

從退稅請求權談稅捐稽徵機關主動退稅

本篇文章刊登：稅務旬刊第 1907 期

文/李瑛

壹、前言

稅捐稽徵法第二十八條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」是以該條文係以法令錯誤或計算錯誤致溢繳的稅款為前提，始有其適用，我國司法院大法官會議釋字第二八七號解釋理由書中亦採相同見解：「又稅捐稽徵法第二十八條之規定，係指適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款者……」，已極為明確勾勒出其必要條件，惟近年來因種種客觀因素的影響，究適用對象及消滅時效為何，則有諸多爭議。

實際上，稅捐稽徵法第二十八條申請退稅之規定，即為民法第一百七十九條之「不當得利之返還」之觀念，行政法院八十六年八月份庭長評事聯繫會議中亦認為稅捐稽徵法相關規定，性質為公法上不當得利返還請求權的特別時效規定，是以課稅事宜，既係公法關係，則納稅義務人申請退稅，應屬人民「公法上之請求權」之行使，公法上之請求權之消滅時效，行政程序法第一百三十一條至第一百三十四條已有規範，第一百三十一條第一項更明訂「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因五年間不行使而消滅。」且朱敏賢先生於第一八七期法學叢刊「公法上之類推適用」一文中，敘明原行政法院（即今最高行政法院）八十年判字

第五七九號判決，亦認請求權之行使，應受一定期間之限制，用以安定法律秩序，權利行使之期間，法律未設特別規定者，私法上之請求權，因十五年不行使而消滅（民法第一百二十五條），此項規定，於公法上之權利，亦應類推適用。

貳、退稅之類型

目前稽徵機關辦理退稅，類型不一而足，有因納稅義務人申請退還者，有稽徵機關主動辦理者，究其原因，不外有核定退稅、重繳、溢繳、行政救濟、獎勵減免及更正退稅等，分別依各稅發生較頻繁者略述如次：

一、地價稅

（一）已辦妥轉帳納稅，或已繳納，惟誤為未收到繳款書，自行申請補發（二）稽徵機關因銷號時間落差或劃解不及而重複催繳（三）稽徵機關重複課徵（四）因地政機關測量、計算、抄錄、漏未歸戶、漏造異動資料或延誤未及時辦理重規定地價等作業技術疏失（五）土地重測面積登記錯誤（六）減免稅地誤課為應稅土地（七）申請減免，惟未檢齊相關資料（八）減免稅地可追溯核准時，以前各期已納稅款（九）稅種、地價、面積適用錯誤等。

二、房屋稅

（一）稽徵機關因銷號時間落差或劃解未及而重複催繳（二）稽徵機關重複課徵（三）已辦妥轉帳納稅，或已繳納惟誤為未收到繳款書，自行申請補發（四）房屋使用情形變更（五）房屋現值重新評定（六）地段調整率、標準單價、房屋用途

之歸類適用錯誤（七）公共設施等免稅項目誤為應稅（八）課稅月數、面積錯誤等。

三、土地增值稅

（一）囿於法令規定必須先行完稅（二）稅款未及劃解或繳款書遺失（三）應扣除之項目未申報減除或稽徵機關未予減除（四）減免稅地（重劃、公共設施保留地）誤為應稅地（五）地政機關歸戶、通報等錯誤延誤（六）物價指數、原地價適用錯誤；移轉現值、移轉持分、宗地面積核定錯誤（七）一般用地稅率改按自用住宅用地稅率核課等。

四、契稅

（一）囿於法令規定必須先行完稅（二）稅款未及劃解或繳款書遺失（三）契價核定錯誤等。

五、娛樂稅

（一）稽徵機關重複課徵或催繳（查定課徵）（二）已繳納，惟誤未繳納（查定課徵）（三）非屬課稅範圍，如水族館、自動照相貼紙機（四）娛樂業因故未演出（五）娛樂業暫停營業，稅額未予核減等。

六、印花稅

（一）低稅率憑證誤為高稅率憑證（二）免稅憑證誤為應稅憑證（三）非屬課稅憑證誤為課稅憑證（四）預估繳納之承攬契據，實際發生溢貼、溢繳等。

七、使用牌照稅

（一）囿於法令規定必須先行完稅（二）稽徵機關課徵錯誤

(三) 已繳稅之應稅車輛申請為免稅 (四) 已領使用牌照之車輛改設座架或改換機件 (五) 天災受損之車輛 (六) 車輛被扣押或遺失、發還或尋回後報停 (七) 車輛因繳銷、停駛、失竊等原因註銷車籍 (八) 車輛過戶後使用性質變更等。

八、關稅法

委託國外加工再運回國內再加工出口如符合規定可申請退稅等。

九、所得稅

綜合所得稅因扣繳義務人未依限辦理扣繳申報，致未能檢附扣繳憑單，如事後補提該項所得之扣繳憑單申請退稅，應予退稅等。

十、加值型及非加值型營業稅

(一) 外銷零稅率退稅 (二) 購買固定資產之溢付進項稅額 (三) 農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人，申報進項稅額百分之十扣減查定稅額仍有剩餘者應退稅等。

十一、貨物稅

(一) 進口已稅主機供裝置冷凍設備後可自完稅日起五年內申請退稅。(二) 進口已完稅貨物未經使用退運出口可退稅等。

參、稅法規定之立法意旨

稅捐稽徵法第二十八條規定之立法意旨，參酌張昌邦先生七十三年七月著「論稅捐稽徵法」乙書，析述如次：

一、納稅義務人申請退稅，以因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款為前提要件：

所謂適用法令錯誤或計算錯誤，應有客觀之具體事實，而不以納稅義務人主觀之認定為準。關於課稅所適用之依據顯然不合於法令規定或與解釋判例顯然違反者，固屬適用法令錯誤，即納稅義務人可依法申請而獲減免之稅捐，如未申請，亦可依本法第二十八條規定期間補行申請而予退稅。其在稅額之計算上有錯誤或誤計而溢繳者，則屬計算錯誤，又所謂溢繳稅款，其係由稅捐稽徵機關之核定而溢繳者固屬之，即使係納稅義務人自行申報繳納而有溢繳者亦有本條之適用。惟納稅義務人對於稅捐稽徵機關之核定因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款，如提起行政救濟程序以謀救濟者，若經復查、訴願或行政訴訟確定而應退還稅款時，因本法第三十八條已另設有規定，自應依該條辦理，而無再適用第二十八條規定之餘地。

二、納稅義務人申請退還溢繳之稅款，應自繳納之日起五年內提出具體證明申請，逾期未申請者，不得再申請：

納稅義務人申請退稅，應自繳納之日起五年內為之之規定，係指納稅義務人申請就溢繳稅款退還而言。如為稅捐稽徵機關本身發現錯誤或溢課之案件，而本於職權自動更正退還者，應不受五年期之限制。至納稅義務人，在稅捐稽徵法公布前業已繳納，符合本條之規定申請退還者，得自稅捐稽徵法公布生效日起算五年內申請退還。惟納稅義務人如提起行政救濟程序，而經復查、訴願或行政訴訟確定應退還稅款者，本法第三十八條既已另設退

稅期間之規定，自不再適用第二十八條五年期間之規定。因之，自復查、訴願以至行政訴訟等行政救濟程序終結時，縱使自稅款繳納已逾五年，亦不影響納稅義務人申請退稅之權利。又納稅義務人逾所定五年期間未申請退稅者，不得再申請。其逾期申請者，稅捐稽徵機關固可以逾期為理由而不予置理，惟稅捐稽徵機關如確有因適用法令錯誤或計算錯誤而溢課稅款之情事，稅捐稽徵機關似宜本公平原則依職權自動更正退還。

肆、相關解釋令規定

因適用法令錯誤或計算錯誤而退還溢繳稅款不以經納稅義務人申請為限，亦不以稅捐稽徵機關核課之案件為限，惟仍以適用法令錯誤或計算錯誤為前提。相關解釋函令，收見於稅捐稽徵法及各稅相關法令中，舉其要者略述如下：

- 一、生產事業之營利事業所得稅，依規定原可適用獎勵投資條例有關納稅退額計算者（現行科學工業園區設置管理條例始有此規定），如因不諳規定而依一般稅率申報納稅時，其溢繳之稅款，得以適用法令錯誤為由，依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還。（財政部七十年二月十三日台財稅第三一〇八九號函）
- 二、綜合所得稅列舉扣除之醫藥費收據遺失可於稅捐稽徵法第二十八條規定之期限內，檢送醫院補發之醫藥費用收據證明申請補報減除，應准補行減除。（財政部七十四年八月九日台財稅第二〇二一七號函）
- 三、以繳款書繳納或彙總繳納之印花稅，如因適用法令錯誤

或計算錯誤而有溢繳之稅款，得適用稅捐稽徵法第二十八條規定申請退稅或抵繳。(財政部七十七年七月十四日台財稅第七七〇二二六五七〇號函)

四、以實貼方式繳納之印花稅，如有適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，亦得適用稅捐稽徵法第二十八條之規定。(財政部七十九年七月九日台財稅第七九〇二一〇六三八號函)

五、房地買賣，已辦竣所有權登記，並經再次出售移轉登記，未塗銷其產權登記前，尚不宜退還原繳納之契稅，又無適用法令錯誤及計算錯誤之情事，自無由依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退稅。(財政部八十八年八月十二日台財稅第八八一九三四六七一號函)

六、納稅義務人依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還溢繳稅款，經稽徵機關核准者，參照行政院八十六年八月份庭長評事聯席會議決議意旨，准自納稅義務人繳納該項稅款日之起加計利息一併退還。(財政部八十九年六月三日台財稅第〇八九〇四五三三四號函)

七、因法院判決確定房屋所有權人為非原設籍課稅之人，應依法院判決據以更正房屋稅納稅義務人名義，並退還原繳納房屋稅。因其退稅非屬適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，應不受稅捐稽徵法第二十八條規定五年期間之限制。(財政部八十九年十一月十八日台財稅第〇八九〇四五七九二〇號函)

八、納稅義務人持有農業用地，經法院拍賣且適用一般稅率繳交土地增值稅後，嗣拍定人逾五年始提出申請改依修正前土地稅法第三十九條之二第一項規定免徵並退還土地增值稅，如符合免稅條件，應予辦理。(財政部九十年十一月十六日台財稅第0900四五七0三六號函)

九、土地原以買賣原因而為之所有權移轉登記，經債權人訴請法院民事判決確定其買賣關係不存在應予塗銷。其原已繳納之稅款，應予退還。有關退稅請求權之消滅時效之起算點，應自法院民事判決確定之日起算，又退稅請求權之消滅時效期間如係行政程序施行後發生者，應有行政程序法第一百三十一條第一項規定之適用。(九十一年六月四日台財稅第0910四五三0六四號函)

伍、退稅請求權消滅時效見解各異

財政部六十六年二月十六日台財稅第三一一八六號函認為：「稅捐稽徵法二十八條對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五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，應不受本條五年期間之限制。」惟未編入八十九年版稅捐稽徵法令彙編，免列理由為「與稅捐稽徵法第二十八條規定未合」。

財政部八十年一月三十一日台財稅第八00六六0二三八號函釋，合於土地稅減免規則第二十二條第一項但書規定免徵地價稅或田賦之土地，因故未予核定減免，嗣經土地所有權人異議者，

應依稅捐稽徵法第二十八條及財政部七十一年四月六日台財稅第三二三〇五號函規定追溯五年減免並退還溢繳稅款，惟於九十年十二月十六日台財稅字第〇九〇〇四五七四五五號函釋已予刪除，該函釋略以：依稅捐稽徵法第二十八條規定所稱之「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。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五年期限規定之適用；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，依法務部法九十年三月二十二日九十法令字第〇〇八六一七號令，應得類推適用民法消滅時效之規定。

九十年三月二十二日九十法令字第〇〇八六一七號令略以：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一百三十一條第一項規定，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五年為長者，仍依其期間）。

是以，依前揭釋令，財政部已明確揭示，稅捐稽徵法第二十八條類推之適用，對象及於稅捐稽徵機關及納稅義務人，仍以適用法令錯誤及計算錯誤為必要條件；惟請求權消滅時效之時間，如係行政程序法施行前發生者，應依該法施行前有關法規之規定，否則得類推民法規定，而於行政程序法施行後發生者，則應

依行政程序法規定，最長為五年。而且，稅捐之課徵應依稅捐稽徵法規定，相對於民法及其他法律為特別法性質，稅捐稽徵法有明文規定時，仍應優先適用稅捐稽徵法，應無類推民法消滅時效之適用。

持不同見解者認為，行政法院八十六年八月二十日庭長評事聯席會議紀錄之甲說補充理由第一點即認為：「：：：行政機關受取溢繳之稅款，出於納稅義務人之給付，又有核定稅捐之處分為據，給付之原因存在，非不當得利，不能認為納稅義務人當然對溢繳之稅款，有請求退還之據，所以稅捐稽徵法第二十八條規定納稅義務人得申請退還，旨在便利納稅義務人據以直接請求退還，不待乎對於核定稅捐之違法處分為行政救濟，亦不待行政機關自行撤銷。」此一見解即以行政處分為法律原因，但根本否定稅捐稽徵法第二十八條規定事項為不當得利性質，亦不考慮原核定處分之拘束力，其合理性有待商榷。

稅捐稽徵法第二十八條本文明確規範納稅義務人因適用法令錯誤或計算錯誤所致之溢繳稅款始有五年退還之適用，如肇因於政府機關者，應無五年退還之限制，且行政程序法時效規定適用於行政機關之公法上請求權，殆無疑義，惟所稱「公法上請求權」是否包括「人民之公法上請求權」，則不無討論空間。

陸、臺北市稅捐稽徵處主動退稅之看法

相對於此，臺北市稅捐稽徵處的看法較傾向於後者，不僅積極主動辦理退稅，同時時效應不以五年為限，亦即簡化作業流程與落實便民服務兼容並顧。

依法納稅是義務，合法節稅是權利，主動退稅是責任，係該處的服務理念，該處除主動輔導民眾合法節稅外，近年來也會主動運用電腦勾稽，自行辦理溢繳及重複繳納的退稅，今年更積極研擬地價稅、房屋稅重複繳納案件，主動辦理退稅，以簡化作業流程及縮短作業時間。

該處認為稅捐稽徵法第二十八條規定，適用的對象是納稅義務人而非稽徵機關，因此如果是政府機關的錯誤所造成的溢課稅款，就不受五年期間的限制。按稽徵機關對人民之財產上公法上請求權，如核定稅捐之課徵請求權即是（行政院法務部九十年八月九日法九十律字第0二三五六四號函）；人民對稽徵機關行使溢繳稅款之返還、退稅請求權及公法上不當得利請求權屬之（最高行政法院暨臺北、臺中、高雄三所高等行政法院法律座談會、高雄高等行政法院八十九年度訴字第四八四、一二五五判決），是以稽徵機關主動退稅並不屬公法上之請求權。而稽徵機關核課稅捐，係行使公權力，自應依照相關法規為之，不容有誤，否則即應本諸職權予以「更正」，而更正並非「公法上請求權之行使」，自亦不受時效之限制。同時稽徵機關「溢課」與納稅人「溢繳」截然不同，前者性質較似不當得利，因此，如因稅捐稽徵機關或其他政府機關的錯誤，而要納稅人在繳納稅款五年內提出具體證明申請退還，並不公平，是以只要有證據證明不可歸責於納稅義務人，而係稽徵機關之溢課，稽徵機關均應本於職權主動退還溢課之稅款。

柒、社會大眾、納稅義務人一致肯定

據九十三年四月六日工商時報報導，該處當月份有一筆鉅額退稅的案例即是。該納稅義務人持有一地目為公共設施保留地之土地，但卻因檔案登記錯誤及久未會勘，導致這筆土地未享有優惠稅率，嗣後發現這項錯誤，經查明屬實，該處立即將十五年內多繳的稅款退回。該處強調，維護民眾權益，不但是稽徵機關應有的態度，對市府團隊也有加分的作用。而此種以納稅人的立場、角度之思考方式來執行稽徵工作，維護納稅人權益的理念，在退稅上如此大方，在全國的稽徵機關中應屬最前進的作法。

稅務法令多如牛毛，近年來稽徵機關雖透過各種管道加強宣導，納稅義務人欲熟稔各項規定，實屬不易。政府機關間有錯誤疏漏，橫向聯繫亦偶有不及，尤以早期硬體設備不足及稽徵技術不精為然，如一味究責納稅義務人，而對於政府機關之疏漏、不及，未見補償補救，似非妥適，是以臺北市稅捐處的開明作法，自然普獲社會大眾及納稅義務人高度肯定，該處亦深信，與納稅義務人間的良好互動是必然可預期的。

捌、結語

最高行政法院九十一年裁字七一五號認為，稅捐稽徵法第二十八條並無明文規定排除對於課稅處分已經確定而於實體法上溢繳稅款案件之適用，並且租稅裁決僅具形式上確定力，若原租稅裁決確有違法失當，當事人之損害將因未除去此一具確定力之租稅裁決而無法補救。既然依稅捐稽徵法第二十一條之規定，稅捐稽徵機關於租稅裁決確定後，如發現納稅義務人申報繳納之稅捐有短漏情事，可於五年內撤銷變更原處分，補徵其所漏稅款，則

基於平等原則，亦應認為納稅義務人在溢繳稅款五年內，仍可請求撤銷變更原租稅裁決並退還溢繳稅款。

此外，最高行政法院九十年判字九十三號判決認為稅捐稽徵法第二十八條申請「退稅期間」五年之規定，其立法理由主要基於法律平衡原則，目的在使稽徵機關之「徵收期間」與納稅義務人申請「退稅期間」取得平衡，即稽徵機關應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收，則納稅義務人應退之稅捐未於退稅期間申請退還者，亦不得再申請退還。

是以核退期間應受五年限制之主張絕非無據，惟在行政機關力倡革新便民之際，我們如試以另一角度觀之，稽徵機關核定稅額之行政處分，其存續力應受尊重，而行政機關間因資訊傳遞的日益便利及內部控制的愈趨嚴密，因之導致而須適用稅捐稽徵法第二十八條規定退稅案件畢竟極少數，建請在不影響其他稽徵目標及稽徵機關人力的情況下，考量由稽徵機關自行本於職權查處，以兼顧納稅義務人之權益。