

# 論稅捐撤銷訴訟之爭點主義 與總額主義的爭議

柯格鐘<sup>\*</sup>

摘 要

我國課稅處分撤銷訴訟標的理論之爭議，表現在「訴訟標的」與「程序標的」等兩個層次產生學說與實務觀點的歧異。有關「訴訟標的」爭議，為爭點主義（個別化理論）與總額主義（結算理論）的爭執；有關「程序標的」爭議，涉及作為訴訟程序救濟標的之行政處分，究竟是指原課稅處分，或經復查程序而作成的復查決定。爭點主義緣起行政法院判例，以將納稅義務人在復查程序所提出之事實爭執（爭點），替代行政處分本身，作為課稅處分撤銷訴訟之程序標的，因此而使關於課稅事件之紛爭，無法在行政救濟程序中一次加以解決。立法者因此藉由制定納稅者權利保護法規定，捨棄爭點主義而改採用總額主義，納稅義務人可以課稅處分上所載之稅額（結算稅額）為訴訟標的範圍，作爭點的擴張（追加）或變更，藉此達成紛爭一次解決目的。惟參考德國法制，總額主義在適用上有其界限，僅對具結算能力之課稅處分才有適用。由於我國實務，對於單一稅捐債權債務關係，現實上經常做出兩個各別獨立課稅處分，即無法適用總額主義而為紛爭一次性解決。從而，應該在納稅者權利保護法修訂後，同時在稅捐稽徵法與行政訴訟法中作相關配套規範之研擬制定，才能達除目的。本文因此在結論上提供修法建

---

<sup>\*</sup> 國立臺灣大學法律學院專任教授；德國科隆大學法學博士。  
投稿日：2021 年 3 月 3 日；採用日：2021 年 10 月 26 日

議，以為參酌。

關鍵詞：撤銷訴訟、訴訟標的、程序標的、爭點主義、個別化理論、總額主義、結算理論

Cite as: 10 NCTU L. REV., March 2022, at 1

## On the Theoretical Dispute of Subject of Taxation Revocation Litigation

Ke-Chung Ko<sup>\*</sup>

### Abstract

The theoretical disputes about the subject of taxation revocation procedure in Taiwan are manifested in two subjects, which the first one is “subject of litigation” and the other one “procedural subject”. The dispute around “subject of litigation” is theoretical debate between dispute doctrine (also known as individualization theory) and gross doctrine (also known as settlement theory); disputes about “procedural subject” involve the administrative assessments between the original tax assessment and the review decision made through the review procedure by tax administration. The dispute doctrine originated from one administrative court’s precedent, which indicate only the taxpayer’s factual disputes raised in the review process, instead of the administrative assessment itself, as the subject of the taxation revocation litigation. Just the view of precedent has led to disputes over taxation, which cannot be resolved in one tome in litigation. To resolve the problem, Taiwan’s legislators adopted the provisions of Article 21 of the Taxpayer’s Rights Protection Act, TRPA, to abandon the dispute doctrine and adopt the gross doctrine, and hope through this specification, that disputes can be resolved at one time. However,

---

<sup>\*</sup> Professor, College of Law, National Taiwan University; Ph.D. in Law, University of Cologne, Germany.

gross doctrine has its limits in its application. In terms of this country's normative situation, if there are two separate tax assessments for a single tax in the same year, it will be impossible to apply settlement theory and resolve disputes in litigation at one time. TRPA is therefore to be revised, which need the relevant supporting regulations in the Tax Collection Act and the Administrative Litigation Act. This article provides suggestions revisions in the conclusion for consideration.

**Keywords:** Taxation Revocation Litigation, Subject of Litigation, Procedural Subject, Dispute Doctrine, Individualization Theory, Gross Doctrine, Settlement Theory

## 1. 前言：從訴狀記載事項與納保法第 21 條規定制定談起

儘管稅捐爭議事件之行政訴訟的類型，依據行政訴訟法規定，並非僅止於撤銷訴訟（行政訴訟法第 4 條規定參照）而已，也包括課予義務訴訟（行政訴訟法第 5 條規定參照）、一般給付訴訟（行政訴訟法第 8 條規定參照），與確認行政處分無效及法律關係成立或不成立的確認訴訟（行政訴訟法第 6 條規定參照）在內，但無庸置疑的是，在行政訴訟實務上，占據稅捐爭議事件訴訟類型比例之絕大多數者，多為納稅義務人針對課稅處分所提起課稅處分撤銷的行政訴訟<sup>1</sup>，簡稱為稅捐撤銷訴訟。

在稅捐撤銷訴訟當中，納稅義務人作為原告，依法必須在訴狀上表明以下幾點的記載事項，這些記載事項之內容包括：當事人、起訴之聲明、訴訟標的及其原因事實（行政訴訟法第 105 條第一項規定參照），此為訴狀必要記載的事項；此外，訴狀上宜記載適用程序上有關事項、證據方法及其他準備言詞辯論之事項，其經訴願決定者，並附具訴願決定書（行政訴訟法第

<sup>1</sup> 無論是高等行政法院或最高行政法院，自民國 101 年（2012）至民國 110 年（2021）為止，就其所受理訴訟終結事件依照事件性質作為分類者，根據司法統計資料顯示，在上述年間之多數時間係以稅捐爭議占全部訴訟事件數量最多、比例也最高。以高等行政法院為例，稅捐爭議占全部訴訟事件之比例從 101 年約為 2 成 7，至 109 年降至僅約為 0.7 成與至 110 年則為 0.89 成（僅次於土地與考銓爭議事件），仍名列為主要訴訟事件類型之一。相同情形，也發生在最高行政法院，依據統計資料顯示，稅捐爭議占全部訴訟事件類型從 101 年約占 4 成，雖降至 109 年時 2 成與 110 年的 1 成 1 之間（僅次於土地與考銓爭議事件），仍名列為主要訴訟事件類型之一，此處資料來源可參見：行政訴訟事件統計，司法院網站：<https://www.judicial.gov.tw/tw/lp-1916-1-xCat-03.html>（最後點閱時間：2022 年 4 月 6 日）。另外，關於行政訴訟事件，按照訴訟類型為劃分標準者，依據司法院 109 年「統計分析」頁 28 說明指出，以撤銷訴訟占超過半數之 64.27% 最多，課予義務訴訟則占 17.92% 為次之，此處可參見：109 年統計分析，司法院網站：<https://www.judicial.gov.tw/tw/lp-2093-1-xCat-01.html>（最後點閱時間：2022 年 4 月 6 日）。其他年份之「統計分析」資料，因為編輯體例大致相仿，因此亦可參見各該年份報告之頁 28 的說明。

105 條第二項規定參照），此為訴狀任意記載的事項。對於起訴倘若不合程式或者不備其他要件者，依其情形可以補正者，審判長應定期間先命補正，若當事人不補正或無法補正者，即應以裁定駁回之（行政訴訟法第 107 條第一項第十款規定參照）。在上述訴狀記載事項者，無疑就屬核心概念之「訴訟標的」的意義最為抽象，而且在我國學說與實務上爭議甚大。

在我國，有關課稅處分之撤銷訴訟，訴訟標的理論的爭議，被稱為爭點主義與總額主義的爭執<sup>2</sup>。此一相關爭議，還促使我國立法者，在 2016 年底通過、2017 年底正式施行之納稅者權利保護法（以下簡稱「納保法」），特別用其中唯一涉及稅捐行政救濟程序的條文，即第 26 條規定加以處理。根據該條第一項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同」，第二項規定：「前項情形，稅捐稽徵機關應提出答辯書狀，具體表明對於該追加或變更事由之意見」，據以為解決前述學說與實務關於爭點主義與總額主義理論爭執的答案。根據本條立法理由一指出，這是「參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取『總額主義』的精神，予以明定」。從而，透過本條文規定採用總額主義精神，希望稅捐救濟事件紛爭可以一次解決。

<sup>2</sup> 我國稅法學界關於稅捐撤銷訴訟之訴訟標的理論討論的文獻相當多，若不分專論、教科書或者論文，按照出版時間序，例可參考陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，頁 254-381（1992）；同氏著，「稅務行政爭訟的審理範圍——以課稅處分之撤銷訴訟為中心」，月旦法學雜誌，第 136 期，頁 199-211（2006）；張文郁，「論撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的」，政大法學評論，第 126 期，頁 262-269（2012）；黃源浩，稅法學說與判例研究（一），頁 1-32（2012）；盛子龍，「稅務撤銷訴訟之程序標的與租稅核課期間——兼評納稅者權利保護法之回應」，葛克昌、熊偉、吳德豐主編，納稅人權利保護新發展、房地產稅制與社會公平暨 2017 臺灣最佳稅法判決，頁 175-209（2018）；陳清秀，稅法總論，頁 789-793（2018）；李惠宗，「從體系正義檢討納稅者權利保護法第 21 條之立法」，財稅研究，第 47 卷第 4 期，頁 17-18（2018）；陳敏，稅法總論，頁 1012-1014（2019）等。

然而，上開立法條文，倘若放在我國行政救濟程序之整體法制規範環境下來看，其文義未必可以被直接理解為，就課稅處分之撤銷訴訟業已揚棄實務過去長期慣行所採用的爭點主義，蓋條文文義本身其實也可以被直接理解為，准許當事人得在訴願與行政訴訟程序中為處分違法事由之擴張（追加或變更）主張的特別規定而已，完全不涉爭點主義與總額主義理論的爭執。這是因為我國在納保法規定以外，訴願法與行政訴訟法條文之規定，本就取向於在當事人提起相關行政救濟程序後，原則上不得為訴之變更或追加的立法<sup>3</sup>。以往在爭點主義作為訴訟標的理論前提下，實務對於納稅義務人在復查程序中，就課稅處分所主張之違法事由，在復查決定後進入訴願程序時，由於稅捐稽徵法與訴願法均無明文規定，准許當事人得在復查與訴願程序進行中，作前揭違法事由主張的擴張，即復查與訴願程序標的之變更或追加，而在復查與訴願程序之後的行政訴訟程序，行政訴訟法更明文規定，當事人不得就未經訴願審理之處分，在行政訴訟審理中，提起撤銷處分的訴之變更或追加（行政訴訟法第 111 條第四項規定參照）。換言之，若以爭點主義為理論前提，容許納稅義務人得依納保法第 21 條第 1 項規定，在訴願審議程序與行政訴訟程序中，作違法事由之追加或變更者，條文規定看起來毋寧更像是在肯定爭點主義或就爭點主義作修正而已，未必採用學說見解的「總額主義」。例如，最高行政法院 107 年度判字第 139 號判決就指出，「按納稅者權利保護法第 21 條第 1 項明定……此等規定之規範意旨即是容許納稅義務人在稅務行政爭訟中『擴張』爭點，而受理稅務案件之行政法院，其審理及判決範圍亦以經納稅義務人曾主張之爭點為界。但依該條文之文義為法律解釋，顯然未採學理上之『總額主義』……」；又如，最高行政法院 107 年度判字第 638 號判決指出，「按納稅者權利保護法第 21 條規定，依學者通說，

<sup>3</sup> 此處可以參見行政訴訟法第 111 條第一項規定：「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」因此除非適用該條但書規定情形，原告無從在行政訴訟程序中為訴訟標的之變更或追加。訴願法則是在整部法律規定當中，並未設有訴願標的之變更或追加的條文，訴願當事人因此在客觀上，無從引據訴願法規定而為訴願之標的的變更或追加。

僅係傳統爭點主義之修正，讓納稅者在訴願決定前或事實審言詞辯論終結前，有追加或變更主張課稅處分違法事由之機會，並非全盤改採總額主義」；甚至最高行政法院 108 年度判字第 340 號判決，對於上訴人提出上訴主張，在納保法施行後稅務案件之訴訟標的審理已改採用總額主義的主張，最高行政法院還指出，現行納保法第 21 條第一項規定，並不足以導出學理上所稱「總額主義」的適用等。當然，實務上目前絕大多數判決或決議仍均認為，納保法前揭之規定業已明文採用德國及日本總額主義的精神，因此也據以修改或廢棄實務過去若干以爭點主義為前提而作成的判例或決議，甚至是廢棄掉先前作為爭點主義依據之改制前行政法院 62 年判字第 96 號判例的本身<sup>4</sup>。

有別於前述爭點主義與總額主義之爭執為稅捐撤銷訴訟「訴訟標的」理論之爭議，在我國就稅捐撤銷訴訟之「程序標的」理論的爭議<sup>5</sup>，同樣存在而

<sup>4</sup> 最為明顯者，可見諸最高行政法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，引用爭點主義依據之同院改制前行政法院 62 年判字第 96 號判例內容，指出「納稅義務人於復查程序或訴願程序未主張之爭點，非但於訴願程序及行政訴訟不得主張，亦不得另行據以提起行政爭訟」，但在納保法制定公布施行後，最高行政法院在 106 年 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議中決議，前開 105 年 7 月份第 1 次決議仍繼續予以援用，但決議文第 2 段則予修正，理由為「本則決議文第 2 段關於爭點主義之論述，與納稅者權利保護法第 21 條第 1 項所採之總額主義精神未盡相符，爰予修正」，可見一斑。

<sup>5</sup> 這兩個名詞使用之對照，「程序標的」係指德國財務法院法第 44 條第二項規定，在經過前程序（異議程序）後所提起之撤銷訴訟的「前程序提起後之程序標的」（Gegenstand der Anfechtungsklage nach einem Vorverfahren），應指「原處分經由法院外之權利救濟程序所作成的決定」（der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat），即為原處分加上異議程序所作成之決定；至於，「訴訟標的」則是指財務法院第 65 條第一項規定在訴狀上所應記載之「訴訟請求的客體」（Gegenstand des Klagebegehrens）也就是訴訟標的（Streitgegenstand），此處可參見 von Groll, in: Gräber (Hrsg.), FGO, München 2002, § 65 Rn. 37. 我國文獻之說明，則可以參照陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，前揭註 2，頁 82-104；同氏著，現代財稅法原理，頁 329-350（2020）。另外，吳東都，稅務行政訴訟之理論與實務，最高行政法院 105 年度研

且也同樣重要。這裡之爭議主要是指，作為行政訴訟審理對象之行政處分，究竟是指稅捐稽徵機關所為之原課稅處分，或稅捐稽徵機關就納稅義務人所提起之復查程序所作成的復查決定，或是指訴願審議機關依據訴願程序所作成的訴願決定？或者是指這三者同時？由於在我國過去司法實務，經常在納稅義務人勝訴而判決主文為撤銷原處分時，所指原處分僅止於復查決定，而不及於原課稅處分（至於其原因為何，暫不在此討論），因此常出現在判決撤銷原處分發回時，原處分一再於稅捐稽徵機關與救濟審理機關間反覆來回的流轉，此現象被外界戲稱「萬年稅單」<sup>6</sup>。為解決「萬年稅單」問題，納保法第 21 條第四項本文規定：「納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾十五年未能確定其應納稅額者，不得再行核課」，並於第五項規定「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等」準用第四項規定。據本條規定立法理由二指出，「為解決萬年稅單問題，並避免因執法不當而對人民之財產權及自由權造成侵害，明訂已逾十五年未能確定其應納稅額者，不再行核課，以維護納稅者之人權保障」。是以，為解決稅捐撤銷訴訟之訴訟標的理論爭議與程序標的理論爭議，就整體構成納保法第 21 條規定條文整個規範重心意旨所在。

不論是訴訟標的理論之爭議，或者是程序標的應為何者之爭議，兩者都相當重要，但基於篇幅限制之緣故，本文想要說明者，乃課稅處分撤銷訴訟之訴訟標的理論的爭議，以爭點主義與總額主義爭論為中心的討論。受限於作者得以參考語文能力之限制，無法同時討論日本法制下總額主義之運作與其精神，因此主要參考對象為德國法制下之總額主義，並透過德國總額主義

---

究發展研究項目報告，頁 2 註 5（2016），亦點出我國稅務行政訴訟之兩大難題，分別為稅捐處分撤銷訴訟之「原處分」係指「復查決定」，及法院審理範圍採爭點主義（限於納稅義務人於復查程序有主張者），可為參照。

<sup>6</sup> 例可參見李惠宗，「稅法上核課期間問題之探討——兼談萬年稅單的消除之道」，臺灣法學雜誌，第 295 期，頁 62-75（2016）。

之運用與其適用的限制，理解在納保法上揭條文規定制定之外，我國尚有哪些需要配合調整作法或制定規範之處，才能與前揭納保法的規定相互配合，以達成德國總額主義之精神，使稅捐救濟事件紛爭可以一次的解決。在此同時，作者亦將提供包括納保法第 21 條第一項與第二項在內有關之修法建議與配套規範的立法建議，以為本文的結論。

在進入訴訟標的理論之爭議與討論前，有必要先說明訴訟標的理論的重要與實益。根據目前我國行政訴訟法規定，訴狀中必要記載事項，包括「訴訟標的」在內，目的在於決定以下幾點就訴訟程序之進行、審理與判決均屬攸關的重要因素：以起訴時為基準（行政訴訟法第 17 條規定參照），訴訟標的在確認受訴法院之審判權（屬於普通法院或行政法院審判），及受訴行政法院的管轄權，包括屬於何地區法院之土地管轄（行政訴訟法第 13 條第一項規定參照）與事務管轄在內，即簡易程序事件者係由地方法院行政訴訟庭（行政訴訟法第 229 條規定參照）、通常訴訟程序則由高等行政法院管轄（行政訴訟法第 104 條之 1 規定參照）；確認起訴對象之原處分機關與其共同訴訟人（行政訴訟法第 37 條第一項規定參照）；訴訟合法要件之審查，訴訟標的的可以確認例如是否就同一事件再行起訴（行政訴訟法第 107 條第一項第七款規定參照）、是否經過終局判決後撤回而再行起訴（行政訴訟法第 107 條第一項第八款規定參照）、是否判決確定後或為和解效力所及而再行起訴（行政訴訟法第 107 條第一項第九款規定參照）；在訴訟程序中，訴訟標的作為受訴法院審理與裁判對象（行政訴訟法第 191 條規定參照），並據以決定訴訟標的之法律關係移轉對象的第三人作為承當訴訟人（行政訴訟法第 110 條第一項規定參照）；訴訟標的決定關於訴之變更或追加的禁止與容許要件（行政訴訟法第 111 條第一項規定參照）；是否構成客觀訴之合併，此將影響當事人是否可以合併提起訴訟（行政訴訟法第 7 條規定參照）、是否可在訴訟進行中主張訴之變更、追加或提起反訴，無庸另行繳交裁判費（行政訴訟法第 98 條之 1 規定參照）、是否可以請求合併辯論與合併裁判（行政訴訟法第 127 條第一項、第二項規定參照）、合併後是否改為適用通常訴訟程序（行政訴訟法第 230 條規定參照）；訴訟標的於法院確定終局判

決中經裁判者，具有確定力（行政訴訟法第 213 條規定參照）。「訴訟標的」因此可說是貫穿整個行政訴訟程序之核心概念，重要性與影響力自然不言可喻。

## 2. 爭點主義之意義、依據與影響

### 2.1 爭點主義之意義與依據

在我國，爭點主義源起於改制前行政法院所作 62 年判字第 96 號判例，其內容為「行為時適用之所得稅法第 82 條第 1 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 56 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」。依據此一判例所述，納稅義務人就課稅處分所提起之復查程序，倘若僅就課稅處分中的各別事實爭點，例如僅就原物料耗用加以爭執，卻未同時就其他之事實爭點，例如對廠房、倉庫或機器設備等固定資產折舊而加以爭執者，則僅這個由當事人在復查程序中所提出之原物料耗用之事實爭點，成為復查程序審理標的，關於納稅義務人所未提出之固定資產折舊的事實爭點，即不得在復查程序後所進行之訴願程序再提出，此因為訴願法至今並未有訴願標的之變更或追加的規定，自然也更無法在訴願後之行政訴訟程序中，提起未經訴願審理之標的的變更或追加，蓋基於行政訴訟法第 111 條第四項規定之限制，當事人無從在行政訴訟中，逕自對於應經撤銷訴願審理之處分，進行訴的變更或追加，此即我國稅捐撤銷訴訟之訴訟標的理論，稱為爭點主義。

爭點主義在德國被稱為「個別化理論」（Individualisierungstheorie），係以納稅義務人對課稅處分（Steuerbescheid），在向原處分機關提起異議程序（Einspruchsverfahren）後<sup>7</sup>，由納稅義務人以原告身分，透過稅捐撤銷訴

<sup>7</sup> 德國法制上之異議程序（Einspruchsverfahren），為稅捐爭議事件提起行政訴訟程序

訟而向法院所提出之「個別化的課稅基礎」(einzelne durch den Kläger zu individualisierende Besteuerungsgrundlage)，亦即以程序標的之課稅處分上所載之衡量基礎(Bemessungsgrundlage)的「整體事實之片段」(Ausschnitt aus dem Gesamtsachverhalt)，作為稅捐撤銷訴訟之「訴訟標的」(Gegenstand des Klagebegehrens, Streitgegenstand)<sup>8</sup>。理論上，德國爭點主義並不是以納稅義務人在異議程序中所提出之爭點為前提，而且在稅捐撤銷訴訟中，就該整體事實之片段(也就是爭點)亦應可為擴張(變更或追加)爭點的主張，就此而言，其實與我國過去實務所主張之爭點主義未必完全相同，蓋我國在納保法制定以前，如本文在前言中所述，藉由改制前行政法院 62 年判字第 96 號判例、訴願法缺乏訴願標的之變更與追加的規定、以及行政訴訟法第 111 條第四項規定根本上限制未經訴願者就不得為撤銷訴訟標的之變更或追加的規定，此三者所共同建構並形成我國稅捐撤銷訴訟之標的理論採用爭點主義的特色，即僅以復查程序中納稅義務人所提出或已擴充(變更或追加)之爭點為限，在復查程序經過後即不再准許為擴張爭點的爭點

---

之前置程序(Vorverfahren)，相當於我國的復查程序，並沒有一般行政訴訟程序所適用之前置程序的訴願程序(Widerspruchverfahren)，換言之，僅有異議程序而已。相對於此，我國提起稅捐撤銷訴訟，是要先提起復查程序，繼之則又要提起訴願程序，影響課稅處分撤銷訴訟的起訴合法要件，也影響訴訟審理程序之程序標的，自有不同。

<sup>8</sup> 個別化理論主要由學者 Müffelmann 所代表，文獻可參 Herbert Müffelmann, Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile- Zugleich ein Beitrag zum Streitgegenstand im Verwaltungsprozeß- und Steuerproze, Berlin 1955, S. 174 ff. Zit. nach BFH, Ordnungsgemäße Besetzung des Großen Senats, Begriff und Umfang des Streitgegenstandes im steuergerichtlichen Verfahren, NJW 1968, S. 1950. 另外也有包括 Berger DStR 1966, 38, Spanner, S. 180 ff., Spanner, StuW 1969, 1222 ff., Hüppertz, S. 312, Martens, FR 1968, 361, Gräber FR 1968, 492. Zit. nach von Groll (Fn. 5), § 65 Rn. 40; Sunder-Plassmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, Köln Lfg. 2003, Einf. FGO Rn. 129; Brandis, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, Köln Lfg. 2016, § 65 FGO Rn. 15. 關於德國「個別化理論」之介紹，中文文獻可以參見，吳東都，德國稅務行政訴訟，司法研究年報第 27 輯行政類第 1 篇，頁 124-126 (2010)。

主義。

關於爭點主義所稱爭點範圍，僅以納稅義務人在復查程序中，就課稅處分存在「事實認定」錯誤之違法事由的主張，也就是就課稅基礎之各別「事實爭點」為限，並不包括課稅處分所應適用之法律，基於法律解釋適用錯誤所產生之「法律爭點」在內，蓋因法律適用本就屬於法院權責<sup>9</sup>，法院針對課稅處分違法性進行審理時，係依據職權而就所應適用之法律規範為正確的適用，不受當事人既已提出或者未提出法律適用錯誤之爭議或主張的影響。

此種爭點主義，在納保法制定施行前，我國司法實務一再透過最高行政法院之終審判決強調並強化。例如，最高行政法院 104 年度判字第 425 號判決即指出，「稅務行政訴訟實務上向採所謂爭點主義，即就核定稅捐處分，關於未經前置之復查及訴願等救濟程序之爭點，若對之逕於行政訴訟程序為爭執，係非法之所許」；又最高行政法院 104 年度判字第 766 號判決同樣指出，「稅務行政救濟程序的爭點主義係指納稅義務人就其所爭執攸關稅額的基礎事項，除稽徵機關應依職權調查，無須當事人主張之事項外，必須曾於復查程序主張者，始得於訴願程序爭執，且須接續於訴願程序主張者，始得再於行政訴訟爭執」；最高行政法院在 102 年度判字第 128 號判決則就爭點主義指出，爭點係指可分性之各個課稅基礎，蓋「所謂課稅基礎，乃與課稅相連結之法律上總括概念。……一個課稅處分原則上植基於多數的課稅基礎。因此，各個課稅基礎得被核定作為具體案件（部分事實關係）之獨立的規制，在此範圍內，課稅處分按其基礎理由可認具有可分性」，對於爭點主義說明，可為參照。

納稅義務人倘若在復查程序結束以前，及時提出擴張（變更或追加）事實爭點之主張者，依據改制前行政法院 75 年判字第 2063 號判例見解，「稅捐稽徵機關在第一次復查決定作成以前，納稅義務人補提理由，凡與其原來

<sup>9</sup> 最高行政法院 102 年度判字第 744 號判決見解，指出「稅捐爭訟法制上之所以採取『爭點主義』，主要是基於稅法之複雜性，為減輕法院審理成本而為之制度安排，其功能僅在用以限制事實認定之範圍，而不及法律之職權適用」，可為參照。

敘明之理由有所關聯復足以影響應納稅款之核計者，稽徵機關仍應自實體上予以受理審查，併為決定」，換言之，只要納稅義務人在復查程序終結以前及時提出，與原先所提出之爭點有所關聯，並足以影響應納稅款的核計者，復查程序仍應實體審理，在復查決定中併為決定，因此仍屬爭點主義涵蓋審理範圍，在嗣後所提起之訴願與行政訴訟程序中，毋寧亦應為行政法院審理稅捐撤銷訴訟之訴訟標的所涵蓋的範圍。

## 2.2 司法實務採用爭點主義之理由

我國司法實務傾向於採用爭點主義，依據實務判決理由之呈現，分別有如下幾種的觀點：

首先，最高行政法院在 102 年度判字第 744 號判決中指出，這「主要是基於稅法之複雜性，為減輕法院審理成本而為之制度安排，其功能僅在用以限制事實認定之範圍，而不及法律之職權適用。而且與爭點事實在本質上相牽連、而在調查過程必然觸及之周邊事實，當然也在調查之列」<sup>10</sup>。

其次，最高行政法院 96 年度判字第 831 號判決，則從經濟學上「資訊不對稱」之角度，指出爭點主義的採用，與我國法規範基礎及稽徵實際運作有關。該判決指出來自兩方面之資訊不對稱的狀態：一方面是「面對如此多之報繳及調查事務，稅捐機關人力有限，又面臨『資訊不對稱』之困境（因為大部分與稅捐核課有關之資料均掌握在人民之手中），如果沒有納稅義務人之合作，不可能有效完成稅捐之稽徵。……因此在法制上必須確立『稽徵經濟原則』，課予人民眾多之協力義務，以利稅捐之稽徵」，這是針對稅捐客體事實而言；而另一方面，「一般納稅義務人很難理解稅捐機關之法律見解，因此在很多情形下，也不能立即明瞭稅捐機關適用法令有無錯誤，此等法律知識的資訊不對稱現象，納稅義務人顯屬劣勢之一方」，從而判決指出，「在這樣的法制結構下，爭點原則之採用勿寧是司法實務之最適抉

<sup>10</sup> 最高行政法院 103 年度判字第 516 號、104 年度判字第 597 號判決，同此意旨。

擇，不然現行法律即無從操作」<sup>11</sup>。

最後，爭點主義之採用，係司法實務上認為，基於「訴願前置程序」與「權力分立原則」，讓「行政機關享有第一次判斷權」的緣故。指出此點理由者，例如前揭最高行政法院 96 年度判字第 831 號判決在「資訊不對稱」理由之後就指出，「進入訴訟階段以前之行政爭訟程序採爭點原則，而在行政訴訟階段又容許當事人擴張爭點，有違『訴願前置原則』，以及隱藏在『訴願前置原則』背後、『讓行政機關對行政爭議享有第一次審查權限』之立法抉擇」。在高雄地方法院 102 年度簡字第 72 號判決則更清楚地點出，採取爭點主義「此乃基於權力分立原則，行政法院應尊重行政機關之第一次判斷權，凡在行政程序未曾提出主張之事實，如允許在行政訴訟中提出新事實，無異對於並無行政處分之存在而加以審理，自非法之所許。又鑑於復查訴願前置程序規定，乃認為倘於復查、訴願、再訴願程序中所未曾主張原處分之違法事由，於行政訴訟中即不得再主張之，否則即屬未踐行前置程序之規定，行政法院應不予審理」<sup>12</sup>。換言之，課稅處分在作成後，經由復查程序，進入訴願程序，再進入訴訟程序，應該依續地進行，行政法院並不得任意在行政訴訟程序中，擴張而審理在訴訟前置程序中，包括復查與訴願程序所未曾審酌過的爭點，否則將會有違行政機關所應保有之第一次判斷權，乃至於違反憲法權力分立原則的問題。

### 2.3 採用爭點主義所產生之影響

依據上述說明，在納保法增訂以前，我國訴訟實務對於納稅義務人，倘若未在復查程序中提出事實爭點之爭執，即無由在嗣後進行之訴願與訴訟程序中，繼續為擴張而提出爭點之變更或者追加爭點的可能。此種情況，係在相當程度上限制了納稅義務人主張權利救濟程序的可能，對於法院審理程序確實帶來簡化效應，但也就僅此而已。另一方面，不良影響則是不利於納稅義

<sup>11</sup> 最高行政法院 96 年度判字第 924 號判決，同此意旨。

<sup>12</sup> 高雄高等行政法院 91 年度訴字第 1119 號裁定，同此意旨。此處亦可參見陳清秀，現代財稅法原理，前揭註 5，頁 371。

務人作權利救濟之主張，同時也不利於稅捐救濟事件紛爭一次解決。以下分別說明：

首先，對納稅義務人而言，倘若其未能及時在課稅處分，包括核定稅捐與補稅處分送達後 30 日內，依照規定格式、敘明理由、連同證明文件，依照規定而及時提出復查申請（稅捐稽徵法第 35 條第一項規定參照）者，嗣後就很有可能因認該行政處分產生不可撤廢之形式存續力，因此而無法再行主張課稅處分的違法性。就算是在倉促當中所提起復查程序之申請，由於我國稅捐稽徵實務上之課稅處分，第一次所作成之處分書上所記載通常相當的簡略，僅敘明納稅義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率與繳納期限等必要記載事項（稅捐稽徵法第 16 條規定參照），除法律依據以外，並沒有完整之核定或者補徵稅捐理由的具體說明，因此納稅義務人在倉促間所提起之復查程序，往往也未能就關連之事實爭點提供充分的復查理由，並因此而成為復查程序之審理標的，嗣後也將沒有機會在訴願或訴訟程序中再行擴張主張（盡可能同時提出數個可能之事實認定錯誤的主張幾乎為唯一方法）。但相反的，對稅捐稽徵機關而言，只要仍在核課期間內發現另有應課徵稅捐事實者，仍可以在該等原先作成之核課稅捐處分以後，另對納稅義務人為補稅或甚至併予裁罰之處分（稅捐稽徵法第 21 條第二項第一分句規定參照）。對於納稅義務人主張權利救濟程序顯然產生相當阻礙。

正是基於上述對納稅義務人存在客觀上不利於其進行有效權利救濟程序的現實，司法實務界因此在課稅處分之撤銷訴訟採用爭點主義的理解前提下，給予納稅義務人事後或盡可能擴大其得以行使權利救濟的可能：首先，依改制前行政法院 62 年判字第 298 號判例，「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定」，換言之，復查程序比照同樣屬法院外權利救濟之訴願，在沒有明文規定為基礎下，使其依行政救濟程序法理而適用「不利益變更禁止原則」（*Verbot der reformatio in peius*）<sup>13</sup>，而非適用其本質上為行政程序之延長，本應適用行政

<sup>13</sup> 不利益變更禁止原則之適用有其界限，僅於審議機關自為審議決定時才有適用，依

程序法理，就有利不利於當事人之事實應一律加以注意的全面認定原則；其次，依最高行政法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，納稅義務人倘若在事後向該管稅捐稽徵機關，依稅捐稽徵法第 28 條規定，提起溢繳稅款返還請求時，司法實務認為該條規定，「性質上為公法上不當得利規定（參見同院 86 年度 8 月份庭長評事聯席會議決議）」，且基於「為求平衡，應許納稅義務人以課稅處分認定事實錯誤，請求退還溢繳之稅款。稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之『適用法令錯誤』，即無予以限縮解釋，排除認定事實錯誤，致適用法令錯誤情形之理由」。基此，只要是納稅義務人在事後主張，係屬於可歸責於政府機關之錯誤者（不論其現實上是否真正存在這種錯誤），也無論其是計算錯誤、事實認定錯誤，或者法律適用錯誤，均可以在法定之無時效限制的時間範圍內，讓納稅義務人向稅捐稽徵機關請求為溢繳稅款的返還，若遭拒絕時還可以在將來提起救濟程序，根本完全無視於爭爭之課稅處分或早已經發生處分形式存續力的結果<sup>14</sup>。

其次，對於稅捐救濟事件之紛爭無法一次解決的問題而言，由於同一個稅捐債權債務關係，例如同一年度所發生所得稅之應稅所得額，係由數個計算所得額的項目，包括收入、成本、費用與損失所共同構成，一旦納稅義務人在法定之救濟期間內，就同一所得額之各別數個事實爭點，同時提起數個復查而為各別的爭執者，勢必將構成數個訴願與行政訴訟程序，而未必均有

---

據最高行政法院 105 年 8 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議見解，原行政處分經依照訴願法第 81 條第一項規定，由訴願審議機關撤銷發回原處分機關重為復查決定時，原行政處分機關得重為訴願人更為不利益之結果，此舉並不違反不利益變更禁止原則規定。

<sup>14</sup> 現行司法實務傾向於限制此等無時效期間請求權之行使，依據最高行政法院 109 年度大字第 4 號裁定，「納稅義務人就稅捐稽徵法第 28 條第 2 項民國 98 年 1 月 23 日修正生效前之溢繳稅款，於 102 年 5 月 24 日以後依該規定行使退稅請求權，適用 102 年 5 月 24 日修正生效之行政程序法第 131 條第 1 項關於 10 年時效期間之規定時，其時效期間，應自 102 年 5 月 24 日起算」，又回過頭以行政程序法規定而適度地限制納稅義務人據以主張為溢繳稅款返還請求提起之時效。

相同之勝敗訴的結果，訴願或者判決理由甚至也可能會產生不一致甚至是矛盾。基於同一稅捐債權債務關係所發生之事實爭執，彼此間具有連動的關係，不能入帳作為費用或損失之計算者，例如所得稅法第 34 條所規定之固定資產因擴充換置改良修理支出而增加的價值與效能（此為有益費用），不得列為費用或損失，但作為資本之增加，卻可以透過資產估價之方式以折舊而列入所得額的計算範圍（所得稅法第 50 條規定參照），或者實務上不能列入營業權者，也可能轉列為商譽而成為所得計算減項，均為所得計算之各項目間具有相互連動關係判斷的證明。是以，對於稅捐救濟事件依照各別事實之片段而為各別審理者，不僅使稅捐救濟事件之紛爭無法為一次性的解決，前面所提到實務採用爭點主義，可以對法院審理程序帶來簡化效應之說法，無疑其實也只是將簡化效應延滯問題解決之時間，將本來一案分成數個案件，由各別法院不同法庭分別承擔並為各別處理而已，根本不存在能夠節省法院負擔審理整體成本的情況。

## 2.4 爭點主義與行政訴訟標的理論之連結

一個未完全受到注意，乃課稅處分撤銷訴訟之標的理論採取爭點主義，其與行政訴訟之撤銷訴訟標的理論間的連結。在說明以前，各別說明我國學界有關行政處分撤銷與課稅處分撤銷訴訟之標的理論間的爭議。

### 2.4.1 行政處分撤銷訴訟之訴訟標的理論爭議

關於行政處分撤銷訴訟之訴訟標的，在行政法學界有相當多的討論。吳庚教授首先在其「行政法之理論與實用」經典教科書中提到，撤銷訴訟之訴訟標的，「指原告對行政處分違法並損害其權利之主張（參照本法第 4 條）——不可將系爭之行政處分誤為訴訟標的」<sup>15</sup>，並指出此亦為德國行政訴訟法學界通說，而上述通說看法，「顯受民訴法上單項式的訴訟標的概念所影響。本書舊版亦加以採納，但在實用性上尚有欠缺」<sup>16</sup>。氏認為「何以撤銷

<sup>15</sup> 吳庚，行政法之理論與實用，頁 693（2011）。

<sup>16</sup> 同前註，頁 693。

訴訟之訴訟標的並非遭原告訴請撤銷之行政處分？因為對於行政處分之存否當事人並無爭執，……又有學者認為：撤銷訴訟之標的不外原告對行政處分訴請撤銷之聲明……，亦有未妥，法律條文既明文規定原告須主張其權利因行政處分違法而受損害，自以此項主張作為訴訟標的為宜」<sup>17</sup>。故而，氏認為「採二項式說為宜，即原告請求行政法院判決之聲明（即實體判決之聲明 Sachentscheidungsantrag）暨原因事實之主張（Tatsachenbehauptungen）。……二項式說利多於弊」<sup>18</sup>。

承繼吳庚教授寫作上開經典行政法教科書，盛子龍教授則是指出，「……二項說忽略實體法規之作用，亦有未當，故本書認為應採三項式說為宜。即原告請求行政法院判決之聲明（即實體判決之聲明 Sachentscheidungsantrag）、原因事實之主張（Tatsachenbehauptungen）以及判決所適用或應適用之實體法規三項。……認為三項式說利多於弊」<sup>19</sup>，從而，至少在結論上，係採取與前手吳庚教授不一樣的結論見解。

陳敏教授則是認為，「訴訟標的（Gegenstand des Klagebegehrens），係指原告對之提起訴訟之事項（Sachverhalt），例如行政處分、法律關係。起訴書所載明之訴訟標的，並非訴訟法意義之爭訟標的（Streitgegenstand）」<sup>20</sup>，稍後卻又指出，「訴訟標的之意義，主要在於說明判決確定力所及之範圍。基於此一觀點，所謂訴訟標的，應係指訴訟當事人在訴訟中之爭執標的，而非原告對之提起訴訟之事實」<sup>21</sup>，因此起訴狀所表示之訴訟標的，與訴訟法技術意義下之訴訟標的，兩者概念並不相同，「在起訴狀中所表示之訴訟標的，係指原告對之提起訴訟之事實（訴訟請求之標的 Gegenstand des Klagebegehrens）。至於訴訟法技術意義之訴訟標的，則係當事人在訴訟中，所為法律爭執之標的……在此一意義下，所謂訴訟標的（Streitgegenstand）

17 同前註，頁 694。

18 同前註，頁 695。

19 吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用，頁 660（2017）。

20 陳敏，行政法總論，頁 1479（2016）。

21 同前註，頁 1489。

者，乃原告根據特定事實，請求法院作成一定內容之判決，以為權利保護之訴訟請求權<sup>22</sup>，並指「在行政訴訟中，訴訟標的之問題，主要發生於撤銷訴訟。在學理上，對撤銷訴訟之標的為何，有下列數種不同之見解：原告請求撤銷之系爭行政處分、原告請求撤銷之系爭行政處分所規制之事實、原告廢棄該系爭行政處分之請求、系爭行政處分之違法性。惟撤銷訴訟當事人對行政處分本身，亦即對行政處分之存否以及內容為何並無異議，行政處分雖為訴訟程序之標的（Klagegegenstand），但並非爭執之標的。系爭行政處分所規制之事實，無須作為當事人之爭執標的，並非訴訟標的。至於行政處分之違法性，如僅以之作為訴訟標的，將無以與民眾訴訟相區隔，故不得單獨作為撤銷訴訟之標的。如僅以行政處分之廢棄請求為訴訟標的，而不及於實質之法律關係，則無法拘束行政機關在事實狀況未改變時，以相同理由重為被撤銷之行政處分，亦不能對國家賠償訴訟產生拘束力。因此，撤銷訴訟之訴訟標的，應包括原告要求確認行政處分為違法並侵害其權利、及廢棄該行政處分之訴訟上請求<sup>23</sup>。綜合言之，陳敏教授先是認為「行政處分」或「法律關係」應為行政訴訟之訴訟標的，前者乃撤銷訴訟之訴訟標的，後者則是確認訴訟之訴訟標的，最後則是採取如我國一般行政法學界通說看法，依據行政訴訟法第 4 條規定而以行政處分之違法性及侵害原告的權利，作為撤銷訴訟之訴訟標的。

陳清秀教授則認為，行政訴訟之訴訟標的學說理論眾說紛紜，應可分成實體法面向、行政程序法面向及行政訴訟法面向等三個角度為觀察<sup>24</sup>。所謂實體法觀點，係以實體法上法律關係之權利主張說；所謂行政程序法觀點，係以行政處分違法性並損害原告權利之權利主張說；所謂行政訴訟法之觀點，則又分成二分肢說、一分肢說與三分肢說。所謂二分肢說，係以訴之聲明（裁判要求）與訴之原因事實（事實關係）構成訴訟標的；所謂一分肢說

<sup>22</sup> 同前註，頁 1489-1490。

<sup>23</sup> 同前註，頁 1491-1492。

<sup>24</sup> 陳清秀，行政訴訟法，頁 456（2021）。

則是依據裁判要求（訴之聲明）作為訴訟標的；所謂三分肢說則認為撤銷訴訟之訴訟標的，應包括訴訟上之權利保護要求（訴之聲明）、生活事實以及實體法上之權利保護要求（個案中應適用之行政法規）皆屬於訴訟標的範圍，是實體法及訴訟法結合之觀點，受德國組合式訴訟標的理論之影響<sup>25</sup>，氏並認為「傳統實體法上法律關係之權利主張說，似最能把握訴訟之目的，在解決實體法律關係之紛爭。但依行政訴訟法第 4 條第 1 項規定……以及第 195 條第 1 項規定……原告係主張行政處分違法以及該處分違法損害其權利或法律上之利益，而提起撤銷訴訟」<sup>26</sup>，似乎是依行政訴訟法第 4 條規定，據以認定撤銷訴訟之訴訟標的，應指行政處分之客觀違法性與客觀上侵害原告權利的主張。

張文郁教授則是認為，行政訴訟中撤銷訴訟之訴訟標的，雖然是訴訟法的概念，主要作用在於確定審判之對象和範圍，應依照訴訟法觀點而為解釋，但訴訟制度並非以自我存在為目的，目的仍在貫徹、維護實體法之權利及法秩序，故而訴訟標的之概念不能完全和實體法分離，此尤其是在確認訴訟之確認實體法律關係更是如此，至於形成訴訟則是以法院之判決直接創設、變更及消滅實體法律關係，也與實體法律關係有密切關連，故完全以訴訟法之見解詮釋訴訟標的並非妥適<sup>27</sup>。張教授認為，行政法上之撤銷訴訟既屬於形成訴訟的一種類型，自不能排除其與實體法之關連性，在兼顧實體法與程序法概念底下，氏主張應採取三分肢說看法，亦即應透過「訴之聲明」為原告起訴請求之目的、「生活事實」在訴訟上係適用法律之基礎同時亦為訴之聲明的依據、「判決所適用之實體法規」則是生活事實之法律評價，同時為確定訴之聲明有無理由的依據，由以上三者來共同決定行政處分之撤銷訴訟的訴訟標的<sup>28</sup>。

<sup>25</sup> 同前註，頁 464。

<sup>26</sup> 同前註，頁 464。

<sup>27</sup> 此處可參張文郁，「行政訴訟中撤銷訴訟之訴訟標的之研究」，權利與救濟(二)——實體與程序之關聯，頁 168-169（2008）。

<sup>28</sup> 可參同前註，頁 170-171。

在實務界，最高行政法院吳東都法官則是認為，訴訟標的作為一種訴訟法上之技術性概念，為使其對於後訴法院判決產生拘束作用，同時防止官署作成重覆處分，據以保障人民之權利，從而行政處分撤銷訴訟之訴訟標的，應為「行政處分之違法性且侵害原告權利之原告之權利主張」<sup>29</sup>。

撇開在討論「程序標的」與「訴訟標的」兩者概念時，或未有清楚區分以外，我國行政法學界關於撤銷訴訟「訴訟標的」的理論，在結論上係按照行政訴訟法第 4 條第一項規定<sup>30</sup>，指行政處分之「客觀違法性」並「致侵害權益」，應該是我國行政法學界通說的見解<sup>31</sup>。沿襲自民事訴訟法理而討論之一分肢說、二分肢說與三分肢說，盛教授與張教授則均較明確地主張，應採用三分肢說理論，據以決定個案中之行政訴訟的訴訟標的。

#### 2.4.2 課稅處分撤銷訴訟之訴訟標的理論爭議

在臺灣，由於課稅處分之撤銷訴訟，係直接由行政法院受理審理判決，與德國法制之稅捐爭訟事件係與一般行政爭訟事件而為分開審判不同：在德國之稅捐爭訟事件由財稅法院（Finanzgericht, FG）及聯邦財稅法院（Bundesfinanzhof, BFH）依財務法院法（Finanzgerichtsordnung, FGO）審理，一般行政爭訟事件則由行政法院（Verwaltungsgericht, VG）及聯邦行政法院（Bundesverwaltungsgericht, BVerwG）依據行政法院法（Verwaltungsrechtitsordnung, VwGO）審理，儘管彼此間有許多法條規定具類似性（未必盡然如此），但兩者仍屬不同規範條文的審理與裁判。故而，在我國討論關於稅捐撤銷訴訟之訴訟標的理論爭議時，本文認為，至少應該

<sup>29</sup> 吳東都，論行政處分撤銷訴訟之訴訟標的，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，頁 52（1987）；另亦可參見，同氏著，「撤銷訴訟之訴訟標的理論——德國學說與法院見解之介紹與檢討」，律師通訊，第 189 期，頁 35-46（1995）。

<sup>30</sup> 我國行政訴訟法第 4 條第一項規定，與德國之財務法院法（Finanzgerichtsordnung, FGO）第 65 條第一項、行政法院法（Verwaltungsgerichtsordnung, VwGO）第 68 條第一項規定相當。

<sup>31</sup> 我國行政訴訟法學界，除文中所引學者著述見解以外，尚可參考蕭文生，行政法——基礎理論與實務，頁 733-738（2020）。

要與將爭點主義與上述行政處分撤銷訴訟之訴訟標的理論爭議的討論，有所連接或者交代說明其間關係才是。

在稅捐法學界，關於稅捐撤銷訴訟之訴訟標的的討論，當推陳清秀教授臺大博士論文「稅務訴訟之訴訟標的」。在本書中，氏詳盡討論稅務訴訟之基本理念與基本原則、稅務訴訟之訴訟標的的理論，則分從固有意義之訴訟標的與非固有意義的訴訟標的，前揭有關行政訴訟之訴訟標的的理論的爭議，仿照民事訴訟標的的理論分成實體法說與訴訟法說指出德國與日本實務通說採用之行政處分違法性說、行政處分違法並損害原告權利之權利主張說的見解，關於課稅處分之撤銷訴訟同樣屬於行政處分撤銷訴訟類型，似乎是在課稅處分具有可分性（行政處分之可分性與課稅基礎之可分性）的前提下，轉入課稅處分撤銷訴訟之訴訟標的的理論，爭點主義與總額主義間爭執的討論，同時說明日本、德國與我國關於課稅處分之撤銷訴訟的爭點主義與總額主義爭論<sup>32</sup>。依據氏在「稅法總論」教科書中所提出之見解，「行政法院的審判對象，應該是系爭原課稅處分在客觀上有無違法致因此損害原告的權利。亦即從一次紛爭（同一課稅年度事件）一次解決之訴訟經濟以及擴大納稅人之權利救濟範圍（隨時可追加變更主張課稅處分之違法事由）考量，似以採總額主義，較能達成程序經濟目標」作為結論<sup>33</sup>。

陳敏教授在「稅法總論」教科書指出，「租稅，係因實現租稅構成要件而依法成立。稽徵機關課稅處分核定之應納稅額，如較法律規定者為高，即違法侵害人民之財產權，至於課稅基礎之各個事項，僅為作成課稅處分之理由。因此，對課稅處分之撤銷訴訟而言，其訴訟標的乃原告要求確認課稅處分所核定之應納稅額為違法，侵害其權利，並要求廢棄該課稅處分之訴訟上

<sup>32</sup> 陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，前揭註 2，討論稅捐撤銷訴訟之程序標的，頁 32-133；討論稅捐撤銷訴訟之固有意義的訴訟標的的理論，頁 134-381；討論總額主義之訴訟標的的理論的建立，頁 382-486；討論總額主義作為訴訟標的的展開，頁 487-566，可為參照。

<sup>33</sup> 陳清秀，稅法總論，前揭註 2，頁 793。

請求」<sup>34</sup>，與其在行政法教科書中所主張，撤銷訴訟之訴訟標的，係以行政處分之違法性並侵害原告權利而為廢棄處分之請求作為訴訟標的之理論，與其「行政法總論」教科書觀點相互呼應，但並未說明有關爭點主義與總額主義之爭議。

張文郁教授則同樣秉持其在「行政訴訟中撤銷訴訟之訴訟標的之研究」文章中一貫的見解，認為課稅處分之撤銷訴訟的訴訟標的，「應從原告對於法院及被告之觀點（三面關係）出發，將判決之實體法規亦列為訴訟標的之要素，理論始為周延」<sup>35</sup>，故而認為「訴訟標的之內涵應認為以三分肢說較為可採，亦即訴訟上之權利保護請求（訴之聲明）、生活事實以及實體法之權利保護請求（個案中應適用之實體法規）皆應屬於撤銷訴訟之訴訟標的。在撤銷課稅處分之撤銷訴訟，採總額主義雖屬正確，但其應以三分肢說為理論基礎，亦即原告主張課稅處分違法侵害權益而請求法院將之撤銷之聲明，應本於課稅事實之整體，依據應適用之實體法規認定」<sup>36</sup>。在以上諸種由行政法與稅法學者所提出之訴訟標的理論而言，張文郁教授所提出稅捐撤銷訴訟之三分肢說，係分別由「訴之聲明」、「原因事實」與「實體法律關係」為共同決定，與民事訴訟法學界訴訟標的理論之三分肢說的意義，最為相同。

黃源浩教授則是指出，「爭執之核心，乃在於得否以撤銷對象之行政處分作為行政訴訟之訴訟標的？學理上容有爭議。我國行政法院審判實務中，間有實務見解認為應以行政處分作為行政訴訟中撤銷訴訟之訴訟標的之情形。惟在推論上，構成撤銷訴訟基礎之爭執事項包括原因事實及請求基礎二方面，撤銷之訴之當事人對於行政處分本身之存在及其內容，並無何等爭議之可言。故行政處分雖為訴訟程序之標的（Klagegegenstand）然其本身並非行政訴訟之訴訟標的。除行政處分本身外，或亦有學說認撤銷訴訟之訴訟標的

<sup>34</sup> 陳敏，前揭註 2，頁 1012。

<sup>35</sup> 張文郁，前揭註 2，頁 283。

<sup>36</sup> 同前註，頁 284。

乃行政處分之違法性、行政處分所規制之事實等。德國多數學說，傾向認為撤銷訴訟之訴訟標的，乃包括原告請求確認此一行政處分為違法且侵害其權利，以及廢棄該行政處分之訴訟上權利主張（*Rechtsbehauptung*）或者法律效果之主張（*Rechtsfolgebehauptung*）。此一推論主要之依據，來自於德國行政法院法第 113 條第 1 句之規定……故在撤銷之訴審理過程中，當事人所爭執者乃為『原處分違法』及『侵害權利』此二事實狀態。準此，撤銷訴訟之訴訟標的乃為原告所表示之行政處分違法且權利因而受害之主張。而在租稅訴訟之領域中，此一見解亦得到多數學說之支持<sup>37</sup>。

## 2.5 本文見解：對於撤銷訴訟標的理論與爭點主義理論之批評

### 2.5.1 行政（課稅）處分撤銷訴訟標的理論之再思考

我國行政訴訟法學界通說所認為之「訴訟標的」，係依據行政訴訟法第 4 條第一項條文規定文義，而指行政處分之「客觀違法性與致侵害權益」，在概念上固與作為程序標的之行政處分（課稅處分）可分，然依本文見解，行政處分撤銷訴訟（*Anfechtungsklage*）之「訴訟標的」（*Gegenstand des Klagebegehrens, Streitgegenstand*），因為屬於訴訟法之概念且要同時決定法院審理範圍，及將來判決確定後之確定力的範圍，故必須與上述效果相互配合，從而，應指「原告請求系爭之行政處分應予撤銷的訴訟法上地位」（*der prozessuale Anspruch auf Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsaktes*），訴訟標的之意義內涵，因此並非單指作為「程序標的」之行政處分本身，也並不只是關於程序標的之行政處分是否存在客觀之「違法性」（*Rechtswidrigkeit*），或原告在起訴時主張處分違法並致侵害其權益的權利主張（*Rechtsbehauptung*）而已，而應該包括上述各元素在內綜合在一起之訴訟法上的請求，採用所謂「組合性理論」（*Kombinationstheorie*）概念，以描述訴訟標的，此即「原告請求撤銷系爭之行政處分，並且確認該應予撤銷行

<sup>37</sup> 黃源浩，前揭註 2，頁 7-8。

政處分在客觀上違法且損及原告的權利」(der Anspruch des Klägers auf Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsakts und die die objektive Rechtswidrigkeit implizierende Feststellung der Verletzung eines subjektiven Rechts des Klägers)<sup>38</sup>。換言之，課稅處分之撤銷訴訟的訴訟標的，應該包括：1.對於程序標的之課稅處分（若原告同時又對於復查決定與訴願決定一併提起訴訟者，則同時也包括之）的確定力與執行力效果均予以撤銷；2.確認系爭課稅處分之客觀違法性；3.確認系爭違法處分侵害納稅義務人的權利等三方面，以下作進一步說明。

行政訴訟法學界之通說主張，訴訟標的不應以行政處分為對象，係建立在認為撤銷訴訟之當事人，對於系爭行政處分的存否與內容並無爭議，雙方因此有爭執者僅為撤銷標的之行政處分是否存有「客觀違法性並致侵害權益」而已，因此認為與民事訴訟之訴訟標的，通常是爭執標的之法律關係或私權內容存否而有不同，無法相提並論<sup>39</sup>。民事訴訟確實與行政訴訟有別，但本文認為，其差別並不在於前述學者所言「對系爭行政處分之存否與內容並無爭議」，差別在於民事債權人無法單純只是主張債權，就因此而得以執私法債權逕自向否認其債權之債務人追索而行使求償權，甚至以自力執行取償，必須起訴而直至獲得法院勝訴判決確定時，才具有基於法院勝訴確定判決才賦給之確認債權存在與若為給付判決時之執行名義的效力，但在行政訴訟則是處理與前述私法債權完全相反之情況，主張稅捐債權存在之稅捐債權人（國家或地方自治團體），以其對於納稅義務人所單方作成之課稅處分，就具有確認並能夠具體化稅捐債權額與執行名義的功能（Konkretisierung- und Titelfunktion）<sup>40</sup>，換言之，可以逕自以主張債權之課稅處分而對於納稅義

<sup>38</sup> Vgl. Schenke, in: Kopp/Schenke (Hrsg.), VwGO, München 2009, § 90 Rn. 7, 8, § 121 Rn. 21; Riese, in: Schoch/Schneider (Hrsg.), VwGO, München 2021, § 113 Rn. 8.

<sup>39</sup> 採此種說法者，例如黃源浩，前揭註 2，頁 7；吳庚，前揭註 15，頁 694；吳庚、盛子龍，前揭註 19，頁 659；陳敏，前揭註 20，頁 1491。

<sup>40</sup> 關於行政處分所寓有之「具體化（公法上法律關係）及建立執行名義之功能」與行政執行的權利救濟程序，可參見李建良，「論行政強制執行之權利救濟體系與保障

務人之財產為行政執行。此時，反而是稅捐債務人之納稅義務人，必須自己來提起課稅處分撤銷訴訟，才能執法院判決以拒卻或阻擋稅捐債權人執前述課稅處分對於稅捐債務人之財產為執行取償的效力。正是基於此點稅捐債權與民事債權之差異，讓課稅處分撤銷訴訟，關於訴訟標的之法律效果當中，應該而且也必須包含在訴訟法上用以停止相關課稅處分效力的確認，亦即排除課稅處分之具體化與執行名義的效力。提起撤銷課稅處分之行政訴訟，藉此以排除課稅處分與根基於該處分上所具有之具體化與執行名義的效力，無疑才是當事人提起課稅處分撤銷訴訟的主要目的（*primäres Klageziel*）<sup>41</sup>。此一訴訟法上之效力，應該是在前述我國通說見解當中，關於行政處分撤銷訴訟之訴訟標的理論見解時，所未能充分認識到之意義內涵，未能正確認識到撤銷「訴訟標的」效果與功能。

其次，確認行政處分之客觀違法性存在，係基於在法院判決應撤銷行政處分確認後，避免行政機關在該行政訴訟程序終結後，仍爭執系爭處分之合違法性，在事實與法律狀態客觀未改變情況下，又重為同一內容的行政處分<sup>42</sup>，因此唯有採用訴訟標的包括客觀違法性之看法，才能使系爭法院作成撤銷廢棄原處分的判決後，得以產生具有拘束行政機關，使其不得於撤銷發回後仍為同一違法內容之行政處分的效力，以保護相對人權益。倘若原處分機關並未重啟依法院撤銷判決所指示應重為事實與證據調查認定的程序，或者重為依法而作成適法裁量，卻逕自直接作成同一內容的行政處分者，原處分機關所為已違反判決撤銷行政處分之拘束力，再次構成行政處分客觀的違法性，應有由受訴法院再次予以判決撤銷的必要。但行政機關仍保有，得以不同之證據資料而為同一事實的認定，最終仍為同一結果內容之行政處分的可能性。

---

內涵——以行為、不行為或容忍義務之執行為探討重心」，中研院法學期刊，第 14 期，頁 9-10（2014）。

<sup>41</sup> Schenke (Fn. 38), § 90 Rn. 8.

<sup>42</sup> 吳東都，論行政處分撤銷訴訟之訴訟標的，前揭註 29，頁 49-51。

最後，確認具客觀違法性之行政處分，損害了相對人的權利（權利受損）。此係據以決定提起撤銷訴訟之當事人即原告，是否有提起該行政處分（課稅處分）撤銷訴訟之訴訟權能（Klagebefugnis）的關鍵，在課稅處分之撤銷訴訟當中，原則上只有受到課稅處分效力所及、因此而影響其財產上權利的納稅義務人，而非無關之第三人，因此而有提起撤銷訴訟之權能。

綜合以上說明，行政訴訟法學界通說以我國行政訴訟法第 4 條第一項條文規定文義為據，認為撤銷處分訴訟之訴訟標的，在於行政處分之「客觀違法性」與「致侵害權益」的見解似乎仍有所欠缺，尚未能完全正確理解與指出，撤銷訴訟所應具備之拒卻行政處分（課稅處分）本身所具備之具體化與執行名義效力的訴訟法意義，值得再予斟酌。

### 2.5.2 爭點主義與行政訴訟標的理論之連結

回到課稅處分撤銷訴訟之爭點主義，姑且不論，我國爭點主義是指納稅義務人在復查程序中對於課稅處分所提出之事實認定錯誤的爭點，而德國稱之為「個別化理論」（Individualisierungstheorie）所提到課稅基礎之「整體事實的片段」，是指原告透過訴訟理由之具體化而在法院面前所呈現的原因事實（der vom Kläger durch Konkretisierung des Grundes seines Klagebegehrens dem Gericht unterbreitete Sachverhalt）<sup>43</sup>，兩者間其實有些許概念上的歧異，爭點主義所連結到行政處分撤銷訴訟之訴訟標的理論者，無疑就在於納稅義務人所主張之課稅基礎事實的片段，存在客觀違法性的確認。然而，爭點主義之事實誤認的爭點，論其實際，僅為納稅義務人在提起課稅處分撤銷訴訟時，作為主張課稅處分存在客觀違法性事由之前提爭點（Streitpunkt）而已<sup>44</sup>，此因課稅處分之課稅基礎的整體事實之片段，本就是判斷系爭課稅處

<sup>43</sup> Sunder-Plassmann (Fn. 8), Einf. FGO Rn. 129.

<sup>44</sup> Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, Köln Lfg. 2014, § 110 FGO Rn. 16, 指出在法院審理過程中，雙方是將「經濟過程中之一個或數個片段，呈現在法院面前而成為審理的爭點，但法院並不因此而負有義務，受當事人關於經濟過程之陳述的拘束，法院調查之可期待範圍仍與當事人所提出之經濟過程有必要之關連，而適用第

分是否（因為事實認定有誤而有）具備違法事由存在之前提因素而已，既非程序標的之行政處分本身，當然也更非訴訟標的所指原告請求撤銷系爭處分之訴訟法上地位。

區別「訴訟標的」與「前提爭點」具有實益，兩者區分實益主要在於，「訴訟標的」作為訴訟的必要元素之一，不僅為訴狀上必要應記載事項，且基於司法被動性格，無論是在行政處分（課稅處分）撤銷訴訟或者民事訴訟程序，都適用典型為司法程序所適用的「處分權主義」（Dispositionsmaxime），即「不告不理原則」，並適用由此而衍生以主文為判斷依據的「不利益變更禁止原則」（*Verbot der reformatio in peius*）<sup>45</sup>；相反的，屬於「前提爭點」之事實認定，性質上為兩造在訴訟程序中所提出之攻擊防禦方法，依據各別所應適用訴訟法領域的不同，而有不同基本原則的適用：在民事訴訟法領域，爭點之提出原則上適用所謂「辯論主義」（*Verhandlungsgrundsatz, Beibringungsgrundsatz*），即事實之主張與認定事實之證據資料的提出，乃至於法律關係之解明係屬於當事人的權責，而當事人所自認之事實，縱然與事情真相不完全符合，同樣有拘束法院認定事實的效力（民事訴訟法第 279 條第一項規定參照）；相反的，在行政處分撤銷訴訟包括稅捐撤銷訴訟程序在內，由於涉及公益事項（公權力行使），因此對於事實認定爭點或事實證據資料提出，係適用職權調查證據原則（*Untersuchungsgrundsatz, vom Amtswegen*），也不受當事人未提出主張之拘束，縱然自認事實也不因此就拘束法院的審理，法院仍可依據職權而為證據調查並為相關事實認定。此外，訴訟標的經過法院審理判決者，具有確定力（行政訴訟法第 213 條規定參照），亦即行政處分之具體化與執行名義之效力將受到阻卻、行政處分之客

---

76 條規定的職權調查證據原則（*Amtsermittelungsgrundsatz*）」，可見經濟過程中有關之片段事實，本即為法院審理上的前提爭點，並非訴訟標的。

<sup>45</sup> 如果以稅捐撤銷訴訟為例，法院判決主文上面所載結算結果，超過當事人所提起而作為程序標的之課稅處分上面所載稅額者，即有可能牴觸不利益變更禁止原則，請參見 von Groll, in: Gräber (Hrsg.), FGO, München 2002, § 96 Rn. 2; Ratschow, in: Gräber (Hrsg.), FGO, München 2019, § 110 Rn. 39.

觀違法性，並因而致侵害當事人權益均受到確認，但前提爭點事實之判斷，並不存在上述確定力，倘若法院撤銷發回時，原處分機關依撤銷意旨而就個案事實證據資料重新為調查，或補正判決所指責之瑕疵以後，倘若評價結果不變而仍作相同事實認定並為相同內容處分者，亦不違法<sup>46</sup>。

在此區分前提下，爭點主義之事實爭點（不包括法律爭點），作為攻擊或防禦方法，不以當事人在起訴時即提出之主張者為限，當事人在訴訟程序中，仍可以隨時補充其作為攻擊或防禦方法的違法性事由（暫不考慮訴訟中之攻防方法，倘若逾時提出可能會產生失權效的問題），而作為被告之原處分機關亦可隨時在訴訟程序中，變更或增加使其行政處分因此而具有合法性的事由，受理訴訟之事實審法院亦得依職權調查，當事人雙方所未曾提出之證據資料與事實爭點，審酌原被告雙方所已經提出或者未曾提出爭點，聽取陳述意見後而為綜合評價判斷，此即職權調查證據原則。從而，我國司法實務過去長期所奉行之爭點主義，無疑是在理論上誤將攻防方法之「前提爭點」當作「訴訟標的」概念本身來使用，是概念混淆而未予適當區別所導致的結果。

以前揭說明作為基礎，納保法第 21 條第一項與第二項規定，允許納稅義務人或者該管機關，「在訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由者」，性質僅為徵納雙方在訴願或訴訟程序中，得對其原所提出之攻防方法為擴充，即作攻擊或防禦方法的變更或追加而已，條文規定為「受理訴願機關或行政法院應予審酌」，無疑也僅在確認受訴法院應審酌，當事人在訴願或者訴訟程序中所提出攻擊或防禦方法，但（在職權調查證據原則下）不以此為限而已。作為獨立之攻擊或防禦方法，若達於可為裁判程度者，受訴法院可依據職權而為中間判決（行政訴訟法第 192 條第一分句規定），倘若受訴法院允許當事人提出擴充（變更或追加）違法事由之主張者，應以其「訴為非變更追加」而以裁定准

<sup>46</sup> 同此見解，可參見吳東都，「行政處分撤銷訴訟判決及訴願決定之拘束力——兼評釋字第 368 號解釋」，月旦法學雜誌，第 2 期，頁 65（1995）。

許之，此等裁定不得聲明不服（行政訴訟法第 111 條第五項第一句規定參照）。

### 2.5.3 權力分立原則下之行政與司法的界限

一個值得討論之問題，在前述有關爭點主義的論述時，法院判決通常提出基於「訴願前置程序」與「權力分立原則」（Grundsatz der Gewaltenteilung），行政機關享有「第一次判斷權」為理由，用以支持實務過去一貫所採用的爭點主義。此處所謂之「第一次判斷權」，或許可以從兩方面加以理解說明：第一種意義，應該是指作成第一次處分決定時之判斷權，若以稅捐爭議事件而言，就是指作成課稅處分，包括在核課期間內所作成之核定稅捐處分，與稅捐稽徵機關事後另發現納稅義務人有應補徵稅捐事實時之補繳稅款處分。此處，司法機關在審理稅捐稽徵機關所作成之課稅處分撤銷訴訟時，並沒有替代該管之稽徵機關作成第一次課稅處分因此而侵害其判斷權的問題，蓋稅捐撤銷訴訟正是基於現實上，稅捐稽徵機關對於納稅義務人已經作成第一次之課稅處分，甚至是作成復查決定，才來繼續進行訴願與行政訴訟程序。因此，所謂之「第一次判斷權」，應該不是指此種意義下之「第一次判斷權」，而應該是後者，也就是第二種意義，指的是原處分機關之復查權，或者是上級訴願審議機關之訴願權，也就是指由原處分機關自己為復查程序之復查決定，以及原處分機關之上級機關的訴願審議機關所進行之訴願程序的訴願決定，在該等程序中由行政機關所進行之自我行政審查或者上級機關為監督審查的行政權。

不論是復查或者訴願程序，並不存在著上述所謂之「讓行政機關享有第一次判斷權」的問題，蓋這是因為復查程序或訴願程序，是訴訟前置程序，是關於提起行政訴訟之合法要件，也就是決定行政訴訟是否進行實質審理的前提要件，而訴訟前置程序之主要目的在於減少法院負擔，讓受訴法院可以專注其資源在真正需要法院審理的爭議事件上。此即透過讓行政機關之自我審查或者上級監督審查機制，排除掉行政機關所犯下屬於較為明顯之法治國的錯誤，在此同時也快速地保障相對人的權益，從而成為行政訴訟之程序審

理的合法性要件。倘若法院已經進入實質審理階段以後，則系爭行政處分是否起訴前已先經過相關訴訟前置程序的審理，包括訴願程序以及訴願前置程序之行政自我審查程序，例如稅捐爭議事件之復查程序者，並非問題重點所在。換言之，在進入法院實質審理階段以後，行政機關之第一次判斷，在訴訟事件之法院實質審理程序中，並非問題重點，司法機關既未替代行政機關作成第一次課稅處分，也沒有替代原處分機關作成第二次之復查決定與訴願機關應作成的訴願決定，司法機關僅在審查原處分機關所作成之課稅處分，是否依法而作成該依事件所呈現之客觀證據資料而作成正確的事實認定，並同時對於所應適用之法律規範做出正確的解釋，審查行政機關是否作成本應作成的課稅處分，而這正是司法作為事後審查機關所應發揮之功能與作用。此從我國現行法制上，不論是復查程序或者訴訟程序，該管機關未依法而及時在程序進行期間內作成復查決定或者訴願決定者，並不因此而影響納稅義務人繼續提起訴願（稅捐稽徵法第 35 條第五項規定參照）與行政訴訟（行政訴訟法第 4 條第一項規定參照）的權能，即可知悉。更何況，在進入訴願、行政訴訟程序之前或後，該管稅捐稽徵機關亦仍隨時可以審查，先前所作成之行政處分（課稅處分）是否符合於法治國的諸項原則，是否自行撤銷或變更原處分（訴願法第 58 條第二項、行政訴訟法第 237 條之 4 第一項第一款規定參照）或繼續進行該等救濟程序，未必一定要以作成復查決定與訴願決定之形式，也沒有強制非得要實施所謂法院外救濟程序，給該管機關進行自我審查之理<sup>47</sup>。因此，正是基於權力分立原則，司法機關更應該審查已經進入實質審理程序階段之課稅處分的適法性，豈能自己放棄憲法賦予職責，放任行政機關透過違法課稅處分而繼續侵害相對人權益？從而，無法從權力分立原則導出課稅處分之撤銷訴訟，必須先完成復查程序之復查決定或

<sup>47</sup> 在德國，依據財務法院法第 45 條第一項規定，起訴之原告可經由先行程序機關書狀的同意，不經先行程序而直接向財務法院提起稅捐訴訟，此稱「飛躍訴訟」（Sprungklage），更足以證明必先進行先行程序爾後才使起訴合法者並非必要條件，更不存在所謂給予先行程序之審理機關第一次判斷權的問題。相關制度之中文文獻介紹，參考吳東都，前揭註 5，頁 42。

者訴願程序之訴願決定，因此才能進入法院訴訟實質審理階段的理由，自然也不能因此採為過去實務一貫採用爭點主義的正當理由。

參考德國之稅捐撤銷訴訟程序，並未設有訴願程序，而僅有相當於我國之復查程序的異議程序而已，因此在本文前述理解底下，屬於訴訟前置程序之訴願審議程序，並非稅捐撤銷訴訟程序必要之一環，也完全不存在所謂之訴願審議機關的「第一次判斷權」問題。從而，對於行政訴訟法第 111 條第四項規定：「前三項規定，於變更或追加之新訴為撤銷訴訟而未經訴願程序者不適用之」，似乎有透過立法而調整其在稅捐撤銷訴訟中適用餘地的必要性，本文因此建議應增加但書規定，「但以稅捐撤銷訴訟，經當事人聲請，且經訴願審議機關書面同意，法院亦認有實質審理必要者，不在此限」，讓兩造當事人、訴願審議機關及受訴法院，透過其參與而加速稅捐撤銷訴訟程序進行，同時達到節省各方資源，保護納稅義務人權利，也解決稅捐紛爭事件的目的。

### 3. 總額主義之意義、依據與適用限制

#### 3.1 德國總額主義之意義與依據

與我國在納保法制定前，司法實務一路採用爭點主義作為課稅處分撤銷訴訟之訴訟標的理論作法相反，德國早在 1967 年時就已經透過聯邦財務法院大法庭決議<sup>48</sup>，統一採取總額主義之作法，作為該國在稅捐爭訟實務上處理課稅處分之撤銷訴訟的訴訟標的。

在德國，總額主義被稱為結算理論（die Saldierungstheorie），認為各別之課稅構成要件的基礎事實之片段，並不具有獨立性，依據稅捐通則第 157 條第二項本文規定，係屬於不可與課稅處分相分離之非獨立部分，意味納稅義務人並不能僅就稅基之計算部分，單獨在課稅處分之外獨立提起權利救濟的程序，應該要對於稅額本身，透過課稅處分上面所載之稅額，使各別課稅

<sup>48</sup> Beschluss v. 17.7.1967, GrS 1/66, BStBl. II 1968, 344=BFHE 91, 393; BFH (Fn. 8), S. 1948-1952.

基礎事實當中若有不正確的評價者，得以透過確認稅捐數額結果的方式而予以結算<sup>49</sup>，換言之，以程序標的之課稅處分上面所載的稅額結果為範圍，不論當事人是否提出，以稅捐通則第 118 條所規定之課稅處分上面所載主文與陳述是否正確（der Tenor, Ausspruch eines Verwaltungsaktes iSd § 118 AO）為前提，在職權調查證據原則下，決定課稅處分是否具有違法性並致侵害相對人權益<sup>50</sup>。適用職權調查證據原則以調查事實片段，係基於所有公法爭訟事件包括稅捐爭議在內，都是相對人對高權行為所產生之反應（Reaktion auf ein hoheitlichen Verhalten），因此在稅額所劃定客觀界限的範圍內，不只是外觀可見到在撤銷行政訴訟訴狀上所指之程序標的的行政處分而已，也包括作成該等行為類型的意義內涵（inhaltlich von der Art solchen Verhaltens），即課稅處分中之稅基（Besteuerungsgrundlage bei Steuerbescheiden），為應予撤銷之處分的規制內容（Regelungsgehalt des angefochtenen Verwaltungsaktes），亦在同一個所提起救濟程序訴訟標的的範圍內，應由法院依職權調查證據原則進行審理<sup>51</sup>。此一理論<sup>52</sup>，如前所述，1968 年以後即為德國實務界之聯邦財務法院所採用<sup>53</sup>，而且在德國行政法學界就行政訴訟的相關文獻，亦屬於通

49 von Groll (Fn. 5), § 65 Rn. 41.

50 von Groll (Fn. 5), § 65 Rn. 43, § 100 Rn. 25.

51 von Groll (Fn. 5), § 65 Rn. 43, 44.

52 支持此說學者包括 Baltzer NJW 1966, 1337, 1339, Döllerer StbJb 1966/67, 451, 464 ff., Woerner BB 1968, 1030, Gorski, S. 62 ff. Zit. nach von Groll (Fn. 5), § 65 Rn. 41. 結算理論之我國文獻的介紹，可以參見吳東都，前揭註 8，頁 122-123。

53 GrS E 91, 393=BStBl. 1968, 344, 346 ff.; E 129, 117=BStBl. II 1980, 99, 102; BFHE 110, 452=BStBl. II 1974, 121, 124; BFHE 135, 154= BStBl. II 1982, 358, 359; BFHE 153, 290=BStBl. II 1988, 895; BFHE 157, 296=BStBl. II 1989, 633; BFH/NV 1986, 343, 344. Zit. nach von Groll (Fn. 5), § 65 Rn. 42; Sunder-Plassmann (Fn. 8), Einf. FGO Rn. 132. 惟黃源浩教授在介紹德國爭點主義與總額主義時提及，此一爭點主義與總額主義之爭議問題「毋寧為戰前較舊之訴訟法文獻，論及相關爭議。近期出版之權威註釋書，甚且亦無從發現此二關鍵字」，說法可參見黃源浩，前揭註 2，頁 14 註 30。黃教授似乎對此有所誤會。此一爭議是經過 1968 年財務法院大法庭決議之後才漸漸落幕，並非在戰前才有爭議，戰後無爭議。在財務法院法之經典註釋書 Gräber, FGO 的

說見解<sup>54</sup>。

我國稅法學界之通說，因此引用前述德國通說的見解而認為，課稅處分之撤銷訴訟的訴訟標的，係指「課稅處分之違法性」或指「課稅處分之違法性以及侵害人民之權利」<sup>55</sup>，以課稅處分上之稅捐總額，劃定審理對象的範圍，因此「審理之對象及於作為處分之一切根據的一切理由，當事人雙方均得提出主張處分理由以外的事實關係，據以作為原處分之根據或原處分違法之理由」<sup>56</sup>，或者說以「整體考量之結果，論斷課稅處分是否違法侵害人民之權利」<sup>57</sup>。為此，稅法學界通說之意見因此乃認為，稅捐撤銷訴訟之程序標的，係指撤銷對象之課稅處分，而訴訟標的概念則仍配合行政訴訟之訴訟標的理論的通說看法，係指課稅處分之違法性並導致侵害人民的權利。例如研究橫跨稅法與行政法學的陳敏教授就認為，「行政處分雖為訴訟程序之標的（Klagegegenstand），但並非爭執之標的。系爭行政處分所規制之事實，無須作為當事人之爭執標的，並非訴訟標的。至於行政處分之違法性，如僅以之作為訴訟標的，將無以與民眾訴訟相區隔，故不得單獨作為撤銷訴訟之訴訟標的。如僅以行政處分之廢棄請求為訴訟標的，而不及於實質之法律關係，則無法拘束行政機關在事實狀況未改變時，以相同理由重為被撤銷之行政處分，亦不能對國家賠償產生拘束力」<sup>58</sup>，稅捐撤銷訴訟之訴訟標的因此乃「原告要求確認課稅處分所核定之應納稅額為違法，侵害其權利，並

---

2002年版，由 Rüdiger von Groll 法官註解之財務法院法第 65 條規定時，仍然詳細說明爭點主義與總額主義意義與內容，至 2019 年版，由 Ulrich Herbert 法官所註解之財務法院法第 65 條雖仍用相當篇幅介紹訴訟標的，但已經大幅改寫內容，就較少地提及爭點主義（vgl. Herbert, in: Gräber (Hrsg.), FGO, München 2019, § 65 Rn. 30-35），在此予以敘明。

<sup>54</sup> Sunder-Plassmann (Fn. 8), Einf. FGO Rn. 131, 132; BVerwG BStBl. II 1975, 317, 318. Zitiert nach von Groll (Fn. 5), § 65 Rn. 42.

<sup>55</sup> 張文郁，前揭註 2，頁 267。

<sup>56</sup> 陳清秀，稅法總論，前揭註 2，頁 790。

<sup>57</sup> 陳敏，前揭註 2，頁 1012。

<sup>58</sup> 同前註，頁 1011-1012。

要求廢棄該課稅處分之訴訟上請求」<sup>59</sup>；同樣的，研究橫跨稅法與行政法之陳清秀教授，在介紹總額主義時即指出，「課稅處分之撤銷訴訟的訴訟標的，並非行政處分本身，而是『系爭行政處分（或其拒絕或不作為）客觀上違法，並因此使原告之權利遭受損害』之原告之權利主張（是否正當）」<sup>60</sup>。在總額主義或前述德國結算理論下，納稅義務人各別所主張之課稅處分違法的事實，僅為理由之替換解釋，因此納稅義務人無論是在復查程序中，或者嗣後之訴願程序或者行政訴訟程序，均可以變更或補充提出在課稅處分之稅額所劃定的範圍內，擴充主張事實認定錯誤的爭點，以充實其所提出之系爭課稅處分存在著「客觀違法性與致侵害權益」的主張。此種結論，與前述我國過往實務，僅以事實爭點為訴訟標的，在訴願與行政訴訟中則限制擴張（變更或追加）訴訟標的之爭點的作法，自然存在顯然差異。

### 3.2 德國總額主義適用之限制：功能的界限

然而，前述我國學說在介紹總額主義或說德國結算理論時，似乎並未點出結算理論適用時之前提要件，即無法適用的界限領域（Abgrenzungskriterium），蓋因結算理論僅能夠解決「具有結算能力之課稅陳述」（saldierungsfähiger Aussage）的課稅處分爭議事件而已<sup>61</sup>，如果是稅捐通則第 157 條第二項但書規定，對課稅處分之稅基各別作成確認（gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlage）處分的情形，例如屬於稅捐通則第 179 條至第 183 條所規定之行政處分者，因系爭課稅處分之稅基，本是由各別獨立的行政處分所確認，從而，就不存在所謂「具結算能力之課稅陳述」的課稅處分，也就沒有辦法適用前述所稱結算理論，使訴訟標的範圍及於課稅處分之前提的稅捐計算基礎。此種被認為不「具有結算能

<sup>59</sup> 同前註，頁 1012。

<sup>60</sup> 陳清秀，稅法總論，前揭註 2，頁 790。

<sup>61</sup> von Groll (Fn. 5), § 65 Rn. 43-51; Sunder-Plassmann (Fn. 8), Einf. FGO Rn. 133. 在我國文獻中，吳東都法官有提到「課稅基礎之具有可結算性」（Saldierbarkeit），可參見氏著，前揭註 5，頁 16，可為參照。

力之課稅陳述」處分的類型，例如遺產及贈與稅或者財產稅上有關不動產價格之估價計算，係按照估價法（Bewertungsgesetz, BewG）所規定之統一價格（Einheitswert）而作成統一估價之決定（Einheitswertbescheid），並因此而成爲上揭相關稅目稅基計算的基礎，或者數人共同參與而獲得同一來源之所得，或者共同參與人合性社團因此而各別所獲所得額之計算，均屬透過各別以行政處分才能確認的計算基礎，因此就沒有辦法基於前述所稱結算理論，直接以課稅處分之撤銷訴訟，使訴訟標的範圍及於作爲各課稅稅目前提之計算基礎的估價或者稅基計算處分上，後者必須另行或者一併在訴訟程序中提出以爲爭執。

借鏡於前述德國學界對於該國結算理論適用限制之說明，只有「具結算能力之課稅陳述」的課稅處分才有適用餘地，若套用到我國法律環境底下，也就是納稅義務人只有對「同一課稅處分」上所記載之稅額與前提計算基礎的範圍，才有總額主義適用的可能。倘若對於同一個稅捐債權債務關係，例如同一年度之所得額與所得稅，現實上就同時存在著數個各別獨立的課稅處分者，在此種情形下，就算有納保法第 21 條第一項規定，使納稅義務人可在對於單一課稅處分所提起之訴願審議程序或行政訴訟程序事實審終結前，得追加或變更主張課稅處分的違法事由者，也沒有辦法如立法理由所言，使稅捐爭議事件的紛爭一次解決。蓋在我國，對於同一納稅義務人，縱使是同一個稅捐債權債務關係，例如前述之同一年度之所得額與所得稅，只要是另外發現有應徵稅捐事實時，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 21 條第一項前段規定，通常會在原先核定之課稅處分以外，另行作成各別獨立的補徵稅款處分，而且在理論上，只要發現幾次應補徵稅捐事實者，就會作成幾次獨立之補徵稅款處分。正是我國實務這種作法，導致稅捐行政救濟事件，自前端之稅捐稽徵程序一開始，就會產生紛爭根本無法一次解決的天然困境。

學界其實已經有注意到在我國稅捐稽徵程序，稅捐稽徵機關通常做出數個獨立之個別課稅處分（稱爲併存說）之現象，與德國稅捐實務在同樣情形下，均係以變更或替代原處分（稱爲變更說或取代說）之新處分方式的作法

有所不同<sup>62</sup>。在德國，正因採取前述替代原處分之新行政處分的作法，故在該國稅捐通則第 365 條第三項規定<sup>63</sup>，新行政處分成爲異議程序對象，同時依據財務法院法第 68 條第一項規定，請求撤銷之行政處分在異議決定送達後被變更或取代者，以新的行政處分爲程序標的，無須對於新的行政處分提出異議，財稅機關即應將新的行政處分送達給訴訟事件繫屬法院，直接列爲受訴法院審理對象的範圍<sup>64</sup>。但在我國，問題不僅出在前述稅捐稽徵機關，依稅捐稽徵法第 21 條第二項第一分句規定而作成數個各別獨立之課稅處分，亦即先爲核定稅捐，後爲補稅處分而已，也同時出在倘若納稅義務人有意在對於核定稅捐處分所提起之行政救濟程序中，想要將稅捐稽徵機關嗣後新作成之補稅處分，一併列入原核定稅捐處分行政救濟程序時，也將會面臨在訴願程序中，基於訴願法無明文規定可爲此種訴願標的之擴張（變更或追加），而在行政訴訟法程序中，更將會面臨行政訴訟法第 111 條第四項明文規定：「前三項規定，於變更或追加之新訴爲撤銷訴訟而未經訴願程序者不適用之」的阻礙，蓋因此時已無法如本文前述（請參前揭 2.5.2. 本文見解所述）之主張，透過其屬「訴爲非變更追加」的理由而加以准許，必須另以法律明文規定爲據，准許納稅義務人可以在核定稅捐處分撤銷程序中，一併提起對嗣後所提出之補徵稅捐處分，合併請求撤銷的行政訴訟，或者經由受訴法院對於當事人兩造予以闡明後，一併成爲受訴法院審理程序的對象，即程序標的範圍。如果沒有調整相關立法或者制定配套規範，光只有仰賴目前既有之納保法第 21 條第一項與第二項規定，吾人可以完全確定，根本無法達到立法理由所謂基於德國總額主義之精神，以使紛爭事件一次解決的目的。

<sup>62</sup> 陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，前揭註 2，頁 82-104；陳敏，「租稅法之消滅時效」，政大法學評論，第 32 期，頁 141（1985）；柯格鐘，「公法債務與私法債務——稅捐債務法之基本問題」，月旦法學雜誌，第 235 期，頁 211（2014）。

<sup>63</sup> 德國租稅通則條文之中文翻譯，可參陳敏譯，德國租稅通則，頁 607（2013）。

<sup>64</sup> 此處我國文獻之介紹，可以參見吳東都，前揭註 8，頁 79。

### 3.3 稅捐撤銷訴訟紛爭一次解決所需之配套作法與規範 修訂

經由以上說明可以得知，在我國，為要達到德國總額主義之精神，紛爭一次解決的目的，只仰賴納保法第 21 條第一項與第二項規定制定，完全不足夠，因此除了本條項規定必須做出必要之文字修正，降低爭點主義與總額主義爭議，使同一課稅處分範圍內之爭議可以一次加以解決以外，以下分別說明在納保法以外，兩個各自需要一些立法上之修正或者實務要做出配套調整作法的部分，以供識者參考，並作為本文後段之結論修正條文與修正理由的基礎，以下分述之：

首先，關於稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 21 條第二項第一分句規定，對於同一納稅義務人就單一的稅捐債權債務關係，例如同一年度之所得額與所得稅，先後做出數個各自獨立之課稅處分，即以併存說之方式而為處理的方式，應加以調整，改為德國實務作法之變更說或取代說方式，相關說明理由已如前述。由於稅捐稽徵法第 21 條第二項第一分句規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰」，依據本文見解，本項規定其實並未指示我國稅捐稽徵機關，採用併存說方式處理，同樣條文文字其實也可以被理解，直接就改為採用變更說或者取代說，以新行政處分逕自變更或取代原先所作成的核定稅捐處分即可。倘若納稅義務人在先前稅捐稽徵程序中，依據原行政處分已經繳納稅款者，此時稅捐稽徵機關僅需要在嗣後發現應徵稅捐事實而作成新行政處分時，在其說明中明確提到以下幾點事項：1. 明示提到，原行政處分因事實認定之錯誤而依法予以撤銷意旨；2. 在此同時，明示納稅義務人先前已經繳納稅款，不受影響以外；3. 明示納稅義務人應在特定期限內，就本次所命應納未納稅款，在此額度範圍內補繳稅款即可。這種作法之好處在於，無庸對稅捐稽徵法規定進行修法，只需要稅捐稽徵機關自己調整實務作法，改變向來慣例即可，只要在新課稅處分中，提到撤銷舊處分並同時以新處分代替之，命納稅義務人補繳尚未繳納稅

款即可，此時即為按取代說或變更說下所作成的新課稅處分<sup>65</sup>。

以上述作法為前提，則我國有關稅捐撤銷訴訟之行政救濟程序當中，即同時需要在立法上增加，相當於德國稅捐通則第 365 條第三項、財務法院法第 68 條第一項的規定，亦即在新行政處分取代舊處分時，依個案在就原處分所提起之救濟程序進行的程度，取代舊處分而成為復查程序、訴願程序與行政訴訟程序之程序標的。倘若原先之核定稅捐處分已經進入行政訴訟程序者，以受訴法院亦認為有進行實質審理必要者為限，讓納稅義務人無須對於變更後之新行政處分，仍須先進行法院外救濟程序，而使稅捐稽徵機關直接將新行政處分送達給訴訟事件繫屬法院，列為受訴法院審理對象之程序標的範圍。相反的，倘若受訴法院認為仍有必要先進行法院外之救濟程序時，依照法院認定亦得以裁定方式，先行移送給法院外救濟機關審理系爭變更後之行政處分的適法性與合目的性。

倘若稅捐稽徵機關仍然對於同一納稅義務人，就同一稅捐債權債務關係，作成數個獨立之個別課稅處分者，吾人因此必須在立法上給予納稅義務人，有機會可以按照對於原核定稅捐之行政處分，依據個案中按其所提起行政救濟程序進行的程度，依照訴之合併提起或者為訴之變更或追加的方式，使其同時成為復查程序、訴願程序與行政訴訟程序之程序標的範圍，併受行政救濟程序審理機關的審議。倘若，納稅義務人經過救濟程序審議機關之闡明，仍不願意將基於同一稅捐債權債務關係所作成之數個相關連的課稅處分，一同列為同一稅捐救濟程序下的程序標的，此種作為或有浮濫行使救濟權之問題，或也有基於訴訟上的考量（例如納稅義務人主張自己準備訴訟資

<sup>65</sup> 實務上或許有認為，以取代說或變更說之作法，將使得原已逾越不服期間而未聲明不服，本具有形式存續力之課稅處分，將會因此「死而復生」，又使納稅義務人可對此處分提起行政救濟，新與舊處分內容一併聲明不服。實際上，納稅義務人對原先核定稅捐處分之所以未表示不服者，僅係在當時以原核定稅捐處分之稅額負擔範圍內，一旦稅捐稽徵機關又發現應徵稅捐事實，對於納稅義務人以新處分補徵稅款時，正是基於此種累加稅捐負擔效應而提起聲明不服以為權利救濟的意思，作者認為，「起死回生」並無不妥，且在學理上既已被撤銷之行政處分亦無處分的形式存續力可言。

料來不及），但為達於紛爭解決一次性之目的，本文則是認為，納稅義務人經法院闡明後，若仍不願將前後數次就同一之稅捐債權債務關係所作成的數個個別課稅處分，一同列為復查程序、訴願程序或行政訴訟程序之程序標的範圍者，基於處分權主義，受訴法院在闡明後經被告稽徵機關同意而聲明者，亦應將嗣後作成之課稅處分，一併列入受訴法院審理對象的範圍，併受法院依據職權調查證據原則而為證據調查與事實認定並為審議裁判<sup>66</sup>。

#### 4. 結論：納保法規範修正建議與配套規範

作為前述討論之成果，本文嘗試將我國納保法第 21 條第一項與第二項，以及稅捐稽徵法第 21 條第二項第一分句規定，與稅捐稽徵法第 38 條規定，按照其體系以標號及表格方式說明，提出建議的修法條文（斜體加上楷體字並劃線者）與修法理由，共有五處，以為結論。

| 編號 | 修正條文建議  | 現行條文   | 修法理由  |
|----|---|--|---|
| 1  | 納稅者權利保護法第 21 條第一項：<br><u>納稅者不服程序標的之課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審</u> | 納稅者權利保護法第 21 條第一項：<br>納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決 | 配合我國稅捐救濟程序之訴訟標的，從主張各別違法事由之爭點主義，改成為以課稅處分所載稅額之總額主義，為達紛爭解決 |

<sup>66</sup> 審查委員有意見提醒，依據德國財務法院第 68 條規定，「受撤銷之行政處分若經過異議決定予以變更或取代者，則以新行政處分作為（救濟）程序標的。對於此一新的行政處分，在此範圍內，無庸再另行提起異議。稅捐稽徵機關應以副本向本件訴訟繫屬之法院通知新行政處分。第 1 句規定於以下情形有其適用：1. 行政處分依據稅捐通則第 129 條為更正時，或者：2. 一個行政處分因為前行政處分為無效而替代作成時。」係採取以新處分自動替代舊處分之方式而成為受訴法院審理之程序標的的對象。作者個人在立法政策上相當贊同此種作法，只是認為依據我國目前稅捐稽徵實務上，由於稅捐稽徵機關依據稅捐稽徵法第 21 條第二項第一分句作法並非採取德國稽徵實務作法的取代說（變更說），而是採取兩個行政處分彼此間相互併存的作法，故而，作者才會認為我國在建議修改立法時，恐怕需要面對我國之稽徵實務這種以併存說的處理方式，面對稅捐稽徵機關這種將新舊處分併立的作法。誠如審查委員所提醒，這在立法政策上，仍有待立法者抉擇。

| 編號 | 修正條文建議  | 現行條文  | 修法理由  |
|----|---|---|---|
|    | <p>議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，追加或變更主張課稅處分之違法事由，受理訴願機關或行政法院以其非為變更追加，應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。</p>   | <p>議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。</p> | <p>一次性目的，同時明示課稅處分違法性事由之爭執，實係雙方攻防方法之提出，並非訴訟標的之變更或追加的意旨，爰修正本項條文規定。</p>  |
| 2  | <p>納稅者權利保護法第 21 條第二項：<br/> <u>納稅者就稅捐機關就單一稅捐債權作成數個相關連之課稅處分，應許其依照前項規定而為合併或變更、追加主張數個課稅處分之違法事由。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現該數個相關連之課稅處分，闡明後經對造當事人聲請者，亦同。</u></p> | <p>納稅者權利保護法第 21 條第二項：<br/> 前項情形，稅捐稽徵機關應提出答辯書狀，具體表明對於該追加或變更事由之意見。</p>                    | <p>配合我國稅捐救濟程序為達紛爭解決一次性目的之意旨，針對稅捐機關就單一稅捐債權之課稅事件，若作成數個獨立但相互關連之課稅處分者，應容許當事人以合併或變更、追加之方式而提起數個課稅處分的違法事由，由受理訴願機關或行政法院依職權調查證據原則而審理。其由受理訴願機關或行政法院發現該數個相關連之課稅處分，經法院闡明後由對造當事人亦即被告稅捐機關聲請者，亦同列入受訴法院審理對象範圍，爰修正本項條文規定。<br/> 配合本項規定，行政訴訟法第 111 條第四項本文應增訂但書規定，併予敘明。</p> |
| 3  | <p>稅捐稽徵法第 21 條第二項第一分句：<br/> <u>在前項核課期間內，經另</u></p>  | <p>稅捐稽徵法第 21 條第二項第一分句：<br/> 在前項核課期間內，經另</p>   | <p>配合我國稅捐救濟程序為達紛爭解決一次性目的之意旨，針對稅捐機關就單</p>  |

| 編號 | 修正條文建議  | 現行條文   | 修法理由   |
|----|---|--|--|
|    | 發現應徵之稅捐者，應變更原處分而依法補徵或並予處罰；  | 發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；                                    | 一稅捐債權之課稅事件，應以單一課稅處分而為意思表示，對原先核課處分則以變更原處分方式為之，爰修正本項條文規定。  |
| 4  | 稅捐稽徵法第 38 條第一項規定：<br>納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定 <u>連同原課稅處分</u> 如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。  | 稅捐稽徵法第 38 條第一項規定：<br>納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。 | 配合我國稅捐救濟程序為達紛爭解決一次性目的之意旨，針對稅捐機關就單一稅捐債權之課稅事件，其以復查決定之形式作成的課稅處分，應使復查決定連同課稅處分，一併成為後續救濟程序之程序標的，爰修正本項條文規定。<br>行政訴訟法第 105 條第二項第二分句規定，當事人經訴願程序而提起行政訴訟者，並附具決定書，不受影響，併予敘明。 |
| 5  | 行政訴訟法第 111 條第四項規定：<br>前三項規定，於變更或追加之新訴為撤銷訴訟而未經訴願程序者不適用之。<br><u>但以稅捐撤銷訴訟，經當事人聲請，且經訴願審議機關書面同意，法院亦認有實質審理必要者，不在此限。</u> | 行政訴訟法第 111 條第四項規定：<br>前三項規定，於變更或追加之新訴為撤銷訴訟而未經訴願程序者不適用之。  | 配合納稅者權利保護法第 21 條第二項規定之修訂，為保障納稅者權利，同時達紛爭解決一次性目的之意旨，經由當事人聲請，且經訴願審議機關書面同意，受訴法院在審理上亦認為有實質審理之必要者，應無庸再進行稅捐撤銷訴訟之前置程序的訴願審議程序，而得為撤銷課稅處分之變更或追加新                            |

---

| 編號 | 修正條文建議 | 現行條文 | 修法理由   |
|----|--------|------|--|
|    |        |      | 訴主張，爰修正本項規定。<br>一般非屬稅捐撤銷訴訟事件者，不受但書修正影響，併予敘明。 |

## 參考文獻

### 中文書籍

- 吳庚，《行政法之理論與實用》，11版3刷，三民出版，臺北（2011）。
- 吳庚、盛子龍，《行政法之理論與實用》，15版，三民出版，臺北（2017）。
- 吳東都，《德國稅務行政訴訟》，司法院印行，臺北（2010）。
- 吳東都，《稅務行政訴訟之理論與實務》，最高行政法院105年度研究發展項目研究報告，臺北（2016）。
- 陳敏譯，《德國租稅通則》，司法院出版，臺北（2013）。
- 陳敏，《行政法總論》，9版，新學林出版，臺北（2016）。
- 陳敏，《稅法總論》，新學林出版，臺北（2019）。
- 陳清秀，《稅務訴訟之訴訟標的》，自版，臺北（1992）。
- 陳清秀，《稅法總論》，10版，元照出版，臺北（2018）。
- 陳清秀，《現代財稅法原理》，增訂3版，元照出版，臺北（2020）。
- 陳清秀，《行政訴訟法》，10版，元照出版，臺北（2021）。
- 黃源浩，《稅法學說與判例研究(一)》，翰蘆出版，臺北（2012）。
- 蕭文生，《行政法——基礎理論與實務》，3版，五南出版，臺北（2020）。

### 中文期刊

- 吳東都，〈行政處分撤銷訴訟判決及訴願決定之拘束力——兼評釋字第368號解釋〉，《月旦法學雜誌》，第2期，頁59-68，1995年6月。
- 吳東都，〈撤銷訴訟之訴訟標的理論——德國學說與法院見解之介紹與檢討〉，《律師通訊》，第189期，頁35-46，1995年6月。
- 李建良，〈論行政強制執行之權利救濟體系與保障內涵——以行為、不行為或容忍義務之執行為探討重心〉，《中研院法學期刊》，第14期，頁1-105，2014年3月。

- 李惠宗，〈稅法上核課期間問題之探討——兼談萬年稅單的消除之道〉，《台灣法學雜誌》，第 295 期，頁 62-75，2016 年 5 月。
- 李惠宗，〈從體系正義檢討納稅者權利保護法第 21 條之立法〉，《財稅研究》，第 47 卷第 4 期，頁 13-27，2018 年 7 月。
- 柯格鐘，〈公法債務與私法債務——稅捐債務法之基本問題〉，《月旦法學雜誌》，第 235 期，頁 198-218，2014 年 12 月。
- 張文郁，〈論撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的〉，《政大法學評論》，第 126 期，頁 239-290，2012 年 4 月。
- 陳敏，〈租稅法之消滅時效〉，《政大法學評論》，第 32 期，頁 119-164，1985 年 12 月。
- 陳清秀，〈稅務行政爭訟的審理範圍——以課稅處分之撤銷訴訟為中心〉，《月旦法學雜誌》，第 136 期，頁 186-220，2006 年 9 月。

## 中文學位論文

- 吳東都，〈論行政處分撤銷訴訟之訴訟標的〉，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，1987 年 6 月。

## 中文論文集

- 張文郁，〈行政訴訟中撤銷訴訟之訴訟標的之研究〉，《權利與救濟(二)——實體與程序之關聯》，頁 139-187，元照出版，臺北（2008）。
- 盛子龍，〈稅務撤銷訴訟之程序標的與租稅核課期間——兼評納稅者權利保護法之回應〉，葛克昌、熊偉、吳德豐主編，《納稅人權利保護新發展、房地產稅制與社會公平暨 2017 臺灣最佳稅法判決》，頁 175-209，資誠出版，臺北（2018）。

## 其他中文參考文獻

- 109 年統計分析，司法院網站：<https://www.judicial.gov.tw/tw/lp-2093-1-xCat-01.html>  
（最後點閱時間：2022 年 4 月 6 日）。

行政訴訟事件統計，司法院網站：<https://www.judicial.gov.tw/tw/lp-1916-1-xCat-03.html>（最後點閱時間：2022年4月6日）。

## 德文期刊

BFH, Ordnungsgemäße Besetzung des Großen Senats, Begriff und Umfang des Streitgegenstandes im steuergerichtlichen Verfahren, NJW 1968, S. 1948-1952.

## 德文註釋書

Brandis, Peter, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, Köln Lfg. 2016, § 65 FGO.

Herbert, Ulrich, in: Gräber (Hrsg.), FGO, München 2019, § 65.

Ratschow, Eckart, in: Gräber (Hrsg.), FGO, München 2019, § 110.

Riese, Kai-Uwe, in: Schoch/Schneider (Hrsg.), VwGO, München 2021, § 113.

Schenke, Wolf-Rüdiger, in: Kopp/Schenke (Hrsg.), VwGO, München 2009, § 90.

Schenke, Wolf-Rüdiger, in: Kopp/Schenke (Hrsg.), VwGO, München 2009, § 121.

Seer, Roman, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, Köln Lfg. 2014, § 110 FGO.

Sunder-Plassmann, Reinhard, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, Köln Lfg. 2003, Einf. FGO.

von Groll, Rüdiger, in: Gräber (Hrsg.), FGO, München 2002, § 65.

von Groll, Rüdiger, in: Gräber (Hrsg.), FGO, München 2002, § 96.

von Groll, Rüdiger, in: Gräber (Hrsg.), FGO, München 2002, § 100.

