

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第396號

上 訴 人 瀚宇彩晶股份有限公司

代 表 人 焦佑麒

訴訟代理人 李益甄 律師

李威忠 律師

李友晟 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 吳蓮英

上列當事人間退還稅款事件，上訴人對於中華民國111年3月10日臺北高等行政法院109年度訴字第1458號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人之代表人由宋秀玲變更為吳蓮英，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：

(一)上訴人於民國99年1月至100年6月間給付在臺無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業Hannspree North America, Inc. (下稱H公司)行銷推廣服務報酬(下稱服務報酬)共新臺幣(下同)597,995,936元(369,771,249元+99,305,312元+32,191,875元+96,727,500元)，當時上訴人未依規定於給付時扣繳稅款，嗣於100年5月27日、同年7月8日自動補報繳各類所得扣繳暨免扣繳憑單(下稱扣繳憑單)，按20%扣繳率，扣繳稅款計119,599,186元及自動補報加計利息566,372元。

01 (二)H公司於103年1月28日依行為時「所得稅法第8條規定中華民國
02 國來源所得認定原則」(下稱認定原則)第10點規定,申請
03 按相對貢獻度認定其取自上訴人的服務報酬中,應歸屬中華
04 民國境內的營業利潤(下稱103年之申請),經與被上訴人
05 協商結果,H公司同意其境內營業利潤貢獻程度以22%計
06 算。被上訴人所屬信義分局乃以上訴人原申報之服務報酬總
07 額共597,995,936元,核定營利事業所得額為131,559,106元
08 (597,995,936元 $\times$ 22%),以105年10月4日財北國稅信義綜
09 所字第1050161809A號函(下稱105年10月4日退稅核准函)
10 准予退還溢扣繳稅款93,287,366元(下稱系爭溢扣繳稅款)
11 予H公司。

12 (三)H公司於106年7月14日委託上訴人公司人員張○○為代理
13 人,向被上訴人申請退還依行為時稅捐稽徵法第48條之1規
14 定溢扣繳稅款之自動補報利息441,770元,及依行為時稅捐
15 稽徵法(98年1月21日修正公布,下同)第28條第3項規定,
16 就退還之系爭溢扣繳稅款加計利息6,655,284元(下稱106年
17 之申請)。被上訴人所屬信義分局以109年2月5日財北國稅
18 信義綜所字第1090150946C號函(下稱原處分),准予退還
19 自動補報利息441,770元,否准退還扣繳稅款加計利息6,65
20 5,284元。H公司對原處分否准部分不服,提起訴願,並於訴
21 願程序中,將有關99年1月至100年6月扣繳稅款加計利息之
22 權利讓與上訴人,由上訴人承受訴願,經財政部准許後決定
23 駁回其訴願,上訴人遂提起本件行政訴訟,並聲明:1.先位
24 聲明:(1)訴願決定及原處分不利於上訴人部分均撤銷。(2)被
25 上訴人應依106年之申請,作成退還溢扣繳稅款之加計利息
26 共計6,453,188元的行政處分。2.備位聲明:被上訴人應給
27 付上訴人6,453,188元。經臺北高等行政法院(下稱原審)1
28 09年度訴字第1458號判決(下稱原判決)駁回,遂提起本件
29 上訴,並聲明:(一)先位部分:1.原判決廢棄。2.訴願決定及
30 原處分不利於上訴人部分均撤銷。3.被上訴人應依上訴人10
31 6年之申請,作成退還系爭溢扣繳稅款之加計利息共計6,45

01 3,188元之行政處分。(二)備位部分：1.原判決廢棄。2.被上
02 訴人應給付上訴人6,453,188元

03 三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所
04 載。

05 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

06 (一)關於上訴人先位聲明依行為時稅捐稽徵法第28條第1、3項規
07 定申請作成退還溢扣繳稅款之利息部分：

08 1.上訴人於100年5月27日、7月8日就其給付H公司之服務報
09 酬，依法定扣繳率辦理扣繳稅款。H公司自上訴人扣繳稅款
10 日起5年內，均未曾引據行為時稅捐稽徵法第28條第1項規
11 定，自繳納稅款之日起算5年內提出申請退還上訴人扣繳之
12 稅款，直至106年7月14日始主張依該規定申請退還溢扣繳稅
13 款的利息6,655,284元，已逾法定期間而消滅，自無依同條
14 第3項規定就溢扣繳稅款申請加計利息退還之權利。且依110
15 年12月17日修正後同條第5項規定，亦屬已逾法定期間而不得
16 申請。H公司既不得依行為時稅捐稽徵法第28條第3項規
17 定，請求被上訴人就溢扣繳稅款加計利息退還，自無基於該
18 規定所生之退還利息請求權可讓與上訴人，則上訴人以H公
19 司上開利息債權受讓人之身分，訴請被上訴人就溢扣繳稅款
20 加計利息退還之主張，即屬無據。

21 2.上訴人雖主張H公司已於103年1月28日依行為時稅捐稽徵法
22 第28條第1項規定申請退還溢扣繳稅款，因被上訴人應加計
23 利息退還卻漏未為之，始再於106年7月14日提出退還利息申
24 請，為同一申請案，並無逾期等云。然H公司103年1月28日
25 申請退還溢扣繳稅款申請書，係載明因取自上訴人給付之服
26 務報酬，性質屬所得稅法第8條第9款之營業利潤，且載明係
27 依行為時認定原則第10點申請依相對貢獻度認定應歸屬中華
28 民國境內的營業利潤為請求，無敘及行為時稅捐稽徵法第28
29 條第1項規定，亦未表示上訴人100年間扣繳稅款有何自行適
30 用法令或計算錯誤情事，而須依行為時稅捐稽徵法第28條第
31 1項申請退稅等內容，自難認H公司已實質援用行為時稅捐稽

徵法第28條第1項規定申請退稅。且被上訴人於106年間退還溢扣繳稅款給H公司，純粹因H公司在上訴人於100年間辦理扣繳稅款完畢後，於103年1月28日依行為時認定原則第10點第2項提出境內貢獻度認定之申請，始依職權將上訴人溢扣繳部分退還的結果，不是認為上訴人於100年間辦理扣繳稅款有何適用法令錯誤或計算錯誤情事。況上訴人於100年間辦理扣繳稅款時，尚無H公司申請被上訴人審認其境內、外貢獻度比例，計算及認定應歸屬中華民國境內之營業利潤的事實，自不得以發生在後之事實認為致生適用法令錯誤情事。

3.上訴人援引改制前行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議，以納稅義務人依稅捐稽徵法第38條、第48條之1規定的主張均應加計利息退還，基於衡平原則，被上訴人應依行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定退還加計利息等云。然上開決議所表示見解之65年10月22日稅捐稽徵法第28條，已於98年1月21日修正並增訂第3項，將上開決議意旨明文化，無再援引該決議之必要。且上訴人於100年間辦理扣繳稅款時，未有何事實認定錯誤致生適用法令錯誤情事，已如上述，本件與上開決議內容、行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定無關。又稅捐稽徵法第38條第2項、第48條之1第1、3項規定，與本件情形截然不同，尚難比附援引。

(二)關於上訴人備位聲明依公法上不當得利請求權請求被上訴人給付溢扣繳稅款的利息部分：

1.就源扣繳制度係基於稽徵經濟考量，依給付總額之法定比率扣繳稅款，原無減除成本、費用問題，扣繳義務人申報繳納稅款完畢，扣繳稅額即告確定。而行為時認定原則第10點第2項、第15點第2項後段規定，均須由納稅義務人檢具事證提出申請且經核實計算，故於稽徵機關核定及作成退稅處分前，所受領扣繳稅款之法律上原因始終存在，無不當得利。

2.公法上不當得利，分為特殊及一般，前者法律已明定應計付利息或準用民法規定；後者則無此規定，無類推民法第182

01 條第2項附加利息之必要。是公法上返還義務，如無法律或
02 明確授權或準用加計利息之明文，並不當然加計利息。是關
03 於稽徵機關就國外營利事業依行為時認定原則第10點第2項
04 或第15點第2項後段等規定提出申請，審認應歸屬中華民國
05 境內之營業利潤，或重行計算減除成本、費用的所得額後，
06 退還超過部分稅款的情形，既無法律或授權明文加計利息規
07 定或準用，自不得請求稽徵機關就退還稅款應加計利息。上
08 訴人於100年間就其給付H公司之服務報酬，既是依法定扣繳
09 率辦理扣繳，即非無法律上原因而為給付，被上訴人予以受
10 理並不構成公法上不當得利。被上訴人雖因H公司依行為時
11 認定原則第10點第2項規定之申請而退還溢扣繳稅款，惟既
12 無法令賦予上訴人得請求就此項退稅應加計利息退還之權
13 利，則上訴人備位主張即不可採等語，而駁回上訴人在第一
14 審之訴。

15 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上
16 訴意旨補充論述如下：

17 (一)所得稅法第3條第1項、第3項規定：「凡在中華民國境內經
18 營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」

19 「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所
20 得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課
21 徵營利事業所得稅。」第8條第9款規定：「本法稱中華民國
22 來源所得，係指左列各項所得：……九、在中華民國境內經
23 營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。」第73條第1項規
24 定：「非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固
25 定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第
26 88條規定之各項所得者，不適用第71條關於結算申報之規
27 定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳
28 率扣繳之；……」行為時同法第89條第1項第2款規定：「前
29 條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：……
30 二、……給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人
31 之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為……事業負責

人……；納稅義務人為取得所得者。」第92條第2項規定：
「……在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第88
條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起10日
內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵
機關申報核驗後，發給納稅義務人。」可知，所得稅之繳
納，原則上採取結算申報制，因有落後徵繳之缺失，故兼採
就源扣繳制，即所得發生時，責成所得之給付人將納稅義務
人之所得稅預先扣下，於一定期間內繳交給國庫。所謂「納
稅義務人」，係指依所得稅法規定，應申報或繳納所得稅之
人，即有以自己之財產負責繳納自己租稅之租稅債務人；稱
「扣繳義務人」，則指依所得稅法規定，應自付與納稅義務
人之給付中扣繳所得稅款之人，如未依規定為扣繳，則應以
自己之財產，對稽徵機關負賠繳義務，成為責任債務人。準
此，納稅義務人有所得稅法第8條第9款之中華民國來源所得
者，應由扣繳義務人於「給付時」，依規定之扣繳率或扣繳
辦法，扣取稅款，並依同法第92條規定繳納之。所得稅法設
此就源扣繳制度，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國
庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必
要。尤其對於在我國境內無固定營業場所或營業代理人之外
國營利事業，在稽徵實務上難期待其依法為結算申報，是我
國所得稅法明定其不負結算申報之義務，而係由扣繳義務人
於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法扣取稅款，並依所得
稅法第92條規定繳納之，乃以就源扣繳作為主要課稅手段，
確保我國對此外國營利事業稅捐債權之實現。

(二)所得稅法第8條於第1款至第10款例示基於各種典型經濟行為
所獲中華民國來源所得之態樣，財政部為使徵納雙方對於所
得稅法第8條規定中華民國來源所得有認定依據可資遵循，
於98年9月3日訂定發布行為時認定原則，其第10點規定：
「（第1項）本法第8條第9款所稱『在中華民國境內經營工
商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘』，指營利事業在中華民
國境內從事屬本業營業項目之營業行為（包含銷售貨物及提

01 供勞務）所獲取之營業利潤。（第2項）前項營業行為同時
02 在中華民國境內及境外進行者，營利事業如能提供明確劃分
03 境內及境外提供服務之相對貢獻程度之證明文件，如會計師
04 查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告
05 等，得由稽徵機關核實計算及認定應歸屬於中華民國境內之
06 營業利潤。……」第15點規定：「（第1項）非中華民國境
07 內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業，取得本
08 法第8條規定之中華民國來源所得，應依本法規定申報納稅
09 或由扣繳義務人於給付時依規定之扣繳率扣繳稅款。（第2
10 項）在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營
11 利事業，其有本法第8條第3款規定之勞務報酬……第9款規
12 定之營業利潤……者，應由扣繳義務人於給付時按給付額依
13 規定之扣繳率扣繳稅款。惟該外國營利事業得自取得收入之
14 日起5年內，委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之
15 營利事業為代理人，向扣繳義務人所在地之稽徵機關申請減
16 除上開收入之相關成本、費用，重行計算所得額。稽徵機關
17 可依據該外國營利事業提示之相關帳簿、文據或其委託會計
18 師之查核簽證報告，核實計算其所得額，並退還溢繳之扣繳
19 稅款。……」其中第10點第2項規定外國營利事業可提供明
20 確劃分境內、外相對貢獻程度之證明文件，由稽徵機關核實
21 計算及認定應歸屬中華民國境內之營業利潤，與第15點第2
22 項後段規定外國營利事業得自取得收入之日起5年內，向稽
23 徵機關申請依其提示之帳簿、文據或會計師查核簽證報告，
24 減除相關成本費用，核實計算所得額及退還溢扣繳稅款，與
25 所得稅法就源扣繳規定並非相合，惟核係在衡平外國營利事
26 業適用就源扣繳制度與實質課稅原則間之差異性，屬對納稅
27 義務人有利之行政命令。又H公司既依行為時認定原則第10
28 點第2項、第15點第2項規定，申請依相對貢獻度認定應歸屬
29 我國境內之營業利潤，已獲被上訴人許可而受有退還系爭溢
30 扣繳稅款之利益，自無就同一行為認定原則予以割裂適用，
31 主張該原則不適用於本件系爭扣繳稅額申請加計利息之事

01 理。上訴意旨主張所得稅法第24條第1項前段、第88條第1項
02 第2款既已規定就源扣繳係以「所得」為扣繳客體，然由所
03 得稅法所授權規定之各類所得扣繳率標準及認定原則，卻以
04 給付額即收入為扣繳客體，違背母法規定而違反法律優位原
05 則；又認定原則將扣繳之範圍從所得，擴張到給付額即收
06 入，亦增加法律所無之限制而違反法律保留原則等陳述，核
07 係其一己之主觀見解，並非可採。

08 (三)本件上訴人依行為時稅捐稽徵法第28條第1項、第3項規定，
09 申請被上訴人退還系爭溢扣繳稅款之利息。稅捐稽徵法第28
10 條為租稅返還請求權之具體規範，性質上屬實體法上之不當
11 得利返還請求權，其規範目的在於稅捐稽徵機關徵收稅款，
12 欠缺法律上原因，使納稅義務人繳納之稅款與租稅法規定不
13 一致，納稅義務人有此請求權以回復與租稅法定原則相符合
14 之應有狀態。修正前即行為時稅捐稽徵法第28條第1項、第2
15 項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之
16 稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆
17 期未申請者，不得再行申請。」「納稅義務人因稅捐稽徵機
18 關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯
19 誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起
20 2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」11
21 0年12月17日修正施行之稅捐稽徵法第28條第1項、第5項規
22 定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致
23 溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證
24 明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責
25 於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之
26 日起15年間不行使而消滅。」「中華民國110年11月30日修
27 正之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，
28 尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本
29 文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正
30 施行之日起15年內申請退還。」又關於課予義務訴訟事件，行
31 政法院係針對「法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機

關有無行為義務」之爭議，依法作成判斷。其判斷基準時點，與行政法院對行政機關所作行政處分違法性審查之撤銷訴訟不同，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，均應綜合加以考量，以為判斷。裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判（本院109年度大字第3號裁定意旨參照）。而無論依110年12月17日修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項及修正後同條第1項規定之退稅請求，解釋上均包含稅捐稽徵機關適用法令錯誤，及因事實認定錯誤所致適用法令錯誤，致溢繳稅款之情形。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」作為判斷稅捐稽徵機關認定事實及法令適用有無錯誤之基準時點。

（四）原審依調查證據之辯論結果，認定上訴人前與在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之H公司簽訂經銷合約，約定由H公司為上訴人之產品提供經銷及推廣服務，上訴人給付H公司99年1月至100年6月間之服務報酬共597,995,936元；上訴人未依規定於給付時扣取稅款，先後於100年5月27日、7月8日自動補報繳各類所得扣繳憑單，按20%扣繳率，扣繳稅款總計119,599,186元及自動補報加計利息566,372元。H公司於103年1月28日依行為時認定原則第10點，申請按相對貢獻度認定其取自上訴人之服務報酬，應歸屬中華民國境內之營業利潤，經與被上訴人協商結果，H公司同意其境內營業利潤貢獻程度以22%計算，被上訴人所屬信義分局據以重行核定營利事業所得額及應扣繳稅額，於105年間退還系爭溢扣繳稅款予H公司。H公司於106年7月14日委託上訴人公司人員張○○為代理人，援引行為時稅捐稽徵法第28條

第1、3項規定，申請就系爭溢扣繳稅款加計利息6,655,284元退還，經被上訴人以原處分否准，H公司不服，提起訴願後，出具聲明書，表示將系爭溢扣繳稅款應退利息收入讓與上訴人，由上訴人依訴願法第88條規定申經財政部准許承受訴願等情，核與卷內證據相符。原判決據以論明稅捐債務係於稅捐要件合致時發生，不論在納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分之情形，其認定事實及適用法令之基準時點，原則上均應為稅捐要件合致時，即所謂「行為時」。據此，依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定請求退稅，關於納稅義務人有無自行適用法令錯誤或計算錯誤之判斷，原則上應以行為時之事實狀態及法令規定為基準。該條項所定自行適用法令錯誤，包括認定事實錯誤，導致適用法令錯誤之情形。而所謂事實認定錯誤，本諸上述關於自行適用法令錯誤判斷基準時點之說明，應指納稅義務人自行報繳稅款時，對於已存在之重要事實，有漏未查明或予以曲解、漠視之情形而言。H公司為在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業，其取自上訴人之服務報酬，為其於中華民國境內經營工商、農林、礦冶等業之盈餘，屬所得稅法第8條第9款所定中華民國來源所得，上訴人於給付時按給付額扣繳20%稅款，係依行為時同法第88條及各類所得扣繳率標準規定辦理，並無何自行適用法令錯誤或計算錯誤情事。至被上訴人於105年間退還系爭溢扣繳稅款予H公司，係因H公司在上訴人於100年間辦理扣繳稅款完畢後，依行為時認定原則第10點第2項規定提出103年之申請，經被上訴人核認該公司取自上訴人之服務報酬中，應歸屬中華民國境內之營業利潤貢獻度為22%，據以計算所得額及應扣繳稅款後，依職權將超過部分予以退還之結果。惟H公司提出貢獻度認定之申請，及被上訴人受理重新計算所得額及退還系爭溢扣繳稅款之事，在上訴人於100年間辦理扣繳稅款時，均不存在，自不得以該等發生在後之事實，認為上訴人在扣繳稅款當時，有何對已存在之重要事實予以忽視、漏未查明

或未為正確評價，致生適用法令錯誤情事，故與行為時稅捐稽徵法第28條第1項所定自行適用法令錯誤之要件，顯不相符等情，經核並無違誤。原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，並無違反證據法則、經驗法則或論理法則等情事，因而駁回上訴人在原審之訴，認事用法並無違誤，經核並無判決違背法令之情形。又本件申請既不符合行為時稅捐稽徵法第28條第1項、第3項規定，原判決有關上訴人本於行為時稅捐稽徵法第28條第1項之返還請求權是否已逾法定期間而消滅乙節的討論，不論上訴人之主張是否可採，亦不影響前述理由所形成之判決結論，故無審究之必要。上訴人主張H公司早於103年1月28日即已提出退還本稅（包含利息）要求，因被上訴人過咎漏未依法退還利息，其已實質援引稅捐稽徵法第28條申請退稅；被上訴人105年10月4日退稅核准函之處分，未加計利息一併退還，亦未為救濟期間教示，H公司於106年7月14日針對105年10月4日退稅核准函聲明不服，並請求被上訴人應加計利息一併退還，乃在105年10月4日退稅核准函送達後1年內為之，依行政程序法第98條第3項規定，視為於法定期間內提起救濟，故H公司106年之申請並未逾越時效等陳述，亦無足採。

（五）就源扣繳係依給付總額之法定比率扣繳稅款，原無減除成本费用之問題，於扣繳義務人申報繳納稅款完畢時，扣繳稅額即告確定。至於在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，有所得稅法第8條所定中華民國來源所得者，於給付時代為扣取，所扣繳稅額即屬終局稅額，以就源扣繳作為主要課稅手段。惟為衡平外國營利事業適用就源扣繳制度與實質課稅原則間之差異性，行為時認定原則第10點第2項規定外國營利事業可提供明確劃分境內、外相對貢獻程度之證明文件，由稅捐稽徵機關核實計算及認定應歸屬中華民國境內之營業利潤，另第15點第2項後段規定外國營利事業得自取得收入之日起5年內，向稅捐稽徵機關申請依

其提示之帳簿、文據或會計師查核簽證報告，減除相關成本費用，核實計算所得額及退還溢扣繳稅款。換言之，在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業在我國境內取得營業利潤，由扣繳義務人於「給付時」按「給付額」扣繳稅款即完稅，其目的旨在課稅便利。而外國營利事業依行為時認定原則，在一定規定要件下，可提出成本費用，再由稅捐稽徵機關經重新計算營業利潤並退還溢繳稅額，分屬「扣繳義務人」及「稽徵機關」前後不同階段之行為。因此，在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，就其所得稅法第8條第9款規定之營業利潤，依認定原則第10點第2項及第15點第2項規定，納稅義務人得向稅捐稽徵機關申請按相對貢獻度認定應歸屬我國境內之營業利潤，或減除成本、費用，重行計算所得額，均須由納稅義務人檢具事證提出申請，經稽徵機關核實計算為要件。而被上訴人之認定，係參據H公司在我國境內營業之各項合約、帳簿等文件資料，並與H公司經過多次討論協商，最終始認定其境內之營業利潤貢獻度為22%。準此，稅捐債務固於稅捐要件合致時發生，且應稅係以所得為對象，惟按貢獻度認定應歸屬我國境內之營業所得及申請減除成本、費用，重行計算所得額，既以稽徵機關核實認定後始行確定，自難待其認定後回溯認為先前依給付總額之扣繳係屬違法。上訴意旨主張上訴人給付H公司之報酬，僅有屬於我國境內貢獻度部分，方具有「所得」性質，始得依扣繳率扣繳；原判決一方面認上訴人就給付予H公司之服務報酬按給付總額20%為扣繳，並無適用法令錯誤，被上訴人無公法上之不當得利；另一方面又對於被上訴人就H公司同一營業行為之境內利潤貢獻度核認利潤貢獻度為22%予以肯認，並將溢繳稅款退還納稅義務人，其認定前後不一，實有理由矛盾之違法等陳述，自無足採。

(六)被上訴人於105年間退還系爭溢扣繳稅款予H公司，係因H公司在上訴人於100年間辦理扣繳稅款完畢後，於103年1月28

日依行為時認定原則第10點第2項規定提出申請，經被上訴人核認H公司取自上訴人之服務報酬中，應歸屬中華民國境內的營業利潤貢獻度為22%，據以計算所得額及應扣繳稅款後，依職權將系爭溢扣繳稅款予以退還之結果，非無法律上原因而為給付，並不構成公法上不當得利，已如前述。上訴人主張本件屬公法上不當得利，其類推適用民法不當得利或行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定，以備位聲明請求被上訴人加計利息返還，即不可採。上訴人主張縱認本件之請求權基礎為行為時認定原則第10點第2項或第15點第2項，而非行為時稅捐稽徵法第28條，然外國營利事業依認定原則規定申請退稅，就溢扣繳稅款因國家機關有取得金錢使用之利息利益，應得以類推適用行為時稅捐稽徵法第28條第3項特殊公法上不當得利或民法上不當得利規定。原判決逕認無法律規定即無類推公法上不當得利之適用，有違反類推適用法則之違背法令等陳述，核無足採。

(七)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，經核並無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，請求廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 11 月 30 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 曹 瑞 卿

法官 許 瑞 助

法官 王 俊 雄

法官 鍾 啟 煒

法官 侯 志 融

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 112 年 11 月 30 日

書記官 蕭 君 卉