

司法院釋字第三九七號解釋

中華民國 85 年 2 月 16 日

院台大二字第 04074 號

解 釋 文

財政部中華民國七十五年二月二十日台財稅字第七五二一四三五號令發布之「兼營營業人營業稅額計算辦法」係基於營業稅法第十九條第三項具體明確之授權而訂定，並未逾越法律授權之目的及範圍，與租稅法律主義並無牴觸。又財政部七十七年七月八日台財稅字第七六一一五三九一九號函釋稱兼營投資業務之營業人於年度中取得之股利，應於年度結束時彙總列入當年度最後乙期免稅銷售額申報，並依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，按當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例計算調整應納稅額，併同繳納，僅釋示兼營營業人股利所得如何適用上開辦法計算其依法不得扣抵之進項稅額，並未認股利收入係營業稅之課稅範圍，符合營業稅法意旨，與憲法尚無違背。惟不得扣抵比例之計算，在租稅實務上既有多種不同方法，財政部雖於八十一年八月二十五日有所修正，為使租稅益臻公平合理，主管機關仍宜檢討改進。

解釋理由書

現行營業稅法對於營業稅之課徵係採加值型營業稅及累積型轉手稅合併立法制，前者依營業稅法第四章第一節規定，係按營業人進、銷項稅額之差額課稅；後者依同法第四章第二節規定，係按營業人銷售總額課徵營業稅。依營業稅法第十五條第一項規定，營業人當期銷項稅額（指營業人銷售貨物或勞務、或依規定所應收取之營業稅額）扣減進項稅額（指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額）之餘額，即為當期應納或溢付營業稅額。營業人得以購買貨物或勞務所支付之進項稅額申報扣抵銷售貨物或勞務之銷項稅額，應以其所銷售之貨物或勞務屬於應稅者為限。依營業稅法第十九條第一項規定同條項所定之進項稅額，不得扣抵銷項稅額，又同條第二項規定專營免稅貨物或勞務者，其進項稅額不得申請退還。但就兼營營業稅法

第八條免稅貨物或勞務者，其購進所營免稅貨物或勞務，或營業人非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務等第十九條第一項所列之進項稅額，因與得扣抵之進項稅額，有不易明確劃分之情形，為合理計算應納稅額，營業稅法第十九條第三項乃授權財政部就兼營營業稅法第八條第一項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之，作為稽徵或納稅之依據。此種法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法所不許（釋字第三四六號解釋參照）。

財政部七十五年二月二十日台財稅字第七五二一四三五號令發布之「兼營營業人營業稅額計算辦法」係基於營業稅法第十九條第三項具體明確之授權而訂定，其所採之比例扣抵法，旨在便利徵納雙方徵繳作業，並未逾越授權之目的及範圍。加值型營業稅係對貨物或勞務在生產、提供或流通之各階段，就銷售金額扣抵進項金額後之餘額（即附加價值）所課徵之稅，涉及稽徵技術、成本與公平，有其演進之過程。關於如何計算兼營營業人之應納稅額，各國多採比例扣抵法，亦有規定帳載完備，得明確劃分勾稽，而經核准者，得採直接扣抵法。財政部於八十一年八月二十五日修正上開辦法，規定自八十一年九月一日起，兼營營業人帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物或勞務之實際用途者，得向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算其進項稅額可扣抵銷項稅額之金額，使兼營營業人有所選擇，係在因應我國營業稅制之發展，兼顧實情與公平所為之改進。查主管機關基於法律授權所訂定之各種命令，於不違反法律授權意旨之限度內，並非不得增刪修訂或變更其見解（釋字第二八七號解釋參照），故不能因而認財政部修改前開辦法，兼採直接扣抵法，即謂原本所採之比例扣抵法為違法。

營業稅係以在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物為課徵對象，營業稅法第一條設有規定，股利收入不在營業稅課徵範圍。財政部七十七年七月八日台財稅字第七六一一五三九一九號函釋謂，兼營投資業務之營業人於年度中取得之股利，應於年度結束時彙總列入當年度最後乙期免稅銷售額申報，並依兼營營業人營業稅額計算辦法，

按當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例計算調整應納稅額，併同繳納，僅釋示兼營營業人股利所得如何適用上開辦法計算其依法不得扣抵之進項稅額，非在增加其銷項稅額，亦非認股利收入係屬營業稅課稅範圍，而對股利收入課徵營業稅，符合營業稅法之意旨。蓋如許股利收入免予列入計算依法不得扣抵比例，則此項與股利收入有關之各項費用之進項稅額，均將併作應課徵營業稅之進項稅額，而予全數扣抵，使其相關進項費用完全無租稅負擔，相較於專營投資業務者之此等進項稅額完全不能扣抵，有失公平，且將誘使專營投資業務者藉銷售少數應稅貨物或勞務而成為兼營投資業之營業人，將投資業務之進項稅額得以悉數扣抵，規避稅負，自非合理。

綜上所述，上開財政部發布之兼營營業人營業稅額計算辦法及函釋，符合營業稅法意旨，與憲法第十九條所定租稅法律主義尚無牴觸。惟上開函釋，以「股利」收入作為計算進項稅額不得扣抵之比例基礎，文義上易滋將股利擴張解釋為營業稅之課稅適用範圍之誤解；又不得扣抵比例之計算，在租稅實務上既有多種不同方法，財政部雖於八十一年八月二十五日有所修正，為使租稅益臻公平合理，主管機關仍宜檢討改進。

大法官會議 主 席 施啟揚

大法官 翁岳生 劉鐵錚 吳 庚 王和雄
王澤鑑 林永謀 林國賢 施文森
城仲模 孫森焱 董翔飛 楊慧英
戴東雄 蘇俊雄

部分不同意見書 大法官 孫森焱

財政部發布兼營營業人營業稅額計算辦法（以下簡稱營業稅額計算辦法）係依營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項所訂定，為同辦法第一條所明定。又營業稅係以在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物為課徵對象，此觀營業稅法第一條之規定自明。股利收入既不在營業稅法規定之課徵範圍，自無銷項稅額，從而其進項稅額即無從扣抵。其兼營投資業務及加值稅範圍之業務者，於計算進項稅額之扣抵比例時，如未將股利收入之進項稅額剔

除，則其與股利收入有關之費用，如投資部門之業務費用、管理費用、電腦設備及共同使用之水電費、固定資產等相關之進項稅額，均可全數扣抵，固非合理，惟如依財政部七十七年七月八日台財稅字第七六一一五三九一九號函釋意旨，逕適用營業稅額計算辦法計算可扣抵之進項稅額，其可扣抵之進項稅額將大幅減少，相對增加營業人之稅負，有違租稅法律主義，亦非公平。理由如下：

- 一、依營業稅額計算辦法第二條第一項規定：「兼營營業人應依本法第四章第一節規定計算營業稅額部分，適用本辦法之規定。」同條第二項則規定：「前項稱兼營營業人，指依本法第四章第一節規定計算稅額，兼營應稅及免稅貨物或勞務者，或兼依本法第四章第一節及第二節規定計算稅額者。」股利收入並非營業稅課徵對象，無營業稅法規定適用之餘地，更不屬應稅或免稅貨物或勞務範圍，即無從適用營業稅額計算辦法將股利收入列為銷售淨額，以之為計算進項稅額不得扣抵銷項稅額比例之基礎。
- 二、股利收入不屬於營業稅法第一條所列課稅範圍，將其與適用營業稅法規定之銷售淨額合併，以計算進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例，與免稅銷售淨額併列為比例之中，即係視股利收入為免稅銷售淨額之一種，無異將股利收入列為營業稅之課稅範圍而適用營業稅法第八條之免稅規定。不但牴觸憲法第十九條之規定，且違背營業稅法。
- 三、如將股利收入列入免稅銷售淨額申報，計算應納或溢付稅額，則與股利收入完全無關之費用，例如為購置生產原料或機器而支付之進項稅額，因計入股利收入為免稅銷售淨額之故，其不得扣抵銷項稅額之比例將相對增加，使營業人負擔依法不應負擔之稅負。此種情形解釋理由雖謂「非在增加其銷項稅額」，但確已增加其不得扣抵之進項稅額。

實則財政部七十七年七月八日台財稅字第七六一一五三九一九號函所顧慮者，無非謂如准許股利收入免予列入計算不得扣抵比例，其有關之進項稅額均可全數扣抵，顯失公平等語。第關此情形如將「與股利收入有關之進項稅額」及「與股利收入無關之進項稅額」分開計算，即可維持租稅公平。顧營業稅之課徵，所

以按期計算全部銷貨之銷項稅額，於扣除其全部進貨之進項稅額後，以其差額為當期應繳納之稅額，乃因營業人銷售之貨物或勞務有多種，各有不同之進項稅額及銷項稅額，且本期之進貨未必當期銷售，復有後進先銷、呆存未銷之情形，故為權宜計，始按期就全部銷售淨額依免稅及應稅二部分之比例為核計應繳納營業稅額之基礎。營業稅法第十九條第三項爰規定其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法由財政部定之。就股利收入以言，原非營業稅課徵範圍，為營業人營業以外之收入，如為此收入而有所進貨，繳納營業稅，即係營業稅法第十九條第一項第二款前段所定「非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務」，其進項稅額不得扣抵銷項稅額。是專供股利收入而負擔之進項稅額不發生與他種應稅貨物或勞務之銷項稅額扣抵之問題，不待適用營業稅額計算辦法而然，實係營業稅法第十九條第一項第二款有此規定之結果。至於與股利收入無關之進項稅額，可否扣抵銷項稅額，更不應因股利收入之多寡而受牽涉。問題之關鍵乃為股利收入而使用之貨物或勞務，為應稅或免稅之銷貨所共用者，其進項稅額究以如何比例扣抵銷項稅額？唯有此情形始發生適用營業稅額計算辦法判斷其比例多寡之問題。以故，本件解釋應將購置生產原料或機器等有關之進項稅額與股利收入有關之進項稅額區分，僅就後者與應稅及免稅之銷貨共用部分適用營業稅額計算辦法計算可扣抵之比例，始屬允當。

綜上以觀，有關股利收入使用之貨物或勞務，為應稅或免稅之銷貨所共用者，其進項稅額應以如何比例扣抵銷項稅額，是為進項稅額有部分得依營業稅法第十五條第一項扣抵銷項稅額；有部分依同法第十九條第一項第二款規定不得扣抵銷項稅額發生之問題。此即同法第十九條第三項所定「因本法其他規定而有部分不得扣抵情形。」其不得扣抵之比例與計算辦法，依同條項規定原係授權財政部定之。惟財政部發布營業稅額計算辦法就此漏未顧及，於其第二條第二項僅規定所稱兼營營業人係指「依本法第四章第一節規定計算稅額，兼營應稅及免稅貨物或勞務者」，或「兼依本法第四章第一節及第二節規定計算稅額者」，未將營業稅法第十九條第一項第二款所定非供本業及附

屬業務使用之貨物或勞務發生之進項稅額，與應稅及免稅貨物或勞務發生之進項稅額，以何比例計算之方式亦涵蓋在內，迨民國七十七年七月八日始以台財稅字第七六一一五三九一九號函規定股利收入仍應適用營業稅額計算辦法計算進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例。此函釋意旨，有違租稅法律主義，已如上述。股利收入有關之進項稅額與免稅貨物或勞務之進項稅額有別，如何計算不得扣抵之比例，自應依其法律上性質詳加斟酌，求其適法之計算方法，此與營業稅額計算辦法兼採之直接扣抵法尚有不同，不發生直接扣抵法之規定效力溯及既往之問題。是本件解釋文關於股利收入部分應如下列所示：

又財政部七十七年七月八日台財稅字第七六一一五三九一九號函釋謂：兼營投資業務之營業人於年度中取得之股利，應於年度結束時彙總列入當年度最後乙期免稅銷售額申報，並依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，按當年不得扣抵比例計算調整應納稅額，併同繳納。使兼營營業人原得扣抵銷項稅額之進項稅額減少，增加兼營營業人進項稅額之負擔，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，應准兼營營業人將與股利收入無關之進項稅額分別計算扣抵比例，調整應納稅額。

抄潤 0 紡織股份有限公司代表人尹 0 樑聲請書

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規定聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下。

一、聲請解釋憲法之目的。

聲請人申請退還七十八及七十九年度因適用法令錯誤溢繳營業稅事件，原處分機關所為處分，一再訴願決定機關所為決定，以及行政院所為確定終局判決，其所援用財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋（以下簡稱財政部「系爭函釋」），與營業稅法有關規定及憲法第十九條規定牴觸，應為無效。聲請人於其憲法上所保障之權利並因之遭受不法之侵害，爰此聲請解釋憲法，期以解除主管機關之不法侵害為目的。

二、疑義或爭議之性質及涉及之憲法條文。

(一)憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文。

緣聲請人七十八及七十九年度股利收入，因其非屬在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，依營業稅法第一條規定反面解釋，自非課徵營業稅範圍，因誤依財政部「系爭函釋」自動補行報繳稅款，嗣依稅捐稽徵法第二十八條規定向原處分機關所屬大安分處申請退還上述稅款。原處分及一再訴願決定以及行政法院判決均援用財政部「系爭函釋」分別為否准之處分、駁回之決定，以及駁回之判決。查財政部「系爭函釋」為行政命令，且與營業稅法有關規定及憲法第十九條規定牴觸，應為無效，其適用牴觸法律及憲法之行政命令而為否准退還稅款，顯已不法侵害聲請人憲法第十九條、第十五條所保障「人民有依法律納稅之義務」及「人民之財產權應予保障」之權利。

(二)所經過之訴訟程序。

查聲請人向原處分機關台北市稅捐稽徵處所屬大安分處申請退還誤予溢繳稅款，受否准之處分，乃循序向台北市政府提起訴願，向財政部提起再訴願，均遭駁回，遂於八十二年二月十五日向行政法院提起行政訴訟，該院於八十二年四月二十九日以八十二年度判字第八一八號判決為原告之訴駁回之判決。

(三)確定終局裁判所適用之命令之名稱及其內容。

名稱：財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函（本聲請書簡稱財政部「系爭函釋」）。

內容：兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。

(四)有關機關處理本案之主要文件及其內容。

(1)台北市稅捐稽徵處大安分處八十一年六月十六日北市稽安

(甲)字第二六七七六號函，其內容：依財政部「系爭函釋」為否准退還誤予溢繳稅款。

(2)台北市政府八十一年九月二日(81)府訴字第八一〇五三五六五號訴願決定書，其內容：援用與原處分相同之財政部「系爭函釋」為「訴願駁回」之決定。

(3)財政部八十一年十二月二十八日台財訴第八一〇四八五五八二號再訴願決定書，其內容：援用與原處分及訴願決定相同之該部「系爭函釋」為「再訴願駁回」之決定。

(4)行政法院八十二年四月二十九日八十二年度判字第八一八號判決(附件一)，其內容：援用前揭財政部「系爭函釋」，並據以引申轉投資其他營利事業取得之股利收入係屬營業稅法第一條規定銷售勞務之範圍，而為「原告之訴駁回」之判決。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解。

(一)對於確定終局裁判所適用之命令，發生有牴觸憲法之疑義之內容。

查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。」依此規定反面解釋，非在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，自非營業稅法規定課徵營業稅範圍。股利收入並非銷售貨物或勞務，非屬課徵營業稅範圍，並有現行營業稅法修正案新舊條文對照及說明可資參據。再查「兼營營業人營業稅額計算辦法」第一條訂明：「本辦法依營業稅法(以下簡稱本法)第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項規定訂定之。」第二條第二項規定：「前項稱兼營營業人，指依本法第四章第一節規定計算稅額，兼營應稅及免稅貨物或勞務者，或兼依本法第四章第一節及第二節規定計算稅額者。」觀之首揭規定，足見所謂兼營營業人係指兼營營業稅法第八條第一項免稅貨物或勞務，或兼依營業稅法第四章第一節及第二節規定計算營業稅額者而言。準此，轉投資取得之股利收入，非屬「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用範圍，至為明瞭。惟財政部「系爭

函釋」卻規定「俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納」等，顯與租稅法律主義不合，因此發生有財政部「系爭函釋」是否抵觸營業稅法有關之法律規定，並因而抵觸憲法第十九條所明定依法律納稅原則之疑義。

(二)聲請人對於前項疑義所持之見解。

(1)股利收入非屬營業稅法規定課徵營業稅範圍，自不應將其列入計算進項不得扣抵比例。

按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。」依此規定反面解釋，非在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，自非營業稅法規定課徵營業稅範圍。依現行營業稅法修正案新舊條文對照及說明，於第八條第一項第二十四款項下對照並列原營業稅法第六條第二十二款及第二十三款，並於其說明（二十八）稱：「依修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅列，爰予刪除。」（附件二）足見股利收入非屬營業稅法規定之課稅範圍，已甚明確。查「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。」亦為財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函所明釋。財政部為最高稅政機關，對於立法本意知之最稔，其所是認股利收入非屬營業稅課稅範圍，必有所據。再者非屬課稅範圍與免稅兩者亦有所不同。就營業稅法而言，非屬課稅範圍者，係指稅法之課徵不包括某種行為或收入；免稅者係指稅法之課徵涵蓋該種行為或收入，惟稅法賦予免稅之待遇。前者如股利收入，非金融業之利息收入等，為財務調度行為屬營業外收入；後者如營業稅法第八條第一項規定之銷售行為及第九條之進口行為，仍為營業收入，兩者涵義各

別，對象不同。據此，股利收入本即非屬銷售貨物或勞務，非營業稅法規定課徵營業稅範圍，自與營業稅法第八條第一項規定之免稅貨物或勞務之銷售額不同，當無將其列入計算不得扣抵比例問題，財政部「系爭函釋」規定：應將股利收入列入免稅銷售額申報，計算進項稅額不得扣抵比例，並據以調整稅額，併同繳納等，行政法院之確定終局判決且更進一步引申財政部「系爭函釋」謂：股利收入為銷售勞務之範圍等，其與營業稅法相關規定顯然抵觸，無待贅論。

- (2)兼營投資業務並非兼營營業人，應無「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用。

查「兼營營業人營業稅額計算辦法」第一條訂明：「本辦法依營業稅法（以下簡稱本法）第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項規定訂定之。」第二條第二項規定：「前項稱兼營營業人，指依本法第四章第一節規定計算稅額，兼營應稅及免稅貨物或勞務者，或兼依本法第四章第一節及第二節規定計算稅額者。」按營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項均明定兼營同法第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進項稅額不得扣抵比例及應繳納營業稅比例之計算辦法授權財政部訂定之。準此，依首揭條文足知所謂兼營營業人係指兼營營業稅法第八條第一項免稅貨物或勞務，或兼依營業稅法第四章第一節及第二節規定計算營業稅額者而言，至為明瞭。查股利收入既非營業稅法第八條第一項規定之免稅貨物或勞務，亦非營業稅法第四章第二節計算特種稅額之業務，自無「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用。查財政部「系爭函釋」規定，兼營投資業務營業人於年度結束時應將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納云云，顯以行政命令擴充法律規定，將非屬課稅範圍之股利收入解釋為營業稅法第八條第一項免稅之銷售行為，於法顯有未合。按股利收入與非金融業之利息收入

相同，為財務調度行為。非金融業之利息收入為財務調度行為，非屬勞務收入，應免列入課稅，分別為財政部七十五年七月十八日台財稅第七五五四四一四號函及七十七年九月十七日台財稅第七七〇六六一四二〇號函所釋示（見財政部稅制委員會編印八十一年版營業稅法令彙編二五頁、二二四頁）。同為非屬課稅範圍，非金融業之利息收入免予列入免稅銷售額計算不得扣抵比例，股利收入則應以免稅銷售額名義計算其不得扣抵比例，即已變相課徵股利收入之營業稅，其與營業稅法相關規定牴觸，彰彰明甚。

- (3)財政部「系爭函釋」與營業稅法相關規定牴觸，依憲法第十九條規定應為無效。

「人民有依法律納稅之義務」，「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」，「關於人民之權利義務應以法律定之」，「應以法律規定之事項，不得以命令定之」，憲法第十九條、第一百七十條及中央法規標準法第五條第二款、第六條分別定有明文。據此，納稅為關於人民之義務，若無法律明文，不得向人民課以納稅之義務。依租稅法律主義，人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期限等項而負納稅之義務，若法律無明文規定，縱符法律之目的，亦不得以比照方式或逕以命令訂定課徵款稅，迭經鈞院大法官會議釋字第二一七號、第一五一號及第二一〇號解釋在案。查營業稅之課徵範圍，營業稅法第一條訂有明文，即以在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物為限，而股利收入既非在中華民國境內銷售貨物或勞務，亦非進口貨物，自非營業稅法規定之課稅範圍，關此，有現行營業稅法修正案新舊條文對照及說明可資參據，並經財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函釋示可稽。按非屬課徵營業稅範圍與免徵營業稅不同，已詳前述。股利收入係屬非課徵營業稅範圍，並非營業稅法第八條第一項規定免徵營業稅之銷售貨物或勞務，因此無須報繳營業稅，更無列入計算進項不得扣抵比例問題，應無任何疑

義。然而財政部「系爭函釋」卻謂：「……俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之『免稅銷售額』申報，計算應納或溢付稅額，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」等，其將股利收入當為「免稅銷售額」，並謂應依「兼營營業人營業稅額計算辦法」列入計算不得扣抵比例云云，顯然將非屬課徵營業稅範圍之股利收入視同營業稅法第八條第一項免稅銷售額，其非由於誤解法律所致，即係出於類推適用，與營業稅法相關規定牴觸，至為明顯，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，依憲法第一百七十二條規定，應為無效，行政法院以之為判決之依據，亦當然無效。

(三)解決疑義必須解釋憲法之理由。

查憲法之解釋由司法院為之，憲法第一百七十三條定有明文；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，亦為司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所明定；本院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，前經鈞院大法官會議釋字第一七七號、第一八五號解釋在案。聲請人七十八及七十九年度營業稅因適用法令錯誤溢繳稅款申請退還案件，原處分、訴願、再訴願決定及行政法院確定終局判決援用財政部「系爭函釋」為依據，而為不利聲請人之處分、決定或判決，不法侵害聲請人憲法上所保障之權利。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有鈞院大法官會議解釋其違反憲法，始得據以救濟，爰此聲請解釋憲法。

(四)檢附關係文件名稱及件數。

- (1)行政法院八十二年度判字第八一八號判決影本乙份。
- (2)現行營業稅法修正案新舊條文對照及說明（有關部份）影本

乙份。

此 致

司法院

聲請人：潤0紡織股份有限公司

代表人：尹0樑

中 華 民 國 八 十 二 年 七 月 二 十 九 日

(附件一)

行政法院判決

八十二年度判字第八一八號

原 告 潤0紡織股份有限公司

(設略)

代 表 人 尹0樑 住同上

訴訟代理人 張0益 (住略)

被 告 台北市稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十一年十二月二十八日台財訴第八一0四八五五八二號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告於民國八十一年五月十六日依稅捐稽徵法第四十八條之一規定，將七十八年及七十九年之股利收入列入當年度最後一期之免稅銷售額，並依兼營營業人營業稅額計算辦法規定，調整應納稅額，自動補報並補繳所漏稅款合計新台幣(下同)二、二一六、九三三元(含滯納金二八八、一五0、利息七、七八0元)，嗣復於八十一年六月五日向被告機關申請退還遭否准。原告不服，提起訴願及再訴願，遞遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：查原處分及一再訴願決定之所以否准退還系爭稅款等，無非均以財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋為依據，該函釋與營業稅法有關規定牴觸，應為無效。茲為

利於審理，特再詳陳理由如下：一、本件系爭股利收入非屬營業稅法規定課徵營業稅範圍，自與營業稅法第八條第一項規定之免徵營業稅尚有不同。按營業稅法第一條規定：「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。」依此規定反面解釋，非在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，自非營業稅法規定課徵營業稅範圍。依財政部七十六年六月四日台財稅第七五五八〇六七號函釋：「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。」準此，股利收入並非在中華民國境內銷售貨物或勞務，非屬營業稅法規定課徵營業稅範圍，事實甚明。再者，營業稅法第八條第一項規定之免徵營業稅，係指原屬在中華民國境內銷售貨物或勞務，規定其免徵營業稅，但其進項稅額則不得扣抵或退還，此見其立法理由而益明。據此，本件系爭股利收入本即非屬銷售貨物或勞務，亦非營業稅法規定課徵營業稅範圍，自營業稅法第八條第一項規定之免稅貨物或勞務之銷售額不同，當無將其列入計算不得扣抵比例問題，甚理至明，無待贅述。二、本件系爭股利收入非屬營業稅法第八條第一項規定之免稅貨物或勞務，亦非營業稅法第四章第二節規定特種稅額業務，應無「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用。查「兼營營業人營業稅額計算辦法」第一條訂明：「本辦法依營業稅法（以下簡稱本法）第十九條第三項，第三十六條第一項及第四十一條第二項規定訂定之」，第二條第二項規定：「前項稱兼營營業人，指依本法第四章第一節規定計算稅額，兼營應稅及免稅貨物或勞務者，或兼依本法第四章第一節及第二節規定計算稅額者。」觀之首揭規定可知所謂兼營營業人係指兼營營業稅法第八條免稅貨物或勞務，或因其他規定而有部分不得扣抵情形者，或兼營依營業稅法第四章第一節及第二節規定計算營業稅額者，至為明瞭。按本件系爭股利收入，既非營業稅法第八條第一項規定之免稅貨物或勞務，詳如前述，亦非營業稅法第四章第二節計算特種稅額之業務，自非「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用對象，無庸置疑。三、財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋與營業稅法有關規定牴觸，應為無效，據以所為之原處分及一再訴願決定，當然違法。查營業稅之課徵範圍，營業稅

法第一條訂有明文，即以在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物為限，而股利收入既非在中華民國境內銷售貨物或勞務，亦非進口貨物，自非營業稅法規定之課稅範圍，觀此，並有財政部七十六年六月四日台財稅第七五五八〇六七號函明釋在案。因此股利收入無須申報繳納營業稅，應無任何爭議，惟財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋卻謂：「年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納」。按股利收入非屬課徵營業稅範圍，並與營業稅法第八條第一項規定之免稅貨物或勞務不同，非「兼營營業人營業稅額計算辦法」適用對象，已詳前述，財政部上述函釋將股利收入誤為營業稅法第八條第一項之免稅貨物或勞務，並認有「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用，顯然與營業稅法有關規定牴觸，依憲法第一百七十二條規定，應為無效，據以所為之處分及一再訴願決定，當然違法。綜上所陳，原告依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還溢繳稅款等，於法並無不合，原處分否准退還，顯有違誤，一再訴願決定遞予維持，亦有未合，爰此狀請鈞院鑒核，賜准判決撤銷原處分及決定等語。

被告答辯意旨略謂：按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如下：調整稅額 =（當年度進項稅額 - 當年依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1 - 當年度不得扣抵比例）。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依下列公式調整：調整稅額 =〔當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額〕×徵收率×當年度不得扣抵比例 -〔當年度進口已納營業稅額（乘人小汽車除外）+ 當年度購買勞務已納營業

稅額}。」分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項，第七條第一項、第二項所明定。又財政部七十七年七月八日台財第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」本件起訴理由略謂：「本件系爭股利收入非屬營業稅法第一條規定之課徵營業稅範圍，亦非屬營業稅法第八條第一項規定之免稅貨物或勞務，更非營業稅法第四章第二節規定特種稅額業務，則應無兼營營業人營業稅額計算辦法之適用，而財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，卻將股利收入誤為營業稅法第八條第一項之免稅貨物或勞務，並認有兼營營業人營業稅額計算辦法之適用，顯然與營業稅法有關規定抵觸，依憲法第一百七十二條規定，應為無效，是以原告依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還溢繳稅款，並無不合。」等語。惟查原告雖係經營紡織，但因轉投其他營利事業於七十八年取得股利收入計二七、〇七四、四六二元，七十九年度計五九、三一三、三五二元，自應依財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函及兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，將全年度之股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務之應納稅額，故原告於八十一年五月十六日依稅捐稽徵法第四十八條之一規定，將七十八年及七十九年之股利收入列入當年度最後一期之免稅銷售額，並依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，調整應納稅額，自動補報並補繳所漏稅額，合計二、二一六、九三三元（含滯納金二八八、一五〇元，利息七、七八〇元）於法並無不合，從而本處所屬大安分處否准原告申請退還上述稅款，亦無違誤，原核定敬請予以維持。綜上論結，原告之訴應認為無理由，請駁回原告之訴等語。

理 由

按納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還 為稅捐稽徵法第二十八條

所明定。又本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例，係指各該期間免稅額銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如下：調整稅額 = 當年已扣抵之進項稅額 - (當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當年度不得扣抵比例)。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依下列公式調整：調整稅額 = [當年度進口貨物 (乘人小汽車除外) 依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額] × 徵收率 × 當年度不得扣抵比例 - [當年度進口已納營業稅額 (乘人小汽車除外) + 當年度購買勞務已納營業稅額]。分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項，第七條第一項、第二項所明定。又財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將年股利收入彙總列當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納」本件原告係經營紡織業，但因轉投資其他營利事業於七十八年度取得股利收入計二七、〇七四、四七二元，七十九年度計五九、三一三、三五二元，自應依財政部前函及兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，將全年度之股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務之應納稅額，故原告於八十一年五月十六日依稅捐稽徵法第四十八條之一規定，將七十八年及七十九年之股利收入列入當年度最後一期之免稅銷售額，並依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，調整應納稅額，自動補報並補繳所漏稅額，合計二、二一六、九三三元 (含滯納金二八八、一五〇元，利息七、七八〇元) 並無因適用法律錯誤，溢繳稅款情形，從而被告機關所屬大安分處否准原告申請退還上述稅款，揆諸稅捐稽徵法第二十八

條之規定，洵無違誤，訴願及再訴願決定遞予維持亦無不當。原告雖主張：本件系爭股利收入非屬營業稅法第一條規定之課徵營業稅範圍，亦非屬營業稅法第八條第一項規定之免稅貨物或勞務，更非營業稅法第四章第二節規定特種稅額業務，則應無兼營營業人營業稅額計算辦法之適用，而財政部七十七年七月八日台財第七六一一五三九一九號函釋，卻將股利收入誤為營業稅法第八條第一項之免稅貨物或勞務，並認有兼營營業人營業稅額計算辦法之適用，顯然與營業稅法有關規定牴觸，且與財政部七十六年六月四日台財字第七五五八〇六七號函釋意旨不合，依憲法第一百七十二條規定，應為無效，是以原告依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還溢繳稅款，並無不合。」等語。惟查原告係經營紡織業，其轉投資其他營利事業，取得股利，核屬營業稅法第一條規定之勞務範圍。原告所訴非屬該條規定之課徵營業稅範圍云云，自非可取。被告機關因依前開規定及辦法為否准申請退還稅款之處分，即無違反法律或牴觸憲法之可言。至於原告援引之財政部七十六年六月四日台財稅字第七五五八〇六七號函，乃係就專營或兼營投資業務之營利事業而言，與本案情形有間，自無引用之餘地。原告訴意旨難認有理由，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。

中華民國八十二年四月二十九日

抄遠 0 紡織股份有限公司代表人徐 0 東聲請書

受文者：司法院

主旨：為聲請人因民國七十七年至八十年度營業稅案件，歷經行政救濟程序，由行政法院判決確定，其適用法律及命令發生與憲法牴觸情事，嚴重損害憲法對於人民所保障之財產權及僅依法律納稅之權益，請依憲法有關規定及大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定予解釋澄清，以維憲法威信。

說明：本件聲請解釋事項，乃在財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號釋令及其所頒布之「兼營營業人營業

稅額計算辦法」與憲法規定有所牴觸，而行政院有關判決亦有違憲違法之情事，茲分述有關要點於后：

壹．聲請解釋憲法之目的 - 請求解釋事項：

按營利事業購買股票或投資其他營利事業所取得之「股利」，非屬營業稅法所規定在中華民國境內「銷售貨物或勞務，或進口之貨物」等應稅範圍，自始非屬營業稅課徵之標的。亦不屬營業稅法第八條、第九條所定免徵營業稅之項目，其「進項稅額」固自始不得申報扣抵或退還，但並無財政部所定「兼營營業人營業稅額計算辦法」（以下均簡稱「計算辦法」）之應用，財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號釋令規定將「股利收入」彙總列入當年度免稅銷售額申報，並依該部所定「計算辦法」計算應納稅額，併同繳納。實質上對股利收入課徵鉅額營業稅，與營業稅法明文規定意旨有所違背，與憲法第十九條所定課稅法律主義及第十五條所定對於人民財產權之保障亦有牴觸。該項釋令及「計算辦法」涉及股利課稅部分與憲法顯然牴觸，應認為無效，稽徵機關應就有股利收入之納稅人就股利部分之「進項稅額」，單獨核定劃分處理，確定免徵股利收入之營業稅，並將溢徵稅款發還納稅人。

貳．疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文：

按聲請人係經營紡織工業之營利事業，歷年均依法報繳營業稅。其間聲請人曾因投資而有「股利」之收入，因其並非營業稅法所定銷售「貨物」或「勞務」之行為，故並非營業稅課徵之標的。財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號釋函原已明示：「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。」其意旨與營業稅法明文亦尚相符。但嗣後則又公布台財稅第七六一一五三九一九號釋函，並訂定「兼營營業人營業稅額計算辦法」，責令將「股利收入」依該辦法納入免稅銷售額申報，合併計算課稅。遂致自民國七十七年度起至民國八十年度之四個年

度均大量溢徵營業稅，顯已違反憲法第十九條所定人民僅依法律納稅之明文、侵及憲法第十五條所保障之財產權，聲請人曾聲請退還此項違法徵收之稅款，經訴願、再訴願而提起行政訴訟，均被駁回，因認憲法所保障之權利，已受明顯之侵害。爰依大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，聲請解釋。

參．聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

一、按營業稅法第一條明定：「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」，其納稅範圍極為明確，共僅三種：

- (一)銷售貨物。
- (二)銷售勞務。
- (三)進口貨物。

營業稅法第三條第一項更明定「銷售貨物」之定義為「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」，第二項明定：「銷售勞務」之定義，為「提供勞務與他人或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價」，同法第五條又明定「進口貨物」之定義，因與本案無關，恕免引列（詳見附證一、「營業稅法」，其有關部分已以燐光筆指明）。本案系爭股利收入，與上述定義對照，則既非「銷售貨物」亦作「銷售勞務」，尤非「進口貨物」，其不屬課徵營業稅範圍，實不可能有任何爭執，此所以財政部七十六年台財稅第七五五八〇六七號釋函已明示非屬營業稅法規定之課稅範圍，具有完全相同之見解（詳見附證二、上述釋令原文）。

二、本案之基本困難，並進而造成違法及違憲之處理，其實亦導源於此項定義之爭執。蓋稽徵機關任意主張將「股利收入」納入營業稅課徵範圍，而行政法院予以維持，每件判決常越出財稅機關主張之範圍，而將投資之「股利收入」指為「銷售勞務」之一種，其用語幾乎完全相同。即謂：「經查原告係經營紡織業，因轉投資其他營

利事業，取得股利收入之性質，核屬營業稅法第一條規定之勞務範圍。」（詳見附證三至十、行政法院判決共八件）此一立論基礎，不惟無法律依據，且與立法本旨相反，其因而稽徵稅款，即屬顯然違背憲法所定對人民僅依法律納稅之保障。

本案似因稅法規定複雜，司法人員又未能詳細瞭解「股利」收入之本質以及營業稅法所為「銷售勞務」之定義，致生誤會。營業稅法第二項所明定「銷售勞務」之定義，須一方面「提供勞務」或「提供貨物與他人使用收益」，另一方面則取得「代價」。此時課稅乃以其「提供行為」為「營業行為」，並以之為課稅標的；其取得「對價」則為課稅之條件。以「股利」收入而論，其持有股票，乃投入資本而「收受」股票，性質上與「提供」「貨物」或「勞務」完全不同，「股利」則須俟發行股票之營利事業視其盈餘情形而為分配，亦非購買股票之「對價」，無論依文理或依法理，均不可能指為營業稅法第一條及第三條而稱之「銷售勞務」之行為。行政法院此項誤解，實深遺憾（請參閱附證一營業稅法有關條文）。

- 三、參照營業稅法之立法經過，則尤可證明前述法律明文，不容許有不同之解釋。蓋營業稅法在民國七十四年修正前曾以明文將「股利」列為免徵營業稅之項目。修正後之現行營業稅法，則在第八條免徵營業稅之款目中刪除「股利」一款，而其修正理由則謂：「依修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅列，爰予刪除」（詳見附證十一、立法院秘書處編印之「營業稅法修正條文對照表」）。依此意旨，「股利」根本非課徵營業稅之範圍，新法較舊法更為明確。稽徵機關依任何手段或藉口對股利課徵營業稅，均屬明顯違反立法意旨。

依據憲法第十九條租稅法定之原則，稅法解釋務從

嚴謹，如不能防微杜漸，容許財稅機關逐步曲解法律之意旨，將對人民之權益造成重大侵害。

財稅主管機關所公布之行政命令或法規，即使表面上並未指明對股利課徵營業稅，而事實上發生課稅實際效果者，亦均與法律本旨牴觸，依憲法第一百七十二條規定為無效，亦當然違背憲法第十五條所定對於人民財產權之保障。

四、關於財政部如何頒布釋令及訂定「計算辦法」，致在實質上變更前述七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號釋令並同時違反前述營業稅法明文，達成違法徵稅目的，則必須先瞭解營業稅法自七十四年十一月修正後，已將整個稅制更新，稱為「加值型」營業稅，其稽徵與計算方法亦完全不同。

- (一)舊制營業稅乃依廠商整個營業額按一定比率課徵營業稅，計算極為單純，並無取巧誤會之餘地。但每一貨物經原料商、生產廠商、批發商、中盤商、零售商，每次移轉均按售價增加一次稅負，則失之苛刻，且不公平。現行新制營業稅法，則貨物（原料或成品）在初次轉手時，已按其價格按一定比率（現為百分之五）課徵營業稅（理論上係由買受人買進貨物時負擔，故在買受人言，成為其「進項稅額」）。第二次轉手時，因其間經買受人加工或營運，售出價格較高（即所謂「加值」），仍按同一稅率計算稅負而成為其「銷售稅額」，但可將原買受時所負擔「進項稅額」扣除，而僅繳納其「差額」。以後每次轉手，進貨之買受人均同樣以前手已納總稅負為「進項稅額」，抵扣其銷售時之「銷項稅額」，僅繳納每次轉售中因加值所生之差額。如此計算納稅，總稅負不致因貨物轉手多次而重複，理論上比較合理。
- (二)由於營業稅不可能按每件貨物計算其稅負，遂使稽徵發生困難。蓋如百貨公司銷售數千百種貨物，每種每

件各有不同之「進項稅額」與「銷項稅額」，且本期進貨可能延至次年銷售，更有先進後銷、後進先銷，甚至呆存未銷情形，因此營業稅法為便於稽徵起見，乃責由每個廠商按期計算其整期全部銷貨之「銷項稅額」，再扣除其全部進貨之「進項稅額」，以其計算所得差額，為該期應繳納之營業稅額。因此，計算營業稅額時，在全期「銷項稅額」已確定後，如果可以扣抵之「進項稅額」愈大，則繳稅愈少，可以扣抵之「進項稅額」愈小，則繳稅愈多。核減「進項稅額」，即為核增營業稅額。

- (三)營業稅法為適應政策上之需要，亦曾於營業稅法第八條明定「貨物或勞務」之得免徵營業稅者，共達三十一款（第九條另定免稅進口貨物三款與本案無關，不贅列）。換言之，如果銷售此類免稅之貨物或勞務，即使有加之盈餘，亦可免予繳納營業稅（所得稅乃另一問題，與此無關）。在此情形，因銷貨時無庸繳稅，並無「銷項稅款」，即使原有「進項稅額」，亦無從扣抵，更難容其申報「進項稅額」而主張退還。此在專營免稅貨物或勞務之銷售者，因其完全無銷項稅額，亦完全不能主張以進項稅額扣抵，並無計算上之困難，營業稅法第十九條第二項因此逕定為「不得申請退還」其進項稅額。但就兼營免稅貨物及應稅貨物或勞務之廠商，一方面曾就應稅貨物或勞務繳稅而有「銷項稅額」，另一方面，其購進「應稅」與「免稅」兩類貨物或勞務，均可能有「進項稅額」；其中屬於「應稅」部分原可於銷售時扣抵「銷項稅額」者，屬於「免稅」部分者則無可扣抵，將不易明確劃分而生計算應納稅額之困難。營業稅法第十九條第二項遂授權財政部另就「兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者」訂定其「計算辦法」，以為稽徵或納稅之依據（請參閱附證一營業稅法有關條文）。

(四)財政部因而另訂「兼營營業人營業稅額計算辦法」，但其第三條之實質內容，並未直接訂明如何核定「進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例」，而係以「免稅銷售淨額」所占「全部銷售淨額」之比例為基礎，將整個「進項稅額」的同一比例排除不准扣抵「銷項稅額」之數字。（詳見附證十二、財政部發布及修正之「兼營營業人營業稅額計算辦法」）。因此造成銷售免稅貨物愈多時，可以扣抵之比例愈少，亦因而納稅愈多，與營業稅法所定免稅之宗旨相反。且因免稅貨物，於購入時原來較一般貨物僅有較低之「進項稅額」，在整個「進項稅額」中亦僅占極低比例，茲則依銷售額之較高比例，計算不准扣抵之數額，勢必將使營業人因購進應稅貨物或勞務時所繳納，原屬於可以抵扣之「進項稅額」亦因免稅貨物併入計算而被排除不准扣抵，大幅增加法律明定之稅負，無異將營業稅法原定屬於免稅之貨物銷售，予以課稅，因與母法抵觸，自屬違法。

(五)但查上述「計算辦法」之含有違法成分，並非本案請求解釋之核心問題，本案請求解釋之癥結，乃在營利事業購買股票或投資其他營利事業所取得之「股利」，根本非屬營業稅法所定之課徵標的，亦不屬於營業稅法第八條第一項所定免徵營業稅之項目，亦因而應無財政部所定「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用。茲財政部逕以七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號釋令規定，責令聲請人將股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額，並依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額併同繳納，遂構成變本加厲之雙重違法（詳見附證十三、財政部上述釋令）。換言之，上述釋令本身乃將營業稅法所規定範圍以外之「股利」，併入營業稅課

稅項目計徵營業稅，其違反租稅法律主義極為明顯。

且按財政部發布之兼營營業人營業稅額「計算辦法」，原係依營業稅法第十九條第三項之授權而訂定。但該項條文亦已指明係為營業人「兼營第八條第一項免稅貨物或勞務或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者」而為授權，因此股利收入既非營業稅法第八條第一項所定免稅款目，亦不涉營業稅法其他規定，即根本不屬該項「計算辦法」適用之範圍。並可由此證明財政部釋令使「股利」適用該辦法計徵營業稅乃自始與營業稅法意旨相牴觸，依憲法第一百七十二條：命令與法律牴觸者無效，其釋令亦與憲法意旨違反。

(六)本件稽徵機關違法之嚴重性，除因股利收入自始非營業稅法上所稱「銷售貨物或勞務」，與法律明文顯然牴觸外，更因股利收入數額較為龐大，而其進項稅額幾乎等於零，故將「股利收入」併入「免稅銷售淨額」計算時，使免稅「銷售淨額」及其所占全部銷售淨額之比例均大幅增加，並因依此較高比例之免稅銷售淨額，算出較高比例之不得扣抵之「進項稅額」，造成原屬於應稅貨物或勞務之「進項稅額」之可以扣抵「銷項稅款」者，亦轉為不得「扣抵」之範圍使扣抵後之差額（即應納稅額）大幅增加，使人民之稅負因將原非營業稅課稅標的之股利收入，加入併算結果，大量增加，自非營業稅法將股利收入排除於課稅範圍以外之本意。

(七)總之，本案違法及違憲情事，可以歸納為下列三點：
1. 依營業稅法第一及第二條兩條之規定及定義，參立法院公報所載營業稅法修正理由，已可確實表明：「股利已非營業稅法課稅範圍」，修正法律時特別將其由原有營業稅法第八條所定免徵營業稅之條款中刪除，即可證明其亦非該條所定之免稅條

款。股利已非營業稅法任何條文所規定之內容，以任何計算方法予以課徵營業稅，均屬違法。財稅主管機關頒布之任何「辦法」或釋令，對股利課徵營業稅者，均屬違法而為無效，且違反憲法所定課稅法律主義之明文。

2. 營業稅法第十九條第三項規定「營業人因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務……其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法由財政部定之」，可見營業稅法第十九條所稱兼營營業人，乃限於兼營「第八條第一項免稅貨物及勞務」者而言，「股利」非屬營業稅法所稱「銷售貨物及勞務」，亦不屬第八條第一項免稅款目（乃立法當時特別刪除加以排除者，財稅機關不能諉為不知），財政部依營業稅法第十九條第三項授權所定「兼營營業人營業稅額計算辦法」，亦專為兼營第八條第一項免稅貨物或勞務而定，其意圖將其適用於股利收入而併算課稅，即超出法律授權範圍，將股利收入強指為銷售貨物或勞務亦屬明顯之違法，據以徵稅亦顯屬違反憲法課稅法律主義及保障人民財產權之規定。
3. 財政部所定「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條第一項所規定，以「免稅銷售淨額占全部銷售淨額之比例」計算營業稅法第十九條第三項進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例，因免稅貨物之進項稅額自始較低，無形中將銷售應稅貨物原應扣抵之進項稅額一併減除，不准依法扣抵，而增加人民之稅負，固屬違法；而將原非課稅標的之「股利收入」併入銷售淨額計算，以增加進項稅額不得扣抵比例則為更明顯的違法。財政部因事後瞭解此一違法現象，故已於民國八十一年修正其所定兼營營業人營業稅額計算辦法，增訂第八條之一、之二及之三等三個條文，准許兼營免稅貨物之營業人得改採「直

接扣抵法」，就所銷售之免稅或非免稅項目之貨物或勞務分別計算其進項稅額，而分別准否抵扣，將前述計算辦法之違法成分，予以改正，但對於修正前之違法稽徵並未解決。而將原非課稅標的之「股利收入」併入前述計算辦法予以規範納稅，亦仍屬違法，亟待解釋糾正。

肆．關係文件之名稱及件數

(附證一) 營業稅法全文。

(附證二) 財政部釋令七十六年台財稅第七五五八〇六七號。

(附證三) 行政院八十二年判字第一五〇號判決。

(附證四) 行政院八十二年判字第一三五九號判決。

(附證五) 行政院八十二年判字第一五八號判決。

(附證六) 行政院八十二年判字第一二九〇號判決。

(附證七) 行政院八十二年判字第一五一號判決。

(附證八) 行政院八十二年判字第一一六〇號判決。

(附證九) 行政院八十二年判字第二二〇五號判決。

(附證十) 行政院八十二年判字第二五一號判決。

(附證十一) 立法院編印之營業稅法修正條文對照表。

(附證十二) 財政部發布及修正之「兼營營業人營業稅額計算辦法」。

(附證十三) 財政部七十七年台財稅第七六一一五三九一九號釋令。

伍．特別聲請事項 - 敬請特別重視本件解釋案件

一、關於「租稅法律主義」始於英國一二一五年頒布之大憲章，為「人身自由」以外全世界憲政制度之重要成分，以保護人民之財產權，亦形成政府不能任意向人民課徵租稅之憲法基本原則。各國憲法沿習至今，我國憲法亦不例外。任何國家不能貫徹此類保障民權之基本條款者，憲法精神即告死亡。我國憲法賦與司法院以解釋憲法權責，亦係為保衛憲法而設。司法院宜有足夠之道德

勇氣，以貫徹憲法精神，並為司法機關之楷模。本案牽涉者非僅聲請人一個公司之稅負問題，事實上涉及無數納稅人憲法權利之保障，亦將影響財稅機關能否尊重法律，誠實執行法律尊重人民權益之問題，甚至影響人民對國家的向心力。敬請特別重視。

二、本案因涉及稅制較為繁雜，不易以書面詳述以使非稅務專才徹底瞭解案情，聲請人敬謹請求 鈞院考慮就本案邀請專家舉行公聽會或行公開辯論，以期有透明之處理，為公正解釋，並藉此宏揚憲政觀念。

聲 請 人：遠 0 紡織股份有限公司

法定代理人：徐 0 東

聲請代理人：李 0 律師

中 華 民 國 八 十 三 年 三 月 三 十 一 日

(附件十)

行政法院判決

八十二年度判字第二五一號

原 告 遠 0 紡織股份有限公司

(設略)

代 表 人 徐 0 東 住同上

被 告 台北市稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十一年十月十三日台財訴第八一 0 三二八 0 六一號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告八十年度股利收入計新台幣(下同)九四一、一五九、四二四元，經依財政部民國七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法規定併同繳納營業稅三一、七三七、四九五元，嗣又於八十一年二月十三日向被告機關所屬大安分

處申請退還營業稅計三一、七三七、四九五元，案經被告機關所屬大安分處於八十一年二月二十四日以北市稽安（甲）字第六六五〇號函復否准所請，原告不服，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，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謂：一、財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋（下稱系爭函釋）：兼營投資業務之營業人於年度取得之股利得暫免於各期申報，俟年終彙列當年度末期申報。惟其適法性確有問題，蓋觀諸前揭函釋稱「營業人取得之股利，核非營業稅法規定之課徵範圍 兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入，為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」其說明互有矛盾並抵觸營業稅法。茲說明如下（一）非屬課稅範圍者，應係指稅法之課徵，不包括某種所得或行為；免稅者，系指租稅之課徵涵蓋該種所得或行為，惟稅法賦予免稅之待遇，二者並不相同。系爭函釋先云：股利收入非屬營業稅法規定之課稅範圍；復云：應列為「免稅」銷售額。足見該函釋規定之矛盾及被告機關不明非屬課程範圍及免稅之不同。（二）現行營業稅之課徵，於營業稅法第一條即開示明義指出：「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。」可見現行營業稅之課徵，係對營業人之「銷售」行為及進口行為課稅，至於該「銷售」行為是否以營利為目的，在所不同。營業人轉投資於其他營利事業之行為所取得之股利，依營業稅法修正草案條文對照表之說明：「 股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅述，爰予刪除。」及修正之營業稅法第八條免徵營業稅之項目未包括股利收入（原修正前營業稅法第六條第二十三款即將股利列為免徵營業稅之項目）。其非屬營業稅法規定之課稅範圍，亦非屬免徵營業稅之項目，甚為明確。前者已為財政部(76)台財稅第七五五八〇六七號函釋所認同。營業人自投資行為所取得之股利，既非屬銷售貨物或勞務之代價，即無需課徵繳納營業稅。系爭函釋之規定，顯以行政命令擴充法律規定，將理財投資行為解釋為銷售行為，於法不合，

可見其一。（三）又系爭函釋，將股利收入列入免稅銷售額。所謂「銷售額」，依營業稅法第十六條之規定，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，亦即由銷售行為而取得之代價。非專營投資業務之營業人轉投資於其他營利事業係為理財行為，其取得之股利收入既非因銷售行為所產生，自非屬所謂之「銷售額」。且探諸現行營業稅之課徵，分為應稅、免稅及零稅率，其中適用免稅規定者，業經法律明訂於營業稅法第八條所規定之銷售貨物或勞務。因投資行為而取得之股利收入並營業稅法第八條所規定之免稅收入。系爭函釋及再訴願決定，將非屬營業稅法規定之課稅範圍的股利收入，解釋為免稅銷售額，實未考慮轉投資行為非為銷售行為及其實質為非屬課稅範圍（而非免稅範圍），實係以行政命令擴充課稅範圍，違反營業稅法對銷售行為課徵之精神，可見其二。（四）又，現行加值型營業稅之課徵，係對銷售貨物或勞務加值部分課徵營業稅，對專營應稅營業人，其進項稅額，除營業稅法第十九條所規定不得扣抵項目外，餘皆可扣抵其銷項稅額；兼營營業人則按兼營比例計算可扣抵及不可扣抵比例；專營免稅者，則進項稅額全數不可扣抵。其目的乃在避免舊制營業稅重複課稅及稅上加稅之缺點，並避免課稅不公平之情形。系爭函釋將非屬課稅範圍之股利以免稅銷售額之名義來計算其不可扣抵之進項稅額，即已變相課徵股利收入營業稅，與營業稅法之原立法精神相違背，此其三。（五）「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用對象 - 兼營營業人，依該辦法第二條第二項之規定，係指依營業稅法第四章第一節規定計算稅額而兼營應稅及免稅貨物或勞務者；或兼依營業稅法第四章第一節及第二節規定計算稅額者。又稱免稅者，營業稅法第八條已明訂，惟未包括轉投資行為所產生之股利收入。系爭函釋，將股利列為免稅收入，規定應按「兼營營業人營業稅額計算辦法」計算不可扣抵之進項稅額，實已牴觸營業稅法及該辦法之規定。顯以行政命令變更稅法之規定，自應無效。可見其四。二、查原告係一紡織業者，所營業務僅限於紡織相關產品之製造與銷售及百貨之銷售等，均屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之範圍。此外並無其他兼營業務。而產生股利收入之轉投資行為非屬營業稅法第三條及第四條所定義之銷售貨物或勞務，且不屬營業稅法第八條所規定之免稅貨物或勞

務之範圍；營業稅法令亦無第八條以外關於「轉投資、取得股利」屬免稅貨物或勞務之規定。是原告之「轉投資、取得股利」，尚不構成「兼營免稅貨物或勞務」，非該辦法所稱之兼營營業人。另依營業稅法第四章第二節所列應依該章節特種稅額計稅之業別計有三類：金融業、特種飲食業及小規模營業人等。原告為紡織（製造）業，非前揭依特種稅額計稅之業類，不屬依第四章第二節計稅之營業人，故亦非該辦法第二條第二項後段所稱兼依第四章第一節及第二節計稅之兼營營業人。是原告非兼營營業人，無「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用。其轉投資而取得之股利即無須列入免稅銷售額計算不可扣抵之進項稅額。三、如前所述，修正之營業稅法第八條規定之免徵營業稅之項目未包括股利收入，財政部(76)台財稅第七五五八〇六七號函釋亦明示：「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍」。股利收入非屬營業稅課稅範圍，即非屬銷售額，故無需繳納營業稅。又依行為時「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條之規定，不得扣抵銷項稅額比例，係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額占全部銷售淨額之比例。依財政部前揭函釋，股利收入既非屬營業稅課稅範圍，依該辦法規定，於計算不得扣抵比例時，分子及分母皆不必列入計算。原告誤將股利收入列入計算，是為計算錯誤，又如依系爭函釋規定「須將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報」，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定按當年度不得扣抵比例計算調整稅額併同繳納。」股利收入係屬免稅銷售額，應依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定計算不得扣抵比例。惟依行為時「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條之規定，依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算不得扣抵銷項稅額比例。倘股利如系爭函釋所釋，為免稅「銷售額」，則依該辦法之規定，投資應課徵證券交易稅之證券所取得之股利不需列入計算不可扣抵比例。原告取得之股利收入，其轉投資之證券，皆為依法應課徵證券交易稅之證券，投資該證券所取得之股利收入，財政部既認定為免稅銷售額，亦即為應課徵證券交易稅之證券之銷售額，依「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條之規定，於計

算進項不得扣抵比例時，亦不必列入計算。綜合而言，財政部(76)台財稅第七五五八〇六七號函釋規定，股利收入非屬銷售額（即非屬課徵範圍），而系爭函釋之規定，卻認為股利收入係屬免稅銷售額。姑不論前後釋令有矛盾不一致的情形，倘認為股利收入非屬銷售額，則無課徵營業稅之問題；倘認為股利收入係屬銷售額，則依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，於計算不得扣抵比例時，亦不必列入計算。今原告疏忽，誤將股利收入列入計算，致溢繳營業稅額，應得依稅捐稽徵法第二十八條規定退還該溢繳之稅款。四、財政部 76.4.4. 台財稅第七五五八〇六七號函之規定「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅；營業人取得之股利，核非營業稅法規定之課稅範圍，專營投資業務取得之進項憑證所支付之進項稅額，應不得申報扣抵或退還。」及財政部 77.9.1.財稅第七七〇一一八六七〇號函之規定「公司專營投資業務，除股利收入外，目前既無應稅或零稅率銷售額，當期或當年度取得進項憑證所支付之進項稅額，依規定不得申報扣抵或退還。」均為原告所知。該等函釋係因專營投資業務之營利事業，其進項憑證所支付之進項稅額均非用於課稅之銷售額，故不得申報扣抵或退還。惟本案之重點在於原告用於經營應課稅銷售額而發生之進項稅額，不應因轉投資而取得股利，依系爭函釋之規定，將股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報計算應納或溢付稅額，變成不准扣抵，情況與前揭財政部函釋專營投資業務者不同，不應比照處理。現行加值型營業稅之課徵，其屬經營應稅或零稅率者，方有進項稅額可扣抵或退還。專營投資業務之公司，其進項稅額必皆為其為專營投資業務而產生，其因專營投資業務而取得之股利，因無應稅或零稅率之適用，其進項稅額自無可扣抵或退還，於法尚無不合。惟本案與專營投資業務者並不同。原告之轉投資，並非原告之經營業務，原告發生之進項稅額皆與原告所製造及銷售之紡織品、百貨等相關。依據加值型營業稅課徵之精神，原告所發生進項稅額應全數得以扣抵銷項稅額。被告機關未究事實而援引財政部(76)台財稅第七五五八〇六七號函及(77)台財稅第七七〇一一八六七〇號函之規定而認為原告應依系爭函釋之規定，計算調整，將用於經營應課

稅銷售額而發生之進項稅額變成不可扣抵之進項稅額，實屬率斷。違反租稅禁止類推適用之原則。五、綜上所述，憲法第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效」。中央法規標準法第十一條規定：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律」，系爭函釋，顯與憲法第十九條「人民依法律納稅」及營業稅法相牴觸，自應無效。其持該函見解所作之再訴願決定實為不適法。此外，該函釋未探究一分之股利不會產生同比例之進項之事實，而規定應依行為時「兼營營業人營業稅額計算辦法」計算調整不可扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務補繳進項稅額，顯嚴重扭曲進項稅額之歸屬，其適法性確有問題。為此提起本訴，請判決撤銷處分、訴願及再訴願決定，以維原告之權益等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售額之比例，但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - (當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當年度不得扣抵比例)。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = 【當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額】 × 徵收率 × 當年度不得扣抵比例 - 【當年度進口已納營業稅額（乘人小汽車除外） + 當年度購買勞務已納營業稅額】。」分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項、第七條第一項、第二項所明定。又財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額：並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計

算調整稅額，併同繳納。」本案原告因轉投資其他營利事業，於八十年度取得股利收入計九四、一五九、四二四元，自應財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，將全年度之股利收入彙總列入當年度最後一期（即八十年十一月至同年十二月）之免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務應納稅額計三一、七三七、四九五元，並無錯誤，是以本處所屬大安分處否准原告申請退還上述三一、七三七、四九五元營業稅款，並無違誤。二、綜上論結，原告之訴應認為無理由，請駁回其訴，俾維稅政等語。

理 由

按「本辦法（即兼營營業人營業稅額計算辦法）所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例，係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業額辦理申報繳納，其計算公式如下：調整額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - （當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1 - 當年度不得扣抵比例）。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依下列公式調整：調整稅額 = [當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額] × 徵收率 × 當年度不得扣抵比例 - [當年度進口已納營業稅額（乘人小汽車除外） + 當年度購買勞務已納營業稅額]。」兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項、第七條第一項、第二項定有明文。又「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」亦經財政部七十七年七月八日台財第七六一一五三九一九號函釋在案。財政部為中央財稅主管機關，基於職權，依據各有關稅法規

定及經驗法則所為上開函釋，該與憲法租稅法定主義及有關稅法之規定，並無牴觸，自可適用。本件原告經營紡織業，因轉投資其他營利事業，於八十年度取得股利收入計九四一、一五九、四二四元，經財政部上開函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法規定辦理申報後，於八十一年二月十三日向被告機關所屬大安分處申請退還營業稅計三一、七三七、四九五元，被告機關所屬大安分處將之彙總列入當年度最後一期（即八十年十一月至同年十二月）之免稅銷售額申報，並計算調整後不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買外國勞務之應納稅額計三一、七三七、四九五元，因而否准所請，揆諸首揭法條及財政部函釋規定，並無違誤。原告起訴主張，營業人轉投資其他營利事業，所取得之股利收入，非屬營業稅法規定之課稅範圍，且股利收入非因銷售行為所產生，自非營業稅法第十六條規定之銷售額，而營業稅第八條亦已規定適用免稅之規定，因投資行為而取得之股利收入並非營業稅法第八條所規定之免稅收入，是股利收入既非營業稅法第八條所規定之免稅項目，倘營業人同時經營銷售應稅貨物或勞務及投資行為，並非兼營營業人營業稅額計算辦法所規定之兼營營業人，自不適用該辦法之規定，況其係一紡織業者，所營業務僅限於紡織相關產品之製造與銷售及百貨之銷售等，均屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之範圍。此外並無其他兼營業務。而產生股利收入之轉投資行為非屬營業稅法第三條及第四條所定義之銷售貨物或勞務，且不屬營業稅法第八條所規定之免稅貨物或勞務之範圍；營業稅法令亦無第八條以外關於「轉投資、取得股利」屬免稅貨物或勞務之規定。是其「轉投資、取得股利」，尚不構成「兼營免稅貨物或勞務」，非該辦法所稱之兼營營業人，無「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用。系爭函釋與憲法及營業稅法相牴觸，自屬無效云云。第查因轉投資取得之股利，屬免稅銷售額之範圍，而原告經營紡織業，係依營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其因轉投資其他營利事業，而取得股利收入，係屬「兼營營業人營業稅額計算辦法」第二條第二項所稱之兼營營業人，自有該辦法規定之適用，且財政部前揭系爭函釋與憲法租稅法定主義及有關稅法之規定，並無牴觸，已如前述，要無原告所稱與憲法及營業稅法牴觸而無效之可言，原告所為主張，尚無可採。訴

願、再訴願決定，遞予維持原處分，均無不合。原告起訴論旨，非有理由，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。

中華民國八十二年二月十一日
(本聲請書其餘附件略)

抄宏 0 電腦公司代表人施 0 榮聲請書

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（宣告命令牴觸憲法），並將有關事項敘明如下：

壹：聲請解釋憲法之目的

為八十一年度股利收入誤繳營業稅申請退還事件，懇請大院大法官會議惠予溯及既往解釋：財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函及八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號函均為自始即係違反法律及憲法之無效行政命令，俾資保障聲請人之財產權。

貳：疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文

一、憲法所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文與所經過之訴訟程序。

1. 聲請人八十一年度股利收入三一、二、九九三、九二九元誤依行為時財政部八十一年八月二十五日修正公布「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條及第七條等「比例扣抵法」之規定，於報繳當年度最後一期營業稅時，先將非屬營業稅課稅範圍之股利收入併入計算兼營營業人「當年度不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例）」以調整稅額三、四一〇、八七〇元後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納。
2. 行政法院八十三年度判字第八三號原判決及八十三年度判字第一一五〇號再審判決所適用之財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函及八十二年三月十日

台財稅第八二〇〇七六六九九號函（以下統稱前引二財政部不法行政命令），均逾越營業稅法第一條及第八條之母法規定「課稅範圍」，復更牴觸大法官會議釋字第二一八號解釋「推計課稅應力求客觀、合理使與經驗定則相當，以維持租稅公平」之原則；致違反憲法第十五條、第十九條、第二十三條及第一百七十二條規定，而不法侵害聲請人受憲法保障之財產權。

二、確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及內容，及有關機關處理本案之主要文件及說明。

本案確定終局裁判即行政法院八十三年度判字第八三號原判決及其八十三年度判字第一一五〇號再審判決所適用之財政部不法行政命令如后：

1. 財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函：

兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。

2. 財政部八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號函：

營業人以所支付之進項稅額申報扣抵銷項稅額，應以其銷項屬於應稅者為限，銷項如為免稅者則不得申報扣抵；至於非屬營業稅課徵範圍者，既不屬營業稅法規範之對象，應無營業稅法有關扣抵規定之適用。若非屬營業稅課稅範圍之股利收入免予列入免稅銷售額計算不得扣抵進項稅額之比例，將使兼營投資業務營業人，所支付與股利收入有關之進項稅額均得全數扣抵其他銷項稅額，亦即股利收入適用零稅率，違反加值型營業稅之精神。

又為使兼營營業人營業稅額計算方式更為公平、合理

(亦即財政部強制營業人一律採用比例扣抵法，顯違租稅公平原則)，本部已於八十一年八月二十五日以台財稅第八一一六七五六六〇號令發布修正「兼營營業人營業稅額計算辦法」部分條文，明定兼營營業人得自同年九月一日起，經向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法，按貨物或勞務之「實際用途」計算進稅項額可扣抵銷項稅額之金額及進口貨物、購買國外勞務之應納稅額。因此，嗣後兼營投資業務之營業人，自可視其營業特性與需要，依上開修正條文規定辦理。

參：聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、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之內容，及聲請人對於前述疑義所持之見解。

(一)仰請參考立法院秘書處編印立法院公報法律案專輯第九十三輯財政(三)營業稅法修正案之第六頁及第三二頁、第三三四頁及第三五九頁、第四四五頁及第四七一頁(即附件一、附件二及附件三)有關股利既非營業稅課稅範圍更非免稅銷售額之立法本旨與精神。並仰請 大院依八十二年二月三日公布修正「司法院大法官審理案件法」第十三條之精神為公正合理之解釋。

(二)鑑定之聲請

敬請 大院指定經濟部商業司或財政部證券管理委員會為「鑑定人」，並以渠等對投資之專業知識，鑑定「股利收入並無進項營業稅額或其進項營業稅額之比例趨近於零」之經驗定則，以符合租稅公平原則及大法官會議釋字第二一八號解釋意旨。

(三)依立法院公報(即立法資料)所載立法機關代表民意立法之立法裁量與立法本旨而言：

1. 大法官解釋案件，應參考制憲、修憲及立法資料(即附件一、附件二及附件三之營業稅法修正草案)，為八十二年二月三日公布修正「司法院大法官審理案件法」第十三條所明定。

2. 立法院公報之「立法資料」與「立法裁量」如后：

股利收入既非營業稅課稅範圍，亦非營業稅法第八條所逐項列舉之免稅銷售額範圍，為行政院七十三年十一月十日台七十三財字第一八四七六號函「營業稅法修正草案」、立法院財政委員會及全體立法委員於立法時所持續一致無異議明示惟一之立法本旨，更絕不容行政機關仁智見解之不同，而予否定。證諸立法院秘書處編印立法院公報法律案專輯第九十三輯財政（三）營業稅法修正案：壹、法律案之提出第六頁「營業稅法修正草案總說明」第六項第三款及第三二頁「營業稅法修正草案條文對照表」說明欄（附件一）；貳、法律案之審查第三三〇頁「立法院財政委員會審查報告」說明二第六項第三款及第三五九頁「營業稅法審查修正案、行政院修正草案、現行法條文對照表」說明欄（附件二）；參、法律案之討論第四四五頁立法院財政委員會七十四年六月十二日（七四）台財發字第〇五七號函說明二第（六）項第三款及第四七一頁「營業稅法審查修正案、行政院修正草案、現行法條文對照表」說明欄（附件三）等諸「立法資料」所明示「股利因不符新制營業稅精神，故自免稅項目中刪除」及「依修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅（即營業稅法第一條）之課稅範圍，是以無庸在此（免稅銷售額）贅列，爰予（自營業稅法第八條）刪除。」之立法本旨，其理至臻明確，根本無庸再行詮釋。

3. 亦即股利收入非屬營業稅法第一條規定之「課稅範圍」，且更非屬營業稅法第八條所逐項列舉之「免稅銷售額範圍」之立法本旨及法條明文，絕不容在學說上竟有諸說併存或行政機關有法律見解歧異之情形存在。

4. 是則任何違背本立法本旨及法條明文所為之行政命令自係當然違憲。

(四)依「特別規定應優先適用一般規定」之法理及立法機關之

立法本旨而言：

1. 按營業稅法第一條課稅範圍之定義，雖採概括主義而規定「在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應依本法課徵營業稅。」，惟其概括之課稅範圍亦僅侷限於銷售貨物或勞務，而不包括非銷售貨物或勞務之行為，立法意旨至明，絕不容行政機關仁智見解之不同，而予否定。
 2. 依行政法院五十九判二二〇「特別規定應優先適用一般規定」之判例（附件四）意旨，股利收入因自始既非銷售貨物亦非銷售勞務，且立法機關復於營業稅法第八條立法本旨（請詳立法院公報如附件一、附件二及附件三）更明確積極特別規定「依修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此（免稅銷售額）贅述，爰予（自營業稅法第八條）刪除。」故依租稅法律主義及行政法院五十九判二二〇判例（附件四），前引二財政部不法行政命令均顯將股利收入誤為課稅範圍且更誤為免稅銷售額，而均顯然違背法律並逾越營業稅法母法規定範圍。
 3. 「查法律之解釋，旨在闡明法條之真意，使條文規定得為適當之應用，並無創設或變更法律之效力，故其解釋不得逾越立法本旨之範圍。」為行政法院六十一判一六九判例（附件五）所明釋。前引二財政部不法行政命令既一再逾越立法本旨（即股利非屬課稅範圍，更非免稅銷售額）之母法規定範圍，復並變更及擴張法律之效力而誤將股利違法視為課稅範圍中之免稅銷售額，是前引二財政部不法行政命令自皆屬牴觸法律而無效之行政命令。
- (五)依「列舉規定」、「概括規定」與「省略即故意之省略」之立法本旨與法條編排體系而言：
1. 營業稅法第八條（本條僅有逐項列舉條款，並無概括條款）並未將股利收入列舉為免稅銷售額之範圍，故股利收入依法自係與「兼營營業人營業稅額計算辦法」無

涉，更不容將之列入免稅銷售額計算進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例，是前引二財政部不法行政命令均顯然違背法律並逾越母法規定範圍。

2. 依「省略即故意之省略」、「列舉即排除」及「明示其一者即認為排除其他」之法理，股利收入既未經立法者於營業稅法第八條第一項明示逐項列舉為第三十一款「免稅銷售額」中之任何一種，且更為立法者所故意刪除不予贅列；又營業稅法第八條既並無概括條款（即無所得稅法第八條第十一款泛指「其他收益」如股本溢價之概括條款）；故自不得任由行政機關僅憑仁智見解之不同而逾越母法規定範圍，率爾遽將立法者故意拒絕列舉之股利收入擴張解釋並違法自行列舉為免稅銷售額範圍。綜上，前引二財政部不法行政命令自皆屬命令牴觸法律，法意至明。
3. 參諸貨物稅條例第二章應納貨物之範圍，因應稅貨物僅有逐項列舉條款，而無概括條款，故凡未經逐項列舉之貨物即非屬應稅貨物之範圍，而不容行政機關僅憑仁智見解之不同，而予否定（請詳附件六，大法官鄭健才君協同意見書）。援彼例此，即不容行政機關逾越母法規定範圍及立法本旨，遽將立法者故意自免稅銷售額列舉項目中省略之股利收入違法視為免稅銷售額，法理至明。
4. 查營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項、第四十一條第二項及「兼營營業人營業稅額計算辦法」第一條均一再再積極明文規定，僅限兼營營業稅法第八條所逐項列舉之免稅貨物或勞務，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，始應依財政部所頒「兼營營業人營業稅額計算辦法」定之。次查「兼營營業人營業稅額計算辦法」第一條更亦一再明定該計算辦法之法源為營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項。再查依「省略即故意之省略」、「列舉即

排除」、「明示其一者即認為排除其他」之法理。未查營業稅法第八條並無「概括條款」而僅有「列舉條款」。綜上，前引二財政部不法行政命令，均顯然以非法規之行政命令，逾越營業稅法第八條免稅銷售額之母法規定範圍與兼營營業人營業稅額計算辦法第一條所明定之適用範圍，而違反中央法規標準法第十一條及第五章法規之修正與廢止之規定，強將股利收入視為「免稅銷售額」範圍，並更違法將之併入計算進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例。

(六)參酌大法官會議第三一五號解釋之「立法裁量」而言：

1. 關於股利收入，應否列舉為「營業稅法第八條之免稅銷售額」或根本即不屬「營業稅法第一條之課稅範圍」，立法機關依租稅法律主義，得為合理裁量。（請惠予參酌釋字第三一五號解釋文本文，如附件六）。立法機關代表民意經由法律之整體設計，將股利收入定位為非屬營業稅課稅範圍，更非列舉之免稅銷售額，自有其兼顧社會利益之嚴肅意義在。（請詳大法官鄭健才君協同意見書第二項第（三）款，如附件六）。
2. 稅基如何開發，視民意而定，一經立法，不能僅憑仁智見解之不同，而予否定。（請詳大法官鄭健才君協同意見書第一項第（一）款，如附件六）。是則，營業稅法第八條既採「列舉主義」而非「概括主義」，故不在列舉之列之「股利收入」，絕不得僅憑行政機關仁智見解之不同，而違法違憲將之視為「免稅銷售額」。（請詳大法官鄭健才君協同意見書第一項第（一）款、第（二）款及第二項第（三）款，如附件六）。

(七)依「經驗法則」、「避免重覆課稅」與「誠信公平原則」而言：

1. 縱再退一萬萬步而言，凡事實上與股利收入有關之營業稅額，依「經驗法則」，幾乎百分之百皆係轉投資款資金成本（即利息支出），以利息支出所含之「毛額型金

融業特種營業稅額」，因是項毛額型金融業特種營業稅額依營業稅法規定不論何人皆不可扣抵銷項稅額，故當然必由投資人全額百分之百負擔此不可扣抵之毛額型金融業特種營業稅。此營業稅法規定與經驗法則，盡人皆知，豈容違法憑空否定。

2. 財政部對其前引二不法行政命令業已自行發覺有違誤之處，而自動依「經驗法則」，以「直接扣抵法較為公平、合理」為八十一年八月二十五日修正兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一之修正理由（如附件七），故此經中央財稅主管機關本於職權認定之經驗法則，更不容率爾否定。

又財政部於八十一年八月二十五日修正公布前，以行政命令一律強制營業人採用「比例扣抵法」，顯然違反經驗法則及大法官會議釋字第二一八號解釋意旨。

3. 「兼營營業人營業稅額計算辦法」中之比例扣抵法及前引二財政部不法行政命令，既均誤認事實，違反「經驗法則」，公然罔顧股利收入有關之營業稅額（即毛額型特種營業稅），已因依法全部皆不得扣抵，而必全部均歸投資人負擔之事實；且更逾越新制營業稅法母法規定範圍（即股利非屬營業稅之課稅範圍，亦非免稅銷售額），強將股利收入視為免稅銷售額計算不得扣抵進項稅額之比例，致違反誠信公平原則，而對重覆課稅（第一次為「毛額型」特種營業稅，第二次為「加值型」一般稅額不得扣抵比例之進項稅額）恣置不顧，任由聲請人負擔不合理之稅捐，不予救濟，不僅有違立法院代表民意制定法律之本意，亦顯有違稅法上之公平原則（附件八），更顯屬違憲與違法。
4. 再依「經驗法則」及「比例原則（禁止過當原則）」而言，因縱使營業人有取得股利收入之加值型可扣抵之進項稅額（如購買紙張、原子筆之進項稅額），依盡人皆知並符合事實之「經驗法則」，是類進項稅額占股利收

入之比例亦幾乎等於零。是則「兼營營業人營業稅額計算辦法」中之比例扣抵法及前引財政部二不法行政命令，除不僅違背立法機關之立法本旨外，更公然違背「經驗法則」、誤認事實，違反立法目的、誠信公平原則及比例原則。

- (八)營業人銷售「依法應課徵證券交易稅之證券」為營業稅法第八條第二十四款規定之「免稅銷售額」，而非應稅銷售額。故股票買賣時，賣方無庸依營業稅法第十四條第二項之規定，向買受人收取銷項營業稅額；而買受人亦無庸依營業稅法第十五條第三項之規定，支付任何進項營業稅。是則，買賣證券及取得股利收入皆於「法律上不能」有任何進項營業稅額之可言，法有明文，豈容行政機關空言否認。
- (九)財政部八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號函釋竟「無中生有」謂兼營營業人有（縱僅萬萬分之一亦強行謂「有」，顯然恣意違背比例原則）支付與股利收入有關之進項稅額，是該違法行政命令顯有消極的不適用營業稅法第八條第二十四款、第十四條第二項及第十五條第三項之違法，並顯有行政訴訟法第一條第二項規定「濫用權力之違法」。
- (十)股利收入依法並無任何進項營業稅之事實（亦為經驗法則），既為營業稅法本法第八條第二十四款、第十四條第二項及第十五條第三項等諸法條本文（皆無任何但書規定）所明文規定。故是項「法律上不能」之事實，已至為顯著。
- (十一)兼營股票投資之營業人於購進股票時，因股票價款本身即係「免稅銷售額」，依法無須支付任何營業稅給賣方。縱因兼營營業人於買入股票時須憑「紙與筆」書寫幾張文件，致難免亦微有購買「一支筆與幾張紙」之進項稅額，但是項紙與筆之進項稅額佔股利收入之比例亦必趨近於零。此「零比例」之事實（亦為經驗法則），既為股利收

入進項稅額比例（零比例）與一般營業收入進項稅額（約百分之五）之迥異之處，焉容行政機關恣意誤認事實。是則，股利收入亦於「事實上不能」有所任何進項稅額。

- (註)「凡人民未自行申報所得稅或提示證明文件者，稽徵機關得依『推計核定之方法』，估計納稅義務人之所得額時，應仍本『經驗法則』力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則」，為大法官會議釋字第二一八號解釋（附件九）所明示。

但財政部八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號函竟罔顧前述二比例（零比例與百分之五比例）迥異之事實與經驗定則，於計算股利收入不得扣抵進項稅額時，拒不採、更不容人民自行選擇「核實認定」之方法或「符合經驗定則，力求客觀、合理之推計核定方法」，而竟違法遽將股利收入列入「免稅銷售額」以方便（稽徵機關自己方便就好，課稅是否公平在所不問）計算不得扣抵比例及兼營營業人股利收入不得扣抵之進項稅額，致顯失客觀、合理，並有違租稅公平原則。

是則，前引二財政部不法行政命令均顯有不適用大法官會議釋字第二一八號解釋之違法及濫用權利（即違反行政法上之比例原則）之違法。

- (註)財政部不得獨對股利收入為特殊不公平及不利益之不法差別待遇。

- 1.「專營土地開發出售土地之營業人，其因開發土地所支付之進項稅額，依法不得申請退還」為財政部八十、十、十一台財稅第八〇〇三八二三七八號函（附件十）所明示；即財政部依經驗法則及大法官會議釋字第二一八號解釋之精神，釋示規定應採「核實認定法」而不採「比例扣抵法」。

土地之免稅銷售額不列入計算「進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（即不得扣抵比例）」，復為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條所明定；即財政部認為土地

之免稅銷售額與股利收入均同無進項稅額或幾無進項稅額，故財政部基於「行政法上之比例原則」、經驗定則及大法官會議釋字第二一八號解釋之精神，明文同意兼營營業人出售土地之免稅銷售額有關之進項稅額應採「核實認定法」，而不准採用「比例扣抵法」計算不得扣抵之進項稅額，俾免違反租稅公平原則。

是則，財政部八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號不法行政命令獨對股利收入為特殊不公平及不利益之不法差別待遇，顯有違行政法院五十判三二判例（附件十一）及行政法院八十一年五月二十九日八十一年度判字第一〇〇六號判決（附件十二）之平等原則意旨，並更有濫用權力之違法。

2. 前述一支筆與幾張紙之進項稅額，縱為兼營營業人「所支付與股利有關之進項稅額」，但財政部既一向依加值型營業稅法修法本旨（附件一、附件二及附件三），同意營業人所支付與任何「地上物徵收補償、賠償收入、進口商因進口貨物加速卸貨而自運輸公司取得之快卸獎金及以公司名義領取之董監事酬勞金（附件十三、附件十四、附件十五及附件十六，均與股利收入同非屬營業稅課稅範圍）」有關之進項稅額均得全數扣抵其他銷項稅額，亦即地上物徵收補償費、賠償收入、快卸獎金及法人董監事酬勞金均「實質上適用零稅率」，而皆未違反加值型營業稅之精神，更未違反立法裁量。是則，依同一事實（股利收入、地上物補償費、賠償收入、快卸獎金及法人董監事酬勞金皆非屬營業稅課稅範圍）同一審理之「平等原則」而言，股利收入有關之進項稅額自應亦得全數扣抵其他銷項稅額。再依經驗法則而言，地上物徵收補償費、賠償收入、快卸獎金及法人董監事酬勞金有關之進項稅額必顯較股利收入有關之進項稅額為多，且法人董監事酬勞金亦深具提供勞務之事實，故依「舉重以明輕」之法理，股利收入有關之進項稅額更應

得全數扣抵其他銷項稅額。

是則，財政部前引二不法行政命令再次獨對股利收入為特殊不公平及不利益之不法差別待遇，顯有違行政院五十判三二判例（附件十一）及行政法院八十一年五月二十九日八十一年度判字第一〇〇六號判決（附件十二）之平等原則意旨，並更有濫用權力之違法。

(註)遍查營業稅法修正案（附件一、附件二及附件三）之立法理由均僅列示「凡列入免稅貨物或勞務，其進項稅額不得扣抵或退還」，而均並無「非屬營業稅課稅範圍」之收入，其進項稅額不得扣抵或退還之規定。

再遍查營業稅法皆未有「非屬營業稅課稅範圍之收入（如股利收入、地上物徵收補償費、賠償收入、快卸獎金及法人董監事酬勞金）」所支付有關之進項稅額不得全數扣抵其他銷項稅額之規定，故財政部八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號不法行政命令顯然違反立法者之「立法裁量及立法本旨」，更不符加值型營業稅之精神，並抵觸中央法規標準法第五條第二款「關於人民之權利、義務事項，應以法律定之」之規定，而為一無效之違憲行政命令。

(註)股利收入係營業人財務上之調度行為（即理財行為），而非屬銷售貨物或勞務之行為，故經立法機關立法裁量為「非屬營業稅之課稅範圍」。

1. 「依修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍」（請詳附件一、附件二及附件三），故依法條編排體系而言，股利收入自亦非屬「特種銷售額」，法意至明。
2. 「公司轉投資係屬公司之理財（財務上之調度）行為，尚不具備公司所營事業之性質」為經濟部八十年十一月十四日經（八〇）商二三〇二三六號函（附件十七）所明釋。
3. 原告為一專業製造電腦之科學工業且八十一年度全年營

業收入高達一二、二四二、五五三、八二一元，而股利收入僅三一、九九三、九二九元，約占全年營業收入之百分之二點五六。故股利收入為原告理財（財務上之調度）行為之收入，而非銷售貨物或勞務之收入，揆諸核實認定原則，其理至明。

4. 「銀行業、信託業及短期票券交易商以外之營利事業，買賣短期票券，係財務上之調度（即理財行為），非屬營業行為，該項利息收入免徵營業稅。」復為財政部六十七、一、二十五台財稅第三〇五二一號函（附件十八）所明釋。
5. 故股利收入依營業稅母法規定，既非銷售貨物或勞務，亦非「免稅銷售額」，更非「特種銷售額」；基於同一事實應為同一處理之「公平原則」及「舉重以明輕（附件十六）之法理」而言，自應予比照免徵（即免予課徵）任何營業稅。
6. 再遍查營業稅法「營業人開立銷售憑證時限表」範圍欄皆未將「股利」列入，故股利既非營業稅法第一條規定銷售貨物或勞務之範圍，亦非同法第八條規定「免稅銷售額」之範圍，更非依營業稅法第四章第二節規定計算稅額部份之「特種銷售額」，其理至臻明確。
7. 綜上所陳，財政部前引二不法行政命令均罔顧「立法院立法資料與立法裁量」與「司法院大法官審理案件法」第十三條之規定，並逾越營業稅母法規定範圍。

二、解決疑義必須解釋憲法之理由

本案財政部二不法行政命令因已違反營業稅法第一條及第八條、憲法第十五條、第十九條、第二十三條及第一百七十二條，及大法官會議釋字第二一八號解釋意旨，致使聲請人之財產遭受不法侵害。為此謹懇請 大院鑒核，賜准解釋憲法，宣告命令牴觸憲法，用保人民權益，實所企盼！

肆：所附關係文件名稱及件數

(一)立法院公報「營業稅法修正案」法律專輯，法律案之提出第六

頁及第三二頁。

- (二)立法院公報「營業稅法修正案」法律專輯，法律案之審查第三三四頁及第三五九頁。
- (三)立法院公報「營業稅法修正案」法律專輯，法律案之討論第四四五頁及第四七一頁。
- (四)行政法院五十九判二二〇判例。
- (五)行政法院六十一判一六九判例。
- (六)司法院大法官會議釋字第三一五號解釋文及大法官鄭健才君與大法官楊日然君之協同意見書。
- (七)財政部八十一年八月二十五日修正兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一之修正說明。
- (八)行政法院五十二判三四五判例。
- (九)司法院大法官會議釋字第二一八號解釋文。
- (十)財政部八十、十、十一台財稅第八〇〇三八二三七八號函。
- (十一)行政法院五十判三二判例及行政法院八十一年五月二十九日八十一一年度判字第一〇〇六號判決。
- (十二)行政法院八十一年五月二十九日八十一一年度判字第一〇〇六號判決（載於八十一年九月版司法院公報）。
- (十三)財政部七十五、七、二十一台財稅第七五四七〇三一號函。
- (十四)財政部七十五、八、十六台財稅第七五六一一九五號函。
- (十五)財政部八十三、五、十八台財稅第八三一五九四〇五五號函。
- (十六)財政部七十五、五、二十九台財稅第七五二四二二七號函。
- (十七)經濟部八十年十一月十四日經（八〇）商二三〇二三六號函。
- (十八)財政部六十七、一、二十五台財稅第三〇五二一號函。
- (十九)本案行政法院原判決。
- (二十)本案行政法院再審判決。
- (二十一)委任書正本。

謹 呈

司法院

聲請人：宏〇電腦股份有限公司
代表人：施〇榮

代理人：陳世洋 會計師

中 華 民 國 八 十 三 年 九 月 三 十 日

(附件十九)

行政法院判決

八十三年度判字第八三號

原 告 宏 0 電腦股份有限公司

(設略)

代 表 人 施 0 榮 住同上

訴訟代理人 陳 0 洋 (住略)

被 告 新竹市稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十二年十月六日台財訴字第八二一八八五三二九號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告因轉投資其他營利事業，於八十一年度取得股利收入計新台幣（下同）三一、二九九、九二九元，於申報當年度最後一期營業稅時，將系爭股利收入列入免稅銷售額申報，並繳納營業稅三、四一〇、八七〇元（含應留抵稅額二、〇三七、〇一七元及實繳稅額一、三七三、八五三元），嗣以股利收入既非銷售貨物，亦非提供勞務，更無營業稅法第八條之適用，主張其八十一年度最後一期營業稅申報，誤繳營業稅三、四一〇、八七〇元，向被告申請退還誤繳稅款，經被告函復否准，原告不服，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謂：一、依七十三年十一月行政院送立法院之營業稅法修正草案及立法院審議之立法資料，明示「股利因不符新制營業稅精神，故自免稅項目中刪除。」及「依修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此（免稅銷售額）贅列，爰予（自營業稅法第八條）刪

除。」之立法本旨及加值型營業稅立法精神，可知股利收入非屬營業稅法第一條規定之「課稅範圍」，且更非屬營業稅法第八條所逐項列舉之「免稅銷售額範圍」，絕不容在學說上竟有諸說併存或行政機關有法律見解歧異之情形存在。二、按營業稅法第一條課稅範圍之定義，雖採概括主義而規定「在中華民國境內銷售貨物或勞務均應依本法律課徵營業稅。」惟其概括之課稅範圍亦僅侷限於銷售貨物或勞務，而不包括非銷售貨物或勞務之行為，立法意旨至明，股利因自始既非銷售貨物亦非銷售勞務，且立法機關復於營業稅法第八條立法本旨更明確及特別規定「依修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此（免稅銷售額）贅述，爰予（自營業稅法第八條）刪除。」故依租稅法律主義及行政法院五十九年判字第二二〇號「特別規定應優先適用一般規定」之判例，原處分及原決定均屬違法。而財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函及八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號函（以下簡稱前引二財政部函釋）違反加值型營業稅之立法精神，逾越立法本旨（即股利非屬課稅範圍，更非免稅銷售額）之母法規定範圍，並變更及擴張法律之效力而誤將股利違法視為課稅範圍中之免稅銷售額，皆牴觸法律而無效。三、依「省略即故意之省略」、「列舉即排除」及「明示其一者即認為排除其他」之法理，立法者基於立法裁量，不將股利收入於營業稅法第八條第一項明示逐項列舉為三十一款「免稅銷售額」中之任何一種，且更故意刪除不予贅列：又營業稅法第八條並無概括條款，可知股利非營業稅法第八條第一項之免徵營業稅項目，即不應依財政部所頒「兼營營業人營業稅額計算辦法」定之。被告空言股利為免徵營業稅項目，又不能舉證，應受敗訴判決。營業稅法第八條既採列舉主義，而非概括主義，故不在列舉之列之股利收入，絕不得僅憑行政機關仁智見解之不同，而違法、違憲將之視為免稅銷售額。敬請參酌司法院大法官會議釋字第三一五號解釋、大法官鄭健才及楊日然之協同意見書。四、縱再退一萬萬步而言，凡事實上與股利收入有關入營業稅額，依「經驗法則」，幾乎百分之百皆係轉投資款資金成本（即利息支出），其所內含之「毛額型金融業特種營業稅額」，因是項毛額型金融業特種營業稅額

依法不論何人皆不可扣抵銷項稅額，故當然必由投資人全額百分之百負擔此不可扣抵之毛額型金融業特種營業稅，此經驗法則，盡人皆知，豈容憑空否定。前引二財政部函釋將股利收入視為免稅銷售額計算不得扣抵進項稅額之比例，有違誠信公平原則、比例原則，屬於違法、違憲。五、銀行業、信託業及短期票券交易商以外之營利事業，買賣短期票券，係財務上之調度（即理財行為），非屬營業行為，該項利息收入免徵營業稅。為財政部六七、一、二五台財稅第三〇五二一號函所明示。又公司轉投資係屬公司之理財（財務上之調度）行為，尚不具備公司所營事業之性質。為經濟部八十年十一月十四日經（八〇）商二三〇二三六號函所明釋。原告為一專業製造電腦之科學工業，且八十一年度全年營業收入高達一二、二四二、五五三、八二一元，而股利收入僅三一、九九三、九二九元，約占全年營業收入百分之二點五六。故股利收入為原告理財（財務上之調度）行為之收入，而非屬營業行為之收入，皆照買賣票券之事實，應免徵營業稅。遍查營業稅法「營業人開立銷售憑證時限表」範圍欄，皆未將「股利」列入，亦可證知。六、公司投資生產事業及企業，所派之投資代表，經選任為董監事後，以公司名義領取之車馬費及董監事酬勞金，核非因銷售貨物或勞務所取得之代價，不屬營業稅課稅範圍，可免開統一發票，免繳營業稅。為財政部七五、五、二九台財稅第七五二四二二七號函所明釋。依舉重以明輕之法理，股利收入僅以出資為唯一要件，無如董事監事酬勞金，車馬費之隱含有銷售勞務之意，更應認非屬銷售貨物或勞務之範圍。綜上所陳，原決定及原處分均嚴重違法，請判決為無效，不然則撤銷之等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還」為稅捐稽徵法第二十八條所明定。次按「本辦法依營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項規定訂定之。」「兼營營業人當期應納或溢付營業稅額之計算公式如左：應納或溢付稅額 = 銷項稅額 - (進項稅額 - 依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當期不得扣抵比例)」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應於當年度不得扣抵比例調整稅後，

併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - (當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當年度不得扣抵比例)」復為兼營營業人營業稅額計算辦法第一條、第四條及第七條第一項所規定。又「兼營投資業務之營業人所取得之股利收入，應列入免稅銷售額申報，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』規定，計算調整應納稅額。說明：二、營業人以所支付之進項稅額扣抵銷項稅額，應以其銷項屬於應稅者為限，銷項如為免稅者則不得申報扣抵；至於非屬營業稅課稅範圍者，既不屬營業稅法規範之對象，應無營業稅法有關扣抵規定之適用。若非屬營業課稅範圍之股利收入免以列入免稅銷售額計算不得扣抵進項稅額之比例，將使兼營投資業務營業人，所支付與股利收入有關進項稅額均得全數扣抵其他銷項稅額，亦即股利收入適用零稅率，違反加值型營業稅之精神。」亦為財政部八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號函所釋示。二、本件原告八十一年度取得轉投資股利收入三一、九九三、九二九元，於申報當年度最後一期（八十一年十一月至同年十二月）營業稅時，將系爭股利收入彙總列入免稅銷售額，計算調整其不得扣抵之進項稅額，申報應納營業稅額三、四一〇、八七〇元。經核與首揭兼營營業人營業稅額計算辦法規定相合，亦無因適用法令錯誤或計算錯誤致發生溢繳稅之情事，從而本處函復否准原告退稅之申請，揆諸首揭稅捐稽徵法第二十八條規定，並無不合。三、查上開計算辦法係依營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項之法律授權而訂定，而財政部前開函釋僅為就上開辦法第七條規定內容加以闡釋，其內容符合營業稅法授權之目的及範圍，既無牴觸、擴張、變更母法之處，自無違反或牴觸法律或憲法之情形，原告執詞指摘，顯係誤解。又與本案完全相似之遠東紡織公司，亦因轉投資的股利收入喪失抵減部分進項稅額，而遭到補繳營業稅之處分，該公司付先行繳稅，再循序提起行政救濟，嗣後經大院八十二年三月行政訴訟判決「企業轉投資股利屬於銷售勞務收入，是營業稅課稅範圍，財政部規定股利免營業稅，所以企業轉投資之股利收入，在相對由免稅股利所吸收之進項稅額部份自然不抵稅」。本件原告八十一年度全年股利收

入依首揭財政部函釋規定暨依算公式核算並繳納營業稅，並無不合。原告起訴無理由，請駁回之等語。

理 由

按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。又依同法第十九條第三項規定：營業人因兼第八條第一項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之。財政部據此所訂定並發布之兼營營業人營業稅額計算辦法，既有法律之授權，與母法亦無牴觸，自屬有效。該辦法第三條第一項前段規定：「本辦法所稱當期或當年度進項不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。」第四條規定：「兼營營業人當期應納或溢付營業稅額之計算公式如左：應納或溢付稅額 = 銷項稅額 - (進項稅額 - 依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當期不得扣抵比例)。」第七條第一項規定：「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - (當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當年度不得扣抵比例)。」自屬計算兼營營業人營業稅額之依據。本件原告於八十一年度取得轉投資股利收入三一、九九三、九二九元，於申報當年度取後一期（八十一年十一月至同年十二月）營業稅時，依財政部七七年七月八日台財稅第七六一一五三九九一九號函釋示「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得列入當年度最後一期之免稅銷售額申報」之意旨，並依上開辦法之規定，計算調整稅額，申報並繳納營業稅三、四一〇、八七〇，揆諸首開規定及說明，即非無據。其報繳營業稅所適用之法令並無錯誤，又無計算錯誤之情形，自不得請求退還已繳之該項稅款，乃申請退還，被告否准所請，經核並無不合。原告雖訴稱：公司轉投資乃理財行為，股利收入屬銷售勞務，亦非屬銷售貨物之行為，即非課營業稅範圍，更非免稅銷售額，前引二財政部函釋將股利

視為課稅範圍中之免稅銷售額，為違反營業稅法及憲法，自屬無效，原處分及一再訴願決定以該二函為據，均屬違法並違反經驗法則、誠信公平原則、比例原則云云。惟查營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，既非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅，則其兼營投資業務之營業人取得之進項憑證所支付之進項稅額，應不得申報扣抵或退還，此觀諸營業稅法第一條規定，為當然之解釋，復為財政部以七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函釋在案，適用迄今。尚不涉及股利收入是否屬營業稅法第八條規定免徵營業稅項目之問題。嗣財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函示：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」復以八十二年三月十日台財稅八二〇〇七六六九九號函釋示：「營業人以所支付之進項稅額申報扣抵銷項稅額，應以其銷項屬於應稅者為限，銷項如為免稅者，則不得申報扣抵；至於非屬營業稅課徵範圍者，既不屬營業稅法規範之對象，應無營業稅法有關扣抵規定之適用。若非營業稅課稅範圍之股利收入免予列入免稅銷售額計算不得扣抵進項稅額之比例，將使兼營投資業務營業人，所支付與股利收入有關之進項稅額均得全數扣抵其他銷項稅額，亦即股利收入適用零稅率，違反加值型營業稅之精神。」揆其意旨，即明示營利事業購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅課稅範圍，則此部分進項稅額，無從適用有關扣抵之規定，惟於計算兼營營業人營業稅額時，為方便將此部分列入免稅銷項額範圍，以計算其不得扣抵進項稅額之比例，而調整其稅額。上開函示既無認股利屬勞務所得，亦未將之列為免稅項目。原告指財政部上開函釋違反營業稅法第一條及第八條規定，容屬誤解法令。又上開台財稅第八二〇〇七六六九九號函僅重申財政部台財稅第七六一一五三九一九號函所示意旨，既無擴張、變更營業稅法第一條、第八條及第十九條第二項發定，雖財政部頒布在原告申報之後，其效力溯及有關法條公布時發生，財政部再

訴願決定予以援用，亦無違反法令不得溯及適用之原則可言。原告亦依上開函示意旨而報繳八十一年度股利收入之調整營業稅額，難謂適用上開函示有牴觸憲法、法律及違反租稅法定主義、經驗法則、誠信、公平原則、比例原則之情事。如上所述，財政部上開函示並未認定股利收入為營業收入，亦未將之列為免稅項目，是原告指財政部將股利收入列為營業收入，並適用免稅項目規定，有違大法官會議釋字第三一五號解釋協同意見書所稱立法既定，不能憑仁智飲不同見解而予以否定之情形云云，實有誤會。本件非認股利收入為勞務所得之營業收入，與財政部七五、五、二九台財稅第七五二四二二七號函示買賣短期票券之利息收入或領取董監事酬勞金及車馬費免予課徵營業稅之意旨無關，亦無牴觸經濟部八十年十一月十四日經（八〇）商二三〇二三六號函釋公司轉投資不具備所營事業之性質之可言。從而訴願、再訴願決定遞予維持原處分，均無不合。原告起訴意旨難謂有理由。應予駁回。本案事理已明，原告請求行言詞辯論，核無必要。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。

中華民國八十三年一月十七日
（本聲請書其餘附件略）

抄亞〇水泥股份有限公司代表人徐〇東聲請書

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。

一、聲請解釋憲法之目的：

行政法院八十二年度判字第一二〇七號判決、八十二年度判字第二二二〇號判決、八十三年度判字第八〇三號判決及八十三年度判字第一七五一號判決（附件一）所適用之財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函及八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號函釋示有關非營業稅課稅範圍之全年度股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報並依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，按當年度不得扣抵比

例計算調整稅額，併同繳納，致增加法律所未規定之納稅義務，已嚴重違背憲法第十五條人民財產權之保障及第十九條租稅法定主義，應屬違憲無效。

二、本件事實經過：

緣聲請人因轉投資其他營利事業，於七十七年度、七十八年度取得股利收入，並於年度結束時，誤依財政部（七七）台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，溢繳營業稅，嗣經聲請人以該函釋無任何法律依據，違反租稅法定主義，依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還溢繳營業稅額並循序提起訴願、再訴願（附件二）均遭駁回，聲請人不服循序提起行政訴訟及再審，主張聲請人既非「兼營營業人」，而股利收入亦非「營業稅課稅範圍」且非屬「免稅銷售額」，依法應與財政部制定「兼營業人營業稅額辦法」無關，既然無關，則財政部七十七年台財稅第七六一一五三九一九號函釋顯然違背營業稅法第八條「免稅銷售額規定之範圍」且牴觸「兼營營業人營業稅額計算辦法」第一條所明定適用範圍。惟行政院援引財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函及八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號函，以聲請人取得之股利收入乃應列入「免稅銷售額範圍」計算其不得扣抵進項稅額之比例調整稅額，予以駁回。

三、聲請人對本案所持之立場與見解：

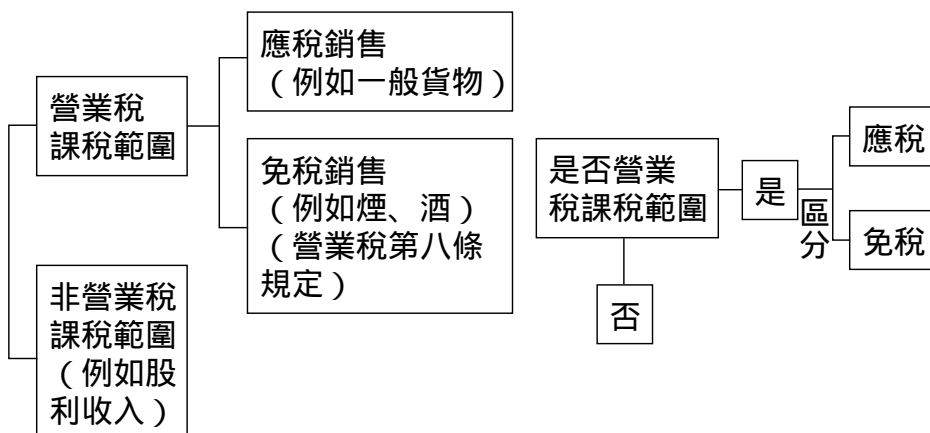
（一）「股利收入」非營業稅課稅範圍

1. 按營業稅法修正草案條文對照表之說明：「營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅述，爰此刪除。」（附件三）。另依財政部賦稅法令研究審查委員會編印七十七年版營業稅法令彙編第十一頁明文刊載，營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅（附件四），該函釋列在營業稅法第一條，足見股利收入之性質，不但非屬銷售貨物，更非屬銷售勞務。

2. 回顧新制營業稅法剛公布時，財政部賦稅署曾於七十五年四

月十一日以台稅二發第七五二二〇二六號函規定：「投資其他營利事業所取得之股利免徵營業稅」（附件五）。又在財政部七十五年五月十四日台財稅第七五二三五六六號函「新制營業稅有關問題解答彙總表」中，針對專營轉投資營業人，其課稅方式之認定，依修正營業稅法「營業人開立銷售憑證時限表」並無轉投資之業別可資適用，可否比照信託投資業，按營業稅第四章第二節計稅？（按營業稅法第四章第二節係指銀行等業就銷售總額課稅），依財政部之解答，係應依照前述（七五）台稅二發第七五二二〇二六號函規定，股利免徵營業稅辦理（附件六）。由此可知，全國最高財稅主管機關財政部均認為股利不屬營業稅課稅範圍。財政部於八十三年五月二十日以台稅二發第八三一五九五四〇一號函覆聲請人，轉投資所取得之股利收入，非屬營業稅課稅範圍且非屬免稅銷售額可資證明（附件七）。

3. 股利收入係非營業收入，根本不會產生進項稅額，如需按「兼營稅額計算辦法」列入免稅銷售額計算不得扣抵進項稅額之比例，將產生不可扣抵進項稅額過大之不合理現象。另財政部官員早在七十七年九月三十日於歷史悠久稅法專業雜誌稅務旬刊第一三三二期「修正營業稅法答客問（八）」中，提及營業人投資上市公司股票，取得現金股利，應否列入兼營免稅計算，該答案為：「營業人一般股利，不在營業稅課稅範圍，故無所謂兼營問題。」（附件八）。由此可知，財政部也一直主張股利收入，不在營業稅課稅範圍。既然不在營業稅課稅範圍，則無所謂「應稅」「免稅」之分，更無適用「兼營營業稅額計算辦法」之餘地。
4. 綜上所述，轉投資其他營利事業取得股利收入，非屬營業稅課稅範圍，歷年來，一直是財稅機關指導納稅義務人之原則。惟行政法院判決一方面承認股利收入非屬營業稅課稅範圍，另一方面卻要將股利收入列入免稅銷售額範圍計算，不但相互矛盾且適用法規顯有錯誤。茲將「股利收入」非屬營業稅課稅範圍，更非「免稅銷售額範圍」，圖示如下：



換言之，首先，應判斷是否屬營業稅課稅範圍，如果是的話，再進一步區分是「應稅（銷售額）」或「免稅（銷售額）」。如果根本不屬營業稅課稅範圍（例如在國外銷售貨物；股利收入等等）則無需進一步區分銷售係屬「應稅」或「免稅」。本案系爭股利收入，既非營業稅課稅範圍（由圖示得知），根本非屬免稅銷售額，既非屬免稅銷售額，則無「兼營營業人營業稅額計算辦法」適用之餘地。

(二)「股利收入」非屬營業稅法第一條所規定之勞務範圍

按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。」同法第三條第二項規定：「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。」。原告轉投資，依經濟部八十、十一、十四商二三〇二三六號函，係屬公司之理財行為，尚不具備公司所營事業之性質（附件六）。股利則是被投資公司所發給，究其性質既無提供勞務，更非提供貨物與他人使用、收益。因此股利收入，非屬營業稅法第一條所規定之勞務範圍。

(三)財政部七十七年台財稅第七六一一五三九一九號函及八十二年台財稅第八二〇〇七六六九九號函釋，違背租稅法定主義。

1. 按違背稅捐法定主義：憲法第十九條規定：「人民有依法律

納稅之義務。」此即為租稅法定主義，另中央法規標準法第五條第一款規定：「憲法或法律有明文規定，應以法律定之者」，及第二款規定：「關於人民之權利，義務者，均應以法律定之」。第六條亦規定「應以法律規定之事項，不得以命令定之」。根據以上法律規定人民有依法律納稅之義務，但無繳納稅法未規定之稅捐義務。

- 2.營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項、第四十一條第二項及「兼營營業人營業稅額計算辦法」（以下簡稱兼營稅額計算辦法）第一條均明文規定，僅限於兼營營業稅法第八條所規定免稅貨物或勞務，方適用財政部所發布之「兼營稅額計算辦法」。又「兼營稅額計算辦法」第一條即已開宗明義規定，該辦法之法律根源為營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項。股利收入之性質，非屬營業稅課稅範圍，又營業稅法第八條逐項列舉免徵營業稅之貨物或勞務中並無「股利收入」，由此可見，股利收入既非營業稅課稅範圍，亦非屬「免稅銷售額」，依法應與財政部制定之「兼營稅額計算辦法」無關，既然無關，行政法院判決所適用財政部七七年台財稅第七六一一五三九一九號函釋及八十二年三月十日台財稅第八二〇〇七六六九九號函釋，顯然已逾越職權範圍，更違法擴張營業稅法第八條免稅銷售額之範圍且牴觸「兼營稅額計算辦法」第一條所明定適用範圍，將股利收入違法視為「免稅銷售額」範圍，併入進項稅額不得扣抵銷項稅額之計算公式中。課以人民稅法未規定之稅捐義務，顯然違背租稅法定主義。

(四)本件函釋違背憲法第十五條保障人民財產權規定：

如前述，股利收入既非營業稅課稅範圍，亦非屬營業稅法第八條規定之「免稅銷售額」，依法與「兼營營業人營業稅額計算辦法」無關，既然無關，本件財政部解釋函卻課以聲請人股利收入之營業稅，不僅違背憲法第十九條租稅法定主義，更因課稅侵害稅本，有違憲法第十五條保障人民財產權之意旨，而違反憲法第十五條之規定。

四、綜上所陳，本件行政法院八十二年度判字第一二〇七號判決、八十二年度判字第二二二〇號判決、八十三年度判字第八〇三號判決及八十三年度判字第一七五一號判決所適用之財政部七十七年台財稅第七六一一五三九一九號函及八十二年台財稅第八二〇〇七六六九九號函均有違反憲法第十五條保障人民財產權及違反憲法第十九條「租稅法定主義」規定，爰謹懇請 鈞院大法官會議惠予違憲審查，以維人民權益至為感禱。

附 件：

- 一、行政法院八十二年度判字第一二〇七號判決、八十二年度判字第二二二〇號判決、八十三年度判字第八〇三號判決、八十三年度判字第一七五一號判決。
- 二、訴願、再訴願決定書。
- 三、立法院公報「營業稅法修正案」法律案專輯第三五九頁（法律案之審查）。
- 四、財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函（財政部七十七年版營業稅法令彙編第十一頁）。
- 五、財政部賦稅署七十五年四月十一日台稅二發第七五二二〇二六號函。
- 六、財政部七十五年五月十四日台財稅第七五二三五六六號函「新制營業稅有關問題解答彙總表」。
- 七、財政部八十三年五月二十日台稅二發第八三一五九五四〇一號函。
- 八、七十七年九月三十日稅務旬刊第一三三二期「修正營業稅法答客問（八）」。
- 九、經濟部八十年十一月十四日商二三〇二三六號函。

此 致

司法院

聲請人：亞〇水泥股份有限公司
代表人：徐〇東

中 華 民 國 八 十 四 年 十 月 日

(附件一 (一))

行政法院判決

八十二年度判字第一二〇七號

原 告 亞〇水泥股份有限公司

(設略)

代 表 人 徐〇庠 住同上

被 告 台北市稅捐稽徵處

上當事人間因申請退還溢繳營業稅事件，當事人不服財政部中華民國八十二年二月二十六日台財訴第八二一八九四三三六號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告因轉投資其他營利事業，於七十七年度取得股利計新台幣（下同）一、二六〇、九三五、〇五五元，並於年度結束時，依財政部七七台財稅第七六一一五三九一九號函釋及「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算調整當年度不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務應繳之進項稅額，共計繳納營業稅額二二、一二五、八〇七元，嗣經原告以財政部七七台財稅第七六一一五三九一九號函釋與營業稅法相牴觸，應屬無效，乃依稅捐稽徵法第二十八條規定請求退還其溢繳之營業稅二二、一二五、八〇七元，被告否准其所請，原告不服，遞經復查及一再訴願程序，均遭駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：一、財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋：兼營投資業務之營業人年度取得之股利暫免於各期申報，俟年終彙列當年度末期申報，惟其適法性確有問題。蓋觀諸前揭函釋稱「營業人取得之股利，核非營業稅法規定之課徵範圍 兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入，為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額，並依『兼營

營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」其說明互有矛盾並牴觸營業稅法。茲說明如下：

（一）非屬課稅範圍者，應係指稅捐之課徵，不包括某種所得或行為；免稅者，系指租稅之課徵涵蓋該種所得或行為，惟稅法賦予免稅之待遇，二者並不相同。前揭財政部該函釋先云：股利收入非屬營業稅法規定之課稅範圍；復云：應列為「免稅」銷售額。足見該函釋規定之矛盾及被告機關不明非屬課稅範圍及免稅之不同。（二）現行營業稅之課徵，於營業稅法第一條即開宗明義指出：「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。」可見現行營業稅之課徵，係對營業人之「銷售」行為及進口行為課稅。營業人轉投資於其他營利事業之行為所取得之股利，依營業稅法修正草案條文對照表之說明：「依修正修文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅述，爰予刪除。」及修正之營業稅法第八條免徵營業稅之項目未包括股利收入（原修正前營業稅法第六條第二十三款即將股利列為免徵營業稅之項目）。其非屬營業稅法規定之課稅範圍，甚為明確。財政部(76)台財稅第七五五八〇六七號函釋及(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋前段所稱「股利核非營業稅法規定之課稅範圍」，正與營業稅法規定相符。營業人自投資行為所取得之股利，既非屬營業稅法規定之課稅範圍，自無需繳納營業稅。財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋後段規定，兼營投資業務之營業人，於年度結束時，應將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，該項規定顯以行政命令擴充法律規定，將營業稅法第八條規定之免稅項目擴充解釋包括股利收入，進而縮短可扣抵進項稅額，於法不合，此其一。（三）又財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利收入列入免稅銷售額。所謂「銷售額」，依營業稅法第十六條之規定，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，亦即由銷售行為而取得之代價。非專營投資業務之營業人轉投資於其他營利事業，為投資理財行為，其取得之股利收入，既非因銷售貨物或勞務行為所產生，自非屬所謂之「銷售額」。且探諸現行營業稅之課徵，分

為應稅、免稅及零稅率，其中適用免稅規定者，業經法律明訂於營業稅法第八條所規定之銷售貨物或勞務，法律規定之免稅範圍為課稅之例外，為列舉規定，行政機關未經法律授權不得任意擴張解釋。因投資行為而取得之股利收入並非營業稅法第八條所規定之免稅項目。財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋及再訴願決定理由三，將非屬營業稅法規定之課稅範圍的股利項目，解釋為課稅範圍之免稅銷售額，未考慮轉投資行為非為銷售行為及其實質為非屬課稅範圍（而非免稅範圍），實係以行政命令擴充課稅範圍，違反營業稅法對銷售行為課徵之精神，此其二。（四）又，現行加值型營業稅之課徵，係對銷售貨物或勞務加值部分課徵營業稅，對專營應稅營業人，其進項稅額，除營業稅法第十九條所規定不得扣抵項目外，餘皆可扣抵其銷項稅額。兼營營業人則按兼營比例計算可扣抵及不可扣抵比例。專營免稅者，則進項稅額全數不可扣抵。其目的乃在避免舊制營業稅重複課稅及稅上加稅之缺點，並避免課稅不公平之情形。系爭函釋將非屬課稅範圍之股利以免稅銷售額之名義來計算不可扣抵之進項稅額，且未考慮及股利收入並不會產生進項稅額之事實，即已變相課徵股利收入營業稅，與營業稅法之原立法精神相違背，此其三。（五）「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用對象 - 兼營營業人，依該辦法第二條第二項之規定，係指依營業稅法第四章第一節規定計算稅額而兼營應稅及免稅貨物或勞務者；或兼依營業稅法第四章第一節、第二節規定計算稅額者。又稱免稅者，營業稅法第八條已列舉明訂，惟未包括轉投資行為所產生之股利收入。財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利列為免稅銷售額，規定應按「兼營營業人營業稅額計算辦法」計算不可扣抵之進項稅額，實已牴觸營業稅法及該辦法之規定。顯以行政命令變更稅法之規定，自應無效。此其四。查原告係一水泥業者，所營業務僅限於水泥相關產品之生產與運銷及造林業務之經營（附件八）等，均屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之範圍。此外並無其他兼營業務。而產生股利收入之轉投資行為非屬營業稅法第三條及第四條所定義之銷售貨物或勞務，且不屬營業稅法第八條所規定之免稅貨物或勞務之範圍；營業稅法亦無第八條以外關於「轉投資、取得股利」屬免稅貨物或勞務之規定。是原告

之「轉投資、取得股利」，尚不構成「兼營免稅貨物或勞務」，非該辦法所稱之兼營營業人。另依營業稅法第四章第二節所列應依該章節特種稅額計稅之業別計有三類：金融業、特種飲食業及小規模營業人等。原告為水泥（製造）業，非前揭依特種稅額計稅之業類，不屬依第四章第二節計稅之營業人，故亦非該辦法第二條第二項後段所稱兼依第四章第一節及第二節計稅之兼營營業人。是原告非兼營營業人，無「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用。其轉投資而取得之股利即無須列入免稅銷售額計算不可扣抵之進項稅額。二、如前列第一項第二款所述，修正之營業稅法第八條規定之免徵營業稅之項目未包括股利收入，財政部(76)台財稅第七五五八〇六七號函釋亦明示：「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍」。股利收入非屬營業稅課稅範圍，即非屬銷售額，故無需繳納營業稅。又依行為時「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條之規定，不得扣抵銷項稅額比例，係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額占全部銷售淨額之比例。依財政部前揭函釋，股利收入既非屬營業稅課稅範圍，依該辦法規定，於計算不得扣抵比例時，分子及分母皆不必列入計算。原告誤將股利收入列入計算，是為計算錯誤，又如依財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函規定「須將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定按當年度不得扣抵比例計算調整稅額併同繳納。」惟依行為時「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條之規定，依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算不得扣抵銷項稅額比例。倘股利如財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函所釋，為免稅「銷售額」，則依該辦法之規定，投資應課徵證券交易稅之證券所取得之股利不需列入計算不可扣抵比例。原告取得之股利收入，其轉投資之證券，皆為依法應課徵證券交易稅之證券，投資該證券所取得之股利收入，財政部既認定為免稅銷售額，亦即為應課徵證券交易稅之證券之銷售額，依「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條之規定，於計算進項不得扣抵比例時，分子及分母亦可不必列入計算。綜合而言，財政部(76)台財稅第七五五八〇六七

號函釋規定，股利收入非屬銷售額（即非屬課徵範圍），而財政部(77)台財稅第七六一—五三九一九號函之規定，卻又規定股利收入係屬為課稅範圍內之免稅銷售額。姑不論前揭釋令有矛盾不一致之情形，倘認為股利收入非屬銷售額，則無課徵營業稅之問題；倘認為股利收入係屬銷售額，則依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，於計算不得扣抵比例時，亦不必列入計算。今原告疏忽，誤將股利收入列入計算，致溢繳營業稅額，應得依稅捐稽徵法第二十八條規定退還該溢繳之稅款。三、綜上所述，憲法第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效」。中央法規標準法第十一條規定：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律」財政部(77)台財稅第七六一—五三九一九號函釋，顯與憲法第十九條「人民依法律納稅」及營業稅法相牴觸，自應無效。請將再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷等語。

被告答辯意旨略謂：按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售額之比例，但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - （當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1 - 當年度不得扣抵比例）。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = 〔當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額〕×徵收率×當年度不得扣抵比例 - 〔當年度進口已納營業稅額（乘人小汽車除外）+ 當年度購買勞務已納營業稅額〕。」分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項，第七條第一項、第二項所明定。又財政部七十七年七月八日台財稅第七六一—五三九一九號函釋「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年

度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額：並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」本案原告係經營水泥業之營業人，因轉投資其他營利事業於七十七年度取得股利收入計一、二六〇、九三五、〇五五元，自應自依財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，將全年度之股利收入彙總列入當年度最後一期（即七十七年十一月至同年十二月）之免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進項稅額進口貨物及購買國外勞務之應納稅額，是以本件原告並無適用法規錯誤之情事。至兼營營業人營業稅額計算辦法第三條但書，係規定依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算不得扣抵比例，惟本件原告係取得轉投資之「股利收入」，並非係取得課徵證券交易稅之證券之銷售額，故依法計算調整應納稅額，亦無計算錯誤之情事，從而本處否准原告申請退還系爭稅額，並無不合，敬請予以維持。又類此案件，遠〇紡織股份有限公司申請退還溢繳營業稅事件，業經大院別以八十二年度判字第一五〇號、一五八號及二五一號判決駁回確定在案，原告之為無理由，請駁回其訴等語。

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。」營業稅法第一條定有明文。以營利為目的之公司因轉投資其他營利事業取得股利行為，係屬勞務者範疇，又「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - （當年度進項稅額 - 當年依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1 - 當年度不得扣抵比例）。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = 〔當年度進口貨物

(乘人小汽車除外)依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額) × 徵收率 × 當年度不得扣抵比例 - [當年度進口已納營業稅額(乘人小汽車除外) + 當年度購買勞務已納營業稅額]。」復為行為時兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項、第七條第一項、第二項所明定。本件原告七十七年度取得之轉投資股利一、二六〇、九三五、〇五五元，被告依規定將收入彙總列入最後一期(七十年十一月至同年十二月)之免稅銷售額申報，並計算調整其不得扣抵之進項稅額及進口貨物購買國外勞務之應納稅額計二二、一二五、八〇七元，揆諸首揭法條規定及說明，尚非無據。原告雖指稱，財政部七六台財稅第七五五八〇六七號函釋規定，股利收入非屬銷售額，而財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋卻認為股利收入係屬免稅銷售額。故不問財政部上開前後釋令矛盾不一情形，倘認股利收入非屬銷售額，則無課徵營業稅之問題；如認為股利收入係銷售額，則依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，於計算不得扣抵比例時，亦不必計算，今原告誤將股利收入列入計算，致溢繳營業稅額，應得依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還該溢繳之稅款。按法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律，命令與憲法或法律牴觸者無效，中央法規標準法第十一條、憲法第一百七十二條均有明定，財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋顯與憲法第十九條「人民依法律納稅」及營業稅法相牴觸，自應無效。乃被告及一再訴願決定機關未審及此，原告殊難甘服云云。經查原告係經營水泥業，因轉投資其他營利事業於七十七年度取得股利收入之性質，核屬營業稅法第一條規定之勞務範圍，其營業稅額之計算，兼營營業人營業稅額計算辦法第三條、第七條業經明文規定如上述。財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋僅為就兼營營業人營業稅額計算辦法第七條規定內容加以闡釋，既無牴觸、擴張、變更母法或營業稅法之規定，自無違反或牴觸法律或憲法之可言，原告此部分主張，顯係誤解法令之所致。而財政部七十六台財稅第七五五八〇六七號函規定與同部七十七年台財稅七六一一五三九一九號函前後規定不一致部分，縱屬事實，仍應以營業稅法及兼營營業人營業稅額計算辦法規定為準。次按依行為時稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還稅款者，係

以納稅義務人對被告因適用法令錯誤或計算錯誤致發生溢繳稅款者為要件。本件被告依規定計算調整原不得扣抵之進項稅額及進口貨物暨購買國外勞務之應納稅額，既無適用法規錯誤或計算錯誤情事，從而被告否准原告申請退還系爭稅額，亦無不合。綜上觀之，原處分並無違誤，一再訴願決定遞予維持，均無不合，原告起訴論旨，難謂有理，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 二 年 六 月 十 日

（本聲請書其餘附件略）

抄遠 O 建設股份有限公司法定代理人張 O 高聲請書

受文者：司法院

聲請事項：為聲請人因民國七十七年至八十年度營業稅案件，受行政院八十二年判字第二二六一號確定判決，其適用違憲法令之結果，違反憲法第十五條、第十九條、第一七二條等規定，侵害聲請人受憲法保障之依法納稅等權益，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款、第八條之規定，聲請鈞院大法官會議解釋。

說 明：

壹、聲請解釋憲法之目的

- 一、營利事業購買股票或投資其他營利事業所取得之其他營利事業配發之「股利」，不在營業稅法第一條所定「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物」之課稅範圍內，自始非屬營業稅課徵之標的；亦不屬營業稅法第八條、第九條所定免徵營業稅之項目，財政部七七、七、八台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定將「股利收入」彙總列入當年度免稅銷售額申報，並依財政部所訂「兼營營業人營業稅額計算辦法」計算應納營業稅額，併同繳納，實質上對股利課徵鉅額營業稅，與營業稅法

第一條、第八條、第九條之明文規定牴觸，違反憲法第十九條依法課稅之原則及第十五條保障人民財產權之意旨。

二、財政部七七、七、八台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利歸為免營業稅項目，並依據「兼營營業人營業稅額計算辦法」計算應納營業稅額，該項函釋顯與營業稅法、憲法之明文規定牴觸，依憲法第一七二條，應認為無效，稽徵機關應將命聲請人依無效函釋溢繳之營業稅款退還聲請人。

貳、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文

一、聲請人為經營營建業務之營利事業，民國七十七年至八十年間，積極從事「遠0中心」建造工程（遠0中心於八十二年完工），投入大量成本，故有鉅額進項稅額發生。

二、同一期間，聲請人因轉投資其他營利事業，獲有其他營利事業所配發之股利，稽徵機關依財政部七七、七、八台財稅第七六一一五三九一九號函釋及「兼營營業人營業稅額計算辦法」，將股利收入納入免稅銷售額申報，合併計算課稅，導致此一期間（民國七十七年至八十年），聲請人不得扣抵之進項稅額大幅增加，連帶使銷項稅額扣減進項稅額後之差額（即應納稅額）大幅增加，使原來不屬營業稅法課徵標的之股利收入，因加入合併計算課徵營業稅之結果，致聲請人應納之營業稅額大幅增加。

三、聲請人認財政部上述函釋規定業已違反營業稅法及憲法第十五條、第十九條、第一七二條等規定，案經聲請人聲請退還溢繳之營業稅，經訴願（參見「附件一」、再訴願（參見「附件二」）、行政訴訟（參見「附件五」、「附件六」），均被駁回，因認憲法保障之權利已受侵害，爰聲請鈞院大法官會議解釋。

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、股利非屬營業稅法課徵標的，自始不在課稅範圍內，將股利收入免稅銷售額中，計算應納或溢付營業稅額，違反營業稅法立法意旨。

(一)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」，據此可知營業稅之納稅範圍僅有「銷售貨物」、「銷售勞務」、「進口貨物」三種。營業稅法更進而明定「銷售貨物」為「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」（第三條第一項，並參考同條第三項、第四條第一項）；「銷售勞務」為「提供勞務與他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價」（第三條第二項，並參考同條第四項、第四條第二項）；「進口貨物」則指有第五條之情形者（以上條文參見「附件三」營業稅法全文）。本案系爭股利收入，與營業稅法上述定義對照，可知股利既非「銷售貨物」、「銷售勞務」亦非「進口貨物」，由此可知股利不在營業稅課徵範圍之內，因此財政部七六、四、四台財稅七五五八〇六七號函釋（參見「附件四」）即曾明示「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法課稅範圍」，自屬符合營業稅法立法意旨之解釋。

(二)股利既非營業稅課稅標的，即無是否屬於免徵營業稅貨物、勞務、進口貨物（營業稅法第八條、第九條，參見「附件一」）之問題，蓋非屬課稅範圍者，乃指稅捐之課徵不包括某種所得或行為；免稅者，則指租稅之課徵包括某種所得或行為，惟稅法賦與免稅之待遇。股利既不在營業稅法課稅範圍內，自無庸考慮股利是否屬於免徵營業稅之貨物或勞務，亦無需將股利收入列入免稅銷售額中，行政法院判決認為：「因轉投資取得之股利，屬免稅銷售額之範圍」（參見「附件五」、「附件六」），顯將不屬營業稅課徵標的之

股利，列為免徵營業稅之貨物或勞務，違背營業稅法所明定之課稅範圍，有違憲法第十九條所蘊涵之租稅法定主義，自屬無可成立。

(三)參照營業稅法之立法經過，更可知股利非屬營業稅之課稅標的。蓋營業稅法於七四、十一、十五修正公布前，即曾將股利列為免徵營業稅項目，修正後之現行條文，則在第八條免徵營業稅項目中刪除「股利」一款，而其修正理由謂：「依修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅列，爰予刪除」（參見「附件七」）。由此可知，營業稅法於七四、十一、十五修正公布前，股利係屬「免徵營業稅」；營業稅法於七四、十一、十五修正公布後，股利根本不屬營業稅課徵範圍，以任何方式將股利列為課稅範圍，甚至解釋為免徵營業稅項目，並列入免稅銷售額，據以計算應納之營業稅，均屬違反立法意旨。財政部七七、七、八台財稅第七六一一五三九一九號函釋（參見「附件八」），將不屬課稅範圍之股利收入，列入免稅銷售額中，並依「兼營營業人營業稅額計算辦法」（參見「附件九」）計算應納或溢付稅額，顯屬曲解營業稅法規定。

二、財政部七七、七、八台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利收入列入免稅銷售額，致不得扣抵之進項稅額增加，連帶使聲請人應納營業稅額大幅增加，違反憲法第十九條所蘊涵之租稅法定主義及侵害人民法依憲法第十五條受保障之財產權。

(一)營業稅法於七四、十一、十五修正公布後，係對銷售貨物或勞務之加值部份課徵營業稅（即所謂之「加值型營業稅」）。因之，現行營業稅計算方式為：營業人全部銷貨之「銷項稅額」－全部進貨之「進項稅額」＝應納營業稅額

如果可以扣抵之進項稅額越少，應該繳納之營業稅額就越多。

- (二)對專營應稅貨物、勞務等之營業人，其進項稅額，除依營業稅法第十九條規定不得扣抵外，皆可扣抵其銷項稅額（參見「附件三」第十五條第一項、第二十七條）；對專營免稅貨物、勞務等之營業人，則因免稅，故無銷項稅額，稅法乃規定其進項稅額全數不得扣抵（參見「附件三」第十九條第二項）；兼營應稅或免稅貨物、勞務等之兼營營業人，則因「應稅」部份進項稅額可扣抵銷項稅額，「免稅」部份則無法扣抵，為免計算應納稅額產生困擾，其可扣抵銷項稅額之進項稅額係依財政部所定「兼營營業人營業稅額計算辦法」（參見「附件九」）計算。
- (三)依「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條，兼營營業人可扣抵銷項稅額之進項稅額，其計算係採「比例扣抵法」，亦即以免稅銷售額占全部銷售額之比例，為「不得扣抵比例」，因此免稅收入比例越高，不得扣抵之進項稅額也越多，應納之營業稅額也越多。故財政部七七、七、八台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將非屬營業稅課徵標的之股利收入列入免稅銷售額中，一方面使聲請人成為兼營營業人，而需依「兼營營業人營業稅額計算辦法」計算可扣抵銷項稅額之進項稅額；同時亦使聲請人「不得扣抵比例」增加，不得扣抵之進項稅額增加，應繳納之營業稅額亦因之暴增，以違法之函釋擴張營業稅法課稅範圍，違反憲法第十九條所蘊涵之租稅法定主義，並導致聲請人溢繳營業稅額，侵害聲請人受憲法保障之財產權。
- 三、綜合以上所述，本案有以下違法違憲之處，亟待解釋糾正
- (一)依營業稅法第一條、第三條等規定，以及「附件七」所列營業稅法修正理由可知，立法者認為股利不在營

業稅法課稅範圍內，換言之股利並非營業稅法規範之對象，財政部七七、七、八台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利收入列為免徵營業稅項目，並依「兼營營業人營業稅額計算辦法」計算應納營業稅額，導致聲請人稅負無端加重，違反營業稅法立法意旨、租稅法定主義，應屬無效。

(二)營業稅法第十九條第三項規定「營業人因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務……其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之」，可見營業稅法第十九條所稱兼營營業人，乃指兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者而言。股利非屬營業稅法所稱「銷售貨物或勞務」，亦不屬第八條第一項免徵營業稅之項目，財政部依據營業稅法授權所定「兼營營業人營業稅額計算辦法」，亦係適用於兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者。因此，股利既非營業稅課稅標的，亦非免徵營業稅項目，財政部七七、七、八台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利列入免稅銷售額，即屬超出法律授權範圍，據以徵稅，更屬違法。

(三)「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條採用「比例扣抵法」，因財政部七七、七、八台財稅第七六一一五三九一九號函釋之結果，將原非課稅標的之股利收入併入免稅銷售額中計算，增加進項稅額不得扣抵之比例，致聲請人營業稅賦增加，更屬加重人民負擔而構成違法。

肆、關係文件之名稱及件數

附件一：台北市政府八十一府訴字第八一〇三九九〇六號訴願決定書。

附件二：財政部台財訴第八二一九一六四四五號再訴願決定書。

附件三：營業稅法全文（相關部份以螢光筆標示）

- 附件四：財政部七六、四、四台稅七五五八〇六七號函釋
附件五：行政法院八十二年判字第一二六八號判決（相關部份以螢光筆標示）
附件六：行政法院八十二年判字第二二六一號判決（相關部份以螢光筆標示）
附件七：營業稅法修正條文對照表第一條及第八條相關部份（相關部份以螢光筆標示）
附件八：財政部七七、七、八台財稅第七六一一五三九一九號函釋
附件九：兼營營業人營業稅額計算辦法（相關部份以螢光筆標示）

聲 請 人：遠〇建設股份有限公司
法定代理人：張〇高

中 華 民 國 八 十 四 年 十 一 月 日

（附件五）

行政法院判決

八十二年度判字第一二六八號

原 告 遠〇建設股份有限公司

（設略）

代 表 人 張〇高 住同上

被 告 台北市稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十二年二月二十六日台財訴字第八二一九一六四四五號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告因轉投資其他營利事業，於民國七十七至八十年度取得股利計新台幣（下同）一、五九八、四二五、五一〇元，並於八十一年二月七日依財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋及「兼營營業

人營業稅額計算辦法」之規定，將全年股利收入彙總列入各年度最後一期之免稅銷售額申報，計算調整不得扣抵之進項稅額，及進口貨物及購買國外勞務補繳之進項稅額，共計補繳營業稅款一五〇、一七四、五九八元，另依稅捐稽徵法第四十八條之一加計利息八、〇一八、一三九元，並同時繳納。嗣經原告以財政部七十七台財稅第七六一一五三九一九號函釋與營業稅法相牴觸，應屬無效，另加計利息八、〇一八、一三九元中有一、六九三、二一九元，係因公庫銀行未考慮原告在七十七至八十年間尚有應退溢付營業稅款，於計算加計利息時，就未扣除應退稅款前之營業稅全額作計算基礎而多計，依稅捐稽徵法第二十八條規定向被告申請退還該溢繳之營業稅一四九、六七六、五一九元及利息一、六九三、二一九元，經被告以八十一年三月二十五日北市稽安（甲）字第一一八六一號函未准所請。原告不服，提起訴願、再訴願，均遭駁回，復提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：一、補繳之營業稅一五〇、七三九、四四六元及加計利息八、〇三一、三七一元部分：（一）在中華民國境內銷售貨物或勞務 應依本法規定課徵營業稅，為營業稅法第一條所明定。股利收入並非銷售勞務之收入，不屬營業稅課稅範圍，此亦為財政部(76)台財稅第七五五八〇六七號函所確認，該函釋規定：「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍」。又依「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條之規定，不得扣抵銷項稅額比例，係指各該期免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。依上揭財政部函釋，股利收入既非屬營業稅課稅範圍，依該辦法規定，於計算不得扣抵比例時，分子及分母皆不必列入計算。原告卻誤將其列入計算，是為計算錯誤。又財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函規定「將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定按當年度不得扣抵比例計算調整稅額併同繳納。」該函釋將股利收入認定屬免稅銷售額，應依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定計算不得扣抵比例。查原告取得之股利收

入，其轉投資之證券，皆為依法應課徵證券交易稅之證券，該證券所得之股利收入，財政部既認定為免稅銷售額，亦即為應課徵證券交易稅之證券之銷售額，依「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條之規定，於計算進項不得扣抵比例時，亦可不必列入計算。綜合而言，(76)台財稅第七五五八〇六七號函釋規定，股利收入非屬銷售額（即非屬課徵範圍），而財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函之規定，卻認為股利收入係屬免稅銷售額。姑不論前後釋令有矛盾不一致之情形，倘認為股利收入非屬銷售額，則無是否課徵營業稅之問題；倘認為股利收入係屬銷售額，則依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，於計算不得扣抵比例時亦不必列入計算。今原告疏忽，誤將股利列入計算，致溢繳營業稅額，應得依稅捐稽徵法第二十八條規定退還該溢繳之稅款，並得請求撤銷原處分及原決定以維持原告之權益。（二）財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋示：兼營投資業務之營業人年度取得之股利免於各期申報，俟年終彙列當年度末期申報，惟其適法性仍有疑義。蓋觀諸前揭函釋稱「營業人取得之股利，核非營業稅法規定之課徵範圍 兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入，為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」其文之說明，確有前後矛盾及抵觸營業稅法之處。茲說明如下：1.非屬課稅範圍者，應係指稅捐之課徵，不包括某種所得或行為；免稅者，系指租稅之課徵涵蓋該種所得或行為，惟稅法賦予免稅之待遇。二者並不相同。前揭財政部函釋先云：股利收「非屬」營業稅法規定之課稅範圍（即計算營業稅額時無須考慮股利收入），復云：應列為「免稅」銷售額，足見該函規定前後矛盾。2.現行營業稅之課徵，於營業稅法第一條即開宗明義指出：「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。」可見現行營業稅之課徵，係對營業人之「銷售」行為及進口行為課稅，至於該「銷售」行為是否以營利為目的，在所不同。營業人之轉投資行為所取得之股利，依新營業稅法修正草案條文對照表第八條之說明謂：

「 股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅列，爰刪除。」及行為時營業稅法第八條規定免徵營業稅之項目，未包括股利收入（舊營業稅法第六條第二十三款即將股利列為免徵營業稅之項目），可知其非屬營業稅法規定之課稅範圍，甚為明確。此亦為財政部(76)台財稅第七五五八〇六七號函釋所認同。營業人因投資行為所取得之股利，非銷售貨物或勞務之代價，即無需繳納營業稅。財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋，兼營投資業務之營業人，於年度結束時，應將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，顯以行政命令變更法律規定，將理財投資行為解釋為銷售行為，於法不合。3.財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利收入列入免稅銷售額。所謂「銷售額」，依營業稅法第十六條之規定，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，亦即由銷售行為而取得之代價。股利收入既非因銷售行為所產生，自非屬所謂之「銷售額」。且探諸現行營業稅之課徵，分為應稅、免稅及零稅率，其中適用免稅規定者，業經法律明訂於營業稅法第八條所規定之銷售貨物或勞務。因投資行為而取得之股利收入並非營業稅法第八條所規定之免稅收入。財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將非屬營業稅法規定之課稅範圍的股利收入，解釋為免稅銷售額，未考慮轉投資行為非屬銷售行為及其實質為非屬課稅範圍（而非免稅範圍），係以行政命令擴充課稅範圍，違反營業稅法對銷售行為課徵之精神。4.新制營業稅之課徵，係對銷售貨物或勞務增值部分課徵營業稅。對專營應稅營業人，其進項稅額，除營業稅法第十九條所規定不得扣抵項目外，餘皆可扣抵其銷項稅額；兼營營業人則按兼營比例計算可扣抵及不可扣抵比例。專營免稅者，其進項稅額全數不可扣抵，目的乃在避免舊制營業稅重複課稅及稅上加稅之缺點，與課稅不公平之情形。系爭函釋將非屬課稅範圍之股利以免稅銷售額之名義來計算其不可扣抵之進項稅額，已變相課徵股利收入營業稅，與營業稅法之立法精神相違背。5.「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用對象 - 兼營營業人，依該辦法第二條第二項之規定，係指依營業稅法第四章第一節規定計算稅額而兼營應稅及免稅貨物或勞務者，或兼

依營業稅法第四章第一節及第二節規定計算稅額者。又稱免稅者，營業稅法第八條已明訂，惟未包括轉投資行為所產生之股利收入。財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函先將股利列為免稅收入，進而規定應按「兼營營業人營業稅額計算辦法」計算不可扣抵之進項稅額，已牴觸營業稅法及該辦法之規定，顯以行政命令變更稅法之規定，自應無效。原告係一營建業者，所營業務僅限於委託營造廠商興建民住宅供出租或出售，均屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之範圍，此外並無其他兼營業務。而產生股利收入之轉投資行為非屬營業稅法第三條及第四條所定義之銷售貨物或勞務，且不屬營業稅法第八條所規定之免稅貨物或勞務之範圍；營業稅法令亦無第八條以外關於「轉投資及取得股利」屬免稅貨物或勞務之規定。是原告之「轉投資及取得股利」，尚不構成「兼營免稅貨物或勞務」，自非該辦法所稱之兼營營業人。另依營業稅法第四章第二節所列應依該章節特種稅額計稅之業別計有三類：金融業、特種飲食業及小規模營業人等。原告為營建業者，非前揭依特種稅額計稅之業類，不屬依第四章第二節計稅之營業人，故亦非該辦法第二條第二項後段所稱兼依第四章第一節及第二節計稅之兼營營業人。是系爭原告非兼營營業人，其「轉投資而取得股利」非銷售貨物或勞務，其股利不屬免稅貨物或勞務之範圍，無須列入免稅銷售額計算不可扣抵之進項稅額。（三）現行營業稅法下，按一般稅額計算之營業人，應就其銷售貨物或勞務增值部分課徵營業稅，目前乃採稅額相抵法，就各筆銷項交易累積的銷項稅額和各筆進項所累積的進項稅額相比較，而得各期營業人應納或溢付之營業稅額。此方法之採用，基本上係考慮到實務處理的便利，然而各個銷項、進項稅額累積計算的結果，使得原來各筆交易進、銷加值的關聯中斷或不清晰。營業人兼營營業稅法第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進項稅額不得申請退還，而營業人兼營營業稅法第八條第一項免稅貨物或勞務者，是為「兼營營業人」。兼營營業人其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例，依財政部規定之「兼營營業人營業稅額計算辦法」，係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。由此可見，進項稅額之可否扣抵，係由收入方面金額比例決定的，免稅收入比例愈高，則不

可扣抵之進項稅額也愈高。該辦法的規定有一基本假設：即各種類收入之進、銷之間的關係，全然成等比例，有一分的銷項，必然因其有同一比例之進項。然而此假設是否符合實際的情況，並不盡然。原告之轉投資行為所產生的費用，儘為人事管理費而已，主要係薪資、津貼，而此等支出均無進項稅。換言之，原告發生之進項稅額和股利收入之產生毫不相關。然依財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函所釋，應於年底結束時，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務補繳之進項稅額。此對原告進項稅額之歸屬，嚴重扭曲，且侵害到原告合法權益。(四)綜上所述，原告依(76)台財稅第七五五八〇六七號函釋及「兼營營業人營業稅額計算辦法」計算不得扣抵比例時，誤將股利收入列入計算，是為計算錯誤。財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋與營業稅法相牴觸，甚為明確，應屬無效。此外，該函釋未探究一分之股利未必會有同比例之進項之事實，而規定應依「兼營營業人營業稅額計算辦法」計算調整不可扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務補繳進項稅額，顯嚴重扭曲進項稅額之歸屬，其適法性確有問題。而今財政部再訴願決定未審究其相關股利收入之課稅規定之謬誤卻再引相關規定以為駁回再訴願之理由，實置法律之公允與納稅人之權益於不顧，謹請撤銷原處分、訴願決定及再訴願決定，並退還原告補繳之營業稅一五〇、七三九、四四六元及其加計之利息八、〇三一、三七一元，以維原告之權益。二、公庫銀行多計利息一、六九三、二一九元部分：(一)原告係一守法之納稅人，已於八十一年二月七日自動補報補繳原告七十七年至八十年度按前揭財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定計繳營業稅共計一五〇、一七四、五九八元，如前述，符合稅捐稽徵法第四十八條之一之規定，原告並依同條之規定加計利息，一併繳納。惟關於利息之加計，在納稅人無應退之稅捐時，固應依稅捐稽徵法第四十八條之一但書之規定，自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併繳納。然在納稅義務人有應退稅捐時，加計之利息應如何計算，法無明文。惟就稅捐稽

徵法第二十九條之規定而言，納稅義務人有應退之稅捐時，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。又行為時稅捐稽徵法實施注事項九，納稅義務人有應退稅捐時，同一稅目欠稅為應退稅捐抵繳之第一順位。是以納稅義務人對同一稅目之實質稅負應係欠稅減去應退稅捐。故在同一稅目應退稅捐與欠稅可以互抵的情況，欠稅之加計利息理當以實質稅負來計算始稱公平。否則一方面納稅義務人有龐大的應退稅捐為稅務機關持有，不能生息，必會損失相當的利息收入，另一方面又需計納欠稅利息，負擔支出，實屬雙重計息。若如此則與憲法規定人民之納稅義務之規定相違。況且在納稅義務人同時有應退稅捐及欠稅的情況，其欠稅實際上已繳納應退稅捐部分，故再對與應退稅捐等額之欠稅加計利息，實際上是對已繳納之稅捐加徵利息，甚不合理。稅捐稽徵法即有對應退稅捐及應補稅款均應計利息之公平規定，其第三十八條謂，經依復查、訴願或行政訴訟等程序終結決定或判決，應退還稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內退回；並自納稅義務人繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還。又經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。是稅法雖未著有納稅義務人同時有應退稅捐及欠稅之計息規定，然就前論及稅捐稽徵法第三十八條之精神，納稅義務人應得以欠稅減應退稅捐之實質稅負來計算加計利息。今前揭財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函牴觸法律無效，而原告經營營建業務，於七十七至八十年間投入巨額之建築成本，致有相當巨額之進項稅額產生。該期間原告僅有少許營業收入，致每期申報營業稅時均累有巨額之溢付營業稅額，而向被告機關及權責稽徵機關依法申請退還溢付營業稅，並陸續收到退稅。依營業稅法第十五及三十三條，進項稅額得扣抵銷項稅額，依同法第三

十九條，溢付營業稅額得留抵應納稅額，故原告雖陸續收到退稅，然其應退之溢付營業稅額與八十一年二月七日自行補繳之欠稅仍有長期重疊同時併存的時間，故此段期間之加計利息，應僅就應退稅捐與欠稅相抵後之淨額計算，不應如公庫銀行就欠稅全額列計，致原告額外負擔一、六九三、二一九元之利息支出。（二）財政部再訴願決定引用(79)台財稅第七九〇七〇八〇二四號函釋「營業人以不得扣抵之進項憑證稅額申報扣抵銷項稅額，嗣後依稅捐稽徵法第四十八條之一規定自動補報者，揆諸立法意旨，其應補繳之稅額及應加計之利息，應由營業人先向公庫繳納後向稽徵機關補報，不得以累積留抵稅額抵繳應補繳之稅款」之規定，予以否准此溢繳之利息。再訴願決定機關顯同意原告前段所提之時間重疊，僅認應依前揭函釋辦理。惟此揭函釋並不適用原告之案情且其適法性亦不無疑問。1.如前述所述，納稅義務人應退之稅捐，應先抵繳其積欠，為稅捐稽徵法第二十九條所明訂。原告系爭年度之留抵稅額，實為原告為興建遠〇中心（將為原告之固定資產，供出租用）所產生者，依營業稅法第三十九條之規定應屬退稅捐，足見前揭函釋與原告系爭案件並不相關，自可依稅捐稽徵法第二十九條之規定辦理。倘認應退稅捐屬留抵稅額之一部分與系爭案件有關，則前揭台財稅第七九〇七〇八〇二四號函顯違反稅捐稽徵法第二十九條之規定，顯屬無效。2.再就其適法性而言，亦不無值得令人質疑：(1)憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，惟並無法律規定人民有重複納稅之義務。留抵稅額係納稅義務人依營業稅法而溢「繳」的稅捐，納稅義務人原無繳納此項溢繳「留抵稅額」的義務，惟查營業稅法第三十九條規定溢繳之營業稅額須作為留抵應付稅額之用，其立法意旨，係為稅務機關簡化徵納手續而規。因此，留抵稅額係納稅人已繳納之營業稅無疑義。就此則原告之補繳營業稅時前述稅額留抵之重疊期即已繳納營業稅之理何有不當？(2)營業稅法第三十九條第二項規定，溢繳稅額之用途，應由於營業人留抵「應納稅額」。此則營業稅法文係規定溢繳稅額應留抵「應納稅額」，並非規定溢繳稅額僅限於留抵營業稅法第三十五自動報繳之應納稅額，原告依前揭財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函釋計算之應納營業稅額亦屬營業稅法第三十九條第二項應納稅額之範圍，原告以留抵

稅額抵繳系爭應納稅額，於法並無不可。前揭函釋以行政命令排除營業稅法第三十九條有關營業稅應納稅額與留抵稅額得互抵之規定，係牴觸法律，應屬無效。(3)稅捐稽徵法第四十八條之一所規定之「補報補繳」之認定，其法律要件及立法意旨，均未規定補報案件如同時有應納稅額及有留抵稅額或應退稅額時必須再另行繳納稅款。財政部依前揭(79)台財稅第七九〇七〇八〇二四號函，逕認定原告須另再向公庫繳一筆營業稅才符合「補繳」之法律要件，係屬擴張解釋法律要件，違反租稅法定主義。(4)按「抵銷」依民法第三百三十四條規定，須二人互負債務，而其給付種類相同，並均屆清償期者，且依債務性質可以抵銷者。抵銷之制度有節省時間、費用及勞力之實益，古來各國皆認之。今原告有留抵稅額，係稅捐稽徵單位對原告之債務，而原告有應納稅額，係原告對稅捐稽徵單位之債務，原告與稅捐稽徵單位互負債務，其債務均屬稅捐金錢之債，種類相同，且營業稅法第三十九條規定溢繳稅額留得抵應納稅額，係屬法定抵銷權，留抵稅額與系爭應納稅額得抵銷無疑義。試問財政部(79)台財稅第七九〇七〇八〇二四號函排除此項法定抵銷權之法律依據何在？再者，有關租稅債務之抵銷除前揭稅捐稽徵法第二十九條、稅捐稽徵法實施注意事項九之明文規定外，財政部亦曾著例謂「補報稅案件如有已扣繳稅捐，應准抵扣補報年度核計之應納稅額」（財政部 68.10.2.台財稅第三六八九七號函）財政部之前揭(79)台財稅第七九〇七〇八〇二四號函釋或為現行營業稅稽徵電腦化作業之便利而定，然其規定違反法律並造成納稅人之權益受損害，應予糾正。(5)有關抵銷之效力，依民法第三百三十五條之規定，抵銷一經表示，則相互間債之關係即溯及於最初得為抵銷時而消滅。又抵銷之意思表示不限於裁判外，即裁判上亦得行之（二二年上字第六七七判例）。今原告之應納稅額與溢付留抵稅額，依營業稅法第三十九條之規定有法定抵銷權，原告既經申報，且一再主張應以留抵稅額抵銷應付稅額，則其抵銷之效力應溯及應納稅額應納之時原告之納稅義務即與留抵稅額抵銷而消滅。職是，系爭利息一、六九三、二一九元係屬多計，無疑義，被告機關應核准退還原告此公庫銀行多計之利息一、六九三、二一九元等語。被告答辯意旨略謂：按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵

銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - （當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1 - 當年度不得扣抵比例）。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = [當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額] × 徵收率 × 當年度購買勞務已納營業稅額。」及「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，各稅法所定關於漏報、短報之處罰，一律免除。但其補繳之稅款應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年定期存款利率，按日加計利息、一併徵收。」分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項，第七條第一項第二項及稅捐稽徵法第四十八條之一所明定。又財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」查原告係經營建築業之營業人，因轉投資其他營利事業於七十七至八十年度取得之股利收入共計一、五八九、四二五、五一〇元，於八十年二月七日依財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法規定，將全年度股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算調整不得扣抵之進項稅額，暨進口貨物及購買國外勞務補繳之進項稅額，是以本件原告並無適用法規錯誤之情事。至兼營營業人營業稅額計算

辦法第三條但書係規定依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算不得扣抵比例，惟本件原告係取得轉投資之股利收入，並非取得課徵證券交易稅之證券銷售額，故依法計算調整應納稅額，亦無計算錯誤之情事。從而本處否准原告申請退還系爭稅額及依稅捐稽徵法第四十八條之一規定補繳而加計之利息，核與稅捐稽徵法第二十八條規定並無不合，且財政部（七七）台財稅第七六一一五三九一九號函僅為就兼營營業人營業稅額計算辦法第七條內容加以訓示規定，自無違反或牴觸法律或憲法可言。又營業稅法第三十九條第二項係規定營業人有溢付稅款時，應由營業人「留抵應納營業稅」，是以營業人以不得扣抵之進項憑證稅額申報扣抵銷項稅額自動補報者，自不得以累積留抵稅額抵繳應補繳之稅額及應加計之利息，故財政部（七九）台財稅第七九〇七〇八〇二四號函係就稅捐稽徵法第四十條之一規定內容加以訓示規定，亦未牴觸法律或擴張解釋法律要件之可言，原告此部分主張，顯係誤解法令之所致。又類此案件，遠〇紡織股份有限公司申請退還溢繳營業稅事件，業經大院分別以八十二年度判字第一五〇號、一五八號及二五一號判決駁回確定在案等語。

理 由

按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還」為稅捐稽徵法第二十八條所明定。又「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅額銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - （當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1 - 當年度不得扣抵比例）。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = 〔當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額〕×徵收率×當年

度不得扣抵比例 - [當年度進口已納營業稅額(乘人小汽車除外) + 當年度購買勞務已納營業稅額]。」「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，各稅法所定關於漏報、短報之處罰，一律免除。其補繳之稅款應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項，第七條第一項、第二項及稅捐稽徵法第四十八條之一所明定。又財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」財政部為中央財稅主管機關，基於職權依據各有關稅法規定所為上開函釋，核與憲法租稅法定主義及有關稅法之規定並無牴觸，自可適用。本件原告係經營建築業務，於七十七年至八十年取得之轉投資其他營利事業股利共計一、五八九、四二五、五一〇元，於八十年二月七日依財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法規定，將全年度股利收入彙總列入各年度最後一期之免稅銷售額申報，計算調整不得扣抵之進項稅額，暨進口貨物及購買國外勞務補繳之進項稅額，共計繳納營業稅額一五〇、一七四、五九八元，另依稅捐稽徵法第四十八條之一加計利息八、〇一八、一三九元，同時繳納。嗣經原告以財政部七十七台財稅第七六一一五三九一九號函釋與營業稅法牴觸，應屬無效，另加計利息八、〇一八、一三九元中，有一、六九三、二一九元係因公庫銀行未考慮原告在七十七至八十一年間尚有應退溢付營業稅款，於計算加計利息時，就未扣除應退稅款前之營業稅全額列作計算基礎而多計，乃依稅捐稽徵法第二十八條規定向被告申請退還該溢繳之營業稅一四九、六七六、五一九元及利息一、六九三、二一九元，經被告否准退還。原告不服主張：財政部七十六年四月四日台財稅字第七五五

八〇六七號函釋示「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。」即指股利收入非屬銷售額，而財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號卻認股利係屬免稅銷售額，姑不問財政部上開前後釋令矛盾不一情形，倘認股利收入非屬銷售額，則無課徵營業稅之問題，如認股利收入係銷售額，則依「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，於計算不得扣抵比例時，亦不必計算。又營業人轉投資其他營利事業，所取得之股利收入，非屬營業稅法定之課稅範圍，且股利收入非因銷售行為所產生，自非營業稅法第十六條規定之銷售額，而營業稅法第八亦已規定適用免稅之規定，因投資行為而取得之股利收入並非營業稅法第八條所規定之免稅收入，是股利收入既非屬營業稅法第八條所規定之免稅項目，倘營業人同時經營銷售應稅貨物或勞務及投資行為，並非兼營營業人營業稅額計算辦法所規定之兼營營業人，自不適用該辦法之規定。況其係一建築業者，所營業務僅限於委託營造商興建國民住宅供出租或出售，均屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之範圍，此外並無其他兼營業務，而產生股利收入之轉投資行為非屬營業稅法第三條及第四條所定義之銷售貨物或勞務，且不屬營業稅法第八條所規定之免稅貨物或勞務之範圍，營業稅法令亦無第八條以外關於「轉投資、取得股利」屬免稅貨物或勞務之規定，是其「轉投資、取得股利」，尚不構成「兼營免稅貨物或勞務」，非該辦法所稱之兼營營業人。無「兼營營業人營業稅額計算辦法」之適用，系爭函釋與憲法及營業稅法相抵觸，自屬無效。今原告誤將股利收入列入計算，致溢繳營業稅，應得依規定申請退還該溢繳之稅款云云。第查因轉投資取得之股利，屬免稅銷售額之範圍，而原告經營建築業，係依營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其因轉投資其他營利事業，而取得股利收入，係屬「兼營營業人營業稅額計算辦法」第二條第二項所稱之兼營營業人，自有該辦法規定之適用。是被告將原告七十七年至八十年止股利收入彙入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算調整不得扣抵之進項稅額，及進口貨物及購買國外勞務補徵之進項稅額，並無適用法規錯誤情事。至「兼營營業人營業稅額計算辦法」第三條但書係規定依法應課徵證券交易稅之證券銷售

額不列入計算不得扣抵比例，然本件原告係取得轉投資之股利收入，並非取得課徵證券交易稅之證券銷售額，故依法計算錯誤情事，從而被告否准原申請退還系爭稅額及依稅捐稽徵法第四十八條之一規定補徵而加計之利息，揆諸首揭規定及說明，洵無違誤。訴願及再訴願決定遞予維持，亦均無不合。財政部(76)台財稅七五五八〇六七號函釋與同部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函前規定不一致部分，仍應以營業稅及「兼營營業人營業稅額計算辦法」規定為準。況財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函僅就「兼營營業人營業稅額計算辦法」第七條規定內容加以訓示規定，既無牴觸、擴張或變更營業稅法規定，被告予以適用，亦無違法可言。次查營業稅法第三十九條第二項係規定營業人有溢付稅款時，應由營業人「留抵應納營業稅」，是營業人以不得扣抵之進項憑證稅額申報扣抵銷項稅額自動補繳者，自不得以累積留抵稅額抵繳應補徵之稅額及應加計之利息。財政部(79)台財稅第七九〇七〇八〇二四號函釋，係就稅捐稽徵法第四十八條之一規定內容加以訓示闡明，亦無牴觸法律或擴張解釋法律要件之可言。被告以公庫銀行就欠稅金額並無多計利息一、六九三、二一九元，而否准退還此部分之利息，訴願及再訴願決定援引上開財政部函釋仍予維持原處分，均無不合。原告起訴意旨，難認有理由。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，判決如文。

中華民國八十二年六月十五日

(本聲請書其餘附件略)

抄台〇紡織股份有限公司代表人吳〇文聲請書

受文者：司法院

為聲請人於憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起行政訴訟暨再審之訴，對於行政法院八十三年度判字第二二一〇號判決及八十四年度判字第四八九號判決所適用之財政部(七十七)台財稅第七六一一五三九一九號函，發生牴觸憲法之疑義，聲請大法官會議解釋事：

聲請事項：

財政部中華民國（下同）七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函謂：「兼營投資業務之營業人於年度中收取之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」係將股利收入視為免稅銷售額，於年度終了時，與其他免稅銷售額合併，計算該部份收入佔全年收入之百分比，該百分比即該營業人當年度不得扣抵營業稅之比例。惟股利收入並非營業稅法上之「銷售額」，更非「免稅銷售額」，無併入其他免稅銷售額，併同計算不得扣抵之營業稅比例之餘地，此一函令顯然違反憲法第十九條租稅法定主義，並牴觸憲法第十五條保障人民財產之意旨，應屬無效。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的

憲法第十九條規定人民有依法納稅之義務，大法官會議第二一七號解釋明白宣示：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，而負納稅之義務。是法無明文者，無納稅義務可言。

現行營業稅制是建立在進銷項稅額相互扣抵之基礎上，計算應納稅額，亦即銷售貨物所加計之營業稅額，扣減買進原、物料等進貨所加計之營業稅額，為營業人應繳納之營業稅額。

財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函：「兼營投資業務之營業人於年度中收取之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納」（附件一、二），要求納稅人依該函令將股利收

入視為免稅銷售額，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算不得扣抵比例，亦即（免稅銷售額 + 股利收入）÷ 全年總收入 = 不得扣抵比例

前述計算方式使聲請人將原不屬於免稅銷售額之股利收入，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額，致提高不得扣抵（退回）營業稅之比例，減少可退還之營業稅款，實質上係對股利收入迂迴課徵營業稅，侵害聲請人於憲法所保障之財產權，並與憲法第十九條規定之租稅法定主義有違。嗣聲請人雖經法定程序提起訴願、再訴願、行政訴訟，惟行政法院八十三年度判字第二二一〇號判決暨八十四年判字第四八九號再審判決，仍維持適用上開財政部函釋，聲請人爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，聲請大院大法官會議就上述牴觸憲法之疑義予以解釋。

二、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

(一)按營業稅法第一條明列營業稅之課稅範圍：「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。」（附件三），可知營業稅之客體為『銷售貨物』、『銷售勞務』及『進口貨物』，若符合銷售貨物、銷售勞務及進口貨物之行為而得例外減免者，法律須將明文例示，如營業稅法第八條者是，俾使免稅義務有清晰法源可據；若有一行為未列於免徵營業稅規定下，該行為如非屬應課營業稅行為，則該行為即非關營業稅之課稅範圍。

(二)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，將股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，依此函釋，股利收入被視為「免稅銷售額」，必須與其他免稅銷售額合併，用以計算不得退還之營業稅之比例，計算應納或溢付稅額。

全國企業集團因有將來無法獲得平反，可能遭受高達五倍罰鍰之恐懼，不得已均採取先繳稅再申請退稅之方式，再依法尋求救濟，故聲請人於民國（下同）八十二年

七月二十四日將七十七年至八十一年之股利收入列入各當年度最後一期之免稅銷售額，依該函之解釋計算不得扣抵比例，報繳稅款，合計新台幣（下同）二六、四七四、五四八元及利息五、三六一、七七〇元，再於八十二年八月二十三日向台北市政府稅捐稽徵處申請退還上開稅款及利息。詎原稅捐稽徵機關引上開財政部函釋，駁回聲請人之請求，聲請人不服原處分機關之處分，遂循法律途徑請求救濟，詎訴願、再訴願決定及行政法院及再審之判決（參附件四、五、六、七），均仍援引上開相同之財政部函釋，駁回聲請人之主張及聲請。

- (三)茲有疑義者，乃「股利收入」是否源於銷售貨物、銷售勞物及進口貨物，而屬於應課營業稅之範圍？惟若屬於應課營業稅之範圍，財政機關卻從未對股利收入課徵過營業稅，是否股利收入屬營業稅之免稅項目，享有豁免之優待？然課稅、免稅應有明文可據，上述大法官會議第二一七號解釋已解釋甚明，乃現行營業稅法卻無股利收入屬免稅項目之規定，是財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函將法無明文規定之免稅項目視為免稅項目，係擅自創設免稅項目，有違租稅法定主義及大院做成之解釋。
- (四)另查財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函（附件八）解釋：「主旨：營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。說明二：營業人取得之股利，核非屬營業稅法規定之課稅範圍，專營投資業務之營業人取得之進項憑證所支付之進項稅額，應不得申報扣抵或退還。」是財政部此函釋原已肯定股利非屬營業稅法規定之課稅範圍，故『應免徵營業稅』，在此所謂免徵營業稅，係指不發生課徵營業稅問題，並非營業稅法第八條免稅項目之謂；既然財政部已肯定股利非屬營業稅法規定之課稅範圍，即非課稅範圍之收入，既非課

稅範圍之收入，自無列入免稅銷售額之餘地。財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函如何將「股利非屬營業稅法規定之課稅範圍」解釋為「免稅銷售額」，實令納稅人難以理解。

前開函釋擅自對營業稅法未規定之事項創設免稅項目，並以之為阻礙人民扣稅之依據，變相課以人民法律未規定之稅賦，違反憲法第十九條租稅法律主義，並牴觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨，應屬無效。詎前開行政法院之終局判決再審判決仍予適用，實有違誤，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定聲請解釋。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函，將股利收入解釋為「免稅銷售額」，違反租稅法定主義。

憲法第十九條規定：人有依法律納稅之義務。依此規定政府向人民課稅時，有關課稅之權利義務之內容，包括納稅義務人、賦稅種類、稅率、課稅標準、處罰等；及課稅程序之內容，包括租稅之申報、查核等各項稽徵程序，均應依法律之規定，俾使政府徵稅在人民可預期預見之範圍內運作，俾免人民被任意強索稅賦，淪為魚肉，此乃我憲法第十五條規定人民財產權之保障，及第十九條人民依法納稅規定之所由設。蓋保障人民之私權，為現代民主法治社會所追求實現之目標，故關於人民權利義務之事項應以法律定之，中央法規標準法第五條第一項第二款定有明文，此原則表現於徵索人民財產之賦稅義務尤然。

立法院財政委員會七十四年六月十二日（七四）台財發字第 0 五七號函「營業稅修正草案」條文對照表說明（即當初之立法意旨）第八條第二八項之規定：「修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅述，爰予刪

除。」，是以現行營業稅法第八條免稅項目並未包括股利在內。唯有課稅範圍內之客體，始有「應稅」、「免稅」之區分，營業稅法當初在修訂時，將免稅項目之股利排除，目的在排除股利課徵任何營業稅，惟因新制營業稅法採進、銷項相減法計算應納稅額或溢付稅額，財政部認為股利收入既非應稅、免稅、或零稅率之業務，專營投資業務公司既無銷項稅額，則其公司之進項稅額即全部不能抵退稅，亦即專營投資業務公司應負擔全部進項稅額之營業稅，其課稅效果與專營免稅業務者完全相同，導致財政部為使此一效果「類推適用」於專營應稅及零稅率業務之廠家，遂以七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利收入推定為「免稅銷售額」，強將股利納入營業稅課稅體系，完全違反了營業稅法的精神，侵害人民依法扣稅之權利，變相課以人民納稅之義務，使納稅人負擔不必要之稅負，其有違憲法第十九條租稅法律主義，不言而喻。

按行政院六十年判字第四一七號判例明白揭示：「公法之適用，以明文規定者為限，公法未設有明文者，自不得以他法之規定而類推適用，此乃適用法律之原則。」（附件九），依判例意旨，公法未設有明文者，尚不得類推適用其他「法律」，況無法律根據之「效果」，更無類推適之餘地。七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，單以專營投資業務公司之營業稅租稅效果，與專營免稅業務之營業人相同，即倒推認定專營應稅與零稅率業務之營業人，亦應將股利收入應列入免稅銷售額，導致專營應稅與零稅率業務之營業人亦必須自行吸收進項稅額，要非合理。系爭函釋違背法律適用原則，擅自類推適用，與上開判例意旨顯然違背。

- (二)財政部七十七年七月八號台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，股利收入營業人適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」，創設人民納稅之義務。

所謂「兼營營業人」係指「兼營營業人營業稅額計算辦法」第二條第二項所規定，兼營應稅及免稅貨物或勞務，或兼依營業稅法第四章第一節及第二節計算稅額者而言。股利收入源於轉投資之獲利，係理財行為，非銷售行為，不該當「兼營營業人」之構成要件，原無適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」之餘地，然財政部就股利收入之法律性質，從未提出辨正，只以台財稅第七六一一五三九一九號函即將轉投資取得股利收入之理財行為認定為銷售勞務之營業行為，並將股利收入「類推」為「免稅銷售額」，強營業人適用不相關之「兼營營業人營業稅額計算辦法」，創設人民納稅之義務，其有違租稅法律主義，至為顯然。

(三)課稅公平原則應以租稅法律主義為前提，不得只以課稅公平原則作為課稅依據。

查系爭函釋係假設一分進項稅額必須有一分銷項稅額，始得扣抵，股利既非應稅、免稅、或零稅率之業務，即無銷項稅額，既無銷項稅額即不能扣抵進項稅額，不能扣抵進項稅額，即應以免稅項目視之，用以計算不能扣抵營業稅之比例，如此推論果真合理乎？大謬斯矣！

股利係因非屬銷售業務，故無銷項稅額，並非因無銷項稅額而導出為免稅銷售額，系爭函釋係錯論因果關係之結論。股利因非屬銷售業務，無應課營業稅與否問題，應排除於營業稅體系，意即應排除於上述營業稅不得扣抵比例之計算公式之外，並非無銷項稅額之收入均得推定為免稅銷售額，財政部系爭函釋之謬誤，在於將若 A（免稅銷售額）則 B（不扣抵營業稅）之命題，導出若 B（不扣抵營業稅）則 A（免稅銷售額），倒果為因之謬誤結論，蓋不扣抵營業稅，可以是非關營業稅問題之不課稅之業務，則並非必可導出免稅銷售額之收入之結論，而非關營業稅問題之不課稅之業務，係應將不課稅業務之收入排除於營業稅計算公式之外，而非併入不可扣抵營業稅之計算方

式，茲舉例說明如下：

例如：某建商採比例扣抵法繳納營業稅，為蓋房子出售而支出材料等費用 500 萬元（供課稅與免稅營業用），其中進項稅額為 25 萬元，賣出值 300 萬元之房屋，支出銷項稅額 15 萬元，銷售免稅貨物 300 萬元，而其數年前所轉投資之其他業務於今年有極佳獲利 1000 萬元，該建商當年應繳營業稅為：

應繳或溢付稅額 = 銷項稅額 - (進項稅額 - 進項稅額 × 當年度不可扣抵比例)

300 (免稅銷售額) \div ($300 + 300$) (應稅與免稅銷售總額) = 0.5 (不可扣抵比例)

$15 - (25 - 25 \times 0.5) =$ (應納稅額) 2.5 (萬元)

如按系爭台財稅第七六一一五三九一九號函釋，該建商應支付之營業稅為：

$[300$ (免稅銷售額) $+ 1000$ (股利)] \div ($300 + 300 + 1000$) (全年總收入) = 0.8125 (當年度不可扣抵比例)

$15 - (25 - 25 \times 0.8125) =$ (應繳稅額) 10.3125 (萬元)

由上述計算式可知，系爭函釋規定將股利併入免稅銷售額，提高了不可扣抵比例，使營業人負擔更多之應納稅額，其對營業人之財產權所造成之侵害，彰彰明甚。

系爭函釋將應稅、免稅、或零稅率業務外之理財行為，推定為免稅之銷售行為，從而將不發生營業稅課稅問題之股利收入，推定為「免稅之銷售收入」，使股利收入從「不扣抵」成為「不可扣抵」進項稅額之項目，其推論過程之謬誤，已如上述，是課稅公平原若非植基於租稅法律主義之上，即將造成如上述不公平課稅之現象。如基於租稅公平之考量，認為股利有課稅之必要，應循立法途徑正式立法，不得徒以課稅公平原則為課稅依據，否則，憲法第十九條租稅法律主義與第十五條人民財產權之保障，將形同具文，人民將何所措手足乎？

(四)財政部修訂「兼營營業人營業稅額計算辦法」，以改正比

例扣抵法依系爭函釋規定營業稅不可扣抵比例計算方式之謬誤。

復查財政部已於八十一年八月二十五日以台財稅第八一一六七五六六〇號令修正該計算辦法部分條文，明定兼營營業人得自八十一年九月一日起，經向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額，及進口貨物、購買國外勞務之應納稅額。如前後規定均無錯誤，則不論依那一種計算方式，在營業稅法未修訂之情形下，均可得到相同之結果，如今既會產生不同之結果，表示其中一種方法必定有錯，而造成租稅不公平現象。營業人在採取修訂後之直接扣抵法後，不再發生前述將股利收入視為免稅銷售額，提高營業稅不可扣抵之比例之不合理現象，足證前法之計算方式有誤，計算方式有誤，造成強徵人民稅負之現象，自屬違憲。

(五)綜上所述，聲請人之轉投資行為，是理財行為，股利之有無視轉投資人之盈虧情形而定，非必發給，無交易性質，與以互相移轉所有權為條件之銷售行為不同，故因轉投資取得之股利收入，不能稱為銷售額，既非銷售額，自無被認定為「免稅銷售額」之餘地；而「兼營營業人營業稅額計算辦法」，所指之兼營營業人係指兼營應稅與免稅業務之營業人，故有股利收入之營業人，如無兼營應稅與免稅業務，亦不能稱為兼營營業人，不能適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」。系爭函釋以錯誤之邏輯推演課稅公平原則，創設股利收入為免稅營業額之項目，違背營業稅法，自屬無效，復根據該無效之函釋規定營業人據以計算營業稅不可扣抵比例，導致營業人可扣抵比例減少，侵害營業人扣稅權益，亦即變相課徵了原不應課徵營業稅之項目，違反憲法第十九條租稅法定主義並牴觸憲法第十五條保障人民之財產權，為特懇請

大院大法官會議迅賜解釋如聲請之意旨，以保人權，並

彰法治。

四、關係文件之名稱及件數

附件一：財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函影本乙份。

附件二：「兼營營業人營業稅額計算辦法」。

附件三：「營業稅法」。

附件四：台北市政府八十二年十一月二十二日（82）府訴字第八二〇七九二六八號訴願決定書影本乙份。

附件五：財政部八十三年七月九日台財訴第八三一八一八〇六九號再訴願決定書。

附件六：行政法院八十三年度判字第二二一〇號判決影本乙份。

附件七：行政法院八十四年度判字第四九八號判決影本乙份。

附件八：財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函影本乙份

附件九：行政法院六十年判字第四一七號判例要旨影本乙份。

聲請人：台〇紡織股份有限公司

代表人：吳〇文

中華民國八十五年二月五日
（本聲請書其餘附件略）

行政法院判決

八十三年度判字第二二一〇號

原告 台〇紡織股份有限公司

（設略）

代表人 吳〇文 住同上

被告 台北稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十三年七月九日台財訴字第八三一八一八〇六九號再訴願決定，提起行政訴訟，本

院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告於民國八十二年七月二十四日，將七十七年至八十一年之股利收入列入各當年度最後一期之免稅銷售額，依兼營營業人營業稅額計算辦法規定，調整應納稅額，並依修正稅捐稽徵法第四十八條之一規定自動補報並補繳所漏稅款，合計新台幣（以下同）二六、四七四、五四八元及利息五、三六一、七七〇元，復於八十二年八月二十三日向被告機關所屬大安分處申請退還，案經該分處以八十二年八月二十五日北市稽安甲字第四二二四二號函復否准。原告不服，循序提起訴願、再訴願，均遭決駁回，乃提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如下：

原告起訴意旨略謂：一、按營業稅法第一條明列課稅範圍：「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。」，可見營業稅之客體為「銷售貨物、勞務」、及「進口貨物」，若符合上述之行為態樣而得例外減免者，以營業稅法第八條明文規定者為限，若非屬「銷售貨物、勞務」、「進口貨物」之行為，自亦無列為營業稅法第八條免稅項目之可言；至於轉投資所取得之股利，早於修訂營業稅法時即已闡明：「股利非屬營業稅法之課稅範圍」，而於修訂營業稅法時將股利自免稅項目中刪除，且財政部亦以七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函明文解釋股利收入非屬營業稅之課稅範圍，故不論立法原意，或財政部早期之看法均一致肯定股利收入非屬營業稅之課稅客體，更無疑義。二、營業稅，係對營業人銷售貨物或勞務所課徵之一種銷售稅，我國營業稅法採多階段銷售稅，即對交易過程中，製造、批發及零售各階段銷售行為皆課稅。營業稅之課徵，有就銷售總額課稅，謂之毛額型營業稅，例如：一〇〇元買進，一二〇元賣出，則就一二〇元之銷售總額課稅；有就銷售中之增值額課稅者謂之增值型營業稅，例如一〇〇元買進，一二〇元賣出，僅就賣價超過買價之增值部分二〇元課稅，我國兼採上述二種稅制，但以增值型營業稅為主。凡為銷售貨物或勞務所發生之必

要成本及費用皆為計算加值之減項。在加值型營業稅中所有銷售貨物或勞務之行為皆以銷項稱之；因銷售貨物或勞務而

	加值額	加值稅
材料商	二十	—
製造商	二十	—
大批發商	十	0.5
小批發商	二十	—
零售商	三十	— . 五
合計	— 0 0	五

上例中五元加值稅，係材料商以迄零售商五階段所付加值稅之和。由上述實例可知營業稅係在製造與銷售階段課稅，股利收入之取得並未經過製造與銷售之階段，與製造、銷售為全然不同之行為態樣，與營業稅之課徵無涉，故無被列入免稅銷售額之餘地。三、復按「兼營營業人營業稅額計算辦法」第四條規定應納營業稅額之計算公式如左：

應納或溢付稅額 = 銷項稅額 - (進項稅額 - 依本法第十九條規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當期不得扣抵比例)

茲舉例說明：

銷售課稅貨物	1,000,000 元	銷項稅額	50,000 元
銷售免稅貨物	250,000 元	銷項稅額	0 元
購進課稅貨物	800,000 元	進項稅額	40,000 元
購進免稅貨物	200,000 元	進項稅額	0 元
購進課稅原料	40,000 元	進項稅額	2,000 元

1. 計算當期不得扣抵比例 = $250,000 \div (1,000,000 + 250,000) = 20\%$

2. 當期應納稅額 = $50,000 - (40,000 + 2,000) \times (1 - 20\%) = 16,400$ 元

茲被告機關復以七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋：「發生之必要成本及費用，皆以進項稱之，例如購進原料，自用文具用品，支付房租及佣金，均為進項。故加值型營業稅額 = 銷項稅額 - 進項稅額，茲舉例說明如下：

一月份銷貨一二 0 萬元，銷貨稅額六萬元，而進貨已支付加值稅五萬元，則本月份應納營業稅為六萬元 - 五萬 = 一萬元

茲再舉一加值稅之計算例示：

假設有一製造商以二十元之成本製造其產品以四十元出售予大批發商，大批發商以五十元出售予小批發商，小批發商以七十元售予零售商，零售商以一〇五（含稅價格）元出售予消費者，其進銷及納稅情形如下：

(1)製造商	四十 × 五% = 二	銷項稅額
	二十 × 五% = 一	進項稅額
	—	加值稅
(2)大批發商	五十 × 五% = 二.五	銷項稅額
	四十 × 五% = 二	進項稅額
	0.五	加值稅
(3)小批發商	七十 × 五% = 三.五	銷項稅額
	五十 × 五% = 二.五	進項稅額
	—	加值稅
(4)零售商	— 〇 五 ÷ — . 〇 五 = — 〇 〇	銷售價格
	— 〇 〇 × 五% = 五	銷項稅額
	七十 × 五% = 三.五	進項稅額
	— . 五	加值稅

兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」同上實例，假設有股利收入七五〇、〇〇〇元，則依上開函釋規定，營業稅額計算如下：

1. 當期不得扣抵比例

$$= (250,000 + 750,000) \div (1,000,000 + 250,000 + 750,000) = 50\%$$

2. 當期應納稅額 = 50,000 - (40,000 + 2,000) × (1 - 50%) = 29,000

因此，納稅人不得扣抵銷項稅額比例提高，亦即可扣抵銷項稅額之進項稅額減少。然而，原告之轉投資行為，不過移轉一部份資金買受他人之股份，並無因此資金移轉行為支出成本或費用（例如：添購設備、材料），故無進項稅額，既無進項稅額，何言扣抵？再者，投資人對於所投資之公司並無付出勞務之義務，公司與股東間不當然成立

勞務關係；而銷售勞務必有一方付出勞務，一方支付對價，始足當之，然股東之投資行為，並不當然有股利之收入，而股東取得股利收入，係股東權利，並非勞務關係，亦即股東原不必付出勞務，即可享有收取股利之權利，故股東有無付出勞務，與股利收入之取得，並無對價關係，從而轉投資行為，並非銷售勞務行為，應無異議。股利收入不是銷售貨物之收入，亦非銷售勞務之收入，與營業稅之課徵無關，自不應以免稅銷售額之名義來計算不可扣抵進項稅額，以致提高了納稅人不得扣抵之比例，變相課徵營業稅。由右例可明顯看出被告機關將股利收入列為免稅貨物或勞務，影響納稅人之扣抵權益，此一課稅方式實係扭曲「銷售貨物或勞務」之行為本質，無端將非銷售行為態樣之股利收入，推定為銷售貨物（或勞務）之收入，並在法無明文下將股利收入列為銷售行為之例外免稅項目以計算不得扣抵之比例，無異是以行政命令將非屬營業稅之項目，行課稅之實，其認事用法違誤，彰彰明甚。四、股利與利息間稅負之不公平：營業人如有剩餘資金，其運用方式有購買票券、公債、存入金融機構孳生利息或投資股票賺取股利等，均屬營業外收入，同為不屬營業稅之課稅範圍，何以利息列入免稅銷售額申報，而股利收入應列入免稅銷售額申報並據以辦理調整，形成對股利收入課徵營業稅，有失公允。五、前述之比例扣抵法導致營業人其他與股利收入無關之進項稅額不能扣抵，影響納稅人之權益至鉅，財政部已於八十一年八月二十五日以台財稅第八一一六七五六六〇號令修正該計算辦法部份條文，准許營業人可申請採用直接扣抵法，區分貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額。由上足證，財政部已察覺將股利收入依比例扣抵法計算不可扣抵比例之不合理，故有修正之舉，蓋股利收入如以銷貨收入或勞務收入視之，則該比例扣抵法並無不合理處，財政部即無修正該計算方法之必要，財政部既知其原課徵方式有誤而修正之，卻不願更正前此依該錯誤方式課稅所為之處分，令人不服。六、本案系爭點在於轉投資取得股利收入，此一行為是否可認為係銷售行為，若非銷售行為，則非營業稅之課稅對象，若屬銷售行為，而立法考量以不徵收營業稅為宜者，則應以明文規定減免，始符法制，斷無由行政機關以一紙行政命令決定應否課稅之理，不言而喻。原告一再於訴願程序

中請求被告機關就取得股利之行為說明其行為態樣及股利收入為免稅項目之推論過程，惟被告機關自始至終均未提出說明，僅以原告「因轉投資其他營利事業取得股利，自應依本部前開七十七台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，將該股利彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報」等語駁回原告之請求，實難自圓其說，自有未合。七、未按原告於本案之救濟程序中，一直未見各作成決定之行政機關，關於其決定之形成係如何推論而得，提出解釋，乃每以「函釋規定如此，自應依照辦理」為由，否准原告之請求，殊難令人甘服，而被告機關此一課稅方式，引起各大企業集團強力之反彈，莫不以抗爭到底之決心進行各項救濟程序，紛爭擾攘不斷，無或已時，為此原告懇請鈞院給予言詞辯論機會，使雙方所持觀點，得充分說明、釐清，以杜紛爭，並請鈞院判決將一再訴願決定及原處分均予撤銷等語。

被告機關答辯意旨略謂：一、按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - (當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當年度不得扣抵比例)。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項之勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = [當年度進口貨物(乘人小汽車除外)依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額] × 徵收率 × 當年度不得扣抵比例 - [當年度進口已納營業稅額(乘人小汽車除外) + 當年度購買勞務已納營業稅額]。」分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項及第七條第一項、第二項所明定。又財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年

股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額：並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」二、查原告係經營紡織製造業之營業人，因轉投資其他營利事業，於七十七年至八十一年度取得股利收入計一、八四六、七九二、九九四元，自應依財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，將全年度之股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務應納稅額，是以本件原告自動加計利息報繳系爭稅款並無適用法規錯誤之情事。右上開財政部函釋僅就兼營營業人營業稅額計算辦法第七條規定內容加以闡釋，自無原告所稱違反或牴觸法律之情事，至兼營營業人營業稅額計算辦法第三條但書，係規定依法應課徵證券交易稅之證券銷售額不列入計算不得扣抵比例，惟本件原告係取得轉投資之「股利收入」，並非取得課徵證券交易稅之證券銷售額，故依法計算調整應納稅額，亦無計算錯誤之情事，從而原處分機關否准原告申請退還系爭稅額，並無不合，敬請予以維持。又類此案件，遠○紡織股份有限公司申請退還溢繳營業稅事件，業經大院分別以八十二年度判字第一五〇號、一五八號及二五一號判決駁回確定在案，一併陳明。三、綜上論結原告之訴應認為無理由，請依行政訴訟法第二十六條後段之規定駁回原告之訴等語。

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。」營業稅法第一條定有明文。又「本辦法所稱當期或當年度進項不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」，「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - （當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1 - 當期不得扣抵比例）。兼營營業

人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：〔當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額〕×徵收率×當年度不得扣抵比例 - 〔當年度進口已納營業稅額（乘人小汽車除外）+ 當年度購買勞務已納營業稅額〕。〕復為行為時兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項、第七條第一項、第二項所明定。再「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」亦經財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋有案。

查原告係經營紡織製造業之經營人，因轉投資其他營利事業，於七十七年至八十一年度取得股利收入計一、八四六、七九二、九九四元，原告將之列入各當年度最後一期之免稅銷售額，依兼營營業人營業稅額計算辦法規定，調整應納稅額，並依修正稅捐稽徵法第四十八條之一規定自動補報並補繳所漏稅款，合計二六、四七四、五四八元及利息五、三六一、七七〇元，為兩造所不爭執。然因本件原告係取得轉投資之「股利收入」，而非取得課徵交易之證券銷售額。因此，以營利為目的之公司因轉投資其他營利事業取得股利行為，係屬勞務者範疇。從而被告機關乃將全年度之股利收入彙總列入各當年度最後一期之免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務之應納稅額，認本件原告自動加計利息報繳系爭稅款並無適用法規錯誤情事而否准其退稅之申請，揆諸首揭法條規定及函釋意旨，即無違誤。而一再訴願決定遞予維持，亦均無不合。

原告雖訴稱：現行營業稅之課徵，乃對營業人之銷售行為及進口行為課稅，至於營業人轉投資於其他營利事業的行為所取得之股利，依營業稅法修正草案條文對照表之說明：股利已非營業稅之課稅範圍，所以現行營業稅法第八條免稅項目並未包括股利在內，財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函，亦明文解釋股利非屬營業稅規定之課稅範圍。可見股利既不屬課稅範圍亦非免稅項目，非常明

確，財政部七十七年台財稅第七六一一五三九一九號函規定對於股利收入如何在法無明文規定之情形下，成為免稅銷售額，而列入進項稅額不得扣減範圍，並未作成任何推演之辯證，實難令納稅人甘服等語。

惟查因轉投資取得之股利，屬免稅銷售額之範圍，而原告經營紡織業，係依營業稅法第四章第二節規定計算稅額之營業人，其因投資其他營利事業，而取得股利收入，自屬「兼營營業人營業稅額計算辦法」第二條第二項所稱之兼營營業人。是原告因轉投資其他營利事業於七十八年至八十一年取得股利收入之性質，核屬營業稅法第一條規定之勞務範圍，其營業稅額之計算，兼營營業人營業稅額計算辦法第三條、第七條業經明文規定如上述。財政部(77)台財稅第七六一一五三九一九號函僅為就兼營營業人營業稅額計算辦法第七條規定內容加以訓示規定，既無牴觸、擴張、變更母法或營業稅法之規定，自無違反或牴觸法律之可言。原告此部分主張，顯係誤解法令所致。而財政部七十六台財稅第七五五八〇六七號函規定與同部七十七年台財稅第七六一一五三九一九號函前後規定不一致部分，縱屬事實，仍應以營業稅法及兼營營業人營業稅額計算辦法規定為準。次按依行為時稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還稅款者，係以納稅義務人對被告因適用法令錯誤或計算錯誤致發生溢繳稅款者為要件。本件被告機關依規定計算調整原不得扣抵之進項稅額及進口貨物暨購買國外勞務之應納稅額，既無適用法規錯誤或計算錯誤情事，從而被告機關否准原告申請退還系爭稅額，亦無不合。綜上所觀，原告起訴論旨，無非係持其一己之私見，斤斤指摘，難謂有理，應予駁回。又本件事證明確，原告聲請舉行言詞審理，核無必要，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依刑事訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國八十三年十月十八日
(本聲請書其餘附件略)

抄中〇汽車工業股份有限公司代表人吳〇文聲請書

受文者：司法院

為聲請人於憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起行政訴訟暨再審之訴，對於行政法院八十三年度判字第二四五五號判決及八十四年度判字第六〇七號判決所適用之財政部（七十七）台財稅第七六一一五三九一九號函，發生牴觸憲法之疑義，聲請大法官會議解釋事：

聲請事項：

財政部中華民國（下同）七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函謂：「兼營投資業務之營業人於年度中收取之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」係將股利收入視為免稅銷售額，於年度終了時，與其他免稅銷售額合併，計算該部份收入佔全年收入之百分比，該百分比即該營業人當年度不得扣抵營業稅之比例。惟股利收入並非營業稅法上之「銷售額」，更非「免稅銷售額」，無併入其他免稅銷售額，併同計算不得扣抵之營業稅比例之餘地，此一函令顯然違反憲法第十九條租稅法定主義，並牴觸憲法第十五條保障人民財產之意旨，應屬無效。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的

憲法第十九條規定人民有依法納稅之義務，大法官會議第二一七號解釋明白宣示：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，而負納稅之義務。是法無明文者，無納稅義務可言。

現行營業稅制是建立在進銷項稅額相互扣抵之基礎上，計算應納稅額，亦即銷售貨物所加計之營業稅額，扣減買進原、物料等進貨所加計之營業稅額，為營業人應繳納之營業稅額。

財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九

號函：「兼營投資業務之營業人於年度中收取之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納」（附件一、二），要求納稅人依該函令將股利收入視為免稅銷售額，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算不得扣抵比例，亦即（免稅銷售 + 股利收入）÷ 全年總收入 = 不得扣抵比例

前述計算方式使聲請人將原不屬於免稅銷售額之股利收入，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額，致提高不得扣抵（退回）營業稅之比例，減少可退還之營業稅款；實質上係對股利收入迂迴課徵營業稅，侵害聲請人於憲法所保障之財產權並與憲法第十九條規定之租稅法定主義有違。嗣聲請人雖經法定程序提起訴願、再訴願、行政訴訟，惟行政院八十三年度判字第二四五五號判決暨八十四年判字第六〇七號再審判決，仍維持適用上開財政部函釋，聲請人爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，聲請大院大法官會議就上述牴觸憲法之疑義予以解釋。

二、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

- (一)按營業稅法第一條明列營業稅之課稅範圍：「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。」（附件三），可知營業稅之客體為「銷售貨物」、「銷售勞務」及「進口貨物」，若符合銷售貨物、銷售勞務及進口貨物之行為而得例外減免者，法律須將明文例示，如營業稅法第八條者是，俾使免稅義務有清晰法源可據；若有一行為未列於免徵營業稅規定下，該行為如非屬應課營業稅之行為，則該行為即非關營業稅之課稅範圍。
- (二)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，將股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷

售額申報，依此函釋，股利收入被視為「免稅銷售額」，必須與其他免稅銷售額合併，用以計算不得退還之營業稅之比例，計算應納或溢付稅額。

全國企業集團因有將來無法獲得平反，可能遭受高達五倍罰鍰之恐懼，不得已均採取先繳稅再申請退稅之方式，再依法尋求救濟，故聲請人於民國（下同）八十二年七月二十三日將七十七年至七十八年之股利收入列入各當年度最後一期之免稅銷售額，依該函之解釋計算不得扣抵比例，報繳稅款，合計新台幣（下同）一〇、六六五、九九五元及利息二、八七五、六八一元，再於八十二年八月十一日向台北市政府稅捐稽徵處申請退還上開稅款及利息。詎原稅捐稽徵機關引上開財政部函釋，駁回聲請人之請求，聲請人不服原處分機關之處分，遂循法律途徑請求救濟，詎訴願、再訴願決定及行政法院及再審之判決（參附件四、五、六、七），均仍援引上開相同之財政部函釋，駁回聲請人之主張及聲請。

(三)茲有疑義者，乃「股利收入」是否源於銷售貨物、銷售勞務及進口貨物，而屬於應課營業稅之範圍？惟若屬於應課營業稅之範圍，財稅機關卻從未對股利收入課徵過營業稅，是否股利收入屬營業稅之免稅項目，享有豁免之優待？然課稅、免稅應有明文可據，上述大法官會議第二一七號解釋已解釋甚明，乃現行營業稅法卻無股利收入屬免稅項目之規定，是財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函將法無明文規定之免稅項目視為免稅項目，係擅自創設免稅項目，有違租稅法定主義及大法官作成之解釋。

(四)另查財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函（附件八）解釋：「主旨：營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。說明二：營業人取得之股利，核非屬營業稅法規定之課稅範圍，專

營投資業務之營業人取得之進項憑證所支付之進項稅額，應不得申報扣抵或退還。」是財政部此函釋原已肯定股利非屬營業稅法規定之課稅範圍，故「應免徵營業稅」，在此所謂免徵營業稅，係指不發生課徵營業稅問題，並非營業稅法第八條免稅項目之謂；既然財政部已肯定股利非屬營業稅法規定之課稅範圍，即非課稅範圍之收入，既非課稅範圍之收入，自無列入免稅銷售額之餘地。財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函如何將「股利非屬營業稅法規定之課稅範圍」解釋為「免稅銷售額」，實令納稅人難以理解。

前開函釋擅自對營業稅法未規定之事項創設免稅項目，並以之為阻礙人民扣稅之依據，變相課以人民法律未規定之稅賦，違反憲法第十九條租稅法律主義，並牴觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨，應屬無效。詎前開行政法院之終局判決再審判決仍予適用，實有違誤，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定聲請解釋。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函，將股利收入解釋為「免稅銷售額」，違反租稅法定主義。

憲法第十九條規定：人民有依法律納稅之義務。依此規定政府向人民課稅時，有關課稅之權利義務之內容，包括納稅義務人、賦稅種類、稅率、課稅標準、處罰等；及課稅程序之內容，包括租稅之申報、查核等各項稽徵程序，均應依法律之規定，俾使政府徵稅在人民可預期預見之範圍內運作，俾免人民被任意強索稅賦，淪為魚肉，此乃我憲法第十五條規定人民財產權之保障，及第十九條人民依法納稅規定之所由設。蓋保障人民之私權，為現代民主法治社會所追求實現之目標，故關於人民權利義務之事項應以法律定之，中央法規標準法第五條第一項第二款定

有明文，此原則表現於徵索人民財產之賦稅義務尤然。立法院財政委員會七十四年六月十二日（七四）台財發字第0五七號函「營業稅法修正草案」條文對照表說明（即當初之立法意旨）第八條第二八項之規定：「修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅述，爰予刪除。」，是以現行營業稅法第八條免稅項目並未包括股利在內。唯有課稅範圍內之客體，始有「應稅」、「免稅」之區分，營業稅法當初在修訂時，將免稅項目之股利排除，目的在排除股利課徵任何營業稅，惟因新制營業稅法採進、銷項相減法計算應納稅額或溢付稅額，財政部認為股利收入既非應稅、免稅、或零稅率之業務，專營投資業務公司既無銷項稅額，則其公司之進項稅額即全部不能抵退稅，亦即專營投資業務公司應負擔全部進項稅額之營業稅，其課稅效果與專營免稅業務者完全相同，導致財政部為使此一效果「類推適用」於專營應稅及零稅率業務之廠家，遂以七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利收入推定為「免稅銷售額」，強將股利納入營業稅課稅體系，完全違反了營業稅法的精神，侵害人民依法扣稅之權利，變相課以人民納稅之義務，使納稅人負擔不必要之稅負，其有違憲法第十九條租稅法律主義，不言而喻。

按行政院六十年判字第四一七號判例明白揭示：「公法之適用，以明文規定者為限，公法未設有明文者，自不得以他法之規定而類推適用，止乃適用法律之原則。」（附件九），依判例意旨，公法未設有明文者，尚不得類推適用其他「法律」，況無法律根據之「效果」，更無類推適用之餘地。七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，單以專營投資業務公司之營業稅租稅效果，與專業免稅業務之營業人相同，即倒推認定專營應稅與零稅率業務之營業人，亦應將股利收入應列入免稅銷售額，導致專營應稅與零稅率業務之營業人亦必須自行

吸收進項稅額，要非合理。系爭函釋違背法律適用原則，擅自類推適用，與上開判例意旨顯然違背。

- (二)財政部七十七年七月八號台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，股利收入營業人適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」，創設人民納稅之義務。

所謂「兼營營業人」係指「兼營營業人營業稅額計算辦法」第二條第二項所規定，兼營應稅及免稅貨物或勞務，或兼依營業稅法第四章第一節及第二節計算稅額者而言。股利收入源於轉投資之獲利，係理財行為，非銷售行為，不該當「兼營營業人」之構成要件，原無適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」之餘地，然財政部就股利收入之法律性質，從未提出辨正，只以台財稅第七六一一五三九一九號函即將轉投資取得股利收入之理財行為認定為銷售勞務之營業行為，並將股利收入「類推」為「免稅銷售額」，強營業人適用不相關之「兼營營業人營業稅額計算辦法」，創設人民納稅之義務，其有違租稅法律主義，至為顯然。

- (三)課稅公平原則應以租稅法律主義為前提，不得只以課稅公平原則作為課稅依據

查係爭函釋係假設一分進項稅額必須有一分銷項稅額，始得扣抵，股利既非應稅、免稅、或零稅率之業務，即無銷項稅額，既無銷項稅額即不能扣抵進項稅額，不能扣抵進項稅額，即應以免稅項目視之，用以計算不能扣抵營業稅之比例，如此推論果真合理乎？大謬斯矣！

股利係因非屬銷售業務，故無銷項稅額，並非因無銷項稅額而導出為免稅銷售額，系爭函釋係錯論因果關係之結論。股利因非屬銷售業務，無應課營業稅與否問題，應排除於營業稅納稅體系，意即應排除於上述營業稅不得扣抵比例之計算公式之外，並非無銷項稅額之收入均得推定為免稅銷售額，財政部系爭函釋之謬誤，在於將若 A（免稅銷售額）則 B（不扣抵營業稅）之命題，導出若 B（不

扣抵營業稅)則 A (免稅銷售額), 倒果為因之謬誤結論, 蓋不扣抵營業稅, 可以是非關營業稅問題之不課稅之業務, 則並非可導出免稅銷售業務之收入之結論, 而非關營業稅問題之不課稅之業務, 係應將不課稅業務之收入排除於營業稅計算公式之外, 而非併入不可扣抵營業稅之計算方式, 茲舉例說明如下: 例如: 某建商採比例扣抵法繳納營業稅, 為蓋房子出售而支出材料等費用 500 百萬元 (供課稅與免稅營業稅), 其中進項稅額為 25 萬元, 賣出值 300 萬元之房屋, 支出銷項稅額 15 萬元, 銷售免稅貨物 300 萬元, 而其數年前所轉投資之其他業務於今年有極佳獲利 1000 萬元, 該建商當年應繳營業稅為:

應納或溢付稅額 = 銷項稅額 - (進項稅額 - 進項稅額 × 當年度不可扣抵比例)

300 (免稅銷售額) \div ($300 + 300$) 應繳與免稅銷售總額) = 0.5 (不可扣抵比例)

$15 - (25 - 25 \times 0.5) =$ (應納稅額) 2.5 (萬元)

如按係爭台財稅第七六一一五三九一九號函釋, 該建商應支付之營業稅為:

$[300$ (免稅銷售額) $+ 1000$ (股利)] \div ($300 + 300 + 1000$) (全年總收入) = 0.8125 (當年度不可扣抵比例)

$15 - (25 - 25 \times 0.8125) =$ (應繳稅額) 10.3125 (萬元)

由上述計算式可知, 系爭函釋規定將股利併入免稅銷售額, 提高了不可扣比例, 使營業人負擔更多之應納稅額, 其對營業人之財產權所造成之侵害, 彰彰明甚。

系爭函釋將應稅、免稅、或零稅率業務外之理財行為, 推定為免稅之銷售行為, 從而將不發生營業稅課稅問題之股利收入, 推定為「免稅之銷售收入」, 使股利收入從「不扣抵」成為「不可扣抵」進項稅額之項目, 其推論過程之謬誤, 已如上述, 是課稅公平原則若非植基於租稅法律主義之上, 即將造成如上述不公平課稅之現象。如基於租稅公平之考量, 認為股利有課稅之必要, 應循立法途

徑正式立法，不得徒以課稅公平原則為課稅依據，否則，憲法第十九條租稅法律主義與第十五條人民財產權之保障，將形同具文，人民將何所措手足乎？

- (四)財政部修訂「兼營營業人營業稅額計算辦法」，以改正比例扣抵法依系爭函釋規定營業稅不可扣抵比例計算方式之謬誤。

復查財政部已於八十一年八月二十五日以台財稅第八一一六七五六六〇號令修正該計算辦法部分條文，明定兼營營業人得自八十一年九月一日起，經向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額，及進口貨物、購買國外勞務之應納稅額。。如前後規定均無錯誤，則不論依那一種計算方式，在營業稅法未修訂之情形下，均可得到相同之結果，如今既會產生不同之結果，表示其中一種方法必定有錯，而造成租稅不公平現象。營業人在採取修訂後之直接扣抵法後，不再發生前述將股利收入視為免稅銷售額，提高營業稅不可扣抵比例之不合理現象，足證前法之計算方式有誤，計算方式有誤，造成強徵人民稅負之現象，自屬違憲。

- (五)綜上所述，聲請人之轉投資行為，是理財行為，股利之有無視轉投資人之盈虧情形而定，非必發給，無交易性質，與以互相移轉所有權為條件之銷售行為不同，故因轉投資取得之股利收入，不能稱為銷售額，既非銷售額，自無被認定為「免稅銷售額」之餘地；而「兼營營業人營業稅額計算辦法」，所指之兼營營業人係指兼營應稅與免稅業務之營業人，故有股利收入之營業人，如無兼營應稅與免稅業務，亦不能稱為兼營營業人，不能適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」。系爭函釋以錯誤之邏輯推演課稅公平原則，創設股利收入為免稅營業稅額之項目，違背營業稅法，自屬無效，復根據無效之函釋規定營業人據以計算營業稅不可扣抵比例，導致營業人可扣抵比例減少，侵害

營業人扣稅權益，亦即變相課稅徵了原不應課徵營業稅之項目，違反憲法第十九條租稅法定主義並牴觸憲法第十五條保障人民之財產權，為特懇請大院大法官會議迅賜解釋如聲請之意旨，以保人權，並彰法治。

四、關係文件之名稱及件數

附件一：財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函影本乙份。

附件二：「兼營營業人營業稅額計算辦法」。

附件三：「營業稅法」

附件四：台北市政府八十二年十一月二十二日（82）府訴字第八二〇八四五六五號訴願決定書影本乙份。

附件五：財政部八十三年七月十四日台財訴第八三〇〇五四四〇五號再訴願決定書。

附件六：行政法院八十三年度判字第二四五五號判決影本乙份。

附件七：行政法院八十四年度判字第六〇七號判決影本乙份。

附件八：財政部七六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函影本乙份

附件九：行政法院六十年判字第四一七號判例要旨影本乙份。

聲請人：中〇汽車工業股份有限公司

代表人：吳〇文

中 華 民 國 八 十 五 年 二 月 六 日

（附件六）

行政法院判決

八十三年度判字第二四五五號

原 告 中〇汽車工業股份有限公司

（設略）

代 表 人 吳〇文 住同上

被 告 台北市稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十三年七月十四日台財訴第八三〇〇五四四〇五號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告於民國八十二年七月二十三日，將七十七及至七十八年之股利收入列入當年度最後一期之免稅銷售額，並依兼營營業人營業稅額計算辦法規定，調整應納稅額，分別補繳七十七年營業稅新台幣（以下同）六、七四一、七七三元與利息一、五四四、九八九元，及七十八年營業稅三、九二四、二二二元與利息一、三三〇、六九二元，總計一三、五四一、六九六元，復於八十二年八月十一日向被告機關申請退還，案經被告以八十二年八月二十六日北市稽安甲字第四二七〇九號函否准所請。原告不服，乃循序提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：一、按營業稅法第一條明列課稅範圍：「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。」，可見營業稅之客體為「銷售貨物、勞務」、及「進口貨物」，若符合上述之行為態樣而得例外減免者，以營業稅法第八條明文規定者為限，至於轉投資所取得之股利，早於修訂營業稅法時即已闡明：「股利非屬營業稅法之課稅範圍」，而於修訂營業稅法時將股利自免稅項目中刪除，且財政部亦以七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函明文解釋股利收入非屬營業稅之課稅範圍，故不論立法原意，或財政部早期之看法均一致肯定股利收入非屬營業稅之課稅客體，要無疑義。二、營業稅，係對營業人銷售貨物或勞務所課徵之一種銷售稅（business tax），我國營業稅法採多階段銷售稅，即對交易過程中，製造、批發及零售各階段銷售行為皆課稅。營業稅之課徵，有就銷售總額課稅，謂之毛額型營業稅，有就銷售中之增值額課稅者謂之增值型營業稅，我國兼採上述二種稅制，但以增值型營業稅為主。營業稅係在製造與銷售階段課稅，股利收入之取得並未經過製

造與銷售之階段，與製造、銷售為全然不同之行為態樣，與營業稅之課徵無涉，故無被列入免稅銷售額之餘地。三、復按「兼營營業人營業稅額計算辦法」第四條規定應納營業之計算公式如左：應納或溢付稅額 = 銷項稅額 - (進項稅額 - 依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當期不得扣抵比例)。茲財政部復以七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」然而，原告之轉投資行為，不過係移轉一部分資金買受他人之股份，並無因此資金移轉行為支出成本或費用（例如：添購設備、材料），故無進項稅額，既無進項稅額，何言扣抵？再者，投資人對於所投資之公司並無付出勞務之義務，公司與股東間不當然成立勞務關係；而銷售勞務必有一方付出勞務，一方支付對價，始足當之，然股東之投資行為，並不當然有股利之收入，而股東取得股利收入，係股東權利，並非勞務關係，亦即股東原不必付出勞務，即可享有收取股利之權利，故股東有無付出勞務，與股利收入之取得，並無對價關係，從而轉投資行為，並非銷售勞務行為，應無異議。股利收入不是銷售貨物之收入，亦非銷售勞務之收入，與營業稅之課徵無關，自不應以免稅銷售額之名義來計算不可扣抵之進項稅額，以致提高了納稅人不得扣抵之比例，變相課徵營業稅。被告此一課稅方式實係扭曲「銷售貨物或勞務」之行為本質，無端將非銷售行為態樣之股利收入，推定為銷售貨物（或勞務？）之收入，並在法無明文下將股利收入列為銷售行為之例外免稅項目以計算不得扣抵之比例，無異是以行政命令將非屬營業稅之項目，行課稅之實，其認事用法違誤。四、股利與利息間稅負之不公平：營業人如有剩餘資金，其運用方式有購買票券、公債、存入金融機構孳生利息或投資股票賺取股利等，均屬營業外收入，同為不屬營業稅之課稅範圍，何以利息列入免稅銷售額申報，而股利收入應列入免稅銷售額申報並據以辦理調整，形成對股利收入課徵營業稅，有失公允。五、前述之比例扣抵法導致營業

人其他與股利收入無關之進項稅額不能扣抵，影響納稅人之權益至鉅，財政部已於八十一年八月二十五日以台財稅第八一一六七五六六〇號令修正該計算辦法部份條文，准許營業人可申請採用直接扣抵法，區分貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額。六、本案系爭點在於轉投資取得股利收入，此一行為是否可認為係銷售行為，若非銷售行為，則非營業稅之課稅對象，若屬銷售行為，而立法考量以不徵收營業稅為宜者，則應以明文規定減免，始符法制，斷無由行政機關以行政命令決定應否課稅之理。原告一再於訴願程序中請求財政部就取得股利之行為說明其行為態樣及股利收入為免稅項目之推論過程，惟該部自始至終均未提出說明，僅以原告「因轉投資其他營利事業取得股利，自應依本部前開七十七台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，將該股利彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報」等語據以駁回原告之請求，實有未合。七、未按原告於本案之救濟程序中，一直未見各作成決定之行政機關，關於其決定提出解釋，乃每以「函釋規定如此，自應依照辦理」為由，否准原告之請求，殊難令人甘服。為此請鈞院給予言詞辯論機會，並撤銷原處分等語。

被告答辯意旨略謂：查原告係經營汽車製造業之營業人，因轉投資其他營利事業，而取得股利收入，係屬兼營營業人營業稅額計算辦法第二條第二項所稱之兼營營業人，自有兼營營業人營業稅額計算辦法規定之適用。原告於七十七年及七十八年取得股利收入各為二四三、〇六五、八六四元及一二七、一六八、八八五元，依財政部（七十七）台財稅第七六一一五三九一九號函及兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，自應將全年度之股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買外國勞務之應納稅額，是以本件原告自動加計利息報繳系爭稅款並無適用法規錯誤之情事。至財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，係就兼營營業人營業稅額計算辦法第七條定內容加以闡釋，既無牴觸、擴張、變更母法或營業稅法之規定，自無違背法理可言，原告此部分主張，顯係誤解法令所致。又稅捐稽徵法第二十八條規定得申請退還稅款者，係以納稅義務人對原處分機關因適用法令錯

誤或計算錯誤致生溢繳稅款為要件，本件原告係依規定計算調整不得扣抵之進項稅額，既無適用法令錯誤或計算錯誤之情事，從而被告所屬大安分處否准原告申請退還系爭稅額，自無不合。原告所提財政部八十一年八月二十五日台財稅第八一一六七五六六〇號函，僅係財政部增訂「兼營營業人營業稅額計算辦法」第八條之一、之二、之三法條，與本案原告以適用法令錯誤為由請求退還補繳之稅款無關，又同類案件遠〇紡織股份有限公司、亞〇水泥股份有限公司、潤〇紡織股份有限公司、裕〇汽車製造股份有限公司等申請退還溢繳營業稅事件，業經行政院分別以八十二年度判字第一五八號、一二〇七號、八一八號、八十三年度判字第一九六〇號判決駁回確定在案，一併陳明。綜上論結，原告之訴應認為無理由，請判決駁回等語。

理 由

按「本辦法（即兼營營業人營業稅額計算辦法）所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例，係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - （當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1 - 當年度不得扣抵比例）。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = 〔當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額〕×徵收率×當年度不得扣抵比例 - 〔當年度進口已納營業稅額（乘人小汽車除外）+ 當年度購買勞務已納營業稅額〕。」分別為行為時兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項、第七條第一項、第二項所明定。又「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整

稅額，併同繳納。」亦經財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋在案。查原告係經營汽車製造業之營業人，因轉投資其他營利事業，而取得股利收入，其七十七年及七十八年取得之轉投資股利二四三、〇六五、八六四元及一二七、一六八、八八五元，經依財政部七十七年七月八日台財第七六一一五三九一九號函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法規定，補繳營業稅額七十七年度六、七四一、七七三元，七十八年度三、九二四、二二二元。嗣以該部前開七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋與營業稅法牴觸，乃於八十二年八月十一日向被告申請退還前開已繳之營業稅，被告以營業人轉投資於其他營利事業之行為，非屬銷售貨物或勞務，其所取得之股利收入，非屬營業稅範圍。營業人以購買貨物或勞務所支付之進項稅額申報扣抵銷售貨物或勞務之銷項稅額，應以其所銷售之貨物或勞務屬於應稅者為限，免稅者則不得扣抵，故兼營投資業務之營業人取得之股利收入，既非屬營業稅課稅範圍之收入，其相關之進項稅額自應不得扣抵，否准其所為退還之申請，揆諸首揭法條及財政部函釋規定，並無違誤。原告訴稱：伊所取得之轉投資股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，亦非免稅所得。蓋營業稅係在製造與銷售階段課稅，而股利收入之取得並未經過製造或銷售之階段，與製造、銷售為全然不同之行為態樣，故與營業稅之課徵無涉，原告之轉投資行為，不過係移轉一部份資金買受他人之股份，並無因此資金移轉行為支出成本或費用，故無進項稅額，既無進項稅額，何言扣抵？再投資人對於所投資之公司並無付出勞務之義務，公司與股東間不當然成立勞務關係，從而轉投資行為，並非銷售勞務行為，股利收入不是銷售貨物之收入，亦非銷售勞務之收入，與營業稅之課徵無關，不應以免稅銷售額之名義來計算不可扣抵之進項稅額。又股利與利息均屬營業外之收入，同為不屬營業稅之課稅範圍，何以利息免列入免稅銷售額申報，而股利收入應列入免稅銷售額申報並據以辦理調整，有失公允。況財政部已於八十一年八月二十五日以台財稅第八一一六七五六〇號令修正該計算辦法部份條文，准許營業人可申請採用直接扣抵法，區分貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額。本案系爭點在於轉投資取得股利收入，此一行為是否可認為係銷

售行為，若非銷售行為，則非營業稅之課稅對象，若屬銷售行為，而立法考量以不徵收營業稅為宜者，則應以明文規定減免，始符法制，斷無由行政機關以行政命令決定應否課稅之理等語。然查原告因轉投資所取得之股利，係屬兼營營業人營業稅額計算辦法第二條第二項所稱之兼營營業人，自有該辦法規定之適用，至財政部前揭函釋與憲法租稅法定主義及有關稅法之規定，並無牴觸或變更營業稅法之規定，原告指稱被告無異以行政命令將非屬營業稅之項目，行課稅之實，顯屬不當云云，尚屬誤會。從而原告原申報時依前開七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋暨兼營營業人營業稅額計算辦法第三條、第七條規定：將系爭股利收入，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進口稅額暨進口貨物及購買外國勞務之應納稅額，並無適用法令錯誤或計算錯誤之情事，被告否准其申請退還該已繳之營業稅額，核與稅捐稽徵法第二十八條規定相符，原告所為主張，尚無可採。訴願、再訴願決定，遞予維持原處分，均無不合。原告起訴論旨，非有理由，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。

中華民國八十三年十一月十八日
(本聲請書其餘附件略)

抄裕 O 汽車股份有限公司代表人吳 O 文聲請書

受文者：司法院

為聲請人於憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起行政訴訟暨再審之訴，對於行政法院八十三年度判字第一九六 O 號判決及八十三年度判字第二七 O 九號判決所適用之財政部（七十七）台財稅第七六一一五三九一九號函，發生牴觸憲法之疑義，聲請大院大法官會議解釋事：

聲請事項：

財政部中華民國（下同）七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函謂：「兼營投資業務之營業人於年度中收取之

股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」，係將股利收入視為免稅銷售額，於年度終了時，與其他免稅銷售額合併，計算該部份收入佔全年收入之百分比，該百分比即該營業人當年度不得扣抵營業稅之比例。惟股利收入並非營業稅法上之「銷售額」，更非「免稅銷售額」，無併入其他免稅銷售額，併同計算不得扣抵之營業稅比例之餘地，此一函令顯然違反憲法第十九租稅法定主義，並抵觸憲法第十五條保障人民財產之意旨，應屬無效。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的

憲法第十九條規定人民有依法納稅之義務，大法官會議第二一七號解釋明白宣示：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，而負納稅之義務。是法無明文者，無納稅義務可言。

現行營業稅制是建立在進銷項稅額相互扣抵之基礎上，計算應納稅額，亦即銷售貨物所加計之營業稅額，扣減買進原、物料等進貨所加計之營業稅額，為營業人應繳納之營業稅額。

財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函：「兼營投資業務之營業人於年度中收取之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額：並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納」（附件一、二），要求納稅人依該函令將股利收入視為免稅銷售額，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算不得扣抵比例，亦即（免稅銷售 + 股利收入）÷ 全年總收入 = 不得扣抵比例

前述計算方式使聲請人將原不屬於免稅銷售額之股利收入，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額，致提高不得扣抵（退回）營業稅之比例，減少可退還之營業稅款，並與憲法第十九條規定之租稅法定主義有違。嗣聲請人雖經法定程序提起訴願、再訴願、行政訴訟，惟行政法院八十三年度判字第一九六〇號判決暨八十三年判字第二七〇九號再審判決，仍維持適用上開財政部函釋，聲請人爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，聲請 大院大法官會議就上述牴觸憲法之疑義予以解釋。

二、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

(一)按營業稅法第一條明列營業稅之課稅範圍：「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。」（附件三），可知營業稅之客體為「銷售貨物」、「銷售勞務」、及「進口貨物」，若符合銷售貨物、銷售勞務及進口貨物之行為而得例外減免者，法律須將明文例示，如營業稅法第八條者是，俾使免稅義務有清晰法源可據；若有一行為未列於免徵營業稅規定下，該行為如非屬應課營業稅之行為，則該行為即非關營業稅之課稅範圍。

(二)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，將股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，依此函釋，股利收入被視為「免稅銷售額」，必須與其他免稅銷售額合併，用以計算不得退還之營業稅之比例，計算應納或溢付稅額。

全國企業集團因有將來無法獲得平反，可能遭受高達五倍罰鍰之恐懼，不得已均採取先繳稅再申請退稅之方式，再依法尋求救濟，故聲請人於民國（下同）八十二年七月二十四日將七十九年度之股利收入列入各當年度最後一期之免稅銷售額，依該函之解釋計算不得扣抵比例，報繳稅款，合計新台幣（下同）六、二三七、二七八元及利息一、五一二、六二六元，再於八十二年八月七日向台北

市政府稅捐稽徵處申請退還上開稅款及利息。詎原稅捐稽徵機關引上開財政部函釋，駁回聲請人之請求，聲請人不服原處分機關之處分，遂循法律途徑請求救濟，詎訴願、再訴願決定及行政法院及再審之判決（參附件四、五、六、七），均仍援引上開相同之財政部函釋，駁回聲請人之主張及聲請。

- (三)茲有疑義者，乃「股利收入」是否源於銷售貨物、銷售勞務及進口貨物，而屬於應課營業稅之範圍？惟若屬於應課營業稅之範圍，財政機關卻從未對股利收入課徵過營業稅，是否股利收入屬營業稅之免稅項目，享有豁免之優待？然課稅、免稅應有明文可據，上述大法官會議第二一七號解釋已解釋甚明，乃現行營業稅法卻無股利收入屬免稅項目之規定，是財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函將法無明文規定之免稅項目視為免稅項目，係擅自創設免稅項目，有違租稅法定主義及大院做成之解釋。
- (四)另查財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函（附件八）解釋：「主旨：營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。說明二：營業人取得之股利，核非屬營業稅法規定之課稅範圍，專營投資業務之營業人取得之進項憑證所支付之進項稅額，應不得申報扣抵或退還。」是財政部此函釋原已肯定股利非屬營業稅法規定之課稅範圍，故「應免徵營業稅」，在此所謂免徵營業稅，係指不發生課徵營業稅問題，並非營業稅法第八條免稅項目之謂；既然財政部已肯定股利非屬營業稅法規定之課稅範圍，即非課稅範圍之收入，既非課稅範圍之收入，自無列入免稅銷售額之餘地。財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函如何將「股利非屬營業稅法規定之課稅範圍」解釋為「免稅銷售額」，實令納稅人難以理解。

前開函釋擅自對營業稅法未規定之事項創設免稅項目，並以之為阻礙人民扣稅之依據，變相課以人民法律未規定之稅賦，違反憲法第十九條租稅法律主義，並牴觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨，應屬無效。詎前開行政法院之終局判決再審判決仍予適用，實有違誤，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定聲請解釋。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函，將股利收入解釋為「免稅銷售額」，違反租稅法定主義。

憲法第十九條規定：人有依法律納稅之義務。依此規定政府向人民課稅時，有關課稅之權利義務之內容，包括納稅義務人、賦稅種類、稅率、課稅標準、處罰等；及課稅程序之內容，包括租稅之申報、查核、等各項稽徵程序，均應依法律之規定，俾使政府徵稅在人民可預期預見之範圍內運作，俾免人民被任意強索稅賦，淪為魚肉，此乃我憲法第十五條規定人民財產權之保障，及第十九條人民依法納稅規定之所由設。蓋保障人民之私權，為現代民主法治社會所追求實現之目標，故關於人民權利義務之事項應以法律定之，中央法規標準法第五條第一項第二款定有明文，此原則表現於徵索人民財產之賦稅義務尤然。

立法院財政委員會七十四年六月十二日（七四）台財發字第0五七號函「營業稅法修正草案」條文對照表說明（即當初之立法意旨）第八條第二八項之規定：「修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅述，爰予刪除。」，是以現行營業稅法第八條免稅項目並未包括股利在內。唯有課稅範圍內之客體，始有「應稅」、「免稅」之區分，營業稅法當初在修訂時，將免稅項目之股利排除，目的在排除股利課徵任何營業稅，惟因新制營業稅法

採進、銷項相減法計算應納稅額或溢付稅額，財政部認為股利收入既非應稅、免稅、或零稅率之業務，專營投資業務公司既無銷項稅額，則其公司之進項稅額即全部不能抵退稅，亦即專營投資業務公司應負擔全部進項稅額之營業稅，其課稅效果與專營免稅業務者完全相同，導致財政部為使此一效果「類推適用」於專營應稅及零稅率業務之廠家，遂以七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利收入推定為「免稅銷售額」，強將股利納入營業稅課稅體系，完全違反了營業稅法的精神，侵害人民依法扣稅之權利，變相課以人民納稅之義務，使納稅人負擔不必要之稅負，其有違憲法第十九條租稅法律主義，不言而喻。

按行政院六十年判字第四一七號判例明白揭示：「公法之適用，以明文規定者為限，公法未設有明文者，自不得以他法之規定而類推適用，此乃適用法律之原則。」（附件九），依判例意旨，公法未設有明文者，尚不得類推適用其他「法律」，況無法律根據之「效果」，更無類推適用之餘地。七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，單以專營投資業務公司之營業稅租稅效果，與專營免稅業務之營業人相同，即倒推認定專營應稅與零稅率業務之營業人，亦應將股利收入應列入免稅銷售額，導致專營應稅與零稅率業務之營業人亦必須自行吸收進項稅額，要非合理。係爭函釋違背法律適用原則，擅自類推適用，與上開判例意旨顯然違背。

(二)財政部七十七年七月八號台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，股利收入營業人適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」，創設人民納稅之義務。

所謂「兼營營業人」係指「兼營營業人營業稅額計算辦法」第二條第二項所規定，兼營應稅及免稅貨物或勞務者，或兼依營業稅法第四章第一節及第二節計算稅額者而言。股利收入源於轉投資之獲利，係理財行為，非銷售行

為，不該當「兼營營業人」之構成要件，原無適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」之餘地，然財政部就股利收入之法律性質，從未提出辨正，只以台財稅第七六一一五三九一九號函即將轉投資取得股利收入之理財行為認定為銷售勞務之營業行為，並將股利收入「類推」為「免稅銷售額」，強營業人適用不相關之「兼營營業人營業稅額計算辦法」，創設人民納稅之義務，其有違租稅法律主義，至為顯然。

(三)課稅公平原則應以租稅法律主義為前提，不得只以課稅公平原則作為課稅依據

查系爭函釋係假設一分進項稅額必須有一分銷項稅額，始得扣抵，股利既非應稅、免稅、或零稅率之業務，即無銷項稅額，既無銷項稅額即不能扣抵進項稅額，不能扣抵進項稅額，即應以免稅項目視之，用以計算不能扣抵營業稅之比例，如此推論果真合理乎？大謬斯矣！

股利係因非屬銷售業務，故無銷項稅額，並非因無銷項稅額而導出為免稅銷售額，系爭函釋係錯論因果關係之結論。股利因非屬銷售業務，無應課營業稅與否問題，應排除於營業稅納稅體系，意即應排除於上述營業稅不得扣抵比例之計算公式之外，並非無銷項稅額之收入均得推定為免稅銷售額，財政部系爭函釋之謬誤，在於將若 A（免稅銷售額）則 B（不扣抵營業稅）之命題，導出若 B（不扣抵營業稅）則 A（免稅銷售額），倒果為因之謬誤結論，蓋不扣抵營業稅，可以是非關營業稅問題之不課稅之業務，則並非必可導出免稅銷售業務之收入之結論，而非關營業稅問題之不課稅之業務，係應將不課稅業務之收入排除於營業稅計算公式之外，而非併入不可扣抵營業稅之計算方式，茲舉例說明如下：例如：某建商採比例扣抵法繳納營業稅，為蓋房子出售而支出材料等費用 500 萬元（供課稅與免稅營業用），其中進項稅額為 25 萬元，賣出值 300 萬元之房屋，支出銷項稅額 15 萬元，銷售免稅貨物

300 萬元，而其數年前所轉投資之其他業務於今年有極佳獲利 1000 萬元，該建商當年應繳營業稅為：

應繳或溢付稅額 = 銷項稅額 = (進項稅額 - 進項稅額 × 當年度不可扣抵比例)

$300 \text{ (免稅銷售額)} \div (300 + 300) \text{ (應稅與免稅銷售總額)} = 0.5 \text{ (不可扣抵比例)}$

$15 - (25 - 25 \times 0.5) = \text{(應納稅額)} 2.5 \text{ (萬元)}$

如按系爭台財稅第七六一一五三九一九號函釋，該建商應支付之營業稅為：

$[300 \text{ (免稅銷售額)} + 1000 \text{ (股利)}] \div (300 + 300 + 1000) \text{ (全年總收入)} = 0.8125 \text{ (當年度不可扣抵比例)}$

$15 - (25 - 25 \times 0.8125) = \text{(應繳稅額)} 10.3125 \text{ (萬元)}$

由上述計算式可知，系爭函釋規定將股利併入免稅銷售額，提高了不可扣抵比例，使營業人負擔更多之應納稅額，其對營業人之財產權所造成之侵害，彰彰明甚。

系爭函釋將應稅、免稅、或零稅率業務外之理財行為，推定為免稅之銷售行為，從而將不發生營業稅課稅問題之股利收入，推定為「免稅之銷售收入」，使股利收入從「不扣抵」成為「不可扣抵」進項稅額之項目，其推論過程之謬誤，已如上述，是課稅公平原則若非植基於租稅法律主義為上，即將造成如上述不公平課稅之現象。如基於租稅公平之考量，認為股利有課稅之必要，應循立法途徑正式立法，不得徒以課稅公平原則為課稅依據，否則，憲法第十九條租稅法律主義與第十五條人民財產權之保障，將形同具文，人民將何所措手足乎？

(四) 財政部修訂「兼營營業人營業稅額計算辦法」，以改正比例扣抵法依系爭函釋規定營業稅不可扣抵比例計算方式之謬誤。

復查財政部已於八十一年八月二十五日以台財稅第八一一六七五六六〇號令修正該計算辦法部分條文，明定兼營營業人得自八十一年九月一日起，經向稽徵機關申請核

准採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額，及進口貨物、購買國外勞務之應納稅額。如前後規定均無錯誤，則不論依那一種計算方式，在營業稅法未修訂之情形下，均可得到相同之結果，如今既會產生不同之結果，表示其中一種方法必定有錯，而造成租稅不公平現象。營業人在採取修訂後之直接扣抵法後，不再發生前述將股利入視為免稅銷售額，提高營業稅不可扣抵之比例之不合理現象，足證前法之計算方式有誤，計算方式有誤，造成強徵人民稅負之現象，自屬違憲。

(五)綜上所述，聲請人之轉投資行為，是理財行為，股利之有無視轉投資人之盈虧情形而定，非必發給，無交易性質，與以互相移轉所有權為條件之銷售行為不同，故因轉投資取得之股利收入，不能稱為銷售額，既非銷售額，自無被認定為「免稅銷售額」之餘地；而「兼營營業人營業稅額計算辦法」，所指之兼營營業人係指兼營應稅與免稅業務之營業人，故有股利收入之營業人，如無兼營應稅與免稅業務亦不能稱為兼營營業人，不能適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」。系爭函釋以錯誤之邏輯推演課稅公平原則，創設股利收入為免稅營業稅額之項目，違背營業稅法，自屬無效，復根據無效之函釋規定營業人據以計算營業稅不可扣抵比例，導致營業人可扣抵比例減少，侵害營業人扣稅權益，亦即變相課徵了原不應課徵營業稅之項目，違反憲法第十九條租稅法定主義並牴觸憲法第十五條保障人民之財產權，為特懇請大院大法官會議迅賜解釋如聲請之意旨，以保人權，並彰法治。

四、關係文件之名稱及件數

附件一：財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函影本乙份。

附件二：「兼營營業人營業稅額計算辦法」。

附件三：「營業稅法」

附件四：台北市政府八十二年十一月二十二日(82)府訴字第八二〇七七〇三九號訴願決定書影本乙份。

附件五：財政部八十三年五月三十日台財訴第八三〇〇一四五七八號再訴願決定書

附件六：行政法院八十三年度判字第一九六〇號判決影本乙份。

附件七：行政法院八十四年度判字第二七〇九號判決影本乙份。

附件八：財政部七六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函影本乙份

附件九：行政法院六十年判字第四一七號判例要旨影本乙份。

聲請人：裕〇汽車製造股份有限公司

代表人：吳〇文

中 華 民 國 八 十 五 年 二 月 六 日

(附件六)

行政法院判決

八十三年度判字第一九六〇號

原 告 裕〇汽車製造股份有限公司

(設略)

代 表 人 吳〇文 住同上

被 告 台北市稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十三年五月三十日台財訴字第八三〇〇一四五七八號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告於民國八十二年七月二十二日，將七十九之股利收入列入當年度最後一期之免稅銷售額，並依兼營營業人營業稅額計算辦法規定，

調整應納稅額，嗣依稅捐稽徵法第四十八條之一規定自動補報並補繳所漏稅款，合計新台幣（以下同）六、二三七、二七八元及利息一、五一二、六二六元，復於八十二年八月七日向被告機關申請所屬大安分處申請退還，案經該分處八十二年八月十一日北市稽安甲字第三八六七〇號函復否准，原告不服，循序提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：一、按營業稅法第一條明列課稅範圍：「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。」，可見營業稅之客體為「銷售貨物、勞務」及「進口貨物」，若符合上述之行為態樣而得例外減免者，以營業稅法第八條明文規定者為限，若非屬「銷售貨物、勞務」、「進口貨物」之行為，自亦無列為營業稅法第八條免稅項目之可言；至轉投資所取得之股利，早於修訂營業稅法時即已闡明：「股利非屬營業稅法之課稅範圍」，而於修訂營業稅法時將股利自免稅項目中刪除（請參照葉耿漢者「股利列為免稅營業額影響扣減銷項稅額」乙文），且財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函釋股利收入非屬營業稅之課稅範圍，故非屬營業稅之課稅客體，要無疑義，合先陳明。二、營業稅，係對營業人銷售貨物或勞務所課徵之一種銷售稅（business tax），我國營業稅法採多階段銷售稅，即對交易過程中，製造、批發及零售各階段銷售行為皆課稅。營業稅之課徵，有就銷售總額課稅，謂之毛額型營業稅，例如：一〇〇元買進，一二〇元賣出，則就一二〇元之銷售總額課稅；有就銷售中之增值額課稅者謂之增值型營業稅，例如一〇〇元買進，一二〇元賣出，僅就賣價過買價之增值部份二〇元課稅，我國兼採上述二種稅制，但以增值型營業稅為主。凡為銷售貨物或勞務所發生之必要成本及費用皆為計算增值之減項。在增值型營業稅中所有銷售貨物或勞務之行為皆以銷項稱之；因銷售貨物或勞務而發生之必要成本及費用，皆以進項稱之，例如購進原料，自用文具用品、支付房租及佣金，均為進項。故增值型營業稅額 = 銷項稅額 - 進項稅額，係在製造與銷售階段課稅，股利收入之取得並未經過製造與銷售之階段，與製造、銷售為全然不同之行為態樣，與營業稅之課徵無涉，故無被列入免稅銷售額之餘地，不待贅言。三、復按「兼營營業

人營業稅額計算辦法」第四條規定應納營業稅額之計算公式如左：應納或溢付稅額 = 銷項稅額 - (進項稅額 - 依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當期不得扣抵比例)。財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋亦謂：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」原告之轉投資行為係移轉一部分資金買受他人之股份，並無因此資金移轉行為支出成本或費用（例如：添購設備、材料），故無進項稅額，既無進項稅額何言扣抵？再者，投資人對於所投資之公司並無付出勞務之義務，公司與股東間不當然成立勞務關係；而銷售勞務必有一方付出勞務，一方支付對價，始足當之，然股東之投資行為，並不當然有股利之收入，而股東取得股利收入，係股東權利，故股東有無付出勞務，與股利收入之取得，並無對價關係，從而轉投資行為，並非銷售勞務行為，應無異議。股利收入不是銷售貨物之收入，亦非銷售勞務之收入，與營業稅之課徵無關，自不應以免稅銷售額之名義來計算不可扣抵之進項稅額，以致提高了納稅人不得扣抵之比例，變相課徵營業稅。被告機關將股利收入列為免稅貨物或勞務，影響納稅人之扣抵權益，此一課稅方式實係扭曲「銷售貨物或勞務」之行為本質，無端將非銷售行為態樣之股利收入，推定為銷售貨物（或勞務？）之收入，並在法無明文下將股利收入列為銷售行為之例外免稅項目以計算不得扣抵之比例，無異是以行政命令將非屬營業稅之項目，行課稅之實，其認事用法違誤，彰彰明甚。四、股利與利息間稅賦之不公平：營業人如有剩餘資金，其運用方式有購買票券、公債、存入金融機構孳生利息或投資股票賺取股利等，均屬營業外收入，同為不屬營業稅之課稅範圍，何以利息列入免稅銷售額申報，而股利收入應列入免稅銷售額申報並據以辦理調整，形成對股利收入課徵營業稅，有失公允。（稅務旨刊一五〇二期，許寧佑之稅務案例研剖摘參照）五、前述之比例扣抵法導致營業人其他與股利收入無關之進項稅額不能扣抵，影響納稅人之權益至鉅，財政部已於八十

一年八月二十五日以台財稅第八一一六七五六六〇號令修正該計算辦法部份條文，准許營業人可申請採用直接扣抵法，區分貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額。由上足證，財政部已察覺將股利收入依比例扣抵法計算不可扣抵比例之不合理，故有修正之舉，蓋股利收入如以銷貨收入或勞務收入視之，則該比例扣抵法並無不合理處，即無修正該計算方法之必要，財政部既知其原課徵方式有誤而修正之，卻不願更正前此依該錯誤方式課稅所為之處分，如何能令納稅人甘服，民怨何能止息？六、本案系爭點在於轉投資取得股利收入，此一行為是否可認為係銷售行為，若非銷售行為，則非營業稅之課稅對象，若屬銷售行為，而立法考量以不徵收營業稅為宜者，則應以明文規定減免，始符法制，斷無由行政機關以一紙行政命令決定應否課稅之理。原告一再於訴願程序中請求就取得股利之行為說明其行為態樣及股利收入為免稅項目之推論過程，惟原再訴願決定僅以原告「因轉投資其他營利事業取得股利，自應依本部前開七十七台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，將該股利彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報」等語駁回，實難自圓其說，自有未合。七、末按原告於本案之救濟程序中，一直未見各作成決定之行政機關，關於其決定之形成係如何推論而得，提出解釋，乃每以「函釋規定如此，自應依照辦理」為由，否准原告之請求，殊難令人甘服。而被告機關此一課稅方式，引起各大企業集團強力之反彈，莫不以抗爭到底之決心進行各項救濟程序，紛爭擾攘不斷，無或已時，為此懇請給予言詞辯論機會，使雙方所持觀點，得充分說明、釐清，以杜紛爭，達賦稅公正之目的，以保權益，為此訴請判決撤銷一再訴願決定及原處分。

被告答辯意旨則謂：一、按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還」為稅捐稽徵法第二十八條所明定。次按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅額銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人

於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年已扣抵之進項稅額 - (當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當年度不得扣抵比例)。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅 = [當年度進口貨物 (乘人小汽車除外) 依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額] × 徵收率 × 當年度不得扣抵比例 - [當年度進口已納營業稅額 (乘人小汽車除外) + 當年度購買勞務已納營業稅額]。』分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項，第七條第一項、第二項所明定。又財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納」另「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。」亦為財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函釋示有案。二、本件起訴理由略謂：「股利收入係因買受股份而孳生之利得，並非銷售貨物或勞務之收入，無交易性質，不屬於營業稅課稅範圍，此亦經財政部（七十六）台財稅第七五五八〇六七號函所確認。又營業稅法第八條所列之免稅項目並未包含股利收入，股利收入不應適用免稅之規定，再兼營營業人，係指兼營應稅及免稅貨物或勞務者之謂，原告產生股利收入之轉投資行為非營業稅法第三條及第四條所定義之銷售貨物或勞務，且不屬於營業稅法第八條所規定之免稅貨物或勞務範圍，從而原告雖有股利收入，並不能被認定為兼營營業人，自無須列入免稅銷售額計算不可扣抵之進項稅額，財政部七十七年台財稅第七六一一五三九一九號函將不課稅範圍推論為免稅，非但與立法原意不符，更有以行政命令變更稅法之違誤，自屬無效。原告依據無效之行政命令，誤而溢繳營業稅款六、二三七、二七八元及利息一、五

一二、六二六元，依稅捐稽徵法第二十八條規定自得請求退還。」等語。三、查原告因轉投資其他營利事業取得股利，應依財政部前開七十七台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，將該股利彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務之應納稅額，本處大安分處原核定並無適用法令錯誤或計算錯誤之情事，從而該分處否准其申請退還該稅額，核與首揭稅捐稽徵法第二十八條規定並無不合。四、綜上論結，原告之訴應認為無理由，請判決駁回，俾維稅政。

理 由

一、按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還」固為稅捐稽徵法第二十八條所明定，然按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例，係指各該期間免稅額銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - (當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當年度不得扣抵比例)。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = [當年度進口貨物(乘人小汽車除外)依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額] × 徵收率 × 當年度不得扣抵比例 - [當年度進口已納營業稅額(乘人小汽車除外) + 當年度購買勞務已納營業稅額]。」分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項、第七條第一項、第二項所明定。又財政部七十七年七月八日台財稅字第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；

並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」有案。查本案原告七十九年度取得之轉投股利一六一、五六一、三〇六元於八十二年七月二十二日依財政部前開台財字第七六一一五三九一九號函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法規定調整應納稅額，並按稅捐稽徵法第四十八條之一規定自動補報並補繳所漏稅款。嗣原告以前開七十七年台財稅字第七六一一五三九一九號函釋與營業稅法牴觸，乃申請退還前開已繳之營業稅及利息。經被告機關否准退還。揆諸首揭說明應無不合，一再訴願決定遞予維持，洵非違誤，原告起訴旨略謂：依營業稅法第一條明列課稅客體為銷售貨物、勞務及進口貨物，若符合上述之行為態樣而得例外減免者，以同法第八條規定為限。至於轉投資所取得之股利，早於修訂營業稅法時即已闡明，股利非屬營業稅法之課稅範圍，而自免稅項目中刪除，且財政部亦以七十六年台財稅字第七五五八〇六七號函亦解釋股利收入非屬營業稅之課稅範圍，故不論立法原意或財政部早期之看法，均一致肯定股利收入非屬營業稅之課徵客體。且營業稅係在製造與銷售階段課稅，股利收入之取得並未經過製造或銷售階段，與製造、銷售為全然不同之行為態樣，與營業稅之課徵無涉。再者，原告之轉投資行為，不過係移轉一部份資金買受他人之股份，並無因此資金移轉行為支出成本或費用，故無進項稅額，又投資人對於所投資之公司並無付出勞務之義務，而股東之投資行為，並不當然有股利之收入，且股東取得股利之收入，係股東之權利，並非勞務關係，故轉投資行為並非銷售勞務行為，被告機關將股利收入列為免稅貨物或勞務，依財政部七十七年台財稅字第七六一一五三九一九號函，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，無異是以行政命令將非屬營業稅之項目，行課稅之實，其認事用法自有違誤云云，惟查以營利為目的之公司因轉投資其他營利事業取得之股利，係投資人付出心力，移轉資金取得之代價，論其性質，應解為屬營業稅法第一條規定之銷售勞務範圍，其營業稅額之計算，兼營營業人營業稅額計算辦法第三條、第七條已訂有明文，財政部七十七年台財稅

字第七六一一五三九一九號函僅為就上開辦法規定加以闡釋，既無違母法之規定，自難謂以行政命令變更營業稅項目，原告引用學者見解主張營利事業轉投資取得之股利收入，非屬銷售貨物或勞務之行為，應不屬營業稅法規定之課稅範圍一節，尚不足採，至於財政部七十六年台財稅字第七五五八〇六七號函釋內容，雖與前開七十七年台財稅字第七六一一五三九一九號函前後互異，然基於後令優於前令法理，自應以在後之釋示函為準，原告指後函有違營業稅法亦難採憑，又財政部八十一年台財字第八一一六七五六六〇號令，依原告引敘意旨係修正兼營營業人營業稅額計算辦法部分條文，當與本件以適用法令錯誤為由請求退還補繳之稅款無關，原告指摘被告不願更正前次依錯誤方法計課之處分為違誤，難謂有理由，未查本案法理已明，原告請行言詞辯論核無必要。合併敘明。

二、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 三 年 九 月 九 日
(本聲請書其餘附件略)

抄中華台〇股份有限公司代表人張〇民聲請書

受文者：司法院

為聲請人於憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起行政訴訟暨再審之訴，對於行政法院八十三年度判字第二五一八號判決及八十四年度判字第七二八號判決所適用之財政部（七十七）台財稅第七六一一五三九一九號函，發生牴觸憲法之疑義，聲請大法官會議解釋事：

聲請事項：

財政部中華民國（下同）七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函謂：「兼營投資業務之營業人於年度中收取之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷

售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」，係將股利收入視為免稅銷售額，於年度終了時，與其他免稅銷售額合併，計算該部份收入佔全年收入之百分比，該百分比即該營業人當年度不得扣抵營業稅之比例。惟股利收入並非營業稅法上之「銷售額」，更非「免稅銷售額」，無併入其他免稅銷售額，併同計算不得扣抵之營業稅比例之餘地，此一函令顯然違反憲法第十九租稅法定主義，並牴觸憲法第十五條保障人民財產之意旨，應屬無效。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的

憲法第十九條規定人民有依法納稅之義務，大法官會議第二一七號解釋明白宣示：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，而負納稅之義務。是法無明文者，無納稅義務可言。

現行營業稅制是建立在進銷項稅額相互扣抵之基礎上，計算應納稅額，亦即銷售貨物所加計之營業稅額，扣減買進原、物料等進貨所加計之營業稅額，為營業人應繳納之營業稅額。

財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函：「兼營投資業務之營業人於年度中收取之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額：並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納」（附件一、二），要求納稅人依該函令將股利收入視為免稅銷售額，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算不得扣抵比例，亦即（免稅銷售 + 股利收入）÷ 全年總收入 = 不得扣抵比例

前述計算方式使聲請人將原不屬於免稅銷售額之股利收入，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額，致提高不得扣

抵（退回）營業稅之比例，減少可退還之營業稅款，實質上係對股利收入迂迴課徵營業稅，侵害聲請人於憲法所保障之財產權，並與憲法第十九條規定之租稅法定主義有違。嗣聲請人雖經法定程序提起訴願、再訴願、行政訴訟，惟行政院八十三年度判字第二五一八號判決暨八十四年判字第七二八號再審判決，仍維持適用上開財政部函釋，聲請人爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，聲請大院大法官會議就上述牴觸憲法之疑義予以解釋。

二、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

(一)按營業稅法第一條明列營業稅之課稅範圍：「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。」（附件三），可知營業稅之客體為「銷售貨物」、「銷售勞務」、及「進口貨物」，若符合銷售貨物、銷售勞務及進口貨物之行為而得例外減免者，法律須將明文例示，如營業稅法第八條者是，俾使免稅義務有清晰法源可據；若有一行為未列於免徵營業稅規定下，該行為如非屬應課營業稅之行為，則該行為即非關營業稅之課稅範圍。

(二)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，將股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，依此函釋，股利收入被視為「免稅銷售額」，必須與其他免稅銷售額合併，用以計算不得退還之營業稅之比例，計算應納或溢付稅額。

全國企業集團因有將來無法獲得平反，可能遭受高達五倍罰鍰之恐懼，不得已均採取先繳稅再申請退稅之方式，再依法尋求救濟，故聲請人於民國（下同）八十二年七月二日將七十九年至八十年之股利收入列入各當年度最後一期之免稅銷售額，依該函之解釋計算不得扣抵比例，報繳稅款，合計新台幣（下同）七一〇、九一三元及利息一二一、六二七元，再於八十二年八月七日向台北市政府稅捐稽徵處申請退還上開稅款及利息。詎原稅捐稽徵機關

引上開財政部函釋，駁回聲請人之請求，聲請人不服原處分機關之處分，遂循法律途徑請求救濟，詎訴願、再訴願決定及行政法院及再審之判決（參附件四、五、六、七），均仍援引上開相同之財政部函釋，駁回聲請人之主張及聲請。

- (三)茲有疑義者，乃「股利收入」是否源於銷售貨物、銷售勞務及進口貨物，而屬於應課營業稅之範圍？惟若屬於應課營業稅之範圍，財政機關卻從未對股利收入課徵過營業稅，是否股利收入屬營業稅之免稅項目，享有豁免之優待？然課稅、免稅應有明文可據，上述大法官會議第二一七號解釋已解釋甚明，乃現行營業稅法卻無股利收入屬免稅項目之規定，是財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函將法無明文規定之免稅項目視為免稅項目，係擅自創設免稅項目，有違租稅法定主義及大院做成之解釋。
- (四)另查財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函（附件八）解釋：「主旨：營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。說明二：營業人取得之股利，核非屬營業稅法規定之課稅範圍，專營投資業務之營業人取得之進項憑證所支付之進項稅額，應不得申報扣抵或退還。」是財政部此函釋原已肯定股利非屬營業稅法規定之課稅範圍，故「應免徵營業稅」，在此所謂免徵營業稅，係指不發生課徵營業稅問題，並非營業稅法第八條免稅項目之謂；既然財政部已肯定股利非屬營業稅法規定之課稅範圍，即非課稅範圍之收入，既非課稅範圍之收入，自無列入免稅銷售額之餘地。財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函如何將「股利非屬營業稅法規定之課稅範圍」解釋為「免稅銷售額」，實令納稅人難以理解。

前開函釋擅自對營業稅法未規定之事項創設免稅項

目，並以之為阻礙人民扣稅之依據，變相課以人民法律未規定之稅賦，違反憲法第十九條租稅法律主義，並牴觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨，應屬無效。詎前開行政法院之終局判決再審判決仍予適用，實有違誤，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定聲請解釋。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函，將股利收入解釋為「免稅銷售額」，違反租稅法定主義。

憲法第十九條規定：人有依法律納稅之義務。依此規定政府向人民課稅時，有關課稅之權利義務之內容，包括納稅義務人、賦稅種類、稅率、課稅標準、處罰等；及課稅程序之內容，包括租稅之申報、查核等各項稽徵程序，均應依法律之規定，俾使政府徵稅在人民可預期預見之範圍內運作，俾免人民被任意強索稅賦，淪為魚肉，此乃我憲法第十五條規定人民財產權之保障，及第十九條人民依法納稅規定之所由設。蓋保障人民之私權，為現代民主法治社會所追求實現之目標，故關於人民權利義務之事項應以法律定之，中央法規標準法第五條第一項第二款定有明文，此原則表現於徵索人民財產之賦稅義務尤然。

立法院財政委員會七十四年六月十二日（七四）台財發字第0五七號函「營業稅法修正草案」條文對照表說明（即當初之立法意旨）第八條第二八項之規定：「修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅述，爰予刪除。」，是以現行營業稅法第八條免稅項目並未包括股利在內。唯有課稅範圍內之客體，始有「應稅」、「免稅」之區分，營業稅法當初在修訂時，將免稅項目之股利排除，目的在排除股利課徵任何營業稅，惟因新制營業稅法採進、銷項相減法計算應納稅額或溢付稅額，財政部認為

股利收入既非應稅、免稅、或零稅率之業務，專營投資業務公司既無銷項稅額，則其公司之進項稅額即全部不能抵退稅，亦即專營投資業務公司應負擔全部進項稅額之營業稅，其課稅效果與專營免稅業務者完全相同，導致財政部為使此一效果「類推適用」於專營應稅及零稅率業務之廠家，遂以七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利收入推定為「免稅銷售額」，強將股利納入營業稅課稅體系，完全違反了營業稅法的精神，侵害人民依法扣稅之權利，變相課以人民納稅之義務，使納稅人負擔不必要之稅負，其有違憲法第十九條租稅法律主義，不言而喻。

按行政院六十年判字第四一七號判例明白揭示：「公法之適用，以明文規定者為限，公法未設有明文者，自不得以他法之規定而類推適用，此乃適用法律之原則。」（附件九），依判例意旨，公法未設有明文者，尚不得類推適用其他「法律」，況無法律根據之「效果」，更無類推適之餘地。七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，單以專營投資業務公司之營業稅租稅效果，與專營免稅業務之營業人相同，即倒推認定專營應稅與零稅率業務之營業人，亦應將股利收入應列入免稅銷售額，導致專營應稅與零稅率業務之營業人亦必須自行吸收進項稅額，要非合理。系爭函釋違背法律適用原則，擅自類推適用，與上開判例意旨顯然違背。

(二)財政部七十七年七月八號台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，股利收入營業人適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」，創設人民納稅之義務。

所謂「兼營營業人」係指「兼營營業人營業稅額計算辦法」第二條第二項所規定，兼營應稅及免稅貨物或勞務者或兼依營業稅法第四章第一節及第二節計算稅額者而言。股利收入源於轉投資之獲利，係理財行為，非銷售行為，不該當「兼營營業人」之構成要件，原無適用「兼營

營業人營業稅額計算辦法」之餘地，然財政部就股利收入之法律性質，從未提出辨正，只以台財稅第七六一一五三九一九號函即將轉投資取得股利收入之理財行為認定為銷售勞務之營業行為，並將股利收入「類推」為「免稅銷售額」，強營業人適用不相關之「兼營營業人營業稅額計算辦法」，創設人民納稅之義務，其有違租稅法律主義，至為顯然。

(三)課稅公平原則應以租稅法律主義為前提，不得只以課稅公平原則作為謂稅依據

查系爭函釋係假設一分進項稅額必須有一分銷項稅額，始得扣抵，股利既非應稅、免稅、或零稅率之業務，即無銷項稅額，既無銷項稅額即不能扣抵進項稅額，不能扣抵進項稅額，即應以免稅項目視之，用以計算不能扣抵營業稅之比例，如此推論果真合理乎？大謬斯矣！

股利係因非屬銷售業務，故無銷項稅額，並非因無銷項稅額而導出為免稅銷售額，系爭函釋係錯論因果關係之結論。股利因非屬銷售業務，無應課營業稅與否問題，應排除於營業納稅體系，意即應排除於上述營業稅不得扣抵比例之計算公式之外，並非無銷項稅額之收入均得推定為免稅銷售額，財政部系爭函釋之謬誤，在於將若 A（免稅銷售額）則 B（不扣抵營業稅）之命題，導出若 B（不扣抵營業稅）則 A（免稅銷售額），倒果為因之謬誤結論，蓋不扣抵營業稅，可以是非關營業稅問題之不課稅之業務，則並非可導出免稅銷售業務之收入之結論，而非關營業稅問題之不課稅之業務，係應將不課稅業務之收入排除於營業稅計算公式之外，而非併入不可扣抵營業稅之計算方式，茲舉例說明如下：例如：某建商採比例扣抵法繳納營業稅，為蓋房子出售而支出材料等費用 500 萬元（供課稅與免稅營業用），其中進項稅額為 25 萬元，賣出值 300 萬元之房屋，支出銷項稅額 15 萬元，銷售免稅貨物 300 萬元，而其數年前所轉投資之其他業務於今年有極佳獲利

1000 萬元，該建商當年應繳營業稅為：

應納或溢付稅額 = 銷項稅額 - (進項稅額 - 進項稅額 × 當年度不可扣抵比例)

$300 \text{ (免稅銷售額)} \div (300 + 300) \text{ (應稅與免稅銷售總額)} = 0.5 \text{ (不可扣抵比例)}$

$15 - (25 - 25 \times 0.5) = \text{(應納稅額)} 2.5 \text{ (萬元)}$

如按系爭台財稅第七六一一五三九一九號函釋，該建商應支付之營業稅為：

$[300 \text{ (免稅銷售額)} + 1000 \text{ (股利)}] \div (300 + 300 + 1000) \text{ (全年總收入)} = 0.8125 \text{ (當年度不可扣抵比例)}$

$15 - (25 - 25 \times 0.8125) = \text{(應納稅額)} 10.3125 \text{ (萬元)}$

由上述計算式可知，系爭函釋規定將股利併入免稅銷售額，提高了不可扣比例，使營業人負擔更多之應納稅額，其對營業人之財產權所造成之侵害，彰彰明甚。

系爭函釋將應稅、免稅、或零稅率業務外之理財行為，推定為免稅之銷售行為，從而將不發生營業稅課稅問題之股利收入，推定為「免稅之銷售收入」，使股利收入從「不扣抵」成為「不可扣抵」進項稅額之項目，其推論過程之謬誤，已如上述，是課稅公平原若非植基於租稅法律主義之上，即將造成如上述不公平課稅之現象。如基於租稅公平之考量，認為股利有課稅之必要，應循立法途徑正式立法，不得徒以課稅公平原則為課稅依據，否則，憲法第十九條租稅法律主義與第十五條人民財產權之保障，將形同具文，人民將何所措手足乎？

(四)財政部修訂「兼營營業人營業稅額計算辦法」，以改正比例扣抵法依系爭函釋規定營業稅不可扣抵比例計算方式之謬誤。

復查財政部已於八十一年八月二十五日以台財稅字第八一一六七五六六〇號令修正該計算辦法部分條文，明定兼營營業人得自八十一年九月一日起，經向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項

稅額可扣抵銷項稅額之金額，及進口貨物、購買國外勞務之應納稅額。如前後規定均無錯誤，則不論依那一種計算方式，在營業稅法未修訂之情形下，均可得到相同之結果，如今既會產生不同之結果，表示其中一種方法必定有錯，而造成租稅不公平現象。營業人在採取修訂後之直接扣抵法後，不再發生前述將股利入視為免稅銷售額，提高營業稅不可扣抵之比例之不合理現象，足證前法之計算方式有誤，計算方式有誤，造成強徵人民稅負之現象，自屬違憲。

- (五)綜上所述，聲請人之轉投資行為，是理財行為，股利之有無視轉投資人之盈虧情形而定，非必發給，無交易性質，與以互相移轉所有權為條件之銷售行為不同，故因轉投資取得之股利收入，不能稱為銷售額，既非銷售額，自無被認定為「免稅銷售額」之餘地；而「兼營營業人營業稅額計算辦法」，所指之兼營營業人係指兼營應稅與免稅業務之營業人，故有股利收入之營業人，如無兼營應繳稅與免稅業務，亦不能稱為兼營營業人，不能適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」。系爭函釋以錯誤之邏輯推演課稅公平原則，創設股利收入為免稅營業稅額之項目，違背營業稅法，自屬無效，復根據無效之函釋規定營業人據以計算營業稅不可扣抵比例，導致營業人可扣抵比例減少，侵害營業人扣稅權益，亦即變相課徵了原不課稅徵營業稅之項目，違反憲法第十九條租稅法定主義並牴觸憲法第十五條保障人民之財產權，為特懇請大院大法官會議迅賜解釋如聲請之意旨，以保人權，並彰法治。

四、關係文件之名稱及件數

附件一：財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函影本乙份。

附件二：「兼營營業人營業稅額計算辦法」。

附件三：「營業稅法」

附件四：台灣省政府八十二年十二月十五日(82)府訴字第八

二〇八四五六五號訴願決定書影本乙份。

附件五：財政部八十三年七月二十一日台財訴第八三〇〇三一
一九一一號再訴願決定書

附件六：行政法院八十三年度判字第二五一八號函影本乙
份。

附件七：行政法院八十四年度判字第七二八號函影本乙份。

附件八：財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號
函影本乙份

附件九：行政法院六十年判字第四一七號判例要旨影本乙
份。

聲請人：中華台〇股份有限公司

代表人：張〇民

中 華 民 國 八 十 五 年 二 月 六 日

（附件六）

行政法院判決

八十二年度判字第二五一八號

原 告 中華台〇股份有限公司

（設略）

代 表 人 張〇民 住同上

被 告 桃園縣稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十三年七月二十一日台財訴字第八三〇〇三一
一九一一號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告因轉投資其他營利事業，於七十九年及八十年間各收取股利收入新台幣（下同）一七、六〇〇、〇〇〇元，經依財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋及「兼營營業人營業稅額計算辦法」規定，於八十二年七月二日申報補繳七十九年營業稅三六

七、二九三元，利息七九、八五三及八十年營業稅三四三、六二〇元，利息四一、七七四元，共計八三二、五四〇元。嗣原告於八十二年七月十三日以其主要業務為汽車零件之製造，而進項稅額係來自為製造汽車零件而購入或進口之原物料及機器設備，與股利收入並無關係，不適用財政部七十七年台財稅第七六一一五三九一九號函釋，乃依稅捐稽徵法第二十八條規定向被告申請退還補繳之營業稅款及利息，計八三二、五四〇元，被告否准所請。原告不服，循序提起訴願、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下：

原告起訴意旨略謂：一、按營業稅法第一條明列課稅範圍：「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。」可見營業稅之客體為「銷售貨物、勞務」及「進口貨物」，若符合上述之行為態樣而得例外減免者，以營業稅法第八條明文規定者為限，若非屬「銷售貨物、勞務」，「進口貨物」之行為，自亦無列為營業稅法第八條免稅項目之可言。至於轉投資所取得之股利，早於修訂營業稅法時即可闡明：「股利非屬營業稅法之課稅範圍」，而於修訂營業稅法時將股利自免稅項目中刪除，且財政部亦以七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函明文解釋股利收入非屬營業稅之課稅範圍，故不論立法原意，或財政部早期之看法均不致肯定股利收入非屬營業稅之課稅客體，要無疑義。二、營業稅係對營業人銷售貨物或勞務所課徵之一種銷售稅（business tax），我國營業稅法採多階段銷售稅，即對交易過程中，製造、批發及零售各階段銷售行為皆課稅。股利收入之取得並未經過製造或銷售之階段，與製造、銷售為全然不同之行為態樣，與營業稅之課徵無涉，故無被列入免稅銷售額之餘地。三、茲被告之七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期免稅額銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」然而，原告之轉投資行為，不過係移轉一部份資金買受他人之股份，並無因此資金移轉行為支出

成本或費用（例如：添購設備、材料），故無進項稅額，既無進項稅額，何言扣抵？再者投資人對於所投資之公司並無付出勞務之義務，公司與股東間不當然成立勞務關係；而銷售勞務必有一方付出勞務，一方支付對價，始足當之，然股東之投資行為，並不當然有股利之收入，而股東取得股利收入，係股東權利，並非勞務關係，亦即股東原不付出勞務，即可享有收取股利之權利，故股東有無付出勞務，與股利收入之取得，並無對價關係，從而轉投資行為，並非銷售勞務行為，應無異議。自不應以免稅銷售額之名義來計算不可扣抵之進項稅額，否則無異是以行政命令將非屬營業稅之項目，行課稅之實，其認事用法違誤，彰彰明甚。四、股利與利息間稅負之不公平：營業人如有剩餘資金，其運用方式有購買票券、公債、存入金融機構孳生利息或投資股票賺取股利等，均屬營業收入，同為不屬營業稅之課稅範圍，何以利息免列入免稅銷售額申報，而股利收入應列入免稅銷售額申報並據以辦理調整，形成對股利收入課徵營業稅，有失公允。五、由於「兼營營業人營業稅額計算辦法」第四條規定之比例扣抵法導致營業人其他與股利收入無關之進項稅額不能扣抵，影響納稅人之權益至鉅，財政部已部八十一年八月二十五日以台財稅第八一一六七五六六〇號令修正該計算辦法部份條文，准許營業人可申請採用直接扣抵法，區分貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額。由上足證，財政部已察覺將股利收入依比例扣抵法計算不可扣抵比例之不合理，故有修正之舉，惟卻不願更正前此依錯誤方法課稅所為之處分，如何能令納稅人甘服？請將再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷等語。

被告答辯意旨略謂：（一）按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例，係指各期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部份之銷售淨額占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納」為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項、第七條第一項所明定。又「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手

續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」亦經財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋在案。本案原告係經營汽車零件之製造買賣業務，因轉投資其他營利事業，分別於七十九年及八十年度取得股利收入一七、六〇〇、〇〇〇元，依前揭辦法及函釋之規定將各年度取得之股利收入彙總列入各年度最後一期免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務之營業稅七一〇、九一三元及利息一二一、六二七元，並無違誤，是以前原告依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還原補繳之稅款及利息，本處予以否准，並無不合。（二）原告起訴意旨略以「財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函明文解釋股利收入非屬營業稅之課稅範圍。」且「股利收入不是銷售貨物之收入，亦非銷貨勞務之收入，與營業稅之課徵無關，自不應以免稅銷售額之名義來計算不可扣抵之進項稅額」及「在法無明文下將股利收入列為銷售行為之例外免稅項目以計算不得扣抵之比例，無異是以行政命令將非屬營業稅之項目，行課稅之實」等云云指摘本處認事用法違誤，惟查依財政部七十六年台財稅第七五五八〇六七號函釋：「營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。」之規定，以本案原告經營汽車零件之製造買賣，係屬營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人。甚既有轉投資其他營利事業而取得前揭函釋免徵營業稅之股利收入之行為，已核屬「兼營營業人營業稅額計算辦法」第二條第二項所稱之兼營營業人，自應依該辦法規定將其列入免稅銷售額計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務之應納稅額，與前揭財政部七十六年台財稅第七五五八〇六七號函釋規定並無相左之處。至財政部七十七年台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定及「兼營營業人營業稅額計算辦法」係依營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項等相關規定所訂定之簡化稽徵作業辦法，並無悖於租稅法定主義，亦無與稅法規定相牴觸，故本案本處依據該

辦法及財政部之函釋規定否准所請，於法有據。（三）至原告以財政部八十一年八月二十五日台財稅第八一一六七五六六〇號令修正「兼營營業人稅額計算辦法」部分條文，推認財政部係察覺將股利收入依比例扣抵法計算不可扣抵比例之不合理，故有修正之舉一節。查財政部八十一年對「兼營營業人稅額計算辦法」所為之修正，僅係增列並修正兼營營業人稅額之計算方式，以簡化稽徵計業，並無礙於關乎股利收入應列入免稅銷售額計算調整營業人當年度應納或溢付稅額之規定，所主張實為推諉之詞。原告所訴顯無理由，請予駁回等語。

理 由

按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還。」為稅捐稽徵法第二十八條所明定。次按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅額銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」、「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - （當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1 - 當年度不得扣抵比例）。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = [當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額] × 徵收率 × 當年度不得扣抵比例 - [當年度進口已納營業稅額（乘人小汽車除外） + 當年度購買勞務已納營業稅額]。」分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項及第七條第一項、第二項所明定。該兼營營業人營業稅額計算辦法係財政部依營業稅法第十九條第三項規定授權訂定，自得予以適用。財政部乃以七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定其報繳手續：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最得一期之免

稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額：並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」本件原告七十九年及八十年各取得之轉投資股利一七、六〇〇、〇〇〇元業於八十二年七月間依財政部前開七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法規定繳納營業稅額共計八三二、五四〇元，嗣經原告以財政部前開七十七台財稅第七六一一五三九一九號函釋與營業稅法抵觸，向被告申請退還前開已繳之營業稅。被告以原告因轉投資其他營利事業，取得股利，依財政部前開七十七台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，應將該股利彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，並計算調整不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務之應納稅額，否准其申請退還該稅額，核與首揭稅捐稽徵法第二十八條規定並無不合，一再訴願決定，遞予維持，亦無不當。原告雖主張其非兼營營業人，所取得之轉投資股利，非銷售貨物或勞務，且不屬免稅貨物或勞務之範圍，非屬營業稅之課稅客體，自無須列入免稅銷售額計算不可扣抵之進項稅額，所繳納之營業稅額自應退還云云。惟查，營業人以其所支付之進項稅額申報扣抵銷項稅額，應以其銷項屬課稅範圍者為前提，否則即產生零稅率的退稅補貼現象，故免稅銷售額不得申報扣抵。至非屬營業稅課稅範圍者，自無營業稅法有關扣抵稅額計算之適用。股利收入既非屬營業稅課稅範圍，則營業人因取得股利收入所支付之進項稅額，自不能適用營業稅法有關扣抵稅額之規定。又專營投資業務之營業人，除股利收入外，無其他應稅或零稅率銷售額，當期或當年度取得之進項憑證所支付之進項稅額，依營業稅法規定不得申請扣抵或退還，業經財政部七十七年九月一日台財稅字第七七〇一一八六七〇號函釋示有案，兼營投資業務之營業人合於上開釋示部分自得參照辦理，其取得股利收入有關之進項稅額亦不得扣抵。而依行為時「兼營營業人營業稅額計算辦法」之規定，有關進項稅額不得扣抵部分之計算係採比例扣抵法，即按免稅銷售額佔全部銷售額之比例計算不得扣抵之進項稅額，因此兼營投資業務之營業人所取得之股利收入，應併入免稅銷售額計算不得扣抵比例。若非屬營業稅課稅範圍之股利收入免予列入免稅銷售額計算不得扣抵進項稅額之比例，將使兼

營投資業務營業人所支付與股利收入有關之進項稅額均得全數扣抵其他銷項稅額，違反加值型營業稅之精神。又財政部七十七年台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定及兼營營業人營業稅額計算辦法，係依營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項等相關規定所訂定之簡化稽徵作業之辦法，自無悖於租稅法定主義或與稅法規定相牴觸。至財政部八十一年對「兼營營業人稅額計算辦法」所為之修正，僅係增列並修正兼營營業人有關直接扣抵法稅額之計算方式，以簡化稽徵作業，並無礙於關乎股利收入應列入免稅銷售額計算調整營業人當年度應納或溢付稅額之規定。原告以財政部八十一年八月二十五日台財稅第八一一六七五六六〇號令修正「兼營營業人稅額計算辦法」，推認財政部係察覺將股利收入列入免稅銷售額計算不可扣抵比例之不合理，故有修正之舉云云，尚非可採。綜上，原告起訴意旨難認為有理由，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。

中華民國八十三年十月三十日
(本聲請書其餘附件略)

抄台〇針織股份有限公司代表人吳〇文聲請書

受文者：司法院

為聲請人於憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起行政訴訟，對於行政法院八十四年度判字第四〇七號判決所適用之財政部（七十七）台財稅第七六一一五三九一九號函，發生牴觸憲法之疑義，聲請大院大法官會議解釋事：

聲請事項：財政部中華民國（下同）七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函謂：「兼營投資業務之營業人於年度中收取之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；

並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」係將股利收入視為免稅銷售額，於年度終了時，與其他免稅銷售額合併，計算該部份收入佔全年收入之百分比，該百分比即該營業人當年度不得扣抵營業稅之比例。惟股利收入並非營業稅法上之「銷售額」，更非「免稅銷售額」，無併入其他免稅銷售額，併同計算不得扣抵之營業稅比例之餘地，此一函令顯然違反憲法第十九條租稅法定主義，並牴觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨，應屬無效。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的

憲法第十九條規定人民有依法納稅之義務，大法官會議第二一七號解釋明白宣示：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，而負納稅之義務。是法無明文者，無納稅義務可言。

現行營業稅制是建立在進銷項稅額相互扣抵之基礎上，計算應納稅額，亦即銷售貨物所加計之營業稅額，扣減買進原、物料等進貨所加計之營業稅額，為營業人應繳納之營業稅額。

財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函：「兼營投資業務之營業人於年度中收取之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納」（附件一、二），要求納稅人依該函令將股利收入視為免稅銷售額，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算不得扣抵比例，亦即（免稅銷售額 + 股利收入）÷ 全年銷售總額 = 不得扣抵比例

前述計算方式使聲請人將原不屬於免稅銷售額之股利收入，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額，致提高不得扣

抵（退回）營業稅之比例，減少可退還之營業稅款，實質上係對股利收入迂迴課徵營業稅，侵害聲請人於憲法所保障之財產權，並與憲法第十九條規定之租稅法定主義有違。嗣聲請人雖經法定程序提起訴願、再訴願、行政訴訟，惟行政法院八十四年度判字第四〇七號判決，仍維持適用上開財政部函釋，聲請人爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，聲請 大院大法官會議就上述牴觸憲法之疑義予以解釋。

二、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

(一)按營業稅法第一條明列營業稅之課稅範圍：「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。」（附件三），可知營業稅之客體為「銷售貨物」、「銷售勞務」及「進口貨物」，若符合銷售貨物、銷售勞務及進口貨物之行為而得例外減免者，法律須將明文例示，如營業稅法第八條者是，俾使免稅義務有清晰法源可據；若有一行為未列於免徵營業稅規定下，該行為如非屬應課營業稅之行為，則該行為即非關營業稅之課稅範圍。

(二)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，將股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，依此函釋，股利收入被視為「免稅銷售額」，必須與其他免稅銷售額合併，用以計算不得退還之營業稅之比例，計算應納或溢付稅額。

全國企業集團因有將來無法獲得平反，可能遭受高達五倍罰鍰之恐懼，不得已均採取先繳稅再申請退稅之方式，再依法尋求救濟，故聲請人於民國（下同）八十二年九月十四日將七十七年至八十一年度之股利收入列入各當年度最後一期之免稅銷售額，依該函之解釋計算不得扣抵比例，報繳稅款，合計新台幣（下同）一〇、五二〇、七五〇元及利息一、九七三、七八二元，再於八十二年十一月二日向台北市稅捐稽徵處申請退還上開稅款及利息。詎

原稅捐稽徵機關引上開財政部函釋，駁回聲請人之請求，聲請人不服原處分機關之處分，遂循法律途徑請求救濟，詎訴願、再訴願決定（附件四、五）及行政法院之判決（判決影本容補呈），均仍援引上開相同之財政部函釋，駁回聲請人之主張及聲請。

(三)茲有疑義者，乃「股利收入」是否源於銷售貨物、銷售勞務及進口貨物，而屬於應課營業稅之範圍？惟若屬於應課營業稅之範圍，財政機關卻從未對股利收入課徵過營業稅，是否股利收入屬營業稅之免稅項目，享有豁免之優待？然課稅、免稅應有明文可據，上述大法官會議第二一七號解釋已解釋甚明，乃現行營業稅法卻無股利收入屬免稅項目之規定，是財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函將法無明文規定之免稅項目視為免稅項目，係擅自創設免稅項目，有違租稅法定主義及大院做成之解釋。

(四)另查財政部七十六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號函（附件六）解釋：「主旨：營利事業不論專營或兼營投資業務，其購買股票或投資其他營利事業所取得之股利，非屬營業稅法規定之課稅範圍，應免徵營業稅。說明二：營業人取得之股利，核非屬營業稅法規定之課稅範圍，專營投資業務之營業人取得之進項憑證所支付之進項稅額，應不得申報扣抵或退還。」是財政部此函釋原已肯定股利非屬營業稅法規定之課稅範圍，故「應免徵營業稅」，在此所謂免徵營業稅，係指不發生課徵營業稅問題，並非營業稅法第八條免稅項目之謂；既然財政部已肯定股利非屬營業稅法規定之課稅範圍，即非課稅範圍之收入，既非課稅範圍之收入，自無列入免稅銷售額之餘地。財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函如何將「股利非屬營業稅法規定之課稅範圍」解釋為「免稅銷售額」，實令納稅人難以理解。

前開函釋擅自對營業稅法未規定之事項創設免稅項

目，並以之為阻礙人民扣稅之依據，變相課以人民法律未規定之稅賦，違反憲法第十九條租稅法律主義，並牴觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨，應屬無效。詎前開行政法院之終局判決仍予適用，實有違誤，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定聲請解釋。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函，將股利收入解釋為「免稅銷售額」，違反租稅法定主義。憲法第十九條規定：人民有依法律納稅之義務。依此規定政府向人民課稅時，有關課稅之權利義務之內容，包括納稅義務人、賦稅種類、稅率、課稅標準、處罰等，及課稅程序之內容，包括租稅之申報、查核等各項稽徵程序，均應依法律之規定，俾使政府徵稅在人民可預期預見之範圍內運作，俾免人民被任意強索稅賦，淪為魚肉，此乃我憲法第十五條規定保障人民之財產權，及第十九條人民依法納稅規定之所由設。蓋保障人民之私權，為現代民主法治社會所追求實現之目標，故關於人民權利義務之事項應以法律定之，中央法規標準法第五條第一項第二款訂有明文，此原則表現於徵索人民財產之賦稅義務尤然。

立法院財政委員會七十四年六月十二日（七四）台財發字第0五七號函「營業稅法修正草案」條文對照表說明（即當初之立法意旨）第八條第二八項之規定：「修正條文第一條規定，營業稅係對銷售貨物或勞務課徵，股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅述，爰予刪除。」，是以現行營業稅法第八條免稅項目並未包括股利在內。唯有課稅範圍內之客體，始有「應稅」、「免稅」之區分，營業稅法當初在修訂時，將免稅項目之股利排除，目的在排除股利課徵任何營業稅，惟因新制營業稅法採進、銷項相減法計算應納稅額或溢付稅額，財政部認為股利收入既非應稅、免稅、或零稅率之業務，專營投資業務公司既無銷項稅額，則其公司之進項稅額即全部不能抵

退稅，亦即專營投資業務公司應負擔全部進項稅額之營業稅，其課稅效果與專營免稅業務者完全相同，導致財政部為使此一效果「類推適用」於專營應稅及零稅率業務之廠家，遂以七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，將股利收入推定為「免稅銷售額」，強將股利納入營業稅課稅體系，完全違反了營業稅法的精神，侵害人民依法扣稅之權利，變相課以人民納稅之義務，使納稅人負擔不必要之稅負，其有違憲法第十九條租稅法律主義，不言而喻。

按行政院六十年判字第四一七號判例明白揭示：「公法之適用，以明文規定者為限，公法未設有明文者，自不得以他法之規定而類推適用，此乃適用法律之原則。」（附件七），依判例意旨，公法未設有明文者，尚不得類推適用其他「法律」，況無法律根據之「效果」，更無類推適用之餘地。七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋，單以專營投資業務公司之營業稅租稅效果，與專營免稅業務之營業人相同，即倒推認定專營應稅與零稅率業務之營業人，亦應將股利收入應列入免稅銷售額，導致專營應稅與零稅率業務之營業人亦必須自行吸收進項稅額，要非合理。系爭函釋違背法律適用原則，擅自類推適用，與上開判例意旨顯然違背。

(二)財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定，股利收入營業人適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」，創設人民納稅之義務。

所謂「兼營營業人」係指「兼營營業人營業稅額計算辦法」第二條第二項所規定，兼營應稅及免稅貨物或勞務者，或兼依營業稅法第四章第一節及第二節計算稅額者而言。股利收入源於轉投資之獲利，係理財行為，非銷售行為，不該當「兼營營業人」之構成要件，原無適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」之餘地，然財政部就股利收入之法律性質，從未提出辨正，只以台財稅第七六一一五三

九一九號函即將轉投資取得股利收入之理財行為認定為銷售勞務之營業行為，並將股利收入「類推」為「免稅銷售額」，強營業人適用不相關之「兼營營業人營業稅額計算辦法」，創設人民納稅之義務，其有違租稅法律主義，至為顯然。

(三)課稅公平原則應以租稅法律主義為前提，不得只以課稅公平原則作為課稅依據

查系爭函釋係假設一分進項稅額必須有一分銷項稅額，始得扣抵，股利既非應稅、免稅、或零稅率之業務，即無銷項稅額，既無銷項稅額即不能扣抵進項稅額，不能扣抵進項稅額，即應以免稅項目視之，用以計算不能扣抵營業稅之比例，如此推論果真合理乎？大謬斯矣！

股利係因非屬銷售業務，故無銷項稅額，並非因無銷項稅額而導出為免稅銷售額，系爭函釋係錯論因果關係之結論。股利因非屬銷售業務，無應課營業稅與否問題，應排除於營業稅納稅體系，意即應排除於上述營業稅不得扣抵比例之計算公式之外，並非無銷項稅額之收入均得推定為免稅銷售額，財政部系爭函釋之謬誤，在於將若 A（免稅銷售額）則 B（不扣抵營業稅）之命題，導出若 B（不扣抵營業稅）則 A（免稅銷售額），倒果為因之謬誤結論，蓋不扣抵營業稅，可以是非關營業稅問題之不課稅之業務，則並非必可導出免稅銷售業務之收入之結論，而非關營業稅問題之不課稅之業務，係應將不課稅業務之收入排除於營業稅計算公式之外，而非併入不可扣抵營業稅之計算公式，茲舉例說明如下：例如：某建商採比例扣抵法繳納營業稅，為蓋房子出售而支出材料等費用 500 萬元（供課稅與免稅營業用），其中進項稅額為 25 萬元，賣出值 300 萬元之房屋，支出銷項稅額 15 萬元，銷售免稅貨物 300 萬元，而其數年前所轉投資之其他業務於今年有極佳獲利 1000 萬元，該建商當年應繳營業稅為：

$$\text{應納或溢付稅額} = \text{銷項稅額} - (\text{進項稅額} - \text{進項稅額} \times \text{當})$$

年度不可扣抵比例)

$300 \text{ (免稅銷售額)} \div (300+300) \text{ (應稅與免稅銷售總額)} = 0.5 \text{ (不可扣抵比例)}$

$15 - (25 - 25 \times 0.5) = \text{(應納稅額)} 2.5 \text{ (萬元)}$

如按系爭台財稅第七六一一五三九一九號函釋，該建商應支付之營業稅為：

$[300 \text{ (免稅銷售額)} + 1000 \text{ (股利)}] \div (300+300+1000) \text{ (全年總收入)} = 0.8125 \text{ (當年度不可扣抵比例)}$

$15 - (25 - 25 \times 0.8125) = \text{(應納稅額)} 10.3125 \text{ (萬元)}$

由上述計算式可知，系爭函釋規定將股利併入免稅銷售額，提高了不可扣抵比例，使營業人負擔更多之應納稅額，其對營業人之財產權所造成之侵害，彰彰明甚。

系爭函釋將應稅、免稅或零稅率業務外之理財行為，推定為免稅之銷售行為，從而將不發生營業稅課稅問題之股利收入，推定為「免稅之銷售收入」，使股利收入從「不扣抵」成為「不可扣抵」進項稅額之項目，其推論過程之謬誤，已如上述，是課稅公平原則若非植基於租稅法律主義之上，即將造成如上述不公平課稅之現象。如基於租稅公平之考量，認為股利有課稅之必要，應循立法途徑正式立法，不得徒以課稅公平原則為課稅依據，否則，憲法第十九條租稅法律主義與第十五條人民財產權之保障，將形同具文，人民將何所措手足乎？

(四)財政部修訂「兼營營業人營業稅額計算辦法」，以改正比例扣抵法依系爭函釋規定營業稅不可扣抵比例計算方式之謬誤。

復查財政部已於八十一年八月二十五日以台財稅第八一一六七五六六〇號令修正該計算辦法部分條文，明定兼營營業人得自八十一年九月一日起，經向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額，及進口貨物、購買國外勞務之應納稅額。如前後規定均無錯誤，則不論依那一種計算方

式，在營業稅法未修訂之情形下，均可得到相同之結果，如今既會產生不同之結果，表示其中一種方法必定有錯，而造成租稅不公平現象。營業人在採取修訂後之直接扣抵法後，不再發生前述將股利收入視為免稅銷售額，提高營業稅不可扣抵比例之不合理現象，足證前法之計算方式有誤，計算方式有誤，造成強徵人民稅負之現象，自屬違憲。

(五)綜上所述，聲請人之轉投資行為，是理財行為，股利之有無視轉投資人之盈虧情形而定，非必發給，無交易性質，與以互相移轉所有權為條件之銷售行為不同，故因轉投資取得之股利收入，不能稱為銷售額，既非銷售額，自無被認定為「免稅銷售額」之餘地；而「兼營營業人營業稅額計算辦法」所指之兼營營業人係指兼營應稅與免稅業務之營業人，故有股利收入之營業人，如無兼營應稅與免稅業務，亦不能稱為兼營營業人，不能適用「兼營營業人營業稅額計算辦法」。系爭函釋以錯誤之邏輯推演課稅公平原則，創設股利收入為免稅營業額之項目，違背營業稅法，自屬無效，復根據該無效之函釋規定營業人據以計算營業稅不可扣抵比例，導致營業人可扣抵比例減少，侵害營業人扣稅權益，亦即變相課徵了原不應課徵營業稅之項目，違反憲法第十九條租稅法定主義並牴觸憲法第十五條保障人民之財產權，為特懇請大院大法官會議迅賜解釋如聲請之意旨，以保人權，並彰法治。

四、關係文件之名稱及件數

附件一：財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函影本乙份。

附件二：「兼營營業人營業稅額計算辦法」。

附件三：「營業稅法」。

附件四：台北市政府八十三年二月七日（83）府訴字第八三〇〇三二四二號訴願決定書影本乙份。

附件五：財政部八十三年十一月三日台財訴第八三〇二一二

三六一號再訴願決定書影本乙份

附件六：財政部七六年四月四日台財稅第七五五八〇六七號
函影本乙份

附件七：行政法院六十年判字第四一七號判例要旨影本乙份
聲請人：台〇針織股份有限公司
代表人：吳〇文

中 華 民 國 八 十 五 年 二 月 八 日

(附件)

行政法院判決

八十四年度判字第四〇七號

原 告 台〇針織股份有限公司
(設略)

代表人 吳〇文 住同上

被 告 臺北市稅捐稽徵處

上當事人因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十三年十一月三日台財訴字第八三〇二一二三六一號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告因轉投資其他營利事業，於民國七十七年至八十一年度取得股利共計新台幣（下同）三四九、六八三、九六九元，並於八十二年九月二十四日依「兼營營業人營業稅額計算辦法」規定及財政部七十七年七月八日（七七）台財稅第七六一一五三九一九號函釋意旨，將全年度股利收入彙總列入各年度最後一期之免稅銷售額申報，計算調整不得扣抵之進項稅額及進口貨物與購買國外勞務補繳之進項稅額，共計補繳營業稅款一〇、五二〇、七五〇元及另依稅捐稽徵法第四十八條之一加計利息一、九七三、七八二元。嗣原告以前揭財政部函釋與營業稅法相牴觸為由，依稅捐稽徵法第二十八條規定，向被告所屬中北分處申請退還該溢繳之營業稅款及利息，案經該分處以八十二年十

二月二日北市稽中北（甲）字第四三〇二三號函否准，原告不服，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，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謂：一、再訴願決定機關駁回原告之請求，無非以：「本部（七七）台財稅第七六一一五三九一九號函僅為就兼營營業人營業稅額計算辦法第七條規定內容加以闡釋，既無牴觸、擴張、變更該辦法或營業稅法之規定，自無違反或牴觸法律或憲法之可言，再訴願理由顯係誤解法令」云云，駁回原告退還所補繳稅款之請求。惟查上開理由顯然與營業稅法之規定不合，茲析述如下：

（一）「關於人民之權利義務，應以法律定之」，「應以法律規定之事項，不得以命令定之」，中央法規標準法第五條第二款及第六條定有明文。故課予人民納稅之義務，以法有明文為限，免除該法定納稅義務自亦以法有明文為限。職是之故，如轉投資取得之股利收入為銷售貨物或勞務所得，則免除繳納該銷售行為所得營業稅之義務，亦應以法有明文，始足當之。不能任由行政機關以行政命令類推或解釋何者「應稅項目」，何者為「免稅項目」，此為租稅法定主義下必然之結論，當無疑義！原告一再爭執者，乃免課營業稅之收入，非即可歸入營業稅法之免稅項目，營業稅法第八條免稅項目之規定，係列舉規定，不在該條列舉之項目，即非屬營業稅法之免稅項目，即不應列入免稅銷售額以計算不可扣抵之比例。

按兼營營業人營業稅額計算辦法僅在揭示應納稅款之算術計算方法，並非在闡明或規定免納營業稅之「項目」，亦無任何法律授權該辦法訂定營業稅之免稅項目。原告對於兼營營業人稅額計算辦法中之所提計算方法，並不爭執，只是對於前揭財政部（七十七）台財稅字第七六一一五三九一九號函將股利收入在法無明文情況下視為免稅銷售額以計算不得扣抵之比例，有違反租稅法定原則。假設股利收入為銷售勞務所得之前提成立，為應課營業稅項目，則免除繳納該銷售所得營業稅義務之法律規定即應「具體」存在，如今既無該免除股利收入「銷售」所得之「法律」明文存在，只有行政機關以乙紙行政命令將股利收入推定為免稅銷售額，即據以剝奪納稅人扣抵之權益，與首揭法律規定牴觸，彰彰明甚！（二）假設轉投資取得股利收入之行為係

所謂銷售勞務之行為，則本應屬營業稅課稅範圍，除非該銷售勞務行為有合於營業稅法第八條免徵之規定，不能免徵，此法理所必然，然細繹營業稅法第八條各款免稅之規定，無一符合本件情形，按前述推論，理應課徵營業稅，然被告就股利收入並未有課徵營業稅之舉動，足證被告並未認為轉投資行為符合營業稅法中關於銷售勞務應予課徵營業稅之規定，要無疑義。（三）依營業稅法修正草案對照表之說明「股利已非營業稅之課稅範圍，是以無庸在此贅述，爰予刪除」，又修正之營業稅法第八條免徵營業稅之項目已無股利收入，從而，股利收入非屬營業稅法之課稅範圍，極為明確。可知立法原意早已將股利收入排除在營業稅之範圍外，本無討論免除與否之必要，然財政部卻以乙紙行政命令無端將股利收入以免稅銷售額視之，致提高了營業人不可扣抵進項稅額之比例，變相課徵股利收入之營業稅，此與營業稅之立法精神大相違背，於法自屬有違。如被告仍認為股利收入為免稅銷售額，則對於前述營業稅法草案之說明將作何種解釋？是否免課營業稅之收入，即為免稅銷售額？是否免稅銷售額，無須有法律規定，可由行政機關自行決定？被告指稱兼營營業人稅額計算辦法第七條為其課稅依據，然原告一再細閱該條內容，均無發現該條有任何股利收入之字樣，遑論有股利收入為免稅銷售額之結論，則系爭函釋又如何「闡釋」出該第七條為股利收入是免稅銷售額之依據？（四）法律對於不同態樣之行為，賦予不同之效力，故對於行為態樣均定有嚴格定義，俾能確實歸屬於法定之規範，賦予既定之法律效力。銷售勞務者，當事人約定一方提供勞務，他方支出對價之謂。而在轉投資情形，係投資人將部份資金向股份出售人「買受」（非出售）被投資公司之股份，取得股份之所有權（非取得提供勞務之地位），而投資人無須對股份出售人或被投資公司提供任何勞務，股份出售人或被投資公司並未因投資人間買賣股份之行為，獲得任何勞務之給付，亦不得要求投資人提供任何勞務，此與銷售勞務契約中一方有義務提出勞務，顯然不同；再者被投資公司之盈虧，係被投資公司獨立運作之結果，與投資人之投資行為，並無關連，投資行為並不必然帶來股利收入，一般投資人均有認識，此獲利率之不確定性，乃事理之常，此又與勞務契約中接受勞務給付之一方有義務支出對價之必

然性有別，故轉投資取得股利之行為與銷售行為間，構成要件無一相同，截然為兩種不同之法律行為態樣，自應歸屬於不同之法規規範，賦予不同之法律評價，然而被告將理財之投資行為視為銷售行為，將原非屬營業稅課稅範圍之股利收入歸入營業稅之免稅銷售範圍，於法不合。二、營業稅以銷售或進口之法律行為為課稅客體，股利收入為事實行為，非法律行為，無從產生進項稅額：營業稅法第一條明文規定：「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。」可知營業稅以「銷售」或「進口」之法律行為為課稅客體，非以「利得」為課稅客體。股利收入為單純受領利得行為，係事實行為，非銷售或進口之法律行為，無從產生進項稅額，自無營業稅法有關扣抵稅額計算之適用。不在營業稅課稅範圍，固不應列入銷售收入以扣抵進項稅額，然並非不應列入銷貨收入，即應列入免稅銷售額，此為論理法則，法理推演不應逾此法則。凡為銷售貨物或勞務而購買貨物或勞務所支付之進項稅額，均得在銷項稅額範圍內扣抵之，如營業人取得之股利收入，無相關之進項稅額則無不得扣抵之問題。從而，營業稅之課徵與扣抵，只限於銷售貨物或勞務與免稅銷售額或零稅率銷售額範圍，其他銷項或進項不應列入計算。而所謂免稅銷售額，係原應課徵營業稅之銷貨收入，法律明文免除其繳納義務，而零稅率銷售額，係應課營業稅之銷貨收入營業稅率為零，故不論免稅銷售額或零稅率銷售額，其前提均為銷貨（勞務）收入始有免稅或零稅之可言，且以法明明定為必要；股利收入非屬銷貨收入，既非屬銷貨收入，即非屬免稅銷售額，況法亦無明文規定股利為免稅銷售額。三、兼營營業人營業稅扣抵權益，因財政部函釋將股利收入列入免稅銷售額，被無限制反復剝奪，與營業稅法不合：復查被告係設定股利收入必定產生進項稅額，故應與本業銷貨收入按比例分攤進項稅額，而股利收入部份分攤之進項稅額，不可扣抵。上述假設導致營業稅扣抵權益被無限制反復剝奪，茲說明其謬誤如下：轉投資某公司之行為通常只有一次，往後因被投資公司之營業狀況（或虧損或有盈餘），而取得不等之股利收入，該不等之股利收入，依系爭函釋將股利收入列入免稅銷售額計算不可扣抵比例，將使投資人同一次轉投資之行為，每年可能有不同不可扣抵營業稅額之比例，而同一次之投資

行為，可衍生無數不等不可扣抵之營業稅額，永無止境。致為銷售貨物或勞務而購買貨物或勞務所支付之進項稅額，原得在銷項稅額範圍內扣抵之權益，因同一次轉投資行為，被無限制反復剝奪，與營業稅課稅為原則：凡為銷售貨物或勞務而購買貨物或勞務所支付之進項稅額，均得在銷項稅額範圍內扣抵，及一次行為課徵一次營業稅之原則，大相逕庭，自與營業稅法有違。四、進項稅額僅可能由轉投資行為產生，非由股利收入產生，轉投資不必然產生進項稅額：股利收入非屬營業稅課稅範圍之收入，亦即不會產生相關之營業稅，已如上述。而轉投資所注者無非人員評估所花費之心力，所支出者為該人員之薪資，無進項稅額問題，並不以購買貨物或勞務為必要（且多為不必要），退步言之，縱產生進項稅額，係因轉投資行為（股利產生之前）而購買貨物或勞務產生進項稅額，該進項稅額為已發生之確定事實，有確定之數額，然支出該項進項稅額，該進項稅額為已發生之確定事實，有確定之數額，然支出該項進項稅額，不必然產生股利，股利為一不確定發生之未知數，若有股利發生，該股利之數額與轉投資支出之進項稅額亦無一定關係，從而，已發生之確定事實，無由未必發生之情況作為認定依據之餘地，被告將股利收入作為認定支出進項稅額之依據，係倒果為因，本末倒置，於法亦無據！五、以股利收入作為支出進項稅額之依據，非但於法有違，亦與事理有違：被告以被投資公司營運有無配發股利為可否扣抵營業稅之依據，則有股利收入，即被認定必有支出相關之進項貨物或勞務，而提高不可扣抵之比例，無股利收入或發生虧損，即被認定未支出相關之進項貨物或勞務，則可扣抵之比例相對提高；當年發配有股利者，則認定當年必定有支出相關之進項貨物或勞務；當年未發配股利者，則認定當年未支出相關之進項貨物或勞務；股利收入多者，則認定支出相關之進項貨物或勞務多，股利收入少者，則認定支出相關之進項貨物或勞務少；形成轉投資如進項稅額而無股利收入，則該進項稅額可被扣抵，轉投資如無進項稅額而有股利收入，則為銷售貨物或勞務而購買貨物或勞務所支付之進項稅額，不能扣抵，如股利一再發生，則投資人亦將不止一次被限制扣抵營業稅，此與營業稅法以實際已發生之行為為課稅對象之原則，全然不符。六、按兼營營業人營業稅額計算辦法第三條

僅謂應以免稅銷售額占全部銷售額之比例，作為進項稅額不可扣抵之比例，並未指股利收入為免銷售額，而該辦法第七條在揭示應納稅款之算術計算方法，並未指不課營業稅之收入即免稅銷售額，亦非在闡明或規定何者為營業稅之「免稅項目」，更無任何法律授權該辦法訂定營業稅之免稅項目，被告指股利收入為免稅銷售額，舉兼營營業人營業稅額計算辦法為依據，殊不足採。七、綜上，被告認定股利收入應視為免稅銷售額，係假定股利收入之產生來自購買相關之進項貨物或勞務，導致營業人之扣抵權益，無限制反復被剝奪，於法不合；至營業稅法第八條，或被告所指法律依據兼營營業人稅額計算辦法，均無關於轉投資取得之股利收入屬免稅銷售額之規定，行政機關自無權利將股利收入以行政命令推定為免稅項目，則系爭財政部函逾越母法自行創設免稅項目，與營業稅法相牴觸，自屬無效。原告根據該無效之行政命令，將股利收入列入計算，致溢繳營業稅，依規定自得申請退還。為此請求將原決定及原處分均予撤銷等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - (當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額) × (1 - 當年度不得扣抵比例)。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = [當年度進口貨物(乘人小汽車除外)依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額] × 徵收率 × 當年度不得扣抵比例 - [當年度進口已納營業稅額(乘人小汽車除外) + 當年度購買勞務已納營業稅額]。」「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證據，申請退還。」「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進

行調查之案件，各稅法所定關於漏接、短報之處罰，一律免除，但其補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款存利率，按日加計利息，一併徵收。」分別為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項、第七條第一項、第二項及稅捐稽徵法第二十八條前段、第四十八條之一所明定。又財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」二、卷查本件原告因轉投資其他營利事業於七十七年至八十一年度取得之股利收入共計三四九、六八三、九六九元，於八十二年九月二十四日依兼營營業人營業稅額計算辦法規定及財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋意旨，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算調整不得扣抵之進項稅額，暨進口貨物及購買國外勞務補繳之進項稅額，並無適用法令錯誤之情事。至兼營營業人營業稅額計算辦法第三條但書係規定依法應課徵證券交易稅之證券銷售額不列入計算不得扣抵比例。本件原告係取得轉投資之股利收入，並非取得課徵證券交易稅之證券銷售額，依法計算調整應納稅額，亦無計算錯誤之情事。財政（七七）台財稅第七六一一五三九一九號函僅為就兼營營業人營業稅額計算辦法第七條規定內容加以闡釋，既無牴觸、擴張、變更該辦法或營業稅法之規定，自無違反或牴觸法律或憲法之可言，原告起訴理由顯係誤解法令。又財政部（七六）台財稅第七五五八〇六七號函與上開（七七）台財稅第七六一一五三九一九號函規定不一致部分，縱令屬實，仍應以營業稅法及兼營營業人營業稅額計算辦法規定為準。本案原告依規定計算調整原不得扣抵之進項稅額及進口貨物暨購買國外勞務之應納稅額，既無適用法令錯誤或計算錯誤情事，從而，被告否准原告申請退還系爭稅額及依法補繳而加計之利息，揆諸首揭規定並無不合，原處分請續予維持。綜上論結，原告之訴應認為無理由，請判

決駁回原告之訴等語。

理 由

一、按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還。」「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，各稅法所定關於漏報、短報之處罰，一律免除，但其補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」為稅捐稽徵法第二十八條前段及第四十八條之一所明定。次按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。」「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額 = 當年度已扣抵之進項稅額 - （當年度進項稅額 - 當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1 - 當年度不得扣抵比例）。兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額 = [當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額 + 當年度購買勞務給付額] × 徵收率 × 當年度不得扣抵比例 - [當年度進口已納營業稅額（乘人小汽車除外） + 當年度購買勞務已納營業稅額]。為兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項、第七條第一項、第二項所明定。另財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋規定：「兼營投資業務之營業人於年度中所取得之股利收入為簡化報繳手續，得暫免列入各期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算應納或溢付稅額；並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。」本件原告因轉投資其他營利事業，於七十七年至八十一年度取

得股利共計三四九、六八三、九六九元，並於八十二年九月二十四日依兼營營業人營業稅額計算辦法規定及財政部七十七年七月八日（七七）台財第七六一一五三九一九號函釋意旨，將全年股利收入彙總列入各年度最後一期之免稅銷售額申報，計算調整不得扣抵之進項稅額及進口貨物與購買國外勞務補繳之進項稅額，共計補繳營業稅款一〇、五二〇、七五〇元及另依稅捐稽徵法第四十八條之一加計利息一、九七三、七八二元。嗣原告以前揭財政部函釋與營業稅法相牴觸，被告適用法令錯誤為由，依稅捐稽徵法第二十八條規定，向被告所屬中北分處申請退還該溢繳之營業稅款及利息，為被告所否准，原告不服，循序提起行政訴訟，訴稱：「關於人民之權利義務，應以法律定之」，「應以法律規定之事項，不得以命令定之」，依營業稅法第一條規定之反面解釋，本件系爭股利收入非屬營業稅法規定之課稅範圍，且現行營業稅法第八條列舉之免稅項目亦未包括股利在內，財政部（七六）台財稅第七五五八〇六七號函亦明釋股利非屬營業稅之課稅範圍，故原告不能被認定為兼營營業人，股利收入自無須列入免稅銷售額計算不可扣抵之進項稅額。財政部（七七）台財稅第七六一一五三九一九號函，將不課稅之股利收入推定為免稅項目，顯有以行政命令變更稅法之違誤，自屬無效，且有違租稅法律主義原則。原告依據該無效之行政命令，將股利收入列入計算，致溢繳營稅，依稅捐稽徵法第二十八條規定自得申請退還該溢繳之稅款云云。卷查本件原告因轉投資其他營利事業於七十七年至八十一年度取得之股利收入共計三四九、六八三、九六九元，於八十二年九月二十四日依兼營營業人營業稅額計算辦法規定財政部七十七年七月八日台財稅第七六一一五三九一九號函釋意旨，將全年股利收入彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額申報，計算調整不得扣抵之進項稅額，暨進口貨物及購買國外勞務補繳之進項稅額，並無適用法令錯誤之情事。至兼營營業人營業稅額計算辦法第三條但書係規定依法應課徵證券交易稅之證券銷售額不列入計算不得扣抵比例。本件原告係取得轉投資之股利收入，並非取得課徵證券交易稅之證券銷售額，依法計算調整應納稅額，亦無計算錯誤之情事。財政部（七七）台財稅第七六一一五三九一九號函僅為就兼營營業人營業稅額計算辦法第七條規定內容加以闡釋，既

無牴觸、擴張、變更該辦法或營業稅法之規定，自無違反或牴觸法律或憲法之可言，原告所訴顯係誤解法令。又財政部（七六）台財稅第七五五八〇六七號函與上開（七七）台財稅第七六一一五三九一九號函規定不一致部分，縱令屬實，仍應以營業稅法及兼營營業人營業稅額計算辦法規定為準。本案原告依規定計算調整原不得扣抵之進項稅額及進口貨物暨購買國外勞務之應納稅額，既無適用法令錯誤或計算錯誤情事，從而，被告否准原告申請退還系爭稅額及依法補繳而加計之利息，揆諸首揭規定並無不合。一再訴願決定遞予維持，亦無違誤。原告起訴意旨，仍執前詞爭訟，自難認為有理由，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 四 年 二 月 二 十 三 日
（本聲請書其餘附件略）