

稅務爭議預防與解決

2022年10月號



前言

我國現行制度就兼營業人之進項稅額訂有兩種扣抵方式供自由選擇，分別為比例扣抵法與直接扣抵法，前者係按扣抵比例計算可扣抵的進項稅額，著重於稽徵程序便利性的考量；後者適用之前提則須帳簿完善，以明確區分應稅、免稅或共同使用之進項稅額作為扣抵基礎，屬於較符合經濟實質的計算方式。

實務上常見營業人以比例扣抵法申報營業稅後，才發現直接扣抵法較為有利，然而提出更正申請之時已過法定復查期限，因營業稅已核課確定，而遭稅局拒絕受理，進而引發稅務紛爭。雖然稅捐稽徵法第28條規定，納稅人在適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，均可在十年內申請退稅，惟稅局及行政法院皆採一致見解認為直接扣抵法的更正並非錯誤所致，不屬於捐稽徵法第28條規定範疇，因而限縮了納稅人更正之權利，就此，本刊將提出相關評析，供讀者反思。

關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

 Tax 360 app

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。掃描或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS
Android

 ITR ASIA-PACIFIC TAX AWARDS 2022

**KPMG安侯建業再獲
ITR殊榮**

「2022台灣最佳稅務服務事務所」，「最佳稅務爭議解決服務事務所」獎項。

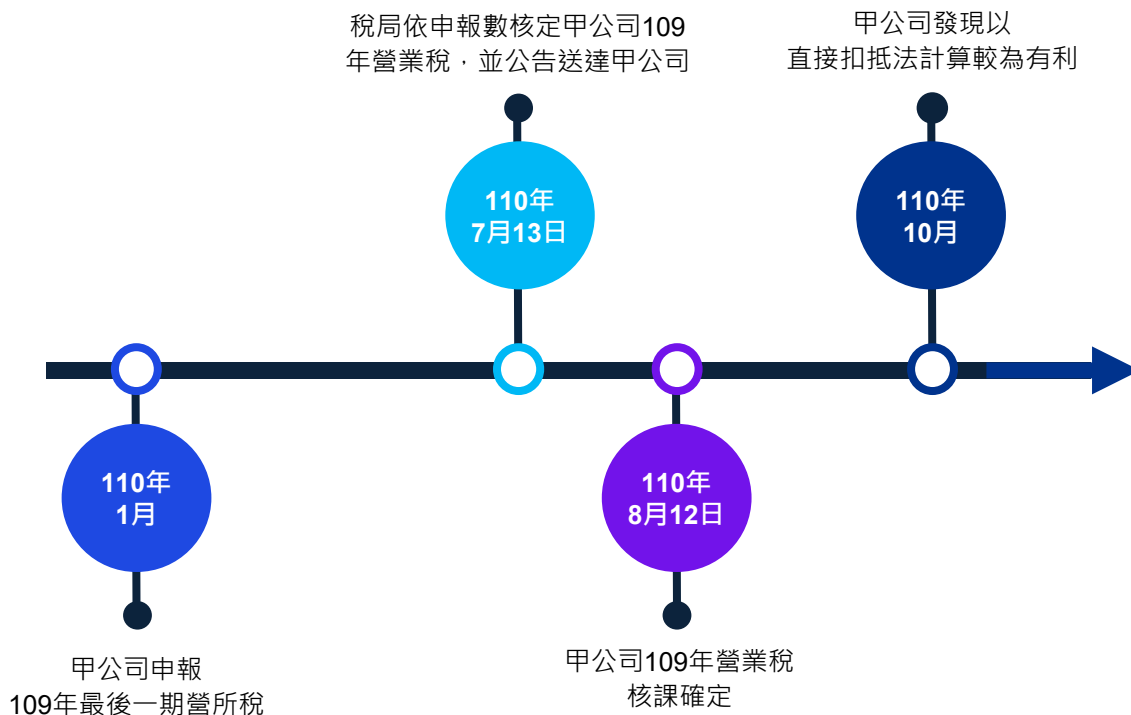
[瀏覽新聞稿](#)

兼營營業人以比例扣抵法申報營業稅後得否申請更正改採直接扣抵法計算營業稅額？



案例背景

甲公司兼營應稅及免稅勞務或貨物，依營業稅法規定屬於兼營營業人，甲公司於民國（下同）110年年初採「比例扣抵法」申報109年11-12月之營業稅，經稅局按申報數核定並於110年7月13日公告送達甲公司，依稅捐稽徵法第35條規定核課公告送達三十日內未提起復查，故於110年8月12日核課確定。惟甲公司於110年10月發現改採「直接扣抵法」計算調整營業稅應納稅額「更為有利」，遂向稅局申請更正109年兼營營業人調整計算表，卻遭稅局否准，試問：甲公司得否依稅捐稽徵法第28條規定，主張適用法令錯誤申請改採直接扣抵法計算營業稅額？



案例分析

兼營營業人之進項稅額扣抵規定

兼營營業人係指兼營銷售應稅及免稅貨物或勞務，或兼按一般營業稅額及特種營業稅額計算之營業人；依「兼營營業人營業稅額計算辦法」（下稱「兼營計算辦法」）第7條第1項規定，兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額申報納稅。

我國現行營業稅法制度，就兼營營業人之進項稅額不得扣抵比例計算方式，係採取「比例扣抵法」及「直接扣抵法」併行，兼營營業人無須經稽徵機關核准，得自行選擇適用比例扣抵法或是直接扣抵法，惟選擇採用直接扣抵法者，經採用後三年不得變更。

有關「比例扣抵法」及「直接扣抵法」兩種方法如何

計算進項稅額之不得扣抵比率詳述如下：

比例扣抵法

按免稅銷售額佔全部銷售額（即包含應稅、零稅率及免稅之銷售額）之比例計算當期不得扣抵比例，再依當期不得扣抵比例計算當其應納或溢付之營業稅額。

直接扣抵法

係根據購進貨物或勞務之實際用途，區分各進項稅額歸屬於應稅項目或免稅項目，以決定可否扣抵銷項稅額，即：購進貨物或勞務依用途可明確區分專應稅（包含零稅率）營業用者，其進項稅額可全額扣抵；供免稅營業用者，其進項稅額不可扣抵；無法明確區分係供應稅抑或免稅營業用者，則按比例計算可扣抵之進項稅額。

比例扣抵法與直接扣抵法之比較

項目	比例扣抵法	直接扣抵法
適用條件	無任何要件限制及作業程序要求	<ul style="list-style-type: none"> • 實體要件限制：帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途（參照兼營計算辦法第8條之1第1項）。 • 作業程序要求： <ul style="list-style-type: none"> - 應將購買貨物、勞務或進口貨物、購買國外之勞務之用途，區分為以下三種：專供應稅（含零稅率）營業用、專供免稅營業用、應稅及免稅營業共同使用，並於帳簿上明確記載（參照兼營計算辦法第8條之2第1款）。 - 當公司符合下列情形之一，於調整報繳當年度最後一期之營業稅，應經會計師或稅務代理人查核簽證： <ol style="list-style-type: none"> 1. 經營製造業 2. 當年度銷售額合計逾新台幣10億元 3. 當年度申報扣抵進項稅額合計逾新台幣2,000萬元（參照兼營計算辦法第8條之2第6款）。 • 如直接扣抵法之採用事後經稅捐稽徵機關核定停止，當然回復適用比例扣抵法（參照兼營計算辦法第8條之3第1項）。 • 如直接扣抵法之採用事後經稅捐稽徵機關核定停止，當然回復適用比例扣抵法（參照兼營計算辦法第8條之3第1項）。

項目	比例扣抵法	直接扣抵法
優點	計算簡單、免經會計師簽證、程序成本較低。	經由歸類各種成本之用途，能更精準的辨別成本係應稅、免稅或零稅率之適用，進而避免使用比率扣抵法時，某些成本被歸類錯誤而多課徵之稅額。
缺點	當公司獲配轉投資事業之的股利收入金額較大，且可直接歸屬的進項稅額又較少時，採此法會侵蝕到應稅銷售額原可扣抵的進項稅額。	憑證與帳簿管理的成本較高，符合法定情形，於調整報繳當年度最後一期之營業稅，應經會計師查核簽證，作業成本較高，且一經選用三年內不得變更。
適合對象	大部分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途無法明確區分係供應稅或免稅營業用者。	非以投資為專業之公司（即未設置投資部門），主要營業項目產生多為應稅銷售額，但每年獲配轉投資事業之大額股利收入者。 公司所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途大多為可明確歸屬於應稅銷售項目者。

由上述兩種扣抵方法之比較可知，直接扣抵法雖然有其適用條件之限制，但相較於比例扣抵法，卻更能真實反映兼營營業人之應稅銷售額所對應可扣抵的進項稅額。且當公司所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途大多為可明確歸屬於應稅銷售項目時，採用直接扣抵法，可以避免原可扣抵應稅銷售額的進項稅額受到侵蝕。

實務上，曾發生公司採用比例扣抵法申報營業稅後，依稅捐稽徵法第28條規定向國稅局申請更正改採直接扣抵法計算營業稅，卻遭國稅局以營業稅已核課確定而拒絕受理。國稅局以「營業稅已核課確定」之理由拒絕納稅義務人更正申請，係以財政部95年12月21日台財稅字第09504563401號函：「本部95年12月21日令修正『兼營營業人營業稅額計算辦法』第8條之1、第8條之2及第8條之3，凡屬於未核課確定之各年度案件均可適用。」（下稱95年函釋）反推，納稅義務人申請改以直接扣抵法計算營業稅額應以「未核課確定」之各年度案件為限，而所稱「未核課確定之案件」，觀諸行政法院見解，係指經稽徵機關為營業稅之核課處分尚未確定者，

亦即核定公告送達之翌日起三十日內已提出復查申請者，而非泛指稅稽徵法第21條第1項所規定之核課期間尚未屆滿之各年度營業稅案件（參照108年度判字第571號判決）。從而，以本文所舉案例而言，依據前揭國稅局對財政部函釋之看法，佐以行政法院就核課確定之見解，甲公司於核定公告送達之翌日起三十日內若未提起復查，將不得再申請更正改採直接扣抵法計算營業稅額。

然而，綜觀稅捐稽徵法第28條規定之立法意旨，係考量人民相較於政府機關處於訊息劣勢，為保障民眾權益而設，故只要納稅者溢繳之稅款超出依法客觀上正確應納稅額時，規定納稅義務人得申請退還，申請期限於110年修法前為繳納稅款後五年內，修法後延長為十年，相較於前揭函釋有關比例扣抵法更正改採直接扣抵法之申請期限（稅局核定公告次日起算30日），有顯著之落差。故兼營營業人原採用比例扣抵法申報營業稅，得否於核課確定（核定公告次日起算30日之期間）後申請更正改以直接扣抵法計算營業稅，常為實務上爭論之議題。

相關爭議

承上所述，公司依比例扣抵法申報營業稅後申請更正改以直接扣抵法計算營業稅並申請退還溢繳稅款，稅局基於前揭之更正應以未核課確定案件為限而拒絕受理。另一方面，依據稅捐稽徵法28條規定，若因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳

稅款者，納稅義務人得自繳納之日起五年（修法後為十年）內提出具體證明，申請退還。是以，公司得否更改採用直接扣抵法並更正營業稅計算表，端賴營業稅計算由比例扣抵法更改為直接扣抵法之更正是否屬於適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤。

以下就相關爭議案件之納稅義務人之主張、國稅局之主張及最高行政法院之見解詳述之：

兼營業人原採比例扣抵法申報營業稅，嗣後得否依據稅捐稽徵法第28條規定更正改採直接扣抵法？

<p>納稅義務人主張</p>	<p>兼營計算辦法「並無限制」兼營業人採用比例扣抵法後不得變更為直接扣抵法，亦無限制兼營業人因「錯誤」致溢繳稅款，不得更正變更為直接扣抵法，故應回歸稅捐稽徵法第28條之規定。納稅義務人因錯誤適用比例扣抵法呈現「全年不得扣抵比例98%」之異常現象，致補繳高額稅負，明顯為因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤所導致溢繳稅款，實已符合稅捐稽徵法第28條法定之更正退稅請求權，納稅義務人應得於五年（修法後為十年）之期限內提出具體證明，申請退還，依此更正為直接扣抵法，方不違經驗法則與論理法則。</p>
<p>國稅局之主張</p>	<p>上訴人原採比例扣抵法，其後發現改採直接扣抵法計算調整營業稅應納稅額更為有利，應係為單純之動機錯誤，而非內容之錯誤，而動機之錯誤，應不可撤銷之。</p>
<p>高等行政法院 / 最高行政法院見解</p>	<p>我國營業稅法採取比例扣抵法及直接扣抵法併行制度，因此，營業人不論依「比例扣抵法」或「直接扣抵法」計算申報營業稅，均為適法。換言之，營業人可自行於符合規定情形下選擇採用直接扣抵法或比例扣抵法，並非「應」採用直接扣抵法。從而，營業人既採比例扣抵法計算調整營業稅額，而未採用直接扣抵法計算，並無適用法令錯誤或計算錯誤之情形，核與稅捐稽徵法第28條第1項規定所謂因自行適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款之情形有別。（參照臺北高等行政法院106年度訴字第1620號判決）</p> <p>按依「兼營計算辦法」規定，適用「比例扣抵法」並無任何要件限制及作業程序要求。但欲適用「直接扣抵法」者，不僅有其實體要件限制，另有其應踐行之作業程序要求。另外如直接扣抵法之採用事後經稅捐機關核定停止者，亦當然回復適用「比例扣抵法」。是以，按「兼營計算辦法」之規範架構，乃是以適用「比例扣抵法」為原則，「直接扣抵法」為例外。此外，鑑於營業稅為「增減量」概念之屬性，前期採行「扣抵法」之轉換，必然會同時連帶影響以下各期稅額，實在很難想像「扣抵法之選擇有溯及效力發生」之可能，且從事務本質言之，容許選擇溯及，勢將危害稅捐稽徵程序之安定性。（參照最高行政法院107年判字第550號判決）</p>

 KPMG 觀察

根據前述稅局與法院之見解，兼營營業人一旦經採用比例扣抵法申報營業稅經稅局核課確定者，則不得再行申請更正改為直接扣抵法並調整稅額。核課確定與否，取決於納稅人是否及時提起復查，是故兼營營業人應格外注意申報之流程與時限，否則逾期即無法再予調整扣抵方法。

然而立法論上，似可透過以下幾點方式，在確保法定性、稽徵成本的維繫時，亦可完善對納稅人之保障：

- 稅法以納稅人實質之負擔能力為適用對象，為納稅者權利保護法第5條所指明者，惟量能課稅之體現，稅法若有悖於其經濟實質之認定，應以合理之目的為前提。比例扣抵法固然具有稽徵成本上之方便，惟不應以效率考量做為拒絕納稅人適用較符合量能課稅之直接扣抵法。有鑑於此，當納稅人欲選擇直接扣抵法時，應給予納稅人更完善、便於利用之方式，促進量能課稅之實踐。
- 稅捐稽徵法第28條規定在適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者均可在十

年內申請退稅，其制度目的係為使稅捐法律關係適用正確的法規範。舉重以明輕，雖然直接扣抵法與比例扣抵法皆為法律所允許者，但將會對相同的經濟關係產生不同的觀察。納稅人只能選擇其一時，在兼顧稽徵效率與個案正義之平衡下，容有存在相應之時效保障的可能。

- 基於納稅者權利保護法第10條規定，稅局應主動提供納稅者妥適必要之協助，以確保納稅人受正當程序保障。當納稅人相較於政府機關對於稅務法令相對不熟稔時，稅局或許得以通案性質之公告指引或個案輔導之方式，以不介入個別法律關係為前提下，建立稅局與納稅人間的構通機制，促使納稅人進行正確、合理之申報。

現行有關兼營營業人扣抵方法之運作模式已在稅局及行政法院形成穩定之見解，對於兼營營業人之申報選擇存在一定限制，故營業人應隨時注意相關作業流程與期限。除了與稅局保持法規資訊之暢通，亦可尋求專業稅務團隊進行諮詢，確保能以最有效率的方式申報營業稅，並避免未來的稅務紛爭。





本文所提及之一部分或全部服務，依相關獨立性規範，可能無法對KPMG之審計客戶及其關係企業提供服務。

Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

林上軒

副理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

呂泳翔

副理

02 8101 6666 ext. 17234

aaronlu@kpmg.com.tw

丁英泰

會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

賴玟宇

副理

02 8101 6666 ext. 19878

sharislai@kpmg.com.tw

鄭筑云

主任

02 8101 6666 ext. 18529

lisacheng@kpmg.com.tw

謝昌君

執行副總經理

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

陳渝雯

副理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw

林則堯

專員

02 8101 6666 ext. 20459

johnnylin1@kpmg.com.tw



[kpmg.com/tw](https://www.kpmg.com/tw)

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 endeavor 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.

© 2022 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization