

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第6號

上 訴 人 鳳林堂藥品有限公司

代 表 人 邱惠萱(清算人)

訴訟代理人 王健安 律師

黃若清 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 翁培祐

上列當事人間有關稅捐事務事件，上訴人對於中華民國113年10月30日臺中高等行政法院112年度訴字第17號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、原判決關於駁回上訴人向被上訴人申請作成退還溢繳稅款、罰鍰及按日加計利息之行政處分，其中核定漏報100年度銷售貨收入超過新臺幣24,187,437元部分之營業稅、100年度營利事業所得稅，及該等罰鍰部分之訴，暨各該訴訟費用部分廢棄，發交臺中高等行政法院地方行政訴訟庭。

二、其餘上訴駁回。

三、駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人代表人由樓美鐘變更為翁培祐，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、緣被上訴人依通報及查得資料，以上訴人於民國100年1月至101年12月間銷售貨物銷售額新臺幣（下同）65,020,330元及12,363,427元，有未依規定開立統一發票報繳營業稅之違章成立，乃以104年11月20日營業稅違章補徵核定通知書、營業稅105年更正核定單（下合稱系爭營業稅補稅處分）核

01 定補徵營業稅額3,251,016元及618,172元，並以104年度財
02 營業字第00000000000號、105年度財營業字第00000000000
03 號（下合稱系爭營業稅裁罰處分）處罰鍰4,837,068元及92
04 7,258元。另以上訴人100年度營利事業所得稅申報，經查獲
05 漏報營業收入淨額26,685,664元及2,501,773元，乃以105年
06 2月26日及105年5月30日100年度營利事業所得稅結算申報更
07 正核定通知書（下合稱系爭100年度營利事業所得稅補稅處
08 分）核定補徵所得稅額362,929元及34,022元，並以105年度
09 財營所字第00000000000號、105年度財營所字第00000000000
10 0號（下合稱系爭100年度營利事業所得稅裁罰處分）處罰鍰
11 290,343元及17,011元；以上訴人101年度營利事業所得稅申
12 報，經查獲漏報營業收入淨額48,196,320元，乃以105年6月
13 14日101年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書（下
14 稱系爭101年度營利事業所得稅補稅處分）核定補徵所得稅
15 額655,469元，並以106年度財營所字第00000000000號（下
16 稱系爭101年度營利事業所得稅裁罰處分）處罰鍰655,469
17 元。上開營業稅、營利事業所得稅補稅及裁罰處分因上訴人
18 未申請復查而均告確定。嗣上訴人於110年11月25日（收文
19 日）申請依行政程序法第128條、稅捐稽徵法第28條等規定，
20 重開上開營業稅、營利事業所得稅補稅及裁罰處分之行政程
21 序，並請求退還溢繳稅額4,879,453元（下稱系爭申請），經
22 被上訴人以111年7月6日中區國稅東山銷售字第0000000000
23 號函（下稱原處分）否准其申請。上訴人不服，提起訴願，
24 經財政部以111年11月10日台財法字第00000000000號訴願決
25 定（下稱訴願決定）駁回。上訴人不服，提起行政訴訟，並聲
26 明：（一）訴願決定及原處分均撤銷。（二）被上訴人應依上訴人之
27 系爭申請，准予重開行政程序，並作成撤銷系爭營業稅、10
28 0年度及101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分之行政
29 處分。（三）被上訴人應依上訴人系爭申請，作成准予發還4,87
30 9,453元，暨自110年11月25日申請書送達翌日起至填發收入
31 退款書或國庫支票之日止，依各年度1月1日郵政儲金1年期

01 定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。案經臺中高
02 等行政法院（下稱原審）112年度訴字第17號判決（下稱原
03 判決）駁回後，上訴人遂提起本件上訴。

04 三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
05 載。

06 四、原判決駁回上訴人在原審之訴，係以：(一)有關係爭營業稅及
07 100年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分部分，上訴人
08 係於110年11月25日始提出系爭申請，自法定救濟期間經過
09 後均已逾5年之申請期間，揆諸行政程序法第128條規定及本
10 院109年度上字第843號判決意旨，自己不得申請重開行政程
11 序。有關係爭101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分
12 部分，時任上訴人負責人○○○（下稱○○○）○○○○商
13 業銀行（下稱○○銀行）、○○○之母親○○○○○○○○銀
14 行（下稱○○銀行）、弟弟○○○○○○市○○地區○○○○
15 部○○分部（下稱○○市○○○○分部）、妹妹○○○○○○
16 市○○○○分部、未成年子女○○○○○○銀行之個人銀行帳
17 戶（下稱系爭銀行帳戶）摘要欄「現金收入」之金額於作成
18 上開補稅及裁罰處分時，業經被上訴人據以綜核案關當事人
19 之陳述與調查事實及證據之結果，並非未經被上訴人調查斟
20 酌之證據，且僅憑上開銀行帳戶摘要欄內所記載「現金收
21 入」或「現金支出」，並不足認定上訴人主張款項來源及用
22 途屬實，自非屬行政程序法第128條第1項第2款所稱未經審
23 酌之新證據。○○○銀行帳戶存、提5,000,000元本行支票
24 （下稱本支）之日期分別為100年8月17日及100年8月22日，
25 均係發生於100年間，而與上訴人101年度營利事業所得稅之
26 核課並無關聯，自無從憑以推翻系爭101年度營利事業所得
27 稅補稅處分及裁罰處分作成之事實基礎。就上訴人提出○○
28 藥局、○○○藥局及○○藥局人員談話紀錄部分，均未陳稱
29 有預付款項予上訴人再由上訴人退還溢領貨款之情形，自亦
30 非屬行政程序法第128條第1項第2款所規定經斟酌可受較有
31 利益處分之新證據。關於上訴人主張被上訴人未審酌系爭銀

01 行帳戶內之資金亦有○○○與○○○私人借款部分，然相關
02 證據亦應於被上訴人作成前揭補稅處分及裁罰處分時即已存在，
03 並為上訴人所得知悉。又衡諸被上訴人作成上開處分
04 前，亦已多次通知上訴人提示帳證及說明，並告知未依限提示
05 將依查得資料處理，惟上訴人均未曾為任何相關說明，堪
06 認上訴人未於行政程序或救濟程序中主張系爭銀行帳戶內之
07 資金往來包括○○○與○○○間之私人借款，亦顯有重大過
08 失，即不得再執為申請程序重開之事由。上訴人既未具備申
09 請程序重開之要件，有關其主張上開補稅處分係屬違法乙
10 節，原審自無審理之必要。(二)上訴人所述先向藥局收取款
11 項，俟期末取回未售出商品再退還溢收貨款等情，除有違一
12 般寄賣之交易常規外，亦與卷內證據不符，自難認有其主張
13 預付貨款之事實存在，系爭營業稅、100年度及101年度營利
14 事業所得稅補稅處分及裁罰處分就此部分事實認定並無錯
15 誤。被上訴人於作成系爭營業稅、100年度及101年度營利事
16 業所得稅補稅處分及裁罰處分前，曾多次約談○○○，惟其
17 均未曾提及系爭銀行帳戶內有與○○○間私人借款之資金進
18 出，且於上開處分確定後行政執行時，亦仍陳稱系爭銀行帳
19 戶確係在其擔任上訴人負責人時作為公司資金之人頭帳戶。
20 再參諸○○○99年至102年之綜合所得稅各類所得資料清
21 單，其資力顯不足借款予他人前後高達4,700,000元鉅額。
22 況借款金額非微，惟上訴人僅提示○○○所出具之現金還款
23 聲明書及借還款明細各1紙，自無從認定系爭銀行帳戶內之
24 資金確有○○○與○○○間之私人借款存在。上訴人據此主
25 張系爭營業稅、100年度及101年度營利事業所得稅補稅處分
26 及裁罰處分事實認定有誤，亦非可採。(三)○○○○○銀行00
27 0000000000號帳戶於100年8月17日開立本支5,000,000元，
28 支票號碼0000000000號，受款人為○○○；嗣上開本支未經
29 背書於100年8月22日（原判決誤載為110年8月22日）15時02
30 分許在○○銀行○○分行存入○○○○○銀行000000000000
31 號帳戶，○○○前開○○銀行帳戶亦於同日15時03分許開立

2紙本支，面額各為2,200,000元(支票號碼000000000)及2,800,000元(支票號碼000000000)，受款人依序為○○○、○○○，隨即由○○○、○○○背書後，於同日15時33分許在○○銀行○○分行存入○○○上開○○銀行帳戶，而○○○上開○○銀行帳戶於存入上開5,000,000元本支後帳上餘額為10,535,117元，開立上開2紙本支後尚有帳上餘額5,535,117元，又上開2紙本支背面○○○、○○○之背書簽名字跡相仿。依上開2紙本支於100年8月22日（原判決誤載為110年8月22日）同地密接之存提模式，堪認○○○上開○○銀行帳戶雖非被上訴人作成系爭營業稅、100年度及101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分時所認定由○○○掌控用以隱匿上訴人銷貨收入之人頭帳戶，惟與○○○上開○○銀行帳戶均係由同一人即○○○所掌控使用，而○○○上開○○銀行帳戶之帳上餘額在扣除開立上開2紙本支之金額後仍有500餘萬元，○○○上開○○銀行帳戶存入之5,000,000元亦非同一本支回存，自無從認定從○○○上開○○銀行帳戶流入○○○上開○○銀行帳戶之5,000,000元，與100年○○○上開○○銀行帳戶提出之5,000,000元具有同一性。上訴人所述均不可採，被上訴人作成原處分認事用法俱無違誤等語，為其判斷之基礎。

五、本院按：

(一)行政程序法第128條規定：「（第1項）行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：……二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。……。 （第2項）前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。 （第3項）第1項之新證據，指處分作成前已存在或成立而未及調查斟酌，及處分

作成後始存在或成立之證據。」準此，申請人自法定救濟期間經過（事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算）已逾3個月，或自法定救濟期間經過已逾5年者，即不許再依同條第1項第2款規定提出行政程序重開之申請。

(二)110年12月17日修正公布（下稱修正後）稅捐稽徵法第28條第5項規定：「中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，……因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。」修正前同條第2項則規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」而稅捐稽徵機關本於所認定的事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，修正前稅捐稽徵法第28條第2項所稱「適用法令錯誤」，法律文義包含因事實認定錯誤致適用法令錯誤的情形。從而，稅捐稽徵機關的課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人自得援引修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款（本院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議及106年12月份第2次庭長法官聯席會議修正決議意旨參照）。而且依修正後稅捐稽徵法第28條第5項規定，於110年 11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。同法第49條前段規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

(三)上訴駁回部分(即原判決關於系爭營業稅、100年度及101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分部分之申請程序重開；系爭101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分部分之申請退還溢繳稅款、罰鍰及按日加計利息；系爭營業稅及100年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分，其中核定漏報100年度銷貨收入在24,187,437元範圍內之營業稅、營利

事業所得稅，及該等罰鍰部分之申請退還溢繳稅款、罰鍰及按日加計利息)部分：

1. 系爭營業稅補稅處分及裁罰處分分別於104年11月27日、同年12月29日、105年2月19日及同年5月24日送達，繳納期限屆滿日依序為104年12月10日、105年1月20日、同年2月29日及同年6月10日，上訴人均未申請復查，故已分別於105年1月12日、同年2月20日、同年4月1日及同年7月14日確定；系爭100年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分分別於105年5月20日及同年7月18日送達，繳納期限屆滿日依序為105年6月15日及同年8月15日，上訴人均未申請復查，故已分別於105年7月16日及同年9月15日確定，上訴人係於110年11月25日始提出此部分程序重開之申請等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符，原判決認上訴人就系爭營業稅及100年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分申請程序重開，自法定救濟期間經過已逾5年，依行政程序法第128條第2項規定，自己不得申請重開行政程序，核無違誤。

2. 有關係爭101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分之申請程序重開部分：原判決已敘明系爭銀行帳戶摘要欄「現金收入」之金額於作成上開補稅及裁罰處分時，業經被上訴人據以綜核案關當事人之陳述與調查事實及證據之結果，並審酌一般社會常情，於排除存入金額10萬元以下，或有可能非屬銷貨收入部分，認定為上訴人銷貨收入，並非未經被上訴人調查斟酌之證據。且僅憑上開銀行帳戶摘要欄內所記載「現金收入」或「現金支出」，並不足認定上訴人主張款項來源及用途屬實，自非屬行政程序法第128條第1項第2款所稱未經審酌之新證據，而不得據以申請程序重開。另就上訴人所提○○藥局、○○○藥局及○○藥局人員談話紀錄部分，亦已論明上開人員均未陳稱有預付款項予上訴人再由上訴人退還溢領貨款之情形，自亦非屬行政程序法第128條第1項第2款所規定經斟酌可

01 受較有利益處分之二新證據。上訴人系爭申請另提出關於○
02 ○○銀行帳戶存、提5,000,000元支票之傳票及支票影本
03 為新證據，惟查上揭支票之日期分別為100年8月17日及10
04 0年8月22日，均係發生於100年間，而與上訴人101年度營
05 利事業所得稅之核課並無關聯，自無從憑以推翻系爭101
06 年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分作成之事實基
07 礎，亦非屬行政程序法第128條第1項第2款所規定經斟酌
08 可受較有利益處分之二新證據。被上訴人於作成系爭101年
09 度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分之前，曾多次約談
10 ○○○，惟其均未為系爭銀行帳戶有借款事實之主張，且
11 於上開處分確定後行政執行時，亦仍陳明系爭銀行帳戶均
12 係在其擔任上訴人負責人時作為公司資金之人頭帳戶等
13 情，為原審依法確定之事實。從而，上訴人於被上訴人就
14 系爭銀行帳戶為銷貨收入之人頭帳戶，進行行政調查及裁
15 罰程序時，依一般人應有的注意義務，應可認知帳戶內倘
16 有非屬銷貨收入而屬借款之情形，就此有利於己的事實，
17 依一般人可認識的程度，應無不積極主張、尋求救濟，以
18 證清白之理，其未於該事件提出就其有利明顯應斟酌的事
19 項，已達輕率的程度。是以，原審認定上訴人有行政程序
20 法第128條第1項但書規定情形，並無違誤，自難認原審有
21 未盡查證責任，原判決亦無違證據法則、經驗法則及論理
22 法則，核無判決不備理由之情形，原審維持被上訴人否准
23 上訴人就系爭營業稅、100年度及101年度營利事業所得稅
24 補稅處分及裁罰處分部分申請程序重開處分，即無不合。
25 上訴意旨主張原判決既已認定上訴人所主張之款項來源有
26 不屬於銷貨收入之可能，卻未予調查，原判決對於上訴人
27 是否有預收款項再退還溢領貨款之事實等攸關本件事實關
28 係之重要證據方法，有調查證據未臻完備，○○○未能就
29 被上訴人之調查通知進行說明，乃係100年間○○○之前
30 夫○○○涉犯詐欺刑責發生爭執糾紛，使○○○因與前夫
31 爭吵不斷，致其身心崩潰且生活陷於窘境，而原判決就上

01 訴人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，已然構
02 成判決不備理由之違法云云，無非係就原審證據取捨之職
03 權行使事項執其主觀意見再為爭議，並無可採。

- 04 3. 系爭101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分部分之
05 申請退還溢繳稅款、罰鍰及按日加計利息；系爭營業稅及
06 100年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分，其中核定
07 漏報100年度銷貨收入在24,187,437元範圍內之營業稅、
08 營利事業所得稅，及該等罰鍰部分之申請退還溢繳稅款、
09 罰鍰及按日加計利息部分：

- 10 (1)依納稅者權利保護法第7條規定：「……（第2項）稅捐
11 稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經
12 濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依
13 據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成
14 要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責
15 任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義
16 務，不因前項規定而免除。……」第11條第2項規定：
17 「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有
18 明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關就課稅
19 處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟有關課稅要件
20 事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵
21 機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而納稅
22 義務人就其所掌握及管領之課稅資料有協力義務，若納
23 稅義務人未能履行其協力義務，應認稅捐稽徵機關對於
24 課稅構成要件之證明程度得減輕之，因此稅捐稽徵機關
25 倘對課稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事人
26 構成課稅要件事實之經濟活動，已可使法院綜合所有證
27 據而形成心證，如當事人予以否認，即應就其主張之事
28 實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，
29 以貫徹公平合法課稅之目的。

- 30 (2)經查，被上訴人依據2次通報及查得資料，查得上訴人
31 於100年及101年間，涉有未依規定開立統一發票，由數

間貨運公司配送貨品及代收款項，並利用○○○及系爭銀行帳戶，隱匿銷貨收入等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符。從而，原審經斟酌案關當事人之陳述與調查事實及證據之結果，審理違章成立，並審酌一般社會常情，於排除存入金額100,000元以下，或有可能非屬銷貨收入部分，其餘則認定為上訴人銷貨收入，即無不合。原判決並就上訴人於原審之主張，何以不足採，敘明上訴人所述先向藥局收取款項，俟期末取回未售出商品再退還溢收貨款等情，與卷內證據不符；被上訴人於作成上開補稅處分及裁罰處分前，曾多次約談○○○，惟其均未曾提及系爭銀行帳戶內有與○○○間私人借款之資金進出，且於上開處分確定後行政執行時，亦仍陳稱系爭銀行帳戶確係在其擔任上訴人負責人時作為公司資金之人頭帳戶等情。再參諸○○○99年至102年之綜合所得稅各類所得資料清單，除102年度有其他所得475元外，其餘年度均無所得，其資力顯不足借款予他人前後高達4,700,000元鉅額。況借款金額非微，惟上訴人僅提示○○○所出具之現金還款聲明書及借還款明細各1紙，未見雙方有書面簽訂之消費借貸契約，亦無其他金錢交付事證或還款擔保，以資證明該消費借貸關係真實存在，自無從認定系爭銀行帳戶內之資金確有○○○與○○○間之私人借款存在，並敘明無傳喚證人○○○到庭證述之必要等語，業已詳述得心證之理由，與論理法則、經驗法則及證據法則無違，亦無判決違背法令之情事。原判決以被上訴人據此核定系爭營業稅、100年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分，其中核定漏報100年度銷貨收入在24,187,437元範圍內之營業稅、營利事業所得稅，及該等罰鍰部分(惟其中核定漏報100年度銷貨收入超過24,187,437元範圍部分，則屬違法，詳如(四)後述)，暨系爭101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分，並無因適用法令錯誤、

計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款之情形，因而駁回上訴人此部分之訴，並無違誤。上訴意旨主張，原判決違反職權調查主義，亦不符應由稅捐稽徵機關負課稅構成要件之證明責任，而不當導致納稅義務人負擔舉證責任，且其於事後提出○○○之聲明書與借還款明細表等證據資料時，已然說明○○○與○○○存有消費借貸關係，而原判決卻以「是否有訂立書面契約」、「是否有匯款紀錄或對話紀錄」、「還款擔保」及「綜合所得稅各類所得資料清單」等無關乎消費借貸契約成立生效之證據來論證，屬證據上理由矛盾之違法等語。然經核原審已依被上訴人查得之客觀事證，得認上訴人有利利用○○○及系爭銀行帳戶，隱匿銷貨收入之情事，原判決上開認定無非係說明，被上訴人業已就上訴人於100年1月至101年12月間出售商品於各藥局之銷售金額提出相當證明，客觀上已足能證明上訴人銷售之營業額及銷貨收入。上訴人對於○○○及系爭銀行帳戶之金額主張另存在有其他借款債權之事實，即應提出足以動搖法院所為該當上述構成要件事實認定之反證，原判決並未認稅捐稽徵機關無庸就課稅構成要件負客觀舉證責任。上訴人執此主張原判決認本件並無向○○○借款4,700,000元云云，已違反職權調查主義亦不符納稅者權利保護法第11條第2項應由稅捐稽徵機關負擔課稅構成要件之「證明責任」而不當導致由納稅人負擔舉證責任云云，無非係其個人之主觀一己見解及就原審認定事實、證據取捨之職權行使事項為指摘，即無可採。

(四)廢棄發交部分(即原判決關於駁回上訴人向被上訴人申請作成退還溢繳稅款、罰鍰及按日加計利息之行政處分，其中核定漏報100年度銷貨收入超過24,187,437元部分之營業稅、100年度營利事業所得稅，及該等罰鍰部分)：

- 01 1. 行為時即修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定納稅義務
02 人因稅捐稽徵機關「適用法令錯誤」、「計算錯誤」或
03 「其他可歸責於政府機關之錯誤」，致溢繳稅款者，納
04 稅義務人即得請求退還稅款。而所謂「適用法令錯
05 誤」，包括「因事實認定錯誤致適用法令錯誤之情
06 形」，已如前述。
- 07 2. 上訴人主張○○○所有○○銀行帳戶於100年8月17日開
08 立支票2紙計5,000,000元，復於同年月22日將同一筆計
09 5,000,000元之2紙遠期支票存回，該部分不應列為銷售
10 額乙節。原判決認定上開2紙○○銀行本支於100年8月2
11 2日同地密接之存提模式，堪認○○○○○銀行帳戶雖
12 非被上訴人作成系爭營業稅、100年度及101年度營利事
13 業所得稅補稅處分及裁罰處分時所認定由○○○掌控用
14 以隱匿上訴人銷貨收入之人頭帳戶，惟與○○○○○銀
15 行帳戶均係由同一人即○○○所掌控使用，而○○○○○
16 ○銀行帳戶之帳上餘額在扣除開立上開2紙本支之金額
17 後仍有500餘萬元，○○○○○銀行帳戶存入之5,000,0
18 00元亦非同一本支回存，自無從認定從○○○○○銀行
19 帳戶流入○○○○○銀行帳戶之5,000,000元，與100年
20 ○○○○○銀行帳戶提出之5,000,000元具有同一性等
21 語，固非無見。
- 22 3. 然依○○銀行於原審112年8月21日調閱資料回覆：「經
23 查該2張支票於100年8月22日回存於○○○00000000000
24 0帳戶。」（原審卷第257頁）、112年11月28日調閱資
25 料回覆：「經查貴院於112年8月11日中高行應信112訴0
26 00017字第1120001713號函所附文件，並非同一筆交
27 易，故主旨詢問100年8月22日存入2張支票並非存入○
28 ○○帳戶。」（原審卷第293頁）、113年4月23日調閱
29 資料回覆：「更正中華民國112年11月28日○業管
30 （集）字第1121064433號函。經查貴院於112年11月13
31 日中高行應信112訴000017字第1120002322號函所附文

件，○○○100年8月17日提款500萬元開立1張本行支票，經由兌現人○○○於100年8月22日開立2張支票再存入○○○帳戶。」（原審卷第347頁）等語。另依○○銀行於原審提供之「存摺存款明細表」所載（原審卷第295頁），○○○○○銀行000000000000號帳戶於100年8月22日存入○○○所開立5,000,000元本支後之餘額為10,535,117元，該銀行帳戶於同年8月22日開立2,200,000元、2,800,000元2紙本支後之餘額為5,535,117元，二者相差5,000,000元（計算式：10,535,117元－5,535,117元＝5,000,000元）；而○○○○○銀行000000000000號帳戶於100年8月17日開立前述5,000,000元本支後之餘額為2,138,300元，該銀行帳戶於同年8月22日存入○○○所開立2,200,000元、2,800,000元2紙本支後之餘額為7,138,300元，二者亦相差5,000,000元（計算式：7,138,300元－2,138,300元＝5,000,000元）。足見，○○○100年8月17日提領5,000,000元開立1紙本支，係經由兌現後存入○○○○○銀行帳戶，另於同年8月22日自同一帳戶提領5,000,000元分別開立2紙本支再存入○○○○○銀行帳戶，足證○○○○○銀行帳戶於100年8月22日存、提之5,000,000元款項，與○○○○○銀行帳戶於100年8月17日提領、於同年8月22日存入之5,000,000元款項，具有同一性，係屬同一筆款項。被上訴人復未將○○○於○○銀行000000000000號帳戶列為系爭銀行帳戶（即人頭帳戶），亦難認由此帳戶匯入○○○○○銀行帳戶之金額，係屬上訴人之銷貨收入。從而，上訴人主張被上訴人錯誤將5,000,000元重複認定為上訴人銷貨收入而錯誤認定營業稅額及銷貨收入之事實，並非無據。原判決僅以形式上開立與存入之本支並非同一本支，而認上開5,000,000元款項不具有同一性，其認定事實與卷內證據不符，有違證據法則，而有判決適用法規不當之違背法令。被上訴人未

01 依職權將○○○所有○○銀行帳戶重複入帳之5,000,00
02 0元予以剔除，而重複計入100年之銷貨收入，據此核定
03 系爭營業稅、100年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰
04 處分，其中核定漏報100年度銷貨收入超過24,187,437
05 元部分(計算式：26,685,664元+2,501,773元-5,000,
06 000元=24,187,437元)之營業稅、營利事業所得稅，及
07 該等罰鍰部分，而先後核課確定，顯然是因為稅捐稽徵
08 機關事實認定錯誤，導致其適用法令錯誤，始據以作成
09 上述違法的課稅、裁罰處分。參酌前述規定及說明，上
10 訴人自得依行為時即修正前稅捐稽徵法第28條第2項規
11 定，請求退還上述溢繳的稅款、罰鍰，原判決駁回上訴
12 人此部分之訴，核有適用法規不當之違背法令。

- 13 4. 綜上所述，原判決關於駁回上訴人向被上訴人申請作成
14 退還溢繳稅款、罰鍰及按日加計利息之行政處分，其中
15 核定漏報100年度銷貨收入超過24,187,437元部分之營
16 業稅、100年度營利事業所得稅，及該等罰鍰部分之
17 訴，既有前揭違誤，並影響判決結論，故上訴意旨指摘
18 原判決此部分違法，求予廢棄，即有理由。復依行為時
19 即修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定之適用，以有發
20 生溢繳稅款結果而有退稅必要為前提。本件上訴人有關
21 系爭營業稅、100年度營利事業所得稅之本稅，及該等
22 罰鍰部分，經被上訴人移送執行迄至113年10月4日止而
23 徵起部分，業經被上訴人提出繳納明細表在卷為憑(原
24 審卷第451頁)，則上訴人就其中核定漏報100年度銷貨
25 收入超過24,187,437元部分之營業稅、100年度營利事
26 業所得稅，及該等罰鍰部分，溢繳之金額各為何，是否
27 業經徵起而有溢繳之事實，仍待原審調查審認，本院尚
28 無從自為判決。又被上訴人誤將5,000,000元重複計入
29 上訴人100年之銷貨收入，據此核定系爭營業稅、100年
30 度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分，依其計算式
31 (營業稅係按銷售額適用5%之稅率、罰鍰按漏稅額乘1.

5倍；營利事業所得稅係依營業收入按同業利潤標準核定所得額適用17%稅率、罰鍰按漏稅額乘0.8倍或0.5倍)，可得知本件上訴人向被上訴人申請作成退還此部分溢繳稅款、罰鍰及按日加計利息之金額應在150萬元以下，核屬行政訴訟法第104條之1第1項第3款「其他關於公法上財產關係之訴訟，其標的之金額或價額在150萬元以下者」，應以地方行政法院為第一審管轄法院，爰發交原審地方行政訴訟庭更為審理，另為適法之裁判。

六、據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1項、第260條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 7 月 23 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 鍾 啟 煒

法官 陳 文 燦

法官 羅 月 君

法官 王 俊 雄

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 115 年 7 月 23 日

書記官 蕭 君 卉