臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度高上字第53號

上　訴　人　萬鋐開發投資股份有限公司（原名辰興開發投資股份有限公司）

代　表　人　黃文辰（董事長）

訴訟代理人　楊矗烽　會計師

被 上訴 人　財政部北區國稅局

代　表　人　翁培祐（局長）

訴訟代理人　張志銘
　　宋永潮
　　蔡素珍

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國114年7月16日本院地方行政訴訟庭113年度地訴字第140號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人之代表人由局長李怡慧依序變更為李雅晶及翁培祐，茲分據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、上訴人於民國102年12月至105年11月間為專營投資業務之營業人，除股利收入外，並無應稅或零稅率銷售額，係以一般投資業為主，免開立統一發票及免申報營業稅。其於102年12月16日與新潤建設股份有限公司簽約購入都峰苑A1棟19樓房地（門牌號碼新北市00區00路000號19樓，下稱系爭不動產），作為辦公室使用，並於102年12月23日交屋、於103年

12月10日經新北市政府核准變更營業地址。嗣上訴人於111年5、6月間出售系爭不動產，並開立統一發票，依加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)規定，申報及繳納稅款在案。上訴人後於112年9月22日具申請書，以出售系爭不動產時，未就取得固定資產之進項稅額新臺幣(下同)1,139,301元（下稱系爭進項稅額）申報扣抵銷項稅額，致錯誤繳納營業稅為由，依稅捐稽徵法第28條規定，申請退還專營免稅期間因取得固定資產(購置辦公室不動產及後續裝修費用)溢付之營業稅額1,139,301元（下稱系爭申請），經被上訴人以112年11月15日北區國稅新莊銷審字第1120619172號函予以否准（下稱原處分）。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被上訴人應依上訴人之系爭申請，作成准予退還上訴人溢繳稅款1,139,301元之行政處分。經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）113年度地訴字第140號判決（下稱原判決）駁回上訴人在原審之訴，上訴人遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯及原判決理由，均引用原判決之記載。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上訴理由再予論述如下：

㈠營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第3條第1項、第2項前段規定：「（第1項）將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。（第2項）提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。……」第14條第2項規定：「銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」第15條第1項及第3項規定：「（第1項）營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……（第3項）進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」第19條第2項及第3項規定：

「……（第2項）營業人專營第8條第1項免稅貨物或勞務者，其進項稅額不得申請退還。（第3項）營業人因兼營第8條第1項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之。」第39條第1項第2款規定：「營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：……二、因取得固定資產而溢付之營業稅。……」司法院釋字第397號解釋理由亦闡述：「營業人得以購買貨物或勞務所支付之進項稅額申報扣抵銷售貨物或勞務之銷項稅額，應以其所銷售之貨物或勞務屬於應稅者為限。」等語。可知，營業人當期銷項稅額扣減「當期可申報扣抵之進項稅額」後之餘額，如為負數，始為其當期溢付之營業稅額，故如營業人並無可申報扣抵之進項稅額，或當期可申報扣抵之進項稅額未超過銷項稅額，自無溢付之營業稅額可資請求退還。又營業稅法第39條第1項，既規定營業人申報該項各款所列之「溢付稅額」，應由主管稽徵機關查明後退還之，此之「溢付稅額」，自亦係指營業人因該條項各款情形所支付進項稅額，限於可申報扣抵或退還者，且超過得依法扣抵之銷項稅額而言（最高行政法院109年度判字第499號判決意旨參照）。

㈡財政部76年4月4日台財稅第7558067號函：「主旨：營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免營業稅。說明：二、營業人取得之股利，核非營業稅法規定之課稅範圍，專營投資業務之營業人取得之進項憑證所支付之進項稅額，應不得申報扣抵或退還。」（下稱76年4月4日函釋）乃係財政部基於中央財稅主管機關職權就營業稅法第1條課稅範圍之立法意旨，就有關營利事業投資所得之股利非屬課稅範圍所作之解釋，尚難謂其與營業稅法第8條第1項免稅項目之規定有違，自得適用（改制前行政法院88年度判字第461號判決意旨參照）。又財政部77年9月1日台財稅第790625021號函釋：「公司專營投資業務，除股利收入外，目前

既無應稅或零稅率銷售額，當期或當年度取得進項憑證所支付之進項稅額依規定不得申報扣抵或退還；至於營業稅法第39條第1項第2款有關因取得固定資產而溢付之營業稅額，由稽徵機關查明後退還之規定，應以有依法可申報扣抵稅額者為前提。公司（註：專營投資公司）之進項稅額既不得申報扣抵，當無溢付稅額可資退還。……。」（下稱77年9月1日函釋）核與營業稅法意旨無違，亦得適用（最高行政法院97年度判字第1117號、97年度判字第870號判決意旨參照）。是營業人取得之股利收入非屬營業稅之課稅範圍，應免徵營業稅；又其所取得股利收入既當作「免稅」銷售行為而產生之收入，則其相關進項憑證稅額自不得扣抵或退還（最高行政法院98年度判字第1365號、98年度判字第1156號判決意旨參照）。

㈢綜上可見，取得股利收入既當作「免稅」銷售行為而產生之收入，則專營投資業務之營業人，除股利收入外，既無應稅或零稅率銷售額，其因專營免稅收入，購買有形貨物（固定資產亦屬有形貨物之一種）、無形勞務取得進項憑證，所支付之進項稅額依規定不得申報扣抵或退還，即「無」營業稅法第15條扣減進項稅額、銷項稅額扣減進項稅額產生負數（溢付稅額）等規定適用。

㈣上訴人於100年4月21日經核准設立登記，登記之營業項目為「一般投資業」，於102年12月至105年11月間為專營投資業務之營業人，除股利收入外，無應稅或零稅率銷售額；又上訴人於102年12月間購入系爭不動產並加以裝修，係作為其經營免稅業務之辦公室使用，並於102年12月至105年11月間取得購置及裝修系爭不動產之進項憑證稅額共計113萬9,301元即系爭進項稅額。嗣上訴人於111年5至6月出售系爭不動產，於111年6月7日申購統一發票，並於111年5-6月期營業稅申報及繳納稅款；又於112年4月12日申請自112年3月1日起更改為一般稅額計算之營業人，並申購發票，後於112年9月22日以系爭申請，依稅捐稽徵法第28條規定，向被上訴人

申請退還系爭進項稅額，為被上訴人以原處分予以否准等情，為原判決依法確定之事實，經核與卷內證據相符。

㈤是以，上訴人於102年12月至105年11月間專營投資證券業務時，除股利收入外，並無應稅或零稅率銷售額，而上訴人投資股票收取股利固非依營業稅法第8條第1項規定而免稅，但依前述財政部76年4月4日函釋及司法院第397號解釋意旨，股利收入並非營業稅之課徵對象，等於免稅，因此上訴人在收入面具有兼營免稅營業之實質；雖投資股票收取股利非依營業稅法第8條第1項規定而免稅，然財政部77年7月8日台財稅字第761153919號函釋仍認為關於其進項稅額之扣抵，有營業稅法第19條第3項所規定之不得扣抵比例之適用，進項稅額仍須依計算辦法之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納，司法院釋字第397號解釋認其符合營業稅法意旨，與憲法尚無違背（最高行政法院104年度判字第528號判決意旨參照）。是上訴人所購置並裝修之系爭不動產，既係作為其經營免稅業務之辦公室使用，則上訴人所取得系爭進項憑證稅額，當可明確歸屬而對應在免稅銷售額之業務範圍，而非屬因應稅業務所支出之進項稅額，系爭進項稅額既不得申報扣抵，當無溢付稅額可資退還，即無營業稅法第39條第1項第2款溢付稅額退還之適用。至於營業稅法第39條第1項第2款之立法意旨，縱有鼓勵投資之目的，惟適用該款之退還稅額，仍須以「依法可退還之溢付稅額」為限，非謂營業人因購買固定資產而支付進項稅額，不問是否依法可退還之溢付稅額即均應退還。又依營業稅法第39條規定成立之「退還營業稅進項稅款請求權」，與稅捐稽徵法第28條所定之「溢退稅款請求權」相較，二者成立要件顯然不同。前者溢繳稅款之產生，純粹出營業稅法制中「銷進項相減且自動報繳」之設計，稅捐機關並沒有作成任何核課處分（是以本案亦無復查決定之作成），也無核課處分「錯誤」可言。再者營業人依循「銷、進項相減」之法制設計，以當期銷項稅額減除進項稅額，合法得出應納稅額或留抵稅額，更

與「適用法令錯誤」或「計算錯誤」情形有別。此與稅捐稽徵法第28條所定之退稅請求權，原則上要錯誤核課處分之作成，再不然，至少也應有納稅義務人有「適用法令錯誤」或「計算錯誤」情事存在，因此個案事實中如依營業稅法第39條請求返還進項稅額，即與稅捐稽徵法第28條規定無涉等情，亦據原判決詳為論述，經核並無違誤。上訴意旨主張進項稅額區分成兩種，一種為「進貨及費用之進項稅額」，另一種則為「固定資產之進項稅額」，營業稅法第39條第1項第2款之立法理由係為鼓勵投資，故只要符合營業人規定，凡因固定資產而溢付之營業稅，均應由稽徵機關查明後退還，被上訴人錯誤解釋營業稅法第19條第2項規定，未對上訴人作成核稅處分即屬可歸責於政府機關之錯誤，原判決不當限縮稅捐稽徵法第28條係適用於納稅義務人因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，顯然違背法令及理由矛盾等語，均非可採。

㈥營業稅法第1條之1規定：「本法所稱加值型之營業稅，係指依第4章第1節計算稅額者；……。」又營業稅法第4章第1節規定計算稅額之營業人，不單指專營加值型應稅銷售額者，實際兼營應稅及免稅銷售額者亦屬之〔兼營營業人營業稅額計算辦法（下稱兼營計算辦法）第2條參照〕。我國之加值型營業稅，係以營業人在營業活動中所創造之貨物或勞務之加值為課稅基礎，由營業人向其購買貨物或勞務之人收取營業稅額，再由營業人自行以銷項稅額減進項稅額後之餘額申報納稅，如有溢付，原則上並不退還，而採「留抵後期應納營業稅」之方式處理。故營業稅法第39條第2項規定「前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之」，即營業人有溢付營業稅時，應以留抵銷項稅額為原則，至於同條第1項所定3款得申請退稅之情形，則為留抵之例外。又同條項第2款所定「因取得固定資產而溢付之營業稅」規定，給予營業人申請退還之權利，惟該項權利既為留抵原則之例外，營業人自應依營

業稅法第35條第1項規定，以每2月為一期（按週期課徵），檢附退抵稅款及其他有關文件，並向主管稽徵機關「申報」銷售額、應納或溢付營業稅額，再由主管稽徵機關依同法第39條規定於「查明」無訛後，始能退還之（最高行政法院101年度判字第891號判決意旨參照）。

㈦上訴人雖於112年4月申請自112年3月1日起變更為依營業稅法第4章第1節計算稅額之營業人，惟上訴人自111年5月起實際係兼營應稅及免稅銷售額之兼營營業人，此觀上訴人自111年5月起，即依營業稅法第19條、第35條第1項及兼營計算辦法等規定，以每2個月為一課徵週期，自行填具規定格式之403申報書（兼營營業人營業稅申報書），向稽徵機關辦理其各課徵週期之營業稅申報（原審卷第164-173頁）自明，則上訴人對於自己負有兼營營業人之依法逐期自動申報等行為義務，並須據實申報其應稅銷售額、免稅銷售額、營業稅法第19條第1項規定之不得扣抵進項稅額、營業稅法第19條第3項及兼營計算辦法規定之進項稅額不得扣抵比例等法定事項，自難諉為不知。

㈧營業稅此等租稅債務，於課徵週期屆滿時，即抽象成立，惟其具體金額則尚須營業人之申報始能確認。且營業人申報營業稅時，並因稅法上選擇權及抵銷權之行使，例外影響各該課徵週期實際成立之租稅債務具體金額。例如：營業人可選擇進項稅額是否當期申報，營業稅法施行細則第29條可資參照；又溢付稅額之留抵，乃營業人抵銷權之行使，依營業稅法第39條第2項規定，自亦由營業人決定是否當期為之。營業人於課徵週期屆滿，租稅債務已抽象成立後，決定不依規定期限自行依法申報進項稅額，決定當期不行使抵銷權，此乃稅法上選擇權之行使，本身即為確定納稅義務之方法，除稅法本身另有規定外，即不容其恣意變更，此與納稅義務人因其申報內容與事實不符，嗣後得向稅捐機關請求更正之情形不同（最高行政法院105年度判字第430號判決、101年度判字第54號判決意旨參照）。再就營業人選擇延期提出進項

稅額憑證之申報扣抵者，基於租稅法律關係不容許永久懸而未決，營業稅法施行細則第29條乃規定，營業人取具進項稅額憑證之當期不提出申報扣抵者，得延至次期申報扣抵，若次期仍不提出申報扣抵者，則最遲應於10年內之特定課徵週期之次期開始15日內，填具規定格式之申報書（如403申報書），檢附該等進項稅額憑證及其他有關文件，並於申報扣抵當期敘明延遲理由，一併向稽徵機關申報該課徵週期之銷售額、進項稅額、應納稅額或溢付稅額等必要事項。換言之，營業稅法施行細則第29條係為避免租稅法律關係永久不能確定，乃規定營業人取具之進項稅額憑證，受有10年內須依規定提出申報扣抵之限制，逾越10年期限仍「未依規定申報」者，自「無」許其以未依規定申報之進項稅額扣抵銷項稅額，更「無」可能僅經由營業稅額之形式計算，未經履行申報協力義務，即逕予以退抵稅款，致破壞加值型營業稅立基之登記、按週期課徵、逐期自動申報勾稽等制度規定。再者，營業人如兼營應稅及免稅貨物或勞務者，其進項稅額得扣抵銷項稅額之比例及計算方式，依營業稅法第19條第3項，係由兼營計算辦法予以規範，則兼營營業人因取得固定資產而支付之進項稅額，是否超過銷項稅額，而有應由營業人申報且應由主管稽徵機關查明後退還之溢付稅額，亦取決於依兼營計算辦法相關規定計算之結果。至營業稅法施行細則第43條規定：「本法第4章第1節規定計算稅額之營業人，取得固定資產而有溢付營業稅額者，其可退還之稅額，為該固定資產之進項稅額。」旨在說明營業人因取得固定資產，而得依營業稅法第39條第1項第2款規定退還之「溢付」稅額，以取得該固定資產而支付之進項稅額為限，不及於其他進項稅額，又營業稅法施行細則第43條「可退還之稅額」多寡，仍受營業稅法第14條、第15條、第16條、第19條、第33條、第35條、第39條與兼營計算辦法，及財政部76年4月4日函釋、77年9月1日函釋等規定限制，非謂取得固定資產之進項稅額均全部一律退還（最高行政法院109年度判字第499號

判決意旨參照）。本件上訴人就系爭進項稅額並未於取得及出售系爭不動產之「特定課徵週期」依法向稽徵機關申報扣抵，此據上訴人自陳在卷（原審卷第191頁），則稽徵機關自無從予以查明認定具體金額。至上訴人雖於112年9月22日申請退還系爭進項稅款，惟此僅係上訴人經由營業稅額之形式計算（單純加總統一發票所載稅額），並非「依規定申報」，並不符合營業稅法第35條等依法申報前提要件，則上訴人「未依規定申報」，自「無」許其以未依規定申報之進項稅額扣抵銷項稅額，更「無」可能僅經由營業稅額之形式計算，未經履行法定申報協力義務，即逕予以退抵稅款。上訴意旨主張其取具系爭進項稅額憑證未逾10年，其請求退稅，應為法之所許等語，亦難憑採。

㈨營業稅法第10條規定：「營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於5%，最高不得超過10%；其徵收率，由行政院定之。」第14條規定：「（第1項）營業人銷售貨物或勞務，除本章第2節另有規定外，均應就銷售額，分別按第7條或第10條規定計算其銷項稅額，尾數不滿通用貨幣1元者，按四捨五入計算。（第2項）銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」第32條第2項及第3項規定：「……（第2項）營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。（第3項）營業人依第14條規定計算之銷項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別載明之；買受人為非營業人者，應以定價開立統一發票。……。」是依營業稅之制度精神，營業稅係對於「買受貨物或勞務之人」，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由「消費者」負擔（司法院釋字第688號解釋理由書參照）。本件上訴人出售系爭不動產之定價雖內含營業稅（銷項稅額），惟其銷項稅額實際係由買受人負擔，原判決因此論明：上訴人於111年5至6月出售系爭不動產時開立發票所繳付之營業稅，本係其經由出售價

金中代國家向買受者收取之稅款，再由系爭不動產買受者取得此一進項稅額，作為日後營業稅扣抵使用，實非上訴人所繳付之稅款，並無重複課稅情形，依前開規定及說明，於法並無不合。上訴意旨主張其出售系爭不動產之賣價係內含銷項稅額，並為實際繳納及負擔銷項稅額者，被上訴人否准退還系爭進項稅額，造成重複課稅，違反量能課稅原則等語，亦不足取。

㈩綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　22　　日

審判長法　官　李君豪

法　官　郭銘禮

法　官　孫萍萍

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　22　　日

書記官　林劭威