

憲法法庭 111 年憲判字第 5 號判決不同意見書

許志雄大法官 提出
林俊益大法官 加入
張瓊文大法官 加入
黃昭元大法官 加入
謝銘洋大法官 加入

財政部中華民國 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（98 年 1 月 21 日修正公布後之現行規定為 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。」本號判決認其與憲法第 19 條租稅法律主義尚無違背，卻同時指明：「……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。」對此合憲但應檢討改進之結論，本席至表遺憾，礙難認同。鑑於判決主文前後矛盾，主文及理由明顯違背租稅法律主義，且蘊含諸多概念及論理上之重大謬誤，爰提出不同意見書，舉其問題之瑩瑩大者論述如下，並試擬判決書置於末節。

I 租稅法律主義之誠命

租稅法律主義萌芽於 1215 年英國大憲章，寢假成為顛撲不破之憲法原則。憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」該條文明定人民之納稅義務，同時揭櫫租稅法律主義，規定國家須依據法律，始得對人民課徵租稅，亦即無

法律則無租稅，而扮演保障人權（財產權）之重要角色。我國釋憲實務上十分重視租稅法律主義，據以作成之違憲解釋近 20 件¹，數量相當驚人。經宣告違反租稅法律者，多屬主管機關財政部之令函，少數為行政法院判例（司法院釋字第 413 號解釋參照）及最高行政法院庭長法官聯席會議決議（司法院釋字第 620 號及第 622 號解釋參照）。

長久以來，關於租稅法律主義之內涵，大法官已形成穩定之見解，認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 674 號、第 692 號、第 703 號、第 706 號及第 798 號解釋參照）。

準此，租稅法律主義可區分為兩個層面：其一為立法面，係指課稅要件法定主義，要求納稅義務人、稅捐客體及課稅標準等課稅要件，乃至繳納及徵收等程序，均須於國會制定之法律中盡可能詳細規定。其二為執行面，係指合法律性原則，要求稅捐機關須嚴格依據稅捐法律之規定，為稅捐之課徵；稅捐機關對稅法之解釋適用，不得依恣意之判斷為之，法院之裁判亦然。究其目的，乃為阻止執行（行政及裁判）

¹ 計有司法院釋字第 210 號、第 367 號、第 413 號、第 415 號、第 478 號、第 566 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 650 號、第 657 號、第 661 號、第 674 號、第 692 號、第 703 號、第 705 號、第 706 號及第 798 號解釋共 18 件。

過程中之權力濫用，俾保障納稅者之人權²。惟就執行面而言，稅法應如何解釋適用，方與合法律性原則無違？前揭歷來解釋所稱「主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應……遵守一般法律解釋方法而為之」，究何所指，攸關本案系爭函之合憲與否，實有釐清之必要。

按納稅者權利保護法第 3 條第 3 項規定：「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。」揭示稅法應有之解釋方法，乃合法律性原則之明文化。進一步言之，租稅法基本上屬「侵害規範」，為免增加法律所無之租稅義務，應以禁止擴張解釋及類推適用為原則³。同理，稅法之規定若對人民有利，例如免稅、扣除額、退稅及不計入所得額課稅等規定，則不許限縮解釋。過去財政部之解釋令函，即屢因藉由解釋限縮對人民有利之稅法之適用，經宣告違反租稅法律主義（司法院釋字第 210 號、第 478 號、第 566 號、第 674 號、第 692 號、第 703 號及第 798 號解釋參照）。

II 本號判決架空租稅法律主義

本案系爭函涉及所得稅法第 39 第 1 項但書及第 42 條規定之解釋適用，是否違反租稅法律主義，關鍵在於有無恪遵前述稅法應有之解釋方法。按所得稅法第 39 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

² 北野弘久著，租稅法の基本問題，成文堂，1977 年第 6 刷，頁 24、25 及 35；金子宏著，租稅法，弘文堂，2019 年 23 版，頁 81-88。

³ 北野弘久著，註 2 所揭書，頁 32；金子宏著，註 2 所揭書，頁 123。

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，自本年度純益額中扣除後，再行核課。」其但書允許跨年度盈虧互抵，係有利於納稅義務人之規定。同法第 42 條關於投資收益不計入所得額課稅，即不納入營利事業所得稅稅基之規定，亦對納稅義務人有利。二者均屬對人民有利之規定，參照前述，自不得採取限縮解釋。然系爭函釋示，於適用跨年度盈虧互抵規定時，應將不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。本席認為，系爭函採取稅法所不許之限縮解釋方法，縮減所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之虧損扣除範圍，實質等同將原已不納入營利事業所得稅稅基之投資收益，回計於稅基之中，變相擴大營利事業所得稅之稅基，增加法律規定所無之租稅義務，違反憲法第 19 條租稅法律主義。

惟多數意見主張系爭函與租稅法律主義尚無牴觸，理由略謂：

一、所得稅法第 39 條第 1 項但書規定所謂「前 10 年內各期虧損」，係屬列報跨年度盈虧互抵年度（即本年度）之全年所得額（即純益額）之扣除額，稽徵機關具有核定權，而系爭函係財政部為利稽徵機關行使核定權所為之釋示（判決理由（以下同）第 11 段及第 12 段參照）。

二、依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，「前 10 年內各期虧損」應先經核定，則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（第 13 段參照）。

三、系爭函釋示，核定「前 10 年內各期虧損」時，應將各該期依所得稅法第 42 條規定不（免）計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再予合計。因「前 10 年內各期虧損」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，故依系爭函所為「前 10 年內各期虧損」之核定，並不會有將以前年度之投資收益計入本年度純益額（即全年所得額），致生牴觸所得稅法第 42 條所規定不（免）計入全年所得額之情事（第 17 段參照）。

四、於年度營所稅結算申報時，投資損失得列報為成本费用減除，而投資收益則未計入所得額課稅。因此，年度營所稅結算申報雖經核定結果係屬虧損，卻非該營利事業之實際營業虧損。系爭函釋示，應將前 10 年內各該虧損年度投資收益，先抵減各該期之虧損數，以營利事業之實際營業虧損，核定「前 10 年內各期虧損」。其既未逾越「前 10 年內各期虧損」可能解釋範圍，且尚能符合所得稅法第 39 條第 1 項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（第 19 段參照）。

本席認為，若上開理由成立，則系爭函即與租稅法律主義無違。然主文於宣示系爭函與租稅法律主義尚無牴觸之同時，又指明「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。」這種因襲司法院釋字第 493 號解釋之作法，在論理上有待商榷。蓋「該管稽徵機關核定各期虧損之基準」

涉及課稅要件，依據租稅法律主義，應以法律明文規定，且主管機關對其所為解釋，應遵守合法律性原則，不得逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務。多數意見既認系爭函尚無牴觸租稅法律主義，意指所得稅法第 39 條第 1 項但書之規定符合課稅要件法定主義，且系爭函與合法律性原則無違，何以復有「仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜」之指明？其指示之內容實已暗示，系爭函實際並未符合租稅法律主義之要求。是主文前後矛盾，昭然若揭。

從本號判決之理由可以探知，多數意見問題重重，茲就所論各點依序逐一評析如下：

一、財政部掌理全國賦稅事項（財政部組織法第 1 條及第 2 條第 2 款參照），本於職權，自有解釋稅捐法令之權。惟財政部解釋稅法時，應遵守租稅法律主義，符合課稅要件法定主義及合法律性原則之要求，不得恣意為之。其以系爭函釋示稽徵機關應如何行使「前 10 年內各期虧損」之核定權，仍應恪遵此一誠命，自不待言。

二、稽徵機關就「前 10 年內各期虧損」固然具有核定權，惟其核定之對象應係虧損額，不包括虧損之扣除要件；而且，對虧損額之核定，應依法律規定為之，稽徵機關並無裁量權。此乃自明之理，正如同稽徵機關有稅捐核課權，作成課稅處分前，應先依法律規定核算稅額，但不能因此而認稽徵機關有權進行稅額之裁量，乃至改變課稅要件。

依所得稅法第 24 條第 1 項規定，營利事業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其所得額。若計算結果為負數，即係虧損。而所謂收入總額，包括

應稅所得及免稅所得，未含同法第 42 條規定不計入所得額之投資收益。無論同法第 39 條第 1 項本文規定之「以往年度營業之虧損」，或但書規定之「前 10 年內各期虧損」，其所稱「虧損」，意義應無不同。惟系爭函釋示，核定「前 10 年內各期虧損」時，應將各該期之投資收益先行抵減各該期之核定虧損後，再予合計。其增加法律所無之虧損要件，改變虧損之意義，已超出核定權範圍，導致納稅義務負擔之加重，自非租稅法律主義所許。

三、從形式觀之，或如多數意見所言，系爭函就「前 10 年內各期虧損」所為釋示，並未直接將投資收益納入本年度稅基，其影響者係本年度純益額之扣除額，無涉本年度純益額之計算，似與所得稅法第 42 條關於投資收益不計入所得額之規定不生牴觸。然依系爭函釋示，將各該期之投資收益先行抵減各該期之核定虧損，造成虧損扣除額之減少，導致課稅所得增加。這種投資收益回計之作法，實質上與擴大稅基無異。是多數意見難免有掩耳盜鈴、移花接木之嫌。

補充一言，假設所得稅之課稅週期非 1 年，而係從營利事業成立至結束為止（最符合量能課稅及租稅公平原則，但因稽徵行政之考量，現實上不可能發生）。依所得稅法第 42 條規定，營利事業歷年之投資收益當然不計入所得額課稅，與課稅週期為 1 年時投資收益不計入所得額課稅相同。何以 10 年之跨年度盈虧互抵制下，各虧損年度之投資收益竟要回計？相較之下，多數意見及系爭函顯不合理，不言可喻。

四、多數意見認為，依系爭函之釋示，將前 10 年內各該虧損年度投資收益，先抵減各該期之虧損數，據以核定「前

10 年內各期虧損」，乃為正確算出營利事業之實際營業虧損，尚能符合所得稅法第 39 條第 1 項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。換言之，依其見解，系爭函與量能課稅原則無違，從而符合租稅公平原則（租稅平等原則）。

誠然，租稅公平原則與租稅法律主義同為租稅之基本原則，相互關係密切，但截然有別。前者主要攸關稅負之分擔，屬於實質原理；後者與課稅權之行使方法有關，乃形式原理⁴。稅捐法令即使符合租稅公平原則，仍可能因牴觸租稅法律主義而違憲。

多數意見主張，「前 10 年內各期虧損」應指營利事業之實際營業虧損。此一見解以會計所得（會計損益）取代課稅所得（稅務損益），顯然背離財稅常識。申言之，會計所得係營利事業根據商業會計法及一般公認會計原則，於會計年度內計算之當期損益。判決理由所稱「營利事業之實際營業虧損」，當指會計所得而言。計算會計所得之目的，在於提供經營者忠實之財務資料，正確顯示實際之財務績效，公允表達經營成果。課稅所得則係以會計所得為基礎，依稅法規定進行「帳外調整」而得之金額。亦即，課稅所得係營利事業按所得稅法等相關法令之規定，並依所得稅結算申報書所列示各項收益減除各項費用及損失，再扣除合於租稅減免規定之所得後之餘額。營利事業所得稅之課徵客體，應為課稅所得，不是會計所得，自非判決理由所稱「營利事業之實際營業虧損」。要之，所得稅法第 39 條第 1 項但書所稱之「前 10 年內各期虧損」，應從課稅所得之概念理解。同法第 42 條規定之

⁴ 金子宏著，註 2 所揭書，頁 78。

投資收益，既不計入所得額課稅，排除在課稅所得之外，則稽徵機關於核定「營利事業之實際營業虧損」時，自不得予以回計。

又參照所得稅法第 42 條規定，系爭函所稱免計入所得額之投資收益，係指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。至於投資損失，非指營利事業因所投資之營利事業經營不善，致無法獲配股利或盈餘，而係所投資之營利事業經減資或清算後，原先投入之資本額有虧損，始足當之。是投資收益與投資損失並非相對應之概念，猶如蘋果與橘子一般，欠缺可比較性，況稅法已分別為不同之規定，解釋適用時不應相提並論、比附援引。

五、此外，有主張系爭函合憲之大法官認為，所得稅法第 42 條規定投資收益不計入所得額課稅，屬租稅優惠。同法第 39 條第 1 項但書規定跨年度盈虧互抵，亦係租稅優惠，其如何適用，稅捐中央機關主管機關應有相當裁量空間。按立法理由顯示，投資收益不計入所得額課稅，係為避免經濟上之重複課稅；跨年度盈虧互抵法制之目的，則係為正確衡量稅捐負擔能力，落實租稅公平。二者應均屬量能課稅原則之實踐，絕非為追求特定政策而犧牲量能課稅原則之租稅優惠⁵。至於所謂如何適用，稅捐中央機關主管機關應有相當裁量空間之說法，無視乎稅法應有之解釋適用方法，顯與租稅法律主義有違，不足道矣。

⁵ 葛克昌指出，營利事業所得稅為期間稅，係按年度課徵，此種按年度課徵僅為技術上安排、簡化之需要，有時不免違反量能課稅原則，而須為跨年度或跨期間之調整，是跨年度之盈虧互抵並非租稅優惠，而係為正確衡量其負擔能力，依客觀淨值所得原則所為之調整。參照氏著，盈虧互抵與納稅者權利保護，月旦法學雜誌第 276 期，2018 年 5 月，頁 157。相同見解，參照黃茂榮著，稅法解釋與司法審查，2015 年 12 月增訂 3 版，頁 732；蔡孟彥著，量能課稅原則與盈虧互抵，財稅法令半月刊第 43 卷第 16 期，2020 年 8 月，頁 47。

綜上，依多數意見所持見解，租稅法律主義應有之內涵幾遭掏空，而徒具形骸。本號判決以有名無實之租稅法律主義審查系爭函，獲致合憲結論，實難令人接受。但願這只是一時走調，而非悲歌傳唱。

III 判決書擬案

本席曾擬就判決書草案一份，惟未獲多數支持，至感遺憾。爰收錄於後，用以表明本席之立場與主張。

憲法法庭判決

111 年憲判字第 5 號

聲 請 人 中國鋼鐵股份有限公司

代 表 人 翁朝棟 住同上

訴 訟 代 理 人 周泰維律師

王健安律師

上列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 日臺財稅第 31580 號函牴觸憲法，聲請解釋憲法，本庭判決如下：

主 文

財政部中華民國 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函釋示：「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（98 年 1 月 21 日修正公布後之現行規定為 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。」其違反憲法第 19 條租稅法律主義，應不再援用。

理 由

壹、當事人陳述要旨等

一、聲請人中華民國 99 年度營利事業所得稅結算申報，與其子公司中龍鋼鐵股份有限公司採取連結稅制合併申報，經財政部高雄國稅局審查，將其前 10 年已核定合併之本年度營業虧損扣除額，以 98 年度之投資收益抵減後，重為核定虧損額。聲請人不服，先後提起復查及訴願，復提起行政訴訟，遞經高雄高等行政法院 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（下稱確定終局判決）駁回確定。

二、聲請人陳述略謂：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。」故只要符合所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之要件，即得就經該管稽徵機關核定之前期虧損，與本年度純益額進行盈虧互抵。惟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）釋示，應將各該期依同法第 42 條規定不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，其變相擴增營利事業之納稅義務，直接影響適用所得稅法第 39 條納稅義務人之租稅負擔，實質擴大營利事業所得稅之稅基，牴觸憲法第 15 條財產

權之保障及第 19 條租稅法律主義等語，並聲明請求宣告系爭函違憲。

三、受審查法規範之主管機關財政部陳述略謂：依所得稅法第 24 條第 1 項規定，營業之虧損應以營利事業以往各該年度之收入總額，減除各項成本費用、損失及稅捐計算之。營利事業投資於國內其他營利事業所獲配之投資收益，依所得稅法第 42 條規定，雖不計入獲配年度所得額課稅，惟仍屬該年度之收入，故營利事業於適用所得稅法第 39 條規定計算跨年度之盈虧互抵時，自應將該投資收益包含在內，俾正確計算其實際營業虧損，避免虛增可扣除之虧損金額。系爭函係主管機關本於權責，就營利事業獲配投資收益時，應如何適用所得稅法第 39 條規定，計算可扣除虧損金額所為之釋示，其並未違反所得稅法第 42 條規定投資收益不計入所得額課稅之立法設計，亦能兼顧租稅公平及反映營利事業實際經營所得與納稅能力，尚無違反租稅法律主義等語。

貳、受理依據

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，依修正施行前之規定，憲法訴訟法第 90 條第 1 項定有明文。查本聲請案係於 107 年 12 月 26 日繫屬，其受理與否，應依憲法訴訟法修正施行前之規定，即大法官審理案件法第 5 條第 1 項 2 款規定要件定之。經核本件聲請，與上開要件相符，爰予受理。

參、形成主文之法律上意見

一、本件所涉及之憲法上權利與審查標準

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 674 號、第 692 號、第 703 號、第 706 號及第 798 號解釋參照）。

二、所得稅法第 39 條第 1 項盈虧互抵法制之立法目的

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。」考其立法意旨，係因所得稅之課稅週期，本應以單一年度為之，惟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企業永續經營，考量稅捐負擔能力之正確衡量及促進稅制公平合理，爰參照其他國家之制度並參酌稅捐核課期間及憑證保存年限，於第 39 條第 1 項但書放寬原核定得扣除之營業虧損年限規定（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 頁及第 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 頁及第 82 頁參照)。跨年度盈虧互抵法制之目的既係為正確衡量稅捐負擔能力，落實租稅公平，則其性質應屬量能課稅原則之實踐，非稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠。

三、系爭函與所得稅法第 42 條投資收益不計入所得額課稅之意旨有違

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（98 年 1 月 21 日修正公布後之現行規定為 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。」按所得稅法第 42 條規定不計入所得額之投資收益，應否先行抵減各該期之核定虧損，攸關跨年度盈虧互抵時應納稅額之計算，主管機關所為相關解釋，自應遵守一般法律解釋方法而不得逾越法律解釋之範圍，增加法律所無之租稅義務。

查系爭函作成時之所得稅法第 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。其投資收益免予計入所得額課稅。」（52 年 1 月 29 日修正公布），係參照當時獎勵投資條例（已於 79 年 12 月 31 日因施行期間屆滿而當然廢止）第 8 條之免稅規定，將投資收益免予計入所得額課稅（立法院公報第 30 會期第 14 期，第 121 頁參照）。按獎勵投資條例係為獎勵投資活動，加速國家經濟發展之目的所制定，採用稅捐減免

優惠為主要獎勵方法，以實現其立法意旨（司法院釋字第 458 號、第 496 號及第 565 號解釋參照）。且行政院 49 年 6 月 23 日函送立法院審議之獎勵投資條例草案，其立法原則第 6 點明示，第 7 條（即獎勵投資條例第 8 條）規定係：「對於營利事業……，酌予減免所得稅，以資鼓勵。」（第 1 屆立法院議案關係文書 49 年 6 月 23 日院總第 574/459 號政府提案第 545/379 號之 6，第 287 頁參照）。由上觀之，系爭函作成時之所得稅法第 42 條應屬租稅優惠之規定。惟查獎勵投資條例草案前揭條文之立法說明另表示：「甲事業轉投資於乙事業，乙事業分派盈餘予甲事業時，已課稅一次，甲事業收到乙事業分派之盈餘併入甲事業本身之盈餘時，又需課稅一次，雖現行所得稅法第 38 條規定，此類轉投資收益，准以二分之一之數額計入課稅。但重複課稅並未完全避免，對於資本累積妨礙甚大，故特規定投資於國內其他非免稅之生產事業之營利所得，全部不計入所得額，不予課稅。」（第 1 屆立法院議案關係文書 49 年 6 月 23 日院總第 574/459 號政府提案第 545/379 號之 6，第 295 頁參照）依此，該規定既係為避免投資收益之重複課稅，則寓有將投資收益不納入營利事業所得稅稅基之意旨，與前述租稅優惠之意旨有所歧異。

嗣原因案件適用時之所得稅法第 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。」

（86 年 12 月 26 日修正公布）其修正理由稱：「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。」(立法院公報第 86 卷第 57 期院會紀錄，第 37 頁及第 38 頁參照)。依兩稅合一制之精神，營利事業之轉投資收益不計入所得額課稅，係為避免營利事業間以及營利事業與個人股東間所得稅之重複課稅，以兼顧租稅公平及量能課稅原則之實踐。投資收益不計入所得額課稅，應係指投資收益不納入所得稅之稅基，自與租稅優惠無涉。

又所得稅法於 107 年間再次修正，廢除兩稅合一之設算扣抵制度，並修正第 42 條如現行規定所示：「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。」其修正理由重申消除重複課稅之意旨，表明無論轉投資層次之多寡，投資收益僅在營利事業階段課徵一次營利事業所得稅，俟盈餘分配予個人股東時，由個人股東併計綜合所得總額課稅(立法院公報第 107 卷第 19 期院會紀錄，第 336 頁參照)。此益徵自 86 年 12 月 26 日所得稅法第 42 條修正公布後，立法者將投資收益不計入所得額課稅，其性質並非租稅優惠，而係為避免經濟上之重複課稅，實踐量能課稅原則，乃將投資收益排除於所得稅稅基範圍之外。

準此，所得稅法第 42 條於 86 年 12 月 26 日修正公布後，

投資收益不計入所得額課稅，意指投資收益業非屬營利事業所得稅稅基之範圍，而與租稅優惠無涉，已臻明確。系爭函釋示，公司組織之營利事業適用所得稅法第 39 條關於以往年度營業虧損之扣除者，應將各該期依同法第 42 條規定不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。其顯然將投資收益視為所得稅之稅基，並將投資收益不計入所得額課稅當作租稅優惠。是以財政部賦稅署聲稱：「公司於虧損年度自國內轉投資事業獲配之投資收益屬當年度所得之一部分，雖依所得稅法第 42 條規定不計入當年度所得額課稅，嗣後年度依同法第 39 條第 1 項但書規定計算該虧損年度之核定可扣除虧損金額時，倘未加回該不計入所得額課稅之投資收益，將虛增可扣除之虧損金額，造成投資收益於取得年度及虧損扣除年度雙重獲益之情形……。」（確定終局判決實質援用之財政部賦稅署 104 年 3 月 25 日臺稅所得字第 10304049180 號書函參照）然徵諸前述，此等見解實與 86 年 12 月 26 日修正公布後所得稅法第 42 條規定之意旨有違。又會計所得與課稅所得之概念不同，課稅應以課稅所得為準。投資收益非屬營利事業所得稅之稅基，即使係會計所得，亦非課稅所得。上開財政部賦稅署書函似將會計所得與課稅所得混淆，並於損益計算時，以會計所得取代課稅所得，顯不足採。

四、系爭函限縮所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之虧損扣除範圍，違反租稅法律主義而違憲

綜上，系爭函釋示應將所得稅法第 42 條規定不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，此形同以命令將已不納入營利事業所得稅稅基之投資收益，回計於稅基之中，致營利事業虧損扣抵額減少，變相增加營利事業之所得稅負擔。是系爭函限縮所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之虧損扣除範圍，實質擴大營利事業所得稅之稅基，增加法律規定所無之租稅義務，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。