

憲法法庭 111 年憲判字第 5 號判決不同意見書

謝銘洋大法官提出

本件聲請案是因為中鋼公司與其子公司中龍公司採連結稅制合併辦理營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，於 99 年度合併申報營利事業所得時，列報前 10 年核定合併營業虧損本年度扣除額，惟經財政部高雄國稅局查核依財政部 66 年台財稅第 31580 號函釋（下稱系爭函釋），將免計入所得額之投資收益先行抵減核定虧損。中鋼公司不服，申請復查、提起訴願及行政訴訟，歷經高雄高等行政法院以及最高行政法院判決敗訴確定後，聲請解釋。

本件經憲法法庭審理後，認為系爭函釋與憲法第 19 條租稅法律主義並無牴觸。對於本件判決的大法官多數意見，本席並無法贊同，爰提出不同意見。

一、相關規定與聲請標的

本件涉及所得稅法第 39 條第 1 項但書規定：「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。」財政部就該規定，發布系爭函釋作為適用的依據：「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（按：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。」

本件是憲法訴訟法施行後，首件審查稅法規範的憲法判決，具有重要意義。然而本件判決主文與理由，不僅未能正面具體回應聲請人對於變相擴大營所稅的稅基，違反租稅法律主義的主要指摘，而且對於盈虧互抵、轉投資不納入所得課稅、兩稅合一等制度的立法意旨亦有所誤解。

二、稅基之認定，應符合租稅法律主義

（一）歷來解釋對於租稅法律主義的界定

歷來大法官解釋中提及租稅法律主義者，高達 52 件之多，最早為 1977 年 12 月 23 日司法院釋字第 151 號解釋。於 1985 年司法院釋字第 198 號解釋中，則明示其憲法基礎：「憲法第 19 條規定『人民有依法律納稅之義務』，乃揭示『租稅法律主義』之原則」。直至 1986 年司法院釋字第 210 號解釋理由書中才對租稅法律主義的意涵有所闡釋：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第 19 條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」

大法官解釋對租稅法律主義的界定，最初僅及於納稅及免稅，其後乃擴張到「納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項」（司法院釋字第 217 號、第 413 號解釋參照）、「租稅客體」（司法院釋字第 415、597、607 號等解釋參照）、「租稅客體對租稅主體之歸屬」（司法院釋字第 674、685、693 號等解釋參照）。

（二）稅基等租稅構成要件，應以法律明定，始符合租稅法律主義

首度出現「稅基」一詞，並肯定其亦屬於租稅構成要件，應依法律明定之，始符合租稅法律主義的是 1996 年司法院釋字第 415 號解釋。其於理由書中提到「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件，均應以法律明定之。」惟該號解釋是因當時所得稅法施行細則第 21 條之 2 規定，額外增加須「與納稅義務人或其配偶同一戶籍」為申報個人綜合所得稅（下稱綜所稅）時，受扶養之人數減除免稅額之要件，限縮母法之適用，認有違憲法第 19 條租稅法律主義，而被宣告違憲，並無直接與稅基有關的論述。該號解釋後的將近 10 年間，都沒有再出現「稅基」之解釋。

直到 2005 年司法院釋字第 597 號解釋開始，才又再出現「稅基」一詞：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」

此後的大法官解釋都積極而穩定地肯定稅基屬於租稅構成要件，應依法律明定之，始符合租稅法律主義（司法院釋字第 597、607、615、620、622、635、640、650、651、657、660、661、674、685、692、693、700、703、705、706、745、746、779、798 號解釋參照）。

雖然如此，在歷來的解釋中，對於究竟何謂「稅基」，其概念範圍與審查、判斷標準如何，並未見有所闡述。只有司法院釋字第 745 號解釋理由書略微提到：「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。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。」本件判決對於系爭規定是否涉及稅基，未能把握機會有所論述，更遑論對其審查判斷標準有所闡述，誠屬可惜。

「稅基」一詞，雖未見法律定義，惟自稅捐稽徵實務上觀之，應可以理解為「課稅之（計算）基礎」，亦即「法律所規定應據以為計算應繳納稅額的基礎」，以該基礎進而決定應適用之稅率，並計算應繳納的稅額。在憲法第 19 條所要求的租稅法律主義下，與稅基相關的事項，都應該以法律，或至少有法律明確授權為依據的法規命令，明文加以規定。我國稅法中屬於稅基規範者相當多，例如所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「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。」即為營所稅稅基的規範。

雖然司法院歷來的解釋，認為「主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與前述憲法第 19 條規定之租稅法律主義或依法課稅原則無違」，但是「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 607 號、第 615 號、第 625 號、第 635 號、第 660 號、第 674 號、第 685 號、第 692 號、第 693 號、第 745 號及第 746 號等解釋參照）。是以縱使是主管機關就相關租稅法律進行解釋適用時，司法院歷來解釋仍嚴格要求其必須遵守租稅法律主義，不得逾越法律解釋的範圍，且不

得在欠缺法律或經法律具體明確授權的法規命令的情形下，增加法律所無的租稅義務。

三、系爭函釋逾越法律文義所可以理解的範圍，未經法律授權賦予稅捐稽徵機關以不同標準重新核定歷年虧損之權力，違反租稅法律主義

所得稅法第 39 條第 1 項但書規定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」，自本年度純益額中扣除後，再行核課。可知該條文在於規定跨年度盈虧互抵，並以之為核課公司組織之營利事業本年度營所稅之計算基礎，涉及稅基之計算，應無疑義。系爭函釋要求必須「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」，亦即涉及營所稅核課基礎的計算，是否應將轉投資收益「先行抵減各該期之核定虧損」，再以餘額自本年度純益額中扣除，自是影響「稅基」的計算。

本件判決理由書二、認為「系爭函係為利稽徵機關行使所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之核定權，而為之釋示」（第 11 段參照），且「因『前 10 年內各期虧損』之內涵，所得稅法並無明文，尚須經該管稽徵機關核定後，始得將之（即前 10 年內各期虧損）自本年度純益額中扣除，以核算本年度課稅所得額」（第 12 段參照），「同但書規定所稱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)，且理由書三、認為「系爭函未逾越所得稅法第39條第1項但書所規定『前10年內各期虧損』之可能解釋範圍」(第15段參照)，「然該『前10年內各期虧損』既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，則依系爭函所為『前10年內各期虧損』之核定，並不會有以前年度之投資收益計入本年度純益額(即全年所得額)，致有牴觸所得稅法第42條所規定不(免)計入全年所得額之情事」(第17段參照)，「系爭函核係基於正確衡量營利事業實際營業盈虧所示之實質稅負能力，乃釋示應將前10年內各該虧損年度依所得稅法第42條規定不(免)計入所得額之投資收益，先抵減各該期之虧損數，以營利事業之實際營業虧損，核定所得稅法第39條第1項但書規定之『前10年內各期虧損』，既未逾越『前10年內各期虧損』所得可能解釋範圍，且尚能符合同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)。本席並無法贊同上述見解。

營利事業每年都必須申報營所稅，稽徵機關亦就營利事業每年所為之申報為核定後，據以課徵營所稅。是以「經該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損」，在法律未有特別規定不同的虧損認定標準下，其文義自是指過去前10年間業已經過稽徵機關核定之各期虧損，此由系爭函釋的用語「先行抵減『各該期之核定虧損』」亦可知之甚明。

如果欲採取不同於每年核定虧損的標準，而要求於盈虧互抵時應將原本免計入所得額之投資收益先行抵減各該期之核定虧損，自是「以不同標準重新核定」歷年虧損，使歷

年原來的核定虧損被抵減掉，不僅使得原本為達到量能課稅目的而設的盈虧互抵的良法美意無法達成，而且改變原來的營所稅額的計算基礎，造成稅基的變動，增加人民的稅捐負擔，絕非理由書中所稱的只是「為利稽徵機關行使核定權」而已，自應該以法律或至少有法律明確授權的法規命令加以規定，而非僅以主管機關的系爭函釋即可擅自為之，始符合租稅法律主義的要求。

此外，上述本件判決理由書認為，系爭函釋是「基於正確衡量營利事業實際營業盈虧所示之實質稅負能力」，「以營利事業之實際營業虧損」，核定前 10 年內各期虧損（第 19 段參照）。此一見解，混淆了課稅所得（taxable income）與會計所得（accounting income）的計算，以及稅務會計與財務會計的區別，似乎有意掩蓋稅基（計稅標準）的變動結果，而且逸脫租稅法律主義所可涵蓋的形式範圍，也逾越法律解釋之範圍，增加了法律所無的租稅義務，並不適當。

四、稅法案件之憲法審查不應只是停留在形式租稅法律主義的審查層次，而應積極建立實質審查標準

在租稅法律主義下，租稅各項構成要件必須以法律或法律明確授權的法規命令明文規定，然而稅法案件之憲法審查並不應以此形式上的要求為已足。在稅務案件的憲法審查上，應該擺脫過去多僅在形式層次審查有無違反租稅法律主義，而進一步在要求必須建立實質上的審查標準，亦即視具體案件類型、所涉及之基本權種類、侵害基本權之型態與強度等，具體判斷所應採取之審查基準以及審查密度之寬嚴。

詳言之，假如系爭稅法規範形式上並未違反租稅法律主

義的要求，並非即當然合憲。基於憲法保障基本權的審查模式，尚應進一步審查系爭稅法規範有無實質侵害憲法所保障的人民基本權，特別是財產權保障、營業自由、職業自由等，並據以建立不同寬嚴密度的審查標準，同時也就系爭稅法規範所追求的目的或所採取的手段，是否符合比例原則或平等原則的要求進行實質審查。

過去司法院釋字第 420 號及第 438 號解釋，曾嘗試從形式意義的租稅法律主義轉而為追求實質意義的租稅法律主義：「人民有依法律納稅之義務，憲法第 19 條定有明文。涉及租稅事項之法律，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則解釋之，亦為本院釋字第 420 號解釋所揭示。」但何謂租稅法律主義之「精神」，語焉不詳，往後亦未曾出現過。然而歷來實際上僅有少數的大法官解釋審查稅法案件時，有進行實質審查，例如：司法院釋字第 745 號（未許薪資所得者核實減除必要費用，宣告當時之所得稅法相關規定違憲），即為以憲法平等原則審查模式實質審查稅法規範的前例。

本席認為本件系爭函釋，所涉及者為營所稅的稅基問題，不僅形式上應符合租稅法律主義，實質上亦應該進一步審查系爭函釋有無侵害憲法所保障的人民基本權。

五、盈虧互抵為量能課稅的具體表現，系爭函釋造成實質上不公平結果

所得稅法第 39 條第 1 項但書跨年度盈虧互抵的規定，為 1963 年修法所新增，當時規定「……得將經該管稽徵機關查帳核定之前三年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再

行核課」。1989 年修法，放寬為「前 5 年」虧損，其修正理由為：「為提高企業競爭能力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之規定，將但書規定得扣除之『前 3 年』虧損放寬為『前 5 年』虧損……」。2009 年修法再放寬為「前 10 年」虧損，其修正理由為：「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，將第一項規定得扣除『前 5 年』虧損，放寬為『前 10 年』虧損。」由上述修法理由可知，跨年度盈虧互抵的規定，係政府為「提高企業競爭能力」、「促進稅制公平合理」及「考量企業永續經營及課稅能力」而設的規定，其性質並非租稅優惠，而是量能課稅原則的具體展現。

本件判決理由書五、認為聲請人執以爭議系爭函釋違反憲法第 7 條平等原則之財政部 74 年函及財政部 76 年函，為差別課稅待遇，雖前開財政部 74 年函及財政部 76 年函係分別釋示稽徵機關於核定所得稅法第 39 條第 1 項但書所規定之各期虧損時，就營利事業於各該虧損年度如有暫停課徵營所稅之證券交易所得或免納所得稅之土地交易所得，無須先予抵減各該虧損年度所核定之虧損數，尚不生違反憲法第 7 條平等原則之問題（第 24 段參照）。

惟依本件判決理由書所述，停徵證券交易所得之營所稅規定，係為簡化稽徵手續之目的，具有租稅優惠性質；而免納所得稅之土地交易所得，則是因為已課徵土地增值稅，為避免重複課稅（第 25 段參照）。然而本件系爭函釋則是涉及所得稅法第 39 條第 1 項但書量能課稅的稅法基本原則，且依系爭函釋要求將轉投資收益「先行抵減各該期之核定虧

損」，顯然有擴大稅基的效果，不僅違反量能課稅的基本原則，且影響納稅義務人財產權甚鉅，從租稅法律主義的規範密度角度觀之，至少應以法律或法律具體明確授權之行政命令為之。本件判決理由書五、僅以「系爭函與財政部 74 年函、76 年函間，乃基於不同事物所為之釋示，自不生違反憲法第 7 條平等原則」（第 25 段參照）為由，而忽略系爭函釋與財政部 74 年函、76 年函間產生實質上的差異，亦即形成屬於租稅優惠者可以毋須抵減，屬於為避免重複課稅者也可以毋須抵減，但屬於量能課稅者的盈虧互抵卻必須先行抵減虧損而增加稅負的實質上不公平結果。

就本件判決而言，聲請人明確指摘系爭函違反平等原則，並限制或侵害人民受憲法第 15 條保障財產權及營業自由。然而本件判決就此部分只有結論，沒有論述的理由。至於實質審查操作，例如：系爭函侵害何種憲法上所保障之人民基本權？其所造成基本權限制或影響的程度為何？當權衡規範目的與手段之後，是否有客觀上較不侵害憲法權利的手段或方法存在？或者，就大法官解釋過去就法規範是否符合平等原則要求所採行的判斷標準，包括審酌該法規範為差別待遇之目的是否合憲、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等等（參照司法院釋字第 701 號、第 719 號、第 722 號、第 727 號、第 801 號解釋等），均付之闕如。本件判決主軸仍停留在形式租稅法律主義的審查層次，甚為可惜。

六、系爭函釋並無法以兩稅合一加以正當化

（一）兩稅合一在制度建置上與投資收益免納入所得課稅無直接相關

由於系爭函釋中提到「……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。」本件判決理由書花了相當長的篇幅，以兩稅合一制度來說明系爭函釋要求所得稅法第 42 條的投資收益先行抵減各該期核定虧損之正當性，並認為「系爭函尚未牴觸所得稅法第 42 條第 1 項規定於兩稅合一制下之立法意旨，亦尚難謂其因牴觸同條項規定於兩稅合一制下之立法意旨，而與憲法第 19 條租稅法律主義有違」（第 20 段以下參照）猶顯語意不明。本席就此並無法贊同。

所得稅法第 42 條規定公司組織投資於其他事業之投資收益可以部分或全部免記入所得額課稅，最早於 1955 年兩稅分立的時代就已經存在，規定得僅以其百分之 50 數額，計入所得額課稅（當時為所得稅法第 38 條）。1963 年修法，則容許其全部的投資收益免予計入所得額課稅。1980 年修法，規定其投資收益之百分之 80，免予計入所得額課稅。1997 年底修法，規定投資收益全部不計入所得額課稅，然而當時因採取「兩稅合一之設算扣抵制」（1998.1.1～2017.12.31），乃於後段增加「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」的規定。現行法是於 2018 年修正，除了延續規定公司、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，同時配合兩稅合一的廢止，而將後段設算扣抵的規定刪除。

由此可知，早在採取兩稅合一制度之前，營利事業投資收益免納入所得課稅就已經存在超過 40 年，兩稅合一廢止後，也仍然繼續存在。是以從制度建置的觀點，投資收益免納入所得課稅的規定，與兩稅合一並無直接相關。

（二）兩稅合一之立法目的亦與投資收益免納入所得課稅無關

兩稅合一所稱的「兩稅」是指「營利事業的營所稅」和「股東的個人營所稅」，亦即兩稅合一在於規範營利事業於被課徵營所稅後，分配盈餘給個人股東時，個人股東就該筆所得併計其綜合所得總額以申報個人營所稅時，得為如何扣抵的問題。此由實施兩稅合一時所得稅法第 3 條之 1 規定：

「營利事業繳納屬 1998 年度或以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東、社員、合夥人或資本主將獲股利總額或盈餘所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。」即可知，而此所稱之「除本法另有規定外」，即是包括所得稅法第 42 條所規定的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的情形，在此情形下，所得稅最後實質負擔人是獲得盈餘分配的股東，因此才會有學說上認為營利事業僅係在中間扮演「導管」的角色。

而所得稅法所以採取營利事業轉投資收益不計入所得額課稅，其立法目的在 1980 年的修正理由中說明相當清楚，是在於「避免投資收益之重複課稅」；2018 年修正理由中，

亦再次表明是為「消除重複課稅」。亦即該筆投資收益在發放股利的被投資公司已經繳納過營所稅，在投資公司如果再被納入所得課徵營所稅，將造成同一筆收益重複被課徵兩次營所稅的情形。

然而本件判決理由書中卻以 1997 年為配合兩稅合一而新增後段的修正理由「……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，……」進而推論「所得稅法第 42 條規定之立法目的，並非為避免就同一租稅客體對同一租稅主體之重複課徵所得稅」（第 18 段參照），其顯然誤解前揭立法原意。

由上可知，兩稅合一的立法目的以及所欲處理之問題，與所得稅法第 42 條規定營利事業投資所得不納入所得額課稅完全不同，兩者並無直接關係。本件判決理由書以兩稅合一來正當化系爭函釋，並不具有說服力，本席亦無法贊同。

七、結語

租稅法律主義下，稅基為租稅之重要構成要件，影響人民的租稅負擔義務，有關稅基的規範與解釋適用，都必須符合租稅法律主義，始符合憲法保障人民財產權之意旨。

本件判決系爭函釋涉及對所得稅法第 39 條第 1 項跨年度盈虧互抵的解釋適用問題，亦即是否應將原本依所得稅法第 42 條規定不計入所得額課稅的轉投資收益「先行抵減各該期之核定虧損」，再以餘額自本年度純益額中扣除，影響

「稅基」的認定與計算，自應符合租稅法律主義的要求。

本件判決主文，既然肯定系爭函釋涉及人民之租稅負擔，且與「該管稽徵機關核定各期虧損之基準」有關，即是肯認其屬稅基事項，然而卻未能嚴守租稅法律主義宣告其違憲，而只是認為以法律或法律具體明確授權之命令予以明定「為宜」，且無視系爭函釋逾越法律文義所可以理解的範圍，賦予稅捐稽徵機關可以在欠缺法律明文規定或授權的情形下，擅自以不同標準重新核定歷年虧損之權力，並且錯誤地以與盈虧互抵及轉投資收益不計入課稅無關的兩稅合一，來正當化該函釋，嚴重悖離歷來大法官解釋所肯定的租稅法律主義，本席並無法同意。