

發文字號：法務部 90.05.18 (90) 法律字第 000257 號函

發文日期：民國 90 年 05 月 18 日

要 旨：關於稅捐之核課有無行政程序法第一百三十五條前段及第一百三十六條規定適用釋疑

主 旨：關於稅捐之核課有無行政程序法第一百三十五條前段及第一百三十六條規定適用疑義乙案，本部意見如說明二。請 照參考。

說 明：一 復 貴部九十年三月二十四日台財稅字○九○○四五六一九號函。

二 按行政程序法第一百三十五條規定：「公法上法律關係得以契約設定、變更或消滅之。但依其性質法規規定不得締約者，不在此限。」依其立法說明，上開規定旨在揭示行政契約之容許性，行政機關原則上得締結行政契約，但如依事件之性質（例如考試決定）或依法不得締結行政契約者，不在此限。來函所詢疑義，學理上容有不同見解（詳附件「關於稅捐之核課有無行政程序法第一百三十五條前段及第一百三十六條規定之適用疑義」學者意見彙整），如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。另縱認為得締結行政契約，是否締結行政契約以代替行政處分，行政機關亦有裁量權，貴部仍可基於全國一致性之必要，訂定統一之裁量基準。惟此種裁量基準屬行政程序法第一百五十九條第二項第二款之行政規則，應踐行同法第一百六十條規定之程序，併予敘明。

附 件：「關於稅捐之核課有無行政程序法第一百三十五條前段及第一百三十六條規定之適用疑義」學者意見彙整

壹 疑義問題：

財政部函詢：稅捐之核課是否屬行政程序法第一百三十五條但書所稱「依其性質……不得締約者」？稅捐稽徵機關依據稅法規定核課稅捐時，如所依據之事實或法律關係，經依職權調查仍不能確定者，得否適用同法第一百三十六條規定，與納稅義務人締結和解契約？

貳 學者意見彙整：

按行政程序法第一百三十五條規定：「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。」依其立法說明，上開規定旨在揭示行政契約之容許性，行政機關原則上得締結行政契約，但如依事件之性質（例如考試決定）或依法不得締結行政契約者，不在此限。來函所詢疑義，學說上有不同見解，

分述如次：

(一) 甲說：認為稅捐之核課，依其性質不得締結行政契約（參照陳敏著「行政法總論」，第五〇七頁至第五〇八頁；我國租稅法學者多傾向於否定說之和解，參閱陳清秀著「稅務訴訟之理論與實務」，第二六二頁至二六四頁）。其理由為：

- 1 租稅債務之發生，係因法定構成要件滿足而成立，並非基於稽徵機關對租稅的核定而創設租稅債務，基於租稅法律原則，對已成立之租稅債務，不能僅憑稽徵機關與租稅債務人間之法律行為加以變更，故稽徵機關與租稅債務人間關於租稅之約定，應屬無效。
- 2 實務上，為當事人之方便或為有效之課稅等理由，對於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，應解為雙方對此等課稅構成要件事實之認定，已無爭執，從而據此事實課稅，自為適用租稅法律之當然結果。

(二) 乙說：認為原則上稅捐之核課，依其性質不得締結行政契約，但對於難以調查之事實情況，則例外准許稽徵機關與納稅義務人締結和解契約（參照陳清秀著「稅務訴訟之理論與實務」，第二六一頁至二六四頁；有關德國聯邦財務法院之見解，參閱林明鏘，行政契約，翁岳生編「行政法」，二版，第六五四頁）。其理由為：

- 1 德國聯邦財務法院一直主張：對於難以調查之事實情況，可以例外准許稅捐機關與納稅義務人締結和解契約，但是，對於未能獲得解決之法律問題則不許締結和解契約。因為此種事實情況之合意，並不直接涉及租稅請求權本身，而僅係對某特定事實之處理，故並未違反租稅法律規定，亦未違反課稅平等原則。
- 2 當事人間就事實部分發生重大爭議，又難以調查明確予以澄清時，為除去該事實關係之不確定性，允宜准許當事人就事實狀態互相讓步，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，違反行政經濟原則。
- 3 實務上，行政法院曾有對於課稅事實部分，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（參照行政法院六十七年判字第五六二號及判字第四五八號判決）。
- 4 參照「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」第二點規定，稽徵機關得與納稅義務人協談之情形，包括稽徵機關於審查階段中，

就課稅事實之認定或證據之採認，有協談必要者等事項。此一協談制度之內容，實寓有和解之精神。足證在現行租稅實務上，行政契約對於解決稅務爭議似具相當功能。

- (三) 丙說：原則上稅捐之核課，不得締結行政契約，然在稅捐稽徵機關原即有裁量權或課稅事實縱經合理調查仍不能排除其不確定性時，則行政契約（尤其是和解契約）之締結，仍具有其適用性。其理由除與乙說相同者外，有關「在稅捐稽徵機關原即有裁量權」部分其理由為：當法律賦予稅捐稽徵機關裁量權時，如：稅捐稽徵法第二十六條之核准分期、延期繳納；或遺產及贈與稅法第三十條第二項規定以實物抵繳稅捐等情形，為使行政權之運作能更加靈活與富彈性，應肯認稽徵機關得與人民締結行政契約。（參照鄧德倩著「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）。