高雄高等行政法院判決

109年度訴字第328號

）FKT64W1Z1X5L0;@民國110年10月28日辯論

原　　告　港都汽車客運股份有限公司
代　表　人　賴文泰
被　　告　財政部高雄國稅局
代　表　人　蔡碧珍
訴訟代理人　郭仁義
輔助參加人　高雄市政府交通局
代　表　人　張淑娟
訴訟代理人　黃信穎

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國109年7月15日台財法字第10913922260號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣被告依通報及查得資料，以原告於民國106年間受領輔助參加人公車優惠補助款新臺幣（下同）55,851,963元，未報繳營業稅，短漏報銷售額53,192,345元，經扣除票價不滿10元之銷售額8,448,280元，核定短漏報銷售額44,744,065元，應納稅額2,237,204元，經以累積留抵稅額抵繳稅款後，應補徵稅額0元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、原告受領輔助參加人補助款（含「票差補助」、「一日兩段吃到飽」及「捷運轉乘優惠」，下稱系爭補貼）並無對價關係，非屬營業稅課稅範圍。

(1)按加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第1條、第3條第2項及第16條規定，營業稅範圍限於銷售貨物或勞務所收取之「代價」，即營業稅課稅須與銷售貨物或勞務具有對價關係者，始足當之。觀諸司法院釋字第661號解釋：「……交通主管機關為促進大眾運輸發展之公共利益，對行駛偏遠或服務性路線之交通事業，彌補其客票收入不敷營運成本之虧損，所為之行政給付。依上開規定受補助之交通事業，並無舊營業稅法第3條第2項前段所定銷售勞務予交通主管機關之情事。……」申言之，主管機關對於交通事業為行政給付，交通事業並未因此對於主管機關負提供勞務之義務，即主管機關與交通事業並無互為給付之對價關係。

(2)系爭補貼係輔助參加人提供原告之行政給付，惟原告並未因系爭補貼對於輔助參加人負提供勞務之義務，雙方並無互為給付之對價關係，在系爭補貼無互為給付之對價關係下，自非屬營業稅法之課稅範圍。且依文義解釋，「代價」本質上應具有互為給付之對價關係，此與單純之「利益」，並不以具有互為給付之對價關係為限，應為不同概念，是以，本案倘對於系爭補貼課予營業稅，應先循立法程序將營業稅法第16條所定「代價」修正為「利益」，而非逾越法律文字意涵，將法律已明定之「代價」解釋為「利益」，課以人民法律所無之納稅義務，復查決定及訴願決定所為認定，容有瑕疵。

2、系爭補貼屬營業虧損補貼，非營業稅課稅範圍。

(1)按發展大眾運輸條例第8條、公路法第42條第1項、高雄市市區公車營運虧損補貼審議及執行管理作業規定（108年8月12日修正名稱為「高雄市政府交通局公車營運虧損補貼審議及執行作業規定」）第2點第3款及第4點第1款規定可知，「運價」係政府為管制票價所訂定之上限，業者得在上限範圍內擬訂「票價」；又因運價反映合理營運成本，則實際營收不足運價部分，均屬營運虧損補貼之範圍。高雄市政府於103年前之公車運價為全票12元、半票6元；而向乘客收取之票價亦全票12元、半票6元，二者一致，故虧損補貼並無「票差補貼」項目。迄於103年，依照公路法第42條及高雄市市區汽車客運審議會會議決議事項，調整運價為全票18元、半票9元，惟票價無論是使用現金或電子票證支付，均維持全票12元、半票6元，本次運價之調整主要為反映公車合理成本（參見交通局說明稿），尚無涉乘客支付之票價。依「運價」與「票價」差額所為之票差補貼，據上所述，就是政府編列預算補貼客運業者向乘客所收取之實際費用與反映公車合理成本之運價間的差額，藉以彌補客運業者客票收入不敷營運成本之虧損，核其性質自屬營運虧損補貼。

(2)依輔助參加人108年2月27日高市交運管字第10831990400號函：「……公車優惠措施:持電子票證刷卡金額與公告票價之差額（全票6元、學生票5元）……。」所稱「公告票價」係指「運價」（全票18元、學生票15元），而非乘客支付之「票價」。申言之，「票差補貼」係因合理營運成本增加反映於運價，為彌補實際營收不足運價所生虧損，而受領之行政補貼，且輔助參加人支付系爭補貼之預算

科目係編列於營運虧損補貼，系爭補貼係依「高雄市市區公車營運虧損補貼審議及執行管理作業規定」所核發之行政補貼無疑。另依該規定第4點規定：「補貼金額計算如下：（一）最高補貼金額＝（每車公里合理營運成本減每車公里實際營收）x（車次數）x（路線里程）。……」明定補貼金額係按「車次數」而非「乘客數」計算，亦即不問乘客多寡，均應按車次數予以補貼，益徵系爭補貼係屬營運虧損之補貼，非為補貼乘客。是以，輔助參加人107年12月13日高市交運管字第10743089600號函提及系爭補貼係政府補助「乘客」一節，不符虧損補貼規定第4點規定，自非可採，復查決定及訴願決定未查，逕依上開號函認定系爭補貼應課徵營業稅，容有瑕疵，應予廢棄。

(3)為釐清輔助參加人補助之真意，高雄市公共汽車客運商業同業公會於109年8月12日以高公汽客字第1090800052號函略以，……「票差補貼」，既係客運業者原得按核定之「運價」向搭乘民眾收取費用，惟政府為鼓勵民眾搭乘大眾運輸及保障民眾行之需求等政策目的，爰僅同意客運業者得按「票價」向民眾收取，而該運價與票價間之差額，則由政府編列預算補貼以彌補客運業者之營運虧損，核其性質，自屬虧損補貼；另「一日兩段吃到飽補貼」及「捷運轉乘補貼」等措施，則係輔助參加人為鼓勵民眾搭乘大眾運輸，而要求客運業者不得按票價足額收取，則該不足之差額，亦造成客運業者之營運虧損，故對此所為之補貼，性質亦同屬營運虧損補貼，並非客運業者提供運送勞務予主管機關所取得之代價自明，而請輔助參加人對前揭函文是否與高雄市市區公車營運虧損補貼審議及執行作業規定，有所未合，再予釋示。依據輔助參加人109年9月18日高

市交運管字第10945663800號函說明二略以：「按本局107年12月13日高市交運管字第10743089600號函說明二所載：『本市公車搭乘優惠政策，如一日兩段吃到飽及轉乘優惠等措施，係屬政府補助乘客之票價優惠，非屬虧損補貼項』一節，經查係就預算書中之預算科目所為『編列目的』之說明，所謂『非屬虧損補貼項』僅在表達該等補助係為實現搭乘優惠之政策目的，而另行增列之編列項」，申言之，其所謂「非屬虧損補貼項」係指該等預算乃另行編列之項目，而未納入原有「虧損補貼項目」編列，尚非意指該等預算並非虧損補貼。

(4)又所謂「政府補助乘客之票價優惠」，如依輔助參加人109年9月18日高市交運管字第10945663800號函所述，其僅在表達該等預算之政策目的係為實現乘客搭乘優惠之目的，惟在法律行為之定性上，依其所採取的法律行為形式，誠如其預算書所載，實施之手段並非對乘客給予補貼而係對公車業者給予補助，亦即透過公車業者未按票價足額向乘客收取，造成公車業者之虧損，再由輔助參加人對公車業者之此一虧損予以補助，則因未按票價足額向乘客收取票款，已構成公法上強制性的限制客運業者營業自由及犧牲其獲利，對之補助，自屬公益徵收的補償範圍，而屬於「行政補償」性質，其法律性質自屬虧損補貼，並無疑義，否則所有的虧損補貼，包括司法院釋字第661號解釋的對象，也可以理解其係補助「不會虧損的票價收入」，而不可能成立虧損補貼。換言之，司法院釋字第661號解釋對虧損補貼所確立的判斷標準即「以交通事業受主管機關補助，並無銷售勞務予主管機關」，本案仍有其適用。另上開輔助參加人函業已明確說明「每車公里實際營收低於

每車公里合理營運成本者為公車業者未能收足運價、票價所致客票收入不敷營運成本之虧損補助」，亦即無論是票差補貼抑或是未按票價足額向乘客收取優惠票價之補貼，均屬實際客票收入不敷營運成本所為之差額補貼，均不屬營業稅課稅範圍之客票收入不敷營運成本之虧損補助無疑。

（二）聲明：訴願決定及原處分（被告109年3月19日財高國稅法一字第1090103656號復查決定及107年10月12日營業稅違章補徵核定通知書）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1、系爭補貼性質非為虧損補貼，不得免徵營業稅。

(1)查高雄市政府103年7月16日高市府交運管字第10334633500號公告略以：「一、本市段次計費之市區公車票價調整為全票18元、學生票15元、半票9元、老人票9元。二、為鼓勵民眾踴躍搭乘公共運輸，票價調整後，收費機制說明如下:(一)投幣付現：市區〇〇〇段票之票價維持現行全票12元、學生票12元、半票6元、老人票6元。(二)一卡通：市區〇〇〇段票之票價維持現行全票12元、學生票10元、半票6元，敬老卡、博愛卡及陪伴卡等卡種則依本府相關單位現行規定計費。(三)其他電子票證：使用悠遊卡、臺灣通、遠通ETC卡等其他電子票證……一段票票價12元。」公告票價為乘客搭車所必須支付之代價，亦為原告銷售勞務之收入，高雄市政府鼓勵民眾踴躍搭乘公共運輸，對乘客採取「票差補貼」政策。依輔助參加人108年2月27日高市交運管字第10831990400號函說明三(二)：「公車優惠措施：持電子票證刷卡金額與公告票價之差額（全票

6元、學生票5元、半票3元）……。」其補貼計算公式為電子票證刷卡金額與公告票價之差額，與虧損無關。

(2)輔助參加人於107年12月13日以高市交運管字第10743089600號函復高雄市公共汽車客運商業同業公會，該函說明二：「本市公車搭乘優惠政策，如一日兩段吃到飽及轉乘優惠等措施，係屬政府補助乘客之票價優惠，非屬虧損補貼項。」是系爭一日兩段吃到飽及轉乘優惠經該主管機關認定，屬政府補助「乘客」之票價優惠，雖直接撥予營業人，然實際補助對象應為特定消費者，即營業人原應向特定消費者收取之代價，轉而向輔助參加人領受，非屬營運虧損補貼，本質上仍屬汽車客運公司一般客票收入。

(3)依臺北市公共運輸處新聞稿指出，臺北市對客運業者補貼有乘客補貼、虧損補貼及購車補貼，最大宗補貼為公車票價補貼(近7成5)，補貼對象為乘客，即補貼實際搭乘者，並非全為對客運業者之補貼。該處說明乘客補貼大宗為價差補貼，係臺北市及新北市為鼓勵民眾搭乘公車，長年合作維持公車票價15元，運價及票價差額由雙北市政府各自編列預算補貼乘客，上述相關補貼款該處強調係為補貼乘客，計算依民眾搭乘段次計算，非以乘載率進行計算。上述新聞稿內容恰與輔助參加人對客運業者之「虧損補貼」及「搭乘優惠補貼」於107年12月13日高雄交運管字第10743089600號函：「本市公車搭乘優惠政策，如一日兩段吃到飽及轉乘優惠等措施，係屬政府補助乘客之票價優惠，非屬虧損補貼。」之性質見解同趨一致。故客運業者提供運送勞務，除收取票價外，若有票差補貼及轉乘優惠補貼，應計入營業稅範圍課徵營業稅，至臻明確，原核定尚無違誤。

2、另依營業稅加值課徵原理，若客運業者成本假設為12元，銷售勞務15元，則銷項金額15元，進項金額12元，加值率為3元，營業人依銷項扣抵進項計算加值率課徵營業稅，在收取總金額15元（無論向乘客或政府收取）則其提供勞務之加值價值皆為3元。一般在無政府補助下，客運業者向乘客收取15元，則須繳納3元加值率之之營業稅(銷項15元-進項12元)，若有票價補貼時，分別由乘客支付12元、政府支付3元，則客運業者同樣收取15元，提供勞務之加值價值亦為3元。營業稅為「消費稅」，客運業者提供之勞務，公告票價有15元價值，提供相同勞務下，不論有無政府補貼，同樣皆收取15元，應課徵相同稅捐，才符合公平原則。

3、司法院釋字第661號解釋：「財政部中華民國68年4月19日台財稅字第861892311號函說明二釋稱：『汽車及船舶客運業係以旅客運輸服務收取代價為業，其因行駛偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，所領受政府按行車（船）次數及里（浬）程計算核發之補貼收入，係基於提供運輸勞務而產生，核屬具有客票收入之性質，應依法報繳營業稅。』逾越74年11月15日修正公布之營業稅法第1條及第3條第2項前段之規定，對受領偏遠路線營運虧損補貼之汽車及船舶客運業者，課以法律上所未規定之營業稅義務，與憲法第19條規定之意旨不符，應不予適用。」是以，凡因銷售貨物或勞務而收取之一切代價，均應併入銷售額計算，自動報繳營業稅。又財政部80年12月2日台財稅字第800760607號函釋政府「票價全額補助」本質上仍屬營業人一般客票收入，繳納營業稅，反觀本案屬「票價部分補助」，亦應課徵營業稅，否則將會造營業稅法因「全

額補助」或「部分補助」分割適用，補助款收取多寡影響稅捐是否核課不合理情形。系爭補貼為高雄市政府為鼓勵民眾踴躍搭乘公共運輸，對不同身分之乘客採取票差補貼，及電子票證刷卡金額與公告票價之差額補貼，均非屬偏遠路線營運虧損補貼，與司法院釋字第661號解釋無涉，原告主張容有誤解。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、輔助參加人陳述要旨：

（一）補助款之政策目的

1、票差補貼：客運業者原按核定之運價向搭乘民眾收取車資，惟輔助參加人為保障基本民行之需求暨鼓勵民眾使用大眾運輸減少使用私人運輸工具，謹核定客運業者按票價向民眾收取費用，運價與票價之差額由輔助參加人編列預算補貼客運業者。

2、一日兩段吃到飽補助、捷運轉乘優惠補助：大眾運輸之運行有其本身之限制，唯有與其他大眾運輸整合，才能提高整體大眾運輸之競爭力，因此若民眾全程使用大眾運輸來完成其旅次目的，轉乘是難以避免之行為。輔助參加人為減輕民眾負擔暨彌補民眾因轉乘所帶來之不便，爰推出此二項優惠措施，相對造成客運業者之虧損，亦由輔助參加人編列預算補貼。

（二）法規依據：輔助參加人為執行市區公車各項補貼事項，特訂定「高雄市市區公車營運虧損補貼審議及執行管理作業規定」據以執行。

（三）輔助參加人未與客運業者簽訂行政契約。

高雄市○○市區○○路線，皆係先由輔助參加人公告某一路線的釋出須知，徵求客運業者經營。有意經營的客運業

者於期限內向輔助參加人遞交營運計畫書等關文件，經高雄市市區汽車客運審議會審議委員評選出最優勝廠商者，則可獲得路線經營權。獲經營權業者於期限內完成籌備作業，續報輔助參加人核定營運計畫書後，即可開始營業該路線。因此，輔助參加人除路線釋出須知外，僅係依據公路法、汽車運輸業管理規則、高雄市市區公車營運虧損補貼審議及執行管理作業規定及其他相關規定所賦予主管機關權責，對客運業者進行督導管理。輔助參加人與客運業者並無契約以規範雙方的權利義務。

（四）申請核給程序和計算方法：客運業者檢附四家票證公司（一卡通、悠遊卡、遠鑫卡、愛金卡）所提供之報表向輔助參加人申請款項。經輔助參加人核對無誤後，即核撥款項予業者。

五、爭點：

（一）系爭補助之性質是否屬營業虧損補助，而非屬營業稅課徵範圍？

（二）被告核定原告應納稅額2,237,204元，並以原告累積留抵稅額抵繳後，核定補徵營業稅0元，是否適法？

六、本院的判斷：

（一）前提事實：

本件爭訟概要欄所載事實，業經兩造陳明在卷，並有輔助參加人103年7月16日高市府交運管字第10334633500號公告、原告營運統計報表系統、106年1至11月業者受領營運虧損補貼及優惠措補助情形、被告營業稅選案查核報告表、財政部75年3月11日臺財稅字第7521930號函、營業稅違章補徵核定通知書（原處分）及106年退稅抵繳證明書、復查決定書及訴願決定書等附於原處分卷（第152、13-26、36

、53-60、104、64-70、211-218、245-252頁）可查。

（二）應適用之法令：

1、營業稅法

⑴第1條：「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。」

⑵第3條第2項前段：「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。」

⑶第14條第1項：「營業人銷售貨物或勞務，除本章第2節另有規定外，均應就銷售額，分別按第7條或第10條規定計算其銷項稅額，尾數不滿通用貨幣1元者，按四捨五入計算。」

⑷第15條第1項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」

⑸第16條第1項：「第14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。」

⑹第35條第1項前段：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。」

⑺第43條第1項第4款：「營業人有下列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……四、短報、漏報銷售額。」

2、財政部75年3月11日台財稅字第7521930號函（下稱財政部75年3月11日函）：「經營客運業務之公共汽車及鐵、公路運輸業，其所銷售之回數票及優待月票，如每次（段）

承載旅客之票價不滿10元者，依據營業稅法第14條第1項規定計算，應免予加徵營業稅。」

（三）系爭補助非屬營業虧損補助，應課徵營業稅：

1、查原告106年向輔助參加人申請之補助款項包含4個項目，分別為「票差補助」、「一日兩段吃到飽」、「捷運轉乘優惠」及「虧損補助」之事實，為兩造所是認（本院卷第159頁），並有原告106年1至11月業者受領營運虧損補貼及優惠措施補助情形統計表附卷可參（原處分卷第36頁）。原告雖稱於103年以前沒有「票差補助」、「一日兩段吃到飽」、「捷運轉乘優惠」，只有「營運虧損補貼」，且「運價」與「票價」在103年以前是一致的，運價與乘客間並無關聯，僅是政府管制票價合理成本的上限與實際票價的差額；在103年以後，就調整運價等語，惟補助款中既單獨列有「虧損補助」項目，上開「票差補助」、「一日兩段吃到飽」、「捷運轉乘優惠」是否亦均屬營運虧損補貼範圍，自應就其補助內容、目的、性質等加以審究。

2、次按發展大眾運輸條例第8條規定，大眾運輸事業在主管機關核定之「運價」範圍內，得自行擬訂「票價」公告實施，並報請主管機關備查。易言之，政府只管制價格上限，由業者在上限範圍內自訂票價。高雄市於103年以前公車「運價」與「票價」同為全票12元、半票6元，客運業者皆按核定運價（＝票價）向乘客收取，並由輔助參加人依「高雄市區公車營運虧損補貼審議及執行管理作業規定」給予虧損補貼，而原告依運價（＝票價12元）收取之運費收入部分，皆依法申報繳納營業稅，此有原告110年10月28日言詞辯論筆錄可參（本院卷第283頁）。嗣於103年

7月高雄市○○○○段次計費的市區公車，運價為全票18元、半票9元，但仍按原票價全票12元、半票6元收取，「運價」與「票價」之差額則按搭乘人次計算（本院卷第123頁），由輔助參加人編列預算補貼客運業者。而輔助參加人之補助行為，既係將「運價」與「票價」之差額按照搭乘人數計算，僅於原告提供運輸勞務與乘客（有搭乘人數）時，始得申請補貼，足見系爭補助係以「提供運輸勞務」為前提，並使原告如同未實行系爭補貼前一般，得按「運價」取得運費收入，則不論系爭補助是否施行，均不影響原告所提供之運輸勞務係依「運價」收取運費收入，則原告提供運輸勞務並依該「運價」取得之運費收入為對價，符合營業稅法提供勞務與他人（乘客）並取得代價，自仍應依法報繳營業稅。再者，原告自乘客處依「票價12元」收取之運費收入皆按期繳納營業稅，此有本院110年2月8日準備程序筆錄（本院卷第122頁）可參，則就提供「同一運輸勞務」之行為所收取之價額（票價12元＋差額補助6元），實無從僅因價額給付來源不同即逕切割認定，由乘客依「票價12元」給付部分屬於應稅之營業行為，由輔助參加人給付部分（6元之差額補貼）屬免稅之行政補助。

3、又按我國行政法制之中，出於行政給付之關係所從事之國家行為在性質上，可能為公法性質，亦可能為私法性質，並不能單以「行政給付」作為免稅之理由。又「倘若特定行政補貼之提供，其目的僅在於維持特定受補貼者的存續，這類補貼被稱作『功能性之補貼』或者『衡平性補貼』，受補貼一方既沒以任何作為義務可言，行政補貼之提供當然不構成加值稅之稅捐客體。但是，倘若任何補貼足以

換取受補貼者的特定行為，……，特別是補貼與受補貼者的行為義務間，存在著如同雙務契約般的同時履行抗辯關係時，即有可能構成「直接之關聯」而為應稅之補貼。其次，在行政補貼關係中，倘若受補貼之對象存在有一定作為義務者，則應觀察此一部補貼與受補貼者對外（第三人）提供之貨物或勞務給付價格。……，就受補貼者所提供貨物或勞務之價格而言，歐盟第六號指令以及法國租稅總法典第266條a所使用之文字，均認為行政補貼構成「價格之補貼」者，仍應為加值稅之課徵對象。……在法國及歐洲聯盟相關規範中，行政機關所提供之行政補貼並不當然因行政給付之理由而免除加值稅繳納義務，反之，倘若特定補貼（特別是在第三人利益型的補貼關係中）『直接與價格相連結』，或者『補貼構成價格之一部』者，基本上均無法免除於加值稅之繳納義務。」（黃源浩，行政補貼作為加值型營業稅之租稅客體－從司法院釋字第661號解釋出發，臺北大學法學論叢，第87期，第1-57頁，2013年9月）本件系爭補貼，不論是「票差補助」、「一日兩段吃到飽」或「捷運轉乘優惠」，既皆是由客運業者按「票價」向民眾收取費用，而「運價」與「票價」之差額則由輔助參加人編列預算補貼客運業者，且每一條行車路線皆可申請，不論該路線最終實際營運虧損與否（與營運盈虧無涉），則由輔助參加人所提供之補貼以換取原告對公車乘客提供運輸勞務，使該補貼構成原告取得運價之一部分，參酌前開說明，系爭補貼已「構成價格之補充」且受補貼者（客運業者）對不特定多數人（公車乘客）有履行特定行為（提供運輸勞務）之義務，則補貼者與受補貼者間即存在「補貼構成提供勞務的價格對價」關係，無從免除

營業稅之繳納義務。況且，就「運價」與「票價」之差額補貼，不論是由原告先自乘客處取得「運價」，再由輔助參加人對個別乘客給予差額補貼；或由原告依「票價」向乘客收取，再由輔助參加人補足其差額，均使原告就其「提供運輸勞務」之部分可以按「運價」取得車資收入，自不應因輔助參加人選擇給付補貼之對象（補貼與原告或補貼與搭乘民眾）不同，即改變其屬提供運輸勞務並取得對價之營業行為本質。

4、再按輔助參加人之「虧損補貼」係依大眾運輸事業補貼辦法第5條規定據以制定之「高雄市市區公車營運坤損布貼審議即執行管理作業規定」為執行依據，由該作業規定第2點及第3點前段規定可知，補貼對象為「市區汽車客運業服務路線每車公里實際營收低於每車公里合理營運成本者」，而每車公里實際營收以路線總營收為據，每車合理營運成本則以經高雄市政府審定之各路線每車公里營運成本為準。參以輔助參加人於110年2月8日準備程序筆錄證稱：「（法官問：交通局是先補貼「票差補助、一日兩段吃到飽、捷運轉乘優惠」等3項目，再計算第4項，加總不能超過補貼款的上限？）是。有無先給我要確認。加總起來就是給業者的補貼款。」可知，每一條行車路線之總營業收入係包含「票差補助」、「一日兩段吃到飽」或「捷運轉乘優惠」等3項補助後所計算出之收入，只有在各路線申請上開3項補助後之營業收入（即提供運輸勞務並按運價收取之收入）仍不足彌補其成本時，方可據以計算其虧損金額並申請補貼。即系爭營運虧損補貼之核發，係以交通事業行駛偏遠或服務性路線致「營運量不足」發生虧損為要件。換言之，補貼之給予係針對「營運量不足」而來

，也就是針對「未（能）提供運輸勞務」之部分，單就此而言，營運補貼顯然欠缺「提供勞務」之概念要素，而無法滿足「銷售收入」之概念意涵，自不得作為營業稅核課之標的（李建良，大眾運輸業「營運補貼」之法律性質與租稅法律主義/釋字第661號解釋，台灣本土法學雜誌，133期，2009年8月1日，219-226頁），此亦即司法院釋字第661號解釋為促進大眾運輸發展之公益而「虧本」經營之私營事業應免除課稅義務之補貼，而與「票差補助、一日兩段吃到飽、捷運轉乘優惠」等3項目係補助正常提供運輸勞務卻短收價額部分，炯然不同。是輔助參加人所提供之營運虧損補貼，只有在客運業者提供運輸勞務，並依運價（票價＋補貼）取得收入仍不足彌補其成本時，始產生因營業量不足，而得針對「未實際營運/營運不足」部分，申請營運虧損補貼，故不計入營業稅課稅範圍。

5、至於系爭補助與「營運虧損補助」雖均編列於高雄市政府同一預算科目「國內團體之捐助」下，然該預算編目僅顯示系爭補助給付之權源，無從用以判斷系爭補助之本質。此觀輔助參加人110年2月8日準備程序筆錄稱：「編預算補貼給業者：對國內團體之捐助的項目有二：（一）虧損補貼。此項含票差補貼、營運虧損；（二）永續幸福計畫。此部分含一日兩段吃到飽、優惠轉乘。」（本院卷第123頁）、及110年3月9日高市管字第11032900400號函檢附之「歲出計畫說明提要與各項費用明細表」（本院卷第151-153頁），該對國內團體之捐助科目之執行細項除營運虧損補助外，尚有績效獎勵計畫補助、車輛汰舊換新補助……等，從預算說明亦不足證明，系爭補貼均屬虧損補貼。是系爭補助是否均來自於相同預算科目與系爭補助是否

符合營業稅課徵客體無涉。

6、綜上所述，補貼乘客之「票差補助」（核定運價與票價之差額）、「一日兩段吃到飽」或「捷運轉乘優惠」等，係以核定運價為計算基礎；補貼公車業者之虧損補貼則係以核定車公里成本為計算基礎，兩者明顯不同。而原告每1條營運路線均係先接受「票差補助」、「一日兩段吃到飽」或「捷運轉乘優惠」後計算其收入，再據以核算是否適用虧損補助，是系爭「票差補助」、「一日兩段吃到飽」或「捷運轉乘優惠」等補助款項非屬營業虧損之補助甚明，原告主張係爭補助中的4個項目皆屬營業虧損補助，即無可採。

（四）被告就原告申請之系爭補貼，核定應課徵營業稅2,237,204元，經以累積留抵稅額抵繳，應補徵稅額0元，並無違誤：

經查，被告係就原告向輔助參加人申請之補貼款中有關「票差補助」、「一日兩段吃到飽」及「捷運轉乘優惠」等3項補貼之收入，扣除依財政部75年3月11日函示所指票價不滿10元部分之收入，予以課徵營業稅，此有被告106年1至11月業者受領營運虧損補貼及優惠措補助情形（原處分卷第36頁）可參。依前所述，系爭補貼既為提供運輸勞務所取得價格之一部分，與貨物勞務價格有直接之連結，已構成營業稅稅基之一部分，自應由受補貼之原告負擔營業稅之繳納義務，公共服務或者行政給付並不足以作為排斥國家課稅權利之理由。則被告以原告受領「票差補助」、「一日兩段吃到飽」及「捷運轉乘優惠」等3項目之補助款合計53,192,345元（不含稅），未報繳營業稅，經扣除票價不滿10元之金額8,448,280元（原處分卷第10頁），

核定短漏報銷售額44,744,065元，應納稅額2,237,20 4元，經以累積留抵稅額抵繳同額稅款後，應補徵稅額0元，與法即無不合。

（五）綜上，原告所訴，均無可採。被告以原告受領輔助參加人補助款部分未依法報繳營業稅2,237,204元，經以累積留抵稅額抵繳，補徵稅額0元，經核於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　11　　月　　18　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　吳　永　宋

法官　孫　奇　芳

法官　林　彥　君

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟	所　需　要　件

代理人之情形	
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　110　　年　　11　　月　　18　　日

書記官　謝　廉　縈