臺北高等行政法院判決

109年度訴字第1457號
110年9月23日辯論終結

原　　告　瀚宇彩晶股份有限公司

代　表　人　焦佑麒（董事長）

訴訟代理人　李益甄　律師
　　李威忠　律師
　　李友晟　律師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　宋秀玲（局長）住同上

訴訟代理人　張富傑
　　陳怡君
　　蔡佩陵

上列當事人間退還稅款事件，原告不服財政部中華民國109年10月5日台財法字第10913925500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

一、爭訟概要：

㈠緣訴外人瞭望商貿（上海）有限公司（下稱瞭望公司）係在臺灣地區無固定營業場所及營業代理人之大陸地區營利事業，原告於民國99年1月至100年4月間給付瞭望公司行銷推廣服務報酬共新臺幣（下同）358,823,749元，惟原告未按20%扣繳率扣繳稅款，嗣於100年5月27日以自動補報繳各類所得扣繳暨免扣繳憑單2份，給付總額303,273,749元、55,550,000元（合計358,823,749元），按20%扣繳率，分別扣

繳稅款60,654,749元【303,273,749×20％＝60,654,749元（無條件捨去）】、11,110,000元（55,550,000×20％＝11,110,000）及自動補報繳加計利息452,231元、15,474元；原告又於100年5月、6月及8月間分別給付瞭望公司行銷推廣服務報酬17,884,375元、17,912,500元及18,018,750元，另按20％扣繳率，扣繳稅款3,576,875元（17,884,375×20％＝3,576,875）、3,582,500元（17,912,500×20％＝3,572,500）、3,603,750元（18,018,750×20％＝3,603,750），並分別於100年5月27日、同年6月28日、同年8月18日辦理扣繳申報，上開給付行銷推廣服務報酬共412,639,374元（303,273,749元＋55,550,000元＋17,884,375元＋17,912,500元＋18,018,750元），扣繳稅款共82,527,874元（60,654,749元＋11,110,000元＋3,576,875元＋3,582,500元＋3,603,750元）及自動補報加計利息467,705元（452,231元＋15,474元）。

㈡瞭望公司於102年11月13日（被告收文日）具文，主張依行為時（下同）「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原告之服務報酬中，應歸屬臺灣地區之營業利潤，並退還溢扣繳稅款；經與被告協商結果，核認臺灣地區之營業利潤貢獻程度為21.25％。嗣被告以原告原申報之給付總額共412,639,374元，係由其帳上銷貨應收帳款中直接沖抵，依財政部68年4月16日台財稅第32380號函釋意旨，應按實際沖銷日之匯率折算新臺幣，乃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（給付總額411,513,939元於臺灣地區之營業利潤貢獻程度21.25％），並於106年間退還溢扣繳稅款65,038,532元（下稱系爭溢扣繳稅款）予瞭望公司。

㈢其後，瞭望公司復於106年7月14日委託訴外人張志銘為代理人，具文向被告申請：1.退還依稅捐稽徵法第48條之1規定溢扣繳稅款之自動補報利息368,679元。2.適用稅捐稽徵法

第28條第3項規定就退還之系爭溢扣繳稅款加計利息5,098,013元退還等，經被告以109年2月5日財北國稅信義綜所字第1090150946A號函（下稱原處分）復：1.准予退還自動補報利息368,679元；2.否准退還系爭溢扣繳稅款加計利息5,098,013元。瞭望公司不服，提起訴願，於訴願程序進行中，經原告以109年7月14日資稅字第20004472號函，檢具瞭望公司聲明書申請承受訴願，經財政部審認扣繳義務人為原處分所涉權利或利益之人，依訴願法第88條規定，准許原告承受訴願。嗣財政部為駁回訴願之決定後，原告仍然不服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.本件確有事實認定錯誤致適用法令錯誤之情事，被告應依稅捐稽徵法第28條第1項、第3項之規定退還系爭溢扣繳稅款之利息：

⑴依行為時（下同）所得稅法第24條第1項、第88條第1項第2款規定，扣繳義務人於扣繳時，係針對稅捐債務人之收入減除相關成本費用後之「所得」為扣繳，而非逕對「收入」扣繳。認定原則第15點第2項規定雖說明於無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業取得所得稅法第8條第9款之營業利潤時，扣繳義務人應按「給付額」依規定扣繳率扣繳之，然其前提係該給付額為「所得」之性質，亦即係屬外國營利事業取自中華民國來源之所得，此觀認定原則第15點第1項規定即可知悉。從而，原告給付瞭望公司之行銷推廣服務報酬，僅有屬於臺灣地區利潤貢獻度之部分屬於臺灣地區來源所得，而應依扣繳率進行扣繳，始符合就「所得」課稅而非「收入」課稅之規定。原告於給付瞭望公司行銷推廣服務報酬時，因將服務報酬總額按20%進行扣繳，而非依所得稅法第8條及認定原則第10點規定按境內利潤貢獻度劃分歸屬於臺灣地區之營業利潤，有事實認定錯誤之情事，依最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨，事實認

定錯誤亦屬適用法令錯誤，原告自得依稅捐稽徵法第28條第1項及第3項之規定，申請退還系爭溢扣繳稅款及所生利息。

⑵依認定原則第10點第1項、第3項前段及第15點、第15點之1規定可知，外國營利事業之營業行為同時在境內及境外進行者，僅針對歸屬於境內之營業利潤課稅，是瞭望公司向原告提供行銷推廣服務時，該行為之「課稅事實」即已完成，瞭望公司取得之服務報酬「自始」即有境內（即臺灣地區）、境外（即大陸地區）利潤貢獻度之認定問題。惟因欲區分境內、外之利潤貢獻度，涉及編纂移轉訂價報告與各項成本、費用資料之準備與查核問題，瞭望公司自行評估其何時得備妥資料申請貢獻度之認定，採取於取得收入「後」向稽徵機關申請認定之方式，稽徵機關不得以瞭望公司於取得收入時尚無稽徵機關核認之境內利潤貢獻度，即否認原告係以錯誤之境內利潤貢獻度扣繳之事實。據此，被告亦承認是否申請就歸屬境內之營業利潤認定貢獻度，並重行核算所得額予以扣繳，屬瞭望公司之權利，由是亦證營業行為之境內、外貢獻度於提供服務時即存在，即必先有權利之存在，始有行使之可能，此課稅事實於給付服務報酬當下即已發生，至於瞭望公司何時依稅捐稽徵法第28條第1項行使退稅請求權，與權利之成立與否無涉。詳言之，原告是否得劃分境內、外之貢獻度申請退還溢繳稅款及何時申請，此為原告「舉證」及「權利行使」之問題，而非本件無事實認定錯誤之問題。亦即，原告就本件境內貢獻度之舉證與被告之核認，係對於境內利潤貢獻度「多寡」之認定，而非原告得否行使權利「有無」之問題，瞭望公司「是否」及「何時」向稽徵機關申請認定境內利潤貢獻度，並據以重行計算所得額及退稅，當屬其之權利，縱其未申請認定境內利潤貢獻度，而有溢扣繳之情形發生，亦僅屬權利之未行使，不影響權利本身是否存在，被告以原告於扣繳時未申請利潤貢獻度為由，否認本件有事實認定錯誤之情事，顯然倒果為因，自不足採。

⑶納稅義務人依稅捐稽徵法第38條之規定對核課處分提起行政救濟或依同法第48條之1之規定自動補報繳所漏稅款時，均應加計利息。同理，原告依稅捐稽徵法第28條請求退稅時，亦應享有加計利息之權利，始符事平之理。因此，基於衡平原則之法理，被告自應依同條第3項規定退還系爭溢扣繳稅款所生之利息。

2.本件適用法令錯誤而溢扣繳稅款，屬公法上不當得利，原告自得類推適用民法不當得利之規定，請求返還系爭溢扣繳稅款之利息：

原告給付行銷推廣之服務報酬時，因於給付時尚無法依照成本費用計算所得額、營業利潤，遂以未扣除成本費用之收入全額進行扣繳，而有溢扣繳稅款之情事，此部分溢扣繳稅款自屬被告之不當得利。又稅捐稽徵法第28條係屬公法上不當得利之具體化規定，故縱認本件無稅捐稽徵法第28條規定之適用（假設語氣），因原告適用法令錯誤而有溢扣繳稅款之情事，原告自得類推適用民法不當得利之規定，請求溢扣繳稅款及所生利息之返還。就此部分，被告已核退系爭溢扣繳稅款，然對於本件爭執所在之利息，卻否准原告之請求，爰類推適用民法不當得利之規定，就系爭溢扣繳稅款所生之利息，備位請求被告予以返還。

㈡聲明：

1.先位聲明：

⑴訴願決定及原處分不利於原告部分均撤銷。

⑵被告應依原告（應為瞭望公司）106年7月14日之申請，作成退還系爭溢扣繳稅款加計之利息共計5,016,502元（原告於本件訴訟審理時將原申請之金額5,098,013元減縮為5,016,502元）之處分。

2.備位聲明：被告應給付原告5,016,502元。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.瞭望公司於臺灣地區無固定營業場所及營業代理人，則其取自原告之行銷推廣服務報酬即屬臺灣地區來源所得，依臺灣地區與大陸地區人民關係條例（下稱兩岸條例）第25條第1項、第4至6項、所得稅法第8條第9款、第73條第1項、第88條第1項第2款、第89條第1項第2款及第92條第2項暨行為時（下同）各類所得扣繳率標準第3條第1項第10款規定，應由原告於給付時，按給付額適用之扣繳率扣繳稅款及辦理扣繳申報。惟原告於給付時未依限辦理扣繳申報，嗣依所得稅法相關規定及稅捐稽徵法第48條之1規定，依所適用之扣繳率扣繳稅款及自動加計利息並自動補報扣繳憑單，並無適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤可言，於斯時自難認有溢扣繳稅款之情事，被告亦無不當得利可言。至被告退還瞭望公司稅款，並非因原核課處分稅額上之計算錯誤，而係依瞭望公司主張按認定原則第10點規定，並提示相關劃分境內（臺灣地區）、境外（大陸地區）提供服務之相關貢獻程度之證明文件，並經協談而重新計算所得額，再依適用之扣繳率，退還瞭望公司溢扣繳之稅額，尚非基於稅捐稽徵法第28條第1項規定而為，自無同條第3項規定加計利息之適用。

2.況且，瞭望公司在臺灣地區無固定營業場所或代理人，其取得所得稅法第8條第9款規定之營業利潤，遂由原告於給付時就源扣繳完稅。就原告於「給付時」按給付額依規定之扣繳率扣繳稅款，此乃依法應先履行之扣繳義務，嗣瞭望公司提示之相關帳簿資料予被告，申請重行計算所得額並退還溢扣繳之稅款。兩者先後次序有別，履行義務、行使權利之主體亦不同，不會因前者義務之履行（扣繳義務人扣繳稅款）而影響後者權利之行使（外國或大陸地區營利事業申請重行計算所得額）。原告雖主張瞭望公司取得服務報酬時，自始即有境內貢獻度認定問題，惟由原告先扣繳後，再由瞭望公司行使權利主張減除收入之成本費用等，乃制度之設計，與原

告主張有稅捐稽徵法第28條第1項規定所稱之適用法令錯誤無關。

3.原告是依據稅捐稽徵法第28條第3項規定提出申請，該項規定是有前2項規定之溢扣繳稅款，才會有加計利息退還之情形。又稅捐稽徵法第28條第1項是規定自繳納之日起5年內申請退還，而本件繳納稅款之時間為100年5月27日、6月24日、8月12日，然原告申請加計利息退款之時間則為106年7月14日，均已逾自繳納之日起5年之期限，是原告之請求並無理由。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠本件是否有稅捐稽徵法第28條第1項因事實認定錯誤致適用法令錯誤之情形？原告先位聲明依稅捐稽徵法第28條第1項、第3項規定申請退還系爭溢扣繳稅款之利息，有無理由？原告之請求是否已逾自繳納稅款之日起5年之期限？

㈡原告依據公法上不當得利法律關係，類推適用民法上不當得利之規定備位請求被告退還系爭溢扣繳稅款之利息5,016,502元，有無理由？

五、本院之判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，復有訴願決定（本院卷第27至37頁）、原處分（本院卷第39至41頁）、原告109年7月14日資稅字第20004472號承受訴願函（原處分卷第86頁）、瞭望公司聲明書（原處分卷第85頁）、瞭望公司106年7月14日申請書（原處分卷第78至77頁）、被告106年6月14日財北國稅信義綜所字第1060157740A號函（原處分卷第64頁）、原告100年5月27日、100年6月28日、100年8月18日自動補報繳各類所得扣繳暨免扣繳憑單、各類所得扣繳稅額繳款書、各類所得扣繳暨免扣繳憑單申報書（原處分卷第44頁至17頁）、退還溢扣繳稅款之國庫支票2紙開票資料（本院卷第359至361頁）在卷可稽，自堪信為真實。

㈡應適用之法令及說明：

1.稅捐稽徵法第28條第1至3項規定:「（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。（第2項）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。（第3項）前2項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」又稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第28條第1項所稱之適用法令錯誤，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。從而，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款（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106年12月份第2次庭長法官聯席會議修正決議意旨）。另審諸稅捐稽徵法第28條第1項與第2項規定，二者就溢繳稅款發生之原因雖然有異（前者肇因於納稅義務人；後者肇因於稅捐機關），惟以「適用法令錯誤」致溢繳稅款作為退稅事由則無不同，參照決議意旨，同條第1項之「適用法令錯誤」，理當與第2項為相同解釋，而認其法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形，合先敘明。

2.所得稅法第3條第1項、第3項規定：「（第1項）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。……（第3項）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7條第4項、第5

項規定：「（第4項）本法稱納稅義務人，係指依本法規定，應申報或繳納所得稅之人。（第5項）本法稱扣繳義務人，係指依本法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人。」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。」

3. 兩岸條例第25條第1項、第4項、第5項、第6項規定：「（第1項）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。……（第4項）……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；……（第5項）前2項之扣繳事項，適用所得稅法之相關規定。（第6項）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。」又各類所得扣繳率標準第1條規定：「本標準依所得稅法（以下簡稱本法）第3條之2第4項、第3條之4第3項、第88條第3項及臺灣地區與大陸地區人民關係條例（以下簡稱本條例）第25條第6項規定訂定之。」第3條第1項第10款、第2項規定：「（第1項）納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，按下列規定扣繳：……十、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，有

前9款所列各類所得以外之所得，按給付額扣取百分之20。（第2項）本條例第25條第4項規定於一課稅年度內在臺灣地區居留、停留合計未滿183天之大陸地區人民與同條第3項及第4項規定在臺灣地區無固定營業場所之大陸地區法人、團體或其他機構，取得屬前項第2款至第12款之臺灣地區來源所得，適用前項各該款規定扣繳。」

4.認定原則第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點第2項規定：「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。」此乃財政部為協助下級機關或屬官於執行所得稅法第8條中華民國來源所得時之事實認定而訂頒之解釋性規定，且屬對納稅義務人有利之解釋令，得自該函令發布生效日起適用。

5.依上開規定可知，我國營利事業所得稅原則上係採屬人主義，對於總機構設於我國境內之營利事業，應就其境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。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，亦即例外採屬地主義。又對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，即便採「來源地國課稅原則」（相對於「居住地國課稅原則」），在稽徵實務上難期待其依法為結算申報，是我國所得稅法或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。而此項扣繳義務，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（司法院釋字第317、673號解釋參照）。再者，此就源扣繳制度，即由扣繳義務人依給付額之法定扣繳率或扣繳辦法，於給付時代為扣取及申報繳納所得稅，所扣繳稅額即屬終局稅額，有別於依同法第71條規定自行結算申報繳納稅捐之其他營利事業，係以其課稅年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額（所得稅法第24條第1項），依同法第5條第5項規定之稅率自行申報繳納。而此應由扣繳義務人自行確定納稅基準與應納稅額，向管轄之稅捐稽徵機關申報繳納之稅捐，除非逾期未申報或申報不實者，須由稅捐稽徵機關作成核定處分或補稅處分外，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（最高行政法院102年度判字第522號判決參照）。申言之，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，或就外國或大陸地區營利事業取得之中華民國或臺灣地區來源所得，計算或認定應歸屬中華民國境內比例之問題，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，且其計算並無錯誤，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項後段規定外國營利事業或第16點規定大陸地區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，核係在衡平外國或大陸地區營利事業適用就源扣繳制度與實質課稅原則間之差異性，惟此乃財政部政策上之考量，自非有上開規定之情事，即屬稅捐稽徵法第28條第1項、第2項因事實認定錯誤致適用法令錯誤之情形。

㈢本件並無稅捐稽徵法第28條第1項因事實認定錯誤致適用法令錯誤之情形：

1.經查，原告前於99年1月1日、100年1月1日分別與在臺灣地區無固定營業場所及營業代理人之大陸地區法人瞭望公司簽訂行銷推廣服務合約，分別約定自99年1月1日起至99年12月31日止、自100年1月1日起至100年12月31日止，由瞭望公司為原告公司提供經銷並推廣產品服務，而原告給付瞭望公司服務報酬、辦理扣繳稅款及自動補報繳加計利息之日期與數額，則如爭訟概要欄所述，並有該行銷推廣服務合約（原處分卷第58至52頁）、原告100年5月27日、100年6月28日、100年8月18自動補報繳各類所得扣繳暨免扣繳憑單、各類所得扣繳稅額繳款書及各類所得扣繳暨免扣繳申報書（原處分卷第44至17頁）附卷可稽。又瞭望公司於102年11月13日（被告收文日）依認定原則第10點、第16點規定，申請按相對貢獻度，認定其取自原告之服務報酬，應歸屬臺灣地區之營業利潤，經與被告協商結果，瞭望公司同意其臺灣地區營業利潤貢獻程度以21.25%計算，被告所屬信義分局遂據以重行核定營利事業所得額及應扣繳稅額，並於106年間退還系爭溢扣繳稅款予瞭望公司等節，亦有勤業眾信聯合會計師事務所102年11月8日勤眾稅務字第10211057號函（下稱102年

函，原處分卷第60至59頁）、臺北國稅局審查案件說明書（原處分卷第61頁）、被告所屬信義分局106年6月14日財北國稅信義綜所字第1060157740A號函（原處分卷第64頁）、綜合所得稅各類所得資料更正註銷通知書（原處分卷第63頁）、申請退還溢繳稅款金額彙總表（原處分卷第62頁）在卷足憑。其後，瞭望公司於106年7月14日委託原告公司人員張志銘為代理人，援引稅捐稽徵法第28條第1項、第3項規定，申請退還就系爭溢扣繳稅款加計之利息5,098,013元，經被告以原處分否准，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原告，由原告依訴願法第88條規定申經財政部准許承受訴願等情，則有原告以代理人名義提出之106年7月14日申請書（原處分卷第78至77頁）、原處分（本院卷第39至41頁）、瞭望公司聲明書（原處分卷第85頁）、原告109年7月14日資稅字第20004472號承受訴願函（原處分卷第86頁）存卷可佐。

2.次查，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」；則依稅捐稽徵法第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（最高行政法院109年度上字第1096號判決參照）。而如前所述，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。而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，其取自原告之上述服務報酬，為其於臺灣地區經營工商、農林、礦冶等業之盈餘，屬兩岸條例第25條第1項所定臺灣地區來源所得，原告於給付時按給付額扣繳20％稅款，係依行為時同條

例第25條第4項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。至被告於106年間退還系爭溢扣繳稅款予瞭望公司，係因瞭望公司在原告於100年間辦理扣繳稅款完畢後，以102年函依認定原則第10點第2項規定提出申請，經被告核認該公司取自原告之服務報酬中，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。惟瞭望公司提出上開申請，及被告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，在原告於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，認為原告在扣繳稅款當時，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。原告主張其就給付瞭望公司之服務報酬中，非屬臺灣地區營業利潤貢獻度部分亦辦理扣繳，於扣繳當時即因認定事實錯誤，以致自行適用法令錯誤，而生稅捐稽徵法第28條第1項之退稅請求權云云，乃以其扣繳稅款後始發生之事實，作為自行適用法令錯誤之判斷基礎，依上說明，委無足取。再者，瞭望公司對被告既不得依稅捐稽徵法第28條第1項規定，請求被告退還系爭溢扣繳稅款，則瞭望公司自無從依稅捐稽徵法第28條第3項規定請求被告退還系爭溢扣繳稅款所生之利息，更無何基於該規定所生之退還利息請求權可資讓與原告，則原告以瞭望公司上開利息債權受讓人之身分，訴請被告就系爭溢扣繳稅款，依稅捐稽徵法第28條第3項規定加計利息退還，並非有據，不應准許。

㈣本件被告亦無公法上不當得利之情事：

原告雖主張：原告給付行銷推廣之服務報酬時，因於給付時尚無法依照成本費用計算所得額、營業利潤，遂以未扣除成本費用之收入全額進行扣繳，而有溢扣繳稅款之情事，此部分溢扣繳稅款屬被告之不當得利，原告自得依公法上不當得利之規定，請求返還等語。惟依前述，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；認定原則第10點第2項及第15點第2項後段，雖規定納稅義務人得向稽徵機關申請按貢獻度認定應歸屬中華民國境內之營業利潤，或減除成本、費用，重行計算所得額，然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，在稽徵機關就應歸屬中華民國境內之營業利潤數額為何，或減除成本、費用後之所得額為若干，予以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。特殊公法上不當得利之返還請求權，如98年1月21日修正公布之稅捐稽徵法第28條、第38條第2項及行政程序法第127條等，法律已明定應計付利息或準用民法相關規定；惟一般公法上不當得利，則無此規定，蓋因公法上已有『信賴保護原則』、『誠實信用原則』及『衡平原則』等足資應付，且因國家公法上之收入，原則上係用於公益，而非獲利，與私法上收益性質不同，故一般公法上不當得利事件，國家並未受有何利息利益，故無類推適用民法第182條第2項有關返還不當得利時應附加利息規定之必要與實益。易言之，公法上之返還義務，如法律或其明確授權訂定之命令未有加計利息之規定或準用相關加計利息規定之明文，並不當然加計利息。」（最高行政法院106年度判字第388號判決參照）是以，有關稽徵機關就外國或大陸地區營利事業依認定原則第10點第2項或第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，退還超過部分稅款之情形，既無法律或其授權訂定之命令，設有應自稅款繳納日起或於稽徵機關審核期間，加計利息之規定或準用相關加計利息規定之明文，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。原告於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，被告予以受理，並不構成公法上之不當

得利；被告嗣雖因瞭望公司依認定原則第10點第2項規定所為申請，核定上開服務報酬中應歸屬臺灣地區之營業利潤，並退還系爭溢扣繳稅款，惟既無法令賦與原告得請求被告就此項退稅應加計利息退還之權利，則原告主張其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之規定，請求被告加計利息返還等語，要無可採。

六、綜上所述，瞭望公司於106年7月14日依稅捐稽徵法第28條第1項、第3項規定，申請就系爭溢扣繳稅款加計利息退還，與前揭條文所定要件不符，不應准許，被告以原處分否准瞭望公司上開申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告以其自瞭望公司受讓系爭溢扣繳稅款之應退利息債權為由，承受訴願並提起本件訴訟，先位聲明依稅捐稽徵法第28條第1項、第3項規定，請求撤銷訴願決定及原處分不利於原告部分，被告應依瞭望公司106年7月14日之申請，作成退還系爭溢扣繳稅款之利息共計5,016,502元之處分；備位聲明依公法上不當得利請求權，請求被告給付原告5,016,502元，均無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法暨原告就系爭溢扣繳稅款所生利息之請求是否已逾5年期限之爭點，經核對判決結果不生影響，爰不分別斟酌論述，附此敘明。

八、據上論結，本件原告之訴為無理由，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　　10　　月　　28　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　林麗真

法　官　林秀圓

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　　11　　月　　8　　日

書記官　張正清