

關稅法稅則預審與國際企業營利事業 所得稅移轉訂價預先協議法制面之比較

盧世寧*

綱要

- | | |
|--------------------|------------------------|
| 前言 | 肆、稅則預審與預先審議之比較 |
| 壹、傳統租稅構成要件實現說之修正 | 二、法律性質之比較 |
| 一、傳統見解：核定租稅係國家權力行使 | 三、規範位階之比較 |
| 二、傳統理論之修正 | 四、法律效力之比較 |
| 貳、稅則預審制度 | 五、小結-稅則預審與預先協議在法制面上之檢討 |
| 一、法令依據 | 伍、稅則預審與預先協議對稅捐稽徵制度之影響 |
| 二、稅則預審之法律性質 | 一、確立行政機關之查核義務 |
| 三、稅則預審之法律效力 | 二、建立租稅查核之程序正義 |
| 參、預先協議制度 | 三、不同稅種間的相互勾稽制度 |
| 一、法令依據 | |
| 二、法律性質 | 陸、結論與建議 |
| 三、法律效力 | |

* 財政部高雄關稅局課員、成功大學法律系博士生

前 言

隨著兩岸貿易的興盛，相關租稅的議題也越來越重要，兩岸間的貿易涉及到的租稅議題最重要的就是關稅與營利事業所得稅，前者代表消費稅體系，後者所代表的是所得稅體系，當貨物自國外報運進口，依法必須徵收關稅，當貨物進口後在我國進行銷售，依法必須徵收營利事業所得稅，兩者看似無關連，實則在租稅的稽徵上，兩者面臨非常類似的問題。首先，報運進口之貨物應歸屬於那一個稅則經常有爭議，納稅義務人無法一次完成正確的稅則申報。其次，在營利事業所得稅的核定上，若進出口商有法律上的特定關係（此在兩岸以三角貿易型態為主流的台灣，十分常見），其成本與銷售額也經常有爭議，故納稅義務人也通常難以正確的申報應納稅額，對納稅義務人而言，無論是關稅或是所得稅，預先審核變成無法避免的需求。

進口貨物關稅之稅則預審（以下簡稱稅則預審）係進口人在報運進口前，就系爭貨物之進口關稅稅則號別，請求海關事先予以審核，使進口人得據以申報關稅，避免日後為海關變更稅則遭到行政處罰；營利事業所得稅移轉訂價預先協議（以下簡稱預先協議），係關係企業（多半為跨國企業）間進行交易時，請求稅捐稽徵機關就受控交易是否符合營業常規之交易價格，預先進行協議，事後雙方以此協議為基礎進行稅捐之核定。此兩種制度之共同特色在於，容許納稅義務人在稅捐申報前請求行政機關，先就租稅上重要的爭點予以核定，以避免日後的紛爭。蓋租稅之核定，對納稅義務人來說，經常是一種程序上的「突襲」，行政機關可以跳脫法律的形式，以實質課稅原則為由，否認當事人的交易安排，並以經濟上的實質認定去核定稅捐，此故然是打擊租稅規避之必要手段，但對於法的安定性而言是另一種破壞，尤

其是合法節稅和脫法避稅之界線常常非常模糊（註一），多數誠實納稅義務人，根本無所適從。有鑑於此，稅則預審與預先協議制度之建立，使納稅義務人就特定租稅之申報，預先可以知道行政機關的心證，減少被突襲的可能，然而此例一開，難免導出一連串的問題，包含：其他稅捐可否比照？納稅人請求國家核定租稅之請求權基礎何在？何種情形下納稅義務人得提出此一請求？對此問題，必須就此兩種制度之法理面來探討，包含：制度之法理基礎為何？其法律性質如何區別？最後，就是探討稅則預審與預先協議在程序上與實體上有何法律效力？釐清這些問題之後，就可以解釋此兩種制度在現行稅法上的意義，此為本文所欲探討之重心所在。

壹、傳統租稅構成要件實現說之修正

構成要件實現說係租稅法學界與實務之通說，傳統學說認為，納稅義務之產生，係義務人實現租稅構成要件時，產生租稅義務，國家核定不過是確認性質（註二），稅則預審與預先協議制度之產生，對於國家核定租稅之性質，將產生一定的影響，分述如下：

一、傳統見解：核定租稅係國家權力行使

我國憲法第 19 條規定，人民有依法納稅之義務，稅法學說進一步界定納稅義務人在法定租稅構成要件實現時，就負有納稅之義務，此義務不單單僅是金錢債務，更有申報、保存憑證，營業登記...等諸多行為（協力）義務

註一：柯格鐘，租稅規避及其相關概念之辨正，收錄於葛克昌等三人編，兩岸避稅防杜法制之研析，資誠教育基金會出版，2010 年 4 月，頁 116-118。

註二：陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論第 39 期，1989 年 6 月，頁 396；黃茂榮，稅捐構成要件的意義及其保障功能，收錄於氏著，稅捐法論衡，植根法學叢書，1991 年 8 月初版，頁 26-30；最高行政法院 91 年度判字第 111 號判決。

(註三)，其中任何一項義務之違反，皆有可能導致行政上的裁罰或承受其他租稅上之不利益，包含漏稅罰與行為罰(註四)，因此納稅義務對於一般人來說，是非常沉重的憲法義務。另一方面，國家是租稅債權人，就租稅債權之發生，係因法律規定而來，國家不須與納稅人簽訂契約，亦無須進行訴訟，就可以享有租稅債權，然而構成要件實現後，究竟納稅義務人所應納之稅額為多少，國家與納稅人間經常會有不一致的認知，此時必須透過確認程序，包含稅務機關的行政程序與司法機關的救濟程序，來做最後的定奪。但是問題在，稅務債權程序之發動，多係由納稅人申報開始，行政機關並無義務「立即」展開租稅核定的程序，納稅人完成租稅申報並繳納租稅後，其法律地位處於非常不確定的狀態，行政機關在五年內都可以對納稅義務人申報之租稅進行核定(註五)，納稅義務人在五年內都必須忍受被調查的不利益，最重要的原因就在於，租稅調查是國家權力的行使，國家可以選擇行使，也可以不行使，就算要行使，它何時行使，也沒有一定的標準，傳統的公法學說將租稅之調查，解釋為對人民不利的高權行政，國家消極的不行使或遲延行使，並非侵害人民權益，不會特別予以非難，因而租稅之核課，在行政法上係三不管地帶，處於灰色的地帶。

二、傳統理論之修正

(一)納稅義務人有核稅請求權

何以稅則預審與預先協議修正了傳統學說見解？必須就其理論基礎來

註三：陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論第37期，1988年6月，頁37。釋字第537號解釋：「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。」

註四：黃茂榮，加值型營業稅之漏稅罰的結果要件，收錄於葛克昌等三人合編，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，資誠教育基金會出版，2011年2月，頁224-226。

註五：稅捐稽徵法第21條規定，依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。

觀察，稅則預審之理論基礎參考關稅法第 21 條立法理由有提到，稅則預審原係民國 88 年 11 月 16 日公告實施之「進口貨物稅則預先歸列實施辦法」加以明文化。移轉訂價當初制定之說明也提及「參照 OECD 移轉訂價指導原則...，增訂預先訂價協議之機制，以減少事後查核所引發之爭議及所造成之稅務行政負擔。」雖未明白宣示其制度之理論背景，然參考其制定之說明，應係為避免事後爭議所為之「便民措施」。

以「便民措施」來解釋稅則預審或是預先協議存在基礎，將無法解釋為何人民得請求國家核定租稅，蓋傳統構成要件實現說認為納稅義務人有申報義務，此一義務無法轉嫁到國家身上，故無權請求國家核定其租稅（註六），且便民措施屬於給付行政，行政機關隨時得以預算不足為由拒絕提供（註七），相對人最多只能主張信賴保護而已，其法理基礎過於脆弱。本文認為，稅則預審與預先協議之理論基礎可以自承認納稅義務人的預先核稅請求權來推導，傳統稅法理論甚少提到人民就租稅有何權利存在，然而近來學說上漸漸承認納稅義務人在租稅之核定上有不受恣意調整之權利（註八），或是競爭者要求正確課稅的權利（註九），基於此種權利可以進一步推導出預先核稅的請求權，由於稅則之審議與移轉訂價之調整都涉及到實質課稅的調整問題（註十），基於納稅義務人有不受恣意調整之權利，具體落實該權利之方法即為預先核稅請求權，納稅義務人預先了解行政機關的心證，就可以減

註六：陳清秀，稅法總論，元照出版，第 4 版，2006 年，頁 535。

註七：翁岳生，行政的概念與種類，收錄於翁岳生編，行政法（上），自版，第 3 版，2004 年，頁 24；陳東良、吳世宗，「人民有請求租稅解釋之權利？-從預先核釋實務困境談起」，全國律師（臺北市），第 15 卷第 2 期（2011 年 2 月），頁 63-65。

註八：鐘騏，初探納稅人交易安排不受恣意調整之權利-以美國 Veritas Software-案為例，收錄於葛克昌等三人合編，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，資誠教育基金會出版，2011 年 2 月，頁 558。

註九：謝如蘭，稅法的競爭中立，收錄於葛克昌編，納稅人權利保護：稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照出版，2011 年 4 月，頁 337。

註十：陳聰富，跨國關係企業之移轉訂價與非常規交易，全國律師雜誌，2005 年 6 月，頁 99-100；楊光華，實質課稅？看世貿組織「中國-汽車零件案」及我行政法院相關判決，政大法學評論第 111 期，2009 年 10 月，頁 179。

少被恣意調整的機會，現行實務上稅則預審與預先協議在性質上都具有此類權利的特性，因此從理論基礎上來看，兩者都是源於相同的法理。另一方面，從不受恣意調整權利反面推論，若租稅之核課不會經常性的涉及實質課稅原則之調整，則納稅義務人此一權利將遭到限縮，蓋納稅義務人依法也有申報租稅等行為義務，此節亦不能因此而減免。

(二) 國家有核定租稅之對己義務

傳統學說另一個主張認為，國家核定租稅係上對下公權力的行使，並非立於平等的債權債務關係，有職權探知主義的適用，因此重點在於正確核計租稅，不問核稅之方法為何。關稅法的稅則預審制度及營利事業所得稅之移轉訂價預先協議是二個打破長久以來租稅核定係國家的權力行使而非義務之概念，依稅則預審與預先協議之相關規定，可以容許在租稅構成要件實現前，納稅義務人先行請求行政機關予以核定，若納稅人符合法定要件，行政機關應予以核定，另外在行政機關核定階段，納稅義務人得參與核定之程序，並表示意見，其核定結果對行政機關尚有一定的拘束力。

稅則預審與預先協議兩種制度之產生，使得租稅債權債務關係上，納稅義務人不是處於完全挨打的局面，行政機關核定租稅的權力，也不是毫無限制，在發動、時間與方法上都受到一定程度的限縮，甚至在某些程度上，宣示了行政機關亦有核定租稅的「義務」。如此一來，傳統租稅根深蒂固的租稅義務僅存在於納稅義務人一方恐怕將被打破，即租稅義務平等存在於徵納雙方，人民故然是「納稅」義務人，國家也是「徵稅」義務人，然而此一義務之法律性質為何？由於租稅係無償的法律關係，人民有金錢給付義務，國家並不存在對待的給付，因此國家核定租稅之義務並非契約法上的主、從給付義務概念，在民法上比較接近的概念，係不真正義務，又稱對己義務或間接義務，旨在使債之關係可以圓滿實現，此義務無法獨立請求，若違反該義

務，亦不會構成債務不履行，但是會產生一定的權利減損效（註十一）。就租稅債權債務關係來說，當租稅構成要件實現，租稅債權成立，國家與納稅人均負有「確認」租稅債權債務之義務，就納稅義務人而言，係前述之申報等協力義務，就國家而言，係核定之對己義務，當國家不履行或未善盡對己之租稅義務時，即有可能導出類似私法上的失權效，此為本文所要加以探討的重點，

以下分別就稅則預審與預先協議在法律性質上與效力等法制面問題先作界定與比較，再探討此二制度對我國稅捐稽徵程序之影響。

貳、稅則預審制度

一、法令依據

我國關稅法第 21 條規定，納稅義務人或其代理人得於貨物進口前，向海關申請預先審核進口貨物之稅則號別，海關應以書面答覆之。海關對於前項預先審核之稅則號別有所變更時，應敘明理由，以書面通知納稅義務人或其代理人，並有特殊之延長適用規定（註十二）。納稅義務人或其代理人不服海關預先審核之稅則號別者，得於貨物進口前，向財政部關稅總局申請覆審，財政部關稅總局除有正當理由外，應為適當之處理，另外依進口貨物稅則預先審核實施辦法第 8 條規定（註十三），申請人不服稅則覆審之結果，

註十一：王澤鑑，債法原理，自版，增訂版，2009 年 9 月，頁 51。

註十二：關稅法第 21 條第 2 項：「經納稅義務人或其代理人舉證證明其已訂定契約並據以進行交易，且將導致損失者，得申請延長海關預先審核稅則號別之適用，並以延長九十日為限。但變更後之稅則號別，涉及貨物輸入規定者，應依貨物進口時之相關輸入規定辦理。」

註十三：該實施辦法係關稅法第 21 條第 4 項「申請預先審核之程序、所須文件，海關答復之期限及財政部關稅總局覆審處理之實施辦法，由財政部定之。」所授權制定。

應俟貨物進口並經進口地關稅局核定該貨物之稅則號別後，依關稅法有關行政救濟程序規定辦理，此為我國關稅稅則預審制度（Advance Tariff Classification Ruling），美國關稅法第 1625 條亦有類似規定（註十四），日本實務上稱之為關稅事前教示制度，不限於稅則，亦包含完稅價格、原產地等（註十五）。現行關稅分為從量稅與從價稅，從價課徵之關稅係由「完稅價格」乘上「稅率」而來，從量課徵之關稅係由「數量」乘上「稅率」而來，稅率係由稅則來決定，系爭進口貨物究應歸類於那一個稅則則會關係到進口貨物應納的關稅，同時也會影響到進口貨物相關的管制規定，因此進口貨物稅則分類為何，對於進口商而言係必要的資訊。

由於影響稅則分類的因素很多，一般申請人對於稅則分類的原則和規定，少有機會做全面研究，因此較難了解如何將進口貨物按照稅則分類的需要，為使納稅義務人或其代理人能事先了解所要進口貨物的稅則與稅率，以及有關的檢驗、檢疫或其他輸出入規定，關稅法於 90 年 10 月修正正式明文規定稅則預審制度，財政部於 90 年 12 月 20 日發布「進口貨物稅則預先審核實施辦法」，在各地區關稅局設立單一窗口，納稅義務人或其代理人在貨物進口前，可向各地區關稅局索取「進口貨物稅則預先審核申請書」，依照申請書內容填具有關資料，檢附必要的原廠型錄、成分表、說明書或樣品，提出申請，海關依其申請予以答覆（註十六）。

二、稅則預審之法律性質

關於稅則預審之法律性質為何，關稅法並無明文規定，學說上也很少有所論及，本文認為可能有以下二種見解：

註十四：U.S. CUSTOMS AND BORDER PROTECTION, WHAT EVERY MEMBER OF THE TRADE COMMUNITY SHOULD KNOW ABOUT: TARIFF CLASSIFICATION, 37-39(2004).

註十五：日本稅關官方網頁：<http://www.customs.gov.jp/> 最終瀏覽日(2011.10.31)

註十六：楊移南等三人，貿易診斷室 Q&A，貿易雜誌第 130 期，2003 年 8 月，頁 50-51。

(一)行政處分說

此說認為，稅則預審係納稅義務人請求行政機關就公法上的法律關係（關稅債務之要件）為單方之意思表示之法律行為，其具備行政處分之各種要件，如應送達當事人，海關對於當事人之稅則有所變更時，應附記理由，當事人不服海關之核定，得提起行政上的覆審（類似行政救濟），各種規定均與行政處分之送達、要式、附記理由、行政救濟之規定一致，故關稅法稅則預審為行政處分。

(二)行政指導說

此說認為，稅則預審只是行政機關就納稅義務人所申報貨物之稅則號別，予以告知之行政指導，本身不發生任何行政效力，對當事人來說，其依法應負納稅義務之時點，係真正報運貨物進口時才發生，而海關對於應納關稅之核定，也是以納稅義務人所申報進口的貨物為準，並不會參酌稅則預審的相關資料，故海關前階段對當事人所為之稅則預審，並非行政處分。

(三)本文見解-附條件之行政處分

以上兩說都有不容易解釋的地方存在，稅則預審為行政處分之見解最不容易解釋之處在納稅義務人報運進口後，行政機關就租稅核定之行政處分與稅則預審之處分關係為何？學說上雖然有承認保留事後調查權之行政處分，然該處分一般係指關稅法第 18 條報運進口先放後核之情形，與稅則預審不盡相同，蓋海關稅則預審之結果，納稅義務人並未因此產生任何義務，先放後核當事人仍須就其申報之價值納稅，故其前階段已具備完整的行政處分效力，而稅則預審顯然沒有此種效力。

至於行政指導說不容易解釋的地方，在於為何稅則預審可以容許當事人提出類似訴願的救濟？且為何行政機關變更當事人之稅則應附記理由？一

般行政指導並無此種效力存在。故稅則預審並非如行政程序法所規範之行政指導般，以輔導、協助、勸告、建議或其他不具法律上強制力之方法，促請特定人為一定作為或不作為。

本文見解認為，稅則預審之法律性質原則上為附條件之行政處分，即當進口人以預審之貨物進口時，該貨物之稅則即如行政機關所核示。依海關緝私條例第 37 條第 1、2 項規定，報運貨物進口涉及虛報名稱、重量、數量、價值、品質、規格者，應處以漏稅罰，因此若系爭貨物稅則之分類變更有涉及上述六種事由時，該稅則之預審就有法律上的效力，蓋若進口人不變更稅則，就會有違法漏稅的問題，然該行政處分之效力係依附在一定條件之下，即在納稅義務人以申請稅則預審之「原貨」進口時，該處分即生效(行政程序法第 93 條)。若稅則預審無關上述六種事由時，則稅則分類之改變雖不涉及任何行政罰，然而也會有稅率上或管制規定上的差異，因此行政機關所為之稅則預審，亦有法律上的效力，除非兩稅則間沒有任何法律效力差異存在才有可能為行政指導之性質，然此種情形甚難想像。

至於覆審部分，由於預審決定對當事人權利義務影響重大，當稅則預審通知當事人時，當事人不服可以向行政機關提出覆審，此覆審依現行法尚並非行政救濟，而係行政程序法第 102 條之陳述意見，至於真正的行政救濟，由於行政處分之條件尚未完成，因此待條件完成後再一併救濟。此必須與行政程序法第 174 條行政處分之準備程序作區別，行政準備程序係就程序事項所為之決定(註十七)，稅則預審係就實體事項所為之核定，行政機關有一定之拘束力，兩者仍有不同，故本文認為，稅則預審之性質為附條件之行政處分。

三、稅則預審之法律效力

註十七：陳敏，行政法總論，自版，第 4 版，2004 年，頁 217-220。

(一)對行政機關而言

稅則預審對行政機關而言有何效力，依進口貨物稅則預先審核實施辦法第 10 條第 2 項之規定，進口實到貨物與稅則預審預先審核之貨物相同者，海關應按預先審核之稅則號別核定，因此，行政機關原則上應受自己稅則預審結果之拘束（註十八），然依該條文之反面解釋，若實到貨物與稅則預先審核之貨物有差異時，行政機關不受稅則預審見解之拘束。本文見解認為稅則預審係附條件之行政處分，自行政處分之存續力來看，也是可以得出行政機關應受自己核示的拘束。另外，就本文前述之對己義務而言，國家因過失核定出對納稅義務人有利卻非正確之稅則時，依失權效之法理，國家不得再嗣後之核稅程序上主張其他權利，並改列其他稅則。

(二)對納稅義務人而言

稅則預審對納稅義務人有何種效力？當預審結果送達納稅義務人，若對於稅則預審之結果如有不服，依關稅法第 21 條之規定，得向關稅總局提出覆審，此覆審之形式雖與訴願之管轄相當，然而如前所述，其並不是行政救濟，只是相當於當事人陳述意見而已。若當事人對關稅總局複核之結果仍有不服，依上開實施辦法並不得單獨提起救濟，而係於進口後經進口地關稅局核定貨物之稅則號別後，提出行政救濟，納稅義務人得提起行政救濟，依關稅法第 45 條規定，於收到稅款繳納證之翌日起三十日內，提出復查申請，由於復查申請係向原處分機關（各地區關稅局），稅則預審之審核亦為各地區關稅局及關稅總局，在程序上屬於同一層級，對當事人而言係浪費程序資源，因此本文認為，若當事人無其他爭執，此時應容許當事人逕提起訴願來救濟，較合乎程序利益。

註十八：楊耀輝，進口貨物稅則預先審核作業，貿易雜誌第 114 期，2002 年 11 月，頁 42-44。

參、預先協議制度

一、法令依據

營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則(以下簡稱查核準則)第 23 條規定,營利事業與其關係人進行交易,符合一定條件時(註十九),得由該營利事業向該管稽徵機關申請預先訂價協議,議定其常規交易結果,第 26 條規定,稽徵機關應於一年內進行審核評估並作成結論,雙方達成協議後,共同簽署預先訂價協議,互負履行與遵守之義務,此制度之設立係為避免納稅義務人進行關係企業交易而為稅捐稽徵機關調整所造成的不確性,因此容許營利事業於稅捐稽徵機關進行核定調整前,先行達成協議並共同遵守,此為營利事業所得稅移轉訂價預先協議制度(Advance Pricing Agreements)(註二十)。

二、法律性質

預先協議之法律性質為何,其相關見解整理如下:

(一)行政契約

註十九:依查核準則第 23 條規定共有五個標準:一、申請預先訂價協議之交易,其交易總額達新台幣十億元以上或年度交易金額達新台幣五億元以上。二、前三年度無重大逃漏稅情事。三、已備妥第二十四條(申請預先訂價協議應提供之資料)第一項第一款至第四款及第六款至第十款規定之文件。四、已完成第二十四條第一項第五款規定之移轉訂價報告。五、其他經財政部核定之條件。

註二十:學說上有將跨國關係企業為避免雙重課稅而與不同租稅主權國家簽訂之租稅協議亦稱為移轉訂價預先協議,區別為單邊預先訂價協議與多邊預先訂價協議,亦有學說將國際雙重課稅之協定歸類為相互協定,參考:張擎天、高麗華,預先訂價協議概論,財稅研究第 36 卷第 2 期,2004 年,頁;陳清秀,論移轉訂價稅制,法令月刊第 59 卷第 1 期,2008 年 1 月,本文所指之移轉訂價預先協議不包含國際間避免雙重課稅之多邊協定。

租稅稽徵得否與人民簽訂行政契約，行政法學上有正反兩派見解，多數學說持肯定之見解，採肯定見解之前提下，預先協議學說上有將其歸類為行政契約（註二十一），然亦有見解質疑，認為行政程序法第 136 條「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，...得與人民和解，締結行政契約，以代替行政處分。」其中明文規定，行政和解契約之前提係依職權調查仍不能確定者，然預先協議簽訂之前提並非如此，此外，以行政命令排除行政程序法之適用，亦有正當性基礎不足的問題（註二十二）。

（二）非正式行政行為

協議係非正式行政行為，通常是在行政機關作成行政決定前，與當事人達成某種共識，以「準備」作成正式行政行為，甚至可「代替」正式行政行為，並非直接發生法律上變動（創設、變更或消滅權利或法律關係）為其目的，並無法律上拘束力，屬於事實行為之一種（註二十三）。

（三）小結-本文採行政契約說

預先協議與稅則預審皆屬在租稅構成要件實現前請求行政機關為一定之核稅表示，此一預先核示對於納稅義務人而言，其在法律上造成的影響力非常重大，且當事人有遵守之義務，不宜認定為僅有事實上的效力，蓋事實行為在現行法上還沒有明文規範，為保障相對人的權益起見，宜賦與一定程度的法律上效力。然行政契約中有關和解契約之問題，仍有待法律明文規定為宜。

註二十一：陳清秀，論移轉訂價稅制，法令月刊第 59 卷第 1 期，2008 年 1 月，頁 109。

註二十二：闕文汾，營利事業所得稅涉外課稅預先訂價協議及其法律救濟之研究，中國文化大學法律研究所碩士論文，2005 年，頁 91-92。

註二十三：林錫堯，行政法要義，自版，第 3 版，2006 年 7 月，頁 349。

三、法律效力

移轉訂價預先協議之法律效力原則上依雙方之約定，查核準則對此亦有相關規範，分述如下：

(一)協議效力

有關申請人之義務，預先協議之效力依查核準則第 30 條之規定，申請人應於協議適用期間實際進行交易，並遵守協議條款，協議條款依 28 條之規定，包含影響訂價之價格條件、訂價原則、採用之常規交易方法，並應依 29 條提出相關報告。有關行政機關之義務，依查核準則第 30 條後段規定，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稅額。

(二)違反協議之效力

依查核準則第 28 條第 7 款之規定，違約事由列為協議應記載之事項，因此若雙方有違反協議之情事，原則上依約定，另依查核準則第 31 條規定，申請人若不符合協議規定或遵守協議條款者，稽徵機關得不依協議條款辦理，並得依準則規定進行調查，申請人如有隱瞞重大事項，提供錯誤資訊，涉及詐術或不正當行為，該協議自始無效。

現行法令有關違反協議之效力僅規範一方當事人（申請人）之事由，並未規範另一方當事人（行政機關）之事由，就契約之平等地位而言，已經有所傾斜，尤其涉及到租稅的認定問題，雙方往往有很大的落差，此時將違反協議限縮在一方，並不適宜。況且若認定申請人未遵守協議，是否應踐行催告或解除協議之程序再依職權調查？畢竟該協議係正式書面，其效力如何仍應有明確之意思表示為準，以單方片面去否定其效力似不盡符合行政契約之

本旨 (註二十四)。此外有關提供錯誤資訊或隱瞞重大事項則協議自始無效之規定亦似乎過於嚴格，蓋行政行為無效多半係明顯、一望可知之重大之瑕疵 (註二十五)，以行政契約替代行政處分之無效事由，參照行政程序法第 142 條之規定其要件非常嚴格，預先協議所涉及的資訊，很多都是估計、或推估，其資料之正確性本來就有模糊空間 (註二十六)，以此作為無效之事由過於嚴苛，本文認為上開事由可作為行政機關解除或終止協議即可。以上種種之規定均顯示現行協議仍然是立於行政機關單方面的角度來規範 (註二十七)，與協議係行政契約雙方均受拘束之性質顯然格格不入。

(三)救濟途徑

現行預先協議查核準則就違約之認定，係以行政機關單方面之認定為準，且並無給予相對人救濟之機會，換言之，只要行政機關認定申請人違約，即得不按預先協議條款辦理，並依職權調查，不問當事人是否可歸責，亦不問行政機關是否有過失，如此一來，此一規定給予行政機關片面不受協議拘束之權利，對當事人之保障顯有不足。雖然依查核準則第 31 條有規定，若影響交易結果之因素發生變化，得協商修改條款或停止條款適用，但此例外情形畢竟不多見，而行政機關片面決定不遵守契約，亦無適當之權利救濟制度，當雙方認定不一致時，納稅義務人之地位非常不利。鑑於行政機關有協助當事人履約之義務，因此本文認為行政機關應先踐行協助履約程序，履約不成應以解除或終止協議之方式，來排除協議之適用 (註二十八)，另外在

註二十四：行政程序法第 144 條規定，行政契約當事人之一方為人民者，行政機關得就相對人契約之履行，依書面約定之方式，為必要之指導或協助。

註二十五：吳庚，行政法之理論與實用，自版，第 9 版，2006 年 8 月，頁 438-439。

註二十六：黃士洲，初探移轉訂價的協力義務與制裁，收錄於葛克昌等三人編，大陸企業所得稅法導論，資誠教育基金會出版，2009 年 4 月，頁 506。

註二十七：林石猛、莊秋萍，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則草案之問題探討，臺灣本土法學雜誌第 68 期，2005 年 3 月，頁 67。

註二十八：參考：日本相互協議のについて (事務運営指針) 第 2-18、20 等規定，伊騰雄二、荻谷忠，因說移轉價格稅制，稅務研究会，2006 年 9 月，頁 254-255。

進入職權調查之時，應容許相對人提起確認之訴來救濟為宜。

肆、稅則預審與預先審議之比較

一、申請資格之比較

稅則預審之申請資格為納稅義務人或其代理人，關稅之納稅義務人收貨人、提貨單或貨物持有人，其代理人多半為報關業者，因就進口貨物稅則之分類有利害關係，因此具有申請稅則預審之資格。預先協議之申請資格上有較嚴格之限制，因對於行政機關之查核係很沉重的人力負擔（註二十九），行政機關無法逐案審核，故必須作出一定資格之限制，此一限制是否與前述納稅義務人核稅請求權產生衝突？本文認為，納稅義務人之核稅請求權並無法免除其依法應盡之申報義務，且行政資源有限，故行政機關仍有權設定特定資格，但若資格設定過嚴，就納稅義務人之程序保障而言仍有不足，況且預先協議亦有助於減少事後查核、行政救濟之行政成本，故預先協議之申請似乎可以再予放寬，對於納稅義務人之權利，有較充分的保護。

二、法律性質之比較

稅則預審在法律上之性質為何較有爭議，本文認為係附條件之行政處分，預先協議之性質雖然也有行政契約與事實行為之爭論，然學說多數認為屬於行政契約，本文亦同。從法律性質來看，兩者之差異性較大，其原因何在呢？就稅捐稽徵之觀點，納稅義務人在法定構成要件實現前請求行政機關就相關租稅予以預先核示，難免會面臨到當事人協力義務的問題，蓋此時租

註二十九：營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 23 條說明：「考量進行預先訂價協議，徵、納雙方需耗費一定之成本及人力，爰於第一項規定申請條件，以符合成本效益。」

稅構成要件尚未實現。由於稅則預審在租稅核定之層次上較為單純，只是貨物稅則之歸類而已，當事人只要提供貨物之相關資訊即可，且貨物進口有時效性的問題，因此其關切之重點在於「權威、迅速」，以行政機關單方之意思表示較能符合其需求。然而預先協議所涉及之租稅議題較為專業複雜，且影響當事人之權利甚鉅，當事人依法應盡較高的協力義務（註三十），關切之重點在於「正確、慎重」，因此以協議方式較能符合當事人間的需求，由於兩者有不同之目的，因此在法律形式之選擇上有較大的差異存在。

三、規範位階之比較

稅則預審原本為行政命令之位階，後修法予以明文化，預先協議之規範基礎係所得稅法第 80 條第 5 項及第 43 條之 1，其以授權制定之法規命令方式，加以間接規範，並未立法明文。兩者相比較，由於稅則預審僅僅影響納稅義務人單一交易之進口稅，更精確的來說，僅影響到進口稅的「稅率」而已，連進口時代徵的營業稅和貨物稅都影響不到，相較起來，預先協議係就納稅義務人一整個會計年度應納之租稅所為之調整，影響到的不只是納稅義務人，還包含到從事交易之關係企業相對人，因此就法律上利害關係來說，稅則預審顯然負擔較輕，然而在法令依據上，稅則預審有法律之明文，而預先協議在法律上完全沒有法律位階之規定，在法律保留方面明顯較為不足，此點亦為學者所詬病（註三十一）。

四、法律效力之比較

註三十：黃士洲，我國移轉訂價規則潛藏的法律問題-我國移轉訂價查核準則、德國租稅通則與中國大陸新企業所得稅法的立法例比較，成大法學第 16 期，2008 年 12 月，頁 60-61。

註三十一：林石猛、莊秋萍，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則草案之問題探討，臺灣本土法學雜誌第 68 期，2005 年 3 月，頁 67。

從法律效力來看，稅則預審之法律效力較為明確，除明文規定行政機關應遵守預審之稅則外，對於當事人私法上之利害關係，也一併做了考量。相較起來，預先協議則是夾在行政契約與行政處分之間，法律效力較有爭議。現行法預先協議都是朝向協議成立，當事人履行之方向去規範，在通常情形下，雙方履行協議比較不會有爭議，然就協議不成立或當事人未履行之法律效力，則欠缺相關之規範，現行法以一筆否認協議之方式簡單帶過，直接轉換成行政處分之法律關係，太過於偏向行政機關之一方，尤其是若承認行政機關對於核稅有一定程度的對己義務來說，當行政機關因過失造成協議無法履行，還可以依職權調查之方式來重核租稅，因此對於人民而言，其程序權利之保障較為不足。

五、小結-稅則預審與預先協議在法制面上之檢討

(一)稅則預審部分

1.預先審核之客體可不限於稅則

稅則預審僅得就稅則部分予以審核，然而關稅之核定不僅只有稅則，影響關稅更重要的完稅價格，並沒有預審制度，以致於納稅義務人無法事先預估關稅，蓋並非所有進口貨物都有稅則之爭議，然而每一批貨物都會有完稅價格的問題，而完稅價格之核定，依關稅法之相關規定，以同樣、類似、國內貨物銷售價格，或以合理價格，加計相關費用，並對關係人間之交易予以否認，...種種核定方法，與移轉訂價之調整方法十分接近，既然移轉訂價有預先協議的問題，相同的關稅估價也會有預先審核的問題（註三十二）。另外，若對關稅影響因素較少的稅則都可以承認預審制度，對關稅影響因素更大的完稅價格，依舉輕以明重的原則，沒有理由不承認預審制度。

註三十二：楊崇悟，WCO/OECD 移轉訂價與關稅估價會議報告，今日海關第 44 期，2007 年 1 月，頁 6-11。

2. 稅則預審之救濟制度應避免程序浪費

現行法令就不服稅則預審之審理採雙軌制，以致於進口人於進口前、後必須在同一層級進行爭執，頗為浪費資源，本文認為可以加強預審階段之救濟程序，待貨物進口後核稅階段之行政救濟時，除非另有其他爭點，否則可以逕行訴願，以保障當事人之程序利益。

(二) 預先協議部分

1. 預先協議宜規範雙方先契約義務

預先協議不成立時，當事人於協議期間所為之自白及提供行政機關調查之證據應如何取捨現行法令並無規範，蓋現行法令係將預先協議設定為由納稅義務人主動申請，納稅義務人既然決定向行政機關申請，不致於會有不願締結協議之情事，故對此問題並無詳細規範。然本文認為，即使納稅義務人主動申請，若在協商過程雙方並無法達成合意，仍有可能會有協議不成的情形，此時雙方並無協議之拘束，然行政機關卻在協商階段接觸到納稅義務人之營業資訊，故行政機關即使無法以協議來拘束當事人，嗣後仍然可以作成核稅處分之方式來令納稅義務人就範，如此一來對納稅義務人將非常不利（註三十三），甚至會影響到納稅義務人與行政機關簽訂協議之意願，因此規範雙方先契約義務（註三十四）相較而言會非常重要。

2. 違反預先協議之效力宜具體

現行有關違反預先協議之效力規定如：協議自始無效、或是單方否認協議之規定均過於模糊，蓋預先協議係行政機關與納稅義務人正式簽訂具有法律效力之文書，基於法律安定性之觀點，本文認為，任何一方有違反協議之情事，應由他方以書面解除或終止協議，若違反協議情節尚屬輕微，可先要

註三十三：黃源浩，法國稅法中的移轉訂價交易，臺大法學論叢第 32 卷第 2 期，2009 年 6 月，頁 436-437。

註三十四：王澤鑑，債法原理，自版，增訂版，2009 年 9 月，頁 48。

求對方補正，且違反協議之情事應不限於申請人之一造，如前所述，本文認為行政機關對於租稅之核計亦有一定程度之對己義務，若行政機關違反此義務時，適度承認失權效亦有必要。

3.預先協議應包含關稅與營業稅之聯合調整機制

現行法令容許關稅與營利事業所得稅分別調整其不合常規交易之價格，卻又缺乏事後的相互勾稽制度，以致於納稅義務人同一筆交易，可能要面臨二次不同的調整，尤其是關稅的調整方向，經常與營利事業所得稅的調整方向相反，甚至還有可能會產生雙重課稅的危險，現行實務上廠商以兩套發票來因應，也是情有可原，然正本之道還是要建立消費稅與營利事業所得稅的聯合調整機制，此一機制最適當的發動時點就是在預先協議之磋商階段，蓋關稅與營業稅在進口階段已經予以徵收，而所得稅係在年度終了時申報，關稅之核定會早於所得稅，而關稅是否經過核定，是否有重複核定之危險，此關係到納稅義務人之權益甚鉅，因此在協定預先協議時，得請求行政機關合併查緝，若行政機關調降其價格，則應一併退還溢繳之關稅與營業稅，當行政機關調增其價格，則應一併補徵關稅與營業稅，然應受到關稅法核定期間與核定程序之拘束，如此一來，才能落實實質課稅原則，避免雙重課稅在法理上所面對的問題。

伍、稅則預審與預先協議對稅捐稽徵制度之影響

最後，稅則預先審核要與營利事業所得稅移轉訂價預先協議兩種制度，在稅捐稽徵程序有那些影響，簡述如下：

一、確立行政機關之查核義務

如前所述，稅則預審與預先協議制度之立法意旨雖然都泛言係「保護人民權益」、「維護法律安定」...類此云云，然本文認為，在法律上最重要的意義，係確認國家對於租稅的查核，有一定程度的「對己義務」，蓋依現行規定，只要人民符合法定要件，皆可請求國家對於應納稅捐先予核定，行政機關也有義務予以核定，雖然該核定之法律效力目前仍有爭議，但至少已經跳脫傳統租稅係單方義務的思維，此一概念的突破在現行稅法上有很重要的宣示意義，若能整合此二制度並積極發揮此原則運用在其他類似的租稅徵收上，對於稅法上權利義務的平衡，將會很有貢獻。

二、建立租稅查核之程序正義

以往租稅之核定，完全由行政機關依職權為之，法律上對行政機關查核程序，少有特別規定（註三十五），而行政機關為求實質課稅，往往不擇手段去查核納稅義務人的財產往來，納稅義務人對於行政機關之不當查核，幾乎沒有任何救濟的途徑，如此一來很容易造成行政機關查核權的濫用。在法律上一向強調「先程序後實體」的精神，程序不備之法律行為，即使實體有理由，也是不予受理，然而稅捐稽徵上並不重視此種程序上的正義，同一交易在不同的稅捐上可以作出完全相反的認定，對於證據的取捨、事實的判斷更沒有一致的標準，就納稅義務人而言，是很不當的突襲。稅則預審與預先協議都是在程序上給予納稅義務人一定程度保障之租稅核定制度，此制度在未來稅法上必定是趨勢，故兩者之比較可以就此制度未來發展的方向作一確定的宣示。

三、不同稅種間的相互勾稽制度

註三十五：民國 99 年 1 月稅捐稽徵法始增訂第一章之一新增納稅義務人之權利保護專章，第 11-5 條規定調查的通知義務及輔佐人在場權利，第 11-6 條規定自白的證據能力等行證調查之程序規定，對於納稅義務人權利保護有一定的提升。

消費稅(關稅、營業稅與貨物稅)在經濟能力的評價上與所得稅正好相反,所得是收入,而消費是支出,支出課稅之原理在於該支出有增值存在,然而無論是所得或是消費,在同一經濟主體上,其稅捐的負擔應該是相同的,不可能同樣的經濟事實,一面承認是所得,另一面又不承認是消費,然而在關稅與營利事業所得稅的核定上,長久秉持分別獨立調查原則(註三十六),蓋關稅以完稅價格核計,在關稅估價時已經調整過一次,相關的營業稅與貨物稅亦依此價格來一併徵收,而營利事業所得稅以銷貨收入減去營業成本來核稅,此時營業成本有可能被第二次調整,對此產生很多不必要的爭議,WCO(世界關稅組織)與OECD(經濟合作發展會議)也多次開會協商處理兩者不一致的問題(註三十七),因此消費稅與所得稅相互勾稽為時代之趨勢。關稅與營利事業所得稅既然都有預先審核的機制,以此作為相互勾稽的手段也是合理可期,尤其是在稅則預審前,可以將有爭議的關稅核估先行提出由稅務機關一併做為調整之參考,當兩者方法一致時,只要避免調整出相反的結果即可,當兩者方法不一致時,此時行政機關有義務將消費稅之負擔一併通知納稅義務人,對於納稅義務人程序之保障,亦較為充分。此外,亦可以促進預先協議與關稅預審(含稅則與完稅價格)兩種制度的調合,蓋如前述之比較,兩種制度在許多地方有類似之處,然目前實務係各行其道,以致於無法整合,殊為可惜,未來若此一部分能整合成功,將有助於不同稅種間的相互勾稽,對於納稅人權利之保護將更為充分。

陸、結論與建議

註三十六：川田剛，Q&A 移轉價格稅制の基礎知識，稅務經理協會，2002年7月，頁169。

註三十七：Michael E. Murphy & Holly E. Files, *The Interaction of Transfer Pricing and Customs Valuation: Challenges(and Opportunities) for Multinational Enterprises*, 15 Sweet & Maxwell's International Trade Law & Regulation, 149 2009.

稅則預審與預先協議係租稅核定之重要而且特別的程序，對於租稅債務發生之理論，也有重大的突破，傳統租稅採構成要件實現說，在構成要件實現前，並沒有任何租稅權利義務問題，然此兩種制度將租稅權利義務提前至構成要件實現前，就構成要件實現後可能產生的重要租稅爭點，當事人間先行核定，不但導出以往學說上不被承認的核稅請求權，並隱含行政機關有核定租稅之對己義務，對於租稅法理與雙方當事人權利義務之衡平，有不可忽視的貢獻。

稅則預審與預先協議在制度上仍有若干的差別，經本文比較分析後，兩者各有優缺點，並各有互相可取之處，鑑於關稅與營利事業所得稅相互勾稽已為時代之趨勢，本文認為兩者可以進一步做出整合，並在後階段之預先協議一併解決調整的問題，如此一來，納稅義務人在租稅核定上也有一定的請求權存在，可以減少在程序上受到突襲的機會，提升租稅的程序正義。

