

第六章 結論與建議

第一節 結 論

一．租稅和解應以公益優先並限於課稅事實不明確之案件

租稅課徵受經濟發展、社會狀況及國際局勢之多方面影響，與時遽變並益趨繁複；基於憲法對人民權益之保障，及稅務行政之範圍日益擴張，傳統行政權之行使方式已不足以支應稅務行政上之要求。稅捐之稽徵程序中，為兼顧依法行政與程序經濟，租稅和解契約在學理與法制實務上目前已廣為國人所接受，有助於行政權之靈活運用及促進人民行政程序之參與，可疏減後續之行政爭訟程序及保障人民權益之功能。行政程序上之和解，有別於民法和解之契約自由原則，應在公益優先之考量下，受行政程序法規範之拘束。另基於租稅法定主義及平等原則，租稅和解契約應僅限於課稅事實難以調查或經調查後仍難以確定之案件，以解決爭執並有效達成行政之目的。

二．基於稽徵經濟原則得以租稅和解作為合理稽徵之差別待遇

租稅行政屬大量行政，程序經濟的需求較其他行政程序為高，其業務又具高度專業及技術性，涉及財政、經濟、會計、商事、民事、法律、社會及科技等各項專業知識及課稅資料之搜集與調查技術，而課稅事實之調查，有賴納稅義務人之協力配合。當課稅事實不夠明確、納稅義務人未盡其協力義務且調查不易時，則稅捐機關之調查核課有實質上之困難，為避免稅捐處分久懸未決，妥當運用租稅和解契約或將租稅協談作業法制化，以租稅和解或協談作為合理稽徵之差別待遇，不失為解決問題之良方。

三．稽徵機關應先履行職權調查之職責義務

行政機關對於行政處分所依據之事實或法律關係，經依職權調查而不能確定者，為有效達成行政目的，並解決爭執，得與人民和解，締結行政契約，以代替行政處分。惟對於租稅債務請求權本身，如已符合法定構成要件之該當法律效果，不得由徵納雙方以合意變更；但對於課稅構成要件事實或法律關係認定層面之事實爭執，則得由雙方以和解契約確定之。然職權調查為行政機關之職責義務，稽徵機關應先依法履行其租稅調查義務，當調查仍無法確定事實或繼續調查將耗費過當時，則以

期待可能性及合比例性作為職權調查之界限，在職權調查界限之外，稽徵機關始得與納稅義務人成立租稅和解契約。

四．和解契約作為課稅處分前之準備行為而非代替課稅處分

和解契約是否可代替課稅處分？以和解契約單獨適用於租稅課徵上，有難以解決之救濟及執行制度面問題，惟如以和解契約作為課稅處分前之準備行為，對於難以查明之課稅事實先以和解契約加以確定，再依和解確定事實之結果作成課稅處分，則能與現行稅捐稽徵制度融合而運作得宜。

五．稅務協談係對課稅事實認定歧異之協商合意行為

參考美國租稅協談作業在其內地稅法明文規範下，制度極為完備，其協談類型除對稅捐債務之核課爭議外，對於納稅能力、再生利益保護之稅務執行面，均得以協談，並明定各種不同之法律效果，值得作為我國未來租稅和解制度長期發展之參採方向。德國租稅和解係經由實務所發展出事實認知之合意，與我國現行稽徵實務上之稅務協談，針對課稅事實認定見解歧異經由徵納雙方為協商合意，寓含有和解契約之性質，有異曲同工之處。

六．協談基於徵納雙方之合意及信賴而生拘束力形同稅務行政上之和解契約

稅務協談係徵納雙方間就課稅事實之認定或證據採認之爭議，為有效達成租稅稽徵目的並解決爭執，互相協調讓步，並據以作成稅捐行政處分。稅務協談目前係依據財稅機關自行訂定之內部行政規則，經徵納雙方協商後由稅捐機關據以作成課稅處分。協談的法律性質除兼具行政指導與陳述意見性質外，協談如經徵納雙方合意，對課稅事實認知上見解歧異排除之並產生拘束力，則亦具有和解契約之性質。稽徵實務上常經由納稅義務人出具切結書或協議書之行為方式作成課稅處分，該切結書或協議書如係徵納雙方意思表示之合意，亦應具有行政上和解契約之性質及效力。

七．稅務協談因法源依據不足致無法律上效力

稅務協談作業要點並無法律授權依據，且該要點原規定協談不具拘束力而僅供參考，故無法律上之拘束力。惟由實務案例可知，基於契約

合意及徵納雙方間之信賴，大多數協談均發生事實上之實質拘束力。租稅協談寓有和解契約之性質，該協談制度業於稅捐機關與納稅義務人間行之有年且適用普遍，對疏減訟源、稽徵程序經濟頗具成效。協談如經雙方合意且雙方均願受其拘束時，則其性質與行政程序法規定之和解契約之性質類似，惟協談作業要點僅為財政部自行訂定之行政規則，有違行政機關應依法行政、法律保留原則及租稅法律主義。

八．從租稅實體法角度觀察稽徵機關對訴訟和解具有處分權

訴訟和解具有實體法上法律關係與終結訴訟程序之訴訟行為之雙重性質。稽徵機關對租稅訴訟和解有無處分權，須從租稅實體法之角度觀察，不能牴觸稅法、行政程序法及一般法律原則。關於課稅事實或法律關係之認定，稅捐機關具有判斷餘地及裁量權，故當事實無法調查明確或繼續調查將所費不貲時，當事人間得以和解契約解決，則對此類事件稽徵機關亦具備訴訟上和解之處分權。

九．納稅人違反協力義務得降低證明度減輕稽徵機關舉證責任

行政訴訟中法院應依職權調查證據，當事人並無主觀之舉證責任，然職權調查有其限度，經調查而事實仍難以明確時，則訴訟當事人有客觀之舉證責任。租稅為負擔處分，基於稽徵機關依法行政之要求，除非法律明文規定，否則舉證責任不能逕移轉予納稅義務人，應由稅捐機關負舉證責任，但為減輕稅捐機關舉證之困難，行政法院得透過事實上之推定、表見證明或當事人協力義務之運用，使課稅事實不致陷於真偽不明，法院亦得依法律規定將舉證責任移轉予納稅義務人負擔。

在稽徵程序與訴訟程序上納稅義務人有協力義務，於職權調查主義之下，並不因協力義務而免除稅捐機關或法院之職權調查義務，協力義務之履行與否，僅為事實調查的方法而已。如無法律明文規定，則協力義務之違反僅係法官心證之斟酌事項，並不影響舉證責任分配規則，參酌納稅義務人協力義務之履行情形，法院得適當調整稅捐機關應負之證明程度，得僅依一定蓋然性之事實即可認定課稅，並不要求稽徵機關為完全之證明。當遭遇稅捐證明困境時，在稽徵程序上稅捐機關得逕依查得之資料或間接證據，認定事實來推計課稅；於訴訟程序上法院則以證明程度降低之方式，減輕稅捐機關之舉證責任。法院亦容許納稅義務人舉證證明其實際負擔能力，作為符合實際課稅狀況之判決，而當一方之舉證未能到達完全之證明度時，法院亦得對徵納兩造試行訴訟和解，以

終結訴訟程序。

十·租稅訴訟和解以事實和解為主軸應兼顧公平與正義

經由各地區高等行政法院相關統計資料，得知租稅和解占行政訴訟和解之大宗，其中又以事實和解為主軸，訴訟和解對於訴訟經濟及徵納雙方間之定紛止爭有其具體之功效。惟行政法院於試行訴訟和解之同時，應兼顧租稅公平與正義原則，且行政法院及稽徵機關都應秉持客觀公正之執法態度，本於職權調查之職責義務下，理性妥善的面對訴訟和解，以避免產生流弊。

十一·訴訟和解與稅務協談間具有補充性之關係

觀察各高等行政法院之租稅訴訟和解態樣，多屬事實認定方面之和解，與行政程序法規定之和解契約要件相似，亦與稽徵實務上之稅務協談範圍雷同，故租稅訴訟和解與稅務協談運作間，有相當程度之關聯，兩者均以事實認知合意為中心，且彼此間具有補充性之關係。當行政法院容許對於事實調查難以明確之案件以訴訟和解終結訴訟程序之前，稽徵機關何不在稅捐稽徵之行政程序中，距離事件發生時點較近、取證較容易之時即善盡其職權調查之職責與義務，並就事實調查難以明確或因調查而花費過鉅之案件，及時與當事人行政和解或協談，勢將更能疏減訟源並收程序經濟之效。

十二·稅務協談和解制度應予探討改進

稅務機關捨協談而服膺訴訟和解之主要原因，應係稅務協談於稽徵實務上雖行之多年，惟該制度迄今始終難以完備。稅務協談和解已為當今之潮流趨勢，在徵納雙方各讓一步之理性溝通中，可兼收行政指導之功能，從而，財稅主管機關應儘速就協談之制度面加以探討改進。其改進方向除得參採營利事業「預先訂價協議」機制外，有關協談法制化應如何發展、稅務協談是否須以單一文件為必要、協談和解標的範圍需否擴大、需否成立獨立性之審查機制以加強協談之運作並防止其流弊……等，均應予探討俾謀求改進，以確實發揮稅務協談與行政和解定紛止爭之功能。

第二節 法制面建議

為建立公平、公正、透明、合理的稅務談判機制，我國應早日完成稅務協談法制化之建構，以符合租稅法律主義。期能在法制完備，稽徵機關與納稅義務人適用時不違法之下，使徵納雙方均能達到雙贏的目的。本節將就稅務協談法制化，區分為短期與長期建議目標，分別加以論述。

第一項 短期—以協談建構稅務行政上之和解契約

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同之規定，或逾越法律，增加人民租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。又稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨³⁶²。

租稅協談與和解已為現今稽徵實務上在調查及核定程序中之重要一環，除了行政訴訟法規定之訴訟和解之外，實施多年且運用普遍的稅務協談制度，並無法源依據，僅由財政部早期發布之解釋函令即長久適用。該解釋函本身內容之缺失姑且不論，本文認為，依協談之主要功能來理解，協談之性質應屬稅務行政上之和解契約，為落實依法行政原則並符合租稅法律主義，以協談建構稅務行政上和解契約之法制化，有其必要性及可行性。建議步驟如下：

一．協談作業要點配合行政程序法修正

稅務協談係徵納雙方就租稅爭議問題，面對面溝通釐清，互相讓步以解決爭議。有人質疑此種妥協之租稅稽徵方式，有違租稅法定主義及租稅公平原則，惟實務上對於課稅事實難以調查或調查過程將耗費成本過高之案件，經由稅務協談或租稅和解，確有助於租稅紛爭之解決及簡化稅務行政之目標。租稅稽徵涉及許多專業知識及技能，課稅事實證據

³⁶² 參照：司法院大法官釋字第 640 號解釋理由書。

有時難以採證，其認定又牽涉複雜之舉證責任，針對不易調查之事件，運用和解或協談機制以完成稅捐之稽徵，自有其必要性³⁶³。惟現行財政部稅務協談作業要點之訂定，欠缺法律授權依據，既非法律，亦非法規命令，要點中並明定無拘力而僅供參考，但稅捐機關實務運作上却極為普遍，也多能得到納稅人及法院之認同，甚至納稅義務人亦會主動要求與稅捐機關進行協談。

基於稅捐稽徵為行政程序之一環，行政程序法對稅捐稽徵法具有補充作用，稅捐機關應得依據行政程序法第136條規定，對於經過調查而課稅事實或法律關係仍不明確時，得與納稅義務人締結和解契約，以解決爭執。財稅主管機關實應早日將類屬和解程序之稅務協談法制化，在未及修法前之短期因應方式，應先將現行之協談作業要點全盤檢討修正，使其符合行政程序法和解契約之性質，並得適用行政契約或和解契約之相關規定。主要修正重點應包含：

1. 符合行政契約之書面要件—稅務協談成立後應作成書面文件，由雙方會同書立，且稅捐機關之協談人員應經合法的委任授權。
2. 協談之要件與效力—目前已將協談作業要點第十三、「對稽徵機關及納稅義務人並無拘束力，僅供雙方參考」刪除³⁶⁴，另應將「稽徵機關應儘量遵照協談結果辦理」之「儘量」二字亦刪除、除「稽徵機關」外，增訂「及納稅義務人」應遵照協談結果辦理。亦即明定除非協談有無效或得撤銷之原因外，對徵納雙方均有拘束力。

俾使納稅義務人及稅捐機關協談人員都有明確之依據，協談一旦成立雙方即共同受協談所確定事實內容之拘束，行政法院亦當尊重徵納雙方合意之協談結果，以落實依法行政原則及併收疏減訟源之功效。

二．適時修訂協談範圍與裁量基準

稅務協談作業要點修正之後，必須稅捐機關之承辦人員與納稅義務人均能善加運用，才能發揮具體之功效，如何訂定妥當的協談項目與裁量基礎準，至為重要。以下就實務現況與改進建議加以說明。

(一)各國稅局自行訂定協談範圍與裁量基準

目前各區國稅局針對協談作業分別訂有其內部之「處理稅務案件協談作業要點」、「處理稅務案件協談注意事項」，或另訂「行政救濟疏減案源簡化作業要點」、「行政救濟案件授權協談作業要點」、「加速復查案

³⁶³ 陳珠成，稅務協談法律問題初探—稅務協談之法源與性質，財稅研究35卷第2期，92年3月，頁98。

³⁶⁴ 財政部業於97年12月19日將此部分自稅務協談作業要點中修正刪除。

件處理作業要點」，其名稱雖有所差別，惟各觀其內容，主要均包括協談之項目、幅度等裁量基準等，應是各國稅局間互相參考訂定，故內容幾乎是大同小異。

(二) 多年來未能因應時勢修正

惟在稽徵實務運作上，却發現有極多的協談案例，並未包含於所訂之協談項目內，主要原因是經濟、社會環境與時遽變，稅法及各相關法規亦逐一修改，而各稅捐機關所訂之協談項目基準，早年互相援引訂定，長期以來却未能因應稅法、相關法規及大環境之變遷而修改，致難以符合當今實務上之需求³⁶⁵。諸如：公司法、企業併購法、金融控股公司法等近年來相繼修改或公布、所得稅法亦因應環境變遷而為多次修正，新的爭議類型也逐漸顯現；而各區國稅局自行訂定之內部協談作業要點，自 90 年初迄今均少見就相關內容檢討修正，相關規範內容也就顯得不合時宜。如早期所訂營利事業所得稅協談項目中之調整銷貨售價、餐飲業、KTV 加收一成服務費、原料超耗有無正當理由……等項目，由於當年盛行之 KTV 等行業目前已沒落蕭條，或經以往稅務機關之調整後業者之行為多已導正，故已非現今稅務機關經常調整或納稅義務人所盛行之爭議事項，相對也難以一見類似之協談案件發生，成為空有協談標準但僅備而不用之狀態。

目前社會上較常見之營利事業所得稅爭議案件，包括有關投資抵減稅額、衍生性金融商品、企業併購、關係人之間之不合常規之交易、未分配盈餘、股東可扣抵稅額……等，其共同概括特性為新型興起之行業、適用新增修之相關法規、且複雜性較高之案件所衍生之各項爭議為主；實務上對於類此案件，稅捐機關不僅面臨查核技術深度較高、適用法令之解釋規範模糊、事實或法律關係之認定亦常難以調查釐清等困境，但各區國稅局並未針對此等調查費時而爭議性較多之新型案件，及時配合增修訂協談作業之相關項目或裁量基準。

(三) 定期檢討修正協談範圍與裁量基準以符時宜

上開未能隨時勢修改而突顯不合時宜的稅捐機關內部協談作業要點，造成協談人員對難以處理解決之案件，常自憑認知來決定協談之項目及幅度，雖然仍需提經復查委員會決議或簽報核准，但却形成相同或

³⁶⁵ 惟也有如台灣省北區國稅局，曾特別針對其轄區內加工出口區等行業特性，於 96 年度訂定有關營利事業研究發展支出之協談作業要件，以應實務作業上之需要，值得各稅捐機關參採。

相似案件因承辦人之認知不同，而致協談准駁不一、幅度不同之結果，有違行政平等原則及行政自我拘束原則。本文認為，各稅捐稽徵機關，應依據其地緣區域之產業特色、參酌社會經濟環境之變遷、稅法及相關法規之變動，定期檢討調整，例如：得參考各行政法院較新之撤銷或和解案件內容，罰鍰部分得參考行政罰法第 18 條裁處之審酌及加減、第 19 條職權不處罰等罰鍰裁處之審酌原則，將違章裁罰金額倍數亦納入協談適用範圍，適時修訂其機關內部之協談作業項目與裁量基準，以符合實際之需要³⁶⁶。

第二項 長期一租稅和解協談之法制化

一．法制化之必要性—揭開協談的神秘面紗

基於租稅法定原則及租稅行政為干涉行政，應適用法律保留原則，除租稅構成要件包括納稅義務人、稅目、稅率、租稅減免及優惠等，應以法律明文規定適用國會保留；但為貫徹課稅公平或簡化稽徵作業，也容許以授權命令或技術性、細節性事項之解釋性行政規則加以規範。依規範之內容究應以法律、法規命令、授權命令或職權命令為之，其間之界限應依據層級化之法律保留原則，尚不得由財稅機關自作主張濫為決定。揆之各國之租稅和解契約與協談之立法例，相較我國稽徵實務上之協談作業，其範圍及內容有類似之處，但我國法制面之規定顯然過於貧乏，致此一制度長期以來似披著一層神秘的面紗，無法透明化，一般人難以窺其全貌。

為揭開稅務協談之神秘面紗，徹底解決稅務行政上成立和解契約是否容許、及協談成立後效力如何等法制面與適用上之疑慮，根本解決之道，應將此一制度透明化，使社會大眾都能理解而適時加以運用，故有法制化之必要性。針對稅務行政上之和解契約或稅務協談賦予其法律依據，由法律明文規定租稅之核課，經稅捐機關依職權調查後其事實或法律關係仍不明確之案件，得與納稅義務人締結和解契約；除非有無效或得撤銷等信賴不值得保護之情況，徵納雙方均應受契約合意之拘束。

³⁶⁶ 此一建議方向應有稽徵實務上之迫切需要，97 年行政院賦稅改革委員會研究報告—疏減訟源之研究，亦將此趨勢列為改進措施建議之一：「協談適用之種類應視情況定期檢討調整，並適時修正調整協談幅度及核定層次，以擴大協談適用範圍」。～疏減訟源之研究／行政院賦稅改革委員會研究報告，研究機關：財政部臺灣省中區國稅局，97 年 9 月 16 日，頁 51。

二．稅捐稽徵法中明定和解契約之依據

租稅和解契約之法制化建構，應為我國今後租稅政策中重要之一環。基於稅捐稽徵法為行政程序法之特別法，稅務同仁對稅捐稽徵法較為熟稔並能善加運用，故除行政程序法和解契約規定之外，本文建議於稅捐稽徵法中亦明定租稅和解契約或稅務協談之定義及重要事項，以供各級稅捐機關一體適用遵循，俾能落實依法行政並符合租稅法律主義與租稅公平原則。條文內容建議應針對稅務案件之大量性、多樣化、技術性及納稅義務人協力義務等各項特質下所存在之租稅和解或協談之特性加以定義，並就稅務協談之要件與效力等予以具體明確之規範。

三．授權主管機關訂定細則性及裁量性事項

除於稅捐稽徵法中明定協談或和解契約之依據外，有關細節性或裁量性事項則由法律授權財稅主管機關訂定，其內容範圍得包括：稅務協談和解之範圍、無效或得撤銷之原因、和解或協談之正當程序、審查機制之設置、案件產生之方式、書面單一文件及相關人員之指派、執行辦法、納稅義務人陳述意見方式，或對涉及通案性者有無舉行聽證之必要……等。

第三節 實踐面之改進建議

稅務協談法制化之外，實踐面亦應配合實務之需要，就稅務協談和解之現行實務狀況加以調整，以強化功能並落實其成效。改進方向可考量於稅捐機關原查核階段是否即應落實協談作業以疏減訟源，並對於應否擴大稅務案件之協談和解範圍、協談和解是否應設置獨立性之審查機制，以及稽徵機關如何加強協談人員之養成培訓以提升協談之效益，並避免協談機制遭到不當之濫用，建議應從各面向著手防範，期能營造健全優質之租稅和解環境，進而對日後我國租稅協談和解之發展，有所助益。

第一項 落實原查階段之協談以疏減訟源

由臺北市國稅局之統計，95 及 96 年度協談案件中，經協談撤回復查者各計 300 及 367 件，占該局全部協談案件 443 及 598 件之 67.72% 及 61.37%，另 96 年度部分項目撤回復查其餘部分作成變更復查決定案件有 148 件，總計復查協談案件占全部協談案件之 89.8%，比例頗高³⁶⁷。經過雙方協談之案件，絕大多數納稅義務人都不會再行爭執，可縮短案件處理時效、降低稽徵成本、提升行政效能、並能有助於納稅義務人稅務及法律資訊之提升，培養徵納雙方間和諧的感情，有諸多的效益。為求課稅更公平合理、稽徵業務能更順暢，除了加強行政救濟階段的協談之外，稽徵機關應在原審查階段即積極加強與納稅義務人間資訊之提供與溝通協調，委婉說明課稅之依據，教導納稅人及時提出有利的事證及合理清楚的說明，以化解徵納雙方之疑慮，徵納之間共同從課稅源頭即達成公平合理的課稅，自更能有效化解後續之爭訟案源，並增進徵納雙方之和諧關係。

第二項 成立專責委員會處理協談事宜

針對複雜性與高度技術性或金額過鉅之協談案件，稅捐稽徵機關之承辦人員往往不敢放膽與納稅義務人協談或和解，此類案件納稅義務人

³⁶⁷ 資料來源：財政部稽徵業務考核—財政部臺北市國稅局 95、96 年稽徵業務考核行政救濟績效報告，頁 15、頁 14；及財政部臺北市國稅局 96 年度協談案件統計分析報告。

必須經過冗長之行政救濟程序，直到行政訴訟階段始有機會在法院試行訴訟和解。而稅捐機關此時卻受限於課稅事實發生時間已相距久遠、取證更加困難、及庭期緊迫等重重壓力下，稅捐機關反而坐失掌握和解之先機，並對徵納雙方造成案件拖延曠日費時，程序上不經濟與各項資源之耗費。鑑於前述缺失，有必要將訴訟和解案件提前在稅捐機關之原調查及復查階段即與納稅義務人進行稅務協談或行政和解，以期早日化解爭端。

基於稅捐機關之承辦人員對課稅事實及案件之狀態最為明瞭，但對於具爭議性或金額較大之案件，為求免責省事，常不敢放膽與納稅義務人協談和解，或雖經協談但雙方難以達成共識而滋生爭議之案件，建議於稅捐稽徵機關內部成立專責之協談委員會或協談小組，處理此類難度較高或具爭議性之協談事宜。經由機關內部合議制委員會之決議，可使納稅義務人及機關承辦人員均能有所遵循，當能即時化解協談和解之爭議，節省冗長的訴訟勞費並達徵納兩便。

第三項 依合理關聯性適度擴大協談和解範圍

行政程序法及行政訴訟法有關和解契約法制，大致係比照民法及民事訴訟法發展而來，故在行政程序法及行政訴訟法相關規範不足，而實務上偶會發生相關案例時，應可援引適用民事法規之相關規定。有關訴訟標的外之和解，依 92 年修訂之民事訴訟法第 380 條之 1 規定，就當事人未聲明之事項和解成立者得為執行名義；明示訴訟上和解之標的已不限於原訴訟標的，僅需與訴訟標的原因事實有所牽連者，均得為訴訟和解，使當事人間之紛爭得以有效解決，以加強和解消弭訟爭之目的³⁶⁸。而行政訴訟法第七節有關和解之規定，除第 227 條規定第三人參加和解成立者，得為執行名義外，對於訴訟標的外之和解尚無規範。準此，行政訴訟中或行政程序上之和解，本文認為，應得參照援用民事訴訟法之規定，容許原處分或訴訟標的外而與其原因事實有所牽連之事項亦得和解。

租稅行政上之和解與稅務協談在特定情況下也應為相同之理解，俾使徵納雙方間之紛爭能一次有效的解決，以免日後再度發生爭訟；惟在運作時稅捐機關應予審慎周延之全盤考量，防止不當之後遺症發生³⁶⁹。

³⁶⁸ 楊淑文，民事訴訟法共筆（中下冊），2007 年 1 月版，頁 419-421。

³⁶⁹ 如果不允許相牽連事項併同和解協談，難免日後再引發爭訟。例如：95 年所得稅法第 66 條之 9 規定未分配盈餘之計算修訂之前，係以稅捐機關核定之營利事業所得額為計算未分配盈餘之基

本文認為，對於同一稅目有關之牽連事件，縱為行政救濟或訴訟標的外之事項，仍得就合理關連範圍內審酌考慮，併同和解，以確實發揮和解定紛止爭之功能。且目前稅務機關及行政法院對於行政救濟之協談和解，在觀念上已不再侷限於原處分之標的範圍，如同本文第五章第四節第二項案例三中有關債券前手息扣繳稅款抵繳營利事業所得稅之協談，未將牽連之超額分配股東可扣抵稅額事件併同和解，衍生後案之行政訴訟中經行政法院判決理由，指明依稅務協談和解之本質，稅捐機關應肩負行政指導之責任，協議當時縱使未能顧及應併同和解之牽連事項，仍得於事後處理相牽連事件時，秉持原先互相讓步、終止或防止紛爭之和解初衷，於不違法之下，調整其行政作為使能前後一致，始符合行政和解之精神。

第四項 協談人才之養成與培訓

一旦稅捐稽徵法及稅務談作業要點修正後，有了明確的法規依據，稅捐機關尚須培養優秀之協談人才，具備專業素養及談判技巧，以符合情、理、法的辦事態度，正確運作此一制度，才能發揮協談具體之功效。協談人員必須深切了解，在何種情況下之哪些類型案件得以協談？協談時須顧慮到哪些範圍或整體關連之事項？徵納雙方才能一勞永逸，不橫生後續繁雜之枝節³⁷⁰。又租稅法規隨時移勢易而變動，參與協談之稅務人員是否對現時法令、會計公報等相關資訊確實了解？能否充分掌握狀況，並以合理之邏輯思考加以組合融會之功能，進而能理直氣和、義正辭婉的與納稅人充分溝通達成合意，以確實發揮疏減訟源、簡化行政之功能。從而，協談人員之專業素養與任事態度，及稅務機關對於協談人才之養成與培訓，至為重要。本文認為，可由下列二點做起：

一．加強協談人員專業知識與服務態度訓練

為加強協談人員之專業知識與服務態度訓練，機關內部除應定期舉

準，當時常發現稅捐機關在審查營利事業所得稅時與納稅人協談，由納稅人自行調整剔除若干費用後，惟對於連帶影響到未分配盈餘計算時應否將系爭調整之金額列為未分配盈餘之減項，未同時併入協談範圍，致日後另行核課未分配盈餘案件時徵納雙方爭訟不斷；如：高雄高等行政法院 92 年 7 月 30 日 92 年度訴字第 204 號判決、92 年 12 月 16 日 92 年度訴字第 960 號及其他諸多判決，均屬此類判決。

³⁷⁰ 例如：對營利事業所得稅及未分配盈餘申請復查案件，曾發現稅捐機關協談人員准予追認部分損費，該件所得額變動後，相對會影響次一年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅之核定；惟稅務人員為避免未分配盈餘計算之繁複，僅以追認部分損費，其餘包括未分配盈餘加徵營利事業所得稅部分等均協談由納稅人撤回復查，請其另依更正申請辦理，形成紛爭未能一次解決，應屬不當。

辦相關法令講習會外，亦應不定期舉辦讀書會、案件研討會等，以消除協談人員對疑難案件之畏懼或對於協談作業本身之排斥心理，進而能嫻熟的與納稅人溝通應對。

協談人員面對協談時，宜懷抱謙卑的態度，秉持與民為友、以民為尊的同理心思維，預先掌握案件之全貌細節，臨場簡單扼要的言談，與耐心、貼心與專業的應對禮儀；同時也可藉由服務態度優良或業務資深之同仁陪同參與協談，使協談人員在耳濡目染下，提升溝通技巧與優良的服務態度，必較能掌握協談成功之機率。

二．獎勵吸收優秀人員從事協談工作

優秀的協談人員本身具備專業條件及良好的服務態度即能勝任愉快，但稅務機關之稅務協談主要係由法務單位從事復查人員擔任，由於法務單位處理之案件多、程序雜，復查人員同時要包辦審理查案、答辯、出庭等繁重的工作，難以留住人才。以所承辦之工作性質及業務量與機關內其他單位之同仁工作相較，因為工作壓力大，導致同仁異動率高、退休年齡層低，如果再加上升遷不易，對同仁之工作士氣與熱誠影響極大，相對的亦會影響辦案品質及協談之成果。為吸引並留住優秀人才從事協談工作，建議改進方式包括：

(一)設置專責協談人員

指定具備溝通談判技巧之資深同仁為專責協談人員，率同審查、復查人員共同參與協談，以其專業素養及豐富經驗可加強協談之達成率，另在其帶領同仁會同協談之中，經由專責人員經驗之傳承與實地訓練輔導，亦可帶動其他參與協談同仁，提升整體協談之績效³⁷¹。

(二)按績效擇優升遷獎勵

由於參與協談人員專業需求與工作之特殊性，應給予協談人員各項獎勵誘因，包括對協談績效優異人員予記功、敘獎、核發稅務獎勵金外，人事升遷管道尤應暢通，如：法務單位之復查或協談之主管人員應由復查協談經驗豐富者內升，而非由外單位空降³⁷²。由於升遷管道之暢通，

³⁷¹ 相同見解參照：疏減訟源之研究／行政院賦稅改革委員會研究報告，研究機關：財政部臺灣省中區國稅局，97年9月16日，頁51。

³⁷² 觀察稅捐機關從事復查之協談人員，在機關內部屬於後勤而沒有聲音的一群，不似各審查單位同仁，基於主管業務職責能經常參與各項稅制改革、相關會報及研提建言等有諸多表現機會，致升遷較快。

除可提升同仁士氣外，藉由其所累積之實務經驗，應較能帶領同仁確實掌握協談和解之重點及方法，使協談作業更能發揮具體之功效。

第五項 營造健全優質的租稅和解環境

租稅和解契約有其存在之必要性及諸多功效，在長期日益發展的趨勢下，除應注重法制面之配合與人才培訓等相關措施外，應妥為防範此一制度遭到有心人事違法不當之濫用，而損及租稅法定主義、租稅公平原則與國庫之收入。其防範措施可由下列方向著手改善：

一．納稅義務人之協力配合義務

防止納稅義務人因心存往後得以和解方式處理，而在交易行為當時未能注意依規定取得、給與或保存憑證，或於申報、接受稅捐機關調查時，不盡其誠實申報納稅及協力配合提供稅捐機關相關正確資訊與帳證之義務。

二．代理記帳報稅業者之執業態度

從新聞媒體或坊間小道消息，偶會聽聞有不肖之會計或記帳代理業者、稅務掮客等，為從中牟利而不當處理帳務或開立發票等報稅事項，或於稽徵機關調查調整核課稅捐後，再以不法之手段代為處理稅務救濟或協談案件，造成納稅義務人與稅捐機關稽徵程序上之嚴重困擾，有賴大家共同提高警覺及加強稅務常識來扼止防範。

三．稅務人員之操守與辦事態度

稅務機關處理協談之稅務人員，其本身之操守如何，是否為求省事結案之目的而草率與納稅人協談和解，怠忽其應詳實查核之職責，有賴承辦同仁專業知識與品德操守之提升、其長官及行政檢覈體系之充分發揮作用與適時導正。

四．稅捐機關完善的檢覈機制

稅捐機關針對和解協談除訂定範圍及裁量基準外，應具備一套完善的檢覈機制，以勾稽從事和解協談之稅務人員有無善盡調查之能事，並對協談同仁之操守、辦事心態、或處理和解協談之基本作業流程等，為有效的監督控管而避免發生流弊。

綜上論結，租稅和解契約或稅務協談，必須在健全優質的整體租稅環境中運作，才能發揮正面且符合情、理、法之具體功能。惟此等環境尚非法制面所能單獨營造，尚有待財稅主管機關、行政法院、稅務機關從各方面加以注重導正，並經由學校教育、租稅宣導活動及透過新聞媒體傳播等方式，對納稅義務人、稅務代理人及社會大眾等加強宣導，以提升全體國民之納稅風氣並貫輸租稅和解與稅務協談機制之正確概念，期能大家共同努力來營造健全優質的租稅和解環境。

