最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第2386號

上　訴　人　興松有限公司

代　表　人　林志郎

訴訟代理人　陳欽賢　律師

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

上列當事人間退還稅款等事件，上訴人對於中華民國109年7月22日臺中高等行政法院108年度訴字第312號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人86年度營利事業所得稅結算申報，經被上訴人第1次核定營業收入淨額新臺幣（下同）341,611,999元及全年所得額20,656,944元。嗣被上訴人依財政部臺灣省北區國稅局（於民國102年1月1日更名為財政部北區國稅局，下稱北區國稅局）通報資料，查獲其漏報取自世仁營造有限公司（下稱世仁公司）之營業收入56,317,682元，第2次核定營業收入淨額397,929,681元及全年所得額61,205,675元，並按所漏稅額處以1倍之罰鍰10,137,100元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人96年12月24日中區國稅法一字第0960067568號復查決定（下稱96年12月24日復查決定）變更核定全年所得額59,417,319元及罰鍰9,690,000元。上訴人循序提起行政訴訟，原審以97年度訴字第261號判決駁回，經本院99年度判字第1091號判決駁回上訴確定，上訴人乃申請分期繳納上開稅額及罰鍰完畢在案。其間，上訴人曾於99年11月29日就上開終局確定判決主張有行政訴訟法第273條第1項第1款事由，向本院提起再審之訴，經本院100年度裁字第2021號裁定駁回其再審之訴。並於同日具狀主張上開確定判決有行政訴訟法第273條第1項第14款事由，向原審提起再審之訴，經原審以99年度再字第29號判決予以駁回，並據本院100年度裁字第1923號裁定駁回上訴確定在案。嗣上訴人於107年11月20日具文主張依稅捐稽徵法第28條第2項規定及行政程序法第117條規定，請求退還86年度營利事業所得稅已繳納稅款、行政救濟利息、滯納利息暨罰鍰，經被上訴人以108年1月14日中區國稅一字第1080000194號函（下稱原處分）否准後，上訴人循序提起行政訴訟，請求判決訴願決定及原處分均撤銷；被上訴人應作成92年第2次重核補上訴人86年度營利事業所得稅9,690,094元及罰鍰9,690,000元之處分撤銷；退還上訴人已繳納之營利事業所得稅本稅9,690,094元、行政救濟期間加利息588,785元、分期繳納之利息55,801元，合計10,331,680元；及退還上訴人已繳納之罰鍰9,690,000

元及分期繳納之利息176,010元，合計9,866,010元之行政處分。經原審法院判決駁回。

三、上訴人對原判決上訴，主張：原核定處分認定上訴人取自世仁公司之營業收入，係含支撐型鋼租金、鋼材運費、吊車租金等收入，並依財政部63年7月23日臺財稅第35377號函釋（下稱財政部63年7月23日函釋），將各該多項收入以支撐型鋼材租金收入一項列為「營造用機械租賃收入」（標準代號7812-11）以72%計為營利所得課徵營利事業所得稅。但上開財政部函釋係依各種商品之銷貨收入，分別適用各該商品所得額計算核定，並非以單一商品之收入計算，被上訴人卻以單一產品收入計算所得課稅，顯於法不合。縱使以單一商品計算，依財政部核定86年度營利事業所得額標準，其所得額標準為21%，原核定處分非依上開21%所得額標準核定所得額課稅即有違法。又稅捐稽徵法第49條關於加計利息之規定對於罰鍰不在準用之列，本件之補稅或罰鍰縱使認為無違法，但分期繳納之罰鍰卻開立「稅款繳款書」，並註記加計利息依並收取，顯然違法。原判決就此部分均未敘明理由，有判決不備理由之違法等語。雖以原判決違背法令為由，惟查原判決已論明上訴人就被上訴人核定其86年度營利事業所得稅結算申報之營業收入淨額397,929,681元及全年所得額61,205,675元，並按所漏稅額處以1倍之罰鍰10,137,100元，復經作成被上訴人96年12月24日復查決定，變更核定全年所得額59,417,319元及罰鍰9,690,000元之原課稅處分及裁罰處分，循序提起行政訴訟後，業據原審97年度訴字第261號判決駁回及本院99年度判字第1091號判決駁回上訴確定，又經原審及本院分別判決及裁定駁回其再審之訴確定在案，則上開被上訴人就上訴人86年度營利事業所得稅結算申報所為之原課稅處分及裁罰處分，業據行政法院實體判決確定，已生既判力，上訴人殊難主張上開被上訴人作成上開課稅處分及裁罰處分有適用法令錯誤，致其溢繳稅款及罰款，而依稅捐稽徵法第28條第2項及行政程序法第117條規

定，申請被上訴人作成退還溢繳稅款及罰款之行政處分，於法自屬無據。況依所得稅法第83條第1項及同法施行細則第81條之規定，稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。所稱帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額。再者，財政部63年7月23日函釋意旨在闡明營利事業製造或買賣多種不同之產品，稽徵機關核算其申報之所得額，是否已達到該業所得額標準之判斷標準，而非指就漏報營業收入依所得額標準核算漏報所得額，上訴人實有誤解，被上訴人核實審查後以營造用機械租賃業同業利潤標準毛利率核算漏報所得額，並無適用法令錯誤之情事。另按債務已屆清償期限者，債務人即負有清償義務，否則，即應加計遲延利息，此法律效果並不因公法上或私法上之債務而異。是以債務人請求債權人延期清償或分期清償，除經債權人免除其遲延利息者外，自不許免計付遲延利息，方符法理。易言之，利息乃金錢於可使用期間所衍生之利益，因此使用應歸屬他人享有之金錢，自應按其使用時間之長短支付相當之利息以為對價。稽徵機關與納稅義務人間，為兼顧公私益之衡平，就已屆繳納期限之租稅或罰鍰，合意加計利息分期繳納，自為法所許。上訴人於99年12月22日出具申請書表明願就86年度營利事業所得稅事件之罰鍰9,690,000元部分，同意加計利息分36期繳納，經被上訴人所屬北港稽徵所酌情同意上訴人之申請。上訴人於享受分期繳納之利益後，竟毀棄承諾，違反誠信原則，主張其不知情，藉詞被上訴人開立之罰鍰分期繳款書誤用「稅款繳款書」並加註「應加計利息」構成違法，請求退還稅款，殊為法所不許。至於被上訴人於罰款分期繳款書之名稱固誤載為「稅款」無訛，然該繳款書上已明確載明開徵稅目之管理代號、分繳金額、分期繳納加計利息之起日及分繳期間

等，核其瑕疵具可更正性，並不影響實質內容之法效，尤難據為請求被上訴人應退還該利息之基礎至明。故被上訴人就上訴人86年度營利事業所得稅結算申報所為之原課稅處分及裁罰處分，並無適用法令錯誤，致使上訴人溢繳稅額及罰鍰之情事，其准許上訴人申請加計利息分36期繳納罰鍰，亦為法之所許。上訴人於完繳後，申請退還稅款及罰鍰，為無理由。被上訴人作成原處分否准所請，自屬適法有據等語。核其上訴理由，無非係重述其在原審提出而為原審所不採之主張，或重申其一己之法律見解，並就原審已論斷者，泛言未論斷或論斷違法，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

四、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　12　　月　　30　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　陳　秀　嫈

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　12　　月　　30　　日

書記官　陳　映　羽