

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第63號

上 訴 人 頂群開發股份有限公司

代 表 人 魏應州

訴訟代理人 黃文利 會計師

李益甄 律師

李威忠 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 許慈美

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國106年3月16日臺北高等行政法院105年度訴字第202號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、上訴人於民國102年7月8日購買新北市○○區○○○100號房屋（下稱系爭房屋）及其坐落新北市○○區○○○段152地號土地（權利範圍萬分之496），因此以所取得的南國開發建設股份有限公司及繽紛室內設計工作室開立銷售額合計新臺幣（下同）46,304,762元、營業稅額共2,315,238元的統一發票3紙，作為進項憑證，於103年1月15日申報102年11-12月營業稅時，除列報固定資產（房屋部分）46,304,762元、稅額2,315,238元、得扣抵進項稅額2,315,238元、得退稅限額2,315,238元、本期應退稅額2,315,238元外，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第39條第1項第2款規定申請退還因取得上開固定資產而溢付的營業稅額2,315,238元。被上訴人初查以102年12月營業稅申報核定通知書核定固定資產46,304,762元、得扣抵進項稅額2,315,238元。嗣後被上訴人查認系爭房屋並非供上訴人本業及附屬業務使用，依法不得扣抵，重行核定補徵營業稅額2,315,238元，並以上訴人累積留抵稅額1,936元及2,313,302元抵繳核定補徵的營業稅額2,315,238元，寄發營業稅違章補徵核定通知

書（核定通知書載為「應納稅額2,315,238－逕更留抵稅額2,315,238－申請留抵稅額抵繳0＝應補徵稅額0元」）及退稅抵繳證明書2紙（抵繳金額分別為1,936元、2,313,302元）予上訴人。又以103年11月27日財北國稅中北營業一字第1030662729號函（下稱被上訴人103年11月27日函），核認上訴人虛報進項稅額2,315,238元，違反營業稅法第19條第1項第2款規定乙案，因自違章行為發生日至查獲日以前各期的期末累積留抵稅額，均大於虛報的進項稅額，實際並未造成逃漏稅款，免按同法第51條第1項第5款規定處罰，惟仍應違章計次1次。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：

（一）營業稅申報及違章計次部分：訴願決定、被上訴人102年12月營業稅申報核定通知書之處分及103年11月27日函之違章計次處分均撤銷。（二）申請退稅部分：訴願決定、被上訴人103年11月24日退稅抵繳1,936元處分及103年12月1日退稅抵繳2,313,302元處分均撤銷。被上訴人應依上訴人申請，退還固定資產溢付的營業稅2,315,238元。案經原審判決駁回，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：（一）營業稅申報及違章計次部分：1.原判決廢棄。2.訴願決定、被上訴人102年12月營業稅申報核定通知書之處分及103年11月27日函之違章計次處分均撤銷。（二）申請退稅部分：1.原判決廢棄。2.訴願決定、被上訴人103年11月24日退稅抵繳1,936元處分及103年12月1日退稅抵繳2,313,302元處分均撤銷。3.被上訴人應依上訴人申請，退還固定資產溢付之營業稅2,315,238元。

二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原審為上訴人敗訴判決，是以：上訴人營業地址在臺北市中山區，系爭房屋位於新北市淡水區，明顯不是上訴人直接營業場所，而且上訴人主要營業項目為藝文服務業、遊樂園業、會議及展覽服務，但依據上訴人提出的營運企劃，系爭房屋卻規劃為餐廳及交誼廳，作為全方位商務會館或返臺員工宿舍的營業出租使用，此外上開營運企劃對於各參與營運的

公司間具體權利義務關係及落實整個計畫的執行時程都有欠缺，甚至涉及整個旅臺菁英商務會館企劃也任由上訴人與繽紛室內設計工作室簽訂委託設計合約，契約中又沒有記載設計施作地點，實在難以想像。因此，系爭房屋無從認定與上訴人營業行為具有直接且立即的關聯性，並非屬於供上訴人本業及附屬業務使用，被上訴人認為上訴人依法不得行使進項稅額扣抵權，於法有據，且因為不得扣抵銷項稅額，上訴人申請退還因取得固定資產（系爭房屋）溢付的營業稅額2,315,238元，也就沒有依據。再者，上訴人以不得扣抵進項稅額的憑證，申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額的違章事證明確，上訴人為領用統一發票使用的營業人，應當知悉營業稅申報相關法令，卻將依法不得扣抵銷項稅額的進項憑證，申報扣抵銷項稅額，顯然具有故意。從而，被上訴人重行核定固定資產（房屋部分）、進項稅額、得扣抵進項稅額、得退稅限額均為0元，補徵營業稅額2,315,238元，以累積留抵稅額抵繳，並以上訴人違章行為發生日至查獲日以前各期的期末累積留抵稅額均大於上開虛報進項稅額，免按營業稅法第51條第1項第5款規定處罰，但列計違章計次1次，並無違法等理由，作為其判斷的論據。

四、本院的判斷：

（一）營業稅法第15條第1項規定：「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19條第1項第2款規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：……二、非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限。」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。」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。」同法施行細則第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。」據此可知，營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後，如有溢付營業稅額的情形，其溢付稅額以留抵繳納後期應納稅額為原則，並不退還。營業稅法第39條第1項規定，為留抵原則的例外，若有符合該條項各款所定情形者，始例外予以退還。又溢付稅額既然是依據當期銷項稅額扣減進項稅額的結果，則作為依營業稅法第39條第1項第2款規定應退還溢付稅額計算基礎的減項，亦即因取得固定資產而支付的進項稅額，自以該固定資產是供營業人為營業上使用為必要。因為若非供營業人本業及附屬業務使用，依同法第19條第1項第2款規定，該進項稅額不得扣抵銷項稅額，即無從據以計算而有溢付營業稅額的問題。此可參酌行為時商業會計處理準則第17條規定：「固定資產，指為供營業上使用，非以出售為目的，且使用年限在1年以上之有形資產；其科目分類與評價及應加註釋事項如下：……二、房屋及建物：指營業上使用之自有房屋建築及其他附屬設備……。」「關於固定資產也是以「供營業上使用」為要件，即可明瞭（嗣因參考國際會計準則規定而於103年11月19日修正、105年1月1日施行的商業會計處理準則已無此會計項目）。至於營業人購買固定資產是否供營業上使用，乃屬事實認定的問題，應當依據實際情況予以認定。

(二)經查，上訴人於103年1月15日申報102年11-12月營業稅時，將系爭發票3紙作為進項憑證，列報固定資產（系爭房屋）46,304,762元、稅額2,315,238元，並同時依營業稅法第39條第1項第2款規定申請退還因取得上開固定資產而溢付的營業稅額2,315,238元。案經被上訴人以系爭房屋並非供上訴人本業及附屬業務使用，依法不得扣抵，而否准上訴人退還溢付稅額申請，並核定補徵營業稅額2,315,238元，且逕以上訴人累積留抵稅額1,936元及2,313,302元，抵繳核定補徵的營業稅額2,315,238元，又核認上訴人有虛報進項稅額的違章行為，因實際上並未造成逃漏稅款，免按同法第51條第1項第5款規定處罰，但仍應違章計次1次，上訴人不服而為

01 爭訟等情，為原判決依法確定的事實。因此，本件爭議首先
02 應當判斷系爭房屋是否確實供上訴人營業上使用，以及上訴
03 人依據營業稅法第39條第1項第2款規定申請退還溢付稅額是
04 否應予准許，必須上開爭議均屬否定，其後始有進一步判斷
05 補徵營業稅額及違章計次處分是否合法的必要。

06 (二)關於首揭爭議，原判決維持被上訴人的認定，否准上訴人退
07 還溢付稅額申請，主要是以上訴人營業稅稅籍資料登記的營
08 業地址在臺北市中山區，系爭房屋位於新北市淡水區，明顯
09 非上訴人直接營業場所，且根據上訴人提出的營運企劃，包
10 括系爭房屋在內的相關房屋是規劃為全方位商務會館或返臺
11 員工宿舍的營業出租使用，與上訴人主要營業項目不符，系
12 爭房屋不屬供上訴人本業及附屬業務使用為依據。然查：

13 1.系爭房屋是否供上訴人營業上使用，並不以該房屋為上訴
14 人登記的營業場所為必要，原判決以稅籍資料登記的營業
15 地址作為判斷依據，已非恰當，況且上訴人已於原審提出
16 經濟部許可其以系爭房屋所在地址辦理上訴人淡水分公司
17 登記的函文（原審卷第157頁），作為其主張系爭房屋是
18 供營業上使用的佐證，原判決就此項有利於上訴人的證據
19 未予採酌認定，又未說明不採認的理由，明顯有判決不備
20 理由的違法。

21 2.又公司法及商業登記法針對公司及商業經營業務，於90年
22 及97年間已分別修正為除許可業務應予登記外，其餘法規
23 非禁止或限制的業務均得以經營（公司法第18條、商業登
24 記法第6條參看），以便利企業彈性靈活經營業務。另經
25 濟部99年12月6日經商字第09902165270號函釋也揭示：「
26 ……現行公司及商業之所營事業應依本部公告之公司行號
27 營業項目代碼表所定細類之代碼及業務別填寫，並得加列
28 『ZZ99999除許可業務外，得經營法令非禁止或限制之業
29 務』之概括代碼及業務，但不得僅載明該概括代碼及業務
30 。是以，倘公司及商業已為上揭概括代碼及業務之登記，
31 經營飲料零食之銷售，因屬『公司行號營業項目代碼表』

之非許可業務，並無違反公司法令及商業登記法令之規定。
。」

3. 本件上訴人登記的營業項目，除藝文服務業、遊樂園業、會議及展覽服務業外，另有「ZZ99999除許可業務外，得經營法令非禁止或限制之業務」的概括業務，此觀原審卷所附上訴人公司及分公司基本資料查詢明細即可明瞭。依前揭規定及說明，在藝文服務業、遊樂園業、會議及展覽服務業之外，凡是屬「公司行號營業項目代碼表」的非許可業務，或是非屬法令禁止、限制的業務，上訴人既然均得以經營，即屬上訴人前開所登記的概括營業項目範疇。是以，系爭房屋購置後事實上究竟作何使用，與上訴人實際經營的業務有無關聯，均應由原審法院詳予調查，並依實際情況認定。倘若確實是按照營運企劃的規劃作為上訴人經營全方位商務會館或返臺員工宿舍的營業出租使用，而該項業務又不是屬於必須經主管機關許可始得經營，或法令禁止、限制的業務，系爭房屋是否果真如原審認定非供上訴人營業上使用，即有再為探求的餘地。原審並未就前揭事項調查審認，也未敘明為何商務會館的經營或返臺員工宿舍的營業出租非屬上述「除許可業務外，得經營法令非禁止或限制之業務」的概括營業範圍，就直接以營運企劃規劃的營業與上訴人主要營業項目藝文服務業、遊樂園業、會議及展覽服務業不符為由，認定上訴人購入系爭房屋與其營業行為不具有直接且立即關聯，系爭房屋非屬供上訴人本業及附屬業務使用，經核除有未依職權調查事實及證據而違反行政訴訟法第125條、第133條規定的違法外，並有判決不備理由的違法。

(四) 原判決既然有如上所述的違背法令情事，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由，並且因為系爭房屋是否供上訴人營業上使用的認定，涉及上訴人依營業稅法第39條第1項第2款規定申請退還溢付稅額可否准許的判斷，進而影響後續補徵營業稅額及違章計次處分合法性審認，故將原判

01 決全部廢棄，又因本件事實尚未明確，必須由原審法院調查
02 事實始能判斷，本院無從自行判決，因此發回原審法院，更
03 為適法裁判。

04 (五)另依卷附資料可知，上訴人不服被上訴人102年12月營業稅
05 申報核定通知書的初查核定，申請復查，業經被上訴人以營
06 業稅違章補徵核定通知書核認上訴人虛報進項稅額，重行核
07 定補徵營業稅額2,315,238元，並於「稅額計算內容」欄內
08 載明「應納稅額2,315,238－逕更留抵稅額2,315,238－申請
09 留抵稅額抵繳0＝應補徵稅額0元」（原審卷第36頁至第39頁
10 ）。是以，被上訴人原為的初查核定，既經被上訴人以上開
11 營業稅違章補徵核定通知書重行核定，且依該核定通知書的
12 記載，被上訴人已表明否准上訴人退還溢繳稅款申請的意思
13 ，上訴人自應以前開營業稅違章補徵核定通知書為其所提本
14 件撤銷訴訟及課予義務訴訟請求撤銷之程序標的。上訴人第
15 一審訴之聲明，訴請撤銷初查核定及2紙退稅抵繳證明書，
16 似未能達其訴訟權利保護目的，案經發回後，原審更為審理
17 時，應妥為闡明，予以釐清，併予指明。

18 五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
19 、第260條第1項，判決如主文。

20 中 華 民 國 108 年 2 月 19 日

21 最高行政法院第二庭

22 審判長法官 吳 東 都

23 法官 林 文 舟

24 法官 胡 方 新

25 法官 張 國 勳

26 法官 程 怡 怡

27 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

28 中 華 民 國 108 年 2 月 19 日

29 書記官 莊 子 誼