

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

112年度訴字第762號

113年5月9日辯論終結

原告 永鑫能源股份有限公司

代表人 李豪（董事長）

訴訟代理人 林巨峯 會計師

高文心 律師

李友晟 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）

訴訟代理人 朱美玉

邱國強

林邦毅

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國112年5月4日台財法字第11213910400號訴願決定（案號：第11200018號），提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告為兼營營業人，109及110年度各期營業稅申報，自行選擇採「比例扣抵法」計算可扣抵進項稅額；並於109及110年

01 11-12月營業稅申報，分別列報免稅銷售額新臺幣（下同）7
02 33,742,901元及162,205,772元，按比例扣抵法計算進項稅
03 額不得扣抵比例，調整補徵營業稅額各為27,346,029元及24
04 8,525元。經被告按申報數內容，依加值型及非加值型營業
05 稅(下稱營業稅法)第42條之1第3項，分別於110年8月10日、
06 111年7月15日循公告方式核定；原告均未申請復查，該稅捐
07 核定即告確定。嗣原告委託代理人於111年11月28日具文向
08 被告申請更正上開年度改採「直接扣抵法」計算調整應納稅
09 額，並依稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退還溢繳營業
10 稅26,793,462元及4,979,117元，經被告以111年12月7日財
11 北國稅中北營業二字第1111462136號函（下稱原處分），否
12 准其申請。原告不服，提起訴願亦經駁回；而提起本件訴
13 訟。

14 二、原告起訴略以：

15 (一)稅捐稽徵法第28條第1項規定之適用法令錯誤，文義上應包
16 括法令選擇之錯誤，是本案核有適用法律錯誤之情事；又因
17 採比例扣抵法，致所有進項稅額皆與免稅收入有關之認定即
18 有錯誤，亦屬認定事實錯誤；本件縱非前述所陳錯誤，因屬
19 稅額計算方式選擇錯誤，尚符合其他原因之錯誤，應依法准
20 予退還溢繳營業稅額。

21 ①只要行政處分沒有經過行政法院實體判決確定，只有形式
22 上的確定力，納稅義務人就可以依照稅捐稽徵法第28條規
23 定申請退稅，稅捐稽徵法第28條第1項規定之時間為10
24 年，雖然核課期間只有5年，但要對納稅義務人有利之解
25 釋，應該適用10年，所以是可以在10年內申請營業稅申報
26 方式的變更，即使是5年，原告的申請也是在5年之內，而
27 不受影響。縱如原處分機關認本件屬已確定案件，參酌稅
28 捐稽徵法第28條第3項規定及最高行政法院93年6月18日93
29 年度判字第783號判決意旨，仍可依稅捐稽徵法第28條第1
30 項規定申請退還溢繳營業稅額。

01 ②關於核課期間部分，核課期間5年內，有應補稅的狀況，
02 被告可以再行依查得資料核課，但稅捐稽徵法第21條規定
03 的是指獨立事件，並非重複的，即原來查到A，後來查到
04 B，還是要分別勾稽核課。而原告提出的最高行政法院93
05 判783號判決意旨是指同一案的原處分確有違法失當，即
06 原來核課錯了，並不是兩個獨立的事件，所以予以更正。
07 本件原告是屬於同一案，是自行採取比例扣抵法的方式申
08 報，與被告如果依稅捐稽徵法第21條查得事證補徵稅額的
09 情形不同，被告是依法就原告申報的比例扣抵法核定，而
10 不論是直接扣抵法或比例扣抵法申報的方式都是合法的方
11 式，只是申報方式的不同。本件是原告申請依比例扣抵法
12 申報，而被告予以核定，程序及實體均為合法。

13 (二)本案申請更正年度為109及110年，並非財政部95年修正兼營
14 計算辦法時所發函限定不得改採直接扣抵法之情形，被告不
15 應依據財政部95年12月21日台財稅字第09504563401號函
16 (以下簡稱95年12月21日函)否准本件申請。原告109及110
17 年度營業稅申報當期符合採用直接扣抵法之資格，按財政部
18 97年4月3日台財稅字第09600533230號函(以下簡稱97年4月
19 3日函)，未要求核課確定，本案可申請改採直接扣抵法計
20 算不可扣抵進項稅額。

21 (三)在法秩序安定性及課稅正確性衡量下，應優先考量後者，使
22 納稅義務人真正之租稅負擔與實際情況相當。

23 ①法令未明文限制不得改申請適用直接扣抵法下，應准予原
24 告所請，方符合租稅法律主義；且更改為直接扣抵法，相
25 對客觀且最貼近實額，營業稅應稅收入所發生之進項費用
26 得以正確歸屬，方符合量能課稅原則，亦避免因比例扣抵
27 法過當而限制原告進項稅額之抵減權利。

28 ②直接扣抵法是較符合量能課稅原則，不然就不會要求帳簿
29 齊備，原告每一期銷售的都是應稅，之所以會出現本件的
30 爭議，是原告從子公司處取得股利的問題，股利收入本身

01 並不是銷售貨物，被告否准原告申請更正為能夠更符合量
02 能課稅原則的直接扣抵法，對原告的權利損害非常鉅大。
03 比例扣抵法是全公司的績效乘上當期不得扣抵比例，按當
04 期免稅銷售額占全部銷售額的比例來計算不得扣抵比例，
05 而直接扣抵法是只針對共同使用的部分去乘上當期不得扣
06 抵比例，所以基礎就差很多了。

07 (四)就選擇而言，另有原告主張之92年1月28日台財稅字第09104
08 56528號財政部函(文旨參本院卷p337)，系有關將配偶各類
09 所得合併申報或就其配偶之薪資所得分開計稅合併申報；嗣
10 經發現原申報並非最有利，得依稅捐稽徵法第28條之規定，
11 申請更換納稅義務人，由稽徵機關重行核算應納稅額。101
12 年11月27日台稅一發字第10104031560號財政部賦稅署函，
13 系有關他方締約國之居住者申請營業利潤適用租稅協定，其
14 溢繳稅款之退稅請求權時效起算時點疑義(參原證3，本院卷
15 p157)；嗣經發現原申報漏未提列租稅協定而享有免稅，其
16 溢繳稅款之退稅請求權，得依稅捐稽徵法第28條之規定。

17 (五)並聲明：①訴願決定及原處分均撤銷。②被告應依原告之申
18 請，作成准予原告更正109年度及110年度11至12月營業稅申
19 報採用直接扣抵法之行政處分。③被告應依原告之申請，作
20 成退還原告溢繳稅額新臺幣26,793,462元，及自110年6月24
21 日起至填發國庫支票之日止，依各年度一月一日郵政儲金一
22 年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。④被告
23 應依原告之申請，作成退還原告溢繳稅額新臺幣4,979,117
24 元，及自111年1月14日起至填發國庫支票之日止，依各年度
25 一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息
26 之行政處分。⑤訴訟費用由被告負擔。

27 三、被告抗辯略以：

28 (一)關於採直接扣抵法，依兼營營業人營業稅額計算辦法第8條
29 之1規定，必須記載完備、會計師簽證等。本件原告是自行
30 選擇比例扣抵法，也超過復查期限，已經確定了。依最高行
31 政法院93年度判字第783號判決意旨，本件原處分並無違法

01 失當，被告是依原告自行申報的比例扣抵法去作核定，原告
02 依稅捐稽徵法第28條申請更正為直接扣抵法，可是無論是比
03 例扣抵法或直接扣抵法，在營業稅都是符合租稅法定原則。
04 本件原告自行申報的比例扣抵法是合法的，且復查期間已經
05 超過6個月了才申請更正，被告無法予以核准，並無違誤。

06 (二)依稅捐稽徵法第28條第1項所謂的其他錯誤是指公法上不當
07 得利，本件不論是比例扣抵法或者是直接扣抵法，都是符合
08 租稅法定主義，所以沒有不當得利的問題，本件原告無法依
09 稅捐稽徵法第28條第1項其他原因的錯誤來申請更正為直接
10 扣抵法。最高行政法院93年度判字第783號判決有提到稅捐
11 稽徵法第21條，被告會去補稅是因為產生了另外的課稅條
12 件，如果沒有產生另外的課稅條件，被告不會去作補徵、不
13 會去重複補徵。本件原告申請的比例抵扣法，被告予以核定
14 並無違法失當。

15 (三)原告書狀提到的及主張退稅的金額，實際上並沒有經過被告
16 的核計，被告認為已經採了比例扣抵法的申報，也核准了，
17 這案已經終結了，原告沒有依照稅捐稽徵法第35條申請復查
18 ，案子就已經告一段落了。比例扣抵法與直接扣抵法都是選
19 擇方式之一，兩種方式都於法有據，所以不會產生不當得利
20 ，既然不會產生不當得利，就不會有稅捐稽徵法第28條規定
21 的其他原因之錯誤，所以被告就沒有去計算直接扣抵法的金
22 額。

23 (四)原告為兼營營業人，其營業稅之進項稅額要歸至「應稅」、
24 「免稅」或「零稅率」之銷項稅額項下，是有選擇權，不論
25 採何種扣抵法，均屬法規所認同「計算免稅銷貨項下所對應
26 進項稅額」之方式，其自行選擇採用比例扣抵法，則與稅捐
27 稽徵法第28條第1項之「事實錯誤」或「適用法令錯誤」無
28 涉。不論依比例扣抵法或直接扣抵法計算申報營業稅，皆非
29 於稅捐實體法上存有無法律上原因之情事，亦難謂核屬「其
30 他錯誤」之範疇。原告主張本件為適用法令錯誤、認定事實
31 錯誤及其他原因之錯誤，依稅捐稽徵法第28條第1項規定，

01 應准予退還溢繳營業稅額等語，即無足採。而聲明原告之訴
02 駁回。

03 四、兩造之爭點，原告主張，稅捐稽徵法第28條第1項規定之適
04 用法令錯誤，文義上應包括法令選擇之錯誤，是本案核有適
05 用法律錯誤之情事；又因採比例扣抵法，致所有進項稅額皆
06 與免稅收入有關之認定即有錯誤，亦屬認定事實錯誤；本件
07 縱非前述所陳錯誤，因屬稅額計算方式選擇錯誤，尚符合其
08 他原因之錯誤，應依法准予退還溢繳營業稅額。被告抗辯，
09 依稅捐稽徵法所謂的其他錯誤是指公法上不當得利，本件不
10 論是比例扣抵法或者是直接扣抵法，都是符合租稅法定主
11 義，所以沒有不當得利的問題，本件原告無法依稅捐稽徵法
12 第28條第1項其他原因的錯誤來申請更正為直接扣抵法。換
13 言之，兩造實質之爭議，系爭比例扣抵法或直接扣抵法之選
14 擇。

15 五、本院判斷：

16 (一)相關法規。

17 ①稅捐稽徵法第19條第4項：「稅捐稽徵機關對於按納稅義
18 務人申報資料核定之案件，得以公告方式，載明申報業經
19 核定，代替核定稅額通知書之填具及送達。但各稅法另有
20 規定者，從其規定。」第21條：「（第1項）稅捐之核課
21 期間，依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之
22 稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正
23 當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。二、依法應由納
24 稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊
25 或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5年。三、未
26 於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏
27 稅捐者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間
28 內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；
29 在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第28
30 條規定：「（第1項）因適用法令、認定事實、計算或其
31 他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日

01 起十年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得
02 再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款
03 者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消
04 滅。……（第5項）中華民國110年11月30日修正之本條
05 文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾
06 五年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規
07 定……。」

08 ②營業稅法第19條第3項規定：「營業人因兼營第8條第1項
09 免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情
10 形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，
11 由財政部定之。」第35條第1項前段規定：「營業人除本
12 法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次
13 期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及
14 其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付
15 營業稅額。」第36條第1項：「外國之事業、機關、團
16 體、組織在中華民國境內無固定營業場所而有銷售勞務
17 者，應由勞務買受人於給付報酬之次期開始15日內，就給
18 付額依第10條所定稅率，計算營業稅額繳納之；其銷售之
19 勞務屬第11條第1項各業之勞務者，勞務買受人應按該項
20 各款稅率計算營業稅額繳納之。但買受人為依第四章第一
21 節規定計算稅額之營業人，其購進之勞務，專供經營應稅
22 貨物或勞務之用者，免予繳納；其為兼營第8條第1項免稅
23 貨物或勞務者，繳納之比例，由財政部定之。」第42條之
24 1規定：「（第1項）主管稽徵機關收到營業稅申報書後，
25 應於第35條規定申報期限屆滿之次日起6個月內，核定其
26 銷售額、應納或溢付營業稅額。……（第3項）第1項應
27 由主管稽徵機關核定之案件，其無應補繳稅額或無應退稅
28 額者，主管稽徵機關得以公告方式，載明按營業人申報資
29 料核定，代替核定稅額通知文書之送達。」

30 ③兼營營業人營業稅額計算辦法（以下簡稱兼營計算辦法）

01 第1條規定：「本辦法依加值型及非加值型營業稅法(以下
02 簡稱本法)第19條第3項及第36條第1項規定訂定之。」第
03 2條第2項規定：「前項稱兼營營業人，指依本法第4章第1
04 節規定計算稅額，兼營應稅及免稅貨物或勞務者，或兼依
05 本法第4章第1節及第2節規定計算稅額者。」第4條規定：
06 「兼營營業人當期應納或溢付營業稅額之計算公式如下：
07 應納或溢付稅額＝銷項稅額－(進項稅額－依本法第19條
08 第1項規定不得扣抵之進項稅額)×(1－當期不得扣抵比
09 例)」第7條第1項前段規定：「兼營營業人於報繳當年度
10 最後1期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額
11 後，併同最後1期營業稅額辦理申報繳納……。」第8條之
12 1第1項規定：「兼營營業人帳簿記載完備，能明確區分所
13 購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得採用直接扣
14 抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項
15 稅額之金額及購買本法第36條第1項勞務之應納稅額。但
16 經採用後3年內不得變更。」

- 17 ④憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課
18 人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應
19 就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅
20 基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律
21 定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法
22 定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之
23 立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主
24 義無違(參見司法院釋字第685號解釋理由書)。而涉及人
25 民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定；如以法
26 律授權主管機關發佈命令為補充規定時，其授權應符合具
27 體明確之原則。這是相對的法律保留(實質的法律保留)，
28 得以法律定之，也得以法律之授權為之。如經授權，
29 這裡要透過法規命令來實踐，而且要符合授權明確性
30 原則(參見司法院釋字第443號，層級化法律保留)。以法
31 律授權之內容、目的、範圍為判斷客體；誠如司法院釋字

01 第514號，有關營業許可之條件，營業應遵守之義務及違
02 反義務應受之制裁，依憲法第23條規定，均應以法律定
03 之，其內容更須符合該條規定之要件。若其限制，於性質
04 上得由法律授權以命令補充規定時，授權之目的、內容及
05 範圍應具體明確，始得據以發布法規命令。上開兼營計算
06 辦法符合上揭法律保留原則、授權明確性原則，即與租稅
07 法律主義無違。而本院自得予以援用。

08 (二)無法適用之函釋。

09 ①本案為營業稅之進項憑證，如何採計的事宜；兼營計算辦
10 法)係基於營業稅法第19條第3項及第36條第1項之授權規
11 定而訂定之。該授權之目的、內容及範圍應具體明確，主
12 管機關自得據以發布法規命令，即上開兼營計算辦法本院
13 自得予以援用。則依兼營計算辦法第8條之1第1項之規定
14 兼營營業人帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務
15 或進口貨物之實際用途者，得採用直接扣抵法，按貨物或
16 勞務之實際用途計算進項；當納稅義務人依法提出採取直
17 接扣抵法之請求時，稅捐機關自當受理而為准否之認定，
18 故本案之申請是為納稅義務人依法得申請之事項，必要時
19 應提起課予義務訴訟，以資完整的提起救濟程序，

20 ②按課予義務訴訟，其違法判斷基準時點，依目前學理及實
21 務通說，原則上應以事實審行政法院言詞辯論終結時之法
22 律及事實狀態為準（最高行政法院95年度判字第2203號判
23 決意旨參照）。蓋所謂「行政決定基準時點」與「行政訴
24 訟判斷基準時點」，乃分屬不同概念，以課予義務訴訟而
25 言，行政法院須於判決中宣示被告是否有為某一行政處分
26 之義務，而此項宣示並非針對「原告之申請於行政機關當
27 初審查時是否應予核准」，而係針對「於法院判決時原告
28 之請求權是否成立、行政機關有無行為義務」之問題，自
29 應綜合考量事實審言詞辯論終結時之法律及事實狀態，以
30 為判斷。而原告自陳聲明之第2、3、4項均為課予義務之
31 訴(參本院卷p166，實質上第2項是課予義務訴訟之聲明，
32 而第3、4項是依第2項計算之結果)，故上開判準之時點應
33 以本案言詞辯論終結時之法律及事實狀態為準。

01 ③原告主張之92年1月28日台財稅字第0910456528號財政部
02 函(文旨參本院卷p337)，系有關將配偶各類所得合併申報
03 或就其配偶之薪資所得分開計稅合併申報；嗣經發現原申
04 報並非最有利，得依稅捐稽徵法第28條之規定，申請更換
05 納稅義務人，由稽徵機關重行核算應納稅額。101年11月2
06 7日台稅一發字第10104031560號財政部賦稅署函，係有關
07 他方締約國之居住者申請營業利潤適用租稅協定，其溢繳
08 稅款之退稅請求權時效起算時點疑義(參原證3，本院卷p1
09 57)。涉及該營業利潤，國稅局是否核准適用租稅協定予
10 以免稅，如給付前，業經核准，則扣繳義務人即得免予扣
11 繳等，事關所得稅法相關事宜，應無疑義。然查，財政部
12 110年12月發行之所得稅法令彙編，經由財政部110年10月
13 27日台財稅字第11004662190號令，明示「本部即各權責
14 機關在110年9月10日以前發布之所得稅釋示函令，凡未編
15 入110年版所得稅法令彙編者，除屬當然或個案核示、解
16 釋者外，自111年1月1日起一律不再援引適用。原告就此
17 部分之主張本院自無由適用。

18 (三)兼營計算辦法第8條之1第1項：「兼營營業人帳簿記載完
19 備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途
20 者，得採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項
21 稅額可扣抵銷項稅額之金額及購買本法第36條第1項勞務之
22 應納稅額。但經採用後三年內不得變更。」經查；

23 ①「81年9月1日修正施行之兼營計算辦法第8條之1，係在增
24 訂兼營營業人得適用比例扣抵法或申請准許適用直接扣抵
25 法，而非刪除比例扣抵法，採比例扣抵法及賦予兼營營業
26 人得申請核准採用直接扣抵法之權利，兩者併行，目的在
27 使簿帳記載完備、能明確區分購買貨物或勞務實際用途之
28 兼營營業人，可應用直接扣抵法真實反應不得扣抵之比例
29 ，以使稅制更趨公平合理，然申請人必須在前開辦法第8
30 條之1規定條件下，方得適用，並由兼營營業人為申請始
31 符規定，非謂原定比例扣抵制係必然錯誤。又該辦法第8
32 條之1於81年9月1日施行，無溯及既往適用之餘地，原告
33 之營業稅在81年9月1日施行前不得主張以直接扣抵自無疑

01 義，而自該日起以後之營業稅申報，原告如認直接扣抵法
02 有利於己，本得依上開辦法申請核准適用直接扣抵法計算
03 稅額，其未為該項申請，為一己之疏失，自難歸責於他
04 人。而原告以併存有效比例扣抵法計算稅額，洵無適用法
05 令錯誤或計算錯誤之情形，核與稅捐稽徵法第28條所謂因
06 適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款有別，要不能主張
07 適用法令錯誤或計算錯誤而請求返還所謂溢繳稅款。」參
08 見改制前最高行政法院89年度判字第2678號判決。雖稅捐
09 稽徵法第28條有所修正，但面對比例扣抵法或申請准許適
10 用直接扣抵法等事項，立場並未變更。

11 ②兼營計算辦法第8條之1第1項：兼營營業人帳簿記載完
12 備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途
13 者，得採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進
14 項稅額可扣抵銷項稅額之金額及購買本法第36條第1項勞
15 務之應納稅額；但經採用後三年內不得變更。比例扣抵法
16 或直接扣抵法之選擇，是否為稅捐稽徵法第28條第1項所
17 稱之錯誤？兩種扣抵法，要件不同，比例制是透過計算而
18 來(如兼營計算辦法第4條)，直接制是依循審查而來(如兼
19 營計算辦法第8條之1)需要比對各項審查，是否該當帳簿
20 記載完備，能明確區分所購買標的之實際用途者，得採用
21 直接扣抵法。實際上比例扣抵法是原則上的選項，是基礎
22 的計算，而直接扣抵法是多出來比較貼近事實狀態的近選
23 項，在選擇之間並無所謂之對錯，因為二者均為合法之營
24 業稅扣抵制，比例扣抵制或許在申報營業稅時比較輕鬆，
25 而直接扣抵法在程序上比較繁瑣，但程序之鬆緊，不一定
26 呈現應納稅額之多寡。因此，就稅捐稽徵法第28條第1項
27 所稱之適用法令、認定事實及其計算上，均無干格。原告
28 就此之主張，自無足採。

29 ③本案原告主張經選擇之結果，應可適用稅捐稽徵法第28條
30 第1項其他原因所生之錯誤，致溢繳稅款者，得申請退
31 稅。所謂其他原因所致之錯誤，原告稱本案之實證特徵與
32 財政部92年1月28日函(納稅義務人有複數課稅方式之選擇
33 時)及財政部賦稅署101年11月27日函(涉及該營業利潤，

01 國稅局是否核准適用租稅協定予以免稅)，在渠二者均無
02 法被援用之情況下，本院仍斟酌兩函背後呈現之法理論述
03 之，實乃本案與兩函所形成之特徵，並非如外觀上所顯現
04 的這般具體而明顯之實證特徵。

05 (1)本案是一個納稅主體，針對不同成本的計算方式，所為
06 之選擇；而所得稅法第15條第1項從103年3月1日起，納
07 稅義務人、配偶及合於第17條規定得申報減除扶養親屬
08 免稅額之受扶養親屬，有第14條第1項各類所得者，除
09 納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申
10 報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅
11 額。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申
12 報期間屆滿之次日起算六個月內申請變更。而且男女雙
13 方既結為夫妻，雙方均同為納稅義務人，無論何方負責
14 申報納稅，均是代表雙方履行公法上應盡之義務，若一
15 方不履行，僅係將該項義務歸諸於配偶身上而已，並不
16 能因此而使夫妻雙方同時免除申報納稅之責任與義務。
17 按稽徵機關就複數申報之同一家戶所得，基於合併申報
18 規定及其規範目的，有處分對象之選擇權，即得擇定其
19 中一申報人作為納稅義務人為相關之核定，該人對該合
20 併申報之綜合所得稅之稅捐債務，即負全部清償責任並
21 為違章主體，當稽徵機關選定以夫或妻為納稅義務人及
22 違章主體，並未違背夫或妻之本意，這是家戶所得稅的
23 概念；內部是以兩個納稅義務人為組件，其中任何一個
24 都足以取代另一個，這項特徵即與比例扣抵法或直接扣
25 抵法之選擇，是源之於單一主體個別化之特徵；此兩項
26 特徵不近相同，自難以援用。

27 (2)財政部賦稅署101年11月27日函(涉及該營業利潤，國稅
28 局是否核准適用租稅協定予以免稅)僅僅屬於有無就該
29 所得事先取得依租稅協定而經核准之免稅事宜；若國稅
30 局事先已經核准適用租稅協定予以免稅，則給予該營業
31 利潤之扣繳義務人得以免予就源扣繳；若未即時提出租
32 稅協定予以免稅之相關資料，而經扣繳稅款在案；嗣後
33 因補辦國稅局核准適用租稅協定予以免稅者，仍可適用

01 稅捐稽徵法第28條第1項其他原因所生之錯誤，就溢繳
02 稅款者申請退稅；這僅屬於核准免稅事宜是否先行提出
03 或事後補辦的問題，與選擇不同方式進行營業稅進項憑
04 證之計算或審查之情狀，顯然不同。在此，雖源之於同
05 一主體對免稅事項事先備妥與否，如經核准，在該享有
06 免稅優待之當事人，進行相關稅捐申報作業時，稅捐機
07 關就納稅義務人有利與不利之事項為同一注意，必當列
08 計審查之。此與選擇無涉，更與原告所稱之特徵無關，
09 亦難以援用。

10 (四)就兼營計算辦法第8條之1第1項之規範目的，係在放寬兼
11 營營業人得適用直接扣抵法之限制，容許帳簿記載完備、
12 能明確區分購買貨物或勞務實際用途之兼營營業人，得採
13 用直接扣抵法以真實反應進項稅額可扣抵銷項稅額之金額
14 ，使課稅更接近實質收益。故上開辦法有比例扣抵法及直
15 接扣抵法可供選擇，而一旦選擇即為納稅方法之確定，不
16 容任意變更。況兼營計算辦法第8條之1規定於95年12月21
17 日修正，僅係放寬兼營營業人得適用直接扣抵法之限制，
18 基本上仍採取比例扣抵法及直接扣抵法併行制度，是營業
19 人不論依「比例扣抵法」或「直接扣抵法」計算申報營業
20 稅，均為適法。

21 (五)從而，原處分，並無違法，訴願決定予以維持，核無不
22 合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件爭議業經
23 釐清，兩造其餘攻擊防禦方法，經斟酌均不影響結論，不
24 另贅述，附此敘明。

25 六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
26 1項前段，判決如主文。

27 中 華 民 國 113 年 6 月 6 日

28 審判長法官 陳心弘

29 法官 畢乃俊

30 法官 林妙黛

31 一、上為正本係照原本作成。

32 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
33 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內

01 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
02 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
03 繕本）。

04 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
05 逕以裁定駁回。

06 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
07 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
08 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
09

得不委任律師為 訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文	

01
02
03

書影本及委任書。

中 華 民 國 113 年 6 月 6 日

書記官 吳芳靜