

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

111年度訴字第122號

113年6月13日辯論終結

原告 洪石和

訴訟代理人 林石猛 律師

複代理人 戴敬哲 律師

訴訟代理人 黃麗蓉 律師

王健安 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 王素芬

吳昱瑩

上列當事人間退還稅款等事件，原告不服財政部中華民國111年4月1日台財法字第11113901470號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

(一)本件被告代表人原為吳蓮英，於訴訟進行中變更為樓美鐘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷二第235-239頁），核無不合，應予准許。

(二)原告起訴狀原聲明：「先位訴之聲明：一、財政部中區國稅局苗栗分局民國110年7月15日中區國稅苗栗綜所字第0000000000號函(下稱原處分)及訴願決定均撤銷。二、被告應作成返還(1)如起訴狀附表1（下稱附表1）所示之錯誤收取及溢繳稅款共計新臺幣(下同)2,523,101元，及各自附表1被執行抵

01 繳日至返還日止，按各被執行抵繳之金額，依被執行抵繳日  
02 郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息。(2)自法  
03 務部行政執行署新竹分署(下稱新竹分署)於109年8月21日拍  
04 賣如起訴狀附表2(下稱附表2，50筆土地)程序中，承受與  
05 原告81年度綜合所得稅稅款及行政救濟利息、滯納金(利  
06 息)及罰鍰金額、執行費共計62,293,772元等值之土地的行政  
07 處分。備位訴之聲明：一、原處分及訴願決定均撤銷。  
08 二、被告應作成返還(1)如附表1所示之錯誤收取及溢繳稅款  
09 共2,523,101元，及各自附表1被執行抵繳日至返還日止，按  
10 各被執行抵繳之金額，依被執行抵繳日郵政儲金1年期定期  
11 儲金固定利率，按日加計利息。(2)自新竹分署於109年8月21  
12 日拍賣如附表2(50筆土地)程序中，承受土地抵充繳納原告8  
13 1年度綜合所得稅稅款及行政救濟利息、滯納金(利息)及  
14 罰鍰金額、執行費共計62,293,772元，及自109年9月7日抵  
15 繳日(承受土地之權利移轉證書發給日)起至返還日止，依  
16 該執行抵繳日之郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加  
17 計利息之行政處分。」嗣以更正訴之聲明暨準備三狀將先位  
18 聲明二(2)更正為：「自新竹分署於109年8月21日拍賣如附表  
19 2(50筆)土地程序中，承受與原告81年度綜合所得稅稅款及  
20 行政救濟利息、滯納金(利息)及罰鍰金額、執行費共計6  
21 2,293,772元等值如起訴狀附表3(下稱附表3，30筆)土地及  
22 其差額60,269元之行政處分。」(本院卷一第471-472頁)，  
23 再於本院言詞辯論期日修正聲明用語，而聲明為：「先位聲  
24 明：一、財政部中區國稅局苗栗分局110年7月15日中區國稅  
25 苗綜所字第0000000000號函及訴願決定書均撤銷。二、被告  
26 應作成返還(1)如附表1所示之錯誤收取及溢繳稅款共2,523,1  
27 01元，及各自附表1被執行抵繳日起至返還日止，按各被執  
28 行抵繳之金額，依被執行抵繳日郵政儲金1年期定期儲金固  
29 定利率，按日加計利息。(2)自法務部行政執行署新竹分署於  
30 109年8月21日拍賣如附表2(50筆)土地程序中，因承受自  
31 原告81年度綜合所得稅稅款及行政救濟利息、滯納金(利

01 息)及罰鍰金額、執行費用共計62,293,772元等值如附表3  
02 (30筆)的土地及其差額60,269元之行政處分。備位聲明：  
03 一、財政部中區國稅局苗栗分局110年7月15日中區國稅苗綜  
04 所字第0000000000號函及訴願決定書均撤銷。二、被告應作  
05 成退還(1)如附表1所示之錯誤收取及溢繳稅款共計新台幣2,5  
06 23,101元，及各自附表1被執行抵繳日至返還日止，按各被  
07 執行抵繳之金額，依被執行抵繳日郵政儲金1年期定期儲金  
08 固定利率，按日加計利息。(2)自法務部行政執行署新竹分署  
09 於109年8月21日拍賣如附表2(50筆土地)程序中，因承受土  
10 地抵充繳納原告81年度綜合所得稅稅款及行政救濟利息、滯  
11 納金(利息)及罰鍰金額、執行費用共計62,293,772元及自  
12 109年9月7日抵繳日(承受土地之權利移轉證書發給日)起  
13 至返還日止，依該執行抵繳日之郵政儲金1年期定期儲金固  
14 定利率，按日加計利息之行政處分。」先予敘明。

## 15 二、爭訟概要：

16 原告81年度綜合所得稅經被告最終重核復查決定，核定原告  
17 取自太極門學會之其他所得60,992,513元，併計原告與配偶  
18 游美容之利息及營利所得，歸課核定所得總額61,398,898  
19 元，補徵應納稅額23,812,658元，並裁處罰鍰23,726,600  
20 元，原告循序提起行政爭訟，經本院93年度訴字第131號判  
21 決駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院95年度判字  
22 第2066號判決駁回確定在案。原告猶表不服，多次提起再  
23 審，分別經最高行政法院97年度判字第935號及99年度判字  
24 第862號判決駁回其再審之訴在案。原告又於104年11月24日  
25 向被告申請依行政程序法第117條及第128條第1項第2款、第  
26 3款規定重開行政程序，經被告以105年2月22日中區國稅苗  
27 栗綜所字第0000000000號函，否准其申請，原告循序提起行  
28 政訴訟，經本院106年度訴字第189號判決駁回原告之訴，及  
29 最高行政法院109年度判字第135號判決上訴駁回確定在案，  
30 嗣原告再數次提起再審，均經最高行政法院109年度判字第6  
31 28號判決、110年度再字第1號裁定駁回其再審之訴。原告復

01 於110年5月14日向被告請求依據110年12月17日修正前(下稱  
02 行為時)稅捐稽徵法第28條第2項規定退還81年度綜合所得稅  
03 溢繳稅款等，經被告以110年7月15日中區國稅苗栗綜所字第  
04 0000000000號函(下稱原處分)駁回，原告不服，提起訴願，  
05 經訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

### 06 三、原告起訴主張及聲明：

#### 07 (一)主張要旨：

- 08 1. 按110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第28條第3項固新  
09 增：「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救  
10 濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前2項規定。」但  
11 並未同時設有得溯及既往之明文規定，訴願決定以新增訂的  
12 該條項條文作為駁回訴願主要理由之一，於法未合。原告係  
13 依110年12月17日修正前即行為時稅捐稽徵法第28條第2項：  
14 「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其  
15 他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關  
16 應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不  
17 以5年內溢繳者為限。」規定所賦予退稅請求權，向被告申  
18 請退還81年度之補稅及裁罰，係屬公法上之實體請求權，依  
19 中央法規標準法第18條、最高行政法院62年度判字第507號  
20 判決意旨，及基於「實體從舊、程序從新」之法律適用原  
21 則，新增稅捐稽徵法第28條第3項既未於修法時明文設有溯  
22 及既往，則該條項規定自不能溯及適用於修法前之實體事  
23 項。此於修正後稅捐稽徵法第28條第6項規定但書亦規定對  
24 加計利息分採從新從優原則，基於同一法理，原告依修正前  
25 規定申請退稅為有理由。原告在110年5月14日針對81年度向  
26 被告申請退還錯誤收取及溢繳稅額2,523,101元，以及由被  
27 告苗栗分局承受相當81年度綜合所得稅、罰鍰、滯納金、利  
28 息、執行費用等共計62,293,772金額之土地或變價之價格，  
29 即應適用申請時之規定，不應受新增稅捐稽徵法第28條第3  
30 項之拘束。

01 2. 本件有行為時稅捐稽徵法第28條第2項「其他可歸責於政府  
02 機關之錯誤」：

03 (1)檢察官非法構陷欠稅：太極門稅案起因85年時任臺灣臺北  
04 地方檢察署（下稱臺北地檢署）檢察官侯寬仁假宗教掃黑  
05 名義，大肆搜索濫權偵辦太極門，然其偵查期間涉及諸多  
06 違法情事，有91年監察院函附調查意見可稽，認定起訴書  
07 及證據資料扞格矛盾，據以提起公訴，不符證據法則。侯  
08 檢察官起訴前未曾傳訊太極門亦未實質查核國稅局官員史  
09 越生作偽證等，足證太極門係由檢察官蓄意構陷。檢察官  
10 是現行法制唯一偵查主體，其執行偵查公權力，自屬政府  
11 機關之行為，屬稅捐稽徵法第28條第2項規定「其他可歸  
12 責於政府機關之錯誤」。

13 (2)國稅局未依職權查核，逕依檢調資料發單課稅：被告就原  
14 告81年度弟子所給付之「敬師禮」，認定為其他所得，予  
15 以補稅裁罰。然同樣基於昔日臺北地檢署檢察官濫用職  
16 權，違法偵辦太極門涉嫌詐欺及逃漏稅捐等案，而引發的  
17 80年度至85年度之違法補徵裁罰案件，其中80、82至84年  
18 度之稅捐，經最高行政法院107年度判字第422號判決：  
19 「原判決廢棄，發回臺中高等行政法院」，嗣原告與被告  
20 於108年11月12日本院107年度訴更一字第19號案和解成立  
21 確定，和解契約之效力屬於事實認定之和解，被告就事實  
22 認定應受該和解契約之拘束。嗣後被告將原告80、82至84  
23 年度之稅捐，及臺北國稅局將原告85年度之稅捐，均更正  
24 為0元，即被告及臺北國稅局已參酌最高行政法院107年度  
25 判字第422號撤銷原判決意旨，撤銷先前就80、82至85等  
26 年度之補稅裁罰處分。基於租稅法定主義與行政程序法上  
27 之和解契約在法理上仍受法律優位原則之拘束（即行政和  
28 解契約不得牴觸租稅法規），自得肯認兩個國稅局就上揭5  
29 個年度之補稅裁罰處分，必然是基於不牴觸現行租稅法律  
30 下，重新認定事實即不再堅持昔日原告弟子之贈與係學  
31 費，而屬其他所得之認定始然。而80至85年度，參諸監察

01 院調查報告及相關的刑事無罪確定判決(最高法院96年度  
02 台上字第3837號), 堪認稅捐稽徵機關就太極門(洪石和、  
03 85年度係配偶游美容名義)在80至85年度所為的補稅裁罰  
04 處分, 顯然係屬稅捐稽徵法第28條第2項規範退稅請求事  
05 項, 自屬「其他可歸責於政府機關之錯誤」。被告只依檢  
06 調移送資料課稅, 完全沒有依職權調查, 監察院調查報告  
07 亦指出國稅局7項重大違失。

08 (3)關於81年綜合所得稅執行期間已逾期, 新竹分署未停止執  
09 行, 嗣2次流標後, 被告以拍賣底價與臺北國稅局共同承  
10 受原告不動產50筆土地, 以抵充81年度綜合所得稅、罰鍰  
11 及其他稅款金額。被告及新竹分屬均屬可歸責於政府機關  
12 之錯誤。

13 3. 原告依稅捐稽徵法第28條請求退稅, 並無既判力拘束範圍相  
14 牴觸之處:

15 (1)80至85年度之課稅裁罰處分, 依目前稅務訴訟實務雖然一  
16 向認為係6個訴訟標的, 然同樣是基於檢察官濫用職權違  
17 法辦案所造成的稅法冤案之整體與部分。基於事實錯誤,  
18 則法令適用必然錯誤, 是法律適用三段論的當然解釋(最  
19 高行政法105年7月份第1次庭長法官聯席會議之決議), 目  
20 前既然已有5個年度之補稅裁罰處分, 經由被告及臺北國  
21 稅局予以重新認定而獲得救濟, 依憲法訴訟法第53條第2  
22 項規定: 「判決前已適用前項法規範作成之刑事確定裁  
23 判, 檢察總長得依職權或被告之聲請, 提起非常上訴。」  
24 其立法理由為: 「刑事確定裁判重在實質正義, 於此理念  
25 下, 沒有人可以被強制加諸一個以違憲刑事法律為基礎之  
26 刑罰的非難, 允宜有特別規定。」即強調在當代憲政秩序  
27 下法的安定性在面對人權保障時, 應予退讓; 而自行政罰  
28 法施行後, 行政罰與刑罰之性質僅具「量之差異」而非  
29 「質之區分」, 亦即兩者並非本質上之差異, 僅係非難程  
30 度不同之處罰, 此不但為司法院釋字第517號解釋所是  
31 認, 更為最高行政法院106年度判字第454號判決所是認。

01 行政罰與刑罰，兩者固屬量的差別，然財產權之侵害未必  
02 輕於刑罰對於生命與自由之侵害。大法官釋字第400號解  
03 釋針對憲法財產權保障之意旨開宗明義闡示：「憲法第15  
04 條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產  
05 之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於  
06 遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人  
07 格及維護尊嚴。」均足以佐證刑罰權之侵害未必重於課稅  
08 與裁罰對於人民財產權之侵害。

09 (2)既判力發生之時點，以最後事實審法院言詞辯論終結時點  
10 為準，產生遮斷效，至於標準時點後新發生之事實並非既  
11 判力所及之範圍，標準時後新成立之證據，亦非遮斷效所  
12 能阻止。原告81年度綜合所得稅原核定處分，雖經最高行  
13 政法院95年度判字第2066號判決駁回，惟該判決審理之訴  
14 訟標的為撤銷訴訟，其違法判斷基準時為原行政處分作成  
15 時，然原告申請作成退稅處分，係課予義務訴訟，違法判  
16 斷基準時為訴願或行政法院事實審言詞辯論時之法律及事  
17 實狀態為準，故不受上揭確定判決之拘束。

18 (3)原告與被告於本院107年度訴更一字第19號案和解時，雙  
19 方業依最高行政法院107年度判字第422號判決意旨，納稅  
20 者權利保護法第14條規定及其意旨之推計課稅方法，重行  
21 核算系爭80、82至84年度其他所得部分均為0元，認定太  
22 極門不是補習班，被告於107年度訴更一字第19號108年11  
23 月7日陳報狀指出以類似性質人民團體支出率資料推計本  
24 案成本及必要費用已達100%，足證被告於81年度綜合所得  
25 稅原確定處分使用補習班之成本費用率，明顯事實認定錯  
26 誤及適用法令錯誤，此爭執未經最高行政法院95年度判字  
27 第2066號判決中為爭執，自非其既判力所及。

28 4. 本件有行為時稅捐稽徵法第28項第2項「因稅捐稽徵機關適  
29 用法令錯誤」之情事：

30 (1)最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會認稅捐稽  
31 徵法第28條第2項之「適用法令錯誤」無予以限縮解釋，

01 排除認定事實錯誤，致適用法令錯誤情形之理由。故課稅  
02 處分認定事實錯誤，納稅義務人得援引該規定請求退還溢  
03 繳稅款。

04 (2)判決確定後新成立證據，證明被告認定事實錯誤，致適用  
05 法令錯誤：100年12月9日行政院跨部門會議決議以公告調  
06 查之方式「確認原告收取弟子給付敬師禮之性質」，應已  
07 重開行政程序，締結證據調查行政契約，乃判決確定後發  
08 生之新事實。100年12月16日臺北國稅局復查審議委員會  
09 公告回復之申明表共計7,401人次，均申明所給付之敬師  
10 禮性質為「贈與」。據此被告對於80、82至84年度課稅重  
11 核，亦認太極門不是補習班，系爭所得為免納所得稅之贈  
12 與。最高行政法院法院107年度判字第422號判決指出太極  
13 門是氣功武術修行門派；客觀上，涉及80至84年間「是  
14 否」及「如何」針對敬師禮之所得稅基礎事實，均為共  
15 通，上開各年度之事實不應為不同認定，且80、82至84年  
16 之課稅事實因和解契約而確認，此與原確定判決所維持之  
17 原核定處分內容「事實認定不同」，被告就此部分事實認  
18 定應受和解契約拘束，故原確定判決所維持81年核定處分  
19 顯存在「認定事實錯誤」。

20 (3)81年度綜合所得稅事件，有諸多新證據係在95年度判字第  
21 2066號判決確定逾5年才取得，無法循再審程序、行政程  
22 序重開途徑救濟。且該判決時採爭點主義，惟105年12月  
23 納稅者權利保護法改採總額主義，進而修正稅捐稽徵法第  
24 28條第3項。上揭和解確定年度亦是被告同意採信這些新  
25 證據，故本件審酌相關新證據，認定81年度課稅處分違  
26 法，不會牴觸前案判決既判力。且由甲證13至甲證17所示  
27 實務見解，均提及既判力限於判決主文所判斷訴訟標的所  
28 處理爭點的範圍，不及於理由之判斷，也不及於未經實體  
29 確定判決判斷的爭點，且僅及於事實審行政法院言詞辯論  
30 終結時之法律及事實狀態，始有受既判力遮斷效之拘束。  
31 本件之既判力之時點，應以本院93年度訴字第131號判決

01 言詞辯論終結即94年5月18日之法律及事實狀態為基準，  
02 此之後所發生新事實、成立新證據，當然不發生既判力受  
03 拘束之問題。本件有新成立證據為：①96年7月13日刑事  
04 判決確定無罪無欠稅。②監察院98年9月4日調查意見詳列  
05 國稅局未盡覈實調查核定之責。③臺北國稅局100年12月1  
06 6日調查報告回復申明表共計7,401人次，其中有140份81  
07 年度綜合所得稅表明給付者為贈與。④被告80、82至84年  
08 度之重核復查決定書表明太極門非補習班。⑤立法院99年  
09 召開公聽會後，財政部亦發函表示要求被告撤回執行，被  
10 告99年7月公文明白表示，80至85年度綜合所得稅及罰鍰  
11 案係基於同一基礎事實所作之核課處分，若為不同之見  
12 解，恐影響納稅義務人權益甚鉅。⑥最高行政法院107年  
13 度判字第422號判決已認81年度綜合所得稅之確定判決未  
14 及審酌刑案判決及公告調查7,401份申明表所認定贈與之  
15 事實，且國稅局業已承認太極門不是補習班等新事實、新  
16 證據。⑦國稅局針對相同事實之80、82-84年度重新調  
17 查，認定成本及必要費用率已達100%，將處分更正為0。  
18 ⑧臺北高等行政法院109年5月5日、7月23日二度發函被  
19 告，表示81年度之相關課稅處分有之前未及審認之新事  
20 實、新證據，請被告依80、82至84年度綜合所得稅更正為  
21 0之同一標準處理，並依稅捐稽徵法第40條撤回執行。

22 (4)綜上，本件有稅捐稽徵法第28條第2項「因稅捐稽徵機關  
23 適用法令錯誤」之情事。

24 5. 本件有新發生事實，足證稽徵機關適用法令錯誤，以致違法  
25 收取已逾越執行期間部分的稅款之情事：本件81年度綜合所  
26 得稅之前課稅處分及繳款書，於86年12月底合法送達原告，  
27 繳款書並載明繳納期間為87年1月6日至同年月15日，依稅捐  
28 稽徵法第23條第1項前段規定，81年度綜合所得稅之徵收期  
29 間應自87年1月16日起算，不因被告重行寄送及展延繳納期  
30 限而改變。且於原告就系爭課稅處分提起復查申請前，尚未  
31 開啟行政救濟程序，自不合於稅捐稽徵法第39條規定暫緩執

01 行或停止執行之基本前提，又繳納期間屆滿翌日起30日的  
02 「法定申請復查期間」應計入徵收期間。又被告主張復查決  
03 定（獲重核復查決定）日至依稅捐稽徵法第38條第3項規定  
04 重發稅單之繳納期間屆滿日，有稅捐稽徵法第39條第1項但  
05 書之適用，應自徵收期間扣除云云，有違稅捐稽徵法第23條  
06 第3項、第39條規定。原告於被告88年5月7日作成復查決定  
07 後，並未繳納半數稅額或提供擔保，被告因而移送執行，且  
08 行政執行署新竹分署於90年8月29日通知原告於同年9月5日  
09 前往說明，足證該時已開始執行，執行機關實際執行期間最  
10 少包含自90年8月29日起至92年12月12日撤回執行（此期間  
11 涵蓋第一次訴願期間、第一次重核復查期間、第二次訴願期  
12 間、第二次重核復查期間、第三次訴願期間之一部），此期  
13 間被告經由強制執行方式行使徵收權，客觀上未有暫緩執行  
14 或停止執行之情事，自無稅捐稽徵法第23條第3項扣除規定  
15 之適用。且稅捐稽徵法第23條關於徵收期間之計算，扣除依  
16 法暫緩執行或停止執行期間之規定，應係採「時效進行停止  
17 制度」，停止事由發生前已進行之期間，自仍應計入徵收期  
18 間，原告於第三次訴願期間依被告核准完成供擔保前（92年  
19 10月23日申請，92年12月10日完成擔保），並未發生停止事  
20 由，之前已進行之期間，當然仍應計入徵收期間。被告主張  
21 原告於第三次訴願期間供擔保後，「溯及」自依復查決定重  
22 發稅單所載繳納期間屆滿翌日接續計算暫緩執行期間，未有  
23 法律依據，不足採。另被告主張本件課稅處分經判決確定  
24 （95年12月14日）後，至移送機關補發繳款書所定繳納期間  
25 屆滿（96年5月31日），不計入徵收期間，有適用稅捐稽徵  
26 法第20條、第23條第3項、第38條第3項、第39條不當之違  
27 法。本件徵收期間於96年3月17日已屆滿，執行期間已於106  
28 年3月16日屆滿（原告準備七狀另主張執行期間截止日為106  
29 年2月28日，自106年3月1日起之執行行為均屬違法，本院卷  
30 三第164頁），不得再予執行，不論係逾徵收期間或執行期  
31 間，被告就該違法徵收之稅款，均無收取之權利，倘竟違法

01 收取，自涉及不當得利。新竹分署於原告聲明異議後，未停  
02 止執行繼續違法拍賣，且被告竟於109年8月21日二拍流標  
03 後，同意以拍賣底價與另位債權人臺北國稅局共同承受原告  
04 遭拍賣之50筆不動產，以抵充本件81年度綜合所得稅、罰鍰  
05 及其他稅款金額，係適用稅捐稽徵法第23條錯誤及其他可歸  
06 責於政府機關之錯誤致溢繳稅款，為判決確定後所發生之新  
07 事實，原告自得依法請求退還。臺北高等行政法院109年度  
08 訴字第1014號判決，認事用法顯有違背法令，原告已依法提  
09 起上訴，且113年度高等行政法院法律座談會決議第五項  
10 「行政救濟程序終結後，稅捐稽徵機關通知納稅義務人補繳  
11 稅款之補發稅額繳款書所延展之繳納期間，非屬稅捐稽徵法  
12 第39條之暫緩移送強制執行之期間，不應自徵收期間扣  
13 除」，與原告主張相同，臺北高等行政法院109年度訴字第1  
14 014號判決違法，其見解不應拘束本院。

- 15 6. 稽徵機關依稅捐稽徵法第28條作成退稅處分，性質上係形成  
16 處分，含有將原課稅處分撤銷，再退還已繳納之稅款之意，  
17 而撤銷原課稅處分即係使原繳稅之法律原因消滅，故退還稅  
18 款係不當得利之返還，依民法第181條規定，不當得利之受  
19 領人原則上應返還所受利益之原物，因故不能返還原物時，  
20 才償還其價額。本件81年綜合所得稅執行程序，涉及徵收期  
21 間、執行期間逾期問題，逾期後被告移送執行或未撤回執行  
22 均屬違法，稅捐請求權消滅，可直接依公法上不當得利返還  
23 請求權申請退稅。原告於申請退稅時，已同時表明兩種請求  
24 退稅之原因，本件請求權基礎包括稅捐稽徵法第28條及一般  
25 公法上不當得利，實屬請求權競合，嗣以113年3月11日陳報  
26 狀表示：本案只以稅捐稽徵法第28條為發生新事實之攻擊防  
27 禦主張，不另獨立主張「公法上不當得利之一般給付訴  
28 訟」。爰先位聲明請求作成退還錯誤收取及溢繳稅款共計2,  
29 523,101元及利息，及抵償原告81年度綜合所得稅稅款及行  
30 政救濟利息、滯納金(利息)及罰鍰金額、執行費用共計62,2  
31 93,772元等值之土地及其差額60,269元之行政處分。又因上

01 揭土地已經被告承受取得所有權，倘認為該土地事後已變價  
02 移轉給第三人或經開發供作各種政策目的使用，被告難以返  
03 還原物，自應返還其價額(抵繳之金額)，爰依行為時稅捐稽  
04 徵法第28條第2項及民法第181條但書請求如備位聲明。

- 05 7. 聲請調查證據：請求選定稅法相關法律學者，就本件提起稅  
06 捐稽徵法第28條退稅請求權所涉及爭點，以書面或於審判期  
07 間到場為法律上意見之陳述。

08 (二)聲明：

09 先位訴之聲明：1. 原處分及訴願決定均撤銷。2. 被告應作成  
10 返還(1)如附表1所示之錯誤收取及溢繳稅款共計2,523,101  
11 元，及各自附表1被執行抵繳日至返還日止，按各被執行抵  
12 繳之金額，依被執行抵繳日郵政儲金1年期定期儲金固定利  
13 率，按日加計利息。(2)自新竹分署於109年8月21日拍賣如附  
14 表2(50筆)土地程序中，因承受自原告81年度綜合所得稅稅  
15 款及行政救濟利息、滯納金(利息)及罰鍰金額、執行費共  
16 計62,293,772元等值如附表3(30筆)土地及其差額60,269元  
17 之行政處分。

18 備位訴之聲明：1. 原處分及訴願決定均撤銷。2. 被告應作成  
19 返還(1)如附表1所示之錯誤收取及溢繳稅款共2,523,101元，  
20 及各自附表1被執行抵繳日至返還日止，按各被執行抵繳之  
21 金額，依被執行抵繳日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，  
22 按日加計利息。(2)自新竹分署於109年8月21日拍賣如附表2  
23 (50筆土地)程序中，因承受土地抵充繳納原告81年度綜合所  
24 得稅稅款及行政救濟利息、滯納金(利息)及罰鍰金額、執  
25 行費用共計62,293,772元，及自109年9月7日抵繳日(承受  
26 土地之權利移轉證書發給日)起至返還日止，依該執行抵繳  
27 日之郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行  
28 政處分。

29 四、被告答辯及聲明：

30 (一)答辯要旨：

- 01 1. 稅捐稽徵程序中，納稅義務人不服稅捐稽徵機關所發出之稅  
02 捐核課處分，本應依稅捐稽徵法第35條規定申請復查，並循  
03 序提起行政爭訟程序，倘納稅義務人未曾提起或提起後經判  
04 決確定者，該等核課稅捐之行政處分，即具形式存續力，徵  
05 納雙方均不得任意爭執或變更該等存續力所表彰之權利義務  
06 關係內容。而上開法定救濟程序與稅捐稽徵法第28條、行政  
07 程序法第113條、第117條及第128條等特別救濟程序，彼此  
08 間存有競合關係。參照最高行政法院107年度判字第597號判  
09 決：「行政程序法第128條雖是針對已發生形式確定力之行  
10 政處分所設之特別救濟程序……如果於法定救濟期間內，曾  
11 對行政處分循序提起撤銷訴訟，經行政法院以實體判決駁回  
12 其訴確定者，該行政處分並非因法定救濟期間經過而確定，  
13 即無前揭程序之適用……如果經行政法院實體確定判決維持  
14 之行政處分，當事人得再依行政程序法第128條規定申請重  
15 開行政程序，不但造成特別救濟程序的重複，治絲益棼外，  
16 亦與判決既判力相牴觸。」準此，行政處分經人民以行政爭  
17 訟之手段為救濟，而經受理訴願機關就實體審查決定而告確  
18 定，或經行政法院就實體判決確定者，即兼有形式上及實質  
19 上之確定力或既判力。當事人就同一事項，固不得再行爭  
20 執，而為該處分之機關及訴願決定機關亦受拘束，是納稅義  
21 務人對稽徵機關所為核課處分不服，經行政爭訟實體審理駁  
22 回確定者，嗣復藉詞適用法令錯誤，依稅捐稽徵法第28條規  
23 定申請退稅，即難認為有理由。
- 24 2. 所得稅係按年度課稅，各年度之課稅基礎事實並不相同，雖  
25 稅捐稽徵機關將納稅義務人各年度所得稅列載於同一課稅處  
26 分中，但經納稅義務人分別進行行政救濟，則各年度課稅處  
27 分所進行之行政訴訟並非同一訴訟標的，各該年度處分不受  
28 其他年度效力之拘束（最高行政法院107年度判字第422號判  
29 決參照）。原告對系爭81年度綜合所得稅及罰鍰處分，既如  
30 前述已循序訴經最高行政法院判決駁回而告確定，迭次提起  
31 再審，均經行政法院裁判駁回其再審之訴，核屬行政爭訟經

01 實體審理確定之核課處分。又原告另持相關事實理由，依行  
02 政程序法第117條及第128條第1項第2、3款規定，申請程序  
03 重開，訴經最高行政法院判決駁回，提起再審，亦經最高行  
04 政法院判決駁回其再審之訴，原告自不得再藉詞主張適用法  
05 令錯誤，向被告申請依行為時稅捐稽徵法第28條規定，退還  
06 系爭81年度綜合所得稅及罰鍰等。被告以原處分否准原告依  
07 稅捐稽徵法第28條第2項規定退還稅款之申請，並無違誤。

- 08 3. 原告80、82至84年度綜合所得稅其他所得及罰鍰事件，訴經  
09 最高行政法院107年度判字第422號判決廢棄發回本院更審理  
10 由，(一)被告機關未詳細調查太極門之屬性、特質及運作，以  
11 推計方式認屬原告教授氣功之收入，有違證據及論理法則；  
12 另以選取3個人民團體之預決算資料作為推計支出率之依  
13 據，實嫌速斷等由，認為本案推計課稅實質內容未臻妥適。  
14 (二)所得稅係按年度課稅，各年度之課稅基礎事實並不相同，  
15 雖稅捐稽徵機關將納稅義務人各年度所得稅列載於同一課稅  
16 處分中，但經納稅義務人分別進行行政救濟，則各年度課稅  
17 處分所進行之行政訴訟並非同一訴訟標的。關於原告81年度  
18 綜合所得稅核課處分雖已經判決確定，但其他未確定之年  
19 度，並無既判力遮斷效適用之餘地。依前開判決指摘待證事  
20 項，被告機關掌握之相關事證，雖可證明原告有開班招生，  
21 並以收取費用為對價教授氣功等技藝之行為，惟本案因原告  
22 未盡協力義務，而被告機關未掌握確屬該各年度學員人數、  
23 收費資料及因歷時久遠相關資料已銷毀或銀行無法提供資  
24 料，致查核上有窒礙難行之處，要難再查明釐清事實。又原  
25 告80、82至84年度綜合所得稅等事件經本院法官諭示雙方試  
26 行和解，為期定紛止爭，及原告承諾該案以和平程序進行行  
27 政訴訟和解協商，並於108年9月27日向被告機關提出確認和  
28 解內容之申請書，並附上承諾書承諾：「洪石和君及配偶游  
29 美容君就系爭綜合所得稅案件不提起任何民事、刑事及國家  
30 賠償訴訟，並協調撤回對稅務人員刑事訴訟案件。另規勸弟  
31 子停止對財政部、稽徵機關進行一切陳情、抗爭等活動，及

01 停止對其他機關（例如：監察院、立法院等）進行一切陳  
02 情、遊說等活動，且不得於媒體、公眾場所以文字、圖畫、  
03 錄影、錄音、演說或他法（不含學術性研討會意見交流）指  
04 摘或傳述毀損政府機關及稅務人員形象」，並力守承諾。嗣  
05 經本院107年度訴更一字第19號和解，該各年度其他所得均  
06 更正為0元。

- 07 4. 原告81年度綜合所得稅及罰鍰，原繳納期間為87年1月6日起  
08 至同年月15日止，因重新辦理送達展延繳納期限至87年2月1  
09 0日。嗣原告不服，於87年3月11日（郵戳日期）申請復查，  
10 經被告88年5月7日復查決定減列其他所得、變更核定綜合所  
11 得總額及罰鍰，並重新核發稅單，展延繳納期限至88年6月2  
12 5日。原告不服，提起訴願，經財政部89年1月14日台財訴第  
13 0881351899號訴願決定撤銷，復經被告89年11月27日第1次  
14 重核復查決定，並重新核發稅單，展延繳納期限至89年12月  
15 29日。原告不服，提起訴願，再訴經財政部90年9月5日台財  
16 訴字第0000000000號訴願決定撤銷，被告92年8月19日第2次  
17 重核復查決定，並重新核發稅單，展延繳納期限至92年9月1  
18 0日。原告不服提起訴願，惟未依法繳納半數應納稅額，另  
19 於92年10月23日向被告機關所屬苗栗分局（原苗栗縣分局）  
20 申請提供擔保，經該分局92年12月10日准予提供擔保，訴願  
21 案件經財政部93年2月3日台財訴字第0000000000號訴願決定  
22 駁回，原告循序提起行政訴訟，經最高行政法院95年12月14  
23 日95年度判字第2066號判決駁回確定。被告重新核發稅單，  
24 展延繳納期限至96年5月31日。原告於最後一次展延繳納期  
25 限逾30日仍未繳納，被告於96年8月1日移送新竹分署強制執  
26 行，經新竹分署於109年8月21日拍賣原告所有不動產，因無  
27 人應買，經被告及財政部臺北國稅局依相關規定聲明承受，  
28 並經新竹分署作成分配表，被告乃將獲配金額抵償原告滯欠  
29 之稅款及罰鍰（詳徵銷明細）。依財政部賦稅署111年4月28  
30 日臺稅稽徵字第0000000000號函復臺北高等行政法院略  
31 以：(1)原核發稅單繳納期間屆滿翌日起算30日之滯納期間即

01 納稅義務人復查申請期間，稅捐稽徵機關不得移送強制執  
02 行，無從行使徵收權，是納稅義務人於法定期間內依法申請  
03 復查，該期間應自徵收期間扣除。(2)復查決定（或重核復查  
04 決定）後重新核發稅單，自復查決定（或重核復查決定）日  
05 至重新核發稅單之繳納期間屆滿日，屬稅捐稽徵法第39條第  
06 1項但書所定，依同法第23條第3項規定，應自徵收期間扣  
07 除。(3)重核復查決定期間（即訴願決定日至重核復查決定日  
08 止）是屬稅捐稽徵法第39條第1項但書所定，依同法第35條  
09 規定申請復查暫緩移送強制執行期間，按同法第23條第3項  
10 規定，應自徵收期間扣除。(4)納稅義務人依法提起訴願並於  
11 復查決定繳款書之繳納期間屆滿遭移送強制執行後，始提供  
12 復查決定應納稅額半數之擔保，經稅捐稽徵機關核准者，依  
13 稅捐稽徵法第39條第2項規定，應接續同條第1項暫緩移送強  
14 制執行，即自復查決定應納稅額繳款書繳納期間屆滿日之翌  
15 日接續計算暫緩移送強制執行期間，並依同法第23條第3項  
16 規定，應自徵收期間扣除。(5)行政法院宣判日至重新核發稅  
17 單之繳納期間屆滿日之徵收期間扣除，依財政部99年11月11  
18 日台財稅字第0000000000號令規定，扣除暫緩執行之期  
19 間，應計算至稅捐稽徵機關依行政法院確定判決填發應納稅  
20 額繳款書繳納期限屆滿日止。基上，本案徵收期間應自原繳  
21 納期限屆滿之翌日（即87年2月11日）起算5年，扣除上揭暫  
22 緩執行之期間，即自87年2月11日起至96年5月31日止，徵收  
23 期間屆滿日為101年5月31日，被告於96年8月1日移送強制執  
24 行，依96年3月21日修正公布之稅捐稽徵法第23條第4項規  
25 定，本案執行期間屆滿日為111年5月30日，新竹分署於109  
26 年8月21日執行拍賣原告財產，並由被告及財政部臺北國稅  
27 局聲明承受拍賣標的，是本件尚無逾徵收期間及執行期間之  
28 情事。原告因新竹分署行政執行事務事件，向臺北高等行政  
29 法院提起行政訴訟，主張本案逾徵收期間及執行期間，經該  
30 院112年7月6日109年度訴字第1014號判決駁回等語。

31 (二)聲明：原告之訴駁回。

01 五、爭點：

02 (一)原告於110年12月17日稅捐稽徵法修正前之110年5月14日，  
03 即依該法第28條第2項規定向被告申請退還81年度綜合所得  
04 稅的補徵稅額及罰鍰、利息、滯納金、執行費用等金額，是  
05 否受本院93年度訴字第131號及最高行政法院95年度判字第2  
06 066號實體確定判決之既判力所拘束？有無修正後稅捐稽徵  
07 法第28條第3項之適用？

08 (二)原告主張81年度綜合所得稅補稅及罰鍰處分，有稅捐稽徵機  
09 關適用法令錯誤、計算錯誤、其他可歸責政府機關之錯誤等  
10 情事，而依110年12月17日修正前稅捐稽徵法第28條第2項的  
11 規定，就前開經行政救濟實體判決確定之81年度綜合所得稅  
12 補徵稅額、罰鍰、利息、滯納金、執行費等金額，請求撤銷  
13 原處分及訴願決定，另由被告作成如先位聲明或備位聲明之  
14 行政處分，有無理由？

15 六、本院的判斷：

16 (一)前提事實：爭訟概要所述，除上列爭點外，為兩造所不爭  
17 執，並有本院93年度訴字第131號判決(原處分卷第120-15  
18 0)、最高行政法院95年度判字第2066號判決(同卷第151-172  
19 頁)、本院106年度訴字第189號判決(同卷第175-198頁)、最  
20 高行政法院109年度判字第135號判決(同卷第199-210頁)、1  
21 09年度判字第628號判決(同卷第211-222頁)、110年度再字  
22 第1號裁定(同卷第224-228頁)、原告110年5月14日申請書  
23 (同卷第268-306頁)、原處分函及送達證書(同卷第310-316  
24 頁)、訴願決定(同卷第766-776頁)、最高行政法院107年度  
25 判字第422號判決(同卷第778-810頁)在卷可稽，堪認為真  
26 實。

27 (二)應適用之法令及法理說明：

28 1. 按最初65年10月22日制定稅捐稽徵法第28條規定：「納稅義  
29 務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納  
30 之日起5年內提出具體證明，申請退還；逾期末申請者，不  
31 得再行申請。」最高行政法院93年判字第783號判決即對前

01 開規定闡釋：「該條對於課稅處分已經確定而於實體法上溢  
02 繳稅款之案件，是否即排除其適用，並無明文限制。惟依訴  
03 願法第95條（修正前第24條）、行政訴訟法第23條（修正前  
04 行政訴訟法第33條準用民事訴訟法第400條）規定及本院45  
05 年判字第60號判例意旨，行政機關所為之行政處分，經人民  
06 依行政爭訟之手段請求救濟，而經受理訴願之機關，就實體  
07 上審查決定而告確定，或經行政法院就實體判決確定者，即  
08 有形式上及實質上之確定力。當事人同一事項，既不得再行  
09 爭執，而為該處分之機關及監督機關，亦不能復予變更，是  
10 具實質確定力之行政處分，當事人自不得再以相同理由再事  
11 爭執，主張該行政處分適用法令錯誤而依稅捐稽徵法第28條  
12 規定請求退還。然對於僅具形式上確定力之行政處分，因逾  
13 法定期間而未提起訴願，或曾經提起訴願，但因程序上不合  
14 法經決定駁回者，當事人既不能再依行政救濟程序請求救  
15 濟，若原處分確有違法失當，當事人之損害亦無法補救。參  
16 以稽徵機關依稅捐稽徵法第21條規定，於課稅處分確定後，  
17 如發現納稅義務人申報繳納之稅捐有短漏情事，既可於5年  
18 內撤銷變更原處分，補徵其所漏稅款，基於平等原則，亦應  
19 認為納稅義務人在溢繳稅款5年內，仍可請求撤銷變更原處  
20 分並退還溢繳稅款，以符公平原則。況依訴願法第80條第1  
21 項（修正前第17條第2項）規定，訴願因逾法定期間而為不  
22 受理決定時，原行政處分違法或不當者，原行政處分機關或  
23 其上級機關得依職權撤銷或變更之。當事人因遲誤訴願期  
24 間，致行政處分確定，該行政處分如有違法或不當，原行政  
25 機關尚宜依職權撤銷或變更之，而稅捐稽徵法第28條既予當  
26 事人申請之權，解釋上，亦不宜因其遲誤訴願期間，即喪失  
27 該申請權。」嗣最高行政法院在前開稅捐稽徵法第28條仍有  
28 效施行之95年2月份庭長法官聯席會議復作成如下決議：  
29 「行政訴訟法第213條規定：『訴訟標的於確定終局判決中  
30 經裁判者，有確定力。』故訴訟標的於確定終局判決中經裁  
31 判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法

01 院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷（本院72年判字第  
02 336號判決參照）。本件納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規  
03 定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分適用  
04 法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義  
05 務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反  
06 之裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理  
07 由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回。」可知  
08 在稅捐稽徵法第28條初設因適用法令錯誤、計算錯誤或其他  
09 原因而溢繳稅款之退稅請求權時，此退稅請求權之行使即排  
10 除「行政處分形成或確認之法律關係，經行政法院判決確定  
11 而具既判力者」，蓋行使司法權之公正法院經由一套充分保  
12 障當事人程序權之訴訟程序，就行政權所為行政處分進行合  
13 法性審查所獲得之確定判決，具定紛止爭之拘束力，就該法  
14 律關係有既判力，使當事人及法院均受其拘束，當事人不得  
15 就該法律關係更行起訴，法院亦不得就該事件重為審理。又  
16 被告機關所為之課稅處分，既經行政法院實體判決確定未經  
17 撤銷，而於徵納雙方終局確認特定稅捐債權債務關係存在  
18 （含相關稅額、罰鍰等數額），即代表該課稅處分自送達起  
19 發生之實質存續力仍繼續存在，該課稅處分作為被告機關收  
20 取稅款之法律上原因，並無公法上不當得利之情事，亦即課  
21 稅處分未經撤銷前，人民並無行使具公法上不當得利性質之  
22 退稅請求權之可能。

- 23 2. 嗣按本件行為時(98年1月21日修正)稅捐稽徵法第28條第1  
24 項、第2項規定：「(第1項)納稅義務人自行適用法令錯誤  
25 或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證  
26 明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。(第2項)  
27 納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他  
28 可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應  
29 自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5  
30 年內溢繳者為限。」雖如同65年10月22日制定時，均未明訂

01 課稅處分經行政法院實體判決確定者，不適用該條請求退  
02 稅，然依前開法理說明，自應為相同之法律解釋適用。

- 03 3. 又110年12月17日修正後現行稅捐稽徵法第28條規定：「(第  
04 1項)因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢  
05 繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證  
06 明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責  
07 於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之  
08 日起15年間不行使而消滅。(第2項)稅捐稽徵機關於前項規  
09 定期間內知有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起2年內  
10 查明退還。(第3項)納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法  
11 提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前2項  
12 規定。……(第6項)中華民國110年11月30日修正之本條文施  
13 行前，因修正施行前第1項或第2項事由致溢繳稅款者，於修  
14 正施行後申請退還，或於修正施行前已申請尚未退還或已退  
15 還尚未確定案件，適用第4項規定加計利息一併退還。但修  
16 正施行前之規定有利於納稅義務人者，適用修正施行前之規  
17 定。……」已於該條第3項明文規定：「納稅義務人對核定  
18 稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確  
19 定者，不適用前2項規定。」，並以立法理由說明：「三、  
20 考量核定稅捐處分如經行政法院實體判決駁回而告確定者，  
21 基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關退還溢  
22 繳稅款破壞實體判決之既判力，爰增訂第3項，定明是類案  
23 件不適用第1項及第2項規定；又如納稅義務人對核定稅捐處  
24 分申請復查，經稅捐稽徵機關以復查逾期為由駁回後，賡續  
25 提起訴願及行政訴訟，經行政法院審認其復查申請確實逾第  
26 35條規定期間，判決駁回者，非屬前述所稱實體判決，如有  
27 第1項規定事由，仍得申請退還溢繳稅款。所稱行政法院，  
28 包括地方法院行政訴訟庭（行政訴訟法第3條之1規定參  
29 照）。」而將修法前實務判決已論明之法理基礎予以明文化，  
30 可見無論係110年12月17日修法前或修法後，在本稅及  
31 罰鍰業經行政法院實體確定判決予以維持之情況下，納稅義

01 務人即不得依修正前、後稅捐稽徵法第28條之相關規定，另  
02 以與原確定判決既判力範圍相反之理由請求退稅。原告稱該  
03 條文之修正係因納稅者權利保護法第21條第1項規定改採總  
04 額主義等云，惟查，納稅者權利保護法105年12月28日制定  
05 公布，並自公布後1年施行，而稅捐稽徵法於110年12月17日  
06 增訂第28條第3項規定，於立法理由中並未敘明係因納稅者  
07 權利保護法改採總額主義之故，且行政法院過往就課稅處分  
08 之爭訟採爭點主義之時期，就稅捐稽徵法第28條所定退稅請  
09 求權之行使限制，早已論明法理基礎如前，是原告主張110  
10 年12月17日稅捐稽徵法修正增列第28條第3項規定係因改採  
11 總額主義云云，並不可採。

12 4. 至於原告援引之最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯  
13 席會議決議(106年12月份第2次庭長法官聯席會議決議修正)  
14 係以：「稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課  
15 稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實  
16 認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第28條第  
17 2項所稱之『適用法令錯誤』，法律文義包含因事實認定錯  
18 誤所致適用法令錯誤之情形。……稅捐稽徵機關之課稅處分  
19 認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2  
20 項規定，請求退還溢繳之稅款。」但並無變更上揭95年2月  
21 份庭長法官聯席會議決議之見解，亦即納稅義務人依稅捐稽  
22 徵法第28條規定，以與原確定判決既判力範圍相反之理由請  
23 求退稅，經駁回後提起行政訴訟，行政法院仍應以無理由駁  
24 回。

25 (三)經查，原告80至84年度均未依規定辦理綜合所得稅結算申  
26 報，經法務部調查局臺北市調查處查得原告以教授氣功向學  
27 員收取學費涉嫌逃漏稅捐，移財政部臺北市國稅局調查，並  
28 通報被告核定原告80至84年度其他所得分別為14,516,784  
29 元，61,696,084元，266,032,931元，372,820,129元及606,  
30 837,922元，另查得原告與其配偶游美容各該年度另有利  
31 息、營利等所得及其配偶租賃所得83年度380,184元，84年

01 度1,823,512元，歸課其80至84年度綜合所得總額為14,906,  
02 460元，62,102,433元，268,096,323元，380,640,391元及6  
03 14,354,030元，補徵應納稅額5,255,189元，24,094,072  
04 元，106,263,177元，149,128,052元及242,828,026元，並  
05 按所漏稅額處罰鍰5,186,300元，24,008,000元，106,263,1  
06 00元，149,128,000元及242,753,200元。原告不服，就其他  
07 所得、租賃所得及罰鍰申請復查，獲追減其他所得81年度70  
08 3,535元，83年度19,728,557元，84年度124,852,133元及罰  
09 鍰81年度281,400元，83年度7,891,400元，84年度49,940,8  
10 00元。原告提起訴願，經財政部89年1月14日台財訴第08813  
11 51899號訴願決定撤銷，被告重核復查後再追減83、84年租  
12 賃所得362,860元，1,066,603元及罰鍰2,800元，1,300元。  
13 原告再提起訴願，經財政部90年9月5日台財訴第0900005102  
14 號訴願決定，將原處分關於其他所得及罰鍰部分均撤銷，其  
15 餘訴願（租賃所得部分）駁回。被告重核後變更核定原告80  
16 至84年度其他所得14,516,784元，60,992,513元，265,996,  
17 931元，349,059,500元及481,425,789元及罰鍰5,186,300  
18 元，23,726,600元，106,248,700元，139,620,900元，192,  
19 587,100元。原告仍不服，提起訴願遞遭駁回後，提起行政  
20 訴訟，經本院93年度訴字第131號判決將復查決定及訴願決  
21 定關於核定原告80、82、83及84年度其他所得及罰鍰部分均  
22 撤銷，原告其餘之訴駁回。原告就受敗訴判決部分，即被告  
23 核定原告81年度其他所得60,992,513元，及罰鍰23,726,600  
24 元部分提起上訴，經最高行政法院95年度判字第2066號判決  
25 （下稱原確定判決）駁回，而告確定。原告猶表不服，多次  
26 提起再審，分別經最高行政法院97年度判字第935號及99年  
27 度判字第862號判決駁回其再審之訴在案。原告又於104年11  
28 月24日向被告申請依行政程序法第117條及第128條第1項第2  
29 款、第3款規定重開行政程序，經被告以105年2月22日中區  
30 國稅苗栗綜所字第0000000000號函，否准其申請，原告循序  
31 提起行政訴訟，經本院106年度訴字第189號判決駁回原告之

01 訴，及最高行政法院109年度判字第135號判決上訴駁回確定  
02 在案，嗣原告再數次就申請重開行政程序事件提起再審，分  
03 別經最高行政法院109年度判字第628號判決、110年度再字  
04 第1號裁定駁回其再審之訴。此有上揭相關判決附原處分卷  
05 可稽。故原告81年度綜合所得稅課稅處分及罰鍰處分，已經  
06 行政訴訟判決實體審究而確定，具有既判力，依前揭說明，  
07 原告再主張被告作成81年度綜合所得稅課稅處分及罰鍰處分  
08 有適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯  
09 誤，致其溢繳稅款及罰款，依行為時稅捐稽徵法第28條第2  
10 項規定，申請被告作成退還溢繳稅款、罰款、滯納金(利息)  
11 等之行政處分，於法自屬無據，況原告於本件主張「敬師  
12 禮」是贈與、太極門不是補習班、被告機關未實質查核、逕  
13 依檢調移送資料核課等節，均於本院93年度訴字第131號審  
14 理期間予以主張，並經該案判決論駁明確，且經最高行政法  
15 院95年度判字第2066號判決肯認原告既有開班招生，並以收  
16 取費用為對價教授氣功等技藝之行為，因之，被告以原告為  
17 太極門氣功養生學會國術館負責人，於81年度開班招生及教  
18 授氣功等技藝，向學員收取之費用，屬行為時所得稅法第14  
19 條第1項第9類之其他所得，並依該年度私人辦理技藝及其他  
20 補習班成本及必要費用標準，扣除成本及必要費用後，核定  
21 原告該年度之其他所得並裁處罰鍰，尚無違誤，而駁回原告  
22 於該案之上訴確定。是即使原告係於稅捐稽徵法110年12月1  
23 7日修正前之110年5月14日，向被告機關依行為時稅捐稽徵  
24 法第28條第2項規定請求退稅，縱無修正後現行稅捐稽徵法  
25 第28條第3項規定之適用，然揆諸前揭法理說明，其所主張  
26 係與本院93年度訴字第131號判決、最高行政法院95年度判  
27 字第2066號判決確定既判力範圍相反之理由，所為退稅請求  
28 仍屬無理由，應予駁回。至於原告主張：81年度綜合所得稅  
29 原核定處分，雖經最高行政法院95年度判字第2066號判決駁  
30 回，惟該案訴訟標的為撤銷訴訟，其違法判斷基準時為原行  
31 政處分作成時，本件請求作成退稅處分，係課予義務訴訟，

01 違法判斷基準時為訴願或行政法院事實審言詞辯論時之法律  
02 及事實狀態為準，故不受上揭確定判決之拘束等節，查原告  
03 前訴請撤銷81年度課稅處分及罰鍰處分之撤銷訴訟類型，確  
04 與本件訴請被告作成退稅處分之課予義務訴訟類型不同，然  
05 本件課予義務訴訟於本院言詞辯論時之法律及事實狀態，確  
06 已存在最高行政法院95年度判字第2066號之實體確定判決及  
07 該判決之既判力，自仍屬本件課予義務訴訟所應受拘束者。

08 (四)又最高行政法院107年度判字第422號判決對於80、82至84年  
09 度綜合所得稅，廢棄發回之理由略以：(一)被告未詳細調查太  
10 極門之屬性、特質及對於太極門之運作，即以教授氣功乃上  
11 訴人之經常活動，逕認系爭帳戶中原告之教學收入必然大於  
12 受贈金額，顯無憑據。(二)「地檢署查得之4,644人學員名  
13 冊」，僅係刑事案件中，原告所呈送法院表達弟子贈與心意  
14 之贈與見證書名單，並非完整之學員名冊，被告以該部分學  
15 員名冊作為基礎，自非合理。(三)被告基於行政院100年12月9  
16 日召開跨部會協調會議紀錄，所為公告申明方式，由太極門  
17 學員於公告期間2個月內，聲明給付原告之款項究為贈與或  
18 學費，7401申明人表明為贈與，申明人與「地檢署查得之4,  
19 644人學員名冊」相符者2,010人，占名冊之43.28%，但被告  
20 未就其查得之學員名冊，其中未於上開公告期間申明之學  
21 員，調查其等是否於系爭年度為系爭學費之繳納，亦有疏  
22 漏。(四)關於原告之成本及必要費用率，被告請內政部提供類  
23 似性質之相關身心靈及氣功武術團體之預、決算申報資料，  
24 內政部既應被告之函詢而提供146個人民團體之資料，除未  
25 有預決算之73個團體外，被告並未就有收支資料之73個團體  
26 綜合計算淨利率，逕以規模不相當為由，而選取「3人民團  
27 體（編號甲、乙、丙）預決算、結算申報核定通知書資料」  
28 作為推計支出率之依據，實嫌速斷。(五)本件重核復查決定採  
29 證、論理與原告配偶85年度綜合所得稅及罰鍰事件相同，該  
30 案業經臺北高等行政法院103年度訴字第76號判決，將訴願  
31 決定及重核復查決定均撤銷，並經最高行政法院104年度裁

01 字第1115號裁定駁回上訴而確定，上開判決亦以推計課稅實  
02 質內容未臻妥適為理由，可資參照。(六)本件應納稅額及是否  
03 因案情複雜而難以查明之事實，尚有由原審再為調查之必要  
04 等節(原處分卷第783-786頁)。故其判決理由係指摘被告及  
05 原審法院未盡調查之義務，所為推計課稅是否合理，事實尚  
06 有未明，而予發回。發回後本院107年度訴更一字第19號審  
07 理時，被告其時審酌前開判決指摘待證事項，其掌握之相關  
08 事證，雖可證明原告有開班招生，並以收取費用為對價教授  
09 氣功等技藝之行為，惟本案因原告未盡協力義務，而被告機  
10 關未掌握確屬各該年度學員人數、收費資料及因歷時久遠相  
11 關資料已銷毀或銀行無法提供資料，致查核上有窒礙難行之  
12 處，要難再查明釐清事實，經本院該案承審法官諭示雙方試  
13 行和解，且原告承諾本案以和平程序進行行政訴訟和解協  
14 商，並於108年9月27日向被告機關提出確認和解內容之申請  
15 書，並附上承諾書，表達力守承諾，被告為期定紛止爭，始  
16 與原告和解，將該80、82至84年度其他所得均更正為0元等  
17 情，業經被告答辯陳明在卷(本院卷二第129頁以下)。再  
18 觀本院107年度訴更一字第19號和解筆錄內容：「被告同意  
19 就原告80、82至84年度綜合所得稅事件，……被告依最高行  
20 政法院107年度判字第422號判決意旨及納稅者權利保護法第  
21 14條規定及其意旨之推計課稅方法，被告重行核算系爭80、  
22 82至84年度其他所得部分均為0元，並重行計算系爭各年度  
23 罰鍰，除84年度因原告及其配偶游美容尚有漏報營利及利息  
24 所得合計5,692,596元，經重行計算罰鍰變更為36,034元  
25 外，其餘80、82、83年度罰鍰經重行計算均為0元。」(本  
26 院卷一第438頁)，可知上開和解內容就原告所爭執之金錢  
27 收入(無論是弟子或學員所交付之款項名為學費或敬師禮、  
28 拜師禮)，並未否定其為「其他所得」之性質，僅是因原告  
29 未提出學員人數、收費等相關資料，且被告因年代久遠而有  
30 查核上窒礙難行之處，難以釐清事實，始經重行計算後，將  
31 「其他所得」核定為0元，實難據此採認原告所主張之「贈

01 與」性質，且無從以該和解內容遽指本件81年度綜合所得稅  
02 有計算錯誤之情事，再者，最高行政法院107年度判字第422  
03 號判決理由亦指出：所得稅係按年度課稅，各年度之課稅基  
04 礎事實並不相同，雖稅捐稽徵機關將納稅義務人各年度所得  
05 稅列載於同一課稅處分中，但經納稅義務人分別進行行政救  
06 濟，則各年度課稅處分所進行之行政訴訟並非同一訴訟標的  
07 （原處分卷第782頁）。是兩造雖就80、82至84年度綜合所  
08 得稅經本院107年度訴更一字第19號達成訴訟上和解，惟與  
09 本件81年度綜合所得稅究屬不同年度，課稅事實並不相同，  
10 且上開和解範圍既不包含原告81年度綜合所得稅之其他所  
11 得、罰鍰，無論該訴訟上和解緣由為何，均非得據以翻異本  
12 件業經實體判決確定之81年度課稅處分、罰鍰處分。故尚難  
13 以上揭和解內容，據以認定被告對原告81年度綜合所得稅之  
14 核定有適用法令錯誤、認定事實錯誤、計算錯誤或可歸責於  
15 政府機關之錯誤等情事。

16 (五)至原告於本件主張有新事證：96年刑事判決確定無罪無欠  
17 稅、98年監察院調查意見、申明表7401人次中有140份為系  
18 爭81年度表明給付者為贈與、被告80、82-84年度重核復查  
19 決定書表明太極門非補習班、被告99年7月公文表示80-85年  
20 度綜合所得稅及罰鍰案係基於同一基礎事實之核課處分、最  
21 高行政法院107年度判字第422號判決認81年度綜合所得稅之  
22 確定判決未及審酌刑事判決及7401份申明表、國稅局認定8  
23 0、82-84年度成本及必要費用率已達100%，將處分更正為  
24 0、臺北高等行政法院109年5月5日、7月23日二度發函被  
25 告，請被告依80、82-84年綜合所得稅更正為0之同一標準處  
26 理，依稅捐稽徵法第40條撤回執行等項，業由原告於申請重  
27 開行政程序事件所提再審之訴中提出，並經最高行政法院10  
28 9年度判字第628號判決指明：「再審原告所指原因事件之一  
29 審言詞辯論終結後發生若干新事實、新證據，包括刑事無罪  
30 判決、監察院調查報告指明國稅局違法、經行政院決定同意  
31 以向不特定人公告進行調查而獲得之申明表內容可資證明所

01 謂敬師禮乃屬贈與、相關部分所得稅之核課經國稅局改變原  
02 核定、本院107年度判字第422號判決意旨等。細究再審原告  
03 所稱之新事實、新證據，大部分為各該職權機關包括刑事  
04 庭、監察院、國稅局、本院107年度判字第422號事件承審合  
05 議庭，就所受理之案件、事件本於職權作成之判斷，固各有  
06 其依法應具之法律效果，然非得認為新事實、新證據」，又  
07 縱最高行政法院107年度判字第422號判決認原告所主張之前  
08 開部分新事實、新證據，屬81年度綜合所得稅案件行政訴訟  
09 判決未及審酌者，此亦僅是指明80、82-84年度綜合所得稅  
10 案件不受81年度綜合所得稅案件之拘束，尚不因此即謂上開  
11 新事證足以推翻81年度綜合所得稅之原確定判決，並進而推  
12 翻原確定判決所肯認之81年度綜合所得稅課稅及罰鍰處分。  
13 再者，80、82-84年度綜合所得稅經發回本院107年度訴更一  
14 字第19號審理時，原告所主張之上開部分新事證，復因兩造  
15 達成訴訟上和解，而未經該案就上開事證為實質審理判斷，  
16 該等事證是否會使原告於80、82-84年度綜合所得稅案件獲  
17 得終局勝訴判決確定，已無可得知，自無從以最高行政法院  
18 107年度判字第422號判決發回意旨，即認81年度綜合所得稅  
19 案件原確定判決所肯認之系爭課稅處分、罰鍰處分，有何違  
20 誤之處，另最高行政法院107年度判字第422號判決之救濟標  
21 的並非81年度綜合所得稅案件，本對之無拘束力。

22 (六)況且，行政訴訟法設有再審制度作為確定判決之救濟途徑，  
23 原告對於95年度判字第2066號判決提起再審之訴，並援引上  
24 揭刑事判決為證據之一，且主張刑事判決認定弟子贈與師父  
25 之敬師禮屬贈與性質乙節，經最高行政法院97年度判字第93  
26 5號判決認為由於刑事判決之事實認定，對行政訴訟本無拘  
27 束力，無法憑此指摘原確定判決適用法規顯有錯誤。並就原  
28 告主張敬師禮為贈與之定性，論明：「至於再審原告從弟子  
29 處取得之金錢，究竟是無償之贈與，抑或是有償之對價，在  
30 某一主體取得不特定多數人之資金移轉時，基本上要從經濟  
31 實質層面為客觀宏觀角度之觀察，而不應以金錢移轉雙方之

01 主觀表示為準。其理由是：此等情形，從既有之社會經驗論  
02 之，如非出於公益之目的（此另有規範公益捐贈之相關法制  
03 可資依循），即係出於服務之交換，不管此等交換是否符合  
04 民事法上之對價關係，但對於自多數人取得金錢之主體而  
05 言，顯是主體本身（自然人）或其成員（團體）付出時間、  
06 精神與知識，才能打動多數人，而願意付出此等金錢，此等  
07 金錢之流入原因，在稅法定性上會朝『所得』方向偏移，自  
08 與常情相符。」嗣原告復就最高行政法院97年度判字第935  
09 號確定判決提起再審之訴，仍經該院99年度判字第862號判  
10 決再予論明：「民法第406條所謂之贈與，係指當事人一方  
11 以自己之財產，為無償給與他方之意思表示，經他方允受而  
12 生效力者。贈與者不求亦不能要求回報或代價，受贈者亦無  
13 須擔負任何義務。然查，本件再審原告（即洪石和）取得所  
14 謂之『敬師禮』，主要係出於其服務之交換，即弟子以修習  
15 太極門氣功為目的，再審原告則有提供場地，並教授氣功之  
16 義務，尚非出於公益之目的（公益之捐贈有相關規範可資遵  
17 循），核其實質內涵確屬提供教育勞務之對價關係，而非無  
18 償之贈與，是自前原審判決至原確定判決均以所得之定性論  
19 之，並無違誤。又『行政爭訟事件並不受刑事判決認定事實  
20 之拘束。』、『刑事判決所認定之事實，及其所持法律上見  
21 解，並不能拘束本院。本院應本於調查所得，自為認定及裁  
22 判。』業經本院分別著有59年判字第410號及44年判字第48  
23 號判例可循，是前原審判決及前確定判決認為本件應屬所得  
24 之定性，難謂有『適用法規顯有錯誤』，原確定判決因而駁  
25 回再審原告之訴，並無違誤。何況刑事判決有關稅捐稽徵法  
26 第41條之犯罪部分，業已指明該條之構成要件需有與積極詐  
27 術同一評價之客觀行為存在，始能論以該條罪名，與是否應  
28 負申報義務或納稅義務，分屬二事。至於本院98年度判字第  
29 878號有關再審原告之配偶85年度綜合所得稅事件之判決，  
30 對於再審原告配偶該年度所得如何計算一節，雖維持原審撤  
31 銷訴願決定及原處分（重核復查決定）之結果，惟其所涉為

01 個案證據調查及事實認定問題，尚非原確定判決適用法規顯  
02 有錯誤。」嗣原告申請重開行政程序事件經判決確定後，另  
03 提起再審之訴，復經最高行政法院109年度判字第628號判決  
04 駁回原告再審之訴，理由明確敘明：「現關於已經確定之行政  
05 處分有再經斟酌之可能者，分別於稅捐稽徵法第28條請求  
06 退稅、行政程序法之程序重開、訴願法之訴願再審、行政訴  
07 訟法之再審等程序，各有其准許擾動法安定性重啟程序尋求  
08 翻易已確定處分之立法目的及要件。就已經行政訴訟實體審  
09 究而確定之行政處分而言，在訴訟法所特有之既判力規制  
10 下，唯有先以再審程序推翻既判力，方有回復各該訴訟程序  
11 續對行政處分之違法性進行審查之可能。」(原處分卷第212  
12 -213頁)。可知最高行政法院95年度判字第2066號實體判決  
13 確定肯認系爭81年度綜合所得稅課稅及罰鍰處分合法性之判  
14 決既判力未經推翻前，系爭課稅及罰鍰處分作為被告收取原  
15 告稅款之公法上法律原因，並無公法上不當得利之情事，而  
16 使原告得依行為時稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退稅之  
17 理由。是原告以前揭新事證主張有「因稅捐稽徵機關適用法  
18 令錯誤」之情事，洵屬無據。

19 (七)至原告以監察院調查意見為據，主張檢察官非法構陷、被告  
20 逕依檢調資料課稅等節，查刑事偵查檢察官之偵查作為是否  
21 涉有違法取證情事，與本件81年度綜合所得稅案件歷經行政  
22 訴訟之通常訴訟程序、上訴程序、再審程序而認定課稅事實  
23 合致所得稅法綜合所得稅之構成要件，完全不相干，且該年  
24 度之綜合所得稅既經法院實體判決確定，業已實質審認相關  
25 證據資料，無從再予指摘被告是否逕依檢調資料課稅，又原  
26 告之81年度綜合所得稅之稅捐債務，亦非檢察官偵查作為所  
27 生，兩者並無因果關係，是原告以此主張有「其他可歸責於  
28 政府機關之錯誤」，尚無足採。

29 (八)另原告主張：臺北高等行政法院109年5月5日、7月23日二度  
30 發函被告，表示81年度之相關課稅處分有之前未及審認之新  
31 事實、新證據，請被告依80、82至84年度綜合所得稅更正為

01 0之同一標準，予以重新計算，並依稅捐稽徵法第40條撤回  
02 執行等語（本院卷一第478、579-584頁），惟查，該院109  
03 年5月5日函文主旨：「請就洪石和滯納81年度綜合所得稅及  
04 罰鍰事件，是否有稅捐稽徵法第40條撤回執行之適用，表示  
05 意見」、109年7月23日函文主旨：「檢送原告行政訴訟準備  
06 四狀（含所附證物）繕本1件，關於洪石和滯納81年度綜合  
07 所得稅及罰鍰事件，請依洪石和80、82-84年度綜合所得稅  
08 更正為0之同一標準予以重新計算並說明計算結果」，均無  
09 原告所主張該院函請被告機關依稅捐稽徵法第40條撤回執行  
10 之情事。再者，該院109年5月5日函說明第3點記載兩造於本  
11 院107年度訴更一字第19號達成訴訟上和解、第4點敘明最高  
12 行政法院107年度判字第422號判決之理由內容、第5點則  
13 載：「最高行政法院既已明確指出上情，貴局在其他年度相  
14 似事件也同意和解，則81年度之相似事件，若能給予相同處  
15 理，似較能符合最高行政法院意旨。」另109年7月23日函說  
16 明第3點敘明最高行政法院107年度判字第422號判決就80、8  
17 2-84年度綜合所得稅相關課稅處分涉及違法之理由說明、第  
18 4點記載被告109年6月2日函復所示和解緣由、第5點敘明最  
19 高行政法院107年度判字第422號判決指明81年度綜合所得稅  
20 處分之行政訴訟確定判決，無爭點效之適用，該案所涉年度  
21 綜合所得稅事件應依兩造所提證據作判斷，不受81年度綜合  
22 所得稅案件之拘束、第6點略以：「……就本件81年度之相  
23 似課稅事件，貴局雖未與洪石和和解，但貴局對於洪石和81  
24 年度之相關課稅處分似亦有之前未及審認之新事實及新證據  
25 爭點，惠請貴局就洪石和滯納81年度綜合所得稅及罰鍰事  
26 件，依前述80、82-84年度綜合所得稅更正為0之同一標準予  
27 以重新計算並說明計算結果。本函僅係請貴局重新計算並說  
28 明計算結果，並非請貴局做成行政處分。」由上可知，上開  
29 2函文均未有函請被告機關將81年度綜合所得稅事件，依8  
30 0、82-84年度綜合所得稅之同一標準重新計算後撤回執行，  
31 至多僅是向被告函詢有無稅捐稽徵法第40條撤回執行之適

01 用，並請被告試以80、82-84年度綜合所得稅之同一標準，  
02 計算81年度綜合所得稅，甚至明文告知被告該函並無請被告  
03 作成行政處分之意思。又上開函文係臺北高等行政法院受理  
04 108年度訴字第1406號原告與被告法務部行政執行署新竹分  
05 署間有關行政執行事務事件而發，查該案經原告於109年10  
06 月5日撤回起訴，有本院公務電話可稽（本院卷三第507  
07 頁），可知該院所詢事項及被告當時函復內容，均未經該案  
08 實體判決審認，原告所舉上開2函文未能就其主張為有利之  
09 證明，或證明何事實，是原告以前開2函文為新證據，主張  
10 有「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤」之情事，顯無可採。

11 (九)至於原告主張系爭81年度綜合所得稅事件已逾徵收期間、執  
12 行期間乙節：

13 1. 查原告主張系爭81年度綜合所得稅之徵收期間於96年3月17  
14 日已屆滿，執行期間已於106年3月16日屆滿，不得再予執  
15 行，不論逾徵收期間或執行期間，被告就該違法徵收之稅  
16 款，均無收取之權利，復與臺北國稅局共同承受原告50筆不  
17 動產，均屬不當得利等云，惟原告就其主張徵收期間、執行  
18 期間之屆滿日，均未提出明確計算方式，甚且於原告準備七  
19 狀就系爭81年度綜合所得稅事件之執行期間截止日載為106  
20 年2月28日，自106年3月1日起之執行行為均屬違法等云（本  
21 院卷三第164頁），所述前後不一，難以採信。

22 2. 又按79年1月24日版稅捐稽徵法第38條第1項第1款規定：  
23 「納稅義人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，  
24 敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依  
25 核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款  
26 書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算30日內，申請復查。」  
27 關於原告主張前課稅處分及繳款書於86年12月底合法送達原  
28 告，繳款書載明繳納期間為87年1月6日至同年月15日，本件  
29 徵收期間之起算日應自87年1月16日起算等節，查原告就此  
30 主張並未提出關於86年12月底即收受送達稅額繳款書之證  
31 明，而審諸乙證9所示被告就原告81年度綜合所得稅核定稅

01 額繳款書、違章案件罰鍰繳款書，繳納期間本記載87年1月6  
02 日至同年1月15日，嗣因「重送」而展延繳納期間至87年2月1  
03 0日（本院卷二第325-326頁），雖被告就前開繳款書亦未提  
04 出送達證明，然觀乙證10原告就80及81年度綜合所得稅及裁  
05 處罰鍰之處分所提復查聲明書記載日期為「87年3月10  
06 日」，被告蓋印日期為「87年3月12日」，該次復查聲明書  
07 所附信封之郵戳日期則為「87年3月11日」（本院卷二第32  
08 7、331頁），如以原告所主張之繳納期間屆滿日87年1月15  
09 日翌日起算30日之申請復查期間，則原告於87年3月11日始  
10 提出復查申請，係顯然逾期申請復查，惟以被告重送繳款書  
11 並展延繳納期間至87年2月10日之翌日起算申請復查期間，  
12 係於87年3月12日復查申請期間屆滿，是原告於87年3月11日  
13 申請復查，則屬於復查申請期間屆滿前提出，而得合法開啟  
14 後續就系爭81年度綜合所得稅之行政救濟程序，直到最高行  
15 政法院95年度判字第2066號判決確定，從而，原告主張86年  
16 12月底即收受繳款期間至87年1月15日屆滿之繳款書，顯與  
17 事實不符，而無以採信，是本件自應以被告所主張因重送繳  
18 款書展延繳納期間至87年2月10日為真。

- 19 3. 又稅捐稽徵法第23條雖於79年1月24日修正第1項徵收期間起  
20 算點為「繳納期間屆滿之翌日」，且因期間進行中暫緩移送  
21 或因故停止執行時，應扣除暫緩執行或停止期間始為合理，  
22 而增定第3項，其後第23條歷經數次修正，就第1項、第3項  
23 均訂為：「（第1項）稅捐之徵收期間為5年，自繳納期間屆  
24 滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行  
25 徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送執行，或已依強制執行  
26 法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案  
27 者，不在此限。……（第3項）依第39條暫緩移送執行或其他  
28 法律規定停止稅捐之執行者，第1項徵收期間之計算，應扣  
29 除暫緩執行或停止執行之期間。」又因稅捐稽徵法第23條原  
30 僅規定5年期間屆滿前應移送執行，並無執行期間之限制，  
31 導致稅捐稽徵機關只須於5年徵收期間屆滿前移送執行，行

01 政執行處未將執执行程序終結，即得無期限執行，而增訂第4  
02 項、第5項，是96年3月21日起稅捐稽徵法第23條第4項即訂  
03 為：「(第4項)稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移送執行  
04 者，自徵收期間屆滿之翌日起，5年內未經執行者，不再執  
05 行；其於5年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行，但自5  
06 年期間屆滿之日起已逾5年尚未執行終結者，不得再執  
07 行。」又79年1月24日稅捐稽徵法第39條即修正為：「(第1  
08 項)納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納  
09 者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行。但納稅義務人已依  
10 第35條規定申請復查者，暫緩移送法院強制執行。(第2項)  
11 前項暫緩執行之案件，除有左列情形之一者外，稽徵機關應  
12 移送法院強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額  
13 繳納半數，並依法提起訴願者。二、納稅義務人依前款規定  
14 繳納半數稅額確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保  
15 者。」此後第39條縱經修正，該條第1項均未曾修訂，第2項  
16 規定縱有關於繳納比例之調整，然暫緩執行之案件除依法提  
17 起訴願外，另須由納稅義務人繳納應納稅額之一定比例，或  
18 提供相當擔保，稽徵機關始得暫緩執行。又按稅捐稽徵法第  
19 35條第1項規定申請復查之期間為「繳納期間屆滿之翌日起3  
20 0日內」，復於同法第39條第1項規定「納稅義務人應納稅  
21 捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移  
22 送強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫  
23 緩移送強制執行。」可知在課稅處分作成後，人民尚得申請  
24 復查以開啟行政救濟程序之期間內，透過前開規定使稅捐稽  
25 徵機關不將之移送強制執行，此係有利於保障人民財產權之  
26 立法設計，然該立法方式相應的致使稅捐稽徵機關於可得請  
27 求納稅義務人履行稅捐給付義務之徵收期間內，產生實質上  
28 拘束稅捐稽徵機關移送強制執行之效果，應認屬稅捐稽徵機  
29 關實現稅捐債權之法定障礙事由，自應另有確保國家稅捐債  
30 權行使可能並得以即時實現之制度，以達課稅公平、保障人  
31 民財產權等公益及私益之衡平，從而前開規定「繳納期間屆

01 滿翌日起30日內」之申請復查期間，於徵收期間之計算自應  
02 予扣除。同理，於同法第39條第2項所定納稅義務人依法提  
03 起訴願，並就應納稅額繳納半數（或修正後繳納三分之一）  
04 或經稽徵機關核准後提供擔保，而續予暫緩移送強制執行之  
05 情況，同應於計算徵收期間時予以扣除。是關於本件徵收期  
06 間、執行期間之計算，自應依前開規定及說明為之。

- 07 4. 本件81年度綜合所得稅事件繳納期間屆滿日應以被告重送繳  
08 款書所載之87年2月10日為準，業如前述，從而徵收期間自  
09 繳納期間屆滿之翌日起算，即以87年2月11日為徵收期間之  
10 起算點，先予認定。其後之事實發展歷程如下：①依第35條  
11 第1項第1款所定繳納期間屆滿翌日起算30日即復查申請期  
12 間，也是第39條第1項前段所定「繳納期間屆滿30日後仍未  
13 繳納」，始由稅捐稽徵機關移送強制執行，即自87年2月11  
14 日起算30日至87年3月12日，為原告依法得申請復查期間，  
15 也是稅捐稽徵機關尚不得移送執行期間，稽徵機關依法本得  
16 於87年3月13日將系爭案件移送執行，惟因原告於87年3月11  
17 日提出復查申請，應適用第39條第1項後段規定，暫緩移送  
18 強制執行，於88年5月7日被告作成復查決定並重新發單展延  
19 繳納期間至88年6月25日，依第39條第1項前段規定，88年6  
20 月25日起算30日即88年7月25日仍未繳納始移送執行，是自8  
21 7年2月11日起至88年7月25日止，共計529日，屬第23條第3  
22 項規定應自徵收期間扣除之暫緩執行期間；②原告於88年7  
23 月5日提起訴願，惟未依法繳納半數應納稅額或提供相當擔  
24 保，依第39條第2項規定稽徵機關應移送執行，嗣訴願機關  
25 財政部於89年1月14日訴願決定撤銷復查決定，行政救濟程  
26 序回復原告申請復查階段，依第39條第1項但書規定暫緩執  
27 行，被告於89年11月27日第一次重核復查決定並重新發單展  
28 延繳納期間至89年12月29日，依第39條第1項前段規定，89  
29 年12月29日起算30日即90年1月28日，仍未繳納始移送執  
30 行，是自89年1月14日起至90年1月28日止，共計381日（89  
31 年2月份有29日），屬第23條第3項規定應自徵收期間扣除之

01 暫緩執行期間；③原告於89年12月20日提起訴願，惟未依法  
02 繳納半數應納稅額或提供相當擔保，依第39條第2項規定稽  
03 徵機關應移送執行，訴願機關財政部於90年9月5日訴願決定  
04 撤銷被告第一次重核復查決定，行政救濟程序回復原告申請  
05 復查階段，依第39條第1項但書規定暫緩執行，被告於92年8  
06 月19日作成第二次重核復查決定並重新發單展延繳納期間至  
07 92年9月10日，依第39條第1項前段規定，92年9月10日起算3  
08 0日即92年10月10日，仍未繳納始移送執行，惟原告依法提  
09 起訴願後，於92年10月23日向被告所屬苗栗分局申請提供擔  
10 保，並於92年12月10日經該局核准並完成擔保，依第39條第  
11 2項第2款規定應暫緩執行，亦即復查階段暫緩執行外，因訴  
12 願階段經納稅義務人提供相當擔保而依法繼續於行政救濟期  
13 間暫緩執行，嗣經訴願機關財政部於93年2月3日訴願決定駁  
14 回，原告猶不服提起行政訴訟，直至95年12月14日經最高行  
15 政法院判決駁回確定，始終局完成行政救濟程序，是自90年  
16 9月5日起至95年12月14日止，共1927日（93年2月份有29  
17 日），屬第23條第3項規定應自徵收期間扣除之暫緩執行期  
18 間。以上應自徵收期間扣除之暫緩執行期間共計2837日（52  
19 9+381+1927=2837），亦即應扣除之暫緩執行期間為7年9月1  
20 2日（1年以365日計、1月以30日計），從而，徵收期間自87  
21 年2月11日起算5年，扣除暫緩執行期間7年9月12日，徵收期  
22 間屆滿日為99年11月23日（87年2月11日+5年+7年9月12日=9  
23 9年11月23日）。

- 24 5. 另依第38條第3項前段規定：「經依復查、訴願或行政訴訟  
25 程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復  
26 查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後10日  
27 內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；  
28 ……」，查被告於行政訴訟判決確定後，依前開規定重新發  
29 單展延繳納期限至96年5月31日，並於96年8月1日移送執  
30 行，確無逾越前開徵收期間之情事。另因系爭81年度綜合所  
31 得稅事件係由最高行政法院判決確定而肯認被告92年8月19

01 日所為第二次重核復查決定之合法性，該次重核復查決定所  
02 為課稅處分及罰鍰處分本即具可執行性，被告依第38條第3  
03 項前段規定填發補繳稅款繳納通知書，性質上僅使納稅義務  
04 人享有一定之繳納期間利益，已無從再成為行政救濟之標  
05 的，本即毋庸依第39條第1項前段規定另等待繳納期間屆滿3  
06 0日後未繳納始移送執行，是關於本件徵收期間之計算，於  
07 最高行政法院判決確定後已無涉第39條所定暫緩執行期間之  
08 扣除，本院雖不受113年度高等行政法院法律座談會提案9決  
09 議多數說之拘束，惟本院前開結論則同此見解。

10 6. 至系爭81年度綜合所得稅事件有無逾執行期間乙節，依第23  
11 條第4項規定：「稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移送執  
12 行者，自徵收期間屆滿之翌日起，5年內未經執行者，不再  
13 執行；其於5年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行，但  
14 自5年期間屆滿之日起已逾5年尚未執行終結者，不得再執  
15 行。」查被告於96年8月1日移送執行，屬徵收期間屆滿前已  
16 移送執行者，執行期間則自徵收期間屆滿之翌日起算，又依  
17 原告準備三狀所提附表一被執行銀行存款之情形，執行機關  
18 於96年9月間起即以原告銀行存款作執行標的而開始執行，  
19 顯屬徵收期間屆滿之翌日起5年期間屆滿前已開始執行，仍  
20 得繼續執行，亦即自5年期間屆滿之日起得繼續執行5年，從  
21 而執行期間之計算即為徵收期間屆滿之翌日起10年，本件執  
22 行期間屆滿日應為109年11月23日，而被告與臺北國稅局於1  
23 09年9月8日以稅捐債權人身分承受原告不動產以作為執行受  
24 償之方式，並未逾執行期間。

25 7. 又查原告於本案起訴前，早因新竹分署行政執行事務事件，  
26 向臺北高等行政法院提起行政訴訟，主張執行之原告81年度  
27 綜合所得稅已逾徵收期間及執行期間，而請求撤銷新竹分署  
28 關於原告81年度綜合所得稅執行事件自96年3月17日後之執  
29 行行為，業經該院112年7月6日109年度訴字第1014號判決詳  
30 查並無逾徵收期間或執行期間之情事而予駁回(本院卷二第3  
31 59-401頁)。原告復於本件為相同主張，雖該案之訴訟標的

01 與本案訴訟標的並不相同，且被告機關亦不相同，然關於本  
02 案被告對原告81年度綜合所得稅之稅捐債權是否逾徵收期間  
03 及執行期間乙事，則為該案重要爭點，原告於該案就上開重  
04 要爭點為辯論而受有訴訟程序權保障，又無論該案被告新竹  
05 分署或本案被告財政部中區國稅局，均於訴訟上否認原告81  
06 年度綜合所得稅逾徵收期間及執行期間之事，經本院審酌本  
07 案被告所提乙證1、乙證9-16及臺北高等行政法院109年度訴  
08 字第1014號判決，難認原告主張徵收期間96年3月17日屆  
09 滿、執行期間106年3月16日屆滿乙節為可採，本院並再度審  
10 認徵收期間、執行期間屆滿日如前，並無逾越徵收期間、執  
11 行期間之情事，此部分結論與臺北高等行政法院109年度訴  
12 字第1014號判決結果尚無不同，綜上所述，原告主張本件已  
13 逾徵收期間、執行期間，被告與臺北國稅局共同承受原告之  
14 50筆不動產，均屬不當得利云云，自無足採。是原告以此請  
15 求依稅捐稽徵法第28條第2項規定請求返還稅款等金額，亦  
16 無理由。

17 (十)綜上所述，原處分予以駁回，於法並無違誤，訴願決定予以  
18 維持，核無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理  
19 由。又原告之先位及備位聲明均係基於稅捐稽徵法第28條第  
20 2項規定為請求，僅是先、備位聲明請求作成退還處分之內  
21 容不同，而原告所持稅捐稽徵法第28條第2項之請求權，既  
22 無理由，則其所為之先、備位聲明，自均無從准許，應予駁  
23 回。至於原告請求選定稅法相關法律學者，就稅捐稽徵法第  
24 28條退稅請求權所涉及爭點，以書面或於審判期間到場為法  
25 律上意見之陳述乙節，本院認無必要，並予敘明。

26 □本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資  
27 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必  
28 要，併予敘明。

29 七、結論：原告之訴無理由。

30 中 華 民 國 113 年 8 月 2 日

31 審判長法官 劉錫賢

法官 林靜雯

法官 楊蕙芬

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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。	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 當事人或其代表人、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。</li><li>2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。</li><li>3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。</li></ol>
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。</li><li>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</li><li>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。</li><li>4. 當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任</li></ol>

01

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，當事人  
應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明  
文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 113 年 8 月 2 日

03

書記官 朱子勻