

國立臺灣大學法律學院法律學研究所



碩士論文

Graduate Institute of Law

College of Law

National Taiwan University

Master thesis

我國非營利組織免納所得稅租稅優惠之探討—以美國

內地稅法為借鏡

A Study of the Income Tax Exemption

for Nonprofit Organizations in Taiwan : Lessons from

the U.S. Internal Revenue Code

王怡潔

Yi-Chieh Wang

指導教授：柯格鐘博士

Advisor : Ke-Chung Ko, Dr. jur.

中華民國 106 年 6 月

June, 2017

中文摘要



非營利組織具有不以營利為目的，不分配盈餘之特性。因此，為了鼓勵非營利組織，國會給予其減免稅捐之租稅優惠。租稅優惠雖是為了追求特定社會目的所制定，但基於量能平等原則，具有相同稅捐負擔能力者，理應均負擔納稅義務，租稅優惠只給予特定納稅義務人減免稅捐之利益，不但有違租稅中立原則，亦可能造成競爭不公之現象，是故，租稅優惠之立法仍應符合憲法之誠命。本文擬探討租稅優惠之憲法界限與非營利組織減免所得稅合憲性議題。

此外，對於我國非營利組織減免所得稅之相關規範，本文擬透過美國法作為我國法比較對象，針對免稅所得之範圍、設定登記程序、實際運作程序與解散程序等各層面的規定，檢視我國現行規範之優劣，最後提出修法建議。

關鍵詞：非營利組織、租稅優惠、所得稅、量能平等原則

Abstract



Unlike for-profit organizations, which distribute net earnings to shareholders, nonprofit organizations do not distribute their earnings. Therefore, in order to support the development of nonprofit organizations, the Congress grants tax-exempt status to nonprofit organizations.

Granting exemption from taxation to nonprofit organizations goes against the principle of tax neutrality and may create unfair competition. As a result, the provision of tax exemption to nonprofit organizations should be subject to Constitutional principle. This article will discuss the Constitutional boundaries of the provision of tax exemption and conduct judicial review.

Besides, this article will use a comparative method. Regarding the organizational, operating and dissolution procedures and the range of the tax-exempt income, this article will introduce the relevant provisions in the U.S. to examine the advantages and disadvantages of the legislation of income tax exemption for nonprofit organizations in Taiwan. Finally, this article will provide the suggestion on amending the legislation.

keywords : nonprofit organization 、 tax exemption 、 income tax 、 ability-to-pay principle

目錄



第一章、前言	1
第一節、研究動機	1
第二節、研究範圍	2
第三節、研究方法	2
第四節、研究架構	3
第五節、文獻回顧	3
第二章、非營利組織之概論	5
第一節、非營利組織之定義	5
第二節、非營利組織的類型	8
第一項、非法人團體	10
第二項、社團法人	12
第三項、財團法人	12
第三節、非營利組織的興起	13
第一項、四大危機	13
第一款、福利國家危機	13
第二款、發展危機	14
第三款、環境危機	14
第四款、社會主義危機	14
第二項、兩大革命	14
第一款、通訊設施革命	14
第二款、中產階級革命	15
第三章、租稅優惠之憲法界限	16
第一節、租稅的定義	16
第一項、課徵主體為公權力機關	16
第二項、獲取收入為主要目的	17
第三項、以金錢給付為內容	18
第四項、對於滿足構成要件之人加以課徵	18
第五項、強制性之無償對待給付之法定義務	18

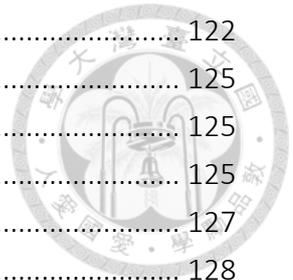
第二節、租稅優惠之理論基礎	19
第一項、租稅優惠之定義	20
第二項、租稅優惠之特徵	20
第一款、管制誘導之政策工具	20
第二款、給予特定納稅義務人稅捐利益	21
第三款、量能平等原則之例外	21
第三項、租稅優惠之種類	21
第一款、經濟指導式之租稅優惠	22
第二款、增進福利式之租稅優惠	22
第四項、租稅優惠之方式	23
第五項、租稅優惠之指導原則	23
第一款、公益原則	24
第二款、功績原則	24
第三款、需要原則	26
第三節、租稅優惠規範之憲法誠命	27
第一項、形式法治國原則—稅捐法定主義	27
第一款、法治國原則之起源	28
第二款、依法行政原則之意涵	28
第三款、法律保留原則之沿革	28
第四款、法律保留原則之實踐	30
第五款、法律明確性原則之實踐	35
第二項、實質法治國原則—量能平等原則	38
第三項、社會國原則	39
第四節、租稅優惠與課稅禁區之區辨	40
第五節、結論	42
第四章、非營利組織所得稅減免優惠之合憲性探討	43
第一節、非營利組織適用租稅優惠之討論	43
第一項、非營利組織適用租稅優惠之理論基礎	43
第一款、補助理論	43
第二款、稅基定義理論	43
第三款、主權觀點	44
第四款、捐贈理論	45
第二項、非營利組織適用租稅優惠之爭辯	46



第一款、肯定見解.....	46
第二款、否定見解.....	47
第三項、小結.....	48
第二節、非營利組織所得稅減免優惠之合憲性議題.....	49
第一項、非營利組織適用租稅優惠之種類.....	49
第二項、非營利組織所得稅減免優惠之合憲性審查.....	50
第一款、學者之租稅優惠違憲審查觀點.....	50
第二款、非營利組織所得稅減免優惠之形式合憲性審查.....	52
第一目、法律保留原則.....	52
第二目、法律明確性原則.....	53
第三款、非營利組織所得稅減免優惠之實質合憲性審查.....	54
第一目、干預之基本權類型.....	54
壹、財產權之檢驗.....	54
貳、平等權之檢驗.....	55
第二目、審查標準之擇定.....	58
第三目、目的與手段之關聯性檢驗.....	64
第三項、小結.....	71
第三節、租稅優惠與直接補助的差異.....	71
第一項、國會監督觀點.....	71
第二項、財政平衡觀點.....	72
第三項、需要原則觀點.....	73
第四節、結論.....	73
第五章、我國與美國非營利組織之所得稅租稅優惠規範之比較.....	76
第一節、應稅所得之排除.....	76
第一項、我國.....	76
第一款、銷售貨物或勞務.....	76
第一目、免稅客體變遷之沿革.....	76
第二目、銷售貨物或勞務所得之定義.....	78
第三目、「租金收入」是否為「銷售貨物或勞務收入」.....	80
壹、以臺北高等行政法院 94 年度訴字第 2947 號判決為 例.....	80
一、本案經過.....	80
二、原告主張.....	80
三、稅局主張.....	82

四、法院見解	83
五、判決評析	85
第二項、美國	87
第一款、無關業務之所得(unrelated business income)	87
第一目、貿易或商業活動(trade or business)	89
第二目、經常性(regularly carried on)	90
第三目、與創設目的無實質關聯(not substantially related)	90
第三項、比較法評析	92
第二節、稅捐減免之要件	94
第一項、設立登記程序	94
第一款、我國	94
第二款、美國	95
第三款、比較法評析	97
第二項、實際運作程序	99
第一款、關係人之利益迴避	99
第一目、我國	99
壹、業務上或財務上不正常關係之態樣-以司法實務為例	100
一、以最高行政法院判決 101 年度判字第 680 號為例	100
二、以最高行政法院判決 101 年度判字第 681 號為例	104
第二目、美國	106
壹、關係人交易之禁止	107
一、不符合資格人士的範疇	107
二、關係人交易之態樣	108
三、違反關係人交易之法律效果	109
第三目、比較法評析	109
第二款、資金運用之規範	114
第一目、我國	114
第二目、美國	117
第三目、比較法評析	118
第三款、持股比例之上限	119
第一目、我國	120
第二目、美國	121
壹、超額持股之法定上限	121
貳、違反超額持股限制之法律效果	122

第三目、比較法評析	122
第四款、經營業務之限制	125
第一目、我國	125
第二目、美國	125
第三目、比較法評析	127
第五款、支出比例之規範	128
第一目、我國	128
第二目、美國	130
第三目、比較法評析	131
第六款、政治活動之禁止	132
第一目、我國	132
第二目、美國	133
第三目、比較法評析	135
第七款、財報揭露之要求	135
第一目、我國	135
壹、未辦理所得稅結算申報恐生之弊端	137
一、以台北高等行政法院 102 年訴字第 894 號行政 判決為例	137
第二目、美國	146
第三目、比較法評析	148
第三項、解散程序	149
第一款、我國	149
第二款、美國	150
第三款、比較法評析	150
第三節、小結	151
第六章、結論	153
參考文獻	155



圖目錄

〈圖表一〉非營利組織之分類



10

第一章、前言

第一節、研究動機



近年來，部分非營利組織財務不透明的醜聞屢屢躍上新聞版面，不禁讓人懷疑部分非營利組織獲得之善款究竟是用於公益活動，還是流入私人口袋？此外，民眾亦紛紛質疑規範我國非營利組織之相關法規不甚完善、如此才容任有心人士得以進行租稅舞弊、不當挪用民眾善款等。從而，本文認為我國非營利組織減免稅捐之議題值得深究。

首先，租稅優惠係為了達成特定社會公益目的，犧牲財政收入，給予特定納稅義務人稅捐減免利益之措施，其既然是為達到特定公益目的所制定，目的洵屬正當，然而，不可否認地是租稅優惠措施使得國家喪失原本預期之財政收入，對於未受優惠者致生相對剝奪感，有違租稅中立原則，亦可能會造成市場不公平競爭之現象。從而，立法者自然不能僅以高舉追求特定社會公益目的之旗幟，便毫無節制地制定租稅優惠之規範。因此，必須探究的是何為租稅優惠之指導原則？其憲法之界限為何？租稅優惠之立法應恪守絕對法律保留原則，抑或相對法律保留原則即已足矣？租稅優惠是否違反憲法之財產權、平等權之保障？其所追求之公益目的是否達到預期之成效？又為了達成社會公益目的，是否存在其他替代手段可以取代租稅優惠措施？

此外，雖然於「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條第 1 項中共有 9 款免稅要件規範，例如針對非營利組織之關係人利益迴避、資金運用、經營業務、支出比例等各設有要件限制，然而，非營利組織之醜聞依舊不絕於耳，是故，現有之要件規範功能不彰，顯有檢討之必要。免稅要件限制究竟應如何規範，方得以藉由法律制度監督非營利組織實際之運作，確保財

報公開透明呢？本文希冀以美國法作為借鏡，辨析非營利組織的本質，檢視我國現行規範之缺陷，進而提出修法之參考，完善非營利組織相關法制。



第二節、研究範圍

非營利組織得適用之租稅優惠種類繁多，在符合一定條件下，可免徵所得稅¹、娛樂稅²、房屋稅³、關稅⁴等。為了避免討論範圍過於龐大，內容失焦且本文礙於篇幅與能力有限，僅以非營利組織減免所得稅租稅優惠之相關規範作為本文討論主軸，亦即以所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款、經所得稅法授權規定之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」與相關函釋內容作為本文之研究範圍。

第三節、研究方法

本文希冀透過比較外國法之方式，介紹美國關於非營利組織免稅要件之規範，藉此省思我國現行規範之不足並且思考是否得以引入外國法之相關規範以完善我國相關法制。此外，本文亦將透過司法判決與相關實務見解的爬梳，思

¹所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」

²娛樂稅法第 4 條第 1 項第 1 款：「凡合於左列規定之一者，免徵娛樂稅：

一、教育、文化、公益、慈善機關、團體，合於民法總則公益社團或財團之組織，或依其他關係法令經向主管機關登記或立案者，所舉辦之各種娛樂，其全部收入作為本事業之用者。」

³房屋稅條例第 15 條第 1 款及第 2 款：「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：一、業經立案之私立學校及學術研究機構，完成財團法人登記者，其供校舍或辦公使用之自有房屋。二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

⁴關稅法第 49 條第 1 項第 5 款與第 6 款：「五、辦理救濟事業之政府機構、公益、慈善團體進口或受贈之救濟物資。六、公私立各級學校、教育或研究機關，依其設立性質，進口用於教育、研究或實驗之必需品與參加國際比賽之體育團體訓練及比賽用之必需體育器材。但以成品為限。」

索現行非營利組織之制度可能遭致濫用之處，規範之漏洞與缺陷應如何填補，方不致使得公共財私有化，讓非營利組織淪為他人中飽私囊的工具，悖離追求公益之精神。



第四節、研究架構

首先，本文於第二章介紹非營利組織的定義、法律上分類等。其次，由於租稅優惠係給予特定納稅義務人減免稅捐負擔之利益，構成量能平等原則之例外，因此租稅優惠仍有其憲法界限，亦應符合公益原則、功績原則與需要原則，關於租稅優惠之理論基礎、租稅優惠規範之憲法上要求於第三章介紹。至於非營利組織適用租稅減免優惠之理論、正反意見與合憲性議題將於第四章討論。然後，於第五章，本文將比較我國與美國非營利組織所得稅減免之規範，檢視我國現行規範之缺失並提出改進建議。

第五節、文獻回顧

首先，針對非營利組織概要介紹，學者林淑馨之《非營利組織概論》一書以基礎概念、策略管理和實際運作三大面向介紹非營利組織，讓人對非營利組織有了基礎認識。學者張明輝、周筱姿的《公益理想實踐之路—非營利組織之設立與管理實務》與林江亮之《非營利組織租稅法規—所得稅之理論與實務》則是側重非營利組織實際運作層面，詳細介紹了非營利組織實際營運可能面對之各種議題，如設立登記、會計制度、所得稅申報與適用之法律命令與財政部函令等。

關於租稅優惠之憲法界限與合憲性議題，學者葛克昌所著《行政程序與納稅人基本權》、《所得稅與憲法》、《稅法基本問題》；學者黃茂榮的《稅法總論》與學者陳清秀之《稅法總論》，對於稅法理論的闡述、涉及之憲法議題有豐富且詳

細的說明。針對租稅優惠指導原則，收錄於《國家租稅權之界限》書中學者張永明〈租稅優惠正當性之探討〉一文與收錄在《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》一書中學者柯格鐘〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉一文有充分之分析與討論。而收錄於《稅法基本問題》書中學者葛克昌〈管制誘導型租稅與違憲審查〉一文與收錄在《輔仁學誌—法/管理學院之部—》第 30 期之學者陳昭華〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉一文，對於租稅優惠之違憲審查流程與其憲法誠命之論述，脈絡相當清晰且完整。

至於美國非營利組織減免所得稅租稅優惠之規範要件，收錄在《高大法學論叢》第 9 卷第 2 期內學者吳德華所寫〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉一文透過介紹許多案例，對於相關免稅要件適用之爭議，有相當之釐清作用。學者 Jill Gilbert Welytok 與 Daniel S. Welytok 所著《Nonprofit Law and Governance For Dummies》一書以淺白之文字介紹非營利組織，讓人得以對美國非營利組織制度有初步了解。學者 Jaclyn Fabean Cherry 與 Nicholas P. Cafardi 所著《Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations》則是著重法律層面之介紹，對於非營利組織涉及之法律議題有詳細之闡述。

第二章、非營利組織之概論



第一節、非營利組織之定義

非營利組織由「非營利」與「組織」兩詞所構成，「組織」乃以人或財產結合而成的團體。而非營利內涵究指為何，首先應先辨明何謂「營利」，所謂營利，依學者王澤鑑的看法，營利乃指從事經濟行為，並將利益分配於各社員間為其目的。⁵針對「營利」之反面解釋，即「非營利」一詞則有多種解釋的可能性，其可解釋為不得從事經濟行為，亦不得將利益分配予各社員間，亦可解釋為得從事經濟行為，但不可將利益分配予各社員間，又可解釋為不可從事經濟行為，但得將利益分配於各社員之間。

另外，關於非營利組織應具備哪些特徵，以國內文獻常引用學者 Wolf 與 Salamon 之見解為例。學者 Wolf 認為非營利組織應具備的特徵包括：

- ①必須有為公眾服務的宗旨：提供服務應具有公益性質，具備有公眾服務的使命。
- ②不以營利為目的的組織：賺取利潤非其目的，而是提供目的事業服務。
- ③經營結構應排除任何人利己營私：組織本身而言，必須要排除私人利益或財務的獲得。
- ④組織上享有政府賦稅上的優惠：為鼓勵非營利組織從事公眾服務，減少國家支出，而給予租稅優惠。
- ⑤捐贈予該組織之捐款可享受稅賦上優惠：鼓勵個人或企業捐贈非營利組織，而對於捐贈者給予租稅優惠。⁶

學者 Salamon (1992) 則指出非營利組織應具有六大特徵：

⁵王澤鑑(2011)。《民法總則》，頁 166，台北市：自刊。

⁶林江亮(2014)。《非營利組織租稅法規—所得稅之理論與實務》，頁 16，台北市：指南書局。林淑馨(2011)。《非營利組織概論》，頁 5-6，臺北市：巨流圖書。



①正式的組織(formal)：

它必須具有某種程度的制度化，而非臨時或非正式的民眾集合體，同時也要得到政府制定的法律之合法承認，因而具有法人團體的資格，可以以組織之名與其他團體訂定契約和保管財務。

②民間私人性質(private)：

它必須與政府機構有所區隔，既不屬於政府的部門，也不應由政府官員組成董事會的多數成員，但此並不意味著非營利組織就不能接受政府的財源或是政府官員絕對不能擔任董事。簡言之，非營利組織基本的架構必須是民間私人性質的組織。

③利潤不能分配(non-profit-distributing)：

組織本身可以生產利潤，但必須將組織的利潤運用在機構宗旨限定的任務，再者，組織內部的工作人員不能分配利潤，這和營利組織運作的配股份紅情形有很大的不同。

④自我治理(self-governing)：

非營利組織要能夠自我管理自己的活動，組織本身要有內部的治理程式，不受外在團體的掌控。

⑤志願人員的參與(voluntary)：

非營利組織應有某種數量的志願人員參與機構活動，特別是由志願人員所組成具有領導與治理性質的董事會。

⑥公共利益的屬性(philanthropic)：

非營利組織所提供的服務應具有公共利益的性質，並以服務公眾為職志。

上述學理上對於「非營利組織」之定義，並未禁止非營利組織獲取利潤，只是禁止其分配盈餘給組織內部的成員。而且，長期研究非營利組織議題的學者 **Bruce R. Hopkins** 認為「非營利組織」並非不得獲取利潤，「非營利組織」與「營利組織」最大的區別在於非營利組織嚴禁以分配盈餘之方式，牟利私人

(private inurement doctrine)。亦即，兩種組織皆可獲取利潤，差別在於前者目的乃為追求組織成員的最大利益，並將所獲得的利益分配予組織成員。後者之目的則是將獲取利益挹注予社會與公眾，嚴禁牟利私人。⁷再者，我國目前實務亦未禁止非營利組織得以從事經濟活動，因為若非營利組織僅能一概仰賴民眾捐助，財源來源不穩定，恐怕無法永續發展，因此，非營利組織仍可從事經濟行為，惟不可將利益分配予各社員間。

另外，有論者指出「非營利組織」一詞可等同於「免稅組織」⁸，本文認為此種論點並不精確。因為，不論依我國或美國實務，非營利組織並非一律得以享有租稅優惠，仍須符合一定資格，方得有租稅優惠地位。亦即，本文認為若以同心圓釐清兩者差異，非營利組織為大圓，免稅組織則為被非營利組織包含的小圓。

綜上所述，非營利組織雖然欠缺統一的定義，但仍可得出非營利組織的特徵大致為：「由人或財產組成的民間私人團體，其雖可從事經濟行為，但不得分配盈餘之組織。」

依我國現行法令，稅法中並未出現「非營利組織」用語，對於非營利性質之組織或團體，稅法規範之用詞為「教育、文化、公益或慈善之機關或團體」，如所得稅法第 4 條第 13 項：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」所得稅法第 11 條第 4 項：「本法稱教育、文化、公益、慈善機關或團體，係以合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案成立者為限。」

⁷Bruce R. Hopkins (2015), *The Law of Tax-Exempt Organizations* (11th), 4-5, Hoboken, New Jersey : Wiley

⁸陳林(2004)。《非營利組織法人治理》，頁 1，台北市：洪葉文化。林淑馨(2011)。《非營利組織概論》，頁 5，臺北市：巨流圖書。



就我國目前實務觀之，針對非營利組織設定之規範為民法與其他關係法令(如人民團體法、私立學校法、醫療法)。雖然我國曾經考量目前非營利組織大多依民法、人民團體法、各種特別法規設立，對於非營利組織之資訊公開、財務透明及稅賦優惠等規範卻付之闕如，影響非營利組織的健全發展，爰參考各國立法條例，檢討現行設立及運作規定，制定非營利組織發展法，以作為非營利組織普遍性及原則性之一般適用法律。其中，該草案第 1 條第 2 項對於非營利組織有較明確之法律上定義：「非營利組織，係指非以營利為目的，從事增進不特定多數人利益之非營利社會公益事業，依本法規定設立登記之民間正式組織。」此外，該項中亦指出非營利組織從事的非營利社會公益事業限定於該項明示之關於健康促進、醫療衛生或福利服務、關於志願服務或保護弱勢團體、關於推展社會教育、關於住居供給或社區營造、關於學術、文化、藝術、科學或體育的促進等 16 款⁹。然而，非營利組織發展法草案尚未經國會通過，因此，目前對於非營利組織的法律上定義為所得稅法明載的「教育、文化、公益或慈善之機關或團體」，其形式要件規範為「合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案成立者」。

第二節、非營利組織的類型

我國非營利組織提供的社會服務對象可分為不特定多數人與特定多數人、會

⁹非營利組織發展法草案第 1 條第 2 項：「本法所稱非營利組織，係指非以營利為目的，從事增進不特定多數人利益之下列非營利社會公益事業，依本法規定設立登記之民間正式組織。一、關於健康促進、醫療衛生或福利服務。二、關於志願服務或保護弱勢團體。三、關於推展社會教育。四、關於住居供給或社區營造。五、關於學術、文化、藝術、科學或體育的促進。六、關於生態保育或永續發展。七、關於災害人道救援。八、關於區域安全。九、關於人權維護或促進和平。十、關於國際交流合作。十一、關於促進經濟或產業發展。十二、關於促進性別平權。十三、關於培育兒童的健全發展。十四、關於大眾傳播、司法、教育或其他社會改革倡議。十五、關於政策倡導、遊說、諮詢建議、資訊提供或能力建構。十六、關於其他增進公共利益之事項。」

員或社員，前者之組織類型為「公益組織」，後者之組織類型為「互益組織」。因此，非營利組織未必等同公益組織，亦包含非以公益為目的之互益組織。¹⁰



此外，非營利組織之法律型態主要可分為非法人團體、社團法人與財團法人。其中，相較於社團法人與財團法人必須完成法人登記，非法人團體的設立流程與後續規範則較為簡易，僅須向主管機關立案或登記(例如：已立案或登記的非法人之人民團體、寺廟、宮廟、職工福利委員會等)¹¹。

非法人團體主要受人民團體法所規範，依據設立目的又可區分為：社會團體、職業團體與政治團體三大類。其中，除部分人民團體因特別法規定具備法人資格(如農會、漁會、商業團體等)外，其餘則屬非法人團體，非法人團體可依據人民團體法第 11 條：「人民團體經主管機關核准立案後，得依法向該管地方法院辦理法人登記，並於完成法人登記後三十日內，將登記證書影本送主管機關備查。」向法院辦理法人登記，取得法人資格，成為「社團法人」。¹²

關於「社團法人」與「財團法人」則於民法加以規範，民法將法人分為公法人與私法人，公法人為具公權力的政府機關，私法人可分成社團法人與財團法人。社團法人可區分為「營利社團法人」，以及「非營利社團法人」。其中營利性社團法人如受公司法監督的公司。而非營利社團法人又可依據其類型區分為互惠型社團法人（如同鄉會、同學會）及公益型社團法人。

財團法人則可根據其設置目的與標準，區分成「一般性財團法人」、「特殊性的財團法人」，一般性財團法人如民間捐資所成立的基金會。而特殊性的財團法

¹⁰林江亮(2014)。《非營利組織租稅法規—所得稅之理論與實務》，頁 16。台北市：指南書局。

¹¹林江亮(2014)。《非營利組織租稅法規—所得稅之理論與實務》，頁 43。台北市：指南書局。

¹²張明輝、周筱姿(2016)。《公益理想實踐之路—非營利組織之設立與管理實務》，頁 30，台北市：財團法人資誠教育基金會。

人，種類較為複雜，有依私立學校法設立之學校財團法人，有依醫療法設定的醫療財團法人，另有依特殊設置條例所設立的財團法人(如依中華經濟研究院設置條例所設立的中華經濟研究院)。另外，除了民法有針對財團法人設立之相關規定，各目的事業主管機關對其管轄事務之財團法人亦有額外的設立許可與監督規範(如內政部審查內政業務財團法人設立許可及監督要點、法務部審查法務財團法人設立許可及監督要點)。¹³

綜上所述，關於非營利組織之分類如〈圖表一〉。關於非法人團體、社團法人與財團法人的差異，詳見以下介紹：

型態	類型	成立目的	範例
非 法 人	部分人民團體		社會團體
			職業團體
			政治團體
法 人	財團法人		基金會
		特殊目的	私立學校、醫療財團法人
	社團法人		社會團體
			職業團體
			政治團體
	營利目的	公司	

} 非營利組織

※〈圖表一〉資料來源：修改自張明輝、周筱姿(2016)。《公益理想實踐之路—非營利組織之設立與管理實務》，台北市：財團法人資誠教育基金會。

第一項、非法人團體

依最高法院 64 年台上字 2461 號判例，非法人團體為多數人為了共同目的所組成，有一定之名稱及事務所或營業所，並有獨立之財產者已足矣。

¹³張明輝、周筱姿(2016)。《公益理想實踐之路—非營利組織之設立與管理實務》，頁 30-32，台北市：財團法人資誠教育基金會。

非法人團體與社團法人皆屬以人為組成基礎的團體，兩者主要受人民團體法規範，差別在於非法人團體未取得法人資格。從而，人民團體法所規範之人民團體可以是「非法人團體」或是「社團法人」，端視是否完成法人登記而定。例如，宗教團體為人民團體法規範的「社會團體」子分類，若其完成法人登記者，則為「宗教社團法人」，若未取得法人登記，則屬宗教性質之「非法人團體」。

依人民團體法規定，人民團體可區分為「政治團體」、「職業團體」及「社會團體」，茲說明如下：

社會團體依同法第 39 條定義為：「以推展文化、學術、醫療、衛生、宗教、慈善、體育、聯誼、社會服務或其他以公益為目的，由個人或團體組成之團體。」例如：學術文化團體、醫療衛生團體、宗教團體、體育團體、社會服務及慈善團體、國際團體、經濟業務團體、宗親會、同鄉會、兩岸團體、婦女會與其他等。

職業團體依同法第 39 條定義為：「職業團體係以協調同業關係，增進共同利益，促進社會經濟建設為目的，由同一行業之單位，團體或同一職業之從業人員組成之團體。」例如：工會、工業、商業團體（如各類型商業同業公會、農會、漁會等）及自由職業團體（如律師公會、會計師公會等）。

政治團體依同法第 44 條定義為：「政治團體係以共同民主政治理念，協助形成國民政治意志，促進國民政治參與為目的，由中華民國國民組成之團體。」例如：政黨、全國性政治團體。¹⁴

¹⁴林江亮(2014)。《非營利組織租稅法規—所得稅之理論與實務》，頁 44-45，台北市：指南書



第二項、社團法人

非營利組織架構下的社團法人係多數人為共同目的，如興趣、地緣、職業，以人為組成基礎的團體並依民法第 46 條向法院辦理登記的「公益社團法人」¹⁵。在組織結構上，依據民法第 50 條規定，社團總會為最高意思機關，舉凡章程的變更、董事與監察人的任免與開除社員等皆須透過社團總會之決議。

第三項、財團法人

相較於非法人團體與社團法人為以人為組成基礎的團體，財團法人則是以財產作為集合基礎並向主管機關許可後，取得法人登記的團體。規範財團法人的法律與行政規則相當繁瑣。原則上，依民法規定，財團法人之設立，須經捐助章程、主管機關許可與向法院登記等程序。¹⁶然而，民法僅是原則性規定，若為特殊目的而設立者，則受特別法之規範，如依私立學校法設立之學校財團法人，醫療法設定的醫療財團法人。此外，財團法人又有地方性與全國性的區別，為了規範地方性之財團法人，各地方政府多自行制定監督準則與辦法。¹⁷以地方政府為例，台北市為監督台北市財團法人之設立許可及監督輔導等管理事宜，訂立「臺北市財團法人暫行管理規則」；彰化縣針對經濟事務財團法人制定的「彰化縣政府審查經濟事務財團法人設立許可及監督要點」，針對教育事務財團法人制定的「彰化縣教育事務財團法人設立許可及監督準則」等。而主管機關為中央政府各部會者，如「教育部審查教育事務財團法人設立許可及監督要點」、「內政部審查內政業務財團法人設立許可及監督要點」、「文化部審查

局。

¹⁵民法第 46 條：「以公益為目的之社團，於登記前，應得主管機關之許可。」；法院辦理社團法人登記注意事項第 1 條：「法院辦理之社團法人登記，以公益社團法人為限」。

¹⁶林淑馨(2011)。《非營利組織概論》，頁 76，臺北市：巨流圖書。

¹⁷行政院研究發展考核委員會(2001)。《國內非營利組織管理法規之研究》，頁 26，臺北市：行政院研究發展考核委員會。

文化事務財團法人設立許可及監督要點」等。由此可見，規範財團法人的法規內容龐雜。



第三節、非營利組織的興起¹⁸

隨著經濟的發展，創造了許多資本企業家，同時亦讓貧富差距、環境惡化、資源分配不均等問題日漸擴大，礙於政府財源有限，無法完全挹注於社會救助，營利部門又以獲取利潤為主要目標，難以期待其慷慨解囊，扶貧濟弱，從而，非營利組織因應興起，彌補政府部門與營利部門的功能不彰，投入慈善關懷、扶助弱勢之行列。根據 Salamon(1995)的見解，非營利組織的興起背景，主要可歸納為「四大危機」與「兩大革命」。內容敘述如下：

第一項、四大危機

第一款、福利國家危機

依社會國家原則，國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會安全等民生福利措施。1940 年代歐美各國逐漸實施社會福利，至 1960 年代達到高峰，達成社會福利國家的全盛期。然而，隨著全球政治與經濟局勢變遷，尤其 1970 年代爆發石油危機後，致使經濟蕭條，國家經濟發展受限。此時，人民認為社會福利之支出已讓國家負擔超載。又基於社會國家的理念，國家提供的社會福利服務種類日益增加，所需的費用也隨之增加，人民租稅負擔愈加沉重。另外，輿論認為國家提供社會福利可能削弱人民進取心，不願自立自強，過度依賴國家援助的不良後果。因此，許多福利國家逐步減少社會福利支出，非營利組織因應而興起。

¹⁸林淑馨(2011)。《非營利組織概論》，頁 8-10，臺北市：巨流圖書。林江亮(2014)。《非營利組織租稅法規—所得稅之理論與實務》，頁 36-40 台北市：指南書局。



第二款、發展危機

1970 年代石油危機以降，各國經濟衰退，非洲國家、西亞與中南美洲地區國家的衰退情形日復嚴重，不見轉機。許多國家與學者希冀提供援助，考量若要透過國家直接援助，勢必須擬定相關政策，方能決行，想必成效不彰，緩不濟急。因此，由更具彈性的非營利組織協助，成為許多國家的參與途徑。

第三款、環境危機

經濟發展雖使得人民生活更加富庶，但是亦因過度濫用資源，使得許多開發中國家為了經濟發展，漠視環境保育。從而，許多熱帶國家的熱帶雨林相繼減少，沙漠化、酸雨，極端氣候的情形越加嚴重。許多人民為了避免環境惡化的生態浩劫，選擇透過民間動員人力、募集資金，挽救日漸惡化的失態環境。

第四款、社會主義危機

1970 年代中期的經濟衰退，致使許多實施社會主義的國家對於共產主義產生質疑，日漸造成共產制度的瓦解，選擇擁抱自由市場導向的制度，希望挽救萎靡不振的經濟，如此變革不但挽救了經濟頹勢，也促使「公民社會」的發展，人民了解非營利組織亦是滿足需求的另一途徑。

第二項、兩大革命

第一款、通訊設施革命

隨著電腦通訊技術的快速發展，光纖網路的普及，人民的通訊不再受到時空限制，溝通更加迅速與便利，從而，使得意見交流與凝聚組織的風潮更為盛

行，也造就了非營利組織的急遽發展。



第二款、中產階級革命

1960 年代以降，經濟發展迅速，使得中產階級逐漸成為社會的中流砥柱，其因具備一定程度經濟自主性，成為穩定社會發展的力量，扮演政府機關與營利部門的制衡者，亦是促使非營利組織發展的要角。

第三章、租稅優惠之憲法界限



租稅優惠係針對租稅債務給予減輕或免除的優惠，從而，在定義租稅優惠之前，必須釐清租稅之定義與特徵。

第一節、租稅的定義

憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」然，何謂租稅或稅捐？我國現行法對於租稅之概念未有明確定義。學者陳敏認為：「我國憲法所稱的租稅，乃中央或地方政府為了支應國家事務財政需要與達成其他行政目的，依據法律向人民強制課徵的金錢或其他具有金錢價值之實物的給付義務，而不予以直接之報償者。」自比較法觀點觀察，德國稅捐通則第 3 條第 1 項規定：「稅捐乃是金錢給付，其不構成一項對於特定給付之對待給付，而且是由一個公法的公共團體，獲取收入為主要目的或附隨目的，對於一切滿足法律所定之給付義務構成要件之人加以課徵之義務。」¹⁹而學者黃茂榮自各種稅目中歸納租稅之共同特徵後，其總結稅捐為：「稅捐乃公權力機關主要目的為了獲取收入，而對於一切滿足法律所定構成要件者所課無對待給付，以金錢為內容之法定的給付義務。」²⁰根據上述，大致可得出稅捐的特徵為：一、課徵主體為公權力機關；二、獲取收入為主要目的；三、以金錢給付為內容；四、對於滿足構成要件之人加以課徵；五、強制性之無償對待給付之法定義務。以下說明稅捐之各種特徵：

第一項、課徵主體為公權力機關

中央或地方政府之公權力機關始得對人民課徵稅捐，亦即，公權力機關方享有課稅高權。其正當化基礎乃因國家或公權力機關對於其轄區之人提供非國家

¹⁹陳清秀(2012)。《稅法總論》，頁 72。台北市：元照。

²⁰黃茂榮(2012)。〈稅捐之概念及其種類〉，《稅法總論(第一冊)》，頁 5。台北市：植根。

或公權力不得、不能或不願提供之公共服務。例如，國防、檢警治安之維護、興建交通設施、公園、圖書館或提供防災、救災等各種公共建設。申言之，若無公權力機關提供上述服務，人民之社會生活將因市場失效而轉為不安全或無效率。²¹又公權力機關課稅高權之內涵為稅捐之課徵完全由公權力機關單方加以決定，毋庸考慮納稅義務人之意思，稅捐並非基於契約所為之任意給付，亦非對於其他機構而為之給付。²²

第二項、獲取收入為主要目的

稅捐之金錢債務原則必須為了獲得收入，為滿足財政需要而加以課徵。因此，罰金、滯納金、罰鍰與滯報金、利息與費用等，非以獲得收入加以課徵，其為違反義務之結果或不法行為之制裁，非稅捐之範圍。²³又該獲取之收入必須為終局之獲得，不應予以返還。因此，如該金錢債務依法應予以返還，無法終局取得者，則不屬於稅捐之範疇。²⁴另外，稅捐制度乃為了因應國家之財政需求，執行公共任務所制定。然而，隨著國家公共事務日益多元，稅捐之目的不僅僅只為了財政需求，亦可為達成經濟政策、社會政策或環境生態之維護。此種以稅捐作為管制誘導之工具，早期飽受各界爭議，直至二十世紀七零年代，鑑於環境生態逐漸惡化、基於社會國之理念，社會法治國家應保障社會安全、福祉與進步，除了為維護法律秩序外，亦有形成、誘導管制與給付之功能，從而，管制誘導行租稅才逐漸被世人所接受。在 1977 年德國修正租稅通則，更明文承認財政收入亦得為附隨目的，亦即經濟政策、社會政策或環境生態之維護得為主要之目的。惟，利用管制誘導租稅政策代替國家原有之管制與制裁，不但造成稅收之短缺，犧牲量能平等負擔原則，亦影響競爭中立，因此各國多經

²¹黃茂榮(2012)。〈稅捐之概念及其種類〉，《稅法總論(第一冊)》，頁 6。台北市：植根。

²²陳清秀(2012)。《稅法總論》，頁 74。台北市：元照。

²³ Tipke/Kruse, AO, 1987, § 3 Tz. 10. 轉引自陳清秀(2012)。《稅法總論》，頁 75。台北市：元照。

²⁴ Tipke/Kruse, AO, § 3 Tz. 12. 轉引自陳清秀(2012)。《稅法總論》，頁 75。台北市：元照。

反省該管制誘導型租稅畢竟是例外，應加以節制。²⁵



第三項、以金錢給付為內容

在貨幣經濟制度下，以金錢為課徵內容之稅捐不但最符合稽徵經濟原則，而且亦不像以實物為課徵內容會隱含徵收處分，提高雙方執行之成本，也使得納稅義務人長期遭受強制徵收的不利益。²⁶

第四項、對於滿足構成要件之人加以課徵

對於所有符合稅捐給付義務之構成要件之人，均予以課徵稅捐之意義在於落實課稅之公平性。其意涵為平等課徵、依法課徵與強制課徵。²⁷蓋對於人民而言，稅捐之課徵限制了憲法保障人民之財產權，乃為無對待給付之金錢給付債務，從而，著眼稅捐法定主義與課稅公平之貫徹，稅捐之課徵對象為所有滿足構成要件之人。

第五項、強制性之無償對待給付之法定義務

國家向人民徵收稅捐之目的在於獲取財政收入，提供公共服務、設施予人民。人民雖可由使用公共設施獲有利益，然而公共服務之提供與人民繳納之稅捐之間並無對價關係。另外，國家對人民課徵稅捐亦無須以契約或個人之同意作為規範基礎。²⁸從而，對於人民而言，稅捐之課徵為強制性之無償對待給付之法定義務。

²⁵葛克昌(2005)。〈租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析〉，《稅法基本問題》，頁 286-287。台北市：元照。

²⁶黃茂榮(2012)。〈稅捐之概念及其種類〉，《稅法總論(第一冊)》，頁 18。台北市：植根。

²⁷黃茂榮(2012)。〈稅捐之概念及其種類〉，《稅法總論(第一冊)》，頁 14。台北市：植根。

²⁸黃茂榮(2012)。〈稅捐之概念及其種類〉，《稅法總論(第一冊)》，頁 16。台北市：植根。

第二節、租稅優惠之理論基礎



德國稅捐法學界依照稅捐法規制定之目的，將稅捐法規大致分為三類：財政目的、社會目的與簡化目的。財政目的之稅捐法規為國家基於財政之需求，針對滿足稅捐構成要件之人民，課予不具對價性質的稅捐負擔，此一財政目的稅捐法規即為德國稅捐通則對於「稅捐」之定義。社會目的之稅捐法規，係指以獲取財政收入作為附隨目的，主要目的為基於環境保護、經濟發展、社會救助、健康照顧、教育、文化、慈善等公益目的所制定之稅捐法律規範。社會稅捐法規又可分為兩種，若是國家為達成特定政策目的，透過制定法規引導人民從事或不從事特定行為者，稱作引導目的之稅捐法規，若是基於達成財富重分配者，稱作重分配目的之稅捐法規。至於簡化目的之稅捐法規則係鑑於稅捐事件於實際執行上為大量事件，考量於稅捐實務執行之可能性，立法者將涉及稅捐構成要件技術性之規範，在不背離稅捐法基本指導原則之前提下，透過總額化、類型化或其他得以簡化稅捐稽徵程序之方式，促使達成獲取財政收入之目的。²⁹

針對上述社會目的稅捐法規論之，若國家不希望人民或特定群體從事特定行為、活動者，從而透過法規加重特定群體之租稅負擔者，例如限制特定群體稅基減除項目適用、適用較高之稅率等，稱作特別之稅捐負擔。然而，若國家於政策上希冀人民、特定群體從事特定行為，給予各種稅捐上利益者，例如期間免稅、稅基特別減除、稅額特別扣除額、較低之優惠稅率、延緩繳稅等，即為所謂之「租稅優惠」規範。³⁰

²⁹柯格鐘(2010)。〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》，頁 199-201。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。

³⁰柯格鐘(2010)。〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》，頁 235。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。



第一項、租稅優惠之定義

租稅優惠係對於具相同租稅負擔能力之群體，違反量能課稅原則，提供部分群體租稅利益，藉此誘導管制人民特定作為、不作為，達成經濟、社會或環境等政策之目標。³¹

第二項、租稅優惠之特徵

第一款、管制誘導之政策工具

稅捐之課徵，得以非出自財政需求之考量，亦即可透過租稅之優惠作為達成特定社會目的政策之管制誘導工具。所謂「特定社會目的」，係指增進社會之公共利益、福祉為課稅之政策目的，並非單純指個別之社會福利，例如扶持低收入戶者，尚且包含所有增進公共福祉、社會利益之目的，經濟、公益、福利或文化目的在內，例如所得稅法第 4 條第 1 項第 11 款為政府為了鼓勵國內外學術交流，規範若自國外聘請之技術人員及大專學校教授，依據外國政府機關、團體或教育、文化機構與中華民國政府機關、團體、教育機構所簽訂技術合作或文化教育交換合約，在中華民國境內提供勞務者，其由外國政府機關、團體或教育、文化機構所給付之薪資得免納所得稅；產業創新條例第 10 條是為了促進產業創新，給予最近三年內無違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大情事之公司，就投資於研究發展之支出，得抵減部分應納營利事業所得稅額，該租稅減免規定帶有經濟政策目的；至於所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規範之非營利組織所得免稅的規定則具有社會公益性質。³²

³¹葛克昌(2005)。〈租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析〉，《稅法基本問題》，頁 286。台北市：元照。

³²陳昭華(2000)。〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，《輔仁學誌—法/管理學院之部一》，第 30 期，頁 99-100。

第二款、給予特定納稅義務人稅捐利益

租稅優惠之適用對象由其所欲達成之特定政策目的定之，並非所有納稅義務人皆為適用主體，而僅及於特定納稅義務人，至於租稅優惠適用之主體為何，取決於租稅優惠所欲達成之目的。

第三款、量能平等原則之例外

租稅優惠提供部分群體租稅特權，稅捐減免對象並非適用所有納稅義務人，僅有符合稅捐減免構成要件之少數群體得以適用，因此構成量能平等課稅原則之例外。換言之，稅捐之負擔判斷基準不再是納稅義務人之負擔能力，而是犧牲量能平等課稅原則，由特定之政策目的決定稅捐之多寡。是以，量能平等之犧牲須與欲達成之特定經濟社會目的之間加以權衡，方得排除立法恣意，取得合理正當性。³³

第三項、租稅優惠之種類³⁴

租稅優惠係為達特定社會政策為目的，其主要分成兩大類，其一是作為指導之工具，另一是作為重分配之工具。前者為利用租稅優惠作為調整、管制或干預之工具，例如為了鼓勵人民儲蓄，規定儲蓄之利息所得免納所得稅，或者透過租稅之減免，扶植特定產業或影響人民消費投資或進出口以調節景氣，達成一定之經濟政策，此類作為指導經濟之租稅優惠稱為「經濟指導式之租稅優惠規範」。後者為利用租稅減免作為福利修正或重分配，達成一定社會政策，此類租稅優惠稱作「增進福利式之租稅優惠規範」。以下申述之：

³³葛克昌(2005)。〈租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析〉，《稅法基本問題》，頁 289。台北市：元照。

³⁴陳昭華(2000)。〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，《輔仁學誌—法/管理學院之部一》，第 30 期，頁 100-105。

第一款、經濟指導式之租稅優惠

經濟指導式租稅優惠係指國家為達到特定經濟政策目的，對於經濟活動加以指導、管制、調整、形成或影響之一切措施。在自由經濟市場，對於人民之經濟活動，國家原則上不加以干涉。然而，任由市場自行決定價格，難免會發生市場失靈的現象，此際，國家為了保障人民權益，使市場達到最適均衡，選擇干預市場。藉由租稅優惠，使業者減少成本支出，改變資本相對價格，誘導民間經濟活動與國家經濟發展目標漸趨一致，如透過租稅優惠之方式，獎勵特定產業，改善經營環境，提供投資減抵之優惠，達成對於特定產業之保護，促進產業升級並提升競爭力。例如產業創新條例為了促進產業創新，改善產業環境，提升產業競爭力，給予符合規定之公司給予投資抵減之優惠；生技新藥產業發展條例第 7 條為鼓勵高階專業人員及技術投資人參與生技新藥公司之經營及研究發展並分享營運成果，給予新藥公司高階專業人員及技術投資人所得技術股之新發行股票，免予計入該高階專業人員或技術投資人當年度綜合所得額或營利事業所得額課稅之緩課利益。³⁵

第二款、增進福利式之租稅優惠

增進福利式之租稅優惠屬於社會目的規範中的「重分配規範」。其目的在於修正福利，調節社會利益。例如基於社會福利的考量，所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款設有非營利組織之所得，符合特定條件者免納所得稅之規範；房屋稅條例第 15 條第 1 項針對完成財團法人登記之立案私立學校及學術研究機構、祭祀用之宗祠、宗教團體供傳教佈道之教堂及寺廟、非以營利為目的之公益團體等供辦公使用之房屋給予免徵房屋稅之優惠。

³⁵楊葉承、宋秀玲(2013)。〈租稅減免〉，《稅務法規》，頁 284-292。台北市：新陸書局。

第四項、租稅優惠之方式³⁶

租稅優惠之方式相當多元，例如：延緩繳稅、分期繳納稅款、租稅假期、加速折舊、零稅率、投資抵減等。延緩繳稅相當於提供納稅義務人無息貸款的利益；租稅假期為給予特定群體一定時間租稅豁免的利益；加速折舊讓特定群體得針對特定資產，訂定較高的折舊率，使其少繳所得稅，享受租稅延緩繳納的利息收益；投資抵減則是為了獎勵特定的投資，給予符合規定者享受以購置設備金額，抵減應納稅額的優惠制度。租稅優惠制度若按與租稅構成要件連結為類型之區分者，大抵可分為連結於稅基之優惠、連結於稅率之優惠，前者如加速折舊、不計入課稅總額、提撥損失準備；後者如零稅率、適用最低稅率。連結於稅基之方式係在計算稅基的過程中自課稅總額中扣除全部或部分金額，即不計入稅基或透過價值折計方式減免租稅。透過制定部分扣除額者，如所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目規定之教育學費特別扣除額，免計入課稅總額者，如遺產與贈與稅法第 16 條針對符合規定之公益信託遺產不計入遺產總額。連結於稅率之方式則是不調整稅基，而是給予特定群體適用較低之稅率，例如土地稅法第 17 條給予國民住宅及企業或公營事業興建之勞工宿舍適用固定稅率，免依累進稅率課徵地價稅之優惠。

第五項、租稅優惠之指導原則

為了正當實現經濟發展、社會救濟、學術、健康照顧、文化等社會政策之目的，於制定予解釋稅法上之獎勵、優惠規範時，應考慮公共利益原則、需要原則與功績原則。³⁷

³⁶陳昭華(2000)。〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，《輔仁學誌—法/管理學院之部一》，第 30 期，頁 105-112。

³⁷陳清秀(2012)。《稅法總論》，頁 36-37。台北市：元照。



第一款、公益原則

公益原則即為一般之公共利益原則，租稅優惠之規範必須有增進公共利益之達成，方具正當性。公共利益原則雖然作為一般性之指導原則，然而，公共利益之內涵過於抽象，因而難以作為檢驗之標準，不論是經濟指導式之租稅優惠或增進福利式租稅優惠，法規範中大多明確載明其制定理由是為了促進經濟發展、環境保護，增進社會福利、達成慈善救助或其他目的，從而，殊難認定租稅優惠法律規範不符合公共利益之目的。立法者動輒以促進經濟發展，資金回流、社會救助等公益目的為理由，透過概括授權行政機關之方式，恣意地給予特定人民、群體減免稅捐之優惠者，無法通過公益原則檢驗之。從而，有學者認為既然公共利益原則過於抽象，判定之準據不甚具體、細緻，不宜以此作為社會目的法規範之檢驗標準，應改以量能平等原則作為檢驗之依據。蓋量能平等原則體現憲法之平等原則，其亦符合公益性，因此，透過該原則檢視享有與未享有租稅優惠之人民、群體間差別待遇是否具備正當性，更為妥適。³⁸

第二款、功績原則

功績原則為國家基於獎勵特定人民從事特定行為或特定產業之貢獻，透過減免或免除其稅捐債務的方式論功行賞，藉此鼓勵人民從事特定行為或特定產業之運作。原則上，獎勵功績必須基於納稅義務人過去已經完成一定行為或已經從事特定產業之企業，然而，若透過租稅優惠制度鼓勵之特定行為或產業，實際上並無法達成預期之正面公共經濟成效時，獎勵功績制度則失去意義，不應該再提供此等租稅優惠條件。以德國為例，過去曾有檢討功績原則提供租稅優惠之聲浪，例如對於造船工業、飛機工業與營造產業提供特別之折舊之租稅優惠，依舊無法遏止造船產業繼續轉向外國造船業者購置新船之趨向的話，原先

³⁸柯格鐘(2010)。〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》，頁 236-237。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。

預計達成之正面公共經濟效益便宣告落空，提供此等產業租稅優惠之意義便不復存在。³⁹



其次，有學者認為決定經濟成長之因素相當多元，透過功績原則，制定經濟指導式之租稅優惠，對於符合獎勵規定要件者，即推定其對經濟發展有貢獻，至於實際上是否有直接關聯性，缺乏明確之證據。雖然此種推定可以劃分屬於專業判斷或立法裁量自由，但是若大規模或長期無節制地實行，則難免受到非議，尤其是國家透過經濟管制型租稅優惠獎勵特定行為或產業時，亦是介入自由經濟市場之運作，有違自由競爭原則，又受到租稅優惠之人民或特定產業在經濟能力與稅捐負擔能力提升後，依舊無須繳稅者，不僅牴觸量能課稅原則，破壞租稅負擔之公平正義。⁴⁰

再以國家財政之角度觀之，國家透過租稅優惠措施扶植特定產業，使其享受諸如設備加速折舊、放寬認列費用、損失項目，甚至所得免稅優惠時，當受扶植之產業獲利時，國家並無法直接自該企業獲取稅收，只能轉而向未受有租稅優惠之企業身上與預期整體經濟發展後所帶動之市場效應、消費活絡來增加稅收，然而，若受租稅優惠挹注之產業無法達到預期之市場經濟成果時，則將出現國家平白損失稅收之現象。⁴¹

又國家基於功績原則，透過租稅優惠獎勵特定行為或產業，亦屬於干預市場之舉，容易造成資源錯置分配。在自由經濟市場體制下，自由市場自然會淘汰不具競爭實力之產業，因此，若國家對不具競爭實力之產業提供租稅優惠者，乃是逆向而行，背離自由市場之運作，不僅無法達成預期之公共經濟成效，反

³⁹柯格鐘(2010)。〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》，頁 238。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。

⁴⁰張永明(2010)。〈租稅優惠正當性之探討〉，《國家租稅權之界限》，頁 72。台北市：翰蘆圖書。

⁴¹張永明(2010)。〈租稅優惠正當性之探討〉，《國家租稅權之界限》，頁 72。台北市：翰蘆圖書。

而是浪費了有限的稅捐資源。反之，若國家透過租稅優惠挹注原本就具競爭力之產業時，將是錦上添花，使得該產業之投資者獲得搭便車之效應，致使該產業投資者取得更高的利潤或減少應負擔之稅捐，其因而減少之稅捐，反倒要由未受到租稅優惠之其他人民、產業共同負擔，不利於公眾利益。因此，國家基於功績原則所制定之租稅優惠措施，必須慎重考量，避免破壞市場原有機能，原則上僅能在市場失靈之情況下，方才容許立法者基於功績原則制定租稅優惠措施，引導無法透過市場競爭而生存之產業。⁴²

從而，立法者制定租稅優惠法案時，不應擴大解釋市場失靈之現象，盡量讓市場回歸自由競爭秩序，不宜用減稅、免稅討好特定產業，而且應慎重考量租稅優惠之利弊，尤應避免造成稅捐資源之錯誤配置，致使稅捐負擔能力高者受有租稅優惠，經濟能力低者反倒負擔較高稅負，形成社會貧富差距日漸擴大之現象。⁴³

第三款、需要原則

需要原則是立法者考量納稅義務人經濟上之需要，給予之租稅優惠。例如為了鼓勵結婚、生育而給予之租稅優惠利益；為了勞資雙方的地位平衡，針對勞工所得給予之租稅優惠皆出自於需要原則之考量。但若是為了維持納稅義務人最低生存權，給予之基本生活費扣除額者，則非基於需要原則所制定之租稅優惠措施，而是屬於非稅領域之課稅禁區。另外，稅捐法中財富重分配之法規範亦屬於需要原則之展現。亦即透過重新分配不同所得階級之人民財富，致使國家得以將財政資源挹注於社會中較為弱勢之群體，維繫社會平衡之利益。⁴⁴

⁴²張永明(2010)。〈租稅優惠正當性之探討〉，《國家租稅權之界限》，頁 71-73。台北市：翰蘆圖書。

⁴³柯格鐘(2010)。〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》，頁 236-237。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。

⁴⁴陳清秀(2012)。《稅法總論》，頁 37-38。台北市：元照。

然而，基於需要原則，針對納稅義務人之特定所得給予租稅優惠措施時，亦應時常檢討該租稅優惠之正當性與必要性，尤其在選擇租稅優惠之方式時，更應謹慎為之，例如若適用稅基減除之所得稅租稅優惠措施時，因為所得稅法採取累進稅率制度，從而，即使不同之納稅義務人稅基減除額度相同，但其若適用不同之累進稅率時，所得較高者將獲得較高之稅捐減免利益，如此將與本於需要原則，對於低所得者基於經濟上需要，理應給予較高之稅捐減免利益的立意相去甚遠。因此，本於需要原則之立意，若租稅優惠涉及適用累進稅率之稅種，若要公平處理，應揚棄稅基減除之方式，改採稅捐債務扣除制度，即稅額扣減法，較為妥適。⁴⁵

第三節、租稅優惠規範之憲法誠命

國家任務的執行，無一不仰賴財政，若無財政收入加以挹注，公共任務將難以為繼，因此，國家享有課稅高權，向人民課徵租稅收入，維持國家之運作。然而，為避免國家利用課稅高權，浮濫向人民課徵租稅，造成納稅義務人基本權之侵害，抑或濫用租稅優惠措施，導致富者更富，窮者更窮之惡果，因此，租稅國家的運作必須受到法治國原則之拘束，尤以憲法對人民基本權之保障作為拘束國家高權行使之誠命。再者，社會國原則亦為租稅國家的指導方針，為使得財富重分配之理念得以實踐，應藉由租稅之政策安排，挹注社會中較為弱勢的族群，唯有落實法治國與社會國原則，建置租稅國家之憲法界限，方能勾勒出符合公平正義之租稅國家。

第一項、形式法治國原則—稅捐法定主義

⁴⁵陳清秀(2012)。《稅法總論》，頁 37-38。台北市：元照。柯格鐘(2010)。〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》，頁 241-244。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。



第一款、法治國原則之起源

法治國之內涵最早可追溯至古希臘時期。亞里斯多德認為，藉由法律制度之實踐，可以終結無政府的混亂狀態，建立新秩序，讓人民可以合理期待與計畫自己的生活，防止政府的權力濫用。19世紀初的君主專制政權，君主任憑自己的喜怒哀樂主宰、統治人民，在絕對君權之體制下，縱使完成立法後，君主仍可恣意地變更其所制定之法律，從而，人民的自由權利無從受到保障，徵稅或限制人民自由皆由君主一人之意志所宰制。市民階級為了推翻君主專制，提出了法治國之口號：「反對人治，要求法治。」亦即，法律不能是君主一人所制定，而是由人民代表組成之國會通過的法律，落實人民治理自己的理念。在法治思維之下，國家要限制人民的自由必須有法律之依據，人民之自由才能獲得保障。⁴⁶

第二款、依法行政原則之意涵

在法治國原則的架構下，國家統治行為必須有透過人民組成國會所制定之法律依據，方具有正當性與合理性，此為因而衍生的子原則：「依法行政」原則。又在依法行政原則作為行政行為之界限下，亦可再區分成「法律優位」原則(消極依法行政)與「法律保留」原則(積極依法行政)兩大要素。前者為要求一切行政行為均不得與法律相牴觸，後者則為若無法律之依據，行政機關不得為合法之行政行為。然而，國家事務龐雜多元，無法鉅細靡遺皆以法律規定之。究竟何種行政行為須絕對以法律規定呢？此乃法律保留適用的議題。⁴⁷

第三款、法律保留原則之沿革

究竟應如何劃分行政權與立法權之分際，應自法律保留原則之發展歷史談

⁴⁶許育典(2010)。《憲法》，頁 54-55。台北市：元照。

⁴⁷許育典(2010)。《憲法》，頁 64-65。台北市：元照。

起，在君主專制時期，國家權力集中於君主一人之手，法律保留原則乃是昔時為了透過國會法律對抗並且限制君主王權之理念的具體實踐。⁴⁸申言之，在此歷史脈絡之下的法律保留原為「干預保留」，此乃人民用來加以對抗行政權之憲法機制。⁴⁹然而，隨著時代演進，君主專制體制之瓦解，干預保留不再是法律保留原則的核心內涵，即法律保留原則與行政權之互動，已打破昔日「代表君主統治之行政權」與「代表人民的國會立法權」對立關係，進而轉變成合作關係。⁵⁰從而，以對抗姿態，要求所有行政事務皆須以法律規定的「全面法律保留」原則應不適用今日之民主法治社會，取而代之的，考量法律無法鉅細靡遺地全盤規定，立法者應允許一部分權限授予行政機關加以決定。從而，德國學說與德國聯邦憲法法院判決發展出所謂的「重要性理論」，其意涵為凡是有關人民之基本權實現之重要事項，均須由國會自行立法規範，不得授權行政機關以制定之，此為「國會保留」原則。若對於人民基本權之實現影響較小者，立法者不需詳盡地規範於法律之中，僅須規定指導原則拘束行政行為，至於執行的細節，則可授權行政機關訂定行政命令，惟仍須符合「授權明確性」之誡命，換言之，須在授權之內容、目的與範圍為明確清楚之規範。至於不具重要性之事項，則無須適用法律保留原則。自我國釋憲實務觀之，釋字 443 號亦採類似之見解，即「層級化法律保留原則」，該號解釋理由書謂：「關於人民身體之自由，憲法第八條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制（參照本院釋字第三九二號解釋理由書），而憲法第七條、第九條至第十八條、第二十一條及第二十二條之各種自由及權利，則於符合憲法第二十三條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或

⁴⁸黃舒芃(2009)。〈法律保留原則在德國法秩序下的意涵與特徵〉，《民法國家的憲法及其守護者》，頁 13。台北市：元照。

⁴⁹陳敏(2011)。《行政法總論》，頁 158。台北市：新學林。

⁵⁰黃舒芃(2009)。〈法律保留原則在德國法秩序下的意涵與特徵〉，《民法國家的憲法及其守護者》，頁 16-17。台北市：元照。

法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」⁵¹

第四款、法律保留原則之實踐

憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」從而，國家在有法律作為依據之下，方得對人民課稅。然容有疑問的是，關於稅捐之課徵，哪些事項屬於「絕對法律保留事項」，即僅得由國會制定之，不允許立法者授權行政機關制定相關法規命令；那些事項是允許行政機關基於立法機關之授權，制定相關法規命令呢？關於租稅構成要件包含何者？究採絕對法律保留，抑或相對法律保留原則？歷來釋憲實務見解分歧不一，反覆不定，如於民國 75 年公布之釋字 210 號解釋理由書謂：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」在該號解釋中，大法官明白揭示所謂稅捐法定主義之法律限於形式意義之法律，即嚴格恪守「國會保留原則」，另指出租稅構成要件包含納稅與免稅之要件。然而，二十年後，大法官於釋字 620 號放寬標準，肯認租稅構成要件亦可由經授權之法規命令加以制定，另外，關於租稅構成要件的涵蓋範圍由原先之納稅與免稅之

⁵¹陳敏(2011)。《行政法總論》，頁 158-160。台北市：新學林。許育典(2010)。《憲法》，頁 66。台北市：元照。

要件，擴充至「納稅與免稅、租稅主體、租稅客體、稅基、稅率」等要件。該號解釋理由書謂：「憲法第十九條規定，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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院闡釋在案。」

隨即之釋字 622 號，大法官對於租稅構成要件之態度，再次回歸至國會保留原則。該號解釋理由書謂：「憲法第十九條規定，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、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。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義。」依上開解釋之見解，大法官明文肯認「納稅方法及納稅期間」亦屬於租稅構成要件。其後之釋字 640 號亦採同見解。另外，值得一提的是，大法官在該號解釋中，認為「租稅稽徵程序」亦為租稅構成要件之一，但其僅需適用相對法律保留原則，其他之租稅構成要件則應適用絕對法律保留原則。有學者亦採相同之見解。⁵²該號解釋理由書：「憲法第十九條規定，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、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。」

然而，大法官對於租稅構成要件的態度，始終反覆不定，於釋字第 650 號中又再次變更見解認為租稅構成要件「以法律或法律明確授權之命令定之」皆

⁵²葛克昌(2009)。〈租稅國家之憲法界限〉，《所得稅與憲法》，頁 255。台北市：翰蘆圖書。

可，即採相對法律保留原則。該號解釋理由書謂：「憲法第十九條規定，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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號解釋參照）。」在該段落文末，大法官更認關於租稅構成要件應採寬鬆之「相對法律保留」見解迭經釋字 622、640 號等解釋在案。然而，該兩號解釋擇定之標準明明為「絕對法律保留」原則，而非「相對法律保留」原則，如同前述，此等錯誤，是大法官誤植，抑或是對稅捐法定主義之內涵不甚在意，流於輕率所致呢？

釋字第 650 號之相對法律保留見解，在釋字 703 號再次被推翻，針對租稅構成要件又回歸絕對法律保留原則，該號解釋理由書：「憲法第十九條規定，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，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號解釋參照）。」

然而，隨後之釋字 705 號之見解再次朝令夕改，改採相對法律保留原則。該號解釋理由書：「憲法第十九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，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（本院釋字第六五〇號、第六五七號解釋參照）。」



關於租稅構成要件為絕對法律保留或相對法律保留事項，歸納上開釋憲實務之見解，可謂立場搖擺不一，反覆不定。而就租稅構成要件之涵蓋範圍，總結以上釋憲實務，除了「租稅稽徵程序」僅於釋字 640 號提及，後續釋字便不再明文承認外，其餘大法官一再明文承認之租稅構成要件包含「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。」

針對法律保留原則之擇定，自比較法觀點論之，德國稅捐法學說上認為，租稅構成要件包括稅捐主體(Steuersubjekt)、稅捐客體(Steuerobjekt)、歸屬主體(Zurechnung)、稅基(Steuerbemessungsgrundlage)、稅率(Steuersatz)與反面構成要件，像是對於特定人或群體，提供其他人或群體所無之租稅優惠(Steuervergünstigung)措施，如給予免稅優惠(Steuerbefreiung)、稅捐折抵(Steuermäßigung)或減輕(Steuererleichterung)、延後繳款、免予估價(Bewertungsfreiheit)、給予特別折舊(Sonderabschreibung)、適用較優稅率、定額免稅(稅額減除)或特別稅基扣除額等，均應由形式法律，即國會自行規定之，不得授權予行政機關規範。換言之，無論是正面或反面之稅捐構成要件均應嚴格適用絕對法律保留原則，而非相對法律保留原則。⁵³本文從之。

租稅構成要件應採國會保留之原因在於：雖然租稅法並非如同刑事法般直接剝奪人民之生命、自由等基本權，然而，稅捐之徵收仍係對國民財產權之侵害

⁵³柯格鐘(2010)。〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》，頁 205-206。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。

且國家毋庸提供任何對待給付，雖然國家透過課稅高權之行使，提供經濟、交通、治安維護等公共服務予人民，然而國家公共服務之提供與人民稅捐之繳納間，兩者並無對價關係。是以，沒有繳納稅捐之人，不論是窮人、逃漏稅捐者、從事非法行為之人亦可與繳納稅捐之人享受各種國家提供之公共服務，即所謂的搭便車效應。另外，比較「財產被徵收」與「稅捐被徵收」兩者，就人民之觀點論之，兩者同屬財產權被侵害之態樣，惟前者尚可獲得相對應之徵收補償，後者則無任何公法上權力，得以要求國家提供對待給付。又，經國家課稅高權之行使，人民亦失去對於部分財產權自由處分的機會，是故，對於稅捐之重要事項，基於國民主權原則，理應由人民或其選出的代表決定之，是以，關於對於稅捐之重要事項，即租稅構成要件均應以形式意義之法律定之。換言之，涉及稅捐債務之發生的核心構成要件，不得授權予行政機關以法規命令定之，否則即違反稅捐法定主義之法治國家原則。⁵⁴

國家透過課稅高權，使得人民財產權受有侵害，因此，涉及稅捐債務之發生的核心構成要件，不得授權予行政機關以法規命令定之，應適用絕對法律保留原則，已如前述。惟，若是給予特定人或群體租稅減免或免稅等優惠，因為未實際侵害納稅義務人之財產權，是否亦須適用國會保留原則，仍須進一步討論。

租稅優惠係對於同等負擔能力之人，為誘導、管制其特定作為、不作為，犧牲量能平等原則，創設租稅特權使部分人取得租稅利益。⁵⁵國家基於經濟發展，扶植特定產業或基於社會、文化政策，鼓勵人民投身公益之列等作為目的，以

⁵⁴陳清秀(2010)。《稅法總論》，頁 40-41。台北市：元照。柯格鐘(2010)。〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》，頁 207-208。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。

⁵⁵葛克昌(2012)。〈管制誘導型租稅與違憲審查〉，《行政程序與納稅人基本權》，頁 225。台北市：翰蘆圖書。

租稅優惠作為手段，不但將導致國家財政收入之減少，有限資源之分配，量能平等原則之犧牲，亦恐有競爭中立之違反。蓋國家對於相同負擔能力之人或群體，提供特定人租稅減免之優惠，若國家總體財政收入不變的話，享有租稅減免優惠之人原應繳納之稅捐將轉嫁予未享受租稅減免優惠之群體，此涉及相同負擔能力群體間公平負擔之問題；若租稅減免之結果造成國家總體財政收入之減少者，則將導致國家提供之公共服務之品質下降之惡果。又基於扶植特定產業，給予減免優惠之結果，亦涉及違反租稅中立原則，影響甚廣。⁵⁶從而，基於以上理由，本文認為即使是租稅之反面構成要件，如租稅優惠，亦不宜授權予行政機關定之，仍應採國會保留原則。

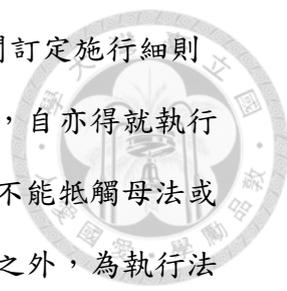
第五款、法律明確性原則之實踐

為貫徹稅捐法定原則，關於稅捐債務實體權利義務相關之規定，縱使是對於納稅義務人有利之租稅優惠措施，仍須符合法律明確性原則，納稅義務人才得以就確定其稅捐內容、標的、目的與範圍且得事先認識並計算其生活安排可能產生之稅捐債務。法律構成要件明確性原則不僅是法安定性原則之要求，更是稅捐法定主義國家所當為者。若法律越不明確，行政機關的決定空間變越廣，甚可能導致稅捐重要事項之大權旁落於行政機關，讓稅捐法定主義淪為空談，人民無從預測可能產生之稅捐負擔或優惠。

關於施行細則之制定，母法中通常有「本法之施行細則由該主管機關定之」的授權規定。從而，必須釐清的問題為施行細則中，究竟適合那些規定，究應如何劃分授權之範圍限制，才不會違反法律明確性原則。⁵⁷關於法律明確性原

⁵⁶廖欽福(2010)。〈租稅優惠不得過度〉，《納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義》，頁 121。台北市：元照。柯格鐘(2010)。〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》，頁 205-212。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。

⁵⁷黃茂榮(2015)。〈稅捐法定主義及其司法審查〉，《稅法解釋與司法審查》，頁 151-182。台北市：植根。吳德豐(2010)。〈論納稅人權利保護—以立法、行政、司法實務為中心〉，《納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義》，頁 54-64。台北市：元照。



則，釋字 367 號解釋理由書指出：「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，惟其內容不能抵觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。本院釋字第二六八號、第二七四號、第三一三號及第三六〇號解釋分別闡釋甚明。」歸納該釋字意旨，大法官認為與實體權利義務無關之程序性事項應於授權範圍之中，但涉及納稅義務人實體權利義務之事項，應屬國會保留之範圍，不得加以授權之。大法官之見解，劃分了行政權與立法權之分野，避免子法擴充母法之適用範圍，加諸母法所無之限制，導致「子法抵觸母法」之違憲結果，值得肯定。然而，本號解釋中，大法官亦肯認「法律得以概括授權行政機關訂定施行細則」，或許是顧及實務上多採概括授權之方式且行之有年，若動輒宣告違憲，後續修法將是浩大工程，然而，大法官此舉將致立法機關更加習於怠惰，流於便宜行事，繼續以「概括授權」之方式委諸行政機關制定施行細則，反正，即使施行細則遭受違反法律明確性之訾議，非難對象亦非立法機關，而是自行規範未符合立法意旨且逾越母法規定之限度之行政機關。但是，若立法者未於母法之中明定具體授權範圍，行政機關又應如何知悉何者該為，何者不該為呢？因此，本文認為「概括授權」之規範本身並未符合法律明確性之要求。本號大法官之見解使得授權明確性不足之沉痾依舊難治，實乃為德不卒。

以德國法之觀點論之，為了維護權力分立之精神，避免委任立法過於浮濫，在德國，法規性命令必須符合以下幾點：①必須有形式意義之法律明文授權。②於法規性命令中必須表明其制定之授權依據。③授權規定中必須界定授權之內容、目的與範圍，此即授權明確性之要求。④必須公布於政府公報。若法規

性命令違反前開要件之要求，該法規性命令即屬無效。⁵⁸而禁止立法機關概括授權之理由誠如西德聯邦法院之見解：「法治國家原則要求，只有在經法律授權時，行政始得介入個人之權利範圍。且該授權必須按其內容、客體、目的及範圍充分加以確定與限制，俾使該介入可以「量度」，並讓人民在相當程度內可以預見、計算之。」該可量度性之要求的目的，在於要求立法者可以自己列述行政機關從事行政行為時應遵守的標準，以便司法機關事後可以審查行政活動是否與立法者之特別意思相符。⁵⁹由上可知，德國法禁止「概括授權」之立法模式，本文從之。

以我國目前實務觀之，大多稅捐法之授權規定未表明具體授權範圍，多以「概括授權」之模式，如所得稅法第 121 條：「本法施行細則……，由財政部定之。」土地稅法第 58 條：「本法施行細則，由行政院定之。」遺產與贈與稅法第 55 條：「本法施行細則，由財政部定之。」若依釋字 367 號見解，概括授權並不違反授權明確性之要求，然該見解本文不採，已如前述。因此，就釋字 432 號所揭櫫的「可理解性」、「可預測性」、「司法可審查性」加以審查⁶⁰，上述之授權規定明顯違反法律明確性之要求，民眾根本無從理解授權範圍，更無法預測可能產生之稅捐債務。是故，歷來實務上立法者「概括授權」委諸行政機關制定施行細則，便宜行事之作法實有改革之必要。

另外，鑒於無窮盡、複雜的規範對象，法律以使用抽象性的語彙描述所欲規範之對象是不可避免的，然而，若不確定法律概念之內容，不甚明確、接近空

⁵⁸黃茂榮(2012)。〈稅捐法源〉，《稅法總論(第一冊)》，頁 797。台北市：植根。

⁵⁹黃茂榮(2012)。〈稅捐法源〉，《稅法總論(第一冊)》，頁 798-799。台北市：植根。

⁶⁰釋字 432 號解釋文：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關專門職業人員行為準則及懲戒之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。」

洞者，亦將使人民無從預測與了解。例如若稅法上規定「於公益有必要時」、「與經濟景氣對策有必要時」，此種終局目的與價值概念為內容之不確定法律概念，將具體決定權限委諸行政機關加以衡量，如此模糊之一般條款，明顯違反法律明確性原則。⁶¹



第二項、實質法治國原則—量能平等原則

稅法之最高理想乃是以租稅正義作為租稅負擔之衡量標準，此一衡量標準並非只是租稅政策之理念，更是憲法使命正義要求。形式之基本原則為「租稅法定主義」，實質之基本原則為「量能平等負擔原則」，簡稱量能平等原則，即要求個人之租稅負擔必須就其經濟之給付能力加以衡量。量能平等原則自字面觀之，乃為平等原則之體現，然其並無法自憲法第 7 條平等原則單獨可導出。具體論之，雖然憲法第 7 條保障人民之平等權，但是，平等原則之價值必須於憲法保障之其他基本權中才能加以顯現，例如，憲法雖然第 22 條所保障人民之概括自由權、第 15 條保障之財產自由權，讓人民俾能實現個人自由、發展人格，就其財產得以自由使用、處分與收益。然而，若欲實現上述基本權之內涵，判斷其是否受公權力之侵害者，仍需透過憲法第 7 條平等權檢驗並具體實現之。因此，量能平等原則乃由憲法中關於自由權、平等權與社會國原則之理念共同衍生得出。⁶²量能平等課稅原則，若自憲法第 15 條財產權、第 22 條自由權觀察，係為垂直租稅正義之展現，即所謂的絕對量能課稅原則；若自憲法第 7 條平等原則觀之，則為水平租稅正義之展現，即所謂的相對量能課稅原則。垂直正義涉及課徵之程度與對於個人自由干預之強度，水平正義則涉及平等負擔之問題。是以，量能課稅原則具有雙重功能，就垂直正義觀之，係為保障未有負擔能力者或有限負擔能力者，免受稅課之侵害，就水平正義觀之，係為具負擔

⁶¹陳清秀(2012)。《稅法總論》，頁 43。台北市：元照。柯格鐘(2010)。〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》，頁 212-213。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。

⁶²葛克昌(2009)。〈租稅國家之憲法界限〉，《所得稅與憲法》，頁 270-276。台北市：翰蘆圖書。

能力者其負擔程度與其他同具負擔能力之人比較定之。⁶³



租稅優惠係給予特定納稅義務人減免稅捐負擔之利益，因此構成量能原則之例外，然而，租稅優惠雖不受量能原則之拘束，並不表示其得不受量能原則之審查，若受量能原則之審查時，發現租稅優惠所要追求之特定社會目的經權衡後更值得保護的話，那麼該租稅優惠措施則為具有正當合理理由為差別對待，仍不違反量能平等原則。⁶⁴

第三項、社會國原則

依釋字第 485 號解釋理由書所載，憲法係以促進民生福祉為一項基本原則，本此原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會安全等民生福利措施。是以，社會國原則具有憲法委託之意義，賦予立法機關對於民生福祉積極立法之憲法義務。在社會國原則之憲法誠命下，國家必須保障無工作能力者，使其能維持人之尊嚴與生存。因此，最低生活水平線乃課稅之禁區。對於未達最低生活水平之人民，因為不具有納稅能力，國家無權向其請求繳稅，反而應依社會法給予補助或救濟。待其在保留生活所必需後仍有所餘者，國家始有權向其課稅。⁶⁵

依社會國原則，稅捐政策為財富重分配之工具，國家可透過制定增進福利式之租稅優惠，減輕或免除弱勢者之稅捐負擔，改善弱勢者之經濟地位，此亦為需要原則之展現。從而，制定租稅優惠法規範時，應評估該租稅優惠措施是否得以達成扶助弱勢群體之立意，抑或讓富者恆富，貧者恆貧，背離社會國家之精神。

⁶³葛克昌(2009)。〈法律原則與稅法裁判〉，《所得稅與憲法》，頁 560。台北市：翰蘆圖書。

⁶⁴葛克昌(2012)。〈管制誘導型租稅與違憲審查〉，《行政程序與納稅人基本權》，頁 209-216。台北市：翰蘆圖書。

⁶⁵葛克昌(2009)。〈租稅國家之憲法界限〉，《所得稅與憲法》，頁 286-289。台北市：翰蘆圖書。



第四節、租稅優惠與課稅禁區之區辨

又量能平等原則既為憲法所推演出之稅法之結構性原則，從而，以量能平等原則作為課稅之依據時，則需判斷課稅標準是否恪守基本權之界限，必須基於平等原則，公平課徵並保障人民最低生存限度，使納稅義務人自由發展的機會不受到侵害。量能平等原則其又可再派生出兩個子原則，分別為「客觀淨所得原則」與「主觀淨所得原則」。

若公權力欲以財產為稅捐客體時，必須辨明的是何者方具備稅捐負擔之適格。按營利事業所得之計算，應「以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」此為營利事業所得計算上之淨額原則。另外，所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤，此為營利事業所得計算上之肇因原則。是以，關於營利事業所得之認定乃以收入減除相關成本費用或稅捐。因為，只有淨所得可受納稅主體所支配、處分，方具稅捐負擔之可能，才有可稅性。換言之，公權力機關欲以課稅高權參與納稅主體盈餘分配時，計算所得時，需就收入一併扣除必要之支出，此為「客觀淨所得原則」之展現。⁶⁶

「主觀淨所得原則」，又稱主觀生存保障淨所得原則，係指只有超出個人及家庭最低生活水準的部分之所得，納稅主體始有負擔能力，所得必須減除保障生存之必要費用及意外負擔。例如所得稅法中對於課稅主體若有子女等扶養親屬，設有免稅額之規範，由於納稅主體扶養子女等親屬時，勢必付出一定之財產，關於此部分之財產並非納稅義務人得以自由處分，並無負擔能力，是故，

⁶⁶黃茂榮(2012)。〈稅捐法體系概論〉，《稅法總論(第一冊)》，頁 180。台北市：植根。

就該部分予以扣除，方符合社會福利國家保障個人之生存的理想。⁶⁷



因此，稅法上稅捐減免之規定並非一律屬於租稅優惠，亦有自稅法基本原理所導出之不得侵犯之「課稅禁區」。因此，對於稅法上減免稅捐規範之定性，首先必須釐清，劃分何者屬於租稅優惠，何者屬於非稅領域之課稅禁區。租稅優惠為量能課稅原則之例外，是以，若稅捐之減免規範係考量納稅義務人無負擔稅捐能力者，不但未牴觸量能課稅原則，反倒是量能課稅精神之詮釋，自然並非租稅優惠之範疇。

人民之生存權應予保障，憲法第 15 條定有明文。又依釋字第 485 號解釋理由書⁶⁸所揭示之社會法治國原則：國家應保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求。人民必須得以生存，國家之存在方具意義。因此，對於維繫個人與其家庭之所需之最低生活需求之所得，國家無從置喙，並非可稅標的。蓋有所得並非等同有稅捐負擔能力，維繫個人最低生活需求之所得，納稅義務人並無法自由支配，性質上屬於非稅所得，因此並非稅捐債務之範疇。維繫最低生活需求之所得既非稅捐債務，自無任何「租稅優惠」可言，是以，個人之所得只有在超過其個人與家庭最低生活需求者，始具稅捐負擔能力。在稅捐法領域中，相較於人民生存權保障的憲法基本價值，維護國家預算收入之觀點應當讓步，人民之生存權優先於國家之課稅權。所得稅法第 17 條，個人綜合所得淨額之計算，得自綜合所得總額減除一定數額之免稅額與扣除額，即是生存權保障憲法精神之展現。其中，個人、配偶與扶養親屬免稅額、標準扣除額，列舉扣除額中的保險費、醫藥及生育費、災害損失等均有體落實憲法對於人民生存權之保障之意義。⁶⁹

⁶⁷葛克昌(2005)。〈量能課稅原則與所得稅法〉，《稅法基本問題》，頁 171-174。台北市：元照。

⁶⁸釋字第 485 號解釋理由書：「憲法係以促進民生福祉為一項基本原則，……，本此原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會安全等民生福利措施。」

⁶⁹黃茂榮(2012)。〈稅捐法體系概論〉，《稅法總論(第一冊)》，頁 147。台北市：植根。

就此，釋字 415 號將扶養親屬免稅額之稅捐減免規範定性為「租稅優惠」，⁷⁰實屬引喻失義。⁷¹



第五節、結論

租稅優惠係指國家為達到特定社會政策目的，犧牲量能平等課稅原則，給予特定納稅義務人稅捐利益之措施。為了正當實現經濟發展、社會救濟、文化等社會政策之目的，制定予租稅減免優惠規範時，應符合公共利益原則、需要原則與功績原則。申言之，租稅優惠之規範必須有增進公共利益之達成，方具正當性。功績原則為租稅優惠之制定必須基於獎勵特定人民從事特定行為或特定產業之貢獻，藉此鼓勵人民從事特定行為或特定產業之運作。需要原則是立法者考量納稅義務人經濟上之需要，給予之租稅優惠，亦即，國家須將財政資源挹注於社會中較為弱勢之群體，相較於所得較高者，所得較低族群應獲得較高之稅捐減免利益。

其次，租稅國家之憲法界限不容被忽視。關於租稅構成要件應採國會保留原則，租稅優惠作為租稅之反面構成要件亦應採之。又租稅優惠雖構成量能原則之例外，然而並不表示其得不受量能原則之審查，租稅優惠所要追求之特定社會目的經權衡後，應更值得保護，才符合平等原則。又租稅優惠措施應符合社會國原則之要求，不得讓富者恆富，貧者恆貧，違背扶助弱勢群體之立意。

此外，稅法上稅捐減免之規定並非一律屬於租稅優惠，若稅捐之減免規範係考量納稅義務人無負擔稅捐能力者乃量能課稅精神之詮釋，自然並非租稅優惠之範疇，而是稅法領域中不得侵犯之「課稅禁區」。

⁷⁰釋字第 415 號：「……所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。……」

⁷¹葛克昌(2009)。〈綜合所得稅與憲法〉，《所得稅與憲法》，頁 130。台北市：翰蘆圖書。

第四章、非營利組織所得稅減免優惠之合憲性探討



第一節、非營利組織適用租稅優惠之討論

第一項、非營利組織適用租稅優惠之理論基礎⁷²

肯認非營利組織得有享有租稅優惠之理論依據，大致可分為四類，補助理論、稅基定義理論、主權理論與捐贈理論，見以下介紹：

第一款、補助理論

補助理論認為把免稅條件當作誘導從事公益、慈善等特定活動之行為，可藉此增進社會公共利益，從而得以補助政府組織功能之不足，節省財政支出，調整市場失靈之現象，因此國家給予非營利組織租稅優惠具備正當性。

反對補助理論者認為公共任務之執行，既然為國家任務，從而，有益於公眾之事務為不由政府直接從事或採取直接補貼之方式，而要透過稅捐減免來間接補助呢？反對者認為稅捐減免方式有諸多缺點。首先，透過稅捐減免之方式無法直接針對政府要補助之對象給予補助，造成不便性。其次，與直接補助相比，稅捐減免措施屬於間接補助，不但不具效率，亦造成政府財政稅收之流失。再者，稅捐減免之方式將造成財源較多、所得較高者獲得之補助較大，所得較少者補助反而較少，形成不公平之現象。

第二款、稅基定義理論

依稅基定義理論，假使個人從事增進社會利益之活動，不應予課稅的話，那麼個人透過非營利組織達成參與增進社會福利之活動時，非營利組織所獲取之

⁷²張嫦娥(2008)，〈非營利組織--財團法人徵、免稅問題之探討〉，《今日會計第 97 期》，頁 41。
許崇源、吳國明(2000)，〈我國非營利組織租稅問題之研究〉，《財稅研究第 32 卷第 5 期》，頁 110-113。

經費亦不應予課稅。亦即，人民捐贈給非營利組織，目的是透過非營利組織來執行公益活動，若個人參與該活動不須課稅的話，那麼作為參與者達成目的之導管、工具之非營利組織，其所獲得之捐款亦不應予課稅。



然而，質疑稅基定義理論之論者認為稅基之定義難免有所爭議，是故訂立稅法或解釋稅法時，對於非營利組織之所得、交易、財產是否符合稅基定義，難免有見仁見智之情況發生，從而仍須於法條中明定免稅標準，減少徵納雙方爭議。例如針對合作社之交易是否應課徵營業稅，其盈餘是否應課徵所得稅之問題，若該合作社之交易並不以會員或社員為限，亦即交易對象更擴大至不特定之大眾，如此一來，其盈餘與營利組織所獲取之盈餘，本質上並無不同，因此不應認為其符合稅捐減免要件。反之，若合作社交易對象僅以會員或社員為限，那麼，則可以將非營利組織視作會員、社員共同消費之工具、導管，合作社購入資產、商品，將勞務或商品轉售給會員或社員之目的在於集合眾人之力，節省消費之成本，故其交易及盈餘均應免稅。不過針對互益性團體而言，其受益者為有限之特定人，該團體是否具備公益性，不無疑義。⁷³此外，導管理論並非代表無條件賦予非營利組織稅捐減免之優惠，而是將非營利組織視為虛擬之個體，各種稅捐之減免仍決定於稅捐客體於導管末端，即組織內部成員是否免稅而定，例如非營利組織之投資收益，如以會員、社員身分投資必須繳稅，則透過非營利組織亦不能免稅。

第三款、主權觀點

主權觀點認為：「教堂之所以免稅是因為凱撒不應課神的稅。」依主權觀點，非營利組織具有獨立主權，因此，應該予以免稅。此外，主權觀點認為免稅優於直接金錢補助，蓋免稅可以減少政府對於非營利組織日常營運之影響，讓非

⁷³張永明(2010)。〈宗教性公益慈善團體租稅優惠法制之研究〉，《國家租稅權之界限》，頁 141。台北市：翰蘆圖書。

營利組織不用透過遊說以取得更多的金錢補助。



反對主權理論者表示主權理論雖然可以解釋過去對於宗教性組織給予免稅之背景，但是非營利組織種類繁多，並不以宗教類型為限，又社會大眾信仰多元，各宗教間亦存在價值信仰之差異，因此，不同宗教性團體舉辦各種祭祀、祈禱、法會等活動，是否屬於公益活動，容有疑義。從而，若以此作為判斷非營利組織是否享有稅捐減免優惠之依據，恐怕不合乎現行非營利組織制度，亦與現代國家主權之概念有所違背。

第四款、捐贈理論

提倡捐贈理論由 Colombo 與 Hall 所提倡，此理論認為決定非營利組織是否值得免稅之依據在於其財源受自捐贈之比率。若其財源主要來自於捐贈，一方面顯示該組織的價值，另一方面顯示補助的重要性。此理論強調相對犧牲的概念，將非營利組織是否值得受有減稅稅捐之優惠取決於捐贈人，若捐贈人願意捐贈給非營利組織，則代表社會大眾亦願意給予其稅捐減免優惠之相對補助。非營利組織功能既然在於解決政府失靈與企業失靈，那麼其財源恐怕難以來自商業性質，必須仰賴捐助，此理論一方面尊重社會多元價值，另一方面檢驗非營利組織受補助的必要性。另外，依捐贈理論之概念，收受較少捐款之非營利組織較不值得且較不需要給予稅捐減免之優惠，Colombo 與 Hall 並建議設定相對之捐贈門檻作為判斷非營利組織是否可以享有稅捐減免優惠之標準。

然而，依據捐贈理論，若非仰賴捐贈人捐助，而透過商業活動獲得營運資金之非營利組織，因其未獲得社會大眾之青睞，因此將不得獲得免稅。再者，對於捐款不易獲捐款較少的非營利組織，亦會被認定較不需要享有租稅優惠之團體，從而，造成知名的非營利組織因受有民眾較多的捐款，所以得以擴大規模

運作，累積較多資本，默默無名的非營利組織遭受邊緣化之對待，有礙多元社會服務之供給。⁷⁴



第二項、非營利組織適用租稅優惠之爭辯⁷⁵

對於非營利組織是否應適用租稅優惠之議題，一直存在肯定與否定見解，肯定與否定說主張之理由，詳見以下介紹。

第一款、肯定見解

主張非營利組織應適用租稅優惠之理由，大致可以整理成以下幾點：

- ①課稅成本效益原則：非營利組織稅基、稅源有限，如果對其課稅，反而徒增稅捐稽徵機關之稽徵成本，不合成本效益觀念且會增加納稅義務人之依從成本，無形之中擴增社會成本與負擔。
- ②改善政府財政：政府應善用非營利組織的力量，協助此類型團體從事各種公益活動，達成服務社會、提高社會福祉成效，政府僅須犧牲小部分之稅捐收入，卻得以節省龐大社會福利支出，讓弱勢群體獲得妥善照顧，政府財政亦得以改善，可謂一舉兩得。
- ③社會政策的影響：非營利組織事業之經營，可以解決公共財提供不足之問題，一旦政府針對其經營成效，比照一般營利事業加以課徵所得稅時，難免會影響非營利組織從事公益慈善活動之誘因，有礙社會政策之推行。
- ④資金籌措之困難：雖然非營利組織提供之服務，與營利事業有所類似，可能會有過度商業化之風險。然而，所謂商業化之風險，無法客觀衡量。另外，附屬收益事業所獲取之所得，係用於非營利組織之創設公益目的，若對非營利組織加以課稅的話，非營利組織之財源籌措、資金調度與資本累積恐怕會更加困

⁷⁴張永明(2010)。〈宗教性公益慈善團體租稅優惠法制之研究〉，《國家租稅權之界限》，頁 142。台北市：翰蘆圖書。

⁷⁵張嫦娥(2008)，〈非營利組織--財團法人徵、免稅問題之探討〉，《今日會計第 97 期》，頁 41-42。

難。

⑤獎勵作用：日益困難複雜之社會問題，並無法單純倚賴政府組織解決，因此，透過各種非營利組織凝聚資源、集合力量，得以相當程度解決社會問題。此亦是非營利組織本質上與營利組織的差異，非營利組織既以致力於增進公益為宗旨，便應適度受到獎勵，即享有稅捐減免之優惠。



第二款、否定見解

反對非營利組織應享有稅捐減免優惠地位之理由，大致如下幾點：

- ①違反稅捐中立原則：非營利組織從事營利活動之行為時，其稅法上地位與營利組織並無差異，亦即同樣是提供貨物或勞務之行為，如果僅對非營利組織給予稅捐減免優惠，而對營利組織加以課稅者，顯然違反課稅中立原則。
- ②稅捐公平之考量：由於稅捐之課徵首要重視者為稅捐公平原則，因此，非營利組織既然本身亦擁有財產、所得、亦進行各種消費行為，便表示非營利組織於這些方面皆有稅捐負擔之能力，若政府大幅度給予非營利組織稅捐之減免，實則違背稅捐公平原則。
- ③非營利組織淪為稅捐規避天堂：個人或營利事業捐贈給非營利組織之金額，可列為個人綜合所得稅總額扣除額及營利事業之費用，以降低繳納綜合所得稅與營利事業所得稅，因此，恐怕會有不肖人士與受捐贈之非營利組織互相掛勾，而有「假捐贈，真逃稅」之情事發生。
- ④經濟效率之考量：租稅優惠之措施會非營利組織與營利組織之間不公平之競爭，此外，亦干擾資源之合理配置，降低經濟效率。
- ⑤國家財源損失：稅捐之課徵不僅可以增加財政稅收，充裕國庫，亦可因免稅特權之減少，以維持社會公平、正義，因此，給予稅捐減免優惠的話，將使得稅基因而縮小，稅收減少，造成稅收上之損失。

第三項、小結



上述各種理論提出非營利組織應享有租稅優惠之理由各有參考之處，然而，各種理論皆具有缺陷與盲點。針對補助理論言之，其認為非營利組織係為了增進社會公益，從而應當給予稅捐減免補助，然而，該理論無法解釋為何國家不直接從事公益活動或採取其他之補貼方式。稅基定義理論之缺陷在於稅基難以定義，再者，該理論認為非營利組織之所以不具納稅之能力，係因其僅為所謂之「導管」。捐贈者將捐款提供給非營利組織，其再將捐款轉介給需要之群體，因此非營利組織的所得不應該被課稅。然而，該理論無法解釋的是非營利組織之所得來源並非全然源自捐獻，其亦可透過從事營利活動獲取資金，因此，非營利組織自然仍有繳納稅捐之可能。又若非營利組織從事營利活動所獲得之資金從事公益活動時，難謂非營利組織仍為所謂的導管。至於主權理論之盲點在於雖然其得以解釋過去給予宗教團體租稅優惠的歷史背景，但我國未有政教合一之歷史經驗，宗教信仰多元，加上各宗教之間存有信仰價值之衝突與差異，因此，宗教性質之活動是否合乎公益，存有疑義。另外，非營利組織並不以宗教性團體為限，從而，該理論無法解釋其他類型團體得以享有租稅優惠之情況。至於捐贈理論之缺失為容易造成「大者恆大，強者恆強」之情形，知名度較高之非營利組織得以蓬勃發展，反之，不具知名度的小型非營利組織淪落營運不善，難以為繼之窘境，不利多元社會服務之供給。

對於非營利組織是否應享有稅捐減免優惠地位的肯定與否定見解，各有其見地，優劣互見。於此，本文尚未決定採取何種見解，留待檢驗非營利組織適用租稅優惠之合憲性議題時，分析並探討租稅優惠措施的利弊得失後，再為決定。

第二節、非營利組織所得稅減免優惠之合憲性議題



第一項、非營利組織適用租稅優惠之種類

依現行稅法相關規定，捐款予非營利組織之捐贈者與非營利組織本身，於符合一定條件之下，得適用各種稅目之租稅優惠。就捐贈者享有之租稅優惠論之，如下圖所示，捐款給非營利組織的個人，其捐贈金額可列為列舉扣除額⁷⁶；而營利事業之捐贈，得列為當年度之費用或損失⁷⁷。此外，捐款予非營利組織之捐贈者亦得免予課徵遺產稅⁷⁸、贈與稅⁷⁹。又非營利組織在符合一定條件下，可免徵所得稅法⁸⁰、娛樂稅⁸¹、房屋稅⁸²與關稅⁸³等。

⁷⁶所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目：「列舉扣除額：1. 捐贈：納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」

⁷⁷所得稅法第 36 條：「營利事業之捐贈，得依左列規定，列為當年度費用或損失：除前款規定之捐贈外，凡對合於第十一條第四項規定之機關、團體之捐贈，以不超過所得額百分之十為限。」

⁷⁸遺產與贈與稅法第 16 條：「左列各款不計入遺產總額：三、遺贈人、受遺贈人或繼承人捐贈於被繼承人死亡時，已依法登記設立為財團法人組織且符合行政院規定標準之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產。」

⁷⁹遺產與贈與稅法第 16 條：「左列各款不計入贈與總額：三、捐贈依法登記為財團法人組織且符合行政院規定標準之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產。」

⁸⁰所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」

⁸¹娛樂稅法第 4 條第 1 項第 1 款：「凡合於左列規定之一者，免徵娛樂稅：

一、教育、文化、公益、慈善機關、團體，合於民法總則公益社團或財團之組織，或依其他關係法令經向主管機關登記或立案者，所舉辦之各種娛樂，其全部收入作為本事業之用者。」

⁸²房屋稅條例第 15 條第 1 款及第 2 款：「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：一、業經立案之私立學校及學術研究機構，完成財團法人登記者，其供校舍或辦公使用之自有房屋。二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

⁸³關稅法第 49 條第 1 項第 5 款與第 6 款：「五、辦理救濟事業之政府機構、公益、慈善團體進口或受贈之救濟物資。六、公私立各級學校、教育或研究機關，依其設立性質，進口用於教



第二項、非營利組織所得稅減免優惠之合憲性審查

第一款、學者之租稅優惠違憲審查觀點

學者葛克昌認為，租稅優惠係犧牲量能平等原則，因此，首先須審查者為平等原則，審查規範的負擔效果與差別待遇之合理正當性目的與手段之間比例原則的遵守。其次，檢驗租稅優惠形成效果，有無侵害憲法對於基本權之保障，特別是工作權、財產權與行為自由權。最後則為平等原則與社會經濟政策目的之衡量。⁸⁴

依學者黃茂榮見解，租稅優惠立法須有合理化正當理由，其正當化之標準在於：若為社會目的之租稅優惠為「需要原則」；若為經濟目的者則為「功績原則」。此外，租稅優惠亦不得違反「過度禁止」之情事，亦即租稅優惠不得超限。其審查之方式為釐清公益之目標，以便確保租稅優惠是否有助於墓地之達成，接著，檢視其是否為對人民權益損害最小之方法，在效益上是否有得不償失，不符合手段與目的之間相當性之情事。⁸⁵

學者陳清秀認為判斷租稅優惠之正當性時，首先租稅優惠只能根據公益原則以及與其相連結的社會國原則加以正當化，若非出於公益目的，稅捐資源之給予則為不合法之特權。其次，租稅優惠亦不得過度的給予，若租稅優惠對於追求的公益目的，並非「必要」或「適合」則已牴觸禁止過分之比例原則。租稅優惠措施僅在其未產生超過利益的不利效果時，對於其他並未享受租稅優惠之

育、研究或實驗之必需品與參加國際比賽之體育團體訓練及比賽用之必需體育器材。但以成品為限。」

⁸⁴葛克昌(2012)。〈管制誘導型租稅與違憲審查〉，《行政程序與納稅人基本權》，頁 229-231。台北市：翰蘆圖書。

⁸⁵黃茂榮(2008)。〈論租稅優惠〉，《稅法總論(第三冊)》，頁 355-356。台北市：植根。

第三人而言，才符合比例原則。再者，租稅優惠亦應符合平等原則，亦即對於享有租稅優惠的當事人範圍，必須為合理的選擇，對於稅捐之優惠也應有合理的衡量基礎，舉例言之，若基於需要原則而制定租稅優惠措施，那麼，若愈有需要者，所受優惠較少；愈無需要者，反而受的優惠較多的話，則違反平等原則與優惠正義。⁸⁶

依學者陳昭華見解，租稅優惠必須符合平等原則之合理差別對待。若為經濟指導式的租稅優惠應符合功績原則，例如以租稅優惠措施促進產業升級，健全經濟發展時，必須是該租稅優惠確實有造成國民上經濟上積極成效，始符合功績原則；若為增進福利式的租稅優惠則應符合需要原則。需要原則係指經濟上之需要程度，即消極之經濟負擔能力。應受較多優惠之對象為低所得者，從而，租稅優惠措施若讓經濟負擔能力較強者受到較多之補助，該租稅優惠則不符合需要原則。此外，租稅優惠措施亦應受比例原則之檢驗，即須具備妥當性、必要性、相當性。首先，租稅優惠必須是能達到預期之公益目的，若租稅優惠實行結果與預期之目標不符時，該措施便不具妥當性。其次，所選擇之租稅優惠措施必須是對人民侵害最小的，若目標的達成尚有其他較節省稅捐之途徑，該措施則不具必要性。最後，租稅優惠措施必須與預期之政策目的具備相當性，即實行後所造成之缺失不得大於其所產生之利益。⁸⁷

歸納上述學者見解，探討租稅優惠是否合憲之主要因素在於租稅優惠是否構成平等原則之違反，是否基於功績原則或需要原則而制定並合乎比例原則，此外，亦應衡量租稅優惠措施之公益目的是否大於犧牲之量能平等原則，實行結果是否符合預期等。

⁸⁶陳清秀(2010)。《稅法總論》，頁 334-335。台北市：元照。

⁸⁷陳昭華(2000)。〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，《輔仁學誌—法/管理學院之部一》，第 30 期，頁 117-122。

第二款、非營利組織所得稅減免優惠之形式合憲性審查



由於非營利組織得享有減免租稅優惠之稅種繁多，礙於能力與篇幅有限，本文以下僅探討非營利組織所得稅減免優惠之合憲性議題。違憲審查之標的為所得稅法、依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款授權行政院制定之教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準與相關解釋函令。

第一目、法律保留原則

我國就非營利組織是否享有所得稅法免稅優惠的規範係所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。」依該條文內容，所得稅法針對所有所得類型皆給予免納所得稅之優惠。然而，依所得稅法授權予行政院制訂之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條第 1 項指出：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅。」從而，根據該項內容，銷售貨物或勞務之所得為應稅所得。

若基於競爭公平，租稅中立之考量，透過修正教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項將銷售貨物或勞務之所得定義為應稅所得，目的實屬正當。但是，依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款之規定，立法部門僅授權行政院制定免稅判斷標準，關於何種所得屬於免納所得稅之所得，立法者並未授權予行政院加以制訂之。稅捐減免優惠租稅客體之判斷，免稅客體之範圍並不屬於技術性或細節性之規定，而是「國會保留」事項。因此，即使規範目的合理正當，仍須透過修正所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款之方式，將「除銷售貨物或勞務之所得外」除書規定增訂於母法中，始為妥適。行政院恣意於免納所得稅適用標準中增訂所得稅之課徵客體，明顯不符合憲法第 19 條所定之租稅

法定主義。



第二目、法律明確性原則

依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。」何謂教育、文化、公益、慈善，實乃不確定法律概念。所得稅法中並未解釋教育、文化、公益、慈善之內容為何，從而，無法釐清享有租稅優惠之非營利組織本質內涵為何？另外，關於授權之內容、範圍、目的應於授權之母法明確表明，因為，依照法治國家原則，唯有經由法律明確授權後，行政部門始得知悉應介入的範圍與遵守之標準為何。該款僅以「符合行政院規定標準者」概括授權委由行政院制定相關規範，不符合授權明確性原則。蓋所得稅法並未說明具體授權範圍，而且所得稅法中亦無關於免稅適用標準的適用主體、行為態樣、程序等規範，因此在現行法欠缺整體框架內容之情形下，行政機關如何知曉何者屬於技術性、細節性之事項，何者該為，何者不該為呢？因此，此種概括授權方式近乎空白授權、使人民無預見之可能。

再者，針對非營利組織之形式要件規定係為教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 1 款：「合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案。」依該款文義，公益社團與所有財團組織與依其他法令登記、立案的非營利組織皆是享有租稅優惠之主體。⁸⁸然而，自非營利組織適用租稅優惠所追求之公益目的觀察，享有租稅優惠之主體應限於「公益」性質的非營利組織，不及於「互益」組織。因此，該款規定實應修改。此外，該款亦應明定適用租稅優惠之非營利組織應具備之特性與態樣，例如不僅須具非營利之特徵，亦應符合「公益性」之要求。該款未針

⁸⁸林江亮(2016)。〈教育、文化、公益、慈善機關或團體銷售貨物或勞務以外之所得稅租稅優惠之探討〉，《財稅研究》，第 45 卷第 2 期，頁 109-110。

對適用租稅優惠之非營利組織應具備之實質內涵加以定義，僅流於法律形式要件，形同所有財團或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案之組織，不問其性質為公益組織或互益組織，即屬於租稅優惠之適用主體，因此，內容並不明確，有違明確性原則。



第三款、非營利組織所得稅減免優惠之實質合憲性審查

第一目、干預之基本權類型

壹、財產權之檢驗

租稅優惠為國家基於社會政策目的，透過稅制上的例外規定，僅給予特定納稅義務人，而非所有納稅義務人，減輕或免除稅捐債務之利益措施。⁸⁹從而，對於未受租稅優惠利益之納稅義務人而言，是否侵害其受憲法第 15 條財產權之保障？以下論述之。

按在私有財產制保障之下，驅動人民從事經濟活動的意願，人民對於所受其支配之財產得以自由運用，從而，財產權就性質而言，與其他自由權一樣，屬於具有排除公權力侵害或干預之消極防禦權，亦即確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分的權能，於遭受國家或第三人侵害。惟財產權之保障是保障已擁有之財產權存續狀態，不及於預期可能取得之財產期待利益。

90

比較「稅捐之課徵」與「租稅優惠」間之差異，稅捐之課徵乃國家透過公權

⁸⁹陳昭華(2000)。〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，《輔仁學誌—法/管理學院之部一》，第 30 期，頁 99-101。

⁹⁰法治斌、董保城(2014)。《憲法新論》，頁 274-276。台北市：元照。

力，強制性、不具對待給付性地將人民部分之財產，無償轉為國家所有，具有干預行政之態樣，從而構成對人民財產權之干預。然而，租稅優惠係乃給予特定納稅義務人稅捐減免之利益，並未加重其他未受優惠之納稅義務人之稅捐負擔，從而，對於未受租稅優惠者，僅是未享有經濟上之利益，並不代表其受有財產權之侵害。因此，本文認為對於未享有租稅優惠地位之納稅義務人而言，租稅優惠措施難謂侵害其受憲法保障之財產權。

貳、平等權之檢驗

租稅優惠僅給予特定納稅義務人減免稅捐債務之經濟上利益，而不及於所有納稅義務人。若按租稅平等的觀點論之，原則上，凡具有稅捐負擔能力者皆應課稅。然租稅優惠措施為特定納稅義務人創設例外規定，使其享有減免稅捐債務之利益，從而，對於未享有租稅優惠地位之納稅義務人，形成差別對待，故有違反憲法第 7 條平等權之疑慮。

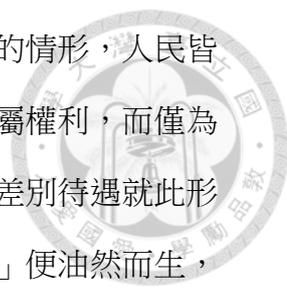
憲法第 7 條：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」何謂該條「平等」之內涵？學說上有平等原則與平等權之爭論，大致可分為以下三種說法：平等原則說、平等權說、複數規範說（複數權利說）。後兩者之立論依據其實一樣，皆認為平等屬於一種權利，複數規範說僅是更加彰顯了平等之特性，即平等之爭議常常依附其他自由權而產生。平等原則與平等權之兩者區別實益在於若認平等係為平等原則的話，憲法第 7 條規定僅為客觀價值之法規範，可拘束法律之適用與法律之制定，然於違憲審查之觀點，其必須依附在其他自由權，方可主張，無法單純據以該條主張保護，是以，人民無法單純據該條提出釋憲聲請。若認平等為平等權者，憲法第 7 條則為主觀公權利，其內涵為人民可據此對抗國家侵害的基礎，從而人民可以單純以該條主張保護，提出釋憲之聲請。



關於「平等」應如何定性之問題，釋字 571 號楊仁壽大法官不同意見書有詳細之說明：「……關於平等之權利性的問題：有謂平等僅係一原則，不具權利性，不在憲法第 23 條所規定：『以上各條列舉之自由、權利』之列，自無適用該條之餘地。惟憲法第二章規定『人民之權利義務』，有關『平等』之規定，列於第 7 條，在該章之首；第 8 條至第 14 條有關『自由』之規定，緊規定於其後，而末以第 23 條殿之。從法條之編排而言，『平等』與『自由』，同在該章之內，『自由』稱為『自由權』，而『平等』卻疑其不具權利性，謂僅係『平等原則』而已，令人百思不解。誠然，在學說上，以往有所謂『平等原則說』、『平等權說』及『複數規範說』之分。惟近世以來，已鮮有單純採『平等原則說』者，良以該說認為憲法第 7 條規定，不過係一『方針規定』而已，國家固應朝該方向努力，但因其不具權利性，個人自不得據以為任何請求云云，然此種見解不合時代潮流，早已成『廣陵絕響』，不復聞有人唱和。單純採『平等權說』者，附和者亦少，姑不具論。以目前通說『複數規範說』而言，無不認為『平等權』有其權利性，亦有其依附性。日本學者田嘯忍教授說：「(日本國憲法)第十四條，既是平等權之大原則，亦為基本人權之平等性原則」；橋本公鈍教授亦稱：「法下平等之規定，大致有二層意義。第一，國民有不被國家侵害其自然平等之權利，國家對國民不得為差別之對待，國民亦不可受差別之待遇，……。第二，法下平等是全體秩序之基本原則，亦即憲法宣示一般之平等原則」，可謂一言道破平等權之真諦。平等權自一七八九年八月二十六日法國大革命之人權宣言第一條規定：「人民生而長久具有自由平等之權利；社會差別，祇能基於人類幸福之上」等語以來，其被稱為「前國家的權利」，乃至於為「基本人權」之一，已無人懷疑。但平等權相較於自由權，並非係一實體的權利，其欠缺實質的內容，常依附於其他權利之上，只要與某種權利結合，即成為該種權利的內涵，諸如言論自由平等權、工作平等權……等，同時其本身所蘊含「等者等之，不等者不等之」之原則，隱隱然已成為憲法秩序之基本原

則，故其一方面固賦予人民以訴訟救濟權，一方面亦使國家權力受到拘束。即使其所依附者，並非權利，而係利益、義務或負擔時，亦莫不以平等衡量之，俾涉及義務之平等或利益之平等而受到不合理的差別對待者，諸如未分配到利益之人民或負擔義務之人民，亦有「獨立性」之「平等權」可資主張。一九六六年十二月十六日，聯合國依據「世界人權宣言」通過之「公民權利和政治權利國際公約」第二十六條所規定之「平等權」，亦明示其內涵有二，其一為「法律之前人人平等之權利」([t]outs les personnes sont egales devant egale la loi)，其二為「受法律平等保護之權利」(une egale la loi)，「複數規範說」受到肯認，亦灼然自明。歷來本院關於「平等權」之解釋，有稱之為「平等權」者，例如釋字第三四一號、第三六九號、第四六八號、第五〇〇號等號解釋；亦有逕稱為「平等原則」者，諸如釋字第四五五號、第四八五號、第五四七號、第五六五號等號解釋，此正所以彰顯平等權之「複數規範說」之神髓，曷可執其中有「平等原則」之句，即謂其不具權利性？果能作如是解，則聲請解釋者，又有何「權利」可提起行政爭訟，而能在憲法訴訟上得其平？其之欠通，於此不難索解。……關於「權利」之限制問題：如上所述，平等權不論其所依附者，係權利，抑係利益、義務或負擔，一概不失為平等權衡量之對象。一言以蔽之，任何法律均在區別權利義務，均在「分類」，如未被「分到權利、利益，或分到義務或負擔，則其不利益之一方，永遠站在「無」的一邊，或處於不利，苟認其不生「平等權」限制或侵害之問題，不在憲法第二十三條適用之範圍，則不啻承認立法者或行政機關，對於平等權可以予取予奪，此豈係平等權之真諦耶。……」歸納上開理由書之內容，「平等」之實質內涵為平等權之見解較符合國際潮流且曾被多號大法官解釋所援引，也是通說見解，本文亦從之。

相較於「自由」為個人得享有的權利，「平等」之意義必須經過「比較」才得以顯現，因此，於平等之討論上，分類與差別對待之程度皆不容被忽略。若僅



認為平等為平等原則的話，那麼，只要是無涉其他自由權干預的情形，人民皆無法據此憲法第 7 條主張保護，但是，即使人民所受干預的非屬權利，而僅為經濟上利益、負擔或義務者，只要分類標準之利刃一刀劃下，差別待遇就此形成，從而，對於未受利益之人「相對剝奪感」、「不公平之感受」便油然而生，其已然處於較不利之地位。因此，若認為差別待遇之態樣僅因為無涉權利之侵害，平等原則無以依附其上，人民便無法根據憲法第 7 條主張保障者，本文認為並無法彰顯「平等」之價值，因為，於絕大多數給付行政、租稅優惠之案件中，未受利益之人難謂有財產權與其他自由權之干預，若不肯認平等為具主觀權利保護功能之「平等權」的話，未受利益之人將無從主張實體之權利保障，實現平等之價值。因此，本文認為憲法第 7 條之平等之實質內涵為平等權。

第二目、審查標準之擇定

平等權的侵犯與否，常需要兩組「比較組合」(Vergleichspaare)，判斷其是否屬於「同一類型案件」，從而應當享受相同的法律待遇；反之，是否為不同類型案件，而應有不同的法律待遇。⁹¹關於如何找出干預平等權之分類標準，學者認為應先何謂探求事物之同理性。亦即，人類的理智感受相對應之現象時，發現到某種事項明明具有同理性，卻在物性特徵上不具一致性，若給予之差別待遇結果是不合理的話，對於平等性而言，即有欠缺。因此，於不同事態之中，卻擁有相同事務本質之理，基於公平正義之要求，應得到相同的對待。⁹²

於稅捐法領域中，應如何探究是否具有干預平等權之情事呢？首先，應釐清平等權於稅捐法領域之意義—租稅平等負擔原則。所得課稅理論之租稅平等負擔意義為量能平等負擔原則，其乃對於同樣具有經濟能力、稅捐負擔能力者，因為具有同理性，理應皆為納稅義務主體。若稅法對於具稅捐負擔能力者，僅

⁹¹ 釋字第 694 號陳新民大法官協同意見書

⁹² 黃俊杰(2004)。〈稅捐基本權〉，《台大法學論叢》，第 32 卷第 2 期，頁 23。

給予部份納稅義務主體稅捐減免之優惠、納稅義務之免除等，則形成了所謂法律上差別對待。



關於「銷售貨物或勞務」之營利所得，依所得稅法相關規定，是否對於非營利組織與其他稅捐主體間形成應稅、免稅之差別待遇呢？按所得稅法第 2 條、第 3 條規定，有中華民國來源所得之個人與中華民國境內經營之營利事業為所得稅之納稅義務人。依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定，非營利組織符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，不區分是否為銷售或貨物或勞務所得皆免納所得稅。但是，據教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項規定，非營利組織本身之所得及其附屬作業組織之所得，在符合免稅條件下，除了銷售貨物或勞務之所得外，方得免納所得稅。該免納所得稅適用標準明顯增加母法所無之規定，關於何為稅捐減免優惠租稅客體之判斷，屬於絕對法律保留事項，因此，行政院自行於免納所得稅適用標準中增訂所得稅之課徵客體，明顯不符合憲法第 19 條所定之租稅法律主義。然而，現行實務運作仍依循上開免納所得稅適用標準之規定，因此，對於「銷售貨物或勞務」所得，非營利組織仍應繳納營利事業所得稅，就此非營利組織與其他納稅義務主體間並無差別對待之情事。

但是對於非銷售貨物或勞務之所得，舉凡因購買公債、公司債、金融債券而產生的利息所得；財產或權利出租產生的租賃所得及權利金所得；財產及權利因交易而取得財產交易所得等，非營利組織在符合一定條件下，得以免稅。反之，其他納稅義務主體則無此等租稅優惠，從而，一樣是資產管理、處分行為，稅法上有不同之對待，形成差別待遇。

此外，針對參與公益活動而言，若個人或營利事業自掏腰包，親自捐款救助貧民者，並無法獲得減免所得稅之優惠，反之，非營利組織從事此類公益活動



時，卻得以享有租稅優惠地位，從而，一樣是親自參與公益行為，僅因法律外觀形式之不同，稅法對非營利組織與其他納稅義務主間，又形成差別之對待。此外，捐款給非營利組織的個人，其捐贈金額可列為列舉扣除額；營利事業對於非營利組織之捐贈，亦得列為當年度之費用或損失，從而，捐贈予非營利組織，其他納稅主體仍享有減免所得稅之優惠，然而，上述之減免優惠仍有上限限制，個人贈與總額最高不超過綜合所得總額 20%，營利事業之捐贈則以不超過所得額 10% 為限，然若非營利組織捐款給創設目的或性質類似之其他非營利組織者，應可認為屬於與創設目的有關之成本、費用，然而，針對成本費用之認列，非營利組織並無營利事業般，受有上限之限制，因此，亦形成差別待遇。

綜上所述，除了銷售貨物或勞務之營利所得外，針對其他類型之所得，非營利組織相較於其他納稅義務主體間，得在符合一定條件下，獲得免納所得稅之優惠地位；其次，針對親自參與公益活動的部份，自然人與營利事業自掏腰包地直接捐贈給貧者，並無法如同非營利組織一般取得免稅之待遇，從而，亦構成差別對待。再者，若捐贈給非營利組織，自然人與營利事業皆有所得稅減免之上限限制，相較之下，非營利組織得將該筆捐贈無上限地列為成本費用，就此，亦是差別待遇之態樣。

如上所述，在確認稅法給予非營利組織較優厚之稅捐減免待遇後，接著，應擇定何種審查標準進行違憲審查。回顧大法官解釋以平等權作為審查稅捐法律規範之基準時，多以「財稅經濟領域」與「國家財政資源之分配」為由，充分尊重立法部門之形成空間，採行寬鬆、低度之「合理」審查標準進行審查。例如釋字 647 號：「……免徵贈與稅之規定，雖以法律上婚姻關係存在與否為分類標準，惟因屬免徵贈與稅之差別待遇，且考量贈與稅之課徵，涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關，立法機關就其內容

之形成本即享有較大之裁量空間，是倘系爭規定所追求之目的正當，且分類標準與差別待遇之手段與目的間具有合理關聯，即符合平等原則之要求。……」
釋字 648 號：「……憲法第七條規定，人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，乃係保障人民在法律上地位之實質平等。行政機關在財稅經濟領域方面，於法律授權範圍內，以法規命令於一定條件下採取差別待遇措施，如其規定目的正當，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成，具有合理之關聯性，其選擇即非恣意，而與平等原則無違。……」

大法官對於租稅優惠之審查，亦多採行合理審查標準，例如釋字 315 號解釋理由書：「公司超過票面金額發行股票所得之溢額，就所得稅法第二十四條第一項及公司法第二百三十九條第一項但書、第二百四十一條規定綜合觀之，既超出公司登記資本額之範圍，而彙積為資本公積，此項公積又可供發給新股之用，應屬公司之所得。立法機關自得就其應否免稅及免稅之範圍如何，為合理之裁量。……」釋字第 427 號：「……至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題。」釋字 694 號陳新民大法官協同意見書：「……既然是立法者的租稅優惠政策，基本上任何立法者所欲追求的目的，都很容易符合「合憲」的要求。要跨過此一「合憲目的」之門檻，極為容易。前已述及，租稅的減免法制，是高度的立法形成權範圍，無論是立法者要否採行此優惠政策，甚至對優惠法制的整個內容（制度成型），都繫乎於立法者的判斷。相較之下，僅僅是此制度內涵中極小的優惠對象，能否通過公平原則之檢驗，屬於整個立法政策上的若干枝節性質的在手段遂行。這種高度的立法形成權，釋憲機關恆以最大的尊重，不能給予太大與太多的強制規定。故在審查密度上，基本上就應當摒棄「最嚴格」的審查密度。」釋字 703 號羅昌發大法官協同意見書：「……在未來，究竟是否應繼續給予財團法人醫院此等租稅優惠，使財團法人醫院在醫療服務上扮演更積極的角色；如繼續給予此等租稅優惠，則其優惠條件應否調整，使財團法人醫院不至於淪為企業節稅之工具或遭濫用為企業獲利或控股之

方法；抑或應使財團法人醫院與非財團法人醫院立於完全均等的競爭地位，而消除所得稅法第四條第一項第十三款之優惠等，均屬立法機關考量國家社會需要而得為適當立法裁量之範圍。……」

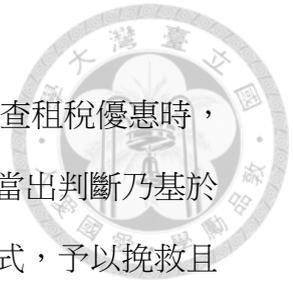


在美國法違憲審查模式之下，「分類標準」和「事務領域」（或「權利類型」）通常是法院決定平等權審查標準的兩大基本因素。若系爭規定之差別待遇是否涉及嫌疑分類(如種族、膚色)或基礎性權利(如言論自由、宗教自由、結社自由)時，就會提高審查標準，從嚴審查。若差別待遇涉及準嫌疑分類(如性別、外國人身分、非婚生子女身分等)，多採取中度審查標準。而若涉及的是社會經濟立法領域時，則大多寬鬆審查，採取合理審查標準。⁹³因此，稅捐法律規範涉及社會經濟之立法領域，以美國法向來之審查標準，應會從寬審查，適用合理審查標準。

然而，本文認為就算透過美國違憲審查模式進行審查，亦不須對審查標準照單全收。因為，誠如學者黃昭元所言，擇定何種審查基準涉及不同國家的歷史經驗與法律規範架構，我國雖為繼受法國家，無從，也不應全盤繼受其審查標準架構與操作結果。美國法和德國法、法國法或任何其他國家法律一樣，對於我們而言都是外國法，都只能當成參考架構。值得參考者，主要是其類型化的「方法」（例如考慮的因素、各因素的比重等），而非「結果」。因為我國大法官也會面臨類似問題：既有的「合理」差別待遇之標準在某些案件可能會過於寬鬆，以致有提高的必要。那要如何提高呢？應該考量哪些因素來作為選擇審查標準的依據？這就與美國法院過去一百年來所面臨的問題類似，而有借鏡之處。⁹⁴

⁹³黃昭元(2008)。〈平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能〉，《臺大法學論叢》，第37卷第4期，頁277。

⁹⁴黃昭元(2008)。〈平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能〉，《臺大法學論叢》，第37卷第4期，頁278。



其次，陳新民大法官於釋字 694 號協同意見書⁹⁵中亦指出審查租稅優惠時，原則上尊重立法部門裁量空間，但是立法者預測乃是被驗證出當出判斷乃基於不正確的事實、論理依據，或是價值判斷時，就應透過釋憲方式，予以挽救且應「小心翼翼」的檢驗，避免不公的現象透過此最容易形成不公弊害的優惠制度，予以借屍還魂。

再者，自台灣邁向民主化之進程中，政治因素逐漸影響政府支出與收入面的變化，尤其是擴大支出層面，選舉驅使政治人物與政黨不斷以「政策買票」的方式，開出各種公共建設與社會福利支出的選票拉攏選民，造成公共開支的增加。民代通常只在乎自己選區利益，不在乎整體財政的負擔，因此遠超過地方實際需要的公共建設不斷出現，此種狀況不僅發生在中央政府，地方層級政府亦然。在社會福利支出方面，各黨互相競價討好選民，各式各樣的社會福利不斷推出，例如各類年金的推出與加碼。⁹⁶本文認為民意代表傾向提出各種過度社會福利之政策買票情形應予以矯正，蓋符合多數決的民主決定未必具備實質正當性，因此，為了匡正民主多數決可能產生的錯誤，司法機關實應介入，不

⁹⁵釋字 694 號陳新民大法官協同意見書：「……然而，立法者的上述「判斷及預測優先權」（Einschätzungs-und Prognosevorrang），以及其所行使之裁量結果，也可經過一定的審查程序。如果日後審查發現這是屬於一種非立法時所得預料的錯誤判斷，當然不一定會造成違憲後果，立法者可以容有改變之可能性（及義務），尤其是立法者為因應有些財政、科技等新興事務，所為的立法對策，容有讓立法者累積經驗的空間。但立法者預測乃是被驗證出當出判斷乃基於不正確的事實、論理依據，或是價值判斷時，則這種類型的「預測錯誤」（Fehlprognose），就應透過釋憲方式，予以挽救。……租稅形成權自以一定之目的為導向。立法者的租稅目的得以平等權來予以審查。按現代所謂的「租稅國家」理念（Steuerstaat），可以善用租稅優惠的立法，以達成多重的國家任務。……然而，租稅優惠制度既然容易衝擊量能課稅的公平性，已於前述。故每個租稅優惠之規定，即應以平等權予以檢驗，且應當「小心翼翼」的檢驗。避免不公的現象透過此最容易形成不公弊害的優惠制度，予以借屍還魂。」

⁹⁶黃親恩(2007)。〈所得分配惡化對公共支出增加的影響：1980-2004〉，《東吳政治學報》，第 25 卷第 1 期，頁 76-77。

宜以「尊重立法部門形成空間」一語帶過。



此外，本文認為僅以攸關「財稅經濟領域」與「國家財政資源之分配」作為降低審查標準的理由欠缺周延。因為縱使立法機關對於財政經濟領域、財政資源分配享有一定形成空間，但立法者選擇之手段仍有牴觸憲法價值秩序之可能性，因此，司法機關不宜過度謙抑。

綜上所述，本文認為以平等權審查非營利組織減免所得稅優惠之合憲性，就算租稅規範涉及社會經濟領域，亦不必然導出直接適用合理審查標準。蓋如陳新民大法官所言，若立法者對於租稅優惠措施之制定可能出自於錯誤之預測或價值判斷時，應更審慎地審查。又本文認為租稅優惠措施雖然難謂構成對於非受優惠者之財產權侵害，然而，稅捐規範涉及納稅義務主體彼此間對於國家財政需要之分配，即「分配正義」之問題，租稅優惠既然屬於違反量能平等原則之手段，亦代表制定該措施勢必與原先之稅捐負擔秩序有所偏離，使得負擔分配之天秤有所傾斜，未受稅捐減免優惠者之相對剝奪感因應而生，因此租稅優惠應有較高之正當化理由，方能導正已遭偏離之稅捐負擔秩序，符合憲法價值。由於合理審查標準過度寬鬆，無法細緻檢視租稅優惠之利弊得失，因為，只要手段「有助於」目的之達成即可得出合憲之結果，在實際操作之下，幾乎無審查之實質。因此，本文認為若欲細緻地檢驗非營利組織所得稅減免優惠之合憲性，應提高審查標準，改採中度審查標準。

第三目、目的與手段之關聯性檢驗

非營利組織減免所得稅優惠之立法目的雖未於所得稅法中明載，但根據非營利組織之特徵與免稅理論，因為國家社會福利資源有限，不以營利為目的之非營利組織從事自願服務，參與公益、慈善等特定活動之行為，可以增進社會公

共利益，彌補政府組織功能之不足，此外，相較於營利事業，非營利組織並不具有盈餘分配之特性，亦即不牟利私人，從而，國家給予其減免稅捐之優惠。

關於非營利組織減免所得稅優惠之立法目的追求之利益是否屬於「實質重要」之政府利益，自憲法之觀點出發，社會安全作為我國憲法基本國策之一，其中，憲法第 155 條規定⁹⁷明載國家應對弱勢族群給予適當之扶助與救濟。再者，據釋字第 485 號解釋理由書所載，促進民生福祉為一項憲法基本原則，本於此原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會安全等民生福利措施。是以，社會國原則具有憲法委託之意義，賦予立法機關對於民生福祉積極立法之憲法義務。因此，應肯認非營利組織減免所得稅優惠目的所追求之利益為「實質重要」之政府利益。

針對涉及干預平等權案件的手段審查應注意之要素為何？依學者黃昭元之見解，平等權案件與「分類」息息相關，包括「分類的標準」和「分類的效果」。前者指：對「誰」分類的問題，又可進一步分為兩個層次：一是「應否分類」的審查，二是「即使可分，但分類是否精確」的審查，也就是有無「涵蓋過廣」(over-inclusive)或「涵蓋過窄」(under-inclusive)，甚至是兼具過廣與過窄的分類不精確？至於分類的效果則包括：「區別事項」(分類涉及的權利類型或事務領域)和「差別量」(包括差別的程度、方式或時間長短等，例如比例或配額保障、加重計分等不同的區別方式)。⁹⁸再參酌先前述及稅法學者之違憲審查觀點，增進福利式的租稅優惠應審視是否基於需要原則制定，合乎比例原則，另外，亦應衡量租稅優惠追求之公益目的是否大於犧牲之量能平等原則，實行

⁹⁷憲法第 155 條：「國家為謀社會福利，應實施社會保險制度。人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災患者，國家應予以適當之扶助與救濟。」

⁹⁸黃昭元(2008)。〈平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能〉，《臺大法學論叢》，第 37 卷第 4 期，頁 273。

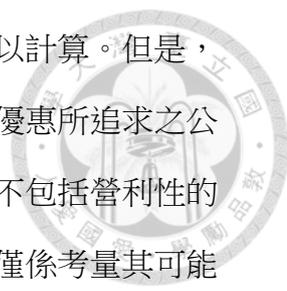
結果是否符合預期等因素。



首先，依現行相關法規，合作社、宗親會、同鄉會、工會、工業、商業團體及自由職業團體等（如律師公會、會計師公會）皆屬於非營利組織，此類之互益性質團體在符合一定條件之下，同於其他具備公益性質團體，皆可享有稅捐減免的優惠。以合作社為例，有論者認為合作社交易對象僅以會員或社員為限，其購入資產、商品，將勞務或商品轉售給會員或社員之目的在於集合眾人之力，節省消費之成本，從而，其交易及盈餘均應免稅。但是，合作社之受益者為社內的成員，僅以有限之特定人為限，並不及於不特定之多數人，互益性組織並不從事得以增進公共利益之救濟、慈善等特定活動，從而，無法彌補政府社會福利功能之不足，因此，本文認為針對此類之互益性組織，縱使其具備非營利性，但並不符合有公益性之特徵，因此，不應給予稅捐減免優惠。現行規定將互益性團體歸類於得享有稅捐減免優惠非營利組織之範疇，具有「涵蓋過廣」之缺失。

其次，教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款：「其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之六十。但符合下列情形之一者，不在此限：（一）當年度結餘款在新臺幣五十萬元以下。（二）當年度結餘款超過新臺幣五十萬元，已就該結餘款編列用於次年度起算四年內與其創設目的有關活動支出之使用計畫，經主管機關查明同意。」依該款本文規定，非營利組織投入在與創設目的有關活動之支出，只要占基金每年孳息與收入之六成以上即可符合此款免稅要件。再依財政部 89.6.1.台財稅第 0890453088 號⁹⁹意旨，非營利組織銷售貨物或勞務之成本、

⁹⁹財政部 89.6.1.台財稅第 0890453088 號：「教育、文化、公益、慈善機關或團體適用「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條第 1 項第 8 款有關「用於與創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入之 80%（註：現為基金孳息及其他各項收



費用等支出，若與其創設目的活動有關者，得列入支出項下加以計算。但是，本文認為上述函釋見解並非妥適。因為以非營利組織減免租稅優惠所追求之公益目的觀之，觀之，其創設目的活動應具備「公益性」特徵，不包括營利性的銷售貨物或勞務行為，之所以允許非營利組織從事營利活動，僅係考量其可能會有財源不穩定困境，並非鼓勵其從事銷售貨物或勞務之行為，因此由銷售貨物或勞務因應產生的成本、費用支出與所得稅皆不應納入支出項中加以計算，方才妥適。否則將形同變相鼓勵非營利組織從事營利活動，將其設立宗旨拋諸腦後。此外，上述函釋見解使得防弊非營利組織空有公益之名之功能形同虛設。因為，以醫療性質之非營利組織為例，醫療財團法人所提供之諸多服務皆具有對價給付性質，例如看診、病床、醫藥與健檢等服務皆為營利活動，亦屬於與創設目的有關之銷售貨物或勞務之活動，因此，根據上述函釋，其所產生之成本、費用得併入支出項下計算，如此一來，理論上，成本、費用之比例只要占基金每年孳息與收入之六成以上以上，則將造成非營利組織根本未從事與創設目的相關的「非營利活動」，單純就其從事之營利活動計算支出比例時，即符合免稅標準，如此不但造成競爭不公之現象，更與非營利組織減免租稅優惠所追求之公益目的有所抵觸。

接著，非營利組織適用租稅優惠屬於增進福利式的租稅優惠，因此應審視其是否基於需要原則制定。相較於直接補助方式，稅捐減免優惠屬於間接補助，係犧牲財政稅收，冀以達成立法目的之措施。其施行之結果將造成財源較多、所得較高者獲得之補助較大，所得較少者補助反而較少之不公現象，因此不符

入 60%)」規定時，應以機關團體「用於與其創設目的有關活動之支出(包括銷售與非銷售貨物或勞務之支出)」占「創設目的有關收入(包括銷售與非銷售貨物或勞務之收入)加計其創設目的以外之所得額及附屬作業組織之所得額」之比例計算為準，據以核定其是否符合首揭條款規定。至附屬作業組織之虧損可列為支出項下計算；但創設目的以外之虧損則不得列為支出項下計算。」

合「需要原則」。



然後，針對非營利組織租稅優惠制度之實行成效言之，該措施所欲追求之目的為「雪中送炭」，而非「錦上添花」。然而，如同前述，稅捐減免優惠屬於間接補助，所得較高者獲得之補助較大，所得較少者補助反而較少，因此，諸多高知名度、大規模之非營利組織受有各種稅捐減免之優惠，至今早已累積龐大之財產。以慈濟相關的非營利組織為例，財團法人佛教慈濟功德會之財產總額為 8 億 2251 萬、財團法人中華民國佛教慈濟慈善事業基金會之財產總額為 388 億 1579 萬、慈濟學校財團法人之財產總額為 194 億 5960 萬、佛教慈濟醫療財團法人之財產總額為 243 億 5737 萬、財團法人佛教慈濟綜合醫院之財產總額為 237 億 9499 萬、財團法人慈濟傳播人文志業基金會之財產總額為 50 億 5535 萬、財團法人慈濟學校之財產總額為 109 億 4812 萬。¹⁰⁰而財團法人台灣省私立台北仁濟院不但有 79 億 2006 萬財產總額¹⁰¹，更坐擁龐大的土地利益。根據「揭開三大家族主導仁濟院內幕 坐擁雙北三萬坪精華地 身價兩千億」一文：「……仁濟院擁有的地產遍布中正、萬華、大同及松山區，甚至連新北市的淡水及新莊都有，共有 30 多筆、房屋 30 多棟，累計土地達 3 萬坪，多年來幾乎都是只租不賣；其中，最引人注目的是其土地多集中在台北市西門町包括昆明街、峨嵋街、成都路、西寧南路、洛陽街等老舊商圈精華地，以及台北車站附近的漢口街、公園路、博愛路、南陽街、北平東路等路段，這些土地對總統府形成三面合圍，有人戲稱「仁濟院用土地將總統府團團圍住」。據指出，位於北平東路、林森北路口的土地，仍將續租給中油；台北市博愛路上的老牌麵包店「世運食品」是向仁濟院承租，沅陵街上近半數店家的房東，也是仁濟院。根

¹⁰⁰網頁：社團/財團法人資料檢索系統，

<http://foundations.olc.tw/foundations/index/%E6%85%88%E6%BF%9F> (最後瀏覽日：04/17/2017)

¹⁰¹網頁：社團/財團法人資料檢索系統，

<http://foundations.olc.tw/foundations/index/%E4%BB%81%E6%BF%9F> (最後瀏覽日：04/17/2017)

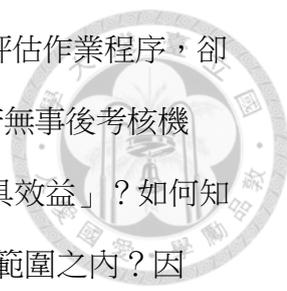
據士林地方法院在 2013 年 8 月 23 日公告的台北仁濟院法人登記資料顯示，仁濟院財產總額為 79.2 億元。然而，光是以仁濟院租賃給中油的林森北路十一號為例，這塊土地的公告地價還不到 4.3 億元，但在內政部實價登錄網站今年 7 月一筆交易資料顯示，鄰近台北車站的中正區城中段、每坪土地單價高達 700 萬元，由此推估該筆土地的市值高達 80、90 億元。尤其，仁濟院在西門町與城中區的土地分區使用，大多編定為商三或商四，其市價每坪都落在 400 萬至 700 萬元間，仁濟院土地廣達 3 萬坪，市值估計高達 2000 億元，無疑是全台灣最富有的「慈善機構」。¹⁰²

依本文之見，上述之非營利組織之財產逾億，其以現有財產維繫組織運作、參與公益活動亦綽綽有餘，國家實不應再給予稅捐減免之優惠。因為，社會福利資源並非無窮盡，錢理當花在刀口上，決定補助與否之要素不僅應參考非營利組織積極參與公益活動之程度，其財產之多寡亦為不容忽略之考量因素。依現行相關規定，非營利組織在符合一定條件下，皆得享有租稅優惠地位，既無區分公益參與之程度，亦無考量非營利組織間財產多寡，是否具有補助之必要性，通通皆以犧牲財政稅收之方式，給予間接補助。如此一來，根本是治絲益棼，喪失財政收入不但無法達成「雪中送炭」之目的，亦造成「錦上添花」之惡果，使得富者愈富、貧者愈貧。

又雖然依照稅捐稽徵法第 11 條之 4¹⁰³，租稅優惠之擬訂應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度且應經稅式支出評估。但是行政院訂立之

¹⁰² 姚惠珍(2014)，〈揭開三大家族主導仁濟院內幕 坐擁雙北三萬坪精華地 身價兩千億〉，《財訊雙週刊》，第 463 期。載於：http://www.wealth.com.tw/article_in.aspx?nid=6248

¹⁰³ 稅捐稽徵法第11條之4：「(第1項)稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。(第2項)前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估。」



「稅式支出評估作業應注意事項」僅規範「事前」之稅式支出評估作業程序，卻未規範「事後」之考核執行成果之權責單位與檢討機制。試問若無事後考核機制，如何知悉租稅減免政策是否真如當初評估認定之「可行並具效益」？如何知悉租稅減免政策實施之後，稅收實際損失是否在當初評估金額範圍之內？因此，上述相關法規根本徒具形式，既無事後檢討機制，自無法掌握租稅減免政策實施後的稅損金額，政策是否具備成效亦無從得知，主管機關也無從適時檢討並調整政策。

此外，依稅捐稽徵法第 11 條之 4 規定，租稅優惠之擬訂應明定實施年限，即「落日條款」之規定，該規定在於避免租稅減免政策實施一定期間後，若所追求之公益目的早已達成，卻繼續實施租稅優惠政策的話，不但造成國家財政稅收之流失，亦有違租稅中立原則。非營利組織租稅優惠制度雖無事後考核、檢討機制，但若訂有「落日條款」者，尚可稍微緩和對原有課稅規範之衝擊，維繫租稅優惠制度存在之正當化基礎。惟所得稅法對於非營利組織租稅優惠制度並無落日條款之記載，若未經修法，租稅優惠制度仍舊繼續實施，又因無事後檢討機制，造成稅收持續流失，卻無從得知喪失稅收之結果是否得以達成所追求公益目的之謬況，是故，實難支持租稅優惠制度存在之正當性。

綜上所述，本文以為非營利組織減免所得稅優惠之立法目的追求之利益固然屬於「實質重要」之政府利益，但是，相關規範並無法達成立法之本意，與追求之公益目的有所偏離，甚至抵觸，而且不符合「需要原則」，補助之結果造成富者愈富、貧者愈貧之不公現象，此外，喪失稅收是否能達到追求之公益目的亦猶未可知且無落日條款之規定，因此，本文認為該手段與目的之間並不具有「實質關聯性」，應認定違憲。

第三項、小結

在民主法治國家，人民透過納稅義務之履行，以換取個人經濟自由之空間與維持社會發展之秩序，因此，納稅義務受到法律保留原則之拘束性尤為強烈，主要係限制國家介入社會領域，破壞保留給人民經濟自由領域的穩定性。然而，國家之財政需求越高，其國民承擔稅捐分配正義應越正義，稅賦之普遍性與平等性之應用應越嚴格。¹⁰⁴自人民角度出發，稅捐為租稅國家運作之必要物質條件，納稅本質上具有先義務特性，因此，相對地亦具有要求國家應依實質正當法律課稅與公平課稅之「權利」。¹⁰⁵租稅優惠措施破壞了原有的課稅秩序，理當具正當化之理由，方符合憲法價值。關於非營利組織適用減免所得稅優惠之合憲性議題，如同前述，本文認為其手段並無法達成立法之目的，甚至偏離、牴觸立法之本意，因此，該手段與目的之間不具備「實質關聯性」，應認定違憲。

第三節、租稅優惠與直接補助的差異¹⁰⁶

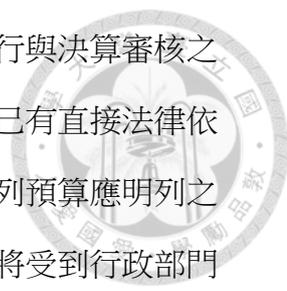
租稅優惠係給予特定納稅義務人減免稅捐負擔之措施，在減少支出等同收入下，租稅優惠與國家給予補助具有相同的成效，從而被稱為「間接補貼」。然而，租稅優惠具有諸多缺失，從而存在倡議廢除租稅優惠，改採「直接補貼」措施之聲浪，以下比較直接補貼與間接補貼之優缺點：

第一項、國會監督觀點

¹⁰⁴ Joachim Lang, in : Tipke/Lang, Steuerrecht, S.3. 轉引自黃俊杰(2004)。〈稅捐基本權〉，《台大法學論叢》，第 32 卷第 2 期，頁 25。

¹⁰⁵黃俊杰(2004)。〈稅捐基本權〉，《台大法學論叢》，第 32 卷第 2 期，頁 25。

¹⁰⁶張永明(2010)。〈租稅優惠正當性之探討〉，《國家租稅權之界限》，頁 77-81。台北市：翰蘆圖書。柯格鐘(2011)。〈談租稅優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師》，第 15 卷第 10 期，頁 13-15



國庫補助事先須透過透明的預算審議程序，事後尚有預算執行與決算審核之監督，亦是施政報告與被質詢之內容，當個別補助款項的發放已有直接法律依據時，除了立法過程會受到民意代表監督之外，亦成為每年編列預算應明列之事項。若個別補助款項之發放，不是直接源自法律之規定，則將受到行政部門整年能動用支出經費之限制，此外，亦受到會計年度期間之限制，必須每年重新編列款項，如此之過程均有透明化程序之規範，可以使補助款的發放受到監督與控制。

相比之下，租稅優惠將國家對於特定納稅義務人之補助隱藏於難以一窺全貌的稅捐法律之中，租稅優惠所造成的稅式支出屬於隱藏性的支出，國會並不易行使監督權限。另外，租稅優惠一經立法後，縱使設有落日條款，但在期限屆至前，凡是符合構成要件之主體皆得以享有租稅優惠。反觀，直接補助之款項源自於逐年編列之預算，行政機關費用支出較為透明，因此，對於補助之目的、項目與成效，國會得以進一步加以檢驗與監督。

第二項、財政平衡觀點

直接補助在程序上必須透過預算之編列，透過預算的審議，可以達到收支平衡的要求，即政府在量入為出後，再給予特定人民或群體經濟上之利益。相形之下，租稅優惠之間接補助則減損國家財政收入，但因租稅優惠規定之效力常常超過一個預算年度，從而，即使國會在審議減免稅捐之法案時，已將租稅優惠造成財政收入減少之情形納入考量，但在租稅優惠公布施行後，若未能於每年預算審查上進行報告，其租稅優惠所造成之影響經常被忽略，有礙財政收支平衡之要求。

又行政機關對於補助款發放與否，必須承擔政治責任。當預算案通過後，行

政機關決定是否發放補助款係衡量於當時國家財政情況與受補助對象接受補助之妥適性與急迫性等因素。若補助之成效不彰時，很容易被追究政治責任。但是，租稅優惠於立法機關審議通過之後，若未被修正或廢止前皆為有效之法律規定，因此，只要與租稅優惠之法定要件相符者，行政機關則必須給予減免稅捐之經濟上利益，無法再針對受補助之必要與迫切性為個案裁量。如此一來，原本應透過政策決定並承擔責任之補助，則遁入租稅優惠措施之保護傘之下。

第三項、需要原則觀點

增進福利式之租稅優惠所欲追求之目的為「雪中送炭」，絕非「錦上添花」，亦即，經濟能力越是弱勢者，越需要國家給予補助。然而，租稅優惠若採實務上常用之稅基減除方式，在綜合所得稅適用累進稅率之原則下，相較於低所得者，高所得者享有較高的稅基減除的優惠效果。反之，若透過直接補助的方式，政府則得以考量補助的迫切與必要程度，決定是否給予補助，相較於租稅優惠而言，比較符合需要原則。

第四節、結論

針對非營利組織所得稅減免優惠之合憲性問題，依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。」然而，但所得稅法並未解釋教育、文化、公益、慈善之內容為何，從而，無法釐清非營利組織的本質內涵，與法律明確性原則有違。此外，依所得稅法授權予行政院制訂之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條第 1 項將銷售貨物或勞務所得排除於免稅所得之外，自行決定免稅客體之範圍，逾越母法之規定，明顯不符合憲法第 19 條所定之租稅法定主義。



其次，針對非營利組織減免稅捐之優惠可能干預之基本權類型，由於租稅優惠係乃給予特定納稅義務人稅捐減免之利益，並未加重其他未受優惠之納稅義務人之稅捐負擔，因此，對於未受租稅優惠者，僅是未享有經濟上之利益，難謂受有財產權之侵害。而若租稅平等的觀點出發，租稅優惠措施為特定人民或群體創設例外規定，使其享有減免稅捐債務之利益，因此，對於未享有租稅優惠地位者，受有差別對待，故有違反憲法第 7 條平等權之疑慮。針對「銷售貨物或勞務」之營利所得，現行稅捐課徵實務認定非營利組織的此類所得仍應繳納營利事業所得稅，因此，對於其他納稅義務主體而言，不構成差別對待。但是對於非銷售貨物或勞務之所得，例如利息所得、租賃所得、權利金所得等，其他納稅義務主體並無法得以享有免稅之優惠待遇，因此，非營利組織與其他納稅主體間存在差別對待之情形。此外，自然人或營利事業若自掏腰包，直接捐贈給弱勢者，並無法如同非營利組織般得以獲得減免所得稅之優惠。再者，針對捐贈予非營利組織而言，自然人與營利事業皆受有扣除額、費用認列上限之限制，反觀，非營利組織並受有上限之限制，因此，亦形成差別待遇。

我國對於租稅優惠之檢驗多採合理審查標準，從寬審查。然而，本文認為合理審查標準過度寬鬆，無法仔細檢視租稅優惠之利弊得失，只要手段「有助於」目的之達成即可，於在實際操作下，幾乎等同無審查。再者，租稅優惠既然違反量能平等原則，便扭曲了原先制定之稅捐負擔秩序，讓未受稅捐減免優惠者產生相對剝奪感，分配不正義之感受，「平等負擔、平等對待」既然為平等權之實質內涵，於違憲審查時，便不容忽視，因此，不宜僅以租稅優惠屬於社會經濟立法領域，從寬審查。從而，本文針對非營利組織減免所得稅優惠之措施，採取中度審查標準。

不以營利為目的且具備公益性質之非營利組織從事自願服務之活動，可以彌補政府組織功能之不足，所以，應肯認非營利組織減免所得稅優惠目的所追求

之利益為「實質重要」之政府利益。就手段言之，現行規定將互益性團體歸類於得享有稅捐減免優惠非營利組織之範疇，實則有「涵蓋過廣」之缺失。

再者，教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款與相關函釋規定，與創設目的有關之銷售貨物或勞務之活動之成本費用皆得列入支出比之分子項計算，可能讓享有免稅之非營利組織空有公益之名，如此一來與立法所追求之目的顯然違背。此外，租稅優惠屬於間接補助，補助之結果讓富者愈富、貧者愈貧，不合乎需要原則。因此，手段與目的之間並不具有「實質關聯性」，應認定違憲。

相較租稅優惠所造成的稅式支出屬於隱藏性的支出，直接補助較符合需要原則，制定過程公開透明，亦受國會監督，得以逐年檢視其成效，考量財政收入之多寡、受補助者的迫切與必要程度等，再決定是否給予補助。因此，在社會國原則指導之下，國家為了達成對弱勢族群應給予適當之扶助與救濟之憲法義務，相較於租稅優惠，直接補助為較佳之選擇。附帶一提的是本文雖認為直接補助可作為租稅優惠制度的替代手段，但為了避免對現行體制產生過大衝擊，無法立即廢除租稅優惠，逕行採用直接補助制度，因此，可行的作法是強化對租稅優惠制度的監督，例如應明定事後考核機制，如由行政院召集學術界及研究機構定期檢討租稅減免政策並做必要調整及修正，此外，現行制度資訊不透明情形，一直為人所詬病，因此，除了非營利組織應辦理所得稅結算申報外，亦應強制命非營利組織公開財報提供民眾檢視，才更能匡正舞弊歪風。在監督機制落實後，再進一步討論是否要保留租稅優惠，還是改採直接補助制度，即使認為租稅優惠仍有繼續實施的必要，仍須思索應如何規範，才符合憲法之誠命。

第五章、我國與美國非營利組織之所得稅租稅優惠規範之比較



第一節、應稅所得之排除

第一項、我國

第一款、銷售貨物或勞務

我國就非營利組織是否享有所得稅法免稅優惠的規範係依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。」授權予行政院制訂之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」（以下簡稱免納所得稅適用標準）。其中，免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項指出：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅。」因此，銷售貨物或勞務之所得為應稅所得。

第一目、免稅客體變遷之沿革

在民國 83 年 12 月 30 日該條第 1 項修正以前，該項並無「除銷售貨物或勞務之所得外」之文字，亦即並不區分非營利組織本身之所得及其附屬作業組織之所得究竟來自「銷售貨物或勞務之收入」或「非銷售貨物或勞務之收入」，非營利組織只要符合「行政院規定之標準」皆可免納所得稅。但是，非營利組織其附屬作業組織從事銷售貨物或勞務的活動時，其稅法上地位與營利事業並無二致，然而，非營利組織卻在符合一定要件下得以享有免稅優惠，相較於無法享有免稅優惠的營利事業，非營利組織取得更加優勢的競爭地位，該等不公平競爭的情形為人所詬病，因此，為了避免非營利組織藉由營利活動達成規避稅捐之目的，財政部修正該條第 1 項之內容，增訂「除銷售貨物或勞務之所得外」

之除書規定，企圖弭平租稅不中立之現象。

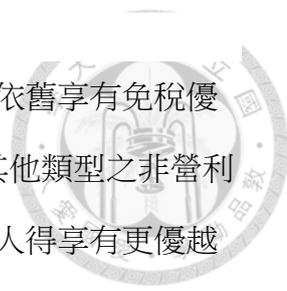


基於競爭公平，稅捐中立之考量，透過修正免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項將銷售貨物或勞務之所得排除於免稅所得以外，目的洵屬正當。但是依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款之規定，立法者僅授權行政院制定免稅判斷標準，針對何種所得為免納所得稅之所得，立法者並未授權予行政院加以制訂之。又其涉及稅捐減免優惠租稅客體之判斷，依釋字 622 號解釋理由書¹⁰⁷見解，屬於「國會保留」事項。因此，即使規範目的合理正當，仍須透過修正所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款，將「除銷售貨物或勞務之所得外」除書規定增訂於母法中，方為妥適。行政院為了機關作業之簡便，自行於免納所得稅適用標準中增訂所得稅之課徵客體，明顯不符合憲法第 19 條所定之租稅法律主義。

在現行制度之下，絕大多數非營利組織銷售貨物或勞務行為之所得不再享受免納所得稅之優惠。但是仍有例外規定，依免納所得稅適用標準第 3 條第 2 項¹⁰⁸，若是經主管教育行政機關許可設立之學校財團法人或私立學校法中華民國九十六年十二月十八日修正之條文施行前已設立之財團法人私立學校，其銷售貨物或勞務之所得，免納所得稅。該項內容於 102 年配合私立學校法修正，將「私立學校」修正為「學校財團法人或私立學校法中華民國九十六年十二月十八日修正之條文施行前已設立之財團法人私立學校」。

¹⁰⁷釋字 622 號解釋理由書：「憲法第十九條規定，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、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。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義。」

¹⁰⁸教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 3 條第 2 項：「符合前條規定經主管教育行政機關許可設立之學校財團法人或私立學校法中華民國九十六年十二月十八日修正之條文施行前已設立之財團法人私立學校（以下簡稱財團法人私立學校），其銷售貨物或勞務之所得，免納所得稅。但依私立學校法規定辦理之附屬機構，其銷售貨物或勞務之所得，應由該學校財團法人或財團法人私立學校擬訂使用計畫，報請主管教育行政機關洽商財政部同意，並於所得發生年度結束後三年內使用完竣，屆期未使用部分，應依法課徵所得稅。」



依該項內容可知，學校財團法人銷售貨物或勞務行為之所得依舊享有免稅優惠。然而，獨厚學校財團法人之理由為何？即使肯認相較於其他類型之非營利組織，為了促進教育發展多元性，鼓勵私人興學之學校財團法人得享有更優越之免稅待遇之正當化基礎，亦無法掩飾說理之缺陷。蓋補習班、幼稚園亦屬於私人興學教育之一環，何以其等卻不受稅法同等之青睞？因此，本文認為該項獨厚學校財團法人銷售貨物或勞務行為之所得免納所得稅之規定欠缺正當化基礎。

第二目、銷售貨物或勞務所得之定義

何為「銷售貨物或勞務」？其定義並不見於免納所得稅適用標準，而是由財政部核釋「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」適用疑義之函釋加以定義。財政部 84/3/1 臺財稅字第 841607554 號函第 3 點說明：「本標準所稱銷售貨物或勞務，係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物；提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」該函第 4 點說明：「慈善救濟團體義賣貨物或舉辦義演，其取得之代價含有捐贈收入性質，得不視為本標準所稱銷售貨物或勞務。」歸納該函釋意旨，原則上將貨物所有權移轉他人或提供他人使用、收益，以取得對價者為銷售貨物或勞務，但若取得之對價中含有捐贈收入性質，得例外不視為銷售貨物或勞務。舉例言之，供應香燭、金紙、祭品、齋飯及借住廂（客房）或提供納骨塔供人安置骨灰、神位等收入，若由信眾隨喜佈施者，因為取得之對價具有「捐贈收入」之性質，因此非屬銷售貨物或勞務收入，此可參見 86/3/19 臺財稅第 861886141 號函之宗教團體免辦理所得稅結算申報認定要點第 3 點：「宗教團體辦理下列宗教活動之收入，非屬銷售貨物或勞務收入：（一）舉辦法會、進主、研習營、退休會及為信眾提供誦經、彌撒、婚禮、喪禮等服務之收入。（二）信眾隨喜佈施之油香錢。（三）供應香燭、金紙、祭品、齋飯及借住廂

(客房)之收入，由信眾隨喜佈施者。(四)提供納骨塔供人安置骨灰、神位之收入，由存放人隨喜佈施者。」



然而，若訂有一定收費標準者，即使該收入含有部分捐贈收入之性質，仍會被視為銷售貨物或勞務，例如 86/3/19 臺財稅第 861886141 號函之宗教團體免辦理所得稅結算申報認定要點 4 點：「宗教團體之下列收入，屬銷售貨物或勞務收入：(一)販賣宗教文物、香燭、金紙、祭品等商業行為收入。(二)供應齋飯及借住廂(客房)之收入，訂有一定收費標準者。(三)提供納骨塔供人安置骨灰、神位之收入，訂有一定收費標準者。(四)財產出租之租金收入。(五)與宗教團體創設目的無關之各項收入及其他營利收入。」

針對身心障礙福利機構之收入是否屬銷售貨物或勞務收入之認定，亦以是否具有對價關係作為區分標準，如財政部 92 年 3 月 20 日台財稅字第 0920450889 號函：「合於所得稅法第 11 條第 4 項規定之身心障礙福利機構，其收入是否屬銷售貨物或勞務之收入認定如下：(一)房租收入、學費收入及營業收入，為「銷售貨物或勞務」收入。(二)接受政府機關安置收托或收容身心障礙者，所領取之托育及養護補助費收入，為「銷售貨物或勞務」收入。(三)主管機關為提昇社會福利機構之服務品質或為鼓勵業者配合辦理相關業務所給與獎助性質之各項補助費，如無須相對提供勞務或服務者，非屬「銷售貨物或勞務」收入。(四)捐款收入及利息收入，非屬「銷售貨物或勞務」收入。」

上述函釋之宗教團體免辦理所得稅結算申報認定要點 4 點與針對身心障礙福利機構之收入定性之函釋認為宗教性與身心障礙福利機構之非營利組織的「財產出租之租金收入」屬於銷售貨物或勞務收入，本文並不認同。蓋依所得稅法第 8 條，銷售貨物或勞務所獲得之營業利潤為該條第 9 款「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」或第 3 款「在中華民國境內提供勞務

之報酬」，而財產出租之租金收入則為該條第 5 款「在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金」，是以，租金收入與銷售貨物或勞務收入於所得稅法之分類上為截然不同之所得類型，財政部將逕自將「財產出租之租金收入」認定為「銷售貨物或勞務收入」明顯違反所得稅法之規範意旨。



第三目、「租金收入」是否為「銷售貨物或勞務收入」

壹、以臺北高等行政法院 94 年度訴字第 2947 號判決為例

放諸稅捐實務，對於「租金收入」屬於「銷售貨物或勞務收入」之認定，似乎不限於該函釋所揭示的身心障礙福利機構與宗教性非營利組織。臺北高等行政法院 94 年度訴字第 2947 號判決即為「租金收入」是否為「銷售貨物或勞務收入」之爭議釋例。

一、本案經過

臺北高等行政法院 94 年度訴字第 2947 號判決之原告為財團法人臺灣省私立臺北仁濟院，其於 87 年度進行機關或團體及作業組織結算申報時，原列報土地出租收入為「銷售貨物或勞務以外之收入」，然經被告財政部臺灣省北區國稅局認定其土地出租收入為「銷售貨物或勞務之收入」，核定原告須補繳稅額，原告不服，就課稅所得額項目，申請復查，獲准追減部分稅額，原告仍不服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件訴訟。

二、原告主張

本案例中，原告主張系爭地租收入應屬「銷售貨物或勞務以外之收入」，首先，其認為租金收入與銷售勞務在所得稅法上之分類及申報項目本不相同，實不宜相同視之。租金收入與銷售勞務為截然不同之二種所得，因此被告將租金收入

歸入銷售勞務收入，有悖於所得稅法之立法精神，顯非適法。其次，非以租賃為業之營利事業出租財產所獲取之收益，應申報於非營業收入項下「租金收入」科目，且應比照租賃業以收款時為限開立統一發票報繳營業稅。由此觀之，所得稅法有關所得之分類可謂涇渭分明，銷售貨物或勞務之收入與租賃收入截然不同，應予以劃分。

再者，將捐助財產中之土地予以出租，獲取租金收入係為了滿足原告安養、醫療、捐助等創設目的，土地租金性質為基金（即財產總額）之土地不動產所產生之租金收入，應屬免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款所稱之基金每年孳息，此與將捐助財產中現金存放在金融機構，以獲取利息收入之行為，性質完全相同，從而，系爭地租收入與存款利息收入，應均為「非銷售貨物或勞務之所得」，存款利息收入與土地租金收入同屬法定孳息，便應等同處理之。依被告 91 年 1 月 18 日北區國稅一第 0910003176 號函意旨：利息收入屬於法定孳息，性質為「銷售貨物勞務以外之收入」，同理論之，土地租金收入亦應歸類為「銷售貨物勞務以外之收入」。

又縱使採用財政部對銷售貨物或勞務的見解，即財政部 84 年 3 月 1 日台財稅字第 841607554 號之函釋：「銷售貨物或勞務，係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物；提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」本件原告產生租金收入之土地並無移轉所有權，且土地係屬不動產，不符上述函令所稱之貨物屬動產之概念。蓋民法第 66 條第 1 項規定，稱不動產謂土地及其定著物；又同法第 67 條規定，稱動產者，為前條所稱不動產以外之物。而貨物既屬動產，故有關營業稅法銷售勞務之定義，自不適用於不動產出租之收入。

退步言之，就算認定出租土地之收入為銷售勞務之收入，依所得稅法第 24 條



收入與成本配合之原則，亦應將租金收入其相對之成本及費用扣除計算本部份之所得，方才合理。機關團體之成本、費用等支出，若同時與創設目的活動及銷售貨物或勞務有關，其損益項目計算項目認定，依財政部 85 年 3 月 27 日台財稅第 851900292 號函，可由機關團體依其實際支出性質，採前後年度一致且不重複列報為原則，自行劃分並申報為與其創設目的活動有關之支出或銷售貨物或勞務之成本費用，再由稽徵機關依其申報情形核實認定。原告本年度申報之成本費用，除安老所、附屬醫院及療養院之支出已單獨設帳獨立計算外，其餘費用、支出則同時與創設目的活動及銷售勞務（出租土地）有關，惟被告並未將出租土地有關之成本費用，劃分出並列為出租土地收入之成本費用予以減除，形成應稅項目之相關成本、費用由免稅項目吸收，不僅有失所得稅法第 4 條第 13 款及第 24 條之立法精神，亦不符收入與成本、費用之配合及課稅公平原則。財政部 83 年 2 月 8 日台財稅第 831582472 號函有關以有價證券買賣為專業之營利事業，應按收入比例計算有價證券出售部分應分攤之費用及利息自有價證券出售收入項下減除，及財政部 75 年 10 月 14 日台財稅第 7526740 號函有關營利事業出售房地，應按稅捐稽徵機關核定之房地售價比例攤計免稅土地之營業費用之規定，應可比照辦理。

另外，原告主張 87 年度系爭「基金利息收入」已登記於原告財產總額項下，即非原告之收入。原告認為系爭該年度之利息收入，已向內政部申請登記於基金項下獲准備查，並已向臺灣士林地方法院辦理財產總額變更登記，則系爭利息收入既已登記為原告之財產總額，即不屬於原告之收入。

三、稅局主張

被告財政部臺灣省北區國稅局重申依財政部 84 年 3 月 1 日台財稅第 841607554 號函及 90 年 1 月 10 日台財稅第 0890458465 號函意旨，原告系爭

地租收入係提供土地與他人使用、收益所取得之代價屬於銷售貨物或勞務之收入。



再者，依免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 4 款，非營利組織須無經營與其創設目的無關之業務，方符合免稅要件。至於如何判斷是否為與創設目的無關之業務，財政部 68 年 10 月 9 日台財稅字第 37113 號：「機關團體之業務是否與創設目的有關應視章程及業務性質而定，如僅以其財產出租而非以出租為業者，應不視為係經營與其收取租金創設目的無關之業務。但是否已構成以出租為業，仍應就具體事實認定。」原告出租土地不少，時間經數年，每年收取租金均逾億元，顯具有經常性及營利性，原告已屬以出租為業，出租並非為原告捐助章程第 5 條規定安養、醫療、救助等之創設宗旨，因此不符合免稅要件。

又原告雖稱收入與成本配合，租金收入應扣除成本及費用始合理，主張比照財政部 83 年 2 月 8 日台財稅第 831582472 號函釋及 75 年 10 月 14 日台財稅第 7526740 號函釋出售證券收入或出售房地之售價之比例攤計營業費用，惟本件並非有價證券或房地出售案件，無法比照援用。

另外，原告系爭基金孳息原告原計畫書係留供 91 年度購地使用，並已報經財政部核准，惟其未依核准之計畫使用，嗣 91 年 6 月 25 日方向內政部申請登記於其基金項下，並遲至 92 年 6 月 5 日向臺灣士林地方法院完成財產總額變更登記，是其 87 年度基金之孳息仍屬其 87 年度經常性之利息收入，仍應屬銷售貨物或勞務以外之收入，應據以計算支出比例。

四、法院見解



法院對於「租金收入」的定性採用原告之主張，即租金收入為銷售貨物或勞務以外之收入。法院認為收入之類別應優先適用所得稅法有關所得分類之規定，被告強將屬於基金之土地不動產之使用收益等同於貨物之使用收益，視為銷售勞務所得，顯然恣意擴大解釋營業稅法銷售勞務之定義，明顯違反該條文之立法本旨。又貨物在一般財產權之類別，屬於動產，而非不動產。依所得稅法第 8 條第 3 款及第 5 款內容觀之，即「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：三、在中華民國境內提供勞務之報酬。…五、在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金」，租金收入與銷售勞務收入，在所得之性質上，亦屬兩種不同之項目。故被告將本件系爭土地之租金收入，歸入銷售貨物或勞務收入，實不符合一般財產權類別之概念及所得稅法有關所得之分類，難謂適法。

然而，原告對於其系爭 87 年度「基金利息收入」，不應納入其當年度收入而據以計算支出比例之主張並不被法院所採納。法院認為原告對於該年度系爭基金之利息收入，雖然已報經財政部核准，計畫留供 91 年度購地使用，惟其未依核准之計畫使用，又至 91 年 6 月 25 日，始向內政部申請登記於其基金項下，並遲至 92 年 6 月 5 日才向臺灣士林地方法院完成財產總額變更登記，因此，系爭基金利息收入，尚屬原告該年度經常性之利息收入，仍須納入其當年度收入，據以計算支出比例。

依行為時免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款之規定，其本身之所得及附屬作業組織之所得，縱然不屬於銷售貨物或勞務之所得，其用於與其創設目的有關活動之支出，須不低於基金之每年孳息及其他經常性收入之百分之八十者，始能達到免納所得稅之標準。法院將原告之系爭基金利息收入列為銷售貨物或勞務以外之收入並將其納入原告該年度之收入總額，計算上開支出比例後，得出原告當年度之系爭支出比例為 67.51 %，從而，系爭土地租金之收入，即使不屬於銷售貨物或勞務之收入，但原告該年度用於與其創設目的有關

活動之支出，因為未達到法定免納所得稅之標準，所以依舊不符免稅規定。

五、判決評析

國稅局以原告出租土地不少，時間經數年，每年收取租金均逾億元，從而認定原告出租土地，收取租金具有經常性及營利性，顯然以出租為業的論理流於恣意，欠缺嚴謹。原告出租土地不少與租金收入甚多並無法直接推論其以出租為業，欲判斷是否以出租為業之因素應為是否具備規模性，例如是否有設立營業場所招攬出租或雇用員工招攬處理相關事宜等。如財政部 97/11/05 台財稅字第 09704555660 號函釋則針對個人出租建物是否應課徵營業稅，提出了以下判斷標準：「一、個人出租自有建物或承租他人建物再出租予第三人，有下列情形之一者，自 98 年 1 月 1 日起，應辦理營業登記，課徵營業稅：(一) 設有固定營業場所 (含設置有形之營業場所或設置網站)。(二) 具備「營業牌號」(不論是否已依法辦理登記)。(三) 僱用人員協助處理房屋出租事宜。二、未符合上述情形者，應依所得稅法第 14 條規定，按租賃所得課徵個人綜合所得稅。」依該函釋見解，判斷個人出租建物是否應課徵營業稅時，並不以租賃金額、出租建物之多寡而定，而是以是否涉有固定營業場所、具備營業牌號及僱用人員處理相關事宜為判準。實然，判斷是否以出租為業本不應以租金或出租數量之多寡為唯一論斷準據，以美國法作為我國借鏡，內地稅法判斷不動產租金所得是否為應稅所得時，亦不單純以金額、出租數量為唯一考量，還會參酌是否提供額外服務，如清潔、垃圾處理等，因此，本案國稅局認定原告以出租為業之論述明顯過於薄弱。

本案法院並未採用國稅局之見解，而是以所得稅法之所得分類為據，論證租金收入與銷售勞務收入為兩種不同之項目，從而認定「租金收入」為「銷售貨物或勞務以外之收入」，實屬難能可貴。惟該判決對於租金收入定性之見解經本

案原告提起上訴後，未被維持，在最高行政法院 97 年判字第 678 號行政判決中，法院援用財政部對銷售貨物或勞務的見解，不見任何說理，直接認定租金收入為銷售貨物或勞務，針對上訴人對於該函釋見解之質疑，亦不見任何回應。該判決內容為：「……又「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」為行為時營業稅法第 3 條第 2 項前段所明定。財政部 84 年 3 月 1 日台財稅第 000000000 號「本標準(按即適用標準)所稱『銷售貨物或勞務』，係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物；提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」與適用標準(屬於法規命令)之意旨相符，自得予適用。上訴人為財團法人，屬於行為時營業稅法第 6 條第 2 款所稱之營業人，其以土地出租收取租金為提供貨物與他人使用以取得代價，核屬銷售勞務，其因此取得之租金，即為適用標準所稱之銷售勞務之收入。……」

放諸司法實務，法院認定「租金收入」為「銷售貨物或勞務以外之收入」之見解屬於少數，絕大多數判決不見說理，直接援引財政部對銷售貨物或勞務的見解，亦未判斷是否構成以出租為業，便認定租金收入為銷售貨物或勞務之收入，讓人遺憾。如最高行政法院 90 年判字第 1606 號行政判決¹⁰⁹、最高行政法院 95 年判字第 89 號行政判決¹¹⁰、最高行政法院 95 年判字第 1404 號行

¹⁰⁹最高行政法院 90 年判字第 1606 號行政判決：「……惟查原告於八十二年至八十四年度確有租賃收入，經財政部賦稅署查獲，此為原告所不爭執。依營業稅法第三條第一項提供勞務予他人或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務之規定，原告於上開年度既有租金所得，自應屬銷售勞務收入，殊為明確（參財政部七十五年七月十八日台財稅第 0000000 號、八十五年十一月六日台財稅第八五一九二二二一〇號函釋）。……」

¹¹⁰最高行政法院 95 年判字第 894 號行政判決：「……另按「提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務」，同法第 3 條第 2 項亦有明文再參酌同法第 8 條第 1 款「出售之土地」免徵營業稅之規定，可知營業稅法上所稱之貨物不限於動產，並包括不動產。上訴人主張營業稅法既未明文「貨物」包含房屋，自不能擴張解釋房屋屬於貨物云云，不足採信。本件上

政判決¹¹¹、最高行政法院 97 年判字第 736 號行政判決¹¹²、最高行政法院 97 年判字第 28 號行政判決¹¹³。



第二項、美國

第一款、無關業務之所得(unrelated business income)

在 1950 年以前，非營利組織之所得不問取得來源，只要該非營利組織符合「所得目的地測試」(destination test)，亦即將取得之所得投入於內地稅法所規

訴人於 88 年、90 年間有出租房屋收取租金，此為原審確定之事實，並為上訴人於原審所不否認，依上揭說明，自應依法課徵營業稅。……」

¹¹¹最高行政法院 95 年判字第 1404 號行政判決：「……惟查原判決已就上訴人為行為時營業稅法第 6 條第 2 款所稱之營業人，依行為時營業稅法第 3 條第 2 項前段規定「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務」及財政部 84 年 3 月 1 日台財稅第 000000000 號函釋意旨，認上訴人以其土地出租收取租金為提供貨物與他人使用以取得代價，核屬銷售勞務，而因此取得之租金，即為免稅標準所稱之銷售勞務收入，予以論述，核無不合。……」

¹¹²最高行政法院 97 年判字第 736 號行政判決：「……經查本件原判決業已就上訴人為行為時營業稅法第 6 條第 2 款所稱之營業人，依行為時營業稅法第 3 條第 2 項前段規定及財政部 84 年 3 月 1 日台財稅第 841607554 號函釋意旨，認上訴人以其土地出租收取租金為提供貨物與他人使用以取得代價，核屬銷售勞務，而因此取得之租金，即為免稅標準所稱之銷售勞務收入，予以論述，核無不合。上訴人主張系爭地租收入非屬於銷售貨物或勞務之收入，此業經臺北高等行政法院 94 年度訴字第 2947 號就上訴人同性質之 87 年度所得稅事件所認定云云，惟查地租收入係屬銷售勞務收入，業經本院 97 年度判字第 678 號判決理由論述甚詳，並述明該原審認定有誤在案，此有本院該判決可稽，上訴人此部分主張，顯不足採。……」

¹¹³最高行政法院 97 年判字第 28 號行政判決：「……至財政部 85 年 11 月 6 日台財稅第 851922210 號函釋「祭祀公業所有之房屋、土地出租所取得之租金收入，既屬銷售勞務之收入，自應依法課徵營業稅。」僅係就祭祀公業以其所有房地出租予他人所取得之租金，符合營業稅法第 1 條及第 3 條第 2 項前段之規定，屬銷售勞務行為，予以明確說明，並非創設營業稅法所未規定之課稅要件，上訴人主張營業稅法未明定「房屋」為「貨物」，被上訴人將其認定為貨物，違反法律保留原則及被上訴人任意擴張解釋云云，無非其一己主觀歧異之見解，要無可採。……」

範之一項或多項允許之稅捐減免之創設目的，該非營利組織便仍可享有免稅優惠地位。「所得目的地測試」原則首次出現於 *Trinidad v. Sagrada Orden de Predicadores* 一案中，*Sagrada Orden de Predicadores* 是以宗教慈善為設立目的的非營利組織，其於菲律賓擁有多筆投資，包含不動產出租、經營巧克力甜點店與釀酒廠等，其將商業活動獲取之利潤投入符合稅捐減免之創設目的之活動。國稅局主張 *Sagrada Orden de Predicadores* 所經營之諸多商業活動並不符合內地稅法規範之稅捐減免之創設目的，然而，聯邦最高法院認為不須區分所得之來源地，*Sagrada Orden de Predicadores* 已將經營商業活動的所得最終投入於符合內地稅法規範之創設目的，從而仍符合其設立目的，可享有免稅地位。¹¹⁴

在 *C.F. Mueller Company v. Commissioner* 一案中，*C.F. Mueller Company* 為一間以營利為目的，製作與銷售麵條之公司，後來該公司被紐約大學法學院收購，成為紐約大學法學院之「子公司」(feeder organization)，該公司主張其雖然以營利為目的之公司，然而，其仍將賺取之盈餘分配給具免稅優惠地位之紐約大學法學院，仍可適用「所得目的地測試」，因此可享有免稅優惠。該公司之主張被聯邦第三巡迴法院採納，從而，本案法院認為「所得目的地測試」適用主體不僅僅是非營利組織，更擴張至非營利組織之子公司。依該案之法院見解，隸屬於非營利組織之營利公司，若符合「所得目的地測試」者，該公司之所得免納所得稅，相較於其他不隸屬於非營利組織之競爭者，其營運成本較為低廉，具有競爭優勢，形成不公平競爭之現象。¹¹⁵

為了矯正競爭不公之現象，國會於 1950 年通過課徵「無關業務所得稅」

¹¹⁴ Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*(2nd), 451, New York: LexisNexis; 吳德華(2014),〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉,《高大法學論叢》,第9卷第2期,頁223-224。

¹¹⁵吳德華(2014),〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉,《高大法學論叢》,第9卷第2期,頁224。

(unrelated business income tax，簡稱 UBIT)之規定，實質上廢除「所得目的地測試」之適用，因此，不論非營利組織或隸屬於非營利組織的營利性質之子公司，其等無關業務之所得皆不再享有免稅優惠。¹¹⁶ 依內地稅法§511(a)¹¹⁷規定，非營利組織的無關業務之所得須課徵「無關業務所得稅」，課徵之稅率同於一般的營利組織。「無關業務所得」之課徵客體為非營利組織經常從事之與創設目的無實質關聯商業活動之所得。其要件有三，分別為①貿易或商業活動(trade or business)②該商業活動經常被舉辦(regularly carried on)③該商業活動與創設目的無實質關聯(not substantially related)，以下說明此三要件之內容：

第一目、貿易或商業活動(trade or business)

依內地稅法§513(c)¹¹⁸，貿易或商業活動之定義為「銷售貨務或勞務」(the production of income from the sale of goods or the performance of services)，又認定之標準亦不限於非營利組織自身銷售貨務或勞務的行為，只要非營利組織的活動能為其創造利潤者，皆構成貿易或商業活動。在 *United States v. American Bar Endowment* 一案，American Bar Endowment(ABE)為主要將資金分配予其他教育組織以促進法律研究、司法正義為目的之非營利組織，美國律師協會(American Bar Association)的成員為 ABE 的會員。本案中，ABE 與保險公司合作提供健康、意外、傷殘等保險給其 20%的會員。由於團體納保的緣故，保險公司願意提供較為低廉的優惠保費給 ABE 之成員，然而，ABE 要求其會員仍須給付原價保費給保險公司並由保險公司將部份保費之差額，回饋予 ABE，作為紅利(“dividends”)挹注 ABE，ABE 將該回饋金用於符合創設目的的慈善活動，因

¹¹⁶ Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*(2nd), 451-453 New York: LexisNexis; 吳德華(2014),〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉,《高大法學論叢》,第9卷第2期,頁223-224。

¹¹⁷ 網頁: Cornell University Law School, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/511>(最後瀏覽日: 04/17/2017)

¹¹⁸ 網頁: Cornell University Law School, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/513>(最後瀏覽日: 04/17/2017)

此，ABE 主張該保險計畫並不屬於貿易或商業活動。聯邦最高法院則認為所謂的「紅利」回饋缺乏自願性，並非 ABE 的會員自願捐獻，再者，於 ABE 與保險公司合作的保險計畫中，ABE 擔任了籌畫保險合約、促銷會員購買保險等之角色，又 ABE 確實可自此保險計畫中獲取利益，因此，實質論之，該保險計畫活動具有「銷售貨務或勞務」的性質，自然為貿易或商業活動。¹¹⁹

第二目、經常性(regularly carried on)

經常性要件之意涵為非營利組織從事的商業活動或貿易具有「頻繁性」(frequency)與「持續性」(continuity)的特性。若非營利組織之競爭對象，即營利組織從事的商業活動的營運週期是以季節為單位，那麼，若非營利組織所從事的相同性質的商業活動亦以一季為營運周期者，將被認定符合經常性之要件，反之，若非營利組織的相同性質商業活動的營運周期以一年為單位者，將不具經常性。例如，提供賽馬跑道給賽馬比賽使用並賺取利潤的非營利組織，其營運時間雖然一年內僅有短短幾周，但由於賽馬比賽亦為期數周而已，因此，該商業活動依舊符合經常性之要件。又例如隸屬於醫院的三明治小攤僅於州立博覽會期間經營，營業時間為期一周的話，將不被認定符合經常性之要件；然若小攤是固定一周營業一天者，可能會被認定構成經常性的要件。¹²⁰

第三目、與創設目的無實質關聯(not substantially related)

如何判斷商業活動與創設目的具實質關聯性，國稅局第 598 號出版物(IRS Publication 598)提出了說明釋例：一間具免稅地位博物館，除了展示藝術文物外，亦提供印製著館藏的藝術畫作、畫作名稱、畫家姓名與博物館字樣等的賀

¹¹⁹ Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*(2nd), 453-455 New York : LexisNexis

¹²⁰ Jill Gilbert Welytok & Daniel S. Welytok(2007), *Nonprofit Law and Governance For Dummies*, 201-202, Hoboken, New Jersey : Wiley

卡給民眾選購。博物館不僅於館內商店販售賀卡，亦大量販售賀卡予零售業者，也提供郵購服務。因此，博物館販售賀卡之行為屬於商業活動，自然構成營利，當無疑問。惟販售賀卡是否博物館創設目的具實質關聯性？依國稅局見解，博物館之創設目的為藉由展覽文物，推廣美學教育、陶冶民眾心靈，博物館販售的賀卡為翻印的藝術作品，形同小型的藝術複製品，因此民眾得以培養美學欣賞能力，又透過賀卡之銷售，可能會吸引更多民眾親臨博物館，所以，博物館銷售賀卡之行為與創設目的具有實質關聯性，並非「無關業務之所得」。反之，若博物館銷售無關藝術的禮品者，例如科學圖書，因為該銷售行為與創設目的無實質關聯性，因此屬於「無關業務之所得」，應予課稅。¹²¹

在 *United States v. American College of Physicians* 一案，*American College of Physicians(ACP)* 是一個由醫師所組成之非營利組織，其發行的月刊內容載有學術性質的醫藥文章，是故月刊之發行被認定與其創設目的具實質關聯性。然而，月刊亦刊載關於醫療設備、醫療用品等之付費廣告，從而，依據「分離判斷原則」(fragmentation rule)，縱使月刊之發行與創設目的具實質關聯，但仍須重新檢驗 ACP 廣告之所得是否與其創設目的具實質關聯性，此亦為本案之爭點。ACP 主張刊載於月刊的廣告內容均以醫學相關，因此廣告創設目的具實質關聯性，國稅局則認為該廣告內容僅是單純提供資訊而已，與創設目的並無實質關聯性，屬於「無關業務之所得」。聯邦最高法院表示縱使廣告內容與醫學相關，但其僅是提供資訊者，因此，廣告內容與創設目的並無實質關聯性。若月刊對廣告內容有進一步的評論，如廣泛地向讀者介紹廣告內容與醫學、醫療發展的關聯性，如此才符合「與創設目的具實質關聯性」之要件。¹²²

¹²¹ Jill Gilbert Welytok & Daniel S. Welytok(2007), *Nonprofit Law and Governance For Dummies*, 203, Hoboken, New Jersey : Wiley

¹²² 吳德華(2014)，〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉，《高大法學論叢》，第 9 卷第 2 期，頁 228。

第三項、比較法評析

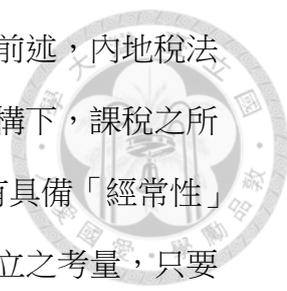


關於應稅所得，比較我國法與美國內地稅法之規範，我國法「銷售貨物或勞務」之內涵相當於內地稅法無關業務所得中「貿易或商業活動」之要件，從而，針對應稅所得之要件，相較於我國法，內地稅法多了「經常性」與「與創設目的無實質關聯性」兩個其他要件。就此，本文認為「經常性」與「與創設目的無實質關聯性」為不必要之要件規範。

首先，所得是否須具備「經常性」之特性，所得課徵理論學說之間有歧異見解。採行純資產增加理論之學者認為所得為一定期間內資產淨值之增加或減少，凡是增加稅捐主體財產之增益者皆屬於所得，不必區分是否具有規則反覆性、是否為繼續存在之固定源泉所產生者。若依源泉理論之觀點，所得為自繼續存在之固定源泉所產生的具規則性、反覆性孳息，非自固定源泉所產生者，僅有一時性之財產上增益，例如一時貿易之盈餘、繼承、贈與、機會中獎等皆非所得。而依內地稅法第 61a 之規定，所謂之毛所得是包含以下(但不以此為限)之項目，不論來源為何之全部所得，是以，法規範以列舉之方式將可能之所得來源為全面性之涵蓋，因此，學界認為此種為涵蓋全部之例示規定，從而，不管所得源自於個人提供勞務、營業活動，亦不論是否具備規則性、是否符合納稅義務人主觀意願所取得，只要有財產上增益之情形，皆為稅法上課稅之所得。¹²³

本文認為稅法應著重者為租稅主體之經濟負擔能力，又稅法既然作為財富重分配之工具，從而，自不須區分是否具反覆性、規則性或是否源自於固定源泉

¹²³柯格鐘(2008)，〈論所得稅法上的所得概念〉，《國立臺灣大學法學論叢》，第 37 卷 第 3 期，頁 138-147



所產生，只要有財產上增益，自應為課稅之所得。而且，如同前述，內地稅法針對所得課稅基礎亦採行純資產增加說，因此，於美國法之架構下，課稅之所得應不必具備「經常性」之特性。所以，「無關業務所得」設有具備「經常性」的要件規範，令人費解，本文亦難苟同。因為，若基於稅捐中立之考量，只要非營利組織從事之商業活動得以免稅的話，即造成競爭不公之情形。具備「經常性」與否僅是涉及競爭不公之影響程度多寡而已，不具經常性者影響較小；具經常性者影響較大而已，因此，是否具備「經常性」不應作為應稅所得判斷要件。

再者，就「與創設目的無實質關聯性」要件論之，以前述國稅局第 598 號出版物提出的釋例為例，若博物館銷售之賀卡上有翻印之藝術作品，即認透過該賀卡之銷售可使購買者培養美學鑑賞能力，從而與創設目的有實質關聯性的話，那麼，營利組織銷售一樣的賀卡同樣可以使購買者提升美學欣賞能力，為何營利組織不得享有稅捐減免優惠，稅法何以僅獨厚非營利組織呢？為何僅因事業組織型態係屬營利或非營利，而有如此之差別對待呢？申言之，於稅捐法領域中，稅捐客體的歸屬係由經濟上的觀點加以判斷，亦即透過經濟考察方法，對於經濟事實所歸屬之實質上經濟利益之享受者加以課稅，營利組織與非營利組織既然皆經由從事貿易或商業活動而實質上受有經濟利益，稅法自應給予同等之對待，此乃稅捐中立原則之展現。若認為貿易或商業活動與創設目的有實質關聯性者，則不構成應稅所得的話，那麼，享受稅捐減免利益的非營利組織大可將其銷售之貨物或提供勞務皆「包裝」成與創設目的具實質關聯性，便得以享有免稅優惠，取得強大之競爭優勢。例如博物館只要在其銷售之文具、飲料、紀念品等外觀上加上翻印之藝術畫作，上述銷售之貨物所得便通通享有免稅優惠。又再以醫療性質之非營利組織為例，其提供之醫療服務，如診療、提供住院病床、醫藥與健檢等服務，皆與其創設目的具實質關聯性，因此經由上述服務獲取之所得亦得以排除於應稅所得之外。然而，稅捐法針對非營

利組織獲取之所得區分為應稅所得與免稅所得，不正是希望藉此解決競爭不公之弊病嗎？若肯認與創設目的是否具備實質關聯性為應稅所得之判斷要件的話，扭曲之市場競爭現象、遭受侵蝕之稅捐中立原則勢必無法獲得矯正。因此，本文認為應稅所得之「與創設目的無實質關聯性」規範，實則為多餘之要件。

第二節、稅捐減免之要件

第一項、設立登記程序

第一款、我國

針對非營利組織之稅捐減免的設立登記程序要件，規範於免納所得稅適用標準第2條第1項第1款：「合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案。」我國目前實務針對非營利組織設定之規範為民法與其他關係法令(如人民團體法、私立學校法、醫療法)。而我國非營利組織的法律上分類，主要可分為非法人團體、社團法人與財團法人。其中，相較於社團法人與財團法人必須完成法人登記，非法人團體的設立流程與後續規範則較為簡易，僅須向主管機關立案或登記(例如：已立案或登記的非法人之人民團體、寺廟、宮廟、職工福利委員會等)¹²⁴。

若以地域之別分類，可分為地方性與全國性非營利組織，若為地方性非營利組織，主管機關為地方政府，全國性非營利組織的主管機關則為中央政府。其中主管機關又可再細分至各部會，以財團法人為例，依「內政部審查內政業務財團法人設立許可及監督要點」設立者，主管機關為內政部，依「法務部審查

¹²⁴林江亮。《非營利組織租稅法規—所得稅之理論與實務》。台北市。指南書局。2014年。頁43。

法務財團法人設立許可及監督要點」所設者，主管機關則為法務部。因此，非營利組織可能會因主管機關的不同，而有設立門檻、規範內容之殊異。



第二款、美國

非營利組織欲取得免稅資格者，首先其設立章程(articles of organization)必須通過設立測試(the organizational test)，該測試檢驗標準有：

- ①須致力達成一項或多項內地稅法§501(c)(3)所列舉之免稅目的(the exempt purposes)。如：宗教(religious)、慈善(charitable)、科學(scientific)、公共安全測試(testing for public safety)、文學(literary)、教育(educational)、促進國內或國際性業餘運動比賽(fostering national or international amateur sports Competition)等 29 種類型。
- ②設立章程不得授權組織得從事與免稅目的無涉之活動，除非僅從事少部分的活動且尚未達到實質程度(substantial degree)。
- ③禁止任何政治遊說活動，但尚未達到實質程度者除外。
- ④組織的資產須助於免稅目的之達成。¹²⁵

關於組織章程與免稅目的關連性應如何認定，財政部施行細則提供了範例說明。例如，A 組織章程載明組織設立目的乃經營致力於防止虐待動物及兒童的目的，則符合設立檢驗標準。B 組織章程載明設立目的是從事研究活動，則會被以並非所有研究活動皆與科學有關，從而不符合設立測試，換言之，組織章程設立目的僅能為內地稅法§501(c)(3)中列舉之項目。另外，財政部施行細則亦規範非營利組織從事被允許的免稅目的必須符合公共利益(public interest)，而非私人利益(private interest)，此公共利益要件之規範闡明非營利組織係為了服務

¹²⁵Bruce R. Hopkins (2015), *The Law of Tax-Exempt Organizations* (11th), 67-68, Hoboken, New Jersey : Wiley ; Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*((2nd), 143-144 New York : LexisNexis

大眾，而非私人。因此，若 C 教會僅對於教會之創立者與其親屬服務，則不符合公共利益要件。¹²⁶



又非營利組織得以「一小部分」的從事與被允許的減免優惠的目標無關活動，只要未達到實質程度即可。關於何謂實質程度，未有明確定義，依國稅局之解釋，「實質」一詞相當於「主要」(primary)之意，然其意涵仍須透過個案具體認定，並無通案標準。例如：若章程組織准許組織從事製造業或經營社交俱樂部，縱使該組織章程設立目的乃專門致力於內地稅法§501(c)(3)中列舉之項目，依舊不符合設立檢驗標準。因為製造業與經營社交俱樂部與被允許的減免優惠目標並無關連，但是偶爾從事與減免優惠目標無關的活動，應不致於違反設立檢驗標準。¹²⁷

另外，設立測試之檢驗客體亦不以組織章程為限，非營利組織之網頁內容亦屬於檢驗範圍。在 Amend 16 Robert Wiregard v. Commissioner 一案中，雖然該組織章程明載設立目的係專門致力於教育、社會福利、慈善等免稅目的，然而經法院審視該組織網站時，發現網頁載明其提供類似於商業銀行之服務，因此認定該組織未通過設立測試。¹²⁸

具體論之，設立測試之檢驗標準之文意並不難理解，不外乎是組織章程明確載明致力於免稅目的、嚴禁政治活動、確認資產助於免稅目的之達成即可。再者，在國稅局提供並出版相關範本供大眾參考之情形下，違反設立測試之情形

¹²⁶吳德華(2014)，〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉，《高大法學論叢》，第9卷第2期，頁193-194。

¹²⁷吳德華(2014)，〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉，《高大法學論叢》，第9卷第2期，頁193-194。Bruce R. Hopkins (2015), *The Law of Tax-Exempt Organizations* (11th), 77, Hoboken, New Jersey: Wiley

¹²⁸ Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*(2nd), 144 New York: LexisNexis

實在殊難想像。¹²⁹



第三款、比較法評析

何謂教育、文化、公益、慈善，實乃不確定法律概念。所得稅法中並未解釋教育、文化、公益、慈善之內容為何。又所得稅法概括授權之免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 1 款規範中，對於適用租稅優惠之非營利組織應具備之特徵亦未說明。從而，無法就該免納所得稅適用標準規範中，釐清適用租稅優惠之非營利組織型態究指為何？相較之下，美國之非營利組織欲取得免稅資格者必須致力達成一項或多項內地稅法§501(c)(3)明確列舉之 29 種免稅目的始可。或有論者認為內地稅法之列舉式規範模式，雖然定義明確，但不甚彈性，應採例示性規定較為妥適。本文認為列舉、例示性規範模式利弊互見，若認列舉式規範欠缺彈性，那麼欲以例示性方式規範適用主體亦無不可，但是對於適用主體之特徵(如教育、文化、公益、慈善)仍應有具體明確之定義，否則會有適用解釋上之爭議。

又該款未正面表列適用租稅優惠之非營利組織應具備的特徵，如公益性，無私性等，未扣緊非營利組織之定義，而僅僅流於法律形式要件，只要合乎公益社團及財團或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案之組織，皆為適用租稅優惠之主體，實屬不當擴大適用範圍。蓋如前所述，各行業職業工會、宗親會、校友會、同學會與職工福利委員會等皆該當「教育、文化、公益或慈善之機關或團體」，惟上述該等組織之服務對象皆為組織內部成員，並非不特定之多數人，又同儕、親友或同業間聚會活動或補助，殊難想像符合「公益性」之檢驗。因此，該款規定針對非營利組織免稅資格之取得，顯然著重法律形式而非

¹²⁹吳德華(2014)，〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉，《高大法學論叢》，第 9 卷第 2 期，頁 193。；Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*((2nd), 145-146 New York: LexisNexis；

公益實質，不符合租稅公平。



另外，我國之非營利組織可分為地方性或全國性，亦即可能因主管機關的不同，而有設立門檻、規範內容之殊異。以涉及教育事務之財團法人為例，「教育部審查教育事務財團法人設立許可及監督要點」第 3 條指出設立基金的總額不得低於三千萬，「彰化縣教育事務財團法人設立許可及監督準則」第 3 條針對設立基金的最低門檻僅規範一千萬，「新竹市教育事務財團法人設立許可及監督準則」第 3 條規範設立基金的最低門檻為兩百萬，「臺中市教育事務財團法人設立許可及監督準則」第 3 條規定的設立門檻最低為五百萬。為何同一類型之財團法人僅因主管機關的不同，有不同之設立門檻，中央與地方主管機關對於設立基金門檻呈現高度化差異，標準不一的理由何在？若考量設立於都會區之非營利組織因地租成本、人力成本高昂，不易維持財源穩定，以免非營利組織設立後，難以為繼，成為休眠組織，故而主管機關制定較高的設立基金門檻作為理由，亦不具說服力。蓋相較於台中市、新竹市，彰化縣物價明顯較為低廉，然而彰化縣對於教育事務財團法人的設立門檻卻是上開兩都會區城市的數倍，再者，依「教育部審查教育事務財團法人設立許可及監督要點」第 4 條¹³⁰，對於教育事務財團法人的事務所所在地並無任何限制，亦即，該事務所所在地可設置於非都會區之鄉鎮，是以，考量於維持成本高昂而有高額門檻之設計，顯非正當理由。由上可見，目前各主管機關間規範內容寬鬆不一，不僅可能讓因不具正當理由之高額門檻制度，將有意成立非營利組織者拒於門外，對於受不同主關機關監督之非營利組織形成差別對待。

若非營利組織為非法人團體或社團法人，則又各自適用不同之規範。若為非

¹³⁰教育部審查教育事務財團法人設立許可及監督要點第 4 條：「教育法人之設立，應依捐助章程設置董事，由董事依民法第五十九條規定向本部申請許可後，向事務所所在地之法院聲請設立登記。遺囑捐助設立之教育法人，前項申請由遺囑執行人為之。」

法人團體，適用其主管機關相關行政命令之規範，例如依人民團體法成立之非法人團體，適用人民團體法之規範。若為社團法人，則適用民法及其主管機關所頒布監督社團法人的相關規定。綜上所述，即使是創設目的相同之非營利組織，亦因選擇設立類型的不同，各自適用繁瑣之規定，是以，監督非營利組織的規範並無統一之法規，可謂多頭馬車。

第二項、實際運作程序

第一款、關係人之利益迴避

第一目、我國

針對非營利組織與其關係人士利益迴避相關規定可見免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項中以下各款：免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 2 款：「除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配。」免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 6 款：「其董監事中，主要捐贈人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董監事，人數不超過全體董監事人數三分之一。」免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 7 款：「與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。」

首先，就第 6 款內容論之，該款規定係為了避免非營利組織受到主要捐贈者的控制，然何為「主要捐贈者」？依免納所得稅適用標準第 2 條第 3 項前段：「第一項第六款所稱主要捐贈人，指原始捐助人或捐贈總額達基金總額二分之一以上之個人或營利事業。」

至於何謂第 2 款之變相盈餘分配？按「盈餘分配」為營利事業經營事業獲利時，將所賺取之盈餘分配予股東。非營利組織雖亦可從事經濟行為，但不

可將利益分配予各社員間，此為非營利組織有別於營利事業之一大特徵，前已述及，因此「盈餘分配」自然在禁止之列。至於「變相」的釋義則為「本質沒變而外在形式或方法改變」，如「變相加價」、「變相剝削」。¹³¹是以，變相盈餘分配係指自形式外觀論之，雖非將組織內部之盈餘直接分配予捐贈人或其關係人之態樣，但是自實質內容論之，與前述之盈餘分配結果並無二致。

又反面解釋第 2 款之內容，若為「支付創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用」，即非後段所稱「與捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配」之情形。再就第 7 款內容觀之，違反免稅要件者乃與捐贈人、董監事間無業務上或財務上「不正常」關係，從而，並未禁止非營利組織與捐贈人、董監事間有業務、財務之往來關係。綜上所述，非營利組織仍可與捐贈人、董監事間有業務、財務上往來，僅不得逾越「與創設目的而從事之各種活動」之範圍且以支付「必要費用」為限。

壹、業務上或財務上不正常關係之態樣—以司法實務為例

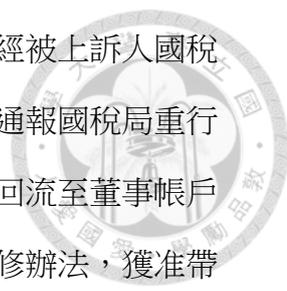
關於第 7 款「業務上或財務上不正常關係」之解釋，放諸司法實務，最高行政法院判決 101 年度判字第 680 號、最高行政法院判決 101 年度判字第 681 號之案例事實可作為參考。

一、以最高行政法院判決 101 年度判字第 680 號為例

(一)、本案經過

上訴人臺灣觀光學院(原私立精鍾商業專科學校)辦理 83 年度機關或團體及

¹³¹網頁：教育部重編國語辭典修訂本，<http://dict.revised.moe.edu.tw/cgi-bin/cbdic/gsweb.cgi>(最後瀏覽日：04/17/2017)



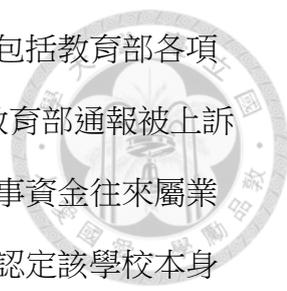
其作業組織所得稅結算申報，列報本期課稅所得額 0 元，原亦經被上訴人國稅局核定課稅所得額 0 元。但嗣經教育部委託會計師專案查核，通報國稅局重行查核結果，其以上訴人不符免稅要件，即虛列教師薪資、資金回流至董事帳戶與時任董事藍秀茵之女在該校任職的宋秋儀，違反該校所訂進修辦法，獲准帶職帶薪赴美留學等情，勘認上訴人與其捐贈人、董監事間具業務上或財務上不正常關係，又上訴人未保留財務支應給與有合法憑證、完備會計紀錄，綜上情形違反免納所得稅適用標準第 2 條第 2 項第 7 款與第 9 款規定，故就查得資料重行核定本期課稅所得額與應補稅額，上訴人不服，申請復查後，雖獲准追認董事會支出與教學及訓練支出，變更核定課稅所得額，但上訴人猶不服，循序提起行政訴訟，雖又獲准予追減課稅所得額，但上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

(二)、上訴人主張

有關講師薪資、身為該校職員的董事之女宋秋儀帶職帶薪，赴美留學費用經被上訴人國稅局要求再舉證部分，國稅局已於原審法院 98 年度訴字第 661 號訴訟中已追認剔除該費用事項，又該不利於國稅局之部分，因國稅局未上訴已告確定；其何以能執該等部分，主張上訴人與董事間有不當財務往來之事實仍存在。又針對國稅局主張虛列薪資、資金回流至董事帳戶的部份，上訴人抗辯資金回流僅是董事與教師間私人關係。

(三)、稅局主張

私立精鍾商業專科學校以開立支票方式支付予廠商、教師或職員，惟有部分教職員根本未於該校任教，亦有部分款項未由廠商、教師或職員兌領，而係以直接或間接方式流向董事藍秀茵等關係人，此與一般常情不符，故經推測藍秀茵等關係人疑似可能有收取工程回扣、虛報支出或虛報薪資之情事。再者，有



關財務部分，時任董事藍秀茵等關係人有不當挪用資金情事（包括教育部各項補助款等），致帳簿支出不合規定，因情節重大，經主管機關教育部通報被上訴人國稅局後，國稅局即函請該校提示 83 至 86 年度學校與董監事資金往來屬業務之證明相關資料供核，然而，該校迄未提示，是以，國稅局認定該學校本身之所得及附屬作業組織之所得與其捐贈人及董事間，顯有業務上及財務上不正常關係，不符合免稅要件。

補助董事藍秀茵之女，宋秋儀助教帶職進修薪資及學雜費部分，國稅局雖追認該費用，然而，宋秋儀任教未滿 5 年，與上訴人所訂研究進修補助辦法第 4 條規定不符，且宋秋儀係 83 年 8 月出國，訴訟時補提示之追認會議紀錄日期為 84 年 2 月 1 日，顯為事後補作，且獨厚特定人選等，因此，上訴人與董事間有不當財務往來之事實仍存在，構成違反第 7 款「與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係」之情形。

(四)、法院見解

對於虛列薪資、資金回流至董事帳戶的部份，法院認為國稅局已提出精鍾商業專科學校用不實憑證列支及資金回流董事帳戶，此為精鍾商業專科學校與董事間有財務上不正當關係之具體事證，雖然精鍾商業專科學校以此僅是董事與教師間私人關係作為抗辯，但卻舉證說明各該款項因何原因有回流至董事藍秀茵之必要性且未提出足以證明存入董事藍秀茵與教師間有債權債務關係或贈與之證明文件，亦無完備會計紀錄可供查考，因此違反第 7 款之規定。針對針對該校時任董事藍秀茵之女帶薪留學進修一事，法院認為女宋秋儀在該校任職後，隔月即獲准帶職帶薪赴美留學，違反該校所訂進修辦法第 4 條第 2 項規定明訂教師須於學校連續服務滿 5 年，始得帶職帶薪留學最多 1 年之規定，此情亦違反第 7 款「與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係」之態

樣，不符免稅要件，最後認定該校該年度不得享有免稅地位。



(五)、判決評析

本文認為上述案例中該校董事不當挪用資金、虛報薪資之舉並將資金回流給自己帳戶構成第 2 款與第 7 款之競合。就文義解釋言之，所謂第 7 款之業務上或財務上關係應指捐贈人、董監事執行非營利組織業務之情形或非營利組織與上述人等之間資金往來或商業交易。本案中，該校董事不當挪用資金、虛報薪資之舉乃是董事利用執行職務之便，牟取私利，勘認構成業務上不正常關係。嗣後將資金回流給自己帳戶之情形應可認為構成財務上不正常關係。從而，此情乃違反第 7 款之態樣，當無疑問。此外，董事不當挪用資金，將私立學校之資金中飽私囊之情形，形式上雖非盈餘分配，但實質上與盈餘分配無異，是故，本文認為亦屬於第 2 款「變相盈餘分配」之態樣。

然而，關於本案董事之女違反學校進修辦法，帶薪出國留學之情形，國稅局與法院認定其乃違反第 7 款之見解，本文並不認同。因為縱使認為身為該校教師的董事之女利用特權，帶薪出國進修乃是藉執行非營利組織相關職務，圖利自己，符合「業務上不正常關係」之要件，但該款內容之禁止對象僅為與非營利組織往來之捐贈人、董監事而已。因此，縱使認為此舉屬於業務上不正常關係，「董事之女」既然並非該款受規範之主體，豈能認定其行為違反第 7 款？雖然該款受規範主體確有缺漏之處，但在該款尚未修改之前，國稅局與法院逕自認定此乃違反第 7 款之情形，明顯於法無據。

又雖然本文認為董事之女利用特權，違反學校進修辦法，自私校資金獲取薪資亦屬於「變相盈餘分配」的範疇，應得以第 2 款論之。然而，如同前述，第 2 款變相盈餘分配之禁止對象為「捐贈人、與捐贈人有關係之人」，縱使認定該

校時任董事藍秀茵為第 2 款所規範之「捐贈人」，然而，現行「免納所得稅適用標準」中，對於「與捐贈人有關係之人」並未有明確定義情形下，不應逕自解釋其女為關係人士，因此，亦不宜認定此乃違反第 2 款之情形。



二、以最高行政法院判決 101 年度判字第 681 號為例

(一)、本案經過

本案上訴人臺灣觀光學院(原私立精鍾商業專科學校)辦理 87 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報，原列報本期課稅所得額 0 元，經被上訴人國稅局初查剔除憑證不符及發現有資金回流董事帳戶之情事，認定不符免稅要件，重行核定本期課稅所得額與應補稅額，上訴人不服，循序提起行政訴訟，歷經多次訴訟後，雖獲追認追認原被剔除之交通費、業務費與維護費，然上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

(二)、上訴人主張

關於原董事出席費及交通費經國稅局剔除的部分，上訴人主張私立學校法第 34 條並無規定支付董事出席費及交通費上限，被上訴人國稅局以 87 年 8 月 1 日起不再適用之審核預算要點第 7 條規定及未有相關規範之營利事業所得稅查核準則為依據，限制董事交通費每人每月不得超過 1 萬元，乃非法增加上訴人法定之納稅義務。

(三)、稅局主張

上訴人 87 年度列報董事交通費中，被上訴人初查以其中 900,000 元金額係 87 年 12 月 23 日支付予董事之交通費，未依實際董事出席情況給付，未提示董事會議紀錄及費用支領標準，認定具有不當財務往來自支出中剔除。至重核復查

時國稅局經依審核預算要點及董事會交通費支出傳票及董事交通費領據等資料查核，雖然國稅局援引行為時已停止適用之審核預算要點第 7 點，然而，國稅局重新核認上訴人 87 年度可支領交通費上限為 420,000 元〔87 年度上學期（7 人×6 個月×10,000 元）〕，將原剔除之 900,000 元，予以追認 420,000 元，對上訴人並無不利，從而並無違反不利益變更禁止原則。

(四)、法院見解

因教育、文化、公益、慈善機關或團體所得額之計算，性質與營利事業類同，是關於其所得額之核算原則上應適用所得稅法關於營利事業所得額之規定。又鑑於教育、文化、公益、慈善機關或團體與營利事業本質上有是否「營利」之差異，而私立學校之董事長、董事更具有公益性，是行為時私立學校法第 34 條規定：「董事長、董事及顧問均為無給職。但得酌支出席費及交通費。」惟其董事支領出席費及交通費，乃以必要且合理為限，始得准自所得稅申報中列報扣除。再者，依行為時營所稅查核準則第 74 條第 1 款及第 103 條第 3 款所明定：「旅費支出，應提示詳載逐日前往地點、訪洽對象及內容等之出差報告單及相關文件，足資證明與營業有關，其未能提出者應不予認定。」、「其他費用或損失之原始憑證，除應取得確實證明文件者外，為統一發票或普通收據。」又依財政部 71 年 12 月 8 日台財稅第 38852 號函釋規定：「（一）營利事業董事、監察人或執行業務之股東，基於事業業務需要，不定期自外埠居住至該事業所在地處理、稽核或視察業務，所核實支付之交通、膳宿雜費，營利事業方面，得依有關規定，以旅費列支。……（二）營利事業董事、監察人及執行業務之股東，基於個人之目的，或非執行業務之股東，至該事業所在地查詢有關業務，所發生之交通、膳宿雜費，核屬私人費用，不得列為事業之費用。」該函釋乃財政部基於其主管稅捐稽徵權責，就有關執行營利事業費用認列所為技術性及細節性之行政規則，無違所得稅法立法意旨，自得予以援用。



上訴人列報董事交通費其中 900,000 元，上訴人並未依實際董事出席情況給付，且未提示董事會議紀錄及費用支領標準，所提出之分類帳復與列報金額無法勾稽，部分名目除難認與執行學校業務相關外，亦乏符合上述營所稅查核準則規定之文件及憑證，本應全數剔除，惟因被上訴人於重核復查決定援引行為時已停止適用之審核預算要點第 7 點規定：「董事長及董事均為無給職，但得酌支交通費，惟每人每月不得超過新臺幣 1 萬元…」追認 420,000 元，維持被上訴人僅剔除 480,000 元之決定，並不違反不利益變更禁止原則。因此，被上訴人國稅局以無從勾稽上訴人所欲證之董事交通費，並進而認上訴人財務支出未取得及保存合法之憑證，而執為認上訴人與其董事間財務上有不正常關係之論據，亦無不合。

(五)、判決評析

本文認為國稅局以精鍾商業專科學校給付董事交通費時，未依實際出席情況給付且未提示董事會議紀錄及費用支領標準致無法勾稽原列報董事交通費之情形，除了違反第 7 款「與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係」規定，亦符合第 2 款「變相盈餘分配」之態樣，蓋上訴人既無法提出合法憑證勾稽董事交通費，該費用支出即非「為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用」，從而亦構成「變相盈餘分配」之要件。惟如同前述，第 2 款受規範主體有規範疏漏之處，該款受規範對象僅為「捐贈人、與捐贈人有關係之人」，董事並非受該款規範之主體，從而，本案情形無法以違反第 2 款論之，該款涵蓋過窄之立法缺失，應予改進。

第二目、美國¹³²

¹³² Peninia Kessler Lieber, Donald R. Levy(edited) (2005), *Complete Guide To Nonprofit*



依內地稅法§501(c)(3)，非營利組織又可進一步區分為公眾型慈善團體(public charity)與私人基金會(private foundation)。前者係指教會、學校、學院、大學、醫院與醫院附屬之醫學研究機構，其接受捐款來源來自多方，如一般公眾、政府機構、企業、私人基金會或其他公眾型慈善團體。相反地，私人基金會通常只有一個主要資金來源，主要來自一個家族或公司之贈與，而非來自於多方。其中，因為私人基金會的資金來源並非來自於多方，容易受捐助人控制，淪為有心人士的避稅工具，例如透過成立私人基金會，由私人基金會以高於市價之價額向捐贈者購買商品，以賺取不合理之差價利潤，或者由私人基金會購置資產，惟該資產卻歸於捐贈者、其家人使用。因此，為了避免有心人士成立私人基金會，假借公益之名，進行租稅舞弊，侵蝕國家稅收，內地稅法針對私人基金會制定諸多規範以防堵租稅舞弊之情事，例如本文以下介紹的「關係人交易之禁止」(self-dealing)規定：

壹、關係人交易之禁止

一、不符合資格人士的範疇

首先，關於何者應為受關係人交易禁止規定之特定人等，內地稅法§4946 規範「不符合資格人士」的範疇(disqualified person)。所謂不符合資格人士係指①基金會經理人(foundation managers)：包括在基金會任職之員工、其董事成員或享有同等職權之人與對於交易活動有最後決策權限的人士。②實質捐贈者(substantial contributors)：包含捐贈額度超過 5000 元且捐贈額超過基金會在該納稅年度中總受贈額 2%之個人與企業，若實質捐贈者為企業時，則不符合資格人士之規範則擴張至持有該企業超過 20%股份之個人。③不符合資格人士家族成員：包含配偶、被繼承人、子女、孫子女、曾孫子女與上述直系血親卑親

屬的配偶亦為不符合資格人士。④前述人等擁有的企業組織：所有不符合資格人士擁有超過 35% 的公司、信託、不動產與合夥皆為受規範之列。⑤政府公職人員：不符合資格人士之公職人員包含聯邦、州、地方政府機關的公職人員、經由選舉產生的聯邦眾議員、總統指派之公職人員等，不論其等是否與私人基金會任何聯繫，皆在受規範之列。

二、關係人交易之態樣

究竟何種交易活動構成關係人交易，內地稅法§4941 條羅列以下幾種態樣：

①財產之買賣、租賃或交換：私人基金會與不符合資格人士之間不得有財產之買賣、租賃或交換的交易行為，即使對於財產之交易，私人基金會給付金額低於市價或不符合資格人士給付金額高於市價的情形仍在禁止之列。另外，針對不動產進行抵押亦被視為財產之買賣、租賃或交換之態樣。

②金錢之借貸：私人基金會不得貸與金錢予不符合資格人士，然而，不符合資格人士得貸與金錢私人基金會，但須符合「無償借貸」且「借貸金額將專用於促進公益目的之達成」者，方為非關係人交易禁止之態樣。

③貨物、勞務或設備之提供：不符合資格人士可提供貨物、勞務或設備予私人基金會，但不得收取任何費用，須符合「無償」之要件。而私人基金會提供貨物、勞務或設備予不符合資格人士則應符合「有償」之要件，須向不符合資格人士收取適切合理，符合市場行情之費用，不符合資格人士不得享有較其他第三人更優惠之差別待遇。

④佣金或報酬之給付：針對任何交易活動，私人基金會不得支付佣金或報酬予不符合資格人士，例外是針對「個人服務」(personal services)時，不符合資格人士才得收取佣金或報酬。惟該服務之提供對於達成免稅目的而言，須具有不可或缺之性質且佣金或報酬之金額必須適切合理，不得高於市場行情。過去國稅局與稅務法院嚴格限縮「個人服務」的範圍，僅「專業或管理服務」

(professional or mamagerial services)屬於「個人服務」的範疇。惟近來，對於「個人服務」的適用範圍有逐漸放寬之趨勢，例如投資諮詢(investment advice)、法律服務(legal services)、一般性的銀行業務服務(general banking services)皆包含在內。



⑤將私人基金會的收益、資產移轉或提供給不符合資格人士使用：若私人基金會對於股票之買賣目的係為了控制股價，使得不符合資格人士獲取利益者，將被視為關係人交易的態樣。另外，若不符合資格人士將屬於私人基金會的藝術作品展示於私人住所，亦屬於關係人交易之類型。

⑥給付價款予公職人員：為了維持私人基金會之中立性，內地稅法禁止其涉入政治活動，惟若私人基金會舉辦的相關活動需要相關公職人員出席時，私人基金會得給予公職人員旅費補助，例如因出席所支出的交通費用。

三、違反關係人交易之法律效果

若不符合資格人士進行上述交易活動，應針對其課予交易金額 10%的起點稅(initial taxes)，而若是進行上述交易活動之人為公職人員者，僅限於其知情情形，方才對其課稅。另外，針對關係人交易，只有在私人基金會經理人知情之狀況，其才會被課予交易金額 5%的稅額。又若該關係人交易的行為未於可課稅期間內改善，對於不符合資格人士將再課徵交易金額 200%之額外稅(additional taxes)，私人基金會經理人則將被課予交易金額 50%之額外稅。

第三目、比較法評析

針對我國法關係人利益迴避之規範，所謂第 2 款變相盈餘分配之態樣究指為何，不見免納所得稅適用標準中有任何具體之釋例說明，第 7 款之與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上「不正常關係」亦同，職是之故，無從預見何謂「業務上或財務上不正常關係」、「變相盈餘分配」涵蓋範圍，該兩款內容實

屬違反「法律明確性」原則。



另外，第 2 款與第 7 款規定之受規範主體存在定義不明確之問題。第 2 款「變相盈餘分配」受規範對象為「捐贈人、與捐贈人有關係之人」，第 7 款「業務上或財務上不正常關係」之禁止對象則為「與非營利組織往來之捐贈人、董監事」。同時受兩款規定之規範對象為「捐贈人」，然而，該兩款之「捐贈人」定義為何？不論捐贈額度多寡皆受該兩款限制，抑或超過一定捐贈額度方受規範？綜觀免納所得稅適用標準全文，該標準第 2 條第 3 項中，僅定義第 6 款之「主要捐贈人」為「原始捐助人或捐贈總額達基金總額二分之一以上之個人或營利事業。」對於第 2 款與第 7 款之「捐贈人」則未有任何定義。然而，第 6 款規範用語為「主要捐贈人」，明顯與第 2 款與第 7 款規範用語為「捐贈人」不同。該款條文為：「其董監事中，主要捐贈人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董監事，人數不超過全體董監事人數三分之一。」承上所述，該兩款所謂「捐贈人」並無明確定義，亦無例示規定，或許自第 6 款「主要捐贈人」之定義可推論得出第 2 款與第 7 款「捐贈人」之捐贈總額無庸高於基金總額二分之一，然而，我們依舊無從知悉該兩款「捐贈人」之具體涵蓋範圍。

其次，何謂第 2 款之「與捐贈人有關係之人」，配偶是否屬之？幾親等內親屬屬之？抑或受雇人屬之？又或是實質受捐贈人支配、控制之人屬之？免納所得稅適用標準中亦不見有任何定義說明。在規範內容違反法律明確性原則之情形下，形同容任主管機關恣意解釋認定，如此將會引發更多爭端。

再者，第 2 款與第 7 款之受規範主體皆有疏漏之處。第 2 款「變相盈餘分配」受規範對象為「捐贈人、與捐贈人有關係之人」，然而，董事、監事既然掌握非營利組織之事務決策與監督大權，更有可能將非營利組織「變相盈餘分配」予自身或他人，但「董監事」與「與董監事有關係之人」卻非該款受限制

對象，明顯規範不足。同理，第 7 款亦存在相同問題，第 7 款針對「業務上或財務上不正常關係」之禁止對象為「與非營利組織往來之捐贈人、董監事」。然而，為了規避此款之適用，捐贈人或董監事難道不會利用「他人」與非營利組織進行不合常規之交易往來？該款未將「關係人士」列入受規範對象，實屬涵蓋過窄之缺失。

又反面解釋第 2 款之內容，若為「支付創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用」，即非後段所稱「與捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配」之情形。再就第 7 款內容觀之，違反免稅要件者乃與捐贈人、董監事間無業務上或財務上「不正常」關係，從而，並未禁止非營利組織與捐贈人、董監事間有業務、財務之往來關係。綜上所述，非營利組織仍可與捐贈人、董監事間有業務、財務上往來，僅不得逾越「與創設目的而從事之各種活動」之範圍且以支付「必要費用」為限。然而，本文認為即使設有限縮要件，仍無法免去非營利組織與捐贈人或其關係人間「利益迴避」之質疑。試舉一例說明之：

設經營食品事業之小乖公司捐助成立的財團法人小愛基金會以救濟貧苦、提供食物予弱勢民眾為創設宗旨。該公司所捐助之小愛基金會長期向其購買微波食品、麵條、餅乾等品項，再提供給窮苦民眾。如此行止不但使得小乖公司有固定訂單，該公司與其捐助成立之基金會亦因行善布施之舉，贏得熱心公益之好形象，可謂「名利雙收」。

由上述案例可知，即使非營利組織從事與創設目的有關之活動，以未逾越市價與捐贈人或其關係人交易者，縱使未超出必要費用範圍，其與捐贈人或其關係人間仍涉及利益衝突之問題。因此，爭議之所在並非是否為與創設目的相關之活動，亦非支付費用多寡，而是與「關係人等」之間的利益衝突。是以，本文以為凡與捐贈人或其關係人交易者，無關支付費用之多寡，不應排除於應稅

要件之外。



又雖然第 6 款之規定係為了避免非營利組織受到主要捐贈者的控制，然而，本文認為該款徒具宣示意義，無法達到杜絕主要捐贈者控制非營利組織的立法目的。因為，即使非營利組織的董監事成員並非捐贈者家族成員，其仍可能受到捐贈者之掌控。以內政部提供的「捐助章程範例」¹³³、新竹市教育處提供的「財團法人○○教育基金會捐助章程範例」¹³⁴與高雄市教育局提供的「財團法人高雄市○○○○教育基金會捐助章程範例」¹³⁵為例，內政部提供的「捐助章程範例」第 9 條載明：「本法人第一屆董事由捐助人聘任，第二屆以後之董事，由前一屆董事會自熱心奉獻教務之信徒中，以舉手表決或投票方式選出（可自訂投票選舉方式，如提名應選出名額一倍至二倍之候選人，以無記名連記法選舉之）；但主要捐助人及該人之配偶及三親等以內親屬不得超過三分之一。」；新竹市教育處提供的範例第 6 條載明：「本會董事會由董事○○人組成。（不得少於七人、多於二十一人，應為奇數）第一屆董事由原捐助人選聘之，第二屆以後董事由前一屆董事會選聘之。董事均為無給職。（董事會之組成）。」而高雄市教育局提供的範例第 6 條亦載明：「本會董事會由董事○人至○○人組成（至少 5 人，至多 21 人，且應為單數）第一屆董事由原始捐助人選聘之，第二屆以後之董事由前一屆董事會選聘之。董事均為無給職。（董事會之組成）」從上述範例可知，第一屆董事人選完全受到原捐助人的控制與把持，原捐助人亦可指揮第一屆董事選任其心目中理想之人選，周而復始地藉由控制董事人選，間接掌控非營利組織。從而，第 6 款之規定根本不具規範實益，因此，有學者

¹³³網頁：內政部，http://www.moi.gov.tw/dca/download/02faith_003/odf/2.odt(最後瀏覽日：04/17/2017)

¹³⁴網頁：新竹市教育處，<http://www.hc.edu.tw/edub/form/sgk/d-12.doc>(最後瀏覽日：04/17/2017)

¹³⁵網頁：高雄市教育局，<http://www.kh.edu.tw/filemanage/upload/1867/08%E6%8D%90%E5%8A%A9%E7%AB%A0%E7%A8%8B%E7%AF%84%E4%BE%8B.doc>(最後瀏覽日：04/17/2017)

建議非營利組織的董監事必須有相當比例的獨立董監事或專業董監事，較能矯正此一弊端。¹³⁶



另外，依免納所得稅適用標準第 4 條規定：「由各級政府機關籌設之教育、文化、公益、慈善機關或團體，不受第二條第一項第六款及第八款之限制。(第一款)前項所稱各級政府機關籌設之教育、文化、公益、慈善機關或團體，指由各級政府機關捐助成立而其所捐助之財產達捐助財產總額百分之五十以上者。(第二款)」若由政府捐助超過財產總額百分之五十之非營利組織，即可不受第 6 款之限制。何以獨厚公設非營利組織不受人事安排限制，令人費解，蓋該款目的乃為避免捐贈人為了長久控制非營利組織，透過人事安排，讓與其具一定關係之人擔任該等組織的董監事，進而控制非營利組織，進行利益輸送之舞弊情事，那麼，假定政府機關不會以監督為名，行利益輸送之實的理由何在？君不見政府機關官員退休後，轉任公設非營利組織的醜聞屢見不鮮？按財團法人因為具備專業性、不受預算監督、立法機關直接監督等特點，所以政府常藉捐助成立財團法人推動政策。然而，亦因其特性，常致有心人士大鑽法律漏洞，屢生弊端。公設非營利組織淪為退休高官之養老院之新聞層出不窮。如據新聞報導：「……，由政府出資成立的財團法人中華民國寄生蟲防治會，數十年來幾乎都由現已九十四歲的前臺灣省政府衛生處長胡惠德，和已九十六歲的前衛生署副署長林朝京輪流任董事長，坐領逾十三萬元的月薪。……」¹³⁷

最後，比較我國與美國對於關係人利益迴避之規範，我國免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 2 款與第 7 款之「捐贈人」與「與捐贈人有關係之人」，亦未

¹³⁶林江亮(2011)，〈非營利組織租稅舞弊之類型與防治〉，《稅務旬刊第 2160 期》，頁 47-49。

¹³⁷蔡明樺、邱俊吉(2015)，〈衛福部 96 歲萬年肥貓 月薪 13 萬〉，《蘋果日報》，2015 年 03 月 12 日。載於：<http://www.appledaily.com.tw/appledaily/article/headline/20150312/36432574/>(最後瀏覽日：11/15/2015)



如同美國內地稅法§4946 對於「不符合資格人士」的範疇有明確的定義，違反法律明確性之原則。又上述兩款受規範主體皆有疏漏之處，已如前述。再者，反面推論第 2 款與第 7 款內容，可得出關係人交易禁止態樣為「非支付創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用」與「業務上、財務上有不正常關係」。從而，並未禁止非營利組織與關係人等有業務、財務之往來關係，又若支付創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用者亦不在禁止之列。然而，如同前述，本文認為該兩款除外規定之限制並無法杜絕非營利組織與關係人之間「利益衝突」之質疑，即是否藉由公益之名，行圖利自身企業之實。相較之下，美國法嚴禁非營利組織與關係人等間之交易，違者予以課稅之規定，本文認為較能解決利益衝突之問題。

第二款、資金運用之規範

第一目、我國

非營利組織欲享有稅捐減免優惠地位，關於資金之存放、運用須依免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 5 款之規定，該款內容為：「其基金及各項收入，除零用金外，均存放於金融機構，或購買公債、公司債、金融債券、國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融公司保證發行之商業本票、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。但由營利事業捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率由財政部定之。」

關於該款適用爭議之實際案例，可見臺北市政府法規委員會 95/01/17 北市法三字第 09432546800 號函，該函釋為受台北市政府核准許可設立大眾傳播財團法人臺灣福音書房擬在大陸地區投資設立公司，函請台北市政府釋疑，台北市政府以非營利組織投資之額度占其財產總額之多寡、投資所涉之風險、其創設

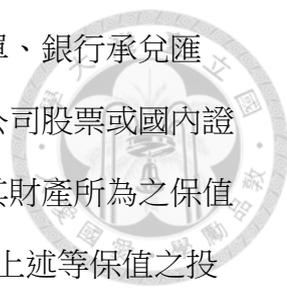
目的宗旨、公益性質與社會功能等觀點分析非營利組織欲投資設立營利目的之公司是否妥適，該函釋意旨如以下說明：



首先，該函釋認為依照大眾傳播財團法人設立許可及監督要點第 23 點第 4 款之意旨：「財團財產之管理須於安全可靠之原則下，經董事會同意在財產總額二分之一額度內，從事有助增財源之投資。但章程另有規定者，從其規定。」財團法人臺灣福音書房向法院登記之法人登記證書載明財產總額僅為新臺幣 600 萬元整，其欲擬投資設立之「上海○○文化信息諮詢有限公司」金額約新臺幣 1072 萬元，超出其財產總額二分之一限額甚多，核與上開監督要點規定不合，其捐助章程亦無除外規定。又雖然該財團法人 93 年度資產負債及基金表中所列資產淨值逾新臺幣 2 億元，其投資金額似未超出限額之外，但是其財產之總額有變動，應先向法院辦理財產總額之變更登記，否則有違民法第 59 條、第 61 條及第 31 條關於法人設立登記效力之規定。

其次，財團法人乃以捐助之財產為達成一定公益目的而賦予人格之目的財產，係單純之財產組合財團法人投資設立公司，由社團法人之代表經營公司業務，所有盈虧則歸屬於財團法人，實即由財團法人透過公司形式營利，不僅與財團法人之本質有違，且與法律所區分財團法人與社團法人之旨亦屬不合。加上福音書房所登記設立之目的為「出版、編譯、經售傳揚耶穌基督福音之書籍、雜誌及詩歌、講道錄音帶等，供應基督徒生命與教會真理之需要，且不以營利為目的」，其擬投資設立之「上海○○文化信息諮詢有限公司」屬諮詢服務業，係投資設立公司以營利為目的，既與其財團法人設立目的相牴觸，且將財產移轉於國外以設立公司，似非財團法人所得為。

再者，財團法人因係以公益為目的，故其收入許予免稅，免稅適用標準第 2 條第 5 款允許非營利組織基金及各項收入除零用金外，均存放於金融機構或購



買公債、公司債、金融債券、國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融公司保證發行之商業本票、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，乃因上開投資屬於「保存其財產所為之保值行為」，本案中財團法人欲以投資設立公司獲得營利，並非如上述等保值之投資，似乎牴觸財團法人之公益目的。

接著，從財團法人之社會功能而言，若財團法人得投資設立公司，則現有之私立學校、屬於財團法人之醫院等，將均可投資設立公司以營利，所有經營上之風險均由各該私立學校及醫院等擔負，其結果勢必影響學校、醫院等財務之穩定，進而形成教育、醫療等設施，導致種種之社會問題，自非許由財團法人辦理教育事業及醫療等業務所應有之現象。

另外，雖然目前實務上財團法人雖依法得有附屬作業組織，從事提供勞務或銷售貨物等增加財源之行為。惟依照所得稅法施行細則第 5 條，附屬作業組織係指為達成其創設目的而另設經營事業或營業行為之組織，應非謂非營利組織得投資與該財團法人目的無關之營利事業。

最後，該函釋以目前尚無財團法人進駐大陸之相關規定，惟依「在大陸地區從事投資或技術合作許可辦法」第 2 條及第 4 條規定，臺灣地區人民、法人、團體或其他機構在大陸地區出資之行為依該辦法之規定辦理。該辦法明文規定主管機關為經濟部，且明定由經濟部投資審議委員會執行處理相關赴大陸投資業務，本案福音書房得否赴大陸投資，應由權責機關本於職權審查決定之，並針對該辦法於實務運作中之疑義問題進行認定與解釋。

本文高度肯定該函釋扣緊非營利組織之公益特性、創設目的宗旨等，分析本案之非營利組織不宜投資設立營利性質的公司。蓋誠如函釋所言，若允許非營

利組織投資設立公司，不但將該非營利組織承擔公司實際營運之風險，影響其永續經營之穩定，亦形同以公益之名義，行營利之實，等同非營利組織透過公司形式營利，實與民法區分財團法人與社團法人之意旨不合。另外，雖然大眾傳播財團法人設立許可及監督要點明確指出非營利組織財產管理須符合「安全可靠」之原則且限制其投資額度不得逾越其財產總額之二分之一，堅守非營利組織財產管理不宜涉入高風險或過度投資的立場，惟於但書中又允許非營利組織得自行於章程設有除外規定，因此本文認為該但書內容將使前段規定徒具宣示效果，實屬畫地自限。

第二目、美國

針對非營利組織的「無關業務之所得」予以課稅的原因乃是為了矯正非營利組織與營利組織間不公平競爭之情形，然而，因為部份「無關業務之所得」具有「消極所得」(passive income)之特性，亦即，此類所得不須透過實際參與經濟活動、勞動付出便可獲得，因此，針對非營利組織未基於營利之目的，對於財產積極之管理，而是避免財產閒置所從事之消極管理行為，立法者認為此類消極所得之獲取並不會造成競爭不公之現象，因此，對於消極所得無須予以課稅，是故，內地稅法§512(b)¹³⁸將此類所得列為無關業務所得之調整項目(modification)，亦即將消極所得視為無關業務所得之例外，不予課稅。依該條規定，構成無關業務所得例外的所得者例如：①股息(dividends)、②利息(interest)、③權利金(royalties)、④不動產租金收入，但若提供額外服務者不在此限。關於不動產租金收入是否構成無關業務所得之例外，試舉一例說明：一間大學出租體育場給職業足球隊使用，同時提供場地維護、洗衣服務、保全設施等服務者，因為非營利組織提供的服務已逾一般房東提供予房客的基本服務

¹³⁸網頁：Cornell University Law School，<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/512>(最後瀏覽日：04/17/2017)

(例如；公共區域打掃)，所以該不動產租金收入不得享有免稅優惠。¹³⁹



第三目、比較法評析

2015 年 3 月份，財團法人中華民國佛教慈濟慈善事業基金會美國總會被揭露投資菸酒商、軍火商、基因改造業者等「邪惡基金」，擅長短線交易操作，頻繁進出股市，賺取短線價差。¹⁴⁰慈濟慈善事業基金會利用善款投資之新聞，令不少民眾反感。蓋非營利組織財務來源泰半仰賴外界援助，民眾將善款託付於非營利組織，自是期盼能將善款投注於公益、慈善事業，而非股票投資。

然而，非營利組織在財源不穩定的境況下，若一概禁止其不得以其收入、資產進行投資，恐怕影響其永續發展，但若允許非營利組織投資具高度槓桿、高風險的商品，如期貨、選擇權等，其可能面臨破產、甚至負債的風險，如此將更不利非營利組織的永續生存，與原先允許非營利組織投資的本意不符，因此，本文認為非營利組織的投資標的應限定「穩健保值」之商品，槓桿不宜過高。是故，免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 5 款將高槓桿、高風險之商品自許可之投資的標的中予以排除值得肯定。

另外，關於非營利組織就投資取得之資本利得是否能享有免稅優惠，一直容有疑義。就此爭議，德國實務認為若非營利組織僅是購入並長期持有股票，藉以獲取股利所得等孳息者，屬於「財產管理行為」，仍受免稅之優惠。但若設置專門的部門進行股票交易、融資方式購買股票、借助專家操作買賣，依照一般私人於證券交易市場中通常習慣以使用證券者或者經常性買賣者，即已逾越財

¹³⁹ Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*(2nd), 464-468 New York : LexisNexis ;

¹⁴⁰ Joe Tsai (2015), 〈慈濟投資都為了保值〉財經部落客打臉：短線交易那麼頻繁，到底是哪裡穩健？〉，《商業週刊》，2015 年 03 月 19 日。載於：

<http://www.businessweekly.com.tw/KBlogArticle.aspx?id=11507>(最後瀏覽日：11/15/2015)

產管理行為之範疇，屬於應稅之「經濟上營業行為」。至於就不動產買賣，若非營利組織於短暫相連結年度中(通常為五年)，交易超過四件以上不動產物件買賣者，構成經常性買賣，屬於應稅之「經濟上營業行為」；反之，若非營利組織出售之不動產於出售前已有超過五年的長期租賃或者因為經濟情況劇烈變化，使得非營利組織面臨事先難以預料之財政困境，從而選擇出售者，則不構成經常性買賣，得以免徵相關稅捐。¹⁴¹德國實務針對非營利組織就收入、財產利用情形區分為免稅之「財產管理行為」與應稅之「經濟上營業行為」，企圖消弭租稅中立與非營利組織財政來源不穩定的衝突，值得我國借鏡。

細觀第 5 款規定，非營利組織將其資產、收入存放於銀行、投資債券或上市櫃公司股票等皆符合免稅之標準，並未如德國實務區分財產之利用係為了藉長期持有，獲取孳息或藉短線頻繁交易，賺取價差，藉由類型化差異與綜合判斷，進而給予免稅、應稅之不同差別待遇，如此規範並非妥適。實則，若非營利組織藉短線操作，頻繁交易，其交易行為即與一般投資人並無二致，那麼何以非營利組織有別於一般投資大眾，能得天獨厚地享受免稅優惠？如此，明顯有悖租稅中立原則。

美國內地稅法關於非營利組織資金運用之規範亦同於德國法一般，針對財產利用情形加以區分，對於未實際參與市場經濟活動所獲得的消極所得給予免稅優惠地位，反之，若透過參與市場經濟活動或針對財產積極經營行為所取得之所得則予以課稅。因此，我國法對於財產之運用未藉由類型化之區分，進而給予免稅、應稅之差別待遇，應予檢討改進。

第三款、持股比例之上限

¹⁴¹柯格鐘(2009)，〈非營利組織課稅制度之德國法研究〉，《成大法學第 18 期》，頁 124-130。

第一目、我國

關於非營利組織持有捐贈營利事業之股票之規定，可見免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 5 款後段，該款內容為：「其基金及各項收入，除零用金外，均存放於金融機構，或購買公債、公司債、金融債券、國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融公司保證發行之商業本票、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。但由營利事業捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率由財政部定之。」

為了避免非營利組織淪為介入經營權爭奪戰之工具與資金回流捐贈者或公司之股東或關係人可能將其持股低價高賣予非營利組織，藉賺取差價中飽私囊，進行利益輸送之不法情事，從而，上開但書允許非營利組織「部分」投資原捐贈事業股票之。依財政部 69.12.16 台財稅第 40213 號函規定：「由營利事業捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率業經本部以 69 台財稅第 35779 號公告最多不得超過 80%在案。至如該捐贈事業之股票，係屬經依法核准公開發行上市之股票者，可依同條款前段規定辦理，得不受本部上開公告最多不得超過 80%之限制」；財政部 94.08.03 台財稅字第 09404540950 號函規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體之基金得購買上櫃公司股票。由營利事業捐助成立之教育、文化、公益、慈善機關或團體，如該捐助事業為上櫃公司，其捐助之基金投資該捐助事業之股票，不受同條款但書及本部 69 年 7 月 16 日台財稅第 35779 號公告規定 80%投資比率之限制。」歸納上述函釋意旨，非營利組織持有捐助成立之營利事業的股票並無持股上限的限制，只是若由營利事業捐助之基金，投資原捐贈之營利事業的資金比率至多不得超過 80%之限制，但若該捐贈事業為上市、上櫃公司，即可不受投資比率之限制。

第二目、美國¹⁴²



1969 年以前，針對私人基金會持有營利事業的股份比例，法規並無上限規範。所以許多私人基金會持有營利事業的高額的股份比例。美國財政部(U.S. Treasury Department)於 1969 年的一份調查報告指出，在 1300 家受查的私人基金會裡，有 180 家持有營利事業的已發行股票比例大於 10%，超過 100 家的持有比例則超過 20%。如此調查結果引起了極大的隱憂，因為家族企業可藉持有營利事業的股份的方式掌握公司經營權並進行租稅規避，享受免稅優惠，同時亦取得較大的競爭優勢。舉例說明：當家族企業的經營者想將經營權傳給下一代時，若以贈與的方式，將被課徵贈與稅。然而，若藉由捐贈成立基金會，家族成員將龐大的資金移轉給家族基金會，不但不用課徵贈與稅，還可扣減所得稅額，之後再以受贈資金回購捐贈者經營企業的股票，則可透過股權控制公司的經營。有鑑於此，國會制定了內地稅法§4943，即「超額持股之禁止」(excess business holdings)規範，該條文明確規範私人基金會與不符合資格人士合計持有的具表決權之股份上限。

壹、超額持股之法定上限

內地稅法§4943 禁止私人基金會對於營利事業的超額持股(excess business holdings)，本條針對私人基金會與所有不符合資格人士合計持有的具表決權之股票比例(voting stock)設有法定比例上限。受超額持股規範之不符合資格人士如同內地稅法§4941 對於不符合資格人士之定義，惟有小幅修正，即公職人員不在受本條規範之列，本條規定之超額持股法定上限為 20%，舉例言之，若私人基金會與所有不符合資格人士已共同持有一間公司 15%具表決權之股票，則在該條規範下，私人基金會僅可再持有該公司 5%具表決權之股票。但若數種不

¹⁴² Peninia Kessler Lieber, Donald R. Levy(edited) (2005), *Complete Guide To Nonprofit Organization*, 2-34-2-43, Kingston, New Jersey : Civic Research Institute

同股票間對應著不同表決權限(voting power)時，私人基金會與所有不符合資格人士與不符合資格人士得共同持有的股票比例上限則取決於其持有股票對應的表決權占整體股票表決權限的比例多寡而定。例如，若私人基金會持有 20% 的股票，該種類股票所對應的表決權限為得以選任 3 名董事，而其他種類的股票對應的表決權限為得以選任其餘的 5 名董事者，私人基金會持有的股票對應的表決權限為 $3 \div (3+5) = 37.5\%$ ，而該私人基金會持有 20% 此類型的股票，因此，其持有的具表決權之股票比例為 $20\% \times 37.5\% = 7.5\%$ 。

若非屬不符合資格人士，亦與私人基金會毫無關連的第三人對於該公司具備有效控制力(effective control)，即可藉由持有具表決權股票、契約之安排，進而擁有指導公司管理、經營決策方針的權力時，則所有之不符合資格人士與私人基金會的聯合持股額度可擴張至 35%。另外，所有不符合資格人士聯合持有一間公司具表決權之股票比例未超過法定上限(20%或 35%)時，私人基金會得無比例限制地持有該公司無表決權限之股票(nonvoting stock)。

貳、違反超額持股限制之法律效果

私人基金會持有之股票已逾超額持股比例的上限時，若其非因購買而持有，依法應在其知悉或可得而知已逾越法定上限起算 90 天內，讓與其持股。惟若造成私人基金會超額持股的原因係來自遺贈或受贈，則讓與期間將放寬至 5 年。若私人基金會未在法定期限內讓與其股份，其將就該持股之價值，被課與 10% 的起點稅，若持有股數在課稅年度中變動時，計算超額持股之價值須以課稅年度之最高持股數為基礎。

第三目、比較法評析

在台灣，各家族企業財產、經營權之爭之風波，屢見不鮮，如 2016 年間長榮



集團經營權之爭成為各界關心的焦點。根據新聞報導「長榮集團基金會 集團權力另一焦點」指出：「……台塑集團、長榮集團都有成立基金會，掌控集團各大公司股權，進而主導經營權，因此基金會成為子女繼承遺產之外，另一權力爭執焦點。長榮集團旗下有張榮發基金會和張榮發慈善基金會兩個基金會，這兩個基金會合計持有長榮集團的控股公司—長榮國際(2716)約 33%的股權。而長榮國際又是長榮海運(2603)及長榮航空(2618)大股東，是長榮集團最重要的控股公司，股權幾乎全數由張家持有，包括張國華、張國明、張國政皆為大股東，連同配偶等關係人各持股約 18%……。」¹⁴³可見家族集團成立的基金會儼然成為經營權爭奪戰之要角，地位不容小覷。然而，具備公益性之財團法人基金會與原捐助者之營利事業有頻繁之交易往來或積極介入經營權之爭的情形，恐怕將損及非營利組織的公益性，而使其淪為捐助者藉此進行租稅舞弊，經營權角力戰之工具。

雖然依第 6 款規定，受捐贈營利事業成立之財團法人基金會的董監事，主要捐贈人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董監事者，人數不超過全體董監事人數三分之一。然而，如前所述，以目前多數主管機關提出之捐助章程範例內容而言，第一屆董事人選由原捐贈人聘任之，從而第一屆董事完全受到原捐助人的控制與把持，亦即，捐助人就算無法完全指派配偶、親戚成為非營利組織的董事，但其仍可派任自己的親信或大掌櫃成為第一屆董事，然後，原捐助人可透過指揮第一屆董事選任其心目中理想之人選，周而復始地藉由控制董事人選，間接掌控非營利組織。從而，第 6 款之規定根本不具規範實益，受營利事業捐贈成立之財團法人基金會依舊可能淪為受捐贈者把持之禁臠。

143潘智義、韋樞(2016)，〈長榮集團基金會 集團權力另一焦點〉，《中央通訊社》，2016 年 02 月 19 日。載於：<http://www.cna.com.tw/news/afe/201602190385-1.aspx>(最後瀏覽日：05/22/2016)



營利事業經營權爭奪戰中，以股份有限公司為例，取得經營權之關鍵厥為「股權」，欲參與經營權之爭者，勢必須耗費大把金錢取得該公司的持股，若其苦於金錢與持股不足，透過成立且控制財團法人基金會購買該公司股票，進而增加取得經營權寶座之籌碼，利用原本應屬於社會大眾之公共財，成就個人之野心，如此豈不是公器私用？

又如前述函釋意旨，非營利組織持有捐助成立之營利事業的股票並無持股上限的限制，只是若由營利事業捐助之基金，投資原捐贈之營利事業的資金比率至多不得超過 80% 之限制，但若該捐贈事業為上市、上櫃公司，即可不受投資比率之限制。然而，租稅優惠為量能原則之例外，從而，相關免稅適用標準自應從嚴認定，防治舞弊情事，但上述函釋卻反其道而行。非營利組織租稅舞弊中常見之其一類型為「捐獻資金回流捐贈者」。例如：非營利組織接受捐贈營利事業之捐款後，將受贈資金回購捐贈營利事業之股票。其中，捐贈營利事業之股東或關係人可能將其持股低價高賣予非營利組織，藉賺取差價中飽私囊，進行利益輸送。因此，為了防止舞弊，非營利組織將營利事業捐助之基金，投資該捐贈事業股票之比例自應從嚴認定，然而，上開函釋不但將上限放寬至 80%，甚至規定若捐贈事業為上市、上櫃公司者可不受投資比例限制。如此豈不形同變相鼓勵非營利組織與規模較大的上市、上櫃公司進行租稅舞弊？又如此規範亦無法解決家族集團利用非營利組織取得持股，爭奪經營權之弊端。

以美國內地稅法作為我國借鏡，經美國財政部於 1969 年一份調查報告指出超額持股可能的潛在弊端後，同年國會馬上制定了內地稅法§4943，明確規範私人基金會與不符合資格人士合計持有的具表決權之股份上限。相較之下，我國法並無持股上限之規範，此外，依財政部制定之上開函釋，由營利事業捐助之基金，投資原捐贈之營利事業的資金比率上限高達 80%，甚者，若捐贈事業為上市、上櫃公司者則可不受投資比例限制，如此明顯漠視超額持股可能產生的弊

端。



第四款、經營業務之限制

第一目、我國

免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 4 款規定：「其無經營與其創設目的無關之業務。」因此，非營利組織欲享有稅捐減免優惠，不得經營與其創設目的無關的業務。

至於，如何判斷非營利組織之「非營利活動」是否與創設目的有關，財政部 68.10.09 台財稅第 37113 號函：「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條第 1 項第 4 款免稅規定，係指限於舉辦與其創設目的有密切關係之業務而言。至於是否與其創設目的有關，應視其設立章程如何及經營業務之性質如何而定。又文教公益慈善機關或團體，僅以其財產出租收取租金而非以出租為業者，應不視為係經營與其創設目的無關之業務，但是否已構成以出租為業，仍應就具體事實認定。」

第二目、美國

鑑於設立登記程序之「設立測試」僅是檢視非營利組織的組織章程內容，流於紙上儀式，無法檢視非營利組織真正運作狀況，是以，「營運測試」(the operational test)的目的即是為了檢驗非營利組織實際運作情形是否與組織章程相符，該測試檢驗標準有：①檢視實際運作情形是否專門(exclusively)致力於免稅目的之達成，②禁止盈餘分配予非營利組織內部成員，③營運之活動不得涉及政治活動¹⁴⁴。

¹⁴⁴吳德華(2014)，〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉，《高大法



依上開測試檢驗標準，非營利組織實際運作情形必須專門(exclusively)致力於免稅目的之達成。所謂「專門」(exclusively)究指為何？國稅局對此之解釋是「主要」(primarily)，而非「完全」、「唯一」(solely)。把「專門」之內涵解釋為「主要」之理由在於：若解釋為「唯一」，在此文意脈絡之下，非營利組織將無法從事應稅之「與免稅目的無關之商業活動」(unrelated business activity)，如此將與現行規範非營利組織之內地稅法不符，因此為了避免牴觸現行法律架構，造成矛盾，「專門」之意涵不應等同於「唯一」。¹⁴⁵

承上所述，非營利組織實際運作情形必須「專門」致力於免稅目的之達成係指非營利組織之「主要目的」(primary purpose)致力於免稅目的之達成即可，是以，若有小部分活動與免稅目的無涉，甚至是商業活動，只要尚未逾越實質程度之界限者，仍可通過營運測試之檢驗。¹⁴⁶從而，針對非營利組織的業務活動，內地稅法並未禁止其不得經營與其創設目的無關的業務。

在 B.S.W Group, Inc. v. Commissioner 一案中，B.S.W Group(B.S.W)為一家以提供農業相關政策與發展為主的顧問公司，其打算進一步提供保健、住宅、職業培訓、產學合作管理等顧問諮詢服務。B.S.W 向國稅局申請為內地稅法§ 501(c)(3)非營利組織，B.S.W 指出雖然申請時還未有任何客戶，但其表示將來所有的客戶將會是具免稅優惠身分的組織，並且將會以成本費向客戶收費，國稅局認為顧問諮詢為商業活動，不符合專門致力於一項或多項免稅目的之條件，因而拒絕了 B.S.W。稅務法院則放寬營運活動是否專門致力於免稅目的達成之限制，其指出只要組織的「主要」目的是為了達成與其設立的免稅目的，

學論叢》，第 9 卷第 2 期，頁 195。

¹⁴⁵ Bruce R. Hopkins (2015), *The Law of Tax-Exempt Organizations* (11th), 77, Hoboken, New Jersey : Wiley

¹⁴⁶ Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*(2nd), 145-146, New York : LexisNexis

即使因活動具有商業色彩，亦符合營運測試之檢驗標準。不過在這個案件當中，法院認為 B.S.W 僅是透過顧問諮詢業務獲利，其主要目的並非教育、慈善或是科學，而是商業，因為判定 B.S.W 敗訴。綜上所述，不論是國稅局或法院對於具商業色彩的活動均採取較保守的態度，原因乃是擔心非營利組織藉著公益之名，行商業牟利之實。¹⁴⁷

第三目、比較法評析

依免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 4 款規定，非營利組織禁止經營與其創設目的無關的業務。本文認為非營利組織從事之「非營利活動」須與其所創設之目的相關，當無疑問，因為非營利組織本應致力達成其所創設之公益目的，否則將違背其設立宗旨。然而，非營利組織為了維繫其永續經營，籌措財源，得從事銷售貨物或勞務之營利活動，因此，針對非營利組織經營之「營利活動」，是否仍須與其創設之公益目的相關？本文採否定見解。首先，非營利組織從事之營利活動未享有稅捐上之優惠，因此不致侵蝕租稅中立原則，非營利組織並未取得競爭優勢地位。再者，若限制非營利組織經營之營利活動須與創設目的相關，將減少其財源籌措之彈性。舉例言之，現今非營利組織為籌措財源，多半選擇從事成本、技術門檻較低之烘焙、西點銷售業務，若限制非營利組織從事之營利活動仍須與創設目的相關者，那麼，舉凡教育事務性質、宗教性質、醫療性質等非營利組織為了避免租稅優惠地位被取消，將無法從事此類之成本技術低廉之營利活動，如此一來，其等籌措資金將更為不便。因此，綜上所述，既然非營利組織從事之營利活動不具免稅地位，實不必要受到此款之限制，減損其籌措財源之彈性。

至於，如何判斷非營利組織之「非營利活動」是否與創設目的有關，依前

¹⁴⁷吳德華(2014)，〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉，《高大法學論叢》，第 9 卷第 2 期，頁 196。

述財政部函釋，由稅捐機關判斷之。然而，因為稅捐機關並不是非營利組織之主管機關，其是否具備專業能力，得以就非營利組織提供相關帳冊、結算申報資料判斷是否合乎非營利組織之創設目的，不無疑問。



不論是我國法針對非營利組織不得從事無關創設目的活動之規定，或是美國法針對非營利組織的業務活動，未禁止其不得經營與其創設目的無關的業務，而是改以非營利組織之實際營運情形是否致力於免稅目的之達成，判斷其是否積極投入於符合免稅目的之活動之檢驗標準，皆是為了檢驗非營利組織實際營運狀況是否符合免稅規範之公益目的。

第五款、支出比例之規範

第一目、我國

依免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款：「其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之六十。但符合下列情形之一者，不在此限：(一) 當年度結餘款在新臺幣五十萬元以下。(二) 當年度結餘款超過新臺幣五十萬元，已就該結餘款編列用於次年度起算四年內與其創設目的有關活動支出之使用計畫，經主管機關查明同意。」

按該款規定乃考量於非營利組織可能面臨財源不足之窘境，因而，開放其從事營利行為，然為促使非營利組織恪守其公益性之本質，將資金投入符合創設目的之活動，從而設有收支比之管制。該款之收支出比率經過多次調降，由原先 80% 調至 70%，又於 102 年 2 月財政部考量機關團體妥籌經費彈性及有效運用之需，再將收支出比率調降至現行之 60%。

何謂該款規定之支出比例計算方式，首先，財政部 84.10.18.台財稅第



841653319 號函：「教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條之 1(現行條文第 3 條)第 1 項規定，符合同標準第 2 條規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或勞務之所得，除銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，得將該不足支應部分扣除外，應依法課徵所得稅。該等機關團體於計算上開不足支應金額時，有關銷售貨物或勞務以外之收入中，如有依相關法律規定免納所得稅之平均地權債券利息及公共建設土地債券利息暨依所得稅法第 42 條規定免計入所得額課稅之投資收益等免稅收入，准自其銷售貨物或勞務以外之收入中減除。(二)財團法人等機關團體依前開標準第 2 條之 1(現行條文第 3 條)第 1 項規定計算課稅所得額時，其銷售貨物或勞務之所得，得先扣除銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動支出之不足數後，再依財政部 84.3.1 台財稅第 841607554 號函說明五適用前 5 年(編註:現為 10 年)銷售貨物或勞務虧損扣除之規定。(三)前開標準第 2 條第 2 項規定所稱「收入總額」，係指該等機關團體銷售貨物或勞務之收入淨額與銷售貨物或勞務以外之收入合計數。」

其次，財政部 89.6.1.台財稅第 0890453088 號：「教育、文化、公益、慈善機關或團體適用「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條第 1 項第 8 款有關「用於與創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入之 80%(註：現為基金孳息及其他各項收入 60%)」規定時，應以機關團體「用於與其創設目的有關活動之支出(包括銷售與非銷售貨物或勞務之支出)」占「創設目的有關收入(包括銷售與非銷售貨物或勞務之收入)加計其創設目的以外之所得額及附屬作業組織之所得額」之比例計算為準，據以核定其是否符合首揭條款規定。至附屬作業組織之虧損可列為支出項下計算；但創設目的以外之虧損則不得列為支出項下計算。」

再者，財政部 85.03.27 台財稅第 851900292 號函：「機關團體之成本、費用等

支出，若同時與其創設目的活動及銷售貨物或勞務有關，其自行申報為銷售貨物或勞務之成本、費用支出，因超越所得稅法及營利事業所得稅查核準則規定之列支標準，未准列支時，如該部分支出確與其創設目的活動有關，且有支付事實及取具合法憑證，可依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算百分之六十支出比例時，併入支出項下計算。」，又依財政部 100.03.14 台財稅第 09900520170 號函：「所得稅法第 11 條第 4 項規定機關團體銷售貨物或勞務之行為如與其創設目的有關，其依法繳納之所得稅，依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款計算當年度支出比例時，准併入支出項下計算。」綜上所述，該款收支比定義如下：

$$\frac{\text{創設目的支出（銷售與非銷售貨物或勞務支出）+所得稅+附屬作業組織虧損}}{\text{創設目的收入（銷售與非銷售貨物或勞務收入）+創設目的以外所得+附屬作業組織之所得}}$$

從而，只要銷售貨物或勞務與非營利組織之創設目的有關，其產生之成本、費用支出與因應發生的所得稅皆可列入支出項中計算。

第二目、美國

內地稅法經由「營運測試」中的「檢視實際運作情形是否專門致力於免稅目的之達成」之檢驗標準，檢測非營利組織是否恪守其公益性之本質，將資金投入符合創設目的之活動，非營利組織實質上是否基於公益目的而存在。

在過去，為了判斷非營利組織之主要目的是否致力於免稅目的之達成，往往透過非營利組織從事「與免稅目的無關之商業活動」比例加以認定，例如在 World Family Corp v. Commissioner 一案中，法院認為非營利組織有三分之一的

收入源自於應稅之「與免稅目的無關之商業活動」，該組織的主要目的顯然與免稅目的不符合，不得享有免稅優惠地位。但若單純以非營利組織從事的商業活動(commercial activity)比例作為判斷準據，未免過於狹隘，流於單一，蓋非營利組織為了擴展財源，本就可從事商業活動，因此，即使大部分收入源自於應稅之「與免稅目的無關之商業活動」，但只要該組織將該筆款項積極投入於符合免稅目的之活動，豈可予以非難？¹⁴⁸實則，判斷主要目的是否符合免稅目的，本應自「支出面」觀點加以衡量，而非「收入面」。是以，商業活動比例之判準(commerciality test)，一直飽受爭議。因此，近年來，國稅局逐漸改採「相當性測試」(commensurate test)作為判斷準據。該測試揚棄以往以商業活動比例作為判斷之標準，而是著眼於非營利組織之財源與其投入於符合免稅目的之活動間是否具備「相當性」，例如，若非營利組織的大部分費用支出集中於人事管理費用、顧問費用等，實際上僅有少部分比例投入免稅目的之活動者，該組織之財源與免稅目的活動間顯然不具備相當性，無法通過相當性測試。¹⁴⁹

第三目、比較法評析

我國法中支出比例之規範或美國法中營運測試之「相當性測試」標準，皆是為了防止非營利組織有公益之名而無舉辦公益事業之實之弊端發生。但是，如上所述，依我國目前發布之函釋，在計算收支比例時，只要銷售貨物或勞務與非營利組織之創設目的有關，其產生之成本、費用支出可列入支出項加以計算，本文認為上述計算方式將減損防弊非營利組織空有公益之名的功能。蓋以醫療財團法人為例，舉凡具有對價給付性質之看診、病床、醫藥與健檢等服務，皆為營利活動，亦屬於與創設目的有關之銷售貨物或勞務之活動，其產生之成本、費用得併入支出項下計算的話，那麼亦有可能造成醫療財團法人未從

¹⁴⁸ Bruce R. Hopkins (2015), *The Law of Tax-Exempt Organizations* (11th), 78, Hoboken, New Jersey : Wiley

¹⁴⁹ Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*((2nd), 148-149, New York : LexisNexis

事與創設目的相關的「非營利活動」，單純就其從事之營利活動計算支出比例時，即符合免稅標準，如此恐怕非該款立法之本意，亦造成競爭不公之現象。

本文認為代表支出層面的分子項可理解為非營利組織的成立「目的」，代表收入層面的分母項則可理解為非營利組織為致力於創設目的之達成，籌措金錢之「手段」。從而，該款收支比應修正定義如下：

$$\frac{\text{創設目的支出(不包含銷售貨物或勞務支出)} + \text{所得稅} + \text{附屬作業組織虧損}}{\text{銷售貨物或勞務之所得} + \text{銷售貨物或勞務以外之收入} + \text{創設目的以外所得} + \text{附屬作業組織之所得}}$$

依本文所見，原列入分母項之銷售貨物或勞務之「收入」應改為銷售貨物或勞務之「所得」，原因在於從事營利活動獲取所得僅是非營利組織籌措財源之「手段」，希冀藉此補充財源將資金投入具公益實質，不具營利性之創設目的活動。又緊扣非營利組織「公益性」之特徵，列入分子項之創設目的活動應不包括營利性質的銷售貨物或勞務行為，允許非營利組織從事營利活動，僅係考量其財源不穩定之困境，並非鼓勵其從事銷售貨物或勞務之行為，因此由銷售貨物或勞務因應產生的成本、費用支出與所得稅皆不應納入支出項中，方才妥適。否則豈不形同變相鼓勵非營利組織從事營利活動，而將其設立宗旨拋諸腦後？

第六款、政治活動之禁止

第一目、我國

我國並無禁止非營利組織參與政治活動之相關規定。



非營利組織禁止參與之政治活動可分為兩類，其一是「遊說活動」(lobbying)，另一是「競選活動」(electioneering)。遊說活動又可細分為「直接遊說」(direct lobbying)與「間接遊說」(indirect lobbying)，前者指透過與立法機關官員、職員或可能參與立法制定過程之官員、職員溝通並藉此影響立法之行為，例如直接向國會議員遊說特定法案並表示觀點；後者為企圖影響社會大眾或藉由輿論影響立法之行為，例如刊登反對特定議案之廣告並鼓舞群眾向選區議員傳達反對該議案之聲音。而競選活動則是直接或間接參與、介入政治選舉活動，不管是透過出版、印刷文宣、廣告、口頭表示等方式支持或反對特定之候選人皆屬之。在民主社會中，人民或團體為了自身之利益或捍衛自己支持之理念，經常透過各種管道向政府或立法機關進行遊說，此乃民主社會運行之常態，因此，若非營利組織之遊說活動未構成「實質部分」(substantial part)者，並不在禁止之範圍，只有在遊說活動超過實質部分者，才可能會喪失稅捐減免優惠地位並導致全部收入皆須課稅之結果。相較於遊說活動，非營利組織競選活動之參與則是絕對禁止。

非營利組織之遊說活動何以構成實質部分？在 *Seasongood v. Commissioner* 一案，法院經評估參與遊說活動之時間與參與之程度，認為若佔該非營利組織總實際運作成果 5% 以下的話，其參與遊說活動之情形並不構成實質部分。然而，在其他案件中，法院則有不同之認定，從而，司法實務上，對於投入遊說活動多少時間、精力、資金等才算構成實質部分之情形，法院莫衷一是，並無統一明確之準據得以參考。有鑑於此，在 1976 年，國會制定內地稅法§501(h)，規定除了教會與其附屬組織、私人基金會以外，內地稅法§501(c)規範之非營利

¹⁵⁰ Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*(2nd), 158-162, New York: LexisNexis; 吳德華(2014)，〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉，《高大法學論叢》，第 9 卷第 2 期，頁 204-217。

組織則可選擇「支出檢驗公式」(expenditure formula)，取代判斷是否構成實質部分之檢驗標準。相較於是否構成實質部分之判斷標準，支出檢驗公式訂定了明確的支出上限，即針對非營利組織之總支出金額之多寡，劃分不同之級距，不同之總支出金額對應著不同之參與遊說活動之允許支出限額。若非營利組織遊說活動支出超過限額部分，將被課以 25% 之特種稅。

關於何者屬於禁止參與之競選活動，國稅局發布之相關解釋函令(Revenue Rulings)列舉出相關釋例。例如：非營利組織在競選時期，蒐集選區內每個候選人對特定議題之見解並印刷成書面提供予選民參考，由於該非營利組織蒐集每位候選人之意見，並未偏袒特定候選人，僅是將選舉資訊傳遞予選民參考，提升選舉資訊透明性，屬於合理的選民教育，並非受禁止之競選活動。又例如：教會在其官方網站上張貼「這次選舉，懇請大家支持本教會之教友甲」之訊息，因為該教會為特定候選人拉票宣傳，因此違反了禁止參與競選活動之規定。又假設教會邀請特定候選人至教會參加禮拜、演講，該候選人公開向教會教友拉票，懇請教友支持的話，因為該教會僅邀請特定候選人出席活動，並未邀請其他候選人，加上該候選人於教會正式場合公開拉票，因此該宣傳活動將歸屬於教會，該教會將被認定參與競選活動而失去稅捐減免優惠地位。又再舉一例：候選人甲與乙對於選舉特定議題有歧異之立場，如甲支持興建大眾運輸系統，乙反對。非營利組織之董事在其舉辦之活動中向與會者呼籲大眾運輸系統對選區之重要性，並且懇請民眾用選票改善交通壅塞，提升生活品質，由於該董事在舉辦之公開活動中提及選舉特定議題並表示明確之立場，因此該非營利組織將被視為參與競選活動。

由上述案例可知，若非營利組織舉辦之活動是以中立客觀、無偏袒特定政黨或候選人之方式進行的話，方得以避免違反禁止參與競選活動之規定。

第三目、比較法評析



在民主國家中，民眾或團體為了自身目的，遊說候選人支持特定法案屬於選舉常態，但是在每個人之立場與政黨傾向不盡相同之情形下，非營利組織既然是屬於社會大眾之公共財，其自應保持中立之態度，不應表態支持特定之政黨或候選人，方為妥適。在台灣，政治人物捐贈成立基金會似乎成為政治界一股風潮，特別是在選舉期間更為興盛，不禁讓人懷疑政治人物成立基金會之目的到底是為了奉獻公益，還是藉此培養錢脈與人脈，攫取政治資本？這些政治人物所捐贈設定之基金會多半與其所屬政黨格外親近，其董監事人選幾乎是支持該政黨理念之人士，又不管舉辦的活動是民主論壇、青年政治工作計畫，還是文化考察營，大多都可以看到所屬政黨政治人物、大老之身影，而幾乎無其他競爭政黨政治人物、黨工之與會人士。如此過度政治化之基金會，恐怕與公益目的有所扞格，縱使其舉辦的活動具有公益色彩，仍無法改變此亦是替所屬政黨宣傳造勢，營造公益形象之不爭事實。屬於社會大眾之公共財過度傾向特定政黨，恐怕人民將無法信賴基金會之運作，民眾可能擔心基金會是否與公益目的漸行漸遠，特定政黨是否會藉機揩油，圖利自身，各種政治人物成立之文教基金會是否會淪為特定政黨之智庫，專門服務特定政黨，而非全體人民。因此，既然非營利組織服務對象是社會全體人民，在各人之理念與政黨傾向不盡相同之情形下，非營利組織自然不該為特定政黨背書或造勢，所以本文以為我國應增訂禁止非營利組織參與政治活動之規範。

第七款、財報揭露之要求

第一目、我國

有心人士透過規劃安排，規避稅負或掏空非營利組織資產之舞弊安排，外界不易得知，勢必須透過非營利組織之帳冊、交易內容仔細審視，抽絲剝繭，因

此，對於非營利組織之帳冊的監督與審查尤顯重要。依所得稅法第 71 條與 71 之 1 條關於辦理結算申報之規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體並無免辦理結算申報的適用，惟財政部陸續發布各類機關團體得有條件免辦理結算申報的函示，此舉明顯牴觸所得稅法之規定，違反法律優位原則。然而，目前申報實務仍依循財政部之有條件免結算申報之函示辦理。依目前相關函示規定，合於所得稅法第 11 條第 4 項之下述非營利組織得有條件免辦所得稅結算申報者包括：宗教團體、各行業公會組織、同鄉會、同學會、宗親會及營利事業產業工會¹⁵¹，各工會團體、各級學校學生家長會及國際獅子會、國際扶輪社、國際青年商會、國際同濟會、國際崇她社等機關團體¹⁵²，社區發展協會¹⁵³，各縣市工業發展投資策進會¹⁵⁴，合於身心障礙者保護法第 59 條規定之身心障礙福利團體¹⁵⁵，各縣市工業區廠商協進會¹⁵⁶，校友會¹⁵⁷，依內政部訂定之「義勇消防組織編組訓練演習服勤辦法」設立之義勇消防總隊¹⁵⁸，依人民團體法設立之老人社會團體¹⁵⁹無任何營業或作業組織收入（包括無銷售貨物或勞務之收入），僅有會費、捐贈或基金存款利息者且財產總額或當年度收入總額未達新臺幣一億元以上者，可免依所得稅法第 71 條規定辦理結算申報，惟其財產總額或當年度收入總額如達新臺幣一億元以上者，自八十四年度起，仍應依所得稅法第 71 條規定辦理結算申報，並應依「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條第 2 項規定，委託經本部核准為稅務代理人之會計師查核簽證申報。

¹⁵¹ 財政部 84.9.8. 臺財稅字第 841644931 號函

¹⁵² 財政部 85.5.29. 臺財稅字第 851906576 號函

¹⁵³ 財政部 86.3.19. 臺財稅字第 861887715 號函

¹⁵⁴ 財政部 87.3.16. 臺財稅字第 871934711 號函

¹⁵⁵ 財政部 87.7.17. 臺財稅字第 871955018 號函

¹⁵⁶ 財政部 91.06.13. 臺財稅字第 0910453648 號函

¹⁵⁷ 財政部 97.08.14. 臺財稅字第 09704065210 號函

¹⁵⁸ 財政部 97.10.13. 臺財稅字第 09704102310 號函

¹⁵⁹ 財政部 98.02.05. 臺財稅字第 09800007470 號函

又依「宗教團體免辦所得稅結算申報認定要點」第 1 點規定，宗教團體屬於依法向內政部、省（市）、縣（市）政府立案登記之寺廟、宗教社會團體及宗教財團法人且無附屬作業組織，亦無銷售貨物或勞務收入者，亦得免辦所得稅結算申報。

再者，依財政部 84.3.8.台財稅第 841607570 號函：「教育、文化、公益、慈善機關或團體未依規定期限辦理結算申報，經稽徵機關依所得稅法第 79 條第 1 項規定填具滯報通知書限期補報，逾限仍未辦理結算申報者。稽徵機關應先輔導該等機關團體限期補辦結算申報，上述機關團體經輔導仍未辦理者，稽徵機關應依查得之資料或按其收入性質適用相當行業之同業利潤標準核定其餘絀數，並視同不符合「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」之免稅要件，應依據同法第 71 條之 1 第 3 項規定課稅。」從而，對於未依規定辦理結算申報之非營利組織，稅捐機關採取「輔導優於處罰」原則。另外，非營利組織有保存帳冊之義務，此可見免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 9 款：「其財務收支應給與、取得及保存合法之憑證，有完備之會計紀錄，並經主管稽徵機關查核屬實。」

壹、未辦所得稅結算申報恐生之弊端

一、以台北高等行政法院 102 年訴字第 894 號行政判決為例

(一)、本案經過

原告中華民國資訊管理研究發展協會逾期辦理民國 95 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報，列報收入新臺幣 81,159,500 元、支出 81,112,000 元，本期餘絀數 47,500 元及課稅所得稅 0 元，原經被告財政部臺北國稅局依申報數核定，嗣被告以原告未按通知提示帳簿憑證，無從認定確有支

出之事實，乃否准認列支出 81,112,000 元，重行核定銷售貨物或勞務以外之收入 81,159,500 元、支出 0 元、本期餘絀數 81,159,500 元及課稅所得額 81,159,500 元，補徵稅額 20,279,875 元。原告不服，申請復查，未獲被告 101 年 11 月 16 日財北國稅法一字第 1010213174 號復查決定變更，提起訴願復經駁回，遂提起本件行政訴訟。

(二)、原告主張

原告主張其 95 年度並無系爭收入 81,159,500 元。首先，因為原告負責人謝侑利（原名謝明岳）因長年在大陸經商，故會內事務均由祕書長黃耀鉉綜理，詎黃耀鉉竟於 95 年度利用原告名義幫助他人逃漏稅捐，並虛報收、支金額。原告自 89 年設立至今，並未對外辦理任何活動，而原告會內除黃耀鉉掛名祕書長外，並無其他工作人員，亦無會務收入或捐贈收入，因此，歷年來從未就財務、業務等辦理結算申報。本案係黃耀鉉擅自以原告名義出具感謝函證明黃耀鉉 95 年度有捐贈原告 95 萬元，並於申報其個人綜合所得稅時，將該項捐贈列舉扣除項目，致被告函請原告提示相關帳證資料，以致查出原告帳上不實之記載。

依臺灣高等法院 100 年度上重訴字第 21 號、最高法院 102 年度臺上字第 314 號確定判決認定亦是凌俐數位科技股份有限公司負責人黃耀鉉與其公司專案副總經理何元富，以幫助納稅義務人以不正當方法逃漏 94、95 年度綜合所得稅之犯意聯絡及行為分擔，由黃耀鉉、何元富自行招攬，或經由仲介之納稅義務人，以每套 28,000 元價格購買「馬吉島樂園網路教學軟體」，並先支付全額價款與凌俐公司，凌俐公司再退還 75% 價款與納稅義務人，納稅義務人再持統一發票、簽收單、感謝函、商品買賣契約書等，以浮報上開捐贈金額為列舉扣除額，以此不正當方法逃漏 94、95 年度綜合所得稅。依上開確定判決，足徵黃

耀鉉於 94、95 年度間，即以不實捐贈金額方式幫助納稅義務人逃漏綜合所得稅，而其犯罪手法，與本案捐贈人所捐贈之款項流程相似，均為存入後隨即匯出，而最終流向無法交待，顯然係藉此逃漏稅捐，非有真正捐贈之意思，而上開黃耀鉉不法幫助他人逃漏綜合所得稅之不法行為，足徵黃耀鉉所經手之本案相關「捐贈」，確屬虛偽。

又本案謝偉琦、陳玲娟、陳立白、陳麗玲、黃耀鉉、胡淑等人之捐贈均顯非真實，因為原告自設立至今從未辦理任何活動，並無業務，更無業績或名聲卓著可言，而除黃耀鉉掛名祕書長外，亦無任何工作人員，因此並未設置帳簿，各年度亦從未申報結算，設若本案系爭贈與為真，或支出為假，自當於該年度設置帳簿辦理結算申報，一者對原告有所交待，再者用以取信稅捐機關，而准捐贈人申報所得稅列舉扣除額，然並非如此，足證該違反一般常規之行為係因系爭捐贈並非真實，而是「捐贈人」與黃耀鉉間之詐害稅捐行為。

再者，原告未曾辦理任何活動，並非聲名在外之公益團體，除本案 95 年度 12 月 15 日至 12 月 30 日，15 天內有系爭捐贈與外，自 89 年成立至今，從無任何捐贈款項，而系爭 7 筆捐贈金額竟高達 80,120,000 元，豈合於常理，而對此違反常理，不符經驗法則之事實，被告自應查明，而依被告所核定，除胡淑琴 42 萬元予以認列外，其餘均核定為 0 元，即捐贈人謝偉琦捐贈金額 6,800 萬元、陳玲娟捐贈金額 500 萬元、陳立白捐贈金額 500 萬元、陳麗玲捐贈金額 75 萬元、黃瑋明，即原告之祕書長、凌俐公司負責人，更名後為黃耀鉉之捐贈金額 95 萬元均被核定為 0 元，亦證明在被告主觀認知上，應該不相信本案系爭捐贈為真，以下分述上述各捐贈人捐贈收入不存在的理由：

有關陳立白、陳玲娟夫婦一次分別捐款 500 萬元，合計 1,000 萬元部分：

該夫妻 2 人之贈與金額龐大，而其所捐款項之流程與前述謝偉琦相同，按行

政機關對於相同事物應為相同處理，始合於公平原則，對於謝偉琦案，被告國稅局答辯亦稱：黃耀鉉自 94 年 10 月底起，以透過資金安排達到節稅效果為由，招攬高所得納稅義務人，仲介逃漏綜合所得稅，本件原告未能提供相關資料供核，乃否認原告開立之捐贈證明書之真實性，故對陳立白夫妻之贈與應為相同之處理。甚者，謝偉琦之列舉捐贈扣除額遭被告核定為 0 元，尚且提起行政救濟，而陳立白夫妻被核定為 0 元，竟未提出復查，以爭取合法之稅捐抵減權益，益證其自認系爭捐贈並非真實。

至於陳麗玲 75 萬元、胡淑棻 42 萬、黃耀鉉 95 萬元之捐贈：

其等並未存入原告帳戶內，且依黃耀鉉本身即以開立不實收據，用以幫助他人藉「捐贈」名義逃漏稅捐，核其行為亦經判決有罪在案，故要認定其有確實之捐贈行為，非但不符常情，且實與論理法則不合，而陳麗玲與胡淑棻均為凌俐公司之職員，凌俐公司即為黃耀鉉幫助他人逃稅之管道，而彼等竟為鉅額捐款，且以現金為之，顯然亦超乎常情，委不足採。

有關謝偉琦捐贈 6,800 萬元部分：

由於謝偉琦從未接觸原告，亦未曾聽聞或探求原告有何功績，實者原告亦無聲名在外，且在謝偉琦「捐款」後亦未曾了解款項運用情形，如此竟能一次捐贈 6,800 萬元，如何取信於人，故國稅局剔除其系爭捐贈，隨後謝偉琦提起行政訴訟，經本院 100 年度訴字第 1020 號判決與經最高行政法院 101 年度裁字第 435 號確定判決，針對謝偉琦 95 年度綜合所得稅駁回之訴的理由為：(一) 高達 6,800 萬元之捐贈，竟無入帳紀錄或者其他紀錄或憑證資料供核，有違事理，故僅以系爭捐贈金額形式上匯入協會（即原告）帳戶及證明書收據形式真正，尚不足以證明捐贈屬實；(二) 系爭款項匯入協會帳戶後，陸續匯出予軍成公司，軍成公司再匯予亞洲傳訊股份有限公司，最後流向國外，此流程謝偉琦並不爭執；(三) 上開轉匯行為均為黃耀鉉指示凌俐公司員工作為，協會是否實

際控制處分系爭款項已有疑義；(四)協會非具高知名度之公益團體，衡情欲為大額捐贈，應事先查證受贈單位過往運作、收贈後之運用計畫及事後了解執行情形，以達捐贈目的，惟謝偉琦對協會上開應查證事項等一無所知，即捐贈高達 6,800 萬元，與經驗法則大相逕庭，殊與常情有違，實難證明有無償捐贈之主觀意思存在；(五)綜上，被告以謝偉琦未能證明有實質捐贈之事實及其捐贈合於公益，遂剔除系爭捐贈，並無不合，亦無矛盾。所以，依本院上開判決理由足以證明謝偉琦系爭匯款、開立支票交付等行為係與黃耀鉉間之關係，而非有意捐贈系爭款項予原告。

綜上所述，本案系爭「捐贈」款項 80,120,000 元，係黃耀鉉為幫助「捐贈人」逃漏稅捐，假藉原告名義及利用原告銀行帳戶作為掩飾，故其彼此間之法律行為效果應不及於原告，原告事實上對於系爭款項並未真正受有贈與，而能實質掌握、管理、使用，即無實質處分權限，是系爭「捐贈」並不實在，亦非原告收入。而其餘會費等收入之記載，亦為不實之登載，原告確無上開收入，此可就原告帳戶上並無上開收入堪證。

(三)、稅局主張

本件原告 95 年度結算申報，自行列報收入 81,159,500 元，並提示謝偉琦等 6 人之捐贈名單、收款方式、收受金額計 80,120,000 元及存款簿金流紀錄附原處分卷供核，此有原告 101 年 7 月 26 日說明書可證，又民法第 761 條第 1 項前段規定，「動產物權之讓與，非將動產交付，不生效力。」則系爭捐助收入既經原告收受，即為其所占有，原告應有取得系爭捐助收入之支配權，其雖主張捐贈人已透過其他管道取回其捐贈款，惟迄未提示資金回流資料等相關文件供核，況被告亦查得案關捐贈人之一謝偉琦於 97 年 12 月 18 日出具回復函，說明其捐助款項，即占捐助總收入 84% 的 6,800 萬元並無事後退還之情事，基此，被告

認原告有系爭捐助收入，並無不妥。



其次，原告所提示軍成公司之進貨發票金額計 118,026,698 元，其原於 101 年 7 月 26 日主張付款予軍成公司 77,950,000 元，復於 101 年 9 月 5 日主張付款予軍成公司 77,000,000 元，並說明向軍成公司購置之高中學測總複習有 600 套未按約交貨，致未全額支付款項，原告該 2 次主張之已支付價款前後不一，且軍成公司 95 及 96 年度銷貨退回與折讓，亦無該 2 張發票，原告主張發票金額與支付價格金額不合，係因軍成公司未按約交貨乙節，核不足採，況且原告亦認該業務支出為虛偽交易，不應列報為費用。

再者，依原告申報書所載，其當年度支出除上述業務費外，尚有人事費、辦公費、購置費及雜項支出等，惟原告迄未提示薪資印領清冊及租賃契約等相關合法憑證供核，且其自 89 年 3 月設立迄今，除 95 年度經通知補報結算申報外，其餘年度均未申報，是其財產目錄所載之資料，尚無法查證是否屬實，從而，被告依查核準則第 67 條規定，否准原告所列報相關支出，並無不妥。

又雖然原告主張依上開判決等可證原告對於不法收入之來源及不法支出均被刻意隱瞞而無從知悉，並進而主張系爭收入不存在等情事云云，但是，以謝偉琦捐贈 6,800 萬元被剔除為例，實因謝偉琦系爭金額不足以證明用於公益，難謂具有增進公共利益之內涵，自不符合捐贈租稅優惠之要件，加上此項捐贈行為與經驗法則大相逕庭，殊與常情有違，實難證明原告有無償捐贈之主觀意思存在，並非代表原告沒有獲得系爭收入。

又本件課稅主體為原告，尚不因原告之代表人主張收入及支出均由黃耀鉉經手而免除原告之納稅義務。再者，原告主張黃耀鉉假藉其名義及帳戶幫助他人逃漏稅捐乙節，惟迄今仍未對黃耀鉉採取法律作為，顯與常情不符。



(四)、法院見解

原告主張其與軍成公司交易之發票金額與支付價格金額不合，係因軍成公司未按約交貨等情，但是相關事證無法吻合原告主張，所以難以憑採。加上原告亦自認該業務支出為虛偽，自不應列報為費用。又原告結算申報書所載的人事費、辦公費、購置費及雜項支出等項，因為原告經被告要求提示薪資印領清冊及租賃契約等相關合法憑證，原告迄未提示，而且其自 89 年 3 月設立迄今，除 95 年度經通知補報結算申報外，其餘年度均未申報，是其財產目錄所載之資料，尚無法查證是否屬實。被告因而據依查核否准原告所列報相關支出，即屬有據。

有關陳玲娟捐贈金額 500 萬元、陳立白捐贈金額 500 萬元、陳麗玲捐贈金額 75 萬元、黃瑋明捐贈金額 95 萬元、胡淑綦捐贈 42 萬元部分，因原告業已於本件系爭年度自行列報有該等捐贈金額收入，且亦經原告提示之捐贈名單、101 年 7 月 26 日說明書、存款簿金流紀錄等為憑，原告於復查申請書中亦不爭執無該等捐贈收入。基此，被告據以認定原告於系爭年度有是項捐贈收入，即屬有據。

有關謝偉琦捐贈 6,800 萬元部分，其曾經被告以其 95 年度綜合所得稅結算申報之捐贈所提示原告開立之捐贈證明書難認真實為由，而予以剔除該金額 6,800 萬元之捐贈，雖然其提起行政訴訟，但經本院 100 年度訴字第 1020 號判決駁回其之訴，謝偉琦上訴最高行政法院，嗣亦經最高行政法院以 101 年度裁字第 435 號裁定駁回其上訴確定在案。又該確定判決確認謝偉琦「未能證明本件有實質捐贈之事實」。從而，謝偉琦之系爭捐贈既然業經本院上開確定判決認定「並無實質捐贈之事實」明確在案，揆諸前開既判力之規定及說明，凡屬確定

判決同一原因事實所涵攝之法律關係，均應受其既判力之拘束。



又被告既然剔除謝偉琦捐贈，等於不承認有謝偉琦捐贈原告之事實，相對言之，亦等於承認原告並無謝偉琦捐贈收入存在之事實，則其於審查原告系爭年度所得稅申報時，自應一併將此不存在之系爭捐贈收入予以減除，始符稅務處理相對性事實前後一致性原則，否則形成捐贈人之捐贈被認定為不實在、不符公益而遭剔除，而受捐贈人卻仍被認定該捐贈收入存在而對之課徵所得稅之矛盾情形，恐非事理之平。本案中，被告仍將系謝偉琦捐贈誤認為存在，而歸入原告系爭年度收入，即有違誤，難謂有據，此部分應認原告之訴為有理由，因此部分金額涉及原告系爭年度課徵稅額總金額之計算，且因被告堅持該項捐贈收入存在，自有待被告全部重行更為核計正確捐贈收入金額及原告實際應補徵之所得稅金額，以得正確數據，爰全部撤銷發回被告更為適法處分。

(五)、判決評析

首先，本文並不認同法院認定謝偉琦捐贈 6,800 萬元不存在之理由。依法院所見，法院以為台北高等行政法院 100 年度訴字第 1020 號判決已確認謝偉琦「未能證明本件有實質捐贈之事實」，從而，本案對於該確定判決同一原因事實之法律關係，不應為相反之認定。再者，國稅局既然剔除謝偉琦捐贈，即代表國稅局亦認同謝偉琦並無捐贈原告之事實存在，從而，在處理相關事實應符合前後一致性，捐贈人之捐贈既被認定為不實在、不符公益而遭剔除，所以受捐贈人之原告該系爭捐贈收入亦應不存在。然而，依上述之確定判決內容所載：

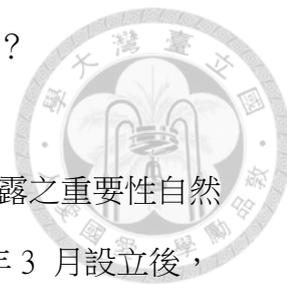
「……次查，原告(即謝偉琦)雖於 95 年 12 月 27 日匯款 30,000,000 元及開立 38,000,000 元支票予資訊管理協會，惟該協會收受捐贈者之款項集中於 95 年 12 月間，且系爭金額分別於 95 年 12 月 27 日及 96 年 1 月 5 日匯入該協會銀行帳戶後，旋於 95 年 12 月 27 日及 96 年 1 月 8 日、1 月 12 日、1 月 16 日，陸續



匯出予軍成公司，有板信商業銀行業務部 97 年 7 月 29 日板信業務字第 0978071338 號函所附銀行交易明細表及傳票資料可稽，被告陳述系爭金額又自軍成公司流向訴外人亞洲傳訊股份有限公司，最後陸續流向國外等語，亦為原告所不爭執。而軍成公司經被告查核，係無進貨事實，卻取得虛設行號開立之統一發票之營利事業，且其進貨、銷售對象多為經主管機關撤銷登記或已擅自歇業他遷不明之公司，有營業稅年度資料查詢進項來源、銷項去路明細及裁處書附卷可稽，且係由證人黃耀鉉擔任負責人之凌俐數位科技股份有限公司員工前往匯款轉帳，而非資訊管理協會之員工為之，則資訊管理協會是否有實際控制及處分系爭金額，堪以認定系爭金額是對該協會之捐贈，已有疑義，且依此流程，系爭金額顯不足以證明用於公益……」，可知謝偉琦之 6800 萬捐款分別以匯款及開立支票方式捐贈給本案原告中華民國資訊管理研究發展協會，本案原告在收受款項後，陸續匯出予軍成公司，最後陸續流向國外。因此，謝偉琦之捐贈確實經由原告所收受，確實有捐贈事實存在，只是原告無法提出運用系爭金額帳簿明細，是以，系爭金額提領後之用途及交付對象均乏證據佐證，難以認定謝偉琦捐贈合於公益，因此，不論該捐款是否受贈單位人謀不臧，總之系爭金額不足以證明用於公益，難謂具有增進公共利益之內涵，自不符合捐贈租稅優惠之要件，所以國稅局剔除謝偉琦系爭捐贈。

因此，國稅局剔除系爭捐贈實因該捐款無法證明用於公益，不符合捐贈租稅優惠之要件，並不同於承認實際上無捐贈事實。原告既已實際收受該捐贈，捐贈事實便確實存在，縱使原告未將這筆款項用於公益用途，亦無改原告收受系爭捐贈，系爭捐款確實為原告支配、控制之事實。捐贈事實是否存在與系爭捐贈是否符合公益，本屬不同的兩件事，自不該混淆。是故，本文以為原告主張系爭捐贈不存在的抗辯，自不足採，否則，日後再有此類藉由資金安排，捐款予非營利組織達到逃稅目的之情形發生，非營利組織只須抗辯因為其未將捐款用於公益，便等同系爭捐款從未存在，國稅局不得對捐款收入予以課稅的

話，如此一來豈非鼓勵大眾多多利用非營利組織進行租稅舞弊？



另外，細觀本案之租稅舞弊方式與過程，非營利組織財報揭露之重要性自然不言而喻。蓋本案原告中華民國資訊管理研究發展協會自 89 年 3 月設立後，從未辦理過年度結算申報，唯一辦理之 95 年度結算申報乃經國稅局通知，方才補辦，又該次辦理之年度結算申報即被國稅局發現諸多租稅舞弊、不法情事等缺失，即上述之案情經過。唯一一次辦理之年度結算申報即被查出有諸多缺失，難道只是偶然？本案中，原告自承其自設立至今從未辦理任何活動，亦無業務，更無業績或名聲卓著可言，除了黃耀鉉掛名祕書長外，亦無任何工作人員，又其自 89 年成立後，從無任何捐贈款項，直至 95 年度 12 月 15 日至 12 月 30 日，短短 15 天內有高達 80,120,000 元支七筆捐款等情，由此觀之，合理懷疑原告之設立初衷根本並非致力於公益事業，而僅是作為有錢人為了逃漏所得稅，於所得年度結束日期前夕，假藉大量捐贈，達成逃稅目的之工具罷了。因此，為了避免屬於社會大眾之公共資產遭到濫用，財政部允許諸多非營利組織得有條件免辦理所得稅結算申報，無疑是自廢武功，縱使上開函釋之發布是基於稅捐稽徵成本之考量，然而，本文認為所得稅結算申報程序或可簡化，但絕不得免除，否則稅捐機關如何查證相關租稅舞弊情事？

第二目、美國

非營利組織在取得稅捐減免優惠地位後，並非得以一勞永逸，永久享有稅捐減免之優惠。非營利組織仍須繳交年度財報予國稅局，該財務報表可分為四類，分別是 Form 990N，Form 990EZ，Form 990 與 Form 990PF。年度收益小於或等於五萬美元之小規模非營利組織僅須繳交 Form 990N 報表，(亦可稱為 e-Postcard)，相較於其他財報，該財報內容較為簡化。年度收益大於五萬美元，但小於二十萬美元或總資產未超過五十萬美元者，須填寫 Form 990EZ 報表。

Form 990PF 報表則為所有私人基金會均應填寫，若私人基金會當年度有無關業務之所得者，須另外填寫繳交 Form 990T，揭露其所賺取之無關業務之所得。而年度收益大於二十萬美元或總資產超過五十萬美元之非營利組織則須填寫 Form 990 報表。Form 990 報表內容在 2008 年經過修正調整，要求非營利組織須揭露更多資訊，該報表要求揭露之內容如：概要介紹非營利組織之任務與辦過之活動內容、捐贈收入、投資收入、員工薪資、總收入與總費用、總資產與總負債等，共有十二頁之多，若非營利組織未如期繳交財報，將被處以罰鍰。又若非營利組織連續三年皆未繳交財報者，其將自動失去稅捐減免地位。此外，依據內地稅法§6104 規定，內地稅法§501(c)(3)之非營利組織在繳交 Form 990 報表後，須製作得除去個人資料之 Form 990 報表影本放置於經營處所供大眾檢視、影印。如果不採行前述作法，其它可使大眾廣泛獲取 Form 990 報表資訊(make the information widely available)之方式亦可為替代之方法。例如將 Form 990 報表公開在網頁上供大眾瀏覽。若非營利組織拒絕提供民眾閱覽財報，將被國稅局處以罰鍰。¹⁶⁰

然而，有部分非營利組織毋庸繳交 Form 990 報表，例如宗教性質非營利組織。¹⁶¹對於宗教性質非營利組織得以豁免繳交 Form 990 報表，學者 John Montague 感到不以為然。其指出根據 Villanova University 之教會管理研究中心 2007 年發表之報告，有高達 85%天主教教區的公款在過去五年來遭到盜用。¹⁶²該研究中心之經濟學者 Charles Zech 陳稱：「教會普遍存在過度信任牧師、行政同工之問題，似乎沒有人認為牧師或行政同工會盜用教會之公款，因此，內部

¹⁶⁰ Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*(2nd), 647-651, New York : LexisNexis , Jill Gilbert Welytok & Daniel S.

Welytok(2007), *Nonprofit Law and Governance For Dummies*, 104-111, Hoboken, New Jersey : Wiley

¹⁶¹ 網頁：IRS , <https://www.irs.gov/instructions/i990/ch01.html#d0e424>(最後瀏覽日：04/17/2017)

¹⁶² Tom Heinen, More Financial Accountability Sought, MILWAUKEE J. SENTINEL, May 16, 2008, at B1. 轉引自 John Montague . (2013) . *THE LAW AND FINANCIAL TRANSPARENCY IN CHURCHES: RECONSIDERING THE FORM 990 EXEMPTION*. CARDOZO LAW REVIEW ,Vol. 35,232

控制機制自然無人遵循了。」有鑑於此，John Montague 認為雖然要求宗教性非營利組織繳交 Form 990 報表可能無法完全杜絕公款遭到濫用的情事，但是或許可以迫使宗教性非營利組織正視以往忽略之缺失，強化內部控制之遵循。再者，藉由財報之公開透明，將非營利組織經營成果之良窳公諸於世，相信得以降低有心人士藉非營利組織進行舞弊或盜用公款等弊端。然而，長久以來，立法機關並未提出強制要求宗教性質非營利組織繳交 Form 990 報表之提案，實因此非「政治正確」之議題，極少有人願意觸及此類敏感話題，民選之政治人物亦深怕被貼上反宗教之標籤。因此，時至今日，宗教性質非營利組織依舊得以豁免繳交 Form 990 報表。¹⁶³

第三目、比較法評析

依我國目前函釋規定，許多團體皆可條件免辦理所得稅結算申報，財政部或許基於稅捐稽徵成本之考量，而予與其等機關得有條件免辦理結算申報，然而，非營利組織未辦理結算申報，可能產生許多弊端，例如非營利組織可能透過虛列員工薪資、董監事費用，將虛列之費用給予捐贈者或其關係人，或者蓄意取得高於實際價格之收據、憑證，以低價高報的方式核銷，將價差部分給予捐贈人等。因此，非營利組織若得以免辦理所得稅結算申報，稅捐機關便無從就相關帳冊，判斷非營利組織是否有變相盈餘分配，致民眾捐款被不當挪用之情事。如此，免納所得稅適用標準中關係人利益迴避之相關規範將形同虛設。

而且，若無公開透明之財報揭露制度，恐怕無法有效遏止非營利組織遭人濫用之弊端。因此，本文認為我國目前允許部分非營利組織有條件免辦結算申報之函釋根本是助長徇私舞弊之催化劑，如此只會導致歪風更加盛行，因此，基於防弊之立場，應強制要求非營利組織辦理所得結算申辦，程序或許得以簡

¹⁶³John Montague . (2013) . *THE LAW AND FINANCIAL TRANSPARENCY IN CHURCHES: RECONSIDERING THE FORM 990 EXEMPTION*. *CARDOZO LAW REVIEW* ,Vol. 35,230-234

化，但絕不能免除。另外，非營利組織是社會大眾之公共財，執行之任務又具高度公益性，因此，既為公共事務自應開放公眾參與，其經營之成效理應開放公眾監督，從而，內地稅法規範非營利組織不僅須向主管機關繳交財報，尚要求其須向公眾公開財報之規定，值得我國借鏡。有道是：「陽光是最好的防腐劑，燈光是效率最高的警察。」若只訴諸個人道德良心，並無法遏止歪風再起，因此，本文認為建立陽光透明之財報揭露機制，才是解決之道。

第三項、解散程序

第一款、我國

關於非營利組織解散程序之規定，可見免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 3 款：「其章程中明定該機關或團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。」

非營利組織特徵之一乃「無私性」，即必須排除任何人從非營利組織中獲得私人利益或財務，因此，若其解散之後，賸餘財產亦不能任由任何人中飽私囊，應回歸公益用途，即為當然之理。雖然該款設有但書之規定，部分非營利組織解散後賸餘財產歸屬得不受本文限制，如職業工會、私立學校等。依其等據以成立之關係法令觀之，該等非營利組織解散後賸餘財產仍未歸屬於個人或以營利為目的之團體，依然符合非營利組織「無私性」之特色。如工業法第 42 條：「工會解散時，除清償債務外，其賸餘財產之歸屬，應依其章程之規定、會員大會或會員代表大會之決議。但不得歸屬於個人或以營利為目的之團體。（第一項）工會無法依前項規定處理時，其賸餘財產歸屬於會址所在地之地方自治團體。（第二項）」；私立學校法第 74 條：「學校法人解散清算後，除合併

之情形外，其賸餘財產之歸屬，依下列各款順序辦理。但不得歸屬於自然人或以營利為目的之團體：(第一項)一、依捐助章程之規定。(第一款)二、依董事會決議，並報經法人主管機關核定，捐贈予公立學校、其他私立學校之學校法人，或辦理教育、文化、社會福利事業之財團法人。(第二款)三、歸屬於學校法人所在地之直轄市、縣(市)。但不動產，歸屬於不動產所在地之直轄市、縣(市)。(第三款)直轄市、縣(市)政府運用前項學校法人之賸餘財產，以辦理教育文化、社會福利事項為限。(第二項)。」

第二款、美國

非營利組織之解散可分為自願與非自願解散，前者如破產，後者如違反法令、資產不足清償負債、無法達成符合稅捐減免優惠之創設目的等。不論非營利組織基於自願或非自願解散，其皆須將解散計畫繳交予國稅局，部分州別更規定非營利組織預計解散時，應通知主管機關或檢察長。非營利組織解散後之賸餘財產將歸屬於聯邦政府、地方政府作為公共目的之使用，或者透過法院判決將賸餘財產分配給其他非營利組織。¹⁶⁴

第三款、比較法評析

關於非營利組織解散後賸餘財產之歸屬，我國法與美國法之規定大同小異，同樣皆符合非營利組織「無私性」之特色，確保非營利組織賸餘財產不會落入私人口袋，而是回歸公益用途。

¹⁶⁴網頁：Cornell University Law School，[https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.501\(c\)\(3\)-1](https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.501(c)(3)-1)。(最後瀏覽日：04/17/2017)網頁：IRS，<https://www.irs.gov/charities-non-profits/termination-of-an-exempt-organization>(最後瀏覽日：04/17/2017)
Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*((2nd), 98-99, New York : LexisNexis

第三節、小結



首先，比較我國法與美國內地稅法對於應稅所得之定義，我國法「銷售貨物或勞務」相當於美國法「貿易或商業活動」要件，因此，相較於我國法，內地稅法多了「經常性」與「與創設目的無實質關聯性」兩個其他要件。本文認為基於租稅中立之立場，縱使非營利組織從事的商業活動不具備經常性，一旦給予免稅優惠者，仍造成競爭不公之現象，因為，具備「經常性」與否僅涉及競爭不公之影響程度多寡而已，從而，本文認為「經常性」為不必要之要件規範。至於「與創設目的無實質關聯性」此要件亦為多餘之要件規範。蓋若肯認商業活動與創設目的有實質關聯性者，便可排除於應稅所得之外的話，那麼，非營利組織只要將其從事的商業活動「包裝」成與創設目的具實質關聯性，便可得天獨厚享受免稅利益，坐享強大競爭優勢。

其次，針對非營利組織欲享有免稅優惠之形式要件，依美國法規定非營利組織必須致力達成一項或多項內地稅法§501(c)(3)明確列舉之 29 種免稅目的始可。相較之下，我國法對於適用租稅優惠之非營利組織內涵、型態等，未有任何例示或列舉規範，闡明該等範圍、內容為何，易生適用解釋爭議。

針對關係人士利益迴避，美國法對於不符合資格人士的範疇、態樣與違反之法律效果有明確之定義，相較之下，我國法對於利益衝突態樣、受規範主體皆有規範不明確之缺失。關於資金運用規範，我國法並未如德國法與美國法將財產利用情形區分為免稅之「財產管理行為」與應稅之「經濟上營業行為」，應予檢討改進。就持股比例規範而言，我國未如同美國法一般，設有超額持股上限規範，如此無法防患家族集團捐贈成立非營利組織，再利用非營利組織取得家族集團持股，藉機爭奪經營權，公器私用之弊端。此外，對於檢驗非營利組織經營成效之支出比例規範，依我國函釋規定，在計算收支比例時，銷售貨物或

勞務與非營利組織之創設目的有關者，其產生之成本、費用支出皆可列入支出項加以計算，本文認為如此計算方式不但造成競爭不公現象，亦減損防弊非營利組織徒具公益之名的功能。



又我國並無禁止非營利組織參與政治活動之規定，本文認為非營利組織既然屬於公共財，每個人政黨傾向不盡相同的情形下，非營利組織自不應偏袒任何政黨，不該為特定政黨背書或造勢，就此美國禁止非營利組織參與政治活動之規範值得我國借鏡。而關於財報揭露之規範，我國目前允許部分非營利組織得有條件免辦所得稅結算申報，極為不當。因為，若不審視非營利組織之財報，何以查證其是否具租稅舞弊情事，如何避免非營利組織淪為私人牟利之工具？

綜上所述，本文認為我國非營利組織免稅要件之規範存在諸多缺失，不僅有定義不明之情況，亦有規範成效不彰之缺陷。非營利組織具高度公益性，相關要件規範理應從嚴，方可收防弊之效。

第六章、結論

非營利組織雖然欠缺統一定義，但仍可得出非營利組織的特徵大致為由人或財產組成，以服務不特定多數人為目的之民間私人團體，其雖可從事經濟行為，但不得將利益分配予各社員間並在符合一定資格下得以享有租稅優惠。而租稅優惠係指國家為達到特定社會公益目的，給予特定納稅義務人稅捐利益之措施。由於租稅優惠構成量能平等原則之例外，因此，租稅優惠不得逾越憲法界限。申言之，租稅優惠之制定須符合公共利益原則、需要原則與功績原則，租稅優惠之規範須嚴守國會保留原則，其追求之特定社會目的經權衡後，應比遭犧牲的量能原則更值得保護，此外，租稅優惠亦不得悖離社會國原則。

其次，關於非營利組織免納所得稅租稅優惠之合憲性議題，由於租稅優惠屬於間接補助，所得較高者獲得補助較大，所得較少者之補助反而較少。諸多高知名度、大規模之非營利組織早已累積龐大財產，即使未享有租稅優惠，仍可「自給自足」，以現有財產維繫組織運作，從而，非營利組織免納所得稅租稅優惠不符合需要原則。又現行規定將互益性團體歸類於得享有稅捐減免優惠非營利組織之範疇，但互益性組織僅服務期內部成員，並未從事公益活動，是故，現行規定具有「涵蓋過廣」之缺失。承上所述，非營利組織免納所得稅租稅優惠措施無區分公益參與之程度，亦無考量非營利組織間財產多寡，一律給予免稅補助，如此不但無法達成「雪中送炭」之預期效果，反而造成「錦上添花」之惡果。再者，針對租稅優惠制度並無事後檢討、考核機制，喪失稅收是否能達到追求之公益目的亦猶未可知且無落日條款之規定，所以，本文認定非營利組織免納所得稅租稅優惠之制度違憲。此外，不同於屬於間接補助之租稅優惠，直接補助制定過程公開透明且較符合需要原則，亦受國會監督，得以逐年檢視其成效，考量財政收入之多寡、受補助者的迫切與必要程度等，再決定補助金額多寡，因此，本文認為直接補助可作為租稅優惠之替代手段。



比較我國法與美國法非營利組織所得稅減免優惠之規範，我國法對於適用租稅優惠之非營利組織定義、型態等，未有任何例示或列舉說明，因此，無法就該免納所得稅適用標準規範中，釐清享有租稅優惠之非營利組織應具備之特徵究指為何？其次，我國法對於關係人士之利益衝突態樣、受規範主體皆有規範不明確之缺失。再者，針對資金存放、運用規範，我國法並未如德國法與美國法將財產利用情形區分為免稅之「財產管理行為」與應稅之「經濟上營業行為」，有違租稅公平原則。然後，針對非營利組織得以部分投資原捐贈事業股票之比率，依我國函釋意旨，非營利組織以受贈於營利事業捐助之基金，投資原捐贈之營利事業的資金比率至多不得超過 80% 之限制，但若該捐贈事業為上市、上櫃公司，可不受投資比率之限制。本文認為該投資上限比率過高且我國未如美國法般設有持股上限之規範，如此明顯漠視現行諸多營利事業藉由非營利組織取得捐助事業之股份，爭奪經營權之弊端。又非營利組織屬於公共財，不該為特定政黨背書或造勢，然而，我國未如美國法一樣，訂有禁止非營利組織參與政治活動之規定。然後，我國目前允許諸多非營利組織得有條件免辦所得稅結算申報的規定，實則自廢武功，蓋若不透過檢視財報，如何得知是否有租稅舞弊情事？

綜上所述，關於我國非營利組織的形式要件，適用主體之特徵(教育、文化、公益、慈善)應有具體明確之定義，否則易生解釋之爭議。對於關係人士之利益衝突態樣、受規範主體也應有明確之規範。接著，我國對於非營利組織財產運用情形，應區分「財產管理行為」與「經濟上營業行為」，給予免稅與應稅之待遇，以期符合租稅公平原則。然後，以美國法作為我國借鏡，我國應增訂持股上限、禁止非營利組織參與政治活動與強制非營利組織公開揭露財報供大眾監督之規範。

參考文獻



壹、中文文獻

一、中文書籍

- 吳忠澤、李勇、邢軍(2001)。《發達國家非政府組織管理制度》。北京市：時事。
- 劉承愚、賴文智、陳仲嶙(2001)。《財團法人監督法制之研究》。臺北市：益思科技法律事務所。
- 陳林(2004)。《非營利組織法人治理》。臺北市：洪葉文化。
- 林桓(2005)。《公設財團法人之研究》。台北市：行政院研究發展考核委員會。
- 葛克昌(2005)。《稅法基本問題》。台北市：元照。
- 行政院研究發展考核委員會(編)(2008)。《國內非營利組織管理法規之研究》。台北市：行政院研究發展考核委員會。
- 陳定銘(2008)。《非營利組織、政府與社會企業：理論與實踐》。台北市：智勝文化。
- 黃茂榮(2008)。《稅法總論(第三冊)》。台北市：植根。
- 黃舒芃(2009)。《民法國家的憲法及其守護者》。台北市：元照。
- 葛克昌(2009)。《所得稅與憲法》。台北市：翰蘆圖書。
- 張永明(2010)。《國家租稅權之界限》。台北市：翰蘆圖書。
- 許育典(2010)。《憲法》。台北市：元照。
- 黃舒芃(編)(2010)。《憲法解釋之理論與實務(第七輯)(上冊)》。台北市：中央研究院法律學研究所籌備處。
- 葛克昌(等著)(2010)。《納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義》。台北市：元照。
- 林淑馨(2011)。《非營利組織概論》。高雄市：巨流。



- 陳敏(2011)。《行政法總論》。台北市：新學林。
- 陳清秀(2012)。《稅法總論》。台北市：元照。
- 黃茂榮(2012)。《稅法總論(第一冊)》。台北市：植根。
- 葛克昌(2012)。《行政程序與納稅人基本權》。台北市：翰蘆圖書。
- 陳惠馨(2013)。《宗教團體與法律：非營利組織觀點》。高雄市：巨流。
- 楊葉承、宋秀玲(2013)。《稅務法規》。台北市：新陸書局。
- 法治斌、董保城(2014)。《憲法新論》。台北市：元照。
- 林江亮(2014)。《非營利組織租稅法規—所得稅之理論與實務》，台北市：指南書局。
- 黃茂榮(2015)。《稅法解釋與司法審查》。台北市：植根。
- 張明輝、周筱姿(2016)。《公益理想實踐之路—非營利組織之設立與管理實務》，台北市：財團法人資誠教育基金會。

二、期刊論文

- 許崇源、吳國明(2000)，〈我國非營利組織租稅問題之研究〉，《財稅研究第 32 卷第 5 期》，頁 107-121。
- 陳昭華(2000)。〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，《輔仁學誌—法/管理學院之部一》，第 30 期，頁 99-134。
- 黃俊杰(2004)。〈稅捐基本權〉，《台大法學論叢》，第 32 卷第 2 期，頁 93-135。
- 林江亮、郭弘卿、張秋桂(2006)。〈宗教團體租稅優惠之探討(上)〉，《稅務旬刊》，第 1974 期，頁 41-43。
- 林江亮、郭弘卿、張秋桂(2006)。〈宗教團體租稅優惠之探討(下)〉，《稅務旬刊》，第 1976 期，頁 40-42。
- 林江亮、郭弘卿、張秋桂(2006)。〈宗教財團法人之設立與監督(上)〉，《稅務旬刊》，第 1972 期，頁 41-43。
- 林江亮、郭弘卿、張秋桂(2006)。〈宗教財團法人之設立與監督(下)〉，《稅務旬刊》



- 刊》，第 1973 期，頁 37-40。
- 林江亮、陳萩蓉、張秋桂(2006)。〈宗教團體所得稅優免之探討(上)〉，《稅務旬刊》，第 1980 期，頁 37-39。
- 林江亮、陳萩蓉、張秋桂(2006)。〈宗教團體所得稅優免之探討(下)〉，《稅務旬刊》，第 1982 期，頁 39-41。
- 柯格鐘(2007)。〈論所得稅法之所得分類〉，《月旦法學教室》，第 59 期，頁 78-89。
- 柯格鐘(2007)。〈論個人綜合所得稅之免稅額--大法官釋字第四一五號解釋與所得稅法第十七條第一項第一款規定評析〉，《月旦法學雜誌》，第 142 期，頁 273-291。
- 黃親恩(2007)。〈所得分配惡化對公共支出增加的影響：1980-2004〉，《東吳政治學報》，第 25 卷第 1 期，頁 73-114。
- 林江亮、張興東、汪麗娜(2008)。〈對政治團體捐贈之租稅優惠〉，《稅務旬刊》，第 2061 期，頁 34-40。
- 柯格鐘(2008)。〈論所得稅法上的所得概念〉，《國立臺灣大學法學論叢》，第 37 卷 第 3 期，頁 129-188。
- 張嫦娥(2008)。〈非營利組織--財團法人徵、免稅問題之探討〉，《今日會計第 97 期》，頁 37-47。
- 黃昭元(2008)。〈平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能〉，《臺大法學論叢》，第 37 卷第 4 期，頁 253-284。
- 柯格鐘(2009)。〈非營利組織課稅制度之德國法研究〉，《成大法學第 18 期》，頁 103-151。
- 柯格鐘(2011)。〈談租稅優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師》，第 15 卷 第 10 期，頁 11-18。
- 林江亮(2011)。〈非營利組織租稅舞弊之類型與防治〉，《稅務旬刊》，第 2160，頁 47-49。

范文清(2012)。〈宗教團體之地價稅優惠與信賴保護—最高行政法院一〇〇年度判
字第八一一號判決評析〉，《月旦法學雜誌》，第 206 期，頁 21-35。

陳昱維(2012)。〈免稅額扣除額非租稅優惠--評大法官釋字 694 號、701 號〉，《稅
務旬刊》，第 2190 期，頁 16-20。

陳清秀 (2012)。〈公益團體之課稅問題--兼論財團法人醫院課稅問題〉，《法令月
刊》，第 63 卷第 4 期，頁 41-67。

黃士洲(2012)。〈修行團體所涉所得稅、營業稅爭議〉，《月旦法學雜誌》，第 206
期，頁 36-51。

蔡孟彥(2012)。〈試論公益團體租稅減免之基礎與調整——以日本法制為核心〉，《
月旦法學雜誌》，第 206 期，頁 67-88。

吳德華(2014)。〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為
例〉，《高大法學論叢》，第 9 卷第 2 期，頁 177-238。

宋秋儀(2015)。〈取之於社會, 用之於社會? 大型宗教型文教基金會之財務現況
分析〉，《中國行政評論》，第 21 卷第 2 期，頁 1-19。

余淑芳(2015)。〈宗教自由與宗教團體財務資訊公開化合憲性之探討--以新版內
政部宗教團體法草案財務公開化規定為中心〉，《玄奘佛學研究》，第 24 期，頁
169-190。

洪東煒(2015)。〈機關團體課稅問題與對策〉，《稅務旬刊》，第 2290 期，頁 7-
10。

陳悅萱(2015)。〈淺談非營利組織的監理、運作理念--以美國紅十字會的財務分
析為例〉，《法印學報》，第 5 期，頁 255-280。

蘇武(2015)。〈從慈濟掀起的宗教財務爭議〉，《稅務旬刊》，第 2284 期，頁 33-
34。

林江亮(2016)。〈教育、文化、公益、慈善機關或團體銷售貨物或勞務以外之所
得稅租稅優惠之探討〉，《財稅研究》，第 45 卷第 2 期，頁 106-121。

柯格鐘(2016)。〈論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路

徑》，《國立臺灣大學法學論叢》，第 45 卷特刊，頁 1229-1304。

許宗力(2016)。〈大法官解釋與社會正義之實踐〉，《國立臺灣大學法學論叢》，第 45 卷特刊，頁 1359-1421。



三、學位論文

李統順(1997)。《我國與美國非營利組織所得稅徵免制度之探討》，國立臺灣大學會計學研究所碩士論文。

徐秀蘭(2000)。《平等權審查標準之解析與建構—以社會立法為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

簡良夙(2001)。《公益團體租稅優惠問題之研究》，中原大學財經法律學系碩士論文。

莊美玉(2003)。《租稅優惠作為經濟輔助手段之研究》，國立成功大學法律學研究所碩士論文。

李秉鈞(2006)。《我國非營利組織徵免所得稅之研究》，國立臺北大學法律專業研究所碩士論文

封昌宏(2006)。《非營利組織租稅優惠的法律分析—兼評私立學校租稅優惠問題》，國立成功大學法律學研究所碩士論文。

蔡孟彥(2006)。《國家對於非營利組織財務資助之分析與檢討--以所得稅減免為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

劉蕙瑢(2006)。《宗教團體課稅問題研究》，國立臺北大學法律學研究所碩士論文。

林明勳(2007)。《平等權審查基準論租稅優惠立法之合憲性—以經濟誘導式租稅為中心》，東吳大學法律學系碩士論文。

陳菽芊(2008)。《論研究發展之稅捐優惠》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

王萱雅(2009)。《文化藝術租稅政策與憲法：「課稅禁區」與「租稅優惠」之建

制》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

呂昇達(2009)。《我國非營利組織租稅優惠問題之研究》，國立政治大學會計研究所碩士論文。

林榮華(2011)。《租稅優惠禁止過度原則之憲法連結》，國立政治大學法律學研究所碩士論文。

陳昱維(2012)。《稅捐優惠之違憲審查研究：以平等權為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

李哲豪(2013)。《非營利組織所得課稅之研究》，東吳大學法律學系碩士論文。

陳昱嵐(2014)。《論文化國之藝文補助政策：以財稅手段為研究中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

黃之昀(2015)。《非營利組織免所得稅問題之研究》，國立成功大學法律學研究所碩士論文。

貳、英文文獻

一、英文書籍

Peninia Kessler Lieber, Donald R. Levy(edited)(2005), *Complete Guide To Nonprofit Organization*, Kingston, New Jersey : Civic Research Institute

Jill Gilbert Welytok, & Daniel S. Welytok, *Nonprofit Law and Governance For Dummies*(2007), Hoboken, New Jersey : Wiley

Jaclyn Fabean Cherry & Nicholas P. Cafardi(2012), *Understanding Nonprofit and Tax Exempt Organizations*(2nd), New York : LexisNexis

Bruce R. Hopkins (2015), *The Law of Tax-Exempt Organizations* (11th), Hoboken, New Jersey : Wiley

二、期刊論文

John Montague (2013), *THE LAW AND FINANCIAL TRANSPARENCY IN CHURCHES: RECONSIDERING THE FORM 990 EXEMPTION*, *CARDOZO LAW REVIEW*, Vol. 35, 203-265

