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

下

（文接上期）

（二）稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權之時效起算時點

公法上之請求權時效，行政程序法第 131 條定有一般性規定，已如前述，惟關於其時效之起算時點，則無規定。至於稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權，依首開所述，不論是修正前稅捐稽徵法第 28 條或現行稅捐稽徵法第 28 條第 1 項（因納稅義務人之錯誤所為之退稅請求），條文均明定「自繳納之日」起算時效，則就法未明定時效起算時點之現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項的退稅請求，其時效期間究應自何時起算？本文擬以案例方式具體化此問題之爭點。

於案例探討前，首須說明，關於公法上請求權之消滅時效，其起算時點，理論上及實務上皆多援引民法第 128 條：「消滅時效，自請求權可行使時起算。以不行為為目的之請求權，自為行為時起算。」之規定。惟關於退稅之請求，何時方為請求權之可行使時，即是否應認為所請求退還稅捐之「繳納日」即請求權之可行使時，雖存有爭議[20]，然此爭議因與本文所欲討論之問題爭點無影響，且為利聚焦，故以下透過案例為問題探討時，仍以「所請求退還稅捐之繳納日」作為個案之請求權可行使時，並據以進行分析。

《案例》甲所有之 A 土地因法院拍賣，由執行法院於 94 年 1 月 4 日將按一般用地稅率計算之土地增值稅分配予乙稅捐稽徵機關。嗣後甲於 104 年 2 月 4 日以 A 土地係公共設施保留地，應免徵土地增值稅為由，依現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定請求乙稅捐稽徵機關將其溢徵之土地增值稅退還執行法院另為分配。試問甲之退稅請求有無罹於時效？

本案例，若依申請退還之稅捐繳納時即修正前稅捐稽徵法第 28 條規定，其稅捐繳納日 94 年 1 月 4 日核屬甲之退稅請求權時效之起算日，則甲之退稅請求權顯係發生於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項（98 年 1 月 23 日修正生效）及行政程序法第 131 條第 1 項（102 年 5 月 24 日修正生效）施行前。然因甲是於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定施行後，以修正後規定作為請求依據，在此即須先行探討：現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，對於發生在其修正規定生效前之溢繳稅捐事實，是否係賦予納稅義務人一新的退稅請求權？

觀 98 年 1 月 21 日修正公布之稅捐稽徵法第 28 條，其於第 4 項規定：「本條修正施行前，因第 2 項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。」亦即發生於本條修正生效（98 年 1 月 23 日）前之本條第 2 項的退稅事由，是得適用現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定請求退稅。又此條項既言「適用修正後之規定」，並佐以現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項與修正前不盡相同之退稅要件規定，及增訂稅捐稽徵法第 28 條第 4 項立法理由所明載：「為避免本條文修正施行前，因政府機關錯誤致溢繳稅款之案件，未能依修正後第 2 項規定，由稅捐稽徵機關退還稅款，影響納稅義務人之權益……」等語，暨財政部於上述法律修正後，旋於 98 年 2 月 10 日以台財稅字第 09804505760 號函謂：「稅捐稽徵法第 28 條規定修正生效前，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，不論該案件是否經行政救濟確定，均有修正後第 2 項規定之適用。」顯見立法者有將現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之退稅請求，透過溯及適用之法律明文，使納稅義務人得於該條項施行後另為退稅之請求，而不論其溢繳稅款之事實是發生於何時之意旨，故本文認為對於 98 年 1 月 23 日前發生之退稅事實，縱該事實係屬修正前稅捐稽徵法第 28 條規範範圍，但在現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項生效後，即應依該項規定為退稅請求，且係全部適用現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，不生新舊法割裂適用之情；並因納稅義務人係依 98 年 1 月 23 日修正生效之法律規定為請求，則縱認該請求權應有時效期間之限制，其請求權之可行使時，最早亦應為法律施行之 98 年 1 月 23 日，而非現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項生效前之個案的溢繳稅捐繳款日，否則將使自溢繳稅捐繳款日至 98 年 1 月 23 日已逾可能之時效期間（或 10 年或 15 年）者，縱有稅捐稽徵法第 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。

若肯認現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權，其請求權之可行使時最早亦應為該條項生效之 98 年 1 月 23 日，則於目前所生依現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求，不論採取上開二（一）所列（1）或（2）說之時效期間，均不生已罹於時效之結論。爰以前述案例說明之：

若按（1）說計算時效，因自 98 年 1 月 23 日起算 15 年，此 15 年時效至 102 年 5 月 23 日（即現行行政程序法第 131 條第 1 項修正生效前 1 日），其時效並未完成，且殘餘之時效期間係超過 10 年，故其請求權時效自 102 年 5 月 24 日起算 10 年，迄今自未罹於時效。若按（2）說計算時效，則其請求權係自 102 年 5 月 24 日始生時效期間之限制，自斯時起算 10 年，其結論核與（1）說相同。而此亦是本文前所言時效期間不論採（1）或（2）說，「或許於個案上之問題並不大」的緣由。惟本文前亦敘及此問題是否不大，仍係繫於時效期間自何時起算之問題上，而針對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）前之退稅事實，實務上亦有採應自個案之溢繳稅捐繳款日起算 10 年時效期間之見解[21]；此見解如以前述案例為例，即認個案之 10 年請求權時效係自 94 年 1 月 4 日執行法院將款項分配予乙稅捐稽徵機關時起算，則至甲於 104 年 2 月 4 日依現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項請求退稅時已逾 10 年之時效期間。

晚近最高行政法院針對現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之退稅請求權，明確表示應有現行行政程序法第 131 條第 1 項 10 年時效期間限制之裁判，其個案之請求退稅事實屬發生於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項修正生效前，且是於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項修正生效後依該條項規定為退稅之請求者，判決中多係表明行政程序法第 131 條第 1 項規定之 10 年時效期間，本於法律不溯及既往之原則，應自該條項修正生效時起算之見解，並於個案未為請求權人之請求權已罹於時效之認定[22]。準此，就發生於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項修正生效前之退稅事實，於 102 年 5 月 24 日修正生效之行政程序法第 131 條第 1 項將人民之公法上請求權時效修正為 10 年後，認為現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之退稅請求權應有時效期間限制之最高行政法院判決，就其時效期間應援引行政程序法第 131 條第 1 項之 10 年規定的見解，固無歧異，然對於此 10 年之時效期間應自何時起算，則有如上所述之不同，而此等見解之歧異又常會影響裁判之結論，並因採取自現行行政程序法第 131 第 1 項修正生效之 102 年 5 月 24 日起算 10 年時效期間之見解下，其個案之時效完成日距今亦有近 5 年之時間，亦即此時效起算日之法律見解歧異的問題，並非近期得因時間經過而得自然解決，是於實務上實亦具有統一之必要。

參 結語

稅捐稽徵法第 28 條之退稅規定，不論在 98 年間修法前後，均於實務上產生諸多爭議；本文聚焦之現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權時效，是否因條文中關於「其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」之規定，即應認其無時效期間之限制。在實務上，因行政程序法第 131 條第 1 項針對公法上之請求權時效，在請求權人為人民時，於 102 年 5 月 22 日修正公布為 10 年，此修正雖增加現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權應有時效期間限制，在說理上的論點；但在實務裁判上，不僅此項退稅請求權應否有時效期間限制之見解存有歧異，甚且於採取應有時效期間限制之裁判中，亦存有此項退稅請求權時效應自何時起算之不同見解，而因此等歧異見解之統一，進而得減少相關問題之爭訟，實乃本文提出之最大目的，謹期待其能早日實現。

（作者為高雄高等行政法院院長）

註釋

20 關於消滅時效之起算點，究應採客觀說或主觀說，理論上向有爭論，依民法第 128 條規定，我國實務固多採客觀說，但仍不乏有兼採主、客觀說之論點者。此問題之爭議，可參范文清，註 3 文，頁 186 至 191。

21 可參最高行政法院 106 年度判字第 487 號判決。

22 如最高行政法院 105 年度判字第 397 號、105 年度判字第 432 號及 106 年度判字第 50 號等判決。

法律類 法學方法與現代稅法（稅法總論 第一冊 增訂三版）黃茂榮 著作 定價 800 元
稅法解釋與司法審查（稅法總論 第二冊 增訂第三版）黃茂榮 著作 定價 800 元
1000元者 贈 65 元 書城熱賣中
WEEKLY 周刊 訂閱 劃撥 號 4377 戶 司法周刊
全年400元