

聲 請 解 釋 憲 法 補 充 理 由 書

聲 請 人 法定代理人 代表人 或代理人	姓名及身分證統一編號（如係法人團體或政黨請記名其名稱、代表人姓名。）	性別	出生年月日	職業	出生地	住居所、營業所、事務所及電話號碼	送達代收人姓名、住址及電話號碼
<p>聲 請 人</p> <p>代 表 人</p>	<p>三○企業股份有限公司</p> <p>劉 ○ 枝</p>						

聲請人前依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定：就其 92 及 93 年度營利事業所得稅事件確定終局裁判（即最高行政法院 97 年度裁字第 1467 號及第 3168 號）及其事實審判決（即高雄高等行政法院 96 年度訴字第 626 號及第 1050 號）適用法規有違憲疑義聲請解釋憲法，已分別於 97 年 4 月 17 日及同年 11 月 7 日呈送聲請書至 大院，謹再補充聲請解釋理由如后：

參照 大院釋字第 650 號解釋意旨，以行政命令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 19 條規定意旨不符：

一、按「憲法第 19 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 443 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號解釋參照）…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（下稱查核準則）第 36 條之 1 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 1 月 1 日所適用台灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。公司之資金貸予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 2 項規定得就公司資金貸予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，

並無所得稅法之明文授權；第 36 條之 1 第 2 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 19 條規定意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。」為 大院釋字第 650 號解釋理由書所明揭。
二、參以本件聲請人系爭 92 及 93 年度營利事業所得稅事件確定終局判決適用所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，將營利事業逾二年應付未付之費用或損失轉列其他收入，上開規定將實際上並未發生利息收入之費用或損失，以「逾二年應付未付」為要件擬制利息收入之發生，與前揭 大院釋字第 650 號解釋所揭禁「惟上開查核準則之訂定，並無所得稅法之明文授權；…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」之情形並無二致，依 大院釋字第 650 號解釋之精神，上開以所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等行政命令擬制聲請人系爭年度利息收入，增加聲請人租稅負擔義務，自與憲法第 19 條規範意旨不符。
三、綜上所陳，爰為補充聲請解釋憲法理由如上，尚祈 大院鑒核。
此 致

司 法 院

所附關係
文件之名
稱及件數

中 華 民 國 9 8 年 3 月 19 日

聲請人：三○企業股份有限公司 簽名

代表人：劉○枝

司法院大法官書記處

傳 真

受文者:

財政部賦稅署

發文者:

傳真電話:

日期:

2/20/2009

電話號碼:

聯絡電話:

總頁數

2

☐ 急件

☐ 請檢閱

☐ 請加註

☐ 請回覆

☐ 請回收

主旨：本院大法官為審理所得稅法施行細則第八十二條及營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一規定是否牴觸憲法乙案，請 貴署就下述說明二至五等事項提供說明，並請於二月二十四日以前惠復。

說明：

- 一、 依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、 所得稅法施行細則第八十二條及營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一規定（下稱「系爭規定」）之立法目的為何？
- 三、 對營運發生困難，以致遲延給付利息之營利事業而言，系爭規定將其遲延給付之利息透過轉列其他收入，而實質予以剔除，是否可能因虛增其盈餘，而溢課其營利事業所得稅？
- 四、 納稅義務人縱有遲延給付利息情事，但該利息構成之成本或費用事實上本就存在。系爭規定將已依權責發生制列帳之利息支出，改按現金之實際收付情形，強制先轉列其他收入科目，俟將來實際給付時，再以營業外支出列帳，是否反而不能適當反映該營利事業之成本或費用的實質情況？
- 五、 系爭規定何以不論有無稅捐規避之意圖，而一律將營利事業未給付之利息轉列其他收入？

六、 以上敬請 貴署查照惠復，俾供本院大法官審理案件之參考。

大法官助理

財政部 函

機關地址：臺北市中正區(10066)愛國西路
2號

聯絡方式：傳真 0223969038

受文者：司法院大法官書記處

發文日期：中華民國98年2月24日

發文字號：台財稅字第09804509990號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：

主旨：關於 大院大法官為審理所得稅法施行細則第82條及營利事業所得稅查核準則第108條之1規定是否抵觸憲法案，囑本部提供意見及相關資料乙案，請 查照。

說明：

- 一、依據 貴處98年2月20日傳真文件辦理。
- 二、查現行營利事業所得稅之課稅，除兼顧經濟發展等政策目的外，係以強制企業就實際賺得之所得按規定稅率繳庫，以取得穩定之財政收入為目的。在稅務上，營利事業不論損失或收益，均以「實現」為認列原則，首予敘明。
- 三、所得稅法施行細則第82條第3項及營利事業所得稅查核準則（以下簡稱查核準則）第108條之1規定之立法目的乙節：

營利事業依權責發生制認列相關費用，並帳列應付未付科目時，考量上揭費用原已併入損益項目計算所得，為避免營利事業虛懸帳上不給付，同時避免營利事業拖延不實際給付，以規避個人綜合所得稅，爰參酌民法第127條第8款「商人、製造人、手工業人所供給之商品及產物之代價之請求權，因2年間不行使而消滅」之規定，明定營利事業帳載應付未付費用或損失，逾2年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。

- 四、對營運發生困難，以致遲延給付利息之營利事業而言，系爭規定將其遲延給付之利息透過轉列其他收入，而實質予以剔除，是否可能因虛增其盈餘，而溢課其營利事業所得

稅乙節：

- (一)營利事業營運發生困難，致遲延給付利息者，對營利事業而言，該利息能否如期及確定償付尚有疑義，故就營利事業前已認列之費用（該年度盈餘減少），再予轉列其他收入（該年度盈餘增加），其沖抵後之累積損益恰能反映營利事業目前實際營業之狀況，尚不發生虛增其盈餘之情形。
- (二)次依所得稅法第39條規定，以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前10年內（原為5年，98年1月21日公布修正為10年）各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。故營利事業如財務制度健全，符合前揭規定，其依權責基礎申報各項費用後（帳列應付費用），如有應付逾二年尚未給付費用或損失，於轉列其他收益年度，得適用前揭盈虧互抵之規定，尚不發生溢課營利事業所得稅之情形。
- (三)另考量營利事業營運發生困難時，公司如申請重整，依公司法第297條第1項規定「重整債權人應向重整監督人申報其債權，其經申報者，請求權之消滅時效中斷；未經申報者，不得依重整程序受償。」重整債權人經申報債權者其請求權之消滅時效中斷。爰此，本部於92年4月9日以台財稅字第0920450052號令規定，重整公司於法院為重整裁定前帳載應付未付之利息費用，其債權人未依公司法第297條第1項規定申報債權者，應依所得稅法施行細則第82條第3項規定辦理；其經債權人申報債權者，得俟逾法院裁定認可之重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，轉列其他收入，不適用上開規定。重整公司於法院為重整裁定後發生之利息，可依前開重整計畫，於實際付息年度列報損費。並於93年2月10日以台財稅字第0930450978號令規定，公司因重整而免予償還債權人之債務部分，經取具法院裁定書者，得免列為收益處理。上揭規定，已適時考量經營困難，依法重

整之營利事業，合理反映其營業狀況。

五、納稅義務人縱有遲延給付利息情事，但該利息構成之成本或費用事實上本就存在。系爭規定將已依權責發生制列帳之利息支出，改按現金之實際給付情形，強制先轉列其他收入科目，俟將來實際給付時，再以營業外支出列帳，是否反而不能適當反映該營利事業之成本或費用的實質情況乙節：

- (一)依所得稅法第24條第1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。」揭示營利事業所得額之計算，其收入與成本費用應相配合。同法第22條第1項規定，公司組織之會計基礎應採權責發生制，依其立法目的為使各期間內應負擔之費用及應收之利益能合理分配，以使其盈虧之計算臻於正確，達核實課稅及公平課稅之目的。
- (二)依所得稅法施行細則第82條第3項及查核準則第108條之1規定，營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾2年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳之規定，係應付費用或損失逾2年猶未給付，已非常態，任之存在不能合理分配損益負擔，難符正確課稅之要求，予以調整，為執行課稅所必要。其與所得稅法第49條第5項第2款及第6項規定，應收帳款、應收票據及各項欠款債權有逾期2年，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。前項債權於列入損失後收回者，應就其收回之數額列為收回年度之收益相衡平，目的均為合理計算各年度營利事業所得額，符合同法第24條規定意旨，並無違同法第22條規定之精神。
- (三)綜上，納稅義務人依權責發生制帳列之利息支出，已於發生時依事實存在，合理計算所得額，其因遲延給付利息情事，而逾規定期限清償時，在原認列之費用下依規定轉列其他收入科目，俟將來實際給付時，再以營業外支出列帳，亦為依事實適當反映營利事業成本或費用之實質情況。

六、系爭規定何以不論有無稅捐規避之意圖，而一律將營利事業未給付之利息支出轉列其他收入乙節：

營利事業應付費用或損失逾2年猶未給付，已不符一般營利事業之經營常態，使其成本費用無法與收入合理配合，正確衡量營利事業之損益，基於收入與成本費用配合及公平課稅原則，所得稅法施行細則第82條第3項及查核準則第108條之1之規定，並未就營利事業未給付之原因加以規範，亦非以「惡意之稅捐規避行為」為適用前提；且該項科目日後實際給付時，仍得以營業外支出列帳，已符合實質課稅之精神（參照最高行政法院81年度判字第3號判決）。

正本：司法院大法官書記處

副本：

