

刊登於政大法學評論第 126 期，2012 年 8 月，第 239-290 頁。

## 論撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的\*

張文郁\*\*

### 要目

#### 壹、訴訟標的之作用與訴訟權及實體權之關係

##### 一、對訴訟權之影響

##### 二、對實體權利之影響

#### 貳、關於訴訟標的之各種學說

##### 一、行政處分說

##### 二、實體法說

###### （一）舊實體法說

###### （二）新實體法說

###### （三）行政處分違法說

##### 三、訴訟法說

###### （一）一分肢說

###### （二）二分肢說

###### （三）三分肢說

###### （四）訴訟上之行政處分撤銷請求權

#### 四、相對之訴訟標的說

#### 五、小結

#### 參、撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的

##### 一、爭點主義

##### 二、總額主義

##### 三、小結

###### （一）對爭點主義之批判

###### （二）對德國文獻所採之總額主義之批判

###### （三）個人見解

#### 肆、結語【政大法學評論第126期，2012年4月，第239頁】

### 摘要

行政訴訟之主要目的在於保障人民行政法上之權益，而訴訟標的作為訴訟制度之核

\* 特此感謝最高行政法院吳東都法官代向最高行政法院借得最新之德國財稅法院法相關文獻。

\*\* 臺北大學法律學系教授，德國慕尼黑大學法學博士。

投稿日期：九十九年十二月二十七日；接受刊登日期：一〇〇年五月二十七日

責任校對：鍾淑美

心，乃是法院審判之對象，亦是決定確定判決效力（拘束力）範圍之標準，其屬於抽象確定之訴訟制度，因此不應恣意專斷對訴訟標的之概念進行詮釋。若人民之訴訟權被剝奪，即表示其實體權利亦無法獲得國家司法權之保護，最惡劣之情況即是其實體權利係遭受國家公權力之侵害，卻因法院恣意對訴訟標的作出不利人民之解釋，造成人民求助無門。稅務訴訟乃是行政訴訟之一種，其訴訟標的概念之詮釋自應遵循行政訴訟文獻對於訴訟標的之詮釋。法院係為人民權益之維護而設，法官自應體認此種意旨而為審判，斷無為圖個人結案之便利而忽視既有之學說理論，而採用不合法理之理論，犧牲人民基本權（訴訟權）之理。爭點主義割裂課稅基礎事實，將同一稅捐權利義務依個別基礎事實劃分，而認定為不同之訴訟標的，並藉由復查、訴願之先行程序以及起訴期間之失權規定，不當剝奪人民之訴訟權並使其實體基本權無法獲得救濟，顯然違背法治國原則、民主原則之本旨。相較之下，總額主義應屬適當之理論。

關鍵詞：撤銷課稅處分訴訟、訴訟標的、訴訟權、爭點主義、總額主義【政大法學評論第126期，2012年4月，第240頁】

## 壹、訴訟標的之作用與訴訟權及實體權之關係

行政訴訟之主要目的在於保障人民行政法上之權益，而訴訟標的作為訴訟制度之核心，不但涉及法院之審判權、管轄（專屬管轄及特別審判籍）、被告之確定、起訴之範圍、是否應命第三人參加訴訟（行政訴訟法第四十一條、第四十二條）、重複起訴禁止（行政訴訟法第一一五條）、客觀訴之合併（行政訴訟法第一一五條）、訴之變更、追加（行政訴訟法第一一一條）、當事人恒定原則（行政訴訟法第一一〇條）、判決確定效力所及之範圍以及暫時權利保護之種類和範圍等等。而且須依賴訴訟標的始能確定判決形式與實質確定力範圍，亦即當事人提起新訴是否受一事不再理之限制，當事人起訴之案件是否達到救濟、解決爭議之目的息息相關，因此，訴訟標的概念之確定於訴訟上實具非常重要之作用，乃是訴訟法學之重要課題，以下謹將訴訟標的對人民訴訟權及實體權之影響進行闡述。

### 一、對訴訟權之影響

確定判決之效力可分為形式確定力和實質確定力，前者乃是排除當事人對已確定之判決再利用上訴程序尋求救濟、聲明不服之途徑，亦即阻斷當事人尋求通常救濟之可能管道，而後者乃是禁止同一事件（訴訟標的）重複繫屬於法院並重新進行實質審判，學說上稱之為重複起訴禁止或一事不再理，此效力不但拘束當事人，不許其一再利用法院就判決確定之事件又起訟爭，而且亦拘束法院，禁止為當事人重複進行已判決確定事件之審判<sup>1</sup>。此項效力乃訴訟制度之核心，不但與當事人之訴訟權（實體權利義務之確定、保護）【政大法學評論第126期，2012年4月，第241頁】有關，而且亦涉及國家司法資源之合理使用與公共利益之維護，因此，縱使當事人協議願將已判決確定之事件重新至法院起訴請求重為審判，法院亦不受其拘束，而應依職權審查，將之裁定駁回。

1 Vgl. Grunsky, Grundlagen des Verfahrensrechts, 2. Aufl., 1974, § 47 I.

應注意者乃是，判決確定效力之範圍係以訴訟標的作為判斷標準，換言之，訴訟標的之概念決定判決確定效力之拘束界線。此觀行政訴訟法第二一三條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」由此條文即可得知確定判決之拘束力和訴訟標的之關聯性。據此，若當事人已將訴訟標的起訴，縱使僅就訴訟標的之部分審理、判決，原則上法院判決之效力仍然及於訴訟標的之全部，其未經審理、判決之部分，日後亦不得重新再起訴<sup>2</sup>。立法者因此規定，原告起訴以後得擴張訴之聲明，包括質與量的擴張，不須得法院和被告之同意（民事訴訟法第二五五條第一項第三款）。

行政訴訟法第一一一條規定：「I 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。II 被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。III 有左列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：一、訴訟標的對於數人必須合一確定者，追加其原非當事人之人為當事人。二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變者。三、因情事變更而以他項聲明代最初之聲明。四、應提起確認訴訟，誤為提起撤銷訴訟者。五、依第一百九十七條或其他法律之規定，應許為訴之變更或追加者。IV 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。V 對於行政法院以訴為非變更追加，或許訴之變更追加之裁判，不得聲明不服。但撤銷訴訟，主張其未經訴願程序者，得隨同終局判決聲明不服。」雖【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 242 頁】然並無與民事訴訟法第二五五條第一項第三款類似之規定，惟依行政訴訟法第三〇七條之一之規定：「民事訴訟法之規定除本法已規定準用者外，與行政訴訟性質不相牴觸者，亦準用之。」應認為原告於行政訴訟亦得擴張或減縮其訴之聲明。

## 二、對實體權利之影響

拉丁法諺有言，有權利必有救濟，無救濟即無權利，若人民之訴訟權被剝奪，即表示其實體權利亦無法獲得國家司法權之保護，最惡劣之情況即是其實體權利係遭受國家公權力之侵害，卻因國家（司法）機關恣意選擇不利人民之制度或作出妨害人民權益維護之解釋，造成人民求助無門而陷於死地，可謂司法殺人於無形。訴訟標的的經判決確定者，因實質確定力之拘束作用，不論真實之權利義務狀態為何，概依法院之判決內容確定當事人間之實體權利義務，因此，訴訟標的亦決定當事人之實體權利義務。是以訴訟標的的概念之界定極為重要，必須符合實體法以及訴訟法之要素，依訴訟制度之設計定義，始能達成定紛止爭、維護權益之目的。例如最高行政法院九十五年二月份庭長法官聯席會議法律問題（一）決議：「行政訴訟法第二一三條規定：『訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。』故訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷（本院七十二年判字第三三六號判例參照）。本件納稅義務人依稅捐稽徵法第二十八條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，

2 雖然我國實務及學說上有承認一部起訴之見解，但應非毫無條件之承認，否則即違背司法資源有效利用之要求，並造成他造當事人應訴之煩擾。



故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 243 頁**】由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回。」可供參考<sup>3</sup>。訴訟標的概念之解釋影響人民之訴訟權，權利人若不能起訴請求排除權利之侵害，則其實體權利亦屬虛無，尤其是由於行政機關作出之違法行政處分亦有實質存續力，人民通常不知法律，特別是不知訴訟標的概念之定義，若因逾期或未進行先行程序喪失訴權造成其權利義務被行政處分確定而無法請求法院救濟，其情況即類如經判決確定。職是之故，訴訟標的概念之界定牽涉當事人之實體權益甚大，因而其界定不得恣意專斷，應以憲法規定之基本權（訴訟權）保障為基礎。

## 貳、關於訴訟標的之各種學說<sup>4</sup>

行政訴訟之訴訟標的內涵為何，應依何種標準確定，不論在我國或德國，學說上向來存有爭議，一直無法獲得共識，職是之故，有必要深入進行探討。由於我國之行政訴訟制度主要係參考德國法制，因此對於此問題有必要參考德國文獻之見解，以便尋求解答。在德國，雖然行政法院法（VwGO）和財稅法院法（FGO）之條文【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 244 頁**】有訴訟標的之用語<sup>5</sup>，但何謂訴訟標的，立法者無未作扭定義，導致實務、學術對此概念之內涵爭論不休，由於訴訟標的之內涵迄今仍無定論，是以德國立法者於一九九一年修改財稅法院法將起訴狀應記載訴訟標的之規定修改為記載「起訴請求之標的」（Gegenstand des Klagebegehrens）<sup>6</sup>，然而文獻上大多認為該用語改變只是方便欠缺法律知識之民眾起訴，實際上起訴請求之標的乃是訴訟標的之另外一種表達方式而已，並無實質改變<sup>7</sup>，仍無法終止學者對訴訟標的的定義之爭議。雖有人認為行政訴訟和民事訴訟具有本質上之差異性，因此，關於行政訴訟之訴訟標的概念不應借用民事訴訟之概念，然而大多數學者認為，由於民事訴訟較行政訴訟更早發展，其學說體系已經發展成熟，而且民事訴訟法通常亦被歸類於公法，兩者之主要目的皆在於人民權利之維護，是以關於行政訴訟之訴訟標的，亦得藉由民事訴訟之相關學說、見解，配合行政法之特性而建立體系<sup>8</sup>。據此，於行政訴訟，大多數學者對於訴訟標的概念之確定原則上採用民事訴訟之各種理論進行闡述，以下謹針對各種主要之訴訟標的理論

3 行政訴訟法實務見解彙編，頁 29、237、350，2007 年 12 月。法律問題：原告（納稅義務人）對稽徵機關核課稅捐之處分不服，循行政爭訟程序，經最高行政法院判決駁回其上訴確定，且又提起再審之訴，復遭駁回確定後。於稅捐稽徵法第 28 條規定之繳納之日起 5 年內，就同一爭點提出新證據藉以否定原核課處分之基礎事實，主張其依據原核課稅捐處分繳納之稅款，是因適用法令錯誤而繳納，依據稅捐稽徵法第 28 條規定，向稽徵機關請求退還其已繳納之稅款；經稽徵機關予以否准，並遭訴願決定駁回後，向高等行政法院起訴，請求撤銷訴願決定及原處分，並請求被告（稽徵機關）作成同意退還已繳納稅款之行政處分。高等行政法院應如何處理？

4 對於訴訟標的之各種學說之詳細介紹參照張文郁，權利與救濟（二）—實體與程序之關聯，頁 141 以下，2008 年 4 月。為求本文體系之完整性，以下仍摘要介紹，並進行增修。

5 Vgl. § 121 VwGO, §§ 110, 114 FGO.

6 德國之行政法院法第 82 條亦有相同之修正。Vgl. BT-Drucks. 10/3437, S. III; Kopp/Schenke, Verwaltungsgerichtsordnung, 15. Aufl., 2007, § 82 Rn. 7.

7 Vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 2003 (Lfg. 2001.03), § 65 Rn. 13 ff.; Bittner, Finanzgerichtsordnung, 1993 (Lfg. 1998), § 65 Rn. 15; (Ktihn/v. Wedelstadt (Hrsg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 19. Aufl., 2008, FGO § 65 Rn. 4; Htibschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 2009 (Lfg. 2008), FGO § 65 Rn. 61; Lammerding, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 15. Aufl., 2005, S. 658.

8 Vgl. Detterbeck, Streitgegenstand und Entscheidungswirkungen im Öffentlichen Recht, 1995, S. 7, 22.

略加介紹。【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 245 頁】

## 一、行政處分說

有德國學者認為，撤銷訴訟之訴訟標的乃是原告訴請撤銷之行政處分，蓋原告既以該行政處分作為不服之對象而請求將之撤銷，即應以之作為訴訟標的<sup>9</sup>。於我國實務，某些行政法院之判例亦採此說，例如行政法院五十二年裁字第一〇七號判例認為：「行政訴訟之標的，為官署基於公法所為之行政處分，不得為私人和解之標的，縱陳某一與再審原告曾有何和解，要與為行政訴訟標的之行政處分無關」<sup>10</sup>。我國學術上採此見解者認為：「……在我國行政訴訟上，撤銷訴訟之訴訟標的，應解為係起訴聲明所請求撤銷之具體行政處分（或訴願決定）」<sup>11</sup>。由於行政訴訟法有許多條文文義表明訴訟標的乃是行政處分，例如依第三十七條第一項第一款之用語，「為訴訟標的之行政處分係二以上之機關共同為之者，……」第一九七條規定：「撤銷訴訟，其訴訟標的之行政處分涉及金錢或其他代替物者，……」是以若單從條文文義觀察，（撤銷訴訟之）訴訟標的似應解為係起訴聲明所請求撤銷之具體行政處分。

由於行政法院之判例以及實務界大老陳計男皆採行政處分說，且因判例具有事實上之拘束力，故而在稅務訴訟，行政法院有些判決似乎採行政處分說，然而卻常認為訴訟標的乃是復查決定而非原課稅處分，例如最高行政法院八十七年度判字第一八九九號判決認為：「……綜上所述，本件被告原處分（包括復查決定）於法並無違誤，一再訴願決定遞予維持，俱無不合。原告起訴意旨，仍執前詞資為指摘，經核為無理由，應予駁回。」最高行政法院八十四年【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 246 頁】度判字第一二三八號判決認為：「……原告八十年度綜合所得稅結算申報，關於利息所得部分，業經財政部訴願決定將原處分撤銷，命由被告另為處分，則在程序上已回復至原告申請復查而被告尚未為復查決定之狀態。被告未就原告所提復查之申請重為處分前，尚難謂有行政處分存在，其遽行提起行政訴訟，自屬不合法。」

## 二、實體法說

### （一）舊實體法說

依本說之見解，訴訟標的專以原告主張之實體法權利或法律關係作為認定之標準<sup>12</sup>，每一個實體法之權利或法律關係在訴訟上皆構成獨立之訴訟標的，因此，縱使數個實體法上之權利，而在訴訟上皆為相同之訴之聲明（訴之聲明同一），訴訟標的亦為複數。在撤銷訴訟，有主張本說者認為，原告因行政機關作出違法侵害權益之行政處分而產生實體法上之侵害排除請求權，原告行使此權利以對抗行政機關，是以此種侵害排除訴訟之訴訟標的應係原告實體法上之侵害排除請求權<sup>13</sup>。行政法院於其作成之判例中，亦有認為行政訴訟（撤銷訴訟）之訴訟標的為實體法之法律關係者，例如行政法院七十二年

9 Vgl. Klinger, Verwaltungsgerichtsordnung, 1960, S. 307.轉引自，葉百修、吳綺雲，行政撤銷訴訟之研究，頁 114，1990 年 7 月。

10 相同或類似見解之判例另見同院 27 年判字第 28 號、51 年裁字第 101 號。

11 參照陳計男，行政訴訟法釋論，頁 213，2000 年 1 月。

12 Vgl. Thomas/Putzo, Zivilprozeßordnung, 25. Aufl., 2003, Einl. II Rn. 4.

13 Vgl. Grunsky, aaO. (Fn. 1), §5 IV, S. 42 f.

判字第三三六號認為：「為訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力，……」<sup>14</sup>。

## （二）新實體法說

鑑於純粹訴訟法說具有相當之缺陷，愈來愈多學者主張訴訟標的之確定應回歸實體法之概念，而以實體法之規定作為認定之標【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 247 頁**】準<sup>15</sup>。但本說與舊實體法說有異，詳言之，於數實體法請求權皆本於同一事實而生，而以同一給付為目的之情形，應視為僅有一實體法之請求權存在，此稱為請求權基礎競合或請求權規範競合<sup>16</sup>，此時原告僅可視其中何者為主要（最重要）之請求權而行使之，是以其訴訟標的亦僅為一，而通常所謂之請求權競合，則是基於不同事實而生之請求權，而其給付相同者而言，例如簽發票據支付買賣價金，則價金請求權和票據請求權即屬之。亦有學者認為應以請求權支配之客體是否同一，作為判斷請求權競合或請求權基礎競合之標準，換言之，若多數請求權支配之客體不同時，即屬於不同訴訟標的<sup>17</sup>，因本說仍將訴訟標的之認定與實體法律關係相結合，故稱為新實體法說<sup>18</sup>。

## （三）行政處分違法說

德國學者 Niese 認為撤銷訴訟之訴訟標的應係被非難而請求撤銷之行政處分之違法性<sup>19</sup>，於德國現時關於行政法院法之文獻，幾乎已無人主張此說，然而於財稅法院法之文獻，仍有許多主張者。我國亦有學者採此說，其認為撤銷訴訟之訴訟標的應係行政處分之違法性，本說認為違法性係指行政處分整體觀察之違法性，而非個別之違法事由，只要事實和法律狀態相同，應認為即使行政機關替【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 248 頁**】換處分理由而為同一內容之行政處分，或反覆為變更：內容之處分，皆屬同一案件，原告僅須對於權利侵害最大之處分提起撤銷訴訟即可<sup>20</sup>。

## 三、訴訟法說

德國文獻上有學者認為，實體法說違背法官知法之原則，而且訴訟標的純粹係訴訟法之概念，因而應與實體法分離。本說主張在確定訴訟標的之概念時，應將實體法之請求權排除，故所謂之訴訟標的係原告請求法院為特定內容之裁判之訴訟法上請求權<sup>21</sup>。職是之故，若原告依同一事實訴請被告給付，縱使於實體法上有多數請求權，亦非訴之競合。此為德國之多數說，法院之裁判亦趨向本說。雖然大多數學者主張訴訟法說，然而對於訴訟標的之定義卻缺乏一致之見解，又可細分為下列三說：

14 相同或類似見解之判例有 49 年裁字第 47 號。

15 Vgl. Thomas/Putzo, aaO. (Fn. 12), Einl.nRn. 7; Grunsky, aaO. (Fn. 1), § 5H 1, S. 29 ff.; Habscheid, Die neuere Entwicklung der Lehre vom Streitgegenstand im Zivilprozeß, FS Schwab, 1990, S. 193 f.; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 43.

16 Vgl. Jauernig, ZivilprozeßBrecht, 25. Aufl., 1998, § 37III, VIII.

17 Henckel, Stein/Jonas - ein GroBkommentar zur Zivilprozeßordnung, JZ 1992, S. 648.

18 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 43 f.

19 Vgl. Niese, Über den Streitgegenstand der Anfechtungs- und Vornahmeklagen im Verwaltungsprozeß, JZ 1952, S. 355, 358.

20 參照陳清秀，稅務訴訟之理論與實務，頁 116 以下，1991 年 6 月；陳清秀，行政訴訟法，頁 361 以下，2009 年 10 月 3 版。

21 Vgl. Thomas/Putzo, aaO. (Fn. 12), Einl. II Rn. 11.



### （一）一分肢說

主張一分肢說者認為，訴訟標的完全由原告之訴之聲明構成，支持訴之聲明之實體請求權僅屬法律觀點，非裁判之對象，法院應將所有可能支持訴之聲明之法律觀點（實體法之請求權基礎）進行審查。由於訴之聲明構成訴訟標的，若聲明不同，訴訟標的即不相同，故請求保護之方式不同，例如請求確認或請求給付，即屬於不同之訴訟標的<sup>22</sup>。本說之判斷標準並非明確，在給付訴訟，若訴之聲明涉及金錢或不特定物之給付，須和特定生活事實（Lebens-sachverhalt）相結合，始能特定訴訟標的。但採一分肢說之學者認【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 249 頁】為特定之生活事實僅是用於確定訴訟標的，生活事實本身並非訴訟標的之構成部分。因此，縱使不同之原因事實，若聲明為單一，言斥訟標的僅為一個，反之，若訴之聲明多數，縱使皆源於同一事實，訴訟標的亦為複數<sup>23</sup>。

### （二）二分肢說

與一分肢說同，二分肢說亦認為訴訟標的乃是訴訟上之請求權而與實體法之權利（請求權）無涉。目前多數德國學者認為由 Rosenberg 所創立之二分肢說<sup>24</sup>乃是確定訴訟標的概念之適當標準，德國聯邦最高法院亦有許多判決傾向此說<sup>25</sup>。依據二分肢說，訴訟標的係由訴之聲明（原告之權利主張或請求）和作為請求基礎之原因（生活事實）所構成。訴之聲明縱使相同，若生活事實不同，訴訟標的仍非相同。因此，訴之聲明縱使單一，若生活事實多數，訴訟標的即為多數。若訴之聲明為多數，縱使生活事實相同，訴訟標的亦為多數<sup>26</sup>。許多學者認為權利保護之形式（Rechtsschutzforai）屬於訴訟標的之一部分<sup>27</sup>，蓋請求權利保護之形式係直接透過訴之聲明<sup>28</sup>之方式顯現，又，訴之聲明常被以法律效果之主張【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 250 頁】（Rechtsfolgenbehauptung）<sup>29</sup>或請求（Begehren）表示，但此種用語區別並無實質上之差異<sup>30</sup>。

支持本說者認為，訴訟案件皆因特定之生活事實而生，其乃法律問題之根本，審判之核心，是以應將生活事實列為訴訟標的之要素<sup>31</sup>。所謂之生活事實係指引起訴訟之生活事件，乃是原告之請求和聲明之基礎，又稱為訴之原因〔訴因（Klagegrund）〕或請求之原因（Anspruchgrund）。生活事實係由個別事實組成，惟其概念並非明確，有認為應依生活事件之自然觀察方式（die Natürliche Betrachtungsweise von Lebensvorgängen）確

22 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 34 f.

23 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 34.

24 Vgl. Jauernig, aaO. (Fn. 16), § 37 IV.

25 Z.B. Rosenberg/Schwab/Gottwald, ZivilprozeßBrecht, 15. Aufl., 1993, § 95 IE 2; Musielak, Grundkurs ZPO, 1991, Rn. 129; Habscheid, aaO. (Fn. 15), S. 182; Thomas/Putzo, aaO. (Fn. 12), Einl. II Rn. 24 ff.; MünchKommZPO - Llike, vor § 253 Rn. 33; BGHZ 94, 29, 34; BGHZ 79, 245, 248 f.; BGHZ 78, 130, 136; NJW 1981, 2306; NJW 1983, 389; NJW 1990, 1716; NJW 1990, 1796.

26 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 39.

27 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 40; Thomas/Putzo, aaO. (Fn. 12), Einl. II Rn. 15; MünchKommZPO - Llike vor § 264 Rn. 3, 14, 18.

28 不同權利保護形式之訴之聲明通常即為不同訴訟種類，例如給付訴訟和確認訴訟。

29 Zoller, ZivilprozeßBordnung, 18. Aufl., 1993, Einl. Rn. 63; Schumann, in: Stein/ Jonas, Kommentar zur ZPO, Bd. I, 20. Aufl., 1984, Einl. Rn. 270.

30 Vgl. Habscheid, aaO. (Fn. 15), S. 183; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 41.

31 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 74.

定之，特別是須顧及個案之特殊情況和訴訟類型之特性，因而無法求得法律上明確而能掌握之定義。此點常遭反對本說之人攻擊。二分肢說和一分肢說相同，皆須以生活事實確定訴訟標的，縱使生活事實之概念有時並非明確，亦無法棄而不用<sup>32</sup>。

行政訴訟對於生活事實之概念，係以行政行為（行政處分）規範之生活事實為範圍，因此較民事訴訟之概念明確而較少爭議<sup>33</sup>，且由於行政法院應依職權調查事實，因此生活事實之範圍亦較民事訴訟易於確定<sup>34</sup>。基於處分權主義，以何種生活事實作為訴訟標的，係由原告確定，法院之職權調查義務僅在原告指定之生活事實【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 251 頁**】範圍內為之。惟原告僅須大概指出其訴訟涉及何事件，不須精確描述。對於牽涉整個生活事件之個別事實進行說明，則屬原告之協力義務<sup>35</sup>。生活事件之範圍應客觀認定，故原告確定生活事實（例如原告被控擾亂公共秩序而被罰鍰之事件）之後，無權圈定該生活事件之範圍，更無權指定哪一個組成生活事實之個別事實（例如違法燃放鞭炮、大聲喧嘩、叫罵、騷擾他人等）應作為裁判之基礎，法院應基於哪些個別事實裁判，係由法院自行決定<sup>36</sup>。此外，有些主張本說之人認為，並無任何實體法之請求權授與權利人得向法院為請求（裁判）之權利，因此不能將訴訟標的解為實體法上之權利<sup>37</sup>。在撤銷訴訟，多數德國學者依 Menger 之見解，認為依行政法院法第四十二條第二項及第一一三條第一項第一句之用語<sup>38</sup>，撤銷訴訟之訴訟標的應是原告指摘行政處分違法並侵害其權益之主張<sup>39</sup>，故依此說，撤銷訴訟之訴訟標的係由行政處分之違法性以及侵害原告之權益兩部分組成。而違法性之判斷即以行政處分規制之【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 252 頁**】社會生活事實為基礎，若生活事實不同，訴訟標的即屬有異。我國行政法學者對於行政訴訟訴訟標的之定義，大多如同德國之多數說而傾向二分肢說，認為訴訟標的按訴訟種類之不同，原告所為訴訟上之權利主張，而所謂撤銷訴訟之訴訟標的，係指原告認為行政處分違法並侵害其權益之主張，而非系爭之行政處分<sup>40</sup>。更有學者認為，撤銷訴訟之訴訟標的，應包括原告要求確認該行政處分違法並侵害其權利，以及廢棄該行政處分之訴訟上請求<sup>41</sup>。

32 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 70 ff.

33 Vgl. BVerwGE 60, 123, 125; BVerwGE 29, 1, 2; NVwZ 1994, 1115; Jura 1990, 45; NJW 1984, 1578; NVwZ 1991, 258; Barbey, Bemerkungen zum Streitgegenstand im Verwaltungsprozeß, FS Menger, 1985, S. 182; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 52 ff.

34 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 72.

35 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 77.

36 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 79 ff.

37 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 64.

38 Vgl. Lerche, Zum Stand der Lehre vom Streitgegenstand im Verwaltungsprozeß, BayVBl 1956, S. 297 ; 行政法院法第 42 條第 2 項規定：「除法律別有規定外，僅於原告主張其因該行政處分或拒為處分或不作為而侵害權利時，其訴始為合法」（Soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, ist die Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder seine Ablehnung oder Unterlassung in seinen Rechten verletzt zu sein.）；第 113 條第 1 項第 1 句規定：「若行政處分違法並侵害原告之權利，法院應將該處分及相關訴願決定撤銷。」（Soweit der Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hebt das Gericht den Verwaltungsakt und den etwaigen Widerspruchsbescheid auf.）

39 Vgl. Ule, VerwaltungsprozeßBrecht, 9. Aufl., 1987, § 35H3; Grunsky, aaO. (Fn. 1), § 5 IV, S. 42; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 154.

40 「就撤銷訴訟而言，其標的係指原告對行政處分違法並損害權利之主張（參照本法第 4 條）——不可將系爭之行政處分誤為訴訟標的」，參吳庚，行政法之理論與實用，頁 693，2010 年 9 月增訂 11 版；蔡志方，行政救濟法新論，頁 224，2001 年 8 月。

41 陳敏，行政法總論，頁 1471，2007 年 10 月 5 版。



由於原告所提出行政處分違法而侵害其權益（並請求將之撤銷）之主張，相當於訴之聲明，並須以行政處分規範之生活事實確定其範圍，將實體法之請求權從訴訟標的之概念中排除，此與民事訴訟之訴訟法說相符，因此多數見解認為在行政訴訟亦如民事訴訟，係採訴訟法說之二分肢說。雖然法院之判決多數趨向二分肢說，然而有人認為法院其實僅在解決和訴訟標的相關之個別問題，並未對於訴訟標的作出一般性之定義，因此，聯邦最高法院是否確定採用二分肢說，仍有待繼續觀察<sup>42</sup>。

### （三）三分肢說

於德國民事訴訟法文獻有人提出三分肢說，認為訴訟標的係由權利保護之目的（Rechtsschutzziel，相當於權利之主張或訴之聲明）和原因事實共同構成，但權利保護目的和原因事實仍須藉助於裁判應適用之實體法規而確定，是以此等法規亦屬於訴訟標的之構【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 253 頁】成要素<sup>43</sup>。三分肢說主張，除訴訟上之權利保護目的（訴之聲明）和生活事實之外，應加入實體法之權利保護請求〔或稱之為實體之權利保護目的（materielle Rechtsschutzziel）〕，即個案中應適用之實體法規，經由此項實體法規而確定、限制所謂之生活事實之範圍。依據此說，判斷兩訴訟案件是否同一應依下列三要素決定之：1. 前訴判決對象之法律效果和後訴判決對象之法律效果相同；2. 兩訴訟涉及相同之生活事實；3. 前後兩訴適用之實體法規（請求權規範）屬於同一類別（Kategorie）。所謂「同一類別」係指作用上同值，意義上同一（funktionelle Gleichwertigkeit, Sinneinheit）而言<sup>44</sup>。有學者將三分肢說歸諸於 Habscheid 之主張<sup>45</sup>，因其認為訴訟標的乃是「原告之權利主張，請求在其選取之程序中，判決給予其基於特定生活事實而生之法律效果」，此外，其認為原告之請求不但針對法院，並針對被告<sup>46</sup>。雖然有學者認為 Habscheid 之三要素（程序主張、權利主張和事實）與實體法並無關聯，因此不屬於此之三分肢說<sup>47</sup>，惟拙見認為，縱使 Habscheid 並非主張三分肢說，惟其見解確實和三分肢說相近，例如其認為，「權利之請求（或權利【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 254 頁】主張）已表明，訴訟標的之概念和具體之請求權並非，或換言之，在訴訟中並非僅有實體法之請求權被起訴請求，而且亦包括權利確認之請求或實行形成訴訟之權利。<sup>48</sup>」據此可知，Habscheid 認為訴訟標的和實體權利關係密切。

### （四）訴訟上之行政處分撤銷請求權

42 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 24 f.

43 Vgl. Habscheid, aaO. (Fn. 15), S. 194.

44 Vgl. Bohm, Die Ausrichtung des Streitgegenstandes am Rechtsschutz, FS Kralik, 1986, S. 109 ff.; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 42.

45 Vgl. Hesselberger, Die Lehre vom Streitgegenstand, 1970, S. 196 ff. Zitiert nach Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 40.

46 Habscheid, Der Streitgegenstand im Zivilprozeß, 1956, S. 221 f.: "die Rechtsbehauptung des Klagers, ihm sei in dem eingeschlagenen Verfahren die begehrte Rechtsfolge aufgrund eines bestimmten lebenssachverhalts zuzusprechen". Zitiert nach Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 40 ; Habscheid, aaO. (Fn. 15), S. 183. Detterbeck 認為 Habscheid 並非如此主張，其認為 Habscheid 之權利主張不但包括法律效果之主張，更包括程序主張，亦即在其所選取之程序中判決給予宣告。因此 Habscheid 為二分肢說之主張者。

47 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 43.

48 Habscheid, aaO. (Fn. 15), S. 183: „Rechtsbegehren (oder Rechtsbehauptung) ist klargestellt, daß der Streitgegenstandsbegriff nicht identisch ist mit dem konkreten Anspruch, oder weiter formuliert: im Prozeß werden nicht nur Ansprüche i. S. des materiellen Rechts eingeklagt, sondern es wird auch Rechtsfeststellung begehrt oder ein Gestaltungsrecht durchgesetzt."

某些德國學者和德國聯邦行政法院之判決認為，撤銷訴訟之訴訟標的乃是原告請求撤銷行政處分之訴訟上請求權<sup>49</sup>。例如 Detterbeck 認為，行政法院法第四十二條第二項和第一一三條第一項第一句並不足以支持行政處分之違法以及侵害原告權益成為訴訟標的之論點，蓋條文之用語並未對訴訟標的作出定義，雖然上揭條文皆以行政處分違法且侵害原告權益為要件，然而此兩者亦可能為原告勝訴判決之理由（勝訴判決之要件），並無必認其為訴訟標的之充分依據。此外，因為訴訟標的並非行政處分，故第一一三條第一項第一句之規定不可能針對訴訟標的。假如認為判決（主文）之內容出於訴訟標的之內容，則撤銷訴訟之勝訴判決內容乃是撤銷違法之行政處分，因而訴訟標的之內容即應為原告訴訟上之撤銷請求權（Aufhebungsanspruch des Klägers）。行政處分之撤銷乃是訴訟標的的經裁判後之法律效果，而處分違法及侵害原告權益乃是其先決要件。更進一步言，原告提起撤銷訴訟之目的並非在於確認行政處分之違法性以及侵害其權利，而是請求將該處分撤銷，因此不應將訴【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 255 頁】訟標的解為係行政處分之違法性以及侵害原告之權利兩者，而應認為是撤銷行政處分之訴訟上請求權。據此，法院之撤銷判決對於行政處分之違法性以及侵害原告權利之認定並不生確定效力<sup>50</sup>。Detterbeck 認為原告提起撤銷訴訟所欲排除者乃是行政處分規範之權利義務，若原處分機關在判決確定後，於原因事實不變之情形下，對先前之原告又作出內容和原處分完全相同之新處分時，由於訴訟標的經判決後之實質確定效力，於原告再起訴後，法院不須重為實質審理，即可將之撤銷，由此可知，撤銷訴訟之勝訴判決亦含有某程度之預防作用，亦即行政機關於判決確定後不得對於同一事實（事件）作出內容相同之行政處分，若依原告之訴訟上撤銷請求權說之見解，即無此弊端<sup>51</sup>。

#### 四、相對之訴訟標的說

德國文獻上亦有人主張訴訟標的應隨不同訴訟狀況而異，亦即得隨時調整、變更。本說之基本概念在於區別訴訟標的（訴訟進行中）和判決標的（Urteilsgegenstand 訴訟終結時），不同訴訟種類之訴訟標的亦應不同<sup>52</sup>。亦有人主張若適用職權調查主義之訴訟，應將訴訟標的之概念擴大解釋，若適用當事人提出主義（辯論主義）之訴訟，則將訴訟標的之概念縮小解釋<sup>53</sup>。目前於我國行政（訴訟）法文獻上並無採取此種見解者。【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 256 頁】

#### 五、小結

德國學者幾乎皆同意藉由民事訴訟之訴訟標的理論來解釋行政訴訟訴訟標的之概念，且大多數之學者認為訴訟標的係訴訟法之概念，因此拒絕將實體法之請求權作為訴訟標的，因而採純粹（舊）實體法說者甚少<sup>54</sup>，雖然如此，許多學者實質上卻將其他實體法之要素列入訴訟標的之概念，特別是在撤銷訴訟，由於多數說認為，撤銷訴訟之訴

49 BVerwGE 60, 123, 125; BVerwGE 29, 1, 2; NVwZ 1994, 1115; Kopp/Schenke, aaO. (Fn. 6), § 90 Rn. 7.

50 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 154 ff.

51 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 158 ff.

52 Vgl. Schumann: in Stein/Jonas, aaO. (Fn. 29), Einl. Rn. 283 ff.

53 Jauernig, Verhandlungsmaxime, Inquisitionsmaxime und Streitgegenstand, 1967; ders. 5 aaO., § 37 Vff.

54 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 25, 50.

訟標的係行政處分之違法性以及侵害原告之權益，又因為違法性之審查和是否因而侵害原告權益原則上須依實體法作為判斷基準，是以撤銷訴訟之訴訟標的即涉及實體法之規定，職是之故，亦有人認為撤銷訴訟之訴訟標的並非以訴訟法說，而是以實體法說作為主要之判斷標準<sup>55</sup>。在課以義務訴訟，聯邦最高行政法院亦曾於判決中表示，課以義務訴訟之訴訟標的應包含事實和法律問題之判斷基準時，由於基準時之判斷需依據實體法，因此訴訟標的之認定受到實體法準則之限制<sup>56</sup>。

多數德國學者強烈反對實體法說之理由如下：首先，同一行政處分侵害數（人之）權利時，被認為僅有單一訴訟標的存在，此外，原告主張侵害其權益，並非限定特定之實體權利，而是指其所有之權利整體（權利單一性）而言，故只要確實侵害其權利，即符合法律要求，因此行政法院判決之確定效力並不針對原告之特定權利。因而，雖原告提出行政處分違法並侵害其權利之主張，屬於訴訟標的之構成部分，仍與實體法說之主張不同。其次，是否違法，【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 257 頁】係依整體法規判斷，而非基於原告所指之具體法規，因而縱使將行政處分之違法性作為訴訟標的之構成要素，與實體法說仍無直接關聯。其三，違法基準時之判斷應屬於判決之理由而非訴訟之標的，且基準時之判斷並非一致，應依個案決定，若將之列為訴訟標的，將使訴訟標的之認定陷於不明確<sup>57</sup>。雖然撤銷訴訟之訴訟標的確實和實體法具有相當關聯，然而仍不能將之列為訴訟標的之要素。但亦有學者認為撤銷訴訟之權利侵害主張係基於相同生活事實時，始能將實體權利視為整體，而認為其訴訟標的同一，若係基於不同生活事實，即不能將權利整體觀察（權利單一性）<sup>58</sup>。

屬於訴訟法說之三分肢說遭到絕大多數學者排斥，蓋其認為三分肢說同時將實體法與訴訟法涵蓋於訴訟標的之概念下，體系矛盾，且其理論內容散亂，何種實體請求權屬於作用上、意義上相同價值，為同一領域，亦無法明白說明<sup>59</sup>。而行政處分說未將程序（攻擊）標的和訴訟標的區分，且原告對於該行政處分之存在及其內容並未爭執，此外，依此見解將使違法性和侵害權益之主張變成先決問題，此有違德國行政法院法第一一三條（行政訴訟法第四條第一項）之規定，故目前幾乎無人採行政處分作為訴訟標的之見解<sup>60</sup>。惟德國多數學者亦不採訴訟上撤銷請求權說，蓋依該說之見解，則違法性之認定僅係撤銷行政處分之先決要件，並無確定力，無法拘束其後提起之國家賠償訴訟，因而法院於國家賠償訴訟不受之前撤銷訴訟原告勝訴判決之拘束，可能作出與前判決歧異之認定，是以此說忽視行政處分之違法性認定屬於撤銷訴訟之重心，行【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 258 頁】政處分之撤銷乃是行政處分違法邏輯上之當然結果<sup>61</sup>。

55 Vgl. Lerche, aaO. (Fn. 38), S. 297; Grunsky, aaO. (Fn. 1), S. 42: "Zur Beurteilung der h. M. ist es nützlich, sich vor Augen zu halten, daß für den Bürger mit Erlaß des rechtswidrigen Verwaltungsaktes ein materiellrechtlicher Anspruch auf Aufhebung des Verwaltungsaktes entsteht."

56 BVerwG DVB1. 1992, 1224; JZ 1992, 1078.

57 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 51 f.

58 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 54 f.

59 Vgl. Habscheid, aaO. (Fn. 15), S. 195; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 46.

60 Vgl. Lerche, aaO. (Fn. 38), S. 296; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 61 f.

61 Vgl. Grunsky, aaO. (Fn. 1), § 5 IV, S. 43; Lerche, aaO. (Fn. 38), S. 298; Eyermann/ Frohler, Verwaltungsgerichtsordnung, 11. Aufl., 2000, § 121 Rn. 12; Redeker, DVB1. 1992, 1225; Schroeder-Printzen, NVwZ 1990, 617; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 160 f.



此外，若採此說，因事實認定及法規適用並非訴訟標的，不生實質確定力，則原處分機關得於同一原因事實下適用相同法規重覆作出與之前被撤銷之處分內容相同之新處分而不違背前判決之確定力，蓋對新處分不服時，相對人仍有相對應之撤銷請求權，換言之，撤銷請求權係針對個別之行政處分而生，不論其內容是否相同，此將產生與行政處分說之同樣弊端，人民因尋求救濟而疲於奔命，若不及時提起救濟則將受新處分拘束，對其權益保障勢必產生極大之侵害。又，絕大多數德國學者認為，訴訟標的於起訴時即應抽象一致確定，相對訴訟標的理論無法提出抽象一致之適用標準，導致訴訟標的之內涵須依個別案件且個別訴訟程序進行階段判斷，一切取決於個別情況，終將導致紛亂而難於適用，特別是關於是否重覆起訴、訴之變更、追加、合併等問題，皆須依抽象一致之訴訟標的概念解決，相對訴訟標的理論難以提供明確公平之方案<sup>62</sup>。

訴訟標的確屬訴訟法之概念，其主要之作用在於確定審判之對象、範圍以及判決之確定力，而應依訴訟法之觀點解釋，然而訴訟之目的主要是在於貫徹、維護實體法之權利及法秩序，職是之故，脫離實體法則訴訟即無意義，絕大多數學者皆承認，訴訟標的之概念不能和實體法分離，尤其是確認訴訟，其主要係以實體法之法律【**政大法學評論第126期，2012年4月，第259頁**】關係為確認對象，更離不開實體法<sup>63</sup>。形成訴訟係原告請求法院以判決直接創設、變更或消滅實體法律關係，撤銷訴訟既屬於形成訴訟之一種類型，亦不能排除此性質。將訴訟標的認為係訴訟法之概念並非意味亦應將實體法之要素全然排除於訴訟標的之概念外，甚至主張新實體法說之學者亦不反對將訴訟標的歸類為訴訟法之概念<sup>64</sup>，故完全排除實體法之要素以詮釋訴訟標的是否妥適、周延，應有商榷之處。原告起訴主張訴訟上之裁判請求權，原則上即同時在行使（主張）其實體法之權利，何況當事人所爭執者係實體法之權利義務關係，而且訴訟標的之內容亦和原告請求之權利保護方式有關，雖說從訴訟程序上觀察，原告起訴係請求法院作出判決，惟從實體上觀察，原告之訴係針對被告，法院若未針對原、被告就兩造爭執之實體權利義務關係為裁判，即不符原告起訴之目的，此外，判決之確定效力亦包含主觀之拘束力，是以訴訟標的之判斷亦包含人之要素，若當事人（被告）變更，原則上訴（訴訟標的）即發生變更<sup>65</sup>，職是之故，單從原告和法院之訴訟法上關係來界定訴訟標的之概念，而忽略實體法之因素，顯有失之偏狹之誤。周延之道，勢必應從原告對於法院及被告之觀點（三面關係）出發，將實體法之要素亦列入考慮，而界定訴訟標的之概念，庶幾能得確論<sup>66</sup>。【**政大法學評論第126期，2012年4月，第260頁**】

三分肢說最受人非難之部分，係其主張判斷前後案、件是否為同一訴訟標的，應考慮前後兩訴適用之實體法規（請求權規範）是否屬於同一類別，而所謂「同一類別」，則

62 Vgl. MunchKommZPO, 2000, 2. Aufl., Bd. I - Gottwald § 322 Rn. 106; Musielak, aaO. (Fn. 25), Rn. 126; Henckel, aaO. (Fn. 17), 647 f.; Barbey, aaO. (Fn. 33), S. 178 f.; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 45.

63 Vgl. Grunsky, aaO. (Fn. 1), § 5 IV, S. 40; Habscheid, aaO. (Fn. 15), S. 181 f., 188; Lerche, aaO. (Fn. 38), S. 298; Kopp/Schenke, aaO. (Fn. 6), § 90 Rn. 11; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 54 ff. 然而 Detterbeck 卻排斥將實體法之要素列入訴訟標的之概念而採純粹訴訟法說，其認為訴訟標的乃是訴訟法之請求權。

64 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 55.

65 例如依我國之通說認為，確認某物之所有權屬於甲和確認該物之所有權屬於乙係不同之訴訟標的。惟德國民事訴訟之通說認為當事人之變更並非訴之變更。

66 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 64 ff.

用抽象含混之作用上同值、意義上同一說明。然而拙見認為，該缺陷係因主張者採請求權規範競合說而生，若將裁判應適用之實體法規依請求權競合說認定，不同之實體法請求權皆各自獨立而為不同訴訟標的，該說即可明確、簡便被適用。此外，拙見認為，若依原告之聲明及事實上之陳述，得主張數項法律關係，而其主張不明瞭或不完足者，審判長應曉諭其敘明或補充之（民事訴訟法第一九九條之一參照）。若能配合律師之代理，則原告藉由律師之協助，於同一訴訟將所有可能適用之實體法規（主張之實體權利）全部提出，應可有效避免原告因同一目的而得提起多次訴訟之缺陷。

若依我國行政訴訟法之用語，似應以行政處分說<sup>67</sup>或舊實體法說<sup>68</sup>作為確定撤銷訴訟訴訟標的之準則，然而若考慮訴訟標的係屬於訴訟法之概念，應包含當事人訴訟上對於法院之判決請求，再參酌行政訴訟（撤銷訴訟）之起訴之要件（違法及侵害權益之主張）及原告之缺乏法律專業知識，要求其指出案件涉及之具體實體法權利或法律關係誠屬強人所難，令其指出並確定案件所針對之生活事實，使法院得以確定於該案件判決應適用之實體法規即已足夠，由於訴之聲明係原告起訴追求之目的，為整個訴訟之核心，而生活事實在訴訟上係適用法律之基礎，亦係訴之聲明之依據，為攻擊防禦、證【政大法學評論第126期，2012年4月，第261頁】據調查甚至整個言詞辯論之主要部分，而在給付訴訟或形成訴訟，亦常藉由生活事實始能確定訴訟標的。判決所適用之實體法規係生活事實之法律評價，為確定訴之聲明有無理由之依據，其實現即為當事人（原告）進行訴訟之目的，若略之不顧，訴訟即無所附麗而失其意義<sup>69</sup>，其對於訴訟標的之確定亦具有相當之作用。據此，訴訟標的之內涵應包括三要素，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（訴訟個案中應適用之實體法規）皆應屬於訴訟標的之構成要素。我國文獻亦有認為縱使依舊實體法說判斷給付訴訟之訴訟標的，仍應就原告之訴之聲明及起訴之原因事實一併判斷者，例如黃茂榮教授認為：「其結果，舊訴訟標的理論據以特定訴訟標的之要素為：原因事實、請求權及訴之聲明。<sup>70</sup>」而陳榮宗、林慶苗之著作認為：「簡言之，給付訴訟之訴訟標的，在實務上特定方法係，將訴之聲明及起訴之原因事實兩者一併為具體之判斷，並將原告所主張之實體法律關係及其給付請求權作為識別訴訟標的之特定方法。」此外，其認為在確認訴訟，特定訴訟標的之方法，亦必須同時就以訴之聲明及起訴之事實理由為具體表明及主張始可。據此應可得知其主張與三分肢說相當近似<sup>71</sup>。

在德國文獻上亦有類似之見解，認為有別於其他訴訟之稅務訴訟之訴訟標的，其特殊性在於以權利保護之請求（Rechtschutzbegehren）所主張之法律（權利）地位必須被歸入實體法之稅法關係，並標示出由許多法律上之個別判定（Einzelentscheidungen）結

67 行政訴訟法第37條第1項第1款：「為訴訟標的之行政處分係二以上之機關共同為之者，……」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者，……」。

68 例如行政訴訟法第110條第1項：「訴訟繫屬中，為訴訟標的之法律關係雖移轉於第三人，於訴訟無影響。但第三人如經兩造同意，得代當事人承當訴訟。」

69 例如陳敏認為：「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，以相同之理由重為被撤銷之行政處分。」見陳敏，同註41，頁1471。

70 見黃茂榮，論訴訟標的，植根雜誌，20卷1期，頁5，2004年1月。

71 見陳榮宗、林慶苗，民事訴訟法（上），頁298-299，2010年5月修訂7版。然而其認為於確認訴訟，事實和法律解釋並非訴訟標的。



合成之多層【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 262 頁】次事實組合（整體事實 Saohverhaltskomplex），且審酌與此相應之許多法規範<sup>72</sup>。

## 參、撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的

在我國之行政訴訟案件中，稅務案件占有極高之比例，由於絕大部分之稅務訴訟案件皆由人民提起，而請求撤銷課稅或裁罰處分，因此其訴訟類型多屬於撤銷訴訟，關於稅務爭訟之訴訟標的是否應依上述之學說認定，或者因稅捐案件具有與其他案件不同之特殊性質，因此應另創新說，顯有深入探討之必要，茲將現時實務、學說提出之論點析述如下。

### 一、爭點主義

在我國之稅務訴訟，完全異於前揭介紹之各種理論，許多實務見解認為，稅務訴訟之訴訟標的應採爭點主義，又稱之為個別理論或個別化理論（Individualisierungstheorie），所謂爭點主義，係指原告於請求撤銷課稅處分之訴訟，在課稅基礎事實中所爭執之個別事實始為該訴訟案件之訴訟標的<sup>73</sup>。例如改制前之行政法院六十二年判字第九十六號判例認為：「行為時適用之所得稅法第八十二條第一項規定之申請復查，為提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。本件原告五十六年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是其就折舊部分，一併提起訴願，自非法之所許。」最高行政法院九十七年度判字第一〇七五號【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 263 頁】判決亦明白表示：「我國訴訟實務，就租稅行政救濟之訴訟標的係採爭點主義，不採總額主義（本院年判字第九十六號判例參照）」。依據本說，即認各個課稅基礎事實具有可分性，故作為撤銷訴訟之訴訟標的之事實須於先行程序（復查、訴願）中主張，始得於行政訴訟程序中加以爭執<sup>74</sup>。事實上，在國內，本說係依循財政部之函釋作為主要依據，例如財政部五十年臺財稅發字第一三六八號函認為：「稽徵機關辦理所得稅申請復查案件，自仍應就納稅義務人不服原查定申請復查部分予以復查決定，除發現違章漏稅事實應另案依法處理外，不應於申請復查範圍以外，予申請人之不利決定，以符行政救濟之本意。<sup>75</sup>」此外，依稅捐稽徵法第二十一條第二項：「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；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」又依所得稅法第七十九條之規定：「I 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；其逾限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。II 綜合所得稅納稅義務人及使用簡易申報書之小規模營利事業，不適用前項催報之規定；其逾期未申報者，稽徵

72 Vgl. Graber, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., 2006, § 65 Rn. 39.

73 Vgl. Graber, aaO., § 65 Rn. 40.

74 參照最高行政法院 97 年度判字第 391 號判決。

75 參照賦稅法令彙編，頁 579，1990 年 7 月。



機關應即依查得之資料或同業利潤標準，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。」根據此等規定，事後發現應課稅事實時，仍應依法補徵稅捐，則應補徵之稅捐和已稽徵完納【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 264 頁**】之稅捐既屬於同一稅捐義務，因此，課稅基礎事實應屬可分，亦有認為從該條之適用可導出課稅基礎事實應屬可分，故稅務爭訟之訴訟標的應採爭點主義<sup>76</sup>。

最高行政法院九十六年度判字第八三一號判決試圖為爭點主義建立理論基礎，其提出以下論述：「（一）……稅捐客體範圍龐雜，……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……但是偏偏稅捐又是一種『無對待給付』之公法上單方義務，因此一般而言，納稅義務人均有避稅之『誘因』存在。若放任此等現象，國家之主要財政收入即無法取得，現代國家負擔公共任務之財政基礎即行喪失，難以維繫國家制度之正常運作。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。實則『稽徵經濟原則』乃是與『稅捐法定原則』及『量能課稅原則』併立之稅捐法制三大基本建制，極具重要性。……（二）此外上述『資訊不對稱』乃是針對稅捐客體事實而言，在這個層面上，顯然是納稅義務人對此等資訊享有優勢地位。但是對個案中之稅法正確適用而言，又存在著另外一種『資訊不對稱』之現象。簡言之，稅法是一種高度技術化之法律，內容龐雜，闡釋或補充法規範之令函眾多，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方。……（三）……基於上開雙重『資訊不對稱』現實，一般而言，稅捐之第一次核定，經常是形式的、權宜的，稅捐機關僅以納稅義務人提供之資料為基礎，為其核定基礎，而且通常不附有關『事實認定』【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 265 頁**】及『法律適用』之說理……。一般言之，只有在納稅義務人接到第一次核課之文書後，不服該稅額之核定結果，提出具體之事實及法律意見提起復查，稅捐機關才會在復查程序中，針對納稅義務人之主張內容，為實質認定及准駁，並表明於復查決定書，而也只有到此階段，爭議事項才可以被客觀認知及理解。……（四）依稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之規定，由該二條規定內容可知，在核課期間內，徵納雙方均可不顧第一次核課之結果，另行徵課或申請退稅。……（五）第一次核課之權宜性、形式性特徵，會讓特定稅捐債務，在法定之核課期間內，始終處於流動狀態，徵納雙方對稅捐債務之界限都有機會重為爭執，直到某項具體爭執已經進入復查程序，在該爭執範圍內之事實內容及法律適用才得以固定下來。而其餘部分，立法者則參酌雙方各自享有資訊優勢之現實背景，有意讓其繼續處於流動狀態，直到核課期間屆滿，稅捐債務才確定下來。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擇，不然現行法律即無從操作。……（六）總結以上所述，稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條正是稅捐行政爭訟法制採用爭點原則之法規範基礎。又當進入訴訟階段

76 參照陳清秀，稅務訴訟之理論與實務，同註 20，頁 123 以下與頁 136 之介紹。

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。……(七)在確定現行司法實務採取爭點原則以後，接著則須指明『爭點』範圍如何界定？本院以為應以復查時主張之事實為準，只要不涉及新事實之調查者，均在爭點範圍內。但是爭點範圍之決定，當然不會是以納稅義務人提出復查申請時之聲明為準。」

於外國法制，早期之德國文獻有採此說者<sup>77</sup>，某些日本學者亦【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 266 頁】主張此說，依其見解，爭點主義可防止當事人於訴訟進行中任意增加原來所無之理由，將變更審判對象而妨礙他造之防禦，此外，法院之審查亦僅限於當事人主張之事實，不得為整體審查而認為原課稅處分違法。其判決效力亦僅限於當事人於訴訟上攻、防之事實，故新事實應認為新訴訟標的而不為確定判決效力所及<sup>78</sup>。雖然理論上納稅義務人得就其餘個別新事實提起新訴，然而實際上常因救濟期間經過而失權，以致無法再行起訴<sup>79</sup>。

## 二、總額主義

在我國和德國之文獻，亦有認為當事人爭執者乃是納稅義務之有無及其範圍，因此，課稅基礎之個別事實並非訴訟標的，但關於訴訟標的之概念則有不同見解，有認為訴訟標的乃是課稅處分之違（合）法性者<sup>80</sup>，另有認為訴訟標的乃是確定應納稅捐總額之行政處分之違法性以及侵害權利<sup>81</sup>，但兩說皆認為法院應審查課稅總額是否正確，而非個別課稅事實認定之正確性，故又稱為結算理論（Saldierungstheorie）。課稅處分基礎個別事實之增加、變更並不影【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 267 頁】響課稅處分之同一性、違法性，僅屬攻擊、防禦方法之增減或變更<sup>82</sup>。例如在營業稅，此說認為撤銷課稅處分案件之訴訟標的係由進項和銷項兩部分組成，個別事實並不具獨立性，納稅義務人爭執者係針對整個納稅義務而非個別事實<sup>83</sup>。總額主義在日本亦屬通說，然而其認為訴訟標的則為課稅處分之違法性<sup>84</sup>。

行政法院五十二年度判字第七十八號判決認為：「資產折舊之提列實與所得額之計算不無關係，如納稅義務人有應提列之資產折舊，縱未於結算申報，及申請復查時主張提列，仍可在訴願程序中主張提列，以期課稅之公平。」同院七十二年度判字第一三五四號判決亦認為：「又原告系爭三個月份之水電費倘果包含家庭用度在內，被告機關於查定

77 Vgl. Berger, DStR, 1966, 3, 8; Martens, StuW, 1966, 690; Niemeyer, DStR, 1967, 189 f. Zitiert nach Grunsky, aaO. (Fn. 1), § 5 IV, S. 45.

78 參照陳清秀，稅務訴訟之理論與實務，同註 20，頁 136、150 之介紹；Grunsky, aaO. (Fn. 1), § 5 IV, S. 45.

79 同說參照吳東都，德國稅務行政訴訟，頁 178，2009 年 11 月；Grunsky, aaO. (Fn. 1), § 5 IV, S. 45 Fn. 95.

80 參照吳東都，同前註，頁 126；Vgl. Gorski, Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide, Zur Saldierungs- und Individualisierungstheorie, 1974, S. 87 ff.; Bittner, aaO. (Fn. 7), § 76 Rn. 7; Kiihn/v. Wedelstadt (Hrsg.), aaO. (Fn. 7), § 65 Rn. 4; Htibschmann/Hepp/Spitaler, aaO. (Fn. 7), § 65 Rn. 62, 68; Ax/GroBe/Melchior, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 18. Aufl., 2003, Rn. 3242.

81 Vgl. Graber, aaO. (Fn. 72), § 65 Rn. 41; Lammerding, aaO. (Fn. 7), S. 658; Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 7), § 110 Rn. 12.

82 參照陳清秀，稅務訴訟之理論與實務，同註 20，頁 122-123；吳東都，同註 79，頁 126-127。

83 參照林石猛、邱基峻，行政程序法在稅務爭訟之運用，頁 283 以下，2009 年 8 月。

84 參照陳清秀，行政訴訟法，同註 20，頁 362。

時原應予依職權查明減除，不待原告自行主張，其一併計入原告之營業費用即屬誤算，縱令原告遲至提起本件行政訴訟時始行主張，揆之稅捐稽徵法第二十八條納稅義務人得於繳納後五年內申請退還之規定，自仍無不可。」<sup>85</sup>

總額主義之理論若是強調納稅義務之有無以及範圍，或是主張課稅處分之合（違）法性，則傾向於實體法說，若是強調於整體課稅基礎事實下課稅處分之違法性並侵害原告之財產權，而請求法院撤銷之，則與二分肢說接近，若是強調於整體課稅基礎事實下，適用特定稅捐法規作出之處分違法侵害原告權益，而請求法院撤銷之，則與三分肢說之論點相類。無論如何，總額主義強調之核心乃是課稅基礎事實之整體性，不得將之分割成個別之事實片段。德國【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 268 頁】通說以及財務法院向來之判決皆採取此說<sup>86</sup>，特別是：認為課稅處分之違法性判斷應一致認定而不可分割<sup>87</sup>。

### 三、小結

#### （一）對爭點主義之批判

##### 1. 理論依據欠缺

人民提起之稅務訴訟大多為撤銷訴訟，本應如同行政訴訟之撤銷訴訟，採取相同之認定標準，然而我國現行之實務見解卻獨樹一格，採取爭點主義，其以課稅基礎之個別事實作為訴訟標的，既非如民事訴訟之實務採舊實體法說，以原告請求裁判之實體法律關係作為訴訟標的，亦非如多數德國及我國行政法學者所採取之二分肢說，以原告之訴之聲明與訴之原因事實（整體之生活事實）作為訴訟標的，更非以行政處分或行政處分之違法作為訴訟標的。提出與眾不同之見解並非不可，但其論據須客觀合理可採，且究係依稅法之何種特殊規定或理論，認為應以個別事實作為訴訟標的，並可導出原告請求撤銷整個課稅處分之聲明；此外，並應說明何以現存之各種學說皆不完善，而爭點主義較之更加優良因而可採。

前揭最高行政法院九十六年度判字第八三一號判決雖力圖為爭點主義提出論據，但拙見認為其說理具有下列缺陷：

（1）納稅基礎事實範圍廣泛且龐雜所涉及者主要是職權調查主義之採行，其與訴訟標的係兩相歧異之概念，雖前揭德國文獻有人主張相對之訴訟標的說，認為確定訴訟標的之標準應隨所適用之訴訟原則差異而改變，若適用職權調查主義之訴訟，應將訴訟標的之概念擴大解釋，若適用當事人提出主義（辯論主義）之訴訟，則將訴【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 269 頁】訟標的之概念縮小解釋<sup>88</sup>，惟本說卻屬極少數說，今日幾無支持者，參照民事訴訟之採行當事人提出主義（辯論主義），亦無主張應將訴訟標的限縮於個別生活事實者，而最高行政法院之見解卻與此相反，認為採職權調查主義之結果應縮小訴訟標的之概念以利法院調查，實屬無據。何況現行稅法對於職權調查之困難亦設有各種當事人之協力義務以及推估計稅之規定以資調和，更可證明最高行政法

85 參照陳清秀，稅務訴訟之理論與實務，同註 20，頁 132。

86 Vgl. Graber, aaO. (Fn. 72), § 65 Rn. 42.

87 Gorski, aaO. (Fn. 80), S. 87.

88 參照上述貳、四之部分。



院之見解有誤。

(2) 關於資訊不對稱問題之解決應屬職權調查主義以及審判長(法院)闡明義務之範圍，與訴訟標的無關。立法者之所以採取職權調查主義，乃在顧及實質真實之發現，審判長闡明義務除發現真實外，更在於弱勢當事人之照顧<sup>89</sup>，而法規之正確適用本屬法院之職責，因此，以資訊不對稱為由而採取爭點主義實屬誤解。

(3) 最高行政法院又認為，只有納稅義務人不服稅額之核定結果，提出具體之事實及法律意見提起復查，稅捐機關才會在復查程序中，針對納稅義務人之主張內容，為實質認定及准駁，並表明於復查決定書，而也只有到此階段，爭議事項才可以被客觀認知及理解。亦即第一次核課之權宜性、形式性特徵，會讓特定稅捐債務，在法定之核課期間內，始終處於流動狀態，徵納雙方對稅捐債務之界限都有機會重為爭執，直到某項具體爭執已經進入復查程序，在該爭執範圍內之事實內容及法律適用才得以固定下來。此項見解完全忽視稅捐稽徵機關於作出課稅處分前對課稅基礎事實之職權調查義務與正確適用法規義務，雖然實務上稅捐稽徵機關並未於課稅處分詳盡列出事實及適用之法規，但此並非表示該機關並未或得免除此項義務，而于復查程序始有說理義務。此觀行政程序法第九十六【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 270 頁**】條第一項第二款即可明瞭。於符合同法第九十七條第三款之情形，稅捐稽徵機關亦得不於課稅處分中說明理由。若以此為由認為於復查決定中列出之事實始為稍後撤銷訴訟之訴訟標的，顯然忽視稽徵機關於課稅程序應盡之事實調查與法規適用義務。特別是復查僞定若係維持原課稅處分時，本說忽視課稅義務係因原處分而生，復查決定並無新規制內容，卻將訴訟重心之訴訟標的依復查決定之內容認定，違背法理。其更甚者，若採最高行政法院之見解，只要行政機關不於原處分中表明事實、理由，則訴訟標的即應以稍後之復查或訴願決定顯現之事實為限，可證其謬誤甚為顯然。

(4) 最高行政法院主張，若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，將有違「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。此見解委實難以遵循。蓋訴訟標的之概念係存在於訴訟，起訴前之稽徵程序、復查程序及訴願程序並無訴訟標的之概念。於稽徵程序、復查程序及訴願程序，雖然課以納稅義務人某些協力義務，特別是提起救濟時，要求其儘可能表明不服課稅處分之理由，惟稽徵機關以及受理訴願機關本於依法課稅之要求，原則上應依職權調查完整之課稅事實作為課稅處分之基礎<sup>90</sup>，此外，現行法規、實務以及文獻幾乎無人針對行政程序標的、復查標的以及訴願標的之概念進行探討，並以之作為處分之標的或職權調查之限制，行政法院竟以起訴前之行政程序個別事實據以認定嗣後之訴訟標的，不無可議之處。

(5) 縱使主張爭點主義之法律依據係源自於稅捐稽徵法第二十一條第二項及所得稅法第七十九條之規定，然而於訴訟法理上亦有未當。蓋訴訟終結後，若當事人發現新事實、證據者，得利用再審制【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 271 頁**】度救濟，例如行政法院四十八年裁字第四〇號判例認為：「當事人發見未經斟酌之證物，或得使用

89 參照張文郁，權利與救濟—以行政訴訟為中心，頁 12，2005 年 9 月。

90 Vgl. Ax/GroJ3e/Melchior, aaO. (Fn. 80), Rn. 3242.

該證物者，固得對本院之判決，提起再審之訴，但所謂發見未經斟酌之證物或得使用該證物，係指該項證物於前訴訟程序終結前即已存在，而為再審原告所不知悉，或雖知其存在而不能使用，現始知其存在，或得使用者而言。本件再審原告提出之證物臺北市家畜市場管理處通知及屏東縣稅捐稽徵處東港分處通知，其作成日期，均在原判決送達以後，即於前訴訟程序終結前，並未存在，自與所謂發見未經斟酌之證物或得使用該證物之情形不符。再審原告據以提起再審之訴，自非法之所許。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。再審原告所主張之上開證物，自可向再審被告官署提出，供為復查之資料。」然而，根據前揭見解，若一方面認為得以發現新事證為由提起再審之訴，另一方面又採爭點主義認為新事實係屬於新訴訟標的而可另行提起新訴，兩相矛盾，將使訴訟制度陷於混亂而無法正常運作，其瑕疵不可謂非重大。

拙見認為，應將該等規定解為課稅基礎事實（訴訟標的）可分割之特別規定，亦即允許一部稽徵（一部爭訟）之例外。例如民事訴訟法第四三六條之十六規定：「當事人不得為適用小額程序而為一部請求。但已向法院陳明就其餘額不另起訴請求者，不在此限。<sup>91</sup>」從本條之規定可知，若原告放棄重複利用法院進行訴訟時，其得將單一請求分割而起訴。若將稅捐稽徵法第二十一條第二項及所得稅法第七十九條之規定解釋為特別規定，僅於納稅義務人漏報部分課稅資料，而於核課期間被（稽徵機關）發現時，稅捐稽徵機關始得分割課稅基礎事實而就同一納稅義務分別課稅，若非於【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 272 頁】此等例外而於通常情形，稅捐稽徵機關並不得任意將課稅基礎事實（課稅資料）分割而就單一納稅義務分割成數部分進行課稅，否則豈不變相允許稅捐稽徵機關得讓納稅義務人違法分期繳稅，而違反租稅法定主義<sup>92</sup>。

## 2. 爭點之概念不明確

何謂爭點，不論行政法院抑或財政部，皆未作出明確之解釋，由於其概念本非確定，是以個別事實應如何界定，並非無爭議<sup>93</sup>，例如「原料耗用」和「折舊」雖可認為分屬不同個別具體事實，但亦可以營業成本或營業費用項目涵蓋<sup>94</sup>。更何況納稅義務人同時對數項個別事實之認定提出非難時，若依爭點主義，原告主張多數個別事實皆被原處分機關錯誤認定，則其訴訟類型應屬於客觀訴之合併，但是現行實務之操作，不論復查、訴願或行政訴訟，並未將之認為屬於數個案件而依客觀訴之合併處理，而是將之合併認定為實質一訴。是以法院認定原告指摘之數項個別事實一部分正確、一部分錯誤時，並未作成一部勝訴、一部敗訴之判決，並將應另行認定之個別事實（或牽涉該部分之金額）於主文宣告，而是將課稅處分全部或一部撤銷或變更，實務上，法院更常宣告將超過一定金額之部分撤銷，此種方式似乎非以個別課稅事實，而是以課稅總額為標的，態度前後並不一貫。特別是實務在適用不利變更禁止之規定時，並非以所謂訴訟標的之個別課稅事實涉及之金額，反而是以課稅總額作為標準，其矛盾甚為顯然。【政大法學評論第

91 民事訴訟法第 400 條第 2 項亦設有對請求權一部抵銷發生既判力之特別規定。

92 稅捐稽徵法第 26 條規定：「納稅義務人因天災、事變或遭受重大財產損失，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。」

93 Vgl. Gorski, aaO. (Fn. 80), S. 90-91.

94 參照吳東都，同註 79，頁 177-178。



126 期，2012 年 4 月，第 273 頁】

3. 與行政訴訟法之規定不符

理論上，若原告先後提起數訴，分別主張原處分機關錯誤認定個別課稅事實，而行政法院未將之合併辯論時，法院認定其中一言斥有理由，將原課稅處分撤銷並判決確定時，其他訴訟必將因原處分消滅而欠缺繼續進行訴訟之實益（欠缺權利保護必要），致遭（裁定）駁回，然而，實際上原處分機關於重為處分時，僅會針對被撤銷之事實重新認定，不會再審查法院未判決之（其他訴訟）個別事實，如此，究應認為原課稅處分已被撤銷因而原告其他訴訟欠缺權利保護必要應（裁定）駁回，抑或應認為原課稅處分雖被撤銷，但尚未判決之系爭個別事實仍應撤銷或變更認定，而有繼續進行訴訟之必要，即有疑義。由此可知，將個別課稅事實認為係訴訟標的勢必導致法院處理同一稅捐義務之爭訟複雜化。

此外，採爭點主義作為認定訴訟標的之準則，在訴訟上將產生違背訴訟基本原則之結果，依據行政訴訟法第四條第一項之規定，行政法院僅於行政處分違法並侵害原告權利時，得作出原告有理由之勝訴判決，並將被非難之行政處分撤銷，其重點在於行政處分之違法性及侵害權益，不論因哪一個個別事實認定錯誤，皆將導致行政處分之違法，所以課稅基礎之個別事實認定正確與否應屬於攻擊、防禦方法，而非訴訟標的<sup>95</sup>。原告起訴時若未作出行政處分違法並侵害權益之主張，其訴即不合法。又，原告雖於起訴時應表明原因事實，以供法院確定訴訟標的，但不論依何種訴訟標的理論，原因事實皆非構成訴訟標的之唯一要素，特別是依行政訴訟法第一〇五條第一項之規定，原告於起訴狀應記明之三個要素為當事人、起訴之聲明和訴訟標的及其原因事實。最高行政法院將個別課稅基【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 274 頁】礎事實解為訴訟標的顯然與法律規定相違。

更何況我國行政訴訟法採職權調查主義，當事人縱未提出裁判基礎相關之訴訟資料，法院亦應職權調查，而撤銷違法之行政處分，爭點主義之採用顯然違背此立法意旨<sup>96</sup>。雖然德國租稅法第一五七條第二項後半句規定，稅捐稽徵機關獨立個別確定之課稅事實，納稅義務人得單獨對之提起撤銷請求救濟。然而依德國文獻之見解，此項獨立之個別事實必須由稅捐稽徵機關以確定裁決（Feststellungsbescheid）確定之，納稅義務人始得單獨請求救濟<sup>97</sup>。

4. 以稅捐稽徵法第二十八條作為爭點主義之補救規定並非適當

文獻上雖有人主張，採爭點主義對納稅義務人之權益不致造成重大損害，蓋其仍得就未經訴願決定及行政法院確定判決確定之個別課稅基礎事實，依稅捐稽徵法第二十八條之規定，提起返還稅款之訴<sup>98</sup>。然而拙見認為，此見解亦有商榷之處，蓋依此見解，納稅義務人除得就個別課稅基礎事實多次（分別）提起訴願、行政訴訟請求救濟，浪費司法資源外，於救濟期間經過後，就其餘未經訴願、行政訴訟之個別課稅基礎事實得再

95 Vgl. Kiihn/v. Wedelstadt (Hrsg.), aaO. (Fn. 7), § 65 Rn. 4; Hubschmann/Hepp/Spitaler, aaO. (Fn. 7), § 65 Rn. 62; Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 80), Rn. 3242.

96 類似見解參照林石猛、邱基峻，同註 83，頁 284；vgl. Graber, aaO. (Fn. 72), § 65, Rn. 41.

97 Vgl. Kühn/v. Wedelstadt, aaO. (Fn. 7), AO § 157 Rn. 29; Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 80), Rn. 3242.

98 參照吳東都，同註 79，頁 180。



依稅捐稽徵法第二十八條之規定，一次或多次提起返還稅款之訴，結果，救濟（失權）期間之設亦將成空洞之規定，課稅處分何時能發生形式存續力，抑或並無形式存續力，將成問題。**【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 275 頁】**

#### 5. 爭點主義違背訴訟基本原則

由於我國之行政訴訟制度主要係參考德國法制，而德國之財稅訴訟訴訟標的理論雖有其特殊性，惟原則上仍如一般之行政訴訟，並未因財稅案件而適用不同理論，例如於撤銷訴訟，乃是原告指摘課稅處分違法並侵害其權利之主張，於課以義務訴訟，乃是原告指摘受理申請機關違法未依其申請作成處分並因此侵害其權利之主張，而於確認訴訟，乃是特定法律關係存在或不存在或行政處分無效<sup>99</sup>。更就訴訟標的而言，其乃訴訟制度之一環，應抽象確定，主要作用係作為審判（判決）之對象，在於定紛止爭，盡可能在一次訴訟程序將當事人爭執之權利義務關係澈底解決，避免對同一法律關係（納稅義務）進行一而再、再而三之訴訟。依爭點主義之見解，個別之課稅事實皆屬不同訴訟標的，例如前舉之設備折舊和原料耗用，竟被認為係不同案件，顯然違背此項要求，蓋將一個課稅義務依個別課稅基礎事實切割成許多訴訟標的，而應分別起訴救濟，使同一稅捐義務關係，分成多數之訴訟案件，違背現代訴訟法之理論。應質疑者乃是稅捐稽徵機關以及法院對於在同一救濟程序被同時主張之多項個別事實並不認為係客觀訴之合併，向來皆認為係屬於一訴，何以未同時主張請求救濟之事實即被認為屬於不同訴訟標的，理論並不一貫。此外，若於撤銷課稅處分之撤銷訴訟採爭點主義，則理論上勢必應允許人民以各種不同之個別事實多次（分別）提起請求退稅之訴訟，惟行政法院七十二年判字第三三六號判例認為：「為訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力，當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判。」依該判例**【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 276 頁】**之見解，顯然持否定說，故行政法院之見解明顯互相矛盾。特別是若採爭點主義，將導致原告對同一給付關係割裂而分次提起訴訟，濫用有限之司法資源，並妨礙當事人迅速獲得救濟之權利（基本權）。在民事訴訟之侵權行為損害賠償訴訟，縱使實務係採舊實體法說，亦幾乎無人認為應依民法一物一權之概念，認定同一侵害事實所發生之多項財產權侵害應成立多項訴訟標的，而許被害人多次提起損害賠償訴訟。例如被害人衣服、長褲、安全帽、機車受損，並支付醫藥費用，亦不許被害人就衣服、長褲、安全帽、機車修理費以及醫藥費用分別提起多次損害賠償訴訟<sup>100</sup>。在刑事訴訟亦是如此，譬如刑事訴訟法第二六七條規定：「檢察官就犯罪事實一部起訴者，其效力及於全部。」立法者亦不許將個別犯罪事實割裂而分別起訴、審判。例如最高法院二十九年上字第三五七〇號判例：「法院固不得就未經起訴之犯罪審判，但檢察官就犯罪事實一部起訴者，其效力及於全部，則同一整個的犯罪事實，檢察官僅就犯罪事實一部起訴者，法院對於未經起訴之其他部分，自屬有權審判，原審判決關於米價柴煤茶油各部分，認上訴人有浮報侵占情事，雖為原檢察官起訴書所未載，然原起訴書既係就上訴人在地方法院看守所所長

99 Vgl. Graber, aaO. (Fn.72), §65, Rn. 46.

100 參照陳榮宗、林慶苗，民事訴訟法（上），頁 305，2005 年 1 月修訂 4 版。

兼管獄員任期內經手公款，有陸續侵占情事，援引刑法第五十六條、第三三六條第一項，以連續侵占公務上持有物提起公訴，是原審所認上訴人浮報米價及柴油價款各事實，仍不外上訴人連續侵占之一部分，與起訴書所載之侵占囚糧、醫藥各款係屬同一之整個事實，按照刑事訴訟法第二四六條，為起訴效力之所及，原審一併審判，於法並無不合。」同院四十三年臺上字第六九〇號判例：「檢察官既已就上訴人偽造文書部分之事實提起公訴，則其與此事實有牽連關係之職（即圖利）行為，依公訴不可分之原則，受【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 277 頁】理法院自屬有權審判，該檢察官就此具有不可分性之整個犯罪事實強裂為二，於就偽造文書部分起訴後，而將瀆職部分予以不起訴處分，其處分即應認為無效。」同院八十八年臺上字第四三八二號判例：「檢察官就被告之全部犯罪事實以實質上或裁判上一罪起訴者，因其刑罰權單一，在審判上為一不可分割之單一訴訟客體，法院自應就全部犯罪事實予以合一審判，以一判決終結之，如僅就其中一部分加以審認，而置其他部分於不論，即屬刑事訴訟法第三七九條第十二款所稱『已受請求之事項未予判決』之違法；此與可分之數罪如有漏判，仍可補判之情形，迥然有別。」。特別是同院九十一年度臺上字第一〇三二號判決更指出：「刑事訴訟法第三〇〇條所謂變更起訴法條，係指在不擴張及減縮原訴範圍之原則下，法院得就有罪判決，於不妨害公訴之基本社會事實同一（即公訴事實之同一性）之範圍內，得自由認定事實，變更檢察官所引應適用之法條而言；苟係裁判上一罪，基於審判不可分原則，其一部事實起訴者，依刑事訴訟法第二六七條之規定，其效力應及於全部，受訴法院對於未經起訴之他部分犯罪事實，應一併予以審判，則屬犯罪事實一部擴張之範疇，二者不能混為一談。」該判決將起訴事實全部和一部之概念釐清，更能說明作為訴訟標的要素之事實並非片段之事實，而是應依特定法規構成要件評價之完整基本社會事實（完整之社會生活事實）。依據同樣理論，行政法院亦不應將同一租稅義務關係依個別事實分割成多數片段而認為得分別起訴、審判<sup>101</sup>。由此可知，在民事訴訟、刑事訴訟以及撤銷課稅處分訴訟以外之其他行政訴訟，皆將生活事實整體處理，何以僅於撤銷課稅處分之訴訟卻有背於通例，而改採爭點主義，法理何在，實在令人百思不得其解。【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 278 頁】

#### 6. 爭點主義侵害人民之訴訟權

在行政處分之同一性認定上，德國與我國之通說與實務均認為，行政處分主文規制內容如無變更之情形，容許行政機關補充行政處分之理由<sup>102</sup>，同理，行政處分之相對人亦得追補提出各項處分基礎事實以指摘行政處分之合法性。爭點主義雖與原因事實相關，但卻與訴訟法說（一分肢、二分肢、三分肢）對於原因事實之概念有異，蓋後者對於原因事實係以（法規範之）整體原因事實作為認定標準。若採爭點主義，將原本單一之整體事實切割為多數片段而變成多數訴訟標的，在民事訴訟對原告幾乎無影響，蓋其稍後得隨時另行起訴或追加起訴，權利之行使不受影響，雖然對法院和被告而言有司法資源浪費以及應訴麻煩之弊。然而，在行政訴訟，卻因撤銷訴訟設有起訴期間以及先行

101 Vgl. Kopp/Schenke, aaO. (Fn.6), §90 Rn. 7.

102 陳敏，同註 41，頁 1510；最高行政法院 91 年度判字第 694 號判決、臺北高等行政法院 90 年度訴字第 5857 號判決參照。



（復查、訴願）程序之限制，亦即失權期間經過後，原告喪失其訴權，而未先經復查、訴願程序者其起訴不合法，於此等情形，法院不得為其進行實體之審判，將導致原告之訴訟權以及基本權遭受侵害<sup>103</sup>，蓋既不能另行起訴，亦不得追加起訴，權利之侵害即無法救濟。爭點主義因切割社會事實，有違民眾就系爭案件救濟整體性之認知，常造成民眾對於未提出救濟部分之事實發生失權之結果，此理論對原告之不利立即顯現<sup>104</sup>。何以採此理論必有其理由，最高行政法院以及財政部必須明確說明，事涉人民之訴訟權以及基本權之保障，無論如何法院必須盡其符合理論之說理義務，以證明其理論之正當性，不得任意、專斷選擇妨礙人民權利保護之訴訟標的理論，而其可能之理由僅是藉由阻斷人民【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 279 頁】救濟之路，而增加法官辦案之便利，此種理論顯然違反主權在民之法治國基本原則，而應被揚棄。將民事訴訟和行政訴訟相互對照即可知訴訟標的理論之差異對原告訴訟權以及其他基本權之影響。拙見認為，若詳細分析目前採取爭點主義之行政法院裁判，應可獲得一致之結論，亦即行政法院及財政部採取爭點主義之主要目的應係在排除納稅義務人於救濟程序中提出新事實，使爭訟案件易於終結。換言之，稅捐稽徵機關和行政法院欲將未於復查程序、訴願程序主張之個別事實排除於稍後之訴訟程序，因而採取爭點主義，利用未於先行程序主張即不得於後續程序提出之規定（未經復查不得訴願、未經訴願不得提撤銷訴訟），剝奪人民之訴訟權。最後，採爭點主義亦造成納稅義務人和稽徵機關間地位不平等，詳言之，納稅義務人若對課稅處分不服，必須詳細列出其所不服之個別課稅基礎事實，並於三十日內提出救濟請求，否則即喪失其救濟權，然而，稅捐稽徵機關卻可在五年之核課期間內，隨時主張發現應課稅之基礎事實，命人民補稅，甚至裁罰。兩相對照，更凸顯爭點主義對納稅義務人造成之不利地位。

## （二）對德國文獻所採之總額主義之批判

### 1. 對違法性理論之批判

採總額主義之多數見解認為，對課稅處分提起撤銷訴訟，其訴訟標的乃是課稅處分之違法性。然而，在行政訴訟，主張撤銷訴訟之訴訟標的乃是行政處分違法性之見解，係奠基於行政訴訟之目的並非在於個人權益之維護，而是行政行為合法性控制之論點<sup>105</sup>，其顯然忽視現代行政訴訟乃是以主觀權利保護為主要目的，原則上不許人民以行政行為違法而提起民眾訴訟，故原告欲提起行政訴訟【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 280 頁】時，皆須主張訴訟之目的在於維護其權益，否則其訴即因欠缺訴權而不合法，此觀我國行政訴訟法第四條、第五條、第六條及第九條之規定即可明瞭。據此，法院僅於行政處分違法，且原告之權益受該處分侵害時，始能為原告勝訴之判決而撤銷該行政處分，我國之行政訴訟法雖無類似德國行政法院法第一一三條第一項第一句之規定，仍應作相同之解釋，否則即難與第四條要求原告須主張，因行政處分違法並侵害其權益之規定前後一貫。若行政處分確實違法，但未侵害原告之權益時，仍應判決原告敗

103 類似見解，吳東都，同註 79，頁 178 參照。

104 同說，陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，頁 36-37，2008 年 10 月；林石猛、邱基峻，同註 83，頁 284。

105 Vgl. Niese, aaO. (Fn. 19), S. 355.



訴。由此可知，撤銷訴訟之訴訟標的並非僅係行政處分之違法性<sup>106</sup>。

此外，請求撤銷課稅處分之訴訟，乃是原告認為稅捐稽徵機關錯誤認定課稅基礎事實，導致課稅處分規範之納稅義務違法且侵害其權利，請求法院撤銷之主張，若原告勝訴而撤銷該處分，原處分機關即不得對同一主體就相同原因事實，適用相同法規作出主要内容相同之行政處分。然而，若認為訴訟標的係個別課稅處分之違法性，則因原因事實、應適用之法規並非訴訟標的而無既判力，於該處分被撤銷後，原處分機關得作出內容相同之「新處分」，納稅義務人對於「新處分之違法性」必須再行提起爭訟，否則將受拘束，因訴訟標的不同，先前之勝訴判決不能提供周延之保護，必然造成納稅義務人之訟累，浪費訴訟資源，並有害司法之威信。

## 2. 對二分肢說之批判

二分肢說割裂實體法和訴訟法之關係，忽視訴訟之目的主要在於實現實體權利之保障<sup>107</sup>，而且原告之訴之聲明與其實體法之權利關係密不可分，特別是在確認訴訟和形成（撤銷）訴訟，在訴之聲明中通常包含實體法之權利義務關係，而通說認為給付訴訟和形成【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 281 頁】成（撤銷）訴訟本質上亦包涵確認性質，故單從訴訟法之角度定義訴訟標的之概念，而將實體法排除於訴訟標的之概念外，顯然本末倒置，原則上行政訴訟既在於實現、維護人民行政法上之權益，而訴訟權作為程序之基本權，本非以自我存在為目的<sup>108</sup>，是以在定義訴訟標的之概念時，不應忽視實體法扮演之角色。再者，縱使主張訴訟法說之學者亦承認，生活事實之概念及範圍難以明確界定<sup>109</sup>，是否為同一事實而屬於一行為常生爭議，特別是在給付訴訟，許多德國學者認為，生活事實尚須藉助於實體法之請求權規範而確定其範圍<sup>110</sup>。如此，二分肢說亦無法完全排除和實體法之關係，特別是在一行為是否允許二罰之情形，同一之自然生活事實亦得因法律之規定而成為法律效果相同，然而卻屬不同行政處分之基礎。若僅著眼於行政機關對於同一之自然生活事實所為之規制，而忽略實體法規，即難以說明何以行政機關基於同一行政目的得對於同一生活事實作出多數內容相同之行政處分，於此情形，顯然可知同一自然生活事實得因法規之規定（依時間或地點）可被切割成不同部分，而成為不同行政處分之事實基礎，從而構成不同之訴訟標的，若不將實體法規之規定列入訴訟標的之構成要素，顯然無法對此提出適當之說明，特別是對於連續處罰處分是否違法而侵害原告權益之認定，更須藉助於實體法規之規定始能判斷<sup>111</sup>。【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 282 頁】

## （三）個人見解

訴訟標的應是訴訟法之概念，其主要之作用在於確定判決之對象和其效力範圍，故

106 Vgl. Grunsky, aaO. (Fn. 1), § 5 IV, S. 41; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 155.

107 Vgl. Jauernig, aaO. (Fn. 16), § 111.

108 Vgl. Jauernig, aaO. (Fn. 16), § 37 H 3, 4; Habscheid, aaO. (Fn. 15), S. 181 f.

109 Vgl. Habscheid, aaO. (Fn. 15), S. 188.

110 Vgl. Jauernig, aaO. (Fn. 16), § 37 H, Vffl. 特別是在 § 37 M, 其認為該當實體請求權構成要件之全部事實組成所謂之生活事實，而在形成訴訟，應藉助原告所主張產生形成權之法規範，劃定生活事實之界限。由此亦可推出，Jauernig 雖主張訴訟標的之概念應依適用職權調查主義或當事人提出主義而有寬嚴之區別，並採二分肢說，然而實際上兼採新實體法說之觀點，其理論與三分肢說之本質幾乎相同。

111 Vgl. Httschmann/Hepp/Spitaler, aaO. (Fn. 7), § 65 Rn. 68.

應依訴訟法之觀點解釋，然而，行政訴訟之主要目的在於貫徹、維護實體權利，是以訴訟若脫離實體法則訴訟即無作用，多數學者承認，訴訟標的之概念不能和實體法分離，尤其是確認訴訟，其主要係以實體法之法律關係為確認對象，更離不開實體法<sup>112</sup>。形成訴訟之本質原則上係以法院之判決直接創設、變更及消滅實體法律關係，撤銷課稅處分之訴訟既屬於形成訴訟之一種類型，亦不能排除此性質，將訴訟標的認為係訴訟法之概念並非意味亦應將實體法之要素全然排除於訴訟標的之概念外，甚至主張新實體法說之學者亦不反對將訴訟標的歸類為訴訟法之概念<sup>113</sup>，故完全以訴訟法之見解詮釋訴訟標的是否妥適、周延，應有商榷之處。原告起訴主張訴訟上之裁判請求權，原則上即同時在行使（主張）其實體法之權利，何況當事人所爭執者係實體法之權利義務關係，而且訴訟標的之內容亦和原告請求之權利保護方式有關，雖說從訴訟程序上觀察，原告起訴係請求法院作出（如訴之聲明之）判決，惟從實體上觀察，原告之訴係針對被告，請求法院針對兩造爭執之實體權利義務關係為裁判，職是之故，應從原告對於法院及被告之觀點（三面關係）出發，將判決適用之實體法規亦列為訴訟標的之要素，理論始為周延<sup>114</sup>。

#### 【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 283 頁】

拙見認為，若依我國行政訴訟法之用語，似應以實體法說作為確定撤銷訴訟訴訟標的之準則，然而若考慮訴訟標的主要係屬於訴訟法之概念，應包含當事人訴訟上對於法院之判決請求，行政訴訟（撤銷訴訟）之特性（違法及侵害權益之主張）及原告之缺乏法律專業知識，要求其指出案件涉及之具體實體法權利或法律關係誠屬強人所難，令其指出並確定案件所針對之生活事件，使法院得以確定判決應適用之實體法規即已足夠，由於訴之聲明係原告起訴追求之目的，為整個訴訟之核心，而生活事實在訴訟上係適用法律之基礎，亦係訴之聲明之依據，為攻擊防禦、證據調查甚至整個言詞辯論之主要部分，而在給付訴訟或形成訴訟，亦常藉由事實始能確定訴訟標的。此外，判決所適用之實體法規係生活事實之法律評價，為確定訴之聲明有無理由之依據，其實現即為當事人（原告）進行訴訟之目的，若略之不顧，訴訟即無所附麗而失其意義，因而，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。

## 肆、結語

訴訟標的乃是法院審判之對象，亦是決定確定判決效力（拘束力）範圍之標準，其屬於抽象確定之訴訟制度，因此不應恣意專斷對訴訟標的之概念進行詮釋。稅務訴訟乃

112 Vgl. Grunsky, aaO. (Fn. 1), § 5 IV, S. 40; Habscheid, aaO. (Fn. 15), S. 181 f. 5 188; Lerche, aaO. (Fn. 38), 298; Kopp/Schenke, aaO. (Fn. 6), § 90 Rn. 11; Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 54 ff. 然而 Detterbeck 卻排斥將實體法之要素列入訴訟標的之概念而採純粹訴訟法說，其認為訴訟標的乃是訴訟法之請求權。

113 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 55.

114 Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 8), S. 64 ff.

是行政訴訟之一種，其訴訟標的概念之詮釋自應遵循行政訴訟文獻對於訴訟標的之詮釋，特別是通說之見解何以不可採而須採用對人民不利之見解，實務有必【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 284 頁**】要提出更具說服力之說明。法院係為人民權益之維護而言，法官自應體認此種意旨而為審判，斷無為圖個人結案之便利而忽視既有之學說理論，而採用不合法理之理論，犧牲人民基本權（訴訟權）之理。爭點主義割裂課稅基礎事實，將同一稅捐權利義務依個別基礎事實劃分，而認定為不同之訴訟標的，並藉由復查、訴願之先行程序以及起訴期間之失權規定，不當剝奪人民之訴訟權並使其實體基本權無法獲得救濟，顯然違背法治國原則、民主原則之本旨，最高行政法院之前揭裁判既未能貫徹其維護人民基本權之任務，應有檢討、變更之必要。【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 285 頁**】

## 參考文獻

### 一、中文

1. 行政訴訟法實務見解彙編，2007。  
The Practice of Administrative Litigation Act Insights Compilation, 2007.
2. 吳庚，行政法之理論與實用，增訂 11 版，2010。  
Wu, Geng, The Theory and Practice of the Administrative Law, 11th ed., 2010.
3. 吳東都，德國稅務行政訴訟，2009。  
Wu, Tong-Du, The Administrative Litigation of German Taxation, 2009.
4. 林石猛、邱基峻，行政程序法在稅務爭訟之運用，2009。  
Lin, Shi-Mong, Chou, Ji-Jiun, The Application of Due Process and Tax Litigation 2009.
5. 張文郁，權利與救濟—以行政訴訟為中心，2005。  
Chang, Wun-Yu, Right and Remedy - Focus on Administrative Litigation, 2005.
6. 張文郁，權利與救濟（二）—實體與程序之關聯，2008。  
Chang, Wun-Yu, Right and Remedy II-Relation Between Legal Entity and Procedure, 2008.
7. 陳計男，行政訴訟法釋論，2000。  
Chen, Chi-Nan, Comment of the Administrative Litigation Act, 2000.
8. 陳敏，行政法總論，5 版，2007。  
Chen, Ming, General Part of the Administrative Law, 5th ed., 2007.
9. 陳清秀，稅務訴訟之理論與實務，1991。  
Chen, Ching-Hsiou, The Theory and Practice of the Tax Litigation, 1991.
10. 陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，2008。  
Chen, Ching-Hsiou, the Principle of the Modern Tax Law and International Tax Act, 2008.
11. 陳清秀，行政訴訟法，3 版，2009。  
Chen, Ching-Hsiou, The Administrative Litigation Act, 3d ed., 2009.
12. 陳榮宗、林慶苗，民事訴訟法（上），修訂 4 版，2005。【**政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 286 頁**】  
Chen, Rong-Chong, Lin, Chin-Miao, The Code of Civil Procedure, 4th ed., 2005.



13. 陳榮宗、林慶苗，民事訴訟法（上），修訂7版，2010。  
Chen, Rong-Chong, Lin, Chin-Miao, The Code of Civil Procedure, 7th ed., 2010.
14. 黃茂榮，論訴訟標的，植根雜誌，20卷1期，頁1-52，2004。  
Huang, Mao-Rong, Comment of the Subject of Litigation, Rootlaw Journal, vol. 20, no. 1, pp. 1-52, 2004.
15. 葉百修、吳綺雲，行政撤銷訴訟之研究，1990。  
Yeh, Pai-Hsiu, Wu, Chi-Yun, The Study of the Administrative Actions for Revocation, 1990.
16. 蔡志方，行政救濟法新論，2001。  
Cai, Zi-Fang, New Comment of the Administrative Remedy Law, 2001.
17. 賦稅法令彙編，1990。  
The Tax Litigation Insights Compilation, 1990.

## 二、外文

1. Ax, R./GroBe, T./Melchior, J., Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 18. Aufl., 2003.
2. Barbey, G" Bemerkungen zum Streitgegenstand im Verwaltungsprozeß, FS Menger, 1985.
3. Bittner, D" Finanzgerichtsordnung, 1993 (Lfg. 1999) .
4. Böhm, P., Die Ausrichtung des Streitgegenstandes am Rechtsschutz, FS Kralik, 1986.
5. Detterbeck, S., Streitgegenstand und Entscheidungswirkungen im Öffentlichen Recht, 1995.
6. Eyermann, E./Frohler, L., Verwaltungsgerichtsordnung, 11. Aufl., 2000.
7. Gorski, H. G., Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide, Zur Saldierungs- und Individualisierungstheorie, 1974.
8. Graber, B" Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., 2006.
9. Grunsky, W., Grundlagen des Verfahrensrechts, 2. Aufl., 1974. **【政大法學評論第126期，2012年4月，第287頁】**
10. Habscheid, W. J., Der Streitgegenstand im Zivilprozeß, 1956.
11. Habscheid, W. J., Die neuere Entwicklung der Lehre vom Streitgegenstand im Zivilprozeß, FS Schwab, 1990.
12. Henckel, W., Stein, F./Jonas, M.,- ein Großkommentar zur Zivilprozeßordnung, JZ 1992.
13. Hesselberger, D., Die Lehre vom Streitgegenstand, 1970.
14. Hübschmann, W./Hepp, Ernst/Spitaler, A., Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 2009 (Lfg. 2008) .
15. Jauernig, O., Verhandlungsmaxime, Inquisitionsmaxime und Streitgegenstand, 1967.
16. Jauernig, O., Zivilprozeßrecht, 25. Aufl., 1998.
17. Klinger, H., Verwaltungsgerichtsordnung, 1960.
18. Kopp, F. O./Schenke, W. R" Verwaltungsgerichtsordnung, 15. Aufl., 2007.
19. Kulin, R./v. Wedelstadt, A. (Hrsg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 19. Aufl., 2008.

20. Lammerding, J., Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 15. Aufl., 2005.
21. Lerche, P., Zum Stand der Lehre vom Streitgegenstand im Verwaltungsprozeß, BayVBl 1956.
22. Musielak, Grundkurs ZPO, 1991.
23. MünchKommZPO, Bd. I, 2. Aufl., 2000 (P. Gottwald) .
24. Niese, W., Über den Streitgegenstand der Anfechtungs- und Vornahmeklagen im Verwaltungsprozeß, JZ 1952.
25. Rosenberg, L./Schwab, K. H./Gottwald, P., ZivilprozeßBrecht, 15. Aufl., 1993.
26. Stein, F./Jonas, M., Kommentar zur ZPO, Bd. I, 20. Aufl., 1984 (E. Schumann) .
27. Thomas, H./Putzo, H., ZivilprozeßBordnung, 25. Aufl., 2003.
28. Tipke, V./Kruse, R., Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 2003.
29. Ule, C. H., VerwaltungsprozeßBrecht, 9. Aufl., 1987.
30. Zöller, R., ZivilprozeßBordnung, 18. Aufl., 1993.【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 288 頁】

# Reaserch of the Subject of the Administrative Action for Avoidance of Tax Decisions

Wun-YuChang\*

## Abstract

The main purpose of administrative action is to ensure people's rights set forth in the administrative laws, and the subject of action is the core of the litigation system; the object of trial, also decides the scope of the validity (binding force) of judgment. This belongs to the litigation system of abstract certainty, so it shall not interpret the construct of subject of action arbitrarily. The tax action is a type of administrative action; the interpretation of construct of subjection of action shall comply with the interpretation of administrative action documents. The court is founded to ensure people's rights, and the judge shall make judgments with realization of such purpose. The theory of dispute point divides the fundamental facts of taxation, separates the same taxing obligation and right per each fundamental fact, and deems the same as different subjects of action, and abridges people's right of action and enables their remedies of substantial fundamental rights by reexamination, 【政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 290 頁】petition or other priority procedures and regulations of right invalidity; this obviously violates the purpose of principle of legitimate state and the principle of democracy. On the contrary, the theory of summation may be the appropriate theory.

## Keywords:

Administrative Action for Avoidance, Tax Action, Subject of Action, Theory of Dispute Point, Theory of Summation 【政大法學評論第126期，2012年4月，第290頁】

---

\* Professor, College of Law, National Taipei University; Ph.D. in Law, Munich University.  
Received: December 27, 2010; accepted: May 27, 2011