# 臺北高等行政法院判決

109年度訴字第1458號
111年2月17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（兼送達代收人）
被　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　宋秀玲（局長）
訴訟代理人　郭建宏
　　張富傑
　　陳怡君

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10913926280號（案號：第10900245號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

㈠原告於民國99年1月至100年4月間給付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）4億6,907萬6,561元，當時原告未依規定於給付時扣繳稅款，而是於100年5月27日自動補報繳各類所得扣繳暨免扣繳憑單（下稱扣繳憑單）2份，給付總額3億6,977萬1,249元、9,930萬5,312元，按20%扣繳率，扣繳稅款7,395萬4,249元、1,986萬1,062元及自動補報加計利息52萬7,023元、3萬9,349元。又原告於100年5月及6月間分別給付H公司服務報酬3,219萬1,875元、9,672萬7,500元，按2

0%扣繳率，扣繳稅款643萬8,375元、1,934萬5,500元，並分別於100年5月27日、同年7月8日辦理扣繳申報。

㈡原告於100年9月20日主張依行為時稅捐稽徵法第28條規定，申請加計利息退還溢扣繳稅款，然於102年11月12日撤回申請。之後H公司於103年1月28日依行為時所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則（下稱系爭認定原則）第10點規定，申請按相對貢獻度認定其取自原告的服務報酬中，應歸屬中華民國境內的營業利潤，並退還溢扣繳稅款。經與被告協商結果，H公司同意其境內營業利潤貢獻程度以22%計算。被告所屬信義分局以原告原申報的服務報酬總額共5億9,799萬5,936元（3億6,977萬1,249元＋9,930萬5,312元＋3,219萬1,875元＋9,672萬7,500元），核定營利事業所得額為1億3,155萬9,106元（5億9,799萬5,936元×22%），並以105年10月4日財北國稅信義綜所字第1050161809A號函准予退還溢扣繳稅款9,328萬7,366元給H公司。

㈢H公司於106年7月14日向被告申請退還依行為時稅捐稽徵法第48條之1規定溢扣繳稅款的自動補報利息44萬1,770元，以及依行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定，就退還的溢扣繳稅款加計利息665萬5,284元。被告所屬信義分局以109年2月5日財北國稅信義綜所字第1090150946C號函，准許退還自動補報利息44萬1,770元，否准退還扣繳稅款加計利息665萬5,284元（下稱原處分）。H公司對原處分否准部分不服，提起訴願，並於訴願程序中，將有關99年1月至100年6月扣繳稅款加計利息的權利讓與原告，由原告承受訴願，且經財政部准許。經財政部109年10月5日台財法字第10913926280號（案號：第10900245號）訴願決定駁回（下稱訴願決定）後，原告提起本件訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠原告未依H公司營業利潤的境內利潤貢獻度，而是依給付總額進行扣繳，屬事實認定錯誤，原告依行為時稅捐稽徵法第

28條第1項規定申請退還稅款時，被告應依同條第3項規定加計利息一併退還：

1.原告於100年間給付H公司服務報酬是以給付總額（即境內利潤貢獻度100%）20%為扣繳，這是因為當時尚未確定H公司的境內利潤貢獻度，為避免遺漏，不得不以給付總額扣繳。事後經稽徵機關確定H公司營業行為的境內利潤貢獻度為22%，可證原告於扣繳時未依行為時系爭認定原則第10點規定按境內利潤貢獻度劃分歸屬於境內的營業利潤，屬事實認定錯誤。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，原告得依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還溢繳稅款，並依同條第3項規定，申請加計利息一併退還。

2.依行為時系爭認定原則第10點第1項及第3項前段、第15點及第15點之1規定，外國營利事業雖得於取得收入「前」或「後」申請認定境內利潤貢獻度，惟於境外公司取得收入「後」始申請認定境內利潤貢獻度的情形，因扣繳義務人於給付時，無法確認稽徵機關事後認定境外公司於境內利潤貢獻度的比率，勢必以錯誤的境內利潤貢獻度計算後為扣繳。倘扣繳義務人自行估算境外公司於境內的利潤貢獻度低於稽徵機關事後核算者，扣繳義務人尚須承擔漏未扣繳或短扣的處罰，為穩健起見，扣繳義務人會以給付境外公司的「給付總額」為基礎進行扣繳，之後再由境外公司向稽徵機關申請認定境內利潤貢獻度，重行計算所得額後據以退稅。此課稅事實認定錯誤的發生，乃制度的必然。

3.原告為避免給付服務報酬時，遭被告認定漏扣繳或短扣繳，乃以給付總額履行扣繳義務，而非依據H公司以境內利潤貢獻度計算的所得額為基礎進行扣繳；待H公司向被告申請認定境內利潤貢獻度後，始能正確計算H公司在我國的所得額，從而確定原告依法應扣繳稅款的金額，此已連帶影響原告給付時應扣繳稅款的正確性。被告稱不影響原告扣繳稅款義務的認定等等，顯有違誤。又所得人的退稅請求權於扣繳

義務人給付服務報酬時即已發生，其提示相關資料係為使稽徵機關對境內貢獻度或成本、費用予以確認。換言之，相關證明文件的提示僅是審認境內貢獻度及成本、費用的佐證資料，為課稅事實認定的問題，而非經被告審認並核准後始生退稅請求權或利息請求權。被告主張：原告的扣繳行為與H公司申請依利潤貢獻度認定所得額次序有別，兩者互不影響等等，應有違誤。

4.總機構在我國境外且在我國無固定營業場所的營利事業，其營業行為同時在境內及境外進行者，僅應就屬於我國境內的營業利潤課稅。扣繳義務人於給付時所負的扣繳義務，依所得稅法第24條第1項、行為時第88條第1項第2款規定，是針對所得人減除成本、費用後的「所得」，而非針對收入的毛額進行扣繳。本件的課稅事實於H公司完成對原告的行銷推廣服務時即已完成，H公司自原告取得的服務報酬於課稅事實完成後，自始即有境內、境外的貢獻度認定問題。原告按給付總額扣繳，自始即屬課稅事實認定錯誤。換言之，H公司的課稅事實於H公司完成行銷推廣服務時即已確定，後續H公司依系爭認定原則第15點第2項規定提供帳簿、文據等資料申請退稅，僅是就原告按給付總額進行扣繳時所生溢繳稅款請求退還，何時行使退稅權利，均不改變境內外貢獻度的認定及行銷推廣服務已提供、原告事實認定錯誤等情。原告依服務報酬總額進行扣繳，而未區分境內外貢獻度，有事實認定錯誤的情形，除依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退稅外，亦得依同條第3項申請退還所生利息。

5.最高行政法院101年度判字第24號判決表示系爭認定原則為行政規則，而非法規命令，無法作為申請退稅的請求權基礎。因系爭認定原則非屬請求權基礎，故H公司於申請時雖未明示依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退稅，然實質上就是依該條項規定申請退稅，稽徵機關據以准予退還溢繳稅款，已實質援引行為時稅捐稽徵法第28條為請求權依據。原告自得依該條第3項規定申請加計利息一併退還。被

告稱：原告是依系爭認定原則申請退還溢扣繳稅款及所生利息等等，並不正確。

6.依改制前行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議意旨，納稅義務人依稅捐稽徵法第38條規定對核課處分提起行政救濟或依同法第48條之1規定自動補報繳所漏稅款時，均應加計利息，同理，原告依行為時稅捐稽徵法第28條請求退稅亦應享有加計利息的權利。據此，原告給付H公司服務報酬時並未扣繳，之後依行為時稅捐稽徵法第48條之1規定報繳扣繳稅款時，是加計利息自動補報繳，參酌上開決議意旨，基於衡平原則，原告於申請退稅時，被告自應加計利息返還原告溢繳的稅款，而非割裂適用法律規定，拒絕返還溢繳稅款的利息。況相較於直接以「所得額」為扣繳基礎，扣繳義務人以「給付總額」扣繳稅款後再申請退稅，國庫確實享有相當於利息的不當得利。扣繳義務人於事後檢附證據計算利潤貢獻度時，如經准予退稅，自應一併退還利息，始符事理。對於依境內貢獻度計算應歸屬的營業利潤及得減除的成本、費用，尚須經被告審認，倘不准加計利息退還溢繳稅款，則被告審查時程越久，原告不能自由運用資金所生相當於利息的損害即隨之擴大，此不利益不應由納稅義務人承擔，而應由稽徵機關予以適當填補，故被告應依行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定退還溢繳稅款所生的利息。

7.H公司於106年7月14日向被告申請加計利息退還溢扣繳稅款，這是H公司於103年1月28日申請退還溢扣繳稅款的延伸，實為同一申請案。因H公司於103年間依行為時稅捐稽徵法第28條申請退還溢扣繳稅款，於被告准予退還時，本應依行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定，就溢繳稅款加計利息退還，然被告未併同為之，於該時H公司始知被告未一併退還溢扣繳稅款的利息，方於106年7月14日再行主張應退還溢扣繳稅款所生的利息。據此，本件為103年申請案的延伸，屬同一申請案，申請時點仍應以103年1月28日為準，無罹於行為時稅捐稽徵法第28條規定的5年時效。

㈡縱認本件非以行為時稅捐稽徵法第28條規定為依據，原告亦得以公法上不當得利為請求依據；又公法上不當得利未有加計利息的規範，屬立法疏漏，應類推適用民法或行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定，加計利息一併退還，因而為備位之聲明：

1.原告給付H公司服務報酬時，因尚無法依照成本費用計算所得額、營業利潤，故以未扣除成本、費用的收入全額進行扣繳，而有溢扣繳稅款情事，此部分溢扣繳稅款屬被告的不當得利，原告自得依公法上不當得利規定，請求返還。縱認本件無行為時稅捐稽徵法第28條規定的適用，因原告適用法令錯誤而有溢繳稅款情事，原告自得依公法上不當得利規定，請求返還溢繳稅款，並類推適用民法不當得利規定，就溢繳稅款所生的利息，請求被告返還。

2.依行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定可知，立法者認為溢扣繳稅款的情形，稽徵機關應加計利息退還，縱認本件請求權基礎為行為時系爭認定原則第10點第2項、第15點第2項及第16點規定，而非行為時稅捐稽徵法第28條規定，然外國營利事業依系爭認定原則申請退稅，就該溢扣繳稅款，因國家受有取得金錢使用的利息利益，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。目前就一般公法上不當得利，未規定應加計利息返還債權人，實屬立法疏漏，應類推適用性質相似的規定，為漏洞填補，故應類推適用民法或行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定，加計利息一併退還。

㈢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106年7月14日的申請，作成退還溢扣繳稅款之加計利息共計645萬3,188元的行政處分。

2.備位聲明：被告應給付原告645萬3,188元。

三、被告答辯及聲明：

㈠原告依行為時稅捐稽徵法第28條第1項、第3項規定及公法上不當得利請求權，申請退還溢扣繳稅款的利息，均無理由：

1.H公司於境內無固定營業場所及營業代理人，取自原告的服務報酬屬中華民國來源所得，依所得稅法第3條第3項、第8條第11款、第73條第1項、行為時第88條第1項第2款、第89條第1項第2款、第92條第2項及行為時各類所得扣繳率標準第3條第1項第10款規定，應由原告為扣繳義務人於給付時，按適用的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，之後始依行為時所得稅法相關規定及稅捐稽徵法第48條之1規定，依所適用的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的錯誤可言，難認有溢繳稅款情事，且被告非無法律上受領原因，無公法上不當得利可言。

2.依系爭認定原則第15點訂定說明，營業利潤有相對的成本費用，可核實減除後計算所得額課稅，惟扣繳義務人於給付時，尚無義務查證其成本費用。又依行為時各類所得扣繳率標準第3條規定，扣繳義務人於給付時按「給付額」扣取稅款，故原告給付H公司營業利潤時，逕以給付總額扣繳稅款，於法無違。之後H公司以行為時系爭認定原則第10點及第15點規定申請退稅，尚非適用行為時稅捐稽徵法第28條規定，原告顯有誤解。

3.稅捐稽徵法第38條第2項規定旨在填補納稅義務人因行政救濟程序而延緩退還稅款所生的損失；行為時稅捐稽徵法第48條之1規定旨在鼓勵有逃漏稅捐情事的納稅義務人能於調查前自動向稽徵機關補繳所漏稅捐，並予免罰以達激勵自新目的。惟本件是原告就給付額就源扣繳後，H公司始另行提示相關帳簿文據，又H公司提示相關帳簿文據尚無法明確劃分境內外的貢獻程度，經多次補正資料皆難以核認屬境內的營業利潤，終經協商始認定營業利潤貢獻程度為22%。本質上，H公司提示相關帳簿文據不明確致被告延緩退稅的情

形，與稅捐稽徵法第38條及行為時稅捐稽徵法第48條之1規定情形有別。

4.就源扣繳制度原無收入減除成本、費用，以淨所得為稅基的設計，而是依給付總額的法定比率扣繳稅款。若扣繳義務人的扣繳，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的適用。又系爭認定原則第15點第2項規定，有待扣繳稅義務人於給付時按「給付額」扣繳稅款，稽徵機關始能依外國營利事業的申請，按該營利事業提示的資料重行計算所得額，並退還溢繳的扣繳稅額。換言之，原告以扣繳義務人身分履行扣繳義務後，所得人H公司始得申請依境內貢獻度重新計算所得額。如H公司不申請依境內貢獻度計算所得額，扣繳義務人於給付時按給付額扣繳稅款，H公司應繳納稅捐即以就源扣繳完稅，無後續再重新計算所得額並退還溢繳稅款情事。稅捐稽徵法第28條所稱適用法令錯誤或計算錯誤，不該因所得人行使權利與否而有不同的結果。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、前開事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，且有原告100年5月27日、7月8日扣繳憑單申報書、扣繳憑單、各類所得扣繳稅額繳款書（原處分卷第17-41頁）、原告100年9月20日申請書及102年11月12日申請撤件函文（原處分卷第42-47頁）、H公司103年1月28日申請書、105年5月9日說明書（原處分卷第62-65頁）、被告信義分局105年10月4日財北國稅信義綜所字第1050161809A號函（原處分卷第68頁）、H公司106年7月14日申請書（原處分卷第81-82頁）、原處分（本院卷第39-41頁）、H公司109年7月14日聲明書（本院卷第147頁）、原告109年7月14日承受訴願申請書（本院卷第143頁）及訴願決定（本院卷第27-37頁）等在卷可證，足以認定為真實。

五、本件爭點：

㈠原告先位聲明依行為時稅捐稽徵法第28條第1項、第3項規定申請作成退還溢扣繳稅款之利息的處分，是否有理由？是否已逾請求時效？

㈡如先位聲明無理由，原告備位聲明依公法上不當得利請求權，類推適用民法不當得利規定，請求退還溢扣繳稅款的利息，是否有理由？

六、本院的判斷：

㈠應適用的法令及說明：

1.行為時稅捐稽徵法第28條第1項及第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1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」是納稅義務人依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還溢繳稅款，應自繳納稅款之日起算5年內提出，逾期申請者，即不得准許退稅；同條第3項規定應加計的利息，既以納稅義務人得依第1項規定申請退還，或稽徵機關應依第2項規定查明退還的溢繳稅款，為計算基礎，則在納稅義務人未於繳納稅款後5年內依第1項規定申請退稅的情形，其就稅款本金的退還申請權既已逾期而消滅，自無從請求依同條第3項規定加計利息。

2.上開行為時稅捐稽徵法第28條規定於110年12月17日修正公布內容為：「（第1項）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。……（第4項）第1項規定溢繳之稅款，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，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。（第5項）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……。」依修正後第28條第5項前段規定，僅限於修正施行前因納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤致溢繳稅款，且未逾5年的申請退還期間者，始應適用修正後規定延長其申請退還期間至10年；如於修正施行前即已逾5年的申請退還期間，仍應適用修正施行前的規定，不得再行申請。

3.所得稅法第3條第3項規定：「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項及第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73條第1項規定：「……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88條第1項第2款後段、第3項規定：「（第1項）納稅義務人有下列各類所得者，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，並依第92條規定繳納之：……二、……事業……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。……（第3項）前2項各類所得之扣繳率及扣繳辦法，由財政部擬訂，報請行政院核定。」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。」依所得稅法第88條第3項規定授權訂定的行為時各類所得扣繳率標準第3條第1項第10款規定：「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20%。」是所得稅法對於在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人的外國營利事業，有該法第8條所定中華民國來源所得者，採就源扣繳的制度，即由扣繳義務人依給付額的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，而有別於依同法第71條規定自行辦理結算申報、繳納稅捐的其他營利事業，是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項規定的營利事業所得稅稅率自行申報繳納。此種應由扣繳義務人自行確定納稅基準與應納稅額，向管轄的稅捐稽徵機關申報繳納的稅捐，除非逾期未申報或申報不實，須由稅捐稽徵機關作成核定處分或補稅處分外，應於其申報繳納稅款完畢時，申報扣繳的稅額即告確定。換言之，就源扣繳是依給付總額的法定比率扣繳稅款，原無減除成本費用，或就外國營利事業取得中華民國來源所得，計算或認定應歸屬中華民國境內比例的問題。

4. 憲法第19條規定，人民有依法律納稅的義務，係指國家課予人民繳納稅捐的義務或給予人民減免稅捐的優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定（司法院釋字第607號、第635號、第674號、第685號、第693號、第779號及第798號解釋參照）。又司法院釋字第673號

解釋理由書：「所得稅法設有就源扣繳制度，責成特定人為扣繳義務人，就納稅義務人之所得，於給付時依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，在法定期限內，向國庫繳清，並開具扣繳憑單彙報該管稽徵機關，及填具扣繳憑單發給納稅義務人（所得稅法第7條第5項、第88條、第89條第1項、第92條規定參照）。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（本院釋字第317號解釋參照）。……扣繳為稽徵機關掌握稅收、課稅資料及達成租稅公平重要手段，扣繳義務人如未扣繳或扣繳不實，或未按實申報扣繳憑單，不僅使稅源無法掌握，影響國家資金調度，亦造成所得人易於逃漏稅。尤以所得人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或營業代理人之國外營利事業，係以就源扣繳作為主要課稅手段，倘扣繳義務人未依規定辦理扣繳稅款，可能導致逃漏稅之結果，損及國家稅收。」

5.行為時系爭認定原則第10點第1項及第2項規定：「（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。」上開第10點第2項規定外國營利事業可提供明確劃分境內、外相對貢獻程度的證明文件，由稽徵機關核實計算及認定應歸屬中華民國境內的營業利潤，以及第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的帳簿、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，與所得稅法採取就源扣繳制度的精神未盡相合，且以行政命令規範涉及課稅基礎的事項，亦有違反租稅法律原則之虞，惟其規範目的既在減緩外國營利事業因適用就源扣繳制度，無減除成本費用，或就外國營利事業取得中華民國來源所得，計算或認定應歸屬中華民國境內比例的問題，衍生與量能課稅原則間的衝突，且屬有利於納稅義務人的規範，上述規定仍得為本院裁判所適用。又依上開第10點第2項及第15點第2項後段規定，均以該外國營利事業提示相關資料，主動提出申請，並經稽徵機關認定歸屬或核實計算為要件。

㈡原告先位聲明依行為時稅捐稽徵法第28條第1項及第3項規定申請作成退還溢扣繳稅款之利息的處分，為無理由：

1.原告於100年5月27日及7月8日就其給付H公司的服務報酬，依法定扣繳率辦理扣繳稅款。H公司自原告扣繳稅款日起5年內，未曾引據行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退還原告扣繳的稅款，直至106年7月14日始主張依行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定，申請退還溢扣繳稅款的利息665萬5,284元。然H公司本於行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定的退稅申請權，已逾法定期間而消滅，自無依同條第3項規定就溢扣繳稅款申請加計利息退還的權利，依110年12月17日修正後的同條第5項規定，亦屬已逾法定期間而不得申請。被告以原處分否准H公司106年7月14日的申請，並無違誤。H公司既不得依行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定，請求被告就溢扣繳稅款加計利息退還，自無何基於該規定所生

的退還利息請求權，可資讓與原告，則原告以H公司上開利息債權受讓人的身分，訴請被告就溢扣繳稅款加計利息退還，即屬無據。

2.原告雖主張：H公司已於103年1月28日依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還溢扣繳稅款，因原告將給付H公司的服務報酬中非屬境內營業利潤貢獻度部分亦辦理扣繳，為認定事實錯誤致使適用法令錯誤，被告應依同條第3項規定加計利息退還，卻漏未為之，H公司始再於106年7月14日提出退還利息的申請，與103年1月28日的申請為同一申請案，並無逾期問題等等。然而，H公司於103年1月28日申請退還溢扣繳稅款時，其申請書載明因取自原告給付的服務報酬，性質上屬於所得稅法第8條第9款所稱的營業利潤，故依行為時系爭認定原則第10點規定，申請依相對貢獻度認定應歸屬中華民國境內的營業利潤等等（原處分卷第62-64頁），並無敘及原告前於100年間扣繳稅款，有何自行適用法令或計算錯誤情事，依行為時稅捐稽徵法第28條第1項申請退稅等內容，自無從認定H公司於103年1月28日是依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退稅。原告雖再主張：H公司於103年1月28日提出申請時，雖未明白表示是依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定請求，然已實質援用該條項規定為請求依據等等。惟行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定以納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤為要件，而行為時系爭認定原則第10點規定是為減緩就源扣繳制度所生與量能課稅原則間的衝突而訂定，不以納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤為要件，兩者迥然不同。H公司103年1月28日的申請書既載明是依行為時系爭認定原則第10點規定為請求，而無敘及行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定，亦未表示原告100年間扣繳稅款有何自行適用法令或計算錯誤情事，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。

3.國家的租稅債權是於稅捐構成要件事實發生時成立，不論是納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分的情形，其認定事實及適用法令的基礎時點，原則上均為稅捐要件合致時，即所謂「行為時」。依此，依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定請求退稅，就納稅義務人有無自行適用法令錯誤或計算錯誤的判斷，原則上應以行為時的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）。行為時稅捐稽徵法第28條第1項所定「自行適用法令錯誤」，包括因事實認定錯誤所致適用法令錯誤的情形（另參酌最高行政法院前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）；而所謂事實認定錯誤，依上述判斷基準時點的說明，應指納稅義務人自行報繳稅款時，對已存在的重要事實，有漏未查明或予以曲解、漠視的情形。H公司為在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人的國外營利事業，其取自原告的服務報酬，為其於中華民國境內經營工商的盈餘，屬所得稅法第8條第9款所定中華民國來源所得。原告依行為時所得稅法第88條及各類所得扣繳率標準規定，於給付服務報酬時按給付額扣繳20%稅款，適法有據，並無任何自行適用法令錯誤或計算錯誤情事。被告於106年間退還溢扣繳稅款給H公司，純粹是因H公司在原告於100年間辦理扣繳稅款完畢後，於103年1月28日依行為時系爭認定原則第10點第2項規定提出申請，經被告核認H公司取自原告的服務報酬中，應歸屬中華民國境內的營業利潤為22%，據以計算所得額及應扣繳稅款後，依職權將原告溢扣繳部分予以退還的結果，不是認為原告於100年間辦理扣繳稅款有何適用法令錯誤或計算錯誤情事。況原告於100年間辦理扣繳稅款時，尚無H公司申請被告審認其境內、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，自不得以該等發生在後的事實，認為原告於扣繳稅款當時，有何對已經存在的重要事實予以忽視、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的要件，並不相符。

4.原告援引改制前行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議，主張：納稅義務人依稅捐稽徵法第38條規定對核課處分提起行政救濟結果應退還稅款時，稽徵機關應加計利息退還；納稅義務人依同法第48條之1規定自動補報繳所漏稅款時，亦應加計利息，則基於衡平原則，被告應依稅捐稽徵法第28條第3項規定退還加計利息等等。然改制前行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議：「按稅捐稽徵法第28條關於納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內申請退還，逾期不得再行申請之規定，其性質為公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，至請求返還之範圍如何，該法未設明文，應屬法律漏洞，而須於裁判時加以補充。查依稅捐稽徵法第38條第2項、第3項、第48條之1第2項及參酌民法第182條第2項規定之同一法理，稅捐稽徵機關因適用法令錯誤或因計算錯誤而命納稅義務人溢繳之稅款，應自納稅義務人繳納溢繳稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之1年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還。至稅捐稽徵法第28條雖無加計利息退還之規定，並不能解釋為該法條就納稅義務人申請退還之溢繳稅款，禁止加計利息返還；又同法第38條第2項，乃就納稅義務人於行政救濟期間亦享有加計利息請求權之特別規定，與同法第28條規定之事項不同，二者並無特別法與普通法之關係，自無排除非經行政救濟程序而申請退還溢繳稅款者之加計利息請求權之效力，否則不啻鼓勵人民提起行政爭訟，與疏減訟源之訴訟原則亦有未符。」是針對納稅義務人依65年10月22日制定公布的稅捐稽徵法第28條規定，請求返還因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款時，可否請求加計利息返還的法律問題，所表示的見解。而65年10月22日制定公布的稅捐稽徵法第28條規定已於98年1月21

日修正，並增訂第3項規定：「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1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」將上開決議意旨予以明文化，無再援引該決議的必要。又原告於100年間辦理扣繳稅款時，並未有何事實認定錯誤致生適用法令錯誤情事，已如上述，與上開決議內容及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項規定：「經依復查、訴願或行政訴訟等程序終結決定或判決，應退還稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後10日內退回；並自納稅義務人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，按退稅額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」第48條之1第1項及第3項規定：「（第1項）納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除……。（第3項）第1項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。」針對稅捐稽徵機關因違法行政行為致溢收稅款，經行政爭訟後應退還稅款的情形，以及納稅義務人有漏稅事實，自行補繳稅款的情形，分別規範應加計利息一併退還或一併徵收，此與原告100年間依法辦理扣繳稅款後，H公司依行為時系爭認定原則第10點第2項規定申請認定應歸屬中華民國境內之營業利潤的情形，截然不同，尚難比附援引。原告上開主張仍不可採，先位聲明為無理由。

㈢原告備位聲明依公法上不當得利請求權請求被告給付溢扣繳稅款的利息，亦無理由：

1.原告主張：其給付H公司服務報酬時，未扣除成本、費用，而是按給付額全額扣繳，溢扣繳的稅款自屬公法上不當得利，縱無行為時稅捐稽徵法第28條規定適用，亦得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，請求返還溢繳稅款的利息等等。惟如前所述，就源扣繳制度是基於稽徵經濟的考量，為使國家得即時獲取稅收，確實掌握課稅資料等目的所設，原無減除成本、費用的問題，於扣繳義務人申報繳納稅款完畢，扣繳稅額即告確定。行為時系爭認定原則第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的營業利潤，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的營業利潤數額為何，或減除成本、費用後的所得額為若干，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的法律上原因始終存在，無不當得利可言。

2.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的返還請求權，如行為時稅捐稽徵法第28條、第38條第2項及行政程序法第127條規定等，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等規定，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，且國家公法上收入，原則上用於公益，而非用以營利，與私法上收益性質不同，故一般公法上不當得利事件，國家未受有何利息利益，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的必要。簡言之，公法上的返還義務，如法律或其明確授權訂定的命令未有加計利息的規定或準用相關加計利息規定的明文，並不當然加計利息（最高行政法院106年度判字第388號、107年度判字第390號判決參照）。關於稽徵機關就國外營利事業依行為時系爭認定原則第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的營業利

潤，或重行計算減除成本、費用的所得額後，退還超過部分稅款的情形，既無法律或其授權訂定命令，設有應自稅款繳納日起或於稽徵機關審核期間，加計利息的規定或準用相關加計利息規定的明文，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H公司的服務報酬，既是依法定扣繳率辦理扣繳，即非無法律上原因而為給付，被告予以受理，並不構成公法上不當得利。被告雖因H公司依行為時系爭認定原則第10點第2項規定提出申請，核定原告給付的服務報酬中應歸屬中華民國境內的營業利潤，並退還溢扣繳稅款，惟既無法令賦予原告得請求被告就此項退稅應加計利息退還的權利，則原告主張其就未減除的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或行為時稅捐稽徵法第28條第3項規定，請求被告加計利息返還等等，即不可採。

㈣本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

七、結論：

綜上所述，原告先位聲明依行為時稅捐稽徵法第28條第1項、第3項規定的請求，為無理由；備位聲明依公法上不當得利請求權，請求被告就其溢扣繳稅款部分加計利息退還，亦無理由，均應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　3　　月　　10　　日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法　官　高愈杰

法　官　李君豪

法　官　楊坤樵

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。<br>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。<br>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。<br>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>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。<br>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　　111　　年　　3　　月　　10　　日

書記官　高郁婷