最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第91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110年10月28日臺北高等行政法院109年度訴字第1457號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

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8月間，給付在臺無固定營業場所及營業代理人之大陸地區營利事業瞭望商貿（上海）有限公司（下稱瞭望公司）行銷推廣服務報酬（下稱服務報酬）共新臺幣（下同）412,639,374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、6月28日、8月18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，扣繳稅款總計82,527,874元及自動補報繳加計利息計467,705元。

(二)瞭望公司於102年11月13日具文主張，依行為時「所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則」（下稱認定原則）

第10點規定，申請按相對貢獻度認定其取自上訴人之服務報酬中，應歸屬臺灣地區之營業利潤，經與被上訴人協商結果，核認瞭望公司在臺灣地區之營業利潤貢獻程度以21.25%計算。被上訴人按上訴人原申報之服務報酬總額412,639,374元之實際沖銷日匯率折算，重行核算給付總額為411,513,939元，核定營利事業所得額為87,446,713元（411,513,939元x21.25%），以106年6月14日財北國稅信義綜所字第1060157740A號函准予退還溢扣繳稅款65,038,532元（下稱系爭溢扣繳稅款）予瞭望公司。

(三)瞭望公司復以106年7月14日彩晶(106)會字第106014號函（下稱106年函）委託上訴人公司人員張志銘為代理人，提出申請：1.退還依行為時稅捐稽徵法第48條之1規定溢扣繳稅款之自動補報利息368,679元。2.適用行為時稅捐稽徵法（98年1月21日修正公布，下同）第28條第3項規定，就系爭溢扣繳稅款加計利息5,098,013元退還。經被上訴人以109年2月5日財北國稅信義綜所字第1090150946A號函（下稱原處分），准予申請事項1，否准申請事項2。瞭望公司對否准部分不服，提起訴願後，將其主張之此部分利息債權讓與上訴人，由上訴人申請承受訴願，經財政部准許後決定駁回其訴願，上訴人遂提起本件行政訴訟，並聲明：1.先位聲明：訴願決定及原處分不利於上訴人部分均撤銷；被上訴人應依瞭望公司委託上訴人以106年函之申請，作成退還系爭溢扣繳稅款加計之利息共計5,016,502元之行政處分。2.備位聲明：被上訴人應給付上訴人5,016,502元。經臺北高等行政法院（下稱原審）109年度訴字第1457號判決（下稱原判決）駁回，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分不利於上訴人部分均撤銷；被上訴人應依瞭望公司委託上訴人以106年函之申請，作成退還系爭溢扣繳稅款加計之利息共計5,016,502元之行政處分。

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載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)行為時稅捐稽徵法第28條第1項所稱適用法令錯誤，包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。又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，原則上稅捐債務應以稅捐要件合致時發生即「行為時」之事實狀態及法令規定為認定基準時點。我國營利事業所得稅原則上係採屬人主義，但對總機構設在我國境外或大陸地區者，不論其在我國或臺灣地區境內有無固定營業場所或代理人，僅對其中華民國或臺灣地區來源所得課徵營利事業所得稅，例外採屬地主義。在我國或臺灣地區境內無固定營業場所或營業代理人之外國或大陸地區營利事業，所得稅法或臺灣地區與大陸地區人民關係條例（下稱兩岸條例）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，此即就源扣繳制度。就源扣繳應認於其申報繳納稅款完畢時，關於申報扣繳之稅額即告確定，若扣繳義務人之扣繳或稽徵機關事後所為課稅處分並無違所得稅法相關規定，且計算並無錯誤，即無稅捐稽徵法第28條申請退還稅款規定之適用。至行為時認定原則第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，與第15點第2項後段或第16點規定核實計算所得額及退還溢扣繳稅，與所得稅法就源扣繳規定並非相合，惟此乃財政部政策上之考量，自非有上開規定之情事，即屬行為時稅捐稽徵法第28條第1、2項因事實認定錯誤致適用法令錯誤。

(二)瞭望公司為在臺灣地區無固定營業場所或營業代理人之大陸地區營利事業，其取自上訴人之服務報酬，為其於臺灣地區經營工商業之盈餘，屬兩岸條例第25條第1項所定臺灣地區來源所得，上訴人於給付時按給付額扣繳20%稅款，係依同條例第25條第4項及行為時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106年間退還系爭溢扣繳稅款予瞭望公司，係因瞭望公司在上訴人於100年間辦理扣繳稅款完畢後，以102年間依行為時認定原則第10點第2項規定提出申請，經被上訴人核認瞭望公司取自上訴人之服務報酬中，應歸屬臺灣地區之營業利潤為21.25%，據以計算所得額及應扣繳稅款後，將超過部分予以退還之結果。惟瞭望公司提出之申請，及被上訴人受理並審認臺灣地區貢獻度後，重新計算所得額與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項自行適用法令錯誤之要件，顯不相符。上訴人以瞭望公司上開利息債權受讓人之身分，訴請被上訴人就系爭溢扣繳稅款，依行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定加計利息退還，並非有據，不應准許。

(三)就源扣繳原無成本費用減除之問題，於扣繳義務人申報繳納稅款完畢時，扣繳稅額即告確定。雖行為時認定原則第10點第2項、第15點第2項後段規定納稅義務人得向稽徵機關申請貢獻度認定重行計算所得額，然均須由納稅義務人檢具事證提出申請，並經核實計算，核定及作成退稅處分前，稽徵機關受領扣繳義務人所扣繳稅款之法律上原因始終存在。又公法上不當得利，可分為一般公法上不當得利及特殊公法上不當得利，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條第2項附加利息之必要。是公法上返還義務，如無法律或明確授權或準用加計利息之明文，並不當然加計利息。是有關稽徵機關就外國或大陸地區營利事業，依行為時認定原則第10點第2項或第15點第2項後段提出申請，審認應歸屬中華民國境內或臺灣地區之營業利潤，或重行計算減除成本、費用之所得額後，退還超過部分稅款，既無法律或授權設有相關加計利息，納稅義務人自不

得請求稽徵機關就退還稅款應予加計利息。上訴人於100年間就其給付瞭望公司之服務報酬，既係依法定扣繳率辦理扣繳，即非無法律上之原因而為給付，被上訴人予以受理，並不構成公法上之不當得利。被上訴人嗣雖因瞭望公司依行為時認定原則第10點第2項規定為申請，核定上開服務報酬中應歸屬臺灣地區營業利潤，並退還系爭溢扣繳稅款，惟既無法令賦與上訴人得請求被上訴人就此項退稅應加計利息退還之權利，則上訴人主張就未減除之成本費用予以扣繳部分構成公法上不當得利，得類推適用民法不當得利，請求被上訴人加計利息返還云云，要無可採。

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

(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營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」第8條第9款規定：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：……九、在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。」第73條第1項規定：「非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固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88條規定之各項所得者，不適用第71條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；……」行為時第89條第1項第2款規定：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：……二、……給付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。」又依兩岸條例第25條第1項、第4項、第5項、第6項規定：「大陸地區人民、法人、團體或其他機構有臺灣地區來源所得者，應就其臺灣地區來源所得，課徵所得稅。」「大陸地區人民於一課稅年度內在臺灣地區居留、停留合計未滿183日者，及大陸地區法人、團體或其他機構在臺灣地區無固定營業場所及營業代理人者，其臺灣地區來源所得之應納稅額，應由扣繳義務人於給付時，按規定之扣繳率扣繳，免辦理結算申報；如有非屬扣繳範圍之所得，應由納稅義務人依規定稅率申報納稅，其無法自行辦理申報者，應委託臺灣地區人民或在臺灣地區有固定營業場所之營利事業為代理人，負責代理申報納稅。」「前2項之扣繳事項，適用所得稅法之相關規定。」「大陸地區人民、法人、團體或其他機構取得臺灣地區來源所得應適用之扣繳率，其標準由財政部擬訂，報請行政院核定之。」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或大陸地區營利事業，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、兩岸條例第25條等規定繳納之，乃以就源扣繳作為主要課稅手段，確保我國對此外國或大陸地區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（包含銷售貨物及提供勞務）所獲取之營業利潤。（第2項）前項營業行為同時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，如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等，得由稽徵機關核實計算及認定應歸屬於中華民國境內之營業利潤。……」第15點規定：「（第1項）非中華民國境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或由扣繳義務人於給付時依規定之扣繳率扣繳稅款。（第2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利事業，其有本法第8條第3款規定之勞務報酬……第9款規定之營業利潤……者，應由扣繳義務人於給付時按給付額依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除上開收入之相關成本、費用，重行計算所得額。稽徵機關可依據該外國營利事業提示之相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告，核實計算其所得額，並退還溢繳之扣繳稅款。……」第16點規定：「大陸地區人民、法人、團體或其他機構有依臺灣地區與大陸地區人民關係條例第25條規定之臺灣地區來源所得者，其認定原則準用本原則辦理。」其

中第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，與第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，與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，屬對納稅義務人有利之行政命令，自得為稅捐稽徵機關所援用。又瞭望公司既依行為時認定原則第10點第2項、第15點第2項後段、第16點規定，申請依相對貢獻度認定應歸屬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扣繳稅款之利益，自無就同一行為認定原則予以割裂適用，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理。上訴意旨主張認定原則性質僅係行政規則，自無法作為申請退稅之請求權基礎，則納稅義務人以依行為時認定原則第10點第2項、第15點第2項後段、第16點請求核認境內利潤貢獻度並退還扣繳稅款時，並非以該原則作為請求權基礎向稽徵機關主張權利；稽徵機關據以審查、作成判斷者，乃「實質援用」稅捐稽徵法第28條為請求權基礎云云，並非可採。

(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，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得利返還請求權，其規範目的在於稅捐稽徵機關徵收稅款，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項規定：「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。」「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。」110年12月17日修正施行之稅捐稽徵法第28條第1項、第5項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」「中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。」又關於課予義務訴訟事件，行政法院係針對「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日修正施行前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項及修正施行後同條第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，認定上訴人前與在臺灣地區無固定營業場所及營業代理人之瞭望公司簽訂經銷合約，約定由瞭望公司在大陸地區（中國）為上訴人之產品提供經銷及推廣服務；上訴人於99年1月至100年8月間給付瞭望公司服務報酬共412,639,374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、6月28日、8月18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82,527,874元及自動補報繳加計利息計467,705元。瞭望公司於102年11月13日具文主張，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，應歸屬臺灣地區之營業利潤，經與被上訴人協商結果，瞭望公司同意在臺灣地區之營業利潤貢獻程度以21.25%計算，被上訴人據以重行核定營利事業所得額及應扣繳稅額，於106年間退還系爭溢扣繳稅款予瞭望公司。瞭望公司於106年7月14日委託上訴人公司人員張志銘為代理人，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5,098,013元退還，經被上訴人以原處分否准，瞭望公司不服，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。瞭望公司為在臺灣地區無固定營業場所或

營業代理人之大陸地區營利事業，其取自上訴人之服務報酬，為其在臺灣地區經營工商、農林、礦冶等業之盈餘，屬臺灣地區來源所得，上訴人於給付時按給付額扣繳20％稅款，係依兩岸條例第25條及行為時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106年間退還系爭溢扣繳稅款予瞭望公司，係因瞭望公司在上訴人於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，應歸屬臺灣地區之營業利潤為21.25％，據以計算所得額及應扣繳稅款後，將超過部分予以退還之結果。惟瞭望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。

(五)就源扣繳係依給付總額之法定比率扣繳稅款，原無減除成本費用之問題，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（以上規定就大陸地區營利事業準用之）。換言之，在中華民國境內或臺灣地區無固定營業場所及營業代理人之外國或大陸地區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。而外國或大陸地區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，在中華民國境內或臺灣地區無固定營業場所及營業代理人之外國或大陸地區營利事業，就其所得稅法第8條第9款規定之營業利潤，依行為時認定原則第10點第2項及第15點第2項後段規定，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中華民國境內或臺灣地區之營業利潤，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，係參據瞭望公司在臺灣地區營業之各項合約、帳簿等文件資料，並與瞭望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21.25％。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，亦難認稽徵機關於扣繳義務人申請退還溢繳稅款前，係基於無法律上原因取得溢繳款項。上訴意旨主張上訴人給付瞭望公司之報酬，僅有屬於臺灣地區貢獻度部分，方具有「所得」性質，始得依扣繳率扣繳，若扣繳義務人係以「收入」進行扣繳，其稅基認定即有錯誤；本件縱未依行為時稅捐稽徵法第28條規定請求退還，亦應類推適用公法上不當得利或民法上不當得利之規定；原判決針對瞭望公司之行

銷推廣服務，先肯認上訴人給付時按給付總額扣繳並無違誤，復又肯認被上訴人核認利潤貢獻度為21.25%並退還溢繳稅款之行為，惟否認有公法上之不當得利，原判決顯有適用法令錯誤、理由不備、理由矛盾之違法云云，核係其一己主觀之見解，自無足採。

(六)綜上所述，原判決駁回上訴人在第一審之訴，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　7　月　17　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　吳　東　都

法官　林　玫　君

法官　蔡　如　琪

法官　王　俊　雄

法官　侯　志　融

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　112　年　7　月　17　日

書記官　蕭　君　卉