

最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度大字第4號

上 訴 人 中華開發資產管理股份有限公司(原名：中華成長
三資產管理股份有限公司)

代 表 人 李天送

訴訟代理人 葉維惇 會計師

複 代 理 人 黃彥賓 會計師

被 上 訴 人 彰化縣地方稅務局

代 表 人 陳燕慧

訴訟代理人 吳春秋

蕭麗紋

陳孟嬋 律師

本院大法庭就第二庭於中華民國109年3月31日109年度裁提字第4
號土地增值稅事件所提案之法律爭議，裁定如下：

主 文

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。

理 由

一、提交事件之基礎事實：

訴外人洪金調原所有彰化縣○○鎮○○段（重測前）137、0
37-1、138-2、138-6、139-1地號等5筆土地（下稱系爭土地
，重測後為○○段877、819、876、820、821地號），前於
民國92年9月18日經臺灣彰化地方法院民事執行處（下稱彰
化地院執行處）執行拍賣，其中○○段137、137-1地號土地
由訴外人黃芳雄拍定取得，○○段138-2、138-6、139-1地
號土地由訴外人張榮三拍定取得，彰化地院執行處以92年10
月2日彰院鳴執戊89年執字第12602號函，通知被上訴人核算
系爭土地應課徵之土地增值稅，被上訴人按一般用地稅率核
計系爭土地應納土地增值稅分別為新臺幣（下同）628,468
元、62,941元、443,896元、103,829元、185元，合計1,239

,319元，並以92年10月16日彰稅土字第0920085994號函，請法院代為扣繳及通知義務人、權利人得於期限內檢附相關文件依法申請不課徵土地增值稅，此通知函分別於92年10月21日、22日、23日送達權利人及義務人在案。該院於94年8月29日向被上訴人代繳系爭土地增值稅合計1,239,319元。上訴人為系爭137、138-2地號土地抵押權人，嗣上訴人以債權人身分，以105年11月17日申請書，依土地稅法第39條之2第4項及稅捐稽徵法第28條第3項規定，申請被上訴人重行核定系爭土地之土地增值稅，並請求被上訴人將納稅義務人溢繳之土地增值稅款加計利息退還法院重新分配，經被上訴人以105年11月21日彰稅土字第0000000000B號函，否准所請。上訴人再以105年12月2日（被上訴人收文日）函，以債權人身分，代位依土地稅法第39條之2第4項、稅捐稽徵法第28條第2項規定，申請被上訴人重行核定系爭土地之土地增值稅，並請求被上訴人將納稅義務人溢繳之土地增值稅款加計利息退還法院重新分配，經被上訴人以105年12月14日彰稅土字第1050029071號函否准所請。上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟。原審（臺中高等行政法院）106年度訴字第256號判決以上訴人就系爭土地非抵押權人部分，不得代位請求；就系爭土地為抵押權人部分，上訴人主張之退稅請求權已罹於時效消滅而駁回其訴。上訴人仍不服，遂提起上訴。受理上訴事件之合議庭認採為裁判之法律見解，先前裁判間（本院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）之法律見解歧異，而為本件提案。

二、提案之法律爭議

納稅義務人就稅捐稽徵法第28條第2項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項下稱修正後（現行）行政程序法第131條第1項V關於10年時效期間之規定時，其時效期間，應自何時起算？

三、本院大法庭裁定如主文所示之統一法律見解（即提案裁定之乙說），理由如下：

（一）稅捐事件之法律適用順序：

1. 納稅者權利保護法施行後，依該法第1條第2項規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」其立法理由明確指出，該法為針對稅捐課徵之特別法，如該法未規定者，自應依其性質，回歸相關普通法之適用。因此，關於納稅者權利保護之事項，於該法有特別規定者，自應優先適用該法之規定。其次，納稅者權利保護法之立法目的，主要在於落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序。因此，倘屬於納稅者之實體權利，則在納稅者權利保護法施行後，關於納稅者權益之稅捐事件，均應優先適用納稅者權利保護法。
2. 稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」第2條規定：「本法所稱稅捐，指一切法定之國、直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅捐。但不包括關稅。」依上開規定可知，稅捐稽徵法具有優先各內地稅法適用之效力，惟於稅捐稽徵法未規定或規範不足時，則應適用各內地稅法之規定。
3. 行政程序法第3條第1項規定：「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。」稅捐稽徵法之規範內容，並非僅以程序事項規範為限，該法第1章「總則」、第2章「納稅義務」、第3章「稽徵」、第4章「行政救濟」及第5章「強制執行」及第6章「罰則」等，分別涉及稅捐實體、程序、處罰、救濟及執行等事項之規範，實際上兼具實體法與程序法之性質。參酌稅捐稽徵法之立法目的及適用範圍，係在統一各內地稅法有關稽徵程序之規定，以作為各內地稅法其稽徵程序之共同基準，故自稅捐稽徵法立法目的而言，立法者並無意排除更完善之程序規定，且自行政領域性質而言，稅捐稽徵屬干預行政性質

，目前稅捐稽徵法之程序規定尚不如行政程序法完整，因此，稅捐稽徵法與行政程序法兩者間之適用順序，雖仍應以稅捐稽徵法為先，然不足之處，得由行政程序法相關規範加以補充。

4. 因此，關於稅捐稽徵法已規定之事項，在稅捐稽徵法與各內地稅法之適用上，原則上係應先依稅捐稽徵法之規定，若稅捐稽徵法未有規定或規範不足者，則仍須適用各內地稅法；而各內地稅法未有規定或規範不足者，亦應斟酌適用行政程序法之相關規範。歸結而言，依現行稅捐稽徵法第28條第2項規定申請退還土地增值稅事件之法律適用順序，原則上是：納稅者權利保護法→稅捐稽徵法→（個別稅法）土地稅法→行政程序法。

(二) 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：

1. 修正前稅捐稽徵法於65年10月22日制定公布時，其第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。」實務見解均認該退稅請求之時間限制，係應在自繳納之日起5年內申請，若已逾5年之申請退還期限，則得予以否准。因此，於98年1月23日稅捐稽徵法第28條修正生效前之法律狀態，即在65年10月22日制定公布後至98年1月23日修正生效前之期間，若符合「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款」之要件，且納稅義務人行使稅捐稽徵法之退稅請求權時，其「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」。換言之，修正前稅捐稽徵法第28條之退稅請求權消滅時效期間為「5年」，起算日為「自繳納之日起」，係屬修正前稅捐稽徵法已具體明確規定之事項；其次，修正前稅捐稽徵法第28條之退稅請求權「5年」時效期間，雖與嗣後行政程序法（90年1月1日施行）第131條第1項規定公法上請求權之消滅時

01 效期間相同，但基於稅捐稽徵法第1條之規定，故僅於稅
02 捐稽徵法未規定之部分，得適用行政程序法第131條第2項
03 「公法上請求權，因時效完成而當然消滅」及其他相關規
04 定。

05 2.現行稅捐稽徵法第28條第2項規定：「納稅義務人因稅捐
06 稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機
07 關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原
08 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
09 為限。」所謂「自知有錯誤原因之日起2年內」，係稅捐
10 稽徵機關應查明退還之期限；所謂「退還之稅款不以5年
11 內溢繳者為限」，係稅捐稽徵機關應退還稅款之範圍，並
12 無涉及退稅請求權之時效期間或自何時起算之內容。又該
13 條立法理由載明：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令
14 錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳
15 之稅款者，如僅退還5年稅款，對納稅義務人權益保障恐
16 未盡周全，爰參照行政程序法第117條及第121條規定，增
17 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
18 內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」另
19 參諸修正該條規定當時之立法院議事錄，現行稅捐稽徵法
20 第28條係按行政院提案內容為修正，就此修正當時之財政
21 部代表除表明：「如僅退還5年稅款，對納稅義務人權益
22 之保障恐未盡周全」之意旨外，對於立法委員所提消滅時
23 效期間為10年或15年或無時效期間之修正案，亦僅強調修
24 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
25 期限等語。益見立法者對於現行稅捐稽徵法第28條第2項
26 之退稅請求權，是否具有無請求時效限制之意旨，並不明
27 確。

28 3.準此，稅捐稽徵法第28條第2項規定並無消滅時效期間之
29 明確規定；所謂「自知有錯誤原因之日起2年內」，係稅
30 捐稽徵機關應查明退還之期限；所謂「退還之稅款不以5
31 年內溢繳者為限」，係稅捐稽徵機關應退還稅款之範圍。

01 因此，依稅捐稽徵法第28條第2項規定內容觀察，應退還
02 之溢繳稅款，並無規定時效期間及起算點。

03 (二)現行稅捐稽徵法第28條第2項之退稅請求權是否於現行行政
04 程序法第131條第1項規定修正生效（102年5月24日）以後，
05 始有10年時效期間之適用：

06 1.所謂消滅時效，是指權利人就其已發生並得行使之請求權
07 長時間的不行使，在一定期間經過後，發生權利人因此
08 喪失或不得行使該請求權之法律效果。時效制度之目的，
09 係在督促權利人儘早行使權利，以維護權益，並使法律關
10 係及早確定，以維持法律狀態之安定性，同時因權利行使
11 而可避免日後舉證上之困難。因此自時效制度之規範目的
12 、主張權利之現實困難、訴訟正確性之確保及行政效能之
13 增進等，行政法律關係中，財產性質之請求權，無論公行
14 政對人民或人民對公行政所有者，應皆有消滅時效之適用
15 ，始符合法律安定性之要求（關於維護法律安定性部分，
16 另可參照司法院釋字第747號解釋意旨理由）。在各別法
17 律內，已有明文規定「消滅時效」者，自有此一制度之適
18 用。各別法律無明文規定者，依行政程序法第131條第1項
19 規定：「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除
20 法律另有規定外，因5年間不行使而消滅；於請求權人為
21 人民時，除法律另有規定外，因10年間不行使而消滅。」

22 2.由於「退稅請求權」之性質，為公法上請求權，屬於納稅
23 者之實體權利，則在納稅者權利保護法施行後，關於納稅
24 者權益之稅捐事件，均應優先適用納稅者權利保護法（納
25 稅者權利保護法第1條）。然而，納稅者權利保護法並未
26 規定退稅請求權時效期間及其起算日。關於現行稅捐稽徵
27 法第28條第2項之退稅請求權時效既未規定，而本件相關
28 之土地稅法亦未規定，則應探討有無適用行政程序法之相
29 關規定。然由於現行稅捐稽徵法第28條第2項規定「退還
30 之稅款不以5年內溢繳者為限」，並無涉及退稅請求權之
31 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。惟修正前行政程序法第131條第1項規定為：「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。」從而於現行行政程序法第131條第1項修正生效日102年5月24日前所生現行稅捐稽徵法第28條第2項之退稅請求權，其消滅時效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「退還之稅款不以5年內溢繳者為限」之規定有所扞格，自不能適用102年5月22日修正公布前之行政程序法第131條第1項關於5年時效期間之規定。

- 3.又102年5月24日修正生效之行政程序法第131條第1項既已規定人民之公法上請求權，除法律另有規定外，因10年間不行使而消滅。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，於行政程序法第131條第1項規定修正生效後，認為應適用該規定，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，本應適用現行行政程序法第131條第1項10年時效期間，且係於該條文修正生效日後始有適用。

(四)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，應自何時起算？

- 1.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

01 使起算，然現行稅捐稽徵法第28條第2項規定，並無涉及
02 退稅請求權之時效期間或自何時起算之規定，該條項未規
03 定時效期間，是因法律發生變動，經由屬行政法總論性質
04 之現行行政程序法第131條第1項規定修正生效後之適用，
05 始有規定特定時效期間，依現行行政程序法第131條第1項
06 規定修正生效後，人民對行政機關之10年公法上請求權時
07 效期間，始作為稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權之時
08 效期間。

- 09 2.現行行政程序法第131條第1項規定之法律關係如跨越新、
10 舊法施行時期，當特定法條之所有構成要件事實於新法生
11 效施行後始完全實現時，則無待法律另為明文規定，固即
12 應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，根據
13 新法定其法律效果。惟如繼續性之法律事實具有可分性，
14 則在新法（即現行行政程序法第131條第1項）變更舊法（
15 即現行稅捐稽徵法第28條第2項）的時效規定情形，應分
16 階段適用法律，不應引進所謂「不真正溯及生效」之理論
17 ，導致扭曲當事人間之合理利益狀態。現行行政程序法第
18 131條第1項規定係102年5月24日始修正生效，從而納稅義
19 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
20 修正生效（98年1月23日）前，依同條第4項規定，本得適
21 用同條第2項規定請求退稅，而現行稅捐稽徵法第28條第2
22 項規定未規定時效期間，納稅義務人於現行稅捐稽徵法第
23 28條第2項修正生效前之溢繳稅款，本得依同條第4項規定
24 請求退稅之權益及因此所生之合理信賴，因現行行政程序
25 法第131條第1項規定修正，反致溢繳稅款日起算10年即不
26 得申請退稅，有失公平，與現行行政程序法第131條第1項
27 規定修正之意旨（保障人民行使公法上請求權時效之公平
28 性）亦有未符，因此應自納稅義務人受不利影響時即現行
29 行政程序法第131條第1項規定修正生效日（即102年5月24
30 日）起算時效，以期平允，俾符法治國之法安定性原則及
31 信賴保護原則。

- 01 3.基此為免納稅義務人就發生於現行稅捐稽徵法第28條第2
02 項修正生效（98年1月23日）前之溢繳稅款，依同條第4項
03 可申請退稅之權利及因此所產生之合理信賴，因現行行政
04 程序法第131條第1項規定修正生效而向將來受不利影響，
05 基於法安定性及保障納稅義務人之信賴利益，限制人民權
06 利之法律規範，原則上不得溯及既往生效，是以發生於現
07 行稅捐稽徵法第28條第2項修正生效（98年1月23日）前之
08 溢繳稅款，於現行行政程序法第131條第1項修正生效後行
09 使者，本於法律不溯及既往原則，及基於納稅者權利保護
10 法之意旨，採對納稅義務人有利之解釋，應自現行行政程
11 序法第131條第1項修正生效日（102年5月24日）起算時效
12 ，以保障納稅義務人之權利。
- 13 4.提案裁定甲說雖採自個案溢繳稅捐繳款日起算10年時效期
14 間。然查，現行行政程序法第131條第1項規定修正生效施
15 行前，發生於現行稅捐稽徵法第28條第2項修正生效（98
16 年1月23日）前之溢繳稅款事實，依現行稅捐稽徵法第28
17 條第4項規定，本得適用現行稅捐稽徵法第28條第2項規定
18 請求退稅，立法者有將現行稅捐稽徵法第28條第2項規定
19 之退稅請求權，透過溯及適用之法律明文，使納稅義務人
20 得於該條項施行後另為退稅之請求，而不論其溢繳稅款之
21 事實是發生於何時之意旨。因此發生於現行稅捐稽徵法第
22 28條第2項修正生效（98年1月23日）前之溢繳稅款事實，
23 依現行稅捐稽徵法第28條第2項、第4項規定，本可溯及適
24 用修正後稅捐稽徵法之規定申請退稅。然在現行行政程序
25 法第131條第1項修正生效後，適用該規定，倘採自個案溢
26 繳稅款日起算10年時效期間，設如個案溢繳稅捐繳款日係
27 在88年1月22日以前，則將使自溢繳稅捐繳款日至98年1月
28 23日已逾10年之時效期間，縱有現行稅捐稽徵法第28條第
29 4項之訂定，亦無從援引同條第2項規定請求退稅，如此反
30 係有違上述立法者增訂第4項溯及適用規定之本意。又倘
31 個案溢繳稅捐繳款日係在92年5月23日以前，則將使自溢

繳稅捐繳款日至現行行政程序法第131條第1項修正生效（即102年5月24日）前，即已滿10年者，會產生時效屆滿當時，現行行政程序法第131條第1項規定，尚未生效施行之窘境。況限制人民權利之法律規範，原則上不得溯及既往生效，除非法律就有溯及適用已為特別規定，且溯及適用之結果有利於人民者，始無違信賴保護原則。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。

5. 提案裁定丙說雖主張應自現行稅捐稽徵法第28條第2項修正生效日即98年1月23日（接續）計算10年時效期間。惟因現行稅捐稽徵法第28條第2項並未為時效期間之明文，業如前述，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。蓋斯時現行行政程序法第131條第1項修正尚未生效，無法溯及適用10年時效。而現行稅捐稽徵法第28條第2項已明文規定退還之稅款不以5年內溢繳者為限，自亦不能適用102年5月22日修正公布前之行政程序法第131條第1項關於5年時效期間之規定，況在98年1月23日至行政程序法第131條第1項修正生效日前（即102年5月24日前），並未逾5年，亦不生已罹於時效之結論，亦無類推適用其他法律規定之餘地，以免割裂適用。且縱採丙說之見解而類推適用民法15年時效，則自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，且殘餘時效期間係超過10年，故其請求權時效實際上亦係自102年5月24日起算10年，而與乙說之見解相同。是以採自98年1月23日起計算時效，會有時效期間究竟為何之爭議，且無實益（均不生已罹於時效之結論）。因此，提案裁定丙說不可採。

6. 至發生於現行行政程序法第131條第1項修正生效後之溢繳

稅款，依現行稅捐稽徵法第28條第2項規定行使退稅請求權，其時效起算日，參諸稅捐稽徵法第28條第1項之意旨，及民法第128條規定：「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。」之立法意旨，仍自溢繳之稅款繳納之日起算時效，自不待言。

(五) 結論：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。

中 華 民 國 109 年 11 月 25 日

最高行政法院大法庭

審判長法官 藍 獻 林

法官 侯 東 昇

法官 吳 東 都

法官 吳 明 鴻

法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 帥 嘉 寶

法官 胡 方 新

法官 王 俊 雄

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 109 年 11 月 25 日

書記官 張 玉 純

侯法官東昇提出，吳法官明鴻加入不同意見書如附件。