

判決字號	111年憲判字第5號【營利事業所得跨年度盈虧互抵案】
原分案號	107年度憲二字第411號
判決日期	111年04月29日
聲請人	中國鋼鐵股份有限公司
案由	聲請人認最高行政法院105年度判字第661號判決所援用之財政部中華民國66年3月9日台財稅第31580號函牴觸憲法，聲請解釋憲法。
主文	財政部中華民國66年3月9日台財稅第31580號函，與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸，亦不生違反憲法第7條平等原則之問題。惟所得稅法第39條第1項但書規定之跨年度盈虧互抵制度，其政策選擇影響國家財政、經濟與產業發展，並涉及人民之租稅負擔，為避免疑義，有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜。 ¹
理由	<p>壹、當事人陳述之要旨等【1】¹</p> <p>一、原因案件之事實概要【2】²</p> <p>聲請人99年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，與其子公司中龍鋼鐵股份有限公司採連結稅制合併報繳，經財政部高雄國稅局查核結果，將聲請人虧損年度（98年度）依中華民國86年12月30日修正公布（下稱86年版）所得稅法第42條第1項規定不計入所得額之股利淨額（所得稅法第42條所稱之股利、股利淨額、盈餘、盈餘淨額，下均稱投資收益）抵減該年度虧損後，調減其依所得稅法第39條第1項但書規定申報之前10年虧損本年度扣除額。聲請人不服，循序提起行政訴訟，終經最高行政法院105年度判字第661號判決（下稱確定終局判決）駁回確定。【3】³</p> <p>二、聲請人陳述要旨【4】⁴</p> <p>確定終局判決所適用之財政部66年3月9日台財稅第31580號函（下稱系爭函），逕行限制聲請人依所得稅法第39條第1項但書規定之跨年度盈虧互抵之虧損扣除範圍，變相對虧損年度所獲配不計入所得額課稅之投資收益實質課稅，擴大營所稅之稅基，悖離所得稅法第39條之立法意旨，並牴觸同法第42條規定避免重複課稅之立法目的；且與財政部74年7月6日台財稅第18503號函（下稱財政部74年函）及財政部76年9月22日台財稅第7585901號函（下稱財政部76年函），分別就證券交易所得及土地交易所得之釋示，為差別課稅待遇。故系爭函違反憲法第7條平等原則及第19條租稅法律主義，牴觸憲法第15條保障財產權及營業自由之意旨等語。【5】⁵</p> <p>貳、受理依據【6】⁶</p> <p>按憲法訴訟法修正施行前已繫屬而尚未終結之案件，除該法別有規定外，適用修正施行後之規定。但案件得否受理，依修正施行前即司法院大法官審理案件法（下稱大審法）第5條第1項第2款規定定之，憲法訴訟法第90條第1項定有明文；復依大審法第5條第1項第2款規定，人民聲請解釋憲法，⁷</p>

須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，始得為之。查本聲請案係於107年12月26日繫屬，其受理與否，應依大審法第5條第1項第2款規定要件定之。經核本件聲請，與上開規定要件相符，爰予受理。

【7】

參、形成主文之法律上意見【8】

一、審查原則【9】

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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。而主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則及各該法律之立法目的，即與租稅法律主義無違（司法院釋字第660號、第693號及第700號解釋參照）。【10】

二、系爭函係為利稽徵機關行使所得稅法第39條第1項但書規定之核定權，而為之釋示【11】

營利事業所得之計算，係以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，以往年度營業之虧損，原則上不得列入本年度計算，所得稅法第24條第1項前段及第39條第1項本文分別定有明文。惟同法第39條第1項但書規定：「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年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」係於一定要件下，容許以「前10年內各期虧損」作為列報跨年度盈虧互抵年度（下稱本年度）之全年所得額（即純益額，下稱純益額）之扣除額，為營利事業所得原則上以年度為計算期限之例外。此等例外規定之要件，除營利事業應屬公司組織，其會計帳冊簿據完備，且虧損及申報扣除年度均使用同法第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報外；並因「前10年內各期虧損」之內涵，所得稅法並無明文，尚須經該管稽徵機關核定後，始得將之（即前10年內各期虧損）自本年度純益額中扣除，以核算本年度課稅所得額。是該管稽徵機關就營利事業「前10年內各期虧損」之核定，乃營利事業列報跨年度盈虧互抵之年度，課稅所得額應如何認列之前提。【12】

該管稽徵機關依所得稅法第39條第1項但書規定認定本年度之課稅所得額時，既應先核定「前10年內各期虧損」，且各年度營所稅結算申報核定通知書上「課稅所得額」欄位之金額，係呈現稽徵機關就營利事業申報所得（虧損）之審查結果，並據以計算該年度應納之營所稅，非為盈虧互抵而設，是同但書規定所稱得自本年度純益額中扣除之「前10年內各期虧損」，尚非逕指營利事業於以前各該虧損年度之營所稅結算申報經核認之虧損數。稽徵機關之上級機關財政部為明確核定之基準，乃以系爭函：「公司組織之營利事業適用所得稅法第39條規定，自本年度純益額中扣除前3年各期核定虧損者，應將各該期依同法第42條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之

核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除。」（3年之規定，98年1月21日修正公布後之現行規定為10年）就「經該管稽徵機關核定之虧損」之核計為釋示，明示各期虧損之計算，應將各期依所得稅法第42條規定不（免）計入所得額之投資收益，先行抵減各該期虧損數，以利該管稽徵機關行使核定權。【13】

從而，系爭函之釋示若未逾越所得稅法第39條第1項但書「前10年內各期虧損」規定之可能解釋範圍，且符合該規定之立法目的，即難謂與租稅法律主義有違。【14】

三、系爭函未逾越所得稅法第39條第1項但書所規定「前10年內各期虧損」之可能解釋範圍，且符合同但書規定之立法目的，與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸【15】

所得稅法第39條第1項但書之跨年度盈虧互抵規定，係基於以年度為期限計算營利事業所得，常使變動性大之所得負荷過重，為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量稅捐負擔能力之正確衡量及企業永續經營而制定（第1屆立法院議案關係文書43年2月20日院總第225號政府提案第148號第58頁至第59頁；立法院公報第78卷第104期院會紀錄第111頁、第98卷第3期院會紀錄第81頁至第82頁參照）。申言之，所得稅法第39條第1項但書規定為年度課稅原則之例外，係基於正確衡量營利事業之稅負能力，而使符合特定條件（即會計帳冊簿據完備等）之營利事業，得於本年度認列以往年度營業之虧損，以適度放寬年度課稅原則，並藉此提高企業競爭能力。【16】

系爭函尚涉及之所得稅法第42條既係規定，投資收益不（免）計入所得額課稅，即指不（免）計入各年度之全年所得額即純益額，是於同法第39條第1項但書規定中所涉者，核屬本年度（即列報跨年度盈虧互抵年度）獲配之投資收益不（免）計入本年度純益額之計算；至以前各虧損年度已依所得稅法第42條規定不（免）計入該年度所得額之投資收益，則非計算本年度純益額之基礎（即本年度之收入總額、各項成本費用、損失及稅捐，所得稅法第24條第1項前段規定參照），是於所得稅法第39條第1項但書規定所涉者乃本年度純益額之扣除額（即同法第39條第1項但書規定之「前10年內各期虧損」）應如何核定之問題。故依系爭函之釋示，核定「前10年內各期虧損」，雖涉及各該虧損年度依所得稅法第42條所規定不（免）計入所得額之投資收益，然該「前10年內各期虧損」既係本年度純益額之扣除額，用以核算本年度課稅所得額，無涉本年度純益額之計算，則依系爭函所為「前10年內各期虧損」之核定，並不會有以前年度之投資收益計入本年度純益額（即全年所得額），致有牴觸所得稅法第42條所規定不（免）計入全年所得額之情事。【17】

再者，無論由所得稅法第42條規定，於採行營所稅與綜合所得稅（下稱綜所稅）獨立課稅制時期，該條69年12月30日修正公布之立法理由所稱：「……此項規定，目的原在避免投資收益之重複課稅。……」（立法院公報第69卷第102期院會紀錄第35頁至第36頁參照）；抑或於86年版所得稅法採行兩稅合一制時期，該條立法理由所謂：「……無論營利事業轉投資層次之多寡，該投資收益僅在最終被投資事業階段，課徵一次營利事業所得稅，由於

營利事業之轉投資收益不計入所得額課稅，自應計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額，俟盈餘分配予個人股東時，由個人股東併計其綜合所得總額課稅並予以扣抵，……」（立法院公報第86卷第57會期院會紀錄第37頁至第38頁參照）。可知，所得稅法第42條規定之立法目的，並非為避免就同一租稅客體對同一租稅主體之重複課徵所得稅。【18】

又所得稅法第42條所規定之投資收益，就獲配之營利事業言，仍屬其收入，且因此等投資收益於獲配年度並未計入該營利事業之所得額課稅，是營利事業於獲配投資收益年度，雖年度營所稅結算申報經核定結果係屬虧損，但該虧損數既未將該投資收益計入，即非該營利事業之實際營業虧損；況營利事業投資於其他營利事業之原出資額折減之已實現投資損失，於年度營所稅結算申報係得列報為成本費用減除（營利事業所得稅查核準則第99條規定參照）。故系爭函核係基於正確衡量營利事業實際營業盈虧所示之實質稅負能力，乃釋示應將前10年內各該虧損年度依所得稅法第42條規定不（免）計入所得額之投資收益，先抵減各該期之虧損數，以營利事業之實際營業虧損，核定所得稅法第39條第1項但書規定之「前10年內各期虧損」，既未逾越「前10年內各期虧損」所得可能解釋範圍，且尚能符合同但書規定適度放寬年度課稅原則以正確衡量稅負能力之立法目的，而與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸。【19】

四、系爭函尚未牴觸所得稅法第42條第1項規定於兩稅合一制下之立法意旨，亦尚難謂其因牴觸同條項規定於兩稅合一制下之立法意旨，而與憲法第19條租稅法律主義有違【20】

87年1月1日施行之兩稅合一制，更有藉系爭函涉及而為本件原因案件所適用之86年版所得稅法第42條第1項規定（下稱所得稅法第42條第1項），使投資收益於營利事業獲配階段之不計入所得額課稅，及將可扣抵稅額計入股東可扣抵稅額帳戶餘額，以避免營利事業與個人股東間因盈餘分派致所得稅之雙重負擔，俾達成兩稅合一制最終由個人股東負擔投資收益稅負之目的。是在兩稅合一制下，營利事業獲配之投資收益，必需透過營利事業之分派盈餘，將投資收益全額併同股東可扣抵稅額最終分配予個人股東，始能達成兩稅合一制就投資收益最終由個人股東負擔較高稅率綜所稅（所得稅法第5條規定參照；且參照立法院公報第85卷第50期委員會紀錄第283頁，兩稅合一制修法時，我國約有半數以上之股利所得屬適用百分之30及40個人所得稅稅率者所有）之目的；亦是在此獲配投資收益後分派盈餘之必需過程前提下，考量營利事業間投資收益稅負之雙重負擔對徵納雙方在課徵與申報程序之勞費，以及因投資收益稅負最終由個人股東負擔所產生之可能效益，於兩稅合一制下之所得稅法第42條第1項規定，仍對營利事業獲配之投資收益為不計入所得額課稅之規定。【21】

然營利事業之營業難免有虧損，獲配投資收益之營利事業如有虧損，依法須彌補虧損後，始得分派股息紅利（公司法第232條規定參照），是此等有虧損之營利事業，其獲配之投資收益已無從全額分派予其股東，從而將無從藉其獲配投資收益後之分派盈餘，達成兩稅合一制最終由個人股東負擔投資收益稅負之目的，遑論原欲對個人股東課徵較高稅率之綜所稅；加以營利

事業獲配投資收益所併同之股東可扣抵稅額，並非於營利事業獲配投資收益階段，而係於最終被投資事業階段課徵一次營所稅時所支付，並最終併由個人股東負擔稅負及用以扣抵綜所稅，是就獲配投資收益之營利事業言，該投資收益是否含可扣抵稅額，對其年度營所稅之負擔並無意義，但於虧損年度，營利事業獲配之投資收益雖已無從全額分派予其股東，惟與該投資收益所併同獲配之股東可扣抵稅額，最終卻仍可能全額分配予個人股東用以扣抵綜所稅。故於營利事業之虧損年度，所得稅法第42條第1項規定於兩稅合一制下存立之功能已有減損；從而，嗣後營利事業由虧轉盈，並依所得稅法第39條第1項但書規定列報跨年度盈虧互抵，系爭函釋示各該虧損年度已依同法第42條第1項規定不計入該年度全年所得額之投資收益，應先抵減各該年度之虧損數，以其虧損數之餘額作為本年度（即列報跨年度盈虧互抵年度）純益額（即全年所得額）之扣除額，尚未抵觸所得稅法第42條第1項規定於兩稅合一制下之立法意旨，亦尚難謂因抵觸同條項規定於兩稅合一制下之立法意旨，而與憲法第19條租稅法律主義有違。【22】

五、系爭函與財政部74年函、76年函間，尚不生違反憲法第7條平等原則之問題【23】



聲請人執以爭議系爭函違反憲法第7條平等原則之財政部74年函及財政部76年函，係分別釋示稽徵機關於核定所得稅法第39條第1項但書所規定之各期虧損時，就營利事業於各該虧損年度如有暫停課徵營所稅之證券交易所得或免納所得稅之土地交易所得，無須先予抵減各該虧損年度所核定之虧損數。而各項實質上具免納所得稅效果之事項，既各有其稅制設計需求及立法目的，故稽徵機關為所得稅法第39條第1項但書所規定「前10年內各期虧損」之核定時，是否先行抵減各該虧損年度所核定之虧損數，自應各別判斷，是財政部就此類所得，所為如何核定「前10年內各期虧損」之函釋間，其規範事項各不相同，尚不生違反憲法第7條平等原則之問題。【24】

況所得稅法第4條之1之停徵證券交易所得之營所稅規定，核係為簡化稽徵手續之目的而為（立法院公報第78卷第104期院會紀錄第134頁參照），並有就此等資本利得之所得類型免納所得稅之租稅優惠性質。另所得稅法第4條第16款所以規定土地交易所得免納所得稅，則是因該土地交易所得已課徵土地增值稅（立法院公報第51卷第30會期第10期第16頁、第52卷第30會期第14期第38頁參照），即為避免就同一租稅客體對同一租稅主體課徵同屬所得類稅捐（所得稅、土地增值稅）之重複課稅而為；且上述2函亦同時揭示證券交易損失及出售土地損失，均不得併計虧損（所得稅法第4條之1及同法施行細則第8條之4規定參照）。故系爭函與財政部74年函、76年函間，乃基於不同事物所為之釋示，自不生違反憲法第7條平等原則之問題。【25】

六、本庭判斷結果【26】

綜上所述，系爭函乃為協助下級稽徵機關行使所得稅法第39條第1項但書規定授予之核定權，所為之釋示，其釋示未逾越同但書所規定「前10年內各期虧損」之可能解釋範圍，且符合該規定適度放寬年度課稅原則以正確衡量稅負能力之立法目的，與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸；亦不生違反憲法第7條平等原則之問題。惟所得稅法第39條第1項但書規定於年度課稅之原







	<p>則下，例外允許營利事業之跨年度盈虧互抵，本係基於多重立法目的而設，是營利事業依同但書規定列報跨年度盈虧互抵時，各該虧損年度依同法第42條規定不(免)計入所得額之投資收益，是否應先抵減各該年度虧損數，固非不得適度配合國家各階段財政及經濟發展之目的，予以調整，但所得稅法第39條第1項但書規定之跨年度盈虧互抵制度，其政策選擇影響國家財政、經濟與產業發展，並涉及人民之租稅負擔，為避免疑義，有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜。【27】</p> <p>憲法法庭 審判長 大法官 許宗力</p> <table><tr><td>大法官 蔡焜燉</td><td>黃虹霞</td><td>吳陳鐸</td></tr><tr><td>蔡明誠</td><td>林俊益</td><td>許志雄</td></tr><tr><td>張瓊文</td><td>黃瑞明</td><td>詹森林</td></tr><tr><td>黃昭元</td><td>謝銘洋</td><td>呂太郎</td></tr><tr><td>楊惠欽</td><td>蔡宗珍</td><td></td></tr></table>	大法官 蔡焜燉	黃虹霞	吳陳鐸	蔡明誠	林俊益	許志雄	張瓊文	黃瑞明	詹森林	黃昭元	謝銘洋	呂太郎	楊惠欽	蔡宗珍	
大法官 蔡焜燉	黃虹霞	吳陳鐸														
蔡明誠	林俊益	許志雄														
張瓊文	黃瑞明	詹森林														
黃昭元	謝銘洋	呂太郎														
楊惠欽	蔡宗珍															
主筆大法官記載	本判決由楊大法官惠欽主筆。															
大法官就主文所採立場表	<div> 111年憲判字第5號判決主文立場表</div>															
意見書	<div><div></div><div>憲法法庭111年憲判字第5號判決黃大法官虹霞提出，蔡大法官焜燉、蔡大法官明誠加入之協同意見書</div></div> <div><div></div><div>憲法法庭111年憲判字第5號判決林大法官俊益提出之不同意見書</div></div> <div><div></div><div>憲法法庭111年憲判字第5號判決許大法官志雄提出，林大法官俊益、張大法官瓊文、黃大法官昭元、謝大法官銘洋加入之不同意見書</div></div> <div><div></div><div>憲法法庭111年憲判字第5號判決謝大法官銘洋提出之不同意見書</div></div>															
判決全文	<div> 憲法法庭111年憲判字第5號判決_OCR</div>															
確定終局裁判/停止程序裁定	<div> 最高行政法院105年度判字第661號行政判決</div>															
判決摘要	<div> 憲法法庭111年憲判字第5號判決摘要</div>															
相關法令	<div><div></div><div>憲法第7條、第15條及第19條。</div></div> <div><div></div><div>憲法訴訟法第90條第1項。</div></div> <div><div></div><div>司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款。</div></div> <div><div></div><div>司法院釋字第660號、第693號及第700號解釋。</div></div> <div><div></div><div>所得稅法第4條第16款、第4條之1、第5條、第24條第1項前段、第39條第1項但書及第42條。</div></div>															

-  [公司法第 232 條。](#)
-  [所得稅法施行細則第8條之4。](#)
-  [營利事業所得稅查核準則第 99 條。](#)
-  [財政部74年7月6日台財稅第18503號函。](#)
-  [財政部76年9月22日台財稅第7585901號函。](#)

聲請人聲請書、補充聲請書

-  [中國鋼鐵股份有限公司1071226解釋憲法聲請書\(一\)_OCR](#)
-  [中國鋼鐵股份有限公司1080121解釋憲法聲請書\(二\)_OCR](#)
-  [中國鋼鐵股份有限公司1080712釋憲聲請補充理由書\(三\)_OCR](#)
-  [中國鋼鐵股份有限公司1100923釋憲說明會陳述意見書_OCR](#)
-  [中國鋼鐵股份有限公司1100923釋憲聲請補充理由書 \(四 \) _OCR](#)
-  [中國鋼鐵股份有限公司1100928簡報_OCR](#)
-  [中國鋼鐵股份有限公司1100929釋憲聲請補充理由書 \(五 \) _OCR](#)

專家諮詢意見書

-  [馬秀如教授專家諮詢意見書](#)
-  [馬秀如教授專家諮詢意見書簡報檔](#)
-  [許崇源教授專家諮詢意見書](#)
-  [臺灣稅法學會代表葛克昌教授專家諮詢意見書](#)
-  [中華民國會計師公會全國聯合會代表陳世洋會計師專家諮詢意見書_OCR](#)
-  [中華民國會計師公會全國聯合會代表陳世洋會計師專家諮詢意見書補充意見](#)

其他

-  [財政部1100902台財稅字第11000035390號函_OCR](#)
-  [財政部1100928說明資料_OCR](#)



[財政部1100928簡報 OCR](#)