臺北高等行政法院判決

109年度訴字第1193號

）FKT64W1Z1X5L0;@110年4月15日辯

原　　告　吳明星企業有限公司
代　表　人　吳銘達（董事）
訴訟代理人　陳益盛　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　賴雪琴
　　劉德豐
　　黃美娟

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國109年8月13日台財法字第10913926900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：

按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」「被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」行政訴訟法第111條第1、2項定有明文。查原告起訴時之聲明：「訴願決定及原處分均撤銷」（見本院卷第12頁）。嗣變更聲明為：「1.訴願決定、原處分均撤銷。2.被告所屬花蓮分局應依原告之申請，重新核課原告100年營業稅加徵滯納金及滯納利息。」（見本院卷第89至90頁），

原告為前開訴之變更，衡諸其請求之基礎相同，無礙於訴訟終結，且被告就原告變更之訴表示無意見（見本院卷第90頁），本院認為適當，爰予准許，先此敘明。

二、事實概要：

（一）被告依查得資料，以臺灣花蓮地方法院（下稱花蓮地院）於民國100年1月25日拍賣原告所有建物，拍定價格新臺幣（下同）46,100,000元（含稅），乃核定營業稅額2,195,238元（下稱系爭營業稅），並聲請參與分配，因未獲分配，遂另行填發繳款書向原告補徵，原告未於法定期間內申請復查而於同年8月19日確定。又被告對原告欠繳前開營業稅，另行加徵滯納金329,285 元及逾期繳納之利息（下稱滯納利息），原告亦未於法定期間內申請復查而於100 年9 月19日確定。原告因未於繳納期間繳清上開稅款，經被告移送法務部行政執行署（下稱行政執行署）花蓮分署強制執行在案。

（二）原告於109 年5 月4 日及同年5 月18日具文，主張其100年度營利事業所得稅及未分配盈餘加徵營利事業所得稅應分別補徵6.434.892 元、3,124,206 元（下合稱系爭營所稅），嗣經更正核定為0 元，因此誤課致其放棄繳納系爭營業稅，以致遭被告加徵之滯納金及滯納利息，不應由原告負擔，乃依行政程序法第128 條規定，申請重開100 年度營業稅加徵滯納金及滯納利息之行政程序，經被告審理結果，以109 年5 月29日北區國稅花蓮銷字第1090352039號函（下稱原處分），否准其申請。原告不服，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

（一）被告已於108年11月5日更正系爭營所稅為0元，如果被告

不誤徵，原告即可正常營業繳納稅款，則被告仍就系爭營業稅加徵滯納金及滯納利息，即有違誤，是以本件確實該當行政程序法第128條第1項第1款、第2款或第3款之要件，被告應重開核課程序，另為適法處分。

（二）從被告提出之原告歷年「納稅義務人違章欠稅查復表」可知，被告有多次稅捐計算錯誤情事，致原告無所適從，不知是否該繳納為極有可能錯誤之稅捐。再者，由上開欠稅查復表所示，100年度系爭營所稅早於99年即先預繳，是以原告確實預先繳納錯誤核課之營所稅，致無力繳納系爭營業稅，甚至無法繼續營業，故本件不應歸責原告繳納系爭滯納金及滯納利息等語。並聲明：1.訴願決定、原處分均撤銷。2.被告所屬花蓮分局應依原告之申請，重新核課原告100年營業稅加徵滯納金及滯納利息。

四、被告則以：

（一）系爭營業稅2,195,238元，限繳迄日為100年7月20日，繳款書於100年7月4日送達，因原告逾限繳日期30日仍未繳納，經移送行政執行署花蓮分署強制執行。又原告就系爭營業稅滯納金，未於計徵滯納金之期間（30日）屆滿之翌日100年8月20日起算30日內，申請復查，於100年9月19日已告確定。另原告就滯納利息亦未申請復查，於100年9月19日已告確定。是以，本件原告直到至109年5月4日始具文提出重開行政程序之申請，顯已逾行政程序法第128條第2項前段規定之期限。

（二）被告所屬花蓮分局於103年1月3日第1次核定原告100年度系爭營所稅6,434,892元，於103年2月18日送達；另於103年2月13日第1次核定其100年度未分配盈餘加徵營所稅3,124, 206元，於103年4月21日送達。該2筆

核定稅捐，嗣經被告所屬花蓮分局於108 年11月5 日分別更正核定應納稅額均為0 元。是被告所屬花蓮分局核定原告系爭營所稅合計9,649,098 元，均係在其核定並送達系爭100 年營業稅之後。是原告主張因被告誤核課上揭稅捐，致其無力繳納系爭營業稅，進而衍生系爭滯納金與滯納利息，係以後面核課的稅捐有誤為由，來主張前面的稅捐沒有繳納是不可歸責於原告，顯然有邏輯上之謬誤。至於原告100 年度系爭營所稅早於99年即預先核課部分，係依所得稅法第67條規定辦理暫繳稅款，於法無違。

（三）原告主張本件是因為被告過失誤課徵100年度系爭營所稅，才導致其無法如期繳納系爭營業稅云云。然被告於102年10月18日發滯報通知，於同年12月10日發調帳通知函，於同年12月25日函請原告提供相關證明文件，但原告一直沒有配合辦理提示帳證，故原告將核定系爭營所稅的錯誤歸咎給被告，與事實不符。又原告於系爭營業稅繳納期限屆滿後仍未繳納，被告所屬花蓮分局遂依行為時加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第50條規定，每逾2日按滯納之金額加徵1%滯納金合計329,285 元，因原告逾期30日仍未繳納，乃移送行政執行署花蓮分署強制執行；另自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或強制執行徵收繳納之日止，依郵政儲金1 年期定期儲金固定利率，按日計算滯納利息，一併徵收，並無違誤等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

五、本院之判斷：

（一）如事實概要欄所述之事實，除下述爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有花蓮地院100年2月8日權利移轉證書（見原處分卷1第1至4頁）、花蓮地院97年執字第20876號強制執

行分配表（見同上卷第65至67頁）、系爭營所稅核定及更正核定通知書、未分配盈餘加徵營所稅核定及更正核定通知書（見同上卷第72至79頁）、原告109年5月4日復查申請書及同年5 月18日申請書（見同上卷第41至42、45至46頁）、原處分（見本院卷第19至21頁）、訴願決定（見本院卷第25至29頁）等件附卷可稽，堪信為真實。

（二）按行政程序法第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：一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。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。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。（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。」第129條規定：「行政機關認前條之申請為有理由者，應撤銷、廢止或變更原處分；認申請為無理由或雖有重新開始程序之原因，如認為原處分為正當者，應駁回之。」此即行政程序重開之規定。行政程序重開係對於行政處分已經確定之事件，允許相對人或利害關係人於具有一定事由時，重啟已終結之行政程序，促使行政機關改變原已確定之處分，以調和法之安定性與合法性間之衝突。準此，行政程序重開之要件如

下：1.處分之相對人或利害關係人得為申請人；2.須向管轄行政機關提出重新進行程序之申請；3.須具備行政程序法第128條之各款事由；4.申請人須於行政程序或救濟程序中非基於重大過失而未主張此等事由；5.自法定救濟期間經過未逾3個月或自法定救濟期間經過未逾5年。重開程序之決定可分為兩個階段，第一階段准予重開，第二階段重開之後作成決定將原處分撤銷、廢止或仍維持原處分。若行政機關第一階段即認為重開不符合法定要件，而予以拒絕，就沒有第二階段之程序。上述二種不同階段之決定，性質上皆是新的處分，受處分不利影響之申請人依法自得提起行政爭訟（最高行政法院97年度裁字第5406號裁定、101年度判字第452號判決參照）。

（三）次按行為時（107年12月5日修正公布前）稅捐稽徵法第20條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾2日按滯納數額加徵1%滯納金；逾30日仍未繳納者，移送強制執行。」第34條第3項第1款規定：「第1項所稱確定，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。」第35條第1項第1款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起30日，申請復查。」第49條前段規定：「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。」另行為時（106年6月14日修正公布前）營業稅法第50條規定：「（第1項）納稅義務人，逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿

之次日起，每逾2 日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾30日仍未繳納者，除移送法院強制執行外，並得停止其營業。（第2 項）前項應納之稅款或滯報金、怠報金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或法院強制執行徵收繳納之日止，就其應納稅款、滯報金、怠報金及滯納金，依當地銀行業通行之一年期定期存款利率，按日計算利息，一併徵收。」

（四）經查，被告所屬花蓮分局依花蓮地院拍賣原告所有建物，按拍定價格46,100,000元（含稅），核定營業稅額2,195,238 元，並聲請參與分配，惟因未獲分配，遂另行填發繳款書向原告補徵，繳納期限至100 年7 月20日屆滿，其未於法定期間申請復查而於100 年8 月19日確定。又被告對原告欠繳前開營業稅，另行加徵滯納金329,285 元及滯納利息。原告就系爭營業稅滯納金，未於計徵滯納金之期間（30日）屆滿之翌日100 年8 月20日起算30日，申請復查，於100 年9 月19日已告確定（期間末日為100 年9 月18日為星期日，順延至次日）。另原告就滯納利息亦未於計徵滯納利息生效日（滯納期間屆滿之次日）之翌日即100 年8 月21起算日30日申請復查，亦於100 年9 月19日確定。原告因未於繳納期間繳清上開稅款，經被告所屬花蓮分局於100 年9 月29日移送行政執行署花蓮分署強制執行等情，有花蓮地院100 年2 月8 日花院松97執明20876 字第002263號不動產權利移轉證書（見原處分卷1 第1 至4頁）、強制執行分配表（見同上卷第65至67頁）、營業稅核定稅額繳款書（見同上卷第43頁）、納稅義務人違章欠稅查復表及工作表（見同上卷第86、87頁）等件附卷可稽。是原告欠繳系爭營業稅及滯納金、滯納利息，業經被告核

定在案，原告未提出復查而確定，堪以認定。

（五）原告雖對系爭營業稅加徵之滯納金、滯納利息不服，依行政程序法第128條第1項第1款、第2款、第3款規定申請程序重開，訴請被告所屬花蓮分局重新核課系爭營業稅加徵之滯納金及滯納利息。惟查：

1.就程序要件而言，本件系爭營業稅加徵滯納金及滯納利息之處分，早於100年9月19日確定，已如前述，原告直到至109年5月4日、同年5月18日始具文提出重開行政程序之申請（見原處分卷1第41至42、45至46頁）。原告雖主張其未繳系爭營業稅加徵滯納金及滯納利息，係因被告誤課系爭營所稅所致，其事由發生或知悉在後。然被告所屬花蓮分局以108年11月5日更正核定通知書更正應納稅額均為0元（見原處分卷1第72、77頁），惟原告於109年5月4日、同年5月18日始具文提出重開行政程序之申請，參諸原告108年11月1日訴願撤回申請書已載明：「……並確認本公司100年度確無營利事業所得，自無須繳納營所稅及相關衍生之費用，案經貴局承諾將該原向本公司課徵之營所稅及相關費用歸零處理……」等語（見原處分卷第18頁），衡情已逾「自發生或知悉時起算3個月內」之期限，亦不符「自法定救濟期間經過後5年內申請」之要件。從而，原告申請重開系爭營業稅加徵滯納金及滯納利息事件之行政程序，顯已逾行政程序法第128條第2項所定期限，其主張核不足採。

2.就實體要件而言，按營所稅是就營利事業之所得所課徵之所得稅，而營業稅是對營業人銷售貨物或勞務行為所課徵之銷售稅，兩者為不同之稅捐客體，納稅義務人與國家間成立各自不同之租稅債務關係。而滯納金是租稅債務人已

屆清償期而未繳納時，按照其未納金額課徵一定百分比，所應負擔之金錢給付義務；滯納利息則是逾期繳納，依其時間長短所支付之對價，亦係針對特定稅捐負擔之附帶給付。查原告除欠繳系爭營業稅外，被告所屬花蓮分局另於103年1月3日第1次核定原告100年度系爭營所稅6,434,892元，於103年2月18日送達；另於103年2月13日第1次核定其100年度系爭未分配盈餘加徵營所稅3,124,206元，於103年4月21日送達。該2筆核定稅捐，嗣經被告所屬花蓮分局於108年11月5日分別更正核定應納稅額均為0元，有系爭營所稅申報更正核定通知書等附卷可稽（見原處分卷1第72至77頁）。原告既負擔系爭營業稅，自應依法限期繳納，與是否負擔系爭營所稅無涉。且納稅義務人若不服稅捐債務，各有其救濟程序，原告尚難以其個人之主觀想法，依其資力進而自行決定繳納與否。況且，被告所屬花蓮分局第1次核定原告系爭營所稅合計9,649,098元，均係在該分局核定其系爭營業稅之後，原告豈有可能在繳納系爭營業稅之期限內，即預見將來會負擔900餘萬元之系爭營所稅，進而產生放棄繳納系爭營所稅之心理，可知原告未繳納系爭營業稅，與其是否負擔系爭營所稅無關。況且，被告於108年間將系爭營所稅更正核定為零，原告迄今依然未繳納系爭營業稅，是原告援引個人同時被誤診罹患絕症及感冒、同時被誣陷重罪及輕罪，所產生自暴自棄心理，因此主張因被告所屬花蓮分局誤核課系爭營所稅，致其放棄繳納系爭營業稅，所衍生系爭滯納金與滯納利息不可歸責於己云云，核無憑據，自難採認。至原告主張系爭營所稅於99年間就先行預課，係在系爭營業稅核定之前云云，惟此乃依所得稅法第67條第1項：「營利事業除符合

第69條規定者外，應於每年9月1日起至9月30日止，按其上年度結算申報營利事業所得稅應納稅額之2分之1為暫繳稅額，自行向庫繳納，並依規定格式，填具暫繳稅額申報書，檢附暫繳稅額繳款收據，一併向該管稽徵機關申報。」規定所為之暫繳稅額，亦難以此作為有利於原告之認定。況被告就100年度系爭營所稅發函調查，因原告未提出帳證資料，因此遭被告依所得稅法第83規定核定，原告迨108年2月11日申請復查時始提示帳證，為被告陳述明確（見本院卷第91頁），且有系爭營所稅結算申報更正核定通知書上記載「未如期提示帳冊」等字可稽（見原處分卷1第76頁），並非原告所稱其欠繳全然因被告誤課系爭營所稅之情事。再者，財政部108年11月14日台財法字第10813942550號函（見原處分卷1第38頁），僅係就原告因系爭營所稅相關稅捐事件，不服被告所屬花蓮分局108年9月6日北區國稅花蓮營字第1080313144號函（見同上卷第6頁），提起訴願，原告事後自行撤回訴願（見同上卷第40頁）所為函文，難謂係屬新事實或新證據，原告此部分主張亦不足採。

（六）從而，原告申請重開行政程序，已逾法定期限，且其前述主張均與行政程序法第128 條第1 項第1 款至第3 款所定行政程序重開之要件不符，於法無據，被告以原處分否准其申請，洵無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。

六、綜上所述，原告之主張均無可採，原告訴請撤銷原處分及訴願決定，並請求判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

七、據上論結，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　　110　　年　　5　　月　　6　　日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法　官　畢乃俊

法　官　鍾啟煒

法　官　侯志融

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。 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　　110　　年　　5　　月　　6　　日

書記官　徐偉倫