

刊登於財稅法令半月刊第 45 卷第 3 期，2022 年 2 月，第 40-50 頁。

稅捐行政執行之損害賠償（中）

黃俊杰

中正大學財經法律系特聘教授

（續接四十五卷第二期）

參、損害賠償之法律依據與案例分析

一、損害賠償之法律依據

行政執行，係行政機關公權力之行使，且屬干預（侵犯）行政之類型，若公務員有故意或過失違法執行之行為而使人民權益受損害者，有國家賠償法所定國家應負賠償責任之情事者，本法第 10 條規定，受損害人得依該法請求損害賠償（**最高行政法院 95 裁 2328**）。¹⁸ 旨在促使執行人員應兼顧、注意人民權益之維護。

因此，損害賠償之依據與要件等，係依國家賠償法之相關規定請求。¹⁹

二、損害賠償之案例分析

關於稅捐行政執行之損害賠償案例，以下試舉納稅者名譽權及財產權之損害賠償為例：

（一）名譽權之損害賠償

1. 案例事實

甲國稅局以乙欠稅為由，於【90/08/05】移送行政執行處強制執行。乙已於【91/11/14】繳納該稅捐，惟甲國稅局因稅務人員異動緣故，未於乙納稅後馬上撤回執行，致行政執行處於【92/10/30】以乙欠稅（含滯【**財稅法令半月刊第 45 卷第 3 期，2022 年 2 月，第 40 頁**】納金、利息及執行必要費用）為由，對其所屬丙公司及乙核發扣薪命令，扣押乙於丙公司之薪資，經乙查詢確認未曾欠繳稅款，甲國稅局隨即於【92/10/31】具文向行政執行處撤回執行，該處亦於同日立即撤銷執行命令。

乙認為其「名譽」受損向甲國稅局主張國家賠償，惟被拒絕。

2. 納稅與稅捐行政

（1）納稅是基本權利之限制

憲法第 2 章係有關「人民之權利義務」，其中第 19 條規定人民有依法律納稅之義務。就此等條文中「義務」之文句而言，本文以為，國家是由人民所組成，因此，國家之一般財政需求，原則上係從人民納稅等來支應。

不過，由此觀之，所謂人民有依法律納稅之「義務」之文句，似僅表示國家得依法限制人民之基本權利，並且，憲法已有第 23 條（「以上各條列舉」之「自由權利」，……限制之）規定，故似應將第 2 章標題修改為「人民之權利」及第 19 條至第 21 條之「義務」等文句得加以刪除。

因為，「義務」規定之本質，係屬憲法對於人民基本權利限制之規範設計，其與憲法第 23 條規定限制人民基本權利之方式，在實質上似並無嚴格區分之必要。

「納稅」之本質，則係國家依法律規定對人民所課徵之金錢（或具有金錢價值）給付，因此，國家課稅權之行使，不容否認的推論，係主要涉及人民財產權之限制。大法官之釋憲焦點，似亦有相當比例之解釋以「納稅」係憲法第 15 條「財產權」之限制，作為論述重心。例如，釋字第 180 號、第 190 號、第 217 號、第 286 號、第 369 號、第 438 號、第 484 號、【財稅法令半月刊第 45 卷第 3 期，2022 年 2 月，第 41 頁】第 508 號與第 536 號等解釋。

不過，納稅者之基本權利，並非以憲法第 15 條規定之「財產權」為限。在本案中，則主要涉及納稅者名譽權之保護課題。²⁰

（2）稅捐行政是行使公權力

國家賠償法第 2 條第 2 項所謂「行使公權力」，實務見解指出，係指公務員居於國家機關之地位，行使統治權作用之行為而言，並包括運用命令及強制等手段干預人民自由及權利之行為，以及提供給付、服務、救濟、照顧等方法，增進公共及社會成員之利益，以達成國家任務之行為。

就此，最高法院（84 台上 2551）判決，即將行使公權力，直接指係公務員居於國家機關之地位，行使統治權作用之「公法行為」。

稅捐，係國家之強制性財政收入；稅捐行政，則是行使公權力之國家作用，直接影響納稅者之基本權利，故應受法律保留原則之限制，若納稅者受到稅捐行政之不法侵害，當然得主張依法律向國家請求賠償。

蓋憲法第 24 條規定：「凡公務員違法侵害人民之自由或權利者，除依法律受懲戒外，應負刑事及民事責任。被害人民就其所受損害，並得依法律向國家請求賠償。」本條規定於憲法第 2 章「人民之權利義務」之中，屬於人民基本權利之性質，稱為「第二次權利保護請求權」，其針對「公務員違法侵害人民之自由或權利者」，明確指出「被害人民就其所受損害，得依法律向國家請求賠償」；而與憲法第 16 條人民有訴訟權之「第一次權利保護請求權」相對稱。而國家賠償立法之功能，主要應係作為人民權利之保護法，

²¹ 此亦得作為解釋國家賠償法之憲法基準。

3. 納稅者名譽權之保護

（1）名譽之概念【財稅法令半月刊第 45 卷第 3 期，2022 年 2 月，第 42 頁】

所謂「名譽」，為個人在社會上享有一般人對其品德、聲望或信譽等所加之評價，屬於個人在社會上所受之價值判斷。因此，名譽有無受損害，應以社會上對其評價是否貶損為斷，苟其行為足以使他人之社會上之評價受到貶損，不論其為故意或過失，均可構成侵權行為，其行為亦不以廣佈於社會為必要，僅使第 3 人知悉其事，自足當之（**最高法院 90 台上 646、90 台上 1814**）。

甲國稅局雖於丙公司實際扣押乙薪資前，已具文向行政執行處撤回執行，該處亦立即撤銷扣薪命令，丙公司事實上並未扣押乙之薪資，惟查封薪水之強制執行行為，客觀上即足使被查封人被指為債信不良，其原所建立之聲望必有減損，信譽勢必因此低落，甚而使乙受丙公司質疑其信用不良，亦不因甲國稅局事後撤回而得以回復（按撤銷命令並未載明撤回之緣由）。（以下參照，臺灣臺南地方法院臺南簡易庭【93/11/24】93 年度南國簡字第 4 號民事判決；臺灣臺南地方法院【94/03/08】94 年度國簡上字 1 號民事判決）

因此，縱然乙得另依**行政執行法第 9 條**規定，向行政執行處聲明異議，或丙公司尚未扣押乙之薪資，惟關於乙名譽之權利，仍實質上已遭受損害，與乙其他法律規定權利是否行使無關，且在本案中，乙僅係主張名譽權利遭受損害，亦與其薪資是否實際上減少並無關聯。

（2）名譽是國家賠償法保護之權利

關於公權力違法行為之侵害對象，係人民之「自由或權利」受損害，此在**憲法第 24 條**與**國家賠償法第 2 條**均有相同之規定用語。

「自由或權利」，應從廣義加以理解，代表其範圍原則上不受限制，亦不僅以憲法或法律明確肯認者為限。而**台中地方法院 92 年度國字第 23 號**判決則謂：「所謂之權利，固包含財產權，然稱財產權者如物權、債權、智慧財產權（即無體財產權）、準物權（如漁業權、水權等）【**財稅法令半月刊第 45 卷第 3 期，2022 年 2 月，第 43 頁**】等，惟難謂包括純粹經濟上損失（即純粹財產上損害）。」但是，對於何種自由或權利受損害及其損害程度等，受公權力違法侵害之人民，應負舉證之責。在本案中，乙則舉證說明其名譽遭受稅捐行政之不法侵害，法院亦肯認名譽是國家賠償法保護之權利，事實上，名譽更屬憲法所保護之基本權利（**釋 509**）。

（3）國稅局未自行發覺有誤而撤回執行係有過失

雖然，**憲法第 24 條**就公務員違法侵害人民自由或權利之行為，並未要求違法公務員之主觀歸責事由，似僅是提供立法機關形成自由之最低保護之憲法界限。就此，**釋字第 228 號**解釋劉鐵錚大法官之不同意見書指出，**憲法第 24 條**僅規定公務員「違法」侵害人民之自由或權利，國家即應負賠償責任，並未提及故意或過失之問題。是本條所採者，究為無過失責任主義，抑過失責任主義，非無爭議。

惟國家依**國家賠償法第2條第2項前段**規定所負損害賠償責任，實務見解指出：「係就公務員職務上侵權行為所負之間接責任，必先有特定之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之自由或權利，該特定公務員之行為已構成職務上之侵權行為時，國家始應對該受損害之人民負賠償之責任。」因此，公務員個人之主觀歸責事由，似屬是否成立國家賠償相當重要之要件，至少採取過失責任主義。

就此，本文以為，歸責事由之存在，應以公務員所屬機關之整體作為判斷對象，而非著重公務員個人之主觀歸責事由。

至於，「故意或過失」之概念，得借用**刑法第13條**「行為人對於構成犯罪之事實，明知並有意使其發生者，為故意。行為人對於構成犯罪之事實，預見其發生而其發生並不違背其本意者，以故意論。」與**第14條**「行為人雖非故意。但按其情節應注意，並能注意，而不注意者，為過失。行為人對於構成犯罪之事實，雖預見其能發生而確信【**財稅法令半月刊第45卷第3期，2022年2月，第44頁**】其不發生者，以過失論。」之立法解釋，包括直接故意、間接故意、無認識之過失與有認識之過失。而**台灣高等法院89年度上國字第8號判決**謂：「公務員是否有故意或過失，審酌之重點在於公務員是否明知有不法侵害上訴人權利之事實，而有意使其發生，或預見有不法侵害上訴人權利事實之發生，仍容認其發生，及有無任何應注意能注意而不注意之心理狀態。」

此外，「過失」之種類，民法有重大過失（欠缺一般人之注意義務）與輕過失，而輕過失可再分為具體輕過失（欠缺與處理自己事務同一之注意義務）與抽象輕過失（欠缺善良管理人之注意義務）。從國家賠償立法作為人民權利保護法之觀點，應以抽象輕過失為已足。至於，純屬天然災害或其他不可抗力所致者，**釋字第469號**解釋理由書則認為並不包括在內。

此外，**台灣高等法院台中分院91年度上國字第6號判決**指出，國家賠償責任關於公務員之「過失」有無之認定，已以「可歸責性之客觀化」作為判斷之趨勢，換言之，以具有處理義務之平均公務員之行為標準，公務員如果客觀地違反職務上之義務，即可認為具有可歸責性，甚或公務員執行職務之組織上，違反公務機關之「照顧義務」或未監督該職務之執行，則該組織之可歸責性，應被視為行政的總體行為亦具有可歸責性，因此，論斷「公務員之可歸責性」，已無庸將公務員個別化或予以具體指明。

再者，在法律構成要件之認知及具體事實是否符合該構成要件之認定時，有所謂「不確定之法律概念」，意指法規之用語係屬涵義不確定或有多種可能之解釋，例如「必要」、「情節重大」、「危害公共安全」等。**最高法院92年度台上字第556號判決**指出，因「不確定之法律概念」本身欠缺明確性、統一性，行政機關在適用時，難免產生「法律拘束相對性」之結果，亦即同一之不確定法律概念適用於同一事件時，因法律適用者之不同，其解釋與認定即可能有不【**財稅法令半月刊第45卷第3期，2022年2月，第45頁**】同

之結果。由於適用「不確定之法律概念」於具體事實時，不太可能產生單一正確之絕對結果，因此，應承認行政機關此時享有「判斷餘地」，亦即將「不確定之法律概念」適用於具體之事實關係時，行政機關得自由作判斷。蓋立法者既然採用「不確定之法律概念」做為法律構成要件，並賦予行政機關依其職掌所具有之專門知識加以認定，則其因適用「不確定之法律概念」而產生之不同意見，均應認為法所容許。因此，公務員係適用「不確定之法律概念」於具體之事實，難免產生「法律拘束相對性」之結果，是其本於專業智識判斷，對妨害風化觀念作較嚴格之認定，應為法所容許。縱令嗣後其判斷經行政法院撤銷，亦不能因此即認定該公務員有過失。

在本案中，甲國稅局之稅務人員未自行發覺有誤而撤回執行，法院認定係有過失。且本案亦無所謂「法律拘束相對性」之問題，故甲國稅局無法免責。

4. 國家賠償之計算

（1）非財產上之損害

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。依第 5 條規定，民法規定之適用，係國家賠償法未規定之情形。因此，國家賠償法或民法之規定若有差異，則仍適用國家賠償法規定之內容，例如，**國家賠償法第 7 條第 1 項**規定：「國家負損害賠償責任者，應以金錢為之。但以回復原狀為適當者，得依請求，回復損害發生前原狀。」國家賠償之方法，係以金錢賠償為原則，回復原狀為例外；而**民法（第 213 條至第 215 條）**規定之損害賠償方法，則似以回復原狀為原則，金錢賠償為例外。此外，**國家賠償法第 8 條第 1 項**規定賠償請求權之消滅時效，亦與**民法（第 125 條以下）**規定有差異。

至於，民法之其他規定，尤其是關於權利義務內容之【**財稅法令半月刊第 45 卷第 3 期，2022 年 2 月，第 46 頁**】實體規定，而屬國家賠償法未規定且未牴觸國家賠償意旨者，似得作為國家賠償法之補充法或輔助法。

例如，損害賠償之範圍，包括所受損害與所失利益（**民法第 216 條**），就此，實務見解之原則，係「無論所受損害抑所失利益，被害人賠償損害之請求權，以受有實際上之損害為成立要件。故衡量賠償之標準，首應調查被害人實際上之損害額，始能定其數額之多寡。」至於，個案之判斷標準，**最高法院 89 年度台上字第 678 號**判決謂：「如係填補被害人賠償他人之損害，除應以被害人賠償該他人之金額為度外，尤應審酌該他人實際上所受損害及所失利益之數額為斷，方符衡平原則。」；**最高法院 91 年度台上字第 2643 號**判決謂：「抵押權固為擔保物權，使抵押債權得以抵押物賣得價金清償之，而確保該債權得以受償，但抵押債權全部亦未必可以抵押物賣得價金受償。縱該債權因不能拍賣抵押物，而受有損害，其實際上所受之損害，亦得以拍賣抵押物所可獲得求償之金額範圍內命為賠償，並非單純以債權人未受償之債權額為準。」

此外，被害人民與有過失時，國家得減輕賠償責任（**民法第 217 條**）。最高法院 92 年度台上字第 731 號判決指出：「損害之發生或擴大，被害人與有過失者，法院得減輕賠償金額，或免除之，**民法第 217 條**亦定有明文，查本件車禍肇事之原因，被上訴人『手孔』高出路面，雖有過失，惟被害人騎機車經過該處修路路段，本應減速慢行，預防危險發生，而其車速極快，對事故之發生，與有過失，爰審酌該『手孔』設置情形及其他一切情狀，認被上訴人與被害人應各負一半責任，亦即應減輕被上訴人百分之 50 之賠償責任，經核於法洵無違誤。」

在本案中，得適用**民法第 184 條第 1 項前段**與**第 195 條第 1 項**之規定，即因故意或過失，不法侵害他人之權利者，負損害賠償責任；不法侵害他人身體、健康、名譽、自由、信用、隱私、貞操，或不法侵害其他人格法益而情節重大【**財稅法令半月刊第 45 卷第 3 期，2022 年 2 月，第 47 頁**】者，被害人雖非財產上之損害，亦得請求賠償相當之金額。

乙既已於【91/11/14】繳納該稅捐，則甲國稅局竟因過失遲至【92/10/31】始向行政執行處聲請撤回執行，致該處於【92/10/30】核發上開扣薪命令，扣押乙之薪資，造成其名譽（債信）受損，乙精神上自受有相當之痛苦。

因此，乙依國家賠償法、**民法第 195 條第 1 項**等規定請求賠償非財產上之損害，自屬有據。

（2）核給之標準

慰藉金之賠償，須以人格權遭遇侵害，使精神上受有痛苦為必要，其核給之標準固與財產上損害之計算不同，然非不可斟酌雙方身分資力與加害程度，及其他各種情形核定相當之數額（最高法院 51 年台上字第 223 號判例）。

因此，本案之法院，得審酌行政執行處事實上僅將扣薪命令僅寄給丙公司、該扣薪命令所載乙欠稅之金額、甲國稅局嗣後曾發函向乙道歉（乙於民國【93/07/30】具狀向甲國稅局申請國家賠償，甲國稅局則於 93 年 8 月 30 日函覆拒絕賠償【財政部臺灣省南區國稅局 93 年度賠議字第 15 號拒絕賠償理由書】，甲國稅局拒絕賠償前，其所屬分局於【93/08/03】以南區國稅高縣四字第 0930045849 號函向乙說明該分局處理經過並表示歉意）、兩造之身分、社會地位、智識水準、經濟狀況與乙因薪資遭查封所受之痛苦等一切情狀，決定賠償之金額。

5. 稅捐行政應依法為之

針對「違法」之判斷，主要以公權力行為是否合法拘束性之要求作為標準，即應依各類型公權力行為之法拘束性要求，就其表徵於外界之客觀事實個別認定之。

公權力行為是否構成違法，可區分為行為違法說（著重行為【**財稅法令半月刊第 45 卷第 3 期，2022 年 2 月，第 48 頁**】無價值：以公權力行為本身作為是否違法之基礎）

與結果違法說（著重結果無價值：以公權力行為所生之結果是否為法規所容許為基礎）。不過，若從國家賠償立法之功能，主要應係作為人民權利保護法之觀點，似應採結果違法說為當。

關於公權力之違法行為，被害人民僅須證明加害行為存在即可，不必證明其係違法，而賠償義務機關則應證明阻卻違法行為存在，才得免責（司法院【70／09／04】（70）廳民一字第 0649 號函）。

因此，稅務人員之稅捐行政，應依法為之；然而，稅捐行政之類型及範圍，非常廣泛，且稅捐行政之合法性要求，係包括實體方面及程序方面均應符合法律意旨，更要求稅捐機關整體之合法性。

在本案中，甲國稅局因稅務人員異動疏失執行政程序之合法性要求，雖僅一天之差距，卻導致甲國稅局應負擔國家賠償責任。因此，內部稅捐行政之管制程序，似有待加強。

縱然，公務員有故意或重大過失時事後得對其行使求償權，或依法懲處（戒），惟該公務員之主觀歸責事由，係由賠償義務機關負舉證責任。

註：

18. 黃俊杰，行政法，2019，第 19 章「國家賠償」之分析；關於稅捐執行之國家賠償案例，並參，臺灣臺南地方法院臺南簡易庭 93 南國簡 4；臺灣臺南地方法院 94 國簡上 1 民事判決；黃俊杰，納稅者權利保護，2008，第 295 頁以下。

19. 例如，所得稅法第 100 條第 2 項及第 4 項規定之目的，係為保障人民財產法益，且該條對主管機關應執行職務行使公權力之事項，亦規定明確，則該管機關公務員依上開規定對可得特定之人所負作為義務已無不作為之裁量空間。且稅捐機關依所得稅法第 100 條第 4 項規定所負應送達收入退還書或國庫支票予納稅義務人之義務，既無不作為之裁量權，且核定稅額後之退稅送達亦有稅捐稽徵法第 3 章第 2 節送達規定之【**財稅法令半月刊第 45 卷第 3 期，2022 年 2 月，第 49 頁**】適用，則稅捐機關怠於執行職務，未依規定送達核定通知書及退稅之國庫支票，致納稅義務人受有遲誤期間之利息損失，即得依本法第 2 條第 2 項後段規定請求國家賠償（最高法院 94 台再 27）。

20. 就此，納稅者權利保護法第 1 條第 1 項規定：「為落實憲法生存權、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，特制定本法。」

21. 實務見解指出，公行政主體或政府機關作為行政行為依據之法律規範，是否具有保護第三人之目的，而賦與第三人有維護自己利益之公權利，並於權利受侵害時請求救濟。依司法院釋字第 469 號解釋理由書「……法律規範保障目的之探求，應就具體個案而定，如法律明確規定特定人得享有權利，或對符合法定條件而可得特定之人，授予

向行政主體或國家機關為一定作為之請求權者，其規範目的在於保障個人權益，固無疑義；如法律雖係為公共利益或一般國民福祉而設之規定，但就法律之整體結構、適用對象、所欲產生之規範效果及社會發展因素等綜合判斷，可得知亦有保障特定人之意旨時，則個人主張其權益因公務員怠於執行職務而受損害者，即應許其依法請求救濟。」闡述之意旨，法律規範是否有保障特定人之意旨，應對法律規範為整體結構、適用對象、所欲產生之規範效果及社會發展因素等為綜合觀察以為判斷（最高行政法院 103 裁 747）。

（待續）【財稅法令半月刊第 45 卷第 3 期，2022 年 2 月，第 50 頁】

