

稅務函令檢視與納稅者權利保護

——從實證觀點如何落實納保法精神

黃士洲*

目 次

壹、稅務函令與納稅者權利保護

- 一、稅務解釋函令的實質拘束力不亞於「職權命令」
- 二、納保法對稅務解釋函令的程序性要求

貳、稅務函令的實證觀察

- 一、稅務行政觀點
- 二、司法裁判觀點

參、代結論：以積極、有系統的檢視機制更新過時脫節的稅務函令

* 臺北商業大學財政稅務系專任副教授；臺灣大學法學博士。本文係摘錄自原發表於月旦法學雜誌，第 276 期，2018 年 5 月，頁 188-196。

壹、稅務函令與納稅者權利保護

憲法第 19 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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定¹。惟稅基源自經濟活動，人事時地物千變萬化，單靠稅捐法律構成要件的抽象文字，未必可直接得出具體個案的涵攝與否，第一線執法的稽徵機關人員有執法時效與公平性的壓力，又因稅務人員絕大多數非法律背景出身²，法令解釋信心不足，財政部乃大量頒布解釋函令，一方面確保稅捐執法的最低品質，另一方面也是因應稅法立法密度不敷實務運作需求，在租稅法律主義的界限邊緣，進行稅法漏洞填補或「續造」。

一、稅務解釋函令的實質拘束力不亞於「職權命令」

財政部制發稅捐解釋函令，無論是針對國稅或地方稅事務，其法律定性係行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款所稱「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權」，而訂頒之解釋性行政規則，有效下達後，拘束訂定機關、其下級機關及屬官（同法第 161 條），惟僅代表行政機關對稅法規定的闡釋、理解，本身既非法律，也無須法律特別授權，形式上不直接對外發生法規範效力（同法第 159 條第 1 項後段），不拘束納稅義務人，納稅義務人則可就有利自身之解

¹ 司法院釋字第 692 號解釋理由書第一段參照。

² 各級稅務公務人員考試科目，法律考科僅有法學緒論（共同科目）、民法概要，另有專業科目會計學及稅務法規（以法令記誦為主），以及抽象理論科目經濟學與財政學，欠缺憲法、行政法及納稅者權利保護法等執法必備基礎法學知識，錄取背景也多源自商管類科的會資、財稅系科。

釋函令，依平等原則或信賴保護，主張同等適用³。行政法院於裁判時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，不受解釋函令之拘束。

惟稅務解釋函令實際上擁有之拘束力，遠非行政程序法所定之內部效力，毋寧對納稅義務人以及稅務裁判法院，其實質拘束力不亞於「授權命令」或「職權命令」。此可體現於幾個實務面向：1. 函釋直接拘束稽徵機關第一線執法以及後續復查與訴願程序（除非訴願會認為函釋不妥，要求修正函釋）；2. 稅務判決撰寫格式，解釋函令往往被位列應適用之法令基礎，且被認定屬逾越稅法不予適用的情況顯少；3. 納稅人有法令適用疑義，若未事先詢問稽徵機關以致申報違反解釋函令，行政法院多認為構成違章過失；4. 司法院大法官相關稅法之解釋，絕大多數亦是以解釋函令為標的。（第 2、3、4 點請詳下貳、二的說明）

二、納保法對稅務解釋函令的程序性要求

正因解釋函令對納稅義務與權利的實質拘束效力，幾乎等同所謂「職權命令」⁴，兼以無須法律授權，納稅者權利保護法（下稱納保法）自須正視並為妥當規制。一方面明定「納稅者有依法律納稅之權利義務。」確立納稅人有依照法律繳納正確稅額的權利（第 3 條第 1 項），並重申：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐（同條第 3 項）。」此外，尚從程序面

³ Englisch, in: Tipke, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 5 Rn. 31. 另參考稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」

⁴ 司法院釋字第 570 號（內政部玩具槍函釋）已明確指出，當涉及人民自由權利之限制，影響又非輕微者，職權命令須經法律授權，無授權者，不符法律保留原則。

增加以下兩項要求：

- (一) 解釋函令及其他行政規則原則上應公開，未公開者，不得作為他案援用（第 9 條第 1 項、第 2 項）；以及
- (二) 中央主管機關應每四年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務。（第 9 條第 3 項）。

上開程序面的要求係妥協現行稽徵實務與行政救濟運作，無法割捨解釋函令之下，希冀藉由程序的法制化，讓解釋函令逐漸超脫稽徵本位，兼顧納稅者權利保障，具體落實執行上有兩項重點值得注意：1. 解釋函令檢視的先後順序；以及 2. 審查基準的多元化。以下先從稅務解釋函令的實證觀察，其次說明審查順序與審查基準。

貳、稅務函令的實證觀察

一、稅務行政觀點

依中央行政機關法制作業應注意事項第 13 點規定，解釋性、事實認定與裁量性行政規則，其訂定或修正，應由首長簽屬，並登載於政府公報，以「令」之名義發布之。稅務解釋函令的公開、發布及提供檢索服務，現行系統除了透過「行政院公報資訊網」之外，另透過賦稅署轄下「財政部各稅法令函釋檢索系統」（簡稱各稅函釋檢索系統）與「內地稅新頒函釋」，及關務署的「新頒關稅法令釋函」（兩者簡稱新頒函釋系統）等三項線上系統。函釋檢索系統係將紙本的法令函釋彙編，予以數位化，惟各稅的函釋彙編更新的時程不一⁵，新頒函釋乃

⁵ 依賦稅署之「各版本法令彙編適用期限」，財政部約每年更新兩個稅目的法令彙編，參見網頁：<http://www.ttc.gov.tw/ct.asp?xItem=20499&CtNode=166>（最後瀏覽日：2018 年 1 月 16 日）。依各法令彙編前言，凡未編入新法令彙編之函釋，除屬當然或個案函釋者外，自次年 1 月 1 日起，非經財政部重行核定，一律不再援引適用。

收納自 1999 年以來發布的內地稅與關稅函釋。數據統計如下：

(一) 各稅函釋的統計概況

依賦稅署各稅函釋檢索系統，各稅函釋彙編共有 8,552 件函釋，如加總新頒函釋部分（截至 107 年 1 月 15 日）的 525 件，合計尚有效力之函釋應已超過 9,000 則，誠如外界所稱稅捐法令多如牛毛。數量最多者，乃所得稅、營業稅、土地稅、遺贈稅與貨物稅，除遺贈稅之外，函釋數量與稅收多寡、日常經濟活動存在明顯正相關。

稅種別	稅目別	彙編版本	函釋件數	占比%
所得稅	所得稅	02	2,285	26.7
	所得基本	02	26	0.3
消費稅	營業稅	01	1,264	14.8
	貨物稅	05	537	6.3
	娛樂稅	03	93	1.1
	菸酒稅	05	35	0.4
	關稅	95	456	5.3
	海關緝私	03	243	2.8
財產稅	土地稅	05	1,065	12.5
	房屋稅	02	399	4.7
	使牌稅	03	176	2.1
	遺贈稅	04	699	7.8
交易稅	契稅	02	228	2.7
	印花稅	03	255	3.0
	證交稅	01	61	0.7
	期交稅	01	11	0.1
其他	稅稽法	04	631	7.4
	促產條例	95	120	1.4
小計			8,554	100

表 1：各稅函釋件數及百分比

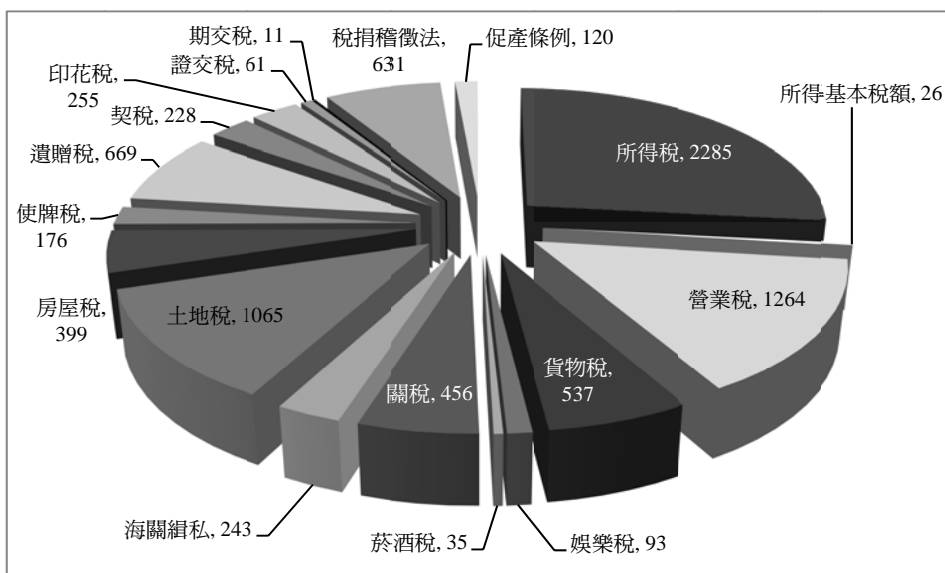


圖 1：以稅目別的函釋數目分布圖

(二) 所得稅函釋發布年度分布概況——以所得稅法第 24 條為例

所得稅含個人綜合所得稅與營利事業所得稅，102 年法令彙編中所得稅章 2,285 則所得稅函釋，營所稅章有 732 則（32%），其中所得稅法第 24 條之下，即彙編了 233 則解釋函令。按照函令發布年度（如下表）可發現，不僅 60、70 年代幾乎接近半數，少部分函釋更有超過一甲子以上歷史，是否符合今日法令、社經現況？當值得一一深入檢視。

限於篇幅，茲以財政部 64 年 8 月 8 日台財稅字第 35760 號函為例，該函謂：「公司成品……被職員詐騙私運加工出口區外，為海關查獲將車貨沒收，該職員如經法院以詐欺罪判決徒刑確定有案，該項損失如無法追回，可提出法院判決確定書及海關證明文件，……列為當年度損失。」先不論保稅品因詐騙／侵占而離開保稅區，海關得否沒