

從遠東建設案談財政部解釋令在行政法上之效力

報載遠東建設公司於民國七十八年及七十九年間，因涉嫌以董事長趙藤雄及其弟趙惟漢個人名義興建出售「遠東 ABC 智慧科學園區」及「台北加州」二處工地，遭台北市政府稅捐處認定係遠東建設假借個人名義售屋，處以補稅及罰款之處分，目前該公司正依法尋求行政救濟。本案在法理上一個重要的爭點在於，財政部於民國八十年以台財稅第八一二五七四二號函(以下簡稱「八十年度函」)指出，凡企業假借個人名義出售經查獲者，應依法課徵營業稅及營利事業所得稅，不得適用本部六十五年九月六日台財稅第三六三二號函有關個人建屋出售課徵綜合所得稅之規定；而財政部民國六十五年台財稅第三六三二號函(以下簡稱「六十五年度函」)規定，個人建屋不必繳營業稅及營利事業所得稅，只須課個人綜合所得稅。由於民國八十年度函明白指出企業假借個人名義售屋不得適用六十五年度函之規定，在行政法理上，是否可以認為六十五年度函之效力係經八十年度函加以廢止，在被廢止之前，個人建屋之課稅方式應依六十五年度函之規定辦理？又法規命令無溯及既往之效力，遠東建設前開受罰之行為既於民國七十八及七十九年間做成，是否應受後來發布之民國八十年度函之規範？換句話說，財政部民國六十五年度函及民國八十年度函在行政法上的性質到底是什麼，它們在法律上的效力是不是應該和法規命令的效力做相同的解釋呢？

一、我國行政法體系下之法規命令

「法規命令」一詞，是指行政機關所制定的規章，法規命令的內容，是行政機關對將來不特定的事實，為抽象的規定，並非對於當前的特定事件，為具體的處理。在歐、美、日等法治先進國家，通常會以一部行政程序法(或行政手續法)來建立行政法體系，在此體系下，法規命令的發布應有一定的程序，法規命令的效力都有一定的規範，使人民可以有明確的遵循標準。由於我國目前尚無與行政程序法相類似的法律，因此行政機關所發布的各種「命令」，其效力常常發生爭議而使國民無所適從。

目前我國法規命令的制訂，所依循的法律依據為中央法規標準法(以下簡稱「標準法」)。關於法規命令之制訂，見於標準法第三條及第七條，第三條規定，各機關發布之命令，得依其性質，稱規程、規則、細則、辦法、綱要、標準或準則；第七條則規定，各機關依其法定職權或基於法律授權訂定之命令，應視其性質分別下達或發布，並即送立法院。換句話說，至少要依第三條之方式命名，才具有法規命令的外形，完成第七條的法定程序後，行政機關所發布的「命令」才能成為標準法所認定的行政命令。而法規命令的生效，依標準法第十三條規定，法規明定自公布或發布日施行者，自公布或發布之日起算至第三

日起發生效力。也就是說，依標準法制訂發布的法規命令，並無溯及既往的效力。

二、財政部解釋令在法律上的地位

當一般人提到「法規命令」時，在腦海中浮現的概念除了經民國大會制訂及修改的憲法及經立法院制訂及修改的法律外，行政機關所發布的「令函」(例如本案所涉之財政部六十五年度函及八十年度函)，也常被認為是法規命令的一種，這個現象在屬高度技術性的稅法上尤其普遍。以所得稅法為例，所得稅法本文有一百二十六條，所得稅法施行細則一百零九條，加起來是兩百三十七條條文，數量已經頗為龐大，但是實際從事稅務工作的人都知道，要能了解並運用所得稅法，除了所得稅法本文和其施行細則外，主管機關所制訂公布上千條的「解釋令」才是實務上在適用法條時所遵循的標準。不過既有依循的標準，大家「依令行事」即可，以致於解釋令在行政法上的法律地位到底是什麼，通常並不為稅務相關工作者所深究。但是當談到解釋令是否有溯及既往的效力時，解釋令是否為「法規命令」就成為非常重要的判斷標準了。

目前財政部在實務上發布「命令」的方式可分為三大類，一類是合於標準法的規定來發布的，例如營利事業所得稅查核準則；一類是有法規命令的內容，但是卻不合於標準法之規定，例如獎勵投資條例實施期滿注意事項，其條列之規定及內容非常類似法規命令，但是「注意事項」一詞並不是標準法第三條法規命令的命名方式之一；還有一類就是大家常見的所謂「解釋令」。解釋令依其內容又分為三種，一種具有法規命令的特徵，也是就不特定的事實為抽象的規範，並非對於當前的特定事件為具體的處理(例如本案之六十五年度函)，但是不合法規命令的法定程式；第二種是就個案所為之行政處分，主管機關認為有參考價值的，將其要旨列入賦稅法令彙編；第三種是主管機關就依法所應為的行為再行重申，其性質屬於政策之宣示(例如本案之八十年度函)。

以上三類「命令」依標準法之規定，除第一類因合於標準法之規定而為真正的法規命令外，第二類及第三類因不符標準法之相關規定，根本不是我國行政法體系下的法規命令，所以當然沒有溯及既往的問題。但是由於許多解釋令的內容係就不特定的事實為抽象的規範，而非對於當前的特定事件為具體的處理，其內容特徵非常類似法規命令，因此極易造成納稅義務人的混淆而滋生爭議。司法院大法官會議為解決此類爭議，曾於民國八十年十二月十三日做成釋字第二八七號解釋，認為行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，但是在維持法律秩序安定性的考量下，如果在後之釋示與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，應

不受後釋示之影響。換句話說，該項司法院解釋並未排除後釋示向前發生效力之可能，只是在法律秩序安定性的考量下，已依前釋示做成的確定的行政處分，不再適用後釋示來加以變更，因此，對於尚未做成行政處分或行政處分尚未確定的事件，當然是適用後釋示而非前釋示。本文認為，該號解釋雖然努力想要規範行政機關所為「釋示」之效力，但是由於「釋示」並非已經定義的法律用語，而該號解釋又沒有先對「釋示」加以定義分析，因此，許多不同性質的解釋令是否可以適用該號解釋，實需更進一步的解釋加以釐清。

三、八十年度函之性質非屬法規命令應無溯及既往的問題

了解我國行政法體系下法規命令的要件及目前財政部實務上之作法後，我們來探討本案所涉之財政部八十年度函的法律性質。以該函之外形而言，並不符合標準法中法規命令的要件，所以該函並不屬於標準法下之法規命令，也不適用標準法中法規命令不溯及既往的規定。又該函之主旨為「營業人假借(利用)個人名義建屋出售逃漏稅情形迭有發生，允應加強查核，覈實課稅，以杜取巧而維護租稅公平」。仔細審究其內容，我們可以發現該函所要規範的是納稅義務人「假借」個人名義建屋出售的行為，也就是說，該函是主管機關對於納稅義務人的脫法行為宣示其執法之決心，而追查脫法行為並加以處分，是正常的行政行為，不會因為主管機關是否用解釋令加以宣示而有改變，當然更沒有溯及既往的問題。

此外八十年函中說明二稱「凡具有營利事業型態之營業人，假借(利用)個人名義建屋出售者，應根據事實認定，依法課徵營業稅及營利事業所得稅，並依法處罰，其有涉及刑責者，並應依法究辦，不得適用本部六十五年九月六日台財稅第三六 三二號函有關個人建屋出售課徵綜合所得稅之規定」，該說明前段既以納稅義務人「假借」個人名義之脫法行為為規範處罰之對象，而脫法行為既經認定，不得適用個人合法建屋的課稅方式可以說是自明之理，所以其後段「不得適用本部六十五年九月六日台財稅第三六 三二號函有關個人建屋出售課徵綜合所得稅之規定」之說明實係贅文，法理上當然不能因為有此贅文而主張六十五年度函之效力是因此而廢止。

四、結語

我國由於欠缺行政程序法，行政機關在制訂及發布法規命令，以及社會大眾在認定法規命令的性質及效果上，往往因欠缺嚴謹的標準而滋生許多爭議。要解決這些爭議，最基本的還是立法機關應儘速制訂行政程序法以建立完整的規範架構。在此之前，納稅義務人在做稅務規劃及主張自身權利時，應於明辨「解釋令」之法律地位後，再行依法行事以免發生遺憾。例如本案遠東建設公

司應明辨八十年度函之法律性質，在尋求行政救濟時不再以「不溯及既往」為訴求，而應以本身並沒有假借個人名義從事建屋售屋之脫法行為來主張自己的權利。而行政機關亦應本於為民服務的理念，一方面將具有法規命令性質的解釋令加以整理後，回歸規標準法之規定來發布法規命令，另一方面並將不同性質的解釋令加以分類，使人民能更加明瞭自身的權利義務，如此必可減少政府與人民間的糾紛，並使人民的權利獲得更明確的保障。