

107年度憲二字第411號釋憲說明會

中國鋼鐵股份有限公司

110年9月28日

代理人

中國鋼鐵股份有限公司
勤業眾信聯合會計師事務所
誠遠商務法律事務所

高蘭芬獨立董事
賴永發會計師
周泰維律師

問題一第(一)項

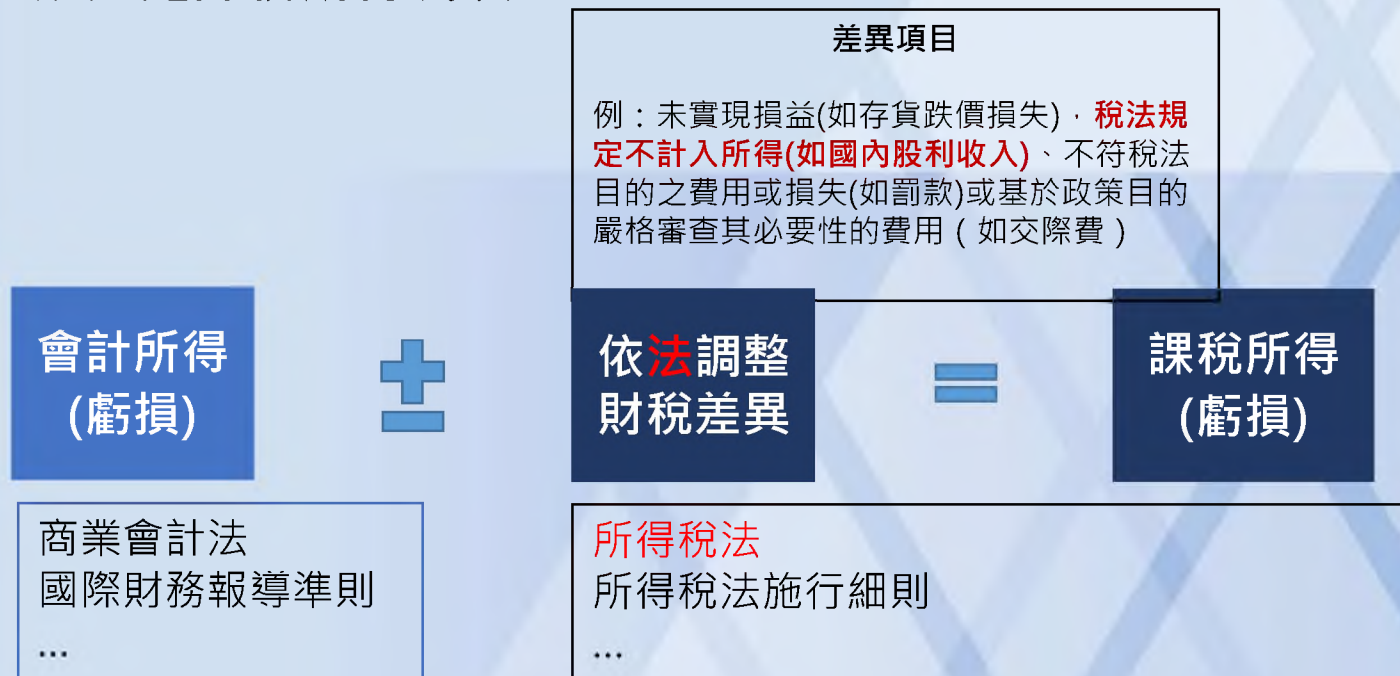
所得稅法第39條第1項但書所稱「該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損」，會計及稅務申報實務如何認定？

又如依系爭函辦理，則其於實務及學理上是否合理？

問題一第(一)項回覆

1. 財務會計上之會計所得和稅法上之課稅所得各有不同目的，不應混淆。
2. 會計所得(虧損)必須**依所得稅法規定進行調整為營所稅課稅所得(虧損)**，課稅所得始為營所稅稅基。
3. 申報課稅虧損既**經稅局核定**後，即應是所得稅法39條所稱「該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損」。但系爭函釋卻要求必須以第42條轉投資收益沖減已核定之虧損金額，**造成虧損金額減少，與核定通知書已核定虧損金額不同**，於實務上造成前後矛盾的不合理現象。
4. 往年虧損扣要件既經所得稅法明定，系爭函釋增加沖減第42條要件，使營利事業僅得主張沖減後「餘額」，該函釋逕自**增加法律所無之限制**，與鈞院解釋實務悖離，亦不合乎憲法學理。

所得稅法第39條雖非會計所得減項，但卻係**所得稅法**所規定之課稅所得減項。



**營所稅申報書損益及稅額計算表格式

依所得稅法調整

含未實現、估計數

會計所得(虧損)

課稅所得(虧損)

已實現+憑證主義

損益項目	帳載金額	自行依法調整後金額
營業收入總額(包括外匯收入)	01	
減：銷貨退回	02	
銷貨折讓	03	
營業收入淨額(01-02-03)	04	
營業成本(請填第4頁明細表)	05	
營業毛利(04-05)	06	
營業淨利(06-08)	33	
104營業淨利率(33÷04×100)	104	
非營業收入總額(35至44合計)	34	
35 投資收益(含權益法之投資收益)及一稅後股息股利(含國外投資收益、證券收益、債券收益、房地產收益、其他收益及雜項收入)	35	
36 依所得稅法第42條規定取得之股利或盈餘	36	
38 利息收入	38	
39 租賃收入	39	
40 處分資產利益(包括證券、期貨、土地交易所得)	40	
41 佣金收入	41	
43 兌換溢益	43	
44 其他收入(包括97溢額收入)	44	
非營業損失及費用總額(46至52合計)	45	
46 利息支出	46	
47 投資損失	47	
48 處分資產損失(包括證券、期貨、土地交易所得)	48	
49 災害損失	49	
51 兌換虧損	51	
52 其他損失	52	
53 全年所得額(33+34-45)	53	
54 依所得稅法第42條規定取得之股利或盈餘	54	
55 前十年核定虧損本年應扣除額【詳申報書附表(六)(註1)】	55	
59 課稅所得額(53-54-55)	59	

申報書第36項「依所得稅法§42取得之股利或盈餘」，是會計所得科目，但依稅法規定不計入課稅所得。所以在53列計算稅上的全年所得額時，並未包含第42條轉投資獲配股利。申報欄是斜槓(表示不計入)

申報書第55項「前十年核定虧損本年度主張扣除額」非會計科目科目，但依法係課稅所得科目，得予課稅所得扣減。

→本案爭議!!!

66年函釋卻違反稅法規定各年度核定虧損應先沖減第42條轉投資收益。

問題一第(二)項

營利事業取得所得稅法第42條所稱股利之必要費用，可否於年度營利事業所得稅結算申報作為費用，予以列報減除？又理由為何？

問題一第(二)項回覆

1. 依釋字第493號所肯認之「收入與成本費用配合原則」，為取得第42條轉投資收益而支付之必要費用，不得歸由其他應稅之收入項下減除。釋字第693號亦再次肯定該原則。
2. 鈞院認為適用特別課稅方式處理的獨立計算特別課稅所得部門(不計入課稅所得、免納或停徵)與不適用特別課稅方式的綜合計算一般課稅所得部門兩者間的收入、成本費用損失應依據收入與成本費用配合原則，個別獨立歸屬計算。此為量能課稅原則與客觀淨所得原則的憲法要求。
3. 系爭函釋以應屬於特別課稅所得部門的第42條收入沖減各虧損年度核定虧損，而影響應屬於一般課稅所得部門的往年扣抵權，顯然違背前述原則。

釋字第493號

民國88年10月29日

解釋爭點

財政部就免稅與應稅所得之成本及費用計算之函釋違憲？

解釋文

營利事業所得之計算，係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，為所得稅法第二十四條第一項所明定。依所得稅法第四條之一前段規定，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；公司投資收益部分，依六十九年十二月三十日修正公布之所得稅法第四十二條，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，其中百分之八十免予計入所得額課稅*；則其相關成本費用，按諸收入與成本費用配合之上揭法律規定意旨及公平原則，自亦不得歸由其他應稅之收入項下減除。至應稅收入及免稅收入應分攤之相關成本費用，除可直接合理明確歸屬者得個別歸屬，應自有價證券出售收入項下減除外，因投資收益及證券交易收入源自同一投入成本，難以投入成本比例作為分攤基準。財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函說明三，採以收入比例作為分攤基準之計算方式，符合上開法條規定意旨，與憲法尚無牴觸。惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。

*現所得稅法第42條規定已修正為全額不計入所得額，並授權制定營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法

問題一第(三)項

依所得稅法第42條規定不計入所得額課稅之投資收益，是否應屬同法第24條第1項所稱應稅所得，而為年度收入總額之一部分，並用以計算出純益額（所得額）或虧損？

問題一第(三)項回覆

1. 獲配股利公司自發放股利公司取得轉投資收益，屬於會計所得。但轉投資收益依所得稅法42條規定不計入所得額課稅，非屬應稅所得。
2. 稽徵機關實務上向來亦肯認非屬應稅所得，故營所稅核定通知書第36列規定，「36依所得稅法第42條取得之股利淨額或盈餘淨額」是直接載明不計入「53全年所得額」計算，因此更不會被計入「59課稅所得」（或虧損）。
3. 所得稅法第42條規定轉投資收益不計入課稅所得之理由，在於國內投資收益於分配前，已經在台灣繳過營利事業所得稅，立法者不欲在最終被投資公司的營業利潤繳過一次營所稅，後，而落入最終自然人股東手中前，在中途其他營利事業階段再度被課徵營所稅。

**營所稅核定通知書損益及稅額計算表

取自民國99年度系爭年度核定通知書

	33 營業淨利 (06 - 08)
	104 營業淨利率 ((33/04) x 100)
	34 非營業收入總額(35 至 44 合計) (36項不計入)
	35 投資收益及一般股息與紅利(含國外)
非營業收入	36 依所得稅法第42條取得之股利淨額或盈餘淨額 (不含證券法之投資收益)
	38 利息收入
	39 租賃收入
	40 出售資產增益 (包括證券、期貨、土地交易所得)
	41 佣金收入
	42 商品盤盈
	43 兌換收益
	44 其他收入
損益	45 非營業損失及費用總額 (46 至 52 合計)

34非營業收入總額明定「36所得稅法第42條股利淨額或盈餘淨額不計入。」
結算申報書表格亦明示「不計入全年所得額」

53 全年所得額 (33 + 34 - 45)
54 純益率[[53/(04+34)] x 100]
93 國際金融業務分行免稅所得(損失)
99 停徵之證券、期貨交易所得(損失)
101 免徵所得稅之出售土地增益(損失)
57 合於獎勵規定之免稅所得
58
55 前十年核定虧損本年度扣除額
59 課稅所得額 (53 - 93 - 99 - 101 - 57 - 58 - 55)

全年度所得額=
33營業淨利
+ 34非營業收入總額
(不含所得稅法第42條)
- 45非營業損失及費用總額

36項所得稅法第42條不計入非營業收入總額，因此應非全年所得額之一部，更不會是課稅所得額的一部分。
(但爭議出在函釋和55項!)

應納稅額=課稅所得額*稅率

問題一第(四)項

營利事業受配所得稅法第42條所規定之股利，如內含可扣抵稅額，則於依所得稅法第39條第1項規定計算各期虧損時，應將此等股利淨額減除後，始得作為計算盈虧互抵之虧損數，系爭函是否造成此等股利發放公司階段及獲配公司階段皆課徵營利事業所得稅，而有重複課稅之疑慮？

又其結論是否會因此等股利係不含可扣抵稅額而有所不同？

問題一第(四)項回覆

1. 適用系爭函釋時，股利發放公司階段及獲配公司階段皆課徵營利事業所得稅，**會有**重複課稅情形。

(1) 系爭函釋要求各虧損年度核定虧損須先沖減各年度轉投資收益，相當於使原本依據所得稅法第42條規定不計入課稅所得的股利全部或一部，滾入獲配股利公司的課稅所得，而再被課徵營所稅。形成兩公司重複課稅。

(2) 因股利發放公司階段已繳納營所稅，**故依所得稅法第42條之立法理由，在於投資收益僅在營利事業階段課徵一次營利事業所得稅(此一立法意旨在兩稅合一存廢前後並無二致。)**。

(3) 系爭函釋違反前揭立法者的決定，顯屬違憲。

2. 股東可扣抵稅額是自然人股東才有扣抵權限，無論在107年施行前有可扣抵稅額，或107年後無可扣抵稅額，皆與獲配「公司」之營所稅計算無涉。因此本案爭議與可扣抵稅額存廢無關。

營所稅綜合計算一般課稅所得

全年所得額

虧損扣除額

獎勵免稅額

課稅所得額

$\text{X稅率} = \text{應納稅額}$

營所稅獨立計算特別課稅所得

所得稅法第42條股利

出售土地所得

證券交易所所得

國際金融業務分行所得

營所稅綜合計算一般課稅所得

全年所得額

獎勵免稅額

虧損抵

所得稅法
第42
條股
利

沖減虧損扣抵

所得稅法
第42
條股
利

課稅所得額
 \times 稅率 = 應納稅額

營所稅獨立計算特別課稅所得

所得稅法
第42
條股
利

出售
土地
所得

證券
交易
所得

國際
金融
業務
分行
所得

所得稅法第42條修正理由

現行法 (107.02.07)

為消除重複課稅，在兩稅合一設算扣抵制度下，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。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

系爭年度時有效法(86.12.30)

一、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，僅在最終被投資事業階段課徵一次營利事業所得稅。

問題一第(五)項

系爭函之內容是否有變相擴大稅基，增加法律所無之租稅義務？

請由財務會計、租稅公平或租稅法律主義等觀點說明之。

問題一第(五)項回覆

系爭函之內容**有**擴大稅基，增加法律所無之租稅義務情形。

租稅法律主義

1. 違反憲法第19條租稅法律主義，**稅基不應該以函釋規定**
2. 違反所得稅法39條，限縮虧損扣抵適用範圍，擴大稅基
3. 違反所得稅法42條，造成公司間稅基重複計算課稅

租稅公平

1. 就同一家公司而言，針對不同種類獨立計算特別課稅所得，是否需沖減各虧損年度核定虧損的處遇不同。
2. 不同公司即使長期營運成功和獲配轉投資收益相當，但會因為獲配股利和虧損年度的差異，而產生不同的稅負。

影響租稅中立

- 1.系爭函釋只會影響在國內建立多層次轉投資架構者，變相懲罰採用多層次投資架構的營利事業
- 2.系爭函釋導致重複課稅將影響公司股利發放的決策。
- 3.造成長期投資（轉投資收益）之租稅負擔重於短線交易（證券交易所得），不利長期投資。

關於財務會計觀點

請參酌以下釋例及相關說明。

釋例1 盈虧互抵-適用66年函釋之不合理課稅情形

假設：AB兩家公司兩年度合計獲利相同，兩年度都收到被投資公司發放現金股利80元，66年函釋將造成所得波動大的B公司兩年度合計稅負增加。

	A公司		B公司		
稅務申報項目	第1年	第2年	第1年	第2年	
營業收入	1000	1500	1000	1500	
營業成本及費用	800	1200	1200	800	
營業淨利(虧損)	200	300	(200)	700	
所得稅法42條取得之股利淨額					收到轉投資發放現金股利80元於營所稅申報書36項不填列
全年所得(虧損)額	200	300	(200)	700	
以前年度核定虧損扣抵	-	-	-	(120)	依66年函釋，核定虧損200元要先扣除股利80元
課稅所得(虧損)	200	300	(200)	580	
稅率	20%	20%	20%	20%	
應納稅額	40	60	0	116	
兩年度稅負負擔	100		116		差異16元
多繳之16元，即為B公司取具之股利所得80元，在受配階段又再依20%課稅(80*20%)					

釋例2 盈虧互抵-未適用66年函釋之合理課稅情形

假設：AB兩家公司兩年度合計獲利相同，兩年度都收到被投資公司發放現金股利80元，因未適用66年函釋，兩家公司兩年度合計稅負相同。

	A公司		B公司		
稅務申報項目	第1年	第2年	第1年	第2年	
營業收入	1000	1500	1000	1500	
營業成本及費用	800	1200	1200	800	
營業淨利(虧損)	200	300	(200)	700	
所得稅法42條取得之股利淨額					收到轉投資發放現金股利80元於營所稅申報書36項不填列
全年所得(虧損)額	200	300	(200)	700	
以前年度核定虧損扣抵	-	-	-	(200)	
課稅所得(虧損)	200	300	(200)	500	
稅率	20%	20%	20%	20%	
應納稅額	40	60	0	100	
兩年度稅負負擔	100		100		

對於66年函釋內容以財務及稅務會計觀點回覆

- ◆ 從釋例一可知，66年函釋之適用造成投資收益落在不同公司（損益穩定的A公司V.S.損益波動的B公司），或同一公司不同年度（B公司第一年V.S.第二年），會有不一樣的課稅結果
- ◆ 66年函釋混淆了財務會計（會計原則認列）與稅務會計（稅法規定調整）之損益觀念及理論體系，變相擴大稅基，不論在學理或實務上均不合理
- ◆ 所得稅法第42條之投資收益不是「免稅」，它是一種最底層被投資公司已經被課過稅的特殊性質所得，稅制上避免對同一性質所得重複課稅，而在營利事業受配階段「不計入所得額課稅」，不會造成受配年度與虧損扣除年度「雙重獲益」情形

結論

系爭66年函釋

1. 增加法律所無限制
2. 違反收入與成本費用配合原則
3. 違反租稅法律主義、違法擴大稅基
4. 破壞租稅中立及租稅公平

請宣告「**違憲立即失效**」

針對 鈞院來函所提問題三所需資料

本案聲請人於98年度投資收益為83億餘元，請問該年度主要投資收益項目為何？

又前後5個年度之投資收益及虧損數額如何？

單位：億元

年度	93	94	95	96	97	98	99	100	101	102	103
現金股利	35	50	56	64	97	82	66	56	53	51	54
股票股利	6	7	4	16	12	2	1	10	23	7	3
股利合計	41	57	60	80	109	84	67	66	76	58	57
中鋼課稅所得額	578	614	387	505	517	(58)	371	181	24	65	146
中鋼合併課稅所得額						(97)	391	200	(6)	131	234