

第三節 客體

第一項 司法審查之案例

第一款 釋字二一 號解釋

第一目 解釋文

「中華民國六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第二十三條第三項第一款，關於限額免納所得稅之利息，係規定「除郵政存簿儲金及短期票券以外之各種利息」，並非排除私人間無投資性之借款利息，而中華民國七十年八月三十一日發布之獎勵投資條例施行細則第二十七條認該款「所稱各種利息，包括公債、公司債、金融債券、金融機構之存款及工商企業借入款之利息」，財政部(70)台財稅字第三七九三〇號函並認「不包括私人間借款之利息。」縱符獎勵投資之目的，惟逕以命令訂定，仍與當時有效之首述法條「各種利息」之明文規定不合，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨。」

第二目 規範上爭點

本號解釋屬於稅捐客體適用在稅捐法定主義的典型示例，並確立要件法定原則屬於憲法第十九條稅捐法定主義之一環³⁸。而最為重要者，在於其認為縱使符合立法目的之意旨，該規範之制定亦必須符合表現形式的要求，亦即涉及稅捐實體事項就應以國會法定之，而不得置於其他法位階當中。

³⁸ 參黃秀蘭著，稅捐客體之研究，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁8以下。

第二款 釋字二五七號解釋

第一目 解釋文

「貨物稅條例修正前第四條第一項第十六款(三)，係就「凡用電力調節氣溫之各種冷氣機、熱氣機等」電器類課徵貨物稅之規定。行政院於中華民國六十四年七月二十一日修正發布之貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第二項第六款規定，對於國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，按冷暖氣機類徵收貨物稅，固與貨物稅條例首開條文之用語未盡相符。惟該規則係以此種壓縮機不僅為冷暖氣機之主要機件，且祇能供裝配汽車冷暖氣機之用，仍屬上開條例所規定之電器類範圍，而於冷暖氣機裝配完成後，並不再課徵貨物稅，無加重人民納稅義務之虞。上述規則將汽車冷暖氣機用之壓縮機，依冷暖氣機類課徵貨物稅，亦為簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，與憲法第十九條尚無抵觸。」

第二目 規範上爭點

貨物稅由於其課徵之標的並不廣泛而且缺乏彈性，並非採取概括規定，是以何種貨物方需課徵貨物稅端賴貨物稅條例明文規範³⁹。一旦未明文規定於貨物稅條例，自屬非應稅貨物而不需負擔貨物稅。本解釋稱施行細則之用語「與貨物稅條例首開條文之用語未盡相符」，已表達出若由貨物稅法冷暖氣機之字眼來包含壓縮機，實已超出該國會法的文義範圍。因為無論該零件或機件本身如何重要，終究與機械本身尚有不同，不能透過解釋將其稅捐客體由明文規定之標的擴張至其裝置零件。蓋僅獲得概括授權的施行細則，不能擅自創設稅捐客體的要件，因而增加人民之稅捐負擔⁴⁰。本號解釋當中亦有不同意見書表示：「基於租稅法律主義之觀點，認為稅務機關就稅法未規定應繳納稅款之事項，不得以比照類推之方法向人民課徵稅款...機械之機件縱屬重要，究屬整台機械之部分機件，未可視

³⁹ 相對於此，我國所得稅法中的所得被認為是概括規定，其所謂概括所指稱者主要在於：各種可能的所得種類。這在個人之綜合所得之計算，特別指所得稅法第十四條第一項除第一類至第九類所定各項有名所得外，還有不屬於各類所得之第十類：其他（無名）所得。一旦貨物稅透過概括規定而認為凡屬「貨物」者皆得以適用時，其範圍即與目前營業稅法將有大幅重疊，與其分成兩個稅目還不如合併規定之，既可避免規範複雜性，亦可節省稽徵成本。

⁴⁰ 另可詳參廖敏良著，論租稅法律主義與法律保留原則之關係 - 以釋字第二五七號解釋為中心探討，國立中正大學法律學研究所碩士論文，民國九十一年一月，頁 55 以下。

之為該機械本身...何能謂壓縮機仍屬上開條例所規定之電器類範圍?...海關卻提前於壓縮機進口時即代徵整台冷暖氣機之貨物稅,與上開規定相違背,況且進口壓縮機未必即裝配成冷暖氣機,如成本高於市價,進口廠商有緩製,甚至放棄將壓縮機等裝配成冷暖氣機之自由。就此而言,難謂「無加重人民納稅義務之虞」 簡化稽徵手續、避免逃漏稅捐固屬重要,但均應以不違反租稅法律主義為前提,申言之。稽徵程序之改善、逃漏稅捐之防杜均應本憲法厲行法治保障人權之本旨循修改法律途徑為之,不可依行政命令比附援引課納稅義務人以法律所未規定之義務。須知手段違憲違法,不因目的之正當必要而合法化。」⁴¹,當中所言「手段違憲違法,不因目的之正當必要而合法化」,正符合本文對於法源依據之表現形式與位階的要求,亦與釋字二一 號解釋之意旨相互連貫。

然多數意見以「為簡化稽徵手續,防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要」為理由,認定其與憲法第十九條尚無牴觸。但其既然已經認為將進口供冷暖氣機用之壓縮機與冷暖氣機用語不一,即必須突破法律文義範圍方得以比照課稅⁴²。縱使有簡化稽徵手續、防止逃漏稅捐與維持課稅公平的必要,也應透過修法的程序將專供冷暖氣機用之壓縮機明訂於條文中,方得對之課徵貨物稅。至於「無加重人民納稅義務之虞」,惟如今提前在進口時即對其主要機件尚未裝配完成時加以課稅,使納稅義務提早發生,是以不利納稅義務人。再者,壓縮機之進口商與冷暖氣機之裝配者不同一時,則原本依法應對於該裝配者課徵貨物稅者,卻轉向進口商課徵貨物稅⁴³,創設了進口商的納稅義務。此藉由類推適用的規定改變稅捐客體對主體與基準時點的歸屬,明顯不利於納稅義務人⁴⁴。遺憾的是此解釋結果導致縱使該法實有漏洞而有修改之必要,行政機關也怠於提出修正案,形成整體法制未能透過司法審查的契機獲得改善⁴⁵。

⁴¹ 詳參李志鵬與陳瑞堂大法官不同意見書。

⁴² 參陳清秀著,稅法上之類推適用,載於氏著稅法基本原理,頁130。

⁴³ 原貨物稅條例第十六條規定:「凡應物稅貨物,國內出產者,應派員駐廠、駐場於貨物運出廠場時徵收。(第一項)其產製廠場帳冊完備具有規模者,得由商人報請該管稅務稽徵機關派員稽核帳冊依法徵收,國外輸入之貨物,由海關於徵收關稅時代徵之。」

⁴⁴ 縱使認為貨物稅性質上固為間接稅,理論上得轉嫁與消費者,是以並未加重最終消費者之負擔,但其應僅止於立法論上之觀點,唯有透過法律的修正方屬正途,不得以行政命令創設稅捐要件。詳參陳清秀著,稅法上之類推適用,載於氏著稅法基本原理,頁131。

⁴⁵ 最後僅於現行相關規定於貨物稅條例第十一條第三項增加一授權條款為:「第一項第三款冷暖氣機,得就其主要機件,由財政部訂定辦法折算課徵。」但實際情況並未因此而改善。

第三款 釋字五 號解釋

第一目 解釋文

「財政部七十九年六月四日台財稅字第七九〇六六一三〇三號函釋示：「高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」係就實質上屬於銷售貨物或勞務代價性質之「入會費」或「保證金」如何課稅所為之釋示，並未逾越營業稅法第一條課稅之範圍，符合課稅公平原則，與上開解釋意旨無違，於憲法第七條平等權及第十九條租稅法律主義，亦無牴觸。」

第二目 規範上爭點

由營業稅法延伸出財政部對於高爾夫球場所收取的「入會費」與「保證金」之科目，依同法規定與實質課稅原則⁴⁶，認為其屬於價款及其他「實質上屬於代價性質」，應課徵營業稅⁴⁷。然某種法律形式是否屬於營業稅法課徵之標的，屬

⁴⁶ 原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。」民國九十年七月九日經總統（90）華總一義字第 9000134120 號令修正其法規名稱為「加值型及非加值型營業稅法」，並將營業稅法第一條修正為：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」此修正對本文討論並無重大影響。第三條第一、二項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。（第一項）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。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。」歸納該二項規定，銷售的共同特徵為在兩個當事人之間，一方「為取得代價」而為給付。參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 121-122。

⁴⁷ 同法其他規定主要為營業稅法第十六條第一項規定：「第十四條所定之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其內。」也因此有財政部七十九年六月四日台財稅字第七九 六六一三 三號函：「（一）高爾夫球場（俱樂部）係屬娛樂業，在籌備中或興建中，即向會員銷售會員證，收取不退還之入會費或保證金，係預收收費額之營業行為，應於收款時開立統一發票課徵營業稅及娛樂稅。（二）高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」，財政部七十六年二月十日台財稅字第七五一九七七一號函：「二、營業稅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』；以會員制方式經營銷售貨物或勞務之營業人，

於營業稅法上稅捐客體規定之問題，原則上應規定於國會法。現行營業稅法就此部分，設有第一、三、十六條等規定加以規範。入會費與保證金如非屬銷售，即無須就此部分金額繳納營業稅，此係稅捐法定主義下解釋的當然結果。

由於屬真正之入會費、保證金者，並非銷售之代價，故不課營業稅。然許多以會員制型態經營之營業人卻常誤以，只要將銷售代價改以入會費、保證金之名目稱之，便可豁免其因銷售所應繳納之營業稅，此利用收入名目所為之稅捐歸劃，因無與之在實際上相對的法律事實支撐，會被論以刻意掩飾課稅事實，構成稅捐逃漏之行為⁴⁸。

就「入會費」而言，真正的入會費（或會費）係指一個人加入社團的「出資」，或是基於其會員資格對於社團所負的給付義務。不論所參加者為營利或非營利社團，入會費皆非該社團之銷售收入⁴⁹。是否為真正之入會，其判別標準為是否因入會費的繳納，而取得會員權，得參加表決並決議與會務有關的事項，若屬營利社團，在營利社團有盈餘時並得參與盈餘分配⁵⁰。但是若繳納後未能取得相應的會員權，則該入會費僅為一虛假之名目，究其實際，往往係屬為取得一定之給付而提供之對待給付⁵¹。對於此種僅係披著入會費的名目外衣，實質上卻為社團銷售貨物或勞務之代價者，自應把握其實際上經濟事實關係，對之課徵營業稅，以杜營業人巧立名目規避稅捐⁵²。另外，就「保證金」而言，屬於擔保之設定，其

所收取之入會費，係提供會員入會權利，並提供設備供會員使用之代價，依上開稅法規定應課徵營業稅。本部 72 台財稅第三三二一七號函有關入會費免徵營業稅部份，係營業稅法修正前之規定，自本函發布日起，應不再適用。三、至如會員入會所繳納之入會費中屬存儲金、保證金等性質，於會員退會時應即退還者，尚非銷售勞務之收入，應免開立統一發票，免徵營業稅，但書立之收據，應按銀錢收貼用印花稅票。」，財政部七十八年二月二十二日台財稅字第七八一—三九六六一號函：「一、採會員制方式經營銷售貨物或勞務者，其向會員收取之會員入會費，係提供會員入會權利，並提供設備供會員使用之代價，屬銷售勞務之收入，應依法課徵營業稅，惟其屬保證金性質，於會員退會時應即退還者，尚非銷售勞務之收入，應免徵營業稅，前經本部七十六年二月十日台財稅第七五—九七七—一號函規定在案。」

⁴⁸ 參黃茂榮著，虛報銷項稅額之罰則，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 445。

⁴⁹ 詳參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 179。

⁵⁰ 詳參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 180。台財稅字第三三二一七號函：「會員於入會時因取得會員資格，一次繳納之入會費，免予課徵營業稅」，即採此見解。

⁵¹ 詳參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 180。

⁵² 台財稅字第七五—九七七—一號函、台財稅字第七八一—三九六六一號函以及台財稅字第七九—六六一—三—三號函均認為所謂「不退還之入會費」，應係指實質上為銷售代價之入會費，見解與前二者相同。

交易目的依附於其所擔保之債權，原則上對於擔保之設定不論為銷售而課營業稅⁵³。但是，若提供之擔保為物之擔保，且以讓與擔保物之所有權方式為之（且為金錢的讓與擔保），則該提供之擔保是否應論為銷售，即產生疑問⁵⁴。若營業人將該筆保證金專戶儲存，而不得任意支用，則該保證金對營業人而言，其經濟利益僅限於擔保，應認為非銷售代價，從而免予課徵營業稅⁵⁵。但若該保證金約定不退還者則否，此時僅係營業人為了規避稅捐所為之名目上安排，實質上仍屬營業人因銷售所取得之代價，應課營業稅⁵⁶。

是以該行政規則之內容並未違反要件法定原則，若其內容制定於施行細則當中亦同。但若法院持與行政機關相同之立場，採納其函釋做為判決依據，乃因稽徵機關履踐其說理義務且內容有道理所致，並非來自於其法源位階之緣故⁵⁷。

第二項 現行規範狀態

第一款 所得稅法施行細則第三十四條

所得稅法施行細則第三十四條規定：「凡獨資或合夥經營之營利事業，資本主或合夥人所借貸之款項均應以資本主往來論，不得列支利息。」此乃因獨資或合夥經營的營利事業並沒有所謂資本三原則⁵⁸之適用，而無資本確定之概念，進而有如細則之推論，但也不無其他處理方式之可能。既然此為有關稅捐客體之事

⁵³ 參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁174。

⁵⁴ 參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁177；謝在全著，民法物權論（下），民國八十六年九月修訂版，頁441以下。

⁵⁵ 參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁179。

⁵⁶ 台財稅字第七九 六六一三 三號函：「高爾夫球場（俱樂部）係屬娛樂業，在籌備中或興建中，即向會員銷售會員證，收取不退還之...保證金，係預收收費額之營業行為，應於收款時開立統一發票課徵營業稅及娛樂稅。」，即採此見解。

⁵⁷ 另可參蘇俊雄大法官不同意見書：「函釋將以「保證金」之名而實際上不予退還之費用認定為營業收入加以課稅，此種「核實認定」方式乃為避免巧立名目規避稅捐，符合上開本院解釋意旨，固無疑義。然一律先行課徵營業稅之規定，未能考量以設定「保證金」合理數額標準、判斷退費期限是否符合一般行情？或查核適用對象之會計編列制度等其他更為細緻之認定方法，亦未給予相對人有舉證免納稅之機會，逕以「一律先行課徵」之手段，使得實質上原無納稅義務之部分適用對象亦須先行納稅。雖日後得檢附文件退稅，但於此造成適用對象在先行納稅、期間利息與再行舉證等事項上的不利負擔，行政機關亦未置一詞，於前揭手段與目的應合比例之要求即有不符之虞，而應附以合憲之界限，再行檢討。」

⁵⁸ 參柯芳枝著，公司法論（上），增訂五版，頁145以下。

項，行政機關應將此意見提出於國會中討論，若立法者願意肯認則將其制定於形式意義的法律當中，也可收杜絕爭議之效。

第二款 營業稅法施行細則第二十四條

有關以金錢做為擔保時，在未返還前所產生的利息收入，實務上於退還保證金時常係無息退還，未退還前之利息收入之利益往往歸屬於營業人。在立法上，就該保證金所生之利息，有營業稅法施行細則第二十四條規定就押租金之利息核計銷售額⁵⁹，課徵營業稅⁶⁰，但此與所得稅法第十四條第一項第五類第三款之規定兩者間有所出入⁶¹。營業稅法施行細則似乎一律將其利息視為收入，未設有如所得稅法使納稅義務人得以舉反證推翻之規定，似乎稍嫌速斷，究其實際已有所影響並增加稅額負擔或期限利益⁶²。是以本文認為營業稅法施行細則不宜有該規定，尤其與所得稅法規定發生衝突⁶³。

⁵⁹ 營業稅法施行細則第二十四條：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，出租財產所收取之押金，應按月計算銷售額。其計算公式如下：銷售額 = 押金 × 該年一月一日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率 ÷ 12 × (1 + 徵收率) (第一項) 本法第四章第二節規定計算稅額之營業人出租財產所收取之押金，應按月計算銷售額。其計算公式如下：銷售額 = 押金 × 該年一月一日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率 ÷ 12」

⁶⁰ 有認為如此處理，較為符合實質上經濟事實關係。參林柚著，「變更課稅」未嘗不可——高爾夫球場入會收入徵免營業稅之檢討，載於實用稅務，第二五五期，頁 85。

⁶¹ 所得稅法第十四條第一項第五類第三款規定：「財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，或以財產出典而取得典價者，均應就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入。但財產出租人或出典人能確實證明該項押金或典價之用途，並已將運用所產生之所得申報者，不在此限。」同法施行細則第十六條第一項規定：「本法第十四條第一項第五類第三款所稱收有押金者，指有租金與押金及無租金而有押金二種情形。所稱押金，包括因租用財產而給付之保證金等。本法第十四條第一項第五類第四款所稱他人，指本人、配偶及直系親屬以外之個人或法人。」

⁶² 營業稅法第十五條第二項規定：「營業人因銷貨退回或折讓而退還買受人之營業稅額，應於發生銷貨退回或折讓之當期銷項稅額中扣減之。營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應於發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之。」似乎是唯一較為相近且得以適用的規範。詳參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 177。

⁶³ 此問題之焦點在於實際上會發生是否屬於銷售代價難以分辨的場合，例如營業人未將收取之保證金專戶儲存，亦非不退還該保證金，則無法明確將其認定為非銷售或銷售之代價。於此發生應以合標準做為判斷基準，以及應由哪一方負舉證責任的問題。實務上常見營業人與會員約定若會員退會即退還保證金，或是約定如於契約訂定屆滿一定期間退會者，始退還保證金，未屆滿一定期間退會者，則不退還保證金，就該保證金之收取是否為銷售之代價，在判斷上產生困難。就此問題，審判實務上亦有表示其看法，如行政法院八十六年度判字第 298 號判決、最高行政法院八十九年度判字第 1493 號、第一八八 號判決等，其係以「退會後是否無條件（限於屆滿一定期間退會者）退還保證金」為標準。然比較適當的處理當是以球場經營者是否得支用該保證金為準。參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專

第三款 營業稅法第十九條 - 自用乘人「小」汽車

營業稅法第十九條第一項第五款⁶⁴規定購買自用乘人小汽車的進項稅款不得扣抵銷項稅款，與前述小規模營業人有相同的問題：究竟何種汽車才稱得上是自用乘人「小」汽車？營業稅法施行細則中規定其要件為九人座以下⁶⁵，屬財政部就此所表示的意見。姑且不論該規定實質上適當與否，其就何謂「小汽車」固然有明確化的功能，但由於涉及形成、影響人民實體稅捐負擔之事項，實不宜以施行細則規範之。

由此還可看出，稅捐法律的要件一旦不明確，就不容易在法律規定，或現行的稽徵作業上，去避免引起各種無謂的爭議。是以，避免有不明確規定存在的主要原因之一，正是因為這種規定容易引起稅捐機關有「迴旋空間」的事實。這種不明確的迴旋空間一旦存在，即成為相關產業交易成本上的風險，可能導致相關的支出與損失。

因為營業稅建制的基礎原則是，營業人買進的貨物，如果是為其業務所用的話，其進價稅在增值型的營業稅底下，是當然可以扣除的，所以此款規定屬於營業稅的例外。任何營業人處理帳目作業，一旦發生錯誤而將這進價稅額扣抵，照第五十一條⁶⁶即屬虛報進價稅，可罰到一到十倍的金額。是故，假定財稅機關已經決定要貫徹營業稅法上第十九條第五款之規定，絕不允許把自用小客車的進價稅額拿來扣抵。即應直接規定說這種小客車的銷售，不管銷售給營業人或非營業人，只要購買人不是汽車銷售業者或汽車租賃業者等，就要開二聯式發票。但由於現制是要求開三聯式一發票，造成一般會計人員處理時，會直接將統一發票中的扣抵聯記入扣抵。在規劃制度時，即應注意，是要求營業人開兩聯式發票的制度成本比較小？抑或是要求每一個會計人員注意此款規定的成本較小？至少就

題研究（各論部分），頁 179。

⁶⁴ 營業稅法第十九條第一項：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一 購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。二 非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限。三 交際應酬用之貨物或勞務。四 酬勞員工個人之貨物或勞務。五 自用乘人小汽車。」

⁶⁵ 營業稅法施行細則第二十六條第二項：「本法第十九條第一項第五款所稱自用乘人小汽車，係指非供銷售或提供勞務使用之九座以下乘人小客車。」

⁶⁶ 營業稅法第 51 條：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：五 虛報進項稅額者。」

單位多寡以及義務人所需面對的事項繁雜度而言，應採取前者為妥。而目前的規範是相對不好的設計，依循現行條文的架構，似乎不具備除去或降低一般會計人員抵觸該規範的可能，在沒有改善的前提下，恐難以降低稽徵成本或政府跟民間的摩擦。一旦違反該規範，所衍生的稅捐裁罰，只會造成沒有生產力的耗費，對於彰顯稅法的公權力也沒有益處，也無法產生具有公共利益的價值⁶⁷。

第四款 損害賠償

關於損害賠償之債，不論其規範基礎是侵權行為或者是契約的債務不履行，其得請求賠償的損害，依民法第兩百十六條並不限於「所受損害」，也包括了「所失利益」的賠償⁶⁸，所失利益通常由落空的銷售或轉售利益所構成。其賠償以一個虛擬存在之銷售或轉售為基礎。因此，還是有受害人受領該賠償給付是否應納營業稅的問題。這不因所賠償者為固有利益或履行利益而異，而因所賠償者是否為所失利益而異。不過，由於在這種情形該所失利益究竟屬於虛擬會存在之銷售或轉售利益，並無一個真正發生之銷售為基礎，而是在法律上假設其存在，屬於虛擬存在的銷售⁶⁹。

是故，如果要對此種虛擬存在的銷售課徵營業稅，必須在事實之認定上利用像是營業稅法第三條第三、四項的規範：「有左列情形之一者，視為銷售貨物...（第三項）前項規定於勞務準用之。」此種「視為銷售」的擬制規定，或者在法律的適用上利用類推適用。然在法律無明文規定的情形下，實務是否得以利用擬制的方式認定有課稅事實存在，或以類推適用的方式認為有該當法律事實存在，而後對其課稅？這裡所涉及的，不僅是「稅捐法定主義」的遵守，還包括「無課稅事實即無稅捐義務」的原則。倘若無法律規定明確授權的情形，實務還得以擬制「非課稅事實」為「課稅事實」的話，則稅捐法定主義之實踐將成空談。至於

⁶⁷ 一旦當事人被罰了錢，之後就會有意見，至少認為並非故意違反該規範。於是就會開始複查、訴願等的稅捐救濟程序。如此一來，就此款規定所引起之人力、物力方面的成本，讓國家資源在沒有生產力的情況下就耗費了。這樣的規定能夠有的唯一貢獻，恐怕只是藉由自用小客車的進價稅虛報案件中的裁罰金額增加些微國庫收入，亦即增加財稅人員的獎金罷了。整體而言，確實耗費了相當多對經濟沒有貢獻的生產成本。

⁶⁸ 民法第兩百十六條：「損害賠償，除法律另有規定或契約另有訂定外，應以填補債權人所受損害及所失利益為限。（第一項）依通常情形，或依已定之計劃、設備或其他特別情事，可得預期之利益，視為所失利益。」

⁶⁹ 參黃茂榮著，虛報銷項稅額之罰則，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 431。

類推適用在稅法上之應用，也多有保留。而對於所失利益要課徵營業稅的問題，此乃存在無營業稅法上之法律漏洞，而必須透過立法的方式加以解決。但是，目前實務上是直接對之加以課稅⁷⁰，此種情形比將該意見規定在施行細則內，不但缺乏預見可能性，且可能使人民喪失申請釋憲的機會。行政法院也曾表示法律無明文規定之事項，不得比附援引類推適用，以維護稅捐法定主義之貫徹⁷¹。

⁷⁰ 參黃茂榮著，虛報銷項稅額之罰則，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 431。

⁷¹ 行政法院七十四年度判字第五九四號判決：「租稅法律主義為賦稅之大原則，法律無明文規定之事項，尚難比附援引類推適用」