

## 第五章 租稅和解與稅務協談之問題探討

稅務協談或稅務行政上之和解契約為課稅事實認定程序之協議行為，依據該協談或行政和解之結果，僅發生確定課稅事實之效力，稅捐稽徵機關依據協談結果所確定之課稅事實再作成課稅處分或復查決定，故行政程序並不因協談或行政和解而終結。訴訟和解則係徵納雙方就已核定之稅捐發生爭執，行政法院針對特定事實之案件對兩造試行和解，經訴訟和解成立則發生終結訴訟程序之效果。

前章所觀察目前各區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，法院為求訴訟經濟採行和解之外，其餘和解態樣亦多侷限於課稅事實認定方面，與行政程序法所規定之和解契約要件相仿，亦與稽徵實務上所採行之協談作業範圍雷同，從而發現租稅和解與稅務協談運作之間，具有補充性及相當程度之關聯。稽徵機關對稅務協談與訴訟和解兩者間，應如何融貫俾運作得宜？另關於稽徵實務上之事實認知合意機制，財政部在 93 年底發布營利事業轉訂價查核準則，其中預先訂價協議機制，為近年來所發展之徵納雙方間有關事實認定合意機制之一，屬課稅事實尚未發生前，徵納雙方間就未來事實發生之課稅計算預為約定，尚非課稅事實發生後之租稅和解性質。惟預先訂價協議之法制較稅務協談作業規定健全，相關規定是否值得作為協談制度日後改進參採之處？

本章探討租稅和解與稅務協談兩者間之關係，再比較預先訂價協議與稅務協談制度之異同，以及稅務協談在法制面或程序上得參採預先訂價協議制度之優點作為改進之方向。另就現行稅務協談作業上之缺失、協談或和解之範圍應否擴大等實務作業所遭遇之問題，加以探討改進並研擬其可行性。

## 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

租稅之核課，稅捐機關對課稅事實認定及證據之採認有裁量權，在認定事實適用法律之涵攝過程中，往往涉及許多不確定法律概念，如所得稅：是否為通常水準、售價是否偏低、費用是否與業務有關、何謂常規交易；遺產及贈與稅：是否為顯著不相當之代價、是否為重病期間；營業稅：是否為虛設行號、正當理由……等；稽徵機關對之有判斷裁量之餘地。行政機關在判斷餘地過程中，得與納稅人協談<sup>339</sup>。如納稅義務人提起行政訴訟時，行政法院亦得對行政機關之判斷餘地加以審查，以辨別稅務機關所作成之處分有無違法致損及人民之權益。行政法院基於訴訟經濟及和平解決爭端之目的，對於稅捐機關之課稅處分，除審理稅務機關判斷餘地是否違法外，針對課稅事實或法律關係不明部分，並得對徵納兩造試行和解。

稅務行政上之和解，目前係以稅務協談方式來解決徵納雙方間對課稅事實調查難以明確之認定上歧異，以達成化解爭端及稽徵程序經濟等行政之目的。租稅訴訟中，行政法院法官針對訴訟仍無法導正、難以繼續調查之案件，常諭令兩造試行和解。從而，訴訟上和解之標的與稅務行政上和解契約或稅務協談之標的雷同，均須先課予納稅義務人協力義務及經稅捐機關或法院之職權調查後，對課稅事實之認定仍難明確掌握時，徵納雙方間為解決爭執，乃對課稅事實或法律關係認定相互讓步達成合意，成立稅務行政上或訴訟上之和解契約。訴訟和解除可終結訴訟程序外，其範圍因涵括訴訟標的外之和解及第三人參加之和解，故其標的範圍可能會大於稅務行政上的協談和解，然兩者本質上並無太大之差異，均係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

訴訟和解依據行政訴訟法第 219 條規定，和解標的須當事人具有處分權及和解行為須不違反公益。學者認為依法屬行政機關裁量之事項或

<sup>339</sup> 上述所列判斷餘地之事項即為目前各地區國稅局內部協談要點之項目，並明定各項目之協談比例等裁量基準。

處於不確定狀態之事實或法律關係，在行政實體法得作為公法契約之內容者，亦得於撤銷或課予義務訴訟中達成和解。又由前述有關行政法院租稅和解態樣分析，得知除了部分案件因財政部解釋函令變更及當事人補提證據依稅捐機關重核結果為訴訟上和解，係法院為求訴訟經濟不為裁判而以和解簡化作業外；其餘主要租稅訴訟和解態樣係以事實認定歧異、證據瑕疵或非無證明力，難以繼續調查，或繼續調查仍無法排除該不確定狀況之案件為主。訴訟和解範圍與行政程序法第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」範圍相似，且和財政部發布之稅務協談作業要點中所定「稽徵機關於審查階段中，就課稅事實之認定或證據之採認，有協談必要者。及復查或經行政救濟撤銷重核案件，對課稅事實之認定或證據之採認，徵納雙方見解歧異者。」之內容亦不謀而合。亦即現行稅捐機關於原查或復查階段之協談與行政訴訟上和解之內容範圍雷同，稅務機關與納稅人在法院成立訴訟和解之前提，應先通過行政程序法與租稅法之檢驗，如不許成立稅務行政上之和解契約時，亦無由成立行政訴訟之和解；對於訴訟上已承認租稅和解以解決爭議、終結訴訟時，亦無須限制稅務行政上之協談或和解。準此，稅務協談與行政訴訟和解彼此之間具有補充性之關係。

經稅捐機關與納稅義務人協談之案件，雙方基於誠信原則，實務上絕大多數都不會續行爭訟，即使納稅人提出爭訟，如之前已協談追認其中的一部分而撤回其他部分之復查，嗣後如續行爭訟，該已撤回部分因視為未提起復查而逕行提起訴願，或因為再提起復查時已逾原復查期限，將導致程序不合實體不究，除了拖延爭訟時日之外，最終結果對納稅人並無訴之利益。相對的，如果稽徵機關調查事證不全而草率予以核定之案件，行政機關縱使不理會納稅人之爭執，逕予駁回其復查或訴願，日後若納稅人續提起行政訴訟，亦難免遭法院判決撤銷原決定，或諭令稅捐機關就相關事證重新查核後再為訴訟和解之結果。為簡化稅務行政程序及訴訟經濟起見，稅捐機關針對事證不明確而難以調查之案件，自不容草率核定，而應及早把握調查時效或對難以繼續調查之案件與納稅義務人協談和解以解決爭執<sup>340</sup>。

---

<sup>340</sup> 但在實務上，納稅人常在稅捐機關之行政程序中，不協力配合提示資料供核之義務，而利用救濟時程中繼續補足證物，到行政法院再要求補證由稅捐機關重新查核，稅捐機關也無可奈何。

### 第三項 因應稅務協談和解之潮流趨勢

租稅和解契約由德國、美國之比較法觀察和我國之現行制度相較，可知我國之稅務協談其態樣及效果，類似大陸法系德國之事實認知之合意。美國因屬英美法系契約法發達之國家，故租稅協談之範圍及態樣較廣泛，有關稅捐之徵收執行、延期或分期繳納及納稅人之經濟能力等因素，均得協談，其法律規定較為周延，法律效果及拘束力亦顯得強而有力。

我國目前正面對複雜的社會、經濟與國際間之大環境變遷，租稅法規及稅務案件益趨複雜，而稽徵機關查核技術及對課稅資訊之掌握時有所窮，考量租稅稽徵之成本效益原則，除應針對惡性重大之逃漏稅加強查緝之外，稽徵上應把人力運用在最需要的地方。積極推動稅務協談或稅務行政上之和解契約，在徵納雙方各讓一步理性的溝通中，可兼收行政指導功能，避免納稅義務人再犯同樣的錯誤，且能有效疏減訟源，另一方面也可達到增裕國庫收入之目的。

本文認為，租稅協談與和解契約之法制化乃當今世界潮流之所趨，惟我國稅務協談長期發展以來，為實務面先進於法制面所形成之制度，在法源依據之法制面上顯有欠缺，應儘速謀求補救。另有關租稅和解協談之範圍態樣須否擴大、須否另設審查機制專責審查？或朝向美國契約法制為多方位之發展？則有待長期觀察因應，惟尚非目前當務之急。

## 第二節 預先訂價協議與稅務協談

### 第一項 預先訂價協議之緣起與內涵

#### 一．營利事業不合交易常規之調整

我國自民國九十年及九十一年起實施金融控股公司法及企業併購法，為防止租稅規避，爰參照所得稅法第 43 條之 1，於前開法律中規定公司與關係人或非關係人間藉不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關得報經各該主管機關核准按營業常規予以調整；惟有關交易常規之認定標準及相關調整方法，因欠缺明文依據，致徵納雙方間迭起爭執。嗣財政部依據所得稅法第 80 條第 5 項規定，於民國九十三年十二月發布「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」<sup>341</sup>，以資因應。

#### 二．預先訂價協議之內涵

該準則第五章針對營利事業與其關係人進行交易，符合一定金額及條件之營利事業，得於交易涵蓋的第一個會計年度終了前，向該管稅捐機關申請「預先訂價協議」，議定其常規交易結果<sup>342</sup>。日後申請人於預先訂價協議適用期間實際所進行之交易，如符合協議規定並遵守協議條款者，稽徵機關應按協議之常規交易方法及計算結果核定其所得額；對不符合協議規定或協議條款者，稽徵機關得不依協議條款辦理，並依該準則規定進行調查。申請人如有隱瞞重大事項、提供錯誤資訊、涉及詐欺或不正當行為，則該協議無效<sup>343</sup>。

移轉訂價查核制度主要在判斷關係企業或關係人間所發生之「受控交易」之價格與一般非受控「常規交易」之價格間差異是否相當，以決定是否要按常規交易加以調整。為計算常規交易之價格，先由徵納雙方蒐集獨立企業從事非受控交易之可比較對象訂價資料，再透過各種常規交易方法，計算常規交易價格範圍。當受控交易之價格與常規交易價格或範圍不相當且致減少我國稅捐時，稽徵機關得依法調整該受控交易之價格。

預先訂價協議透過徵納雙方的溝通協商而達成可接受之協定條

<sup>341</sup> 財政部 93 年 12 月 29 日以台財稅字第 09304163770 號令發布。

<sup>342</sup> 參照「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」第 23 條規定。

<sup>343</sup> 參照「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」第 30 條規定。

款，嗣後交易行為果真符合協定之條款時，則依該條款作為核課之依據；將原本移轉訂價由稽徵機關事後調查調整之方式，改為雙方於事前就課稅事實所涉之計算方式先行協商確認，使納稅義務人對未來之稅捐債務因協議而獲得確定性及可預測性之權利保障。此等具有合作性之程序參與方式，並由納稅者掌握主動權，作為協議程序之發動者，亦能將事後可能發生之徵納雙方爭議降低<sup>344</sup>。

## 第二項 課稅事實認知合意之相關機制

依稅捐稽徵法第 30 條規定，稅捐機關於稽徵程序中本得依職權調查原則，運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。課稅事實之認定暨所得額之計算，關係人民之財產權，稅捐機關應依法行使調查權，依職權核實認定課稅事實；除非經法律明確授權，否則稽徵機關不得以行政命令或逕行為簡化事實之認定，亦不能為求簡化稽徵程序或成本而違反法律之規定。

在稅捐稽徵實務上，徵納雙方在調查程序及事實的認定上，常存在認知上的差異而有所爭執。租稅相關法規針對該已發生及可能發生之事實認知上之爭執，分別設計出稅務協談、稅務預先核釋、及預先訂價協議等稽徵制度。其中稅務預先核釋屬於稅捐解釋函令性質，而稅務協談及預先訂價協議，則同屬課稅事實認定之協議機制範圍。依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則中所規定之預先訂價協議，係在課稅事實尚未發生時之協議機制，其法規依據為授權命令；稅務協談則係課稅事實業已發生後所生爭執之協商，法規僅為職權命令，即行政機關內部之行政規則<sup>345</sup>。

## 第三項 稅務協談與預先協議機制之比較

稅務協談與預先訂價協議均屬對事實認知合意之機制，兩者間有其共同點及差異之處，茲分析比較如下：

### 1. 均受事實認知合意所拘束

稅務協談與預先訂價協議兩者均係徵納雙方間就課稅事實關係所

<sup>344</sup> 張哲瑋，論課稅事實認知協議法制，稅務旬刊，第 2018 期，96 年 10 月，頁 26~28。

<sup>345</sup> 張哲瑋，論課稅事實認知協議法制，稅務旬刊，第 2018 期，96 年 10 月，頁 24、25。

為之協商合意，寓含行政契約性質，原則上協商之徵納雙方均受事實認知合意所拘束，並經由協議而降低日後爭訟之可能性。

## 2．法源·適用範圍與程序之不同

### (1) 法源依據

稅務協談作業要點係財政部於78年間自行發布、81年及97年二度修訂，無法律授權依據，僅為職權命令、行政規則。營利事業移轉訂價查核準則，係於行政程序法實施後始發布，當時法制已較為完備，財政部依據所得稅法第80條第5項規定於民國93年12月發布，為授權命令、法規命令。

### (2) 適用範圍與性質

稅務協談作業之實施期間較久，適用於課稅有關之已發生事實、證據之認定，其作業範圍較廣，為和解契約之性質。預先訂價協議之實施期間較短，僅適用於關係人間交易價格之認定，適用範圍較小，為事實尚未發生前之合意，非屬和解性質。

### (3) 程序之發動

預先訂價協議，係課稅事實尚未發生時之事前協議機制，由納稅義務人主動提出申請，較注重納稅者權益之保障。稅務協談則係課稅事實業已發生後徵納雙方間之協商，基本上係由稽徵機關依職權發動，亦不排除由納稅義務人主動提出申請，經稅捐機關核准之後，進行協談。

### (4) 職權調查程序

稅務協談需先經稅捐機關職權調查程序，於調查後事實仍難以明確或繼續調查將所費不貲時才得以協談。預先訂價協議經當事人提出後稅捐機關即應受理，因為課稅事實尚未發生，稅捐機關無須先行職權調查，而係於協議之適用期間經過後，視納稅義務人有無遵守協議條款進行常規交易，再由稅捐機關根據納稅義務人實際交易之情形，決定應否進行調查程序。

#### 第四項 參採訂價協議制優點以補協談之不備

預先訂價協議之法規依據為營利事業移轉訂價查核準則，係財政部於 93 年 12 月依據所得稅法第 80 條第 5 項規定授權發布，其適用範圍不似稅務協談廣泛，惟因係晚近較新發展之稅捐稽徵制度，其法制面及相關規定顯較稅務協談更為周延，例如：有法律明確之授權依據、得由納稅人主動提出申請、注重納稅者權益之保障……等，各項優點均值得作為協談作業法制化與程序上未來改進參採之方向。惟預先訂價協議機制在協議當時相關交易事實尚未發生，故非屬行政和解性質。與納稅義務人之行為事實已發生後，經稅捐機關調查時或調查後始成立之稅務協談作業性質，仍有本質上之不同，故所規範之內容範圍自有所差別也各有其重點。



### 第三節 稅務協談作業之檢討改進

長期以來，稅務協談僅憑財政部一紙未經法律授權之行政規則，由實務面之普遍接受到盛行不遂，身為納稅人與稅務工作者之一員，深切領悟到此一制度自有其存在之價值與必要，從而，也有徹底檢討改進之迫切需要。本節先從稅務協談的法制面探討，認為協談應依行政程序法之租稅和解契約定性，改制為行政契約，使徵納雙方立於對等之地位，同受契約之拘束。此外，基於租稅法律主義，稅務協談應有法律規定或法律明確之授權，並隨社會、經濟局勢之變動、稅法及相關法規之修改，適時增修訂協談之範圍與裁量基準。再從實踐面之運作而言，協談應以單一文書為憑，使徵納雙方間之權利義務關係能夠明確。最後，就稅務協談需否設置獨立的審查機制以加強其功能，予以探討，期能對稅務協談制度之未來發展有所助益。

#### 第一項 協談應循租稅和解契約定性發展

稅務協談制度，主要係為簡化調查稽徵程序、降低稽徵成本及疏減稅務爭訟事件，以達程序經濟之目的，在現行稽徵實務上有其積極之作用。協談內容涉及事實與證據之認定，因其本質上非法律行為，不具有法律之拘束力，且稅務協談作業要點第 13 點原明定其無拘束力，故常會使外界認為徵納雙方間易就協談之結果仍可再行爭執。如果稽徵機關事後不依協談之結果核課，納稅義務人難以尋求救濟；但如納稅義務人事後為偏離協談結果之主張，稽徵機關則仍依原本協談之結果核課稅捐，將造成徵納雙方間不公平的法律關係。然實務上發展卻未必如此，協談如係依據徵納雙方之合意且雙方均願受拘束時，則雙方都不會再發生爭執，協談之結果即造成課稅處分之確定。故當協談改制為行政契約，符合和解契約之定性時，始能使徵納雙方間建立公平的法律關係，稅務協談才能共創徵納雙贏，充分發揮其功效。

從立法論觀點，協談制度應依循行政程序法第 136 條規定之租稅和解契約定性發展，並以法律明定協談之拘束效力。可行之方式係將協談作業要點第 13 點加以刪修，改為依據行政程序法有關行政契約、和解契約相關規定，以符合和解契約之要件；除有情事變更、發現新事實、新證據、或有信賴不值得保護等得撤銷或解除契約等因素外，締約雙方

均應同受其合意之拘束，不得任意變更協談所確認之事實或法律關係。另從法解釋論而言，稅務協談如已該當行政程序法和解契約之要件時，即發生和解契約之效力，並不因為協談作業要點之不同規定，而使和解契約不生效力或產生不同之效果<sup>346</sup>。行政法院判決實務中，亦常採此項見解<sup>347</sup>。

本文認為，稅務協談作業要點應及早按行政程序法關於行政契約及和解契約法制做修正，將協談改制為行政契約，使之適用行政程序法和解契約之相關規定，使徵納雙方間之稅務協談建立公平的法律關係，雙方共同受契約合意之拘束，才能符合租稅法律主義、公平原則，並確實達到稽徵經濟與疏減訟源之目標。

## 第二項 協談應有法律之授權與裁量基準

租稅協談自民國 74 年起實施迄今，稅捐機關針對不易調查之稅務案件，運用協談機制以完成稅捐之稽徵，有其必要性及實務上之功效；惟目前財政部訂定之稅務協談作業要點，欠缺法律授權依據，其性質僅為行政機關內部之作業性行政規則，要點中並明定無拘力而僅供參考，但在稽徵實務運作上却極為普遍。目前稅務協談多係經過徵納雙方之合意，故事後稽徵機關不會再對納稅義務人更為不利之核課；納稅義務人縱對協談結果再提起爭訟時，原協談之結果也多能獲得法院之認同，發生事實上之拘束效力<sup>348</sup>。稅務協談係解決租稅爭議問題之良好途徑，並為徵納雙方所樂見而廣為運用，惟財稅主管機關似始終避談稅務協談法制化之議題。

### 一．稅務協談法制缺失之探討

財政部賦稅署 93 年 6 月 25 日召開之行政救濟會議中，曾針對「如何落實協談制度，有效疏減訟源」之議題，討論之結果為參引法務部意

<sup>346</sup> 相同見解如：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，92 年 10 月，頁 210；白裕祺，租稅協談法制化之建構，中正大學財經法律研究所碩士論文，93 年，頁 38、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 150。

<sup>347</sup> 如：台北高等行政法院 91 年訴字 1012 號判決，對於納稅人於復查階段已與國稅局就佣金支出項目達成部分准予追認，部分金額撤回復查之協談，嗣後納稅人復提起訴願及行政訴訟，判決理由以「除非原告證明其書立同意書與原告締結之行政契約，確有無效或得撤銷之原因，本院已無再加以審酌之必要」。

<sup>348</sup> 有些人民陳情案件，並未獲得稽徵機關同意協談，亦未作成協談紀錄，納稅義務人誤以為協談成立，而續行爭訟，應屬誤解；相對的已作成協談紀錄，納稅義務人續行爭訟者，或為延緩繳納稅捐之計，惟其主張多不獲得訴願機關或法院之採納。

見，以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替，而將該議題保留<sup>349</sup>。行政院賦稅改革委員會研究報告 97 年有關「疏減訟源之研究」中，針對稅務協談制度之改進措施擬議，以「鑑於現行租稅環境及社會狀態，倘協談法制化，則協談之結果是否會因人而異，必須審慎評估，建議於適當時機再行處理」，其理由為：「鑑於現行租稅環境及社會狀態，倘協談法制化，可能使納稅義務人誤認課稅處分均有協談之空間，或得藉由請求協談而改變課稅內容，另協談之結果是否會因人而異，尚須審慎評估。是協談制度之法制化，宜俟社會環境配合條件成熟後再行處理」。該研究報告認為，倘將稅務協談制度明定於稅捐稽徵法，可能導致納稅義務人動輒要求稽徵機關進行協談而造成行政上之困擾，乃未將協談法制化議題納入研究案之決議事項<sup>350</sup>。

惟上述論點難以令人信服，有關稅務協談和解是否違反租稅法律主義與租稅公平原則，本文第二章第一節之第三項與第四項中已有探討；至租稅協談和解徵納雙方應在何種範圍內之課稅事項以行政契約為拘束力之約定，同章節第四項中亦有論究。縱基於租稅法律主義與公平原則不得締結行政契約，惟對於難以調查之課稅事實，仍應容許以締結行政契約作為核課稅捐之準備行為，或為行政訴訟上之和解。稽徵實務上之稅務協談既行之有年且廣為運用，為落實依法行政原則尤須早日予以法制化，財稅主管機關應坦然面對此一議題，而非一味迴避，造成協談制度二十多年來仍處於妾身未明之混沌狀態。本文認為，稅務協談制度應及早法制化，才能將協談制度導正至公開、公平與稽徵機關依法行政之境界。

## 二．裁量基準之訂定

至於協談結果是否會因人而異，或因納稅義務人有不正確之概念而造成稅務行政上之困擾？本文認為，解決之道尤須速謀法規與制度面之配合因應，訂定公開透明的裁量基準及週延的法規制度，使稅捐機關及納稅義務人都能清礎明瞭，有哪些案件在何種狀態下容許協談，協談額度或比例之如何，在明確的基準指引下，自然不易造成所謂行政上之困擾。反之，如果財稅主管機關越不敢去面對它，拒絕將協談法制化與裁量標準化之結果，所造成徵納雙方間適用上之模糊空間越大，則會造成

<sup>349</sup> 資料來源：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65。

<sup>350</sup> 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65、66、74。

所謂因人而異或更多行政上的困擾。

財稅主管機關應早日面對協談法制化問題，將協談作業要點全盤檢討修正，長期根本解決之道應增修稅捐稽徵法明文規定協談，使之具有法律授權依據外，另授權財稅主管機關制定相關作業細則。以法規具體規定協談之要件、程序、範圍、效力與裁量基準，使人民及稅捐機關協談人員都有所依據，徵納雙方共同受協談所確定事實內容之拘束，不僅能落實依法行政之原則，協談制度在公開透明化之下，自較能符合租稅公平原則，行政法院亦會尊重徵納雙方合意之協談結果，達到訴訟經濟及和平解決紛爭之目的。

### 第三項 以雙方會同簽認之單一文書為宜

依稅務協談作業要點第十·十一·規定，協談案件應將協談經過及結果製作協談紀錄，並由所有參加協談人員簽章；協談後承辦人員應將協談結果簽報核定或簽提復查委員會參考。實務上係協談紀錄經簽報核定或提經復查委員會通過後，始生效力；但長久以來稽徵實務上常見由納稅人所簽具之切結書、同意書或承諾書等，其性質及效力為何？已如前述所探討。茲再就行政契約之書面要件觀點，加以理解：

#### 一．行政契約之書面要件

依行政程序法第 139 條規定，行政契約之締結，除法規另有其他方式之規定外，應以書面為之。其立法理由為「行政契約涉及公權力行使，並由公務員參與締結，為求明確而杜爭議，以書面方式為必要。」；該重點在強調書面方式的契約內容明確性以及證明功能。如未經書面而以口頭承諾，參照臺北高等行政法院之實務見解，認為縱曾有口頭承諾，因欠缺行政契約合法之形式要件，應不認為有行政契約存在<sup>351</sup>。

#### 二．書面不限於單一文件

至於書面是否限於單一文件？前經法務部行政程序諮詢小組第 29 次會議討論，針對人民對政府立具同意書之性質究為行政契約或僅為協議之事實行為，加以闡明：行政契約之締結，應以書面為之，所稱之書面，不限於單一之書面文件，當事人以同意書及與政府間公文等書面往返，達成合意者，亦屬行政契約。至該行政契約之內容為何，是否合法

<sup>351</sup> 臺北高等行政法院 93 年 8 月 30 日 92 年訴字第 4660 號判決參照。

而有效成立，則屬個案判斷及法規適用之問題<sup>352</sup>。此見解亦為實務上廣為採納，如最高行政法院 92 年判字第 1685 號判決：參酌我國行政程序法第 139 條立法意旨，依據德國行政程序法第 57 條相關德國學說及裁判見解，「書面」之意義，應從行政契約之意義及內容加以解釋及運用。法律明定書面之目的，僅具「證明」、「警告」之功能。因而從行政主體相互間之往來文件，已可察知，就公法上法律關係之公法上法律關係之設定、變更或消滅，雙方確已達成具有拘束力及意思表示合意者，即已符合書面要件，並不以單一文件為必要<sup>353</sup>。

### 三．單一文件有助契約透明化及保護當事人

學者陳敏認為，以書面締結行政契約是否限於單一文書之情形，學說上有不同之見解，惟為確保法律關係之明確，應以做成正式契約書之見解較為合理<sup>354</sup>。學者蕭文生認為，前開證明之功能，涉及當事人、締約及契約之內容，可明確區分要約、承諾、變更要約以及締約；證明契約內容時，單一文件有助於契約內容透明化或契約之解釋更為容易。而警告功能有兩項目的，可保護當事人免於匆促締約而負擔不利益之義務，亦使行政機關能有機會審查契約合法性，同時兼具對契約當事人及法律秩序的保護。行政契約書面單一文件有助於強化警告及證明功能，但如書信往來亦能達到相同之目的，則亦不得排除以書信往來方式成立行政契約的可能性。

實務及學說見解，均認為行政契約不以單一文件為必要，其出發點應係基於行政契約書面規定之意義，在確保當事人間明確的意思表示相互一致，及行政契約應儘量使其有效，乃採寬鬆認定原則，固有其意義。惟本文認為，稅務協談依據協談作業要點規定應作成「協談紀錄」，該紀錄經參與人簽名或蓋章即為單一文件，有助於契約透明化及保護當事人；如放寬至單方出具之切結書或承諾書等方式，實務上往往會造成雙方各說各話，事實合意與否牽扯不清之狀況<sup>355</sup>。為避免徵納雙方日後之

<sup>352</sup> 法務部 91 年 7 月 31 日法律字第 0910700386 號書函—法務部行政程序諮詢小組第 29 次會議紀錄彙編（三），頁 179。該次會議係針對人民同意政府先於其土地上興建快速道路，俟列入重劃區時再參加分配，該同意書之性質為何，加以研討。

<sup>353</sup> 除最高行政法院 92 年 12 月 4 日 92 年判字第 1685 號判決外，臺北高等行政法院 90 年簡字第 7969 號判決、93 年 10 月 14 日 93 年訴字第 418 號判決等，亦均持此見解。

<sup>354</sup> 陳敏，行政法總論，第 5 版，頁 588。

<sup>355</sup> 如：財政部台北市國稅局 97 年 10 月 27 日之局內裁罰委員會討論案件中，即發現甲補習班負責人乙之個人綜合所得稅違章查緝案件，由乙出具協談同意書，同意國稅局查獲之銀行帳戶資金，一部分為補習班收入、另一部分為負責人出售傳家古董之收入，同意接受補稅；惟該局原審查及裁罰單位却對之補稅並處罰，原審查單位認為當時這樣協談就是要處罰，形同各說各話，經裁罰委員會決議再查，應就相關具體事證加以補足再行審查。

無謂爭執，稅務協談自宜以作成協談紀錄之單一文件為憑。

#### 第四項 設置獨立性審查機制可行性探討

實務上常發現，稅務機關之稅務人員有時不太敢與當事人協談和  
解，但由行政法院勸說和解時，稅務人員認為較有依據而願意放膽配合  
和解。現今講求訴訟外的紛爭解決機制，於法院可試行和解之範疇下，  
稅務機關亦得於訴訟前就與當事人協談或和解，法界人士並建議可經由  
一個審查機制來審查，使稅務機關人員處理時有所依循，而不畏懼與當  
事人和解<sup>356</sup>。

本文認為，此一訴訟外紛爭解決之審查機制，由專業、效能及案件  
審理之整體一致性觀點而言，易發揮其正面之效能並有助於協談制度之  
公正與透明化，固值贊同。惟所謂「審查機制」究應為實體存在，或僅  
為程序性機制？要設置於審查機關之內部或外部？其體制、功能及權限  
該如何界定？行政機關有無足夠之人力與預算成立獨立性之機關或單  
位來支應？涉及各層面複雜的因素。尤其目前各地區高等行政法院對於  
所得稅目等已設有專業法庭處理，但對案情較複雜或專業技術性較高之  
案件，亦未必均能面面俱到，行政機關如另設獨立或非獨立之和解審查  
機制，對多樣化與高度技術性之租稅協商案件能否兼顧而為正確之判  
斷，亦有疑慮，故於現行行政體系之下，自當審慎評估規劃，避免因草  
率設置流於形式而難以彰顯其成效。

參考美國現行協談制度下之行政組織體系，包括納稅義務人向區局  
提起訴願時之中介專責組織進行協談、財政部獨立之行政覆檢程序以處  
理內地稅局駁回納稅義務人之和解協談所生之爭議，納稅義務人並得就  
協談爭議向內地稅局之訴願部門提出訴願。我國訴願法尚無訴願和解之  
規定，學者吳庚基於下列理由認為訴願和解之合法性無庸置疑<sup>357</sup>：

- 1．和解為公法契約，須符合一定之要件始具合法性，容許和解契約存  
在並不違背依法行政原則。
- 2．行政訴訟既容許和解，訴願程序自無不許之理。
- 3．訴願法對行政處分之違法或不當可作成情況裁決，並由該管機關與  
訴願人協議補償以解決爭執，和解以互相讓步之合意方法與情況裁  
決諭知協議性質相同，自為法之所許。

<sup>356</sup> 侯東昇，「行政訴訟上和解」研討會議題討論，台灣本土法學雜誌 71 期，2005 年 6 月，頁 118。

<sup>357</sup> 吳庚，行政爭訟法論，第四版，頁 442~445。

4. 實務上商標及專利事件在訴願程序進行中，有由訴願人與利害關係相對立之第三人成立和解後撤回訴願者，亦有由原處分機關與訴願人私下和解者，與其任和解在程序外進行，應可納入正軌為之。
5. 有關訴願和解之方式，在現行制度下，可於訴願決定書中附帶建議訴願人與原處分機關試行和解，或由訴願人與原處分機關和解後以書狀或言詞向訴願機關撤回訴願。

觀察我國目前實務上之稅務訴願案件，基於稅捐稽徵機關本身對案件事實狀況最為明瞭，有關課稅事實之究明，財政部訴願委員會幾乎均採原處分撤銷，發回由原稅捐機關重行審酌核定之方式，故在訴願階段成立中介專責組織，或由財政部成立協談之獨立覆檢程序之可行性不高。惟有無變通之方式？可否由稅捐機關針對金額或爭議性較大、調查曠日費時、困難度較高之特定案件得否協談和解，或經承辦人協談卻未能達成共識之爭議性案件，於稅捐機關內部成立專責性之委員會，以客觀超然之態度探討事證並審酌決定應否協談、如何進行協談及讓步額度等協談相關事宜之處理，以排除承辦人員不敢或不善於協談之畏懼心態，使協談範圍及幅度等有所依循，似可為現行稽徵制度下較符合時宜之可行性探討方向。

## 第四節 和解標的範圍擴大之可行性探討

租稅和解契約之範圍，應僅限於原處分或原決定之爭執事項，或得將和解標的擴大涉及至其他稅目或相關連之事件，未見學術上之討論，實務作業上此類案件雖不常見，但亦偶會發生而有不同之認知差異，爰加以探討。

### 第一項 涉及兩個稅目之相關聯事件得否併同和解

稅捐稽徵程序中，各稅目間之事實認定常會互相影響，造成案件之牽連關係，如：營業稅涉及營利事業所得稅、本稅涉及罰鍰、獨資營利事業或執行業務事務所之核定所得額嗣後影響資本主或執行業務者個人之綜合所得稅、遺產及贈與稅之死亡前兩年內贈與會影響遺產稅之申報核定、營利事業所得稅牽連到未分配盈餘加徵營利事業所得稅、股東個人綜合所得稅之股利所得核課及影響股東可扣抵稅額之核定，甚而遺產贈與稅財產之核定所涉及核定後實務抵繳之執行問題……等。實務界有論者認為，將多個相關聯之稅目或事項合併協商處理，可避免造成日後相關連案件之核定或處理時不必要的爭訟<sup>358</sup>。

本文以為，如此之作法固有其簡化行政程序及避免日後衍生其他案件爭訟之立場，惟各稅目間互相影響本極為常見，但核課之時點及課稅主體未必均相同，一併處理協商和解恐會導致牽連過廣、影響因素太多反而不易協商成功。況相關聯事件所影響各稅目之核定如本應環環相扣者，對於業經協談或和解所認定之金額，自然會連帶影響到另一稅目或相關聯事件之核定，乃理所當然。且行政法院對稅務訴訟裁判採爭點主義之運作下，通常會就同一稅目之合理關聯性事項併為審酌，然並不會跨越至不同之稅目無限上綱。故本文認為，對相關之兩個稅目需否併為協談和解，原則上持保留態度；惟對於同一稅目之相關聯事項，則得個案審酌併同處理之。

<sup>358</sup> 黃淑瑜，成立稅務和解契約可行性之探討／財政部 95 年度台灣省北區國稅局自行研究報告，頁 79、80。



## 第二項 行政救濟標的外之考量事項

依據稅務協談作業要點第二點規定之協談範圍，包括審查階段、復查或經行政救濟撤銷重核之案件，對課稅事實或證據之採認，雙方見解歧異有協談必要者。就其文義來看，似限於原核定處分之單一案件，並不及於救濟標的外之事項。但是為達到有效解決紛爭之需要，實務上仍偶會發生，就相關連之事項合併協談或和解之案例，爰加以探討，俾為日後稅務協談和解之考量方向。茲列舉實務案例分析如下：

### 【案例一】准予分期繳納稅款以和解終結行政訴訟程序

早期台北高等行政法院曾針對納稅義務人無法一次繳清稅款，在核定稅捐案件審理中，經稅捐機關洽行政執行處准予納稅義務人就稅款分期繳納後，維持原核定稅捐並著由徵納兩造成立訴訟上和解。

### 【案例二】遺產稅協談申請以實務抵繳未獲核准

台北市國稅局曾於 97 年 10 月間審理某遺產稅經財政部訴願會撤銷重核案件時，納稅義務人在該案核定稅捐案之協談中，一併主張系爭之核定現金之遺產應於徵收稅捐時准予以其他實物抵繳，惟經該局否准，致該部分之協談未能成立<sup>359</sup>。

### 【案例三】前手息抵稅協談牽動股東可扣抵稅額超額分配問題

- 一·稅捐機關自 87 年度起與綜合證券商、票券金融業及保險業者爆發前手息扣繳稅款抵稅爭執，稅捐機關在諸多案件迭遭行政法院判決撤銷後，改採與業者協商和解之方式，以期彌平徵納雙方的紛爭。甲銀行在此一背景下，於 93 年間就該銀行 91、92 年度之營利事業所得稅與國稅局協談，以前手息扣繳稅款的 65% 抵減應納稅額，其餘的 35% 則放棄抵減應納稅額，不再爭訟，雙方達成行政和解。
- 二·惟國稅局與業者進行和解時，未就其所牽動影響之超額分配股東可扣抵稅額問題加以考量，引發甲銀行對該前手息因和解而影響所及之 92、93 年度之超額分配股東可扣抵稅額問題再生爭訟。
- 三·案經臺北高等行政法院判決<sup>360</sup>撤銷原處分及訴願決定，其判決理由：

<sup>359</sup> 國稅局否准以實物抵繳之理由，係因本案遺產中包含不良債權，如准予抵繳則形同放棄核課權，且其所用以申請抵繳之實物並不符合實物抵繳之規定。

<sup>360</sup> 資料來源：臺北高等行政法院 97 年 8 月 20 日 96 年度訴字第 038328 號判決。工商時報 97 年 12 月 19 日 A16 版案例新聞。又目前此類案件在臺北高等行政法院各庭之間尚有不同之見解，

「按『和解者，謂當事人約定，互相讓步，以終止爭或防止爭執發生之契約。』民法第 736 條定有明文。……被告身為稅務案件之專業主管機關，於就本件前手息協議和解之際，理應就前手息協議和解之後相牽連之超額分配列入考量，始不失行政機關與民和解終止紛爭之美意。縱或於系爭前手息協議和解之際，未及注意相互牽動之超額分配問題，亦非不得於事後處理時秉持原先互相讓步，終止或防止紛爭之和解初衷，採取不違法共利之態度，以達前後行政作為一致，而符行政程序法第 8 條之誠信原則。……被告對於系爭前手息為行政和解之時，必然涉及系爭超額分配問題部分，本應一併納入和解協議範圍，始能真正定紛止爭，卻不為此圖，身為專業稅務機關，負有稅務行政指導責任，自責無旁貸，其就本件系爭超額分配顯有可歸責之事由，且適用系爭法條時並未慮及系爭超額分配與一般申報案件有別，系爭超額分配之可扣抵稅款業已由原告藉著補繳因減讓 35% 抵繳稅額所生補稅款而獲得彌平等因素，其因之責令原告補繳系爭稅款，難謂得事理之平。」

#### 【案例四】營利事業所得稅協議自行調整剔除之費用，影響未配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅之減除項目。

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，營利事業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準，當時常發現稅捐機關在審查營利事業所得稅時與納稅義務人協議，由納稅義務人自行調整剔除若干費用後，核定其營利事業所得稅。惟該核定之營利事業所得稅會連帶影響到營利事業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除項目，因徵納雙方原協議時並未將未分配盈餘之核定部分同時併入協議範圍，致日後另行核課未分配盈餘案件時徵納雙方爭訟不斷，迭遭高雄高等行政法院以信賴保護等由將稅捐機關之未配盈餘核定案件判決撤銷<sup>361</sup>。

#### 【小 結】

由上開案例可知，目前稅務機關及行政法院對於行政救濟之協議和解，在觀念上已不再侷限於原處分之標的範圍，為求徵納雙方間確能定紛止爭，應在合理牽連性之範圍內周延考量。案例三之行政法院判決理

---

臺北市國稅局內部已對此類案件有所共識，如法院有兩庭以上對本案持相同見解時，將改變現行之通案作法，依本判決見解處理。

<sup>361</sup> 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。

由，針對稅務協談和解之本質，認為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，以符行政和解之精神與誠信原則。此精闢之論見，突破目前稅務協談實務上之狹隘觀念，實值得稽徵機關審慎思考改進。

### 第三項 第三人之參加和解

行政訴訟法第 219 條第 2 項及第 227 條第 1 項分別規定：「第三人經行政法院之許可，得參加和解。行政法院認為必要時，得通知第三人參加。」「第三人參加和解成立者，得為執行名義」，准許第三人參加和解，原因在於該訴訟標的與第三人之權利或義務有關，並賦予當事人得對參加和解之第三人取得執行名義，可擴大訴訟和解解決紛爭之功能。當事人與第三人間之和解，有無效或得撤銷之原因者，當事人並不得依同法第 223 條規定請求繼續審判，而應依第 227 條 2 項規定，另向原行政法院提起宣告和解無效或撤銷和解之訴，以資救濟。

稽徵實務上由第三人參加和解之機會不多，但仍有發生之可能。例如：營利事業之負責人違反扣繳義務，經國稅局通知該負責人責令其賠繳稅款並對之處以罰鍰。嗣後於行政法院準備庭中，當事人始主張其並非行為當時之負責人，實際負責人為本案有關係之第三人，國稅局應可陳請法院通知該第三人參加和解，一併查明以確定事實之真象並以正確負責人為主體歸課稅捐。本文認為，此經由第三人參加和解之機制，在解決訴訟紛爭之同時也可達到稽徵程序經濟之目的，稅捐機關應得適時加以運用。

