

## 107 年度憲二字第 411 號中國鋼鐵股份有限公司聲請案

與會專家學者：中華民國會計師公會全國聯合會代表陳世洋會計師

### 案由摘要

中國鋼鐵股份有限公司(下稱聲請人)與稽徵機關間有關營利事業所得稅事件，經最高行政法院 105 年度判字第 661 號判決敗訴確定，針對終局判決援用之財政部 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函釋(下稱系爭函)，以應將各該期依所得稅法第 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，導致聲請人核課稅額與憲法第 7 條「平等原則」闡釋之「量能課稅原則、租稅公平」互相牴觸。是以，聲請人就前揭違憲疑義，聲請憲法解釋，對此檢送本公會建議意見，敬請參採。

### 說明會爭點題綱

- 一、財政部 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函(下稱系爭函)釋示：「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(現為 10 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。」

請就下列事項予以說明，並提供相關資料：

- (一) 所得稅法第 39 條第 1 項但書所稱「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如何認定？又如依系爭函辦理，則其於實務及學理上是否合理？

說明：

1、核定虧損即核定課稅所得額為虧損，此係稽徵機關依稅法所為之核定，與公司自行依商業會計法處理之帳面虧損，斯為二事。

2、所得稅法第 39 條第 1 項但書係「量能課稅原則」之表現。按量能課稅原則乃依據憲法上平等原則所具體化之稅捐正義原則，要求有關納稅義務人之稅捐負擔，應當按照經濟上之負擔能力分配，納稅者權利保護法第 5 條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」即揭示斯旨。量能課稅原則之具體化原則之一，即為淨額所得原則（於本件應指十年之淨額所得），認為可支配的所得，亦即淨額的所得，才能表彰納稅義務人之經濟上給付稅捐能力，……。（最高行政法院 108 年度判字第 262 號判決參照）又「投資收益」既經立法者為避免重複課稅而特別另立法律明定免稅，則當然不得另以量能課稅原則為由，將已於發放股利公司完納稅捐之免稅投資收益，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，致形成迂迴間接追徵稅捐（重複課稅）之情形。

3、所得稅法第 4-1 條：「自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所所得停止課徵所得稅，『證券交易損失亦不得自所得額中減除』。」、所得稅法第 4-2 條：「依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅之期貨交易所得，暫行停止課徵所得稅；『其交易損失，亦不得自所得額中減除』。」；但所得稅法第 42 條卻僅規定投資收益免計入所得額課稅，而「省略即故意省略」的未明定「投資損失亦不得自所得額中減除」之衡平考量。依上，兩相對照以觀，足證依目的性解釋，所得稅法第 42 條之規範重點係在避免重複課稅，亦即稽徵機關不得基於法律所無之衡平考量，而增加所得稅法第 39、42 條母法所無之限制，變相追徵「免稅投資收益」之所得稅，致生「重複課稅」之實質效果。

4、系爭函其於實務及學理上均不合理。系爭函雖未明定免稅投資收益須重新計入所得額課稅，但卻以迂迴方式，間接達到計入虧損扣抵年度課稅所得額之實質效果，致增加所得稅法第 39 條母法所無之限制，變相追徵(重複課稅)「免稅投資收益」之所得稅，而有抵觸所得稅法第 39 條及第 42 條母法，及納稅者權利保護法第 3 條第 3 項：「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。」之情形。

5、【所得稅法第 39 條立法理由】

(a) 「以往年度虧損原則上不得列入本年度計算，但以年度為期限，計算營利事業之所得，常使變動性大之所得，負荷過重。外國法例有將以往年度虧損後轉或前轉等方法，惟前轉使以往年度稅負不確定且退稅手續繁瑣，殊非所宜，故本法採後轉辦法，並為建立藍色申報制度，對帳冊齊全、申報正確者，予以優待。」

(b) (78/12/30 修正)將但書規定得扣除之「前 3 年」虧損放寬為「前 5 年」，以提高企業競爭能力及促進稅制公平合理。並為防杜取巧，同時修正但書規定於虧損及申報扣除年度均為使用藍色申報或經會計師查核簽證申報者始可適用，以資周延。

(c) (98/01/21 修正)一、為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量，參照其他國家做法，將第 1 項規定得扣除「前 5 年」虧損，放寬為「前 10 年」虧損。二、有關營利事業得扣除經稽徵機關核定前 5 年內各期虧損規定，自 78 年 12 月 30 日修正迄今已超過 17 年，期間歷經多次產業轉型，對於多數需投入大量資本或研發成本致營業初期虧損期限較長產業，原前 5 年核定營業虧損扣除規定已不合時宜。三、本法本次修正之條文施行前符合修正條文第 1 項但書規定之公司組織營利事業，其經

稽徵機關核定之以前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，應可於本法本次修正施行後，適用修正後之規定，爰增訂第 2 項，予以明確規範，以利適用。

(二) 營利事業就取得所得稅法第 42 條所稱股利之必要費用，可否於年度營利事業所得稅結算申報作為費用，予以列報減除？又理由為何？

說明：

依所得稅法第四十二條規定不計入所得額課稅之股利或盈餘，應依所得稅法第二十四條及營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法規定分攤其相關之成本、費用或損失。

(a) 司法院民國 88 年 10 月 29 日釋字第 493 號解釋文

營利事業所得之計算，係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，為所得稅法第二十四條第一項所明定。依所得稅法第四條之一前段規定，自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所得停止課徵所得稅；公司投資收益部分，依六十九年十二月三十日修正公布之所得稅法第四十二條，公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其中百分之八十免予計入所得額課稅；則其相關成本費用，按諸收入與成本費用配合之上揭法律規定意旨及公平原則，自亦不得歸由其他應稅之收入項下減除。至應稅收入及免稅收入應分攤之相關成本費用，除可直接合理明確歸屬者得個別歸屬，應自有價證券出售收入項下減除外，因投資收益及證券交易收入源自同一投入成本，難以投入成本比例作為分攤基準。財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函說明三，採以收入比例作為分攤基準之計算方式，符合上



開法條規定意旨，與憲法尚無牴觸。惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。

(b)第二十四條 (95.5.5 修正)

條文：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。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。

理由：一、營利事業經營業務之各項收入，其所得有屬應稅及免稅者，為避免「免稅部分相關成本、費用或損失」列為「應稅收入」之減項，造成虛增免稅所得，侵蝕應稅所得之稅基，其收入、成本、費用或損失，應區分應稅或免稅分別計算所得。惟依據司法院釋字第四九三號解釋，指出「營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍由法律明確授權主管機關訂立為宜」，爰修正第一項，增列相關規定，以資明確。

(c)營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法(96.4.26 訂定；107.11.07 修正)

第 2 條：

**下列免納或停止課徵所得稅或不計入所得額課稅之免稅所得，應依本辦法規定分攤其相關之成本、費用或損失：**

- 一、依本法第四條第一項第十六款規定免納所得稅之土地交易所得。
- 二、依本法第四條之五第一項第二款至第四款規定免納所得稅之土地、土地改良物交易所得。
- 三、依本法第四條之一規定停止課徵所得稅之證券交易所得。
- 四、依本法第四條之二規定停止課徵所得稅之期貨交易所得。

### **五、依本法第四十二條規定不計入所得額課稅之股利或盈餘。**

前項各款規定以外之免稅所得，其相關成本費用或損失應分別辨認歸屬；無法分別辨認歸屬者，應以合理方式分攤之。

(三) 依所得稅法第 42 條規定不計入所得額課稅之投資收益，是否應屬同法第 24 條第 1 項所稱應稅所得，而為年度收入總額之一部分，並用以計算出純益額(所得額)或虧損？

說明：

依所得稅法第 42 條規定不計入所得額課稅之投資收益，非屬同法第 24 條第 1 項所稱應稅所得，非為年度核定收入總額之一部分，並非用以計算出核定純益額(核定所得額)或核定虧損。

依所得稅法第 42 條規定不計入所得額課稅之投資收益，非屬同法第 24 條第 1 項所稱應稅所得，亦即雖有「帳載結算金額」，但申報書制式規定一律按「/」（零元）申報「自行依法調整後金額」，從而既不包括於核定「53 全年所得額」內，亦不包括於核定「59 課稅所得額」內，請參閱「109 年度損益及稅額計算表」。

(四) 營利事業受配所得稅法第 42 條所規定之股利，如內含可扣抵稅額，則於依所得稅法第 39 條第 1 項規定計算各期虧損時，應將此等股利淨額減除後，始得作為計算盈虧互抵之虧損數，系爭函是否造成此等股利於發放公司階段及獲配公司階段皆課徵營利事業所得稅，而有重複課稅之疑慮？又其結論是否會因此等股利係不含可扣抵稅額而有不同？

說明：

1、在兩稅合一之設算扣抵制下，營利事業受配所得稅法第 42 條所規定之股利，必係「股利淨額」，故當然不內含可扣抵稅額。在兩稅合一之設算扣抵制下，「股利總額=股利淨額+可扣抵稅額」，可扣抵稅額係專供獲配公司個人股東扣抵個人綜合所得稅之權利，獲配公司本身不得主張扣抵營利事業所得稅。

2、此等「股利總額」於發放公司階段應就其營業所得課徵營利事業所得稅，而在兩稅合一之設算扣抵制下，於獲配「股利淨額」之公司階段本應永久不得重複課徵營利事業所得稅。但系爭函卻以迂迴間接的變相追徵方式，實質上違背股利淨額不計入課稅所得額之母法規定，更否定兩稅合一設算扣抵制之立法精神，從而形成事實上之重複課稅。以上結論並不會因此等股利係不含可扣抵稅額而有不同。

3、所得稅法第 42 條在兩稅合一之設算扣抵制下(施行期間 87.1.1~106.12.31)法條用語係「所獲配之股利淨額或盈餘淨額」，而於獨立課稅制下之法條用語則為「所獲配之股利或盈餘」。

所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類營利所得，在兩稅合一之設算扣抵制下之法條用語為「營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額」，而於獨立課稅制下之法條用語則為「營利所得：公司股東所獲分配之股利、合作社社員所獲分配之盈餘」。

(五) 系爭函之內容是否有變相擴大稅基，增加法律所無之租稅義務？

說明：系爭函之內容有變相擴大稅基，並增加法律所無之租稅義務。

謹 呈

司 法 院 鈞 鑒

說明人：中華民國會計師公會全國聯合會

理事長：黃奕睿



與會代表：陳世洋會計師

中 華 民 國 1 1 0 年 9 月 2 2 日