

試論行政訴訟中行政處分理由之追補或更正

—最高行政法院 102 年度判字第 95 號判決評析

韓鐘達

【事實概要】

原告羅○林於民國 94 年間以土地公告現值 20% 之價格向訴外人宏和開發股份有限公司（下稱宏和公司）購入改制前臺北縣三重市永德段 1361 之 1 地號（應有部分 455/5,000）土地（下稱系爭土地），再將系爭土地辦理捐贈予澎湖縣望安鄉公所（下稱望安鄉公所），而於 94 年度綜合所得稅結算申報，以系爭土地之公告現值虛列捐贈扣除額為新臺幣（下同）4,012,281 元，涉不實列報捐贈扣除額情事，案經臺灣澎湖地方法院檢察署（下稱澎湖地檢）進行調查後，原告始於 97 年 9 月 15 日申請依系爭土地公告現值之 16% 更正該項扣除額為 641,965 元，被告因認其虛報捐贈扣除額為 3,370,316 元，核定所漏稅額為 1,348,127 元，裁處所漏稅額 1 倍之罰鍰計 1,348,127 元。原告就罰鍰處分不服，申請復查。經被告財政部臺北國稅局核實審認原告購買系爭土地之實際交易成本應為買賣契約書所載金額 20%（買賣契約書所載價額即為系爭土地之公告現值），即 802,456 元，爰重行核定原告虛報捐贈扣除額為 3,209,825 元，漏稅額為 1,283,930 元，應處 1 倍罰鍰為 1,283,930 元（原處罰鍰 1,348,127 元追減 64,197 元），而以 100 年 3 月 24 日財北國稅法二字第 1000216514 號復查決定（下稱原處

分) 追減罰鍰 64,197 元，原告猶未甘服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。嗣經臺北高等行政法院以 100 年度訴字第 1714 號判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定）不利於原告之部分。被告不服，乃向最高行政法院提起上訴，經最高行政法院以 102 年度判字第 95 號判決(下稱本判決) 將原判決廢棄，發回臺北高等行政法院審理。

【判決摘要¹】

在無礙兩造之攻擊防禦及不影響行政處分之本質與結果之前提下，行政法院若認行政處分之瑕疵，得予以追補或更正者，則追補或更正之請求優於撤銷之請求；且基於權力分立之原則，行政法院在撤銷訴訟中僅能審查行政機關所作成之行政處分之合法性，而不能代替行政機關追補或更正行政處分，否則即有司法機關代替行政機關行使行政權之虞，與權力分立原則未盡相符。查本件上訴人於原審 100 年 12 月 7 日言詞辯論時，提出補充答辯狀陳明：「依 100 年 11 月 29 日庭呈被上訴人 97、98 年度綜合所得稅核定通知書所示，其前開年度核定綜合所得總額均高達約 200 萬元，對應其 97 年度應繳交之緩起訴處分金 10 萬元，該緩起訴處分金僅占前開年度綜合所得約 2 百分之 1。對其資力影響甚微，況被上訴人虛列前揭土地捐贈扣除額導致漏報所得稅額 1,283,930 元，已如前述，其違反所得稅法第 71 條第 1 項自動誠實申報納稅義務獲利金額達上百萬元尚難謂不高，……原

¹ 因本文以論述行政訴訟中行政處分理由之追補或更正為中心，故僅摘要本判決關此之理由。

處罰鍰按漏稅額 1,283,930 元處 1 倍罰鍰，已屬有利被上訴人之決定……。」

等情（見原審卷第 103 頁），此攸關上訴人是否已於原審以自行重新裁量之方式追補？是否無礙兩造之攻擊防禦及不影響行政處分之本質與結果？該追補之請求是否應優於撤銷之請求？原審就此未予調查釐清，復未說明其法律上意見，即逕判決將原處分（復查決定）不利於被上訴人部分及訴願決定均撤銷，容有未洽。

【相關法條】

行政訴訟法第 125 條、第 133 條；訴願法第 79 條；行政程序法第 96、114 條。

【相關裁判】

最高行政法院 100 年度判字第 2126 號、100 年度判字第 1105 號、100 年度判字第 736 號、100 年度判字第 122 號、100 年度裁字第 2010 號、99 年度裁字第 3568 號等。

【關鍵字】

裁量理由追補、裁量理由變更、權力分立、職權探知主義。

【裁判簡評】

一、問題之提出

本判決涉及之法律問題，緣於歷來司法實務上，行政機關於行政訴訟中，習見有追補或變更其處分理由（不限於裁量斟酌內容）之情形，此時，

法院得否斟酌其追補或變更之理由？甚至於訴訟中發生法律變更情事，而為原處分所應適用者，是否仍得為理由之追補或變更？亦有爭論²。

以本判決之基礎事實而言，原告因虛列捐贈扣除額，經被告機關查獲後補課稅捐並裁處罰鍰，而原告之同一行為復違反刑事法律經檢察官偵查後為緩起訴處分，原告並據此繳納緩起訴處分金，則產生原告繳納緩起訴處分金之事實，是否影響原行政處分之裁量？被告機關得否於行政訴訟中追加補充裁量斟酌之理由？本例中，最高行政法院認被告機關似已於答辯書狀中補充其重新裁量之理由，據以指摘原審法院（即臺北高等行政法院）未就被告機關於行政訴訟中追補裁量斟酌之理由是否無礙兩造之攻擊防禦及不影響行政處分之本質與結果、該追補之請求是否應優於撤銷之請求等節調查釐清，以及未說明其所持之法律上意見，即逕判決將原處分（復查決定）不利於被上訴人部分及訴願決定均撤銷，容有未洽，乃將原判決廢棄，發回原審法院，嗣更審判決即遵循最高行政法院發回意旨，對首揭法律問題採取肯定行政機關得於行政訴訟中追補或變更原處分理由之見解，而駁回原告之訴，足見，本法律問題將左右判決結果，在在影響人民權益，自有分析探討之價值與必要，爰此，本文擬分析整理相關見解，並對本判決提出簡評，希冀探求適切之解決方案。

² 實務爭議背景說明：林文舟，關於「行政訴訟中行政處分裁量斟酌內容之追加補充」的幾點意見，2013年5月29日司法院主辦行政訴訟學術研討會「行政訴訟中行政處分裁量斟酌內容之追加補充」與談資料。

二、關於行政訴訟審理之時間基準³

於探究本法律問題前，首應從釐清行政訴訟審理之時間基準出發，亦即行政法院裁判時，對於案件所涉及之法律及事實狀態判斷之基準時點為何，茲整理相關見解如下⁴，又因本判決為撤銷訴訟，故僅就撤銷訴訟之判斷時點分析：

（一）以作成行政處分時點為基準

此說認為，撤銷訴訟係因行政處分違法侵害人民之權利而提起，故應以作成行政處分時之事實及法律為裁判基礎，爰此，行政處分於作成時為合法者，即為合法之行政處分，作成時為違法者，即為違法之行政處分，不因其後事實或法律狀況之變更而受影響。

（二）以訴訟請求時點為基準

此說則認，撤銷訴訟係因處分相對人認行政處分違法，訴請法院加以撤銷之形成訴訟，故判斷該行政處分是否違法侵害原告權益，於訴請撤銷效力已終結之行政處分時，該行政處分是否違法，固應依作成處分時之事實及法律判斷之；然於訴請撤銷具有持續效力或尚未執行之行政處分，原告之目的既然在於消滅行政處分之法律效力，縱使作成行政處分時為合法，但日後因事實或法律之變更而不符合法律，在內容上已然違法，自應予以撤銷。

³ 本問題係針對行政處分作成後始發生之事實或法律變更，與本判決所涉者係行政處分作成時已經存在之事實及法律上理由能否追補，雖屬不同層面之問題，惟為澄清相關概念，仍予論列。

⁴ 以下參考：陳敏，行政法總論（第7版），頁1494-1496；吳庚，行政爭訟法論（第6版），頁271-277頁。

此外，現行法制及司法實務上，似亦傾向行政處分作成時說，如稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」上開法條所稱之「裁處」，包括訴願及行政訴訟之決定或判決（立法理由說明參照）；又改制前行政法院 86 年 2 月份庭長評事聯席會議決議亦認為：「稅捐稽徵法第四十八條之三既明定採從新從輕原則，自應適用有利於納稅義務人之修正後營業稅法規定，原處分及一再訴願決定適用修正前營業稅法處罰，無可維持，應併予撤銷（本院八十五年度判字第 2020 號判決）。」⁵本文以為，立於確保法安定性、信賴性及明確性等理由，應以前說為當；然遇具持續效力之行政處分時，如該處分不利於人民，倘未能使處分內容契合現行法令，徒使行政處分「公然違法」地存在，似與人民法感情有違，且考量平等原則之維繫，後說之理由亦值傾聽。

三、行政訴訟中行政處分理由追補或更正之容許性

以下論述內容，乃為本判決所涉核心問題，亦即行政機關於行政訴訟中，得否追補或更正訟爭行政處分之理由，此亦為實務上常見之情形，以稅捐裁罰處分而言，稅捐機關之裁處書上，除違章事實、法律依據及有關證據外，多未敘明其裁量之理由，就本判決所涉事實觀之，兩造就被告

⁵ 陳清秀，行政訴訟程序上行政處分之理由追加變更之探討---最高行政法院 100 年度判字第 2126 號判決評析，2013 年 5 月 29 日司法院主辦行政訴訟學術研討會「行政訴訟中行政處分裁量斟酌內容之追加補充」與談資料，頁 6。

機關裁處罰鍰額度是否允當有所爭議，被告機關雖未於原處分中表明其審酌罰鍰額度之理由，但嗣於訴訟中以書狀補充敘明相關理由，於此情形，究竟應否容許被告機關此一行為，進而彌補其原處分理由欠備之瑕疵，在本案已然動搖訴訟之結果，且影響人民之權益。關於此等行為之容許性，於理論上容有下列不同見解：

（一）肯定立場

本說之立足根據，乃基於職權探知主義及訴訟經濟原則等法理，首先，細繹行政訴訟法第 125 條第 1 項：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」規範意旨，可知行政法院應依其調查所得（包含事實及法律層面），斟酌判斷訟爭行政處分之合法性，不論該事實或法律是否已經雙方當事人在行政程序上或行政訴訟上加以提出，此時法院應加以審查者，毋寧是該行政處分可否以其他法律上或事實上之理由，將原瑕疵彌補治癒，進而予以維持，是以，行政機關於訴訟中追補或更正相關裁量理由，均得以視為法院調查所得，當然得當作其得心證之理由，但是，若所容許追補或更正之理由，將導致訟爭行政處分之本質變更時，則行政法院似不得加以斟酌之⁶。復有論者自訴願法第 79 條第 2 項規定：「原行政處分所憑理由雖屬不當，但依其他理由

⁶ 陳清秀，前揭文，頁 7。

認為正當者，應以訴願為無理由。」之相同法理推論認為，行政機關作成行為時所持理由雖不可採，但依其他理由可認該處分為合法時，行政法院亦應駁回原告之訴訟，此外，基於訴訟經濟考量，倘不許行政機關追補理由而撤銷原處分，行政機關仍得依據未經法院斟酌之正當理由，作成另一合法之行政處分，屆時人民若不服又將興訟，若此，倒不如容許行政機關於訴訟中追補理由，以符訴訟經濟⁷。

（二）否定立場

本說基於權力分立及程序保障等理由，認法院之審查及決定權限，僅限於就行政程序時已經發生，且業由行政機關加以考慮斟酌後之決定的，進行事後之審查，至於行政機關如依據無瑕疵的行政程序，或者不違背現行法而為其他的裁量及斟酌，是否將可能達到相同結果，則非法院必須去判斷的項目，否則，將逾越本應保留予行政權之領域，造成法院越俎代庖，干預行政權之職權。因此，即使嗣後被追加變更一個正確的理由，亦不能改變原來的處分違法性，蓋違法的行政處分，原則上並不能因嗣後的事實經過而變成合法。從而，行政機關必須根據該項新的理由，作成一個新的行政處分，而且僅能自作成之時點起發生效力⁸。

⁷ 陳敏，前揭書，頁 1499。

⁸ 陳清秀，前揭文，頁 8-9。

(三) 由此可見，無論持肯定或否定立場，均有充足之法理依據，且其主張亦均能凸顯本爭議之重要性，以及所應予思考之問題。爰此，本文將自數個面向加以分析此一爭議問題，進而簡評系爭裁判。

四、各面向之分析

(一) 就行政法院之功能而言

傳統上，沿襲德國巴伐利亞邦古典意義之行政訴訟，其功能在於解決公法上之爭議，定分止爭，行政訴訟之目的端在法秩序之維持，以確保國家能依法行政，此種意義下之行政訴訟，自然可能允許被告機關，在訴訟程序進行中，追補或變更原行政處分之理由，由行政權及司法權共同維持法秩序，而不計較補正之時間點；然當代行政法院功能業已轉變，行政訴訟之功能目的不僅僅強調法秩序之維護，而是傾向偏重於人民公法上權利之保護，此觀我國現行行政訴訟法，乃採類似民事訴訟之立法模式，並且大量準用民事訴訟法之規定即明，因此，對於訴訟程序中行政處分理由之追補或更正，國家機關間應嚴守分際，行政法院不應充當行政機關之程序延續機關，故不能容許行政機關於訴訟中追補或更正原行政處分之理由。關此，論者亦明確指出，在德國的行政救濟體制改採以保障個人主觀公權利為主軸的模式下，行政法院無論在組織或人事上已經與行政有了嚴格之劃分，因此，在德國當代

行政法院功能已有所轉變的背景下，若仍不加反省地沿用傳統見解，容許在訴訟中追補處分理由，勢必造成對個人權利保障的減損，這是否仍符合當代以個人權利保障為主軸的行政法院功能，實不無疑義⁹。

（二）就行政機關之說明理由義務而言

按我國行政程序法第 43 條規定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」足見行政機關於作成行政處分或其他行政行為時，負有說明理由之義務，在此一規範要求下，行政機關得否在訴訟程序中追補或更正行政處分之理由，即備受質疑；抑且，唯有行政機關翔實敘明其作成行政處分之理由，處分相對人始得以藉由對理由之審視來判斷該處分是否違法不當而侵害其權利，並進一步評估是否對該處分提起行政救濟，若行政機關不予清楚敘明理由，則將妨礙人民評估風險之機會，申言之，如能透過理由說明始人民認同處分結果，亦可能減少不必要之行政爭訟，實具有減輕訴訟資源耗費之功能；此外，倘允許行政機關得於訴訟中追補或更正理由，或允許法院依職權為之，將使行政機關法定說明理由義務，淪為不具違反效

⁹ 盛子龍，行政訴訟程序中行政處分理由追補之研究，刊載於中原財經法學第 9 期（2002 年 12 月），頁 22。

果之「自然債務」，果爾，勢必悖離權利保障實效性與依法行政原則¹⁰。

（三）就權利救濟之機會而言

固然，原行政處分僅為初步之行政決定，於歷經訴願獲得維持後，始為整個行政權系統對外生效之最終決定，亦為行政法院撤銷訴訟之審判對象，故訴願決定書維持原處分所提出或補充之理由，即為原行政處分所吸收，而成為原處分理由之一部分，就此觀察，原處分即便未盡說明理由義務，訴願審議機關亦可加以補充說明（訴願法第 79 條第 2 項參照），然此時值得吾人深思者為，既然訴願亦為行政爭訟體制一環，若原處分機關未盡說理義務，則人民於訴願程序中自難以周全攻防，況且訴願審議機關尚得補足原處分理由，準此，實質上形同剝奪人民於行政救濟之一個審級，復因訴願審議機關得審議行政處分之「妥當性」或「合目的性」（按本於權力分立原理，行政法院除原處分裁量有重大瑕疵外，僅能審查行政處分之「合法性」），如實質上予以剝奪此一救濟階段，對人民權利之影響難謂不大；甚者，若容許行政機關於行政訴訟中追補或更正原處分之理由，則無異行政法院延續訴願審議機關之腳步，持續治癒原處分之瑕疵，除於程序之公正可議外，

¹⁰ 盛子龍，前揭文，頁 26-29。

更助長行政機關怠於依法說明處分理由。另外，有學者指出，倘若依據肯定見解，裁罰處分屬於稽徵機關之行政裁量決定時，則在訴訟程序上追補裁罰處分之理由，雖然不影響處分之同一性，但新的衡量理由之追補，並未經訴願決定機關重新參與，而勢必剝奪其合目的性審查之權限，影響當事人之訴願審級利益，通常即不能為單純的理由追補¹¹。

（四）就程序經濟權衡而言

設就行政處分之結果觀察，該結果於事實上及法律上均為行政機關唯一正確之決定時，如果僅因為行政機關記載了錯誤的理由或理由欠備，即必須以行政法院判決將原處分撤銷，此時似乎亦未盡妥適，蓋如此一來，行政機關勢必重新更正或敘明理由，再作成一個相同內容之行政處分，導致程序反覆並虛耗社會成本，淪為毫無意義之形式主義爾爾¹²。尤其以本判決之訟爭事實而言，被告機關縱未清楚敘明其裁處罰鍰額度之心證理由、漏未說明其是否已經審酌原告前已繳納緩起訴處分金之情節，但既然原處分之結果，無論於法律面或事實面，客觀上均屬合法、妥當之決定，若不容許被告機關於行政訴訟中追補或更正相關理由，以治癒該「微量瑕疵」，則似乎流於「為撤銷而撤銷」，並有害於程序經

¹¹ 陳清秀，前揭文，頁 24。

¹² 盛子龍，前揭文，頁 14。

濟之虞，矧事實上，行政機關所承辦之案件及作成行政處分之數量，遠遠超過法院之判決，如一概要求行政機關於作成處分時，必須如司法裁判般嚴謹翔實地敘明充分之理由，不得有任何遺漏或瑕疵，則勢必遲緩行政效率，且似亦忽略行政機關本於各領域專業所行使之裁量職權及判斷餘地。除此之外，於稅務案件，倘行政法院撤銷原處分後，在稅捐機關重新作成行政處分時，倘已逾越核課期間（稅捐稽徵法第 21 條），則勢必產生稅捐機關能否再行核課之新一波法律爭議，如因此罹於時效，於租稅正義等公共利益亦屬有害。

五、結論與簡評

（一）綜合以上分析，本文認為基於程序經濟及防止衍生不必要之法律爭議，對於不影響原行政處分法律或事實上判斷之瑕疵，應容許行政機關於行政訴訟中追補或更正相關理由。至於其容許之界限，或可參考下列判斷標準¹³：

1. 有無影響行政處分之本質與結果(如行政機關追加適用新法，以維持原處分之合法性時，應可認為重大變更其裁罰處分本質，已欠缺處分之同一性，不應准許)。

¹³ 陳清秀，前揭文，頁 23-25。

2. 有無妨害處分相對人之權利防禦（重在維護處分相對人陳述意見之權利，保障正當法律程序，避免突襲性裁判）。
3. 有無保障處分相對人之訴願審級利益（確保使行政處分接受合目的性審查之機會）。

（二）本例中，被告機關因原告虛列捐贈扣除額導致漏報所得稅額，乃按漏稅額裁處 1 倍罰鍰，雖未於作成原處分時，充分敘明相關裁量理由，但因被告機關於行政訴訟中，以書狀補充敘明其裁罰之相關理由，並就原告前雖繳納緩起訴處分金，但對於原處分之裁罰額度並無影響等情，提出充分之說明，於此情形，既然原處分於事實上及法律上皆無不當、違法情形存在，最高行政法院本於「追補或更正之請求優於撤銷之請求」、「權力分立」等理由，肯認被告機關得於行政訴訟中追補相關行政處分裁量理由，行政法院並應予審酌，乃將原判決廢棄，發回臺北高等行政法院¹⁴，基於訴訟經濟及避免衍生無謂法律爭議之立場，並參酌學理上之相關判斷標準，本文原則上肯定本判決之處理方式，第本判決理由所立基之「追補或更正之請求優於撤銷之請求」¹⁵，其法理依據何在，似乎猶待進一步說明釐清。

¹⁴嗣更一審（臺北高等行政法院 102 年度訴更一字第 29 號）隨即遵循發回意旨，駁回原告之訴。

¹⁵此即為最高行政法院判決中持肯定見解之通用例句。

(三) 誠如論者所質疑及擔憂者：「行政法院就從德國的經驗裡，試圖以「一般法理」（例如：『補正或更正之請求優於撤銷之請求』之法理？）的包裝，來正當化法院拯救行政處分的努力。然而，德國法上的實踐經驗，即使配合部分立法，仍然存在相當混亂的實務與學術爭議。我們義無反顧地取法德國經驗時，可能也要再思考，我們一方面認為台灣行政實務體系對於行政程序法的認識程度仍有待加強，但是另一方面卻又迅速地將具有相對穩健行政體制的德國，在數十年來發展出的經驗，轉殖到台灣實務上。這種本在德國就被批判可能過度傷害行政程序保障價值的理由追補制度，用在行政程序法施行未滿 20 年的台灣，老實說，筆者仍心存擔憂。從前述行政法院的裁判中，也少有論述相關追補合法性要件之判斷者（例如理由或衡量內容存在之時點；是否影響當事人權利防禦；是否於追補時免除先行程序之義務等）¹⁶」良有以也，殊值吾人傾聽、深思。

¹⁶程明修，行政訴訟中行政處分裁量斟酌內容之追加補充，2013 年 5 月 29 日司法院主辦行政訴訟學術研討會「行政訴訟中行政處分裁量斟酌內容之追加補充」報告資料，頁 57。