

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度上字第717號

上 訴 人 巨擘科技股份有限公司

代 表 人 祁甦

訴訟代理人 蔡雪苓 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年5月16日臺北高等行政法院107年度訴字第1578號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人88年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報兌換虧損新臺幣（下同）72,483,820元及合於獎勵規定之免稅所得（下稱免稅所得）3,373,075,478元，經被上訴人初查分別核定7,243,820元及2,909,865,621元，應補稅額57,191,703元。上訴人不服，申經復查獲追認兌換虧損65,240,000元及追減免稅所得7,019,274元。上訴人不服，提起訴願，經被上訴人重審結果，獲追認兌換虧損65,240,000元及追減免稅所得1,541,795元。上訴人就免稅所得部分不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）97年度訴字第2929號判決：「訴願決定及原處分關於免稅所得不利於原告（即上訴人）部分均撤銷」，著由被上訴人另為適法之處分。經被上訴人重核復查決定：「變更核定免稅所得3,049,360,320元」，上訴人不服，提起訴願，經財政部民

國103年10月29日台財訴字第10313932890號訴願決定：「原處分（重核復查決定）撤銷，由原處分機關（即被上訴人）另為處分」。被上訴人重核復查決定：「變更核定免稅所得3,156,831,522元」（上訴人未於法定期間內提起訴願而告確定在案）。上訴人復於104年7月22日具文主張被上訴人就其88年度營所稅重核復查決定所為處分計算錯誤，未將其經被上訴人核定之86年度營所稅當期虧損120,877,677元，抵減其88年度營所稅課稅所得額78,203,557元，申請依稅捐稽徵法第17條規定，更正88年度營所稅重核復查決定之應納稅額。經被上訴人審理結果，以104年9月22日北區國稅審一字第1040015524號函復，否准其申請。上訴人不服，循序提起行政救濟，經原審105年度訴字第843號判決駁回在案，上訴人未提起上訴而告確定，並於105年1月4日繳清稅款。嗣上訴人於106年5月15日具文主張被上訴人就其88年度營所稅重核復查決定所為處分，未將其「前5年核定虧損未扣除餘額」予以扣除，屬課稅事實錯誤致溢繳稅款之情形，符合稅捐稽徵法第28條規定之「適用法令錯誤」，請求退還溢繳之88年度營所稅稅款12,363,431元。經被上訴人以107年1月25日北區國稅審一字第1070001434號函（下稱原處分）否准。上訴人不服，循序提起行政訴訟，聲明請求：(1)訴願決定及原處分均撤銷。(2)被上訴人應作成退還上訴人12,363,431元，及自104年12月31日起，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。經原審以原判決駁回。上訴人仍不服，提起本件上訴，聲明請求：(1)原判決廢棄。(2)訴願決定及原處分均撤銷。(3)被上訴人應作成退還上訴人12,363,431元，及自104年12月31日起，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決之記載。

01 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：(1)就營所稅
02 而言，參見行為時（91年1月30日修正前）所得稅法第71條
03 上訴人應申報該年度內營利事業收入總額之項目及數額，以
04 及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳
05 稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結
06 算稅額，於申報前自行繳納。故有關減免、扣除之事實應為
07 上訴人申報、計算之範圍，故所稱未將其前5年核定虧損未
08 扣除餘額予以扣除者，是上訴人漏未申報，應屬稅捐稽徵法
09 第28條第1項納稅義務人之錯誤，而非第2項稅捐稽徵機關之
10 錯誤；因此有5年內（提出具體證明，申請退還）之限制。
11 (2)5年內之限制應自何時起算，被上訴人稱上訴人88年度營
12 所稅係於89年5月31日申報，則盈虧互抵扣除主張最遲應於9
13 4年5月31日前向被上訴人提出，於此早已逾請求權時效。被
14 上訴人所稱雖非無據，然若當年度之稅捐爭議，一直處於救
15 濟程序中，盈虧尚屬不明，有無主張「前5年核定虧損未扣
16 除餘額」予以扣除之必要者，自屬未決事項，就納稅者權益
17 之保障而言，自應以當年度之稅捐爭議釐清之際起算，較為
18 妥適。而當年度之稅捐爭議後，如有繳交稅款之必要者，自
19 該時起算；也與稅捐稽徵法第28條第1項所稱「得自繳納之
20 日起5年內」相當。上訴人88年度營所稅之爭議確定後，另
21 於104年7月22日申請更正盈虧互抵之扣除，經被上訴人否准
22 而訟爭確定後，於105年1月4日繳清稅款。嗣於106年5月15
23 日主張稅捐稽徵法第28條之退稅，就該條第1項5年內提出具
24 體證明申請退還而言，應屬有據。(3)即使上訴人主張合於稅
25 捐稽徵法第28條第1項5年內（提出具體證明申請退還）之限
26 制，仍須檢視是否為納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯
27 誤溢繳之稅款，本案無涉於適用法令錯誤，有爭議的是有無
28 「計算錯誤」，稱計算者為「加減乘除」結果之錯誤，但由
29 上訴人當年度營所稅之申報書所列計之數據計算之結果，並
30 無錯誤。錯誤不在計算，乃在上訴人疏未列報，而列報與否
31 是上訴人之權利，並非被上訴人得職權處理或逕為主張之範

01 疇，上訴人既未申報該「經被上訴人核定之86年度營所稅當
02 期虧損120,877,677元，抵減其88年度營所稅課稅所得額78,
03 203,557元」者，與計算錯誤而溢繳稅款無涉，上訴人所稱
04 自無足採，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合
05 等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

06 四、本院查：

07 (一)稅捐稽徵法第28條規定：「(第1項)納稅義務人自行適用
08 法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提
09 出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。

10 (第2項)納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算
11 錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐
12 稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還
13 之稅款不以5年內溢繳者為限。」行為時(78年12月30日修
14 正公布)所得稅法第39條規定：「以往年度營業之虧損，不
15 得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據
16 完備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或
17 經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核
18 定之前5年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核
19 課。」(現行同條規定：「(第1項)以往年度營業之虧損，
20 不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿
21 據完備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書
22 或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關
23 核定之前10年內各期虧損，自本年度純益額中扣除後，再行
24 核課。(第2項)本法中華民國98年1月6日修正之條文施行
25 前，符合前項但書規定之公司組織營利事業，經稽徵機關核
26 定之以前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，於修正施行後，
27 適用修正後之規定。」行為時(91年1月30日修正前)第71
28 條規定：「(第1項)納稅義務人應於每年2月20日起至3月
29 底止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上1年度
30 內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以
31 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。但短期票券利息所得之扣繳稅款及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除。……」行為時第72條第1項規定：「第71條規定之納稅義務人，如有特殊情形，得於結算申報期限屆滿前，報經稽徵機關核准延長其申報期限，但最遲不得超過4月30日。如係公司組織，得延長至5月15日；如係委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報者，得延長至5月31日……。」

(二)本件爭議之發生係「上訴人於88年度營所稅之重核復查決定就核定免稅所得為3,156,831,522元」使該年度之營所稅確定後，上訴人於104年7月22日主張被上訴人就其88年度營所稅重核復查決定所為處分計算錯誤，未將其經被上訴人核定之86年度營所稅當期虧損120,877,677元，抵減其88年度營所稅課稅所得額78,203,557元，申請依稅捐稽徵法第17條規定，更正88年度營所稅重核復查決定之應納稅額。經被上訴人否准後，於救濟程序中經原審105年度訴字第843號判決駁回，上訴人未提起上訴而告確定，上訴人於105年1月4日繳清稅款等情，為原審依法確定之事實。嗣上訴人於106年5月15日具文主張被上訴人就其88年度營所稅重核復查決定所為處分，未將其「前5年核定虧損未扣除餘額」予以扣除，屬課稅事實錯誤致溢繳稅款之情形，符合稅捐稽徵法第28條規定之「適用法令錯誤」，請求退還溢繳之88年度營所稅稅款12,363,431元，經被上訴人以原處分否准。是本件主要爭執點在於上訴人前揭主張是否合於稅捐稽徵法第28條所規定請求退還稅款之要件。

(三)查納稅義務人因自行適用法令錯誤或計算錯誤，而有溢繳稅款時，得申請退還溢繳之稅款，首揭稅捐稽徵法第28條第1項定有明文。倘因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人亦得申請退還之，同條第2項亦定有明文。參據本院105年7

01 月份第1次庭長法官聯席會議決議及106年12月份第2次庭長
02 法官聯席會議修正前開決議內容，審諸稅捐稽徵法第28條第
03 1項與第2項規定，二者就溢繳稅款發生之原因雖然有異（前
04 者肇因於納稅義務人；後者肇因於稅捐機關），惟以「適用
05 法令錯誤」致溢繳稅款作為退稅事由則無不同，是同條第1
06 項之「適用法令錯誤」，理當與第2項為相同解釋，而認其
07 法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。

08 （四）次依行為時所得稅法第71條及第39條規定，納稅義務人應於
09 規定期間內，將該年度構成營利事業收入總額之項目及數
10 額，以及有關減免、扣除之事實，並依其全年度應納稅額減
11 除暫繳稅款、尚未抵繳之扣繳稅款及可供扣抵稅額，計算其
12 應納稅額，於申報前自行繳納。可知營所稅結算申報係採由
13 納稅義務人自行申報制度；又符合公司組織之營利事業，會
14 計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用依所得稅法第
15 39條盈虧扣抵之規定，須由納稅義務人自行擇定扣除年度，
16 稽徵機關並無權限替納稅義務人擇定。故依原判決確定事實
17 可知，本件上訴人既於88年度營所稅結算申報時，依其自行
18 申報內容觀之，其並未申報被上訴人核定之86年度營所稅當
19 期虧損120,877,677元，抵減其88年度營所稅課稅所得額，
20 則被上訴人依上訴人自行選擇申報之結果予以核定，難認有
21 何違誤，此尚無稅捐稽徵法第28條第2項所稱「計算錯
22 誤」、「適用法令錯誤」及「其他可歸責於政府機關之錯
23 誤」之情事。原判決以有關減免、扣除之事實應為上訴人申
24 報、計算之範圍，故認上訴人所稱未將其前5年核定虧損扣
25 除餘額予以扣除者，是上訴人漏未申報，非屬稅捐稽徵法第
26 28條第2項稅捐稽徵機關之錯誤，而認上訴人此部分主張不
27 可採，已說明其認定依據及理由，並無違誤。而且上訴人前
28 就被上訴人對其88年度營所稅所為稅款核定，曾就所列報兌
29 換虧損及免稅所得部分之核定不服，提起行政救濟，嗣兌換
30 虧損部分業經追減；免稅所得部分則迭經被上訴人以重核復
31 查決定變更後，因上訴人未提起訴願而告確定。上訴人並未

對其所列報「前5年核定虧損扣除額」為「0元」，經被上訴人核定為「0元」之爭點表示爭議而告確定，自具形式確定力。復以，上訴人於88年度營所稅之重核復查決定因未提起訴願而告確定後，上訴人於104年7月22日主張被上訴人就其88年度營所稅重核復查決定所為處分計算錯誤，未將其經被上訴人核定之86年度營所稅當期虧損120,877,677元，抵減其88年度營所稅課稅所得額78,203,557元，申請依稅捐稽徵法第17條規定，更正88年度營所稅重核復查決定之應納稅額。經被上訴人否准後，於救濟程序中經原審105年度訴字第843號判決駁回，上訴人未提起上訴而告確定。是被上訴人依已確定之被上訴人核課處分，受領上訴人繳納之稅款，自非無法律上原因，而不構成不當得利。上訴意旨主張原判決漏未適用稅捐稽徵法第28條第2項規定暨指摘原判決未審酌公法上不當得利之構成要件，有判決不適用法規及判決不備理由之違誤云云，核係其一己主觀之法律意見，委不足採。

(五)至上訴人主張依稅捐稽徵法第28條第1項規定請求部分是否有據。茲因本件既係緣於上訴人88年度營所稅結算申報時，已自行列報該「前5年核定虧損本年度扣除額」為「0元」，而此申報扣除額之項目，係上訴人得選擇之扣抵權，被上訴人無從代為主張扣除與否。上訴人於該營所稅核課處分確定後，始主張其漏未申報，並無涉「適用法令」錯誤之情，且此與「認定事實錯誤」致適用法令錯誤之情形亦顯屬不同。原判決因認此並無涉「適用法令錯誤」之情，於法並無不合。至本件有無計算錯誤之情形？原判決以上訴人於105年1月4日繳清稅款，而於106年5月15日主張稅捐稽徵法第28條第1項之退稅，就該條項5年內提出申請退還稅款而言，應屬有據之法律見解無誤。又本件被上訴人係以上訴人88年度營所稅申報書所列報項目「前5年核定虧損本年度扣除額」之數據「0元」，予以計算應納稅額之結果，該數字計算並無錯誤之情。本件乃上訴人於88年度營所稅結算申報多年後，

01 始於106年5月15日主張漏未列報前5年核定虧損未扣除餘
02 額，而申請退稅，然該扣抵項目之列報與否係上訴人之權
03 利，並非被上訴人得依職權或逕為主張之範疇，業如前述。
04 原判決因認上訴人此部分主張不可採，而駁回上訴人之訴，
05 亦屬有據。上訴意旨猶執詞主張原判決違法云云，亦係其一
06 己主觀之法律意見，難認可採。

07 (六)綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決將訴願決定及原
08 處分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴
09 論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理
10 由，應予駁回。

11 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
12 、第98條第1項前段，判決如主文。

13 中 華 民 國 110 年 2 月 25 日

14 最高行政法院第二庭

15 審判長法官 吳 東 都

16 法官 胡 方 新

17 法官 王 俊 雄

18 法官 林 妙 黛

19 法官 陳 秀 嫻

20 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

21 中 華 民 國 110 年 2 月 25 日

22 書記官 陳 映 羽