

刊登於興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 1-69 頁。

論稅捐處分撤銷訴訟之裁判類型

－以德國財務法院法為中心

邱晨*

目次

壹、問題意識

貳、德國稅捐處分之概念

一、概說

二、稅捐處分之種類

（一）稅捐裁決

（二）與稅捐裁決同等視之之裁決

（三）其他之稅捐處分

三、稅捐處分之存續力

四、稅捐處分之糾正方式與要件

（一）概說

（二）合法性與違法性

五、稅捐處分之法律救濟程序

參、德國稅捐處分撤銷訴訟之裁判類型

一、規範依據

二、裁判類型

（一）行政處分之撤銷

（二）續行確認訴訟

（三）重新為金額之核定

（四）未就本案事實裁判之撤銷

（五）撤銷與給付判決之連結

肆、德國稅捐處分撤銷訴訟主要裁判類型之區辨

* 天主教輔仁大學學士後法律學系專任副教授，德國敏斯特大學法學博士。本文部分內容曾以「德國稅捐裁決撤銷訴訟主要裁判類型之研究」為題，發表於 2022 年 12 月 9 日由臺中高等行政法院與國立中興大學法律專業學院所舉辦之「2022 年公法研討會－租稅法論壇」學術研討會。在研討會發表時，感謝主持人臺中高等行政法院陳文燦審判長、與談人最高行政法院王俊雄法官與國立臺灣大學法律學院柯格鐘教授提出諸多實務與學說富有相當價值之見解；投稿時，又蒙兩位匿名審查者提出寶貴之審查意見，使得本文內容更加完整。當然，本文之文責仍由本人自負。

一、行政處分之撤銷【興大法學第36期，2024年11月，第1頁】

- (一) 真正之撤銷
- (二) 自為裁判之撤銷
- (三) 重新形成之一部撤銷

二、行政處分變更與撤銷聲明之關係

三、法院原則上應就本案事實為裁判

四、涉及金額核定之自為裁判與撤銷

伍、我國課稅處分撤銷訴訟審判實務之觀察－以自為判決為主

一、概說

- (一) 對於納稅義務人稅捐核定具有重要性之課稅基礎應獨立確認
- (二) 法院對於稅捐處分撤銷訴訟之裁判類型並非有選擇之裁量權限

二、課稅處分撤銷訴訟自為判決之法條依據與立法評析

- (一) 法規範之適用關係
- (二) 納保法第21條第3項在訴訟體系之定位
- (三) 納保法第21條第3項例外之要件應限縮之

三、課稅處分撤銷訴訟自為判決之審判實務

- (一) 臺北高等行政法院106年訴字第1229號判決
- (二) 最高行政法院107年判字第735號判決

陸、結論【興大法學第36期，2024年11月，第2頁】

摘要

在德國法上，納稅義務人針對違法之稅捐處分所提起之訴訟類型，最主要為依據德國財務法院法第 100 條規定之撤銷訴訟。該條規定針對納稅義務人對於稅捐處分之不服而提起撤銷訴訟有理由時，法院可為之裁判類型，大致可分為，行政處分之撤銷、續行確認訴訟、重新為金額之核定、未就本案事實裁判之撤銷以及撤銷與給付判決之連結。這五種裁判類型分別有其不同之適用要件。其中，涉及稅捐金額之核定，法院最主要之裁判類型為自行或是撤銷發回予稅捐機關為金額之確定，或是，作成未就本案事實裁判之撤銷。法院對於該等裁判類型並非有選擇之裁量權限，而是須依各該規定之適用要件為之。該條文對於我國於民國一〇五年公布之納稅者權利保護法第 21 條第 3 項納稅義務人針對課稅處分提起撤銷訴訟有理由時，法院對於稅捐金額之核定應自為判決之規定有重要之討論價值。藉由德國法之比較，該條第 3 項前段規定類似於德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句之法院重新為金額之核定；而後段規定，則類似於同條文第 3 項之未就本案事實裁判之撤銷發回。從而，本文除了介紹德國就上開撤銷訴訟規定所發展之法釋義學外，最後，藉由德國法之借鏡，釐清納稅者權利保護法第 21 條第 3 項規定在訴訟法

上之體系脈絡與適用要件，並提出修法之建議。

關鍵詞：

稅捐處分、撤銷訴訟、稅捐裁決、確認裁決、自為裁判、重新為金額之核定、真正之撤銷、非真正之撤銷、重新形成之一部撤銷、納稅者權利保護法【**興大法學第36期，2024年11月，第3頁**】

壹、問題意識

我國於民國（下同）一〇五年公布之納稅者權利保護法（以下簡稱「納保法」）第21條第3項規定：「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」為行政法院對於稅捐金額之核定應自為判決之明文規定。然法院對於稅捐金額自行核定之前提要件為何，例外規定應如何解釋，甚而，該裁判類型屬於何種訴訟種類之下位概念，為法釋義學上須待釐清之部分。這涉及到，稅捐稽徵法第35條規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查」所稱之「核定稅捐之處分」，在訴訟救濟上之訴訟種類與裁判類型。而在相關訴訟體系釐清後才能針對前揭納保法就法院自為判決之規定，合於體系邏輯地找到其在訴訟法上之位置。

對於稅捐機關不正確之稅捐決定，在德國法上之訴訟救濟最主要規範在德國財務法院法（Finanzgerichtsordnung, FGO）第100條之規定。該條規定針對納稅義務人對於稅捐處分（Steuerverwaltungsakt）之不服而提起撤銷訴訟有理由時，法院可為之裁判類型，其中亦包含法院對於稅捐金額得自為裁判之規定。總體而言，該條所規定之裁判類型可分為五種，亦即，行政處分之撤銷、續行確認訴訟、重新為金額之核定、未就本案事實裁判之撤銷以及撤銷與給付判決之連結，而分別有其不同之適用要件。針對稅捐金額之核定，法院之裁判類型最主要有自行或是撤銷發回予稅捐機關為金額之核定，或是，作成未就本案事實裁判之撤銷。依據前揭規定，法院就該等裁判類型並非有選擇之裁量權限，而是須依照法條所規定之適用要件為裁判。該條文在我國納保法適用後有重要之討論價值。蓋在我國，納稅義務人針對課稅處分提起撤銷訴訟有理由之情況下，法院之判決通常為撤銷發回予稅捐機關重新核定，而在納保法適用後，法院對於稅捐金額應自行核定之規定，是否具有強制性，抑或是，其對於稅捐金額之核定仍有自【**興大法學第36期，2024年11月，第4頁**】為判決或是撤銷發回之選擇權。關鍵在於，在行政機關之行政權與司法機關之審判權間，如何在以人民獲得有效稅務救濟之前提下取得平衡。這將可從德國學說與實務對於德國財務法院法第100條規定所發展之法釋義學，找到答

案。

此外，稅捐稽徵法所謂「核定稅捐之處分」，在我國稅捐法中並未有其定義性之規定，本文亦藉由分析德國法上稅捐處分之概念，期有助於釐清我國習稱之課稅處分之概念。

貳、德國稅捐處分之概念

一、概說

一般而言，稅捐機關藉由稅捐處分而產生對外之規制效力。其為稅捐機關之意思表示並依據稅捐規範對於涉及決定之重要事實為涵攝。從而，其以規制意志作為前提¹。依據德國稅捐通則（Abgabenordnung, AO）第 118 條規定，所謂行政處分指的是，行政機關為規制公法上之個別事件，所為之處置（Verfügung）、決定（Entscheidung）或其他高權措施（andere hoheitliche Maßnahme），而直接對外發生法律效果者。同樣屬於行政處分者為一般處分（Allgemeinverfügung），其為對依一般特徵而確定或可得確定範圍之人所為。在稅法上，一般處分所扮演之角色幾乎微乎其微²。

行政處分藉由決定或處置之事項（Entscheidungs-oder Verfügungssatz），亦即所謂之宣示（Ausspruch）或主文（Tenor）產生拘束力（Bindungswirkung）。行政處分係合法或違法，繫諸其處置之事項。至於處置之理由並不具有拘束力，其在不影響宣示之情況下，隨時得以被替換³。【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 5 頁】

二、稅捐處分之種類

德國稅捐通則以稅捐處分糾正（Korrektur）⁴方式的不同，而將稅捐處分區分為稅捐裁決（Steuerbescheid）、與稅捐裁決同等視之之裁決（Steuerbescheiden gleichgestellte Bescheide）以及其他之稅捐處分（Sonstige Steuerverwaltungsakte）三個種類⁵。以下即分述之。

（一）稅捐裁決

1. 稅捐核定之一般形式

稅捐裁決，依據德國稅捐通則第 155 條第 1 項規定，謂稅捐機關就稅捐為核定之行政處分。該規定必須與同法第 38 條：「稅捐債務關係之請求權，於法律課以給付義務之構成要件實現時，即行成立。」一同觀察。從而，在合於第 38 條規定之要件下稅捐即須被課徵，此亦從同法第 85 條前段規定：「稽徵機關應依法律之規定，合於平等之核定與

1 Roman Seer, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rz. 21.50.

2 Alexander von Wedelstädt, in: Roberto Bartone/Alexander von Wedelstädt, Korrektur von Steuerverwaltungsakten, 2. Aufl., 2017, S. 9.

3 A.a.O., S. 9.

4 在此所稱之糾正指的是，行政機關對於有瑕疵之稅捐處分之處理方式，例如廢棄（Aufhebung）、變更（Änderung）或是廢止（Widerruf）等。

5 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 12.

徵收稅捐」可得出。有關稅捐金額之計算，應依照各別之稅捐規定。此外，在個案情況下，稽徵機關無法調查或計算課稅基礎（Besteuerungsgrundlage）時，依據同法第 162 條第 1 項規定，應推計（Schätzung）之，此亦稱之為推計之從屬性（Subsidiarität der Schätzung）。據此所為之稅捐核定稱之為推計裁決（Schätzungsbescheid），學說上又區分為不允許的事實推計（即就原因為推計，Schätzung dem Grunde nach）與允許的數量推計（即就額度為推計，Schätzung der Höhe nach）。然兩者之區分幾乎不具可能性，因為，每個涉及數量的給付公式係以接近真實而推論之事實為基礎⁶。【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 6 頁】

另外，在個案下基於某些衡平之理由（Gründen der Billigkeit），例如歐盟法具有適用上之優先性，稅捐之核定得違背德國內國稅捐法律規定，此可參照德國稅捐通則第 163 條第 1 項第 1 句規定，當依據個案之情況稅捐之核定為不合理時，得以較低之數額核定之，並得於稅捐核定時不考慮提高稅額之各別之課稅基礎。據此所為之偏離之稅捐核定，亦必須經由裁決為之⁷。

稅捐裁決之形式與內容必須合於德國稅捐通則第 157 條第 1 項：「稅捐裁決應以書面或是電子方式為之，但別有其他方式規定時，不在此限。稅捐裁決應說明所核定之稅目及其數額，並指明稅捐債務人。稅捐裁決應附具許可之法律救濟方式及告知稅捐債務人救濟之期間與受理機關。」之規定。

2. 稅捐裁決之類型

除了上述之稅捐核定外，依據德國稅捐通則第 155 條第 1 項第 3 句規定，有關稅捐全部或部分免除之裁決與申請稅捐核定而遭駁回之拒絕裁決（Ablehnungsbescheid），屬於稅捐裁決。所謂免除裁決（Freistellungsbescheid）指的是，納稅義務人因事實的審查致其稅捐全部或部分免除之行政處分，例如，德國所得稅法（Einkommensteuergesetz, EstG）第 50 條之 4 第 1 項第 3 句，因納稅義務人申請資本利得稅（Kapitalertragsteuer）退稅而作成之免除裁決⁸。而一個撤銷其他裁決之行政處分是否為免除裁決，應視個案而定，申言之，在稅捐裁決被撤銷且並無其他替代措施之情況下，是否屬於免除裁決，必須視撤銷之理由而定。蓋依據德國稅捐通則第 124 條第 1 項第 2 句規定，行政處分依其通知之內容發生效力，此即所謂之表示理論（Erklärungstheorie），從而，關鍵在於，納稅義務人依其本身所認知之情況在依循誠實與信【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 7 頁】

6 Peter Zaumseil, Die Begründung des Steuerverwaltungsaktes als Rechtmäßigkeitsvoraussetzung von Schätzungsbescheiden, BB 2011, S. 2071/2071; Seer, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 21.207; 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁－以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心，臺北大學法學論叢，第 110 期，2019 年 6 月，頁 52 以下。

7 Reinhart Rüsken, in: Franz Klein, AO Kommentar, 14. Aufl., 2018, §163 Rz. 1 f.

8 我國稅捐稽徵法第 28 條亦就在事實認定錯誤下而導致溢繳稅款之情形為規定。相關內容請參考柯格鐘，事實認定錯誤之溢繳稅款的返還－最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決評釋，裁判時報，第 93 期，2020 年 3 月，頁 16 以下。

用原則之下如何理解該實體之內容⁹。免除裁決對於因稅捐扣除額而導致的退稅（Erstattung von Steuerabzugsbeträgen）具有重要性，在此情況下，納稅義務人之應稅所得一方面有稅捐扣除額且另一方面得以適用較低之稅率，其得以就所繳納之稅捐主張退稅請求（Erstattungsansprüche），而免除裁決即為稅捐退給在程序法上的依據¹⁰。另外要說明的是，在稅捐溢繳之情況下，納稅義務人主張退稅請求有時並非經由免除裁決而核定，而是將原先稅捐裁決所核定之結果為變更，並以該變更之稅捐裁決，亦即變更裁決（Änderungsbescheid）¹¹取代原先作成之裁決。在此即涉及到稅捐裁決的變更或是拒絕其作成，此亦屬於稅捐裁決。然在退稅請求權係直接依據法律規定而成立之情況下，可直接提起一般給付之訴，而無須經由稅捐之核定¹²。最後，稅捐機關在審查納稅義務人所提出之稅捐申報書後，否定稅捐義務之存在並有規制效力時，並不涉及免除裁決或是拒絕裁決¹³。

另外，依據德國稅捐通則第 164 條第 1 項第 2 句規定，預繳（Vorauszahlung）之核定，為保留事後審查之稅捐核定。從而，預繳裁決（Vorauszahlungsbescheide），屬於稅捐裁決。所謂保留事後審查之稅捐核定，依據前揭同條項第 1 句規定，謂未經終結審查之稅捐事件，得在一般或在個別事件中，在事後審查之保留（Vorbehalt der Nachprüfung）下為稅捐之核定，無須附具理由。該條規定解除稽徵機關在稅捐核定前對於稅捐申報書（Steuererklärung）應為立即、完結之審查義務，並藉此加速核定程序¹⁴。事後審查之保留一方面係為了【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 8 頁】國庫利益之考量而為快速之稅捐核課，另一方面在稅捐案件仍未定論之情況下，考量無損於納稅義務人之法律救濟所為之措施。此外，依據同法條第 2 項第 1 句與第 2 句規定：「在保留有效之情況下，稅捐核定得以撤銷或變更之。納稅義務人得隨時請求稅捐核定之撤銷或是變更。」準此，納稅義務人得事後請求裁決之變更。而保留核定隨時均得從法律或是事實面向為有利於或是不利於納稅義務人之變更。每個稅捐裁決均得保留事後之審查，包含推計裁決或是稅捐變更裁決¹⁵。此外，德國所得稅法第 37 條第 1 項規定，納稅義務人必須在每年之三月、六月、九月及十二月為所得稅之預繳，稅捐機關並以預繳裁決核定之，該裁決依據德國稅捐通則第 164 條第 1 項第 2 句規定，為保留事後審查之稅捐核定。在此要區分的是，經由納稅義務人自行查定（Selbstveranlagung）並計算稅額所提出預繳之稅捐申報（Steueranmeldung），例如營業稅的預繳申報（USt-Voranmeldung），依據同法第 168 條

9 Silvia Schuster, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler, AO/FGO Kommentar, 2021, §155 AO Rz. 27.

10 A.a.O., §155 AO Rz. 28.

11 所謂變更裁決指的是，稅捐機關對於具有拘束力的稅捐處分以任何形式為規範內容之改變。請參考 Michaela Teller, in: Fritz Gräber, FGO Kommentar, 9 Aufl., 2019, §42 Rn. 21.

12 Rüsen, a.a.O. (Fn. 7), §155 Rz. 3.

13 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 13.

14 Rüsen, a.a.O. (Fn. 7), §164 Rz. 4.

15 Rüsen, a.a.O. (Fn. 7), §164 Rz. 5.

規定，經由納稅義務人自行查定並計算稅額所提出之稅捐申報，導致原應繳納稅捐之減少，或導致稅捐退還者（例如營業稅的預先溢付），在稅捐機關之同意下，該稅捐申報視同保留事後審查之稅捐核定¹⁶。

（二）與稅捐裁決同等視之之裁決

除了上述之外，有些裁決因為法律有準用稅捐裁決的規定，從而為等同於稅捐裁決之裁決。例如：

1. 確認裁決

德國稅捐通則第 179 條第 1 項規定，本法或稅法別有規定時，課稅基礎以確認裁決（Feststellungsbescheid）分別確認之。該條規定構成同法第 157 條第 2 項，在法律救濟程序中，課稅基礎構成稅捐裁決非獨立可撤銷之部分，然分別確認之課稅基礎不在此限之例外規定。

德國稅捐通則第 180 條特別對於課稅基礎應分別（且統一）確認【**興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 9 頁**】之重要案例類型為規定。例如：依據評價法（Bewertungsgesetz）之統一價值（Einheitswerte）；依據雙重課稅協定（Doppelbesteuerungsabkommen）而應從課稅基礎排除之所得；可扣抵之稅捐扣除額與法人稅¹⁷。此外，在其他稅法亦有所規定，例如：德國所得稅法第 10 條之 4 第 4 項第 1 句規定，在核課期間結束時所剩餘之前期虧損（Verlustvortrag）應分別確認¹⁸或是德國涉外稅法（Außensteuergesetz）第 18 條第 1 項規定，適用受控外國公司課稅制度（Hinzurechnungsbesteuerung）之課稅基礎，例如應歸戶課稅之所得數額（Hinzurechnungsbetrag）、可扣抵之稅捐（anrechenbare Steuern）、應歸戶課稅所得數額之更正與前期虧損，應分別確認之。

2. 稅捐計算裁決

德國稅捐通則第 184 條第 1 項第 3 句規定，依稅法規定應調查之稅捐計算標準額（Steuermessbeträge），以稅捐計算裁決（Steuermessbescheid）核定之，其最主要作為土地稅與營利事業稅（Grund- und Gewerbesteuer）之基礎。藉由稅捐計算裁決，課稅之基礎被獨立確認¹⁹。

此外，各鄉鎮（Gemeinde）核定利息之計算基礎亦係在稅捐計算標準額調查程序中被確認。在此，稅捐計算裁決，或稱分別之確認裁決，作為鄉鎮所發布之利息裁決（Zinsbescheid）之基礎裁決（Grundlagenbescheid）²⁰。

3. 稅捐退給裁決

16 Harald Brandl, in: Johann Bunjes, UStG Kommentar, 21. Aufl., 2022, §18 Rn. 67.

17 Hartmut Söhn, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler, AO/FGO Kommentar, 2021, §180 AO Rz. 2.

18 Volker Pfirrmann, in: Paul Kirchhof/Roman Seer, EStG Kommentar, 20. Aufl., 2021, §10d Rn. 19.

19 Heide Boeker, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler, AO/FGO Kommentar, 2021, §184 AO Rz. 5.

20 A.a.O., §184 AO Rz. 6.

依據德國稅捐通則第 155 條第 5 項規定，關於稅捐核定之規定，準【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 10 頁】用於稅捐退給核定之退給裁決（Vergütungsbescheide）。該法並沒有定義稅捐退給之概念，一般而言，稅捐退給係對於所徵收之稅捐在基於法律之理由下所為之退還，原則上，請求權人為在經濟上負擔稅捐之人，然其並非稅捐債務人，而請求對象則為稅捐債權人。稅捐負擔在稅捐轉嫁的情況下，藉由稅捐之退給而得以均衡，例如在消費稅的情況，當消費稅轉嫁給買受人時，退給請求權即成立。此外，在週期性課稅之情況下，家庭財務處（Familienkasse）所作成之子女津貼²¹裁決（Kindergeldbescheide），被視為稅捐退給之給付，縱係請求權人為稅捐債務人。從而，由於子女津貼的給付被作為稅捐退給，其核定即係依照德國稅捐通則第 155 條第 5 項規定²²。

4. 費用裁決

依據德國稅捐通則第 178 條第 4 項規定，費用之核定，準用關於消費稅之規定。在德國法上，無論是涉及稅捐事務（包含法院外之救濟程序）或是關稅事務之行政行為均無須繳納費用。然而，依據關稅費用規則（Zollkostenverordnung），執行聯邦關稅行政任務之聯邦關稅機關或是行政機關得對於關稅機關特殊的職務行為徵收規費（Gebühren）或是支出之費用（Auslagen），此時關稅機關即會作成費用裁決（Kostenbescheide）。至於何人為費用之債務人，係規範於行政費用法（Verwaltungskostengesetz）²³。

5. 其他之稅捐處分

稅捐處分除了稅捐裁決以及與其同等視之之裁決外，仍有其他之稅捐處分。例如：

－德國稅捐通則第 218 條第 2 項之核算裁決（Anrechnung-【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 11 頁】gsbescheide）。核算裁決指的是，稽徵機關就涉及稅捐債務關係請求之實現有爭議時之決定，其僅就，特定的給付義務是否已因有效之給付、抵銷、免除或罹於時效而消滅或是已經由執行程序而被滿足為認定²⁴。

－德國稅捐通則第 191 條第 1 項之責任與容忍裁決（Haftungs-und Duldungsbescheide）。依據前揭規定，依法應對一稅捐負擔責任之人，稅捐機關得藉由責任裁決向該責任債務人行使請求權。其為在眾多債務人中決定向誰請求之裁量決定，該選擇裁量包含在責任債務人與稅捐債務人間以及在眾多責任債務人間之選擇²⁵。此外，依據前揭規定，依法有容忍強制執行義務之人，得以容忍裁決對其請求。依據同法第 77

21 德國聯邦憲法法院在一則有關扶養子女免稅額（Kinderfreibetrag）的裁定中，允許立法者藉由稅捐體系之外的子女津貼（Kindergeld）予以滿足。請參考邱晨，所得稅法上私人費用扣除的憲法基礎以及界限－以德國法制為參考，輔仁法學，第 56 期，2018 年 12 月，頁 234 以下。

22 Eckart Ratschow, in: Franz Klein, AO Kommentar, 14. Aufl., 2018, §37 Rz. 5.

23 Rüsen, a.a.O. (Fn. 7), §178 Rz. 1.

24 Seer, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 21.134.

25 Seer, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 21.135.

條第 2 項規定，因土地而課徵之稅捐，且該稅捐係依據公法以土地抵押權之設定確保受償時，縱係土地所有權人並非稅捐債務人，仍須接受稽徵機關對於土地之強制執行²⁶。

－德國稅捐通則第 152 條第 1 項規定，對於不履行或未依期限履行稅捐申報義務人所核定之怠報金（Verspätungszuschlag）。

－德國稅捐通則第 89 條第 2 項規定，稽徵機關與聯邦稅務局得經申請，在有重要稅捐效力之特別利益下，就詳實確定而事件尚未實現之稅捐判斷（steuerliche Beurteilung）授予有拘束力之答覆（verbindliche Auskünfte）。

－德國稅捐通則第 204 條規定，當納稅義務人經濟計畫之稅捐判斷持續向未來發生效力（具有持續效力之事件）或是持續發生時，在納稅義務人對於所涉及之稅捐就未來審查之方向具有處分利益（Dispositionsinteresse）下，稽徵機關得依申請而對於納稅義務人作成有拘束力之承諾（verbindliche Zusage）²⁷。【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 12 頁】

三、稅捐處分之存續力

稅捐處分依其通知（Bekanntgabe）發生效力，且在其未經撤銷（Rücknahme）、廢止（Widerruf）、以其他方法廢棄（Aufhebung）或是未經時間經過或其他方法而終結（erledigt）之情況下，保持其效力。除非為無效之行政處分因此不發生效力。有效之行政處分會產生存續力（Bestandskraft），縱係具有瑕疵或未有正當之立論基礎；無效之裁決並不發生存續力²⁸。

產生存續力者在於稅捐處分之主文，而不包括其理由部分。在稅捐裁決之下，為依據具體之稅捐對於稅捐債務人所核定之數額、稅目與課稅期間。此外，依據德國稅捐通則第 157 條第 2 項規定，課稅基礎之認定構成稅捐裁決不可獨立撤銷之部分，其並不發生存續力²⁹。

存續力又可區分為形式上之存續力與實質上之存續力。形式上之存續力意謂不可爭力（Unanfechtbarkeit），申言之，當稅捐處分不得或不再得經由通常之法律救濟程序而撤銷時，即具有不可爭力。實質存續力則指有效之行政處分在內容上所產生之不可違背之拘束力³⁰。

由於稅捐處分大多在大量程序中（Massenverfahren）作成，容易產生具有瑕疵之行政處分而因此需要被糾正，在行政處分具有不可爭力後，仍有糾正之可能性，從而，其

26 Seer, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 21.137c.

27 Seer, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 21.144.

28 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 20.

29 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 20.

30 Dieter Birk/Marc Desens/Henning Tappe, Steuerrecht, 23. Aufl., 2020/2021, S. 127; Christian Bumke, in: Andreas Voßkuhle/Martin Eifert/Christoph Möllers, Grundlagen des Verwaltungsrechts, 3. Aufl., Band II, 2022, S. 545 f.

並不具有確定力（Rechtskraft）³¹，而是存續力³²。【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 13 頁】

前述所稱，依據德國稅捐通則第 164 條之保留事後審查之稅捐核定與同法第 165 條在稅捐成立要件是否發生不明時而作成之暫時之稅捐核定（vorläufige Steuerfestsetzung），由於前者得隨時為全部範圍之撤銷；後者則在暫時性之範圍內得隨時變更，從而，該等稅捐裁決並不具有實質之存續力³³。此外，由於德國稅捐通則第 172 條以下有關稅捐裁決之廢棄與變更（Änderung）之糾正規定，涉及實質存續力之破壞，因此，保留事後審查之稅捐核定與暫時之稅捐核定並不適用之³⁴。

四、稅捐處分之糾正方式與要件

（一）概說

行政決定之廢棄與變更係作為稅捐處分糾正之最主要方式。如前所述，稅捐處分大多在大量行政程序中被作成，在有瑕疵之情況下，稅捐機關得在稅捐處分具有存續力後為事後之糾正³⁵。

稅捐處分糾正之界限一方面源自於課稅合法性原則（Gesetzmäßigkeit der Besteuerung），另一方面則為法安定性原則（Rechtssicherheit）。課稅合法性原則要求，每個有瑕疵而導致違法的行政處分必須被撤銷或是變更為一個無瑕疵且合法之行政處分。法安定性原則則要求，涉及稅捐處分之利害關係人在法規範目前所存續之狀態下之信賴保護。這兩個原則係處於對立之立場，必須依據稅捐法有關糾正之規定予以均衡³⁶。

更進一步論述，稅捐裁決以及與其同等視之之裁決之糾正方式為廢棄或變更，而廢棄或變更稅捐裁決以及與其同等視之之裁決之前提在於，該裁決具有違法性。因為，在合於稅捐構成要件之特定內容下，該等裁決即須被作成，在此涉及羈束決定（gebundene Entscheidung），亦即，僅會有一個決定且這個決定始為合法。從而，合法稅捐裁決之變更勢必導致違法之稅捐裁決。相對於此，其他之稅捐處分，由於大多涉及裁量決定（Ermessenentscheidung），亦即，在合義務性裁量權行使之範圍內有多種決定之可能，而這些決定均為合法。當合法之裁量決定需要被糾正時，法規範依據為德國稅捐通則第 131 條之合法行政處分之廢止³⁷。

31 行政處分經由法院之確定判決（rechtskräftiges Urteil）為確認（bestätigen）後，該判決所產生之確定力會阻礙同一當事人對於該行政處分再次提出審查；有關行政處分合法性之問題已不生爭議，因為權利保護請求權（Rechtsschutzanspruch）已耗盡。Berthold Clausen/Christiane Kimmel, in: Friedrich Schoch/Jens-Peter Schneider, Verwaltungsrecht, 2. Aufl., 2022, VwGO§ 121 Rn. 27.

32 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 20.

33 Christian Gercke, in: Ulrich Koenig, AO, 4. Aufl., 2021, AO§165 Rn. 61.

34 Seer, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 21.81; von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 20.

35 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 3.

36 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 3.

37 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 16.

判斷合法性與違法性之時間點取決於稅捐債務成立時所涉及之稅法規定為基準³⁸。至於稅捐處分係合法或是違法，則取決於其主文而非其理由³⁹。在稅捐裁決下，係所核定之稅捐；在確認裁決下，則係所確認之課稅基礎。因此，錯誤的理由並不影響實質上正確之行政處分的合法性，縱係其應以其他理由被論據。理由的缺乏或是不足雖然構成行政處分形式上的瑕疵，但在實質正確的主文下並不因此導致行政處分的糾正⁴⁰。

行政處分程序瑕疵之補正係根據德國稅捐通則第 126 條至第 127 條規定。依據第 126 條規定⁴¹，一個非合於第 125 條規定⁴²而可治癒的瑕【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 15 頁】疵在無法被治癒下，才構成行政處分之違法；在此情況下，應審查是否合於第 127 條之規定⁴³，行政處分實質上正確然有該條所規定之程序上瑕疵，易言之，雖有程序與方式之瑕疵，然因內容正確而稽徵機關仍應為相同之處分時，納稅義務人雖不得為糾正請求之提出，惟行政機關得將其撤銷或是廢止⁴⁴。

其他之稅捐處分由於主要涉及裁量處分，所以並不適用上開第 127 條規定，然在稅捐機關有判斷餘地（Beurteilungsspielraum）或是裁量收縮至零（Ermessensreduzierung auf Null）的情況下，則適用之⁴⁵。此外，藉由第 128 條⁴⁶之轉換，自始有瑕疵之行政處分變為無瑕疵且合法。從而，對於違法之行政處分之處理方式有以下之審查順序：依據第 125 條規定確認其是否為無效之行政處分；若非，則是否可依第 129 條規定⁴⁷對於顯然之不正確為更正；若非，則是否依據第 126 條、第 127 條規定為程序與方式瑕疵之治癒；若非，則依據第 130 條規定⁴⁸為撤銷（Rücknahme）⁴⁹。

（二）合法性與違法性

當一個行政處分係依據稅捐債務成立時之法律規定而發布且亦無德國稅捐通則第

38 Jürgen Schmidt-Troje, in: Dietmar Gosch/Andreas Hoyer (Hrsg.), AO/FGO Kommentar, 2013, §100 FGO Rz. 17.

39 主文與理由之區分在於，行政處分之主文係以設定法律效果為目的，具有法律拘束力之意思表示，從而，主文始能呈現出行政處分之規制；至於理由所為之事實認定或是法律認定並非規制，而不具有法律上之拘束力。請參考陳敏，行政法總論，增訂 8 版，2013 年 9 月，頁 307；盛子龍，行政訴訟程序中行政處分理由追補之研究，中原財經法學，第 9 期，2002 年 12 月，頁 12。

40 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 16 f.

41 第 126 條第 1 項之條文內容為：「違反程序或方式規定之行政處分，除依第 125 條規定而無效者外，有下列情形者不具重要性：1. 須經申請始得作成之行政處分，當事人已於事後提出者。2. 必須記明之理由已於事後記明者。3. 應給予當事人陳述意見之機會已於事後給予者。4. 應參與行政處分作成之委員會已於事後作成決議者。5. 應參與行政處分作成之其他機關已於事後參與者。」

42 第 125 條第 1 項之條文內容為，行政處分有重大之瑕疵且就一切可觀察之情形合理判斷為明顯者，無效。

43 第 127 條之條文內容為：「行政處分違反程序、方式或土地管轄之規定者，除依第 125 條規定而無效者外，如就該事件仍應為相同之處分時，不得請求予以廢棄。」

44 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 17.

45 BFH v. 10.12.1987 - IV R 77/86, BStBl. II 1988, 322.

46 第 128 條第 1 項之條文內容為，行政機關得將有瑕疵之行政處分轉換為與原處分具有相同程序與方式之其他具有相同目的之合法之行政處分。

47 第 129 條第 1 句之條文內容為，稽徵機關對於作成行政處分所發生之誤寫、誤算或其他類此之顯然錯誤，得隨時更正之。

48 第 130 條第 1 項之條文內容為，違法之行政處分在具有不可爭力後亦得全部或一部向未來或溯及既往發生效力而撤銷之。

49 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 17.

126 條違反重大之形式上、程序上與管轄規定時，即為合法之行政處分。此外，依據同法第 5 條規定，當稽徵機關行使裁【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 16 頁】量權合乎授權之目的且未逾越法律之界限时，則該裁量決定係屬合法。在合於裁量權行使的範圍內，多種決定均為合法，然在裁量收縮至零的情況下，僅有一種決定始為正確且合法⁵⁰。

反面而言，當一個行政處分在未有法律基礎或是違反法規範之情況下發布，則為違法之行政處分。行政處分之瑕疵必須作為先決問題而審查，亦即，是否為重大且明顯之瑕疵，並依據第 125 條第 1 項規定為無效之行政處分。違法之行政處分亦有可能係違反第 126 條之重要程序規定或是在此情況下已影響本案決定（Sachentscheidung），此時即無第 127 條之適用⁵¹。此外，當裁量處分違反第 5 條規定而構成裁量濫用（Ermessenfehlergebrauch）或是逾越法律之規定而構成裁量逾越（Ermessenüberschreitung）時，均屬於違法之行政處分⁵²。

違法之行政處分亦存在於，當其依據錯誤或非正確之事實時。這亦包含，當稅捐裁決因依據德國稅捐通則第 364 條之 2 第 2 項第 1 句規定：「異議人（Einspruchsführer）在稽徵機關所設定之期間屆滿後所提出之事實、說明與證據方法，不被考慮之。」之情況下而未掌握所有之事實時。這個失權效（Präklusionswirkung）僅適用在行政程序，而不包括接下來之事實審法院訴訟程序。然而，這個合法之排除必須在法院程序中被證明⁵³。

行政處分之違法性（Rechtswidrigkeit）會在下一章節中作更進一步之論述。

五、稅捐處分之法律救濟程序

對於稽徵機關不正確之稅捐決定，除了稽徵機關為上述之糾正外，就稅捐處分之相對人與利害關係人而言，可在稅捐處分具有形式上之存續力前提起法律救濟。依據德國稅捐通則與德國財務法院法之規【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 17 頁】定，該救濟又區分為法院外與法院之法律救濟程序（außergerichtliches – und gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren）。

依據德國稅捐通則第 347 條第 1 項第 1 款規定，就適用本法之稅捐事件（Abgabengelegenheiten）所為之行政處分係以異議（Einspruch）作為法律救濟。同法第 2 項規定，稅捐事件，係指一切與稅捐行政（Verwaltung der Abgaben），包含稅捐退給或其他與稽徵機關適用稅捐法律規定有關之事件，包括聯邦稽徵機關對過境貨物流通禁止及限制措施；財政專賣行政事件（Angelegenheiten der Verwaltung der Finanzmonopole）視同稅捐事件。準此，藉由異議程序，作成原處分之稽徵機關得再一次審查該稅捐事件。

50 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 17 f.

51 Seer, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 21.109.

52 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 18.

53 von Wedelstädt, a.a.O. (Fn. 2), S. 18 f.

有鑑於法院外與法院救濟程序法本質之差異，異議之程序標的（Verfahrensgegenstand）並不限縮在法院外法律救濟之聲明（außergerichtlicher Rechtsbehelfsantrag），而是就稅捐案件為完全之審查⁵⁴。

異議程序經由稽徵機關為以下之異議決定（Einspruchsentscheidung）而結束：

－異議不合法而駁回之；

－異議無理由而駁回之；

－異議有理由，並將稅捐處分為撤銷、變更或另為處分；

－異議部分有理由或是無理由，並將稅捐處分部分為糾正或是另為處分，其餘部分則駁回⁵⁵。

此外，依據德國稅捐通則第 367 條第 2 項規定，稽徵機關對於異議【**興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 18 頁**】人得作成比原處分更不利之異議決定，然在作成更不利之決定前，應向異議人告知理由，並給予對此表示意見之機會⁵⁶。

在踐行異議程序後，依據德國財務法院法第 44 條第 1 項規定：「得依法院外救濟管道請求救濟之案件，應先依第 45 條與第 46 條提起法院外救濟管道而不服其決定之全部或一部者，方得提起訴訟。」準此，原則上，提起財務訴訟（Finanzrechtsweg）須先經法院外救濟程序之前置程序（Vorverfahren）始為合法。依據該法之規定，訴訟類型依據第 40 條第 1 項規定：「人民得起訴請求判令撤銷行政處分，在第 100 條第 2 項情形並得請求變更行政處分（撤銷訴訟），以及請求判令作成被拒絕或怠為之行政處分（課予義務訴訟），或請求其他給付。」區分為屬於形成訴訟（Gestaltungsklagen）之撤銷訴訟（Anfechtungsklagen）、屬於給付訴訟（Leistungsklagen）之課予義務訴訟（Verpflichtungsklagen）與其他給付訴訟（And. Leistungsklagen）以及同法第 41 條第 1 項規定：「原告有即受確認判決之正當利益者，得起訴請求確認法律關係之存在或不存在，或行政處分之無效（確認訴訟）。」之確認訴訟（Feststellungsklagen）。在納稅義務人請求全部或一部消除稽徵機關之稅捐處分下，其提起之訴訟類型為撤銷訴訟。此外，撤銷訴訟在稅務訴訟上亦為最普遍且最重要之訴訟類型。以下僅就撤銷訴訟及其裁判類型為介紹。

54 依據德國稅捐通則第 365 條第 3 項前段規定：「請求撤銷之行政處分經變更或取代者，以新行政處分為異議程序之標的。」準此，不再需要一個新的異議程序，因為，稅捐機關必須對於本案事實為完全之重新審查。此亦可參考德國財務法院法第 68 條第 1 句至第 3 句規定：「請求撤銷之行政處分在異議決定送達後經變更或取代者，以新行政處分為程序標的。毋需對新行政處分提出異議。稅務機關應將新行政處分之副本送達訴訟事件繫屬之法院。」請參考 Seer, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 22.10; Wolf-Dieter Butz/Rainer Hartmann/Paul-Frank Weise, Rechtsmittel im Steuerrecht, 2017, S. 194.

55 Seer, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 22.47.

56 此不同於我國稅捐稽徵法第 35 條之復查程序。按「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。」有改制前行政法院 62 年判字第 298 號判例可稽。

參、德國稅捐處分撤銷訴訟之裁判類型

一、規範依據

依據德國財務法院法第 100 條規定⁵⁷：「(1) ¹行政處分違法致侵害【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 19 頁】原告之權利者，法院得撤銷該行政處分與法院外救濟程序所為之決定；財務機關受撤銷所根據之法律見解之拘束，就事實認定之理由，則以別無新事實或證據資料足為其他認定者為限，有拘束力。²行政處分已執行者，法院得依聲請命行政機關回復其執行前之原狀，並宣示其回復原狀之方法。³此項宣示僅於行政機關得回復，且此問題已達得裁判之程度者為限。⁴行政處分已經撤銷或因其他事由而終結者，法院得依聲請以判決確認該行政處分為違法，但以原告就此確認有正當利益者為限。(2) ¹原告請求變更一核定金額之行政處分，或涉及與此相關之行政處分所為之確認時，法院得核定為其他數額，或以不同之確認取代之。²核定或確認金額之調查需耗費多時者，法院得藉由未被正確考量或被忽略之事實上或法律上關係之說明而決定變更行政處分，使稅務機關得根據此裁判而計算金額。³行政機關應儘速以不拘形式之方式通知關係人重新計算之結果；裁判確定後，變更內容之行政處分應重新通知。(3) ¹法院認為仍有釐清事實之必要者，得不對本案事實為裁判，而撤銷行政處分及法院外救濟程序之決定，但以依事件之種類或範圍，仍有必要繼續調查，且其撤銷在顧及當事人之利益下為查明事實所必要者為限。²第 1 句之規定，於納稅義務人未盡其申報義務，因此僅得以推計課稅方式推計其課稅基礎者，不適用之。³於新行政處分作成前，法院得依聲請為緊急處分，特別是得決定應提供各種擔保，或應繼續提供各種擔保之全部或一部，以及不得收回其給付。⁴此項裁定得隨時變更或撤銷之。⁵依第 1 句所為之裁判，僅得於行政機關之檔案卷宗送達於法院之 6 個月內為之。(4) 提起撤銷訴訟得附帶請求給付者，亦得於同一訴訟中判命給付。」

上述法條之規範標的涉及德國財務法院 (Finanzgericht, FG) 第一審訴訟程序中撤銷訴訟之裁判內容。第 1 項至第 3 項係撤銷訴訟在有理由情況下之裁判內容；第 4 項則是在行政處分的撤銷外，得以為給付【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 20 頁】之判決。該條規定須連結同法第 40 條第 1 項規定。據此，人民得在第 100 條第 2 項的情況下藉由撤銷訴訟而請求行政處分的變更 (die Änderung eines Verwaltungsakts) ⁵⁸。從整個法體系來看，依據德國行政法院法 (Verwaltungsgerichtsordnung, VwGO) 第 42 條第 1 項規定，人民得起訴請求撤銷行政處分 (撤銷訴訟)，從而，依據該條之規定，撤銷訴訟係以

57 該法條之內容係承襲德國行政法院法 (VwGO) 第 113 條第 1 項至第 4 項規定而來，其之中文翻譯亦請參考范文清譯，德國財務法院法，請參考以下網址：
%e5%be%b7%e5%9c%8b%e8%b2%a1%e5%8b%99%e6%b3%95%e9%99%a2%e6%b3%95%e8%ad%af%e6%96%87%e5%b0%8d%e7%85%a7%e7%89%88.pdf，造訪日期：2024 年 10 月 28 日；Erich Eyermann 著，蕭文生、李惠宗等譯，德國行政法院法逐條釋義 (下)，2020 年 11 月，頁 1436。

58 Peter Brandis, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO Kommentar, 2019, §100 FGO Rz. 1.

行政處分之撤銷（die Aufhebung eines Verwaltungsakts）為主。然而，依據德國財務法院法第 40 條第 1 項規定，人民得藉由撤銷訴訟而請求行政處分的變更。因此，在撤銷訴訟下，得請求行政處分的撤銷或是變更。

法院的撤銷判決，原則上代表著行政處分在沒有其他替代(ersatzlos)情況下被消除，並且給予行政機關一個作成新的決定的空間⁵⁹。而所謂行政處分的變更，依據上開德國財務法院法第 40 條第 1 項規定，僅在同法第 100 條第 2 項的情況下被允許。申言之，法院得為作成一個新的行政處分（Verwaltungsakt zu reformieren）之裁判。因此，行政處分的變更即法院之裁判為重新作成一個行政處分，易言之，法院重新為一個取代原處分之決定⁶⁰。

二、裁判類型

撤銷訴訟最主要針對稅捐裁決與確裁定決。例如，納稅義務人接獲所得稅核定為 10,000 歐元之稅捐裁決，然其認為稅捐核定 9,000 歐元之部分係屬不正確，在提起異議遭到駁回後，其得以提起撤銷訴訟，請求法院重新核定稅捐金額 9,000 歐元之部分。在此，法院得以另一金額核定為稅捐金額⁶¹。【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 21 頁】

依據上開德國財務法院法第 100 條之規定，稅捐處分撤銷訴訟之裁判類型又可區分為第 1 項第 1 句之行政處分之撤銷、第 1 項第 4 句之續行確認訴訟、第 2 項第 1 句之重新為金額之核定與第 2 句之就金額之核定為撤銷發回、第 3 項之未就本案事實為裁判之撤銷以及第 4 項之撤銷與給付判決之連結。以下即分別介紹之。

（一）行政處分之撤銷

1. 撤銷之要件

（1）被請求撤銷之行政處分具有違法性

①行政處分被請求撤銷

依據德國財務法院法第 100 條第 1 項第 1 句規定，當行政處分被請求撤銷時，行政處分之撤銷才具有可能性，申言之，一個行政處分撤銷訴訟因此被請求。就此而言，上開法條與同法第 40 條第 1 項一致，亦即，一個行政處分被請求撤銷時，撤銷訴訟才會作為在財務法院程序中許可的訴訟類型⁶²。因為，依據同法第 96 條第 1 項規定，法院須受到原告訴之請求（Klagebegehren）之拘束，亦即，不得逾越原告訴之請求與訴之聲明之範圍，亦不允許為其所請求以外之宣判。從而，當原告清楚地請求行政處分之撤銷，或是，藉由解釋能夠得出為該請求時，法院始得為此判決。例外的情況在於，一個合於法

59 Enno H. Cöster, Kassation, Teilkassation und Reformation von Verwaltungsakten durch die Verwaltungs- und Finanzgerichte, 1979, S. 18.

60 A.a.O., S. 18.

61 Thomas Große/Jürgen Melchior/Anja Lotz/Christian Ziegler, Finanz und Steuern, Band 4, 22. Aufl., 2021, Rz. 3189.

62 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 7.

律的裁判在原告之請求下不具有可能性時，這個拘束力即會喪失，例如，原告藉由訴訟請求稅捐額度的減少，然該行政處分總體而言係屬違法，此時，法院僅得為行政處分之撤銷⁶³。

②違法性

對於行政處分的撤銷而言，接下來的要件是，被請求撤銷之行政處分須具有違法性。當一個行政處分違反憲法、共同體法（Gemeinschaftsrecht）、形式意義之法律（Gesetz im formellen Sinne）、法規命令（Rechtsverordnungen）及習慣法（Gewohnheitsrecht）時，【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 22 頁】即屬於違法之行政處分⁶⁴。在課稅程序裡，當一個行政處分非以法律為依據，亦即，缺乏授權基礎（Ermächtigungsgrundlage）時，該行政處分即具有違法性。這係源自於依法行政原則，特別是，課稅係侵犯人民的所有權及其經濟活動自由，從而，法律保留原則應在課稅程序中完全的適用⁶⁵。

在裁量處分具有瑕疵的情況下，亦屬違法的行政處分，而得藉由撤銷訴訟獲得救濟⁶⁶。

違反法律形式及程序之行政處分，原則上因違反法律之規定而得撤銷之。然如前所述，依據德國稅捐通則第 126 條規定，違反特定程序及規定之行政處分，由於其違法性尚屬輕微，從而不以無效論。

至於被請求撤銷的行政處分是否具有違法性，判斷依據在於其宣示或是其主文，申言之，如前所述，並非取決於行政機關所依據的理由或是法規⁶⁷。法院必須獨立去審查，行政處分的主文是否有授權基礎（Ermächtigungsgrundlage）且與法秩序不相牴觸。在變更裁決的情況下，倘若其授權基礎並非依據德國稅捐通則第 173 條第 1 項第 2 款，納稅義務人對於導致較低稅額之事實或證據方法為事後知悉，且其對該事後知悉未有重大過失時，稅捐裁決應予以變更之規定，但若合於同法第 165 條第 2 項之要件：「稽徵機關就稅捐為暫時核定者，得變更該核定。」則該變更裁決亦屬合法。

此外，稽徵機關在訴訟中補充或變更稅捐裁決事實上或是法律上之理由，此即所謂行政處分理由之追補（Nachschieben von 【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 23 頁】Gründen），在該爭議之稅捐裁決本質上沒有改變之情況下，得以藉此支持該裁決之合法性⁶⁸。申言之，在此情況下，法院原則上亦須就行政處分作成時已存在，然稅捐機關未

63 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 8.

64 在此並不包含行政規則（Verwaltungsvorschriften）。然而，依據德國財務法院法第 102 條第 1 句規定：「行政機關經授權，依其裁量而行為者，法院亦應審查，其是否因逾越裁量之法定界限，或是否因以不符合授權目的之方式行使裁量權，致行政處分或行政處分之拒絕或不作為為違法。」從而，行政規則在裁量決定（Ermessenentscheidung）中就行政處分違法性之判斷具有重要性。

65 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 11.

66 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 13.

67 BFH v. 22.5.1984, VIII R 60/79.

68 Hans-Günter Gorski, Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide, 1974, S. 67 ff.; 盛子龍，前揭註 39，頁 7 以下。

考量之事實為評價。從而，補充其他在行政處分作成時已存在，然仍未提及之事實上或法律上理由，以為了論據到目前為止理由仍未充足之行政處分之正當性是允許的⁶⁹。然如前所述，新論據的理由不允許就行政處分之要件、內容與效力為本質上之變更⁷⁰。本質變更之禁止（das Verbot der Wesensveränderung），在稅法上特別針對在內容上具有不確定性之行政處分理由之追補具有重要性。這首先要與稅捐處分是否具備應有之內容（Mindestinhalt）為區分。倘若一個稅捐裁決沒有包含德國稅捐通則第 119 條第 1 項：「行政處分之內容應足以明確。」與同法第 157 條第 1 項第 2 句：「書面之稅捐裁決，應指明所核定之稅目與數額，並說明何人負有稅捐債務。」所規範之必要內容，其並沒有治癒的可能性，而為無效之行政處分⁷¹。在具備之情況下，對於一個非依週期而核課之稅捐裁決為稅捐標的（Steuergegenstand）之替換時，即構成本質上之變更⁷²。而在週期性之稅捐下，倘若追補之理由並未跨到不同週期，則論據之理由藉由課稅基礎相關資訊之補充，並就課稅具有關聯【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 24 頁】性之具體事實為改寫，並非構成本質上之變更⁷³。

有爭議的是，立法者在德國財務法院法第 100 條並沒有規定違法性的判斷應取決於哪個時間點。有學者認為，考量到法院裁判的防禦功能，應以訴之請求為依據。亦即，倘若原告請求稅捐裁決的撤銷，而這個稅捐裁決涉及到一個過去特定且已終結的課稅年度，則其合法性的判斷取決於那個年度所適用的法律狀態。申言之，被請求撤銷的行政處分屬於合法或違法，應依據稅捐債務成立時所涉及之實體法規定為判斷⁷⁴。此外，有關稅捐債務成立時之事實認定，依據德國財務法院法第 96 條第 1 項規定，法院應基於全辯論意旨，以自由心證裁判之，亦即，法院必須自己去調查事實，並且從同法第 76 條規定，法院依職權調查事實而推論出其不受到行政機關所調查之事實之拘束⁷⁵。

最後，違法處分之效力除了可撤銷性（Anfechtbarkeit）外，亦包含無效性（Nichtigkeit）。兩者僅是在程度上的差異，共同點是，均違反整體的法秩序。因此，行政處分的無效亦得藉由撤銷訴訟而獲得救濟，這可從德國財務法院法第 41 條第 2 項規定：「原告之權利得以形成訴訟或給付訴訟實現或可得實現者，不得提起確認訴訟。但確認行政處分無效

69 相較於我國，在稅務訴訟中並非全然允許稽徵機關為課稅處分之理由追補，以為了達到維持原處分之目的。然可以一併觀察的是，我國於民國 105 年公布的納稅者權利保護法，允許納稅義務人、受理訴願機關與行政法院在行政爭訟中追補課稅處分之違法事由，以論據該處分之違法性。請參考該法第 21 條第 1 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。」

70 BFH v. 24.8.2004 - VII R 50/02, BFHE 206, 488.

71 Detlev J. Piltz/Michael Holtz, in: Manfred Bengel/Wolfgang Reimann, Handbuch der Testamentsvollstreckung, 7. Aufl., 2020, §8 Rn. 78.

72 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 5.

73 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 5.

74 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 17.

75 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 18.

之確認訴訟，不在此限。」推論出。從而，在撤銷訴訟中，被請求撤銷的行政處分有可能係單純違法的行政處分或是無效的行政處分，而這兩種違法的形式均得以藉由撤銷訴訟而被滿足⁷⁶。德國聯邦財務法院（Bundesfinanzhof, BFH）在一九九九年八月十九日⁷⁷的一個案例，即是針對無效的行政處分而作出撤銷該處分之決定。該案涉及到，納稅義務人主張德國稅局針對其財產所為之確認裁決由於並無明確表示處分相對人，依據一九七七年版本之德國稅捐通則第 125 條第 1 項規定，該裁決因有明顯重大之瑕疵而為無效之行政處分。**【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 25 頁】**法院認為該確認裁決因違反法律明確性原則而屬無效，然其表示，無效的裁決雖然不生法律之效力，然其法律外觀的消除（Beseitigung des Rechtsscheins），依據歷年德國財務法院的見解，應藉由法院的撤銷而為之。

（2）侵犯原告之權利

撤銷之要件，除了被請求撤銷的行政處分具有違法性外，接下來的要件是，因此侵犯原告之權利。德國財務法院法第 100 條第 1 項第 1 句要求，原告提起撤銷之訴有無理由（Begründetheit），必須要能說服法院該處分侵犯其權利⁷⁸。此外，如同在大多數的財務法院程序中，原告係被請求撤銷稅捐處分的處分相對人，因此，在確認行政處分是否具有違法性時，意味著，同時亦係確認是否侵犯原告之權利。此外，原告權利侵犯之審查與在訴訟權能（Klagebefugnis）⁷⁹的審查下適用同一標準⁸⁰。

2. 法院之裁判

（1）行政處分之撤銷

依據德國財務法院法第 100 條第 1 項第 1 句規定，當撤銷訴訟有理由時，在一般情況下，法院應就被請求撤銷之行政處分撤銷之。這也包含了行政處分之一部撤銷。除了行政處分的撤銷外，法律救濟程序中的決定亦應撤銷之⁸¹。

依據法體系來看，行政處分的全部或是一部撤銷雖然是在一般情況下所產生的判決類型，然在實務上，反而出現比較多的例外狀況，因為，原告通常會請求稅捐裁決所核定之金額上之改變，這意味著，**【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 26 頁】**在此係涉及到德國財務法院法第 100 條第 2 項之規定。這個規定讓法院能夠自己去核定稅捐之金額（第 100 條第 2 項第 1 句）或是讓稅捐機關核定（第 100 條第 2 項第 2 句）。法條雖然係規定法院「得」，看似為法院的裁量決定（Ermessenentscheidung），然而，當原告為變

76 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 12.

77 BFH v. 19.8.1999 – IV R 34/98.

78 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 20.

79 訴訟權能為訴之合法性要件，依據德國通說「可能性理論」（Möglichkeitstheorie），原告須就其陳述具體證實其主觀公權利有遭受侵害之可能，法院始得認其有撤銷訴訟之訴訟權能，至其主張是否為真，則為訴有無理由之問題。請參考盛子龍，撤銷訴訟之訴訟權能，中原財經法學，第 7 期，2001 年 12 月，頁 25 以下。

80 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 21.

81 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 22.

更稅捐金額之聲明時，法院係有義務就稅捐裁決所核定的金額為重新之確定。在此情況下，只有在合於同法第 100 條第 3 項之規定下，亦即，法院認為仍有釐清事實之必要者，得不對事實本身為裁判，而例外地將行政處分撤銷之⁸²。

這代表著，法院在撤銷訴訟有理由之情況下，在決定給予何種判決宣示（Urteilsausspruch）時，必須要先去確認是否涉及第 100 條第 2 項之規定。合於該條項之要件時，在一般情況下，法院只需考量為金額上之確定，除非有第 100 條第 3 項之特殊例外情況。倘若不存在第 100 條第 2 項的情況，亦即，並不涉及被請求撤銷之行政處分為金額上的變更，法院的判決宣示係依據第 100 條第 1 項規定將行政處分為全部或一部之撤銷。因此，在針對特定之稅捐核定的撤銷訴訟中，法院的任務為對於所請求之稅捐核定為裁判，並且基於職權調查之義務，闡明裁判之重要事實。只有在例外情況下，法院得以撤銷稅捐裁決並且將釐清事實之任務交由稅捐機關⁸³。

此外，第 100 條第 1 項第 1 句規定，被請求撤銷之行政處分違法時，法院得撤銷之。這代表著，撤銷的範圍與違法的範圍具有一致性。然而，在行政處分一部撤銷下，其前提在於，該處分具有可分性（teilbar）。申言之，當一個行政處分包含多個規制（Regelung），且各該規制均非構成行政處分非獨立的組成部分時，則該行政處分具有可分性。例如，利潤確裁定決（Gewinnfeststellungsbescheid），其包含不同且獨立的確認，像是股東的確認、特定所得種類的歸屬、所【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 27 頁】得的額度以及稅捐優惠、稅捐免除與稅捐義務的確認等⁸⁴。

倘若一個行政處分包含稅捐的核定，就核定的金額而言亦具有可分性。這主要涉及稅捐裁決。然而在此，一部撤銷的可能性只發生在，當原告為一部撤銷之請求時。倘若原告係請求法院變更稅捐裁決，在受到原告訴之請求之拘束下，原則上，法院不得為一部撤銷，而是必須就請求被撤銷的裁決變更之，並自為確定合於稅捐債務的稅捐金額⁸⁵。在稅務訴訟上，行政處分一部撤銷的容許性與在民事訴訟法上一樣，均來自於處分權主義（Dispositionsmaxime），申言之，當事人特定訴訟標的（Streitgegenstand）⁸⁶，此亦可參考德國財務法院法第 96 條規定，法院不得逾越訴之請求範圍為審判。

（2）法院外救濟程序所為決定之撤銷

被請求撤銷之行政處分係屬違法且侵害原告之權利時，依據德國財務法院法第 100 條第 1 項第 1 句規定，法院不僅全部或是一部撤銷該行政處分，而是須包含法院外救濟程序所為之決定⁸⁷。

82 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 23.

83 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 24.

84 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 25.

85 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 26.

86 請參考陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，1992 年 8 月，頁 25。

87 Hans-Friedrich Lange, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler, AO/FGO Kommentar, 2021, §100 FGO Rz.

原則上，法院不能單只撤銷法院外救濟程序所為之決定，因為，原告最主要係藉由行政處分，例如核定稅捐的稅捐裁決，而負擔稅捐債務。倘若在沒有停止執行的情況下，該稅捐即被執行。法院外救濟程序，原則上僅針對原告就該行政處分所提之異議（Einwendung）而為決定。然納稅義務人並非獨自因該法院外救濟程序所為之決定而受有負擔⁸⁸。惟例外情況在於，例如，納稅義務人提起法院外救濟因不合法而遭到駁回，然該決定係屬違法之情況。對於法院外救濟程序所為之決定為單獨撤銷的前提在於，原告為此聲明⁸⁹。在此情況下，原【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 28 頁】告所提起之撤銷訴訟又稱之為「分離之撤銷訴訟」（isolierte Anfechtungsklage），代表與原稅捐裁決所維持之最終決定為分開。此外，在裁量處分下，當異議決定之裁量斟酌（Ermessenserwägung）不被認識時，原告即有提起單獨撤銷異議決定之法律上值得保護之利益⁹⁰。

（3）裁判之拘束力

法院（全部或一部）撤銷被請求撤銷之行政處分與法院外救濟程序之決定時，依據德國財務法院法第 100 條第 1 項第 1 句後段規定，稅捐機關受到作為撤銷所根據之法律判斷之拘束。這代表著，倘若法院之裁判有給予稅捐機關發布一個新的行政處分之空間時，則稅捐機關須以法院之法律見解為基礎而重新作成行政處分，並不得違反該法律見解。倘若法院之裁判沒有給予稅捐機關發布一個新的行政處分之空間時，稅捐機關同樣受到作為該裁判基礎之法律見解之拘束，即不允許作成新的行政處分。稅捐機關在違反法院裁判之情況下而重新為新的行政處分時，該行政處分即具有違法性而得撤銷之⁹¹。然而，第 100 條第 1 項第 1 句後段規定之法律效力（Rechtswirkung），僅在當判決確定（rechtskräftig）時才發生。因為，確定判決才會有拘束力（Bindungswirkung）⁹²。

此外，法院就事實所認定之理由，稅捐機關係受到有限制的拘束。申言之，依據德國財務法院法第 100 條第 1 項第 1 句後段規定，當有新事實或證據資料，足以為其他之認定時，稅捐機關即不受到【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 29 頁】法院就事實判斷之拘束。然而，這可能會牴觸確定之法院判決所追求法安定性之效果，因為，即便判決已產生確定力，然稅捐機關仍可繼續為新事實之調查並有變更之可能。因此，實務限縮解釋該法條之適用，亦即，倘若新事實或證據資料涉及確定判決之裁判標的

32.

88 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 28.

89 Lange, a.a.O. (Fn. 87), §100 FGO Rz. 47.

90 Butz/Hartmann/Weise, a.a.O. (Fn. 54), S. 375; Lenhard Jesse, Einspruch und Klage im Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, S. 601.

91 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 30.

92 按確定判決所產生之確定力又區分為形式上之確定力（formelle Rechtskraft）與實質上之確定力（materielle Rechtskraft）。前者指的是，裁判已不得再經由通常之法律救濟程序為廢棄或變更；後者則指的是，對於相同之訴訟標的禁止重新為審理與作出裁判。請參考 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 31; Leo Rosenberg/Karl Heinz Schwab/Peter Gottwald, Zivilprozessrecht, 18. Aufl., 2018, S. 933.

(Entscheidungsgegenstand)⁹³時，即不適用該法條之規定⁹⁴。

(二) 續行確認訴訟

1. 概要

在財務法院程序中時常發生的情況是，被請求撤銷的行政處分在法院為裁判前已經由撤銷 (Zurücknahme) 或是其他方式，例如聲明的變更，而終結 (erledigt)。在這個情況下，原告必須說明本案 (Hauptsache) 的法律爭議已經終結。倘若其仍堅持原先的聲明，則該訴訟會因缺乏權利保護之利益 (Rechtsschutzinteresse) 而被駁回，因為，原告已不再爭執被請求撤銷之行政處分⁹⁵。

在上述情況下，德國財務法院法第 100 條第 1 項第 4 句規定開啟原告在具備特殊權利保護之利益下經由判決確認行政處分違法的可能性。這個規定與德國行政法院法第 113 條第 1 項第 4 句規定一致。從而，在行政法院之程序中同樣亦規定在本案終結下之續行確認訴訟 (Fortsetzungsfeststellungsklage)⁹⁶。

依據德國財務法院法第 100 條第 1 項第 4 句之文義，續行確認訴訟僅適用在撤銷訴訟。然由於課予義務訴訟之聲明亦包含撤銷聲明，亦即，撤銷拒為決定之聲明，從而，續行確認訴訟亦在課予義務訴訟類型中準用之。而當原告具有說服力的表示，本案構成裁量收縮至零時，此時亦適用在裁量決定的審查案例下。此外，在德國財務法院法【**興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 30 頁**】第 100 條第 1 項第 4 句聯繫同法第 68 條第 1 句規定：「請求撤銷之行政處分在異議決定送達後變更或取代者，以新的行政處分為程序標的。」下，倘若稅務機關在財稅法院的程序中作成有拘束力的承諾 (Zusage)⁹⁷且兩造因此為本案終結之聲明，然稅務機關事後不遵守該承諾時，亦可類推適用本條規定而提起續行確認訴訟。在此，原告得請求稅務機關有義務作成變更裁決而續行法律爭議⁹⁸。

最後，續行確認訴訟並非德國財務法院法第 41 條意義下的確認訴訟 (Feststellungsklage)，而是撤銷訴訟的下位案例，如同在德國財務法院法第 100 條所規範者。從而，在合於所有撤銷訴訟的實體判決要件下 (亦包含先行程序)，續行確認訴訟才具有許可性⁹⁹。

2. 行政處分已終結

德國財務法院法第 100 條第 1 項第 4 句係以撤銷訴訟過度至續行確認訴訟作為前提，

93 在一般情況下，裁判標的即指訴訟標的，亦即，就原告請求之訴之聲明與對此所陳述之生活事實關係為裁判。請參考 Rosenberg/Schwab/Gottwald, a.a.O., S. 938.

94 BFH v. 21.11.1989, VII R 3/88.

95 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 35.

96 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 36.

97 所謂承諾指的是，稅捐機關針對特定事件有義務在將來為特定之行為。從而，其係在未來發生效力。請參考 Rüsken, a.a.O. (Fn. 7), §204 Rz. 3.

98 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 37.

99 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 40.

滿足的要件在於，法院作成裁判前，藉由一個事後所發生的事件導致由行政處分所引起的負擔消滅，此時，原告原先請求行政處分全部或一部撤銷之訴之聲明已缺乏權利保護之利益¹⁰⁰。

該法條明確規定，所謂終結指的是行政處分之撤銷或是經由其他事件，例如，在聲請撤銷扣押與沒收指令（Pfändungs- und Einziehungsverfügung）下，經由第三債務人的給付而告終結¹⁰¹；原告對於稅捐保全之手段提起訴訟，然該保全程序已進行至正常的執行政程序¹⁰²；藉由下一年度稅捐裁決的發布，被聲請撤銷的預繳裁決已經終結等¹⁰³。而當被聲請撤銷之稅捐裁決所核定的金額被給付或抵銷時，【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 31 頁】事件仍未終結，因為，論據這個裁決的法律基礎所引發的負擔效力仍然存在，從而，稅捐的歸還必須經由裁決的撤銷或是變更才得以發生。同樣的，稅捐裁決產生持續力時，亦不會導致事件的終結，因為，稅捐債務繳納的法律基礎或是所進行的執行措施仍有效力¹⁰⁴。

有問題的在於，德國財務法院法第 100 條第 1 項第 4 句與前揭提及之同法第 68 條¹⁰⁵之關係。原則上，當被請求撤銷的行政處分被變更或是取代時，其所示之負擔即會消滅，因為，變更裁決會吸收原先裁決的規範內容，以致於該變更裁決之負擔在原先裁決成立時即發生效力。在此情況下，原告對於續行確認訴訟缺乏權利保護之利益，因為，第 68 條的變更裁決已成為程序之標的。這意味著，在第 68 條的適用下，由於原告缺乏權利保護之利益，從而並無法提起續行確認訴訟。就此而論，第 68 條會優先於第 100 條第 1 項第 4 句而適用，因為，在藉由下一年度稅捐裁決之發布而取代被聲請撤銷之預繳裁決之情況下，亦適用第 68 條，在此，原告對於續行確認訴訟亦缺乏正當之利益（berechtigtes Interesse）¹⁰⁶。

當爭執的行政處分在起訴前或是法院外救濟程序提起前已經終結者，亦可提起續行確認訴訟¹⁰⁷。然而在此情況下，行政處分違法性的確認必須作為原告取得一個有效權利保護（effektiver Rechtsschutz）的前提。從而，當被終結之行政處分之違法性在其他程序得以獨立被判斷或是裁判時，即不屬之¹⁰⁸。

3. 正當之確認利益

依據德國財務法院法第 100 條第 1 項第 4 句規定，提起續行確認訴訟之合法性要件仍有，原告對於行政處分違法性之確認具有正當之利益。這包含任何具體、被承認值得

100 Lange, a.a.O. (Fn. 87), §100 FGO Rz. 168.

101 FG Hamburg v. 24.4.2003, V 15/03, EFG 2003, 1365.

102 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §138 FGO Rz. 10.

103 BFH v. 22.11.2011, VIII R 11/09, BStBl II 2012, 329.

104 BFH v. 5.12.2008, II B 111/08, n.v.

105 該法條之條文內容，亦請參考前揭註 54。

106 有關正當之利益，將在下一章節說明之。

107 BFH v. 10.7.2002, X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567.

108 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 44.

保護之法律上、經濟上或是思想上【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 32 頁】之利益，原告藉由確認的請求能讓其該等利益獲得更好的地位。一個源自於訴訟經濟而論據之程序續行之關聯性實屬必要¹⁰⁹，因為，該條規定即係以訴訟經濟為核心。至於法律問題的釋明並非在此所稱之正當之確認利益，因為法院之程序並不在對於涉及原告一般權益之法律問題作成法律鑑定意見書¹¹⁰。

以下幾個案例為德國聯邦財務法院肯認原告具有正當之確認利益之情況：

一在原告聲請確認已經撤銷之所得稅捐裁決具有違法性之情況下，當下一個年度之課稅事實一樣且該事實係作為法律判斷之依據，並且稅捐稽徵機關表示，其撤銷之稅捐裁決所依據之法律見解將要重新採納時¹¹¹。

一在原告聲請稅捐申報書繳交期限延長遭到拒絕之情況下，當原告提出該拒絕處分具有違法性且有足夠具體事由認定稅捐稽徵機關會再次作成同樣處分之重複危險（Wiederholungsgefahr）時¹¹²。

一當原告指摘稅捐稽徵機關要求其在期限內繳交稅捐申報書之處分違法，而在原告遲延繳交後稽徵機關已核定遲延附加費（Verspätungszuschlag）時¹¹³。

4. 確認聲明

當原告為合於第 100 條第 1 項第 4 句之聲明時，法院始得為確認判決，而當原告在訴訟程序中並未提出該聲明，亦未陳明其續行利益時，法院僅得為終結的撤銷訴訟裁判，而不得為續行確認訴訟裁判¹¹⁴。確認聲明（Feststellungsantrag）之提出並不需十分精確，只要原【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 33 頁】告訴之聲明能透過解釋而得出該意涵即可¹¹⁵。

（三）重新為金額之核定

德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句係規範下列案例，亦即，原告請求行政處分的變更，而這個行政處分涉及到金額的核定或是一個與此相關的確認，法院得自行以另一個數額確定之或是藉由一個其他的確認代替之。此即所謂之自為裁判或是重新形成之裁判（Reformation）¹¹⁶。相對於在同法第 100 條第 1 項作為原則之稅捐裁決之撤銷，這個規定就法體系而言係作為例外。然而在實務上對於稅捐機關卻具有重要性，因為，在財務法院之程序中，最主要的爭執標的係涉及核定稅捐金額的稅捐裁決。因此，第 100

109 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 45.

110 Lange, a.a.O. (Fn. 87), §100 FGO Rz. 172.

111 BFH v. 16.12.1971 - IV R 221/67, BStBl. II 1972, 182.

112 BFH v. 11.4.2004 - VI R 64/02, BStBl. II 2006, 642.

113 BFH v. 17.1.2017 - VIII R 52/14, BStBl. II 2018, 740.

114 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 52.

115 BFH v. 10.4.1990, VIII R 415/83, BStBl. II 1990, 721.

116 Jesse, a.a.O. (Fn. 90), S. 773.

條第 2 項所規定之稅捐裁決之變更，在實務上反而成為了原則，而第 100 條第 1 項之全部或一部撤銷卻屬例外情況¹¹⁷。

1. 法院就金額為重新核定之要件

依照法條之文義，當涉及到撤銷訴訟，並且，被請求撤銷之行政處分係涉及金額核定或是與此相關之確認之行政處分且原告請求該行政處分之變更時，法院才得為金額之變更¹¹⁸。

(1) 撤銷訴訟

總體而言，德國財務法院法第 100 條第 1 項係涉及在撤銷訴訟下的判決宣示，其與同法第 40 條第 1 項之訴訟類型一致。依據該條項之規定，人民得起訴請求判令撤銷行政處分，在第 100 條第 2 項情形並得請求變更行政處分（撤銷訴訟）；同條文第 2 項規定，除法律另有規定外，起訴僅在原告主張其權利因行政處分而遭侵害，方為合法。從而，該條規定在連結到撤銷訴訟的合法定義下，清楚的提及在變更訴訟形式下的撤銷訴訟，並指明與第 100 條第 2 項之關聯性。要釐清的【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 34 頁】是，該裁判類型是否亦有可能涉及課予義務訴訟。依據同法第 101 條規定：「拒為或怠為行政處分違法，並因此侵害原告之權利時，如事件已達可裁判之程度，法院應判決行政機關有作成原告所請求之行政處分之義務。如事件未達可裁判之程度，法院應判決，行政機關有依法院裁判意旨對原告作成決定之義務。」此係規定課予義務訴訟的判決主文，依該條文內容，並沒有規定變更金額的可能性。因此，請求作成行政處分的判決係適用第 101 條，而非第 100 條第 2 項。同樣，涉及子女津貼（Kindergeld）應從某個特定的時間點開始核發的裁判，係屬於課予義務訴訟之判決宣示¹¹⁹。

第 100 條第 2 項的適用範圍經由第 102 條之規定變得更為限縮。依據後者條文之規定：「行政機關經授權依其裁量而行為者，法院亦應審查，其是否因逾越裁量之法定界限，或是否因以不符合授權目的之方式行使裁量權，致行政處分或行政處分之拒絕或不作為為違法。在行政法院之訴訟程序中，行政機關仍得就其行政處分補充裁量之斟酌。」據此，法院僅得在稅務機關之裁量決定有裁量瑕疵（Ermessensfehler）之情況下為審查，從而，並不允許法院自為裁量，並因此原則上禁止為金額之變更。然而，當行政機關沒有裁量之空間，亦即在裁量收縮至零的情況下，行政機關只有一個決定始為合法時，法院即得自為裁量，申言之，法院即得為金額之變更¹²⁰。

(2) 涉及金錢數額或與此相關之確認之行政處分

117 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 55.

118 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 28.

119 Lange, a.a.O. (Fn. 87), §100 FGO Rz. 65; Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 57.

120 Lange, a.a.O. (Fn. 87), §100 FGO Rz. 70; Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 58.

此外，只有當行政處分是涉及金錢的給付或是課稅基礎的量化¹²¹，才具有可變更性¹²²。涉及金額核定的行政處分，係指在德國稅【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 35 頁】捐通則第 155 條之稅捐裁決。而所謂與金額相關的確認指的是在德國稅捐通則第 179 條以下之確認裁決¹²³。

（3）原告為變更之聲明

原告請求核定金額或是與此相關之確認之行政處分為變更時，法院得在原告聲明之範圍內以一個其他（較低）之金額確定之或是藉由一個對於原告較有利之其他確認取代之，並藉此自行為行政處分之變更。在此，法院藉由行政處分的變更，自行確定稅捐，並代替原來之行政處分¹²⁴。倘若原告之聲明並不清楚，然而其提起訴訟之目的可以推導出追求所核定金額之變更時，則亦屬之。如同在德國基本法（Grundgesetz, GG）第 19 條第 4 項規定，訴訟聲明應朝向在通常之情況下原告會提出者而解釋之¹²⁵。

在原告沒有提出聲明之情況下，其聲明必須從其所提出之總體事實調查之。調查後可以得出，原告在特定或是至少可特定的數額下請求金額的減少時，則法院即可藉由判決而變更之。因為，依據德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句規定之文義，並沒有以原告應清楚或是可經由推論之方式得出其變更金額之聲明作為前提要件，而是對於原告之聲明或是原告提出與訴訟聲明類似之概念為進一步調查可得出者，即屬之。相反的是，原告請求撤銷涉及金錢之行政處分，然並非針對數額的變更，而是，例如在確認裁決下僅涉及利潤正確的稅捐歸屬，則不屬之¹²⁶。

2. 涉及與金額核定相關之裁量決定

被請求撤銷之行政處分之金額變更，依據德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句規定，看似被作為裁量決定，因為依其文義，當要件滿足時，法院得以為金額之變更。這代表著，在被請求撤銷之行政處分【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 36 頁】違法的情況下，法院並沒有義務為金額之核定，而是亦得依據同法第 100 條第 1 項為（全部或一部）撤銷¹²⁷。

然而這個向著文義的解釋並非由德國財務法院所遵循。依其在一九六八年之見解¹²⁸，在原告為變更金額聲明之情況下，法院之裁量權限即被限制，申言之，在原告之訴有理由的情況下，法院有義務完全的滿足原告訴之請求。此外，德國財務法院法第 100 條第

121 這裡指的是課稅基礎金額上的變更，從而，並不包含稅捐債務人、稅目、課稅年度或是稅捐標的之變更。請參考 BFH v. 15.10.2014 - II R 14/14, BStBl. II 2016, 748.

122 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 26.

123 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 59.

124 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 26.

125 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 61.

126 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 62 f.

127 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 64.

128 BFH v. 16.12.1968, GrS 3/68, BStBl II 1969, 192.

2 項應該與第 96 條共同觀察。依此，法院受到原告訴之請求之拘束。從而，原告的請求係針對稅捐金額之變更時，在訴之請求有理由之情況下，法院必須為稅捐金額之變更¹²⁹。

倘若原告訴之聲明係針對行政處分之一部撤銷，依據德國財務法院之見解，法院即應依照德國財務法院法第 100 條第 1 項為審理並且為一部之撤銷，亦即，並不須為正確稅捐金額之核定¹³⁰。然而這個見解並不被德國學者所接受，因為有認，之所以適用同法第 100 條第 2 項規定並非依據原告之申請（Antrag），而是原告訴之請求。從而，當原告請求一個特定課稅基礎的承認時，從此可以得出，原告訴之請求為稅捐金額的減低。然而，倘若原告訴之請求係明確針對稅捐裁決的一部撤銷時，有問題的在於，原告為如此之請求是否缺乏權利保護之利益。因為，在此案例下，藉由變更聲明，亦即，法院為稅捐金額之核定，能使得原告獲得更有效的權利保護¹³¹。

3. 藉由稅務機關之金額核定

有別於德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句，財務法院在變更訴訟中有義務且有機會自行為稅捐之核定，同法第 100 條第 2 項第 2 句同意法院在特定的要件下將稅捐之計算交由稅務機關為之。**【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 37 頁】**

（1）要件

依據德國財務法院法第 100 條第 2 項第 2 句規定，法院得交付稅務機關在以法院的裁判作為基礎下計算並且核定稅捐金額。其首要之要件在於，行政處分係違法，此外，原告為變更金額之聲明。因為僅有如此才會接著去探討以下所討論的判決內容。

接下來的要件是，核定或是確定稅捐需「耗費多時」（einen nicht unerheblichen Aufwand）者。所謂「耗費多時」係涉及不確定法律概念，依據該條所追求之訴訟經濟目的，開啟一個相當廣闊之解釋空間¹³²，可著眼於計算程序較為困難之情況，例如，在所得稅之計算下，其他種類之所得與適用累進稅率之所得被包含在課稅所得之情況下。不包含之情況在於，涉及核定或是確認金額之相關事實，法院須為進一步之調查且需要耗費多時者。這個除外要件雖然無法從法條中得知，然從德國財務法院法第 100 條第 2 項第 2 句與同法第 100 條第 3 項之比較中即可知悉，因為後者正係特別強調對於法院而言須耗費多時而調查之事實。此外，依據同法第 76 條第 1 項職權調查主義（Amtsermittlungsprinzip），法院應調查對於裁判而言重要之事實，亦包含對於稅捐計算重要者。在稅務法院的裁判下，涉及金額確定必要相關的事實必須被調查，從而，稅務

129 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 65.

130 BFH v. 24.6.1970, I R 6/68, BStBl II 1970, 802.

131 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 67.

132 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 29.

機關得以依據法院的裁判內容計算稅捐之金額¹³³。

（2）法律效果

①法院之判決宣示

依據德國財務法院法第 100 條第 2 項第 2 句規定，法院得藉由未被正確考量或被忽略之事實上或法律上關係之說明而決定變更行政處分，使稅務機關得根據此裁判而計算稅捐金額。這意味著，法院之事實闡明義務與對於重要法律問題為裁判之義務並不被免除，只是得將純粹涉及數學計算之稅捐金額交由稅務機關。在此，涉及計算之重要【**興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 38 頁**】基礎必須在裁判中完全且可理解地被呈現，唯有如此，稅務機關才能夠在無須為進一步之調查下僅依據裁判基礎為稅捐之計算¹³⁴。

②藉由稅務機關之金額核定

在財務法院放棄為金額之計算下，被請求撤銷之裁決仍有效力，直到稅務機關依據財務法院的判決基礎發布新的裁決。依據德國財務法院法第 100 條第 2 項第 3 句規定，稅務機關應儘速以不拘形式之方式通知程序之當事人重新計算之結果。這個通知並非行政處分，其只具有暫時性的特質且繫諸於法院裁判的成立，申言之，直到裁判具有確定力後稅務機關發布變更內容的行政處分，其法律性質才為行政處分，其得藉由後續的異議或是訴訟而被撤銷。在此，發生規制效力者在於，以具有確定力之裁判基礎所拘束之稅捐金額的核定。然而，由於裁判的確定力，行政處分在異議及訴訟程序中僅能有限的被審查。這並非意味著，審查只限縮在稅務機關是否將判決所提及的規定適切地在計算上被轉置，而是延伸到，稅捐裁決是否依據判決所涉及之規定而為變更。在這個情況下，被要求變更的內容均在異議及訴訟程序中之審查範圍¹³⁵。

（四）未就本案事實裁判之撤銷

原則上，法院之任務在於，釐清對於裁判重要之事實，並且依據全辯論意旨明確的為裁判，然而在德國財務法院法第 100 條第 3 項規定構成了一個例外，亦即，在合致於特定的要件下，法院得在未就本案事實為裁判（ohne in der Sache selbst zu entscheiden）下，限縮在行政處分及其法院外救濟決定之撤銷。所謂本案事實指的是行政處分所涉及的個案規定，在同法第 100 條第 2 項第 1 句規定下指的是金額。從而，所謂未就本案事實為裁判，指的是，未就「稅捐處分之合法性」【**興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 39 頁**】為裁判¹³⁶。在這種情形下，並沒有明確解決法律之爭議，法律爭議反而是在行政程序中獲得進展。另一方面，這個規定以特殊的方式考慮到財務法院保障權利的功能，申言之，財務法院應就稅捐機關決定的合法性為審查，此外，依據德國稅捐通則第 88

133 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 74.

134 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 75; Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 31.

135 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 77.

136 Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 91.

條規定，其亦有義務依職權調查對於稅捐案件重要之事實，然財務法院存在之目的，並非在於減輕稅捐機關依職權調查事實之任務¹³⁷。

1. 要件

在合於以下之要件下，法院得在未就本案事實為裁判下，撤銷行政處分與法院外救濟程序之決定¹³⁸：

- 法院必須表示，事實仍有繼續調查之必要；
- 該必要調查之事實依事件之種類與範圍係屬重要；
- 在課稅基礎不允許被推計之情況下（德國財務法院法第 100 條第 3 項第 2 句）；
- 行政機關之檔案卷宗送達於法院六個月內為之。

不同於德國財務法院法第 100 條第 2 項規定，法院之撤銷不再以行政機關有重大之程序瑕疵為前提，而是，法院認為事實仍有繼續調查之必要即可。然而，該必要調查之事實以依事件之種類與範圍係屬重要為前提。這個要件不包含，法院在不需過多耗費下即得自身調查之事實，例如，僅有少數的證人必須被訊問，而該等證人之姓名與地址法院已知悉、專家意見書必須被補提或是卷宗必須被調閱等。相反的情況在於，何項證據得以被提出，仍未調查¹³⁹。從而，當稅捐機關違反其職權調查義務而未說明事實或為不足之說明時，法院得為系爭規定之撤銷¹⁴⁰。**【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 40 頁】**

此外，撤銷亦須在顧及當事人利益下有助於查明事實者為限。在此涉及一個以訴訟經濟為主之介於必要調查之耗費與以法院之裁判終結法律爭議之當事人利益間之利益衡量（Güterabwägung）。法院依據到目前為止之全辯論意旨認為，稅捐機關的調查結果不被承認且涉及之相關證據仍須由法院在接下來的程序中再一次地被提出時，此難謂與有助於查明（Sachdienlichkeit）之概念相稱。因為，所謂有助於查明事實者，指的是，依照案件之狀態有助於程序之進展而言；所謂訴訟當事人之利益則指，衡量其在法院程序中為了說明事實而在程序法上所擔負之義務，藉由撤銷不會以一個不合乎比例的方式被侵害而言¹⁴¹。

另外，在有些情況下，撤銷得以違反稅捐機關之利益，例如，當納稅義務人違反協力義務（Mitwirkungspflicht）且仍未履行，而就課稅事實，從稅捐機關之觀點而言，已為完全且詳盡之說明時，在此，當事實狀態具有重大之改變或是法院對於法律狀態有其他之評價並因此受到爭議事實變更及擴展之拘束時，才得依照第 100 條第 3 項規定為行政處分之撤銷。因為在此情況下，事實之變更或擴展必須經由稅捐機關再一次的被調查。

137 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 80; Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 114.

138 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 82.

139 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 83.

140 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 84.

141 Teller, a.a.O. (Fn. 11), §45 Rn. 26 f.

這必須要與當納稅義務人未盡其申報義務 (Erklärungspflicht)，因此其課稅基礎被推計之情況作區別。在此，依據第 100 條第 3 項第 2 句規定，即便事實仍有繼續調查之必要，法院仍應自行為金額之推計。然該規定遭受學說之批評，最主要的是，第 100 條第 3 項規定之目的即在於減輕財務法院之負擔，而大多推計課稅之案例均存有事實仍須繼續調查之必要，該排除規定實與該條之立法目的相違背¹⁴²。

最後，依據德國聯邦財務法院之見解，法院欲依系爭規定為撤銷裁決時，必須要向當事人表明之，以讓其有機會表示意見¹⁴³。【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 41 頁】

2. 法律效果

在合致德國財務法院法第 100 條第 3 項撤銷裁判之要件下，法院得撤銷行政處分與法律外救濟之決定。這涉及到法院之裁量裁判，申言之，法院必須基於該法條追求程序經濟之目的而行使裁量權。因此，重點在於，未釐清事實之部分對於本案裁判有多重要，釐清該部分需要耗費多少以及為該裁判是否係在當事人利益下有助於查明事實者¹⁴⁴。

3. 附隨裁判 (Nebenentscheidungen)

依據德國財務法院法第 100 條第 3 項第 3 句規定，法院得依聲請，在新的行政處分作成前，為暫時性的權利保護措施，特別是得決定應提供擔保或應繼續提供擔保之全部或一部，以及不得收回其給付。因為，在撤銷之情況下，法院對於稅捐請求權是否成立以及稅捐債權之額度並未裁判。從而，有鑑於行政處分的撤銷所產生的不確定狀態 (Schwebezustand)，法院得在新的行政處分作成前為暫時處分，以確保稅捐請求權之履行。此外，也係因同法第 100 條第 3 項第 1 句之撤銷裁判，原則上涉及一個稅捐請求權，此即可作為論據暫時權利保護規定的正當化基礎。而該條之暫時權利保護措施為列舉規定，法院得依照事實狀態決定一個合於目的、必要之其他措施¹⁴⁵。

另外，依據系爭規定，法院僅得依聲請為暫時處分。從而，當當事人為該聲請後，法院必須作成是否為暫時處分以及暫時處分內容之裁量決定。該裁量權之行使須合於義務性，特別是考量暫時處分的擔保目的。在為總體的審查後，稅捐請求權不成立或是僅成立一個較低的稅捐數額或是稅捐請求權之危害並不存在時，擔保利益 (Sicherungsinteresse) 即不存在，法院得駁回當事人之聲請¹⁴⁶。【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 42 頁】

(五) 撤銷與給付判決之連結

德國財務法院法第 100 條第 4 項規定，給付得以併同行政處分之撤銷而被請求，在

142 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), FGO§100 Rz. 40; Thomas Stapperfend, in: Fritz Gräber, FGO Kommentar, 9. Aufl., 2019, §100 Rz. 64.

143 BFH v. 30.7.2004, IV B 143-144/02, BFH/NV 2005, 359.

144 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 87.

145 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 89.

146 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 91.

此案件下，給付之判決允許在同一程序中被作成¹⁴⁷。

這個規定在實務上的重要性較小，因為，當原告提起撤銷訴訟且全部或一部勝訴時，原則上，稅捐機關即會依照法院的裁判，對於所獲取之稅捐為歸還。因此，依據系爭規定所為之聲請，原則上缺乏權利保護利益。除非，原告可具體說明，稅捐機關將有可能忽略法院之判決時，此時原告即例外地具有權利保護之利益¹⁴⁸。

肆、德國稅捐處分撤銷訴訟主要裁判類型之區辨

德國稅捐處分撤銷訴訟最典型且最主要之裁判類型為涉及稅捐裁決與確認裁決之財務法院法第 100 條第 1 項第 1 句之行政處分之撤銷、第 2 項第 1 句之重新為金額之核定與第 2 句之就金額之核定為撤銷發回以及第 3 項之未就本案事實為裁判之撤銷¹⁴⁹。該等裁判類型均涉及稅捐處分之撤銷，然該撤銷之意涵亦就原告為稅捐金額之撤銷聲明或是變更聲明而有不同。此外，亦應進一步探討，法院在正確金額核定下之裁量權限，亦即，其是否有自為核定或是撤銷發回之選擇權。

一、行政處分之撤銷

依據德國財務法院法第 100 條第 1 項前段規定，當原告提起撤銷訴訟有理由時，會導致行政處分與法院外救濟程序決定的撤銷（Aufhebung/Kassation）¹⁵⁰，在行政處分一部違法之情況下，則會導致行政處分之一部撤銷。在此必須要區分，真正之撤銷（Echte【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 43 頁】Aufhebung）與自為裁判之撤銷（Selbstentscheidende Aufhebung）。

（一）真正之撤銷

所謂真正之撤銷指的是，行政處分在沒有其他替代方式的情況下被撤銷並失其效力。依據稅捐法定原則，稅捐機關必須再一次的決定，是否應該維持（全部或一部）撤銷所產生的法律狀態且允不允許這個法律狀態的存續。在真正之撤銷下，稅捐機關擁有最後決定之權限，申言之，稅捐機關再一次的決定所涉及的規制（Regelungsbedarf），並且在受到法院見解的拘束下，找到個案所適用之規制。從而，真正之撤銷又稱為發回之撤銷（zurückverweisende Kassation）。在裁量處分之撤銷下，僅會有真正之撤銷。在此，縱係稽徵機關受到撤銷理由之拘束，其仍須重新行使其裁量權¹⁵¹。

此外，當法院依據德國財務法院法第 100 第 2 項第 2 句規定，就稅捐金額之核定為撤銷發回時，在此，由於法院將稅捐核定之最終決定權交由稅捐機關為之，從而亦涉及

147 Schmidt-Troje, a.a.O. (Fn. 38), §100 FGO Rz. 93.

148 Lange, a.a.O. (Fn. 87), §100 FGO Rz. 183.

149 Lange, a.a.O. (Fn. 87), §100 FGO Rz. 30 ff.

150 Aufhebung 在德文為「撤銷」之意。在德國訴訟法上亦會以同義詞 Kassation 代替之。

151 Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 89 ff.

真正之撤銷¹⁵²。

另外，真正之撤銷亦發生在德國財務法院法第 100 條第 3 項第 1 句，法院認為有繼續釐清事實之必要時，得為未就本案事實裁判之撤銷¹⁵³。該條項規定，如前所述，實屬例外情形，原則上，法院必須就本案事實為裁判¹⁵⁴。因此，該條項規定不同於下列之裁判類型¹⁵⁵：

－確認行政處分或是法院外救濟程序決定之正確性；

－依據同法第 100 條第 1 項第 1 句之自為裁判之（全部或一部）撤銷；

－依據同法第 100 條第 2 項第 1 句之稅捐金額之自為核定。**【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 44 頁】**

（二）自為裁判之撤銷

德國財務法院法第 100 條第 1 項前段規定除了真正之撤銷外，亦包含自為裁判之撤銷，此亦稱為實質內容上的撤銷（*meritorische Kassation*）¹⁵⁶，指的是，稅捐機關不需要再一次的重新為決定，法院自己為個案之判斷。德國聯邦財務法院對此稱之為非真正之撤銷（*unechte Kassation*）¹⁵⁷，例如，當法院因為處分相對人並非所涉及稅捐之稅捐債務人、處分相對人之經濟活動取得非可稅或是免稅之所得或是所核課之稅捐已遭廢除而撤銷一個裁決時。稅捐機關必須保持法院裁判的原貌，申言之，不允許再發布一個新的稅捐裁決¹⁵⁸。是否為真正之撤銷或是法院自為裁判之撤銷，必須從判決理由或是依據判決之確定效力範圍確認之¹⁵⁹。

在同法第 100 條第 2 項第 1 句所稱涉及稅捐金額之行政處分下，法院認為另一數額為正確時，得自行核定之。這是基於程序經濟利益之考量，法院不僅得自行決定一個其他的法律效果，還得自行決定數額。從而，在此涉及數額計算結果之自為裁判，而德文之 *Reformation*，亦有「重新形成」之意¹⁶⁰，以有別於單純將行政處分撤銷之 *Kassation*。

從而，該條之「重新為金額核定之裁判」屬於實質內容撤銷下之重新形成之裁判¹⁶¹。

（三）重新形成之一部撤銷

上述行政處分真正之撤銷與自為裁判之撤銷之區分對於在行政處分一部之撤銷下亦

152 Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 91.

153 Stapperfend, a.a.O. (Fn. 142), §100 Rz. 18.

154 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 13.

155 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 16.

156 Stapperfend, a.a.O. (Fn. 142), §100 Rz. 19.

157 BFH v. 18.7.2013 - II R 46/11, BStBl. II 2016, 631.

158 Stapperfend, a.a.O. (Fn. 142), §100 Rz. 19; Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 14.

159 BFH v. 18.7.2013 - II R 46/11, BStBl. II 2016, 631.

160 亦有稱之為重新校訂（*Rekalkulation*）或是重新計算（*Rekomputation*）。請參考 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 15.

161 Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 78.

屬重要。例如：稅捐機關以稅捐裁決核定納稅義務【**興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 45 頁**】人之稅捐金額為 1,000 歐元，然法院認為稅捐金額為 600 歐元始屬合法且有據。從而，判決主文為，撤銷稅捐裁決之金額 400 歐元；原告其餘之訴駁回。法院論述該一部撤銷判決之理由可能有以下兩者表達方式¹⁶²：

1. 「原告所負之稅捐債務至少為 600 歐元；超過 600 歐元之部分，亦即 400 歐元，屬於稽徵機關之錯誤，法院不能自行決定原告所負債務是否超過 600 歐元或者超過多少。」就法院的裁判內容而言，實質正確的稅捐金額仍有待稽徵機關再一次地決定，從而，此裁判為真正之一部撤銷（echte Teilkassation）。

2. 「原告僅負有 600 歐元之稅捐債務。」在此裁判內容下，法院對該稅務案件有最終之決定權，並不容許稽徵機關以另一個稅捐裁決取代之。此外，這個判決主文比較好的表達方式是：「稅捐裁決之金額變更為 600 歐元。」這個判決屬於實質上內容的變更，因為它是對於案件為裁判，而非僅就該行政處分，同時亦屬於實質內容撤銷下之重新形成之裁判，因為它變更該行政處分。此亦稱之為重新形成之一部撤銷（reformatorsche Teilkassation）。

二、行政處分變更與撤銷聲明之關係

行政處分變更之聲明（Änderungsantrag）之容許性，如前所述，源自於德國財務法院法第 40 條第 1 項規定，並在同法第 100 條第 2 項亦有準用之。行政處分變更之聲明指的是，例如，具有繼續性效力之行政處分藉由一個較低的金額核定之。而所謂行政處分（全部或一部）撤銷之聲明（Aufhebungsantrag）則指的是，例如，由於現狀改變請求一個更有利的處分。然而，在實務上，這兩者之區分並非明確。法院通常依同法第 76 條第 2 項規定：「審判長應致力於排除形式錯誤瑕疵（Formfehler）、指出有助於查明事實之陳述、請當事人敘明不明瞭之聲請事項、補充不完整之事實陳述，以及提出所有對事實之確認【**興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 46 頁**】與評價重要之陳述。」為訴之請求之澄清¹⁶³。

就以法條規定而言，同法第 100 條第 2 項清楚表明須依照行政處分變更之聲明為裁判，然而依據該條第 2 項第 2 句「藉由稅務機關的金額核定」及第 3 項「未就本案事實裁判之撤銷」所為之裁判，原告之訴之請求亦有可能為行政處分變更之聲明¹⁶⁴。

此外，由於德國財務訴訟採取二級二審制，在上訴法院為法律審之情況下，上訴有理由時，上訴法院原則上僅得廢棄原判決，此係依據德國財務法院法第 120 條第 3 項第 1 款規定，法律審上訴理由應包含廢棄原判決之聲明。此不同於民事訴訟案件，在上訴第二審法院有理由的情況下，上訴法院依照上訴聲明有可能為撤銷發回裁判

¹⁶² Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 78 f.

¹⁶³ Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 17.

¹⁶⁴ Stapperfend, a.a.O. (Fn. 142), §100 Rz. 30.

(kassatorische Entscheidung, iudicium rescindens)，或是自為裁判 (reformatorsche Entscheidung, iudicium rescissorium)。這係依據德國民事訴訟法 (Zivilprozessrecht) 第 520 條第 3 項第 1 款規定，上訴理由必須表明應廢棄或是變更原判決之理由；而相較於上訴第二審法院，在上訴第三審法院有理由的情況下，第三審法院原則上僅得廢棄原判決，這係依據德國民事訴訟法第 551 條第 3 項第 1 款規定，上訴第三審理由應表明廢棄原判決之理由¹⁶⁵。

三、法院原則上應就本案事實為裁判

由德國財務法院法第 100 條第 3 項規定可推論出，原則上，法院有自為裁判之義務。申言之，法院找到一個撤銷的理由並為（真正之）撤銷，是不足夠的。當法院可以任意將自己限縮在僅為真正撤銷之裁判時，第 100 條第 3 項要求法院僅能在合於特定之要件下始得為「未就本案事實裁判之撤銷」之明文規定，如同贅文。實則，依據同法第 100 條第 2 項第 1 句「重新為金額核定」之規定，法院之任務在於，其須做到以另一之數額為稅捐金額之核定。因為，該規定所欲規範者僅【**興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 47 頁**】係從同法第 100 條第 1 項第 1 句「自為裁判之撤銷」所衍生之裁判內容上的例外，亦即，在不合於同法第 100 條第 3 項之要件下，法院有義務對於合於法律規定之法狀態為確認¹⁶⁶。此外，縱係在合於同法第 100 條第 2 項第 2 句「就金額之核定撤銷發回予稽徵機關認定」之要件下，法院亦得選擇將案件撤銷發回或是就本案事實為裁判¹⁶⁷。

更進一步分析德國財務法院法第 100 條之規定，依據該條文之結構與框架，在原告提起撤銷訴訟有理由之情況下，最主要之裁判類型之形式為撤銷，在此，判決被限縮在僅否定該違法之行政處分。然而，當原告請求變更行政處分時，法院即應以另一金額核定之或以不同之確認取代之。由於該條第 2 項之例外規定，法院不得僅為單純之撤銷。然而，如前所述，在稅捐實務上，大部分的案例均發生在該例外規定下，因為，原則上，原告的利益均指向行政處分的變更，而這個法條的例外規定，即變成主要的裁判形式¹⁶⁸。

此外，依據德國財務法院之見解，稅捐金額核定之調查最終亦屬於法院之澄清義務 (Aufklärungspflicht)¹⁶⁹。同樣，德國聯邦財務法院認為，在涉及德國稅捐通則第 162 條第 1 項前段規定之推計裁決，法院亦不得僅為單純之撤銷，而必須運用其自身之推計權限 (Schätzungsbefugnis) 核定之，這是依據同法第 96 條第 1 項第 1 句前段之規定：「法院應基於全辯論意旨，以自由心證裁判之……」而來¹⁷⁰。申言之，該條規定允許法院為

165 Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 18 f.

166 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 18.

167 Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 90.

168 Brandis, a.a.O. (Fn. 58), §100 FGO Rz. 17.

169 BFH v. 16.12.1968 - GrS 3/68, BStBl. II 1969, 192.

170 BFH v. 18.5.1999 - I R 102/98, BFH/NV 1999, 1492; Lange, a.a.O. (Fn. 87), §100 FGO Rz. 109.

課稅基礎之推計，從而，法院得依據德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句「重新為金額之核定」為重新形成之裁判。早期德國學者有認，課稅基礎之推計屬於【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 48 頁】裁量處分之一種表現形式¹⁷¹，從而，在此構成對於裁量處分為重新形成之例外規定。然而這個例外並非依據該條重新形成之授權（Reformationsermächtigung）規定而來，而是依據上開德國稅捐通則第 96 條第 1 項第 1 句前段規定。惟該條文亦非重新形成之授權規定，在該法條脈絡下，行政機關之裁量權原則上並不得經由該規定而消除；另一方面，德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句規定亦非給予法院對於課稅基礎有推計之裁量權限。因此，第 100 條第 2 項規定僅允許法院得以重新形成之裁判代替撤銷裁判，而並非給予法院有行政裁量權行使之權限。從而，如前所述，在裁量處分下僅會有真正之撤銷裁判，只是德國稅捐通則第 96 條第 1 項第 1 句前段規定，例外地給予法院在推計裁決之裁量處分下有重新核定金額之權限¹⁷²。

四、涉及金額核定之自為裁判與撤銷

德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句最主要係涉及當原告請求變更稅捐金額時，法院得以其他金額核定之；而第 2 句係當原告請求變更稅捐金額時，考量核定金額所需耗費之時間，法院得將案件撤銷發回予稽徵機關核定之。從而，在實務上所產生之爭議是，法院是否有為變更金額或是撤銷發回之選擇權，申言之，在不合於第 2 句之要件下，法院對於金額之核定係僅得為重新形成之裁判或是亦得為真正之撤銷，而這兩者之間，是否有先後順序，或是法院是否有選擇之裁量權限。

第 1 句與第 2 句之差異在於，前者法院係就稅捐裁決之合法性為裁判，而後者，由於稅捐裁決有重大之程序或是實體法上之瑕疵，從而，法院僅為程序上之裁判（Prozessentscheidung），以有別於前者就稅捐裁決之實質合法性為裁判之本案裁判（Sachentscheidung）¹⁷³。

德國稅捐實務認為，第 1 句法條之用語為法院「得」，這裡的【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 49 頁】「得」指的是「允許」，亦即，法院在此允許為稅捐金額之核定，縱係金額之核定本質上為稽徵機關之任務¹⁷⁴。而在未合於第 2 句之要件下，德國學者認為，法院必須依據第 1 句之規定，對於稅捐金額為核定，從而，在此情況下，條文「得」（kann）這個用語，要解釋為「必須」（muss），亦即，在不該當第 2 句之情況下，法院必須自為裁判¹⁷⁵。相較於此，德國聯邦財務法院認為，在未合於第 2 句之情況下，法院仍得有裁量權決定是否自為裁判，然當法院為合義務性之裁量權行使時，原則上會導出

171 Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 88.

172 Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 88.

173 Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 89 f.

174 BFH v. 15.12.1967 - VI R 217/67.

175 Cöster, a.a.O. (Fn. 59), S. 92.

金額核定變更之結果¹⁷⁶。

伍、我國課稅處分撤銷訴訟審判實務之觀察－以自為判決為主

一、概說

我國稅務案件不同於德國由專屬獨立之財務法院審理，而係與一般行政案件歸屬於行政法院審判權，由行政法院所設置之稅務專業法庭審理之¹⁷⁷；稅務訴訟程序亦依據行政訴訟法之規定，而非如同德國有一套專屬稅務訴訟程序規定之財務法院法。

在探討我國課稅處分撤銷訴訟裁判類型之一之自為判決前，針對稅捐處分之行政救濟，本文認為應借鏡德國法者有下列兩點：

（一）對於納稅義務人稅捐核定具有重要性之課稅基礎應獨立確認

依據我國稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查」。所謂核定稅捐之處分，概念類似於德國之稅【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 50 頁】捐裁決，指稅捐機關就稅捐金額核定所為之行政處分，在我國又稱之為課稅處分。納稅義務人對於課稅處分如有不服，在行政訴訟上通常所提起之訴訟類型為行政訴訟法第 4 條之撤銷訴訟¹⁷⁸。此外，依據我國所得稅法第 81 條第 1 項規定：「該管稽徵機關應依其查核結果填具核定稅額通知書，連同各計算項目之核定數額送達納稅義務人。」該條文提到兩個核定，一為應納稅額之核定；另一則為課稅基礎量化之數額核定，而這兩個核定是否為分別獨立之行政處分，易言之，該條文是否為我國所得稅課稅基礎可分之明文規定。參照財政部 68 年 11 月 9 日台財稅第 37923 號函：「營利事業所得稅結算申報案件，經稽徵機關依其查核結果，填具核定通知書送達納稅義務人時，除載明法令依據外，應明示調整所得之理由，以免納稅義務人不服其核定提起行政救濟時，誤列項目，影響權益。」依此，該函釋將前揭所得稅法所稱之「稽徵機關就各計算項目之核定數額」作為調整所得之理由，亦即，上開所得稅法條文後段所稱之核定並非行政處分，僅為課稅事實之認定，而依此認定最終計算之應納稅額始為行政處分，從而，納稅義務人在不服稽徵機關所認定之課稅基礎下，不得對其單獨提起救濟，僅得對於確定應納稅額之課稅處分一併提起之¹⁷⁹。若參照實務見解，該條文並非我國課稅基礎可分之明文規定，原則上，稽徵機關並不得分別確認課稅基礎及其數額，因此不會有德國法上稽徵機關作成確認裁決之情況。然在所得稅捐稽徵實務上，當納稅義務人為所得稅之申報繳納後，稅捐機關會依

176 BFH v. 16.12.1968 - GrS 3/68.

177 請參考納稅者權利保護法第 18 條第 1 項規定：「最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭，審理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟。」

178 請參考黃源浩，論稅務訴訟之改革－納稅者權利保護遺漏的一章，法學論叢，第 248 期，2017 年 10 月，頁 6-9。

179 請參考張文郁，論撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的，政大法學評論，第 126 期，2012 年 4 月，頁 275。

查得資料為，例如，損失、費用歸屬及其數額之重新調整核定，倘若納稅義務人對於該核定不服，在稅捐審判實務上，是允許單獨提起救濟的¹⁸⁰。因此，撤銷之客體可包含整個【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 51 頁】處分與涉及個別課稅基礎量化之處分。本文認為，以量能課稅原則作為建制原則之稅捐法，其構成要件與若干經濟過程或是經濟關係聯繫，從而，課稅事實通常涉及複雜之經濟活動¹⁸¹，這些經濟活動的發展過程即可能構成課稅事實之組成要素。而為了在行政爭訟程序前集中課稅爭議，我國稅法實有必要增訂對於納稅義務人稅捐核定具有重要性之課稅基礎，例如可扣抵稅額、可扣除損失、涉及稅捐核定數額之個別課稅基礎，須獨立確認之規定。因此，在納稅義務人為稅捐申報後，稽徵機關就個別課稅基礎為稅額之調整核定时，其中對於稅捐核定具有重要性之課稅基礎應分別確認而為獨立之行政處分，納稅義務人對此可單獨提起救濟，以俾在行政爭訟程序中有效率地解決人民之稅捐爭議。從而，前揭所得稅法第 81 條第 1 項前段之「該管稽徵機關應依其查核結果填具核定稅額通知書」與後段之「連同各計算項目之核定數額」應可視為類似於德國之稅捐裁決與確認裁決¹⁸²。【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 52 頁】

（二）法院對於稅捐處分撤銷訴訟之裁判類型並非有選擇之裁量權限

在納稅義務人對於課稅處分提起撤銷訴訟有理由之情況下，法院之裁判類型以往最主要有以下兩種：1. 撤銷發回予原稽徵機關另為適法之處分，此亦為在稅捐審判實務上最常見之類型¹⁸³。2. 依據行政訴訟法第 197 條規定：「撤銷訴訟，其訴訟標的之行政處分涉及金錢或其他代替物之給付或確認者，行政法院得以確定不同金額之給付或以不同

180 例如，臺北高等行政法院 106 年訴字第 1229 號判決所涉及之個案事實，納稅義務人即係針對其營利事業所得稅課稅基礎中之「停徵之證券、期貨交易損失」提起救濟。該判決會在本文以下作更進一步的說明。

181 請參考邱晨，實質課稅原則在稅捐規避案例的適用－借用德國實務經驗，興大法學，第 20 期，2016 年 11 月，頁 6。

182 亦有學者從所得稅法第 79 條規定：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。其屬獨資、合夥組織之營利事業者，稽徵機關應於核定其所得額後，將其營利事業所得額直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。綜合所得稅納稅義務人不適用前項催報之規定；其屆期未申報者，稽徵機關應即依查得之資料核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。」在核定應納稅額後，如另行發現課稅資料，仍應針對同一筆稅捐債務為稅捐核定而推導出課稅基礎之可分性。請參考張文郁，前揭註 179，頁 263-264。此外，有關課稅基礎可分性之見解，請參考陳清秀，稅法總論，增修 12 版，2022 年 6 月，頁 532-533 以下；同氏著，行政訴訟法，增訂 10 版，2021 年 3 月，頁 445-446。

183 例如，臺北高等行政法院 102 年訴字第 894 號判決理由：「綜上，原告逾期辦理系爭年度結算申報，列報收入 81,159,500 元，除訴外人謝○琦捐贈 6,800 萬元收入部分外，其餘收入部分既經列報，並提出上開相關證據為憑，且無其他證據顯示不存在，自應認被告已經舉證證明原告系爭年度有該等收入存在，並無不合。惟因原告列報收入 81,159,500 元中，訴外人謝○琦捐贈 6,800 萬元部分，既經上開確定判決認定不足以證明有實質捐贈事實，自應予以減除不能列計原告系爭年度收入，有如上述，被告卻仍予以列計，自有違誤，訴願決定未予糾正，仍予維持，亦有未合，均應予以撤銷。此部分應認原告之訴為有理由，因此部分金額涉及原告系爭年度課徵稅額總金額之計算，且因被告堅持該項捐贈收入存在，自有待被告全部重行更為核計正確捐贈收入金額及原告實際應補徵之所得稅金額，以得正確數據，爰全部撤銷發回被告更為適法處分。」

之確認代替之。」重新為稅捐金額之核定，並以該變更處分替代原處分。法院係為撤銷發回之裁判或是自為裁判，有選擇之權限。蓋依行政訴訟法第 197 條之文義，係法院「得」自行確定金額，而非「應」自行確定金額，在一方面基於尊重稽徵機關之行政權，另一方面限於法院人力與物力之考量下，一般而言，法院不會自行為金額之確定，而係發回予原處分機關核定。而在法院通常為真正之撤銷裁判下，造成之問題是，稅捐機關不一定按照行政法院的判決意旨重為復查決定¹⁸⁴，換言之，發回後的原處分機關有可能重新作成與原課稅處【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 53 頁】分相同內容的行政處分¹⁸⁵。在無法藉由法院的確定終局判決獲得正確的應納稅額下，人民只好針對該復查決定再次提起行政爭訟，如此循環下去，造成人民在課稅程序上之不利益。而針對所謂萬年稅單之解決問題，我國於一〇五年所公布之納保法，就納稅義務人針對課稅處分提起訴訟有理由之情況下，法院原則上應自為判決為明文規定¹⁸⁶。【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 54 頁】

二、課稅處分撤銷訴訟自為判決之法條依據與立法評析

（一）法規範之適用關係

依據一〇五年公布之納保法第 21 條第 3 項規定：「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」準此，稅捐立法者期待行政法院在訴訟程序中，盡其職權調查課稅事實，並就納稅義務人之應納稅額為核實確認，以避免以往在稅捐審判實務上，在原告之訴有理由之情況下，僅將原違法之課稅處分撤銷，並命作成原處分之稽徵機關重新進

184 依據我國實務見解，稅務案件之撤銷訴訟如為原告勝訴之判決，原則上均只撤銷到復查決定為止，只有在原核定之課稅處分明顯違法之少數個案中，才例外撤銷至原處分。請參考行政法院 48 年裁字第 40 號判例：「查關於再審原告所得稅部分之原處分及訴願再訴願決定，並經本院原判決予以撤銷，應由再審被告官署依復查程序另為處分。」財政部 68 年 3 月 13 日台財稅第 31577 號函：「為加速行政救濟案件之處理以保障納稅義務人權益，凡經訴願、再訴願（編者註：已無再訴願程序）決定，或行政訴訟判決撤銷由原處分機關另為處分之案件，稽徵機關應依稅捐稽徵法第 35 條第 2 項（編者註：現行法為第 4 項）規定，於接到訴願決定書或行政法院判決書後 2 個月內為復查決定。在上項期間屆滿後，仍未作成決定者，納稅義務人得逕行提起訴願。說明：一、依行政法院 48 年度裁字 40 號判例，原處分及訴願、再訴願決定，業經本院原判決予以撤銷，應由被告官署依復查程序另為處分；同院 45 年度判字第 7 號判例，再訴願決定將訴願決定及原處分均撤銷，而在主文載明『其補徵稅額，應准依復查，另為處分』，其處分之用語，顯係指『復查決定』而言。……」。

185 雖然原則上稅捐機關應受到法院之法律見解之拘束，此有行政訴訟法第 216 條第 2 項規定：「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。」可稽。然依司法院大法官釋字第 368 號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故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原處分之判決，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。」準此，在法院撤銷原處分係因事實未屬明確下，發回處分之機關仍得維持原處分之見解而重新為相同內容之新處分。

186 此外，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 15 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。請參考納稅者權利保護法第 21 條第 4 項規定：「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。但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。」

行政程序，此不僅讓納稅義務人遭受冗長之課稅程序，亦使得國家之課稅權無法即時實現¹⁸⁷，違背稅務訴訟一方面應具保護人民財產權，另一方面應落實稅捐正義之法律效果¹⁸⁸。例外在於，倘若課稅事實之調查需耗費多時者，則可發回予稅捐機關核定之。

前揭法條係對於行政法院就稅務案件涉及稅捐金額之部分應自為判決之明文規定。其條文內容與前揭行政訴訟法第 197 條意旨相近。此外，行政訴訟法針對行政法院應自為判決之規定，亦在該法第 259 條：「經廢棄原判決而有下列各款情形之一者，最高行政法院應就該事件自為判決：一、因基於確定之事實或依法得斟酌之事實，不適用法規或適用不當廢棄原判決，而事件已可依該事實為裁判。二、因事件不屬行政法院之審判權，而廢棄原判決。三、依第二百五十三條第一項行言詞辯論。」定有明文。然兩者在適用上有其差異之處。後者係適用於最高行政法院，且該條之自為判決包含實體與程序判決¹⁸⁹，【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 55 頁】而前者則可適用於各審級，且應僅針對實體判決面向¹⁹⁰。至於納保法第 21 條第 3 項與行政訴訟法第 197 條之適用關係，首先，納保法係針對課稅程序所制定之特別法，從而，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定¹⁹¹。再者，從納保法第 21 條第 3 項之文義觀之，其顯係針對人民對於違法之課稅處分提起訴訟有理由時，法院就該課稅處分應自行為稅捐金額核定之規定¹⁹²。從而，就課稅處分稅務訴訟法院應自為判決之依據而言，納保法第 21 條第 3 項應優先適用之¹⁹³。

（二）納保法第 21 條第 3 項在訴訟體系之定位

就納保法第 21 條第 3 項規定而言，是否如同德國財務法院法第 100 條規定，屬於在撤銷訴訟下所為之裁判類型，則需再進一步推論之。蓋在我國，法院可自為判決之訴訟種類不一定侷限在撤銷訴訟，申言之，在課予義務訴訟、一般給付訴訟與確認訴訟均有探討之可能。只是，學說有認，對於一般行政案件，在原告提起撤銷訴訟有理由之情況下，法院得自為新處分以取代原處分之情事僅限於上開行政訴訟法第 197 條之涉及金錢或其他代替物之給付或確認，在其他情況下，為尊重行政權，則不適用之¹⁹⁴。此外，依

187 請參考張文郁，行政法院自為判決及受理訴願機關自為決定相關問題之探討，裁判時報，第 76 期，2018 年 10 月，頁 50。

188 請參考李惠宗，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，2018 年 7 月，頁 18。

189 然新修正之法條已將最高行政法院之自為判決限縮在實體判決。請參考新修正之條文內容：「經廢棄原判決而有下列各款情形之一者，最高行政法院應就該事件自為判決：一、因基於確定之事實或依法得斟酌之事實，不適用法規或適用不當廢棄原判決，而事件已可依該事實為裁判。二、原判決就欠缺實體判決要件之事件誤為實體判決。」

190 請參考張文郁，前揭註 187，頁 49。

191 請參照納稅者權利保護法第 1 條第 2 項規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」

192 因為在一般情況下，納稅義務人並非針對稅捐債務之成立有爭議，而是針對稅捐應納稅額有疑義。請參考黃源浩，前揭註 178，頁 8-9。

193 亦請參考陳清秀，納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響（上），植根雜誌，第 33 卷第 11 期，2017 年 11 月，頁 423-424。

194 此外，本條規定之適用，亦有認，僅限於原處分所依據之理由無誤，然在數額計算上有誤之情況。請參考張文郁，

據行政訴訟法第 200 條規定：「行政法院對於人民依第五條規定請求應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟，應為下列方式之裁判：一、原告之訴不合法者，【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 56 頁】應以裁定駁回之。二、原告之訴無理由者，應以判決駁回之。三、原告之訴有理由，且案件事實證明確者，應判令行政機關作成原告所申請內容之行政處分。四、原告之訴雖有理由，惟案件事實證明尚未臻明確或涉及行政機關之行政裁量決定者，應判令行政機關遵照其判決之法律見解對於原告作成決定。」準此，在原告提起課予義務訴訟有理由之情況下，縱係案情已屬明確，法院本身仍不作成原告所申請特定內容之行政處分，而是命被告機關作成。從而，就納保法第 21 條第 3 項與行政訴訟法第 197 條、第 200 條規定之整體觀察，應可得出，納保法第 21 條第 3 項如同德國財務法院法第 100 條規定，屬於撤銷訴訟之裁判種類之一種。從而，法院為納保法第 21 條第 3 項裁判之前提在於，原告提起撤銷訴訟，並為稅捐金額之變更聲明。

（三）納保法第 21 條第 3 項例外之要件應限縮之

此外，藉由德國法之比較，納保法第 21 條第 3 項前段規定類似於德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句之法院重新為金額之核定，而後段規定，則類似於同法第 100 條第 3 項之未就本案事實裁判之撤銷發回。蓋所謂「案情複雜而難以查明者」，應非如同同法第 100 條第 2 項第 2 句「金額核定之撤銷發回」，指確定金額在計算程序上的困難，而是事實仍未屬明確。另外，為避免行政法院未盡其職權調查之責任，任意即將案件發回予稅捐機關調查核定，使得人民遭受課稅程序之不利益，該例外要件亦應如同德國法為嚴格之解釋，亦即，限縮在事實仍有繼續調查之必要；該必要調查之事實依事件之種類與範圍係屬重要且在顧及當事人之利益下為查明事實所必要者，法院始得將課稅處分撤銷發回予稽徵機關核定之。而在推計課稅之案例下，法院原則上應不得僅為單純之撤銷，而必須運用其自身之推計權限核定之¹⁹⁵。因此，法院就涉及稅捐之核定，原則上應為正確金額之確定，【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 57 頁】這亦包含在推計課稅的情況下，在例外情況「事實仍有繼續調查之必要」下始得撤銷發回予稅捐機關核定。從而，納保法第 21 條第 3 項之但書規定應修改如同德國財務法院法第 100 條第 3 項第 1 句規定之：「法院認為仍有釐清事實之必要者，得不對事實本身為裁判，而撤銷行政處分及法院外救濟程序之決定，但以依事件之種類或範圍，仍有必要繼續調查，且其撤銷在顧及當事人之利益下為查明事實所必要者為限。」

至於法院就涉及稅捐核定之裁判是否有選擇之權限，亦即，在原告訴之聲明為變更

前揭註 187，頁 49；陳敏，稅法總論，第 2 版，2023 年 10 月，頁 1125。

195 此亦與最高行政法院 95 年度判字第 1974 號判決意旨：「推計課稅之合法性，乃屬專業判斷之合法性問題，行政法院得對其為合法性之司法審查，其是否符合推計課稅之法定要件？以及其推計課稅之基準或方式是否合理？」相同。此外，學者陳清秀教授亦認為，依據行政訴訟法第 189 條第 1 項規定：「行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。但別有規定者，不在此限。」準此，法院就課稅事實之認定，自得自行選擇推計之方式，並進而確認應納稅額。請參考陳清秀，前揭註 193，頁 430。

稅捐金額之情況下，是否有決定為自為判決或是撤銷發回之裁量權限。就法條文義以觀，由於條文用語為法院「應」查明事證以核實確認，從而，針對稅捐之核定，在不合於納保法第 21 條第 3 項之例外情況下，法院應自為判決，而不得撤銷發回予稅捐機關核定¹⁹⁶。

三、課稅處分撤銷訴訟自為判決之審判實務

（一）臺北高等行政法院 106 年訴字第 1229 號判決

1. 本案事實

原告一○○年度營利事業所得稅結算申報，列報停徵之證券、期貨交易損失新臺幣（下同）26,026,103 元及課稅所得額 27,122,205 元。被告機關以原告雖已列報可直接合理明確歸屬於證券交易所之費用 10,038,761 元，惟漏未將資產管理部門薪資及資產管理相關費用 18,327,762 元計入，重新計算可直接合理明確歸屬於證券交易所之費用 28,366,523 元，核定停徵之證券、期貨交易損失為 44,353,865 元，及課稅所得額為 45,449,967 元。原告不服，申請復查，經被告以 105 年【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 58 頁】8 月 24 日財北國稅法一字第 1050032735 號復查決定，未獲變更，原告提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

本件原告訴之聲明為：「關於『停徵之證券、期貨交易損失』逾 26,026,103 元部分均撤銷。」

2. 判決內容

本案判決表示，被告認系爭費用可明確歸屬至「免稅所得」項下，而核定調整「停徵之證券期貨交易損失 18,327,762 元」，洵有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。原告請求訴願決定及原處分關於「停徵之證券、期貨交易損失」逾 26,026,103 元部分均應撤銷，為有理由，應予准許。

3. 判決內容評析

本件原告所提起者為撤銷關於「停徵之證券、期貨交易損失」逾 26,026,103 元部分之撤銷訴訟。而法院亦就原告訴之請求為有理由之判決，亦即，撤銷損失逾 26,026,103 元部分。從判決理由來看，稽徵機關應尊重該撤銷判決所產生之法律狀態，而不得再發布任一新的行政處分以與該法律狀態產生相背離之效力。從而，該撤銷判決為德國法上之自為裁判之撤銷，或稱非真正之撤銷。然法院就本案為自為判決之法律依據為何？納保法第 21 條第 3 項規定指的是法院在課稅事實明確下，應自行就稅捐金額為核定；行政訴訟法第 197 條則指就涉及金錢或其他代替物之給付或確認。而該判決並未就原告之應納稅額為最終之確定，亦非涉及金錢之給付。本案判決係針對課稅基礎量化之確認，亦

¹⁹⁶ 請參考陳敏，前揭註 194，頁 1125。

即，關於「停徵之證券、期貨交易損失」逾 26,026,103 元部分均應撤銷，這意味著，停徵之證券、期貨交易損失確認為 26,026,103 元。有關課稅基礎可分之依據，前已論述，然就針對課稅基礎單獨提起救濟時，法院就該課稅基礎之確認可自為判決之法條依據卻付之闕如。對此，可以再繼續討論的問題是，當原告就課稅基礎之核定，例如本案認列損失之金額，不服時，是否可推導出原告實有請求法院（以較低之數額）為稅捐金額之變更，抑【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 59 頁】或者說，法院依納保法第 21 條第 3 項規定為重新核定金額之判決，是否侷限於原告必須明確且精準地為變更聲明始得為之，而本案之原告既為撤銷聲明，即不屬之。

就德國法之比較觀察，德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句之重新為金額之核定，實包含兩個部分，一為應納稅額之重新核定；其二為與應納稅額相關之課稅基礎確認之變更。申言之，原告請求核定金額或是與此相關之確認之行政處分為變更時，法院得在原告聲明之範圍內以一個其他（較低）之金額確定之或是藉由一個對於原告較有利之其他確認取代之，並藉此自行為行政處分之變更。就文義觀之，納保法第 21 條第 3 項並非如同財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句之規範內容。本文以為，所謂金額變更之聲明，倘若能從原告提起訴訟之目的推導出即可，從而，就算原告僅為課稅基礎量化之撤銷聲明，亦應可推導出原告有請求核定較低金額之變更聲明，在此情況下，法院即可依納保法第 21 條第 3 項規定為應納稅額之變更核定。此外，在我國承認課稅基礎可分之情況下，為求法之明確及完整，如前述之實務觀察，納保法第 21 條第 3 項前段應參照德國稅捐通則第 100 條第 2 項第 1 句規定，修改為：「行政法院對於納稅者之應納稅額或是對於稅捐核定具有重要性之課稅基礎，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。」以合於我國稅捐稽徵實務之需要。

（二）最高行政法院 107 年判字第 735 號判決

1. 本案事實

被上訴人稽徵機關依查得資料，以上訴人甲未依規定申請營業登記，於民國一〇二年六月至一〇三年八月間經營網路拍賣業務，銷售額合計新臺幣（下同）3,593 萬 5,702 元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額外，另按所漏稅額處以 1 倍之罰鍰。上訴人對於本稅部分不服，經復查、訴願後提起行政訴訟，經原審判決駁回後，提起本件上訴。

【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 60 頁】

2. 判決內容

系爭判決認為，依行為時營業稅法規定，電子勞務交易之營業稅納稅義務人，應視營業人在中華民國境內有無「固定營業場所」而定，而非以營業人是否具有中華民國國籍為斷。本件上訴人究為境內營業人或境外營業人，尚有未明，是本件事證有由原審再為調查審認之必要，故尚無從自為判決，因而將原判決廢棄，發回原審更為適法之裁判。

3. 判決內容評析

本案之爭點在於經營網路拍賣業務之甲在我國境內是否有固定營業場所，因而對於系爭銷售額負有繳納營業稅之義務。系爭判決認為，由於原審法院對於該事實仍未釐清，因此無從自為判決。然納保法第 21 條第 3 項之例外規定，如前所述之修法建議，應以事實仍有繼續調查之必要且該必要調查之事實依事件之種類與範圍係屬重要者，法院始得就本案事實未為裁判。就以本案而言，首先，甲是否在我國境內有固定營業場所，這涉及虛擬網路是否屬於固定營業場所之法律爭議，並非屬於事實認定問題。此外，暫不論本案爭議實屬法律爭議而非事實認定問題，對於甲是否在我國境內有固定營業場所之調查，系爭法院並不需耗費多時，例如須訊問大量證人，即可調查得知，且撤銷發回予原審法院並非立於考量當事人之利益下有助於查明事實之裁判，蓋系爭法院在不需耗費多少時日下即可釐清之問題，其捨棄以自為判決終結爭議，而將此問題撤銷發回予原審法院查明，對於當事人造成程序上極大之不利益。

綜上，本件應無「事實仍有繼續調查之必要且該必要調查之事實依事件之種類與範圍係屬重要者」之情事，因此，本案法院應自為判決。

陸、結論

德國法上之稅捐處分又區分為稅捐裁決、與稅捐裁決同等視之之【**興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 61 頁**】裁決與其他之稅捐處分。針對稅捐處分不服而欲請求訴訟救濟時，通常係提起撤銷訴訟。依據德國財務法院法第 100 條規定，撤銷訴訟之裁判種類又區分為行政處分之撤銷、續行確認訴訟、重新為金額之核定、未就本案事實裁判之撤銷以及撤銷與給付判決之連結。

針對與我國課稅處分類似概念之稅捐裁決與涉及課稅基礎量化之確認裁決，納稅義務人對其不服提起撤銷訴訟在有理由的情況下，法院最常為之裁判類型為德國財務法院法第 100 條第 1 項第 1 句之行政處分之撤銷、第 2 項第 1 句及第 2 句之自行或是撤銷發回予稽徵機關為金額之核定與第 3 項之未就本案事實為裁判之撤銷。該等裁判類型均涉及稅捐裁決與確認裁決之撤銷，然各有不同之適用要件。依據德國學說與實務見解，稅捐金額核定之調查最終屬於法院之澄清義務，原則上，法院就稅捐金額有自為裁判之義務，亦包含在推計裁決之情況下。申言之，法院找到一個撤銷的理由並為（真正之）撤銷，是不足夠的。當法院可以任意將自己限縮在僅為真正撤銷之裁判時，第 100 條第 3 項要求法院僅能在合於特定之要件下始得為「未就本案事實裁判之撤銷」之明文規定，如同贅文。從而，當原告為稅捐金額之變更聲明時，法院即須依據第 100 條第 2 項第 1 句「重新為金額核定之裁判」之規定，以另一之數額為稅捐金額之核定，申言之，在不合於第 100 條第 3 項之要件下，法院有義務對於合於法律規定之法狀態為確認。此外，

縱係在合於第 100 條第 2 項第 2 句法院得將純粹涉及數學計算之稅捐金額交由稅務機關核定之要件下，法院亦得選擇將案件撤銷發回或是就本案事實為裁判。

我國於一〇五年公布之納保法第 21 條第 3 項規定：「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」為納稅義務人針對課稅處分提起撤銷訴訟，並為稅捐金額之變更聲明時，行政法院對於稅捐金額之核定應自為判決之明文規定。藉由德國法之比較，納保法第 21 條第 3 項前段規定類似於德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句之法院重新為金額之核定，而後段規定，則類似於同條文第 3 **【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 62 頁】**項之未就本案事實裁判之撤銷發回。為避免行政法院未盡其職權調查之責任，任意即將案件發回予稅捐機關調查核定，使得人民遭受課稅程序之不利益，該例外要件亦應如同德國法為嚴格之解釋，亦即，限縮在事實仍有繼續調查之必要；該必要調查之事實依事件之種類與範圍係屬重要且在顧及當事人之利益下為查明事實所必要者，法院始得將課稅處分撤銷發回予稽徵機關核定之。因此，法院就涉及稅捐之核定，原則上應為正確金額之確定，這亦包含在推計課稅的情況下，在例外情況「事實仍有繼續調查之必要」始得撤銷發回予稅捐機關核定。此外，德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句之重新為金額之核定，實包含兩個部分，一為應納稅額之重新核定；其二為與應納稅額相關課稅基礎確認之變更。法院得在原告聲明之範圍內以一個其他（較低）之金額確定之或是藉由一個對於原告較有利之其他確認取代之，並藉此自行為行政處分之變更。我國納保法第 21 條第 3 項顯未包含法院就課稅基礎量化之確認可自為判決之規定。本文以為，所謂金額變更之聲明，倘若能從原告提起訴訟之目的推導出即可，從而，就算原告僅為課稅基礎量化之撤銷聲明，亦可推導出原告有請求核定較低金額之變更聲明，在此情況下，法院即可依納保法第 21 條第 3 項規定為應納稅額之變更核定。然在我國承認課稅基礎可分之情況下，為求法之明確及完整，本文認為，納保法第 21 條第 3 項應參照德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句規定，除了應納稅額外，應增加「對於稅捐核定具有重要性之課稅基礎」應查明事證以核實確認之規定，以合於我國稅捐稽徵實務之需要。

綜上所述，參酌德國財務法院法第 100 條之規定，我國納保法第 21 條第 3 項應修改為：「行政法院對於納稅者之應納稅額或是對於稅捐核定具有重要性之課稅基礎，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。法院認為仍有釐清事實之必要者，得不對事實本身為裁判，而撤銷行政處分及法院外救濟程序之決定，但以依事件之種類或範圍，仍有必要繼續調查，且其撤銷在顧及當事人之利益下為查明事實所必要者為限。」**【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 63 頁】**

參考文獻

一、中文

(一) 專書

1. Erich Eyermann 著，蕭文生、李惠宗等譯，德國行政法院法逐條釋義（下），司法院，2020 年 11 月。
Erich Eyermann (Ed.) , Wen-Sheng Hsiao & Hwai-Tzong Lee etc. (Trans.) , *Article-by-Article Interpretation of the German Administrative Court Act (Part 2)* , Judicial Yuan (2020) .
2. 陳敏，行政法總論，增訂 8 版，新學林，2013 年 9 月。
Min Chen, *General Introduction to Administrative Law*, 8th updated ed., New Sharing (2013) .
3. 陳敏，稅法總論，第 2 版，新學林，2023 年 10 月。
Min Chen, *General Introduction to Tax Law*, 2nd ed., Sharing (2023) .
4. 陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，三民，1992 年 8 月。
Ching-Hsiou Chen, *Subject Matter of Tax Litigation*, San-Min (1992) .
5. 陳清秀，行政訴訟法，增訂 10 版，元照，2021 年 3 月。
Ching-Hsiou Chen, *Administrative Litigation Law*, 10th updated ed., Angle Publishing (2021) .
6. 陳清秀，稅法總論，增修 12 版，元照，2022 年 6 月。
Ching-Hsiou Chen, *General Introduction to Tax Law*, 12th updated ed., Angle Publishing (2022) .

(二) 期刊論文

1. 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，2018 年 7 月，頁 13-27。
Hwai-Tzong Lee, Review of the legislation of Article 21 of the Taxpayer Rights Protection Act from the Perspective of Systemic Justice, *Finance and Taxation Research*, 47 (4) , 13-27 (2018) .
2. 邱晨，實質課稅原則在稅捐規避案例的適用—借用德國實務經驗，興大法學，第 20 期，2016 年 11 月，頁 1-40。【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 64 頁】
Chen Chiu, The Substance over Form Principle in Application of the Tax Circumvention—Basis on the German Practical Experience, *Chung-Hsing University Law Review*, 20, 1-40 (2016) .
3. 邱晨，所得稅法上私人費用扣除的憲法基礎以及界限—以德國法制為參考，輔仁法學，第 56 期，2018 年 12 月，頁 203-281。
Chen Chiu, The Constitutional Basis and Limit of Deductions from Private Expenditure in Income Tax Law—Basis on the German Law, *Fu Jen Law Review*, 56, 203-281

(2018)。

4. 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁—以納稅者權利保護法第14條規定討論與條文修正建議為中心，臺北大學法學論叢，第110期，2019年6月，頁1-91。

Ke-Chung Ko, On Obligations to Cooperation for Taxation Purpose, Taxation According Estimation and Sanctions for Cooperation Violations—Systematical Analysis of Article 14 of the Taxpayer's Rights Protection Act and These Related Interpretations of the Legislative Constitutional Judgements, *Taipei University Law Review*, 110, 1-91 (2019).

5. 柯格鐘，事實認定錯誤之溢繳稅款的返還—最高行政法院107年度判字第340號判決評釋，裁判時報，第93期，2020年3月，頁14-23。

Ke-Chung Ko, Refund of Overpaid Tax Due to Errors in Factual Determination—Commentary on the Supreme Administrative Court's 107-Year Judgment No. 340, *Court Case Times*, 93, 14-23 (2020)。

6. 陳清秀，納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響（上），植根雜誌，第33卷第11期，2017年11月，頁417-440。

Ching-Hsiou Chen, The Impact of the Taxpayer Rights Protection Act on the Trial of Tax Litigation (Part 1), *Rooted Magazine*, 33 (11), 417-440 (2017)。

7. 盛子龍，撤銷訴訟之訴訟權能，中原財經法學，第7期，2001年12月，頁1-47。Tzu-Lung Sheng, Standing of the Cassetur Breve, *Chungyuan Financial & Economic Law Review*, 7, 1-47 (2001)。【興大法學第36期，2024年11月，第65頁】

8. 盛子龍，行政訴訟程序中行政處分理由追補之研究，中原財經法學，第9期，2002年12月，頁1-61。

Tzu-Lung Sheng, Research on Supplementing Reasons for Administrative Sanctions in Administrative Litigation Procedures, *Chungyuan Financial & Economic Law Review*, 9, 1-61 (2002)。

9. 黃源浩，論稅務訴訟之改革—納稅者權利保護遺漏的一章，法學論叢，第248期，2017年10月，頁1-34。

Yuan-Hao Huang, On the Reform of Tax Litigation—An Omitted Chapter of Taxpayer's Rights Act, *Law Journal*, 248, 1-34 (2017)。

10. 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，2012年4月，頁239-290。

Wun-Yu Chang, Reaserch of the Subject of the Administrative Action for Avoidance of Tax Decisions, *Chengchi Law Review*, 126, 239-290 (2012)。

11. 張文郁，行政法院自為判決及受理訴願機關自為決定相關問題之探討，裁判時報，

第 76 期，2018 年 10 月，頁 47-62。

Wun-Yu Chang, Discussion on Issues Related to the Administrative Court's Self-Judgment and the Agency Accepting Appeals' Selfdecision, *Court Case Times*, 76, 47-62 (2018) .

二、德文

(一) 專書

1. Bartone, Roberto/von Wedelstädt, Alexander, Korrektur von Steuerverwaltungsakten, 2. Aufl., 2017.
2. Bengel, Manfred/Reimann, Wolfgang, Handbuch der Testamentsvollstreckung, 7. Aufl., 2020.
3. Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning, Steuerrecht, 23. Aufl., 2020/2021.
4. Bunjes, Johann, UStG Kommentar, 21. Aufl., 2022.
5. Butz, Wolf-Dieter/Hartmann, Rainer/Weise, Paul-Frank, Rechtsmittel im Steuerrecht, 2017.
【興大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 66 頁】
6. Cöster, Enno H., Kassation, Teilkassation und Reformation von Verwaltungsakten durch die Verwaltungs- und Finanzgerichte, 1979.
7. Gorski, Hans-Günter, Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide, 1974.
8. Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.) , AO/FGO Kommentar, 2013.
9. Gräber, Fritz, Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen Kommentar, 9. Aufl., 2019.
10. Große, Thomas/Melchior, Jürgen/Lotz, Anja/Ziegler, Christian, Finanz und Steuern, Band 4, 22. Aufl., 2021.
11. Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin, AO/FGO Kommentar, 2021.
12. Jesse, Lenhard, Einspruch und Klage im Steuerrecht, 4. Aufl., 2017.
13. Kirchhof, Paul/Seer, Roman, EStG Kommentar, 20. Aufl., 2021.
14. Klein, Franz, Abgabenordnung Kommentar, 14. Aufl., 2018.
15. Koenig, Ulrich, Abgabenordnung, 4. Aufl., 2021.
16. Rosenberg, Leo/Schwab, Karl Heinz/Gottwald, Peter, Zivilprozessrecht, 18. Aufl., 2018.
17. Schoch, Friedrich/Schneider, Jens-Peter, Verwaltungsrecht, 2. Aufl., 2022.
18. Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm, AO/FGO Kommentar, 2019.
19. Tipke, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021.
20. Voßkuhle, Andreas/Eifert, Martin/Möllers, Christoph, Grundlagen des Verwaltungsrechts, 3. Aufl., Bd. II, 2022.

(二) 期刊論文

- ◎ Zaumseil, Peter, Die Begründung des Steuerverwaltungsaktes als Rechtsmäßigkeit voraussetzung von Schätzungsbescheiden, BB 2011, S. 2071-2075. 【興
大法學第 36 期，2024 年 11 月，第 67 頁】



A Study on the Types of Judgments in Opposition Against Tax Administrative Disposition: Based on the Law of the German Financial Court

Chen Chiu⁻

Abstract

In German law, the type of lawsuit brought by the tax obligor against the illegal Tax Administrative Disposition is mainly the Opposition according to Article 100 of the German Financial Court Act. This article stipulates that when the tax obligor's won the lawsuit for the Opposition against the illegal Tax Administrative Disposition, the court may decide the types of judgments, which can be roughly divided into the following categories: cassation of administrative disposition, continuation of confirmation proceedings, re-assessment of the amount, without making a judgment on the matter and the connection between the cassation and the payment of the judgment. These five types of referees have their own applicable requirements. Among them, regarding the determination of the tax amount, the most important type of court judgment is to decide the amount by itself or to revoke it and【興大法學第36期，2024年11月，第68頁】 send it back to the tax authority, or to make a cassation of the judgment on the facts of the case. The court does not have the discretion to choose these types of adjudication, but must comply with the applicable requirements of each of the provisions. This Article is important discussion value for the Article 21, Paragraph 3, of the Taxpayer's Rights Protection Law in 2016 by our country. It's about the tax obligor to win the lawsuit for the Opposition against the illegal Tax Administrative Disposition, the court shall determine the tax amount by itself as a judgment. By comparison with German law, the first paragraph of paragraph 3 of this article is similar to the first sentence of Article 100, paragraph 2, of the German Financial Court Act, where the court re-determines the amount; while the latter paragraph is similar to that of paragraph 3 of the same article, where without making a judgment on the matter. In addition to introducing the dogmatics in Germany on the provision of Opposition, this paper finally, through German law, clarifies the system context and application requirements of this provision in procedural law, and puts forward suggestions for law revision.

- Associate Professor, Graduate Department of Law, Fu Jen Catholic University; jur., University of Muenster, Germany.

Keywords:

Tax Administrative Disposition, Opposition, Tax Notice, Notice of Determination, Reformation, Determination of the Tax Amount, Real Cassation, Spurious Cassation, Reformatory Partial Cassation, Taxpayer Rights Protection Act 【興大法學第36期，2024年11月，第69頁】

