

教學觀摩

稅法實務見解回顧（三）

租稅返還請求權^{註1}

編目：稅法

主筆人：駝律師

【案例 1】

被繼承人 A 於民國（下同）95 年間死亡，A 之配偶 B 代表全體繼承人於 A 死亡之日起 6 個月內辦理遺產稅申報，經稽徵機關以 B 為納稅義務人代表核定應納稅額，且該核課處分因未有爭執而確定在案，B 並於 97 年間繳清稅額。

嗣後，被繼承人 A 名下遺產之 3 筆土地，經臺灣高等法院民事確定判決於 103 年間認定係屬 A 之父親 C 所有，僅係「借名登記」於 A 名下爾，且 C 於 95 年間死亡，故該 3 筆土地應屬其全體繼承人共同共有繼承之，而非歸 A 單獨所有。因此，B 於 104 年出具申請書，主張原處分中有關 A 之遺產範圍與價值認定有誤，依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之規定，稽徵機關應退還溢繳遺產稅款。

若您是承審法官，應如何判斷以下問題是否有理由？

◆問題一：稽徵機關主張遺產稅為納稅義務人自行申報繳納之性質，不同於房屋稅或地價稅等係由主管稽徵機關查定後定期發單課徵，本件應屬稅捐稽徵法第 28 條第 1 項「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳」之類型，非可歸責於稽徵機關，故 B 之退稅申請已逾越自繳納之日起 5 年內提出具體證明申請退還之期間。

◆問題二：設若，認本件之課稅錯誤可歸責於稽徵機關，則 A 之遺產稅基認定有誤屬於「事實認定錯誤」範疇，與「稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤」有別，B 之主張亦不符稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅要件。

【案例 2】

A、B 為 C 土地之共有人，各擁有 1/2 之持分。A 欠繳 100 年至 101 年之所得稅計新台幣（下同）200 萬元，稽徵機關遂於 104 年年間函請地政事務所，就 A 所有之 C 土地辦理禁止處分登記。B 為移轉 C 土地之全部持分，故於代 A 繳納使用牌照稅之全部欠款，稽徵機關收受後，隨即函請地政事務所塗銷該禁止處分登記。其後，B 以該土地出售價額為 300 萬元，A 持分之土地價值僅 150 萬元（300 萬元*1/2 持分）為由，向原處分機關申請退還 50 萬元（B 代 A 繳納之 200 萬元欠稅—A 持有土地之價值 150 萬元）及自繳納日起按日加計之利息。請問 B 請求退還溢繳稅款之主張是否有理由，又相應之法律依據為何？

^{註1}收錄範圍：最高行政法院、高等行政法院迄至 109 年 2 月 29 日止之判決。

【案例3】

被繼承人A於100年間死亡，合於民法第1138條及第1140條繼承人皆拋棄繼承，臺灣臺北地方法院依聲請選定B（A之子）為遺產管理人，惟B逾申報期限仍未申報遺產稅，經稽徵機關依查得遺產核課遺產稅，且因B未申請復查，於102年案告確定。A之債權人C於104年間於向稽徵機關主張A遺有對其之未償債務，該筆債務依法應自A之遺產總額中扣除，且該筆債務自99年間提起民事訴訟以來，迨至104年終有民事法院確定判決可徵，故其代位B，增列A遺產之未償債務本金及至清償日止，按週年利率5%計算之利息，並依行政程序法第128條及稅捐稽徵法第28條第1項之規定，申請重開A之遺產稅事件行政程序及退還溢繳稅款。請思考以下爭議：

- ◆問題一：C得否以「利害關係人」之身分，請求程序重開？
- ◆問題二：C以行政程序法第128條申請程序重開，是否符合該條第2項之法定救濟期間？亦即，該條所規定之「知悉」究為何義？
- ◆問題三：設若C依行政程序法第128條之程序重開請求並無理由，則其得否併行主張稅捐稽徵法28條之退稅請求權？

壹、前言

租稅債務關係意指人民與國家間，依稅法規定而成立以財產給付之權利義務為內容之法律關係，租稅債權人有要求租稅債務人為給付之請求權，在一般租稅債務關係中，多為高權行政、侵益行政態樣下之人民負有納稅義務。然而，人民對國家得請求金錢給付之情形，於稅法上亦在所多有，主要類型為二^{註2}：

一、法定退稅請求權

在個別稅法中基於衡平或政策考量，人民對國家「有法律原因」而繳納之各種稅法金錢給付，在法律有特別明文規定下，人民得請求返還之。例如：所得稅法第17條之2為鼓勵納人民「售小屋購大屋」，以促進建築業之發展，故特別規定人民於出售自用住宅之房屋，自完成移轉登記之日起2年內，如重購價額超過其原出售時，則先前就賣屋財產交易所得繳納之綜所稅，得於重購自用住宅之房屋完成移轉登記之當年申請扣抵或退還。

二、租稅返還請求權

人民如「無法律原因」，卻對國家繳納各種金錢給付時，基於調整人民與國家間不合法財產移動之請求權^{註3}。此種人民對溢繳稅捐而請求返還之權利，於學術與實務上常簡稱為「退稅請求權」，本文以下從之。

^{註2}此分類可參：陳敏，《稅法總論》，新學林，初版，民國108年2月，頁345至384。

^{註3}葛克昌，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，翰蘆，三版，2012年4月，頁681-686。

因退稅請求權係以稅捐稽徵法第 28 條為通案依據，而不若法定退稅請求權於個別稅法中有特定之規範，且適用範圍有其侷限性，故呈現適用較廣，但法律適用與爭議相對較複雜之現象，饒有深入探討並釐清觀念之意義。

稅捐稽徵法第 28 條自 65 年公布後，歷經 98 年 1 月修正，迄今規定為：「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（第一項）。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（第二項）。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期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還（第三項）。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（第四項）。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（第五項）。」本文乃就其性質、定位、要件效果、與行政程序法第 128 條及行政訴訟法理間之關係等備受學術與實務討論之相關爭議，予以彙整和介紹。以期讀者對於此一稅法上重要主題，有全面性、系統性之掌握。

貳、退稅請求權概述

一、退稅請求權為特殊之公法上不當得利返還請求權

在私法上，當事人間之財產移動如無法律上之原因，應依「不當得利」之法理予以調整，民法第 179 條以下定有明文。公法上，無論行政主體與人民間，抑或行政主體間，亦有無法律上之原因卻發生財產移動之可能，若發生於稅務行政上，即產生應予退還金錢給付之情事以調整所發生之不當財產移動，此謂公法上之不當得利返還請求權，蓋其法理除了與民法不當得利規定相同之利益調整概念外，尚有依法行政原則與保障人民財產權^{註4}之意涵，故不得直接適用民法之規定。

此外，雖有見解認為退稅請求權不外乎係因稅捐稽徵法第 28 條所列要件而來，僅為一般公法上不當得利返還請求權之具體化規定，而非特別規

^{註4}大法官釋字第 515 號解釋參照。

定。然實務見解普遍說認為退稅請求權之性質為「特殊之公法上不當得利返還請求權」，原因略分析如下：

- (一)一般公法上不當得利返還請求權之時效係依行政程序法第 131 條規定。而稅捐稽徵法第 28 條第 1 項之退稅請求權則係自「繳納之日」起算 5 年時效期間；同條第 2 項則雖有「無時效限制」^{註5}，以及適用修正後行政程序法第 131 條第 1 項 10 年之時效期間^{註6}係自「權利可行使」起算^{註7}等見解。惟無論採用何種見解，均非核課處分被「撤銷或廢止時」起算，且退稅請求權之消滅時效亦不同於行政程序法第 131 條。因此，稅捐稽徵法之退稅請求權乃公法上不當得利之特別時效規定。
- (二)因核課處分違法而溢繳稅款之情況，縱已發生形式存續力，實務亦肯定請求權人可透過捐稽徵法第 28 條請求撤銷違法之核課處分並申請退還溢繳稅款^{註8}，是以，退稅請求權同時包含程序重開請求權以突破核課處分存續力之性質，而非單純公法上不當得利。

二、退稅請求權與行政程序重開之關係

在尊重核課處分之形式存續力前提下，除仰賴行政機關依行政程序法第 117 條自行撤銷違法處分外，僅得仰賴有效且完善之「稽徵程序重新進行」作為配套措施，避免因逾越救濟期間，則全然喪失糾正違法處分之機會。然而，我國行政程序法第 128 條程序重開之規範要件相當嚴格，如將該條作為退稅請求權之行使前提，無異於嚴重限縮退稅請求權之使用，使該規範流於具文。

因此，許多學者主張^{註9}，不宜過度拘泥於核課處分之形式存續力，為衡平徵納雙方之權利，既然稽徵機關於核課期間內另發現應之稅捐者得任意補稅，則在退稅請求權之處理上，亦應一致性地比照解釋為退稅請求權乃賦予特別之程序再開功能，藉以排除核課處分之形式存續力。此外，稅務案件之特色，乃核課處分係確認國家與個別納稅義務人間之捐債權關係，鮮少作為其他公法或私關係之前提事實，對第三人權利義務直接間產生「放射

^{註5}參最高法院 105 年度判字第 621 號判決。

^{註6}參最高法院 106 年度判字第 487 號判決。

^{註7}參台中高等行政法院 106 年訴字第 322 號判決。

^{註8}最高法院 95 年判字第 1540 號判決。

^{註9}陳清秀，〈淺談稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍〉，《法令月刊》，第 10 期，2007 年 10 月，頁 56；范文清，〈論租稅返還請求權—以捐稽徵法第二十八條一項與為中心〉，《興大法學》，第 21 期，2017 年 5 月，頁 125；葛克昌，〈稅捐稽徵法第 28 條規定之適用範圍〉，收於《訴願專論選輯—訴願新制系列之 7》，臺北市政府法務局，2013 年 12 月，頁 286。

效果」，實無必要立於第三人信賴關係與交易安全而謂核課處分應嚴格貫徹形式存續力。

近年，行政法院亦開始接受上述見解，此可參高雄高等行政法院 106 年度訴字第 120 號判決意旨：「稅捐稽徵法第 28 條申請退稅本即針對課稅處分確定案件，基於稅捐正義與徵納雙方公平原則，本件被告應准許原告申請退稅，退還溢繳稅款。……原告對於原核課處分未循復查、訴願、行政訴訟請求撤銷，該處分未經行政法院實體判決維持確定，無判決實質確定力，原告本得依稅捐稽徵法 28 條申請退稅，**再者，稅捐稽徵法第 28 條實乃與行政程序法第 128 條程序再開規定相當之廣義行政救濟一環**，原告為退稅申請時，被告應重行審酌核課土地增值稅額處分是否適法以維租稅公平，而非逕以原核課處分之確定妄斷無法退還溢繳稅款。」^{註10}

三、無法律上原因之類型

在確認退稅請求權乃特殊之公法上不當得利返還請求權性質後，公法上不當得利請求權之適用前提，除了必須有財產移轉之給付存在外，尚須該給付肇因於「無法律上原因」，茲就常見之類型說明如下：

(一)自始不存在法定給付原因

1.未經稽徵機關核課之案件

此為稅捐稽徵法第 28 條第 1 項之規範類型，出於納稅義務人因自身行為之錯誤而導致溢繳稅款（適用法令錯誤或計算錯誤），此種類型之消滅時效為 5 年。惟須注意者係，有學說特別提出於納稅義務人重複繳納稅款之溢繳情況，雖其第二次繳納屬未經稽徵機關核課之無法律上原因類型，亦得請求返還，但發生原因並非稅捐稽徵法第 28 條第 1 項所明文列舉者，此時，請求權依據應為行政程序法第 131 條，並類推適用稅捐稽徵法第 28 條第 3 項之規定加計利息。

2.經稽徵機關核課之案件

無論係納稅人應自行申報課稅事實，而由稽徵機關查明後核定應納稅額之申報稅（綜所稅、遺產稅屬之），抑或依法應由稽徵機關發單課徵之底冊稅（例如：地價稅、房屋稅），均有退稅請求權之適用可能。就前者以言，稽徵機關倘認為納稅人申報之金額或事實有誤時，基

^{註10}本判決雖經最高行政法院 107 年判字第 627 號判決予以廢棄，惟廢棄理由乃「未就稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定其認事實及適用法令之基準時點原則上應為稅捐要件合致範圍目的予以論斷」而有適用法令不當，並未指摘本判決就退稅請求權與行政程序法程序再開規定間關係之法律見解有何違誤。

於依法課稅之精神，須作成正確之課稅處分，予以退補稅；就後者而論，稽徵機關所核定之課稅處分金額，實際上較依法律規定而成立之稅額為高時，納稅義務人更得行使退稅請求權，自不待言。

(二)法律上原因嗣後消滅

租稅構成要件中所規定之構成要件事實，如因意思表示之撤銷、契約之解除、價金減少、條件成就、法院判決或行政處分變更等原因，而溯及消滅或變更原有之法律效力時，自也溯及使原先成立稅捐債務之法律上原因不存在，而形成退稅請求之適用空間。

參、退稅請求權之類型、要件與效果

一、返還請求權人

原則上，具有稅捐稽徵法第 28 條返還請求權者，係為依法負有租稅債務之「納稅義務人」，自然人、法人或其他組織體皆得為之。至於實際上該稅款係由何人以何種來源之資金繳納，均非所問。然而，以下幾種稅法上之特殊主體得否請求退稅？值得進一步討論之：

(一)代繳稅款之人？

如有利害關係人以自己財產為納稅義務人之計算，以納稅義務人之名亦清償租稅債務，雖可發生消滅稽徵機關對於納稅義務人租稅債權之效力，但不因之成立該利害關係人與稽徵機關間之租稅法律關係。因此，若其後有發生欠缺法律原因而應返回稅款時，有退稅請求權者應為納稅義務人，而非代繳人，該代繳人僅於其在法律上合法受讓或代位納稅義務人之退稅請求權時，始有向稽徵機關行使受讓之權利。

惟在稅法上，尚須注意法定之例外，例如：稽徵機關依土地稅法第 4 條第 1 項指定「土地使用人」代繳地價稅或田賦；依房屋稅條例第 4 條第 3 項，由「建築物承租人」代繳房屋稅等。此時之代繳，乃透過法律構成要件之規定，始納稅義務人擴張至代繳人，稽徵機關得以對待納稅義務人之法律手段，令其繳納或強制執行。是以，代繳人既有法定之代繳義務，其繳納稅款之行為除消滅納稅義務人之租稅債務外，亦同時消滅自身之（代繳）租稅債務，故得為退稅請求權之行使主體。

(二)扣繳義務人或代徵義務人？

在個別稅法中，有時規定特定人在對納稅義務人為私法上之給付時，應依法自該給付中扣取稅款，並報繳於稽徵機關，此謂之扣繳義務人，

以所得稅法第四節以下之規定，最為常見(薪資所得之扣繳即屬之)。而娛樂稅法第3條第2項及證券交易所稅條例第3條第1項之規定，則屬最常見之代徵型態。

扣繳義務人及代徵義務人皆為納稅義務人之計算而為收取及繳交稅款，其本身並不負擔租稅債務，且扣繳或代繳之財產來源為納稅義務人本應受領之私法上金錢給付，故渠等主體不得為稅捐稽徵法第28條之退稅請求權人。

(三)權利概括繼承時之返還請求權人？

基於租稅法律主義，租稅債務關係之當事人，悉以法律規定為斷。稅捐稽徵法第14條第1項規定，遺囑執行人、受遺贈人或遺產管理人繳清被繼承人之生前欠稅，係為死亡納稅義務人之繼承人計算而為之，其後如有應退稅款，自應返還予繼承人。至於依遺贈稅法第6條第1項第1款，以遺囑執行人惟遺產稅納稅義務人之情形，其後如有應退之稅款，因該稅款係為繼承人之計算而繳納，在該繼承事件終結後，自亦應對繼承人為返還。

二、退稅事由

(一)適用法令錯誤：

此一事由無論係發生於納稅義務人或稽徵機關，均有分別援引稅捐稽徵法第28條第1項及2項請求退稅之餘地，惟適用上有一爭點值得注意：行政機關援引之法規或課稅解釋函令經司法院大法官解釋為違憲或違法而無效或不再適用時，凡適用該法規或解釋函令課徵之租稅，是否皆構成適用法令錯誤，而應溯及退稅？

實務見解方面，財政部就此問題說明如次^{註11}：「……申請退還溢繳稅款，仍舊有適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤等退稅原因。又司法院解釋之效力，依該院釋字第177號及第188號解釋，除解釋文另有明定者外，原則上除當事人據以聲請大法官解釋之案件外，並無溯及效力，而係自公布當日起發生效力，且據以聲請大法官解釋之案件，亦需經由再審程序始能依解釋文辦理。本件案關之該院釋字第620號解釋，解釋文對其效力並未另為規定，故係自該號解釋95年12月6日公布當日起發生效力，至於95年12月5日以前已確定之案件，除據以聲請大法官解釋之案件外，並無該號解釋之

^{註11}財政部98年7月13日台財稅字第09800290570號函。

適用。本案既已於 92 年間經最高行政法院判決確定，且非據以聲請大法官解釋之案件，自無該號解釋之適用，則依當時有效之法令所為之處分，並無適用法令錯誤之情事，不生依首揭規定退稅之問題。」

換言之，於聲請釋憲個案或未確定之課稅處分中，稽徵機關作成處分之依據經大法官宣告違憲時，不得認為僅屬單純的行政機關「法律見解變更或法律見解歧異」，實已構成稅捐稽徵法第 28 條第 2 項稽徵機關適用法令錯誤而導致人民溢繳稅款之情，人民自得申請退稅^{註12}。

(二)計算錯誤：

常見情形略有：課稅基礎之稅基漏列申報、課稅基礎事實之計算錯誤、課稅處分應納稅額在各項計算過程中所發生之錯誤。

(三)事實認定錯誤？

行政機關「事實認定錯誤」以致適用法令錯誤，是否為稅捐稽徵法第 28 條所謂之「適用法令錯誤」？此一問題在稅捐實務上不乏爭議。

過往實務採取否定說^{註13}，認為稅捐稽徵法第 28 條之規定，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，且適用法令錯誤是指本於確定之事實所為單純適用法令有誤。

惟近年實務見解已有重大突破，全面改採肯定說^{註14}，蓋稽徵機關之核課處分，必先本於所認定之課稅事實，再為法令適用而作成課稅處分，**則事實認定必須正確，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。再者，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）。然而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

^{註12}學說相同見解：陳清秀，〈課稅解釋函令被宣告違憲後，納稅人可否申請退稅？〉，《月旦法學教室》，第 104 期，2011 年 6 月，頁 97-98。

^{註13}參 94 年度各級行政法院行政訴訟法律座談會提案第 7 案多數意見。

^{註14}參最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決、最高行政法院 105 年度判字第 445 號判決，以及最高行政法院 106 年 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，修正相同結論之最高行政法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議第二段之意旨。

實錯誤，請求退還溢繳之稅款。因此，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。

(四)其他可歸責於政府機關之錯誤

稅捐稽徵法第28條第2項退稅事由之一「其他可歸責於政府機關之錯誤」致溢繳稅款者，屬「適用法令錯誤、計算錯誤」等例示事由之補充規定^{註15}。就文義解釋以觀，應可理解為此補充規定包含稽徵機關以外政府機關之錯誤，例如：司法院大法官釋字第625號解釋之案由，即為適例：「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積減少者，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二十八條所規定之『因計算錯誤溢繳之稅款』，方與實質課稅之公平原則無違。」關於地政機關測量資料登載有誤致地價稅核定錯誤，屬「其他可歸責於政府機關」之情況。

三、法律效果

(一)溢繳稅款返還應加計利息：

公法未若民法第203條規定有債務給付須加計利息之一般法律原則存在，是以，公法上債務人之金錢給付，必須在法有明文之情況下，始應加計利息。98年之稅捐稽徵法第28條修正順應實務及學說上之呼籲，於第3項增訂稽徵機關之退稅應加計利息及利息計算方法之規範。

(二)無民法「所受利益不存在」之準用：

國家通常較納稅義務人握有更多資源，擁有返還能力，且機關有依法行政原則須恪守，尤其在無法律上原因之干預行政造成財產移轉效果時，國家理應負比私人間財產紛爭更大之責任，以回復合法狀態並保障人民財產權。因此，稽徵機關不得主張其不知無法律上之原因而免責，民法第182條第1項規定：「不當得利之受領人，不知無法律上之原因，而其所受之利益已不存在者，免負返還或償還價額之責任。」於退稅請求權之案件中，稽徵機關不得準用之。

^{註15}謝如蘭、蔡孟彥，〈退稅請求權之行使要件與界限——以已確定核課處分為核心〉，《東海大學法學研究》，第44期，2014年12月，頁40。

肆、案例解析

就【案例01】所提列之思考問題，分別分析與說明如下：

◆問題一：關於稅捐稽徵法第28條退稅之適用依據，係二分該錯誤之原因乃可歸責於人民或稽徵機關，而分別適用該條第1項及第2項規定。前者有5年時效之限制(應自繳納日起5年內為退稅申請)，而後者則無時效之限制。誠然，遺產稅之法定報繳程序為「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，惟即使B原始申報有誤，進而使核課處分有誤，產生溢繳稅款之結果，但稽徵機關在發單課徵遺產稅時，仍有主動調查之職權義務，是如最終有適用法令錯誤或計算錯誤時，應認為係屬可歸責稽徵機關之錯誤，而屬稅捐稽徵法第28條第2項之類型，B之退稅申請自無罹於時效。

退萬步言，即令本件溢繳稅款為可歸責於B之申報錯誤所致，則B於104年提出退稅申請固然距離其遺產稅實際繳清日97年，已逾5年時效期間。然而，B如對登記於被繼承人A名下之土地是否屬於其遺產，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B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¹⁶。

換言之，稅捐稽徵法第28條第1項可歸責於納稅義務人錯誤之消滅時效起算，應以「可合理期待納稅義務人履行其申報義務及稽徵機關得行使其核課權」為前提。然而，本件於系爭3筆土地是否屬被繼承人所有土地之民事訴訟尚未確定前，難以期待B為正確之申報及稅捐機關為正確的核定。是以，基於合憲性解釋原則並兼顧徵納雙方之權益，衡酌稅捐稽徵法及遺贈稅法之立法目的，本件遺產稅申報期間之認定應自民事判決確定時起算為宜。

職此，B自103年臺灣高等行政法院判決確定，認系爭3筆土地應為A之父之全體繼承人共同共有，而非A單獨所有後，則A之遺產範圍繼之限縮，B溢繳稅款之客觀事實亦告確定，並於104年請求退稅，尚未逾越稅捐稽徵法第28條第1條所規定之5年時效。

¹⁶相同見解可參：最高行政法院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議。

◆**問題二**：本件乃因民事確定判決之作成，以致事後確認原 A 之遺產稅計算基礎事實有誤，稅捐客體範圍應予減縮，進而使稅基量化金額應予減少，而溯及致使 B 溢繳部分之稅款無法律上原因。

而稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之要件，則以溢繳稅款之發生原因與稽徵機關或其他行政機關連結（指有「適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤」）為必要，依現行最高行政法院實務通說之見解，所謂「稅捐稽徵機關適用法令錯誤」，包括「稅捐稽徵機關認定事實有誤，導致法令適用錯誤」之情形，本件 B 之退稅請求應符合該條項之適用要件。

其次，在稅法領域中，租稅構成要件之事實調查及發現乃以核實原則為基礎，所謂「核實課徵」，乃要求稅捐稽徵機關在稅捐稽徵及核課之關係、特別是相對應之行政程序中，應當盡可能地調查納稅義務人所從事相關經濟活動之真實內容，並且就其申報事項在職權範圍之內行使調查權力、勾稽查對申報事實之真偽。就此而論，本案實符合「稅捐稽徵機關適用法令有誤」之要件，因此 B 得將其請求權之法規範基礎建立在稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定上。

在【**案例 02**】中，應予釐清之爭點有二，其一為 B 以土地共有人之主體身分代 A 繳納綜所稅欠稅，再進一步主張溢繳稅款之退還，其是否該當稅捐稽徵法第 28 條第 1 項之請求權主體？若否，B 之公法財產返還請求權依據為何？

首先，憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」具體而言，即是所謂的「租稅法律主義」，釋字第 685 號解釋理由書明確指出此意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，應就稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體對稅捐主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等稅捐構成要件，以法律定之。因此，關於稅捐義務之履行主體（即稅捐主體、納稅義務人），自為依稅捐法律規定之稅捐客體歸屬者，並應以自己財產負清償責任之法律主體。A 就中華民國來源所得負擔所得稅賦，方為本題所涉欠稅之納稅義務人。誠然，稅法不乏基於特定政策目的而設有例外規定，類如：許可原非法定納稅義務人之主體，在具備一定條件下，得申請變更為納稅義務人^{註17}，抑或規定有代繳義務人^{註18}、扣繳義務人^{註19}等制度。然而，對法定納稅義務人而言，除法

^{註17}例如：委託代製之貨物，其貨物稅納稅義務人，依貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款之規定為「受託之產製廠商」，惟依同條第 2 項之規定，「委託廠商」為產製應稅貨物之廠商者，得向稽徵機關申請以其為納稅義務人。

^{註18}例如：土地稅法第 4 條第 1 項規定，由土地使用人代繳土地所有人之地價稅；房屋稅條例第 4 條第 3 項規定由承租人代繳房屋所有人之房屋稅。

律有明文規定者外，並不因第三人將納稅義務人之「稅款」以該第三人名義解繳公庫，即可視同法定納稅義務人已履行其稅捐義務^{註20}。因 B 並非「法定納稅義務人」之前提下，自非稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 3 項之適格退稅請求權主體，不得直接援引此規定主張之。

倘若 B 進一步依稅捐稽徵法第 50 條規定準用同法第 28 條第 1 項規定申請退還已納稅款，則仍會因為 B 僅係為符合土地法第 34 條之 1 移轉 C 土地要件之私法理由為 A 代繳所得稅款，本質上並非法律規定負有代繳稅捐義務之人，而仍不具備稅捐稽徵法第 50 條所稱「代繳人」之資格，自無從進而準用稅捐稽徵法第 28 條第 1 項主張退稅。

B 雖繳 A 之綜所稅稅款，惟法定納稅義務人 A 之稅捐義務，欠缺法律規定視同該債務已履行或已消滅，準此，稽徵機關並無法律上之原因得收受該筆稅款，故屬公法上之不當得利。因此，B 得依行政程序法第 131 條第 1 項規定之期限內請求返還稅款。

在【案例 03】中，各問題之思考脈絡彙整如下：

◆**問題一**：按行政程序法第 128 條第 1 項規定：「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。」本問題之爭點在於被繼承人 A 之債權人 C，得否以利害關係人之身分，主張原遺產稅之核課處分有溢課，而應予退還？

查行政程序法第 128 條第 1 項所稱之「利害關係人」，應指為確定處分規制效力所及之人，蓋從行政爭訟法制之設計規劃言之，「有處分存續力」之行政處分，其程序重開之法定門檻，本應高於無處分存續力行政處分之通常救濟程序（指訴願或類似於訴願之行政救濟程序）門檻。倘若使「許可為程序重開申請」之主體範圍，大於「許可提起一般行政爭訟」主體之情形存在，

^{註19}例如：所得稅法第 88 條第 1 項：「納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之」

^{註20}黃俊杰，《稅捐法定主義》，2012 年 4 月，翰蘆出版，頁 1-5。

實有違行政訴訟法法理體系^{註21}。

是以，C 本身並無對遺產稅核課處分得獨立請求「程序重開」之公法上權利，充其量僅能以民事金錢債權之債權人身分，行使民法規定之代位權，以自己名義「代位」行使 B 之公法上權利，於此情形應屬「代位處分相對人 B 行使程序重開請求權」之情形，方屬正辦，而此與題旨設問之以利害關係人之法律主體身分有別。

◆**問題二**：按「前項申請，應自法定救濟期間經過後三個月內為之；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五年者，不得申請。」行政程序法第 128 條第 2 項定有明文。本件 C 以 108 年之民事確定判決，請求 102 年已告確定之核課處分有誤，應予廢棄之，將會涉及 C 知悉該處分有誤之時間點應如何認定？是否已逾知悉時起之 3 個月內時效？

首先，基於權利救濟制度之成本效益分析，由權利人在權利受侵害之始，即採取主動之作為，先自力防止侵害之進一步擴大，並立即請求國家之支援，其成本最低，效率最高。因此權利救濟法制總期待權利人先盡一己之力維護自身權利，其後才有國家實力之接續支援。因此權利人只要「知悉」自身權利受到危害，即應即時尋求救濟，不能坐等權利侵害結果之擴張及穩固，再出面主張自身之權利。而權利救濟時效期間之起算點，亦應從「發覺」權利受有侵犯可能時為判準。

在一般情況下，自身權利有可能受到特定行政處分之影響者，只要「發現」該處分違法，理當自動意識到權益受侵犯之可能性，因此該發現處分違法時點，即屬行政程序法第 128 條第 2 項所定之「知悉」時點。

本件之 C 於 A 生前即對其有私法債權並提出請求，故其於 104 年能獲民事勝訴之確定判決，過程中必定知悉 A 於 100 年間死亡之事實，且歷經對造 A 之繼承人、遺產管理人或其他依法令應續行訴訟之人承受其訴訟（參民事訴訟法第 168 條）。職是之故，C 早於系爭核課處分於 102 年間確定前，即有可能發覺其私法債權可能受到該處分之侵害，卻遲至 104 年方主張行政程序重開，縱令 C 認為人民須透過民事訴訟程序，確切明瞭其金錢債權無法滿足之數額後，才算是「知悉」程序重開事由云云，亦已有違於前述程序重開之權利救濟基本法理。再者，依問題一之說明，C 程序重開請求權之行使，來自對遺產管理人 B 公法上權利之代位，是故，有關「知悉程序重開事由」之

^{註21}參最高法院 107 年度判字第 480 號判決。

判準，亦應以 B 之主觀意識為準，而非以 C 個人之主觀認知為斷。

◆**問題三：**稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權與行政程序法第 128 條之行政程序重新進行制度之間的關係，實乃爭議不斷之問題。有學說與實務見解主張，退稅請求權之行使應以行政程序重新進行為其前提。質言之，在核課處分已經發生形式存續力之案件中，由於稅捐稽徵機關已經無法撤銷系爭核課處分，從而也沒有辦法踐履其退稅義務。除非系爭核課處分的形式存續力被突破之後，稅捐稽徵機關始得撤銷系爭核課處分，繼而，退還稅款予逾繳稅款之納稅義務人。

惟查，上述見解固然高度保障核課處分之法安定性，卻對於人民之退稅權利形成極高行使障礙，不利於納稅人之權利保障^{註22}。況且，對於具形式存續力而不得再依通常行政救濟程序不服之行政處分，嗣後得以申請變更者（行政程序法或稅捐稽徵法之申請更正不涉及行政處分形式存續力），就一般行政處分言，有行政程序法第 117 條依職權撤銷、第 128 條程序重開等程序；就課稅處分而言，則有稅捐稽徵法第 28 條第 1 項、第 2 項之退稅請求權，各制度構成要件相異，訴訟標的不同，乃屬不同之請求權。

甚且，於行政訴訟中，行政程序法之程序重開為申請人請求稽徵機關作成一行政處分撤銷、廢止或變更原核課處分之「課予義務訴訟」，而稅捐稽徵法第 28 條乃請求稽徵機關為退還稅款之「給付訴訟」，訴訟種類亦殊，因此，兩種請求權各自獨立為不同之請求權^{註23}，並無行使上之先後順序關係，應可同時或先後行使。

^{註22} 葛克昌，〈稅捐稽徵法第 28 條規定之適用範圍〉，收於《訴願專論選輯—訴願新制系列之 7》，臺北市政府法務局，2013 年 12 月，頁 286-287。

^{註23} 參最高行政法院 107 年度裁字第 816 號裁定、最高行政法院 104 年度判字第 793 號判決意旨。