

東海大學法律學研究所

碩士論文

指導教授：黃啟禎 博士

稅捐稽徵法第 28 條修法前後法律爭議問題
研究

A Study on Legal Problematic Regarding the
Amendment of Article 28 of Tax Collection
Act

研究生：游鳳枝 撰

中華民國 104 年 6 月 22 日

碩士學位考試委員會審定書

東海大學法律學研究所

碩士班研究生 游鳳枝君所提之論文：

稅捐稽徵法第28條修法前後法律爭議問題研究

經本委員會審查並舉行口試，認為符合
碩士學位標準。

考試委員簽名處

黃啟禎

李可瓦

蕭淑芬

104年 6月 22日

摘要

稅捐稽徵法第 28 條曾因稽徵機關資料歸戶不正確致核課稅捐錯誤，而引發返還錯誤溢繳稅款之社會矚目爭議案件，於 98 年修法立法設計將錯誤可歸責主體區分納稅義務人、稽徵機關或其他政府機關，該條文於修法前因錯誤溢繳稅款退稅事由，法條明定「適用法令錯誤」及「計算錯誤」，而於實務與學說有頗多意見對立，致納稅義務人於操作此條文時，常存在窒礙難行之處。

稅捐稽徵法第 28 條修法前所面臨之爭議，在於退稅請求權之要件「適用法令錯誤」、「計算錯誤」、「其他原因」，學說、行政法院以及財政部解釋函令，各有其見解，其中爭議之重點「適用法令錯誤」要件適用範疇包含認定事實錯誤、解釋函令的變更以及經宣告違憲解釋函令的適用問題。

「計算錯誤」、「其他原因」等要件爭議，修法後已為新增第 2 項可歸責於稽徵機關或其他政府機關錯誤所吸收；「適用法令錯誤」的要件上則漸有納稅義務人權保障周全傾向，有涵攝認定事實錯誤之肯定見解導向，經宣告違憲解釋函令見解則仍有待統一，應將違法性與效力區分不同層次解決，違法性自屬適用法令錯誤範圍；至於無消滅時效期間規定雖對納稅義務人有利，但在法制上影響法的安定性，事實上則有證據保存的限制，納稅義務人無限期溯及既往退稅申請，

有導致司法、行政的大量資源損耗，趨使退稅要件見解退縮保守，反不利於納稅義務人退稅請求權的保障，是應有消滅時效期間限制，建議參酌現行行政程序法第 131 條第 1 項，人民的公法請求權 10 年時效期間規定，予以修正之。



關鍵字：稅捐稽徵法第 28 條、退稅請求權、稅法上不當得利、稅法上消滅時效制度、適用法令錯誤

目次

第一章緒論	1
第一節 研究動機及目的	1
第二節 研究方法	4
第一項 歷史研究法	4
第二項 文獻研究法	5
第三項 案例研究法	6
第三節 論文架構與內容摘要	7
第二章問題提出與法制基礎	9
第一節 問題提出	9
第二節 公法上不當得利返還請求權	16
第一項 法理基礎	17
第一款 依法行政原則	18
第二款 法秩序說	21
第三款 結果除去請求權說	22
第四款 小結	24
第三節 公法類推適用民法	25
第四節 稅法特性與不當得利返還	28

第五節	稅法上不當得利返還請求權	32
第一項	概念與本質	32
第二項	法律性質	33
第三項	要件	35
第一款	給付無法律上原因	35
第二款	法律上原因嗣後消失	37
第四項	小結	38
第三章	稅捐稽徵法第 28 條修法前面臨之爭議	40
第一節	適用法令錯誤	40
第一項	認定事實錯誤	40
第一款	學說見解	41
第二款	實務見解	42
第一目	否定說	42
第二目	肯定說	45
第三款	小結	48
第二項	解釋函令變更	52
第一款	解釋函令的法律性質	52
第二款	解釋函令的類型	54

第一目	解釋性行政規則.....	55
第二目	裁量性行政規則.....	56
第三目	事實認定性行政規則.....	58
第三款	解釋函令變更的適用.....	59
第一目	解釋函令變更的適用歷程.....	60
第二目	小結.....	63
第三項	經宣告違憲的解釋函令.....	63
第一款	適用法令之見解變更.....	65
第二款	行政法規釋示違法說.....	68
第三款	小結.....	71
第二節	計算錯誤.....	73
第三節	其他原因.....	76
第四節	本章小結.....	78
第四章	稅捐稽徵法第 28 條修法後之爭議.....	80
第一節	法律定性.....	80
第一項	稽徵程序重開性質.....	81
第二項	稽徵機關職權撤銷性質.....	84
第三項	小結.....	91

第二節	可歸責稽徵機關的事由	92
第一項	稽徵機關的職權調查義務	92
第二項	納稅義務人的協力義務	94
第三項	稽徵機關的可歸責性判斷	97
第三節	其他可歸責於政府機關之錯誤	99
第一項	事實認定錯誤	99
第二項	計算錯誤	103
第四節	消滅時效	105
第一項	公法上請求權的消滅時效制度	106
第二項	消滅時效與除斥期間的區分	106
第三項	公法上請求權消滅時效特徵	109
第五節	稅法上消滅時效制度	112
第一項	核課期間	112
第二項	徵收期間	114
第三項	核課期間與徵收期間的關聯	115
第四項	退稅請求權的消滅時效	117
第一款	行政程序法施行前的適用	119
第二款	行政程序法施行後的變更	122
第三款	跨越行政程序法施行前後期間	123

第一目	97 年 04 月 16 日 97 年高等行政法院法律座談會問題 決議	124
第二目	法務部以 101 年 2 月 4 日法令字第 10100501840 號令	127
第四款	102 年新修正後行政程序法第 131 條第 1 項	128
第五款	無消滅時效期間	131
第一目	修法背景	131
第二目	法安定性退位	134
第三目	證據保存限制	135
第六節	本章小結	139
第五章 結論	143
第一節	適用法令錯誤的爭議檢討	143
第一項	認定事實錯誤不應排除	143
第二項	經宣告違憲解釋函令為適用法令錯誤	144
第二節	無消滅時效期間限制應予修正	145
參考文獻	147

第一章 緒論

第一節 研究動機及目的

稅捐稽徵法第 28 條相關案件於民國（下同）94 年 1 月 1 日截至 97 年 1 月 20 日各級行政法院，計有最高行政法院 169 件、台北高等行政法院 180 件、台中高等行政法院 40 件、高雄高等行政法院 51 件，共計 440 件，其中最高行政法院案件占 38.41%¹，而該法條於 98 年立法院修正審議時，依據財政部統計，截至 98 年止課稅錯誤溢繳稅款申請退還案件達 16,409 件²，修法後至 102 年 3 月，統計退稅款加利息亦達 6 億之多³，影響納稅義務人權亦不可謂不鉅。

而稽徵實務與行政法院實務對於稅捐稽徵法第 28 條的見解常有分歧，並有前後不一之落差，實務上常見係財政部就稅捐個案的零散解釋，而行政法院的判決多數對於稅捐稽徵法第 28 條溢繳稅款返還請求權案件，第一階段審查即從課稅處分的形式確定力先予判斷，而此類案件屬於未提起行政救濟而確定者占大多數⁴，尚未確定的課稅處分通過第一階段的審查，尚有第二階段稅捐稽徵法第 28 條的退稅要件中是否包含課稅事實認定錯誤等爭議，而建立限制適用該條退稅請求

¹ 郭介恆，稅捐稽徵法第 28 條之實務問題研究報告書，司法院印製，97 年 4 月，頁 10。

² 立法院公報第 98 卷第 3 期院會紀錄，頁 168。

³ 立法院公報第 102 卷第 16 期委員會紀錄，頁 9。

⁴ 郭介恆，前揭報告書，頁 13-14。

權的立論。

稅捐稽徵法第28條通說認為係稅法上不當得利返還規定，雖與民法的不當得利制度有其公法上本質的差異存在，惟我國特殊的立法結構，所謂法律關係不存在或嗣後消滅的債權債務關係，尚須限縮於具備「適用法令錯誤」或「計算錯誤」致溢繳稅款的要件，導致本條法令實務操作上，對於屬於侵害人民財產權，錯誤溢繳稅款退稅請求權的保障，往往框架侷限於適用要件的見解，使得納稅義務人與行政法院的認知產生相當大的距離。依據94-96年度統計資料，與稅捐稽徵法第28條有關的最高行政法院及各高等行政法院440件中判決結果，經最高行政法院上訴駁回、再審駁回或高等行政法院駁回原告之訴者共393件（89.32%）；經最高行政法院廢棄原判決發回、撤銷或高等行政法院撤銷原處分或廢棄發回者者有36件（8.18%）；而經一部撤銷或發回、一部駁回者有11件（2.5%），可發現經駁回案件比例上高達9成占絕大多數⁵。有關稅捐稽徵法第28條修法前的爭議究竟形成的原因，稽徵實務與行政法院實務見解如何？有待進一步研究釐清。

稅捐稽徵法早於民國65年制定，嗣後陳長文律師自用住宅房屋稅因稽徵機關錯誤認定適用營業用稅率，申請錯誤溢繳稅款退稅案，歷經訴願、行政訴訟仍遭駁回，而有98年的稅捐稽徵法第28條第

⁵ 郭介恆，前揭報告書，頁14。

1項的修正並增訂其他4項規定⁶，此次修法除了將錯誤可歸責事由依主體區分為人民與政府機關，亦設立頗具爭議之無消滅時效期間規定，雖立意為周延納稅義務人的權益保障，惟涉及法的安定性與消滅時效制度功能的退縮，於實務適用上是否可行無礙？而本條文的消滅時效期間爭議於行政程序法施行前後，已有類推適用民法15年消滅時效期間抑或適用行政程序法第131條公法請求權5年消滅時效期間之不同見解形成，而行政程序法第131條復於102年將公法上的請求權依行使主體區分不同時效期間，人民行使公法上請求權延長至10年，而98年修正稅捐稽徵法第28條第1項人民退稅請求權則仍維持5年消滅時效期間規定，兩者在性質上同為公法上請求權，行使主體亦同為人民，但人民的退稅請求權的法規範顯較一般公法上請求權更不利益，有無適用上的歧見，皆有待研究探討。

就稅捐處分的特性而言，其屬於與納稅義務人私經濟領域高度相關，且稽徵技術層面往往涉及商業會計、財務報表結構分析等專業，就行政救濟案觀察之，似乎行政法院往往較傾向尊重稽徵機關的見

⁶ 98年1月23日修正稅捐稽徵法第28條，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，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。第2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二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。第3項：前二項溢繳之稅款，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定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。第4項：本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。第5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，二年之退還期間，自本條修正施行之日起算。

解。雖然司法院釋字第137號解釋指出：「法官於審判案件時，對於各機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，或為認定事實之依據，或須資為裁判之基礎，固未可逕行排斥而不用。惟各種有關法規釋示之行政命令，範圍廣泛，為數甚多。其中是否與法意偶有出入，或不無憲法第172條之情形，未可一概而論。法官依據法律，獨立審判，依憲法第80條之規定，為其應有之職責。在其職責範圍內，關於認事用法，如就系爭之點，有為正確闡釋之必要時，自得本於公正誠實之篤信，表示合法適當之見解。」法官得不受行政機關見解拘束限制，但在稅捐救濟案件中，行政法院自行表示見解的趨勢仍顯保守，在稅法領域中，實有待稽徵實務與法律解釋的相互補充，以求得憲法保障人民財產權與納稅義務的衡平點，此亦是本文研究目的。

第二節 研究方法

第一項 歷史研究法

稅捐稽徵法第 28 條歷經 65 年制定、98 年修正，觀諸其前後立法理由：「稅捐規定有一定徵收期間，逾期未徵起者停止徵收。至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；惟該項申請退稅，應自繳納之日起 5 年內為之。」、「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。」前者的優先考量是退稅期間配合稅捐徵收期間的衡平性，後者則是著重政府機關的可歸責性，可知立法者在法條的架構上已由法的安定性考量，轉變成納稅義務人的權益保護。除上述立法理由外，立法者在稅捐稽徵法 28 條制定至修正期間的意旨轉變，尚有民國 90 年行政程序法的施行影響，這期間退稅請求權的消滅期間有諸多討論，是否直接適用本法或類推適用民法、行政程序法施行前後之爭議，該相關討論所形成的見解以及如何運作稅捐稽徵法第 28 條的操作模式，亦是本文所欲研究之重點。

第二項 文獻研究法

修法前的稅捐稽徵法第 28 條因法條錯誤溢繳稅款要件「適用法令錯誤」及「計算錯誤」，於稽徵實務與法院實務上多有爭議，尤其是

「適用法令錯誤」的適用範圍，於學術界、稽徵機關與行政法院間的認知頗有歧異。新修正的稅捐稽徵法第 28 條重點在於將錯誤溢繳稅款事由，區分可歸責於稅捐稽徵機關或政府機關，兩者最大的法律效果差異即在於消滅時效期間，可歸責政府機關的錯誤將無時效消滅期間的限制，則修正前的稅捐稽徵法第 28 條 5 年消滅時效期間限制，所建構的理論基礎為何？修法後無消滅時效期間限制所仰賴的法理為何？納稅義務人的權利保護與法的安定性，兩者間的衡平原則為何？又修法後仍保留溢繳稅款錯誤原因「適用法令錯誤」及「計算錯誤」要件，該爭議於修法後的趨勢？學說與實務皆有諸多的文獻討論，本文研究範圍係針對稅捐稽徵法第 28 條的修法前後爭議問題，囿於語文關係就國內有關文獻，搜尋相關的專書、期刊、論文集、學位論文、財政部解釋函令、最高行政法院庭長法官聯席會議決議及相關媒體報導紀錄，祈就有關文獻探討修法前後實務操作所生爭議與修法重點的意識形成。

第三項 案例研究法

本文針對修法前稅捐稽徵法第 28 條的適用要件「適用法令錯誤」及「計算錯誤」、98 年 1 月 23 日修法後新增的第 2 項要件，即其他

可歸責於政府機關之錯誤致溢繳稅款者，蒐集以稅捐稽徵法第 28 條為請求權基礎之行政法院判決⁷，逐一檢視歸納司法實務見解並分析相關個案，以釐清何謂適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，並針對修法後第 2 項可歸責於稽徵機關錯誤及其他可歸責於政府機關錯誤溢繳稅款，申請退稅案件作一深入探討，以進一步瞭解退稅請求權在修法前後所生爭議，並探討解決相關爭端的可行性。

第三節 論文架構與內容摘要

本文內容共分為五章，依序為緒論、問題提出與法制基礎、稅捐稽徵法第 28 條修法前的爭議、稅捐稽徵法第 28 條修法後的爭議、結論。以下略述之：

第一章 緒論

首先說明本文之問題意識、研究目的及範圍、研究方法、步驟及論文架構與內容摘要等，簡略說明本文所欲處理之主要問題及研究範圍。

⁷ 關鍵字為「稅捐稽徵法第 28 條第 2 項」。

第二章 問題提出與法制基礎稅捐

本章就公法不當得利返還的法理基礎、稅法與民法不當得利制度的本質差異以及稅法不當得利返還的法制基礎，作一深入介紹；並就法律性質與構成要件，基於法理分析其建立的架構基礎。

第三章 稅捐稽徵法第28條修法前爭議

本章以修法前稅捐稽徵法的構成要件「適用法令錯誤」、「計算錯誤」及「其他原因」，探討各要件的適用範圍，分析爭議內容及形成原因，並彙整學說、稽徵實務與法院實務的見解，研究解決爭端之可行。

第四章 稅捐稽徵法第28條修法後爭議

本章係針對民國98年1月23日修正公布之稅捐稽徵法第28條第2項規定，作立法歷史背景之介紹，並就修法重點無消滅時效期間限制及可歸責政府機關事由，探究相關文獻及修法後該條文實務之見解，以期建構修法後稅捐稽徵法第28條第2項的實務操作模式，並以評估修法後所生之效益。

第五章 結論

此章將以各章節的論點結論方式敘述，並提出解決爭端之建議。

第二章 問題提出與法制基礎

第一節 問題提出

稅捐訴訟佔我國行政訴訟的大宗，也是行政體系的一大主軸，少見在行政領域中有兼具實體法與程序法即稅捐稽徵法⁸，其中稅捐稽徵法第三章稽徵第五節規範退稅請求權程序，本條文在民國 98 年 1 月 23 日修法前，依據稅捐機關及財政部賦稅署統計，截至 98 年 1 月課稅錯誤案件達 16,409 件⁹，因課稅錯誤而致人民溢繳稅款，政府所收受的稅收實質上欠缺法律上的原因，性質上應屬公法上的不當得利，稅捐稽徵法第 28 條即屬稅法上不當得利返還請求權。

參酌民法第 179 條：「無法律上之原因而受利益，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。」但因為稅捐稽徵法第 28 條關於請求退稅的要件須以「適用法令錯誤」、「計算錯誤」為前提，讓實務操作時常產生要件該當與否的爭議。引發本條法令修法導火線的行政法院判決即謂¹⁰，因稽徵機關依據錯誤記載之房屋稅籍資料，使原應依住家用稅率課徵之房屋被依營業用稅率課徵，導致納稅義務人溢繳多年房屋稅，此種因稽徵機關本

⁸ 另一個兼具實體與程序的各論法典則為社會秩序維護法。

⁹ 立法院公報第 98 卷第 3 期院會紀錄，頁 168。

¹⁰ 台北高等行政法院 97 年簡字第 347 號判決。

身行政疏失的錯誤，即非適用法令錯誤或計算錯誤之情形，因此並無稅捐稽徵法第 28 條之適用，而駁回原告之訴，本案原告即陳長文律師，以具備法律專長執業資格者都遭受重大挫折，更何況一般不具備法學基礎的納稅義務人？

第一項 稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權與稅捐稽徵法第 35 條稅捐救濟制度

稅捐稽徵法第五章為退稅規定，僅有 2 條文即稅捐稽徵法第 28 條及第 29 條，該條第 1 項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」第 2 項規定：「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二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」惟同法第 38 條第 2 項規定：「經依復查、訴願或行政訴訟等程序終結決定或判決，應退還稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內退回；並自納稅義務人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，按退稅額，依各年度一月一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。」據此，稅捐稽徵法第 28 條與第 38 條第 2 項皆有退稅規範，惟兩者程

序顯然不同，前者為退稅請求權的規定，後者為稅捐救濟制度的設計，但在實務上兩者於適用上多有混淆。

第二項 94 年 6 月 21 日各級行政法院 94 年度行政訴訟法律座談會
見解

例如 94 年 6 月 21 日各級行政法院 94 年度行政訴訟法律座談會提案第 7 號提出的法律問題為：「納稅義務人（原告）對稽徵機關核課稅捐之處分不服，循行政爭訟程序，經最高行政法院判決駁回其上訴確定，且又提起再審之訴，復遭駁回確定後。於稅捐稽徵法第 28 條規定之繳納之日起 5 年內，提出新證據，主張其依據原核課稅捐處分繳納之稅款，是因適用法令錯誤而繳納，依據稅捐稽徵法第 28 條規定，向稽徵機關請求退還其已繳納之稅款；經稽徵機關予以否准，並遭訴願決定駁回後，向高等行政法院起訴，請求撤銷訴願決定及原處分，並請求被告（稽徵機關）作成同意退還已繳納稅款之行政處分。高等行政法院應如何處理？」問題在於納稅義務人先行依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項及 38 條第 1 項¹¹提起行政救濟程序後，是否可再依稅捐稽徵法第 28 條規定，行使退稅請求權？

¹¹ 稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定復查程序，稅捐稽徵法第 38 條第 1 項規定：「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。」

依該座談會決議：「因違法之行政處分，如非無效，即為有效，相對人亦受其拘束。相對人應依限提起行政爭訟，請求有權機關撤銷該違法行政處分，以為救濟。相對人如未依限提起行政爭訟或救濟途徑已絕，即不得再以一般之法律途徑為反對。對該行政處分即具有「形式存續力」。至於稅捐稽徵法第 28 條規定，應限於未經稽徵機關之核課，由納稅義務人自行申報繳納，或自行貼用印花稅票繳納，而有適用法令錯誤或計算錯誤以致溢繳稅款之情形，始有其適用。蓋稅捐稽徵法第 28 條規定並無法除去原確定行政處分之形式存續力。故原告並無依據稅捐稽徵法第 28 條規定提起本件訴訟之請求權存在。」

第三項 行政法院的見解與納稅義務人的認知

依上述座談會行政法院的見解，稅捐稽徵法第 28 條的適用範圍僅限於未經稽徵機關之核課，由納稅義務人自行申報繳納，或自行貼用印花稅票繳納，即不具有行政處分的前提下，反面言之，如存在行政處分，則應依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項提起復查。

上述行政法院認定稅捐繳納須不存在有行政處分始有稅捐稽徵法第 28 條的適用，以 94 年 1 月 1 日截至 97 年 1 月 20 日各及行政法院有關稅捐稽徵法第 28 條規定案件觀察之，合併最高行政法院及各高等行政法院案件數目，所得稅共 112 件（25.45%）、營業稅 41 件（9.32%）、地價稅 84 件（19.09%）、土地增值稅 82 件（18.64%）、房

屋稅25 件(5.68%)、遺產稅56 件(12.73%)、贈與稅19 件(4.32%)、證券交易稅9件(2.05%)、契稅3件(0.68%)、印花稅6件(1.35%)、關稅、貨物稅及菸酒稅各1件(0.23%)，總共440件。爭訟之稅目以所得稅為最大宗，其次為地價稅、土地增值稅¹²，而這些稅目都有行政處分存在，依行政法院見解，最典型適用稅捐稽徵法第28條退稅的自行貼用繳納印花稅案件，於3年的行政救濟案件中僅有6件、佔全數1.35%，統計數據顯示，行政法院的見解與納稅義務人的認知恐存在有相當大之歧異。

行政法院認為如存在行政處分，則應依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項提起復查，而非適用稅捐稽徵法第 28 條，而稅捐的行政處分在納稅義務人的認知，通常即為稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定的核定通知書，稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定：「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：

一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起 30 日內，申請復查。

二、依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補徵稅額者，應於核定稅額通知書送達之翌日起 30 日內，申請復查。

¹²郭介恆，稅捐稽徵法第 28 條之實務問題研究報告書，司法院印製，97 年 4 月，頁 10-11。

三、依第 19 條第 3 項規定受送達核定稅額通知書或以公告代之者，應於核定稅額通知書或公告所載應納稅額或應補徵稅額繳納期間屆滿之翌日起 30 日內，申請復查。

惟並非所有的稅捐皆有核定通知書，例如 100 年 1 月 10 日增訂之加值型及非加值型營業稅第 42 條之 1：「主管稽徵機關收到營業稅申報書後，應於第 35 條規定申報期限屆滿之次日起 6 個月內，核定其銷售額、應納或溢付營業稅額。」營業稅法第 42 條之 1 未增訂前，營業稅申報案件經審查後若無應補繳稅額或無應退稅額者，並不核發核定通知書通知申報之營業人。依照最高行政法院見解¹³，認為我國之營業稅，除營業稅法規定免申報銷售額之營業人等情形外，係採自行報繳制，即由營業人按期向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，並無如我國之營利事業所得稅，稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額，並應依其查核結果填具核定稅額通知書，連同各計算項目之核定數額送達納稅義務人。故應自行報繳營業稅之營業人，就其自行報繳部分，應認於其自行報繳時即確定，未於稽徵機關收件

¹³ 最高行政法院 100 年判字第 1945 號判決。

之次日起 30 日內申請更正、退稅或表示不服等情，則依稅捐稽徵法第 34 條第 3 項¹⁴規定，該部分課稅事實即告確定。

就本件請求退還營業稅溢繳稅款就濟案件而言，並不存在所謂核定通知書，依上揭法院見解，納稅義務人應為稽徵機關收件其自行申報書之次日起 30 日內申請更正、退稅或表示不服，否則即告確定，惟按稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定，申請復查期限為自核定通知書送達翌日（無應納稅額或應補徵稅額者）或繳納期限屆滿翌日（有應納稅額或應補徵稅額者）30 日內申請，在不存在核定通知書的情況下，納稅義務人依何項法令可明確知悉退稅請求權的行使？以致於實務上納稅義務人所依據退稅請求權基礎往往為稅捐稽徵法第 28 條。

觀諸稅捐稽徵法的立法架構，其退稅請求權基礎存在於稅捐稽徵法第 28 條及規範行政救濟程序的第 35 條、第 38 條，依體系言之，兩者應不存在競合或補充性質，但實務上納稅義務人在認定不符合稅捐稽徵法第 35 條要件時（如上述不存在核定通知書的情形），所依據退稅請求權基即為稅捐稽徵法第 28 條，但稅捐稽徵法第 28 條的立

¹⁴ 稅捐稽徵法第 34 條規定：「財政部或經其指定之稅捐稽徵機關，對重大欠稅案件或重大逃漏稅捐案件經確定後，得公告其欠稅人或逃漏稅捐人姓名或名稱與內容，不受前條第一項限制。財政部或經其指定之稅捐稽徵機關，對於納稅額較高之納稅義務人，得經其同意，公告其姓名或名稱，並予獎勵；其獎勵辦法，由財政部定之。第一項所稱確定，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。」

法架構並非是行政救濟的替代程序，否則即有法秩序之不安定，此即彰顯稅捐稽徵法第 28 條的定性欠缺明確，亦顯示稅法上的退稅請求權立法有其值得檢討之處。即使經過陳長文退稅案¹⁵後，稅捐稽徵法第 28 條於 98 年 1 月 21 日修正，將錯誤溢繳稅款可歸責主體區分為人民與政府機關，惟仍保留適用法令錯誤或計算錯誤二要件，並制定無消滅時效期間規定，此次修法是否明確定性稅法上不當得利返還請求權，有無助於釐清退稅請求權於實務上的操作，使納稅義務人的權益更受保護，此為本研究亟希解決之問題。

第二節 公法上不當得利返還請求權

公法上不當得利返還請求權又稱為「公法上返還請求權」或「公法上不當得利」，係指在公法的範疇內，欠缺法律上原因而發生財產變動，致一方受有利益，他方受有損害，受損害之一方得請求返還所受利益之情形。公法上返還請求權之類型，依請求權人及被請求對象之不同，可分為：人民向行政主體請求、行政主體間相互請求及行政主體向人民請求三種，本研究主題係稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權之爭議，基於納稅為憲法第 19 條賦予人民之義務，是謹以人民向行政主體主張公法上返還請求權所生問題，為探討之對象。

¹⁵ 台北高等行政法院 97 年簡字 347 號裁判。

第一項 法理基礎

「公法上返還請求權」理論係由德國學者 Gerhard Lassar 最早在 1921 年所著之「行政法及財務法上之返還權」一書中所提出，認為「一項無公法原因之給付，並具有財產價值之內容者，對於該給付之人應予返還。」。在學理上，對於公法上的返還請求權見解不一，有主張係根據「依法行政」原則（或稱行政合法性原則），係用以調整自始不合法或嗣後不合法之財產狀況者；亦有學者認為一如私法，在公法的法律關係中，無法律上原因而發生財產變動的情形，受損害人亦有請求返還的權利即使無法律規定，仍應透過返還的財產來加以平衡，此乃整體法秩序可普遍適用的思想，它可以直接適用於公法程序，而不需類推適用民法不當得利之規定¹⁶；或以國家責任的一環一結果除去請求權作為不當得利返還請求權的論理依據。歸納言之，公法上的不當得利返還請求權的基礎理論，緣起於下列 3 種學說，分別是依法行政原則、法秩序說、結果除去請求權說，茲分別說明如下：

¹⁶ 陳愛娥，工業區開發管理基金與公法上不當得利返還請求權—評司法院大法官釋字第 515 號解釋，台灣本土法學雜誌第 19 期，2001 年 2 月，頁 10。

第一款 依法行政原則

公法關係中無法律上原因的財產變動，必須以公法上不當得利制度調整，以回復適法狀態，德國法學界通說係屬公法上不當得利制度的憲法基礎問題，主要指向法治國原則中依法行政原則，蓋憲法既誠命行政行為必須符合法律與法的要求，則無法律上之原因所造成的財產變動，自應藉由公法上不當得利制度之調整，以回歸適法狀態，始能符合憲法上的誠命要求¹⁷。

德國學者 Fritz Fleiner 即認為根據行政合法性原則，而導出違法之財產移轉應返還使其恢復原狀，不適法狀態之財產變動應回復至適法狀態，而認為返還請求權之法律依據乃「依法行政原則」，即行政權之行使須受法（Recht）及法律（Gesetz）之拘束¹⁸。

Fleiner 於稅法案件提出「國家的返還義務」，主張國家的返還義務乃是基於國家在特定的案件中，本於其職權對於逾額超收稅捐之裁定或處分的必然結果，因為對於納稅義務人逾額支付稅捐的收受乃逾越了國家的權限。Jellinek 主張依據「依法行政」原則，對於做為行政主體的國家而言，並無違背其職責違法給付的權限，同樣地，對於人民而言，並無繳納超出法律所規定稅款的義務，因此對於錯誤

¹⁷ 林明昕，公法上不當得利之體系思考，月旦法學教室第 36 期，2005 年 10 月，頁 81。

¹⁸ 轉引自魏虎嶺，公法上不當得利之研究，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，註釋第 23，1988 年 6 月，頁 54。

的給付應予返還，以恢復至適法的狀態¹⁹。

惟憲法所揭櫫者為一般抽象之原理原則，其具體實現有待實體法之具體規定，行政法則為憲法的具體表現。德國聯邦行政程序法第 48 條第 1 項規定：「違法行政處分得全部或一部，向將來或過往而撤銷；即使不可爭訟後，亦然。授予或確認權利或法律上利益之行政處分（授益行政處分），僅得在符合第 2 項至第 4 項限制下，予以撤銷。」德國租稅通則第 130 條對於違法行政處分的撤銷亦有類似的規範，德國租稅通則第 130 條第 1 項規定：「違法行政處分，已不得爭訟後，亦得全部或一部向未來或溯及既往發生效力而撤銷之。」、第 2 項規定：「設定或確認權利或法律上重大利益之行政處分（授益行政處分），僅限於下列情形，始得撤銷之：……」基於依法行政原則，違法行政處分自應撤銷，以實踐及確保行政之合法性。是違法的負擔處分，德國之稽徵機關在稅法別無規定時，本於依法行政及該國租稅通則第 130 條第 1 項規定自得撤銷之²⁰。

同樣的道理，我國的行政程序法第 117 條²¹亦有行政機關依職權得為撤銷違法行政處分的規定，使其回復適法狀態，落實憲法依法行政原則。早期我國行政法院判例對於違法行政處分採嚴格之依法行政

¹⁹ 魏虎嶺，前揭論文，頁 48-49。

²⁰ 陳敏譯，德國租稅通則，司法院出版，2013 年 5 月，頁 231-233。

²¹ 行政程序法第 117 條規定：「違法行政處分逾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。」

原則，認為行政處分確定後，原處分機關或其上級機關發現有違誤時，依職權或監督權加以撤銷或變更，並非法所不許。如行政法院 44 年判字第 40 號判例：「行政官署對其已為行政行為發覺有違誤之處，而自動更正或撤銷者，並非法所不許。」²²惟司法院院字第 1557 號解釋則認為需考量受益人權益保護，訴願決定後發現錯誤，另為處置的前提為不影響訴願人權益²³。是我國行政程序法第 117 條在立法原則，違法行政處分是否撤銷由行政機關依其裁量決定之，並無課予行政機關對於違法行政處分應予撤銷之義務。

惟公法上不當得利返還請求權自依法行政原則導出時，面臨行政處分的形式存續力問題，行政程序法第 117 條立法上設計賦與行政機關破除行政處分的形式存續力，將違法的行政處分撤銷重回適法狀態，此條文立法設計上的撤銷權為行政機關自行檢視其符合依法行政原則的職權，並未賦與違法行政處分相對人具有公法上請求權的地位，這也是行政法與民法最大的不同。

²² 司法院全球資訊網：<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>，最後瀏覽日期 2015 年 6 月 10 日。

²³ 司法院院字第 1557 號解釋：「訴願之決定，有拘束原處分或原決定官署之效力，訴願法第十二條定有明文。除不服之原處分或原決定，有合於訴願法第四條規定情形，得由不服者提起再訴願或行政訴訟外，其原處分或原決定即屬確定，該原處分或原決定之官署，均應受拘束，不得由原決定官署自動撤銷其原決定。至其直接上級官署，除依法受理再訴願外，亦不得本其監督權作用，命原決定官署更為決定，至受理再訴願之官署，對於已決定之再訴願，自亦不得自動撤銷更為決定，惟訴願再訴願，均為人民之權利或利益因官署之違法或不當處分致受損害而設之救濟方法，苟原處分原決定或再訴願官署，於訴願再訴願之決定確定後，發見錯誤或因有他種情形，而撤銷原處分另為新處分，倘於訴願人、再訴願人之權利或利益并不因之而受何損害，自可本其行政權或監督權之作用另為處置，不在該條應受拘束之範圍。」，司法院全球資訊網：<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>，最後瀏覽日期 2015 年 6 月 10 日。

第二款 法秩序說

行政法之立法目的主要係規範國家與人民間權利義務關係，針對行政主體與人民間所生行政法上法律關係加以規範，行政之目的及內容，係由憲法與法律予以劃定並確認，故行政之權限與權能僅能在法秩序所建構之基礎上獲得。Eckart Weberb認為允許或禁止財產移轉之法規範，完全係以當事人間財產之保有狀態變動或保護為目的，為達此目的所賦予法律執行的義務，惟因法律執行的錯誤致有財產違法移轉的情形，如有回復原狀的可能時，即應被要求回復至適合法秩序的保有狀態，因此返還請求權乃自規律或禁止財產移轉之法規範中被導出，法秩序被解釋為，縱使法律無明文規定，亦得要求違法給付之返還²⁴。

故公法上不當得利返還請求權乃自「禁止財產移轉之法規範」中所被導出，由此可知，在法秩序說下，可以推論出：縱使法律並無明文規定公法上不當得利返還請求權，但由「禁止財產移轉之法規範」本身的目的追求，亦可能得要求違法給付之返還，使其回復法律之和平性。

但法秩序說最大的爭議在於，當行政機關無法律授權，逕予撤銷授益行政處分時，此撤銷處分為一負擔處分，通說應有法律明文規定

²⁴轉引自魏虎嶺，前揭論文，頁 55。

之依據，否則即違反法律保留原則。

就此，德國學者Dietrich Jesch對此進一步認為：法律保留原則在於行政權侵害人民之自由、權利時始有其適用，而此處所指人民之自由、權利，必須至少是依自然法（*Naturrecht*）或是成文法律已規定之權利（*vorgegebene Rechte*）。撤銷處分與被撤銷的違法授益處分，兩者為對立行為，凡在牴觸法律優越原則之前提下所取得之權利，即不受法律保留原則之保護，因此對於違法行政處分的撤銷，行政機關可本於職權為之，無須法律的授權，因為其受領的給付，因處分被撤銷而必須返還時，並未侵害受益人本來的權力領域，Jesch的見解逐漸被接受而成為通說²⁵。

第三款 結果除去請求權說

Otto Bachof 認為，人民對國家的返還請求權，係「結果除去請求權」（*Folgenbeseitigungsanspruch*）的一環。尤其在公權力主體因違法的高權行為而收受人民財產時，當人民撤銷行政機關為的行政行為，而要求回復原狀時，對於該已執行的行政行為，法院往往以「返還」作為該違法排除狀態的方法²⁶。Otto Bachof 並補充當行政處分的執行與行政處分無法區隔時，即屬於一種一次性行為，行政機關對

²⁵轉引自魏虎嶺，前揭論文，頁 56。

²⁶ 魏虎嶺，前揭論文，頁 57。

於事後被撤銷的違法處分，其原先所收取的內容應負有返回的義務，如違法課徵稅捐的返還。Otto Bachof 認為這種類似不當得利返還請求的公法上返還請求權，並非類推適用民法上返還請求權的規定，而係求之於一般法律思想（das allgemeine Rechtsgedanken）而來²⁷。

此說於實現公法上不當得利返還請求權之訴訟途徑可得彰顯，進一步言之，實現公法上不當得利返還請求權屬於一般給付之訴中，以結果除去請求權為內容之非財產給付訴訟。一般給付之訴可分為公法上財產給付訴訟及非財產給付訴訟，非財產給付訴訟依請求內容又可分為：請求事實行為、請求公法上意思表示或觀念通知、請求除去結果、請求不得作為等訴訟類型；請求除去結果者是對違法行政行為所造成之結果，請求行政法院判決除去之，以回復未受侵害前之狀態²⁸。

按公法上不當得利之請求標的縱係財產給付，仍屬於非財產給付訴訟中之結果除去請求權訴訟類型，而非屬於公法上財產給付訴訟。因公法上不當得利，性質為一「返還請求權」（Erstattungsanspruch），係對於違法行政行為所造成之財產變動結果，請求行政法院以判決回復未變動前之狀態，故為以結果除去請求權為內容之一般給付之訴²⁹。

²⁷ 程明修，公法上結果除去請求權在國家責任體系中的地位，收錄於國家賠償與徵收補償/公共任務與行政組織，台灣行政法學會，2007年7月，頁149。

²⁸ 劉建宏，行政訴訟法上之訴訟類型，法學講座第2期，2002年2月，頁54-56。

²⁹ 劉建宏，人民向行政主體請求返還公法尚不當得利之法律途徑，月旦法學教室第24期，2005年10月，頁21。

第四款 小結

德國法界通說公法上不當得利係法治國原則中依法行政原則的表現，認為憲法誠命行政行為必須合法，則無法律上原因所造成財產的變動，自應依公法上不當得利的制度調整，已回復適法狀態³⁰。我國對於公法上不當得利之論述，通說係指在公法範疇內，欠缺法律上原因而發生財產移動，導致一方得利，他方失其利益，失利者因而享有公法上不當得利返還請求權³¹。

公法上的不當得利返還請求權須具備以下 3 要件³²：

- 一、 須有財產之移動：須有一方財產減少直接構成他方財產增加。
- 二、 須無法律上原因：財產的移動有無法律原因與財產的移動是否合法不可混為一談，蓋若基於無效的行政處分所生之財產移動，因無效的行政處分自始無效，自始即無法律上原因；但違法的行政處分撤銷，效力向將來失效，自撤銷時起無法律上原因。
- 三、 基於公法的法律關係：因無法律上原因，所以該財產間的移動須以「想像之法律原因（Vermeintlicher Rechtsgrund）」判斷之。

行政程序法第 127 條雖對於無效與失效之授益處分，規範受益人

³⁰ 林明昕，公法上不當得利之體系思考，月旦法學教室第 36 期，2005 年 10 月，頁 83。

³¹ 林錫堯，公法上不當得利法理初探，收錄於當代公法新論（下），元照出版，2002 年 7 月，頁 268。

³² 陳敏，行政法總論，新學林出版，2007 年 10 月，頁 1236-1238。

應返還其給付，並就返還範圍準用民法不當得利之規定，惟目前實務界通說，公法上的不當得利返還請求權並無實定法之明確規範，而須類推適用民法不當得利返還請求權之規定。

第三節 公法類推適用民法

在公法領域，將以私法形式表現出來的法律規範或者在私法領域中形成的法律概念作為公法適用，即在行政法過程中透過民法規範補充或者填補漏洞適用，公法上法律漏洞可否類推適用民法規定，可大致區分為下列三種見解：

一、否定說：

早期，近代對德國行政法理論貢獻卓著之 Otto Mayer 認為：「公法與私法間全然缺乏法之類似性，從而其間之類推適用不被容許」，而採取反對之見解。Otto Mayer 採此見解，係源自其力主公法與私法乃兩相逕庭之系統，應嚴予區分，故縱令其欠缺規定，亦應由公法原理上尋求適當之解決，而不得類推適用民法之規定，以補正其缺陷³³。已廢止改制前行政院 60 年判字第 417 號判例謂：公法未設有明文者，不得以他法規定類推適用，即採此見解。

³³林合民、李震山、陳春生、洪家殷、黃啟禎合著，行政法入門，元照出版，2004 年 5 月二版，頁 73。

二、直接適用說

近來多數行政法學者，多認公私法並非絕對之區別，於公法領域欠缺法律規範之際，民法規範亦可為補充適用，公、私法具有共同適用之一般法理，雖然在民法典中得以規定和具體化，但並不專屬於民法，因此在公法領域直接有效，參考民法法典只是為了明確一般法律原則而已³⁴。學者和田英夫認為民法中具有法律一般原理及法之共通規定之性質者，得直接借用其規定及解釋，此包括權利濫用、無因管理以及不當得利³⁵。改制前行政院 52 年判字第 345 號判例認為：「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，應亦可適用於公法關係。」

三、類推適用說

此說人民應受到公法與私法同等的保護，認為對特定事項，行政法內並無相應的規定時，而又無法以公法規範填補漏洞時，則可比照適用法律評價上相似的私法規定，即類推適用民法之規定，於此所類推者為法律效果而非法律原因³⁶。學者 E. Forsthoff 則認為某些法律原則雖只於民法典中方可尋找形式上之法條規定或從中可獲具體化，但該法律原則既不專屬於民法，故可認作公法之法律原則；若行政法無相應之規定，該漏洞又不能透過公法規範予以彌補，則可類推

³⁴ Hartmut Maurer，高家偉譯，行政法學總論，元照出版，2002 年 9 月，頁 49-50。

³⁵ 朱敏賢，公法上之類推適用，法學叢刊第 187 期，2002 年 7 月，頁 121。

³⁶ 陳敏，行政法總論，新學林出版，2007 年 10 月 5 版，頁 46。

適用民法規定³⁷。

司法院釋字 474 號解釋基於平等原則，認為公務人員保險法上保險給付請求權之時效消滅問題，為憲法上之法律保留事項，於修法予以法律明定前，本諸「相同事物作相同處理、不同做不同事物處理」，以法律最接近之事物本質類似性，優先選擇既有規範予以類推，選擇類推適用以公務人員退休（撫卹）金請求權。至該等法律所無時效中斷及不完成規定，自宜向民法求之³⁸。該號解釋理由書謂：公務人員保險金請求的請求權之消滅時效，應以法律定之，屬於憲法上法律保留事項，法律未明定前，應類推適用公務人員退休法、公務人員撫卹法等關於退休金或撫卹金請求權消滅時效期間之規定。至於時效中斷及不完成，於相關法律未有規定前，亦應類推適用民法之規定。釋字 474 號解釋為公法類推適用民法規定架構適用前提，即在公法上之法律漏洞，須現行之公法欠缺援引比附與其性質類似之規定以為適用，始有類推適用民法規定的空間。

上述否定說見解已不合時宜被揚棄，至於另二說，應認為係互相補充，而非矛盾，民法規定中屬於一般法律原則之體現者，當然亦可適用於公法，例如誠實信用原則及權利濫用禁止原則；至於其他之規定，倘符合前述類推適用之要件，於公法目的範圍內並不牴觸公法規

³⁷ 朱敏賢，公法上之類推適用，法學叢刊第 187 期，2002 年 7 月，頁 109。

³⁸ 朱敏賢，前揭註，頁 119-120。

範者，則得予以類推適用，但尚不得以類推適用民法規範或制度擴張法定管轄權，或增減人民的權利義務。最高行政法院 93 年判字第 843 號判決即謂：「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，應亦可適用於公法關係，本院 50 年判字第 345 號著有判例。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一般消滅時效規定。其類推適用範圍不限於消滅時效之期間，時效完成之效力、時效中斷及未完成等相關規定均在類推適用之列」。是在公法欠缺性質相類規定時，具有公、私法共通性之一般法律原則，得類推適用民法規定。

第四節 稅法特性與不當得利返還

不當得利制度自民事法發展而來，以民事法上不當得利內涵—「無法律上原因而受利益，致他人受損害，應負返還義務」，置於公法關係言之，即「行政機關與人民之間的財產移轉，所依憑的法律上原因，具有自始欠缺或嗣後不存在」的態樣。稅法與民法雖置於憲法的統一法秩序下，彼此為同一位階的法領域，然各有不同的遵循目標

與評價原則。稅法與民法所規範者，皆為人民經濟生活，通常民商法適用先於稅法，但民法之效力並不優先於稅法，因民法係以契約自由為結構性原則，尊重私人間約定、登記及章程等形式，以維護法安定性；稅法則以量能平等負擔作為原則，原則上雖尊重私法契約，但如與量能原則不符仍得依實質課稅原則及脫法避稅予以調整，亦即現行各國稅法，多採稅法獨立說，但不以干擾其他法域之核心價值為限³⁹。就稅法特性而言，具有重視負擔平等分配、合乎比例原則的侵害與信賴保護原則，與私法間的財產變動僅須符合私法自治的對價關係，尚有歧異。

稅法上的不當得利，首要釐清即是不同於私法上給付的公法本質，兩者的差別可就課稅的目的、程序與實體面等觀察之：

一、 稅法具分配正義的倫理性：

私法關係以對價交換為原則，即以對待給付平衡，構成「交換正義」，是私法間的不當得利返還制度功能，主要係矯正私人間欠缺法律關係的財產移轉，以及保護財產的歸屬，去除受益人欠缺法律關係的財產移轉；稅捐則為無對價的金錢強制給付，重視的是負擔的平等分配，稅捐的核課除須符合租稅法定原則，負擔範圍亦應以實質上納

³⁹葛克昌，稅法獨立性與統一法秩序，月旦法學教室第60期，2008年8月，頁56。

稅義務人的負擔能力為衡量基準⁴⁰。此依據納稅義務人個人之稅捐負擔能力而課稅，即所謂的「量能課稅原則」，亦為我國憲法第 7 條所規定之平等原則在稅捐法中的具體實現。量能課稅原則為依據我國憲法第 7 條平等原則所演繹出來，具體適用於稅法之實質指導性原則，而憲法第 19 條的依法課稅原則乃稅捐法之形式指導原則。

二、稅法具有高權行政性格

私法關係中債權人與債務人居於平等地位，契約的締結、履行，取決於對等的合意，倘有債務不履行情形，僅得透過法院確定判決而為強制執行；與之相形，典型的稅捐債權債務關係中，稅捐債權債務關係的確定或變更，則由稽徵機關依稅法規定要件，片面為之，無須關係另一方的納稅義務人申請或同意，就已確定未繳納的稅款，亦可逕為禁止移轉、限制出境等稅捐保全措施⁴¹。再就法令賦予稽徵調查權限，不僅可調閱帳簿、文據或其他有關文件，亦可約談納稅義務人至辦公室備詢、查調相關人銀行帳戶資金往來，甚而可聲請當地司法機關簽發搜索票實施搜查⁴²，為一典型的高權行政性格，且繁複的解釋函令，實質上近似賦予稽徵機關擁有詮釋稅法的權利，個別納稅義務人顯然為權利的弱勢與處於不對等的資訊地位。

⁴⁰葛克昌，可歸責於政府機關錯誤之溢繳稅款，收錄於溢繳稅款返回請求權與行政法院判決，瀚蘆圖書出版，2012 年 9 月，頁 30。

⁴¹ 參照稅捐稽徵法第 24 條規定。

⁴² 參照稅捐稽徵法第 30 條、31 條規定。

三、 稅捐債權債務關係應及早確定

納稅係人民公法上的財產負擔，稅捐的徵課長期懸而未決，有礙人民對財產權的規劃與行使自由，基於法律安定性與信賴保護原則，人民信賴之財產規劃、處分，因而形成之法律關係、狀態，即應續以維護。是稅捐稽徵法第 21 條與 23 條分別訂有 5 年或 7 年核課期間與 5 年徵收期間，督促稽徵機關限期內行使核課權與徵收權，怠於依限行使者，即不得再予課徵稅款，稅捐債權隨核課期間及徵收期間經過，而自動消滅，非僅由納稅義務人獲得抗辯權而已⁴³。

四、 租稅法定主義應返還溢繳稅款

租稅法定主義要求，法定課稅要件事實具備，即產生稅捐債務，此為羈束行政之要件，未具備課稅要件而溢繳，當有返還請求權的存在，以回復適法狀態。溢繳稅款返還請求權，相對於稅捐請求權，二者皆源於租稅法定主義，是稽徵機關已收之溢繳稅款，不論是事前或事後原因，欠缺適法性者，稽徵機關於知悉後，即應立即退還溢繳稅款，始符合租稅法定主義。稽徵機關並非基本權主體，尚難援引財產權保障或信賴保護，而駁回納稅義務人溢繳稅款退還之申請，仍許國庫保有不適法而徵收的稅款⁴⁴。

⁴³ 葛克昌，可歸責於政府機關錯誤之溢繳稅款，收錄於溢繳稅款返回請求權與行政法院判決，翰蘆圖書出版，2012 年 9 月，頁 31。

⁴⁴ 葛克昌，可歸責於政府機關錯誤之溢繳稅款，收錄於溢繳稅款返回請求權與行政法院判決，翰蘆圖書出版，2012 年 9 月，頁 32。

是稅法不當得利返還雖參照民法不當得利制度，為稅法作為公法一環的本質仍與私法性質的民法有所不同，尤其在稅捐債權債務關係中，不若民法具有當事人平等的地位，稅捐稽徵機關因國會保留法律制定賦予掌握人民的財產權資訊、調查權等高權行政作為，與人民的地位即顯現不對等的狀態，參酌民法不當得利制度內涵與精神，框架於稅法上錯誤溢繳稅款的返還，在保障人民權益周延、落實公平正義的稅負繳納義務及徵課行政作為的形式合法性（課稅構成要件該當與課稅處分的存續力）與實質合法性（繳納稅款者負擔稅捐的給付能力）之間，仍將有其調整的空間。

第五節 稅法上不當得利返還請求權

第一項 概念與本質

稅法上不當得利返還請求權，係無法律上原因，而為履行稅捐債務關係之請求權，或原有之法律原因嗣後不存在時，所產生之返還請求權，無法律上原因而為租稅法上金錢給付時，當事人間財產不當移動，即須以返還請求權予以調整⁴⁵。

一切基於一項法律關係所產生之各種權利，均具有統一的法律上

⁴⁵ 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論第 59 期，1998 年 6 月，頁 67。

性質。就此，其基於一項公法上法律關係所衍生之各項請求權，全部均屬公法上性質。因此，一項稅捐、優惠、賠繳金額或稅捐之附帶給付，於法律上原因而為給付或退還時，所成立之返還請求權，僅得為公法上性質⁴⁶。

返還請求權乃以調整不正當的財產移轉為目的，此項請求權發生之前提為事先履行基於稅捐債務關係之請求權，係對先前給付之稅法上取得原因加以否定而導出，因此為一稅法上請求權。⁴⁷稅法上返還請求權係原來租稅法上金錢給付請求權之反轉，與其反面的原稅法請求權，本質上，同為公法上返還請求權⁴⁸。

第二項 法律性質

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。雖有法律上原因，而其後已不存在者，亦同。」謂之不當得利，用以調整私法上當事人間無法律原因的財產變動，係不當得利返還請求權基礎。

德國租稅通則第 37 條第 2 項前段規定：「無法律原因而繳納或退還租稅、租稅退給、擔保責任金額或租稅附帶給付時，為其計算而為

⁴⁶ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2006 年 10 月，頁 443。

⁴⁷ 陳清秀，論稅法上不當得利返還請求權（上），植根雜誌第 8 卷第 9 期，1992 年 8 月，頁 346。

⁴⁸ 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論第 59 期，1998 年 6 月，頁 68。

給付之人，得向受領給付之人，請求返還所繳納或退還之金額。繳納或退還之法律原因嗣後不存在者，亦同。」關於返還請求權（Erstattungsanspruch）於租稅債務關係中，納稅義務人或稽徵機關，為履行租稅債務關係之請求權，而繳納金錢或退還原受領之金額，但並無法律之原因者，受領給付之一方，應將其所受領金額，返還為其計算而繳納之納稅義務人，即為納稅義務人之返還請求權（Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen）⁴⁹。

我國稅捐稽徵法於 65 年公布施行，原第 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。」、98 年修正第 1 項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」僅為文字修正，並增訂第 2 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二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」規範納稅義務人退還溢繳稅款，於立法設計相近於德國租稅通則第 37 條，係屬於稅法上不當得利返還請求權的實體法依據。因公法上的不當得利，於

⁴⁹ 陳敏譯著，德國租稅通則，司法院出版，2013 年 5 月，56-57。

行政法規中僅就不同之態樣而為規定，尚無統一之明文，是稅捐稽徵法第 28 條為公法上不當得利的特別規定⁵⁰。

惟我國稅捐稽徵法第 28 條相較於德國租稅通則第 37 條兩相比較，德國租稅通則第 37 條立法架構，類似民法第 179 條不當得利返還請求權，反觀我國稅捐稽徵法 28 條於要件上顯然較為限縮，在無法律原因的溢繳稅款原因限於「適用法令錯誤」「計算錯誤」「可歸責於政府機關的錯誤」，同時不及於嗣後不存在的法律原因。

第三項 要件

第一款 給付無法律上原因

稅法上不當得利返還請求權的前提，必須有財產移轉之給付存在，且此項財產移轉之給付「無法律上原因」，所謂給付有無「法律上原因」，可區分為「實質上的法律原因說」與「形式上的法律原因說」。

「實質上的法律原因說」認為倘就其給付，於債權人與債務人關係間並不存在，亦即就其給付，在實體法上並無相應的稅法請求權存

⁵⁰ 最高行政法院 94 年判字第 2033 號判決：「按公法上不當得利，行政法規中，如行政程序法第 127 條關於授益處分之受益人返還所受領之給付，或稅捐稽徵法第 28 條關於納稅義務人申請退還溢繳稅款等規定屬之，無非就不同之態樣而為規定，尚無統一的不當得利法之明文。適用之際，除有特別規定者外，應類推適用民法關於不當得利之規定，須無法律上之原因而受利益，致他人受損害者始足當之，其受領人因而有返還不當得利之義務。」

在時，其給付即欠缺法律上原因。例如溢繳給付、重複給付及給付受領人錯誤等，即成立不當得利返還請求權。但倘由課稅處分而使一項實體法上所不存在的稅捐債權被核定时，則此項課稅處分即構成此項給付義務之「形式上」法律原因，此時返還請求權的行使受課稅處分確定力的限制，僅在於依程序法廢棄或變更該課稅處分時，始得主張返還請求權⁵¹。

「形式上的法律原因說」認為核定稅捐法上金錢給付請求權的行政處分，為其金錢給付的法律上原因，有無法律上原因並非以該行政處分合法性為準，而係以該行政處分的法律效力為準，即使該行政處分違法，因仍為有效，在其未被廢棄或變更前，所依據的給付並非無法律上原因。

日本學者金子宏則認為基於公平及正義，國家並無權保有稅捐實體法上無理由的所得，且課稅處分對於第三人利害影響較小，考慮第三人對該課稅處分的信賴保護程度甚低，基於上述兩點考量，課稅處分具有重大瑕疵時，縱非顯然，似仍可解釋為無效處分，且納稅屬於金錢債務，在內容上具有可分性，就課稅處分承認部份無效或部分撤銷，仍無不妥。準此，課稅處分逾越法定救濟期間，仍得以課稅處分有重大瑕疵而為全部或部分無效為理由，申請退稅⁵²。

⁵¹ 陳清秀，稅法總論，2006年10月，元照出版，頁445-446。

⁵² 金子宏，租稅法，蔡宗義譯，財政部財稅人員訓練所出版，1985年3月，頁311。

第二款 法律上原因嗣後消失

依「實質上的法律原因說」，嗣後發生對於過去具有稅捐效力之事實時（溯及生效的事實），對於稅捐給付之法律上原因嗣後即歸於消滅。例如贈與的法律行為被撤銷，其贈與移轉財產當時成立的贈與稅捐債務關係，因撤銷而使該贈與稅給付之法律上原因嗣後消滅⁵³，又如解除買賣契約亦屬因法律關係嗣後消滅，溯及過去效力，契稅給付上法律原因嗣後消滅。

德國租稅通則第 175 條第 1 項第 2 款規定：「在下列情形，租稅裁決應予廢棄或變更：……2. 發生對過去產生效力之事項（溯及效力之事項）」規範法律關係發生後回溯改變，並影響原有之法律效力，因此，在作成租稅裁決並發生存續力後，始發生溯及影響已成立租稅之事項（如上述撤銷贈與、解除契約），即應據以突破存續力，廢棄或變更之⁵⁴。

「形式上的法律原因說」認為就一項給付之法律原因判斷是否存在，並非以客觀的關係為準，而係以課稅處分是否有效存在為準，否則因課稅處分確定後所生的存續力將被破除，可得為主張系爭債權關係不存在，請求返還已繳納之稅款。此說法律上原因嗣後消失，係課

⁵³ 陳清秀，論稅法上不當得利返還請求權(上)，植根雜誌第 8 卷第 9 期，1992 年 8 月，頁 355-356。

⁵⁴ 陳敏譯著，前揭書，頁 336。

稅處分嗣後被廢棄或變更，在此之前，尚無返還請求權存在⁵⁵，換言之，課稅處分的廢棄或變更，本身即為給付之法律原因嗣後消滅之要件事實⁵⁶。

日本學者金子宏則認為，在課稅處分作成後，其稅捐客體全部或部分喪失（不存在）的情形，該課稅處分即發生後發的瑕疵。在此時，應承認就已納稅額中，對應於後發的瑕疵部分，成立返還請求權。日本最高法院昭和 49 年 3 月 8 日判決亦認為，在所得稅課稅處分有效成後，產生合理客觀的呆帳，雖不因此使處分違法無效，但國家先前依據原課稅處分所徵收的稅款，對應於該呆帳金額部分，則構成不當得利，負有返還納稅義務人之義務⁵⁷。

第四項 小結

現行稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」，納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤之溢繳稅款是構成要件，納稅義務人得自繳納之日起五年內提出具體證明申請退還，是法律效果，按一個具有構成要

⁵⁵ 陳清秀，前揭註，1992 年 8 月，頁 355。

⁵⁶ 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論第 59 期，1998 年 6 月，頁 79。

⁵⁷ 金子宏，前揭書，頁 310-311。

件與法律效果的規定是完全法條，此種完全性法條即所謂請求權基礎⁵⁸。在此請求權基礎下，納稅義務人得依稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，向稅捐稽徵機關請求返還自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款。

稅法上的返還請求權係原來租稅法上金錢給付請求權之反轉，與其反面的原稅法請求權，本質上，同為公法上的返還請求權，稅捐稽徵法的 28 條屬於公法不當得利的特別規定，在要件上，本文認為，租稅債務上無法律原因的給付，或給付法律上原因嗣後消失，國家因人民的財產權受侵害而致受有利益，該不當利得基於憲法人民財產權的保護，不應以課稅處分的形式上法律原因，使人民的返還請求權受限制，將此返還請求權的行使透過行政機關的「依職權」撤銷或變更為之，否則有違請求權係「誰得向誰，依據何種法律規範，主張何種權利」的基本內涵。

⁵⁸ 王澤鑑，法律思維與民法實例－請求權基礎理論體系，三民書局出版，2006 年 2 月，頁 68。

第三章 稅捐稽徵法第 28 條修法前面臨之爭議

本章擬就稅捐稽徵法第 28 條修法前的退稅要件「適用法令錯誤」、「計算錯誤」及「其他原因」，所面臨之爭議問題，蒐集相關學說見解、財政部解釋函令以及行政法院判決，釐清爭議問題所在，並就行政法院判決個案作一簡要探討。

第一節 適用法令錯誤

第一項 認定事實錯誤

稅捐稽徵法第 28 條所謂的「適用法令錯誤」是否包含認定事實錯誤，向來是實務與學說自始以來迭出爭議的議題，也因為見解的不一愈增加法條操作上的困難度，惟頗值得探討的是，依實務判決多數採否定說，惟此並不降低納稅義務人執以主張的比例，顯示實務的多數並不能說服一般納稅義務人的認知。同時，值得注意的是，修法後增訂第 2 項「可歸責政府機關的錯誤」亦有相同的爭議，惟此部分留待下一章節探討。

第一款 學說見解

何謂「適用法令錯誤」？吳庚前大法官謂「適用法規錯誤」，包括積極的適用錯誤（應適用甲法規而適用乙法規，或應引用子條文而誤引丑條文）、消極的適用錯誤（應適用某法規而不適用）、錯誤解釋法規以及將法規適用於不該當之事實（即涵攝錯誤）等情形。在理論上認定事實，可視為闡明事實關係之過程，實際效果則無非影響行政處分內容之正確性，具體而言即指行政機關對作成處分的構成要件事實，判斷結果與真實不符⁵⁹。

學者陳清秀依法律適用三段論法，認為應可包含大前提的法規解釋與援引、小前提之事實關係的認定及將事實涵攝於基準法規中，始能導出特定的法律效果，因此所謂的「適用法令錯誤」，不宜限於大前提的法規解釋及援引法條錯誤，應包含課稅事實認定錯誤導致適用法規結果錯誤之違法課稅情形⁶⁰。

學者黃茂榮認為稅捐法要對適用之法律事實，不論其屬於納稅義務人之行為或自然事實，是否單純屬於事實，視該事實在法律上的意義，是否必須先適用法律規定，而後始得為認定或判斷。如果必須先適用法律規定，則在適用法律以界定該事實為如何之事實時，在為該

⁵⁹ 吳庚，行政法之理論與實用，三民書局出版，2008年9月，頁399-401。

⁶⁰ 陳清秀，稅捐稽徵法第28條之適用範圍，收錄於溢繳稅款返還請求權與行政法院判決，翰蘆圖書出版，2012年9月，頁71-72。

界定之判斷而適用法律的限度，亦涉及法律的適用⁶¹。

第二款 實務見解

第一目 否定說

94 年 6 月 21 日各級行政法院 94 年度行政訴訟法律座談會提案第 7 號，多數說認為稅捐稽徵法第 28 條所稱之「適用法令錯誤」，就其法條文義及立法目的觀之，應認其是指事實之認定不變，而就此確定之事實卻發生適用法律錯誤之情事而言，本於確定之事實所為單純適用法令有無錯誤之爭執，至於主張原處分認定事實錯誤，進而為適用法令錯誤之爭執，則非屬得依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅之範疇，主要的論證基礎在於稅捐稽徵法第 28 條的退稅請求程序與同法第 35 條的救濟程序不可重疊。

多數說主張：「查納稅義務人如對核課稅捐之行政處分不服，應依稅捐稽徵法第 35 條、訴願法第 1 條及行政訴訟法第 4 條規定依循提起復查、訴願及撤銷訴訟之程序為之。又此等行政救濟規定所稱行政處分之「違法」，包含行政處分之作成不適用法規或適用不當，而認定事實正確但適用法規錯誤，即所謂涵攝錯誤，或認定事實關係違背經驗法則與論理法則，均屬之⁶²。至於稅捐稽徵法第 28 條則為關

⁶¹ 黃茂榮，溢繳稅款及其退還，植根雜誌第 26 卷第 2 期，2010 年 2 月，頁 16。

⁶² 吳庚，行政爭訟法論增訂版，頁 110。

於退還已繳納稅捐之規定；並該條所稱之「適用法令錯誤」，就其法條文義及立法目的觀之，應認與前述「違法」含義不同；而自法條之用字觀之，應認其是指事實之認定不變，而就此確定之事實卻發生適用法律錯誤之情事而言⁶³。且再就稅捐稽徵法第 35 條、訴願法第 1 條及行政訴訟法第 4 條規定之救濟程序及稅捐稽徵法第 28 條規定之請求程序觀之，可知稅捐稽徵法第 35 條等行政救濟程序規定有嚴格之法定救濟期間，其目的即為使因行政處分未能確定造成權利義務關係不明確之狀態，能儘快確定；至於稅捐稽徵法第 28 條之請求則僅有 5 年期間之限制，若謂稅捐稽徵法第 28 條規定之請求與稅捐稽徵法第 35 條規定之行政救濟程序關於違法與適用法令錯誤之解釋相同，豈非於一般行政救濟程序外，又設第二次要件相同之行政救濟程序，而此究非立法之原意；且若謂稅捐稽徵法第 28 條所稱之適用法令錯誤與「違法」之含義相同，則其範圍即包含認定事實關係違背經驗法則與論理法則之違法，然此種違法，距離事實發生之時點愈久，認定即愈困難，而課稅事實之是否存在又為納稅義務人所最知悉，且與納稅義務人關係最密切，是立法者當無使納稅義務人於一般救濟程序得為主張而不主張，卻容許其得於 5 年內再為主張之理；是稅捐稽徵法第 28 條規定所稱之「適用法令錯誤」是指本於確定之事實所為

⁶³改制前行政法院 71 年度判字第 1160 號判決謂：「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。

單純適用法令有無錯誤之爭執，至於主張原處分認定事實錯誤，進而為適用法令錯誤之爭執，則非屬得依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅之範疇。」此見解將適用法令錯誤定義為確定事實不變，單純適用法令錯誤，將課稅處分違法性認定事實錯誤，排除稅捐稽徵法第 28 條要件之適用範圍。

最高行政法院 96 年度判字第 238 號判決亦採此否定見解，認為稅捐稽徵法第 28 條的適用要件若包括事實認定錯誤，將同時存在二套救濟制度，將與依稅捐稽徵法第 35 條之復查、訴願之行政救濟程序重疊，該判決理由謂：「惟查本件上訴人係依稅捐稽徵法第 28 條請求退稅，該條所謂「適用法令錯誤」，依稅捐稽徵法之立法原意，自應解為課稅事實已經確定，僅單純適用法令錯誤而言，否則如解為包括事實認定錯誤及法令適用違誤之所有違法情形，將與依稅捐稽徵法第 35 條之復查、訴願之行政救濟程序無異，則同時存在兩套相同之救濟程序，納稅義務人可以重複請求救濟，不但有違訴訟經濟原則，亦容易發生裁判歧異之情形，殊非立法之本意。」就此判決意旨觀之，應係採 94 年 6 月 21 日各級行政法院 94 年度行政訴訟法律座談會決議理由，主要避免與稅捐稽徵法第 35 條復查救濟程序重疊之。

但就確定事實不變僅單純適用法令的議題下，最高行政法院 98 年判字第 616 判決則認為進一步認為涉及法律見解爭議問題，亦不屬

於稅捐稽徵法第 28 條「適用法令錯誤」的範圍，其判決理由：「所謂「適用法令錯誤」係指據以核課之法律或行政命令錯誤而言，有爭議之法律見解或事實認定問題，則不屬之。」於該案判決中，認為財政部 92 年 3 月 19 日號令⁶⁴對於集保公司依規定提撥之賠償準備金准列為費用的函釋，雖為釋示營利事業所得稅查核準則第 63 條第 1 項的適用範圍，但該條文之「其他法律」應涵攝集保管理規則之法規命令云云，僅涉法律見解爭議，核與稅捐稽徵法第 28 條規定之「適用法令錯誤」有間。

第二目 肯定說

按稅捐稽徵法第 28 條所謂「適用法令錯誤」，並不單純侷限於稅捐法令的解釋、適用或涵攝的過程中發生錯誤，尚應及於課稅事實的認定錯誤，蓋因所謂法律與事實問題，界限本難區分，且事實認定、證據評價等，既屬法學三段論法的小前提，事實認定倘有錯誤，或違背經驗、證據法則者，亦有違反職權調查義務，所涵攝的法律效果亦隨之錯誤，難謂非屬違背法令情形⁶⁵。

課稅處分所依據的課稅基礎事實，基本上本身即有受各項稅法認定、計算的拘束，換言之，「適用法令」存在於課稅事實基礎，以遺

⁶⁴ 財政部 92 年 3 月 19 日台財稅字第 0920451372 號令：「臺灣證券集中保管股份有限公司依「證券集中保管事業管理規則」第 14 條規定提撥之賠償準備金，准依營利事業所得稅查核準則第 63 條第 1 項規定，列為提撥年度之費用。」

⁶⁵ 葛克昌、蔡孟彥，公法返還請求權-2006 年 2 月台灣最高行政法院決議評釋，月旦財經法雜誌第 8 期，2007 年 3 月，頁 159。

產稅為例，按遺產及贈與稅法第 13 條規定：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第 17 條、第 17 條之 1 規定之各項扣除額及第 18 條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，課徵百分之十。」遺產稅的課稅基礎即遺產淨額＝遺產總額－扣除額－免稅額；又例如土地法第 39 條之 2 免徵土地增值稅規定，其課稅基礎事實係移轉與自然人的農業用地是否供農業使用。

最高行政法院 92 年判字第 1340 號判決認為，消極未適用應適用之法規，亦屬適用法律錯誤之一種型態，遺產稅納稅義務人漏未依據都市計畫法第 50 條之 1 規定，將系爭公共設施保留地之價額於遺產稅申報之扣除額中列報，嗣又提出相關證據主張列報，並請求退還相關之稅捐，係因錯誤而未適用都市計畫法該規定，本質上即為稅捐稽徵法第 28 條所稱「適用法令錯誤」，得據以為由請求退稅。本件判決稅捐稽徵法第 28 條的「適用法令錯誤」爭點是扣除額適用遺產及贈與稅法第 17 條的認定，即屬發生於課稅基礎事實之法令適用。

100 年 4 月 26 日最高行政法院 100 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議⁶⁶，債務人所有土地於民國 86 年間經民事強制執行拍定，如符合 72 年 8 月 1 日修正公布農業發展條例第 27 條（78 年 10 月 30 日修正公布土地稅法第 39 條之 2）規定免徵土地增值稅要件，依

⁶⁶ 司法院公報第 53 卷 第 7 期，2011 年 7 月，頁 97-99。

最高行政法院 80 年 6 月 12 日庭長評事聯席會議決議，當然發生免稅效果。如稽徵機關予以核課，並函請執行法院代為扣繳完竣，即屬適用法令錯誤致債務人溢繳稅款，債務人除得對違法課稅處分為爭訟外，亦得依稅捐稽徵法第 28 條規定，請求稽徵機關退還已扣繳之稅款予執行法院。

最高行政法院 103 年判字第 611 號判決謂：經法院拍賣之土地，如合於行為時土地稅法第 39 條之 2 免徵土地增值稅之要件者，係當然發生免稅效果，縱人民於拍賣當時未提出申請以促使稽徵機關注意，亦無礙稽徵機關未予免徵而予以核課土地增值稅係構成適用法令錯誤之認定，亦不得因人民當時未提出免徵土地增值稅之申請，而得謂稽徵機關為土地增值稅之課徵係屬納稅義務人自行適用法令錯誤。

最高行政法院 103 年判字第 249 判決亦採肯定見解，其判決理由謂：「按因課稅事實錯誤導致適用法令錯誤而溢繳稅款，亦屬稅捐稽徵法第 28 條規定所稱之「適用法令錯誤」。營業稅係對中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物所課之稅捐，以有銷售貨物或勞務及進口貨物為其稅捐債務發生之要件。是以無銷售貨物或勞務或進口貨物之事實，並無營業稅之稅捐債務存在，仍繳納營業稅之納稅義務人，即屬因適用法令錯誤而溢繳稅款，得依上開稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項規定，申請退還。此種情形，性質上屬納稅義務人向稅捐稽

徵機關請求返還公法上之不當得利。」明白指出稅捐稽徵法第 28 條規定所稱之「適用法令錯誤」，亦包含因課稅事實錯誤導致適用法令錯誤情形。

第三款 小結

採否定說者將「適用法令錯誤」排除課稅事實認定，主要理由係將稅捐稽徵法第 28 條的退稅請求權與依稅捐稽徵法第 35 條之復查、訴願之行政救濟程序併論，認為將事實認定錯誤及法令適用違誤之所有違法情形，將同時存在兩套相同之救濟程序，納稅義務人可以重複請求救濟，不但有違訴訟經濟原則，亦容易發生裁判歧異之情形。採肯定說者則認為，適用法令錯誤的違法課稅處分，按稅捐稽徵法第 28 條的退稅請求申請依稅捐稽徵法第 35 條之行政救濟程序可得併行，顯對納稅義務人權利更有保障。

就前揭最高行政法院 98 年判字第 616 號判決結果，將有爭議之法律見解或事實認定問題，排除於稅捐稽徵法第 28 條適用法令錯誤之適用範圍，本文覺得邏輯上似有待釐清。該案事實為上訴人臺灣證券集中保管結算所股份有限公司，主張其向財政部申請核釋系爭財政部 92 年 3 月 19 日函釋，得適用稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項前段：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生

效力。」，稽徵機關所為課稅處分有稅捐稽徵法第 28 條之適用法令錯誤，請求申請退還溢繳稅款。

首要爭點為系爭財政部 92 年 3 月 19 日函令的性質究為財政部專案核准證明亦或法規解釋性的解釋函令？若認屬財政部專案核准證明，應有特定具體個案以及特定適用年度，觀諸該函釋內容並無特定年度，亦無具體事件，是所有稅捐案件皆得通案適用，且仍收錄於最近之 102 年度所得稅法令彙編⁶⁷，並無設限專案核准期間，可證其非專案核准證明，應為法規解釋性的函令。所解釋之法規標的為營利事業所得稅查核準則第 63 條第 1 項規定：「未實現之費用及損失，除第 50 條之存貨跌價損失，第 71 條第 7 款之職工退休金準備、職工退休基金或勞工退休準備金，第 94 條之備抵呆帳，第 99 條第 4 款之國外投資損失準備，及其他法律另有規定或經財政部專案核准者外，不予認定。」

次要爭點即為營利事業所得稅查核準則第 63 條第 1 項規定「其他法律」，應限於中央法規標準法第 2 條規定：「法律得定名為法律、條例或通則。」、第 4 條規定：「法律應經立法院通過，總統公布。」所定文義所及範圍內，而排除法規命令，是涵攝範圍不及於財政部 92 年 3 月 19 日函令。則該令函釋內容：依「證券集中保管事業管理

⁶⁷ 所得稅法令彙編，財政部編印出版，102 年 12 月，頁 441。

規則」第 14 條規定提撥之賠償準備金，得按營利事業所得稅查核準則第 63 條第 1 項規定予以認列未實現之費用及損失。即認按「證券集中保管事業管理規則」此一法規命令提撥之賠償準備金，得列為營利事業所得減項，減少營利事業所得稅負擔，顯有逾越該準則第 63 條第 1 項所稱「其他法律」始得適用之嫌。

當行政主關機關本於職權為協助下級機關或屬官統一解釋法令，稽徵機關基於行政一體原則自應受解釋函令效力拘束，肯認其適法性，若於行政救濟時主張法律見解不同，雖法院不受解釋函令效力之拘束，但亦應就系爭解釋函令適法性論述意見。本案課稅事實即上訴人依證券集中保管事業管理規則」第 14 條規定提撥之賠償準備金，得否按營利事業所得稅查核準則第 63 條第 1 項規定，列為當年度所得減項減少應納營利事業所得稅，其主要依據為財政部 92 年 3 月 19 日函令解釋內容得為適用。若認系爭解釋函令違法，即有課稅事實所據以認定之法令適用錯誤，所生之課稅事實認定錯誤，所為課稅處分自為違法處分，依上述肯定說見解，當有稅捐稽徵法第 28 條適用法令錯誤致溢繳稅款退稅要件之該當；反之，若認系爭解釋函令合法，則確定課稅事實不變，稽徵機關拒絕援引營利事業所得稅法查核準則第 63 條之 1 認列費用，依上述否定說見解，是為單純適用法令錯誤，亦有稅捐稽徵法第 28 條適用法令錯誤致溢繳稅款退稅要件

之該當。惟行政法院對此見解闕如，並未化解納稅義務人對稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權於適用上的迷思。

按課稅處分的作成須有二階段，第一階段認定其課稅事實，第二階段再援引正確適當之法條，課稅處分在其課稅基礎事實上即有適用法令的構成，其事實認定尚非其他公法行為往往係以是否違反法規範可單純判斷之，且基於租稅返還請求權是無法律上原因給付之調整，不應將稅捐稽徵法第 28 條的要件過度限縮，尤其課稅實質內容通常為私經濟行為，甚至有複雜的交易行為存在，是在稅捐領域中對於課稅事實的認定，經常有法令適用予以判斷界定之。

例如公司併購收購資產價格的認定，財政部即發布函釋關於認定原則，援引商業會計法第 57 條規定時價、帳面價值或實際成交價格及同法 43 條時價的定義⁶⁸，以商業會計法為界定稅基中的課稅事實，依此事實作為土地增值稅計算依據；又如租地建屋約定期滿歸地主所有其租賃收入之認定，為所得稅的課稅事實基礎，財政部發布函釋原則應按房屋交付地主管理使用年度或契約屆滿年度，公司帳載該房屋建造成本加計租賃期間屬資本支出之改良、修繕費用等減除租賃期間累計折舊後之餘額，作為土地出租人之租賃收入，依所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類規定，併入地主當年度綜合所得總額，課徵綜合所得

⁶⁸ 財政部 94 年 10 月 11 日台財稅字第 09404570380 號函。

稅；如公司未能提出該房屋之帳載餘額或其餘額顯較當地時價為低者，應以該房屋交付地主管理使用年度或契約屆滿年度之房屋評定現值，歸課土地出租人之租賃收入⁶⁹，已涵蓋納稅義務人能否提示租賃房屋價值證明文件之不同認定標準，作為該類所得的計算依據。

再如參與拍賣或聲明承受而取得不良債權抵押物其成本之認定，財政部即先後發布 4 個解釋函令⁷⁰，核釋抵押物成本認定之所得稅、營業稅的課稅事實。諸如此類，於租稅領域中課稅基礎事實適用法令之例，不勝枚舉，實難將課稅事實與單純適用法令予以輕易劃分。

本文認為，稅捐稽徵法第 28 條的「適用法令錯誤」要件不應予以排除課稅事實的認定，否則不僅將剝奪退稅請求權的程序功能，亦不當侵害納稅義務人的訴訟基本權。

第二項 解釋函令變更

第一款 解釋函令的法律性質

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅

⁶⁹ 財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921575 號函。

⁷⁰ 財政部 94 年 10 月 26 日台財稅第 09404574090 號函、99 年 11 月 3 日台財稅第 09900361980 號函、財政部 103 年 2 月 5 日台財稅第 10304501460 號函、財政部 103 年 7 月 4 日台財稅第 10304555040 號函。

客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許（參照司法院大法官釋字第 620 號、第 622 號、第 640、第 674 號、第 692 號解釋）。

財政部發布之解釋函令不論係用於貫徹稅法之執行、基於主管機關之職權、對所屬機關所為之釋示或作為認定事實之準則等，不論是積極性或消極性釋示，亦不論涉及何種租稅法律關係之事項，均應符合稅捐法律之規範目的、立法意旨或授權範圍，而不得增加人民之租稅負擔、增加法律所無之限制、逾越法律規定之意旨或妨害人民權利之行使⁷¹。

行政規則與法規命令，為行政權之行使，其共同點為行政機關對不特定多數人，所為適用於不特定多數案件之規定。所不同者，為法規命令由立法機關所制定法律中有具體明確授權。法規命令只有課、免稅要件已符合國會保留，人民對其權利義務已有預見可能，才能在具體明確授權下為進一步補充規定。至於行政規則，並無立法者授

⁷¹ 黃俊杰,解釋函令作為課稅依據,月旦法學雜誌第 72 期,2001 年 5 月,頁 52-53。

權，只能闡明立法意旨，作為執行稅法之統一法律見解⁷²。

稅法解釋函令的性質，目前我國學說大致上均認為解釋函令的法律性質為「行政規則」，吳庚認為係解釋性行政規則；葛克昌謂為單純解釋性的行政規則，亦即為各行政機關依其法定職權，為闡明稅法之原意，按性質分別下達或發布之行政規則；陳清秀謂為上級稅務行政機關，根據其行政組織權利及業務指揮監督，所發布澄清法律上疑義問題或統一法令解釋適用之行政規則；陳敏謂為上級機關對下級機關，就法規涵義或執行方式所為之指示「行政解釋」。

惟黃俊杰則認為不能全面視為行政規則，而應以其內容（規定事項之性質）來作為區分標準，若該稅法解釋函令是規範人民權利義務有關事項者，其性質應屬法規命令，與人民權利義務無關者，始為行政規則⁷³。

第二款 解釋函令的類型

行政程序法第 159 條第項規定：「行政規則包括下列各款之規定：一、關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般。二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及

⁷² 葛克昌，國會保留與稅法裁判-稅捐稽徵法第 11 條之 3 裁判實務，月旦財經法雜誌，第 33 期，2013 年 11 月，頁 18-19。

⁷³ 黃俊杰，解釋函令作為課稅依據，月旦法學雜誌，第 72 期，2001 年 5 月，頁 53。

行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」是行政規則按其目的性，可分為組織或作業法上的行政規則，前者包含機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等；後者又稱作用法上的行政規則，為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權而訂頒。

按法律適用的三段論法（Syllogismus）邏輯：法規範之構成要件為大前提，舉體個案中事實的認定為小前提，「涵攝」(subsumieren)以後得出其法律效果者為結論，從而上述作用法上的行政規則，分別法律適用之上述三個階段，區分為解釋性規則、事實認定規則，與法律效果之裁量性規則⁷⁴。

解釋性行政規則係為確保稅法解釋之統一性、一致性，避免分歧，亦與稅法之構成要件有關，並涉及稅法之法律效果部分；裁量準則與裁量權行使有關，事實認定準則包含證據力認定，事實闡明程度等等⁷⁵。

第一目 解釋性行政規則

法規解釋性的解釋函令，基本上即對特定稅法於實務上適用予以一致性規範，例如財政部75年9月26日台財稅第7545342號函係對加值

⁷⁴ 柯格鐘,合作店營業稅之爭議(上)-評大法官釋字 685 號解釋,月旦法學雜誌,第 193 期,2011 年 6 月,頁 132。

⁷⁵ 葛克昌,稅法解釋函令之法律性質,月旦法學雜誌,第 21 期,1997 年 2 月,頁 71-72。

型及非加值型營業稅法第8條第1項第5款，所稱教育勞務及文化勞務⁷⁶免徵營業稅要件所為之統一性解釋，謂：「營業稅法第8條第1項第5款所規定之「教育勞務」，包括各級私立學校、幼稚園、補習班辦理教學、實習、研究暨必要之設備提供學生使用，以及科學館、博物館辦理展覽、表演等活動。至「文化勞務」則包括上述教育文化機構受政府委託辦理之學術研究、文學藝術等活動。」。

財政部97年8月20日台財稅字第09704073000號函則闡明基本稅額條例第12條應計入個人基本所得額與項目及計算規定：「二、個人投資未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行之股票，於被投資公司發生虧損而減資時，其投資損失即已實現，並應以實際投資成本乘以減資比例計算。嗣後個人出售減資後剩餘持股，依所得基本稅額條例第12條規定申報有價證券交易損益時，其每股成本應以實際投資成本減除上開投資損失後之金額，除以減資後剩餘股數計算。」

第二目 裁量性行政規則

裁量權係法律所賦予行政機關者，裁量性行政規則係上級機關常就法律所賦予之裁量範圍內，對下級機關在行使裁量時有所依據而訂

⁷⁶ 加值型及非加值型營業稅法第 8 條：「下列貨物或勞務免徵營業稅：……五、學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務。」

定之準則，例如「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，即為財政部基於使其下級辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，所發布之行政規則，僅就執行母法之細節性、技術性事項加以具體明確規定，目的為避免專斷或有輕重之差別待遇。例如所得稅第110條第2項規定，違反所得稅法申報規定經稽徵機關查獲者，除補徵稅額應照補徵稅額，處3倍以下之罰鍰。其裁罰依據「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，以漏稅額新臺幣10萬元劃分違章情節輕重，分別處0.75倍及1.5倍罰鍰。

一般認為「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，係上級機關為協助下級機關或屬官，依職權為規範機關內部運作，所為非直接對外發生法規範效力之裁量基準性行政規則⁷⁷。固然「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」係屬於行政規則，人民並非是其之規範對象，但行政機關在處理具體個案時若援引該行政規則，則這原本僅具有內部效力之行政規則，也將發生外部化之現象⁷⁸。是類裁量性準則解釋函令涉及技術、細節，對人民權益的影響層面更為廣大，此外，此類裁量性準則解釋函令，因顯示相當程度之行政決定的特權，亦有「具體化立法行為」之爭議⁷⁹。

⁷⁷葛克昌，稅捐違章裁量問題之研究報告書，司法院印製，2008年4月，頁4。

⁷⁸葛克昌，前揭報告書，頁40。

⁷⁹葛克昌，國會保留與稅法裁判-稅捐稽徵法第11條之3裁判實務，月旦財經法雜誌，第33期，2013年11月，頁31。

第三目 事實認定性行政規則

事實認定準則性解釋函令，如評價準則或類型化準則（例如謂有法律明確授權之固定資產耐用年數表、費用標準、同業潤標準等）。司法院釋字第217號：「至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍」亦即不屬於法律保留範圍，不妨由解釋函令規定⁸⁰。

事實認定準則性解釋函令往往影響涉及人民應納稅額甚鉅，因其攸關課稅事實的認定。例如財政部103年11月7日台財稅字第10304589140號令「納稅義務人以土地、房屋提供繳稅擔保或為稅捐保全標的之估價原則」有關繳稅不動產擔保物之時價、103年7月4日台財稅字第10304555040號令「補充核釋營業人購入金融機構不良債權，向法院聲明承受無人應買之抵押物計徵營業稅規定」有關抵押物之時價、101年5月24日台財稅字第10100069320號令「個人行使員工認股權及取得庫藏股之課稅規定」有關庫藏股之時價，皆係規範課徵標的物「時價」的認定，以此為課稅事實基礎，據以計算應納稅額。

事實認定性的行政規則於稅捐函釋中佔有相當之比例，且由於課稅基礎事實為租稅構成要件之重要成分，其亦為稅捐稽徵法第 28 條錯誤溢繳稅款退稅要件爭議問題之一，即適用法令錯誤得否包含事實

⁸⁰葛克昌,前揭註,頁 28。

認定錯誤。雖然 94 年 6 月 21 日各級行政法院 94 年度行政訴訟法律座談會提案第 7 號多數說採否定說，以為行政法院實務否定說之主要引用依據，惟學者通說採肯定見解，行政法院實務亦有採肯定見解者，此爭議尚未定論。本文則以為，行政訴訟法律座談會恐有誤認課稅原因事實僅限於類似單純的私經濟行為之誤解，忽略稅捐稽徵於課稅事實基礎的認定多有引用事實認定原則性解釋函，反生不當限縮稅捐稽徵法第 28 條退稅要件「適用法令錯誤」的範疇，不利於納稅義務人的退稅請求權保障。

第三款 解釋函令變更的適用

解釋函令變更涉及主要問題有二，其一為信賴保護，其二為溯及適用。信賴保護是指因變更而致信賴利益受損，應採行合理補救措施或制定過渡條款，但信賴不值得保護者不在此限。司法院釋字第 525 號解釋指出，在行政命令變更時也要考量到信賴利益保護的問題，故若系爭處分尚未確定，而適用新函釋使得人民從有利情勢變為不利，此時即須考慮有無信賴保護之問題⁸¹。在稽徵機關依據稅法上行政規則對於納稅義務人作成行政處分確定者，則納稅義務人之信賴基礎，包括「行政規則以及行政處分」，其值得保護之信賴較強。原則上已

⁸¹ 葛克昌，解釋函令變更，月旦法學雜誌，第 76 期，2001 年 9 月，頁 25。

確定之行政處分應不受新解釋令影響而變更。除非涉及舊的解釋令函明顯違法，納稅義務人進行稅捐規避，而無信賴保護之必要⁸²。至於溯及適用問題，是指變更後有利的解釋函令得否溯及適用，原則上以案件是否確定為準，自法規生效日有其適用，但在前解釋函令違法，致人民權益受損害，仍適用後解釋俾獲救濟。

第一目 解釋函令變更的適用歷程

我國實務對於解釋函令變更的適用經歷行政院61年6月26日台財字第6281號令、司法院釋字第287號解釋、稅捐稽徵法第1條之1等3階段，詳述如下：

一、 行政院61年6月26日台財字第6281號令

行政院61年6月26日台財字第6281號令謂：「行政主管機關就行政法規所為之解釋，應以法條固有之效力為其範圍，自法律生效之日有其適用。惟解釋令發布前已確定之行政處分所持見解縱與解釋令不符，除經上級行政機關對該特定處分明白糾正者外，亦不受解釋令影響而變更，但經行政訴訟判決確定之處分，行政機關不得再為變更，以維持行政處分已確定之法律秩序。」解釋函令變更是否溯及既往適用，其判斷依據係以行政處分經行政訴訟判決確定為準。

⁸² 陳清秀,稅法上行政規則之變更與信賴保護,法學新論,第18期,2010年1月,頁55-56。

二、司法院釋字第287號解釋

80年12月13日公布之司法院釋字第287號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意。」其理由書謂：「行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令」，所謂「釋示」，係為行政主管機關基於其法定職權，對於行政法規之原有意義加以闡述，使其更為明確，法律性質並非一獨立之行政命令。釋示生效的日期，可溯及至法規公布實施之日。對於同一條法規條文，前後不一致的釋示，非謂前解釋當然錯誤，其未經訴訟程序而確定者，除前釋示確屬違法，致原處分損害人民權益，由主管機關予以變更外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。故課稅處分所依據之行政法規釋示，如有確屬違法情形，其已繳納稅款之納稅義務人，自得依稅捐稽徵法第28條規定申請退還。惟若稽徵機關作成課稅處分時，適用當時法令並無錯誤，則已確定之課稅處分，自不因嗣後法令之改變或適用法令之見解變更而受影響，應無上開規定之適用，乃屬當然。

司法院釋字第287號解釋認為前後不一致的釋示，並非前釋示即為當然的錯誤，須為前釋示確屬違法，則所據以作成的課稅處分，即屬稅捐稽徵法的28條的「適用法令錯誤」的適用範圍，但基於法秩序的安定，課稅處分作成後，解釋函令變更僅適用於尚未確定者，此尚

未確定者屬未經訴訟程序確定，是若課稅處分屬未依稅捐稽徵法第 35 條提起復查程序而確定者，依釋字第 287 號解釋，應由主管機關予以變更。

三、稅捐稽徵法第 1 條之 1

行政釋示在一般情形雖無溯及禁止原則的適用，稅捐稽徵法仍於 85 年修正時增訂第 1 條之 1，明定稅法的行政函令採對納稅義務人「有利溯及」原則，100 年修正該條時再增加對納稅義務人「不利不溯及」的規定，排除釋字第 287 號解釋的一般原則，稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」第 2 項規定：「財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定日期前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。」亦即對尚未核課確定之案件變更以往見解時，採「從新從優」原則予以適用，較釋字第 287 號解釋採「從新原則」⁸³更有利納稅義務人。

⁸³ 林三欽，教師升等案-解釋函令之拘束力及其變更後之適用問題，台灣本土法學，第 44 期，2003 年 3 月，頁 129。

第二目 小結

綜上，實務對於解釋函令變更的效力溯及適用，基於維持法秩序的安定，以未確定案件為適用分界點，稅捐稽徵法第 1 條之 1 更明文化稅捐主管機關變更解釋函令見解的效力，從新從優於納稅義務人未確定案件。基此，即便如同司法院釋字第 287 號解釋，違法性的解釋函令不具獨立性，生效日應溯及法規公布實施日，錯誤致溢繳稅款的課稅處分所援引解釋函令若係違法，稽徵機關應職權撤銷，是稅捐稽徵法第 28 條退稅要件的適用法令錯誤應包含之，但基於法秩序的安定，僅限縮於未經訴訟確定之課稅處分，則有削減稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權之保障完整性。

誠如劉鐵錚大法官於釋字第 287 號解釋之不同意見書：「對依所得稅法不應課徵營利事業所得稅之案件，行政機關以抽象的法規釋示，對未辦財團法人登記之祭祀公業，不問其有無營利行為，一律課徵營利事業所得稅，當然屬於適用法令錯誤問題，今行政機關為避免退稅或改課綜合所得稅之繁瑣，遂以已繳納確定者為分界點，而不准其退稅，其以命令變更法律，可行乎？其以命令剝奪納稅義務人依該第 28 條應享之退稅權利，能有效乎？」

第三項 經宣告違憲的解釋函令

受宣告違憲的解釋函令，按司法院釋字第 185 號解釋：「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權，為憲法第 78 條所明定，其所為之解釋，自有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事項，應依解釋意旨為之，違背解釋之判例，當然失其效力。確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令所表示之見解，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，已非法律見解歧異問題。」是受違憲宣告之解釋函令，各機關應依解釋意旨，不得再適用作為行政處分之依據。財政部常見嗣後再發布令廢止受違憲宣告的解釋函令，惟解釋函令性質上僅有行政內部效力，並不待財政部廢止，當然原則上自解釋生效日起失其內部拘束力⁸⁴。

課稅處分據以作成的解釋函令，嗣後經大法官會議決議宣告違憲，經宣告違憲的解釋函令究竟係為「適用法令之見解變更」或「行政法規釋示確屬違法」，是否得依稅捐稽徵法第 28 條申請退稅？學說與實務持有不同見解，主要的癥結即在行為時適用的解釋函令之合法性及有效性。

⁸⁴ 陳清秀,課稅解釋令函被宣告違憲後,納稅人可否申請退稅?月旦法學教室,第 104 期,2011 年 6 月,頁 92。

第一款 適用法令之見解變更

採此說者，認為財政部函釋在司法院大法官會議決議宣告違憲前，仍可適用，從而可認為大法官解釋如同行政機關變更函釋之法律見解一般⁸⁵。其主要觀點為經宣告違憲法令的效力問題，認為司法院大法官解釋，若未於解釋文內另定應溯及生效或應定期失效之明文者，其時間效力，除聲請人據以聲請解釋之案件外，係自解釋公布當日起向將來發生效力，而此為司法院大法官解釋之一般效力。亦即該經解釋宣告與憲法意旨不符者，不論其係判例或法令均係自解釋生效日起失其效力。

此參酌司法院釋字第 592 號解釋文內容：「本院釋字第 582 號解釋，並未於解釋文內另定應溯及生效或經該解釋宣告違憲之判例應定期失效之明文，故除聲請人據以聲請之案件外，其時間效力，應依一般效力範圍定之，即自公布當日起，各級法院審理有關案件應依解釋意旨為之。而其解釋理由書闡述：本院大法官依人民聲請所為法令違憲審查之解釋，原則上應自解釋公布當日起，向將來發生效力；經該解釋宣告與憲法意旨不符之法令，基於法治國家法安定性原則，原則上自解釋生效日起失其效力，惟為賦予聲請人救濟之途徑，本院大法官依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力，其

⁸⁵ 陳清秀,前揭註,頁 96。

受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，此觀本院釋字第 177 號、第 185 號解釋自明。……又本院大法官依人民聲請所為之憲法解釋，有拘束全國各機關及人民之效力，各機關自解釋公布當日起，處理有關事項，應依解釋意旨為之，固屬本院大法官解釋之一般效力，本院釋字第 185 號、第 188 號解釋足資參照。」

以司法院釋字第 661 號解釋為例，財政部 86 年 4 月 19 日臺財稅字第 861862311 號解釋函令，函釋運輸業者收受政府給予的補助收入，應報繳營業稅，經司法院大法官會議決議宣告違憲，該函釋逾越 74 年公布的加值型及非加值型營業稅法第 1 條及第 3 條第 2 項前段規定。相關貨運業者據以提起訴訟，主張渠等經稽徵機關依財政部 86 年 4 月 19 日函釋課徵營業稅之已繳納稅款，有稅捐稽徵法第 28 條退稅要件之「適用法令錯誤」的適用，請求退還已繳納稅款⁸⁶。

最高行政法院 100 年判字第 1550 判決理由謂：「原判決以司法院釋字第 661 號解釋公布於 98 年 6 月 12 日，指明財政部台財稅字第 861892311 號函釋應不予適用，即屬公布日當日失效；且我國大法官職權之行使，係採合議制，以一定比例之多數決作成決議，在經決議通過公布解釋以前，容有相歧之見解；本件解釋公布時尚同時公布葉百修大法官之不同意見書（葉大法官主張系爭補貼屬行政法上之經濟

⁸⁶ 最高行政法院相關判決有 102 年判字 183、101 年度判字 835、10 年判字 2012、100 年判字 1955、100 年判字 1919、100 年判字 1899、100 年判字 1836、100 年判字 1550，判決結果皆為駁回上訴。

輔助，其給與目的類似民法上第三人給付，應屬行為時營業稅法第 16 條所稱一切費用，包括在銷售額之內，而屬同法第 3 條第 2 項銷售勞務之代價)，是個案情節適用法律之結果有無違憲，唯在司法院大法官會議決議通過並對外公布時，方有定論，在此之前，尚難認反於釋憲結果之法律適用，即為錯誤；此外依司法院釋字第 287 號解釋理由，本件課稅處分雖係反於 661 號解釋之意旨，惟既確定在解釋之前，乃屬法律見解之歧異，而非錯誤。」將違憲宣告的解釋函令性質定義為釋憲前後的法律見解之歧異，於大法官會議決議通過公布前，尚非適用法令錯誤。

最高行政法院 101 年判字第 835 號判決亦認為，受違憲宣告的解釋函令效力係自解釋公布當日起向將來發生效力，該判決並就稅捐稽徵法第 28 條的適用問題指出：「因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，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」。是依稅捐稽徵法第 28 條第 1 項或第 2 項，主張適用法令錯誤或其他可歸責政府機關錯誤之退稅請求，原則上亦應以行為時作為認定事實及法令適用之基準時點。縱行為後有司法院解釋認原適用之行為時法令有應失效情事，依上述司法院釋字第 592 號解釋意旨，亦應該司法院解釋生效日係在原自行報繳事件報

繳時（稽徵機關無庸再為核定處分者）或原核課（定）處分發生形式確定力前。否則，不啻使應自公布日起發生效力之司法院解釋，得因稅捐稽徵法第 28 條所規定退稅請求權之行使致發生溯及生效之效力，而與司法院大法官就該解釋所欲賦予之時間效力有違。」

第二款 行政法規釋示違法說

此說認為，按司法院釋字第 185 號解釋：「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權，為憲法第七十八條所明定，其所為之解釋，自有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事項，應依解釋意旨為之，違背解釋之判例，當然失其效力。」稽徵機關及行政法院在受理稅捐稽徵法第 28 條的退稅申請案件，應依據職權調查判斷納稅義務人納稅當時適用之解釋函令有無違法錯誤，其合法性的判斷基準，應以作成審查時是否核准退稅之法律狀態（包括司法院大法官解釋）為準，非以納稅義務人行為時的法令狀態為準，是受理退稅案件所為行政處分作成於違憲解釋發布後，自應受司法院大法官解釋拘束，依其意旨為之，從而認定財政部解釋函令為違法錯誤，有稅捐稽徵法第 28 條「適用法令錯誤」的適用⁸⁷。

⁸⁷陳清秀，課稅解釋令函被宣告違憲後，納稅人可否申請退稅？月但法學教室，第 104 期，2011 年 6 月，頁 97。

參照釋字第 185 號解釋：「確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令所表示之見解，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，已非法律見解歧異問題。」最高行政法院 97 年判字第 395 號判例：「按行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款所謂適用法規顯有錯誤，應以確定判決違背法規或現存判例解釋者為限，……」最高行政法院 79 年判字 342 號判決即謂：「司法院大法官會議解釋就有關法律之固有涵義所為之解釋，係以原法條固有之效力為範圍，並非作創設性之規定，對其固有效力之範圍並無增減，則該項解釋之適用，應以所解釋之法律本身生效之日起即有其適用，而非以解釋公布日為準。」解釋函令所持法律見解，經司法院大法官會議宣告違憲，即與司法院解釋意旨不符，已非法律上單純見解歧異，而屬於適用法令錯誤之範圍⁸⁸。

經司法院釋字第 661 號解釋宣告違憲之財政部 86 年 4 月 19 日解釋函令，是否屬稅捐稽徵法第 28 條之退稅要件「適用法令錯誤」？法務部曾就財政部諮詢作出下列見解，法務部 99 年 8 月 23 日法律字第 0999027873 函復謂：稅捐稽徵法第 28 條所謂「適用法令錯誤」係指據以核課之法律或行政命令錯誤而言，有爭議之法律見解或事實

⁸⁸陳清秀,前揭註,頁 98。

認定問題，則不屬之（最高行政法院 98 年判字第 616 號、第 899 號及第 1400 號判決意旨參照）。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。惟若稽徵機關作成課稅處分時，適用當時法令並無錯誤，則已確定之課稅處分，自不因嗣後法令之改變或適用法令之見解變更而受影響，應無上開規定之適用，乃屬當然（司法院釋字第 287 號解釋理由書意旨參照）。財政部 86 年 4 月 19 日臺財稅字第 861862311 號函釋既於 98 年 6 月 12 日（即司法院釋字第 661 號解釋公布日）失其效力，其是否合於稅捐稽徵法第 28 條所謂「適用法令錯誤」之要件，應由財政部本於職權審認定。

法務部認為解釋函令被宣告違憲，向將來失其效力，以往適用違憲解釋函令之案件，是否屬於適用法令錯誤範圍，應由主管機關本於職權審認。」是法務部已將被宣告違憲的解釋函令區分為「效力」問題與「違法性」問題，效力問題參照司法院釋字第 287 號解釋，以課稅處分是否確定為適用基準，違法性則由財政部基於主管稅捐稽機關，本於職權與專業性予以判斷。惟按財政部 86 年 4 月 19 日解釋函令既經司法院釋字第 661 號解釋以違反營業稅法宣告違憲，其適法性即為「自始違法」，理應有稅捐稽徵法第 28 條因適用法令錯誤致溢繳稅款退稅請求權行使要件符合。

至於行政法院在裁判審理退稅案件時，未基於職權審查財政部函釋的合法性，則其裁判無異承認其合法性，而將司法院大法官解釋矮化只有變更財政部函釋見解的「法律見解變更效力」，其結果使財政部發布不利納稅義務人之解釋函令，依據司法院釋字第 287 號解釋：

「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」得溯及既往自法規公布之日起有其適用，但同為稅法之解釋，司法院大法官有利於納稅義務人之法規憲法解釋，則僅能向將來生效，就效力而言，反而財政部的解釋強大於司法院大法官解釋，顯有司法機關人權保障功能之退化，無法提供「有效的權利保護」，頗值深思⁸⁹。

第三款 小結

本文見解，財政部所發布之解釋函令既經大法官確認違反稅法，其違法性屬「自始違法」，援引該違法解釋函令所據以作成課稅處分，而致有溢繳稅稅款之退稅申請，即應合於稅捐稽徵法第 28 條的要件「適用法令錯誤」，不應將其效力向將來失效而取代違法性的認定，甚至主張受違憲宣告的法令行為時仍為適法，將效力問題與違法性問題混為一談，蓋有關稅捐稽徵法的退稅要件「適用法令錯誤」係多年來的爭議問題，惟實務界對此爭議的見解往往僅依據形式的效力而偏

⁸⁹陳清秀,前揭註,頁 98。

限，未予以探究實質面的違法，致此爭議多年不歇，究竟何謂「適用法令錯誤」？實務仍未見有實質面的見解，於實際法條操作上，不免似有架空該要件之遺憾，實務既已肯認稅捐稽徵法第 28 條為稅法不當得利返還請求權的基礎，即應審酌其理論架構係建立為平衡納稅義務人與國家間無法律關係財產移動的合理調節，除落實納稅義務人權益保障，亦有助於稽徵實務的進展。

本文認為最高行政法院101年判字第835號判決將稅捐稽徵法第 28 條認定事實及法令適用之基準時點限縮於「行為時」，對於本條基本為稅法不當得利的返還請求權，將嗣後消滅的法律原因要件予以排除，且就「違法性」言之，解釋函令既經大法官確認違反營業稅法規定自屬「自始違法」，與解釋函令的「效力」應屬不同層面問題，似不應予以混淆，而將經違憲宣告的解釋函令以向將來生效的效力問題，排除自始的違法性，此亦模糊稅捐稽徵法第 28 條退稅要件適用法令錯誤的問題爭議，蓋釋字第 287 號解釋要旨，援引課稅依據之解釋函令嗣後經違憲宣告，自屬違法，即屬稅捐稽徵法第 28 條的「適用法令錯誤」的適用範圍，再依行政程序法第 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。無效之行政處分自始不生效力。」，是援引經違憲宣告之解釋函令所作課稅處分，具有違法性，但未經撤銷仍具有效力，是符合稅捐稽徵法第 28

條適用法令錯誤致溢繳稅款者，爭論點應在於課稅處分存續力拘束稽徵機關職權撤銷的權限，以及納稅義務人得否提出行政救濟之不可爭力問題，並非是否屬於稅捐稽徵法第 28 條退稅要件之爭議範疇。從此觀點，亦可見行政法院對於主張稅捐稽徵法第 28 條退稅案件的見解，因未劃分其要件該當性以及退稅請求權的行使的限制性，對解決本條文於實務操作窒礙不明之困難，以及司法判決對修正法律之引導功能上，兩者皆有所侷限。

第二節 計算錯誤

所謂計算錯誤者，係指課稅處分應納稅額於各項計算過程中所發生之錯誤，如所得額計算加減乘除之錯誤，亦包括課稅基礎之稅基漏列申報之計算錯誤⁹⁰。

就稅額計算錯誤而言，不限於納稅義務人在既有數字演算之技術上計算之錯誤，即便是納稅義務人在計算稅額的過程中，對計算基礎之數字誤認，致影響結果者，亦屬計算錯誤⁹¹。

課稅稅基計算基礎之錯誤，雖涉及課稅基礎項目之漏列（事後補報），亦屬於課稅前提事實之認定錯誤，仍可歸類於本條計算錯誤溢

⁹⁰ 陳清秀，稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，收錄於溢繳稅款返還請求權與行政法院判決，翰蘆圖書出版，2012 年 9 月，頁 72。

⁹¹ 參照最高行政法院 92 年判字第 1070 號判決。

繳稅款之適用範圍⁹²。例如，綜合所得稅列舉扣除申報，得申報扣除之醫藥費因收據遺失致未列報，嗣後檢附醫藥費收據申請補報減除，財政部認為可於稅捐稽徵法第 28 條規定期限內申請補報減除⁹³；而外國營利事業在經核准之合約有效期間內依該合約所取得之權利金或技術服務報酬均得免納營利事業所得稅；其在取得免稅證明前如有扣繳之稅款，財政部認可依稅捐稽徵法第 28 條之規定辦理⁹⁴。又納稅義務人於申報遺產稅時，未提出遺產農地由 1 人繼承之協議書，俟核稅確定後始提出者，倘其情節符合遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 5 款但書規定時，亦得依稅捐稽徵法第 28 條規定辦理⁹⁵。

司法院釋字第 625 號解釋則認為地價稅課稅基礎—土地登記面積錯誤，亦屬於稅捐稽徵法第 28 條之「計算錯誤」，理由書謂：於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。

上開大法官會議解釋認為，地價稅既以土地所有權人在同一直轄

⁹² 陳清秀,前揭註,翰蘆圖書出版,2012年9月,頁73。

⁹³ 財政部 74 年 8 月 9 日台財稅第 20217 號函。

⁹⁴ 財政部 80 年 9 月 17 日台財稅第 800727502 號函。

⁹⁵ 財政部 75 年 5 月 29 日台財稅第 7522544 號函。

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，並採累進稅率，則課徵地價稅自應以正確之土地面積作為課稅基礎，始與實質課稅之公平原則無違。對於所謂「計算錯誤」的解釋，並不採狹義的文義解釋，而著重於法規之目的解釋，以實質課稅之公平原則為之，只要課稅處分所核定之稅捐負擔或納稅義務人自行申報繳納之稅款，發生錯誤而溢繳稅款，即可認為屬於稅捐稽徵法第 28 條的退稅範圍。蓋如將稅捐稽徵法第 28 條理解為稅法上不當得利返還規定時，則稅捐之繳納不符合稅捐實體法所規定正確應繳納之金額時，即應准予據以申請退稅，方與實質課稅之公平原則無違⁹⁶。

值得注意的是，本號解釋公布日期為 96 年 6 月 8 日係稅捐稽徵法第 28 條修法前，若無本號解釋，此類因地政機關錯誤致稅捐機關據以核課土地面積不符，依據修法後增訂的第 2 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。」應屬「其他可歸責於政府機關之錯誤」無疑，且財政部亦曾對該類案件表示見解⁹⁷，認為土地面積重測登記錯誤致溢繳地價稅及土地增值稅，非屬稽徵機關

⁹⁶陳清秀，稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，收錄於溢繳稅款返還請求權與行政法院判決，翰蘆圖書出版 2012 年 9 月，頁 74。

⁹⁷財政部 90 年 12 月 26 日台財稅第 0900457455 號函，惟該號解釋函後以 96 年 9 月 20 日台財稅第 09604545640 號函，以與釋字 625 號解釋見解不一致，予以廢止。

適用法令錯誤或計算錯誤情形，而係課稅前提有關之事實認定機關即地政機關之錯誤，該溢繳稅款之請求權不適用 5 年退稅規定，係屬行政程序法施行前已發生之公法上請求權，應類推適用民法消滅時效之規定。

第三節 其他原因

稅捐稽徵法第 28 條的立法理由除法條明定的要件「適用法令錯誤」、「計算錯誤」，尚增列「其他原因」而溢繳之稅款，亦得比照之，屬稅捐稽徵法 28 條的退稅請求權適用範圍。

最高行政法院 94 年判字 2048 號判決即謂：「此觀之稅捐稽徵法第 28 條之立法理由為：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、計算錯誤或其他原因而溢繳之稅款：自應准予提出具體證明申請退回：惟該項申請退稅，應自繳納之日起 5 年內為之。而所謂類推適用，則係指法律未規定之事項，比附援引與其性質相類似之規定，以為適用。故為類推適用時，首須就法律所未設之規定，確認其究為有意的不規定，抑或係立法者之疏忽、未預見或情況變更所致，如係前者不生補充的問題；其次，必須探求法律規範意旨，覓出彼此相類似之點，建立可供比附援引之

共通原則。則由稅捐稽徵法第 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，自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。」認為錯誤溢繳稅款存在於其他原因，應類推適用相同性質之「適用法令錯誤」及「計算錯誤」，仍得援引稅捐稽徵法第 28 條申請退還溢繳稅款。此番論理主要的考量主要即從實務上所生錯誤溢繳稅款事由非「適用法令錯誤」及「計算錯誤」所能涵蓋，而稅捐核課基本上有人民憲法所保障財產權之侵害，基於財產權應予合理保障，當稅法上不當得利情形產生時，應類推適用稅捐稽徵法第 28 條規定，將錯誤溢繳稅款予以返還納稅義務人。

實務上則有認土地之所有權人，其促請稽徵機關改依行為時農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅，申請退還溢繳之土地增值稅，即係因其他原因請求退還溢繳稅款，自應適用稅捐稽徵法第 28 條之規定⁹⁸。而於司法院釋字 625 號解釋發布前所發生，因地政機關登記土地面積錯誤致地價稅核課處分不正確的溢繳稅款案件，在實務

⁹⁸ 參最高行政法院 94 判字 1524 號判決。

上亦曾認係屬基於「其他原因」溢繳之稅款，得適用稅捐稽徵法第 28 條退稅規定⁹⁹。

第四節 本章小結

修法前的稅捐稽徵法退稅事由所面臨的主要爭議問題即「適用法令錯誤」、「計算錯誤」及「其他原因」三項。於「適用法令錯誤」之探討爭點，包含是否排除課稅事實認定以及經違憲宣告的解釋函令。認為「適用法令錯誤」不包含課稅事實認定者，主要理由係認為將事實認定錯誤包含於法令適用違誤，即有生按稅捐稽徵法第 28 條的退稅申請程序與依稅捐稽徵法第 35 條之復查、訴願之行政救濟程序，兩套相同之救濟程序重疊情形，有違訴訟經濟原則及易生裁判歧異。採肯定說者則認為，為保護納稅義務人權更為周延，稅捐稽徵法第 28 條的退稅申請與依稅捐稽徵法第 35 條行政救濟程序可得併行，事實上此見解已於後行政院庭長法官聯席會議採納之¹⁰⁰。

本文認為，在稅捐核課領域中實難將課稅事實與單純適用法令予以輕易劃分，因按課稅處分的作成須有二階段，第一階段認定其課稅事實，第二階段再援引正確適當之法條，課稅處分在其課稅基礎事實

⁹⁹ 參最高行政法院 94 年判字 1167 號判決。

¹⁰⁰ 參 100 年 4 月 26 日最高行政法院 100 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯繫會議，債務人經強制執行拍定之農地，符合免稅要件者，其錯誤溢繳稅款屬適用法令錯誤，得同時依稅捐稽徵法第 35 條規定提起爭訟及依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅。

上即有適用法令的構成，其事實認定有異於其他公法領域以行為違反法規範之單純判斷。

而經宣告違憲的解釋函令性質，有將宣告違憲的解釋函令性質定義為釋憲前後的法律見解之歧異者，亦有採行政法規釋示違法說，本文認為退稅申請時課稅處分所援引解釋函令既經宣告違憲，即具違法性，已非屬法律見解歧異。稅捐稽徵法第 28 條退稅要件適用法令錯誤應係針對「違法性」言之，依司法院釋字 287 號解釋要旨，援引課稅依據之解釋函令嗣後經違憲宣告，自屬「自始違法」，與解釋函令的「效力」應屬不同層面問題，似不應予以混淆，而將經宣告違憲的解釋函令以向將來生效的效力問題，排除自始的違法性。

至於稅捐稽徵法第 28 條另一退稅要件計算錯誤，修法前主要爭議為地政機關所為土地面積登記錯誤問題，司法院釋字第 625 號解釋即認為因地政機關土地面積登記錯誤致溢繳地價稅款，屬於稅捐稽徵法第 28 條之要件「計算錯誤」適用範疇，釋字第 625 號解釋對於所謂「計算錯誤」採法規目的解釋，而著重於以實質課稅之公平原則為之，只要課稅處分所核定之稅捐負擔或納稅義務人自行申報繳納之稅款，發生錯誤而溢繳稅款，即可認為屬於稅捐稽徵法第 28 條的退稅範圍。此類爭議多發生於政府機關的錯誤，修法後因增訂第 2 項其他可歸責政府機關的錯誤已可獲得解決。

第四章 稅捐稽徵法第 28 條修法後之爭議

稅捐稽徵法第 28 條於 98 年修正，其修正背景係認為舊法 5 年時效期間的規範，對於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，溢繳稅款之退稅請求權僅 5 年時效期間規定，欠缺納稅義務人權益保障¹⁰¹，於是新增第 2 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二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」此次修法主要的特殊之處即在於制定請求權無消滅時效期間制度，本章將探討修法後第 2 項規定的法律定性以及新的要件「稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤」、「其他可歸責於政府機關之錯誤」及無消滅時效期間限制，於實務操作之見解及適用爭議。

第一節 法律定性

逾行政救濟期間之違法行政處分的糾正，有行政程序法第 128 條程序重開以及同法第 117 條行政機關職權撤銷可得為之，前者為人民的請求權，後者按通說則為行政機關的裁量權，修法後稅捐稽徵法第

¹⁰¹ 參立法院公報第 98 卷第 3 期，院會紀錄，頁 142。

28 條第 2 項的定性，有認為是屬於行政程序法第 128 條程序重開性質，亦有認為類似行政程序法第 117 條稽徵機關的職權撤銷，究竟其法律性質應為何？有待進一步研究探討，以為本項條文的適用基準。

第一項 稽徵程序重開性質

主張類似行政程序法第 128 條程序重開的性質，主要的觀點在於破除課稅處分的形式存續力。按稅法上不當得利返還請求權的成立，係因於「無法律原因」而履行稅捐債務關係的請求權，所謂「無法律原因」即有「實質的法律原因說」與「形式的法律原因說」¹⁰²。「實質法律原因說」係納稅義務人外觀與實質都該當稅法所定的課稅構成要件，受領稅款的稽徵機關始具有法律上原因，而依「形式的法律原因說」，溢繳稅款係根據課稅處分所給付，該處分即使違法仍然有效，須撤銷或變更原課稅處分，始得行使退稅請求權。易言之，此說以尊重課稅處分的形式存續力為前提，倘若課稅處分已發生形式存續力，除待稽徵機關自行撤銷違法處分外，僅得依賴「稽徵程序重行進行」制度，以為相對應的配套措施，避免因逾越行政救濟期間，而全然喪失糾正違法處分的機會¹⁰³。

¹⁰² 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第 59 期，1998 年 6 月，頁 70

¹⁰³ 葛克昌，稅捐稽徵法第 28 條規定之適用範圍鑑定意見書，臺北市政府委託，2006 年 7 月，頁 33。

依學者的意見，認為稅捐稽徵法第 28 條的適用，不宜過度拘泥課稅處分的形式存續力，為平衡徵納雙方，應比照稽徵機關於核課期間內另行發現應徵之稅捐仍應依法補徵之作法¹⁰⁴，一致地解釋為後來變更、退稅的處分，內容上已包含、取代原課稅處分，原課稅處分既已不生規範徵納雙方的效力，實質上無異於撤銷、廢止，原溢繳的稅款乃隨之喪失受領的法律原因，應容許納稅義務人於處分產生不可爭力後，嗣後申請退還溢繳稅款。稅捐稽徵法第 28 條所欲突破既存課稅處分拘束力的規範意旨，功能上即類似於行政程序法第 128 條程序重開¹⁰⁵。

最高行政法院 90 年第 231 號判決亦肯認之，認為稅捐稽徵法第 28 條與行政程序法第 128 條，皆為突破行政處分的形式存續力，兩者同為廣義行政救濟的一環，其判決理由略謂：查稅捐稽徵法第 28 條規定……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

¹⁰⁴ 稅捐稽徵法第 21 條第 2 項：在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。

¹⁰⁵ 葛克昌，前揭意見書，頁 36。

之一環。」

此說最主要的缺陷即在於稅捐稽徵法第 28 條與行政程序法第 128 條的要件不同，按行政程序法第 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。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：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。(第 2 項)前項申請，應自法定救濟期間經過後 3 個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾 5 年者，不得申請。」要件限制十分嚴格，不僅於事實層面侷限於「發生新事實或發現新證據」，於法律層面上，尚須「適用法規顯有錯誤」(行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款的再審事由)，始足當之¹⁰⁶。

程序重開要件相當嚴格，例如「發生新事實或發現新證據」係指作成行政處分時業已存在，但未經審酌之證據而言¹⁰⁷，相當於刑事訴訟法第 420 條第 1 項第 6 款再審事由「發現確實之新證據」實務見解

¹⁰⁶ 葛克昌，前揭意見書，頁 36。

¹⁰⁷ 最高行政法院 100 年判字第 1455 號判決。

¹⁰⁸。如同最高行政法院 100 年度判字第 2191 號判決所言：行政程序法第 128 條所定之程序重開，與稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權，係屬不同之權利；前者係以發生新事實或發現新證據等事由，向稅捐稽徵機關申請撤銷、廢止或變更原課稅處分，後者則係以因適用法令錯誤或計算錯誤致溢繳稅款而申請退稅，其要件各有不同。比照此種嚴格的程序重開規定，實際上排除現行稅捐稽徵法第 28 條與稽徵實務操作所包含項目，諸如納稅義務人、稽徵機關及其他政府機關認定錯誤；適用法定錯誤及計算錯誤等，有更嚴格限縮退稅請求權的行使，對納稅義務人權益的保障相對不利。

第二項 稽徵機關職權撤銷性質

本項新增條款立法說明二略謂：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。」按行政程序法第 117 條本屬於行政機關「依職權」

¹⁰⁸ 65 年 11 月 30 日最高法院 65 年度第 7 次刑庭庭推總會決議(一) 謂：按刑事訴訟法再審編所稱發見確實新證據，係指當時已經存在而發見在後或審判時未經注意之證據，且能證明原確定判決所認定之事實為錯誤者而言。

重開程序之規定，行政程序法第 121 條則屬行政機關「依職權」撤銷違法行政處分之除斥期間。是新增第 2 項條款係參酌行政程序法第 117 條、第 121 條而立法設計，此亦與本條修法背景陳長文退稅案有關，按該案於台北高等行政法院訴訟時，原告即主張逾修法前 5 年可歸責政府機關事由的退稅申請，應由稽徵機關職權撤銷，退稅請求權不受 5 年消滅時效期間限制。

行政程序法第 117 條前段規定：「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 117 條所要突破行政處分的存續力係實質存續力的觀點為之，財政部 98 年即頒布函令：「稅捐稽徵法第 28 條規定修正生效前，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，不論該案件是否經行政救濟確定，均有修正後第 2 項規定之適用。¹⁰⁹」

而早在修法前，財政部亦曾明確表示違法課稅處分，稽徵機關應依職權撤銷之，其 47 年解釋函令謂：「一、行政院台 42 訴字第 4618 號令發監察院糾正政府機關辦理人民訴願案件，尚多違法失當，未能發揮行政救濟精神按前開：「對於未確定之行政處分，當事人如有不服，固可依訴願及行政訴訟程序請求救濟，但對於僅具形式上確定力

¹⁰⁹財政部 98 年 2 月 10 日台財稅字第 09804505760 號函。

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，殊有未允，自應於訴願法規定，凡行政處分之確有違法不當者，縱形式上業已確定，亦應由原處分機關或其上級機關，為保護人民權益之理由，依職權撤銷變更或以命令撤銷變更之」等由。二、查行政官署所為之行政處分，如未經訴願決定者，原處分官署若自覺其原處分為不合法，本於行政上之職權作用，原得自動撤銷或另為處分。至業經提起訴願者，除原處分官署於收到訴願書副本後，認訴願為有理由者，得自行撤銷原處分，為訴願法所規定外，受理訴願之行政官署，固應先就程序上加以審核，合於法定程序者，方能進而為實體上之審理，其不合者，即應從程序上予以駁回，不能逾越範圍而為實體上之審定。惟原處分如經訴願行政訴訟程序上之理由決定維持者，雖已具有形式上之確定力，但尚未具實際上之確定力，如果原處分官署或其上級官署認為該項原處分確有違反法令之規定，則為公益上之理由，未嘗不可再依職權糾正。又訴願之決定有拘束原處分或原決定官署之效力，訴願法定有明文。惟訴願為人民之權利或利益因官署之違法或不當處分致受損害而設之救濟方法。苟原處分原決定官署，於訴願之決定確定後發現錯誤，或因有他種情形而撤銷原處分另為新處分，倘於訴願人之權利或

利益並不因之而受何損害，自可本其行政權或監督權之作用，另為處置，不在該條應受拘束之範圍。至若發生新事實，當然得由該管官署另為新處分，曾經行政院命令釋示、行政法院著有判例及司法院解釋有案。三、為確切保護人民權益，對於僅具形式上確定力之行政處分，原處分及其上級官署，自仍應就實體上注意查核，如確有違法或不當，致損害人民權利或利益者，即應依職權撤銷變更。又於訴願之決定確定後，如發現錯誤，有損害訴願人權利或利益者，亦應依職權予以糾正。¹¹⁰」

依照上揭解釋函令觀之，財政部認為基於稽徵機關的職權，經稽徵機關內部的復查及訴願等救濟程序，而未進入行政法院審查判決確定之違法課稅處分，應依職權撤銷變更或以命令撤銷變更之。

最高行政法院 91 年裁字第 715 號裁定認為基於徵納雙方的平等原則以及法無明文排除，課稅處分確定後仍可請求撤銷變更原處分並退還溢繳稅款，裁定理由謂：「稅捐稽徵法第 28 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

¹¹⁰財政部 47 台財參發第 8326 號令。

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 5 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。」最高行政法院 93 年判字第 783 號判決除基於平等原則外，並認為稅捐稽徵法第 28 條是納稅義務人的權利，謂：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，而稅捐稽徵法第 28 條既予當事人申請之權，解釋上，亦不宜因其遲誤訴願期間，即喪失該申請權。

有學者認為修法後稅捐稽徵法第 28 條第 2 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。」其中「稅捐稽徵機關適用法令錯誤」即是指課稅處分違法的情形，按行政程序法第 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。」該撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起 2 年內為之，未經行政訴訟判決而確定之課稅處分有違法之情事者，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第

28 條第 2 項或行政程序法第 117 條皆得為撤銷或變更¹¹¹。

而此說的主要缺陷即在於稽徵機關的裁量空間，早期我國行政法院判例對於違法行政處分採嚴格之依法行政原則，認為行政處分確定後，原處分機關或其上級機關發現有違誤時，依職權或監督權加以撤銷或變更，並非法所不許。如行政法院 44 年判字第 40 號判例：「行政官署對其已為行政行為發覺有違誤之處，而自動更正或撤銷者，並非法所不許。」¹¹²惟司法院院字第 1557 號解釋則認為需考量受益人權益保護，訴願決定後發現錯誤，另為處置的前提為不影響訴願人權益¹¹³。是我國行政程序法第 117 條在立法原則，違法行政處分是否撤銷由行政機關依其裁量決定之，並無課予行政機關對於違法行政處分應予撤銷之義務。

德國通說則將行政處分區分為授益處分與負擔處分，對於違法的負擔處分，應由行政機關撤銷之，德國 1936 年行政手續法草案對於違法行政處分之撤銷，規定違法行政處分原則上得由行政機關撤銷

¹¹¹ 黃茂榮，溢繳稅款及其退還（下），植根第 26 卷第 2 期，2010 年 3 月，頁 16。

¹¹² 司法院全球資訊網：<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>，最後瀏覽日期 2015 年 6 月 10 日。

¹¹³ 法院院字第 1557 號解釋：「訴願之決定，有拘束原處分或原決定官署之效力，訴願法第十二條定有明文。除不服之原處分或原決定，有合於訴願法第四條規定情形，得由不服者提起再訴願或行政訴訟外，其原處分或原決定即屬確定，該原處分或原決定之官署，均應受拘束，不得由原決定官署自動撤銷其原決定。至其直接上級官署，除依法受理再訴願外，亦不得本其監督權作用，命原決定官署更為決定，至受理再訴願之官署，對於已決定之再訴願，自亦不得自動撤銷更為決定，惟訴願再訴願，均為人民之權利或利益因官署之違法或不當處分致受損害而設之救濟方法，苟原處分原決定或再訴願官署，於訴願再訴願之決定確定後，發見錯誤或因有他種情形，而撤銷原處分另為新處分，倘於訴願人、再訴願人之權利或利益并不因之而受何損害，自可本其行政權或監督權之作用另為處置，不在該條應受拘束之範圍。」，司法院全球資訊網：<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>，最後瀏覽日期 2015 年 6 月 10 日。

之，授益處分之撤銷則受信賴保護限制¹¹⁴。德國聯邦行政程序法第 48 條第 1 項規定：「違法行政處分得全部或一部，向將來或過往而撤銷；即使不可爭訟後，亦然。授予或確認權利或法律上利益之行政處分（授益行政處分），僅得在符合第 2 項至第 4 項限制下，予以撤銷。」

德國租稅通則第 130 條對於違法行政處分的撤銷亦有類似的規範，德國租稅通則第 130 條第 1 項規定：「違法行政處分，已不得爭訟後，亦得全部或一部向未來或溯及既往發生效力而撤銷之。」、第 2 項規定：「設定或確認權利或法律上重大利益之行政處分（授益行政處分），僅限於下列情形，始得撤銷之：……」基於依法行政原則，違法行政處分自應撤銷，但基於信賴保護原則，人民對行政處分產生信賴時，為保障人民的信賴利益，維持違法的行政處分。是違法的負擔處分，稽徵機關在法律別無規定時，自得依德國租稅通則規定撤銷之¹¹⁵。

我國行政程序法第 117 條職權撤銷行政機關的裁量權相較於德國法制，似乎未將負擔處分與受益處分的裁量權界線劃分，致違法的負擔處分仍有裁量的空間，是屬於「得」撤銷而非「應」撤銷，基於依法行政的原則，行政機關本就被賦予做出正確、合法處分的職責，是不應於知悉違法處分存在時，仍得享有裁量撤銷與否的權限。

¹¹⁴ 翁岳生，法治國家之行政法與司法，元照出版，2009 年 1 月，頁 36。

¹¹⁵ 陳敏譯，德國租稅通則，司法院出版，2013 年 5 月，頁 231-233。

第三項 小結

不論是行政程序法第 128 條程序重開的性質亦或同法第 117 條稽徵機關職權撤銷的概念，基本上的形成皆在 1999 年制定行政程序法之後¹¹⁶，而我國的行政程序法又係參酌 1976 年德國聯邦行政程序法而制定，其前身尚有 1936 年的聯邦手續法草案，在觀念體制的建構上已較我國歷經 60 餘年歷史，自有其淬鍊之處。就稅捐稽徵法言之，於 1976 年制定，尚早於我國的行政程序法 20 餘年立法，且其制定的過程與整體法架構，似乎尚未意識去形成課稅處分的概念¹¹⁷。是在存續力的突破性質下，框架於行政程序法第 128 條程序重開亦或同法第 117 條稽徵機關職權撤銷，似都有其支持論點以及缺陷，事實上，本文認為，修法後的稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，已是不同於行政程序法的立法設計，修法後的稅捐稽徵法第 28 條係將納稅義務人的相對人稽徵機關的可苛責性，透過立法將退稅請求權的行使轉換成稽徵機關錯誤補正，將違法的課稅處分回復成適法狀態之機制，並有對其可苛責性加諸法律負擔即無消滅時效期間的不利益，不若修法前的稅捐稽徵法第 28 條係建立在衡平人民退稅請求權與稽徵機關的核課權，以督促稽徵機關課稅處分依法行政的高度嚴謹。是修法後的第 2

¹¹⁶我國雖然自 1977 年即有第一次「行政程序法草案」的提出，但歷經 1990 年的行政院經建會版草案及 1995 年的行政院核定版草案（之前則有 1993 年的法務部版草案），行政程序法的法典化作業耗時超過 20 年，才於 1999 年初在立法院三讀通過，並於 2001 年起正式施行。

¹¹⁷葛克昌，前揭意見書，頁 35。

項規定，與其說具有程序重開亦或職權撤銷的性質，不若謂係稅捐稽徵法兩者兼具的自成體制，而這獨特體制的運作是否真能如立法者所言，更加周延納稅義務人權益保障，而非實務操作困難，而衍生架空人民對可歸責於稽徵機關錯誤溢繳稅款退稅請求權的行使，是後續實務發展的觀察重點。

第二節 可歸責稽徵機關的事由

第一項 稽徵機關的職權調查義務

本要件增定的理由主要在於立法者欲區分錯誤溢繳稅款事由的可歸責主體，是本要件在適用上最主要的涵蓋內容即在於可歸責性，而可歸責稽徵機關錯誤的論理前提，在於其具有職權調查的義務性，依職權調查原則，稽徵機關應運用一切闡明事實所必要可獲致資料，以認定課稅原因事實¹¹⁸。稅捐稽徵法賦予稽徵機關職權行使調查的權利，該法第 30 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」

¹¹⁸ 葛克昌，稅務調（檢）查權行使及其憲法界限，月旦法學教室第 86 期，2009 年 11 月，頁 95。

財政部訴願會即認為，稽徵機關應本於職權實質審查納稅義務人稅捐申報內容，並正確核定所得額，縱無相關資料，亦可依稅捐稽徵法規定請有關機關提示，於納稅義務人主張稽徵機關認定主體錯誤申請退稅一案中，認為類此情形應查明是否屬稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，可歸責於稽徵機關錯誤應退還溢繳稅款之事由¹¹⁹。

類似案件尚有公司廢止登記向法院聲請清算者，稽徵機關於收到法院通知後，即應職權查明正確計算公司應納稅賦，依法向法院聲明參與分配，尚不得逕依以前年度營利事業所得稅結算申報書之資產負債表作為核課處分計算基礎，稽徵機關錯誤引用課稅資料計算錯誤，即應查明有無稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之適用¹²⁰。惟稽徵機關雖有職權調查義務，但稅務行政相較於其他行政的複雜性與技術性，在於與課稅事實的要件存在管領力，例如經濟事實或經濟實質主體歸屬等，往往係由納稅義務人一方掌握，稽徵機關的職權調查亦僅為行政調查權性質，不具強制力，是為釐清課稅事實，納稅義務人相對負有協力義務。

¹¹⁹ 財政部 102 年 1 月 31 日第 10101492 號訴願決定書。

¹²⁰ 財政部 101 年 12 月 14 日第 10102011 號訴願決定書。

第二項 納稅義務人的協力義務

司法院釋字第 537 號解釋認為基於貫徹公平、合法課稅，依憲法第 19 條的人民納稅義務規範意旨，應負與納稅義務人稽徵程序的申報協力義務，其理由書即謂：稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 30 條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。

因課稅要件事實多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課予納稅義務人申報協力的義務。而協力義務又可區分為「直接協力義務」與「間接協力義務」，前者係指協力義務於具備法定要件時，隨即成立；後者則係須待稽徵機關依法對特定之納稅義務人為要求時，該協力義務始行

發生¹²¹。

「直接協力義務」包含如下，主要係要求納稅義務人「保管」、「蒐集」課稅證據資料的協力義務，以及申報時「提供」證據資料¹²²：

- 一、登記之義務：加值型及非加值型營業稅第 28 條、貨物稅條例第 19 條、菸酒稅法第 9 條規定、特種貨物及勞務稅條例第 13 條。
- 二、設置帳冊、詳載項目與保存之義務：所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類所得、同法第 21 條第 1 項規定、貨物稅條例第 22 條、菸酒稅法第 11 條。
- 三、取得、給予憑證並保存之義務：加值型及非加值型營業稅第 32 條、所得稅法第 21 條第 2 項規定。
- 四、稅捐申報之義務：所得稅法第 71 條至第 77 條、第 92 條規定；加值型及非加值型營業稅法第 35 條至第 38 條規定；土地稅法第 39 條之 3、第 49 條第 1 項規定；房屋稅條例第 7 條規定；特種貨物及勞務稅條例第 16 條。

¹²¹ 陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第 37 期，1988 年 6 月，頁 49 以下。

¹²² 江彥佐，論稅務訴訟舉證責任及其在遺產稅債務關係之適用，東吳大學法律學研究所碩士論文，2006 年 1 月，頁 103。

「間接協力義務」則主要為課稅資料「提示」之義務以及接受「備詢」的義務：

- 一、 課稅資料「提示」之義務：稅捐稽徵法第 30 條、所得稅法第 83 條。
- 二、 接受「備詢」的義務：稅捐稽徵法第 30 條。

按直接協力義務與間接協力義務最大的區別即在於違反的法效果不同，按直接協力義務為法定要件的構成，是違反者具有影響課稅處分的成立或消滅時效期間的適用，例如土地稅法第 39 條之 3 規定：「依前條第一項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。」，違反申報及申請之協力義務，即不得享有免除土地增值稅負擔的利益；又違反所得稅法第 71 條申報規定，即有核課期間延長為 7 年，增加稅捐債務的時效負擔。

而相較之下，間接協力義務違反者，僅為該行為的處罰以及稽徵機關推計課稅的適法性，例如違反稅捐稽徵法不到場備詢規定，稅捐稽徵法第 46 條定有 3 千元以上 3 萬元以下罰鍰規定；違反所得稅法第 83 條規定拒絕提示帳簿憑證者，稽徵機關得依財政部同業利潤標準核定其所得額，惟此時推計課稅的範圍依據所得稅法第 83 條規

定，亦僅於所得稅的適用範圍，尚不得擴張至其他稅目課稅事實的認定。例如，營業人於稽徵機關所得稅查核時，未提示帳簿憑證，此時稽徵機關尚不得據以認定，該所得經濟事項形成中的進貨交易不具真實性，而認定虛報進項稅款，補徵營業稅及罰鍰。

第三項 稽徵機關的可歸責性判斷

如同上述，因稽徵機關錯誤致溢繳稅款的可歸責性，判斷基準為其職權調查義務，則相對於該義務即納稅義務人的協力義務，兩者的關聯性為何？是否降低稽徵機關可歸責性？有學者認為，職權調查義務與稅捐義務人之協力義務間無消長關係，縱使稅捐義務人違反協力義務，不為陳述或不提出帳冊等課稅資料，也不必然認為其主張之事實不存在，但稅捐義務人不履行協力義務將使稅捐稽徵機關取得推計課稅的正當性¹²³。

惟財政部有持相反見解，認為一旦納稅義務人違反申報協力義務，即受不利益處分結果，其 98 年 10 月 23 日訴願決定書謂：按「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵 40%。」

「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

¹²³ 黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，植根雜誌，第 22 卷第 11 期，2006 年 11 月，頁 28。

土地移轉現值。」為行為時土地稅法第 39 條第 3 項及第 49 條第 1 項前段所明定。該項申報程序規定，參照司法院釋字第 537 號解釋，課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。故納稅義務人於申報時，未檢附符合減徵土地增值稅之有關文件，稽徵機關依據納稅義務人申報資料依法核課稅捐，即難歸責稽徵機關有核課錯誤情事¹²⁴。

本文認為，在判斷因稽徵機關錯誤致溢繳稅款的可歸責性時，不僅僅以稽徵機關的職權調查義務為判斷基準，尚須考量憲法第 19 條規範意旨下，所賦予納稅義務人的協力義務，而在協力義務的內涵下，應再予區分係屬法定要件之直接協力義務或間接協力義務，僅有在間接協力義務下，除非法律明定，使得稽徵機關以推計課稅方式取代課稅事實的認定，否則稽徵機關尚不得以納稅義務人不提供課稅資料為理由，未盡調查義務即認定課稅要件的成立，恣意擴張納稅義務人的協力義務，而減損稽徵機關職權調查應盡的義務性，此時課稅處分錯誤所致溢繳稅款，即有可歸責稽徵機關的事由，係屬稅捐稽徵法第 28 條第 2 項的適用範疇。

¹²⁴ 財政部 98 年 10 月 23 日台財稅字第 09800238260 號函。

第三節 其他可歸責於政府機關之錯誤

修法前稅捐稽徵法第 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。」退稅要件法條明定為「適用法令錯誤」、「計算錯誤」，依據立法理由則尚有「其他原因」溢繳稅款亦得援引退稅，其中「適用法令錯誤」與「計算錯誤」於稅捐稽徵法自 65 年制定以來衍生爭議不斷，其中包含司法院釋字 625 號解釋。本次修法特別區分第 1 項為可歸責納稅義務人的錯誤，即屬納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤，第 2 項增訂可歸於稅捐稽徵機關或其他政府機關的錯誤，是否有助於修法前的爭議解決，亦或產生新的爭議，有待實務運作情形予以探討。

第一項 事實認定錯誤

稅捐稽徵法第 28 條的退稅要件是否包含事實認定錯誤，詳如前一章節探討，學界與實務界已多有正反兩面見解爭議，惟恐侷限於修法前法條明文，此爭議於修法前係屬「適用法令錯誤」的範圍，惟修法後已有實務見解認應歸屬「其他可歸責於政府機關之錯誤」的退稅

要件範圍。

最高行政法院 103 年判字 231 號判決，參酌修正前稅捐稽徵法第 28 條的立法理由，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，自得援引稅捐稽徵法第 28 條規定申請退稅，而事實認定錯誤屬「其他原因」，係屬於修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所稱「其他可歸責於政府機關之錯誤」範疇。

最高行政法院 102 年判字第 186 判決亦認同之，認為稅捐稽徵法第 28 條所謂「適用法令錯誤」、「計算錯誤」係指已繳納之稅捐，本於確定之事實所為適用法令、稅額計算之錯誤；而「其他可歸責於政府機關之錯誤」則包括事實認定錯誤之情形。

最高行政法院 103 年判字第 231 判決亦採此見解，其判決理由謂：「按 98 年 1 月 21 日修正之稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定所謂「適用法令錯誤」、「計算錯誤」係指已繳納之稅捐，本於確定之事實所為適用法令、稅額計算之錯誤；而「其他可歸責於政府機關之錯誤」則包括事實認定錯誤之情形。又由稅捐稽徵法第 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，自得援用稅捐稽徵法第 28 條之規定。準此，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所規定之退

稅事由，並不以適用法令錯誤為限，尚包括事實認定錯誤之情形。

惟亦採有否定見解者，最高行政法院 100 年判字第 1302 號判決則採 94 年 6 月 21 日各級行政法院 94 年度行政訴訟法律座談會提案 7 決議，基於稅捐稽徵法第 28 條的退稅請求程序與同法第 35 條的救濟程序不可重疊之論證基礎，排除認定事實屬「其他可歸責於政府機關之錯誤」的範疇¹²⁵，並將此新增退稅要件限定為其他政府機關出具之證明錯誤致稅捐稽徵機關依此錯誤之證明作出課稅處分。

其判決理由謂：「稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定所稱之適用法令錯誤係指本於確定之事實所為單純適用法令有無錯誤之爭執，至於納稅義務人主張課稅處分認定事實錯誤，進而為適用法令錯誤之爭執，則應依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項之規定，申請復查，非屬得依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅之範疇。蓋以，若認稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之請求，與同法第 35 條規定之行政救濟程序關於違法與適用法令錯誤，二者解釋相同，豈非於一般行政救濟程序外，又設第二次要件相同之行政救濟程序，終非立法之原意。再者，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所定其他可歸責於政府機關之錯誤，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

¹²⁵ 最高行政法院 101 年判字第 885 號判決亦採此見解。

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，不包含稅捐稽徵機關與納稅義務人間關於課稅事實上存否之實體爭執。」

稽徵實務上對此亦有較開放性的見解，財政部訴願會即謂：「稅捐稽徵法第 28 條第 1 項之適用，以納稅義務人適用法令錯誤或計算錯誤致溢繳稅款為要件。本件訴願人所爭執者，乃據以報繳所適用之法令錯誤，即上述應扣繳所得（即系爭服務報酬）之法律性質是否為中華民國來源所得，要與單純經濟事實是否發生之判斷有別，難謂無關法令之適用。」¹²⁶

本文認為法律涵攝過程中既包含認定事實，則若該事實所須援引法令適用錯誤，自應仍屬稅捐稽徵機關法令適用錯誤的範疇，若逕以行政救濟程序不可重疊為理由拒絕稅捐稽徵法第 28 條的適用，則觀諸修法後的可歸責稅捐稽徵機關的錯誤，設立無消滅時效期間制度，以周全納稅義務人權利保障的立法設計，不若於原本 5 年消滅時效內「適用法令錯誤」範圍予以肯認，得據以提起退稅請求權的行使，更符合一般法律原理兼具保障納稅義務人權益的實效。且就行政救濟程序不可重疊理由，最高行政法院亦有提出稅捐稽徵法第 28 條與第 35 條並行之見解，依據 100 年 4 月 26 日最高行政法院 100 年度 4 月份

¹²⁶ 財政部 101 年 11 月 22 日第 10101006 號訴願決定書。

第 2 次庭長法官聯席會議決議文¹²⁷，即認為債務人所有土地民事強制執行拍定，如符合 72 年 8 月 1 日修正公布農業發展條例第 27 條（78 年 10 月 30 日修正公布土地稅法第 39 條之 2）規定免徵土地增值稅要件，依行政院 80 年 6 月 12 日庭長評事聯席會議決議，當然發生免稅效果。如稽徵機關予以核課，並函請執行法院代為扣繳完竣，即屬適用法令錯誤致債務人溢繳稅款，債務人除得對違法課稅處分為爭訟外，亦得依稅捐稽徵法第 28 條規定，請求稽徵機關退還已扣繳之稅款予執行法院。顯見，行政院實務見解已有變更，舊法時期「適用法令錯誤」範圍是否包含認定事實適用法令錯誤之爭議予以跳脫，以於現行法條架構下歸屬於其他可歸責政府機關錯誤事由取而代之，已逐漸彰顯行政院傾向保障納稅義務人權益的思維，應值得認同。

第二項 計算錯誤

96 年司法院釋字 625 號解釋作出課稅處分錯誤因地政機關土地面積登記錯誤所致為「計算錯誤」，屬稅捐稽徵法第 28 條的退稅申請範疇，惟修法後，此類錯誤屬「計算錯誤」的見解是否變更？因新增訂稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，退稅要件除可歸責稅捐稽徵機關

¹²⁷ 司法院公報第 53 卷 7 期，第 97-99 頁。

的「計算錯誤」尚有「其他可歸責於政府機關的錯誤」。

財政部於修法前對該類案件表示見解¹²⁸，認為土地面積重測登記錯誤致溢繳地價稅及土地增值稅，非屬稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤情形，而係課稅前提有關之事實認定機關即地政機關之錯誤，嗣後因與司法院釋字第 625 解釋見解不同，予以廢止。

最高行政法院做出「計算錯誤」的變更見解，98 年判字第 408 號判決對地價稅係因土地卡及電腦檔課稅資料釐正錯誤記載，課稅處分有誤致溢繳稅款者，認定係因可歸責於政府機關（地政機關）之錯誤，援引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。

於稽徵實務而言，財政部亦認採之，就土地所有權移轉經稅捐稽徵機關按公告土地現值徵收土地增值稅，於辦竣移轉登記後，因地政機關更正該公告土地現值，買賣雙方共同申請更正原申報之土地移轉現值致溢繳稅款者，發布解釋令規範稅捐稽徵機關應依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項及第 3 規定查明後按日加計利息一併退還¹²⁹。

本文認為頗值得贊同，蓋因法律適用應為明確，釋字第 625 號解釋係基於實質課稅之公平原則目的解釋，將為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額因地政機關土地登記標示之面積不正確，致土地所有權人

¹²⁸ 財政部 90 年 12 月 26 日台財稅第 0900457455 號函。

¹²⁹ 財政部 102 年 6 月 5 日台財稅字第 10200021290 號函。

因而負擔更多稅負者，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，修法後既有文義解釋可茲適用，顯對於法條的實際操作更能有效掌握。

第四節 消滅時效

修法後新增訂的稅捐稽徵法第 28 條第 2 項，規定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，其退稅請求權時效期間明定不以 5 年內溢繳者為限，該項關於「退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」的規定，除放寬得請求退還之溢繳稅款的期間範圍外，因其無最長期限之限制，而使該項所定之請求權成為一種無消滅時效期間的公法上給付請求權¹³⁰。並增訂第 4 項過渡規定，因第 2 項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定，溯及適用於施行前已發生可歸責於政府機關錯誤致溢繳之案件。該規定導致經核課處分而溢繳稅款之退稅請求權時效為無期間限制，並有溯及既往之無限期適用，此機制設計是否妥當？實務運作又如何？實有進一步探討必要。

¹³⁰ 黃茂榮, 溢繳稅款及其退還 (下), 植根雜誌第 26 卷第 2 期, 2010 年 3 月, 頁 12。

第一項 公法上請求權的消滅時效制度

所謂時效，係指因法定期間經過，其一定事實狀態之繼續一定期間而發生一定法律效果。所謂一定事實，則指權利之行使或不行使等情形。所謂繼續達一定期間，係指無間斷之若干歲月。所謂產生一定法律效果，指因而發生權利之取得或喪失。在時效期間中，依一定事實所形成之權利外觀，其與法律原有所規定權利內容間不符，致生名實不符之情形。而時效制度之立法目的，即在促使權利名與實趨於一致，以符合社會公益¹³¹。

第二項 消滅時效與除斥期間的區分

時效制度存在目的有三：一、維護權利之和平；二、尊重現在的事實秩序，確保交易安全；三、避免舉證困難¹³²。時效制度有二，一為取得時效、二為消滅時效。所謂取得時效，乃指占有他人之動產或不動產，以自主占有之意思繼續達一定的期間，因而取得權利的法律事實；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，其對「睡眠於權利之上者」不予保護，即對讓權利沉睡不使用者有懲罰作用，消滅時效讓此種權利長期不行使的事實狀態，使其

¹³¹ 陳容傳，消滅時效的期間問題，臺灣本土法學，第 62 期，2004 年 9 月，頁 151，。

¹³² 李惠宗，行政法要義，五南圖書出版股份有限公司，2004 年 1 月，頁 407-408。

請求權因時效完成而產生減損或消滅的效果。消滅時效著重目的二及三，因新秩序已產生並繼續一段期間後，在社會上必發生相當之影響力，客觀狀態的繼續就是一種「社會公信力」的創設，當社會上長期信賴此種狀態後，就不易且不宜再加以推翻，是為時效制度的實質理由。當權利人長期不行使權利後，舉證勢必日益困難，雖說權利不因舉證困難而喪失效力，但為簡化法律關係及訴訟經濟考量，以時效明確劃分權利狀態，有助於法律關係即早確定，以維法的安定性。

與消滅時效相同於一定期間經過影響權利之存續或行使者，即為除斥期間。所謂除斥期間，乃指權利預定存續的期間，故又稱之為預定期間。法律所定期間為除斥期間亦或消滅時效，需斟酌下列 3 點加以判斷：1. 條文所使用「因不行使而消滅」或「時效」等字樣、2. 權利性質及 3. 法規實質具體內容。消滅時效與除斥期間不同處，可略分如下：

1. 立法精神不同：消滅時效乃係為建立新秩序，除斥期間則為維持既有的原秩序。
2. 適用客體不同：消滅時效的客體，通說認為係請求權；除斥期間的客體則為形成權。
3. 期間計算不同：消滅時效的期間，自請求權可行使時起算，以不行使為目的之請求權自行為時起算；除斥期間為不變期間，除法

律別有規定外，自權利發生時起算。

新修正稅捐稽徵法第 28 條第 2 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，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」，依法條用語觀之，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還溢繳稅款，似與行政程序法第 121 條撤銷權的除斥期間規定相類，則 2 年除斥期間顯較稅捐稽徵法第 28 條第 1 項的退稅請求權 5 年時效期間短，不利納稅義務人權利保護。就此，亦有學者提出該 2 年督促機關係屬訓示期間而非除斥期間，其持有理由係課稅處分的撤銷可能受益者為受處分人，故於法條規範對象為稅捐稽徵機關、原處分機關或其上級機關時，撤銷權之行使有利於納稅義務人，不宜有除斥期間的限制，反之，為維護納稅義務人權益應將該 2 年期間解為應撤銷之機關的作為義務法定期間，否則將有導致義務人（原處分機關）在一定期間不作為，而使處分相對人（納稅義務人）受有失權效的不利益¹³³。

¹³³ 黃茂榮，溢繳稅款及其退還（上），植根雜誌第 26 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 56-57。

第三項 公法上請求權消滅時效特徵

公法上請求權消滅時效制度源於民法對於私法請求權所設消滅時效之制度，係指一定事實狀態繼續達一定期間，即發生請求權效力減損之制度。而時效制度之目的乃在於督促權利人儘早行使權利，以維護權益，並使法律關係及早確定，以維持法律狀態之安定性，同時因權利行使而可避免日後舉證之困難。且因請求權消滅時效影響權益甚鉅，故消滅時效期間應以法律規定¹³⁴。據此，公法上時效消滅有下列特徵¹³⁵：

一、 公法上消滅時效客體是公法請求權，並類推適用民法有關消滅時效規定

並非任何公法上請求權均適合公法上時效消滅制度，通說認為原則上僅公法上財產請求權始適用之，行政程序法第 131 條以下規定，旨在建立公法上時效制度，現行條文規定「因 5 年間不行使而消滅」惟有關時效中斷、不完成之規定等，該法本身欠缺明文及準用的規定，對此，除行政程序法或其他法律有特別規定者外，應仍得類推適用民法有關規定，以求公法上消滅時效制度之完備。從公法與私法二元區分的觀點，公法上請求權應適用公法上消滅時效規定，並非直接

¹³⁴ 陳愛娥，公法上請求權消滅時效的制度意義、適用範圍與其起算，法學叢刊，第 58 卷第 3 期，2013 年 7 月，頁 10。

¹³⁵ 林錫堯，公法上請求權之消滅時效，收錄於跨世紀法學新思維-法學叢刊創刊五十週年，元照出版，2006 年 1 月，頁 157-161。

適用民法上消滅時效之規定。同時，類推適用民法規定，係為補充公法規定之不足，但如依公法一般法律原則或特別行政法之規定意旨不相宜者，仍不宜遽而類推適用。

二、公法上消滅時效期間自請求權得行使時起算

按消滅時效期間，應適用法律直接保留，以法律規定，不得授權以法規命令規定，行政機關亦不得以職權命令規定（參照司法院釋字 474 號理由書）。公法上消滅時效期間自何時起算？行政程序法雖未見明文，惟公法上請求權必已發生，始可能起算公法上消滅時效期間。如尚待行政處分之作成始發生公法上請求權者（例如行政罰鍰），則行政處分作成前，尚無從起算之；但如係直接依據法規發生之公法上請求權，既因具備法定要件事實而直接發生請求權，縱依法律規定或依法理應作成或得作成確認處分，其請求權時效仍自直接依據法規發生之請求權且得行使時起算。

三、權利消滅主義

行政程序法第 131 條第 2 項：「公法上請求權，因時效完成而當然消滅。」採權利消滅主義，因此，公法上請求權之時效是否完成，行政機關與法院均應依職權調查，不待主張。且不論請求權主體係行政主體或人民，均因時效完成而消滅。時效完成後所受領之給付，構成公法上不當得利，發生公法上返還請求權。公法上的時效消滅制度

採權利消滅主義。同法第 117 條的違法行政處分撤銷權及第 123 條合法行政處分的廢止權，性質上屬形成權，分別於同法第 121 條第 1 項及第 124 條定有除斥期間¹³⁶。另外，行政罰法第 27 條第 1 項：「行政罰之裁處權，因三年期間之經過而消滅」、行政執行法第 7 條第 1 項：「行政執行，自處分、裁定確定之日或其他依法令負有義務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起，五年內未經執行者，不再執行；其於五年期間屆滿前已開始執行者，仍得繼續執行。但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行。」性質上分別為裁罰權的行政罰法及執行權的行政執行法，亦基於相同法理，均採權利消滅主義，是公法採權利消滅主義。

四、依法作成行政處分亦構成中斷時效事由

行政程序法第 131 條第 3 項：「前項時效，因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。」、第 133 條：「因行政處分而中斷之時效，自行政處分不得訴請撤銷或因其他原因失其效力後，重行起算。」依行政程序法第 131 條第 3 項規定，行政機關為實現其公法上請求權而依法作成行政處分時，於該行政處分生效時，公法上請求權之時效即中斷，且依第 133 條規定，原則上自行政處分不得訴請撤銷後重行起算。而行政機關適用行政程序法第 131 條第 3 項得作成行政

¹³⁶ 行政程序法第 121 條第 1 項：「第 117 條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起 2 年內為之。」

處分以中斷時效的要件，須視行政機關是否享有公法上請求權，以及是否享有作成行政處分的權限。

第五節 稅法上消滅時效制度

稅法亦如同民法規定，承認消滅時效之法律制度。其區分核課期間與徵收期間。所謂核課期間，稽徵機關依稅捐債權核定程序，決定具體稅捐債務內容，原則應於一定期間內為之，此種核定具體的稅捐債務權利，稱為核定權或核課權，該行使核定權或核課權之期間為核課期間；而在此種具體的稅捐債務內容已經決定之後，稅捐債權人要求稅捐債務人履行的權利，亦即以稅捐的徵收為目的的權利，稱為徵收權，行使徵收權之期間為徵收期間¹³⁷。

第一項 核課期間

我國關於稅捐之核課期間，如後規定：1. 依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。2. 依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅

¹³⁷ 陳清秀，稅法總論，2006 年 10 月 4 版 1 刷，元照出版，頁 420。

捐，其核課期間為 5 年。3. 未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為 7 年¹³⁸。

核課期間的法律性質，學者間有不同的意見，有持除斥期間見解者，認為核課權為形成權，核課期間為此一形成權之預定存續期間，故為除斥期間¹³⁹。亦有認為係消滅時效期間，參酌德國租稅通則第 47 條¹⁴⁰立法，認為核課期間的完成，使抽象的稅捐債務關係的請求權歸於消滅，在實體法發生稅捐債務關係的請求權歸於消滅的法律效果，故其為消滅時效期間¹⁴¹。

另有依核課權是否屬形成權的性質予以劃分，如稅捐債務於法定的稅捐構成要件實現時，即行成立，則稽徵機關之核課行為，為宣言性質之確認處分，得作成核課處分的核課期間為消滅時效期間；如稅捐債務於法定的稅捐構成要件實現時尚未發生，必待稽徵機關作成核課行為後始成立，則稽徵機關之核課行為，為創設性之形成處分，得作成核課處分的核課期間為除斥期間¹⁴²。

實務上多採認稽徵機關之核課行為為一確認處分，例如最高行政法院 101 年判字 629 號判決即謂：「稅捐為法定之債，於稅捐構成要件被滿足之時點，稅捐債務（對國家而言則為稅捐債權）即依法成立

¹³⁸ 參照稅捐稽徵法第 21 條第 1 項規定。

¹³⁹ 陳敏，租稅法之消滅時效，政大法學評論，第 32 期，1985 年 12 月，頁 127。

¹⁴⁰ 德國租稅通則第 47 條：「租稅債務關係之請求權，尤其因清償、抵銷、免除、時效完成，以及因附解除條件請求權之條件成就而消滅。」。

¹⁴¹ 陳清秀，稅法總論，2006 年 10 月 4 版 1 刷，元照出版，頁 421。

¹⁴² 陳敏，同前揭註。

生效，並在符合報繳期間之相關法律規定後（稅捐稽徵法第 22 條參照¹⁴³），清償期屆至，開始起算核課期間（稅捐稽徵法第 21 條參照），其債權之存在與稅捐核課處分何時作成無涉。因此稅捐核課處分一向被認為是「確認處分」，其法理基礎在此。¹⁴⁴」、最高行政法院 102 年判字第 138 號判決亦謂：「租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，其本身並非創設權利。」

本文認為，按消滅時效係請求權一定時間的經過而發生權利減損的法律效果，核課期間是稽徵機關於一定期間內，依稅捐債權核定程序，決定具體稅捐債務內容，而該具體稅捐債務內容即為稅捐處分，通說認為稅捐處分為一確認處分，因稅捐債務為法定之債，非因核課期間的做成而存在，是核課期間應為稅捐稽徵機關行使核課權的一定期間，本質上非請求權的行使，與消滅時效客體為請求權之定義不同。

第二項 徵收期間

稅捐之徵收期間為 5 年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申

¹⁴³ 參照稅捐稽徵法第 22 條。

¹⁴⁴ 採相同見解者尚有：最高行政法院 100 年判字 1479 號判決、最高行政法院 100 年判字 648 號判決、最高行政法院 102 年判字 595 號判決、最高行政法院 94 年判字第 1605 號判決。

報債權尚未結案者，不在此限¹⁴⁵。稅捐稽徵法將稅捐核課期間區分為 5 年與 7 年，稅捐徵收期間均為 5 年。

稅法上，消滅時效的客體乃為其於稅捐債務關係所產生的一切請求權，包括稅捐債權人的各項請求權，而稅捐徵收時效的客體乃是已經發生並已經核定的請求權，通說認為徵收期間應屬消滅時效期間，而非除斥期間¹⁴⁶。德國租稅通則第 228 條即規定租稅債務關係之請求權，適用特別之給付時效，而其消滅時效期間為 5 年¹⁴⁷。

第三項 核課期間與徵收期間的關聯

綜上所述，徵收期間屬消滅時效期間，而核課期間則有消滅時效期間與除斥期間之不同見解。依據稅捐稽徵法第 21 條第 2 規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」是以國家的稅捐核課權，因核課期間屆滿而不得再行使。財政部曾發布已逾核課期間者，不得因納稅義務人申請即核發稅單的解釋函令，乃屬當然¹⁴⁸。

核課期間內已核課的稅捐，自該課稅處分確定之日起，5 年內未經徵收，即因徵收期間屆滿，不得再徵收，此為稅捐債務關係請求權

¹⁴⁵ 參照稅捐稽徵法第 23 條第 1 項。

¹⁴⁶ 陳清秀，稅法總論，2006 年 10 月 4 版 1 刷，元照出版，頁 4261。

¹⁴⁷ 德國租稅通則第 228 條：租稅債務關係之請求權，適用特別之給付時效。時效期間為 5 年。

¹⁴⁸ 財政部 83 年 11 月 30 日台財稅第 831622784 號函。

之消滅時效。所稱確定之日，按稅捐稽徵法第 34 條第 3 項規定係指下列情形：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。

核課期間屆滿而未經核課的稅捐，因已罹於核課期間，其稅捐核課權不得再行使，因課稅處分不存在而不復有徵收期間的問題。反之，核課期間內做成的課稅處分，自核課處分確定時起，徵收期間的時效期間開始進行。經核課確定的稅捐，如未在徵收期間內徵起，國家的稅捐債務關係請求權亦因罹於徵收期間，而歸於消滅¹⁴⁹。是基本上，核課期間與徵收期間，存在有行政行為次序先後問題。

稽徵實務上，稅捐債權的核課期間的起算與徵收期間的起算，有可能存在極大的時間差距。舉例言之，依據稅捐稽徵法第 23 條第 1 項規定，徵收期間起算時點為課稅處分確定時，稽徵機關若於核課期間屆滿前查獲以不正當方法逃漏稅者，倘納稅義務人未依法提起復查而確定，核課期間為 7 年，是自該稅捐債務成立時的核課期間起算時點至徵收期間起算時點，即有 7 年差距，倘納稅義務人提起行政訴訟經確定，則期間尚有復查、訴願等前置程序，則核課期間起算時點至

¹⁴⁹ 陳敏，租稅法之消滅時效，政大法學評論，第 32 期，1985 年 12 月，頁 133。

徵收期間起算時點更為久遠，差距達 10 年以上亦非少見。

第四項 退稅請求權的消滅時效

稅捐稽徵法第 28 條於 65 年制定時，其立法理由即謂¹⁵⁰：「稅法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，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，惟該項申請退稅，應自繳納之日起 5 年內為之。」其參考法令為民法第 125 條：「請求權因 15 年不行使而消滅。但法律所定期間較短者，依其規定。」可知立法者對於退稅請求權 5 年的時效期間規範係屬消滅時效期間。

按法條所定 5 年的消滅時效期間，依立法理由推知應係基於退稅權與核課權及徵收權兩者間的衡平原則，一則國家的核課權依照稅捐稽徵法第 21 條的核課期間規定為 5 年，核課期間內，經另發現應徵之稅捐者應重行核定補稅，乃賦予納稅義務人亦得於繳納稅款之日起 5 年內，申請退還錯誤溢繳的稅款；二則配合 5 年的徵收期間，納稅義務人的退稅請求權逾 5 年行使期間未行使，即不得再行申請退還。最高行政法院 94 年判字第 219 號判決即謂：「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

¹⁵⁰ 立法院公報，第 65 卷，第 79 期，院會紀錄，頁 63。

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。」其立法意旨係以：「稅捐規定有一定徵收期間，逾期未徵起者停止徵收。至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；惟該項申請退稅，應自繳納之日起 5 年內為之。」即稅捐債務人與稅捐債權人係立於平等地位，稅捐稽徵機關要求人民補稅之期間除有特別規定外，應為 5 年，則人民要求退稅之期限亦應為 5 年，方符平等原則。」

財政部曾一度認為稅捐稽徵法第 28 條法條規範的主體是「納稅義務人」，稽徵機關不受此限制，是若屬稽徵機關依職權主動退稅，則不受 5 年消滅時效期間限制，其於 66 年 2 月 16 日所發布台財稅第 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。」惟財政部第 31186 號函釋行諸多年後，財政部政策出現轉變，以該號釋令「與稅捐稽徵法第 28 條規定不合」之理由，未將其列入 89 年版稅捐稽徵法令彙編內，又於 89 年 10 月 19 日以台財稅第 890414059 號函釋規定略以：自 89 年 12 月 1 日起，未列入該法令彙編之解釋函令，非經財政部重行核定，一律不再援引適用。故自 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，而應退還溢繳稅款之案件，其退還期間亦以 5 年為限。

第一款 行政程序法施行前的適用

行政程序法施行前則有類推適用民法 15 年消滅時效期間或行政程序法第 131 條公法上請求權 5 年消滅時效期間之爭議，實務對於舊稅捐稽徵法第 28 條得否類推適用民法規定，財政部與行政法院持有不同見解。

財政部 90 年 3 月 30 日台財規字第 0900018128 號函轉行法務部 90 年 3 月 22 日法 90 令字第 008617 號令釋：「法務部令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 131 第 1 項規定¹⁵¹，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）。另如係基於行政處分、法院裁定或其他依法令負有義務經通知限期履行，依行政執行法相關規定（第 7 條、第 42 條第 3 項參照）係屬執行期間問題者，自當適用執行期間之規定，而與本案消滅時效問題無涉。至關於消滅

¹⁵¹ 現行行政程序法第 131 條第 1 項已於 102 年 5 月 22 日修正：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，因五年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因十年間不行使而消滅。

時效期間之起算點，則應自該請求權得行使時起算，就具體個案判斷之。又倘法律關於時效有特別規定者，則應依該特別規定處理。」適時財政部就非屬「適用法令錯誤」或「計算錯誤」溢繳稅款者，認定非稅捐稽徵法第 28 條的適用範圍，得類推適用民法 15 年消滅時效期間規定。

行政法院實務則反之，認為應類推稅捐稽徵法第 28 條 5 年消滅時效期間，而非類推適用民法規定。最高行政法院 92 年判字第 1226 號判決即認為，基於避免公法上之法律關係長期懸宕，而無法確定且稅捐債務人與稅捐債權人係立於平等地位，稅捐稽徵機關要求人民補稅之期間除有特別規定外，應為 5 年，則人民要求退稅之時效期間亦應為 5 年，方符平等之原則。本於「相類似之案件，應為相同之處理」之法理，應類推適用稅捐稽徵法第 28 條 5 年消滅時效期間之規定，不宜適用民法一般時效長達 15 年之期間¹⁵²。

何謂非屬「適用法令錯誤」或「計算錯誤」溢繳稅款退稅，財政部曾發布解釋函令，對於下列行政程序法施行前發生的案件，認為不受稅捐稽徵法第 28 條所規定 5 年消滅時效期間之限制：

- 一、解除買賣契約，申請撤銷其契稅申報，因其應退契稅非屬適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，自不受稅捐稽徵法第 28 條所

¹⁵² 最高行政法院 94 年判字第 1302 號判決採此見解。

規定 5 年期間之限制¹⁵³。

二、因法院判決確定房屋所有權人為非原設籍課稅之人，既經核准依法院判決據以更正房屋稅納稅義務人名義，並准退還原繳納房屋稅，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 28 條規定 5 年期間之限制¹⁵⁴。

由上述解釋函令個案內容觀之，應屬於嗣後不存在的法律關係所生的錯誤溢繳稅款，就稅捐稽徵法第 28 條的構成要件分析，則屬於立法理由所述「其他原因」，惟此類非屬「適用法令錯誤」或「計算錯誤」溢繳稅款退稅，財政部並非以立法理由的非一開始即限制僅「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，應由類推適用稅捐稽徵法第 28 條的規定，適用 5 年的消滅時效期間。

惟嗣後財政部再度變更見解，將該類案件非屬「適用法令錯誤」或「計算錯誤」溢繳稅款事由認定係屬「其他原因」，而有稅捐稽徵法第 28 條 5 年消滅時效期間的類推適用，財政部 95 年 12 月 6 日台財稅第 09504569920 號函：「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

¹⁵³ 財政部 87 年 5 月 29 日台財稅第 871945993 號函。

¹⁵⁴ 財政部 89 年 11 月 18 日台財稅第 0890457920 號函。

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。三、本令發布前，已向主管稽徵機關提出申請退稅尚未確定之案件，仍准適用申請時之相關令釋規定辦理。」是自 95 年 12 月 6 日後屬行政程序法施行前發生退稅請求權，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍者，類推適用稅捐稽徵法第 28 條規定，而非行政程序法第 131 條公法上請求權規定。

本文認為必須類推適用時須探求法律規範意旨，覓出彼此相類似之點，建立可供比附援引之共通原則。基於公法本質的特性，當法律出現隱藏性的漏洞時，應本於相同性質的事物為相同的處理之平等原則，依稅捐稽徵法第 28 條的立法理由，可推論出立法者並非侷限於「適用法令錯誤」及「計算錯誤」二要件，尚可有「其他原因」亦得援引稅捐稽徵法第 28 條規定，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，財政部 95 年的解釋函令見解應為肯定。

第二款 行政程序法施行後的變更

行政程序法 90 年 1 月 1 日施行後，財政部將稅捐稽徵法第 28 條時效期間 5 年的適用範圍依要件予以區分，屬「適用法令錯誤」或「計算錯誤」溢繳稅款者，不論於行政程序法施行前或施行後，依稅捐稽

徵法第 28 條規定，退稅請求權時效期間皆為 5 年；至於非屬「適用法令錯誤」或「計算錯誤」溢繳稅款者，行政程序法施行後，依行政程序法第 131 條規定，退稅請求權的時效期間為 5 年¹⁵⁵。

例如財政部 91 年 6 月 4 日台財稅字第 0910453064 號令：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，應予塗銷並已向地政機關辦理塗銷登記，恢復為原所有權人名義者，其原已繳納之稅款，應予退還；有關上開退稅請求權消滅時效期間之起算點，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於行政程序法施行後發生者，應有行政程序法第 131 條第 1 項規定之適用。顯然認定上是類確定買賣關係不存在致錯誤溢繳稅之退稅案件，仍非屬稅捐稽徵法第 28 條立法理由之「其他原因」事由，尚不得與「適用法令錯誤」或「計算錯誤」相類，援引比照稅捐稽徵法第 28 條 5 年消滅時效期間規定，而為適用行政程序法第 131 條公法上請求權的 5 年消滅時效期間規定。

第三款 跨越行政程序法施行前後期間

至於退稅請求權發生於行政程序法施行前，消滅時效期間類推適用民法規定，殘餘期間橫跨至行政程序法施行後，該殘餘期間仍類推

¹⁵⁵ 財政部 95 年 12 月 6 日台財稅第 09504569920 號函。

適用民法 15 年時效期間規定或以行政程序法第 131 條 5 年時效期間為限制？

就此類法律不真正溯及之情形，新法規範之法律關係如跨越新法施行時期，當特定法條之所有構成要件事實於新法生效施行後始完全實現時，則無待法律另為明文規定，應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，根據新法定其法律效果。最高行政法院 90 年判字第 671 號判決即謂：「惟查法律不溯既往原則，乃基於法安定性及信賴保護原則所生，用以拘束法律適用及立法行為之法治國家基本原則，其意義在於對已經終結的事實，原則上不得嗣後制定或適用新法，以改變其原有之法律評價或法律效果。至於繼續的事實關係或法律關係進行之中，終結之前，依原有法律所作法律評價或所定法律效果尚未發生，而相關法律修改時，則各該繼續的事實或法律關係一旦終結，原則上即應適用修正生效的新法，除法律有明文規定者外，不得適用已失效的舊法。」

第一目 97 年 04 月 16 日 97 年高等行政法院法律座談會問題決議

此爭議問題，97 年 04 月 16 日 97 年高等行政法院法律座談會提案法律問題一，基於尊重立法者最新的立法裁量，自公法無相類規定者類推適用民法規定，依民法總則施行法第 18 條推論出多數說

見解如下：「應類推適用民法總則施行法第 18 條第 2 項及債編施行法第 3 條第 2 項規定，自行政程序法施行日起，適用行政程序法第 131 條第 1 項關於 5 年時效期間之規定。按行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行後，其第 31 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。」該時效規定，係屬實體規定，依實體從舊原則，行政程序法第 131 條第 1 項施行前，關於公法上請求權之行使，並無上開規定之適用，依目前實務之通說【最高行政法院（89 年 7 月 1 日改制前為行政法院）52 年判字第 345 號判例參照】應類推適用民法之規定固無疑義，但行政程序法施行前成立而可行使之公法上請求權，依民法規定之消滅時效期間，自行政程序法施行後，其殘餘期間長於 5 年者，應如何適用？民法總則施行法 18 條第 2 項規定：「民法總則施行前之法定消滅時效，其期間較民法總則所定為長者，適用舊法，但其殘餘期間，自民法總則施行日起算較民法總則所定時效期間為長者，應自施行日起，適用民法總則。」民法債編施行法第 3 條第 2 項規定：「民法債編修正施行前之法定消滅時效，其期間較民法債編修正施行後所定為長者，適用修正施行前之規定。但其殘餘期間自民法債編修正施行日起算，較民法債編修正施行後所定期間為長者，應自施行日起，適用民法債編修正施行後之規定。」上述二條項之規定均傳達了同一立法原

則，即適用舊法規定之時效之殘餘期間如長於新法之時效期，應適用修正後新法之較短時效期間之規定。蓋立法者對於時效期間已作縮短之立法選擇，舊法時期所成立之請求權於新法施行後存在之期間自不宜長於新法之規定，否則即有背於立法者之最新立法裁量。公法上之請求權在行政程序法施行前成立者，其時效期間應類推適用民法之規定，則民法總則施行法及債編施行法前述有關新舊法時效期間不同時應如何處理之規定，亦應一併類推適用。故公法上之請求權於行政程序法施行前成立而可行使者，自行政程序法施行後，其殘餘期間長於 5 年者，適用行政程序法第 131 條第 1 項關於 5 年時效期間之規定，自 95 年 1 月 1 日起即因時效屆滿而消滅（最高行政法院 92 年度判字第 818 號判決、96 年度判字第 914 號判決參照）。¹⁵⁶」

最高行政法院 98 年判字 1400 號判決亦採上述法律意見，其判決理由略謂：經查，行政程序法 90 年 1 月 1 日公布施行前，關於公法上不當得利返還請求權之時效期間，基於實體從舊原則，固無行政程序法第 131 條第 1 項規定之適用，並因公法無性質相類之規定，而應類推適用民法第 125 條一般時效期間即 15 年之規定；惟此類推適用之時效期間，若自行政程序法施行日起算，其殘餘期間較行政程序法第 131 條第 1 項所定 5 年時效期間為長者，參諸前述民法總則施行法

¹⁵⁶司法院公報第 50 卷 9 期，頁 182-184。

第 18 條規定意旨，即應自行政程序法施行日起，適用行政程序法第 131 條第 1 項關於 5 年時效期間之規定，俾得兼顧行政程序法規定時效期間為 5 年之目的，以使法律秩序趨於一致。

第二目 法務部以 101 年 2 月 4 日法令字第 10100501840 號令

嗣後法務部以 101 年 2 月 4 日法令字第 10100501840 號令做出規範解釋：「行政程序法施行前已發生之公法上請求權，其消滅時效期間無特別規定，經類推適用性質相近之其他行政法規或民法之消滅時效規定後，該消滅時效期間若自行政程序法施行日起算，其殘餘期間較行政程序法第 131 條第 1 項所定 5 年時效期間為長者，應自行政程序法施行日起，適用行政程序法第 131 條第 1 項 5 年時效期間（亦即其殘餘期間自 90 年 1 月 1 日行政程序法施行日起算較 5 年期間為長者，應縮短為 5 年）。」於行政程序法施行前適用民法消滅時效規定者，其消滅時效殘餘期間縮短適用行政程序法第 131 條 5 年消滅時效規定，此號法務部函令並經財政部以 101 年 2 月 15 日台財規字第 10100523450 號函轉行各級稽徵機關遵循。

第四款 102 年新修正後行政程序法第 131 條第 1 項

行政程序法第 131 條第 1 項於 102 年 5 月 22 日修正，將公法請求權依行使主體而區分消滅時效期間的適用，修正後條文如下：「公法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；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(行政程序法第 131 條第 1 項)。」是以人民對於行政主體一般公法請求權時效期間為 10 年，行政主體對於人民請求權時效期間為 5 年。

本案提案修法立委主張有二：其一為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，常有請求權罹於時效的情形發生，政府與人民在證據及資訊掌握上的不對稱等地位；其二是政府尚享有是否給付的衡酌空間，如考量預算編列或財政收支因素等，因此不易產生違法的窘迫。

該條文於立法院審查會通過意見略謂：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，現行本條第 1 項規定，政府與人民對彼此之請求權行使適用同等的消滅時效期間，顯然未盡公允。有鑑於此，公法請求權若要適用民法上消滅時效概念，應區分請求權人是政府或人民，由於政府相對於人民在公法請求佔有優勢性，人民為請求

權人時的消滅時效期間應長於政府為請求權人時，故作以上之區分以保障人民行使公法上請求權時效之公平性¹⁵⁷。

中央法規標準法第 13 條規定：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，行政程序法第 131 條應自 2013 年 5 月 24 日起生效施行。是項人民對行政機關公法請求權之時效規定，除法律另有規定外，該新舊法之適用上，分別敘述如後¹⁵⁸：

- 一、 人民對行政機關之公法上請求權於 2013 年 5 月 23 日以前發生，且其時效並於同日以前已完成者，因新法未有溯及適用之明文，基於法律不溯既往原則，其已消滅之公法上請求權不受影響。
- 二、 人民對行政機關之公法上請求權於 2013 年 5 月 23 日以前發生，惟其時效於該日以前尚未完成者，自 2013 年 5 月 24 日起適用新法，其已進行之時效期間不受影響，接續計算其時效期間合計為 10 年。(三)人民對行政機關之公法請求權於 2013 年 5 月 24 日以後發生者，適用新法時效期間為 10 年。

稽徵實務上，財政部認為人民對行政機關之公法請求權於 2013 年 5 月 24 日以後發生者，適用新法時效期間為 10 年，其 102 年 10 月 9 日台財稅字第 10200144550 號函訴願決定略謂：經法院拍賣土

¹⁵⁷ 立法院公報第 102 卷第 23 期院會紀錄，頁 230-232。

¹⁵⁸ 法務部 102 年法律字第 10200134250 號函。

地，債權人逾 5 年始檢附證明文件申請適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定並退還溢繳土地增值稅者，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，應適用行政程序法第 131 條之規定，至 102 年 5 22 日修正公布行政程序法第 131 條規定，以法務部 102 年 8 月 2 日法律字第 102 00134250 號函釋之適用原則為之。

本文認為對照 98 年修正之稅捐稽徵法第 28 條，立法者將錯誤溢繳稅款的可歸責對象區分為納稅義務人及政府機關，而分立該法條第 1 項、第 2 項，第 1 項屬可歸責納稅義務人錯誤事由，消滅時效期間為 5 年規定，較現行行政程序法第 131 條第 1 項人民的請求權時效期間 10 年為短；第 2 項屬可歸責政府機關的錯誤事由則無時效消滅期間規定。惟稅捐稽徵法第 28 條第 1 項修法後仍保有適用要件「適用法令錯誤」或「計算錯誤」，是歷年來財政部實務及行政法院見解皆有非屬該要件之案件，非屬稅捐稽法 28 條的退稅請求權的適用範圍，而為一般公法上的請求權，如解除嗣後買賣契約、法院判決確定買賣關係不存在等類案件，雖經財政部 95 年 12 月 6 日台財稅第 09504569920 號解釋函發布，施行前係類推適用稅捐稽徵法第 28 條，施行後係直接適用修法前行政程序法第 131 條第 1 項 5 年時效期間規定，確定行政程序法施行前後退稅請求權皆適用 5 年之消滅時效期間

規定，因修法前行政程序法第 131 條第 1 項與稅捐稽徵法第 28 條皆為 5 年期間規定，適用上並未產生爭議。

此次行政程序法第 131 條第 1 項修正人民請求權時效期間延長為 10 年，該類非屬稅捐稽徵法第 28 條要件適用範圍案件，為一般公法上請求權，按行政程序法係一般行政程序的規定，而稅捐稽徵法則是專門針對稅捐之稽徵的特別程序規定。在此意義下，稅捐稽徵法可定性為行政程序法的特別規定。惟行政程序法中與稅捐稽徵法不相衝突的規定，對於稅捐之稽徵仍有適用性。其與溢繳稅款之退還的請求有關者為：在稅捐稽徵法無請求依據，而行政程序法有該當規定，且稅捐稽徵法對之無排斥規定的情形，得適用行政程序法¹⁵⁹，是該類件自應適用修法後行政程序法第 131 條第 1 項人民請求權的 10 年時效消滅期間。

第五款 無消滅時效期間

第一目 修法背景

因為社會矚目的陳長文退稅案，促進稅捐稽徵法第 28 條於 98 年修正，此案因為名人的光環以及陳律師於媒體投書，引起輿論譁然，在高等行政法院敗訴後，陳律師表示「行政機關作了違法的處分，不

¹⁵⁹ 黃茂榮，溢繳稅款及其退還（下），植根雜誌，第 26 卷第 2 期，2010 年 3 月，頁 12。

應由它恣意決定要不要撤銷，但法院判決裡完全沒有論斷這個原則。」直言他「難以接受」台北高等行政法院的判決，因為「法官心中完全沒有想到人民」。其認為，撇開法律術語，誰能接受行政機關錯徵稅款，卻無須全數退款，而理由是「人民沒有請求行政機關撤銷違法處分的權利」，「如果我有錯，錯在相信一個萬能的政府，每年照著稅單繳稅」¹⁶⁰。嗣後多位立委提案連署修正的稅捐稽徵法第 28 條即稱之「陳長文條款」。

該案事實為：原告陳長文所有自用住宅，依被告台北市稅捐稽徵處松山分處房屋稅籍資料記載，自民國（下同）80 年 7 月起設公司作為營業使用，並經該分處核定自 80 年 7 月起改按營業用稅率核課房屋稅，原告於發現此一情形後向稅捐處請求全額退稅，於 96 年申請更正系爭房屋 96 年房屋稅及申請退還 81 年至 95 年溢繳房屋稅，經該分處查證有關該房屋原址設公司營業登記資料已付之闕如，台北市稅捐處坦承作業疏失函復原告，系爭房屋改依實際使用情形，按住家用稅率課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第 28 條規定¹⁶¹，按營業用稅率與住家用稅率核課之差額房屋稅，退還最近 5 年即 91 年至 95 年溢收的稅款。原告不服被告松山分處未退還 81 年至 90 年之差額房屋稅，主張依行政程序法第 117 條，對於已逾法定救濟期間的違法行政

¹⁶⁰ 參照聯合報，2008年6月18日「退稅敗訴 陳長文：錯在相信萬能政府」，A1版/要聞。

¹⁶¹ 此應為修法前稅捐稽徵法第 28 條的立法理由之「其他原因」，援用該條之規定，據以退稅。

處分，原行政處分機關或其上級機關得依職權撤銷之，於 96 年 6 月 8 日經由被告向臺北市政府提起訴願遭決定駁回，再向臺北高等行政法院提起行政訴訟，亦遭判決駁回。

本案在立法院審議時少見立委連署提案多達 7 案，多數法案中對於可歸責於政府機關的錯誤溢繳稅款退還均採無期限限制，最主要的理由有二：一係基於政府與人民為對等地位觀念下，國家應為補救人民的財產權所受侵害，以保障人民的權益¹⁶²；二行政機關依行政程序法第 117 條職權撤銷違法處分應無期限限制，於行政法院審查時仍未能突破 5 年退稅限制¹⁶³。

修法後的稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定：「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二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」按此次修法係周延納稅義務人的權益保障，立法理由頗值肯定，惟將可歸責於稽徵機關或其他政府機關的溢繳稅款退還申請案件，無限上綱至無限期溯及退還，犧牲法的安定性與證據保全時效性的考量，對於實務運作是否真能落實納稅義務人權益保障，有待進一步探討之。

¹⁶² 立法院公報第 98 卷，第 3 期，委員會記錄，頁 311-312。

¹⁶³ 此問題涉及有二：一溢繳稅款申請類推適用稅捐稽徵法第 28 條規定之爭議，二是行政程序法第 117 條是否賦予人民請求權。

第二目 法安定性退位

本次修法最具爭議性的即無消滅時效期間規定，在法理言之，時效制度在於尊重既存之事實狀態與維持法律秩序之安定，及政府與人民間之權利義務關係，不宜久懸不決。消滅時效制度即在追求法安定性，德國學者 Gustav Radbruch 氏論法律理念，大致可得正義、合目的性與法安定性，彼此處於互相彌補、互相要求及互相矛盾¹⁶⁴。正義、合目的性、法安定性三法律理念，正義係指法之大方向，未指出其內容；合目的性係指法之內容，惟未涉及價值觀之探擇，因人而異相對性太大，故法安定性始成普遍妥當之要素。其與其他二者非處於優先、後位之順序，是為原則與例外關係。原則遵循法所形成之秩序，例外令人難以忍受或無可能期待繼續維持該秩序時，正義或合目的性始突顯取代法安定性¹⁶⁵。依照立法院院會審查記錄及財政部修正草案理由：原稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權 5 年時效期間的規範，旨在確保法的安定性並維護人民權益的功能，為納稅義務人因可歸責於稅捐稽徵機關或其他政府機關的錯誤而溢繳之稅款，如僅退還 5 年稅款，對納稅義務人的保障恐未臻周全。據此，法律理念遵循法秩序的原則即有例外，正義性優先順序取代法安定性，惟稅捐稽徵法退稅請求權原有時效期間規定，是否形成令人難以忍受或無期待繼續維持的

¹⁶⁴ 城仲模，行政法之一般法律原則(二)，三民出版，1997 年 7 月，頁 273。

¹⁶⁵ 黃建榮，法安定性考量在司法實務上之適用，司法研究年報第 19 輯第 19 篇，1999 年 6 月，頁 11。

可能，依照立法院審查紀錄或社會輿論觀點，並無可稽。

立法機關基於法安定性所為立法必須符合明確性。法律明確性使人民對其行為後果有預見之可能，在法規結構展現其法律構成要件與法律效果儘可能明確，其已成為法治國家之重要原則。再者，法律之穩定性為法安定性內涵之一，立法者制定新法或修改法律時，應謹慎衡量，不可朝令夕改使人民無所適從。其對於立法溯及既往應有所禁止與限制。且法律權利義務關係宜求安定，不宜因事後法律變更而改變或貶損其內容。事實上在法秩序的維持上，作為公法規範的行政程序法，該法第 131 條所定公法請求權即有 5 年消滅時效期間規定，即使其後 102 年修法將請求權行使主體區分為行政機關與人民，而延長人民的請求權消滅時效期間為 10 年規定，仍具有法安定性的確保功能，稅捐稽徵法作為公法的一環，稅法上的請求權是否較其他公法請求權更為重要，而讓立法者有意強烈保護之？若僅因個案輿論而率行捨棄法安定性，對於此立法通過之法律實際運作可能產生窒礙，不僅將損及行政救濟制度，亦可能耗費巨大的行政、司法及社會成本。

第三目 證據保存限制

債權人基於債之關係，得向債務人請求給付，法律給予了債權人訴訟發動權，而以債權人應負其舉證責任為防止不正確判決的基本防

線，但在債權人與債務人間的證據衰竭失衡時，此防線將失守，消滅時效乃應運而生¹⁶⁶。消滅時效制度存在的目的之一即在避免舉證困難，無消滅時效期間限制意謂人民的退稅請求權將可無限期溯及，首當其衝的即是證據的保存問題。

修正案在立法院審議時，即有司法院代表就此表示意見，認為在本條修正前的課稅處分，有許多已逾檔案保存時效，退稅請求權的行使毫無時效限制，則繳稅多年後，始提起行政爭訟，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，立法者保障民眾權益之美意亦無從實現¹⁶⁷。

依據檔案局制訂之機關共通性檔案保存年限基準，其中稅務類檔案保存年限基準表¹⁶⁸：「稅務類檔案保存年限基準表適用於財政部所屬各國稅局，直轄市、各縣（市）政府稅捐稽徵機關及其所屬業務性檔案，機關受委託辦理稅捐稽徵代徵業務所產生之檔案，範圍包括綜合業務、納稅服務、稅務資料管理、稅務申報、稅務審核、稅務徵收、違章審理、行政救濟、資訊業務、監察業務及法令規章等 11 項主題。」，有關課稅資料的保存年限，課稅資料及其通報、管制等相關文件，保存年限 5 年；納稅義務人財產、所得、營業及納稅等資料提

¹⁶⁶ 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，6 期，2010 年 3 月，頁 129。

¹⁶⁷ 立法院公報第 98 卷，第 3 期，院會紀錄，頁 144。

¹⁶⁸ 國家發展委員會 103 年 5 月 7 日檔案管理局檔徵字第 10300090642 號函。

供相關文件，保存年限 3 年；檢舉、違章查緝及移送刑責等調查報告及相關文件，保存年限 10 年；繳款書寄存送達、公示送達及一般送達等相關文件，保存年限 5 年；稅捐稽徵機關辦理查明及退還溢繳稅款等相關文件，保存年限 15 年。是綜觀之，稽徵機關有關課稅資料的保存定有一定年限，屆保存年限者，即依程序規定銷毀。

雖有基於人民訴訟權保障的考量，認為國家對於可苛責於己而導致之退稅事件，在可預見人民尋求權利救濟的最大期限內，理應就相關課稅資料仍應負保存義務，不因相關資料已屆得予銷毀之保存年限而有所不同；且人民因為經過時間久遠，相關證據資料保存不易，苛責其舉證有無期待可能性，將有造成權利救濟空洞化的疑慮¹⁶⁹。而所謂可預見人民尋求權利救濟的最大期限內，在現行法條未設定時效消滅期間制度下，應如何界定之？在稽徵實務上，稽徵機關可能因課稅資料已屆法定保存期限而銷毀，形成稅務爭訟案件的原因理由。

在行政法院實務中，上訴人因稽徵機關認定稅捐主體錯誤而申請退還 68 年至 98 年間溢繳地價稅款一案中，原處分機關以未保存 79 年以前上訴人繳納地價稅證明，而上訴人又難以舉證，持以為否准退稅申請理由，最高行政法院參酌財政部 90 年 9 月 21 日台財稅字第 0900455406 號函釋意旨，判決理由謂：縱相關稽徵資料業經合

¹⁶⁹ 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，2011 年 7 月，頁 9。

法銷毀，被上訴人仍應調查其他相關資料依法辦理核退事宜，尚難以稽徵資料業已銷毀，而上訴人又未能舉證證明，遽以駁回¹⁷⁰。依行政法院的見解，證據滅失的不利益應由稽徵機關自行承受，不應由人民負擔。

本案判決援引財政部台財稅字第 0900455406 號函釋，其內容略：「核退周女士溢繳地價稅加計利息退還案，因繳納清冊已依規定辦理銷燬，致繳納日期無案可稽，如何認定繳納日期一案。…說明：二、本案據函報周女士最近幾年繳納情形，大都在原繳納期間最後 1 日或未逾原繳納期限 2 日時繳納，基此情形，同意自該項稅款原繳納期間屆滿之次日起加計利息。」係為繳納清冊已銷燬之退稅案件如何認定繳納日期釋疑，與本件案例溢繳稅款稅目相同，且地價稅之課徵，係按稅籍底冊所載資料核稅，即所謂「底冊稅」，此類由稅捐稽徵機關依稅籍底冊核定課徵之稅捐，尚有指地價稅、田賦、房屋稅、使用牌照稅¹⁷¹。是該類稅捐課徵的稽征程序，即在於稅捐稽徵機關須先行核列歸戶課徵地價稅底冊¹⁷²，其他自行申報繳納稅捐，如所得稅

¹⁷⁰ 最高行政法院 101 年判字 800 號判決。

¹⁷¹ 稅捐稽徵法施行細則第 7 條：本法第 21 條第 1 項第 2 款所稱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，指地價稅、田賦、房屋稅、使用牌照稅及查定課徵之營業稅、娛樂稅。

¹⁷² 土地稅第 15 條：地價稅按每一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之。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。

或營業稅，是否得為相同適用，而不生個案情節不同，不得援引情事，有待後續觀察。又觀諸財政部上揭函釋意旨，係以納稅義務人誠實按期納稅的行為作為推論準據，倘納稅義務人未能於期限內繳納稅款或漏未繳納，則該行為是否可據以排除證據滅失期間？

總而言之，修法後的稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所制定無消滅時效期間規定，於稽徵實務與法院實務中，因證據保存的限制，必將提高稅務訴訟的困難度，且距離 98 年修法迄今尚僅 5 年時間，一旦時間距離更為長久，則證據衰竭力所生影響判決的正確性程度更為明顯，屆時人民權益的保障與課稅的公平合理原則是否能維持平衡，頗令人質疑。

第六節 本章小結

稅捐稽徵法第 28 條於 98 年的修正，有將其修法前面臨的爭議予以若干消弭，但也有引發新的爭議。修法後，已顯見將修法前原本具爭議的退稅要件「計算錯誤」及「其他原因」，歸納適用於新增之第 2 項規定「其他可歸責於政府機關之錯誤」，至於修法前另一退稅要件「適用法令錯誤」是否包含認定事實錯誤，則已見法院實務與稽徵實務傾向於肯定見解，雖否定說者仍持 94 年 6 月 21 日各級行政法

院 94 年度行政訴訟法律座談會提案 7 決議，立基於稅捐稽徵法第 28 條的退稅請求程序與同法第 35 條的救濟程序不可重疊之論證基礎，惟該論理基礎有其不可解決實際爭訟案件之缺陷。

以最高行政法院 100 年判字第 1945 號判決為例，案例事實為上訴人就其營業稅申報案中之管理服務費銷售額是否適用零稅率乙案提起行政救濟，該管理服務費銷售額是否屬零稅率銷售額之結果，關係進項稅額不得扣抵比例及營業稅之計算，為課稅事實基礎，並依財政部 95 年 12 月 21 日台財稅字第 09504563401 號函修正發布之營業稅額計算辦法第 8 條之 1 規定¹⁷³，依直接扣抵法計算不得扣抵進項稅額，申請按稅捐稽徵法第 28 條規定申請退還，原依比例扣抵法計算調整補繳應納稅額及改用直接扣抵法重新計算得退稅款¹⁷⁴。

判決駁回主要在於系爭營業稅處分已具形式確定力，認為我國之營業稅，除營業稅法規定免申報銷售額之營業人等情形外，係採自行報繳制¹⁷⁵，即由營業人按期向稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業

¹⁷³ 營業稅額計算辦法第 8 條之 1：兼營營業人帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額及購買本法第三十六條第一項勞務之應納稅額。但經採用後三年內不得變更。

¹⁷⁴ 一般言之，採直接扣抵法較比例扣抵法較能節稅，對納稅義務人較為有利。

¹⁷⁵ 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 1 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。

稅額，其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納，並無如我國之營利事業所得稅，稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額，並應依其查核結果填具核定稅額通知書，連同各計算項目之核定數額送達納稅義務人。故應自行報繳營業稅之營業人，就其自行報繳部分，應認於其自行報繳時即確定。是即使行政救濟結果該課稅事實基礎為違法，其所生連動之直接扣抵比例計算之已繳納營業稅，亦因於自行報繳時即告確定，不僅無法依稅捐稽徵法第 35 條提出復查行政救濟，亦無法按稅捐稽徵法第 28 條提起退還溢繳稅款申請，此時，納稅義務人的訴訟權無疑受到不當限制。

觀諸修法後財政部於修法的見解，認為稅捐稽徵法第 28 條規定修正生效前，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，不論該案件是否經行政救濟確定，均有修正後第 2 項規定之適用¹⁷⁶。基於稅捐稽徵法第 28 條係參酌行政程序法第 117 條制定，賦予稽徵機關強烈職權撤銷的色彩，是若肯認課稅處分違法係屬稽徵機關適用法令錯誤¹⁷⁷，於此前提下，類似上揭案例課稅事實認定錯誤之違法稅捐處分，自得自修法後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定申請退還溢繳稅款之適用，得為納稅義務人權益周延，方不致使其不得救濟之門而入。

¹⁷⁶ 財政部 98 年 2 月 10 日台財稅字第 09804505760 號函。

¹⁷⁷ 學者黃茂榮即持此見解，溢繳稅款及其退還（下），植根第 26 卷，第 2 期，2010 年 3 月，頁 16。

惟修法後所制定的無消滅時效期間限制，復又引發新的爭議，此項新規定係周延納稅義務人的權益保障，立法理由雖值得贊同，惟將可歸責於稽徵機關或其他政府機關的溢繳稅款退還申請案件，無限上綱至無限期溯及退還，恐有造成法的不安定性與未盡考量證據保全的時間限制，反而有礙行政救濟制度之虞。



第五章 結論

第一節 適用法令錯誤的爭議檢討

按我國稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權立法設計相當特殊，雖為稅法上不當得利返還請求權，但定有「適用法令錯誤」及「計算錯誤」之退稅要件，其中「適用法令錯誤」無疑是修法前後的爭議所在。在其二大爭論點，其一為是否排除認定事實錯誤，其二為違憲宣告解釋函令是否為適用範疇。

第一項 認定事實錯誤不應排除

本文認為，法律涵攝過程中既包含認定事實，則若該事實所須援引法令適用錯誤，自應仍屬稅捐稽徵機關法令適用錯誤的範疇，稅捐稽徵法第 28 條的適用法令錯誤不應排除認定事實錯誤。修法後的稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，已具有行政程序法第 117 條職權撤銷的性質，是違法授益處分除有信賴利益值得保護例外不予撤銷，違法的負擔處分，稽徵機關並無裁量空間，自應撤銷之，其致錯誤溢繳稅款之財產不當移轉應予返還，依法治國依法行政原則，即有使其回復適法狀態之責任。在確定的課稅處分，應區分其具有行政訴訟確定之

不可爭力及未經救濟確定的存續力，蓋存續力係為羈束稽徵機關不可任意變更已存在之行政處分，不同於經行政訴訟審查確定，具有實質確定力，不可再為爭訟。立法者既已有意將錯誤溢繳稅款可歸責主體區分為人民與政府機關，分立於稅捐稽徵法第 28 條第 1、2 項規定，即督促稽徵機關作成課稅處分合法性之嚴謹性，違法課稅處分致錯誤溢繳稅款，不當侵害人民之財產權，該課稅處分的存續力即應予破除，茲為落實納稅義務人權益保護。

第二項 經宣告違憲解釋函令為適用法令錯誤

如同司法院釋字第 287 號解釋要旨，援引課稅依據之解釋函令嗣後經違憲宣告，自屬違法，解釋函令既經我國最高司法審查機關大法官會議決議判斷違憲，其違法性自法規制定時即存在，係「自始違法」，應屬稅捐稽徵法第 28 條的「適用法令錯誤」的範圍，不應將經違憲宣告的解釋函令以向將來生效的效力問題，排除自始的違法性，此係將解釋函令分屬不同層面的違法性與效力，兩者予以混淆。現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項既已增訂，課稅處分援引之解釋函令經宣告違憲，該解釋函令的違法性於課稅處分作成時即已存在，即有可歸責於稽徵機關適用法令錯誤致溢繳稅款之退稅要件適用，本文認為經違憲審查宣告之違法解釋函令，其據以作成之課稅處分與違憲宣告時

點可能存在相當長之時間差距，基於法的安定性，仍應有退稅請求權行使的消滅時效期間限制，不宜為無限期溯及既往。

第二節 無消滅時效期間限制應予修正

稅捐稽徵法第 28 條的修法，無疑將稅捐機關的高權色彩透過可歸責主體之區分予以降低，藉以調節於稅捐債權債務關係中財產的不當移轉。而在此對納稅義務人權益更為保障之際，更需要法之安定性，以避免稅捐債權債務關係之動盪不確定。法規結構上展現其法律構成要件與法律效果應儘可能明確，法律明確性使人民對其行為後果有預見之可能，此即法安定性作為法治國的重要原則之一。新修正的稅捐稽徵法第 28 條之無消滅時效期間限制，將法安定性作為法律普遍妥當性原則退居於後，本文認為其所衍生的問題即導致稅捐債權債務關係不安定，另一值得關注的則是證據保全的限制所致可能的負面影響。

於現實面及法規面，不論是稽徵機關亦或其他政府機關皆未能無限期保存行政作為所有資料，是納稅義務人未能舉證證明，稽徵機關亦未保存課稅資料時，此時行政爭訟之不利益依最高行政法院的見解，認為應由稽徵機關仍應調查其他相關資料依法辦理核退事宜，負

擔證據保全之不利益。惟可預想的是，此類案件於稽徵機關自我審查之行政救濟過程中，因無可供認定之證據存在，公務員為避免行政責任的負擔，駁回納稅義務人申請可能性將大幅提高，實質上形成行政與司法資源的損耗。

再從另一層面觀之，因為無消滅時效期間限制恐易造成退稅要件上的適用認定限縮，一旦要件不該當，退稅請求權的消滅時效期間長短，皆已無適用之必要，實務上可能產生不當限縮納稅義務人稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權之行使。

本文建議稅捐稽徵法第 28 條日後仍應修法制定消滅時效期間，現行稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，可歸責納稅義務人錯誤溢繳稅款退還申請消滅時效期間仍為 5 年，惟此係修法前謂衡平稅捐稽徵法第 21 條核課期間與第 23 條徵收期間 5 年規定，修法後本條文架構以錯誤溢繳稅款的可歸責性主體劃分，具有稽徵機關職權撤銷之性質，已非徵課期間衡平考量。再基於稅法不當得利返還請求權亦是公法請求權之一環，現行稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定已較行政程序法第 131 條第 1 項之人民公法請求權 10 年消滅時效期間不利益，是稅捐稽徵法第 28 條的退稅請求權消滅時效期間，建議應參酌行政程序法規定，修法統一為 10 年消滅時效期間規定。

參考文獻¹

一、專書 (含研究報告)

1. 王澤鑑，法律思維與民法實例－請求權基礎理論體系，三民書局出版，2006年2月。
2. 李惠宗，行政法要義，五南圖書出版股份有限公司，2004年1月2版。
3. 金子宏，租稅法，蔡宗義譯，財政部財稅人員訓練所出版，1985年3月。
4. 林合民、李震山、陳春生、洪家殷、黃啟禎合著，行政法入門，元照出版，2004年5月二版。
5. 吳庚，行政法之理論與實用，三民書局出版，2008年2月增訂十版。
6. 城仲模，行政法之一般法律原則(二)，三民出版，1997年7月初版。
7. Hartmut Maurer著，高家偉譯，行政法學總論，元照出版，2002年9月。
8. 郭介恆，稅捐稽徵法第28條之實務問題研究報告書，司法院委託，2008年4月。
9. 陳敏，行政法總論，新學林出版，2007年10月五版。
10. 陳敏譯，德國租稅通則，司法院出版，2013年5月初版。
11. 陳清秀，稅法總論，元照出版，2006年10月四版。
12. 翁岳生，法治國家之行政法與司法，元照出版，2009年1月三版。
13. 葛克昌，稅捐稽徵法第28條規定之適用範圍鑑定意見書，臺北市政府委託，2006年7月初版。
14. 葛克昌，稅捐違章裁量問題之研究報告書，司法院委託，2008年4月。

二、專書論文

1. 林錫堯，公法上不當得利法理初探，收錄於當代公法新論（下），元照出版，2002年7月。
2. 林錫堯，公法上請求權之消滅時效，收錄於跨世紀法學新思維-法學叢刊創刊五十週年，元照出版，2006年1月。
3. 陳清秀，稅捐稽徵法第28條之適用範圍，收錄於溢繳稅款返還請求權與行政法院判決，翰蘆圖書出版，2012年9月。
4. 程明修，公法上結果除去請求權在國家責任體系中的地位，收錄於國家賠償與徵收補償/公共任務與行政組織，台灣行政法學會，2007年7月。
5. 葛克昌，可歸責於政府機關錯誤之溢繳稅款，收錄於溢繳稅款返回請求權與行政法院判決，翰蘆圖書出版，2012年9月。

三、期刊論文

1. 朱敏賢，公法上之類推適用，法學叢刊，第187期，2002年7月。
2. 林三欽，教師升等案-解釋函令之拘束力及其變更後之適用問題，台灣本土法學，第44期，2003年3月。
3. 林明昕，公法上不當得利之體系思考，月旦法學教室，第36期，2005年10月。
4. 柯格鐘，合作店營業稅之爭議(上)-評大法官釋字685號解釋，月旦法學雜誌，第193期，2011年6月。
5. 陳容傳，消滅時效的期間問題，臺灣本土法學，第62期，2004年9月。
6. 陳敏，租稅法之消滅時效，政大法學評論，第32期，1985年12月。
7. 陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第37期，1988年6月。
8. 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第59期，1998年6月。
9. 陳清秀，論稅法上不當得利返還請求權(上)，植根雜誌，第8卷第9期，1992年8月。
10. 陳清秀，稅法上行政規則之變更與信賴保護，法學新論，第18期，2010年1月。
11. 陳清秀，課稅解釋令函被宣告違憲後，納稅人可否申請退稅？月旦法學教室，第104期，2011年6月。
12. 陳愛娥，工業區開發管理基金與公法上不當得利還請求權—評司法院大法官釋字第515號解釋，台灣本土法學雜誌，第19期，2001年2月。
13. 陳愛娥，公法上請求權消滅時效的制度意義、適用範圍與其起算，法學叢刊，第58卷第3期，2013年7月。
14. 黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，植根雜誌，第22卷第11期，2006年11月。
15. 黃茂榮，溢繳稅款及其退還(上)，植根雜誌，第26卷第1期，2010年1月。
16. 黃茂榮，溢繳稅款及其退還(下)，植根雜誌，第26卷第2期，2010年3月。
17. 黃俊杰，解釋函令作為課稅依據，月旦法學雜誌，第72期，2001年5月。
18. 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，2011年7月。
19. 黃建榮，法安定性考量在司法實務上之適用，司法研究年報，第19輯第19篇，1999年6月。
20. 葛克昌，稅法解釋函令之法律性質，月旦法學雜誌，第21期，1997年2月。
21. 葛克昌，解釋函令變更，月旦法學雜誌，第76期，2001年9月。
22. 葛克昌、蔡孟彥，公法返還請求權-2006年2月台灣最高行政法院決議評釋，月旦財經法雜誌，第8期，2007年3月。
23. 葛克昌，稅法獨立性與統一法秩序，月旦法學教室，第60期，2008年8月。
24. 葛克昌，稅務調(檢)查權行使及其憲法界限，月旦法學教室，第86期，2009年11月。
25. 葛克昌，國會保留與稅法裁判-稅捐稽徵法第11條之3裁判實務，月旦財經法雜

誌,第33期,2013年11月。

26. 劉建宏,行政訴訟法上之訴訟類型,法學講座,第2期,2002年2月。
27. 劉建宏,人民向行政主體請求返還公法上不當得利之法律途徑,月旦法學教室,第24期,2005年10月。
28. 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,2010年3月。

四、學位論文

1. 魏虎嶺,公法上不當得利之研究,台灣大學法律學研究所碩士論文,1988年6月。
2. 江彥佐,論稅務訴訟舉證責任及其在遺產稅債務關係之適用,東吳大學法律學研究所碩士論文,2006年1月。
3. 吳雨涵,租稅法上返還請求權,臺北大學法律學研究所碩士論文,2009年1月。
4. 曹馨方,因租稅核課處分而溢繳稅款之退稅請求權,中原大學財經法律研究所碩士論文,2009年7月。
5. 張常妙,從法安定性與妥當性,論退稅請求權之時效制度,成功大學科技法律研究所碩士論文,2011年1月。
6. 楊盈萱,稅捐稽徵法第28條之實務問題研究,中國文化大學法律學研究所碩士論文,2011年6月。

五、政府刊物(出版品)

1. 立法院公報,第65卷,第79期。
2. 立法院公報,第98卷第3期。
3. 立法院公報,第102卷第16期。
4. 立法院公報,第102卷第23期。
5. 司法院公報,第50卷9期。
6. 司法院公報,第53卷第7期。
7. 所得稅法令彙編,財政部編印出版,102年12月。

六、報章雜誌、網路資料庫與其他

1. 聯合報,張長文:錯在相信萬能政府,2008年6月18日,A1版
2. 立法院法律系統:<http://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lglaw>,最後瀏覽日期2015年6月10日。
3. 司法院全球資訊網:<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>,最後瀏覽日期2015年6月10日。
4. 全國法規資料庫:<http://law.moj.gov.tw/>,最後瀏覽日期2015年6月10日。
5. 法源法律網:<http://www.lawbank.com.tw/>,最後瀏覽日期2015年6月10日。
6. 財政部全球資訊網:<http://www.mof.gov.tw/ttc/mp.asp?mp=1>,最後瀏覽日期2015

年6月10日。

1 依著者姓氏筆劃排序，同筆劃者依名字首字筆劃排序。同著者之文獻，另依發表時間之後先排序。

