

1 不同意見書

2 大法庭法官 侯東昇 提出

3 大法庭法官 吳明鴻 加入

4 98 年 1 月 23 日修正施行前之稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅

5 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

6 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。」

7 因此，一直以來司法實務均認為此 5 年為時效之規定，此自繳納之日

8 起即得行使。惟該法第 28 條於 98 年 1 月 23 日修正施行後，關於第

9 1 項固仍屬時效之規定；惟第 2 項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機

10 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

11 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

12 退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。」已非關於時效之規定，而係就

13 何期間所溢繳之稅款應退還。至於同法第 4 項規定：「本條修正施行

14 前，因第 2 項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。」之溯及立法，

15 使得原來於修正施行前已因 5 年時效完成而消滅之退稅請求權，又賦

16 予納稅義務人一個新的請求權。

17 按消滅時效，自請求權可行使時起算。98 年 1 月 23 日修正施行

18 之稅捐稽徵法第 28 條第 4 項既賦予罹於時效之納稅義務人一個新的

19 退稅請求權，因此罹於時效之納稅義務人自該法修正施行之日起即得

1 行使退稅請求權，自該時起算時效；但如果未罹於時效之納稅義務人
2 未自該法修正施行之日始起算時效，而自得行使時起算時效，對未罹
3 於時效之納稅義務人顯不公平，基於保障納稅義務人之權益，應認無
4 論有無罹於時效，均應自該法修正施行之日起算時效。嗣行政程序法
5 第 131 條於 102 年 5 月 22 日修正，將人民對行政機關之公法上請求
6 權時效，由舊法所定 5 年延長為 10 年，因未有溯及適用之規定，因
7 此應自 102 年 5 月 24 日（含該日）起施行。又此為時效期間之修正
8 規定，並非規定自該時起公法上之請求權始得行使，因此原先進行之
9 時效不受影響。從而，人民對行政機關之退稅請求權，於 102 年 5 月
10 23 日（含該日）以前發生，且在 98 年 1 月 23 日起已得行使，惟遲
11 至 102 年 5 月 24 日（含該日）行政程序法修正施行後始行使，參酌
12 稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限及
13 納稅義務人於行使退稅請求權時，行政程序法第 131 條已修正規定延
14 長人民請求權時效 10 年之意旨，於本件應認自稅捐稽徵法第 28 條第
15 4 項於 98 年 1 月 23 日修正施行起，時效期間為 10 年，並自 102 年 5
16 月 24 日（含該日）起適用新法，其已進行之時效期間不受影響，接
17 續計算其時效期間合計為 10 年。

18 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，
19 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

1 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
2 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
3 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
4 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，
5 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
6 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
7 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
8 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
9 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
10 131 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
11 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
12 131 條第 1 項關於 5 年時效期間規定；又行政程序法就人民對行政機
13 關之公法上請求權時效於 102 年 5 月 24 日（含該日）修正施行為 10
14 年起，關於新舊法之適用，如：1、人民對行政機關之公法上請求權，
15 於 102 年 5 月 23 日（含該日）以前發生，且其時效並於 102 年 5 月
16 23 日（含該日）以前已完成者，因新法未有溯及適用之明文，基於
17 法律不溯及既往原則，其已消滅之公法上請求權不受影響。2、人民
18 對行政機關之公法上請求權，於 102 年 5 月 23 日（含該日）以前發
19 生，惟其時效於 102 年 5 月 23 日（含該日）以前尚未完成者，自 102

1 年 5 月 24 日（含該日）起適用新法，其已進行之時效期間不受影響，
2 接續計算其時效期間合計為 10 年。上開見解為本院目前一致之見
3 解。亦即，不認為行政各專法對於公法上請求權未規定時效時，因行
4 政程序法施行（或修正），並於第 131 條第 1 項規定 5 年或 10 年之
5 時效期間，因此，自該時起請求權始得行使，時效始開始計算。本件
6 情形與之並無不同，自不應認行政程序法第 131 條於 102 年 5 月 24
7 日修正施行，將人民對行政機關之公法上請求權時效，由舊法所定 5
8 年延長為 10 年，而認納稅義務人自 102 年 5 月 24 日起始得行使請求
9 權，而起算時效。

10 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，
11 經由現行行政程序法第 131 條第 1 項規定修正生效後之適用，始有規
12 定特定時效期間，而以行政程序法第 131 條第 1 項規定修正生效後，
13 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
14 28 條第 2 項退稅請求權之時效期間，自現行行政程序法第 131 條第 1
15 項規定修正生效日（102 年 5 月 24 日）起算時效云云。然按，稅捐
16 稽徵法第 28 條第 2 項雖未規定時效期間，然退稅請求權既屬於公法
17 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
18 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
19 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，

1 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，
2 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
3 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
4 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，
5 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
6 102 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
7 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
8 有未洽。