

公法判解

使用牌照稅及系爭規定之性質

司法院大法官解釋第798號

【實務選擇題】

依司法院大法官解釋，關於憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，下列敘述何者正確？

- (A) 租稅構成要件不包含稅率、納稅方法及納稅期間等
- (B) 課稅事實有無之認定，不屬於租稅法律主義之範圍
- (C) 給予人民減免稅捐之優惠不適用租稅法律主義
- (D) 主管機關就租稅法規所為之闡釋，不受一般法律解釋方法之限制

答案：B

【裁判要旨】

1. 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。
2. 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。

【爭點說明】

一、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，故大法官解釋第798號(下稱本號解釋)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。

二、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。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；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，本文贊同本號解釋所採之稅捐優惠見解。

【相關法條】

中華民國憲法第19條

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！