

最 高 行 政 法 院 裁 定

110年度上字第450號

上 訴 人 華榮貨運有限公司

代 表 人 黃建明

訴訟代理人 陳林森 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國110年5月6日臺北高等行政法院109年度訴字第1055號判決，提起上訴，本院裁定如下如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開

01 法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法
02 令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

03 二、上訴人於民國104年1月至107年8月間無銷貨事實，開立不實
04 統一發票供億德興業有限公司、誠邦酒業股份有限公司及紳
05 騰企業有限公司（下合稱億德公司等3家營業人），充作進
06 項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，經被上訴人及財政部臺
07 北國稅局（下稱臺北國稅局），對億德公司等3家營業人補
08 徵營業稅款或更正減少營業稅累積留抵稅額在案。嗣上訴人
09 於109年3月10日具文向被上訴人主張，被上訴人及臺北國稅
10 局既認定其無銷貨事實，是其本不應開立統一發票及負擔繳
11 納營業稅之義務，依稅捐稽徵法第28條規定，申請退還於10
12 4至107年間溢繳之營業稅計新臺幣（下同）3,996,155元
13 （即其於104至107年間開立統一發票予億德公司等3家營業
14 人之虛銷稅額3,996,155元），經被上訴人以109年3月26日
15 北區國稅中和銷稽字第1090541750號函（下稱原處分）否准
16 其申請。上訴人不服，循序提起行政訴訟，請求判決原處
17 分、訴願決定均撤銷，被上訴人對上訴人109年3月10日申請
18 退稅事件，應作成准予退還溢繳稅款3,996,155元之行政處
19 分。經原審法院判決駁回。

20 三、上訴人對原判決上訴，主張：稅捐稽徵法第28條錯誤溢繳稅
21 款退還規定，屬特殊公法上不當得利，與一般公法上不當得
22 利不同。該條對溢繳稅款退還之構成要件、返還範圍及法律
23 效果既已有規定，自不應再適用其他法律規定，也不應類推
24 適用民法第180條第4款規定，原判決類推民法第180條第4款
25 規定，顯增加該條所無之限制及條件。本案該虛銷之營業
26 稅，業經億德公司等3家營業人補繳清稅款或自各該累積留
27 抵稅額扣除，並未造成國庫損失，被上訴人退還上訴人依法
28 不應徵收之溢繳營業稅，當不影響租稅公平，亦不致侵害國
29 家稅收。原判決稱「至是否因之造成國庫損失，尚非所
30 問」，另方面又稱「至於財政部81年2月20日台財稅第81075
31 9763號函（下稱81年2月20日函釋）係謂基於量能課稅原

則，因不法行為所取得之所得屬於所得稅法課徵範圍，核屬
另一問題」，前後立論未臻一致，顯有矛盾。又本件上訴人
請求償還溢繳營業稅，比照財政部88年4月22日台財稅第881
909197號函釋（下稱88年4月22日函釋），兩者情形相類
似，且均有破壞租稅稽徵公平與秩序，而若要論破壞情節程
度，後者對公眾公共危險之危害更甚於前者，則基於行政程
序法第6條所闡釋之行政行為平等原則，自應作相同處理，
原判決率認本件無該函之適用，恐非確論且顯有偏頗專斷，
違反平等原則之精神。至原判決所援引本院103年度判字第4
51號判決，係營利事業申請退還未分配盈餘加徵10%營利事
業所得稅之爭議事件，與本件案情顯有不同，似難比附援
引；而原判決所援引之本院104年度判字第374號、第377號
及第623號判決部分，與本件最大不同處，即取得虛銷稅額
之統一發票充作進項憑證之關係人，並未將充作進項憑證之
虛銷營業稅額自其累積留底稅額扣除或補繳清，致造成國庫
有稅收損失，該等案件與本案案情顯有不同，自亦難比附援
引等語。雖以原判決違背法令為理由，惟原判決已論明民法
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，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，至是否因之造成國庫損失，尚非所
問。上訴人申請退還溢繳營業稅款，係以其明知無交易事實
而虛偽開立之不實發票，供億德公司等3家營業人，充作進

項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，逃漏稅捐；上訴人虛開發票，所為幫助億德公司等3家營業人逃漏稅捐，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，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，上訴人既須以自己之不法情事為請求返還稅款之基礎，自應類推適用民法第180條第4款規定（因不法之原因而為給付者），不得請求返還。至上訴人所主張之88年4月22日函釋，營造廠商為出名營業人，只是實質上非其銷售勞務，而是實際承攬者銷售勞務，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。然本件上訴人並無銷貨事實，竟開立不實發票，充作實際上未購買勞務之億德公司等3家營業人之進項憑證，幫助該等公司逃漏稅捐，破壞租稅稽徵公平與秩序甚深，其行為可非難性及情節，均與88年4月22日函釋所述有別（88年4月22日函釋所述定作人仍有購買勞務之事實，與上訴人虛開發票，億德公司等3家營業人實際並未購買勞務情形有間），本件自無該函釋之適用。至於81年2月20日函釋係謂基於量能課稅原則，因不法行為所取得之所得屬於所得稅法課徵範圍，核屬另一問題，與本件並無關涉等語。上訴理由無非重述其在原審提出而為原審所不採之主張，或重申其一己之法律見解，就原審所為論斷，泛言論斷違法或矛盾，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之事實，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首揭規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

四、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中 華 民 國 110 年 7 月 30 日

最高行政法院第二庭

01 審判長法官 吳 東 都
02 法官 胡 方 新
03 法官 王 俊 雄
04 法官 林 妙 黛
05 法官 陳 秀 嫻

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
07 中 華 民 國 110 年 7 月 30 日
08 書記官 陳 映 羽