

第五章 經行政救濟確定之核課處分與行政程序重開

行政處分與法院之判決，皆在個案中決定何者為法律之要求，同屬法律之認知行為，法院係以超然第三者立場，透過種種司法程序確保裁判之正確；但是作成行政處分之行政機關為當事人一造，卻以較薄弱之程序保障，達到迅速及合目的性之行政要求，二者實存有相當差異¹。德國在第二次世界大戰以前，基於當時統治理論，行政機關可以自由撤銷行政處分，戰後德國為兼顧個人權益，開始進入協調個人與國家利益之研究領域，俟後德國通說將行政處分分為授益處分與負擔處分，並認為違法負擔處分應由行政機關撤銷²，核課處分屬負擔處分，行政機關自應本於依法行政原理及覈實課稅原則，追求核課處分之正確性。

有學者謂，行政處分除拘束處分機關外之其他行政機關，並同時拘束法院，法院對於一個既存之行政處分，原則僅能當作一個既成事實，承認其存在，納為自身判決基礎之構成要件事實，此乃從權力分立原則，推導出行政處分對法院亦具有拘束力；反面來說，倘法律明定法院對行政處分有審查權限，作為審查對象之行政處分即不可能對法院有拘束力³。本文由上面兩項關係，推導出法院審查行政處分所作之判決，或謂法律上之認知行為，對於行政機關應具有拘束力，但其拘束強度是否達到完全阻絕重開違法核課處分程序之程度，乃本章所欲探討之重點。

又本文所探討者為核課處分程序重開，基於已有核課處分之特性及程序重開必須原已有處分存在等因素，故以下原則僅以撤銷訴訟為討論範圍。

第一節 訴願決定確定之核課處分與程序重開

壹、訴願之意義

訴願乃主張權利或利益遭受行政處分損害之人民，向原處分機關之上級機關或原處分機關本身請求救濟之方法，屬於最古老的一種救濟手段⁴。有論者謂，訴願在我國，不但為人民之基本權利，且為重要之行政救濟制度之一⁵。所謂行政救濟，即係基

¹ 陳敏，行政法總論，頁 300。

² 德國目前對於違法負擔處分係規定，「得」撤銷。翁岳生，行政處分之撤銷，收錄於氏著法治國家之行政法與司法，頁 41 以下。

³ 許宗力，行政處分，收錄於行政法(第三版上冊)，頁 519。

⁴ 吳庚，行政爭訟法論，頁 285。

⁵ 蔡志方，行政救濟法新論，頁 19。

於憲法法治國原則之依法行政原理，在行政機關為不法或不當之行政行為，而致人民權益或公益受到侵害，國家對此侵害給予人民在行政體系內或司法途徑上之救濟。訴願作為行政救濟之一環，首先在貫徹我國憲法第 16 條賦予人民行政救濟之權利，以保護人民實體上自由與權利；同時並確保憲法法治國之依法行政與維持客觀正確行政法秩序之要求。訴願程序亦可減輕行政法院負擔，使得絕大部分之違法處分在訴願時即被撤銷，因此，訴願具有兩種性格，其一為司法權作用範圍內行政爭訟法之先行程序規範，另一種性格則被視為行政權作用之行政程序法一部分，故訴願乃係聯繫行政權與司法權作用之銜接程序⁶。

不過基於權力分立原理，訴願仍存有行政訴訟所無之功能，例如司法機關僅為法之監督，審查行政處分之合法性；而訴願機關除審查合法性外，亦審查行政處分是否合目的性，包括政策方針、經濟效益、資源分配之優先順序及公眾對政府機關或決策人員之觀瞻等⁷。

本文基於此一觀點，檢視第二章第五節案例一，A 股份有限公司既在自行報繳稅款後同時，即向稅捐稽徵機關申請依稅捐稽徵法第 28 條退稅者，訴願審議機關即應為合目的性審查，認該案為尚未核課確定案件，此一結論，實非無據。

貳、訴願決定之類型與性質

依據德國行政法院法第 68 條⁸規定，德國訴願制度為撤銷訴訟及排除否准課予義務訴訟之前置程序⁹，我國現行訴願則為行政訴訟法第 4 條撤銷訴訟及同法第 5 條課予義務訴訟之先行程序。訴願一經提起，除由原處分機關自行撤銷或變更原處分外，受理訴願機關應就訴願事件為全面性審查，並依「先程序後實體」之原則，先審查其提起訴願是否合法，不完備之訴願書能否補正，以認定應否受理。一旦進入實體審查，則應以作成訴願決定為基準時，就事實及法律層次審酌原處分之合法性及合目的性。訴願決定與司法判決最大不同，在於訴願機關得審查行政裁量行

⁶ 陳慈陽，訴願法修正後相關問及之探討，收錄於臺灣行政法學會學術研討會論文集，頁 383 以下。

⁷ 吳庚教授認為行政爭訟具有解決公法上爭議、保障人民權益、維持法規正確適用及塑造行政措施之合法性等功能，參照氏著前揭(註 4)書，頁 289 以下。

⁸ 德國行政法院法第 68 條第 1 項規定，提起撤銷訴訟前，必須於先行程序中審查行政處分之合法性及合目的性，……。同條第 2 項規定，前項規定於申請為行政處分被拒絕而提起課予義務訴訟時，準用之。蕭文生博士 譯，收錄於德國行政法院法逐條釋義（陳敏博士等譯），頁 677。

⁹ 林明昕，公法學的開拓線，頁 297 以下。

為及行政機關對不確定法律概念之判斷餘地¹⁰。依據德國行政法學理，訴願決定仍屬行政處分之一種¹¹。

按訴願法第 85 條規定：「訴願之決定，自收受訴願書之次日起，應於三個月內為之；必要時，得予延長，並通知訴願人及參加人。延長以一次為限，最長不得逾二個月」。因此，訴願受理機關對於符合受理要件之訴願案件，應就其審查結果為無理由者，駁回訴願¹²；有理由者，分別為撤銷原處分、撤銷發回重為處分、撤銷並自為決定¹³。我國吳庚教授對於訴願有理由之決定，並曾依據學理及比較法上之成規，建立其決定之基準¹⁴，茲將訴願決定類別分述如下。

一、不受理之決定：係指訴願之提起不合法，應從程序上駁回。我國訴願法第 77 條定有 8 款不受理事由¹⁵，係從行政院暨所屬各級行政機關訴願審議委員會審議規則第 13 條修正增列，與審議規則最大不同之處乃刪除「訴願已無實益」及「其他不應受理之事由」兩項，吳庚教授認為訴願法第 77 條所列 8 款應屬例示性質，並無列舉之規定視為排除其他之作用，例如納稅義務人未依稅捐稽徵法第 35 條規定先行申請復查，即提起訴願，其訴願即應屬「其他不應受理之事由」，不予受理¹⁶。惟如財政部 96 年 6 月 4 日台財訴字第 09600195750 號訴願決定，卻認為：「按本件原處分機關前以訴願人為東○公司法定清算人之一而對其核發繳款書並送達在案，雖訴願人曾向原處分機關申請更正，惟經原處分機關以 96 年 3 月 9 日南區國稅南市三字第 0960002522 號函復否准。訴願人對上開函復不服，提起訴願，經原處分機關重

¹⁰ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 337 以下。

¹¹ 林明昕，論訴願之再審與行政處分之廢棄——道介乎行政爭訟法與行政程序法之間的法學課題，收錄於葛克昌、林明鏘主編，行政法實務與理論(一)，頁 277 以下。

¹² 訴願法第 79 條第 1 項及第 2 項規定：「訴願無理由者，受理訴願機關應以決定駁回之。原行政處分所憑理由雖屬不當，但依其他理由認為正當者，應以訴願為無理由。」

¹³ 訴願法第 81 條第 1 項前段規定：「訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機關另為處分。」

¹⁴ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 340 以下。

¹⁵ 訴願法第 77 條：「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定：

一、訴願書不合法定程式不能補正或經通知補正逾期不補正者。

二、提起訴願逾法定期間或未於第五十七條但書所定期間內補送訴願書者。

三、訴願人不符合第十八條之規定者。

四、訴願人無訴願能力而未由法定代理人代為訴願行為，經通知補正逾期不補正者。

五、地方自治團體、法人、非法人之團體，未由代表人或管理人為訴願行為，經通知補正逾期不補正者。

六、行政處分已不存在者。

七、對已決定或已撤回之訴願事件重行提起訴願者。

八、對於非行政處分或其他依法不屬訴願救濟範圍內之事項提起訴願者。」

¹⁶ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 1323。吳庚，前揭(註 4)書，頁 359。

新審查結果，認訴願人之主張為有理由，原處分機關乃以 96 年 4 月 23 日南區國稅南市三字第 0960025227 號函將原繳款書（管理代號 D70084069411096205194022）撤銷，另對該公司選任法定清算人何○民君重新送達繳款書。是本件原繳款書（管理代號 D70084069411096205194022）既經原處分機關撤銷，訴願人即非東○公司營業稅之納稅義務人，並未受有權利或利益之損害；縱原處分機關漏未將 96 年 3 月 9 日南區國稅南市三字第 0960002522 號函一併撤銷，然因原以訴願人為發單對象之繳款書既經撤銷，訴願人就上開函復不服提起訴願已無實益，本件訴願應予駁回。據上論結，本件訴願為無理由…」，是以，現行實務作業似未將該條所列各款視為例示性規定。

- 二、訴願無理由之決定：受理訴願機關審理訴願案件認為無理由者，應以決定駁回。所謂無理由即訴願指摘原處分違法或不當在法律上並不成立，或原行政處分所憑理由雖屬不當，但依其他理由認為正當者，其訴願仍為無理由。此類決定占所有訴願決定案件之比例最高，例如財政部於 94 年 1 月至 96 年 6 月間即有 10,756 件訴願無理由而遭決定駁回案件¹⁷。
- 三、訴願有理由之決定：認為原處分有違法或不當情形，應於訴願人聲明範圍內，撤銷原處分，又依其情節不同，區分為下列型態：
 - (一) 單純撤銷原處分：訴願法第 81 條第 1 項前段規定：「訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部」，指原處分係依法不得為處分行為者，吳庚教授曾舉例如完全無須繳納所得稅之低收入戶，因身分證號碼與他人重複致所得資料張冠李戴，遭稽徵機關為核課處分。此類案件占所有訴願決定案件之比例極低，案例極少，經檢索財政部近三年來所作之訴願決定，例如 95 年 9 月 6 日台財訴字第 09500365430 號訴願決定，該案係為訴願人為吳○建小兒科內科聯合診所負責人（即所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人），該診所於 94 年度給付薪資所得合計 5,281,024 元，已扣繳所得稅額 94,800 元，惟於 95 年 1 月 26 日填報該年度各類所得暨免扣繳憑單申報書時，僅申報該部分扣免繳憑單給付總額 5,281,024 元及扣繳稅額 0 元，並於 95 年 3 月 2 日自動補報，更正扣繳稅額為 94,800 元，原處分機關以其違反所得稅法第 92

¹⁷ 資料來源：http://web01.mof.gov.tw/peapply/result_suit.asp。其中 94 年度部分，依據該網站資料約有 4,359 件，與行政院對外公布之 4,263 件並無重大差異，故此項數據具有可信度。

條第 1 項規定，乃依同法第 114 條第 2 款規定，按扣繳稅額 94,800 元處以 10% 之罰鍰 9,480 元。惟財政部認為所得稅法第 114 條第 2 項規定，係規定扣繳義務人已依法扣繳稅款，而未依同法第 92 條規定之期限（每年 1 月底前）按實填報或填發扣繳憑單者，始得處罰，該案訴願人給付薪資時已依規定扣繳稅款，並於 95 年 1 月 26 日依限填報各類所得扣繳暨扣免繳憑單申報書，且據實填具楊○生君當年度之薪資所得總額 919,396 元，僅漏填扣繳稅額 94,800 元，嗣自行發現，旋於 95 年 3 月 2 日主動申請更正，財政部認為其與誠實申報之義務，尚無明顯違背，應認其於期限內錯誤申報之瑕疵，業經補正，尚與未依期限按實申報之情況仍有不同，原處分機關依上開規定，按扣繳稅額 94,800 元處以 10% 之罰鍰，即有未妥，財政部乃將該件原處分撤銷。

(二) 撤銷原處分，並發回原處分機關另為處分：此類訴願決定主要係因原行政處分所依據之事實未臻明確，須由原處分機關重新調查，或基於權責分工，在行政作業上須由原處分機關重為處分者。例如財政部 94 年 3 月 8 日台財訴字第 09300478530 號訴願決定略以：「查本件訴願人之父陳○君因不服原處分機關核定其配偶陳○花君（90 年 6 月 20 日死亡）贈與稅，於 91 年 11 月 5 日向原處分機關申請復查，嗣陳○君於 93 年 5 月 11 日死亡，此有訴願人補充訴願理由時所提之臺灣彰化地方法院家事法庭 93 年 7 月 12 日彰院民家 93 年度繼字第 496 號准予拋棄繼承備查通知可稽，並經原處分機關答辯在案，乃原處分機關未查明陳○君已死亡之事實，竟未由合法繼承人承受復查，仍將已故之陳○君列為復查決定之申請人，並於 93 年 7 月 22 日作成復查決定予以駁回，揆諸首揭規定，自有違誤。訴願人提起訴願，雖未執此指摘，惟原處分機關復查決定既有違法，爰將原處分（復查決定）撤銷，另由原處分機關於繼承人承受陳○君之復查申請案後，或命繼承人承受復查申請後，另為適法之處分，以符法制」。

(三) 撤銷部分原處分等同於自為決定：訴願決定僅撤銷原處分之一部，即發生自為決定之效果。吳庚教授於氏著行政爭訟法論一書中，以台北市政府訴願決定撤銷部分營業稅罰鍰倍數為例證，但民國 84 年間此類案件之所以形成，主要係因當時營業稅法第 51 條及第 52 條裁罰倍數過高（短漏稅額之 5 至 20 倍），84 年 8 月 2 日修法後將裁罰倍數

修正為短漏稅額之 1 至 10 倍，肇致原按 5 倍裁罰之案件，得否改按 1 倍處罰之爭議，目前財政部訴願決定已未見有此種案例，但在司法判決中則非少見，例如臺北高等行政法院 95 年度訴更一字第 00108 號判決即以：「訴願決定及原處分（復查決定）關於核定原告 87 年度未分配盈餘超過新台幣伍佰肆拾肆萬柒仟貳佰參拾玖元部分撤銷。」為判決主文。

(四) 受理訴願機關自為決定：吳庚教授認為若原處分事實關係已臻明確，又未涉及權限分工，行政作業亦不生困難者、原處分機關重為處分不遵守先前訴願決定之意旨者及受理訴願機關即原處分機關等 3 種情形，受理訴願機關即應自為決定。

四、依職權撤銷或變更原處分：按訴願法第 80 條第 1 項前段規定，提起訴願因逾法定期間而為不受理決定時，原行政處分顯屬違法或不當者，原行政處分機關或其上級機關得依職權撤銷或變更之。例如財政部 94 年 1 月 6 日台財訴字第 09300499420 號訴願決定：「查稽徵機關課徵稅捐，應依職權調查課稅之事實，其中自應包括對納稅義務人有利及不利之事實，本件訴願人申請復查及提起訴願時，皆主張系爭移轉之建築物即門牌河○路○號、○號、○號、○號、○號及○號共六棟，係因合建關係而需要移給建設公司，並提供合建契約書且稱建設公司已依規定申報營利事業所得稅及營業稅云云爭執，則實情為何？未見原處分機關論明且卷內亦無任何查核資料可稽；尚難謂已盡調查之能事，爰將本件原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關查明後另為適當之處分。據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 80 條第 1 項前段決定如主文」，惟核課處分之此類訴願決定數量極為稀少。

五、情況裁決：依據訴願法第 83 條第 1 項規定，受理訴願機關發現原行政處分雖屬違法或不當，但其撤銷或變更於公益有重大損害，經斟酌訴願人所受損害、賠償程度、防止方法及其他一切情事，認原行政處分之撤銷或變更顯與公益相違背時，得駁回其訴願。

參、訴願決定之效力

本文前已論及訴願決定亦為行政處分之一種，因此，有學者認為訴願決定亦具有確定力、拘束力及執行力。

一、確定力

行政程序分為爭訟性¹⁸與非爭訟性，非爭訟性所產生之結果，多為通常之行政處分；而爭訟性則以作成裁決性處分為目的。訴願程序係由一個中立之層級，就兩造之爭執經由類似法院訴訟之過程，確定事實及適用法規，即訴願決定屬典型之爭訟裁決性處分，自應承認其具有較強之效力或拘束效果¹⁹。一般之行政處分，有形式存續力，訴願決定具行政處分之性質，經正式訴願程序所作成並通知後，訴願決定機關亦受其拘束，不得自行撤銷或廢止原決定，是有學者認為不妨肯定訴願決定有形式之確定力。惟訴願決定發生確定力，須符合提起行政訴訟之法定期間已過或行政法院判決確定等要件，訴願一經確定，就同一事件即不得再提起訴願或行政訴訟，此亦為「一事不再理原則」²⁰，亦有稱為「不可爭力」²¹。

二、不可變更力

訴願決定一經作成，除由法院依法撤銷、變更外，訴願決定機關本身不得自行撤銷或變更訴願決定，我國訴願法第95條即明定，訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力，日本學者則稱為實質的確定力²²。

三、拘束力

依據訴願法第95條前段規定，訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。行政法院亦曾於45年判字第60號判例認為，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。因此，學者認為訴願決定機關之上級機關及普通法院，如無法規之依據，亦不得變更、撤銷或違反原決定²³。惟該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嗣後不再援用，似已對訴願決定之拘束力作出調整。

日本行政不服審查法第43條第1項，亦對於審查法之

¹⁸ 所謂爭訟性，係指當事人間具體權利義務或法律關係之存否有關之爭執。日本「板まんだら判決」（最（三小）判昭和五十六年四月七日民集三十五卷三號四四三頁），轉引自劉宗德、彭鳳至，行政訴訟制度，收錄於行政法（第三版下冊），頁352。

¹⁹ 吳庚，前揭（註4）書，頁363。

²⁰ 陳敏，前揭（註1）書，頁1301。

²¹ 陳清秀，行政訴訟法，頁229。

²² 閔哲夫，行政不服審查法，頁39。

²³ 陳敏，前揭（註1）書，頁1301。

裁決拘束力作出規定，依據日本塩野宏教授看法，是項規定是保證裁決實效性之效力²⁴。但是塩野教授亦認為是否應承認行政行為實質確定力之效果，非無爭議，如貫徹依法行政原理，不應承認行政行為具有類似民事訴訟判決之效果²⁵。

四、執行力

訴願決定如係維持原處分者，並無訴願決定本身之執行問題，僅在訴願機關撤銷原行政處分，並自為決定時，始有訴願決定執行力問題。惟因訴願決定依訴願法第 81 條不得為更不利之變更決定，故實際上由訴願機關撤銷原處分自為決定，而有強制執行之需要者，應屬少有。

肆、訴願決定重開行政程序之可能性

經訴願決定之案件，如該核課處分係違法時，行政機關可否重開行政程序，就司法實務而言，見解並未統一，如前開行政法院 45 年判字第 60 號判例即認為行政機關不得變更、撤銷或違反原決定。但司法院 25 年院字第 1557 號解釋²⁶則認為，訴願之決定，有拘束原處分或原決定官署之效力，訴願法第 12 條定有明文，除不服之原處分或原決定，有合於訴願法第 4 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）之權利或利益並不因之而受何損害，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。另如民國 25 年司法院院字第 1461 號解釋²⁷認為，認訴願決定有拘束原處分及該決定官署之效力者，係指已訴願之事實業經決定者而言，若另發生新事實，當然得由該管官署另為處分。又如，司法院 26 院字第 1629 號解釋認為，再訴願人於再訴願官署撤銷原處分

²⁴ 「審査法は裁決の拘束力について定めている（四三条）。この拘束力は行政行為の公定力との関係で説明されることがあるものとは異なり、裁決の実効性の担保のためのものであり……」塩野宏，行政法Ⅱ，頁 36。

²⁵ 塩野宏 著，劉宗德 賴恆盈 譯，行政法Ⅰ，頁 137。

²⁶ 資料來源：稅捐稽徵法法令彙編，頁 176。另參照吳庚，前揭(註 4)書，頁 375。

²⁷ 資料來源：稅捐稽徵法法令彙編，頁 176。

之決定確定後，忽就原處分認定之事實，向官署自白係表明詐偽之事實，原處分官署基於事實另為處分仍無不可。故上開解釋似又認為原處分或原決定如確有錯誤，得撤銷原處分另為新處分。

就學者而言，見解亦屬紛歧，例如吳庚教授認為經訴願決定作實體上判斷之案件，應有一事不再理原則之適用，除有再審之法定原因外，原處分機關或其上級機關（包括訴願決定機關），均不得重開程序或任意撤銷或變更²⁸。又如蔡志方教授亦認為已經訴願實體決定，而具有實質確定力者，不得申請重開行政程序²⁹。惟如陳敏教授即認為訴願之決定，固有拘束原處分機關之效力，惟訴願既係人民之權利或利益，因行政機關違法或不當處分，受有損害之救濟方法，原處分機關於訴願決定後，發現錯誤或因有其他情形，而撤銷原處分另為新處分，倘訴願人之權利或利益並不因而受損害，自可本於其行政權或監督權之作用，另為處置³⁰。又如張自強及郭介恆教授認為，基於保障申請人權益及行政處分無實質確定力之原理，申請人向原處分機關提出要求重新審查，原處分機關似可受理³¹。

有關訴願決定性質屬行政處分，其確定力之強度應不及於司法機關判決，據此，則訴願決定之拘束力即不應與司法判決等量齊觀；再者，訴願雖屬行政爭訟制度之一環，惟訴願程序本身仍不應脫離行政程序之本質，有學者認為訴願法為行政程序法之特別法³²，訴願再審制度則為行政程序法第 128 條程序重開之特別規定³³。果此，則對於違法行政處分經訴願決定確定後，如符合訴願法第 97 條規定者，得以申請訴願再審尋得救濟，惟如未符再審規定者，是否即無尋得救濟之可能？

本文擬以德國「案件掌控權」(Sacherrschaft)³⁴概念來探討此項課題，依據「案件掌控權」概念，原處分機關對於原處分及已融入原處分中之訴願決定本身之廢棄，無論訴願決定因送達而生效，或因法定救濟期間等理由而告確定，均有依行政程序法相關規定處理之管轄權，訴願機關不能再就原處分，甚至訴願決定本身為廢棄之決定，假使訴願機關基於依法行政原則考量，仍有就原處分或訴願決定本身為廢棄之意圖，則僅能以監督機關角色，促使原處分機關為廢棄之處理。但當訴願機關在行政訴訟程

²⁸ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 363。

²⁹ 蔡志方，行政救濟與行政法學(四)，頁 79。

³⁰ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 1337。

³¹ 張自強、郭介恆，訴願法釋義與實務，頁 394。

³² 吳庚，前揭(註 4)書，頁 286。

³³ 林明昕，前揭(註 11)文，頁 300。

³⁴ 林明昕，前揭(註 11)文，頁 289 以下。

序中作為被告，自立為第一次獨立加害於原告之訴願決定負責時，則「案件掌控權」將返回訴願機關，否則在訴訟法上訴願機關須對其訴願決定負責，在程序法上卻無權處理該訴願決定，將造成法理上之矛盾。故本文支持將訴願法第 97 條訴願再審之規定視為訴願機關例外得對訴願決定本身若干瑕疵事項，重新取得更正管轄權所設計，且為行政程序法第 128 條之特別規定³⁵。

其次，我國吳庚教授對於行政法院 45 年判字第 60 號判例有關：「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」之內容，認為該判例之立論基礎顯與現今行政法理論相悖，蓋行政處分實質存續力（確定力）之發生，並不因為是否經過行政爭訟而有異，未經爭訟之行政處分有形式存續力者亦有實質存續力。吳庚教授認為行政處分經訴願程序而告確定，如欲廢止或另為處分行為，應遵守信賴保護原則，質言之，吳庚教授似非否定經訴願決定得重開行政處分之可能，僅認為原處分既經訴願決定認定為合法及適當，廢止或另為處分，不僅單純適法與否問題，尚可能涉及政策層次，故原處分機關於廢止或另為處分時，應先向訴願機關報備³⁶。

最後，在我國現行稽徵實務上之態度為何，依據財政部 47 年台財參發第 8326 號令釋³⁷認為，「業經提起訴願之核課處分，除原處分官署於收到訴願書副本後，認訴願為有理由者，得自行撤銷原處分，為訴願法所規定外，受理訴願之行政官署，固應先就程序上加以審核，合於法定程序者，方能進而為實體上之審理，其不合者，即應從程序上予以駁回，不能逾越範圍而為實體上之審定。惟原處分如經訴願、行政訴訟程序上之實體審查而決定維持者，雖已具有形式上之確定力，但尚未具實質上之確定力，如果原處分官署或其上級官署認為該原處分確有違反法令者，則為公益上之理由，未嘗不可再依職權糾正。又訴願之決定有拘束原處分或原決定官署之效力，訴願法定有明文。惟訴願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，苟原處分原決定官署，於訴願之決定確定後發現錯誤，或因有他種情形而撤銷原處分另為新處分，倘於訴願人之權利或利益並不因之而受何損害，自可本其行政權或監督權之作用，另

³⁵ 林明昕，前揭（註 11）文，頁 301。

³⁶ 吳庚，前揭（註 4）書，頁 214。

³⁷ 資料來源：稅捐稽徵法法令彙編，頁 179。

為處置，不在該條應受拘束之範圍」。又前開司法院 25 年院字第 1461 號、第 1557 號及 26 年院字第 1629 號等 3 則解釋，均已收錄於財政部稅制委員會編印之稅捐稽徵法法令彙編，目前稽徵機關實務作業均應依據上開規定辦理。是以，目前稽徵實務作業上，對於經訴願決定之核課處分，應有重開程序之適用。

據上，管見以為訴願決定為行政處分之一種，如訴願機關即為原處分機關，則對於訴願決定駁回案件，再自行變更原處分，較無拘束力問題³⁸；若訴願機關為原處分機關之上級機關，基於依法行政原理，似仍以尋求無瑕疵行政處分為優先，但仍應有相關配套措施，是本文以為對於違法核課處分，應存在下列法院外³⁹之救濟途徑：

- 一、符合訴願法第 97 條訴願再審規定者，得循訴願再審程序尋得救濟。
- 二、未符訴願再審規定，但該核課處分確屬違法者，原處分機關應取得案件掌控權，納稅義務人可依據行政程序法第 128 條規定，申請重開核課處分之行政程序，原處分機關如撤銷或變更原處分，則應參照訴願法第 96 條⁴⁰規定，將重為處分內容函知訴願機關，一則以尊重訴願機關，但更重要者係提供訴願機關後續辦理類似案件之參考。

伍、訴願再審與行政程序重開

訴願再審是否得由行政程序重開制度所取代，雖非本文探討重點，但學者間有不同見解，本文容有提出交代之必要。首先，訴願再審制度並非沿襲自德國制度，而係仿自訴訟法上之再審制度⁴¹。反對者認為訴願決定既為行政處分，自應適用行政程序法，行政程序法既已有程序重開之規定，實已無煩勞訴願法在此之外另闢蹊徑創設所謂「訴願再審制度」，且目前訴願再審程序付諸闕如，非但使制度疊床架屋，亦造成人民與機關運作上紊亂⁴²。反面而言，支持訴願再審制度者，則認為行政程序法第 128 條有關程序重開之規定與訴願法第 97 條之訴願再審，二者間並非相同，允宜基於程序選擇權之法理，由人民及有關機關依具體情況

³⁸ 在德國僅由原處分機關有權處理因訴願決定本身之瑕疵而再開之程序，惟反對者認為此終為他機關之程序瑕疵，何不讓原處分機關處理。我國訴願程序基本上是由半獨立狀態之訴願審議委員會主持，有論者認為其程序瑕疵之有無，與其交由非具司法性質之原處分機關判斷，不如由訴願機關自行解決。林明昕，前揭（註 11）文，頁 301。

³⁹ 有學者謂訴願機關為法院外救濟機關。陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，頁 533。

⁴⁰ 訴願法第 96 條：「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之，並將處理情形以書面告知受理訴願機關。」

⁴¹ 蔡志方，前揭（註 5）書，頁 100。

⁴² 林明昕，前揭（註 11）文，頁 282。

決定依何種途徑為之⁴³。

按司法院教授釋字第 442 號已釋明憲法第 16 條規定人民有訴訟之權，旨在確保人民得依法定程序提起訴訟及受公平之審判。至於訴訟救濟應循之審級制度及相關程序，立法機關自得衡量訴訟性質以法律為合理之規定。本文以為人民訴願權利既亦為憲法第 16 條所明定，立法機關當有立法形成自由，但目前有關核課處分之訴願再審成效並非良好，亦為不爭，故訴願再審制度確有檢討之空間，本文以為在現行法律制度下，行政程序重開制度與訴願再審制度仍有其各自存續空間。

第二節 行政訴訟判決確定之核課處分與行政程序重開

壹、行政訴訟之意義與目的

一、行政訴訟之意義

行政訴訟制度，係指有關以訴訟方式解決行政事件之制度總稱。論者謂行政訴訟制度之形成與發展，早期與行政國家或司法國家之發展變遷有關，晚近則與法治主義之發展及基本人權之保障有關。因此，行政訴訟制度並非為「紛爭解決」之要求而生，而係基於對行政之適法性控制與對貫徹人民權利保護之要求而生⁴⁴。是行政訴訟之理念，乃是對於違法行政處分給予人民權利救濟，以謀求行政之適法，維持行政法秩序，並實現社會正義為目標⁴⁵。

二、行政訴訟的目的

對於行政訴訟之功能，長久以來存有「法規維持說」與「權利保護說」爭論。所謂「法規維持說」，係認為行政訴訟之功能導向，首在於確保行政活動之合法，使法規得以被正確適用或遵守，而其尊嚴得以維繫，至於人民權利因而獲致保障，則僅係附帶目的或附隨作用而已。所謂「權利保護

⁴³ 蔡志方，析論訴願新制施行後之部分新增程序相關問題—再審、訴願參加及停止執行，收錄於臺北市府訴願審議委員會，訴願新制專論暨研討會實錄（2001.10），頁 20。

⁴⁴ 就行政訴訟制度而言，依古典之理解，於依法行政原理下，行政係法律之執行作用，由於法律具有公平分配現有資源以及調整社會各種利益（利害）衝突之功能，故行政亦具有同樣功能（行政之公益性或公共性），就此而言，於行政與私人間關係上，行政本身即具有單方且依法解決社會紛爭功能，從而對國家而言，並無另外設置一種訴訟制度，以解決其與人民間紛爭之必要。換言之，行政訴訟制度存在之理由，主要係因人民方面之救濟要求而來，亦即於國家與人民間生有紛爭時，一方面要求國家提供權利保護，他方面要求該擔任紛爭解決任務之機關與紛爭之一造（即國家）保持相當之獨立性，並須「依法解決人民與國家間之紛爭」，乃有行政訴訟制度之設。是以，於行政訴訟制度，紛爭解決與權利保護乃為平行概念，不發生如民事訴訟之目的論爭。劉宗德、彭鳳至，前揭（註 18）書，頁 351 及 355 以下。

⁴⁵ 陳清秀，前揭（註 21）書，頁 51。

說」，係認為行政訴訟之功能導向，最終在於保護人民之權利，或以之為主要目的，而法規之維持或行政行為合法性之確保，僅係附帶作用或當然結果而已。我國學者通說，認為兩說併存⁴⁶，我國行政訴訟法第 1 條亦係如此。該條明定保障人民權益、確保國家行政權之合法行使及增進司法功能為行政訴訟的目的，茲逐項說明如下。

(一) 保障人民權益

如學者言，在依法行政原理下，行政係法律之執行作用，由於法律具有公平分配現有資源以及調整社會各種利益衝突之功能，故行政亦具有同樣功能。就此而言，於行政與私人關係上，行政本身即具有單方且依法解決社會紛爭之功能，從而對國家而言，並無另外設置一種訴訟制度，以解決其與人民間紛爭之必要，換言之，行政訴訟存在之理由，主要係因人民方面之救濟要求而來。典型之行政訴訟制度，如撤銷訴訟等具有不服公權力行使性質之抗告訴訟，係藉由審查行政活動之適法性，以達人民權利保護之目的⁴⁷。

再者，我國憲法第 16 條規定，人民有請願、訴願及訴訟之權。同法第 77 條規定司法院為最高司法機關，掌理行政訴訟之審判。因此，行政訴訟非僅為行政內部之客觀法秩序控制，更肩負有保障個人權利免於遭受違法行政處分之任務⁴⁸。

(二) 行政適法性審查

行政訴訟具有保護人民權益免受違法行政侵犯之功能，因此，行政訴訟乃是以確保行政法規之正確適用，亦即以除去行政法上之違法狀態之手段，以達成保障人民基本人權及其他權利之目的，是以，行政訴訟亦負有維持客觀法秩序之任務。

(三) 增進司法功能

有學者認為將「增進司法功能」列為行政訴訟之目的，其理由為何，無從查考。且行政訴訟法第 1 條立法理由，並未將增進司法功能列為行政訴訟之目的⁴⁹。惟本文以為此項功能應係指，為貫徹行政與司法之權力分立，且因裁判事項專門性與技術性，非普通法院所能勝任，故在司法權下，另設獨立行政法院，以增進司法功

⁴⁶ 蔡志方，前揭(註 5)書，頁 109。

⁴⁷ 劉宗德、彭鳳至，前揭(註 18)書，頁 356。

⁴⁸ 陳清秀，前揭(註 21)書，頁 52。

⁴⁹ 劉宗德、彭鳳至，前揭(註 18)書，頁 355。

能⁵⁰。

貳、行政訴訟之類型

行政訴訟類型之分類，學者認為可從不同觀點出發，例如客觀訴訟與主觀訴訟、抗告訴訟與當事人訴訟、始審訴訟與覆審訴訟、形成、確認及給付訴訟、有名訴訟與無名訴訟、其他訴訟等分類方式⁵¹。本文依據我國行政訴訟法規定，將我國訴訟類型分別說明如下：

一、撤銷訴訟

撤銷訴訟係對違法損害人民權利或法律上利益之行政處分，請求行政法院予以撤銷或變更之行政訴訟，其性質為形成訴訟。例如我國行政訴訟法第4條第1項規定，人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾三個月不為決定，或延長訴願決定期間逾二個月不為決定者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟。

二、課予義務訴訟

課予義務訴訟係請求行政法院命行政機關作成行政處分之訴訟。我國行政訴訟法第3條規定，我國行政訴訟指撤銷訴訟、確認訴訟及給付訴訟。同法第5條第1項規定，人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提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。同條第2項則係對於行政機關駁回人民申請之情形，作出相同之規定。課予義務訴訟其本質即為給付訴訟之一種，有學者稱其為特別之給付訴訟。課予義務訴訟在於請求行政機關作成行政處分而遭拒絕時，該課予義務訴訟包含撤銷該拒絕決定之撤銷訴訟成分⁵²。

三、確認訴訟

確認訴訟係原告請求行政法院判決確認行政處分無效、公法上法律關係成立或不成立之訴訟。行政訴訟法第6條第1項規定，確認行政處分無效及確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決之法律上利益

⁵⁰ 蔡志方，前揭(註5)書，頁112。

⁵¹ 以上分類方式請參照劉宗德、彭鳳至，前揭(註18)書，頁361以下。

⁵² 陳敏，前揭(註1)書，頁1347以下。

者，不得提起之。其確認已執行完畢或因其他事由而消滅之行政處分為違法之訴訟，亦同。事實上，無效之行政處分，係自始當然無效，實無須任何確認；惟當行政機關與人民間對於行政處分是否無效認知未一致時，即需透過行政法院之認為，以確定其法律關係。

四、給付訴訟

給付訴訟係原告請求行政法院判決命被告為一定給付之訴訟。行政訴訟法第8條第1項規定，人民與中央或地方機關間，因公法上原因發生財產上之給付或請求作成行政處分以外之其他非財產上之給付，得提起給付訴訟。因公法上契約發生之給付，亦同。因此，給付訴訟可以請求為財產上給付，亦可以為非財產上之給付，但是排除行政處分之作成。

五、其他訴訟

我國行政訴訟除前開撤銷訴訟、課予義務訴訟、確認訴訟及給付訴訟外，尚有公益訴訟、選舉罷免訴訟以及特種訴訟。行政訴訟法第9條規定之公益訴訟，係指原告非因自己之權利或法律上利益受侵害而提起之行政訴訟，但須以法律有特別規定者為限。同法第10條規定之選舉訴訟，並未包括公職人員選舉罷免法及總統副總統選舉罷免法規定由一般法院準用民事訴訟法審理之案件，亦不包括涉及議會自律及經主管機關作成行政處分之案件。

至於所謂特種訴訟，又稱為無名訴訟，行政訴訟法第2條規定，公法上之爭議，除法律別有規定外，得依本法提起行政訴訟。學者對於是否承認行政訴訟法所規定之其他具體訴訟類型產生疑義，有採消極意義者，亦有積極意義者，但是多數學者基於第2條概括權利保護主義之要求，均認為應容許起行政訴訟，並類推適用行政訴訟法所定之各種訴訟類型。

參、行政訴訟裁判之效力

一、行政訴訟裁判之意義

法院就受理事件所為之判斷或意思表示，統稱為裁判，可分為判決與裁定二種。其中法院對當事人間實體法律關係之爭點，經言詞辯論，且依法定方式作成判決書對外宣示或公告所為之判斷，稱為判決。至於裁定，乃係法院就不涉及當事人間實體法律關係爭點，得在不經言詞辯論下，對當事

人或關係人所為之意思表示⁵³。

有學者將判決分為「訴訟判決」與「本案判決」⁵⁴，對於欠缺實體判決要件之訴訟案件，而無法就案件實體本身裁判，必須以其訴訟不合法加以駁回，所作成之裁判，稱為「訴訟判決」，亦有學者稱為「程序判決」⁵⁵。依據我國行政訴訟法第 187 條規定，法院之意思表示，除法律明定應以判決為之者外，均以裁定為之。因此，我國「訴訟判決」或「程序判決」係以裁定為之。據此，由於判決與裁定審理內容並不相同，是以，依學者見解，二者效力亦有差異。

二、判決之效力

法院判決一經宣示或公告，即客觀存在，並配合各種情況發生下列效力：

(一) 羈束力

行政訴訟判決經宣示或公告後，對行政法院之拘束力，稱為羈束力。學者將判決之羈束力分為對判決法院之羈束力與對於其他法院之羈束力兩種⁵⁶。

1. 對判決法院之羈束力

行政訴訟法第 206 條規定，判決經宣示後，為該判決之行政法院受其羈束；其不宣示者，經公告主文後，亦同。是行政法院之判決經宣示或公告後，縱有違法或不當，該法院亦不得自行廢棄或變更，在此意義下之羈束力，學者稱為「形式意義之羈束力」。另對於行政法院如有一定原因⁵⁷，須對同一訴訟事件為第二次裁判，而事實及法律狀況並未改變時，行政法院無論是否同一審判庭，均應受第一次裁判之拘束，稱為「實質意義之羈束力」⁵⁸。

2. 對其他法院之羈束力

判決對於同一審判系統之不同審級法院，亦有羈束力。例如行政訴訟法第 254 條第 1 項規定，最高行政法院應以高等行政法院判決確定之事實為判決基礎。同法第 260 條第 3 項規定，受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎

⁵³ 劉宗德、彭鳳至，前揭（註 18）書，頁 451 以下。

⁵⁴ 陳清秀，前揭（註 21）書，頁 459。

⁵⁵ 陳敏，前揭（註 1）書，頁 1458。

⁵⁶ 劉宗德、彭鳳至，前揭（註 18）書，頁 452。

⁵⁷ 譬如高等行政法院判決撤銷違法之行政處分後，原處分機關於事實及法律狀況未變更之情況下，而原行政機關重為內容相同之行政處分，或不依法院判決意旨重為處分等。陳敏，前揭（註 1）書，頁 1510。

⁵⁸ 陳敏，前揭（註 1）書，頁 1510。

等，均係行政訴訟判決對其他法院之羈束力⁵⁹。

(二) 形式確定力

形式確定力，亦有稱為「不可爭力」⁶⁰或「形式上既判力」⁶¹，係指當事人不得循審級救濟途徑，以上訴之方式，請求上級法院廢棄或變更判決之效力。依據行政訴訟法第 212 條第 1 項規定：「判決，於上訴期間屆滿時確定。但於上訴期間內有合法之上訴者，阻其確定。不得上訴之判決，於宣示時確定；不宣示者，於公告主文時確定。」

(三) 實質確定力

實質確定力，學者稱為「既判力」或「實質上既判力」，係指訴訟標的之法律關係，經法院判決確定後，當事人即不得就該法律關係更行起訴，且於其他訴訟用作攻擊或防禦方法時，不得為與確定判決意旨相反之主張⁶²，因此，實質確定力係就判決內容之拘束力而言。

綜上，實質確定力須以具備形式確定力為前提，對於實體法上裁判所形成之法律關係，當事人及其權利義務之繼受人均須受拘束，在程序法上法官亦應受拘束，對於當事人間同一訴訟標的，各法院均不得更為裁判⁶³。行政訴訟法第 213 條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力」，即指實質確定力⁶⁴。

三、裁定之效力

我國「訴訟判決」或「程序判決」係以裁定為之，裁定是否具有既判力，我國學說有謂裁定如以實體權利或法律關係之存否為內容者，即有既判力；有謂裁定如涉及實體權利存否之判斷，原則上固不生既判力，但裁定內容所作程序上事項之判斷，亦有實質上確定力者，例如駁回聲請參加訴訟之裁定、確定訴訟費用額之裁定等⁶⁵。惟我國通說認為裁定並未以實體判決要件加以判斷，而僅就其所裁判之訴訟程序發生，因此，裁定通常僅為在訴訟程序中之命令(Anordnung)

⁵⁹ 有學者以司法權乃表現統一之國家權力，一切法院裁判權原則上具有同等之價值，因此，行政法院所為確定判決之既判力，亦擴張及於其他裁判權之法院。陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，頁 546。

⁶⁰ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 1511。

⁶¹ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 206。

⁶² 劉宗德、彭鳳至，前揭(註 18)書，頁 453。

⁶³ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 206。

⁶⁴ 學者認為實質確定力僅於訴訟標的法律關係於確定之終局判決中經裁判之部分有之，至於訴訟標的之法律關係中未經裁判之部分及訴訟標的法律關係以外其他事項之判斷，原則不生實質確定力。賴恆盈，行政訴訟裁判拘束力之研究，收錄於台灣本土法學第 103 期，頁 134。

⁶⁵ 陳清秀，前揭(註 21)書，頁 505 以下。

⁶⁶，故裁定具有形式確定力，但不具有實質確定力⁶⁷。

四、小結

本文所探討者，為核課處分之程序重開，就法院之判決而言，應以判決對訴訟兩造之拘束力為重點，故前開羈束力尚不列入分析內容。至於實質確定力與形式確定力，應係互為補充，判決具形式確定力者，始能具有實質確定力。實質確定力以形式確定力為前提，並可確保形式確定力之判決內容⁶⁸。至於有關行政處分經行政爭訟程序後確定與未經爭訟程序而確定二者之差異，在於未經爭訟程序者，僅發生行政處分之存續力，而經爭訟程序確定者，則判決之確定力與行政處分之存續力併存，亦即行政處分之存續力多一層既判力之保障⁶⁹。但是對於經「裁定」確定之行政處分，司法機關並未判斷其實體判決要件，並未具有實質確定力，故其對核課處分程序重開之拘束力，應與具實質確定力之核課處分有別，即稽徵機關對於經「裁定」確定違法核課處分之重開程序可能性，遠較具實質確定力之判決確定案件為高。

肆、行政訴訟判決確定之核課處分可否重開行政程序

未經行政爭訟程序而確定之核課處分具有形式存續力與實質存續力，但原核課處分如具有法定重開程序事由，上開存續力並不妨礙其重開行政程序，本文第三章業已論述。至於經過行政爭訟經判決確定具有形式確定力與實質確定力之核課處分，究竟可否重開行政程序，我國學者間似無統一見解，例如吳庚教授認為經行政法院判決確定之行政處分，就該法律關係有既判力，當事人與法院均應受其拘束，已非單純行政處分存續力問題，似係認為無行政程序重開之適用⁷⁰；蔡志方教授認為行政處分如已發生實質存續力，除非有再審之原因，分別依訴願法第 97 條與行政訴訟法第 273 條以下規定，分別向訴願管轄機關及行政法院提起訴願再審或再審之訴以外，根本無法進行政程序之重開⁷¹。

至於對於行政機關仍可就行政法院判決確定之行政處分重開行政程序，持肯定見解者，如陳敏教授認為行政訴訟法第 214 條規定確定判決之效力及於當事人及其繼受人，撤銷訴訟及課予義務訴訟之確定判決，對被告機關而言，係課以其不得重為被撤銷

⁶⁶ 陳清秀，前揭(註 21)書，頁 459。

⁶⁷ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 206。

⁶⁸ 陳敏，前揭(註 1)書，頁 1512。

⁶⁹ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 215。

⁷⁰ 吳庚，行政法之理論與實用，頁 376 以下。

⁷¹ 蔡志方，行政救濟與行政法學(四)，頁 84。

行政處分，或應為判決所命行政處分之義務，並未限制其廢棄負擔處分或作成授益處分，故而原行政處分因判決而確定者，亦不妨礙行政機關重為實體之決定。再者，從行政程序法第 128 條第 1 項但書反面解釋，當事人非因重大過失，而未在法律救濟程序中主張得申請重新進行行政程序之事由者，即不在排除之範圍⁷²。林錫堯教授認為，我國行政程序法第 128 條所稱「行政處分於法定救濟期間經過後」意指經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分，關係人可依再審程序救濟，故不在重新進行行政程序之列，惟如無從依再審程序救濟者，解釋上，亦當容許其申請重新進行行政程序，以求周延，至非經實體判決確定之行政處分，得為申請，自不待言⁷³。又如陳清秀教授亦認為既判力之拘束力並不妨礙行政機關滿足原告被確定判決駁回之要求，亦即在相同事實及法律狀態之下，仍不妨依行政程序法第 117 條及第 128 條等有關規定，本於職權撤銷或廢止系爭原行政處分，或為有利原告之變更，或作成其所要求之行政處分；即其更明指稽徵稽關於駁回原告之訴判決確定後，仍不妨為與判決相異之有利於原告之處置，僅須基於公平合理之理由為法之所許（或被要求）或再為實體審理，乃屬稽徵機關之裁量範圍，即得為之⁷⁴。

據上，我國學說對於經行政訴訟判決確定之行政處分，是否可以重開行政程序，見解未臻一致。本文以為「既判力」應係一項重要評估因素，故擬從未提行政訴訟程序之行政處分與經行政訴訟判決確定之行政處分間之效力有何不同，輔以行政訴訟目的而為考量，嘗試分析經行政訴訟判決確定之核課處分是否可能重開行政程序。

一、行政訴訟判決對核課處分效力之影響

有關核課處分之效力，本文第三章除提出說明外，並認為核課處分之存續力無法阻卻行政機關撤銷違法核課處分之正當性。據此，行政訴訟判決確定之核課處分可否重開程序之爭議，自應存在於核課處分效力與行政訴訟判決確定效力之差異，本文認為其差異即為存續力與確定力之不同。

- (一) 形式存續力與形式確定力：形式存續力又稱「不可爭性」或「不可撤銷性」，係指人民對於行政處分，不得再以訴願、行政訴訟等一般法律救濟程序請求撤銷。至於形式確定力，又稱為「不可爭力」或「形式上既判力」，係指當事人不得循審級救濟途徑，以上訴之方式，請求上級法院

⁷² 陳敏，前揭(註 1)書，頁 492。

⁷³ 林錫堯，行政法要義，頁 507。

⁷⁴ 陳清秀，稅法總論，頁 802。

廢棄或變更判決之效力。因此，不論形式存續力或形式確定力，均係針對一般法律救濟程序，其對核課處分形成之效果，應無重大差異。苟形式存續力未能絕對阻卻核課處分程序重開，則形式確定力在行政程序法第 128 條所列「法定救濟期間經過後」之構成要件下，應亦未具有絕對阻卻核課處分程序重開之效力。

- (二) 實質存續力與實質確定力：行政處分之實質存續力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，本文前即認為此種效力係指行政處分一經作成，即具有限制處分機關廢棄權限之效力⁷⁵。至於實質確定力，又稱為「既判力」或「實質上既判力」，係指訴訟標的之法律關係，經法院判決確定後，當事人即不得就該法律關係更行起訴，且於其他訴訟用作攻擊或防禦方法時，不得為與確定判決意旨相反之主張，因此，實質確定力係就判決內容之拘束力。如前述，經行政爭訟程序確定之行政處分，使得原行政處分存續力多增一層既判力之保障，而其實質存續力之行政處分並不妨礙程序重開，據此，實質確定力是否存有如同實質存續力之廢棄可能性，即為行政訴訟判決確定之行政處分可否重開程序之爭點。

據上，經行政訴訟判決確定之核課處分所具有之羈束力、形式確定力及實質確定力等，雖與未經行政訴訟之核課處分所具有之效力有別，惟以核課處分重開程序觀之，影響經行政訴訟判決確定核課處分重開程序者，應為實質確定力，亦即既判力之拘束效果。

二、既判力之概念

既判力乃法院就訴訟標的之權力或法律關係而為之判斷所具之基準性或不可爭性之效果⁷⁶，為法治國原理所導出之結果，有助於法安定性與法確定性⁷⁷；蓋既判力即法院判決確定後，如同一事項再度發生爭執時，不許當事人為與判決內容相矛盾之主張，亦不許法院為與原判決相牴觸之判斷，以避免同一紛爭，反覆進行訴訟程序，是以學者認為既判力就具體案件忍受錯誤判決之危險，相對於不可忍受法不安定性而言，必須是最小之惡害⁷⁸。

三、既判力之作用

- (一) 消極作用：「禁止反覆」為既判力之消極作用，即當事人

⁷⁵ 本文第三章、第一節、貳參照。

⁷⁶ 駱永家，既判力之研究，頁 15。

⁷⁷ 陳清秀，前揭(註 21)書，頁 496。

⁷⁸ 陳清秀，前揭(註 21)書，頁 496。

不得於後訴主張與已生既判力之判決內容相反之事實。例如獲得勝訴確定判決之當事人，就同一訴訟標的更行起訴，此時法院應以不合法駁回後訴⁷⁹。又如於撤銷訴訟受敗訴判決之原告，復就同一行政處分提起撤銷之訴，甚或確認行政處分無效之訴，行政法院均應駁回之⁸⁰。

- (二) 積極作用：乃法院應以既判事項為基礎來處理新訴，質言之，當事人不得為不同主張，亦即既判力之「禁止矛盾」作用。例如敗訴當事人主張基準時點⁸¹以後，有新事由發生，就同一訴訟標的再度起訴時，僅就基準時點以後有無新事由發生加以審理，如認為無新事由發生，則既判力之消極作用發揮作用，法院應以不合法駁回後訴。如認為有新事由發生，則應於既判事項之基礎上，加上對新事由之審理結果，而為判決⁸²。

四、既判力之範圍

- (一) 主觀範圍：又稱人之範圍，依據行政訴訟法第 214 條規定，確定判決，除當事人外，對於訴訟繫屬後為當事人之繼受人者及為當事人或其繼受人占有請求之標的物者，亦有效力。對於為他人而為原告或被告者之確定判決，對於該他人亦有效力。因此，訴訟當事人、其他參與訴訟之人、當事人之繼受人及為他人而充當原告或被告者(如破產管理人)等均為既判力主觀範圍。另按行政訴訟法第 216 條第 1 項規定，撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。是關係機關(例如不服訴願決定駁回訴願而提起撤銷訴訟時之訴願決定機關)亦被列為既判力主觀範圍⁸³。
- (二) 客觀範圍：又稱物之範圍，按行政訴訟法第 213 條規定，訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。所謂訴訟標的⁸⁴者，例如撤銷訴訟係指要求確認行政處分為違

⁷⁹ 駱永家，既判力之研究，頁 4 以下。

⁸⁰ 翁岳生，行政訴訟法逐條釋義，頁 591。

⁸¹ 民事訴訟既判力之基準時，原則以事實審言詞辯論終結時為基準。但在行政處分撤銷之訴，有處分時說及判決時說，處分時說認為行政法院審理撤銷之訴，乃對於行政處分進行事後審查，因此，行政法院原則應以行政處分發布時時點之事實及法律狀態，作為判斷行政處分違法與否之基準，乃德、日學者通說。判決時說則認為行政法院原則上應以判決時(最後言詞辯論終結時)之事實及法律狀態為準。陳清秀，前揭(註 21)書，頁 522 以下。

⁸² 駱永家，前揭(註 79)書，頁 6 以下。

⁸³ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 208。

⁸⁴ 訴訟標的之理論，依據學者分析有實體法說、訴訟法說等，其中又分為行政處分撤銷請求權或撤銷權說、行政處分之違法性說、行政處分違法並損害原告權利之權利主張說(德國通說及多數實務見解)，以及二分肢說(裁判要求或訴之聲明以及事實關係共同構成訴訟標的)、一分肢說(裁判要求說)等，陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，頁 181 以下。又在二分肢說上

法並侵害其權利（權利主張說），及廢棄該行政處分之訴訟上請求⁸⁵。又如學者謂，稅捐訴訟之訴訟標的，並非行政處分本身，而是被爭執之行政處分或其拒絕或不作為是違法，因此損害原告之權利⁸⁶。至於所謂於確定之終局判決中經裁判者，係指判決書主文所表示之判斷之意⁸⁷。當事人如就確定終局判決之訴訟標的更行起訴者，行政法院應依據行政訴訟法第107條第1項第9款裁定駁回其訴⁸⁸。

至於判決理由，依據學者見解，原則上係不發生既判力，因此在前訴與後訴之訴訟標的相異情形下，除非有先決關係或矛盾關係，否則行政法院就前訴判決中所示之事實或法律關係之判斷應許在後訴中再行爭執⁸⁹。

例如我國最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議決議⁹⁰謂以，行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。」故訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷。本件納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回等語，即為有關既判力範圍之實務見解。

五、從既判力探討判決確定之核課處分重開程序可能性

我國學者對於具既判力行政處分，可否重開行政程序之見解，本文已略述如前。至於我國行政實務上對於具既判力之核課處分可否重開程序見解，目前仍係傾向於保守立場，例如行政院61年6月26日台財第6282號令及財政部61年8月2日台財稅第36510號令規定，「行政主管機關就行

再加原告的程序上主張，便成三分肢說，又稱三項式說。目前通說為訴訟法說之二分肢說。吳庚，行政法之理論與實用，頁685，註38之1及38之2。張文郁，行政訴訟中撤銷訴訟之訴訟標的之研究，收錄於輔仁大學法律系，行政訴訟制度的回顧與展望學術研討會論文集，頁13，95.3.25。另陳敏教授則認為撤銷訴訟之訴訟標的，應包括原告要求確認該行政處分為違法並侵害其權利，以及廢棄該行政處分之訴訟上請求。陳敏，前揭(註1)書，頁1402。鑑於訴訟標的的理論，學者見解紛歧，且非本文研究重點，故文中不再另為討論。

⁸⁵ 陳敏，前揭(註1)書，頁1442。

⁸⁶ 陳清秀，前揭(註21)書，頁506。

⁸⁷ 吳庚，前揭(註4)書，頁207。

⁸⁸ 翁岳生，前揭(註78)書逐條釋義，頁592。

⁸⁹ 翁岳生，前揭(註78)書逐條釋義，頁592。

⁹⁰ 資料來源：司法院公報第48卷5期146-149頁。

政法規所為之解釋，應以法條固有之效力為其範圍，自法律生效之日有其適用。惟解釋令發布前已確定之行政處分所持見解縱與解釋令不符，除經上級行政機關對該特定處分明白糾正者外，亦不受解釋令影響而變更；但經行政訴訟判決確定之處分，行政機關不得再為變更，以維持行政處分已確定之法律秩序」。惟此項見解，是否合宜，本文將區分撤銷判決既判力與駁回判決既判力兩類，嘗試分析具既判力核課處分之程序重開問題。

(一) 撤銷判決既判力與程序重開

依據行政訴訟法第 216 條規定，撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。原處分或決定經判決撤銷後，機關須重為處分或決定者，應依判決意旨為之。因此，學者認為如果法院係基於實體上理由，撤銷行政處分，稽徵機關在相同事實及法律狀態下，不得再對其為相同內容之行政處分；反之，即不發生抵觸既判力問題⁹¹。

觀諸司法院大法官釋字第 368 號解釋謂以，「行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束」，應亦屬相同見解。

再就稽徵實務而言，財政部 74 年 5 月 20 日台財稅第 16261 號函釋認為，稽徵機關對於撤銷重核案件，若經調查結果，另行發現未經斟酌事實或證據，證明原處分並無違法或不當，仍得為與前被撤銷相同之決定。行政法院 78 年判字第 1408 號判決亦認為撤銷原處分重為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違⁹²。據上，現行稽徵實務對於依據撤銷判決內容，重為核課處分，此項重啟行政程序尚非依據行政程序法第 117 條或第 128 條規定所作之程序重開。

本文於此係先將總額主義與爭點主義留於次節討論，就租稅稽徵而言，許多稅目補課稅捐之核課處分，實難與原核課處分切割，例如所得稅之課徵，係採曆年制，

⁹¹ 陳清秀，前揭(註 21)書，頁 512。

⁹² 陳清秀，前揭(註 21)書，頁 514。

如果未重開核課程序，如何併同計算當年度所得及應納稅額，而作出補徵稅捐之行政處分。又如加值型營業稅之計算，乃由銷項稅額與進項稅額兩個部分所組成（加值型營業稅法第 14 條及第 15 條），此二部分均屬課稅基礎，不具獨立性⁹³。其他如遺產稅、地價稅等稅目之核課，都將無可避免發生相同問題，容待後敘。

據此，就現行司法與行政實務見解，實際上似認為恪守依法行政原理與正確核課稅捐之重要性，遠高於對司法機關所作判決之尊重。

（二）駁回判決既判力與程序重開

學者謂司法機關將納稅義務人提起之訴訟駁回，其判決基準性之駁回理由發生既判力。例如原告以特定之營業支出作為請求減少稅額之理由，提起撤銷訴訟，被判決駁回，則其主張之營業支出並不足以減少稅額及課稅處分在此限度內並無違法之確認，發生既判力⁹⁴。既判力對於駁回判決可否進程序重開之影響究係為何，茲分為學理與實務探討如下：

1. 學理見解

對於具既判力之駁回判決，在德國係認為行政機關仍不妨滿足原告撤銷確定駁回判決之要求，尤其在相同事實及法律狀態下，仍不妨撤銷原處分，或為有利人民之變更，或作成其所要求之行政處分。而在發現新事實證據等再審事由存在，以及根據平等處理之理由等，行政機關甚至負有義務重新審查原處分，不受原判決之拘束。在稅捐訴訟上，德國學者亦認為在相同事實狀態下，另為與判決相異之有利於原告之處置，只要係基於公平合理之理由，亦為法之所許，又有謂進一步實質審理屬稽徵機關之裁量範圍⁹⁵。

另外日本通說亦採相同見解，學者認為駁回判決並未確定系爭法律關係本身，且行政機關並未因既判力而被課予實體法上之義務⁹⁶。是以，德國及日本通說均認為第一次決定縱使經有確定力之判決所確認，仍不妨礙重開行政程序⁹⁷。

⁹³ 陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，頁 128。

⁹⁴ 陳清秀，前揭（註 21）書，頁 510。

⁹⁵ 陳清秀，前揭（註 21）書，頁 511。

⁹⁶ 雄川一郎，行政爭訟法，頁 221。近藤昭三，判決の效力，行政法講座，第三卷，頁 334。轉引自陳清秀，前揭（註 21）書，頁 561。

⁹⁷ 林素鳳，程序重新、訴願再審與再審之訴—兼評台北市政府九十一年十月十六日府復字第

2. 司法實務見解

在我國對於此項問題，除學理見解未一已如前述，在司法實務見解上，亦見紛歧，茲分述如下：

- (1) 否定說：最高行政法院 92 年判字第 362 號判決謂以，既經爭訟確定在案，已有既判力，應無行政程序法第 128 條規定之適用。
- (2) 肯定說：臺北高等行政法院 92 年 4 月 4 日 92 年判字第 362 號及 94 年 1 月 13 日 92 年訴字第 5535 號判決均認為，程序重開之申請係在撤銷或廢止行政處分之存續力，所以經判決維持之行政處分亦可提起程序重開之申請，另行政訴訟再審制度係在廢棄原確定判決，並繼續進行原行政訴訟程序，是以經再審判決確定之事件，仍得依行政程序法第 128 條之規定提起程序重開之申請⁹⁸。

3. 稽徵實務見解

就核課處分而言，負責稽徵稅捐之最高主管機關—財政部目前對於具既判力之核課處分，仍認為應受判決之拘束。例如該部 70 年 2 月 24 日台財稅第 31422 號函釋⁹⁹，即明示：「納稅義務人不服行政法院之判決提起再審之訴，如貴局經答辯後始發覺原核定、訴願均值斟酌，可於行政救濟程序終結前向行政法院提出補充答辯，於再審裁判前，依法仍應受行政法院原判決之拘束，未便自行撤銷」，又如財政部 47 台財參發第 8326 號令¹⁰⁰規定：「為確切保護人民權益，對於僅具形式確定力之行政處分，原處分及其上級官署，自仍應就實體上注意查核，如確有違法或不當，致損害人民權利或利益者，即應依職權撤銷變更。」。上開 2 項函釋目前均列入財政部稅制委員會編印之稅捐稽徵法法令彙編，故仍為有效釋令，各該稽徵機關均須依據是項函釋辦理。亦即各稅捐稽徵機關得職權撤銷者，僅及於具形式確定力之核課處分，如該核課處分已具有既判力者，即非屬目前稅捐稽徵機關得重開行政程序之範疇。至於有學者主張財政部於前開 70 年 2 月 24 日台財稅第 31422 號函釋最後一段提出：「如具備稅捐稽徵法第 28 條所定情形，得依該條規定辦理。」之文字，實質上仍與認同重開行政

09119027501 號復審決定，收錄於月旦法學雜誌第 118 期，頁 211。

⁹⁸ 資料來源：行政程序法裁判要旨彙編（三），頁 398。

⁹⁹ 資料來源：稅捐稽徵法法令彙編，頁 180。

¹⁰⁰ 資料來源：稅捐稽徵法法令彙編，頁 180。

程序結果相同¹⁰¹，惟本文以為財政部是項函釋並未有認同具既判力之核課處分重開行政程序之真意，而係因財政部對於稅捐稽徵法第 28 條適用範圍長期處於擴張解釋情況下，所作出之函釋¹⁰²。

惟財政部曾於 91 年 7 月 22 日為使用牌照稅罰鍰案件函詢法務部，該案係因甲君原應依據使用牌照稅法第 28 條規定處罰，惟該項規定於 90 年 1 月 17 日修正。甲君自始即對原處分主張不服，並循行政救濟程序提起復查、訴願及行政訴訟，於 90 年 10 月 18 日經最高行政法院判決確定，仍維持原處分。惟財政部認為依據稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定，甲君應可適用修正後使用牌照稅法第 28 條規定之較輕倍數處罰。該案法務部以 91 年 8 月 12 日法律字第 0910029335 號函¹⁰³復財政部，依據函復內容法務部係認為，行政程序法第 128 條所稱「法定救濟期間經過後」係指行政處分因法定救濟期間經過後，不能再以通常之救濟途徑，加以撤銷或變更，而發生形式確定力而言，非經實體判決確定之行政處分，符合上開規定者，當然得依上開規定申請重新進行行政程序，若經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分，關係人可依再審程序謀求救濟，故不在重新進行行政程序之列，惟如無從依再審程序救濟者，解釋上亦當容許其申請重新進行行政程序，以求周延。該案原可適用修正後稅法規定之較輕倍數處罰，但法院仍適用修法前較重倍數處罰，有適用法規顯有錯誤之情形，當事人當然得依再審程序謀求救濟。

對於前開法務部意見，本文容有不同見解，首先行政程序法第 128 條第 1 項第 3 款將「具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者」，列為人民申請重開行政程序事由之一，即非謂人民得聲請再審之訴者，即不得重開行政程序。法務部於該項函釋中，既認同有適用法規顯有錯誤之情形，亦認為經實體判決確定而予維持之行政處分，當容許其申請重開行政程序，為何再設定須「無從依再審程序救濟者」始可申請重開行政程序，實為增加法律所無之限制。再者，依據行政訴訟法第 276 條規定，再審之訴應於 30 日之不變期間內提起；而行政程序法第 128 條規定，人民申請重開行政程序應於法定救濟期間經過後 3

¹⁰¹ 陳清秀，前揭(註 74)書，頁 802。

¹⁰² 如陳敏教授即認為稅捐稽徵法第 28 條應僅限於由納稅義務人自行申報繳納或自行貼用印花稅票繳納等案件。參照氏著，租稅法之返還請求權，收錄於政大法學評論第 59 期，頁 76。

¹⁰³ 資料來源：法務部公報第 287 期，頁 31-32。

個月內為之；如按照法務部見解，或係鼓勵人民興訟，或係要求人民等待訴訟判決確定超過 30 日後再行申請重開行政程序，實與程序經濟及保障人民權益有違。

4. 本文見解

本章前曾引述我國吳庚教授對於經法院判決確定之行政處分可否重開行政程序，似持保留看法。惟吳教授對於經行政訴訟判決確定之行政處分，可否廢止或另為處分，又似別有見解，即吳教授認為經行政訴訟判決確定行政處分之廢止或另為處分，除應遵守信賴保護原則外，並應以行政法院據以判決之法律或事實狀態已有變更為前提。因此，既判力確實成為程序重開之重要爭點，並造成學說上紛歧與不確定。再者，就行政實務而言，不論行政程序法主管機關—法務部或稅捐核課主管機關—財政部，亦均存在政策擺盪現象，已如前述。惟從歷來函釋可得出一項結論—在實務作業上，似乎已愈來愈向支持具既判力核課處分可以重開行政程序傾斜。綜觀各項因素，本文認為具既判力之違法核課處分，宜認定其可重開行政程序。理由說明如下：

(1) 既判力之目的應不妨礙程序重開

既判力係除行政處分實質存續力外，因行政爭訟程序確定所增加之保障，其目的在於法安定性，與實質存續力並無不同。本文已於第三章概述行政程序重開所涉法安定性原則與合法性原則之衡量。又如我國司法院大法官釋字第 525 號解釋理由書稱：「法治國為憲法基本原則之一，法治國原則首重人民權利之維護、法秩序之安定及誠實信用原則之遵守。人民對公權力行使結果所產生之合理信賴，法律自應予以適當保障。……」¹⁰⁴，就核課處分而言，因核課處分之侵益性，人民申請重開程序，即係為保障其基本權益，因此，其合法性原則之重要性應遠甚於法安定性原則。在本項基礎下，具既判力之核課處分，似無完全阻卻重開行政程序之堅強理由。況且，我國行政程序法第 128 條亦定有期間及要件等限制，應已兼顧法安定性。

(2) 程序重開應不牴觸行政訴訟制度存在目的

行政訴訟判決係由司法機關所作成，與行政處分與訴願決定顯不相同，因此，吾人應重行檢視行政訴訟目

¹⁰⁴ 李震山教授認為法律安定性原則係屬信賴保護原則所內含。氏著論行政損失補償責任，收錄於台灣行政法學會，2005 年學術研討會論文集，頁 148。

的對於程序重開之影響。對於行政訴訟目的，主要係為保障人民權益及國家行政權合法行使，本文前已明述，因此，對於一個因行政訴訟判決所存在之違法行政處分，吾人實難認同其存在，此係有助於行政訴訟目的達成之主張。

(3) 權力分立與行政機關重開具既判力行政處分均為有效保障人民權益

另一項具既判力行政處分重開程序可能面臨之課題—權力分立問題，亦即行政機關重啟行政法院判決確定之行政處分行政程序，是否有違權力分立原則，本文認為亦有探討之必要。首先，權力分立原則之起源，在於法國大革命以前舊政權時代，國王法令必須在法院登錄，使得法院擁有登錄權力，也使得法院藉著登錄國王令函之機會，逐漸成為一項實質審查程序，使法院涉入政治中，政府為抵制此種情形，乃發展出許多特別之組織或審判權，以避開法院牽制，並於 1641 年提出行政與司法分離敕令，此謂行政與司法機關分立原則。1789 年法國大革命後，權力分立原則寫入人權宣言中，權力分立原則逐漸掩蓋行政與司法機關分立原則。依據學者看法，行政與司法機關分立原則是法律性質之行政規則，以防止司法機關干擾，維護行政權力為目標，而權力分立原則則是憲法性質之政府組織規則，以區分政府各部門之權力，進而保障人權¹⁰⁵。據上，從古老之行政與司法機關分立原則到現在之權力分立原則，並無以司法權限制行政權之基調，如果從保障人權觀點，違法核課處分之撤銷，方能符合權力分立之真正目的。

再者，司法在現代社會所扮演者乃保障人權及解決紛爭之最後及最權威角色，如果具既判力之違法核課處分可以透過程序重開得到矯正，亦不減損司法在現代社會中所扮演保障人權之角色。

(4) 現行法之立法意旨

本文在第四章第一節及第二節已臚列我國行政程序法第 128 條及第 117 條之立法意旨，依據立法院議案關係文書內容，上開 2 項條文均係以具「形式確定力」之行政處分為規範對象，如果單純以文義解釋，所謂「形式確定力」，目前通說係指法院判決所產生之效力，而既判力亦係法院判決所產生效力之一，是以，從文義解

¹⁰⁵ 鍾國允，憲政體制之建構與發展，頁 140。

釋可能產生結果如下：

I 僅具形式確定力（裁定）之行政處分，屬行政程序重開範疇。

II 具有既判力之行政處分，非屬行政程序重開範疇。

但是，本條文之立法意旨又稱「如相對人或利害關係人因重大過失而未能在原行政程序或『救濟程序』中主張該事由者」，意謂我國行政程序重開之規定，並未排除經「行政救濟程序」之行政處分，同時，亦未排除該行政救濟程序係經審查實體要件者，因此，本文實難認同我國行政程序法第 117 條及第 128 條之立法原意，係將具既判力之行政處分排除於行政程序重開範疇之見解。又如前開法務部以 91 年 8 月 12 日法律字第 0910029335 號函釋，亦認為經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分，關係人如無從依再審程序救濟者，解釋上亦當容許其申請重新進行行政程序，故綜合現行法制及實務函釋，具既判力之違法核課處分似可重開其行政程序。

(5) 核課處分之羈束特性

依據本文第四章引述之稅捐稽徵法第 28 條規範內容，若稅捐稽徵機關經職權探知發現錯誤，其更正退還溢繳稅款尚不受 5 年限制（財政部 66 台財稅字第 31186 號函），依據學者見解，是項規定指明核課處分之作成，並不似其他行政處分般強調實質確定之效果，倘確有足以推翻原處分所核課稅額之事由存在，為確定此一客觀上應納稅額之目的，納稅義務人得於一定期限內請求退稅，此乃因稅捐稽徵之法律關係為羈束性質之權利與義務，正確探知納稅義務人應納稅額，遠較行政處分之安定性更為重要¹⁰⁶。

六、「裁定」確定之核課處分可否重開行政程序

如本章前述，我國通說認為裁定並未以實體判決要件加以判斷，僅就其所裁判訴訟程序發生，因此，裁定通常僅具有形式確定力，不具有實質確定力。據此，再參酌本章前述有關行政爭訟程序之有無，對於核課處分效力之分析，則形式確定力應不具有阻卻重開程序之效力，故未具既判力之裁定，稽徵機關對於違法核課處分，應可依職權為撤銷；亦可依納稅義務人之申請重開行政程序。

¹⁰⁶ 黃源浩，再探稅務撤銷訴訟之訴訟標的，收錄於李模務實法學基金會第八屆法學論文徵選優勝作品集判解研究彙編（八），頁 195。

就稽徵實務而言，財政部對於僅具形式確定力之違法核課處分得否由稽徵機關依職權撤銷或重開行政程序，似持肯定見解，例如前開該部 47 台財參發第 8326 號令規定：「為確切保護人民權益，對於僅具形式確定力之行政處分，原處分及其上級官署，自仍應就實體上注意查核，如確有違法或不當，致損害人民權利或利益者，即應依職權撤銷變更。」。

在行政程序法施行後，財政部亦曾以 91 年 3 月 26 日台財稅字第 0910451701 號函釋，就某公司 85 年至 86 年間涉嫌違章漏稅，經稅捐稽徵機關核定補徵營業稅及裁處罰鍰，該公司於 87 年 10 月 7 日收到處分書、核定稅額繳款書及罰鍰繳款書，繳納期間至 87 年 10 月 20 日止，依稅捐稽徵法第 35 條規定納稅義務人如有不服，應於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內（即 87 年 11 月 19 日止）申請復查，而納稅義務人於 87 年 11 月 20 日始申請復查，稽徵機關以納稅義務人逾法定復查期限始申請復查而予駁回，納稅義務人不服，主張 87 年 10 月 7 日之送達不合法，其未逾法定復查期限，循序提起行政救濟。案經最高行政法院於 90 年 5 月 4 日認為，87 年 10 月 7 日之送達應屬合法，該案已逾法定復查期限，以程序不合予以裁定駁回。納稅義務人復以原核定之漏稅額有誤，於 90 年 7 月 9 日申請依行政程序法第 128 條規定予以變更，經稅捐稽徵處查明原處分確有斟酌餘地，則其申請變更原處分，是否符合上開行政程序法第 128 條第 1 項規定之申請期限乙案作出核釋，財政部為明確上開行政程序法第 128 條規定所稱「法定救濟期間經過後」，就該案言，究係指申請復查之法定救濟期間（其截限日為 87 年 11 月 19 日）經過後 3 個月內為之，抑或係指最高行政法院以本案已逾法定復查期限裁定駁回後之 3 個月內為之，經函准法務部以 91 年 2 月 25 日法律字第 0090047973 號函復略以：「行政程序法第 128 條規定稱『法定救濟期間經過後』，係指行政處分因法定救濟期間經過後，不能再以通常之救濟途徑，加以撤銷或變更，而發生形式確定力者而言。本件依來函所述，原處分相對人提起行政救濟，經最高行政法院於 90 年 5 月 4 日以程序不合予以裁定駁回。其裁定理由認定，原處分相對人申請復查『已逾法定復查期限……原告對已確定之行政處分提起行政訴訟，即為法所不許』。準此，本件於申請復查之法定救濟期間經過後，原處分已發生形式確定力，上開所定『法定救濟期間經過後三個月內』之申請期限，即應自該時起算，但『其事由發生在後或知悉在後者，自發生

或知悉時起算』」。又法務部對於該案如無行政程序法第 128 條之適用，而原處分確有錯誤時，可否依財政部 47 年台財參發第 8326 號令規定，本於職權辦理變更乙節，函復略以：「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。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。……』依其意旨，非授予利益之違法行政處分，於發生形式確定力後，是否依職權撤銷，原則上委諸行政機關裁量，但有該條第一款情形者，則不得撤銷。又此項撤銷權之行使，應遵守同法第 121 條第 1 項之期間。有關本件如無行政程序法第 128 條之適用，而原處分確有錯誤時，可否由稽徵機關本於職權辦理變更乙節，除法律有特別規定外，請參酌上開說明處理之。」。據上，目前稽徵機關對於具形式確定力之核課處分，應可依據前開財政部函釋本於職權撤銷原處分，如納稅義務人申請重開行政程序者，應亦可依據行政程序法第 128 條規定辦理。

七、經撤回訴訟者可否重開行政程序

本文第三章第一節曾引述學者認為行政程序法立法時忽略原告在終局判決前撤回訴訟時，無法獲得保障之疏漏；論者之意旨蓋在為反駁行政程序重開僅得適用於未經行政爭訟行政處分之主張。

惟按我國行政訴訟法第 113 條規定，原告於判決確定前得撤回訴之全部或一部。訴之撤回之效力，在於直接將程序加以結束，從而溯至訴訟提起之當時，宛如原告並未提起訴訟，若原告所撤回者係撤銷訴訟，撤回之後起訴視同未存在，起訴之期間可能已經經過，原告已不能再針對該行政處分提起撤銷訴訟¹⁰⁷。是以，本文以為既然該項起訴視同未存在，應亦屬「法定救濟期間經過後」範疇，當有行政程序重開之適用。

伍、小結

以上所探討者，為現今困擾我國稅捐稽徵機關之重要課題，其中稽徵機關對於經訴願決定並已逾法定救濟期間未提起行政訴訟之核課處分部分，本文前已敘明在稽徵實務作業上，係依照司法院 25 年院字第 1461 號、第 1557 號及 26 年院字第 1629 號等 3 則解釋辦理。在學理上，本文以為訴願決定為行政處分之一種，如訴願機關即為原處分機關，則對於訴願決定駁回案件，再

¹⁰⁷ 翁岳生，前揭(註 78)書，頁 394。

自行變更原處分，較無拘束力問題；若訴願機關為原處分機關之上級機關，基於依法行政原理，在相關配套措施下，仍宜尋求無瑕疵行政處分為優先，是本文以為對於經訴願決定並已逾法定救濟期間未提起行政訴訟之違法核課處分，應有重開程序之適用。

至於真正困擾稅捐稽徵機關者，乃為具既判力之核課處分究竟可否重開行政程序此一問題。依據我國現行稽徵實務見解，係將具有既判力之核課處分排除於行政程序法第117條及第128條重開行政程序之列。基於稅務人員對司法機關尊重、避免衍生眾多關說案件及承擔涉嫌圖利罪責等考量，本文可予理解其採取保守見解之立場。惟如德、日法制，均認為稅捐訴訟在相同事實下，另為與判決相異而有利於納稅義務人之處置，只要是基於公平合理，亦為法之所許，顯見具既判力之違法核課處分確實可能存在。我國稅捐稽徵機關似應開始體認司法機關及行政程序法主管機關（法務部）對於此項課題所發生微妙的變化。

又如前開財政部74年5月20日台財稅第16261號函釋即規定，稽徵機關對於撤銷重核案件，若經調查結果，另行發現未經斟酌事實或證據，證明原處分並無違法或不當，仍得為與前被撤銷相同之決定。基於平等原則，對於駁回判決如有相同情形，稽徵機關是否應一體適用，依據新事實或新證據重為新核課處分。果此，將可開啟納稅義務人對於具既判力之違法核課處分要求重開核課程序之請求權基礎。

第三節 總額主義與爭點主義

本文前已論及稅務訴訟標的並非行政處分本身，而是原告對於其爭執之行政處分係屬違法，並因此損害其權利¹⁰⁸。而訴訟案件訴訟標的，涉及法院判決既判力之客觀範圍，因此，法律爭議可否被限制於行政處分一部分之違法性以及行政爭訟之原告在救濟過程中得否追補理由¹⁰⁹，稅捐訴訟上存有總額主義與爭點主義之對立見解。在目前稅捐稽徵機關之稽徵實務作業上，對於經行政法院判決確定之核課處分，仍應受既判力拘束，不可變更原核課處分之前提下，總額主義與爭點主義亦成為核課處分程序重開可能涉及之另一項課題。

壹、意義

一、總額主義

¹⁰⁸ 陳清秀，稅捐行政訴訟判決之既判力（三），收錄於植根雜誌，第5卷第10期，頁2以下。

¹⁰⁹ 黃源浩，前揭（註104）文，頁184。

依據學者見解，德國通說及實務見解均認為稅務爭訟採總額主義，亦即稅捐行政處分僅有在處分主文所表示之結果不符合實體法規定時，其處分方屬違法¹¹⁰。依據總額主義見解，法院之審理裁判範圍及於為判斷課稅處分之主文（核定之稅額）合法與否所必要之範圍全部，而不受課稅處分之理由或處分基礎之事實關係拘束，亦不受原告所爭執之部分事實關係或個別課稅基礎所拘束¹¹¹。

二、爭點主義

所謂爭點主義，係認為撤銷訴訟之原告對於核課處分不服而提起訴訟，其爭訟對象乃是與處分理由有關聯之稅額存否，或認為法院審判之對象乃撤銷訴訟原告所指摘之核課處分理由（個別課稅基礎）之適法與否¹¹²。

貳、立論基礎

依據學者見解，總額主義與爭點主義之立論基礎並不一致，茲分述如下¹¹³：

一、總額主義

- (一) 稅務訴訟程序係稽徵程序之續行，法院之任務係以實現正確課稅，維持客觀法秩序為目的，故法院之審查範圍不以原告爭執事項為限，並應依職權探知事實關係。
- (二) 課稅基礎於理念上固有可分性，但在法律上不能獨立加以確認，且不能以權利救濟獨立加以爭執。
- (三) 課稅處分就個別課稅基礎，並不具有可分性。
- (四) 行政處分之違法性，以行政決定之結果為準，而非以其理由為準，其不影響結果之不正確理由或課稅基礎，在行政處分結果上合法時，原則上未損害關係人權利。
- (五) 基於訴訟經濟要求，紛爭應一次性解決，以避免反覆爭訟。
- (六) 如採總額主義，納稅義務人可追加、變更爭執事項，對於納稅人權益保護較為周到。
- (七) 採總額主義時，判決確定後即發生既判力，稽徵機關事後即使發現其他遺漏收入或所得，亦不得再補徵稅款。

二、爭點主義

- (一) 課稅處分係按照個別課稅基礎，故具有可分性。
- (二) 基於處分權主義及不告不理原則，法院僅得就爭執事項為

¹¹⁰ 陳清秀，前揭（註 21）書，頁 507。

¹¹¹ 陳清秀，前揭（註 21）書，頁 387。

¹¹² 黃源浩，前揭（註 104）文，頁 185。

¹¹³ 以下資料參照陳清秀，前揭（註 91）書，頁 383 以下。

裁判。

- (三) 稅務訴訟程序性質不屬於稽徵程序之延長，而係納稅義務人之權利救濟程序，故法院應僅能審查原告爭執事項。
- (四) 為避免同一事件在不同年度重複課稅，應使個別課稅基礎之裁判發生既判力。
- (五) 課稅處分理由不同時，即非同一處分
- (六) 為程序保障，控制行政恣意，應禁止稅務訴訟上追加、替換處分理由。
- (七) 基於權力分立，尊重稽徵機關第一次判斷權，凡未顯現於稽徵機關之事實而未經處分者，即不得於訴訟上主張。

參、實務見解

我國目前不論司法實務或稽徵實務，多數均認為稅務爭訟係採爭點主義，在司法實務上，例如最高行政法院 92 年判字第 309 號判決，援引行政法院 62 年判字第 96 號判例¹¹⁴，指因在訴訟標的之確定上，我國法制採爭點主義，故不許當事人未於復查程序中主張之事實作為爭執事項¹¹⁵。另高雄高等行政法院 92 年訴字第 711 號判決¹¹⁶即認為：「關於課稅處分是否可分一節，我國實務上向採爭點主義之訴訟標的理論；即認課稅處分按其基礎理由而具有可分性，而各個課稅基礎得被核定作為具體案件。」。

至於在稽徵實務上，財政部 61 年 2 月 25 日台財稅第 31698 號函釋，根據行政法院 32 年判字第 18 號判例「司法機關所為之確定判決，其判決中已定事項，若在行政上發生問題時，則行政官署不可不以之為既判事項，而從其判決處理」之內涵，認為其所指之既判事項，乃指就特定之事實，已可依判決之主文或理由予以確定者而言。進而規定被告無罪之判決，乃其所認定之事實，為稅務人員依據資料決定之事項，與明知不實之事項而刊載者有別，因之，該項資料是否正確，數額究竟多少，判決既未加以確定，則行政官署亦無受其拘束之必要。

惟學者對於我國稅務爭訟是否採行爭點主義，仍多有質疑，例如黃源浩博士以司法院 28 年院字第 1849 號解釋，明確指出訴願提起後再行發現之新證據，可於再訴願程序中主張；行政法院

¹¹⁴ 行政法院 62 年判字第 96 號判例要旨：行為時適用之所得稅法第八十二條第一項規定之申請復查，為提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。本件原告五十六年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是其就折舊部分，一併提起訴願，自非法之所許。資料來源：最高行政法院判例要旨彙編(22 年至 88 年 11 月)第 233 頁。

¹¹⁵ 黃源浩，前揭(註 104)文，頁 191。

¹¹⁶ 資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編(92 年版)第二期 278-297 頁。

52 年判字第 78 號判決，認為未經復查程序之事實理由得於訴願中主張，以及行政法院 72 年判字第 1354 號判決：「又原告系爭三個月份之水電費倘果包括家庭用度在內，被告機關於查定時原應予依職權查明減除，不待原告自行主張，其一併計入原告之營業費用即屬誤算，縱令原告遲至提出本件行政訴訟時始行主張，揆之稅捐稽徵法第 28 條納稅義務人得於繳納後 5 年內申請退還之規定，自仍無不可。」等司法見解，認為容許原告於行政訴訟起訴後追補未於復查及訴願程序中主張之理由，並指明稅務案件撤銷訴訟提起之目的，在於確定納稅義務人客觀上之應納稅額，實與適用總額主義無異¹¹⁷。又如陳清秀教授所提行政法院 73 年判字第 309 號判決¹¹⁸謂：「在當事人申請復查之行政救濟中，其原復查而重行核定之所得額，固不得超出其聲請範圍，為更不利於聲請人之核定，然如同時在當事人聲請範圍外，另行發現有應課稅之所得，不論其為當事人疏忽所漏報或因稽徵人員疏忽而漏計，均得重行核定，依法發單補徵」，亦有適用總額主義之情形。

肆、總額主義與爭點主義對於核課處分重開程序之影響

採總額主義者，係基於課稅基礎通常無法單獨爭執（例如前述所得稅及營業稅等），以及稅捐訴訟採職權探知主義，故雖當事人主張有理由，法院仍應審查其他事實或法律上理由，決定是否維持原處分。至於採爭點主義者，則認為核課處分如根據不正確之課稅基礎所作成，而當事人已證明個別之課稅基礎並非正當並經法院確認者，即應撤銷原處分¹¹⁹。

總額主義與爭點主義對於核課處分重開程序而言，如果採取德國具既判力行政處分可重開程序之主張，則總額主義與爭點主義應不致對於重開程序造成影響；惟如採取我國現行稽徵實務作法，將具既判力之核課處分排除於重開程序範疇，則總額主義與爭點主義即存有重大差異。

如學者言，我國行政法院甚少就稅務訴訟審查之客觀範圍係採何種主義表示其見解¹²⁰，前開高雄高等行政法院 92 年訴字第 711 號判決內容涉有爭點主義及程序重開相關見解，本文爰以該判決嘗試說明我國稅務訴訟既判力客觀範圍對於核課處分程序重開之影響¹²¹，茲將該判決之事實及理由摘述如下，以利後續分

¹¹⁷ 黃源浩，前揭（註 104）文，頁 192。

¹¹⁸ 陳清秀，稅捐行政訴訟判決之既判力（三），收錄於植根雜誌第五卷第十期，頁 366。

¹¹⁹ 陳清秀，前揭（註 21）書，頁 507。

¹²⁰ 黃源浩，前揭（註 104）文，頁 191。

¹²¹ 本項判決經財政部臺灣省南區國稅局向最高行政法院提起上訴，業於 94 年 5 月 19 日以 94 判字第 666 號判決駁回該局上訴在案（最高行政法院裁判要旨彙編第 25 輯 1063-1070 頁）。

析：

一、事實部分

- (一) 原告之被繼承人於民國（下同）84年9月20日死亡，原告於85年6月19日辦理遺產稅申報，列報遺產總額新臺幣（下同）958萬8,285元，經被告新化稽徵所查獲原告未將被繼承人所遺現金3,437萬2,100元及死亡前3年贈與之財產44萬310元據實合併申報，乃核定被繼承人之遺產總額為4,437萬695元，遺產淨額為2,877萬695元，應納稅額718萬7,329元，並裁處罰鍰718萬7,300元。原告不服，申經復查結果，獲准追減遺產總額150萬元及罰鍰49萬5,000元，原告仍不服，就未獲變更部分即國外未償債務及調增國內現金遺產二項，提起訴願及行政訴訟，經最高行政法院94年判字第62號判決廢棄原判決發回事實審審理中。
- (二) 另原告又於90年8月25日向被告新化稽徵所申請准追認被繼承人配偶之剩餘財產差額分配請求權1,819萬3,795元自遺產總額中扣除之請求，被告以原告關於配偶剩餘財產分配之請求已逾法定五年請求權時效為由，以90年11月14日南區國稅新化徵字第90034294號函否准原告之申請。原告不服，提起訴願，因未經復查程序，由財政部將該案移回被告改依復查程序辦理，然未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

二、判決理由摘要

- (一) 關於課稅處分是否可分一節，我國實務上向採爭點主義之訴訟標的理論；即認課稅處分按其基礎理由而具有可分性，而各個課稅基礎得被核定作為具體案件。
- (二) 依據上述課稅處分之爭點主義訴訟標的理論，就被繼承人之遺產稅核定關於生存配偶剩餘財產差額分配請求之扣除額部分之處分，已因當時原告未主張扣除而告確定。是原告於90年8月25日為本件准列報生存配偶剩餘財產分配請求為扣除額之申請，其性質應屬行政程序法第128條所規定重新審理之請求；被告以之為更正之申請，尚有未合。
- (三) 因被告90年6月21日復查決定，生存配偶有剩餘財產差額3,638萬7,590元可為主張，故生存配偶乃於90年8月25日向其餘繼承人為生存配偶剩餘財產差額分配之請求，並經全體繼承人於90年8月25日立具同意書，同意生存配偶剩餘財產差額分配之請求等情，則據原告陳述甚

明，並有同意書附原處分卷可稽；而生存配偶之剩餘財產差額分配請求權性質上係屬生存配偶之債權請求權，並應對死亡配偶之繼承人行使之，是本件生存配偶既於 90 年 8 月 25 日始行使之，向死亡配偶之繼承人主張，並經與其餘繼承人立具同意書，同意生存配偶剩餘財產差額分配之請求；是就被繼承人遺產之核定，關於生存配偶有為剩餘財產差額分配請求之事實，於生存配偶於 90 年 8 月 25 日主張前並不存在，而屬於 90 年 8 月 25 日生存配偶主張時始發生之新事實；是原告本件申請即具有行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款所規定得申請重新審理之事由。

- (四) 原告未於原行政程序或提起行政救濟主張生存配偶之剩餘財產差額分配請求之扣除額，難謂有重大過失存在。
- (五) 原告於 90 年 8 月 25 日向被告提出本件申請時，自未逾自知悉時起算 3 個月之期間；再本件原核定遺產稅及罰鍰處分之限繳日期為 88 年 12 月 15 日，故依稅捐稽徵法第 35 條規定，就原告未申請行政救濟之生存配偶剩餘財產差額分配請求扣除額部分即應於 89 年 1 月 14 日確定，是原告於 90 年 8 月 25 日為本件准列報生存配偶剩餘財產分配請求為扣除額之重新審理請求，亦未逾自法定救濟期間經過後 5 年之期間。
- (六) 消滅時效完成之效力，僅發生拒絕給付之抗辯權，並非使請求權當然消滅，債務人若不行使其抗辯權，法院自不得以消滅時效業已完成，即認請求權已歸消滅。(最高法院 29 年上字第 1195 號判例參照)。而稅捐稽徵機關，既非配偶剩餘財產分配請求之債此種私法關係之債務人，其自無從為配偶剩餘財產分配請求權已時效完成之抗辯。

三、本文就該判決中涉及爭點主義與核課處分程序重開之見解部分，說明如下：

- (一) 依據核課處分之爭點主義訴訟標的理論，被繼承人之遺產稅核定關於生存配偶剩餘財產差額分配請求之扣除額部分之處分，因原告前就新化稽徵所補稅裁罰案件提起行政救濟時，並未主張扣除而告確定。法院之此項論述，係為使本案得適用行政程序法第 128 條規定，質言之，本案若採總額主義，上開剩餘財產差額分配請求之扣除額部分，即有是否既判力所及爭議；若為既判力所及，則依據前開所述現行稽徵實務，尚無重開程序之適用。
- (二) 是項判決認定本案係因被告 90 年 6 月 21 日復查決定，生存配偶方可主張剩餘財產差額，屬發生新事實，原告具有

行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款所規定得申請重新審理之事由。惟本文前即以核課處分為未具持續效力之行政處分性質，其合法性判斷應以作成處分時之事實及法律狀況為準，本案被繼承人配偶之剩餘財產分配請求權，係於核課處分後始行使，故似非屬「新事實」，本文認為宜將全體繼承人立具同意生存配偶請求剩餘財產差額分配之同意書等文件，認定屬核課處分後始成立之新證據，而有行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款規定之適用¹²²。

(三) 我國現行稽徵實務對於具既判力之核課處分，係排除於重開行政程序範圍，與德、日體制不同，本文將其與總額主義與爭點主義間，對於重開行政程序之關係，列表如下(假設重開事由未為爭點主義之既判力所及)：

	具既判力處分可重開程序 (德、日)	具既判力處分不可重開程序 (我國稽徵實務)
總額主義	可重開	不可重開
爭點主義	可重開	可重開

伍、本文見解

依據前開分析，有關核課處分之程序重開，在現行稽徵實務作業方式下（具既判力核課處分不可重開程序），採爭點主義對納稅義務人較為有利，惟在爭點主義之下，不許訴訟原告為訴訟理由之追補¹²³等主張，與國家對於租稅法上構成要件之事實探知，以實質真實發現之原則有違，亦減損人民權益保障。因此，本文認為稅務爭訟案件宜比照德、日法制採總額主義，同時既判力亦不絕對阻卻重開行政程序，其理由如下：

一、德國法制與日本法制，大致上基於稅務行政訴訟適用職權調查之原則，廣泛承認訴訟程序中理由追補，普遍採取總額主義之原則¹²⁴。例如德國行政訴訟中案件，原則於法律審前均

¹²² 傅玲靜，論行政程序之重新進行—以遺產稅之核課與剩餘財產差額分配請求權價額之扣除為例，收錄於月旦法學雜誌第 147 期，頁 101 以下。

¹²³ 黃源浩，前揭（註 104）文，頁 196。

¹²⁴ 法院審判對象，應係系爭原核課處分在客觀上有無違法致損害原告之權利，而非單純限於原告所主張核課處分基礎違法之事由，亦即一次紛爭，一次解決之訴訟經濟及擴大納稅人權利救濟範圍。陳清秀，前揭（註 72）書，頁 784。日本稅務訴訟案件，除「青色申告」所得稅案件因日本所得稅法第 155 條第 2 項及法人稅法第 130 條第 2 項規定，稽徵機關於作成更正申報處分，必須「註明理由」，因此，「青色申告」所得稅案件係採爭點主義，與其他核課案件不同。福家俊朗，「就藍色所得申報為更正處分時之理由暨該註明義務所衍生之前揭（註 21）書上

得補充理由，稱為法律審前修補原則（Grundsatz Reparatur geht vor Kassation）¹²⁵。

- 二、基於稅務案件，重在實體真實發現，俾使稅捐稽徵機關能公平且合法課徵稅捐，以維持法治國家平等負擔之稅制基本要求。
- 三、核課處分之各項課稅基礎未必真正可分，例如上開高雄高等行政法院 92 年訴字第 711 號判決之生存配偶剩餘財產差額分配請求權，即實質影響整體遺產稅稅額。

另外，德國通說對於稅務訴訟之訴訟標的固採總額主義之見解，但在既判力之客觀範圍，則採取所謂「獨立之裁判標的」說，認為稽徵機關倘嗣後發現裁判基礎之事實關係以外之新事實或新證據時，毋庸提起再審之訴，即得自行據以變更原處分，補徵所漏稅額，據學者意見，此項見解係考量稅務訴訟之特殊性及個別案件之實體正義要求¹²⁶。依據德國本項見解之稽徵實務作業方式，與前開所列我國現行稽徵實務及司法實務作法並無二致。

在現制下，本文以為德國「獨立裁判標的」說似可為核課處分重開程序尋得蹊徑。例如前開高雄高等行政法院 92 年訴字第 711 號判決，對於納稅義務人申請重開程序部分即可採此說，而非論以「爭點主義」，限縮納稅義務人之攻擊防禦能力，亦即將原判決所未審酌之新爭執事項，列為新事實或新證據，使納稅義務人有進行重開核課處分程序之請求權。

另外對於稅務訴訟之審理，如仍堅持採「爭點主義」，將可能使納稅義務人減損其攻擊防禦能力，對於正確核課稅捐未必有益。例如日本福家俊朗教授對於該國之「青色申告」所得稅案件，因程序法上要求稽徵機關之更正通知書須記載之「註明理由」義務規定，否認理由之替換，產生「爭點主義」與「總額主義」之爭議，福家教授認為對同一事實為法律評價，理由縱有差異，惟事實為同一且係單一納稅義務，於法技術上有藉由訴之追加合併或訴之變更予以救濟之可能¹²⁷。故本文亦認為應准許訴訟當事人於事實審言詞辯論終結前為理由之補充，以達到公平合法課徵稅捐之目的。

重要論點—行政處分之理由及該提示義務之法理」，2006.3.22，司法院演講文稿。

¹²⁵ 黃源浩，前揭（註 104）文，頁 188 以下。

¹²⁶ 陳清秀，前揭（註 91）文，頁 576。

¹²⁷ 福家俊朗，前揭（註 122）文。