# 臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

109年7月1日辯論終結

原　　告　興松有限公司
代　表　人　林志郎
訴訟代理人　林李達　律師
複　代理人　林宇凡　律師
訴訟代理人　蘇仙宜　律師
複代理人　　蔡佩諮　律師
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　李玲珊

上列當事人間退還稅款等事件，原告不服財政部中華民國108年10月1日臺財法字第10813911880號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

㈠本件原告起訴狀原記載訴之聲明為：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告於92年第二次重核補徵原告86年度營利事業所得稅新臺幣（下同）9,690,094元及罰鍰9,690,000元之處分應予撤銷；並應退還原告已繳納之營利事業所得稅本稅9,690,094元、行政救濟期間加計之利息588,785元、分期繳納之利息55,801元，合計10,331,680元；及退還原告已繳納之罰鍰9,690,000元及分期繳納之利息176,010元，合計9,866,01

0元（見本院卷第13至14頁）。嗣於民國109年7月1日言詞辯論期日陳明更正訴之聲明成為課予義務訴訟格式，依其所述意旨，該訴之聲明第2項即更正為：被告應作成92年第二次重核補徵原告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；退還原告已繳納之營利事業所得稅本稅9,690,094元、行政救濟期間加計之利息588,785元、分期繳納之利息55,801元，合計10,331,680元；及退還原告已繳納之罰鍰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（見本院卷第190至191頁），經核於程序上並無不合，本院自應就更正後之訴之聲明為審判。

㈡本件判決格式參酌司法院新近推行之高等行政法院裁判簡化方案，僅記載兩造陳述事實之爭點核心要旨，並將判決相關之法令條文附錄於後，合先敘明。

二、爭訟概要：

㈠原告86年度營利事業所得稅結算申報，經被告第1次核定營業收入淨額341,611,999元及全年所得額20,656,944元。嗣被告依財政部臺灣省北區國稅局（於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。原告不服，申請復查，經被告以96年12月24日中區國稅法一字第0960067568號復查決定變更核定全年所得額59,417,319元及罰鍰9,690,000元。原告循序提起行政訴訟，經本院以98年2月4日97年度訴字第261號判決駁回其訴，復據最高行政法院99年10月21日99年度判字第1091號判決駁回上訴確定，原告乃申請分期繳納上開稅額及罰鍰完畢在案。其間

，原告曾於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，向最高行政法院提起再審之訴，經最高行政法院以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具有行政訴訟法第273條第1項第14款事由，向本院提起再審之訴，經本院以100年5月12日99年度再字第29號判決予以駁回，並據最高行政法院100年度裁字第1923號裁定駁回上訴確定在案。

㈡嗣原告於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，經被告以108年1月14日中區國稅一字第1080000194號函（下稱原處分）否准後，原告提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告起訴主張及聲明略以：

㈠原告繳納本稅及罰鍰之情形如下：

本件原核課本稅計9,690,094元，原告在復查決定後，先於99年6月4日繳納半數稅款4,845,047元，餘額4,845,047元及行政救濟期間之利息585,785元以暨分期繳納之利息55,801元，於101年1月26日至102年12月20間分24期繳納完畢。至於罰鍰總額為9,690,000元，原告自於100年1月26日至102年12月20日間分36期繳納罰鍰及其利息共計176,016元。

㈡被告應依法撤銷違法之處分：

1.依行政程序法第117條規定，及基於依法行政原則，行政機關本應依職權撤銷違法之行政處分，即使該處分已發生形式確定力亦然。但人民亦有權利請求，於人民請求後，原處分機關依法自應審酌原處分是否有違法，如有違法而不予審酌依職權撤銷，自應敘明撤銷原處分對公益有何重

大危害或受益人有何信賴不值得保護之情形，否則，有怠於職責，於法不合。

2.稅捐稽徵法第28條第2項規定，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，被溢繳稅款者，稅捐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。

3.故稅捐機關對於適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於該機關之錯誤，致納稅義務人有溢繳稅款時，應自行撤銷原處分，並退還所溢繳之稅款、利息、罰鍰。

㈢本件被告對原告核定補徵86年度營利事業所得稅部分之課稅處分，於法不合：

1.本件被告就原告之營業收入係全部按營造用機械租賃業同業利潤標準毛利率72%核定為原告之所得課稅，並據以處罰。惟營利事業所得額之計算，如收入性質不同者，依法應做合理分攤，否則於法不合。又按納稅義務人未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤率標準核定其所得額，惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則，有司法院釋字第218號解釋可資參照。而稅捐稽徵法第11條之3規定，財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。同法第12條之1第1項規定，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。基於以上規定，稅捐稽徵機關核定營利事業所得稅之所得額時，如納稅義務人未自行申報或提示相關證明文件者，稅捐機關依

推計核定方法估計所得額時，仍應以客觀、合理方式辦理，以便使與納稅義務人之實際所得相當，不得不顧收入種類，而以單一且最高毛利率核定所得額。否則，其核定處分即屬違法，依法自應為全部或一部之撤銷。

2.本件依原核定處分係認定原告有取自世仁公司含支撐型鋼租金、鋼材運費、吊車租金等收入，並依財政部63年7月23日臺財字第35377號函釋，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）課稅。但依照上開函釋實應以此項收入之所得額標準核算其所得額，而依財政部核定86年度營利事業所得額標準，其所得額標準為21%。但原核稅處分竟以72%標準核計所得額課稅，並處罰鍰，顯有違法。

3.被告辯稱原核課營利事業所得稅後，原告已提起行政救濟而被駁回確定，因此原核定處分無違誤，應無理由。因被告就原告不同商品收入，依法應依各商品之所得額標準核定所得額，但被告卻是依同一商品且較高之標準所得額計算原告全部所得額核課營利事業所得稅，其處分於法不合，依憲法第15條及第19條規定及司法院釋字第218、652號解釋及行政程序法第117條、稅捐稽徵法第28條第2項規定，自應撤銷原處分並重核退還溢繳稅款及罰鍰。

㈣被告就罰鍰部分核定分期繳納，卻加計利息176,010元，亦有違法，應予撤銷：

1.依稅捐稽徵法第49條關於加計利息之規定，對於罰鍰，不在準用之列。而逾期未繳罰鍰移送強制執行時，也未加計遲延利息。

2.被告就罰鍰部分同意原告分期繳納，依法應開立「罰款

繳款書」，但被告開立「稅款繳款書」並加註「應加計利息」，是以原告持上開繳款書繳納時，收款銀行乃加計利息一併收取，共加計176,010元。本件補稅及罰鍰於法不合，縱使認為無違法，但分期繳納之罰鍰卻開立「稅款繳款書」並註記加計利息一併收取，此處分顯然違法，應予撤銷。被告辯稱是經原告同意云云，原告否認有此表示，縱使被告誤認原告有默認，其加計利息之處分亦違法等情。並聲明求為判決：訴願決定及原處分均撤銷；被告應作成92年第二次重核補徵原告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；退還原告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；及退還原告已繳納之罰鍰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。

四、被告答辯及聲明略謂：

㈠依稅捐稽徵法第28條規定，必須納稅義務人自行或因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤，或其他可歸責於政府機關之錯誤，而有溢繳稅款時，始得申請退還溢激之稅款。所謂「計算錯誤」係指數字上之計算錯誤，而「適用法令錯誤」則指本於認定之課稅事實所據以核課之法律或行政命令有適用錯誤，或依確定之事實引用錯誤之稅法規定課稅，或因課稅事實認定錯誤導致適用法令錯誤而溢繳稅款。

㈡本件原告雖稱被告第2次核定以行業代號7812-11之同業利潤標準毛利率72％核定課稅，未依其所得額標準21％核定課稅，為適用法令錯誤等語。惟該主張前經本院97年度訴字第261號判決略以：「……查原告本件漏報取自世仁公司營繕業

務相關之支撐型鋼租金53,833,854元，被告依財政部訂頒86年度營利事業各業所得額及同業利潤標機械設備租賃業同業利潤標準毛利率均為72%，以原告出租標的如H型鋼及覆工板等營建材料，即便非屬機械，亦為營建工程所需之設備，被告衡酌出租設備相關必要成本（如原告所稱有損壞、變形、遺失或短少之可能情形），乃依營造用機械租賃業（行業標準代號：7812-11）同業利潤標準毛利率72%核算漏報所得額38,760,375元，尚無不合。另原告86年度除漏報是項租賃收入外，其餘均屬經營一般土木工程業，如前述案經原告備妥相關帳證，被告核實審查，並訴經財政部訴願決定確定在案。是被告依財政部63年7月23日臺財稅第35377號函釋意旨，營利事業同時經營二種以上行業時，應分別按各該行業之同業利潤標準計算。被告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，尚無違誤，原告所訴應不足採……。」等理由，而駁回原告之訴，並經最高行政法院99年度判字第1091號判決駁回其上訴確定。又「所得稅法第80條第2項所規定稽徵機關核定之各業所得額之標準，依同條第3項規定，其作用在於視納稅義務人申報之所得顯是否達此標準，而決定其應否再予個別調查核定，非可依此標準即作為核定之所得額……。」亦經最高行政法院56年判字第280號著有判例。所謂所得額標準，係指納稅義務人不符合擴大書面審核申報要件時，可依據所得稅法第80條規定，於申報營利事業所得稅時自行將淨利率調整至財政部頒訂之所得額標準以上，並依該申報額為準計算應納稅額；但如經稽徵機關發現申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額之情事，或申報之所得額不及所得額之標準者，得再個別調查，依所得稅法第83條規定，依其查得之資料或同業利潤標準核定其所得額

，原告所稱以所得額標準21%核算一節，顯有誤解。從而，本件系爭稅額核算方式，既業經本院及最高行政法院審酌，且亦由原告備妥相關帳證，經被告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，尚無「適用法令錯誤」之情事。

㈢本件原告於99年12月22日就罰鍰9,690,000元部分申請加計利息分36期繳納，經被告所屬北港稽徵所考量其一次激納稅捐尚有困難，乃依財政部98年6月18日臺財稅字第09804545380號及同年7月13日臺財稅字第09804545500號函釋，酌情同意86年補徵稅款及罰鍰加計利息分36期繳納，此有原告99年12月22日營利事業所得稅分期繳納稅款申請書及被告所屬北港稽徵所99年12月28日中區國稅北港一字第0990014817號函附卷可稽，洵無不合。本件原告於申請分期繳納稅款時，已然知悉且同意加計利息，所訴罰鍰分期不應加計利息一節，核無足採。至被告所屬北港稽徵所以「稅額繳款書」開立罰鍰分期繳納繳款書供原告分期繳納，係申請當時之稽徵作業方式，雖名稱為「稅額繳款書」，然其係屬各稅目通用之繳款書，且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，難謂有違法之處。

㈣至於原告訴稱應依行政程序法第117條規定，依職權撤銷或變更原處分一節，核行政程序法第117條並未賦與行政處分相對人或利害關係人有請求被告或其上級機關撤銷該違法行政處分之公法上請求權，況本件原處分並無適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關錯誤之情事，亦無該條適用之餘地等語。並聲明判決駁回原告之訴。

五、本件兩造爭點為：原告主張被告應撤銷於92年第二次重核補

徵原告86年度營利事業所得稅9,690,094元及罰鍰9,690,000元之處分，並應作成退還原告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；及退還原告已繳納之罰鍰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，是否適法有據？

六、本院判斷如下：

㈠前提事實：

原告86年度營利事業所得稅結算申報，經被告第1次核定營業收入淨額341,611，999元及全年所得額20,656,944元；嗣被告依北區國稅局通報資料，查獲其漏報取自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。原告不服，申經被告機關96年12月24日中區國稅法一字第0960067568號復查決定，變更核定全年所得額59,417,319元及罰鍰9,690,000元；案經行政爭訟予以維持確定，原告並就上開稅額及罰鍰申請分期繳納完畢在案。其間，原告曾於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，向最高行政法院提起再審之訴，經最高行政法院以100年度裁字第2021號裁定駁回其再審之訴。並於同日具狀向本院提起再審之訴，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，經本院以100年5月12日99年度再字第29號判決予以駁回，並據最高行政法院100年度裁字第1923號裁定駁回上訴確定在案。嗣原告於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，申請退還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，經被告作

成原處分否准所請，復經訴願決定予以維持等情，有卷附被告製作之86年度營利事業所得稅復查決定應補稅額更正註銷單及86年度營利事業所得稅核定稅額繳款書（見本院卷第32至34頁）、被告96年12月24日中區國稅法一字第0960067568號復查決定書（本院卷第23至31頁）、本院97年度訴字第261號判決（見原處分卷第75至94頁）、最高行政法院99年度判字第1091號判決（見原處分卷第95至105頁）、原告99年12月22日分期繳納申請書（見原處分卷第107頁）、被告北港稽徵所99年12月28日中區國稅北港一字第0990014817號同意加計利息分期繳納申請函（見原處分卷第108頁）、稅額（含罰款）分期繳款書（見原處分卷第31至64頁）、原告107年11月20日申請函（見原處分卷第25至30頁）、原處分即被告108年1月4日中區國稅一字第1080000194號函（見原處分卷第1至3頁）、財政部108年10月1日臺財法字第10813911880號訴願決定（見本院卷第35至47頁）等書件可稽，並經本院調取本院97年度訴字第261號營利事業所得稅事件全案卷宗、本院99年度再字第29號營利事業所得稅事件及100年度再字第20號營利事業所得稅事件之再審之訴全案卷宗，核閱無訛，堪予認定。

㈡原告雖以上開情詞主張被告原核課稅款處分、裁罰處分暨否准退稅申請之原處分俱屬違法，被告應依其申請作成准予退還稅款、罰款及利息之行政處分云云。惟：

1.揆諸稅捐稽徵法第28條第2項規定意旨，可知稅捐稽徵機關若無適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致使納稅義務人溢繳稅款之情形，即不發生應退還溢繳稅款之公法上義務。再者，人民主張行政處分違法，而訴請撤銷，如業據行政法院實體審理後判決駁回者，

即生實質確定力，若未經再審訴訟之確定判決變更之，行政法院及當事人既應受既判力之拘束，納稅義務人無由依稅捐稽徵法第28條規定申請返還所繳稅款或罰款（最高行政法院45年判字第60號判例、85年度判字第2074號及109年度判字第135號判決意旨參照）。

2.又現行法令如未賦予人民向行政機關申請為行政處分之公法上請求權者，人民所為之請求僅促使行政機關行使職權，並非屬於「依法申請之案件」，行政機關自不負應予作為之公法上義務。觀諸現行行政程序法第117條規定之意旨，乃賦予原處分機關或其上級機關就經過法定救濟期間經過後之違法行政處分享有撤銷其全部或一部之權限，難認人民得據為申請行政機關應為撤銷之請求權基礎。準此，人民對於業據其提起行政訴訟救濟，並受行政法院實體判決敗訴確定之行政處分，復未能獲再審之訴救濟後，無從迴避行政法院實體判決之既判力拘束，徒憑主觀見解，另循行政程序法第117條規定，主張原處分違法，申請原處分機關予以撤銷（最高行政法院109年度判字第135號判決意旨參照）

3.查原告就被告核定其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，復經作成被告96年12月24日中區國稅法一字第0960067568號復查決定，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，業據本院97年度訴字第261號判決駁回及最高行政法院99年10月21日99年度判字第1091號判決駁回上訴確定，又經本院及最高行政法院分別判決及裁定駁回其再審之訴確定在案，

已詳如前述，則上開被告就原告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，原告復就該終局確定判決提起再審之訴，並經判決駁回確定在案。揆諸前揭說明，原告殊難主張上開被告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，申請被告作成退還溢繳稅款及罰款之行政處分，於法自屬無據。

4.況且，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，「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，係按各種產品之銷貨收入，分別適用各該商品所得額標準計算；其所得額並以其合計數與申報所得額比較認定，如其不同商品之銷貨收入，未能於結算申報書上明確劃分者，即就其中最高之所得額標準，核算認定。」復為財政部63年7月23日臺財稅第35377號函釋所明示。揆諸該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，是原告所言實有誤解，被告機關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。

5.關於原告主張被告就分期繳納之罰鍰開立「稅款繳款書」並註記加計利息違法乙節：

⑴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。則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。

⑵查本件原告於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，經被告所屬北港稽徵所參據財政部98年6月18日臺財稅字第09804545380號及同年7月13日臺財稅字第09804545500號函釋，酌情同意原告之申請之事實，有原告99年12月22日營利事業所得稅分期繳納稅款申請書（見原處分卷第107頁）及被告機關所屬北港稽徵所99年12月28日中區國稅北港一字第0990014817號函附卷可稽（見原處分卷第108頁）。則原告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，而藉詞被告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。至於被告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（見原處分卷第32至49頁），核其瑕疵具可更正性，並不影響實質內容之法效，尤難據為請求被告應退還該利息之基礎至明。

6.是故，被告就原告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，致使原告溢繳稅額及罰鍰之情事，其准許原告申請加計利息分36期繳納罰鍰，亦為法所許。原告於完繳後，翻異承諾申請退還稅款及罰鍰，為無理由。被告作成原處分否准所請，自屬適法有據。

七、綜上所述，本件原告上開主張各節，均非可取。被告作成原處分否准其退還稅款及罰鍰暨其利息之申請，認事用法俱無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。從而，本件原告訴請判決如前訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

八、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　22　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　林　靜　雯

法　官　蔡　紹　良

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 | 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。<br>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。<br>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。 |
| （二）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。<br>2.稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>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。<br>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。 |

（續上頁）

是否符合（一）、（二）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（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　22　　日

書記官　凌　雲　霄

附錄本判決引用的相關法令：

【行政程序法】

第117條

違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：

一、撤銷對公益有重大危害者。

二、受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。

【稅捐稽徵法】

第28條第2項

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。

第38條第3項

經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後10日內，填發補繳稅款

繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。

第49條

滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第6條關於稅捐優先及第38條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。

【財政部稅制委員會98年6月18日臺財稅字第09804545380號函】

主旨：納稅義務人因客觀事實發生財務困難，不能於繳納期間內一次繳清營利事業所得稅或綜合所得稅，申請加計利息分期繳納者，稽徵機關得依說明二所述原則辦理。

說明：二、受理旨揭納稅義務人申請以加計利息分期繳納方式繳清稅款，請依下列原則辦理：

㈠適用對象及條件（註：依本部98臺財稅字第09804545500號函說明一（一）、（二）規定辦理）。

㈡申請期限及方式：納稅義務人應於上述應納稅款規定繳納期間內，檢附申請書及相關證明文件，具體敘明無法一次繳清稅款之原因及聲明同意加計利息，向管轄稽徵機關提出申請，並以1次為限。

㈢分期之期數：分期繳納之期數，應依下列規定辦理，每期以1個月計算：

1.稅款未滿新臺幣（下同）20萬元，得分2至6期。

2.稅款在20萬元以上，未滿100萬元，得分2至12期。

3.稅款在100萬元以上，未滿500萬元，得分2至24期。

4.稅款在500萬元以上，得分2至36期。

㈣利息之計算方式：經核准分期繳納之稅款，應自該項稅款原訂繳納期間屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依原訂繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。

㈤逾期未繳納之處理：經核准分期繳納之案件，如任何一期應納稅款未如期繳納者，稽徵機關應就未繳清之餘額稅款，發單通知納稅義務人限10日內一次繳清。

【財政部稅制委員會98年7月13日臺財稅字第09804545500號函】

主旨：修正及補充98年6月18日臺財稅字第09804545380號函規定。

說明：一、旨揭規定之適用對象及條件修正如下：

㈠營利事業：營利事業所得稅應納稅款繳納期間屆滿之日前一年內，有下列情形之一者：

1.連續4個月營業收入淨額較前一年度同期減少30％以上。

2.其他因素致發生財務困難，不能於繳納期間內一次繳清營利事業所得稅應納稅款，經稽徵機關查明屬實；其應納稅款在新臺幣2 00萬元以上者，並應聲明同意提供相當擔保。

㈡個人：綜合所得稅應納稅款繳納期間屆滿之日前一

年內，有下列情形之一者：

1.依就業保險法領取失業給付。

2.依就業保險法領取職業訓練生活津貼。

3.依內政部訂定「工作所得補助方案」領取工作所得補助金。

4.依內政部訂定「馬上關懷急難救助作業要點」領取關懷救助金。

5.無薪休假日占當月原應工作日二分之一以上之月份達2個月。

6.其他因素致發生財務困難，不能於繳納期間內一次繳清綜合所得稅應納稅款，經稽徵機關查明屬實；其應納稅款在新臺幣100萬元以上者，並應聲明同意提供相當擔保。

㈡所稱相當擔保，係指相當於應納稅款金額之下列擔保品：

1.黃金、外幣及核准上市之有價證券，其擔保價值依「黃金外幣及上市有價證券作為擔保品計值辦法」規定計算。

2.政府發行經規定可十足提供公務擔保之公債，其擔保價值按面額計算。

3.銀行存款單摺，其擔保價值按存款本金額計算。

4.易於變價及保管，且無產權糾紛之不動產，土地之擔保價值按公告現值加4成計算，房屋之擔保價值按稽徵機關核計之房屋現值加2成計算。

二、依旨揭原則辦理之案件，其徵收期間無稅捐稽徵法第23條第2項規定之適用，核准分期繳納之案件，應注意避免發生逾徵收期間情事。