

稅務預先核釋制度現況分析與檢討

張哲瑋*

目 次

壹、問題之提出	二、稅務預先核釋制度之 憲法理論基礎
一、稅務預先核釋制度之 緣起及實踐	參、稅務預先核釋制度之基本 概念
二、租稅規劃預查諮詢制 度與納稅義務人權利 之保護增訂	一、稅務預先核釋之概念 與類型
三、稅務預先核釋制度所 涉及相關議題	二、稅務預先核釋之立法 目的
貳、稅務預先核釋制度形成背 景及其憲法理論基礎	三、稅務預先核釋之法律 性質
一、稅務預先核釋制度形 成背景	四、稅務預先核釋之特徵

* 東海大學法學博士，高雄高等行政法院書記官。電子信箱：
d925103@go.thu.edu.tw；本文經二名匿名審稿人提供寶貴審稿意見，特此
致謝。

肆、稅務預先核釋制度之規範結構	伍、稅務預先核釋爭議解決途徑
一、稅務預先核釋之立法模式	一、目前行政訴訟法並無請求撤銷行政規則之訴訟類型
二、稅務預先核釋之適用範圍	二、稅務預先核釋可能爭議類型及其對應救濟途徑
三、稅務預先核釋之公開性	陸、結論與建議
四、不予稅務預先核釋之範圍	一、「租稅規劃的預查諮詢制度」通過後對預先核釋制度之啓示
五、稅務預先核釋之重行審議、停止適用與撤回	二、我國預先協議法制未來立法芻議
六、稅務預先核釋之效力	

摘 要

隨者經貿全球化，國際貿易及經濟活動成長逐年快速，以及台灣加入 WTO 組織後，相關稅制亦應隨之改革，以因應國際貿易之需求。OECD 經合組織為因應此種需求，於移轉訂價指導原則中增列稅務預先核釋制度，使得各國投資廠商可事先透過將形成特定交易活動在投資國的租稅負擔，進行稅法疑義之申請，有利於規劃未來投資計劃。另在台外商協會亦透過白皮書方式建請我國制定此機制，以利外商進行租稅規劃，我國於 2004 年始行公布「稅務預先核釋作業要點」，惟初期申請件數與其他國家相比並未較多，故實有必要從目前法規進行分析與檢討，本文試圖從我國稅務預先核釋制度實施以來，說明此制度對於我國企業的影響，首先探討人民有無請求稅務主管機關為租稅解釋的權利？其後，針對稅務預先核釋所涉及的相關議題，針對現行條文分析整理，如預先核釋之概念、適用範圍、法律效果、法定程序及其救濟途徑，同時參照國外稅務預先核釋機制，如日本、香港、美國等，配合我國稅務預先核釋制度加以分析說明，以釐清相關爭議，並作為未來修法的參考。

關鍵字：稅務預先核釋、解釋函令、租稅規避、納稅者權利保護

壹、問題之提出

一、稅務預先核釋制度之緣起及實踐

在 1999 年Eilat會議，Maarten J. Ellis以「預先核釋（advance rulings）」為題提出報告，其指出：「Without exception, all reporters subscribe to the need for rulings. If there is any message emanating from their collective work, it is that advance rulings are an indispensable tool in the modern world of tax administration and compliance¹.」顯示預先核釋在稅法中之重要性將與日俱增²。自此以後，各國稅捐實務方面開始實施此制度³，因而申請預先核釋件數逐漸增加，且該預先核釋適用範圍已不限於國內課稅，而擴及跨國交易事項之課稅⁴。對此情形，在台之美僑商會及歐洲商會其所提出

¹ Maarten J. Ellis, *General Report*, 84(b) CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL: STUD. ON INT'L FISCAL L. 21, 24 (1999).; Yehonatan Givati, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Ruling*, 29 VIRGINIA TAX REVIEW 144, 145(2009)。

² 李雅晶，參加國際財政協會（IFA）第 65 屆年會會議報告，計畫主辦機關：財政部賦稅署，2011 年，第 52 頁。

³ 根據 2009 年經濟合作與發展組織（英文簡稱OECD）的資料顯示，在 30 個OECD成員國中，已有澳大利亞、加拿大、法國、德國和美國等 28 個國家的稅務單位對納稅人實施事先裁定制度。在 13 個非OECD成員國的大國中，也已有 12 個國家實施類似的制度，例如新加坡、南非、阿根廷等。

⁴ 外商赴荷投資時可至荷蘭稅務單位Belastingdienst申請「事前租稅裁定制度（advance ruling system）」，可事先約定在荷蘭的租稅負擔，有利於規劃未來在荷投資計劃。在租稅方面，荷蘭對外資事業提供許多優惠，例如，

之「2002/2003 台灣白皮書」內，建議我國政府建議一套完善稅法解釋機制，俾使外國投資人稅捐風險降低⁵。面對此種趨勢，我國財政部於 2004 年 1 月 1 日公布施行「稅務預先核釋作業要點」⁶（The Directions for the Implementation of Advance Tax Rulings），即凡投資金額不含土地達 2 億元以上，或首次交易金額達 5,000 萬元，屬 1 年內將採行的交易者，可要求財政部在提出申請後 3 個月內完成投資案的租稅解釋，該部預期將有助降低外資在台投資所可能產生的意外稅負風險⁷。

較低之稅率、眾多之免稅條例與各種優惠措施等。荷財政部對於外商投資已建立一套良好的租稅制度，例如，外商來荷投資時可至位於鹿特丹之稅局申請「事前租稅裁定制度（advanced tax ruling）」，使投資者得以事先確定在荷的租稅負擔，俾利規劃其來荷投資計劃。參閱經濟部投資業務處主編，荷蘭投資環境簡介，經濟部編印，2010 年 11 月，第 37 頁。

⁵ 許志文、鐘艾芳，設置預先稅法解釋機制，經濟日報，8 版，2003 年 7 月 28 日。

⁶ 該項建議經財政部蒐集國際上實施該制度之相關資料，並邀集行政院經濟建設委員會、中華民國會計師公會全國聯合會、中華民國律師公會全國聯合會、美國商會、歐洲商會及該部相關單位共同研商，業就租稅預先核釋之作業要點之內容達成共識，並由財政部正式發布，自民國 93 年 1 月 1 日起實施。該要點除規定財政部得成立「預先核釋委員會」，負責案件之審理與解釋函令之核發外，並明訂受理案件之範圍、應檢附之相關文件、處理程序、效力等。因預先核釋機制為一新的制度，對申請案件不收取任何費用，因此實施初期僅跨國交易或投資案件，且金額達一定額度以上者方得提出申請。該部表示，該項制度之實施，將有效降低投資之稅負風險，減少徵納雙方之爭議，進一步使得稅法之適用更具一致性與確定性。

⁷ 可參閱外資申請預先核釋將設門檻，經濟效益和牽涉金額未超過一定規模將不受理，經濟日報，8 版，2003 年 8 月 26 日。預先核釋門檻初定 2 億，外資申請核釋稅目範圍暫限定營所稅與營業稅，經濟日報，8 版，2003 年

對此，參考香港稅務局〈稅務條例釋義及執行指引第 31 號－事先裁定〉為納稅人提供事先裁定服務，任何人士可就一項特定的安排，申請裁定如何把《稅務條例》的條文應用在該安排上。這項服務按收回成本原則收取費用。申請人須繳付申請費用：裁定有關「地域來源徵稅原則」的基本申請費用為 30,000 元，而其他裁定則為 10,000 元。如需超時處理的，申請人還要繳付附加費。若申請人在申請時已提交足夠資料，而該局無需作進一步查詢，該局會盡量在 6 個星期內回覆申請人。在 2011-12 年度，該局完成 53 宗事先裁定的申請（詳圖 1）。反觀我國財政部賦稅署所公布的受理情形，其指出：「財政部稅務預先核釋作業要點」於 2003 年 12 月 30 日以台財稅字第 0920457365 號令發布，自 2004 年 1 月 1 日生效，迄至 2009 年 11 月 30 日止共受理 7 件。可以得出香港單年度完成的核釋件數即超過台灣目前受理件數為多。

事先裁定		
數目	2011-12	2010-12
承上一年度有待裁定的個案	18	15
加：該年內收到的申請個案	50	32
減：處理完畢的個案 - 作出裁定	35	18
減：處理完畢的個案 - 撤消申請	14	9
減：處理完畢的個案 - 拒絕裁定	4	2
轉下年度有待裁定的個案	15	18

圖 1 香港事先裁定 2011 年受理件數統計⁸

8 月 27 日；雍桂芳，稅法疑義得預先申請核釋，理律法律雜誌雙月刊，2004 年 3 月號，第 1-2 頁。

⁸ 香港稅務局主編，香港稅務局年報，2011 年 12 月，第 10 頁，<http://www.ird.gov.hk/chi/ppr/arc.htm>，最後瀏覽日期：2013/5/10。

鑒於受理申請對象為跨國交易或投資之國際租稅案件，並符合一定金額之條件或對我國具有重大經濟效益者，備受實務界批評稅務預先核釋之適用範圍過於狹隘，力主政府應廢除稅務預先核釋的受理範圍，以讓規模較小的企業能事先就稅務上的適用申請解釋。對此，財政部回應之未來處理方向，其指出：「鑑於小規模企業所面臨稅負不確定之風險較低，且該機制對申請案件不收任何費用，為避免申請浮濫及兼顧行政機關人力負擔，爰規定適用對象為具有稅負不確定之高風險跨國交易或投資案件。至規模較小企業有稅務上疑義時，可就近向稅捐稽徵機關洽詢獲致解決。所請建議廢除稅務預先核釋受理範圍乙節，未便同意⁹。」

二、租稅規劃預查諮詢制度與納稅義務人權利之保護增訂

與此同時，我國於 2009 年 12 月 15 日通過「納稅義務人權利之保護」專章，正式將納稅義務人的權利保護納入稅捐稽徵機關及司法機關行使職權應顧及之領域，並於 2010 年 1 月 6 日公布實施。本次立法基本上係原創性、宣示性的條文，包含有重申依法行政原則，確保人民依法納稅的權利與義務；明定租稅優惠不得過度原則；貫徹正當法律程序；納稅者陳情之權利等，至於能否確實保障納稅者權益有待時間加以驗證。其中納稅者權利之保護是否僅限於上開法條所訂定之項目，就稅捐機關與人民的關係，有關解釋函令往往係稅捐稽徵機關為因應交易型態的日新月異，既有稅法規範無法因應時，透過發布解釋函令方式為之加以補充，為各國稽徵實務上需要

⁹ 資料引自 <http://www.cepd.gov.tw/dn.aspx?uid=8033>，最後瀏覽日期：2013/5/10。

¹⁰。依此，人民若遇到相同情況時，是否享有向財稅主管機關聲請稅法解釋為納稅者權利保障範圍，有待進一步討論。

事實上，納稅義務人從事特定的租稅規劃行為時，往往需耗費相當的時間與金錢，但卻常在多年後才因為稅捐稽徵機關的「事後」認知不同，而被認定為稅捐規避行為並施予嚴厲的漏稅處罰，往往致生稅務爭訟。為解決此問題，在 2013 年新修正稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項增加納稅義務人之諮詢權：納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆¹¹。即為我國稅捐稽徵法上納稅者權利保護章增訂「租稅規劃預查諮詢制度」的建立，該制度係賴士葆委員提案增訂，依據提案說明可知係參考法國租稅程序法典第 L64B 條的規定，以及提升財政部發布之稅務預先核釋作業要點，提供納稅義務人在從事特定交易行為之前，得預先向財政部提出諮詢的機制，且對於這樣的租稅規劃諮詢案件，稅捐稽徵機關應該在 6 個月內進行答覆，以有效解決「租稅規避」的認定問題¹²。至於實施成

¹⁰ 林志揚，我國稅務預先核釋制度之研究，國立臺灣大學會計研究所碩士論文，2004 年，第 2 頁。

¹¹ 本次立法理由謂「納稅義務人從事特定之租稅規劃，往往須耗費相當的時間、金錢的成本，如動輒因稅捐稽徵機關的認知不同，而被認定為稅捐規避行為，將欠缺預測可能性而影響其交易活動，爰增訂提供納稅義務人在從事特定交易行為之前，得向稅捐稽徵機關提出諮詢之機制，且稅捐稽徵機關應於期限內回答覆。」

¹² 參閱立法院院會紀錄，立法院公報，第 102 卷，第 29 期，2013 年 4 月，第 123-124 頁；游敏傑，建立租稅規劃預查諮詢制度 減少稅務爭議，網址：<http://www.abao.org.tw/web/index.php/pub-news/2545-20130516001>，最後瀏覽日期：2013/5/25。

效仍須待實證運作結果始知，惟該條通過後正式給予人民擁有請求稽徵機關解釋租稅法令之權利，對於納稅者權利保護保障有其助益。

三、稅務預先核釋制度所涉及相關議題

準此，前揭作業要點施行迄今，成效顯有不彰，實有進一步檢討改進的必要¹³。例如納稅義務人於面臨稅務疑難時尋求釐清之道，財政部是否可以考量降低稅務預先核釋的門檻，亦即當稅務機關以更正面且即時的回覆給納稅義務人或其代理人時，也可展現財政部對於誠實納稅之納稅義務人的正面回饋。因此，有關稅務預先核釋涉及相關議題，實有必要借鏡國外實施此制度所可能產生爭議之處及其解決之道，於我國實施此制度時須加以注意，故參考美國學者Roy Rohatgi在其「國際稅收基礎」一書中提及約有 5 點，可供檢視目前我國稅務預先核釋制度是否完善與可茲改正之處，茲分別說明¹⁴：

1. 預先核釋之適用範圍：申請預先核釋之主體、範圍及法律基礎？
稅務預先核釋究竟涵蓋哪些交易行為，在何種情形下必須做出預

¹³ 許祺昌、李益甄，從稅政革新談納稅義務人權利保護，收錄於葛克昌、湯貢亮、吳德豐主編，「兩岸納稅人權利保護之立法潮流」，財團法人資誠教育基金會，2011 年 3 月，第 132-133 頁；吳金柱，稅務預先核釋作業要點淺析，稅務旬刊，第 1892 期，2004 年 4 月，第 7-11 頁。吳金柱，我國稅務行政行為新制—「稅務預先核釋」制度評析，會計師會訊，第 220 期，2004 年 9 月，第 19-30 頁；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，全國律師月刊，第 15 卷第 2 期，2011 年 2 月，第 58-66 頁。

¹⁴ Roy Rohatgi 著（林海甯、范文祥譯），國際稅收基礎，北京大學出版社，2006 年，第 546 頁。

先核釋？何種情形可拒絕做出預先核釋？對於否准之行政行為，納稅者可否提出行政爭訟？

2. 預先核釋之程序：預先核釋之程序究應以何種形式？納稅者應向何主管機關申請？究竟課稅事實發生前還是交易後？是否採有償制？預先核釋公布後其適用期間？如稅務機關遲延始為預先核釋或否准其作出預先核釋，納稅者是否救濟管道可資運用？
3. 預先核釋之法律效果：預先核釋對稅務機關是否有法律上拘束力？對納稅者是否有法律上拘束力？如具法律上拘束力，其拘束力之時間效力如何？對法院是否亦具有法律上拘束力？
4. 納稅者是否可以提出修改或撤回預先核釋之申請，何時可以要求撤回該預先核釋之申請？法院裁判或稅法修改對該核釋有無影響？稅務機關是否可以宣布先前所公佈之核釋無效或者修改之前所為核釋內容？納稅者面對此種情形時有無程序上機制可茲保障？若採更不利之核釋內容，納稅者可否針對此提出救濟呢？
5. 預先核釋在何種情況下可對外公開？其他納稅者在從事其他交易時可否將這些核釋作為信賴基礎？稅務機關所為核釋是否對同一個納稅者或其他納稅者所進行類似交易具有拘束力？

依此，本文試圖從我國稅務預先核釋制度實施以來，說明此制度對於我國企業的影響，首先探討稅務預先核釋制度形成背景及其憲法理論基礎；其後，針對稅務預先核釋所涉及的相關議題，如預先核釋之概念、適用範圍、法律效果、法定程序及其救濟途徑，同時參照國外稅務預先核釋機制，如日本、香港、美國等，配合我國稅務預先核釋制度加以分析說明，以釐清相關爭議，並作為未來修法的參考。

貳、稅務預先核釋制度形成背景 及其憲法理論基礎

一、稅務預先核釋制度形成背景

（一）國民的經濟生活逐漸與租稅間關係緊密化

由於國民的經濟生活逐漸與租稅間關係緊密化，就國家的課稅權力行使，國家與國民間不只緊張或紛爭的增加，其課稅權力的行使方法在各種利益集團間產生社會的對立。這類紛爭或對立的合理解決以及調整，在今後的稅制及其租稅法理論上成為重大的課題。對此，一旦稅法規定或解釋函令的內容漸為複雜化，如課稅要件事實在納稅者與課稅機關的判斷的不同亦漸為增加，其結果產生對其課予行政制裁，是以納稅者與課稅廳間的事前合意機制建立顯得更為重要¹⁵。本要點訂定的背景，基本上係為因應全球化經濟日趨發展，企業的跨國交易活動日益增加且複雜，該交易活動之課稅事實在稅法適用相關疑義漸次增加的情形，已經成為各該企業經營策略中不可或缺的負擔成本，如有事前稅法解釋機制運用，讓企業決策者能夠預先瞭解該交易活動所對應的課稅方式與應納稅捐之稅目，當然有助於跨國企業的交易活動進行。

就日本實施此制度的形成背景加以觀察，稅捐稽徵機關現狀為謀求課稅的統一為其目的，對於課稅廳職員所發布「法令解釋通達」

¹⁵ See CARLO ROMANO, ADVANCE TAX RULINGS AND PRINCIPLES OF LAW:TOWARDS A EUROPEAN TAX RULINGS SYSTEM 77,211,223 (IBFD Publications, 2002)

等各種解釋函令，亦應該廣泛的公開發表；又國稅不服審判所從裁決事例中揀選出值得參考的事例作為裁決事例集並加以公開。問題是上開通達因其係對職員所發布的，並不對納稅者發生效力，且裁決事例集亦非全部加以公開發開，且僅是單純作為參考依據。其後日本總務廳發表「稅務行政監察報告書」勸告，其在「適正申告、納稅的基礎整備」項目下導入稅務預先核釋制度¹⁶。換言之，依總務廳的見解，對於現行各國稅廳認為就適正申告、納稅的基礎整備認為其判斷並不完善。基於這樣的背景，日本乃於平成 12 年 12 月 1 日經閣議決議推動「經濟構造的改革及創造性的行動計畫」，並於平成 13 年推動稅務預先核釋制度，因該制度在今日經濟社會複雜化及多樣化的時代導入有其必要性¹⁷。

（二）租稅法制與投資環境之相關性

投資首重於風險的評估，在風險的評估下，稅務風險為其中極為重要的議題，但是稅務法令往往跟不上時代變化的腳步，在不願事後面臨裁罰的情境下，納稅義務人更有藉由事前向稽徵機關申請解釋函令，以正確評估稅務風險必要。但目前台灣的法令中，在稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項訂定之前，並未給予人民有正式管道申請解釋函令的法源，縱使另有針對即將於一年內採行交易而可申請預先核釋的機制，惟其門檻過高因而申請案件稀少，雖然目前財政

¹⁶ 鈴木孝直，事前照會手續の整備の現状と今後の方向性，經營と經濟，第 83 卷第 1 期，2003 年，第 125 頁。

¹⁷ 立法過程可參閱阿部徳幸，稅務行政における事前確認制度についての検討，稅制研究，第 45 期，2004 年，第 67-74 頁。

部對於人民申請的解釋函令案本於便民原則均會受理，但在沒有法律明確規範審理程序及時程情形下，加上主管機關平時業務繁重，又需花費精神處理額外人民申請解釋案件，縱主管機關已盡其所能為納稅義務人解答疑惑，但解釋函令的發布仍常常緩不濟急。在投資環境遽變及交易模式不斷翻新的現在，此種使法律長期陷於不確定情形，常使投資人望之卻步¹⁸。如香港 4 大知名平價服飾連鎖店 Hang Tan 及佐丹奴等四家公司，因對稅制認知不同，遭國稅局以漏開發票為由，裁定逃漏稅捐須補稅及罰鍰共新台幣 5 億 2900 多萬元，高達本稅 9 倍，提起稅務訴訟敗訴，經聲請大法官解釋亦維持相同見解¹⁹，倘結束營業，反倒造成政府稅收減少，將造成從業人員失業潮。

因而檢視目前稅法相關法令是否具備明確性及可理解性，提供投資人可預測稅務成本以從事投資或營運的環境。尤其稅務預先核釋制度的推行導因跨國投資，對於已開發國家之企業投資者，基於自身最大經濟利益考量，在朝向多角化經營發展策略下，帶動跨國企業的發展，如何在全球化經濟環境中找尋合適投資環境，除低廉的經濟資源外，該區域之租稅法制明確性與可理解性亦影響其投資規劃；另外開發中國家其租稅法制的完善亦成為吸引其投資考量因素之一，讓跨國投資者進行投資地點選擇時，須進一步考量其投資活動有無進行節稅或租稅規劃的客觀環境，以減輕其稅負²⁰。台灣

¹⁸ 楊建華，安永專欄／吸引外資 先掃除稅務地雷，經濟日報，2012 年 10 月 3 日。

¹⁹ 參閱司法院大法官會議釋字第 685 號【營業人於合作店銷貨並自收貨款，以該營業人為營業稅納稅義務人之認定，違憲？】。

²⁰ 如日本學者金子宏指出關於稅法解釋適用具體問題，於稽徵機關尚未發布

在全球化世界潮流中，國外跨國企業對本地的投資，其對於涉及國與國之間的不同法令規章，有必要深入了解其影響該企業主要營運成本的租稅問題，而稅負上的考量更爲企業在從事跨國投資時必須考量之處²¹。故各國稅務預先核釋制度建制對於跨國企業投資規劃策略有密切相關，不可言喻。

二、稅務預先核釋制度之憲法理論基礎

鑒於稅務預先核釋機制係基於國民主權原則與民主原則、徵納雙方協同合作，共同追求稅捐公平負擔。茲分別論述有關稅務預先核釋之憲法依據：

（一）落實國民主權原則與民主原則

稅務預先核釋之本質有必要從國民主權原理加以論述，基於憲法第 2 條所定之國民主權原理，亦爲釋字第 499 號解釋謂：「憲法條文中，諸如：…、第二條國民主權原則、…，具有本質之重要性，

解釋函令或者已發布解釋函令，但該已交易行爲之事實並不清楚究有無適用此之場合，作爲納稅義務者往往想要及早知道來自稅務機關的處理意見或函釋，因其以該函釋作爲某一經濟性意思決定的前提。此時，爲提高法安定性與預測可能性，可以參考美國稅務預先核釋制度，即事先將稅務機關表明的官方見解的程序加以制度化，以保障納稅者。資料引自金子宏，租稅法，第八版增補版，弘文堂，2002 年，第 111-112 頁。

²¹ 林俊宏，中國企業所得稅制改革對台商的影響，貿易政策論叢，第 18 冊，2012 年，第 3-4 頁；安侯建業會計師事務所編，主題報導：關係企業間財務安排移轉訂價法制與實務，安侯建業通訊，2012 年 8 月號，第 7-9 頁；酒井克彦，事前照会に対する文書回答手続のあり方，稅務大学校論叢，第 44 号，2004 年，第 464 頁。

亦為憲法整體基本原則之所在。基於前述規定所形成之自由民主憲政秩序，乃現行憲法賴以存立之基礎，凡憲法設置之機關均有遵守之義務。」所揭示肯認。學者葛克昌亦指出：「從租稅國家觀點，國民主權具體表現，即為納稅人全體是國家主權之首要擁有者，而國家機關由此而派生，乃為納稅人服務者。²²」換言之，國民主權原則重視行為者主體之意思，故稅捐法定主義源自稅捐之課徵應經人民或其代表同意之民主原則，其具體表彰國民主權之公法上納稅人權利立法，如稅務預先核釋機制乃是作為主權者之納稅人之權利行使保障法制。

依此，基於國民主權原則，納稅人全體為國家主權擁有者，但個別納稅人面對國家稽徵機關，往往在資訊上不對等，專業訓練上不對等，法律手段亦不對等。OECD 1990 年之納稅人憲章即明確指出，在徵稅時，稽徵機關應遵守某些基本原則，使納稅人在納稅時獲得尊重、公平待遇，同時獲得履行時所需之資訊、建議、協助與其他必要之服務²³。按稅捐債務為法定之債，只要滿足法律所定構成要件者，稅捐債務即成立。又基於稅捐對人民財產權侵犯之嚴重性，因而導出「稅捐法律原則」之要求，並從此延伸出「構成要件明確性原則」，以便人民可以事前預測及規劃個人之私經濟活動。準此，稅務預先核釋機制乃是納稅人於納稅時為獲得履行所需之資訊之服務，以便納稅人可以事先預測稅負的多少，並安排其生活。

²² 葛克昌，納稅者權利之立法與司法保障，收錄於葛克昌主編，「納稅人權利保護：稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義」，元照出版有限公司，2010 年，第 29 頁。

²³ 葛克昌，同前註 22，第 30 頁。

參考亞當史密在國富論中所提出租稅確定性的原則，即各國民應當繳納的賦稅，必須是確定的，不得隨意變更。完納的日期、方法、數額都應當使一切納稅者及其他人瞭解得十分清楚明白。依此，各國的租稅法律越來越詳細，一部法典動輒幾百頁，納稅義務人是否因此受惠於法律的完備，能否確定已經發生或計畫發生的交易的課稅效果呢？隨著跨國投資和貿易活動日益繁榮，有效降低租稅效果成為各該企業經營策略之一，其代表著稅制複雜性，納稅者所面臨的不確定性似有日益增加的趨勢。為克服此種情形，建構稅務預先核釋制度於焉產生。有鑑於此，法規的解讀及課稅事實的認定等通常是衍生課稅的爭議，體認到稅負之可預測性是跨國企業關注的重點，所以透過稅制的設計，引進諸如預先核釋，作為建立友善課稅環境的必要措施之一，避免企業之租稅成本暴露於難以預測之風險²⁴，營造更佳的投資環境，促進我國經濟發展。

（二）徵納協同合作原則具體展現

鑒於稅法是徵納雙方協同合作的法律，關於「協力義務」之界定在稅法的領域，其具體表現於「在租稅課徵程序之中，課予納稅人協助機關探知課稅事實或闡明租稅法律關係之義務」，而其目標則在於：「藉由人民協力，使稅捐稽徵機關得以掌握各種稅籍資料、發現課稅事實、減輕稽徵成本並達到正確課稅之目的」²⁵。另，稅

²⁴ 吳德豐，租稅對跨國企業的影響，會計研究月刊，第 229 期，2004 年 12 月，第 92-96 頁。

²⁵ 陳愛娥，行政程序制度中之當事人協力義務，收錄於台灣行政法學會主編，「當事人協力義務、行政調查／國家賠償」，元照出版有限公司，2006 年，第 10-12 頁。

捐負擔的公平負擔並非僅稽徵機關或司法機關單方面職權調查的責任，納稅人履行依法律納稅的憲法義務時，亦須承擔誠實申報、保持帳證記錄、稅務登記及協助調查、備詢等協力義務。徵納雙方各自透過職權調查與協力義務，來闡明課稅事實關係的機制，彼此形成一個責任分工的共同體，即稱為「徵納協同主義」，乃今日稅捐稽徵程序之核心理念²⁶。

依此，稅務預先核釋機制設計，透過納稅人針對未來交易事項所涉及稅務問題，事先將相關預設之交易事實資料透過申請，來提供主管機關加以審核，亦即透過納稅人透過預先核釋機制程序啟動，來協助主管機關探知該未來即將為之交易事實或闡明該交易事項所涉及的法律關係之義務，讓該機關透過此程序事先掌握申請者之尚未發生的課稅事實，給予其適用稅法疑義之函釋，讓主管機關減輕嗣後的課稅事實發生後，所進行的稅務職權調查之稽徵成本，而能達到正確課稅之目的，有效降低徵納雙方之稅捐爭議，即納稅義務人從事特定交易行為前可以提供適當的證明文件，向主管的稅捐稽徵機關來申請諮詢，具體展現徵納雙方協同合作原則。

如稅捐稽徵法第 12 條之 1 增訂「租稅規避」之定義，並增列經稅捐機關查明有避稅情事者，得按交易常規或查得資料依各稅法規定予以調整應納稅額，以符合實質課稅原則。該條條文另增訂，納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆，可事先解決稅捐規避認定問題。增訂納稅義務人於進行交易前，得向稅捐稽徵機

²⁶ 黃士洲，稅務行政訴訟事件專題研究計畫－推計課稅案件中裁罰問題之研究，司法院委託，2006 年 4 月，第 3-4 頁。

關預先諮詢之機制，該機制雖無法保證納稅義務人可獲得稅捐稽徵機關明確或具體之答覆，但申請預先諮詢之納稅義務人，如於爾後發生租稅規避之爭議，或可主張申請預先諮詢時已盡誠實揭露義務，或主張主動申請預先諮詢顯無逃漏稅捐之故意或過失，進而降低可能受裁罰之風險²⁷。

參、稅務預先核釋制度之基本概念

一、稅務預先核釋之概念與類型

首先論述稅務預先核釋之概念前，有必要先行就有關稅務預先核釋用語加以說明，其英文專業用語為「Advance Tax Ruling」，日本法制有將其譯為稅法解析事前答弁制度、事前通達、稅務当局との事前稅務裁定（Advance Tax Ruling、ATR）、事先諮詢解釋制度²⁸、事前ルーリング制度、租稅法解釈の事前照会手續²⁹等；香

²⁷ 許志文、謝昌君，從稅捐稽徵法第 12 條之 1 修正看我國申請租稅解釋之實務，經濟日報，2013/06/24。網址：<http://edn.udn.com/article/view.jsp?aid=637057>，最後瀏覽日期：2013/12/16。

²⁸ 法國稅法上稅捐規避案件的事先諮詢法國租稅程序法典L64B條規定：「當納稅義務人在從事特定交易行為之前，預先地向中央稅捐稽徵機關檢具足以說明交易內容之相關證明文件提出諮詢，而受諮詢機關未能諮詢提出後在六個月以內回答此一諮詢者，本法第L64 條所規定之程序不得適用。引自：人民有請求租稅解釋之權利！？－預先核釋實務困境之反思，黃源浩博士與談稿，收錄於陳東良、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賦稅人權論壇第二場研討會會議紀要，全國律師月刊，第 15 卷第 2 期，2011 年 2 月，第 76-77 頁。

²⁹ 鈴木孝直，事前照会手續の整備の現状と今後の方向性，經營と經濟，第

港將其稱為事先裁定制度；至於大陸國家稅務總局 2012 年 3 月 1 日開始實施稅收個案批復工作規程（試行）第 2 條規定：「本規程所稱稅收個案批復，是指稅務機關針對特定稅務行政相對人的特定事項如何適用稅收法律、法規、規章或規範性檔所做的批復。」，相關學者論文內容對此機制則有譯為事前稅法裁決、預約稅務指示³⁰，而我國在稅務預先核釋作業要點尚未公布前，並未有統一名稱，有譯為事前租稅裁定制度、事前稅法解釋機制等用語，本文採取財政部所用之用語「稅務預先核釋」，合先說明。

（一）稅務預先核釋之概念

由於稅法本身具有高度抽象性，因而納稅者於適用稅法時往往會有某種程度上的疑問，透過向官方申請預先核釋的機會，藉以瞭解該具體交易活動之課稅事實與稅捐法規間的涵攝，為稅法的具體適用之問題。按稅務預先核釋係指稽徵機關面對納稅義務人所提，

83 卷第 1 期，2003 年，第 101 頁。

³⁰ 目前中國大陸稅收個案批復制度立法思考即認為稅務機關的職責是確保國家徵收企業和個人應繳的稅賦。如何根據相關稅法裁定應繳稅賦，在內地經營的內外資企業與稅務機關的衝突時有發生。但在香港地區以及其他許多國家，有一種制度安排可以比較有效地解決這個問題。就是 Advance Tax Ruling，即預約稅務指示，這在某些國家的稅收法規裡明確寫出，納稅人可以選擇這種方式預先得知他們的最終稅賦。納稅人詳細陳述所有交易事項，稅務機關根據納稅人提供的資料，給出特定的稅務意見（Ruling）。此後，納稅人進行相關的交易行為後，可以準確地知道企業的稅務責任，但如果納稅人提供的資料不全，或蓄意隱瞞關鍵資訊，稅務機關有權調整納稅事項。當然，這種預約稅務指示，稅務機關要收費，因為佔用政府資源。

與自己事業直接關聯的特定交易課稅與否等稅法解釋疑問，給予明確的答覆。參考我國稅務預先核釋要點所稱預先核釋，係指財政部依據納稅義務人或其代理人之申請，就一年之內即將採行之個別交易於稅法上之適用，所作之核釋或解釋。

至於國外立法制度對此概念說明，如日本 ATR (Advance Tax Ruling) 則謂稅務當局與納稅者間事前就特定交易事項所涉及稅務問題加以協議，並得到稅務當局確認之制度(稅務当局と納稅者が、事前に特定の取引の稅務上の取扱いに關し協議・確認する制度である)。另香港稱所謂事先裁定 (Advance Rulings) 是指納稅人在從事某項經營活動之前，可就其是否應該納稅、納什麼稅、如何計算納稅等有關稅務問題，要求稅務機關給予裁定。如果納稅人以真實身份要求裁定，稅務機關給予裁定後，這份裁定具有法律效力，稅務機關按事先裁定的內容進行徵稅。依此，可以看出概念重心均在事前就特定交易事項與稅務當局協議之思考。

(二) 稅務預先核釋之類型

目前稅務預先核釋之類型，參考國外法制區分為公共裁定與個別裁定³¹，前者係指稅務機關可就一般稅務問題或特定的稅務問題做出公開的裁定或提供官方的法律見解，並讓廣大的納稅者得已知悉，惟此種核釋的內容並非就個案所為，故用語較為抽象性，致在

³¹ An Advance Tax Ruling is a written statement issued by the Commissioner in which it is stated how the Commissioner will interpret and apply specific provisions of the tax laws. At present, there are three types of Advance Tax Rulings – Binding Private Rulings, Binding Class Rulings and Binding General Rulings.

法律解釋時可採較為廣泛解釋為之，並不涉及到特定事項；具體國家實踐方面，如澳大利亞有關公共裁定制度係讓該國稅務當局就各式各樣的稅務問題表明見解，做出裁定³²。此種情形類似我國目前財政部所發布的各類稅法的解釋函令。

後者，係針對納稅者即將為某種交易行為或已經交易完成但尚未進行稅務評估，究其所對應的課稅事實產生怎樣的法律效果，透過其申請後，給予納稅者表示稅務機關的稅務見解³³。由於該個別核釋將使納稅者的租稅規劃更具確定性，因而如該交易行為業已完成，納稅者透過此機制，申請稅務機關就納稅者所提交的待定事項該如何適用稅法所進行的解釋，進而瞭解稅務機關的官方見解，可避免嗣後發生爭訟，致生額外的稅務成本³⁴。在美國租稅實証方面，提及主管機關會給予私人信函裁定（private letter ruling），也就是說，當民眾有意見，不知道做這樣的規劃，主管機關的態度究竟是

³² A Binding Private Ruling is an Advance Tax Ruling, issued in response to an application by a taxpayer (the applicant), regarding the application or interpretation of a provision (or provisions) of the tax laws to a specific proposed transaction.

³³ A Binding Class Ruling is an Advance Tax Ruling issued in response to an application by a class of persons, regarding the application or interpretation of a provision (or provisions) of the tax laws to a specific proposed transaction. A Binding General Ruling is an Advance Tax Ruling that is issued by the Commissioner, in his/her discretion, in respect of the application or interpretation of a provision (or provisions) of the tax law in connection with issues of general interest or importance.

³⁴ Roy Rohatgi著（林海甯、范文祥譯），國際稅收基礎，北京大學出版社，2006年，第545-546頁。

怎麼樣，可提出讓其審酌課稅法律效果之相關事宜。美國聯邦稅務局將此稱為信函裁定（*revenue ruling*），即指應納稅者的申請，就特定事實如何解釋和適用法律，聯邦稅務局可以簽發書面意見，由副首席法律顧問辦公室負責簽發，該函在 1976 年以前並不允許對外公開，因而被稱為私人信函裁定，惟在 1976 年稅改革法案生效後，該信函裁定始行公布，因而「私人」一詞不再被提及^{35、36}。

二、稅務預先核釋之立法目的

依據我國稅務預先核釋作業要點第 1 點所提立法目的，其分別為建立稅法適用之一致性與確定性、減少徵納雙方之爭議並鼓勵納稅義務人自動誠實申報。其中我國在立法目的增加「鼓勵納稅義務人自動誠實申報」似與稅務預先核釋之定義並無相關，因稅務預先核釋主要目的，依據財政部賦稅署指出事前解釋機制主要是針對外資有意投資的項目所牽涉的各種稅負，要求財政部預先做成解釋

³⁵ 熊偉，美國聯邦稅收程序，翰蘆圖書出版有限公司，2009 年，第 17-18 頁；鈴木孝直，事前照會手續の整備の現状と今後の方向性，經營と經濟，第 83 卷第 1 期，2003 年，第 100-101、104 頁。

³⁶ 對此美國為給予納稅者對稅務的預測，內國歲入廳採行所謂個別的事前照會制度（*Private Letter Ruling*），此制度是稅務署因應納稅者的照會而為個別稅務處置之制度。對此，事前照會制度的一般化係以詳細事案為前提，由內國歲入廳公布於公報。其在日本之移轉訂價稅制上決定交易價額之方法，承認其具有事前確認。是以在現代契約複雜化情況，特別是金融交易或者企業組織再編成等，使得各該新興經濟活動或細目的事項適用事前照會之機會越高。參閱水野忠恒，租稅法，有斐閣，2003 年，第 8 頁；神山弘行，事前照會制度に関する制度的課題《研究ノート》，獨立行政法人經濟產業研究所，2010 年，第 4-5 頁。

令，方便外資預估在我國投資的租稅成本，降低投資的不確定因素，如未申請有權解釋機關給予事前稅法解釋，即不能認定其不具誠實申報之心態³⁷，故為本文所不採³⁸，另外鑒於納稅者權利保護之思潮在稅捐法制逐步落實，因而立法目的理應增加此項思惟以符合此立法潮流。茲分別說明：

（一）建立稅法適用之一致性與確定性

在當今社會，由於稅捐本身關係到國民的經濟生活各方面，凡是人民如不考慮其在稅法上的地位，或者根本無庸考量到其納稅義務等情，任何一項經濟決策將無法充分做出，因而在很多經濟貿易活動中，稅捐可說是前開經濟決策的重要前提。由於稅捐本身具有干涉行政的性質，其對於法的安定性具有較高的要求，因而其落實在稅捐法上之要求即為稅捐法定原則。由於不確定性將會造成租稅法之負面效果，更會衍生徵納雙方承擔諸多成本，尤其租稅往往涉及人民之權利與義務，是以，稅捐之補稅與處罰，其法規依據及其解釋函令、稅務舉證責任均應審慎為之，務求明確性與適法性，以維護納稅者之權益。因為租稅法確定性愈大，人民對租稅法的遵從度愈高³⁹。

³⁷ 張藏文，稅務預先核釋機制之研究－兼論德國稅法上承諾（Zusage），私立中原大學財經法律研究所碩士論文，2004年，第7-8頁。

³⁸ 如：《中華人民共和國香港特別行政區稅務局稅務條例釋義及執行指引》第31號事先裁定推行主要目的分別為納稅人提供一定程度的明確性，促進稅務條例在適用方面的貫徹性，以及盡量減少稅務局與納稅人之間的爭議。

³⁹ Yehonatan Givati, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Ruling*, 29 VIRGINIA TAX REVIEW 144, 145(2009)；酒井克彥，

日本學者金子宏參照該國稅制原則上從日本國憲法第 30 條及第 84 條所架構租稅法定原則，因納稅者在實行其經濟交易時，其交易究竟在稅法上產生怎樣的法律效果，因稅捐法上存在諸多不確定法律概念用語，在高度發展現代資本主義之下，想要透過稅法上給予明確性的規範，乃至於該經濟交易活動對於稅捐法上的法律效果，顯然是不可能。故稅務預先核釋制度的推展，誠如上開說明主要給納稅者對國家稽徵有法的安定性與預測可能性之心理，納稅者在申報納稅制度下，基於自己責任首須計算其稅額，當然就有必要先行瞭解該稽徵機關對此交易行為所認定的稅捐效果。因而讓納稅者透過此稽徵程序啟動所展現的國家行為產生信賴感，並藉此制度提升其法安定性及預測可能性⁴⁰。

另，學者葛克昌亦同此見解，其指出：「有關納稅人權利保護之事先確認機制，諸如：核課前合法性確認，及預先核釋制度，這是因為考量稅法解釋與交易行為之多樣性，為免除當事人之疑慮以及預測可能之租稅負擔所為之。」、「再者，隨者事先確認機制之導入，稅捐稽徵機關所掌握資訊之盡速公開，亦屬重要。例如：有關於家族企業行為之否認，稽徵機關如何認定哪些交易具有『不當

事前照会に対する文書回答手続のあり方 税務大学校論叢 第 44 号 2004 年，第 486 頁；洪東煒，租稅法不確定性之負面效果與意涵－以司法院第 698 號解釋文為例，當代財政，第 18 期，2012 年 6 月，第 45 頁；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，全國律師月刊，第 15 卷第 2 期，2011 年 2 月，第 58-66 頁；黃文利、許祺昌，《資誠專論》納稅人權利保護有待稅政革新之落實（上），工商時報，2010 年 4 月 13 日。

⁴⁰ 金子宏，租稅法，第八版增補版，弘文堂，2002 年，第 78-79 頁。

減少租稅負擔』，或是對於職員提供『不合理之高額報酬』，諸如此類之判斷標準若能提早公開，將可增進納稅者對稅捐稽徵機關之信服程度⁴¹。」其次，參考過去民間團體共同策劃「納稅者權利保障法」草案，並提出 10 項納稅者權利宣言，其中第 8 項「全國納稅者有預測及規劃稅負之權利」，故稅捐立法、行政措施及司法判斷，應確保納稅者對自身財產及稅負保有預測及規劃可能性⁴²。因而，學者陳清秀即指出事先諮詢解釋制度的建制，納稅者享有法律秩序安定性的權利，納稅者在安排進行其個人生活及經濟活動時，應可事先預測其行為的稅捐效果，因此原則上稽徵機關應盡最大努力提供納稅者關於其行為之稅法上意義的資訊，必要時應賦予納稅者有權利請求稅捐稽徵機關事先告知其行為的稅捐意義⁴³。

（二）減少徵納雙方之爭議

對於事後產生的課稅爭議，目前財政部已有「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」，除請稽徵機關利用該辦法之授權，加速與納稅人協談解決其課稅爭議。至於事前稅法機制，目前台灣、美國、澳洲、香港⁴⁴等國家地區已實施之預先協議（Advanced Pricing

⁴¹ 葛克昌，租稅法發展專題回顧：近年來行政法院判決之分析，臺大法學論叢，第 40 卷特刊，2011 年，第 1913-1914 頁。

⁴² 黃俊杰，稅捐基本權，元照出版有限公司，2010 年 5 月，第 3-8 頁。

⁴³ 參考 附錄一 增訂稅捐稽徵法第一章之一之條文暨立法理由，收錄於葛克昌等編，「納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義」，元照出版有限公司，2010 年 4 月，第 475 頁。

⁴⁴ 2012 年 5 月 2 日記者招待會香港稅務局局長講詞：「隨著世界性一體化的發展，境外關聯企業之間的內部交易與日俱增，對預約定價安排服務的需

Agreement, 簡稱APA) 機制, 主要是希望藉由徵納雙方於事前取得關於課稅事實的認定依據或是課稅認定爭議處理方法的共識, 以減少事後訴訟成本的增加, 而透過事前稅法解釋機制採行, 亦可使徵納雙方事先對否交易行為之課稅事實其對應的法律效果究竟為何, 可事先知悉財稅主管機關的官方見解, 俾利能事前了解稅務問題以利稅務規劃。

如：香港稅務局 1998 年公佈的稅例釋義及執行指引第 31 號事先裁定 (advance tax ruling), 納稅人可以就一些即將進行的交易, 要求香港稅務局預先裁定其稅務後果, 協助納稅人確定有關安排在稅務方面的影響, 該法案訂明, 稅務局局長在回應根據該法案提出的申請時, 可就《稅務條例》的任何條文如何適用於有關申請人或安排作出事先裁定。如某企業要進行併購重組, 但其併購重組的方式並不是現行稅法中所明確列舉的方式, 那麼企業的這種併購重組方式就很有可能面臨稅務風險。換言之, 在有稅務預先核釋制度的國家, 企業可以就現行稅法規定不明確的地方及未來併購重組中可能遇到的所有租稅政策問題向稅務機關申請事先裁定⁴⁵。

求將會增加。預約定價安排是由納稅人與稅務局通過協商, 達成雙方俱可接受的關聯交易的定價協議。該協議對雙方具有約束力, 有助納稅人準確計算稅負, 有利營商, 亦可減輕稅務機關的工作。稅務局於今年 4 月推出預約定價安排服務, 並已發出有關這服務的釋義及執行指引。」資料網址: http://www.ird.gov.hk/chi/pdf/2012_cir_speech_c.pdf. 查閱日期: 2014/1/7。

⁴⁵ 香港稅務局網站上一則事先裁定案例為例, R公司是一家香港公司, 同時是A集團公司的成員企業, 而A集團又受控於X國的B公司。R公司在香港沒有辦事處, 也沒有雇員, 所有會議均不在香港舉行, 其董事都不是香港居民, 並且在香港沒有住所。A集團經營著多家網站, 這些網站的伺服器均屬於一家設立於Y國的公司, 而且這些網站的智慧財產權均歸A集團旗下的

其次，在作成預先核釋的同時，亦有必要強化納稅者於程序中主體地位，如香港事先裁定制度在通常程序上，稅務機關會與申請人充分溝通，必要時亦會請其列席說明，透過這樣的程序使雙方的爭議降到最低，雖然不能保證嗣後沒有稅務爭議發生，但透過核釋過程中把稅務爭議降到最低仍是預期目標。故強化申請人在預先核釋過程當中參與程度，也許是我國未來立法政策上可以考慮的方向之一。如在應付金融海嘯的情況下，商業活動往往會作出調整，倘若稅務單位適時為納稅人提供技術指引，相信能有助納稅人規劃稅務影響。換言之，為納稅人提供更完善的指引與更高的明確性，稅務機關可公佈更多預先核釋之個案適時提供指引。

換言之，透過預先核釋機制使納稅者租稅規劃具有確定性。對此，有效減少徵納雙方之爭議，有必要從納稅者權利保障觀點就解釋函令以及稅捐規劃間的關係，說明其間的關聯性。誠如香港稅法事先裁定制度對於企業保持與稅務機關的開放、透明關係，更準確地進行稅務成本預算、為投資方減少財務報表中的不確定因素、消除被處罰的風險。即預先核釋機制對於納稅義務人可以提供一定程度的確定性，並可提供稅捐機關瞭解其進行租稅規劃之相關訊息。

另一公司所有。在這種背景下，R公司向上述關聯公司提供服務的收入是否需要繳納利得稅，香港的《稅務條例》並沒有明確規定。如果貿然自行進行稅務處理，日後必定面臨稅務風險。因此，R公司便於2011年向香港稅務局提出事先裁定申請。香港稅務局經過調查核實，認定在R公司符合約定的14項規定的前提下，取得的收入無須繳納利得稅。這樣，R公司的稅務風險就得到有效防範。資料網址：<http://www.ird.gov.hk/>

三、稅務預先核釋之法律性質

有關稅務預先核釋之法律性質，有採行政規則之見解，亦有採行政處分之見解等論述，茲就國內與德國的法律性質見解加以論述。

（一）國內見解

首先，財政部對於法規疑義所為「解釋函令」之法律性質為何？乃是探討此制度須先加以論述重心，學者目前通說均認財政部就稅法所發布解釋函令之法律性質為「解釋性行政規則」，如學者葛克昌著《稅法解釋函令之法律性質－兼論稅捐稽徵法第 1 條之 1 之增訂》謂：「解釋性行政規則係為確保稅法解釋之統一性、一致性，避免分歧，…，單純解釋性行政規則，所謂闡明稅法之原意⁴⁶。」陳清秀之《稅務令函合理化之探討》謂：「稅法解釋函令為上級稅務行政機關，根據其行政組織權力及業務指揮監督所發布澄清法律上疑義問題或統一法令解釋用之『行政規則』⁴⁷。」陳敏之《租稅法之解釋函令》謂：「稅法解釋函令為上級機關對下級機關，就法規含義或執行方式所為指示之『行政解釋』⁴⁸。」準此，稅法解釋函令之內容，係單純闡明法規條文，屬「解釋法規」之行政規則。換言之，稅法上解釋函令乃指納稅義務人或下級稅捐行政機關，於

⁴⁶ 葛克昌，解釋函令與財稅行政，收錄於氏著，「所得稅與憲法」，翰蘆圖書出版有限公司，2009 年，第 546 頁。

⁴⁷ 陳清秀，稅務令函之合理化的探討，收錄於氏著，「稅法之基本原理」，1997 年，第 677 頁以下。

⁴⁸ 陳敏，租稅法之解釋函令，政大法學評論，第 57 期，1997 年 6 月，第 3 頁以下。

個案中就稅法之解釋適用產生疑義，經聲請解釋，稅捐事務主管機關為「解釋」稅法法規，因而以「函」或「令」之形式所發布之行政命令⁴⁹。

目前財政部在實務上，對於聲請解釋之案件，除函示予申請解釋之納稅義務人或下級稅捐行政機關外，並另以副本通知當地稅捐行政機關；如財政部認為該項解釋具以通案意義者，亦會主動副知全國各稅捐行政機關，以求稅捐事務之一體適用。鑒於財政部所作成之預先核釋，依該要點係針對個案所為，可否解釋僅對該申請之納稅者有效，惟依據該要點第 8 點規定依預先核釋程序所作成之核釋，其效力與本部解釋函令同，則會產生財政部對於法規疑義所為解釋函令之法律性質，依上開多數學者見解定性為解釋性行政規則，依據行政程序法對於行政規則之立法定義，依行政程序法第 159 條規定：「本法所稱行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。」其揭示需職權訂定、對象特定、內容抽象、對內拘束、對外無直接法效性之要件。故行政機關對人民之法規疑義、詢問事項所為之回覆函，可能有具體個案之法規適用疑義以及單純抽象之法規解釋疑義等，其中稅務預先核釋本身即屬前開具體個案所為適用法規疑義，依該申請要點讓符合法規資格的納稅者向主管機關申請解釋，主管機關依法定程序審核後所給予預先核釋，必須以函答復並刊登政府公報⁵⁰。

⁴⁹ 柯格鐘，稅法之解釋函令的效力－以稅捐實務上娼妓所得不予課稅為例，成大法學，第 12 期，2006 年 12 月，第 61 頁以下。

⁵⁰ 依行政院秘書處函釋，茲說明各機關依行政程序法第 160 條第 2 項規定，

至於在司法實務方面，對此表示意見之函文性質論述基本上同上開論述見解，依最高行政法院 98 年度判字第 1135 號判決指出：「上訴人荷蘭商·飛利浦電子股份有限公司前於 96 年 2 月 26 日曾就轉讓台積電公司股份計畫，申請預先核釋乙案，經財政部以 96 年 2 月 26 日台財稅字第 09600022510 號函復……係財政部針對上訴人於 96 年 2 月 26 日就轉讓台積電公司股份計畫申請預先核釋一案表示意見之函文，……。況縱認財政部 96 年 2 月 26 日台財稅字第 09600022510 號函性質上係屬闡明法規原意之釋示，依上開所述，其內容亦無違誤，故原判決予以援用，亦與司法院釋字第 216 號解釋無違。」

發布同法第 159 條第 2 項第 2 款行政規則之處理原則如下：

- (1) 各機關對於非主管法規所為之解釋，以函答復即可，不必刊登公報。
- (2) 各機關對於主管法規所為之解釋，如係關於具體個案之法律適用疑義者，須以函答復，並刊登公報；如非具體個案，而係抽象之法律解釋者，處理方式同上。
- (3) 上述所列二種情形，如認有全體機關一體適用之必要者，應以「令」發布，其方式有二：一為以令發布，受文者為機關辦理刊登公報事宜之單位，並另以函回復來函機關；二為以令發布，受文者正本為機關辦理刊登公報事宜之單位，副本列各有關機關，並以括弧說明（兼復○○機關○○年○○月○○日○○字第○○號函）。」

資料來源：法務部 90 年 3 月 22 日法 90 律字第 00147 號函。

（二）德國見解⁵¹

有關德國預先核釋制度係規定該國租稅通則第 89 條第 2 項，其內容指出：「稽徵機關及聯邦稅務總署經申請，就重大租稅效果有特別利益時，得對經詳為確定而尚未實現事件之租稅判斷為有拘束力之告知。對據以申請事件之實現有管轄權之稽徵機關，有有拘束力告知之管轄權。申請人提出申請時，無依第 18 條至 21 條規定之管轄稽徵機關者，在邦稽徵機關受聯邦委託而行政管理之租稅領域，聯邦稅務總署有管轄權，不適用第 2 句規定；在此一情形，有拘束力之告知，對告知所根據事件之實現有管轄之稽徵機關，亦有拘束力。授權聯邦財政部，經聯邦參議院之同意，以法規命令就申請發給有拘束力告知之方式、內容及要件，以及拘束力之範圍，為細節規定。」

至於對於有拘束力告知之法律性質為何，文中提到存有法律上論證爭議。在法理上有拘束力之告知，應係稽徵機關對於一事件，其未來將如何為租稅上處理，所為之有拘束力之承諾。司法實務認為應由誠實信用原則來推論有拘束力告知之法律性質及其拘束力，其理由在於稽徵機關所為之告知並非行政處分，但租稅義務人因信賴該告知而為經濟上處置，基於誠實信用原則，稽徵機關即應受其告知之拘束。惟學界之通說見解本條規定有拘束力之告知，應為行政處分，其拘束力得自本身，而非基於誠實信用原則，故不以租稅

⁵¹ 德國預先核釋機制資料整理自陳敏譯著，德國租稅通則，司法院印行，2013 年 5 月，第 153-157 頁；陳清秀，稅法總論，第七版，元照出版有限公司，2012 年，第 266-267 頁。

義務人信賴告知為經濟上處置為要件。

（三）本文見解

承上所述，既然法規將預先核釋效力定性與財政部發布解釋函令相同，則依前開學者多數見解定性之解釋性行政規則，惟該預先核釋係針對具體個案所為解釋，依據行政規則之立法定義，可以觀察出其規範對象顯然以不特定多數人，且係屬於抽象法規解釋疑義之行政命令，即原本是個案所申請之解釋，因法律性質的定性是否可轉換具有通案效力，將可規範類似情形之納稅義務人。其實觀察目前在台灣稅務函令實務上，很大比例上稅務函釋是個案導向，理論上其解釋出來的法律效力，應該只在個案基礎，惟實務上卻將其通案化⁵²，亦即通案化的結果就會變成將適用於個案的解釋函令，轉而有拘束類似情形之納稅義務人，發生當事人以外之第三人是否

⁵² 目前我國申請租稅解釋的實務運作方式，以所得稅為例，通常情況下，除已有明確法令可資適用，主辦國稅局會逕行函覆外，涉有法令不明確處時主辦國稅局撰擬其意見後會另會其他五區局表示意見，彙整後報請賦稅署函釋。過程中須牽涉各區局及賦稅署，往往從申請到取得函覆需要數月甚至一年時間，據筆者觀察，主要是因為我國稅捐稽徵機關傾向以解釋函令來補充稅法不足處，故稅捐稽徵機關在處理人民申請租稅解釋案件時，常以通案解釋的角度來處理具有特定事實脈絡的個案，務求各區局對特定個別案件的見解一致所致。筆者建議可參考美國制度，各區局針對所轄納稅義務人的申請解釋案可自為適法的個案解釋，嗣後再定期檢討有不同見解的案例，彙整後再報請賦稅署發布通案解釋，如此一來應可大幅縮短納稅義務人等待函覆的時間，並有效降低現行稅法制度下稅務不確定性的風險。資料來源：許志文、謝昌君，從稅捐稽徵法第 12 條之 1 修正看我國申請租稅解釋之實務，經濟日報，2013/6/24。

可以主張信賴保護原則適用疑慮。

誠如前文所述，立法實踐方面，美國預先協議機制明確訂定個案解釋申請的效力僅及於據以申請的個案，納稅人可向其內地稅務局（IRS）申請解釋個別特定交易的租稅效果，而 IRS 於審核相關事實後，會就特定事實如何適用稅法進行回覆（Private letter rulings），因為該回覆僅就該個別交易活動進行解釋，故其效力僅及於申請的納稅義務人而不及於第三者，所以縱然有類似交易亦僅能參考該解釋而無法直接援引適用。相同情形，香港事先裁定制度亦如美國般，均是針對個別交易活動進行解釋，其所公布的裁定（主要公布內容係經選取為與公眾利益相關的裁定）內容所產生效力只供作一般參考之用，納稅人若要依據這些裁定必須要謹慎。亦即僅在有關事實與所擬進行交易完全相同的情況下，才可參照一項裁定。如對擬進行的交易與已裁定的交易是否相同存有疑問，納稅人仍須要求作出裁定始為妥當。

依此，稅務預先核釋之法律性質在我國由於該要點將其定性與解釋函令之效力相同，則前開德國法對於該制度性質的論證，包含具行政處分之性質、誠實信用原則等於我國目前制度設計上無法適用，則針對個案交易活動所適用稅法效果進行闡明法規原意之釋示，在具解釋性行政規則之法律性質下予以探討，為本文所採。

四、稅務預先核釋之特徵

有關稅務預先核釋其特徵，即事先性、特定性和解釋性⁵³。茲分別說明：（一）事先性：稅務預先核釋主要係針對納稅者未來可預期的活動或交易，而該未來可預期的活動或交易必須是納稅人有意為之的活動或交易，而非理論上或者假設的活動或交易。至於有些國家立法也將預先核釋適用於部分已經發生的活動或交易，但僅限於納稅申報前的活動或交易，亦即是未發生稅捐效果的活動或交易。（二）特定性：稅務預先核釋主要係針對納稅人特定的交易事項，只適用於特定的事實，不同於普遍適用於所有納稅人的抽象性規範，且預先核釋在遮掩納稅者秘密資訊後，必須對外公開，但其適用範圍仍僅限於核釋中所明確的事實和情況。（三）解釋性：稅務預先核釋本質是對稅法的解釋和適用，不能突破稅法的現有規定。

肆、稅務預先核釋制度之規範結構

一、稅務預先核釋之立法模式

目前各國稅務預先核釋之立法模式⁵⁴，基本上有司法模式與行政模式，茲分別說明：有採取司法模式：指預先核釋的主管機關係獨立於徵納雙方的第三方司法機關或準司法機關掌管。亦有採取行政模式：係指由稅務機關就受理預先核釋程序所發布一系列的模

⁵³ 劉磊、熊曉青、周妍，事先裁定制度研究，稅務研究，2012 年第 9 期，2012 年 9 月，第 46 頁。

⁵⁴ 劉磊、熊曉青、周妍，同前註 53 文，第 42-48 頁。

式，此種模式為大部分國家所採取，至於其立法方式採取法律規範層級以及法令規範層級。前者係規範於國家相關稅法裡面的預先核釋制度，其規範內容及相關程序較為完備，後者係指由稅務機關自行發布規範性文件，其法律層級相對較低，但就稅務機關啟動預先核釋而言，較具靈活性，可因應交易形式的發展而修改其規範內容及其程序⁵⁵。我國稅務預先核釋要點即採取此觀點為之。

至於稅務預先核釋之主管機關究竟係採取集中式或分散式為之，我國預先核釋係採取集中式，參閱該條例第3條規定：「本部為處理預先核釋案件，得設立預先核釋委員會，其組成成員及作業單位如下：（一）委員會置委員八人至十五人，由賦稅署、稅制委員會及各地區國稅局派員擔任之，其中一人為主任委員，由賦稅署署長兼任；其餘委員由機關首長或副首長及賦稅署第一組、第二組、第五組主管或副主管兼任。（二）委員會由主任委員指派委員一人兼任執行秘書，負責相關作業之綜理協調；賦稅署及各地區國稅局並得就該機關單位指派具專業能力之人員，辦理預先核釋案件。」換言之，該委員會負責預先核釋相關資料的審查。

惟在此須檢討之處，在於本要點並無適用稅目的限制之規定，因而可適用於現行所有稅目。故納稅義務人的個別交易，其涉及國稅與地方稅，故從上開預先核釋委員會組成成員，僅有主管國稅稽徵機關的人員，卻無主管地方稅稽徵機關的人員，如預先核釋之適用稅目係地方稅，由主管國稅稽徵機關的人員組成委員會來審議，是否允當？有待進一步思考。如此規定惟一的合理解釋在於該要點

⁵⁵ Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries : Comparative Information Series 208-9 (2010).

制訂背景乃在於因應企業的跨國交易日趨增加，其交易類型日趨複雜等因素，所涉及的稅目大都屬於國稅部分，故要點初期規劃由負責國稅稽徵機關人員組成，有其必要性，但仍須因應本要點之立法目的以及適用所有稅目之立法背景，修改組成成員納入地方稅稽徵機關的人員，始為妥當。

至於審理程序方面，財政部需在收到申請書或申請人補件後翌日起 1 個月內，答覆申請人是否預先核釋。委員會原則上 2 個月召開一次審查會議，委員得視案件需要，同意申請人列席委員會說明。財政部收到預先核釋案申請書後 3 個月完成預先核釋作業，未能完成核釋時，可以延長 3 個月，但以一次為限。

二、稅務預先核釋之適用範圍

首先就受理稅務預先核釋，依納稅義務人之申請，預先核釋採行之跨國交易或投資之國際租稅案件稅法疑義得預先申請核釋，對個別交易建立事前的稅法解釋機制，進而提高投資意願。依其受理範圍第 4 點規定：「預先核釋之申請，以跨國交易或投資之國際租稅案件，並符合下列條件之一者為限：（一）投資金額不含土地達新臺幣二億元以上或首次交易金額達新臺幣五千萬元以上。（二）對我國具有重大經濟效益者。」該要點規定之受理預先核釋之範圍是否過於狹隘？為何僅限於跨國交易或投資的國際租稅案件？茲分別就預先核釋之申請主體、適用範圍加以說明：

（一）申請之主體

稅務預先核釋之程序進行，依據該作業要點需納稅者之申請始可為核釋之行政程序開始，亦即主管機關財政部賦稅署有行政程序之進行義務。另，納稅者提出預先核釋之申請，除該申請為納稅者

在公法上意思表示外，同時兼具程序法及實體法之意義，在程序法上，此一申請促成主管機關開始行政程序，在實體法上即創造主管機關做成租稅解釋之實體要件。換言之，納稅者提出申請，對其本身聲請租稅解釋之權利維護及貫徹，必須有申請權能，對所申請主管機關給予租稅解釋亦必須具有值得保護之申請利益。否則其申請即不合法，應以程序上駁回。

依此，預先核釋之主體包含有請求人指請求發布預先核釋之人、核釋機關指發布預先核釋之機關、受益人指適用預先核釋內容之人，通常為請求人⁵⁶。對於納稅義務人可以提供一定程度的確定性，並可提供稅捐機關瞭解其進行租稅規劃之相關訊息，原則上，核釋應適用於提出申請之企業⁵⁷。

至於申請主體要求作出解釋時須提供的資料和文件之協力義務，依行政程序法第 35 條規定：「當事人依法向行政機關提出申請者，除法規另有規定外，得以書面或言詞為之。以言詞為申請者，受理之行政機關應作成紀錄，經向申請人朗讀或使閱覽，確認其內容無誤後由其簽名或蓋章。」其中「法規另有規定」係指方式之特別規定，如法規明文規定應以規定格式提出申請。依據稅務預先核釋作業要點第五點（申請檢附文件）規定：「申請人申請預先核釋，應依規定格式載明下列事項，並檢附相關資料及證明文件向本部申請：（一）申請人之姓名（名稱）、身分證字號（統一編號）、住

⁵⁶ 李雅晶，參加國際財政協會（IFA）第 65 屆年會會議報告，計畫主辦機關：財政部賦稅署，2011 年，第 52 頁。

⁵⁷ 胡仕賢，參加馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織 2010 年「國際租稅規避」研討會議報告，計畫主辦機關：財政部賦稅署，2011 年，第 39-40 頁。

址等基本資料。(二)委託代理人申請者，應檢附授權書正本。(三)申請目的、適用之相關稅法規定、適用疑義及專業建議。(四)對申請案件相關內容之具體陳述及重大假設。(五)申請案件涉及之課稅年度及稅收影響。(六)申請案件之性質、金額或對我國經濟效益之分析。(七)申請案件是否有第六點有關不予預先核釋之相關情事。」如申請人不符合前開規定格式，財政部賦稅署將不予核釋。

(二) 適用對象 (受理範圍)

依據本要點第 4 點規定內容可知其受理範圍，有兩個限制，其一為租稅案件種類限制，其二為交易金額或其影響大小之限制。在目前實行事先裁定比較成熟的國家和地區，幾乎所有的納稅人都有資格向稅務機關申請預先核釋。茲分別檢討適用事項之限制有無必要性。

1. 適用範圍

首先就租稅案件種類限制，其限制於以跨國交易或投資之國際租稅案件為主，至於國內交易或投資案件基本上亦涉及租稅法令適用疑義，因而有質疑預先核釋之範圍是否過於狹隘？明顯把國內的內國交易或一般人民投資、交易行為排除在外，有違平等原則。據此，財政部所持見解係認為，如國內交易或投資案件他涉及法令適用疑義時，該企業即納稅者無法獲得解決時，其聲請租稅解釋之管道和企業從事跨國交易或投資所適用稅務預先核釋作業要點之程序

並不相同，但不會造成其聲請租稅解釋受到限制⁵⁸，如：國內企業碰到一些特殊的稅務議題，像有些企業要合併或分割，在合併或分割之前，碰到很多稅務問題，往往會透過承辦業務之會計師或律師等業務代理人向財政部申請解釋，雖然財政部並不會因租稅案件種類不符作業要點之受理範圍而拒絕給予解釋，而且過程當中有時必須與業者能充份交換意見，始能發布解釋函令。

其次，就交易金額或其影響大小之限制而言，前者依該作業要點規定投資金額不含土地達新臺幣二億元以上或首次交易金額達新臺幣五千萬元以上，如此設限之交易金額顯然係一般人民或中小企業將無法達不到解釋門檻的要件，致生疑慮。儘管財政部指出當初立法時考量為避免申請案件太多，財政部賦稅署可能無法有多餘人力可以兼顧業務，所以當時制定時在實施範圍採取限制，故在適用門檻是比較高⁵⁹。

至於「對我國具有重大經濟效益者」此一適用事項之限制，其立法用語過於抽象，且係不確定法律概念，因其是無法加以定義，只能描述的概念，學者李惠宗指出其判斷應就具體的事實，依解釋及涵攝程序進行⁶⁰。因而對於該企業從事跨國交易或投資之國際租稅案件究竟是否符合對我國具有重大經濟效益，往往必須在個案中加以具體化，能否由稅捐機關自行判斷，顯有疑慮？因其會影響到

⁵⁸ 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賦稅人權論壇第二場研討會會議紀要，全國律師月刊，第 15 卷第 2 期，2011 年 2 月，第 67-77 頁。

⁵⁹ 陳東良、吳世宗，同前註 58 文，第 67-77 頁。

⁶⁰ 李惠宗，案例式法學方法論，新學林出版股份有限公司，2009 年，第 311 頁以下。

該企業是否可適用稅務預先核釋之要件。

2. 制度檢討

綜上所述，財政部的預先核釋的機制，誠如上開說明可知執行面的非常少，除當初因為外商的壓力而去訂定外，且該預先核釋的機制，亦限於個別跨國交易或投資的國際租稅案件。但徵納雙方的租稅爭議，不限於和外國企業有關，也不限於金融業⁶¹。對此國外實證，參考韓國「稅法解釋釋前答辯制度」並未設有金額門檻限制，亦未有需跨國交易之事件種類限制等，亦即納稅者只要在法定稅捐申報期限之前，就自己事業或有直接關係之特定交易，即可向主管稅務當局申請租稅解釋，顯見我國稅務預先核釋之條件限制較為嚴

⁶¹ 金融業經營非專屬本業收入之範圍認定及其營業稅問題探討，在「認定辦法」專屬業務的收入範圍，是否可以用預先核釋的機制？財政部於 2003 年公布稅務預先核釋作業要點，它的目的是希望建立稅法適用的一致性與確定性，希望徵納雙方事先談得清清楚楚，不要等到執行的時候才發現窒礙難行，而產生一大堆爭議。比如說業者對於何謂非專屬業務的內容先予以提出，財政部再根據業界提出的意見，去做一個檢視。因為事先的溝通，總比訂定完成寫成白紙之後，再去修訂，會減少很多的爭議。就目前而言，財政部的預先核釋的機制，誠如上開說明可知執行面的非常少；除當初因為外商的壓力而去訂定外，且該預先核釋的機制，亦限於個別跨國交易或投資的國際租稅案件。但徵納雙方的租稅爭議，不限於和外國企業有關，也不限於金融業。與其事後在各種稅法訂定之後，執行發生爭議的時候，再透過發布解釋函、或者循行政救濟而致勞民傷財，倒不如將這個預先核釋機制建立起來，然後，「認定辦法」就當作是一個試點，這樣子將來就可以減少很多的爭議。引自【與談人】黃耀輝副教授發言部分，台灣金融服務業聯合總會金融業經營非專屬本業收入之範圍認定及其營業稅問題探討會議實錄摘要，台北，台灣金融服務業聯合總會，2012 年 4 月 17 日，第 6、24 頁。

格⁶²。

比較類似情況可參考香港事先裁定之適用範圍立法演變，目前法例賦予任何納稅人均可向稅務局局長提出申請，就《稅務條例》的各項條文應如何引用於申請人（或申請所述的安排）作出裁定。然過去香港就其境內納稅者聲請租稅解釋其適用範圍原本也是相當狹隘，其後適用範圍隨著 1998 年稅務條例的修訂，事先裁定的適用範圍相對擴大，該項服務不僅涉及應用地域來源原則於徵收利得稅方面的問題，也包括以往稅務局曾提供裁定的事項，即稅務條例第 9A 條（服務公司）、第 15E 條（證券借用及借出）、第 21A 條（專利權使用費）、第 61A 條（一般反避稅條文）和第 61B 條（出售虧損公司）所屬範圍內的事項人。換言之，基本上已無租稅案件種類之限制，亦無交易金額或其影響大小之限制⁶³。反觀台灣稅務預先

⁶² 黃士洲，借鏡韓國思考台灣納稅人權利保障制度之興革，收錄於氏著，「實質課稅與納稅人權利保障」，元照出版有限公司，2011 年，第 705-706 頁。

⁶³ 自 1998 年起，香港事先裁定的範圍已擴大至基本上包括《稅務條例》的所有條文。這個程序可在發生解釋困難時提供明確性，從而增進商業決定的素質。它可以令決策者安心，鼓勵他們作出選取香港的決定。論者現時在作出裁定時，是基於特定個案在技術上是否可被接納，全不考慮吸引或維繫商業投資的政策。這種單從技術考慮而欠缺彈性的方法有其優點；不過，它會將一些介乎兩可之間的個案拒於門外。這等個案如能從政策方面給予適當考慮，有關投資應可被吸引到香港來。因此，建議從政策角度出發，在作出事先裁定時考慮對現行稅務法例作更寬鬆的解釋，以吸引有利於香港的投資。基於政策考慮而作出裁定時，有關官員可能要行使超乎其慣常技術範疇的酌情權。酌情權不受制約，也可能有損稅務制度的持平公正。然而，倘若能夠以一套明確的規則作為政策考慮的規範，酌情權不受制約的危險就會大大減輕，法治原則仍然得到奉行。要達到這個目標，應該將可取的政策考慮正式列入《稅務規則》之內，因為《稅務規則》是《稅務

核釋制度推行初期，將其限制租稅案件種類、交易金額或其影響大小，當然會有使申請稅務預先核釋之納稅者，必須符合法令規定，如不符合將無法聲請，對於中小企業或者個人而言，該門檻顯然過高，備受批評有違平等原則。

如學者葛教授克昌指出，目前所規定的「預先核釋」申請門檻過高，造成小規模企業難有該制度的適用，就租稅法理而言，顯有違背租稅公平主義原則，亦有違憲之疑⁶⁴。換言之，由於此一申請門檻之設限，使部分非居住者企業對於我國課稅適用有疑義時，無法透過事先申請核釋而釐清，增加其遵循我國稅法納稅之不確定性成本，也不免引起對於納稅人基本權益有差別待遇之批評。另從學者陳清秀教授提出社會國家原則⁶⁵在稽徵程序上之運用，主要表現在公平對待納稅義務人與對於納稅義務人之照顧保護義務等。前者指出稽徵機關在查稅及稅務行政的認事用法上應符合公平的原則；後者係針對稽徵機關在稽徵程序上，也應照顧保護納稅義務人的權利，包括其所享有之實體上權利以及程序上權利，均能獲得有效保

條例》各項條文的執行指引。資料引自曾思紅，香港稅收事先裁定介紹及啓示，涉外稅務，2002 年 4 期，2002 年 4 月，第 44 頁。

⁶⁴ 葛克昌教授發言，收錄於計畫主持人：陳明進，國際間來源所得認定原則與我國之比較，計畫主持機關：財政部賦稅署，2008 年，第 222 頁。

⁶⁵ 依據我國憲法第 142 條規定：「國民經濟應以民生主義為基本原則，實施平均地權，節制資本，以謀國計民生之均足。」此項民生主義所追求的社會福利國家目標，實即為社會國家原則的精神，國家的目標應致力於建立公正的社會秩序，平衡社會上之不公平，並維護人性尊嚴，滿足社會的基本生活水準。司法院釋字第 485 號解釋亦謂：「促進民生福祉乃憲法基本原則之一，此觀憲法前言、第一條、基本國策及憲法增修條文第十條之規定自明。」足見促進民生福祉之社會國家原則，屬於憲法基本原則之一。

護，以免因其不知、無經驗而遭受損害⁶⁶。依此觀察目前稅務預先核釋要點的適用範圍，與前開公平對待納稅義務人方面顯然有違，由於設定門檻過高，致使大多數的企業無法適用該要點針對其未來特定交易活動申請租稅解釋，而須回歸到稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項向稅捐稽徵機關申請諮詢，惟目前主管機關並未針對該法規定申請稅法諮詢制度訂定相關細節性、執行性的要點供徵納雙方作為依據，致使人民享有申請租稅解釋的權利，但程序機制並未適時建制，有失良法美意之感。

解決之道，於立法論上為避免預先核釋制度遭濫用，可向申請人收取合理行政處理費用，依據美國實施預先核釋制度的經驗發現，由於申請預先核釋制度的程序十分繁瑣，因此納稅義務人花費於準備相關文件的時間成本、法律或會計方面的諮詢成本、以及預先核釋制度的申請費用等，對於小規模納稅義務人而言無疑是一項沈重的負擔⁶⁷，如美國在預先核釋制度實行的前幾年，即發現小規

⁶⁶ 陳清秀，社會國家原則在稅法上之運用（上），台灣法學雜誌，第 164 期，2010 年 11 月，第 29-30 頁。

⁶⁷ 參見美國 IRS Revenue Procedure 96-53 第 5 條第 10 項之規定，美國預先核釋申請費用：

納稅義務人總收入	首次申請	每次增加的多邊請求	例行性的展期	小額交易
大於或等於 10 億美元	\$25,000	\$ 7,500	\$ 7,500	\$ 7,500
大於或等於 1 億美元但小於 10 億美元	\$15,000	\$ 7,500	\$ 7,500	\$ 7,500
小於 1 億美元	\$ 5,000	\$ 5,000	\$ 5,000	\$ 5,000

此外，美國 IRS Notice 98-65 “Small Business Taxpayer Advance Pricing Agreements”則規定，申請費用為\$5,000 美元。

中華人民共和國香港特別行政區稅務局「稅務局釋義及執行指引第 31 號『事先裁定』」，附件 III「要求作出裁定的費用」第 1 條規定：

模納稅義務人的申請案件少之又少，爲了改善這種不合理的現象，適度簡化適用於稅務預先核釋相關規定，並收取相關費用⁶⁸。美國內地稅務局於 1998 年發布 Notice 98-65⁶⁹，希望藉由簡化申請程序，提高小規模納稅義務人申請預先核釋制度的誘因⁷⁰。

三、稅務預先核釋之公開性

（一）在何種情況下可對外公開

根據國外實證，稅務預先核釋之內容均公開於稅務主管機關的網站或相關可供民眾查閱到處所，我國目前對預先核釋之內容是否比照國外方式公告於財政部網站，供有相同交易事項的市場參與者參考，以利未來稅務規劃，目前並未規定。惟稅務預先核釋本身法

項 目	金 額
(i) 就利潤是否須被視爲應根據稅務條例第 14 條作爲於香港產生或得自香港的利潤徵收利得稅而作出的裁定	30,000 港幣
(ii) 就報酬是否須視爲應根據稅務條例第 9A 條徵收薪俸稅而作出的裁定	10,000 港幣
(iii) 任何其他裁定	10,000 港幣

網址：www.ird.gov.hk/chi/pdf/c_dipn31.pdf，最後瀏覽日期：2013 年 5 月 1 日。資料引自陳明進，國際間來源所得認定原則與我國之比較，計畫主持機關：財政部賦稅署，2008 年，第 208 頁。

⁶⁸ 陳明進，國際間來源所得認定原則與我國之比較，計畫主持機關：財政部賦稅署，2008 年，第 208 頁。

⁶⁹ 參見 http://www.irs.gov/pub/irs-apa/notice_98-65.pdf，最後瀏覽日期：2013/5/1。

⁷⁰ 美國 IRS Notice 98-65 “Small Business Taxpayer Advance Pricing Agreements”所稱的小規模納稅義務人係指總收入小於二億美元者。

律性質既然定性為解釋函令，依多數學者見解為定性為行政規則，則依行政程序法規定財政部相關程序需公告或下達所屬機關，甚至比照現行年度編印解釋函令彙編方式供民眾查詢。

惟就核釋內容之公開性範圍，日本學者神山弘行指出若要使書面答覆手續納入正規法律制度時應考慮的問題，即申請人對稅務當局的匿名性和保護營業秘密不洩露給其他競爭對手公司的問題⁷¹。對此，參考香港稅務局所公布的事先裁定之個案，對於申請者均以x公司加以稱呼，乃基於保護納稅義務人之隱私，有關申請人及受益人之資料則未予揭露⁷²。依此，參考香港事先裁定係為確保評稅工作秉持公正和具透明度是重要的目標。為此，香港稅務局公布一系列《稅務條例釋義及執行指引》，列出稅務局對稅例的施行的觀點和履行評稅職務的慣常做法，這些指引登載於稅務局網頁，以方便納稅人查閱。另為保障納稅人的隱私權，稅務局會先行編輯裁定才公布，將可以識別有關納稅人身分的資料刪除，且事先裁定個案在網上公布後，稅務局不會因應法例的更改而作出修訂。

另外，稅務機關作成預先核釋之決議基礎是否應予充分揭露，例如：服務常規交易價格之決定、關係企業或總分公司間利潤及費用之分配。若不公開，此等情況是否會造成稅制不夠透明，因此建議有關同意、拒絕或撤銷決定均予以公開。至於將核釋予以公開之條件為何？涉及到該拒絕作出預先核釋之事實與理由之議題，目前

⁷¹ 神山弘行，事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》，独立行政法人経済産業研究所，2010年，第1頁以下。

⁷² 香港稅務局刊物及新聞公報：事先裁定個案，網址：<http://www.ird.gov.hk/chi/ppr/arc.htm>，最後瀏覽日期：2012年5月20日。

我國法並未有明文規定，應可參考行政處分之公文書記載方式，讓申請者瞭解不予核釋之理由，以利後續相關救濟。

（二）可否將這些核釋作為信賴基礎？

按「解釋函令亦得作為人民稅捐規劃權之信賴基礎，故解釋函令之變更，應遵守信賴保護原則及法律不溯及既往原則。」為最高行政法院 89 年度判字第 438 號判決所佐證。所謂信賴保護原則係當人民因信賴行政機關之處分、決定或解釋函令之有效存在，並根據該處分、決定或解釋函令而就具體生活關係或經濟活動為安排時，則人民因信賴所形成之利益，即應受到法律保護⁷³。

目前就信賴保護之基礎範圍，包含有行政法規，如法規命令、解釋性或裁量性行政規則之廢止或變更，亦包含行政處分之撤銷或廢止。就稅務預先核釋之法律性質定性為解釋性行政規則，如有變更或廢止非可歸責於申請者事由，應可主張信賴保護原則之適用⁷⁴。換言之，納稅者因信賴稽徵機關的特定行政行為，據以執行無法回復的財產上處置，納稅者之信賴如此時較值得保護時，則行政之合法性原則必須讓步，於此情形即可阻礙稅捐債權之請求⁷⁵。對此，柯格鐘教授指出：「實際上，解釋函令在先進國家作用，反倒多為納稅人或其稅捐顧問所利用，用以預測或主張稽徵機關應受拘束利器，蓋稽徵機關課稅不僅須依法，也須依上級所發布的命令。

⁷³ 參閱最高行政法院 92 年判字第 1901 號判決。

⁷⁴ 酒井克彦，事前照会に対する文書回答手続のあり方，稅務大学校論叢，第 44 号，2004 年，第 667 頁。

⁷⁵ 陳清秀，稅法總論，第七版，元照出版有限公司，2012 年，第 264 頁。

故在依法課稅與其衍生的信賴保護原則之下，納稅人甚至可主動要求稽徵機關應遵解釋函令而課稅⁷⁶。」

（三）公開性的內容

鑒於解釋函令與人民納稅權利保護息息相關，要求中央主管機關作成就稅捐事項相關之解釋函令及其他行政規則時，應全面公開使納稅義務人知悉。惟若個別稅捐解釋函令或行政規則涉及公務祕密、企業營業祕密或第三人之隱私權者，則可適當性限制公開。至於公開性的內容，我國預先核釋對外公布型態仍和過往財政部發布的解釋函令般，其內容包含主旨、說明及辦法等事項，然參考香港事先裁定的主要內容有以下幾個方面，可供未來主管機關參考，較為明確⁷⁷：

- （1）裁定適用的納稅人名稱和納稅人識別號；
- （2）裁定適用的期間，如 2012 年 1 月 1 日～2015 年 12 月 31 日；
- （3）裁定所根據的事實；
- （4）裁定所根據的條件；
- （5）裁定所要解決的問題；
- （6）裁定的結果；
- （7）作出決定的原因；
- （8）發佈裁定的稅務人員的簽名和職務；

⁷⁶ 柯格鐘，稅改專欄／依解釋令補稅…不應溯及既往，經濟日報，A18 版，2012 年 12 月 22 日。

⁷⁷ 整理自香港事先裁定制度個案。網址：<http://www.ird.gov.hk/chi/ppr/arc.htm>，最後瀏覽日期：2012/5/20。

(9) 裁定發佈的日期；

(10) 裁定的編號，如 2012 年第XXXX號裁定。

四、不予稅務預先核釋之範圍

目前大多數國家均有規定不予預先核釋之範圍，即負面列舉一些具體事項非屬預先核釋之範圍。如我國預先核釋要點即規定：申請案件有不符前二點規定或下列情事之一者，財政部將不予預先核釋。首先就不予預先核釋之範圍涉及到（1）涉及賦稅以外相關法規之解釋。（2）涉及國外法律之解釋。基本上並非稅務主管機關的權限，故非屬預先核釋之範圍。另外（3）與申請案件主要問題類似之案件正處行政救濟程序中。該項目涉及到行政解釋與司法解釋的衝突，該類似之案件所涉及課稅疑義，其在認事用法方面，仍須有司法機關做最後的確認，較為妥適；如香港事先裁定中，申請人要求他就某事項作出裁定，而該事項不論就該申請人或其他人而言是任何反對或上訴的標的；而（4）申請人所提供之資訊不充分，經通知限期補正而未補正。（5）所陳述之重要相關內容不正確或有虛偽不實。如香港《稅務條例》附表 10 之第 1 部，稅務局不會為某些個案作出事先裁定，例如關於施加或減免懲罰、納稅人提交的報稅表或其他資料是否正確等，（4）（5）兩者主要係涉及到申請者的協力義務議題。至於（6）對單純事實或資產價值之認定，主要在於對於純屬事實問題的事項，要求作出核釋的申請會令稅務機關須確定任何事實問題，與預先核釋的目的不同，故不列入核釋之範圍。以下針對可能產生爭議之項目，茲分別說明可能產生疑義及提供應有的改進之道：

（一）屬於假設性之交易，或非即將於一年內採行之交易

針對假設性之交易，或非即將於一年內採行之交易，非屬預先核釋範圍，然比較有疑義之處在於預先核釋之結果究竟有無正確，不可否認申請解釋者均會有某些假設性條件，而這些假設可能係針對將來發生的事件加以預測或參考各項其他金融預測資訊所作出假設，是屬於假設性之交易應予刪除。

（二）交易已發生，或為即將申報或已申報之案件

由於上述交易已發生，即將申報或已申報之案件與預先核釋之本質不同，故不屬於預先核釋之範疇。然有論者提出質疑：「對於納稅義務人實際交易適用稅法的疑問，財政部及稽徵機關本即有解答的義務。交易既已發生，而尚未屆納稅義務人申請期限的案件，納稅義務人既有適用稅法的疑問，何以反而不予預先核釋，其理由何在，實難理解。⁷⁸」即於課稅事實已經發生如尚未到申報納稅期間，可否申請稅務主管機關給予核釋呢？⁷⁹

⁷⁸ 吳金柱，稅務預先核釋作業要點淺析，稅務旬刊，第 1892 期，2004 年 4 月，第 10 頁。

⁷⁹ 何瑞芳表示，在現行慣例下，不管是預先核釋或是解釋令作法皆同，對於未發生的事件，均不予預先解釋。在過去沒有先例、且賦稅行政人力不足的情況下，要突破，可能需要有強力的推動力。收取規費，增加政府收入立意雖佳，但站在行政觀點，收費制度涉及預算編列，也會是另一個難題。並強調，這已非單純的稅制問題，而是攸關整體國家制度改變的問題。資料引自何瑞芳，台灣反避稅法制之現況與改革芻議，月旦財經法雜誌，第 18 期，2009 年 9 月，第 81-103 頁。

參考財政部訴願決定書之內容，其有針對代理原告稅務事宜之會計事務所向財政部高雄市國稅局洽詢稅務事宜，並經該局以 97 年 12 月 19 日財高國稅審三字第 0970070961 號函復，係該局依原告之代理人假設之前提所為之函復內容，自不足為本件徵免之依據，況原告之代理人，如為確認營業人系爭交易之稅法適用疑義，理應依財政部稅務預先核釋作業要點規定，於採行之個別交易前預先向財政部申請核釋或解釋，而非於事後以假設條件函詢非權責機關，以獲致其所預設之書面解答⁸⁰。換言之，財稅主管機關針對人民所提出函詢有關稅務適用疑義，如該交易活動業已完成即課稅事實已發生，如有適用稅法上疑義，縱然尚未到申報納稅期間，則不可以向稅務主管機關申請稅法上疑義之解釋。倘基於降低徵納雙方解決紛爭的觀點，或許與課稅事實發生前所為稅法疑義解釋之本質有異，國外實証方面均將之納入可以預先核釋之範圍，可供未來修法時參考。

⁸⁰ 財政部 98 年 6 月 23 日第 09801450 號訴願決定書：「訴願人之代理稅務事宜之會計事務所向本部高雄市國稅局及原處分機關洽詢稅務事宜，並經各該單位分別以 97 年 12 月 19 日財高國稅審三字第 0970070961 號函及 98 年 2 月 11 日中區國稅民權三字第 0980000976 號函復，均係該等機關依訴願人之代理人假設之前提，所為之函復內容，自不足為本件徵免之依據，況訴願人之代理人，如為確認營業人系爭交易之稅法適用疑義，理應依本部稅務預先核釋作業要點規定，於採行之個別交易前預先向本部申請核釋或解釋，而非於事後以假設條件函詢非權責機關，以獲致其所預設之書面解答。」

（三）申請內容主要涉及所得稅法第四十三條之一⁸¹有關交易之收入、成本或費用計價方式之確定

按所得稅法第 43 條之 1 其立法總說明揭示關係企業間凡「業務經營方式，藉不合常規之安排，以遂其規避納稅之目的者」。至於所規範關係企業之範圍，明文規定為「營利事業與『國內外』其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制」，可知並不限於國外與國內關係企業間，亦包括國內關係企業間。故移轉訂價查核準則第 2 條第 1 項規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用或損益攤計之交易，應符合營業常規，以正確計算相關營利事業在中華民國境內之納稅義務。」其中收益、成本、費用或損益攤計之交易，可適用該查核準則第五章「預先訂價協議」制度，係指於受控交易發生前，預先決定移轉訂價所涉及的相關判斷（例如計價方法、可比較資料與適當調整、針對未來事件之關鍵性假設等），以決定一段時間內受控交易之移轉訂價，其目的在降低跨國企業獲利的不確定性，並減少徵納雙方查核移轉訂價的時間和金錢成本。

換言之，本條將關係企業間的移轉訂價案件排除於稅務預先核釋之範疇，如服務常規交易價格之決定、關係企業或總分公司間利

⁸¹ 所得稅法第 43 條之 1 規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」

潤及費用之分配等，可依據預先訂價協議向主管稅務機關申請於課稅事實發生前先行協議，毋庸在透過稅務預先核釋制度向稅務主管機關申請函釋。

（四）申請目的係為租稅規避，而非認真考慮進行之交易

倘若人民申請預先核釋、稅捐機關亦受理並作成核釋後，稅捐機關得否事後認定人民該項交易係屬脫法避稅行為，而逕行排除該預先核釋的適用，更進一步命人民補稅並處以罰鍰？本文認為即使這個案件當事人被認為是稅捐規避的情況，仍然有權去請求機關，對特定交易是否構成所謂的稅捐規避的解釋。至於比較特殊之處在於，假如一項核釋所述及的行政處理方法竟然被利用作為避稅的工具，則該項核釋不可否認已不再適用。至於本項的問題點在於現行稽徵實務上各稅捐稽徵機關對於租稅規劃行為認定標準不一，常有認為不合稅法意旨，並認定屬於脫法避稅行為者，調整補稅並加上逃漏稅處罰案例，對於納稅人權保障顯有不周，往往會有失公平性之情形出現。故有必要建立外部機制參與判斷稅捐規避行為之認定，以及稅捐規避行為之認定不宜由稅捐稽徵機關各自為政，應由財政部統一見解等相關規範等，透過一般性之法律規範，始能避免徵納雙方間之衝突。

（五）其他不宜預先核釋之案件

至於其他不宜預先核釋之案件，由於我國尚屬實施初期，並未有相關案例可供檢索，對此，參考香港事先裁定制度中不予核釋之範疇中，與本條有關之情形有申請人要求局長就某安排作出裁定，而局長認為該安排並非該申請人認真考慮進行的、且申請是瑣屑無聊或無理取鬧等情形，可供參閱。

五、稅務預先核釋之重行審議、停止適用與撤回

（一）稅務預先核釋之重行審議

按司法院大法官釋字第 537 號解釋略以：「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。」是稽徵機關於核課稅捐時，應由納稅義務人申報或舉證資料之情形，納稅義務人若是推諉或不作為，目前實務方面認定可能必須承擔後續所產生依查得資料、同業利潤標準核定所得額等不利益課稅處分之結果，故稅捐稽徵程序中納稅人協力義務如不履行，則以推計課稅方式為之。

而稅務預先核釋中之重行審議中，依該要點第 9 點規定、申請人對實際交易行為所提供之資料不正確或有嚴重遺漏，或為不完全或錯誤之陳述，致本部依該資料或陳述作成核釋者，本部得重行審議之。該條文涉及到稅務預先核釋程序中，課以申請者有協力義務，倘若在程序中所提供資料有不正確等情形，則以協力義務履行有誤，原先依據該資料所作核釋亦有誤，創設其可回復到尚未作成核釋之狀態，由該稅捐機關重行審議。此時會產生新舊稅捐解釋函令的適用問題，如果申請者認為其所提供之資料並未有主管稅捐機關認定資料不正確等情，將有稅務爭議發生。

（二）稅務預先核釋之停止適用

該條規定與預先核釋有關之法律已廢止或變更，致所核釋交易之課稅方式失所依據者，該核釋自相關法律廢止或變更之日起停止適用。換言之，與預先核釋有關之法律已廢止或變更，致所核釋交

易之課稅方式失所依據者，我國法規規定該核釋自相關法律廢止或變更之日起停止適用。本條可稱為預先核釋之有效期間的規定，因核釋之法律性質定性為解釋性行政規則，如其有關法律如有廢止或變更，則以此為依據的函釋亦應隨之廢止或變更。

（三）稅務預先核釋之撤回

納稅者是否可以撤回預先核釋之申請，何時可以要求撤回該預先核釋之申請？就我國法而言，申請人可以在預先核釋作業完成前，撤回申請案件，但經撤回後，不得再就同一事由提出申請。

六、稅務預先核釋之效力

依據本文對於稅法上解釋函令性質將其定性為解釋性行政規則，故規範上僅對其發布機關內部或下級機關有拘束力，比較有爭議之處在於第三人可否加以採用此核釋，另核釋之內容有無拘束司法機關等議題，有必要加以探討。首先，學者柯格鐘指出：「對非屬國家機關納稅人而言，財政部所發布解釋函令，並不當然具法律規範的效力，納稅人同樣有權表示不同意見。只是當徵納雙方對解釋內容發生歧異，就徵稅或稅額結果發生爭執時，體制上係由法院依其對系爭法律規範認知，作出『正確』的解釋並據以裁判而已⁸²。」依此，解釋函令只有內部效力，並無對外效力。本文乃分別針對稅務預先核釋對於納稅義務人以外之第三人、司法機關有無拘束力加以探討：

⁸² 柯格鐘，稅改專欄／依解釋令補稅…不應溯及既往，經濟日報，A18 版，2012 年 12 月 22 日。

（一）對納稅義務人及其以外之第三人拘束力

首先就立法實証方面觀察，由於預先核釋主要係針對納稅人特定的交易事項，只適用於特定的事實，不同於普遍適用於所有納稅人的抽象性規範。另我國稅務預先核釋作業要點就該核釋之效力依據本要點第 8 點規定：「依預先核釋程序所作成之核釋，其效力與本部解釋函令同。」與財政部所發布的稅法解釋之效力同一，解釋函令之拘束力，應僅限於申請的納稅者與稽徵機關，倘若稅務機關對於申請納稅者的未來交易活動均符合預先核釋的範疇時，其課稅依據必須依該函釋內容做為依據，至於申請納稅者則面臨該函釋之內容公布是否對其有利或不利，基於該預先核釋原則上係對納稅義務人申請個案角度來看，納稅義務人基本上在該函釋公布後享有選擇權，如選擇依照預先核釋之內容所適用的預定交易活動，則須依照該函釋內容申報稅捐，如不依照此函釋申報，認該解釋函令不得作為納稅依據，僅能透過徵納雙方的稅務爭訟方式加以解決。依上所述，第三人是否受該函釋拘束力，考察美國、香港等早已制定稅務預先核釋機制之國家制度，均認為係針對個別納稅義務人之特定交易或投資安排作出稅務法令解釋，其裁決結果僅對於該名申請人具有拘束力，其他第三人均不得以該項裁決為例主張循例辦理。

惟亦有認為可適用於第三人，日本學者金子宏認為預先核釋之效力究竟可否讓第三人依據稅務當局公布的核釋，基於納稅者間的水平公平，對於預先核釋效力所非及申請者以外的第三人，如事實狀態相同者，可基於事實上先例要求稅務當局循例辦理⁸³。如某一

⁸³ 金子宏，租稅法，第八版增補版，弘文堂，2002 年，第 111-112 頁。

企業的涉稅事項經過稅務機關的事先裁定，其他企業是否可以參照執行？對某一企業的事先裁定雖然也能同樣適用於其他企業，但對其他企業而言，卻有可能面臨稅務風險。如，當稅務機關公佈對A企業的事先裁定後，如果其他企業面臨的涉稅難題與A企業一模一樣，而且適用的前提條件也一模一樣，其他企業當然可以按照對A企業的事先裁定結論進行稅務處理，一般情況下也不會面臨稅務風險。但是，如果其他企業面臨的涉稅問題與A企業有任何一點差異，或者在適用條件上有所出入，都不能適用稅務機關對A企業的事先裁定結論。否則，由此帶來的一切後果均由企業自己承擔。因此，企業如果要想防範由此帶來的稅務風險，最好單獨向稅務機關提出事先裁定申請⁸⁴。

依此，申請者以外的第三人就特定交易事項所涉及課稅爭議，如對政府公布的核釋之背景事實相同，經常援引該解釋函令主張，實際上就是基於解釋函令所結合之相關法規，主張平等之處遇。亦即鑑於稅務行政係屬於大量行政，且該解釋函令既已發布，稅務主管機關基於自我拘束之原則，對於同一性質之事件，應做相同之處理，如無正當合理理由逕作差別待遇，將違反平等原則⁸⁵。亦為本文所採。

⁸⁴ 金子宏，同前註 82 書，第 79 頁。

⁸⁵ 葛克昌，解釋函令與財稅行政，收錄於氏著，「所得稅與憲法」，翰蘆圖書出版有限公司，2009 年，第 523-524 頁。

（二）對法官之拘束力

按解釋函令只有內部效力，並無對外效力，亦即解釋函令僅拘束下級機關及所屬公務員，使其對解釋函令負有服從之義務⁸⁶。原則上該解釋函令對法院並無拘束力。即目前財政部所發布解釋函令，學理上認其屬於行政機關為闡明法規範原意或為協助下級機關或屬官統一解釋，依行政程序法所規定程序所完成的解釋性行政規則。該解釋函令拘束力，原則上僅及於發布機關、下級機關與所屬公務員，對外並不直接發生效力。即使是對同屬國家機關之一的法院而言，解釋函令內所表示見解並不具拘束力，法官亦可表示與之相反意見⁸⁷。亦即徵納雙方產生爭訟，則法院可透過審理機會而觸及雙方對於稅法解釋上的爭議時，此時的司法權屬於法院，當然法院在享有最終的法律解釋權的思考下，亦不受徵納雙方對該稅法解釋之拘束。

伍、稅務預先核釋爭議解決途徑

有關稅務預先核釋爭議解決途徑，與立法模式有相關，採取行政模式的國家之立法實踐對於稅務預先核釋爭議之所以排斥其解決途徑採用行政救濟，主要在於該預先核釋之申請事項係針對未來事

⁸⁶ 葛克昌，同前註 84 文，第 522 頁。

⁸⁷ 柯格鐘，稅改專欄／依解釋令補稅…不應溯及既往，經濟日報，A18 版，2012 年 12 月 22 日；陳清秀，稅法總論，第七版，元照出版有限公司，2012 年，第 125 頁。

項，如預先核釋的內容對其不利，納稅者可以重新規劃其未來的交易活動，以規避對其不利的稅務問題。倘若納稅者仍採取原計畫的交易活動，嗣後於須繳納稅捐時可進行評估是否針對該核課處分之合法性進行行政爭訟⁸⁸。鑒於我國稅務預先核釋要點規定，申請預先核釋之主動權在於納稅者，且該適用對象亦屬於未來交易事項，不因個案的稅法解釋不利於納稅者，該解釋效力就無適用該納稅者所預定的未來的交易活動。茲就目前法制規範面可能產生爭議部分加以探討，並對國外給予納稅者救濟管道之可能難題加以說明。

一、目前行政訴訟法並無請求撤銷行政規則之訴訟類型

當稅制之制定參考英美法系規定，而行政訴訟制度又源自大陸法系，自可能產生許多概念上之扞隔與矛盾⁸⁹。對此，針對稅務預先核釋產生爭訟時，誠如上開對於德國預先核釋機制說明可知，該有拘束力之告知，其法律性質既然定性為行政處分，當然可以提出撤銷訴訟類型以保障其權益，但我國將其定性為解適性行政規則，又目前行政救濟制度對法規命令或行政規則之內容，人民認為違法，僅得於行政機關據以為具體之措置，致損害人民權益，對於行政機關之具體措置提起行政訴訟時，併為主張，不得單獨以法規命令或行政規則為對象，提起行政訴訟⁹⁰。其請求撤銷法規命令或行

⁸⁸ 劉磊、熊曉青、周妍，事先裁定制度研究，稅務研究，2012 年第 9 期，2012 年 9 月，第 46 頁。

⁸⁹ 張進德，現行國際租稅法制缺失與修法方向，朝陽商管評論特刊，2012 年 5 月，第 85 頁。

⁹⁰ 參照改制前行政法院 37 年判字第 48 號判例：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而

政規則，或確認為違法者，均屬不備訴訟要件，又不能補正，應依行政訴訟法第 107 條第 1 項第 10 款裁定駁回之。換言之，請求撤銷法規命令及行政規則規定，係目前我國行政訴訟法所未規定之訴訟類型，故人民並不得直接請求撤銷法規命令或行政規則。至於我國目前稅務訴訟程序是否可以給予納稅者針對預先核釋內容，如稅務機關遲延始為預先核釋或否准其作出預先核釋，納稅者是否救濟管道可資運用？容有討論餘地。

二、稅務預先核釋可能爭議類型及其對應救濟途徑

（一）對申請預先核釋之否准事項有無救濟途徑

首先，納稅義務人針對其預設之投資架構向稅務機關申請預先核釋，以確認其課稅立場，且其遞交之申請書必須包括有關事實描述以及相關稅負影響，稅務機關對此項申請是否發出同意納稅義務人的課稅立場享有裁量權，如並未給予核釋，是否能提起救濟。目前司法實務針對「依法申請」之意涵解釋，係指實體法上有明確規定，人民得據以主張行政機關有一定作為義務而言。依此，在稅務

不服其決定，…者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」則為行政訴訟法第 4 條所明定；故人民依據行政訴訟法第 4 條規定提起撤銷訴訟，若其請求撤銷之對象並非行政處分，其起訴即屬不備其他要件。另所謂法規命令，係指行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定（行政程序法第 150 條參照）。而「行政處分違法者，固得依訴願或行政訴訟之程序，請求救濟，若行政處分所依據之行政法規（包括行政命令及法律），形式上確已成立，縱令實質上非毫無審究之餘地，亦僅能依請求或其他普通呈請方式向該管官署請求廢止或變更。所謂命令之瑕疵而非處分之瑕疵，自無提起行政爭訟之理由。」

預先核釋要點訂定前，所謂依法聲請之案件，係指人民依法律規定有權請求行政機關為一定之行為者而言，至於單純請願、陳情解釋或建議等則不包括在內。類此單純因適用稅法疑義而向財政部申請函釋方式，而該部發函不予解釋時，由於其並非人民「依法申請之案件」，如逕對之提起行政訴訟法第 4 條第 1 項規定之撤銷訴訟，其起訴欠缺訴訟要件，屬於行政訴訟法第 107 條第 1 項第 10 款所規定不備其他要件而不能補正之情形，應予裁定駁回⁹¹。

司法實務方面針對人民申請法令解釋遭主管機關予以否准，得否提起行政爭訟，涉及到人民是否享有法規賦予其向主管機關申請法令解釋之公法上請求權，透過案由「法令解釋」於司法院法學資料庫檢索系統蒐尋，均採否定見解，如台北高等行政法院 100 年度訴字第 1828 號裁定內容，其指出：「…依其規定意旨所示，應係指財政部關政司、保險司或金融局等對於其所掌理之相關法規有疑義時，有以幕僚單位提供法規疑義解答之職責，並非謂人民得據以請求該等單位為法規之解釋。即或人民對於該等機關所掌理之法規有所疑義不清，請求解答，衡情亦係行政程序法第 168 條所定：『人民對於行政興革之建議、行政法令之查詢、行政違失之舉發或行政上權益之維護，得向主管機關陳情。』之陳情事項，非賦予人民申

⁹¹ 臺北高等行政法院裁定 90 年度訴字第 5878 號判決指出：「行政訴訟旨在保障人民權益，確保國家行政權之合法行使。行政法院依法受理公法上之爭訟事件，除事件本身需屬公法性質外，並須具爭訟性。亦即人民對公權力主體就公法上事件作成之行政處分或其他行政行為，有所爭訟而訴由行政法院加以救濟審查。如行政機關尚未有所處分或作為，自不生行政法院介入審查之問題。本件原告聲請法令解釋，並不具訟爭性，非屬本院審判權範圍，亦應予以駁回。」

請該等機關為法令解釋之公法上請求權。」

亦即在稅務預先核釋以外之其他向財政部申請函釋制度，由於人民並無依法申請之公法上請求權存在，則其申請即非依法申請，如其申請法令解釋事項被否准，該否准性質上僅是觀念通知或事實通知，並非行政處分⁹²。至於駁回理由大都指出欲判斷人民是否享有公法上請求權之依據，除法規之外，在特殊情況下人民的此種公法上請求權可從「保護規範理論」導出，由法規範的保障目的來解讀，人民根據該法規有一個公法上請求權，而毋庸待法規明白的規定。依此參照台北高等行政法院 101 年度訴字第 176 號裁定提出判斷標準，同於司法院釋字第 469 號解釋所提保護規範理論，其內容指出：「按人民請求主管機關為一定行為，主管機關所為函復，是否為行政處分，人民得否提起行政爭訟，端視相關法令是否賦與人民請求國家為一定作為之公法請求權，或該法令是否寓有保護特定人之權利或法律上利益之規範旨趣而定。……該法規即無保障個人權益之規範目的，僅為實現公共利益或一般國民福祉而設，特定之個人無從據以享有公法上之請求權，其所為之聲請（申請）、陳情或檢舉，僅發生促請主管機關發動職權裁量是否為特定行為之效力，而行政機關對該聲請（申請）、陳情或檢舉所為之答覆，對該

⁹² 如：本件被告以系爭答復書函，就上開施行細則第二十五條規定之立法意旨及其規定與兩岸關係條例應如何適用所為事實敘述暨理由為說明，即與法無違，且系爭答復書函非就具體事件所為之答復，不生公法上法律效果，並非行政處分。內政部 101 年 8 月 13 日內授消字第 1010271515 號函，係就訴願人所詢購買未達管制量之爆竹煙火遭詢問稽查事項，引據現行相關規定而為單純的事實敘述或理由說明，並非本於行政權所為之行政處分，訴願人據以提起訴願，揆諸首揭說明，於法不合，應不予受理。

人民既未直接發生權利義務取得、變更或喪失之法律效果，自非屬行政處分，人民對該答覆亦欠缺公法上權益，應不得提起行政訴訟。」

承上述脈絡思考，在稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項明文賦予納稅者享有申請租稅諮詢權利時，亦即可否將人民聲請稅務預先核釋，解釋為人民享有聲請租稅解釋之公法上請求權，本文認為在稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項通過後，明文賦予人民享有申請租稅解釋之權利，稽徵機關依法應於 6 個月內針對人民申請法令解釋給予函覆之義務。換言之，納稅者「申請」法令解釋是因為其享有公法上請求權而依法對主管稽徵機關要求實現其法令解釋申請，進而向國家為意思表示，亦即當人民有「依法規申請」的權利後，行政機關就有義務去處理。

其次，鑑於解釋函令在稅捐法體系中占即為重要地位，且依稅捐稽徵法第 1 條之 1 修正草案說明指出：由於各項稅法規定不盡周延，財政部以解釋函令形式、詮釋、延伸稅法規定。故在稅捐法規定本身如有不盡周延時，財政部可依據此規定對此法條加以詮釋、延伸其規定。惟依據該條文指出「財政部依本法或稅法所發佈之解釋函令」是否僅限於「財政部基於職權因執行稅捐稽徵法或相關稅法之規定」所為解釋⁹³，在此制度實施後，其解釋函令的聲請主體

⁹³ 就個別稅法問題，以書面函請稽徵機關函覆所涉及稅法違憲審查案例中不乏由自然人或法人針對稅法適用上疑義向稽徵機關申請解釋，如（1）釋字第 311 遺贈法就逾期申報者之遺產計算及其處罰規定違憲？周○幸聲請書原處分機關之錯誤核定，造成鉅額不當之稅課，以致繼承人等無法籌措資金繳納遺產稅，繼承人等被迫以土地抵繳遺產稅，並於事後多次向財政部請求解釋有關稅法適用疑義，惟財政部均未就爭議之稅法條文作適當核釋，任由原處分機關違法處理。繼承人等迫不得已，乃依照稅捐稽徵法第

適度開放由人民請求做成稅捐解釋函令之情形，在稅捐稽徵法有關「納稅義務人權利之保護」專章的立法通過，正式申請租稅解釋管道此議題的討論更顯重要。

故財政部對申請預先核釋之納稅者、逾期仍未給予解釋或者認定不符合規定而否准其申請的解釋，基本上係屬於對申請人依法申請事項給予否准之行政行為，依目前行政程序法規定有關人民請求主管機關為行政法令之查詢等事項，其立法體例將其置於「陳情」章，因而請求作成法令解釋之否准，縱然在稅捐稽徵法新法通過後承認人民有公法上請求權，惟目前法制認該否准之函復並不具有法律效力，僅是觀念通知，形成有權利確無救濟管道之情形。對於納稅人權利保障有所缺失。至於德國法制由於將該行政行為解釋具有行政處分之性質，而可以成為撤銷訴願（訟）或課以義務訴願（訟）的標的，惟必須注意當賦予人民有公法請求權時，其訴訟結果與申請人希望透過核釋給予該企業有利的解釋係不同，因該訴訟目的僅能請求給予核釋，至於核釋內容究竟對申請人有利或不利並非此訴訟所需審查內容⁹⁴。

二十八條規定，向原處分機關申請更正退還稅款，案經原處分機關七十八、九、二十六財北國稅審貳字第八八四七七號函核復不准更正退稅，繼承人不服此項不准更正退稅之行政處分，經依法申請復查、訴願及再訴願均未獲審慎處理而遭駁回，另依法提起行政訴訟。（2）釋字第 703 號解釋（公益團體醫院為符免稅條件選擇全額列資本支出者，否准嗣後提列折舊扣減應納稅額，違憲？）涉及：「民國八十四年財政部賦稅署就『社團法人中華民國教會醫療院所協會』所提免稅適用標準如何適用的問題，於研商後做成系爭決議，在一體適用的標準下為公益性醫療院所的免稅優惠儘可能作最有利的考量。」

⁹⁴ 參考近期德國對國稅局發布否准之解釋令，稅務法庭提出行政救濟程序之

（二）對於該預先核釋之結果並未達到申請人原先有利之 函令事項有無救濟途徑

解釋函令本身對於司法機關，因司法機關在權力分立原則下，依法獨立審判，對於法律之解釋適用有其固有權限，自不受行政機關依職權對於法律所表示之解釋內容之拘束，司法院大法官會議第 216 號解釋已明示其旨⁹⁵。當聲請人申請稅務主管機關依預先核釋程

裁判。慕尼黑稅務法庭作出判決，闡釋若稅務機關拒絕做出預先核釋或其發出否准解釋函令時，納稅義務人可採之相關行政救濟程序。根據該裁判見解，稅務法庭認為主管機關發布解釋函令是一種行政行為，將使納稅義務人與其他經由法院審查其行政行為之當事人擁有同樣程序上之權利。惟稅務機關發布解釋函令之行政行為，法院無須審查稅務機關所採取之法律立場，而僅有義務審查稅務機關是否在稅法規定的權限內，正確地使用裁量權。只有當稅務機關在下列情形下，做出不利於納稅義務人之解釋時，已超過其自由裁量權之權限：1. 曲解事實 2. 不接受納稅義務人的立場，也未陳述其拒絕之理由，或 3. 顯然未採取最高法庭之判例。因該案例中，稅務法庭認為稅務機關未有上列情事而做出否准之預先核釋，因此並未逾越其裁量權。然而，納稅義務人還是有機會在實行該投資架構後，向法院提出對稅務機關預先核釋不服之訴訟程序。惟此項見解讓納稅義務人陷入進退兩難之情形。若納稅義務人收到否准之預先核釋，其有權向法院提出訴訟，然該訴訟並未能對納稅義務人確認預設投資架構產生之課稅影響提供任何助益。資料整理自陳光宇節譯，《跨國稅務新動向》/ 德國對國稅局發布否准之解釋令，稅務法庭提出行政救濟程序之裁判（Germany: Tax court clarifies legal remedies for negative binding ruling from tax authorities），勤業眾信通訊，2012 年 1 月，第 30 頁。

⁹⁵ 司法院大法官釋字第 216 號解釋文：「法官依據法律獨立審判，憲法第 80 條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第 137 號解釋即係本此意旨；司法行政機關所發司法行政

序給予解釋，不管作出解釋是否符合當初聲請人之預想⁹⁶，承上所述，基於該核釋之性質定性為解釋性行政規則，現行法制並沒有任何行政救濟管道可資適用，因為依照現行的訴願法或是行政訴訟法的規定，人民僅能就嗣後稽徵機關所作成之稅捐行政處分違法部分提起撤銷訴訟。

準此，當人民申請預先核釋，財政部依預先核釋程序作成核釋，倘若該核釋結果對聲請人而言，可能認為不當或者甚至有違法之情形者，即對於該預先核釋之結果並未達到申請人原先有利之函令，依上開說明，聲請人僅能受其拘束，而不能針對此函令本身提起行政救濟。嗣後針對課稅事實產生相關稅收爭議，始可提之。如台北高等行政法院 97 年度訴字第 1283 號判決中原告主張：「被告指稱財政部 96 年 2 月 26 日台財稅字第 09600022510 號函係針對緩課股票轉讓適用租稅協定問題所為之答覆，因此於本件有適用云云。惟財政部前揭函，實係財政部針對原告就所擬具移轉台積電公司持股規劃案之相關課稅問題，向財政部申請預先核釋所為之覆函，而其函覆內容所持見解並非適法，因此當然不得拘束原告。」即為事例。故目前我國法制並未賦予當事人針對核釋結果不利者之函令提出救濟之權利。

政上之命令，如涉及審判上之法律見解，僅供法官參考，法官於審判案件時，亦不受其拘束。」

⁹⁶ 參考香港申請事先裁定之結果可知，凡局長根據第 2 條拒絕作出裁定或憑藉第 3 條而沒有作出裁定，局長須將其決定以及作出決定的理由以書面通知申請人。

陸、結論與建議

一、「租稅規劃的預查諮詢制度」通過後對預先核釋制度之啓示

透過上開針對我國稅務預先核釋制度說明推衍帶給我們至少二個主要實證意涵。茲分別說明之。

（一）將申請稅法解釋之管道導向正式申請管道

鑒於交易型態的日新月異，稅法修正常常無法及時因應，稽徵機關往往透過解釋函令的發布來解決目前稅務疑義，參考以往財政部及稽徵機關租稅解釋之程序，依據納稅義務人申請，對於該交易尚未確定前，應如何適用稅法，有時不願意於此時表示其稅法意見，納稅者在此階段僅能依據自我解釋的判斷，該交易活動所對應課稅方式及應納稅捐之稅目。惟有時稽徵機關對於納稅者所認定之稅捐法律見解並不表認同，並認定應補繳稅款。因此，徵納雙方就稅捐法適用產生爭議，帶給納稅者有不確定狀態，對於企業而言，其相關投資活動或跨國交易行為的重大經營政策有很大影響。

主要原因在於過去申請稅法解釋之管道大都屬於非正式申請租稅解釋管道⁹⁷，依行政程序法第 168 條規定：「人民對於行政興革

⁹⁷ 目前台灣有關申請稅捐法令解釋的管道，可區分為：1. 財政部的稅務預先核釋；2. 就個別稅法問題，以書面函請稽徵機關函覆；3. 以及透過口頭、電話接受稽徵機關人員諮詢。其中後兩者稅捐稽徵法第 11 條之 7 規定：「稅捐稽徵機關應設置適當場所，聆聽陳情或解答納稅義務人問題。」為其法律依據。申言之，前者為稅法解釋之法定管道，後兩者則屬於稽徵程序中便民措施，為非正式申請租稅解釋管道，主管稽徵機關是否給予函覆，為

之建議、行政法令之查詢、行政違失之舉發或行政上權益之維護，得向主管機關陳情。」由於處理陳情嚴格說來並不算是行政行為的一種，且並未對外發生法律效果，但為落實行政程序法的立法目的：「保障人民權益」，因而在行政程序法中亦規定有行政機關應如何處理人民的陳情案件，故人民如對於稅務上有疑義時，可依本條中「行政法令之查詢」為由向財稅主管機關洽詢，且稽徵機關有關行政法令之查詢作業方式，有設置單一窗口來服務納稅者，針對其稅務上疑義給予解答，如電話詢問等，但因行政程序法將其放置於陳情章節，該解釋之效果並無法律上效力。另稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項增訂前，納稅義務人本可依行政程序法第 168 條規定向主管機關提出陳情，或稅捐稽徵機關並且須依稅捐稽徵法第 11 之 7 條聆聽或解答納稅義務人問題，但法律並無陳情答覆之時間表，實務上納稅人之書面文件無法定時間可追蹤，為其缺點，亦於本次修法後加以補全。

（二）確立人民享有申請法令解釋之公法上請求權

依據新修正稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項規定所建立「租稅規劃的預查諮詢制度」有助於納稅義務人透過的諮詢方式來進行合法的租稅規劃，且從法條的含意來看，「預查諮詢」已經提升為納稅義務人的公法上權利。換言之，稅捐稽徵機關不得拒絕受理預查諮詢，且有義務在六個月內進行答覆。至於在稅務預先核釋制度方面

其權責範圍。資料引自陳東良、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賦稅人權論壇第二場研討會會議紀要，全國律師月刊，第 15 卷第 2 期，2011 年 2 月，第 67-77 頁。

縱使另有針對即將於一年內採行交易而可申請預先核釋的機制，但其門檻過高因而申請案件稀少，但就投資的外商而言，透過上開我國實務運作可知，人民在現行稅捐法制體系下在現行稅務預先核釋制度與稅捐稽徵法所建置之租稅規劃的預查諮詢制度下，將享有完整請求稅捐機關給予解釋權利。

二、我國預先協議法制未來立法芻議

觀察此種制度於我國實施數年後，似乎成效未達一定效果，主要原因在於長期以來，國內外業者抱怨我國稅務環境不甚友善，且跨國企業易遭重複課稅，因而對投資台灣持存疑態度。我國於實施稅務預先核釋制度後，該法實施成效顯然不佳，透過上開對於稅務預先核釋制度的相關理論論述，搭配新通過「租稅規劃的預查諮詢制度」，對照現行制度提出未來修法建議，作出鬆綁調整的思考，使其更貼近國際潮流。分述如下：

（一）逐步降低適用稅務預先核釋之門檻

為保全納稅確定性，稅務預先解釋能否放寬？鑒於稅務預先核釋機制當初制訂目的主要是針對外資有意投資的項目，所牽涉的各種稅負，可以透過要求我國財政部預先做成解釋令，以方便外資預估在我國投資的租稅成本，降低投資的不確定因素，因而適用稅務預先核釋之門檻較高。然事前稅法解釋機制之規範設計並非僅限於特定企業，作為本國納稅者基於納稅者權利保護觀點，亦應享有向稅捐主管機關就稅法疑義申請解釋之權利，以釐清未來交易事項可能牽涉到各種稅負問題，使其亦能評估其租稅成本，亦即作為其理

財規劃之一環⁹⁸。

（二）擴大適用稅務預先核釋之範圍

針對納稅者所提事前稅法解釋機制，其未來預計課稅期間是否應包含已發生的交易事項，尚未納稅申報時，如有稅法上疑義時，就目前我國財政部發布之「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」，可建議稽徵機關利用該辦法之授權，加速與納稅人協談解決其課稅爭議。然是否可考慮設立另一道平行解決稅捐爭議之機制，即擴大稅務預先核釋之適用範圍納入已發生交易但尚未申報前之狀態，參考香港在事先裁定的具體事項方面，即將進行的交易和過去已發生的交易都應納入事先裁定的範疇。如果納稅者欲為過去發生的稅務問題申請解釋，應向稅務機關及時揭露交易及稅務處理情況，將助於稅務單位從以往著重強調事後的調查、補稅、罰款面向，轉變為側重於解決納稅者的實際問題，從而將鼓勵納稅者自願地申報和揭露重大交易事項，減少徵納雙方日後之訴訟，可供未來修法參考。

（三）因應不同企業類型，設計答復納稅者擬從事特定交易行為之諮詢意見

在新修正稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項規定納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於 6 個月內答覆，該法條內容對於適用主體並未加以限制。儘管立法過程中主管機關仍以該法通過後對於稽徵機關可

⁹⁸ 張書瑋，健全稅法環境座談會－稅法環境攸關你我，會計研究月刊，第 335 期，2013 年 10 月，第 51-52 頁。

能產生過大的成本負擔之主張，但並未為立法委員所採，仍通過此案。據此可知稽徵成本負擔量並非係否決納稅者針對稅法疑義所申請事前給予明確的稅法解釋之理由。

其次，在立法論方面，其一為納稅義務人在做交易行為之前，希望能向財政部取得預先核釋或諮詢，考量財政部初期可能沒有辦法負荷這些案件，故可建議納稅義務人從事特定交易行為前可以提供適當的證明文件，向主管的稅捐稽徵機關來申請諮詢，如果稅捐稽徵機關認為在法令適用上有疑義時，再由稅捐稽徵機關向財政部提出法令的解釋。即可透過法規設計針對未符合現行預先核釋之金額的門檻限制的國內企業，亦享有稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項所賦予「租稅規劃預查諮詢制度」而有向稅務主管機關申請解釋之權利。其二為申請稅務預先核釋要求納稅者進行大量的細節分析和提供資訊資料，仍需相對於適用高門檻的企業所需相關文據資料予以適當簡化，以利其申請，故宜適度簡化相關課稅資料，使人民易於申請。

另，預先核釋制度的放寬適用必然會增加稽務機關的行政處理成本，基於使用者付費的原則，即為防杜納稅者濫行申請，可將現行申請機制由免費改為收費制，以利杜絕上開情形發生。如德國租稅通則第 89 條第 3 項規定申請稽徵機關發給有拘束力告知，應依第 4 項至第 6 項規定繳納規費。申請人不僅於稽徵機關依其申請發給有拘束力之告知時，應繳納規費。申請遭稽徵機關駁回，或申請人撤回申請時，亦仍有繳納規費之義務，但可以減少徵收。

（四）強化納稅人於預先核釋機制之程序主體地位

承上所述，鑒於愈來愈多國家體認到稅負之可預測性是跨國企業關注的重點⁹⁹，所以透過稅制的設計，引進諸如預先核釋，或預先訂價協議等機制，作為建立友善課稅環境的必要措施之一，避免企業之租稅成本暴露於難以預測之風險¹⁰⁰。政府也應回應外商之請，協助外商評估來台投資本¹⁰¹。外商申請稅務預先核釋案，將於收件 1 個月內函復申請人是否受理，受理之案件於 3 個月內完成函釋。此外，稅務解釋案件之處理效率也相應提升，人民申請之解釋案，簡單案件訂於 1 個月內答復，需時間研析之複雜案件也會在 3

⁹⁹ Yehonatan Givati, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Ruling*, 29 VIRGINIA TAX REVIEW 144, 144(2009)。

¹⁰⁰ 在司法實務中，目前行政法院審理稅務案件中，涉及到稅務預先核釋，如臺北高等行政法院 97 年度訴字第 2715 號判決：原告荷蘭商·飛利浦電子股份有限公司（Koninklijke Philips Electronics, N.V.）前於 96 年 2 月 26 日曾就轉讓台積電公司股份計畫，申請預先核釋乙案，經財政部以 96 年 2 月 26 日台財稅字第 09600022510 號函復：「說明：三、另就案關法規適用說明如下，俾供貴公司參考：（一）…（二）營利事業所得稅部分：2. 緩課股票轉讓課稅適用租稅協定問題：查中荷租稅協定（即上開臺荷租稅協定）係於 90 年 5 月 16 日生效，依該協定第 27 條第 2 項第 1 款規定，有關中荷租稅協定，屬就源扣繳稅款者，為協定生效日後之第 2 個月第 1 日（即 90 年 7 月 1 日）起『給付』或應付之所得。因此，貴公司於 88 年 12 月 31 日前取得之緩課股票，其給付時點係於 88 年 12 月 31 日以前，與上開中荷租稅協定扣繳稅款自 90 年 7 月 1 日適用之規定尚有不符，嗣後轉讓時，緩課股票面額部分核無中荷租稅協定第 10 條第 2 項股利上限稅率之適用」。

¹⁰¹ 如：財政部民國 101 年 6 月 4 日台財稅字第 10104553490 號：核釋英國開放型投資公司（OEIC）適用臺英（英國）租稅協定上限稅率規定。

個月內完成釋案，至於因案情特殊有延長之必要者，將另行通知申請人，務使申請人瞭解其所提案件在時限內會受到合理的處置¹⁰²。

相對地，相關預先核釋機制之申請程序及其附件，亦應不同於立基為爭取外資投資之背景所為規範設計，使其讓納稅者有適用餘地，如強化稅務解釋案件處理時程控管機制，即人民申請稅務解釋，案情單純或個案事實認定者，與案情複雜且具通案性質者，處理時間會有所不同。另遇到稅法上有爭議性之灰色地帶，具通案性質者，財政部當於審慎研議後，主動發布解釋函令予以明確規範，且在解釋函令發布前如有疑義，應邀集相關業者先行溝通，落實納稅者的參與權。

（五）國際化下稅務預先核釋未來須面對的議題

最後，誠如財政部公務出國報告內容¹⁰³提及稅務預先核釋為納稅義務人就其所規劃之交易向稅捐稽徵機關主動提出請求，從而獲得該機關所發出具有拘束性之預先決定，其他國家之稅捐稽徵機關雖非屬上述參與決定之當事人，然對於該請求事項之事實及租稅核釋內容或為關注之數項議題，參考目前我國採行稅務預先核釋制度之立法背景，在增加外商投資的思維後所需面對有數項議題，供未來持續研究：

1. 稅捐稽徵機關是否可以要求納稅義務人，請其向外國稅捐稽徵機

¹⁰² 葉明峯，與國際接軌－活化臺灣經濟的核心關鍵，臺灣經濟論衡，第 6 卷第 3 期，2008 年 3 月，第 13-23 頁。

¹⁰³ 李雅晶，參加國際財政協會（IFA）第 65 屆年會會議報告，計畫主辦機關：財政部賦稅署，2011 年，第 52-55 頁。

關要求就該納稅義務人或子公司做出核釋？

2. 其次所探討為上開稅務預先核釋是否構成 OECD 稅約範本第 26 條所稱資訊，從而可以依是條規定進行資訊交換？
3. 請求國是否受稅務預先核釋之核發國，就其納稅義務人或子公司有關事項，如居住、常設機構之構成及利潤歸屬、所得重新分類之拘束？
4. 當租稅協定他方締約國認為該稅務預先核釋與租稅協定意旨相違背時，其結果為何？

參考文獻

一、中文部分

■書籍

1. 陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，2012 年第七版。
2. Roy Rohatgi 著（林海甯、范文祥譯），國際稅收基礎，北京大學出版社，2006 年。
3. 吳蓮英、宋秀玲，移轉訂價制度詳解：我國法制暨國際比較，實用稅務出版社股份有限公司，2005 年。
4. 李惠宗，案例式法學方法論，新學林出版股份有限公司，2009 年。
5. 黃俊杰，納稅者權利保護，元照出版有限公司，2008 年。
6. 黃俊杰，稅捐基本權，元照出版有限公司，2010 年。
7. 葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆圖書出版有限公司，2009 年。
8. 葛克昌等編著，納稅人權利保護－稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照出版有限公司，2010 年。
9. 熊偉，美國聯邦稅收程序，翰蘆圖書出版有限公司，2009 年。
10. 臺灣行政法學會主編，當事人協力義務、行政調查／國家賠償，元照出版有限公司，2006 年。

■期刊、論文及研究報告

1. 何瑞芳，台灣反避稅法制之現況與改革芻議，月旦財經法，第 18 期，2009 年 9 月，第 81-103 頁。
2. 吳金柱，稅務預先核釋作業要點淺析，稅務旬刊，第 1892 期，2004 年 4 月，第 7-11 頁。
3. 吳金柱，我國稅務行政行為新制－「稅務預先核釋」制度評析，

- 會計師季刊，第 220 期，2004 年 9 月，第 19-30 頁。
4. 吳德豐、吳金終，國際租稅競爭果真有害？，稅務旬刊，第 2125 期，2010 年 10 月，第 35-37 頁。
5. 吳德豐，租稅對跨國企業的影響，會計研究月刊，第 229 期，2004 年 12 月，第 92-96 頁。
6. 李雅晶，參加國際財政協會（IFA）第 65 屆年會會議報告，計畫主辦機關：財政部賦稅署，2011 年。
7. 林志揚，我國稅務預先核釋制度之研究，國立臺灣大學會計研究所碩士論文，2004 年。
8. 林俊宏，中國企業所得稅制改革對台商的影響，貿易政策論叢，第 18 冊，2012 年 12 月，第 1-57 頁。
9. 柯格鐘，稅法之解釋函令的效力－以稅捐實務上娼妓所得不予課稅為例，成大法學，第 12 期，2006 年 12 月，第 61-94 頁。
10. 洪東煒，租稅法不確定性之負面效果與意涵－以司法院第 698 號解釋文為例，當代財政，第 18 期，2012 年 1 月，第 129-132 頁。
11. 胡仕賢，參加馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織 2010 年「國際租稅規避」研討會議報告，計畫主辦機關：財政部賦稅署，2011 年。
12. 張書瑋，健全稅法環境座談會－稅法環境攸關你我，會計研究月刊，第 335 期，2013 年 10 月，第 48-52 頁。
13. 張進德，現行國際租稅法制缺失與修法方向，朝陽商管評論特刊，2012 年 5 月，第 75-94 頁。
14. 張藏文，稅務預先核釋機制之研究－兼論德國稅法上承諾（Zusage），中原大學財經法律研究所未出版碩士論文，2005 年 1 月。
15. 許祺昌、李益甄，從稅政革新談納稅義務人權利保護，收錄於：葛克昌、湯貢亮、吳德豐主編，「兩岸納稅人權利保護之立法潮流」，財團法人資誠教育基金會，2011 年 3 月，第 132-133 頁。

16. 陳明進，國際間來源所得認定原則與我國之比較，計畫主持機關：財政部賦稅署，2008 年。
17. 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賦稅人權論壇第二場研討會會議紀要，全國律師月刊，第 15 卷第 2 期，2011 年 2 月，第 67-77 頁。
18. 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，第 15 卷第 2 期，2011 年 2 月，第 58-66 頁。
19. 陳敏，租稅法之解釋函令，政大法學評論，第 57 期，1997 年 6 月，第 1-35 頁。
20. 黃士洲，借鏡韓國思考台灣納稅人權利保障制度之興革，收錄於氏著，「實質課稅與納稅人權利保障」，元照出版有限公司，2012 年，頁 694-724。
21. 葉明峯，與國際接軌－活化臺灣經濟的核心關鍵，臺灣經濟論衡，第 6 卷，第 3 期，2008 年 3 月，第 13-23 頁。
22. 葛克昌，租稅法發展專題回顧：近年來行政法院判決之分析，臺大法學論叢，第 40 卷特刊，2011 年，第 1907-1944 頁。
23. 葛克昌，解釋函令與財稅行政，收入於氏著，「所得稅與憲法」，翰蘆圖書出版有限公司，2009 年，頁 501-546。
24. 安侯建業會計師事務所編，主題報導：關係企業間財務安排移轉訂價法制與實務，安侯建業通訊，2012 年 8 月號，第 7-9 頁。
25. 劉磊、熊曉青、周妍，事先裁定制度研究，稅務研究，2012 年第 9 期，2012 年 9 月，第 44-47 頁。
26. 曾思紅，香港稅收事先裁定介紹及啓示，涉外稅務，2002 年 4 期，2002 年 4 月，第 44-47 頁。

二、日文部分

■書籍

1. 金子宏，租稅法，弘文堂，2002 年第八版增補版。
2. 水野忠恒，租稅法，有斐閣，2003 年。

■期刊論文及其他

1. 阿部徳幸，稅務行政における事前確認制度についての検討，稅制研究，第 45 期，2004 年 1 月，第 67-74 頁。
2. 鈴木孝直，事前照會手續の整備の現状と今後の方向性，經營と經濟，第 83 卷第 1 期，2003 年，第 89-137 頁。
3. 神山弘行，事前照會制度に関する制度的課題《研究ノート》，獨立行政法人經濟産業研究所，2010 年，第 1-24 頁。
4. 酒井克彦，事前照會に対する文書回答手續のあり方，稅務大學校論叢，第 44 号，2004 年，第 475-722 頁。

三、英文部分

■期刊論文及其他

1. Givati, Yehonatan, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Ruling*, 29 VIRGINIA TAX REVIEW 144(2009).
2. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries : Comparative Information Series (2010).
3. ROMANO, CARLO, *ADVANCE TAX RULINGS AND PRINCIPLES OF LAW:TOWARDS A EUROPEAN TAX RULINGS SYSTEM* (IBFD Publications BV, 2002).

Analysis and Evaluation of the Tax Advance Ruling System in Taiwan

Chang Jerwei *

Abstract

Following the trend of globalization, the international trade and economic activities grow rapidly and vigorously. Taiwan needs to reform its tax environment so as to maintain the economic superiority in Asia and Pacific region. Especially, after joining WTO the economic and trade contact between Taiwan and other countries Foreign investors expected more transparent taxes and levies system to be established in Taiwan, and suggested Taiwan to establish the Advance Tax Rulings system ,for handling the tax levying of the specific transaction and the unnecessary controversy between taxpayer and government can be minimized. The Ministry of Finance adopted the suggestions of those foreign investors, and promulgated the regulation of “Working Guidelines for Advance Tax Rulings” that was a new milestone for the internationalization of tax environment of Taiwan. However, there is still considerable difference between the system adopted by Taiwan and the system of other countries in the world. It seems that there is still the considerable space for making further improvement. The purpose of the paper is to discuss the difference and similarity between the Advance Tax Rulings System in Taiwan and that of the other countries. Meanwhile, suggestions on the

* Clerk, Kaohsiung High Administrative Court. Ph.D. Tunghai University (Taiwan)

amendment of the relevant laws are proposed in the paper.

Key point : Protection of Taxpayer's Rights 、Advance Tax Rulings 、tax ruling 、avoidance of tax

