

最佳書狀

行政訴訟起訴狀

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：

訴之聲明

一、先位聲明：

- (一) 訴願決定及原處分不利於原告之部分均撤銷。
- (二) 被告應退還原告 88 年至 96 年溢繳之使用牌照稅及自溢繳時起按年息 5% 計算之利息。
- (三) 被告應依行政程序法第 117 條之規定作成合義務裁量處分。
- (四) 被告應賠償原告新台幣一萬元及自請求日起至清償日止，按法定利率計算之利息。
- (五) 訴訟費用由被告負擔。

二、備位聲明：

- (一) 被告機關應賠償原告新台幣四萬六千九百九十元之損害，以及溢繳之使用牌照稅部分，自溢繳時起按年息 5% 計算之利息；一萬元損害部分自請求日起至清償日止，按法定利率計算之利息。
- (二) 訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

事實經過

中華民國境內之原告那睡人先生在民國 88 年購買一輛 1600 c.c. 自用車。如同一般正常車輛，該車年年收到使用牌照稅之稅單。原告自認本身並不熟悉牌照稅之計算方式，並信賴稽徵機關之課稅處分，而逐年如數繳交稅單上所記載之稅額。嗣後，原告於民國 97 年系爭車輛之買賣契約中無意發現，該車之牌照稅竟然自民國 88 年以來皆遭被告稅捐機關誤以 2000c.c. 之排氣量，核課較高且不正確的稅款金額，導致原告溢繳 9 年之稅款，合計達新台幣三萬六千餘元。尤有甚者，該系爭買賣之相對人王小姐表示因牌照稅有問題，故有意另尋其他車輛。那睡人先生唯恐喪失此一交易機會，承諾減價一萬元，並答應負責向稅捐稽徵機關更改該車民國 97 年之牌照稅稅率，雙方始合意成立此買賣契約。

原告那睡人先生即向被告機關去函請求更正稅率，並退還過去 9 年所溢繳之稅款，但被告機關僅同意更正 97 年之牌照稅稅率。另有關申請退還溢繳稅款部分，被告機關雖然承認其歷年所為的牌照稅課稅處分為錯誤及違法，但宥於現行稅捐稽徵法第 28 條之規定，所以只能退還最近五年期間的溢繳稅款。至於超出五年的 88 至 91 年溢繳稅款部分，則礙難辦理退還。

那先生認為政府犯錯，怎能拒絕負責？況且被告機關既已承認處分錯誤及違法，為何仍不裁量退還？那先生因而就此依法提起訴願，但結果卻遭完全駁回。那先生不服訴願結果，遂提起本件行政訴訟，請求返還 88 至 91 年的溢繳稅款及所失利益等損害。

雙方不爭執事項

- 一、被告機關 88 至 91 年對原告所為牌照稅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、本件是否應適用或類推適用稅捐稽徵法第 28 條？
- 二、本件得否類推適用民法 15 年消滅時效之規定？
- 三、本件人民得否依行政程序法第 117 條請求機關為合義務裁量？
- 四、本件人民得否依國家賠償法向機關請求一萬元之買賣契約所失利益？
- 五、本件有無行政訴訟法第 198 條情況判決之適用？
- 六、倘新制定之稅捐稽徵法第 28 條於本案言詞辯論前通過且公佈施行，本件得否適用？

主張及理由

壹、程序面主張

一、管轄權之判斷

依行政訴訟法第 13 條第 1 項規定：「對於公法人之訴訟，由其公務所所在地之行政法院管轄。其以公法人之機關為被告時由該機關所在地之行政法院管轄。」

本件，原告係以依法行政市稅捐稽徵處為被告，因稅捐事件涉訟，而於被告機關所在地之依法行政市高等行政法院提起行政訴訟。故本件訴訟，依法行政市高等行政法院具有合法之管轄權。

二、當事人適格

（一）關於撤銷訴訟與一般給付訴訟¹

原告不服之標的為訴願決定，原課稅處分關於原告 88 年至 91 年使用牌照稅溢繳稅款所為不予辦理退還之部分。本造之訴願請求係請求命「被告應退還自 88 年起歷年溢繳之稅款」，然訴願決定卻以訴願無理由駁回本造之請求，顯然訴願決定不利於本造，且該訴願決定之教示條款，明白記載「如不服訴願決定，得於 2 個月內提起行政訴訟」。是原告就本件訴訟具有訴之利益。

依行政訴訟法第 24 條第 1 款規定，經訴願程序之行政訴訟，其被告為駁回訴願時之原處分機關。本件中，受理訴願機關依法行政市政府訴願審議委員會，於本件撤銷訴願為駁回本造請求之訴願決定。此時，依行政訴訟法第 24 條第 1 款規定，應以原處分機關依法行政市稅捐稽徵處為被告。

綜上所述，自得以依法行政市稅捐稽徵處為被告，提起撤銷訴訟並依行政訴訟法第 8 條第 2 項規定合併提起一般給付訴訟，請求被告撤銷自 88 至 96 年之課稅處分並退還原告總計新台幣三萬六千九百九十元及自溢繳時起按年息 5% 計算之利息，具有原告當事人適格。

（二）關於課予義務訴訟

行政訴訟法第 5 條第 2 項規定，人民因行政機關對其依法申請之案件予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提

¹ 參閱盛子龍，納稅義務人申請退還自行溢繳之稅款之行政爭訟，月旦法學教室，第 16 期，93 年 2 月，頁 24 至 25；林錫堯，公法上不當得利法理試探，當代公法新論(下)，91 年 7 月，頁 282；劉建宏，人民向行政主體請求返還公法上不當得利之法律途徑，月旦法學教室，第 24 期，93 年 10 月，頁 21；辜仲明，論確定之租稅裁決與稅法上不當得利返還請求權之行使，財稅研究第 36 卷第 4 期，93 年 7 月，頁 115 至 133。

起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。

本件，雙方均不爭執被告機關未依行政程序法第 117 條進行裁量。原告不服被告機關拒絕依行政程序法第 117 條規定作成合義務之裁量處分，經其依訴願程序訴願後，受理訴願機關認為人民並無請求撤銷之權利。理由在於，訴願機關認為行政程序法第 117 條，屬於主管機關之裁量權限，人民並無享有請求撤銷之權利，而駁回人民訴願之請求。

就該拒絕作成合義務裁量之原處分，以及駁回原告請求之訴願決定。依行政訴訟法第 5 條第 2 項之規定，原告自得向高等行政法院提起課予義務訴訟，以原處分機關為被告，請求法院命被告應依行政程序法第 117 條規定，作成合義務之裁量處分，其具有當事人適格。

（三）關於一般給付訴訟

依國家賠償法第 2 條第 2 項前段規定：「公務員於執行職務行使公權力時，因故意或過失不法侵害人民自由或權利者，國家應負損害賠償責任。」次按行政訴訟法第 7 條規定：「提起行政訴訟，得於同一程序中，合併請求損害賠償或其他財產上給付。」末按行政訴訟法第 115 條之規定準用民事訴訟法第 248 條規定：「對於同一被告之數宗訴訟，除定有專屬管轄者外，得向就其中一訴訟有管轄權之法院合併提起之。但不得行同種訴訟程序者，不在此限。」

本件，被告機關於核課原告所有之汽車之使用牌照稅稅率時，因可歸責於被告機關之事由溢收原告稅款。亦即，因被告機關之過失而未盡其應有之查證義務，作成錯誤之核課處分，溢收原告稅款。此一處分侵害原告受憲法第 15 條保障之財產權，並致原告就該車輛與第三人訂立之買賣契約，因此受有一萬元之財產上損失。故國家就原告因財產權受其侵害所致之一萬元損失，應負損害賠償責任。

是以，原告得依據國家賠償法第 2 條第 2 項、行政訴訟法第 7 條及同法第 8 條第 1 項之規定，於本件訴訟中，合併請求一萬元之損害賠償。又依行政訴訟法第 115 條準用民事訴訟法第 248 條規定，本造對於同一被告依法行政市稅捐稽徵處之數宗訴訟，自得向就其中一訴有管轄權之依法行政市高等行政法院合併提起之。

復以，本件原告請求之損害賠償，於實體法上之依據為國家賠償法第 2 條第 2 項，於訴訟上之依據則以撤銷訴訟及課予義務訴訟為主訴，合併提起一般給付訴訟。倘若鈞院認本件原告主張之情事，提起撤銷訴訟無誤，但經法益權衡後認撤銷對公益有重大損害，而以情況判決²駁回原告撤銷原處分及訴願決定之請求時，原告請求鈞院按行政訴訟法第 199 條第 1 項規定，命被告機關一併賠償原告因該違法課稅處分，所溢繳之稅額新台幣三萬六千九百九十元以及原告所受之一萬元損害。

貳、實體面主張

一、先位主張

（一）告享有租稅返還請求權

1. 本件事實成立公法上不當得利

（1）公法上不當得利之法理

公法上不當得利制度，目的在於調整各種公法關係中違反公平原則之財產變動，使受領人返還其無法律上原因而受之利益，用以回復適法之狀態。公法上不當得利制度之憲法基礎，乃本於法治國原則中依法行政原則³，以及憲法第 15 條規定所保障人民之財產權。而租稅法上返還請求權係植基於公法上不當得利之法理而來，乃指無租稅法律上之原因，而履行稅捐債務

² 蔡茂寅，情況判決與情況決定，台灣本土法學，第 7 期，89 年 2 月，頁 100 以下。

³ 林錫堯，公法上不當得利法理試探，當代公法新論（下），91 年 7 月，頁 268。

關係之請求權，或原有之法律原因嗣後不存在時，所產生之返還請求權⁴。稅捐之課徵，乃國家為支應國家事務之財政需要，及達成其他之行政目的，依據法律向人民強制課徵金錢之給付義務，而不予以直接相對之報償者。因此，國家於稅捐之課徵，若其所受之稅捐給付並無法律上原因時，即構成公法關係中稅捐課徵之不當得利。此時，納稅人即享有租稅法上返還請求權。

關於租稅法上返還請求權，雖有經法律明定者，然即使無法律之特殊規定，無法律上原因而有財產上變動之情形，本應透過返還所得財產加以平衡，其法理亦可自回復原狀之正義要求中得出⁵。

相對於不成文的「一般公法上不當得利」制度，「特殊公法上不當得利」實為公法上不當得利之類型化與成文化。兩者間之制度內涵非但接近且於適用上，類似的案件縱使因欠缺法律明文規定，不適用特殊公法上不當得利。從而，應回歸適用一般公法上不當得利時，因制度本身之共通原理原則相同，以致適用二者所得之結果幾無差異⁶。

租稅法上返還請求權既為一般法律原則，則依據該法律原則之法理依據，只要符合公法上不當得利返還請求權之法理，則得直接主張該項權利，不需限於法律有明文規定始得主張。況且我國公法上特殊不當得利之規範，規範內容均相當簡略而不明。例如，稅捐稽徵法相關規定中，就返還請求權之請求權人、義務人、返還範圍、時效等細部規範，均有不足之處，常須藉由不成文之一般公法上不當得利之法理予以補充。

雖然公法基於規範國家公權力行使的任務，於規範體系上應具有相當的獨立性與完整性。此時，往往無法期待立法者適時以立法方式，填補法規之不足或規範不完備之情形下，藉由類推適用民法之相關規定以填補規範漏洞。此乃司法實務面對待決案件時，為使法律所追求之價值得以實現，所不得不採之方法⁷。最高行政法院 94 年判字第 2033 號判決即認為，在欠缺一般不當得利法理明文之情況下，仍應以一般不當得利之法理為適用依據。我國現行法，對於公法上不當得利之相關規定，係就不同之態樣而為規定，尚無統一的不當得利法之明文得以適用。故除有特別規定者外，應類推適用民法關於不當得利之規定⁸。

(2) 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⁹。租稅法上返還請求權之要件如次：

A. 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。

B. 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。

⁴ 參見陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第 59 期，87 年 6 月，頁 67。

⁵ 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，94 年 4 月，頁 192 至 193。

⁶ 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。

⁷ 黃士洲，稅法連帶債務的成立及責任範圍-以遺產欠稅類推民法概括繼承的實務為核心，月旦法學教室，第 22 期，93 年 8 月，頁 97。

⁸ 參最高行政法院 94 年判字第 2033 號判決。

⁹ 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。

C. 無法律原因

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）¹⁰。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¹¹。

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」。從而，限制納稅人行使其公法上不當得利返還請求權，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¹²。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，我方認為應採「實質法律原因說」，其理由如下：

首先，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，實有不妥。蓋稽徵機關所核定之應納稅額，依租稅實體法雖不成立，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，則相對於租稅債務請求權之租稅法上返還請求權，其成立應無須稽徵機關之核定。如以稽徵機關撤銷或變更原租稅裁決為成立返還請求權之原因，理論上即非一貫。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¹³。

其次，課稅處分是否有必要比照其他行政處分，對相對人嚴格貫徹形式存續力之效力，不無疑義。行政處分之形式存續力，又稱「不可爭力」，指行政處分不能以通常之救濟途徑，加以撤銷或變更。其旨在限制行政處分相對人對行政處分之瑕疵，須於行政處分送達或生效後 30 日內提出不服，俾以儘早發生拘束處分相對人之效力，而可早日達成行政目的。同時為維護第三人，對於行政處分已逾救濟期限而確定之法律事實，所產生之信賴與交易安全。然行政處分之形式存續力並不拘束處分機關，容許處分機關得基於行政目的，衡酌信賴保護，自行撤銷違法之行政處分。

惟稅捐行政有別於其他行政事務之特色，乃稅捐債權具有優先一般債權受償之性格，稅款逾繳納期限，稽徵機關即得為禁止處分、假扣押或限制出境等保全措施。又課稅處分有別於其他行政處分者，係為確認稽徵機關與個別納稅義務人間之稅捐債權債務關係，鮮少作為其他公法或私法關係之前提事實，或對第三人之權利義務，直接或間接地產生影響。故形式存續力無論係對稅捐債權之實現，甚或立於第三人之信賴保護與交易安全立場，均無嚴格貫徹之必要¹⁴。

¹⁰ 葛克昌，論納稅人權利保障法的憲法基礎，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。

¹¹ 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。

¹² 參閱陳敏，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，83年8月，頁377以下。

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至73。

¹⁴ 葛克昌、蔡孟彥，公法返還請求權—2006年2月台灣最高行政法院決議評釋，月旦財經法雜誌，第8期，96年3月，頁162。

(3) 本案情形應回歸租稅法上返還請求權之法理予以適用

本件中，被告機關將本造所有之汽車排氣量 1600c.c 錯誤記載為 2000c.c，自 88 年起每年均因作成違法之課稅處分，而溢收本造使用牌照稅之稅款。在此租稅法律關係中，被告機關在租稅實體法上並未享有受領該給付之請求權存在，自應屬無法律原因而受領給付。依公法上不當得利制度，應成立租稅法上返還請求權。

不論被告機關就有關之給付是否作成行政處分，均不應影響法律原因有無之判斷¹⁵。蓋我國之現行稅法雖未明文規定，租稅債務係以納稅義務人實現租稅法之構成要件而成立。惟依現行稅法規定之整體精神觀之，凡法律未授權稽徵機關以裁量指定義務人或設定其給付金額者，租稅債務均應以構成要件之實現而成立。

因構成要件之實現而成立之租稅債務關係請求權，須依法核定其具體之金額，納稅義務人始能履行。該稅額核定之行政處分學理上稱之為「租稅裁決」，僅為宣示因實現租稅構成要件而依法成立之稅額，非創設租稅義務人原所未有之租稅債務。從而，該處分之法律性質應屬「確認處分」，而非「形成處分」¹⁶。不論稽徵機關是否作成處分，亦無礙原告租稅返還請求權之成立。

2. 本件不應適用稅捐稽徵法第 28 條

(1) 稅捐稽徵法第 28 條規定不妥

A. 稅捐稽徵法第 28 條為租稅法上返還請求權之明文

在公法領域中，某些特定的法律關係及領域，明文有公法上不當得利之運用；而某部分並直接規定其獨立構成要件及法律效果。從而，這些已經具有實定法基礎的公法上不當得利，因其已具有優先適用的特別法性質，故被稱為「特殊公法上不當得利」¹⁷。依照稅捐稽徵法第 28 條規定，納稅義務人得申請退還溢繳稅款，學說¹⁸及多數實務見解¹⁹認為其係屬公法上不當得利之特殊規定。

B. 稅捐稽徵法第 28 條之構成要件有待商榷

a. 「適用法令錯誤」與「計算錯誤」規定不妥

所謂公法上不當得利，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，依據回復原狀的正義要求之法理，必須加以返還²⁰。準此，本條既為公法上不當得利之明文規定，自應客觀地視財產變動是否有法律上原因而為回復。故本條另設「適用法令錯誤」以及「計算錯誤」之要件，以限縮租稅法上返還請求權之適用範圍，實有不妥。

b. 5 年消滅時效規定不妥

本條 5 年消滅時效之規定實有可議之處。論者有謂，稅捐稽徵法第 28 條之 5 年消滅時效規定與稅捐稽徵法第 21 條 5 年核課期間規定乃

¹⁵ 參閱陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第 59 期，87 年 6 月，頁 70 以下。

¹⁶ 陳敏，租稅返還請求權，政大法學評論，第 59 期，87 年 6 月，頁 72；陳清秀，稅法總論，97 年 11 月，頁 314；辜仲明，論確定之租稅裁決與稅法上不當得利返還請求權之行使，財稅研究第 36 卷第 4 期，93 年 7 月，頁 118 至 119。

¹⁷ 林明昕，公法上不當得利之體系思考，月旦法學教室 36 期，94 年 10 月，頁 83。

¹⁸ 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；陳清秀，論稅法上不當得利返還請求權，稅法之基本原理，83 年 8 月，頁 369。

¹⁹ 財政部民國 90 年 2 月 2 日台財稅字第 0900450602 號函；最高行政法院 90 年判字第 561 號判決及最高行政法院 92 年判字第 1226 號判決。

²⁰ 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，94 年 4 月，頁 192 至 193。

一衡平之規定²¹。蓋依據同法第 21 條之規定，稅捐稽徵機關對於納稅義務人之稅捐核課期間為 5 年，故稅捐稽徵法第 28 條規定納稅義務人得向稅捐稽徵機關申請退稅之 5 年消滅時效，應為妥當。

此種說法看似平等，卻僅係形式上平等。因稅捐稽徵法第 21 條 5 年核課期間之規定，係為避免稅捐稽徵機關長期不行使其課稅之權利，致人民之財產無法為長期、妥善的安排。從而，人民之財產權長期處於一不安定之狀態。而稅捐稽徵法第 28 條乃涉及國家溢收人民稅款，人民得請求退還之 5 年消滅時效規定。前者係屬於對於國家課稅高權之限制，實不應與人民之財產權保障等同視之。國家居於不當得利受領人之地位，與同法第 21 條實無衡平之說法可言。

綜上所述，稅捐稽徵法第 28 條之規定問題重重，於適用本條規定時自應採取嚴格文義解釋，避免擴大其適用。

c. 解釋函令內容有誤

財政部 951206 台財稅第 09504569920 號函令（下稱 95 年函令）認為，90 年 1 月 1 日行政程序法施行前，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，應類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定，實有不妥。蓋所謂「非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權」，應係指納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤以外之事由而溢繳之稅款，其本質上仍屬於不當得利之範疇。承前所述，稅捐稽徵法第 28 條規定實有不妥之處。故行政程序法施行前非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，所應類推適用者為一般公法上之不當得利，方屬正確。

況且，論者有認為，稅捐稽徵法第 28 條規定係以納稅義務人為規範對象，可否類推適用至非納稅義務人的情況，非無疑問。根據立法理由說明，稅捐稽徵法第 28 條之 5 年時效規定，係基於稅捐稽徵法第 21 條規定之 5 年及 7 年核課期間與徵收所設定衡平規定。因此，在非納稅義務人溢繳稅款之場合，則無核課徵收期間的適用問題，稅捐稽徵法第 28 條 5 年的時效不能準用。因此，稅法既欠缺非納稅義務人溢繳稅款的明確規定，自應回歸適用一般公法請求權的時效規定，至於行政程序法施行前所發生的溢繳稅款事件，類推適用民法不當得利 15 年時效，應屬的論²²。

此外，95 年函令後段認為，90 年 1 月 1 日行政程序法施行後，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，應適用該法第 131 條之規定。惟亦有見解²³以為，行政程序法上消滅時效之規定，不適用於人民為權利人之公法請求權者，其理由有三：

第一，自行政程序法之適用對象而言，行政程序法應僅適用於國家行政機關所為之「行政行為」。依該法第 131 條第 1 項規定，公法上請求權消滅時效為 5 年，相較於民法 15 年請求權消滅時效，明顯有差距且限制較為嚴格。其理由在於，政府與人民間之權利義務關係不宜久懸未決，並考量公法特性中，國家單方行使公權力，行政主體相較於人民享有較優越之地位。為免國家行政機關恣意行使公權力，將造成人民權利之侵害與法秩序之不安定，因而有短期消滅時效限制之

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 57。

²² 葛克昌、蔡孟彥，公法返還請求權—2006 年 2 月台灣最高法院行政法院決議評釋，月旦財經法雜誌，第 8 期，96 年 3 月，頁 156。

²³ 陳敏，行政法總論，93 年 4 版，頁 287；游麗俐，人民因行政程序法而可得完全保障，乙紙解釋令可推翻行政程序法，將人民的權益歸零？，稅務旬刊，第 2029 期，97 年 2 月 10 日，頁 38 至 41。

必要。而人民對於行政機關之公法上請求權，並非行政行為，故人民之公法上請求權自不受行政程序法第 131 條以下之規定拘束。

第二，消滅時效制度與人民之權利義務有重大關係，且觀其制度目的係在於尊重既存事實及維持法秩序之安定，而與公益有關。而行政程序法施行前之消滅時效期間應為十五年，如僅因行政程序法施行後，人民請求權之消滅時效即縮短為五年，則顯有失衡。

第三，依行政程序法第 131 條第 3 項條文文義，僅及於行政機關為主體時之時效中斷事由。故吾人應可認為本法時效規定，僅係規範行政機關為主體之公法上請求權。

依法務部 90 年 3 月 22 日法 90 令字第 008617 號令²⁴，本件納稅義務人係請求被告機關退還民國 88 年至 91 年之溢繳稅款。其中，行政程序法施行前之公法請求權消滅時效，應類推適用民法第 125 條 15 年之消滅時效。至於民國 90 年 1 月 1 日之後人民對國家之公法上請求權消滅時效，因行政程序法第 131 條乃規範國家對人民之請求權消滅時效規定。因此，本案情形應屬法律漏洞，而應回歸租稅返還請求權之法理，進而類推適用民法不當得利之相關規定。

(2) 稅捐稽徵法第 28 條規定應如何適用

依稅捐稽徵法第 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，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」依其文義解釋，本條之適用範圍僅包括「適用法令錯誤」以及「計算錯誤」。又所謂「適用法令錯誤」，係指「本於確定之事實所為單純適用法令有無錯誤之爭執，至於主張原處分認定事實錯誤，進而為適用法令錯誤之爭執，則非屬得依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅之範疇。」²⁵。所謂計算錯誤，則係指於計算應納稅額時所發生加減乘除之錯誤。

於本件情形，被告係依據錯誤記載之排氣量而課原告以超額之使用牌照稅多年，為雙方所不爭執之事實。是故原告溢繳稅款係因被告機關原先認定之事實有誤，自非屬稅捐稽徵法第 28 條之「適用法令錯誤或計算錯誤」之規範內容。被告機關依據稅捐稽徵法第 28 條之「適用」而拒絕退還 88 年至 91 年之差額使用牌照稅，顯係誤解法令。

民事財產關係之變動如車籍等，須向地政機關、監理所等行政機關辦理登記，而其登記資料即為稽徵機關核課使用牌照稅時所為依憑之事實基礎。倘若此類行政機關登記有誤，致稽徵機關核課錯誤，納稅義務人溢繳稅款者，是否亦屬稅捐稽徵法第 28 條所稱「納稅義務人因適用法令錯誤或計算錯誤」之範圍？

我國實務及學說皆持否定見解。實務見解如財政部 90 年 12 月 26 日台財稅字第 0900457455 號函釋認為，稽徵機關係依據地政機關所登記之土地面積而辦理土地地價稅以及增值稅之課徵，嗣經發現當時所據以課稅之面積係錯誤而需退稅，其錯誤之原因為地政機關重測面積登記錯誤所致，應非屬稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，其退稅應無前揭法條 5 年期限規定之適用。

而學者亦有謂：稽徵機關就地政、監理機關所為之登記資料，除具其他事證發現該登記資料有誤外，原則上並無再行審核之權限。故倘登記資料有

²⁴ 行政程序法施行前已發生公法上請求權之消滅時效期間，不適用行政程序法第 131 條第 1 項規定，應依行政程序法施行前有關法規之規定；無相關法規規定者，得類推適用民法消滅時效之規定（即縱使殘餘期間於行政程序法施行日起算較五年為長者，仍依其期間）。

²⁵ 參照改制前行政法院 88 年判字第 448 號判決，稅捐稽徵法司法實務見解選輯，94 年 6 月，司法院印行，頁 198。

誤，既非可歸責於徵納雙方，而申請退還溢繳稅款，其客觀事實狀態及非可比擬徵納雙方適用法令錯誤之情形，特別是行政程序法施行前案件，難期待徵納雙方可於稅款繳納後 5 年內發現，而宜類推適用民事不當得利之 15 年時效²⁶。

3. 本件無類推適用稅捐稽徵法第 28 條之可能

(1) 類推適用

所謂類推適用，係指對法律所未規定之事項，以其他類似事項之有關法律規定予以適用之謂²⁷。而法律未規定之事項，必須為立法者之疏忽、未預見或情況變更所致之公開的法律漏洞；類推適用必須以類似性質或關係為基礎；而類推適用的結果必須符合妥當性及合目的性²⁸。

(2) 類推適用於稅法之容許性

A. 租稅法律主義是否禁止類推適用

稅法上之類推適用應否准許，實務及學說向來迭有爭議²⁹。我國採否定說之學者以為，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³⁰。

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，並非以社會生活之共同利益為直接目的，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³¹。

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³²。

B. 稅捐稽徵法第 28 條之立法理由釋義

稅捐稽徵法第 28 條之立法理由中雖稱「納稅義務人如有因適用法令錯誤，計算錯誤，或『其他原因』而溢繳之稅款，亦應准予提出具體證明申請退回」。然因類推適用必須以相類似之事物本質為基礎。該條立法理由中所稱「其他原因」，自係指「與適用法令錯誤或計算錯誤具有類似性質之其他原因」，而非泛指除適用法令錯誤與計算錯誤以外之所有其他原因。

況且，如不問由何錯誤原因所致之所有溢繳稅款均類推適用稅捐稽徵法第 28 條，有違「明示其一，排除其他」之一般法律解釋原則。立法者於稅捐稽徵法第 28 條特別指明適用法令錯誤或計算錯誤等兩種情形，即失其意義。

C. 故本件情形不應類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定

本件情形，稅捐稽徵法第 28 條之立法理由中既明文尚有「與適用法令錯誤或計算錯誤具有類似性質之其他原因」，納稅人亦得提出具體申請，以請求稅捐稽徵機關退回溢繳之稅款。則此處是否屬於立法者所「無

²⁶ 參照葛克昌，公法返還請求權，月旦財經法雜誌，96 年 3 月，頁 158 至 159。

²⁷ 參照楊日然，法理學，94 年 10 月，頁 116。

²⁸ 參照楊仁壽，法學方法論，75 年版，頁 180 至 186。

²⁹ 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

³⁰ 黃茂榮，稅捐法論衡，80 年 8 月初版，頁 94。同說，康炎村，租稅法原理，77 年版，頁 59。

³¹ 葛克昌，國家學與國家法社會國，租稅國與法治國理念，85 年 4 月，頁 138。

³² 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。

意疏漏」之法律漏洞，容有疑義。又被告認為稅捐稽徵法第 28 條立法理由中之「其他原因」，不問由何錯誤原因所致之所有溢繳稅款事由，則更不可能會有立法者所疏漏之法律漏洞可言！故本案既無所謂法律漏洞存在，被告亦未證明「認定事實錯誤」與稅捐稽徵法第 28 條之「適用法令錯誤或計算錯誤」具有如何之類似性存在。因此，實無從類推適用稅捐稽徵法第 28 條規定，而拒絕退還原告超過五年（即民國 88 年至 91 年）之溢繳稅款。

D. 本件情形應類推適用民法上不當得利之相關規定

承上所述，本件情形既不屬稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，亦不應類推適用稅捐稽徵法第 28 條。惟本件被告機關溢收原告稅款之本質既屬不當得利，則自應回歸一般公法上不當得利之法理。又如前所述，我國現行法對於公法上不當得利之規定，尚無統一之不當得利明文得以適用。故除有特別規定者外，應類推適用民法關於不當得利之規定³³，以求完備。

4. 時效制度存在理由之探討

(1) 避免舉證困難

某一事實之真相，因時間之經過，使得相關文書資料因年代久遠而遺失，相關證人更可能因此失去對當時的確切印象、甚至死亡。為免證據喪失而難以證明，時效制度此時可作為證據之代用，發生法律上效力，進而早日確定法律關係。惟一方確實得舉證年代久遠前之事實者，此時時效制度反成為其訴訟上難以跨越之障礙，自非時效制度之本意。

(2) 權利人不值得保護

消滅時效制度，寓有懲罰權利人長久不行使權利之作用。蓋權利之價值在於實現，長期權利休止之狀態不僅違背法律制定之本旨，更使法律秩序處於不安定之狀態。此時，應藉由時效制度以限制或消滅權利人之權利行使。惟值得深思者有二：

其一，權利人長期不行使權利確實不值得保護，惟此時相對人（如債務人）又何嘗值得保護而得受到消滅時效之利益？

其二，倘認為消滅時效制度寓有懲罰權利人長久不行使權利之作用，自應以權利人知悉有此權利而不行使為前提。此時，即涉及消滅時效起算點判斷標準之問題。我國行政程序法第 131 條以下並未對於消滅時效起算點作規定，故應以民法第 128 條之規定：「消滅時效，自請求權可行使時起算」作為法理而適用之。我國通說認為有關消滅時效之起算點係採取客觀判斷基準³⁴，惟亦有學者認為應採所謂「雙重判斷標準」，即以客觀判斷標準為原則，而以主觀判斷標準為例外³⁵。其理由如下：

A. 依法條文義而言

依我國民法第 128 條前段規定：「消滅時效，自請求權可行使時起算」。本條係仿日本立法例而定，並非仿德國立法例規定自「請求權發生時」起算。由此觀之，所謂請求權「可行使時」在文義之理解上，即不應等同於請求權「發生時」。權利「發生時」原則上固然可行使，倘若當事人不知權利已發生，亦無法期待其可得而知者，則不應遽認為係「可行使時」。

³³ 參最高行政法院 94 年判字第 2033 號判決。

³⁴ 黃立，民法總則，四版，94 年 9 月，頁 450。

³⁵ 吳從周，民事法學與法學方法第一冊，頁 219 至 223；同作者，在時效起算點決議仍採客觀基準說之後，台灣本土法學雜誌，第 128 期，98 年 6 月 15 日，頁 253 至 255。

B. 自立法目的而言

時效制度之立法目的應係針對債權人知悉其權利，而自身仍忽略法律對其賦予之權利保障，法律秩序始不優先考量對其保護之需要。倘權利人不知其已可行使權利，仍責令其蒙受時效之不利益，應非時效制度之本旨³⁶。

C. 自比較法而言：

德國民法第 199 條修正後，就消滅時效之起算點亦兼採「客觀與主觀之判斷標準」。亦即以「請求權已發生時」以及「債權人知悉或非因重大過失而不知請求權發生之原因事實者，自該年度終了後起算」，可見主觀知悉與否對於時效之起算確實有其意義存在。

(3) 尊重現存秩序

凡一定事實狀態繼續達一定期間，已逐漸被社會所正當化，進一步於此一基礎上建立其他法律關係。此時，若突然改變已長期存在之事實狀態，勢將牽連多人，有害法秩序之安定。

立法者之美意故可贊同，惟此目的是否可一體適用於所有法領域，並非無討論餘地。況且，過於強調法秩序之安定必定犧牲相當程度之公平正義。學者³⁷即有認為在稅法領域中，尤其課稅處分，係在確認稽徵機關與個別納稅義務人之間之稅捐債權債務關係，鮮少作為其他公法或私法關係之前提事實，實無必要立於第三人信賴保護與交易安全，而謂法秩序之安定應優先於公平正義之考量。

(二) 被告應依第 117 條規定為合義務之裁量

1. 稅稽程序並不排除第 117 條之適用

依稅捐稽徵法第 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。」及依行政程序法第 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。」由於稅捐稽徵法並未賦予行政機關得依職權撤銷行政處分之規定，故應回歸行政程序法之規定。多數學者³⁸亦認為，基於本法之立法目的，應以該其他法律較本法更為嚴謹之程序規定為限，方有排除行政程序法適用之可能。蓋我國稅捐稽徵法並未如同德國之立法³⁹，謹慎明定其為行政程序法之特別法，縱肯定其特別法之性質，依實務上一般之見解，本於特別法優於普通法原則，該特別法之程序規定有所疏漏不足時，則應依行政程序法之補遺及承接功能，就該缺漏部分回歸適用行政程序法。況且，我國於民國 90 年行政程序法公布施行後，稅捐稽徵法亦未同時配合修法，相較於行政程序法之規定，其規定之不完足甚明，加以稅捐稽徵法所欲規範者，乃涉及人民憲法上財產權之保障，相對於行政程序法乃對行政行為所為之一般規定，理應有更為謹慎明確之規定，故於稅捐稽徵法未規定之事項應無排除行政程序法適用之理。

本件情形，亦無行政程序法第 121 條機關撤銷權行使之期間規定。由於稅捐稽徵法並未賦予行政機關得依職權撤銷行政處分之規定，故應回歸行政程序法之規定。不論採取特別法優於普通法原則之見解，抑或本於行政程序法之立法目

³⁶ 最高法院四則判決：九十一年度台上字第一三一二號判決、九十二年度台上字第八五八號判決、九十三年度台上字第一三一號判決以及九十五年度台上字第一六〇七號判決。

³⁷ 參照葛克昌、蔡孟彥，公法返還請求權—2006 年 2 月台灣最高行政法院決議評釋，月旦財經法雜誌，第 8 期，96 年 3 月，頁 163。

³⁸ 參照黃俊杰，行政程序法，元照，初版，95 年 9 月，頁 20；蔡秀卿，行政程序法制定之意義與課題，月旦法學雜誌，第 50 期，88 年 6 月，頁 19；湯德宗，行政程序法的適用，收錄於氏著，行政程序法論，元照，二版，92 年 10 月，頁 158 以下。

³⁹ 葛克昌，納稅人之程序基本權—行政程序法在稽徵程序之漏洞，月旦法學教室，第 72 期，90 年 5 月，頁 28 以下。

的，應以該其他法律有較本法更為嚴謹之程序規定為限，方有排除行政程序法適用之可能之見解。因此，稅捐稽徵程序並無排除行政程序法第 117 條之適用。

2. 行政處分是否無效或可更正

(1) 課稅處分是否無效

依行政程序法第 111 條之規定，行政處分有該條所列各款情形之一者，並須達到重大明顯瑕疵之程度，即一般理性、謹慎市民的合理觀察即知之錯誤，始為無效⁴⁰。本件中，被告機關自 88 年起歷年所為之課稅處分，雖因錯誤而違法，然其並不符合行政處分無效之事由。故縱使該處分為違法，於處分撤銷前仍為有效。依行政處分之一般法理，基於法安定性之要求，被告機關核定租稅給付義務之行政處分，如非有重大明顯之瑕疵而無效，縱該處分因存有瑕疵而違法，仍屬有效。意即，行政處分原則上並無受到「合法性之推定」，僅受到「有效性之推定」。

(2) 課稅處分得否更正

依行政程序法第 101 條之規定，處分機關更正要件須為，行政處分有誤寫、誤算或其他類似之顯然錯誤。然上述之「顯然錯誤」，乃係指相當明顯而言，及通常可從行政行為之外觀上明顯看出，始得更正；若屬於意思形成中發生之錯誤，如事實認定等，則屬於撤銷之問題⁴¹。排氣量登記錯誤非係屬顯然錯誤，故本案並未符合行政程序法更正之要件。

3. 稽徵機關可否依職權撤銷課稅處分

(1) 行政程序法第 117 條之要件

依據行政程序法第 117 條規定之立法理由⁴²，基於依法行政之原則，行政機關本應依職權撤銷違法之行政處分。即使該處分已發生形式上之確定力，亦然。故依該規定，違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關或其上級機關於無阻卻撤銷權發生之事由時，仍得依職權為全部或一部之撤銷。其中，阻卻撤銷權發生之事由，係指撤銷對公益有重大危害者，或於授益性行政處分之情形，信賴利益之保護顯然大於撤銷所欲維護之公益者。且由本條規定之整體觀之，違法行政處分若屬負擔處分，應無該條但書之適用，發現原處分或決定違法即應撤銷。此外，行政程序法第 121 條第 1 項規定，第 117 條撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起二年內為之。

(2) 本案適用

被告機關於 97 年始發現其自 88 年至 96 年對原告所為牌照稅課稅處分為錯誤及違法，亦不否認其汽車排氣量之登載錯誤係因可歸責於己之過失所致。然被告卻拒絕依行政程序法第 117 條及第 121 條第 1 項規定，就本件雙方均不爭執之違法課稅處分，於知有撤銷原因時，依職權撤銷該違法之行政處分。其理由僅謂行政程序法第 117 條規定係賦予其裁量權，而非賦予人民請求撤銷之權利而拒絕適用該規定。蓋被告依法擁有裁量權，卻怠為行使，無異令原告承受該不可歸責於己且可能歸責於被告機關之錯誤與違法。其次，人民應有信賴被告機關將依法作出正確課稅處分之權利，而非負擔被告機關可能錯誤違法作成課稅處分之風險。被告機關怠於行使裁量權，於法條構成要件滿足時，依行政程序法第 117 條之規定，應為合義務之裁量處分。若被告機關不為合義務裁量，則無異於違反行政程序法第 10 條之規定。

此外，依行政程序法第 8 條規定，誠實信用原則係指行政機關行使權限履行義務應依誠實及信用之方法。稽徵機關在財政部未作成明確核釋前，對於課

⁴⁰ 包國祥，無效行政處分—政府濫權之阻止，律師雜誌，第 263 期，92 年 4 月，頁 33；許宗力，行政處分，收錄於翁岳生，行政法，95 年 10 月，頁 606。

⁴¹ 蕭文生，行政處分之更正，月旦法學教室，第 63 期，97 年 1 月，頁 23。

⁴² 參照 85 年 12 月 10 日，立法院第三屆第二會期第二十四次會議紀錄。

徵錯誤之溢課稅額，均主動退稅，且不受年度限制。既然稽徵機關已坦承錯誤，實應依誠信原則主動撤銷違法處分。

4. 本件情形應符合「裁量縮減至零」

依司法院大法官解釋第 652 號解釋理由書之意旨，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，即所謂「裁量縮減至零」或「裁量收縮」⁴³。

於司法院大法官解釋第 652 號解釋之案例事實中，大法官認為，行政程序法第 117 條前段之規定，機關固得依職權決定是否撤銷原違法之補償處分，另為適法之處分並發給補償費差額。惟因原發給之補償費客觀上既有所短少，已有違補償應相當之憲法要求，而呈現嚴重之違法狀態。故於此情形，為貫徹補償應相當及應儘速發給之憲法要求，機關應無不為撤銷之裁量餘地。

本件被告機關自 88 年起歷年來作成違法之課稅處分，因而溢收原告使用牌照稅，客觀上既屬一公法上不當得利。今原告所有之汽車排氣量為 1600c.c.，被告機關於法本應依此排氣量為正確稅額之核課，卻誤以 2000c.c. 之排氣量核課，呈現違法之狀態。故本件為貫徹依法行政原則之要求，被告應無不為撤銷之裁量餘地。

綜上所述，縱使行政程序法第 117 條規定就違法之行政處分，於法定救濟期間經過後是否撤銷，賦予機關裁量權限。此時，被告機關為貫徹依法行政、誠信原則，以及納稅義務人財產權保障，被告應無裁量餘地，而產生「裁量縮減至零」之情形。況系爭違法課稅處分之撤銷，對公益並無造成重大危害之可能。此時，稽徵機關應依職權撤銷此一違法處分。故本件，被告應有適用行政程序法第 117 條前段之規定，依職權撤銷該違法行政處分之義務。被告怠為裁量，實屬裁量權濫用而違反行政程序法第 10 條規定之要求。

(三) 被告應賠償原告一萬元買賣價金之損失

1. 國家賠償責任之性質

國家責任體系中之損害賠償制度，目的在於填補因國家違法行為，造成人民之財產上或非財產上不利益。依國家賠償法第 2 條之規定，所謂國家賠償責任，係指公務員於執行職務行使公權力，因故意或過失不法侵害人民之自由或權利時，國家對該損害所應負之賠償責任之謂。

雖然學界與實務針對國家賠償責任之性質有不同之見解⁴⁴。惟在「法人實在說」之前提下，法人需藉由機關始能為一切活動。國家亦為組織體之一種，公務員為國家之機關，於其執行職務行使公權力時，其人格為國家所吸收。此時，公務員之行為應視為國家之行為。因而公務員違法執行職務時，國家即應視為自己之行為而負責⁴⁵。

就法條文義而言，國家賠償法第 2 條，並非規定「由國家代該公務員負賠償責任」，而係直接規定「國家對該損害應負損害賠償責任」。又國家既授予公務員執行職務之權限，即有被公務員違法行使之危險，故國家對該危險所生之損害應負責任⁴⁶。

2. 國家賠償法第 2 條第 2 項前段規定之適用要件

依國家賠償法第 2 條第 2 項前段規定，須公務員因執行職務行使公權力，因故意或過失而違法，致人民之自由或權利受到損害。其中，國家賠償法關於公務員執行職務，行使公權力之違法侵權責任，係採過失責任主義。

⁴³ 參閱陳敏，行政法總論，新學林，五版，96 年 10 月，頁 191。

⁴⁴ 參閱葉百修，國家賠償法之理論與實務，97 年 5 月，初版，頁 34 至 36。

⁴⁵ 葉百修，國家賠償法之理論與實務，97 年 5 月，初版，頁 38。

⁴⁶ 葉百修，國家賠償法之理論與實務，97 年 5 月，初版，頁 34 至 35。

本於行政一體性原則，不應以公務員個人是否具有可非難性⁴⁷，作為過失判斷之依據。此乃國家賠償責任之性質係國家之「自己責任」。因此，故意過失之認定實無關乎公務員個人主觀之認識，而應客觀評價違法公權力發生之原因。損害必以因加害行為所生者為必要，換言之，加害行為與損害間必須具有因果關係。而因果關係之判斷標準，學者認為應採「相當因果關係」。相當因果關係是涉及因加害行為所生之直接、間接損害中，須以何種範圍為做為損害填補對象之問題。對此，應依社會觀念認為將當該損害，賠償當該被害人是否妥當以決之。由於負執行公務之公務員負有遵守各種法令之義務，且因一般人對公務員具有相當大之信賴與期待，故對享有此信賴與期待之人民，於其權益受到侵害時，給予立即可及之救濟，係屬必要⁴⁸。

3. 被告應依國家賠償法第 2 條第 2 項前段規定對原告負損害賠償責任

依國家賠償法第 2 條第 2 項前段規定：「公務員於執行職務行使公權力時，因故意或過失不法侵害人民自由或權利者，國家應負損害賠償責任。」另依國家賠償法第 5 條規定：「國家損害賠償，除依本法規定外，適用民法規定。」

本件情形，被告機關於核課原告所有之汽車使用牌照稅稅率時，因被告機關之承辦人員的疏忽誤載原告汽車排氣量，過失而未盡其應有之查證義務，作成錯誤之核課處分，並溢收原告稅款，侵害原告受憲法第 15 條保障之財產權，為雙方不爭執之點。雖被告機關無法確知承辦人員為何人，但基於行政一體原則，公務員之過失應視為行政機關之過失。

納稅義務人受有一萬元之損害與稽徵機關之違法處分間，有相當因果關係存在。依一般社會通念，汽車交易價格均包涵使用牌照稅之稅額。因此，稽徵機關之違法處分，與納稅義務人於交易價格之減損，應有前述之相當因果關係存在。

被告就該過失不法之侵權行為，所致原告財產權之損害，損害範圍除原告因該違法課稅處分所溢繳之稅額外。另就該車輛原已與第三人訂立之買賣契約，並因此受有一萬元之財產上損失。此時，依國家賠償法第 5 條規定適用民法第 216 條之規定，依原告已定之計劃，就該買賣契約原可預期之利益，今因侵權行為所受之損失亦屬損害賠償之範圍。故國家就原告因財產權受其侵害所致之一萬元損失應負損害賠償責任。

二、備位主張－情況判決

本件先位聲明主張之撤銷訴訟，就系爭違法之課稅處分是否撤銷。如鈞院確認該處分之違法性，並斟酌原告因該違法處分所受之損害、賠償程度、防止方法及其他一切情事，然因礙於公益之考量，衡其情形認為有不予撤銷之必要時，雖須依法駁回原告撤銷訴訟之請求，但依行政訴訟法第 198 條第 2 項規定，仍應於判決主文中諭知原處分違法。復依同法第 199 條第 1 項規定，依原告之聲明，將原告因該違法處分所受之損害，於判決內命被告機關賠償。

今原告因被告機關自 88 年至 96 年，每年度違法溢課使用牌照稅所致之損害，除歷年來溢繳之稅額總計新台幣一萬六千四百四十元外，尚因該歷年來違法之課稅處分，導致原告就該車輛與第三人訂立之買賣契約，因此受有一萬元之財產上損失，已如前述。此時，依國家賠償法第 6 條規定：「國家損害賠償，本法及民法以外其他法律有特別規定者，適用其他法律。」應認為行政訴訟法第 199 條之規定，具有取代國家賠償法而優先適用之效力⁴⁹。

故原告之備位聲明主張，於鈞院依情況判決駁回原告先位撤銷訴訟之請求時，除依行政訴訟法第 198 條第 2 項規定於判決主文中諭知原處分違法外，另按行政訴訟法第 199

⁴⁷ 廖義男，國家賠償法，82 年 7 月，頁 62。

⁴⁸ 葉百修，國家賠償法之理論與實務，97 年 5 月，初版，頁 189。

⁴⁹ 蔡茂寅，情況判決與情況決定，台灣本土法學第 7 期，89 年 2 月，頁 104。

條第 1 項規定，請求鈞院同時於判決內命被告機關一併賠償原告新台幣二萬六千四百四十元（含所受溢繳稅額新台幣一萬六千四百四十元之損害以及一萬元之所失利益）。

三、本件情形應適用新稅捐稽徵法第 28 條

(一) 溯及既往之意義

所謂法律不溯及既往原則，係指對於法規生效前已經終止之事實，不適用新法規之原則。一般認為，此一原則係從法治國家原則中之法安定性及信賴保護原則所導出。有論者謂，在法律狀態不明確，混亂不清，有漏洞或違反體系且不合理，致對其合憲性存在有強烈的懷疑時，則人民對於現行法亦不能加以信賴。於此類情形，法治國家原則本身即要求：經由溯及生效之規定以重建法安定性與正義⁵⁰。新制定之法律得否適用於舊法時期，有論者謂⁵¹本於保障人民之信賴，法律不溯及既往本即為原則。故除非立法者訂有溯及既往之規定，否則原則上應該採取否定之見解；另有學者認為，倘新制定的法律有溯及既往之規定者，則表示立法者有意於制定前後均實踐其政策，從而自得溯及適用⁵²。

(二) 新稅捐稽徵法第 28 條設有溯及條款

新制定之稅捐稽徵法第 28 條第 4 項規定：「本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。」同條第 2 項規定：「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，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因時起二年內查明退還，其退還金額不以五年內溢繳者為限。」

本件情形，稅捐稽徵處承辦人員因疏忽而誤載原告汽車排氣量，進而為錯誤及違法之課稅處分，為雙方不爭執之點。雖被告機關不知確定之承辦人員為何人，惟基於行政一體原則，公務員在職務上之過失應可視為行政機關之過失。且行政機關相關業務主管或承辦公務員調動頻繁，自不得因舉證困難而否定其可歸責之事實。此時應類推適用民法第 224 條之法理，將公務員之故意或過失視為稽徵機關之故意或過失。而此一概念係源自於羅馬法之「雇主負責原則」。代理人之行爲應被視為被代理人自己之行爲（*qui facit per alium facit per se*）⁵³。

從而，本條既有溯及條款之規定，則於舊法時因可歸責於稅捐稽徵機關，致原告溢繳稅款之情形者，自得向被告機關請求退還溢繳之稅款。

四、結論

人民依憲法 19 條有依法律繳納正確稅額之義務，然租稅法律主義之貫徹，亦應導出納稅者有依法律繳納正確稅額之權利。又稅捐事務之技術性與專業性，常非為一般人民所熟稔，納稅者欲繳納正確稅額，即須由稽徵機關主動提供納稅者適當協助之必要。又主管機關所頒佈之稅捐行政規則與解釋函令，僅為指導下級稽徵機關執行稅法，自不得逾越稅法規定，增加、減少人民之納稅義務範圍⁵⁴。

所謂公法上不當得利，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，依據回復原狀的正義要求之法理，必須加以返還。本件情形，被告機關溢收原告稅款之本質既屬不當得利，則自應回歸租稅法上返還請求權之法理。此時，現行法規若有缺漏之處，自應類推適用民法關於不當得利之規定，以求完備。

縱使行政程序法第 117 條規定就違法之行政處分，於法定救濟期間經過後是否撤銷，賦予機關裁量權限。此時，被告機關為貫徹依法行政、誠信原則，以及納稅義務人財產權保障，被告應無裁量餘地，而產生「裁量縮減至零」之情形。系爭違法課稅處分之撤銷，對公益並無造成重大危害之可能。此時，稽徵機關應依職權撤銷此一違法處

⁵⁰ 陳清秀，稅法總論，97 年 11 月，第五版，頁 280。

⁵¹ 王澤鑑，民法總則在實務上的最新發展(一)，台灣本土法學雜誌，第五十二期，92 年 11 月，頁 73 至 87。

⁵² 詹森林，民法債編修正條文溯及既往規定之實務問題，民事法理與判決研究(二)，2003 年 4 月，頁 200 至 205。

⁵³ 曹艷春，雇主替代責任，法律出版社，97 年 4 月，頁 54 至 66。

⁵⁴ 納稅者權利保護法草案總說明，立法院 94 年 12 月 2 日公告。

分。故本件，被告應適用行政程序法第 117 條前段之規定，依職權撤銷該違法行政處分之義務。被告怠為裁量，實屬裁量權濫用而違反行政程序法第 10 條規定之要求。此外，依行政程序法第 8 條規定，以往稽徵機關對於課徵錯誤之溢課稅額，均主動退稅，且不受年度限制。既然稽徵機關已坦承錯誤，實應依誠信原則主動撤銷違法處分。

謹 狀

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 那睡人
訴訟代理人 ○○○
撰狀人 ○○○