

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

113年度地訴字第140號

114年6月4日辯論終結

原告 萬錫開發投資股份有限公司

代表人 黃文辰

訴訟代理人 楊轟烽會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧

訴訟代理人 宋晉智

宋永潮

蔡素珍

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國113年4月8日台財法字第11313906150號訴願決定，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：

(一)原告萬錫開發投資股份有限公司（原名辰興開發投資股份有限公司）於民國100年4月21日設立登記，登記營業項目為「一般投資業」，於102年12月至000年00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，免開立統一發票及免申報營業稅。

(二)原告於102年12月16日與新潤建設股份有限公司簽約購入該公司所興建都峰苑A1棟19樓房地（即門牌號碼新北市○○區○○路000號19樓房屋暨坐落土地；下稱系爭不動產），於同年12月23日交屋，作為辦公室使用，並於103年12月10日經新北市政府核准變更營業地址至該處，於103年至105年間進行辦公室裝修，而取得土地進項憑證2筆共新臺幣（下

01 同) 3,645萬元(土地免徵營業稅,稅額0元)、房屋進項憑  
02 證3筆共1,349萬0,476元(稅額67萬4,524元)、裝修工程等  
03 進項憑證35筆共929萬5,532元(稅額46萬4,777元),共計  
04 取得進項憑證共5,923萬6,008元(含營業稅額113萬9,301  
05 元)。

06 (三)原告於111年5至6月出售系爭不動產,並於111年6月7日申購  
07 統一發票,而依加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅  
08 法)規定,於111年5-6月期營業稅申報及繳納稅款。原告於  
09 112年4月12日申請自同年3月1日起更改為一般稅額計算之營  
10 業人,並申購發票,隨於112年9月22日具狀主張:其為一般  
11 投資業,經核定為免辦理營業稅申報之營業人,致所支付取  
12 得固定資產(購置及裝修系爭不動產費用)進項稅額113萬  
13 9,301元(計算式:67萬4,524元+46萬4,777元),未依營  
14 業稅法第39條第1項第2款申請退還;嗣出售系爭不動產,於  
15 111年5-6月期營業稅申報及繳納稅款時,復未申報扣抵所支  
16 付取得固定資產(購置及裝修系爭不動產費用)進項稅額11  
17 3萬9,301元;爰依稅捐稽徵法第28條規定,向被告申請退還  
18 其專營免稅期間,因免辦理營業稅申報,致未依營業稅法第  
19 39條第1項第2款申請退還取得固定資產而溢付或錯誤繳納的  
20 營業稅額113萬9,301元等語(下稱系爭申請案)。

21 (四)被告於112年11月15日以北區國稅新莊銷審字第1120619172  
22 號函,表示原告為一般投資業,且除股利收入外,無應稅或  
23 零稅率銷售額,屬專營免稅投資業務之營業人,於102年12  
24 月至000年00月間所支付取得及裝修系爭不動產等固定資產  
25 進項稅額113萬9,301元,依營業稅法第19條第2項及財政部7  
26 6年4月4日台財稅第0000000號函(下稱財政部76年4月4日函  
27 釋)、77年9月1日台財稅第000000000號函(下稱財政部77  
28 年9月1日函釋)、財政部79年4月18日台財稅字第790625021  
29 號函(下稱財政部79年4月18日函釋)見解,不得申請退  
30 還;至原告於000年0月00日出售系爭不動產,依財政部84年  
31 9月4日台財稅字第841645936號函(下稱財政部84年9月4日

01 函釋)見解，仍應課徵營業稅69萬4,286元；原告申請退還  
02 稅款113萬9,301元，於法未合，否准辦理(下稱原處分)，  
03 於112年11月17日送達與原告。

04 (五)原告不服原處分，於112年12月8日提起訴願，財政部於113  
05 年4月8日以台財法字第11313906150號訴願決定書，決定訴  
06 願駁回，於113年4月10日送達與原告。原告不服，於113年6  
07 月11日提起本件行政訴訟。

08 二、原告主張略以：

09 (一)原告雖從事一般投資業，並經核定為免申報營業稅之營業  
10 人，惟因購置及裝修系爭不動產而支付之進項稅額113萬9,3  
11 01元，仍屬因取得固定資產而溢付之營業稅，原告於112年  
12 4月已申請自112年3月1日起變更為依一般稅額計算之營業  
13 人(且自112年3-4月起按期申報營業稅)，前開因取得固定  
14 資產而溢付之營業稅，即得依營業稅法第39條第1項第2款  
15 規定退還之，不得依營業稅法第19條第2項規定否准退還  
16 之，爰依稅捐稽徵法第28條規定，向被告申請退還其專營免  
17 稅期間，因免辦理營業稅申報，致未依營業稅法第39條第1  
18 項第2款申請退還取得固定資產而溢付或錯誤繳納的營業稅  
19 額113萬9,301元。

20 (二)財政部發布76年4月4日函釋、77年9月1日函釋、79年4月18  
21 日函釋，表示公司專營投資業務，除股利收入外，既無應稅  
22 或零稅率銷售額，其取得進項憑證所支付之進項稅額，即不  
23 得申報扣抵或退還等見解，已增加法律所無限制，違反租稅  
24 法律主義及法律保留原則，且又發布財政部84年9月4日函  
25 釋，表示專營銷售免稅貨物之營業人，其銷售固定資產，不  
26 適用同法第8條第1項第22款免徵營業稅之規定，仍應依法課  
27 徵營業稅等見解，顯造成重複課稅。本件依稅捐稽徵法第28  
28 條第1項、第39條第1項第2款規定，請求被告應就系爭申請  
29 作成准予退還溢繳稅款之行政處分。

30 (三)爰聲明：1.原處分及訴願決定均撤銷。2.被告應依系爭申請  
31 案，作成准予退還原告溢繳稅款113萬9,301元之行政處分。

01 三、被告抗辯略以：

02 (一)稅捐稽徵法第28條雖規定納稅義務人就所「溢繳稅款」，得  
03 申請退還，惟應以有適用法令錯誤、認定事實錯誤、計算錯  
04 誤或其他原因錯誤存在為前提。又營業稅法第39條第1項雖  
05 規定營業人所申報該項各款所列「溢付稅額」，應由主管稽  
06 徵機關查明後退還之，惟所稱「溢付稅額」，係指營業人因  
07 該條項各款情形所支付可申報扣抵「進項稅額」已超過「銷  
08 項稅額」者而言。

09 (二)原告自100年4月21日設立登記迄今，均係專營投資業務、免  
10 購發票、免申報營業稅之營業人，且除出售系爭不動產外，  
11 無應稅或零稅率銷售額，其所支付進項稅額，依法不得申報  
12 扣抵，其取得固定資產所支出進項稅額，亦無營業稅法第39  
13 條第1項所稱溢付稅額及退還問題；原告既為專營免稅業務  
14 之營業人，系爭不動產復為其產生免稅收入之成本，依營業  
15 稅法第19條第2項規定，自不得申請退還其所支付進項稅  
16 額。原告於111年5至6月出售系爭不動產，依法本應於111年  
17 5-6月期申報營業稅及繳納稅款，無稅捐稽徵法第28條所稱  
18 因適用法令或計算或其他錯誤致溢繳稅款情事。原告據前詞  
19 提出系爭申請案，申請退還其取得固定資產而繳納的營業稅  
20 額113萬9,301元，實屬無據。

21 (三)財政部76年4月4日函釋、77年9月1日函釋、79年4月18日函  
22 釋，表示營業人取得之股利，非屬營業稅法課稅範圍，就此  
23 取得進項憑證所支付進項稅額，不得申報扣抵或退還，又專  
24 營投資業務之營業人，除股利收入外，既無應稅或零稅率銷  
25 售額，其取得進項憑證所支付之進項稅額，即不得申報扣抵  
26 或退還等語，係考量國家就營業人交易加值額，既已給予免  
27 稅，就其各階段進項稅額，自不得再扣抵銷項稅額，倘再准  
28 其以進項稅額扣抵銷項稅額，將形同國庫補貼營業人，未增  
29 加法律所無之限制，且未違反營業稅法之規範意旨，自未違  
30 反租稅法律主義及法律保留原則。原告據前詞質疑前開函  
31 釋，顯有誤解。

01 (四)爰聲明：如主文所示。

02 四、關於事實概要欄所示事實，為兩造所未爭執，並有原告工商  
03 登記資料（見本院卷第21頁）、原告112年9月22日申請書暨  
04 所附資料（見本院卷第22至74頁、原處分卷第5至64頁）、  
05 被告原處分（見本院卷第75至77頁、原處分卷第65至71  
06 頁）、財政部訴願決定書（見本院卷第79至86頁）等件可  
07 證，且經本院調取原處分、訴願卷證資料核閱無訛，應堪認  
08 定。自兩造主張抗辯要旨，可知本院應審酌爭點厥為：原告  
09 於102年12月至000年00月間因取得及裝修系爭不動產等固定  
10 資產，作為辦公室使用，所支付進項稅額113萬9,301元，是  
11 否得退還？

12 五、本院之判斷：

13 (一)應適用之法令及法理：

14 1.稅捐稽徵法第28條第1項前段：「因適用法令、認定事實、  
15 計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳  
16 納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，  
17 不得再行申請。」可知，納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規  
18 定申請退還稅款者，應以有適用法令錯誤、認定事實錯誤、  
19 計算錯誤或其他原因錯誤存在為前提（本院高等行政訴訟庭  
20 111年度訴字第360號判決意旨參照）。

21 2.營業稅法：

22 (1)第15條第1項：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之  
23 餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」

24 (2)第19條第2項：「營業人專營第8條第1項免稅貨物或勞務  
25 者，其進項稅額不得申請退還。」立法理由：「三、修正條  
26 文第8條第1項所規定之免稅，旨在免除營業人之納稅義務，  
27 或減輕該等貨物或勞務買受人之稅負，但並不將該等貨物或  
28 勞務於產銷過程中已課徵之營業稅退還，與零稅率之性質有  
29 所不同，故於第2項明定以前階段已納之營業稅（即進項稅  
30 額）不能退還。」

31 (3)第39條第1項第1款、第2款：「營業人申報之左列溢付稅

01 額，應由主管稽徵機關查明後退還之：一、因銷售第7條規  
02 定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。二、因取得固定  
03 資產而溢付之營業稅。」立法理由：「二、本條係處理溢付  
04 稅額之規定，其要點如次：(一)第一項係有關溢付稅額退還之  
05 規定。1. 第一款為鼓勵外銷，凡有銷售零稅率貨物或勞務而  
06 溢付之稅額，准予退還。2. 第二款為鼓勵投資，凡因購進固  
07 定資產而溢付之營業稅，亦准退還。……」

08 3.財政部函釋：

09 (1)財政部76年4月4日台財稅第0000000號函：「營利事業不論  
10 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  
11 得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免營業稅。說  
12 明：二、營業人取得之股利，核非營業稅法規定之課稅範  
13 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  
14 額，應不得申報扣抵或退還。」（即財政部76年4月4日函  
15 釋）

16 (2)財政部77年9月1日台財稅第000000000號函：「公司專營投  
17 資業務，除股利收入外，目前既無應稅或零稅率銷售額，當  
18 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  
19 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  
20 定資產而溢付之營業稅額，由稽徵機關查明後退還之規定，  
21 應以有依法可申報扣抵稅額者為前提。公司（註：專營投資  
22 公司）之進項稅額既不得申報扣抵，當無溢付稅額可資退  
23 還。」（即財政部77年9月1日函釋）

24 (3)財政部79年4月18日台財稅字第790625021號函：「專營投資  
25 證券業務之營業人，出售股票及所取得之股利收入，依法既  
26 准免徵營業稅並得免開立統一發票，其每月之銷售額，應准  
27 免予申報，以資簡化。但其取得之進項憑證所支付之進項稅  
28 額，應不得申請退還。」（即財政部79年4月18日函釋）

29 (4)財政部84年9月4日台財稅字第841645936號函：「專營銷售  
30 免稅貨物之營業人，非屬依營業稅法第4章第2節規定計算稅  
31 額之營業人，其銷售固定資產尚無同法第8條第1項第22款免

01 徵營業稅規定之適用，應依法課徵營業稅。」（即財政部84  
02 年9月4日函釋）

03 (5)前開函釋所揭內容，係中央主管機關就營業稅法之原意，作  
04 成具體明確之闡釋，且符合營業稅法之意旨，未增加法律所  
05 無之限制，俾利各主管機關於解釋適用不確定法律概念時，  
06 能正確地涵攝構成要件事實，實係上級機關為協助下級機關  
07 統一解釋法令、認定事實，而訂頒之解釋性行政規則，自應  
08 作為主管機關依職權認定事實、適用法律之準據，並得作為  
09 執法機關認事用法之參考。

#### 10 4.營業稅法理：

11 (1)按營業稅法，原則上採取「加值型營業稅制」（即營業稅法  
12 第4章第1節一般稅額計算），即以營業人在其營業活動中為  
13 貨物或勞務所創造之加值金額，作為課稅基礎，且為了如實  
14 反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應由前手銷售  
15 人代國家向後手買受人收取營業稅負，而作為納稅義務人，  
16 並以「銷項稅額」減除「進項稅額」之餘額，作為營業人對  
17 國家所應繳納營業稅額。又目前法制上，係採取「稅捐週  
18 期」（二個月結算一次），配合「留抵稅制」（當銷項稅額  
19 減除進項稅額之餘額，若為負數時，該金額原應由國家退還  
20 納稅義務人，惟特別規定仍應留在稅捐稽徵機關內，待往後  
21 稅捐週期再作扣抵），均屬量能課稅原則之實踐。例外在某  
22 些特殊銷售範圍，始採取「非加值型營業稅制」（即營業稅  
23 法第4章第2節特種稅額計算），乃稽徵經濟之考量。

24 (2)又關應納稅額之決定，基本上與稅捐主體無涉，而是由稅捐  
25 客體（銷售行為）之性質定之。其下再分為「免稅」、「稅  
26 率為零」及「適用一般稅額」與「適用特種稅額」四大類之  
27 銷售行為，分別適用不同之稅率課徵營業稅。其中「免稅」  
28 之銷售行為，雖然稅捐主體在銷售時不須代國家向購買者收  
29 取稅款再轉交國家，但其因購進貨物或勞務而交給出售者之  
30 營業稅額，亦不得充當扣抵銷項稅款之「進項稅額」，所以  
31 對稅捐主體未必有利。而「稅率為零」之銷售行為，不僅在

01 銷售時不需向購入者收取「銷項稅額」，而且購進時負擔之  
02 稅額，事後亦可申請退還，對稅捐主體最為有利（最高行政  
03 法院95年度判字第2203號判決意旨參照）。

04 (3)依營業稅法第15條第1項之規定，可知營業人當期「銷項稅  
05 額」扣減「進項稅額」之餘額，為其應納之營業稅額，如為  
06 負數，始為其當期溢付之營業稅額，倘營業人當期可申報扣  
07 抵「進項稅額」未超過「銷項稅額」者，則無溢付之營業稅  
08 額，自無請求退還之問題。是營業稅法第39條第1項規定，  
09 雖可知營業人所申報該項各款所列「溢付稅額」，應由主管  
10 稽徵機關查明後退還之，惟所稱「溢付稅額」，係指營業人  
11 因該條項各款情形所支付可申報扣抵「進項稅額」已超過  
12 「銷項稅額」者而言（最高行政法院109年度判字第499號判  
13 決意旨參照）。是以，營業人如係專營免稅貨物或勞務者，  
14 本無應稅銷售額，其購進固定資產之行為，當可明確歸屬而  
15 對應在免稅銷項之業務範圍，而非屬因應稅業務所支出之進  
16 項稅額，則其購進固定資產行為之進項稅額，本不得申請退  
17 還，更無所謂「溢付稅額」可申請退還或扣抵。

18 (二)經查：

19 1.按營業稅法第39條規定成立之「退還營業稅進項稅款請求  
20 權」，與稅捐稽徵法第28條所定之「溢退稅款請求權」相  
21 較，二者成立要件顯然不同。前者溢繳稅款之產生，純粹出  
22 營業稅法制中「銷進項相減且自動報繳」之設計，稅捐機關  
23 並沒有作成任何核課處分（是以本案亦無復查決定之作  
24 成），也無核課處分「錯誤」可言。再者營業人依循「銷、  
25 進項相減」之法制設計，以當期銷項稅額減除進項稅額，合  
26 法得出應納稅額或留抵稅額，更與「因適用法令、認定事  
27 實、計算或其他原因之錯誤」情形有別。此與稅捐稽徵法第  
28 28條所定之退稅請求權，原則上要錯誤核課處分之作成，再  
29 不然，至少也應有納稅義務人「因適用法令、認定事實、計  
30 算或其他原因之錯誤」情事存在，致溢繳稅款者（最高行政  
31 法院107年度判字第167號判決意旨參照）。本件請求退還之

01 進項稅額，是由原告依法交付予前手出賣人者，並無上開事  
02 由存在。是以，本件原告主張前揭事由，本應依營業稅法第  
03 39條請求返還進項稅額，此與稅捐稽徵法第28條規定無涉，  
04 原告陳稱本件除依據營業稅法第39條第1項第2款請求退還溢  
05 付稅額，並依稅捐稽徵法第28條第1項規定請求云云，即屬  
06 無理由，先予敘明。

07 2.原告於100年4月21日設立登記迄今，登記營業項目為「一般  
08 投資業」，且除股利收入外，無應稅或零稅率銷售額，為專  
09 營投資證券業務之營業人，為兩造所不爭執（見本院卷第19  
10 0頁），並與原處分卷證資料相符。原告因於102年12月16日  
11 購入系爭不動產、於103年至105年間裝修系爭不動產，作為  
12 其經營業務之辦公室使用，而取得土地進項憑證、房屋進項  
13 憑證、裝修工程及設備等進項憑證共5,923萬6,008元，而繳  
14 納進項稅額113萬9,301元，亦為兩造所不爭執（見本院卷第  
15 190頁），並與原處分卷證資料相符。足認原告設立迄今均  
16 專營免稅業務，除出售系爭不動產以外，未曾從事應稅業務  
17 而取得應稅銷售額，依前開財政部函釋見解及營業稅法理說  
18 明，其為創造該等免稅業務之加值，而購進及裝修系爭不動  
19 產之行為，當可明確歸屬而對應在免稅銷項之業務範圍，而  
20 非屬因應稅業務所支出之進項稅額，是原告購進及裝修系爭  
21 不動產之進項稅額，本不得申請退還，更無所謂「溢付稅  
22 額」可申請退還或扣抵甚明。則原告主張依營業稅法第39條  
23 第1項第2款規定，請求退還溢付稅款云云，洵屬無據。被告  
24 依營業稅法第19條第2項規定及前開財政部函釋見解，以原  
25 處分否准系爭申請案，亦核無違誤。

26 3.原告復主張其因購置及裝修系爭不動產而支付之進項稅額11  
27 3萬9,301元，仍屬因取得固定資產而溢付之營業稅，其於11  
28 2年4月已申請自112年3月1日起變更為依一般稅額計算之營  
29 業人，前開因取得固定資產而溢付之營業稅，即得依營業稅  
30 法第39條第1項第2款規定退還，不得依營業稅法第19條第2  
31 項規定否准退還云云。然而，(1)各別營業人所應負擔之營業

01 稅率及稅額，應依稅捐課體個別決定，即依其實際銷售行為  
02 性質歸類，再按歸類結果各別計算之，非依稅捐主體統一決  
03 定；所稱「專營免稅業務者」，應自其是否有從事其他應稅  
04 之業務作為判準；專營免稅業務者，其所支付購進固定資產  
05 進項稅額，可明確歸屬對應於免稅銷項業務範圍者，即不得  
06 申報扣抵或退還，均如前述；(2)原告於100年4月21日設立登  
07 記迄今，除股利收入即免稅銷售額外，無應稅或零稅率銷售  
08 額，自屬專營投資證券業務之營業人，且所支付購進及裝修  
09 系爭不動產進項稅額，當可明確歸屬對應於其免稅銷項業務  
10 範圍，依前開財政部函釋見解及營業稅法理說明，自不得申  
11 報扣抵或退還；(3)從而，原告據前詞主張應退還其所支出取  
12 得系爭不動產進項稅額云云，自非可採。

13 4.至原告於111年5至6月出售系爭不動產時開立發票所繳付之  
14 營業稅，本係其經由出售價金中代國家向買受者收取之稅  
15 款，再由系爭不動產買受者取得此一進項稅額，作為日後營  
16 業稅扣抵使用，實非原告所繳付之稅款，是原告主張本件因  
17 此有重複課稅情形云云，洵屬誤會。

18 六、綜上所述，原告提出系爭申請案請求被告作成准許退還溢付  
19 稅額，於法無據，不予准許。原處分否准其申請，核無違  
20 法，訴願決定予以維持，亦無不合。是以，本件原告請求被  
21 告應依系爭申請案作成准許退還溢繳稅款113萬9,301元之行  
22 政處分，並附帶請求撤銷原處分及訴願決定，均無理由，應  
23 予駁回。

24 七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及舉證，經審酌  
25 後認與判決結果不生影響，爰不一一論述。

26 八、訴訟費用負擔之依據：行政訴訟法第98條第1項本文。

27 中 華 民 國 114 年 7 月 16 日

28 審判長法官 陳雪玉

29 法官 黃子滢

30 法官 葉峻石

31 一、上為正本係照原本作成。

- 01 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭  
 02 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
 03 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
 04 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  
 05 繕本）
- 06 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，  
 07 逕以裁定駁回。
- 08 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  
 09 法第49條之1第1項第2款）。但符合下列情形者，得例外不  
 10 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）  
 11

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，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，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

(續上頁)

01

	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）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 114 年 7 月 16 日

03

書記官 彭宏達