

107 年度憲二字第 411 號聲請案說明會事實

台灣稅法學會葛克昌代表謹就該聲請案說明會事實題綱，提供下列說明：

- 一、所得稅法第 39 條但書所稱「該管稽徵機關核定之前 10 年內各期虧損」，會計及稅務申報實務之認定多依財政部 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函：「應將各該期依同法第 42 條規定不計入所得額的投資收益，先行抵減各該期的核定虧損後，再以虧損的餘額，自本年度純益額中扣除。」惟依該函辦理，不僅在比較法上少有相同規定，就我國實務而言，有不少得免依本部 66 年 3 月 9 日函規定，先行抵減個該年度之核定合併營業虧損，例如採「連結稅制」辦理合併申報者（財政部 93 年 7 月 5 日台財稅字第 0930453061 號令）；適用「分離課稅」的短期票券利息所得，亦免先行抵減個該期的核定虧損（財政部 72 年 2 月 7 日台財稅第 30908 號函）土地交易所得亦然（財政部 76 年 9 月 22 日台財稅第 7585901 號函）；在停徵證券交易所得稅期間所發生之證券交易損失，該項利息所得既已扣繳稅款，應免先予抵減各該期核定之虧損（財政部 74 年 7 月 6 日台財稅第 18503 號函），在學理上雖跨年度，然盈虧互抵係所得稅法「客觀淨值原則」之適用。（司法院釋字第 745 號解釋理由書第 2 段明示：本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。）雖然憲法並未賦予納稅義務人完全不受限制損失抵權，但各種限制性措施，首先須受租稅法律主義限制，亦即國稅須得國會同意，地方稅須得地方議會同意，且該限制具有充分理由，例如防杜過度之稅捐規避，或缺乏可稅性，不得僅因財政收入目的或違反比例原則而限制之。
- 二、所得稅法第 42 條所稱之鼓勵之必要費用，可否列報減除？按現行所得稅法第 42 條，將投資收益修正為「不計入所得額課稅」係 86 年底導入兩稅合一制度後基於「在兩稅合一之設算扣抵制下（將營所稅按股利予以設算扣抵綜所稅），營利事業取自轉投資收益，不計入投資事業之所得額課稅，僅在最終被投資事業課徵營利事業所得稅。」該條規定在 69 年 12 月 26 日（兩稅合一之前）係規定：「公司組織之營利事業，投資於國內其他非免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其投資收益之百分之八十，免計入所得額課稅。」換言之，在 87 年兩稅合一實施前，投資收益之所得性質認定，係列入稅基，而基於獎勵投資或其他政策目的，而將此項投資收益之所得全部或部分「免計入所得」之稅捐優惠，69 年修正為百分之八十，免計入所得額課稅，係要克服成本費用在應稅與免稅之分攤困難。86 年導入兩稅合一，被投資公司所繳納之營所稅只是代替個人股東預

繳、預扣之所得稅。¹投資公司取得投資收益係代股東受所得稅委託，暫時收受之。²

- 三、所得稅法第 42 條第 1 項規範：「**公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得課稅。**」立法理由主要在避免投資收益之重複課稅。惟在兩稅合一制度之前，轉投資收益既免稅，則有關投資之利息投資及管理費用，以及因投資收益所繳納之營業稅還有印花稅，不應在計算營利事業所得稅時減除，為簡便計算將免計入所得稅之投資收益於 69 年 12 月 30 日改為 80%，財政部 66 年 3 月 9 日函係在此背景下適用。86 年 12 月 30 日在兩稅合一設算扣底下，營利事業取自轉投資事業之投資收益，不計入投資收益課稅，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，原先之 80%免稅規定，已無存在必要。惟 66 年函仍未隨之改正，而適用於聲請案件。

- 四、按重複課稅分經濟上重複課稅，即同一稅捐客體不得課二次以上稅；法律上重複課稅，不僅同一稅捐客體且須同一稅捐主體課二次以上稅。法律上重複課稅在法律上不容存在，經濟上重複負擔為促進經濟發展消除重複課稅，予以立法，為稅捐優惠。我國民商法係採「法人實在說」，但稅法不同，不以民商法之法律形式為限，而以量能平等負擔原則，對獨資、合夥、地下公司皆具有負擔稅捐之能力。我國兩稅合一係借鏡德國（西德），1977 年至 2000 年之完全扣抵制，2000 年後因設算扣抵制只限於「居住者」得結算申報，但因歐盟對歐盟內各國交易為避免不同稅捐待遇，是以，兩稅合一制改為「部分免稅」法，在股利所得予以近手百分之五十之優惠。此種制度為國際通行之現制。³我國之兩稅合一與德國並非完全相同，因德國之資本利得，傳統採行分離課稅，不適用累進稅制。我國兩稅合一完全設算扣抵後不分薪資所得或資本利得，均按累進計稅。107 年廢除兩稅合一。並非完全改為兩稅獨立制，首先，對股利所得改採分離課稅，並允許原本適用低累進稅率之納稅者仍可沿用舊制。最高行政法院 105 年判字第 661 號判決：「投資收益依所得稅法第 42 條第 1 項規定而獲實質免稅之優惠，未計入當年度所得課稅，如於嗣後年度計算虧損可扣除金額時，未將該投資收益加回，則可扣除虧損金額勢將虛增，並造成投資收益取得年度與虧損扣除年度雙重獲益之情形，即有違課稅公平原則。」此將所得稅法第 39 條盈虧互抵與第 42 條投資所得不計入所得額課稅，均認為「稅捐優惠」而有雙重優惠之嫌，但第 39 條盈虧互抵係基於量能原則之客觀淨值原則，第 42 條投資收益係避免重複課稅，並無雙重獲益。

¹ 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，收錄於所得稅與憲法，韓蘆，三版，2009 年，頁 141 以下。

² 黃士洲，本案法律意見書，頁 4。

³ 前揭註 1。

五、德國對客觀淨值原則之適用，並未不容限制，盈虧互抵亦非無條件適用，⁴但須具充分事由，例如資本利得轉讓適用分離課稅，故僅允許轉讓損失與收入相抵，不得與累進稅之收入相抵；又如防止逃稅或避稅之可能性，須具有權利濫用之要件，再者，須有稅捐法定主義之適用。行政機關之解釋，既乏法律明確具體授權，納稅者權利保護法第 3 條第 3 項明定：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」同法第 1 條第 1 項明定：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」66 年函歷經投資收益 80%免稅、兩稅合一課一次稅、納保法之施行，長達數十年未予以檢討，且增加法律所未明訂之限制，應不得適用。

⁴ 陳衍任，公司所得稅的損失扣抵及其限制，東吳大學 110 年 9 月 6 日營利事業股利所得與虧損扣抵研討會，頁 11。