

議題研析

一、議題：稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權規範之修正研析

二、所涉法律

稅捐稽徵法第 28 條、納稅者權利保護法第 3 條第 1 項、第 5 條第 1 項、第 7 條第 1 項、第 11 條等規定

三、探討研析

(一) 2009 稅捐稽徵法第 28 條修正背景

2008 年 8 月 8 日聯合報標題「稅官課錯稅…全退！」內容略云，陳長文律師之自用住宅被稅捐機關誤認為營業場所（課徵營業用稅率），15 年來溢繳將近 17 萬元房屋稅，但稅捐機關只「依法」退還 5 年稅款；陳律師不服，因此提起訴願、行政訴訟等行政救濟，最終促成稅捐稽徵法第 28 條之修正案。2009 年 1 月 24 日稅捐稽徵法第 28 條修正後，政府課錯稅的退稅年數不限 5 年，錯課多少年就會退多少年；而此項退稅規定溯及既往，過去曾被政府課錯稅的納稅人都可向稅捐單位申請全數退稅，因之稱為「陳長文條款」。

(二) 2009 年 1 月修正之稅捐稽徵法第 28 條簡介

在 2017 年 12 月納稅者權利保護法施行前，2010 年 1 月稅捐稽徵法即增訂第 1 章之 1「納稅義務人權利之保護」，係首度承認納稅義務人權利應予保護之形式立法。然而，更早之前 2009 年 1 月修正稅捐稽徵法第 28 條有關退稅請求權規定，實質意義上，亦屬保障納稅義務人權利之條文。

納稅義務除了形式上必須符合租稅法定主義（租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等要件需有法律規定）外，實質上亦必須符

合量能課稅及實質課稅公平等原則（納稅者權利保護法第 3 條第 1 項、第 5 條第 1 項、第 7 條第 1 項規定參照）。如義務人溢繳稅款，本非國家所應徵收者，既不符合租稅法定主義，亦不符量能課稅及實質課稅公平等稅法原則，而為公法上不當得利，國家應予以返還，稅捐稽徵法第 28 條即為退稅規定。

2009 年 1 月修正公布之稅捐稽徵法第 28 條，增列第 2-5 項，以發生溢繳錯誤之主體區分：1. 納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤；2. 稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，訂有不同時效及返還範圍之規定。納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，其申請退稅之期限仍為 5 年，退還 5 年內之溢繳稅款；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，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。同條第 3 項則為附加利息返還規定，第 4 項為溯及適用規定，即於 2009 年 1 月本條文修正施行前，因政府機關錯誤致溢繳稅款之案件，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還。

（三）德國租稅通則規定

德國租稅返還請求權之規範基礎為德國租稅通則第 37 條第 2 項規定：「無法律原因而繳納或退還租稅、租稅補償、擔保責任金額或租稅附帶給付時，為其計算而為給付之人，得向受領人，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。...」本條並不區分受益人是納稅義務人或稅捐稽徵機關，只要受益人所受領者逾越租稅法定要件之金額，皆有返還必要。其中，納稅義務人向稅捐稽徵機關請求返還者，稱為納稅義務人之返還請求權；反之，由稅捐稽徵機關向納稅義務人請求退還者，特別稱之為租稅權利人之繳回請求權。因該給付義務自始或嗣後欠缺法律上原因，故具有實體法

上不當得利返還請求權性質。不當得利制度本質上在調整沒有法律上原因所造成之財產移動，沒必要區分因適用法令錯誤、計算錯誤或事實認定錯誤所致。因而，德國法僅規定以(自始)無法律上原因或法律上原因嗣後不存在為其要件。

四、建議事項(稅捐稽徵法第 28 條要件之再思考)

(一) 稅捐稽徵機關與納稅義務人應同享不當得利返還請求權
與德國法相較，我國稅捐稽徵法第 28 條僅賦予納稅義務人返還請求權，就同為公法上不當得利之稅捐稽徵機關之繳回請求權未有規定。雖可以適用行政程序法第 131 條公法請求權時效規定，但稅捐稽徵機關之繳回請求權與納稅義務人之返還請求權性質相近，其時效、要件等仍宜一併規範於稅法為宜。因此，學者有認此為立法漏洞，應修法納入納稅稽徵機關對納稅義務人之返還請求權為妥。

(二) 退稅請求權要件應放寬至「無法律上原因」

稅捐稽徵法第 28 條係租稅法上不當得利請求權，其規範意旨在平衡與租稅實體法不相符合的財產移動，回到與租稅法定主義相符之應有狀態。現行規定之退稅事由以適用法令錯誤、計算錯誤為限，第 1 項亦欠缺如同第 2 項「其他可歸責於政府機關之錯誤」之概括條款，而這些事由可能掛一漏萬(例如是否包括事實認定錯誤情形)，或有曖昧未明，無法清楚區辨之灰色地帶，有些事由可能徵納雙方都不具歸責性，歸入任一類均有困難，或者雙方都可能有若干可歸責性(例如義務人未盡協力義務，而稅捐稽徵機關亦未善盡職權調查義務)，因此，退稅事由應採廣義解釋，不論何種原因所發生之溢繳稅款，均得請求退款，始能符合量能平等負擔之理想。立法論上，德國法逕以「無法律上原因」為要件，實是較簡明而周延之規範方式，應值我國法參採。

(三) 不宜以可歸責性作為退稅請求權之要件或區分適用不同時效規定

按現行稅捐稽徵法第 28 條第 1、2 項，係以可歸責於納稅義務人或政府機關為要件，對於應返還金額與其消滅時效作不同之規定。不過，不當得利制度之規範目的乃在於調整欠缺給付目的之財貨移轉，不是在賠償損害或用供制裁。受益人主觀上是否具備故意過失，行為是否具備可非難性或違法性，應與不當得利請求權之成立無關。

再者，納稅義務人雖有申報或具證之稅法協力義務，但縱使納稅義務人未申報、申報錯誤或未檢附相關證明，稅捐稽徵機關仍應依職權調查證據，對當事人有利不利事項一律注意(納稅者權利保護法第 11 條第 1 項)，善盡職權調查責任後，以核定稅捐。稅捐稽徵法第 28 條第 1、2 項以可歸責性來區分請求權時效及返還範圍，與不當得利制度之本質及稅捐稽徵機關之職權調查義務有違，以可歸責性為要件並無必要。

(四) 性質非撤銷權，第 2 項自知有錯誤原因之日起 2 年內規定之 2 年期間應予刪除

稅捐稽徵法第 28 條為退稅「請求權」性質，如要貫徹 2009 年 1 月增訂第 2 項之立法意旨，不設消滅時效，退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限，可退還無限期的溢繳稅款，則縱使立法理由明示該項係參照行政程序法第 121 條規定(性質為同法第 117 條撤銷權之除斥期間)而增訂，仍應將稅捐稽徵機關自有錯誤原因之日「2 年」內解為訓示規定，而不應解為除斥期間。否則，稅捐稽徵機關若未於 2 年內查明退還，豈非使得義務人之退稅請求權因稅捐機關之不作為而致失權？由於條文所定 2 年期間易生誤解，因而建議予以刪除。

(五) 小結

建議參酌德國租稅通則規定，將稅捐稽徵法第 28 條於條文中明文定性為「請求權」（而非如現行第 2 項規定般，由稅捐稽徵機關「查明退還」；另應將稅捐稽徵機關自有錯誤原因之日「2 年」內之期間刪除），並納入稅捐稽徵機關之繳回請求權，而退稅請求權之要件亦應放寬至「無法律上原因」，且不以可歸責性為要件。

撰稿人：方華香