

論溢繳稅款返還請求權

——評2021年稅捐稽徵法第28條之修正^{*}

劉致賢^{**}

〈目 錄〉

壹、前 言.....	1
貳、溢繳稅款返還請求權之定位與性質.....	3
一、權利定位：調整公法上不當財貨變動.....	3
二、規範性質.....	4
(一)實體法上性質：公法上不當得利.....	4
(二)程序法上性質：程序再開請求權.....	5
參、現行稅捐稽徵法第28條之修正評析.....	13
一、時效規定修正的不當.....	13
二、尊重前訴確定判決既判力之排除適用條款的不當.....	17
三、基於不法原因而溢繳稅款之排除適用條款的不當.....	18
肆、代結論：應當再次修正的規範建議.....	20

關鍵詞：溢繳稅款返還請求權、公法上不當得利請求權、權利救濟程序外之廢棄、程序再開請求權、消滅時效、排除適用條款、既判力

〈摘 要〉

本文從現行稅捐稽徵法第28條規定之溢繳稅款返還請求權在租稅法及行政法體系之定位及性質出發，對2021年底對於稅捐稽徵法第28條之修法中，關於時效規定之修正及排除適用條款之增訂進行檢討、評析。本文認為，稅捐稽徵法第28條之溢繳稅款返還請求權兼具有實體法上公法上不當得利及程序法上程序再開請求權之雙重性質。依此理解，本次修法在時效規範之修正及排除適用條款（包括：尊重前訴既判力及基於不法原因溢繳稅款之二種排除適用條款）之增訂均有所不當及缺失。因此，本文認為此一規定尚有再進一步修正之必要，除在時效之制度設計上應有所調整外，此二排除適用條款並應予刪除。

^{*} 國立臺灣大學111-1學年度「稅法專題研究」課程報告；授課教師：柯格鐘教授；報告日期：2022年12月10日（星期六）。

^{**} 國立臺灣大學法律研究所財稅法組碩士班二年級研究生；學號：R10A21073。

壹、前言

按人民因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，享有向稽徵機關請求返還所溢繳稅款之請求權，學理上稱為「溢繳稅款返還請求權」¹，此一請求權在我國租稅實定法上，亦有所據，分別規定於我國稅捐稽徵法第28條、第38條第2項及所得稅法第100條第2項，本文將集中於前者規定之討論。溢繳稅款返還請求權乃我國稅務訴訟中，最常為人民向稅捐稽徵機關所主張之租稅請求權，其在學理上之深入探討與研究，亦屬租稅債務法中最为熱烈者²。不過，關於溢繳稅款返還請求權在整個行政法體系中之定位，爭議仍存；舉其要者，諸如：非納稅義務人得否請求退還溢繳之稅款？溢繳稅款返還請求權之適用情形，是否因可歸責之主體而有所不同？其請求權之行使應否有消滅時效之適用？是否應加計利息一併退還？是否在一定情形應當排除人民行使溢繳稅款返還請求權？稅務爭訟實務上應如何處理為妥？與其他行政救濟制度之關聯如何？種此，向為我國實務及學理所關注者，並在其共同之努力下，立法者於去年（2021年）底修正稅捐稽徵法第28條規定（下稱「本次修法」），更加充實其規範內涵。按修法理由，主要修正內容如下：

一、修正溢繳稅款返還請求權之請求權時效，將「可歸責於人民」之溢繳稅款返還請求權時效，配合行政程序法第131條規定，從5年修正為10年；另將「可歸責於政府機關」之溢繳稅款返還請求權時效，參考民法第125條規定，從無期限限制修正為15年。

二、基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稽徵機關退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，從而規定若租稅核課處分經行政法院實體判決確定，不適用（即排除適用）溢繳稅款返還請求權之規定。

三、參照現行稅捐稽徵法第38條第2項及第3項有關加計利息之利率基準日規定，將加計利息之利率基準日，由「繳納稅款之日」修正為「各年度1月1日」。

四、納稅義務人基於不法原因溢繳稅款（例如：買賣不實發票、虛增營業額向銀行詐貸或營造業登記證提供他人不法投標開立發票等情形），倘允許事後得依本條申請退稅，無異鼓勵其以不法行為圖謀私利，顯已逾越退稅請求權之立法意旨，有違租稅公平正義，爰參考民法第180條規定意旨，規定不得請求

¹ 或亦有學者分別稱之為「退稅請求權」、「稅法上不當得利返還請求權」、「租稅（法）返還請求權」或「租稅核退請求權」者。不過，本文認為以上用語均有所偏誤及缺失，此乃涉及溢繳稅款返還請求權與基於租稅法律之規定而合法請求退給稅款之「合法退給稅款請求權」之概念差異，以及溢繳稅款返還請求權本身的規範性質等重要基礎問題，詳細說明，論述於次；此處僅就用語部分作粗略澄清，以免造成誤識，合先敘明。

² 租稅法教科書的總論性論述，例參：陳敏，稅法總論，自版，2019年2月初版，頁345-360；陳清秀，稅法總論，元照，2022年6月12版，427-447頁；黃源浩，租稅法，五南，2020年9月初版，308-316頁。學術論文之討論亦夥，為樽節篇幅，本文將涉及各該議題的學術論文分註於後，以凸顯該文之論述核心，使個別議題的研究成果得以具體量化呈現。

返還溢繳之稅款。

此等問題之中，是次修法，除就納稅義務人溢繳稅款之原因作文字上的調整而明確其規範意旨³，以及調整加計利息之起算時點外，關於溢繳稅款返還請求權之時效修正，以及二項排除適用條款之增訂，毋寧是本次修法的一大亮點。對此，雖然確實有助於一定規範適用上可能產生的紛爭之解決；不過，即令在這次修法之後，仍然留下諸多的議題尚待解決；甚爾，從修法理由反而使得若干議題更加複雜，而須更進一步的細緻討論與研究。觀其核心，毋寧環繞在自前次修法理由中提到，參照行政程序法第117條及第121條規定，而規定退還之稅款不以5年內溢繳者為限，以及本次修法具體指明本條之溢繳稅款返還請求權具有「公法上不當得利」之性質⁴，從而參考行政程序法第131條及民法第125條進行請求權時效期間之修正，並增訂兩項排除適用條款（包括：尊重前訴確定判決既判力及基於不法原因而溢繳稅款而不得請求返還稅款）。整體而言，立法者在此似乎認為，溢繳稅款返還請求權一方面具有「公法上不當得利」之性質，另一方面也同時認為溢繳稅款返還請求權具有「職權撤銷違法行政處分（＝租稅核課處分）」之「權利救濟程序外之廢棄」的救濟功能⁵。

然而，規範之解釋並不以立法者於立法理由中所述者為標竿，而必須探求系爭規定之體系定位及規範性質而作通盤性的考察與析繹，從而以此作為法釋義學展開的基點，進以求取符合制度應然的條文設計及實際運用。因此，本文即以溢繳稅款返還請求權在整個行政法體系中之定位及其規範性質進行前提論證（本文貳），確立溢繳稅款返還請求權之功能應然及權利性質後，對於稅捐稽徵法第28條規定之若干問題點進行分析與評釋，從而指出現行規定之不當及缺失之處（本文參），最後提出本文對於現行規定之修正建議及未來之研究展望（本文肆）。希望藉由本文的研究與寫作，能對於溢繳稅款返還請求權此一

³ 過往學理上的相關討論，例參：陳敏，註2書，355-356頁；陳清秀，註2書，437-438頁；范文清，第十二章：退稅請求權——稅捐稽徵法第28條，收於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀（主編），稅捐稽徵法，元照，2021年3月初版，2刷，306-310頁；柯格鐘，具不當得利性質之退稅請求權——稅捐稽徵法第28條與其相關連規範關係之探討，收於：臺北市政府（主編），訴願專論選輯——訴願新制專論系列之14，2013年12月，59-61頁；柯格鐘，事實認定錯誤之溢繳稅款的返還——最高行政法院107年度判字第340號判決評釋，裁判時報，93期，2020年3月，16-21頁；范文清，論租稅返還請求權——以稅捐稽徵法第二十八條第一項與第二項為中心，興大法學，21期，2017年5月，109-119、177-180頁。實務上曾作成決議，將「事實認定錯誤」納入「適用法令錯誤」而得據此申請退還溢繳之稅款，參：最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議、最高行政法院106年12月份第2次庭長法官聯席會議決議；對此問題之學說上討論，例參：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，8期，2007年3月，156-159頁。

⁴ 雖然修法理由僅提到「司法實務」認為溢繳稅款返還請求權具有公法上不當得利之性質，不過其實這也是租稅法學說上之通說見解，例參：陳敏，註2書，346-347頁；陳清秀，註2書，427-430頁；黃源浩，註2書，311頁；柯格鐘，註3a文，55頁。

⁵ 關於「權利救濟程序外之廢棄」在德國法上的論述，詳參：林明昕，行政處分之「撤銷」——一個法制繼受譯語上的問題，收於：氏著，公法學的開拓線——理論、實務與體系之建構，元照，2006年9月初版，143-148頁。

在租稅實務上重要的請求權作一定程度的進階澄清，並對我國租稅實定法規範提出更加細緻的改善建議。

貳、溢繳稅款返還請求權之定位與性質

一、權利定位：調整公法上不當財貨變動

按溢繳稅款返還請求權之目的，在於賦予人民向稽徵機關請求返還其溢繳稅款之公法上權利，換言之，由於國家並無保有該等稅款之法律上原因，從而此一請求權本身即具有調整公法上不當財貨變動之基本功能，使得公法上的財產秩序得以回復，具有保障人民憲法上財產權之意義在內。

就此，必須與人民基於租稅法律之規定而向稽徵機關請求退還已繳稅款之請求權加以辨清。申言之，人民請求稽徵機關退還已繳稅款之原因，除因租稅債務自始不存在或因私法財產交易狀態嗣後發生變動而使租稅債務後發地消滅，致使人民先前繳納之稅款成為溢繳之外，另外也可能係基於各該稅法之特別規定而使租稅債務消滅，從而在符合租稅法律之前提下（有法律上原因）請求退還稅款。例如：人民依據所得稅法第17條之2及土地稅法第35條規定，因重購自用住宅之房屋請求退還已繳之所得稅款及土地增值稅款，又貨物之消費地不在境內，或製造成另一種貨物，納稅義務人得依據貨物稅法第6條之規定請求退款已繳之貨物稅款⁶。此等例外使租稅債務消滅之規範，往往係基於特定的社會政策所為，從而人民係因該當租稅優惠之構成要件而請求退還稅款，性質上當屬「有法律上原因」的稅款返還請求權，自與本文所稱之「溢繳稅款返還請求權」有所不同，毋寧前者應被妥適稱為「合法退稅請求權」。

此二概念的區分實益，包括：規範適用的不同（稅捐稽徵法第28條僅適用於溢繳稅款返還請求權，合法退稅請求權則係依照各該稅法之租稅優惠規定而發生）、舉證責任之不同（是否該當溢繳稅款返還請求權之構成要件應由主張權利發生之稽徵機關舉證、合法退稅請求權之構成要件則應由主張權利消滅的納稅義務人舉證）及救濟方式之不同（若稽徵機關否准人民合法退稅請求之申請時，應循序提起課予義務訴願、訴訟救濟之；若稽徵機關否准人民溢繳稅款返還請求之申請時，究竟應提起課予義務訴願、訴訟，抑或直接提起一般給付訴訟，存有爭論⁷）等。

⁶ 參：范文清，註3b文，109頁。

⁷ 實務上雖認為應提起課予義務訴願、訴訟，例參：最高行政法院100年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議：「……而稅捐稽徵法第28條規定之退稅請求，係請求稽徵機關作成准退稅之行政處分，原應由納稅義務人即債務人為之，惟因上述對違法課徵土地增值稅處分有法律上利害關係之抵押權人，其權利將因債務人是否行使退稅請求而直接受影響，自應許其於債務人怠於行使退稅請求時，得代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款予執行法院，進而於遭否准後，得循序提起行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟，以資救濟。」最

二、規範性質

(一)實體法上性質：公法上不當得利

既然溢繳稅款返還請求權之制度目的在於調整無法律上原因的租稅給付變動，因此在實體法上溢繳稅款返還請求權即屬一種「公法上不當得利返還請求權」。藉由溢繳稅款返還請求權之行使，將人民溢繳之稅款予以回復。

不過，所謂無法律上原因究竟所指為何，非無爭議；理由在於，租稅稽徵程序中，包括由人民自動申報繳納之租稅（＝申報納稅），例如：所得稅、印花稅等，也包括須由稽徵機關作成租稅核課處分而發單徵收之租稅，就此又以作成租稅核課處分之事實認定基礎可分為「申報稅」（＝申報賦課）、「查定稅」及「底冊稅」（合屬賦課徵收）⁸。就前者而言，由於租稅債務乃法定之債，在租稅構成要件該當時既已發生，因此如若租稅構成要件自始並未該當，或因納稅義務人之私法活動而使該當租稅構成要件之交易事實嗣後消滅或不存在，從而使租稅債務嗣後消滅之情形，人民繳納租稅即無法律上原因，當得請求返還所溢繳之稅款。就此，所謂無法律上原因，即係指租稅構成要件不該當者而言。然而，於稽徵機關作成租稅核課處分以課徵租稅之情形，雖然我國通說認為租稅核課處分係屬「確認處分」⁹，亦即確認租稅債權存在之行政處分，而不具有創設租稅債務之功能；不過，是否可以不該當租稅構成要件，即謂人民有溢繳稅款而使國家不當取得租稅債權之公法上不當得利？而無視租稅核課處分在此所具有的確證功能？對此，學說上向有「形式的法律原因說」及「實質的法律原因說」之對立。

所謂形式的法律原因說，係以有無有效存在的租稅核課處分作為有無法律上原因之判斷標準，換言之，即令租稅核課處分所核算的應納稅額超出依租稅實體法核算之正確數額，國家受領之租稅給付亦屬有法律上原因。至於實質的法律原因說，則以租稅實體法之構成要件是否該當作為有無法律上原因之標準，但是租稅核課處分除非無效，在未經撤銷或變更前，仍然在形式上產生一個租稅給付義務，而使國家在形式上享有保有租稅給付之正當理由，因此仍然需要撤銷或變更系爭租稅核課處分，方能去除該形式上原因，而請求返還溢繳

高行政法院101年度判字第279號判決：「當事人請求稅捐機關退稅，究應提起一般給付訴訟或課予義務訴訟，須視其主張而定；……若係納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，依稅捐稽徵法第28條規定向稅捐機關申請作成退還溢繳稅款之處分，自應依行政訴訟法第5條規定提起課予義務訴訟。」學說上的相同意見，例參：范文清，註3a文，320-321頁。但學理上多認為應提起一般給付訴訟即可，例參：黃源浩，註2書，314-315頁；盛子龍，納稅義務人自行溢繳稅款之退稅請求權與行政救濟，中原財經法學，18期，2007年6月，110-120頁。

⁸ 參：柯格鐘，公法債務與私法債務——稅捐債務法之基本問題，月旦法學雜誌，235期，2014年12月，210頁。

⁹ 例參：陳敏，註2書，596-597頁；陳清秀，註2書，521頁；黃源浩，註2書，196頁；柯格鐘，前註文，210頁。

之稅款。

從以上的論述可知，二說縱然對於有無法律上原因之判斷標準有所不同，實際處理上並無多大差異。理由在於，無論依何說見解，在有租稅核課處分存在之情形中，人民仍然須在法定救濟期間內訴請撤銷該違法之租稅核課處分，或在法定救濟期間經過後藉由提起再審或申請程序再開，或稽徵機關依職權撤銷後，方能請求返還稅款¹⁰。然而，租稅核課處分對於二說之意義略有不同：對形式的法律原因說而言，租稅核課處分為請求返還稅款的「成立上限制」，亦即須無租稅核課處分方才成立此一請求權；然而，對於實質的法律原因說而言，租稅核課處分則為請求返還稅款的「行使上限制」，亦即納稅義務人須除去租稅有效租稅核課處分之規制效力，方才能行使此一請求權¹¹。

(二)程序法上性質：程序再開請求權

如前所述，基於溢繳稅款返還請求權具有公法上不當得利的性質，無論是採取形式的法律原因說或實質的法律原因說之觀點，在稽徵機關有作成租稅核課處分之稽徵程序中，如人民欲請求返還溢繳之稅款，均須除去該租稅核課處分之規制效力，始能為之。因此，在法定救濟期間內，人民當須提起行政爭訟訴請撤銷該違法租稅核課處分，隨而請求返還溢繳稅款，此即稅捐稽徵法第38條第2項規定所由設；至於在法定救濟期間經過後，納稅義務人既不得尋通常救濟程序以除去違法租稅核課處分之規制效力，而僅能藉由「權利救濟程序外之廢棄」方式，例如：由稽徵機關依職權自行撤銷之（行政程序法第117條），或申請程序再開，或提起再審（行政訴訟法第273條以下）等方式，在稽徵機關或行政法院撤銷該違法之租稅核課處分後，方才能依稅捐稽徵法第28條規定請求退還稅款¹²。

因此，在法定救濟期間經過而使租稅核課處分發生形式存續力之情形中，納稅義務人並不能在實體法上單純地請求返還溢繳稅款，而必須在程序上配合租稅核課處分之撤銷，方能克盡其功¹³。是以，溢繳稅款返還請求權究竟有無

¹⁰ 柯格鐘，註3a文，65-67頁；盛子龍，租稅核課處分存續力之突破與退稅請求權，國立中正大學法學期刊，75期，2022年4月，82-83頁。

¹¹ 不過，學者范文清則認為溢繳稅款返還請求權之行使不以除去租稅核課處分之存續力為要件，換言之，人民得直接依稅捐稽徵法第28條申請退稅，而無須先訴請撤銷該違法之租稅核課處分。參：范文清，註3a文，316-318頁。

¹² 相同理解，參：盛子龍，註7文，93頁以下（該文逕以稅捐稽徵法第28條作為納稅義務人自行溢繳稅款之實體法上請求權基礎規定）；盛子龍，前註文，127-132頁。不過，學說上另有認為係以稽徵機關有無作成租稅核課處分為區別標準，從而若人民係因「自行報繳稅款」而溢繳稅款者，應依稅捐稽徵法第28條申請退還溢繳稅款；若係稽徵機關有作成租稅核課處分（即「發單課徵租稅」）而溢繳稅款者，人民則應依稅捐稽徵法第35條及第38條第1項循序提起復查、訴願及行政訴訟，稽徵機關經依復查、訴願或行政訴訟等程序終結決定或判決而退還溢繳之稅款（稅捐稽徵法第38條第2項）。參：陳敏，註2書，354-356頁；柯格鐘，註3a文，63-64頁。

¹³ 反之，在「納稅義務人自行報繳稅款」而稽徵機關並未作成租稅核課處分之情形，稅捐稽

類似於程序再開請求權之功能，使納稅義務人得於主張稅捐稽徵法第28條規定時，併行請求稽徵機關再開行政程序而撤銷該違法租稅核課處分並返還稅款？

1. 實務見解

最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議研究意見¹⁴曾指出，就可歸責於人民之錯誤而溢繳稅款之情形，應屬公法上不當得利之特別規定，而可歸責於政府之錯誤而溢繳稅款之情形，則實務及學說上多有分歧，蓋雖然其立法體系與行政程序法第117、121條相似，且立法理由中亦有提及係參考此二條文加以訂定，然立法當時僅是基於保護人民權益之好意而修正，對此一條文之規範性質及配套措施，並不關心；甚者，實務上認為行政程序法第117條並未賦予人民請求撤銷違法行政處分之公法上權利。綜上，採取行政程序法第117條特別規定說者，固然合於立法說明及立法體例，但未直接賦予納稅義務人退稅請求權，恐與立法者設定「陳長文條款」之真意未符，亦與民眾一般認知不合。

不過，結論上則話鋒一轉，「本研究意見認為行政程序法第117條特別規定此說，較諸其餘二說（按：行政程序法第128條特別規定說、兼採實體法上不當得利請求權，及程序法上行政處分存續力例外規定說）對既有制度上之齟齬，法理相對圓滿，只要嚴格審查行政機關是否重新進程序之裁量義務，即亦不失對人民權益之保護。」亦即，在稽徵機關是否職權撤銷違法租稅核課處分之裁量權限「減縮至零」時，「此際，人民即有權要求行政機關重新進行行政程序。」縱然，「（稅捐稽徵法第28條）雖未如行政程序法第117條但書規定申明行政程序是否重新進行所應考量之其他因素，但並不表示其他因素無須考量，而是著眼於課稅處分之撤銷較無必要考慮第三人對其信賴保護之特性，賦予稽徵機關裁量之際，應提高依法行政之價值，降低信賴保護及公共利益維護考量比重之義務，而為行政程序法第117條之特別規定。」

另外，臺北高等行政法院106年度訴字第1265號判決¹⁵也持相似見解，認為人民如得申請返還溢繳之稅款，當得申請稽徵機關撤銷已發生形式存續力之租稅核課處分：「……行政程序法第117條前段及第121條第1項分別定有明文，其撤銷固應由原處分機關或其上級機關『依職權為之』，但若法律已特別規定『課稅處分形式確定後，納稅義務人仍可要求退稅』，則此特別規定具有公法上不當得利之性質，對於作為課稅前提之『已形式確定之課稅處分』，納稅義務人即當然可申請原處分機關或其上級機關撤銷之，如若不然，已形式確定之課稅處分並未經撤銷，稅捐機關取得稅款仍有法律上原因，納稅義務人如何能申請退稅？……由前揭說明可得知，納稅義務人援引稅捐稽徵法第28條第2項規

徵法第28條之溢繳稅款返還請求權自當然僅有前述「公法上不當得利」之實體法上請求權之性質，併予敘明。同參：盛子龍，註10文，124-125頁。

¹⁴ 由最高行政法院第三庭楊得君法官撰寫。

¹⁵ 至於本案經上訴至最高行政法院後，最高行政法院108年度上字第986號判決則以本案無涉溢繳稅款而無稅捐稽徵法第28條之適用，並未論及稅捐稽徵法第28條與行政程序法第117條之適用關聯。

定，請求退還五年前溢繳之稅款時，該『五年前已形式確定之課稅處分』，為稅捐機關取得應退稅款之法律上原因，納稅義務人既可請求退還該稅款，當然亦可申請稅捐稽徵機關撤銷該『五年前已形式確定之課稅處分』。」

由上可知，實務見解原則上並不認為稅捐稽徵法第28條為行政程序法第128條之特別規定，而是同法第117條之特別規定。從而，稅捐稽徵法第28條與行政程序法第128條為不同之請求權，在行政訴訟上亦屬不同之訴訟標的¹⁶。然而，並非意味人民不得請求稽徵機關職權撤銷違法之租稅核課處分，毋寧在稽徵機關決定是否職權撤銷之裁量權限減縮至零時（即人民申請退稅時），人民得據此享有申請稽徵機關再開程序，撤銷違法租稅核課處分之公法上請求權。

2. 學說見解

(1) 實體法請求權說

部分學者認為稅捐稽徵法第28條為一實體法上請求權¹⁷，撤銷違法行政處分之撤銷權則為形成權，在實體法上請求權安插一個形成權作為構成要件，是絕無僅有的罕見設計，將導致規範體系上的混亂，而應交由程序法規定承擔撤銷違法行政處分之任務。又可歸責於政府錯誤而溢繳稅款之情形中，設有2年的除斥期間，將使舊法第1項所規定的5年消滅時效大幅縮短（現規定為10年），與舊法第2項規定的無限期消滅時效（現規定為15年）的立法意旨產生根本衝突。再者，若稽徵機關於2年內並未作成是否退稅之決定，人民將因稽徵機關之不作為而導致失權的效果¹⁸。

(2) 兼具實體及程序法請求權說

另有學者則指出，基於行政處分存續力之基本規則，若欲請求返還溢繳稅款，必須先撤銷或變更該違法之租稅核課處分，方能請求退稅，因此不能將稅捐稽徵法第28條當作單純的公法上不當得利請求權規定。另外，從立法理由以觀，立法者既係參考行政程序法第117條規定，而可認為立法者將稅捐稽徵法第

¹⁶ 最高行政法院100年度判字第2191號判決：「又行政程序法第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。」又在最高行政法院107年度判字第480號判決中，上訴人分別1.依行政程序法第128條第1項規定，請求被上訴人撤銷原核課處分（實應包括裁罰處分），另為正確之核課處分。2.依稅捐稽徵法第28條規定，請求被上訴人作成退還稅款之行政處分。此一請求獲得法院之肯認，可見實務上認為二者係不同的訴訟標的。學說上相同見解，例參：盛子龍，註10文，133頁。

¹⁷ 學者陳清秀雖未直接討論溢繳稅款返還請求權之權利性質，但從其著作《稅法總論》第九節以「稅法上不當得利返還請求權」作為稅捐稽徵法第28條規定之名稱，以及該節以實體法上不當得利請求權之結構進行該條規定之釋義可知，氏似乎也同樣肯認其實體法上請求權之性質。相同理解，並參：黃源浩，註2書，311頁；黃俊杰，繳納正確稅額與退還溢繳稅款，月旦民商法雜誌，74期，2021年12月，92頁。

¹⁸ 范文清，註3b文，106-108頁；蔡孟彥，稅捐稽徵法有關退稅請求權時效之修法評析（中），財稅法令半月刊，45卷15期，2022年8月，25-26頁。

28條當作行政程序法第117條之特別規定。不過，有別於行政程序法第117條規定，立法者在特定要件下賦予稽徵機關有職權改正並撤銷超額課稅處分之義務，並對應地賦予納稅義務人有改正程序並請求撤銷超額課稅處分之請求權。再者，如果稅捐稽徵法第28條僅為公法上不當得利請求權之特殊規定，則究竟可歸責於人民或政府致溢繳稅款，對於時效期間並無關鍵影響，而可作為區別時效期間之正當理由，反面推論，立法者並未將本條規定作為單純的不當得利請求權而已¹⁹。另有認為應將稅捐稽徵法第28條定性為「具有公法上不當得利性質的特殊救濟程序」，僅在例外情形中發得發動，並類推適用訴願程序再審事由之規定，以免造成此一制度之濫用、法秩序之不斷波動，違背救濟法制之基本法理²⁰。

3. 本文見解

關於溢繳稅款返還請求權之規範性質，本文認為毋寧當從其實體法上之公法上不當得利返還請求權之性質著手觀察。如前反覆所述，判斷國家受領租稅給付有無公法上原因，計有形式的法律原因及實質的法律原因二說，但無論何說均以除去租稅核課處分之規制效力為無法律上原因的重要判斷基礎。因此，若將溢繳稅款返還請求權作為一種單純的實體法上不當得利返還請求權，在租稅核課處分發生形式存續力後，勢必須搭配其他撤銷或變更之程序上手段，始能達到請求返還溢繳稅款之目的。對此，學者明確指出，若因租稅核課處分作成後發生溯及生效之事實，而使租稅客體全部或一部不存在時，則形成後發的瑕疵，納稅義務人即得因此請求程序再開而撤銷原處分（行政程序法第128條），並因此成立溢繳稅款返還請求權（稅捐稽徵法第28條）²¹。

既然撤銷違法租稅核課處分為請求返還溢繳稅款之前提要件，因此，溢繳稅款返還請求權究竟是否須承擔在程序法上程序再開之功能，還是交由行政程序法第117條及第128條共同為之即可？本文基於以下理由，認為仍應使溢繳稅款返還請求權同時具有程序再開請求權之性質為妥：

首先，稅捐稽徵法本身並非單純的實體抑或程序規定，此一法規本身毋寧同時蘊含二種規範在內。蓋稅捐稽徵法作為租稅稽徵的根本大法，本身肩負規範租稅法原理原則、租稅債務、租稅程序、租稅制裁及租稅救濟之法制任務，此從本法各章中對於以上內容均有相關規定可知。從而，稅捐稽徵法是一種實體與程序法混合的特殊法律，不宜以單純的實體或程序法規視之。由此而言，即令在稅捐稽徵法之個別條文中同時賦予其具有實體法及程序法性質，亦不因

¹⁹ 盛子龍，註10文，125-126頁。

²⁰ 黃源浩，註2書，316頁。

²¹ 陳清秀，註2書，435-436頁。學者范文清持相同的想法，但則進一步認為人民作成請求返還溢繳稅款之表示時，即已包括一併依據行政程序法第128條請求再開程序，據以請求撤銷該違法租稅核課處分之意思，參：范文清，註3b文，141-164頁。換言之，依氏之見解，無須另為請求程序再開之意思表示，一旦人民請求退還溢繳之稅款，即包括主張行政程序法第128條及稅捐稽徵法第28條規定之權利。

此導致規範性質的紊亂。更何況，類似的規範模式在規範行政程序的基本大法——行政程序法中，亦見有之。例如行政程序法第127條為撤銷違法受益行政處分請求返還公法上不當得利之規定，該條第1、2項為實體上請求返還之要件及範圍規定，然於第3、4項則規定其程序要件（應以書面行政處分為之、須限期命返還、確定前不得執行）。因此，在特殊的行政程序——租稅稽徵程序中，作如此的規範設計，非無前例。

另外，部分實務及學說見解認為稅捐稽徵法第28條為行政程序法第117條之特別規定，觀其理由，計有多端，不過本文認為論理上均尚有未足。結論而言，本文認為稅捐稽徵法第28條應為行政程序法第128條之特別規定（即本文採行政程序法第128條特別規定說）。以下先就以上見解所持之理由，個別論析，復從行政法學理觀點，略抒己見：

立法者於立法理由中所為的規範描述，或可代表立法者制定當時的一定心證，不過可能因為立法者對於概念的誤認或不精確，從而使用錯誤的用語甚或援引錯誤規定而強加立法。因此，立法理由並不能作為規範解釋的唯一憑據，應細查立法旨趣及規範定位後，方才能正確掌握系爭規定之性質。民國98年修正稅捐稽徵法第28條規定時，立法者雖係明確指出「參考行政程序法第117條及第121條」而為修正，但是否即代表稅捐稽徵法第28條為行政程序法第117條職權撤銷違法行政處分之特殊規定，仍有待進一步檢視。

按行政程序法第117條（職權撤銷違法行政處分）、第122、123條（職權廢止合法行政處分）及第128、129條（申請再開行政程序廢棄行政處分），在德國合屬「權利救濟程序外之廢棄」，前二者又稱為「廣義的程序再開」²²。三者規定，旨趣相同，均是在維護「依法行政原則」，僅發動程序及要件略有不同。因此，如若吾人承認稅捐稽徵法第28條具有程序再開請求權之功能，就必須細繹三者間的差別，從而判斷較接近何等規範。由於申請返還溢繳稅款，在稽徵機關有作成租稅核課處分之情形中，勢必因租稅核課處分核定高於按照租稅構成要件正確算出的應納稅額，而有違法之瑕疵，因此以下僅就針對違法行政處分廢棄所設之行政程序法第117條及第128、129條的差異進行分析。

(1)按實務上向來認為行政程序法第117條係行政機關職權撤銷違法行政處分之規定，此一規定並未賦予人民請求行政機關發動之公法上權利，而屬行政機關之裁量權限²³。又即令如同部分實務及學者所言，在此情形中稽徵機關之裁

²² 傅玲靜，論行政程序之重新進行——以遺產稅之核課與剩餘財產差額分配請求權價額之扣除為例，月旦法學雜誌，147期，2007年8月，104-107頁。

²³ 例如最高行政法院105年度裁字第585號裁定認為：「行政程序法第117條所定『違法行政處分之職權撤銷』規定，其職權之行使，學理上向來認為屬處分機關或其上級機關之裁量權限，人民無依該規定請求撤銷之主觀公權利存在，抗告人本來即不得援引該條規定，請求相對人或其上級機關撤銷原否准處分。」最高行政法院108年度判字第986號判決亦謂：「行政程序法第117條係規定於法定救濟期間經過後之違法行政處分，原處分機關或其上級機關得撤銷其全部或一部違法行政處分之職權行使，並未賦予人民得請求行政機關自為撤

量權限減縮至零，但本文認為，這也不代表在此人民即獲有請求撤銷之公法上權利（行政機關裁量減縮至零≠人民享有公法上請求權），毋寧仍應透過「新保護規範理論」（司法院釋字第469號解釋參照）判斷系爭規定有無賦予人民「唯一適法決定請求權」²⁴。在行政程序法第117條之規範中，除係維護依法行政原則外，亦同時藉由該條第2款藉以保護在「附第三人效力行政處分」受不利干預的利害關係人，而認為在此情形中之第三人為該條所欲保護之對象，而得在行政機關撤銷違法行政處分之決定裁量減縮至零時，享有唯一適法決定請求權²⁵。先不論在租稅稽徵程序中是否存在受不利干預之第三人，至少本案的納稅義務人並無法藉由新保護規範理論之操作獲致具有唯一適法決定請求權之結論，從而納稅義務人無法依行政程序法第117條規定「請求／申請」稽徵機關再開程序，廢棄違法租稅核課處分。

(2)其次，確如部分學者所言，公法上不當得利既僅是在中性地調整公法上的不當財貨變動，而不能以此作為現行稅捐稽徵法第28條以「可歸責於國家或納稅義務人」之標準區別時效期間的正當理由，由此反論本條規定具有其他性質，實屬妥適。但從本文以上的分析，即令如此，亦不代表其具有行政程序法第117條之性質。

(3)再者，學者也已然發現，若認為稅捐稽徵法第28條係行政程序法第117條之特殊規定，則在舊法或現行法第2項所規定的「自知有錯誤原因之日起2年內查明退還」之期間性質，參照行政程序法第121條規定，則為行政機關職權撤銷之「除斥期間」²⁶。不過，如此解釋則將發生明顯的矛盾，蓋在舊法可歸責於政府之錯誤而溢繳稅款者，納稅義務人應享有無期限的溢繳稅款返還請求權；即令依現行規定，因可歸責於政府之錯誤而溢繳稅款者，限縮其請求權時效而須於繳納之日起15年行使之。且無論在可歸責於政府或納稅義務人之錯誤而溢

銷違法行政處分之請求權，法意甚明。故人民依上開規定請求行政機關作成撤銷原違法行政處分之行政處分，性質上僅是促使行政機關為職權之發動，行政機關雖未依其請求而發動職權，人民亦無從主張其有權利或法律上利益受損，循行政爭訟程序請求行政機關自為撤銷行政處分。」學說上相同見解，並參：柯格鐘，註3a文，74-75頁；范文清，註3b文，168-170頁（該文註124引本文註21a學者傅玲靜之文章，並認為傅氏亦採相同見解，顯有誤會，併予澄清）。不過，這樣的見解似乎在所謂的「反面理論」可以獲得支持，換言之，若行政機關負有義務，則人民當然相對應地取得公權利；但本文認為，如此取向於民事法上權利與義務對等而相生的思考取徑，忽略了行政法上國家與人民地位不對等的先決情境，以及人民對於公權力行為不服之權利救濟模式與對於私法行為救濟方法的不同，並非可採，簡敘如上。

²⁴ 實務上向有此等誤解，例如最高行政法院99年度6月份庭長法官聯席會議決議(二)即以「行政機關之裁量減縮至零」作為判斷「人民有無公法上權利」（即保護規範理論）之標準。相關批評，參：傅玲靜，人民因行政機關無裁量餘地而享有公權利？／最高行100判803判決，台灣法學雜誌，199期，2012年5月，301-302頁；傅玲靜，行政處分之廢棄與人民之無瑕疵裁量請求權，月旦法學教室，240期，2022年10月，12-13頁。同說，另參：陳敏，行政法總論，自版，2019年11月10版，197頁；吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用，三民，2020年10月16版，380頁。

²⁵ 傅玲靜，前註b文，10-11頁。

²⁶ 最高行政法院98年度判字第499號判決。同說，另參：陳敏，註24書，472頁。

繳稅款之情形，若稽徵機關規定期間內知有錯誤原因者，均應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還。一旦將該等期間解釋為除斥期間，則條文對於溢繳稅款返還請求權所為的10年及15年之時效規定，又應如何解釋？極端而言，若稽徵機關於納稅義務人繳納之日即知有錯誤，而其撤銷權時效即開始起算，從而2年過後即令納稅義務人發現該等錯誤存在而欲請求返還溢繳稅款，也因為租稅核課處分已發生形式存續力而不得為之。此時納稅義務人得否另依行政程序法第117條或第128條之規定請求稽徵機關撤銷之，又容易受限於「特別法優先於普通法」之解釋規則而在實際主張上發生阻礙。

準此，如同學者所妥適指出，現行法下，應將該2年解為「訓示期間」²⁷，即令稽徵機關發現錯誤已逾2年，仍得依職權或依申請撤銷該違法之租稅核課處分，方屬妥適。由此可見，若認為稅捐稽徵法第28條為行政程序法第117條之特別規定，而連帶引入行政程序法第121條，在本條即會出現扞格不入的現象²⁸。

(4)因此，根本地對照權利救濟程序外的廢棄之體系，在人民「申請」行政機關撤銷違法行政處分者，應為行政程序法第128條規定，將稅捐稽徵法第28條解為行政程序法第128條之特別規定，應為釋義學上可被接受的答案²⁹。然而，進一步的問題則是，相較於行政程序法第128條在申請要件上設有重重的限制（包括第1項本文各款之積極要件，及該項但書的消極要件），稅捐稽徵法第28條僅區別二種請求情形，除此之外，別無限制。如此理解，是否妥適，非無疑問。本文認為，此一問題固有討論的重要實益，但此已涉及立法層次之討論，並非本文所欲專注擬究者³⁰。現行規定之簡略或許可從稅務訴訟實務對於訴訟標的之理解，略知一二。

按向來稅務訴訟對於訴訟標的³¹之理解，穩定地採取「爭點主義」，遂稅務訴訟之訴訟標的限於復查及訴願程序中曾爭執之爭點³²。承此理解，大幅限

²⁷ 黃茂榮，溢繳稅款及其返還（下），植根雜誌，26卷2期，2010年2月，16頁。

²⁸ 不過，另有學者認為行政程序法第121條之除斥期間，應作「目的性限縮」，僅適用於「撤銷授益處分」之情形，蓋撤銷負擔處分並無信賴保護原則考量之必要，而無限制行政機關行使其撤銷權。準此，由於租稅核課處分是典型的負擔處分，應無除斥期間之設計需求，故稅捐稽徵法第28條參考行政程序法第121條而為相同規定，係屬錯誤立法。參：范文清，註3b文，175-176。

²⁹ 論理不同，但結論上相同，參：葛克昌、蔡孟彥，註3文，159-163頁。

³⁰ 學者有指出可參考德國租稅核課處分之改正程序，詳參：盛子龍，註10文，86-123頁。

³¹ 不過，實務上基於爭點主義或如後述的總額主義，對於「訴訟標的」之理解，恐與向來行政訴訟法上關於訴訟標的之理解，容有不同；簡要分析，略見後述。

³² 實務上以行政法院62年判字第96號原判例為濫觴，略謂：「行為時適用之所得稅法第82條第1項規定之申請復查，為提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。本件原告56年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是其就折舊部分，一併提起訴願，自非法之所許。」此一見解，復被司法實務反覆運用、承認，例如最高行政法院108年度上字第939號判決：「而關於課稅處分，在106年12月28日納稅者權利保護法施行前，行政救濟實務上是採用學說上所稱之『爭點主義』，以個別的課稅基礎或事實作為審理對象及決定、

縮納稅義務人於稅務訴訟中變更追加訴訟標的之可能，無法使紛爭一次解決，且有害於人民訴訟權之保障。實務上於是採取變通之道，亦即藉由稅捐稽徵法第28條作為判決確定後的權利保障方式，允許納稅義務人於判決確定後，發現因非訴訟標的以外之其他爭點致溢繳稅款時，得依稅捐稽徵法第28條規定申請退還稅款。毋寧實務上係以稅捐稽徵法第28條作為稅務訴訟之訴訟標的採爭點主義下的配套措施，當然就不可能對稅捐稽徵法第28條作嚴格的適用限制³³。

縱使因納稅者權利保護法第21條第1、2項規定之增訂，而使部分實務及學說見解主張此乃我國稅務訴訟之訴訟標的改採「總額主義」之實定法宣示³⁴，但細查其規範內容毋寧係容許在稅務訴訟中攻擊防禦方法（＝租稅核課處分之違法事由）之追加或變更，性質上為「事實」或「證據」之提出，與外國立法例關於爭點主義或總額主義係對於「訴訟標的」之爭執，有所不同。因此，納稅者權利保護法第21條第1、2項究竟是否即使我國稅務訴訟之訴訟標的搖身一變改採「總額主義」，理論上非無疑問³⁵。

準此而言，是否能完全捨棄過往實務上將稅捐稽徵法第28條作為補充爭點主義之不足之穩定見解，亦值存疑；縱令採取多數見解所認知的「總額主義」，稅捐稽徵法第28條仍具有補充性的適用功能。於此重點即不是因納稅義務人無從於行政訴訟中變更追加訴訟標的，而因確定判決之既判力而不得再事爭執，而是在即令容許納稅義務人變更追加訴訟標的，但卻因事實上之障礙而無從發現或提出相關事證，反於判決確定後始才知悉相關事實之存在，而欲申請返還稅款之情形³⁶。基於溢繳稅款返還請求權在實體法上調整不當財貨變動的制度功能，若實務上能正確理解程序再開請求權之性質與功能，諒能理解實務上也不會採取過分限縮稅捐稽徵法第28條之適用要件之見解才是。總之，從對於稅務訴訟標的理論的變遷觀察，稅捐稽徵法第28條具有較為寬鬆的程序再

判決對象，且相關爭點必須於前置程序中主張，始可於行政爭訟程序中加以爭執。故在以往實務採取『爭點主義』下，行政法院針對課稅處分所為之確定終局判決，具有確定力者，自係指經過裁判，亦即成為審理、判決對象之爭點。」其他相同意旨之裁判，例參：最高行政法院108年度上字第1129號判決、最高行政法院108年度判字第191號判決、最高行政法院108年度判字第117號判決、最高行政法院107年度判字第599號判決等。

³³ 相同觀察，參：盛子龍，註10文，139頁；林育弘，稅捐稽徵法第28條退稅請求權之研究，國立中正大學財經法律學系研究所碩士學位論文，2019年6月，51-52頁。

³⁴ 例如最高行政法院109年度上字第565號判決：「爭點主義因不許訴願、行政救濟程序審查逸出復查決定之爭點，致難以終局解決課稅處分之紛爭，無法發揮定分止爭之功能，乃為確保依法課稅原則，並維護納稅人權益，立法院於105年12月28日制定納稅者權利保護法，於第21條參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取『總額主義』的精神，明文訴願、訴訟中得依人民之追加，或訴願機關、法院依職權，就超過復查程序已為主張之其他爭點加以審查，除有特別繁難之情事，訴願機關或行政法院尚應依據職權確定課稅處分之稅額。是以，現行司法救濟程序應以總額主義為原則，進行審理。」學說見解，例參：陳敏，註2書，1013-1014頁；陳清秀，註2書，781頁；黃源浩，註2書，354頁。

³⁵ 柯格鐘，論稅捐撤銷訴訟之爭點主義與總額主義的爭議，交大法學評論，10期，2022年3月，28-31頁。

³⁶ 反對見解，認為增訂納保法第21條而改採「總額主義」後，以稅捐稽徵法第28條作為緩和爭訟實務上可能發生的嚴苛之正當性，將不復存在。參：盛子龍，註10文，139-140頁。

開要件，應有實用上的正當性。

退步而言，即令有立法上的缺失，也不能以此作為否認其具有行政程序法第128條性質之理由。蓋在特別法規範有所缺失時，仍應參照基本法規定進行補充解釋，因此，行政程序法第128條之各該要件在合於租稅稽徵特性之前提下，應為合理的補充適用³⁷；又如果以此理由反論其更接近行政程序法第117條規定，則有倒果為因的推論謬誤，亦非可採。

綜上，稅捐稽徵法第28條為行政程序法第128條之特殊規定，故可認為稅捐稽徵法第28條同時兼具實體法上之公法上不當得利返還請求權，及程序法上（狹義）程序再開請求權之雙重性質，應屬解釋上之妥適結論。在探討稅捐稽徵法第28條關於程序再開的相關規定，由於現行規定之簡略，應對照行政程序法第128條之規定，作體系性之理解與設計。是以，稅捐稽徵法第28條賦予納稅義務人「三合一」之請求權：①租稅法上程序再開請求權：請求稽徵機關作成再開行政程序決定之請求權；②違法租稅核課處分撤銷請求權：請求稽徵機關撤銷系爭違法租稅核課處分；③溢繳稅款返還請求權：請求稽徵機關作成返還人民所溢繳之稅款之行政事實行為³⁸。從而納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定向稽徵機關請求退還溢繳稅款時，即同時並依次主張此三請求權；又由於稅捐稽徵法第28條為行政程序法第128條之特殊規定，故與行政程序法第128條係屬「法條競合」關係，而應優先適用稅捐稽徵法第28條規定。

參、現行稅捐稽徵法第28條之修正評析

一、時效規定修正的不當

在本次修法中，維持可歸責於人民或政府而溢繳稅款之二分模式，從而適用不同的時效規定。在時效規定之修正上，將可歸責於人民之溢繳稅款返還請求權時效，從「5年」修正為「10年」；將可歸責於政府之溢繳稅款返還請求權時效，從「無期限」修正為「15年」。查其理由，前者係以其「具有公法上不當得利性質，配合行政程序法第131條第1項有關人民公法上之請求權，因10年間不行使而消滅之規定」所為之修正；後者則係「考量人民相較於政府機關處於訊息劣勢，為保障民眾權益而設，爰參考民法第125條有關15年請求權時效規定」加以增訂時效期間。必須肯認的是，本次修法全面地使溢繳稅款返還請求權負有消滅時效之限制，應值肯定³⁹，蓋原則上任何的請求權均應具有一定的

³⁷ 如此見解，同見於前述最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議研究意見中，認為稅捐稽徵法第28條為行政程序法第117條之特別規定，雖未有如同該條之考量因素，仍應考量對第三人信賴保護之特性。此一特性之考量，實際上即該條第2款所定之考量因素。

³⁸ 結論上相同，參：盛子龍，註10文，132-133頁；林育弘，註33文，52頁。

³⁹ 反對見解，認為本次修法是「法治的倒退之舉」，參：陳長文，政府課錯稅15年 無法全數追回的民主悲歌，網址：<https://forum.ettoday.net/news/2210204#ixzz7mqxjkZSz>，最後瀏覽日期：2022年12月8日。

行使期間，而不得漫無邊際地使權利處於隨時得被實現的狀態，否則有違時效制度之旨趣⁴⁰。但就此一議題，在本次修法中仍然呈現若干的疑義值得釐清：

先不論基於溢繳稅款返還請求權之應然性質，應為如何之時效期間設計，本次的修法理由已有幾點論述怪異之處：首先，修法理由認為可歸責於人民之錯誤致溢繳稅款之返還請求權，具有公法上不當得利之性質，而參考行政程序法第131條規定作時效期間之修正，尚可理解；但此一性質，於可歸責於政府之錯誤致溢繳稅款之情形所生之返還請求權，亦應有之，此乃向來學說及實務所承認者，何以在此卻是參考民法第125條15年之消滅時效規定而進行修法？民法第125條規定在此具有何種時效期間設計上的關聯性，而使立法者選擇參考此一規定而非性質上更接近的行政程序法第131條規定作為修法內容之比較對象？其次，修法理由提到「考量人民相較於政府機關處於訊息劣勢，為保障民眾權益」與選擇參考民法第125條規定有何干係？此一理由與民法第125條之長期時效規定之所由設是否具有任何關聯？

本文認為，立法者在此毋寧只是基於「可歸責性」之考量方才作成時效期間設計的歧異，但「可歸責性」應非「時效期間」在制度設計上所應考量之重點，而是「起算時點」所應關心者。蓋時效制度之目的，係在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上之困難⁴¹。因此，消滅時效期間之設計上，應考量所規範之事務性質，於如何的期間內使人民行使其權利，係屬合理，而不致過度延宕不確定的法律關係而造成法律秩序的不安定，方屬切要；至於是否可歸責於權利人⁴²，或欲特別保障人民⁴³，尚非所應考量之因素。準此而言，行政程序法第131條第1項區分請求權人而異其請求權時效期間，已有不當，是否應當承襲此等不當立法，已屬可議；況且，即便如此，在可歸責於政

⁴⁰ 例外於司法院釋字第107、164號解釋中，認為對於已登記不動產之所有物返還請求權及妨害除去請求權（民法第767條第1項前、中段）無消滅時效制度之適用。

⁴¹ 最高行政法院109年度上字第1155號判決、最高行政法院109年度上字第980號判決。另參：陳清秀，公法上消滅時效之問題探討——以稅法上消滅時效為中心，中正財經法學，13期，2016年7月，129-130頁。

⁴² 退步言，縱令以此作為區別時效期間之標準，實際上在某些情形下也很難分辨可歸責之主體，而欠乏正當性。同參：最高行政法院107年度判字第340號判決：「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。」

⁴³ 立法理由認為「人民相較於政府機關處於訊息劣勢」，於通常行政程序領域中，或有所據，蓋行政機關基於職權調查原則，得運用公權力取得人民僅憑其私人力量所無法取得的特定資訊，因此產生人民具有資訊弱勢之地位，得以想見。但在租稅稽徵領域，由於應稅事實往往存在於人民之私人領域，稽徵機關尚且需要人民履行其協力義務方才得以釐清相關事實關係，因此究竟人民是否在此也同樣處於訊息弱勢地位，非無疑義。相同質疑，同參：范文清，註3b文，182-183頁；蔡孟彥，註18文，23-25頁。

府之錯誤而產生的溢繳稅款返還請求權，也應當同樣參照公法上請求權時效之行政程序法第131條規定，同樣訂為10年，方才符合體系之一致性，而非考量不正當之因素致比附援引其他時效規定⁴⁴。

至於立法論上究應如何規定，學說上或有認為租稅核課及徵收期間均為5年（稅捐稽徵法第21、23條），因此相對應的溢繳稅款返還請求權亦應為5年，以便雙方在5年期間後不再對應納稅額有所爭執⁴⁵。不過，此說似乎過於忽略溢繳稅款返還請求權之公法上不當得利請求權之特性。申言之，稽徵機關既得依職權行使公權力調查應稅事證而徵收稅款，在納稅義務人已完全申報應稅事實，稽徵機關即無理由怠於核課並徵收租稅，以免租稅給付請求權懸而未決，有害於法安定性，故設有5年之租稅核課及徵收期間之限制，應屬妥適；但人民溢繳稅款之原因計有多端，倘係於多年之後（尤其是超過5年）方才發生使租稅債務溯及消滅之事由，例如：在長期的建築工程中，定作人雖預先給付全額工程款，但嗣後因原料之國際價格大幅調升而使雙方不願再繼續工程，從而雙方合意終止此一承攬契約時，承攬人返還先前部分已收取之工程款時，承攬人就此部分既無所得，自得申請退還先前據以計算之已納所得稅款。若溢繳稅款返還請求權之時效期間僅有5年，於此類工程案件中往往會使納稅義務人承擔不當的租稅債務。況且，從性質而論，租稅核課及徵收請求權之行使均是在實現國家之租稅給付請求權，與人民請求退還溢繳稅款之溢繳稅款返還請求權得否相提並論，非無疑義；毋寧應與在性質上更接近的行政法上一般公法上不當得利之規定進行比較，更為妥適。

另有認為一概以「繳納之日」作為時效之起算時點，在不可歸責於納稅義務人而溢繳稅款之案件中，將產生不合理的結果，而調整時效之起算時點對於此類案件之改善，更具實益。因此建議在可歸責於政府所導致溢繳稅款之案件，應以「納稅義務人知悉其事由」時起算⁴⁶。不過，此一見解並未觸及採取區隔可歸責主體而異其時效期間之重要議題，蓋即令在不可歸責於納稅義務人而溢繳稅款之情形採取主觀說之起算時點見解，但其配合的時效期間是否有其

⁴⁴ 最高行政法院109年度大字第4號裁定即採此見解：「102年5月24日修正生效之行政程序法第131條第1項既已規定人民之公法上請求權，除法律另有規定外，因10年間不行使而消滅。從而關於現行稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權之時效期間，於行政程序法第131條第1項規定修正生效後，認為應適用該規定，不僅不違反現行稅捐稽徵法第28條第2項之退稅範圍規定，且於體系解釋上，對於屬行政法總論性質之行政程序法，於其已明文為公法上請求權之時效規定下，則除屬各論性質之各該行政法有特別規定外，關於公法上請求權之時效，本應適用現行行政程序法第131條第1項10年時效期間，且係於該條文修正生效日後始有適用。」因此即令在未規定消滅時效的舊法時代，仍應作體系解釋，而有10年消滅時效期間之適用。同參：林育弘，註33文，100-102頁。

⁴⁵ 范文清，註3b文，184、186頁；財政部賦稅署97年1月11日台財六發字第09704507100號函。

⁴⁶ 林三欽，行政程序法上「消滅時效制度」之研究——兼論「行政執行期間」與「退稅請求權消滅時效期間」之相關問題，東吳公法論叢，2卷，2008年11月，449-450頁。同參：蔡孟彥，註18文，24頁。

本質上的正當性，也應一併加以討論為宜⁴⁷。

因此，本文認為關於溢繳稅款返還請求權之時效規定設計，應當從其性質而論，方才能獲致理想的答案。如前所述，溢繳稅款返還請求權在實體法上具有公法上不當得利請求權之性質，在程序法上則具有人民申請程序再開請求權之特性，故從行政程序法之相關規定，或得尋獲可能的思維理路。按行政程序法第131條規定為行政法上請求權時效之一般規定，其係採取區分不同請求權主體而作不同時效規定之規範模式，在人民為請求權人時，其請求權時效為10年；至於何時起算時效，則未置一詞⁴⁸。次按行政程序法第128條第2項規定，人民申請程序再開之請求權時效，係自「法定救濟期間經過後或事由發生時或知悉時」起算3個月，但有須於「法定救濟期間經過後」5年內之客觀期間限制，換言之，若導致溢繳稅款之事由或人民知悉其溢繳稅款之時點發生於法定救濟期間經過5年後，則仍不得申請返還稅款。

本文認為，配合經濟活動與課稅實務之特性，對於稅捐稽徵法第28條之時效設計應與行政程序法之有關規定，應作不同之思考與設計。在此尤其須特別注意稅捐稽徵法第28條僅適用於租稅核課處分之法定救濟期間經過後而請求返還溢繳稅款之情形，作為制度設計之核心理念。申言之，在通常情形而人民可得知悉溢繳稅款之情事，人民未提起行政救濟而使租稅核課處分發生形式存續力之情形，較無保護之必要，而應限縮稅捐稽徵法第28條之適用，從而採取較短的時效期間，應無疑義；但在若干長期進行的經濟活動中，於租稅核課處分發生形式存續力後，方才發生使租稅構成要件該當之經濟活動消滅之情事時（如前舉建築工程之例），於此為調和實體法上不當的租稅給付狀態，而必須容有使人民申請退還稅款之機會，時效期間因此必須作較長的设计，以免人民之溢繳稅款返還請求權因罹於時效而消滅，但也不得為過於長期的時效設計，以免事證調查調查不易、撼動法秩序之安穩狀態等弊病浮現⁴⁹。

綜上以言，本文認為，在此似可仿照行政程序法第128條採取不同的時效起算時點及期間設計，並參考行政程序法第131條關於行政法上消滅時效期間的一般性規定，作為時效期間的比照對象，而得在不同案情中適度調和人民權益狀態與時效制度旨趣。具體來說，稅捐稽徵法第28條之溢繳稅款返還請求權之行使，不區分可歸責之主體，原則上均應自「法定救濟期間經過後」或「事由發生時」或「知悉時」起算3個月，但不得逾「法定救濟期間經過後」10年之客觀時效期間；至於稽徵機關2年內查明退還之規定，乃是參考行政機關職權撤銷之除斥期間規定，不符體系，並應刪除。

⁴⁷ 較為詳細的處理建議，參：林育弘，註33文，107-109頁。

⁴⁸ 實務上則有認為應類推適用民法第128條規定，自「請求權可行使時」起算。例參：最高法院106年度判字第487號判決：「此外，行政程序法關於公法上請求權時效之起算，並未為規定，溢繳稅款所生退稅請求權，依其性質得類推適用民法第128條規定，應自請求權可行使時起算。」

⁴⁹ 同樣認為應兼採客觀與主觀時效起算時點之見解，例參：范文清，註3a文，331-332頁。

二、尊重前訴確定判決既判力之排除適用條款的不當

在本次修法中，較為特殊的是增訂兩項排除溢繳稅款返還請求權行使之除外條款，其一即為稅捐稽徵法第28條第3項規定：「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前二項規定。」查其立法理由，係基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，爰增訂本項規定。而此所謂之實體判決，並不包括納稅義務人對核定稅捐處分申請復查，經稅捐稽徵機關以復查逾期為由駁回後，賡續提起訴願及行政訴訟，經行政法院審認其復查申請確實逾第35條規定期間，判決駁回者。修法理由雖未明示，但此一規定之增訂，與最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議決議(一)之見解應具有密切關聯。

該決議的法律問題如下：原告（納稅義務人）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，就同一爭點提出新證據藉以否定原核課處分之基礎事實，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？

最高行政法院在此認為，按行政訴訟第213條規定，訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷（本院72年判字第336號判例參照）。本件納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回。簡言之，最高行政法院在此認為就同一課稅爭點若已經前審法院實體判決確定，若後依據稅捐稽徵法第28條申請退還稅款，並就同一課稅爭點再為爭執，基於確定判決之既判力，後審法院即不得為相反之判斷，而應判決駁回後訴。此乃基於確定判決就訴訟標的發生既判力所為之當然推論，從而稅捐稽徵法第28條第3項之增訂理由，即可明白⁵⁰。

對於此一見解，或有認為針對租稅核課處分不服提起行政救濟，與依據稅捐稽徵法第28條提起之溢繳稅款返還訴訟，二者屬不同訴訟標的，因此不生前訴確定判決既判力及於後訴之問題，但為免溢繳稅款返還請求權淪為租稅核課處分爭訟失敗後的另類救濟管道，進而浪費司法資源、破壞法安定性，若納稅義務人卻有濫行溢繳稅款返還請求權而提起行政爭訟，其證據資料、訴訟攻防

⁵⁰ 同參：范文清，註3b文，146-147頁；林育弘，註33文，59-62頁。

仍與前次租稅核課處分之救濟相同，行政法院或得以「欠缺權利保護必要」為由駁回訴訟⁵¹。

不過，基於爭點主義下的稅務訴訟標的理論，若前、後訴係就同一課稅之事實爭點反覆爭執，則屬同一訴訟標的，應無疑義。又稅捐稽徵法第28條既具有突破既判力之程序再開請求權性質，學理上基於其「權利救濟程序外之廢棄」之性質，其目的在於實現「依法行政（課稅）原則」，與所謂行政救濟（包括訴願、相當或替代訴願之其他程敘及行政訴訟）之「權利救濟程序內之廢棄」，係為實現「人民權利保障」之救濟功能，有所不同，自無受前訴確定判決既判力拘束之必要，至為灼然⁵²；即令依照稅捐稽徵法第128條為行政程序法第117條特別規定之實務見解，亦應獲致與本文相同之結論⁵³。甚至，有學者指出此一規定似與大法官審理案件法第5條及憲法訴訟法第59條規定不合，也不符對納稅者有利之憲法解釋，造成人民基本權利之侵害，是否符合實質合憲性原則之要求，亦值懷疑⁵⁴。準此，本條項實為不當立法，應予刪除。

三、基於不法原因而溢繳稅款之排除適用條款的不當

最後，本次修法的另一項新增規定，即於本條第7項增訂：「行為人明知無納稅義務，違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依第一項規定請求返還。」之排除適用條款。立法理由謂：納稅義務人基於不法原因溢繳稅款（例如：買賣不實發票、虛增營業額向銀行詐貸或營造業登記證提供他人不法投標開立發票等情形），倘允許事後得依本條申請退稅，無異鼓勵其以不法行為圖謀私利，顯已逾越退稅請求權之立法意旨，有違租稅公平正義，爰參考民法第180條規定意旨，規定不得請求返還溢繳之稅款。

實務上在本條項增訂前，也有認為於可歸責於人民之錯誤而溢繳稅款之情形中，基於「禁止主張自己之不法」或「不潔淨手的抗辯」為公、私法之普遍原則，而應類推適用民法第180條第4款規定，排除其返還溢繳稅款之請求權。例如最高行政法院110年度上字第450號裁定：「（原告）雖以原判決違背法令為理由，惟原判決已論明民法第180條第4款前段規定『因不法之原因而為給付者』不得請求返還，其關於不當得利返還請求權之限制，立法精神在於主張返還不當得利者，若須同時主張自身不法之情事，基本上即不受保護，否則形同法律保護不法，且給付人欲請求返還不當得利時，必須以自己之不法情事為基礎，亦與公平正義及法律保護合法之原則有違，此乃基於禁止主張自己之不法或不潔淨手的抗辯等原則。審諸上開原則實屬公私法共通之法理及一般之法律原則，於公法上不當得利之法律關係仍得類推適用。從而，納稅義務人依稅捐

⁵¹ 高敬棠，生既判力之核課處分與稅捐稽徵法第28條之適用——台北高等行政法院107年度訴字第100號行政判決評釋，月旦財稅實務評釋，4期，2020年4月，57頁。

⁵² 更為深入的論理，詳參：林明昕，註5文，143-147頁。

⁵³ 同參：范文清，註3b文，171-172頁；葛克昌、蔡孟彥，註17文，164-165頁。

⁵⁴ 黃俊杰，註17文，99頁；蔡孟彥，註18文，27頁。

稽徵法第28條第1項或第2項規定，申請退還溢繳稅款時，尚必須以自己之違法情事為請求返還之基礎，應類推適用民法第180條第4款規定，即不得請求返還，至是否因之造成國庫損失，尚非所問。」⁵⁵

另外亦有基於誠信原則作為類推適用民法第180條第4款之基礎，例如最高行政法院104年度判字第624號判決：「另按誠實信用原則為一般法律原則，適用公私法領域，此不但為學說共同見解，亦為司法裁判所肯認（參見本院52年判字第345號判例：「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。依本院最近之見解，私法中誠信公平之原則，在公法上應有其類推適用」）。……上訴人為不法行為，並因此不法行為取得退稅請求權而獲得利益，與良善法秩序不符，其退稅請求權之行使，可謂是權利濫用，違反誠實信用原則。原判決既未提及此爭點，惟尚不影響判決之結果。則上訴意旨稱被上訴人認本件應類推適用民法第180條第4款規定，所主張本件溢繳稅款不得請求返還，而有違依法課稅原則云云，殊屬無據。」⁵⁶

不過，學者盛子龍認為，類推適用民法第180條第4款規定，顯然有所誤會。蓋民法第180條第4款之規定結構為：給付人基於一個不法（＝違反善良風俗或強制規定）的基礎關係上向受領人為給付，從而給付人不得向受領人請求返還其給付。從而不法基礎關係應存在於給付人與受領人之間，但在虛設行號之案型中，不法基礎關係乃存在於虛設行號之納稅義務人與購買不實交易憑證之營業人間，而非納稅義務人與稽徵機關間；納稅義務人虛設行號之目的非在以溢繳稅款為手段誘使稽徵機關從事不法之行為或提供不法之給付，毋寧只是藉由合法交易之外觀，掩飾其虛設行號並販售不實交易憑證之行為。其次，不法原因給付乃作為不當得利返還請求權之限制規定，須充分考量個案中財產損益變動及回復原狀之終局衡平，避免因引用上開規定而陷入更不公平之結果，蓋若認不法原因之給付均不得請求返還，將不免發生「不法（給付）即合法（不返還稅款）」之不公平結果，非稅捐稽徵法第28條規定之本意，應由法院就具體事實為妥適判斷。綜上，學者建議應當參考行政程序法第128條第1項但書之精神，或德國租稅通則第172條第1項第2款之3規定，排斥納稅義務人之程序再開請求權⁵⁷。

按稅捐稽徵法第28條第7項之規範文義及修法理由，本條項所參照的民法第180條規定，應為其2款規定之綜合：首句「行為人明知無納稅義務」與民法第180條第3款後段「於給付時明知無給付之義務者」相同；次句「違反稅法或其他法律規定所繳納之款項」則與該條第4款本文「因不法之原因而為給付者」相

⁵⁵ 實務上相同見解，例參：最高行政法院104年度判字第623號判決、最高行政法院104年度判字第377號判決、臺北高等行政法院109年度訴字第1055號判決。

⁵⁶ 實務上相同見解，例參：最高行政法院104年度判字第374號判決；學說上亦有持相同見解者，並參：陳清秀，註2書，438頁。

⁵⁷ 盛子龍，註10文，142-145頁。

似。同時參照立法理由所舉之案例，例如在買賣不實發票之案型中，納稅義務人藉由買賣不實發票以虛增營業額而溢繳稅款，嗣後再申請退稅。因此，解釋上本條款所欲規範之案例事實為：納稅義務人因不法行為而從事「非債清償」之溢繳稅款行為。關於「行為人明知無納稅義務」之解釋，較無疑義，僅須從納稅義務人客觀上之行為是否使租稅債權債務關係不發生，並綜合其他客觀事證即得推認其主觀上有無「明知無納稅義務」之情狀；惟後段「違反稅法或其他法律規定所繳納之款項」之解釋則將發生學者所指出與民法規定不同之齟齬。本文認為，學者見解誠屬的論，蓋二者之事實關係全然不同，又若在稅捐稽徵法第28條規定此一排除適用條款，則稅捐稽徵法第38條第2項稽徵機關返還溢繳稅款之情形，解釋論上是否亦應類推適用本條項規定？現行法並未對此予以明文，是否作有意識地區別，抑或僅是立法疏漏？不甚明白。

綜上，本文認為自不得比附援引此一規定，以排除適用稅捐稽徵法第28條第1項之溢繳稅款返還請求權。或許，如同學者所建議者，將納稅義務人因不法行為而溢繳稅款之情形，作為租稅法上排除程序再開請求權之限制規定即可，較為妥適。從而在租稅核課處分尚未發生形式存續力前，納稅義務人仍得提起行政救濟以請求除去該租稅核課處分之效力，稽徵機關並依稅捐稽徵法第38條第2項規定返還之，至於納稅義務人是否因違反租稅法上之規定而受裁罰，則屬二事，不得混淆。

肆、代結論：應當再次修正的規範建議

本文從溢繳稅款返還請求權之權利定位談起，進而釐清現行稅捐稽徵法第28條之溢繳稅款返還請求權之規範性質，據此進行2021年底對於本條規定之修正內容評析。以下將本文研究結果，羅列如下，並於本條規定之修正評析後，簡附本文對於相關條項的修正建議，並列表於末，以供立法者參酌：

一、溢繳稅款返還請求權係為調整公法上無法律上原因的不當財貨變動狀態，應與納稅義務人基於稅法之租稅優惠規定所賦予的「合法退稅請求權」相區隔，蓋二者在規範適用、舉證責任及救濟方式上均有所不同。

二、溢繳稅款返還請求權在我國實定法上分別規定於稅捐稽徵法第28條第1項及第38條第2項。二者均具有實體法上「公法上不當得利」之權利性質，從而須以「無法律上原因」作為權利之成立要件，至於應如何判斷，學理上有「形式的法律原因說」及「實體的法律原因說」之對立，但無論如何，在稽徵機關有作成租稅核課處分之稽徵程序中，均以「租稅核課處分經撤銷或變更」為其成立要素。另外，本文認為稅捐稽徵法第28條第1項之溢繳稅款返還請求權則另外具有程序法上之「程序再開請求權」性質，且其性質應與行政程序法第128條而非第117條相類，此從「權利救濟程序外之廢棄」體系、行政程序法第117條規定之引入扞格及稅務訴訟實務及規範變遷之觀點，均得知悉。

三、本次修法分別依可歸責主體之不同，而參考行政程序法第131條及民法

第125條而加以修正，容有論述不當之處。本文認為，實應回歸其規範性質而作時效期間及起算時點之設計，並刪除退還稅款之期間規定。本文建議之規範內容，列表如後。

四、關於尊重前訴確定判決既判力而新增第3項之排除適用條款，本文從稅捐稽徵法第28條第1項具有程序再開請求權之性質，認為應無此一排除適用條款存在之必要與可能，故建議應予刪除。

五、至於納稅義務人基於不法原因溢繳稅款而增訂第7項之排除適用條款，本文贊同學者見解，認為民法第180條規定之規範架構與稅捐稽徵法第28條第1項容有不同，且此一規定恐造成適用過苛及解釋困擾之結果，故亦建議刪除。

從本次修法之制定規範及修法理由，可知租稅立法者對於稅捐稽徵法第28條之溢繳稅款返還請求權之權利性質並不清楚，從而在同一條文底下作出若干性質上相矛盾的規定。經由本文對於稅捐稽徵法第28條此一規定性質的再釐清，希望能對於其中的若干問題點發揮一定的澄清功能，而本文提出的初步修法建議，亦冀能夠在將來作為更多細緻討論的基礎。

〈表：現行規定與本文建議⁵⁸〉

現行規定（2021年版）	本文建議版本
I 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十年內提出具體證明，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十五年間不行使而消滅。	I 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，納稅義務人應自法定救濟期間經過後三個月內提出具體證明，申請退還；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十年者，不得申請。
II 稅捐稽徵機關於前項規定期間內知有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還。	刪除
III 納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前二項規定。	刪除

⁵⁸ 按：以下之比較對照，僅以本文所論及的相關條文為限。

<p>VII行為人明知無納稅義務，違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依第一項規定請求返還。</p>	<p>移列第5項 V行為人明知無納稅義務，違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依本條第一項規定申請再開行政程序。</p>
--	--

參考文獻

一、教科書

吳 庚、盛子龍，行政法之理論與實用，三民，2020年10月16版。

陳 敏，行政法總論，自版，2019年11月10版。

陳 敏，稅法總論，自版，2019年2月初版。

陳清秀，稅法總論，元照，2022年8月12版。

黃源浩，租稅法，五南，2020年9月初版。

二、期 刊

林三欽，行政程序法上「消滅時效制度」之研究——兼論「行政執行期間」與「退稅請求權消滅時效期間」之相關問題，東吳公法論叢，2卷，2008年11月，433-474頁。

柯格鐘，公法債務與私法債務——稅捐債務法之基本問題，月旦法學雜誌，235期，2014年12月，198-218頁。

柯格鐘，事實認定錯誤之溢繳稅款的返還——最高行政法院107年度判字第340號判決評釋，裁判時報，93期，2020年3月，14-23頁。

柯格鐘，論稅捐撤銷訴訟之爭點主義與總額主義的爭議，交大法學評論，10期，2022年3月，1-47頁。

范文清，論租稅返還請求權——以稅捐稽徵法第二十八條第一項與第二項為中心，興大法學，21期，2017年5月，95-193頁。

高敬棠，生既判力之核課處分與稅捐稽徵法第28條之適用——台北高等行政法院107年度訴字第100號行政判決評釋，月旦財稅實務評釋，4期，2020年4月，53-59頁。

盛子龍，租稅核課處分存續力之突破與退稅請求權，國立中正大學法學期刊，75期，2022年4月，75-159頁。

盛子龍，納稅義務人自行溢繳稅款之退稅請求權與行政救濟，中原財經法學，18期，2007年6月，91-125頁。

陳清秀，公法上消滅時效之問題探討——以稅法上消滅時效為中心，中正財經法學，13期，2016年7月，125-173頁。

傅玲靜，人民因行政機關無裁量餘地而享有公權利？／最高行100判803判決，台灣法學雜誌，199期，2012年5月，297-303頁。

傅玲靜，行政處分之廢棄與人民之無瑕疵裁量請求權，月旦法學教室，240期，2022年10月，6-14頁。

傅玲靜，論行政程序之重新進行——以遺產稅之核課與剩餘財產差額分配請求權價額之扣除為例，月旦法學雜誌，147期，2007年8月，101-120頁。

黃俊杰，繳納正確稅額與退還溢繳稅款，月旦民商法雜誌，74期，2021年12月，83-99頁。

黃茂榮，溢繳稅款及其返還（下），植根雜誌，26卷2期，2010年2月，12-26頁。

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，8期，2007年3月，135-166頁。

蔡孟彥，稅捐稽徵法有關退稅請求權時效之修法評析（中），財稅法令半月刊，45卷15期，2022年8月，22-27頁。

三、專書論文

柯格鐘，具不當得利性質之退稅請求權——稅捐稽徵法第28條與其相關連規範關係之探討，收於：臺北市府（主編），訴願專論選輯——訴願新制專論系列之14，2013年12月，54-86頁。

范文清，第十二章：退稅請求權——稅捐稽徵法第28條，收於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀（主編），稅捐稽徵法，元照，2021年3月初版，2刷，305-333頁。

林明昕，行政處分之「撤銷」——一個法制繼受譯語上的問題，收於：氏著，公法學的開拓線——理論、實務與體系之建構，元照，2006年9月初版，133-152頁。

四、學位論文

林育弘，稅捐稽徵法第28條退稅請求權之研究，國立中正大學財經法律學系研究所碩士學位論文，2019年6月。

五、網路資料

陳長文，政府課錯稅15年 無法全數追回的民主悲歌，網址：<https://forum.ettoday.net/news/2210204#ixzz7mqxjkZSz>，最後瀏覽日期：2022年12月8日。