

第一章 緒 論

國家為了長遠的存續發展，需要充裕財源以支應龐大的公共支出，租稅為國家財政收入之支柱，故人民有依法律納稅之義務，國家之租稅政策及其行政行為之方式，攸關人民之納稅意願及租稅課徵之成效。基於租稅事務具國家行使高權及大量行政之特性，納稅人與稅捐機關間又具合作夥伴關係，應共同追求課稅事實的真實，以實現租稅正義¹。隨著社會經濟不斷進步，租稅課徵問題益趨繁複，稅捐機關與人民間如何妥善處理各項租稅爭議問題，除本於租稅法定主義之外，尚需本於公平、經濟、效率及量能課稅等稽徵原則。從而，稽徵機關如何加強與納稅義務人溝通管道之暢通，俾能兼顧程序經濟，以圓滿解決紛爭，租稅和解契約與稅務案件協談，實為當今稅捐稽徵實務之重要課題²。

稅務協談在稽徵實務上行之多年，有其積極之作用，協談因無法律授權依據而不具法律拘束力，惟其存在之性質除為陳述意見與行政指導性質之外，協談在稽徵實務運作上，對徵納雙方間就課稅事實認定歧見之排除，亦具有實質之功效。稅務協談在稽徵實務上之運作狀況及今後應如何發展，方能使徵納雙方間建立公平的法律關係，為本文研究重點之一。又行政機關有依職權調查事實、探求真實之義務，為依法行政之重要原則；以稅務協談方式減輕稅捐機關職權調查之義務，兩者間應有其界限，其界限如何劃分，本文將予探討。

訴訟實務上，行政法院針對特定狀況之稅務事件，會對徵納兩造試行和解，以終結訴訟程序；惟稽徵機關對訴訟和解之爭訟標的有無處分權，本文亦將探究。另訴訟和解係於訴訟法院，經職權探知主義、闡明權之行使，及舉證責任分配、法官之自由心證與證明度判斷等指揮運作下，對徵納兩造試行訴訟上和解，以終結訴訟程序；與行政契約、行政指導之對等行政程序當事人所為行政行為之本質不同。稅務協談與行政訴訟上和解之行為層次及主導者縱有所區別，然因訴訟和解兼具確認實體法上法律關係之和解契約行為與終結訴訟程序之訴訟行為等雙重性質，且其適用標的範圍上與稅務行政上和解契約或協談有相似及融貫之處，爰於本文併同研討。

租稅債權由成立到實現，歷經調查、核定、徵收與執行等四個稽徵

¹ 參照：葛克昌，論稅務案件的和解／行政程序與納稅人基本權，2002，翰蘆，頁 283。

² 此由財政部及其所屬機關自 82 年起先後派員出國考察此一議題、各行政機關研究計畫、學位論文及期刊文獻資料，近年來不斷對相關問題多所著墨探討，可揆之問題重要性。

程序³；其中稅捐核定後之徵收與執行二個程序中，除徵收程序有關之實物抵繳、延期或分期繳納，會因納稅人申請，由稅捐機關作成准駁處分外，逾期未繳稅捐之執行目前係由法務部所屬各地方行政執行處執行，由稅務機關作成行政處分之機會極少，故排除在本文討論範圍之外，本文僅就租稅調查及核定之稽徵行政上與訴訟程序之和解契約相關事項，予以探討。

本章先由二則具代表性案例，導引出租稅和解契約與稅務協談所衍生之問題，並說明本論文之研究動機、目的及研究範圍與方法。

³ 參照：葛克昌，納稅人之程序基本權／行政程序與納稅人基本權，2002，翰蘆，頁7、8。

第一節 問題之提出

國家為了支應龐大的公共支出，以租稅為國家財政之主要收入，故人民須依法律納稅，國家之租稅政策及其行政行為之方式，影響人民之納稅意願及租稅課徵成果。由於社會現象及經濟狀況等不斷變遷，為解決複雜且為數眾多的租稅問題，稅捐機關必須面對與人民間之各項爭議，尤須加強溝通管道之暢通，經由租稅和解與稅務協談來解決紛爭的方法，在稅捐稽徵實務上已益顯重要⁴。

租稅稽徵程序中，稅務機關依據調查結果或依推計方式所為核定課稅之行政處分，倘事實無法查證明確時，為有效達成行政目的並解決爭執，徵納雙方得就課稅之原因事實或法律關係締結和解契約⁵。惟租稅之核定受租稅法律主義、課稅平等原則等之拘束，是否容許締結租稅和解契約？稅務行政上和解契約實際運作情形如何？另依行政訴訟法規規定得於訴訟上和解，租稅訴訟和解之實務運作情形及影響如何？稅捐機關現行稽徵實務上係以稅務協談方式與人民解決或防止爭執發生，該協談性質、與稅務行政上之和解契約及訴訟和解之關係如何，學說見解與稽徵實務上應如何調合方能符合法制並運作得宜？本節先藉由二則行政法院判決案例之提出，觀察租稅和解契約與稅務協談所衍生之問題，以為本文逐步探討之方向。

案例一：台北高等行政法院 92.3.13.90 年度訴字第 383 號判決

【事實認知不合意.歷經調查難確定.纏訟十載未結】

案例事實：

甲公司 81 年營利事業所得稅結算申報，申報研究發展支出 3 千 8 百餘萬元，可供抵減稅額 6 百餘萬元。國稅局初查以甲公司僅提示計畫及部分成果報告，其餘詳細紀錄、報告均未提示供核，核與財政部 63 年台財稅第 35039 號函釋意旨不符，且非專業研究人員薪資及不合規定之費用未予區分，乃否准其列報研究發展支出之抵減稅額。

甲公司不服，申經國稅局復查決定，依甲公司補提資料重核結果，以其專案計畫書內之專案成員與其研究發展人員薪資支出明細表所列

⁴ 此由財政部及其所屬機關自 82 年起先後派員出國考察此一議題、各行政機關研究計畫、學位論文及期刊文獻資料，近年來不斷對相關問題多所著墨探討，可揆之問題重要性。

⁵ 參照：葛克昌，納稅人之程序基本權／行政程序與納稅人基本權，2002，翰蘆，頁 7、8。

研發人員不符且與所附相關會議記錄列席人員不符。又專案計畫書內之總負責人之核驗簽名記錄之專案總負責人簽名為乙君，惟依經濟部核准變更登記事項卡所載，乙君係82年6月1日始任甲公司之董事長職務。次查甲公司所提研究發展多數人員係從事一般事務行政管理工作，另其工作內容係對現有產品或技術之經常性改良、變更、補強等程序以迎合客戶需求，自非研究發展獎勵範疇等由，遂駁回其復查。

甲公司提起訴願，經財政部訴願決定亦認依查核結果，系爭研究發展支出雖提示「設計美觀面板」等專案之研發計劃及成果報告，惟報告未包括研究項目平時耗用原材料、消耗性器財及樣品之完整進領料記錄，亦未註明專供研究發展單位使用儀器設備或工具，致無法與相關之研究發展記錄相勾稽，又未提示工作日誌無法認定是否屬專業研究人員，難認其有研究發展事實、為開發新產品或新生產技術，或對現有或生產技術作重大修改，核非促進產業升級條例所訂研究發展獎勵範圍。且甲公司亦自承有不盡符合研究發展支出之情事，國稅局復查決定否准系爭研究發展支出抵減稅額，尚無不合，遂駁回其訴願。

甲公司乃提起行政訴訟，主張國稅局對於該公司77年至80年及82年度共五年度之營利事業所得稅結算申報案所自行申報之研究發展支出可抵減稅額，皆已全數核定在案，對於83至88年度等共六年度之營利事業所得稅結算申報案該公司所自行申報之研究發展支出可抵減稅額，則均係剔除有爭議之部分，而就無爭議之部分准予認定，國稅局已分別認定該公司於上開共十一個年度，均確有研究發展之事實。基於研究發展計畫通常須長期、持續性的執行，斷無前後年度有從事研究發展工作，中間年度卻無之理，國稅局核認甲公司前後十一年度之研究發展事實，卻獨否定原告81年度之研究發展事實，有違經驗法則。

法院判決撤銷原決定及原處分，其判決理由：

「本院囑託經濟部工業局就原告於81年度是否確實有研究與發展之事實加以鑑定，經該局以91年10月16日工電字第00號函覆稱：『……依本局派員親赴英誌企業股份有限公司研究發展處實地了解，及該公司所附81年研發部門執行之研發計畫如……等七項計畫，屬於新產品研究工作；另……四項生產技術改善計畫，屬於改進生產技術之研究工作，尚符合上開辦法第二條所訂之研究與發展支出範圍。』並檢送原告公司新產品研發計畫及生產技術改善計畫之鑑定報告一份附本院卷可稽，參以原告提出國內外專利證明書及國家設計月成果專刊影本為證，衡情原告如無長期投資研發之事實，如何能獲准三十件專利及得到外貿

協會之頒獎？可見原告主張其於 81 年度亦有投資研究發展之事實，堪以採信。

本件被告對於原告在 81 年度有支出成本費用 3 千 8 百餘萬元之事實並不爭執，僅爭執其金額是否全用在研究與發展上。該爭執部分，尚難全盤否定原告確有從事研究與發展之事實。被告就兩造無爭執部分之研究發展有關記錄文件，本應核實認定為原告於 81 年度之研究與發展支出，據以計算可供抵減稅額，詎被告竟全數否准原告認列研究與發展支出之可供抵減稅額 6 百餘萬元，自屬違反比例原則及促進產業升級條例第六條之立法目的。……被告未經詳察，全數否准原告認列研究與發展支出之可供抵減稅額，其認事用法均有未洽，……應由本院將一再訴願決定及原處分（復查決定）予以撤銷，由被告依本院前述判決意旨重新逐項查核，另為適法之處分。

至被告重新查核後，如對於部分支出是否用於研究與發展，仍不能確定者，為有效達成行政目的，並解決爭執，非不得依行政程序法第一百三十六條之規定，與當事人和解，締結行政契約，以代替行政處分。」

【案例思考】

- 一．本案 81 年度之營所稅迄行政法院 92 年判決時，歷經稅捐機關多年費心查核結果，仍未能就此複雜案件之事實調查明確；行政法院委請經濟部工業局鑑定後，逕將原處分撤銷，並囑原處分機關得考慮與當事人締結和解契約。惟租稅案件是否容許締結和解契約，以代替行政處分？
- 二．現行稅務行政上，有無依行政程序法規定與納稅人締結和解契約？實務上係如何運作？
- 三．行政法院為何不就本案試行訴訟和解？租稅訴訟和解之容許性及運作情形如何？
- 四．針對此類經調查而事實難以確定，尤其是徵納之一方並非全輸或全贏之案件，成立租稅和解契約自有其必要，惟締結和解契約以及後續之救濟與執行程序上，有無作業之困難？該如何加以改進？

案例二：台北高等行政法院 91.3.7.90 年度訴字第 3902 號判決

【和解.協談.協調.陳情.指導.陳述意見.～性質.效力有別】

案例事實：

乙公司無進貨事實，於 82 年至 85 年間，以取得福林等九家加油站及竹塹民主有線播放系統公司異常統一發票共 233 張，金額計 3 千 8 百餘萬元，充作進項憑證，持以申報扣抵銷項稅額，並已全數扣抵銷項稅額。經國稅局查獲乙公司虛報進項稅額逃漏營業稅計 190 萬元，有調查筆錄、營業人銷售額與稅額申報書、營業人媒體申報清單、專案申請調檔統一發票查核清單、營業稅查核案件查詢作業進銷交易明細等文件可稽，乃對乙公司補徵稅額並處罰鍰。

乙公司循序提起復查、訴願及行政訴訟，主張其委託訴外人莊君代為記帳及申報稅額，不知莊君虛列進項稅額；且依乙公司及其他受害廠商於 87 年 4 月 17 日與柯○○立委及當時賦稅署長王○○所為之協商結論，調查局查獲之有關莊君帳冊，記錄內容登載確有繳付稅款予莊君請其代為繳納者免罰。署長乃代表行政機關，與人民協議之書面紀錄，應有行政程序法第 136 條和解契約之性質。

案經行政法院判決駁回乙公司之訴，其判決理由：

「原告自承歷年來均委託記帳業者訴外人莊君代為申報營業稅，則莊君所為之虛報進項稅額行為，依法直接對原告發生效力，原告應就其代理人莊君之故意過失負同一責任，自不得主張其不知而免責……就莊君有無據實依法辦理，自應善盡注意義務及負督導之責。惟據原告代表人甲於 86 年 10 月 13 日在新竹縣調查站製作調查筆錄時供稱，其將每期營業稅款交付莊君代繳，事後從未要求檢視繳款收據或申報書……未盡業務監督之責，其有過失至明。

至於原告所稱前開 87 年 4 月 17 日之協調會會議結論為『一、由新竹縣市稅捐稽徵處調查事實，廠商無過失，確曾繳付稅款予記帳業者，無逃漏之意圖者，得斟酌案件，補稅後從輕或免予處罰。二、前項處理情形，請縣市稅捐處先行徵詢調查站意見。』其仍以經調查事實廠商無過失為要件，且係得斟酌從輕或免予處罰，而財政部賦稅署以 87 年 5 月 5 日台稅二發第 00 號函送該會議結論，亦僅稱『請酌辦』而已。另 87 年 12 月 22 日之協調會結論雖有『調查局查獲之有關莊君帳冊、紀錄內登載，確有繳付稅款予莊君請其代為繳納者』，認定為無過失免罰之記載，惟經核該會議結論第二項附載『本案前項辦理原則，由柯○○立委協調徵詢調查單位意見後辦理』，而該結論經立法委員柯○○函送財政部賦稅署，請函示新竹縣市稅捐處依該會議結論辦理，財政部賦稅署係以 88 年 1 月 15 日台稅二發第 00 號書函復稱該會議結論須徵得調查

單位同意後始得辦理。況本件原告為有過失，已如前述，依法即應處罰，自不得依該會議結論免罰。」

【案例思考】

- 一．原告主張曾經立法委員及財政部賦稅署高層於協調會中獲得協議，應有行政程序法第 136 條和解契約性質，約定已有繳納稅款者應得免罰云云。該協調會之協議，是否為和解契約或稅務協談之性質？
- 二．稅務協談之程序、範圍及效力如何？
- 三．徵納雙方對事實之認定已無爭執，及稅法規定應處罰之事項，得否協談免罰？
- 四．目前稅務協談之法源依據及運作上有何缺失？應如何加以導正？

第二節 研究動機與目的

行政程序法第 136 條規定：「行政機關對於行政處分所依據之事實或法律關係，經依職權調查仍不能確定者，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。」。惟實務上稅務機關於稅捐調查及復查階段向來均採法制外之協談作業方式⁶，與人民解決租稅爭議問題，並具有相當之功效⁷。又新制行政訴訟法自民國八十九年起施行，不僅擴大行政法院之審判權及增加訴訟類型，並明文規定當事人就訴訟標的具有處分權並不違反公益者，行政法院不問訴訟程度如何，得隨時試行和解⁸。經由行政訴訟之和解，當事人間可及時有效的化解紛爭，尤其針對具大量行政特性之稅務案件，成立訴訟和解自具實益。

按「租稅債務關係基於租稅法定原則及平等課徵原則之要求，依法定構成要件之實現而成立，原則上不容徵納雙方以單方決定或協議左右租稅債務」⁹；但是「稽徵機關所須處理之案件多如牛毛，而有關之課稅事實又極為複雜，如由稽徵機關獨自承擔闡明事實之責任，實力有未殆。況且有關之課稅事實，原發生於納稅義務人等之支配範圍，納稅義務人知之最明，甚且可能為唯一知其事實之人。因此，稅法又設定租稅義務人或經稽徵機關認為有助認定課稅事實之第三人，有稽徵程序之協力義務，使其分擔闡明事實之責任」¹⁰。惟當稽徵機關已依職權調查，納稅義務人未盡或只盡部分之協力義務，而職權調查又不能花費過鉅，稽徵機關除得採行推計課稅¹¹之外，如仍無法確定課稅事實之真相時，是否容許成立租稅和解契約？而行政程序法自九十年起已實施多年，為何稅捐機關迄今仍執意援用未經法律授權訂定之協談作業要點？稅務協談之法律性質為何？其效力又如何？稅捐機關始終不正式採行行政程序法之和解契約，是否和解契約於稅務行政上有難以運作之理由？究

⁶ 財政部 77 年以台財稅第 781142425 號函發布「台灣地區稅捐稽徵機關行政救濟案件協談作業要點」，嗣復於 81 年以台財稅第 81167565 號函修正發布「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」，將協談作業由原來之復查階段擴大至原審查階段亦可適用，各稅捐機關延續適用迄今。

⁷ 租稅協談成立，可有效疏減訟源、節省稽徵成本、提高行政效能、確保財政收入及促進徵納雙方和諧等多方目的。

⁸ 參照：行政訴訟法第 219 條第 1 項規定。

⁹ 參照：陳 敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，頁 49；陳 敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論第 39 期，頁 369；陳 敏，租稅義務人之租稅法意思表示，政大法學評論第 49 期，頁 42。

¹⁰ 參照：陳 敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論第 37 期，頁 39。

¹¹ 參照：陳 敏，同註 6，頁 74。

應如何改進？其次，因行政訴訟與民事訴訟不同，須受依法行政原則之拘束及維護公共利益，故行政訴訟法明定，於當事人就訴訟標的具有處分權且不違反公益者，始得成立訴訟上和解¹²。惟當事人在何種情況下具備訴訟上和解之處分權？雖然租稅訴訟和解已為各行政法院廣為運用，其實務案例態樣及對實體法上稅務行政有何影響？仍均有釐清探究之必要。

針對上述疑慮及問題，本論文將對現行法令規定、學說及實務見解，參酌國外相關體制及議論，並就當今國內實務案例探討評析及提出建議，期對我國未來租稅爭訟和解與協談之法制及實務面，能有新的思維及改進方向。

¹² 參照：盛子龍，當事人對訴訟標的之處分權作為行政訴訟上和解之容許性要件－以稅務訴訟上之事實和解為中心，台灣本土法學第 71 期，頁 52、53。

第三節 研究範圍與方法

第一項 研究範圍

本研究主題為探討租稅和解契約與稅務協談，由租稅稽徵程序可區分為調查、核定、徵收、執行四個程序¹³，本文討論重點將著重於調查及核定程序；至徵收及執行程序部分，因考量我國現行法律規定及乏實務案例，僅比較外國法制中相異之處以作為未來長遠思考方向外，並不列為本文之研討範圍。

本文所探討之租稅和解契約，包括稅務行政上有關行政程序法之和解契約，及稅務訴訟上適用行政訴訟法之和解兩部分。研究範圍涵括租稅有關之實體法、程序法與訴訟法。因行政法律關係由早期權力關係發展為權利義務關係，行政契約法制發展較緩，本文就民法及民事訴訟法有關和解契約部分亦將稍作著墨。

相關實務案例之援引，係就筆者從事國稅稽徵業務多年之經驗，以國稅中之所得稅為主，其他各稅為輔。案例之來源，除司法院及各法律網站或於文獻中搜集之案例外，其餘法院或稅捐機關未主動對外公開資訊部分¹⁴，為求資料取得之方便，以台北市國稅局之相關資料為主。國外文獻資料部分，因受囿於時間因素及筆者外語能力之限制，僅以翻譯書籍及由本國文獻轉引述之方式，加以論述。

第二項 研究方法

本文就成立租稅和解契約與稅務協談制度之法制面作概述，鋪陳相關問題意識並參酌國內外學術與實務面作多方位之討論，期對目前混沌不明之實務運作，釐出正確之脈絡方向，俾提出完善的法制及執行建議。所採用之研究方法，包括：

一．文獻分析法

以專書、期刊論文、網站資訊及政府部門出版品等文獻資料，以為本文之心得基礎，加以延展並分析討論。

¹³ 參照葛克昌，行政程序與納稅人基本權，2002，翰蘆，頁7、8。

¹⁴ 如稅捐機關之原查核定、復查決定及各區高等行政法院之和解筆錄等。

二·比較研究法

經由本國文獻轉引自德國、美國、日本等國之法制及實務議論，比較與我國體制之異同，探究其中之優劣以為借鏡之參考。

三·案例分析法

藉由行政法院及稅捐機關之和解及協談案例，探求其容許性、合法性及有無弊病，予以研究分析俾提出建言，期能將租稅和解與稅務協談之實務運作導引至健全正確之方向。

第四節 研究架構說明

本論文訂為六章，以租稅和解契約為主軸，內容包含稅務行政上有關行政程序法之和解契約、租稅行政訴訟之和解及稅捐稽徵實務上之協談作業等三部分。首先，從依法行政與行政契約之容許、租稅法律關係與行政契約之關係，說明租稅和解契約之容許性與效力，並界定租稅和解契約與職權調查之界限。其次，論述稅務行政上之和解契約與稽徵實務上稅務協談運作之情形；再就租稅行政訴訟和解相關問題與實務概況予以評析。最後，綜合前述法制、學理與實務面之見解，就租稅和解與稅務協談相關問題加以探討，並研提具體之建議。

茲就各章節設定研究主題及架構列述如下：

第一章 緒論

本章將選擇二則具代表性案例，導引出租稅和解契約與稅務協談所衍生之問題，並說明本論文之研究動機、目的、研究方法與範圍。本章節架構如下：

- 第一節 問題之提出
- 第二節 研究動機與目的
- 第三節 研究範圍與方法
- 第四節 研究架構說明

第二章 租稅和解契約之概述

我國於二十世紀初起繼受歐陸法制，當時法治國家之行政法理已甚為普及，故行政契約法制理論在我國未如歐陸早期由專制過渡至法治國家所生理念上爭執。惟學界通說認為在不牴觸法規或法律關係性質之範圍內，得有效成立行政契約¹⁵。租稅法律關係由早年之權力關係發展為債權債務關係，稅務行政相較於一般行政，具有大量性行政之特性，其課徵並受租稅法律主義、課稅平等原則等之拘束。是否容許締結租稅和

¹⁵ 參照：吳庚，行政法之理論與實用，第10版，頁446、447。林錫堯，行政法要義，第2版，頁247。陳敏，行政法總論，第5版，頁585、586。另依據行政法第135條規定：「公法上法律關係得以契約設定、變更或消滅之。但依其性質或法規規定不得締約者，不在此限」。

解契約？成立租稅和解契約之要件與效力如何？又稅捐機關有依職權調查課稅事實之義務，則租稅和解與職權調查間之界限如何？行政契約在功能上是否有其界限？稽徵實務上盛行之推估課稅是否亦有事實和解之可能？本章就相關學理及比較法觀察，對照我國之實務概況，就成立租稅和解契約之容許性、成立之要件及適用上之相關疑慮等，加以探討。本章節架構如下：

第一節 租稅和解契約之容許性

- 第一項 依法行政與行政契約之容許
- 第二項 租稅法律關係與行政契約
- 第三項 和解契約與租稅法律主義及公平原則
- 第四項 租稅和解契約容許性之探討

第二節 租稅和解契約之要件與效力

- 第一項 成立租稅和解契約之要件
- 第二項 租稅和解契約之效力
- 第三項 租稅和解與民事和解之差別

第三節 租稅和解與職權調查主義

- 第一項 稽徵程序之職權調查原則
- 第二項 租稅事實和解與職權調查之界限
- 第三項 職權調查主義下舉證責任分配與事實和解

第四節 推計課稅與事實和解之關係

- 第一項 簡化事實闡明程序之稅法規範
- 第二項 納稅義務人違反協力義務得推計課稅
- 第三項 推計課稅與和解問題之探討

第五節 租稅和解為合理稽徵之差別待遇

第三章 稅務行政上之和解與協談

我國稅務協談作業要點係於民國七十八年由財政部發函各稅捐稽徵機關一體適用，原要點中雖明定無拘束力¹⁶，但行之多年仍運作順暢且具普遍性。此一未經法律規定授權之內部行政規則，並未因行政程序

¹⁶ 稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點原第十三點：「依本要點達成之協談結果，對稽徵機關及納稅義務人並無拘束力，僅供雙方參考……」。該十三點中有關「對稽徵機關及納稅義務人並無拘束力，僅供雙方參考」之文字業經財政部 97 年 12 月 19 日修正刪除。

法之公布實施而有所導正，其內藏之玄機及未能落實依法行政、法律保留之隱憂，難免令人質疑。本章先從德國、美國稅務行政上和解協談之比較，加以觀察，再論述我國現行之實務概況，並探討稅務協談之性質、範圍、程序，及經由實務案例來發掘其看似無拘束力下所展現之實際效力。本章節架構如下：

第一節 稅務行政上成立和解契約之比較法觀察

第一項 德國稅務行政上事實認知之合意

第二項 美國內地稅法之和解及協議模式

第三項 小 結

第二節 我國稅務行政上成立和解契約之概況

第一項 以稅務協談代替成立和解契約

第二項 稅務行政上成立和解契約之困境

第三節 以和解契約代替行政處分問題剖析

第一項 選用行政契約得否併用行政處分

第二項 和解契約代替稅捐處分運作上之困難

第三項 小結—和解契約終結調查程序以作成課稅處分

第四節 稅捐稽徵實務上之稅務協談

第一項 稅務協談之法律性質

第二項 切結書同意書與協談性質之差異

第三項 稅務協談作業範圍及程序

第四項 稅務協談之效力

第五節 結 語—稅務協談法制化刻不容緩

第四章 租稅行政訴訟之和解

「訴訟和解」乃訴訟繫屬中之雙方當事人，就訴訟標的之權利義務關係，互相讓步達成協議，以終結訴訟程序之行為。訴訟和解包含實體上法律關係與終結訴訟之訴訟行為之性質，兼具訴訟法及實體法上行為之之雙重性質¹⁷。自 89 年 7 月起新制行政訴訟法施行後，各區高等行政法院均不乏租稅訴訟和解之案例，除有其具體之功效及便利性外，是否亦因此而有所弊端，不僅學者表示懷疑¹⁸，在稅務行政上的確也造成了

¹⁷ 參照：吳 庚，行政爭訟法論，頁 227；陳計男，行政訴訟法釋論，頁 595；陳 敏，行政法總論，頁 1556、1557；蔡志方，行政救濟法新論，頁 303。

¹⁸ 參照：吳 庚，行政爭訟法論，頁 231；陳 敏，行政法總論，頁 1557。學者認為，訴訟和解使法

一些影響。本章說明訴訟和解之要件、效力、現行實務概況等，並就相關案例態樣擇要分析，加以論述租稅訴訟和解對稅務行政上所造成之影響及應如何面對因應。本章節架構如下：

第一節 行政訴訟和解概述

- 第一項 行政訴訟和解之容許性
- 第二項 訴訟和解之法律性質
- 第三項 行政訴訟和解之要件
- 第四項 行政訴訟和解之效力與救濟
- 第五項 第三人之參加和解

第二節 租稅訴訟之舉證責任·職權探知主義與和解

- 第一項 舉證責任分配與證明程度
- 第二項 訴訟和解與職權探知主義並非對立
- 第三項 職權探知主義與稅捐證據之判斷

第三節 租稅訴訟和解之概況與態樣

- 第一項 租稅訴訟和解之概況
- 第二項 官方統計租稅和解數據
- 第二項 租稅訴訟和解之態樣

第四節 訴訟和解對稅務行政之影響

- 第一項 訴訟和解與租稅公平原則
- 第二項 審慎面對租稅訴訟和解
- 第三項 稽徵機關之省思與因應

第五節 兼顧實體及程序正義之理想結局

第五章 租稅和解與稅務協談之問題探討

觀察目前各高等行政法院之租稅訴訟和解案件中，除部分係因納稅義務人補提新事證，經稅捐機關重新查核之結果雙方已無爭執，法院為求訴訟經濟而採行和解之外，其餘和解態樣亦多侷限於事實認定方面，其成立要件與行政程序法所規定之和解契約要件相仿，且與稽徵實務上所採行之協談作業範圍雷同，從而租稅和解與稅務協談運作之間，實有相當程度之關連。本章將探討租稅和解與稅務協談兩者間之關係，並研

院由裁判者變為仲裁者，爭執可能未能真正消除，造成是非不明之結局；法院可能為減輕審判負擔而迫使當事人和解；亦有違依法行政之原則。

擬以稅務協談為基礎，試圖在達成稅務行政上和解契約之法制化建構之前，就租稅和解與稅務協談相關問題加以探討改進。本章節架構如下：

第一節 租稅訴訟和解與稅務協談之關係

- 第一項 均以事實認知合意為中心
- 第二項 訴訟和解與協談具補充性關係
- 第三項 因應稅務協談和解之潮流趨勢

第二節 預先訂價協議機制與稅務協談

- 第一項 預先訂價協議之緣起與內涵
- 第二項 課稅事實認知合意之相關機制
- 第三項 稅務協談與預先協議機制之比較
- 第四項 參採訂價協議制優點以補協談之不備

第三節 稅務協談作業之檢討改進

- 第一項 協談應循租稅和解契約定性發展
- 第二項 協談應有法律之授權與裁量基準
- 第三項 以雙方會同簽認之單一文書為宜
- 第四項 設置獨立性審查機制之可行性探討

第四節 和解標的範圍擴大之可行性探討

- 第一項 涉及兩個稅目或相關連事項之併同和解
- 第二項 行政救濟或訴訟標的外之考量事項
- 第三項 第三人之參加和解

第六章 結論與建議

本章綜合上述各章節之研究結果，做整體扼要之總結，並就租稅和解契約法制與實踐面之缺失，研提改進建議。本章節架構如下：

第一節 結論

第二節 法制面建議

- 第一項 短期－以協談建構稅務行政上和解契約
- 第二項 長期－租稅和解協談之法制化

第三節 實踐面之改進建議

- 第一項 落實原查階段之協談以疏減訟源
- 第二項 依合理關連性擴大協談和解之範圍
- 第三項 協談人才之養成與培訓
- 第四項 營造健全優質的租稅和解環境