

解釋字號：司法院 98.06.12 釋字第 661 號

解釋日期：民國 98 年 06 月 12 日

解釋文：財政部中華民國八十六年四月十九日台財稅字第八六一八九二三一一號函說明二釋稱：「汽車及船舶客運業係以旅客運輸服務收取代價為業，其因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（浬）程計算核發之補貼收入，係基於提供運輸勞務而產生，核屬具有客票收入之性質，……應依法報繳營業稅。」逾越七十四年十一月十五日修正公布之營業稅法第一條及第三條第二項前段之規定，對受領偏遠路線營運虧損補貼之汽車及船舶客運業者，課以法律上所未規定之營業稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應不予適用。

理由書： 憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院解釋在案。

七十四年十一月十五日修正公布之營業稅法（下稱舊營業稅法）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。」（嗣該法於九十年七月九日修正公布名稱為加值型及非加值型營業稅法，該條亦修正為：「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加值型或非加值型之營業稅。」）同法第三條第二項前段規定：「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。」準此，所謂銷售收入，就銷售勞務而言，係指營業人提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，所取得之代價。

財政部八十六年四月十九日台財稅字第八六一八九二三一一號函說明二釋稱：「汽車及船舶客運業係以旅客運輸服務收取代價為業，其因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（浬）程計算核發之補貼收入，係基於提供運輸勞務而產生，核屬具有客票收入之性質，……應依法報繳營業稅。」此一函釋將上述補貼收入，認係銷售勞務之代價，應依法報繳營業稅。惟依交通部八十七年二月四日發布之大眾運輸補貼辦法（已廢止）第十二條第一項規定：「現有路（航）線別基本營運補貼之最高金額計算公式如下：現有路（航）線別基本營運補貼之最高金額＝（每車公里或每船浬合理營運成本－每車公里或每船浬實際營運收入）×（班或航次數）×（路或航線里、浬程）」；同條第四項並規定，該公式中之合理營運成本不得包括利潤。是依該公式核

給之補貼，係交通主管機關為促進大眾運輸發展之公共利益，對行駛偏遠或服務性路線之交通事業，彌補其客票收入不敷營運成本之虧損，所為之行政給付。依上開規定受補助之交通事業，並無舊營業稅法第三條第二項前段所定銷售勞務予交通主管機關之情事。是交通事業所領取之補助款，並非舊營業稅法第十六條第一項前段所稱應計入同法第十四條銷售額之代價，從而亦不屬於同法第一條規定之課稅範圍。

系爭函釋逾越舊營業稅法第一條及第三條第二項前段之規定，對受領偏遠或服務性路線營運虧損補貼之汽車及船舶客運業者，就該補貼收入，課以法律上未規定之營業稅納稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應不予適用。

至於聲請人指稱最高行政法院九十七年度裁字第四六四三號裁定適用系爭函釋並據以聲請解釋憲法部分，查前揭裁定係以聲請人對同院九十七年度判字第二一號判決提起再審而未合法表明再審理由，於程序上予以駁回，並未適用系爭函釋，是該部分聲請核與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不符，依同條第三項規定，應不受理，併此指明。

大法官會議主席 大法官 賴英照
大法官 謝在全
林子儀
許宗力
許玉秀
林錫堯
池啟明
李震山
蔡清遊
黃茂榮
陳 敏
葉百修
陳春生
陳新民

協同及部分不同意見書

大法官 陳新民

商人，猶如國家之靜脈；商業蕭條，即使四肢強壯，但靜脈萎縮，身體必然羸弱

！所以不要斤斤於增加營業稅。此種稅增多了，卻有害於國家整體。

—英國·培根

本席對於本號解釋多數意見之認為，私營交通運輸事業（汽車及船舶）因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（涅）程數計算核發之補貼收入，乃為給付行政，並非銷售勞務予交通主管機關之客票收入，故不應報繳營業稅。此見解本席敬表支持。惟多數意見認為此類補貼收入不應具有繳交營業稅義務，並未明定應有法律授權之要件，將有抵觸租稅法律主義之嫌，同時，私營交通事業所領受之補貼，並非一律給予，而是必須依其實際行車（船）次數及里（涅）程數，來計算核發之補貼收入，因此，是以對社會大眾，而非對主管機關給付一定的勞務為其前提要件。這種補貼私營機構為行政目的及公共利益所為之「犧牲」（虧本服務），和國家所單純給予（無條件）之補助不同。故國家應針對這些不同性質的「行政補助」（Die Subvention），賦予不同的法律後果—例如有無課稅義務—，方符合現代法治國家有關行政補貼法制的本質。本號解釋多數意見似未察與此制度在憲法上的重要性，而只在系爭營業稅法的條文論理細節上，討論此種虧損補償有無對主管機關提供勞務運輸為論究對象，顯有「不見薪輿」之憾，本席歎難贊同。爰提出協同及部分不同意見如下：

一、典型、且最原始版本的「行政給付」之案例：

按系爭財政部解釋函說明二、結合交通部八十七年二月四日發布之大眾運輸補貼辦法（已廢止）第十二條第一項的規定，計算應補貼私營交通運輸事業的客票收入，本號解釋理由書第三段已經正確的提出了此補助，乃是交通主管機關基於促進大眾運輸發展之公共利益，對行駛偏遠或服務性路線之交通事業，彌補其客票收入不敷營業成本之虧損所為之行政給付，而非銷售勞務予交通主管機關之收入。本號解釋即承認這種行政給付乃具有公共利益，同時是屬於行政機關透過人民提供勞務來達到行政機關應承擔的行政任務，應給予一定補償，蓋乃具有類似公益徵收補償的性質。

本號解釋原因案件所涉及的給付行政行為，意義非凡，其正是近代行政法學最早探究給付行政的典型案例。提倡現代國家、尤其是行政權，應當負擔起對全民「生存照顧」（Die Daseinsvorsorge）義務，從而開創出給付行政學理論的大師德國福斯多夫（Ernst Forsthoff），在一九三八年所發表的「當成是服務主體的行政」（Die Verwaltung als Leistungsträger）的鉅作，首先將這種服務行政的概念詳細闡釋出來。而在該文三、「組織與法律形式的問題」中，提到當時德國「4. 若干最新立法例」時，福斯多夫舉出兩個立法例作為劃時代新行政法思維的例證：第一例為一九三五年十二月十三日所公布的「能源經濟法」（

Das Energiewirtschaftsgesetz)。該法強制規定任何公、私營能源企業，都必須依法定費率給予人民安裝提供能源之設施，以保障任何國民—即使居於偏僻地區的居民—都能享受到現代生活所必須的能源（電力、瓦斯、暖氣）設施，同時國家也要對於私營企業遭受損失而給予一定的補償。第二個立法例則與本號解釋原因案件極為類似，是一九三四年十二月四日公布「地區大眾運輸法」（Gesetz über die Beförderung von Personen zu Lande）。本法將主要是私營交通運輸公司的管理完全納入，其目的已宣示國家應當成為「公正運輸秩序的保護者」，提供人民便捷的交通運輸服務。故對於運輸路線如果屬於偏遠地區，交通公司即不可拒絕開闢營運路線，主管機關得以公共利益的考量來強制之。行政機關雖有權決定交通之費率，一旦私人的交通公司如因此受到虧本損失時，行政機關也應給予一定的補助。這兩個立法例，甚至只是概括授權予行政機關，也受到福斯多夫高度的評價，認為這是國家滿足個人生活所需的照顧義務之具體呈現（註一）。

因此本號解釋原因案件是驗證近代行政法學誕生給付行政理論兩個最原始立法例之一，頗具有行政法史的重要性。為日後發展出最典型給付行政行為之態樣—「行政補助」理論模型，提供甚為重要的論究價值。

二、屬於「行政補償」性質的公共補助

國家為了不同的國家目的及各種的經濟政策，可以給予私人企業一定的財產價值之利益給予，可稱為行政補助（或經濟補助），這些補助的種類甚多，例如：貸款、補貼、保證、獎助金，或其他優惠措施，例如稅捐減免等（註二）。都已成為經濟財政憲法及經濟行政法討論的議題。

按行政補助既然是給予人民財產上的利益，不論其是否全然屬於授益行為，涉及到對受補助人之自由行使職業之限制（因為補助都會有一定的條件，且有一定的制裁規定），且在處於競爭社會裡，對個別的補助也會影響到同業競爭力的問題，肇致平等權的侵害。這類的給付行政應否受到法律保留原則的拘束，例如，應由個別法律，而不能只靠著預算或預算法的授權？在德國及我國學界早已進行甚多的討論，但大致上已經形成了一個共識：如果涉及對受補助者或第三人基本權利的限制，或侵犯其他憲法原則時，則必須適用法律保留原則；否則，僅須有預算法的依據，並且透過主管機關公布的法規，依循依法行政的原則行使之，只要不違反平等權，不會有行政濫權之虞，即可為之（註三）。

然而，由於補助不論是對於受補助人的經濟利益、營業能力，甚至企業生存的重要性，以及一旦涉訟—不論是給予補助與否，補助機關的撤銷、廢止和相關的法律救濟管道—，都需要明確的規範來遵循不可。因此，即有絕對的法律依據

之必要性，來避免許多行政補助所產生的不良弊病，例如：盲目補助、易短期補助為長期補助、分配不公、引發財政赤字，以及無競爭力企業的尾大不掉…等，無怪乎德國學術界呼籲制定一部「行政補助法」專法的呼聲一直不斷，其理在此（註四）。

各種各樣的行政補助有其不同的目的。就以受補助的正當性質而論，可以分為兩個極端的象限：

象限的一方是受補助人完全沒有為公共利益付出任何犧牲，例如國家對於處於弱勢地位的人民給予的補助。這種補助包括了屬於行政補助性質的「杼困或強化之補助」，此在國家獎勵私人企業提升競爭能力、改善財務狀況…所為之補助，皆可見之。另一種補助如果是屬於社會補助或救助方面，例如：對於弱勢族群的疾病、清寒補助，則不列入在此類的行政補助概念之內（註五），因為行政補助之概念也都含有「行政引導」（Verwaltungslenkung）的作用，來達成一定的經濟成效，是為「經濟引導」（Wirtschaftslenkung）（註六）。這種被補助者單純享受補助，屬於「恩賜」性質的行政補貼，立法者即享有極大的形成空間，可以斟酌國家的財政、經濟實力與產業結構的現狀、未來發展的趨勢判斷（例如：外銷市場的景氣或國內產業結構的改變…），而自行或授權行政機關規劃此類性質的補助。

而在象限的另一端的就是「非恩賜式」的行政補貼，即所謂「公共補貼」（*Offentliche Zuschüsse*），這是國家基於私營事業為了某些公共利益的犧牲，而給予補償性質的補貼。依本號解釋原因案件而論，私營交通公司本即不願意作虧本生意，自無開闢或經營沒有獲利的路線之意願。其他任何私人公司與公共事業亦莫不如此。這也正如福斯多夫在前述一九三〇年代論文所指陳的：既然公共事業的費率，已應由行政機關來核定，且雖然名為「合理核定」，但仍不免偏低；其他人民享有現代生活所必須之公共設施，諸如能源、交通運輸，甚至更多的醫療、運動…若不賺錢之區域，都不是私營事業所樂意經營，但仍必須提供之。而國家即應當給予相當的補償不可，這已提升到憲法財產權保障的層次。

這種要求私營事業為公共利益而犧牲的案例，在現今社會依然普遍存在，特別是在採取許可制的行業。行政機關若存有規避補償義務之念頭，往往會利用「附加條件之許可」的方式，無償的要求（迫使）私營企業為此承諾。然而，這正是典型的行政濫權，也顯現在行政程序法第九十四條、第一百三十七條第一項第三款在防止行政處分附款及行政契約為此濫用的「不當聯結」（搭附禁止原則）之條款上，才可符合憲法保障人民財產權、平等權及法治國家濫權禁止之原則。職是之故，公益徵收補償原則所附麗的「負擔分擔」（*Lastenausgleich*）原則

，應當適用在此種案例之上。

既然在私營運輸企業不是憑空獲得補貼，而是因其對若干偏遠、虧本的路線提供勞務服務，且是違反企業經營者的自由意志，限制其營業自由及犧牲其獲利為前提，故這種補助已經劃入到公益徵收的補償範圍之內。也因此，德國的學界也已經認為類似這種為公益犧牲的「公共補貼」已非其他如杼因式行政補貼可比，且不列入一般的補貼範圍及其所受的規範之內（註七）。

三、法律保留與租稅法律主義適用

除了公共補貼具有行政補償的性質，強化了其法律保留原則適用的必要性外（最近的解釋可參見本院釋字第六五二號解釋），本系爭規定既然涉及了補貼的給付應免除課稅義務，自然應就其有無法律依據進行探究。然而，本號解釋多數意見僅在營業稅法的條文論理細節上，針對此種虧損補償有無對主管機關提供勞務運輸為論斷。誠然，此亦為針對「痛處」所進行的診治，來開方抓藥，也足以作為業者無庸就此補助為繳稅依據之佐證。然而，追根究底還必須對這種補貼收入有無繳稅的法律依據進行探究不可，而非咬文嚼字、囿於系爭函釋的「提供勞務」，以及是否屬於「客票收入」的問題來打轉。否則行政機關倘若給予同樣運輸公司另外一種補助，例如為提供民眾舒適與安全的服務，而給予更新車（船）設備的補助，或是為使公司改善財務結構，而給予一筆財務支援…，難道還要爭議其性質，省略有無法律依據之探討乎？其實，此類補助極有可能須繳稅，而非當然可以具有免稅資格。因此，討論免稅的法律依據即有其必要性。

本院在過去許多解釋已經再三強調了租稅法律主義。按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之（本院最近的解釋已一再闡述此見解，例如：釋字第六〇七號、第六二二號、第六二五號、第六三五號解釋、第六六〇號解釋參照）。關於免稅的資格，當然是上述租稅義務的必要構成要件，當然應受到租稅法律主義之拘束。

租稅的減免，也會涉及到平等權的保障。對於某一人民或企業免除其租稅義務，如果不由法律所明白規範，而委由行政機關決定，行政濫權即不可避免，平等權即無法獲得充分的保障。本院早在釋字第五六五號解釋已經提及：「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背」，該號解釋原因案件的聲請解釋憲法意旨在於「減免稅捐」是否應有「明確的法律保留原則」適用之問題。然該號解釋未明白地針對聲請人此一聲請意旨為解釋，學界已有相當程度的抨擊（註八）。

本號解釋既然涉及到公共補貼的免稅條件，何不藉此機會明白的討論這種具有公益補償性質的補貼具有「免稅特權」，應否有法律保留原則的適用？來彌補釋字第五六五號解釋論理不足之憾！同時一來，也可彰顯八年來（九十二年八月十五日作出該號解釋）本院對於租稅法律主義見解的提昇，二來顯示大法官保護人民財產權與平等權的周全思慮，可謂一舉兩得！竟錯失此良機也，惜哉！惜哉！

四、結論—若要馬兒跑，絕對要給草

本號解釋多數意見在個案正義上彌補了原因案件聲請人為公益犧牲所付出的經濟損失。也讓給予補貼的行政機關能夠免除「為德不卒」之譏—不至於左手假惺惺的給予業者填補為公益損失的營運收入、右手卻義正辭嚴的強橫要求繳稅回庫—！。透過本號解釋的莊嚴宣示，吾人也要鼓勵這些為公益而虧本經營的私營事業：這些來自全民納稅公款的補助，乃是正當、且充滿榮耀的補助，無庸有一絲「得之有愧」的感受，甚或有「感激」主管機關的念頭！這是為公益所犧牲的代價，國家以及社會上受其服務（虧本服務）的人民理應感謝之。因此，這些補助金不僅不具有「恩賜」的色彩，且應含有「感恩」的心情！這也是可以由憲法財產權理念所賦予的主觀權利之法律地位。

對為公益而虧本經營的企業補助，僅以一句人人耳熟能詳的用語來綜評之：

「既要馬兒跑，絕對要給草！」

註一：關於福斯多夫這篇大作內容及其評論，可參見：陳新民，服務行政及生存照顧的原始概念，刊載於：公法學劄記，新學林出版社，民國 94 年 10 月第三版，第 67 頁以下。

註二：廖義男，從法學上論經濟補助之概念—經濟補助之法律問題研究（一），刊載於氏著：企業與經濟法，民國 69 年 4 月，第 191 頁以下；陳櫻琴，補助金之法律問題，收錄於：行政法爭議問題研究（下），民國 89 年，第 1371 頁以下；張錕盛，行政行為之法律形式在補貼法上的地位，刊載於：月旦法學雜誌，第 75 期，2001 年 8 月，第 198 頁以下。

註三：德國聯邦行政法院在 1958 年的判決便持此見解，認為除了有法律規定以外，只要其他關涉金錢來源方面的民意機關有為一定意思表示，即足以構成補助正當性的來源。此後這個判決（BVerwGE 6, 282）便成為德國的通說（例如：BVerwGE 90, 112/126），Michael Rodi, Die Subventionsrechtsordnung, 2000, S. 505；國內學術文獻可參見：廖義男，經濟補助之主要類型及補助行為之法基礎，刊載於氏著：企業與經濟法，第 226 頁以下；林明鏘，德國行政補助政策及其制度—兼論我國行政補助政策與制度，刊載於：中西社會福利

政策與制度，中央研究院歐美研究所，民國 84 年 10 月，第 203 頁以下有詳細討論。

註四：1984 年舉辦的第五十五屆德國法學大會（Deutscher Juristentag），便通過決議，要求盡快制定一部補助法，Peter Friedrich Bultmann, *Beihipfenrecht und Vergaberecht*, 2004, S. 357.；見林明鏘，前揭文，第 234 頁以下。

註五：甚至中央補助地方的財政補助德國學界也將之排除在行政補助之概念之外，廖義男，從法學上論經濟補助之概念，前揭書，第 254 頁、第 257 頁。

註六：Peter Friedrich Bultmann, aaO, S. 193ff.

註七：參見 Peter Badura, *Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftsverwaltung*, 2Aufl., 2005, Rdnr. 227.

註八：參見：葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析，刊載於氏著：《稅法基本問題—財政憲法篇》，2005 年增訂再版，元照出版社，第 273、285、304 頁。

不同意見書

大法官 葉百修

本件解釋多數意見僅以中華民國 74 年 11 月 15 日修正公布之營業稅法（註一）（下稱行為時營業稅法）第 3 條第 2 項前段規定：「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。」該銷售收入指營業人提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益所取得之代價，而本件補貼所依據交通部 87 年 2 月 4 日發布之大眾運輸補貼辦法（下稱系爭辦法）第 12 條第 1 項規定之計算方式，其意旨乃交通主管機關為促進大眾運輸發展之公共利益，對行駛偏遠或服務性路線之交通事業，彌補其客票收入不敷營運成本之虧損所為之行政給付，非行為時營業稅法第 16 條第 1 項前段所稱應計入同法第 14 條銷售額之代價，不屬行為時營業稅法第 1 條之課稅範圍為論據，逕認財政部 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函（下稱系爭函），說明二稱「汽車及船舶客運業係以旅客運輸服務收取代價為業，其因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（浬）程計算核發之補貼收入，係基於提供運輸勞務而產生，核屬具有客票收入之性質，…應依法報繳營業稅。」已逾越行為時營業稅法第 1 條及第 3 條第 2 項前段之規定，與憲法第 19 條規定之意旨不符，應不予適用。本席不能贊同，爰提出不同意見如后。

一、本件解釋事實

本件聲請人臺○客運股份有限公司，於 86 年至 90 年間，領受交通部補助

公民營大眾運輸業者偏遠路線虧損補貼款銷售額合計新臺幣（下同）8 千 2 百 98 萬 6 千 4 百 18 元，予以申報銷售額與稅款時有漏報，經審計部通報財政部移轉該部臺灣省中區國稅局所屬虎尾稽徵所予以補徵營業稅額 4 百 14 萬 9 千 3 百 20 元，並依所漏稅額處罰鍰計 1 千 2 百 19 萬 5 百元。聲請人不服，經申請復查後，營業稅額減為 2 百 2 萬 7 千 6 百 52 元，罰鍰減為 6 百 10 萬 7 千 6 百元。聲請人仍表不服而循序提起訴願、行政訴訟，經最高行政法院 97 年度判字第 21 號判決以「上開補貼款，係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。」為由，認上訴無理由予以駁回而告確定。

二、本件解釋標的

聲請人認上開系爭函釋意旨，將其於 88 年至 90 年間（註二）所領受之補貼款逕行認定為客票收入，與行為時營業稅法第 1 條、第 3 條、第 4 條及第 16 條之規定不符，有抵觸憲法第 19 條租稅法律主義之疑義而聲請解釋。

三、本席意見

（一）本件補貼屬行政法上之經濟輔助，其給與目的類似民法上第三人給付

1、經濟輔助之意義

經濟輔助係指行政主體為影響企業之經濟活動，藉以實現特定經濟政策之目的，而對企業所為之一種有財產價值之給與；對此給與，受輔助之企業無須依市場上通常條件為報償性之對待給付之意（註三）。經濟輔助具有下列幾點內涵：

- （1）輔助人為行政主體。所謂行政主體，包括狹義之國家、地方自治團體及其他公法上之團體或機構（註四）。
- （2）受輔助人應係企業。經濟輔助的對象，應以營利企業、私人企業或私法組織型態之公營事業為主（註五）；經濟輔助之對象係為經濟活動之主體，非為最後消費者之個人，而是提供生產或服務之經濟主體，即一般所稱之企業（註六）。
- （3）經濟輔助係對受輔助人為一種有財產價值之給與。所稱有財產價值之給與，不以金錢給與為限，尚包括物或勞務之給與。此項給與以有財產價值之積極給與為限，不包括有財產價值之消極給與在內（如稅捐之減免）（註七）。
- （4）經濟輔助之作用，在藉有財產價值之給與，使受輔助人為一定之行為，以

實現特定之公共目的。因此，受輔助人取得或接受補助時，應須為一定之行為。但此行為與補助之間，並非市場經濟或交換經濟下之對待給付，不構成兩相對酬之對價關係（註八）。換言之，行政機關與私人企業所形成的經濟補助關係，應為無償之法律關係（註九）；就經濟補助之意義而言，最重要者在於行政機關對私人企業所為經濟補助，其目的須係為滿足公共需求，即須以公益目的為其所為經濟補助之目的。

2、經濟補助之類型

關於經濟補助之類型，主要者約有以下數種（註十）：1. 貸款：由行政主體從國庫支出資金而成立基金，以一定金額低利貸放私人企業；2. 補貼：由行政主體從國庫編列預算支出，以一定金額無償給與私人企業；3. 保證：由國庫或國家設立之財團法人擔任私人企業於貸款或其他行為之保證人；4. 獎助金：為誘發私人企業為一定行為達一定標準後，以一定金額為無償給與。其中所稱之補貼，係指以一定之金額，無償給與受補助之企業，而不要求其返還者而言，補貼因其補助目的之不同，範圍甚廣，包括彌補售價與生產成本間差額之補貼（即虧損補貼）在內。

3、本件補貼款之給與，有使受補貼業者為一定營運行為之義務，非虧損補貼

（1）本件補貼之法規依據

本件系爭辦法係交通部為執行行政院所頒「促進大眾運輸發展方案」，本於職權而發布。依系爭辦法第 19 條規定，各級主管機關為辦理年度補貼計畫，其所需經費應循預算程序編列之，顯係以「編列預算」方式，執行上開規定。嗣該辦法歷經 88 年 3 月 31 日及同年 6 月 29 日二次修正，迨立法院制定發展大眾運輸條例後，交通部乃依該條例第 10 條之授權，又於 95 年 5 月 12 日發布大眾運輸事業補貼辦法，始有法律明確授權（註十一）。惟依「實體從舊、程序從新」原則，本件補貼之爭議，仍應適用行為時之系爭辦法之相關規定而為審查。

（2）申請大眾運輸補貼之程序

依據系爭辦法第 9 條規定，符合同辦法第 3 條規定之業者，申請現有路（航）線營運補貼時，應具備下列事項之補貼計畫書，向該管主管機關申請：一、總說明（含前一年度補貼成果及本年度補貼款運用計畫）。二、申請路（航）線別營運補貼金額概算表。三、申請路（航）線別營運補貼申請表（註十二）。四、民營業者，其前一年路（航）線別之營運年報表、營運月報表及前三年經會計師簽證之下列書表：（一）資產負債表。（二）損益表。（三）現金流量表。（四）主要財產目錄表。五、民

營業者並應提交會計師就第一款至第四款內容所為之補貼評估報告。六、公營業者，其前二年決算表及當年度初編預算表。又地方主管機關受理路（航）線別營運補貼計畫申請，經該管審議委員會審定，再報經中央主管機關核可後實施（註十三）。受補貼業者每半年應將補貼計畫執行情形報告書連同補貼請款書、受款憑證送該管主管機關，申請補貼款（註十四）；並應於補貼路線上之車輛裝設電子式票證自動化系統及行車自動記錄設備，以供補貼監督及稽核（註十五）。

準此，申請大眾運輸補貼，首先應齊備法定文件申請現有路（航）線營運補貼，經主管機關審定核可後，受補貼業者始得於每半年再齊備法定文件，申請發給補助款，係依二階段方式執行補貼行為。

（3）違約處罰

大眾運輸業者申請營運補貼經核可後，地方主管機關應隨時派員考核補貼計畫之執行情況，受補貼業者對經核定之補貼計畫，如有擅自變更或違反第 11 條執行管理要點（註十六）之規定者，如發車、船誤點、脫班、漏班（未派車、船）或其他違約事項（如過站不停、駕駛儀容不整、駕駛員服務態度不佳、業者未依規定提報營運資料或所提資料不實等）等情形時，該管主管機關應依系爭辦法第 8 條附表一（註十七）（即關於營運補貼金額扣款情事與處分方式）規定扣減或中止撥發補貼款。受補貼業者在同一年度內受扣減六個基本處罰金（含）以上之處分者，地方主管機關得停止辦理下一年度該業者之補貼申請（註十八）。

（4）補貼款之給與，有使受補貼業者為一定營運行為之義務，非虧損補貼

如上所述，經濟輔助類型之補貼固包括彌補售價與生產成本間差額之補貼（即虧損補貼）在內，然所謂虧損補貼，係指政府對於企業營運成本與營收之間的赤字給與全部或一部分的補貼（註十九）。而依據系爭辦法第 20 條附表二（註二十），大眾運輸補貼申請書上須載明營運路（航）線基本資料、行經路段配車（船）數、申請路（航）線最近一年之營運概況如營運班（航）次及里程、營收狀況等，均係與經營大眾運輸業者其營運狀況關係直接、密切之事項。大眾運輸業者申請基本營運補貼，其最高金額計算方式亦係以合理營運成本扣除實際營運收入加乘營運班（航）次與路（航）線里（湮）程（註二十一），所涉者仍屬大眾運輸業者營運狀況。且上開系爭辦法第 8 條附表一關於營運補貼金額扣款情事與處分方式，亦係以大眾運輸業者經營客（航）運有無發車（船）誤點、脫班、漏班（為派車、船）或過站不停、駕駛儀容不佳等為其依據，亦均與營運實

際項目有直接、密切關係。矧系爭辦法第 7 條規定，地方主管機關應參考附件規定（註二十二）擬訂申請補貼之路（航）線條件，送由所屬補貼審議委員會審議，其附件除就路線相關事項如行使班、航次數等與里程上限予以規定外，尚就營業績效予以審查，雖就營業利益為負值者優先補助，但業者整體營運狀況如營業利益為正值，仍得考量次予補助。換言之，交通部依系爭辦法所為之大眾運輸補貼，並非係以大眾運輸業者經營虧損為唯一考量，而係參酌業者各項與營運勞務提供有直接、密切關係之因素而為之給付，已非單純之虧損補貼。

4、本件補貼款給與之目的，應屬類似民法上第三人給付之行為

（1）申請補貼與請求撥款屬二個行為

國家為達成行政上之任務，得選擇以公法上行為或私法上行為作為實施之手段，本院釋字第五四〇號解釋參照。經濟補助即係行政機關為達行政上之任務，所採取之私法型態行為之一種常見類型。然而經濟補助如本件補貼款，於受補助之業者申請與領受補貼兩者間，究係屬單一行為或分屬二個行為，各國法例與我國實務運作殊異。德國關於經濟補助之性質，有學者 H.P. Ipsen 提出所謂雙階理論，以行政主體與受補助人間之法律關係，於決定「是否」予以補助時屬公法關係，於決定後「如何」給與補助則為私法關係（註二十三）。此理論於德國學者間雖受到諸多批評（註二十四），但德國審判實務上亦有採此見解，且為該國如 1956 年 6 月 27 日公布之住宅興建法（Wohnungsbaugesetz）作為立法參考（註二十五）。日本學者間從早期契約說，至認屬行政處分已為目前通說，並為實定法一即補助金適正化法（補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律（註二十六））所採用（註二十七）。

目前我國實務上亦有採雙階理論，將受補助人向行政主體申請補助時，該主體所為之准駁視為行政處分，嗣履行該決定之行為，實務上有依公法行為（註二十八）或私法行為（註二十九）為之。於本件大眾運輸補貼之申請，大眾運輸業者必須齊備法定文件提出申請，地方主管機關受理後經該管審議委員會審定，報經中央主管機關核可，作成申請補貼核可之單方決定，並直接發生使申請人得領受補貼款之法律效果，核其性質，自屬行政處分。惟受補貼之大眾運輸業者係每半年再齊備法定文件，送該管主管機關申請發給補貼款，並受主管機關之監督與稽核，且該補貼款之給與，並非單純之經濟補助，而係使受補貼業者為一定營運行為之義務，應與申請補貼之行為分論其法律性質。

(2) 補貼款給與之目的，應屬類似民法上第三人給付之行為

綜上所述，本件聲請所涉大眾運輸補貼，係就申請人經營服務性路線或偏遠、離島地區路線所造成之營運上損失而為補償，鑑於該補貼款之申請、審議、核定及後續執行情形之考核，均與申請人之業務範圍一即提供載運、運輸勞務有直接、密切關係。該補貼款之目的，實質上係國家立於第三人地位，就需要大眾運輸業者經營服務性路線或偏遠、離島地區路線之人民，以補貼款清償（註三十）運輸客票之給付行為，以使大眾運輸業者與乘客於服務性路線或偏遠、離島地區路線之經營業務得以延續，換言之，補貼款係為大眾運輸業者之營業項目範圍內，且與其所收取之費用有直接、密切關係，如同大眾運輸業者一般客票收入（註三十一），亦即，此項補貼係為彌補因經營服務性路線或偏遠、離島地區路線所造成之運費上損失，而指定受補貼者負有經營運輸義務者，屬該運送給付報酬之一部分，其目的係為給付受領人一即如本件聲請人一之利益，而非為獎助運輸事業（註三十二），應認定為行政機關基於第三人所為負擔運輸報酬之給付行為（註三十三）。

(二) 本件補貼款屬行為時營業稅法第 14 條及第 16 條所稱一切費用，應屬同法第 3 條第 2 項銷售勞務之代價

1、銷售額之計算範圍

按行為時營業稅法第 3 條第 2 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。查財政部歷來函釋與最高行政法院相關判決見解，均係以提供勞務或貨物與他人使用、收益所取得之代價，是否與勞務或貨物本身之使用、收益有直接、密切關係以為斷，並不以兩者間是否存在有對價關係為限；換言之，提供勞務或貨物與他人使用、收益，其代價可能來自第三者所為給付，或依據同法第 16 條第 1 項前段規定，第 14 條所定之銷售額（註三十四），為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。

就提供勞務以取得代價者，非僅以勞務本身之履行為其判斷標準，勞務所得之歸屬，亦為是否構成提供勞務所取得之代價之依據。例如接受行政機關補助從事研究，若研究所得並非移轉由提供補助之行政機關所取得，則該研究補助款僅係前述經濟輔助之一種，行政機關與研究機構間並無任何以代價（補助款）換取勞務（研究所得如智慧財產權）之關係（註三十五）。

2、銷售額包括行為時營業稅法第 16 條所稱一切費用之判斷基準

行為時營業稅法就提供勞務或貨物提供使用、收益之代價，其意義在於

依實質課稅原則，凡因銷售貨物或勞務而收取之一切代價，均應計算於銷售額之內（註三十六）；然營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用，仍須為營業人銷售貨物或勞務之業務範圍，且與銷售貨物或勞務有直接、密切關係，不因其支付方式不同而受影響（註三十七），否則，縱使營業人於銷售貨物或勞務過程中獲有收入，仍非營業稅之課稅範圍，諸如瓦斯公司向其用戶收取之逾期繳費滯納金（註三十八）；承攬人向發包單位收取之卸償準備金（註三十九）；因他公司延誤受損而取得及交付下包單位之和解金（註四十）；遊艇公司隨票收取之平安保險費（註四十一）；營造商向業主收取獎勵金（註四十二）；承租人提前終止租約、遲付租金加收之違約金（註四十三）；銷售房屋因買受人違約而沒收之預收款（註四十四）；銷售輪胎收取之廢輪胎處理費（註四十五）等等，因係與銷售勞務或貨物之業務範圍內，且具有直接因果關係（如屬營運成本之一部分（註四十六）或超出資金運用財務上處理之範圍（註四十七）），則應構成因銷售貨物或勞務而收取之一切代價。反之，若收取之代價非屬營業人之營業範圍，如營業人因土地被徵收取得之地上物補償費（註四十八）或廠房拆遷補償費（註四十九）；營業設備受損害之損失賠償（註五十）或營運損失補貼（註五十一）等等，即非上開所稱因銷售貨物或勞務而收取之一切代價，均非屬營業人之銷售額之計算範圍內。

3、本件補貼應為營業稅法第 3 條所稱勞務「代價」

本件聲請所涉大眾運輸補貼，乃聲請人經營服務性路線或偏遠、離島地區路線所造成之營運上損失而為補償，與其所提供之勞務間具有直接、密切關係，應屬行為時營業稅法第 3 條第 2 項、第 14 條及第 16 條所稱營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。系爭函就客運業者領受政府補貼偏遠路線營運虧損之收入，認其「係基於提供運輸勞務而產生，核屬具有客票收入之性質…仍應依法報繳營業稅」，尚未逾越行為時營業稅法第 3 條第 2 項、第 14 條及第 16 條之規範意旨，並無違反憲法第 19 條租稅法律主義，應屬合憲。

註一：該法於 90 年 7 月 9 日修正公布名為「加值型及非加值型營業稅法」。

註二：由於 86 年及 87 年所領受之補助款已逾 5 年稽徵期間（稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條規定參照），故非本件聲請人所爭執之範圍。

註三：參照廖義男，從法學上論經濟輔助之概念，台大法學論叢，第 6 卷第 2 期，1977 年 6 月，頁 251-265，第 265 頁。

註四：國家以撥發專款，或附徵稅捐或規費，或強制收取商品價格之一部分等方式而

設置之平準基金，在組織法上，亦屬一種公法上機構，參照廖義男，同上，第 263 頁。

註五：經濟輔助之受輔助人是否以私人企業為限（亦即公營事業能否為經濟輔助之受輔助人），由於公營事業除有追求公益目的之任務以外，其從事經濟輔助與其他私人企業並無不同，故如其法律組織型態，使其具有獨立之權利能力者（例如公司組織），自可據此資格而接受輔助成為受輔助人。同上，第 265 頁。

註六：因此，各級政府間之財政援助，並非經濟輔助。同上，第 264 頁。

註七：其原因在於，稅捐之減免須合於法定要件，故其是否減免，係法律適用之問題；而經濟輔助，須就有限之輔助資源為合理有效之分配及順序優先之安排，輔助與否，涉及財政裁量之問題，二者所生之法律問題不同，稅捐減免自不屬經濟輔助範圍。同上，第 261 頁。

註八：廖義男，前揭註三文，第 262 頁。

註九：此項定義，涉及學者間對於經濟輔助行為之法律性質，見解分歧，本意見書所採者為二階理論，詳見以下三、（一）、4、（1）處之說明。

註十：參照廖義男，經濟輔助之主要類型及輔助行為之法基礎—經濟輔助之法律問題研究（二）一，台大法學論叢，第 7 卷第 1 期，1977 年 12 月，頁 81-99，第 82 頁以下。

註十一：發展大眾運輸條例第 10 條規定：「主管機關對大眾運輸事業資本設備投資及營運虧損，得予以補貼；其補貼之對象，限於偏遠、離島或特殊服務性之路（航）線業者。

前項有關大眾運輸事業資本設備投資及營運虧損之補貼，應經主管機關審議；其審議組織、補貼條件、項目、方式、優先順序、分配比率及監督考核等事項之辦法，由中央主管機關定之。」

註十二：參照同辦法第 20 條附表二，詳見本意見書附件二。

註十三：同辦法第 10 條規定參照。

註十四：同辦法第 16 條規定參照。

註十五：同辦法第 17 條規定參照。

註十六：依據同辦法第 11 條規定，地方主管機關為督導受補貼業者辦理補貼計畫，應訂補貼計畫執行管理要點，載明查核管理事項，報上級主管機關備查。

註十七：詳見本意見書附件一。

註十八：同辦法第 8 條第 1 項規定參照。

註十九：參照王穆衡研究主持，公路汽車客運業營運虧損補貼計畫之效益分析，交通

部運輸研究所研究計畫編號 91-MA05，2003 年 4 月，第 8 頁。

註二十：詳見本意見書附件二。

註二十一：同辦法第 12 條規定參照。

註二十二：詳見本意見書附件三。

註二十三：參照吳庚，行政法之理論與實用，增訂十版，2007 年 9 月，第 13 頁，註 28；張錕盛，行政行為之法律形式在補貼法上的地位，月旦法學雜誌，第 75 期，2001 年 8 月，頁 198-209；沈政雄，資金交付過程之行為形式論—德、日學說及實務之比較—，植根雜誌，第 14 卷第 12 期，1998 年 12 月，頁 22-69。

註二十四：參照沈政雄，前揭文，第 31 頁以下。

註二十五：參照吳庚，前揭書，第 13 頁，註 28，第 459 頁，註 69。

註二十六：1955（昭和 30）年 8 月 27 日法律第 179 號、最新修正為 1993（平成 5）年法律第 89 號。

註二十七：參照沈政雄，前揭文，第 58 頁以下。

註二十八：最高行政法院 94 年度判字第 1125 號判決、94 年度裁字第 798 號裁定、94 年度裁字第 470 號裁定參照，轉引自吳庚，前揭書，第 459 頁，註 65, 66。

註二十九：本院釋字第五四〇號解釋參照。

註三十：民法第 311 條第 1 項規定參照。

註三十一：財政部 80 年 12 月 2 日台財稅字第 800760607 號函、93 年 3 月 2 日台財稅字第 0930008697 號函。

註三十二：此項見解亦為德國聯邦財務法院（BFH）之判斷標準，參照 Wolfram Reiss, Zur Umsatzsteuer, StuW 1987, 352，轉引自黃茂榮，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著，稅捐法專題研究（各論部分），植根法學叢書，2001 年 12 月初版，第 184 頁，註 126。

註三十三：民法第 268 條規定參照。

註三十四：行為時營業稅法第 14 條規定：「營業人銷售貨物或勞務，除本章第二節另有規定外，均應就銷售額，分別按第七條或第十條規定計算其銷項稅額，尾數不滿通用貨幣一元者，按四捨五入計算。（第一項）銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。（第二項）」。

註三十五：以取得研究結果而認定屬銷售勞務所取得之代價而應課稅者，如財政部 75 年 11 月 26 日台財稅字第 7528216 號函、81 年 8 月 11 日台財稅字第 810322314 號函、83 年 12 月 27 日台財稅字第 831627859

號函等；因未取得研究結果而認定非因提供勞務而獲得代價者不予課稅者，如財政部賦稅署 75 年 5 月 6 日台稅二發字第 7546892 號函、財政部 81 年 4 月 30 日台財稅字第 811664261 號函、財政部賦稅署 84 年 9 月 11 日台稅二發字第 841649923 號函等。

註三十六：參照行為時營業稅法第 16 條之立法理由。

註三十七：參照最高行政法院 97 年度判字第 820、第 823 及第 824 號等判決。

註三十八：財政部 75 年 7 月 21 日台財稅字第 7547031 號函。

註三十九：財政部 75 年 7 月 25 日台財稅字第 7559759 號函。

註四十：財政部 91 年 7 月 9 日台財稅字第 0910454163 號函。

註四十一：財政部 77 年 3 月 4 日台財稅字第 770013240 號函、80 年 3 月 9 日台財稅字第 800050898 號函。

註四十二：財政部 69 年 2 月 26 日台財稅字第 31620 號用牋。

註四十三：財政部 85 年 9 月 12 日台財稅字第 851915443 號函、75 年 11 月 26 日台財稅字第 7574126 號函；最高行政法院 97 年度判字第 1111 號判決參照。

註四十四：財政部 81 年 4 月 29 日台財稅字第 810160470 號函。

註四十五：財政部 79 年 10 月 12 日台財稅字第 790697065 號函。

註四十六：財政部 77 年 3 月 4 日台財稅字第 770013240 號函。

註四十七：財政部 59 年 7 月 10 日台財錢字第 15014 號函。

註四十八：財政部 75 年 8 月 16 日台財稅字第 7561195 號函、財政部 93 年 10 月 19 日台財稅字第 09304548670 號函。

註四十九：財政部 81 年 8 月 11 日台財稅字第 810325178 號函。

註五十：財政部 75 年 7 月 21 日台財稅字第 7547031 號函。

註五十一：財政部 94 年 5 月 25 日台財稅字第 09404529360 號函。

抄臺○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，從而有抵觸憲法第 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、「在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，迨至 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（浬）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＝（每車公里或每航次浬合理營運成本－每車公里或每航次浬實際營運收入）×（班或航次數）×（路或航線里、浬程）」，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（涅）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＝（每車公里或每航次涅合理營運成本－每車公里或每航次涅實際營運收入）×（班或航次數）×（路或航線里、涅程）」，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 97 年 1 月 31 日

（本件聲請書其餘附件略）

資料來源：司法院司法周刊第 1445 期 1 版司法院大法官解釋（二十二）（99 年 7 月版）第 516-548 頁法令月刊第 60 卷 8 期 144-145 頁總統府公報第 6874 號 19 頁