

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度再字

再審原告 永安租賃股份有限公司

代 表 人 王紹堉（董事長）

訴訟代理人 楊智全律師

再審被告 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲（局長）

上列當事人間營業稅事件，再審原告對於中華民國108年8月29日

本院107年度訴字第1178號判決，依行政訴訟法第273條第1項第1

款提起再審之訴，本院判決如下：

主 文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

本件再審被告代表人原為許慈美，訴訟進行中，變更為宋秀

玲。茲據再審被告新代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，

應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

緣再審原告為臺灣板橋地方法院（現更名為臺灣新北地方法

院，下稱新北地院）86年度民執實字第4591號清償債務強制

執行事件之債權人，於87年4月9日承受該案拍賣之房地，計

新臺幣（下同）1,740,130,000元，其中房價1,326,690,000

元（含營業稅款63,175,714元）。再審原告於93年7月6日檢

附新北地院民事強制執行案款收據，申報扣抵營業稅63,175

,714元，經再審被告以93年7月8日財北國稅大安營業字第09

30027445號函否准。再審原告不服，循序提起行政救濟，經最高行政法院97年度判字第63號判決駁回，而告確定。嗣再審原告聲請釋憲，司法院於101年12月21日作成釋字第706號解釋，宣告修正營業稅法實施注意事項第3點第4項第6款及財政部85年10月30日台財稅第000000000號函部分內容應不予援用；再審原告乃提起再審之訴，經最高行政法院102年度判字第212號判決駁回。再審原告復對前開判決提起再審之訴，經最高行政法院102年度判字第736號判決駁回。嗣再審原告對前開判決再提起再審之訴，亦經最高行政法院103年度裁字第235號裁定駁回。嗣再審原告聲請補充解釋司法院釋字706號解釋，司法院於106年12月15日作成釋字第757號解釋。再審原告依司法院釋字第706號及第757號解釋，以107年1月2日永租107（發）字第01號函，檢送新北地院開具之86年度執實字第4591號民事強制執行事件案款收據，作為進項稅額憑證，申報扣抵銷項稅額，及申請將溢繳營業稅款依法加計利息退還等，經再審被告以107年3月13日財北國稅大安營業字第1070453828號函（下稱原處分）復略以，系爭稅款經扣除財政部臺北國稅局松山分局94年8月1日以財北國稅松山營業字第0940017835號准予扣抵金額12,716,172元，再審原告核有溢付稅額50,459,542元，依財政部107年3月1日台財稅字第10600157360號函（下稱財政部107年3月1日函釋）意旨，准予自101年12月21日司法院釋字第706號解釋公布之日起按日加計利息返還。再審原告就未獲滿足部分猶不服，提起訴願，遭決定駁回，提起行政訴訟，案經本院107年度訴字第1178號判決駁回再審原告之訴（下稱原確定判決），再審原告復提起上訴，業經最高行政法院108年度裁字第1726號裁定駁回而告確定。再審原告猶表不服，以原確定

判決有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由，提起本件再審之訴。

貳、本件再審原告主張：

一、原確定判決有應類推適用稅捐稽徵法第28條第3項規定，卻未予類推適用之適用法規顯有錯誤之情形，構成行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由：

（一）原確定判決事實及理由欄第四（二）略以：「原告（即再審原告）主張釋字第757號解釋理由所稱『依法行使其權利』，當指原告得依法行使任何法律所允許原告行使之任何權力以取得救濟，即行使稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定所賦予原告請求退還因先前稅捐稽徵機關違憲違法錯誤致原告溢繳之稅款，並按日附加利息之權利云云。惟遍觀釋字第757號解釋理由書，並無原告所稱得依稅捐稽徵法第28條第3項規定請求加計利息退還之情事，原告此等主張即難憑採。」云云。

（二）惟查，營業稅法第39條並無加計利息返還之規定，構成法律漏洞，再審被告乃援引財政部107年3月1日函釋，准予退還溢付營業稅額，並加計利息返還。該函釋應係無明文規定本案可適用稅捐稽徵法第28條第3項，而本件情形至為特殊，係經大法官二度作成解釋，經多年纏訟後，再審原告之權益始獲救濟，縱獲退還溢付營業稅，然因溢付營業稅稅額高達6千餘萬，爭訟期間稅捐機關因此平白獲得之「利息」利益實屬過於可觀，按臺北高等行政法院102年度訴字第1269號判決並經最高行政法院103年度裁字第858號裁定維持在案之見解，稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定，旨在命機關向人民返還不應收取而溢收之稅款及自溢收時起所生利息，俾使國家不因課稅結果而無故獲利，

其本質上具有「不當得利返還請求權」之規範內涵。故再審原告溢付稅額及因此所生之利息屬公法上不當得利，與稅捐稽徵法第28條第3項規定之本質相類似，是函釋說明三所載「比照」二字，考其真意，即應為「類推適用」，實甚明確。

(三) 原確定判決未察，未能正確判斷原處分加計利息返還之依據係類推適用稅捐稽徵法第28條第3項規定，且疏未注意營業稅法第39條規定於本案產生之法律漏洞，逕自認定再審原告無加計利息之請求權，自有應類推適用稅捐稽徵法第28條第3項規定而未類推適用，構成行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規違誤之再審事由。

二、原處分雖類推適用稅捐稽徵法第28條第3項規定加計利息退還，然該條項之所以採取「現金繳款之日為利息起算日」，係以該日為稅捐機關實際發生不當得利之時，以該日起算加計利息，自屬當然，原處分未審酌至此，竟誤以與不當得利時點不相干之大法官釋字706號解釋作成之日為利息起算日，所為處分自有適用「類推適用法則」不當之違誤，原確定判決未予糾正，予以維持原處分，同有行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之再審事由等情。

三、並聲明：

(一) 原確定判決應予廢棄。

(二) 訴願決定及原處分不利於再審原告之部分均撤銷。

(三) 請求判命再審被告應作成以再審原告現金繳納稅款之日（即民國87年9月25日）為起息日，按原始溢繳稅額新臺幣陸仟參佰壹拾柒萬伍仟柒佰壹拾肆元及俟後因部分扣抵遞減之溢繳稅額餘額，均依起息日之郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，於扣除已支付再審原告利息

參佰貳拾陸萬貳仟伍佰參拾柒元後之餘額，給付再審原告之行政處分。

（四）再審及前審之訴訟費用均由再審被告負擔。

參、再審被告則以：

一、再審被告原否准扣抵處分已受確定判決所維持，而司法院釋字第706號解釋無意否定前此否准扣抵之處分效力，是僅釋明原法令規定違憲，應不予援用，未宣告溯及失效（自始無效）。嗣司法院釋字第757號解釋作成，除補充解釋司法院釋字第706號解釋，明確論知再審原告具體救濟方式外，亦未變更前原否准扣抵處分之效力。至107年1月2日，再審原告依司法院釋字第757號解釋，以永租107（發）字第01號函檢附板橋地院案款收據作為進項稅額憑證申報後，並經再審被告受理後，方取得扣抵銷項稅額之權利，案關溢付稅額乃得依營業稅法第39條規定留抵未來營業所生之銷項稅額或申請退還。

二、營業人購買貨物或勞務時須支付進項稅額，惟可依營業稅法第35條規定檢附相關憑證向主管稽徵機關申報扣抵，再依營業稅法第15條第1項規定計算應納或溢付營業稅額；如核有溢付稅額，除符合稅法第39條規定得申請退還之要件外，原則應予留抵未來營業所生之銷項稅額，此係加值型營業稅稅制之設計，是依營業稅法第39條規定退還之溢付稅額，尚無加計利息返還規定之適用，此為再審原告所不爭之事實，而其稱營業稅法第39條無加計利息返還之規定，構成法律漏洞，實對營業稅法制之基本建制原則有所誤解。

三、再審被告原否准扣抵處分之效力既仍維持，再審被告原僅能於107年1月8日（收文日）受理再審原告檢附板橋地院案款收據作為進項稅額憑證申報後，再行認列案關進項稅額，並

01 依營業稅法第39條規定核退溢付稅額，案關進項稅額及因此
02 所生之溢付稅額，係加值型營業稅稅制之設計，均由法律原
03 因而生，非屬稅捐稽徵法第28條所定之溢繳稅款，是無稅捐
04 稽徵法第28條第3項規定加計利息返還之適用。惟財政部參
05 照林俊益大法官釋字第757號解釋部分協同見書之闡釋「原
06 因案件之聲請人，自解釋公布之日據有利之解釋，依法行使
07 其權利（即得持執行法院出具之收據，作為進項稅額憑證，
08 據以申報扣抵銷項稅額）」，並審酌司法院釋字第757號解
09 釋作成理由：「自釋字第706號解釋公布之日起，即得具有
10 利之解釋，依法行使其權利」，考量再審原告係司法院釋字
11 第706號解釋原因案件聲請人，從寬釋示，核認再審被告於
12 101年12月21日司法院釋字第706號解釋作成時，依案關法院
13 案款收據認列再審原告之進項稅額，因此而生之溢付稅額符
14 合營業稅法第39條退稅規定者，則比照稅捐稽徵法第28條第
15 2項及第3項規定，自該日起至退還溢付稅額時止，按日加計
16 利息返還。

17 四、司法院釋字第706號解釋及第757號解釋之解釋文（甚或是協
18 同意見書），僅表明再審原告可以取得扣抵銷項稅額之權利
19 ，因此本案再審原告得引用之退稅請求權規範依據，僅可能
20 是財政部107年3月1日函釋，而非直接源於稅捐稽徵法第28
21 條第2項之規定（最高行政法院108年度裁字第1726號裁定參
22 照），且原處分係再審被告援引財政部107年3月1日函釋所
23 為，亦為再審原告所不爭之事實，再審被告既係依財政部所
24 釋，從寬自司法院釋字第706號解釋作成時認列案關進項稅
25 額，是自該日起（案關進項稅額認列日即溢付稅額產生日）
26 至退還溢付稅額時止，按日加計利息返還，尚無不當。

27 五、綜上，再審原告對法規之適用，縱有不同之意見，亦屬見解

歧異之問題，並非判決適用法規顯有錯誤，再審原告指摘內容要難據為再審之理由，再審原告所訴，核不足採等語，資為抗辯。

六、並聲明：

（一）請求判決駁回再審原告之訴。

（二）訴訟費用由再審原告負擔。

肆、本院之判斷：

一、按「再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，以判決駁回之。」行政訴訟法第278條第2項定有明文，又按行政訴訟法第273條第1項第1款所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違悖，或與解釋判例有所牴觸而言，至於法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由（最高行政法院62年判字第610號判例參照）。另依司法院釋字第177號解釋之意旨，確定判決如係消極的不適用法規，須以顯然影響裁判者為限，始得據為再審事由。易言之，即與行政訴訟法第243條第1項規定之「判決不適用法規或適用不當」同義。至於事實認定職權之正當行使或法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由。

二、再審原告雖主張原判決未察，未能正確判斷原處分加計利息返還之依據係類推適用稅捐稽徵法第28條第3項規定，且疏未注意營業稅法第39條規定於本案產生之法律漏洞，逕自認定再審原告無加計利息之請求權，且誤以與不當得利時點不相干之大法官釋字706號解釋作成之日為利息起算日，所為處分自有適用「類推適用法則」不當之違誤，具有行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之再審事由云云。

01 惟原確定判決略以：「……原告主張釋字第757號解釋理由
02 所稱『依法行使其權利』，當指原告得依法行使任何法律所
03 允許原告行使之任何權利以取得救濟，即行使稅捐稽徵法第
04 28條第2項及第3項規定所賦予原告請求退還因先前稅捐稽徵
05 機關違憲違法錯誤致原告溢繳之稅款，並按日附加利息之權
06 利云云。惟遍觀釋字第757號解釋理由書，並無原告所稱得
07 依稅捐稽徵法第28條第3項規定請求加計利息退還之情事，
08 原告此等主張即難憑採。……查司法院釋字第706號解釋雖
09 釋明原法令規定違憲應不予援用，惟未宣告溯及失效，則該
10 解釋公布前，被告援用原法令規定，否准扣抵銷項稅額之處
11 分並無違誤，與稅捐稽徵法第28條第2項所謂適用法令錯誤
12 或其他可歸責政府機關錯誤之情形有間。再者，本件係原告
13 依司法院釋字第706號及第757號解釋，以107年1月2日永租
14 107（發）字第01號函，檢送新北地院開具之86年度執實字
15 第4591號民事強制執行事件案款收據，作為進項稅額憑證，
16 申報扣抵銷項稅額，及申請加計利息退還溢繳營業稅款。應
17 由主管稽徵機關依營業稅法第15條規定計算，如核有溢付稅
18 額，再依同法第39條規定留抵未來營業所生銷項稅額或於查
19 明後退還之，非屬稅捐稽徵法第28條第2項規定之情形，自
20 無同條第3項加計利息之適用。被告於受理後，亦據以計算
21 原告核有溢付稅額50,459,542元，並予以退還，是於原告10
22 7年1月2日依釋字第757號解釋申報進項憑證後，被告並未有
23 不予扣抵致原告因而繳納稅款或不得退還溢付稅額之情事。
24 惟財政部考量原告係司法院釋字第706號解釋原因案件聲請
25 人，並審酌釋字第757號解釋作成理由『自釋字第706號解釋
26 公布之日起，即得據有利之解釋，依法行使其權利』，是以
27 107年3月1日函釋示，准予比照稅捐稽徵法第28條第2項及第

3項規定，自101年12月21日釋字第706號解釋公布之日起，按日加計利息返還，已屬行政自我退讓之從寬處理，非謂『依法』原告有請求加計利息之權利。原告主張財政部107年3月1日函釋稱係『比照』，實即『依照』之意，故起息日期及利率日，自當以現金繳納日為準，而非以釋字第706號解釋公布之日起算利息及以該日之郵政儲金一年期定期儲金固定利率為準云云，尚非可採。……」，業據原確定判決詳細說明在案（見原確定判決第7至8頁），再審原告僅執其個人主觀歧異之法律見解，就原確定判決已為論斷或駁斥其主張之理由，再續予爭執，難謂原判決適用法規顯有錯誤。

三、從而，再審原告主張原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由一節，洵屬無據，其提起本件再審之訴，顯無理由，爰不經言詞辯論，逕以判決駁回之。

四、據上論結，本件再審之訴為顯無理由，依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 109 年 8 月 31 日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法 官 陳金圍

法 官 侯志融

法 官 畢乃俊

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
(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。
(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	

01 文書影本及委任書。

02

03 中 華 民 國 109 年 8 月 31 日

04 書記官 李依穎