解釋字號	釋字第650號
解釋公布院令	中華民國 97年10月31日
解釋爭點	81年修正之營所稅查核準則第36條之1第2項違憲？
解釋文	財政部於中華民國八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。 1
理由書	憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二０號、第六二二號、第六四０號解釋參照）。 1 六十六年一月三十日修正公布之所得稅法第二十四條第一項規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」所謂「收入總額」，固包括利息收入在內，惟稽徵機關如就公司資金貸與股東或他人而未約定利息等情形，設算實際上並未收取之利息，因已涉及人民繳納稅捐之客體，應以法律或由法律明確授權之命令加以訂定，方符租稅法律主義之要求。 2 財政部八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一規定：「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，比照前項規定辦理。」稽徵機關依本條第二項規定得就公司資金貸 3

與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，據以課徵營利事業所得稅。惟上開查核準則之訂定，並無所得稅法之明確授權；其第三十六條之一第二項擬制設算利息收入之規定，亦欠缺法律之依據，縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果，惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。

所得稅法九十二年一月十五日修正公布時，於第八十條增訂第五項：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」明文授權財政部訂定查核準則。惟依行政院函請立法院審議之所得稅法修正草案說明，增訂第八十條第五項係「考量稽徵機關對於所得稅案件進行調查、審核時，宜有一致之規範，財政部目前訂有營利事業所得稅結算申報書查審要點、營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法及營利事業所得稅查核準則等規定，惟尚乏法律授權依據，為達課稅公平之目標，並為適應快速變遷之工商社會，該等要點、辦法及準則之內容，勢須經常配合修正，為維持其機動性，宜以法規命令之方式為之，又對綜合所得稅案件亦有訂定相關規定之必要，爰基於目前及未來對所得稅案件進行調查、審核之需要，依行政程序法第一百五十條第二項規定，增訂第五項授權財政部就稽徵機關對所得稅案件進行調查及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計畫項目之查核訂定相關辦法及準則，俾資遵循。」可知所得稅法第八十條第五項之增訂，雖已賦予訂定營利事業所得稅查核準則之法源依據，其範圍包括「對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目」之查核，惟該項規定之目的，僅為授權稽徵機關調查及審核所得稅申報是否真實，以促進納稅義務人之誠實申報，並未明確授權財政部發布命令對營利事業逕予設算利息收入。是營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項有關設算利息收入之規定，並未因所得稅法第八十條第五項之增訂，而取得明確之授權依據，與租稅法律主義之要求仍有未符，併此指明。

大法官會議主席　大法官　賴英照

大法官　謝在全　徐璧湖　林子儀　許宗力

	許玉秀　林錫堯　池啟明　李震山 蔡清遊
意見書、抄本等文件	650抄本（解釋文、理由書、聲請書及附件）
聲請書/ 確定終局裁判	德〇股份有限公司釋憲聲請書
事實摘要	釋字第六五０號解釋事實摘要(大法官書記處整理提供) （一）聲請人於83年1月間與玉０公司簽訂不動產買賣契約，並支付合約款。同年3月10日，雙方合意解除契約。玉０公司簽發支票，返還合約款，但屆期未兌現。此外，聲請人另出售股票給德０公司，金額為五百五十三萬元三千三百五十元，德０公司以支票支付之帳款，屆期亦未兌現。財政部臺北市國稅局在辦理「86年度營利事業所得稅結算申報作業」時，就上述兩筆未收款項，依據財政部81年1月13日修正發布之營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項規定，設算聲請人應有利息收入，補徵其稅額。聲請人不服，提起行政救濟，經最高行政法院以97年度判字第393號判決上訴駁回確定。 （二）聲請人認上開確定判決所適用之營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項規定，欠缺所得稅法之授權，違反憲法第19條租稅法律主義之規定，聲請解釋。
相關法令	憲法第19條(36.01.01) 司法院釋字第443號解釋 司法院釋字第620號解釋 司法院釋字第622號解釋 司法院釋字第640號解釋 所得稅法第24條第1項（66年1月30日修正公布）(66.01.30) 所得稅法第80條第5項（92年1月15日修正公布）(92.01.15) 營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項（81年1月13日修正發布）(81.01.13) 營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項（93年1月2日修正發布）(93.01.02) 行政程序法第150條第2項(94.12.28)