

東○股份有限公司(代表人張○清)聲請書

受文者：司法院

聲請事項：聲請人受行政法院八十五年度判字第九五○號確定判決，其適用違憲命令之結果，違反憲法第十九條及第一百七十二條規定，侵害聲請人受憲法保障依法納稅權益。茲依司法院大法官審理案件法之規定聲請大法官解釋「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」之行政命令抵觸憲法。

說 明：

一、聲請解釋憲法之目的

人民依法律之規定納稅係憲法保障之權利及義務，稽徵機關不得以超越稅法規定之行政命令違法課稅。行政法院八十五年度判字第九五○號確定判決，所適用之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違反所得稅法第四條第一項第十六款、第十四條第一項第七款及第四十二條之規定，嚴重侵害聲請人於憲法保障依法納稅之權利及義務。依憲法第一百七十二條規定，命令與法律抵觸者無效。特請鈞院大法官審查本案，並作成具體解釋，俾聲請人得以回復憲法保障依法納稅之權利與義務。

二、本件爭議之性質與經過及涉及之憲法條文

- (一)聲請人七十九年度營利事業所得稅結算申報，列報出售有價證券收入為新台幣(下同)一二九、一六三、三○一元，營業費用一、四一二、四二九

元，全年所得額及課稅所得額為虧損。被告初查，以原告係以買賣有價證券為專業之營利事業，於證券交易所停止課徵所得稅期間，其營業費用及借款利息支出，依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釋，按其有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算免稅之證券交易所應分攤之營業費用一、五一四、五三五元，利息支出四九、一三一、八一一元，核定出售有價證券損失為七五、四五七、二八三元，課稅所得額為八、八一〇、〇八四元，聲請人不服，申請復查、提起訴願、再訴願及行政訴訟，均被原處分機關，受理訴願、再訴願機關及行政法院，先後駁回。

(二)本件行政法院確定判決所持見解，無非以「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、六十六年五月二日台財稅第三二八一八號函，係中央財政主管機關，基於職權就法律規定之事項，闡釋其含義，與法律規定並無牴觸。又所得稅法第四十二條及財政部七十年一月十三日台財稅第三〇二六一號函，係就轉投資收益免稅所為之規定及函釋，而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，則係核釋營利事業於證券交易所停止課徵所得稅期間從事有價證券買賣，其營業費用及利息支出之分攤原則，兩者並無牴觸之處」云云為由，駁回

聲請人之救濟。

(三)本件有違憲法規定之疑義係所得稅法第四條之一增訂時對證券交易所所得之計算方法，同法及行政院等相關解釋既已明定，從無應分攤營業費用及利息支出之規定，則財政部(八三)函頒變更既有計算方法而另作創作性之解釋，造成命令抵觸法律及下級機關命令抵觸上級機關命令，自屬無效。再次，財政部對證券交易所所得，早於七十四及七十五年間規定應以成交價格減除證券成本為準，事後又於八十三年間因停徵而規定應再分攤其一般營業費用及利息支出，而被告竟以財政部八十三年規定之計算方法適用於本案七十九年度發生之事件，已違背法令不得追溯適用之規定，而致聲請人繳納不應繳納之所得稅，顯然抵觸憲法對於人民財產權保障之規定。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場及見解

(一)行政法院八十五年度判字第九五〇號判決(附件一)，認為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釋(附件二)：「證券交易所所得停止課徵所得稅期間，以有價證券買賣為專業之營利事業，其營業費用及借款利息，除可合理明確歸屬者得個別歸屬認列外，應按核定有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算有價證券出售部分應分攤之

費用及利息，自有價證券出售收入項下減除。」乃係中央財政主管機關，基於職權就法律規定之事項，闡釋其含義，與法律規定既無牴觸，自應予援用。惟所得稅法第四條之一所指「證券交易所所得」於其在七十八年十二月三十日增訂公布前，法令早有明文，行政機關擅為變更其計算方法，顯然違法：

1. 所得稅法第四條第一項第十六款規定謂：「個人或營利事業出售中華民國六十二年十二月三十一日前所持有股份有限公司股票或公司債，其交易所得額中，屬於中華民國六十二年十二月三十一日前發生之部分」免納所得稅。所稱「其交易所得額中，屬於中華民國六十二年十二月三十一日前發生之部分」，依同法施行細則第八條第一項規定，係指中華民國六十二年日曆年度同種有價證券最後之「收盤價格超過其取得成本」之部分。
2. 所得稅法第十四條第一項第七款規定謂：「財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始成本及因……移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額」(證券交易所所得屬財產交易所得範圍)。此外，財政部(七五)台財稅第七五四一四一六號及同部(七四)台財稅第二三九七七號函(參見八十三年版，所得稅法令彙編第一八四頁及三一九頁，附件三、四)對證

券交易所得之計算，原則亦作同解。

3. 行政院前因自七十八年一月一日起恢復課徵證券交易所得稅而以台七十七財字第二八六一六號函規定之證券交易所得課徵所得稅注意事項（參見八十三年版，所得稅法令彙編第八一六頁，附件五）第十條規定謂：「證券交易所得之計算，以交易時之成交價額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」及同注意事項第十二條規定（附件六）謂：「第十條所稱必要費用，包括證券交易稅、手續費及支付證券金融事業之融資利息及融券費用」。
4. 七十七年十二月三十一日前，依原獎勵投資條例第二十七條規定停徵證券交易所得稅期間，有關證券交易所得之計算，實務上係以成交价格減除成本及證券交易稅、手續費後之餘額為準，此亦有財政（七四）台財稅第二三〇三八號函說明二第（七）點可證（參見七十七年版，獎勵投資法令彙編第三一三頁，附件七）。

揆諸上揭規定與說明，對「證券交易所得」之計算，稅法早已明定，則所得稅法第四條之一於立法增訂時，對「證券交易所得」既未明文規定，即應適用稅法原有規定；又該法條增訂公布前，稽徵機關對證券交易所得之計算不論停徵與否均經依法以成交价格減除取得之成本及移轉時必要之交易稅及手續費用為準，

從無應再分攤其營業費用及利息支出之規定。從而財政部因該法條規定之停徵而以八十三年函釋對證券交易所應再計算分攤其營業費用及利息支出者，在稅法並未修正之下，徒以行政函釋變更證券交易所之計算方法，自有違信賴保護原則，亦將對出售六十二年十二月三十一日前所持有之證券，造成限縮得免稅之證券交易所之非法處分，即有違中央法規標準法第十一條命令不得牴觸法律，下級機關訂定之命令不得牴觸上級機關之命令之規定，暨司法院釋字第二一七號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」所揭禁之租稅法律主義，自屬無效。至「財政部八十三年函釋有關免稅所得分攤營業費用及利息支出之計算公式，乃係本部基於中央財稅主管機關職權，就所得稅法第四條之一證券交易所得免納所得稅之立法意旨，及同法第二十四條關於營利事業所得之計算所作之解釋，符合立法意旨」乙節，惟按行政機關因適用法規而予以解釋時，倘僅就法條之含義加以說明，而於其效力之範圍無所增減者，則其解釋之效力自可與法規之生效有相同之適用，否則，即屬無效，此為法理上所當然。關於「證券交易所得」

應如何計算，稅法既早有明定，乃至行政機關以往函釋及其實際執行時，亦從未悖離法律及既有函釋之範圍，本無法意不明之事實存在，則被告竟因證券交易所所得之停徵而臆測證券交易所所得之計算另有其含義，並擅以似是而非之函釋變更其法律規定之計算方法，自為法所不許。其次，所得稅法增訂第四條之一，乃係為延續獎勵投資條例第二十七條有關停徵證券交易所所得之規定，是二者停徵之立法意旨，即屬相同，本無疑義。然被告以往既認同原獎勵投資條例第二十七條規定停徵期間其證券交易所所得計算不必分攤其營業費用及利息支出，但對本案於法律並未明文變更證券交易所所得之計算方法下，即擅以乙紙行政命令規定應計算分攤，應有憲法第一百七十二條「命令與憲法或法律牴觸者無效」之問題。

(二)行為前施行之舊所得稅法(民國六十九年十二月三十日修正以前)第四十二條規定：「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。」因而財政部於六十五年二月十日發布之舊營利事業所得稅結算申報查核準則第九十七條之一及財政部六十六年五月二日台財稅第三二八一八號函規定：「營利事業利用借入款轉投資於其他營利事業，所取得之投資

收益，依規定免徵營利事業所得稅者，其因該項借款所支付之利息，應在上述投資收益項下減除，不得列作該投資事業之費用」，如果「營利事業於轉投資當年度如無投資收益發生，其因該項借款所支付之利息，應以暫付款處理，俟次年度取得投資收益時，再自該投資收益項下減除。」前項舊所得稅法第四十二條及財政部發布之相關規定，由於營利事業所得稅查核人員在查核時，對於有轉投資之營利事業所支付之借款利息，一再有要求詳細分析資金之來源及運用之流程等情形之糾紛，且經常被指責，稅務機關常擴大解釋，不准認列營利事業因正常營運而借款所支付的利息費用情事。被投資公司(子公司)之營利事業如經課徵營利事業所得稅，則其稅後盈餘分配給投資公司(母公司)，母公司就受分配之投資收益免列入所得課稅，原係同一營利事業所得，不能一再重複課徵營利事業所得稅之設計，此一理想，卻被稅務機關，執配合原則之理由，計較轉投資資金之利息費用列支金額，增加徵納雙方之磨擦。

為減少借入款轉投資列支利息之爭議，六十九年十二月三十日修正所得稅法第四十二條規定：「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，其投資收益之百分之八十，免予計入所得額

課稅。」其立法理由為：「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，其轉投資有關之利息支出及管理費用，暨因該項投資收益所繳納之營業稅及印花稅等各項費用，悉數准予列支，以簡化所得稅之核計方法。」(參見八十三年版，所得稅法令彙編第四二〇頁，附件八)供徵納雙方，共同遵守，並刪除營利事業所得稅結算申報查核準則第九十七條之一，以疏減訟源。被投資公司(子公司)之營利事業雖已課徵營利事業所得稅，其稅後盈餘分配給投資公司(母公司)，母公司就受分配投資收益之二十%，仍應列入所得課稅，雖係對同一營利事業所得之二十%，有重複課徵營利事業所得稅，但其轉投資有關之利息支出及管理費用，暨因該項投資收益所繳納之營業稅及印花稅等各項費用，悉數准予列支，作為補償，係「以簡化所得稅之核計方法」為立法理由。聲請人投資有價證券，七十九年度取得之轉投資收益一二、六四五、〇二四元(一千二百六十餘萬元)，已依稅法規定，申報納稅。根據前揭所得稅法第四十二條之立法理由及財政部七十年一月十三日台財稅第三〇二六一號函(附件九)之規定，「七十年度起，凡與該項轉投資有關之利息等費用，均得全額列支，不受限制」。然被告不經修改稅法解決問題，而以行政函釋規定有價證券買賣為專業之營

利事業，其買賣有價證券有關之費用及利息，應自有價證券出售收入項下減除之作法，違反憲法所保障依法律納稅之規定。

公司轉投資之稅後分配收益，二十％應列入所得額，重複課徵營利事業所得稅之規定，既以轉投資有關之利息支出及管理費用，暨因該項投資收益所繳納之營業稅及印花稅等各項費用，悉數准予列支為條件，作為六十九年十二月三十日修正所得稅法第四十二條之立法理由，且經財政部七十年一月十三日台財稅第三〇二六一號函規定，「自七十年度起，凡與轉投資有關之利息等費用，均得全額列支，不受限制。」雖然自七十九年一月一日起，證券交易所停止課徵所得稅，但是營利事業轉投資收益，重複課稅之因素依然存在。六十九年十二月修正所得稅法第四十二條，轉投資收益二十％課稅，與轉投資有關之利息等費用，均得全部列支之情況未改變，則財政部因證券交易所免稅，不經修法明文限制列支相關之營業費用及借款利息，而以八三、二、八台財稅第八三一五八二四七二號函：「以有價證券買賣為專業之營利事業，其營業費用及借款利息，除可合理明確歸屬者得個別歸屬認列外，應按核定有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算有價證券出售部分應分攤之費用及利息，自有價證券出售收入項下減除」

(亦即其營業費用及利息支出，不得全額列支)之規定，以增加課稅所得。這種不修改稅法解決問題，而以行政函釋加重稅負之作法，違反憲法第十九條所保障依法律納稅之規定。按稅法係一侵害規範(Eingriffsnorm)，對法之安定性要求甚高，且稅捐法律主義為支配原則，基於信賴保護之觀點，乃要求解釋不得超出文義之範圍。稅法之規定有缺漏或無明文規定時，應由立法機關謀求立法之解決，不該由行政機關或司法機關以解釋而為補充。而且法律乃社會生活之工具，為使社會生活達於圓滿之手段，故各種法律均有其立法定制之目的，於解釋各種法律之際，首宜察其所由，審其立法目的之所在，故違反立法目的之解釋，不得作為課稅依據。

(三)按對營利事業課徵所得稅，其所得額之計算係以所得稅法第二十四條規定為準據。又所得稅法第四條之一規定自七十九年一月一日起停徵證券交易所所得稅，其立法本意乃出於公益之理由，為延續原獎勵投資條例健全證券市場並促進資本市場發展之措施，惟該法條同時規定證券交易損失不得自所得額中減除結果，致造成因證券交易所所得停徵所計算之全年所得額，超過未停徵而依同法第二十四條規定所計算之全年所得額時，即無異增加納稅人負擔，有害公益，違背立法意旨，殊屬不當。本案聲請人申報時如未適用停徵而依

同法第二十四條規定所計算之全年所得額為虧損五六、五三一、一八〇元，但因予適用同法第四條之一停徵規定，並就證券交易損失不予認定之結果，全年所得額為虧損四一、五八五、八二九元，造成因適用證券交易所所得停徵之規定，反而減少全年虧損額達一四、九四五、三五一元，已見不利。詎原處分機關臆測上揭法條立法意旨對出售有價證券者，仍認定應再分攤其費用及利息，竟核定全年所得額為八、八一〇、〇八四元，遠高於停徵前依規定計算之全年虧損額五六、五三一、一八〇元達六五、三四一、二六四元，更造成聲請人不僅未受停徵之利益，反而負擔更重之稅負，顯有違背法意之不當處分。至一再訴願決定機關及原判決均以衡諸所得稅法第四條之一及第二十四條規定意旨，關於營利事業之費用及損失既為應稅收入及免稅收入所共同發生，且營利事業出售證券交易所所得已納入免稅範圍，倘免稅相關成本費用歸由應稅項目吸收，則營利事業將雙重獲利，有失立法精神，及以免稅收入與應稅收入如何分攤費用，俾符收入成本費用配合原則，法條無從針對稽徵技術作詳細規定，財政部該函釋所為之解釋符合證券交易所所得免納所得稅之立法意旨等語乙節。查所得稅法第四條之一固予停徵證券交易所所得，但同時亦對證券交易損失不得減除，已兼顧人民依法納稅上權義之平

衡，並無所謂雙重獲益之問題。況如本案聲請人申報證券交易損失者，其因適用停徵規定所計算之全年虧損額反較未適用停徵而依所得稅法第二十四條規定所計算之全年虧損額為少，已屬不當，倘再計算分攤其費用及利息復生擴大證券交易損失，其後再以證券交易損失不得減除，更造成因停徵結果，不但未受實益，反而加深損害之情形，更有不當。一再訴願決定及判決均不否認原告未見其利先受其害之事實，竟僅指陳雙重獲益，殊有誤導之情。

四、結語

綜上所陳，本件行政院八十五年度判字第九五〇號確定判決所適用之財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五二四七二號函確已牴觸憲法，不法侵害人民於憲法上所受保障之權利，命令與憲法牴觸者無效，憲法第一百七十二條定有明文。爰謹懇請鈞院大法官惠予違憲審查，以維人民權益，至為感禱。

附 件：

- 一、行政院八十五年度判字第九五〇號判決。
- 二、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。
- 三、財政部(七十五)台財稅第七五四一四一六號函。
- 四、財政部(七十四)台財稅第二三九七七號函。
- 五、證券交易所課徵注意事項第十條條文。
- 六、證券交易所課徵注意事項第十二條條文。

七、財政部(七十四)台財稅第二三〇三八號函。

八、所得稅法第四十二條及其立法理由。

九、財政部(七十)台財稅第三〇二六一號函。

此 致

司 法 院

聲 請 人 東○股份有限公司

法定代理人 張○清

代 理 人 涂三遷會計師

中 華 民 國 八 十 六 年 五 月 二 十 七 日

附件 一：

行 政 法 院 判 決 八十五年度判字第九五〇號

原 告 東○股份有限公司

代 表 人 張 ○ 清

訴訟代理人 涂 三 遷

被 告 財政部臺北市國稅局

右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一月十六日台八十五訴字第一五八七號再訴願決定，提起行政訴訟。

本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告七十九年度營利事業所得稅結算申報，列報出售有價證券收入為新台幣(下同)一二九、一六三、三〇一元，

營業費用一、四一二、四二九元，全年所得額及課稅所得額為虧損。被告初查，以原告係以買賣有價證券為專業之營利事業，於證券交易所停止課徵所得稅期間，其營業費用及借款利息支出，依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釋，按其有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例計算免稅之證券交易所應分攤之營業費用一、五一四、五三五元，利息支出四九、一三一、八一一元，核定出售有價證券損失為七五、四五七、二八三元，課稅所得額為八、八一〇、〇八四元。原告不服，申經復查結果，未准變更，提起訴願、再訴願，均遭駁回，乃提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：一、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，擴張解釋，違反憲法第十九條所保障依法律納稅之規定：(一)舊所得稅法第四十二條，轉投資收益免稅之規定，引發很多關於利息支出應如何列支之爭議。行為前施行之舊所得稅法(民國六十九年十二月三十日修正以前)第四十二條規定：「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。」因而財政部於六十五年二月十日發布之舊營利事業所得稅結算申報查核準則第九十七條之一及財政部六十六年五月二日台財稅第三二八一八號函規定：「營利事業利用借入款轉投資於其他營利事業，所取得之投資收益，依規定免徵營利事業所得稅者，其因該項借款所支付之利息，應在上述投資收益項下減除，不得列作該投資事業之費用」，如果「營利事業於轉投

資當年度如無投資收益發生，其因該項借款所支付之利息，應以暫付款處理，俟次年度取得投資收益時，再自該投資收益項下減除。」前項舊所得稅法第四十二條及財政部發布之相關規定，由於營利事業所得稅查核人員在查核時，對於有轉投資之營利事業所支付之借款利息，一再有要求詳細分析資金之來源及運用之流程等情形之糾紛，且經常被指責，稅務機關常擴大解釋，不准認列營利事業因正常營運而借款所支付的利息費用情事。被投資公司(子公司)之營利事業如經課徵營利事業所得稅，則其稅後盈餘分配給投資公司(母公司)，母公司就受分配之投資收益免列入所得課稅，原係同一營利事業所得，不能一再重複課徵營利事業所得稅之設計，此一理想，卻被稅務機關，執配合原則之理由，計較轉投資資金之利息費用列支金額，增加徵納雙方之磨擦。(二)現行所得稅法第四十二條，轉投資收益二十%課稅，有關投資之利息支出及各項費用，全部准予列支，以簡化徵稅，疏減訟源。為減少借入款轉投資列支利息之爭議，六十九年十二月三十日修正所得稅法第四十二條規定：「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，其投資收益之百分之八十，免予計入所得額課稅。」其立法理由為：「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，其轉投資有關之利息支出及管理費用，暨因該項投資收益所繳納之營業稅及印花稅等各項費用，悉數准予列支，以簡化所得稅之計算方法。」供徵納雙方，共同遵守，並刪除營利事業所得稅結算申報查核準則第九十七條之一，以疏減訟源。

被投資公司(子公司)之營利事業雖已課徵營利事業所得稅，其稅後盈餘分配給投資公司(母公司)，母公司就受分配投資收益之二十%，仍應列入所得課稅，雖係對同一營利事業所得之二十%，有重複課徵營利事業所得稅。但其轉投資有關之利息支出及管理費用，暨因該項投資收益所繳納之營業稅及印花稅等各項費用，悉數准予列支，作為補償，係「以簡化所得稅之核計方法」為立法理由。(三)轉投資收益一二、六四五、〇二四元已依規定申報納稅，相關之費用及利息支出，依法全部均應予列支，本公司投資有價證券，七十九年度取得之轉投資收益一二、六四五、〇二四元(一千二百六十餘萬元)，已依稅法規定，申報納稅。根據前揭所得稅法第四十二條之立法理由及財政部七十年一月十三日台財稅第三〇二六一號函之規定，「七十年度起，凡與該項轉投資有關之利息等費用均得全額列支，不受限制」。(四)不修改稅法解決問題，而以行政函釋規定有價證券買賣為專業之營利事業，其買賣有價證券有關之費用及利息，應自有價證券出售收入項下減除之作法，違反憲法所保障依法律納稅之規定。公司轉投資之稅後分配收益，二十%應列入所得額，重複課徵營利事業所得稅之規定，既以轉投資有關之利息支出及管理費用，暨因該項投資收益所繳納之營業稅及印花稅等各項費用，悉數准予列支為條件，作為六十九年十二月三十日修正所得稅法第四十二條之立法理由，且經財政部七十年一月十三日台財稅第三〇二六一號函規定，「自七十年度起，凡與轉投資有關之利息等費用，均得全額列支，不受限制。」雖然自七十九年一月一日起，證券交易所得停止課徵所得稅，但

是「營利事業轉投資收益，重複課稅之因素依然存在」。六十九年十二月修正所得稅法第四十二條，轉投資收益二十%課稅，「與轉投資有關之利息等費用，均得全部列支之情況未改變」，則財政部因證券交易所得免稅，「不經修法明文限制列支相關之營業費用及借款利息」，而以八三、二、八台財稅第八三一五八二四七二號函：「以有價證券買賣為專業之營利事業，其營業費用及借款利息，除可合理明確歸屬者得個別歸屬認列外，應按核定有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算有價證券出售部分應分攤之費用及利息，自有價證券出售收入項下減除」(亦即其營業費用及利息支出，不得全額列支)之規定，以增加課稅所得。這種不修改稅法解決問題，而以行政函釋加重稅負之作法，違反憲法第十九條所保障依法律納稅之規定。按稅法係一侵害性規範(Eingriffsnorm)，對法之安定性要求甚高，且以稅捐法律主義為支配原則，基於信賴保護之觀點，乃要求解釋不得超出文義之範圍。稅法之規定有缺漏或無明文規定時，應由立法機關謀求立法之解決，不該由行政機關或司法機關以解釋而為補充。而且法律乃社會生活之工具，為使社會生活達於圓滿之手段，故各種法律均有其立法定制之目的，於解釋各種法律之際，首宜察其所由，審其立法目的之所在，故違反立法目的之解釋，不得作為課稅依據。(五)證所稅既已停徵，不論出售證券金額多大均不應分攤營業費用支出，民國七十九年證所稅停徵以後，營利事業不論出售證券金額所占比例多大，均可不必分攤營業費用及利息支出。貴院八十四年度判字第五〇九號判決，以此理由判決撤銷稽

徵機關的原處分。二、原處分依出售證券之收入占其他各項收入之比例，計算分攤利息費用，分攤基礎不合理，經營事業如因自有資金不足，而向外舉債經營，則須支付利息費用。舉債購買有價證券，因為投資利益之二〇%計入所得課稅，故凡與轉投資有關之利息等費用均得全額列支，不受限制，有如前述。即使無所得稅法第四十二條之特別規定，如因證券交易所免納所得稅，而應計算與購買並持有證券期間之利息費用，自證券交易所項下減除，亦應將全年持有有價證券金額，全年持有固定資產金額，以及營運需要之流動資金之總額為基礎，計算持有證券金額之比例，分攤利息費用才合理，原處分不依上列方式計算，而以出售證券之金額為基礎計算，分攤方式顯不合理。三、非營業收入，不能減除利息等費用，與所得稅法第二十四條規定有違。營業收入、非營業收入，均非法律名詞，而係「主要營業收入」、「非主要營業收入」之簡稱。所得稅法第二十四條規定「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。」本公司本年度之營業收入、非營業收入，均依規定申報納稅。行政院再訴願決定認為「非營業收入，如兌換收益項目，非因營業所發生，自無須分攤營業費用及利息費用。」即與稅法規定不合。綜上所述，請撤銷原處分等語。

被告答辯意旨略謂：按「自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」「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。」

為行為時所得稅法第四條之一及第二十四條第一項所明定。又於證券交易所停止課徵所得稅期間，以有價證券買賣為專業之營利事業，其營業費用及借款利息，除可合理明確歸屬者得個別歸屬認列外，應按核定有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算有價證券出售部分應分攤之費用及利息，自有價證券出售收入項下減除，徵諸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釋，益見明瞭。本件原告不服本局之核定，以所得稅法第四十二條於六十九年十二月三十日修正時，將免課所得稅之投資收益改為百分之八十，其餘投資收益之百分之二十，則計入所得額課稅，此後轉投資有關之各項費用悉數准予列支，以簡化所得稅之核計方法，財政部七十年一月十三日(七十)台財稅第三〇二六一號函修正所得稅法實施注意事項亦明載申報七十年度營利事業所得稅時，凡與該項轉投資有關之利息等費用均得全額列支，不受限制。茲財政部遽然發布八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函，顯與上開規定相牴觸。又其出售有價證券之收入與其資金來源、付息之借款及營業費用間並無關聯，依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釋以有價證券出售收入占全部營業收入比例加以分攤全部之營業費用與利息，並不合理云云，申經復查結果，以原告係專業投資公司，本期營業收入主要係出售有價證券收入及投資收益等，原核定依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釋，將出售有價證券收入一二九、一六三、三〇一元，佔全部收入一四一、八〇八、三二五元，比例為百

分之九十一·〇八，計算分攤本期營業費用為一、五一四、五三五元，另利息支出，應分攤數為四九、一三一、八一一元，經核其計算分攤，因證券交易所停徵所得稅期間從事有價證券買賣，其營業費用及利息支出分攤數額，並無不合。又所稱其出售有價證券收入與支付利息之借款及營業費用間並無關聯，且付息之借款亦非全數用以購買有價證券一節，查營利事業資金來源除自有資金外為對外舉債，而資金之運用表現於資產負債表即為資產總額，除有價證券外，尚有其他營業外所必須購入之資產，此為原告復查理由書內所自承，易言之，營運資金投入各種營業費用與商品成本、商品經銷售後又成為資金形態，即為營運資金循環，卷查原告借入款與其自有資金均混合而作整體調度，係統籌運用並無專款專用情事，是其營業費用及利息支出尚難明確歸屬認列，原核定按核定有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算有價證券出售部分應分攤之費用及利息，自有價證券出售收入項下減除，尚無不合。至所稱投資收益依行為時所得稅法第四十二條規定，已按百分之二十計入所得額課稅，不應分攤營業費用及利息支出一節，查財政部台財稅第八三一五八二四七二號函釋，係核釋營利事業於證券交易所停止課徵所得稅期間，從事有價證券買賣，其營業費用及利息支出之分攤原則，並非針對投資收益之分攤，所稱核不足採，乃未准變更。原告以所得稅法第四十二條之立法理由，係使相關有價證券投資之費用及利息支出得以全額認列於投資收入之下，則何來將費用與出售有價證券收入分攤，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釋，顯與所得稅法第四十二條規定牴觸；又其七十九年從事之營業活動包括外幣定存、銀行存款、上市股票等所產生之收入，與財政部台財稅第八三一五八二四七二號函釋所界定不符者，如利息收入及兌換損失，均應作為分攤之基礎，方屬合理，且其將資金儲存於金融機構及對往來同業資金融通所產生之利息收入計一二、四一九、六一三元，亦應作為利息支出之減項云云，訴經財政部訴願決定亦持相同之論見，並以原告本期之營業費用及利息支出，為經營業務所發生，原告既未能明確其個別歸屬，自應由各項營業收入共同分攤，至非營業收入，如兌換收益項目，非因營業所發生，自無須分攤營業費用及利息費用，是財政部台財稅第八三一五八二四七二號函釋之計算公式，未將非營業收入項目(如兌換收益)列為分攤基礎，又因營利事業出售證券之交易所得納入免稅範圍，如免稅項目之相關成本費用歸由應稅項目吸收，營利事業一方面可享受免稅之優惠，一方面相關成本費用又得以認列減除，有違租稅公平原則，亦非所得稅法規定之本意。原告本期既有出售有價證券收入，依成本、費用及收入配合原則，即應分攤有關之費用及利息，是本局依規定核定證券交易部分應分攤之營業費用數及利息費用數，尚無違誤。查所得稅法第四十二條為轉投資收益免稅之規定，而財政部台財稅第八三一五八二四七二號函則係核釋營利事業於證券交易所停止課徵所得稅期間從事有價證券買賣，其營業費用及利息支出之分攤原則，兩者尚無牴觸之處，所訴顯有誤解。再者，營利事業之利息收入如係來自借款資金，例如借款需作補償性存款或借款資金未全

部動用而暫存銀行等，其利息收入雖與利息支出相關，惟因借款資金用於補償性存款或暫存銀行部分，其用途明確，該部分之借款利息准個別歸屬認定，已無須依比例攤計，故應無利息支出應扣除利息收入，而以淨額分攤之問題；至營利事業之利息收入如非來自借款資金，則其利息收入與利息支出並不相關，亦無利息支出應扣除利息收入，再以淨額分攤問題(參照財政部八十四年二月十八日台財稅第八四一六〇七〇四一號函釋)。所稱計算分攤數時，應將其利息收入作為利息支出之減項一節，亦不足採，遂駁回其訴願，揆諸首揭說明，並無不合。茲原告復執前詞爭執，仍難認為有理由，原核定尚無不合。綜上論述，原處分及所為復查、訴願、再訴願決定並無違誤，請駁回原告之訴等語。

理 由

按「自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」「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。」為行為時所得稅法第四條之一及第二十四條第一項所明定。又於證券交易所停止課徵所得稅期間，以有價證券買賣為專業之營利事業，其營業費用及借款利息，除可合理明確歸屬者得個別歸屬認列外，應按核定有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算有價證券出售部分應分攤之費用及利息，自有價證券出售收入項下減除。」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釋甚明。上開函釋乃中央財政主管機關，基於職權就法律規定之事項，闡

釋其含義，與法律規定既無牴觸，自應予援用。本件原告七十九年度營利事業所得稅結算申報，列報出售有價證券收入為新台幣(下同)一二九、一六三、三〇一元，營業費用一、四一二、四二九元，全年所得額及課稅所得額為虧損。被告初查，以原告係以買賣有價證券為專業之營利事業，於證券交易所停止課徵所得稅期間，其營業費用及借款利息支出，依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釋，按其有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例計算免稅之證券交易所應分攤之營業費用一、五一四、五三五元，利息支出四九、一三一、八一一元，核定出售有價證券損失為七五、四五七、二八三元，課稅所得額為八、八一〇、〇八四元。原告不服，以所得稅法第四十二條於六十九年十二月三十日修正時，將免課所得稅之投資收益改為百分之八十，其餘投資收益之百分之二十則計入所得額課稅，此後轉投資有關之各項費用則悉數准予列支，以簡化所得稅之核計方法，財政部七十年一月十三日(七十)台財稅第三〇二六一號函修正所得稅法實施注意事項亦明載申報七十年度營利事業所得稅時，凡與該項轉投資有關之利息等費用均得全額列支，不受限制。茲財政部遽然發布八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函，顯與上開規定相牴觸。又其出售有價證券之收入與其資金來源、付息之借款及營業費用間並無關聯，依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釋以有價證券出售收入占全部營業收入比例加以分攤全部之營業費用與利息，並不合理云云，申經復查結果，以原告係專業

投資公司，本期營業收入主要係出售有價證券收入及投資收益等，原核定依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釋，將出售有價證券收入一二九、一六三、三〇一元，佔全部收入一四一、八〇八、三二五元，比例為百分之九十一・〇八，計算分攤本期營業費用為一、五一四、五三五元，另利息支出，應分攤數為四九、一三一、八一一元，經核其計算分攤，因證券交易所停徵所得稅期間從事有價證券買賣，其營業費用及利息支出分攤數額，並無不合。又所稱其出售有價證券收入與支付利息之借款及營業費用間並無關聯，且付息之借款亦非全數用以購買有價證券一節，查營利事業資金來源除自有資金外為對外舉債，而資金之運用表現於資產負債表者即為資產總額，除有價證券外，尚有其他營業外所必須購入之資產，此為原告復查理由書內所自承，易言之，營運資金投入各種營業費用與商品成本、商品經銷售後又成為資金形態，即為營運資金循環，卷查原告借入款與其自有資金均混合而作整體調度，係統籌運用並無專款專用情事，是其營業費用及利息支出尚難明確歸屬認列，原核定按核定有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算有價證券出售部分應分攤之費用及利息，自有價證券出售收入項下減除，尚無不合。至所稱投資收益依行為時所得稅法第四十二條規定，已按百分之二十計入所得額課稅，不應分攤營業費用及利息支出一節，查財政部台財稅字第八三一五八二四七二號函釋，係核釋營利事業於證券交易所停止課徵所得稅期間，從事有價證券買賣，其營業費用及利息支出之分攤原則，並非針對投

資收益之分攤，所稱核不足採，乃未准變更。原告不服，以所得稅法第四十二條之立法理由，係使相關有價證券投資之費用及利息支出得以全額認列於投資收入之下，則何來將費用與出售有價證券收入分攤，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釋，顯與所得稅法第四十二條規定牴觸。又其七十九年從事之營業活動包括外幣定存、銀行存款、上市股票等所產生之收入，與財政部台財稅第八三一五八二四七二號函釋所界定不符者，如利息收入及兌換損失，均應作為分攤之基礎，方屬合理，且其將資金儲存於金融機構及對往來同業資金融通所產生之利息收入計一二、四一九、六一三元，亦應作為利息支出之減項云云，提起一再訴願。一再訴願決定除持與原處分相同之論見外，並以原告本期之營業費用及利息支出，為經營業務所發生，原告既未能明確其個別歸屬，自應由各項營業收入共同分攤，至非營業收入，如兌換收益項目，非因營業所發生，自無須分攤營業費用及利息費用，是財政部台財稅第八三一五八二四七二號函釋之計算公式，未將非營業收入項目(如兌換收益)列為分攤基礎。又因營利事業出售證券之交易所得納入免稅範圍，如免稅項目之相關成本費用歸由應稅項目吸收，營利事業一方面可享受免稅之優惠，一方面相關成本費用又得以認列減除，有違租稅公平原則，亦非所得稅法規定之本意。原告本期既有出售有價證券收入，依成本、費用及收入配合原則，即應分攤有關之費用及利息，是被告依規定核定證券交易部分應分攤之營業費用數及利息費用數，尚無違誤。次查所得稅法第四十二條為轉投資收益免稅之規定，而財政部台

財稅第八三一五八二四七二號函則係核釋營利事業於證券交易所停止課徵所得稅期間從事有價證券買賣，其營業費用及利息支出之分攤原則，兩者尚無抵觸之處，所訴顯有誤解。再者，營利事業之利息收入如係來自借款資金，例如借款需作補償性存款或借款資金未全部動用而暫存銀行等，其利息收入雖與利息支出相關，惟因借款資金用於補償性存款或暫存銀行部分，其用途明確，該部分之借款利息准個別歸屬認定，已無須依比例攤計，故應無利息支出應扣除利息收入，再以淨額分攤之問題；至營利事業之利息收入如非來自借款資金，則其利息收入與利息支出並不相關，亦無利息支出應扣除利息收入，再以淨額分攤問題，有財政部八十四年二月十八日台財稅第八四一六〇七〇四一號函釋可參。所稱計算分攤數時，應將其利息收入作為利息支出之減項一節，亦不足採，遂駁回其一再訴願，揆諸首揭說明，均無不合。茲原告仍執前詞爭執。查除原處分及一再訴願決定所論者外，經核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、六十六年五月二日台財稅第三二八一八號函，係中央財政主管機關，基於職權就法律規定之事項，闡釋其含義，與法律規定並無抵觸，原告訴稱：上開函釋違反憲法第十九條規定云云，不無誤會。又所得稅法第四十二條及財政部七十年一月十三日台財稅第三〇二六一號函，係就轉投資收益免稅所為之規定及函釋，而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，則係核釋營利事業於證券交易所停止課徵所得稅期間從事有價證券買賣，其營業費用及利息支出之分攤原則，兩者並無抵觸之處。至本院八十

四年度判字第五〇九號判決，非但案情不同，且非判例，本院自不受其拘束。是原告所訴各節，均非可採。從而原處分並無違誤，訴願、再訴願決定，遞予維持，亦無不合。原告起訴論旨，核無理由，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 四 月 二 十 六 日
(本聲請書其餘附件略)