

解釋憲法聲請書(二)

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

聲請人前以解釋憲法聲請書(一)就本件聲請解釋憲法，茲說明所得稅法第42條及同法第39條之立法理由、舉例說明系爭函釋違反該等立法理由、並對照外國立法例，補充提出解釋憲法聲請書(二)如下：

一、立法者已於所得稅法第42條明確揭示投資收益不計入所得額課稅，立法理由係為避免重複課稅，然系爭函釋適用之結果，乃迂迴地將該投資收益於「發放公司階段」及「獲配公司階段」，皆課徵營利事業所得稅(下稱：營所稅)，一方面變相地將投資收益納入稅基，一方面產生重複課稅之結果，已違反憲法第19條租稅法律主義及第23條法律保留原則：

(一)投資公司獲配之所得稅法第42條投資收益係源自於國內被投資公司課稅後所得，倘若再次課稅，將過度剝奪營利事業努力經營成果：

依公司法第232條及第237條規定，公司組織有所得者，完納稅捐及提列法定盈餘公積後，方可分配盈餘，故公司所獲配之投資收益，係源自

於國內其他非免徵營所稅公司組織之課稅後所得。公司為擴展本業發展、多角化經營或純為投資理由等商業策略考量，需轉投資其他公司或將旗下部門單獨成立子公司營運，最終投資公司營運所得亦需透過盈餘分派方式回饋投資公司，倘就投資收益於不同營利事業間流轉時一再課徵營所稅，將導致在多層投資架構之情況下，投資公司會遭受多次課稅，不利企業進行投資。舉例而言，轉投資公司獲利新台幣（下同）100 萬時已課徵 20%營所稅（即稅前所得 100 萬，課稅 20 萬，稅後盈餘 80 萬），嗣後稅後盈餘 80 萬再分配給投資公司時，倘又針對投資公司獲配該投資收益課徵 20%營所稅（即 16 萬），則投資公司稅後淨得之投資效益僅為 64 萬，恐有過度剝奪營利事業努力經營成果之虞。

(二) 87 年兩稅合一實施前，投資收益「免計入」所得額之立法意旨為避免重複課稅：

為避免投資收益於國內營利事業間流轉時，一再就同一來源所得課徵營所稅，我國於民國（下同）52 年修訂所得稅法時，即於該法第 42 條明定「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」。又 69 年修法時，第 42 條立法理由中更明確揭示投資收益免稅係為避免重複課稅（107 年 12 月 26 日釋憲聲請書（一）聲證 6），自不應以其他迂迴方式就被投資公司階段獲配之投資收益予以課徵稅賦。

(三) 87 年兩稅合一實施後投資收益修正為「不計入」所得額課稅，更彰顯避免重複課稅之立法目的，即仍將投資收益排除於所得稅課稅之稅基外：

1. 聲請人行為時（98 年）所獲配之投資收益，其課稅規定係依 86 年底配合兩稅合一實施所修正之所得稅法第 42 條第 1 項：「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。」(107年12月26日釋憲聲請書(一) 聲證6)。前述立法明確揭示營利事業間所獲配之投資收益，僅在最終被投資事業階段課徵一次營所稅，並進一步修正為營利事業獲配之投資收益『不計入所得課稅』，即不列入營所稅稅基範圍，益證投資收益不予重複課稅之立法本意。

2. 我國於歷次修法時已揭櫫所得稅法第42條規定並非租稅優惠，而係避免重複課稅之展現，顯見財政部表示66年系爭函釋作成，乃基於避免雙重優惠之考量云云，並無法理依據，簡言之，國稅局以系爭函釋作為核課稅基之依據，將聲請人不應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，變相地將該投資收益轉化為應稅所得進而核課稅賦，顯抵觸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之立法意旨。

(四) 迄今稅制偶有更迭，然投資收益不計入所得之避免重複課稅意旨未曾改變，所得稅基本稅額條例仍秉持相同見解將投資收益排除於稅基之外：

有鑑於我國部分營利事業享有諸多租稅優惠，實質繳納稅額甚低，為維護租稅公平，確保國家稅收，並建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻，故於95年施行「所得稅基本稅額條例」，要求營利事業應納之基本稅額，除課稅所得額外，應加計相關減免稅額予以核算基本所得額。該條例第7條第1項規定應加計之減免所得，包含第1款依所得稅法第四條之一及第四條之二規定停止課徵所得稅之證券、期貨交易所得、及其他第2至7款合於相關法令獎勵規定之免稅所得等，但不包括所得稅法第42條獲配之投資收益及所得稅法第4條之土地交易所

得（聲證 7），可見當時立法者顯未將「投資收益不列入所得」視為租稅優惠政策，而係與土地交易所得有相同對待即為避免重複課稅，故不計入所得稅之稅基中。此外，現行所得稅法第 42 條於 107 年 1 月 18 日配合廢除兩稅合一制度稍有修正，但修正後條文仍規定：「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。」，立法理由謂「本次廢除兩稅合一設算扣抵制度，僅修正個人股利所得課稅方式，營利事業取自轉投資事業之投資收益，仍宜維持僅課徵一次營利事業所得稅。」（107 年 12 月 26 日釋憲聲請書（一） 聲證 6），時至今日，雖我國稅制有所更迭，然立法者就投資收益不計入所得之避免重複課稅立場從未有改變。

- (五) 綜上，所得稅法歷經多次修訂，然立法者對投資收益不計入所得之避免重複課稅意旨未曾改變，95 年後施行的所得稅基本稅額條例仍秉持相同見解將投資收益排除於稅基之外；惟系爭函釋不僅在無法律授權基礎之下，透過限制虧損扣除範圍之方式，變相將投資收益逕納入稅基，依該函釋調整結果將產生重複課稅之情形，更違反所得稅法對投資收益一貫認定應避免重複課稅之立法意旨，違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則甚明。

二、 所得稅法第 39 條跨年度盈虧互抵制度，其立法意旨係為避免所得變動性較大之企業，相對租稅負荷較重，實為量能課稅原則體現，不容稅捐機關在無法律授權下恣意限制適用範圍：

- (一) 租稅法定原則、量能原則及稅捐經濟原則為稅法之三大原則，其中量能原則不僅為租稅立法之指導理念，同時成為稅法解釋準則、漏洞補充之依據、裁量基準及違憲審查主要準則。量能課稅原則乃是基於憲法第七條平等權之要求，其量能指標包括所得、財產及消費。而量能課稅原則即要求個人

的稅捐負擔，應按照稅捐義務人可以給付稅捐的能力加以衡量。又德國聯邦憲法法院裁判，認為量能課稅原則係從平等原則導出此一原則，並承認此項課稅原則具有憲法上的效力根據，其見解為：「是否以及在何種範圍內，立法者在憲法上負有義務緩和或除去此種不平等之情形，乃應依據從基本法第 3 條第 1 項（指平等權規定）所導出稅捐正義的要求的基準（立法者應受此基準的拘束），加以審查，因此課稅應取向於其經濟上的給付能力……」。（聲證 8，頁 28-29），即為「量能平等負擔原則具有雙重功能：首先為保障未具負擔能力或有限負擔能力者，免受稅課侵害（垂直正義）；其次，為具負擔能力者負擔程度，依其負擔能力與他人比較定之（水平正義）」。（聲證 9，頁 153）

(二) 所得稅基於「稅捐經濟原則」，於稽徵技術上設計為年度稅（期間稅），原則上係以單一年度計算其負擔能力；然鑑於以年度為所得或虧損之計算週期屬於稽徵技術上之設計，不能反映營利事業長期之實際營運結果，與量能課稅原則精神不符，所以不但應予跨年度或跨期間之調整，而且應將其調整之請求的法律地位論為權利，而非將其論為租稅優惠。（聲證 10，頁 685）。故各國立法多有跨年度虧損扣抵制度，作客觀淨所得原則調整，以正確衡量納稅義務人負擔能力。

(三) 參國外立法例，我國盈虧互抵制度首見於 52 年 1 月 29 日修正公布全文 126 條之第 39 條：「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，使用本法第七十七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三年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」，允許「前三年虧損金額」可於當年度扣除，98 年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，參照其他國家做法更進一步放寬為前十年。（聲證 11）。

(四) 由此可知盈虧互抵制度，旨在維持營所稅課徵之中立性，避免營利事業（公司組織）因經營風險起伏之故，承受不符量能原則之稅捐負擔，損害其永續經營基礎，是其法律性質容為所得稅法賦予營利事業之法律上權利。此跨年度盈虧互抵之法律效果其實是在彌補修正年度課稅原則下所造成之悖離量能課稅原則之過苛結果，其性質也並非屬於租稅優惠。（107 年 12 月 26 日釋憲聲請書（一） 聲證 2，盛子龍意見書，第 14-15 頁）。然稅捐實務與高雄高等行政法院在本件原審判決，對於所得稅法第 39 條規定之法律性質（認定其為稅捐優惠規範）的看法，顯屬誤解。（聲證 12，柯格鐘意見書，第 5 頁）

三、 系爭函釋之適用結果，透過限制虧損扣除範圍，實質已對虧損年度所獲配之投資收益課稅，已悖離所得稅法第 39 條及第 42 條規範精神：

(一) 前述立法沿革已可窺知所得稅法第 39 條及第 42 條規範精神，下以釋例說明適用系爭函釋所造成之課稅效果：

1. 案例背景：

A 公司與 B 公司為營運規模類似之公司，經營二年結果，其本業營業收入合計皆為 250 萬元，營運成本及費用均為 200 萬元，營業所得二年合計皆為 50 萬元。但進一步剖析 A、B 公司各年度經營成果，發現 A 公司所得穩定，第一年獲利 20 萬元、第二年獲利 30 萬；但 B 公司所得變動性相對較大，致第一年虧損 20 萬元，第 2 年獲利 70 萬元。此外，A、B 公司每年皆有獲配不列入所得額課稅之投資收益 8 萬元。

2. 表一為依所得稅法第 39 條及第 42 條規定之計算方式（即未適用財政部 66 年系爭函釋）：

表一：未適用系爭函釋

| | A 公司 | | B 公司 | |
|-----------------------|------|-----|------|------|
| | 第一年 | 第二年 | 第一年 | 第二年 |
| 營業收入 | 100 | 150 | 100 | 150 |
| 營業成本及費用 | 80 | 120 | 120 | 80 |
| 營業淨利（虧損） | 20 | 30 | （20） | 70 |
| 盈虧互抵扣除額 | -- | -- | -- | （20） |
| 年度課稅所得額 | 20 | 30 | 0 | 50 |
| 課稅所得額合計 | 50 | | 50 | |
| 所得稅法第 42 條 獲配之投資收益 | 8 | 8 | 8 | 8 |

說明：

A 公司 — 對每年都有銷售貨物或勞務而有營業獲利的 A 公司而言，營業外投資收益並不計入所得額課稅，A 公司兩年合計的課稅所得還是 50 萬元。

B 公司 — 根據所得稅法第 39 條及第 42 條規定，營業外投資收益不計入所得額課稅，而第一年度營業虧損 20 萬元，可於第二年度全額申報抵減，B 公司兩年合計的課稅所得與 A 公司相同均為 50 萬元，方屬合理、公平。

3. 表二為依財政部 66 年系爭函釋之計算方式

表二：適用財政部 66 年系爭函釋之不合理結果

| | A 公司 | | B 公司 | |
|-----------------------|------|-----|------|------|
| | 第一年 | 第二年 | 第一年 | 第二年 |
| 營業收入 | 100 | 150 | 100 | 150 |
| 營業成本及費用 | 80 | 120 | 120 | 80 |
| 營業淨利（虧損） | 20 | 30 | (20) | 70 |
| 盈虧互抵扣除額 | -- | -- | -- | (12) |
| 年度課稅所得額 | 20 | 30 | 0 | 58 |
| 課稅所得額合計 | 50 | | 58 | |
| 所得稅法第 42 條 獲配之投資收益 | 8 | 8 | 8 | 8 |

說明：

根據系爭函釋，B 公司第一年銷售應稅的貨物或勞務之申報虧損 20 萬元，應該先抵減投資收益 8 萬元之後，以剩餘的虧損 12 萬元，申報為第二年的盈虧互抵扣除額。因此，B 公司兩年合計的課稅所得額就變成 58 萬元，大於 A 公司的 50 萬元，其中差異的 8 萬元，就等同於將 B 公司第一年的投資收益 8 萬元，從所得稅法第 42 條規定的「不計入所得額課稅」，變成了「應課稅的所得」。適用該函釋結果竟使投資收益變為 100% 課稅所得，致該投資收益於投資公司階段亦須課徵營所稅，有違所得稅法第 42 條立

法意旨，另亦致所得變動大之 B 公司相對稅負較重，不符所得稅法第 39 條規範精神。

(二)綜上，實務擔心若不將所得稅法第 39 條第 1 項但書作上述限縮解釋，亦即將在後面年度進行跨年度盈虧互抵時，將該筆轉投資獲配股利或盈餘重新在擬進行盈虧互抵之後續課稅年度加回來，會使納稅人享有雙重過度租稅優惠之說法，根本就是誤解上開相關規定之規範精神或是刻意地曲解法律意旨而指鹿為馬。反之，系爭函釋操作之結果，將該筆轉投資獲配股利或盈餘重新在擬進行盈虧互抵之後續課稅年度加回來，將不計入所得之投資收益透過虧損扣抵金額之減少，轉化為應稅所得，實質上已將兩稅合一法制下「避免並消除經濟上之實質雙重負擔」之效果打折，且此加回之步驟實質上又進一步產生違法限制納稅義務人盈虧互抵權利之結果，反而會產生同時悖離所得稅法第 39 條及第 42 條兩個法律規定規範精神之結果，亦即會造成對納稅義務人權利之違法雙重侵害(107 年 12 月 26 日釋憲聲請書(一)聲證 2，盛子龍意見書，第 15 頁)。

四、德國聯邦憲法法院判決亦對所得稅法上跨年度盈虧互抵所設之限制，作出幾個重要性的判決，參其判決論述可得出下列司法審查準則(107 年 12 月 26 日釋憲聲請書(一)聲證 2 盛子龍意見書，第 8-9 頁)。

(一)在跨年度盈虧互抵之規範要如何具體設計，基本上涉及憲法上法安定性原則與租稅實質正義原則之調和，這必須由具有民主正當性之立法者作充分衡量。因此，這是屬於必須保留給立法者自己決定之國會保留之範圍，亦即屬於嚴格之租稅法律主義適用之範圍。

(二)針對立法者在跨越不同課稅年度盈虧互抵之規範形成，立法者有之形成自由有寬嚴之別。例如在跨年度盈虧互抵究竟可以適用幾年之立法形成，承認立法者有比較寬廣之形成自由。亦即僅適用密度較低之恣意禁止原則予

以審查。

(三) 至於在哪些收入項目可以適用盈虧互抵之規範形成，則必須嚴格遵守體系正義，貫徹衍生自客觀淨所得原則之盈虧互抵之體系基本規則，不得將特定收入項下產生之虧損排除在盈虧互抵之範圍之外。除非其相對於其他收入項目，在典型生活經驗下，有特別容易成為租稅逃漏或規避工具之高度風險。(107 年 12 月 26 日釋憲聲請書(一)聲證 2 盛子龍意見書，第 8-9 頁)

(四) 倘以該德國司法審查準則以檢視我國 66 年系爭函釋，可知立法者已明確將投資收益排除於稅基外，然系爭函釋在無其他法律授權下，要求特定收入(即投資收益)，須先抵減盈虧互抵金額，除已抵觸母法規定外，更以公司獲配投資收益之年度係營運虧損或獲利，為差別待遇判斷標準，不僅逾越租稅法定主義，亦違反平等原則。

五、 結論：

(一) 系爭函釋係於 66 年發布，所得稅法第 42 條文已於 69 年後之歷次修法理由明確揭示投資收益不計入所得課稅，僅在被投資事業階段課徵一次營所稅之立法意旨，自不應以其他方式迂迴重新列入當年度或以後年度所得額課稅。況且虧損扣抵制度係為保障所得變動性較大之公司，能同其他獲利穩定公司，於營運期間負擔合理及平等之稅負，實不應以一紙函釋恣意限制。

(二) 查納稅者權利保護法(下稱：納保法)於 105 年 12 月 28 日公布，並於公布一年後(即 106 年 12 月 28 日)施行，本次立法重點即在於，量能課稅原則以及租稅法律主義之體現，此可參照納保法第 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。」，另納保法第 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。」。此外，納保法第 9 條第 3 項更明文規定：
「中央主管機關應每四年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增
加法律所無之納稅義務，並得委託外部研究單位辦理。」(聲證 13)，更顯
見立法者為杜絕實務以未有法律明確授權之函釋或函令增加人民租稅義務
或限制人民之財產權，實為法治國原則之實現。

- (三) 綜上，財政部核定聲請人 99 年營所稅案件，援引無法律授權之 66 年系爭
函釋，致聲請人遭補繳鉅額稅款逾 8 億元，除與納稅者權利保護法規範意
旨扞格，更牴觸憲法第 19 條租稅法定主義及第 23 條法律保留原則，亦違
反憲法第 7 條「平等原則」揭示之「量能課稅原則、租稅公平」。聲請人懇
請作為憲法守護者之大法官本於職權予以宣告該函釋違憲，方能維護租稅
公平及人民財產權保障之基本原則。

六、關係文件之名稱及件數：

聲證 7：所得稅基本稅額條例全文。

聲證 8：陳清秀，稅法總論，2012 年 10 月七版，第 28-29 頁。

聲證 9：盈虧互抵與納稅者權利保護，葛克昌，月旦法學雜誌，2018 年 5 月，第 276
期。

聲證 10：黃茂榮教授著，「公司之合併及其虧損的扣除權」乙文，收錄於氏著，稅
法總論（第一冊），2002 年 5 月初版，第 685-686 頁。

聲證 11：所得稅法第 39 條條文規範沿革。

聲證 12：學者柯格鐘意見書。

聲證 13：納稅者權利保護法規定全文。

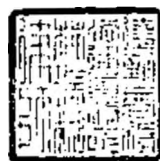
謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲請人：中國鋼鐵股份有限公司

代表人：翁朝棟

聲請代理人：林瑞彬 律師



賴永發 會計師



中 華 民 國 1 0 8 年 1 月 21 日