

最佳書狀

行政訴訟答辯狀

臺北大學

案 號：
股 別：
訴訟標的金額：新台幣四萬六千九百九十元
原 告 那睡人
法定代理人 ○○○
訴訟代理人 ○○○
被 告 依法行政市稅捐稽徵處
訴願決定日期及字號：○○○機關○年○月○日○○字第○○號。
收受訴願決定日期：○年○月○日
原告因為使用牌照稅事件及國家賠償事件，提起行政訴訟：

答辯聲明

- 一、原告之訴駁回。
- 二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

事實經過

居住於中華民國境內依法行政市的原告那睡人先生，於民國 88 年購買一輛 1600 c.c. 自用車。如同一般正常車輛，該車每年度均收到使用牌照稅之稅單，而原告逐年如數繳交稅單上所記載之稅額。嗣後，原告遲至 97 年於系爭車輛買賣時始發現，該車之牌照稅自民國 88 年以來皆遭被告稽徵機關以 2000c.c. 之排氣量，核課較高金額之稅款，導致原告自民國 88 年以來溢繳九年之稅款，合計達新台幣三萬六千餘元。事後，系爭買賣之相對人表示因牌照稅有問題，故有意另尋坐騎。原告唯恐喪失此一交易機會，承諾減價一萬元成交。原告即向被告請求確認，經其查證後證實稅率登載實有錯誤，但當初是哪個單位或哪位承辦人員所犯的錯誤已不可考。原告請求更正稅率並退還已溢繳之稅款，被告機關承認對原告所為的牌照稅課稅處分為錯誤，但受限於稅捐稽徵法第 28 條之規定，「適用法令錯誤」或「計算錯誤」溢繳之稅款必須於 5 年內申請退還，故僅退還原告民國 92 年至 96 年，5 年之溢繳稅款；至於逾越 5 年部分，則基於時效制度之遵守及依法行政原則，無法予以退回。原告認為稽徵機關應依行政程序法第 117 條行使裁量權，主動退還納稅義務人自民國 88 年至 91 年之溢繳稅款，並依法提起訴願。稽徵機關則依稅捐稽徵法第 28 條規定駁回原告之訴願請求。原告不服行政機關之訴願結果，遂提起本件行政訴訟，請求返還自民國 88 年至 91 年的溢繳稅款及上述一萬元之交易損失。

雙方不爭執之事實

- 一、稽徵機關民國 88 年至 91 年對原告所為牌照課稅處分為錯誤及違法。
- 二、被告機關未依行政程序法第 117 條進行裁量。

本案爭點

- 一、本案是否應適用或類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定？
- 二、本案是否得類推適用民法消滅時效？
- 三、人民得否依行政程序法第 117 條申請稽徵機關應為裁量？
- 四、本案是否適用國家賠償法第 2 條第 2 項？
- 五、本案是否有行政訴訟法第 198 條情況判決之適用？
- 六、倘新法於本案言詞辯論前通過且公佈施行，本案有無適用？

理由

一、本案應適用稅捐稽徵法第 28 條之規定

(一) 稅捐稽徵法第 28 條為公法上不當得利之特別規定

1. 租稅法上返還請求權之性質

公法上返還請求權主要基於依法行政原則，而調整公法上財產之變動。憲法既誠命行政行為必須符合法律與法的要求，則無法律上原因所造成之財產變動，自應藉由公法上不當得利制度調整，以回歸適法狀態，此概念乃源自於德國法學界¹。故德國法學中已由學說及實務發展出一套不成文之公法不當得利制度，爾後針對某些特定的法律關係及領域，明文確定公法上不當得利制度之適用。部分法規範並直接規定獨立之構成要件及法律效果，因其已具有實定法基礎之公法上不當得利，且具有優先適用之特別法性質，被稱為「特殊公法上不當得利」。其他法律未明文規範之領域，則仍適用原始發展之不成文的公法上不當得利，相對前者特殊性，通說稱為「一般公法上不當得利」。

至於我國，因公法上不當得利理論發展甚遲，向來無上述區別。惟鑑於目前我國學說及實務上所認識及適用之公法上不當得利，實為傳承自德國之不成文「一般公法上不當得利」為中心，並加上稅捐稽徵法第 28 條、第 38 條第 2 項及行政程序法 127 條等，法律明文規定之類型所組合而成。故在我國法中，前揭德國學說上所謂一般及特別公法上不當得利之區分，於我國實務上顯然有其區分實益²。

行政院 60 年判字第 433 號判例指出，申請退稅及課稅處分之確定力，係屬兩事。此時，行政處分仍具有形式確定力，納稅人仍得依據稅捐稽徵法第 28 條規定據以請求退稅。又最高行政法院 90 年判字第 231 號判決，亦認為稅捐稽徵法第 28 條規定，係法律明定納稅義務人對依法已經不得再提起行政救濟之行政處分，得請求稅捐稽徵機關重新審查行政處分之適法性及正確性。稅捐稽徵法第 28 條規定係賦予申請人補救之程序請求，與行政程序法第 128 條程序再開規定相當，屬於廣義行政救濟程序之一環，實務亦肯認此見解³。

再者，稅捐稽徵法第 28 條之目的乃為回復稅法關係中無法律上原因之財產變動，並基於「衡平原則」，使稅捐機關之「徵收期間」與納稅義務人之「退稅期間」取得平衡，而設有五年之退稅期間之時效規定⁴。而由稅法上退稅請求權以觀，其立法目的及法律效果皆不同於一般公法上不當得利。稅捐稽徵法第 28 條規定具有兼及稅法上之平等原則，稅務案件大量行政之行政效率及法安定性之功能。

綜上所述，稅捐稽徵法第 28 條應被定性為租稅法上不當得利之特別規定⁵，賦予納稅義務人救濟管道，使其於喪失一般救濟程序後，仍得申請退稅以符合稅捐正義。

¹ 林明昕，公法上不當得利之體系思考，月旦法學教室，第 36 期，94 年 10 月，頁 82。

² 同前註。

³ 大法官釋字第 287 號、大法官釋字第 625 號亦同此看法。稅務爭訟裁判要旨選輯，司法院印行，95 年 9 月，頁 548 以下。

⁴ 最高行政法院 90 年判字第 93 號判決。

⁵ 最高行政法院 91 年裁字第 715 號裁定；最高行政法院 86 年 8 月份庭長評事聯席會議，參最高行政法院裁字第 715 號裁定要旨及理由，最高行政法院裁判書彙編，91 年 1~12 月第 3 冊，頁 553~558。

本案納稅義務人因稽徵機關對於汽車排氣量事實認定錯誤，使其溢繳稅款，而有不當得利之情形存在。從而，納稅義務人逾越法定救濟期間，應適用稅捐稽徵法第 28 條規定。

2. 租稅法上返還請求權之要件

租稅法上返還請求權係指，無法律上原因，為履行稅捐債務關係之請求權，而繳納或退還之金額，經由給付受領人返還該給付給原先給付之人⁶。租稅法上返還請求權之要件如下：

(1) 財產變動

公法上不當得利返還請求權之發生，係以兩個權利主體間，因一方受有利益，致他方受損害。本案納稅義務人因稽徵機關之違法課稅處分，造成納稅義務人溢繳稅款，實有財產之變動。

(2) 在公法關係中

由於無法律上原因，將產生財產上變動究應歸屬於公法或私法，以區別公法上不當得利與民法上不當得利之問題。此時，宜著眼於財產變動或造成財產變動之行為的法律性質而為判斷⁷。本案納稅行為顯屬於公法上之給付。

(3) 無法律原因

A. 本案應採實質法律原因說

租稅法定主義，主要在強調課稅不得牴觸法律（法律優位原則）及課稅須有法律依據（法律保留原則）⁸。租稅債務係以納稅義務人實現租稅法之構成要件而成立，其中為確定應繳稅額，雖常需稅捐稽徵機關以課稅處分核定稅額，但不因此影響該租稅債務發生時點之認定⁹。

雖租稅法上租稅債務之成立，並不以稽徵機關作成租稅裁決為前提。惟因租稅債務之成立常伴隨有租稅裁決，則在繳納「經稽徵機關核課之自始不成立之租稅債務」情形下，該違法之行政處分因受到行政法上有效之推定，使得實務與學界就該違法租稅裁決之存在是否構成「給付之法律原因」，引發爭議。針對此一問題，學說上存有「實質法律原因說」及「形式法律原因說」之不同見解¹⁰。就法律原因之有無，前者係以給付是否有租稅實體法上之法律關係為判斷標準；後者則以核定租稅給付之租稅裁決是否有效存在為根據。

就上述爭議，應採「實質法律原因說」。因如採「形式法律原因說」，逕以租稅裁決作為租稅債務關係請求權之法律原因。稽徵機關所核定之應納稅額，依租稅法規範雖不成立，所為之繳納亦仍具有法律原因，必也撤銷該與租稅實體法不一致之核定，始為無法律原因而繳納，成立租稅返還請求權。惟既原租稅請求權係因構成要件之實現而成立，無須稽徵機關之核定，則租稅法上返還請求權，其成立應無須稽徵機關之核定。故，採「實質法律原因說」始能與租稅債務關係請求權依法成立之法理連貫一致¹¹。

惟依行政法法理，基於法律安定之要求，違法之行政處分，如非無效，即為有效，相對人亦受其拘束¹²。相對人應依限提起行政爭訟，請求有權機關撤銷該違法行政處分，以為救濟。相對人如未依限提起行政爭訟，或救濟途徑已絕，

⁶ 參見陳清秀，論稅法上不當得利返還請求權，稅法之基本原理，82年9月，初版，頁369。

⁷ 林錫堯，公法上不當得利法理初探，收錄於翁岳生教授祝壽論文編輯委員會編，當代公法新論(下)，91年7月，頁271。

⁸ 葛克昌，論納稅人權保障法的憲法基礎，收錄於論權利保護之理論與實踐-曾華松大法官古稀祝壽論文集，95年6月，初版，頁5。

⁹ 黃茂榮，稅捐債務之繳納義務人(上)，植根雜誌，第23卷第3期，96年3月，頁2。

¹⁰ 參閱陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第59期，頁70以下；陳清秀，論租稅法上不當得利返還請求權，稅法之基本原理，82年版，頁377以下。

¹¹ 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第59期，87年6月，頁72-73。

¹² 陳敏，行政法總論，第335頁；Wolff/Bach/Stober, Verwaltungsrecht I, §48 Rdnr. 5。

即不得再以一般之法律途徑為反對。該行政處分即具有「形式存續力」，此時納稅義務人有一「形式之給付義務」，稽徵機關則有「形式保有權」。租稅義務人必須提起行政爭訟排除該租稅裁決，始能有效主張返還請求權。故基於法律安定之要求，主張租稅法上返還請求權仍必須排除行政處分之「形式存續力」始為合法¹³。

B. 本案違法課稅處分非無效處分

依行政程序法第 110 條第 4 項規定，無效之行政處分，自始不生效力，亦即行政處分無效者，乃自始、當然、確定無效。若為無效處分，其則無從實現，則納稅人得主張不受違法處分形式存續力拘束¹⁴。依行政程序法第 111 條規定意旨，行政處分有重大明顯之瑕疵者應為無效。所謂「重大明顯」，係指其瑕疵之程度重大，且外觀有明顯重大瑕疵而言，亦即如同寫在額頭上，任何人一望即知重大明顯程度，始足當之¹⁵。惟本案違法之課稅處分係汽車排氣量之事實認定錯誤，認定及法律適用之錯誤皆非外觀上得發現之明顯重大瑕疵。故應僅為得撤銷之違法處分，未撤銷處分前應同上述仍具有「形式存續力」。

C. 租稅法上返還請求權之時效限制

稅捐稽徵法第 21 條訂有 5 年核課期間，其目的乃促使稽徵機關從速課徵，提高行政效率以減少民眾與政府間爭端，以利徵納雙方遵守¹⁶。換言之，超過 5 年核課期間，稽徵機關縱發現有應繳之稅款，亦不得再向人民補徵。而稅捐稽徵法第 28 條，係基於「衡平原則」賦予納稅義務人於繳納後 5 年內，享有申請退還溢繳稅款之請求權¹⁷。故若逾越 5 年期間，納稅義務人之租稅返還請求權理論上應受核課期間之限制，因該期間屆滿而不得再行使¹⁸。且依稅捐稽徵法 21 條規定之意旨，核課處分之變更或廢棄，皆應於核課期間內為之。如已逾核課期間，即不得再為變更或廢棄，從而亦不得為退稅¹⁹。

故本案在適用租稅法上返還請求權時，其要件應採實質法律關係說。惟此請求權應受稅捐稽徵法第 21 及第 28 條之限制，亦即於 5 年核課期間逾越後，稽徵機關不得再為退稅，納稅義務人之租稅返還請求權亦應消滅。

(二) 稅捐稽徵法第 28 條之適用

1. 「認定事實錯誤」係屬「適用法令錯誤」

稅捐稽徵法第 28 條所謂適用法令錯誤，並不單指稅捐法令的解釋適用或涵攝過程中發生錯誤，尚應及於因事實認定錯誤而發生適用法令錯誤之情況²⁰。由於適用法律，如依據法律適用過程之三段論法觀察，應可包括大前提的法規解釋及援引，小前提之事實關係認定及將事實涵攝於法規中，始能推導出特定法律結果。且法律問題及事實之界線本難以清楚區分，事實認定既屬於法學三段論法的小前提，則事實認定若有錯誤，所涵攝之稅法效果亦因此錯誤，應屬違背法令²¹。

所謂適用法令錯誤不宜限於大前提之法規解釋或援引法條錯誤，亦應包括因課稅事實錯誤而導致適用法規結果錯誤之情形。本案因納稅義務人之汽車排氣量之事實認

¹³ 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第 59 期，87 年 6 月，頁 72~73。

¹⁴ 最高行政法院 83 年度判字第 1577 號判決。

¹⁵ 吳庚，行政法之理論與實用，10 版，97 年 7 月，頁 410。

¹⁶ 陳盛雄，公法上請求權時效及稅捐文書送達之探討，稅務旬刊第 1967 期，95 年 5 月 20 日，頁 13~14。

¹⁷ 最高行政法院 92 年判字第 1226 號判決；陳清秀，淺談稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，法令月刊第 58 卷第 10 期，96 年 10 月，頁 53。

¹⁸ 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第 32 期，民國 74 年 12 月，頁 146。

¹⁹ 同前註。

²⁰ 葛克昌、蔡孟彥，公法返還請求權—95 年 2 月台灣最高行政法院決議評釋，月旦財經法學雜誌第 8 期，96 年 3 月，頁 156~157；陳清秀，淺談稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，法令月刊，第 58 卷第 10 期，96 年 10 月，頁 52 以下。

²¹ 陳清秀，淺談稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，法令月刊，第 58 卷第 10 期，96 年 10 月，頁 52。

定錯誤，誤將 1600c.c.登記為 2000c.c.致適用法規結果錯誤而造成溢繳稅款，應屬於廣義的適用法令錯誤之範圍。因此，本案應適用稅捐稽徵法第 28 條退還納稅義務人之溢繳稅款。

2. 「認定事實錯誤」亦屬「計算錯誤」

最高行政法院 94 年度判字第 1522 號判決指出所謂「計算錯誤」係指納稅義務人申報稅款時，有誤算或誤寫之情形，惟實務²²上認為有關課稅之稅基計算基礎之錯誤仍可歸類於計算錯誤之適用範圍內。例如大法官釋字第 625 號解釋即認為「面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，導致土地所有權人因而負擔更多稅賦者，應解為係屬稅捐稽徵法第 28 條所規定之因計算錯誤溢繳之稅款，方與實質課稅公平原則無違」。上開大法官解釋對於所謂計算錯誤之解釋，並不採狹義文義解釋，而著重於法規目的解釋，取向於實質課稅之公平原則，只要課稅處分所核定之稅捐負擔或納稅人自行申報之稅款，發生錯誤而溢繳稅款，即可認為屬於稅捐稽徵法第 28 條所規定之申請退稅範圍。

本案因計算基礎(納稅義務人之汽車排氣量)認定錯誤而導致計算錯誤之結果，亦為計算過程中之一環，且基於上述實務見解，僅須有不符租稅實體法所規定之正確應納稅額時，即應適用稅捐稽徵法第 28 條予以退稅。

故本案計算基礎事實認定錯誤應得認定為「計算錯誤」，稽徵機關應依該法退還納稅義務人溢繳稅款。

3. 「適用法令錯誤」及「計算錯誤」為例示規定

稅捐稽徵法第 28 條之立法意旨，係基於「衡平原則」及「租稅法定主義」賦予納稅義務人於繳納後五年內，享有申請退還溢繳稅款之請求權，性質上屬於稅法上返還請求權。其立法理由中敘明「其他理由」亦得適用該條規定，顯見稅捐稽徵法第 28 條之「適用法令錯誤」或「計算錯誤」為「例示規定」，所重視者為納稅義務人於實體法上無法律原因而溢繳稅款時，為實現稅捐正義，不問原因係基於事實認定錯誤、法律解釋或適用錯誤，均應得據以適用，以茲救濟²³。況於課稅事實認定錯誤造成納稅義務人蒙受重大不利之稅捐負擔時，所受損害之情形，與單純基於法規適用錯誤或計算錯誤之損害結果相比較，並無不同，自無差別待遇之理由²⁴。若人民遭稽徵機關不當課稅，即得主張稅捐稽徵法第 28 條請求退稅，本案原告因汽車排氣量之事實認定錯誤而造成溢繳稅款，明顯為稅捐稽徵法第 28 條所規範之租稅返還案件，原告於申請退還溢繳稅款時理應有稅捐稽徵法第 28 條之適用。

綜上所述，稅捐稽徵法 28 條欲達成為「實質課稅」之公平原則。稽徵機關於適用稅捐稽徵法第 28 條時，應著重法規之「目的性解釋」。只要課稅處分核定或納稅人自行申報發生錯誤溢繳稅款，即得認定為稅捐稽徵法 28 所規定之申請退稅範圍，而不應侷限於文義解釋，始與上述原則及立法者之真意無違。故本案原告應依稅捐稽徵法 28 條規定，向稽徵機關申請退稅始為合法。

二、本案是否應類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定

(一) 本案應類推適用稅捐稽徵法 28 條之規定

1. 稅法領域類推適用之容許性

稅法上之類推適用應否准許，實務及學說向來迭有爭議²⁵。我國採否定說之學者以

²² 財政部 74 年 8 月 9 日台財稅第 20217 號函，財政部 70 年 2 月 17 日台財稅第 31233 號函，及財政部 75 年 5 月 29 日台財稅第 7522544 號函皆認為計算錯誤包括課稅基礎之稅基漏列申報。

²³ 陳清秀，淺談稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，法令月刊第 58 卷第 10 期，96 年 10 月，頁 53；美國溢繳稅款之退稅規定亦採此見解，Jones v. Liberty Glass co., 332 US 524, 531 (1947).引自熊偉，美國聯邦稅收程序，頁 232(95 年初版)

²⁴ 陳清秀，淺談稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，法令月刊第 58 卷第 10 期，96 年 10 月，頁 53；同說，最高行政法院 94 年判字第 2048 號判決。

²⁵ 成介之，稅法上之類推適用，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，88 年，頁 75 以下。

為，稅捐之課徵應遵守憲法第 19 條之租稅法律主義，非依法律不得課稅。本於租稅法律主義進一步禁止對於稅捐法上的漏洞為補充性解釋及類推適用，必須嚴格遵守法律之文義²⁶。

惟稅法上之租稅法律主義與刑法之罪刑法定主義，並不得等量齊觀。蓋刑法之目的在於維持社會生活之共同利益，與稅法具經濟干涉本質迥然有異。刑法必須預先規範，使人民明白犯罪行為之後果以抑制人民犯罪，但稅法之目的在於規範國家課稅權力之行使，並非以社會生活之公共利益為直接目的，納稅義務人財產上之影響僅為附帶效果。故以類推適用之方式實現課稅目的為合法行為²⁷。

且我國稅捐法規及理論均未臻於完備，倘若拘泥於法條文義，抱殘守缺，則諸多顯不合理且違背公平正義之現象，勢必無法去除。因此，在不妨礙法安定性，預測可能性及信賴保護之範圍內，稅法上應允許類推適用²⁸。

2. 本案符合類推適用之要件

類推適用乃以法律上評價觀察，基於正義之要求而將相同事物為相同之處理，將法律上之明文規定適用到非該規定所直接規範之情形²⁹。而類推適用以法律具有漏洞為前提，當該法規根本的規範意圖，因該規範的問題欠缺適當且完全的規則時，便有法律漏洞存在，此時須透過法律補充方式填補之³⁰。

縱本案之「事實認定錯誤」，非屬稅捐稽徵法第 28 條適用範圍。承前所述，因稅法重視負擔平等分配之實質正義，且稅捐稽徵法第 28 條乃本於課稅法定主義而制定，故立法理由中更表明人民亦得依「其他理由」申請退還無法律上原因溢繳稅款。顯見，稅捐稽徵法第 28 條存在本應規範而未規範之漏洞，且「適用法令錯誤」、「計算錯誤」與本案之「事實認定錯誤」而溢繳稅款，均為無法律上原因之利益流動而具有類似性。此時，本於平等原則，本案應類推適用稅捐稽徵法第 28 條。

3. 本案不得類推適用民法消滅時效

若本案非屬於稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，亦不得類推適用民法 15 年之消滅時效。參照大法官釋字第 474 號解釋之意旨，大法官肯認行政法上消滅時效有類推適用民法之可能，惟應先以行政法上之相關規範為類推適用之對象，僅在行政法規無相關規定之情況下，方得類推適用其他法律領域之規定。且本案財政部 951206 台財稅第 09504569920 號令釋亦對稅捐稽徵法第 28 條之適用作出解釋，表明於 90 年以前非屬稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權仍應類推適用該條之規定。

因此，「事實認定錯誤」造成納稅義務人溢繳稅款，與「計算錯誤」及「適用法令錯誤」所造成之溢繳稅款同為無法律上原因之不當得利。故於尋找相類似法規時，應優先類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定，不得逕類推民法之規定。

再者，民法乃規範私人間社會生活之法律，而公法法規乃規範國家與人民間之權利義務關係，尤其國家與人民間通常存有上下隸屬關係，更應力求法律關係早日確定。此外，政府內部人員之調動頻繁，當事人之舉證易因時日拖延而更加困難³¹。因此，消滅時效制度能使公法上請求權及時行使，有助於穩定國家及社會經濟，使國家及地方公共團體得以順利推展公共任務。基於上述特性，公法上消滅時效制度應較民法規定為短。且由於公法具有強制性，若公法上消滅時效如同民法消滅時效採抗辯權發生主義，則將產生公法上自然債務，有違公法性質。故通說採權利消滅主義，無須當事人援用，對所有納稅義務人皆發生相同的效果，符合平等原則，並維持法

²⁶ 黃茂榮，稅捐法論衡，90 年 8 月初版，頁 94；同說，康炎村，租稅法原理，77 年版，頁 59。

²⁷ 葛克昌，國家學與國家法社會國，租稅國與法治國理念，月旦出版社股份有限公司，95 年 4 月，頁 138。

²⁸ 陳清秀亦採此說，參照成介之，稅法上之類推適用，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，88 年，頁 111。

²⁹ 黃茂榮，法律漏洞之補充的方法，台大法學論叢，第 13 卷第 1 期，71 年 12 月，頁 22

³⁰ 黃茂榮，法學方法與現代民法，增訂 3 版，92 年，頁 328；Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，89 年 7 月初版，頁 283。

³¹ 盛子龍，納稅義務人自行溢繳稅款之退稅請求權與行政救濟，中原財經法學第 18 期，96 年 6 月。

律秩序之安定³²。

因此，公法與民法上之消滅時效不得等同視之，於法規範不足欲類推適用時，應類推適用具有類似性質之公法上規定，不得類推民法消滅時效之規定。

三、原告不得據行政程序法 117 條主張被告應依職權撤銷本案違法行政處分

(一) 本案應優先適用稅捐稽徵法第 28 條

依行政程序法第 3 條：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定。」復稅捐稽徵法第 1 條亦言：「稅捐之稽徵，依本法規定；本法未規定者，依其他有關法律規定。」顯見依該法條文義解釋，行政程序法及稅捐稽徵法皆肯認稅捐稽徵法為另有規定，凡稅捐之退稅案件皆應優先適用稅捐稽徵法第 28 條之規定。

(二) 納稅義務人無行政程序法第 117 條規定之請求權

行政程序法第 117 條性質上僅為促使被上訴人發動職權，突破行政處分存續力之目的，目的僅在維護依法行政原則及公共利益，並不具有保障個人利益之目的，故並非屬於「依法申請之案件」。納稅義務人無從主張其有權利或法律上利益受損害，顯無公法上請求權。所謂個人享有「無瑕疵裁量請求權」，只不過是依此一請求權之內容，個人只可以請求行政機關行使裁量權必須合法無瑕疵，但並不得請求行政機關為特定之行為，遑論個人無依法申請被告行使裁量權之情形³³。況若廣泛承認本條規定賦予個人有無瑕疵裁量請求權，則納稅義務人即仍得以行政機關行使裁量權有瑕疵為由提起訴訟，如此將使法律設立法定救濟期間之目的落空³⁴。因此，本案原告主張，被告未依行政程序法第 117 條行使裁量權並撤銷違法行政處分並無理由。因原告無請求被告應行使行政程序法第 117 條規定之權利，亦無請求被告應行使無瑕疵裁量請求權之權利。

(三) 本案稽徵機關未行使裁量權並不構成裁量瑕疵

退步言之，縱原告主張若有裁量萎縮至零之情況，行政機關必須為一定作為，否則即構成行政程序法第 10 條之裁量瑕疵。惟所謂「裁量萎縮至零」，依大法官會議第 652 號解釋之意旨，法律授予行政機關之裁量範圍，因個別事件之情形而縮小，以致在一般情形，原屬可能之各種行為方式中，事實上僅有一種為合義務裁量之結果，其餘則皆罹有瑕疵。此時，行政機關有義務選擇該唯一無瑕疵之決定。

本案之情況，原告無法請求 92 年以前之溢繳稅款乃稽徵機關遵守稅捐稽徵法第 28 條規定之結果。且一旦逾越該條規定之 5 年時效，納稅義務人權利消滅，稽徵機關亦不得退稅³⁵。故稽徵機關無須行使裁量權判斷是否應撤銷課稅處分，更無「裁量萎縮至零」之情形。因此，被告未依行政程序法第 117 條行使裁量權自不構成行政程序法第 10 條之裁量瑕疵。

退步言之，縱稽徵機關依行政程序法第 117 條為裁量，依稅捐稽徵法第 28 條規定及上述意旨，稽徵機關亦僅得裁量不撤銷原違法課稅處分，始符合依法行政原則。

四、原告不得請求被告機關賠償一萬元買賣價金之損失

(一) 原告未依國家賠償法第 10 條第 1 項和第 11 條之規定行協議先行政程序

依國家賠償法第 10 條第 1 項規定，依本法請求損害賠償，應先以書面向賠償義務機關請求之。又同條第 2 項之規定，賠償義務機關對於前項請求，應即與請求權人協議。觀乎其立法意旨，本條協議先行制度與訴願前置制度之目的，皆在給予行政機關自行矯正其違法或不當處分之機會，並減輕行政法院負擔³⁶。

依此，本案原告如依國家賠償法第 2 條第 2 項前段規定，請求被告機關賠償其所受一萬元買賣價金減少之損失，自應先以書面向被告機關請求。如被告機關拒絕賠償或逾 30 日不開始協議或逾 60 日協議不成立，始得提起損害賠償之訴，同法第 11 條定有明

³² 陳敏，租稅法之消滅時效，政大法學評論，第 32 期，74 年 12 月，頁 124~125

³³ 最高行政法院 95 年判字第 1809 號判決及 96 年度判字第 715 號判決意旨。

³⁴ 盛子龍，法定救濟期間經過後之權利救濟，月旦法學教室第 25 期，93 年 11 月，頁 22~23。

³⁵ 此部分已於(一)之 1.之(2)論述。

³⁶ 吳庚，行政法之理論與實用，10 版，97 年 7 月，頁 630。

文。

是故，按國家賠償法第 10 條第 1 項和第 11 條之規定，原告不得無先依「書面」向被告機關請求，不經「協議程序」，直接向法院提起損害賠償之訴。因此，原告不得向法院請求被告機關賠償一萬元買賣價金之損失。

(二) 本案不符國家賠償法第 2 條第 2 項前段規定之要件

依國家賠償法第 2 條第 2 項前段規定，公務員積極違法行為須負之國家賠償責任，其要件須「行為人有故意或過失」、「違法行為與損害結果間具有因果關係」，且「受損害之部分須為損害賠償之範圍」。本案原告主張依本條規定，請求被告機關賠償其所受一萬元買賣價金減少之損失，並不符合上述要件。理由如下：

1. 本案稽徵機關並無故意或過失

國家賠償法係採過失賠償主義，公務員須有故意或過失，始得依本法請求國家賠償。觀乎國家賠償責任之性質，學說³⁷和實務³⁸皆採「代位責任說」，國家有無故意或過失，係以公務員之「主觀認識」為基準而加以判斷。亦即必須公務員具有故意或過失時，國家始負國家賠償責任。再者，依代位責任說之意旨，國家賠償責任之性質僅係國家代位公務員賠償之責任，其本質仍係公務員之不法行為責任。依國家賠償法第 5 條規定，國家賠償法除該法規定，適用民法之規定。故國家賠償責任，應以成立民法第 184 條侵權行為為要件。從而，被害人請求國家賠償時，應舉證該公務員具有故意或過失³⁹。

本案，汽車排氣量之登載錯誤是否為被告機關承辦人員犯的錯，客觀上並不可知。從而，本案因不確定屬被告機關哪位承辦人員之行為，侵權行為人無法特定，故並不可歸責國家。再者，依民法上侵權行為法則，原告負有舉證義務，惟原告就被告機關何位承辦人員具有故意或過失無明確舉證。依此，不得認為稽徵機關具有故意或過失。

2. 本案違法行為與損害結果間無「相當因果關係」

所謂相當因果關係由「條件關係」及「相當性」二項要件所構成。所謂條件關係係指無此行為，必不發生此種損害。而所謂「相當性」係指有此行為，通常即足生此種損害⁴⁰。

本案，買受人與納稅人間之買賣關係屬私法上契約自由行為，因買受人失去對納稅人之信任，欲另尋買主。此一情形，並非有違法課稅處分時通常所致之結果及損害，其與違法課稅處分間顯然不具有相當性，故兩者間無因果關係存在。

3. 原告所受之損害非「所失利益」

依國家賠償法第 5 條，適用民法第 216 條第 2 項之規定，民法上之「所失利益」，係指依通常情形，或依已定之計畫、設備或其他特別情事，可得預期之利益而言。而所稱之可得預期之利益，並非只要有取得利益之希望或可能為已足，須具有客觀的確定性始足當之⁴¹。

本案，原告所喪失之一萬元，確屬原告內心主觀預期可得之利益。惟主觀意思存在於相對人之內心，外觀難為一般人所能知悉，況對於當事人之舉證及法院對於舉證之認定皆有困難。依此，民法第 216 條第 2 項所謂已定之計畫，應以客觀時點認定，必須存在於侵權行為之前，始得視為已定之計畫。稽徵機關於民國 88 年即對納稅義務人有侵權行為(違法課稅處分)，以客觀時點觀察，該侵權行為應係於原告於民國 96 年買賣契約生效前已發生。故難謂原告於侵權行為前有已定之計畫，故本案納稅義務人不得主張有所失利益之損害。

³⁷ 葉百修，國家賠償法之理論與實務，初版，97 年 5 月，頁 167。

³⁸ 高雄高等行政法院判決 94 年度訴字第 58 號、高雄高等行政法院判決 94 年度訴字第 00057 號。

³⁹ 葉百修，國家賠償法之理論與實務，初版，97 年 5 月，頁 179。

⁴⁰ 吳庚，行政法之理論與實用，10 版，97 年 7 月，頁 765；最高法院 82 年台上字第 2161 號判決。

⁴¹ 參照最高行政法院 98 年度判字第 854 號判決。

4. 總結

綜上所述，原告未依國家賠償法行協議先行程序，因此，原告不得請求稽徵機關對納稅義務人為國家賠償。縱認原告得直接向法院提起損害賠償之訴，原告之請求亦不符國家賠償法第 2 條第 2 項前段規定之要件。故本案無國家賠償法第 2 條之適用。

五、本案並無行政訴訟法第 198 條情況判決之適用

(一) 本案不符合情況判決之要件

依行政訴訟法第 198 條規定，行政法院受理撤銷訴訟，發現原處分或決定雖屬違法，但其撤銷或變更於公益有重大損害，得駁回原告之訴，並命被告賠償原告損害。觀乎情況判決制度之目的，係在尊重既成事實，並以之維護公益⁴²，於社會整體利益，權衡法治主義和既成事實所影響之公共利益。因撤銷或變更違法行政處分或決定，會造成對公益重大損害。故於公公益兩相衡量下，公益維護顯較於個人私益重要，而必須犧牲私益時，俾有情況判決之適用。

本案溢繳稅款之課稅處分雖屬違法，但若其撤銷或變更並未對公益造成重大損害。按實務⁴³上對公益重大損害之概念，以 ETC 案為例，該案涉及高速公路電子收費系統全面拆除作業，觀其電子收費系統價值之龐大，影響高速公路眾多用路人，須耗費許多人力、資源，甚至達數億元的損失。法院仍認為不會影響高速公路之交通，亦不影響收費站之結構，對公共利益無重大損失，進而無情況判決之適用。

反觀本案，納稅義務人提起撤銷違法課稅處分及訴願駁回決定，僅為請求新臺幣一萬六千四百四十元之溢繳稅款及一萬元交易上損失，相較前開判決之下，難謂有行政訴訟法第 198 條情況判決所言的「對公益有重大損害」。再者，本案僅屬私人財產權之損害，更遑論對公益有重大影響。是故，綜上所述，本案應無情況判決之適用。

(二) 被告機關無須撤銷違法行政處分

原告無法請求 92 年以前之溢繳稅款，乃稽徵機關遵守稅捐稽徵法第 28 條規定之結果。且一旦逾越該條規定之 5 年時效，納稅義務人權利消滅，稽徵機關亦不得退稅，或對該違法課稅處分變更或廢棄⁴⁴。

故在無行政訴訟法第 198 條之適用下，稽徵機關本於依法行政原則，遵守稅捐稽徵法第 28 條之規定，無法撤銷違法之課稅處分，納稅義務人僅得請求退還民國 92 年至 96 年之溢繳稅款。

六、新修正之稅捐稽徵法第 28 條於本案不應適用

(一) 新稅捐稽徵法第 28 條溯及既往應屬不當

基於「法律溯及禁止原則」，新法只能適用於法律實施之後所發生的事項，而不得溯及於該法律施行以前之事件，以免破壞法安定性，亦與信賴保護原則有所違背⁴⁵。若新法明文規定「溯及條款」時，即可允許法律溯及既往，於修法前發生之事實加以援用。本案，新稅捐稽徵法第 28 條第 4 項之規定，於修正施行前，可歸責稅捐稽徵機關之錯誤致溢繳稅款者，適用修正後之規定。

法律可例外溯及既往之情況須為⁴⁶：

1. 人民早已應預計有此種新的規定。
2. 舊法法律狀態不明確以及混亂不清或者有漏洞。
3. 若溯及生效將不至於產生任何損害。
4. 必須有明顯優越於信賴保護之公共利益要求之強烈理由。

⁴² 蔡茂寅，情況判決與情況決定，台灣本土法學雜誌，第 7 期，89 年 1 月，頁 101。

⁴³ 台北高等法院 94 年訴字第 752 號判決：「本件目前只是在初步建置，社會整體利益不會因參加人停止本件建設而受損害，停止反而有利社會公益。參加人及被告辯稱如撤銷遠東聯盟最優申請人資格，將造成通行費損失、無收費人員替代、拆除費用、已安裝 OBU 用路人之損失、計畫延宕云云，完全不實」。

⁴⁴ 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第 32 期，民國 74 年 12 月，頁 146。

⁴⁵ 李建良，法律的溯及既往與信賴保護原則，台灣本土法學雜誌第 24 期，90 年 7 月，頁 84。

⁴⁶ 陳清秀，稅法總論，元照出版公司，97 年 11 月，頁 280。

然學者認為，若租稅法立法全面追溯既往，整個租稅稽徵秩序必將因而趨於混亂，國家稅收減損，影響所及，國家財政將面臨困境⁴⁷。租稅稽徵的亂序勢將嚴重影響國家財務收入，故應避免租稅法立法溯及之情況。

綜上述所言，新稅捐稽徵法第 28 條第 4 項之增訂，對於修正施行前之案件，皆可適用修正後新法之規定。此溯及適用下所產生不當之影響甚廣，依此，難謂新法恰當。

(二) 不符新稅捐稽徵法第 28 條第 2 項要件

新稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，納稅義務人因稅捐機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他「可歸責」於政府機關之錯誤，納稅義務人方可請求退還溢繳稅款。本案是否符合「可歸責於政府機關」之要件？觀乎國家責任之性質，承如上所述，係採代位責任說，國家有無故意或過失係以公務員之「主觀認識」為基準而加以判斷。

本案，被告機關對於該錯誤溢繳稅款，究竟是哪位承辦人員或是哪個單位所犯下之錯誤，已不可考。因侵權行為人無法「特定」，無公務員符合該條規定，則被告機關自無代位責任可言。故本案仍不得適用新稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定。

(三) 維持公法上時效制度之秩序正義

公法上時效制度存在之意旨，係在尊重既存之事實狀態，維持法律秩序之安定，使政府與人民間之權利義務關係盡早確定。而消滅時效完成後，應使公法上權利義務消滅，義務人無給付義務⁴⁸，俾達成秩序正義之維持。若無時效所限制者，勢必對於國家秩序之法安定性所維持之秩序正義，遭受無止盡之破壞，顯有失衡。

本案，雖新稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，稅捐稽徵機關自知有錯誤溢繳稅款者，其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。觀乎本條之立法意旨⁴⁹，僅著眼於納稅義務人權保障而未顧及消滅時效制度，實有不妥。若僅為了保障納稅義務人權保障而逕以法律明文排除時效制度，不與時效制度之秩序正義權衡，並非妥適，理由如下：

第一，基於政府租稅稽徵的大量性及複雜性，相較於人民所負擔者，僅為個人金錢之繳納義務。兩者權衡下，時效制度保障之秩序正義顯然大於個案正義之保障⁵⁰。故新法不與時效制度之秩序正義權衡逕以法律明文排除時效制度，顯與公益有違。本案，政府課徵之汽車牌照稅，總管範圍數量之多，稅務之課徵和計算亦具高度複雜性，影響公益之大，相較於人民僅負擔金錢之繳納義務下，公益顯然大於私益之保障。

第二，依公法上時效制度之規範意旨，退還之稅款應以 5 年內溢繳者為限制。如涉及公法權利義務關係，因有別於私法上之關係，更應力求法律關係早日確定。否則，公法上之權利義務關係懸而未決，將延宕政府機關之行政作業，使整個稅捐稽徵秩序趨於混亂，影響公眾之利益⁵¹。本案，納稅義務人與稅捐稽徵機關為公法上之權利義務關係，是故，別於私法上之關係，應力求法律關係早日確定，以達公法上時效制度設置之本旨。

第三，依稅捐稽徵法第 21 條規定，欠繳稅款的徵收期間為 5 年，基於繳納稅款期間與退還稅款期間之間的對等性，稅款的返還期限亦應為 5 年，始可保持對等性。本案，新稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，納稅義務人稅款返還請求權無 5 年時效限制，基於同法第 21 條規定，政府之徵收期間僅為 5 年，故新法之納稅義務人稅款返還請求權仍應有 5 年時效限制始為妥當。⁵²

⁴⁷ 江敏雄，談租稅法溯及既往課稅原則之適用-兼論租稅制度的公平性問題，中國稅務旬刊，第 1715 期，84 年 5 月，頁 20。

⁴⁸ 林珪嬪，我國行政法上消滅時效制度之研究，東吳法研碩士論文，97 年 7 月，頁 28。

⁴⁹ 新稅捐稽徵法第 28 條第二項之立法理由：「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，至溢繳之稅款者，如僅退還五年稅款，對納稅義務人權保障恐未盡周全，爰參照行政程序法第 117 條及第 121 條之規定，增訂第 2 項，定名稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還。」。

⁵⁰ 參照陳敏，租稅法之消滅時效，政大法學評論，第 32 期，74 年 12 月，頁 140。

⁵¹ 江敏雄，談租稅法溯及既往課稅原則之適用-兼論租稅制度的公平性問題，中國稅務旬刊，第 1715 期，84 年 5 月，頁 20。

⁵² 最高法院 92 年判字第 1226 號判決；陳清秀，淺談稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，法令月刊第 58 卷第 10

第四，基於政府機關之龐大業務本質，政府人員調動頻繁，業務交接之間，舉證之難度將因時日拖延而加劇⁵³。本案，因政府機關人員調動、業務交接之故，汽車排氣量之登載錯誤究為哪位承辦人員或承辦人員所為，已不可考。是故，如退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限，將加深稅捐機關作業之困難。

第五，依新法之規定，若可歸責於稽徵機關之錯誤，則納稅義務人申請退還溢繳稅款不以 5 年為限，其立法意旨乃為周全對納稅人權益之保障。租稅法上返還請求權之本旨，乃基於依法行政原則而調整公法上財產之變動，即只要有無法律原因之利益流動，不論主觀要件，皆應成立。如依新法之規定，納稅義務人必須證明稽徵機關有可歸責事由，始得不受 5 年之時效限制請求退稅，其規定顯與上述租稅法上返還請求權之意旨不合，且無形加重納稅義務人之舉證責任。故新法之立法意旨雖甚佳，卻為一錯誤立法，反侵害納稅義務人之權利。

(四) 貴院應停止審判程序並請求大法官釋憲

綜上所述，新稅捐稽徵法第 28 條第 2 項，租稅法上返還請求權無 5 年時效限制，對時效制度之正義有嚴重影響。且新法規定顯與租稅法上返還請求權之本旨有違，為一錯誤立法。故新稅捐稽徵法第 28 條，無異於侵害人民行使租稅法上返還請求權，從而侵害人民之財產權，有違憲之虞，法院應得聲請大法官解釋，其理由如次⁵⁴：

1. 系爭法規是否合憲為先決問題

所謂先決問題，係指審理原因案件之法院，確信系爭法律違憲，顯然於該案件之裁判結果有影響者而言。本案，若新稅捐稽徵法第 28 條遭宣告違憲，自不得予以適用，稽徵機關即不得退還原告超過 5 年之溢繳稅款，故應為聲請大法官解釋之先決問題。

2. 系爭法規在客觀上有形成確信法律為違憲之具體理由

所謂客觀上形成確信法律為違憲之具體理由，係指聲請法院應於聲請書內，詳敘其對系爭違憲法律之解釋，以及對據以審查之憲法規範意涵之說明。並基於以上見解提出其確信系爭法律違反該憲法之規範為論證，且其論證客觀上無明顯錯誤者，始足當之。

所謂租稅法上返還請求權，乃源自公法上不當得利制度，係因當事人無法律上原因為給付及其他無法律上原因之財產變動。依據法治國原則中依法行政原則⁵⁵，以及憲法第 15 條規定所保障人民之財產權，必須加以返還⁵⁶。準此，無論形成不當得利之主觀原因為何，皆應客觀地視財產變動是否有法律上原因而為回復。

惟依行政法理，基於法律安定之要求，違法之行政處分，如非無效，即為有效，相對人亦受其拘束⁵⁷。相對人應依限提起行政爭訟，請求有權機關撤銷該違法行政處分，以為救濟。相對人如未依限提起行政爭訟，該行政處分即具有「形式存續力」。此時納稅義務人有一「形式之給付義務」，稽徵機關則有「形式保有權」，納稅義務人即不得再行爭執。

綜上所述，本案無論造成溢繳稅款之主觀原因為何，納稅義務人皆應享有租稅法上返還請求權。然而，為尊重行政處分之存續力，納稅義務人於 5 年期間經過後，無法對於課稅處分為爭執，即無法請求稽徵機關退稅⁵⁸。

惟新稅捐稽徵法第 28 條，將是否可歸責於稽徵機關之事由，作為是否成立租稅法上返還請求權之構成要件，明顯違反租稅法上返還請求權之制度本旨。且該新規定無異限制納稅義務人行使租稅法上返還請求權之可能。此時，此一規定無異於侵害人

期，96 年 10 月，頁 53。

⁵³ 翁順衍，我國公課法上時效制度之研究，中正大學財經法律研究所碩士論文，95 年 7 月，頁 23。

⁵⁴ 參照司法院大法官解釋第 371、572、590 號解釋。

⁵⁵ 林錫堯，公法上不當得利法理試探，當代公法新論（下），頁 268。

⁵⁶ 蕭文生，公法上不當得利返還請求權之實現，月旦法學雜誌第 119 期，2005 年 4 月，頁 192 至 193。

⁵⁷ 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第 59 期，87 年 6 月，頁 72~73。

⁵⁸ 參本文上述關於「租稅法上返還請求權時效限制」之主張。

民之財產權。因此，新稅捐稽徵法第28條實有違憲之虞，我方請求貴院聲請大法官解釋。於本案中，回歸租稅法上返還請求權之法理，予以審判。

七、結論

依上述理由，本案原告起訴之論旨，均無理由。原告自民國 88 年至 91 年因事實認定錯誤所溢繳之稅款，稽徵機關適用稅捐稽徵法第 28 條規定，以納稅義務人已逾繳納日 5 年為由，否准申請，並無違誤，訴願決定維持亦為合法。另原告因對行政程序法第 117 條並無公法上請求權，故其主張被告未依該條行使裁量權，亦屬無據。

本案納稅義務人之一萬元交易損失，依國家賠償法第 2 條第 2 項之規定，與本案之課稅處分並無相當因果關係，故原告主張稽徵機關應賠償其一萬元之損失並無理由。且本案並不符合情況判決之要件，稽徵機關基於依法行政原則，無須撤銷違法課稅處分，亦無須對原告為損害賠償。

簡言之，公法上時效制度存在之意旨，係在尊重既存之事實狀態，維持法律秩序之安定，使政府與人民間之權利義務關係盡早確定。若無時效所限制者，勢必對於國家秩序之法安定性所維持之秩序正義，遭受無止盡之破壞。故新法無限制納稅義務請求退稅之時效，顯不合公法規定之本質，應為一錯誤立法，我方請求貴院聲請大法官解釋，並依解釋意旨賜判決如答辯聲明所載，以保權益。

此致

中華民國依法行政市高等行政法院 公鑒
中華民國 97 年○○月○○日

具狀人 ○○○
訴訟代理人 ○○○
撰狀人 ○○○