

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 397 號

解釋日期：民國 85 年 02 月 16 日

資料來源：司法院公報 第 38 卷 4 期 1-86 頁

總統府公報 第 6100 號 3-5 頁

司法院大法官解釋（八）（98年10月版）第 111-279 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19 條

加值型及非加值型營業稅法 第 15、19 條

解 釋 文：財政部中華民國七十五年二月廿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。

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，就徵收稅捐所爲之授權規定，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，兼顧實情與公平所爲之改進。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爲違法。

營業稅係以在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物爲課徵對象，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爲兼營投資業務之營業人，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尙無牴觸。惟上開函釋，以「股利」收入作爲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爲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，爲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 大法官 施啓揚
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。理由如左：

- 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。不但抵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左列所示：

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○紡織股份有限公司代表人尹○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左。

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，以及行政法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」，並據以引伸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」是否牴觸營業稅法有關之法律規定，並因而牴觸憲法第十九

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牴觸，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○紡織股份有限公司

代表人：尹○樑

中 華 民 國 八 十 二 年 七 月 二 十 九 日

（本聲請書其餘附件略）

抄遠○紡織股份有限公司代表人徐○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，而行政法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」之行爲，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，可以歸納為左列三點：

- 1 依營業稅法第一及第二條兩條之規定及定義，參以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）行政法院八十二年判字第一五〇號判決。
- （附證四）行政法院八十二年判字第一三五九號判決。
- （附證五）行政法院八十二年判字第一五八號判決。
- （附證六）行政法院八十二年判字第一二九〇號判決。
- （附證七）行政法院八十二年判字第一五一號判決。
- （附證八）行政法院八十二年判字第一一六〇號判決。
- （附證九）行政法院八十二年判字第二二〇五號判決。
- （附證十）行政法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○紡織股份有限公司

法定代理人：徐○東

聲請代理人：李模律師

中 華 民 國 八 十 三 年 三 月 三 十 一 日

(本聲請書其餘附件略)

抄宏○電腦公司代表人施○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（宣告命令抵觸憲法），並將有關事項敘明如左：

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拘限於銷售貨物或勞務，而不包括非銷售貨物或勞務之行爲，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爲課稅範圍且更誤爲免稅銷售額，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，使條文規定得爲適當之應用，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。」爲行政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爲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爲免稅銷售額之範圍，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「明示其一者即認爲排除其他」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爲第三十一款「免稅銷售額」中之任何一種，且更爲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爲免稅銷售額範圍。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。末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）恕置不顧，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」有所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」。

（一〇）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。

(一一) 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。

(一二) 「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。

(一三) 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，顯有違行政院五十判三二判例（附件十一）及行政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。

- （一四）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。

- （一五）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，而股利收入僅三一二、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。
- (一〇) 財政部八十、十、十一台財稅第八〇〇三八二三七八號函。
- (一一) 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年度判字第一〇〇六號判決。
- (一二) 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(載於八十一年九月版司法院公報)。
- (一三) 財政部七十五、七、二十一台財稅第七五四七〇三一號函。
- (一四) 財政部七十五、八、十六台財稅第七五六一一九五號函。
- (一五) 財政部八十三、五、十八台財稅第八三一五九四〇五五號函。
- (一六) 財政部七十五、五、二十九台財稅第七五二四二二七號函。
- (一七) 經濟部八十年十一月十四日經(八〇)商二三〇二三六號函。
- (一八) 財政部六十七、一、二十五台財稅第三〇五二一號函。
- (一九) 本案行政法院原判決。
- (二〇) 本案行政法院再審判決。
- (二一) 委任書正本。

謹 呈

司法院

聲請人：宏○電腦股份有限公司

代表人：施○榮

代理人：陳世洋會計師

中 華 民 國 八 十 三 年 九 月 三十日

(本聲請書其餘附件略)

抄亞洲水泥股份有限公司代表人徐○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左。

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。惟行政法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。

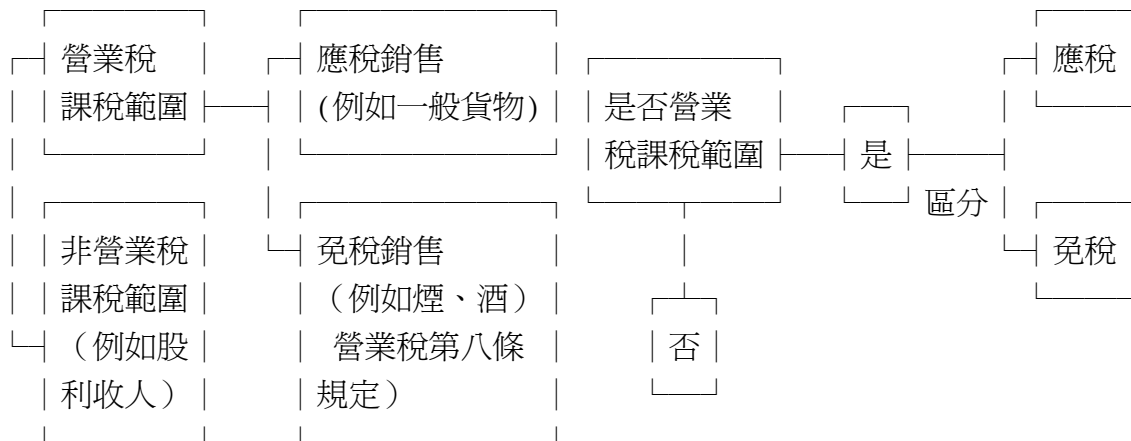
三、聲請人對本案所持之立場與見解

（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七十七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：亞洲水泥股份有限公司

代表人：徐○東

中 華 民 國 八 十 四 年 十 月 日

（本聲請書其餘附件略）

抄遠○建設股份有限公司法定代理人張○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，受行政法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、聲請人爲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「遠企中心」建造工程（遠企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」爲「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」爲「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，更可得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○建設股份有限公司

法定代理人：張○高

中 華 民 國 八 十 四 年 十 一 月 日

（本聲請書其餘附件略）

抄台○紡織股份有限公司代表人吳○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

$$(\text{免稅銷售} + \text{股利收入}) \div \text{全年總收入} = \text{不得扣抵比例}$$
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爲而得例外減免者，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；若有一行爲未列於免徵營業稅規定下，該行爲如非屬應課營業稅行爲，則該行爲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○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。

按行政法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 \times 當年度不可扣抵比例） $300（免稅銷售額）\times（300+300）（應稅與免稅銷售總額）=0.5（不可扣抵比例）$

$15-（25-25\times0.5）=（應納稅額）2.5（萬元）$

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：

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

$15-（25-25\times0.8125）=（應繳稅額）10.3125（萬元）$

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
大院大法官會議訊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○紡織股份有限公司

代表人：吳○文

中華民國八十五年二月五日

（本聲請書其餘附件略）

抄中○汽車工業股份有限公司代表人吳○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

$$\left(\frac{\text{免稅銷售} + \text{股利收入}}{\text{全年總收入}} \right) \times \text{不得扣抵比例}$$
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爲而得例外減免者，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；若有一行爲未列於免徵營業稅規定下，該行爲如非屬應課營業稅之行爲，則該行爲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七六一一五二九一九號函釋規定，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○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。

按行政法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謂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：業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：

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

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

$15-（25-25\times 0.5）=（應繳稅額）2.5（萬元）$

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：

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

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

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繳稅額，其對營業人之財產權所造成之侵害，彰彰明甚。係爭函釋將應稅、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係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，如今既曾產生不同之結果，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，亦即變相課稅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抵觸憲法第十五條保障人民之財產權，為特懇請

大院大法官會議訊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。1

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函影本乙份。

附件七：行政法院八十四年度判字第六〇七號函影本乙份。

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○汽車工業股份有限公司

代表人：吳○文

地址：台北市敦化南路二段二號十一樓

中華民國八十五年二月六日

（本聲請書其餘附件略）

抄裕○汽車股份有限公司代表人吳○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
六〇號判決及八十三年度判字第二七〇九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
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

$(\text{免稅銷售} + \text{股利收入}) \div \text{全年總收入} = \text{不得扣抵比例}$
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爲而得例外減免者，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；若有一行爲未列於免徵營業稅規定下，該行爲如非屬應課營業稅行爲，則該行爲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，可能遭受高達五被罰鍰之恐懼，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，而屬仿應課營業稅之範圍？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在審判決仍予適用，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○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。

按行政法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營業，或兼依營業稅法第四條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，從未提出辦正，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：業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) × (300 + 300) (應繳與免稅銷售總額) = 0.5 (不可扣抵比例) 15 - (25 - 25 × 0.5) = (應繳稅額) 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

支付之營業稅爲：

$$\begin{aligned} & [300 (\text{免稅銷售額}) + 1000 (\text{股利})] \div (300 + 300 + 1000) (\text{全年總收入}) = 0.8125 (\text{當年度不可扣抵比例}) \\ & 15 - (25 \div 0.8125) = (\text{應繳稅額}) 10.3125 (\text{萬元}) \end{aligned}$$

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繳稅額，其對營業人之財產權所造成之侵害，彰彰明甚。

係爭函釋將應稅、免稅、或零稅率業務外之理財行爲，推定爲免稅之銷售行爲，從而將不發生營業稅課稅問題之股利收入，推定爲「免稅之銷售收入」，使股利收入從「不可扣抵」成爲「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爲上，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，認爲股利有課稅之必要，應循立法途徑正式立法，不得徒以課稅公平原則爲課稅依據，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係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，如今既曾產生不同之結果，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爲免稅銷售額，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，聲請人之轉投資行爲，是理財行爲，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爲條件之銷售行爲不同，故因轉投資取得之股利收入，不能稱爲銷售額，既非銷售額，自無被認定爲「免稅銷售額」之餘地；而「兼營營業人營業稅額計算辦法」，所指之兼營應繳稅與免稅業務，亦不能稱爲兼營營業人，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，創設股利收入爲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

大院大法官會議訊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：財政部八十三年五月三十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一九六〇號函影本乙份。

附件七：行政法院八十四年度判字第二七〇號函影本乙份。

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：裕○汽車製造股份有限公司

代表人：吳○文

地址：台北市敦化南路二段二號十六樓

中華民國八十五年二月六日

（本聲請書其餘附件略）

抄中○台亞股份有限公司代表人張覓民聲請書

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

$$(\text{免稅銷售} + \text{股利收入}) \div \text{全年總收入} = \text{不得扣抵比例}$$
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爲而得例外減免者，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；若有一行爲未列於免徵營業稅規定下，該行爲如非屬應課營業稅行爲，則該行爲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，可能遭受高達五被罰鍰之恐懼，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、銷售勞務及進口貨物，而屬仿應課營業稅之範圍？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在審判決仍予適用，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○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。

按行政法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營務，或兼依營業稅法第四條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，從未提出辦正，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：業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）

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

$15 - (25 - 25 \times 0.5) = (應繳稅額) 2.5$ （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：

$[300 \times (免稅銷售額) + 1000 \times (股利)] \div (300 + 300 + 1000) \times (全年總收入) = 0.8125$ （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繳稅額，其對營業人之財產權所造成之侵害，彰彰明甚。

係爭函釋將應稅、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係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，如今既曾產生不同之結果，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，亦即變相課稅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

大院大法官會議訊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○台亞股份有限公司

代表人：張覺民

地址：桃園縣八德市白鷺里廣福路八二二號

中華民國八十五年二月六日

(本聲請書其餘附件略)

抄台○針織股份有限公司代表人吳○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○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

$$\left(\text{免稅銷售額} + \text{股利收入} \right) \div \text{全年銷售總額} = \text{不得扣抵比例}$$
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爲而得例外減免者，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；若有一行爲未列於免徵營業稅規定下，該行爲如非屬應課營業稅之行爲，則該行爲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)台財發字第〇五七號函「營業稅稅修正草案」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。

按行政法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：

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)

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

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

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：

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

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

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抵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○針織股份有限公司

代表人：吳○文

中 華 民 國 八 十 五 年 二 月 八 日

（本聲請書其餘附件略）

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。理由如左：

- 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。不但抵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左列所示：

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○紡織股份有限公司代表人尹○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左。

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，以及行政法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）台北市政府八十二年九月二日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）財政部八十二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」，並據以引伸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」是否牴觸營業稅法有關之法律規定，並因而牴觸憲法第十九

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牴觸，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○紡織股份有限公司

代表人：尹○樑

中 華 民 國 八 十 二 年 七 月 二 十 九 日

（本聲請書其餘附件略）

抄遠○紡織股份有限公司代表人徐○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，而行政法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」之行爲，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，可以歸納為左列三點：

- 1 依營業稅法第一及第二條兩條之規定及定義，參以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）行政法院八十二年判字第一五〇號判決。
- （附證四）行政法院八十二年判字第一三五九號判決。
- （附證五）行政法院八十二年判字第一五八號判決。
- （附證六）行政法院八十二年判字第一二九〇號判決。
- （附證七）行政法院八十二年判字第一五一號判決。
- （附證八）行政法院八十二年判字第一一六〇號判決。
- （附證九）行政法院八十二年判字第二二〇五號判決。
- （附證十）行政法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○紡織股份有限公司

法定代理人：徐○東

聲請代理人：李模律師

中 華 民 國 八 十 三 年 三 月 三 十 一 日

(本聲請書其餘附件略)

抄宏○電腦公司代表人施○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（宣告命令抵觸憲法），並將有關事項敘明如左：

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拘限於銷售貨物或勞務，而不包括非銷售貨物或勞務之行爲，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爲課稅範圍且更誤爲免稅銷售額，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，使條文規定得爲適當之應用，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。」爲行政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爲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爲免稅銷售額之範圍，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「明示其一者即認爲排除其他」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爲第三十一款「免稅銷售額」中之任何一種，且更爲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爲免稅銷售額範圍。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。末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）恕置不顧，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」有所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」。

（一〇）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。

(一一) 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。

(一二) 「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。

(一三) 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，顯有違行政院五十判三二判例（附件十一）及行政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。

- （一四）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。

- （一五）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、二、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。
- (一〇) 財政部八十、十、十一台財稅第八〇〇三八二三七八號函。
- (一一) 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年度判字第一〇〇六號判決。
- (一二) 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(載於八十一年九月版司法院公報)。
- (一三) 財政部七十五、七、二十一台財稅第七五四七〇三一號函。
- (一四) 財政部七十五、八、十六台財稅第七五六一一九五號函。
- (一五) 財政部八十三、五、十八台財稅第八三一五九四〇五五號函。
- (一六) 財政部七十五、五、二十九台財稅第七五二四二二七號函。
- (一七) 經濟部八十年十一月十四日經(八〇)商二三〇二三六號函。
- (一八) 財政部六十七、一、二十五台財稅第三〇五二一號函。
- (一九) 本案行政法院原判決。
- (二〇) 本案行政法院再審判決。
- (二一) 委任書正本。

謹 呈

司法院

聲請人：宏○電腦股份有限公司

代表人：施○榮

代理人：陳世洋會計師

中 華 民 國 八 十 三 年 九 月 三十日

(本聲請書其餘附件略)

抄亞洲水泥股份有限公司代表人徐○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左。

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。惟行政法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。

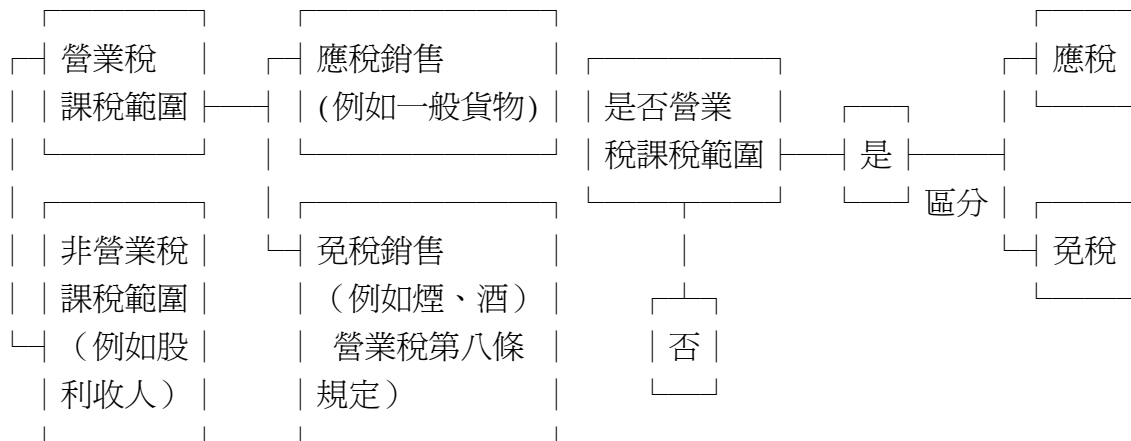
三、聲請人對本案所持之立場與見解

（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七十七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：亞洲水泥股份有限公司

代表人：徐○東

中 華 民 國 八 十 四 年 十 月 日

（本聲請書其餘附件略）

抄遠○建設股份有限公司法定代理人張○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，受行政法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、聲請人爲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「遠企中心」建造工程（遠企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」爲「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」爲「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，更可得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○建設股份有限公司

法定代理人：張○高

中 華 民 國 八 十 四 年 十 一 月 日

（本聲請書其餘附件略）

抄台○紡織股份有限公司代表人吳○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

$$(\text{免稅銷售} + \text{股利收入}) \div \text{全年總收入} = \text{不得扣抵比例}$$
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爲而得例外減免者，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；若有一行爲未列於免徵營業稅規定下，該行爲如非屬應課營業稅行爲，則該行爲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○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。

按行政法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 百萬元（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 \times 當年度不可扣抵比例） $300（免稅銷售額）\times（300+300）（應稅與免稅銷售總額）=0.5（不可扣抵比例）$

$15-（25-25\times0.5）=（應納稅額）2.5（萬元）$

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：

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

$15-（25-25\times0.8125）=（應繳稅額）10.3125（萬元）$

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
大院大法官會議訊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○紡織股份有限公司

代表人：吳○文

中華民國八十五年二月五日

（本聲請書其餘附件略）

抄中○汽車工業股份有限公司代表人吳○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

$$\left(\frac{\text{免稅銷售} + \text{股利收入}}{\text{全年總收入}} \right) \times \text{不得扣抵比例}$$
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爲而得例外減免者，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；若有一行爲未列於免徵營業稅規定下，該行爲如非屬應課營業稅之行爲，則該行爲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七六一一五二九一九號函釋規定，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○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。

按行政法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謂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：業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：

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

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

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

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：

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

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

由上述計算式可知，系爭函釋規定將股利併入免稅銷售額，提高了不可扣比例，使營業人負擔更多之應繳稅額，其對營業人之財產權所造成之侵害，彰彰明甚。係爭函釋將應稅、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係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，如今既曾產生不同之結果，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，亦即變相課稅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抵觸憲法第十五條保障人民之財產權，為特懇請

大院大法官會議訊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。1

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函影本乙份。

附件七：行政法院八十四年度判字第六〇七號函影本乙份。

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○汽車工業股份有限公司

代表人：吳○文

地址：台北市敦化南路二段二號十一樓

中華民國八十五年二月六日

（本聲請書其餘附件略）

抄裕○汽車股份有限公司代表人吳○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
六〇號判決及八十三年度判字第二七〇九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
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

$(\text{免稅銷售} + \text{股利收入}) \div \text{全年總收入} = \text{不得扣抵比例}$
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爲而得例外減免者，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；若有一行爲未列於免徵營業稅規定下，該行爲如非屬應課營業稅行爲，則該行爲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，可能遭受高達五被罰鍰之恐懼，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、銷售勞務及進口貨物，而屬仿應課營業稅之範圍？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在審判決仍予適用，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○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。

按行政法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營業，或兼依營業稅法第四條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，從未提出辦正，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：業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) × (300 + 300) (應繳與免稅銷售總額) = 0.5 (不可扣抵比例) 15 - (25 - 25 × 0.5) = (應繳稅額) 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

支付之營業稅爲：

$$\begin{aligned} & [300 (\text{免稅銷售額}) + 1000 (\text{股利})] \div (300 + 300 + 1000) (\text{全年總收入}) = 0.8125 (\text{當年度不可扣抵比例}) \\ & 15 - (25 \div 0.8125) = (\text{應繳稅額}) 10.3125 (\text{萬元}) \end{aligned}$$

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繳稅額，其對營業人之財產權所造成之侵害，彰彰明甚。

係爭函釋將應稅、免稅、或零稅率業務外之理財行爲，推定爲免稅之銷售行爲，從而將不發生營業稅課稅問題之股利收入，推定爲「免稅之銷售收入」，使股利收入從「不可扣抵」成爲「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爲上，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，認爲股利有課稅之必要，應循立法途徑正式立法，不得徒以課稅公平原則爲課稅依據，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係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，如今既曾產生不同之結果，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爲免稅銷售額，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，聲請人之轉投資行爲，是理財行爲，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爲條件之銷售行爲不同，故因轉投資取得之股利收入，不能稱爲銷售額，既非銷售額，自無被認定爲「免稅銷售額」之餘地；而「兼營營業人營業稅額計算辦法」，所指之兼營應繳稅與免稅業務，亦不能稱爲兼營營業人，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，創設股利收入爲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

大院大法官會議訊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：財政部八十三年五月三十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一九六〇號函影本乙份。

附件七：行政法院八十四年度判字第二七〇號函影本乙份。

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：裕○汽車製造股份有限公司

代表人：吳○文

地址：台北市敦化南路二段二號十六樓

中華民國八十五年二月六日

（本聲請書其餘附件略）

抄中○台亞股份有限公司代表人張覓民聲請書

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

$$(\text{免稅銷售} + \text{股利收入}) \div \text{全年總收入} = \text{不得扣抵比例}$$
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爲而得例外減免者，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；若有一行爲未列於免徵營業稅規定下，該行爲如非屬應課營業稅行爲，則該行爲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，可能遭受高達五被罰鍰之恐懼，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、銷售勞務及進口貨物，而屬仿應課營業稅之範圍？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在審判決仍予適用，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○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。

按行政法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營務，或兼依營業稅法第四條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，從未提出辦正，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：業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）

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

$15 - (25 - 25 \times 0.5) = (應繳稅額) 2.5$ （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：

$[300 \times (免稅銷售額) + 1000 \times (股利)] \div (300 + 300 + 1000) \times (全年總收入) = 0.8125$ （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繳稅額，其對營業人之財產權所造成之侵害，彰彰明甚。

係爭函釋將應稅、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係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，如今既曾產生不同之結果，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，亦即變相課稅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

大院大法官會議訊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○台亞股份有限公司

代表人：張覺民

地址：桃園縣八德市白鷺里廣福路八二二號

中華民國八十五年二月六日

(本聲請書其餘附件略)

抄台○針織股份有限公司代表人吳○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○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

$$(\text{免稅銷售額} + \text{股利收入}) \div \text{全年銷售總額} = \text{不得扣抵比例}$$
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爲而得例外減免者，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；若有一行爲未列於免徵營業稅規定下，該行爲如非屬應課營業稅之行爲，則該行爲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)台財發字第〇五七號函「營業稅稅修正草案」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。

按行政法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：

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)

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

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

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：

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

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

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抵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○針織股份有限公司

代表人：吳○文

中 華 民 國 八 十 五 年 二 月 八 日

（本聲請書其餘附件略）