臺北高等行政法院判決

109年度訴字第1459號

）FKT64W1Z1X5L0;@110年9月16日辯

原　　告　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　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　張富傑
　　陳怡君
　　王麗琪

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日發文字號台財法字第10913926290號（案號：第00000000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：1.99年1月至100年4月間給付國外營利事業Hannspree Europe Holdings B.V.（下稱Hannspree公司）行銷推廣服務報酬（下稱服務報酬）共新臺幣（下同）868,904,279元；原告未依規定於給付時扣取稅款，嗣於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642,868,793元、226,035,486元，按20%

扣繳率，扣繳稅款128,573,757元、45,207,097元及自動補報繳加計利息950,156元、86,641元。2.100年5月及6月間分別給付Hannspree公司服務報酬58,396,250元、113,602,500元，按20%扣繳率，扣繳稅款11,679,250元、22,720,500元，並分別於100年6月9日、同年7月8日辦理扣繳申報。

㈡Hannspree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（下稱認定原則）第10點，申請按相對貢獻度認定其取自原告之服務報酬中，應歸屬中華民國境內之營業利潤，經與被告協商結果，Hannspree公司同意其境內營業利潤貢獻程度以22%計算，被告所屬信義分局乃按原告給付之服務報酬總額1,040,903,029元（642,868,793元＋226,035,486元＋58,396,250元＋113,602,500元），實際沖銷日之匯率折算，重行核算給付總額為1,035,822,419元，核定營利事業所得額為227,880,932元（1,035,822,419X22%），應扣繳稅額為45,576,186元（227,880,932元X20%），並於106年間退還溢扣繳稅款162,604,418元【下稱系爭溢扣繳稅款，計算方式：45,576,186元-原告原扣繳稅款208,180,604元（128,573,757元＋45,207,097元＋11,679,250元＋22,720,500元）=-162,604,418元】予Hannspree公司。

㈢Hannspree公司復於106年7月14日委託原告公司人員張志銘為代理人，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810,280元；2.適用稅捐稽徵法第28條第3項規定，就系爭退還溢扣繳稅款加計利息12,743,747元退還。經被告以109年2月5日財北國稅信義綜所字第00000000000B號函（下稱原處分），准許申請事項1.，否准申請事項2.。Hannspree公司對否准部分不服，提起訴願後，由原告申請承受訴願，經財政部准許，嗣決定駁回訴願，原告遂

提起本件行政訴訟。

二、原告之主張及聲明

㈠主張要旨：伊給付Hannspree公司之服務報酬中，僅屬境內營業利潤貢獻度部分為中華民國來源所得，應予扣繳，始符合所得稅法就所得而非收入課稅之規定，伊誤將非屬中華民國來源所得部分亦辦理扣繳，乃認定事實錯誤，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，屬適用法令錯誤，自得依稅捐稽徵法第28條第1、3項規定，申請就系爭溢扣繳稅款加計利息退還；至行為時認定原則第10點為行政規則，並非伊請求退稅之依據，被告稱其係依行為時認定原則第10點退還系爭溢扣繳稅款，故無稅捐稽徵法第28條第3項退還利息規定之適用，並非可採。又伊對Hannspree公司給付服務報酬時，即生退稅請求權，Hannspree公司前依行為時認定原則第10點，申請依境內貢獻度認定所得額，涉及所得額計算正確與否，連帶影響伊是否因事實認定錯誤而有溢扣繳稅款情事；該公司提示相關資料，係為使稽徵機關對於境內貢獻度或成本、費用予以確認，非謂伊之退稅請求權或隨之而來之利息請求權，係經被告審認並核准後始發生，被告抗辯扣繳行為與申請依利潤貢獻度認定所得額次序有別，兩者互不影響，顯有違誤。依改制前行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議，納稅義務人依稅捐稽徵法第38條提起行政救濟及依同法第48條之1自動補報繳所漏稅款時，依法均應加計利息，基於衡平原則之法理，伊依據稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退稅時，被告亦應加計利息退還；蓋相較於直接以扣除成本費用後之所得額為基礎辦理扣繳，扣繳義務人以給付總額先扣繳稅款再申請退稅之情形，國庫確實享有相當於利息之不當得利，扣繳義務人於事後檢附證

據申請計算利潤貢獻度，或得減除之成本、費用，既須經被告審認，倘不准許於申請退稅時加計利息退還，則若被告審查時程越長，納稅義務人因不能自由運用資金所生相當於利息之損害即隨之擴大，如經核算准予退稅，自應一併退還利息，始符事理之平。退步言之，伊以未扣除成本費用之收入全額進行扣繳，因而溢扣繳之稅款，屬公法上不當得利，是本件縱無稅捐稽徵法第28條之適用，伊亦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。

㈡並聲明：1.訴願決定及原處分不利於原告部分均撤銷。2.被告應依原告106年7月14日之申請，作成退還溢扣繳稅款之加計利息共計12,603,144元之行政處分（參見本院言詞辯論筆錄所載原告聲明，本院卷第376頁）。

三、被告之答辯及聲明

㈠答辯要旨：Hannspree公司於中華民國境內無固定營業場所及營業代理人，其取自原告之服務報酬，屬中華民國來源所得，由原告於給付就源扣繳完稅，此乃依法應先履行之扣繳義務，原告依所得稅法相關規定扣繳稅款，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，難認斯時有溢繳稅款之情事，被告並非無法律上之受領原因，無公法上不當得利之情形。被告嗣後退還稅款，非因原核課處分稅額上之計算錯誤，而係依Hannspree公司主張按行為時認定原則第10點，申請按相對貢獻度認定應歸屬中華民國境內之營業利潤，經雙方協商而重新計算所得額，再適用扣繳率，退還溢繳稅額，屬行政程序法第131條之公法請求權，與稅捐稽徵法第28條第1項規定無涉，自無同條第3項加計利息規定之適用。況Hannspree公司雖提示相關帳簿文據並多次補正資料，惟仍無法據以明確劃分境內外之貢獻程度，被告嗣依

與該公司協商結果，認定境內營業利潤貢獻程度為22％，據以退還稅款，本質上亦有別於稅捐稽徵法第38條及第48條之1依法加計利息之情形，原告主張應比照該2條文加計利息，亦非可採。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、本件爭點：原告主張被告就系爭溢扣繳稅款應退還加計之利息12,603,144元，是否有據？本院判斷如下：

㈠按稅捐稽徵法第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一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項規定應加計之利息，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項規定查明退還之溢繳稅款，為計算基礎，則在納稅義務人未於繳納稅款後5年內依該條第1項規定申請退稅之情形，其就稅款本金之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。

㈡次按所得稅法第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、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：一、……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：一、……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：一、……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。」行為時各類所得扣繳率標準第1條規定：「本標準依所得稅法……第88條第3項……規定訂定之。」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之外國營利事業，有該法第8條所定中華民國來源所得者，係採就源扣繳，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。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，或就外國營利事業取得之中華民國來源所得，計算或認定應歸屬中華民國境內比例之問題，財政部於98年9月3日訂定發布之行為時認定原則第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。」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，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，且屬對納稅義務人有利之解釋令，固得自該函令發布生效日起適用。然於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，不論欲適用行為時所得認定原則第10點第2項規定，按貢獻度認定應歸屬中華民國境內之營業利潤，或依該原則第15點第2項規定申請減除成本、費用，重行計算所得額，均以申請及提示資料，經稽徵機關認定歸屬或核實計算為要件。

㈡以下事實為兩造所不爭執，且有下列證據在卷足憑，得採為判決之基礎：

1.原告前與在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之Hannspree公司簽訂經銷合約，約定由Hannspree公司於99年

1月1日至100年12月31日，在歐洲地區及非洲地區為原告之產品提供經銷及推廣服務，原告給付Hannspree公司行銷推廣服務費；原告給付Hannspree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，如事實概要欄㈠所載等情，有經銷合約（原處分卷第50至57頁）、扣繳憑單、各類所得扣繳暨免扣繳申報書、各類所得扣繳稅款申報書（原處分卷第17至42頁）附卷可稽。

2. Hannspree公司於103年1月28日依行為時認定原則第10點，申請按相對貢獻度，認定其取自原告之服務報酬，應歸屬中華民國境內之營業利潤，經與被告協商結果，Hannspree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Hannspree公司等節，有Hannspree公司103年12月8日勤眾稅務字第10301161號函（下稱103年函，見原處分卷第58至60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0000000000B號函（原處分卷第64頁）、綜合所得稅各類所得資料更正註銷說明書（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。

3. Hannspree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、3項規定，申請就系爭溢扣繳稅款加計利息12,743,747元退還，經被告以原處分否准，Hannspree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12,743,747元讓與原告，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，有原告以代理人名義提出之106年7月14日彩晶（106）會字第

106014號函（下稱106年函，見原處分卷第77、78頁）、原處分（原處分卷第154至156頁）、Hannspree公司出具之聲明書（原處分卷第85頁）、原告申請承受訴願函（原處分卷第86頁）存卷可佐。

㈣依上事證，可知原告於100年5月27日、6月9日、7月8日，即就其給付Hannspree公司之服務報酬，依法定扣繳率辦理扣繳稅款，惟Hannspree公司自原告各該扣繳稅款日起算5年內，未曾引據稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退還原告所扣繳稅款，迨至106年7月14日提出106年函時，已不得再為申請。是Hannspree公司雖以106年函，援引稅捐稽徵法第28條第1、3項規定，就被告因Hannspree公司依行為時認定原則第10點規定提出申請，認定上開服務報酬中應歸屬中華民國之營業利潤，據以計算所得額後，退還之系爭溢扣繳稅款，請求加計利息退還，惟因其對原告於100年間扣繳之全部稅款，本於稅捐稽徵法第28條第1項之退還申請權，均已逾法定期間而消滅，則其依同條第3項申請就系爭溢扣繳稅款加計利息退還，自不能准許，被告以原處分否准Hannspree公司上開申請，並無違誤。Hannspree公司對被告既不得依稅捐稽徵法第28條第1、3項規定，請求被告就系爭溢扣繳稅款加計利息退還，自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Hannspree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。

㈤原告雖主張：103年函乃Hannspree公司依稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還溢扣繳稅款，伊將給付Hannspree公司之服務報酬中，非屬境內營業利潤貢獻度部分亦辦理扣繳，乃認定事實錯誤致使適用法令錯誤，於對Hannspree公司給付

服務報酬時，即生稅捐稽徵法第28條第1項之退稅請求權，被告應依同條第3項規定加計利息退還，始符合改制前行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議及衡平原則之法理云云。惟查：

1.觀諸Hannspree公司所提103年函，於主旨即表明該公司係因認為與原告簽訂經銷合約所收取服務報酬，屬所得稅法第8條第9款所稱營業利潤，故依行為時認定原則第10點規定，申請依相對貢獻度認定應歸屬中華民國境內營業利潤之意旨，說明部分則敘述其依約對原告提供服務之內容，並表示因境內外成本分攤困難，難以明確劃分所取得營業利潤境內、外之相對貢獻程度，請求按廣告製作業同業利潤標準淨利率17%計算在台相對貢獻程度等語（參見原處分卷第59、60頁）。是遍觀該函內容，並無隻字片語敘及原告前於100年間所扣繳稅款，有何自行適用法令或計算錯誤情事，欲依稅捐稽徵法第28條第1項申請退稅，自無從認為該函係Hannspree公司依稅捐稽徵法第28條第1項規定所為退稅申請。原告既非出具103年函之人，其主張該103年函係Hannspree公司依稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還溢扣繳稅款云云，與該函整體文義明顯不符，無非原告一己推測之詞，並非可採。

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。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。Hannspree公司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，其取自原告之上述服務報酬，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，原告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Hannspree公司，係因Hannspree公司在原告於100年間辦理扣繳稅款完畢後，以103年函依行為時認定原則第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，應歸屬中華民國境內之營業利潤為22%，據以計算所得額及應扣繳稅款後，依職權將超過部分予以退還之結果。惟Hannspree公司提出上開申請，及被告受理並審認境內貢獻度後，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Hannspree公司之服務報酬中，非屬境內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。

3.再按65年10月22日制定公布之稅捐稽徵法第28條僅規定：「納稅義務人對於因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；逾期未申請者，不得再行申請。」嗣於98年1月21日修正時，於原條文增訂「自行」2字且列為第1項，復增訂第2至5項而成為現行條文，此後納稅義務人以自行適用法令錯誤為由，申請退還溢繳稅款並加計利息，應否准許，自應以稅捐稽徵法第28條第1、3項為認定依據。Hannspree公司對原告於100年間扣繳之全部稅款，本於稅捐稽徵法第28條第1項之退還申請權，因自扣繳日起算5年內未行使而消滅，依同條第3項申請加計利息退還之權利亦不復存在，業如前述；至於改制前行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議：「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。」係針對納稅義務人依修正前稅捐稽徵法第28條規定，請求返還因稅捐稽徵機關適用法令或計算錯誤而溢繳之稅款時，可否請求加計利息返還之法律問題，所表示見解，與原告主張被告應加計利息退還之系爭溢扣繳稅款，為其於該條修正後所自行扣繳，非被告以課稅處分核課，因不符修正後之現行該條第1、3項規定而不應准許者，情形不同，原告執以主張：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程序結果應退還稅款，稽徵機關應加計利息退還，依同法第48條之1之規定自動補報繳所漏稅款時亦應加計利息，基於衡平原則之法理，被

告應就系爭溢扣繳稅款依稅捐稽徵法第28條第3項規定退還加計利息云云，比附援引明顯失據，無可採憑。

㈥原告另主張：伊以未扣除成本費用之收入全額進行扣繳，因而溢扣繳之稅款，屬公法上不當得利，縱無稅捐稽徵法第28條之適用，亦得類推適用民法不當得利之規定，請求返還溢繳稅款利息；且依境內貢獻度計算應歸屬之營業利潤及得減除之成本、費用，須經被告審認，倘不准許於申請退稅時加計利息退還，納稅義務人因不能自由運用資金所生相當於利息之損害，將因被告審查時程之延長而擴大，則被告核定准予退稅時，應一併退還利息，始符事理之平云云。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；行為時認定原則第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。次按「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）有關稽徵機關就國外營利事業依行為時認定原則第10點第2項或第15點第2項後段等規定提出申請，審認應歸屬中華民國境內之營業利潤，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Hannspree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Hannspree公司依行為時認定原則第10點第2項規定所為申請，核定上開服務報酬中應歸屬中華民國境內之營業利潤，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，否則納稅義務人因不能自由運用資金所生相當於利息之損害，將因被告審查時程之延長而擴大，有失事理之平云云，要無可採。

五、綜上所述，Hannspree公司於106年7月14日依稅捐稽徵法第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Hannspree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Hannspree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，請求被告就系爭溢扣繳稅款退還加計利息12,603,144元，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，經核對判決結果不生影響，爰不分別斟酌論述，附此敘明。

七、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　　7　　日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法　官　高　愈　杰

法　官　楊　坤　樵

法　官　鍾　啟　煒

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	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

為訴訟代理人	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　　10　　月　　7　　日

書記官　李　建　德