

# 憲法法庭 111 年憲判字第 5 號判決不同意見書

林俊益大法官 提出

## 壹、前言

本件判決係【營利事業所得跨年度盈虧互抵案】。

聲請人於辦理 99 年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報後，經國稅局查核認定，依財政部 66 年 3 月 9 日臺財稅第 31580 號函（下稱系爭函釋），將聲請人依所得稅法第 42 條第 1 項規定不計入所得額課稅的投資收益，依同法第 39 條第 1 項但書規定，先行抵減申報前之 10 年內各期虧損，再以虧損餘額，自該年度純益額扣除後予以課稅。聲請人不服，依序提起行政救濟，終經最高行政法院以上訴無理由判決駁回確定。

本判決宣告：系爭函釋合憲，但應檢討（即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）。

本席認為，系爭函釋增加法律所未明文規定的租稅義務，違反憲法第 19 條租稅法律主義而違憲。對於本判決所為合憲檢討的結論，難以贊同，爰提出不同意見書，以就教於方家。

## 貳、審查財政部函釋是否違憲的審查原則

審查財政部有關租稅的函釋是否違憲，其主要的憲法審查原則如下：

### 一、稅基等租稅構成要件法定原則

租稅法律主義乃基於民主國原則及法治國原則而生，認為國家課人民以**繳納稅捐**的義務或給予人民減免稅捐的優惠者，應透過代議民主制度，由立法者依民主程序完成租稅法制，始得為之。行政機關只負有執行租稅法律的權限，並不得以函釋變更稅基等租稅構成要件，是以司法院諸多解釋都認為，財政部有關影響或變更稅基等租稅構成要件的函釋，**逾越法律解釋的範圍，增加法律所無的租稅義務**，違反憲法第 19 條租稅法律主義，不再援用，**稅基等租稅構成要件法定原則**，是審查財政部函釋是否合憲的首要基本原則。

就租稅法律主義，司法院穩定的解釋先例早即釋示：「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。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（司法院釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692 號、第 693 號、第 703 號、第 705 號及第 798 號等解釋參照）。茲詳析其適例如下：

- （一）財政部函釋，**逾越法律解釋的範圍，限制人民依法享有減除扶養親屬免稅額的權利**，限縮所得稅法適用，增加法律所無的租稅義務（司法院釋字第 692 號解釋參照）。
- （二）財政部函釋，**否准法律所定得為扣除的成本費用**，與所得稅法規定的要件不符，**無異以命令變更法律所規定的稅基**，違反憲法第 19 條租稅法律主義（司法院釋字第

703 號解釋參照)。

- (三) 財政部函釋，**涉及稅基的計算標準**，攸關列舉扣除額得認列的金額，並非屬執行所得稅法規定的細節性或技術性事項，而是**影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項**，自應以法律或法律具體明確授權的命令定之。系爭函釋與憲法第 19 條租稅法律主義不符(司法院釋字第 705 號解釋參照)。
- (四) 財政部函釋，使人民不能扣減其當期的銷項稅額，影響其於當期應納**營業稅額**，而增加法律所無的租稅義務，與租稅法律主義不符(司法院釋字第 706 號解釋參照)。

由上分析可知，基於稅基等租稅構成要件法定原則，主管機關財政部不得以函釋變更稅基，函釋如有變更或影響稅基等租稅構成要件者，該函釋就是逾越法律解釋的範圍，增加法律所未明文規定的租稅義務，違反憲法租稅法律主義。

系爭函釋稱：「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**」是與稅基等租稅構成要件有關的事項。本判決主文後段提及「核定各期虧損之**基準**」及本判決理由載明「財政部為明確**核定之基準**」(判決編碼【13】段參照)，均在說明系爭函釋所稱以投資收益先行抵減各期虧損的事項，是與稅基等租稅構成要件息息相關的事項至明。

## 二、租稅法律漏洞補充禁止原則

除租稅法律主義外，學理上尚有**租稅法律漏洞補充禁止原則**。所謂**租稅法律漏洞補充禁止原則**，是源於租稅法律主義而生的原則，是指租稅法律有漏洞時，基於民主國原則及

法治國原則，國家仍應透過代議民主制度，由立法者依民主程序完成修正租稅法律填補漏洞後，始得對人民課以原本法律有漏洞的稅捐，禁止行政機關以函釋補充漏洞，對人民課以法律所未規定的稅捐。

### 三、有關執行法律的細節性、技術性函釋

租稅法律的規定，無法鉅細靡遺，主管機關可否為有關執行法律的技術性或細節性事項的函釋？司法院釋字第 700 號解釋釋示：「**有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。**」（司法院釋字第 420 號、第 460 號、第 496 號、第 519 號、第 597 號及第 625 號解釋參照）及司法院釋字第 705 號解釋釋示：「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。」（司法院釋字第 650 號、第 657 號解釋參照）。此外，納稅者權益保護法第 3 條第 3 項亦明文規定：「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。」由此可知，主管機關有關租稅法律的函釋，只得為有關執行法律的細節性、技術性次要事項而為。

### 參、本判決的釋憲爭點

本件聲請釋憲的原因案件，行為時應適用的 98 年所得稅法第 39 條第 1 項但書規定：「……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。」<sup>1</sup>系爭函釋稱：「應將各該期依同法第 42 條規定免計

---

<sup>1</sup> 關於此條文的立法沿革如下：

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。」

本判決的釋憲爭點在於，系爭函釋是否逾越法律解釋的範圍，增加所得稅法第 39 條第 1 項但書規定所無的租稅義務？如有，則違反憲法第 19 條租稅法律主義。

系爭函釋中「3 年」及「免計入所得額」之用詞，係財政部就 52 年 1 月 29 日修正公布所得稅法第 39 條但書規定而為，當時規定「3 年」、「免計入所得額」及第 42 條之用詞，於 98 年 1 月 21 日修正公布所得稅法時，調整為「10 年」、「**不計入所得額**」及 86 年 12 月 30 日修正公布所得稅法時調整為第 42 條第 1 項<sup>2</sup>。

- 
- (1)、本文部分，始於 37 年 4 月 1 日制定公布所得稅法第 30 條（並無但書規定）；於 44 年 12 月 23 日修正公布所得稅法時移列第 35 條本文，並增訂但書規定：「但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，使用本法**第 74 條**第 1 項所稱營甲申報書並如期申報者，得將經該管稽徵機關**查帳核定之前 3 年內**各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」
  - (2)、於 52 年 1 月 29 日修正公布所得稅法時移列第 39 條但書，修正為：「但公司組織之營利事業會計帳冊簿據完備，使用本法**第 77 條**所稱藍色申報書並如期申報者，得將經該管稽徵機關**查帳核定之前 3 年內**各期虧損，自本年純益額中扣除後再行核課。」
  - (3)、於 78 年 12 月 30 日修正公布所得稅法時同條但書修正為：「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 5 年內**各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」
  - (4)、於 98 年 1 月 21 日修正公布所得稅法時移列同條第 1 項但書，並修正為：「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**查帳核定之前 10 年內**各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」

<sup>2</sup> 此項跨年度盈虧互抵規定的立法沿革如下：

- (1)、44 年 12 月 23 日修正公布所得稅法第 38 條規定：「(第 1 項)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。(第 2 項)前項收益，如係公司組織投資於其他事業之營利所得時，得僅以其百分之五十數額，計

## 肆、系爭函釋違憲的主要理由

本席認為系爭函釋違憲的主要理由如下：

### 一、擴大稅基，違反租稅法律主義

- (一) 依所得稅法第 39 條第 1 項前段規定，原則上，採跨年度盈虧不互抵制，即以往年度營業的虧損，不得列入本年度計算。但有例外，同條但書規定，如為符合特定要件即「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」的優良營利事業，「得將經該管稽徵機關核定之前 10 年內各期虧損，自本年度純益額中扣除後，再行核課。」改採跨年度盈虧互抵制，自本年度純益額，扣除之前 10 年內各期虧損後，再行核課營所稅<sup>3</sup>。

---

入所得額課稅。

- (2)、52 年 1 月 29 日修正公布所得稅法第 42 條規定：「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，所**投資收益**免計入所得額課稅。」
- (3)、69 年 12 月 30 日修正公布所得稅法第 42 條規定：「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，其所**投資收益**之百分之 80，免予計入所得額課稅。」
- (4)、86 年 12 月 30 日修正公布所得稅法第 42 條第 1 項規定：「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，其可扣抵稅額，應依第 66 條之 3 規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」
- (5)、107 年 2 月 7 日修正公布所得稅法第 42 條規定：「公司、合作社及其他法人之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之**股利或盈餘**，不計入所得額課稅。」

<sup>3</sup> 經查閱該規定的立法理由得知，該盈虧互抵的規定，是基於以年度為期限計算營利事業所得，常使變動性大的所得負荷過重，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）。所謂「考量稅捐負擔能力之正確衡量」，是為了落

(二) 系爭函釋稱：「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。」其課稅的計算公式如下：

A：本年度純益額      B：前 10 年內各期虧損

C：各該期不（免）計入所得額的投資收益

D：課稅所得額

1. 依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定的計算公式如下：

$$A - B = D \text{（課稅所得額）}$$

2. 依系爭函釋所示的計算公式如下：

$$A - (B - C) = A - B + C = A + C - B = D + C$$

↑ C 為依法不計入所得額課稅      ↑ 計入

綜上分析可知，系爭函釋將依法不計入所得額課稅的投資收益（C 部分），加入課稅所得額（D 部分）予以課稅至明，明顯違反所得稅法第 42 條第 1 項規定不計入所得額課稅在避免重複課稅<sup>4</sup>的立法意旨，系爭函釋顯然逾越法律解釋

---

實量能課稅原則而設的規定，考慮所得稅分年度稽徵的制度與企業本身的所得變動性不同，為消除跨年度期間所得虧損的不平衡情況，針對優良的營業事業，准許其虧損可於以後年度扣抵，以消除經營結果波動造成的租稅負擔，以符合所得稅法量能課稅的原則，並非租稅優惠措施。

<sup>4</sup> 關於投資收益不計入所得額課稅的規定，依 69 年 12 月 30 日修正公布時的立法理由稱：「公司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。此項規定，目的原在避免投資收益之重複課稅。」再參照，本件原因案件行為時即 86 年所得稅法第 42 條第 1 項規定：「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，其可扣抵稅額，應依第 66 條之 3 規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」其立法理由係謂：「在兩稅合一之設算扣抵制下，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，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，而非用以扣抵投資事業當年度所得稅結算申報應納稅額。」（立

的範圍，變更稅基構成要件，將不計入所得額課稅的投資收益，先行抵減前 10 年內各期虧損，減縮前 10 年內各期虧損額，限縮所得稅法第 39 條第 1 項但書規定的適用，**限制人民依法享有扣除前 10 年內各期虧損額的權利**，增加課稅所得額，增加人民的應納稅額，增加法律所未規定的租稅義務，顯非執行租稅法律之細節性或技術性次要事項，而是影響人民應納稅額及財產權實質且重要的事項，自應以法律或法律具體明確授權的命令定之。依司法院諸多解釋先例可知，系爭函釋顯然違反憲法第 19 條租稅法律主義至明。

系爭函釋既已違反稅基等租稅構成要件法定原則，本判決有再多、再好、再詳細的理由說明，也無法抹煞任何人一看即知系爭函釋「增加法律所未規定的租稅義務」的事實。

## 二、違反租稅法律漏洞補充禁止原則

如本判決理由所述，因「10 年內各期虧損」之內涵，所得稅法並無明文（判決編碼【12】段第 14 行參照）及稽徵機關的上級機關財政部為「明確」核定之基準（判決編碼【13】段第 8 行參照），乃以系爭函釋，明示各期虧損的計算方法，可知本判決亦認定所得稅法第 39 條第 1 項但書規定的 10 年內各期虧損，如何確定一事，該法並無明文規定，存有法律漏洞。依前揭租稅法律漏洞補充禁止原則，禁止行政機關以函釋補充租稅法律的漏洞，系爭函釋確實是在補充所得稅法的漏洞，故系爭函釋違反租稅法律漏洞補充禁止原則，也違反租稅法律主義。

---

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 條第 1 項規定，係為避免投資收益的重複課稅。



## 伍、本判決值得商榷之處

本判決值得商榷之處如下：

### 一、本判決對聲請人主張系爭函釋變相擴大稅基未為任何回應：似有判決不備理由之違誤

從本判決主文後段諭知：「所得稅法第 39 條第 1 項但書之跨年度盈虧互抵制度……涉及人民之租稅負擔，有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準」等語可知，本判決應意識到跨年度盈虧互抵制涉及人民的租稅負擔，特別是變更稅基等租稅構成要件的問題。而本判決理由關於聲請人陳述要旨（判決編碼【4】段參照）主張：「系爭函釋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額扣除範圍，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」等語，本判決理由對此並無隻字片語予以回應；對系爭函釋是否擴大稅基、是否增加法律所無之租稅義務等有關稅基構成要件法定的質疑，未置一詞，似有判決不備理由的違誤！

### 二、稅基等租稅構成要件法定原則應優先於租稅公平原則而為審查

本席認為財政部函釋有無違憲的審查順序，應該是租稅法律主義優先於租稅公平原則而為審查，僅於符合租稅法律主義的前提下，才有討論系爭函釋是否符合租稅公平原則的餘地；若主管機關的函釋，業已變更稅基等租稅構成要件，增加法律所無的租稅義務，業已違反租稅法律主義，實無再討論系爭函釋是否違反租稅公平原則的問題。

如前所述，本席認為系爭函釋增加「先行將投資收益與

各期虧損抵減」的要件，跨年度盈虧互抵後課稅所得的計算基準，多一項「先將投資收益抵減」的要件，致最後的課稅所得額增加，增加人民的租稅負擔，確實增加法律所無之租稅義務，違反憲法第 19 條租稅法律主義而違憲，自不必再審查租稅公平原則。本判決理由置變相擴大稅基違反租稅法律主義於不顧（合法性審查），長篇大論說明，如何基於租稅公平原則，應將不計入所得額課稅的投資收益，先行抵減 10 年內各期虧損，再從本年度純益額扣除，始符合租稅公平原則（公平性審查）（判決編碼【19】段-【22】段參照），其審查順序，殊有問題，本席難以贊同。

## 陸、結論

本席認為，所得稅法第 39 條第 1 項但書規定：「得將經該管稽徵機關核定之 10 年內各期虧損」究應以何基準計算認列前 10 年內各期虧損的扣除額度，所得稅法並無明文規定，亦未具體明確授權主管機關以命令定之，存有法律漏洞，依租稅法律主義的憲法要求，不容主管機關逕以函釋補充租稅法律的漏洞，而應依代議民主程序，由立法者依民主程序完成修法，始得對人民予以課稅。

上級機關為協助下級機關統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，固得依職權訂頒性質上屬行政規則（行政程序法第 159 條參照）的解釋性函釋（司法院釋字第 705 號解釋參照），惟函釋只能就執行法律的細節性、技術性次要事項而為必要的規範。系爭函釋針對跨年度盈虧互抵，如何依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定認列「前 10 年內各期虧損」的扣除額，其所稱「將各該期依同法第 42 條規定免計入房地額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損」要件，涉及根

據課稅所得額以核課營所稅稅基的計算標準，攸關「前 10 年內各期虧損」得認列的金額多寡，並非僅屬執行前揭所得稅法規定的細節性、技術性事項，而是影響人民應納稅額及財產權實質且重要的事項，自應以法律或法律具體明確授權的命令定之。是以本席應認系爭函釋，違反憲法第 19 條租稅法律主義。

況且所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，所稱「經該管主管機關查帳核定之 10 年各期虧損」一詞，有「已經核定」或「再經核定」、「各期虧損」或「各期實際營業虧損」、是否先行抵減所得稅法第 42 條第 1 項規定投資收益等法律規定文義不明確或法律漏洞的適用疑義，主管機關財政部為何不以法律規定明定之？

退萬步言之，縱有如本判決支持系爭函釋合憲的理由，系爭函釋作成於 66 年間，從 66 年至今 111 年長達 45 年間，歷經多少稅法學者著文批判，主管機關仍無動於衷。本席認為，稅法學者通說所強調者，不過是回歸憲法所要求的租稅法律主義，果真如主管機關所言，系爭函釋確有其必要性，為何不將系爭函釋內容以法律或法律具體明確授權的命令定之？這就是為什麼本判決評議過程，大法官的意見從合憲、違憲均未達通過門檻的票數，不斷評議討論，直到最後，如判決主文所示的合憲檢討，才成為多數意見的理由所在！

本判決主文最後雖僅諭知：「**有關該管稽徵機關核定之各期虧損之基準，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜**」，這是告訴主管機關，系爭函釋並非絕對合憲，大法官之間仍有某些違憲疑慮，提出警告，為杜爭議，回歸憲法的要求，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為

宜，特別是所得稅法攸關人民每年申報所得稅的重要法律依據，理應以人民一望即知的法律明文規定，讓人民有所遵循。本席由衷的建議主管機關，能體會大法官的用心良苦，儘速完成修法！否則下回再有營利事業來聲請憲法法庭憲法審查系爭函釋，遇到稅法專業背景的學者擔任大法官時，難保不會變更本判決的見解！

近日來，新冠肺炎疫情日趨嚴峻，造成經濟生活無法如往日正常進行，日積月累，可能造成若干營利事業年度虧損，稅法上的盈虧互抵制如何援用，勢必成為報稅的爭點，目前又來到五月報稅的季節，在此特別的時空背景下，適巧憲法法庭公告跨年度盈虧互抵課稅案的判決，顯得特別有感觸！憲法法庭的判決，攸關人民受憲法保障的納稅權益，憲法法庭理應嚴守憲法第 19 條租稅法律主義，替人民把關納稅者依憲法所享有的納稅權益，本判決似乎讓人民失望了！