

臺○汽車客運股份有限公司釋憲聲請書

受文者：司法院

主旨：因營業稅法事件，最高行政法院 97 年度裁字第 4643 號裁定及最高行政法院 97 年度判字第 21 號判決，引用本案被告財政部臺灣省中區國稅局（下稱國稅局）所適用之財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號解釋函作為判決依據，未依據營業稅法規定為適法之判決，顯有違反司法院釋字第 216 號解釋及營業稅法第 1 條、第 3 條、第 16 條規定，從而有牴觸憲法第 19 條規定。謹聲請大法官解釋，以保障人民權益。

一、聲請解釋之依據

依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定聲請解釋。

二、爭議之經過

聲請人為客運業，以車票票價為營業收入，依營業稅法第 14 條、第 16 條規定報繳營業稅之營業人。由於大眾運輸出現外部經濟環境惡化及內部營運環境艱困，雙重惡性循環下，政府為改善此困境，確保大眾運輸提供社會最基本之民行需求以解決交通問題。行政院於民國 84 年 8 月 23 日頒布「促進大眾運輸發展方案」經交通部據以訂定「補貼偏遠路線營業虧損作業要點」施行虧損補貼款之措施，以杜交通癱瘓，而維政府之交通政策。聲請人因此接受虧損補貼，並依據財政部賦稅署 75 年 5 月 6 日台稅二發字第 754689 號函：「有關公司收受政府有關單位補助款，如非因銷售勞務而獲得者，可免

開立統一發票及免徵營業稅」之解釋及財政部 83 年 5 月 25 日台財稅字第 831594047 號函：「營利事業所領政府之營業補助費應列為其他收入」之解釋，於領受政府發給之虧損補貼時，免開立統一發票並免報繳營業稅，但已列入其他收入報繳營利事業所得稅多年。迨 91 年底，接獲交通部通知該 90 年 2 期虧損補貼款應報繳營業稅，聲請人遂即遵照報繳。嗣於 92 年 3 月 14 日接獲國稅局虎尾稽徵所通知，並進行調查報繳情形。結果，國稅局引用財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號解釋函，認定自 86 年至 90 年間領受之虧損補貼款，有漏報銷售額 82,986,418 元，補徵營業稅額 4,149,320 元，裁處調查前已補報繳之漏稅額 257,336 元及二倍罰鍰 514,600 元，又裁處未補報繳之漏稅額 3,891,984 元及三倍罰鍰 11,675,900 元。聲請人認該虧損補貼款，遭受補徵營業稅額及裁處罰鍰，有違營業稅法第 1 條、第 3 條及第 16 條之規定為由，提起行政救濟。惟行政法院審判時，未依司法院釋字第 216 號不受拘束之解釋，仍引用財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號解釋函為並不適法之審判，爰提起本聲請書懇請解釋。

三、爭議之性質

財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函略：「客運業領受政府補貼偏遠路線營業虧損之收入，核屬客票收入，應課營業稅」之解釋，有違反營業稅法第 1 條、第 3 條及第 16 條規定之意旨。不無逾越稅法之規定而為擴張解釋，增加稅法所無政府補貼虧損之收入應課徵營業稅。因該行政命令涉及對人民財產權利之侵

害，應不生法律效力。又行政法院亦未依據司法院釋字第 216 號解釋，仍受其拘束，作不適法之審判。

四、聲請解釋憲法之條文、目的及理由

（一）聲請解釋憲法之條文及目的

財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函略：「政府補貼虧損之收入，屬客票收入性質，應報繳營業稅」之解釋。對之營業稅法第 1 條、第 3 條及第 16 條規定課稅標的不符，國稅局以逾越稅法之行政命令，增加稅法所無規定之納稅義務，顯然違反租稅法律主義而擴張解釋者，懇請依據憲法第 19 條「人民有依法律納稅義務」規定之意旨而為解釋。

（二）理由

1. 「中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物均應依法課徵營業稅」，「提供勞務於他人，以取得代價者為銷售勞務」，「所稱勞務銷售額為營業人銷售勞務所收取之全部代價，包括營業人在勞務之價額外收取之一切費用」，為行為時營業稅法第 1 條、第 3 條及第 16 條所明定。政府對客運業補貼偏遠路線營運虧損之補貼款（下稱虧損補貼）既非上揭稅法規定之「提供勞務於他人以取得代價者」，亦非「銷售勞務所收取之全部代價及價款外之一切費用」。按客運業為客運服務所取得之車票票價即為所稱之銷售額，聲請人所收受政府之「虧損補貼」並非提供勞務於他人以取得代價者，亦非收取

勞務之價額外收取之一切費用，至為明白。國稅局引用財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函略：「該虧損補貼款，係提供勞務取得之代價，應課徵營業稅」之解釋，對之上揭營業稅法之規定，不無擴張解釋，其違反租稅法律主義，從而損害人民權益甚明，與憲法第 19 條之規定，難謂無違悖。

2. 「虧損補貼」係政府為改善交通困境，確保大眾運輸，提供社會最基本之民行需求，解決交通問題為目的，非對客運業車票票價有關聯事項之補貼，既非客運業提供勞務取得之代價，亦非車票票價（營業稅法所稱之銷售額）價額外收取之費用。又「虧損補貼款」係由交通部編列預算，依其虧損補貼作業要點，按各客運業之車次、里程計算之數字作為各客運業在該一定預算數額項下，作為分配標準據以補貼者，與稅法所謂之銷售額毫不關聯。另參酌財政部賦稅署 75 年 5 月 6 日台稽二發字第 754689 號「有關公司收受政府有關單位補助款，如非因銷售勞務而獲得者，可免開立統一發票及免徵營業稅」函釋及財政部 83 年 5 月 25 日台財稅字第 831594047 號：「營利事業所領之政府營業補助應列為其他收入」函釋曾通令徵納雙方行之有年，已屬一般經驗法則之原理原則。聲請人對於政府之虧損補貼收入，依上揭規定免開立統一發票及免報繳營業稅，但已申報列

入營利事業所得中之其他收入科目報繳營利事業所得稅，納稅方法難謂違法。國稅局未視上揭解釋函及參酌理由 1 之事由，仍予裁處罰鍰，不無損害人民權益，顯與憲法第 19 條規定有悖。

3. 按司法院釋字第 275 號解釋，僅在排除行政罰上無過失責任之適用，並闡明推定過失原則，殊非謂有過失者均應受罰，聲請人如因過失致漏報漏繳者，仍應考慮對於注意義務之要求，是否符合社會生活常態。聲請人縱有誠意納稅，惟因稅務事項繁瑣之特性，以營業組織內外分工細密，稅務業務多有專屬，未能由其他人員或部門充分監督等諸多生活事實，難免對於稅務處理上出現錯誤，若一有錯誤即予處罰，勢將難以信賴正常合理之生活，且結果猶不能免予錯誤。另國稅局於聲請人每期（每二個月）申報之銷售額時，國稅局業已依財政部訂「加強輔導營業人依法申報銷售額查證作業要點」規定辦理稽核，如經發現有申報錯誤或顯不正常之情形者，應依規定處理之（即每二個月申報核定一次），豈有於相隔多年之後，再追索累積各年期漏稅金額予以處罰高於國稅局之法律責任。行政法院二審判決以「財政部函釋認虧損補貼款應列為營業收入之規定與公司有切身利害關係，理應知悉甚詳，對該虧損補貼收入漏未申報為營業收入，縱無故意，

亦難認無過失」應予處罰之認定，有適用法規錯誤之情事，從而有損人民權益，難謂無違背憲法第 19 條規定。

五、綜上所陳，聲請人自 86 年起，收受政府虧損補貼款時，乃依據國稅局輔導之納稅方法即「有關公司收受政府有關單位補助款，如非因銷售勞務而獲得者，可免開立統一發票及免徵營業稅」（財政部賦稅署 75 年 5 月 6 日台稽二發字第 754689 號函）及「營利事業所領之政府營業補助應列為其他收入」（財政部 83 年 5 月 25 日台財稅字第 831594047 號函）之規定報納有關稅捐，一直多年，相安無事。迨 91 年底接獲交通部主管機關單位通知，90 年 2 月期虧損補貼款應報納營業稅時，除立即予以補繳外，國稅局遲於 92 年 3 月 14 日始通知該虧損補貼款應適用財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號解釋「…應報繳營業稅…」，並補繳及裁罰前五年內未報繳之營業稅。因該財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函釋之行政命令有擴大解釋營業稅法第 1 條、第 3 條、第 16 條規定之情事，從而增加人民法律所無規定之租稅負擔，違反憲法第 19 條規定之租稅法律主義。徵納雙方因互有爭議，爰謹聲請懇求解釋示復，俾資救濟。

六、附件

附件一：行政訴訟起訴狀。

附件二：臺中高等行政法院判決（94 年度訴字第 12 號）。

附件三：行政訴訟上訴狀。

附件四：最高行政法院判決（97 年度判字第 21 號）。

附件五：行政訴訟再審狀（包含補充理由狀）。

附件六：最高行政法院裁定（97年度裁字第4643號）。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：臺○汽車客運股份有限公司

代 表 人：傅○榛

中 華 民 國 九 十 七 年 十 一 月 二 十 五 日

（附件四）

最高行政法院判決

97年度判字第21號

上 訴 人 臺○汽車客運股份有限公司（設略）

代 表 人 黃○芳（住略）

被 上 訴 人 財政部臺灣省中區國稅局（設略）

代 表 人 趙榮芳（住略）

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國94年3月30日臺中高等行政法院94年度訴字第12號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人民國86年至90年間領受交通部補助公民營大眾客運業者偏遠路線虧損補貼款銷售額合計新臺幣（下同）82,986,418元，於申報銷售額與稅額時漏報，經審計部通報財政部移由被上訴人所屬虎尾稽徵所查獲，補徵營業稅額4,149,320元，並經被上訴人按所漏稅額

257,336 元及 3,891,984 元分別處 2 倍及 3 倍罰鍰合計 12,190,500 元（計至百元止）。上訴人不服，申經復查營業稅額追減 2,121,668 元，變更核定 2,027,652 元及罰鍰追減 6,107,600 元，變更核定 6,082,900 元。上訴人仍就營業稅未獲變更部分提起行政訴訟，遭原審判決駁回，遂提起本件上訴。

二、本件上訴人在原審起訴主張：上訴人為客運業，乃提供大眾運輸服務，以車票票價為營業收入，並依營業稅法第 16 條規定，按所規定銷售額報繳營業稅。由於大眾運輸出現外部經營環境惡化及內部營運環境艱困雙重惡性循環，政府為改善此困境，確保大眾運輸提供社會最基本之民行需求，解決交通問題，乃經行政院核頒「促進大眾運輸發展方案」補貼偏遠路線營運虧損。此項虧損補貼，營業稅法第 1 條、第 3 條、第 4 條及第 16 條等均未明文規範為課稅標的。則被上訴人援引財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函釋將領受補貼款逕認定為客票收入，即與營業稅法規定不合。另本件歷年所補貼金額皆非按照行車次數及里程計算而得，被上訴人可調閱歷年主管機關訂定之「營業虧損補貼條件暨審議作業規定」，資為證實。故非因提供運輸業務而產生具有客票收入之性質，被上訴人未審上揭規定，而核認此項補貼屬客票收入性質，不無違反行政程序法第 10 條之規定。又本件上訴人歷年營業稅銷售額，皆依法申報。被上訴人依法自應儘速稽核，如有申報錯誤或漏報情事，被上訴人應於申報銷售額截止後 20 天內儘速稽核，輔導上訴人申報補貼之虧損銷售額。惟自 86 年度

起，迄至 92 年 3 月始輔導認為系爭補貼款屬銷售額，遽認有漏稅，據以裁罰，不無違背誠實信用之方法，損及上訴人正當合理之信賴云云。求為撤銷原處分及訴願決定之判決。

三、被上訴人在原審答辯則以：本件上訴人於 86 年至 90 年間領受交通部補助公民營大眾客運業者偏遠路線虧損補貼銷售額合計 82,986,418 元，有交通部 86 年至 90 年度補助公民營大眾客運業者之偏遠路線虧損補貼款明細表可稽，上開補貼係基於大眾客運業者行駛偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，所領受政府核發之補貼收入，係因提供運輸勞務而產生，具有客票收入之性質，依法即應報繳營業稅。至於被上訴人在稅捐稽徵法第 21 條所定核課期間內，發現上訴人有應補徵之營業稅額 2,027,652 元，依法予以補稅裁罰，並不生信賴保護問題等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：本件上訴人於 86 年至 90 年間領受交通部補助公民營大眾客運業者偏遠路線虧損補貼銷售額合計 82,986,418 元，有交通部 86 年至 90 年度補助公民營大眾客運業者之偏遠路線虧損補貼款明細表、上訴人申請復查案漏稅額及罰鍰重新計算表附卷可稽，復為上訴人所不爭，上訴人有領取上開補貼款，自堪認為真實。又上開補貼係基於大眾客運業者行駛偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，所領受政府按行車（船）次數及里（湮）程計算核發之補貼收入，其計算公式依大眾運輸補貼辦法第 12 條之規定為「現有路（航）線別基本營運補貼之最高金額

＝（每車公里或每航次湮合理營運成本－每車公里或每航次湮實際營運收入）×（班或航次數）×（路或航線里、湮程）」，復有上訴人提出之交通部 90 年度公路汽車客運偏遠服務路線營運虧損補貼條件審議作業規定附卷可稽。上訴人受領之補貼金額，係因提供運輸勞務而產生，並按照行車次數及里程計算而得，具有客票收入之性質，核屬營業銷售額之範圍，依行為時營業稅法第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款及第 51 條第 3 款規定及財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函釋之意旨，即應報繳營業稅。上訴人主張本件歷年所補貼金額皆非按照行車次數及里程計算而得，尚有誤解。再查，納稅義務人本有依法誠實申報並繳納稅款之義務，被上訴人在稅捐稽徵法第 21 條所定核課期間內，發現上訴人有應補徵之營業稅額 2,027,652 元，依法即得補徵並予處罰，被上訴人雖未即時發現，輔導上訴人依法申報，並不違背誠實信用之方法及信賴保護之問題。是上訴人上開主張，均不足採，從而本件被上訴人查獲上訴人領受交通部補助公民營大眾客運業者偏遠路線虧損補貼銷售額 82,986,418 元，涉嫌漏報銷售額與稅額，違章事證明確已如前述，初查核定補徵上訴人營業稅額 4,149,320 元，復查變更原核定補徵營業稅額為 2,027,652 元，並按變更後所漏稅額 2,027,652 元處以三倍罰鍰 6,082,900 元（計至百元止），核無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，而為駁回上訴人在原審之訴之判決。

五、本院經查：（一）、「汽車及船舶客運業依據行政院頒『促

進大眾運輸發展方案』規定，領受政府補貼偏遠路線營運虧損之收入，核屬客票收入性質，依照統一發票使用辦法第四條第二款規定，得免用或免開立統一發票，惟依法應報繳營業稅。」為財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函所明釋。該函釋係財政部基於其職權所作，與行為時營業稅法及稅捐稽徵法之相關規定意旨，並無不符，自得予以引用。(二)、系爭補貼款係基於大眾客運業者行駛偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，所領受政府按行車（船）次數及里（湮）程計算核發之補貼收入，其計算公式依大眾運輸補貼辦法第 12 條之規定為「現有路（航）線別基本營運補貼之最高金額＝（每車公里或每航次湮合理營運成本－每車公里或每航次湮實際營運收入）×（班或航次數）×（路或航線里、湮程）」，復有上訴人提出之交通部 90 年度公路汽車客運偏遠服務路線營運虧損補貼條件審議作業規定附卷可稽。上訴人領受之補貼金額，係因提供運輸勞務而產生，並按照行車次數及里程計算而得，具有客票收入之性質，核屬營業銷售額之範圍，依行為時營業稅法第 35 條第 1 項及財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函釋，即應報繳營業稅。上訴意旨指稱系爭補貼金額依營業稅法第 1 條、第 3 條及第 16 條規定應不屬銷售額。惟查行為時營業稅法第 1 條、第 3 條及第 16 條並無明文規定系爭補貼金額不屬銷售額而免報繳營業稅，上訴意旨上開所稱不屬銷售額之詞，尚不足採。(三)、上訴人為汽車客運股份有限公司，對於財政部上開函釋認補貼款應列為營業收入之規定與公司有

切身利害關係，理應知悉甚詳，對該補貼款收入漏未申報為營業收入，縱無故意，亦難認其無過失。被上訴人依行為時營業稅法第 51 條第 3 款規定，按所漏稅額裁處 3 倍罰鍰，於法尚無不合。(四)、原判決對於上訴人所主張之論點，何以不採，已詳加論駁，認事用法與本案應適用之現行法規、解釋、判例並無相違背，上訴意旨以個人主觀之見解，認原判決有適用法規不當及不備理由等違誤，求予廢棄原判決之詞，依前說明，尚不足採，應認上訴為無理由，予以駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由，依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 7 年 1 月 3 1 日
(本件聲請書其餘附件略)