

解釋字號	釋字第500號
解釋公布院令	中華民國 89年04月07日
解釋爭點	財政部就高球場入會費、保證金徵稅違憲？
解釋文	<p>營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應依¹本法規定課徵營業稅。又涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，亦經本院釋字第四二〇號解釋在案。財政部七十九年六月四日台財稅字第七九〇六六一三〇三號函釋示：「高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」係就實質上屬於銷售貨物或勞務代價性質之「入會費」或「保證金」如何課稅所為之釋示，並未逾越營業稅法第一條課稅之範圍，符合課稅公平原則，與上開解釋意旨無違，於憲法第七條平等權及第十九條租稅法律主義，亦無牴觸。</p>
理由書	<p>營業稅法第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口¹貨物，均應依本法規定課徵營業稅。」依同法第三條第一項及第二項規定，銷售貨物，係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者；銷售勞務，則為提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者而言。營業稅納稅義務人之營業額，為納稅義務人轉讓貨物或提供勞務向對方收取之全部代價，包括價款及其他實質上屬於代價性質之入會費或保證金等在內。所收入會費及保證金等，依約定屆期應退還者，於實際退還時，稽徵機關前收入會費及保證金等營業額所含營業稅，應予退還。本於租稅法律主義及課稅公平之原則，如名目雖為「保證金」，惟實際上係屬銷售貨物或勞務之代價，則仍應依前開營業稅法規定課徵營業稅。</p> <p>涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各²該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，業經本院釋字第四二〇號解釋在案。財政部七十九年六月四</p>

日台財稅字第七九〇六六一三〇三號函釋：「高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」其先就營業人所收取之入會費或保證金課徵營業稅，再就實質上屬於保證金性質之款項課徵之稅額准予退還，係為貫徹營業稅法之執行，確實稽查課稅之方法，以杜巧立名目之迴避稅捐行為。是基於公平課稅原則，營業人實際上從事營業行為收取之款項，屬於銷售貨物或勞務之代價者，應依法課稅。財政部上開函釋係就實質上屬於銷售貨物或勞務對價性質之「入會費」或「保證金」如何課稅所為之釋示，並未逾越營業稅法第一條課稅之範圍，符合課稅公平原則，與上開解釋意旨無違，於憲法第七條平等權及第十九條租稅法律主義，亦無牴觸。

大法官會議主席 院 長 翁岳生

大法官 劉鐵錚 吳 庚 王和雄 林永謀

施文森 孫森焱 陳計男 曾華松

董翔飛 楊慧英 戴東雄 蘇俊雄

黃越欽 賴英照 謝在全

意見書、抄本 等文件

部分不同意見書 大法官 蘇俊雄

憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項目而負納稅之義務，迭經本院解釋有案。涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，亦經本院釋字第四二〇號解釋闡示。對於營業稅法第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應依本法規定課徵營業稅。」多數意見理由指出：「是基於公平課稅原則，營業人實際上從事營業行為收取之款項，屬於銷售貨物或勞務之代價者，應依法課稅。」此種「實質課稅原則」之解釋精神，乃為貫徹營業稅法之執行，以杜巧立名目之迴避稅捐行為，自應予以贊同。

然實質課稅原則之適用，必須案件事實中存在有經濟上之實質關係與形式上之關係不一致，因而依形式關係課稅將發生不公平之結果，方有適用餘地。（註一）而社會多樣化行為中，案件事實之形式關係與實質關係是否不一致，應就個案中之實際狀況加以認定，非得以抽象性規則認定某種形式之關係即當然屬於相關租稅法律所規定之實質關係。否則，無異以行政機關創設之規則取代法律規定要件，而與租稅法律主義有違，亦不符前開釋字第四

二〇號解釋所闡示之「核實認定」意旨。甚至，有論者認為在稅捐稽徵上「核實認定」之標準，必須以法律為明確規定，否則即違反租稅法律主義。（註二）對此，本席則認為，面對大量稽徵案件，依照釋字第四二〇號的解釋意旨，並不否定在稅捐實務上，得依慣常發生事實設定「核實認定」標準，以達行政經濟之考量並杜不當稅捐規避行為。但標準之設定，即是以抽象的認定規則代替前述應有的個案判斷，以此種類型化方式認定案件事實中之實質關係，其標準之設定自不應漫無限制。在認定規則的內容上，必須相關慣常發生的多數社會事實具備有可類型化之共同特徵；設定之標準應明確，客觀上得理解辨認出其所涵攝的社會事實，以使人民得有合理期待，並使得在解釋上可操作與具可司法性；並且此種類型標準所涵攝之社會事實，必須在稅捐法律要件中依文義解釋所得涵攝的事實範圍之內（註三）。此外，既有抽象標準之設定，在適用上亦不免造成依「標準」所為的形式認定與個案中實質關係反不相符，並因而造成適用對象額外負擔的情形。由此，必須以為達行政經濟與杜不當稅捐規避的「目的」與造成人民額外負擔的「手段」之間達到適當的比例關係作為此等標準的容許前提。

財政部七十九年六月四日台財稅字第七九〇六六一三〇三號函釋：「高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」就形式上而言，不為貨物或勞務對價之「保證金」免徵營業稅，為財政部七十六年二月十日台財稅字第七五一九七七一號函及七十九年六月四日台財稅字第七九〇六六一三〇三號函所認定。設若實質上有巧立「名目」，以「保證金」之名規避稅捐者，原應就個案為課徵營業稅之具體認定，始能核實課稅。而系爭函釋適用於此時，先一律為抽象推定，使得適用對象所收取之費用無論係屬應繳納營業稅之（不予退還繳費者）營利對價，抑或是無須繳交營業稅（退還繳費者）之保證金，皆先課徵營業稅，嗣後若有實際退費再舉證退稅。此種事實推定方式係為避免適用對象以「保證金」之名規避營業稅；先行課徵則應是為避免時間過長等因素，造成日後課稅事實發生（未屆滿一定期間即退會因而不予退費）時稽徵不易之困擾。就此，多數意見肯認其適法性，自非無據。

本席所慮者在於，多數意見肯認系爭函釋之適法性時，並未對於此類認定標準之適法性要件為進一步闡示，以致對於系爭函釋之內容是否適當？以及手段目的間是否合乎比例原則？皆未加以斟酌，不無過份速斷之虞。實則，系爭函釋將以「保證金」之名而實際上不予退還之費用認定為營業收入加以課稅，此種「核實認定」方式乃為避免巧立名目規避稅捐，符合上開本院解釋意旨，固無疑義。然一律先行課徵營業稅之規定，未能考量以設定「保證金」合理數額標準、判斷退費期限是否符合一般行情？或查核適用對象之會計編列制度等其他更為細緻之認定方法，亦未給予

相對人有舉證免納稅之機會，逕以「一律先行課徵」之手段，使得實質上原無納稅義務之部分適用對象亦須先行納稅。雖日後得檢附文件退稅，但於此造成適用對象在先行納稅、期間利息與再行舉證等事項上的不利負擔，行政機關亦未置一詞，於前揭手段與目的應合比例之要求即有不符之虞，而應附以合憲之界限，再行檢討。

核此，本席對於多數意見所採實質課稅原則之核實認定解釋固尚能同意，但對未宣示合憲界限之部分爰提部分不同意見書如上。

（註一）請參見：陳清秀，〈稅法之基本原理〉，頁 222-224，1994 / 03 再版。吉良實，〈實質課稅主義（下）〉，鄭俊仁譯，刊載於〈財稅研究〉，第十九卷五期，頁 121-134，特別是頁 131，1987 / 09。

（註二）請參見：孫森焱大法官，司法院釋字第 420 號解釋不同意見書，刊載於〈司法院大法官解釋續編（十）〉，頁 368-373，特別是頁 372。

（註三）亦即，如以「實質課稅原則」來否定某些租稅規避行為，亦不能超出法律的可能文義解釋範圍，否則即違背了租稅法定主義的要求。請參見：陳清秀，前揭書，頁 242-243；陳敏，〈租稅課徵與經濟事實之掌握〉，刊載於〈政大法學評論〉，第二十六期，頁 1-25，特別是頁 18-23。



[抄本500\(含蘇大法官俊雄部分不同意見書\)](#)

- 聲請書/ 確定終局裁判



[金○股份有限公司（原名：天○股份有限公司）](#)

- [代表人陳○廷聲請書](#)

- 相關法令

- [憲法第7條\(36.01.01\)](#)



[憲法第19條\(36.01.01\)](#)



[司法院釋字第420號解釋](#)



[營業稅法第1條、第3條第1項、第2項\(88.06.28\)](#)

財政部（79）台財稅字第790661303號函



[憲法第7條\(36.01.01\)](#)



[中央法規標準法第11條\(59.08.31\)](#)



[公務人員任用法第16條\(85.11.14\)](#)