訊息摘要：司法院大法官釋字第 798 號
解釋日期：109-12-31
內　　文：
發文單位：司法院
解釋字號：釋字第 798 號
解釋日期：民國 109 年 12 月 31 日
資料來源：司法院
相關法條：使用牌照稅法 第 7 條（90.01.17版）
中華民國憲法 第 7、15、19 條（36.01.01）
私立老人福利機構設立許可及管理辦法 第 21、22 條（104.09.15）
私立身心障礙福利機構設立許可及管理辦法 第 22、23 條（104.11.24）
稅捐稽徵法 第 21 條（109.05.13）
加值型及非加值型營業稅法 第 6、28 條（106.06.14）
私立兒童及少年福利機構設立許可及管理辦法 第 17、18 條（106.11.27）
司法院大法官審理案件法 第 5 條（82.02.03）
爭　　點：財政部 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，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 輛爲限，是否違反憲法第 19 條租稅法律主義？
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 輛爲限」，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 輛爲限，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。
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啓智中心（下稱聖家啓智中心）及財團法人天主教會台中教區附設彰化縣私立聖智啓智中心（下稱聖智啓智中心）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，且爲已辦理稅籍登記之非營利機構。聖家啓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，聖智啓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啓智中心、聖智啓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啓智中心，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，並自爲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爲之闡釋，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爲之；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 輛爲限。」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爲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，亦得爲納稅主體。每一團體和機構，既得爲稅捐之納稅主體，則得爲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　輛爲限』，爲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　輛爲限。」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　輛爲限。」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爲免稅主體，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　蔡炯燉
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