

# 裁判選輯及評釋：行政

楊岡儒\*

【裁判字號】最高行政法院109年度大字第4號裁定

【裁判日期】民國109年11月25日

【裁判案由】土地增值稅

【裁判要旨】

發生於現行稅捐稽徵法第28條第2項修正生效（98年1月23日）前之溢繳稅款，於102年5月24日以後依該規定行使退稅請求權，適用102年5月22日修正公布，同年月24日生效之行政程序法第131條第1項關於10年時效期間規定，應自修正後行政程序法第131條第1項修正生效日（102年5月24日）起算10年時效期間。

## 壹、本件爭點

關於稅捐稽徵法上之溢繳稅款，實務上就修法及適用如何起算消滅？

一、爭點（一）：發生於現行稅捐稽徵法第28條第2項修正生效（民國98年1月23日）前之溢繳稅款事實

於民國（下同）102年5月24日以後依該規定行使退稅請求權，有無102年5月22日修正公布，同年月24日生效之行政程序法第131條

第1項（下稱修正後行政程序法第131條第1項）關於10年時效期間規定之適用？

二、爭點（二）：承上，如法律爭議採取肯定見解，則應自何時起算時效期間？

申言之，最高法院大法庭稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權及其消滅時效之見解為何？請觀察「立法者對於現行稅捐稽徵法第28條第2項之退稅請求權，其法條規定為：

「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2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」就以上法條內容觀察，關鍵即在於該條之退稅請求權關於「消滅時效」之適用，針對現行稅捐稽徵法第28條第2項之退稅請求權有無規定「時效期間」及「起算點」，實務上對此先前個案或法庭或有不同見解。

貳、最高行政法院109年度大字第4號裁定之見解

該案經大法庭裁定統一之法律見解，係採

\* 本文作者係執業律師，全國律師聯合會編輯委員會副主任委員

「提案乙說」。其主文認定：納稅義務人就稅捐稽徵法第28條第2項民國98年1月23日修正生效前之溢繳稅款，於102年5月24日以後依該規定行使退稅請求權，適用102年5月24日修正生效之行政程序法第131條第1項關於10年時效期間之規定時，其時效期間，應自102年5月24日起算。

由此觀察，目前實務上應仍有「未罹於消滅時效」之個案，亦即自102年5月24日起算10年時效期間。而先前爭議或歧異，請觀察最高行政法院106年度判字第487號判決、105年度判字第432號判決及106年度判字第50號判決等法律見解。

### 參、大法庭該號裁定之不同意見？ 在於對納稅義務人較為有利之 問題

該號裁定之不同意見書，係由大法庭法官侯東昇提出及大法庭法官吳明鴻加入。其關鍵見解如下：

- 一、關於公法上請求權，本院於90年1月1日行政程序法施行前，除行政各專法對於時效期間有特別規定外，係類推適用民法第125條規定15年之時效期間，並參照民法總則施行法第18條規定：「民法總則施行前之法定消滅時效已完成者，其時效為完成。民法總則施行前之法定消滅時效，其期間較民法總則所定為長者，適用舊法，但其殘餘期間，自民法總則施行日起算較民法總則所定時效期間為長者，應

自施行日起，適用民法總則。」之意旨，認上述類推適用民法時效期間規定之公法上請求權，若自行政程序法施行日起算，其殘餘期間較行政程序法第131條第1項所定5年時效期間為長者，應自行政程序法施行日起，適用行政程序法第131條第1項關於5年時效期間之規定；但若自行政程序法施行日起算，其殘餘期間較行政程序法第131條第1項所定5年時效期間為短者，仍應依原類推適用之民法時效期間規定，而不得自行政程序法施行日起，再適用行政程序法第131條第1項關於5年時效期間規定。

- 二、準此，不同意見書認為：「參酌稅捐稽徵法第28條第2項之修法意旨，基於納稅者權利之保護，應適用或類推適用何法律以計算時效，對納稅義務人較為有利之問題。本裁定認為98年1月23日稅捐稽徵法第28條第2項修正施行後，迄102年5月24日行政程序法修正生效前，因稅捐稽徵法第28條第2項未規定時效期間，其時效不進行，需待102年5月24日行政程序法修正施行，始起算時效云云，將此段期間內，請求權已可行使，時效應開始計算部分，排除時效之進行，自有未洽。」

### 肆、代結論：涉及時效制度及計算， 如何保障人民權益最為妥適？

該號裁定之理由包含：稅捐事件之法律適

用順序、論證退稅請求權有無規定時效期間及起算點？現行行政程序法第131條第1項規定修正生效（102年5月24日）以後始有10年時效期間之適用？以及其時效期間，應自何時起算以上請詳觀其理由各點說明。

大法庭該號裁定固然認為：「法治國原則為憲法之基本原則，首重人民權利之維護、法秩序之安定及信賴保護原則之遵守。因此，法律一旦發生變動，除法律有溯及適用之特別規定者外，原則上係自法律公布生效日起，向將來發生效力（司法院釋字第574號及第629號解釋參照）。消滅時效原則上固自請求權可行使起算，然現行稅捐稽徵法第28條第2項規定，並無涉及退稅請求權之時效期間或自何時起算之規定，該條項未規定時效期間，是因法律發生變動，經由屬行政法總論性質之現行行政程序法第131條第1項規定修正生效後之適用，始有規定特定時效期間，依現行行政程序法第131條第1項規定修正生效後，人民對行政機關之10年公法上請求權時效期間，始作為稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權之時效期間。」其見解認為法律規定、法律關係如跨越「新、舊法施行時期」，當特定法條之所有構成要件事實於新法生效施行後始完全實現時，則無待法律另為明文規定，固即應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，根據新法定其法律效果。惟如**繼續性之法律事實具有「可分性」時（請特別注意該句）**，則在新法（即現行行政程序法第131條第1項）變更舊法（即現行稅捐稽徵法第28條第2項）的時效規定情形，應分階段適用法律，不應引進所謂「**不真正溯及生效**」之理論，導致扭曲當事人間之

合理利益狀態。申言之，倘以個案溢繳稅款日起算10年時效期間，實質上即係將限制人民權利之法律規範，溯及既往生效，溯及適用之結果亦未有利於人民，實有違信賴保護原則，難認可採。而另一個問題則為：「倘認該請求權可行使時效以該條修正生效日即98年1月23日起算，則究竟應適用時效期間為何（究係5年、10年或15年），即生爭議。」

因此其各說間之論證，各有理由，惟該號裁定確實採取較為折衷之見解。但懇請觀察不同意見書所述。本件大法庭裁定以稅捐稽徵法第28條第2項未規定時效期間，再以行政程序法第131條第1項規定修正生效後，人民對行政機關之10年公法上請求權時效期間，作為稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權之時效期間，並以現行行政程序法第131條第1項規定修正生效日（102年5月24日）起算時效，固非無見，但不同意見書中所述，關鍵在於：「應適用或類推適用何法律以計算時效，對納稅義務人較為有利之問題？」因此其見解認為，稅捐稽徵法第28條第2項雖未規定時效期間，審酌退稅請求權既屬於公法上請求權，自不因未規定時效，即認為無時效；亦不表示請求權可行使時，原應開始起算時效，因無時效之規定而得不開始起算。未規定時效者，應該是在公法上請求權都有時效之適用，請求權得行使時，時效仍應進行之前提下，參酌稅捐稽徵法第28條第2項之修法意旨，基於納稅者權利之保護，應適用或類推適用何法律以計算時效，對納稅義務人較為有利之問題。

而仔細觀察該不同意見書，確實可以審酌該號大法庭裁定中所示得再審酌之狀況，若

以個案觀察，大法庭該號裁定見解確實在適用上有其實用而得解決實務上此類紛爭或時效起算問題，但不同意見書所述，是否宜在多予考量用以保障納稅者權利之保護？

當觀察最高行政法院109年度判字第597號判決之見解，其論及：「（節錄）行政程序法第131條第1項修正生效，從而納稅義務人溢繳稅款之事實發生於現行稅捐稽徵法第28條第2項修正生效（98年1月23日）前，依同條第4項規定，本得適用同條第2項規定請求退稅，設如個案溢繳稅捐繳款日係在83年1月22日以前，則將使自溢繳稅捐繳款日至98年1月23日已逾15年之時效期間，致縱有現行稅捐稽徵法第28條第4項之訂定，亦無從援引同條第2項規定請求退稅，如此反係有違上述立法者增訂第4項溯及適用規定之本意。因此發生98年1月23日前之溢繳稅款事實，依現行稅捐稽徵法第28條第2項、第4項規定，本可溯及適用修正後稅捐稽徵法之規定申請退稅之權益及因此所生之合理信賴，如採類推適用民法15年時效規定，反致溢繳稅款日起算15年即不得申請退稅，有失公平，與現行行政程序法第131條第1項規定修正之意旨（保障人民行使公法上請求權時效之公平性）亦有未符，因此應採自現行行政程序法

第131條第1項規定修正生效日（即102年5月24日）起算時效，以期平允，俾符法治國之法安定性原則及信賴保護原則。被上訴人前開主張，難認可採。」或可就具體個案以時點觀察，申言之，該案較為妥當之方式，仍宜用具體個案之舉例，製表以供比對，自能觀察個案中適用時效之起算及權益保障。據此觀察，該號大法庭裁定確實有助於解決現況此類土地增值稅之退稅所涉時效紛爭，但時效之計算本屬「法秩序之維護及審酌公益」所產生之制度，觀察早期最高行政法院93年度判字第843號、94年度判字第1393號判決所示：「時效制度係公法與私法之共通原理，在行政程序法施行前，工程受益費之徵收，既無其他性質相類之消滅時效規定，自應類推適用民法之一般消滅時效規定。」準此，關鍵仍在於「涉及時效制度及計算，如何保障人民權益最為妥適？」還是最根本的思維所在，才是落實司法保障人民權益本旨。而觀察最早期大理院解釋，統字第1778號解釋文：「時效制度現行法令尚無明文規定，債務人既已亡故，數十年中又無一次催告，是否拋棄應由法院斟酌審認。」雖目前法制上已無此問題，或可參考其思惟脈絡及內容。