高雄高等行政法院判決

111年度訴字第76號
民國111年9月21日辯論終結

原　　告　華美電子股份有限公司

代　表　人　楊名衡
訴訟代理人　吳宏一　會計師
　　洪濬詠　律師
被　　告　財政部高雄國稅局

代　表　人　李怡慧
訴訟代理人　楊惠蘭
　　林麗芬

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111年1月6日台財法字第11013946160號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

按經理人對於第三人之關係，就商號或其分號或其事務之一部，視為其有為管理上一切必要行為之權，經理人就所任之事務，視為有代表商號為原告或被告或其他一切訴訟上行為之權，民法第554條第1項，第555條定有明文。公司得依章程規定，設置總經理或經理，亦為公司法第214條所明定。公司所選任之經理人，法律上既未另定限制，自不能因其為法人而有所差異（最高法院民國42年台上字第554號、75年台上字第1598號民事判例參照）。又公司之經理人在執行職務範圍內，亦為公司負責人，公司法第8條第2項定有明文；

故公司經理人就所任事務，視為有代表公司為一切訴訟行為之權。經查，原告於110年8月11日（被告收文日）以楊名衡為原告代表人之名義提起訴願時，原任董事長（即楊名衡）業經臺灣橋頭地方法院108年1月31日107年度訴字第819號判決解任，是楊名衡已非公司法第8條第1項所稱之公司負責人；然楊名衡自105年12月18日起迄今，仍為原告之經理人，此有經濟部商工登記公示資料查詢服務資料（見本院卷第355-357頁）附卷可稽，依公司法第8條第2項及經濟部84年3月21日經商字第205174號函規定，楊名衡在執行職務範圍內為原告之負責人，自得依法代理原告提起訴願及本件行政訴訟，合先說明。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣原告104年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入新臺幣（下同）6,929,607,620元、營業成本6,685,921,534元，課稅所得額190,124,263元，經被告核定營業收入6,929,607,620元（同申報金額）、營業成本6,684,421,534元，課稅所得額195,124,263元，原告未申請復查而告確定。嗣原告於110年5月17日以臺灣臺北地方法院檢察署（107年5月25日更名為臺灣臺北地方檢察署，下稱臺北地檢署）檢察官107年度偵字第2015號起訴書載明：原告104年度營利事業所得稅結算申報，涉有虛增應收帳款及銷貨收入5,219,458,932元等語為由具文申請，請求被告就其104年度營利事業所得稅結算申報准予更正營業收入為1,710,148,688元、營業成本為1,650,187,556元，並依據行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定，退還溢繳之104年度營利事業所得稅31,233,241元。案經被告以110年7月13日財高國稅審一字第1101008757號函（下稱原處分）否准其退稅之申請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、依據稅捐稽徵法第28條第1項規定，原告就溢繳之營利事業所得稅稅款享有退稅請求權：

⑴原告公司負責人及總經理安排虛偽之銷貨交易，並據此編製不實財務報表，因而虛增原告104年度之應收帳款及銷貨收入5,219,458,932元，導致原告溢繳營利事業所得稅稅款31,233,241元，鑑於系爭課稅基礎事實並未存在，租稅債務並未成立，被告稽徵機關自無受領該溢繳稅款之法律上原因。

⑵稅捐稽徵法第28條第1項規定，係屬租稅法上不當得利返還請求權之特殊規定，其適用範圍除自行適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款外，尚應包括事實認定錯誤，而導致適用法令錯誤之情形。實則基於法律價值判斷之一致性，其適用範圍更應及於一切稽徵機關客觀上無受領溢繳款項之法律上原因之其他事由。故無論原告係歸屬於因課稅基礎事實錯誤而溢繳稅款，或係歸屬於因其他原因而溢繳稅款，其依據稅捐稽徵法第28條第1項規定就系爭溢繳稅款自享有退稅請求權。

⑶依據財政部88年4月22日台財稅第881909197號函（下稱88年4月22日函）及78年8月3日台財稅第780195193號函釋（下稱78年8月3日函）旨在闡明：無銷售貨物或勞務或進口貨物之事實者，並無營業稅之租稅債務存在，故仍繳納營業稅之納稅義務人，得依稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還溢繳之營業稅款。上述函釋雖係針對營業稅所為之解釋，但基於相同之法理，針對無銷貨事實而溢繳之營利事業所得稅，自應比照上述解釋函令准予退稅。

2、有關租稅債務之法律關係屬公法上權利義務關係，應遵循租稅法律主義，尚不得在法律無明文限制下，任意類推適用民法第180條第4款「不法原因給付」之規定，顯已違反租稅法律主義，對原告之退稅請求增加法律所無之限制。以權利保護拒絕說作為民法第180條第4款規定之立法意旨，並以此觀點不當地限縮行政法院應有之功能，進而據以排除稅捐稽徵法第28條第1項之退稅請求權，不僅是單純違背民法第180條

第4項及稅捐稽徵法第28條第1項規定之立法意旨而已，更已違反法治國原則下行政法院應提供給人民權利有效保護之基本功能。

3、即使肯定租稅法上不當得利返還請求權有類推適用民法第180條第4款規定，本件因原告有「虛偽不實之交易，填製不實會計憑證，將不實事項記入公司帳冊，使原告公司之財務報表發生不實」之情形，在客觀上將導致原告在104年度虛增應收帳款及銷貨收入5,219,458,932元，致使原告「依法」必須繳納更多之營利事業所得稅。是故原告所以溢繳營利事業所得稅，毋寧是在外觀形式上依所得稅法規定成立之法定租稅債務，亦即原告自始至終均不是為了履行一個由原告以及被告稽徵機關所成立之不法法律行為或基礎法律關係，並不符合民法第180條第4款「不法原因給付」之要件，被告援引民法第180條第4款「不法原因給付」作為拒絕退稅之依據，明顯誤解該其規範意義與適用範圍，適用法令顯有錯誤。

4、再者，本件真正實質受害人是原告公司本身、原告無辜之眾多股東與原告之債權人，若因為本件真正不法行為人之行為，使得原告之退稅請求權因民法第180條第4款「不法原因給付」規定之類推適用而受有限制，則最終受到實質損害的毋寧是原告公司及其股東，而相關債權人之債權亦無法因此獲得清償，而國家卻可以因此保有無法律原因而受領之金錢給付。如此類推適用之結果實則並不符合不當得利法制所終局追求之財產損益變動之公平性，亦有違民法第180條第4款「不法原因給付」規定背後之衡平思想。

(二)聲明：

1、訴願決定及原處分均撤銷。

2、被告對於原告110年5月17日請求退稅31,233,241元之申請，應作成准予退稅之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、原告負責人楊名衡明知無實際銷售貨物之事實，仍將其虛偽交易登載於原告相關傳票、帳冊，編製不實財務報表，虛增銷貨收入，並向銀行詐貸，違反相關法律規定等行為，核屬不法行為，雖屬稅捐稽徵法第28條第1項自行適用法令錯誤而繳納營利事業所得稅稅款，惟其申請退稅，既係以自己不法行為為基礎，導致自行適用法令錯誤而繳納稅款，且無民法第180條第4款但書規定「但不法之原因僅於受領人一方存在時，不在此限。」之情形，自應類推適用民法第180條第4款規定，不得請求返還；否則形同法律保護不法，而與誠實信用、公平正義及法律保護合法之一般法律原則有違。

2、原告虛增銷貨收入，申報時即明知無申報及繳納稅捐義務，為獲取不法利益，仍以自己不法行為為基礎申報明知不實之營業收入並繳納營利事業所得稅，已構成不法原因之給付，自應承擔不法原因所為給付之經濟風險；況原告因不法行為而為申報繳納稅捐，嗣後仍得依稅捐稽徵法第28條申請退稅，不啻以其不法行為圖謀私利，事發後得申請退還稅款，無異鼓勵不法，顯已逾越退稅請求權之立法意旨，有違租稅公平正義。

3、至原告主張之財政部88年4月22日函釋，與本件原告編製不實財務報表、虛增銷貨收入之情形有別，自無該函釋之適用；另財政部78年8月3日函釋，係屬免徵營業稅之釋示，至可否請求已繳納營業稅之返還，仍屬另一問題，非如原告主張得逕自據此請求退稅。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：原告104年度營利事業所得稅結算申報，虛增應收帳款及銷貨收入5,219,458,932元，則嗣後原告另依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退還104年度溢繳之營利事業所得稅稅款31,233,241元，有無理由？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有被告104年度營利事業所得稅結算申報核定通知書

（原處分卷第30頁）、原告營利事業所得稅結算申報更正申請書暨檢附更正前後104年度損益及計算表（原處分卷第2-12頁）、原處分（本院卷第39-41頁）及訴願決定書（本院卷第47-63頁）附卷可稽，堪予認定。

(二)原告以檢察官指其104年間無銷貨事實，本不應開立統一發票卻虛偽開立，致其於當年度之營利事業所得稅結算申報時，虛增104年度應收帳款及銷貨收入5,219,458,932元，乃依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退還104年度溢繳之營利事業所得稅稅款31,233,241元，並無理由：

1、應適用之法令：

⑴行為時稅捐稽徵法第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。」

⑵民法第180條第4款規定：「給付，有左列情形之一者，不得請求返還：……四、因不法之原因而為給付者。但不法之原因僅於受領人一方存在時，不在此限。」

2、得心證之理由：

⑴按行為時稅捐稽徵法第28條之規定，所謂「適用法令錯誤」者，不應僅限於實體法規之解釋錯誤及適用錯誤，尚應包括課稅事實認定事實錯誤，而導致適用法令錯誤在內。準此，行為時稅捐稽徵法第28條第1項及第2項所規定之退稅事由，並不以適用法令錯誤為限，尚包括事實認定錯誤而溢繳稅款之情形（最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議及同院106年度判字第116號判決意旨參照）。

⑵次按「公法與私法，雖各具特殊性質，但二者亦有其共通之原理，私法規定之表現一般法理者，應亦可適用於公法關係。依本院最近之見解，私法中誠信公平之原則，在公法上應有其類推適用」（最高行政法院52年度判字第345號判決參照）。此外，誠實信用原則為一般法律原則，適用公私法領域，此不但為學說共同見解，亦為司法裁判所肯認（最高行政法院105年度判字第451號、104年度判字第377號、104

年度判字第623號判決意旨參照）。而民法第180條第4款前段規定「因不法之原因而為給付者」不得請求返還，其關於不當得利返還請求權之限制，立法精神在於主張返還不當得利者，若須同時主張自身不法之情事，基本上即不受保護，否則形同法律保護不法，且給付人欲請求返還不當得利時，必須以自己之不法情事為基礎，亦與公平正義及法律保護合法之原則有違，此乃基於禁止主張自己之不法或不潔淨手的抗辯等原則。審諸上開原則實屬公私法共通之法理及一般之法律原則，依前揭最高行政法院判決意旨及說明，於公法上不當得利之法律關係仍得類推適用。從而，納稅義務人依行為時稅捐稽徵法第28條第1項或第2項規定，申請退還溢繳稅款時，倘必須以自己之違法情事為請求返還之基礎，應類推適用民法第180條第4款規定，即不得請求返還（最高行政法院104年度判字第374號判決意旨參照）。

⑶經查，原告代表人楊名衡前因明知無實際銷售貨物之事實，仍將其虛偽交易登載於原告相關傳票、帳冊，編製不實財務報表，虛增銷貨收入，並向銀行詐貸，涉嫌觸犯證券交易法第20條第2項、第171條第1項第1款之財報不實、商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證等罪嫌，經臺北地檢署檢察官以107年度偵字第2015號起訴書提起公訴在案（參本院卷第67-203頁）。嗣原告於110年5月17日向被告具文主張，略以：依前揭起訴書所載，原告既有虛增104年度應收帳款及銷貨收入5,219,458,932元等事實，爰請被告惠予更正104年度營利事業所得稅結算申報溢列之銷貨收入及成本，並依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退回104年度溢繳之營利事業所得稅稅款31,233,241元等語。惟原告代表人楊名衡明知無實際銷售貨物之事實，仍將其虛偽交易登載於原告相關傳票、帳冊，編製不實財務報表，虛增銷貨收入，並向銀行詐貸等情，為原告所不爭（本院卷第333頁），並有前揭起訴書及原告110年5月17日更正申請書（見前揭原處分卷及本院卷）等附卷可稽。從而，原告因無銷售行為存在之

錯誤課稅事實，自行按其開立之不實發票於其帳簿上記載（虛增）銷貨收入及應收帳款，表面上固係自行適用法令錯誤而繳納營利事業所得稅稅款，惟查，原告申請退還溢繳營利事業所得稅稅款，係以其明知無交易事實而虛偽開立之不實發票，行虛增銷貨收入之實，藉以向銀行詐取貸款，破壞租稅稽徵公平與秩序，其係以自己不法行為為基礎，導致自行適用法令錯誤而繳納稅款。從而，納稅義務人此時若仍可依行為時稅捐稽徵法第28條第1項或第2項規定，申請退還溢繳稅款時，勢必須以自己之違法情事為請求返還之基礎，如此無異鼓勵其以不法行為圖謀私利，顯已逾越退稅請求之立法意旨，形同法律保護不法。故基於租稅公平正義，自應類推適用民法第180條第4款前段規定（因不法之原因而為給付者），不得請求返還，始符合行為時稅捐稽徵法第28條第1項或第2項立法之本旨，且與學說上將私法規定之表現一般法理者，亦得適用於公法關係之論述，相互契合。蓋民法第180條第4款前段關於不當得利返還請求權之限制，立法精神在於主張返還不當得利者，若須同時主張自身不法之情事，無異與公平正義及法律保護合法之原則有違。同理，在稅法上，亦無容許納稅義務人得主張自己之違法行為，以獲取實質經濟利益之可能。是原告主張本件係自行適用法令錯誤而溢繳營利事業所得稅稅款，既該當行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定之錯誤溢繳稅款應退稅之要件，則其申請退還104年度溢繳之營利事業所得稅稅款31,233,241元，於法有據云云，委無足採。

⑷另原告雖主張被告應比照財政部88年4月22日函及78年8月3日函之規定，針對無銷貨事實而溢繳之營利事業所得稅，准予退稅等語。惟財政部88年4月22日函釋：「關於營造廠商未實際承攬工程，將營造業登記證提供他人投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票之案件，該營造廠商除仍應依79年8月30日函釋說明三

規定辦理外，稽徵機關如查明並認定其有上開行為，且因此溢繳營業稅款者，准予核實退還。」在此函釋之情形，係因營造廠商仍為出名營業人，只是實質上非其銷售勞務，而是實際承攬者銷售勞務，依實質課稅原則，由實際承攬者繳納營業稅，定作人仍有購買勞務，故依實質課稅原則，由實際承攬者繳納營業稅，並准予退還出名營造廠商因此所溢繳之營業稅款。然此與本件原告開立不實發票以虛增應收帳款及銷貨收入之情形有間，自無該函釋之適用。至於原告另據以主張應准予退稅之財政部78年8月3日函釋，旨在闡明：「營業人無銷貨事實出售統一發票牟取不法之利益，非屬營業稅課徵之標的，免予課徵營業稅。」換言之，財政部78年8月3日函釋，係屬對免徵營業稅之釋示，至營業人無銷貨事實，可否請求已繳納營業稅之返還，乃屬另一問題，該函釋並未論及（最高行政法院104年度判字第377號、第624號判決參照）。從而原告自難執此函釋，主張本件已溢繳之營利事業所得稅，亦得准予退還。是原告上開主張，均不足採。

六、綜上所述，原告所述均無可採，被告以原處分否准原告退還溢繳之104年度營利事業所得稅稅款，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷及退還溢繳稅款，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，爰無逐一論述之必要，併予敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　5　　日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官　李　協　明

法官　孫　奇　芳

法官　邱　政　強

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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
（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。 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。
（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。 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（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　111　年　10　月　5　日

書記官　黄　玉　幸