

本件聲請人（公司）以自己名義，就未分配盈餘增資轉投資於重要科技事業，其股東因而取得之新發行記名股票股利，向主管機關申請緩課。主管機關依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第四十二條規定，以聲請人之申請逾越法定期限，予以否准。聲請人循序提起行政訴訟，遞遭駁回，乃依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，聲請解釋憲法。本席對於本件聲請應予受理，以及本件解釋之結論，即系爭施行細則第四十二條關於申請緩課期限之規定，與憲法第十五條及第二十三條尚無牴觸等，均敬表同意。惟就本件實體上並非以憲法第十九條，而是以憲法第十五條及第二十三條規定作為系爭法規違憲審查之基礎；以及本件程序上係以聲請人主張其本身受憲法保障之權利遭受不法侵害為聲請合法性審查之基礎，而非以其主張係為保護其股東權益為聲請合法性審查基礎之理由，認有補充之必要。因各該理由涉及系爭法規課聲請人申請義務之憲法上意義與現行法規定人民聲請法規違憲審查程序之性質，茲分別說明，爰提出協同意見書。

壹、系爭申請義務之憲法上意義

## 一、概說

人民沒有被強制工作之義務，因此如有法律或法律授權之命令規定，使人民被強制為特定工作者，原則上應構成對人民一般行動自由之限制。國家如以法律或法律授權之命令，規定以營利為目的而成立之社團法人（公司），負擔不屬於其一般營業範圍但與其營業相關之公法上義務而應為特定行為者，究竟是被強制為工作？或是對人民一般行動自由之限制？或是對公司營業自由之限制？或是對公司財產權之限制？或根本不是限制，以致公司在此並無任何憲法上所保障之權利受侵害，因此縱使對義務之存否或其內容發生違憲之疑義，仍不得以自己名義循序聲請大法官就相關法規進行違憲審查？

國家以法令規定公司以營業主體之地位，負擔不屬於其一般營業範圍但與其營業相關之公法上義務而應為特定行為者，屢見不鮮<sup>1</sup>，惟此一義務之性質為何，並不明確。該項疑義是否得依本院釋字第五一四號解釋意旨獲得釐清？實務<sup>2</sup>及理論上直接相關之闡述，尚不多見。本席將

---

<sup>1</sup> 如所得稅法第七條、第八十八條、第八十九條及第九十二條規定，公司應於所得發生之處所，將納稅義務人應納之所得稅為國庫之利益預扣，並於一定之時間內為納稅義務人之利益向國庫繳交，並將扣繳稅款後剩餘之所得給付予所得人等。

<sup>2</sup> 例如本院釋字第四八〇號、第五七八號解釋等與本案情形類似，但各該解釋除回應聲請意旨外，並未進一步說明系爭公法上義務之憲法性質。

就系爭申請義務之內涵，基於釋字第五一四號解釋意旨並參考比較法經驗，說明系爭義務之憲法意義。

## 二、 公司依法向管轄稽徵機關申請其股東之股票股利緩課義務之內涵

### 1、 公司申請緩課之義務乃依法令規定而發生

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為有關股票股利如何緩課之規定。為執行上開法律之規定，主管機關於八十六年九月二十四日修正發布之同條例施行細則第四十二條規定，公司以未分配盈餘增資轉投資於法定重要事業者，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。（第一項）<sup>3</sup>。公司未能於前項規定期限內檢齊文件者，得於期限屆滿前敘明理由提出申請，並聲明補送。但應於期限屆滿之次日起六個月內補送齊全（第二項）<sup>4</sup>。

<sup>3</sup> 本項原係 80 年 4 月 24 日訂定發布之促進產業升級條例施行細則第 33 條第 1 項，其訂定理由為：「明訂適用本條例第十六條第三款之申請程序。」引自：經濟部，促進產業升級條例施行細則草案。

<sup>4</sup> 本項原係 86 年 1 月 22 日修正發布之促進產業升級條例施行細則第 43 條第 2 項，其修正理由為：「依據經建會投資障礙排除小組財稅分組決議，查重要科技事業及重要投資事業適用範圍標準之規定，事業申請中央目的事業主管機關核發符合重要事業之核准函，係於取得工廠設立許可或公司增資後六個月內申請，故投資公司於增資後六個月內，恐不易取得被轉投資公司之符合重要事業核准函，且公司配合重要事業增資時間，其轉投資之行爲可能超過增資後六個月，爰增訂

上開規定明定應由公司申請緩課，以及公司申請緩課應於公司登記主管機關核准增資後六個月內為之等事項，均屬法令明定公司須遵守之義務，既非任何人得以合意更改，如有違反，亦將使公司承擔因自己行為違背法令而可能造成第三人權益受侵害之法律責任<sup>5</sup>。

## 2、申請緩課乃公司營業上須遵守之義務

公司申請緩課，應以公司為權利主體之名義為之，形式上為其營業上所辦理之業務。公司申請緩課之義務，雖非與公司一般營業內容直接相關，惟公司如於辦理增資轉投資之前，明示拒絕承擔該項義務者，即喪失促使股東同意公司以未分配盈餘增資轉投資之課稅獎勵之誘因，而影響公司累積資本之方式，對於公司之財務結構、營運及發展自有重大影響；公司如明示或依其行為可得推知依法定程序辦理增資轉投資者，則公司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，本質上即為其以未分配盈餘增資轉

---

第二項，明定公司得補送文件之期限。」引自：經濟部，促進產業升級條例施行細則部分條文修正草案。

<sup>5</sup> 同細則第四十七條第三項規定，公司未依期限向管轄稽徵機關申報者，管轄稽徵機關將追繳其當年度股東所得稅，並自當年度所得稅結算申報屆滿之次日起至繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。故公司若未依期限辦理申報緩課，即發生其股東緩課權益喪失，並可能造成其股東財產損害之結果，而須自行承擔其法律上責任。

投資業務之一環；公司如因其故意或過失，致未依期限申請緩課，即發生其股東緩課權益喪失而可能造成其股東財產損害之結果，必須自行承擔其法律上責任，對於公司之財務、營運及發展，尤有重大影響。

因此申請緩課之義務，雖非與公司一般營業內容直接相關，惟與其以未分配盈餘增資轉投資業務有緊密的內在關聯性，且其是否依法完成申請緩課義務，與公司業務之持續發展有交互作用之關係，自為公司在營業上必須遵守之義務。

### 3、 申請緩課乃不屬於公司一般營業範圍但與其營業相關之公法上義務

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，公司以其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股利，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。

公司以未分配盈餘增資轉投資重要科技事業者，須先經股東會決議，再經經濟部審查是否有不得增資之限制，

經審查核准後，始得增資。至所謂「重要科技事業」之範圍，依上開促進產業升級條例第八條第三項規定，應由行政院定之，再由主管機關依行政院訂定之適用範圍標準，個案審查核准之。因此公司以未分配盈餘增資轉投資重要科技事業者，其因增資而配與股東之股票股利是否符合法定緩課要件，並非得僅依股東會決議行之，而須由主管機關依法核實認定各項緩課要件是否具備，非經申請與審查核准程序，實無法執行其母法規定。

公司依法轉投資於重要事業者，依前開促進產業升級條例第十六條第三款規定，對其股東因而取得之新發行記名股票股利之租稅獎勵，由各該股東獲得。因此其申請核准之協力義務，本應由直接獲利之股東負擔。

惟衡諸申請緩課之相關事實資料多半掌握於公司，相對於股東個別申請之案件數量難以估計、申請資料難以取得、申請內容多屬重複且易遺漏等管轄稽徵機關與申請股利緩課股東雙方之不便，如由公司辦理申請，可大幅簡化申請及核准程序。此一申請核准程序，本質上為國家任務，雖與公司一般營業無直接關聯，但與其營業內容相關且將發生持續關聯，系爭法令乃課公司負擔申請

義務，使公司被納入完成行政任務之一環。因此系爭法令規定公司申請緩課義務，乃不屬於公司一般營業範圍但與其營業相關之公法上義務。

### 三、系爭申請義務之憲法上意義

#### 1、 釋字第五一四號解釋

人民營業之自由為憲法第十五條工作權及財產權應予保障之一項內涵。基於憲法上工作權之保障，人民得自由選擇從事一定之營業為其職業之自由；基於憲法上財產權之保障，人民並有營業活動之自由。許可營業之條件、營業須遵守之義務及違反義務應受之制裁，均涉及人民工作權及財產權之限制，須符合憲法第二十三條規定，業經本院釋字第五一四號解釋有案。

#### 2、 比較法觀察

依大法官解釋實務及學者主張，德國就職業自由所發展之見解，對於我國憲法關於營業自由之解釋，可具參考價值<sup>6</sup>。

#### (1) 私人服公役義務 (Indienstnahme Privater für

---

<sup>6</sup> 參閱李惠宗，憲法工作權保障之系譜，收於氏著「權力分立與基本權保障」，1999年3月，頁340。

öffentliche Aufgaben )

國家為公益目的，使部分經濟活動的參與者，負擔辦理本質上屬於國家任務之事項之義務，譬如由僱主為行政機關之利益，自受僱人薪資中扣除稅金或社會保險費，並為納稅義務人或被保險人之利益，將稅金或社會保險費轉交行政機關；或由金融機構扣取並轉繳稅金等。依德國聯邦憲法法院<sup>7</sup>及憲法學者<sup>8</sup>見解，此一義務，稱之為「私人服公役義務」。

雖然有學者質疑，所謂私人服公役義務，與國家一般性的賦予人民義務，或其他請求私人達成公務目的之形式，如受託行使公權力或行政助手等，尚難清楚劃分其界線。不過原則上沒有爭議的，就是國家可以將其特定任務定位為「公共任務」，並使在與該任務相關範圍內營業之私人企業，負擔完成該項公共任務之義務，而不須授予典型的國家權力<sup>9</sup>。

## (2) 德國相關實務見解

德國聯邦憲法法院最初提出私人服公役義務概念並

---

<sup>7</sup> 參閱 BVerfGE 22, 380 (384); 30, 292 (324); 68, 155, (170).

<sup>8</sup> 參閱 v Mangoldt/ Klein/ Starck, GG, Art. 12, Rn. 196, 4. Aufl., 1999; Sachs, GG, Art. 12, Rn. 149, 3. Aufl., 2003.; Jarass/ Pieroth, GG, Art. 12, Rn. 90, 6. Aufl., 2002

<sup>9</sup> 參閱 v Mangoldt/ Klein/ Starck, GG, Art. 12, Rn. 196.



經裁判與學說反復引用之判決，為 1967 年 11 月 29

日案號 BvR 175/66 判決<sup>10</sup>。要旨如下<sup>11</sup>：

## A、爭點

憲法訴願人甲為股份公司，依所得稅法第四十五條第三項第一句規定，負為納稅義務人扣繳資本收益稅款之義務，又依同條第六項第一句規定，負扣除及繳納稅款之責任。甲於用盡法律救濟途徑後，提起憲法訴願，主張前述法律侵害其基本法第十二條保障之職業執行自由權及第十四條保障之財產權。

甲認為扣除及繳納稅款之義務，對其構成一項不可期待的私人服公役任務。此一義務使受拘束的企業在一般銀行業務之外，負擔一項任務，必須藉助特定工作人員始能完成，因而增加債券銀行額外的費用負擔。況在財產減少之外，還有財產受危害之虞，因為付款單位既要為公權力機關，也要為銀行顧客負扣取稅款正確之責任，而審查外國人的身分有時十分困難，只要考慮到相關程序有多少，就知道作業錯誤無法完全避免。這樣無償加重人民公共任務的負擔，已構成特別犧牲，等於部分徵收。

聯邦政府主張憲法訴願無理由。（以下略）

## B、裁判要點

### （A）憲法訴願不合法部分

本件憲法訴願指摘責任規定（所得稅法第四十五條第六項第一句）違憲部分不合法，因為甲並未因該規定而現時、直接受侵害。支付資本收益單位依該規定為請求時，以行政機關就個案作成責任裁決形式的行政處分為前提。

### （B）憲法訴願無理由部分

1. 甲現時、直接受到侵害的，是法律規定其就資本收益有為納稅義務人扣取稅款義務部分。甲作為法人，亦可主張基本法第十

<sup>10</sup> 本件判決載 BVerfGE 22, 380 (384)；其他類似見解判決參閱 BVerfGE 30, 292 (324); 68, 155, (170)。

<sup>11</sup> 本件裁判要旨乃由筆者翻譯整理。

二條保障之權利受到侵害，因為甲所經營的業務，依其性質與種類，並不因為經營者為自然人或法人而有不同。不過本件憲法訴願為無理由。

- II. 系爭法律規定甲應扣除並繳納稅款，使甲被納入完成行政任務的一環，類似由雇主自受雇人薪資所得中扣除稅金或社會保險費，或由保險企業扣取保險稅。這種要求是否合憲的憲法審查基礎，不是基本法第十二條第二項第一句（譯按：被強制工作），而是基本法第十二條第一項（譯按：工作、職業及教育處所自由選擇權）。
- III. 銀行扣取資本收益稅的義務，本質上為限制基本法第十二條第一項職業執行自由的一種規定。這種限制職業執行自由的規定，原則上應該是針對職業活動，並且直接以其為標的的規範。就此而言，系爭所得稅法規定，性質有所不符，因為其並非針對銀行業務，尤其是證券銀行業務的執行種類與方法為規定。不過聯邦憲法法院已有裁判先例，即以基本法第十二條第一項作為法規違憲審查的基礎，不能毫無例外的要求作為審查對象的法令，一定要直接以職業活動為規範客體。基本法第十二條第一項所欲保護的自由空間，也可能經由使執行職業與一些附加的、超出通常執行職業範圍之外的行為相牽連的規定，而受影響。不過所謂超出通常執行職業範圍之外的行為，必須與該職業具有內在的關聯性，且能與職業的執行交互作用。本案系爭法律即符合此一要件。因為銀行於發放資本收益的業務中，為納稅義務人扣取部分稅款，仍在其執行業務之範圍內。當然辦理這項業務須增加勞費而影響債券公司的獲利能力，因此系爭稅法規定，必須符合限制職業執行自由規定的憲法上要求。
- IV. 系爭規定之違憲審查，應適用基於公共利益考量的合理性審查標準。系爭法律課以付款單位扣取稅款之義務，乃為達成相關法律明定對特定對象課稅之合目的方法；就債權稅所追求之經濟與金融政策目的而言，有其必要；其為金融機構所增加的勞費負擔，既非不適當，亦非不可期待。因此立法者此一要求，尚屬可以承受，至少此一要求與一般銀行業務有所關聯。
- V. 即使基本法第十四條（譯按：所有權、繼承權及徵收）也不會因為負擔無償公役義務而當然受侵害。如果規制職業執行方法的法規，符合基本法第十二條第一項規定，是否還會影響第十四條之保護範圍，本可不論。對於已成立且已營業的事業之財產權保護，並不妨礙立法者於本件範圍內，就以其他方法無從、或極難完成之公務任務，命私人企業以其事務、人力及財力資源，應服公役。

### 3、 小結：系爭申請義務之憲法上意義

系爭施行細則第四十二條規定，公司應於法定期間內，檢附相關資料申請緩課之義務，依釋字第五一四號解釋意旨，應為「營業須遵守之義務」之一種；自比較法上觀察，則為「私人服公役義務」之一種，乃限制公司營業活動自由之法令，雖亦可能涉及人民一般行動自由，甚至人性尊嚴之侵害，然原則上應係僅涉及人民營業自由及財產權之保障。故相關法規之違憲審查程序，應以憲法第十五條及第二十三條規定為審查基礎，且適用基於公共利益考量的合理性審查標準。

## 貳、 人民聲請法規違憲審查程序之性質與本件聲請之合法性審查

### 一、 人民聲請法規違憲審查程序之性質

人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款定有明文。由此可知，人民聲請法規違憲審查，須具備法

定聲請資格，以聲請人主張本身受憲法保障之權利遭受不法侵害為合法要件之一，否則其申請應予駁回。換言之，現行司法院大法官審理案件法就人民聲請法規違憲審查程序，不承認所謂民眾訴訟，並非任何人對於無關於己之法規，認有違憲疑義時即可聲請司法院大法官進行法規違憲審查程序。

人民聲請法規違憲審查，其聲請人既有法定資格限制，因此除法律明文規定訴訟當事人之所謂「法定訴訟擔當」<sup>12</sup>外，其本質上與民事訴訟程序所承認的任意訴訟擔當制度<sup>13</sup>，並不相容，因為該實體法上權利既為他人所有，聲請人實無法符合「憲法上所保障之權利，遭受不法侵害」之要件，以避免社團或其他團體，主張其成員之權利，即他人基本權利受侵害而提起法規違憲審查之不法情形

---

<sup>12</sup> 法定訴訟擔當，第三人以自己名義，在訴訟上主張他人權利的當事人資格，是由法律明文規定而當然取得，並非經由他人同意或授權而取得。因此法定訴訟擔當，不僅與任意的訴訟擔當不同，與法律明文規定，第三人得基於他人的同意或授權而取得當事人資格的「法定的任意訴訟擔當」亦不相同。法定訴訟擔當人，可以為原告，也可以為被告，例如關於破產財團訴訟之破產管理人、基於債權人之代位權、公司法上之重整人或遺產管理人就關於遺產之訴訟等，為其適例。由於法定訴訟擔當，第三人的當事人資格，係由法律明定，因此理論與實務上較少爭議。參閱林綉惠，「訴訟擔當之研究」，臺大法研所碩士論文，1986年6月，頁33-52。

<sup>13</sup> 任意的訴訟擔當，是權利人以其意思，使第三人在訴訟上以自己名義，主張權利人實體法上權利或債權的訴訟。第三人是以自己名義為原告，而非原告的代理人，學理上稱為任意的積極訴訟擔當；至於任意的消極訴訟擔當，即義務人使第三人就本人被請求之義務，以自己名義被訴，是否合法？學者有爭論，林綉惠，前揭書，頁79-82。

<sup>14</sup>。又人民聲請法規違憲審查程序，亦藉此一要件，俾與通常訴訟程序之司法保護功能加以區分<sup>15</sup>。

二、 本件聲請系爭施行細則第四十二條有關申請期限規定違憲部分合法，且不發生訴訟擔當問題

本件聲請此一部份之合法性審查，係以聲請人主張其本身受憲法保障之財產權遭受違憲法令不法侵害（見聲請人九十三年十二月二十日解釋憲法聲請書說明三、（四））為審查基礎，至聲請人對於法令違憲理由之形成，不影響其合法要件之審查。因此本件聲請此一部份合法，既不發生欠缺權利保護必要而不得以自己名義聲請解釋問題，亦不發生訴訟擔當問題。

三、 聲請人指摘八十四年十一月十五日修正發布之促進產業升級條例施行細則第四十七條第三項規定違憲部分，其聲請不合法

1、 並非確定終局裁判所適用之法律或命令

本件聲請人用盡通常訴訟程序後所獲判之確定終局

判決為最高行政法院九十三年度判字第一三二八號

判決。該判決並非以個別股東所獲股票股利應否緩課

---

<sup>14</sup> 參閱 Benda-Klein, Verfassungsprozeßrecht, 2. Aufl.2002, Rn. 580 ff.

<sup>15</sup> 參閱 Schlaich-Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 6. Aufl. 2004,Rn. 215-217.

為訴訟標的，故未適用聲請人所指摘之上開施行細則第四十七條第三項規定。該施行細則第四十七條第三項規定既非確定終局判決所適用之法律或命令，故聲請人此一部分聲請，與法定程序要件不符，應不受理。

2、 聲請人不得主張前開施行細則第四十七條第三項規定侵害其股東受憲法第十九條保障之權利而聲請解釋

系爭施行細則第四十二條規定之適用對象為公司，其中有關申請緩課期限規定是否違憲之保護對象亦僅為公司之營業自由及財產權。本件聲請人主張其股東之緩課權益係因系爭法規之期限規定而受損害部分，與人民聲請法規違憲審查程序之本質已有不符，故不合法。

況八十四年十一月十五日修正發布之促進產業升級條例施行細則第四十七條第三項規定：「適用本條例第十六條、第十七條之公司或創業投資事業未依第三十七條至第四十五條規定期限向管轄稽徵機關申報，或未依規定取得主管機關核發之完成證明或轉投資之重要事業未依限完成者，由管轄稽徵機關追繳其

當年度股東所得稅，並自當年度所得稅結算申報屆滿之次日起至繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」其中因公司未依期限申請而可能造成其股東租稅權益損害部分，係公司違反系爭施行細則第四十二條規定期限之行為所造成之結果，應由公司負擔其責任，與該條有關公司申請緩課期限之規定並無直接關聯。換言之，公司若依六個月期限申請，其股東即可享有租稅獎勵而不致發生股東租稅權益受損情形。

因此依上開施行細則第四十七條第三項規定，股東租稅權益是否受損，因其間另一權利義務主體之行為是否適法而有不同，並非系爭法令規定之當然結果。系爭法令與上開施行細則第四十七條第三項規定，在適用上因個案情形而有不同，並無必然關聯，故本院亦無將上開施行細則第四十七條第三項規定依重大關聯性理論納入審查範圍之理由與必要。至股東如因公司故意或過失之行為而確實造成其租稅權益損害時，應如何救濟，並非本件法規違憲審查程序所得審理，應予指明。