

解釋憲法聲請書(一)

聲請人 中國鋼鐵股份有限公司

法定代理人 翁朝棟

聲請代理人 德勤商務法律事務所
林瑞彬律師

勤業眾信聯合會計師事
務所
賴永發會計師

茲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，
聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

壹、聲請解釋憲法之目的：

聲請人中國鋼鐵股份有限公司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。在違反憲法第 19 條租
稅法定主義及第 23 條法律保留原則下，上開確定終局判決所援用之財政部
66 年 3 月 9 日台財稅字第 31580 號函釋（附件 1，下稱系爭函釋），變相增
加聲請人約新臺幣（下同）84 億元之課稅所得額，致聲請人增加逾 8 億元
之稅賦，不當侵害憲法第 15 條保障人民之財產權。此外，系爭函釋之援用，
亦導致聲請人核課稅額與憲法第 7 條「平等原則」揭示之「量能課稅原則、
租稅公平」有所扞格。基此，聲請人就上開違憲疑義，聲請憲法解釋。

貳、疑義之經過及性質：

- 一、緣聲請人自 98 年度起依企業併購法第 40 條有關公司合併申報之相關規定，選擇以聲請人為納稅義務人，與其子公司中龍鋼鐵股份有限公司（下稱：中龍公司）辦理營利事業所得稅合併申報。98 年合併申報虧損金額為 9,665,865,465 元，經國稅局審定調減 13,613,208 元，核定合併虧損金額為 9,652,252,257 元。
- 二、99 年度營利事業所得稅合併結算申報，聲請人自行申報合併申報所得額為 39,219,412,996 元，並列報前十年(98 年度發生)核定合併營業虧損本年度扣除額 9,665,865,465 元（當時 98 年合併申報營所稅尚未經核定，故以原申報之虧損金額列報），合併結算申報課稅所得額為 29,553,547,531 元。
- 三、然而，國稅局進行 99 年營所稅審定時，針對前十年核定虧損本年度扣除額，其核定處分並非以稅局已寄發給聲請人之 98 年度合併申報營所稅核定通知書所載之核定合併虧損金額 9,652,252,257 元為據，而係將 98 年已核定虧損金額再次審查後，逕將前十年之合併營業虧損扣除額調減 8,492,836,215 元，基此，核定 99 年度之前 10 年合併營業虧損扣除額僅為 1,173,029,250 元，致核定後合併結算申報課稅所得額為 37,964,905,673 元，較原聲請人申報金額調增 8,411,358,142 元(詳細計算如下表)。

99 年度中鋼中龍營利事業所得稅合併申報				
申報欄位	聲請人申報數 (D)	稅局核定數 (E)	調整數 (F)=(E)-(D)	備註
合併申報所得額(A)	39,219,412,996	39,137,934,923	(81,478,073)	聲請人無異議

前十年核定 合併營業虧 損(98年發 生)本年度扣 除額(B)	9,665,865,465	1,173,029,250	(8,492,836,215)	國稅局調整金額除98年度核定營業虧損調減13,613,208元外： (1) 尚援引66年31580號函，核定99年可扣除之虧損金額應先抵減98年度之第42條不計入所得額之投資收益8,364,332,598元； (2) 另核定98年度營運總部免稅所得114,890,409元亦應先抵減虧損。
合併結算申 報課稅所得 額 (C)=(A)-(B)	29,553,547,531	37,964,905,673	8,411,358,142	限制前十年營業虧損扣除金額，即變相增加課稅所得額

四、前十年核定合併營業虧損本年度扣除額調減項目，主要係國稅局不當援引財政部66年3月9日台財稅字第31580號函，認為98年度已核定之虧損於99年申報扣除時，須再先行抵減聲請人98年不計入所得額之投資收益8,364,332,598元(聲請人主張違憲)。該項核定處分及系爭函釋，係不當限制與剝奪聲請人依所得稅法第39條規定本得享有之跨年度盈虧互抵權利，且依所得稅法第42條之意旨，投資收益本不須計入所得稅課稅，然國稅局不當適用系爭函釋之結果，即以當年度可扣抵之虧損額先行抵減投資收益，透過限制虧損扣除範圍之方式，變相將投資收益納入稅基轉為應稅所得，進而核定聲請人應補繳逾8億元鉅額稅款，實對聲請人財產權構成重大侵害，敬請 大院明鑒。

五、聲請人對國稅局上開核定不服，迭經復查、訴願、行政訴訟，並經高雄高等行政法院104年度訴字第256號判決(附件2)及最高行政法院

105 年度判字第 661 號判決(附件 3)駁回聲請人之上訴並已確定在案，聲請人仍有不服，復提起本次釋憲聲請。

六、 本案所涉及之憲法條文：憲法第 7 條平等權、第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則以及第 15 條之財產權。

叁、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

一、本案得聲請解釋憲法之程序理由：

(一) 按「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：...二、人民、法人或政黨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。」司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。復以，釋字第 374 號解釋理由書，對人民得據以聲請違憲審查之命令有較普遍及概括之說明：「司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，人民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牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。其中所稱命令，並不以形式意義之命令或使用法定名稱（如中央法規標準法第三條之規定）者為限，凡中央或地方機關依其職權所發布之規章或對法規適用所表示之見解（如主管機關就法規所為之函釋），雖對於獨立審判之法官並無法律上之拘束力，若經法官於確定終局裁判所引用者，即屬前開法條所指之命令，得為違憲審查之對象，迭經本院著有解釋在案（釋字第二一六號、第二三八號、第三三六號 等號解釋）。」上開所謂函釋，早於釋字第 173 號解釋理由書中即已表明：「財政部（六

七) 台財稅字第三四八九六號函，係對於徐○夫六十七年五月二十三日請示之釋答，經該部分所屬之財稅機關，為行政法院七十年度判字第二二五號確定終局判決所適用，具有命令性質，聲請人聲請解釋，核與司法院大法官會議法第四條第一項第二款規定相符，應予受理，合先說明。」，釋字第 217 號解釋理由書亦載明：「財政部中華民國七十二年二月二十四日（72）台財稅字第三一二二九號函提示所屬財稅機關……。」。凡此，皆屬以行政機關對下級機關所為而經確定終局判決援用之通案函釋為解釋客體，其後因此一原則於理甚明，司法院在各號釋字解釋中即不再重複為具有命令性質之論述。

- (二) 本案聲請人對財政部高雄國稅局上開核定不服提起復查後，財政部高雄國稅局即引用系爭函釋作為駁回聲請人申請之理由。案經聲請人提起行政救濟，高雄高等行政法院 104 年度訴字第 256 號判決及最高行政法院 105 年度判字第 661 號判決亦均以系爭函釋為處分之依據，否准聲請人之請求。由以上爭訟過程可知，系爭函釋是否存在牴觸憲法之疑義，始終為本案行政救濟程序中之爭執焦點，並影響聲請人本得享有營業虧損抵減純益後抵稅之合法權利：自財政部高雄國稅局至行政救濟機關，均以系爭函釋作為處分及裁判基礎，認定聲請人不得享有依法抵稅之權利；反面而言，若系爭函釋為違憲無效，財政部高雄國稅局即無可能再以「投資收益應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」為理由駁回聲請人之申請，行政救濟機關更不可能維持原處分，足見系爭函釋係聲請人請求抵稅之權利遭受不法侵害之主要公權力來

源，自與確定終局裁判間存在重要關聯性。

(三) 綜上，系爭函釋確實係聲請人依法享有營業虧損抵減純益後抵稅之權利遭到侵害之核心基礎，亦為行政法院維持財政部高雄國稅局原處分合法性之法令依據，應與確定終局裁判間存在重要關聯性，得作為違憲審查之客體，就此聲請人應具有聲請釋憲之權利保護必要，要屬無疑。

二、依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款，聲請人於憲法上之權利，遭受不法侵害如下：

(一) 系爭函釋逾越所得稅法第 39 條及 42 條之立法目的，增加法律所無之限制，有違法律保留原則及租稅法定主義：

1. 所謂「法律保留原則」，係指行政機關欲為特定行為時，皆須有法律授權依據，沒有法律授權之行政機關，即不能合法的做成行政行為。按財產權之保障為憲法第十五條所保障之人民自由權利，國家公權力之行使，如對人民之財產權有所限制或侵害，依據憲法第二十三條「法律保留原則」之意旨，須有法律明文作為依據始得為之。中央法規標準法第五條第二款亦規定：「關於人民權利義務事項應以法律定之」，此為民主法治國家保障人民基本權利之基本精神(釋字 620 號解釋參照)。

2. 又按憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，此即釋憲實務上租稅法定主義之主要規範。在租稅法律主義之下，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，應就相關租稅構成要件（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），以法律或

法律授權之行政命令明文規定；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行政規則為必要之規範（釋字第 597 號、第 650 號、第 657 號、第 705 號解釋參照）。又主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許。（釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692 號、第 703 號解釋參照）。

3. 次按稅捐係對所有符合構成要件之人，所課徵之無對待金錢給付義務，應需有法律依據，國稅須有國會保留，地方稅須有地方議會保留，始有實質正當性。再者，其對稅法的解釋，亦應合於憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障。此外，稅捐稽徵法第 11 條之 3 亦有明定：「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。」亦為憲法第 19 條「租稅法律主義」於稅捐法律之體現。

4. 再按系爭函釋謂：「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。」所函釋之對象乃是「各期核定虧損」應計入之稅基項目，稅基乃租稅法律主義認為攸關納稅權利之核心事項，故非納稅之技術性、細節性事項甚明，且函釋結果更進一步規定應涵蓋/加入（當時）免計入所得額之投資收益（按：投資收益改為今日為不計入所得

額課稅)，透過虧損扣抵之減少，變相擴增營利事業之納稅義務。原有所得稅法第 39 條關於核定虧損之規定，其法條原意僅涵蓋應稅損益項目而已，66 年函釋逕將虧損扣抵之稅基範圍，自行解釋並擴增至免計入所得額之投資收益，即有侵入調整稅基事項，卻未有法律明確授權之違法性瑕疵。(聲證 1 黃士洲意見書，第 3 頁)

5. 此外，依據所得稅法第 39 條第 1 項規定：「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 年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」上開規定本文部分在宣示：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。」亦即在我國現行法制下，原則上不容許跨年度之盈虧互抵。但書規定部分則是例外規定在一定法定要件下，容許跨年度之盈虧互抵。依據所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之法條邏輯結構，又可以將之解析為法定要件及法律效果兩個部分。(1)其法定要件部分為「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」。(2)其法律效果部分則是「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。」從上開規定整個邏輯結構以觀，只要符合所得稅法第 39 條第 1 項規定但書之法定要件，則可以就「經該管稽徵機關核定之前期虧損」，與

本年純益額進行盈虧互抵。(聲證2 盛子龍意見書，第10頁)

6. 然而本案確定終局判決所適用財政部66年3月9日台財稅字第31580號函釋則謂：「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(註：現行規定為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。」顯然是悖離上開規定之文義，亦即增加了一個法律所沒有規定之「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」之額外步驟。這個步驟可以說是增加了跨年度盈虧互抵所沒有之法定要件限制，也可以說是將法律效果「經該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損」作了目的性限縮。不論是將該額外步驟定性為上述何者，其都已經明顯超出「法律解釋最大可能之文義範圍」，亦即均構成法律補充。而這當然明顯違反了憲法第19條之租稅法律主義。(聲證2 盛子龍意見書，第10頁)
7. 「...依照財政部66年函釋適用的結果，反而抵觸所得稅法第39條對所得變動性大的企業以整個經營活動期間之淨課稅所得課稅之規範意旨，足見其違反母法之情節。如稅法規範的結果造成同樣課稅所得的公司會因投資收益之有無而有不同租稅待遇，則應另有法律依據，絕不適宜自所得稅法第39條之規定即可直接導出，故財政部66年函釋直接影響了適用所得稅法第39條之納稅義務人的租稅負擔高低，增加了稅捐實體法上所無的規定而增加營利事業稅負，也有違反憲法第19條

與納保法第 3 條租稅法律主義之處...」(聲證 3, 頁 202)。

8. 綜上，財政部系爭函釋為稅捐稽徵機關基於職權所作成之函釋，應以租稅法律主義為其合憲性界線，已如前述。今所得稅法第 42 條已明示公司投資國內其他營利事業所獲得之股利或盈餘，不計入所得額課稅。而系爭函釋竟要求聲請人須將投資收益先行抵減各該期之核定虧損，在未有法律明確規定之情況下，已實質變更法律所明定之稅基範圍，其違反租稅法律主義之違憲情事甚明。

(二) 系爭函釋逾越所得稅法第 42 條避免重複課稅之立法目的，且逕自將投資收益所得與相同立法目的之土地交易所得為不同處理，卻將不同性質之土地交易所得與證券、期貨交易所得為相同處理，已違反憲法第 7 條平等原則：

1. 依釋字第 745 號解釋理由書意旨：「憲法第 7 條規定人民之平等權應予保障。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，及其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定(本院釋字第 682 號、第 722 號解釋參照)。...立法者斟酌各類所得來源及性質之不同，分別定有成本及必要費用之減除、免稅額、扣除額等不同規定(所得稅法第 4 條、第 14 條及第 17 條等規定參照)。此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨

值原則，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨。」即屬 大
院對於量能課稅原則體現納稅義務人平等權保障內涵之具體闡
釋。

2.各項稅徵之立法理由及相關虧損扣抵函釋

- (1) 依據所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，土地交易所得免
納所得稅，且依財政部 76 年 9 月 22 日台財稅字第 7585901
號函釋(附件 4)見解，土地交易所得免予抵減各該年度之核
定虧損：

- A. 依據本案行為時(98 年)所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規
定：「下列各種所得，免納所得稅：十六、個人及營利事
業出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或
營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交
易之所得。」經查本款規定沿革，在 62 年 12 月 28 日增
列本款時，僅規定個人出售土地之交易所得可免納所得
稅，而營利事業出售土地之財產交易所得免納所得稅，係
在 74 年 12 月 24 日修正時才增列，當時立法理由載明『營
利事業出售土地，如有交易所得，依現行規定，除課徵土
地增值稅外，尚應課徵所得稅，與個人出售土地僅課徵土
地增值稅之規定不同，為減輕營利事業稅負並促進營建業
之正常發展，爰將「個人出售土地」一句修正為「個人及
營利事業」，俾將營利事業出售土地之財產交易所得納入
免稅範圍，其餘文字另配合修正』。(聲證 4)。論其土地增
值稅，係針對土地漲價總數額，對土地轉讓方課稅，其土

地漲價總數額亦為土地財產增益之概念，為避免對同筆土地之財產交易所得，在同段時間內，課徵同屬所得類型之所得稅，因此而產生重複課稅的問題，從而在所得稅法中設置上開條款之免納所得稅的規定，將個人與營利事業因土地交易所產生的增益，自計算所得稅基中加以排除，即為分離課稅。這種免納所得稅之規定，論其實際，非屬納稅義務人因享受立法者基於產業政策而給予稅捐優惠待遇之規定，應係為避免同筆之財產交易所得，被重複課徵土地增值稅與所得稅兩種同屬所得稅類型的稅捐，在立法者決定以土地增值稅為優先課稅順序的前提下，為避免發生重複課稅所產生問題而制訂出來的法律規範。(聲證 5，頁 176-177)

B. 次查財政部 76 年 9 月 22 日台財稅字第 7585901 號函釋：

「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（註：現行為 10 年）各期核定虧損者，各該虧損年度如有依同法第 4 條第 16 款規定免納所得稅之土地交易所得，可免先予抵減各該期之核定虧損，但出售土地之損失，亦不得併入前 3 年（註：現行為 10 年）核定虧損額，自本年度純益額中扣除。」，由前述即可知，土地交易所得稅是為避免重複課稅故予以免徵，因此，前開 76 年函釋見解循此邏輯，針對土地交易所得免先予抵減各該期之核定虧損。

(2) 依據所得稅法第 4 條之 1、之 2 規定，證券、期貨交易所得

停徵所得稅，且依財政部 74 年 7 月 6 日台財稅字第 18503 號函釋（附件 5）見解，得免予抵減各該年度之核定虧損：

A. 依據所得稅法第 4 條之 1、第 4 條之 2 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，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」、「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。」，由於證券交易所得與期貨交易所得，與土地財產交易所得之性質相同，均屬資本利得之所得類型，從而，證券交易所得當然是所得，期貨交易所得當然也是所得，只是立法者制訂上開所得稅法條文規定，「停止課徵所得稅」或「暫行停止課徵所得稅」而已。由於我國立法者並未如土地財產交易所得，另外立法課徵土地增值稅，實務上並未有任何法律課徵證券交易所得與期貨交易所得稅。故而，證券交易所得與期貨交易所得，與土地財產交易所得仍有不同，在我國都是真正享受到稅捐優惠待遇，獲得真正免稅利益之財產交易所得的類型。（聲證 5，頁 179）

B. 次查，財政部 74 年 7 月 6 日台財稅字第 18503 號函釋：「公司組織之營利事業依所得稅法第 39 條規定將經稽徵機關核定之前 3 年（註：現行為 10 年）內各期虧損自本年度純益額中扣除時，各該虧損年度如有暫停課徵營利事業所得稅之證券交易所得，無須先予抵減各該年度

之核定虧損，但停徵期間所發生之損失，亦不得併入前 3 年核定虧損額，自本年度純益額中扣除。」由上即可知，屬於真正免稅優惠而停徵所得稅之證券、期貨交易所得，依前揭函釋見解，亦無須先予抵減各該年度之核定虧損。

- (3) 所得稅法第 42 條之投資收益不計入所得額課稅，其立法意旨係為避免重複課稅，但 66 年系爭函釋卻要求應先抵減各該年度之核定虧損：

A. 現行所得稅法第 42 條係源自於所得稅法原第 38 條之規定：「營業收益中，已納或扣繳之所得稅，於應納之所得稅總額中扣除之。前項收益，如係公司組織投資於其他事業之營利所得時，『得僅以其 50% 數額，計入所得額課稅』。嗣因配合獎勵投資措施，52 年改列第 42 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，『其投資收益免予計入所得額課稅』。後於 86 年底配合兩稅合一實施，修訂為「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，『不計入所得額課稅』...」，當時修正理由謂：「一、在兩稅合一之設算扣抵下，營利事業取自轉投資事業之投資收益，不計入投資事業之所得額課稅，僅在最終被投資事業階段課徵一次營利事業所得稅。」(聲證 6)。

B. 此外，依公司法第 232 規定第 1 項：「公司非彌補虧損及

依本法規定提出法定盈餘公積後，不得分派股息及紅利」，公司法第 237 條第 1 項：「公司於完納一切稅捐後，分派盈餘時，應先提出百分之十為法定盈餘公積。…」經查公司獲配之股利或盈餘，係源自於被投資公司完納營所稅捐後之盈餘，故由前述所得稅法第 42 條之條文沿革可知，立法者考量投資收益已於被投資公司階段課徵營所稅，後分派予其投資公司時，倘若又要求投資公司需再將該投資收益列入稅基課稅，將致同一所得遭重複課稅，故歷次修法基於稅收及經濟發展政策綜合考量衡平後，對於消除重複課稅程度之取捨而有部分免稅、全部免稅及不計入所得額課稅規定。現行 42 條於 87 年修法時，立法明示倘獲配之投資收益，係來自投資國內其他營利事業(即非受免徵營所稅)，則該投資收益不計入所得額課稅，即僅於最終被投資事業階段課徵一次營所稅，再再闡明避免重複課稅之立法意旨甚明。

- C. 承上，投資收益係因被投資公司階段已課徵營所稅，而於所得稅法中予以明定不計入所得／免計入所得課稅。但最先發布之 66 年系爭函釋，逕要求投資收益需抵減各該期核定虧損金額，後發布之 74 年證券交易所函釋及 76 年土地交易所函釋，卻表明毋須先行抵減虧損，故以租稅法律主義檢視之，其投資收益已立法明示不計入所得課稅，則本不應以其他形式重新計入所得額課稅，逾越所得稅法第 42 條立法意旨，另以平等原則觀之，財

政部作成上開三則函釋時，應遵循法規範是否符合平等權保障之要求，法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，及其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定。

(4) 對照前開財政部 76 年之解釋函令（土地交易所得免予抵減各該期核定之虧損），即可發現投資收益及土地交易所得免徵營所稅，其立法理由皆為避免重複課稅，但系爭函釋卻對投資收益為較不利課稅待遇，違反平等原則：

A. 本聲請案之高等行政法院判決略以「又土地交易所得係依據所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款免納所得稅，證券交易所得係依同法第 4 條之 1 停止課徵所得稅，兩者均係政府基於政策考量而立法規定為非課稅所得對象，而投資收益則係依據所得稅法第 42 條規定不計入所得額課稅之所得，其目的係因被投資公司已繳納營利事業所得稅，如再由投資公司將投資收益作為課稅所得合計，將產生重複課稅之情形，故投資收益仍具所得屬性，僅為避免重複課稅而不計入課稅所得，與土地交易所得及證券交易所得係基於政策考量而免稅，三者所得性質不同，尚無比附援引之餘地。」（附件 2 第 32 頁）。

B. 惟依前所述，立法者基於避免「重複課稅」之立法目的，故依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，將土地交易所得免納所得稅，第 42 條規定亦同此目的，將投資收益不計入所得額課稅。對於相同目的之事物，理應相同處理，

為憲法平等原則之內涵，今系爭函釋卻未同 76 年之解釋函令相同處理，顯然已違反憲法平等原則。

- (5) 以前開財政部 74 年之解釋函令（證券、期貨交易所得免予抵減各該期核定之虧損）而言，真正享有租稅優惠之證券、期貨交易所得，不用抵減虧損，而基於避免重複課稅而排除於稅基之投資收益，反需加回抵減，舉重以明輕，益證系爭函釋違反平等原則：

A. 財政部 66 年作成系爭函釋，所持理由為認定「在轉投資收益獲配股利或盈餘的當年度，因為該收入不計入當年度所得，已經得到租稅優惠，如果在後面的年度，進行跨年度盈虧互抵時，又不能將該筆收益加回來，則納稅義務人等於獲得雙重租稅優惠。」(附件 3 第 17 頁)。

B. 承前述，所得稅法第 4 條之 1、第 4 條之 2 規定，停徵證券、期貨交易所得稅，且在其他稅目上亦未針對證券、期貨等財產交易之增益課徵過所得稅，其本質係屬真正稅捐優惠，倘基於財政部對 66 年函釋之見解邏輯，證券、期貨交易所得，當年度停徵所得稅，已享有租稅優惠，後續年度若毋須先行抵減核定虧損，亦有獲得雙重租稅優惠之嫌，為何依財政部 74 年之函釋見解，仍得免予抵減各該期之核定虧損？然投資收益不計入所得額課稅，係因獲配之投資收益係源自於被投資公司課稅後盈餘，該收益於被投資階段已課徵過營所稅，本不應於營利事業間流轉時，一再地重複課徵稅賦。今適用系爭函釋之結果，竟使原本

所得稅法第 42 條規定下投資公司不應繳稅之股利所得，透過抵減未來年度可扣抵之虧損額，變相轉為應稅所得，簡言之，適用系爭函釋後投資公司對原無須繳稅部分已實質繳納稅捐，顯牴觸所得稅法第 42 條規範目的無疑；更有甚者，對照財政部 74 年解釋函令，屬租稅優惠之證券交易所得免予抵減核定虧損，非屬租稅優惠之投資收益反須抵減核定虧損？！益證實務對於何項收益得以免予抵減核定虧損，何項收益應抵減核定虧損，無一致準則可循。

(6) 系爭函釋規範之目的是否具合理性，其規範手段與目的是否有合理關聯性皆未明確闡明

再查，縱使本件最高行政法院與高等行政法院皆將盈虧互抵制度誤認為租稅優惠(聲請人否認之)，系爭函釋抑或高等行政法院判決、最高行政法院判決卻無說明何以避免「投資收益取得年度與虧損扣除年度雙重獲益之情形」為合法利益(legitimate interest)?其與所採之手段即「投資收益抵減當年度虧損扣除額」具有如何合理關聯性(rationally related)?況且，本件之高等行政法院、最高行政法院亦無針對系爭函釋之分類目的與其合理關聯性詳細闡明，何以免稅之證券交易所得、土地交易所得「可免先予抵減各該期之核定虧損」?係基於何正當目的(政策目的)?其正當目的與手段間有何合理關聯性?以及何以不計入所得稅課稅之「投資收益」需先予抵減各該期之核定虧損後，該虧損額始能於純益中扣減?凡此，均足證系爭函釋違反憲法平等原則。

(7) 各項稅目之課徵縱需不同處理，仍應由法律授權：

最後，不論前述各項所得免稅之原因為何，函釋間作成差別課稅待遇的理由是否可被接受，一旦立法者將特定收益排除在所得稅稅基之外，則不可以其他迂迴方式，將其重新計入課稅所得額徵稅，即不能透過限制後續跨年度之盈虧互抵金額，變相地對該特定收益徵稅。若是基於必要理由，需對前述免稅立法為例外處理，則亦必須是立法者透過嚴謹立法程序方得為之。如此人民的財產權才有免受不法侵害之基本保障，人民對稅法的遵循才不至於無所適從。

三、結論

就所得稅法 39 條立法目的觀之，盈虧互抵本身即為客觀淨所得原則之體現，並非租稅優惠；而所得稅法第 42 條投資收益不計入所得課稅，其立法意旨係為避免重覆課稅。系爭函釋適用結果，已將聲請人虧損年度（98 年）獲配本不計入所得課稅之投資收益 8,364,332,598 元，透過抵減本可享有之核定虧損金額，致未來年度使用虧損扣抵後之課稅所得增加，變相地將該投資收益轉化為應稅所得，且違法限制納稅義務人盈虧互抵權利，實為同時悖離上開所得稅法第 39 條及 42 條立法意旨；此外，系爭函釋亦在無法律授權與未有正當目的及合理解釋之下，逕將投資收益與土地交易所得、證券交易所得為差別課稅待遇，顯然違反憲法第 19 條租稅法定主義、第 23 條法律保留原則及第 7 條平等原則，更進一步導致聲請人遭補繳逾 8 億元稅額之重大權益侵害。聲請人懇請作為憲法守護者之大法官本於職權予以宣告系爭函釋違憲，方能維護租稅公平及人民財產權保障之基本原則。

肆、確定終局判決案號及所援用之法令如下：

案號	最高行政法院 105 年度判字第 661 號判決
確定判決所援用之行政命令	財政部 66 年 3 月 9 日台財稅字第 31580 號函釋：「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(註：現行規定為 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。」(附件 1)

伍、關係文件之名稱及件數：

附件：委任書正本乙紙。

附件 1：財政部 66 年 3 月 9 日台財稅字第 31580 號函。

附件 2：高雄高等行政法院 104 年度訴字第 256 號判決。

附件 3：最高行政法院 105 年度判字第 661 號判決。

附件 4：財政部 76 年 9 月 22 日台財稅字第 7585901 號函。

附件 5：財政部 74 年 7 月 6 日台財稅字第 18503 號函。

聲證 1：學者黃士洲法律意見書。

聲證 2：學者盛子龍法律意見書。

聲證 3：納稅者權利保護法施行後解釋函令之檢討——從稅上虧損之相關解釋令談起，林瑞彬、陳惠明，月旦法學雜誌，2018 年 5 月，第 276 期。

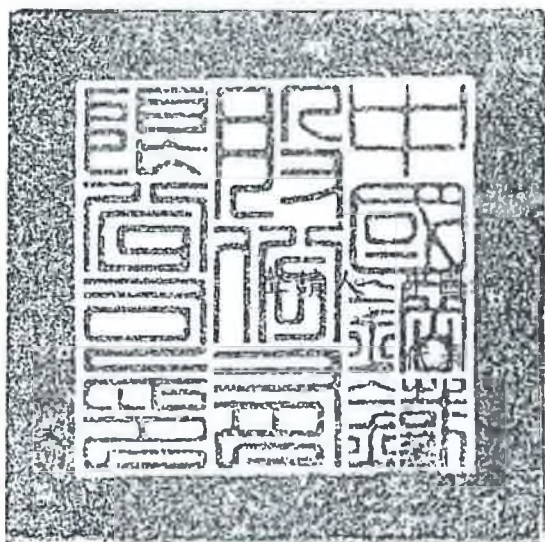
聲證 4：所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款條文沿革。

聲證 5：量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷——以所得稅法若干條文規定為例，柯格鐘，月旦法學雜誌，2018 年 5 月，第 276 期。

聲證 6：所得稅法第 42 條條文沿革。

謹 呈

司 法 院 公 鑒



股份有限公司

翁朝棟



聲請代理人：德勤商務法律事務所

林瑞彬 律師



勤業眾信聯合會計師事務所

賴永發 會計師



中 華 民 國 1 0 7 年 12 月 26 日