



安侯建業

稅務爭議 預防與解決

2016年1月號



Contents

2016年1月號

成功實務案例分享

- 04 協助營業人進口貨物折讓申請退還溢付營業稅額之案例分享

主題報導

- 06 依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決



A man in a dark suit is seen from the back, looking out a large window. The window shows a bright, hazy cityscape. The text "成功實務 案例分享" is overlaid on the right side of the image.

成功實務 案例分享

04 成功實務案例分享

協助營業人進口貨物折讓申請退還溢付營業稅額之案例分享



KPMG稅務團隊透過事前交易之規劃，及事後面臨稅務審查時與稅局的有效溝通，處理企業面臨之稅務爭議，本期將分享協助「營業人進口貨物折讓申請退還溢付營業稅額之案例」。

近期有客戶委託KPMG稅務團隊辦理申請營業稅退稅案件，該公司因自國外進口貨物並報經海關代徵營業稅，嗣經國外供應商給予進貨折讓，致上開貨物進口時由海關代徵之營業稅額大於其銷項稅額，乃依財政部98年3月18日台財稅字第09800052190號令，向稅捐稽徵機關申請退稅。同時填具「營業人進口貨物折讓申請退還溢付營業稅額明細表」，申請可退稅數額以進貨折讓金額乘以徵收率換算之金額，與同期間海關代徵之營業稅額合計數及最近一期之期末累積留抵稅額三者取其低者為限方式辦理退稅，免再逐筆核對。KPMG稅務團隊以專業而具效率及效果的方法成功協助客戶退還數千萬稅金，解決資金積壓問題，客戶就該服務所產生之效益給予極高之評價與肯定，並委任本所協助其往後年度之退稅申請。

以往營業人依規定申請退還此類案件溢付稅額者，需逐筆提供進銷貨明細及進貨折讓相關證明文件資料供核退，而作業繁瑣，致經常無法順利退還，直至財政部賦稅署發布103年5月9日台財消費稅字第103040169860號函，簡化作業方式，營業人只需填具「營業人進口貨物折讓申請退還溢付營業稅額明細表」並檢附相關證明文件，即可按申請之進貨折讓金額乘以徵收率5%換算之金額，與同期間海關代徵之營業稅額合計數、最近一期之期末累積留抵稅額三者，取其低者退還溢付稅額。公司若有任何疑問或需求，歡迎與本團隊聯繫！[K](#)

主題報導



依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決

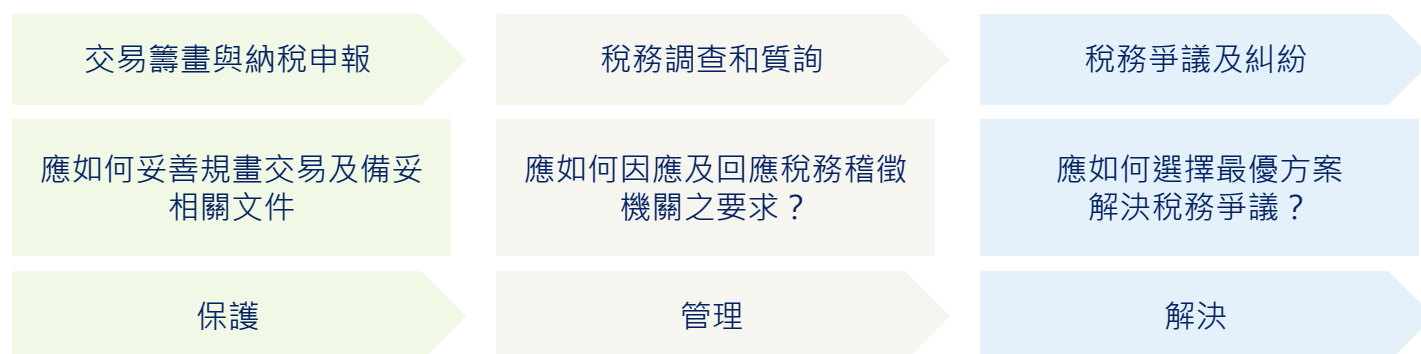
一、前言

我國加值型營業稅係對營業人銷售貨物或勞務之加值額課稅，採取稅額扣抵法，若銷項稅額大於進項稅額，即有應納稅額；反之則為溢付稅額。惟該溢付額實際上應作為營業人當期之留抵稅額，供日後銷項稅額大於進項稅額之情況發生時，抵繳當期應納之營業稅。

但實務上當營業人有合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記之情事，符合營業稅法第39條第1項第3款之規定申請退還留抵稅額時，稅捐稽徵機關常以營業人行使退稅請求權逾消滅時效期間、未具備實體請求權、未盡舉證責任及未依法保留帳證，否准營業人之申請。稅捐稽徵機關要求營業人逐筆釐清帳上多年來累積留抵稅額之明細，不但繁瑣且可能因年代久遠而相關憑

證已不保存或遺失，惟此卻是實務上營業人無法提出帳證之主因。

因此，面臨前述可能之營業稅稅務爭議時，營業人提出適當的策略對於回應/遵循法令是關鍵的。而行政救濟已非解決稅務爭議的唯一途徑，納稅人其實可以透過事前交易之規劃，以及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，減輕、管控與及時解決相關稅務爭議問題。為協助營業人依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議，KPMG的稅務團隊將分析下列3個階段，納稅人應做好哪些準備，才可控管、降低相關稅務爭議產生：



本期將先說明依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之相關法規，並提供法院案例及見解後，將提出KPMG之觀察。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續1)

二、相關稅法規範

加值型及非加值型營業稅法

條文	規範內容
第1條 (課稅範圍)	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、2項 (銷售貨物、勞務的定義)	將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。 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。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。
第15條 (應納稅額之計算)	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。 營業人因銷貨退回或折讓而退還買受人之營業稅額，應於發生銷貨退回或折讓之當期銷項稅額中扣減之。營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應於發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之。 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 (不得扣抵之進項稅額)	營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額： 一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條所列之憑證者。 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。 三、交際應酬用之貨物或勞務。 四、酬勞員工個人之貨物或勞務。 五、自用乘人小汽車。 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。 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30條第1項 (營業登記之變更或註銷)	營業人依第28條申請營業登記之事項有變更，或營業人合併、轉讓、解散或廢止時，均應於事實發生之日起15日內填具申請書，向主管稽徵機關申請變更或註銷營業登記。

08 主題報導

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續2)

二、相關稅法規範

加值型及非加值型營業稅法

條文	規範內容
第32條第1項及第2項 (統一發票之開立)	營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人……。 營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。
第33條 (得扣抵銷項稅額之進項稅額憑證)	營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證： 一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。 二、有第3條第3項第1款規定視為銷售貨物，或同條第4項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。 三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。
第35條 (自動報繳)	營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。 營業人銷售貨物或勞務，依第7條規定適用零稅率者，得申請以每月為一期，於次月15日前依前項規定向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。但同一年度內不得變更。 前二項營業人，使用統一發票者，並應檢附統一發票明細表。
第39條 (溢付稅額之退還)	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： 一、因銷售第7條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。 二、因取得固定資產而溢付之營業稅。 三、因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅。 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。
財政部101年5月8日台財稅字第10100079890號令 (溢付之營業稅退還請求權時效及起算日)	加值型及非加值型營業稅法第39條第1項第3款規定營業人溢付之營業稅額，怠於辦理註銷登記者，其退還稅額請求權時效及起算日，應依下列方式辦理：一、應辦理清算申報者，其請求權自清算期間屆滿之翌日起算，經5年間不行使而消滅。二、無須辦理清算申報者，其請求權自合併、轉讓、解散或廢止事實發生之翌日起算，經5年間不行使而消滅。

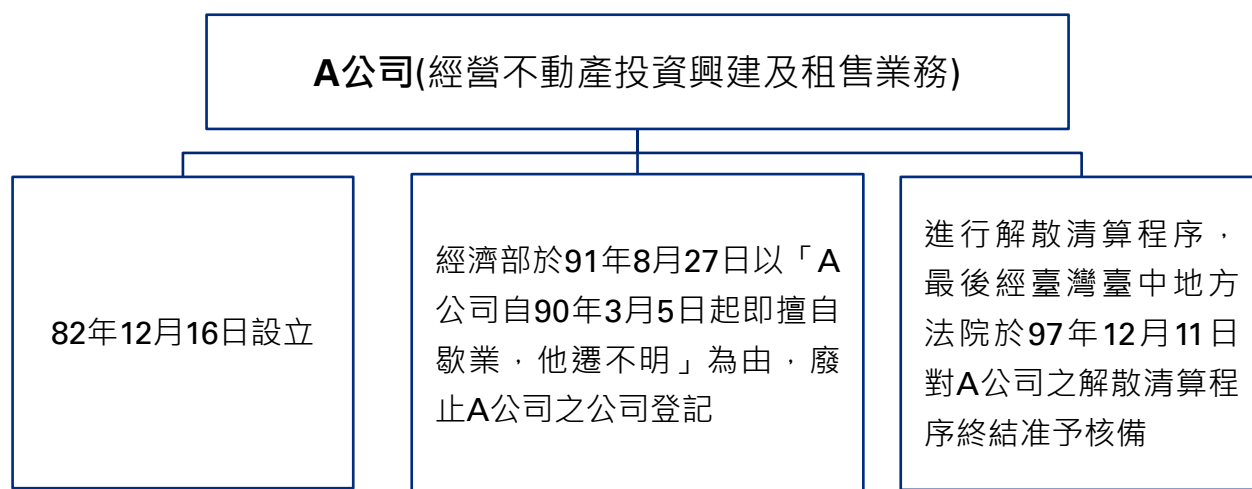
依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續3)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

如前所述，稅捐稽徵機關常以營業人行使退稅請求權逾消滅時效期間、未具備實體請求權、未盡舉證責任及未依法保留帳證，否准營業人之申請。但近年來之行政救濟判決，法院對於

稅捐稽徵機關以營業人未提供帳冊憑證、未盡協力義務為由否准多有不同見解，並進而撤銷稅捐稽徵機關否准退稅之處分。茲舉例法院判決如下：

1. 臺中高等行政法院100年訴字第201號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：



本案A公司於97年12月16日具文向稅捐稽徵機關主張其業已清算完結，請求退還算至當日該公司累積之營業稅留抵稅款18,047,703元。而稅捐稽徵機關以A公司**無法提供完整帳證資**

料，否准所請。高等行政法院與最高行政法院針對A公司行使退稅請求權是否逾消滅時效期間及A公司是否具備實體請求權有不同見解，說明理由如下：

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續4)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

1. 臺中高等行政法院100年訴字第201號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：

(1) 高等行政法院與最高行政法院皆認同A公司行使退稅請求權未逾消滅時效期間，但理由形成則有不同。如下判決說明：

A公司行使退稅請求權是否逾消滅時效期間？ 臺中高等行政法院100年度訴字第201號判決

- 該請求權之消滅時效，依行政程序法第131條之規定，期間為5年。
 - 該請求權消滅時效起算點，依營業稅法第30條之規定應自91年9月10日起算，理由：
 - ✓ 營業稅法第30條規定，營業人解散時，應於事實發生日15日內填具聲請書，向主管機關申請註銷營業登記。
 - ✓ 而A公司於91年8月27日由經濟部函示廢止其公司登記，是其應依營業稅法第30條規定，於上開經命令廢止之事實發生日起15日內申請註銷營業登記。該15日期限屆滿日期為91年9月10日，消滅時效期間亦自該日起算。因此本案上開請求權之消滅時效期間為96年9月9日。
 - 又因為A公司於95年11月22日即向稅捐稽徵機關申請就房屋拍賣所生銷項營業稅自累積留抵稅額扣抵，則自該時起A公司已行使營業稅法第39條第1項第3款規定之公法上請求權，時效中斷，請求權時效重行起算。
- ⇒ A公司行使前開退稅請求權（即「退還營業稅溢繳稅款請求權」，與稅捐稽徵法第28條所定、因錯誤而生之「一般退稅請求權」不同）之時點，並未逾消滅時效期間。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續5)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

1. 臺中高等行政法院101年訴字第477號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：

A公司行使退稅請求權是否逾消滅時效期間？ 最高行政法院101年度判字第895號判決

- 營業稅法第39條第1項第3款所定「溢付稅額退還」機制之規範意旨說明：
 - ✓ 按現行營業稅法是「加值型」之稅制設計為主體，而加值型稅制之設計下，本來最終應由消費者負擔之營業稅，並不要求進、銷項間要有明確之對應關係（其間有成本之考量），而是以稅捐週期（2個月），全部之進、銷項匯總後再總額相抵減，因此發生匯總進項稅額大於銷項稅額之情形，此時營業稅法第39條第2項之規定，此等溢付稅額應留抵供以後稅捐週期來扣抵。因此留抵稅額是每期為增減計算後之「累積存量」概念。
 - ✓ 但當營業人停止營業，而不再為銷售行為時，如果其還有累積下來之溢付進項稅額，由於其非消費者，不是營業稅之最終歸屬對象，即有把累積之溢付留抵稅額退還予實質代墊營業人之必要，此即營業稅法第39條第1項第3款之規範意旨所在。
- 在上開規範意旨基礎下，營業稅法第39條第1項第3款所定之退稅（退還溢繳營業稅款）請求權，其消滅時效之起算點，自應從「營業人客觀上已無銷貨行為存在之可能，致無銷項稅額可供扣抵」之時點起算（在此之前，只要有銷貨事實存在之可能性，稅捐機關即有保留該已納稅款，以使消費者最終負擔之實益，豈會願意先行退還稅款）。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續6)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

1. 臺中高等行政法院101年訴字第477號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：

A公司行使退稅請求權是否逾消滅時效期間？ 最高行政法院101年度判字第895號判決

- 而「營業人客觀上無銷貨行為存在可能」等情之判定，依營業稅法第39條第1項第3款之規定，就本案而言，是由二項標準來決定，**即營業人實質上已「解散」，且形式上已「（實際）申請註銷（稅籍）登記」**。因為營業人實質上是否已解散，而停止營業，可能在判斷上有困難。**但一旦當其形式上已實際申請註銷稅籍登記，則其無法再領用空白統一發票充為開立銷貨憑證之用，此時其再無銷貨可能之事實才比較明確而可確認。**
- 是以本案A公司前開退稅請求權可得行使之時點應為其實際於98年1月23日經臺中市政府以98年1月23日府經商字第0980601408號函准予歇業並註銷營利事業登記證時起算。
- 又雖然A公司早在97年9月24日即提出退稅請求，當時請求權尚未成立生效，但A公司始終持續為請求，並與稅捐稽徵機關多方交涉，而延至99年12月28日稅捐稽徵機關方作成否准處分，此時A公司請求權實體要件已具備，**A公司為請求之意思復持續進行，並經稅捐稽徵機關實體否准，即無逾法定消滅時效期間之問題。**
- 至於營業稅法第30條所定解散事實發生後，應於15日內申請註銷稅籍一節，乃是應然面之規範要求，違反者應依營業稅法第46條第1款之規定加以處罰。但此等應然面規定，並無法作為認定「前開退稅請求權可得行使」之時點，再者從國家之利益言之，只要退稅請求權無法行使，國家即可保有上開「營業人暫納而應由消費者最終負擔」之稅款，故以上之解釋亦符合徵納雙方之利益。稅捐稽徵機關認為本案要依營業稅法第30條規定來認定退稅請求權可得行使之時點，其見解自非妥適。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續7)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

1.臺中高等行政法院101年訴字第477號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：

(2)針對A公司是否具備實體請求權之探討，高等行政法院與最高行政法院持不同意見，高等行政法院以A公司未履行該協力義務且未提供帳簿憑證等證據供稅捐稽徵機關查核，故認定A公司未具備實體請求權，而最高行政法院則認為稅捐事實之調查本是稅

捐稽徵機關自行應負擔之義務，若要發動協力義務之調查，前提應要對營業人請求權成立及範圍有合理懷疑基礎，且本案稅捐機關要求營業人之協力義務顯然過當而有違比例原則之有效性、相當性與必要性要求。判決說明如下：

A公司是否具備實體請求權？

臺中高等行政法院100年度訴字第201號判決

- 營業稅法第39條第1項第3款所稱之「應由主管稽徵機關查明」，為稅捐機關之義務，必須在查明營業人「有留抵稅額」之客觀事實及其正確數額後，方應准予退還。
- 又稅捐稽徵機關於每二個月之各稅捐週期，核定營業人之銷售稅額及留抵稅額時，只是對營業人之進銷項憑證為審核。因此在事後發現有「交易異常」或「營業人未依規定取得交易憑證」之情形，仍得再行查核。故在營業人依營業稅法第39條第1項第3款請求退還溢繳稅款時，稅捐稽徵機關仍得就交易行為本身有相關情形之異常，要求營業人再檢具帳簿憑證而予查明。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續8)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

1. 臺中高等行政法院101年訴字第477號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：

A公司是否具備實體請求權？

臺中高等行政法院100年度訴字第201號判決

- 本案稅捐稽徵機關對A公司前開退稅請求，查得有以下之異常現象，而要求履行協力義務。
 - ✓ A公司之留抵稅額大都產生於88及89年度，主要進貨廠商靖○公司、勛○公司及靖○公司等，稅籍狀態均為廢止或撤銷登記，又前二者之營業地址均設於臺中市○區○○路24號8樓，並同時於90年1月1日有擅自歇業他遷不明等情形。
 - ✓ 又依A公司所提出之日記帳，其進項稅額之交易所支付之款項，大部分係以股東往來項目記載，並非以其自有資金支付廠商。
 - ✓ 是以A公司系爭留抵稅額，其進項稅額產生之交易對象及資金流程，顯有異常情形。
- 又A公司就上開88年及89年所涉交易既為「尚未完工之在建工程部分交易」，為未結會計事項，則依商業會計法第38條之規定，應保存上開交易之會計憑證或會計帳簿迄今，因此稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條之規定，要求A公司履行「提出相關會計帳簿供被告查核」之協力義務即屬於法有據，但A公司未履行該協力義務，即不符合前開退稅請求權之實體成立要件。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續9)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

1. 臺中高等行政法院101年訴字第477號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：

A公司是否具備實體請求權？

臺中高等行政法院100年度訴字第201號判決

- 雖然依證人劉○○之證詞及相關證物足以證明下述事實，即「稅捐稽徵機關對於A公司之進項發票予以較嚴格之審查」與「靖○營造等3家公司於88、89年間有正常營業」等情，但是有關於「A公司所興建之現今亞○飯店大樓，有無向上開3家公司購買貨物或勞務及實際支付工程款」等情，**因A公司僅提示日記帳、分類帳及存貨帳，而未依稅捐稽徵機關要求，提出品名、物流及金流(資金流程)等帳簿憑證**，尚無法證明A公司於當時所申報之進項憑證，確有實際交易。稅捐稽徵機關既然無法查核A公司產生系爭留抵稅額之事實，是否合於得為進項稅額之規定，自不得依A公司之申請，逕予退還系爭留抵稅款。

=>故A公司之本件請求，基於上述理由，**其實體請求權成立要件不具備，故其本件課予義務之請求為無理由，應予駁回。**

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續10)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

1. 臺中高等行政法院101年訴字第477號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：

A公司是否具備實體請求權？

最高行政法院101年度判字第895號判決

- 首營業稅法第39條第1項第3款所載「應由主管機關查明後退還」等法條文字，並非退稅請求權之實體構成要件要素，而僅是針對實體構成要件事實之調查一事，課予稅捐稽徵機關調查義務。
- ✓ 按舉證責任之通說，主張權利者，本應對權利成立生效之構成要件負擔舉證責任，因此無論有無該條上開文字之規定，本案退稅請求權成立及其退稅金額之多寡，本來即應由A公司負擔。稅捐稽徵機關只需讓上開請求權成立之實體構成要件待證事實處於真偽不明之狀態，A公司退稅請求權之行使即無法如願。
 - ✓ A公司雖對請求權成立之待證事實負擔舉證責任，但其只要證明有溢付稅款存在及其數額多寡即應認初步認其已盡其舉證責任，而為請求權成立之判斷。此時稅捐稽徵機關則應為提出反證，以使待證事實重新陷入真偽不明之狀態。
 - ✓ 然而在退稅請求權存在與否之爭議中，稅捐稽徵機關得所得主張有效或有說服力之反證事實卻有一定之範圍，其內容大體如下。只有下述客觀情況事證存在時，方足使請求退稅者產生進一步補提本證證據，使法院重新肯認待證事實真實性之必要。
 - 將請求退稅營業人之過往報繳記錄，配合其他營業人之報繳資料合併觀察，足以「高度懷疑」其有「虛增」進項憑證之嫌疑者。其中包括進項稅額表徵之憑證，是由虛設行號或非實際交易對象開立者，或對已開立進項憑證之前手，沒有繳納銷項稅額之情形。
 - 或有事證足以證明請求退稅之營業人，有不開立統一發票予後手而開立他人統一發票予後手，而漏報銷項稅額之情形者。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續11)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

1. 臺中高等行政法院101年訴字第477號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：

A公司是否具備實體請求權？

最高行政法院101年度判字第895號判決

- ✓ 又即使稅捐稽徵機關反證主張成功，但法院之心證是確認請求權存在，但得退還之金額有懷疑，**基於比例原則之考量，仍不能將請求全部駁回，而應在保守估計之基礎下，認列其請求金額。**

➤ 就本案而言：

- ✓ 當稅捐稽徵機關依營業稅法第39條第1項之規定踐行稅捐稽徵程序上之調查義務時，其固然可以依稅捐稽徵法第30條第1項之規定，要求A公司履行協力義務，而交付相關會計資料。**然而稽徵程序中，稅捐事實之調查本是稅捐稽徵機關自行應負擔之義務**，稅捐債務人只有配合調查之義務，協力義務應在此觀點下理解。因稅捐稽徵機關調查退稅請求權成立及金額大小之過程中，其要求營業人履行協力義務之前提，**必須是對請求權成立及營業人主張範圍之真實性已有合理懷疑基礎存在，而需對應之文件來澄清。而不可毫無節制地任憑己意，要求當事人提出「難以提供、又與待證事實認定無關」之相關資料。不然人民之「協力義務」即失其「協力」之意涵，而變成稅捐機關刁難人民，拒絕退稅之藉口。**
- ✓ 稅捐關係人違反協力義務時，其產生之效果不外是「失權」、「處罰」與「在舉證責任配置不改變之情況下，實質降低稅捐機關對待證事實或反證事實之證明高度」三大類。其中**「失權」與「處罰」屬於法律效果之一種，必須有實證法之明文以符合稅捐法定原則之要求**，而證明高度之降低則是事務本質上導出之實證效果，並與前開稅捐爭訟法領域之舉證責任配置議題相連結。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續12)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

1. 臺中高等行政法院101年訴字第477號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：

A公司是否具備實體請求權？

最高行政法院101年度判字第895號判決

- 稅捐稽徵機關在稽徵程序中要求A公司履行協力義務，卻是在沒有任何事證足以懷疑A公司之進、銷項記錄有虛增（指進項稅額）或短列（指銷項稅額）之情況下，以一些沒有說服力之外觀情況事證為發動「課予A公司協力義務」之前提事實，爰說明如下：
 - ✓ 稅捐稽徵機關指稱：「A公司之留抵稅額大都產生於88及89年度，主要進貨廠商靖○公司、勛○公司及靖○公司等三家公司，而該三家稅籍之狀態均為廢止或撤銷登記情況下，且靖○公司、勛○公司二家公司之營業地址相同，且有他遷不明等情。且進項稅額所對應之交易款，大部分係以股東往來項目記載，並非以其自有資金支付廠商。因此溢付之進項稅額真實性值得懷疑」云云。但這些情況事證，客觀上尚未到達「可合理懷疑A公司有虛進及漏銷事實」之程度。
 - ✓ 又事後經原審法院向證人劉○○查證及比較相關證物後，亦認定「稅捐稽徵機關對於A公司之進項發票一向予以較嚴格審查」，且「靖晟營造等3家公司於88、89年間有正常營業」。另外A公司也確有銷貨事實（即興建之現今亞○飯店大樓），在這樣之客觀事實基礎下，更難以使人懷疑A公司有進、銷項不實之嫌疑。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續13)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

1. 臺中高等行政法院101年訴字第477號判決/最高行政法院101年度判字第895號判決：

A公司是否具備實體請求權？

最高行政法院101年度判字第895號判決

- 因此在上述情況下，**稅捐稽徵機關根本缺乏要求A公司履行協力義務之正當性**。且在向來之稽徵實務上，稅捐稽徵機關也只會先確定「進項憑證來源有疑義（例如開立者沒有繳納銷項稅額，或被查獲販賣統一發票）」之情況下，才會要求營業人對實際履約過程（包括交貨及付款過程）為具體之舉證。**本案情形稅捐稽徵機關卻要求A公司履行如此嚴格之協力義務內容，顯然過當而有違比例原則之有效性、相當性與必要性要求。**
- 本案退稅請求權之是否有據，亦非「全有」或「全無」之議題，稅捐稽徵機關又豈能以「懷疑」存在，即謂完全無溢繳之稅款存在。按照稅捐稽徵機關在案中之法律操作，也等於是對協力義務之違反，實質上給予失權之法律效果，而與稅捐法定原則有違。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續14)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

2. 臺北高等行政法院100年訴字第1248號判決：

本案B公司於民國91年7月30日經臺灣士林地方法院以90年度破字第5號民事裁定宣告破產，且自行停業達6個月以上，由經濟部以91年9月4日以函廢止公司登記。B公司於94年7月28日具函以其宣告破產前之留抵稅額新臺幣：19,600,687元，請求抵繳積欠之營業稅及營利

事業所得稅合計1,423,310元，並退還留抵稅額，惟經稅捐機關以B公司未盡舉證責任及未依法保留帳證，否准B公司之申請。惟本案經法院認定稅捐稽徵機關若可經由其他方法調查，應無發動協力義務之必要，法院判決如下：

- 課稅資料通常係在納稅義務人的掌握或管理之中，因此由納稅義務人負擔主動申報課稅標準（稅基）與稅額金額之義務，較稅捐稽徵機關自行查核課稅更具經濟價值與便宜，故稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者所在多有，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等，納稅義務人違背上列義務，在行政實務上即產生受罰鍰或由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，而減輕稅捐稽徵機關之舉證證明程度。
- 又按「稅捐稽徵機關命提出之文件，依稅捐稽徵法第30條第1項規定自應與課稅有關，與課稅全然無關之文件，自不得命持有者提出。免稅之資料，如與其他稅捐之課徵全然無涉，固非前開規定所指與課稅資料有關文件，惟該免稅資料，如可能與其他課稅有關，則難謂非『與課稅有關』，仍非不得要求提出。」。

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續15)

三、依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議

2.臺北高等行政法院100年訴字第1248號判決：

- 因此，納稅義務人或其他人對於稅捐稽之協力義務，係針對課稅處分而言，營業人如依營業稅法第39條第1項申請退還溢付稅款，依該條第1項規定文義，是要稽徵機關「查明」有無溢付稅額及有無同條第1項各款事由存在，及營業人正確留抵稅額，**稅捐機關如要求營業人盡協力義務，自應就與稅捐課徵有關之資料為限，如與稅捐課徵無關，自不能援用稅捐稽徵法第30條第1項規定要求營業人提出相關帳證資料。**
- 由於營業人原則上以二個月為一期申報營業稅相關資料予稅捐稽徵機關，因此營業人各期申報之溢付稅額(留抵稅額)亦必經過稅捐稽徵機關復核，亦即稅捐稽徵機關不但有溢付稅款相關資料，尚且亦核定過。因此於營業人申請退稅時，是否無相關資料可查核而必然須要求營業人盡協力義務提供資料亦不無可疑。
- 綜上所述，原處分否准B公司退還溢付稅款之申請，與營業稅法第39條規定不符，訴願決定未予糾正，均有未合，B公司訴請撤銷為有理由。 **K**

依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之稅務爭議探討與解決(續16)

綜前所述，可知對於協力義務之發動及界限、協力義務履行及違反之法律效果均應符合比例原則等等，法院與稅捐稽徵機關常有不同見解。以下將

提出KPMG的觀察，說明依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額之營業人應於下列3階段如何依序控管降低稅務爭議產生：**K**

交易籌劃與納稅申報

■ 平時交易及申報營業稅時應注意事項：

- 依規定開立統一發票及報繳營業稅，注意申報銷售額及銷項稅額有無短漏報或適用法令錯誤、計算錯誤情事。
- 取得實際交易對象所開立之統一發票，注意申報進項金額及進項稅額有無不得扣抵、虛報或錯誤情事。
- 妥為保存未逾規定保存年限之帳簿、憑證。

■ 遇有合併、轉讓、解散或廢止時：

- 注意溢付營業稅退還請求權之時效及起算日規定，以免請求權因時效完成，而當然消滅。
- 特別注意帳簿憑證之保存，避免於企業非常時期不慎遺失或失竊。
- 經會計師查核簽證者，得申請「先退後審」，企業可善用會計師專業，維護應有權益。

稅務調查和質詢

- 稅局來函調查依營業稅法第39條第1項第3款申請退還留抵稅額時，應備妥相關文件如未逾保存年限之帳簿憑證、解散或廢止營業時餘存貨物及勞務之資料等，以減少爭議發生。稅局要求提示資料如有過當或有違比例原則，先與承辦人員或其長官溝通，並儘可能說明發生留抵稅額之原因，讓稅局瞭解留抵稅額之合理性。

- 針對申請退還留抵稅額有認定爭議時，公司應尋求最佳的解決方案，以便與稅局達成共識，讓稅局在對公司最有利的情況下完成調查及查核。

稅務爭議及糾紛

- 公司可選擇最優方案來解決爭議事項，例如：與稅局達成和解、必要時提起行政救濟、對相關主管機關陳述意見等。

保護

管理

解決

Contacts

Head of Tax

Jessie Ho

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: jessieho@kpmg.com.tw

Corporate Tax Advisory Services

Willis Yeh

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: wyeh@kpmg.com.tw

Stephen Hsu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: schang1@kpmg.com.tw

Global Transfer Pricing Services

Sherry Chang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: schang1@kpmg.com.tw

Willis Yeh

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: wyeh@kpmg.com.tw

Stephen Hsu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: kchen4@kpmg.com

Indirect Taxation Services

Willis Yeh

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: wyeh@kpmg.com.tw

Stephen Hsu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: schang1@kpmg.com.tw

Tax Agent Services for Foreign Institutional Investor (FINIs)

Jessie Ho

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: jessieho@kpmg.com.tw

Vivia Huang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: viviahuang@kpmg.com.tw

Family (Individual) Estate Tax Advisory Services

Willis Yeh

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: wyeh@kpmg.com.tw

Stephen Hsu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: schang1@kpmg.com.tw

Global Mobility Services

Stephen Hsu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Investment and Registration Services

Vivian Ho

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: vivianho@kpmg.com.tw

Accounting, Tax and Payroll Outsourcing Services

Eric Wu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: ewu2@kpmg.com.tw

Vivia Huang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: viviahuang@kpmg.com.tw



安侯建業

稅務爭議預防與解決小組

黃素貞

執業會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機03567)

viviahuang@kpmg.com.tw

沈明展

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機14558)

davidshen@kpmg.com.tw

連若伶

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機08876)

glian@kpmg.com.tw

曾淑惠

副理

+886 (2) 8101 6666 (分機15100)

bettyzeng@kpmg.com.tw

kpmg.com/tw

© 2016 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



立刻加入KPMG安侯建業
給我們一個“讚”！

facebook KPMG in Taiwan

Press “Like” and stay connected with us.