

立法院議案關係文書 (中華民國 41 年 9 月起編號)  
中華民國 97 年 10 月 15 日印發

## 院總第 981 號 委員提案第 8421 號

案由：本院委員賴士葆等 23 人，針對近來納稅義務人因稅捐機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤致溢繳稅款之爭議屢見不鮮。然由於我國目前尚未針對納稅人權利保護訂立相關專屬法律，且即使另行制定亦恐緩不濟急，莫如逕就稅捐稽徵法第二十八條予以修正，較能符合國人期待。爰提案修正本法第二十八條，明文規定納稅人因適用法令錯誤、計算錯誤或其他原因溢繳之稅款，得自繳納之日起十五年內向稅捐稽徵機關申請退還，並明定溢繳稅款不可歸責於納稅人者，應按退稅額加計利息，一併退還。是否有當？敬請公決。

說明：本條修正精神：

- 一、依據現行本法第二十八條之規定，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。對此，財政部曾在民國六十六年二月十六日發布台財稅第 31186 號函，明令「稽徵機關自行發現錯誤更正退還溢繳稅款不受五年期間之限制」，但自行政程序法民國九十年一月一日施行後，財政部對於非因適用法令錯誤或計算錯誤而申請退稅之案件，如納稅義務人申請退稅，其退稅請求權係發生於行政程序法民國九十年一月一日施行後，依該法第一百三十一條規定，其退稅請求權之消滅時效為五年。至於行政程序法施行前，其退稅請求權之消滅時效為何？法並無明文規定。惟關於公法上請求權之消滅時效，前經法務部民國九十年三月二十二日法 90 令字第 008617 號令釋規定，行政程序法施行前已發生公法上請求權之消滅時效期間，不適用行政程序法第一百三十一條第一項規定，應依行政程序法施行前有關法規之規定，無相關法規規定者，得類推適用民法消滅時效之規定有案。因此財政部前曾援引上開法務部令釋，作成相關函釋略以，對於行政程序法施行前已發生退稅請求權之消

滅時效期間，得類推適用民法消滅時效十五年之規定。至於可追繳之年數，法未明文，為使本法第二十八條能符合租稅公平、正義及社會觀感，兼顧納稅義務人權益，爰放寬修正其請求權時效為十五年，並不受行政程序法第一百三十一條第一項之限制。

- 二、依據立法理由說明，本法第二十八條規定得申請退稅之要件，應不限於「適用法令錯誤」及「計算錯誤」兩種情形，尚可包括基於「其他原因」而溢繳稅款之情形。就此，最高行政法院民國 94 年判字第 2048 號判決即謂：「由稅捐稽徵法第二十八條之立法理由得知，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，亦得援用稅捐稽徵法第二十八條之規定，因此立法者對於該條文之構成要件事實，非一開始即限制僅「適用法令錯誤」及「計算錯誤」二種情形，從而該法律規定之構成要件事實，為一公開的漏洞，若有相類似之案件，應由類推適用補充之，以符合平等原則。」。另所謂「其他原因」而溢繳之稅款應包括以下兩種情形：(一)經稽徵機關核定(課稅處分)而溢繳稅款；(二)經訴願決定機關確定決定而溢繳稅款，併此敘明。
- 三、在實務上，非納稅義務人而卻為實質納稅人之情形時有所見，以所得稅法為例，在所得稅法第三條之二第四項規定之「信託受託人」、第三條之四第三項規定之「信託受託人」、第七十一條之一第一項規定之「遺囑執行人、遺產管理人」、第七十三條第二項規定之「境內營業代理人」等，依各該條文規定，前開各類受託人、管理人或代理人均有「申報義務」，然而其係為他人之所得而申報，且依本法第二十八條之定義，亦為納稅義務人，而實質納稅義務人因為不是納稅義務人，所以無法請求退還稅款。可見本法第二十八條所定義之納稅義務人，與所得稅法顯有不符，且不被允許退稅，這對實質納稅義務人而言是相當不公平。因此，理論上，稅捐稽徵法所規定之事項應為整體稅法所均能接受者，是本法第二十八條所定義之納稅義務人，必須均能涵蓋各稅法，方得謂盡其定義之功能。為保障納稅人權利，爰修正「納稅義務人」為「納稅人」，放寬本條之請求退還權利人，使及於稅法上納稅義務人及實質納稅人。
- 四、納稅義務人依本法第二十八條之規定固得請求退還溢繳稅款，惟得否請求按溢繳稅款加計利息，因法無明文，遂備受疵議。蓋退還稅款之目的在調整納稅義務人與國家間財產之轉移，本質上與民法上之不當得利同。如民法第一百八十二條第二項之規定：「受領人於受領時，知無法律上之原因或其後知之者，應將受領時所得之利益，或知無法律上之原因時所現存之利益，附加利息，一併償還；如有損害，並應賠償。」。然基於租稅法律原則並使稅捐稽徵機關能依法行政起見，擬應將「加計利息」予以文字明定，並參照本法第三十八條第二項之規定修正如本條第二項。

立法院第7屆第2會期第5次會議議案關係文書

提案人：賴士葆

連署人：盧秀燕	趙麗雲	吳育昇	郭素春	李乙廷
劉盛良	李慶安	洪秀柱	林正二	周守訓
鍾紹和	林炳坤	林郁方	黃偉哲	羅淑蕾
謝國樑	高志鵬	蔡錦隆	廖婉汝	李嘉進
林明溱	陳根德			

稅捐稽徵法第二十八條條文修正草案對照表

修 正 條 文	現 行 條 文	說 明
<p>第二十八條 納稅人因適用法令錯誤、計算錯誤或其他原因溢繳之稅款，得自繳納之日起十五年內提出具體證明，向稅捐稽徵機關申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。</p> <p><u>前項稅款之溢繳不可歸責於納稅人者，應自納稅義務人繳納該項稅款之次日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還。</u></p>	<p>第二十八條 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。</p>	<p>一、自納稅義務人溢繳稅款時起，其一般性的公法上不當得利返還請求權之要件即已滿足，納稅義務人對國家享有公法上不當得利返還請求權，得請求國家將其溢繳之稅款退還；為使本法第二十八條能符合租稅公平、正義及社會觀感，兼顧納稅義務人權益，爰放寬修正其請求權時效為十五年，並不受行政程序法第一百三十一條第一項之限制。</p> <p>二、依據立法理由說明，本法第二十八條規定得申請退稅之要件，應不限於「適用法令錯誤」及「計算錯誤」兩種情形，尚可包括基於「其他原因」而溢繳稅款之情形。</p> <p>三、在實務上，非納稅義務人而卻為實質納稅人之情形時有所見，為保障納稅人權利，爰修正「納稅義務人」為「納稅人」，放寬本條之請求退還權利人，使及於稅法上納稅義務人及實質納稅人。</p> <p>四、第一項所謂「其他原因」而溢繳之稅款應包括以下兩種情形：(一)經稽徵機關核定(課稅處分)而溢繳稅款；(二)經訴願決定機關確定決定而溢繳稅款。</p> <p>五、稅款之溢繳如不可歸責於納稅義務人者應參照本法第三十八條第二項之規定，按日加計利息一併退還。</p>