

臺北市政府 103 年度自行研究報告

從稅捐稽徵法第 28 條規定探討退稅請求權時效

姓 名：廖浩學

服務機關：臺北市稅捐稽徵處

臺北市政府自行研究報告電子檔上網授權書

本授權書所授權之研究報告為授權人 103 年度任職於臺北市稅捐稽徵處所著之自行研究報告。

研究題目：

從稅捐稽徵法第 28 條規定探討退稅請求權時效

茲同意將授權人擁有著作權之上列研究報告全文（含摘要），非專屬、無償授權臺北市政府，不限地域、時間與次數，以微縮、光碟或其他各種數位化方式將上列研究報告重製，並得將數位化之上列研究報告及電子檔以上載網路方式，提供讀者基於個人非營利性質之線上檢索、閱覽、下載及列印。

◎讀者基於非營利性質之線上檢索、閱覽、下載或列印上列研究報告，應依著作權法相關規定辦理

授權人：廖浩學

簽名：

中 華 民 國 1 0 3 年 1 2 月 3 1 日

臺北市政府 103 年度自行研究報告提要表

填表人：廖浩學

電話：(02)2895-1341 分機 300

填表日期：103 年 12 月 31 日

研究項目	從稅捐稽徵法第 28 條規定探討退稅請求權時效		
研究單位 及人員	臺北市稅捐稽徵處 廖浩學	研究期間	103 年 1 月 1 日 至 103 年 12 月 31 日
報 告 內 容 摘 要	建 議 事 項		建 議 參 採 機 關
一、稅捐稽徵法第 28 條之立法過程。	一、充分保障人民之權利救濟途徑。		財政部、各國稅、地方稅稽徵機關
二、稅捐稽徵法第 28 條規定之法理依據。	二、通盤檢討稅捐稽徵法第 28 條之相關問題並予以修正。		財政部
三、修正前後稅捐稽徵法第 28 條之相關爭議，如適用要件、時效及其於實務運作上所衍生的問題。	三、確立與本法第 35 條及行政程序重開之競合關係、並可突破核定稅捐處分之存續力。		財政部
四、稅捐稽徵法第 28 條與第 35 條及行政程序法相關規定有無競合或規範衝突？	四、基於稽徵程序的經濟性及租稅法律關係的安定性，仍應維持時效制度。		財政部
五、稅捐稽徵法第 28 條規定之修法建議。			

註：建議參採機關欄，請研究者就每一建議事項填註參採機關。

從稅捐稽徵法第28條規定探討退稅請求權時效

目 次

壹、前言.....	1
一、研究動機與目的.....	1
二、研究方法與範圍.....	8
貳、文獻回顧與理論探討.....	10
一、法安定性原則與時效制度的意義.....	10
二、核定稅捐處分之效力.....	17
三、退稅請求權之理論依據.....	22
參、現況說明與主要發現.....	32
一、修法緣由.....	32
二、稅捐稽徵法第28條之立法沿革.....	38
三、我國稅捐稽徵方式.....	46
肆、檢討與分析.....	50
一、修法前後稅捐稽徵法第28條之適用範圍.....	50
二、修法前後稅捐稽徵法第28條的時效問題.....	59
三、稅捐稽徵法第28條與同法第35條之關係.....	76
四、稅捐稽徵法第28條與行政程序重新開始.....	84
伍、結論與建議.....	96

一、研究結論.....	96
二、修法建議.....	103
陸、參考文獻.....	107
附錄一：稅捐稽徵法第28條修正草案立法院提案版本 及司法院意見.....	115
附錄二：稅捐稽徵法第28條修正草案行政院提案版本 及司法院意見.....	124
附錄三：司法院委託研究之稅捐稽徵法第28條修法建議.....	130

表 次

表1：最高行政法院與高等行政法院稅務案件占總案件量比例.....	4
表2：臺北市稅捐稽徵處依稅捐稽徵法第28條第2項規定事由退還溢繳稅款已逾5年案件統計表.....	7
表3：陳張○○女士房屋稅案件有無適用或類推適用稅捐稽徵法第28條.....	34
表4：陳張○○女士房屋稅案件是否排除行政程序法第117條適用.....	35
表5：陳張○○女士房屋稅案件過程簡表.....	37
表6：稅捐稽徵法第28條修正前後對照表.....	45
表7：我國地方稅稽徵方式.....	49
表8：財政部對於土地因重測誤繕面積登記錯誤致溢繳稅款情形之見解變更.....	66
表9：行政程序重新開始之類別.....	91
表10：納稅義務人權利救濟途徑.....	99

圖 次

圖1：公法請求權與退稅請求權案例圖示.....	31
圖2：修法前退稅請求權時效規定.....	62
圖3：行政法院對於稅捐稽徵關係示意圖.....	78
圖4：稅捐稽徵法設計之救濟途徑圖示.....	80
圖5：行政程序重新開始類型圖示.....	87
圖 6：稅捐稽徵法第 34 條第 3 項稅務案件確定圖示.....	94

壹、前言

一、研究動機與目的

(一) 研究動機

「財賦者，邦國大本，而生人之喉命，天下治亂重輕繫焉」(楊炎，¹言天下公賦奏)。²

In this world nothing can be said to be certain, except death and tax. (美國政治家 Benjamin Franklin)³

租稅涉及人民財產權的限制，⁴在租稅法律主義下，⁵稅法為一國稅制的具體表現，人民有依法律繳納租稅的義務。任何納稅義務人應繳納之稅款，均應妥適適用相關法令，並予以正確核算，惟因稅務案件的大量性、複雜性及專業性，以房屋稅、地價稅為例，係於開徵期前大量以類同之文書格

¹ 唐德宗時期宰相，以兩稅法取代租庸調制。

² 我國現雖已為法治國家，惟古時對於賦稅制度重要性之看法，仍符現時所需。

³ 雖將死亡與租稅並論，亦暗示稅捐稽徵一項重要原則：追求個人繳納租稅的「公平性」。

⁴ 租稅又稱賦稅、租賦、稅捐，皆稅之意。我國古代對田畝課徵者稱賦、稱租，對百貨課徵者稱稅。近代名稱已統一，經常課徵者除田賦外(目前停徵)均稱稅，臨時徵收者稱捐。(中國租稅研究會，「中華民國租稅制度與法規」，中國租稅研究會，103年2月，2014年版，頁5。)東漢，許慎，說文解字：「稅，租也」、「租，田賦也」、「捐，棄也」，棄同棄，後為稅收名目，如現行的菸品健康福利捐。曹魏，張揖，廣雅釋詁：「賦，稅也」。故稅、賦、租、捐可以通用，亦可相互組合使用。我國稅法並未對租稅有所定義，依據德國租稅通則第3條第1項：「稱租稅者，謂公法團體，以獲取收入為目的，對所有該當於給付義務法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非屬特定給付之對待給付；收入得為附帶目的。」(陳敏(譯)，「德國租稅通則」，司法院，102年5月，初版，頁4。)

⁵ 「租稅法律主義」，簡言之，係指課徵租稅必須依據租稅，沒有法律；沒有法律，即無租稅；是「法律保留原則」在租稅法上的具體實現，憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務」，則為租稅法律主義的法源依據，司法院大法官會議對此迭有闡釋，如司法院釋字第657號、640號、622號、620號、443號、217號、210號等。

式寄出，另租稅除擔負財政需求外，尚負有其他經濟目的，且需因應整體社會環境發展變化，導致稅制專業、複雜程度日益提升，以稅捐稽徵機關所需處理的案件量對比不足的稽徵人力，可能導致稅款之短繳或溢收，當稅款如有溢收情形，則人民當可申請退還溢繳稅款。

我國稅法關於退稅請求權的規定，首見於 65 年 10 月 22 日公布施行的稅捐稽徵法第 28 條，針對適用法令錯誤或計算錯誤等 2 種原因溢繳之稅款，得辦理退稅，⁶條文內容可謂言簡意賅，由此一條文及其所衍生出的財政部相關解釋函令，主導了稅捐稽徵機關對納稅義務人申請退稅案件准駁與否，與核退時效之依據。

稅捐稽徵法本質上為稅捐案件之行政程序法，為行政程序法施行前運用最廣的特別行政程序法。⁷修正前之稅捐稽徵法第 28 條規定，由於立法當時我國之行政法體系未稱完備，法條文字相當簡略、語意未臻明確、規定不夠周延，以致於實務上之應用陸續產生爭議，學理上之見解亦各有表述，更成為司法院推動疏解稅務訴訟訟源的檢討對象。⁸依據司法院

⁶ 65 年 10 月 22 日公布施行之稅捐稽徵法第 28 條規定請參閱本文參、二。

⁷ 葛克昌，「納稅義務人之程序基本權—行政程序法在稽徵程序之漏洞」，月旦法學雜誌，第 72 期，90 年 5 月，頁 28。

⁸ 司法院(行政訴訟及懲戒廳)曾委託郭介恆教授主持，「稅務行政訴訟事件專題研究計畫—稅

統計處資料，歷年來稅務案件均為行政訴訟案件中的最大宗。(請參閱表 1)

特別是 96 年至 97 年間知名陳○○律師配偶名下之住宅，因適用稅率有誤，致 15 年來共溢繳 17 萬餘元之房屋稅事件，⁹經由媒體報導引起關注後，立法院、行政院均陸續提出修正草案，¹⁰且快速地在 97 年 12 月間，即經立法院三讀通過修正條文，並於 98 年 1 月 21 日由總統公布施行。

惟修正後稅捐稽徵法第 28 條之條文內容，¹¹是否已將立法以來歷經三十多年的爭議解決，使實務上操作更具法理依據？亦或增加其他問題，頗值得探討，尤其是修正後的稅捐稽徵法第 28 條第 2 項條文內容，完全排除了一般的法律原則中有關時效制度的規定，作成無消滅時效的立法創舉，對於整個租稅行政體制造成了莫大的衝擊，為了解何以作如此的修法及相關影響，是促成本文之撰寫。

捐稽徵法第 28 條之實務問題研究」，研究期間為 96 年 12 月 28 日至 97 年 2 月 29 日，並於 97 年 4 月印製報告書。(請參閱本文附錄三)

⁹ 有關本案過程，請參閱本文參、一。

¹⁰ 有關立法院及行政院提案版本，請參閱本文附錄一、附錄二。

¹¹ 65 年 10 月 22 日公布施行之稅捐稽徵法第 28 條規定請參閱本文參、二。

表 1：最高行政法院與高等行政法院稅務案件占總案件量比例

單位：件

		93年	94年	95年	96年	97年	98年	99年	100年	101年	102年	103年 1-9月
最高 行政法院	案件 合計(1)	2,275	3,084	3,293	4,448	3,837	3,266	3,076	3,682	2,199	1,362	981
	稅捐 案件(2)	882	1,428	1,482	1,867	1,767	1,498	1,395	1,643	897	514	350
	比例(%) (2)/(1)	38.77%	46.30%	45.00%	41.97%	46.05%	45.87%	45.35%	44.62%	40.79%	37.74%	35.68%
高等 行政法院	案件 合計(1)	8,695	8,935	8,734	8,722	7,618	5,920	5,598	4,786	4,630	3,251	2,387
	稅捐 案件(2)	3,188	3,124	3,058	3,042	2,520	2,106	1,979	1,487	1,281	836	601
	比例(%) (2)/(1)	36.66%	34.96%	35.01%	34.88%	33.08%	35.57%	35.35%	31.07%	27.67%	25.72%	25.18%

資料來源：司法院全球資訊網－司法統計－公務統計－指標：最高行政法院行政訴訟上訴終結事件性質類別、高等行政法院行政訴訟第一審終結事件性質類別

(二) 研究目的

修正後稅捐稽徵法第 28 條於 98 年 1 月 21 日公布施行，¹²其中只要是可歸責於政府機關錯誤所造成的溢繳稅款，年限再久也必須全數加計利息退還納稅義務人，依據臺北市稅捐稽徵處的統計，自 98 年 1 月 23 日至 100 年 6 月 30 日止，¹³依修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退還溢繳稅款案件計 3,208 件，核退稅額高達 1 億 4 千餘萬元，加計利息 8 千 3 百餘萬元（請參閱表 2），不僅影響法之安定性，對於財政狀況原就困窘的地方政府而言，也是造成不小的負擔，更可能排擠已擬定的收支計畫。在納稅義務人權利之保障與稽徵經濟間，二者應如何衡平？是否必要以無消滅時效制度方式，方能保障納稅義務人權利？實有探討的必要。

另外，有關稅捐稽徵法第 28 條之適用問題，尚包含其適用要件為何？如何解決核定稅捐處分形式存續力問題？其是否具有重開稅捐核定處分程序的結果？¹⁴我國行政程序法第 117 條與第 128 條規定分別稱為廣義與狹義的行政程序重

¹² 有關修正條文，請參閱本文參、二。

¹³ 中央法規標準法第 13 條：「法規明定自公布或發布日施行者，自公布或發布之日起算至第 3 日起發生效力。」稅捐稽徵法第 28 條修正條文係於 98 年 1 月 21 日公布施行，故自 98 年 1 月 23 日起發生效力。

¹⁴ 核定稅捐處分(steuerbescheid)，國內用語不一，有稱為「租稅裁決」或「課稅處分」或「核課處分」或「租稅核課處分」稱之，本文配合稅捐稽徵法第 35 條之用語，以「核定稅捐處分」稱之。

開，其與稅捐稽徵法第 28 條之關係為何？再者，本條規定與同法第 35 條，在納稅義務人行使行政救濟權利上的功能是否重疊？因此，本文希望藉由相關法理學說與實務見解進行比較、歸納、分析，瞭解以下問題：¹⁵

1. 稅捐稽徵法第 28 條之立法過程。
2. 稅捐稽徵法第 28 條規定之法理依據。
3. 修正前後稅捐稽徵法第 28 條之相關爭議，如適用要件、時效及其於實務運作上所衍生的問題。
4. 稅捐稽徵法第 28 條與同法第 35 條及行政程序法相關規定有無競合或規範衝突？
5. 稅捐稽徵法第 28 條規定之修法建議。

¹⁵ 行政程序法第 117 條：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之……。」

行政程序法第 128 條：「行政處分於法定救濟期間經過後……，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限……。」

稅捐稽徵法第 35 條：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查……。」

稅捐稽徵法第 38 條：「納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟……。」

表 2：臺北市稅捐稽徵處依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定事由退還溢

繳稅款已逾 5 年案件統計表

單位：件；新臺幣元

資料日期：98 年 1 月 23 日至 100 年 6 月 30 日

退稅情形 稅目別	件數	實退稅額	實退利息
土地增值稅	10	891,480	265,488
地價稅	2,458	30,682,160	18,876,240
房屋稅	713	109,057,497	63,982,725
使用牌照稅	27	161,226	3,767
契稅	0	0	0
印花稅	0	0	0
娛樂稅	0	0	0
合計	3,208	140,792,363	83,128,220

資料來源：臺北市稅捐稽徵處

二、研究方法與範圍

(一) 研究方法

本文研究主題涉及稅法、行政程序法以及其他行政法之相關規定，甚至包含其他法律領域，我國學者對此課題已有一定數量之學術著作，而徵納雙方歷經多年的爭議，在實務案例方面，不論是財政部的解釋函令、各機關訴願審議委員會的訴願決定、各級行政法院的判決、以及司法院大法官會議解釋，亦有相當數量的累積，本文擷取相關法理學說、實務見解進行歸納、整理、比較、分析，作為撰寫的基礎。

(二) 研究範圍

由於稅捐稽徵法第 28 條有關退稅請求權的設計，涉及各項法理學說，涵蓋類型情況相當複雜，實增添學理研究與實務應用的困難，以本文有限之篇幅，自難為完全窮盡之分析、整理及論述，再者臺北市稅捐稽徵處職司臺北市地方稅之稽徵業務，¹⁶不論係屬賦課徵收的底冊稅（例如房屋稅、地價稅、使用牌照稅）或依納稅義務人申報賦課者（例如土地增

¹⁶ 依據憲法第十章中央與地方權限之劃分及第十三章國民經濟有關各條，以及財政收支劃分法之規定，將全國稅課收入劃分為國稅、直轄市及縣（市）稅兩級制。其中國稅包含所得稅、營業稅、遺產與贈與稅、貨物稅、證券交易稅、期貨交易稅、菸酒稅、特種貨物及勞務稅等由國稅局負責徵收；直轄市及縣（市）稅又稱地方稅，包含土地增值稅、契稅、地價稅、房屋稅、使用牌照稅、娛樂稅、印花稅等，由各地方政府之稅捐稽徵機關負責徵收。

值稅、契稅)，皆屬有核定應納稅額之案件，¹⁷因此囿於篇幅限制，本文係以修正前稅捐稽徵法第 28 條，及修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項為主軸，探討退稅請求權之時效問題，並配合討論退稅請求權之性質，與同法第 35 條、行政程序法之關聯及可否藉以突破具有形式存續力的核定稅捐處分等問題。

¹⁷ 有關我國稅捐稽徵方式，請參閱本文參、三。

貳、文獻回顧與理論探討

本文係探討因核定稅捐處分致溢繳稅款之退稅請求權時效及其衍生問題，因此先予介紹相關的基本法理，可有助之後有關問題的討論。

一、法安定性原則與時效制度的意義

(一) 法安定性原則

法的目的在於建構秩序，而秩序的概念，包含安定性的要素在內，否則不可能被稱為「秩序」。因此，法本身必須符合安定性的要求。¹⁸「法安定性」係指法律本身安定狀態的維持。具體言之，乃法律關係及法律規定之安定性，其核心內涵包括法律要件、效果及其關係之明確性、持續性與穩定性，使人民得享可預見性、可估計性及可期待性之利益。¹⁹

法安定性可分為兩個方向：一是藉由法律所達成的安定性，透過具有拘束力的規則，促成一個穩定、值得信賴的秩序產生；另一則是法律本身的安定性，亦即法律本身安定狀態的維持。²⁰所以時間即是達成法安定性的一項重要因素。

¹⁸ 黃異，「法學方法」，元照出版有限公司，98年3月，初版，頁60。

¹⁹ 吳雨涵，「租稅法上返還請求權」，國立臺北大學法律學系碩士論文，98年1月，頁36。

²⁰ 張常妙，「從法安定與妥當性，論退稅請求權之時效制度」，國立成功大學科技法律研究所碩士論文，100年1月，頁102-103。

(二) 時效制度的意義

法律制度主要在於規範權利與義務，因此法律制度結構中，大部分在邏輯上是屬於可變事項，因為一旦立法政策改變，權利與義務的狀態均將隨之改變。而法律制度中唯一無法由立法者改變的因素，就是時間。無論人力如何挽留，時間仍然會不停的經過。正因如此，時間因素在法律制度上就產生重要的作用，這就是「時效制度」。²¹

一定之事實狀態達一定期間，從而發生一定法律效果之制度，即所謂「時效」。²²

時效制度是一種保護權利人，亦督促權利人在一定時間內行使其權利之制度，觀諸各國法制、或是各種法領域，舉凡涉及權利之行使或是不行使，而發生法律關係之效果者，均有「時效制度」的規範。究其立法目的，在於使權利人一段時間不行使其權利，將使其權利減損或喪失。由於權利人一定時間不行使權利，將使新的法秩序形成，並使社會產生信賴，如容權利人於一段時間經過後，仍得再度行使權利，勢將既定之秩序推翻，造成法律上的不安定。蓋權利人怠於行使自己的權利，法律即不該過度保護，法諺有云：「法律

²¹ 劉振鯤，「實用民法概要」，元照出版公司，93年10月，6版，頁120。

²² 陳敏，「租稅法之消滅時效」，政大法學評論，第32期，74年12月，頁119

幫助勤勉者，不幫助睡眠者。（Vigilantibus et non dorminentibus jura subveniunt）」²³況且，時日遠隔，有關之證物已遺失、湮滅，有關之證人或已遺忘相關之事實，甚或證人所在不明或死亡，舉證不易。因此以時效代替證據，避免訴訟上舉證之困難，以早日確定法律關係。如就權利人言之，未必基於拋棄權利之意思，而長期不行使權利，卻一概因時效完成而蒙受不利，其間似有未盡妥善之處。惟權利人可行使權利而不行使，臥眠權利之上，基於法律安定及訴訟經濟，權衡輕重，對權利人即無再保護之必要。²⁴

所謂消滅時效，係指請求權因於一定期間內，繼續不行使而致減損或消滅而言。

消滅時效制度存在理由，經綜整主要有四：²⁵

- 1.保障債務人，避免因時日久遠，舉證困難，致遭受不利益。
- 2.尊重現存秩序，維護法律平和。
- 3.在權利上睡眠者，不值得保護。
- 4.簡化法律關係，減輕法院負擔，降低交易成本。

對於消滅時效制度存在的理由，學者簡資修則提出另一

²³ 林懋佑，「行政法上請求權時效問題之探討」，東海大學法律學系研究所碩士論文，98年7月，頁9。

²⁴ 陳敏，「租稅法之消滅時效」，政大法學評論，第32期，74年12月，頁120-121。

²⁵ 張常妙，「從法安定性與妥當性，論退稅請求權之時效制度」，國立成功大學科技法律研究所碩士論文，100年1月，頁50-51。

種看法：債權人與債務人間證據衰竭之失衡，才是消滅時效之本質，因為若證據的證明力隨時間減損的情形，對於債權人與債務人都相同，則消滅時效是多餘的。

在請求給付之訴中，法律以債權人應負舉證責任作為防止不正確判決的第一道防線，如證據因時間經過而逐漸失其證明力，即使債務人的證據也已經衰竭，債權人將會敗訴，因此債權人無須消滅時效的規定，即有強列動機及早行使其請求權。消滅時效要有意義，應是債務人的證據衰竭較快至其證明底線，而債權人較慢，²⁶而使得債權人雖然也是經過證據衰竭，但仍能證明成功，但債務人不能，乃給予債權人可乘之機，取得應敗但勝的不正確裁判，則法律有必要防止之。公法請求權的消滅時效應區分請求權人是人民或政府，由於政府相對於人民在公法請求佔有證據保持優勢，因此其消滅時效應是不對稱，此即，人民為請求人時的消滅時效應長於政府為請求權人時的原因。²⁷

²⁶ 債權人因時間經過取得有利證據地位，有兩種原因：一、自始其即取得證據有利地位，因此即便往後的證據衰竭速率與債務人同，仍取得證據有利地位；二、其證據衰竭速率相較於債務人比較慢，因此即便在始點無立於證據有利地位，一段時間後，即立於證據有利地位。

²⁷ 簡資修，「消滅時效的證據衰竭不等說—並論其在物上與公法請求的適用」，中研院法學期刊，第6期，99年3月，頁138、139、161、162。

至於消滅時效之效力，有三種立法主義：²⁸

- 1.權利（債權）消滅主義：即權利（債權）本身歸於消滅，日民法採之。
- 2.訴權（請求權）消滅主義：即權利（債權）雖仍存在，但以訴訟實現權利之權能，即訴權（請求權）歸於消滅，前蘇俄民法採之。
- 3.抗辯權發生主義：即權利與訴權均不消滅，但發生債務人得永久拒絕給付之「抗辯權」，德國民法採之。

我國民法係採抗辯權發生主義，²⁹公法請求權則是採取權利消滅主義，行政程序法第 131 條第 2 項規定：「公法上請求權，因時效完成而當然消滅。」³⁰依行政院所提行政程序法草案總說明：「公法上請求權之消滅時效，應採債權消滅主義，使其權利歸於消滅，不同於民法，特於本法明定。」³¹另修正前行政程序法第 131 條第 1 項規定：「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因 5 年間不行使而消滅。」該項規定

²⁸ 李惠宗，「行政法要義」，元照出版有限公司，102 年 8 月，6 版，頁 389、393。郭振恭，「民法」，三民書局股份有限公司，100 年 9 月，修訂 8 版，頁 114。

²⁹ 民法第 144 條第 1 項規定：「時效完成後，債務人得拒絕給付。」

³⁰ 所謂「公法上請求權」，係指公法之權利義務主體，包括人民與國家，一方得依據公法，得請求他方特定給付之權利，適用消滅時效者，主要係公法上之財產請求權，例如，行政機關對人民之金錢給付請求權與人民對行政機關之債權請求權。（黃俊杰，「行政程序法」，元照出版有限公司，97 年 9 月，2 版，頁 201。）

³¹ 立法院公報，第 88 卷，第 6 期，院會紀錄，頁 596。

於 102 年 5 月 22 日修正為：「公法上之請求權，於請求權為行政機關時，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。」，其修正理由：「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概念，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，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。」上述理由似參採學者簡資修所提之證據衰竭不等說之看法。

法治國家要求國家公權力之行使需具有明確性，至少要有可預見性。行政上公權力行使雖貴在貫徹，但法律秩序也要求安定，各種公權力的行使皆應有時效規定，才能使公法秩序具有可預見性。³²故即使是最嚴厲的刑事處罰權亦有一定期限的追訴權時效或行刑權時效，³³因此相對於其他質與

³² 李惠宗，「行政法要義」，元照出版有限公司，102 年 8 月，6 版，頁 391。

³³ 刑法第 80 條第 1 項：追訴權，因下列期間內未起訴而消滅：

量均較輕的公權力行為，亦應有時效的規定。

-
- 一、犯最重本刑為死刑、無期徒刑或 10 年以上有期徒刑之罪者，30 年。
 - 二、犯最重本刑為 3 年以上 10 年未滿有期徒刑之罪者，20 年。
 - 三、犯最重本刑為 1 年以上 3 年未滿有期徒刑之罪者，10 年。
 - 四、犯最重本刑為 1 年未滿有期徒刑、拘役或罰金之罪者，5 年。
- 刑法第 84 條第 1 項：行刑權因下列期間內未執行而消滅：
- 一、宣告死刑、無期徒刑或 10 年以上有期徒刑者，40 年。
 - 二、宣告 3 年以上 10 年未滿有期徒刑者，30 年。
 - 三、宣告 1 年以上 3 年未滿有期徒刑者，15 年。
 - 四、宣告 1 年未滿有期徒刑、拘役、罰金或專科沒收者，7 年。

二、核定稅捐處分之效力³⁴

納稅義務是公法上最主要之金錢給付義務。通常係由稅捐稽徵機關依稅捐發生之原因事實，根據法律，對稅捐債務人核定其金錢給付義務，此種核定基於稅捐稽徵機關之單方行為，法律性質屬行政處分，用以核定稅捐債務。參照司法院釋字第 423 號理由書、行政程序法第 92 條及訴願法第 3 條對於行政處分的定義，³⁵稅捐稽徵機關就個別之稅法事件，單方所作成，具有直接對外法律效果之行政行為，即為核定稅捐處分。

稅捐稽徵機關對租稅所為之「核定」，係宣示因實現構成要件而依法成立之租稅債務，並非創設租稅債務，易言之，稅捐核定

³⁴ 參照陳敏，「行政法總論」，自版，102 年 9 月，8 版，頁 441-446。吳庚，「行政法之理論與實用」，自版，96 年 9 月，增訂 10 版，第 378 頁。陳敏(譯)，「德國租稅通則」，司法院，102 年 5 月，初版，頁 59、220-223、327。陳清秀，「稅法總論」，元照出版有限公司，95 年 10 月，4 版，頁 534。陳文宗、許春安，「稅捐稽徵法」，勤業眾信財稅顧問股份有限公司，100 年 9 月，2 版，頁 54。曹馨方，「因租稅核課處分而溢繳稅款之退稅請求權」，中原大學財經法律學系碩士位論文，98 年 7 月，頁 71。張常妙，「從法安定性與妥當性，論退稅請求權之時效制度」，國立成功大學科技法律研究所碩士論文，100 年 1 月，頁 16-18、24、27、115。許宏緯，「租稅核課處分之存續力—我國法制與德國租稅通則之比較與檢討」，國立中正大學法律學研究所碩士論文，97 年 8 月，頁 17。翁培祐，「我國核課處分程序重開之探討」，國立政治大學法學院碩士在職專班碩士論文，97 年 5 月，頁 14。葛克昌，「納稅義務人之程序基本權—行政程序法在稽徵程序之漏洞」，月旦法學雜誌，第 72 期，90 年 5 月，頁 29。簡仕宸，「課稅處分職權撤銷之研究」，國立政治大學法律學系碩士論文，97 年 7 月，頁 62-65。林錫堯，「行政法要義」，自版，95 年 9 月，3 版，頁 311。

³⁵ 司法院釋字第 423 號理由書略以：「……所謂行政處分係指行政機關行使公權力，就特定具體之公法事件所為對外發生法律上效果之單方行為……。」
行政程序法第 90 條：「本法所稱行政處分，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律一效果之單方行政行為。」
訴願法第 3 條：「本法所稱行政處分，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。」

處分係根據法律所發生的租稅債權加以具體化，因此稽徵機關及納稅義務人均受該處分的拘束，並為強制執行的根據，在性質上為確認之行政處分。

依據行政程序法第 110 條第 1 項規定略以，書面之行政處分自送達相對人起，依送達之內容對其發生效力。³⁶又在各稅法亦規定關於核定稅額通知書或稅額繳款書應送達納稅義務人，如契稅條例、土地稅法、使用牌照稅法等。³⁷行政處分在未對外生效之前，僅屬行政之內部行為，對外生效必須送達或以他法使當事人知悉，亦即送達為核定稅捐處分生效之前提要件。再依行政程序法第 110 條第 3 項、第 4 項規定，³⁸行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。德國學者提出「有

³⁶ 行政程序法第 110 條第 1 項：「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。」

³⁷ 契稅條例第 18 條第 1 項：「主管稽徵機關收到納稅義務人契稅申報案件，應於 15 日內審查完竣，查定應納稅額，發單通知納稅義務人依限繳納。」

土地稅法第 43 條：「主管稽徵機關於查定納稅義務人每期應納地價稅額後，應填發地價稅稅單，分送納稅義務人或代繳義務人，並將繳納期限、罰則、收款公庫名稱地點、稅額計算方法等公告週知。」同法第 49 條第 2 項：「主管稽徵機關應於申報土地移轉現值收件之日起 7 日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人。但申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之案件，其期間得延長為 20 日。」

使用牌照稅法第 10 條第 2 項：「主管稽徵機關於開徵使用牌照稅前，應填發使用牌照稅繳款書送達交通工具所有人或使用人，並將各類交通工具應納之稅額及徵稅起訖日期分別公告之。」

稅捐稽徵法第 16 條：「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」

³⁸ 行政程序法第 110 條第 3 項：「行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。」同法條第 4 項：「無效之行政處分自始不生效力。」

效原則」(Wirksamkeitsprinzip)，意指行政處分縱有法律上瑕疵，除非無效，否則於行政機關自行或由法院依法撤銷前，仍有效力。

所以，核定稅捐處分係屬行政處分之一種，除重大明顯瑕疵外，在送達納稅義務人時，發生其效力，如未遭撤銷、廢止，或未因其他事由失其效力，其效力繼續存在，即稱為行政處分之存續力，可分為形式的存續力與實質的存續力：

- (一) 形式存續力：又稱為不可撤銷性、不可爭訟性、不可爭力，當人民對一行政處分不能再加以通常之一般法律救濟途徑（以核定稅捐處分為例，救濟途徑循序為復查、訴願及行政訴訟），加以變更或撤銷者，該處分即具有形式的存續力。依稅捐稽徵法第 34 條第 3 項規定，³⁹其於下列情形發生形式存續力：經核定之案件，未經申請復查；經復查決定，未依法提起訴願者；經訴願決定，未依法提起行政訴訟者；經行政訴訟判決者。

- (二) 實質存續力：行政處分就其內容拘束相對人、關係人及原處分

³⁹ 稅捐稽徵法第 34 條第 3 項：「第 1 項所稱確定，係指左列各種情形：

- 一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。
- 二、經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。
- 三、經訴願決定，納稅義務人未依法提起再訴願者。
- 四、經再訴願決定，納稅義務人未依法提起行政訴訟者。
- 五、經行政訴訟判決者。」

機關之效力。此種效力係與行政處分俱來，並隨行政處分存續而存在，行政機關亦僅於具備一定之要件時，始得予以廢棄或變更，以達成公益或個案正義等要求，所以該處分具有「有限制之廢棄可能性」或稱「受限制的可廢棄性」。亦即行政機關雖受其行政處分之拘束，但仍得在一定條件下，於法律救濟程序外，依職權廢棄（撤銷、廢止）行政處分，以排除其拘束（例如行政程序法第 117 條、訴願法第 80 條）。至於作為行政處分相對人之人民，雖不得自行廢棄一行政處分，但在具有「行政程序重開」之原因時，對已有形式存續力，不得再為爭訟之行政處分（例如行政程序法第 128 條），亦得例外請求行政機關予以撤銷或廢止。⁴⁰

是以行政處分於通知其指定或涉及之人時，依通知內容對其發生效力。除罹有重大明顯瑕疵之行為處分為無效外，合法及違

⁴⁰ 行政程序法第 117 條：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。……。」

訴願法第 80 條第 1 項：「提起訴願因逾法定期間而為不受理決定時，原行政處分顯屬違法或不當者，原行政處分機關或其上級機關得依職權撤銷或變更之。……。」

行政程序法第 128 條第 1 項：「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。……。」

法之行政處分，皆因通知而發生效力。受行政處分效力拘束之主體，除行政處分所指定或涉及之人外，亦及於作成處分之行政機關。行政機關受其行政處分拘束，原則上不得任意撤銷。行政處分如未經依限提起法律救濟而遭撤銷，其效力即強化為存續力。其中包括行政處分因逾法定救濟期間，不得對之再為訴訟，所產生的形式存續力，以及不得再對行政處分之決定內容為實體審查之實質存續力。

法院之判決已不得爭議者，產生所謂之形式確定力。其判決內容因此而產生之拘束力，謂之實質確定力。不僅訴訟之當事人，作成判決之法院皆受判決內容之拘束。行政機關之行政處分係大量作成，程序不如法院判決嚴謹，內容違法之可能性亦較大。在當事人已不得爭議時，行政機關在一定之範圍內，尚有加以改正，排除違法行政處分之可能，以維護公益。因此，在行政處分不稱確定力，而稱存續力。

依一般行政法上之原則觀之，在法治國原則要求之法律安定性下，該行政處分之效力應受尊重，所以除非有「行政程序重開」之原因，否則不得再行爭訟。

三、退稅請求權之理論依據

(一) 公法返還請求權

所謂公法上請求權之定義，在實務上係指公法上權利義務主體相互間，基於公法，一方得請求他方為特定給付之權利。⁴¹亦即指權利主體相互間，一方依據公法規範得向他方請求特定給付之權利。⁴²學者 Gerhard Lassar 於其 1921 年之著作「行政法及財務法上的返還請求權」一書中，提出「返還請求權」之概念，認為「一項沒有公法原因之給付，而具有財產價值之內容者，對於該給付之人應予返還。」⁴³

民法第 179 條規定：「無法律上原因而受利益，致他人受損害者，應返還其利益。雖有法律上之原因，而其後已不存在者，亦同。」本條所規定者，即所謂不當得利，用以調整當事人間私法上無法律原因之財產移動。在公法上，無論行政主體與人民間，或行政主體相互間，亦皆有無法律原因而發生財產移動之可能。在有此種情事時，亦應調整所發生之不當財產移動，固無疑問。惟在學說上，有不同之理論說明

⁴¹ 林石猛、邱基峻，「行政程序法在稅務爭訟之運用」，元照出版有限公司，98 年 8 月，初版，頁 355。

⁴² 林三欽，「行政程序法上「消滅時效制度」之研究—兼論「行政執行期間」與「退稅請求權消滅時效期間」之相關問題」，東吳公法論叢第 2 卷，97 年 11 月，頁 438

⁴³ 魏虎嶺，「公法上不當得利之研究」，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，77 年 6 月，頁 47。

其法律根據。有認為係基於依法行政原則，用以調整自始不合法或嗣後不合法之財產狀況者。有認為係類推適用民法有關不當得利之規定者。通說則認為，公法上之返還請求權，係一種亦可適用於公法之一般法律思想之表現，為獨立之公法法律制度。因此，在公法內，此種返還請求權，不稱為「公法上不當得利返還請求權」，而稱為「公法之返還請求權」。⁴⁴例如在租稅法律關係中可主張申請退稅者，非僅限於公法上的不當得利，例如土地稅法第 35 條規定的重購退稅、⁴⁵加值型與非加值型營業稅法第 39 條規定的外銷退稅等。⁴⁶

因此本文認為，公法之返還請求權，係基於依法行政之要求而來，其目的在使不合法之財產變動回復到合法的狀態，與民法中強調不當得利，調和私人利益衝突不盡相同。⁴⁷惟修正前後之稅捐稽徵法第 28 條所明文之適用範圍為「適用法令錯誤」、「計算錯誤」及「其他可歸責於政府機關的錯誤」，所以，此類無法律上原因之退稅請求權，仍屬公法上不當得

⁴⁴ 陳敏，「租稅法之返還請求權」，政大法學評論，第 59 期，87 年 6 月，頁 65-66。

⁴⁵ 土地稅法第 35 條：「土地所有權人於出售土地或土地被徵收後，自完成移轉登記或領取補償地價之日起，2 年內重購土地合於左列規定之一，其新購土地地價超過原出售土地地價或補償地價，扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額：……。」

⁴⁶ 營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：一、因銷售第七條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。……。」

⁴⁷ 林懋佑，「行政法上請求權時效問題之探討」，東海大學法律學系研究所碩士論文，98 年 7 月，頁 71。

利返還請求權之範疇。行政法院 86 年 8 月份庭長評事決議略以：「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，……。」

（二）退稅請求權之依據

在租稅債務關係中，不僅作為租稅權利人之國家，⁴⁸有向人民請求繳納租稅的權利，即人民亦有向國家請求退稅之權利。⁴⁹

稽徵機關作成一項實體法上不應存在或超額核定稅捐之處分，導致納稅義務人溢繳稅款，對其退稅請求權成立的法律上原因究竟為何？主要有以下兩種看法：⁵⁰

1. 形式法律原因說

此說主張國家受領納稅義務人給付稅款的原因，係該應

⁴⁸ 在此所謂國家，係泛指有課稅權之公權力主體。依我國憲法第 107、第 109 及第 110 條之規定，中央及省、縣皆有課稅之權利，得為租稅債權人。

⁴⁹ 陳敏，「租稅法之消滅時效」，政大法學評論，第 32 期，74 年 12 月，頁 120

⁵⁰ 參照盛子龍，「因租稅核課處分違法而溢繳稅款之退稅請求權初探—行政法院相關判決之分析與論」，訴願專論選輯—訴願新制專論系列之 10，臺北市政府，98 年 12 月，頁 93-98。陳敏，「租稅法之返還請求權」，政大法學評論，第 59 期，87 年 6 月，頁 70-74。陳清秀，「稅法之基本原理」，植根法律事務所叢書，86 年 9 月，3 版，頁 388-392。陳清秀，「稅法總論」，元照出版有限公司，99 年 9 月，6 版，頁 423-434。曹馨方，「因租稅核課處分而溢繳稅款之退稅請求權」，中原大學財經法律學系碩士學位論文，98 年 7 月，頁 18-26。

納稅額的核定稅捐處分，除非該處分屬無效處分，只要該處分仍有效存在，即使超出了依法核算之正確應納稅額，國家受領該給付仍具有法律上的原因。因此，於變更或撤銷該處分前，退稅請求權尚未成立，直到該處分事後為被有利於納稅義務人之撤銷或變更，並通知納稅義務人時，前述法律上原因始溯及既往歸於消滅，退稅請求權則溯及至納稅義務人給付稅款時成立。

換言之，此說認為如溢繳稅款係基於有瑕疵但有效的核定稅捐處分，仍然構成根據該處分所為給付之法律上原因；稅額核定雖有瑕疵，而在稅捐實體法上並無保有稅款的正當理由，但只要該處分仍屬有效，在稅捐稽徵程序上還是有法律上的原因。

簡言之，如基於違法，但並非無效之行政處分所發生的財產移動，其移動並非無法律原因，因此，有效之核定稅捐處分，即構成人民主張退稅請求權障礙。

2. 實質法律原因說

此說認為當公法上請求權之核定，係委諸行政機關裁量時，則該請求權之核定，始屬於該求權發生之構成要件，然租稅債權及其所對應之退稅請求權並不屬於此種情形。因

此，國家受領納稅義務人給付稅款之法律上原因，並非核定稅捐處分，應視國家是否依據租稅實體法規定，而對納稅義務人享有租稅債權，至於撤銷或變更原核定稅捐處分，非成立退稅請求權之構成要件。

換言之，稽徵機關所核定之應納稅額，如依租稅實體法不成立或超出正確額度者，並非法定之租稅債務，國家受領稅款即屬自始無法律上原因而受有利益，納稅義務人因溢繳稅款對國家之退稅請求權自其繳納之日起即告成立，該核定稅捐處分是否撤銷或變更，與該請求權之成立與否無關。如在法定救濟期間內，納稅義務人可以提起行政救濟，訴請撤銷違法之核定稅捐處分並請求退還溢繳稅款，但如因法定救濟期間經過使該處分產生形式存續力，納稅義務人已不得再提起行政救濟訴請撤銷，則該處分之形式存續力，就成為退稅請求權的限制，因可歸責於納稅義務人事由致遲誤法定救濟期間，不應容許另起一退稅請求權作為替補機制，否則法定救濟期間勢必形同虛設。

簡言之，儘管退稅請求權實質上已成立，但是在核定稅捐處分未經撤銷或變更以前，除非該處分自始無效，否則因處分仍屬有效，則國家仍有一個「形式上」保有受領稅款之

原因。所以仍須透過核課處分之廢棄程序，以除去上述形式上的原因。

綜上可以發現，即使是採實質法律原因的觀點，亦不容許無視核定稅捐處分存續力在行政程序上對於稅捐稽徵機關所形成的障礙。易言之，不論採形式或是實質法律原因說，二者法理雖有不同，但是結論均相同，即退稅請求權之行使，仍應受到核定稅捐處分之限制，除非該處分之效力經排除，否則仍無法行使該請求權。

在一般行政法的討論上，認為財產之移動是否有法律原因，與財產之移動是否合法，係屬二事，因此，基於無效之行政處分，而發生之財產移動，為無法律原因之移動。反之，如基於違法，但並非無效之行政處分而發生財產移動，其移動並非無法律原因。該違法行政處分經撤銷者，始自撤銷時起成為無法律原因。惟就租稅債務關係而言，不得逕以行政處分為財產移動原因。因為人民之納稅義務係因法定構成要件之實現而成立，不待稽徵機關核定稅捐處分之核定，稽徵機關未為處分時，人民亦依法有納稅義務。人民自行申報繳納法律未規定之租稅，或依稽徵機關之核定稅捐處分繳納法律未規定之租稅，皆屬無法律原因而繳納，而得請求返還。

但是稽徵機關之核定稅捐處分具有拘束的效力，未經人民提起行政救濟而撤銷，或由稽徵機關依職權撤銷前，亦不得返還。⁵¹

但我國早期實務見解似是傾向忽略核定稅捐處分之存續力問題，例如改制前行政法院 60 年判字第 433 號判例即表示：「申請退稅與不服核定之稅額，係屬兩事，前者為請求退還已繳之稅款，後者則於尚未繳納稅款之前，對於核定之稅額有所爭執，其情形截然不同。」其後 61 年判字第 173 號判例，亦重申此一意旨：「納稅義務人不服核定之遺產稅額與申請退還溢繳或誤繳遺產稅款，係屬兩事。」

惟在法理邏輯上，稅捐稽徵機關不可能一方面保留該核定稅捐處分之存續力（保有溢繳稅款），另一方面卻又在未將該處分撤銷的情況下，不理會該處分存續力，逕予退還溢繳稅款予納稅義務人。早期實務會採取將核定稅捐處分之效力與退稅請求權作脫鉤處理，應是當時國內行政法規未稱完備，行政程序法尚未建構，法律教示制度仍未完善，為保障納稅義務人權益不得不採取的做法。

近期實務上則開始重視核定稅捐處分的存續力問題，例

⁵¹ 陳敏，「行政法總論」，102 年 9 月，自版，8 版，頁 1245。

如高等行政法院 90 年度法律座談會提案第 2 號：「已確定之課稅處分具有存續力，納稅義務人及稽徵機關均受其拘束，故在該確定之課稅處分未被推翻之前，不得認稽徵機關依該確定之課稅處分所收之稅款，有不當得利之情形。必須該已確定之課稅處分，經由稽徵機關依申請變更原處分後，始產生不當得利之問題。」

（三）案例說明

茲舉以下案例，說明公法請求權與退稅請求權之區別：⁵²

A 原所有甲土地，經臺灣臺北地方法院民事執行處拍定，並於 81 年 8 月函請 B 稅捐稽徵機關核算 A 土地應課徵之土地增值稅，經核以一般用地稅率課徵土地增值稅，而由臺灣臺北地方法院於 81 年 11 月間代為扣繳在案。嗣 A 於 97 年 4 月向 B 稅捐稽徵機關申請改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，並將差額稅款函請法院重新分配，惟經 B 稅捐稽徵機關以 A 申請時間已逾稅捐稽徵法第 28 條所定 5 年期間為由否准所請，A 循序提起訴願、行政訴訟。

本案最高法院認為土地所有權人所為按自用住宅用地稅

⁵² 最高法院 99 年度判字第 1190 號判決。

率課徵土地增值稅之權利，性質上核屬公法上之請求權。故此公法上請求權之行使，除應受土地稅法第 34 條之 1 規定之期間限制外，⁵³仍應有一般公法上請求權時效期間之適用。又土地移轉若未經申請核准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，則納稅義務人原按非自用住宅用地稅率繳納之土地增值稅，即不生因應適用自用住宅用地稅率而未適用之溢繳土地增值稅情事，自不得依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退還溢繳之稅款，本案圖示說明如下：

⁵³ 土地所有權人申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，應於土地現值申報書註明自用住宅字樣，並檢附戶口名簿影本及建築改良物證明文件；其未註明者，得於繳納期間屆滿前，向當地稽徵機關補行申請，逾期不得申請依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。土地所有權移轉，依規定由權利人單獨申報土地移轉現值或無須申報土地移轉現值之案件，稽徵機關應主動通知土地所有權人，其合於自用住宅用地要件者，應於收到通知之次日起 30 日內提出申請，逾期申請者，不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。

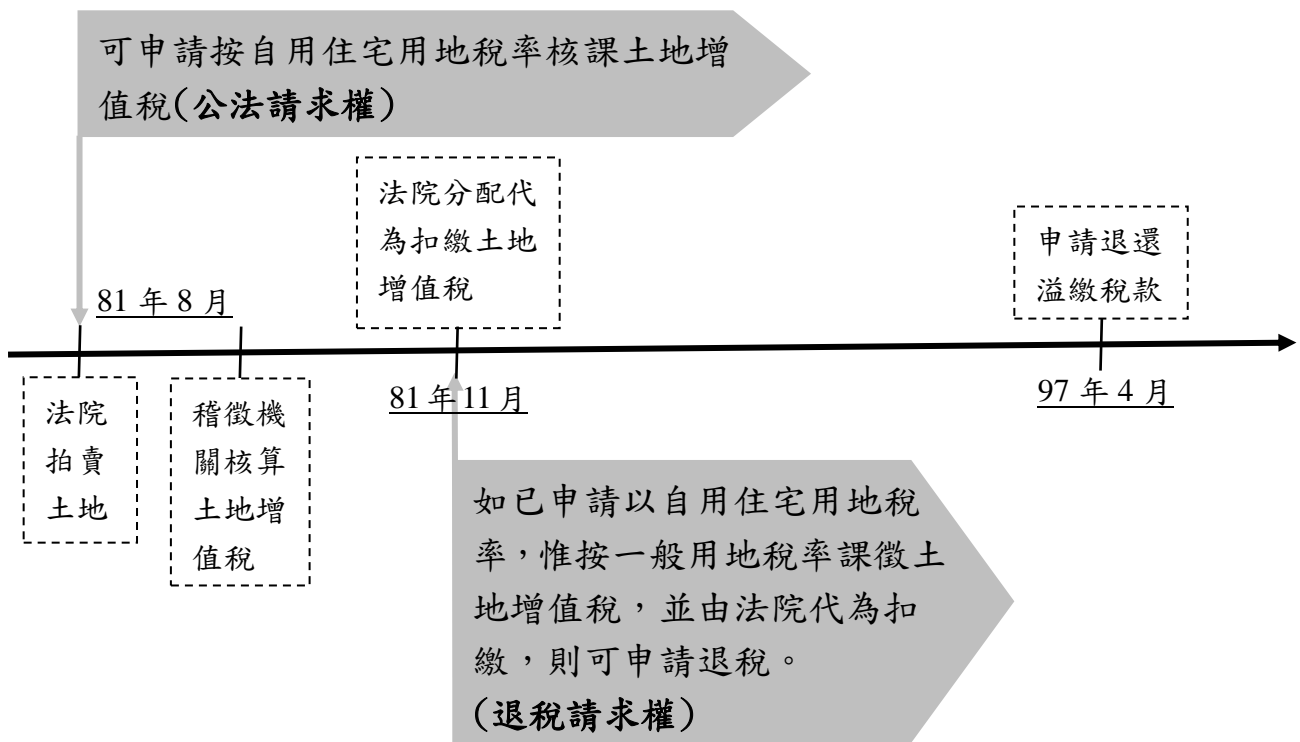


圖 1：公法請求權與退稅請求權案例圖示

資料來源：本文整理

參、現況說明與主要發現

一、修法緣由

由於稅捐稽徵法第 28 條被解讀為陳○○條款，⁵⁴因此如能瞭解此一案例，則更能理解為何會作如是的條文修正。

(一) 案例事實

陳張○○女士所有房屋（以下稱系爭房屋），依臺北市稅捐稽徵處房屋稅籍資料記載，自 80 年 7 月起設有○○股份有限公司營業登記，並經該稽徵機關核定自 80 年 7 月起改按營業用稅率核課房屋稅，嗣陳張○○女士於 96 年 5 月 17 日始申請更正系爭房屋 96 年房屋稅及退還 81 年至 95 年溢繳房屋稅，⁵⁵經該機關查證財政部臺北國稅局相關營業登記資料已付之闕如，⁵⁶乃於 96 年 5 月 22 日函復，系爭房屋依實際使用情形，改按住家用稅率課徵房屋稅，並依修正前稅捐稽徵法第 28 條規定，核退 91 年至 95 年按營業用稅率與住家用稅率核課之差額房屋稅，陳張○○女士不服該機關未退還 81 年至 90 年之差額房屋稅，循序向臺北市政府訴願審議委員

⁵⁴ 立法院公報，第 98 卷第 3 期委員會紀錄：「主席：今天審查『稅捐稽徵法第 28 條條文修正草案』，外界簡稱這是陳○○條款，……，因此提案加以修正，以保護人民的權益。」

⁵⁵ 房屋稅係於每年 5 月份徵收自上年度 7 月至本年度 6 月之房屋稅。

⁵⁶ 配合行政院組織改造自 102 年 1 月 1 日起，機關名銜變更為財政部臺北國稅局。

會、⁵⁷臺北高等行政法院、最高行政法院提起訴願及行政訴訟。

(二) 本案主要爭點

經檢閱本案相關卷證，總結其主要爭點如下：

1. 本案有無稅捐稽徵法第 28 條的適用或類推適用？⁵⁸

如非屬「適用法令錯誤」或「計算錯誤」，陳張○○女士認為其退稅請求權即無稅捐稽徵法第 28 條規定，5 年退稅期間的限制，應類推適用民法中 15 年的消滅時效。⁵⁹

2. 稅捐稽徵程序是否排除行政程序法第 117 條適用？

如能申請由稅捐稽徵機關依職權撤銷原處分，即無退稅期限之限制。

其實本案納稅義務人亦瞭解時效規定會是本案主要癥結，因此提出這些理由，無非是為了要規避修正前稅捐稽徵法第 28 條，僅能退還自繳納之日起 5 年內的稅款規定。以下則以表列方式簡述納稅義務人、臺北市稅捐徵處、臺北市訴願審議委員會及臺北高等行政法院的看法：

⁵⁷ 已於 101 年 9 月 18 日改制更名為臺北市政府法務局。

⁵⁸ 類推適用，係就法律未規定之事項，比附援引與其性質相類似之規定，以為適用。(楊仁壽，「法學方法論」，自版，75 年 11 月，初版，頁 180。)

⁵⁹ 民法第 125 條：「請求權，因 15 年間不行使而消滅。但法律所定期間較短者，依其規定。」

表 3：陳張○○女士房屋稅案件有無適用或類推適用稅捐稽徵法第 28 條

陳張○○女士主張	<p>1.本案係屬事實錯誤，並非適用法令錯誤或計算錯誤之情形，因此並無稅捐稽徵法 28 條之適用。</p> <p>2.稅捐稽徵法第 28 條之立法理由為：「納稅義務人如有因適用法令錯誤，計算錯誤，或其他原因而溢繳之稅款，亦應准予提出具體證明申請退回。」然因類推適用必須以相類似之事物本質為基礎，該條立法理由中所稱「其他原因」，自係指「與適用法令錯誤或計算錯誤具有類似性質之其他原因」，而非泛指除適用法令錯誤與計算錯誤以外之所有其他原因。故不得類推適用本條。</p>
臺北市稅捐稽徵處主張	<p>本案係屬適用法令錯誤情形，凡因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款之案件，不論是稽徵機關自行發現錯誤依職權退還或納稅義務人提出申請，其退稅期限均應適用稅捐稽徵法第 28 條規定辦理。</p>
臺北市政府訴願審議委員會訴願決定	<p>納稅義務人縱非適用法律錯誤或計算錯誤，雖不能直接適用稅捐稽徵法第 28 條規定，然依該條立法理由，基於其他原因而溢繳之稅款，立法者係有意供適用法律者為類推適用之補充，以求個案間之公平、平等；本案無論是直接適用或類推適用稅捐稽徵法第 28 條規定，均已逾 5 年期限。</p>
臺北高等行政法院判決	<p>稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權，係獨特之稅法上不當得利之規定，只要是納稅人於稅捐實體法上無法律上原因而溢繳之稅款，超出依法客觀上正確應納稅額時，不問其原因係事實認定錯誤或法律解釋、適用錯誤，均得援用。</p> <p>本案應非適用法令錯誤、亦非計算錯誤所致，而係其他原因所致，應有稅捐稽徵法第 28 條之類推適用。</p>

資料來源：葛克昌、陳彥廷、陳昱嵐、賴冠好，「可歸責於政府機關之退稅請求權時效問題—臺北高等行政法院 97 年度簡字第 347 號判決評析」，溢繳稅款返回請求權與行政判決(葛克昌主編)，翰蘆圖書出版有限公司，101 年 9 月，初版，頁 176-177。本文整理。

表 4：陳張○○女士房屋稅案件是否排除行政程序法第 117 條適用

陳張○○女士主張

1. 行政程序法具有稅捐稽徵法補充法之性質，稅捐稽徵法第 28 條並不排除行政程序法第 117 條之適用，行政程序法第 117 條係本於依法行政，針對行政機關於法定救濟期間過後，依職權撤銷違法處分之規範；而稅捐稽徵法第 28 條係基於法定性，針對納稅義務人申請退稅之規範。稅捐稽徵機關應否依職權撤銷違法處分，與納稅義務人得否申請退稅本屬二事。

2. 對於明顯違法之行政處分，原處分機關或上級機關依行政程序法第 117 條規定，自可本於職權予以更正、撤銷或確認無效，再依更正、撤銷或確認無效後之效力，本於職權主動辦理退稅，此時退稅即非稅捐稽徵法第 28 條所納稅義務人申請之退稅，自無退稅期間限制之問題。

臺北市稅捐稽徵處主張

臺北市政府訴願審議委員會訴願決定

稅捐稽徵法第 28 條規定係屬公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，本案請求退稅，自應先適用本條文。再依行政程序法第 117 條規定觀之，並未賦予陳張○○女士申請撤銷之公法上請求權。

臺北高等行政法院判決

行政程序法第 117 條規定原則上並未賦與個人有請求行政機關重開行政程序之請求權。

法律就行政救濟之提起設有法定救濟期間，若廣泛的承認行政程序法第 117 條規定賦予個人「無瑕疵裁量請求權」，⁶⁰則個人即仍可以行政機關行使裁量有瑕疵為理由，提起行政救濟，如此將使得法律設立之法定救濟期間之目的落空。

行政程序法第 117 條所賦予行政機關對於違法之行政處分於事後撤銷之權限，行政機關似應就秩序安定性、公益之維繫及實質課稅、公平課稅原則之間各項利益，做必要之權衡，而「無

⁶⁰ 裁量之授權，原在於使行政機關，得在裁量之界限內，有選擇及決定之自由，授權行政機關依便宜原則行事。惟有時在某一事件，因該事件之特殊狀況，僅特定之決定始無裁量瑕疵，而為唯一之合法決定。（陳敏，「行政法總論」，102 年 9 月，自版，8 版，頁 192。）

瑕疵裁量」，係行政機關之職責與義務，惟行政機關在有消滅時效或除斥期間得以援用，藉以阻卻其依職權行使裁量權之情形下，其裁量即非所謂之「無瑕疵之裁量」，且行政法院並非行政機關之上級機關，要無依行政程序法第 117 條規定，代行政機關撤銷法處分之權限，端視原處分機關及其上級機關就上開事項之衡量，公正、公平的發揮其行政權限。

資料來源：葛克昌、陳彥廷、陳昱嵐、賴冠妤，「可歸責於政府機關之退稅請求權時效問題—臺北高等行政法院 97 年度簡字第 347 號判決評析」，溢繳稅款返回請求權與行政判決(葛克昌主編)，翰蘆圖書出版有限公司，101 年 9 月，初版，頁 176-177。本文整理。

(三) 本案行政救濟過程及結果

本案經臺北市政府訴願審議委員會決定訴願駁回(96 年 9 月 7 日府訴字第 09670171000 號)、再經臺北高等行政法院駁回原告之訴(97 年 6 月 10 日 97 年度簡字第 00347 號)，於提起上訴期間，稅捐稽徵法第 28 條修正公布(98 年 1 月 21 日)，臺北市稅捐稽徵處依新修正條文退還陳張○○女士溢繳之房屋稅稅款，因陳張○○女士上訴目的業獲滿足，已無利用訟訴程序請求法院保護之必要，既屬欠缺權利保護要件，最高行政法院因此駁回上訴(99 年 9 月 2 日 99 年度判字第 873 號)。⁶¹另本案事實經過依時間序列整理如下表：

⁶¹ 最高行政法院判決駁回理由提及：「……惟其駁回上訴人在原審之訴，核其判決結果尚無不合，仍應予維持。上訴論旨，指摘原判決違法，求予廢棄，為無理由，應予駁回。」亦肯認臺北高等行政法院之判決理由。

表 5：陳張○○女士房屋稅案件過程簡表

時間	事實	備註
80.7	系爭房屋因設有○○股份有限公司營業登記，核定改按營業用稅率課徵房屋稅。	
96.5.17	陳張○○女士申請更正 96 年系爭房屋房屋稅適用稅率並退還 81 年至 95 年之差額房屋稅。	
96.5.22	臺北市稅捐稽徵處依系爭房屋實際使用情形，改按住家用稅率課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第 28 條規定，退還 91 年至 95 年房屋稅。	
96.6.8	陳張○○女士不服臺北市稅捐稽徵處未退還 81 年至 90 年之差額房屋稅，向臺北市政府提起訴願。	
96.9.7	臺北市政府訴願審議委員會訴願決定駁回。	府訴字第 09670171000 號訴 願決定書
96.11.5	陳張○○女士不服臺北市政府訴願決定，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。	
97.6.10	臺北高等行政法院判決原告(陳張○○女士)之訴駁回。	97 年度簡字第 00347 號判決
97.7.2	陳張○○女士不服臺北高等行政法院判決，向最高行政法院提起上訴。	
98.1.21	稅捐稽徵法第 28 條修正公布。	華總一義字第 09800014581 號令
98.2.5	臺北市稅捐稽徵處依修正後之稅捐稽徵法第 28 條規定，退還 81 年至 90 年房屋稅。	
99.9.2	最高行政法判決上訴駁回。	99 年度判字第 873 號判決

資料來源：本文整理

二、稅捐稽徵法第 28 條之立法沿革

(一) 稅捐稽徵法之立法過程⁶²

稅捐徵收，關係人民權利義務至為密切，我國過去稅捐徵收係採分稅立法，⁶³在制訂各種稅法時，由於當時經濟情況、社會背景與各種稅目之需要，以致各種稅法的規定，多有出入，重要稽徵事項，各別稅法或有規定，或無規定。又各種稅法對於相同事項之規定，也常寬嚴不一，形成不公平不合理的現象。

財政部早於 52 年間，即應民間學術機構的建議，邀集國內財稅及法律學者專家，參照日本及歐美若干國家之法例，研擬稅捐徵收法案，期求各稅間凡屬有共同關係的事項，加以統一規定，並根據稽徵實務，對當時各稅法未明確規定之事項補充訂定，使徵納雙方有一致的規定可循，雖於 56 年底完成初稿，惟因涉及人民權利義務須行斟酌之處仍多，未能定案。

⁶² 參照中國租稅研究會，「中華民國稅務通鑑(90 年版)，下冊」，中國租稅研究會，90 年 10 月，初版，頁 1881。顏慶章，「租稅法」，自版，87 年 10 月，2 版，頁 79-81。中華民國租稅制度與法規，中國租稅研究會，103 年 2 月，2014 年版，頁 5。

⁶³ 租稅法之立法體例，大致可分為「分稅立法」與「綜合立法」兩種方式。「分稅立法」係將個別稅目單獨制定稅法，而個別稅法中，均規定各該稅目之實體事項、徵納程序與救濟程序等。「綜合立法」則將各稅之全部或共通之實體事項、徵納程序與救濟程序等，悉納入一法律之中。前者固便於個別稅法之制定或修正，惟其結果易形成各稅法對同一事項重複、分歧或矛盾之現象，使納稅義務人與稅捐稽徵機關於適用上俱感不便。

嗣財政部於 57 年間，根據國家安全會議加強租稅稽徵之決定，擬訂「加強稅捐稽徵條例草案」，報經行政院核轉立法院審議，立法院財政、經濟、司法等三委員會，就上項草案予以審查，其後並經協調，鑒於稅捐稽徵之立法涉及頗廣，且與人民之權利義務關係至深且鉅，而財政經濟環境亦多所改變，復請財政部將前送「加強稅捐稽徵條例草案」撤回，重加檢討審酌，是財政部於 58 年報經行政院撤回上項草案。

其後財政部再參酌其他國家有關稅捐徵收法之體例，以逐漸劃一各項內地稅有關稽徵程序之共同規定為目標，⁶⁴至 62 年間始完成「稅捐稽徵法」草案，報請行政院核議，經多次審查討論後，於 64 年送請立法院審議，並經立法院於 65 年完成立法程序，咨請總統於同年 10 月 22 日公布施行。總計「稅捐稽徵法」自 52 年起至 65 年，歷經十多年之檢討研究始完成立法，就當時行政法相關法規尚未完備之時空背景

⁶⁴ 稅捐稽徵法第 1 條立法理由：「現行各項稅捐之稽徵，因係個別立法，稽徵程序互有出入，關係人民權益之規定，亦不盡劃一，為便於徵繳，以利遵行，爰於本法內擇其重要者，分別為統一規定。」顯示本法非在將各稅之全部實體事項與程序規定悉予納入，而係僅屬具體而微之「綜合立法」型態。又本法制定背景，雖主要在統一各稅之稽徵程序，但其內容亦不乏實體事項之規定，例如稅捐優先權(第 6 條)、納稅義務(第 12 至第 15 條)、核課期間及徵收期間(第 21 條至第 23 條)及罰則(第 41 條至第 47 條)。(顏慶章、薛明玲、顏慧欣，「租稅法」自版，99 年 8 月，3 版，頁 75。)

而言，⁶⁵不可謂不慎重。⁶⁶

（二）稅捐稽徵法第 28 條之沿革

稅捐稽徵法計分總則、納稅義務、稽徵、行政救濟、強制執行、罰則、附則等 7 章，共 51 條，特於第三章稽徵、第五節退稅、第 28 條明訂退稅規定，以保障納稅義務人權益。

65 年 10 月 22 日公布施行之稅捐稽徵法第 28 條規定：「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，不得再申請。」

其立法理由：「稅捐規定有一定徵收期間，逾期未徵收者停止徵收。至納稅義務人如有因適用法令錯誤或其他原因而溢繳之稅款，亦應准予提出具體證明退回；惟該項申請退稅，應自繳納之日起 5 年內為之。」⁶⁷

⁶⁵ 在我國立法時程上，稅捐稽徵法於 65 年 10 月 22 日即公布施行；具有一般行政行為總則性規定性質之行政程序法則遲至 88 年 2 月 3 日公布，自 90 年 1 月 1 日施行；而與稅務違章案件有關之行政罰法，更是遲至 94 年 2 月 5 日公布，95 年 2 月 5 日施行。

⁶⁶ 我國稅捐稽徵法在制定當時為進步之行政程序法。（葛克昌，「納稅義務人之程序基本權——行政程序法在稽徵程序之漏洞」，月旦法學雜誌，90 年 5 月，第 72 期，頁 29。）

⁶⁷ 稅捐稽徵及獎勵投資法令彙編中華民國 77 年版，財政部賦稅法令研究審查委員會，頁 78；稅捐稽徵法令彙編，財政部稅制委員會，中華民國 80 年版，頁 86、中華民國 83 年版，頁 94、中華民國 86 年版，頁 105、中華民國 89 年版，頁 105、中華民國 92 年版，頁 113、中華民國 96 年版，頁 128。

由於條文規定相當簡略，實務運作上多有爭議，特別因上述陳張○○女士名下之住宅，因適用稅率有誤，致 15 來共溢繳 17 萬餘元之房屋稅事件，經由媒體報導引起注目後，⁶⁸立法院、行政院皆提出修正草案（請參閱本文附錄一及附錄二），並快速地在 97 年 12 月間，即經立法院三讀通過修正條文，並於 98 年 1 月 21 日由總統公布施行。修正後之稅捐稽徵法第 28 條主要係按行政院所提修正草案版本通過（請參閱表 5），再增訂第 3 項內容，修正後條文規定如下：⁶⁹

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 1 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 2 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

⁶⁸ 參見聯合報，97 年 6 月 18 日，A1 版/要聞，「錯在相信萬能政府」。
<http://legacy.nownews.com/2008/06/18/10844-2291386.htm> (最後瀏覽日期：2014.9.9)
http://pro.udnjob.com/mag2/fn/printpage.jsp?f_ART_ID=45800 (最後瀏覽日期：2014.9.13)

⁶⁹ 稅捐稽徵法令彙編，財政部稅制委員會，中華民國 100 年版，頁 130-131。

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。(第 3 項)

本條修正施行前，因第 2 項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。(第 4 項)

前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，2 年之退還期間，自本條修正施行之日起算。(第 5 項)

本條修正之立法說明如下：⁷⁰

- 1.納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，其申請退稅之期限，仍宜維持現行 5 年之規定，爰於第 1 項增訂「自行」二字，以資明確，另酌作文字修正。
- 2.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，致溢繳之稅款者，如僅退還 5 年稅款，對納稅義務人權益保障恐未盡周全，爰參照行政程序法第 117 條及第 121 條規定，增訂第 2 項，定明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。
- 3.增訂第 3 項，明定「前 2 項溢繳之稅款，納稅義務人以現金

⁷⁰ 立法院公報，第 98 卷第 3 期，院會紀錄，頁 153-155。

繳納者，應自其繳該項稅款之日起，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。

4. 為避免本條文修正施行前，因政府機關錯誤致溢稅款之案件，未能依修正後第 2 項規定，由稅捐稽徵機關退還稅款，影響納稅義務人之權益，爰增訂第 4 項及第 5 項過渡規定，以資周延。

觀察稅捐稽徵法第 28 條的修法過程，無疑是受到陳張○○女士房屋稅案件影響，但顯然立法者並未審慎評估本條既存的問題，絕非僅是該稅務案件中所呈現的時效爭議。各立法委員所提之稅捐稽徵法第 28 條修正草案，其重點不外乎放在退稅請求權的時效及如何加計利息問題上（請參閱附錄一），而行政院所提修正案更僅於退稅請求權時效上的修正（請參閱表 6、附錄二），⁷¹其為個案修法之斧鑿痕跡不可謂不重，⁷²無怪乎本修正條文被稱為陳○○條文，而當只急於為個案量身修法時，就難免顧此失彼，欠缺通盤的考量。

⁷¹ 有關立法院與行政院所提修正草案版本，請參閱本文附錄一、附錄二。

⁷² 臺北市稅捐稽徵處曾為導致稅捐稽徵法第 28 條修法的陳張○○女士房屋稅案，建請財政部賦稅署再為審酌，如為稅捐稽徵機關本於職權更正退還者，不受 5 年退稅期間之限制。當時財政部賦稅署仍認為應有 5 年限制，以維護行政處分的安定性（財政部賦稅署 97 年 1 月 11 日台稅六發字第 09704507100 號函）。惟不到半年的時間，卻出現完全不同看法的修法提案。

有關修法前後的時效問題及部分相關爭議將於本文肆、檢討與分析中繼續討論。

表 6：稅捐稽徵法第 28 條修正前後對照表

修正前條文	行政院版本修正草案	修正後條文
<p>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。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p>	<p>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。</p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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。</u></p>
	<p>本條修正施行前，因前項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。</p>	<p><u>本條修正施行前，因第 2 項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。</u></p>
	<p>前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，2 年之退還期間，自本條修正施行之日起算。</p>	<p><u>前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，2 年之退還期間，自本條修正施行之日起算。</u></p>

資料來源：本文整理

三、我國稅捐稽徵方式⁷³

我國稅捐稽徵程序如依捐稽徵法第 21 條規定，大致可分為由納稅義務人申報繳納及依稅籍底冊核課兩大類。⁷⁴如再依各稅目之法條規定，則可細分為以下四種，茲分述於下：

- (一) 申報納稅方式：由納稅義務人自動申報繳納，納稅義務人依照稅法規定，計算應納稅額，於規定期間向政府申報並繳納。應納稅額原則上依據納稅義務人之申報即告確定，在其未申報的情形或申報不正確的情形，再由稅捐稽徵機關加以更正確定應納稅額。例如結算申報所得稅、自行申報繳納營業稅、自行貼用印花稅等屬之。⁷⁵

⁷³ 參照陳清秀，「稅法總論」，元照出版有限公司，97 年 11 月，5 版，頁 520、521。中華民國租稅制度與法規，中國租稅研究會，103 年 2 月，2014 年版，頁 9。翁培祐，「我國核課處分程序重開之探討」，國立政治大學法學院碩士在職專班碩士論文，97 年 5 月，頁 22-26。

⁷⁴ 稅捐稽徵法第 21 條規定略以：稅捐之核課期間……一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐……二、……應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐……。

⁷⁵ 所得稅法 71 條第 1 項：「納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……。」
加值型與非加值型營業稅法第 35 條第 1 項：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每 2 月為一期，於次期開始 15 日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」；但如屬查定課徵者，則為賦課徵收方式，同法第 40 條：「……，查定計算營業稅額之營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每 3 個月填發繳款書通知繳納一次。……，查定計算營業稅額之營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每月填發繳款書通知繳納一次。……。」

- (二) 申報賦課方式：納稅義務人申報課稅資料後，再由稅捐稽徵機關核定應納稅額並核發稅額繳款書（核定稅捐處分），交由納稅義務人據以辦理納稅。例如土地增值稅、契稅等屬之。⁷⁶
- (三) 賦課徵收方式：又可稱為底冊稅，納稅義務人無需申報，由稅捐稽徵機關依據稅籍底冊或查得資料核定應納稅捐（核定稅捐處分），交由納稅義務人繳納。例如地價稅、房屋稅、使用牌照稅等。⁷⁷
- (四) 代徵申報方式：係由稅法規定的代徵人，依照規定的稅率，代政府向納稅義務人徵收稅款，再於規定期

印花稅法第 8 條：「應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票；其稅額巨大不便貼用印花稅票者，得請由稽徵機關開給繳款書繳納之。公私營事業組織所用各種憑證應納之印花稅，於報經所在地主管稽徵機關核准後，得彙總繳納……。」

⁷⁶ 土地稅法第 49 條：「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起 30 日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。……。主管稽徵機關應於申報土地移轉現值收件之日起 7 日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人。……。」

契稅條例第 16 條：「納稅義務人應於不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契約成立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起 30 日內，填具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地主管稽徵機關申報契稅。……。」

契稅條例第 18 條第 1 項：「主管稽徵機關收到納稅義務人契稅申報案件，應於 15 日內審查完竣，查定應納稅額，發單通知納稅義務人依限繳納。」

⁷⁷ 土地稅法第 40 條：「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次，……。」

房屋稅條例第 12 條第 1 項：「房屋稅每年徵收一次，其開徵日期由省（市）政府定之。」

使用牌照稅第 10 條第 2 項：「主管稽徵機關於開徵使用牌照稅前，應填發使用牌照稅繳款書送達交通工具所有人或使用人，並將各類交通工具應納之稅額及徵稅起訖日期分別公告之。」

限內由代徵人申報繳納。例如證券交易稅、期貨交易稅、自動報繳之娛樂稅。⁷⁸

由上開稽徵方式分類，地方稅主要係屬申報賦課及賦課徵收兩種方式，且皆有核定稅捐處分並開立稅額繳款書交由納稅義務人繳納；至部分國稅有無確定之核定稅捐處分，則不無疑問，以綜合所得稅、營業稅為例，雖係由納稅義務人申報繳納，惟不一定會有核定稅捐處分，近期更是修法以公告方式代替核定稅捐處分。⁷⁹此公告性質為何，係屬另一問題，惟有無核定稅捐處分，對於行政救濟之方式與退稅請求權之行使，會在本文肆、三繼續探討。

⁷⁸ 證券交易稅條例第3條第1項：「證券交易稅由代徵人於每次買賣交割之當日，按第2條規定稅率代徵，並於代徵之次日，填具繳款書向國庫繳納之。」

期貨交易稅條例第3條第1項：「期貨交易稅由期貨商於交易當日，按前條規定稅率代徵，並於代徵之次日，填具繳款書向國庫繳納之。」

娛樂稅法第9條：「娛樂稅代徵人每月代徵之稅款，應於次月10日前填用自動報繳書繳納。但經營方式特殊或營業規模狹小經主管稽徵機關查定課徵者，由稽徵機關填發繳款書，限於送達後10日內繳納。臨時舉辦之有價娛樂活動，主管稽徵機關應每5天核算代徵稅款一次，並填發繳款書，限於送達後10日內繳納。」因此娛樂稅原則屬代徵申報方式，如屬查定課徵，為賦課徵收方式，如屬臨時舉辦者，則為申報賦課方式。

⁷⁹ 100年1月26日增訂所得稅法第81條第3項：「綜合所得稅結算申報案件，經查核結果有下列情形之一者，該管稽徵機關得以公告方式，載明申報業經核定，代替核定稅額通知書之填具及送達：一、依申報應退稅款辦理退稅。二、無應補或應退稅款。三、應補或應退稅款符合免徵或免退規定。」

100年1月26日增訂加值型與非加值型營業稅法第42-1條：「……第一項應由主管稽徵機關核定之案件，其無應補繳稅額或無應退稅額者，主管稽徵機關得以公告方式，載明按營業人申報資料核定，代替核定稅額通知文書之送達。」

表 7：我國地方稅稽徵方式

稅目	稽徵方式			
	申報納稅	申報賦課	賦課徵收	代徵申報
地價稅			○	
房屋稅			○	
土地增值稅		○		
契稅		○		
使用牌照稅			○	
娛樂稅		○	○	○
印花稅	○			

資料來源：本文整理

肆、檢討與分析

一、修法前後稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍⁸⁰

依據修正前稅捐稽徵法第 28 條條文規定，退稅原因之適用範圍包括「適用法令錯誤」及「計算錯誤」二種類型，惟其所指為何？是否包含立法理由中之「其他原因」？而上述退稅類型之對象是否包含納稅義務人及稅捐稽徵機關或其他機關？以上問題均造成實務上退稅請求權消滅時效的爭議；修正後稅捐稽徵法第 28 條僅以分項論述溢繳稅款係由徵納雙方何者所致，且於該條第 2 項增列「其他可歸責於政府機關之錯誤」之退稅事由，但對於退稅類型的定義仍未多所著墨。惟不論修正前後之稅捐稽徵法第 28 條，對於如何適用退稅原因，均會影響退稅時效，是本文試將其整理、歸納如下：

(一) 因「適用法令錯誤」而溢繳稅款

所謂適用法令錯誤，係指錯誤解釋法規或將法規適用於不該當之事實等情形，但不包含法律上見解之歧異。前者例

⁸⁰ 參照陳清秀，「淺談稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，現代稅法原理與國際稅法，元照出版有限公司，97 年 10 月，初版，頁 212-217。盛子龍，「納稅義務人自行溢繳稅款之退稅請求權與行政救濟」，中原財經法學，第 18 期，96 年 6 月，頁 1-11。陳秀蓮，「行政程序重開之研究—以租稅程序為核心」，國立政治大學法學院碩士在職專班碩士論文，99 年 7 月，頁 80-83。尤重道，「錯誤溢繳稅款之退稅請求權(上)」，稅務旬刊，第 2231 期，102 年 9 月，頁 14-16。尤重道，「退稅要件與請求權行使」，稅務旬刊，第 2196 期，101 年 9 月，頁 14-15。

如有限公司依公司法規定變更組織為股份有限公司，依司法院釋字第 167 號解釋，其法人人格之存續不受影響，就該公司之不動產權利變更為股份有限公司之名義時，無契稅條例第 2 條第 1 項之適用，不應課徵契稅。以往業經課徵契稅之案件，認屬適用法令錯誤，應准照稅捐稽徵法第 28 條規定辦理退稅。⁸¹後者例如經重劃之土地，於重劃後第一次移轉，未依土地稅法第 39 條規定減徵土地增值稅，而發生溢繳稅款的情形。⁸²

(二) 因「計算錯誤」而溢繳稅款

「計算錯誤」係指稅額之計算錯誤而言，例如於申報土地增值稅漏未減除應減除之各項費用，嗣後仍可補辦申請重新核算，辦理退稅。⁸³

⁸¹ 財政部 70 年 4 月 27 日台財稅第 33312 號函：「有限公司依公司法規定變更組織為股份有限公司，依司法院大法官會議議決釋字第 167 號解釋，其法人人格之存續不受影響，就該公司之不動產權利變更為股份有限公司之名義時，無契稅條例第 2 條第 1 項之適用，不應課徵契稅。以往業經課徵契稅之案件，應認屬適用法令錯誤，無論已否課徵確定，均應准照稅捐稽徵法第 28 條規定辦理退稅。」(因引述大法官會議解釋，足資適用，目前已不列入彙編適用。)

⁸² 財政部 94 年 2 月 2 日台財稅第 09404511390 號令：「土地所有權人於重劃後第一次移轉時，已檢附相關證明文件，稽徵機關未依土地稅法第 39 條第 4 項規定減徵土地增值稅者，土地所有權人於嗣後申請退還溢繳土地增值稅，核屬適用法令錯誤或計算錯誤，應有稅捐稽徵法第 28 條 5 年期間及加計利息退還規定之適用。」(目前已不列入彙編適用)。

⁸³ 財政部 90 年 2 月 2 日台財稅第 0900450756 號函：「查土地稅法第 31 條第 1 項……，在計算土地漲價總數額時，應減去土地所有權人為改良土地已支付之全部費用。……，前項費用如確係在持有期間所繳納者，雖未及……向稅捐稽徵機關提出申請減除，仍准補辦申請

但所謂「計算錯誤」不限於納稅義務人依既有數字演算技術上之錯誤。即使是對計算基礎之數字誤認，致影響結果者，亦屬計算錯誤。例如最高行政法院 92 年度判字第 1070 號判決略以：「法條所稱計算錯誤，不應限縮於依既有數字演算技術上計算之錯誤。是以在算得稅額之過程中，計算基礎之數字誤認，影響於結果者，亦屬計算錯誤。本件被上訴人核課系爭房屋 82 至 86 年度房屋稅，誤認上訴人出租與○○○公司部分之面積數較實際出租者為多，基於誤認之數據，據以計算各該年度之房屋稅，顯影響於結果，依上述說明，自屬計算錯誤。」

又如司法院釋字第 625 號解釋，同一土地如經地政機關實施重測後面積減少者，即表示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，導致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦應屬於因計算錯誤溢繳之稅款。⁸⁴

手續，……，並准依稅捐稽徵法第 28 條規定申請退稅。」(目前已不列入彙編適用)。

⁸⁴ 司法院釋字第 625 號解釋文：「地價稅之稽徵，係以土地所有權人在同一直轄市或縣(市)所有之土地之地價及面積所計算之地價總額為課稅基礎，並按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定之。因地籍依法重測之結果，如與重測前之土地登記標示之面積有出入者，除非否定重測之結果或確認實施重測時作業有瑕疵，否則，即應以重測確定後所為土地標示變更登記所記載之土地面積為準。而同一土地如經地政機關於實施重測時發現與鄰地有界址重疊之情形而經重測後面積減少者，即表示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦應解為係屬稅捐稽徵法第 28 條所規定之「因計算錯誤溢繳之稅款」，方與實質課稅

(三) 因「其他原因」溢繳稅款得否適用稅捐稽徵法第 28 條

基於「其他原因」而溢繳之稅款，得否適用稅捐稽徵法第 28 條之規定？早期實務見解，有依該條規定反面解釋，稅捐稽徵機關依據認定之事實，核定應納稅額或補徵稅額，並無適用法令錯誤或計算錯誤情事者，自不得據以申請退還。例如改制前行政法院 71 年度判字第 1160 號判決略謂：「此種課稅原因事實之爭執，並非本於確定之事實適用法令有無錯誤之爭議，亦非單純數額計算錯誤問題，故不適用稅捐稽徵法第 28 條規定。」即採此見解。

不過近期實務見解則謂，揆諸稅捐稽徵法第 28 條之立法理由得知，基於「其他原因」而溢繳稅款，立法者亦有意供適用法律者為類推適用之補充，以求個案間之公平、平等。例如最高行政法院 92 年判字第 1226 號判決略謂：「因地政機關辦理都市計畫公共設施分割時抄錄錯誤，並無法律上之原因，造成人民受有損害，係屬公法上不當得利事件，核其性質與稅捐稽徵法第 28 條之規範意旨較為類似。按稅捐稽徵法第 28 條之立法理由得知，適用該法律規定之事實，除明文規定之「適用法令錯誤」及「計算錯誤」二種情形，基於「其

他原因」而溢繳之稅款，亦得援用稅捐稽徵法第 28 條之規定，因此立法者對於該條文之構成要件事實，非一開始即限制僅「適用法令錯誤」及「計算錯誤」二種情形，從而該法律規定之構成要件事實，為一公開的漏洞，若有相類似之案件，應由類推適用補充之，以符合平等原則。」

由於修正後稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項之退稅原因仍不一致，該條文第 1 項規定仍限制於因納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，並未增訂因「其他原因」所導致之溢繳稅款，是屬立法者無意、疏忽之公開法規漏洞，或立法者刻意未增訂，尚有所爭議。

惟本文認為不論修正前後稅捐稽徵法第 28 條條文明示之「適用法令錯誤」或「計算錯誤」等退稅原因，應僅屬於例示規定，而非列舉規定，⁸⁵理由如下：⁸⁶

- 1.揆諸該條修正前之立法理由即可得知，即使是基於「其他原因」而溢繳之稅款，亦應准予退稅，並不以納稅義務人「適用法令錯誤」或「計算錯誤」為限，足證該條僅屬例示規定。

⁸⁵ 例示規定：一個規定對其所設置之某一概念，進一步以一些類型為例來為闡明時稱之。列舉規定：規定明確地列出其所規制的所有類型，凡未納入者，皆非其所規制的對象。(黃異，「法學方法」，元照出版有限公司，98 年 3 月，初版，頁 51。)

⁸⁶ 盛子龍，「納稅義務人自行溢繳稅款之退稅請求權與行政救濟」，中原財經法學，第 18 期，96 年 6 月，頁 1；臺中高等行政法院 92 年度訴字第 392 號判決；最高行政法院 92 年判字第 1226 判決

2.如納稅義務人於「適用法令錯誤」或「計算錯誤」以外之原因溢繳稅款，例如重複繳納，均屬於國家「自始無法律上原因受有利益」，在法律的評價上並無區別之正當理由。若是厚此薄彼，反而是製造體系內矛盾而有違租稅法上最重視的公平原則。

(四) 因「其他可歸責於政府機關之錯誤」而溢繳稅款

最高行政法院 102 年度判字第 522 號判決，則對於修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項做了以下的說明：「……至所稱『其他可歸責於政府機關之錯誤』，應係關於政府機關本身課稅處分有適用法令錯誤或計算錯誤，及其他錯誤之發生，非可歸責於當事人而言，例如涉及課稅事實之要件，須其他政府機關出具之證明，而該證明有所錯誤，稅捐稽徵機關依此錯誤之證明作出課稅處分等情，……。」

因此，可歸責於政府機關之錯誤，包含稅捐稽徵機關本身之錯誤及其他政府機關之錯誤導致稅捐稽徵機關核課錯誤，前者如稅捐稽徵機關在稅籍資料登載錯誤，最高行政法院 99 年判字第 859 號判決略以：「本件以系爭房屋之房屋現值核定有誤為由，向被上訴人申請退還 80 年至 96 年溢繳之

房屋稅，經被上訴人查得系爭房屋樓層高度為 27 公尺，因誤登為 273 公尺，致原核定系爭房屋之現值確有錯誤……，本件被上訴人據以核定系爭房屋現值之系爭房屋高度之數據有誤，……若屬上述新修正稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定所稱『其他可歸責於政府機關之錯誤』，則依上述規定及說明，本件即有上述新修正稅捐稽徵法第 28 條規定之適用，且其應退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。……。」後者如地政機關測量有誤，致地價稅核定錯誤，如最高行政法院 98 年度判字第 408 號判決略以：「……本案系爭○○地號係因土地卡及電腦檔課稅資料釐正錯誤記載，致 81 年迄今仍續按分割前面積 5,075 平方公尺課徵地價稅，確實有誤之事實，……，並經原審查明屬實，足見上訴人係因可歸責於政府機關（地政機關）之錯誤，致溢繳稅款者，依修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，應退回上訴人溢繳之稅款，且其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。」

由於此項退稅原因係修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所新增，修正前條文並無此項要件，因此修法前多將其解為「課稅基礎事實錯誤」或「計算錯誤」。例如司法院釋字第 625 號解釋文：「……同一土地如經地政機關於實施重測時發

現與鄰地有界址重疊之情形而經重測後面積減少者，即表示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦應解為係屬稅捐稽徵法第 28 條所規定之『因計算錯誤溢繳之稅款』，方與實質課稅之公平原則無違。財政部中華民國 68 年 8 月 9 日台財稅第 35521 號函主旨以及財政部 69 年 5 月 10 日台財稅第 33756 號函說明二前段所載，⁸⁷就地籍重測時發現與鄰地有界址重疊，重測後面積減少，亦認為不適用稅捐稽徵法第 28 條規定退稅部分之釋示，與本解

⁸⁷ 財政部 68 年 8 月 9 日台財稅第 35521 號函：「主旨：土地所有權人之土地，因地政機關重測、複丈或分割等結果，致其面積與原移送稅捐機關據以課徵土地稅之土地總歸戶冊中所載者不符，稅捐機關應自土地重測、複丈或分割等確定後之年期起改按新面積課稅；其因新舊面積之增減相較之下，致有多繳或少繳稅款情事者，未便適用稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之規定予以追繳或退稅。說明：二、查稅捐稽徵機關課徵土地稅，係依據地政機關移送之土地總歸戶冊所載面積，依法並無不合，納稅人所有土地因地政機關地籍重測、複丈或分割等結果，致面積減少，其依歸戶冊原載面積所繳之土地稅，尚難謂係適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳，自難適用稅捐稽徵法第 28 條規定申請退稅。又土地歸戶冊原載面積因重測、複丈或分割等結果而增加者，根據同一原則，自亦不能依稅捐稽徵法第 21 條規定予以追繳。」（目前已不列入彙編釋用）

財政部 69 年 5 月 10 日台財稅第 33756 號函：「主旨：土地所有權人之土地，因地政機關施行地籍測量時，由於測量、計算、抄錄等作業技術上之疏失，導致面積錯誤，如此項面積業經稅捐機關據以核課土地稅，嗣後經地政機關依法核准更正登記，稅捐機關在接獲地政機關更正資料後，應准予重新核算土地稅，其有多繳或少繳情事者，亦應依法退補。說明：二、查土地所有權人之土地，因地政機關重測、複丈或分割等結果，致其面積與原移送稅捐機關據以核課土地稅之面積不符，因其既非地政機關作業上之疏失所致，又未經地政機關依法定程序更正登記，其面積業經確定，自無稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之適用，為維護土地登記制度之確定性，故本部 68 台財稅第 35521 號函釋其土地稅應自新面積確定後之年期起，按新面積核課，並不予以退補多繳或少繳之稅款。至因地政機關施測時，由於測量、計算、抄錄等作業技術上之疏失導致面積錯誤，雖經稅捐機關據以核課土地稅；惟嗣後經原施測地政機關依土地法第 69 條規定更正原登記面積，並函請原課稅之稅捐稽徵機關更正，基於行政機關間之相互配合與便民原則，稅捐機關自應本於職權，予以重新核算應納稅額，其有多繳或少繳稅款者，自亦應依法退補。」（目前已不列入彙編釋用）

釋意旨不符，應自本解釋公布之日起不再援用。……。」

惟就本項修法後所新增之退稅原因，雖核定稅捐處分係屬職權調查主義，但納稅義務人仍有協力義務，僅以可歸責於納稅義務人或政府機關作為適用退稅時效的區別，其修法實有不夠嚴謹、考量未盡周全之處。以陳張○○女士房屋稅案件為例，雖然因房屋與土地分開核稅，且早期尚無應用電子作業比對的情況下，稅捐稽徵機關未發現房屋稅（住家用稅率）與地價稅（自用住宅用地稅率）適用稅率矛盾之處，確有疏失，但稅額繳款書應記載事項包含適用稅率，納稅義務人每年收受繳款書均未留意，十餘年後始主張適用稅率有誤，當時改課之相關證據已不明時，則納稅義務人亦不無可歸責之處。

二、修法前後稅捐稽徵法第 28 條的時效問題

(一) 修法前對於「其他原因」退稅請求權的時效問題

修正前稅捐稽徵法第 28 條條文係規定，申請退還溢繳稅款的適用範圍為「適用法令錯誤」及「計算錯誤」，但卻在立法理由中出現「其他原因」，是基於「其他原因」溢繳稅款得否適用修正前稅捐稽徵法第 28 條即易引起爭議。

在行政程序法實施前，⁸⁸可能為保障納稅義務人權利，將未被歸類於「適用法令錯誤」或「計算錯誤」的「其他原因」所生之溢繳稅款，解釋為非屬稅捐稽徵法第 28 條退稅事由，不受 5 年退稅期間之限制，例如 66 年 2 月 16 日財政部台財稅第 31186 號函釋、⁸⁹70 年 1 月 22 日財政部台財稅字第 30549 號函釋、⁹⁰70 年 7 月 4 日財政部台財稅第 35516 號函釋，⁹¹進而類推適用民法不當得利請求權 15 年的時效。

⁸⁸ 行政程序法於 88 年 2 月 13 日公布，並自 90 年 1 月 1 日起施行。

⁸⁹ 財政部 66 年 2 月 16 日台財稅字第 31186 號函：「稅捐稽徵法第 28 條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 年內申請退還之規定，係指納稅義務人申請就溢繳稅款退還而言。如為稽徵機關發現錯誤或溢繳之案件，而本於職權自動更正退還者，應不受本條 5 年期間之限制……。」(目前已不列入彙編適用)

⁹⁰ 財政部 70 年 1 月 22 日台財稅字第 30549 號函：「本案既經查明……買賣自始無效，而申請退還已繳之土地增值稅者，縱係在繳納後逾 5 年始申請退稅，仍應予以退還；至稅捐稽徵法第 28 條關於應在稅款繳納之日起 5 年內申請退還，逾期不退之規定，係對適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款而為規定，其對本案土地增值稅之退還，應不適用。」(目前已不列入彙編適用)

⁹¹ 70 年 7 月 4 日財政部台財稅第 35516 號函釋：「……重購土地退還原繳納土地增值稅之申請期限之限制，經查法無明文規定，本案既非稽徵機關有適用法令錯誤或計算錯誤之原因存在，……，自無稅捐稽徵法第 28 條規定之適用。」(目前已不列入彙編適用)

在行政程序法實行後，財政部見解則是依據法務部 90 年 3 月 22 日法（90）令字第 008617 號令，⁹²如屬行政程序法施行前所生之「其他原因」退稅請求權，仍類推適用民法不當得利請求權 15 年的時效，如財政部 90 年 12 月 26 日台財稅字第 0900457455 號函釋，⁹³即依上開法務部令類推適用民法消滅時效之規定。

惟法務部於 95 年 10 月 14 日以法律字第 0950038156 號函復財政部有關行政程序法施行前，公法上不屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，其消滅時效究應類推適用稅捐稽徵法第 28 條或應類推適用民法消滅時效疑義，對於上述法務部 90 年令釋進一步闡釋認為，時效制度係公法與私法之共通原理，公法未明定消滅時效期間者，應類推適用其他性質相類之消滅時效規定，無性質相類之規定時，即應類推適

⁹² 法務部 90 年 3 月 22 日法(90)令字第 008617 號令：「行政程序法施行前已發生公法上請求權之消滅時效期間，不適用行政程序法第 131 條第 1 項規定，應依行政程序法施行前有關法規之規定；無相關法規規定者，得類推適用民法消滅時效之規定（即縱使殘餘期間，自行政程序法施行日起算較 5 年為長者，仍依其期間）。……。」似是認為在行政程序法施行前所發生的公法請求權，若無特別法明文規定，應即類推適用民法之規範。

⁹³ 90 年 12 月 26 日財政部台財稅字第 0900457455 號函：「……所稱之『適用法令錯誤或計算錯誤』，係指稅捐稽徵機關或納稅義務人適用法令錯誤或計算錯誤之情形。本案……錯誤之原因為地政機關重測面積登記錯誤所致，因該項課稅前提有關之事實（即土地實際面積），既係認定之機關即地政機關發生錯誤，應非屬稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤之情形，則其退稅應無前揭法條 5 年期限規定之適用；又該溢繳稅款之請求權係屬行政程序法施行前已發生之公法上請求權，依法務部 90 年 3 月 22 日法(90)令字第 008617 號令，應得類推適用民法消滅時效之規定。」（目前已不列入彙編釋用）

用民法之消滅時效規定。⁹⁴

故財政部於 95 年 12 月 6 日再以台財稅字第 0950456990 號令，⁹⁵改變對於退稅請求權時效適用之看法，認為行政程序法施行前之「其他原因」退稅請求權應類推適用修正前稅捐稽徵法第 28 條之 5 年時效規定，行政程序法施行後，則適用該法之規定，自此因「其他原因」溢繳稅款之退稅請求權時效規定均為 5 年。(請參閱圖 2)

⁹⁴ 95 年 10 月 14 日法務部法律字第 0950038156 號函：「……本部前於 90 年 3 月 22 日以法(90)令字第 008617 號令略以……其真意係指於本法施行前已發生之公法上請求權，關於消滅時效期間各該法律未規定者，且性質相近領域之行政法規亦未有得據以為類推適用基礎之類似規定時，得類推適用民法消滅時效之規定。合先敘明。三、公法與私法，雖各具特殊性質，但二者亦有其共通之原理，私法規定之表現一般法理者，應亦可適用……世界各國法律莫不承認時效制度，是時效制度係公法與私法之共通原理，公法未明定消滅時效期間者，應類推適用其他性質相類之消滅時效規定，無性質相類之規定時，即應類推適用民法之消滅時效規定。……，復按稅捐稽徵法第 28 條規定：……，論其本質實為公法上不當得利，就該溢繳之稅款，屬於稅法上之不當得利。是以，如有非屬上開稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，因其仍係屬與稅捐稽徵相關之公法上不當得利案件，其請求權消滅時效期間如各稅捐稽徵相關法律未另設有特別規定者，應優先類推適用上開稅捐稽徵法第 28 條之規定。……。」

⁹⁵ 95 年 12 月 6 日財政部台財稅字第 0950456990 號令：「一、有關行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行前，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，其請求權之消滅時效期間，應類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定。至於行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行後，上項退稅請求權之消滅時效期間，應適用該法第 131 條之規定。二、下列令函中，有關溢繳稅款之請求權如屬行政程序法施行前已發生之退稅請求權，得類推適用民法消滅時效之規定部分，自本令發布日起廢止：

- (一) 財政部 90 年 11 月 16 日台財稅字第 0900457036 號函。
- (二) 財政部 90 年 11 月 28 日台財稅字第 0900457411 號函。
- (三) 財政部 90 年 12 月 26 日台財稅字第 0900457455 號函。
- (四) 財政部 91 年 5 月 20 日台財稅字第 0910451690 號函。
- (五) 財政部 93 年 9 月 15 日台財稅字第 0930453608 號函。
- (六) 財政部 93 年 9 月 24 日台財稅字第 09304523500 號函。
- (七) 財政部 94 年 2 月 2 日台財稅字第 09404511390 號令。
- (八) 財政部 95 年 3 月 13 日台財稅字第 09504515150 號函。

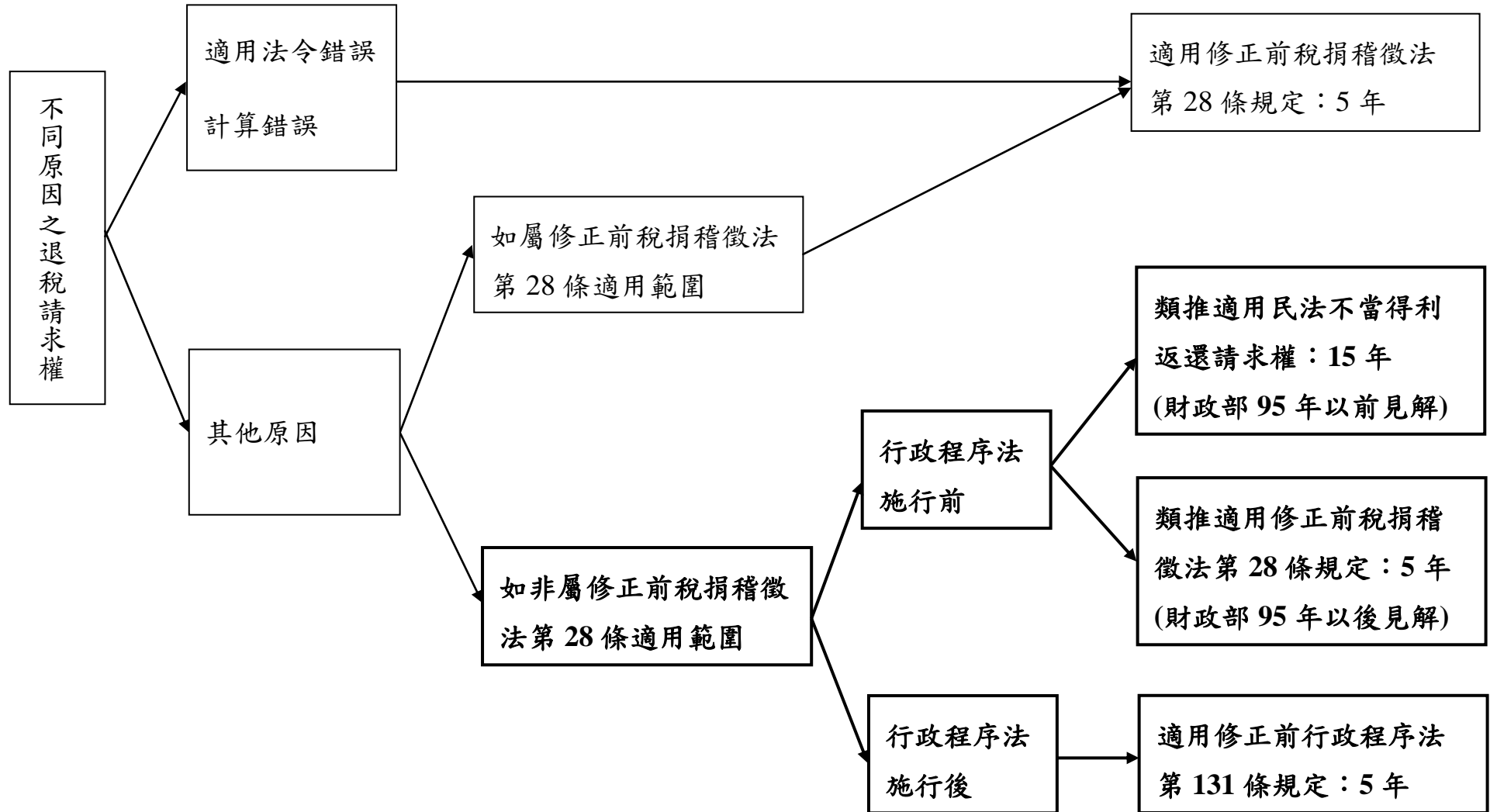


圖 2：修法前退稅請求權時效規定

資料來源：本文整理

以陳張○○女士房屋稅案件觀之，因財政部應法務部函復改變見解後，其退稅請求權期間並無類推民法之餘地，且不論係適用修正前稅捐稽徵法第 28 條或類推適用修正前行政程序法第 131 條規定，均為 5 年之退稅時效。

綜觀財政部歷年相關解釋函令，應是傾向適用稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權者，僅限於「適用法令錯誤」及「計算錯誤」兩類，但如何歸類，在不同時期卻又常有不同見解，實增治絲益棼的亂象，茲舉以下 2 例：

適用法令錯誤或計算錯誤是否僅限於納稅義務人？有無包含稅捐稽徵機關？關於此點財政部曾於 66 年 2 月 16 日台財稅第 31186 號認為：「稅捐稽徵法第 28 條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 年內申請退還之規定，係指納稅義務人申請就溢繳稅款退還而言。如為稽徵機關發現錯誤或溢繳之案件，而本於職權自動更正退還者，應不受本條 5 年期間之限制……。」簡言之，本函釋認為，稅捐稽徵機關本於職權自動更正退還之情形，與納稅義務人申請退還者不同，而無類推適用該條的餘地。惟行諸多年後，因財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890414059 號函釋規定，自 89 年 12 月 1 日起，未列入法令彙編之解釋函令，

非經財政部重新核定，一律不再援引適用。因此，自 89 年 12 月 1 日起，稽徵機關自行發現適用法令錯誤或計算錯誤應退還溢繳稅款之案件，其退還期限亦以 5 年為限。嗣後，財政部再於 93 年 9 月 24 日台財稅第 09304523500 號函重申：「本部 66 年 2 月 16 日台財稅第 31186 號釋函未列入法令彙編，依規定不再適用，凡因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款之案件，不論係稽徵機關自行發現錯誤依職權退還或納稅義務人提出申請，其退稅期限均應依稅捐稽徵法第 28 條之規定辦理……。」換言之，即令稅捐機關主動發現錯誤，欲辦理更正退還溢繳稅款給義務人時，也須受到 5 年之限制，如屬繳款已逾 5 年之案件，稅捐機關即不得退稅給義務人。

再以土地因重測誤繕面積登記錯誤，致溢繳稅款為例，財政部先於 68 年 8 月 9 日台財稅第 35521 號函認為，重測複丈分割後改按新面積課稅，原溢繳短繳稅款不予退補。又於 69 年 5 月 10 日台財稅第 33756 號函認為，因地政機關錯誤依法更正後准予核算土地稅，可依（修正前）稅捐稽徵法第 28 條規定退稅。再於 90 年 12 月 26 日台財稅 0900457455 號函認為：土地重測面積登記錯誤其溢繳稅款之退還期間得類推民法 15 年消滅時效的規定。並於 93 年 9 月 24 日台財稅字

第 09304523500 號函說明，得類推適用民法消滅時效者，應限於溢繳稅款屬行政程序法施行前已發生之公法上請求權。惟本函釋於財政部再函詢法務部意見後，以 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號令予以廢止。嗣後 96 年 6 月 8 日司法院釋字第 625 號宣告前開 68 年 8 月 9 日台財稅第 35521 號函主旨以及財政部 69 年 5 月 10 日台財稅第 33756 號函說明二前段所載，就地籍重測時發現與鄰地有界址重疊，重測後面積減少，亦認為不適用稅捐稽徵法第 28 條規定退稅部分之釋示，與本解釋意旨不符，應自本解釋公布之日起不再援用，且應解為係屬稅捐稽徵法第 28 條所規定之「因計算錯誤溢繳之稅款」。是財政部於 96 年 9 月 20 日台財稅字第 09604545640 號令廢止前開 90 年 12 月 26 日台財稅 0900457455 號函，⁹⁶其相關見解變更請參閱表 8：

⁹⁶ 財政部 68 年 8 月 9 日台財稅第 35521 號函：「……因地政機關重測、複丈或分割等結果，致其面積與原移送稅捐機關據以課徵土地稅之土地總歸戶冊中所載者不符，稅捐機關應自土地重測、複丈或分割等確定後之年期起改按新面積課稅；其因新舊面積之增減相較之下，致有多繳或少繳稅款情事者，未便適用稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之規定予以追繳或退稅。說明：二、查稅捐稽徵機關課徵土地稅，係依據地政機關移送之土地總歸戶冊所載面積，依法並無不合，納稅人所有土地因地政機關地籍重測、複丈或分割等結果，致面積減少，其依歸戶冊原載面積所繳之土地稅，尚難謂係適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳，自難適用稅捐稽徵法第 28 條規定申請退稅。……。」（底線部分已不列入彙編釋用）
財政部 69 年 5 月 10 日台財稅第 33756 號函：「……因地政機關重測、複丈或分割等結果，致其面積與原移送稅捐機關據以核課土地稅之面積不符，……，又未經地政機關依法定程序更正登記，其面積業經確定，自無稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之適用，為維護土地登記制度之確定性，故本部 68 台財稅第 35521 號函釋其土地稅應自新面積確定後之年期起，按新面積核課，並不予以退補多繳或少繳之稅款。至因地政機關……作業技術上之疏失導

表 8：財政部對於土地因重測誤繕面積登記錯誤致溢繳稅款情形之見解變更

財政部見解	可否適用稅捐稽徵法第 28 條適用 法令錯誤或計算錯誤？	備註
68 年 8 月 9 日台財稅第 35521 號函	未更正登記，不適用稅捐稽徵法第 28 條。	依司法院釋字第 625 號不再援用。
69 年 5 月 10 日台財稅第 33756 號函	如已更正登記，適用稅捐稽徵法第 28 條。(退稅期間 5 年)	已不列入彙編適用。
90 年 12 月 26 日台財稅 0900457455 號函	非屬稅捐稽徵法第 28 條退稅範圍，退稅期間類推適用民法 15 年消滅時效。	以 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號令予以廢止
93 年 9 月 24 日台財稅字第 09304523500 號函	退稅請求權發生於行政程序法施行前，方得類推民法 15 年消滅時效。	以 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號令予以廢止
96 年 9 月 20 日台財稅字第 09604545640 號令	屬計算錯誤，得適用稅捐稽徵法第 28 條，退稅期間 5 年。	稅捐稽徵法修正後退稅期間不以 5 年為限。

資料來源：本文整理

致面積錯誤，……惟嗣後經原施測地政機關依土地法第 69 條規定更正原登記面積，並函請原課稅之稅捐稽徵機關更正，……，稅捐機關自應本於職權，予以重新核算應納稅額，其有多繳或少繳稅款者，自亦應依法退補。」(目前已不列入彙編釋用)

財政部 93 年 9 月 24 日財政部台財稅字第 09304523500 號函：「……至本部 90 年 12 月 26 日台財稅字第 0900457455 號函釋，有關土地因地政機關重測誤繕，面積登記錯誤所生溢繳稅款之退稅期間，得類推適用民法消滅時效之規定，應限於課稅前提之事實認定機關(即地政機關)發生錯誤，且溢繳稅款屬行政程序法施行前發生之公法請求權，方得適用。……。」(目前已不列入彙編釋用)

財政部 96 年 9 月 20 日台財稅字第 09604545640 號令：「……說明二：土地重測前登記面積錯誤，於重測後始發現，……，稽徵機關因納稅義務人申請或為釐清土地重測前之錯誤，可函請土地所在地之登記機關依重測前地籍圖確認土地面積，其經查明所有權人確有溢繳地價稅者，仍應依稅捐稽徵法第 28 條規定辦理退稅。說明三：本部 90 年 12 月 26 日台財稅字第 0900457455 號函……廢止。」

（二）無限期退稅請求權時效與課稅資料保存

就修法內容觀之，立法機關的增修規定無異廣開善意之門，退稅年數完全放寬不予限制，但稅捐稽徵機關保存資料得否應付退稅稽核所需，則不無疑問。

觀諸修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項，退稅請求為「無限期」（即不以 5 年為限），惟相關法制配套並無相對應予以評估與調整。例如：稅捐稽徵法第 11 條，關於依規定取得或給予之憑證保存仍為 5 年。⁹⁷商業會計法第 38 條規定「各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存 5 年。各項會計帳簿及財務報表，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存 10 年。但有關未結會計事項者，不在此限。」即各項會計憑證，至少保存 5 年。各項會計帳簿及財務報表，至少保存 10 年。

有關上述會計帳冊之保存，影響較大者，應為主辦所得稅及營業稅等國稅業務的各區國稅局，主辦地方稅業務的地方稅捐稽徵機關，除娛樂稅外，影響應不致太大，惟就相關課稅資料的保存，則都有嚴重的影響。

⁹⁷ 稅捐稽徵法第 11 條：「依稅法規定應自他人取得之憑證及給予他人憑證之存根或副本應保存 5 年。」其立法理由為：憑證係記帳之依據，故原始憑證之保存，關係至為重大，現行稅法規定不詳，爰予統一規定，俾資適用，憑證之保存年限，參照商業會計法之規定，不得少於 5 年。

就行政機關而言，檔案之保存年限，係依其性質及價值，區分為永久保存或定期保存。依機關檔案保存年限及銷毀辦法第 3 條規定，除涉及國家或本機關重要制度、決策及計畫者，檔案之保存年限，應列為永久保存外，依同辦法第 4 條規定，定期保存之檔案，其保存年限區分為 1 年至 30 年不等。據此，國家既無相對應規範稅捐稽徵機關或納稅義務人對於核課相關資料應為長時效之保存，則於此不完整的法制配套中，立法者原始之立法美意，即礙難實現。⁹⁸

茲試舉案例說明：⁹⁹

A 所有桃園甲土地於 80 年 4 月間經地方法院民事執行處強制執行拍賣，由案外人拍定取得，稅捐稽徵機關核定按一般用地稅率課徵土地增值稅並函請地方法院代為扣繳，惟 A 主張甲土地適用自用住宅用地稅率，但稅捐機關未依法通知提出申請，是於 90 年 6 月間申請改依自用住宅用地稅率核課土地增值稅，且依修正後稅捐稽徵法第 28 條規定，退還溢繳稅款於執行法院重新分配。

行政法院則認為雖 A 否認收受稅捐稽徵機關 80 年 4 月

⁹⁸ 張常妙，「從法安定性與妥當性，論退稅請求之時效制度」，100 年 1 月，國立成功大學科技法律研究所碩士論文，頁 99。

⁹⁹ 參照臺北高等行政法院 96 年度訴字第 3533 號判決

之通知函，且稅捐稽徵機關亦稱通知函文及回證等資料已逾 10 年之保存期限銷燬無法提供，經向桃園地方法院調閱該執行案全案卷宗，經函復以該卷宗業因逾保存年限而予銷燬。惟查本件涉及 80 年間之送達，而行政程序法係 90 年 1 月 1 日始施行，在此之前法律並未明文要求行政機關文書內容對人民權利義務有重大影響者，應為掛號，是上訴人於今日起訴爭執十幾年前之送達合法與否，復嚴格要求行政機關須舉出十幾年前之送達回執為證，如原審同意 A 此一主張，無異置行政機關於證明困境，而將法秩序之安定性破壞無遺。

另外，除上述核課資料保存問題外，有無溢繳情事，在實務上也是一項考驗，納稅義務人申請退還稅款，應以其有溢繳之事實，且係由於錯誤所致，¹⁰⁰而溢繳稅款係指人民受徵收超過法定應納之稅捐，且已繳納者。因此，除需證明該核定稅捐處分違法外，尚須證明已向公庫繳納該筆稅款，在稅捐稽徵法第 28 條修正後，可歸責於政府機關之溢繳稅款退稅請求權為無限期，此時，溢繳稅款之無限期退稅時效亦受到課稅資料保存期限之考驗。

依臺北市稅捐稽徵處稽徵實務，如屬第 2 項可歸責政府

¹⁰⁰ 黃俊杰，「納稅方法與退稅要件」，月旦法學教室，第 112 期，101 年 2 月，頁 10。

機關錯誤致溢繳稅款者，只要有直接或間接證據足以證明，不受 5 年退稅之限制。其退稅原則如下：¹⁰¹

- 1.雙方均有證據可以認定有溢繳稅款者。
- 2.稅捐處無證據，而納稅義務人有證據，且經查證認定有溢繳稅款者。
- 3.納稅義務人無證據，而稅捐處有證據，認定有溢繳稅款者。
- 4.依經驗法則及稽徵作業之一貫性，足以推定有溢繳稅款者。

惟上述退稅原則第 4 點，如以申請退還 50 年或期間更長的溢繳地價稅，且納稅義務人無法提示繳納證明，而稅捐稽徵機關相關徵銷資料亦無留存為例。納稅義務人有無欠繳稅款已難查明。

再以徵銷資料保存方式為例，早期為紙本資料，因運用電子方式，改以磁帶方式保存，再因技術進步，改用光碟留存，惟即使尚有留存徵銷資料，目前或未來的機器能否判讀，仍待存疑。

另依土地稅法規定，地價稅係以土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵，且採累進稅率而非單一稅率計算，若納稅義務人土地買賣頻繁或擁有多筆土

¹⁰¹ 稅務管理作業手冊，臺北市稅捐稽徵處，102 年 1 月，頁 9-1。

地，其中包含減免稅土地（如公共設施保留地），各年度所有土地的使用情況及課稅明細情況即不易掌握，又每三年累進起點地價不同，¹⁰²當不易核算應稅金額，則更無法核算出應退稅金額，致使退稅程序仍是處於不確定狀態。

茲舉例說明如下：¹⁰³

甲主張於 55 年 9 月間取得 A 地，與乙所有 B 地，因地政機關登記錯誤，將 A、B 土地所有權登記交叉誤植，經協調變更登記，並更正原申報地價，致生地價稅溢繳情形，納稅義務人於 98 年 7 月向稅捐稽徵機關申請退還溢繳稅，經稅捐稽徵機關依現存資料退還 80 年以後之溢繳稅款，惟 55 年至 79 年間之資料已依法銷毀，請納稅義務人檢具相關繳稅資料，以辦理退稅。甲不服，提起訴願。

本案訴願結果為原行政處分撤銷，並由原處分機關於收

¹⁰² 公告地價原則每 3 年公告一次，另地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣(市)累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依下列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達 5 倍者，就其超過部分課徵千分之十五。二、超過累進起點地價 5 倍至 10 倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價 10 倍至 15 倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價 15 倍至 20 倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價 20 倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市或縣(市)土地 7 公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。

¹⁰³ 參照黃俊杰，「稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅案件適用稅務協談之探討」，訴願專論選輯—訴願新制專論系列之 12，臺北市政府訴願審議委員會，100 年 12 月，頁 107-122。黃俊杰，「退稅請求權時效與資料保存期限」，月旦法學教室，第 105 期，100 年 7 月，頁 8、9。臺南市政府 100 年 4 月 8 日府法濟字第 1000270108 號訴願決定書。

受訴願決定書之次日起 60 日內另為適當之處置，理由略謂：

「按『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。』稅捐稽徵法第 28 條第 2 項定有明文，故稅捐機關就發現可歸責政府機關錯誤致人民溢繳稅款之情事原則上負有依職權查明之義務。又「當事人主張事實須負舉證責任，倘其所提出之證據不足為主張事實之證明自不能認其主張之事實為真實」亦經改制前行政法院 36 年判字第 16 號判例明示在案。是系爭溢繳稅款之事實稅捐機關如依職權已善盡調查事證責任而不可得時，納稅義務人就其所保存之納稅憑證資料，原則上仍負有提出之協力義務，以善盡舉證之責，惟考量國家對可歸責於己所導致之退稅事件，在可預見人民尋求權利救濟之最大期間內理應就相關課納稅捐資料仍負保存之義務，不因相關資料已屆得予銷毀之保存年限而有不同，且人民因時間經過久遠相關證據資料保存不易，苛責其舉證有無期待可能性，是否有造成權利救濟空洞化之疑慮，則系爭案件證據滅失之不利益是否均由人民負擔即非無斟酌之餘地。查原處分機關依稅捐稽徵法第 28 條第 2

項規定，退還訴願人 97 年至 80 年之溢繳地價稅款加計利息。惟原處分機關所保有 55 年至 79 年之課、納稅捐資料（包括電子檔案）因已逾保存年限，業依相關規定銷毀、消磁在案，亦無其他明確資料可供查證訴願人確有繳納地價稅之事實，倘有繳納，其已納稅額又為若干？相關課稅、納稅事實經職權調查後仍難以確認，此證據滅失責任雖因稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之嗣後增訂而不可歸責於原處分機關，惟考量上情亦難全由訴願人負擔。故原處分機關要求訴願人檢具其 55 年至 79 年完納地價稅繳款書收據『正本』，以善盡其協力義務及舉證之責，雖非無據，然仍難謂為妥適，宜由原處分機關依行政程序法第 136 條規定及財政部函頒之『稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點』等相關規定與訴願人另行和解，以紓民怨。」

本文認為時效制度之目的之一，即在於避免舉證及採證的困難，雖對國家錯誤課稅的退還責任可適用長期期限，然亦應以最嚴厲的刑事處罰權的訴權時效或行刑權時效為限，否則即屬有違立法體系的一貫性。¹⁰⁴易言之，時效制度的立法理由在於，當一個法律上之權利，長期未經行使，事後再

¹⁰⁴ 李惠宗，「憲法要義」，元照出版有限公司，98 年 9 月，5 版，頁 274。

行主張時，當事人要再證明權利人主張的權利是否存在，或義務人主張之請求權根本不存在或業經履行，都會有舉證上的困難。¹⁰⁵

租稅行政本屬大量行政，處理退稅案件所需行政成本的考量，尤其不宜輕忽¹⁰⁶，無限期的退稅請求權時效，勢必增加稽徵機關保存課稅資料及人力、物力的負擔，另退稅請求權之前提係已發生溢繳稅款之情事，納稅義務人為主張享有退稅請求權之利益，其本應負舉證責任，而非苛責稅捐稽徵機關於依法銷毀已屆保存期之課稅資料後，仍應負保存之義務。依據行政訴訟法 136 條規定：「除本法有規定者外，民事訴訟法第 227 條之規定於本節準用之。」民事訴訟法第 277 條：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」因此，原則上，租稅法上舉證責任分配的法則即應遵循此一原則。¹⁰⁷

本案稅捐稽徵機關對已逾保存期限之地價稅徵銷資料，依法且經核准銷毀，尚無可歸責事由，雖可歸責於地政機關，惟甲對於土地登記誤植多年未為發現，難謂無所疏失，本案

¹⁰⁵ 黃茂榮，「稅捐法論衡」，植根法學叢書編輯室，80 年 8 月，初版，頁 96。

¹⁰⁶ 盛子龍，「納稅義務人自行溢繳稅款之退稅請求權與行政救濟」，中原財經法學，第 18 期，96 年 6 月，頁 10。

¹⁰⁷ 林進富，「租稅法新論」，三民書局股份有限公司，91 年 2 月，2 版，頁 56。

之舉證責任仍應歸屬於主張權利之人，因為稅捐稽徵法第 28 條立法理由即敘明，納稅義務人應提出具體證明退還溢繳稅款。再者，核定稅捐處分原已過了法定期間，以法的安定性而論，應已無機會再主張救濟，現因稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之規定再給予一次之救濟機會，而且無時間限制之請求權規範，已具有其他一般公法請求權所無之優勢，若為紓民怨，即置法理程序於不顧，對於徵納雙方責任實難有所衡平，亦非法治國家所應為。¹⁰⁸況且，即使稅捐稽徵機關已退還 97 年至 80 年稅款，納稅義務人仍是爭取退還 79 年至 55 年之稅款，徵納雙方如可循和解途徑亦不至於會以訴願方式解決爭端，假若和解結論係可多退數年稅款（例如多退 79 年至 70 年稅款），則既然無任何證明即可退還，那為何不能再多退數年甚至就全數退還，該訴願決定所提之建議，在依法行政原則下，實對維持法秩序無所助益，更令稽徵機關難以適從。

¹⁰⁸ 參照黃俊杰(與談人：盛子龍)，「稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅案件適用稅務協談之探討」，訴願專論選輯—訴願新制專論系列之 12，臺北市政府訴願審議委員會，100 年 12 月，頁 123-125。

三、稅捐稽徵法第 28 條與同法第 35 條之關係¹⁰⁹

人民有依法納稅之義務，但人民對於中央或地方機關有關稅務之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，亦有申請救濟之權利。¹¹⁰稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權係規定於該法第三章稽徵章節，同法第 35 條有關復查之規定，則是規定在該法第四章行政救濟章節中，¹¹¹兩者在救濟納稅義務人權利的功能上有無重疊？其立法設計何以如此？茲舉行政法院及學者看法以解構稅捐稽徵法第 28 條與 35 條間的關聯性。

（一）行政法院見解

法院實務判決中，對於稅捐稽徵法第 28 條之法制設計提出看法者，則可參照最高行政法院 96 年判字第 1054 號判決

¹⁰⁹ 稅捐稽徵法第 35 條：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，……，申請復查……。」

稅捐稽徵法第 38 條：「納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。……。」

¹¹⁰ 陳文宗、許春安，「稅捐稽徵法」，勤業眾信財稅顧問股份有限公司，100 年 9 月，2 版，頁 63。

¹¹¹ 依訴願法第 1 條規定：「人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。但法律另有規定者，從其規定。……。」顯示訴願為一般行政救濟之第一層級，惟租稅之行政救濟程序，依稅捐稽徵法第 38 條之適用結果，則復查成為訴願前置程序，堪稱上開訴願法第 1 條但書之著例。如無此前置程序，依訴願法第 3 條規定，若人民對核定稅捐處分不服，即須由稅捐稽徵機關的上級機關受理訴願。惟鑒於稅務案件之大量性與技術性，如使稅捐稽徵機關得有自我省察之機會，應可使稅捐行政救濟程序獲致更良好效果，此應為復查制度創設之緣由。（參照顏慶章，「租稅法」，自版，87 年 10 月，2 版，頁 157。）

及最高行政法院 98 年判字 828 號判決見解：「¹¹²課稅處分有復查程序，因此課稅處分被分為初核與復查二個階段。又因為稅捐行政在實證上具有大量行政之特徵，且納稅資料主要掌握在人民手中，所以稅捐機關每初核處分階段，基於事務之急迫性與大量性，以及「資訊不對稱」之現實實證環境下，初核處分大都是僅依稅捐債務人提出資料，採形式外觀之審查而作成。¹¹³此等初核處分，其規制效力之界限與範圍也常常模糊不清，公信力也有不足。一直到等到復查處分作成時，處分之規制效力才得以具體明確，爭點亦得確定。

正是在這樣的實證背景下，初核處分之實質存續力在稅務行政爭訟過程中並不受到重視，而在一定期間內，分別給予人民及國家重為爭執之機會，此即稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權及同法第 21 條核課期間之對稱性規定。因有稅捐稽徵法第 28 條及第 21 條的存在，可認定立法者有意使租稅法律關係在核課期間屆滿前均處於流動狀態，徵納雙方均可不顧

¹¹² 其後行政法院相關判決亦曾參照此看法，例如最高行政法院 99 年判字第 84 號判決、最高行政法院 102 年判字第 248 號判決。

¹¹³ 稅捐行政具有大量行政之特質，面對如此多的報繳及調查事務，稅捐機關人力有限，又因大部分與稅捐核課有關之資料均掌握在人民手中，即面臨「資訊不對稱」之困境。如由納稅義務人立場觀之，稅法是一種高度技術化之法律，內容龐雜，闡釋或補充法規範之令函眾多，一般大眾很難理解稅捐機關之法律見解，此即屬於納稅義務人法律知識的「資訊不對稱」。基於上雙重「資訊不對稱」現實，導致稅捐之第一次核定，經常是形式的、權宜的。(參照最高行政法院 96 年判字第 1054 號判決)

初核處分之結果，另行申請退稅或補徵。」茲圖示如下：

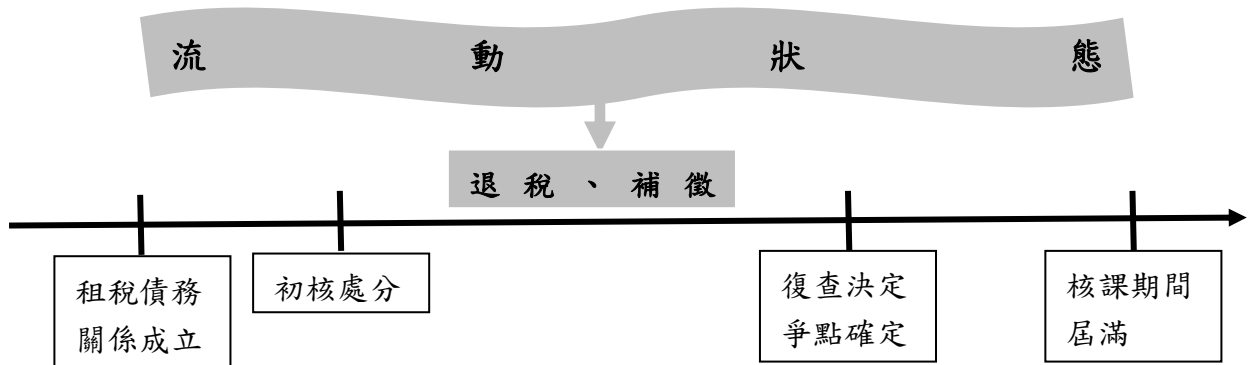


圖 3：行政法院對於稅捐稽徵關係示意圖

資料來源：本文整理

以上見解似是參採德國租稅通則中非終局決定的核定稅捐處分概念，不過在我國相關稅法規定中既無明文授權，亦未在處分中附加任何「暫時性質」的註記，逕行將所有的核定稅捐處分均作如此定性，排除存續保障，恐有違法律保留原則、明確性與比例原則。¹¹⁴

¹¹⁴ 按 1977 年生效之德國租稅通則基本上只明文承認有關消費稅、關稅之核課處分當然是屬於非終局決定的核定稅捐處分。至於其他的租稅則必須符合相關之明文規定，方得作成非終局決定的核定稅捐處分，而稅捐稽徵機關欲作成此種處分，亦必須於處分中明確附加註記，使納稅義務人能充分認知。(參照盛子龍，「因租稅核課處分違法而溢繳稅款之退稅請求權初探—行政法院相關判決之分析與論」，訴願專論選輯—訴願新制專論系列之 10，臺北市政府，98 年 12 月，頁 112、113。)

德國租稅通則第 164 條為「保留事後審查之租稅核定」有關規定，許可稽徵機關於收到租稅義務人之申報後，以裁量決定，基於事後審查之保留，不經事實及法律上真實性之調查，或僅作表面之調查，逕依租稅義務人所提供之資料核定租稅。同通則第 165 條則為「暫時之租稅核定」有關規定，稽徵機關如僅對事實各別之點不明，其他部分則已明確，若必待澄清全部事實，始作成租稅核定，租稅義務人因而享有不合理之利益，國庫不須因部分事實之不明，而放棄全部租稅之收入，至少得核定及收取部分之租稅。(參照陳敏(譯)，「德國租稅通則」，司法院，102 年 5 月，初版，頁 301-309。)

明確性原則要求國家行為應具明確性，使人民有預見可能而有所遵行與發展，因此不僅要

(二) 學者見解

學者柯格鐘及陳敏教授則對於稅捐稽徵法第 28 條規定的立法設計提出說明：「¹¹⁵原稅捐稽徵法第 28 條規定，係為了配合同法第 35 條的救濟程序規定而設。由於我國各稅法之稅捐稽徵程序規定分歧雜亂，實務上，有些重要稅捐的徵收，例如個人綜合所得稅，係由納稅義務人自行依稅法規定作結算申報並即時繳納稅捐，亦即屬於自行適用法令並作稅額計算的情形。倘若稅捐機關對納稅義務人所作綜所稅之申報繳納並無任何意見，認定納稅義務人並無應繳或應退稅款，或者應補應退符合免徵免退要件者，稅捐機關現實上並不會發出任何核課或補退稅之處分書，僅係依所得稅法第 81 條第 3 項之規定，¹¹⁶以公告方式載明。對於此類稅捐之徵收，¹¹⁷因現實上未出現任何行政處分，納稅義務人縱然嗣後發現自己

求法規規定要明確，亦要求行政處分要明確。(參照林錫堯，「行政法要義」，自版，95 年 9 月，3 版，頁 51、52)

比例原則係指所採取行政措施之目的與手段，經衡量有關利益後，必須互相保持合理且相當之比例。是故，縱然是驅逐櫻桃樹上鳥雀之唯一方法，亦不得以大砲轟之。行政程序法第 7 條：「」（參照林錫堯，「行政法要義」，自版，95 年 9 月，3 版，頁 57、58）

¹¹⁵ 陳敏，「租稅法之返還請求權」，政大法學評論，第 59 期，87 年 6 月，頁 74-78。柯格鐘，「具不當得利性質之退稅請求權－稅捐稽徵法第 28 條與其相關聯規範關係之探討」，訴願專論選輯－訴願新制專論系列之 14，臺北市政府法務局，102 年 12 月，頁 61。

¹¹⁶ 所得稅法第 81 條第 3 項：「綜合所得稅結算申報案件，……，該管稽徵機關得以公告方式，載明申報業經核定，代替核定稅額通知書之填具及送達：……。」本法條第 3 項係於 100 年 1 月 26 日增訂，

¹¹⁷ 加值型與非加值型營業稅法亦有類似規定，於 100 年 1 月 26 日增訂第 42-1 條：「……應由主管稽徵機關核定之案件，其無應補繳稅額或無應退稅額者，主管稽徵機關得以公告方式，載明按營業人申報資料核定，代替核定稅額通知文書之送達。」

當初在申報繳納時適用法令有所錯誤或計算錯誤，導致溢繳稅款之客觀結果發生，因現實上無任何行政處分可為行政救濟程序之爭訟標的，也無從計算提起行政救濟之期間，是以退稅請求權之行使代替行政救濟程序的功能。換言之，修正前稅捐稽徵法第 28 條之規定，是因現實上無行政處分可供爭訟，故僅能以納稅義務人請求退稅的方式，代替原本應存在之行政救濟程序，並非如修正後之條文，刻意區分成所謂之「可歸責於納稅義務人」或「可歸責於稅捐機關」而導致錯誤的意思。據此，稅捐稽徵法第 28 條規定與本法第 35 條之救濟程序規定，則係屬併行，兩者在規範適用上，完全基於稅捐之徵收有無存在行政處分，並非有意讓納稅義務人在既有之行政救濟程序以外，額外給予納稅義務人再以退稅請求權為由，針對同一稅捐爭議事件，一再反覆爭執的意思。」

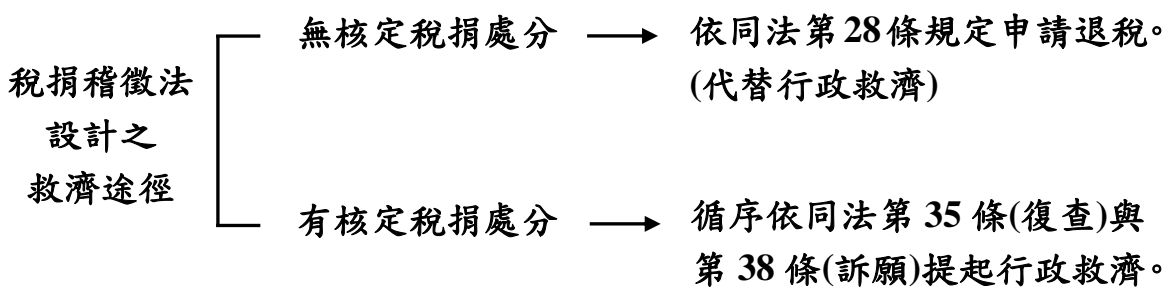


圖 4：稅捐稽徵法設計之救濟途徑圖示

資料來源：本文整理。

依上開學者從立法制度設計剖析，認為如無核定稅捐處

分之溢繳稅款，可循稅捐稽徵法第 28 條規定尋求救濟；如有核定稅捐處分者，則僅能以稅捐稽徵法第 35 條規定請求救濟。亦有部分行政法院採此看法，例如臺中高等行政法院 89 年度訴字第 185 號裁定略謂：「按稅捐稽徵法第 28 條所規定之租稅返還，僅限於納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形；其經稽徵機關為稅額核定之案件，則應依同法第 35 條及第 38 條之規定尋求救濟。亦即不應任意擴張稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，主張經稽徵機關核定確定之案件亦予以適用，否則非但使稅捐之核定長期處於不確定之狀態，破壞行政處分存續力及法律救濟期限等基本法制（陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論第 59 期第 101 頁參照），抑且浪費司法之資源。」臺中高等行政法院 89 年度訴字第 824 號判決略以：「按稅捐稽徵法第 28 條前段規定：……。惟此應解為限於納稅義務人未經稅捐機關以課稅處分核定稅額之情形為限，始得據以申請返還溢繳稅款，否則將與同法第 35 條及 38 條規定之適用產生混淆。」

（三）實務作法

惟若以前開學者看法處理，以主辦地方稅的稅捐稽徵機

關而言，因其稽徵程序幾乎皆有核定稅捐處分（請參閱本文參、三），是將無稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權規定之適用。所以目前稽徵實務作法，為保障納稅義務人權益，並未以此見解自我侷限，亦即無核定稅捐處分，納稅義務人仍得依稅捐稽徵法第 28 條規定申請退稅。

本文則認為不論有無核定稅捐處分，均應有稅捐稽徵法第 28 條之適用，其理由如下：

- 1.雖然前述學者論述符合法理邏輯，並提出合理的立法設計解釋，但觀其法條文字及立法理由，並未限制無核定稅捐處分者才得適用稅捐稽徵法第 28 條，似不宜增加法條所無之限制。
- 2.可保障納稅義務人權益，司法院釋字第 287 號理由書略以：
「……稅捐稽徵法第 28 條之規定，係指適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款者，納稅義務人得於 5 年之法定期間內，申請退還。故課稅處分所依據之行政法規釋示，如有確屬違法情形，其已繳稅款之納稅義務人，自得依此規定申請退還……。」

惟修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅無時效限制之規定，則成為部分納稅義務人或其繼承人在事隔多年後，爭執當初之溢繳稅款，一再反覆提起爭訟的理由。足見制度設計

的不良，戕害法律安定，浪費有限之行政、司法資源，引來人性更多的貪婪。

四、稅捐稽徵法第 28 條與行政程序重新開始

行政程序法係一般行政程序之規定，而稅捐稽徵法則為稅捐稽徵之特別程序規定，因此可將稅捐稽徵法視為行政程序法之特別規定，當二者規定不相衝突時，行政程序法對於稅捐之稽徵應仍有適用性。¹¹⁸

行政程序法第 3 條第 1 項規定：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」故行政程序法為補充法性質，如其他法律有特別規定，應先適用該其他法律之規定。如稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定。」是稅捐稽徵程序上，應優先適用稅捐稽徵法。但由於稅捐行政程序的各項問題，稅捐稽徵法並未一一加以規定，且稅捐稽徵程序既為行政程序之一種，因此此在稅捐行政程序上，除稅捐稽徵法已有特別規定外，應再補充適用行政程序法。行政程序法既補充稅捐稽徵法，除稅捐稽徵法已有完整或於正當法律程序之保障較為嚴格之規定外，稅捐稽徵程序仍受行政程序法之規範。¹¹⁹

¹¹⁸ 參照黃茂榮，「溢繳稅款及其退還（下）」，植根雜誌，第 26 卷第 2 期，99 年 2 月，頁 13。

¹¹⁹ 參照陳清秀，「行政程序法在稅法上的運用」，月旦法學雜誌，第 72 期，90 年 5 月，頁 38。
曹馨方，「因租稅核課處分而溢繳稅款之退稅請求權」，中原大學財經法律學系碩士學位論文，98 年 7 月，頁 79。

（一）行政程序重開

人民之權利或利益，因行政處分而受有損害者，可以依法提起行政爭訟。惟人民不為爭訟，或未為及時爭訟，則必須接受該行政處分。於法律救濟時間經過後，基於法律安定之要求，不許人民再主張不服，行政處分因此具有存續力。然而存續力非絕對不可撼動，而阻礙對行政處分再為審查。縱然法院之判決，亦可容許經由「再審」而重為審查，如有違法，並予以廢棄。因此，於依法行政原則下，為確保行政處分之合法性及合目的性，仍應給予行政機關重新進行審查的機會，以符合實際法律關係之真正利益狀態及個案正義¹²⁰。所以行政處分雖已確定而具存續力，仍得依職權或依申請重開行政程序，予以撤銷、廢止或變更，一般稱為行政程序之重新開始（行政程序重開）。¹²¹

所謂狹義之行政程序重新開始，係人民對其已不可爭訟

¹²⁰ 陳秀蓮，「行政程序重開之研究－以租稅程序為核心」，國立政治大學法學院碩士在職專班碩士論文，99年7月，頁11-12。

¹²¹ 行政處分，基於其形成之法律秩序需要安定，而被賦予存續力。惟法治國家基於依法行政原則追求行政處分形成之法律秩序實質上必須契符合法性與妥當性，在法益衡量原則支配下，例外容許將已關閉之行政程序重新開啟。此一制度，在學說上，稱為「行政程序重新進行」、「行政程序再開」，或「行政程序重開」。（蔡志芳，「訴願法第80條第1項規定與行政程序法第117條規定之關係－行政程序重開之運用與界線」，訴願專論選輯－訴願新制專論系列之10，臺北市政府，98年12月，頁5。）本文配合行政程序法第129條：「行政機關認前條之申請為有理由者，應撤銷、廢止或變更原處分；認申請為無理由或雖有重新開始程序之原因，如認為原處分為正當者，應駁回之。」之用語，以行政程序重新開始稱之，或簡稱為行政程序重開。

之行政處分，在一定條件下，得依行政程序法第 128 條規定，¹²²請求行政機關重新進行行政程序，以決定是否撤銷或廢止原處分。另廣義之行政程序重新開始，係指行政機關對已以行政處分決定之事件，依職權再為是否撤銷、廢止或變更原

¹²² 行政程序法以第 128 條：行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能於行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：

- 一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。
 - 二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。
 - 三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。
- 行政訴訟法第 273 條：有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：
- 一、適用法規顯有錯誤。
 - 二、判決理由與主文顯有矛盾。
 - 三、判決法院之組織不合法。
 - 四、依法律或裁判應迴避之法官參與裁判。
 - 五、當事人於訴訟未經合法代理或代表。
 - 六、當事人知他造之住居所，指為所在不明而與涉訟。但他造已承認其訴訟程序者，不在此限。
 - 七、參與裁判之法官關於該訴訟違背職務，犯刑事上之罪。
 - 八、當事人之代理人、代表人、管理人或他造或其代理人、代表人、管理人關於該訴訟有刑事上應罰之行為，影響於判決。
 - 九、為判決基礎之證物係偽造或變造。
 - 十、證人、鑑定人或通譯就為判決基礎之證言、鑑定或通譯為虛偽陳述。
 - 十一、為判決基礎之民事或刑事判決及其他裁判或行政處分，依其後之確定裁判或行政處分已變更。
 - 十二、當事人發現就同一訴訟標的在前已有確定判決或和解或得使用該判決或和解。
 - 十三、當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之裁判為限。
 - 十四、原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌。
- 確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為抵觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴。
- 第 1 項第 7 款至第 10 款情形，以宣告有罪之判決已確定，或其刑事訴訟不能開始或續行非因證據不足者為限，得提起再審之訴。
- 行政訴訟法第 274 條：為判決基礎之裁判，如有前條所定之情形者，得據以對於該判決提起再審之訴。

處分，如行政程序法第 117 條規定。¹²³

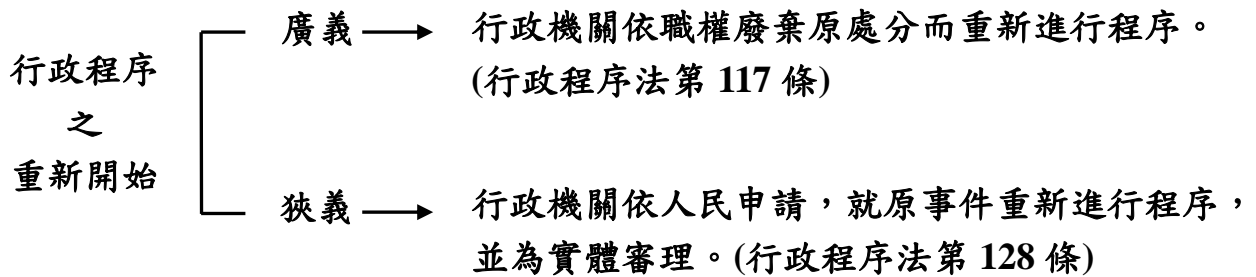


圖 5：行政程序重新開始類型圖示

資料來源：參考傅玲靜，「論行政程序之重新進行—以遺產稅之核課與剩餘財產差額分配請求權價額之扣除為例」，月旦法學，第 147 期，96 年 8 月，頁 107。

(二) 稅捐稽徵法第 28 條與行政程序重新開始的關聯

行政程序重新開始之法理基礎在於行政處分之存續力並非牢不可靠之觀念，為兼顧依法行政及個案正義，仍須使具有存續力之行政處分有得以調整之可能。¹²⁴雖然我國學者有認為司法實務主張稅捐稽徵法第 28 條，對核定稅捐處分已確定

¹²³ 行政程序法第 117 條：違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：

一、撤銷對公益有重大危害者。

二、受益人無第 119 條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。

行政程序法第 119 條：受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：

一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。

二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。

三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。

¹²⁴ 傅玲靜，「論行政程序之重新進行—以遺產稅之核課與剩餘財產差額分配請求權價額之扣除為例」，月旦法學，第 147 期，96 年 8 月，頁 120。

之案件仍有適用之見解，似有檢討或限縮之必要，以免租稅返還請求權被濫用，而作為納稅義務人「遲誤法律救濟」之補救措施。¹²⁵然不論是形式法律原因說或實質法律原因說，均係尊重核定稅捐處分的形式存續力為其前提，因該處分已發生形式存續力時，除期待稅捐稽徵機關主動撤銷違法處分外，為避免納稅義務人因逾越行政救濟不變期間，而全然喪失糾正違法處分的機會，是以規範退稅請求權的同時，亦應建構「稽徵程序重開」制度，作為相對應的配套措施。

我國行政程序法第 128 條對於行政程序重新開始已有規定，雖容許人民得於法定救濟期間經過後，向行政機關申請撤銷、變更或廢止原處分，但其提起的要件十分嚴格：¹²⁶不僅於事實認定侷限於「發生新事實或發現新證據」之情況，若對原課稅處分合法性有所爭執，更須在該處分「適用法規顯有錯誤」之狀況下，始足當之，且排除納稅義務人非因重大過失，而未能於原行政程序或救濟主張之事由，倘若全盤照用者，則排除諸如納稅義務人、稅捐稽徵機關及其他機關

¹²⁵ 郭介恆，「稅務行政訴訟事件專題研究計畫—稅捐稽徵法第 28 條之實務問題研究—報告書」，司法院，97 年 4 月，頁 19；陳敏，「租稅法之返還請求權」，政大法學評論，59 期，1998 年 6 月，頁 75。

¹²⁶ 核定稅捐處分屬無持續效力之行政處分，所謂無持續效力之行政處分，係指行政處分之效力因一次的履行、執行或效果的形成而結束。(洪家殷，「有持續力之行政處分與行政處分程序之重新進行」，台灣法學雜誌，第 125 期，98 年 4 月，頁 145。)

認定事實錯誤，以及大部分適用法令、計算錯誤等現行稅捐稽徵法第 28 條規定與實務操作所包括的項目。況且依行政程序法第 128 條第 2 項規定，縱符合前項要件，尚需於法定救濟程序（復查程序）期間經過後 3 個月內為之，此亦與稅捐稽徵法第 28 條衡平稽徵機關核課及徵收期間的立法意旨，尚未相符。¹²⁷再依修正後稅捐稽徵法第 28 條之立法說明，係比照行政程序法第 117 條有關行政處分嗣後撤銷之規定，¹²⁸應可認該條退稅申請係屬行政程序重開之特別規定，最高行政法院亦有類此看法，最高行政法 90 年度判字 231 號判決略以：「查稅捐稽徵法第 28 條規定：『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。』係法律明定納稅義務人對依法已不得提起行政救濟之行政處分，得請求稽徵機關重新審查行政處分之適法性及正確性，進而予以申請人補救之程序。上開規定，與行政程序法第 128 條所定於法定救濟期間經過後，另設受處分人或利害關係人

¹²⁷ 郭介恆，「稅務行政訴訟事件專題研究計畫－稅捐稽徵法第 28 條之實務問題研究－報告書」，司法院，97 年 4 月，頁 19-20

¹²⁸ 稅捐稽徵法第 28 條修正說明第 2 點：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，致溢繳之稅款者，如僅退還 5 年稅款，對納稅義務人權保障恐未盡周全，爰參照行政程序法第 117 條及第 121 條規定，增訂第 2 項，定明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。

得申請程序再開，並進而獲得撤銷、廢止或變更原處分之規定相當，屬於廣義行政救濟程序之一環，應可類推適用上開規定，於再開行政程序中，納稅義務人對於原核定之項目表示不服之範圍內，稽徵機關不得為更不利益之變更或處分。」

茲將行政程序重新開始之類別整理如表 9：

表 9：行政程序重新開始之類別

	行政程序法第 117 條	行政程序法第 28 條	稅捐稽徵法第 28 條
適用情況	職權撤銷違法之行政處分	重新審理案件	溢繳稅款
適用要件	行政處分違法令	1.法定救濟期間經過後發生新事實、新證據或有再審之事由。 2.非因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張。	1.已依法繳納稅款。 2.適用法令錯誤或計算錯誤。 3.其他可歸責於政府機關之錯誤。
如何啟動	依職權	經申請	經申請
申請期間或依職權撤銷期間	知有撤銷原因時起 2 年內	1.法定救濟期間經過後，或事由發生或知悉後 3 個月內。 2.法定救濟期間經過後未逾 5 年。	1.納稅義務人錯誤：繳納之日起 5 年內。 2.稽徵機關或其他政府機關：無限期。

資料來源：陳文宗、許春安，「稅捐稽徵法」，勤業眾信財稅顧問股份有限公司，100 年 9 月，2 版，頁 55。

值得討論的是，如肯認稅捐稽徵法第 28 條係屬行政程序重新開始之特別規定。則對於核定稅捐處分已經確定而於實體法溢繳稅款之案件，是否即排除適用，並無明文規定，惟對於僅具形式上確定力之行政處分，既逾法定期間而未提起復查、訴願，或曾經提起復查、訴願，但因程序上不合法經決定駁回者，當事人既不能再依行政救濟程序請求救濟，若

原處分確有違法失當，當事人之損害亦無法補救。應可參採訴願法第 80 條第 1 項規定略以：「當事人因遲誤訴願期間，致行政處分確定，該行政處分如有違法或不當，原行政機關尚宜依職權撤銷或變更之……。」是稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權，似不宜因其遲誤救濟期間，即喪失該申請權。財政部亦持相同見解，依財政部 98 年 2 月 10 日台財稅字第 09804505760 號函：「納稅義務人就適用法令錯誤或計算錯誤所溢繳之稅款，自繳納之日起逾 5 年提出具體證明向稅捐稽徵機關申請退還者，稅捐稽徵機關應詳予查明係因納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤，或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後，依稅捐稽徵法第 28 條修正條文規定辦理，不得以已逾 5 年之退還稅款期限而拒絕受理。又稅捐稽徵法第 28 條修正生效前，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，不論該案件是否經行政救濟確定，均有該規定之適用。」另外最高行政法 91 年度裁字第 715 號裁定略以：「按稅捐稽徵法第 28 條規定：……。該條對於課稅處分已經確定而於實體法上溢繳稅款之案件，是否即排除其適用，並無明文規定，惟對於僅具形式上確定

力之行政處分，既逾法定期間而未提起訴願，或曾經提起訴願，但因程序上不合法經決定駁回者，當事人既不能再依行政救濟程序請求救濟，若原處分確有違法失當，當事人之損害亦無法補救。參以稽徵機關依稅捐稽徵法第 21 條規定，於課稅處分確定後，如發現納稅義務人申報繳納之稅捐有短漏情事，既可於五年內撤銷變更原處分，補徵其所漏稅款，基於平等原則，亦應認為納稅義務人在溢繳稅款 5 年內，仍可請求撤銷變更原處分並退還溢繳稅款，以符公平原則。」

關於核定稅捐案件之確定與否，依稅捐稽徵法第 34 條第 3 項分為以下情況：經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者；經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者；經訴願決定，納稅義務人未依法提起行政訴訟者；經行政訴訟判決者。（請參閱圖 5）

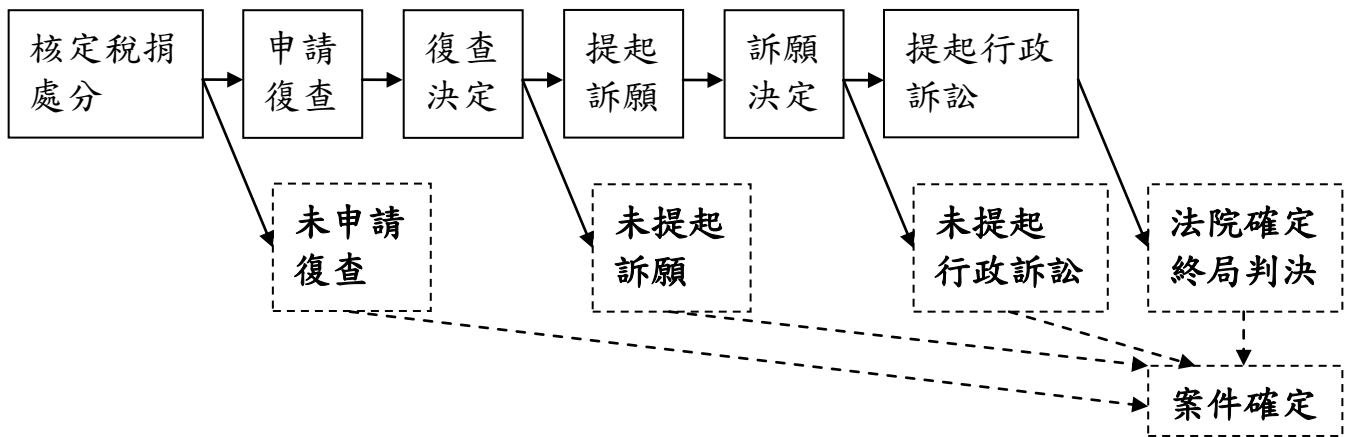


圖 6：稅捐稽徵法第 34 條第 3 項稅務案件確定圖示

資料來源：參考蔡朝安、黃詠婕，「違憲宣告與退稅請求權之適用疑義—談稅捐稽徵法第 28 條之適用法令錯誤（下）」，稅務旬刊，第 2225 期，102 年 7 月，頁 31。

稅捐稽徵具有大量行政處分特性，部分定期開徵之稅目（如房屋稅、地價稅、使用牌照稅），尚可依據行政程序法第 97 條及第 103 條規定，¹²⁹得不註明理由，亦得不給予陳述意見之機會，其錯誤機率可能較其他負擔處分為高；¹³⁰惟縱使給予人民陳述意見機會，基於案件數量龐大、須調查事證

¹²⁹ 行政程序法第 97 條：書面之行政處分有下列各款情形之一者，得不記明理由：……三、大量作成之同種類行政處分或以自動機器作成之行政處分依其狀況無須說明理由者。……。

行政程序法第 103 條：有下列各款情形之一者，行政機關得不給予陳述意見之機會：一、大量作成同種類之處分。……。

¹³⁰ 若行政處分之效果係課予相對人義務或產生法律上之不利益者，稱為負擔處分。徵兵、課稅或免職處分，為典型之負擔處分。（吳庚，「行政法之理論與實用」，自版，100 年 8 月，增訂 11 版 3 刷，頁 337。）在此所謂之「負擔處分」不可與添加有「負擔」附款之行政處分相混淆。（陳敏，「行政法總論」，自版，102 年 9 月，第 8 版，頁 342。）該附負擔的行政處分，其基礎處分通常是「授益處分」。（黃俊杰，「行政程序法」，元照出版有限公司，95 年 9 月，初版，頁 146、147。）

龐雜、調查人力有限及調查權限不足等因素，仍難規避造成錯誤此一現實問題。況且核定稅捐處分大部分均直接侵害人民財產權，影響人民權益實為重大。因此，本文認為核定稅捐處分應具有較其他行政處分更周全之行政救濟規定，核定稅捐處分程序重開即為不可缺少之一部分。¹³¹

再以導致稅捐稽徵法第 28 條修法之陳張○○女士房屋稅案例觀之，該處分自始就是屬於適用法令錯誤或事實認定錯誤的情形，於案件確定之後，即涉及是否應職權撤銷的問題。為維護納稅義務人的權益，原則上稅捐稽徵機關原可本於行政裁量，撤銷變更原溢徵稅款的核定稅捐處分，減少應納稅額，以回復合法狀態；¹³²惟納稅義務人於接受載明房屋稅適用稅率之房屋稅繳款書多年後，¹³³始發現適用稅率有誤，難謂無重大過失而不知，故而排除行政程序法第 117 條之適用。¹³⁴

¹³¹ 翁培祐，「我國核課處分程序重開之探討」，國立政治大學法學院碩士在職專班碩士論文，97 年 5 月 9 日，頁 151。

¹³² 陳清秀，「行政程序法在稅法上的運用」，月旦法學雜誌，第 72 期，90 年 7 月，頁 45。

¹³³ 稅捐稽徵法第 16 條：「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」

¹³⁴ 行政程序法第 119 條：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：

- 一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。
- 二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。
- 三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。

伍、結論與建議

一、研究結論

請試想一個狀況，將前述有關課稅資料保存的案例，其申請退稅請求期間再向未來繼續延長下去，如稅捐稽徵法第 28 條仍無修正，相關配套亦付之闕如，當納稅義務人其後代終於從權利沈睡狀態中甦醒，請求退還其先祖於百年以前甚至更久遠之溢繳稅款，¹³⁵屆時稅捐稽徵機關有能力處理嗎？

不可諱言，修法常由個案所引發，但一定需要通案的考量，再者，稅捐稽徵法第 28 條有關「無限期」之修法，是否為民粹意識下急促且不成熟之修法，本文或許不遽下論斷，惟從本文所述及之修法過程、相關法制配套，實難說明確已經周延討論與評估，更遑論行政院立場反不及司法院對於實務與法制衝擊的憂慮。（關於司法院對於立法院及行政院各修正草案版本之意見，請參閱本文附錄一、附錄二）

租稅與國民經濟生活關係密切，為確保稅收及謀求與私經濟秩序之調和，並隨著經濟活動的多樣性而日趨複雜，另稅捐稽徵

¹³⁵ 自然人之權利能力始於出生，終於死亡(民法第 6 條)。被繼承人死亡時，其法律人格消滅，不復為權利義務之主體。其生前之財產即為繼承人所承受。因此，繼承人自繼承開始時，承受繼承人財產上之一切權利義務(民法第 1148 條)。租稅債務亦為財產之給付義務，並無不得繼承之一身專屬性。被繼承人死亡時，其生前已成立之租稅債務，即成為遺產債務，其生前已成立之租稅債權(退稅請求權)，即成為遺產債權，應由繼承人承繼。(陳敏，「租稅債務關係之變更」，政大法學評論，第 30 期，73 年 12 月，頁 129。)

具有大量行政處分特性，且大部分均直接侵害人民財產權，影響人民權益實為重大。因此，當在權衡法治國之法安定性與納稅義務人權利保障原則時，¹³⁶本文認為核定稅捐處分應有較其他行政處分更周全之權利救濟規定，因為「有權利如無救濟，等於無權利。（A right without remedy is not a right.）」權利救濟的目的，不僅在提供人民權利或利益應有之救濟，確實保障行政處分之合法性，更是具有積極維護法律尊嚴之重大意義。¹³⁷

依最高行政法院 101 年度判字第 115 號判決見解：「按稅捐初核處分中未經復查決定審查而告確定之爭點事項，稅捐債務人事後可以請求重啟行政救濟程序之法定途徑有三：即稅捐稽徵法第 17 條所定之查對更正申請、¹³⁸稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求與行政程序法第 128 條之程序重開請求。而以上 3 項程序請求法規範，在規範體系上之功能分工，現今學理上還未完全釐清，在此情況下，司法實務為充份保障人民之行政救濟途徑，最穩妥之

¹³⁶ 司法院釋字第 525 號理由書、釋字第 589 號解釋文略以：「法治國為憲法基本原則之一，法治國原則首重人民權利之維護、法秩序之安定及誠實信用原則之遵守。……。」

¹³⁷ 顏慶章，「租稅法」，自版，87 年 10 月，2 版，頁 153。

¹³⁸ 稅捐稽徵法第 17 條：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」

查定更正制度，並非屬租稅行政救濟制度之一環。改制前行政法院 50 年判字第 45 號判例略以：「稽徵機關核定稅額通知書之記載或計算有錯誤時，因得據納稅義務人之申請予以更正，但稽徵機關調查核定之應納稅額，納稅義務人如有不服而申請復查，則稽徵機關即應依規定程序為復查之決定，不得予以更正；二者情形各別，其應適用之法定程序，自不容有所假借。」

做法，即是採取類似民事法上「請求權獨立競合說」理論，認為3種請求權各自獨立，人民可以援用其中任何一種請求規範，來重新開啟行政救濟程序，其中一種程序重開請求被駁回，也不影響其餘程序重開請求途徑之合法開啟。而且人民在為請求時，即使對程序請求之規範基礎說明不清，但在行政救濟程序中最後終於做出選擇者，即應依所選擇之規範基礎，對其規範構成要件為審查，以決定該行政救濟之請求是否合法及有理由。只有如此處理，人民才不會因為行政爭訟法制之高度技術性，而遭到程序上之突襲。」

實務上，對於納稅義務人而言，如不服一項核定稅捐處分，其權利救濟方式，除可申請查對更正，亦可循序提起各項行政救濟（復查、訴願、行政訴訟），而行政救濟結果更包含不利益變更禁止之適用，¹³⁹再加上稅捐稽徵法第28條之退稅請求權，以及

¹³⁹ 所謂「不利益變更禁止」，又稱「更不利益決定之禁止」，在此係指人民提起行政救濟，經審議機關或法院依法審理後，如依法為妥當之處分，則人民將受到較原處分更不利益之處分者，即不得使請求救濟者承受較原處分更不利益的結果。改制前行政法院62年判字第298號判例要旨：「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定。」訴願法第81條第1項規定：「訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機關另為處分。但於訴願人表示不服之範圍內，不得為更不利益之變更或處分。」行政訴訟法第195條第2項規定：「撤銷訴訟之判決，如係變更原處分或決定者，不得為較原處分或決定不利於原告之判決。」。惟此概念是否適用於行政法理實有商榷之餘地，肯定者認為基於信賴保護，可避免官官相護與濫用公權力；否定者則認為應貫徹依法行政原則。（蔡志方，「行政救濟法新論」，元照出版有限公司，96年11月，3版，頁81、82。）本文認為在法治國理念下，如還停留在人治時期，擔心行政機關報復，則該法律制度根本無存在必要。行政救濟之目的不僅在於人民權利保護，還有行政合法性審查，

行政程序法第 117 條與第 128 條中對於行政程序重開之規定，如採上開最高行政法院請求權競合之看法，則對於納稅人之權利保障不可謂不夠周延。（請參閱表 10）

表 10：納稅義務人權利救濟途徑

救濟途徑		依據	備註
更正		稅捐稽徵法第 17 條	
行政救濟	復查	稅捐稽徵法第 35 條	適用禁止利益變更
	訴願	稅捐稽徵法第 38 條 訴願法	
	行政訴訟	稅捐稽徵法第 38 條 行政訴訟法	
行政程序重開	退稅請求	稅捐稽徵法第 28 條	稅捐稽徵程序重開
	狹義行政程序重開	行政程序法第 128 條	納稅義務人申請重啟行政程序
	廣義行政程序重開	行政程序法第 117 條	行政機關依職權重啟行政程序

資料來源：本文整理

兩者目的並無優先順序。(王韻茹，「論不利益變更禁止-以訴願實務為中心」，訴願專論選輯-訴願新制專論系列之 14，臺北市政府法務局，102 年 12 月，頁 117。)而在稅務案件的處理中，除了基本的依法行政原則，尚有一重要原則：租稅公平，當無租稅公平時，不啻徵收租稅無正當性，更無異鼓勵人民興訟，徒耗社會資源。茲舉臺北市政府 96 年 11 月 16 日府訴字第 09670240600 號訴願決定書為例：「……經原處分機關北投分處於 96 年 10 月 8 日再派員至現場勘查實地測量結果，增建面積共計為 35.6 平方公尺，此有該分處現場測量平面圖在卷可憑，惟依訴願法第 81 條第 1 項但書行政救濟不利益變更禁止之規定，仍維持原核定增建面積為 12 平方公尺，此部分之核定對於訴願人並無不利，應無違誤。」難道只為保障人民獲得較有利結果，無視案件事實與法理正義，才是符合行政救濟的本旨嗎？

儘管一般人都會高唱「公平與正義是無價的」。但是，在現實的環境中，則必須領悟「公平與正義都是要付費的」；因此，當致力於公平與正義的追求時，則必然要考量到為達成公平與正義所必須付出的心力以及代價，二者之間是否成一合理之比例。¹⁴⁰

請求權時效制度寓有對怠於行使權利者之制裁。¹⁴¹權利人若任由權利長期處於停滯狀態，空有權利而不欲行使或任其無限期的行使權利，均非安定社會法秩序之所望，因此在涉及到公共事務、公共領域之公法更有存在之必要。

時效制度係法律對時間因素的一個重要關鍵制度設計與秩序維護效力的確保制度；當法律秩序無法安定，國家法治即無以維繫。尤其租稅法規，植基於租稅法定原則，並為國民經濟決策之重要因素，對法安定性之要求，相較於其他法規規定更為重要。觀諸其他相關法規中，未見如同稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之立法機制與設計，其修正理由亦無法證立無消滅時效制度機制設計之

¹⁴⁰ 參照林進富，「租稅法新論」，三民書局股份有限公司，91 年 2 月，2 版，頁 8、9。另外，最高行政法院 96 年判字第 1054 號判決對於稅捐稽徵實務亦提出類似看法：「面對如此多之報繳及調查事務，稅捐機關人力有限，如果沒有納稅義務人之合作，不可能有效完成稅捐之稽徵。但是偏偏稅捐又是一種『無對待給付』之公法上單方義務，因此一般而言，納稅義務人均有避稅之『誘因』存在。若放任此等現象，國家之主要財政收入即無法取得，現代國家負擔公共任務之財政基礎即行喪失，難以維繫國家制度之正常運作。因此在法制上必須確立『稽徵經濟原則』，課予人民眾多之協力義務，以利稅捐之稽徵。實則『稽徵經濟原則』乃是與『稅捐法定原則』及『量能課稅原則』併立之稅捐法制三大基本建制，極具重要性。由此亦可知，在稅捐法制上，人民權利與行政效率必須有所調和，其間有『成本效益』之衡量在其中。法院正是在這樣的認知下來解釋及操作現行稅法。」

¹⁴¹ 洪家殷，「公法上請求權行使之期間及範圍」，月旦法學教室，第 83 期，98 年 9 月，頁 13。

合理性和必要性。該條文實施後，其他法律領域的時效制度，若要求援引比照，勢必造成法律秩序的紊亂。¹⁴²

或有學者認為：¹⁴³「稽徵機關倘對欠缺實質正當性的課稅處分，單憑時效規定、課稅處分形式合法性或既判力，或抽象解釋函令，甚或救濟制度的不完整，拒絕退還溢繳稅款，無異取巧利用自身優勢地位。」但時效、行政處分存續力或法院判決既判力等法理原則或規定，不正是法治國家維持法律秩序的重要基石與必要手段嗎？再由以上的說明，對於核定稅捐處分之救濟途徑，難道還不足以保障納稅義務人嗎？周全完備的救濟制度而非取消時效制度，方能保障納稅義務人權益，當稅捐稽徵機關為了辦理某一納稅義務人之無限期退稅，投注大量人力、時間，以稽徵機關有限的資源，即有可能無法妥善處理其他納稅義務人之稅務案件，這不也是損及其他納稅義務人的權利嗎？

時效制度所要實現的並不是一種絕對的正義，而只是一種相對的正義，亦即可能比較接近於實質的正義；¹⁴⁴我們可以了解真正權利人面對時效制度的氣憤，但面對一個具體案件，特別是關

¹⁴² 張常妙，「從法安定性與妥當性，論退稅請求權之時效制度」，國立成功大學科技法律研究所碩士論文，頁 72。

¹⁴³ 葛克昌，「溢收稅款與納稅人權利—台北高等行政法院 97 年簡字第 347 號判決簡評」，台灣法學，第 114 期，97 年 10 月，頁 178。

¹⁴⁴ 正義原則、合目的性原則、安定性原則，是立法時同時及適用法時必須遵守的原則，此三原則合稱為法理念，當三項原則出現矛盾時，則必須透過判斷定其優先順序，決定取捨。（黃異，「法學方法」，元照出版有限公司，初版，98 年 3 月，頁 65、66。）

於請求權是否業經滿足的部分，時效制度仍然應該予以維持，不宜否定。¹⁴⁵

因此，現行稅捐稽徵法第 28 條仍需就有關問題，從立法設計乃至於與其他行政法規之配合，作全面通盤之檢討，擬定遵循之法律原則，再制定為明文，始能正本清源，建立較完善之制度，以供徵納雙方之共同信守。立法精神應善體時效制度之法律精神，係在維護法律安定及避免舉證之困難，而非僅用以確保稅收或租稅之平等。因此需有一定之時效，更不宜就特定之租稅案件就排除消滅時效之適用。誠如學者陳敏教授所言：「最能確保國家之稅收及維護租稅課徵之公平者，乃積極及有效率之稽徵行政，而非漫長之消滅時效或根本廢除消滅時效制度。」¹⁴⁶

¹⁴⁵ 黃茂榮，「稅捐法論衡」，植根法學叢書編輯室，80 年 8 月，初版，頁 96。

¹⁴⁶ 陳敏，「租稅法之消滅時效」，政大法學評論，第 32 期，74 年 12 月，頁 164。

二、修法建議

98年1月21日公布之稅捐稽徵法第28條修正條文，區分政府機關與納稅義務人的可歸責性，究其目的在課與政府機關更高的注意義務，惟新法修正後仍遺留諸多問題，且未藉此修法機會確立其與本法第35條及行政程序重開之競合關係、是否具有突破核定稅捐處分之存續力等諸多爭議，實屬可惜。

依財政部對於稅捐稽徵法第28條修正草案，於立法院所作之說明：「按現行稅捐稽徵法第28條退稅請求權5年時效制度之規範，旨在確保法秩序之安定性並兼具維護人民權益之功能，惟納稅義務人因可歸責於稅捐稽徵機關或其他政府機關錯誤而溢繳之稅款，如僅退還5年稅款，對納稅義務人權益之保障恐未盡周全，實有檢討修正該法退稅期限之必要，……放寬納稅義務人因政府機關錯誤致溢繳稅款之退稅期間，除可保障納稅義務人之權益、紓解訟源外，並可督促稽徵機關審慎核課及提升納稅品質，增進民眾對國家施政之信賴感，並使法律關係早日確定，……。」¹⁴⁷惟如要確保法秩序之安定並維護人民權益，即應通盤檢討對於納稅義務人之權利救濟是否周全，而非僅是取消時效制度，即可達成保障權益的目的，更遑論可提升納稅服務品質；當無時效制度規

¹⁴⁷ 立法院公報，第98卷，第3期，院會紀錄，頁142、143。

定時，該如何早日確定法律關係？當無法律尊嚴時，民眾對國家施政又何來信賴感呢？

稽徵實務作業繁雜，任何一項法律條文修正，更應有完整的配套與周延的考慮，就法制及實務而言，修正後之稅捐稽徵法第 28 條實有再修正之必要，依本文之檢討與分析，僅建議修正意見如下：

- (一) 維持時效制度：基於稽徵程序的經濟性及租稅法律關係的安定性，仍應維持時效制度；再者如納稅義務人知悉可以請求退稅，卻遲不申請，倘責令稅捐稽徵機關必須無限期保存相關案卷，以備隨時可能的退稅申請，實過度耗費行政資源。至於消滅時效期間如需區分溢繳稅款的可歸責性，可參考修正後之行政程序法第 131 條：「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。」當可歸責於納稅義務人時，其退稅請求權消滅時效為 5 年；當可歸責於政府機關時，則退稅請求權消滅時效為 10 年。
- (二) 定明適用要件：無需再作例示性立法。該法條第 2 項之適用要件適用法令錯誤、計算錯誤外，再納入其他可歸責於

政府機關之錯誤，而該法條第 1 項則仍僅維持適用法令錯誤及計算錯誤，僅於修法前之立法說明述及其他原因亦可適用，從而再度落入是否符合適用要件的窠臼，滋生爭議。惟其實屬公法返還請求權性質的退稅請求權，僅為中性地調整請求權人與被請求權人間，因無法律上原因所發生的給付，是應可一併修正為「無法律上的原因致溢繳稅款」。

(三) 確認稽徵程序重開：由於行政程序法中關於行政程序重新進行之要件非常嚴格，基於保障人民權益，在排除納稅義務人有重大過失、違反協力義務等條件後，確立稅捐稽徵法係行政程序中稽徵程序重開的特別規定，並可藉此排除核定稅捐處分之存續力。

稅捐稽徵法第 28 條絕非修法者所設想的簡單，僅以區分政府機關或納稅義務人之可歸責性，即可解決該條法理與實務上的所有爭議。除了本文主要探討的時效問題，以及其適用範圍、與同法第 35 條關係、可否為稅捐稽徵程序重開等問題外，尚包含行政法院終局確定判決有無適用，第三人得否代位請求退稅，有無國家賠償之適用，退稅請求之訟訴類型等諸多疑義，不無討論空間，實值修法者能夠正視，並期待有能者繼續研究探討，以提供全面

性的法理論述、實務規範與修法建議。

陸、參考文獻

一、書籍著作

- 1.中國租稅研究會，「中華民國稅務通鑑(90年版)，下冊」，中國租稅研究會，90年10月，初版。
- 2.中華民國租稅制度與法規，中國租稅研究會，103年2月，2014年版。
- 3.吳庚，「行政法之理論與實用」，自版，96年9月，增訂10版；100年8月，增訂11版3刷。
- 4.李惠宗，「行政法要義」，元照出版有限公司，102年8月，6版
- 5.李惠宗，「憲法要義」，元照出版有限公司，98年9月，5版。
- 6.林進富，「租稅法新論」，三民書局股份有限公司，91年2月，2版。
- 7.林錫堯，「行政法要義」，自版，95年9月，3版。
- 8.林石猛、邱基峻，「行政程序法在稅務爭訟之運用」，元照出版有限公司，98年8月，初版。
- 9.陳敏(譯)，「德國租稅通則」，司法院，102年5月，初版。
- 10.陳敏，「行政法總論」，自版，102年9月，8版。
- 11.陳文宗、許春安，「稅捐稽徵法」，勤業眾信財稅顧問股份有限公司，100年9月，2版。

- 12.陳清秀，「稅法之基本原理」，植根法律事務所叢書，86年9月，3版。
- 13.陳清秀，「稅法總論」，元照出版有限公司，95年10月，4版、97年11月，5版、99年9月，6版。
- 14.黃茂榮，「稅捐法論衡」，植根法學叢書編輯室，80年8月，初版。
- 15.黃異，「法學方法」，元照出版有限公司，98年3月，初版。
- 16.黃俊杰，「行政程序法」，元照出版有限公司，97年9月，2版。
- 17.郭振恭，「民法」，三民書局股份有限公司，100年9月，修訂8版。
- 18.楊仁壽，「法學方法論」，自版，75年11月，初版。
- 19.劉振鯤，「實用民法概要」，元照出版公司，93年10月，6版。
- 20.顏慶章，「租稅法」，自版，87年10月，2版。
- 21.顏慶章、薛明玲、顏慧欣，「租稅法」自版，99年8月，3版。

二、期刊論著

- 1.尤重道，「錯誤溢繳稅款之退稅請求權(上)」，稅務旬刊，第2231期，102年9月。
- 2.尤重道，「退稅要件與請求權行使」，稅務旬刊，第2196期，101年9月。

3. 王韻茹，「論不利益變更禁止—以訴願實務為中心」，訴願專論選輯—訴願新制專論系列之 14，臺北市政府法務局，102 年 12 月。
4. 洪家殷，「有持續力之行政處分與行政處分程序之重新進行」，台灣法學雜誌，第 125 期，98 年 4 月。
5. 洪家殷，「公法上請求權行使之期間及範圍」，月旦法學教室，第 83 期，98 年 9 月。
6. 柯格鐘，「具不當得利性質之退稅請求權—稅捐稽徵法第 28 條與其相關聯規範關係之探討」，訴願專論選輯—訴願新制專論系列之 14，臺北市政府法務局，102 年 2 月。
7. 陳敏，「租稅債務關係之變更」，政大法學評論，第 30 期，73 年 12 月。
8. 陳敏，「租稅法之消滅時效」，政大法學評論，第 32 期，74 年 12 月。
9. 陳敏，「租稅法之返還請求權」，政大法學評論，第 59 期，87 年 6 月。
10. 陳清秀，「行政程序法在稅法上的運用」，月旦法學雜誌，第 72 期，90 年 7 月。
11. 陳清秀，「淺談稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍」，現代稅法原理與國際稅法，元照出版有限公司，97 年 10 月，初版。

12. 盛子龍，「納稅義務人自行溢繳稅款之退稅請求權與行政救濟」，
中原財經法學，第 18 期，96 年 6 月。
13. 盛子龍，「因租稅核課處分違法而溢繳稅款之退稅請求權初探—
行政法院相關判決之分析與論」，訴願專論選輯—訴願新制專論
系列之 10，臺北市政府，98 年 12 月。
14. 郭介恆，「稅務行政訴訟事件專題研究計畫—稅捐稽徵法第 28
條之實務問題研究—報告書」，司法院，97 年 4 月。
15. 黃俊杰，「退稅請求權時效與資料保存期限」，月旦法學教室，第
105 期，100 年 7 月
16. 黃俊杰（與談人：盛子龍），「稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退
稅案件適用稅務協談之探討」，訴願專論選輯—願新制專論系列
之 12，臺北市政府訴願審議委員會，100 年 12 月。
17. 黃俊杰，「納稅方法與退稅要件」，月旦法學教室，第 112 期，101
年 2 月。
18. 黃茂榮，「溢繳稅款及其退還（下）」，植根雜誌，第 26 卷第 2
期，99 年 2 月。
19. 傅玲靜，「論行政程序之重新進行—以遺產稅之核課與剩餘財產
差額分配請求權價額之扣除為例」，月旦法學，第 147 期，96 年
8 月。

- 20.葛克昌，「納稅義務人之程序基本權—行政程序法在稽徵程序之漏洞」，月旦法學雜誌，第72期，90年5月。
- 21.葛克昌，「溢收稅款與納稅人權利—台北高等行政法院97年簡字第347號判決簡評」，台灣法學，第114期，97年10月。
- 22.葛克昌、陳彥廷、陳昱嵐、賴冠妤，「可歸責於政府機關之退稅請求權時效問題—臺北高等行政法院97年度簡字第347號判決評析」，溢繳稅款返回請求權與行政判決（葛克昌主編），翰蘆圖書出版有限公司，101年9月，初版。
- 23.蔡志芳，「訴願法第80條第1項規定與行政程序法第117條規定之關係—行政程序重開之運用與界線」，訴願專論選輯—訴願新制專論系列之10，臺北市政府，98年12月。
- 24.蔡朝安、黃詠婕，「違憲宣告與退稅請求權之適用疑義—談稅捐稽徵法第28條之適用法令錯誤（下）」，稅務旬刊，第2225期，102年7月。
- 25.簡資修，「消滅時效的證據衰竭不等說—並論其在物上與公法請求的適用」，中研院法學期刊，第6期，99年3月。

三、學位論文

- 1.吳雨涵，「租稅法上返還請求權」，國立臺北大學法律學系碩士論

- 文，93年1月。
- 2.林懋佑，「行政法上請求權時效問題之探討」，東海大學法律學系研究所碩士論文，98年9月。
 - 3.翁培祐，「我國核課處分程序重開之探討」，國立政治大學法學院碩士在職專班，97年5月。
 - 4.許宏緯，「租稅核課處分之存續力—我國法制與德國租稅通則之比較與檢討」，國立中正大學法律學研究所碩士論文，97年8月
 - 5.張常妙，「從法安定與妥當性，論退稅請求之時效制度」，國立成功大學科技法律研究所碩士論文，100年1月。
 - 6.陳秀蓮，「行政程序重開之研究—以租稅程序為核心」，國立政治大學法學院碩士在職專班碩士論文，99年7月。
 - 7.魏虎嶺，「公法上不當得利之研究」，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，76年6月，頁47。
 - 8.曹馨方，「因租稅核課處分而溢繳稅款之退稅請求權」，中原大學財經法律學系碩士學位論文，98年7月。
 - 9.簡仕宸，「課稅處分職權撤銷之研究」，國立政治大學法律學系碩士論文，97年7月。

四、其他

- 1.立法院第 7 屆第 2 會期第 2 次會議議案關係文書。
- 2.立法院第 7 屆第 2 會期第 4 次會議議案關係文書。
- 3.立法院第 7 屆第 2 會期第 5 次會議議案關係文書。
- 4.立法院第 7 屆第 2 會期第 10 次會議議案關係文書。
- 5.立法院公報，第 88 卷，第 6 期，院會紀錄。
- 6.立法院公報，第 98 卷，第 3 期，委員會紀錄。
- 7.立法院公報，第 98 卷，第 3 期，院會紀錄。
- 8.稅捐稽徵及獎勵投資法令彙編中華民國 77 年版，財政部賦稅法令研究審查委員會。
- 9.稅捐稽徵法令彙編，財政部稅制委員會，中華民國 80 年版、中華民國 83 年版、中華民國 86 年版、中華民國 89 年版、中華民國 92 年版、中華民國 96 年版、中華民國 100 年版。
- 11.土地稅法令彙編，財政部稅制委員會，中華民國 84 年版，中華民國 96 年版、中華民國 101 年版、
- 10.稅務管理作業手冊，臺北市稅捐稽徵處，102 年 1 月。

五、網站資料

- 1.立法院國會圖書館網站，<http://npl.ly.gov.tw/do/www/homePage>
- 2.司法院全球資訊網，<http://www.judicial.gov.tw/>

3. 司法院法學資料檢索系統，<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>

4. 司法院大法官，

<http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03.asp>

5. 賦稅法規—財政部賦稅署，

<http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140006&serno=200912140020&menudata=DotMenu&contlink=ap/law/newlaw.jsp&level2=Y&qclass=>

6. 臺北市法規查詢系統—訴願決定書查詢

http://www.laws.taipei.gov.tw/lawsystem/wfLaw_Decision_Search.aspx

7. 臺南市政府法制處網站：<http://www.tainan.gov.tw/legal/default.asp>

8. 法源法律網，<http://www.lawbank.com.tw/>

附錄一：稅捐稽徵法第 28 條修正草案立法院提案版本及司法院意見

提案版本	提案修正條文	提案說明	司法院意見
<p>97 年 9 月 24 日 院總第 981 號 委員提案 第 8345 號 (立法委員江義雄 等 26 人提案)</p>	<p>納稅義務人對於因適 用法令錯誤或計算錯誤溢 繳之稅款，得提出具體證 明，申請退還。 稅捐稽徵機關退還溢 繳之稅款時應按日加計利 息一併退還。</p>	<p>一、納稅義務人申請稅捐稽徵機關退還 溢繳之稅款時，應不分是否可歸責於納稅義 務人，皆得無限期回溯請求退還，對人民權 益之保障方屬周全。 二、又稅捐稽徵機關於退還納稅義務人之稅款時，依不 當得利之法理，應按日加計利息，一併退還，爰增 訂第 2 項之規定。</p>	<p>一、退稅請求權宜設時效。 二、利息之計算所採用之利率為 何?利息起迄點?宜明文規 定，以杜爭議。</p>
<p>97 年 9 月 24 日 院總第 981 號 委員提案 第 8353 號 (立法委員王幸男 等 24 人提案)</p>	<p>納稅義務人對於因適 用法令錯誤或計算錯誤或 其他原因溢繳之稅款，得 提出具體證明，申請退還 全部溢繳之稅款。 溢繳事由係可歸責於 溢繳人者，其申請期間為 5 年，自繳納期間屆滿之翌 日起算；溢繳事由發生在</p>	<p>一、現行稅捐稽徵法第 28 條規定之退稅請求權，是我 國相當獨特的稅法上不當得利規定，類似於美國溢 繳稅款之退稅規定，為能實現稅捐正義之要求，基 於實質的利益衡量以及徵納雙方公平原則之考 量，有關該條規定之適用範圍，應採廣義解釋：不 問其是否為真正納稅義務人或其原因係事實認定 錯誤或法律解釋、適用錯誤，只要是納稅人於稅捐 實體法上無法律上原因而溢繳稅款，超出依法客觀 上正確應納稅額時，均應可適用本條規定，以資救</p>	<p>一、退稅請求權 15 年過長，不 利法之安定。 二、依立法理由四之說明，稅捐 機關基於職權主動退還稅 款者不適用行政程序法第 131 條及稅捐稽徵法第 28 條 5 年期間之限制，然條文第 3 項前段為「溢繳事由係可 歸責於稅捐稽徵機關者，溢</p>

提案版本	提案修正條文	提案說明	司法院意見
	<p>後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。</p> <p>溢繳事由係可歸責於稅捐稽徵機關者，溢繳人申請退還稅款期間為 15 年，自繳納期間屆滿之翌日起算；溢繳事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。稅捐稽徵機關基於職權主動退還溢繳稅款者亦同。</p> <p>溢繳稅由發生於本法中華民國 90 年 0 月 0 日修正前者，自修正之日起 5 年內，溢繳人得申請退還全部溢繳之稅款；逾期未申請者，不得再行申請。</p>	<p>濟。我國司法院大法官會議解釋第 625 號解釋文同此見解。為避免適用上之爭議，爰增刪文字如修正條文第 1 項所示。</p> <p>二、現行條文之所以限制人民之請求權時效，係因為該錯誤係可歸責於人民，為能及早確定人民與國家間之法律關係。為杜絕爭議並明確規範溢繳事由之發生如係可歸責於溢繳人時，應適用 5 年申請期間之短期時效(修正條文第 2 項參照)。</p> <p>三、至於溢繳事由之發生係因為稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤，或是對課稅基礎事實認定錯誤，致人民負擔其於稅捐法規不存在之義務者，此際人民申請溢繳稅款之退還與第 2 項之可歸責於納稅人之情況有所不同，應不受 5 年時效之拘束，明定其有 15 年長時效之適用，方符事理之平。爰增訂第 3 項如修正條文所示。</p> <p>四、如前述，納稅人如因稅捐稽徵法違法或不當之決定而溢繳稅款，參照行政程序法第 117 條第 1 項以及訴願法第 80 條第 1 項規範意旨，當原行政處分違</p>	<p>激人申請退還稅款期間為 15 年，自繳納期間屆滿之翌日起算；溢繳事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算」該項後段列「稅捐稽徵機關基於職權主動退還溢繳稅款者亦同」，究係指稅捐稽徵機關主動退還者無時間限制？或指應同受 15 年限制？文義不明，適用時恐生爭執。</p>

提案版本	提案修正條文	提案說明	司法院意見
		<p>法或不當，原處分機關本得衡酌一切情狀，依職權撤銷或變更原核定之行政處分後，將人民溢繳稅款予以退還，方無違依法行政、租稅公平之要求，基於租稅法定主義，行政機關自行糾正其先前誤認課稅基礎事實，為法治國家之要求；與人民對行政機關請求更正人民本身適用法令錯誤或計算錯誤的「公法上請求權」並不相同，因此並不適用行政程序法第 131 條以及稅捐稽徵法第 28 條 5 年期限的限制(修正條文第 3 項後段參照)。</p> <p>五、針對本法修正前已發生溢繳事由者，溢繳人能否適用修正後本法規定問題，基於溢繳人信賴利益保護以及徵納雙方當事人法律關係無陷於長期不穩定狀態，修正條文增訂第 4 項，明定溢繳人於本法修正之日起 5 年短期時效內，無論可歸責事由誰屬，均得申請退還全部溢繳稅款。</p>	
97 年 10 月 8 日 院總第 981 號 委員提案	納稅義務人對於因適用法令錯誤、計算錯誤或其他原因溢繳之稅款，得	一、溢繳稅款性質上與行政上不當得利相當，本條退稅請求權之立法目的，係為調整稅捐法律關係中徵納雙方財產權之不當移轉。故對於溢繳原因實不應設	一、因錯誤而溢繳稅款，斯時即得請求撤銷處分退還稅款，時效宜自繳納時起算，

提案版本	提案修正條文	提案說明	司法院意見
<p>第 8387 號 (立法委員蔡同榮等 23 人提案)</p>	<p>自知悉溢繳事由時起 5 年內提出具體證明，申請退還全部溢繳稅款並加計利息，逾期未申請者，不得再行申請；自繳納稅款之日起，逾 10 年者亦同。</p> <p>稽徵機關自行發現查定課徵案件納稅義務人有溢繳情事者，得本於職權主動更正退還，不受前項期間之限制。</p> <p>本條文修正施行之前，因稽徵機關查定課徵致有溢繳稅款之案件，得於本條文修正施行日起 3 年內，請求返還全部溢繳稅款並加計利息。</p>	<p>有限制或出現立法漏洞。鑑於歷年實務上曾發生納稅人遭稅捐機關認定非因適用法令錯誤或計算錯誤原因溢繳稅款，以致無法申請退稅，故增訂「其他原因」之概括文字，藉以充分保障納稅人退稅請求權益。</p> <p>另鑒於底冊稅等查定課徵案件，多由稽徵機關依法核課發單，稽徵機關囿於稽徵成本與人力，無法每年全面清查課稅資料，復以產權迭代快速，稅務法令繁雜，致常生錯誤；因大多數納稅義務人不諳法令，且現代社會工作生活繁忙，責由納稅人應於 5 年內發現溢繳情事並提出退稅申請，情理上實有未臻妥洽。爰參照民法侵權行為受害人行使賠償請求權之時效立法例，明定 5 年退稅請求權時效之起算，係以納稅義務人知悉其有溢繳事由之時間為始點，而非自繳納稅款之日起算；又為兼顧退稅法律關係存否之安定性，避免課稅案件長期處於不確定之狀態；另規定自繳納稅款之日起已逾 10 年者，納稅人請求退稅之權利即罹於時效消滅，與現行規定</p>	<p>與納稅義務人是否知悉無關。</p> <p>二、利息之計算所採用之利率為何？利息起迄點？宜明文規定，以杜爭議。</p>

提案版本	提案修正條文	提案說明	司法院意見
		<p>相較，應足以符合社會大眾對退稅問題改革之要求。</p> <p>二、違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷，其上級機關，亦得為之，為行政程序法第 117 條第 1 項所明定。準此，稽徵機關對於查定課稅案件，如有對納稅義務人課徵逾越法令規定應納數額之稅款時，自為違法行政處分，並構成行政上不當得利，得依職權撤銷原處分，主動將溢繳稅款退還予人民。</p> <p>此外，基於人民有依法納稅義務、政府有主動退稅責任之簡政便民理念，並建立企業型政府應視民眾為顧客之服務文化，故如稽徵機關對於查定課徵之案件，自行發現納稅義務人溢繳稅款之情事時，係屬更正範圍，並無法令適用問題，稽徵機關自應本於職權，主動辦理更正退還稅款事宜，且不受時效期間之限制。</p> <p>綜上，爰增訂本條第 2 項規定。</p> <p>三、為彌補溢繳稅款民眾於本條文修正施行前，由於未能及時自繳款日起 5 年內提出申請，以致全部或部</p>	

提案版本	提案修正條文	提案說明	司法院意見
<p>97年10月8日 院總第981號 委員提案 第8393號 (立法委員盧秀燕 等43人提案)</p>	<p>納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得提出具體證明，申請退還全部溢繳之稅額。</p> <p>稅捐稽徵機關於退還溢繳稅額時，應按日加計利息退還。</p> <p>本法於中華民國○○年○○月○○日修正前已發生可歸責於稅捐稽徵機關之溢繳事由，納稅義務人得提出具體證明，自本法修正公布實施之日起得申請退還全部溢繳之稅額。</p>	<p>分溢繳稅款無法請求退還，爰增訂第3項規定，以資補救。</p> <p>一、「適用法令錯誤」或「計算錯誤」應屬於稅法上不當得利返還請求權之例示規定，均屬於國家「自始無法律上原因有利益」，因此不論稅捐稽徵機關「適用法令錯誤」或「計算錯誤」導致核課溢繳稅額，或納稅義務人因事實認知錯誤之錯誤給付等事由。按人民對國家主張的一般性公法上不當得利返還請求權之時效期間的長短，依據實務上的解釋，得依據「行政程序法」第131條規定，然本條文中「自繳納之日起5年內提出具體證明」，實屬有爭議，實務上應為自請求權成立時起算，而非為繳納之日起算。</p> <p>二、溢繳稅額之核課處分為違法之行政處分，依法應予以撤銷，於此納稅義務人溢繳之稅款之公法上不當得利請求返還權，亦應於稅捐機關核課處分撤銷時開始起算，並應於退還時按日加計利息以賠償納稅義務人之損失，爰此增訂本法第2項，尚符合公平</p>	<p>一、立法理由雖謂公法上不當得利請求權是否適用行政程序法第131條5年時效有爭議，且批評現行規定自繳納日起算5年不合理，並稱退稅請求權應自撤銷課稅處分後起算，然其修正條文並未對應提出有關時效之規定，依條文文義以觀似採無任何時效限制，然此又與其立法理由齟齬。</p> <p>二、退稅請求權宜設時效限制。</p> <p>三、利息之計算所採用之利率為何？利息起迄點？宜明文規定，以杜爭議。</p>

提案版本	提案修正條文	提案說明	司法院意見
		<p>正義原則。</p> <p>三、又本法修正前業已發生可歸責於稅捐稽徵機關之溢繳事由，為維護納稅義務人之權益，爰增訂本法第 3 項追溯條款，納稅義務人得提出具體證明，自本法修正公布實施之日起得申請退還全部溢繳之稅額。</p>	
<p>97 年 10 月 15 日 院總第 981 號 委員提案 第 8421 號 (立法委員賴士葆 等 23 人提案)</p>	<p>納稅人因適用法令錯誤、計算錯誤或其他原因溢繳之稅款，得自繳納之日起 15 年內提出具體證明，向稅捐稽徵機關申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。</p> <p>前項稅款之溢繳不可歸責於納稅人者，應自納稅義務人繳納該項稅款之次日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按</p>	<p>一、自納稅義務人溢繳稅款時起，其一般性的公法上不當得利返還請求權之要件即已滿足，納稅義務人對國家享有公法上不當得利返還請求權，得請求國家將其溢繳之稅款退還；為使本法第 28 條能符合租稅公平、正義及社會觀感，兼顧納稅義務人權益，爰放寬修正其請求權時效為 15 年，並不受行政程序法第 131 條第 1 項之限制。</p> <p>二、依據立法理由說明，本法第 28 條規定得申請退稅之要件，應不限於「適用法令錯誤」及「計算錯誤」兩種情形，尚可包括基於「其他原因」而溢繳稅款之情形。</p> <p>三、在實務上，非納稅義務人，而卻為實質納稅人之情</p>	<p>一、依立法理由所示本條納稅人包括「實質之納稅人」均得請求退還稅款，惟何人為實質納稅人？調查恐屬不易，容易衍生退稅爭執</p> <p>二、時效 15 年過長，不利於法之安定。</p> <p>三、利息起算點為繳納之「次日」，與稅捐稽徵法第 38 條第 2 項規定並不相同。(但立法理由五，謂此係參照稅捐稽徵法第 38 條第 2 項規</p>

提案版本	提案修正條文	提案說明	司法院意見
	<p>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。</p>	<p>形時有所見，為保障納稅人權利，爰修正「納稅義務人」為「納稅人」，放寬本條之請求退還權利人，使及於稅法上納稅義務人及實質納稅人。</p> <p>四、第 1 項所謂「其他原因」而溢繳之稅款應包括以下兩種情形：(一)經稽徵機關核定(課稅處分)而溢繳稅款；(二)經訴願決定機關確定決定而溢繳稅款。</p> <p>五、稅款之溢繳如不可歸責於納稅義務人者應參照本法第 38 條第 2 項之規定，按日加計利息一併退還。</p>	<p>定。)</p>
<p>97 年 11 月 19 日 院總第 981 號 委員提案 第 8544 號 (立法委員陳淑慧 等 36 人提案)</p>	<p>納稅義務人對於因適用法令錯誤、計算錯誤或其他原因溢繳之稅款，得自繳納之日起 15 年內提出具體證明，向稅捐稽徵機關申請退還，逾期末申請者，不得再行申請。</p> <p>稅款之溢繳不可歸責於納稅義務人者，不受 15 年之限制。</p>	<p>一、現行一般公法上對於不當得利的返還請求權之要件若已滿足時，納稅義務人即應享有對國家公法不當得利返還請求權，得請求國家將其溢繳之稅款返還。</p> <p>二、按該法之規範主體可分成三大部分：(一)適用法令錯誤(二)計算錯誤(三)其他原因等造成納稅義務人之溢繳問題，顯是因稽徵機關對於稅法的解釋過當，造成納稅義務人溢繳之情形。對於「可歸責於納稅義務人」之申請退還溢繳稅款應予延長為 15 年；對於「不可歸責於納稅人」的疏失，溢繳稅款</p>	<p>一、可歸責於納稅義務人之退稅請求權時效達 15 年，似嫌過長，不利於法之安定。</p> <p>二、不可歸責於納稅義務人之退稅請求權時效無時效限制，並非妥適。</p> <p>三、利息起算點為繳納之「次日」，與稅捐稽徵法第 38 條規定並不相同。(但立法理由三，謂係參照稅捐稽徵法第</p>

提案版本	提案修正條文	提案說明	司法院意見
	<p>經核定返還之溢繳稅款，應自納稅義務人繳納該項稅款之次日起，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。</p>	<p>應不受時間的限制，全數退還。</p> <p>三、稅捐機關對於納稅義務人溢繳之稅款，參照本法第 38 條之規定，應按郵儲 1 年期定期存款利率按日加計利息，一併退還。</p>	<p>38 條規定。)</p>

資料來源：立法院第 7 屆第 2 會期第 2 次會議議案關係文書。立法院第 7 屆第 2 會期第 4 次會議議案關係文書。立法院第 7 屆第 2 會期第 5 次會議議案關係文書。立法院第 7 屆第 2 會期第 10 次會議議案關係文書。立法院公報，第 98 卷，第 3 期，委員會紀錄。立法院公報，第 98 卷，第 3 期，院會紀錄。本文整理。

附錄二：稅捐稽徵法第 28 條修正草案行政院提案版本及司法院意見

提案修正條文	提案說明	司法院意見
<p>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。</p> <p>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。</p> <p>本條修正施行前，因前項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。</p>	<p>一、納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，其申請退稅之期限，仍宜維持現行 5 年之規定，爰於第 1 項增訂「自行」二字，以資明確，另酌作文字修正。</p> <p>二、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，致溢繳之稅款者，如僅退還 5 年稅款，對納稅義務人權益保障恐未盡周全，爰參照行政程序法第 117 條及第 121 條規定，增訂第 2 項，定明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。</p> <p>三、為避免本條文修正施行前，因政府機關錯誤致溢稅款之案件，未能依修正</p>	<p>一、該修正條文並未限制對於原來課稅之行政處分，已經復查、訴願決定確定，甚至經行政法院訴訟判決確定者，納稅義務人再次援引該條項請求退還稅款並未限制。容易使同一爭點屢次爭訟，浪費行政、司法與社會成本。</p> <p>1. 按行政處分如經復查、訴願決定者，除具有實質之存續力外，亦具有形式存續力，如有爭議，應依行政程序法第 128 條、訴願法第 97 條規定尋求救濟。就已作成行政處分且已確定之案件中，在尚未撤銷、變更前，仍有其形式存續力及拘束力，稅捐稽徵機關仍得保有所受領之稅款，其受領稅款並非無法律上之原因，並無不當得利之問題。若認為原行政處分經復查、訴願決定確定者，納稅義務人仍可依稅捐稽徵法第 28 條請求退還稅款，將破壞行政處分存續力、拘束力之基本法理。</p> <p>2. 若行政處分業經行政法院判決確定，仍許納稅義務</p>

提案修正條文	提案說明	司法院意見
<p>前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，2 年之退還期間，自本條修正施行之日起算。</p>	<p>後第 2 項規定，由稅捐稽徵機關退還稅款，影響納稅義務人之權益，爰增訂第 3 項及第 4 項過渡規定，以資周延。</p>	<p>人就相同之爭執，另依稅捐稽徵法第 28 條請求退還稅款，並再次為行政爭訟，將使行政法院判決形同具文，且耗費極大之行政、司法與社會成本。最高法院 95 年 2 月份庭長法官聯席會議決議亦認為「行政訴訟法第 213 條規定：『訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。』故訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷(本院 72 年判字第 336 號判例參照)。本件納稅義務人依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回。」亦即表達斯旨。惟仍宜於條文中明定，俾免民眾因不明究理而誤提訴訟，浪費司法資源，排擠其他民眾訴訟之權利。</p>

提案修正條文

提案說明

司法院意見

- 二、草案第 28 條第 1 項、第 2 項，係以納稅義務人申請退還溢繳稅款，究係因「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤」或「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」而異其適用。惟納稅義務人自行申報後經主管機關核定之稅捐甚多，如有錯誤，究屬納稅義務人「自行適用法令錯誤」？或「可歸責於政府機關之錯誤」？無從明確區分，以如此不精確的標準區分法律適用，將造成無止境的法律適用爭議。
- 三、草案第 28 條第 2 項規定「稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還」，惟：
1. 關於本項如可解為稅捐機關 2 年內未查明退還者，納稅義務人可以依據本項申請退還溢繳稅款，且退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限，惟本項未明訂納稅義務人請求退稅之時效，究竟應回歸適用行政程序法第 131 條公法請求權 5 年時效之限制？抑或係有意使納稅義務人之請求權無任何時效之限制？亦生爭執。

2.如本項意在使納稅義務人之退稅請求權無任何時效之限制，似非妥適，蓋：

- (1)時效制度，涉及法安定性之問題，故不論公法請求權、私法請求權，均設有消滅時效之制度。本項退稅請求權何以不受任何時效之限制？缺乏堅強之理由，且為少數個案破壞法之安定性，損及行政救濟制度，耗費鉅大的行政、司法與社會成本，是否值得，敬請三思。
- (2)若納稅人知悉可以請求退還稅款，卻遲遲不申請退還稅款，責令機關必須無限期保存相關案卷，以備民眾隨時可以申請退款，將過度耗費行政資源。
- (3)且就本條修正施行前之課稅處分，有許多已逾檔案保存時效，依草案第3項規定亦生溯及效力，致使本條請求權之權利行使毫無時效限制，則繳稅多年以後，始行提起之行政訴訟，證據多已滅失，稅捐稽徵機關、訴願機關、司法機關調查證據，釐清事實均屬不易，徒生紛爭，立法者保障

提案修正條文

提案說明

司法院意見

民眾權益之美意亦無從實現。

(4)又目前存款利率逐年調低，若請求退還稅款無時效之限制，納稅義務人將不急於請求退還稅款，等事隔多年再請求行政機關應按繳款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(此比現在馬上領回存入郵局定存還划算)，無異變相鼓勵納稅義務人怠於行使退稅請求權。

3.該項規定「稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還」，所稱「2 年」期間，性質為何？如稅捐稽徵機關未於 2 年內查明退還，將發生何種法律效果？文義不明，易生爭議。

依行政院所提修正草案說明二所示，本項係「參照行政程序法第 117 條及第 121 條規定，增訂第 2 項，定明稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還。」云云，惟行政程序法第 117 條、第 121 條所定 2 年期間，乃機關行使撤銷權之「除斥期

提案修正條文

提案說明

司法院意見

間」，其用意在於避免行政處分相對人之法律地位長期處於不安之狀態，而設有 2 年除斥期間，以限制行政機關行使其撤銷權。換言之，如行政機關未於 2 年內行使撤銷權者，即不得再依行政程序法第 117 條規定職權撤銷原來違法之行政處分。本條文文義係課予稅捐稽徵機關退還溢收稅款之義務，若係義務，則不應如同權利之行使，設有除斥期間，然若依說明所載，條文所稱 2 年又屬除斥期間，2 年間稅捐稽徵機關不撤銷原處分退還稅款者，即不得再予撤銷。若謂稅捐稽徵機關懈怠不盡其義務，2 年後即可因除斥期間經過而不用撤銷處分退還稅款，則無異在鼓勵稅捐稽徵機關拖延時間，以求免除草案所欲建立之退稅義務，似有不宜。修正條文與修正說明有矛盾之處。

資料來源：立法院公報，第 98 卷，第 3 期，委員會紀錄。立法院公報，第 98 卷，第 3 期，院會紀錄。本文整理。

附錄三：司法院委託研究之稅捐稽徵法第 28 條修法建議

研究計畫	修正條文	修正說明
郭介恒教授主持 司法院委託 稅務行政訴訟事件專 題研究計畫-稅捐稽徵 法第 28 條之實務問題 研究	<p>第 28 條 納稅義務人所溢繳之稅款，自繳納之日起 5 年內，稅捐稽徵機關應主動退還；納稅義務人亦得以書面檢附相關證明書件向稅捐稽徵機關申請退還無稅法義務所繳納之稅款。但有下列情形之一者，不適用之。</p> <p>一、同一爭點經行政法院判決確定者。</p> <p>二、經核課處分確定或同一爭點經復查或訴願決定確定者。</p> <p>三、其他稅法有退稅規定者。</p>	<p>一、本條修正規定納稅義務人溢繳稅款者，參採日本國稅通則法第 56 條第 1 項訓示規定稅捐稽徵機關發現後，應主動退稅；納稅義務人亦得申請退還溢繳稅款，賦予納稅義務人退稅請求權，以符依法行政原則，惟須檢附相關證明書件。此項公法上返還請求權以先向稅捐稽徵機關申請為要件，納稅義務人不服經訴願決定後，應提起課予義務訴訟，不得逕行提起一般給付之訴。</p> <p>二、課稅處分經判決確定者，具有確定力，爰明定納稅義務人不得就同一爭點，據為申請退稅之事由，爰參考最高行政法院 95 年 2 月份庭長法官聯席會議決議意見，於第一款中明定，以杜爭議。</p> <p>三、行政程序法第 128 條及訴願法第 97 條分別設有程序重新進行及再審之規定，對已核定確定或同一爭點經復查、訴願確定之案件，已具有形式存續力，遇有應否退稅之爭議者，宜分別依上開規定重為核定或訴願決定，爰予明定不適用本條退稅規定，以維法秩序之安定，兼顧納稅義務人權益，並可杜免實質或形式無法律上原因說之爭議。</p> <p>四、其他稅法中有退稅之規定，例如所得稅法第 100 條，應優先適用，爰於第三款明定不適用本條之規定。</p>

研究計畫	修正條文	修正說明
	<p>第 28 條之 1 前條所定溢繳稅款指下列各種情形之一：</p> <p>一、時效屆滿後核定及徵收之租稅者。</p> <p>二、課稅處分無效或經撤銷者。</p> <p>三、其他無納稅義務存在，經納稅義務人以租稅名義支付之款項。</p>	<p>一、本條新增。</p> <p>二、參考美國聯邦內地稅法第 6401 條及德國租稅通則法第 37 條第 2 項規定，明定溢繳稅款之定義。</p> <p>三、現行條文規定「適用法令錯誤或計算錯誤」易滋疑義，爰予刪除且分別予以明定溢繳稅款包括時效消滅、課稅處分無效或經撤銷及其他無納稅義務存在經以租稅名義繳納之稅款。</p> <p>四、所得稅法中有關申報退稅之規定，相當於美國聯邦內地稅法第 6401 條第 2 款規定之應繳稅款超過扣(暫)繳稅款，年度申報退稅案件，應依所得稅法第 100 條之規定辦理。</p>
	<p>第 28 條之 2 稅捐稽徵機關受理納稅義務人後，應於 6 個月內，作成是否退稅之決定。</p> <p>稅捐稽徵機關為前項決定之必要，得就納稅義務人 5 年內申報納稅之案件，重行查核，確認納稅總額。</p>	<p>一、本條新增。</p> <p>二、第 1 項明定納稅義務人申請退稅之案件，稅捐稽徵機關應於 6 個月內作成准駁之行政處分。</p> <p>三、第 2 項採總額主義，規定稅捐稽徵機關為是否退稅之決定之必要，得重行查核納稅義務人 5 年內申報納稅之總額。</p>

研究計畫	修正條文	修正說明
	<p>第 29 條之 1 前 4 條條文修正施行前之退稅案件，未經查核或查核後尚未確定者，自前 4 條條文修正施行之日起，依前 4 條之規定辦理。</p>	<p>一、本條新增。 二、明定前 4 條條文修正施行前之退稅案，一律適用新法規定辦理，以杜爭議。</p>

資料來源：郭介恆，「稅務行政訴訟事件專題研究計畫－稅捐稽徵法第 28 條之實務問題研究－報告書」。本文整理。