臺中高等行政法院判決

111年度訴字第142號
112年2月22日辯論終結

原　　告　瑋昕工程股份有限公司

代　表　人　林友建
訴訟代理人　蕭仲達會計師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　李永彬
　　牛素玲

上列當事人間退還稅款事件，原告不服財政部中華民國111年5月26日台財法字第11113917010號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、訴願決定及原處分均撤銷。

二、被告對於原告民國109年8月20日申請退還稅款，應作成准予退還民國104、105年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅新臺幣623萬8,724元（分別為民國104年新臺幣344萬4,119元，民國105年新臺幣279萬4,605元）之行政處分。

三、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

一、被告財政部中區國稅局代表人已由吳蓮英變更為樓美鐘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、按行政訴訟法第111條第1項規定：「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」查原告瑋昕工程股份有限公司訴之聲明原

為：「1.訴願決定及原處分均撤銷。2.命被告應加計利息退還原告所誤繳之民國104年及105年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅新臺幣（下同）623萬8,724元（分別為104年344萬4,119元，105年279萬4,605元）。」（見本院卷第15頁），嗣變更訴之聲明為：「1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告對於原告109年8月20日申請退還稅款，應作成准予退還104年及105年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅623萬8,724元（分別為104年344萬4,119元，105年279萬4,605元）之行政處分。」（見本院卷第216頁），經被告財政部中區國稅局同意（見本院卷第217頁），應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告分別於106年5月31日及107年5月31日提出104年度及105年度營利事業未分配盈餘申報，並自行繳納未分配盈餘加徵10%之營利事業所得稅（下稱未分配盈餘稅）344萬4,119元及279萬4,605元，合計623萬8,724元，經被告機關分別按各該年度申報數予以核定。原告於109年8月20日以其已於104年11月11日經股東臨時會決議解散，惟因前清算人未於法定期間辦理解散登記，會計人員不諳法令規定，致將105及106年度清算期間之所得，仍誤辦理營利事業所得稅結算申報為由，向被告所屬南投分局(下稱南投分局)申請退還上揭104及105年度之未分配盈餘自繳稅款，亦於110年12月21日向被告辦理104年度營利事業所得稅決算申報（決算期間104年1月1日至同年11月11日）。嗣經被告以111年1月6日中區國稅一字第1110000206號函（下稱原處分）通知原告略以：104年度至106年度營利事業所得稅結算申報及107年度決算申報，均申報錯誤，為避免徒增徵納雙方繳退稅作業困擾，原告應先行更正辦理104年度決算申報及於清算結束後依法辦理清算申報，俾被告核定決算及清算申報應納稅額，併原結算申報已繳納稅額抵扣辦理錯誤溢繳稅款之退還等語。被告並依原告申報104年度決算申報數予以核定，於111年3月10

日發予原告104年度決算申報核定通知書。惟原告對被告仍未退還其104及105年度未分配盈餘稅款合計623萬8,724元，表示不服，乃就原處分提起訴願，嗣經財政部決定訴願不受理。原告仍表不服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠原告已於104年11月11日經股東臨時會決議解散，解散後所發生之營利所得屬清算所得，但因前任清算人未於法定期間內辦理解散登記，原告會計人員不諳法令規定，致將「104年11月12日至12月31間、105年及106年度等屬清算期間」所發生之營利所得誤為一般年度所得辦理結算申報營利事業所得稅，而申報繳納104年11月12日至12月31日間、105年及106年度之營利事業所得稅暨104年及105年度之未分配盈餘稅；原告自行發現錯誤，乃依稅捐稽徵法第28條第1項規定，於109年8月20日具文向南投分局申請退還誤繳之104及105年度未分配盈餘稅（按依所得稅法就營利事業所得稅及未分配盈餘稅之立法意旨，在清算期間是有可能發生應納營利事業所得稅，但絕無可能發生須繳納未分配盈餘稅，故原告僅申請退還未分配盈餘稅），至於誤繳之105及106年度營利事業所得稅（104年11月12日至12月31日間應退之營利事業所得稅則漏未提及），原告同意暫以預付所得稅處理，然被告查明無誤後卻未依法退稅。

㈡查稅捐行政係屬羈束行政，稅捐稽徵機關須依法行政，遵守稅捐法定主義，並無裁量權可言。原告依稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還錯誤溢繳之104年及105年度未分配盈餘稅，被告並未依該條第4項之規定退稅，反以未來申報清算所得時可能發生之應納稅額，再與原告錯誤實際溢繳之104年11月12日至12月31日間、105及106年度營利事業所得稅暨104及105年度未分配盈餘稅相互扣抵後，如有剩餘，再予以退稅；惟此並無法律依據，增加法律所無之限制，違反法律保留原則甚明，已生損害原告依法可申請退稅之權利，依司

法院釋字第423號解釋意旨，被告所為自屬行政處分無疑，原告自得提起行政救濟。

㈢依稅捐稽徵法第29條規定，對於納稅義務人應退之稅捐，除應先抵繳積欠外，即應退還納稅義務人，並無任何條件限制。是以原處分函文說明四、謂：「……為避免徒增徵納雙方繳退稅作業困擾，貴公司應先行更正辦理104年度決算申報及於清算結束後依規定辦理清算申報，俾本局核定決、清算申報應納稅額並以原結算申報已繳納稅額扣抵後再行辦理錯誤溢繳餘額稅款之退還。」就此而言，被告無異於將未來核定清算申報應納稅額視為積欠稅捐，顯與該法條之規定意旨不合，對原告造成不公，被告原處分自屬違法。

㈣另按所得稅法第75條第2項規定依清算所得計算營利事業所得稅之構成要件，與稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退稅之構成要件，兩者並不相干，前者係未來清算結束後若有清算所得可能應繳納營利事業所得稅，後者係以前對租稅債務尚不存在卻錯誤繳納稅捐。參酌改制前行政法院60年度判字第433號判例意旨，本件未來清算所得應納營利事業所得稅尚未申報且尚未核定，被告焉得以尚未申報及尚未核定之應納營利事業所得稅作為暫不退稅之依據。

㈤另在清算結束前租稅債務尚未成立，稅捐稽徵機關尚無權課徵人民營利事業所得稅，清算結束後雖可能產生清算所得而須繳納營利事業所得稅，但並非已有欠繳稅捐；至於未分配盈餘稅在清算期間則無從發生，無須繳納任何未分配盈餘稅；而在清算期間人民所錯誤溢繳之營利事業所得稅及未分配盈餘稅，依稅捐稽徵法第28條第1項之規定本可申請退稅，倘稅捐稽徵機關對於應退還之稅捐未依稅捐稽徵法第29條規定予以退稅，即屬違反法令；如或以其他理由自行決定退稅日期，則顯已違反行政訴訟法第4條第2項之規定。

㈥原告行使退稅請求權遭拒絕提起行政救濟，與不服申請調查事實及證據、公務員迴避或閱覽卷宗等行政程序遭拒絕提起行政救濟不同，非屬行政程序法第174條之涵攝範圍甚明，

故財政部訴願決定以行政程序法第174條為由不受理訴願，不無適用法令錯誤之違背法令。最後，人民錯誤溢繳之稅捐，依稅捐稽徵法第28條第4項規定尚應加計利息退還人民，為免增加國庫負擔，稅捐稽徵機關理應儘速退還人民錯誤溢繳之稅捐。

㈦又原告尚未辦理清算申報，被告機關如何估算原告清算所得應納稅額為2,559萬4,899元，原告實不知其金額如何計得；況所得稅法第75條亦未授權稽徵機關可以事先估算納稅義務人之清算所得應納稅額，而得作為扣抵原告溢繳稅捐之用。另被告於111年4月13日之訴願答辯書第7頁第8行謂：「……餘104年11月12日至107年8月27日之課稅所得額餘額為9,108萬2,870元(按：即屬原告清算未完成所錯誤申報之清算所得)……，核屬訴願人清算期間課稅所得之一部分，如以107年度之營利事業所得稅稅率20%核算應納稅額為1,821萬6,574元，……。」足見被告僅是認定原告申報錯誤已繳納之清算所得應納稅額因稅率變更，「可能」之應納稅額為1,821萬6,574元，故被告答辯其估算之應納稅額為2,559萬4,899元，應屬無稽。再者，被告既已查得原告溢繳之營利事業所得稅及未分配盈餘稅各為多少，而原告至今並無「積欠」任何稅捐，本應依稅捐稽徵法第28條及第29條之規定，加計利息退還原告，不應橫生枝節，而不遵守行政程序法第4條之規定。

㈧聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.被告對於原告109年8月20日申請退還稅款，應作成准予退還104、105年度未分配盈餘稅623萬8,724元（分別為104年344萬4,119元，105年279萬4,605元）之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠原告經臺灣南投地方法院（下稱南投地院）105年8月15日105年司字第1號民事裁定略以，原告於104年11月11日經104年第1次臨時股東會決議辦理解散清算……選派陳献章為原告

之清算人。嗣清算人陳献章於108年3月21日辭任清算人職務，經原告於同年6月12日召集股東臨時會，選任蔡啟程及林友建繼任為清算人，有南投地院108年11月13日投院明民方108年司9字第017167號函准予備查，合先陳明。

㈡原告依稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還104及105年度已繳納之未分配盈餘稅一案，因原告迄今尚未辦理清算申報，致被告無法依其申報內容確認租稅債權法律關係，據以核定應退還之溢繳稅款，被告以原處分函復略以，原告104年11月11日經股東臨時會決議解散……惟決、清算應納稅額尚未經申報核定，嗣申報核定應納稅額並以已納稅額抵扣後再行辦理溢繳稅款退還。其目的係為審明原告究竟有多少溢繳稅款，再行辦理溢繳稅款退還。又系爭退稅款日後經審核確定後，被告當依稅捐稽徵法第28條第4項規定，按溢繳之稅額，按日加計利息，一併退還，並未加諸原告任何不利益，亦尚未否准原告之退稅請求。核上開函復性質，僅係原告申請退稅程序中，被告於作成退稅處分決定前，所為之程序中決定或處置，並未對原告之申請有所准駁，尚非最終之處分，依行政程序法第174條本文規定，不得對其單獨聲明不服，而應與其後之實體決定一併聲明不服。是本件被告原函復及財政部訴願決定，並無不合，請續予維持。

㈢本件之所以尚未核退稅款，係因原告早於104年11月11日經股東會決議解散，縱曾因股東間糾紛，迄107年8月7日始向經濟部申請解散登記，並經該部以107年8月27日經授中字第10733484890號函准予解散登記，惟迄今仍未清算完結，致其租稅債務法律關係處於長期懸而未決之狀態，嚴重妨礙稅捐處分之安定性；是被告基於保全稅捐債權之考量，乃以原處分函文請原告應儘速清算完結並辦理決算申報，俾得確認其租稅債務法律關係後再予以退還系爭溢繳稅捐。

㈣查原告錯誤辦理104至106年度營利事業所得稅結算申報、104及105年度未分配盈餘稅、107年度之決算申報，前經被告核定課稅所得合計為1億3,174萬9,312元（104年：4,677萬

3,870元、105年：4,183萬8,054元、106年：4,622萬4,856元、107年：-308萬7,468元），扣除原告已於110年12月21日向被告辦理更正，並經核定之104年度營利事業所得稅決算申報（決算期間104年1月1日至同年11月11日）課稅所得額4,066萬6,442元，餘104年11月12日至107年8月27日止之課稅所得額餘額為9,108萬2,870元（1億3,174萬9,312元－4,066萬6,442元），核屬清算期間課稅所得額之一部分；如以107年度之營利事業所得稅稅率20%核算應納稅額為1,821萬6,574元，尚大於原告前因申報錯誤已繳納之稅款（不含未分配盈餘自繳稅款）合計數1,659萬8,954元（104年795萬1,557元＋105年711萬2,469元＋106年785萬8,225元+107年-4,051元－104年更正決算申報核定應納稅款631萬9,246元），益證被告基於保全租稅債權及促使原告儘速確認租稅債務法律關係之考量，以原處分函文通知原告應儘速清算完結並辦理清算申報，有其正當性及必要性。

㈤原處分函文僅係被告函請原告應儘速依法清算完結並辦理決算申報，並非「就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為」，自非行政處分，已如前述。縱認原處分函文屬行政處分，該函請原告完成決算申報後一併辦理退稅一節亦難解為條件，充其量僅是被告基於為使租稅債務法律關係儘早確定，函請原告應儘速依法清算完結之觀念通知，核屬作成准駁處分前之行政程序中所為之處置，益證原處分函文實難認定為行政處分。

㈥按所得稅法第75條第2項規定：「營利事業在清算期間之清算所得，應於清算結束之日起三十日內，依規定格式書表向該管稽徵機關申報。」所得稅法施行細則第64條第1項規定：「清算所得之計算如下：存貨變現收入－存貨變現成本＝存貨變現損益，非存貨資產變現收益＋償還負債收益＋清算結束剩餘資產估價收益＋其他收益＝清算收益，非存貨資產變現損失＋收取債權損失＋清算結束剩餘資產估價損失＋清算費用＋其他損失＝清算損失，存貨變現損益＋清算收益

－清算損失＝清算所得或虧損，清算所得－依法准予扣除之以往年度核定虧損額－各項依法免計入所得之收益－各項依法免稅之所得＝清算課稅所得。」營利事業所得稅查核準則（以下簡稱查核準則）第27條規定：「凡應歸屬於本年度之收入或收益，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計數字，以『應收收益』科目列帳。」商業會計法第10條第2項規定：「所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。」財政部80年3月27日台財稅第790383974號函釋：「清算人在向法院聲報備查前……負有申報清算所得之義務，若有清算所得而未依法辦理申報及繳稅，逕向法院聲報清算完結備查……清算人之責任並未解除，自亦不生清算完結之效果，公司法人人格仍視為存續。」準此，原告既主張有系爭之應收退稅款，且金額可合理估計，即應依上開商業會計法第10條及查核準則第27條規定，帳列「應收退稅款」科目，於辦理清算申報時列報於「清算後資產負債表」之資產科目，並將清算前資產負債表上之固定資產、存貨等項目之變現損益，依上開所得稅法及施行細則規定計算清算課稅所得，如有應納稅額並應繳納後辦理清算申報，俾由被告審理確認其清算期間損益之應納稅額，再與其列報之「應收退稅款」額度比較後決定應退還之溢繳稅額。

㈦經估算原告清算所得應繳納稅額2,559萬4,899元，扣除104年1月1日至107年8月27日已申報之應納稅額1,600萬8,956元，應補徵稅額為958萬5,943元。另原告申請退還104及105年度自繳未分配盈餘稅計623萬8,724元。又被告之所以只能估算，即是因為原告尚未清算完結，如前所述，依法並無辦理清算申報義務。再原告雖早已逾公司法規定之6個月清算期間，惟其已報經法院核准展期清算期間，是被告亦不能逕以6個月期間屆滿之日為清算完結日，並據以計算申報清算所得之時限，此觀財政部73年7月5日台財稅第55300號函

釋：「三、至公司辦理清算，依同條第2項規定，其申報清算所得之時限，應以實際辦理清算完結之日為準起算，惟清算人如未於就任之日起6個月內清算完結，亦未報經法院核准展期者，應以6個月期間屆滿之日為準起算。」自明，故被告只能先行估算其清算所得。

㈧有關原告提供民事起訴狀影本乙節，該內容為原告請求訴外人瑞助營造股份有限公司給付承攬報酬及買賣價金之訴，該應收債權應已帳列於原告清算前資產負債表中之應收帳款，因該應收帳款，尚未取具符合查核準則第94條規定之合法憑證，尚難列報為收取債權之損失，是不影響本次估算清算所得及應納稅額。本件因原告已依法向法院聲請展延清算期間至111年12月12日，是仍應俟其辦理清算申報後再為准駁處分。財政部訴願決定以原處分函文為作成准駁處分前之行政程序中所為之處置，並無不合，請續予維持。

㈨聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原處分是否為行政處分，而為本件訴訟之程序標的？

㈡被告以原告未辦理清算申報，致無法依其申報內容抵扣辦理錯誤溢（誤）繳稅款之退還，是否有理由？

㈢被告以稅捐保全為由，拒絕退還溢（誤）繳之未分配盈餘稅，有無理由？

㈣原告得否預先計算清算課稅所得，再與「應收退稅款」額度比較後決定應退還之溢（誤）繳稅額？

㈤原告得否依稅捐稽徵法第28條第1項規定，請求被告退還溢（誤）繳之104、105年度未分配盈餘稅？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要所述之事實，有原處分函文、訴願決定書、原告申請函、被告104及105年度未分配盈餘申報核定通知書各1份在卷可查（見本院卷第25、26、45至50頁；原處分卷第65、67、119至121頁）。

㈡應適用的法令：

稅捐稽徵法第28條第1項規定：「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十年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。」

㈢關於營利事業所得稅結算申報、決算申報、清算申報及未分配盈餘申報之說明：

1.結算申報：納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成……營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納(所得稅法第71條第1項前段參照)。

2.決算申報：營利事業遇有解散、……情事時，應於截至解散、……之日止，辦理當期決算，於45日內，依規定格式，向該管稽徵機關申報其營利事業所得額及應納稅額，並於提出申報前自行繳納之(所得稅法第75條第1項參照)。

3.清算申報：營利事業在清算期間之清算所得，應於清算結束之日起30日內，依規定格式書表向該管稽徵機關申報，並於申報前依照當年度所適用之營利事業所得稅稅率自行計算繳納。但依其他法律得免除清算程序者，不適用之。上揭所稱清算期間，其屬公司組織者，依公司法規定之期限為之(所得稅法第75條第2、3項參照)。

4.未分配盈餘申報：營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次年5月1日起至5月31日止，就（所得稅法）第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應辦理申報。營利事業於依前項規定辦理申報前經解散……者，應於解散……日起45日內，填具申報書，就截至解散日……止尚

未加徵10%營利事業所得稅之未分配盈餘，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納(所得稅法第102條之2第1、2項)。

5.據上規定及說明可知，公司組織營利事業於繼續營業狀況下，於每年5月1日起至5月31日止，辦理結算申報，申報其上一年度內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依法計算其應納之結算稅額於申報前自行繳納，同時應併同就上上一年度未分配盈餘，依所得稅法第66條之9第2項規定計算加徵稅額，亦於申報前自行繳納(例如106年5月1日至31日，申報105年度結算申報及104年度未分配盈餘申報；107年5月1日至31日，申報106年度結算申報及105年度未分配盈餘申報)。當公司組織營利事業遇有不繼續營業、決議解散時，解散年度的當期即辦理決算申報，申報期間以所屬主管機關經濟部准予解散登記之發文日之次日起算45日內，依規定格式向該管稽徵機關申報其營利事業所得額及應納稅額，並於提出申報前自行繳納之。惟營利事業解散時，解散年度的當期決算所得不須辦理未分配盈餘申報。至於清算期間之起迄日，係自解散日起至清算結束日止。營利事業在清算期間之清算所得，應於清算結束之日起30日內，依規定向該管稽徵機關申報，並於申報前依照當年度所適用之營利事業所得稅稅率自行計算繳納，惟清算期間無須逐年辦理未分配盈餘稅申報。

㈣原處分為行政處分，而為本件訴訟之程序標的：

1.按「行政機關行使公權力，就特定具體之公法事件所為對外發生法律上效果之單方行政行為，皆屬行政處分，不因其用語、形式以及是否有後續行為或記載不得聲明不服之文字而有異。若行政機關以通知書名義製作，直接影響人民權利義務關係，且實際上已對外發生效力者，如以仍有後續處分行為，或載有不得提起訴願，而視其為非行政處分，自與憲法保障人民訴願及訴訟權利之意旨不符。」為

司法院釋字第423號解釋闡述在案。準此，行政機關之行政行為是否為行政處分，自不以形式上之用語、文字、有無教示獲有無後續處分行為為斷，而應以是否「直接影響人民權利義務關係」、是否「實際上已對外發生效力」為判斷之準據。

2.經查，原告依稅捐稽徵法第28條第1項規定，於109年8月20日向被告申請退還溢（誤）繳之104、105年度未分配盈餘自繳稅款，有原告申請函1份在卷可按，經被告以原處分函復略以：「說明：……三、貴公司於104年11月11日經股東臨時會決議解散，依前揭所得稅法第75條第1及2項規定，應辦理104年度決算申報並於清算結束之日起30日內辦理清算申報，惟貴公司因公司股東間之糾紛訴訟，遲至107年8月7日始向經濟部申請解散登記，並於107年9月27日向本局南投分局辦理107年度決算申報，致104年至106年度營利事業所得稅結算申報（含104年及105年度未分配盈餘申報）及107年度決算申報均申報錯誤。四、貴公司以申報錯誤為由，申請先行退還104及105年度未分配盈餘自繳稅款，雖經本局查核貴公司105年及106年度營業內容均為解散前已簽約之未完工程事宜，屬為了結現務之暫時經營業務，惟查貴公司清算程序囿於尚有債權訴訟案件未結，現仍繫屬南投地方法院審理中，且貴公司決、清算應納稅額尚未經申報核定，為避免徒增徵納雙方繳退稅作業困擾，貴公司應先行更正辦理104年度決算申報及於清算結束後依規定辦理清算申報，俾本局核定決、清算申報應納稅額並以原結算申報已納稅額抵扣後再行辦理錯誤溢繳餘額稅款之退還。」等語，核其內容無非表示待原告依規定辦理清算申報後，再行辦理溢繳稅款之退還（按原告已辦理104年度決算申報），被告實質上已否准原告本件退稅之申請，故原處分乃對外發生法律效果之單方行政行為，係屬行政處分，而得為本件訴訟之程序標的，核先敘明。

㈤被告以原告未辦理清算申報，致無法依其申報內容抵扣辦理錯誤溢（誤）繳稅款之退還，而否准原告之申請，並無理由：

1.經查，原告於104年11月11日舉行104年第1次臨時股東會，經全體股東表決一致通過原告公司解散並開始辦理清算事宜之決議(原處分卷第6頁)，惟遲遲未向經濟部辦理解散註銷登記。原告又於105年12月21日經清算人陳献章召開股東臨時會，討論「公司繼續營業，並撤銷104年11月11日解散決議」之議案，經在場股東（發行股數55%）同意繼續營業，有該次股東會會議紀錄1份存卷可參。嗣原告仍分別於106年5月31日及107年5月31日提出105、106年度營利事業所得稅結算申報暨104、105年度未分配盈餘申報，並自行繳納未分配盈餘稅344萬4,119元及279萬4,605元，且經被告分別按其申報數予以核定，除有105、106年度營利事業所得稅結算申報核定通知書各1份存卷可考外（見原處分卷第68、70頁），復有104、105年度未分配盈餘申報核定通知書各1份在卷可稽。原告於107年8月7日始向經濟部申請解散登記，經濟部於107年8月27日以經授中字10733484890號函准予登記(見原處分卷第115頁)。而關於上述清算人陳献章召開股東臨時會，會中臨時動議決議「公司繼續營業，並撤銷104年11月11日解散決議」一事，經南投地院106年訴字第80號民事判決，以該「撤銷解散決議、繼續營業」之議案並未於召集事由中列舉，應認為係重大違反召集程序，影響股東權益甚鉅，判決原告於105年12月21日召開之股東臨時會所為上揭決議應予撤銷，原告不服提起上訴，經臺灣高等法院臺中分院106年上字第434號民事判決駁回上訴，有上揭判決各1份在卷可稽。原告於109年8月20日乃以其已於104年11月11日經股東臨時會決議解散，因前清算人未於法定期間辦理解散登記，會計人員不諳法令規定，致將105年度及106年度清算期間之所得，仍誤辦理營利事業所得稅結算申報為由，向南投分局申請退還上揭10

4、105年度之未分配盈餘自繳稅款，有原告申請函1份在卷可憑。且原告亦於110年12月21日向被告補辦理104年度營利事業所得稅決算申報（決算期間104年1月1日至104年11月11日），經被告於111年3月10日核定在案，有被告104年度營利事業所得稅決算申報核定通知書1份存卷可參(原處分卷第141頁)。

2. 按稅捐稽徵法第29條規定：「納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。並於扣抵後，應即通知該納稅義務人。」可知納稅義務人有應退之「稅捐」時，則稅捐稽徵機關應先抵繳其「積欠」，而「稅捐」及「積欠」兩者若均為公法債權債務時，得由稅捐稽徵機關依上揭規定「扣抵」後，通知該納稅義務人。又稅捐債權(債務)於具備法定課稅要件時發生，而非以行政處分為發生之依據(最高法院82年度台上字第2578號判決、最高行政法院87年度判字第2336號判決意旨參照)。亦即特定課稅對象歸屬於特定納稅義務人，而處於得依法律規定計算課稅標準，並適用法定稅率狀態時，稅捐債權(債務)當然發生，不以任何一方當事人行為之介入為必要，此與稅捐債權(債務)之確定及稅捐債務之清償時期未必一致。申報繳納及稅捐稽徵機關之核定，均係稅捐債權之確定方法，稅捐確定後繳納期限則為稅捐之清償期，清償期屆至者，原則上稅捐債權人始得請求債務人履行，此觀之稅捐稽徵法第23、25條規定即明。公法上課稅處分固然於具備法定課稅要件時即發生，但必須稅捐稽徵機關核定處分合法送達予納稅義務人後，該核定處分始能對外發生效力，稅捐債務始能確定，故在未合法送達前，其尚非稅捐稽徵法第29條所稱之「積欠」，自不能依該規定主張抵繳。

3. 又按民法第334條第1項前段規定：「二人互負債務，而其給付種類相同，並均屆清償期者，各得以其債務，與他方之債務，互為抵銷。」可知互為抵銷之適狀，必以所互負債務均屆清償期為必要。本件原告清算尚未完結，自無從

辦理清算申報，則原告清算申報後所應繳納之稅額，必待清算完成後，始能確定（由原告自行繳納或被告核定），換言之，於本件言詞辯論終結時，被告對原告清算後所可能產生之稅捐債權，並無屆清償期之可能，是被告以原告未辦理清算申報，致無法依其申報內容抵扣(稅捐抵銷)辦理錯誤溢（誤）繳稅款之退還為由，否准原告之申請，要屬無據。

㈥被告以稅捐保全為由，拒絕退還溢（誤）繳之未分配盈餘稅，亦無理由：

按憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，納稅義務人如違反其繳納稅捐之義務，稅捐稽徵機關得就其財產為執行，以獲得欠稅之清償，是其財產應可認為係其應納稅捐之擔保，為避免日後難以執行之情形，是以租稅法律主義應包含確保國家稅捐債權之稅捐保全制度（參照許美滿、黃劭彥，稅捐保全與限制出境之探討，財稅法令半月刊42卷11期第21頁）。而目前法有明文之稅捐保全制度，有稅捐稽徵法第6、24、25條、關稅法第48條及遺產及贈與稅法第8條等規定，所採取之措施，包括稅捐優先權、限制財產處分登記、假扣押、限制出境及提前徵收等，暨行政強制執行程序，如通知欠稅人報告財產狀況、拘提、管收、禁止命令、查封及拍賣等處分，惟並無以「不退還溢（誤）繳之稅捐」作為擔保之制度，本件被告以不退還溢（誤）繳稅款，用以擔保尚未確定之清算期間所得稅，違反法律保留原則，自屬無據。

㈦原告無從預先計算清算課稅所得，再與「應收退稅款」額度比較後決定應退還之溢（誤）繳稅額：

被告主張：原告應依商業會計法第10條及查核準則第27條規定，帳列「應收退稅款」科目，於辦理清算申報時列報於「清算後資產負債表」之資產科目，並將清算前資產負債表上之固定資產、存貨等項目之變現損益，依所得稅法第75條第2項、所得稅法施行細則第64條規定計算清算課稅所得，如有應納稅額並應繳納後辦理清算申報，俾由被告審理確認

其清算期間損益之應納稅額，再與其列報之「應收退稅款」額度比較後決定應退還之溢（誤）繳稅額等語，惟按商業會計法第1條規定：「商業會計事務之處理，依本法之規定。」可知商業會計法僅是在規定商業從事會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總及據以編製財務報表等事務之圭臬。該法第10條第2項規定，採權責發生制之商業，收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳，決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄；而查核準則第27條在法條架構上，則是於查核準則第三章「收入類之查核」中規定，應歸屬於本年度之收入或收益，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計數字，以「應收收益」科目列帳。本件原告申請退還系爭溢（誤）繳稅款，實非收入、收益(退稅款之收回，可清償其他債務，有剩餘則分配發回予股東)，無關究係採權責發生制或現金收付制，收入、收益應如何歸屬年度之問題，自無商業會計法第10條及查核準則第27條適用之餘地。是被告上揭主張，要屬無據。而且，被告並無權要求原告僅能暫列「應收退稅款」而不得依法請求退還溢（誤）繳之稅款。

㈧原告得依稅捐稽徵法第28條第1項規定，請求被告退還溢（誤）繳之104、105年度未分配盈餘稅：

查原告於104年11月11日決議解散，解散日即為104年11月11日，解散年度當期截至104年11月11日止之所得額及應納稅額，即應辦理決算申報，之後屬清算期間，不須辦理結算申報及未分配盈餘申報。原告分別於106年5月31日及107年5月31日提出104、105年度錯誤辦理營利事業未分配盈餘申報，並自行繳納未分配盈餘稅，已如㈤之1所述，原告自得依稅捐稽徵法第28條第1項規定，請求被告退還上開溢（誤）繳之未分配盈餘稅。

㈨綜上所述，原告既有溢（誤）繳104、105年度未分配盈餘稅之情事，被告即應依稅捐稽徵法第28條第1項予以退稅。被告以原告未辦理清算申報，致無法依其申報內容抵扣辦理錯

誤溢（誤）繳稅款之退還，以原處分否准原告之申請，於法即有未合；訴願決定予以不受理，亦有違誤。原告訴請撤銷訴願決定及原處分，暨被告應依其申請，就溢（誤）繳之104、105年未分配盈餘稅款作成准予退還之行政處分，為有理由，應予准許。

㈩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料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併予敘明。

六、結論：原告之訴有理由。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　3　　月　　15　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　陳　文　燦

法官　黃　司　熒

法官　張　鶴　齡

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
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代

	理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。 4. 上訴人為公法人、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㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　112　　年　　3　　月　　15　　日

書記官　黃　靜　華