

司法院釋字第四九六號解釋

中華民國 88 年 12 月 3 日

院台大二字第 31068 號

解 釋 文

憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。稅法之解釋，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為之。財政部中華民國五十九年九月二日台財稅發第二六六五六號令及七十七年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函，核發修正獎勵減免營利事業所得稅計算公式，乃主管機關為便利徵納雙方徵繳作業，彙整獎勵投資條例及所得稅法相關規定所為之釋示，其中規定「非營業收入小於非營業損失時，應視為零處理」，係為避免產生非免稅產品所得亦不必繳稅之結果，以期符合該條例獎勵項目之產品其所得始可享受稅捐優惠之立法意旨。惟相關之非營業損失，如可直接合理明確其歸屬者，應據以定其歸屬外，倘難以區分時，則依免稅產品銷貨（業務）收入與應稅產品銷貨（業務）收入之比例予以推估，始符合租稅公平原則。有關機關應依本解釋意旨從速檢討修正相關法令，併此指明。

解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言。涉及租稅事項之法律，其解釋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為之，業經本院釋字第四二〇號解釋在案。主管機關雖得基於職權，就稅捐法律之執行為必要之釋示，惟須符合首開意旨，乃屬當然。

獎勵投資條例（已於七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿失效）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。而為期符合獎勵範圍之各種生產事業及營利事業均能公平同霑其利，並防止以迴避租稅行為獲取不正當減免稅捐優惠，規定有各種享受獎勵之條件，必須合於獎勵類目及獎勵標準者，始得享有稅捐減免之優惠。財政部五十九年九月二日台財稅發第二六六五六號令及七十七年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函，核發獎勵減免營利事業所得稅計算公式，乃主管機關為便利徵納雙方徵繳作業，彙整獎勵投資條例及所得稅法相關規定所為之釋示，其中規定「非營業收入小於非營業損失時，應視為零處理」，係為避免產生非免稅產品所得亦不必繳稅之結果，與該條例對稅捐減免優惠以獎勵項目之產品所得為限之立法意旨相符。

上開財政部令函說明固謂：計算公式中「非營業收入」減「非營業損失」之餘額，若「非營業損失」大於「非營業收入」而發生營業外虧損時，應視為零處理。惟查相關之非營業損失項目繁多，如利息支出、兌換損失、免稅產品盤損或發生災害之損失等皆屬之。故與營業項目相關之非營業損失，如可直接合理明確定其歸屬者，應具體定其歸屬外，倘難以區分時，則依免稅產品銷貨（業務）收入與應稅產品銷貨（業務）收入之比例予以推估，始符合租稅公平原則（參照本院釋字第四九三號解釋）。有關機關應依本解釋意旨從速檢討修正相關法令，併此指明。

大法官會議 主 席 翁岳生

大法官	劉鐵錚	吳 庚	王和雄	王澤鑑
	林永謀	施文森	孫森焱	陳計男
	曾華松	董翔飛	楊慧英	戴東雄
	蘇俊雄	黃越欽	賴英照	謝在全

抄暉O資訊股份有限公司（代表人陳O亮）聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下。

一、聲請解釋憲法的目的

為財政部發布免稅所得計算公式之函令規定：「若營業外損失大於營業外收入，發生營業外虧損時，應視為零，以資明確……」致使免稅所得虛減少計，有以行政命令剝奪人民權益而牴觸法律之違憲情事。行政法院評事因不諳會計，又怠忽職責，未深究免稅所得計算公式違法不當之處，而做出指鹿為馬之錯誤判決，聲請人已投訴無門，為維護本身合法權益，匡正財稅機關濫以行政命令牴觸法律之違憲情事，以彰法治。爰依法聲請釋憲，請解釋該函令規定不合理且違憲。

二、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文

(一)憲法上所保障之權益遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文：

1. 聲請人八十年度營利事業所得稅係依法核准享有五年之免稅案件，該年度申報核定之營業收入淨額為三二九、六四一、六二六元，其中非屬免稅銷貨收入六、七五九、四五三元，營業成本二八五、〇七八、三五四元，營業費用三三、二〇一、一二三元，營業淨利為一一、三六二、一四九元，再加營業外收入一、二八二、七三七元，減營業外損失三、二八三、二六九元後之本期淨利為九、三六一、六一七元。免稅所得之計算應為： $(\text{本期淨利 } 9,345,642 \text{ 元} - \text{營業外收入 } 1,282,737 \text{ 元} + \text{營業外損失 } 3,283,269 \text{ 元} = \text{營業淨利 } 11,362,149 \text{ 元}) \times \text{免稅產品銷貨收入比率 } 0.9795 \times \text{生產設備受獎勵比率 } 100\% \times (1 - \text{免稅產品委託加工占製造成本比率 } 0.04217) = \text{免稅所得 } 10,644,860 \text{ 元}。$

但因財政部七十七年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函於說明註一規定：「若非營業收入小於非營業損失時，應視為零處理」，故免稅所得之計算式為： $(\text{本期淨利 } 9,345,642 \text{ 元} - \text{營業外收入 } 0 \text{ 元} + \text{營業外損失 } 0 \text{ 元} = \text{本期淨利 } 9,345,642 \text{ 元}) \times \text{免稅產品銷貨收入比率 } 0.9795 \times \text{生產設備受獎勵比率 } 100\% \times (1 - \text{免$

稅產品委託加工占製造成本比率 0.04217) = 免稅所得 8,783,609 元，致使本公司之免稅所得虛減少計一、八七六、二九七元。

2. 財政部五十九年九月二日台財稅發第二六六五六號令及七十七年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函規定營業外損失大於營業外收入之營業外虧損應視為零處理，並無正當理由，卻足以致使免稅所得虛減少計，以本公司為例，倘無營業外虧損，則本期淨利為一一、三六二、一四九元，計算求出之免稅所得為一〇、六五九、九〇六元，為何有營業外損失虧損二、〇〇〇、五三二元時，依財政部函令視為零時，計算求出之免稅所得僅為八、七八三、六〇九元，憑空少掉一、八七六、二九七元，其中道理何在？應請 貴院向財政部查詢，聲請人認為查無道理可言。

綜上所述，財政部濫以函令做無理之規定，致使聲請人依法享有之免稅權益被剝奪，而虛減少計免稅所得一、八七六、二九七元，其函令規定顯有行政命令牴觸獎勵投資條例之違憲情事，敬請 貴院大法官解釋該函令有違反憲法第一百七十二條之違憲情事。

(二) 所經過之訴訟程序：

聲請人八十年度營利事業所得稅結算申報書，因不服核定之免稅所得計算公式將營業外損失大於營業外收入之營業外虧損被視為零，致少計免稅所得一、八七六、二九七元，迭經復查、訴願、再訴願及行政訴訟，均因指鹿為馬而遭駁回，謹檢附行政法院判決影本、行政訴訟狀及補充說明影本，請鑒核。

(三) 確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及內容：

財政部五十九年九月二日台財稅發第二六六五六號令及七十七年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函釋示內容主要為免稅所得之計算公式，卻以「以資簡便」為由，於附註說明中規定「若營業外損失大於營業外收入

發生營業外虧損時，應視為零處理」，亦即不將全年所得加計營業外虧損還原成營業淨利，再據以按免稅或不免稅之比率計算免稅所得，致發生營業外虧損愈大，免稅所得即愈小之不合理現象。財政部擅以行政命令做不合理規定，扭曲免稅所得之計算而發生少計免稅所得，使納稅人合法權益受損害之情事，顯已逾越、抵觸獎勵投資條例之法律本旨。

(四)有關機關處理本案之主要文件及說明：

行政法院判決及財稅機關處理本案駁回之理由竟謂：「因係視為零處理，自不生受獎勵免稅之產品銷售所得先抵減營業外虧損，致虛減少計免稅產品銷售所得情形」及「又非營業損失並非因合於獎勵免稅產品所產生，則計算免稅額時，如非營業損失超過非營業收入，其差額部分，自不得予以計算免稅產品之免稅所得額。」上揭理由，若非根本不懂免稅所得計算公式之簡單算式原理，即係故意指鹿為馬，因為視為零處理致虛減少計之免稅所得已於本案實例中充分指陳，豈能睜眼說瞎話，硬指不產生虛減少計。又免稅所得之計算原無關營業外損失，自應將全年所得還原為營業淨利，再依免稅比率計算免稅所得，但將營業外虧損視為零處理，則係以營業淨利扣減營業外虧損後之全年所得求算免稅所得，不合理甚明，豈容行政法院評事故意裝傻？而為顛倒黑白，理由與主旨不一之謬誤判決？

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一)對於確定終局裁判所適用之法律或命令，發生有抵觸憲法之疑義之內容：

上揭財政部函令規定免稅所得之計算公式中「非營業損失大於非營業收入之非營業虧損，應視為零處理，以資簡便」，並非合理必要，且該函之此一規定，已扭曲免稅所得之正確計算，造成原本與免稅所得無關之營業外虧損愈大，則免稅所得即遭抵減少計而愈小之不合理現象，已

無端剝奪納稅人合法之免稅權益，而有行政命令抵觸法律之違憲情事。

(二)聲請人對於前項疑義所持之見解：

聲請人認為上揭財政部函規定將營業外虧損於適用免稅所得計算公式時視為零處理，以資簡便，並非合理必要，且足生損害納稅人合法免稅權益之結果，應請大法官解釋其函令抵觸法律而違憲，並宣告其無效。

(三)解決疑義必須解釋憲法之理由：

本案係行政機關濫以行政命令剝奪人民合法權益之典型案例，而行政救濟程序中，行政機關又有意混淆是非，堅不認錯，行政法院評事因缺乏會計素養又怠忽職責，未能平反人民冤屈。為保護人民權益，匡正法治缺失，伸張正義，悍衛民主，唯有賴大法官解釋一途。

所附關係文件之名稱及件數

- 一、行政法院判決影本一份。
- 二、行政訴訟狀及補充理由狀影本各一份。
- 三、聲明書影本一份。

此 致

司 法 院

聲 請 人 暉O資訊股份有限公司
代 表 人 陳O亮

中 華 民 國 八 十 五 年 十 一 月 十 五 日

(附件一)

行 政 法 院 判 決 八十五年度判字第二四三八號
原 告 暉O資訊股份有限公司 (住略)
代 表 人 陳 O 亮 (住略)
被 告 財政部臺灣省北區國稅局

上當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服行政院中華民國八十五年六月十四日台八五訴字第一八九五五號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告民國八十年度營利事業所得稅結算申報，列報合於獎勵類目及標準免稅所得額為新台幣（以下同）一〇、六四四、八六〇元，經原核定查核後，認與財政部五十九年九月二日臺財稅發第二六六五六號令及七十七年五月十八日臺財稅第七七〇六五六一五一號函釋意旨不符，遂調整核定免稅所得額為八、七八三、六〇九元，原告不服，主張將非營業收入小於非營業損失時，視為零處理，影響其權益為由，申經復查未獲變更，循序提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：一、原告公司係新投資創立從事加工製造監視器並奉准五年免稅之公司，八十年度營利事業所得稅結算申報核定之營業淨利為一一、三六二、一四九元，乘以免稅產品銷售收入比率 0.9795 及自行產製比率 0.9578 後之免稅產品銷售淨利（所得）應為一〇、六四四、八六〇元，原告八十年度核定之全年所得額為九、三六一、六一七元，係以核定之營業淨利一一、三六二、一四九元，加上營業外收入一、二八二、七三七元，減營業外支出三、二八三、二六九元，計算而得。但於套用財政部免稅所得計算公式時，若將營業外損失大於營業外收入發生之營業外虧損視為零處理，則計算得出之營業淨利將減縮為與其全年所得九、三六一、六一七元相同，亦即虛減營業外損失大於營業收入之金額二、〇〇〇、五三二元，再乘以免稅產品銷售比率及自行產製成本比率後，將使免稅所得虛減少計一、八七六、八二九元，事實昭昭甚明，豈容財政部及行政院訴願委員會空言主張「自不生受獎勵免稅之產品銷售所得先抵減營業外虧損，致虛減少計免稅產品銷售所得情形」，上揭兩會決定，若非不諳簡易算式，即係故意指鹿為馬，顛倒是非，令人痛心。二、又非營業損失與免稅所得之計算無關，財政部卻釋示應將非營業虧損視為零，致使免稅所得抵扣非營業虧損而虛減，殊非合

理有當。三、總上，財政部擅以行政命令（函釋）不當解釋免稅所得計算公式，致影響人民之受獎勵免稅權益，顯有逾越母法之違法不當情事，應請鈞院撤銷原處分及訴願、再訴願之違法不當決定等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「……修正獎勵減免營利事業所得稅計算公式一案……若『營業外損失』大於『營業外收入』發生營業外虧損時，應視為零處理，以資明確……」「新投資創立之生產事業經核准依獎勵投資條例第六條第一項規定免徵營利事業所得稅五年，或生產事業增資擴展，依同條例第六條第一項規定免徵營利事業所得稅四年，在免稅期間內，當年度之營業外收入，不超過其營業收入及營業外收入總額百分之十者，於適用本部（59）台財稅第二六六五六號令頒免稅所得額之計算公式時，該公式內規定之『營業外收入減營業外損失』一項，應不予計算。……」「……(四)部分產品合於獎勵類目及標準，生產設備非全部受獎勵，免稅產品部分委託加工者。1. 免稅產品銷貨（業務）收入淨額×受獎勵生產設備之生產能力（或成本金額）÷受獎勵生產設備與非受獎勵生產設備之生產能力（或成本金額）×（1－免稅產品委託加工成本÷委託加工免稅產品之總製造成本）＝合於獎勵免稅產品銷貨（業務）收入金額。2. [全部所得額－各項免計所得額－（非營業收入－非營業損失）]×合於獎勵免稅產品銷貨（業務）收入金額÷全部產品銷貨（業務）收入淨額＝免稅所得額……」分別為財政部五十九年九月二日台財稅發第二六六五六號令、六十六年十月三日台財稅第三六六八三號函及七十七年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函釋規定。二、本件原告係新投資設立產製監視器，並經財政部八十一年三月十日台財稅第八一〇七七〇三七六號函以其與獎勵投資條例第六條第一項第一款、第十四條及行政院七十五年十一月二十六日台財稅第二四四八六號函發布之生產事業獎勵類目及標準第二條第九類第(四)款第十三目與第十八條之規定相符，准自產品於八十年一月十一日開始銷售之日起連續五年內免徵營利事業所得稅。經查原告本期列報非營業收入為一、二八二、七三七元、非營業

損失三、二八三、二六九元、營業收入淨額三二九、六四一、六二六元、非屬免稅銷貨收入六、七五九、四五三元、免稅產品委託加工成本一一、七〇七、〇九五元、委託加工免稅產品之總製造成本二七七、六一七、四三九元，原核定經參據首揭函釋意旨計算免稅所得額八、七八二、九六九元，計算式為 1. $(329,641,626 - 6,759,453) \times 100\% - (1 - 11,707,095 \div 277,617,439) = 309,266,269$ ，2. $(9,361,617 - 0 - 0) \times 309,266,269 \div 329,641,626 = 8,782,969$ ，較原核八、七八三、六〇九元為低，惟基於行政救濟不得為不利於行政救濟人之決定仍維持原核定，揆諸首揭函釋意旨，並無不合，請予維持。三、原告一再執詞主張非營業損失與免稅所得之計算無關，財政部卻釋示應將非營業虧損視為零，致使免稅所得抵扣非營業虧損而虛減，殊非合理有當乙節，經查為使免稅所得之計算正確，故首揭財政部函明釋若「營業外損失」大於「營業外收入」發生營業外虧損時，應視為零處理。因係視為零處理，自不生受獎勵免稅之產品銷售所得應先抵減營業外虧損，致虛減少計免稅產品銷售所得之情形，揆諸首揭計算式即可明之，所訴顯屬誤解，核不足採，又原告係屬部分產品合於獎勵類目及標準，生產設備非全部受獎勵，免稅產品部分委託加工者，自應依前揭函釋之規定計算其免稅所得，原告執詞主張其免稅產品銷售淨利應為一〇、六四四、八六〇元，並非依前揭計算式而為，是所訴顯係未明稅法規定而援引失當，核不足採。四、綜上論述，原處分及所為復查、訴願、再訴願決定，並無違誤。請准判決駁回原告之訴等語。

理 由

一、依行政院七十九年十月二十日台（七十九）經字第三〇四六三號函發布之獎勵投資條例實施期滿注意事項，於獎勵投資條例實施期滿時，原適用該條例第六條新投資創立五年免稅規定之處理辦法，以七十九年十二月三十一日前提出申請，經事業主管機關核准創立或擴充，並核定於八十二年十二月三十一日前其免稅產品開始銷售或提供勞務者，皆准適用，合先敘明。

二、按「合於第三條獎勵類目及標準新投資創立之生產事業，得就左列獎勵擇一適用。但擇定後不得變更：一、自其產品開始銷售之日或開始提供勞務之日起，連續五年內免徵營利事業所得稅。」為當時獎勵投資條例第六條第一項第一款前段所規定。又財政部五十九年九月二日台財稅發字第二六六五六號令，獎勵減免營利事業所得稅計算公式中，若營業外損失大於營業外收入發生營業外虧損時，應視為零處理。而部分產品合於獎勵類目及標準，生產設備非全部受獎勵，免稅產品部分委託加工之新投資創立五年免稅者之免稅所得計算公式為：(一)免稅產品銷貨(業務)收入淨額×受獎勵生產設備之生產能力(或成本金額)÷受獎勵生產設備與非獎勵生產設備之生產能力(或成本金額)×(1-免稅產品委託加工成本÷委託加工免稅產品之總製造成本)=合於獎勵免稅產品銷貨(業務)收入金額。(二)[全部所得額-各項免計所得額-(非營業收入-非營業損失)]×合於獎勵免稅產品銷貨(業務)收入金額÷全部產品銷貨(業務)收入淨額=免稅所得額，復為財政部七十七年五月十八日台財稅字第七七〇六五六一五一號函所釋示。本件原告係新投資創立從事監視器之加工製造，並經財政部八十一年三月十日台財稅字第八一〇七七〇三七六號函核准連續五年內免徵營利事業所得稅，其本(八十)年度營利事業所得稅結算申報，列報合於獎勵類目及標準免稅所得一〇、六四四、八六〇元，被告機關初查，以原告本(八十)年度免稅所得之計算，認與財政部五十九年九月二日台財稅發字第二六六五六號令及七十七年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函釋意旨不符，乃調整核定原告免稅所得為八、七八三、六〇九元。原告不服，以被告機關計算其免稅所得時，以其非營業收入小於非營業損失而以零處理，並不合理，將會造成受獎勵免稅產品之銷售所得先抵減非營業損失，致其免稅產品銷售所得虛減，有違當時獎勵投資條例立法之旨，且影響其權益云云，申經復查結果，以原告本期申報非營業收入一、二八二、

七三七元、非營業損失三、二八三、二六九元、營業收入淨額三二九、六四一、六二六元、非屬免稅銷貨收入六、七五九、四五三元、免稅產品委託加工成本一一、七〇七、〇九五元、委託加工免稅產品之總製造成本二七七、六一七、四三九元，被告核定原告本（八十）年度全年所得額九、三六一、六一七元，免稅所得額八、七八三、六〇九元，並無不合，乃未准變更。

- 三、原告起訴意旨雖主張非營業損失與免稅所得之計算無關，財政部卻釋示應將非營業虧損視為零，致使免稅所得抵扣非營業虧損而虛減，殊非合理適當等語。惟查除已為原處分所論明核無不當，予以引用不再贅述外，為使免稅所得之計算正確，財政部以五十九年九月二日台財稅發第二六六五六號令及七十七年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函釋示若營業外損失大於營業外收入發生營業外虧損時，應視為零處理。因係視為零處理，自不生受獎勵免稅之產品銷售所得先抵減營業外虧損，致虛減少計免稅產品銷售所得情形，揆諸前揭事實欄所載被告答辯意旨所列計算式，即可明瞭。又非營業損失並非因合於獎勵免稅產品所產生，則計算免稅額時，如非營業損失超過非營業收入，其差額部分，自不得予以計算免稅產品之免稅所得額。再原告係屬部分產品合於獎勵類目及標準，生產設備非全部受獎勵，免稅產品部分委託加工者，自應依前揭函釋之規定計算其免稅所得，原告另主張其本（八十）年度營利事業所得稅結算申報核定之營業淨利為一一、三六二、一四九元，乘以免稅產品銷貨收入比率 0.9795 及自行產製比率 0.9578 後之免稅產品銷售淨利（所得）應為一〇、六四四、八六〇元云云，並非依前揭計算式而為，核與首揭函釋意旨不合，尚無可採。
- 四、綜上所述，被告機關原處分調整核定原告本（八十）年度免稅所得額為八、七八三、六〇九元，經核於法並無違誤，一再訴願決定，遞予維持，均無不合。原告起訴意旨難認為有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 五 年 十 月 十 一 日
(本聲請書其餘附件略)