

第四章 實體事項的分析與檢討

第一節 稅捐法定主義的射程範圍

第一項 學說要求及實務看法之內容

按照法律保留原則觀之，似乎一般性地容許立法機關在各種法律領域授權行政機關，使其得以制定有法源地位之法規命令。但稅捐法定主義則進一步要求：「在稅法上，有關稅捐之主要的構成要件要素，如稅捐客體、稅捐主體、稅基、稅率等，必須以形式意義的法律定之」，即必須適用國會保留原則¹。就此延伸出兩個問題：(1) 立法機關得否就稅捐要件的部分，授權行政機關制定法規命令，此為國會保留的問題；(2) 如果肯認立法機關得為授權，則應如何進行授權，此為授權明確性的問題²。

關於稅捐要件應適用國會保留的問題，憲法第十九條與第二十三條似可以提供規範上基礎。但大法官提出此要求的同時，又表示憲法第十九條所規定的「法律」並非限於形式意義的國會法，兼及於經由國會授權的行政立法。而就授權明確性的問題，由於憲法並無直接之明文規定，必須另援引大法官會議解釋做補充說明。

第二項 適用稅捐法定主義的實體項目

在大法官會議解釋當中，釋字二一七號解釋首先認為憲法第十九條兼指納稅及免稅兩個範疇，並且認為施行細則不得就此事項訂定規範。後來在釋字二一七號解釋：「人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」，三六七號解釋：「指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義」，四一三號解釋：「人民有依法律納稅之義務，係指人民祇有依法律所定之納

¹ 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁139。

² 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁140。

稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令取代法律或作違背法律之規定，迭經本院釋字第二一七號 第三六七號及第三八五號等著有解釋」，四一五號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指稅捐主體捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件，均應以法律明定」，四九六號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言」當中，陸續指出涉及納稅義務之要件，應符合稅捐法定主義之要求而以國會法制定的項目，至少含有稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅目、稅率、減免、納稅方法及納稅期間等項。

歸納上述大法官會議解釋，計有稅目、稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率、減免、納稅方法及納稅期間等項。除未明文提及「歸屬」外，稅捐主體、客體、稅基、稅率均屬於稅捐構成要件。其中，主體、客體與歸屬三項決定了「誰必須就什麼東西繳納何種稅捐」，另外，稅基乘上稅率所得出的數字則決定了稅捐數額，是以這五個要素是無可置疑地會直接影響到人民稅捐負擔的有無及多寡。至於稅捐減免的規定，由於其連結點的不同，有時包含在上述要素中加以規定，有時是在此之外於法律效力的部分自行加以規定。以下就前述六項構成要件的司法審查，以及現行法與施行細則間的關係嘗試做一整理。

惟三六七號解釋提到「但法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發布命令為補充規定。如法律之授權涉及限制人民自由權利者，其授權之目的、範圍及內容符合具體明確之條件時，亦為憲法之所許」，與前述「納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項」之關係為何？是指在稅捐法中的任何項目，只要合乎授權明確性的要求，無論是構成要件或法律效果皆可授權？抑或上述特別提出來的各項目只允許以國會法規範之，縱使符合授權明確性亦不得授權給行政機關決定？抑或必須將授權的事項限制在法律所無法「鉅細靡遺」之細節性、技術性事項時方可授權？

另外值得注意的是，司法審查當中也提出非屬於實體事項的部分，多次提及納稅方法與納稅期間等項目，此也為程序規定是否應適用稅捐法定主義預留討論的空間，本文將於下一章中對此進行討論。

第二節 主體

第一項 司法審查之案例

第一款 釋字二一九號解釋

第一目 解釋文

「財政部中華民國六十五年十月十六日修正發布之海關管理貨櫃辦法，其第十六條係依關稅法第三十條盛裝貨物用之容器進口後在限期內復運出口者免徵關稅，及同法第四條貨物之持有人為納稅義務人之意旨而訂定。此種貨櫃如未於限期內復運出口，則向該貨櫃本身進口當時為其持有人之運送人或其代理人課徵關稅，與憲法第十九條租稅法律主義並無牴觸。」

第二目 規範上爭點

原關稅法第四條與第三十條之規定，分別為關稅法第四條：「關稅納稅義務人為收貨人或其代理人」，同法第三十條：「應徵關稅之貨樣、科學研究品、試驗品、儀器、展覽物品、遊藝團體服裝道具、攝映電影人員攜帶之攝影製片器材、修理裝配零件之機械、器具及盛裝貨物進口之容器等。在進口後六個月內原貨復運出口者，免徵關稅。（第一項）前項期限，得根據事實需要，酌予延長。但至多以六個月為限」，當中缺乏授權字眼，是故係爭辦法缺乏授權依據，縱以「辦法」為名亦不生法規命令之效力。其連法律保留原則都不符合，遑論授權明確性，然大法官卻逕以其合乎母法意旨，並認為其與國際慣例相符容認其存在。

該辦法未獲授權而擅自訂定關稅的主體要件，使原本依照關稅法無需負擔關稅義務的「進口當時之持有人之運送人或其代理人」負擔稅捐，明確違反要件法定原則。稅捐構成要件原則上應制定於國會法當中，現行實務運作雖允許制定於法規性命令中，但以獲得明確授權為必要條件。查其母法中並無授權條款，自亦無授權明確性可言，而既無具體明確之授權，行政機關即不得以法規命令對構成要件為擴張或補充。就未規定之部分稽徵機關即不得擅自課徵，尤不得認為一有

缺漏即構成授權，可自居於立法者的地位訂定規範。解釋文所稱之母法意旨，在國會未將其就該問題的意見或立場表現於授權條款時，均僅止於猜測，而未能逕以做為突破要件法定原則之理由。又以國際慣例為理由更屬不當，納稅義務人未必熟知國際慣例，況且我國稅制是否與國際慣例採取相同步調，亦應透過規範加以明文化來確認。稅捐要件既有欠缺即不得課徵，且需由立法與行政機關自行負責，不宜由司法機關引用他國慣行或國際慣例為其護航³，增加人民稅捐負擔。

第二款 釋字三一五號解釋

第一目 解釋文

「關於公司超過票面金額發行股票之溢額所得，應否免稅及免稅之範圍如何，立法機關依租稅法律主義，得為合理之裁量。獎勵投資條例第二十五條僅規定：「生產事業依公司法規定，將發行股票超過票面金額之溢價作為公積時，免予計入所得額」，行政院中華民國五十六年十二月七日臺經字第九四九四號令及財政部同年月十日臺財稅發字第一三〇五五號令乃釋示，非生產事業之上述溢額所得並無免稅規定，不在免稅之列，與憲法所定之租稅法律主義尚無牴觸。」

第二目 規範上爭點

本號解釋中大法官認為法律僅規定生產事業得以免稅，非生產事業未在明文之列，故其股票溢價發行收入自不得免營利事業所得稅。其推論立場已將溢價收入定性為所得在先，所以就其「應否免稅及免稅之範圍」，認為立法機關「得為合理之裁量」。

針對此問題，首先必須確認的前提是：立法機關得裁量者應為「量能課稅原

³ 釋字第二一九號解釋理由書理由書：「海關管理貨櫃辦法係依據上開關稅法第三十條及同法第四條之意旨而訂定，與國際貨櫃報關慣例一致。」若所謂其他主權國家事實上慣行可採，則更明確的他國實定法豈無不可採納之理由？如此一來，則有朝一日財政部片面以財政收入短缺為由，將個人綜合所得稅改為由目前的屬地主義逕自改為國際上亦多數國家採行的屬人主義，以求增加稅捐收入，是否亦可順此推論而認定其並無違憲？如此一來，稅捐法定主義與要件法定原則的要求即蕩喪殆盡，而行政權恐將再度回到君主時代橫征暴斂之場景。就實定法層次言之，我國既為肯認稅捐法定主義之憲法體制，即不應有破壞該憲法制序之不當行為，以遵守憲法規定並維護其尊嚴。

則」，而非「稅捐法定主義」或「要件法定原則」。立法裁量之結果是否符合量能課稅原則，尚屬司法得予審查之事項；相較於此，「稅捐法定主義」對立法機關之拘束僅在於：稅捐有關之事項，原則上應以國會法定之；就稅捐之法規命令之制定的授權，在目的、內容與範圍上要求應符合明確，只要符合授權明確性的要求，行政機關制定之法規命令對於司法機關即有拘束力。此時，立法機關及行政機關之所為皆無所謂違反稅捐法定主義的問題⁴。

但是本號解釋的爭議，實際上在於「該收入到底是否屬於所得」，蓋如果不具備存在面的事實基礎，該規範面之當為要求即失所附麗，進而造成對於非所得課徵所得稅之情事⁵。對於某項收入是否屬於所得之範疇，則屬於稅捐客體之問題，其要件依據要件法定原則之要求，應以國會法規之。獎勵投資條例故屬國會法無誤，但在該條例之規定下⁶，即逕自認為該條文既然僅對生產事業有所規範，是以非生產事業自不能適用，則屬未探究股票溢價發行之性質與該條文規定與他法間之關係⁷，就直接以稅捐法定主義為理由而支持財政部之見解，此種做法對於稅捐法定主義之誤用與檢討層次有所混淆⁸。

⁴ 參黃茂榮著，溢價發行股份之收入不是所得，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 635-636。

⁵ 參黃茂榮著，溢價發行股份之收入不是所得，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 636。

⁶ 獎勵投資條例第二十五條規定：「生產事業依公司法規定，將發行股票超過票面金額之溢價作為公積時，免予計入所得額」。

⁷ 例如公司法第二三九條規定：「法定盈餘公積及資本公積，除填補公司虧損外，不得使用之。但第二百四十一條規定之情形，或法律另有規定者，不在此限。（第一項）公司非於盈餘公積填補資本虧損，仍有不足時，不得以資本公積補充之。」第二四一條規定：「公司無虧損者，得依前條規定股東會決議之方法，將法定盈餘公積及左列資本公積之全部或一部撥充資本，按股東原有股份之比例發給新股：一 超過票面金額發行股票所得之溢額。」即認為股票發行溢額非屬所得，其在公司之帳務作業上，一方面必須將股份面額以下之收入及溢價部分之收入分別記為股本及資本功績，一方面必須將資本公積與盈餘清楚區別，即在於避免將資本公積論為盈餘，因此資本公積自非所得，不營利事業所得稅之課稅客體。此外，所得稅法第六十六條之九第二項第八款規定，不將「處分固定資產之溢價收入做為資本公積者」記入該項所定為分配盈餘中，亦同此意旨。詳參黃茂榮著，溢價發行股票之收入不是所得，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 639。

⁸ 詳參黃茂榮著，溢價發行股票之收入不是所得，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 635 以下；吳金柱著，股票溢價與營利事業所得稅（上）--兼評大法官會議釋字第三一五號解釋，載於稅務，第 1614 期；高永長著，發行股票超過面額之溢價課徵所得稅之探討--再論司法院大法官會議釋字第三一五號解釋，載於稅務，第 1557 期，頁 8 以下；楊君儒著，消極反面推定 人民保障喪失--只因非生產事業「法無免稅規定」，載於實用稅務，第二二一期，頁 7 以下；張國清著，租稅法律主義之爭議--就不同意課稅之理由談起，載於實用稅務，第二二一期，頁 12 以下；余淑芳著，溢額所得稅務處理--課稅範圍、時點及相關費用之認定，載於實用稅務，第二二一期，頁 16 以下；高永長著，溢價課稅因應對策--既非所得即無應否免徵所得稅問題，載於實用稅務，第二二一期，頁 18 以下；巫鑫著，資本公積累積及運用系列(1)--發行股票溢價資本公積，載於稅務，第一五三六期，頁 32 以下；明憲著，論股票溢價發行之溢額不應課

審查步驟上，應就股票溢價發行收入是否屬於所得先行檢討，而由於股票溢價發行收入究非所得，該規定僅宣示應有之處理態度，只具確認意義，非為創設優惠性待遇而設⁹。是以，無論是行政機關或司法審查自不應據要件法定原則，做成因該規定未含有非生產事業即不得適用的結論。尤其在像是溢價發行股票這種與事業業務活動屬性無關的免稅情形，其實沒有太多僅對生產事業提供稅捐優惠的理由。

關於溢價發行之收入，在函示見解獲大法官肯認下，後來財稅機關卻能夠在沒有司法機關的督促，主動提案修法使之符合平等原則的要求，誠屬難能可貴，亦值得肯定，但仍表現出在稅捐法的司法審查中尚有相當多的發展餘地¹⁰。

第三款 釋字三六七號解釋

第一目 解釋文

「營業稅法第二條第一款、第二款規定，銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第三十五條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第四十七條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第二項有關不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，違反上開法律，變更申報繳納之主體，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失期效力。」

第二目 規範上爭點

營業稅法的申報與繳納主體，明文規定為營業人¹¹，但施行細則第四十七條

稅，載於稅務，第一五一三期，頁 17 以下；陳清秀著，發行股票溢價應否課徵所得稅？--評釋行政法院八十年判字第一一五號判決，載於植根雜誌，第七卷六期，頁 33 以下。

⁹ 若是，則對「生產事業」與「非生產事業」兩者規定有差別待遇，必須檢討是否違反平等原則以及是否有其必要。

¹⁰ 參黃茂榮著，溢價發行股份之收入不是所得，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 641。

¹¹ 原營業稅法第四十一條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之。其徵收及行政救

第一項卻規定：「海關拍賣沒入之貨物，視為由拍定人進口，依本法第四十一條之規定辦理」，改變母法內容，使得原本依照營業稅法不負申報繳納義務的拍賣物買受人，被本細則「視為」貨物進口人因而增加其行為義務與稅捐負擔。大法官亦認為其明顯將法律明定之申報繳納主體由營業人變更為拍定人，違反憲法第十九條而違憲並宣告定期失效。

營業稅應由何人負擔屬於稅捐構成要件中主體的部分，一旦授權行政機關委任立法時，該授權條款則需具體明確，是以相關規範內容不得制定於僅有概括授權的施行細則中，否則即屬對人民之自由權利增加法律所無之限制。在法規命令中藉助「視為」規定創設稅捐要件，此舉與行政機關透過類推來擴張或創設不利人民的事實上結果相同，皆違反稅捐法定主義。本解釋理由書中表示：「若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制」即同此意旨。是以司法審查的結果認為行政院於施行細則中擅自規定課稅要件，企圖藉以變更稅捐主體，抵觸母法並對人民增加法律所無之限制，屬違反要件法定原則，故援用憲法第十九條為規範基礎宣告其違憲並限期失效。

第四款 釋字四一三號解釋

第一目 解釋文

「行政院六十三年判字第六七三號判例：「所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之（一）所稱就源扣繳，系指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅」，增列無配偶居住國內之情形，添加法律

濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。（第一項）依第四章第一節規定，計算稅額之營業人，進口供營業用之貨物，除乘人小汽車外，於進口時免徵營業稅。但兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進口貨物，應徵營業稅之比例及報繳辦法，由財政部定之。（第二項）前項營業人，免徵營業稅之進口貨物，轉供其營業以外使用時，應依第二十條規定計算稅額，並依第三十五條規定辦理。」

所無之限制，有違憲法所定租稅法律主義之本旨，應不予適用。」

第二目 規範上爭點

稅捐主體之要件，依司法審查之意見，應以形式意義的法律或獲有明確授權的法規命令規範之。由當時就源扣繳的相關法律觀之，原獎勵投資條例第十七條對適用主體未規定「無配偶居住國內」的限制¹²。本案所涉判例因對適用主體增加前述要件，導致原本得適用就源扣繳者需要改用結算申報，結果因累進稅率而增加其稅捐負擔與其他結算、申報等行為義務負擔，是以大法官會議引用憲法第十九條做為規範基礎宣告該判例應不予適用¹³。

第五款 釋字四二 號解釋

第一目 解釋文

「行政院中華民國八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議所為：「獎勵投資條例第二十七條所指『非以有價證券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，或非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」不在停徵證券交易所得稅之範圍之決議，符合首開原則，與獎勵投資條例第二十七條之規定並無不符，尚難謂與憲法第十九條租稅法律主義有何牴觸。」

¹² 原獎勵投資條例第十七條：「非中華民國境內居住之個人，經依華僑回國投資條例或外國人投資條例核准在中華民國境內投資，並擔任該事業之董事、監察人或經理人者，如因經營或管理其投資事業需要，於一課稅年度內在中華民國境內居留期間超過所得稅法第七條第二項第二款所定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前條第一項第一款之規定」

¹³ 將判例做為違憲審查之標的，大致上與釋字第四二 號將決議做為標的一樣，都是認為其雖然不具有法律賦予的規範上拘束力，但事實上的影響力不容忽視，是以將之做為審查標的。惟判決不得做為稅捐實體要件之法源已如前述，判例自亦為相同之處理。

第二目 規範上爭點

原獎勵投資條例第二十七條與其細則第三十二條之規定¹⁴，要求行政機關必須「視經濟發展及資本形成之需要及證券市場之狀況」來作決定，但此限制實過於空泛，已近乎將立法權讓渡予行政機關行使，有違授權明確性之要求。

細則的規定內容是採取形式觀點而以「登記」為判準，但決議採實質觀點，以實際上經濟事實關係及其所產生的實際經濟利益為準，並非依外觀形式的判斷。施行細則在形式上雖有概括授權即已為足，惟此尚非授與行政機關判斷餘地，使其對於母法中概念的解釋對司法機關有拘束力的適當依據¹⁵。決議並非法院在判決中所表示之意見，釋字第三七四號解釋認為決議雖原本僅有整合內部法律見解的作用，但一經對外刊行，常為下級法院或行政機關所援用，其事實上之拘束力不容否認¹⁶，亦成為審查標的。依該決議，只要某一營利事業「實際上從事龐大有證券買賣」加上「非營業收入遠超過營業收入」，就認定該營利事業係以買賣有價證券為專業。此純以收入之大小認定是否為「專業」，似落入另一形式認定標準，也未從實際營業情形加以考量¹⁷，與實質課稅的精神不符¹⁸。此外，純以收入大小來認定何為「專業」，在當時公司法第十五條有公司專業登記規定

¹⁴ 原獎勵投資條例第二十七條規定：「為促進資本市場之發展，行政院得視經濟發展及資本形成之需要及證券市場之狀況，決定暫停徵全部或部份有價證券之證券交易稅，及暫停徵全部或部份非以有價證券買賣為專業之證券交易所稅。」其細則第三十二條規定：「本條例第二十七條所稱『以有價證券買賣為專業者』，係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商及經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業。」又依獎勵投資條例第八十九條之規定：「本條例施行期間，自中華民國七十年一月一日起，至中華民國七十九年十二月三十一日止。」，本條之規定已於民國七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而失效。

¹⁵ 參黃茂榮，法學方法與現代民法，三版，頁 27-28。

¹⁶ 參釋字第三七四號解釋：「司法機關在具體個案之外，表示其適用法律之見解者，依現行制度有判例及決議二種。判例經人民指摘違憲者，視同命令予以審查，已行之有年（參照釋字第一五四號、第一七七號、第一八五號、第二四三號、第二七一號、第三六八號及第三七二號等解釋），最高法院之決議原僅供院內法官辦案之參考，並無必然之拘束力，與判例雖不能等量齊觀，惟決議之製作既有法令依據（法院組織法第七十八條及最高法院處務規程第三十二條），又為代表最高法院之法律見解，如經法官於裁判上援用時，自亦應認與命令相當，許人民依首開法律之規定，聲請本院解釋，合先說明。」另可參吳庚著，行政法之理論與實用，六版，頁 54-55。然就其拘束力而言，似應認為等同或至多不超過行政規則。

¹⁷ 如聲請書中所指「所謂以有價證券買賣為專業，縱認應從實質課稅原則加以觀察認定，亦應斟酌（1）是否經常買賣有價證券，並以之為業？（2）公司從業人員之多寡，其實際從事買賣有價證券之人員所佔公司全部員工之比例為何？（3）該公司各年度營運情況為何？（4）該年度之市場行情為何？各點情形。」，對於營利事業之營業情形應為各方面之要素實質認定，方符實質課稅原則之精神。

¹⁸ 參陳清秀著，營業稅法上實質課稅原則與稅捐規避，載於植根雜誌 14 卷 6 期，頁 213-214。

的場合下¹⁹，亦有超出文義而違反要件法定原則之虞。如此之原因似來自於母法所使用的文字不夠明確，導致稽徵機關與司法機關在解釋上取得過大的迴旋空間，使人民的法律地位未能安定。

第六款 釋字四四一號解釋

第一目 解釋文

「為獎勵生產事業從事研究發展，提昇技術水準，增進生產能力，行政院於中華民國七十四年九月十八日，依獎勵投資條例第三十四條之一授權訂定之生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法，其第二條第八款規定，生產事業為研究新產品，委託大專校院、研究機構辦理研究工作所支出之費用，為研究發展費用，得抵減當年度應納營利事業所得稅額。所稱研究機構，依財政部七十五年八月十六日台財稅字第七五四九四六四號函釋，係指經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構而言，僅就私法人而為說明，固欠周延。惟上開辦法第二條抵減事由共有十款，經政府核准登記有案之財團法人所屬研究機構以外之研究機構，仍得依該辦法同條第十款規定申請專案認定獲致減免，未影響生產事業租稅優惠之權益，是財政部該號函釋與上開辦法並未牴觸，於憲法第十九條亦無違背。至生產事業委託研究之選擇自由因而受限及不在抵減範圍之研究機構可能遭受不利影響，仍應隨時檢討改進。」

第二目 規範上爭點

本案是涉及以主體資格做為連結因素的稅捐減免，主要爭議在於委外研發時²⁰，受託研發之單位組織是否得僅限於財團法人？稅捐機關對此發佈上述函示，

¹⁹ 民國九十年十月通過之公司法已刪除此規定，是以現今就「專業」為實質認定已較無顧忌。論其實際，不拘泥於形式標準，毋寧較符合立法意旨與憲法上的平等原則。

²⁰ 相關法律對於「研究發展」所指為何，並未加以定義，僅能間接推知，目前亦有行政規則對發展研究做出行政解釋，藉此表達行政方的立場。民國八十九年四月二十一日財政部台財稅字地八九四五三一號函中，其附表一裡關於研究發展的認定原則為：「研究與發展支出係指公司為研究新產品、改進生產技術、改進提供勞務計數及改善製程所支出之費用。」且就認定支出之部分認為：「公司從事研究與發展需提具體研究計畫，稅捐稽徵機關於查核時，應就公司檢附之證明文件，核實認定是否屬研究與發展之範圍，尚不以有無研發成果為認定之依據。」

首先即引發以此做為法源基礎是否違反要件法定原則的問題²¹。立法院為了獎勵生產事業從事研究發展，提昇技術水準，增進生產能力，授權行政院依獎勵投資條例第三十四條之一的授權訂定「生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法」。財政部函釋卻認為將該辦法中第二條第八款所稱研究機構，限於僅經政府核准登記有案之財團法人²²。此見解首先即已構成差別待遇，違反平等原則，但大法官卻僅以「固欠周延」一語帶過，容認財政部以行政規則限縮稅捐減免主體的適用範圍。關於行政機關是否有權以解釋性的行政規則限制法律或法規命令之適用範圍，實屬司法審查之重點項目，絕不可輕易放任以致於破壞依法行政的理念²³。

該辦法既屬授權命令，即應受母法授權目的、範圍與內容之限制。然其第十款規定將本應依照「準則制」認定之研究發展費用的優惠，逕自轉為「許可制」，使得生產事業原本可享有的租稅優惠權益，須另取決於行政機關的具體判斷與決定²⁴，其間差別待遇所引起之不利益是顯而易見的。蓋如此解釋不但顯然沒有貫徹憲法第七條關於平等權的保障，且將本來應屬於羈束處分者轉為裁量處分，也是極為不得當的做法²⁵，如果沒有法律的授權規定，應即無裁量可言²⁶，這些都

²¹ 此外，尚有該限制是否違反平等原則之問題。詳參黃茂榮著，研究發展費用之稅捐優惠，載於載於氏著稅法總論（第一冊），頁 721 以下。

²² 本案所涉主要規範如下：

規範名稱	內容	位階
獎勵投資條例第三十四條之一（已廢）	生產事業申報年度之研究發展費用，超過以往五年度最高支出之金額者，其超出部分百分之二十得抵減當年度應納營利事業所得稅額。但每年抵減金額，不得高於當年度營利事業所得稅額百分之五十。當年度應納營利事業所得稅額不足抵減時，得在以後五年度應納營利事業所得稅額中抵減之。（第一項） 前項研究發展費用抵減之適用範圍，由行政院定之。（第二項）	國 會 法 授 權 條 款
生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條	第八款：生產事業為研究新產品，委託大專校院、研究機構辦理研究工作所支出之費用，為研究發展費用。 第十款：其他經中央目的事業主管機關及財政部專案認定屬研究與發展之支出。	授 權 命 令
台財稅 7549464 號函釋	所稱研究機構係指經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構而言。	行 政 規 則

生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條係轉引自釋字四四一號解釋。

²³ 詳參黃茂榮著，研究發展費用之稅捐優惠，載於載於氏著稅法總論（第一冊），頁 727。

²⁴ 詳參釋字第四四一號解釋，蘇俊雄大法官不同意見書。

²⁵ 獎勵投資條例第三十四條之一的授權條款規定：「生產事業申報年度之研究發展費用，超過以往五年度最高支出之金額者，其超出部分百分之二十得抵減當年度應納營利事業所得稅額。但每年抵減金額，不得高於當年度營利事業所得稅額百分之五十。當年度應納營利事業所得稅額

不因該等辦法之制定業經國會法的授權即得為之。該辦法固然獲得授權，但莫說是行政院以制定法規命令的方式，就算是立法機關自己以制定法律的方式為之，如無法滿足憲法第二十三條的規定時，恐怕都不得制定違反平等原則之規定，對於不同組織方式之研究機構給予差別待遇²⁷。由於該辦法第二條前九款為例示之規定，第十款為概括規定，故必不在前九款例示範圍內之研發費用，始有適用第十款專案認定之可能²⁸。一旦採取許可制，等於採取逐案認定的方式，不但不符稅捐之大量行政的要求，且只針對特定對象類型採許可制，還構成差別待遇。是以，該辦法將依法律本應屬羈束處分的事項，利用法規命令改為得以裁量處分為之，即有逾越授權而對人民依法律所享有之權利添加法律所無之限制之情事，而財政部的函釋更限縮原本之規定之適用範圍，均有違稅捐法定主義。

第二項 現行規範狀態

第一款 所得稅法施行細則第四條 - 「營業場所」

關於營業場所之定義，規定於條文中者有所得稅法第十條第一項²⁹與營業稅法施行細則第四條³⁰，兩者規定之間，共計有「總機構、分公司、事務所、保養廠、工作廠、機房、倉棧、展售場所、聯絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣廠、其他類似之場所」等處與所得稅法之規定不盡一致。

不足抵減時，得在以後五年度應納營利事業所得稅額中抵減之前項研究發展費用抵減之適用範圍，由行政院定之。」，然該辦法卻依此制定「其他經中央目的事業主管機關及財政部專案認定屬研究與發展之支出」。詳參黃茂榮著，研究發展費用之稅捐優惠，載於載於氏著稅法總論（第一冊），頁 728。

²⁶ 所謂行政裁量，是指行政權經由法律之授權，法律之構成要件實現時，得決定是否使其有關之法律效果發生，或選擇發生何種法律效果，屬於必須適用法律保留原則的範疇。參陳敏著，行政法總論，三版，頁 177-178。

²⁷ 獎勵投資條例廢止，改定為促進產業升級條例後，有一個修正重點就是將稅捐優惠相關規定從事業別及組織別，修正為功能別的獎勵方式。其修正意旨即在於避免對於不同主體的差別待遇，以符合平等原則的要求。詳參黃茂榮著，研究發展費用之稅捐優惠，載於載於氏著稅法總論（第一冊），頁 728-729。

²⁸ 詳參釋字第四四一號解釋，劉鐵錚大法官不同意見書。

²⁹ 所得稅法第十條第一項規定：「本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。」

³⁰ 營業稅法施行細則第四條規定：「本法稱固定營業場所，指經營銷售貨物或勞務事業之固定場所，包括總機構、管理處、分公司、事務所、工廠、保養廠、工作場、機房、倉棧、礦場、建築工程場所、展售場所、連絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣場及其他類似之場所。」

有關稅法上的權利能力，在民商法與稅法的認定上固並非應絕對一致³¹，單就稅法領域而言，由於各稅目皆有其不同的規範目的，為實踐其目的而亦得以在自己範圍內有關於權利能力的規定³²。值得注意者在於營業稅法中對於營業人的概念直接引用「固定營業場所」一詞，但於法律當中缺乏定義，僅在營業該法施行細則當中規定；而所得稅法中規定有「固定營業場所」的定義，但並未用於營業人的規定當中。鑑於所得稅法與營業稅法之間具有密切之關係，是否適當有此種規範上之差異存在，相當值得檢討³³。所得稅法與營業稅法就營業場所一詞的定義而言，並未有特殊目的之需求，且兩者相異之部分，亦不具有存在上的本質差異而需適用不同規範，是以在此毋寧應以法體系的一致性為重而有相同規定為妥。此營業場所之定義影響做為其稅法上權利能力與法律地位，是與稅捐主體直接相關的規定，自當規定於國會法。其中特別是倉棧與保養場所是否為固定營業場所，所得稅法第十條第一項有所保留，而營業稅法施行細則第四條則毫無保留的加以肯認之。現行法既然已經有國會通過的所得稅法就其定義明文化，且其定義後並未接續「等」或者「其他類似之場所」的概括用語，屬於較為清楚、明確而限縮的概念。相較於此，營業稅法施行細則之規定，應僅視為行政機關單方面闡釋的意見，而財政部擬訂與行政院核定時，竟皆未針對與所得稅法相衝突的部分加以注意，以維護其一貫性。又由於施行細則僅有概括授權，行政機關就此解釋並未享有判斷餘地而得以拘束司法機關，法官於審判時自得為相反之判斷。

第二款 營業稅法施行細則第九條 - 「小」規模營業人

營業規模要小到什麼樣的程度，才夠資格稱為小規模營業人呢？關於小規模營業人之規定，主要有營業稅法第十三條、同法施行細則第九條與第十條之規定

³¹ 例如合夥在私法上無權利能力，但為了營利事業所得稅之課徵，所以在稅法上仍得認定其具有權利能力；反之，在私法上有權利能力者，例如不具營利事業地位之自然人，不具有負擔營利事業所得稅的權利能力。理由為稅法基於實質課稅原則來把握私人負擔稅捐之能力，以符合量能課稅原則的觀點，是以關於私人權利能力有無的認定，不得拘泥於法律形式。參黃茂榮著，稅捐的構成要件，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 267。

³² 例如營業稅法中營業人以及所得稅法中營利事業所得稅中營利事業的規定，在營業稅法第六條：「有左列情形之一者，為營業人：一 以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。二 非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。三 外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所」，以及所得稅法中營利事業所得稅中營利事業的概念規定於所得稅法第十一條第二項：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」。

³³ 參黃茂榮著，網上交易之課稅問題，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 541-542。

³⁴。此外，財政部另有解釋函令對此表示意見，認為「營業性質特殊之營業人，主管稽徵機關依「營業稅特種稅額查定辦法」查定其每月銷售額時，其銷售額得不受使用統一發票標準之限制。如左：(一)供應大眾消費化之豆漿店、冰果店、甜食館、麵食館、自助餐、排骨飯、便當及餐盒。(二)無女性陪侍之茶室、酒吧、咖啡廳(不包括西餐廳)(三)名勝、古蹟、觀光遊覽地區之土產零售店及高速公路沿線服務區之販賣店。(四)電動玩具遊樂場所。(五)稻米、麵粉、小麥、大麥、米粉、麵類(包括麵乾、麵條等)、豆類、落花生、高粱、甘薯、甘薯簽、甘薯澱粉、大麥片、糕粉等零售業。(六)滷味業。(七)攤販。(八)其他屬季節性之行業，其交易零星者」³⁵，表達行政機關對此概念的詮釋。

小規模營業人由於稅基與稅率不適用一般的加值型營業稅，屬於以主體因素為區別標準的差別待遇，而稅捐主體要件原則上應以國會法規範之。現行營業稅法就此構成要件之範圍(第十一、十二條所列各業以外)及部分特徵(規模狹小)加以指示外，即授權給財政部認定之。財政部就此於施行細則中加以說明，其除加上交易零星的特徵外，並將母法所規定的「財政部規定標準」具體化為「使用統一發票標準」。

查財政部最近發布台財稅字第七五二六二五四號函³⁶所載的「使用統一發票標準」，其發內容未載有授權依據亦未使用法條形式，屬於行政規則而僅具行政規則的規範效力。此舉將主體要件置於行政規則當中，已違反要件法定原則，讓人民看完營業稅法、施行細則及相關法規命令之後，尚無法確知自己可否適用相關規定。另外，施行細則第十條就母法規定的「其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人」認為是指「營業性質特殊」的營業人，並舉出理髮、沐浴、計程車業等三項行業，是以此三項行業可適用相關規定自屬當然。但是，本條第四項還

³⁴ 營業稅法第十三條：「小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅稅率為百分之一。(第一項)農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人，其營業稅稅率為百分之零點一。(第二項)前二項小規模營業人，指第十一條、第十二條所列各業以外之規模狹小，平均每月銷售額未達財政部規定標準而按查定課徵營業稅之營業人。」同法施行細則第九條：「本法稱小規模營業人，指規模狹小，交易零星，每月銷售額未達使用統一發票標準之營業人。」第十條：「本法稱其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，指左列營業性質特殊之營業人：一 理髮業。二 沐浴業。三 計程車業。四 其他經財政部核定之營業。」

³⁵ 財政部 75.7.9. 臺財稅字第七五二六一二五號函。

³⁶ 台財稅字第七五二六二五四號函：「訂定營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月新臺幣二十萬元。」

規定有「其他經財政部核定之營業」之語句，則還餘有迴旋空間在。表示出母法規定的「經財政部規定」者，不只施行細則所規定的三種行業。但另查相關規範如「營業稅特種稅額查定辦法」³⁷、「查定費用等級表」等，卻皆不見有所規定。既然營業稅法採用「規定」之字眼，財政部即應就此以法規命令規定之，不因為在細則中改用「核定」，即認為財政部取得個案認定的權利，得捨法規命令不用。

³⁷ 營業稅特種稅額查定辦法第二條規定：「依本法第二十一條但書、第二十二條但書及第二十三條規定，查定計算營業稅額之營業人，其銷售額之查定，適用本辦法之規定。」