

# 退稅請求權之前世今生

## ——以最高行政法院107年度判字第340號判決為例

Past and Present of the Right to Claim a Tax Refund  
of Overpaid Tax Due to Borrowing Others Name for  
Registration: Take Supreme Administrative Court Judgment  
(109) No.340 as an Example

編輯部 Editor



### 壹、前言

立法院於2021年11月30日三讀通過稅捐稽徵法修正案，其中第28條，除將第1、2項予以整併為第1項外，並新增第3、6～7項，原第3、4項移列第4、5項，原第5項過渡性規定刪除，可謂大幅修正。本文將以最高行政法院107年度判字第340號判決審理案件為例，檢視該案如適用修正後規定，其結果是否不同？藉以凸顯修法之影響。

### 貳、修正後第1項

修正後稅捐稽徵法第28條第1項規

定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」對照修正前第1～2項規定：「I.納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。II.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……其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」可知前後差異甚多。

本文分就「歸責對象」及「錯誤原因」解析並製表如【表一】及【表二】。

## 一、歸責對象

修正前依錯誤應歸責於「納稅義務人」或「政府機關」，分別規定於第1~2項，且依歸責對象給予不同之時效期間，前者5年，後者依財政部官方說法為「無期限」。但最高行政法院大法庭109年度大字第4號裁定要旨則指出：「消滅時效原則上固自請求權可行使起算，然現行稅捐稽徵法第28條第2項並無規定退稅請求權之時效期間及起算日，是因法律發生變動，經由屬行政法總論性質之現行行政程序法第131條第1項規定修正生效後之適

用，始有規定特定時效期間，依現行行政程序法第131條第1項規定修正生效後，人民對行政機關之10年公法上請求權時效期間，始作為稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權之時效期間。」換言之，司法實務見解認為，修正前稅捐稽徵法第28條第2項漏未規定時效期間，是應以屬行政法總論性質，於2013年5月24日修正之行政程序法第131條第1項規定10年時效期間，作為該條項退稅請求權之時效期間。此見解著實可貴，導正本條修正前之不安定。

財政部或許係參考上開裁定要旨，本次修正草案第28條第1項原擬條文為：「納稅義務人自行或因政府機關適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，

【表一】修正前後「歸責對象」對照表

歸責對象	修正前		修正後	
	項次	時效期間	項次	時效期間
納稅義務人	第1項	5年	第1項本文	10年
政府機關	第2項	無期限	第1項但書	15年

資料來源：作者自行整理。

【表二】修正前後「錯誤原因」對照表

	修正前			修正後
	第1項	第2項		第1項
歸責對象	納稅義務人	稽徵機關	其他政府機關	不區分
錯誤原因	<ul style="list-style-type: none"> <li>適用法令錯誤</li> <li>計算錯誤</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>適用法令錯誤</li> <li>計算錯誤</li> </ul>	錯誤原因有哪些？未臻明確	<ul style="list-style-type: none"> <li>適用法令錯誤</li> <li>認定事實錯誤</li> <li>計算錯誤</li> <li>其他原因錯誤</li> </ul>

資料來源：作者自行整理。

致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請」。立法理由並指出：「考量本條旨在調整不當之損益變動，不應區分可否歸責當事人作不同處理，爰將現行第2項有關可歸責政府機關之錯誤致溢繳稅款之情形亦納入第1項規範，並修正納稅義務人申請稅款退還期間一律為『10年』。<sup>1</sup>」見解誠屬的論。惟嗣後立法院三讀通過之條文卻仍區分歸責對象，於第1項本文及但書分別規定不同之時效期間；且立法理由參考民法第125條有關15年請求權時效規定，將可歸責於政府機關錯誤之時效期間定為15年，誠不知其參考之論據基礎為何？況區分歸責對象給予不同之時效期間，勢必使歸責對象在實務上爭議不休，增加徵納雙方嫌隙，似未妥適。

另外，修正前第1~2項徑渭分明規定錯誤係歸責於納稅義務人及政府機關之時效期間，在文義上似是明確，但解釋上卻反生疑義，即在於「歸責對象不明」或

「均可／不可歸責」時，究應適用修正前第1項或第2項規定？相較於修正後第1項本文並未規定歸責對象，而是在但書規定「可歸責於政府機關」之情形。是解釋上應可謂只有「可歸責於政府機關」（包括「均可歸責」）時，始例外適用第1項但書之15年時效期間；其他錯誤均應適用第1項本文之10年時效期間，即錯誤係「歸責對象不明」或「均不可歸責」時，均應適用第1項本文。此種先設定大範圍，再規定例外排除情形的立法例，相當程度消弭了修正前分項規定所造成之不明確。據此，嚴格言之，第1項本文並非規範因歸責於納稅義務人之錯誤，致溢繳稅捐之情形，而是規範因有歸責於政府機關以外之錯誤，致溢繳稅捐之情形。換言之，如【表三】右三欄所示，只要可明確歸責政府機關之錯誤，不論納稅義務人是否亦可歸責，均應適用第1項但書規定；反之，只要不可歸責政府機關之錯誤，或是否可歸責政府機關不明確者，即應依同條第1項本文規定。

【表三】修正後「歸責對象」法據表

	可否歸責？								
納稅義務人	可	可	不明確	否	否	不明確	可	否	不明確
政府機關	否	不明確	否	否	不明確	不明確	可	可	可
法 據	第1項本文						第1項但書		

資料來源：作者自行整理。

## 二、錯誤原因

除了歸責對象規定方式不同外，就發生溢繳稅捐之錯誤原因，修法前可歸責於政府機關之錯誤者，比歸責於納稅義務人之錯誤者多了「其他可歸責於政府機關之錯誤」。從文義上觀察，此之「其他……錯誤」，究竟是指其他政府機關適用法令錯誤、計算錯誤？抑或是指其他政府機關的一切錯誤（不論是適用法令錯誤、計算錯誤，甚至認定事實錯誤）均屬之？未臻明確。修正後則在不區分歸責對象下，先規範錯誤原因，且但書僅另外規範歸責於政府機關之時效期間，使錯誤原因不因歸責對象不同而有不同規範，並導正修正前文義不明確的描述。

本次修法前，稽徵實務上就錯誤原因常見之爭議在於適用法令錯誤之解釋。其中法令見解歧異、變更，司法實務通說認為並非所稱適用法令錯誤；但認定事實錯誤，是否係適用法令錯誤？司法實務見解則有顯著的變化。早期多採限縮解釋，認為所稱適用法令錯誤，係指「本於確定之事實所為單純適用法令或稅額之計算有無錯誤」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或計算錯誤之爭執，則非屬得依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅之範疇<sup>2</sup>。但最高行政法院2016年7月份第1次庭長法官聯席會議決議則一改限縮解釋之見解，指出：「稅捐稽徵機

關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第28條第2項所稱之『適用法令錯誤』，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。<sup>3</sup>」自此，「事實認定錯誤，法令適用自必錯誤」成為行政法院審理類此案件之圭臬<sup>4</sup>。且該決議雖係在解釋第2項，但司法實務亦一體適用在第1項案件。如最高行政法院108年度上字第962號判決即指出：「稅捐稽徵法第28條第1項與第2項規定，二者就溢繳稅款發生之原因雖然有異（前者肇因於納稅義務人；後者肇因於稅捐機關），惟以『適用法令錯誤』致溢繳稅款作為退稅事由則無不同，參照上揭決議意旨，同條第1項之『適用法令錯誤』，理當與第2項為相同解釋，而認其法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。」

本次修法，財政部應是有鑑於司法實務見解既已定調，乾脆予以明文化，乃將認定事實錯誤與適用法令錯誤並列為退稅原因，但立法理由卻無隻字片語說明修正原因。

本文認為，將適用法令錯誤包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤，並不妥當。理由有二：其一，核定稅捐處分是認定事實適用法令而後做出處分的結果。如果認定事實錯誤，納稅義務人作為課稅基

礎事實之參與者，甚至創造者，應可輕易發現而申請復查；但納稅義務人對法令之認識，通常不如稅捐稽徵機關。是若在復查期間經過後始發現適用法令錯誤，致有溢繳稅捐情事，在復查機制外另給予第28條退稅請求權之救濟機會，尚有其正當性；但認定事實錯誤則不然，如有此等錯誤，應可合理期待納稅義務人及時發現錯誤後依第35條規定申請復查。如允許復查期間經過後，仍可依第28條規定申請退稅，恐保護過度，且有架空復查機制之虞。其二，同法第21條第2項規定：「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……。」文義上應是指發現新證據足以認定原認定課稅事實有不完整，致有應補徵之稅捐；亦即指認定事實錯誤之情形。換言之，第21條第2項規定，是基於稅捐稽徵機關對課稅基礎事實之掌握不若納稅義務人，故給予在核課期間內補徵之核課權；第28條規定，是基於納稅義務人對法令之認識不若稅捐稽徵機關，故給予較復查期間長之退稅申請權。兩個條文本來體系分明，本次修法卻混淆其各自之規範功能<sup>5</sup>。更有甚者，本次修法增訂其他原因錯誤之概括規定，解釋上似已毋庸探究錯誤原因，只需客觀上有錯誤致溢繳稅捐，即可申請退稅。

## 參、最高行政法院107年判字第340號判決

### 一、事實<sup>6</sup>

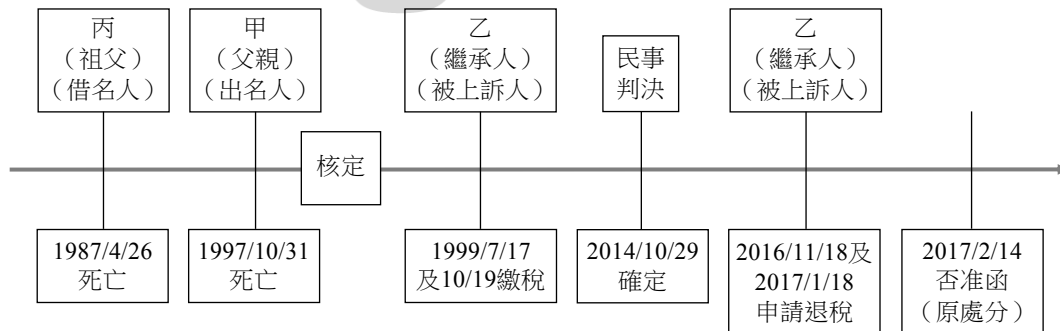
(一)被繼承人即訴外人甲於1997年10月31日死亡，由被上訴人乙代表全體繼承人辦理遺產稅申報，經上訴人（稽徵機關）以乙為納稅義務人代表核定遺產總額、遺產淨額及應納稅額，因未申請復查而確定，乙並於1999年7月17日及10月19日繳清稅額。

(二)嗣因甲遺產中之5筆土地經民事判決確定，認定係屬甲之父即訴外人丙所有，原借名登記於甲名下，而丙前於1987年4月26日死亡，甲名下5筆土地應屬其全體繼承人共同共有。

(三)乙嗣於2016年11月18日、2017年1月18日分別出具申請書，依稅捐稽徵法第28條第2項規定向上訴人申請退還溢繳遺產稅款。經上訴人以2017年2月14日函（下稱原處分）否准。乙不服，提起訴願亦遭駁回，遂與其餘繼承人共同提起行政訴訟。

### 二、爭點

本案爭點，判決頗多論述，本文僅就「歸責對象」及「時效起算點」進行分析。為利讀者參考，製作【圖一】基礎事實流程圖。



【圖一】基礎事實流程圖

資料來源：作者自行繪製。

### 三、判決理由<sup>7</sup>

#### (一) 歸責對象

判決認為本案「請求權之法規範基礎不論是建立在現行稅捐稽徵法第28條第1項規定，或同條第2項規定上，均合法有據<sup>8</sup>」。但其理由卻指出「遺產稅之法定報繳程序則為『由納稅義務人主動申報，再由稅捐稽徵機關依職權為調查，並核發稅單命令繳納』之方式。故即使被上訴人原始申報有誤，導致稅捐稽徵機關事實認定有誤，進而使核課處分有誤，產生溢繳稅款之結果。但因稅捐稽徵機關自始即有主動調查之職權義務，所以本件仍應認『適用法令錯誤』之原因要與稅捐稽徵機關連結<sup>9</sup>」亦即是以第2項為請求權基礎<sup>10</sup>；且「本件請求無時效期間之限制<sup>11</sup>」。

#### (二) 時效起算點

判決援引最高行政法院2017年9月份第1次庭長法官聯席會議決議：「遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間及稅捐稽徵法第22條所定之核課期間，基於合憲性解釋原則，應以可合理期待納稅義務人履行申報義務及稽徵機關得行使核課權為前提，方符合其立法目的及遺產稅申報暨核課事件之本質。是納稅義務人如對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，則於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知該筆爭議財產係屬遺產而依法行使核課權。則就此一爭議財產，遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間，應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第22條規定起

算其核課期間，以兼顧徵、納雙方之均衡利益，俾符合實質課稅及公平課稅原則……<sup>12</sup>」並指出本案爭議，「亦應以可合理期待納稅義務人得行使退稅請求權為前提，自民事判決確定其屬被繼承人遺產或非屬遺產之日起算相關請求權時效，方符合其立法目的。故本件退稅請求之規範基礎如建立在稅捐稽徵法第28條第1項規定上，其5年時效期間，亦應自2014年10月29日（判決確定日）起算。被上訴人於2016年11月18日請求退稅，尚未逾5年期間<sup>13</sup>」。

### （三）小 結

判決指出，「本案被上訴人得依稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退稅，該條項規定無請求權時效期間之限制，本案亦無討論稅捐稽徵法第28條第1項所定請求權5年時效之起算點議題<sup>14</sup>」，因此駁回稅捐稽徵機關上訴，維持一審判決納稅義務人勝訴結果。

## 四、本文見解：依修正後規定審視

### （一）歸責對象

判決指出，即使是納稅義務人申報錯誤導致溢繳稅捐，但因稅捐稽徵機關有職權調查義務，錯誤仍應歸責於稅捐稽徵機關，適用稅捐稽徵法第28條第2項規定一節，無疑將架空第1項規定；蓋核定稅捐

處分無一不要求稅捐稽徵機關有主動調查之職權義務者。對照修正後第1項本文並未規定歸責對象，而是在但書規定「可歸責於政府機關」之情形。是解釋上應可謂只有「可歸責於政府機關」（包括「均可歸責」）時，始例外適用第1項但書之15年時效期間。其他錯誤均應適用第1項本文之10年時效期間；即錯誤係「歸責對象不明」或「均不可歸責」時，應適用第1項本文。判決實際上亦認為本案「雙方均無責<sup>15</sup>」，是如依修正後規定審視，因納稅義務人於1999年7月17日及10月19日繳清稅額，嗣於2016年11月18日、2017年1月18日依稅捐稽徵法第28條第2項規定申請退還溢繳遺產稅款，應依修正後第1項本文規定審核，並以其已逾自繳納之日起算10年之時效期間，予以駁回。

### （二）時效起算點

判決認為，上開決議以「欠缺期待可能性」將遺產稅申報期間往後延至民事判決確定日起算，方符合稅法立法目的及遺產稅申報暨核課事件之本質；則納稅義務人得行使退稅請求權，亦應以可合理期待為前提。本文認為，基於衡平原則，既允許延後起算申報期間以達到間接延後起算核課期間之目的，當然亦應允許延後起算行使退稅請求權的時效期間。以本案而言，自民事判決確定日2014年10月29日起算時效期間，被上訴人於2016年11月18日

請求退稅，不論是依修正前第28條第1項規定之5年時效期間，抑或是依修正後同條項本文規定之10年時效期間，均未逾期。

但是，上開決議以「可合理期待」為立論基礎，是否可謂在民事判決確定前，有不可抗力之事由致未能作成核定稅捐處分？是符合修正後第21條第3項第2款規定：「稅捐之核課期間屆滿時，有下列情形之一者，其時效不完成……二、因天災、事變或不可抗力之事由致未能作成核定稅捐處分者，自妨礙事由消滅之日起算6個月內。」若依學者對德國租稅通則第171條第1項規定：「核定期間進行之最後6個月內，因不可抗力而無法作成租稅核定者，核定期間不屆滿。」之說明，所謂不可抗力，「係指來自外界之戰爭、天災或其無法避免之意外事故等，依其情形，稽徵機關縱然盡最大之注意，亦無法行使租稅請求權<sup>16</sup>」；欠缺期待可能性，似可歸屬不可抗力。如果是，若以修正後規定審視，應自民事判決確定日起算6個月內時效不完成，亦即稅捐稽徵機關應於該6個月內完成核稅程序，包括輔導申報（如果納稅義務人未主動申報）及開徵送達等。但在遺產稅法定申報期間為6個月，且可申請延期下<sup>17</sup>，如何能在6個月內完

成核稅程序？抑或仍適用上開決議處理類此案件，有待實務發展。又本次修法，核課期間增訂時效不完成之規定，但退稅請求權並未有相同規定；可否類推適用？若採肯定說，本案納稅義務人應自民事判決確定日2014年10月29日起算6個月內申請，其於2016年11月18日請求退稅已逾期。

## 肆、結 語

稅捐稽徵法第28條退還溢繳稅款之規定具有公法上不當得利性質，「基於法律安定性……並考量本條旨在調整不當之損益變動，不應區分可否歸責當事人作不同處理……<sup>18</sup>」，立意甚好，可惜並未為立法委員接受；但至少明定時效期間，不再出現無時效期間限制之漏洞。且關於歸責對象及錯誤原因，本次修正後之規定均較明確，減少適用上之分歧，值得讚揚。當然，本文研析之判決處理之案例，如以修正後規定觀察，除非就時效起算點採用判決見解自民事判決確定日起算，且不類推適用時效不完成規定，否則仍將否准納稅義務人之申請；惟此係基於法律安定性規定時效期間所不得不接受之結果。

### 附註




1. 行政院新聞傳播處，為維護納稅人權益與保障國家債權 行政院會通過「稅捐稽徵法」部分條文修正草案，2021年4月15日報導，<https://www.ey.gov.tw/Page/9277F759E41CCD91/82e60d71-5910-45af-860c-c87adaec72f1>（瀏覽日期：2022年3月16日）。
2. 如改制前行政法院71年度判字第1160號、最高行政法院88年度判字第3969號、94年度判字第1622號等判決、99年度裁字第737號裁定、100年度判字第1907號、104年度判字第546號等判決。
3. 本則決議，依據最高行政法院2017年12月份第2次庭長法官聯席會議決議繼續援用；惟決議文第2段：「關於爭點主義之論述，與納稅者權利保護法第21條第1項所採之總額主義精神未盡相符，爰予修正」。本文所引述未及於修正刪除部分，併予指明。
4. 如最高行政法院105年度判字第451號、106年度判字第116號、109年度判字第635號等判決。
5. 第21條第2項規定所稱「經另發現應徵之稅捐」，司法實務見解亦有變化。最高行政法院105年度判字第297號判決認為：「故稅捐稽徵機關對於已核定稅捐之案件，須因另行調查發現新事實或新課稅資料，而確定有短徵稅款之情形時，始能變更具形式上確定力之原查定處分，而補徵其應納而未納之稅款。」109年度判字第102號判決則認為：「稽徵機關於原課稅處分發生形式確定力後，於核課期間內，發現原課稅處分違法短徵時，仍得依職權撤銷之，自行變更原查定處分，補徵其應納之稅款，不以發見新事實或新課稅資料為限。」亦即稅捐稽徵機關如適用法令錯誤亦可屬「另發現應徵之稅捐」，依本條項規定補徵稅款。
6. 案例事實摘自判決理由一、事實概要，囿於篇幅，本文略為修改。
7. 下述判決理由「六、(一)2.」部分，係本號判決節錄一審判決理由；「六、(二)2.」部分始為二審判決理由。
8. 判決理由六、(一)2.(2)。
9. 判決理由六、(一)2.(2)②。
10. 判決理由六、(二)2.以下有詳細論述為何本案仍應依第2項規定辦理。
11. 判決理由六、(一)2.(2)③。
12. 判決理由六、(一)2.(2)④B.。
13. 判決理由六、(一)2.(2)④C.。有關年的記述，改以西元表示。
14. 判決理由六、(二)3.。
15. 判決理由六、(二)2.(1)④：「可是在實務運用上，稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定之適用分界，在某些情形下很難清楚分辨。例如『錯誤發生可歸責於徵、納雙方』之情形；或者『錯誤發生不可歸責於徵、納雙方』之情形。其中在前一情形（雙方均有責時，本案無此情形，理由詳後所述），究竟應適用稅捐稽徵法第28條第1項或第2項規定，實在很難決定。但在後一情形（即雙方均無責時；而本案實符合此等情形，理由詳後），則從『核課處分為確認處分，以追求稅捐如實正確核課』之稅捐稽徵法制基本原則言之，仍以適用稅捐稽徵法第28條第2項為當。」

16. 參陳敏譯，德國租稅通則，2013年5月，司法院，171頁。原文：「係指來自外界之戰爭、天災或其無法避免之意外事故等」，似有漏字，即應為：「係指來自外界之戰爭、天災或其『他』無法避免……等」。
17. 遺產及贈與稅法第23條規定：「I.被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第6條第2項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理之日起算。II.被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民死亡時，在中華民國境內遺有財產者，應向中華民國中央政府所在地之主管稽徵機關辦理遺產稅申報。」第26條規定：「I.遺產稅或贈與稅納稅義務人具有正當理由不能如期申報者，應於前三條規定限期屆滿前，以書面申請延長之。II.前項申請延長期限以3個月為限。但因不可抗力或其他有特殊之事由者，得由稽徵機關視實際情形核定之。」
18. 引自本次修正案行政院會通過版本關於第28條規定之修正理由；同註1。

關鍵詞：時效期間、溢繳稅捐、認定事實錯誤、適用法令錯誤

DOI：10.53106/270692572022070031003

 本單元內容獲月旦會計財稅網、月旦知識庫收錄

## 相關書籍推薦

### ◎稅捐稽徵法

主編：黃茂榮·葛克昌·陳清秀

作者：黃俊杰·藍元駿·蔡孟彥·鍾騏·江彥佐·陳衍任·邱晨·柯格鐘·陳汶津·范文清·謝如蘭·黃源浩·黃士洲·許澤天·張永明·吳東都

出版：2021/10

簡介：本書由國內稅法學界菁英聯合執筆，綜合運用德日法等進步國家稅法理論，並解析國內實務見解，分析探討稅捐稽徵法各項問題，內容涵蓋稅法基本原理、稅捐法律關係、稽徵程序關係、稅捐保全及強制執行、稅捐罰則、稅務訴訟以及納稅者權利保護等>>>