

论税法解释函令

——基于台湾地区税法理论与实践的探讨^{*}

高 军^{**}
李文波^{***}

目次

一、税法解释函令的性质与类型

(一) 解释函令之性质

(二) 税法解释函令的类型

二、税法解释函令的作用及效力范围

三、税法解释函令不是税法的法源

四、税法解释函令制订与适用的若干问题

(一) 制订税法解释函令应遵循的准则

(二) 税法解释函令能否溯及适用?

结束语

摘要 征税权力作为一种“事关毁灭的权力”，其行使必须遵循税收法定原则，但在税收稽征实践中，真正起作用的往往却是主管机关发布的浩如烟海、频繁变更的解释函令，税收法定原则实有被架空之危险，因此必须将税法解释函令纳入法治化轨道。我国台湾地区通过众多的“行政法院”判决、一系列“司法院大法官会议解释”以及税法学者、行政法学者对该问题的研究，已形成较为完备的理论与较成熟的实践经验。在台湾地区，税法解释函令性质上属于不对外直接发生法律效力的行政规则，对税收稽征机关及其公务员有拘束力，对人民及司法机关并无拘束力，解释函令不是税法的法源，制订解释函令必须遵循租税法律主义原则，及依照法律解释的方法，进行合乎目的的、符合量能课税原则的解释。台湾地区相关理论，可以为我们提供有益的启示。

关键词 税法 解释函令 租税法律主义 行政规则 法规命令

“征税的权力是事关毁灭的权力。”征税作为公法上无对待金钱给付的行为，直接侵犯公民的

^{*} 本文系教育部人文社科基金一般项目“税权的宪法控制研究”(13YJA820006)、江苏省教育厅高校哲学社会科学项目“税权的宪法控制研究”(2013SJD820004)、江苏省教育厅“青蓝工程”学术带头人项目之成果。

^{**} 江苏理工学院财税法学研究中心教授、法学博士。

^{***} 国家税务总局税务干部进修学院教研一部讲师。

财产权,必须有法律保留原则的适用,因此税收法定是一项宪法性基本原则。^{〔1〕} 但我国存在的问题是税收领域行政权独大,除了多数税种的开征尚未实现全国人大立法外,更突出的一个现象是国家税务总局、财政部做出大量的有关税法解释、适用的“通知”“意见”“公告”“办法”等(为行文方便,以下统称函令),加上省及省以下各级税务机关规范本区域范围内征税事项的文件,其数量用浩如烟海来形容亦不为过。事实上,在税收实践中真正起作用的往往正是这些函令。因此,税收领域基础性原则——税收法定原则有被架空的危险,公民宪法财产权受到直接的威胁。征税权力作为一种“事关毁灭的权力”,学者指出,现代国家必须确实加以警觉,“如不实时加以防阻,则宪法所保障之自由与权利,亦将失其意义”。^{〔2〕} 可以说,规范税收领域的函令是限制征税权力滥用的核心内容,因此,财税行政机关对税法所作的解释其性质为何、是否可以成为征税的依据,实有从理论上进行深入探讨之必要。我国台湾地区亦存在前述类似情况。台湾地区课税主要通过法律、法律授权而制定的委任命令(一般以施行细则的方式)、法规命令,此外还有多如牛毛的解释函令(行政规则)来进行,其中“税务函令是稽征机关在执行课税时应加以遵守的行为规范,因此在稽征实务上扮演相当重要的角色,其重要性甚至不亚于税法本身的法律规定”,^{〔3〕}“人民虽只有依法律纳税之义务,实际上所适用之税法,是透过解释函令这面镜子所反射出来的形象”。^{〔4〕} 如何规范税法解释函令,使其不至于侵犯纳税人基本权,在台湾地区同样具有现实的紧迫性。对此,台湾地区通过众多的“行政法院”判决、^{〔5〕}一系列“司法院大法官会议解释”,^{〔6〕}以及税法学者、行政法学者对该问题进行的大量深入的研究,已形成了较为完备的理论和比较成熟的经验,实有引介之必要。

一、税法解释函令的性质与类型

税收主管机关(台湾地区为“财政部”)对税法的解释,台湾地区学理上一般称为解释函令,除此之外,还有称函释、释示、令函、税务函令等,概念使用上较为混乱,但至1996年修正“税捐稽征法”增订第1条之1,引入解释函令概念,至此解释函令成为正式法律用语。

〔1〕 税收法定为大陆地区所使用的概念,在我国台湾地区通常被称为“租税法律主义”“税捐法定主义”。我国《宪法》第56条规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”,宪法中未明文列有税收法定条款。我国是通过《税收征收管理法》第3条“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行”确立税收法定原则。台湾地区“宪法”第19条规定“人民有依法律纳税之义务”,与大陆地区宪法表述基本类似,但台湾地区通过释第217号、346号、385号、426号、496号、565号、593号、597号、608号、615号、620号、622号、635号、657号、674号等一系列“司法院大法官会议解释”确立了“租税法律主义”原则,即“人民仅依法律之规定纳税主体、税目、税率、纳税方法及纳税期间等项而负纳税之义务”。

〔2〕 葛克昌:《租税规避与法学方法——税法、民法与宪法》,载葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第5页。

〔3〕 陈清秀:《税务令函之合理化的探讨》,载陈清秀:《税法之基本原理》,台北三民书局1997年版,第677页。

〔4〕 葛克昌:《解释函令与税行政》,载葛克昌:《所得税与宪法(三版)》,台北翰庐图书出版有限公司2009年版,第504页。

〔5〕 台湾地区“行政法院”受理的案件中,逾六成以上为税务案件,其中相当一部分针对“财政部”所作的税法解释函令的效力及其适用而争讼。

〔6〕 例如,“大法官会议解释”210、218、337、339、367等多号解释,宣告税法解释函令“违宪”或与法律意旨不符。

（一）解释函令之性质

解释函令其作成的原因主要有：1. 行政机关为求法规统一适用，主动作成；2. 主管机关应执行机关要求而作成；3. 人民就法规适用产生疑义，请求行政机关作成。^{〔7〕} 对于解释函令的性质，台湾地区学者从不同的角度对之进行了划分：

1. 以是否有法规授权为判断标准。^{〔8〕} 如果有法规授权则为法规命令，如果是行政机关依其职权所制订者则为行政规则。^{〔9〕}

2. 以解释函令的对象为判断标准。^{〔10〕} （1）对纳税义务人的解释函令，无论是否以具体个案为基础，原则上应认为是一种“知之表示”，是一种“讯信提供”，并非主管机关与纳税义务人相互一致公法上意思表示的行政契约，亦非针对具体个别事件的行政处分；（2）对稽征机关的解释函令，就个别事件作具体的指示为“指令”，就规范行政内部秩序或行政行为的方式为抽象的指示，为行政规则。

3. 以内容抽象抑或具体为判断标准。^{〔11〕} （1）主管机关应执行机关所请，就具体事件所为之函释，其主要目的在于就具体个案指示合法、适当之解决方法，且仅下达该请求释示的机关，并非抽象性之规定，因此不能界定为行政规则乃至法规命令，而只能理解为“个别指令”，属事实行为的一种形态，而不具有对外法律效果。（2）就行政机关因人民请求释示法令疑义所为之函复的法律性质，应认为人民请求释示法令疑义性质上属陈情行为，行政机关处理陈情的函释，除非有解为其他行政行为之可能性，否则仅属不生具体法律效果的“观念通知”。但无论行政机关依职权主动为之，抑或依请求被动为之，如果解释函令在内容上提出法令解释的通案性之抽象规范，且在程序上符合“行政程序法”第160条所定的程序，应认为该解释函令属“解释性行政规则”。

目前，在台湾法学界，通说将税法解释函令解释为行政规则。行政机关发布或下达解释函令，其目的在于统一行政机关的内部，包括发布机关本身、业务上具有隶属关系的下级机关与机关内部的公务员，对于法令的解释及其运用方针，以避免互相矛盾的行政实务出现。发布解释函令的权限，来自行政机关所拥有的行政组织权，与上级机关对于下级机关的业务指挥监督权。亦即，“财政部”发布或下达解释函令的权限，本质上属于行政权的行使，税法的解释函令性质上为行政解释、行政释示。^{〔12〕} “与根据法律条文明文授权所订立的法规命令不同，它是指上级税务机关，根据其行政组织权力及业务指挥监督权所发布的行政规则。”^{〔13〕} 行政规则没有法规性，因而不需要

〔7〕 蔡茂寅：《函释的法律性质》，载《月旦法学杂志》2001年第7期，第24页。

〔8〕 葛克昌：《税法解释函令之法律性质——兼论税捐稽征法第一条之一之增订》，载《月旦法学杂志》1997年第2期，第71页。

〔9〕 台湾地区“行政程序法”第150条第1项规定：“本法所称法规命令，系指行政机关基于法律授权，对多数不特定人民就一般事项所作抽象之对外发生法律效力之规定。”“中央法规标准法”第7条规定了法规命令产生的程序，“各机关依其法定职权或基于法律授权订定之命令，应视其性质分别下达或发布，并即送立法院”。与法规命令相对应的是行政规则（职权命令），台湾地区“行政程序法”第159条第1项规定：“本法所称行政规则，系指上级机关对下级机关，或长官对属官，依其权限或职权所为规范机关内部秩序及运作，所为非直接对外发生法规效力之一般、抽象之规定。”行政规则与法规命令的区别在于：行政规则一无外部效力（不直接对人民产生效力）；再则不须法律授权；三无须对外公告；四系法律适用而非立法。参见前注〔8〕，葛克昌文，第71页。

〔10〕 陈敏：《租税法之解释函令》，载《政大法学评论》第57期，第5页。

〔11〕 蔡茂寅：《函释的法律性质》，载《月旦法学杂志》2001年第7期，第24～25页。

〔12〕 柯格钟：《税法之解释函令的效力——以税捐实务上娼妓所得不予课税为例》，载《成大法学》第12期，第65页。

〔13〕 前注〔3〕，陈清秀文，第677页。

法律的授权,亦不具有法的拘束性。^{〔14〕}

(二) 税法解释函令的类型

台湾地区“行政程序法”第159条第2项规定:“行政规则包括下列各款之规定:一,关于机关内部之组织、事务之分配、业务处理方式、人事管理等一般性规定。二,为协助下级机关或属官统一解释法令、认定事实及行使裁量权,而订颁之解释性规定及裁量基准。”大致上来说,行政规则的种类主要包括:^{〔15〕}

1. 组织性的行政规则。指关于行政机关内部组织与职务运作之规定,以及非属应以法律或法规命令规定之管辖权及程序事项。例如:关于行政机关内部的分层、事务的分配、文件的处理方式、作业办法、工作时间等。

2. 解释法规的行政规则。当立法者在法律中以不确定的法律概念加以规定,而有多种解释的可能时,上级机关基于执行法律之职权,就此等概念,就有订定解释性行政规则之必要。由于法规的解释极为复杂,基层行政人员未必能胜任,为了使法律的解释能够一致,以免对相同事实而有不同的法律适用,因此上级机关有制订解释性行政规则之必要。在台湾地区,实务上以“财政部”对税法及“内政部”对地政相关法规的解释最多。

3. 简化规定的行政规则。国家课税权的行使需依赖课税行政处分。课税处分在本质上属就大量相同或相类似的案件反复地作成行政处分,因此对于征税机关而言,对具体课税案件中的事实认定、适用法律,存在着高度行政简化的需求。税法上为了达成行政简化目的,并提高行政效率,遂发布有关事实认定的裁量基准,如评估(估价)准则以及类型化规定,以减轻征税机关调查事实义务的负担。

4. 裁量准则的行政规则。裁量乃是为追求正义而设,行政机关行使裁量权时,应虑及法规的目的,并考虑具体个案的情况,以寻求个案中最适当、最合乎正义的决定,然而行政人员并不一定有足够的能力做出最妥当的裁量,因此上级机关在法律授权的范围内,利用行政规则统一裁量的基准。例如“税务违章案件裁罚金额或倍数参考表”,即是“财政部”为使办理裁罚机关对违章案件的裁罚金额或倍数有一个客观的标准可以参考。

5. 补充法规的行政规则。在法律规定存在漏洞,或法律使用不确定法律概念,行政机关为填补该法律漏洞或具体化不确定法律概念,或补充课税的细节性、技术性内容,而颁布补充法律规定的行政规则。

税法解释函令的分类与上述行政规则的分类相似,例如,陈敏教授将税法解释函令分为事务处置、解释法规、裁量行政、替代法律与调查事实的解释函令等。^{〔16〕}陈清秀教授认为税法解释函令主要可以分为两大类型,即组织性函令与解释适用法规的函令,其中解释适用法规的函令又可以具体分为解释性的函令、裁量准则性的函令、简化规定的函令、补充法规的函令,^{〔17〕}葛克昌教授将税法解释函令分为最狭义(阐明法规原意)、狭义(还包括延伸、补充或具体化税法规定)、广义(包括裁量准则性与事实认定准则性)、最广义(包含机关组织内部、事务分配、业务处理方式、人事

〔14〕 程明修:《具有外部效力之行政规则》,载程明修:《行政法之行为与法律关系理论》,台北新学林出版公司2005年版,第331~333页。

〔15〕 陈敏:《行政法总论(四版)》,台北新学林出版股份有限公司2004年版,第544~546页。

〔16〕 陈敏:《租税法之解释函令》,载《政大法律评论》第57期,第11页。

〔17〕 前注〔3〕,陈清秀文,第677~679页。

管理),等等。^{〔18〕}

二、税法解释函令的作用及效力范围

北野弘久教授认为,税法解释函令(在日本称为税收通告)主要有以下作用:1. 具有使抽象且复杂的法规通俗易懂,易被国民理解的功能。2. 如果任由税务第一线来解释、操作法规易出现不公平的现象,而通告则具有防止这种不公平现象发生的功能。3. 通告规定了一定的统一基准,它可以避免因对税法的解释和对要件事实的认定的不同而给税收征管实务带来的混乱,有利于提高税务执法的效率。^{〔19〕}

陈清秀教授对此亦有类似的认识,并将税法解释函令的作用具体概括为4个方面:^{〔20〕}1. 事实上的行为规范。由于税务案件为大量反复的事件,税法上的解释函令在税务行政的实际面上,与税法同样扮演重要的行为规范的角色。即税务函令在解释具体的税收法规以及作为裁量准则的情形,于“事实上”具有规范的性格,又在解释函令填补税法规定的漏洞的情形,“实质上”也具有补充或修正税法规定的效果,而对于国民的权利义务发生重大影响。2. 维持课税的公平。税务函令限缩各个稽征机关对于个案决定的自由空间,使各个稽征机关根据函令所定的统一标准课税,透过相同法律见解的采用,使具有同样税捐基础事实的纳税义务人,不论身在何处,面对何地的税捐行政机关,均享有相同的税捐待遇,因此而有助于实现税法的平等课税原则。3. 减轻稽征机关工作负担。由于税务函令表示一定的基准,可以在租税法律的解释以及要件事实的认定上,避免事务上的混乱以及各自为政的现象,并提高稽征行政的效率。4. 提高法的安定性。税务函令的公布,使纳税人可以事先了解及预见稽征机关对于税务法规所持见解以及课税方式,使税捐稽征机关的行为,具有预测的可能性,亦即具有使税捐法律秩序透明化的作用,从而提高法律秩序的安定性。

综言之,行政机关为追求效率,或为避免属官或下级机关解释法律的分歧,对于具体的、细节性的事项可以通过解释函令来加以规范,并借其内部服从义务,拘束属官及下级机关。解释函令的主要作用在于确保法令的各级主管机关及实际执行机关能依统一的标准执行法令,避免标准各殊、宽严不一的情形发生,而损及行政的一贯性乃至施政品质。^{〔21〕}此外,为确保税收法规的统一公平的执行,减轻税务人员以及税务代理人的适用法令遭遇疑义之困难与工作负担,并使税收稽征机关的行为,具有预测可能性,进而提高税收法规的安定性,也有使解释函令存在的必要。因此,客观地讲,税法解释函令对于确保税收法规的统一执行发挥了很大的作用,因为如果没有这些函令,由税务机关依自行判断进行税法的解释与适用,税务行政必将陷入严重的混乱之中。^{〔22〕}

对于税法解释函令的效力范围,台湾地区学界从不同的角度对之进行了归纳:

首先,不同类型的解释函令其效力范围并不相同:^{〔23〕}1. 组织性函令。有关行政机关的管辖规定与程序规定,如果是有意识地补充法律漏洞并使法律规定具有执行可能性时,则具有直接的外部效力,并因此产生具有一般拘束力的法规范。2. 解释性函令。法律的解释与诠释是法官固有

〔18〕 前注〔4〕,葛克昌文,第516~521页。

〔19〕 [日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚等译,中国检察出版社2001年版,第136页。

〔20〕 前注〔3〕,陈清秀文,第679页。

〔21〕 “大法官会议”释字407号解释:“主管机关基于职权因执行特定法律之规定,得为必要之释示,以供本机关或下级机关所属公务员行使职权时之依据。”

〔22〕 陈清秀:《税法的法源》,载《植根杂志》第11期,第7页。

〔23〕 前注〔3〕,陈清秀文,第682~683页。

的任务,解释法规的税务函令对法官而言,并没有比文献上学说见解,具有更大的“证明及拘束价值”。3. 简化规定的函令。为简化稽征程序所发布有关事实认定基准的税务函令,例如估价准则以及类型化规定,理论上法院固然不受其拘束,然而由于法官的经验知识并无法“推翻”这种准则,因此,这类准则大部分似可认为在妥当而且并非显然不正确的范围内,法院将适用此类准则。4. 裁量准则。裁量准则涉及行政机关可以自主地从事行政活动的领域,而法院只能在有限的范围内得以介入。如果税务机关已设定了裁量准则,则应推定稽征实务上已按照该裁量准则处理其行政事务。依据平等原则,行政机关本身应受其拘束,而应普遍地加以适用。但对于有瑕疵的裁量权的行使并不生自我拘束,即并无不法的平等。

此外,针对不同的对象,解释函令的效力亦不相同:

1. 对于行政机关。解释函令对内部,主要为发布解释函令的行政机关本身、具业务上隶属关系的下级行政机关,及机关内部的公务员具有拘束力。例如,在日本,虽然税收通告非税法的渊源,但在行政组织内部它具有约束力。譬如对国税厅的通告,只要该通告不是非常明显地违宪、违法,国税工作人员就有义务服从。不服从通告的行为将被视为违反公务员法而成为惩戒处分的对象。^[24] 除此之外,对于上级机关或业务上并无隶属关系的其他行政机关,原则上并无拘束力。然而,基于行政一体性与行政业务互相尊重原则,虽无隶属关系的同级或上级行政机关,仍应该尽量尊重其专业意见,在办理部内事项时,如果涉及税收业务,应征询税务主管部门的意见,或与之共同形成法律适用的结果。如果发生相互矛盾或冲突的情况,则应经由彼此间或共同上级机关协调,得出一致的结论。

2. 对于人民。解释函令并不具有拘束人民的规范上效力,例如东京高级法院 1966 年 4 月 28 日判决认为:“因为上级行政厅的通告是表示对下级行政厅适用法令的基准或其他运用方针等的准则,所以它一般不对一般国民有约束力。以通告解释行政为名,而实际上带有等同于修正或补充法令所带来的后果,会给国民的权利义务造成重大影响,故要严格禁止。”^[25] 但事实上,只要人民在事实上未予争执,在税收实务上解释函令仍具有一定的事实上适用的效力,即事实上拘束力。解释函令事实上的拘束力,同时还表现在基于平等原则的适用上。如果人民认为适用解释函令的结果对其有利,可以主动要求行政机关采用解释函令的内容。在平等原则下,税务机关若无正当理由,对其他纳税义务人适用解释函令的内容,却对与本案具有同样基础事实的纳税义务人拒绝适用,即属无理由的差别待遇。在这种情况下,受到差别、不利待遇的纳税义务人可请求税务机关对于系争的个案,同样适用行政机关已经发布的解释函令的内容。

3. 对于司法机关。解释函令并不具有拘束行政机关以外的机关,尤其是司法机关的效力。司法机关在权力分立原则下依法独立审判,其对于法律的解释适用是其固有的权限,自然不受行政机关依据职权所表示解释内容的拘束,此为法治国家的基本常识。^[26] 台湾地区“大法官会议”第 137 号解释强调“法官于审判案件时,对于各机关就其职掌所作有关法规释示之行政命令,固未可径行排斥而不用,但仍得依据法律表示其合法适当之见解”,第 216 号“解释”亦重申了此内容。不过,出于税法基于税务行政上的“实用性”考虑,为了简化稽征程序,而就课税事实的认定,设定通案认定标准的权限,如“固定资产耐用年数表”“递耗资产耗竭率表”“各业所得额标准”“同业利润标准”等,在实务中,此类通案认定标准涉及专门技术事项,其作成之行政手续如已有制度保障社

[24] 前注[19],北野弘久书,第 131 页;[日]金子宏:《日本税法原理》,刘多田等译,中国财政经济出版社 1989 年版,第 71~72 页。

[25] 前注[19],北野弘久书,第 133~134 页。

[26] 前注[12],柯格钟文,第 72~74 页。

会公正人士及或专家之参与决定,足以确保其判断之公正妥当性时,则为维持课税公平及稽征便宜考虑,行政法院宜尊重其通案认定标准,而仅能就其作成手续是否合法进行审查而已。反之,若其作成手续并无确保其公正决定之制度保障,则行政法院于裁判上自可不受其拘束,而得独立审查认定其通案标准内容之合理性及妥当性,并以自己之判断取代稽征机关之判断。^[27]

综上,解释函令是针对下级机关及公务员所做的规定,因此下级机关和公务员(内部的)受其拘束,对于人民或法院并无(外部的)拘束力。^[28]台湾地区“行政程序法”第161条亦规定,“有效下达之行政规则,具有拘束订定机关、其下级机关及属官之效力”。但在事实上,由于许多解释函令是规定行政机关如何处理对人民的行政事务,因行政机关的适用,使解释函令具有“事实上的对外效力”。

三、税法解释函令不是税法的法源

在税法领域,由于受租税法律主义原则的支配,课税全部要件原则上均应通过法律的形式予以规定。但由于作为税法规范对象的经济活动极为复杂多样且时常变化,同时税务在其性质上具有大量性、重复性和复杂性,欲以法律的形式完全加以把握,实际上有其困难,因此税务机关在适用税法时对税法进行相关的解释,势所难免。可以说,税法的正确适用,在很大的程度上有赖于对税法的合理解释。对于税法解释函令是否是税法的法源,存在以下两种观点:

1. 肯定说。康炎村认为:“行政释示为命令的一种,可补充法源的不足,苟不违反税收法律主义,亦不能否认其效力。”^[29]黄俊杰教授认为,“税捐解释函令,是相当重要的税法法源,其法律性质被多数学者及实务见解视为行政规则”,但同时亦指出,“其内容若规范人民权利义务事项,则应以法规命令称之始为妥当”。^[30]

2. 否定说。陈清秀教授指出,由于税务函令的发布是从行政权衍生而来,因此无须法律的授权,即可发布。其主要作用在于阐明解释法规的意旨或补充法律规定的不足(或加以具体化),性质上是一种“法律见解”或涉及课税事实的认定方法,但并不是法律规范,在解释法学上并不具有法源性。在其并非显然违法的情形,因对于下级行政机关及其公务员因公务员法上之服从义务,而具有其拘束力,此种拘束力系在行政组织内部发生,其对于国民(纳税人)以及“行政法院”均无拘束力。“行政法院”于裁判时,固可以引用,但仍得依据法律,表示适当之不同见解,并不受解释令函之拘束。因此,解释令函并非法规范,不属于税法的法源。^[31]黄茂荣教授认为,当职权命令或行政规则内容符合相关法规意旨时,其所具有的事实上的拘束力与法规命令所具有之规范上的拘束力并无区别,但仍不适于因此认为职权命令具有与法规命令同位阶之法源资格。其与法规命令在形式上的区别为:职权命令欠缺立法机关之明确的授权依据。在实质上的区别为:职权命令之外部效力只是事实上的,而法规命令之外部效力则是规范上的。^[32]柯格钟教授认为,作为法源

^[27] 陈清秀:《论税法上不确定法律概念》,载陈清秀:《税务诉讼之理论与实务》,台北三民书局1991年版,第81页。

^[28] 黄茂荣:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第337页。

^[29] 康炎村:《租税法原理》,凯仑出版社1987年版,第34页。

^[30] 黄俊杰:《解释函令对纳税人之影响》,载黄俊杰:《纳税人权利之保护》,北京大学出版社2004年版,第27页。

^[31] 前注[22],陈清秀文,第7页。

^[32] 黄茂荣:《税法总论:法学方法与现代税法(第二册)》,植根法学丛书编辑室2005年版,第179页。

的法律规定,不仅是人民与人民间、人民与国家间行为时约定应互相遵守的行为规范,同时也是国家的司法机关,在解决人民与人民间、人民与国家间各种纠纷时的裁判基准,亦即裁判规范。具有规范上效力指同时具有行为规范与裁判规范的效力。由于税务函令并无拘束人民与司法机关的效力,不具有规范上的效力,不应成为法源之一。^{〔33〕}

综上,通说认为,税法解释函令不是税法的法源,但基于行政惯例、行政自我拘束原则、平等原则,而对外发生间接的效力。人民可通过解释函令了解税务机关如何执行税法,并据此规划生产、生活,因此税法解释函令事实上构成法秩序之一环。事实上,税务行政多根据税务函令执行,只要纳税人方面不予争执,有关税收法规的解释、适用的大多数问题,概依解释函令解决,因此,在现实的层面,解释函令与法源具有同样的机能。^{〔34〕}因此,北野弘久认为,虽然税收通告在法解释学上不具有法的渊源性质,但是从某种意义上讲,税收通告在税务行政的实践中可以发挥与法律相同的,即作为法律上的重要行政规范的职能,在法社会学观点上,税务通告也可以构成租税的法的渊源的重要组成部分。^{〔35〕}

四、税法解释函令制订与适用的若干问题

(一) 制订税法解释函令应遵循的准则

首先,必须遵循租税法律主义。现代民主法治国家权力分立体制下,为达保障人权与增进公共福祉之目的,要求一切国家作用应具备合法性。此种合法性就行政领域而言,即所谓“依法行政原则”。^{〔36〕}依法行政原则在税法领域的表现即为租税法律主义,税法解释函令的内容不得逾越租税法律主义的界限。

台湾地区“大法官会议”通过一系列解释,阐明了税法解释函令必须遵循租税法律主义的原则。例如,释字第217号解释:“‘宪法’第19条规定人民有依法律纳税之义务,系指人民仅依法律所定之纳税主体、税目、税率、纳税方法及纳税期间等项目而负纳税之义务。”释字第210号解释理由书:“‘宪法’第19条所谓依法律纳税,系兼指纳税及免税之范围,均应依法律之明文。至主管机关订定之施行细则,仅能就实施母法有关事项而为规定,如涉及纳税及免税之范围,仍当依法律之规定,方符‘宪法’所示租税法律主义之本旨。”释字第367号解释理由书指出:“人民仅依法律所定之课税要件而负缴纳义务或享受减免缴纳之优惠,举凡应以法律明定之租税项目,自不得以命令作不同之规定,且命令之内容不能对人民之自由权利增加法律所无之限制。”释字第415号解释:“主管机关基于法律概括授权而订定之施行细则,仅得就实施母法有关之事项予以规范,对纳税义务及其要件不得另为增减或创设。”释字第530号解释要求“不得增加法律所无之限制”。近期“大法官会议”释字第620、622、640、647号解释均阐明:“宪法”第19条规定,人民有依法律纳税之义务,系指“国家”课人民以缴纳税捐之义务或给予人民免税捐之优惠时,“应就租税主体、租税客体、租税客体对租税主体之归属、税基、税率、纳税方法及纳税期间等租税构成要件,以法律明文规定。主管机关本于法定职权就相关法律所为之阐释,自应秉持‘宪法’原则及相关法律之立法意旨,遵守一般法律解释方法而为之。如逾越法律解释之范围,而增加法律所无之租税义务,则非‘宪法’

〔33〕 前注〔12〕,柯格钟文,第75~76页。

〔34〕 前注〔22〕,陈清秀文,第7页。

〔35〕 前注〔19〕,北野弘久书,第133页。

〔36〕 陈清秀:《依法行政原则之研究》,载前注〔3〕,陈清秀书,第1页。

第 19 条规定之租税法律主义所许”。

其次,税法解释函令应依照法律解释的方法,进行合乎目的的、符合量能课税原则的解释。例如,“大法官会议”释字第 217 号解释:“其事实认定方法的指示,也应以经验法则为基础,俾接近实质的真实。并应容许当事人提出反证推翻。”释字第 218 号解释:“有关事实认定的函令,除基于实用性原则考虑外,更应斟酌年度、地区、经济状况等特殊性质,以力求客观、合理、使与纳税义务人之实际所得相当,以维租税公平原则。”释字第 221 号解释:“有关证据方法或证明责任的令函,也不得变更税法上举证责任之分配法则。”

第三,税法解释函令必须遵循行政规则订定的程序。台湾地区“行政程序法”第 160 条规定:“行政规则应下达下级机关或属官,行政机关订定为协助下级机关或属官统一解释法令、认定事实及行使裁量权,而订颁之解释性行政规则及裁量基准性行政规则,应由首长签署,并刊载于政府公报发布。”

第四,税法解释函令必须纳入法令汇编。台湾地区“财政部”为避免多年前发布的老旧、不合时宜的解释函令至今仍然继续发生效力,实践中已建立起一套解释函令的定期检视、审查与编定成册的制度。且每当其发行新一版的法令汇编,即在序言中规定“资料基准日”(某某日)之前发布的解释函令,凡未经收录于最新版的法令汇编,自“效力基准日”(某某日)起,除非“财政部”重新核定,即不再援用。该制度可以使人民能够便利地掌握某一领域(如某些税目)相关法令的全貌,毋庸自行四处零散地挖掘、搜寻,有助于维持法规的透明性,有利于人民的投资、生产等规划,因此有一定的合理性与必要性。2006 年 7 月 14 日,台湾地区“大法官”第 1 286 次会议以“系争财政部解释函令未被编入最新版法令汇编”而认为该解释函令“形同废止”,不再具有拘束力,认可了“财政部”的以上做法。

(二) 税法解释函令能否溯及适用?

1. 税法解释函令的生效日期。税法解释函令的生效日期,主要涉及能否溯及适用的问题。陈清秀教授认为,税法解释函令应自其所解释的法规生效之日起适用,理由在于税务函令主要是阐明解释法规的意旨或补充法律规定的不足(或加以具体化),性质上为一种“法律见解”或涉及课税事实的认定方法。由于函令只是阐明法规的原意或执行法规时有关课税要件事实的认定方法,因此,追溯既往自法规生效日有其适用,原则上应为法之所许。^[37] 不过,学术界对此有不同认识。有论者认为,根据解释函令的不同种类,其生效日期亦不同:^[38](1) 解释性函令。主管机关发布这类解释函令,目的在于阐明法规原有的含义,使有关规定得以正确适用,并无创设或变更法规的效力,由于其以法规固有的效力为其规范,自应从被解释的法律生效时适用。“大法官会议解释”释字第 287 号解释采此观点:“行政主管机关就行政法规所为之释示,系阐明法规之原意,故应自法规生效之日起有其适用。”(2) 组织性函令。这类函令对人民的权利义务不产生影响,仅有对内效力,亦即仅对行政机关公务员产生拘束力,应依“中央法规标准法”第 13 条的规定,其效力自下达之日起发生。若公文下达迟延而公务员已因其他途径知悉者,亦可自知悉日起生效。(3) 简化规定的函令及裁量准则的函令。这类函令通常以职权命令的形式公布,内容为上级机关对课税事实的认定、裁量基准等。此类函令基于行政自我拘束原则而产生间接对外效力,其生效日期的法理,应准用产生对外效力的法规命令性质的函令,按“中央法规标准法”第 13、14 条的规定,自公布或发布之日起算至第 3 日起发生效力,如订有施行日期的,自该特定日起发生效力。(4) 补充法规

[37] 前注[3],陈清秀文,第 687~688 页。

[38] 邱静芬:《租税行政规则之研究——其与课税构成要件及法律效果之关系》,台湾政治大学法学院硕士论文 2011 年,第 60~62 页。

的函令。此类函令目的在于填补法律漏洞,或补充课税细节性、技术性规定等,同因行政自我拘束原则而产生间接对外效力,其生效日期的法理,应与上述简化规定的函令及裁量准则的函令相同。

2. 税法解释函令变更是否溯及适用。税法未经修正,而解释函令变更时,应如何适用,涉及纳税人的信赖利益保护问题。德国学者 Lang 认为,如果行政机关在年度中废弃或修正原解释函令的内容,则何时为纳税义务人的信赖利益保护终止的时间点,居关键重要性的地位。对此,纳税义务人的信赖利益,显然是建立在整个税法,包括解释函令在内的法秩序基础上。换言之,若以纳税义务人的角度而言,纳税义务人是以包括税法上解释函令在内的税法法秩序作为根据,而做出相对应的税捐规划。纳税义务人信赖税法秩序的基础,必须一直等到立法者或行政机关,正式公布新的法律或新的解释函令时才结束。因此,将年度中变更后的新解释函令适用于同一年度刚开始时的课税事实,仍为法律效果的溯及既往,即税务机关已经将税捐之法律效果,适用于纳税义务人先前已完成之信赖行为。^[39]

对于解释函令变更是否溯及适用,主要存在四种学说:(1)以是否作成课税处分或结算申报为准。目的在于保护人民对于现行法律状态的信赖,尤其租税义务人对于稽征机关作成课税处分时,对其有利之法律、判例或解释函令所产生的信赖,应加以保障。因此,根据以往的法律见解(解释函令)所作成的以往的课税处分,不得因解释函令被法院宣告违法,而作不利于人民的变更。(2)以是否有利于当事人为准。在后的解释函如果对当事人不利,不溯及既往;反之,如对当事人有利,不问案件是否确定,均有其适用。(3)以案件是否确定为准。在解释函发布前已确定的案件,不问适用结果对当事人是否有利,一律不适用。(4)折中说认为,原则上以案件是否确定为准,但对于在前的解释违背法律损害当事人权益的,即使案件已经确定,仍得适用在后的解释以获救济。

台湾地区“大法官会议解释”释字第 287 号解释采折中说:“行政主管机关就行政法规所为之释示,系阐明法规之原意,固应自法规生效之日起有其适用。惟在后之释示如与在前之释示不一致时,在前之释示并非当然错误,于后释示发布前,依前释示所为之行政处分已确定者,除前释示确有违法之情形外,为维持法律秩序之安定,应不受后释示之影响。‘财政部中华民国’七十五年三月二十一日台财税字第七五三〇四四七号函说明四‘本函发布前之案件,已缴纳营利事业所得税确定者,不再变更;尚未确定或已确定而未缴纳或未开征之案件,应依本函规定予以补税免罚’,符合上述意旨,与‘宪法’并无抵触。”释 287 号解释对于“尚未确定或已确定而未缴纳或未开征之案件”,并不考量变更后的新函令对于纳税义务人是否有利,均一律适用新函令,显然对纳税义务人信赖利益保护明显不足。

为解决税法解释函令变更后如何适用的问题,1996 年台湾地区修正“税捐稽征法”,增加第 1 条之 1,“财政部依本法或税法所发布之解释函令,对于据以申请之案件发生效力。但有利于纳税义务人者,对于尚未核课确定之案件适用之”。但该条规定仅仅宣示了对于纳税义务人有利的解释函令,得溯及适用尚未核课确定的案件,但却并未厘清如果新解释函令对于纳税人较为不利,得否溯及适用。因此,实务中有关解释函令变更,纳税人信赖利益保护方面的纠纷仍然不断,学术界理论方面的探讨亦一直在继续。

2011 年,台湾地区对“税捐稽征法”第 1 条之 1 进行了修正,保留了原有规定的基础上,增加了三项新的规定,“财政部发布解释函令,变更已发布解释函令之法令见解,如不利于纳税义务人者,自发布之日起或财政部指定之将来一定期日起,发生效力;于发布日或财政部指定之将来一定期日前,应核课而未核课之税捐及未确定案件,不适用该变更后之解释函令”;“本条‘中华民国’一百年

^[39] 前注[12],柯格钟文,第 88~89 页。

十一月八日修正施行前,财政部发布解释函令,变更已发布解释函令之法令见解且不利于纳税义务人,经税捐稽征机关依财政部变更法令见解后之解释函令核课税捐,于本条中华民国一百年十一月八日修正施行日尚未确定案件,适用前项规定;“财政部发布之税务违章案件裁罚金额或倍数参考表变更时,有利于纳税义务人者,对于尚未核课确定之案件适用之”。

至此,修正后的“税捐稽征法”第1条之1,较为充分地防堵了不利解释函令的溯及适用,使税法解释函令变更充分地顾及了信赖利益保护。^{〔40〕}

结 束 语

目前,税收法定原则在我国尚未得到很好的贯彻。长期以来,由于“宜粗不亦细”的立法指导思想,加上税法领域立法经验的欠缺,公众以及专家立法程序参与的不足等多方面的原因,我国税收法律、行政法规立法显得较为疏漏,实践中主要依赖国家税务总局、财政部的各种“通知”“意见”“公告”“办法”等数量庞大的函令来统一执行。至于省级及省级以下各级税务机关的规范性文件,其数量更是惊人。我国税收领域实际上奉行的是“函令行政”。^{〔41〕}这种现象的存在,严重背离了《宪法》中“依法治国,建设社会主义法治国家”以及十八届四中全会“全面推进依法治国”的要求,亟待予以改进。从微观层面看,新近修改并实施的《行政诉讼法》第53条规定,“公民、法人或者其他组织认为行政行为所依据的国务院部门和地方人民政府及其部门制定的规范性文件不合法,在对行政行为提起诉讼时,可以一并请求对该规范性文件进行审查”;第64条规定,“人民法院在审理行政案件中,经审查认为本法第五十三条规定的规范性文件不合法的,不作为认定行政行为合法的依据,并向制定机关提出处理建议”。亦即,《行政诉讼法》赋予了我国法院在行政诉讼中对规章以下的规范性文件的审查权。但是,与我国台湾地区“中央法规标准法”“税捐稽征法”对解释函令有较明确的界定,学术界对解释函令有大量的探讨所不同的是,目前对于财政部、国家税务总局以及省级及省级以下的税务机关所作的汗牛充栋、频繁变更的行政函令是否是税法的法源,其适用的范围、适用条件,如何进行合法性审查,等等,我国立法上无明确的定位,学术界在理论上亦缺乏深入的甚至是必要的研究。因此借鉴我国台湾地区的相关经验,对于大陆地区法院在税务行政诉讼中正确行使对规范性文件的审查权,不无重要的参考价值。从宏观层面看,无论基于人性的角度,还是基于历史的经验,由征税机关来决定征税事项,税法实际操控于征税机关之手,其必然后果就是税收领域的乱象环生,纳税人负担愈发沉重且难以减轻。落实宪法“依法治国,建设社会主义法治国家”,“国家尊重和保障人权”,必须保障公民宪法财产权,规范政府征税权力,而厘清税收领域解释函令的性质、适用范围、合法性审查等内容尤具有现实的迫切性。“他山之石,可以攻玉”,笔者相信台湾地区的相关经验能为我们提供有益的参考。

(责任编辑:许多奇)

〔40〕 台湾地区法学界对“税捐稽征法”第1条之1的修正,予以充分肯定的基础上,学者们亦提出了“强化信赖保护,但似乎遗漏原因案件”,“未考量是否具有信赖保护要件,似乎矫枉过正”,尤其是对“税捐稽征法”第1条之1可能实际上提升了解释函令的拘束力而表示了担忧,并撰文以澄清。参见林三钦:《税捐稽征法第一条之一相关问题探讨——税法解释函令与裁罚基准之溯及效力》,2013年9月10日台湾大学税务行政救济研讨会交流稿;以及前注〔4〕,葛昌昌文,第501~545页。

〔41〕 对于这一类函令,我国《立法法》上尚未有明确的名称,因此从立法意义上讲并无其法源地位,此类函令在法理上属于“行政解释”。