

## 營業人註銷登記申請退還溢付營業稅之行政救濟趨向

陳東良

申請退還溢繳之營業稅，是稽徵實務上最常見的爭議類型之一。由於我國加值型營業稅之建制，係對營業人銷售貨物或勞務之加值額課稅，基於徵納兩便，係採取稅額扣抵法。亦即，是以銷項稅額減除進項稅額後計算差額，若差額為正，即應納稅額；但反之差額為負，卻不必然得申請退稅。其理由在於營業人於正常銷售行為時，由於營業人加值（加價）之故，通常情況會是銷貨金額（銷項稅額）會大於進貨金額（進項稅額），縱然偶有出現當期進項稅額大於銷項稅額，營業稅法並不允許營業人得申請退稅，而要求將「負的差額」作為營業人當期營業稅之「留抵稅額」，供日後銷項稅額大於進項稅額之正常情況再度發生時，抵繳當期應納之營業稅。

但在某些特別情況，由於前揭預設銷項稅額會大於進項稅額之情況不會發生，若仍要求營業人仍須將原應屬營業人溢繳之營業稅留抵供日後沖抵應納營業稅額，顯然不公。因此加值型及非加值型營業稅法第 39 條即訂明，有銷售適用零稅率貨物或勞務，取得固定資產及營業人有合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，由於溢付之營業稅並不會出現相對應之銷項稅額供其抵沖，從而得申請退還所溢付之營業稅。稽徵實務上稅捐機關對於依營業稅法第 39 條申請退稅，向採從嚴審核態度，此雖為防堵層出不窮的冒退營業稅款所致，但亦不免波及無辜，令人不免生苛酷之感歎。尤其對於因合併、轉讓、解散或廢止申請退還溢納稅款，屢以營業人無法提供帳冊憑證證明其留抵稅額之存在而予否准，致實務爭議頗多。但觀察近一、二年行政救濟實務案例，可喜的發現不管是訴願機關或行政法院，對於稅捐機關向來以營業人未提供帳冊憑證，以未盡協力義務為由否准多有指摘，並進而撤銷稅捐機關否准退稅之處分。爰整理裁判重點，併供徵納雙方參考。

### 壹、稽徵機關否准營業人退稅之萬能主張：營業人未盡協力義務

本文所引用三則行政救濟裁判<sup>註</sup>，其共同且為主要否准退稅之理由，即為經通知營業人提供相關帳載紀錄，因迄未提示，無法查明溢付稅額之正確性，遂否准營業人退還溢繳營業稅之申請。

其引用之法條不外乎：

營業稅法第 39 條第 1 項第 3 款「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：……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。」因此，依法稅捐機關必須再次查明後方得退還。

稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 26 條第 1 項「營利事業設置之帳簿，除有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存十年。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽徵機關查明屬實者，不在此限。」及第 27 條第 1 項「營利事業之各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。」

稅捐稽徵法第 30 條第 1 項「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」，此為營業人應盡協力義務之明文。

實務上常見對於依營業稅法第 39 條第 1 項第 3 款申請退稅時，稽徵機關即執上開法令為據，會先

註：本文所引三則行政救濟案例，分別為財政部 101 年 5 月 30 日台財訴字第 10000484540 號訴願決定書，高等行政法院 100 年訴字第 1248 號判決(本判決國稅局未上訴而確定)，及最高行政法院 101 年判字第 895 號判決。

令營業人提示證明相關留抵稅額之帳冊憑證，即或相關帳冊憑證已逾五年甚或十年保存期限，稅捐機關也不當擴張解釋法令，以既是主張退還相關之營業稅，則與要求退稅相關之憑證帳冊即屬「**有關未結會計事項**」，自無五年或十年保存期限之限制為由，仍要求必須提供。進而於營業人無法提示相關帳冊憑證時，即以營業人違反稅捐稽徵法第 30 條協力義務，無法證明溢付稅款之存在，應受不利益判斷，而否准營業人之退稅申請。

## 貳、 行政裁判撤銷稅捐機關否准退稅處分主要論據

### 一、 營業稅法第 39 條「由主管機關查明後退還」之真意

#### (一) 「主管機關查明後退還」並非退稅請求權實體構成要件

最高行政法院 101 年判字第 895 號判決指出，「主管機關查明後退還」之法條文字並非退稅請求權實體構成要件要素，僅是針對實體構成要件之事實，課予稅捐機關調查義務(特別是退稅金額之事實)，於稅捐機關調查後認為有事實真偽不明時，方有徵納雙方舉證責任配置問題。申言之，即或稅捐機關未為調查而逕為核退，只要有退稅請求權事由發生，並有溢付稅額之事實等退稅請求權實體構成要件存在，該核准退稅仍為合法有據。

#### (二) 「主管機關查明後退還」之「查明」所指為何？

高等行政法院 100 年訴字第 1248 號判決指出，所謂「查明」，即是指應查明有無營業稅法第 39 條第 1 項情事及溢繳稅款金額多寡。

### 二、 協力義務之發動及界限

#### (一) 協力義務之發動前提必須是對營業人請求權成立及範圍有合理懷疑基礎

對於稅捐機關調查退稅請求權成立及金額大小之過程，動輒要求營業人必須提示帳憑證，行政法院亦認為必須有相當合理懷疑基礎方得為之。最高行政法院 101 年判字第 895 號判決即說明「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。」

#### (二) 若可經由其他方法調查，亦無發動協力義務之必要

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)亦必經過稅捐機關復核，亦即稅捐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。臺北高等行政法院 100 年訴字第 1248 號判決即指出，「納稅義務人或其他人對於稅捐之協力義務，係針對課稅處分而言，營業人如依營業稅法第 39 條第 1 項申請還溢付稅額，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。」，本案即是因為稅捐機關前已同意原告以累積留抵稅額抵繳欠繳之營業稅，亦即稅捐機關前准許抵繳，必已曾查明確認留抵稅額之真正，自不得後於營業人申請退抵繳後留抵稅額時，再要求提供帳冊供查核留抵稅額之真正。此一要求顯然與營業稅法第 39 條無關，自不得再援引稅捐稽徵法第 30 條規定，要求提供無關之帳證資料。

### 三、 協力義務履行及違反之法律效果均應符合比例原則

當營業人提出退稅申請時，最常遇到稅捐機關要求提示留抵稅額組成之所有交易憑證，甚或實際履約過程，包括交貨及付款相關證明。這種嚴格查核方式，於稽徵實務上通常僅在查核涉及「虛設行號」交易時方為之，若對於營業人留抵稅額在沒有相當客觀證據顯示留抵稅額有重大疑義時，要求此種協力義務顯已過當有違比例原則。最高行政法院 101 年判字第 895 號判決即稱「要求上訴人履行如此嚴格之協力義務內容，顯然過當而有違比例原則。」

再者，稽徵實務對於營業人無法提示全部之帳證，以證明其留抵稅額之全部內容，即以違反協力義務全部否准退稅，但基於營業稅法第 39 條第 1 項之「主管稽徵機關查明」，並非退稅請求權之實體構成要件要素，因此若稽徵機關對溢繳稅額無法全部查明時，而應依比例原則，保守估計其溢繳稅額而不得全部否准。最高行政法院 101 年判字第 895 號判決文即闡明「再退一步言之，本案退稅請求權之是否有據，亦非『全有』或『全無』之議題，被上訴人豈能以『懷疑』存在，即謂完全無溢繳之稅款存在。按照被上訴人在本案中之法律操作，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。」

### 參、 欣見訴願機關的進一步闡明

雖然稅捐行政救濟實務，對於同屬行政機關之訴願救濟階段程序，其效果多所質疑，但對於營業人依法申請退稅，於財政部 101 年 5 月 30 日台財訴字第 10000484540 號訴願決定，則進一步闡明營業稅法對稅捐機關依法應「查明」義務內容，並非得一律要求營業人提供帳證供稅捐機關查明，卻忘記自己應踐行之行政程序。

#### 一、 稅捐機關應主動檢視有無申報溢付稅額查明無誤後退還

營業稅法第 39 條第 1 項第 3 款規定，營業人因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其申報溢付之營業稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之，可見無論營業人是否提出申請，稽徵機關應於營業人申請註銷登記或清算申報時，主動檢視有無申報溢付稅額，並依據營業稅法第 39 條第 1 項第 3 款規定，主動查明無誤後退還。

#### 二、 稅捐機關應於每期營業稅申報後查核而非於收到註銷或清算登記時方查核

依營業稅稽徵作業手冊第六章規定，營業人申報當期營業稅後，稽徵機關應該申報資料，於歸戶後立即查核，如發現有異常，應即通知營業人提示相關帳證處理，尚非於收到註銷登記當期或清算期間之營業稅申報書時，始對過去申報資料進行查核。

#### 三、 稅捐機關僅在發現異常時方可要求營業人提示未逾保存年限之帳證

依營業稅稽徵作業手冊第五章第五節參、五、規定，營業人申請退還營業稅法第 39 條第 1 項第 3 款規定溢付稅額時，稽徵機關如發現有異常，應請營業人提示自產生留抵稅額至註銷期間或未逾保存年限之帳簿憑證，而所稱產生留抵稅額至註銷期間之帳簿憑證，亦應限於上揭帳簿憑證辦法第 26 條及第 27 條規定之保存年限內者。

#### 四、 縱營業人無法提示完整帳證亦不得予全部否准之失權處分

即或營業人無法提示完整帳證，本訴願決定亦指明「原處分機關可否就已查明部分准予退還？」，亦認為縱營業人無法提示完整帳證，亦不得予全部否准之失權處分。

## 肆、結語

基於營業稅制之徵納兩便之原始設計，已使營業人對於國家之溢付稅額無法於發生時申請退還，僅得於營業稅法第 39 條規定之特殊情況方取得退稅請求權，法制設計已傾向國家，而該條所列特殊情況中，尤其是第 3 款營業人有合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記情事，通常於營業人經營相當時間後才發生，斯時若要求營業人回頭逐筆釐清帳上多年來累積留抵稅額之明細，不但繁瑣，甚或因年代久遠相關憑證佚失，此亦是實務常無法提出帳證之主因。基於原已傾向國家延遲營業人退稅請求權發生時點之設計，竟成稅捐機關否准營業人退稅之「殺手鐮」，實令人無語。幸而近一、二年行政救濟實務對此陸續已有更為公允之判決案例，而能稍撫平營業人不平之感，尤其是訴願機關進一步要求稅捐機關應重行檢視其依法應履行之行政調查義務，更是令人驚喜。若稅捐機關能遵循稅法，落實每期營業稅之調查核定，相信日後對於留抵稅額真正之質疑將大幅減少，從而營業人依第 39 條第 1 項第 3 款申請退稅時，稅捐機關要查明事項，當僅會剩下有無營業稅法第 39 條第 3 款所訂極易證明之明確事實，彼時徵納雙方對此爭議勢必難得一見(件)。

**(作者係理律法律事務所資深律師，本文不代表事務所之意見。)**