

釋字第 606 號解釋協同意見書

大法官 許宗力、余雪明、曾有田、林子儀

本件是因聲請人（公司）依民國八十六年九月二十四日修正發布之促進產業升級條例施行細則（以下簡稱促產條例施行細則）第四十二條之規定，為使其股東獲得緩課當年所得稅之利益（七十九年十二月二十九日制定公布之促進產業升級條例第十六條第三款規定參照，以下簡稱促產條例），而檢具相關資料向國稅局申請，嗣國稅局以聲請人之申請已逾法定期限而將之駁回，聲請人不服，乃循序提起行政爭訟，敗訴確定後，認確定終局判決所適用前開促產條例施行細則第四十二條及第四十七條有關申請程序及違反申請程序之效果等規定侵犯其股東權益，而向本院聲請解釋憲法。本件聲請人於聲請書中，僅指摘系爭規定如何侵害其股東之租稅緩課權益，並未敘明公司本身憲法上所保障之權利受到如何之侵害，亦未敘明聲請人公司如何得為其股東權益聲請解釋憲法，是本件聲請應否受理，乃成爭議所在。聲請人雖於聲請書中一再指稱係為其股東權益聲請解釋憲法，多數意見卻堅持認為，聲請人係以其自身受憲法保障之權利受損害而聲請解釋憲法，且系爭規定也確實涉及限制聲請人自己憲法上所保障之權利，因此認為本件聲請符合要件，應予受理。本席等雖亦贊成本件應予受理，實體部分也同意多數意見關於系爭規定並不違憲之結論，所持理由卻與多數意見迥異，尤其不認為本件聲請人有何憲法所保障權利因系爭規定受到侵害，因此完全無法認同多數意見所持的受理理由，也當然

無法認同多數意見依其相同邏輯脈絡所開展的實體論述，爰提協同意見書如下：

一、 系爭規定並未限制聲請人（公司）憲法所保障之權利

七十九年十二月二十九日制定公布之促產條例第十六條第三款規定，公司以未分配盈餘增資轉投資於同條例第八條所規定之重要事業者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。享有實體法上租稅緩課期限利益之主體固為公司之股東，惟公司股東人數眾多，由其個別向主管機關申請緩課之租稅優惠，將造成稽徵程序之不經濟，且公司因其業務之執行而持有符合租稅優惠要件之事實相關資料，系爭促產條例施行細則第四十二條及第四十七條乃規定，應由公司檢具相關證明文件，於公司登記主管機關核准增資後六個月內，向管轄稽徵機關申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅。據此，若申請符合法定緩課要件，主管機關即有義務給予股東緩課利益；不符者，股東就不能享有緩課利益，並將遭追繳應納稅額及追徵利息。明顯地，系爭規定的法律效果乃在於「公司股東是否能享有租稅緩課之利益」，而系爭細則有關應由何人提出申請、何時提出申請、申請期間之長短等程序要件規定，如因過苛或不合理（例如期間短到根本不可能期待公司取得所有相關證明文件），結果是股東無法取得租稅緩課利益，可見直接因系爭規定受到侵害者，乃係股東利益。是多數意見如何導出系爭程序要件規定限制公司財產權與營

業自由之結論，實難以理解。

多數意見之所以捨系爭規定直接限制之股東利益不論，乃係參酌促產條例第十六條第三款之立法意旨，認為既然母法之規定是為了「加速公司資本形成，使公司以未分配盈餘增資，作為改善財務結構之特定用途者，准其因增資而配與股東之股票股利予以緩課，促使股東同意公司以未分配盈餘增資轉投資（公司法第十三條、第二百四十條及第二百四十一條參照），而影響公司累積資本之方式」，則系爭程序規定不利股東緩課利益之實現，自會影響股東同意公司以未分配盈餘增資轉投資重要事業的意願，既然影響股東投同意票之意願，也就當然不利公司之增資與轉投資，不利公司之營運、發展，既然不利公司之營運、發展，也就當然限制公司之財產權與營業自由。

本席等可以同意系爭規定有可能會影響公司之營運與發展，但這只是間接之影響，從法的層次，要說構成對公司營業自由之限制，則明顯患有跳躍思考之謬誤。蓋促產條例第十六條規定之所以給予股東緩課之利益，目的乃是提供股東一種經濟誘因，促使其同意公司以未分配盈餘增資，並轉投資於一定重要事業。但即使以股東股票股利緩課之利益作為經濟誘因，多數股東亦未必會因此就同意公司以未分配盈餘增資，是公司因促產條例第十六條給予股東股票股利緩課利益之規定，所獲得的充其量只是一個股東比較有可能同意公司以未分配盈餘增資的有利地位，這種事實上之有利地位其實只是一種單純的機會或期待。但是，機會也好，期待也好，

尚非屬於憲法財產權或營業自由保障之範圍¹。是系爭細則有關股東租稅緩課之程序要件規定，所影響的只是公司的機會或期待，如解為對公司財產權與營業自由之限制，即無異於賦予單純之機會或期待憲法上財產權之地位。財產權概念範圍擴張若此，前所未見，其造成的嚴重後果將是，建商因優惠房貸措施而獲得房市景氣熱絡之機會或期待，日後如果縮減優惠房貸的適用對象，影響建商房地產銷售，都將構成對建商財產權之限制；或課予外國產品高關稅，以保護本國產業，本國廠商因此獲得事實上較有利之競爭地位，日後如果降低外國產品進口關稅，影響本國同類產品之銷售，也構成對本國廠商財產權之限制，其不當與遺害至為明顯，已毋庸多費筆墨推闡。

二、系爭規定限制股東憲法保障之權利

系爭促產條例施行細則第四十二條要求公司必須於一定期間內（公司登記主管機關核准增資後六個月內），申請股東之股票股利緩課所得稅，超過期間申請者，依同細則第四十七條第三項規定，其申請即屬不合法，股東不能享有緩課利益，並將遭追繳應納稅額及追徵利息。可見系爭細則第四十二條與第四十七條有關申請期限與法律效果之規定，確使股東緩課利益之實現遭受不利影響，是應可認定構成對股東

¹ 這是德國學界與實務界之通說，vgl. statt vieler Pieroth/Schlink, Grundrechte Staatsrecht II, Heidelberg 2003, Rdnr. 912 mwN. 美國憲法實務，亦採相同之見解。例如在 1972 年的 Board of Regents v. Roth 案 (408 U.S. 564 (1972))，美國最高法院即表示，人民要主張其對政府所給予之優惠具有憲法所應保障之財產權利益，必須其對該優惠之享有是基於法定的請求權而來，始足當之；個人對該優惠僅具有抽象的需要或渴望，或僅為單方面的期待，均不能因此主張其對該優惠已具有憲法所應保障之財產權利益。(To have a property interest in a benefit, a person clearly must have more than an abstract need or desire for it. He must have more than a unilateral expectation of it. He must instead have a legitimate claim of entitlement to it.) 請參見 408 U.S. at 577。

緩課利益之限制²。系爭細則第四十二條與第四十七條固構成對股東緩課利益之限制，惟是否因此就限制股東「憲法上所保障之權利」(大法官審理案件法第五條第一項第二款)，仍待進一步探究。

促產條例第十六條第三款規定緩課股東股票股利所得稅，展延人民履行租稅義務之期限，可使人民直接享有相當於利息之財產上利益，並延展個人對其生活資源之支配，因此該緩課之期限利益，具有財產價值，並無疑義。須強調的是，該緩課利益乃法律所創設，並於人民符合一定要件時始賦予人民的利益，並非先驗於法律而存在，且類似這種經法律創設出來之利益，通常須經主管機關審核確定人民符合法定要件後，人民才確實獲得該利益。雖然如此，在主管機關未核實以前，人民並不因此就必然不擁有任何法律上之地位，毋寧，只要根據法律之規定，在人民符合法定要件之情形下，主管機關即有義務賦予人民該利益，則人民仍擁有以行政為相對應之義務人之給付請求權，並於行政拒絕履行給付義務時，得提起訴訟，請求法院判令行政履行義務，以為救濟。該由法律賦予人民的給付請求權 (gesetzliche Leistungsansprüche)，屬學說上所稱之公法上權利 (subjektives öffentliches Recht) 之一種類型，一般又稱公法上之給付請求權，意指公法上之強行法 (zwingendes Gesetz) 賦予人民在一定要件具備下得向行政請求給予一定利益之一種法律地位³。促產條例第十六條第三款有無賦予股

² 促產條例施行細則第四十七條第三項固非確定終局裁判所適用之法律，惟其與同細則第四十二條共同組成系爭請求權如何行使之要件及不合法之效果，有合併觀察之必要，自得以重要關連理論將其併列為審查標的。

³ 通說認為公法上權利之存在必須具備下列要件：首先，法律課予行政一定行為義務，換言之，

東這種公法上給付請求權，主要係視在法定要件具備之情形下，稽徵機關是否仍得裁量給或不給予人民緩課利益而定，也就是視促產條例第十六條第三款是否屬強行法而定。從該規定之文義及立法意旨觀之，法律顯然未賦予主管機關這種裁量權，是公司股東根據促產條例第十六條第三款規定擁有以緩課利益為請求給付內容之公法上給付請求權，應無疑義。且因請求權之標的---股票股利緩課利益，具有財產價值，因此該公法上給付請求權是具財產價值之公法上給付請求權，自不待言。又系爭細則固然基於事實便利與稅捐稽徵程序經濟之考量，規定母法賦予股東之公法上給付請求權，只能由公司以自己名義替股東行使，股東自己反不能出面主張，是否合憲，已是另一個問題，但即使由公司行使，並不改變股東自身是權利人之事實。

惟具有財產價值之公法上給付請求權亦僅具法律位階，並不當然能與憲法上所保障之財產權劃上等號。外國釋憲實務有以人民擁有之公法上請求權，是否曾事先支付過一定之對價給付，以及是否有助於人民之生存保障，作為是否受憲法上財產權所保障之條件者⁴。本院對公法上請求權是否受憲法上財產權所保障，向來從寬認定，並不以人民事先曾提供過對價給付作為要件，也因此公務員退休金請求權（釋字第一八七、二〇一解釋）公務員基於已確定考績之結果，依據

該法律規範必須屬強行法，行政對義務之履行與否，並無裁量權，若屬裁量規範，行政的行為義務則表現在無缺點的裁量（fehlerfreies Ermessensgebrauch）；其次，法律必須有助於人民個人利益之滿足，而不是單純在於追求公共利益，最後，法律必須賦予人民某種法律地位（Rechtsmacht），得向義務人貫徹其法律賦予之利益。一般認為憲法上之法治國原則與提請法律救濟的基本權兩者的存在，就已滿足此最後一項要件。Vgl. etwa Wilhelm Henke, Das subjektive öffentliche Recht, Tübingen 1968, S.1ff.; Erichsen in Erichsen, AllgVerwR, 10. A., §11 Rn. 35ff.; Schmidt-Aßmann, in: Maunz/Dürig, GG, Art.19 Abs.4 Rn.135.

⁴ 如德國聯邦憲法法院即採此立場，vgl. dazu BVerfGE 16, 94,113; 97, 271,284.

法令規定為財產上之請求（釋字第二六六號解釋）、公務員退休金及保險養老給付之優惠存款利息（釋字第二八〇號解釋），即使該法律賦予人民之財產利益純粹是基於國家之「恩給」，不具任何對償性，仍不影響其憲法上財產權之定性。與本件類似之租稅減免所產生憲法爭議，本院亦有多件受理之先例，例如釋字第四五八、四七八、五三七、五六五等號解釋，涉及的雖是憲法第十九條之租稅法定原則，但如非認定其影響到人民憲法上權利之保障⁵，本院斷無受理之理由。是根據本院一貫解釋先例，促產條例第十六條賦予股東之租稅緩課利益請求權，受憲法上財產權保障，應可確定。

本席等可以同意本院這種解釋先例。蓋本案所涉及之股東租稅緩課利益，係政府為促進產業升級所選擇之一種手段，如前述，乃係經由立法創設並給予符合法定要件者之一種財產利益。究其性質，應屬政府基於國家目的或一定財經政策之考量，所給予之一種優惠。其與經由個人勞力或資本運用所獲之傳統財產權，固有不同，惟該優惠之給予與否，仍涉及社會財富的分配，影響個人財產利益，應受憲法一定程度之保障，以防止政府不當之任意授予，或任意取銷或剝奪⁶。

⁵ 課稅影響的是財產權或一般行為自由，尚無定論。參閱陳愛娥，司法院大法官會議解釋中財產權概念之演變，收錄於〈憲法解釋之理論與實務〉，1998，頁407。

⁶ 美國 Charles A. Reich 教授於 1964 年提出「新財產權」論，認為在現代福利國家之下，政府所創造並賦予個人之財富，實為個人財富的主要來源，為保障人民權利，尤其是對需要政府給予福利之經濟弱勢者之權利，主張這些政府給予人民的優惠不能再視為一種得任由政府予取予求恩惠，而應將之視為一種受憲法所保障之財產利益，（請參見 Charles A. Reich, *The New Property*, 73 YALE LAW JOURNAL 733 (1964)；並請參見 Charles A. Reich, *Individual Rights and Social Welfare*, 74 YALE LAW JOURNAL 1245 (1965)。）美國憲法實務深受 Reich 教授之影響，自 1970 年以降，從 *Goldberg v. Kelly* 案 (397 U.S. 254 (1970)) 起，美國最高法院即放棄早期「權利 / 優惠 (rights / privileges)」之二分法，而不再視政府依法創設而給予人民一定福利或優惠，為一種得由政府任意取銷或剝奪之優惠，而將之視為一種憲法所應保障之權益，而認為政府如欲取銷或剝奪原已給予之優惠時，應符合憲法所要求之程序性正當法律程序 (procedural due process)。有關美國憲法實務在這方面的發展之評介，請參閱例如 LAURENCE H. TRIBE, *AMERICAN CONSTITUTIONAL LAW* 663-768 (2nd ed. 1988)；ERWIN CHEMERINSKY, *CONSTITUTIONAL LAW: PRINCIPLES AND POLICIES*

對於政府基於國家目的或一定政策目的之考量，而立法給予人民一定之優惠，就此類措施之合憲與否之審查，司法釋憲者應給予最大之尊重；惟為避免不合理之差別待遇所可能導致之社會不公平，政府此類優惠措施仍須符合平等原則；且為防止政府恣意，政府對於此類優惠之授予或取銷或剝奪，亦須遵循一定之正當程序。本案系爭者固非股東租稅緩課利益本身，而係主張該利益之公法上請求權。該請求權除如前述為憲法所保障之一種財產權外，該請求權之實踐亦關係該緩課利益之獲得與否，與政府是否授予該項緩課利益，具密切關連性，為免政府之恣意，如政府對之有所限制，亦應符合正當程序之要求。

或謂股東之緩課利益，在主管機關依法核實認定各項緩課要件之前，股東取得新發行記名股票得免予計入該股東當年度綜合所得額之法定要件尚未具備，僅屬股東對於租稅獎勵措施之期待，公司就其申請主管機關依法核實認定各項緩課要件之程序要件是否合憲之爭議，尚不發生侵害人民受憲法保障之財產權問題。此說混淆了股東之緩課利益與主張該利益之公法上請求權之不同，對公法上給付請求權之意義有所嚴重誤解，根本不足採，惟似是而非，恐造成誤導，仍有說明之必要。如前述，促產條例第十六條第三款既已賦予股東公法上請求權，並以行政為相對應之義務人，則在法定要件具備下，行政即有義務作成授益處分，給予股東該法律賦予之緩課利益。行政如拒絕給予，即屬違反義務，侵害股東之公法上請求權，股東可以提起課予義務訴訟，請求法院判命

523-79 (2nd ed. 2002) ; RICHARD J. PIERCE, JR., SIDNEY A. SHAPIRO, & PAUL R. VERKUIL, ADMINISTRATIVE LAW AND PROCESS 221-75 (3rd ed. 1999); Richard J. Pierce, Jr., *The Due Process Counterrevolution of the 1990s?* 96 COLUMBIA LAW REVIEW 1973 (1996).

行政作成法律所要求之授益處分，以為救濟⁷。如果如論者所言，行政核實許可後，人民才取得權利，未核實許可者，則未取得權利，不生侵害人民權利問題，其嚴重的後果將是，公法上權利不再是公法上權利，而只是不具法律意義之公法上「期待」，或公法上賜予人民之「恩惠」，行政對利益之是否給予，得依其好惡恣意決定，人民對利益之取得與否，不擁有任何法律地位，任何依法申請而遭行政拒絕者，都將因尚未擁有權利，不可能有權利受行政侵害之理由，而根本不可能有機會向法院請求救濟，則不僅行政訴訟法的課予義務訴訟從此可以休矣，即行政受法律拘束之基本原則也因行政法院無從介入而從此瓦解。

三、應承認一定條件下得為他人憲法所保障之權利聲請解釋憲法

即使證立系爭規定限制股東憲法上所保障之權利，但本件卻不是由股東，而是由公司為其股東憲法上權利受損而聲請解釋，是否符合大法官審理案件法第五條第一項第二款受理申請要件，仍非無疑問。本席等認為，公司股東依促產條例第十六條規定所能獲得之緩課利益，本應由股東自己申請主張，惟促產條例施行細則第四十二條卻規定由公司代股東行使，雖限制股東請求權之行使，然該規定係主管機關基於促產條例第四十三條之授權，為執行同條例第十六條第三款有關租稅緩課事項所為之技術性之程序規定，主管機關考量事實之便利與稅捐稽徵程序經濟，認為規定由公司以自己名義

⁷ 這是基礎的行政法理論，詳可參閱 Wilhelm Henke, Das subjektive öffentliche Recht, Tübingen 1968, S.112ff.,117f.

檢送相關文件予管轄稽徵機關，俾實現股東之緩課利益⁸，有其事實上之必要性，故就其限制股東請求權之行使而規定由公司代為行使而言，應屬合憲，合先敘明。其次，既然承認公司代股東申請緩課有其事實必要性，則因申請緩課事項而產生爭議，以實體法權利之救濟為規範目的之救濟法規，自應相對承認公司亦具有一定之法律地位，得為股東之利益而以公司自己名義提起行政及司法救濟，包括向本院聲請解釋憲法，才能避免法令之目的落空。本件聲請人既已依法以自己名義為其股東利益向主管機關申請緩課之租稅優惠，並已以自己名義為其股東利益提起行政及司法救濟，並獲實體判決，則其認確定終局裁判所適用關於申請租稅緩課程序要件之規定，侵犯其股東租稅緩課之期限利益，而發生有牴觸憲法之疑義，為其股東憲法所保障之權利聲請解釋憲法，自無違於司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之意旨。

本件由公司以自己名義為股東權益請求法律救濟之情形，固無法直接歸類於現行實務上所承認之為他人實施訴訟任何一種類型，惟就其執行為股東申請緩課之法定職務而言，公司之地位應與破產管理人、遺產管理人、遺囑執行人等最為接近。而破產管理人與遺產管理人等人為他人實施訴訟，之所以廣獲學說與實務承認，乃是因為實體法所稱為他人管理事務，得採取必要之處置⁹，如果不包括為他人實施訴

⁸ 促產條例施行細則第 42 條規定：「...應於...六個月內，檢附下列文件，...申請該次增資發給予股東之股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅」，申請之目的既然是使股東依母法所獲得之緩課利益能夠實現，卻規定由公司提出申請，顯然公司是依法令規定出面替股東申請緩課權益，即使法條並沒有出現「為股東」等文字，仍不會改變公司係為股東而為申請之本質，若無視於法條實質意旨，而斤斤計較於形式，以極端狹隘觀點作解釋，而認依本條之規定公司係為自己而為申請，不免遭致明察秋毫，卻不見與薪之譏。

⁹ 民法第一二一五條：遺囑執行人有管理遺產，並為執行上必要行為之職務。民法第一一七九條：遺囑管理人之職務如左：---二、為保存遺產必要之處置。

訟，即不能達成為他人管理事務之目的，是解釋上一一般都承認實體法上為他人管理事務，採取必要處置之概念，當然包含為他人實施訴訟。行政訴訟實務上，也有承認此種負有法律上義務的第三人得為他人提起訴訟之例¹⁰。如依本件多數意見之邏輯，則日後若破產管理人為破產人進行專利權審查事件，或雇主為勞工申請勞保給付，因遲誤申請期間之故而以自己名義進行行政與司法救濟，進而聲請本院解釋憲法，都須主張自己憲法上之權利受有侵害始合於程序要件，本院也必須以該事務管理人自己之基本權利如何受侵害為審查對象了，是否合理，明顯不過。

四、系爭細則有關六個月申請期間之規定應屬合憲

本案憲法上的爭點在於公司代股東申請租稅緩課，依促產條例施行細則第四十二條之規定，應於公司登記主管機關核准增資後六個月內，檢附相關文件向管轄稽徵機關申請，該六個月之申請期間之限制是否合憲？該限制所涉及者為公司代股東提出租稅緩課之請求，且屬有關申請程序之限制，因對該項公法請求權之限制，亦須符合正當程序之要求，故系爭規定是否合憲，應視該規定是否符合正當程序而定。因該請求權及所請求之優惠均係財產權性質之權利，故本院對系爭之程序規定是否符合正當程序之審查，宜採寬鬆之審查標準審查之。

¹⁰ 遺囑津貼之受益人固為死亡勞保被保險人（即勞工）之家屬（勞工保險條例第 65 條參照），申請義務人依勞工保險條例施行細則第 50 條規定（投保單位應為所屬被保險人或其受益人辦理請領保險給付手續，不得收取任何費用）則為投保單位（即雇主）。也因此之故，有關這類案件之爭議，審議程序之申請人、訴願階段之訴願人，以及行政訴訟之原告皆為雇主，行政訴訟程序亦直接審究實體問題且為本案判決（行政法院 86 年度判字第 2786 號判決參照）

系爭施行細則有關六個月申請期間之規定，乃係基於促進產業升級條例第四十三條之授權，為執行該條例第十六條第三款有關租稅緩課事項，所為技術性及細節性之規定。其對為使其股東享有緩課利益而依法令規定進行申報之公司而言，雖屬較短之期限，惟並非對租稅優惠之內容或適用範圍予以限縮，且緩課構成要件之相關事實資料多半掌握於公司自身，則課人民協力義務，使公司主動於一定期間內檢具相關資料申請，逾期即不得主張緩課利益，可儘速確定稅捐稽徵內容，有助於維持租稅法律關係之安定。況租稅緩課影響國家稅收及納稅義務人之稅務規劃，因此申請期限自不宜過長；最後，系爭規定除六個月期間限制外，尚容許納稅義務人得於期限屆滿前敘明理由提出延期補送之申請，業資緩和申請期間之限制。是衡量前揭諸項因素，應認系爭細則有關六個月期間及管轄稽徵機關得追徵逾期申請緩課之公司其股東之應納稅額暨其利息等規定，為執行母法及相關法律所必要，不僅符合立法意旨，且未逾越母法之限度，與憲法第十九條及第二十三條並無牴觸。

五、 結語

本席等並不否認，聲請人公司必然是基於某些事實上之利害關係，始提起本件聲請，惟該「為公司自己利益」之部分，僅屬事實上的、間接的利害關係，既非足以支持其以自己為聲請人之主要法律理由，更不可能成為本件違憲審查之操作對象，釋憲聲請係為自己或為他人之判準，應在於系爭法律

若經宣告違憲，可獲得實體救濟者是聲請人自己或他人，此與系爭法律所限制之基本權為何乃一體之兩面。多數意見或因躊躇，若寬認本件係為他人聲請解釋憲法，將導致後續接踵而來的相類案件，且系爭規定僅於實體法上規定公司之申請義務，既未明定公司是「為股東」申請緩課，更無以法律明文規定公司得「為股東」就申請程序之救濟提起訴訟，是與訴訟實務上所明白承認為他人實施訴訟之類型有所不同，若承認本件得為他人聲請解釋憲法，對釋憲程序要件不免過於衝擊。本席等認為，如何去認定救濟程序上適格之當事人，本來就是法院之職權，若不允許為他人實施訴訟將使實體法規定之目的落空，法院即有義務透過解釋承認其程序法上之地位，若法院已肯認當事人為他人實施訴訟具有正當性，本於同一理由，本院實無理由拒絕該訴訟程序之當事人以自己名義聲請憲法解釋。換言之，本院不過是對普通法院肯定為他人訴訟當事人適格之再次確認，並無自行創設程序要件，多數意見所可能擔心的濫行為他人聲請解釋憲法之問題，應不至於發生。今多數意見為了這個不必要的擔憂，而寧願擴張憲法財產權之內容，硬將系爭規定解釋為對公司財產權與營業自由之限制，除於程序上錯失了澄清為他人聲請解釋類型之機會，實體上則錯失了解釋租稅緩課利益是否及如何受憲法保障之機會，令人遺憾外，也因無端將單純之機會、期待也提昇到憲法財產權地位，而大開財產權憲法爭訟之門，不僅有過度浪費司法資源的危險性，也形成憲法所保障財產權體系建構的嚴峻考驗，實難謂明智之決定。