臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭
114年度訴字第484號
115年6月18日辯論終結

原　　告　比利時商 ExxonMobil Petroleum&Chemical BV

代　表　人　Jurgen F. Alen
　　Hugo Detre
訴訟代理人　陳惠明　會計師（兼送達代收人）

　　林光彥　律師
被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　樓美鐘（局長）
訴訟代理人　謝詠媛

　　鍾君嬋
　　蔡佩陵

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國114年3月20日台財法字第11413953230號（案號：第11300703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、程序事項：

本件原告起訴後，被告代表人由吳蓮英變更為謝慧美，再變更為樓美鐘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第187頁、第203頁至第204頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告於民國106年度及107年度提供美商埃克森國際股份有限公司臺灣分公司（下稱臺灣埃克森公司）下游、化工及上游業務相關之管理諮詢服務所取得之服務報酬，已由臺灣埃克森公司之扣繳義務人於給付時，依規定扣繳款，嗣原告於111年6月28日依「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」（下稱所得認定原則）第15點規定，複委任代理人申請退還106年度及107年度合計溢繳之扣繳稅款新臺幣（下同）8,430,624元，經被告以113年6月24日財北國稅松山綜所字第1130354841A號函（下稱原處分），核准退還扣繳稅款4,088,477元。原告就否准部分不服，提起訴願經決定駁回，乃向本院提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

㈠依最高行政法院94年度判字第2033號判決意旨，納稅義務人向稽徵機關申請退還溢繳稅款之請求權基礎，即屬公法上不當得利請求權之範疇。所得認定原則於98年間制定時，於所得稅法未有特別規定之情況下，比照當時行政程序法第131條第1項規定採5年為申請時效尚屬適法。而於102年5月2日修正公布行政程序法第131條第1項規定，將人民公法上請求權之消滅時效，由原本5年延長為10年，以保障人民之權益。故於所得稅法未特別規定之情況下，自亦應優先適用修正後行政程序法第131條第1項所定10年消滅時效。財政部固於112年10月13日修正所得認定原則第15點規定，將請求權時效延長為10年，惟卻於所得稅法未授權之情況下，任意增加於所得認定原則112年10月13日修正生效前已逾5年之溢繳稅款（即繳款日為107年10月12日前取得之收入），仍應適用修正生效前5年請求權時效之規定，此即被告否准已逾5年申請期間案件之原因。然而，解釋性行政規則應本於立法精神而訂定，不僅不得與法律牴觸外，亦不得徒增法律所無之限制。所得認定原則第15點第4項僅具有行政規則之位階，並非形式意義上之法律，非屬行政程序法第131條第1項所謂之「特別規定」，無從優先適用。因此，其所定「未逾5年

申請期間」之限制，限縮納稅義務人之公法上不當得利請求權得適用10年消滅時效規定之範圍，增加行政程序法第131條第1項規定所無之限制，與行政程序法第131條第1項所定人民公法上請求權時效為10年之規定牴觸，應屬無效。退步言之，縱使本件應優先適用稅捐稽徵法之規定，稅捐稽徵法第28條第1項有關租稅請求權消滅時效之規定亦已於110年12月17日修正公布、110年12月19日施行，系爭溢繳稅款為106年2月至106年6月間給付之溢扣繳稅款，為稅捐稽徵法第28條第1項110年12月19日施行前所溢繳之稅款，且於修正條文施行時，尚未逾5年之申請退還期間，依稅捐稽徵法第28條第5項前段之規定，適用修正施行後之10年期間規定。

㈡依租稅法律主義之要求，國家課徵稅捐須有法律之依據。而依所得稅法第24條第1項前段之規定，營利事業所得之計算，以其本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」，做為營利事業所得稅之課稅基礎，而非「收入額」。至由扣繳義務人於給付時按「給付額」扣繳稅款，其目的旨在課稅便利，其性質僅為預先扣繳，以做為稅捐債權實現之便利及擔保，並非即為稅捐金額之確定。如有超過法律所定稅捐金額以外之溢扣繳稅款，自屬國家自始即無權保有之款項，不待人民提出退還溢扣繳稅款之申請，即為自始無法律上原因而致人民受有損害，構成公法上不當得利，自屬稅捐稽徵法第28條第1項所定適用法令錯誤或計算錯誤。訴願決定誤會扣繳稅款制度之性質，將此種「暫時計算」誤為「終局計算」，而認定並無適用法令錯誤或計算錯誤之情形，容有違誤。

㈢納稅義務人申請退還溢繳稅款係基於公法上不當得利返還請求權而為，此與納稅義務人之權利義務具有重大關係，依司法院釋字第474號解釋意旨，應由法律明定其時效制度，而不得授權行政機關以法規命令或逕以行政規則訂定之。故財政部逕以僅屬「行政規則」位階之所得認定原則第15點第2項及第4項規定，就納稅義務人得申請退還其所溢繳扣繳稅

款之請求權時效予以規範，即與司法院釋字第474號解釋意旨有違。

㈣稅捐稽徵法第28條第1項規定於110年12月17日予以修正後，將可歸責於納稅義務人之錯誤致溢繳稅款者，申請退還稅款之期限由5年延長為10年，且財政部亦陸續配合修正相關規定，如外國營利事業申請適用所得稅法第25條第1項規定計算所得額案件審查原則（下稱審查原則）規定於修法後，納稅義務人自取得收入之日起未逾10年者均得申請適用退還溢繳稅款。相較於此，所得認定原則第15點第4項規定卻擅加限制，限縮得適用10年消滅時效規定之範圍，導致外國營利事業因適用法令之不同，就同一課稅事實卻有不同退稅請求權消滅時效之極不合理現象，自難謂公平合理。況且，立法者所訂定之法律規定內容雖難以鉅細靡遺，行政機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，固得為必要之行政命令，然行政機關仍應本於納稅人實質負擔稅捐能力及各法律之立法目的進行規範，方可正確適用法令。故被告若仍適用所得認定原則第15點第4項規定限縮解釋納稅義務人得適用10年消滅時效規定之範圍，實係於無合理政策目的下所為之差別待遇。不僅將影響私經濟部門之資源配置及決策外，亦將造成納稅義務人超額負擔或社會福利損失，悖離租稅平等原則，且有違納稅者權利保護法第5條規定及憲法第7條所揭平等原則之意旨等語，並聲明求為判決：①原處分不利原告部分及訴願決定均撤銷。②被告應依原告111年6月28日之申請，作成再退還原告溢扣繳稅款貳佰玖拾伍萬玖仟捌佰肆拾貳元之處分。③訴訟費用由被告負擔。

四、被告則以：

㈠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，由扣繳義務人代為扣取及申報繳納所得稅，所扣繳稅額即屬終局稅額。又行為時所得認定原則第15點第2項規定該等外國營利事業得委託代理人，向扣繳義務人所在地稽徵機關提示相關成本

費用，申請重行核實計算所得額並追減終局稅額，其主要規範目的固然在於衡平所得稅法就源扣繳制度與實質課稅原則之落差，惟考量重行核實計算所得額制度，係所得稅法以外之補充規範，有關扣繳所得(收入總額）對應之相關成本、費用具體數額為何，稽徵機關本無稅法上調查義務，當應由該等外國營利事業提示帳簿憑證，以協助稽徵機關重行核實計算所得額，為促進上開作業程序之進行，行為時所得認定原則第2項訂定提示相關帳簿文據之5年申請期限，逾期未申請，稽徵機關自應回歸所得稅法扣繳完稅規定，不再重行計算所得額。從而上開5年申請期限，性質上為該等外國營利事業向稽徵機關主張重行核實計算所得額之行為期間；再者，稽徵機關依所得稅法（法律位階）仍保有扣繳稅款前提下，本不生公法上不當得利問題，該項5年申請期限規定（行政規則）實無創設該等外國營利事業直接向稽徵機關請求退還扣繳稅款之效力，性質上並非請求權消滅時效；嗣為配合經濟活動變遷及稽徵實務需要，財政部於112年10月13日修正所得認定原則第15點第2項申請重行核實計算所得額期限為10年，並為明定過渡期間之適用原則，增訂該點第4項規定：修正生效時，依修正生效前之本點規定，尚未逾5年申請期間者，適用第2項規定(即申請及提示資料之計算期間為10年），已逾期者，仍適用修正生效前之規定，均非認定該項申請期限應適用行政程序法第131條第1項之10年請求權規定。

㈡本件原告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106年度及107年度取自臺灣埃克森公司之服務報酬，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，臺灣埃克森公司扣繳義務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，並無任何自行適用法令錯誤或計算錯誤情事，被告受領扣繳義務人扣繳稅款之法律上原因始終存在，不構成公法上不當得

利。是以，本件並無稅捐稽徵法第28條第1項規定，因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，可申請退還溢繳稅款之情形，原告主張應退還106年2月至106年6月間扣繳稅款2,959,842元，核無足採。

㈢有關行為時所得認定原則第15點第2項訂定提示相關帳簿文據之5年申請期限規定，實無創設該等外國營利事業直接向稽徵機關請求退還扣繳稅款之效力，性質上為該等外國營利事業向稽徵機關主張重行核實計算所得額之行為期間，並非請求權消滅時效，自無原告所主張不得授權行政機關以命令訂之等疑義，原告顯係誤解。

㈣所得稅法第25條係規定在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務之外國營利事業，得向財政部申請按收入之10%或15%為所得額，外國營利事業本應依其經營之事業而分別適用所得稅法第25條第1項規定或依所得認定原則第15點第2項提供帳簿文據核實課稅，二者適用對象不同並無違租稅平等原則等語，資為抗辯。並聲明求為判決：①駁回原告之訴。②訴訟費用由原告負擔。

五、本件原告向被告請求退還106、107年度溢繳稅款，經被告以原處分部分准許、部分否准，原告就否准部分不服，經訴願駁回後提起本件行政訴訟等情，有系爭申請書（原處分卷第186頁至第188頁）、退稅計算表（原處分卷第205頁）、原處分（本院卷第65頁至第67頁）、訴願決定（本院卷第72頁至第82頁）等附卷可稽兩造就此部分事實且無爭執，應可採為裁判基礎。原告主張退還溢繳稅款之規定，具有公法上不當得利性質，應依修正後行政程序法第131條第1項規定，以10年為消滅時效期間，本件原告請求退還之106、107年度溢繳稅款仍未逾越時效，被告應依其申請，作成核准再退還溢扣繳稅款2,959,842元之行政處分。被告則否認原告主張，並以上開情詞置辯，故本件應予審究者乃原處分以原告關於

退還系爭溢扣繳稅款之申請，部分已逾申請期限為由，不予退還，是否適法有據？

六、本院之判斷：

㈠應適用之法令與法理：

1.所得稅法第3條第1項及第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。」及「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。」

2.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日訂定發布所得認定原則，行為時該原則第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……或第11款規定之其他收益者，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。……」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（最高行政法院111年度上字第91號判決、111年度上字第396號判決、1

10年度上字第772號判決、102年度判字第522號判決意旨參照）。

㈡被告以原處分核定退還扣繳稅款4,088,477元予原告，於法應屬有據：

1.原告於106年1至12月對臺灣埃克森公司提供下游、化工和上游業務相關之管理諮詢服務，臺灣埃克森公司因而對原告給付服務報酬，其扣繳義務人並於給付時依規定扣繳稅款。嗣原告於111年6月28日依行為時所得認定原則第15點規定，複委任代理人向松山分局申請退還106年1至12月合計8,430,624元之溢扣繳稅款，被告審核情形，詳如附表所示，並簡述如下：

⑴原告於106年2月15日至107年1月12日期間，按月自臺灣埃克森公司取得服務報酬，並由臺灣埃克森公司之扣繳義務人於給付時依規定扣繳稅款，嗣原告申請退還溢扣繳稅款合計8,430,624元（原處分卷第186頁至第188頁）。然因原告計算所用匯率係給付人（臺灣埃克森公司）入帳日之路透社匯率，經以給付日之我國中央銀行匯率為準計算境內課稅所得額而為更正，原告原申請於106年7月14日至107年1月12日間退稅金額因而調整為4,088,477元（原處分卷第209之1頁至第223頁）。

⑵被告就原告申請退稅金額8,430,624元，係以原告自臺灣埃克森公司取得美金計價之收入金額，依中央銀行匯率、境內之營業利潤貢獻度、淨利率21%（原處分卷第192頁、第193頁）等事項，為各期應扣繳稅額之認定。其中106年7月14日至107年1月12日共4,088,477元部分，經審核後認符合行為時所得認定原則第15點等規定，准許退還；至其餘106年2月15日至106年6月15日給付總額共計18,737,485元部分，則認原告於111年6月28日始提出申請，已逾行為時所得認定原則第15點第2項「自取得收入之日起5年內申請」之規定期限，而否准退還。

2.原告係於106年2月15日至107年1月12日期間內，向臺灣埃克森公司收取如附表A欄所示報酬，按給付時我國中央銀行匯率換算為新臺幣，即為原告收入總計44,652,949元。嗣原告援引行為時所得認定原則第15點規定向松山分局申請減除成本費用，重行計算所得額，並退還溢扣繳稅款，而依行為時所得認定原則第15點第2項規定，原告對之申請重行計算所得額及退還溢繳之扣繳稅款，其各筆收入申請期限應自取得翌日起算，按行為時所得認定原則第15點第2項規定計算5年申請期限，其中106年2月至6月15日各筆，申請期限分別於111年2月至6月15日屆滿，原告於111年6月28日提出本件申請時，均已逾行為時所得認定原則第15點第2項所定5年期限；至於原告自106年7月14日起至107年1月12日所取得各筆，則未逾前揭5年申請期限。原處分據此計算，核准退還4,088,477元，另就106年2月至6月15日各筆收入否准退還，於法應屬有據。

㈢原告就原處分否准部分，尚無請求退還之法律上基礎：

1.按所得稅之繳納，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（最高行政法院111年度上字第396號判決、110年度上字第772號判決意旨參照）。

2.又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，行為時所得認定原則第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繳之扣繳稅款。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「給付總額」（無減除成本費用）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所得認定原則，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，依所得認定原則第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。而稽徵機關之認定，係參據外國營利事業檢具之事證，並與外國營利事業討論協商，最終始認定其境內之營業利潤貢獻度。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，亦難認稽徵機關於納稅者申請退還溢繳稅款前，係基於無法律上原因取得溢繳款項（最高行政法院111年度上字第91號判決、111年度上字第396號判決、110年度上字第772號判決、102年度判字第522號判決意旨參照）。

3.原告主張就源扣繳制度係以「所得」為稅捐客體，其按「給付額」所扣繳之稅款，性質為預先扣繳，仍應減除相關成本、費用方為「所得額」，所得所得認定原則第15點規定僅係本於所得稅法第24條第1項所示之成本收入配合原則而對所得如何認定所為之解釋，並非財政部另行訂定對納稅義務人有利之規定，故就源扣繳之稅款如有超過「所得額」，即屬稽徵機關自始基於無法律上原因取得之溢扣繳款項，構成公法上不當得利等節，尚非可採。

4.原告另主張所得稅法有關退還溢繳稅款之規定，具有公法上不當得利性質，行政程序法第131條第1項規定業於102年5月22日修正，將公法上之請求權時效由5年延長為10年，本件應優先適用修正後行政程序法第131條第1項規定；又就源扣繳之給付額逾所得額部分，即屬溢繳，而為稅捐稽徵法第28條第1項所定適用法令錯誤或計算錯誤，亦得依同條項及第5項規定，自溢繳稅款之日起10年內請求稽徵機關返還等語。惟：

⑴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。而行為時所得認定原則第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，並不構成公法上不當得利，已如前述。

⑵102年5月22日修正公布之行政程序法第131條第1項固規定：「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因5年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因10年間不行使而消滅。」然其立法理由已明載：「由於政府在公法上請求佔有證據保持及公權力行使的優勢，而人民往往因其訊息的劣勢，常有請求權時效完成的情形發生，原條文第1項規定，政府與人民對彼此之請求權行使適用同等的消滅時效期間，顯然未盡公允。有鑑於此，公法請求權若要適用民法上消滅時效概念，應區分請求權人是政府或人民，由於政府相對於人民在公法請求佔有優勢性，人民為請求權人時的消滅時效應長於政府為請求權人時，故作以上之區分以保障人民行使公法上請求權時效之公平性，爰將原條文第1項予以修正。」司法院釋字第537號解釋理由書亦闡述：「……於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。」等旨，可知有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人（如本件原告）所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，尚

「非」前述行政程序法第131條第1項修正理由所稱「人民居於訊息劣勢」之情形，則行為時所得認定原則第15點第2項基於國庫資金調度之安定性，並儘速確實掌握課稅資料等政策考量，仍維持「自取得收入之日起5年內」應提出申請之規定，而基於事務本質之不同，並未比照102年5月22日修正之行政程序法第131條第1項規定，將申請期限由5年期限延長為10年，難認法所不許。

⑶至財政部基於政策目標之更新，雖於112年10月13日修正所得認定原則第15點第2項規定，將外國營利事業申請重行計算所得額期限，由原規定之5年延長為10年，但同時基於法安定性之考量，於同點第4項增訂過渡條款「本原則112年10月13日修正生效時，依修正生效前之本點規定，尚未逾5年申請期間者，適用第2項規定；已逾期者，仍適用修正生效前之規定。」是本件原告已逾5年申請期限部分，尚無修正後所得認定原則第15點第2項10年申請期限之適用。是原告主張本件應優先適用修正後行政程序法第131條第1項規定等語，並不可採。

⑷又110年12月17日修正之稅捐稽徵法第28條第1項及第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。」及「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。」其第1項之立法理由略以：「司法實務多認原第1項及第2項有關退還溢繳稅款之規定具有公

法上不當得利性質，配合行政程序法第131條第1項有關人民公法上之請求權，因10年間不行使而消滅之規定，爰修正第1項可歸責於納稅義務人之錯誤，致溢繳稅款者，申請稅款退還期間為『10年』……」等語。足見稅捐稽徵法第28條第1項係基於具有公法上不當得利性質之錯誤溢繳稅款，而修正規定其請求權時效為10年（可歸責於納稅義務人之錯誤）或15年（可歸責於政府機關之錯誤）。

⑸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。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」作為判斷其認定事實及法令適用有無錯誤之基準時點（最高行政法院111年度上字第396號判決、110年度上字第772號判決意旨參照）。

⑹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，依所得認定原則第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。而稽徵機關之認定，係參據外國營利事業提示帳證等資料，並與外國營利事業討論協商，最終始認定其境內之營業利潤貢獻度及淨利率。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，亦如前述。是兩造就本件應否准部分於稅捐要件合致時，並無因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致原告溢繳稅款之情形，被告就此部分之稅款既不構成公法上不當得利，自亦無稅捐稽徵法第28條第1項及第5項規定之適用。是原告主張本件屬稅捐稽徵法第28條第1項所定適用法令錯誤或計算錯誤之情形，其得依該條第1項及第5項規定，自溢繳稅款之日起10年內請求稽徵機關返還等語，亦不足取。

㈣原告又主張請求權時效制度關乎納稅人之權利義務，及法律秩序之安定性，應由法律直接明定，不得授權行政機關以命令訂定等語。惟：

1.依司法院釋字第443號解釋理由：「憲法所定人民之自由及權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益者，均受保障。惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障……至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律 或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」司法院釋字第480號解釋理由：「國家對人民自由權利之限制，應以法律定之且不得逾必要程

度，憲法第23條定有明文。但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。行政機關基於此種授權，在符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內所發布之施行細則或命令，自為憲法之所許，此項意旨迭經本院解釋在案。惟在母法概括授權情形下，行政機關所發布之施行細則或命令究竟是否已超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。」司法院釋字第606號解釋理由：「國家對人民自由權利之限制，應以法律定之，且不得逾越必要程度，憲法第23條定有明文。如為便利法律之實施，以法律授權主管機關發布命令為補充規定，其內容須符合立法意旨，且不得逾越母法規定之範圍。其在母法概括授權情形下所發布者，是否超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及其整體規定之關聯意義為綜合判斷，迭經本院解釋闡明在案。」可知對於並非限制人民自由與基本權利之行政措施（例如給付行政），其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，有關法律保留原則的適用不若干涉行政之嚴格。且在母法概括授權情形下，行政機關所發布之施行細則或命令究竟是否已超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及其整體規定之關聯意義為綜合判斷（最高行政法院105年度判字第580號判決意旨參照）。

2.外國營利事業有所得稅法第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」，就「給付總額」（無減除成本費用）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，業如前述。外國營利事業如欲享有減除成本費用之例外有利待

遇，本應具備或遵循較嚴格的條件或程序，除須符合實體要件外，使其依行為時所得認定原則第15點第2項規定之申請程序，恪盡取得退稅特權之協力義務，及負擔逾越較短申請期限之失權風險，乃符合比例原則，亦與司法院釋字第443號解釋所揭示的層級化法律保留原則無違。是原告此部分主張，亦難憑採。

㈤原告再主張外國營利事業申請適用所得稅法第25條第1項者，按112年間修正之審查原則規定第6點，其申請期限已比照行政程序法第131條規定，所得認定原則第15點於同年間修正時卻未予比照，違反平等原則等語。然：

1.有鑑於總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，因此等業務之經營涉及國內、外機構共享設備與資源，成本費用確實難以明確合理攤計。為簡化稽徵程序，概以劃一課稅辦法按營業收入固定比例為所得額，俾利稽徵，遂以所得稅法第25條第1項明文規定：「總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，其成本費用分攤計算困難者，不論其在中華民國境內是否設有分支機構或代理人，得向財政部申請核准，或由財政部核定，國際運輸業務按其在中華民國境內之營業收入之10%，其餘業務按其在中華民國境內之營業收入之15%為中華民國境內之營利事業所得額。但不適用第39條關於虧損扣除之規定。」採取推計課稅模式。又所得稅法第25條第1項既已明文規定其適用以「總機構在中華民國境外之營利事業」為對象，且係「因在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務」而有營利事業所得之情形，始得依該條項規定推計課稅，是外國營利事業不符合前開要件者，並無所得稅法第25條規定之適用（最高行政法院112年度上字第335號判決意旨參照）。

2.又審查原則第1點規定：「為審理總機構在中華民國境外之營利事業（以下簡稱外國營利事業）申請適用所得稅法（以下簡稱本法）第25條第1項規定計算所得額案件，特訂定本原則。」嗣112年5月29日修正之第6點雖規定：「第4點規定之管轄國稅局於收到申請書後，應就申請人是否符合第2點規定條件，與合約書之立約雙方是否為申請人及給付人進行審查，並注意下列事項：……㈡申請期限：申請日與取得收入之日相距已逾行政程序法第131條第1項規定請求權時效者，應否准適用。……」然審查原則係以外國營利事業計算所得額案件「有所得稅法第25條第1項適用」為前提，而原告於106及107年度對臺灣埃克森公司提供下游、化工及上游業務相關之管理諮詢服務，乃係原告從事一般行政事務之管理服務，並「非」「因在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務」而有營利事業所得之情形，自「無」所得稅法第25條規定之適用。況且，有鑑於總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，因此等業務之經營涉及國內、外機構共享設備與資源，成本費用確實難以明確合理攤計，乃以所得稅法第25條為特別規定，嗣審查原則第6點於112年5月29日修正時，基於特殊行業政策考量，將申請期限比照行政程序法第131條第1項期限規定，所得認定原則第15點於112年10月13日修正時，縱未為相同之規定，難謂法所不許，亦難認違反平等原則，是原告此部分主張，亦非可採。

七、綜上所述，原處分核准退還原告4,088,477元（給付日期106年7月14日至107年1月12日），否准於111年6月28日申請時已逾5年之106年2月15日至6月15日等各筆給付扣繳稅款之退還，經核並無違誤。復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，並請求就其申請，應作成准予再退還原

告溢扣繳稅款2,959,842元之行政處分，為無理由，應予駁回。

六、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，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

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　　115　　年　　7　　月　　30　　日

審判長法　官　林家賢

法　官　郭淑珍

法　官　吳坤芳

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。

	3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　7　　月　　30　　日

書記官　何閣梅