司法院釋字第 798 號解釋抄本

司法院公布令……1
解釋文及解釋理由書……1
楊大法官惠欽提出之不同意見書……6

解　釋

司法院　令

發文日期：中華民國109年12月31日

發文字號：院台大二字第1090038110號

公布本院大法官議決釋字第 798 號解釋

附釋字第 798 號解釋

院長　許　宗　力

司法院釋字第 798 號解釋

解釋文

財政部中華民國 92 年 2 月 12 日台財稅字第 0920450239 號令及 105 年 8 月 31 日台財稅字第 10504576330 號函，就 90 年 1 月 17 日修正公布之使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款關於交通工具免徵使用牌照稅之規定，所稱「每一團體和機構以 3 輛為限」，明示應以同一法人於同一行政區域（同一直轄市或縣(市)）內之總分支機構合計 3 輛為限，其縮減人民依法律享有免徵使用牌照稅之優惠，增加法律所無之限制，於此範圍內，均違反憲法第 19 條租稅法律主義，應不予援用。

解釋理由書

聲請人財團法人天主教會台中教區附設彰化縣私立聖家啟智中心（下稱聖家啟智中心）及財團法人天主教會台中教區附設彰化縣私立聖智啟智中心（下稱聖智啟智中心）係經彰化縣政府立案之身心障礙福利機構，財團法人天主教會台中教區附設臺灣省私立慈愛教養院（原名財團法人天主教會台中教區附設臺灣省私立慈愛殘障教養院，下稱慈愛教養院）係先後經臺灣省政府社會處、內

政部及衛生福利部立案之身心障礙福利機構，三者均屬社會福利機構，且為已辦理稅籍登記之非營利機構。聖家啟智中心所有自用小客貨車 2 輛，慈愛教養院所有自用小客貨車 2 輛、自用小客車 1 輛，聖智啟智中心所有自用小客車 2 輛（以上車輛合稱系爭 7 輛車輛），均依使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款規定，向彰化縣地方稅務局申請免徵使用牌照稅，並先後於中華民國 96 年至 103 年間經核准在案。嗣彰化縣地方稅務局查得聲請人聖家啟智中心、聖智啟智中心及同屬財團法人天主教會台中教區附設於彰化縣內之聖母聖心啟智中心，前已先分別於 92 年及 95 年間經彰化縣地方稅務局核准其他 3 輛車輛免稅，故認系爭 7 輛車輛不得免徵使用牌照稅，爰依稅捐稽徵法第 21 條規定，撤銷系爭 7 輛車輛免徵使用牌照稅，並分別補徵。聲請人不服，先後分別提起復查及訴願，再共同提起行政訴訟，經臺灣彰化地方法院 105 年度簡字第 14 號行政訴訟判決撤銷訴願決定及原處分；惟彰化縣地方稅務局不服，提起上訴，經臺中高等行政法院 105 年度簡上字第 89 號判決（下稱確定終局判決）廢棄原判決，並自為判決駁回聲請人之訴在案。

聲請人認確定終局判決所適用之財政部 92 年 2 月 12 日台財稅字第 0920450239 號令（下稱系爭令）及 105 年 8 月 31 日台財稅字第 10504576330 號函（下稱系爭函，依據財政部 107 年 12 月 10 日台財稅字第 10704670390 號令，自 108 年 1 月 1 日起，非經該部重行核定，不再援引適用），增加使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款規定所無之限制，牴觸憲法第 7 條平等原則、第 15 條財產權之保障及第 19 條租稅法律主義等規定，向本院聲請解釋憲法，核與司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所定要件相符，爰予受理，作成本解釋，理由如下：

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。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務或縮減法律所賦予之租稅優惠，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第 674 號、第 692 號、第 703 號及第 706 號解釋參照）。

90 年 1 月 17 日修正公布之使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款規定：「下列交通工具，免徵使用牌照稅：……九、專供已立案之社會福利團體和機構使用，並經各地社政機關證明者，每一團體和機構以 3 輛為限。」查其立法意旨，係立法者考慮國內社會福利團體和機構維持不易，故予以免徵使用牌照稅，以減輕其經營組織之負擔（立法院公報第 90 卷第 5 期院會紀錄，第 549 頁至第 550 頁參照）。其免稅主體係已立案之社會福利團體和機構，免稅客體係經社政主管機關證明專供該社會福利團體和機構使用之交通工具，且每一團體和機構最多可享有 3 輛之免稅優惠。至各該團體和機構是否附屬於同一法人，以及是否設於同一行政區域，則與免稅交通工具數量限額之計算無涉。

又使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款規定所稱「社會福利團體和機構」，應包括依各類福利法規（如兒童及少年福利與權益保障法、老人福利法、身心障礙者權益保障法等）及社會救助法規定，經中央或機構所在地主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之非營利機構（系爭令所引內政部 91 年 6 月 20 日台內社字第 0910068689 號函復參照）。私立社會福利機構應建立會計制度（私立兒童及少年福利機構設立許可及管理辦法第 18 條、私立老人福利機構設立許可及管理辦法第 22 條、私立身心障礙福利機構設立許可及管理辦法第 23 條規定參照），且法人附設之私立社會福利機構，其機構之財務及會計均應獨立（私

立兒童及少年福利機構設立許可及管理辦法第 17 條、私立老人福利機構設立許可及管理辦法第 21 條第 1 項、私立身心障礙福利機構設立許可及管理辦法第 22 條第 1 項規定參照）。每一團體和機構經許可設立在案，具有獨立之財務及會計，得依法向主管稽徵機關辦理稅籍登記（加值型及非加值型營業稅法第 6 條第 2 款及第 28 條規定參照），其雖非法人，亦得為納稅主體。每一團體和機構，既得為稅捐之納稅主體，則得為依法享有稅捐減免優惠之免稅主體，自屬當然。

系爭令主旨二稱：「另該條款所稱『每一團體和機構以 3 輛為限』，為落實社會福利政策之立法意旨並顧及租稅公平，准以同一行政區域（同一直轄市或縣(市)）內之總分支機構合計共 3 輛為限。」及系爭函說明四稱：「……財團法人及其附屬機構免稅車輛數限額，應依本部 92 年 2 月 12 日台財稅字第 0920450239 號令規定以同一行政區域（同一直轄市或縣(市)）內之總分支機構合計 3 輛為限。」限定同一行政區域內之法人及其附設之機構，應合併計算其免徵使用牌照稅之交通工具數量限額，使同一法人於同一行政區域內附設而各自立案之社會福利機構，其交通工具即使符合「專供已立案之社會福利團體和機構使用，並經各地社政機關證明」之免稅要件，亦不能各自依使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款規定，於 3 輛限額內免徵使用牌照稅，形同以該法人而非每一團體和機構為免稅主體，且限縮免稅客體之範圍，顯與上開規定之免稅要件不符，並與立法意旨有違。是系爭令及系爭函縮減人民依法律享有免徵使用牌照稅之優惠，增加法律所無之限制，於此範圍內，均違反憲法第 19 條租稅法律主義，應不予援用。

大法官會議主席 大法官 許宗力

大法官 蔡烱燉 黃虹霞 吳陳鐶 蔡明誠

林俊益 許志雄 張瓊文 黃瑞明

詹森林 黃昭元 謝銘洋 呂太郎
楊惠欽 蔡宗珍

釋字第 798 號解釋不同意見書

楊惠欽大法官 提出

本號解釋宣告財政部中華民國 92 年 2 月 12 日台財稅字第 0920450239 號令及 105 年 8 月 31 日台財稅字第 10504576330 號函，就 90 年 1 月 17 日修正公布之使用牌照稅法第 7 第 1 項第 9 款關於交通工具免徵使用牌照稅之規定，所稱「每一團體和機構以 3 輛為限」，明示應以同一法人於同一行政區域內之總分支機構合計 3 輛為限，其縮減人民依法律享有免徵使用牌照稅之優惠，增加法律所無之限制，於此範圍內，均違反憲法第 19 條租稅法律主義，應不予援用，本席尚難同意，爰提出不同意見書。

本號解釋標的即如上述之二則財政部函令（下併稱系爭函）所涉及者，係 90 年 1 月 17 日修正公布之使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款規定（下稱系爭規定，現行規定則增定但書）中關於「已立案之社會福利團體和機構」（下稱已立案之社福團體）部分之解釋，而本席認系爭函所釋示者，屬系爭規定之文義解釋可能範圍，且依系爭規定之體系及目的解釋，亦應採之。爰先就本號解釋所涉之使用牌照稅及系爭規定之性質予以簡述，再就系爭函所涉系爭規定部分，應如何解釋予以說明。

一、使用牌照稅及系爭規定之性質

使用牌照稅，有將之定性為交易稅者，亦有認其屬財產稅者。[1]而本院釋字第 593 號解釋理由書曾謂：「使用牌照稅係為支應國家一般性財政需求，而對領有使用牌照之使用公共水陸道路交通工具所有人或使用人課徵之租稅」，則再佐以使用牌照稅法第 3 條第 1 項：「使用公共水陸道路之交通工具，無論公用、私用或軍用，除依照其他有關法律，領用證照，並繳納規費外，交通工具所有人或使用人應向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，繳納使用牌照稅。」及第 28 條：「（第 1 項）逾期未完稅之交通工具，在滯納期滿後使用公共水陸道路經查獲者，除責令補稅外，處以應納稅額 1 倍以下之罰鍰，免再依第 25 條規定加徵滯納金。（第 2 項）報停、繳銷或註銷牌照之交通工具使用公共水陸道路經查獲者，除責令補稅外，處以應納稅額 2 倍以下之罰鍰。」之規定，應足認使用牌照稅，係以該法所稱之交通工具，使用該法所稱公共水陸道路之行為（或處於可使用公共水陸道路之狀態），作為稅捐客體。

按基於財政收入以外之政策目的所為稅捐之減免，一般稱之為稅捐優惠。系爭規定明定：「下列交通工具，免徵使用牌照稅：……九、專供已立案之社會福利團體和機構使用，並經各地社政機關證明者，每一團體和機構以 3 輛為限。」即其固屬減免稅捐之規定，但減免稅捐之規定，並非當然即屬稅捐優惠，亦可能係基於量能課稅之考量。而使用牌照稅

[1] 陳清秀，稅法各論（下），2019 年 9 月二版第 1 刷，頁 346；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第 14 期，頁 84

性質上若認屬財產稅，則系爭規定之免稅規範，原則上應無涉量能課稅原則之考量；[2]若認使用牌照稅性質上係屬交易稅，亦因使用牌照稅之稅捐客體尚非維持生存需求之交易（消費），且系爭規定之規範主體即已立案之社福團體，依法並非不得有營業行為（加值型及非加值型營業稅法第 6 條第 2 款規定參照），而系爭規定就得申請免稅之交通工具，復僅規定專供此等社福團體使用，並未明文限制此等交通工具之具體用途，故系爭規定之性質，本席亦贊同多數意見所採之稅捐優惠見解。

二、本號解釋所涉者係系爭規定中關於「已立案之社福團體」之解釋

系爭規定所明定免徵使用牌照稅之要件為：（1）交通工具係專供已立案社福團體使用，（2）此交通工具係已立案之社福團體所有並專供其使用之事實，須有各地社政機關之證明，（3）每一社福團體之免稅交通工具限 3 輛。而本號解釋多數意見認系爭規定所稱「每一團體和機構以 3 輛為限」部分，系爭函認應以同一法人於同一行政區域（同一直轄市或縣(市)）內之總分支機構合計 3 輛為限，係增加法律所無之限制，違反憲法第 19 條租稅法律主義。而觀爭執所在之「每一團體和機構」，核係涉及上述免稅要件（1）中所稱已立案之社福團體究何所指之問題。惟因此所稱「已立案」之社福團體，除該團體性質上係以從事社會福利事業為主要目的

[2] 柯格鐘，同註 1，頁 81-84。

外，關於所謂「已立案」，究係指如何之立案，不論是系爭規定或整部使用牌照稅法均無明文，並因此「立案」之準據確定後，即得據之而為所謂「每一社福團體」之判定，故本號解釋所涉及者係關於系爭規定所稱「已立案之社福團體」，應如何解釋之問題。

三、系爭函關於系爭規定所稱「每一團體和機構」之釋示，並未違反憲法第 19 條租稅法律主義

關於租稅法律主義之審查，本院釋字第 706 號解釋曾謂：「主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違。」查系爭規定或整部使用牌照稅法，雖均無關於系爭規定中所稱「已立案」之明文規範，但依系爭規定，所稱「立案」係針對社福機構或團體而為，則依其整體文義，一般而言，係指於主管機關之登記；並因社福團體之登記，原則上應係各類社會福利法規所規範之事項，爰先將各類社會福利法規，如身心障礙者權益保障法、老人福利法、兒童及少年福利與權益保障法及社會救助法等，涉及本號解釋爭點之立案規定，臚列如下：

1、96 年 7 月 11 日修正公布之身心障礙者權益保障法第 63 條第 2 項規定：「依前項規定許可設立者，應自許可設立之日起 3 個月內，依有關法規辦理財團法人登記，於登記完成後，始得接受補助，或經主管機關核准後對外募捐並專款專用。但有下列情形之一者，得免辦理財團法人登記：一、

依其他法律申請設立之財團法人或公益社團法人申請附設者。二、小型設立且不對外募捐、不接受補助及不享受租稅減免者。」

2、96 年 1 月 31 日修正公布之老人福利法第 36 條第 2 項規定:「經許可設立私立老人福利機構者,應於 3 個月內辦理財團法人登記。但小型設立且不對外募捐、不接受補助及不享受租稅減免者,得免辦財團法人登記。」

3、100 年 11 月 30 日修正公布之兒童及少年福利與權益保障法 82 條第 1 項規定:「私人或團體辦理兒童及少年福利機構,以向當地主管機關申請設立許可者為限;其有對外勸募行為或享受租稅減免者,應於設立許可之日起 6 個月內辦理財團法人登記。」而 92 年 5 月 28 日制定公布之同法第 52 條第 1 項即已規定:「私人或團體辦理兒童及少年福利機構,應向當地主管機關申請設立許可;其有對外勸募行為且享受租稅減免者,應於設立許可之日起 6 個月內辦理財團法人登記。」

4、86 年 11 月 19 日制定公布之社會救助法第 29 條第 1 項規定:「設立私立社會救助機構,應申請當地主管機關許可,經許可設立者,應於 3 個月內辦理財團法人登記;其有正當理由者,得申請主管機關核准延期 3 個月。」

觀上述社會福利法規之規定,可知私人或團體所設之社福團體,關於財團法人登記部分,雖非許可設立之要件,但如要本於社福團體之身分享有租稅減免之優惠,則須具備財

團（公益社團）法人登記之要件。[3]而上述法律所以為應辦理法人登記者始得享受租稅減免之規範，核具有為加強此等社會福利機構之管理，以確保各該社會福利法規立法宗旨得以貫徹之目的。

又查系爭規定所稱據以計算免徵使用牌照稅之 3 輛交通工具之基準即每一團體和機構，本號解釋多數意見係認：只須為社福團體之立案即屬之，而系爭函則認：以同一法人於同一行政區域內之總分支機構合計」，即以法人之登記認屬系爭規定之立案（按，系爭函另有「於同一行政區域內」之要件，然其係屬放寬適用之要件，此部分詳下述)。則依前所述之系爭規定整體文義，本席認不論是本號解釋多數意見所採者，或系爭函按同一法人之總分支機構合併計算部分，即以法人之登記認屬系爭規定所稱「立案」之見解，均屬系爭規定所稱「已立案」之文義解釋可能範圍，從而，應採取如何之解釋，即應再綜合其他解釋方法。而參諸上述個別社會福利法規之規範內容，即有財團法人登記者始可享租稅減免之規定，自體系解釋之觀點，應認系爭規定所稱「立案」係指財團（公益社團）法人之立案，否則上述各該社會福利法規，針對租稅減免之特別要件規範部分將形同具文。至具體

[3] 依身心障礙者權益保障法第 63 條第 2 項第 1 款規定，依其他法律申請設立之財團法人或公益社團法人申請附設者，雖未另行辦理財團法人登記，亦得接受補助或經主管機關核准後對外募捐並專款專用；然此核係基於此等附設機構已係財團法人或公益社團法人所附設，故准其無庸再依身心障礙者權益保障法另行辦理財團法人登記，惟尚無從據之而謂系爭規定所稱之每一團體或機構，得以法人附設之各別團體作為核算之基準，尤其再徵諸本意見書所引老人福利法、兒童及少年福利與權益保障法及社會救助法之相關規定，更可佐證之。否則勢將形成不同性質之社福團體，於系爭規定之適用上會產生不同之結論。

個案之認定，或有將法人附設之機構團體視同法人之一部分，予以併計限制之交通工具數量（3 輛），而准同享租稅減免，但就系爭規定所稱之「每一團體和機構」，仍係以法人登記之立案作為核計之基準。並因依民法第 48 條及第 61 條規定，公益社團法人或財團法人設立時，其應登記事項係包含主事務所及分事務所，是系爭函認應將總分支機構合併計算，亦屬當然。

實則，如欲以減免使用牌照稅之方式鼓勵私人興辦社福事業，俾落實社會福利政策，並兼顧租稅公平，係應以社福團體所有且專用之交通工具之實際具體用途作為判定之基準，然若如此則會增加行政勞費，並易於執行過程滋生爭端，準此，亦可證系爭規定係含有稽徵便宜之目的。再者，系爭規定係屬稅捐優惠之規範，已如上述，並因系爭規定係針對社福團體所有且專用之交通工具為免徵使用牌照稅之規定，而基於社福團體仍可能為營業行為，然系爭規定之免稅範圍雖有數量限制，但所免稅交通工具之用途並無專供「社福公益用途」之限制，足認系爭規定亦兼具租稅公平意旨，尚非只為減輕社福團體之負擔。準此，並徵諸前述各該社會福利法規關於欲享租稅減免之社福團體須具備法人登記之規範目的，亦應認系爭規定所稱之「每一團體和機構」應以法人登記之立案為基準。

綜上，系爭函認系爭規定所稱之「每一團體和機構以 3 輛為限」，應以同一法人之總分支機構合併計算部分，依上開說明，既在系爭規定之文義解釋可能範圍，而依體系解釋及

目的解釋，更應採之。故系爭函就系爭規定關於應免徵使用牌照稅之交通工具數量限制部分，認應以同一法人之總分支機構合併計算部分之釋示，衡諸一般法律解釋方法，尚無本號解釋多數意見所稱之違反憲法第 19 條租稅法律主義之違憲情事。

至於系爭函關於「准以同一行政區域（同一直轄市或縣(市)）內」部分，核屬放寬系爭規定適用要件之釋示；換言之，其係考量同一法人有位處不同地域分支機構之實際需求，並兼顧使用牌照稅屬地方稅之地方財政收入而為，係得認已就系爭規定為符合實際之均衡措置。另因稅捐優惠多係基於立法政策之考量，如現行之使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款（106 年 12 月 6 日修正公布）所增定之但書規定：「但專供載送身心障礙、長期照顧服務需求而有合法固定輔助設備及特殊標幟者之社會福利團體與機構，經各直轄市及縣（市）政府同意者，得不受 3 輛之限制。」即屬立法者就兼含數種立法目的之系爭規定，於為原則性之減免要件規範外，另基於著重鼓勵社福事業興辦之立法政策而為，是無論如何，尚不得僅基於鼓勵興辦社福事業之論點，而就系爭規定為與各該社會福利法規之租稅減免規範有所衝突之解釋，亦不宜僅據與系爭規定屬不同規範目的之營業稅稅籍登記，而謂屬營業稅之納稅主體，當然即屬系爭規定所定得享有稅捐優惠之免稅主體，否則即屬違憲。尤其同一法人所附設之機構常非單一，則於各該附設機構均得各別享有系爭規定之稅捐優惠下，又因此等附設機構之事業內容，並非均不具營利實質，

從而，是否會因而促使財團（公益社團）法人附設機構之蓬勃設置，致使原具美意之稅捐優惠規定，反形成有違租稅公平之現象，亦是於作成本號解釋時不得不慎思之事項。