

第三章 核課處分程序重開之初探

「行政處分」為 19 世紀行政法理論之產物，由 Otto Mayer 譯自法文之「acte administratif」，Otto Mayer 將其引進德國，並限定為公法領域之行政措施¹。本章所欲探討之行政程序重開課題，即係為處理違法或不當之「行政處分 (Verwaltungsakt)」，如已無法聲明不服，亦不得訴請撤銷後，應如何補救之一項程序性問題。

第一節 核課處分之效力

在上一章，本文已對於核課處分之意義、性質及定位提出說明，核課處分之本質即為行政處分之一種，而作為行政程序重開標的之行政處分，一定具有某些特定效力，使得行政處分之變更為在某種條件下受到限制，故本節將先探討核課處分之效力問題。

壹、核課處分之生效

核課處分為行政處分之一種，依據行政程序法第 110 條第 1 項規定，書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知²或使知悉之內容對其發生效力。依據學者見解，此項規定係指行政處分內容之效力，而行政處分具有「內部效力」與「外部效力」³，所謂內部效力係指由行政處分規制內容所產生之拘束力，亦即意味行政處分對於官署、相對人或利害關係人，造成其所企圖或依法有拘束之效力發生；而外部效力則係指行政處分對外通知或宣示其存在而發生之效力，有論者認為此種效力乃借用類似法律公布後始發生效力之觀念⁴。

行政處分能產生依其內容所期待之法律效果，亦即能產生行政處分之規制效力者，始為有效⁵。而行政處分發生效力，依學者見解，須具備三項要件⁶，首先須具備行政處分之要素，諸如行政機關、行為（公法上意思表示）、公權力、單方性、個別性

¹ 陳敏，行政法總論，頁 294。另程明修教授引述 Otto Mayer 對行政處分的定義為：「屬於行政所為，其針對臣民而於個案中決定何謂當為之法的高權宣示 (ein der Verwaltung zugehöriger obrigkeitlicher Ausspruch, der dem Untertanen im Einzelfall bestimmt, was für ihn Recht sein soll.)」，氏著，行政法之行為與法律關係理論，頁 75。

² 陳敏教授認為「通知」不僅為行政處分之合法要件，且為行政處分之存在要件。氏著「稅務行政處分之通知」，收錄於政大法學評論第 47 期，頁 33。

³ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 362 以下、395。李建良，行政程序法實用，頁 215。

⁴ 程明修，論對已終結行政處分之行政訴訟，前揭(註 1)書，頁 22 以下。

⁵ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 395。

⁶ 吳庚，行政法之理論與實用，頁 370。

及法效性⁷；其次須使相對人知悉（告知、送達或公告⁸）；最後則為該行政處分須非當然無效，亦即行政機關所為行政處分未具有行政程序法第 111 條所定 7 款無效事由⁹。

依據行政程序法第 110 條第 3 項規定，行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。因此行政處分縱使有瑕疵，除非無效，否則亦具有效力，德國學者稱為「有效原則」（Wirksamkeitsprinzip）¹⁰。再者，參照行政程序法第 111 條第 7 款及第 110 條第 4 項規定，具有重大明顯瑕疵之行政處分，為無效行政處分，自始不生效力，是以，行政處分若非屬前開無效行政處分，縱具有瑕疵，在未撤銷前其效力亦不受影響¹¹。

稅捐稽徵機關所為之核課處分，除具有重大明顯瑕疵外，在送達納稅義務人時，發生其效力，納稅義務人如未履行，則可依法移送強制執行。因此，例如土地稅法第 53 條第 1 項前段規定：「納稅義務人或代繳義務人未於稅單所載限繳日期內繳清應納稅款者，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行」、使用牌照稅法第 25 條規定：「交通工具所有人或使用人未於繳款書所載繳納期間內繳清應納稅款者，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金，逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行」，其他如房屋稅條例、貨物稅條例及菸酒稅法等均有類似規定。

但是在各稅目中亦有未明定須有核課處分，始可移送強制執行者，例如加值型及非加值型營業稅法第 50 條第 1 項規定：「納稅義務人，逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，除移送法院強制執行外，並得停止其營業。」，以致於在稽徵實務上，滋生如何認定核課處分存在及生效等問

⁷ 參照吳庚，前揭(註 6)書，頁 307 以下。

⁸ 使用牌照稅法於八十七年十月十七日修正公布後，使用牌照稅繳款書須送達交通工具所有人或使用人，在修法前，使用牌照稅係採公告方式開徵，亦即一經公告即發生效力。相關司法判決案例如最高行政法院 91 年判字第 352 號判決略以：「財政部八十二年三月二十三日台財稅第八二〇七三七三六九號函釋認使用牌照稅之開徵採公告方式辦理，納稅義務人未如期繳納稅款，不得以使用牌照稅繳款書未送達為免責理由，核與上述論旨無違，自無違悞中央法規標準法、行政程序法及司法院解釋之可言。原告主張未依稅捐稽徵法送達繳款通知書，不應裁處罰鍰及加徵滯納金云云，自無可採。」（資料來源：最高行政法院裁判要旨彙編 第二十二輯（92 年 12 月）1000-1009 頁）。

⁹ 行政程序法第 111 條：「行政處分有下列各款情形之一者，無效：一、不能由書面處分中得知處分機關者。二、應以證書方式作成而未給予證書者。三、內容對任何人均屬不能實現者。四、所要求或許可之行為構成犯罪者。五、內容違背公共秩序、善良風俗者。六、未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者。七、其他具有重大明顯之瑕疵者。」

¹⁰ 林錫堯，行政法要義，頁 268。

¹¹ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 370。

題，財政部乃於 79 年 10 月 5 日以台財稅第 790330651 號函釋訂定「營業人逾期未自動報繳營業稅欠稅催繳通知書」格式，做為稽徵機關對於營業人逾期未自動報繳營業稅，發生欠稅之催繳文件，並作為移送強制執行之依據¹²。

貳、核課處分之效力

核課處分，除具有重大明顯瑕疵外，在送達納稅義務人時，發生其效力，至其所生效力為何，逐一探討如下：

一、存續力 (Bestandskraft)：

依據學者見解，存續力係從訴訟上的「確定力」概念發展而來¹³，具有替代確定力之性質¹⁴，但是我國學者亦有認為二者根本風馬牛不相及，屬於無從援引比附之兩個迥不相同概念，但是對行政處分之存續力係在行政處分一經生效時即已擁有，學者間見解並無二致¹⁵。

德國聯邦行政程序法第 43 條及以下各條以「行政行為之存續力」為標題¹⁶，在德國對存續力之認知，係認為作為主權處理行為，行政行為應當具有約束力與持續力，應當獲得法律上之存續性 (Rechtsbeständigkeit)¹⁷。

本文認為前開行政程序法第 110 條第 3 項即為行政處分存續力在法律上之表現。至於行政處分之存續力依據，學者通說可分為形式存續力與實質存續力。

(一) 形式存續力：又稱不可爭性¹⁸或不可撤銷性¹⁹，係指人民對

¹² 財政部 79 年 10 月 5 日台財稅第 790330651 號函釋略以：「……營業稅法第三十五條第一項及第二項規定，營業人不論有無銷售額，應以每二月或每月為一期，於次期或次月開始十五日內，填具規定格式之申報書，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。又同法第四十二條第一項規定，由納稅義務人自行繳納之稅款，應由納稅義務人填具繳款書向公庫繳納之，對於營業人應自動報繳營業稅之期限，稅法已予明確規定，故凡營業人有應納稅額者，均應自行填具繳款書向公庫繳納，逾期繳納者，依營業稅法第五十條第一、二項及稅捐稽徵法第二十條之規定，應加徵滯納金，逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行，並按日計算利息，一併徵收，無須由稽徵機關另行填發文書（繳款通知書）通知納稅義務人限期繳納。三、間有少數營業人雖依前項規定於申報期限內申報銷售額，但並未依法繳納應納稅款並檢同繳納收據一併辦理申報，致發生滯納欠稅者，目前稽徵機關及各地方法院（已改由行政執行署各地方執行處負責執行）對於移送強制執行催繳文書之作業與認定，有認為應填發「提示繳納通知書」催繳取證，亦有認為應填發繳款書加徵滯納金並另定繳納日期催繳取證者，作業並不一致。為劃一催繳欠稅之取證與便利強制執行，特訂定『營業人逾期未自動報繳營業稅欠稅催繳通知書』格式乙種，做為稽徵機關對於營業人逾期未自動報繳營業稅，發生欠稅之催繳文件，並以上項通知書第二聯作為移送強制執行之依據。」

¹³ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 441。Maurer 著，高家偉 譯，行政法學總論，頁 253。

¹⁴ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 372。

¹⁵ 許宗力，氏著「行政處分」，收錄於行政法(第三版上冊)，頁 516。

¹⁶ H.Maurer 著，高家偉 譯，前揭(註 13)書，頁 253。

¹⁷ H.Maurer 著，高家偉 譯，前揭(註 13)書，頁 253。

¹⁸ 李建良，行政程序法實用，頁 217。陳敏，前揭(註 1)書，頁 442。

於行政處分，不得再以訴願、行政訴訟等一般法律救濟程序請求撤銷²⁰。其概念與形式確定力²¹相當，均係一種法定性之體現²²。但是陳敏教授認為行政處分之形式存續力雖與不可爭訟性有關，惟當相對人為多數人時，必須所有相對人皆不得再為爭訟時，行政處分始具有形式存續力。故行政處分在法律救濟期間經過後、當事人拋棄法律救濟、法律救濟途徑已盡或根本不許提起法律救濟等情形，始產生形式存續力²³。

在司法實務見解方面，例如最高行政法院 58 年判字第 31 號判例²⁴即認為：納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分，固具有形式上之確定力，……。

- (二) 實質存續力：行政處分之實質存續力係指行政處分就其內容對相對人、關係人及原處分機關發生拘束之效力，此種效力係隨行政處分存續而存在²⁵，行政機關僅在具備一定條件下，始得予以廢棄或變更，學者稱為有限制之廢棄可能性²⁶。又有學者認為行政處分之實質存續力，係指行政處分一經作成，即具有限制處分機關廢棄權之效力²⁷。

在此處所稱有限制之廢棄可能性與本文所欲探討之行政程序重開具有密切關聯性，依據學者看法，行政處分之「實質存續力」與「廢棄可能性」係屬互補關係，亦即僅有在行政處分不具實質存續力時，行政機關始得撤銷或廢止該行政處分。依據學者見解，例如我國行政程序法第 117 條、訴願法第 80 條即屬於行政機關得在法律救濟程序外依職權撤銷或廢止行政處分，排除行政處分「實質存續力」之特別規定。至於行政處分相對人，對於已具形式存續力之行政處分，亦得在一定條件下，例外請求行政機

¹⁹ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 372。H.Maurer 著，高家偉 譯，前揭(註 13)書，頁 254。

²⁰ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 442。

²¹ 概觀學者對於形式確定力之詮釋，吳庚教授認為，係指已確定之裁判當事人不得再爭執，氏著，前揭(註 6)書，頁 371。H.Maurer 認為，裁判不可能透過普通法律手段撤銷，氏著，高家偉 譯，前揭(註 13)書，頁 253。陳敏教授認為，訴訟當事人對該判決，不得以一般法律途徑再為爭訟，氏著，前揭(註 1)書，頁 441。

²² 吳庚，前揭(註 6)書，頁 373。

²³ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 442。

²⁴ 最高行政法院判例要旨彙編 (22 年至 88 年 11 月) 第 243 頁。

²⁵ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 373。

²⁶ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 443。

²⁷ 許宗力，前揭(註 15)書，頁 514。

關撤銷或廢止行政處分²⁸，此即為本文探討之「行政程序重開」問題，容待後敘。

有關行政處分「實質存續力」，本文嘗試以下列三則司法機關見解，剖析其真義：

1. 多數學者為文幾乎均有援引之司法院25年院字第1557號²⁹解釋，依據該號解釋見解：「訴願之決定，有拘束原處分或原決定官署之效力，訴願法第十二條定有明文。除不服之原處分或原決定，有合於訴願法第四條規定情形，得由不服者提起再訴願或行政訴訟外，其原處分或原決定即屬確定，該原處分或原決定之官署，均應受拘束，不得由原決定官署自動撤銷其原決定。至其直接上級官署，除依法受理再訴願外，亦不得本其監督權作用，命原決定官署更為決定，至受理再訴願之官署，對於已決定之再訴願，自亦不得自動撤銷更為決定，惟訴願、再訴願，均為人民之權利或利益因官署之違法或不當處分致受損害而設之救濟方法，苟原處分、原決定或再訴願官署，於訴願、再訴願之決定確定後，發見錯誤或因有他種情形，而撤銷原處分另為新處分，倘於訴願人、再訴願人之權利或利益并不因之而受何損害，自可本其行政權或監督權之作用另為處置，不在該條應受拘束之範圍。」
2. 行政法院51年判字第391號判例³⁰略以，官署所為之行政處分，經人民提起訴願，由受理訴願官署就實體上為審查決定而告確定者，即兼有形式上及其實質上之確定力，當事人不得復就同一事項再行爭執。
3. 行政法院45年判字第60號判例³¹認為，官署之行政處分，經人民依行政爭訟之手段請求救濟，而經受理訴願之官署，就實體上審查決定而告確定，或經行政法院就實體上判決確定者，即兼有形式上及實質上之確定力。當事人對於同一事項，既不得再行爭執，而為該處分之官署及其監督官署，亦不能復予變更。惟本判例業經最高行政法院91年8、9月份庭長法官聯席會議決議不再援用。

²⁸ 陳敏，前揭(註1)書，頁444。

²⁹ 司法院解釋彙編第3冊1327頁。

³⁰ 行政法院判例要旨彙編(22年至88年11月)第900頁。

³¹ 行政法院判例要旨彙編(22年至88年11月)第1085頁。

- 二、確認效力：行政處分內容所認定或據以成立之事實，如在其他行政機關甚且法院裁決時有所涉及，應被承認及接受³²，因此，行政處分之確認效力係為行政處分之事實或法律認定，對其他國家機關之拘束力³³。
- 三、構成要件效力：行政處分內容所認定或據以成立之事實，如成為其他機關裁決之既定構成要件，稱為構成要件效力³⁴。

我國吳庚教授曾以改制前行政法院 74 年判字第 1967 號判決，認定稅捐稽徵機關無權審查工業局所核發證明文件是否合法為由，撤銷稅捐稽徵機關處分為例，說明工業局核發證明文件對於稅捐稽徵機關之確認效力及構成要件效力。惟例如臺北高等行政法院 90 年訴字第 1184 號判決亦有對此部分作出詮釋，該判決認為營利事業取得工業局核發之完成證明後，是否符合促進產業升級條例第 8 條第 1 項股東可享有投資抵減權利，係屬稅捐主管機關核辦事項，自應由稅捐稽徵機關依法審核。本文以為，此項判決應非否定行政處分之確認效力或構成要件效力，而係現行促進產業升級條例施行細則第 12 條規定，設備安裝所在地之稅捐稽徵機關應於投資抵減證明所載預定安裝完成日期後查明或派員實地勘查，其結果與投資抵減證明所載事實不符者，應以稅捐稽徵機關認定為準。惟此項規定恐會因為機關間認定標準寬嚴不一，影響人民對政府之信賴，實有檢討之必要，畢竟工業主管機關與稅捐主管機關職司事項及專長均有不同，實應有完整且一致之認定標準，使人民有所遵循。

另外，其他機關所發的行政命令，縱使涉及核課稅捐事項，原則應無拘束稅捐稽徵機關的效力，例如最高行政法院 89 年判字第 2909 號判決即認為：證期會係屬證券期貨交易之主管機關，職司有關證券與期貨之交易行為，縱使依據職掌而發布行政命令供人民或下屬參考，亦僅例示性之準則，非謂其見解即為人民課稅經濟事實之認定而有拘束稅捐機關之效力³⁵。

- 四、執行力：對於下命處分方有強制執行問題，本文在前一章已有說明，是下命處分一經生效，即具有執行力。在稅捐稽徵部分，例如稅捐稽徵法第 39 條規定，納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行，即屬執行力之規定。

³² 吳庚，前揭(註 6)書，頁 379。

³³ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 448。

³⁴ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 379。

³⁵ 資料來源：最高行政法院裁判要旨彙編 第二十輯 (91 年 6 月) 724-732 頁。

在此附帶提出日本美濃部達吉氏所創之「公定力」問題，依據美濃部氏見解，國家行為之公定力即在公法關係上，國家之意思行為有決定該關係之權力；此種行為至被有正當權限機關撤銷或確認其無效時為止，應受「合法」推定，人民不得否認其效力³⁶；惟此項概念目前已未被我國學者所接受³⁷。

參、小結

本文認為行政處分之實質存續力主要作用係針對行政機關之拘束，具有行政自我拘束與對人民信賴保護之性質，就拘束力而言，確實與法院判決之實質確定力相當³⁸，但其拘束力主要約束對象係作成行政處分之行政機關。惟因人民利益及依法行政等考量，依據司法實務見解，行政處分之實質存續力在一定要件下，尚非不能弱化（司法院 25 年院字第 1557 號參照）；但是經司法判決確定者，即非作如此見解（最高行政法院 45 年判字第 60 號判例參照），此為另一項既判力問題。因此我國吳庚教授認為存續力與確定力之差異，不在本質而在程度，行政機關究竟是否可以事後變更行政處分，須視行政處分為合法或違法，授益或負擔而有不同³⁹。

就核課處分而言，對於形式存續力之適用應與其他行政處分無異，但就實質存續力而言，稽徵機關似以公益為由，將其拘束力又更為弱化，此點觀乎前開最高行政法院 58 年判字第 31 號判例後段略以：「惟稽徵機關如發見原處分確有錯誤短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額」益明，且就目前稽徵實務而言，亦確實如此⁴⁰，準此，如果稽徵機關可以享有弱化核課處分實質存續力之權利，納稅義務人亦應享有相對權利，以保障其依法納稅之權益。

第二節 違法核課處分之法律效果

我國行政程序法第 110 條第 3 項規定，行政處分未經撤銷、廢止，或因其他事由而失效者，其效力繼續存在，是以，行政處

³⁶ 公法與私法，美濃部達吉著，黃馮明譯，頁 114。

³⁷ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 440。吳庚，前揭(註 6)書，頁 370。

³⁸ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 445。

³⁹ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 373。

⁴⁰ 目前稽徵實務均作此主張，例如最高行政法院 96 判 441、402、124……均係此種爭訟案件。

分除有重大及明顯瑕疵者外，均有其效力⁴¹。在上一節已對於核課處分之效力提出簡要說明，依據學者見解，具有瑕疵之行政處分，均屬違法行政處分，允應視其瑕疵之種類及嚴重程度，而有不同效果⁴²，核課處分亦為如此。依據我國通說，瑕疵行政處分區分為無效處分與得撤銷處分，本文參照我國吳庚教授見解，將違法核課處分依其瑕疵程度分為4種情形，逐項分析違法核課處分之相關問題⁴³。

壹、重大瑕疵之核課處分

- 一、實定法規定：依據行政程序法第111條第7款規定，具有重大明顯瑕疵之行政處分，為無效行政處分。依據學者見解，在學理上，對於行政處分無效之瑕疵，有「重大說」及「重大且明顯說」，主張「重大說」者，認為行政處分在罹有特別重大瑕疵，不能據以建立行政處分正確性之信賴保護時，行政處分為無效。至於「重大且明顯說」者，認為行政處分非僅罹有特別重大瑕疵，且其瑕疵須為明顯。依據前開我國行政程序法規定，學者認為我國係採「重大且明顯說」⁴⁴。
- 二、法律效果：依據行政程序法第110條第4項規定，無效之行政處分自始不生效力。惟我國行政程序法第111條計有7款法定無效事由，除前開具有重大明顯瑕疵外，尚有：不能由書面處分中得知處分機關者、應以證書方式作成而未給予證書者、內容對任何人均屬不能實現者、所要求或許可之行為構成犯罪者、內容違背公共秩序、善良風俗者及未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者。其中對於欠缺事務管轄權限之行政處分，學者認為充其量為違法，應為撤銷而非無效⁴⁵，但本文認為對於核課處分而言，要屬負擔處分，如為欠缺事務管轄權限之機關所為，應為無效行政處分，例如稅捐稽徵處掣發所得稅稅單與納稅義務人，縱使均為稅捐稽徵機關，但因事務管轄不同，該項核課處分仍為無效。至於學者另以台北市國稅局對設籍高雄市之納稅義務人掣發所得稅稅單為例，認為依據行政程序法第115條規定，行政處分違反土地管轄之規定者，除依第116條第6款

⁴¹ 陳敏，前揭(註1)書，頁362。

⁴² 依據我國吳庚教授見解，具有瑕疵之行政處分，除「非行政處分」(例如冒充公務員所為之行政處分)及「未完成之處分」(例如尚在行政機關草擬中具有處分性質之公文書或已核判未發文之公文書)外，各種瑕疵行政處分均屬違法行政處分。氏著，前揭(註6)書，頁408。

⁴³ 德國早期認定行政處分無效之標準有兩說，一為Hans J. Wolff所主張之「不可能理論」，另一則為J.Hatschek所主張的「明顯理論」，參見許宗力，前揭(註15)書，頁534。

⁴⁴ 陳敏，前揭(註1)書，頁406。吳庚，前揭(註6)書，頁399以下。

⁴⁵ 吳庚，前揭(註6)書，頁401。

規定而無效者外，有管轄權之機關如就該事件仍應為相同之處分時，原處分無須撤銷；因此該項稅單非屬無效處分，如內容正確，亦無須撤銷⁴⁶。

- 三、司法實務見解：最高行政法院曾以稅捐稽徵機關之核課處分違反平等原則為由，認為被上訴人對上訴人獎勵金費用之認列，應與其他案情相同之案件為相同之處分，被上訴人及訴願受理機關未就此為審酌，原處分及訴願決定明顯違反平等原則，依行政程序法第 111 條第 7 款，原處分及訴願決定顯有重大明顯之瑕疵，應屬無效⁴⁷。

貳、中度及輕度瑕疵之核課處分

- 一、實定法規定：依據學者見解，行政處分如有違反管轄、程序或方式之法律規定，為形式違法，例如行政程序法第 114 條第 1 項規定，違反程序或方式規定之行政處分，除依第 111 條規定而無效者外，如有：須經申請始得作成之行政處分，當事人未提出申請、必須記明之理由而未記明、應給予當事人陳述意見之機會而未給予、應參與行政處分作成之委員會未參與、應參與行政處分作成之其他機關未參與，為有瑕疵之行政處分。另學者亦認為如裁量瑕疵、判斷瑕疵、涵攝瑕疵及違背證據法則等，亦屬中度及輕度瑕疵行政處分⁴⁸。

就核課處分而言，極少有行政程序法第 114 條第 1 項所定各款形式違法情事，主要係因核課處分具有大量行政處分之性質，依據行政程序法 97 條及 103 條，因此類行政處分性質特殊，得不註明理由，亦得不給予陳述意見之機會。

二、法律效果：

- (一) 補正：依據行政程序法第 114 條第 2 項規定，違法行政處分得於行政機關處理程序中補正，亦即如已進入行政訴訟程序，即已不許以補正程序矯正行政處分之瑕疵。
- (二) 撤銷：依據行政程序法第 117 條規定，違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。同法第 118 條規定，違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力。且因核課處分原則均非屬授益處分，因此，較少有信賴保護之問題。

三、行政救濟實務見解：

⁴⁶ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 416。

⁴⁷ 最高行政法院 92 年判字第 360 號參照（資料來源：最高行政法院裁判書彙編 (92 年 1 至 12 月、第一冊) 第 54-65 頁。）

⁴⁸ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 408。

(一) 最高行政法院 91 年判字第 370 號判決⁴⁹認為商場上借用他人名義為財產登記名義人，屢見不鮮，是納稅義務人主張尚非全然無據，自有查明必要。……稅捐稽徵機關就此能查證之事項未予查證，尚未盡其舉證之責任，僅以證券交易稅申報書之交易價格，作為計算原告交易所得唯一依據，殊嫌速斷。本案即為行政處分內容瑕疵，且為違背證據法則之瑕疵處分。

(二) 財政部第 09502584 號訴願決定⁵⁰：

1. 補正部分：訴願人主張原罰鍰處分書與復查決定書，全無載明違反規定之法律或行政命令之具體理由，違反行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款「行政處分以書面為之者，應記載主旨、事實、理由及其法令依據」之規定乙節，經查本件原處分機關之罰鍰處分書雖有漏列薪資所得扣繳辦法相關規定，惟此項程序瑕疵依行政程序法第 114 條規定，尚非不得補正，是原處分機關既已於其復查決定書中敘明適用之法令依據，並已述明未依規定之具體事證，其程序瑕疵業經補正，即不影響該行政處分之效力。
2. 行政處分瑕疵，應撤銷部分：原處分機關以訴願人未能提示已離職員工 11 人之 90 年度免稅額申報表，乃按該年度薪資所得扣繳稅額表無配偶及無受扶養親屬之規定辦理乙節，訴願人業於本件訴願程序補行提示該等離職員工之免稅額申報表，且大部分均載有配偶及扶養親屬，則原處分機關逕以該等員工為無配偶及無受扶養親屬，核計短扣繳稅額並據以處罰鍰，即非妥適，核有重行查核之必要。

參、微量瑕疵之核課處分

- 一、實定法規定：依據學者見解，我國行政程序法第 101 條所定行政處分之誤寫、誤算或其他類此顯然錯誤之行政瑕疵，即屬本類型之瑕疵，得由行政機關更正之，並不影響該行政處分之效力⁵¹。就核課處分而言，有關稅捐稽徵法第 17 條規定，繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複，應亦屬本類型之瑕疵行政處分，因此同條規定納稅義務人得於規定繳納期間內，要求稅捐稽徵機關查對更正。

⁴⁹ 資料來源：最高行政法院裁判要旨彙編 第二十二輯 (92 年 12 月) 194-197 頁。

⁵⁰ 資料來源：95 年 8 月 4 日財政部第 09502584 號訴願決定書。

⁵¹ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 408。

- 二、法律效果：具有微量瑕疵之核課處分係屬更正範疇，並不影響其效力。
- 三、司法實務見解：有關核課處分涉及繳納通知文書有記載、計算錯誤等情形時，稽徵機關係依據稅捐稽徵法第 17 條規定，以更正程序處理，就司法實務而言，亦認為稅捐稽徵機關之更正行為，並不影響原核課處分之效力。例如行政法院 84 年判字第 996 號判決⁵²略以：「原告發現繳納通知文書記載有誤，並未依稅捐稽徵法第十七條規定於規定繳納期間內要求稅捐機關查對更正，而係於核課處分確定後，移送法院強制執行中，始向被告要求更正應納稅額，被告本於職權更正，函請法院更正執行，並通知原告就更正後之應納稅額自行向法院繳納，未再重新發單，其處理程序並無不當。」⁵³

肆、教示瑕疵之核課處分

- 一、實定法規定：依據行政程序法第 98 條規定，處分機關應告知相對人有關救濟期間之規定，如未為告知或告知錯誤未為更正者，即為有教示瑕疵之核課處分。
- 二、法律效果：法定救濟期間延長，亦即行政處分相對人得於處分書送達後 1 年內聲明不服。
- 三、司法實務見解：我國行政程序法實施已逾 7 年，稅捐稽徵機關已較少發生教示瑕疵情形，惟如臺中高等行政法院 94 年訴字第 164 號判決⁵⁴謂以：「查被告所屬沙鹿稽徵所 90 年 8 月 21 日函否准扣除未償債務時，未記載不服行政處分之教示條款，依行政程序法第 98 條第 3 項規定本件提起訴願期限之末日為 91 年 8 月 20 日」，即屬此類瑕疵之核課處分。

伍、核課處分之撤銷與廢止

前文業已提及核課處分之撤銷問題，另一項經常困擾稅捐稽徵機關之類似問題為核課處分之廢止，允有提出說明之必要。首先，學者將行政機關或行政法院排除行政處分法律效力之行為，稱為「廢棄」；而依原行政處分之合法或違法，區分為「廢止」或「撤銷」，因此，「廢棄」與「廢止」及「撤銷」間為上、下位觀念。另學者將司法機關之撤銷歸類為法律救濟程序內之撤銷，

⁵² 資料來源：行政法院裁判要旨彙編第 15 輯 1406-1407 頁。

⁵³ 對於核課處分之更正，司法機關見解尚非一致，例如行政法院 61 裁 92 判例，認為稽徵機關之更正為一新處分，該判例謂：「人民對官署所為更正之新處分，如有不服，……」。資料來源：稅捐稽徵法法令彙編，頁 179。

⁵⁴ 資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（94 年版）第二期 129-146 頁。

行政機關所為之撤銷，則認屬法律救濟程序外之撤銷⁵⁵，惟此項見解與本文開宗明義將行政程序重開定位為廣義救濟程序並無矛盾。

- 一、廢止：係指行政機關對於原屬合法之行政處分，因事實或法律變動，而排除其法律效力繼續存在。例如我國行政程序法第 122 條規定，非授予利益之合法行政處分，得由原處分機關依職權為全部或一部之廢止。
- 二、撤銷：行政機關對於原為違法或不當之行政處分，更正其錯誤，以回復其合法及適當，謂之為撤銷，例如前開行政程序法第 117 條有關行政機關職權撤銷之規定。撤銷與廢止相同，均屬行政處分，之所以允許行政機關，不待當事人申請，即依職權主動撤銷，即係基於依法行政原理之要求，因撤銷違法處分，可以改正錯誤，回復適法狀態⁵⁶。

陸、小結

從本節論述，反映出行政處分確實存在有違法撤銷問題，但卻因行政處分可能存在各種瑕疵類型及程度輕重不一等因素，使得在行政法價值上，亦有不同判斷，或可補正，或可撤銷，或以更正即可不影響原行政處分效力。惟行政處分既可予以撤銷，即說明行政機關確實存在重開行政處分行政程序之可能。

第三節 行政程序重開之概念—從德國聯邦行政程序法相關規定談起

誠如學者所論述，行政處分之程序重開與裁判訴訟程序之重開相似，均屬具備一種開啟已終結程序之手續規定，在訴訟法稱為再審，於行政程序則稱為重新進行（本文稱為程序重開⁵⁷），質言之，行政程序之重新進行即是除撤銷或廢止行政處分以外，足以改變行政處分效力之一種途徑⁵⁸。但是行政處分程序重開與行政處分之撤銷與廢止之概念，並無二致，均係為解決介於合法性原則與法律安定原則間之衝突⁵⁹。因此，行政程序重開實係為處理具有形式存續力之違法行政處分之撤銷問題。

⁵⁵ 陳敏，前揭（註 1）書，頁 450 以下。

⁵⁶ 許宗力，前揭（註 15）書，頁 541。

⁵⁷ 我國學者間對於行政程序之重新進行，有稱為「手續之重新進行」（翁岳生，氏著行政法與現代法治國家，頁 242），有稱為「行政程序重新進行」（吳庚，前揭（註 6）書，頁 413。陳敏，前揭（註 1）書，頁 490），有稱為「行政處分程序之再度進行」（洪家股，論行政處分程序之再度進行—以德國 1976 年行政程序法第 51 條之規定為中心，收錄於政大法學評論第 45 期），本文以目前司法及行政實務通稱，稱其為「行政程序重開」。

⁵⁸ 吳庚，前揭（註 6）書，頁 413。洪家股，前揭（註 57）文，頁 307。

⁵⁹ 洪家股，前揭（註 57）文，頁 307。

壹、德國聯邦行政程序法所定程序重開制度之源起

在法安定性考量下，於當事人對行政處分已不得聲明不服，亦不得訴請撤銷以後，行政處分即已確定，行政機關及當事人均應尊重其效力。但是行政處分難免有錯誤發生，如果在行政處分確定後，發現明確證據，顯示原來行政處分所依據之事實或法律有誤，當事人權益確實受到損害，在法治國家亦不能不給予補救。例如德國學者 E. Forthoff 即認為在法治國家，依法行政原理之貫徹，優先於其他法律上之任何考慮，違法行政處分應予排除乃官署之法律義務，雖處分因相對人逾法定期間未提起救濟而告確定，亦不妨害官署撤銷權之行使。

依據文獻資料，以往德國聯邦行政法院係準用民事訴訟法再審之規定，於多次判決中承認已確定之行政處分，當事實或法律狀態對人民有利時，得重新進行行政程序⁶⁰。例如德國聯邦憲法法院於 1969 年 12 月 17 日裁判認為，在補償金之行政處分發生形式確定力後，行政機關仍可為有利於關係人之變更⁶¹。另德國聯邦行政法院於 1971 年 12 月 16 日之一項判決，明白指出在特定條件下，憲法要求有再度進程序之可能性，使得德國將行政程序重開制度落實在 1976 年公布實施之聯邦行政程序法第 51 條⁶²。

貳、行政程序重開之意義：

一、德國學者見解⁶³：

- (一) Maurer, W. Schmidt 及 Geuder：行政程序重開為一種行政程序，其目的在決定並處理已不得請求撤銷之行政處分應否被撤銷或由新的決定所取代。
- (二) Schwabe：行政程序重開為審查已不得請求撤銷之行政處分應否被撤銷或變更之行政程序。
- (三) Ule/Laubinger：行政程序重開係基於關係人之請求所作成之一種官署決定，係重新審查已不得請求撤銷之行政處分所規範之事件，以便在實體上作出新的決定。
- (四) Achterberg：行政程序重開係基於新的實體審查，作成行政處分應被廢棄與否之決定。
- (五) Schaarschmidt：行政程序重開為官署在內容上重新審查已不得請求撤銷之行政處分，而作出之任何決定。

⁶⁰ 翁岳生，行政法與現代法治國家，頁 242。

⁶¹ 陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，頁 11。

⁶² 洪家殷，前揭（註 57）文，頁 308。

⁶³ 以下資料參考自洪家殷，前揭（註 57）文，頁 309 以下。

(六) Stelkens/Sachs：當行政處分由於已成為不得請求撤銷而結束行政程序後，重新打開行政程序，以便官署再一次審查重要問題，並可能作出不同之決定而廢棄或變更原來具有存續力之行政處分。

綜合前開德國學者看法，行政程序重開之性質存有究屬程序面或實體面之爭議，我國學者對此看法似亦未一，吳庚教授認為行政程序重新進行係屬一種開啟已終結程序之手續規定⁶⁴。陳敏教授認為行政程序重新進行係行政機關對於以行政處分決定之事件，重新進行行政程序，再為是否撤銷、廢止或變更原行政處分之決定⁶⁵。惟事實上，我國學者均認為行政程序重開應分為兩個階段，首先應先決定是否准予重開，第二階段則決定是否將原處分撤銷、廢止、變更或維持原處分⁶⁶。是以，本文以為行政程序重開為兼具程序面與實體面規定，透過程序面規範，達到變更實體決定之目的，在我國稽徵實務上，稅捐稽徵法第 28 條亦經常被運用在重啟已確定之核課處分，以達到變更原核課處分之情形。

二、行政程序重開之特徵：

依據學者看法⁶⁷，德國行政程序重開制度具有下列五項特徵，首先，原來之行政處分已無法再請求撤銷，其次，原行政處分之行政程序已然終結，第三為原行政處分乃重新審查之標的，第四為審查原行政處分必須重啟行政程序，最後作出一項新決定，作為替代原處分或廢棄原處分。

三、小結：

有權利即有救濟，無救濟之權利，等同於無權利，是人民權利或利益，遭受行政處分之侵害時，當可依法提起救濟；但法律安定性亦是一項法律重要原則，因此法律救濟有期間設計，以保證行政處分合法性之爭議可以迅速獲得澄清⁶⁸，在法律救濟期間經過後，即不許人民再主張不服。惟法院之判決，尚有再審程序可重啟審查，如原判決確有違法，亦可廢棄；行政處分之作成，在通念上，其慎密度尚不及於法院判決，實難令人信服行政處分無重開行政程序之可能。

綜合學者各種看法，本文嘗試為行政程序重開定義如下：對於行政程序已終結之行政處分，因可能具有瑕疵，構成違法事由，基於人民權益考量及為確保依法行政原理，乃

⁶⁴ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 413。

⁶⁵ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 490。

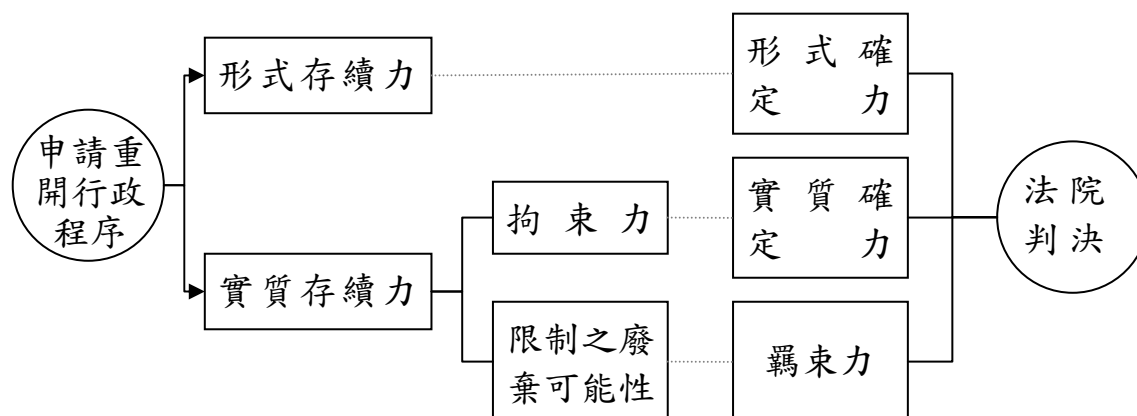
⁶⁶ 如吳庚，前揭(註 6)書，頁 415。陳敏，前揭(註 1)書，頁 491。

⁶⁷ 洪家殷，前揭(註 57)文，頁 310。

⁶⁸ H.Maurer 著，高家偉 譯，前揭(註 13)書，頁 286。

啟動新的行政程序，再次審查行政處分之合法性，以尋求排除原行政處分之瑕疵，有學者稱此項制度為權利救濟程序外之廢棄制度⁶⁹。

圖 4：重開行政程序在行政處分與法院判決效力關係圖



資料來源：陳敏教授著 行政法總論 第 445 頁

參、德國聯邦行政程序法第 51 條—狹義之行政程序重開

承前述，1976 年公布實施之德國聯邦行政程序法第 51 條，將聯邦行政法院對於人民應有重新開啟行政程序請求權之見解法制化，學者將此項規定稱為「狹義的行政程序重開」⁷⁰，一般所稱之行政程序重開亦即指此項規定。

德國聯邦行政程序法第 51 條⁷¹規定：「(第一項)官署應依關係人之申請，決定已確定之行政處分之廢棄或變更，如 1. 行政處分所根據之事實或法律狀態，事後發生有利於關係人之變更者。2. 有新證據方法存在，使關係人將因而受較有利之決定者。3. 有類似民事訴訟法第 580 條之再審原因存在時。(第二項)前項聲請，僅於關係人未因重大過失不能在原手續，尤其藉法律救濟主張重新進行之理由時，始得准許之。(第三項)申請應於三個月內提出之。上述期間，自關係人知悉有再進行手續之理由存在之日起算。(第四項)此項申請，由依第三條有管轄權之官署決定之；被請求廢棄或變更之行政處分係由其他官署作成時，亦同。(第五項)第四十八條第一項第一句與第四十九條第一項之規定，不受影響。」

⁶⁹ 林明昕，公法學的開拓線，頁 146。

⁷⁰ 洪家殷，前揭（註 57）文，頁 313。H.Maurer 著，高家偉 譯，前揭（註 13）書，頁 290。

⁷¹ 本條譯文係參照翁岳生教授所譯「西德一九七六年行政手續法」，收錄於氏著行政法與現代法治國家，頁 280。

據此，歸納德國行政程序重開之條件為：1. 關係人提出申請。2. 行政處分已不可撤銷。3. 具有重新開始行政程序之 3 款事由。4. 關係人無重大過失。5. 申請期間限制。依據德國司法實務及學者見解，前開所謂行政處分已不可撤銷，包括經司法判決維持之行政處分，亦得申請重開行政程序⁷²。

例如德國學者 Maurer 曾以下列案例說明重開程序之重要性⁷³：某不動產所有人甲被通知（附有法律途徑教示）繳納一筆道路沿線附加費，甲如數繳交，未申請覆議或起訴。兩個月後，甲自鄰居乙處得知，乙並未被要求繳納此筆費用。甲認為其不動產狀況與乙並無不同，收費決定違法，於是將其意見告知行政機關，要求退還已繳納之費用。行政機關以收費決定已不可撤銷為由拒絕甲之申請，如無程序重開之制度，甲所受到之違法行政處分，將無法獲得平反。

以核課處分而言，極易發生此種現象，例如張三與李四在同一條街道開店營業，且互為鄰居，稽徵機關以地段率調整為由，決定提高張三及李四之查定營業額，以調高其每季查定稅額，但李四經抗爭後，即調回原來查定稅額，若張三在繳納後未提起復查，待下一季發現李四未被調高查定稅額之情形，已無法再向稽徵機關申請復查等行政救濟主張之可能⁷⁴，故程序重開之制度，確有其存在之必要性。

肆、德國聯邦行政程序法第 48 條及第 49 條—廣義之行政程序重開

人民有「無瑕疵裁量請求權」，行政機關有「無瑕疵裁量義務」⁷⁵。因此，如當事人對於已不可請求撤銷之行政處分提出申請或為不服表示，行政機關實難謂無矯正原處分瑕疵之可能。依照德國通說，德國聯邦行政程序法第 48 條第 1 項規定：「違法行政處分，於其關係人已不得訴請撤銷之後，仍得由官署全部或一部使其效力溯及既往或僅對將來失效而撤銷」。另同法第 49 條第 1 項規定：「合法之非授益處分，於其確定後亦得全部或一部使其對將來失效而廢止之⁷⁶」。因此，在德國只要當事人提出申請並

⁷² 彭鳳至教授 譯，德國行政法院法第 121 條，黃啓禎 譯，德國行政法院法第 153 條，分別收錄於德國行政法院法逐條釋義，頁 1378，1710。H.Maurer 著，高家偉 譯，前揭(註 13)書，頁 290。

⁷³ Maurer 著，高家偉 譯，前揭(註 13)書，頁 287。

⁷⁴ 現行稽徵實務作業，小規模營業人之營業稅額係由稅捐稽徵機關依職權查定，確實存有若干裁量空間，因此查定稅額尚非不可因實際情況而變更；例如中部某民意代表即曾認為某一段調整率過高，增加營業人稅負，動員群眾包圍稅捐稽徵機關，脅迫公權力讓步的情形。對於此類案件，稅捐稽徵機關極可能係透過稅捐稽徵法第 28 條變更原查定稅額，本文認為此舉似已濫用稅捐稽徵法第 28 條規定意旨。

⁷⁵ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 482。

⁷⁶ 譯文係參照翁岳生教授所譯「西德一九七六年行政手續法」，收錄於氏著行政法與現代法治國

對原處分表示不服時，僅須說明原行政處分受到錯誤評價或不正確決定即可，無須提出新證據或主張事實或法律狀態變動⁷⁷，且無須考量前開聯邦行政程序法第 51 條規定事由是否具備。二者之差異，僅在於具備聯邦行政程序法第 51 條規定重開行政程序事由時，行政機關受到羈束，應當重新開始程序，如未具備者，則是否重開行政程序由行政機關裁量⁷⁸，故學者將聯邦行政程序法第 51 條以外之程序重開相關規定稱為「廣義的行政程序重開」⁷⁹。另依據德國聯邦行政程序法第 48 條第 4 款規定，其撤銷期限為 1 年。至於期間之起算，德國聯邦行政法院認為撤銷期限應從行政機關得之有關情況之日起算。另有一說認為應從行政機關認識行政處分違法時起算⁸⁰。

但是所謂廣義行政程序重開之行政機關裁量權，在德國通說仍被認為有裁量縮減至零之可能性存在，例如行政機關已於類似情形中重開行政程序，即有行政自我拘束適用，又如否決重開程序以拒絕新決定為無法忍受、原行政處分係違反公序良俗及原行政處分明顯違法等情事時，行政機關重開程序之裁量權應受相當程度限縮⁸¹。

再者，依據學者見解，前開德國聯邦行政程序法第 48 條及第 49 條與第 51 條間之關係，因為德國聯邦行政程序法第 51 條明定該條之規定不影響第 48 條及第 49 條之適用，故三者間為平行適用規定，質言之，行政機關拒絕人民依據第 51 條所提出重開行政程序請求後，尚非不能再依據同法第 48 條或第 49 條規定，以職權撤銷或廢止原行政處分⁸²。

伍、德國租稅通則第 173 條—因新事實或新證據之租稅裁決之廢棄或變更

本文之核課處分即德國之租稅裁決，業於前章敘明，德國租稅通則在第 173 條設有租稅裁決之廢棄或變更之規定，本文以為其亦屬核課處分重開程序之規定。依據德國租稅通則第 173 條規定，租稅裁決如於嗣後發現有增加租稅之事實或證據或嗣後發現

家，頁 278 及 279。

⁷⁷ 洪家殷，前揭（註 57）文，頁 312。

⁷⁸ 裁量是一種科學，用以區分真實與虛假、正確與錯誤、實體與影像、公平與偽裝，不容行政機關依彼等之自由意志及個人好惡決定。林惠瑜，英國行政法上之合理原則，收錄於行政法之一般法律原則，城仲模主編，頁 176。

⁷⁹ H.Maurer 著，高家偉 譯，前揭（註 13）書，頁 290。

⁸⁰ H.Maurer 著，高家偉 譯，前揭（註 13）書，頁 270。

⁸¹ 洪家殷，前揭（註 57）文，頁 312。蔡震榮，行政程序重開之探討，收錄於中華警政研究學會會訊，2003.9，頁 9。

⁸² 吳庚，前揭（註 6）書，頁 415。

有減少租稅之事實或證據，而租稅義務人對事實或證據於嗣後始行發現並無過咎者，得廢棄或變更原核課處分；另外對於經實地調查作成之租稅裁決，僅於有逃漏租稅或重大過失之短漏租稅時，始得廢棄或變更原核課處分⁸³。

陸、德國租稅通則第 130 條—違法行政處分之撤銷

德國租稅通則第 118 條定義稽徵機關之行政處分，在同法第 130 條則明定違法行政處分，雖已不得爭議，亦得全部或一部向將來或溯及既往發生效力而撤銷之，並在該條定有信賴保護原則規定，本文以為上開規定係針對租稅裁決以外稽徵機關所為行政處分，故如結合租稅通則第 130 條及第 173 條兩項規定，當可涵括稅捐稽徵機關各項行政處分，並以此作為德國聯邦行政程序之例外規定，優先適用於稅務行政領域⁸⁴。然我國租稅法中並無類此規定，故德國租稅通則規定原則不列入本文我國行政程序法第 128 條及第 117 條比較範圍。

柒、行政程序重開之構造

一、行政程序重開階段論：

透過實務操作，人民申請重開行政程序實則包含兩項請求⁸⁵，又有稱為二個階段⁸⁶。首先，請求行政機關對已不可爭訟之行政處分重開行政程序，其次，請求行政機關經由重開之行政程序，廢棄原已不可爭訟之行政處分。因此，在第一階段，行政機關須審查當事人資格、申請重開程序之標的、訴求、當事人有無重大過失、行政處分所根據之事實或法律狀態，事後有無發生變更、有無新證據方法存在，以及有無再審原因存在等，當然申請期限亦在審查範圍。如果第一階段決定重開行政程序，則接著就必須決定原行政處分是否有撤銷或廢止之必要性，亦即，縱使通過第一階段審查，原行政處分仍然可能被維持。至於如果無法在第一階段達到重開行政程序之目的，則第二階段亦無進行之必要。

在此，同時引發另一項問題—對行政機關決定不予重開行政程序或重開程序後所作決定不服者，應如何救濟，依據學者見解，當事人如係對於行政機關決定不予重開行政程序或重開程序後拒絕變更、撤銷原行政處分不服，應提起課予義務訴訟；如係對重開行政程序後所作新行政處分不服，則

⁸³ 譯文係參考陳敏教授譯德國租稅通則，頁 193 及 194。

⁸⁴ H.Maurer 著，高家偉 譯，前揭(註 13)書，頁 256。

⁸⁵ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 491。

⁸⁶ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 414。

應提撤銷訴訟⁸⁷；細節容待後敘。

二、行政程序重開之要件—第一階段之審查範圍：

據學者見解，依據德國聯邦行政程序法第 51 條規定，決定是否重開行政程序必須審查其適法性要件與理由要件⁸⁸。

(一) 適法性要件：

1. 必須由關係人申請：此處關係人係指行政處分之相對人或其權利繼受人，而且已受該行政處分之通知並對其生效之人，或係依誠信原則，必須被視為已受通知且生效之人。若欠缺關係人申請，官署將不得依第 51 條規定再度進程序。
2. 標的須為已不得請求撤銷之行政處分：依據德國聯邦行政程序法第 51 條規定，係以「已確定之行政處分」為申請重開行政程序之標的，亦即行政處分如仍得藉由訴願或行政訴訟等程序進行救濟，在德國係不容許申請程序之再度進行。但僅須行政處分已不得請求撤銷，皆不影響其申請重開行政程序；例如關係人自己明示放棄法律救濟、錯過法律救濟期間或法院判決已駁回其請求並具確定力，當事人均可申請重開行政程序。
3. 訴求須為廢棄或變更原行政處分：關係人須明確主張要求廢棄或變更原行政處分，否則會造成是否為另一項新申請事件之爭議。
4. 關係人對提出重開程序之理由無重大過失：在德國基於法律安定性與程序經濟，規定關係人申請重開程序須非出於本身之重大過失，包括作成第一次決定的行政程序及訴願與行政訴訟等程序，關係人均須符合此項要件。
5. 須在法定期限內提出申請：依據德國聯邦行政程序法第 51 條規定，關係人應自得知有程序重開理由之日起，3 個月內提出申請。

(二) 理由要件⁸⁹：

1. 事實或法律狀態事後發生有利於關係人之變更：所謂事實狀態變更，係指最初行政處分作成時已存在之事實，於事後消滅，而該事實對官署之決定在客

⁸⁷ 吳庚，前揭(註 6)書，頁 414。

⁸⁸ 以下參照洪家殷，前揭(註 57)文，頁 325 以下。

⁸⁹ 以下參照洪家殷，前揭(註 57)文，頁 330 以下。

觀上有重大意義；或事後發生與決定有關之新事實。因此，官署對於同一事實關係事後為新的判斷並非事實變更，官署或關係人事後才得知原行政處分作成時已存在之事實亦非事實之變更。至於法律狀態變更，係指與官署所作決定有關之法規，於最初行政處分作成後被廢棄或變更。此處所稱法律，在德國實務上係包含形式意義法律、法規命令、自治條例及習慣法。

2. 存在有利於關係人之新證據方法：所謂證據方法係指所有可以證明事實存在或不存在之認識方法，例如文件、證人之證言、鑑定人之鑑定等，此處之證據方法必須是第一次決定時尚未存在或行政處分作成前已存在，但未為官署所評價。
3. 具備再審事由：依據德國聯邦行政程序法第51條第1項第3款規定，關係人如具有民事訴訟法第580條再審理由時，亦得申請重開程序。德國民事訴訟法第580條所列再審事由概有：
 - (1) 判決所依據經他方當事人宣誓之敘述，係出於故意或過失違反宣誓義務之有責行為。
 - (2) 判決所依據之文書係錯誤作成或偽造。
 - (3) 判決所依據之證言或鑑定，係出於證人或鑑定人違反真實義務應受刑罰之有責行為。
 - (4) 判決係由一方之代理人，或他方或其代理人所為，關於訴訟之應受刑罰行為而產生。
 - (5) 共同參與判決之法官，關於訴訟對當事人有違反義務應受刑罰之有責行為。
 - (6) 為普通法院判決依據之以前特別法院或行政法院之判決，由其他有確定力之判決所廢棄。
 - (7) 當事人發現或例用之對同一事件或以前已作成具確定力之判決或其他文書，因而受較有利之決定時。

三、行政程序重開之實體審查—第二階段之審查範圍：

依據德國行政程序重開之立法意旨，行政程序重開在使人民對已不得爭訟之行政處分，獲得於重新進行之行政程序中，再為實體決定之請求權。因此，行政機關對於重新進行行政程序之申請，應就其申請是否適法、是否具有理由為審查，經審查結果，如申請為不合法，或雖合法但無理由者，應予駁回；反之，如申請為合法及有理由者，則應重新進行

行政程序，並就事件重為實體審查，以決定是否廢棄或變更新行政處分⁹⁰。是以，本文以為行政機關對於重開行政程序之申請，在通過第一階段審查後，即應進入第二階段審查，亦即審查其實體範疇。

第四節 行政程序重開所涉法理問題

關於行政程序重開制度，有學者認為其係用以解決行政法秩序於安定性與妥當性無法得兼時，為謀確保行政行為之合法與妥當，而捨棄行政法秩序之安定性之制度⁹¹。又有謂係為解決介於合法性原則與法律安定性原則間之衝突，或為在法律安定與個案實質正義間而為權衡⁹²。本文為能深入剖析建立行政程序重開制度之目的與理論架構，以下擬從上開學者所論述之法安定性與合法性原則中，嘗試得到理解。

壹、法安定性原則

法安定性原則⁹³應係派生自法治國家內涵之信賴保護原則推論而來。人民因信任現有法律秩序，安排個人生活或處分財產等，基於信賴保護原則考量，人民之權益應受到保障，以維護法律尊嚴⁹⁴。

法安定性兼具有兩項意涵，一為透過法律規範功能，維持社會秩序之安定狀態；其次為法律本身之安定性⁹⁵。前者有稱為不可破壞性、穩定性（Sicherheit durch das Recht; Unverbrüchlichkeit; Stetigkeit），後者則稱為法律之確實性（Sicherheit über das Recht; Legal certainty）。基於法治國原則，行政機關之具體行為必須合法，亦須確保法之可信性，使人民對國家行為有預見可能，因而要求安定性⁹⁶，故通常所稱

⁹⁰ 陳敏，前揭（註1）書，頁491。

⁹¹ 蔡志方，行政救濟與行政法學（四），頁72。

⁹² 陳敏，前揭（註1）書，頁501。另外，就行政程序重開與再審的關係而言，學者對於再審程序之設計，認為係解決法治國家原理所導致之「法律正義性」與「法律安定性」間之矛盾問題，亦可證立程序重開具有衡平法律安定與個案正義的特性。蘇永欽，走入新世紀的憲政主義，頁35。

⁹³ 有論者以：「面對虛無之蒼茫罔極，生命顯得芥微與不足，且人心極企盼尋得安身立命之出路，以求人文挺立充塞乎天地之間。因此建立一持續、穩定之秩序，此一價值觀在法律文化之層面所浮現之影像」來詮釋法安定性原則。邵曼璠，論公法上之法安定性原則，收錄於行政法之一般法律原則（二），城仲模主編，頁268以下。

⁹⁴ 林錫堯，行政法要義，頁61以下參照。

⁹⁵ 邵曼璠，前揭（註92）文，頁273。

⁹⁶ 林錫堯，行政法要義，頁269。

法安定性係指前者⁹⁷。本文以為前述行政處分存續力等問題，即係兼以前者為立論基礎，所發展出來理論；是有論者以為求法律關係儘早確定，若相對人收受行政處分後，未在法定救濟期間內請求救濟，於救濟期間經過後，原則上即喪失請求救濟之權利，即為法律安定性之要求⁹⁸。我國司法院大法官第 610 號解釋理由書即明示：「公務員懲戒法（下稱公懲法）第三十三條第一項第四款規定：……同法第三十四條第二款規定，移請或聲請再審議，『依前條第一項第二款至第四款為原因者，自相關之刑事裁判確定之日起三十日內』為之。其立法意旨則在限制移請或聲請再審議之期間及規範該期間之起算日，以維護法安定性。」另如司法院第 446、592、620 及 629 號等多則解釋理由書亦曾有類同論述。

本文以為法安定性如同行政處分效力優越性之爭議，在以國家權威或勢力充當行政行為合法及有效基礎下，行政處分自當受到較高效力之推定，因此法安定性在官憲國家⁹⁹與法治國家不同前提下，亦應受到不同的處遇。質言之，在多數學者均拋棄行政處分受合法推定前提下，行政處分之安定性在落實依法行政原理下，似應受到一定程度的弱化。

貳、合法性原則

論者謂，在現代民主法治國家權力分立體制下，為達保障人權與增進公共福祉之目的，要求一切國家作用均應具備合法性，此種合法性原則就行政領域而言，即所謂「依法行政原理」¹⁰⁰。而法律係國民意志展現，行政機關具體實行法律規定的內容，無異於實現社會整體公益。因此，有論者認為行政機關為完成行政任務，達到行政目的，應容許其依個別狀況，在法之適當支配下，採行各種不同行政作用，如此，亦與依法行政原理無違¹⁰¹。故在現代法治國家，法安定性固應遵守，但對於行政處分之實質妥當性亦不容忽視¹⁰²。

我國最高行政法院 95 年判字第 1712 號判決，即明示：「租稅法律主義，其內涵包括課稅要件法定主義、課稅要件明確主義、合法性原則、程序保障原則、納稅者權利保護及關於禁止溯

⁹⁷ 曾昭愷，由法安定性論公法上情事變更原則，收錄於行政法之一般法律原則，城仲模主編，頁 272。

⁹⁸ 張文郁，行政處分之形式存續力和依法行政原則之維護，收錄於月旦法學第 88 期（2002.9），頁 20。

⁹⁹ 吳庚，前揭（註 6）書，頁 370。

¹⁰⁰ 陳清秀，依法行政與法律之適用，收錄於行政法 2000（上），頁 146。

¹⁰¹ 翁岳生，行政的概念與種類，收錄於行政法 2000，頁 14。

¹⁰² 曾昭愷，前揭（註 97）文頁 287。

及立法等」。所謂課稅之合法性原則，即指稅捐稽徵機關有義務必須依法課徵符合租稅法律所定課稅構成要件之稅捐，尤有甚者，更認為稅法性質為強行法規，嚴格要求稽徵機關應依據法律標準，核定並徵收稅捐¹⁰³。

參、法安定性原則與合法性原則之衡量

法安定性為一種法秩序之安排，合法性原則亦為法治國家之基本價值；如學者言，合法性（正義、合目的性）與法安定性，其間互動絕非寧若春水，而係處於背反、對立卻又互補之緊張關係¹⁰⁴。

希臘聖哲蘇格拉底主張絕對法安定性，認為法安定性之效力應凌駕於其他法價值之上，因此制定法具有公正、完美及不可侵犯性，終致陷於惡法亦法之主張¹⁰⁵。如過分要求貫徹法安定性主張，不認為行政機關有廢棄行政處分之權限，則將使行政處分經常處於違背公益、正義及違法狀態，故有關行政處分之廢棄與重開行政程序，即是在衡量法安定性與合法性原則下所為安排。稅法對合法性原則之遵循尤甚於其他行政法規，已如前述，是以，本文認為核課處分重開行政程序之必要性及正當性，實應更為強烈，質言之，核課處分對法安定性要求，似未如合法性要求重要。

有學者言，現代民主憲政國家即為稅捐國家，稅捐國同時亦是法治國，在法治國原則下，權利與義務必相互對應，稅法表面上是規範國家與納稅義務人間之垂直法律關係，實質上卻是奠基於納稅義務人群體間水平之社會連帶關係¹⁰⁶。因此，任何一個納稅義務個體所負擔之租稅債務，既為整體租稅之一部分，納稅義務之公益性，自應建立在每一個納稅義務個體受到公平待遇之上。故對核課處分而言，實難以公益為由，要求核課處分之法安定性應超過其合法性，是以，管見以為核課處分之存續力並無法阻卻行政機關撤銷違法核課處分之正當性。

¹⁰³ 陳清秀，稅法總論，頁 41。

¹⁰⁴ Erik Wolf 著，陳愛娥 譯，Gustav Radbruch 的生平及其著作，收錄於政大法學第 51 期，轉引自邵曼璠，前揭（註 93）文，頁 281。本文以合法性替代原文所稱正義及合目的性。

¹⁰⁵ 邵曼璠，前揭（註 93）文，頁 270。

¹⁰⁶ 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，收錄於月旦法學雜誌第 117 期，頁 90 以下。另 1954 年德國公法學者 Forsthoff 在其所著「社會法治國之概念與本質」一文中，認為「所謂現代法治國家成為社會（福利）國家，主要係以租稅國家之型態表現其功能」，租稅國成為社會法治國之前提，參見葛克昌，氏著，國家學與國家法，頁 48 以下。

第五節 核課處分程序重開之程序保障功能

壹、行政程序法之程序保障功能

據學者考究，德國自有行政法以來，當事人程序權利保障，均非行政法學發展重點，因渠等認為僅須提供當事人事後行政爭訟保障，即為已足。直到二次大戰以後方透過聯邦憲法法院判決，形塑出人民應享有行政程序保障之理論，亦即行政程序對人民基本權利之有效保障具有重要性，基本權利亦應影響及於行政程序法之面向，其中即包含行政機關之行政程序¹⁰⁷。另外，亦有學者從法治國理念出發，認為行政程序保障為法治國之一項內涵¹⁰⁸。質言之，程序之違法會導致整個行為效果構成違法¹⁰⁹，故行政程序之建立，其主要目的即是在保障人民基本權利¹¹⁰。

又如李震山教授認為每項基本權利之實踐，皆應內涵程序內容，而有程序保障之需求與功能，此乃從憲法保障個別基本權利之客觀功能面向中導出，據以要求公權力應踐行正當法律程序之義務。依據李震山教授見解，既然個別基本權利皆含有程序保障之需求與功能，即得將性質相同之程序保障，一般化為「程序基本權」，其如同平等權、人性尊嚴及一般人格權等，既內含於各項具體基本權利中，亦可外顯為憲法原則。亦即將客觀面向之基本權利程序保障功能，主觀化為具有主觀公權利功能面向之「程序基本權」，再一般化為「程序保障」之憲法原則，作為個別基本權保護範圍無法涵蓋時之補充依據。李震山教授認為如此一來，「程序基本權」即可支配所有公權力，其中自應包括行政在內，故行政程序法即係以保障人民「程序基本權」為目的¹¹¹。本文認為規範於行政程序法第 128 條之行政程序重開請求權，為程序基本權之射程所及，亦即係為程序基本權之具體化，具有程序保障功能。

貳、核課處分程序重開與程序保障功能

本文於探討核課處分時，即認為我國憲法第 19 條屬人民財

¹⁰⁷ 德國學者以基本權利之客觀法秩序與人性尊嚴為立論，認為程序保障係屬於基本權利所產生之國家保護義務之一環，導出國家之保護義務理論。Koch/Rubel, S.61。轉引自黃錦堂，行政程序法理念與重要釋義問題之研究，收錄於當代公法新論（中），頁 375。

¹⁰⁸ 黃錦堂，行政程序法理念與重要釋義問題之研究，收錄於當代公法新論（中），頁 375。

¹⁰⁹ 劉宗德，行政法講座（上），收錄於內政部警政署日新雜誌，頁 102 以下。

¹¹⁰ 就民法而言，法律保護意謂通過特別設定之公權力干預而對個人主體權利進行之保護，而行政領域中之個人權利也是通過一個特別措施而得到保護。德國學者認為行政法中之權利在行政活動過程中得到保護，更為有效。Otto Mayer 著，劉飛 譯，德國行政法，頁 126。

¹¹¹ 李震山，論「程序基本權」之建構與落實，收錄於台灣行政法學會 2003 學術研討會論文集，頁 68。

產權之特別法律保留，更具有防禦性基本權特性，因此行政程序重開規定就稅捐之稽徵而言，其目的即在保障人民財產權及依據法律納稅之憲法權利¹¹²。

但是，是否能為確保人民基本權利，即全面且無保留給予其程序保障，或者漫無限制將各項程序保障規定無限上綱其效力，對此吾人實存有高度疑慮。因此本文將從下列觀點嘗試探討，首先，學者從國家角度提出程序正義觀點，所謂「程序正義」，既是手段亦為目的，所謂「目的不能證立手段」、「為達目的不能不擇手段」，亦即目的雖然良善，並不是所有程序與手段均能因目的良善而被接受¹¹³。因此，公權力在透過公正、公開及參與等程序民主之運作模式下，期望在通案上確立行為之形式合法性，在個案上實現憲法保障人民之基本權利。有論者從人民觀點出發，提出程序經濟要求之觀點，其認為程序進行之目的，通常僅係為形成一定之實體結果，若程序進行造成之耗費，超過實體追求之利益，則程序之進行毫無實益¹¹⁴。亦有學者從兼顧政府效能觀點出發，提出類同見解，謂之為「程序理性」¹¹⁵。本文亦認為在程序正義、程序理性及程序經濟等原則之下，人民之行政程序保障即應非毫無節制，如影響行政之效率，即屬過度，有學者將此定位為憲法位階之「效率原則」¹¹⁶，而將當事人之行政程序保障基本權利與行政效率，並列為憲法上保障之價值。對於二者之衝突，則引用美國聯邦最高法院（Mathewas vs. Eldrige 案）之三項衡量標準¹¹⁷，提出「大件大辦、小件小辦」之調解之道。本文認為其中第 2 項標準：「機關用以剝奪該系爭利益之程序所造成錯誤決定之可能性，亦即增加程序保障所可能發揮之價值。」對於具有大量行政處分性質之稽徵行政，實具有高度指標意義。

¹¹² 有論者認為「程序基本權」應與「基本權之程序保障功能」有所區隔，所謂「程序基本權」係強調程序保障的本身即存在有其意義，應賦予人民有此種基本權，以真正發揮程序機制的基本功能；而「基本權之程序保障功能」係認為從個別基本權規範中即能找出程序保障的來源與結構。吳文城，論我國之程序基本權及其所形成之程序保障體系，頁 11。本文認為基本權的保障往往須要有一套完整的程序保障機制，例如德國聯邦憲法法院曾在一項有關財產權的判決中指出：財產權的保障不只涉及實體財產權的形成，同時亦包括相關程序權利。轉引自吳文城，同前文，頁 8。至於下一章將探討之稅捐稽徵法第 28 條所規範納稅義務人溢繳稅款退稅請求權，本文認為亦具有相同特性。

¹¹³ 李震山，前揭（註 111）文，頁 67。

¹¹⁴ 吳文城，論我國之程序基本權及其所形成之程序保障體系，頁 42。

¹¹⁵ 李震山，多元、寬容與人權保障—以憲法未列舉權之保障為中心，頁 274。

¹¹⁶ 黃錦堂，前揭（註 106）文，頁 375。

¹¹⁷ 三項衡量標準為：「一、將受到該機關決定影響之私人利益情形，亦即當事人基本權利被侵害之高低。二、機關用以剝奪該系爭利益之程序所造成錯誤決定之可能性，亦即增加程序保障所可能發揮之價值。三、機關之利益，包括牽涉之職能及因採用額外程序所需之財務及行政負擔。」轉引自黃錦堂，行政程序法理念與重要釋義問題之研究，收錄於當代公法新論（中），頁 379。

據上，本文認為行政程序法規範之行政程序重開規定，應肯認其具有程序保障之功能¹¹⁸，甚或認可其為程序基本權。但是在提升程序重開功能前提下，就稅捐稽徵行政而言，仍應在大量行政處分特性及效率原則考量下，設計其衡平的適用要件與範圍，以讓納稅義務人及稅捐稽徵機關均能有所遵循。

參、小結

如前文所述，稅捐稽徵機關所為之核課處分，除具有重大明顯瑕疵外，在送達納稅義務人時，發生其效力，納稅義務人如未履行，則可依法移送強制執行，充分突顯出核課處分對人民之負擔性與不利益性，更突顯核課處分之高權性，本文以為對納稅義務人權利保障強度亦應較一般行政處分為高。再者，核課處分之實質存續力因覈實課稅原則而遭到弱化，人民權益亦應受到對等保障，是以，不論從核課處分之公益性或人民權益保障而言，核課處分之正確性均應重於安定性考量。

德國行政程序重開制度，係從少數學者論述、法院裁判開始形塑，最後方納入成文法中，縱使在完成立法程序，亦經過長久發展，才臻成熟。依據前述內容，此項制度主要在於解決法律安定性與合法性原則衝突問題，以提供人民更周密之程序保護。但此項制度在德國亦非毫無爭議，例如德國聯邦行政程序法第 51 條所稱「法律狀態」之變更是否包含最高法院裁判之變更，即有不同主張，且有各種不同論述與理由¹¹⁹。但是在尋求核課處分正確性基礎上，除一般行政救濟程序外，稅捐稽徵機關亦應本於覈實課稅基調，一方面對於短漏繳稅捐，覈實補徵，相對而言，亦應將溢徵稅款部分，覈實退還納稅義務人，質言之，稅捐稽徵機關如得重啟核課處分程序以補徵稅款，亦應得重啟核課處分程序以撤銷或變更原核課處分，以退還溢課稅款。是以，本文以為覈實課稅原則應為核課處分與其他行政處分在重開行政程序上最大差異，亦即以落實覈實課稅為重開核課處分程序之一項重要論據。再者，本文從基本權保障出發，認為行政程序重開相關規定，屬於憲法層次程序基本權之涵蓋範圍。

至於稅捐稽徵機關對於納稅義務人申請重開核課處分程序，亦應進程序與實體二階段審查，就程序面而言，包含適法性要件與理由要件審查。當人民提出重開行政程序之申請，通過適法性要件及理由要件審查後，即進入實體面審查，有學者稱為

¹¹⁸ 本文認為稅捐稽徵法所規範具有實質重開核課程序性質之規定，亦同。

¹¹⁹ 以上參見洪家殷，前揭（註 57）文，頁 331。

進入第二次程序（Zweitverfahren）¹²⁰。至於行政機關對同一事件重新審查，並於實體作出新決定，不論該決定之內容係許可或駁回人民申請，均成立另一個新實體面之行政處分¹²¹；此部分係屬程序重開後之法律效果問題，容待後敘。本文在探究核課處分程序重開制度及法理等問題後，下一章將介紹我國核課處分程序重開之各項途徑與相關問題。

¹²⁰ 洪家殷，前揭（註 57）文，頁 319。

¹²¹ 陳敏，前揭（註 1）書，頁 307。