臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1578號

108年5月2日辯論終結

原　　告　巨擘科技股份有限公司

代　表　人　祁蛙（董事長）

訴訟代理人　蔡雪苓　律師

被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　王綉忠（局長）

訴訟代理人　薛惠文

　　張謙耀

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年10月2日台財法字第10713936550號（案號：第00000000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、事實概要：

1.原告88年度營利事業所得稅結算申報，列報兌換虧損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，經被告初查分別核定7,243,820元及2,909,865,621元，應補稅額57,191,703元。原告不服，申經復查結果，獲追認兌換虧損65,240,000元及追減免稅所得7,019,274元。原告不服，提起訴願，經被告重審結果，獲追認兌換虧損65,240,000元及追減免稅所得1,541,795元。原告就免稅所得部分猶表不服，循序提起訴願及行政訴訟，經本院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

利於原告部分均撤銷」，著由被告另為適法之處分。經被告重核復查決定：「變更核定免稅所得3,049,360,320元」，原告不服，提起訴願，經財政部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，由被告另為處分」。被告重核復查決定：「變更核定免稅所得3,156,831,522元」（回執於104年7月1日送達，原告未於法定期間內提起訴願而告確定在案）。

2.原告於104年7月22日具文主張被告就其88年度營所稅重核復查決定所為處分計算錯誤，未將其經被告核定之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。經被告審理結果，以104年9月22日北區國稅審一字第1040015524號函復，否准其申請。原告不服，循序提起行政救濟，案經本院105年度訴字第843號判決駁回在案，原告未提起上訴而告確定。原告於105年1月4日繳清稅款。

3.嗣原告於106年5月15日具文主張被告就其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。案經被告審理結果，以107年1月25日北區國稅審一字第1070001434號函復，否准其申請。原告不服，提起訴願。經財政部107年10月2日台財法字第10713936550號（案號：第00000000號）決定訴願駁回，原告不服，遂提起行政訴訟。

二、本件原告主張：

1.本院105年度訴字第843號判決，係認定原告未能主張稅捐稽

徵法第17條及行政程序法第128條第1項第2款之規定，就原告所主張之稅捐稽徵法第28條第1項、第2項部分，於判決理由中指明「惟原告此部分之請求既未依法向被告申請，復未經訴願程序，其逕向本院起訴請求退還溢繳稅額，於法已有未合。」乃原告信任法院之判決，重新向被告請求退稅，經否准後再循序提起訴願及行政訴訟，要屬合法。

2.參釋字第515號解釋、最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議，可知稅捐稽徵法第28條具公法上不當得利之性質，納稅義務人得據公法上不當得利，請求退還溢繳之稅款。原告依88年時所得稅法第39條但書之規定，應稅所得中本應先扣除前5年內未抵用之虧損78,203,557元後，再行核課88年度營所稅。但原告並未扣除，且由原告申請後仍以爭點主義為由予以拒絕。經原告自己試算扣除虧損後，本應繳納之88年度營利事業所得稅款，為11,701,491元（已加計利息），但原告共繳納稅款24,064,922元，故原告溢繳了12,363,431元。此即屬本院106年度訴字第218號判決意旨中違反課稅公平原則，應有稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項規定之適用空間。因原告係於104年10月15日及12月31日分2次繳納稅款，迄今顯未超過5年。

3.參最高行政法院94年度判字第2033號判決意旨，原告88年營所稅之免稅所得額確定後（兩造簽訂行政契約），在被告所發之新稅單中，就原告之應稅所得並未減除原告前5年內未抵用之虧損78,203,557元，經原告要求後，被告否准原告之申請，原告即提起行政救濟迄今。就實體法上，原告前5年內未抵用之虧損78,203,557元，應作為原告88年應稅所得之減項；但被告向原告課徵了「未將前5年內未抵用之虧損78,203,557元作為88年應稅所得減項」之營利事業所得稅，而

原告亦於104年10月15日及104年12月31日繳納完畢。兩者之差額經原告計算後為12,363,431元，是被告涉及「無法律上之原因而受利益，致他人受損害」。亦即原告所溢繳之12,363,431元款項為被告無法律上原因收受之利益，即被告未將原告88年前5年內未抵之虧損計入原告之應稅所得而收受之利益，致生損害於原告，被告自有返還此不當得利之義務。

4.稅捐稽徵法第28條規定，性質上係屬公法上之不當得利，其目的即在於衡平。故只要納稅義務人能證明其稅款之繳納係錯誤，均得在繳納以後請求退還，無論先前所憑之課稅處分是否已確定(事實上，該課稅處分是必然已具有形式上或實質上之確定力)。故被告於程序上主張因原告未申請復查，該爭點已具備形式確定力，故原告之主張無理由云云，係採用了錯誤的審查要件，殊不可採。原告並未申請復查之爭點，雖已具備形式確定力，仍得依不當得利之規定請求被告返還。

5.原告主張之前5年核定虧損扣除，其要件僅須為主張扣除所得額之年度（在本件為88年）前5年所發生之虧損（亦即虧損事實是在83年到87年之間），即屬合法；被告竟主張原告最遲應於申報後5年內提出，實不知所根據之法令為何。原告繳納稅款之時間點，是104年10月15日及104年12月31日，並未逾主張不當得利之請求權期間，亦無所謂重大過失可言。

6.參最高行政法院95年度判字第1540號、107年度判字第340號判決、本院103年度訴字第1121號判決，即使因納稅義務人申報錯誤，致課稅處分所確定之稅捐內容錯誤，納稅義務人因此溢繳稅款而請求國家為不當得利之返還，只要納稅義務人所提出之原因事實為正確，適用稅捐稽徵法第28條第1項

、第2項規定均於法有據。

7.並聲明：⑴訴願決定及原處分均撤銷。⑵被告應作成退還原告新台幣壹仟貳佰參拾陸萬參仟肆佰參拾壹元整，及自民國104年12月31日起，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。⑶訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

1.依行為時所得稅法第71條及第39條規定，我國營利事業所得稅結算申報係採由納稅義務人自行申報制度；符合公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前5年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課，則經核定之前5年內各期虧損既屬結算申報計算純益額之扣除項目，自應由納稅義務人辦理結算申報時申報扣除之。

2.稅捐稽徵法第28條所稱「計算錯誤」，係指數字上之計算錯誤，而所稱「適用法令錯誤」，係指本於確定之事實所為法令適用，有應適用未適用、不應適用誤為適用或適用不當之情形，包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。本件原告88年度營利事業所得稅，申報前5年核定虧損本年度扣除額0元、兌換虧損72,483,820元及免稅所得3,373,075,478元，經被告初查分別核定0元、7,243,820元及2,909,865,621元，應補稅額57,191,703元，繳納期間為94年3月6日至同年月15日止（申請復查之末日為94年4月14日），原告於94年4月13日僅就被告核定兌換虧損及免稅所得，申請復查，未就系爭前5年核定虧損本年度扣除額部分於法定期限內申請復查，該項爭點業於94年4月15日確定在案，已具備形式

確定力，且原告辦理88年度營利事業所得稅結算申報時，已知經稽徵機關核定前5年虧損未扣除之餘額，仍未對「前5年核定虧損本年度扣除額」核定為0元有所爭執，惟依所得稅法第39條盈虧扣抵之規定，須由納稅義務人自行擇定扣除年度，稽徵機關並無權限替納稅義務人擇定，故被告依原告申報予以核定，尚無稅捐稽徵法第28條第2項所稱「計算錯誤」、「適用法令錯誤」及「其他可歸責於政府機關之錯誤」之情事。據上，既系爭「前5年核定虧損本年度扣除額」科目業已確定為0元，並未變更，原告自無溢繳稅款可申請退還，其主張洵屬無據。

3.原告欲行使86年度虧損於88年度營利事業所得稅扣除之權利，不論以公法上請求權或以稅捐稽徵法第21條核課期間之5年予以計算，原告88年度營利事業所得稅係於89年5月31日申報，則盈虧互抵扣除主張最遲應於94年5月31日前向被告機關提出，故縱以原告104年7月22日向被告機關申請更正時為起算時點，亦早已逾請求權時效。況原告既然選擇於辦理88年度營利事業所得稅申報時列報「前5年核定虧損本年度扣除額」為0元，自不容許原告於事後隨時申請變更，以維持租稅之安定性，更遑論本件迄今長達18年之久，原告始主張自行適用法令錯誤申請退還溢繳稅款，顯有重大過失。

4.原告主張其係依本院105年度訴字第843號判決意旨，即依稅捐稽徵法第28條規定請求退還稅款應符合法律程序，而重新提出之退稅申請。然該判決除指摘原告程序部分於法不合外，就實體部分亦已論明無稅捐稽徵法第28條規定之適用，原告一再就確定判決意旨範圍內「同一訴訟標的」之法律關係再為爭執，核不足採。

5.參最高行政法院94年度判字第2033號判決意旨，原告既未就

系爭前5年核定虧損本年度扣除額部分於法定期限內申請復查，該項爭點業於94年4月15日確定，已具備形式確定力。被告受領原告繳納之稅款，有該行政處分為據，並非無法律上之原因而受利益，不構成不當得利。原告之主張，自無可採。

6.並聲明：原告之訴駁回，訴訟費用由原告負擔。

四、兩造不爭之事實及兩造爭點：

1.如事實欄所述之事實，業據提出原處分（參本院卷p47-49）、訴願決定（參本院卷p93-109）、87年營所稅核定通知書（參本院卷p59）、被告107年1月25日北區國稅審一字第1070001434號（參本院卷p65-67）、88年退稅抵繳證明書（參本院卷p113）、繳款書（參本院卷p115）、自動化機器投資抵減明細（參本院卷p163）、計算式（參本院卷p165）等為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真。

2.兩造爭點為：被告否准原告申請退還溢繳之88年度營所稅稅款12,363,431元，有無違誤（本案為稅捐稽徵法第28條第1項或第2項？如為第1項，則5年內之限制應自何時起算？前5年核定虧損本年度扣除額之性質，是申報事項或職權調查事項？）

五、本院判斷

1.本件應適用之法條與法理：

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

②所得稅法第39條：「（第1項）以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。（第2項）本法中華民國98年1月6日修正之條文施行前，符合前項但書規定之公司組織營利事業，經稽徵機關核定之以前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，於修正施行後，適用修正後之規定。」第71條【行為時】：「（第1項）納稅義務人應於每年2月20日起至3月底止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或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。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。…」第71條【91年1月30日修正公布】：「（第1項）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綜合所得總額或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。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。…」第72條【行為時】：「（第1項）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…。」第72條【91年1月30日修正公布】：「（第1項）第71條之1第1項規定之申報期限，遺囑執行人、繼承人或遺產管理人，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。但最遲不得超過遺產稅之申報期限。…」

2.本案爭議之發生係「原告於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，於104年7月22日主張被告就其88年度營所稅重核復查決定所為處分計算錯誤，未將其經被告核定之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。經被告否准後，於救濟程序中經本院105年度訴字第843號判決駁回，原告未提起上訴而告確定。原告繳清稅款，另主張被告未將其「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」，請求退還溢繳稅款。

⑴就營所稅而言，參見行為時所得稅法第71條原告應申報該年度內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。故有關減免、扣除之事實應為原告申報、計算之範圍，故所稱未將其前5年核定虧損未扣除餘額予以扣除者，是原告漏未申報，應屬稅捐稽徵法第28條

第1項納稅義務人之錯誤，而非第2項稅捐稽徵機關之錯誤；因此有5年內（提出具體證明，申請退還）之限制。

⑵5年內之限制應自何時起算，被告稱原告88年度營利事業所得稅係於89年5月31日申報，則盈虧互抵扣除主張最遲應於94年5月31日前向被告機關提出，於此早已逾請求權時效。被告所稱雖非無據，然若當年度之稅捐爭議，一直處於救濟程序中，盈虧尚屬不明，有無主張「前5年核定虧損未扣除餘額」予以扣除之必要者，自屬未決事項，就納稅者權益之保障而言，自應以當年度之稅捐爭議釐清之際起算，較為妥適。而當年度之稅捐爭議後，如有繳交稅款之必要者，自該時起算；也與稅捐稽徵法第28條第1項所稱「得自繳納之日起5年內」相當。本件原告88年度營利事業所得稅之爭議確定後，另於104年7月22日申請更正盈虧互抵之扣除，經被告否准而訟爭確定後，於105年1月4日繳清稅款。嗣於106年5月15日主張稅捐稽徵法第28條之退稅，就該條第1項5年內提出具體證明申請退還而言，應屬有據。

⑶即使原告主張合於稅捐稽徵法第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誤溢繳之稅款，本案無涉於適用法令錯誤，有爭議的是有無「計算錯誤」，稱計算者為「加減乘除」結果之錯誤，但由原告當年度營所稅之申報書所列計之數據計算之結果，並無錯誤。錯誤不在計算，而在原告疏未列報，而列報與否是原告之權利，並非被告所得職權處理或逕為主張之範疇，原告既未申報該「經被告核定之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」者，則與計算錯誤

而溢繳稅款無涉，所稱自無足採。

3.綜上所述，原告上開所訴各節，均非可採，原處分並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

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

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　16　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　畢乃俊

法　官　陳心弘

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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	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

為訴訟代理人	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　　108　　年　　5　　月　　16　　日

書記官　林淑盈