

稅務爭議 預防與解決

2021年5月號



前言

行政院於今年（110年）4月15日通過稅捐稽徵法修正草案並函請立法院審議。其中，有許多條文之修正係為解決實務及學理上討論已久之議題，例如：滯納金調降為「每逾3日」加徵1%（修正條文第20條）、增訂核課期間之時效不完成事由（修正條文第21條）、退稅請求權之時效統一修正為10年（修正條文第28條）、加重逃漏稅捐罪之刑事責任（修正條文第41條）等。

本期月刊首先將就稅捐稽徵法第21條修正草案所涉及之議題，亦即受理訴願機關與行政法院認為納稅者之主張有理由時，應如何作成訴願決定或判決？其與核課期間時效不完成之關係為何？進行說明。此外，稅捐稽徵法第21條修正草案之修正理由稱該條文之修正係為解決納稅者就同一核定稅捐處分反覆進行爭訟之問題，惟在稅捐稽徵法修正草案通過並公布施行後，是否能夠有效達成此一目的？亦值討論。

其次，稅捐稽徵法第28條退稅請求權之時效為何，不僅存在重大爭議，且對於納稅者權益之影響甚為重大。本次稅捐稽徵法修正草案配合行政程序法第131條第1項關於人民之公法上請求權時效之規定，明定稅捐稽徵法第28條退稅請求權之時效，不論溢繳稅款之錯誤事由為何，一律為10年，將有助於爭議之解決。不過，稅法上關於人民請求稽徵機關退還溢繳稅款之規定，並不限於稅捐稽徵法第28條而已，該等請求權之時效是否亦應延長為10年，應為將來修正相關法令時可以考慮之方向，以求稅法體系之一致。



Contents

- 01 受理訴願機關及行政法院認為納稅者之主張有理由應撤銷原核課（罰鍰）處分
- 04 納稅義務人請求稽徵機關退還因錯誤而溢繳之稅款之時效為何？

關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

Tax 360 app

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。

iOS



Android



※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面

受理訴願機關及行政法院認為納稅者之主張有理由應撤銷原核課（罰鍰）處分



案例背景

我國營利事業A公司於106年5月31日辦理105年度營利事業所得稅（下稱「營所稅」）結算申報，某國稅局於109年1月，作成核課處分命A公司補繳105年度之營所稅。A公司不服，提起復查、訴願，均遭駁回，A公司乃於110年4月提起行政訴訟，並聲明「訴願決定及原處分（含復查決定及原核課處分）均撤銷」。如行政法院認為某國稅局未善盡職權調查義務，本案仍有重要之課稅事實必須調查，從而認定原核課處分並非適法，其應如何為裁判？



案例分析

訴願及稅務行政訴訟實務上對於違法之核課（罰鍰）處分之處理方式

從我國行政法院判決觀察之，目前行政法院如認為納稅者之主張有理由，但應由稽徵機關另為之處分時（通常情形為課稅或處罰之基礎事實不明確而須為進一步之調查），其判決主文通常為「訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷」，亦即原核課（罰鍰）處分雖然違法，但行政法院僅撤銷至復查決定，再由原處分機關依行政法院判決之意旨重新作成復查決定。然而，在行政法院認定納稅者依法應不須繳納稅款或受罰鍰裁處之案件中，行政法院之判決主文即會諭知「訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷」，將原核課（罰鍰）處分與復查決定一併撤銷。就此而論，在稅務行政救濟案件中，原處分究竟係指「原核課（罰鍰）處分」或「復查決定」，似乎不能一概而論，而須視個別判決所諭知之主文而定。

至於在訴願程序，受理訴願機關多半認為原處分係指「復查決定」而言，或者認為訴願程序僅就「復查決定」有無違法進行審理，而不及於原核課處分或罰鍰處分。是以，即使受理訴願機關認為納稅者之主張有理由，其多僅撤銷復查決定，而不會撤銷原核課（罰鍰）處分。

上述現象，究其原因，似乎在於稅捐之核課受到5年或7年「核課期間」之限制（罰鍰準用之），故受理訴願機關或行政法院如撤銷原核課（罰鍰）處分致該處分溯及既往失其效力，而核課期間於訴願決定或判決作成時如已屆滿，稽徵機關即不得再為核課（處罰）。因此，在核課（罰鍰）處分雖然違法，但受理訴願機關或行政法院不自為決定或判決，而欲將案件發回由稽徵機關重為處分之情形，為避免撤銷原核課處分或罰鍰處分後，稽徵機關因核課期間屆滿而無法重為處分，受理訴願機關及行政法院乃僅撤銷至復查決定，如此稽徵機關重為處分即無須考慮核課期間屆滿之問題。

依稅捐稽徵法修草案第21條之規定，受理訴願機關及行政法院認為納稅者之主張有理由時，應將原核課（罰鍰）處分與復查決定併同撤銷

行政院於今年（110年）4月通過稅捐稽徵法部分條文修正草案，其中針對第21條新增第3至6項之規定。茲將新增條文之內容與修正理由整理如下：

稅捐稽徵法第21條修正草案	
草案增訂之內容	修正理由
增訂第3項： 納稅義務人對於核定稅捐處分依法提起行政救濟，經受理訴願機關認其違法、不當或行政法院認其違法者，應併同復查決定撤銷之。	為保障有效之救濟程序，避免對同一核定稅捐處分反覆爭訟，行政救濟之程序標的宜包含核定稅捐處分，增訂本項定明受理訴願機關或行政法院認核定稅捐處分違法、不當，應併同復查決定撤銷之。
增訂第4項： 稅捐之核課期間，有下列情形之一，且於核課期間屆滿時行政救濟尚未終結或妨礙事由尚未消滅者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起一年內或妨礙事由消滅之日起六個月內，其時效不完成： <ol style="list-style-type: none"> 一. 納稅義務人對核定稅捐處分提起行政救濟。 二. 因天災、事變或不可抗力之事由致無法作成核定稅捐處分。 	<ul style="list-style-type: none"> — 當核定稅捐處分因撤銷而溯及既往失效時，自該處分失效時起，已中斷之時效視為不中斷。此時若無配套措施，核定處分於核課期間屆滿後始經訴願或行政訴訟撤銷確定者，稅捐稽徵機關將因核課期間屆滿而無法另為適法處分。 — 因此，為避免核定稅捐處分一經訴願或行政訴訟撤銷確定即逾核課期間而影響國家租稅債權，爰定明時效不完成事由，並自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起一年內或妨礙事由消滅之日起六個月內，其時效不完成。
增訂第5項： 核定稅捐處分經納稅義務人於核課期間屆滿後申請復查或於核課期間屆滿前一年內經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定者，準用前項第一款規定。	對於納稅義務人於核課期間屆滿後始對核定處分提起復查，經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分之案件，或將逾核課期間始經訴願或行政訴訟撤銷核定處分案件，為利稽徵機關依訴願決定或行政法院判決撤銷意旨重為審酌，避免影響國家租稅債權及稽徵公平，爰定明此類案件準用第四項第一款法律效果，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起一年內，其時效不完成。

KPMG Observations KPMG觀點

在現行稅務行政救濟實務運作之下，本文所舉之案例中，行政法院判決之主文應會諭知「撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），由原處分機關另為適法之處分」。惟在稅捐稽徵法第21條修正草案通過並公布施行後，行政法院即使認為本案應由稽徵機關查明相關課稅事實後，重為適法之處分，仍應將原核課處分併同復查決定撤銷。

倘若行政法院係於111年5月30日後作成判決，因已屆滿5年之核課期間，故A公司105年度營所稅之核課期間，自行政法院判決確定之日起1年內，時效不完成，亦即某國稅局得於該時效不完成之期限內，就A公司

105年度之營所稅重為核定。假設行政法院係於110年5月31日至111年5月30日內作成判決，雖然核課期間尚未屆滿，但依稅捐稽徵法第21條修正草案第5項準用同條文第4項之規定，某國稅局仍得自行政法院判決確定之日起1年內，就A公司105年度之營所稅重為核定。

值得注意者為，雖然訴願法第81條第1項但書及行政訴訟法第195條第2項均有「不利益變更禁止原則」之規定，亦即訴願決定及行政法院判決之結果不得較原處分為不利，且依司法實務之見解，復查程序亦受到不利益變更禁止原則之限制（行政法院62年判字第298號判例參照），但在原處分機關因原處分經受理訴願機關或行政法院廢棄發回而重為處分時，並無不利益變更禁止原則之適用（最高行政法院105年8月份第1次庭長法官聯席會議決議參照）。

準此以言，在稅捐行政救濟案件中，稽徵機關於原核課（罰鍰）處分經受理訴願機關或行政法院撤銷發回確定後，如核課期間已經屆滿，稽徵機關固然必須在1年內另為核課（罰鍰）處分，但其重為核課（處罰）之結果，仍可與原核課（罰鍰）處分相同，甚至更不利於納稅者。於此情形，納稅者又須針對重新作成之核課（罰鍰）處分循序提起復查、訴願及行政訴訟，致納稅者無法獲得實質有效且及時之救濟。就此以言，稅捐稽徵法第21條修正草案在實務運作上，是否能夠達成該條文修正理由所稱「避免對同一核定稅捐處分反覆爭訟」之目的，似有待進一步之觀察。

依本刊之見，如要解決納稅者就同一核定稅捐處分反覆爭訟之問題，根本之計應在於，行政法院應依納稅者權利保護法（下稱「納保法」）第21條第3項之規定，盡可能於訴訟程序中查明課稅事實並在納稅者聲明不服之範圍內，就應納稅額自為判決（結果不得更不利於原核課或罰鍰處分），以減少將原核課（罰鍰）處分撤銷發回原處分機關之案件比例。又納保法第21條第3項雖係以行政法院作為規範對象，而未提及「受理訴願機關」，但在訴願程序中，受理訴願機關仍宜參照該規定之意旨調查課稅事實，並於認定原核課（罰鍰）處分確有違誤時，依訴願法第81條第1項規定自為決定，逕行變更原核課（罰鍰）處分所核定之數額。

此外，倘若納稅者於提起行政救濟時已先行繳清或繳納部分之稅款，嗣訴願決定或行政法院判決以尚有課稅事實必須調查為由，依稅捐稽徵法第21條修正草案之規定將原核課處分併同復查決定撤銷，則在稽徵機關另為處分前，是否應將納稅者已繳納之稅款，依稅捐稽徵法第38條第2項之規定先行退還予納稅者？或者稽徵機關得以其將另為處分為由，而暫先不予退還稅款？此一問題，在稅捐稽徵法第21條修正草案通過並公布施行後，容有進一步討論之必要。

納稅義務人請求稽徵機關退還因錯誤而溢繳之稅款之時效為何？



案例背景

我國營利事業B公司於104年5月申報其103年度營所稅時，因自行適用法令錯誤而有溢繳稅款之情事。嗣B公司於110年5月發現後，得否向稽徵機關申請退還其溢繳之稅款？如B公司主張其係因稽徵機關適用法令錯誤而溢繳稅款，結論有無不同？

案例分析



納稅義務人請求稽徵機關返還其因錯誤而溢繳之稅款之請求權基礎

一般而言，納稅義務人如有因錯誤而溢繳稅款之情事，應依稅捐稽徵法第28條之規定請求稽徵機關退還其溢繳之稅款。該條文之構成要件及時效規定，如下表所示：

條文依據	構成要件	消滅時效
稅捐稽徵法第28條第1項	<ul style="list-style-type: none"> 納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤 有溢繳稅款之情事 	5年
稅捐稽徵法第28條第2項	<ul style="list-style-type: none"> 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 有溢繳稅款之情事 	條文僅規定不以5年為限，但司法實務有認為係10年

自上表可知，稅捐稽徵法第28條第1項及第2項所規定之時效並不相同。如係納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款之情形，退稅請求權之時效為5

年；倘納稅義務人係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而溢繳稅款，則退稅請求權為無時效或10年。上開請求權時效上之差

異，導致實務上徵納雙方經常為了「錯誤」係「納稅義務人自己之錯誤」或者係「可歸責於稽徵機關或其他政府機關之錯誤」，而有所爭執。

此外，由於稅捐稽徵法第28條所明定之錯誤事由，僅有「適用法令錯誤」、「計算錯誤」及「其他可歸責於政府機關之錯誤」，故納稅義務人因其他錯誤事由（例如事實認定錯誤）而溢繳稅款者，得否依稅捐稽徵法第

28條規定向稽徵機關申請退還溢繳之稅款，在實務及學理上亦引起諸多討論。

稅捐稽徵法第28條修正草案之規定

在行政院今年通過之稅捐稽徵法部分條文修正草案中，亦有針對該法第28條進行修正，並有甲、乙兩案供進一步之討論。茲將修正草案所規定之退稅請求權構成要件及修正理由整理如下：

稅捐稽徵法第28條修正草案			
	構成要件	消滅時效	修正理由
甲案	第28條第1項： - 納稅義務人自行或因政府機關適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤 - 有溢繳稅款之情事	10年	- 配合行政程序法第131條第1項有關人民公法上請求權10年之時效規定。 - 基於法律安定性，避免日後舉證困難，人民對行政機關之請求權亦應有時效規定。 - 考量本條應屬公法上不當得利，旨在調整不當之損益變動，不應區分錯誤之歸責主體。
乙案	第28條第1項： - 納稅義務人自行適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤 - 有溢繳稅款之情事 第28條第2項： - 納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令、認定事實、計算或其他可歸責於政府機關之錯誤 - 有溢繳稅款之情事	10年	同上，但第2項仍區分錯誤可否歸責於政府機關而有不同處理。

KPMG Observations KPMG觀點

自以上說明可知，本文所舉之案例中，倘B公司係於110年5月發現其103年度之營所稅有自行適用法令錯誤而溢繳稅款之情事，因退稅請求權之時效係自其繳納稅款之日起計算5年（至109年5月），故B公司已無法依稅捐稽徵法第28條第1項規定請求稽徵機關退還溢繳之稅款。

倘若B公司主張其係因稽徵機關適用法令錯誤而溢繳稅款，因按現行司法實務之見解，稅捐稽徵法第28條第2項之退稅請求權之時效不以5年為限，但不應超過行政程序法第131條第1項規定之10年，故B公司可於114年5月前，向稽徵機關申請退還溢繳之稅款。

不過，在稅捐稽徵法第28條修正草案通過並公布施行後，無論正式條文係採甲案或乙案，B公司不管係以其「自行適用法令錯誤」、「因稽徵機關適用法令錯誤」或「其他錯誤事由」而請求稽徵機關退還其溢繳之稅款，時效均為10年。

另外，依本刊所見，稅捐稽徵法第28條修正草案既然已配合行政程序法第131條第1項之規定，將該條所定之退稅請求權時效統一修正為10年，則其他稅捐法令中有類似退稅請求權之規定者，例如：適用所得稅協定查核準則第24條、所得稅法第八條中華民國來源所得認定原則第15點、外國營利事業申請適用所得稅法第二十五條第一項規定計算所得額案件審查原則第6點第2項等，似宜一併配合修正，將納稅義務人之請求權時效由現行之5年延長為10年，以求稅法體系之一致。



聯絡我們

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815
stephenhsu@kpmg.com.tw

謝昌君

副總經理

02 8101 6666 ext. 11307
ethanhsieh@kpmg.com.tw

丁英泰

協理

02 8101 6666 ext. 16154
yingtaiting@kpmg.com.tw

巫念衡

經理

02 8101 6666 ext. 16892
larrywu@kpmg.com.tw

周彤

副理

02 8101 6666 ext. 18386
tiffanychou@kpmg.com.tw

陳益利

副理

02 8101 6666 ext. 18947
jackchen5@kpmg.com.tw

林上軒

主任

02 8101 6666 ext. 18431
seanlin2@kpmg.com.tw

趙崇聖

高級專員

02 8101 6666 ext. 18249
jasperchao@kpmg.com.tw

吳京翰

專員

02 8101 6666 ext. 19694
alexwu2@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw/tax



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2021 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan