

# 稅捐法導論二

## 第三講 稅捐債務法 III 稅捐責任債務給付請求、 退給稅款給付請求 及溢繳稅款返還請求權

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】

## 一、稅捐責任債務給付請求

### (一) 責任債務給付請求

#### 1. 德國法制下的稅捐責任債務人

責任債務給付請求，其中責任債務人在德國法制上為第三義務人，依據法律明文規定，對稅捐債權債務關係加以介入，而負擔行為義務之基本權主體，其並非高權主體。

德國法制就責任債務人（第三人），只有扣繳義務人，而扣繳義務人的「賠繳責任」，即責任債務人的概念。

#### 2. 我國法制下的稅捐責任債務人

我國法之稅捐責任債務人範圍較廣，包括：①扣繳義務人、②職務管理人、③代繳義務人、④代徵人。

##### (1) 扣繳義務人

所得稅法（下同）第 88 條、第 89 條、第 92 條，分別為就源扣繳程序客體的所得類型、扣繳行為義務主體（扣繳義務人）及扣繳行為義務內容之規定。而扣繳行為義務內容為：①扣取、②申報、③繳納、④填發扣繳憑單。

##### A. 補（賠）繳責任

扣繳義務人未遵循扣繳義務，第 94 條第 2、3 句規定：

「如原扣稅額與稽徵機關核定稅額不符時，扣繳義務人於繳納稅款後，應將溢扣之款，退還納稅義務人。不足之數，由扣繳義務人補繳，但扣繳義務人得向納稅義務人追償之。」<sup>1</sup>此為無過失的擔保責任債務履行，性質上為不利益金錢給付。

第 89 條第 2 項規定：「扣繳義務人未履行扣繳責任，而有行蹤不明或其他情事，致無從追究者，稽徵機關得逕向納稅義務人徵收之。」

---

<sup>1</sup> 學理上有指出，納稅義務人對自己的稅捐所負之責任為「補繳」；責任債務人所負應為「賠繳」。因此，本條規定雖為「補繳」，但實際上應為「賠繳」責任。

綜合觀察上開規定，我國法制是由國家優先向扣繳義務人請求負補（賠）繳責任，當扣繳義務人未履行其義務，而有行蹤不明或其他情事，致無從追究者，稽徵機關得逕向納稅義務人徵收之。惟就學理角度而言，上開規範主體應予倒換，即國家應先向納稅義務人請求補繳責任，當納稅義務人有行蹤不明或其他情事時，始由扣繳義務人負無過失擔保責任而為賠繳。

## B. 行政裁罰及刑事制裁

第 114 條第 1 款第 1 分句規定：「扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處一倍以下之罰鍰。」本條規定與第 94 條為無過失的擔保責任債務履行不同，除客觀違反法定行為義務外，在主觀上必須有可歸責事由，即故意、過失要件的檢討，且不利益與裁罰二者間不構成重複非難。

倘故意不扣取稅款，稅捐稽徵法第 42 條第 1 項規定：「代徵人或扣繳義務人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。」

### (2) 職務管理人

於我國法制下，亦有一種類型理應屬於責任債務人，但現行法卻「反客為主」，將其明文規定為「納稅義務人」。例如：遺囑執行人、遺產管理人、信託關係之受託人、破產管理人，前揭四者均為職務管理人，並非權利義務歸屬主體。遺產管理人、遺囑執行人，權利義務歸屬者為繼承人或受遺贈人；信託關係中，實質的權利義務歸屬主體應為受益人，受託人僅是形式上歸屬主體；破產財團權利義務歸屬者為破產人，破產管理

人僅是為管理財產。學理認為現行立法對第三人課予過苛的責任而有違反比例原則的可能，存在高度違憲疑慮。

### (3) 代繳義務人

代繳義務人亦為稅捐法上之基本權主體，土地稅法之地價稅、房屋稅條例之房屋稅，原則對土地、房屋所有人課徵；例外對土地或房屋占有人（使用人）課徵，某程度上為量能課稅原則的實現。現行規定原納稅義務人仍為土地、房屋所有人，例外由占有人、使用人代繳，該代繳同為責任債務的概念。

### (4) 代徵人

在交易稅中，如證券交易稅、期貨交易稅及娛樂稅等有代徵之規定。代徵人實為公權力授予私人行使，理論上「納稅者」不應包含代徵人的概念在內。因為高權授予私人行使，而對相對人產生高權地位，納稅義務人如有不服，應有提起權利救濟程序之可能，但實務上幾乎無法看見該「代徵」公權力委託私人行使的情形。就學理上討論，代徵稅款如有不足，基於其係公權力授予私人行使，原則上並無責任債務人的概念，應為主管機關與代徵人間之內部求償關係。

## (二) 稅捐責任債務給付與稅捐給付請求間之關係

責任債務人所負擔之責任債務，可以民法中的保證債務來加以理解，保證債務對於主債務，具有「從屬性」、「補充性」之性質，分述如下：

### 1. 從屬性

所謂「從屬性」指責任債務範圍不得大於主債務範圍。如納稅義務人毋庸繳納稅款，則扣繳義務人應無補繳稅款之義務可言，惟我國法制對於從屬性並無明文之規定。

參考德國立法，則明文規定稅捐責任債務原則上是以稅款

的主給付義務為範圍，至多僅及於不具懲罰性質之附帶給付，明確其責任債務範圍。

## 2. 補充性之疑慮

所謂「補充性」是指向主債務人求償而無效果時，才向責任債務人追償。即責任債務人相對於主債務人，是補充性的債務，原則是負擔後順位的責任。

我國現行法制明文排斥補充性，反而變成優先性。相對於納稅義務人，責任債務人要優先對國家的稅捐債權負擔第一順位的補繳責任，而非第二順位的賠繳責任。

### (三) 過重責任債務人的立法實態與違憲疑慮

以上述扣繳義務人為例，現行制定法與學理上所認為責任債務人相對於主債務人應該具有補充性原則的適用完全相反，而將補充性顛倒，變為優先要求責任債務人的扣繳義務人補（賠）繳。未考量扣繳義務人是由法律規定創設扣繳義務，其本質上並非納稅義務人，相對於稅款給付請求權，責任債務人應該是負第二順位的金錢給付義務。

其次，對於職務管理人的類型，學理上亦有提出批評認為職務管理人作為責任債務人，制度設計理應優先將權利義務歸屬主體作為納稅義務人，現行法卻將「責任債務人」的概念與納稅義務人混淆，將應負後順位的責任債務者身份，反客為主變為納稅義務人。

我國立法就整體而言，讓應負責任債務之第三人負擔過重的義務，甚至直接明文使其成為稅捐法上的權利義務歸屬主體，未充分認識該事務本質上應屬責任債務，有違反比例原則的可能，而存有高度的違憲疑慮。

## 二、退給稅款給付請求

所謂退給稅款給付請求權，是依照法律規定而退給稅捐債務人方的納稅義務人，或責任債務人亦可能得請求退給稅款。退給稅款為具有法律原因之退給，與後述之「溢繳稅款返還請求」屬於無法律原因致溢繳而請求返還並不相同。

而退給稅款依其立法目的不同，可區分為：

### (一) 稅捐優惠性質之構成要件

稅捐優惠性質之退給稅款給付請求，為原先課稅構成要件之外，另由立法者基於各種政策目的，選擇破壞量能而給予納稅義務人在法律構成要件該當時，得請求一定範圍稅款退給。

稅捐優惠必須有破壞量能平等原則的正當化事由，且破壞不能過度，不可逸脫國會的立法控制，必須有法律明文規定作為基礎，而優惠目的政策達成，原則上應終結優惠。

按照稅捐構成要件，可將稅捐優惠分成以下幾種類型：

#### 1. 稅捐主體免除

本應課稅，但給予主體免除。如：民國（下同）100 年以前，軍教人員所得，依所得稅法第 4 條第 1 項第 1 款、第 2 款規定，為身份主體免除之概念。

#### 2. 稅捐客體免除

客體免除為本有所得，但將其免除。如：境內居住之自然人，僅就境內來源所得課徵綜合所得稅；境外來源所得，依所得稅法第 2 條第 1 項規定則不課徵，此為客體之部分免除。

#### 3. 稅基減除

稅基減除，如：研發投資抵減。國家在基於產業政策鼓勵目的下，容許當事人將一部分賺取的所得，於報稅前投入研究發展，就該部分可作為稅基的減除。

#### 4. 優惠稅率

相較於一般稅率，如果為立法者鼓勵的行為，允許適用較低的稅率。如：地價稅中一般土地地價稅稅率為10%，若為公益使用或者自住使用等立法者所鼓勵的使用目的，則可適用2%甚至更低的稅率。

#### 5. 稅額

稅額部分亦有對應的稅捐優惠態樣，即稅額扣抵法。如：我國87年至106年底間，採取兩稅合一制度，營利事業所繳之所得稅可扣抵營利事業股東的個人綜合所得稅。以法人實在說而言，營利事業與股東為不同主體，而前者所繳稅負可跨主體供後者稅額扣抵，就此意義範圍內具有稅捐優惠之性質。

#### 6. 記存

計算得出稅額以後，本應依照法律規定，於申報期間內繳納。但在符合法律構成要件時允許遞延繳納，稱為記存。

#### (二) 量能課稅性質之構成要件

稅基計算時有減或免之事項，但並非每個減免事項都是稅捐優惠，有時是為正確計算稅捐負擔能力，如：所得稅中免稅額、扣除額的概念。

「稅捐減免」為上位概念，包含稅捐優惠的減免與非稅捐優惠的減免。而後者本質上為反應量能，目的是為正確計算稅捐負擔能力，如：維繫生存所需要的額度，不具有優惠性質。而就此課稅構成要件部分，稅捐稽徵機關應就有利不利之事實一律加以注意，並負擔證明課稅事實存在之舉證責任。

#### (三) 退給稅款之構成要件的舉證責任分配

退給稅款給付請求權為國家基於特定政策目的所額外增加，退給稅款要件事實應由原先稅捐債務人之一方證明。如：

土地稅法、所得稅法各自有重購退稅的規範，目的是為鼓勵改善居住品質，本質上是一種稅捐優惠，該當於退給稅款構成要件應由納稅義務人加以證明。

### 三、溢繳稅款返還請求

#### (一) 溢繳稅款返還請求之法律上性質與構成要件

溢繳稅款返還請求性質為稅法上不當得利的法律關係，稅捐債權人無法律上原因而受領高過於法律所定原因的給付，即為溢繳稅款的概念。而稅捐債權債務關係中進一步將「無法律上原因」分為：①法律適用錯誤；②事實認定錯誤；③計算或其他原因的錯誤，均屬無法律上原因而受領稅款。

稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。」<sup>2</sup>

構成要件①請求主體之請求權人為納稅義務人；②被請求權人是受領稅款給付的國家（中央或地方）；③無法律上的原因，即本項指述的適用法律錯誤、認定事實錯誤、計算或其他原因的錯誤；④致溢繳稅款；⑤依可歸責或不可歸責納稅義務人判斷溢繳稅款返還請求權之時效。

#### (二) 溢繳稅款返還請求之適用範圍（請求權時效）

溢繳稅款返還請求時效，若可歸責於納稅義務人為 10 年；若不可歸責為 15 年，此與行政程序法第 131 條第 1 項規定不同。而稅捐稽徵法為行政程序法之特別法，應優先適用。

<sup>2</sup> 學理有指出本條規定雖為「退還」、「退稅請求權」。但必須留意此非「退給稅款給付請求」，而是稅法上不當得利的申請返還，因此本項規定為關於「溢繳稅款返還請求」之要件。



又如果為可歸責於納稅義務人之事由，適用上應留意稅捐稽徵法第 28 條第 7 項規定：「行為人明知無納稅義務，違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依第一項規定請求返還。」加入主觀要件，將明知的情形排除溢繳稅款返還請求的適用，其法理與民法不當得利第 180 條第 3 款規定相同。

此外，稅捐稽徵法第 28 條之規定，依同法第 50 條規定：「本法對於納稅義務人之規定，除第四十一條規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人準用之。」扣繳義務人等責任債務人，亦可透過本準用規定主張溢繳稅款或溢扣繳稅款之返還。

### **(三) 溢繳稅款返還請求與行政處分之形式存續力與當事人權利救濟的衝突與衡平**

學理上有就課稅處分可否作為稅捐債權人保有稅款的「法律上原因」進行討論，提出形式原因說、實質原因說。形式原因說認為課稅處分在尚未被撤銷前，該課稅處分可作為法律上原因。實質原因說則認為不論課稅處分有無撤銷，應以稅法規定的該當作為其法律上的原因。

然而，學理提出以上討論是因德國法以「無法律上原因」作為溢繳稅款返還請求的構成要件規定。惟我國稅捐稽徵法第 28 條第 1 項，不以「無法律上原因」為要件，而是以「法律適用錯誤、事實錯誤、計算或其他的錯誤」替代。因此，依我國規範而言，無須特別討論究竟是以法律規定的實質原因說，抑或以課稅處分的形式原因作為說明的基礎。