

## 第二章 租稅和解契約之概述

有關行政契約之容許性理論，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<sup>16</sup>。租稅法律關係基於當事人對等性關係下，亦與行政契約性質相容。稅捐機關依據調查結果或依推計方式核定課稅之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，徵納雙方間得否成立租稅和解契約？租稅法律關係一般區分為租稅程序上之權力關係與租稅實體上之債權債務關係。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解契約？成立租稅和解契約應符合一定之要件為何，所產生之效力是否應僅限於認定課稅事實之效力？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之間該如何區隔？職權調查主義下之舉證責任分配及稽徵實務上之推估課稅與事實和解之關係如何？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、成立之要件及和解在職權調查主義下之界限及租稅和解契約之相關疑慮等加以探討，並尋求租稅和解在實務與理論調和下所存在之正當理由。

<sup>16</sup> 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」。

## 第一節 租稅和解契約之容許性

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論已普遍發展，故行政契約法制理論在我國未如歐陸早期所發生理念上之爭執。惟行政契約應在何種範圍內受到容許，依法行政與契約自由本質上之差異應如何調和？租稅法律關係與行政契約之性質是否相容、租稅和解契約是否會違反租稅法律主義與公平原則，為本節針對租稅和解契約容許性之探討方向。

### 第一項 依法行政與行政契約之容許

#### 一．依法行政與契約自由

##### （一）行政契約之定義

行政契約（Verwaltungsvertrag, contrat administratif）指二個以上法律主體，以設定、變更、消滅行政法上法律關係為目的，相互意思表示合致之法律行為<sup>17</sup>。行政契約法制，早期在歐陸曾發生爭論，二次世界大戰後，西德學者已原則上承認行政契約法制，所爭論者，僅為行政契約受容許範圍問題，其行政契約理論之發展，隨西德行政程序法於1977年生效而進入新里程<sup>18</sup>。行政契約係因當事人意思表示一致，而生行政法上效果之法律行為，其要素有三<sup>19</sup>：

- 1．行政契約係法律行為（Rechtsgeschäft）—法律行為本為私法之概念，指法律效果之發生，取決於當事人主觀意思，而非客觀上法律規定，與執行國家法令之公權力單方行為不同；民法上意思表示之相關規定，可準用於行政契約。
- 2．雙方之法律行為—須雙方意思表示一致，而非一方命令他方之服從關係。
- 3．發生行政法上之效果—屬公權力行政，發生公法效果；排除私法上效果之國庫行政或私經濟行政。

##### （二）依法行政與契約自由之調和

<sup>17</sup> 陳敏，行政法總論，第5版，頁561。林錫堯，行政法要義，頁378。

<sup>18</sup> 吳庚，行政契約之基本問題，台大法學論叢第7卷第2期，頁110。

<sup>19</sup> 吳庚，行政契約之基本問題，台大法學論叢第7卷第2期，頁119。

行政契約係發生行政法上效果，故不適用私法自治原則，自由之程度較私法契約為弱，行政行為之自由越少，則越接近於行政處分<sup>20</sup>。行政契約早期並未普遍受到承認，包括德國 Otto Mayer、Walter Jellinek 等學者，當時均否定國家與人民締結行政契約之可能；主要原因為早年國家與人民間居於統治與被統治之從屬關係，屬國家單方支配之權力關係（Gewaltverhältnis），以及依法行政與契約自由概念難以併存<sup>21</sup>。惟依法行政法理之出發點應是限制國家權力恣意的運作，以獲得人民之信任，而非為遂行國家威權而已；限制國家權力恣意運作，目的在促進公共利益，保障人民權利，此亦為國家權力存在之實質正當性所在。如能不以單方高權手段即能達成行政目標，行政契約亦能作為促進公共利益之手段<sup>22</sup>。從而，行政契約所要解決的問題，在調和依法行政（Gesetzmässigkeit der Verwaltung）本質上之羈束性，與契約概念中之自由性，以尋求依法行政原則支配下，行政法上契約自由之界限。

行政法上契約自由可區分為締約自由（Abschlussfreiheit）及內容自由（Inhaltsfreiheit）兩部分，前者指行政機關在選擇行政行為方式時之自由，受反面排除條款之限制；後者則指形成契約內容時，行政機關所受法令羈束之程度，應受上位規範，如：憲法、法律、命令、習慣法等之拘束，而與以私法自治為基礎之私人間法律關係，有所區隔<sup>23</sup>。

### （三）行政契約之容許理論

有關行政契約之容許理論，包括授權說（Ermächtigungstheorie）與除外說（Ausschlussetheorie）。目前各國多採除外說，除法律有排除締結行政契約之規定外，行政機關得選擇行政契約作為行為方式。包括德國聯邦行政程序法第 54 條及我國行政程序法第 135 條，均採除外說，僅作反面排除行政契約之規定<sup>24</sup>。

通說認為，行政契約之容許性，指「締約自由」，而非契約內容自

<sup>20</sup> 吳庚，行政契約之基本問題，台大法學論叢第 7 卷第 2 期，頁 120。

<sup>21</sup> Mayer 曾於 1888 年在「公法雜誌」提出公法契約之概念，但以順從之行政處分代替公法契約，Jellinek 提倡雙方行政處分而不採公法契約。參照：吳庚，行政法之理論與實用，頁 428；陳敏，行政法總論，頁 562。

<sup>22</sup> 李惠宗，行政程序法要義，頁 344。

<sup>23</sup> 吳庚，行政法之理論與實用，頁 127；行政契約之基本問題，台大法學論叢第 7 卷第 2 期，67 年 6 月，頁 132。

<sup>24</sup> 德國聯邦行政程序法第 54 條：「公法上之法律關係得以契約設定、變更或消滅，但法規另有相反規定者，不在此限。官署尤其得與欲對之為行政處分之相對人訂立公法契約，以代替行政處分。」我國行政程序法第 135 條：「公法上法律關係得以契約設定、變更或消滅之。但依其性質或法規不得締約者，不在此限。」。

由，因為契約之內容應受相關法律之拘束<sup>25</sup>。行政契約經法律明定為行政作用方式之一，與行政處分地位相當，成為實定法直接規範之法律制度，則不必再探究行政契約與法律保留相配合之問題<sup>26</sup>。於今，德國行政法學者所討論的是行政契約之要件、形式及瑕疵後果等，已不再探討行政契約之容許問題<sup>27</sup>。行政程序法實施前，我國之行政契約法制，並未經質疑、反省、接受等階段，而係以民法契約觀念直接套用於公法關係，以解決公法上之問題，係屬「用得多，理論少」之制度<sup>28</sup>。

## 二．行政契約之功能與界限

### （一）行政契約之功能<sup>29</sup>：

- 1．提升人民地位，加強權利保護之功能：透過行政契約，人民得參與行政機關之決定，已非統治權之客體，有助於人民地位之提升。
- 2．補充及取代單方高權行為：行政任務之達成，需人民之協力配合，選擇以行政契約代之，可避免遭到消極不合作或積極之抵拒。
- 3．減少行政成本增進行政效率：依法行政手段有時需耗費極大之行政成本，如可適時成立和解契約，基於互信基礎，可減少行政成本及日後行政爭訟之國家成本，增進行政效能。

### （二）行政契約功能上之界限

行政契約可緩和依法行政之嚴格性，亦為達成依法行政目的之另一種手段。惟如行政機關之公務員對法規範目的不嫻熟、紀律不佳，則行政契約反會成為「出賣公權力」的一種機制，破壞依法行政的本質。故行政契約在功能上應有其界限，在制度上應有其嚴格之要求，為防止行政機關濫用職權，而有許多限制性設計，依行政程序法第136條及第137條規定，行政契約需「窮盡職權調查原則」及「禁止不當聯結原則」，即為防止行政契約之制度功能遭到扭曲<sup>30</sup>。

行政行為與公益密切相關，基於依法行政原則，行政機關應依職權調查事實，正確適用法規，尤以干涉處分涉及人民基本權的侵害，對行

<sup>25</sup> 林錫堯，行政法要義，頁399。

<sup>26</sup> 吳庚，行政法之理論與實用，頁429、430。

<sup>27</sup> 陳敏，行政法總論，頁562。

<sup>28</sup> 李惠宗，行政程序法要義，頁344、345。

<sup>29</sup> 林明鏘，行政契約／翁岳生，行政法（上），2006，頁583、584。

<sup>30</sup> 李惠宗，行政程序法要義，頁348、349。黃錦堂，行政契約法主要適用問題之研究／行政契約與新行政法，台灣行政法學會，頁8。

政處分應合法正確之要求嚴格，是否容許機關與人民間成立和解契約，尚非無疑。德國通說認為，行政契約中之和解契約屬依法行政原則之放鬆，但在符合比例原則之下，並不違憲。因為經由和解契約，使行政機關不必對事實或法律關係，進行困難重重而不符成本比例耗費過鉅之調查，又可避免事後之爭訟，故能達到程序經濟的目的<sup>31</sup>。

### 三．行政契約之合法要件

行政契約行為受容許後，需就其形式上之成立及其實質內容是否合法加以探究。

#### (一) 形式合法要件<sup>32</sup>：

- 1．符合締約機關之管轄權限範圍—行政機關有其事務管轄權，參與締約之公務員有機關之代表權。
- 2．依據法定方式—行政程序法第 139 條規定，行政契約以書面為原則，但法規有其他規定者，依其規定。
- 3．符合法定程序—行政程序法第 138 條規定，於締約前應公告參與資格及決定程序，決定前予參與競爭者表示意見之機會。

#### (二) 實質合法要件：

行政契約之內容非如私法契約般享有不受法令拘束之內容形成自由，而係不得違反法律規定或違背公序良俗，其內容不得抵觸各有效之法規，包括憲法、法律、法規命令、自治規章及習慣法等；另一方面，行政契約之一方係基於行使公權力之公行政立場，自不得抵觸行政法之一般原則，包括不得違反「不當聯結禁止」，亦不得以契約作成違法之給付義務<sup>33</sup>。

### 四．行政契約嚴守原則與違法效果

#### (一) 契約嚴守原則

基於契約嚴守原則 (Pacta sunt servanda)，契約既經當事人合意成立，應儘量使其有效，依據德國聯邦行政程序法第 59 條，僅就行政契約瑕疵之特定情形規定為無效；我國行政程序法第 141 條準用民法規

<sup>31</sup> 張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟(二)—實體與程序之關聯，元照，97年4月，頁3。

<sup>32</sup> 林錫堯，行政法要義，頁400、401。

<sup>33</sup> Vgl.Erichsen, in: Erichsen, Allg. VwR<sup>11</sup>, §26 Rdnr.9. 引自：陳敏，行政法總論，頁590、591。李惠宗，行政程序法要義，頁357、358。林錫堯，行政法要義，頁401、402。

定無效外，同法第 142 條並針對代替行政處分之行政契約無效情形加以規範<sup>34</sup>。惟有關於行政契約準用民法規定無效之概念，學者林明鏘認為，此與行政契約應儘量使其有效之原則不盡吻合<sup>35</sup>。

## （二）行政契約無效之原因

1. 行政程序法 141 條規之一般無效原因：類推適用民事契約法理之有關規定外，另依其性質或法規不得締結行政契約者，及未依同法第 138 條規定於締約前公告並給予陳述意見機會者，亦為無效。
2. 隸屬關係行政契約無效之特殊原因：行政程序法第 142 條第 1、2 款規定與其內容相同之行政處分為無效者；或有得撤銷之違法原因並為締約雙方所明知者。
3. 締結和解契約不符合行政程序法第 136 條特別規定者。
4. 締結雙務契約不符合行政程序法第 137 條特別規定者。

## （三）行政契約違法之效果

行政契約是否違法，係以締約時之事實或法律狀態為準，如事後始發生變更，並不影響既存之行政契約。目前通說認為，違法之行政契約並非均為無效，僅限於特定原因者始為無效；其他原因者雖違法仍有效，而有其拘束力<sup>36</sup>。

行政契約無效即不生法律效力，雙方當事人之權利義務關係不變。行政程序法第 143 條規定，行政契約之一部無效者，全部無效；但除去該部分，締約雙方仍將締約者，其他部分仍為有效。無效之行政契約如已為給付者，須回復原狀；該已為給付之當事人享有公法上之返還請求權，亦得類推適用民法，享有損害賠償請求權。依違法行政契約所作成之行政處分亦屬違法，應依違法行政處分之規定，訴請撤銷或依職權撤銷；僅在特定原因下，該行政處分始為無效<sup>37</sup>。

# 第二項 租稅法律關係與行政契約

## 一 . 租稅法律關係之內涵

<sup>34</sup> 吳庚，行政法之理論與實用，頁 441~443。

<sup>35</sup> 林明鏘，行政契約法論—以德國行政契約法為中心試評法務部行政程序法民國 83 年 4 月草案，台大法學論叢第 24 卷第 1 期，83 年 12 月，頁 132。

<sup>36</sup> 吳庚，行政法之理論與實用，頁 442。

<sup>37</sup> 林錫堯，行政法要義，頁 407、408。

法律關係 (Rechtsverhältnis) 指二個以上法律主體，就具體事件，依法律規定所成立之法律上關係。依租稅法所成立之法律關係，稱為「租稅法律關係」。原則上，法律關係由其相對立或相關聯之權利及義務所構成。關於租稅法律關係，德國租稅通則中就租稅債務關係明文規範，我國則無就租稅法律關係明文立法；惟租稅債務為涉及財產之權利義務，宜與法律關係構造配合，作為體系討論之基礎<sup>38</sup>。

### (一) 早期德國稅法學說

早期德國稅法學對於租稅法律關係之性質，區分為<sup>39</sup>：

#### 1. 「租稅權力關係說」(Steuer-Gewaltverhältnis)

強調稽徵機關行使公權力之核定、徵收等租稅程序問題，認為租稅法律關係為公法之權力服從關係。

德國行政法學之父 O. Mayer 將租稅法律關係理解為國家課稅高權之權力與人民之服從關係，認為租稅課徵必依據法律，原則上不許行政機關為裁量，且排斥將課稅事項以命令委任行政機關，在上下隸屬關係之行政領域中，當事人間不可能平等協商，故得出否定租稅行政契約之結論。

#### 2. 「租稅債務關係說」(Steuer-Schuldverhältnis)

著重納稅義務之發生、變更及消滅等實體問題，主張租稅法律關係為公法上之債權債務關係。

### (二) 租稅債務關係說之展開

第一次世界大戰後之帝國租稅通則第 81 條規定：「租稅債務，於法律所定之租稅構成要件滿足時即成立。為確保租稅債務而須確定稅額之情形，不得阻礙租稅債務之成立。」展開租稅債務關係說。此說提倡者 Albert Hensel (1895-1933)，將租稅法律關係定性為國家對納稅人請求履行租稅債務，國家與納稅人為法律上之債權人與債務人關係；租稅法律關係為當事人對等之公法上債權債務關係<sup>40</sup>。

### (三) 日本租稅法學說

日本租稅法學者對租稅法律關係以德國理論之發展為奠定基礎，通

<sup>38</sup> 陳敏，行政法總論，頁 212、213。

<sup>39</sup> 陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論第 39 期，頁 369。

<sup>40</sup> Vgl. A. Hensel, Steuerrecht, 1927. 引自：陳建宇，論租稅法上之和解契約，國立台北大學法學系碩士論文，93 年 7 月，頁 38、39。

說採二元論，認為租稅實體法之法律關係為債務關係，租稅程序法關係為權力關係；而非租稅法律關係整體為債務關係或權力關係<sup>41</sup>。

#### （四）我國學說亦以租稅實體法律關係為公法之債務關係

我國多數租稅法學者，包括王建煊、陳敏、陳清秀、葛克昌等，咸認為租稅實體法律關係為公法之債務關係<sup>42</sup>。

學者指出，租稅法律關係為公法上法定債權關係，早期通說之權利義務關係已沒落；租稅法律關係為當事人權利義務之整體，權利義務乃基於法律所產生，其中由當事人之義務關係所構成之廣義納稅義務關係，包括租稅義務關係—性質上屬財產法之權利義務。

### 二．租稅債務關係成立之各國立法例

有關租稅債務關係之成立，由國外立法例觀之：

- （一）德國租稅通則第 38 條規定：「租稅債務關係之請求權，於法律據以課賦給付義務之構成要件實現時，即行成立。」
- （二）奧地利聯邦課稅通則第 4 條亦明文規定，租稅債務關係之請求權或課稅請求權，因構成要件之實現而成立。
- （三）日本國稅通則法第 15 條 2 項，雖未揭示原則，但詳細規定各稅目納稅義務之成立時間，學說上亦認為以租稅構成要件之實現而成立為其前提。

### 三．課稅構成要件實現而成立租稅債務

我國稅法及稅捐稽徵法對租稅債務關係及租稅構成要件之成立並無相關規定，但由各稅目觀察，無論是所得稅、財產稅（地價稅、房屋稅）或行為稅（印花稅、營業稅）等，亦皆係因構成要件實現而成立租稅債務為原則，而不待稽徵機關之核定<sup>43</sup>。

租稅實務上之行政法院之判決中，亦認為租稅法律關係為債權債務關係，於課稅要件具備時，國家取得課稅權<sup>44</sup>。是以，租稅債務關係請求權因課稅構成要件之實現而成立，為各國共通之原則。

<sup>41</sup> 田中二郎，租稅法第 1 版，頁 132 以下；金子宏，租稅法第 1 版，頁 24 以下。引自：陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論第 39 期，頁 370。

<sup>42</sup> 王建煊，租稅法第 16 版，頁 47、48。陳清秀，稅法總論第 4 版，頁 306、307。陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論第 39 期，頁 370。葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官會議解釋為中心／稅法基本問題，頁 172。

<sup>43</sup> 參照：陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論第 39 期，頁 377~396。

<sup>44</sup> 參照：台中高等行政法院 92 年訴字第 641 號判決。

## 四·租稅實體法律關係與行政契約之相容性

### (一) 法定公法債務不容以協議處理

行政程序法第 135 條規定：「公法上法律關係得以契約設定、變更或消滅之」，僅規定行政契約之許可性及成立等，至於行政契約之權利及義務並未規定，但得依同法第 149 條準用民法相關規定。在租稅債務關係中，相對之租稅債權人享有公法上之請求權，基於公法之強制性，並不許可當事人任意處分。又租稅債務係法定公法債務，稅捐機關只能就法定稅捐有權核定徵收，且有義務必須核定徵收，不容有不作為裁量之餘地，稅捐核定徵收乃基於法定原則 (Legalitätprinzip)，非如一般行政程序之發動係基於便宜原則 (Opportunitätprinzip，或稱機會原則)，為求合法、平等的課徵租稅，租稅核課並不適用便宜原則<sup>45</sup>。租稅債務既因法定之構成要件實現而成立，為法定公法債務，應不許租稅債務人與稅捐機關，對租稅債務是否成立以及其內容以協議之方式處理決定<sup>46</sup>。

### (二) 當事人對等性無須排除行政契約

就租稅實體法之法律關係而言，其涉及租稅債務及請求權之成立或變更，與行政契約之性質難以相容；惟另一方面，租稅實體法律關係以債權債務關係理解時，則寓含當事人對等之性質，以行政法律關係為基礎體系探討，有助於行政處分以外之行政行為應受重視，行政契約在租稅行政上並無受限制或排除之理<sup>47</sup>。

## 第三項 和解契約與租稅法律主義及公平原則

### 一·和解契約 (Vergleichsverträge) 之概念

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。」「和解契

<sup>45</sup> Vgl. K. Tpike, Die Steuerrechtsordnung I. 1993, S. 165. 引自：葛克昌，行政程序與納稅人基本權，頁 9。另參照：陳敏譯德國租稅通則第 86 條之一般說明。

<sup>46</sup> Vgl. Rudolf Weber-Fas, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Tübingen 1979, S. 128. 引自：陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論第 39 期，頁 380。

<sup>47</sup> 參照：陳敏，行政法總論，頁 212、213；葛克昌，行政程序與納稅人基本權／納稅人之程序基本權，頁 13，強調稽徵程序中，稅捐機關與納稅人間之合作夥伴關係。

約」乃雙方當事人對不明之事實或法律狀況，為避免闡明事實或法律狀態而浪費不相當之人力資源與時間，經由雙方互相退讓，以排除事實或法律狀況不明之契約；由於雙方當事人之互相退讓，可節省時間、勞費，也容易使相對人信服<sup>48</sup>。行政法上和解契約與訴訟和解般同樣具有雙重性質，一方面為行政程序之行為，當事人雙方因締結和解契約而終結行政程序之全部或一部；另一方面和解亦為實體行為，會使當事人雙方之實體法律關係發生創設、變更或消滅之效果<sup>49</sup>。

## 二．和解契約是否違背租稅法律主義

是否容許成立租稅和解契約，除應考量租稅行政上契約形式容許性之限制外，尚須了解和解契約內容與各租稅實體法之相容程度；由於租稅法與稅務行政均受租稅法定主義與租稅公平原則之支配，租稅和解契約亦應就此兩大原則加以探討。

### （一）租稅法律主義之意涵

有關租稅法律主義之內涵，迭經司法院大法官解釋在案<sup>50</sup>，例如釋字第 650 號解釋：「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、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範」。

租稅法律主義又稱為租稅合法性原則，指國家或地方自治團體必須依據法律，始得對人民課徵租稅；而法律內容包括實體規定及程序規定，均應符合明確性原則<sup>51</sup>。租稅法律主義，簡言之即依法行政原則在稅法中之實踐，其主要內涵包括：課稅要件法定主義、課稅要件明確性原則、程序合法性原則及納稅人權利保障等範疇。司法院大法官針對有關租稅法律保留之解釋，以租稅行政係對人民之干涉行政，應適用法律保留，尤以租稅構成要件應適用國會保留，且就租稅法定事項，有關納

<sup>48</sup> 葛克昌，論稅務案件的和解／行政程序與納稅人基本權，頁 285。

<sup>49</sup> Vgl. Kopp/Ramsauer, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 7. Aufl., 2000, § 55 Rn. 9; Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 6. Aufl., 2001, § 55 Rn. 26. 引自：張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 4。

<sup>50</sup> 參照：司法院大法官釋字第 443、620、622、640、650 等號解釋。

<sup>51</sup> 李介民，稅務行政事實認知之合意與行政契約，台灣本土法學雜誌，第 51 期，2003 年 10 月，頁 198。

稅義務人、稅目、稅率、租稅減免及優惠等構成要件事項，均應以法律明文規定；但為貫徹課稅公平或簡化稽徵作業，也容許行政機關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<sup>52</sup>。另外，有關於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何等事實認定問題，大法官解釋則認為不屬於租稅法律主義之範圍<sup>53</sup>。

## （二）德國學說之發展

### 1．稅捐核課受行為方式禁止原則之限制

德國學者 D. Birk 認為，稅務行政受嚴格的法律拘束，租稅法律原則下稅務機關並不享有租稅債務請求權之處分權，除法律明文規定外，稅捐核課應受行為方式禁止原則(Handlungformverbot)之限制，法律規定應以行政處分方式作成，就不可以行政契約方式為之；縱不採行行政契約行為方式禁止原則，租稅法律原則仍禁止與法律規定不一致之租稅協議，不論對稅額或對租稅請求權為協議均違背租稅法律原則<sup>54</sup>。

### 2．租稅之實體及程序要件應符合法律規定

學者 R. Seer 則以，租稅法律主義應指稅捐實體要件及程序要件應符合法律規定，並非限制形成或確認租稅債務關係之行政行為方式；租稅法律主義與租稅公平原則，非因行政契約之行為形式即不合法，而係契約內容違背法律規定始不合法<sup>55</sup>。

## （三）依和解契約內容決定是否違背租稅法律主義

由上述 R. Seer 之見解，引申出租稅和解契約之內容如果不違背法律規定，也就不違反租稅法律主義及租稅公平原則。從和解契約之實體要件及程序要件而言，如有下述情形時，均會導致違反實質課稅公平原則，也就違背了租稅法律主義<sup>56</sup>：

<sup>52</sup> 陳敏，行政法總論，頁 163~166。應以法律明文規定者，如：釋字第 210 及第 413 等號解釋；以法規命令行政規則規定者：如：釋字第 420、438 號解釋等。

<sup>53</sup> 司法院大法官釋字第 217 號解釋參照。

<sup>54</sup> Dieter Birk, Steuerrecht, 3.Aufl., 2000 Rn.414. 引自：李介民，稅務行政事實認知之合意與行政契約，台灣本土法學雜誌，第 51 期，2003 年 10 月，頁 199。

<sup>55</sup> Roman Seer, Das Rechtinstitut der sog. tatsächliche Verständigung im Steuerrecht, BB 1999, S. 81. 引自：李介民，稅務行政事實認知之合意與行政契約，台灣本土法學雜誌，第 51 期，2003 年 10 月，頁 200。

<sup>56</sup> 李介民，稅務行政事實認知之合意與行政契約，台灣本土法學雜誌，第 51 期，2003 年 10 月，頁 200。

1. 違背法定構成要件。
2. 直接對稅額或租稅請權等法律效果為協議。
3. 稅務機關違背法定調查義務或出賣公權力之行使。

### 三．和解契約是否違反租稅公平原則

#### (一) 和解表面上似違反租稅公平原則

租稅法之租稅公平原則係從憲法第 7 條平等原則所導出，指人民之租稅負擔應平等，通常係依據量能課稅之觀點，以決定租稅之公平負擔，在相同之情形下應為相同之處理。若當稅捐機關與納稅人間達成租稅和解，則可能會造成相同之情形為不同處理之差別待遇，而有違租稅公平原則；反對租稅和解之主要理由之一，即在於和解會違反租稅公平原則。法務部曾函覆財政部之有關稅捐之核課有無行政程序法之行政和解契約之適用案中，即明文「如基於依法行政原則及課稅公平之考量，原則上課稅處分不宜以行政契約代之」<sup>57</sup>。

由租稅法律主義及租稅公平原則之觀點來看，實務及學說上似傾向否定租稅和解契約之形式，認為納稅為對人民財產權之限制，課稅為侵益負擔之行為，須受法律嚴格之限制，依法行政原則與平等原則之拘束，在租稅表現上則為租稅法律主義及租稅公平原則，通說認為租稅和解會違反租稅負擔公平分配之精神。惟從以下之不同角度思考，租稅平等原則未必會妨礙租稅和解契約之容許性。

#### (二) 基於課稅手續簡化與實用性原則之需求

德國學者 J. Sontheimer 根據課稅手續簡便化、實用性原則 (das Praktikabilitätsprinzip)、行政效率及行政法院能力界限等立論基礎，認為平等原則並不妨礙租稅法領域和解契約之容許性。其理由為：

1. 租稅法與其他公法領域受相同程度之法律拘束，且法之安定性與法之平和性原則對租稅法而言，與其他行政法領域有同等之價值，故在租稅法中依法行政原則同樣受法之安定性與法之平和性原則之限制。因而，依法行政原理並不妨礙在租稅法中和解之容許性。容許租稅法之和解，可產生高度之法安定性，並促進法律平和之機能；確保法安定性與法平和性，即便在租稅法中亦優先於依法行政原理<sup>58</sup>。

<sup>57</sup> 法務部 90 年 5 月 18 日法 90 律字第 257 號函，／法務部編印，行政程序法解釋及諮詢小組會議紀錄彙編，頁 158、159。

<sup>58</sup> Vgl. J. Sontheimer, Die Verwaltungsvertrag im Steuerrecht, S.119. 引自：陳建宇，論租稅法上之和解

2. 平等原則之下針對相同之事件本應為相同之處理，惟當所面對之事實或法律狀態不明確時，堅持平等原則反而會產生不當的危險，此時，締結和解契約可緩和不明確之事實關係與法狀態中之不利益，反而更能促進平等之處理<sup>59</sup>。

### （三）行政效能與稽徵經濟之考量

一味否定租稅和解會與實務上之需求差距過大，應從行政效能與稽徵經濟等現實面考量，在學理與實務之間尋求一平衡點。成立租稅和解目的之一，係對於租稅大量行政上之課徵經濟原則，此一原則使租稅和解所造成之差別待遇合理化。

行政程序法第一條明定：「為使行政行為遵循公正、公開與民主之程序；確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法。」揭示效能原則在行政法上之重要性，在租稅法中即反應出稽徵經濟原則之重要。如所得稅法第 83 條所規定針對納稅人不提示或帳證不完備者，稅捐機關得依同業利潤標準核定其所得額、第 14 條規定個人綜合所得稅有關租賃所得之參照當地一般租金標準核計租賃收入、其他有關推計課稅及第 100 條之 1 之小額稅款免徵免退規定，稅捐稽徵法第 48 條之 2 授財稅主管機關報行政院核定發布之違章案件減免處罰標準等，諸多的租稅行政措施，均係源於簡化稽徵手續之稽徵經濟效能原則所訂定。

### （四）租稅和解為平等原則下合理的差別待遇

當稽徵人力或時間勞費等各種因素，無法承擔完全的職權調查義務時，稅務機關基於稽徵經濟、有效課稅、法之平和等要求，自當容許成立租稅和解契約，成為平等原則之下合理的差別待遇。而在稽徵經濟原則與實現國家租稅債權之目的間，應顧及目的與是否採行和解契約之手段間應符合比例原則。

## 第四項 租稅和解契約容許性之探討

### 一．依租稅性質及法規關於契約之容許性

行政契約之容許性，依行政程序法第 135 條規定：「公法上法律關

---

契約，國立台北大學法學系碩士論文，93 年 7 月，頁 126、127。

<sup>59</sup> Vgl. J. Sontheimer, Die Verwaltungsvertrag im Steuerrecht, S.120. 引自：陳建宇，論租稅法上之和解契約，國立台北大學法學系碩士論文，93 年 7 月，頁 127、128。

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。」所謂「依其性質」應係指法律關係之性質，而法律關係之性質應依據相關法規判斷，法規縱未明文禁止締結行政契約，但依法規之目的精神不容締結行政契約者，即不得締結行政契約。租稅和解契約是否受容許，應就租稅之性質及相關法律規定，予以究明。

德國通說認為，行政契約之容許性，除因違反法令之禁止規定外，原則上並無性質上之限制，即使在干預行政中，亦允許締結行政契約。而德國實務上對租稅行政契約之質疑，係因為可能牴觸相關租稅法令，如：德國租稅通則法第 155 條限定以行政處分核課租稅之規定<sup>60</sup>。

我國稅捐稽徵法第 16 條規定：「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」，在解釋上與德國租稅通則第 155 條規定相似，有關租稅之核定部分否定以行政契約為核課之行為方式。租稅之核定不得以締結行政契約方式為之，惟稅捐機關在租稅核定前之調查或準備核定階段，或於租稅核定後之徵收執行階段，基於租稅事物本質特性，在大量行政下稽徵經濟之考量及課稅資料多由納稅義務人掌握下，則容許締結租稅和解契約<sup>61</sup>。另有關稅捐稽徵法第 26 條申請延期或分期繳納稅捐、及遺產及贈與稅法第 30 條納稅義務人得申請延期或分期繳納之規定，於納稅義務人申請後需經稅捐機關同意，在納稅義務人合法申請後稅捐機關應採何種程度之延期分期方式，其間徵納雙方之協商合意，隱含有行政契約合意之性質。

## 二．基於租稅法定與公平原則不得締結行政契約

### （一）原則上租稅之核課依其性質不得締結行政契約

德國通說認為，依憲法之平等原則及依法課稅原則，除非法律特別規定，否則稅捐機關不得與人民締結行政契約，且德國租稅通則並未如行政程序法訂定行政契約之規定，為立法者有意省略，應依租稅實體法決定得否訂立租稅行政契約。因此，稅務案件原則上不許締結行政契約，也就不得締結和解契約；但如僅對課稅基礎事實達成協議，其法律效雖果近似和解契約，因並未以租稅權利義務關係作為契約內容，則應予准許<sup>62</sup>。

<sup>60</sup> 林明鏘，行政契約／翁岳生編，行政法，頁 654、655、662。

<sup>61</sup> 將容後於本項三．部分，予以敘明。

<sup>62</sup> Vgl. Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 6. Aufl., 2001, § 54 Rn. 124, 125, 128. 引

我國學者引進德國學說及實務之見解，認為：

1. 租稅債務之發生係因法定構成要件滿足而成立，非基於稽徵機關對租稅之核定而創設租稅債務；基於「租稅法律主義」之「合法性原則」，及租稅法為強行法，當租稅構成要件該當，對已成立之租稅債務，稅捐機關即應依法課徵，不得增加或減免納稅義務人之租稅債務，更不能僅憑稅務機關與納稅義務人間之合意加以變更<sup>63</sup>。
2. 課稅處分為羈束處分，稅捐機關對課稅要件具備之稅捐核課並無處分權（裁量權），性質上無成立行政契約或和解契約之可能<sup>64</sup>。
3. 對於課稅基礎之法律關係不明時，應不許稅捐機關與人民締結和解契約，否則即違反稅法規定而創設變更或消滅租稅法律關係；因為對於課稅基礎之法律關係存在與否，稅捐機關應依職權調查，經調查仍不能確定時，則應不予核課<sup>65</sup>。
4. 基於憲法第 19 條租稅法定及租稅公平之要求，稅務案件之本質應不容許稽徵機關與租稅債務人間，以租稅構成要件及應納稅額做為協議或為訴訟和解；惟如基於課稅事實之不明，則尚非不得以和解契約排除之<sup>66</sup>。

## （二）法務部認為原則上課稅處分不宜以行政契約代之

法務部 90 年 5 月 18 日法 90 律字第 0257 號函，針對財稅主管機關財政部之請示答覆，亦認為基於依法行政原則及課稅公平考量，原則上「課稅處分」不宜以行政契約代之。該函並指出，縱認為得締結行政契約，但是否要締結行政契約以代替行政處分，行政機關有裁量權，財政部仍可基於全國一致性之必要，訂定統一之裁量基準<sup>67</sup>。惟截至目前為止，財政部並未就此法務部之函釋而對稅捐機關有進一步之釋示，更遑論訂定統一之裁量基準或作業規則。

---

自：張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 5。

<sup>63</sup> 陳清秀，稅務訴訟之理論與實務，頁 263、264。實務上，為當事人之方便或為有效之課稅等理由，對收入金額或必要費用之爭執非無類似和解之情事。但自法律觀點而言，應解為雙方對課稅構成要件事實之認定已無爭議，從而據此事實課稅，自為適用租稅法定主義之當然結果。另參照：李平雄，租稅爭訟與舉證責任，五南，1981，頁 287。

<sup>64</sup> 葛克昌，論稅務案件的和解／行政程序與納稅人基本權，頁 288。張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 6、7。

<sup>65</sup> 林明鏞，行政契約／翁岳生編行政法 2000，頁 654。張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 8。

<sup>66</sup> 陳敏，行政法總論，頁 1559。

<sup>67</sup> 行政程序法解釋及諮詢小組會議紀錄彙編，頁 158~162，90 年 12 月。

### 三．對難以調查之事實例外容許締結和解契約

#### (一) 德國實務之發展

德國租稅通則法未直接對租稅行政契約之容許性加以規定，該法第 155 條第 1 項並規定「租稅之確定須以行政處分為之」，從法律解釋上排除其他行政行為來確定租稅，但亦無明文禁止締結契約，其第 78 條第 3 款提及稅務事件之當事人，包括擬訂立或已訂立行政契約之當事人，故稅務案件亦應容許成立行政契約，對稅額確定以外之租稅事項，準用行政程序法關於行政契約或和解契約之規定<sup>68</sup>。在德國稅務行政上，以行政契約來間接確定稅額仍符合目的性且經常被使用<sup>69</sup>。參照德國聯邦財務法院之見解，對於難以調查之事實情況（tatsächliche Verständigungen），可以例外准許稽徵機關與納稅人締結和解契約；但對於未能獲得解決之法律問題（Rechtsfragen）部分，則不許締結和解契約；因為有關事實情況之合意，並不直接涉及租稅法律效果之請求權本身，而僅係對構成要件中的某特定事實做處理，並不違反該法第 155 條第 1 項及租稅法律規定，亦未違反課稅平等原則<sup>70</sup>。

#### (二) 我國之學說見解

大法官釋字第 217 號解釋：「課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍」，將事實認定問題與租稅法律主義明確區隔。

我國學界通說亦認為針對業經調查事實但事實仍難以明確之情形下可成立租稅和解<sup>71</sup>。多數行政法及稅法學者，或參酌德國實務界及學界之經驗，一致認同課稅事實之相互協議理論，其理由略為：

1. 當事人間就事實部分發生爭議，稅捐機關經依職權調查而難以調查明確時，為除去該事實關係之不確定性，宜准許當事人就事實

<sup>68</sup>Vgl. Knack, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 7. Aufl., 2000, § 54 Rn. 28. 引自：張文郁，*行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯*，頁 5、6。

<sup>69</sup> Vgl. Maurer / Hüther *Die Praxis des Verwaltungsvertrages im Spiegel der Rechtsprechung* 1989, S. 75. 引自：林明鏘，*行政契約法論－以德國行政契約法為中心試評法務部行政程序法民國 83 年 4 月草案*，*台大法學論叢*第 24 卷第 1 期，83 年 12 月，頁 165、166。

<sup>70</sup> Vgl. BFHE 142, 549=NvWZ 1985, S.863; Maurer / Hüther (Fn. 52), S.80. 引自：林明鏘，*行政契約法論－以德國行政契約法為中心試評法務部行政程序法民國 83 年 4 月草案*，*台大法學論叢*第 24 卷第 1 期，83 年 12 月，頁 166。

<sup>71</sup> 林明鏘，*行政契約／翁岳生編行政法*，頁 654。 陳敏，*行政法總論*，第五版，頁 1559。 陳清秀，*行政法總論*，頁 261-264。 葛克昌、黃士洲，*論稅務案件的和解*，*財稅研究*第 33 卷第 6 期，頁 6。 黃錦堂，*行政契約法主要適用問題之研究／台灣行政法學會主編*，*行政契約與新行政法*，頁 17。 李惠宗，*行政法要義*，頁 426。

狀態互相讓步，達成和解協議，以解決困難，及避免稽徵機關之調查程序曠日費時、所費不貲而違反行政經濟原則。

2. 稅捐機關有依職權調查事實之義務，但由於許多課稅資料屬納稅人掌管範圍，調查不易，加上稅務行政屬大量行政，以稅捐機關有限之人力物力難以對所有之案件都詳細調查，故課稅事實之調查在相當程度內，取決於納稅義務人之合作及徵納相互間之信賴上。稅法學近年來基於租稅行政上職權調查主義之不足，興起「合作主義」新思維，自不容否定調查上適用行政契約之容許性<sup>72</sup>。

### (三) 我國稽徵實務容許和解之理由

#### 1. 租稅大量行政下稽徵經濟之考量

納稅為全體國民應盡之義務，租稅之稅目、態樣及件數繁多，故租稅行政向來具有大量性之特性，由稅捐機關本身核課及受理申訴及救濟案件其件數、種類之多樣性、行政院所屬訴願機關及行政法院所審理案件中，均以稅務案件為主要大宗，即可看出端倪<sup>73</sup>。

鑑於租稅大量性行政之特性，如何在稅捐之核課、復查、訴願及行政訴訟之爭訟程序中，快速、有效且合理的解決徵納雙方之糾紛，殊值探討。基於稽徵便利與租稅簡化之要求，稅捐機關應避免花費不經濟之稽徵成本，另一方面，租稅債權應於核課期間內有效實現，需避免罹於時效。從而，某些個案經稅捐機關之職權調查達某種程度，但難以繼續調查或耗費過鉅，在符合比例原則之下不得不犧牲個案中量能課稅等正義，以達到適時、合理化課稅之可行性<sup>74</sup>。目前我國稅法中有關租稅簡化之具體措施，包括類型化觀察法<sup>75</sup>、舉證責任之倒置<sup>76</sup>、證明程度之減輕<sup>77</sup>等，租稅和解契約之容許則為稅法尚未明定，但實務上已儼然成形且日趨發展之租稅簡化措施之一。

<sup>72</sup> 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，台灣本土法學雜誌 71 期，94 年 6 月，頁 68、69。學者葛克昌等亦持此見解。

<sup>73</sup> 依司法院網站—司法院行政訴訟統計分析中，查 94 年至 96 年間，各高等行政法院之稅務訴訟案件占全部終結案件之比例約為 35%，最高行政法院同時期之稅務訴訟案件占全部終結案件之比例約為 45%（詳本文第四章第三節第二項二．之論述）。

<sup>74</sup> 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，頁 19、20。

<sup>75</sup> 如：綜合所得稅之標準扣除額、執行業務者費用標準及個人出售房屋財產交易所得可以房屋評定現值之一定比例計算之，營利事業所得稅之同業利潤標準，所得稅法與遺產及贈與稅法上之各類扣除額及免稅額等。

<sup>76</sup> 如：遺產及贈與稅法第五條規定二親等內財產之買賣視同贈與，需由納稅義務人舉反證推翻。

<sup>77</sup> 如：所得稅法第 83 條規定以同業利潤標準核定所得額。

## 2. 稅捐資料由納稅人掌握課予其協力義務

課稅證據資料及證據方法多存於納稅義務人管領之範圍內，稽徵機關要直接取課稅資料有相當之困難，為克服調查上之困難，現行稅法除規定前述租稅簡化及稽徵便利之措施外，另課予納稅義務人與扣繳義務人等各項協力義務<sup>78</sup>。

由於多年來財稅資料中心建制電子化資料之努力，金融機構、地政、戶政等相關行政機關資料之建制及共同運用，及所得稅扣繳制度之落實、加值型營業稅統一發票之勾稽作用下，或有認為稽徵機關已然掌握了大部分的課稅資料，而對稅捐機關掌握課稅資料困難之理由表示懷疑<sup>79</sup>。惟不論相關通報課稅資料之機制如何健全，社會上仍然存在未予通報之經濟活動，以及納稅義務人為逃避管制之不法或意圖規避租稅行為，只要是財稅資料中心所能調檔之稅務資訊，稅捐機關或行政法院並不會課予納稅義務人協力義務，但對於其他財稅資料中心或稅捐機關所無法掌握到的課稅資料，納稅義務人應仍有提供調查之協力義務，自不待言。

## 3. 納稅人未履行協力義務之緩和措施

租稅協力義務之目的在掌握納稅義務人、保存課稅必要之證據方法及由納稅義務人自動誠實申報並使稅捐機關能獲取課稅資料而核實課稅。租稅協力義務大致可區分為：

- (1) 設立稅籍之登記義務。
- (2) 記帳及保存帳冊憑證之義務。
- (3) 取得、給與及保存憑證之義務。
- (4) 申報義務。
- (5) 配合調查之協力義務。

如果納稅義務人未履行租稅協力義務，所生之法律效果，包括<sup>80</sup>：

- (1) 稅捐機關得依查得資料或採推計方式課稅。
- (2) 對納稅義務人處以行為罰。
- (3) 發生舉證責任倒置或證明程度減輕等效果。

亦有可能因納稅義務人未履行協力義務，稅捐機關無法適用上述方

<sup>78</sup> 如司法院大法官釋字第 537 號解釋：「因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」

<sup>79</sup> 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，頁 23、24。

<sup>80</sup> 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，頁 24-26。

式或適用上揭方法後仍無法有效處理解決，致課稅事實或法律關係仍無法明確，惟稅捐機關亦不能因此而放棄租稅債權；本文認為，此時稅捐機關亦可採取較緩和之方式，與納稅義務人締結租稅和解契約，以謀解決。

#### 4．稅捐機關裁量權之行使

當法律賦予稽徵機關裁量權時，如：稅捐稽徵法第 26 條之核准分期、延期繳納，或遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定以實物抵繳稅捐等情形，當納稅義務人提出申請時，為使行政權之運作能更加靈活而富彈性，稽徵機關應得與人民締結租稅和解契約<sup>81</sup>。

#### （四）稅務協談制度之實施

稽徵實務上，稅捐機關依據財政部頒訂之「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」，稽徵機關得於審查、復查或經訴願、行政訴訟撤銷之重核階段中，就課稅事實之認定或證據之採認，如有協談必要之情事即得與納稅義務人協談。此協談制度之內容，寓有和解之精神，足證在現行租稅實務上，和解契約對解決稅務爭議具相當功能。且各級行政法院實務上，對課稅事實部分亦承認稅捐機關與納稅義務人可達成合意，並發生拘束力之判決<sup>82</sup>。

#### （五）刑事認罪協商制度之比照

我國刑法業已引進美國之認罪協商制度，憲法或法律保留之刑事案件認罪協商制度既不會侵害罪刑法定主義，則稅務協商或行政訴訟之和解亦不會侵害到租稅法定主義，稅務協商日後將成為行政契約中和解契約之一種，自亦應容許稅捐機關與納稅人間締結租稅和解契約<sup>83</sup>。惟國家租稅債權之實現涉及公共利益，稽徵機關與納稅義務人間之協商和解，可能會造成對其他人民之不利益，而刑事之認罪協商則無此問題，故兩者之間尚有所差別。

<sup>81</sup> 鄧德倩，論租稅行政之程序保障－以租稅確定程序為中心，國立中興大學法律研究所碩士論文。

<sup>82</sup> 如：最高行政法院 67 年判字第 458 及 562 號及將於本文第三章中所探討之相關實例，和各級行政法院之諸多判決。

<sup>83</sup> 劉宗德，行政法講座（下）－行政法學方法論，日新，第四期，2005 年 1 月，頁 90。劉建宏及行政法院法官吳東都、侯東昇等人亦同此見解。～「行政訴訟上和解」研討會議題討論，臺灣本土法學雜誌，第 71 期，2005 年 6 月，頁 104-109、118。

#### 四·小結—兩說規範層面不同並無衝突

關於租稅之核課得否締結和解契約，「否定說」強調租稅法定主義，認為租稅債務依法律構成要件該當而成立，稅捐機關對租稅債務無處分權及裁量權，不得由徵納雙方以契約變更租稅債務；「肯定說」則非針對租稅債務之請求權本身，而係對於租稅構成要件事實之不明，經稽徵機關依職權調查難以確定時，雙方得以締結租稅和解契約之方式加以確定。

本文認為，兩說之規範層面不同，導致結論亦不相同，就租稅構成要件事實或法律關係認定層面（租稅債權成立）之事實爭執<sup>84</sup>，得由雙方以合意確定；但針對法定構成要件該當之法律效果（已成立租稅債權後之實現過程），即租稅債務請求權本身，則不得以契約合意加以變更。故兩者間尚無衝突，反而得以相輔相成。此外，容許締結租稅和解契約之主要理由，係因租稅大量行政下基於行政效能與稽徵程序經濟之考量，以租稅和解作為合理稽徵之差別待遇自有其必要性；又現今租稅法學所探討之重心，係在於行政契約內容合法性之控制，已非租稅行政契約之行為是否應受到容許。

---

<sup>84</sup> 如：所得、成本、費用之認定或所得額標準。

## 第二節 租稅和解契約之要件與效力

稅捐稽徵受租稅法定主義、平等原則等之羈束，故並非所有稅務案件均得由稅捐機關與納稅義務人間締結租稅和解契約，而係在符合一定之要件下始得成立租稅和解。經合法成立之租稅和解契約是否即可代替課稅行政處分？租稅和解契約所產生之效力為何？以及租稅和解與民事上和解有何差異？本節將逐一予以探討。

### 第一項 成立租稅和解契約之要件

成立租稅和解契約之要件，除應符合行政契約之一般要件，包括具備行政法上當事人能力及行為能力、契約締結之雙方當事人意思表示合致外；尚須符合行政程序法第 136 條和解契約之特別合法要件<sup>85</sup>。行政機關依合義務性裁量，得選擇成立和解契約，以排除事實之不確定性及避免將來之爭訟。租稅行政上締結和解契約之目的，主要係為求促進程序經濟、行政效能及法律和平之考量，經由立法形成對依法行政原則予以合理適度之鬆綁；准許徵納雙方成立事實上之和解契約，其結果或許會與客觀真實下之法律狀態有所落差。另基於行政程序法規定之授權及行政訴訟法之規定，於稅務行政訴訟中，稅捐機關為排除課稅事實之不確定性，亦具有得與納稅義務人締結訴訟上和解之處分權。有關成立租稅和解契約之合法性要件<sup>86</sup>，主要係依據行政程序法第 136 條之相關規定。

#### 一．課稅事實或法律關係不確定

##### （一）以客觀合理評價為基礎

和解標的之不明確，可區分為「事實上不明確」與「法律關係不確定」二方面。事實或法律關係之不確定，須以「合理評價」為基礎，其不確定必須是客觀的，若未經合理評價，尚不足認係屬事實或法律關係

<sup>85</sup> 張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 11。

<sup>86</sup> 陳敏，行政法總論，頁 579、580。葛克昌，稅務案件的和解／行政程序與納稅人基本權，頁 285、286。李惠宗，行政程序法要義，頁 352。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，台灣本土法學雜誌 71 期，94 年 6 月，頁 70~77。

不明確<sup>87</sup>。

## （二）經調查而事實仍不明確

所謂「事實不明」，係指事實客觀上因欠缺調查途徑而無法查明、雖經調查而未能查明事實真相，或無法以適當之費用或人力查明，則行政機關在相當程度上可減輕或免除其職權調查事實之義務。但仍應先盡職權調查義務後，發現有事實不明而適宜以和解契約達成行政目的時，始能停止其調查行為<sup>88</sup>。

## （三）法律關係之不確定

所謂「法律關係不確定」，學者之見解如下：

### 1. 學者林錫堯認為：

法律關係之不確定，包括相關「法」之存在與意義不確定，或對特定事實為「法之適用」時，在「法之評價」上不確定。例如：與規制有關之舊法是否仍然有效、法規之效力不爭時但如何解釋有所疑義、經裁量之決定是否適當等；而「事實上」與「法律上」其實難加區分，因為事狀態之不確定常導致法律狀態之不確定，亦會導致無從決定所應適用之法規<sup>89</sup>。

### 2. 學者張文郁認為：

法律關係不確定，係指對案件應適用之法規或解釋有疑義，而無法合理排除該項疑義；其適用前提，須基礎事實已確定而無爭議，僅對於如何適用法律及發生何種法律效果有疑義所生之爭執<sup>90</sup>。

### 3. 學者葛克昌認為：

法律關係不明指稅法規定之課稅要件中，有以法律行為為課稅要件或計算課稅基礎者，針對該法律關係不明之情形，如：遺產及贈與稅法第五條第六款規定，二親等以內財產之買賣視同贈與，但能提出買賣確實證明者，不在此限；則該財產移轉行為係視同贈與或真實之買賣，其

<sup>87</sup> 林錫堯，隸屬關係之和解契約，財稅人員進修月刊，第 120 期，頁 14。另參閱陳敏，行政法總論第 580 頁，亦指明：所謂事實或法律關係不確定，兼指事實或法律關係在主、客觀上之不明確；如僅當事人對有關之事實或法律關係有所不明，而第三人在客觀上為合理之論斷，並無不明時，即非不明確。

<sup>88</sup> Vgl. Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 6. Aufl., 2001, § 55 Rn.16,37,42. 引自：張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 12。

<sup>89</sup> 林錫堯，隸屬關係之和解契約，財稅人員進修月刊，第 120 期，頁 14。

<sup>90</sup> Vgl. Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 6. Aufl., 2001, § 55 Rn.45. 引自：張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 12、13。惟在現行租稅和解或協談之實際案例中，此一因法律關係不確定之和解或協案例極少。

法律行為性質之定性，關係到贈與稅之核課，得成立稅務和解<sup>91</sup>。

#### (四) 事實或法律關係不明確始得和解

鑒於事實與法律關係難以區分，本文傾向學者葛克昌之見解，認為「法律關係不明或不確定」，係以法律關係為課稅構成要件事實，而該法律關係不明確。在稅捐稽徵實務上，稅捐機關依法有調查課稅事實之義務，但因大部分課稅資料是屬於納稅人管領範圍內，故納稅人有保存並提示課稅資料之協力義務。當稅務機關本身收集資料不易，而納稅義務人或因下列情形，造成課稅事實或法律關係之不明<sup>92</sup>，始有和解之空間。

1. 不可歸責於納稅義務人之事由（如因火災或水災等致帳證滅失）。
2. 納稅義務人已盡部分協力義務，但稅捐機關依常理仍存有懷疑。
3. 納稅義務人違反其協力義務。

#### 二．不確定性經依職權調查仍不能排除

行政程序法第 36 條規定，行政機關有依職權調查事實之義務，不可只為了程序之經濟而違背職權調查之義務，及犧牲依法行政之原則；又同法第 136 條復規定，「經依職權調查仍不能確定」之事實狀態，始得締結和解契約。

又德國聯邦行政程序法第 55 條規定，行政機關經合理評估事實狀態之不確定性，基於合義務性裁量，認為和解具合目的性時，即得締結和解契約。故解釋上除經調查仍不能確定外，尚包括調查所費過鉅時，亦得基於合義務性裁量與人民締結和解契約。

我國行政程序法中有關行政契約之規定引自德國法，故基本上應為相同之解釋；通說認為除經調查而不能確定外，當調查所需人力、物力及時間等成本耗費過鉅，致與所獲之成果將顯不相當時，亦應准許當事人間締結和解契約，以提高規範的功能<sup>93</sup>。

<sup>91</sup> 葛克昌，稅務案件的和解／行政程序與納稅人基本權，頁 291。

<sup>92</sup> 法律關係不明，如：究為買賣或贈與、或究屬買賣、租賃或融資租賃之關係不明。有關事實或法律關係不確定，學者陳敏認為兼指在主觀及客觀上均屬不明之狀況；惟葛克昌則認為係指客觀上之不明確。

<sup>93</sup> 參照：陳敏，行政法總論，頁 575；林明鏘，行政契約／翁岳生，行政法（上）2006，頁 568；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，台灣本土法學雜誌 71 期，94 年 6 月，頁 72。

### 三·雙方當事人互相讓步

#### (一) 互相讓步不需等值

德國行政程序法第 55 條明定和解契約之雙方當事人應互相退讓，我國行政程序法雖無明文規定，仍得依行政程序法第 149 條準用民法第 736 條由當事人間互相讓步。一般認為此互相退讓並不須等值，惟若當事人一方利用其優勢迫使他方讓步，致僅為單方讓步時，其和解契約無效；惟亦可能係成立雙務契約或其他隸屬關係契約<sup>94</sup>。讓步之客體包括實體法、程序法及訴訟法上之權利義務，甚至私法的權利、利益亦可；又當事人之互相讓步須以事實或法律關係不明為原因，否則不具備和解契約之要件，其和解契約亦屬無效<sup>95</sup>。

#### (二) 僅一方讓步並非和解

實務上不論於稅捐機關協談或在法院和解偶爾會發生類似僅一方讓步之情形，包括：協談後由納稅義務人撤回全案之復查，或行政訴訟中經納稅義務人補提示齊全之帳證後，經稅捐機關重新調查屬實後全部准予認定，再於法院作成和解筆錄等。本文認為，此等情形並非屬和解範圍，應為行政上處分或訴訟之判決，如：復查決定駁回、行政訴訟判決撤銷原處分或原決定、及訴訟上之捨棄認諾。實務上以稅務協談或訴訟和解方式處理，僅係為求行政效能、稽徵或訴訟程序經濟之考量而便宜行事。惟有學者認為，此時他方仍有程序上之讓步，包括放棄了繼續訴訟獲得勝訴判決之機會<sup>96</sup>，另將於本文第四章租稅行政訴訟之和解中再予論述。

### 四·當事人對和解標的有處分權

和解標的須行政機關對之有事務管轄權，且在其土地管轄範圍內，否則和解契約應屬無效或有得撤銷之原因<sup>97</sup>。通常行政機關對契約標的有裁量權時，即有締結和解契約之權限；行政機關依法規得作出某種內容之行政處分時，亦得以該內容締結和解契約或以和解契約作成行政處

<sup>94</sup> 陳敏，行政法總論，第 5 版，頁 599。林錫堯，隸屬關係之和解契約—德國聯邦行政手續法第 55 條之研究，財稅人員進修月刊，第 120 期，81 年 7 月，頁 15。

<sup>95</sup> Vgl. Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 6. Aufl., 2001, § 55 Rn. 6,38, 50,51. 引自：張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）—實體與程序之關聯，頁 15,16。

<sup>96</sup> 如果此一論理成立，本文認為，稅捐機關對行政救濟中協談成立，由納稅義務人一方撤回全案復查後，稅捐機關對其應補徵之稅額只加計利息而不加滯納金時，似亦存在實體上之讓步。

<sup>97</sup> 行政程序法第 111 條第 6 款及第 115 條參照。

分<sup>98</sup>。

## 五．有效達成行政目的並解決爭執之合義務性裁量

按行政程序法第 136 條之立法目的「為兼顧行政效能與人民權益，容許行政機關於不牴觸法規規定及已盡職權調查能事之前提下，與人民就尚不能確定之事項互相讓步而達成約定，並締結行政契約，以代替行政處分。」故和解契約需符合合義務性裁量與合目的性之要求。

### 1．合目的性之要求

和解契約應有助於達成行政目的，不得違反公益，以防止藉和解契約出賣公權力，圖利特定人。且基於依法行政原則，公行政所承諾之給付義務，應以法律規定所許可者為限<sup>99</sup>。性質上屬於非獨立性之因素或先決問題者，不得為和解之標的，適用法規意見不一致時，亦不得互相讓步成立和解契約<sup>100</sup>。

### 2．合義務性之裁量

稅務機關是否要締結和解契約及和解採取之幅度，應遵守行政裁量之界限，包括應斟酌以和解方式處理之有利及不利因素、繼續調查所需投入之成本與效益、和解案件態樣及讓步幅度等是否違背平等原則及行政機關自我拘束原則等，均須遵守合義務性裁量，且為有效達成行政之目的；否則造成裁量瑕疵，不具備行政程序法第 136 條和解契約之要件，將導致和解之無效<sup>101</sup>。

## 六．符合法定之書面方式

行政程序法第 139 條規定，行政契約之締結應以書面為之，但法規另有其他規定者，依其規定。和解契約亦應以書面為之，惟該書面是否限於文件單一性，由雙方當事人於同一文書上簽名，或僅要約與承諾皆以書面為之即可，無須將契約雙方內容表示於單一文件，則有不同之見解，容後於第五章第三節稅務協談作業之檢討改進中，再加以探討。

<sup>98</sup> Vgl. Kopp/Ramsauer, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 7. Aufl., 2000, § 55 Rn. 21. 引自：張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 16。

<sup>99</sup> Vgl. Ule/Laubinger, *VwVfR*<sup>4</sup>, §68 Rdnr.25. 引自：陳敏，行政法總論，頁 579。

<sup>100</sup> 吳庚，行政法之理論與實用，頁 437、438。適用法規意見不一致時，得否成立和解契約，學者林錫堯及張文郁對此有不同之見解，認為對特定事實之法之適用或評價上不確定，或如基礎事實已確定而無爭執，僅對如何適用法律及發生何種法律效果有疑義之爭執，屬法律關係之不確定，仍得和解（詳本項前一·（三）3·所敘述）。

<sup>101</sup> 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，台灣本土法學雜誌 71 期，94 年 6 月，頁 78、79。

## 第二項 租稅和解契約之效力

租稅和解契約成立後，徵納雙方均應受契約合意之拘束，產生確定之效力，原則上雙方均不得再行爭執，除非有無效或得撤銷之原因，或因締約後之情事變更，始得變更和解契約之法律效果。

### 一．確定課稅事實之效力

承上所述，租稅和解契約之要件受限於課稅事實或法律關係不明確之情形，故和解標的僅限於事實認定部分，而不及於租稅請求權之法律構成要件部分或應否作成課稅處分。故租稅和解契約之效力，係發生「確定課稅事實之效力」，雙方當事人間就合意確定之課稅事實或法律狀態，不得再行爭執；但對於課稅之法律要件及其他適用法律之爭議，則非和解契約效力所及之範圍。

### 二．租稅和解契約非直接代替課稅處分

租稅和解契約僅生確定課稅事實或法律狀態之效果，稅捐機關要確定該稅捐債務，必須依該確定的事實或法律狀態，依稅法之規定再作成一核課處分；即租稅和解契約，不一定會發生行政程序法第 136 條規定之「締結行政契約，以代替行政處分」直接的法律效果。

### 三．租稅和解契約原則上不得再行爭執

徵納雙方間締結租稅和解契約，即受契約合意之拘束，原則上已不得再行爭執，但在下列之例外情況下仍有事後再予變更之可能：

#### （一）司法審查僅限於締約無效或得撤銷之事由

經和解所確定之事實，當事人間原則上不得再行爭執，故納稅義務人縱依和解契約所為的課稅結果提起行政救濟，基於和解契約之確定效，及參照行政訴訟法第 223 條「和解契約有無效或得撤銷之原因者，當事人得請求繼續審判」，故司法審查得僅限於契約之締結是否有無效或得撤銷之事由<sup>102</sup>。

<sup>102</sup> 如：台北高等行政法院 91 年度訴字第 1012 號判決，針對原告於復查階段曾與被告機關協談結果復提出行政訴訟，於判決理由中指明：「除非原告證明其書立同意書與被告締結之行政契約，確有無效或得撤銷之原因，本院已無再加以審酌之必要。」即持此一見解。

## （二）和解得撤銷之原因

行政程序法及行政訴訟法並未對和解得撤銷之原因有所規定，惟行政程序法第 149 條規定：「行政契約，本法未規定者，準用民法相關之規定。」，參照民法規定有關法律行為得撤銷之原因，大致包括下列因素<sup>103</sup>：

- 1．意思表示被詐欺、脅迫。
- 2．符合暴利行為要件。
- 3．意思表示錯誤。

實體法上和解得撤銷之原因，亦得於訴訟法上主張之，惟因民事和解所注重者為定紛止爭，故事實之真相如何並非所問；民法第 738 條針對和解契約因意思表示錯誤而得撤銷者設有特別規定，排除民法第 88 條意思表示錯誤得撤銷一般規定之適用，僅限於事後發現和解所依據之文件為偽造或變造、和解事件業經法院判決而不知、對當事人之資格或對重要爭點有錯誤之情形，始得撤銷和解契約<sup>104</sup>。

依和解之確定效力而言，和解標的之法律關係，經和解所確定之內容與真實情形相左者，並不影響契約之效力，應由雙方當事人承擔此等與真實情形相左之風險。但是作為和解前提或基礎事實，縱使當事人間對成立和解確定之基礎並無爭執，惟若該確認之基礎事實與真實情形相左者，則可能會影響和解契約之效力，民法第 738 條但書第 1 款規定，事後發現和解所依據之文件為偽造或變造者即得撤銷。又當事人一方對他方當事人之資格或對重要爭點誤認時，得撤銷和解契約；若雙方當事人均屬誤認時，則應依民法第 148 條第 2 項之誠信原則類推適用第 227 條之 2 情事變更之規定，變更和解契約之法律效果<sup>105</sup>。

## （三）發現新事實新證據情事變更原則之適用

和解契約成立後，如因情事變更，非契約成立當時所得預料，而依和解契約之原內容，對當事人一方顯失公平者，依民法第 227 條之 2 規定，當事人應得聲請法院增減和解契約原定之給付，或變更和解契約之其他效果<sup>106</sup>。租稅和解契約，基於實質課稅與租稅公平之原則，亦應准

<sup>103</sup> 參照：民法第 92 條、93 條、第 114 條第 1 項及第 74 條、第 88 條等規定。

<sup>104</sup> 民法第 738 條規定：「和解不得以錯誤為理由撤銷之。但有左列情形之一者，不在此限：

一、和解所依據之文件，事後發現為偽造或變造，而和解當事人若知其為偽造或變造，即不為和解者。

二、和解事件，經法院確定判決，而為當事人雙方或一方於和解當時所不知者。

三、當事人之一方，對於他方當事人之資格或對於重要之爭點有錯誤而為和解者。」

<sup>105</sup> 王千維，和解／黃立主編，民法債編各論（下），頁 573、574。

<sup>106</sup> 王千維，和解／黃立主編，民法債編各論（下），頁 570。變更和解契約之效果，包括得向法院聲請撤銷和解契約。

許徵納雙方於事後因發現新事實或新證據等情事變更理由，將原和解契約所確定之事實或法律狀態予以變更<sup>107</sup>。

### 第三項 租稅和解與民事和解之差別

民事紛爭為私人間利益之對立，當事人在法院外透過自主、自律之交涉，較能依據具體情形調整當事人間之利益狀況，以真正解決紛爭，為社會之常態；又因裁判外之紛爭處理較為迅速經濟，故充實訴訟外解決紛爭之制度，為各國之趨勢，如美國目前出現許多「裁判之代替制」即所謂 ADR (Alternative Dispute Resolution)。惟民事和解與行政和解有其本質上之差別，租稅和解亦為行政行為之一環，租稅和解與民事和解不同之處亦有探討之必要。

#### 一．契約自由與依法行政之特性

我國民法第 736 條及第 737 條分別規定：「稱和解者，謂當事人約定，互相讓步，以終止爭執或防止爭執發生之契約。」「和解有使當事人所拋棄之權利消滅及使當事人取得和解契約所訂明權利之效力。」和解契約依民法理論，有自主性、自治性解決紛爭之功能，能圓滿迅速的確定當事人間之法律關係，依契約自由原則，縱然違反真實亦得創設當事人間之另一法律關係。而行政行為受依法行政原理與平等原則之支配，故租稅和解契約之評價與效力等較民法上之和解有所差別。

#### 二．和解讓步之主客觀評價

行政法上和解除讓步與民法上和解除讓步不同。民法上和解除讓步為當事人主觀之退讓，不須客觀之評價，其所謂終止或防止「爭執」發生，係指當事人間就法律關係互為對立或相反之主張，不問所爭執之法律關係客觀上是否明確，亦不問當事人是否確信其主張之真實性，至於法律關係是否明確，亦取決當事人之主觀判斷，而不問客觀上是否明確<sup>108</sup>。惟行政法上和解除讓步，須當事人雙方確實對法律上之權利或利益讓步，其是否讓步須經客觀合理之評價<sup>109</sup>。

<sup>107</sup> 葛克昌，論稅務案件的和解／行政程序與納稅人基本權，頁 292、293。

<sup>108</sup> 王千維，和解／黃立主編，民法債編各論（下），頁 542~545。

<sup>109</sup> Vgl. Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 6. Aufl., 2001, § 54 Rn. 49. 引自：張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）—實體與程序之關聯，頁 14。另學者陳敏、葛克昌等，亦同此見解。

### 三．有關確定效力之差別

關於民事和解之確定效力，其和解契約一旦有效成立，雙方當事人即受其拘束，不得就和解前之法律關係再行主張，發生確定的效力<sup>110</sup>。和解前之法律關係因和解具體成形而確定，在私法自治容許範圍內，該具體成形而確定之法律關係，具有法規範效力，拘束和解契約之當事人。當事人不得再依訴訟程序主張和解前原有法律關係之權利，僅得主張和解契約所確認之權利或法律關係，且法院亦應以和解所確定之權利或法律關係為裁判基礎<sup>111</sup>。

租稅和解契約之效力，學者葛克昌認為係發生「確定課稅事實之效力」，雙方當事人間就合意確定之課稅事實或法律狀態，不得再行爭執；但對課稅之法律要件及其他適用法律之爭議，則非和解契約效力所及之範圍。故徵納雙方仍得依合意確定之課稅事實，另就法律有爭議之部分作為進一步爭執之基礎；此與民法上和解契約具備確定實體上權利義務關係或拋棄權利之效果，有顯著之不同。<sup>112</sup>本文認為，此一見解固有其法理上之意義，惟稽徵實務上尚乏見此類案例，徵納雙方一旦經過協談或和解而確定課稅事實後，通常並不會另就法律適用再生爭執。

---

<sup>110</sup> 鄭玉波，民法債編各論（下），頁 811；陳自強，民法上和解之效力，政大法學評論，第 61 期，頁 267。

<sup>111</sup> 陳自強，民法上和解之效力，政大法學評論，第 61 期，頁 314、315。另參照最高法院 77 年度第 19 次民事庭總會決議：「法院不得為與和解結果相反之認定」。

<sup>112</sup> 葛克昌，論稅務案件的和解／行政程序與納稅人基本權，頁 292、293。

### 第三節 租稅和解與職權調查主義

成立租稅和解契約是否受容許而有效或應受某些限制？主要關鍵在於當事人對和解標的有無處分權，依前述有關租稅和解之要件，除稅捐機關應有其事物管轄權外，各國對租稅行政契約之行為形式早期雖有所議論，但迄今已普遍受到容許。德國租稅通則對行政契約雖持保留態度，惟實務上發展出「事實認知之合意」之訴訟外之紛爭解決機制，類似訴訟外之和解功能<sup>113</sup>。

我國目前於徵納雙方間，不論是稅捐機關與納稅義務人間之協談，或因納稅義務人提起行政爭訟而於法院之訴訟和解，其範圍亦多係以課稅事實不確定，稅捐機關難以調查釐清，乃經由協談或和解，以排除課稅事實之不明確。此即租稅和解契約之合法要件中之「課稅事實或法律關係不確定」，應僅限於課稅事實經調查而難以明確之「事實和解」案件，而非對於所有稅務案件均容許協談或和解。另有關租稅和解之合法要件中之「不確定性經依職權調查仍不能排除」，則涉及稅務機關「職權調查」、納稅義務人之協力義務及舉證責任分配規則等各項因素，其彼此間之關係或界限如何？租稅事實和解是否應有所限制？有一併探討之必要。

#### 第一項 稅捐稽徵程序之職權調查原則

行政程序法第 36 條及第 43 條分別規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」、「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」，是以行政處分所依據之法定要件是否滿足，行政機關有依職權調查事實之職權與義務，而事實關係與證據證明力真偽之判斷，採自由心證主義，並將決定理由告知當事人。前開行政程序法之規定有補充稅捐稽徵法之功能，稅捐稽徵機關於稅捐稽徵程序上亦應遵循職權調查主義。

稽徵機關負有職權調查事實之義務，係為擔保稅捐處之合法性，保

<sup>113</sup> 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，台灣本土法學雜誌 71 期，94 年 6 月，頁 64~67。

障人民的財產權，如稅捐機關未落實職權調查，事實未予查明即遽以核課稅捐，於納稅人提起行政救濟後，往往會遭到上級訴願機關或行政法院將原處分或原決定撤銷之結果。

## 一．稅捐職權調查與納稅義務人協力義務

稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」，明文規定稅務機關之調查權限；即稅捐機關於稅捐稽徵程序上應適用「職權調查原則」(Untersuchungsgrundsatz)。同法第 46 條並規定，拒絕稅捐機關或財政部指定調查人員調查、拒不提示課稅資料、文件，或納稅人無正當理由拒不到達備詢者，應處以罰鍰；明定租稅義務人於稽徵程序上之協力義務 (Mitwirkungspflichten)。稅務案件因課稅資料大多為納稅人所掌握之事務本質，致稅捐機關進行職權調查時，可能陷於難以調查之困境，個別稅法亦賦予納稅義務人各項協力義務<sup>114</sup>，使徵納雙方共同負擔闡明課稅事實之義務；另基於稽徵便利考量，稽徵機關並得裁量決定其調查方法。但納稅義務人協力義務之違反並不因此免除稽徵機關職權調查義務，僅得因此減輕稅捐機關闡明事實之義務 (Aufklärungspflicht) 以及所負擔之證明程度 (Beweismaß) 而已<sup>115</sup>。

## 二．稽徵機關調查課稅事實之職權與義務

基於稽徵程序合法性原則 (Legalitätsspinzip) 之要求，各稅捐機關並無是否進行調查之「決定性裁量」，而僅有如何進行之「選擇性裁量」，為公平合法的課稅，稅捐機關須依職權調查課稅事實，不受當事人主張之拘束。各稅法規定之稽徵程序，如：所得稅法第 80 條第 1 項：「稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。」、遺產及贈與稅法第 29 條：「稽徵機關應於接到遺產稅或贈與稅申報書表之日起二個月內，辦理調查及估價，決定應納稅額……」等，亦均係採職權調查原則<sup>116</sup>。職權調查主義不僅係稅捐機關調查課稅事實

<sup>114</sup> 如：所得稅法第 83 條針對納稅義務人不提示課稅資料，稽徵機關得逕依查得資料逕行核定所得額之規定。

<sup>115</sup> Vgl. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habilitationsschrift, 1996, Köln, S. 176ff. 引自：黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，頁 40。

<sup>116</sup> 陳 敏，稅捐稽徵程序之協力義務，政大法學評論第 37 期，77 年 6 月，頁 37-39。

之職權基礎，亦為稅捐機關之義務規範，稅捐機關如未盡其職權調查義務而作成之課稅處分，雖非當然無效，亦有違法之瑕疵，得視其情節決定是否得撤銷該處分。故稅捐機關縱使在課稅之事實或法律狀況不明確時，亦應本於客觀舉證責任分配規則，不可為求程序之經濟而違背職權調查之義務，及犧牲依法行政之原則<sup>117</sup>。

## 第二項 租稅事實和解與職權調查之界限

稅捐稽徵程序採職權調查原則，當稅捐稽徵機關之職權調查下仍不能確定課稅事實時，應得與納稅義務人締結和解契約；職權調查與事實和解間應有合理之界限區隔，俾免失之偏頗，成立租稅和解方有其正當性。

### 一. 職權調查因事實和解而放鬆

行政機關受依法行政原則之拘束，應遵守法規之規定，須依職權調查事實並正確適用法規，當法定要件不符合時，行政機關不得課其法律效果；承認和解契約則使依法行政原則及職權調查主義放鬆，縱使和解契約之內容與法律規定內容不盡相符者，亦可容忍<sup>118</sup>。行政程序法第 136 條之立法目的，係為兼顧行政效能與人民權益，容許行政機關於不牴觸法規規定及「已盡職權調查能事」之前提下，與人民就尚不能確定之事項，互相讓步而達成約定，並締結行政契約以代替行政處分<sup>119</sup>。

行政機關依合理判斷及合義務裁量，認為調查所需時間、金錢與預期結果將不成比例，即得依行政程序法第 136 條規定與人民締結和解契約，並不須用盡所有可能的調查途徑。締結和解契約時須考量以和解契約完全解決爭議之可能性，且必須是事實或法律關係不明之情形下；事實不明包括因欠缺調查途徑而無法查明、或無適當之費用或人力查明，則行政機關在相當程度上可締結和解契約來減輕或免除其職權調查事實之義務。

<sup>117</sup> 盛子龍，稅務訴訟上之和解，月旦法學教室第 11 期，92 年 11 月，頁 21。

<sup>118</sup> Vgl. Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 6. Aufl., 2001, § 55 Rn. 6. 引自：張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 12。惟有關和解內容與法律規定不符部分，實務上有不同之見解，認為和解內容不應違背法律規定，本文贊同此一見解，容後於第三章第二節第二項之協談嗣後於行政法院判決案例中，再予論明。

<sup>119</sup> 法務部 91 年 1 月 3 日法律決字第 0090047384 號函。

## 二·職權調查之界限

### (一) 經調查仍不能確定事實或法律關係

依行政程序法第 136 條規定，須「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」之事實狀態，始得與人民締結和解契約。但和解並不是行政機關職權調查義務之免除，不能自始即怠於調查，而應先盡職權調查義務後，發現有事實不明而適宜以和解契約達成行政目的時，始能停止其調查行為。<sup>120</sup>該事實之不明，除純粹之事實狀態外，事實與法律關係相互牽扯亦屬之。法律關係不明之適用前提，須基礎事實已確定而無爭議，僅對於如何適用法律及發生何種法律效果有疑義所生之爭執。如非因法律關係不明，而係雙方因法律錯誤而締結和解契約，則當事人得準用民法第 738 條第 3 款規定來撤銷和解契約<sup>121</sup>。

### (二) 因調查而耗費過當

為避免和解契約成為行政機關規避調查義務之工具，德國行政程序法第 55 條規定，隸屬關係之和解契約其成立須符合：客觀上在事實或法律狀態不明確、不明確狀態不能或需費甚鉅始能排除、能有效達成行政目的及雙方互相讓步。我國行政程序法第 136 條乃參考該條文而來，但漏記調查需費過鉅者<sup>122</sup>。惟現今學界及實務上除針對行政機關經調查而不能確定者外，當調查所需人力、物力及時間等成本耗費過鉅，致與所獲之成果將顯不相當時，基於耗費過當之公益理由，構成職權調查之界限，在職權調查之界限之外，亦准許行政機關得依合義務性之裁量，選擇與人民締結租稅和解契約來達成行政目的<sup>123</sup>。

### (三) 以期待可能性及合比例性為職權調查之界限

職權調查為行政機關之職責義務，稅捐機關依行政程序法及各租稅

<sup>120</sup> Vgl. Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 6. Aufl., 2001, § 55 Rn.16,37,42. 引自：張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 12。

<sup>121</sup> Vgl. Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 6. Aufl., 2001, § 55 Rn. 45,46. 引自：張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）－實體與程序之關聯，頁 13。按民法第 738 條規定：「和解不得以錯誤為理由撤銷之。但有左列情事之一者，不在此限：一.和解所依據之文件，事後發現為偽造或變造，而和解當事人若知其為偽造或變造，即不為和解者。二.和解事件，經法院確定判決，而為當事人雙方或一方於和解當時所不知者。三.當事人之一方，對於他方當事人之資格或對於重要之爭點有錯誤，而為和解者。」

<sup>122</sup> 德國行政程序法第 55 條規定：「行政機關依合義務性裁量，認為成立和解，以消除全盤評價時存在的事實或法律狀態之不確定性，符合目的之要求時，得經由相互之讓步（和解），締結第 54 條所稱之公法契約。」翁岳生譯，西德 1976 年行政手續法，收錄於行政法與現代法治國家，頁 281；引自：林明鏘，行政契約法論，台大法學論叢，第 24 卷第 1 期，83 年 12 月，頁 152。

<sup>123</sup> 林錫堯，行政法要義，頁 385。盛子龍，稅務訴訟上之和解，月旦法學教室第 11 期，92 年 11 月，頁 21。

實體法之規定，應依職權確實履行其租稅調查義務，不得未經調查即任意與相對人合意處理。但基於成本考量及有效達成行政目的，宜允許行政機關與人民締結有關事實之和解契約，惟不應以和解契約作為規避調查義務之手段。亦即職權調查在事實上無法窮盡而有其界限，當行政機關就已查知之事實、當事人之主張及卷內相關資料，依可能進行調查之線索詳為調查，而以「期待可能性」(Zumutbarkeit)及「合比例性」(Verhältnismäßigkeit)作為職權調查主義之界限；於調查逾越期待可能性之程度時，得停止其調查<sup>124</sup>。

### 三．職權調查界限外租稅和解具正當性

徵納雙方間成立租稅事實和解前，稅務機關必先履行職權調查過程，惟經過調查而事實仍難以明確或將所費不貲時，基於程序經濟及行政效能之考量，可以合理化對依法行政原則與職權調查主義適度鬆綁；亦即允許租稅大量行政下之稅務機關與納稅義務人，就特定案件在符合期待可能性及合比例性之情形下締結租稅和解契約，作為稅捐機關職權調查原則界限外之行政手段，有其正當性與必要性。

## 第三項 職權調查主義下舉證責任分配與事實和解

有關稅務案件之舉證責任，基於法律保留原則及稅捐處分受有效推定，稅捐機關應擔保課稅處分之合法性及符合法律要件，故稅捐處分基礎事實應由稽徵機關舉證證明已達蓋然性程度。在依法課稅要求下，稅務案件之舉證責任原則上應由稽徵機關負擔，惟基於稅務案件之大量性及課稅資料由納稅義務人掌握、稽徵經濟及核課時效性等因素，應得依稅務案件之特質適當的減輕稅捐機關稽徵程序之舉證責任或證明程度，但其減輕程度應符合比例原則。<sup>125</sup>茲就職權調查主義下，稅務案件之舉證責任與事實和解之關係，加以探討。

### 一．依舉證責任分配判斷得否和解

德國租稅學者 R. Seer 曾針對租稅法上客觀舉證責任為基礎，探討

<sup>124</sup> Vgl. Eyermann, Erich/Fröhler, Ludwig: Verwaltungsgerichtsordnung, 11. Aufl., 2000, §86 Rn. 11. 引自：陳清秀，行政訴訟法，2001年，頁366。吳東都，行政訴訟之職權調查主義—兼論行政訴訟法關於職權調查主義之規定，台灣本土法學雜誌，第15期，2001年10月，頁39。江彥左，稅務行政上和解契約與稅務協談制度之研究，財稅研究，第39卷第3期，96年5月，頁142。

<sup>125</sup> 吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，台灣大學博士論文，90年，頁221。

稅捐機關於職權調查主義務下，締結事實認定合意之判斷方式<sup>126</sup>：

(一) 租稅債權之成立、變更或增加之構成要件事實無法查明：

如事實無法查明屬稅捐機關管領範圍內應承擔之風險，依客觀舉證責任分配規則，視為事實不存在，無須締結和解契約；如事實無法查明屬納稅人管領範圍內應承擔之風險，稅務機關得採推計課稅之方法作為課稅要件事實之認定，於推計課稅之可能區間內，雙方有協議之餘地。

(二) 租稅減免或優惠之構成要件事實無法查明：

如事實無法查明屬納稅人管領範圍內應承擔之風險，依客觀舉證責任分配規則，視為要件事實不存在，雙方無協議之餘地；如事實無法查明屬稅捐機關管領範圍內應承擔之風險，則法定證明度降低，稅務機關得採推計課稅之方法作為課稅要件事實之認定，於推計課稅之可能區間內，雙方有協議之餘地。

## 二．客觀舉證責任分配與事實和解之關係

針對上述論點，及客觀舉證責任分配與事實和解間之關係，學界及實務界有如下之議論：

(一) 學者盛子龍見解

行政程序法第 136 條已明定稽徵機關於法定要件下有成立事實和解之權限，不需再討論事實和解與職權調查原則相容問題；客觀舉證責任分配規則不會使不確定之事實變成確定，亦不會封殺事實和解之空間，僅為稽徵機關行使裁量權之參考而已<sup>127</sup>。

(二) 臺北高等行政法院法官吳東都見解

當事實存在與否不明時，得用舉證責任規則來裁判，但舉證責任規則判斷之結果，與事實不一定相符，認為舉證責任規則未必好用，如以和解處理較接近兩造之利益及正義<sup>128</sup>。

(三) 學者林三欽見解

對於上述和解方案比舉證責任法則對事實認定更接近正義合理之

<sup>126</sup> Vgl. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 186 ff. 引自：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，台灣本土法學雜誌 71 期，94 年 6 月，頁 80。

<sup>127</sup> 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，台灣本土法學雜誌 71 期，94 年 6 月，頁 80、81。

<sup>128</sup> 「行政訴訟上和解」研討會議題討論，台灣本土法學雜誌，第 71 期，2005 年 6 月，頁 106。

說法，認為需加斟酌；因為舉證責任從法理而言，是事實認定之一種法則，有一定的合理性與正當性，通常也是法律所明定之法則，如容許無條件之和解，將使舉證責任法則有被掏空之虞；故應設定和解之容許範圍，而非一概認定和解比舉證責任法則更好<sup>129</sup>。

### 三．舉證規則與終結調查程序和解之層次不同

本文認為，舉證責任之分配為職權調查主義下調查證據之重要原則，而租稅和解契約之合法要件，必須稽徵機關先調查事實，事實無法調查明確或所費不貲時，才得依行政程序法第 136 條和解。有關租稅稽徵程序歷經調查、核定、徵收及執行等四個程序，在調查階段需查明課稅構成要件之存否，調查過程中需參酌證據之證明及舉證責任分配規則，再依證據證明之結果為事實之認定，如事實仍無法確定時，始生是否和解及如何和解之裁量問題。

和解契約係為終結調查程序、作成核定稅捐處分之準備行為，之前調查過程中涉及舉證責任之分配及證明之認定，故與終結調查程序之和解為兩個不同層次之問題，依據舉證責任之分配及證明認定之結果是否明確，會影響事實和解有無存在之空間。尚難遽因有行政程序法第 136 條和解規定，即無須釐清職權調查下舉證責任分配規則之適用及其效果，客觀舉證責任分配標準亦非僅裁量之參考而已，和解是否符合公平正義也難遽下定論。前開學者見解，本文尚難認同，因為調查過程中舉證責任之分配規則與終結調查程序之和解為兩個不同層次的問題，舉證責任分配原則及依舉證證明所認定之事實是否明確，將會影響事實和解有無存在之空間。

---

<sup>129</sup> 「行政訴訟上和解」研討會議題討論，臺灣本土法學雜誌，第 71 期，2005 年 6 月，頁 117。

## 第四節 推計課稅與事實和解之關係

租稅課徵應嚴守依法行政原則及租稅法律主義，稅捐機關應擔保其課稅處分之合法性。惟基於稅務案件大量性及課稅資料由納稅義務人掌握之特質，稽徵機關要達到完全的調查來證明課稅事實關係，有相當的困難；如要貫徹完全的調查與證明程度始能課稅，將導致許多案件陷入真偽不明的困境，而由稅捐機關負擔其不利益。為免因此造成國家租稅債權無法有效實現，並實現租稅公平原則，故稅法容許採推計課稅之方式，以緩和過於嚴格的舉證規則<sup>130</sup>。在推計課稅之下可否和解？推計課稅與事實和解之關係如何，爰予探討。

### 第一項 簡化課稅事實闡明程序之稅法規範

#### 一．推計課稅符合租稅法定及公平原則

由於稅務行政涉及大量案件，在稽徵人力、物力有限之下，必須簡化行政及避免過度干預私經濟領域，基於稅務行政經濟之考量，退而追求接近真實之核課租稅，並不違背租稅法定主義，故租稅領域下之類型化行政與推計課稅，為稅法所允許並有其重要性<sup>131</sup>。司法院大法官釋字第 257 號解釋，即以稽徵機關為簡化稽徵手續，制訂類型化行政規則，如未增加人民之納稅義務者，即無違反租稅公平及租稅法律主義。在稅捐經濟考量下所制訂之稅捐簡化措施，如運作不當，仍有違反課稅平等原則之疑慮，諸如類型化觀察法或推計課稅，由稅法對於不同的課稅事實給予相同的評價<sup>132</sup>；惟稅捐經濟原則係為維護國家租稅債權實現所必要，稽徵機關在適用推計課稅時自當留意，其手段與目的間必須符合比例性原則，以符租稅法律主義與公平原則。

#### 二．稅法有關簡化事實闡明程序之相關規定

目前各稅法中存在許多「簡化事實闡明程序」之相關規定，如：所得稅法第 17 條第 2 項標準扣除額之規定、第 27 條營利事業未依規定取得、給與或保存進銷貨憑證，得按當地該貨品之最低價核定其進貨成本

<sup>130</sup> Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl., Köln 1996/1999, § 162 AO, Tz. 1.  
引自：黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，頁 196。

<sup>131</sup> 葛克昌，納稅人之程序基本權／行政程序與納稅人基本權，頁 13、14。

<sup>132</sup> 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，頁 90~93。

或最高價核定其銷貨價格規定、第 83 條第 1 項依同業利潤標準核定所得額之規定；遺產及贈與稅法第 5 條及第 5 條之 1 視同贈與之規定；房屋稅條例第 10 條及第 11 條核計房屋現值及房屋標準價格之規定；以及其他各種推計課稅之規定。

### 三．依法行政原則下真實事實關係之調整

在簡化事實闡明程序及課稅事實關係之類型化下，無法達到依法行政原則下所要求之真實的事實關係；但透過課稅事實闡明程序之簡化與過程中所採用之類型化觀察法，允許稽徵機關無須徹底查明全部的事實要素，因為稅法並不要求完全真實的事實關係，得基於「稽徵經濟原則而調整」依法行政原則下的「真實事實關係」<sup>133</sup>。

## 第二項 納稅義務人違反協力義務得推計課稅

### 一．推計課稅之意涵

「推計課稅」係於課稅事實之認定過程中，因納稅義務人未盡闡明事實之協力義務，使稽徵機關依直接證據調查課稅發生困難，稅法乃賦予稽徵機關得依查得資料、間接證據或經由類型化觀察法，推定計算應納稅額之方式；惟當事實闡明有其他可能性方法時，即不得使用推計課稅方式，因為推計課稅係用以補充證據方法或證據方法不足時之證據評價<sup>134</sup>。

### 二．納稅義務人違反協力義務

推計課稅係以納稅義務人違反協力義務為前提，當納稅義務人未盡其協力義務，致稅捐機關無法查明或需耗費太多資源以查得所得等核課依據時，得不依直接證據而採推計課稅之核定方式，諸如：所得稅法第 79 條、第 80 條及第 83 條等相關規定。採取推計課稅之憲法上理由，包括：課稅平等之要求、基於稅捐大量行政之實用性要求、以及行政機關基於判斷餘地之地位等<sup>135</sup>。

<sup>133</sup> 張哲璋，論課稅事實認知協議法制，稅務旬刊，第 2018 期，96 年 10 月，頁 23、24。

<sup>134</sup> 葛克昌，所得稅與憲法，頁 181、182。黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，頁 200。

<sup>135</sup> 葛克昌，金錢給付及其協義務不履行與制裁／行政程序與納稅人基本權，頁 77~90。黃詠婕，推計課稅舉證責任與證明程度，稅務旬刊 2049 期，2008 年 8 月，頁 23。

### 第三項 推計課稅與和解問題之探討

推計課稅與職權調查、舉證規則及事實和解間之關係如何，茲簡介各界之見解並討論如下：

#### 1．推計課稅屬事實認定應容許和解

學者盛子龍質疑，在符合推計課稅要件下，是否會發生「經依職權調查仍不能排除之課稅事實不確定性」存在？其引述德國實務上容許徵納雙方間達成推計課稅之合意，認為推計課稅之要件是否存在，本身即存有不確定性，當納稅人違反協力義務或性質上不能精確調查或計算出正確金額時，不能逕依據舉證責任之規則來處理，應容許以推計課稅方式估算。並引德國通說及實務見解認為，推計課稅屬「事實認定」範疇，受司法機關完全之審查，故應容許徵納雙方就此有和解之空間；稅務機關不能因為得依同業利潤標準認定，即認為課稅基礎已無不確定性在，而否定和解之空間<sup>136</sup>。

#### 2．推計課稅仍無法確定事實得成立和解

學者張文郁則認為，若稅法對課稅基礎事實不明之情形設有特別之推估規定時，應先適用該規定，如所得稅法第 83 條規定，納稅人不依規定提示各種證明所得額之帳簿、文據時，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額；若稅捐機關適用該規定後仍無法確定事實，如：欠缺資料或同業利潤標準，或雙方就推估之事實有爭議，以及課稅基礎事實不明而法規並無推估規定時，應准許稅捐機關與納稅人間締結和解契約，以排除事實不明所生之爭議<sup>137</sup>。

#### 3．為排除推計課稅得視舉證程度成立和解

推計課稅與事實和解之關係如何？本文認為，應就具體個案觀察。按推計課稅係稅法上針對「難以調查之事實情況」予以推定計算課稅，惟推計課稅應為核實課稅原則之例外，故於納稅人事後提出相關證明文件時，稅捐機關仍應依所提示之直接證據，重新認定事實課稅<sup>138</sup>。基本上稅捐機關採推計課稅，應為課稅事實之構成要件已達「可得而確定」之情況下，而僅部分狀況或金額無法確實查得時，乃以推定方式計算，

<sup>136</sup> 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，台灣本土法學雜誌 71 期，94 年 6 月，頁 73~76。

<sup>137</sup> 張文郁，行政法上之和解契約／權利與救濟（二）—實體與程序之關聯，頁 7、8。

<sup>138</sup> 黃詠婕，推計課稅舉證責任與證明程度，稅務旬刊 2049 期，2008 年 8 月，頁 25。

例如：營利事業雖未提示帳證供稅務機關查核，但其營業收入已由財稅資料中心之歸戶中得知其金額及行業別，只是所得額尚不確定，稅捐機關依法得依同業利潤標準來核計其所得額。故原則上採推計課稅本無須再與當事人協議或和解。惟推計課稅之法律效果係在不改變「證明責任客觀配置」之情況，依法律明文規定，降低稽徵機關對稅捐待證事實之證明程度，因此也容許納稅義務人舉出反證以推翻原推計課稅之結果<sup>139</sup>。如經當事人舉反證證明實際情況並非如推計之狀況時，自可推翻稅捐機關原來推定之計算<sup>140</sup>，而當事人之舉證尚無法達高度蓋然性之證明力，但已有一定程度蓋然性之可信度時，為避免繼續調查所費不貲，應容許徵納雙方以事實和解來解決事實不明之爭執部分<sup>141</sup>。換言之，稅法上推計課稅並不排除納稅義務人舉反證推翻，故得視其舉證證明之程度，成立事實和解；但如當事人並未就推定計算中存在有利於己之事實部分加以舉證說明時，則無和解之可能。

---

<sup>139</sup> 參照：台北高等行政法院 93 年訴字第 614 號判決。黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，頁 203。

<sup>140</sup> 我國所得稅法第 83 條第 3 項，原規定納稅義務人未提示相關帳證資料，經稅捐機關依同業利潤標準核定所得額者，納稅義務人不得提出異議；惟不得提出異議已於 78 年 12 月 29 日修法時刪除，另依財政部台財稅字第 790367340 號函釋，及行政法院例年來之各個判例：56 年度判字第 18 號判例、57 年度判字第 60 號判例及 61 年度判字第 198 號判例，均揭示稅捐機關已依所得稅法第 83 條規定按同業利潤標準核定之案件，於日後補提示相關證供核時，稅捐機關即應依其補提示之之資料，調查認定。亦即推計課稅之核定，得以反證加以推翻。

<sup>141</sup> 例如：納稅人於依法核定後，補提示帳證查核，稅捐機關可重新查核認定；但如所提示之帳證並不齊全，致成本仍無法勾稽，或納稅人主張其中有部分為兼營銷貨或勞務之行業別，並非屬原核定之行業代號時，徵納雙方可經由其所補提示之現有帳證加以歸類分析，區分各業別之營業額，再分別適用不同之行業代號，以和解尋求雙方合意認定之計算所得方式。

## 第五節 租稅和解為合理稽徵之差別待遇

在行政程序法施行後，租稅和解契約之行為形式理應受到容許，有爭執的應僅是其契約之內容是否會違反租稅法律主義或公平原則。租稅和解契約之成立有其前提要件，也因符合要件而發生確定課稅事實之效力。對於事實或法律狀態不明確之租稅案件，容許成立租稅和解契約，並不違反租稅法律主義或租稅平等原則，反而可化解因存在事實或法律狀態不明確之危險。

稽徵實務上，稅捐機關應先依法履行職權調查之義務，惟因調查而耗費過鉅，或經調查仍不能確定事實或法律關係時，職權調查與租稅和解間有其界限，其界限應符合期待可能性及合比例性。租稅職權調查主義之下涉及客觀舉證責任分配及證明之認定，與職權調查界限外終結調查程序之租稅和解之層次不同，依舉證責任分配及證明認定之事實如仍不明確，亦得成立和解。

稅法上為簡化課稅事實闡明程序之推計課稅規定，納稅義務人得舉反證證明其實質負擔能力，稅捐機關在驗證事實之調查過程中，如無法達到蓋然性的證明程度時，應得與納稅義務人租稅和解。

總而言之，在租稅大量行政之下，由於稽徵經濟、行政效能及有效解決紛爭等之要求，本章經由理論面之探討與觀察實踐面之發展趨勢，認為應容許以租稅和解契約做為合理稽徵的差別待遇。

