憲法法庭　公告

發文日期：中華 民國 111 年 4月 29日
發文字號：憲庭力107憲二411字第1111000165號
附件：如主旨

主旨：茲公告憲法法庭111年憲判字第5號判決。

憲法法庭
審判長 許宗力

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

訴訟代理人　王健安律師

周泰維律師

陳彥勳律師

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 日台財稅第 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，與憲法第 19 條租稅法律主義尚無牴觸，亦不生違反憲法第 7 條平等原則之問題。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。

理　由

壹、當事人陳述之要旨等【1】

一、原因案件之事實概要【2】

聲請人 99 年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，與其子公司中龍鋼鐵股份有限公司採連結稅制合併報繳，經財政部高雄國稅局查核結果，將聲請人虧損年度（98 年度）依中華民國 86 年 12 月 30 日修正公布（下稱 86 年版）所得稅法第 42 條第 1 項規定不計入所得額之股利淨額（所得稅法第 42 條所稱之股利、股利淨額、盈餘、盈餘淨額，下均稱投資收益）抵減該年

度虧損後，調減其依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定申報之前 10 年虧損本年度扣除額。聲請人不服，循序提起行政訴訟，終經最高行政法院 105 年度判字第 661 號判決（下稱確定終局判決）駁回確定。【3】

二、 聲請人陳述要旨【4】

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），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，悖離所得稅法第 39 條之立法意旨，並牴觸同法第 42 條規定避免重複課稅之立法目的；且與財政部 74 年 7 月 6 日台財稅第 18503 號函（下稱財政部 74 年函）及財政部 76 年 9 月 22 日台財稅第 7585901 號函（下稱財政部 76 年函），分別就證券交易所得及土地交易所得之釋示，為差別課稅待遇。故系爭函違反憲法第 7 條平等原則及第 19 條租稅法律主義，牴觸憲法第 15 條保障財產權及營業自由之意旨等語。【5】

貳、受理依據【6】

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，依修正施行前即司法院大法官審理案件法（下稱大審法）第 5 條第 1 項第 2 款規定定之，憲法訴訟法第 90 條第 1 項定有明文；復依大審法第 5 條第 1 項第 2 款規定，人民聲請解釋憲法，須於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令，發生有牴觸憲法之疑義者，始得為之。查本聲請案係於 107 年 12 月 26 日繫屬，其受理與否，應依大審法第 5 條第 1 項第 2 款規定要件定之。經核本件聲

請，與上開規定要件相符，爰予受理。【7】

參、形成主文之法律上意見【8】

一、審查原則【9】

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。而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，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則及各該法律之立法目的，即與租稅法律主義無違（司法院釋字第 660 號、第 693 號及第 700 號解釋參照）。【10】

二、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【11】

營利事業所得之計算，係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所得額，以往年度營業之虧損，原則上不得列入本年度計算，所得稅法第 24 條第 1 項前段及第 39 條第 1 項本文分別定有明文。惟同法第 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。」係於一定要件下，容許以「前 10 年內各期虧損」作為列報跨年度盈虧互抵年度（下稱本年度）之全年所得額（即純益額，下稱純益額）之扣除額，為營利事業所得原則上以年度為計算期限之例外。此等例外規定之要件，除營利事業應屬公司組織，其會計帳冊簿據完備，且虧損及申報扣除年度均使用同法第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，

並如期申報外；並因「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。是該管稽徵機關就營利事業「前 10 年內各期虧損」之核定，乃營利事業列報跨年度盈虧互抵之年度，課稅所得額應如何認列之前提。【12】

該管稽徵機關依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定認定本年度之課稅所得額時，既應先核定「前 10 年內各期虧損」，且各年度營所稅結算申報核定通知書上「課稅所得額」欄位之金額，係呈現稽徵機關就營利事業申報所得（虧損）之審查結果，並據以計算該年度應納之營所稅，非為盈虧互抵而設，是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。稽徵機關之上級機關財政部為明確核定之基準，乃以系爭函：「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。」（3 年之規定，98 年 1 月 21 日修正公布後之現行規定為 10 年）就「經該管稽徵機關核定之虧損」之核計為釋示，明示各期虧損之計算，應將各期依所得稅法第 42 條規定不（免）計入所得額之投資收益，先行抵減各該期虧損數，以利該管稽徵機關行使核定權。【13】

從而，系爭函之釋示若未逾越所得稅法第 39 條第 1 項但書「前 10 年內各期虧損」規定之可能解釋範圍，且符合該規定之立法目的，即難謂與租稅法律主義有違。【14】

三、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，且符合同但書規定之立法目的，與憲法第 19 條租稅法律主義尚無牴觸【15】

所得稅法第 39 條第 1 項但書之跨年度盈虧互抵規定，係基於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）。申言之，所得稅法第 39 條第 1 項但書規定為年度課稅原則之例外，係基於正確衡量營利事業之稅負能力，而使符合特定條件（即會計帳冊簿據完備等）之營利事業，得於本年度認列以往年度營業之虧損，以適度放寬年度課稅原則，並藉此提高企業競爭能力。【16】

系爭函尚涉及之所得稅法第 42 條既係規定，投資收益不（免）計入所得額課稅，即指不（免）計入各年度之全年所得額即純益額，是於同法第 39 條第 1 項但書規定中所涉者，核屬本年度（即列報跨年度盈虧互抵年度）獲配之投資收益不（免）計入本年度純益額之計算；至以前各虧損年度已依所得稅法第 42 條規定不（免）計入該年度所得額之投資收益，則非計算本年度純益額之基礎（即本年度之收入總額、各項成本費用、損失及稅捐，所得稅法第 24 條第 1 項前段規定參照），是於所得稅法第 39 條第 1 項但書規定所涉者乃本年度純益額之扣除額（即同法第 39 條第 1 項但書規定之「前 10 年內各期虧損」）應如何核定之問題。故依系爭函之釋示，核定「前 10 年內各期虧損」，雖涉及各該虧損年度依所得稅法第 42 條所規定不（免）計入所得額之投資收益，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。【17】

再者，無論由所得稅法第 42 條規定，於採行營所稅與綜合所得稅（下稱綜所稅）獨立課稅制時期，該條 69 年 12 月 30 日修正公布之立法理由所稱：「……此項規定，目的原在避免投資收益之重複課稅。……」（立法院公報第 69 卷第 102 期院會紀錄第 35 頁至第 36 頁參照）；抑或於 86 年版所得稅法採行兩稅合一制時期，該條立法理由所謂：「……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，……」（立法院公報第 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。【18】

又所得稅法第 42 條所規定之投資收益，就獲配之營利事業言，仍屬其收入，且因此等投資收益於獲配年度並未計入該營利事業之所得額課稅，是營利事業於獲配投資收益年度，雖年度營所稅結算申報經核定結果係屬虧損，但該虧損數既未將該投資收益計入，即非該營利事業之實際營業虧損；況營利事業投資於其他營利事業之原出資額折減之已實現投資損失，於年度營所稅結算申報係得列報為成本費用減除（營利事業所得稅查核準則第 99 條規定參照）。故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。【19】

四、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【20】

87 年 1 月 1 日施行之兩稅合一制，更有藉系爭函涉及而為本件原因案件所適用之 86 年版所得稅法第 42 條第 1 項規定（下稱所得稅法第 42 條第 1 項），使投資收益於營利事業獲配階段之不計入所得額課稅，及將可扣抵稅額計入股東可扣抵稅額帳戶餘額，以避免營利事業與個人股東間因盈餘分派致所得稅之雙重負擔，俾達成兩稅合一制最終由個人股東負擔投資收益稅負之目的。是在兩稅合一制下，營利事業獲配之投資收益，必需透過營利事業之分派盈餘，將投資收益全額併同股東可扣抵稅額最終分配予個人股東，始能達成兩稅合一制就投資收益最終由個人股東負擔較高稅率綜所稅（所得稅法第 5 條規定參照；且參照立法院公報第 85 卷第 50 期委員會紀錄第 283 頁，兩稅合一制修法時，我國約有半數以上之股利所得屬適用百分之 30 及 40 個人所得稅稅率者所有）之目的；亦是在此獲配投資收益後分派盈餘之必需過程前提下，考量營利事業間投資收益稅負之雙重負擔對徵納雙方在課徵與申報程序之勞費，以及因投資收益稅負最終由個人股東負擔所產生之可能效益，於兩稅合一制下之所得稅法第 42 條第 1 項規定，仍對營利事業獲配之投資收益為不計入所得額課稅

之規定。【21】

然營利事業之營業難免有虧損，獲配投資收益之營利事業如有虧損，依法須彌補虧損後，始得分派股息紅利（公司法第 232 條規定參照），是此等有虧損之營利事業，其獲配之投資收益已無從全額分派予其股東，從而將無從藉其獲配投資收益後之分派盈餘，達成兩稅合一制最終由個人股東負擔投資收益稅負之目的，遑論原欲對個人股東課徵較高稅率之綜所稅；加以營利事業獲配投資收益所併同之股東可扣抵稅額，並非於營利事業獲配投資收益階段，而係於最終被投資事業階段課徵一次營所稅時所支付，並最終併由個人股東負擔稅負及用以扣抵綜所稅，是就獲配投資收益之營利事業言，該投資收益是否含可扣抵稅額，對其年度營所稅之負擔並無意義，但於虧損年度，營利事業獲配之投資收益雖已無從全額分派予其股東，惟與該投資收益所併同獲配之股東可扣抵稅額，最終卻仍可能全額分配予個人股東用以扣抵綜所稅。故於營利事業之虧損年度，所得稅法第 42 條第 1 項規定於兩稅合一制下存立之功能已有減損；從而，嗣後營利事業由虧轉盈，並依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定列報跨年度盈虧互抵，系爭函釋示各該虧損年度已依同法第 42 條第 1 項規定不計入該年度全年所得額之投資收益，應先抵減各該年度之虧損數，以其虧損數之餘額作為本年度（即列報跨年度盈虧互抵年度）純益額（即全年所得額）之扣除額，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。【22】

五、系爭函與財政部 74 年函、76 年函間，尚不生違反憲法第 7 條平等原則之問題【23】

聲請人執以爭議系爭函違反憲法第 7 條平等原則之財政部 74 年函及財政部 76 年函，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。而各項實質上具免納所得稅效果之事項，既各有其稅制設計需求及立法目的，故稽徵機關為所得稅法第 39 條第 1 項但書所規定「前 10 年內各期虧損」之核定時，是否先行抵減各該虧損年度所核定之虧損數，自應各別判斷，是財政部就此類所得，所為如何核定「前 10 年內各期虧損」之函釋間，其規範事項各不相同，尚不生違反憲法第 7 條平等原則之問題。【24】

況所得稅法第 4 條之 1 之停徵證券交易所得之營所稅規定，核係為簡化稽徵手續之目的而為（立法院公報第 78 卷第 104 期院會紀錄第 134 頁參照），並有就此等資本利得之所得類型免納所得稅之租稅優惠性質。另所得稅法第 4 條第 16 款所以規定土地交易所得免納所得稅，則是因該土地交易所得已課徵土地增值稅（立法院公報第 51 卷第 30 會期第 10 期第 16 頁、第 52 卷第 30 會期第 14 期第 38 頁參照），即為避免就同一租稅客體對同一租稅主體課徵同屬所得類稅捐（所得稅、土地增值稅）之重複課稅而為；且上述 2 函亦同時揭示證券交易損失及出售土地損失，均不得併計虧損（所得稅法第 4 條之 1 及同法施行細則第 8 條之 4 規定參照）。故系爭函與財政部 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 條平等原則之問題。【25】

六、本庭判斷結果【26】

綜上所述，系爭函乃為協助下級稽徵機關行使所得稅法第 39

條第 1 項但書規定授予之核定權，所為之釋示，其釋示未逾越同但書所規定「前 10 年內各期虧損」之可能解釋範圍，且符合該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，與憲法第 19 條租稅法律主義尚無牴觸；亦不生違反憲法第 7 條平等原則之問題。惟所得稅法第 39 條第 1 項但書規定於年度課稅之原則下，例外允許營利事業之跨年度盈虧互抵，本係基於多重立法目的而設，是營利事業依同但書規定列報跨年度盈虧互抵時，各該虧損年度依同法第 42 條規定不(免)計入所得額之投資收益，是否應先抵減各該年度虧損數，固非不得適度配合國家各階段財政及經濟發展之目的，予以調整，但所得稅法第 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。【27】

中　華　民　國　111　年　4　月　29　日

憲法法庭　審判長大法官　許宗力

大法官　蔡烱燉　黃虹霞　吳陳鐶

蔡明誠　林俊益　許志雄

張瓊文　黃瑞明　詹森林

黃昭元　謝銘洋　呂太郎

楊惠欽　蔡宗珍

本判決由楊大法官惠欽主筆。

大法官就主文所採立場如下表所示：

同　意　大　法　官	不　同　意　大　法　官
許大法官宗力、蔡大法官烱燉、 黃大法官虹霞、吳大法官陳鐶、 蔡大法官明誠、黃大法官瑞明、	林大法官俊益、許大法官志雄、 張大法官瓊文、黃大法官昭元、 謝大法官銘洋

詹大法官森林、呂大法官太郎、 楊大法官惠欽、蔡大法官宗珍	

【意見書】

協 同 意 見 書：黃大法官虹霞提出，蔡大法官炯燉加入、
蔡大法官明誠加入。

不 同 意 見 書：林大法官俊益提出。
許大法官志雄提出，林大法官俊益加入、
張大法官瓊文加入、黃大法官昭元加入、
謝大法官銘洋加入。
謝大法官銘洋提出。

以上正本證明與原本無異。

書記官　高碧莉

中　華　民　國　111　年　4　月　29　日

憲法法庭 111 年憲判字第 5 號判決協同意見書
黃虹霞大法官提出
蔡炯燉大法官、蔡明誠大法官加入

租稅（課稅）公平為最高準則，至少應避免擴大貧富不均；租稅優惠屬立法問題

本件多數意見認財政部中華民國 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函（下稱系爭函）合憲，本席贊同，爰提出本協同意見書，簡要說明本席之主要考量如下：

一、系爭函公布前後，與本件爭議相關之所得稅法第 39 條第 1 項及第 42 條規定之修法時序及各次規定內容如附件：相關修法時序所示。

二、聲請人主要主張為：在兩稅合一制度下，公司組織之營利事業之投資收益，不得納入為營利事業所得稅之稅基，否則即屬重複課稅違憲，且系爭函發布於兩稅合一設算扣抵制施行前，未依 87 年兩稅合一設算扣抵制之實施而相應廢止，致就公司組織之營利事業適用所得稅法第 39 條第 1 項關於以往年度營業虧損之扣除，仍認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，違反憲法第 19 條租稅法律主義等語。是本件爭議主要關鍵有二：1、依所得稅法第 42 條規定，公司組織之營利事業之投資收益不納入為營利事業所得稅之稅基，係不得課稅之項目，抑或稅捐優惠？如為前者，是否因而即涉及重複課稅且因而違憲？2、系爭函在 87 年後仍繼續適用，是否違反租稅法律主

義？

三、系爭函不是針對所得稅法第 42 條規定而為。公司組織之營利事業之投資收益是否計入營利事業所得稅課稅，性質上應屬租稅裁量範圍，所得稅法第 42 條規定全部或部分免計入所得稅課稅，屬稅捐優惠，而且不生重複課稅或違憲問題：

（一）公司是營利社團法人，具法律上之權利能力，有獨立人格，別於其法人或自然人股東。公司之財產（包括其投資收益）歸公司所有及為公司之所得，非其股東（包括法人股東）所有或所得。又因為公司與其股東為不同人格者，是公司就其自身所得繳納所得稅，與其分配盈餘予其股東並另由其股東就其所得繳納所得稅，係不同之人就各自之不同所得納各自之所得稅，沒有重複課稅問題。[1]

（二）重複課稅即違憲嗎？什麼叫重複課稅？針對一個課稅主體（同一人：同一自然人或法人）？針對同一種稅？不同稅就必然沒有重疊徵收可能嗎？如果重複課稅必然違憲，那單純提高稅率呢？反面言之，如果單純提高稅率為財稅裁量範圍，那兩倍（重複）計稅為何就必然不合憲？遍查最足以彰顯租稅正義的納稅者權利保護法，其中最重要之原則為課稅公平原則（第 1 條規定參照），未見重複課稅禁止原則！另查司法院解釋亦未肯認重複課稅禁止為憲法原則（司法院釋字第 608 號解釋參照）。[2]

---

[1] 法人實在說為通說，稅法上亦應然。本件主張重複課稅者，主要是立基於法人虛擬說，本席以為不然。

[2] 司法院釋字第 597 號、第 608 號、第 660 號等解釋固均本於非針對同一租稅客體，而分別提到「無重複課稅可言」、「不生重複課稅問題」等語，但並未稱重複課稅禁止為憲法原則，甚至第 608 號解釋理由明載：「關於重複課稅是否違憲之原則性問題，自無解釋之必要」。

（三）又單由所得稅法第 42 條規定觀察：1、在 52 年修正所得稅法之前，投資收益應計入所得額課稅，69 年修法後至 86 年再修法前也不是全部百分之一百免稅；2、52 年以後，也不是所有人包括自然人、法人之投資收益均全部或部分免稅：比如 107 年修正前，免稅主體只限於公司組織之營利事業，其後才另納入合作社及其他法人之營利事業，惟迄均未含自然人及非營利事業；投資對象部分，86 年修正前後亦不同，86 年之前：限國內非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司，86 年修法後，則放寬為國內之營利事業，但均不包括外國之營利事業。

如果投資收益均應不計入所得稅課稅，才不致重複課稅而且違憲，那麼不但 52 年之前的所得稅法規定違憲，52 年迄今之所得稅法第 42 條規定也部分違憲，因為部分不適用該條規定。應該是這樣子嗎？本席以為不然！所得稅法第 42 條應該是一種稅捐優惠規定，應屬裁量範圍，而為立法問題。

（四）所得稅法第 42 條與第 39 條第 1 項規定係分別針對不同事項所作之規定，系爭函所針對者為所得稅法第 39 條第 1 項規定，與所得稅法第 42 條規定同屬法律位階，二者沒有孰特別、普通，應優先適用關係，也不必然需相牽涉。又系爭函所針對之所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，也是一種租稅優惠規定（司法院釋字第 427 號解釋參照），其如何適用，稅捐中央主管機關應有相當裁量空間。[3]而且其但書規定本屬例外，本例外從嚴原則，系爭函尤非無其立基之合憲空間，而應未違背租稅法律主義。

---

[3] 所得稅法採取年度結算申報納稅本身就是一種立法選擇。在年度結算申報納稅制度下，所得稅法第 39 條第 1 項本文規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算」，有其邏輯合理性，故也是立法選擇之非不合理結果。其但書規定從文義即知更是一種立法選擇，因為只有符合所示要件者才能主張跨年度扣抵營業虧損。

（五）或謂所得稅法第 39 條第 1 項規定之立法理由亦認其但書規定係本於量能課稅，故系爭函牴觸量能課稅原則或租稅法律主義。然由所得稅法第 39 條第 1 項但書規定所寓之稅捐負擔能力之正確衡量之考量，並不當然應推導出系爭函牴觸量能課稅原則或租稅法律主義之結論。因為系爭函並未全面否定以往年度營業虧損之扣除，而只是本於盈虧互抵普通道理，認為「不必計入年度所得淨額之投資收益」，無礙其仍是公司之收入，故應以之先予抵減後，再以虧損餘額為扣除額納入年度結算計算應納所得稅額而已。尤其投資收益為正收入，在公司言，是可用以支付私債務或公法義務的，即公司在該收入額範圍內有正支付能力，亦即非無支付能力，從而系爭函使具所得稅支付能力者，於其納稅能力範圍內（年度所得淨額減去扣除額後仍有剩餘所得額，才需納所得稅），盡其納稅義務，亦不當然牴觸量能課稅原則，因此也不生因而牴觸租稅法律主義之問題。

四、由附件可知：本件爭議相關之所得稅法第 39 條第 1 項及第 42 條規定，均係於 52 年間初立法，而且其中第 39 條相關部分，只是由 52 年之「3 年內」改為 78 年之「5 年內」再改為 98 年之「10 年內」；第 42 條關於投資收益是否計入所得額部分，則是：由 52 年之「免予計入所得額課稅」到 69 年之「百分之八十免予計入所得額課稅」到 86 年之「不計入所得額課稅」再到現行 107 年修正之「不計入所得額課稅」。兩相對照：兩規定之要旨始終相同，都沒有變動，則 66 年間作成之系爭函怎麼會有聲請人所稱之未因應 87 年以後兩稅合一設算扣抵制實施而廢止，致違反租稅法律主義之問題？

尤有進者，所得稅法第 39 條及第 42 條係不同之兩條規定，而且係同屬所得稅法之規定，法律位階相同，所得稅法中央主管機關本其職權針對第 39 條第 1 項規定所為函釋，

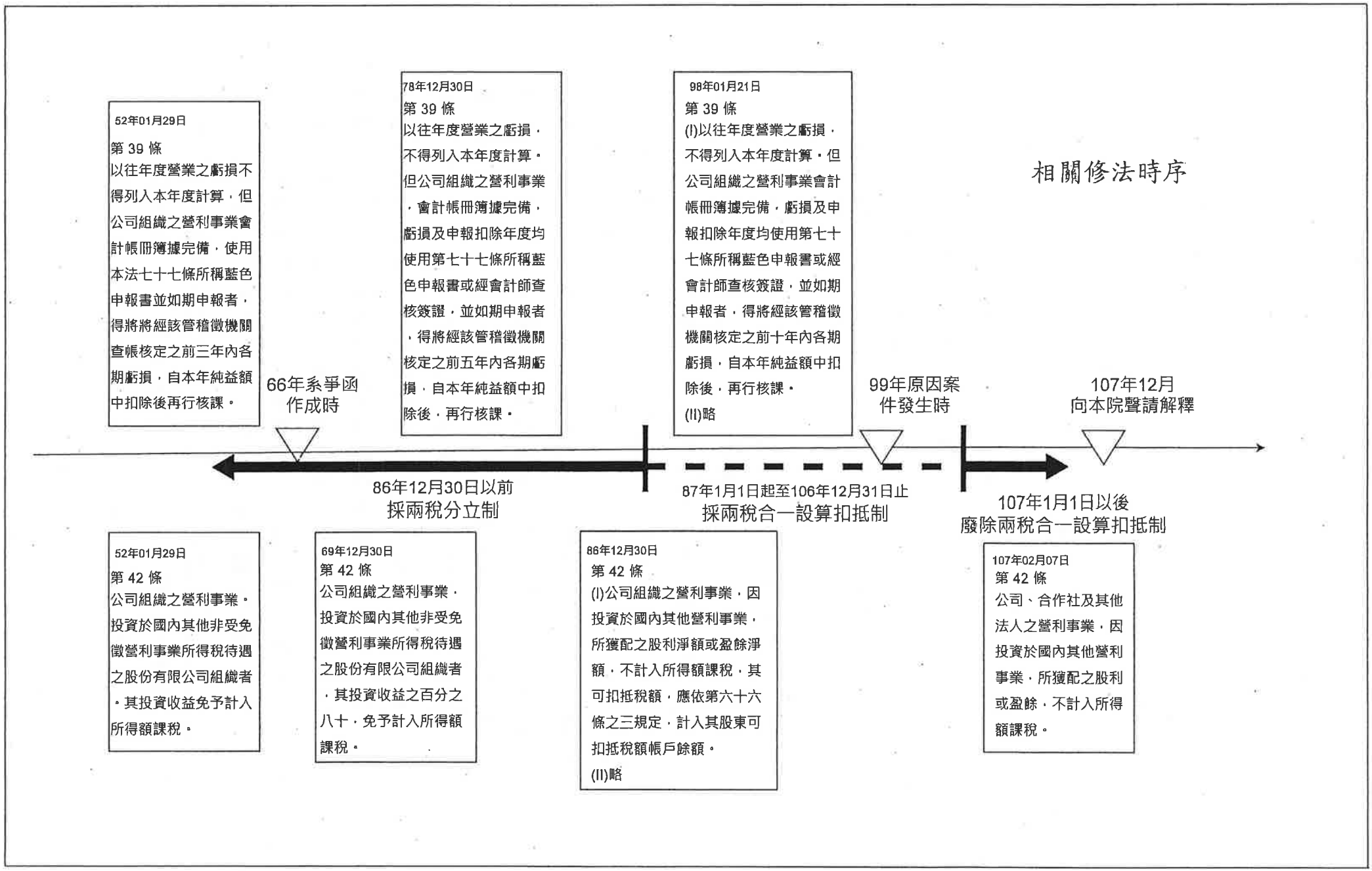
怎可能因第 42 條規定曾一度立法選擇採納兩稅合一設算扣抵制而違憲呢？何況課稅公平是最重要原則！盈虧互抵本來也是自然之理！在按年度課徵所得稅租稅政策下，所得稅法第 39 條第 1 項本文限縮以「本年度虧損才能列入本年度計算」之原則規定，也還合於自然之理，雖然因此而使以往年度營業虧損不得列入本年度計算，可能對營利事業之稅捐利益不利，但是這應仍屬立法裁量範圍。而該項但書規定則是例外賦與所定公司組織之營利事業，得將一定年限內之以往年度營業虧損列入計算，使該等公司組織之營利事業例外獲得稅捐減免利益。相較而言：對所有自然人、非營利事業、非公司組織之營利事業，及其他不符該但書規定之公司，也可能不公平，此種不公平本已非全不值得立法檢討（此仍屬立法裁量範圍）；假如在修法前，再如聲請人之主張，各期虧損不必先以投資收益沖銷，即得全數自本年純益額中扣除，則此等公司組織之營利事業所獲稅捐減免利益將更進一步擴大，即更加大稅捐不公平，此種結果不符合課稅公平最高準則，而且可能會更擴大貧富不均！直心是道場，故本席無法認同聲請人之主張。

五、兩稅合一設算扣抵制，在 87 年立法之初，即存在應否採納之正反意見大爭議，107 年更因造成國庫鉅大稅捐損失、惡化貧富不均現象而立法廢除之。[4]是該制採取與否本屬立法形成範圍，部分人民因其立法而受益，故非不當利得，但終屬稅捐優惠性質，縱因故未能再得利益或減少受益額度，尚難認其受憲法第 15 條規定保障之財產權即當然受到不法侵害，故系爭函合憲。

---

[4] 請參見中央研究院，《中央研究院報告 No.12，賦稅改革政策建議書》，103 年 6 月等。

附件


相關修法時序
52年01月29日
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，使用本法七十七條所稱藍色申報書並如期申報者，得將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。
78年12月30日
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，虧損及申報扣除年度均使用第七十七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五年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。
98年01月21日
第 39 條
(I)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七十七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十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。
(II)略
66年系爭函作成時
99年原因案件發生時
107年12月向本院聲請解釋
86年12月30日以前
採兩稅分立制
87年1月1日起至106年12月31日止
採兩稅合一設算扣抵制
107年1月1日以後
廢除兩稅合一設算扣抵制
52年01月29日
第 42 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，其投資收益免予計入所得額課稅。
69年12月30日
第 42 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，其投資收益之百分之八十，免予計入所得額課稅。
86年12月30日
第 42 條
(I)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，應依第六十六條之三規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。
(II)略
107年02月07日
第 42 條
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。

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。」[1]系爭函釋稱：「應將各該期依同法第 42 條規定**免**計

[1] 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[2]。

---

(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。」

[2] 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[3]。

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。」

[3] 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（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[4]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衡平情況，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。

[4] 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！

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，舉其問題之犖犖大者論述如下，並試擬判決書置於末節。

Ⅰ 租稅法律主義之誡命

租稅法律主義萌芽於 1215 年英國大憲章，寖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費用減除，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，仍應恪遵此一誡命，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。

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。