

最高行政法院具參考價值裁判選輯

※109 年度大字第 4 號裁定

【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。

【提交事件之基礎事實】

1. 訴外人甲所有系爭土地經法院民事執行處執行拍賣，由訴外人乙拍定取得，法院執行處通知被上訴人彰化縣地方稅務局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，並函請法院代為扣繳及通知義務人、權利人，法院於 94 年 8 月 29 日向被上訴人代繳系爭土地增值稅。
2. 上訴人中華開發資產管理股份有限公司為系爭部分土地之抵押權人，其於 105 年 12 月 2 日代位債務人依土地稅法第 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，經被上訴人以原處分否准所請。上訴人不服，提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟。
3. 經臺中高等行政法院 106 年度訴字第 256 號判決以上訴人就系爭土地為抵押權人部分，其主張之退稅請求權已罹於時效消滅而駁回其訴。上訴人遂提起本件上訴。

【理由摘要】

1. 申請退還土地增值稅事件之法律適用順序，原則是：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
 - (1) 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。
 - (2) 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。
2. 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
 - (1) 現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定「退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」，並無規定退稅請求權之時效期間或自何時起算。
 - (2) 由於「退稅請求權」之性質，為公法上請求權，納稅者權利保護法並未規定退稅請求權時效期間及其起算日。
 - (3) 本件相關之土地稅法亦未規定，則應探討有無適用行政程序法之相關規定。
 - (4) 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。

(5)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。

3.繼續性之法律事實具有可分性，則在新法變更舊法之時效規定情形，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

- (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。
- (2) 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。
- (3) 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。
- (4) 惟於繼續性之法律事實具有可分性，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）之時效規定情形，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。

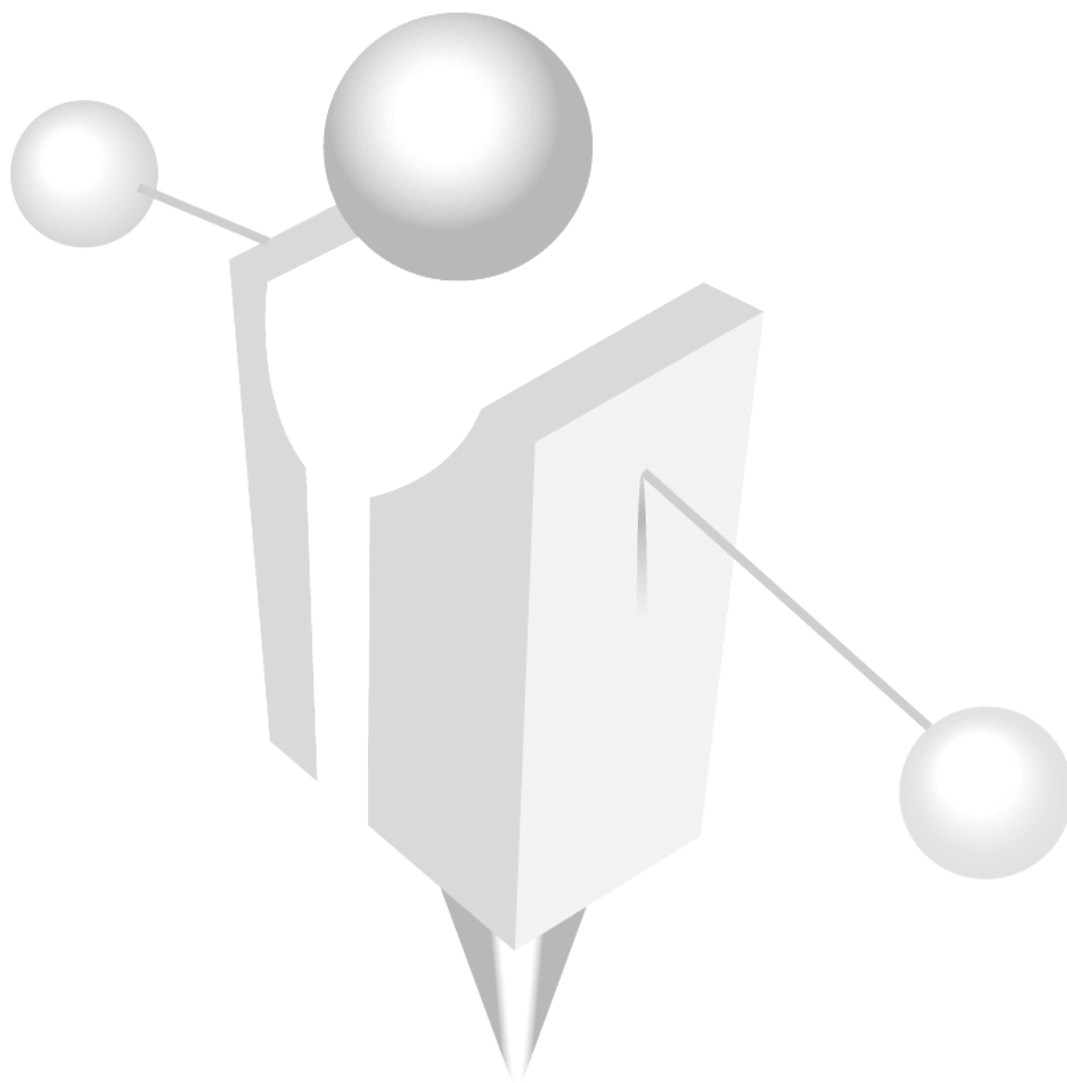
4.應自納稅義務人受不利影響時起算時效，俾符法治國之法安定性原則及信賴保護原則

- (1) 現行行政程序法第 131 條第 1 項規定係 102 年 5 月 24 日始修正生效，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，
- (2) 而現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項未規定時效期間，納稅義務人於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項修正生效前之溢繳稅款，本得依同條第 4 項規定請求退稅之權益及因此所生之合理信賴，因現行行政程序法第 131 條第 1 項規定修正，反致溢繳稅款日起算 10 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，
- (3) 因此應自納稅義務人受不利影響時即現行行政程序法第 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。

5.為免納稅義務人可申請退稅之權利及因此所產生之合理信賴，因行政程序法第 131 條第 1 項規定修正生效而向將來受不利影響，基於法安定性及保障納稅義務人之信賴利益，限制人民權利之法律規範，原則上不得溯及既往生效

- (1) 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 項修正生效（98 年 1 月 23 日）前之溢繳稅款，依同條第 4 項可申請退稅之權利及因此所產生之合理信賴，因現行行政程序法第 131 條第 1 項規定修正生效而向將來受不利影響，基於法安定性及保障納稅義務人之信賴利益，限制人民權利之法律規範，原則上不得溯及既往生效，
- (2) 是以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

現行行政程序法第 131 條第 1 項修正生效後行使者，本於法律不溯及既往原則，及基於納稅者權利保護法之意旨，採對納稅義務人有利之解釋，應自現行行政程序法第 131 條第 1 項修正生效日（102 年 5 月 24 日）起算時效，以保障納稅義務人之權利。



【高點法律專班】

版權所有，重製必究！