

司法院釋字第五〇〇號解釋

中華民國 89 年 4 月 7 日

院台大二字第 08434 號

解 釋 文

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。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。

解釋理由書

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。

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，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 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

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，司法院釋字第四二〇號解釋不同意見書，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。

抄金〇股份有限公司(原名:天〇股份有限公司) 代表人陳〇廷聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下。

聲請事項

為行政院八十六年度判字第二九八號確定判決及行政院八十六年度判字第一五二〇號再審判決所適用之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，發生牴觸憲法第七條及第十九條疑義，謹依法聲請解釋憲法。

聲請理由

一、關於程序部分

(一)根據司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，人民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。

*編按：所指續編(十)，為八十六年六月出版版本。

- (二)聲請人所經營之興〇渡假山莊會員收取保證金補繳營業稅案件經行政法院援引牴觸憲法之財政部函釋，駁回聲請人之訴及再審之訴，聲請人基於憲法所保障之訴訟權（憲法第十六條）因而遭受不法侵害。
- (三)所謂「所適用法律與命令」，係除法律命令之文字外，亦包含有關法律命令之解釋。經完備解釋後之法令固然有牴觸憲法條文者，然而因解釋方法缺漏致適用法令違憲者，亦有之。前者為狹義之「法令違憲」，後者則為「法令因解釋不完備而違憲」，兩者皆屬於「法令牴觸憲法」之範疇（司法院釋字第二三三號解釋意旨參照）。故上揭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有不完備之情形，應認為得為聲請解釋之對象，殆無庸疑。
- (四)司法院大法官審理案件法第五條規定人民聲請解釋憲法，以主張確定判決所適用之法令有牴觸憲法之疑義者為要件，本案中行政法院依據牴觸憲法之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作成判決，顯然違反憲法第十六條所賦予聲請人之訴訟權，爰依法聲請解釋。

二、關於實體部分

(一)本案事實經過情形：

緣聲請人因於七十八年一月一日至八十年九月三十日向所經營之興〇渡假山莊會員收取保證金計新台幣（以下同）四二三、八三八、一〇五元，原處分機關台中市稅捐稽徵處誤認該保證金為銷售勞務之對價，因而補徵營業稅計二〇、一八二、七六七元，聲請人不服，乃依法提起復查、訴願。除於台灣省政府八三府訴三字第一五〇三六〇號訴願決定後（附件一），原處分機關依該訴願決定所指陳之保證金數額重為核定外，聲請人另對該次重為之復查決定提起訴願，經台灣省政府為八三府訴三字第一六〇七七四號之訴願決定（附件二），於其訴願決定中認定財政部七十九年六月四日所頒布之台財稅字第七九〇六六一三〇三號函（附件三），認對於經營高爾夫球場於契約中訂定屆滿一定期間退會准予退

還保證金者，均應於收款時開立統一發票課徵營業稅或娛樂稅之釋示，僅適用於經營「高爾夫球場」之課稅主體，對於「聯誼社」並無適用。故此一訴願決定，顯係認為原處分機關對於營業稅法第一條、第三條規定適用錯誤，並認為其援用前開七十九年六月四日台財稅字第七九〇六六一三〇三號函作為課稅之依據有所違誤，而將原處分撤銷，要求原處分機關查明聲請人究為經營「高爾夫球場」或「聯誼社」。茲聲請人既為「聯誼社」之性質，而非經營高爾夫球場，自無前開七十九年函之適用，原處分機關即應依前開台灣省政府八十三府訴三字第一六〇七七四號訴願決定之意旨重為認定。詎原處分機關對此訴願決定意旨略而不究，且未調查聲請人究為「高爾夫球場」或「聯誼社」，即另執財政部八十四年六月二十八日台財稅字第八四一六三一七四九號函釋認為只要以「會員制」經營者皆應依規定就保證金課徵營業稅（附件四）。嗣經向行政法院提起行政訴訟及再審之訴，行政法院卻疏未慮及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是否適法有據，乃逕執持該函釋為依據，先後以該院八十六年度判字第二九八號判決及第一五二〇號再審判決，駁回聲請人之訴（附件五、六）。

(二)財政部針對保證金應否課徵營業稅之函釋及其前後矛盾情形：財政部針對保證金究否屬於營業稅法第一條、第三條之課稅範圍，財政部歷來作有如下之解釋：

1. 針對課稅主體為瓦斯公司時，財政部七十五年七月二十九日台財稅字第七五二四一〇九號函釋：「瓦斯公司向客戶收取瓦斯計量表之保證金（錶押金），非屬銷售勞務行為，免依營業稅法施行細則第二十四條規定計算銷售額課稅。」明白認定保證金非屬銷售勞務之行為（附件七）。
2. 針對課稅主體為聯誼社時，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釋：「聯誼社所收會員入會費應依法課稅，如屬存儲金保證金性質於退會時退還者免開發票免徵營業稅。」（附件八）亦認定聯誼社所收取之保

證金非屬銷售勞務之代價，免徵營業稅。

3. 針對課稅主體為高爾夫球場時，財政部七十八年二月二十二日台財稅字第七八一—三九六六一號函釋：「高爾夫球場（俱樂部）採會員制方式經營銷售貨物或勞務者，其向會員收取之會員入會費，係提供會員入會權利，並提供設備供會員使用之代價，屬銷售勞務之收入，應依法課徵營業稅，惟其屬保證金性質，於會員退會時應即退還者，尚非銷售勞務之收入，應免徵營業稅。」（附件九）
4. 財政部復於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，該釋示已變更前開七十六年、七十八年之釋示，其稱：「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，准予檢附相關文件向主管機關申請核實退還已納稅款。」（附件三）

財政部七十九年六月四日台財稅字第七九〇六六一—三〇三號函顯係將前開三函釋之內容作限縮解釋，亦即前開七十五年、七十六年、七十八年之釋示，對於保證金認為無須開立統一發票繳交營業稅，蓋其需退還予會員，因此，該保證金並非作為銷售勞務之代價，無需開立統一發票。而七十九年之釋示，雖亦認為保證金非銷售勞務之性質，惟其卻另「限縮」認為如果有約定「在一定期間屆滿後始退還者」，則須先開立統一發票繳交營業稅，嗣會員發生退會之情形下，再向稅捐主管機關申請退還溢繳之稅捐。按財政部七十九年所為之釋示，其係變更財政部前開七十五年、七十六年、七十八年之釋示，亦即其對於保證金在有約定一定期間始可退還之情形下，此保證金之性質已屬於營業稅法銷售貨物、提供勞務所取得之代價，與其在七十五年、七十六年、七十八年間所為之釋示認為保證金無論在任何情形下皆非營業稅法第一條、第三條所稱之銷

售貨物、提供勞務所取得之代價無需繳納營業稅之見解顯然不同，對人民稅負影響至鉅。

三、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牴觸憲法情形

(一)牴觸憲法第七條情形：

我國憲法第七條「法律上平等」之規定，解釋上與租稅公平原則大致相當。按我國憲法第七條規定：「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。」不僅租稅法律適用上之平等，即立法者亦應受拘束，所謂「一律平等」，就租稅法令而言，乃指事實上平等者，租稅法令上亦須予以平等對待。財政部針對以會員制型式經營之聯誼社、俱樂部、高爾夫球場之營利事業主體向會員所收取之保證金，曾於七十六年、七十八年間作成有效之釋示，認為非屬營業稅法第一條、第三條所規定之銷售貨物、提供勞務之代價，無庸繳納營業稅，亦即是免稅的。嗣於七十九年六月間始另變更前開二釋示之見解，認為定有期間始准退還之保證金，則由免稅更動為應繳納營業稅。在稅法並未修正之情況下，僅由於適用稅法之行政解釋變更，將使信賴七十六年、七十八年釋示之營利事業主體之稅負遭受重大之影響。茲不論財政部前後解釋不一其理論基礎為何，惟事實上前後解釋已產生免稅和應稅之截然不同結果，即以聲請人本案為例，由免稅而補稅二〇、一八二、七六七元，其出入顯然太大，有違憲法保障之租稅公平原則，顯而易見。此外，縱使撇開稅法適用違誤不談，就定有期間始准退還之保證金，於所定期間經過後，則會員隨時退會均有退還保證金義務，其本質已和自始未定期之收取保證金完全相同，然而何以未定期者自始免稅，定期者期滿後稽徵機關則仍繼續保有原繳稅款在手上，必須俟有人退會退還保證金時才予以退稅。從而就此已逾定期之保證金所繳營業稅，即成為無稅法根據之核課，稽徵機關當應自動全數加計利息一次退還，才是正辦，否則即成為政府機關之不當得利矣，其不公平、不合

理、不合法，實彰彰明甚。綜上所述，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已牴觸憲法第七條規定。

再者，營業稅法施行細則第二十四條規定，營業人出租財產所收取之押金應依銀行通行一年期定存利率按月計算其銷售額，並以設算金額開立發票繳營業稅。依該規定，「押金」係以銀行一年期定期利率計算收入繳納營業稅，非依「押金」之全額課徵。今本案保證金與「押金」之性質皆為擔保營業人之債權，且將來皆有返還之義務，則縱認本案保證金需課徵營業稅亦應參採營業稅法施行細則第二十四條所定之課徵方法為是。茲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規定就收取保證金全額為稅基核課營業稅，何以厚此而薄彼至顯失公平，從而亦有違憲法第七條所揭示之租稅公平原則。

(二) 牴觸憲法第十九條情形：

我國憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」是即租稅法定原則，我國憲法第二十三條復規定，人民之自由權利除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。租稅之課徵實為增進公共利益所必要，其核課根據原已包括於憲法第二十三條規定之精神中，但因繳納租稅為人民之主要義務，因此特設第十九條之規定，明文揭示人民有依法律納稅之義務。基於租稅法定原則，租稅課徵須有法律之依據，並且不得牴觸法律，前者即法律保留原則，後者則為法律優位原則，法律優位原則適用於一切行政領域，僅消極禁止違反法律之行政，法律保留原則主要適用於侵犯人民自由或財產等基本權利之干涉行政，積極要求行政行為須有法律根據。因此，在稅法無明文規定時，稅捐稽徵機關與行政法院，皆不得比附援引類似事件之規定，以設定或加重人民之租稅負擔，否則即違反租稅法定原則之憲法要求。鈞院釋字第二一七號解釋更明白揭示：「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負納稅之義務。」茲本案保證金並非銷售勞務行為所取得之代價，原不屬營業稅法第一條及第三條所定應稅範圍，由於既非營業稅法所明定，財政部僅憑一紙解釋函令，竟課聲請人高額稅負，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顯然已抵觸憲法第十九條規定之租稅法定原則，實不言而喻。

再者，營業稅之本質為行為稅，係就營業行為課稅，因此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貨物，均應依本法規定課徵營業稅。」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既認定收取保證金為營業行為予以課稅，嗣後退還保證金時，又准予退還已納稅款，亦即否定課稅主體先前已成立生效之營業行為而予以退稅。反之，倘僅就會員退會而未退還保證金部分，核定為營業行為予以徵繳營業稅，斯為正辦矣。財政部上開解釋函，其立論基礎完全和營業稅法第一條所揭櫫「營業稅為行為稅」之本質大相逕庭，其僅以一紙解釋函令而變更稅法規定之適用，且一徵一退之間，徒增稽徵成本，復造成徵納雙方不便和困擾，又僅以行政命令性質的解釋函來決定營業稅之徵免，亦顯然違反鈞院釋字第二一七號解釋意旨。準此，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抵觸憲法第十九條規定，至為明確。

四、聲請人對本案所持立場與請求

(一)聲請人斥資經營興〇渡假山莊，於七十八年一月至八十年九月向會員收取入會屆滿三年得申請無息退還之保證金，分別為七十八年三四九、〇一五、〇〇〇元，七十九年六四、九二七、〇〇〇元，八十年九、八九六、一〇五元，共計四二三、八三八、一〇五元，經台中市稅捐稽徵處補徵營業稅二〇、一八二、七六七元，形成聲請人極大負擔，然而本案核課依據之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，竟顯然與憲法第七條及第十九條規定抵觸，已如上述，爰請鈞院大法官解釋其自始即不生效力。聲

請人並依據司法院大法官審理案件法第十三條之規定，請求同意聲請人暨代理人到會說明，俾維憲法保障之合法權益。

(二)聲請人原名「天〇股份有限公司」，奉經濟部八十六年七月十二日經(八六)商字第一一七二五號函核准更名為「金〇股份有限公司」(附件十)，合併呈明。

五、謹檢呈關係文件十件

附件一：台灣省政府八十三年四月二十五日八三府訴三字第一五〇三六〇號訴願決定書。

附件二：台灣省政府八十三年九月十二日八三府訴三字第一六〇七七四號訴願決定書。

附件三：財政部七十九年六月四日臺財稅字第七九〇六六一三〇三號函。

附件四：台中市稅捐稽徵處八十四年七月二十八日中市稅法字第八三九〇九號復查決定書。

附件五：行政法院八十六年二月十八日八十六年度判字第二九八號判決。

附件六：行政法院八十六年六月二十日八十六年度判字第一五二〇號判決。

附件七：財政部七十五年七月二十九日臺財稅字第七五二四一〇九號函。

附件八：財政部七十六年二月十日臺財稅字第七五一九七七一號函。

附件九：財政部七十八年二月二十二日臺財稅字第七八一三九六六一號函。

附件十：經濟部八十六年七月十二日經(八六)商字第一一七二五號函。

此 致

司 法 院

聲 請 人：金〇股份有限公司

(原名：天〇股份有限公司)

法定代理人：陳〇廷

代理人：李永然律師
高大鈞律師

中華民國八十六年十一月十九日

(附件五)

行政法院判決 八十六年度判字第二九八號

原告 天〇股份有限公司

代表人 楊〇發

訴訟代理人 施〇文

被告 臺中市稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十五年五月二十九日台財訴字第八五〇一一五二七三號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告投資經營興〇山莊渡假俱樂部，於七十八年一月一日至八十年九月向會員收取入會屆滿三年得申請無息退還之保證金新台幣（以下同）四二三、八三八、一〇五元（含稅），未依規定開立發票繳納營業稅。案經被告查獲，審理違章成立，惟原告被查獲前未經輔導補繳營業稅，被告參酌財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇六七四九二八號函予以補繳結案而未處以罰鍰，僅發單補徵營業稅二一、一九一、九〇五元。原告不服，申請復查，未獲變更，遂向台灣省政府提起訴願，案經該府八十三年四月二十五日八三府訴三字第一五〇三六〇號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關重行查核另為處分。」被告依訴願決定意旨派員重核結果，對於收取會員入會保證金四二三、八三八、一〇五元內含營業稅部分予以扣除，准予變更補徵營業稅二〇、一八二、七六七元。原告仍未甘服，遂再向台灣省政府提起訴願，經該府八十三年九月十二日八三府訴三字第一六〇七七四號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」被告乃函請財政部釋示後，重為同一處

分。原告不服，申請復查及提起訴願、再訴願，均遭決定駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨及補充理由略以：一、除非發生新事實，得由原處分機關另為處分外，訴願決定有拘束原處分或原決定機關之效力，此有訴願法第二十四條規定及司法院院字第一四六一號解釋及院字第一五五七號解釋在案。二、原告係經營單純之聯誼社，並非經營高爾夫球場或高爾夫俱樂部，此為被告機關及訴願決定機關所不否認之事實。因此，依原訴願決定機關—台灣省訴願委員會八十三年九月十二日八三府訴三字第一六〇七七四號訴願決定意旨略謂：「……，惟查上開部頒函釋僅就高爾夫球場或俱樂部加以規範，是否可適用於聯誼社，殊有疑義。又查訴願人究屬單純之聯誼社或實際經營高爾夫球場（俱樂部），關係應否課稅，該事實未明，尚有查明之必要。本件原處分機關在法令適用依據未明確前，逕予課稅，顯有違誤，原處分應予撤銷，由原處分機關另為適法之處分，以資妥適。」被告機關依上述訴願決定意旨，應予撤銷原處分，方符法紀及保障憲法賦予人民訴願之權利。三、惟被告機關一方面承認原告係單純聯誼社之性質，另一方面卻違背前述訴願決定意旨而逕以重核復查維持原處分。另原訴願決定機關亦不受原先本身訴願決定之拘束而駁回訴願，不但違背訴訟經濟之要求且顯然已嚴重違反訴願法第二十四條規定及違背憲法保障人民訴願權利之規定，更侵害原告合法權益。四、退萬步而言，原告依法提起復查、訴願及再訴願，顯示本案已進入行政救濟體系，而遍查稅法所有法條及訴願法，尚乏訴願決定撤銷原處分之案件，被告機關可循序向財政部請示之明文規定。且依財政部六十八年三月十三日台財稅第三一五七七號函規定，為加速行政救濟案件之處理以保障納稅義務人權益，凡經訴願決定撤銷原處分，由原處分機關另為處分之案件，稽徵機關應依稅捐稽徵法第三十五條第四項規定，於接到訴願決定書後二個月內為復查決定。由此可見，被告機關於原處分經訴願決定撤銷後向財政部請示，不但於法無據且漠視訴願決定之拘束力，進而更嚴重影響原告行政救濟之審級利益及憲法所保障人民之訴願權益。五、我國營業稅課稅範圍僅限於「銷售貨物」、「勞務收入」及「進

口貨物」，本案原告收取會員保證金既非「銷售貨物」、「勞務收入」亦非「進口貨物」，自非營業稅之課稅範圍。遍查營業稅法及其施行細則，有關保證金設算收入之規定，僅有營業稅法施行細則第二十四條，其中規定營業人出租財產所收取之押金，應依銀行通行一年期定存利率按月計算其銷售額，並以設算之金額開立發票報繳營業稅。至於其餘原因所收之保證金，依營業稅法及其施行細則之規定，均無設算收入及開立發票繳納營業稅。因此，原告收取保證金，依營業稅法及其施行細則之規定或統一發票使用辦法之規定均無須設算收入課稅。就本案而言，遍查營業稅母法暨其子法營業稅法施行細則，均未規定被告應於收到保證金時課徵營業稅。因此，財政部八十四年六月二十八日台財稅第八四一六三一七四九號函、七十九年十一月一日台財稅第七九〇六七四九二八號函等函釋均違背憲法第十九條「租稅法定主義」之規定。復依憲法第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」前述財政部之函釋顯然牴觸營業稅母法之規定，創設人民法律所未規定之納稅義務，明確違背了憲法第十九條及第一百七十二條之規定。六、本案係被告機關於八十二年十月六日援引財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇六七四九二八號函補徵原告鉅額營業稅。惟財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇六七四九二八號函釋未經編入八十一年版法令彙編，依法自八十二年一月十日起，一律不再援引適用，被告機關卻在同年十月六日援引適用。況上開財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇六七四九二八號函係規定高爾夫球場或高爾夫俱樂部收取之入會費或保證金，開立發票並繳稅之規定，而原告並非高爾夫球場（或高爾夫俱樂部），課稅主體不同，依法應不適用該函釋之規定，由此可見，被告機關認事用法，顯有違誤。七、與本案同屬聯誼會會員入會保證金性質之台北市政府八十四年十一月二十一日府訴字第八四〇六九七六五號訴願決定撤銷入會保證金補稅之原處分，其訴願決定意旨為：「二、關於入會保證金一六八、〇〇〇元部分：入會保證金，於會員退會時應退還者，尚非銷售勞務之收入，應免開立統一發票，免徵營業稅，財政部 76.02.10 台財稅第七五一九九七一號著有函釋。」本案既然與前述台北市政

府訴願委員會撤銷「入會保證金補稅案件」係同性質一同屬聯誼會會員入會保證金之情事，依「相同案件應相同處理之行政平等原則」，本案亦應撤銷原處分。參之被告機關訴願代理人張麗花於民國八十三年九月一日出席台灣省訴願審議委員會言詞辯論會自認：「被告機關曾函詢台灣省全省十五個縣市稅捐稽徵處，並無類似或相同課稅處分。」及高雄市稅捐稽徵處更透過稅務專業雜誌發布新聞稿：「聯誼社招募會員收取之保證金，尚非銷售勞務之收入，免徵營業稅，免開統一發票。」亦證明聯誼社收取會員之保證金，非營業稅課稅範圍。縱使保證金約定有退還之期限，仍不能改變其應退還之事實，本案原告所收取之保證金，依法自應准予免徵營業稅。況原告於八十年十月一日修訂會員規章，約定會員入會後得隨時申請退會，新舊會員均適用。八十四年四月八日被告機關復查報告表顯示，自八十一年五月十四日至八十四年二月十三日止，原告退還保證金共計一五、四七〇、〇〇〇元，有被告機關查核結果之案卷資料可稽。綜上所述，原告係單純經營聯誼社，且收受保證金，會員退會隨時可申請退還，並非銷售勞務性質，亦即非營業稅課稅範圍，請撤銷復查決定、訴願決定及再訴願決定，以維護原告法定之租稅權益等語。

被告答辯意旨略以：(一)查以會員制方式經營銷售貨物或勞務之營業人，不論其提供之勞務或銷售之貨物項目為何，均應依首揭規定課徵營業稅，不以高爾夫球場業者為限，財政部八十四年六月二十八日台財稅第八四一六三一七四九號函釋有案。本件原告投資經營興〇山莊渡假俱樂部，於七十八年一月至八十年九月向會員收取入會屆滿三年得申請無息退還之保證金，分別為七十八年三四九、〇一五、〇〇〇元，七十九年六四、九二七、〇〇〇元，八十年九、八九六、一〇五元，共計四二三、八三八、一〇五（含稅）。惟原告未依規定開立發票繳納營業稅，案經本處查獲，取具八十一年五月二十六日談話筆錄、原告說明書及原告八十一年十一月二十七日申辯書等附原處分卷可稽，本處遂予補徵營業稅二一、一九一、九〇五元（ $423,838,105 \text{ 元} \times 5\%$ ）。嗣因查上開保證金業已內含營業稅，遂重新核定應補徵營業稅為二〇、一八二、七六七元（

423,838,105.元 $(1+5\%) \times 5\%$)並無違誤。(二)至原告主張本處援引未納入八十一年版法令彙編之七十九年十一月一日台財稅第七九〇六七四九二八號函規定辦理，尚有違誤乙節。查上開財政部七十九年函為行政指示及過渡時期函令，尚無保留之必要，故未納入八十一年版法令彙編。又本件依首揭法條及函釋，仍應課徵營業稅，是原核定並無不當，所訴核無足採，請予駁回等語。

理 由

按「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。」「……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。……」為營業稅法第一條、第三條所明定。次按「二、……以會員制方式經營銷售貨物或勞務之營業人，所收取入會費，係提供會員入會權利，並提供設備供會員使用之代價，依上開稅法規定應課徵營業稅。……三、至如會員入會所繳納之入會費中屬存儲金、保證金等性質，於會員退會時應退還者，尚非銷售勞務之收入，應免開立統一發票，免徵營業稅……。」「向入會會員收取一次入會費或收取保證金，會員退會時退還會員者，屬保證金性質，免徵娛樂稅及營業稅，會員退會時不退還會員者，應課徵娛樂稅及營業稅。」「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。」復分別財政部七十六年二月十日台財稅第七五一九七七—號函、七十八年二月二十二日台財稅第七八一—三九六六一號函及七十九年六月四日台財稅第七九〇六六一—三〇三號函所釋示。經營高爾夫球場（俱樂部）其提供勞務之服務與所謂渡假山莊俱樂部性質相近，上開函釋既無違背營業稅法，自得予以援用。是以會員制方式經營銷售貨物或勞務之營業人，不論其提供之勞務或銷售之貨物項目為何，均應依首揭規定課徵營業稅，不以高爾夫球場業者為限。亦經財政部八十四年六月二十八日台財稅第八四一六三一七四九號函釋在案。本件原告投資經營興〇山莊渡假

俱樂部，於七十八年一月至八十年九月向會員收取入會屆滿三年得申請無息退還之保證金，分別為七十八年三四九、〇一五、〇〇〇元，七十九年六四、九二七、〇〇〇元，八十年九、八九六、一〇五元，共計四二三、八三八、一〇五元（含稅），惟原告未依規定開立發票繳納營業稅，案經被告查獲，有八十一年五月二十六日談話筆錄、原告說明書等附原處分卷可稽，被告遂予補徵營業稅二一、一九一、九〇五元〔 $423,838,105 \text{ 元} \times 5\%$ 〕。嗣因查上開保證金業已內含營業稅，遂重新核定應補徵營業稅為二〇、一八二、七六七元〔 $423,838,105 \text{ 元} (1+5\%) \times 5\%$ 〕，揆諸首揭說明，並無違誤，一再訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴稱原處分曾經臺灣省政府八十三年九月十二日八三府訴三字第一六〇七七四號訴願決定撤銷，惟被告重核仍維持原處分，違反訴願法第二十四條規定；且伊係經營單純之聯誼社，所收取會員保證金，既非銷售貨物或勞務，亦非進口貨物，縱使約定有退還之期限，均非營業稅之課稅範圍。被告依財政部八十四年六月二十八日台財稅第八四一六三一七四九號函及七十九年十一月一日台財稅第七九〇六七四九二八號函釋補徵原告系爭營業稅均違背租稅法定主義，且財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇六七四九二八號函並未編入八十一年版法令彙編，被告予以援用，顯有違誤。況原告已於八十年十月一日修訂會員規章，約定會員入會後得隨時申請退會，新舊會員均適用，原告自八十一年五月十四日至八十四年二月十三日止計退還保證金一五、四七〇、〇〇〇元，被告遽為課徵營業稅，顯然違法云云。查臺灣省政府八十三年九月十二日八三府訴三字第一六〇七七四號訴願決定係以財政部七十六年二月十日台財稅第七五一九七七一號函、七十八年二月二十二日台財稅第七八一三九六六一號函及七十九年六月四日台財稅第七九〇六六一三〇三號函釋僅就高爾夫球場或俱樂部加以規範，是否可適用於聯誼社，殊有疑義，且原告究係單純之聯誼社或實際經營高爾夫球場（俱樂部），事實未明，尚有查明之必要，而將被告八十三年五月三十一日中市稅法字第八三〇六〇二三三號復查決定予以撤銷，並未明確指明財政部上開函釋，不得適用於本件，則被告於轉請財政部以八十四年六月二十

八日台財稅第八四一六三一七四九號函釋縱非經營高爾夫球場，惟如採會員制方式經營銷售貨物或勞務者，仍應依財政部前開函釋徵免營業稅後，據以課徵本件營業稅，難謂違反訴願法第二十四條之規定。又財政部七十九年六月四日台財稅第七九〇六六一三〇三號函釋於契約訂定屆滿一定期間退會，准予退還入會費或保證金者，均應於收款時開立統一發票課徵營業稅，係以此種契約對於未屆滿一定期間退會者既有不予退還保證金之情形，則與銷售勞務之營業行為無異，自均應於收款時開立統一發票，迨屆滿一定期間實際發生退會而退還保證金時則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，對於營業人亦無何損害，與營業稅法第一條、第三條規定意旨並未違背，自應予適用，尚無違背租稅法定主義。至財政部七十九年台財稅第七九〇六七四九二八號函旨在說明財政部先後發布前開七十六年台財稅第七五一九七七一號函、七十八年台財稅第七八一三九六六一號函、七十九年台財稅第七九〇六六一三〇三號函釋之始末，因屬行政指示及過渡時期函令，尚無保留必要，故未納入八十一年版法令彙編。本件原告於七十八年一月至八十年九月間向會員收取滿三年申請退會時無息退還之保證金，未開立發票，依財政部上開七十九年六月四日台財稅第七九〇六六一三〇三號函釋，自應予以補徵，其縱於八十年十月一日修改會員規章，約定會員入會後得隨時申請退會並退還保證金，亦不影響已成立之違章行為。被告補徵系爭營業稅，並無不合。原告所舉台北市政府八十四年十一月二十一日府訴字第八四〇六九七六五號訴願決定、被告代理人出席台灣省政府訴願委員會表示之個人意見及高雄市稅捐稽徵處之新聞稿，尚無拘束本院之效力。另原告如已退還部分保證金，於繳納本件營業稅後，得否依財政部前開七十九年台財稅第七九〇六六一三〇三號函釋檢附有關文件向主管稽徵機關申請退還已納稅款，乃屬另一問題。綜上，原告起訴各點，均無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國八十六年二月十八日
(本聲請書其餘附件略)