

## 公法判解

## 課稅處分認定事實錯誤，納稅義務人之權利請求？ 最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議

## 【實務選擇題】

關於課稅處分錯誤，納稅義務人得否請求退稅，以下何者為是？

- (A) 納稅義務人不得依「適用法令錯誤」請求退還溢繳之稅款。
- (B) 納稅義務人不得依「認定事實錯誤」請求退還溢繳之稅款。
- (C) 納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，因「認定事實錯誤」請求退還溢繳之稅款。
- (D) 以上皆非。

**答案**：C

## 【裁判要旨】

民國65年10月22日制定公布之稅捐稽徵法第28條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」其性質上為公法上不當得利規定（參見本院86年度8月份庭長評事聯席會議決議）。該規定嗣於98年1月21日修正為兩項：「（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5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第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。」其修正係增列退稅原因，並就溢繳稅款發生之不同原因，規定不同之應退還稅款期間。其中第2項增列「其他可歸責於政府機關之錯誤」為退稅原因，且明定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，其退還之稅款不限於5年內溢繳部分，均係作有利於納稅義務人之修正。此部分退稅規定具公法上不當得利性質，自不因而受影響，納稅義務人得據以請求退還溢繳之稅款。

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。再司法實務就課稅處分之行政爭訟，係採所謂「爭點主義」（本院62年判字第96號判例參照），復因申請復查及提起訴願、行政訴訟，有法定期間之限制（稅捐稽徵法第35條第1項、訴願法第14條第1項及行政訴訟法第106條第1項）。因此，納稅義務人於復查程序或訴願程序未主張之爭點，非但於訴願程序及行政訴訟不得主張，亦不得另行據以提起行政爭訟。然而稅捐稽徵機關於稅捐核課期間內，發現課稅處分所據事實以外之課稅事實者，卻得依稅捐稽徵法第21條第2項規定，對納稅義務人另行補徵稅捐。兩者相較，顯失公平。為求平衡，應許納稅義務人以課稅處分認定事實錯誤，請求退還溢繳之稅款。稅捐稽徵法第28條第2項之「適用法令錯誤」，即無予以限縮解釋，排除認定事實錯誤，致適用法令錯誤情形之理由。從而，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款。

### 【研究速覽】

一、緣起本件設題雖謂：「課稅處分認定事實錯誤，納稅義務人是否得適用修正後稅捐稽徵法第28條第2項，請求退稅？」惟修正前稅捐稽徵法第28條適用之範圍，是否及於經稽徵機關核課之事件，抑或僅止於納稅義務人自行申報繳納之事件，學說及實務上本有重大爭論。此涉及本條所處規範體系之定位，影響後續法律效果之推演。雖然，98年1月24日稅捐稽徵法第28條修正，增列第2項以下，明白揭示適用範圍包括「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」，可探知立法者有意將經稽徵機關核課之事件，納入稅捐稽徵法第28條第2項規範。不過，參酌其修法過程，只是一再強調：「因稅捐稽徵機關查定課徵致有溢繳稅款事件，其溢繳稅款應予返還」此宗旨，就該規定所處規範體系之定位，以及其他規範體系間之關係，並不詳究，致本條於適用上，仍滋生相當疑義。是本研究意見擬從修正前、後稅捐稽徵法第28條所處規範體系之定位著手，以探究課稅處分事實認定錯誤，是否該當於修正後稅捐稽徵法第28條第2項申請退稅之要件。

二、稅捐稽徵法第28條所處規範體系定位分析

(一)修正前稅捐稽徵法第28條部分：稅捐稽徵法第28條因係我國獨特之稅法上安排，關於其性質，眾說紛紜，經分析擇其要者，略分為3類。

1. 甲說：公法上不當得利請求權之特別規定：修正前稅捐稽徵法第28條以欠

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

缺稅法上原因而溢繳稅款作為申請退稅之要件，目的在調整納稅義務人與國家間財產之移轉，與私法上不當得利並無不同，具有公法上不當得利返還請求權性質。依此說，本條稅捐返還請求權之成立，係肇因於「無法律上原因」而履行稅捐債務關係之請求權。惟所謂無法律上原因，素有「實質上法律原因」、「形式上法律原因」之爭。前者以實體法上之法律原因為受領給付之法律原因，受領給付之一方，在稅捐實體法上如無受領該給付之原因存在，即屬無法律上原因而受給付。至於稽徵機關是否就有關之給付做成行政處分，並不影響法律原因有無之判斷。後者則以核定稅捐債務之有效行政處分為受領給付之法律原因。行政處分所核定之給付義務，縱無稅捐實體法之根據，據該行政處分而履行之給付，亦具有法律原因。在稅捐法定之指導原則下，稅捐債權因構成要件之實現而成立，課稅處分就稅額之核定，僅宣示因實現構成要件而依法成立之稅額，並非創設納稅義務人原所未有之稅捐債務，性質上為「確認處分」，而非「形成處分」。因此，納稅義務人應自行申報繳納稅捐，而繳納依法所未有之稅額時，不論採取實質法律原因說，或採形式法律原因說，均屬無法律上原因而繳納，並無疑義。但在稽徵機關以核課處分確定稅額事件，如所核定之應納稅額為稅捐實體法所不成立者，並非法定之稅捐債務。此際，依實質法律原因說，上開繳納即屬無法律上原因；依形式法律原因說，則逕以核課處分為稅捐債務關係請求權之法律原因。實質法律原因說與稅捐債務關係請求權依法成立之理論連貫一致，有其可取之處。但基於法律安定之要求，違法之行政處分，如非無效，即屬有效，處分相對人受其拘束，如有不服，應依限提起行政爭訟，請求有權機關撤銷違法之行政處分，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。該行政處分即具有形式存續力，應受尊重，乃為行政法之基本法理。核課處分既為行政處分，原無自外於該法理之必要。是核課處分具有形式存續力時，除罹有重大而明顯之瑕疵而無效者外，納稅義務人亦有繳納義務，只是此義務為形式之給付義務，稽徵機關對納稅義務人繳納之金額，則有形式之保有權，納稅義務人須提起行政爭訟，請求撤銷或變更該違法核課處分，確認形式與實體不符，始不受其拘束。因此，核課處分具有形式存續力，稽徵機關固得依職權予以廢棄或變更，而後辦理退稅，納稅義務人則須具有行政程序法第128條事由，始得請求行政程序重新進行。據此，修正前稅捐稽徵法第28條規定，當限於未經稽徵機關核

課，由納稅義務人自行申報繳納，而適用法令錯誤或計算錯誤以致溢繳稅款之情形，始有適用。至於，納稅義務人對於核課處分不服者，應依稅捐稽徵法第35條規定，在限期內申請復查，必要時並續行訴願及行政訴訟。納稅義務人不得於核課處分具有存續力時，以行使修正前稅捐稽徵法第28條為由，主張原繳納給付為無法律原因，請求退稅。否則，法律救濟期間、行政處分存續力以及行政爭訟制度，皆蕩然無存。

2. 乙說：稅捐稽徵法上核課處分行政程序重開之特別規定：司法實務一向不排除修正前稅捐稽徵法第28條於稽徵機關核課處分事件之適用，其中有謂稅捐稽徵法第28條應定位為「租稅程序重開之特別規定」、「廣義行政救濟程序之一環」，認為本條同時包含稅捐程序重開請求權，而得作為行政程序法第128條之特別規定。
3. 丙說：兼具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：司法實務及學界有認為本條適用於自行報繳而溢繳稅款，亦適用於稽徵機關以課稅處分而溢繳稅款之類型。其論據大致為：本條規定具有公法上不當得利返還請求權之性質。而基於課稅處分對第三人之利害影響較小，較無必要考慮第三人對該課稅處分之信賴保護；且如承認國家或地方自治團體得保有稅捐實體法上並無理由之利得，從正義及公平的觀點而言，亦非妥適。因認核課處分形式存續力於此應予限縮，即使核課處分業已確定，只要未經行政法院確定判決，納稅義務人均得以溢繳稅款為由，依據本條規定申請退稅。從而，本條規定兼具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性質。

- (二) 修正後稅捐稽徵法第28條第1項、第2項部分修正前稅捐稽徵法第28條退稅請求權究竟是否適用於稽徵機關以核課處分確定稅額事件之爭議，因修正後稅捐稽徵法第28條第1項、第2項分就「納稅義務人適用法律錯誤」（納稅人自行報繳類型）及「稅捐稽徵機關適用法律錯誤」（課稅處分確認稅額類型）兩種類型而為退稅規範，而告確定。只是，修正後稅捐稽徵法第28條第1項為公法上不當得利請求權規定，殆無疑義；至於修正後第2項性質，則仍曖昧難明。以修正後稅捐稽徵法第28條第2項文字而論，無非課予稽徵機關「自知有錯誤時」定期查明稅額並主動退還之義務；其立法體例與行政程序法第117條、第121條相似，並未如本條第1項規定所示，賦予人民因稽徵機關核課處分而溢繳稅款之退稅請求權。另參酌本條第2項增修時，提案機關及立法委員共提出7種版本，終採取行政院提案版，其立法說明亦採取提案機關所撰寫

者，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，定明稅捐稽徵機關自知有錯誤原因之日起2年內查明返還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」可知，提案機關行政院增修本條項之意旨，無非將修正後稅捐稽徵法第28條第2項作為行政程序法第117條、第121條之特別規定。職是，本條項如依法文文義、法制作業及提案意旨，應認係行政程序法第117條、第121條之特別規定，既未賦予人民實體法上退稅請求權，更難認係對核課處分形式存續力之排除規定

不過，98年1月24日稅捐稽徵法第28條之修正，素稱為「陳長文條款」。肇因於陳長文律師不滿稅捐稽徵機關因其他機關認定事實錯誤而溢課稅額，只願退還5年稅款，而促動此次修法。是該次修法立法委員討論時，基於「為保護人民權益，因稅捐稽徵機關查定課徵致有溢繳稅款事件，得請求返還溢繳稅款」無限好意，對於該法文應有之定性及配套措施，並不關心。以致，立法說明雖明示本條第2項係參考行政程序法第117條、第121條規定所訂定，法條文字於法制作業上也與行政程序法第117條、第121條類似，但司法實務不曾直接肯定此說。蓋依現行實務見解，行政程序法第117條之規定固具突破行政處分存續力之目的，但只是在維護依法行政原則及公共利益，並不具有保障各人利益之目的，個人不得據以主張為訴訟請求。

以此而論，修正後稅捐稽徵法第28條第2項即未賦予納稅義務人有請求稽徵機關重開程序或作成退稅處分之請求權。而此，顯然與前揭所謂「陳長文條款」所意寓有所齟齬，貿然採行，恐與民意脫節。故而，修正後稅捐稽徵法第28條第2項所處規範體系定位，是否如立法說明所示，為行政程序法第117條之特別規定，未見實務或學術界詳予闡述，其解釋演繹上開條文之方式，大致仍循修正前稅捐稽徵法第28條規定之定性，而有多歧。

- (三) 小結：修正前稅捐稽徵法第28條退稅請求權究竟是否適用於稽徵機關以核課處分確定稅額事件之爭議，因修正後稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定，大致可認前者係就納稅義務人自行報繳案件為規定，後者係就稽徵機關以核課處分確定稅額事件而為規定。只是，修正後稅捐稽徵法第28條第1項殆已可確認屬公法上不當得利請求權特別規定，但修正後第2項之定位，不僅未因修正而有所確定，反而因立法說明與修法過程未盡相符，更生疑義。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

三、修正後稅捐稽徵法第28條第2項之退稅要件是否包括「核課處分認定事實錯誤」討論修正後稅捐稽徵法第28條第2項以稅捐稽徵機關「適用法令錯誤」、「計算錯誤」或「其他可歸責於政府機關之錯誤」致溢課稅額為退稅要件，並無明文以「事實認定錯誤」為要件，因此，實務就此有不同見解。本研究意見認為之所以兩歧，主要在於各自對修正後稅捐稽徵法第28條第2項所處規範體系定位認知有所不同導致。以下，茲以前述對上開法文之所處體系定位分析為基礎，闡述演繹於各種可能性下，所謂「課稅處分事實認定錯誤」是否包涵於修正後稅捐稽徵法第28條第2項之退稅要件中。

(一)修正後稅捐稽徵法第28條第2項為行政程序法第117條特別規定：立於此說，修正後稅捐稽徵法第28條第2項規定，強調依法行政原則，以原課稅處分之變更或撤銷為有利於納稅義務人，而降低原課稅處分實質存續力對稽徵機關之拘束。本項既為依法行政原則之貫徹，只要非依稅捐實體法所得課徵之稅額，不論何種原因所引起之錯誤，當然包括稽徵機關認定事實錯誤，均應由稽徵機關查明退還。尤其，法律的適用，依據法律適用過程之三段論法觀察，應包括大前提的法規解釋及援引，小前提之事實關係的認定，以及將事實涵攝於基準法律中，才能導出特定之法律效果。因此，所謂「適用法令錯誤」，於此，本質上包括因課稅事實認定錯誤導致適用法規錯誤之違法課稅情形。

(二)修正後稅捐稽徵法第28條第2項乃稅捐稽徵程序上類似於行政程序法第128條規定：此說並不否認課稅處分之存續力，納稅義務人如認課稅處分有誤者，仍應依同法第35條第1項之規定，申請復查，非得依修正後稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退稅。必也課稅處分有相當於行政程序重開之事由，始得援用上開規定請求退稅；類比而論，其事由必須是稅捐稽徵程序上相當於訴訟上「再審」之事由始該當。基此，修正後稅捐稽徵法第28條第2項各項退稅要件，當屬立法者特別列舉規定，而非例示規定，也不應擴張解釋。從而，該項既僅規定「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」為程序重開以退稅之要件，並未將稽徵機關認定事實錯誤列為可程序重開之要件，解釋上，即應排除適用。

又上開3退稅要件，以文字解釋而論，其實亦均屬稅捐稽徵法第35條規定申請復查範疇，惟如此解釋，勢將稅捐稽徵法第35條與同法第28條第2項二者混淆。是以，修正後稅捐稽徵法第28條第2項關於「適用法令錯誤」、「其他可歸責於政府機關錯誤」均應如「計算錯誤」般，顯然易見者為限，否則實

無予以程序重開之正當性。

- (三) 修正後稅捐稽徵法第28條第2項兼具公法上不當得利請求權特別規定及行政處分存續力例外規定二種性質；採此派見解者，既然賦予修正後稅捐稽徵法第28條第2項如上性質，其意涵自係強調「依法課稅」之「絕對重要」。如前述法律適用三段論法而言，事實之認定乃為正確適用法律之基礎，事實認定錯誤當然無從依法課稅，而有必要納入本規定中予以「特別救濟」。不過，事實認定錯誤，究屬本項規定中「稽徵機關適用法令錯誤」抑或「其他可歸責於政府機關之錯誤」，本院尚有不同見解。

#### 四、定位分析結果之檢討—代結論

從前述由修正後稅捐稽徵法第28條第2項所處規範體系定位分析，推導「課稅處分認定事實錯誤」是否屬於該條項規範類型之過程，可知因各規範體系價值選取不同，影響該體系內概念之設定，當然於對於設題之解答，有不同之判斷。要解決設題之法律疑義，有必要先行確認（或選擇）修正後稅捐稽徵法第28條第2項之定性，否則即有淪為各說各話之可能。誠然，上述3說各有其利弊。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，但並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。而採取行政程序法第128條特別規定說者，固然賦予人民就具有存續力課稅處分申請再為審查之權，但觀之修正後稅捐稽徵法第28條第2項得退稅之要件，與同法第35條復查規定，幾無不同，疊床架構，適用之際必相混淆；且修正後稅捐稽徵法第28條第2項未如行政程序法第128條設有申請期間之規定，亦有違法律安定。至於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此說者，固然合於依法行政原則，但以未符合稅捐構成要件而溢課之稅款，不論原課稅處分是否具有形式存續力，甚至不論公法上不當得利返還請求權之時效，一律賦予納稅義務人退稅請求權，破壞法安定性原則甚鉅。衡量前述3說利弊分析，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2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行政程序之裁量義務，即亦不失對人民權益之保護。詳言之，行政處分之法定救濟期間，在確保行政處分之合法性及妥當性得以儘速闡明，茲為後續行為之基準。因此，法律救濟期間經過後，基於法律安定之要求，行政處分具有存續力，不許人民再主張不服。然而存續力並不絕對阻礙對行政處分再為審查，以維護個案之實質正義。因此，對於不可爭訟之行政處分，在一定條件下，行政機關不僅有權，甚且有義務重新進行政程序。對於

以具有存續力之行政處分，是否重新進行行政程序，原則上由行政機關以裁量決定之。但在一定情形，依法律規定，當事人有權請求行政機關重新進行行政程序，如行政程序法第128條；此外，行政機關是否依職權重新行政程序之「裁量減縮為零」，而有重新進行行政程序之義務時，亦應重新進行行政程序，此際，人民即有權要求行政機關重新進行行政程序。而此處所謂裁量減縮至零，其類型尚未經實務承認，學說則列舉：行政機關對是類案件處理以形成具有行政自我拘束之行政先例，或維持原行政處分全然不可忍受，或維持原行政處分違反公序良俗及誠實信用等為例。

又行政程序法第117條規範行政程序是否重新進行，原係授與行政機關就「依法行政」與「信賴保護」、「公共利益」間為無瑕疵裁量權限以決定，從而，是否依行政程序法第117條以下，重新進行政程序之裁量中，行政機關必須斟酌原行政處分對人民之負擔、作成後經過時間之長短、重新進行政程序行政費用及當事人是否怠於提起行政爭訟等事項。立法者仿行政程序法第117條、第121條體例，增修稅捐稽徵法第28條第2項，以溢課稅款（違法課稅處分）為稅務行政程序重新進行要件，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。是以，納稅義務人對此稅務稽徵程序重新進行縱有請求，亦如同一般行政程序，僅在促使稽徵機關發動職權，而非申請案件。然而，在特定情形下，裁量減縮為零時，納稅義務人有權要求稽徵機關重新進行政程序。如此解讀修正後稅捐稽徵法第28條第2項，於法理上可以完整論述，亦可兼顧人民對修法之期待。綜上，修正後稅捐稽徵法第28條第2項如採行政程序法第117條特別規定此一見解，則只要非依稅捐實體法所得課徵之稅額，不論何種原因所引起之錯誤，當然包括稽徵機關認定事實錯誤，均應由稽徵機關查明退還，以符法治。

### 【選擇解析】

- 一、65年10月22日制定公布之稅捐稽徵法（下稱修正前稅捐稽徵法）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。」可知，本條制定之時，立法者將可申請退還稅款之類型明文列舉為適用法令錯

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！



誤或計算錯誤者。惟修正後稅捐稽徵法第28條，增列第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。」明文將「其他可歸責於政府機關之錯誤」新增於可申請退稅之類型當中，此即包括事實認定錯誤之情形。

二、又由修正前稅捐稽徵法第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，自得援用修正前稅捐稽徵法第28條之規定。準此，修正後稅捐稽徵法第28條第2項所規定之退稅事由，當然不以適用法令錯誤為限，尚包括事實認定錯誤之情形。

#### 【相關法條】

1. 訴願法第14條
2. 行政程序法第117條、第121條、第128條
3. 行政訴訟法第106條
4. 稅捐稽徵法第21條、第28條、第35條

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！