

促參案件租稅優惠原則應用之合憲性
—兼評最高行政法院 105 年度判字第 175 號判決*

宋佩勳**

目錄

壹、前言-----	3
貳、租稅法律規範之基本原則-----	4
一、租稅優惠之概念-----	4
(一)租稅優惠之定義-----	4
(二)租稅優惠與租稅減免之區辨-----	5
二、促參法租稅優惠規定-----	6
(一)促參法第 3 條—「重大」公共建設範圍-----	6
(二)促參法第 8 條—民間參與公共建設類型-----	7
(三)附屬事業使用設施無租稅優惠之適用-----	8
三、租稅優惠與平等原則、比例原則於違憲審查上之整合-----	8
(一)釋字第 565 號解釋—量能課稅原則與平等原則意涵之辨明-----	8
(二)比例原則與平等原則之適用-----	9
參、促參案件租稅優惠規定之合憲性-----	10
一、自量能課稅原則觀察是否有區別對待存在-----	10
(一)限於重大公共建設租稅優惠之差別待遇-----	10
(二)稅法上區別對待的目的具有正當性-----	10
二、採取之手段合乎比例-----	11
(一)適合性—構成要件的形成上是否可以達成該特定之誘導目的-----	11

* 課程名稱：財政法專題研究；授課教師：林明鏞教授、陳衍任教授；報告日期：2023 年 11 月 28 日。

** 國立臺灣大學法律學系研究所公法組二年級，學號：R11A21020。

(二)必要性—是否有相同有效、對量能課稅侵害較小之其他方案可循----	11
(三)合比例性—量能課稅的犧牲與租稅優惠所獲致之成效是否成比例---	11
肆、行政機關適用上之合憲性—最高行政法院 105 年判字第 175 號判決評析-	12
一、案例事實-----	12
二、法院見解—最高行政法院 105 年判字第 175 號判決-----	13
三、本文評析-----	14
伍、結語-----	15
參考文獻-----	17

壹、前言

隨著國家職能之擴張、行政任務日趨多樣化，將大量仰賴行政能量之消耗，而為因應如此龐雜之行政任務，國家本於行政行為形式之選擇自由，自可參酌個案行政目的、選擇最適合之組織形式及行政手段，使行政效能最大化，具體落實比例原則之憲法要求。

因此近年來由於行政能量有限，加上行政人員專業度以及員額配置等問題，在面臨到政經社會條件急遽變遷之當代環境，實難充分滿足多元行政目的與任務之需求。其中，在國家財政日益拮据之情形下，藉由公、私部門的共同合作，建立夥伴關係完善公共任務之組織型態蔚為風潮，像是公共建設之興建與營運，實難由預算全數支應，因此國家被迫另行籌措財源，甚至是必須仰賴民間投資。公私協力（Public Private Partnership）模式，遂應運而生¹。

促進民間參與公共建設案件則是我國目前最常採用公私協力之類型之一，藉由民間團體之投資，補足行政興建、營運公共建設時財政上之不足，減輕行政之負擔同時亦可完善行政任務之履行、擁有較高之建設品質。而為提高民間團體投資之誘因，促進民間參與公共建設法（以下簡稱促參法）中採取「租稅優惠」之政策工具手段吸引參與者，引導人民協力行政任務之履行。

在符合一定的法定要件下，給予投資的民間團體稅捐上之利益，促參法第三章以下即訂有融資、租稅優惠等相關規定，例如促參法第 36 至 40 條分別對於營利事業所得稅訂有五年免繳之規定、投資抵減營業事業所得稅、進口關稅免徵及分期之優惠；地價稅與房屋稅及契稅得由地方自治團體，另訂自治條例予以減免²。例如近期財政部為推動長照機構之公共建設，公告修正促參法上重大公共建設範圍，新增住宿型長照機構適用標準，符合四大條件將可適用促參法租稅優惠³。

惟租稅優惠，本質上即係突破了量能課稅原則之要求，對納稅義務人給予與其納稅能力不相襯的特別優惠⁴，使原本應繳稅之事實完全毋須繳納或僅須繳納部分稅額，在稅法體系中應屬於例外。而以租稅優惠作為經濟上之誘因所形成之

¹ 詹鎮榮（2019），〈公私協力計畫用地徵收取得之法容許性——以公益要件為中心〉，《憲政時代》，第 44 卷 4 期，頁 352。

² 蘇南（2013），〈公論 BOT 制度的經濟分析——以風險及代理理論觀之〉，《國立中正大學法學集刊》，第 45 卷 3 期，頁 23-24。

³ 聯合新聞網，長照促參享租稅優惠 四大門檻敲定了，<https://udn.com/news/story/7243/7400198>（最後瀏覽日：2023/11/22）。

⁴ 范文清（2017），〈租稅優惠之研究〉，《月旦財經法雜誌》，第 41 卷，頁 137。

差別待遇，應有其正當化之基礎。否則，將悖離「租稅」作為滿足國家財政需求之目的，無法符合稅法上量能課稅原則之要求，悖離平等原則、比例原則之憲法誠命。（釋字第 565 號解釋參照⁵）

此種誘導性之租稅政策背後立法者固然享有形成空間，惟法治國家之稅捐本應依法課徵，如欲使用此種政策工具手段為差別待遇，將對於納稅人之營業職業自由與市場經濟秩序產生重大影響，故應在有重大公益目的之前提下為之，否則國家課稅權力擴張將有如脫疆之野獸⁶，逸脫於憲法之控制外。

故本文嘗試釐清現行促參法，其所訂之租稅優惠規定突破量能課稅原則是否合憲；如合憲，進一步應探討立法者在擘劃租稅優惠時，對優惠目的、優惠相對人以及優惠效果，是否合乎平等原則之要求⁷；即使系爭規定皆合於憲法之要求，在個案中行政機關適用上是否亦有違憲之疑慮？均有待釐清。

貳、租稅法律規範之基本原則

在進入分析促參法相關規定前，亦須先釐清稅法領域中之上位指導原則、以及租稅優惠之概念、範圍，是否包含租稅之減免？透過歷年司法院之解釋，分析租稅優惠須受之違憲審查基準為何等…否則無法精確掌握其於憲法上之定位，將使「憲法保障之基本權，可能在此種非財政目的租稅大量立法之缺口中逐漸流失⁸。」違背法治國原則之要求。

一、租稅優惠之概念

（一）租稅優惠之定義

所謂租稅優惠，由於租稅優惠並非法律名詞，相關稅法基本規範對之亦無定義性之明文，因此試先由學理見解出發——一般認為，「在量能課稅原則象徵之平等課徵意義下，對於納稅義務人而言，稅捐優惠中所稱之優惠，只在負稅能力相同之情形，相對於一般納稅義務人之較有利的稅捐負擔⁹」。亦即，**租稅優惠係指國家基於特定社會目的，透過稅制上的例外或特別規定，給予特定租稅義務人減輕租稅債務之利益性措施——限縮量能課稅原則於稅法體系之適用，以引導其能夠**

⁵ 司法院大法官解釋第 565 號解釋文節錄：「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。」

⁶ 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〉，《月旦法學雜誌》，第 116 卷，頁 140-141。

⁷ 范文清（2017），前揭註 4，頁 145。

⁸ 范文清（2017），前揭註 4，頁 140。

⁹ 黃茂榮（2006），〈論稅捐優惠（下）〉，《月旦財經法雜誌》，第 6 卷，頁 35。

符合立法者所預設、期望達成之政策目的。並且，租稅優惠並無強制力，僅係給予納稅義務人「選擇權」，讓其可自由決定是否要遵循租稅優惠之相關規定，而享受立法者所給予之稅法上優惠措施¹⁰。

(二) 租稅優惠與租稅減免之區辨

但在一般性之認定上，只要是稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率等相關減免之規定，對於一般納稅義務人之繳納稅務情況較一般情形更為有利者，常易被劃入租稅優惠之範疇之中。然而，給予租稅上優惠或減免之相關稅法規定中，其立法動機及目的各異——例如，在土地稅減免規則中存有目的各異之租稅減免規定，有本於國家照護、扶助人民需求為目的之規範（第 7 條第 10 款¹¹）；有基於教育或文化古蹟之保護為目的之規範（第 8 條第 1、2、12 款¹²）；亦有為引導人民從事符合經濟發展目的之政策目標，而於課徵稅收上給予差別待遇者。

若係單純本於人民負稅能力不同所為之差別稅率、避免重複課稅或本於憲法第 15 條所規定生存權保障，在財產稅捐規範當中，而對人民賴以生存所必須之自用住宅、土地均設有較一般情形下適用較低之稅捐負擔者，則非上開租稅優惠之範圍¹³。學說上亦存有不同意見¹⁴，租稅之減輕或免除是否當然等於租稅優惠實有討論之空間。惟為避免用詞上之爭議，本文參酌學說意見，將本文所提及之「租稅優惠」概念加以定義。

是以，租稅優惠之概念應可透過下列要件加以建構¹⁵：

¹⁰ 林素真（2022），〈民間參與公共建設法制中之租稅優惠〉，國立政治大學法律學研究所碩士論文，頁 54。

¹¹ 土地稅減免規則第 7 條：「I 下列公有土地地價稅或田賦全免：…十、政府無償配供貧民居住之房屋用地。」

¹² 土地稅減免規則第 8 條：「I 私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：一、財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地、為學生實習農、林、漁、牧、工、礦等所用之生產用地及員生宿舍用地，經登記為財團法人所有者，全免。但私立補習班或函授學校用地，均不予減免。二、經主管教育行政機關核准合於私立社會教育機構設立及獎勵辦法規定設立之私立圖書館、博物館、科學館、藝術館及合於學術研究機構設立辦法規定設立之學術研究機構，其直接用地，全免。但以已辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。…十二、經主管機關依法指定之私有古蹟用地，全免。」

¹³ 柯格鐘（2018），〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷——以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，第 276 卷，頁 182。

¹⁴ 亦有學者認為，國家在最低生存權保障範圍內為達國家照護義務所為之納稅減免規定，為增進福利型之租稅優惠。詳可參：張永明（2017），〈租稅優惠正當性之探討〉，《國家租稅權之界限》，頁 65。

¹⁵ 張藏文（2018），〈租稅優惠之憲法界限與政策妥適性之探討——以產業創新條例為中心(The Study on Constitutional Limitation and Policy Suitability of Tax Incentives — focus on Statute for Industrial Innovation)〉，國立中正大學法律學研究所博士論文，頁 54。

1.係給予租稅義務人財產性質之優惠

如前述，租稅優惠限縮了依據量能課稅原則所建構的稅法構成要件，使得原本應稅之事實完全無庸繳納或僅須繳納部分稅額，在稅法上應屬例外。而租稅既以公法上金錢給付義務作為其重要內涵，則租稅優惠即應被理解為具有財產性質之利益性措施。

2.租稅優惠係立法者有意為之

租稅優惠應具有合乎事理之實質要件而作為租稅優惠所應取向之目的。與此有所區隔者則係「單純稅捐減免」，質言之，倘若稅法基於量能課稅原則及其內涵之客觀淨值原則與主觀淨值原則之要求，而對於租稅義務人之稅賦有所減免者，則無優惠可言，蓋其僅係反映各該當事人真實之租稅給付能力而已，是不屬於租稅優惠之概念或範疇。

3.租稅優惠係選擇債務

立法者為達成特定目的，固然可以選擇禁止方式，惟亦可以選擇以經濟手段間接影響租稅義務人之行為決定。職是，租稅優惠即係以對於租稅義務人稅法上減免金錢負擔之方式而給予租稅義務人進行立法者所意欲之行為相關動機。也因為租稅優惠僅係引導，從而即並不能達成精準指引人民相關行為之具體目標。

二、促參法租稅優惠規定

而本文中欲將重心放在促參法中租稅優惠之立法，其考量到政府財政上資源有限、加之租稅優惠應為稅法上之例外，故在採取此種政策工具上應較為謹慎。因此，其適用之範疇需符合促參法第3條以下所規定之公共建設範圍、類型，且必須為「重大之公共建設」範圍之案件，方有租稅上優惠、減免之適用，分述如下¹⁶：

(一)促參法第3條—「重大」公共建設範圍

促參法第3條第1項¹⁷所涵蓋之公共建設範圍較廣，包含交通、衛生福利、醫療設施、社會福利設施等民生基礎建設等，以及其他各款涵蓋工商業、觀光遊

¹⁶ 林素真（2022），前揭註10，頁75-79。

¹⁷ 促進民間參與公共建設法第3條：「I 本法所稱公共建設，指下列供公眾使用且促進公共利益之建設及服務：一、交通建設及共同管道。二、環境污染防治設施。三、污水下水道、自來水及水利設施。四、衛生福利及醫療設施。五、社會及勞工福利設施。六、文教及影視音設施。七、觀光遊憩設施。八、電業、綠能設施及公用氣體燃料設施。九、運動設施。十、公園綠地設施。十一、工業、商業及科技設施。十二、新市鎮開發。十三、農業及資源循環再利用設施。十四、政府廳舍設施。十五、數位建設。」

憩設施等，均有助於國家經濟發展之必要建設。在符合本法所定要件下給予一定之租稅上優惠，有助於上開重要公益目的之達成，符合社會目的之稅法規範¹⁸應遵守之「公益原則」要求—應以追求公共利益為上開規範之制定原則、且主要受補助之對象亦應為與促進公共利益有關之特定團體¹⁹。

另依同條第二項：「本法所稱重大公共建設，指性質重要且在一定規模以上之公共建設；其範圍，由主管機關會商內政部及中央目的事業主管機關定之。」查本法第 35 條以下所訂定之免納營利事業所得稅、免徵進口關稅、興建或營運期間，供其直接使用之不動產應課徵之地價稅及房屋稅等租稅優惠之適用前提，在構成要件中均明文指定須為民間機構所參與之「重大公共建設」下，方有上開租稅優惠規範之適用。

對於「重大」公共建設之範圍、認定標準，係授權與中央主管機關根據公共建設類別特性、施政優先性等因素考量，以達促進政策上預計優先進行、完成之公共建設²⁰。

(二)促參法第 8 條—民間參與公共建設類型

促參法第 8 條所列民間參與公共建設類型²¹包含以下幾種類別²²：

- 1.興建—營運—移轉 (BOT)
- 2.興建—移轉—營運 (BTO)
- 3.擴建—營運—移轉 (ROT)
- 4.營運—移轉 (OT)
- 5.興建—擁有—營運 (BOO)
- 6.其他經主管機關核定之方式

¹⁸ 實務上，經常成為國家用以鼓勵特定產業發展手段的選項。此種基於獎勵特定產業或行為而制定之稅法規範，學界稱為「社會目的」(Sozialzweck)之稅法規範。詳參柯格鐘 (2011)，〈談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師》，第 15 卷 10 期，頁 1。

¹⁹ 柯格鐘 (2011)，〈談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師》，第 15 卷 10 期，頁 12。

²⁰ 林素真 (2022)，前揭註 10，頁 78。

²¹ 促進民間參與公共建設法第 8 條：「I 民間機構參與公共建設之方式如下：一、民間機構投資新建並為營運；營運期間屆滿後，移轉該建設之所有權予政府。二、民間機構投資興建完成後，政府無償取得所有權，並由該民間機構營運；營運期間屆滿後，營運權歸還政府。三、民間機構投資興建完成後，政府一次或分期給付建設經費以取得所有權，並由該民間機構營運；營運期間屆滿後，營運權歸還政府。四、民間機構投資增建、改建及修建政府現有建設並為營運；營運期間屆滿後，營運權歸還政府。五、民間機構營運政府投資興建完成之建設，營運期間屆滿後，營運權歸還政府。六、配合政府政策，由民間機構自行備具私有土地投資興建，擁有所有權，並自為營運或委託第三人營運。七、其他經主管機關核定之方式。」

²² 中華民國財政部 促進民間參與公共建設網，<https://ppp.mof.gov.tw/WWW/about.aspx>（最後瀏覽日：2023/11/22）

其中，實務上較常見之民間參與公共建設類型為 BOT，為促參案件中之大宗。我國自 2002 年至 2015 年 5 月已簽約促參案件 1,258 件，履約金額 1 兆 852 億元新臺幣，估計減少政府財政支出 9,331 億元新臺幣，增加政府財政收入包括稅收、土地租金及權利金等 6,793 億元新臺幣，創造 17 萬就業機會²³。

(三)附屬事業使用設施無租稅優惠之適用

另外，促參法第 41 條亦明文，「民間機構依第十三條規定所經營之附屬事業，不適用本章之規定。」引進民間參與公共建設，必須保障該民間機構須有合理的投資報酬、利潤以應付公共建設所產生費用。然而，部分公共建設本業之營運收入無法支應上述興建、營運之費用，故允許民間機構透過經營附屬事業之收入，以填補可能產生之營運虧損、維持合理之投資報酬²⁴。

惟上開條文規定，民間機構所經營之附屬事業所使用之不動產，不得適用本法相關租稅優惠之規定。依據立法理由，民間參與公共建設之投資廠商所經營之附屬事業，基於一般商業獲利之考量規劃，已有其一定投資報酬率，故立法者即將附屬事業所使用之不動產排除於租稅優惠之範圍外²⁵。

因此，第一階段須先確認是否採取公私協力之模式，乃透過成果效益分析評估—在政策決定之前進行政策影響評估，包括「成本效益」之經濟效益分析，必須評估結果，採取由民間辦理方式，比較政府自行辦理方式，更有效率與效能，才能採取公私協力模式，否則即喪失其預算法上之合法性以及行政之正當性²⁶。

確定採取公私協力模式後，參與投資之民間廠商是否得享有促參法第三章以下之租稅優惠，於第二階段須視是否符合促參法所訂之參與公共建設類型、並且須通過主管機關關於公共建設「重大性」之認定，在認定上亦須排除上開附屬事業之範疇等。然在上開行政程序中適用相關規定時，無論是立法者訂定法律、或主管機關解釋適用上，皆應時刻關注公私協力之制度精神—基於夥伴關係，應維持平等原則與誠信原則，亦不得有違憲法上對於公權力行使所設下之限制。

三、租稅優惠與平等原則、比例原則於違憲審查上之整合

(一)釋字第 565 號解釋—量能課稅原則與平等原則意涵之辨明

²³ 蘇南（2019），〈促參公共建設的政策、經濟與制度分析〉，《國會季刊》，第 47 卷 3 期，立法院國會月刊社，頁 2。

²⁴ 陳清秀（2015），〈公私協力法制合理化方向〉，《台灣法學雜誌》，第 279 期，頁 69-70。

²⁵ 林素真（2022），前揭註 10，頁 77。

²⁶ 陳清秀（2015），前揭註 24，頁 65。

歷來針對稅法領域作成之大法官解釋，向來皆以「租稅法律主義」、「課稅公平原則」作為衡量基準，而針對課稅公平之內涵，其中最重要者當屬「量能課稅原則」，惟憲法對量能課稅原則未有明文，其衡量基準直至釋字第 565 號解釋方有具體化其內涵之曙光——解釋理由書明文指出「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則，納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。」亦即，肯認納稅義務人應依其實質負稅能力，負擔應負之稅捐；量能原則之肯認，作為違憲審查之基準、並且明示量能原則係基於憲法之平等原則²⁷。

釋字第 565 號解釋首先自租稅實質平等之要求導出應使納稅義務人按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐；再就租稅優惠定義為量能負擔原則之例外：「依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。」既是作為量能負擔之例外，即必須有特殊之正當化事由，方足以合理化差別待遇之存在、符合其背後平等原則所設下之憲法界限。

（二）比例原則與平等原則之適用

上開實務見解揭示誘導管制性租稅，本質上雖違反租稅平等原則，但因具有特別之經濟社會目的，且對犧牲平等原則與該特殊目的予以權衡，故得排除於立法恣意之外，而取得合理正當性。然而，較為可惜者，針對經濟社會政策目的與誘導管制性租稅手段間是否合乎比例原則，則並未審查²⁸。

然則，對於比例原則與平等原則之關係，兩者是否可以同時適用，抑或尚應考量其他原理原則，尚有不同意見²⁹——有認為平等權異於其他自由權，其並無特定之保障內涵，只是作為一種客觀之法規範，等同於平等原則，而非主觀之公權利，個案中如平等權與自由權、其他受侵害之法益處於相互競合之情形，此際多以平等原則進行審查優先於比例原則而為操作³⁰。

²⁷ 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》，元照出版公司，頁 276。

²⁸ 葛克昌（2005），前揭註 27，頁 289。

²⁹ 張藏文（2018），前揭註 15，頁 96。

³⁰ 李建良（2008），〈經濟管制的平等思維——兼評大法官有關職業暨營業自由之憲法解釋〉，《政大法學評論》，第 102 期，頁 82。

惟本文以為，租稅優惠之規範亦應受比例原則審查—其一，係因租稅上之不利或優惠，均係犧牲量能平等負擔原則，除非其管制誘導目的已在法條中明示，且該目的優先於量能課稅原則之犧牲，否則在該誘導性政策工具之使用下，誘導人民為特定之行為，須受更嚴格之比例原則限制；其二，破壞量能平等負擔之規定，可能致使課稅前後市場競爭力已有所不同，更甚者破壞市場自由競爭功能，自由市場機能亦難以維持，更有可能致憲法所保障人民之經濟自由、職業自由、營業自由、財產權保障及一般行為自由產生缺口³¹。從而，租稅優惠之規定亦應受到比例原則之限制。

參、促參案件租稅優惠規定之合憲性

承前所述，就租稅優惠規定是否違反憲法之問題，依我國學理見解，應依據下列步驟審查³²：

一、自量能課稅原則觀察是否有區別對待存在

（一）限於重大公共建設租稅優惠之差別待遇

自促參法第三章以下租稅優惠規定觀之，因考量到政府財政上資源有限、加之租稅優惠應為稅法上之例外，採取此種政策工具上較為謹慎。因此，其適用之範疇需符合促參法第3條以下所規定之公共建設範圍、類型，且必須為「重大之公共建設」範圍之案件，方有租稅上優惠、減免之適用，已如前述。

上開條文因限縮在「重大」公共建設之範疇，致使能夠享有租稅優惠之比例較少，優惠效力較弱，對於其他同樣參與公共建設投資，對於不符上開重大性要件之之民間團體形成差別待遇。

（二）稅法上區別對待的目的具有正當性

促參法上所採取之租稅減免法制，是高度的立法形成權範圍，關於要否採行此優惠政策、及如何形塑優惠法制之完整制度，均高度仰賴立法者的判斷。在此種高度的立法形成權領域，其他國家機關權限行使時，原則上應恆以最大的尊重³³，如前述釋字第565號解釋即將租稅優惠於違憲審查上定位為「立法裁量權範圍」，而降低司法審查之密度。

³¹ 張藏文（2018），前揭註15，頁99。

³² 張藏文（2018），前揭註15，頁101。

³³ 張藏文（2018），前揭註15，頁107。

又，此等租稅優惠雖涉及人民之經濟自由、職業自由、營業自由、財產權保障等基本權利，惟本於租稅法定之要求（憲法第 19 條參照³⁴）立法者對於租稅法治之形塑既享有較廣泛之形成自由，則此等涉及「財產權」優惠之規定，效果上對於人民基本權利之影響應不至過於重大。故在司法審查密度上，不宜過於嚴格。

而促參法欲完善公共建設目的之達成，藉由民間團體之投資，補足行政興建、營運公共建設時財政上之不足，減輕行政之負擔，而對於參與重大公共建設者分別設有營利事業所得稅訂有五年免繳之規定、投資抵減營業事業所得稅、進口關稅免徵及分期等優惠。雖對於其餘不符租稅優惠要件之人形成差別待遇，惟透過給與租稅法上之優惠、減免，係為吸引參與者，引導人民協力行政任務之履行，有助於促參法欲追求上開行政目的之達成。因此，應可認為促參法上設有稅法上區別對待的目的具有正當性。

二、採取之手段合乎比例

（一）適合性—構成要件的形成上是否可以達成該特定之誘導目的

在構成要件之形塑上，於重大之公共建設範圍之案件，享有租稅上優惠、減免之適用，藉由租稅上之利益吸引參與者，引導人民協力行政任務之履行，有助於更多民間團體投入投資參與公共建設之行政目的達成，已如前述。

（二）必要性—是否有相同有效、對量能課稅侵害較小之其他方案可循

對於是否有其他相同有效、對於量能課稅原則卻又不至於有過大犧牲之其他方案？本文以為，比較量能課稅的犧牲與所獲致之成效間，該優惠措施係給予該參與之民間團體財產上之優惠，相較於其他給予利益之方式，使用財產利益評價上應已為侵害較小之方式、且更有進一步限縮於僅限「重大」公共建設方有適用，對於作為量能原則之例外情形已進行限縮，應認為具必要性，符合比例原則之要求。

（三）合比例性—量能課稅的犧牲與租稅優惠所獲致之成效是否成比例

承上所述，將租稅優惠適用之對象限縮於僅限「重大」公共建設方有適用，一方面係考量租稅優惠本即為量能課稅原則之特例、給予租稅上之優惠亦為促進重要公益目的之達成所必要，兩者間應不至失衡。

³⁴ 中華民國憲法第 19 條：「人民有依法律納稅之義務。」

肆、行政機關適用上之合憲性—最高行政法院 105 年判字第 175 號判決評析

即使立法者訂定促參法上開租稅優惠規範尚屬合憲，在個案適用上亦有可能未為憲法取向解釋³⁵、逾越制度目的之解釋適用亦可能構成法規範「適用上之違憲」³⁶。

承前所述，對於「重大」公共建設之範圍、認定標準，係授權與中央主管機關根據公共建設類別特性、施政優先性等因素考量，以達促進政策上預計優先進行、完成之公共建設。惟個案中在核定是否為該參與「重大公共建設」之民間機構時，是否符合立法者制定該稅捐優惠規定所追求之目的、是否導致干預過度或保護不足而有適用上違憲之疑慮？亦值得探討。本文嘗試以下列最高行政法院之判決，分析行政機關適用上可能違憲之疑義：

一、案例事實

原告國立臺灣大學管有臺北市○○區○○段○○段 267-2、267-9 及 285-2 地號等 3 筆土地，其依促進民間參與公共建設法之規定，辦理「國立臺灣大學長興街暨水源校區學生宿舍及其附屬設施案之興建營運移轉計畫」（下稱「本計畫」），經審核、評選及議約程序，於 94 年 3 月 17 日與訴外人太子建設開發股份有限公司（下稱太子建設公司）簽訂「國立臺灣大學長興街暨水源校區學生宿舍興建營運契約」（下稱宿舍興建營運契約），雙方協議於上述土地上設定地上權，由太子建設公司出資興建 5 棟房屋並為營運，自設定地上權之日起算 35 年屆滿後（包括「興建期間」及「營運期間」），移轉系爭房屋之所有權予政府（管理機關為原告），並於 95 年 5 月 12 日辦妥地上權設定登記。

嗣後，原告於 96 年 9 月 27 日向被告中正分處申請系爭土地免徵地價稅。其中，16 號及 16-1 號房屋所占系爭土地，因供附屬生活設施及修齊會館使用，不符土地稅減免規則第 7 條第 4 項規定，其餘 16-2 號、16-3 號及 16-5 號房屋所占系爭土地面積，係學生宿舍之建築基地，核與土地稅減免規則第 7 條第 4 項規定相符，仍繼續免徵地價稅。原告復向被告中正分處申請，系爭土地依臺北

³⁵ 所謂憲法取向解釋，係指適用法律者在解釋法律時，應依循憲法之意旨而為法律內涵之闡釋。為求國家法秩序之一致，不可能放任法官以一己主觀價值判斷，來解釋需要作價值補充的不確定法律概念，故應以憲法意旨引導法官為價值判斷，而這也就是在要求法官依照憲法意旨加以解釋法律。而同為解釋適用法律之行政機關，亦應遵循上開解釋之原則；詳參許宗力（2003），〈基本權利：第四講 基本權利對國家權力的拘束〉，《月旦法學教室》，第 7 期，頁 91。

³⁶ 所謂適用上違憲，係指法條文義符合憲法要求，但個案具體適用於特定領域上，可能抵觸憲法之情形。例如釋字第 242 號解釋有關民法重婚之規定並不違反憲法規定，惟適用於海峽兩岸分離之狀態下即為違憲。

市促進民間機構參與重大公共建設減免地價稅房屋稅及契稅自治條例第 4 條規定免徵地價稅 5 年。經該分處重新審查，系爭 16 號及 16-1 號房屋所占土地面積為附屬生活設施用地，依促參法第 41 條及函釋³⁷意旨，**非屬供重大公共建設直接使用之土地，無前開免徵地價稅之適用。**

嗣後原告敗訴、上訴至最高行政法院，除爭執是否為直接供重大公共建設使用之土地，係由主辦機關認定或稅捐機關職權外，並爭執原處分以系爭 16 號房屋、16-1 號房屋所占土地部分是否為上開租稅優惠之範疇—原告主張，原審判決依使用執照所載用途為附屬教育設施，但實際上係供便利商店、大型商場及水源會館等對外營業使用，與一般營利事業無異，認無免徵地價稅之適用，不但欠缺裁量依據及違反平等原則，並以「不得對外營業使用」、「不得與使用執照所載用途不符」等條件，不當增加臺北市促參自治條例第 4 條第 1 項規定所無之限制，抵觸租稅法律主義。

二、法院見解—最高行政法院 105 年判字第 175 號判決

依促參法第 39 條規定：「(第 1 項) 參與重大公共建設之民間機構在興建或營運期間，供其直接使用之不動產應課徵之地價稅、房屋稅及取得時應課徵之契稅，得予適當減免。(第 2 項) 前項減免之期限、範圍、標準、程序及補繳，由直轄市及縣(市)政府擬訂，提請各該議會通過後，報主管機關備查。」而依上開第 2 項規定授權制定之臺北市促參自治條例，其第 4 條第 1 項規定：「民間機構參與本法第 3 條所定之本市重大公共建設，在興建或營運期間，經主辦機關核定供直接使用之土地，自稅捐稽徵機關核准之日起，地價稅免徵 5 年。」

另外，依工程會工程技字第 09600196260 號函釋(下稱函釋 A)之意旨：「說明：二、促參法第 39 條第 1 項所稱『供其直接使用之不動產』範圍，係指供民間機構興建或營運公共建設所需使用之土地及建物；另依促參法第 41 條規定，不包含供其所經營附屬事業使用之不動產。」；又該會工程促字第 09800198400 號函釋(下稱函釋 B)亦說明：「三、至附屬設施係以經營該公共建設之必要設施為認定原則；另促參法施行細則第 31 條規定，**附屬事業指民間機構於公共建設所需用地辦理公共建設及其附屬設施以外之開發經營事業……。**」上開二函釋為當時主管機關(現改為財政部)就其所適用主管之法律，針對細節性、技術性之事項所為之釋示行政規則，核與相關法律規定無違，法院自得加以適用。

³⁷ 行政院公共工程委員會 96 年 5 月 18 日工程技字第 09600196260 號函釋

據此，臺北市公立學校學生宿舍之建設，如依促參法第 3 條第 1 項第 6 款、第 2 項、第 39 條及臺北市促參自治條例第 4 條第 1 項之規定，經主辦機關核定為促參法所定之重大公共建設者，在民間機構興建或營運期間，供其直接使用之土地，自得申請稅捐稽徵機關核准免徵地價稅 5 年。而上開規定所謂重大公共建設直接使用之土地，固包括其「附屬設施」在內，惟依前開函釋意旨，該附屬設施應限於經營該公共建設所必要而直接使用之土地，並應排除供其附屬事業所使用之土地。此外，解釋上該附屬設施亦應以符合該公共建設開發之目的者（例如作為學生宿舍）為限，若與其開發目的不符，而作營利使用者，則已失促參法提升該公共建設服務水準之立法目的，應無上開免稅規定之適用。

然最高行政法院認定，系爭 16 號及 16-1 號房屋則非供學生宿舍使用，依其使用執照所載，其用途雖分別載為附屬教育設施福利社、學生餐廳、廚房及附屬教育設施寄宿住宅，實則前者係經營便利商店、星巴克咖啡廳、大學眼鏡行、禮客時尚館大型商場及水源會館（婚宴會館），後者則係經營修齊會館（日租及月租型旅館），均作營利使用。而該等商場之服務對象，亦非限於住宿學生。故原判決據以認定系爭 16 號及 16-1 號房屋所占土地之使用，不符前開免徵地價稅之規定，並無違誤。

三、本文評析

促參法第 39 條第 1 項所稱「供其直接使用之不動產」範圍，係指供民間機構興建或營運公共建設所需使用之土地及建物；而上開函釋亦說明，該附屬設施係以經營該公共建設之必要設施為認定原則—應限於經營該公共建設所必要而直接使用之土地，並應排除供其附屬事業所使用之土地；此外，解釋上該附屬設施亦應以符合該公共建設開發之目的者為限。

本文肯定法院上開見解，蓋立法者既授權主管機關對於公共建設是否重大進行認定，例如本案依促參法第 39 條第 2 項授權制定之臺北市促參自治條例，其規定系爭重大公共建設為經主辦機關核定供直接使用之土地，則本於本自治條例所稱「供直接使用之土地」所為之解釋性行政規則（即前述之函釋 A、B）在個案適用上亦不可悖離、逾越上開法規之目的、文義範圍。亦即，對於函釋中提及：「供民間機構興建或營運公共建設所需使用之土地及建物」不包含供其所經營附屬事業使用之不動產、「附屬事業指民間機構於公共建設所需用地辦理公共建設

及其附屬設施以外之開發經營事業…」等，亦必須緊扣授權母法所欲達成之行政目的。

因此，對於本案中原告爭執系爭 16 號及 16-1 號房屋則非供學生宿舍使用之部分，本文以為，個案中是否與開發目的不符、作為營利使用者而無上開免稅規定之適用，必須回歸建設該公共設施之目的。一查本案係為辦理「國立臺灣大學長興街暨水源校區學生宿舍及其附屬設施案之興建營運移轉計畫」，其目的即是環繞作為「學生宿舍」所用，具有完善學生受教環境之行政目的存在。

故關於法院判決中對於 16 號及 16-1 號房屋則「非供學生宿舍使用」用途之認定，雖係用作經營便利商店、星巴克咖啡廳、大學眼鏡行等設施，均作營利使用；而該等商場之服務對象，亦非限於住宿學生，故以此認定其與其開發目的不符，無從參法租稅優惠規定之適用，本文採取稍微不同之看法：對於整體興建營運移轉計畫觀之，既然作為「學生宿舍」所用，具有完善學生受教環境之行政目的存在，自應包含基礎食衣住行育樂之建設在內。例如，便利商店作為國民日常生活所需、咖啡廳亦屬基礎生活建設、眼鏡行亦屬學生生活範圍須擁有之設施，則設置於學生宿舍，尚無不妥。

並且，上開判決以該等商場之服務對象，亦非限於住宿學生，故以此認定其與其開發目的不符之部分，本文亦認為此等認定上過於狹隘，例如便利商店服務之對象包含外部居民等，解釋上亦有可能是附帶之效果。即使不採取此種認定方式，本文以為仍應回歸設置該商店之「用途」，究竟是否有助於該重大公共建設所預設達成之目的範圍內，進行核定。

故本件行政機關作成核定處分、及法院解釋適用上僅依服務之對象包含外部居民等理由，即認定原告之系爭土地部分不符免徵地價稅之規定，將使促參法設有租稅優惠欲吸引、引導投資團體之目的不達、實質效果下降，如此即有違背上位法律授權目的之疑慮，而有適用上違憲之虞。

伍、結語

在我國公私協力法制蔚為風潮之現代社會，為因應行政職能擴張、國家財政拮据、人員配置不足等問題，採取與民間團體建立夥伴關係、合力協作齊心達成行政任務之方式，不僅提升行政任務完成之效率、亦使該參與行政任務完成之私人，可自參與任務中獲得一定之利益，人民亦可享有品質更優良之公共建設等，可促進重要公益目的之達成，當為重要之行政任務履行模式。

而促參法為使得此種參與模式能夠更為完善、吸引民間團體資金投入、引導私人協助履行公共任務，而使用租稅上優惠等誘導性之政策工具，本質上違量能課稅原則之突破，雖對於不合法要件之參與者形成差別待遇，惟此等手段之採擇具有正當化之事由、且手段與目的之間亦合於比例，當無違憲法上平等原則、比例原則之誡命。

惟即使立法者所惟之租稅優惠規定並未違憲，個案中適用該規定之憲法機關—包含行政權、司法權之作用，亦有可能未依循憲法取向之解釋等原則，而致個案中存有「適用上違憲」之情形。例如本文探討之最高行政法院 105 年判字第 175 號判決中，在個案認定是否符合行政機關針對「重大公共建設」之「供直接使用之土地」所為之解釋性行政規則（即前述之函釋 A、B）時，認定上即有過於狹隘之疑慮、存有牴觸上位法規範之疑慮，即可能存有適用上之違憲。

當然，租稅優惠作為政策工具是否妥適，尚餘討論空間，本文宥於篇幅無法深入探討。惟於現行法採取此等手段促進行政目的達成之前提下，先肯認租稅優惠既作為一項成效極佳之政策工具，在運用上即應在立法者允許之範圍內為最合乎憲法、立法意旨之適用，方能兼顧行政任務達成與人民基本權利保障間之平衡。

日後隨著行政任務擴張、法制上之更新、社會之變遷下租稅優惠之制度是否可能存有重大合憲性之問題，或者會出現更適切之政策工具，均待日後實務、學說與社會之對話交織、檢討強化。

參考文獻

中文部分

(一)期刊

- 李建良(2008),〈經濟管制的平等思維—兼評大法官有關職業暨營業自由之憲法解釋〉,《政大法學評論》,第102期。
- 范文清(2017),〈租稅優惠之研究〉,《月旦財經法雜誌》,第41卷。
- 柯格鐘(2011),〈談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段〉,《全國律師》,第15卷10期。
- 柯格鐘(2018),〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷——以所得稅法若干條文規定為例〉,《月旦法學雜誌》,第276卷。
- 張永明(2017),〈租稅優惠正當性之探討〉,《國家租稅權之界限》。
- 許宗力(2003),〈基本權利：第四講 基本權利對國家權力的拘束〉,《月旦法學教室》,第7期。
- 陳清秀(2015),〈公私協力法制合理化方向〉,《台灣法學雜誌》,第279期。
- 黃茂榮(2006),〈論稅捐優惠(下)〉,《月旦財經法雜誌》,第6卷。
- 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》,元照出版公司。
- 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〉,《月旦法學雜誌》,第116卷。
- 詹鎮榮(2019),〈公私協力計畫用地徵收取得之法容許性——以公益要件為中心〉,《憲政時代》,第44卷4期。
- 蘇南(2013),〈公論 BOT 制度的經濟分析——以風險及代理理論觀之〉,《國立中正大學法學集刊》,第45卷3期。
- 蘇南(2019),〈促參公共建設的政策、經濟與制度分析〉,《國會季刊》,第47卷3期,立法院國會月刊社。

(二)碩博士論文

- 林素真(2022),〈民間參與公共建設法制中之租稅優惠〉,國立政治大學法律學研究所碩士論文。
- 張藏文(2018),〈租稅優惠之憲法界限與政策妥適性之探討—以產業創新條例為中心(The Study on Constitutional Limitation and Policy Suitability of Tax Incentives—focus on Statute for Industrial Innovation)〉,國立中正大學法律學研究所博士論文。