論退稅請求權之時效
—以稅捐稽徵法第28條第2項為中心

文／楊惠欽

上

壹 前言

現行稅捐稽徵法第 28 條第 1 項、第 2 項分別規定：「（第 1 項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」「（第 2 項）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。」上述規定係於民國 98 年 1 月 21 日修正公布，修正前之稅捐稽徵法第 28 條（下稱修正前稅捐稽徵法第 28 條）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 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」比較上述修正前後規定，可知修正後規定，主要是：①將申請退稅事由以是否可歸責於納稅義務人，而分列兩項予以規範。②第 2 項即非屬可歸責於納稅義務人之退稅事由，較之修正前增加「其他歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款」之事由。③就非屬可歸責於納稅義務人事由之退稅請求，為「其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」之規定。關於稅捐稽徵法第 28 條，不論是上述修法前或修法後，於理論及實務上均因適用上之諸多疑義，而有相當之討論[1]，本文限於篇幅，擬將探討之範圍聚焦於上述③，即現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求之時效上。

如上所述，現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項明文規定，適用該條項之退稅，「其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」，明顯有別於同條第 1 項及該條修正前關於「得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還」之規範，從而，即衍生現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項是否因法條明文為「其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」之規定，而意謂本條項規定之退稅請求權係無時效期間之限制？本文以下即擬就現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權是否有時效期間之限制，及若認應有時效期間之限制，則其時效期間及起算點各應為何等問題進行探討。

貳 現行稅捐稽徵法第28條第2項之退稅請求權時效

時效，在語意上，乃時間之經過而發生一定法效之一種法制度[2]。所謂消滅時效，是指權利人就其已發生並得行使之請求，長時間的不行使，在一定期間經過後，發生權利人因此喪失或不得行使該請求權之法律效果[3]。準此，消滅時效原則上應是針對「請求權」所為之規範。觀現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項：「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。」之規定，其內容固出現有兩個關於時間之數字，然其中「2 年」部分，因規範之行為主體為「稅捐稽徵機關」，規範的行為是「查明退還」，尚與請求權一般係指要求他人為一定作為或不作為之情況暨本文所欲探討之退稅請求有別；且佐以本條於 98 年 1 月 21 日修正公布時，其立法理由所表明：「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，致溢繳之稅款者，如僅退還 5 年稅款，對納稅義務人權益保障恐未盡周全，爰參照行政程序法第 117 條及第 121 條規定，增訂第 2 項，定明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。」等語，而行政程序法第 117 條及第 121 條又屬行政機關撤銷權之規範，顯見此「2 年」尚與本文所要探討之「退稅請求權之時效」無涉[4]，先此敘明。

又觀前述稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，其內容中之另一項數字「5 年」，該部分之完整文句為「其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」，故此「5 年」部分之規定，並無涉及退稅請求之時效期間或自何時起算之內容，而是為得請求「退還稅款」範圍即「不以 5 年內溢繳者為限」之規範。然因消滅時效，一般均主張應自請求權可行使時起算[5]，而本條項所規範溢繳稅款之退還，其請求權之可行使時，最早也應是所溢繳稅款之「繳納時」，從而可請求退還之稅款範圍即與退稅請求權之消滅時效有密切關係，是以此退還之稅款「不以 5 年內溢繳者為限」之規定，即與本條項退稅請求之時效問題有重大關連。以下爰以之為主軸進行關於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之退稅請求權應否有時效期間限制之探討。

一、現行稅捐稽徵法第28條第2項之退稅請求權應否有時效之限制？

關於納稅義務人之退稅請求，修正前稅捐稽徵法第 28 條，係不分退稅事由之歸責性，均為「自繳納之日起 5 年」之時效期間規範，現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項與之相比較，所凸顯：①未如同條第 1 項及修正前為「自繳納之日起 5 年」之規定，及更為②「退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」之明文等節，是否具有彰顯現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求係無時效期間限制之意涵與目的？

就此命題，實務裁判及論著均有採取肯認本條項之退稅請求係無消滅時效期間限制之結論者[6]。至其理由，筆者揣測，或可如下列：

（1）為周全保障納稅義務人之權益：現行稅捐稽徵法第 28 條增訂第 2 項之立法理由明載：「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，致溢繳之稅款者，如僅退還 5 年稅款，『對納稅義務人權益保障恐未盡周全』，……」等語。

（2）對比現行稅捐稽徵法第 28 條第 1 項之立法體例及立法目的，與之迥異之同條第 2 項規定，應無退稅請求之消滅時效期間限制：現行稅捐稽徵法第 28 條第 1 項之立法理由明載「其申請退稅之期限，仍宜維持現行 5 年之規定」[7]，則無任何關於退稅期限及退稅請求權之時效起算規定，並表明是為周全保障納稅義務人權益之同條第 2 項請求，其立法原意自是認無退稅請求之消滅時效期間。

（3）增訂現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之 98 年 1 月間，規範公法上請求權時效之行政程序法第 131 條第 1 項規定之公法上請求權時效期間為 5 年[8]，而現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項又規定「退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」，故此立法即具有本條項之退稅請求是無消滅時效期間限制之意旨。

然而時效制度之目的，係在督促權利人儘早行使權利，以維護權益，並使法律關係及早確定，以維持法律狀態之安定性，同時因權利行使而可避免日後舉證上之困難[9]。故而論者亦有自時效制度之規範目的，或自主張權利之現實困難、訴訟正確性之確保及行政效能之增進等節[10]，認為本條項之退稅請求權，不宜採取無時效規定之解釋。

關於公法上請求權時效之法律規範，一般會即時想到的應是行政程序法第 131 條第 1 項：「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因 5 年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因 10 年間不行使而消滅。」之規定。現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權性質上屬公法上之請求權，依行政程序法第

（文轉三版）

註釋

1 爭議之議題如本條規定之性質、本條所稱適用法令錯誤之內涵、本條與行政程序法第 128 條之關係及本條與核課處分之關係等。關於此類爭議問題，除有相關論著發表外，實務上亦有各級行政法院 94 年度行政訴訟法律座談會提案第 7 號、最高行政法院 95 年 2 月份庭長法官聯席會議決議、105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議等之作成。

2 李建良，行政法上消滅時效之基礎理論－概念、客體、法效，東吳公法論叢，第 2 卷，2008 年 11 月，頁 406。

3 范文清，論租稅返還請求權－以稅捐稽徵法第二十八條第一項與第二項為中心，興大法學，第 21 期，2017 年 5 月，頁 181。

4 關於此 2 年期間之規定，存有一些規範上的問題，可參立法院第 7 屆第 2 期第 16 次會議議案關係文書，頁 109。

5 民法第 128 條前段規定參照。

6 如：最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決。黃茂榮，溢繳稅款及其退還（下），植根雜誌，第 26 卷第 2 期，頁 65。尤重道，錯誤溢繳稅款之退稅請求權（下），稅務旬刊，2231 期，2013 年 9 月 20 日，頁 13。但均未詳述無時效期間限制之理由。

7 此部分之立法理由全文為：「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，仍宜維持現行五年之規定，爰於第 1 項增訂『自行』二字，以資明確，另酌作文字修正。」

8 102 年 5 月 22 日修正公布前行政程序法第 131 條第 1 項規定：「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因 5 年間不行使而消滅。」

9 陳愛娥，公法上請求權消滅時效的制度意義、適用範圍與其起算，法學叢刊，58 卷 3 期，2013 年 7 月，頁 10。

10 如：陳清秀，稅法總論，2012 年版，頁

法源法
www.lawba
創造最高典藏與行銷價值
權利金回饋實際
JUDICIAL
司法
訂閱辦法
本刊每
全年
費用新
如蒙
請郵政
帳
5005
帳
司法院

（文接二版）

3 條第 1 項：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」之規定，則除另有關於稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權時效之明文規定外，關於本條項請求權之時效，解釋上本不應排除行政程序法第 131 條第 1 項時效規定之適用可能。而如上所述，現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，其條文固有與請求權時效有所關涉之「其退還之稅款，不以 5 年內溢繳者為限」等語，惟終究並無關於時效期間或時效何時起算之明文。而就此問題，觀修正本條規定當時之立法院議事錄，現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項係按行政院提案內容為修正；就此修正，當時之財政部除表明「如僅退還 5 年稅款，對納稅義務人權益之保障恐未盡周全」之意旨外，對於立法委員所提消滅時效期間為 10 年或 15 年或無時效期間之修正案，亦僅強調修正案係放寬納稅義務人因政府機關錯誤致溢繳稅款之退稅期限等語；此外當時之司法院代表針對稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之修正，則表示「究竟是回歸適用當時之行政程序法第 131 條之公法上請求權 5 年時效之限制？抑或係有意使納稅義務人之請求權無任何時效之限制？亦生爭執」等語[11]。益見立法者對於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求，是否具有無請求時效限制之意旨，並不明確！惟從法條係為「可請求退還之稅款不以 5 年內繳納者為限」之文字，則基於退稅請求權可行使之最早時點是稅款繳納時，故縱以之起算退稅請求權之時效，亦只需其時效期間係超過 5 年，則據之而為現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權應有時效期間限制之解釋，亦非無其空間！尤其在現行行政程序法第 131 條第 1 項已修正為人民之公法上請求權時效為「10 年」之法秩序下，並佐以前述時效制度之規範目的及公法請求權應有時效期間之論述，將現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之退稅請求權獨外於時效期間之限制，反而難認為具有有力之說理！而審判實務上，最近之最高行政法院裁判亦有多則明白表示現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權應有時效期間限制之見解者[12]。然依上開關於現行審判實務仍有採取現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權係無時效限制之說明（詳註 6），此問題在裁判實務上究竟仍係未有統一之見解，而此等見解之歧異，於目前已會影響裁判之結論，而於數年後，其影響範圍將更大（詳如下述），實有予以統一之必要！

關於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所規定退稅請求權之時效問題，若採取應有時效期間限制之結論，則其時效期間之長短及其起算點，自是隨之應探討的問題，實則其等亦是現行個案裁判上，對個案結論有較大影響之議題，爰於以下分述之。

二、稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權之時效期間及起算時點

（一）稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權之時效期間

稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權，於其應有時效期間限制之前提下，對於此屬公法上請求權，並基於此請求權無特別之時效規定，依前述行政程序法第 3 條第 1 項規定，關於此退稅請求權之時效，首先要思考的自應是現行行政程序法第 131 條第 1 項：「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因 5 年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因 10 年間不行使而消滅。」之規定。而前述肯認稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權應有時效期間限制之最高行政法院判決，亦均援引上述行政程序法第 131 條第 1 項作為時效期間之論據，另學者之論著亦有贊成適用該條之時效規定者[13]。

基於退稅請求權之請求主體為納稅義務人，並因上述行政程序法第 131 條第 1 項規定於請求權人為人民時其消滅時效期間為 10 年，從而據以肯認稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權，應適用行政程序法第 131 條第 1 項時效期間之限制，固不違反稅捐稽徵法第 28 條第 2 項關於「其退還之稅款，不以 5 年內溢繳者為限」之明文規定。惟行政程序法第 131 條第 1 項針對請求權人為人民，其消滅時效期間為 10 年之規定，係於 102 年 5 月 22 日修正公布、同年月 24 日生效；至於修正前之規定則為「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因 5 年間不行使而消滅。」即不分請求權人是否為人民，其消滅時效期間均為 5 年；而現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項則是於 98 年 1 月 21 日修正公布時所增訂（98 年 1 月 23 日生效），從而於 102 年 5 月 24 日前所生現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求[14]，其消滅時效期間若依當時行政程序法第 131 條第 1 項規定之 5 年，顯會與現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項「其退還之稅款，不以 5 年內溢繳者為限」之規定有所扞格，從而現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權時效期間究應如何，即生爭議！

關於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權之時效期間，學者有主張可類推適用民法第 125 條規定之 15 年[15]。若欲採現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權應有時效期間限制之解釋，則於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項在 98 年 1 月 21 日修正公布時，為不牴觸該條項「其退還之稅款，不以 5 年內溢繳者為限」之規定，在關於時效期間之法規範中，類推適用民法第 125 條規定之 15 年時效規定，或是一種選項，只是存有對於應以法律規定之消滅時效，「是否容許對人民不利益之類推」的爭議[16]！另如上所述，行政程序法第 131 條第 1 項規定之公法上請求權時效期間，業於 102 年 5 月 22 日修正公布為「於請求權人為人民時」，其消滅時效期間為 10 年，從而關於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權之時效期間，於現行行政政程序法第 131 條第 1 項規定修正生效後，解釋應適用該條規定，不僅不違反現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅範圍規定，且於體系解釋上，對於屬行政法總論性質之行政程序法，於其已明文為公法上請求權之時效規定下，則除屬各論性質之各該行政法有特別規定外，關於公法上請求權之時效，本應適用行政程序法第 131 條規定，尚無另類推適用其他法律規定之餘地！

準此，關於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權，於行政程序法第 131 條於 102 年 5 月 24 日修正生效後，於適用該條所規定 10 年時效期間之前提下，關於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權之時效時間，論述上或可有下列兩說：

（1）102 年 5 月 24 日前發生之現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求，其消滅時效期間為 15 年；102 年 5 月 24 日以後發生之退稅請求或原按 15 年計算時效之殘餘時效期間超過 10 年者，其時效期間均為 10 年。

（2）102 年 5 月 24 日前發生之現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求，於 102 年 5 月 24 日前無消滅時效期間之適用；於 102 年 5 月 24 日以後，不論其退稅請求發生於何時，均有 10 年時效期間之限制。

上述（1）說之優點是現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權應有時效期間限制之說理，前後一致，不因行政程序法第 131 條於 102 年 5 月 24 日之修正生效而有差異，且有慮及法秩序之安定[17]，但因時效期間之依據不同，或存有割裂適用[18]及如前述不利類推之瑕疵。至於（2）說雖無（1）說所具有割裂適用或不利類推之困擾，但對於同屬現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項明定的退稅請求權，僅因行政程序法第 131 條之修正，而分別就修法前後為有否消滅時效期間限制之歧異解釋，在說理上確實須費一番功夫[19]。然則，上述兩說，於筆者導入時效起算點及相關法律生效時間等因素後，或許其區別在個案上之問題並不大，但何以稱「或許」，實乃因其係繫於時效起算點之論點上，爰於以下探討之。

（下期待續）

（作者為高雄高等行政法院院長）

註釋

430。謝如蘭 / 蔡孟彥，退稅請求權之行使、要件與界限－以已確定核課處分為核心，東海大學法學研究，第 44 期，2014 年 12 月，頁 90。范文清，註 3 文，頁 185。

11 立法院第 7 屆第 2 期第 16 次會議議案關係文書，頁 107。

12 如最高行政法院 105 年度判字第 397 號、106 年度判字第 50 號及 106 年度判字第 487 號等判決。

13 謝如蘭 / 蔡孟彥，註 10 文，頁 90。范文清，註 3 文，頁 186。

14 本文此處所以僅言「102 年 5 月 24 日前所生現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求」，而無「自 98 年 1 月 23 日起」（現行稅捐稽徵法第 28 條修正生效日）之限制，乃因涉及現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之是否溯及適用問題，此部分本文擬於後述之。

15 陳清秀，同註 10。

16 關於本於租稅法定原則，至少應於無不利於人民的情形下，始容許司法機關類推適用之見解，可參司法院釋字第 474 號解釋蘇俊雄大法官之部分不同意見書。

17 參諸民法總則施行法第 18 條及司法院院字第 28 號解釋揭櫫之法理，對於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權之消滅時效期間，在 102 年 5 月 24 日現行行政程序法第 131 條生效前，雖採類推適用之民法 15 年時效期間之見解，但自 102 年 5 月 24 日起算，原按 15 年計算之殘餘時效期間高於 10 年者，則應認自 102 年 5 月 24 日起改按 10 年計算其消滅時效期間。此等見解可使 102 年 5 月 24 日現行行政程序法第 131 條修正生效後之法律秩序趨於一致，而有助於法秩序之安定。

18 財政部 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號令：「有關行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行前，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，其請求權之消滅時效期間，應類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定。至於行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行後，上項退稅請求權之消滅時效期間，應適用該法第 131 條之規定。」即採類此之類推適用及適用。

19 採取現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權應適用現行行政程序法第 131 條所規定 10 年之最高行政法院 105 年度判字第 432 號及 106 年度判字第 50 號判決，均僅稱本於法律不溯及既往原則，自行政程序法第 131 條修正公布後，因 10 年不行使而消滅，至於該條修正生效前之時效問題，則未言及。

法律網 ank.com.tw 論者成就 非專屬授權 產利金回饋實際銷售金額2.5% 源資訊 專線 509-3536 WEEKLY 周刊 出刊 訂閱 幣400元 訂閱 劃撥 號 4377 戶 司法周刊