

(函) 處 記 書 官 法 大 院 法 司

	限年存保						
	號 檔						
說明： 三一五八二四七二號函釋有違憲疑義乙案，請惠示意見。	主旨：本院大法官受理東○股份有限公司聲請財政部八十三年二月八日台財稅第八	示	批	位 單 文 行		受文者	速 別
				副 本	正 本		
		辦	擬	文		發	附 件 抽 存 後 解 密
				附 件	字 號	日 期	
				如 文	(六)處大一字第一四三七號	中華民國捌拾陸年玖月廿肆日發文	

一、依司法院大法官審理案件法第十三條第一項辦理。

二、本院大法官受理東○股份有限公司聲請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有關證券交易所得分攤營業費用及利息支出之函釋有違憲疑義乙案，請針對聲請意旨惠示意見，提供上開函釋法律暨租稅理論上依據，並檢送相關資料，以供參考。

三、檢附東○股份有限公司釋憲聲請書乙份。

財政部賦稅署

(函)

保存年限	
號	檔

說明：	義乙案，復請查照。	主旨：關於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有無違憲疑	示 批	位 單 文 行		受文者
				副本	正本	
						司法院大法官書記處
			辦 擬			
				文	發	
				附件	字號	日期
				如說明八	台稅一發第八六一九二三六二二號	中華民國捌拾陸年拾月卅日 發文

附件抽存後解密

一復 貴處八十六年九月二十四日（八六）處大一字第二一四五七號函。

二所得稅法第四條之一規定：「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，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」係為簡化稽徵手續並予合理課徵，爰另修正證券交易稅條例提高證券交易稅稅率，而免除證券交易所所得稅之課徵，並明定其損失亦不得自所得額中減除（詳附件一，附件第一頁至第三頁）。依所得稅法第二十四條第一項規定：「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。」（詳附件二，附件第四頁）係概括規定營利事業所得額之計算方式，為營利事業經營各類所得之彙整。依此規定，營利事業買賣有價證券，其證券交易所所得之計算，理應以出售有價證券收入減除相關成本、費用、

損失及稅捐後之純益額為證券交易所所得額。由於營利事業出售證券交易所所得免納所得稅，其相關成本、費用如未合理歸屬於該免稅收入項下減除，而歸由其他應稅之收入項下減除，則營利事業將雙重獲益，不僅違反稅法規定，亦不符一般公認會計原則之收入與成本費用配合原則及課稅公平原則，合先敘明。

三查六十九年十二月三十日修正前所得稅法第四十二條規定投資收益百分之百免予計入所得額課稅時，相關營業費用及利息支出，應配合自投資收益項下減除，不應在計算營利事業所得稅時減除（詳附件三，附件第五頁至第八頁）。另生產事業經核准享受原獎勵投資條例第六條五年或四年免徵營利事業所得稅，其免稅產品所得額係採獨立計算按帳載核實認定者，應嚴格合理分

攤管理費用（詳附件四，附件第九頁至第十頁）。又財政部七十五年十月十四日台財稅第七五二六七四〇號函規定，營利事業出售土地，因土地交易所得免徵所得稅，應合理攤計營業費用及利息支出（詳附件五，附件第十一頁）。是以，證券交易所所得停徵所得稅，亦應合理分攤營業費用及利息支出。

四、營利事業買賣有價證券，不論短期投資或長期投資，均可能獲得下列二項收入：一項為有價證券持有期間，可能獲配股息、紅利所取得投資收益之收入；一項為出售有價證券而產生之證券交易收入。有關投資收益部分，於六十九年十二月三十日所得稅法第四十二條由原規定投資收益百分之百免計入所得額課稅，修正為投資收益百分之八十免計入所得額課稅後，其相關之營業

費用、利息支出等即悉數准予列支。是以，營利事業經營有價證券產生之相

關費用及利息支出，攤歸投資收益負擔部分，准予列支；攤歸證券交易收入負擔部分，應自證券交易收入項減除，不得自應稅收入項下減除。

五由於營利事業於證券交易所得停止課徵所得稅期間經營有價證券業務，未出

售前因持有而獲配股息、紅利所取得投資收益之收入暨出售有價證券而產生

之證券交易收入，因兩種收入皆源自同一投入成本，應如何攤計相關營業費

用及利息支出，各稽徵機關及營利事業實務作業皆不一，行政救濟多有爭議

，為研討營利事業從事有價證券買賣，其相關營業費用及利息支出之計算分

攤問題，本署乃於八十二年十二月八日邀集中華民國會計師公會全國聯合會

、台北市證券商業同業公會、高雄市證券商業同業公會、財政部訴願委員會

、財政部法規委員會、各地區國稅局等單位會商決議，營利事業於證券交易

所得停止課徵所得稅期間從事有價證券之買賣，其相關營業費用及利息支出之攤計原則為：

(一) 非以有價證券買賣為專業之營利事業，其買賣有價證券部分，除可直接歸屬之費用及利息，應自有價證券出售收入項下減除外，不必分攤一般營業發生之費用及利息。

(二) 理由：非以有價證券買賣為專業之營利事業，其買賣有價證券係屬經營本業以外之投資行為，因此除了可直接歸屬於買賣有價證券所發生之費用及利息外，一般正常營業發生之費用或利息，免予分攤，以簡化稽徵作業。

。

(三) 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：

1. 可合理明確歸屬者，個別歸屬認列。

2. 無法合理明確歸屬者，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

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。

（理由：以有價證券買賣為專業之營利事業，其經營有價證券投資業務

產生之營業收入計有二種，為有價證券未出售前因持有而獲配股息、紅

利所取得之投資收益收入及因出售有價證券而產生之證券交易收入。投

資收益部分，依所得稅法第四十二條規定百分之二十為應稅所得，其相

關營業費用及利息支出，應悉數准予列支；證券交易部分，因證券交易

所得停止課徵所得稅，其相關營業費用及利息支出，應配合自證券交易

收入項下減除。是以，投資公司，其營業費用及利息支出，即需分別攤歸投資收益及證券交易收入負擔。至分攤方式，因投資收益與證券交易收入源自同一投入成本，無法以投入成本比例作為分攤基準，故以收入比例作為分攤基準。）

前開會商決議，並經財政部以八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函釋，予以明確規定，以利徵納雙方遵循。（詳附件六，附件第十二頁）。

六至所得稅法第四條第一項第十六款規定：「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所發生之部分（免納所得稅）」

。」「（詳附件七，附件第十三頁至第十五頁）僅係規定該部分之所得免納所得稅，該所得之計算仍應按持有人係個人或營利事業分別依所得稅法第十四條暨第二十四條規定計算之。所得稅法第十四條第一項第七類「財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」之規定，（詳附件八，附件第十六頁至第十九頁）即為個人財產交易所得之計算方式（證券交易所所得屬財產交易所得範圍）；如為營利事業則應依據所得稅法第二十四條規定之計算方式計算。

七、財政部前揭八十三年之函釋係就所得稅法第四條之一、第二十四條及第四十二條之立法意旨，對「營利事業從事有價證券買賣，其相關營業費用及利息

支出之計算分攤問題」加以闡明，與所得稅法第四條第一項第十六款、第十四條第一項第七類及第四十二條之規定，並無抵觸。

八檢附相關附件資料計十九紙請卓參。



署長 王得山

所得稅法

第四條之一 (證券交易所停徵)

自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所所得
停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額
中減除。

【立法理由】

(78.12.30) 明定證券交易所所得不課徵所得稅，其
損失亦不得自所得額中減除。

11

△所得稅法部分條文修正草案總說明

七十八年

我國所得稅法歷經多年之修正，已使所得稅制度日臻健全。近年來，我國政治、經濟、社會及文化等快速成長與進步，財政部門在稅制、稅政上不斷配合謀求改進下，已獲得相當成果。為進一步促進稅制之公平合理，及稅務行政之簡便，以順應經濟自由化、國際化發展之需要，經衡量當前實際情況及財政收入之需求，擬採漸進方式，進行所得稅稅制、稅政之改革。茲就現階段亟待加以改進者，擬具所得稅法修正草案，其重點說明如次：

壹、關於促進稅制合理化方面

綜合所得稅部分

一、夫妻薪資所得分開計算申報（第十五條）

為減輕薪資所得者稅負及避免現行稅制對夫妻合併申報形成婚前婚後稅負不同之不合理現象，准許配偶之薪資所得分開計算申報。為簡化申報手續，夫妻仍使用同一申報書，於分別計算稅負後合併報繳。此一措施稅收估計將減徵新臺幣五十億九千多萬元。

二、提高薪資所得特別扣除額（第十七條第一項第二款第三目）

現行薪資所得特別扣除額，薪資比率二〇%不足新臺幣三萬六千元者，其扣除額較低，不利於低所得者。為減輕薪資所得者之稅負，薪資所得特別扣除額，一律提高為准予扣除新臺幣三萬九千元，薪資所得低於新臺幣三萬九千元者，准予就其薪資所得全數扣除，期使薪資所得者普遍受惠。稅收估計將減徵新臺幣二十六億四千多萬元。

三、提高標準扣除額（第十七條第一項第二款第一目）

現行標準扣除額係以綜合所得總額一〇%為準，但最低可扣除新臺幣二萬一千元，最高可扣除新臺幣二萬七千元，夫妻合併

申報者則另按上述金額增加五〇%。此一扣除制度計算頗為複雜，且對中低所得者較為不利。為落實減輕中低所得者稅負，及簡化計算方式以節省申報手續，爰改採定額扣除，並提高額度，單身者之標準扣除額一律規定為新臺幣三萬元，夫妻之標準扣除額為新臺幣四萬五千元。稅收估計將減徵新臺幣二十五億七千多萬元。

四、增列殘障特別扣除額（第十七條第一項第二款第三目4）

為維護殘障者之生活及扶助其自力更生，並落實政府之社會福利措施，爰增列殘障特別扣除額為每人新臺幣三萬九千元。

五、增訂證券交易所所得免課徵所得稅（第六條之一）

依現行所得稅法，證券交易所所得應併入個人之綜合所得總額課徵綜合所得稅。為簡化稽徵手續並予合理課徵，爰另修正證券交易所條例提高證券交易所稅率，而免除證券交易所所得稅之課徵。

六、降低儲蓄投資特別扣除之額度及改進儲蓄投資特別扣除之適用範圍（第十七條第一項第二款第三目3）

(一)為使所得稅制合乎租稅公平、中立及經濟效率原則，並逐漸消除資金過剩現象，使資源有效使用，爰將儲蓄投資特別扣除之額度由新臺幣三十六萬元降為新臺幣二十七萬元，稅收估計將增加十一億五千多萬元。惟因獎勵投資條例亦有相同規定，而該條例於七十九年底始屆滿，故此項修正實際上係自民國八十年一月一日起方生效。

(二)目前適用儲蓄投資特別扣除包括有工商企業向員工借入款利息一項，施行以來，除有發生經營不善，使員工之款項蒙受損失而形成社會問題外，更有部分企業利用員工虛報利息支出之情形。為健全企業財務結構及使大眾儲蓄能利用健全之金融機構，爰將工商企業向員工借入款之利息排除於儲蓄投資特別扣除之適用範圍。

七、廢除執行業務者暫繳申報制度（第六十七條）

綜合所得稅納稅義務人，僅執行業務者尚需辦理暫繳，但絕大多數執行業務者之收入已被扣繳，歷年來暫繳稅額占綜合所得稅收入比重均小於〇·五%。為簡化納稅手續並減少徵納雙方困擾，爰廢除執行業務者綜合所得稅之暫繳制度（相關法條有

第四十二條 (投資收益免稅之規定)

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。

【立法理由】

(89.12.30) 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。惟此種轉投資收益既已免計所得額課稅，則有關投資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費用，即不應在計算營利事業所得稅時減除，方屬合理。惟為計算簡便計，爰參照其他國家辦法，將免計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。

△ 所得稅法部分條文修正草案總說明

八十九年

爲因應近年來社會經濟情況之變動，並使納稅義務人稅負更臻公平、合理，暨配合有關稅法之規定，經擬具所得稅法部分條文修正草案，其修正要點如次：

一、提高綜合所得稅之薪資所得特別扣除額：現行所得稅法第十七條第一項第三款第七目規定，納稅義務人與納稅義務人合併申報之個人有薪資所得者，每人每年得就其申報之薪資所得扣除百分之二十，但每人每年扣除金額，以不超過五千元（新臺幣一萬五千元）爲限。茲爲因應物價變動，減輕薪資所得者之負擔，爰將最高金額限制提高爲每人每年不超過七千元（新臺幣二萬一千元）。

二、提高綜合所得稅之標準扣除額：現行所得稅法第十七條第二項規定，納稅義務人之標準扣除額以其綜合所得總額百分之十爲限，最不得超過七千元（新臺幣二萬一千元），但綜合所得總額之百分之十不足五千元者，得扣至五千元（新臺幣一萬五千元）。茲爲因應物價變動，減輕一般納稅義務人之負擔，爰將最高扣除額度提高爲八千元（新臺幣二萬四千元），最低扣除額度提高爲六千元（新臺幣一萬八千元）。

三、增列耕地承租人因出租人收回耕地，而由出租人依平均地權條例第七十七條規定給予之補償費，可列爲變動所得，減半課稅，以減輕耕地承租人之負擔（第十四條第三項）。

△ 四、改進公司轉投資收益課稅辦法：依現行所得稅法第四十二條規定，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。此種轉投資收益既已免計所得額課稅，如用以投資之資金係借貸而來，則有關投資之利息支出等費用，即不應在計算營利事業所得稅時減除。惟實施以來，對轉投資較多之事業，因自有資金及借貸資金所用於轉投資之金額，劃分不易，適用頗有困難，尤以金融業爲甚。

支爲何沙此項問題，爰參照其他國家辦法，將免計所得額之投資收益改爲百分之八十，其餘投資收益之百分之二十則仍須計入所得額課稅，此後轉投資有關之利息支出等費用，則悉數准予列支，俾使所得稅之核計方法，得以簡化。

五、配合獎勵投資條例草案，修正利息所得免稅辦法：依現行獎勵投資條例第二十一條規定，有四種利息所得可免納所得稅。又所得稅法第四條第十二款規定，個人在金融機構及農會信用部之二年期以上定期儲蓄存款利息免納所得稅。上述利息所得免稅規定，在民國四十九年制訂之初，目的係在配合當時之社會經濟環境，大力鼓勵儲蓄。惟此項辦法，實施已達二十年，因二年期以上定期儲蓄存款利息無限制免稅，顯然形成稅負之極大不公平。當時我國係仿倣日本及西德戰後初期之辦法，而日德兩國於一九六〇年代經濟逐漸復興以後，已先後改變辦法。我國近二十年來經濟快速發展，財政政策已有必要兼顧所得與財富之均衡分配，故此項利息全額免稅辦法，實有改變之必要。其次，二年定期儲蓄存款之利息依現行辦法可無限制免稅，而二年以上定期存款利息，依現行規定則不能免稅，兩種存款就國民儲蓄言，性質相同，而稅負迥異，亦非合理。三則國民之儲蓄，可以用以存款，亦可以用以直接購買股票投資，皆屬有利於經濟發展，但在現制下，二年儲蓄存款利息可以全部免稅，而投資所獲股利則僅能扣減三萬六千元免稅，不僅稅負不公，且對促進資本市場之發展，亦有不利影響，多年來國內外專家學者研究我國經濟發展者，迭經建議應作改進。爲適應我國現在經濟發展狀況，並謀稅負公平起見，此次重新制定獎勵投資條例草案中，已建議採個人之各種利息所得及股利所得定額免稅辦法，使個人將儲蓄資金無論用於存款以取得利息，或用於直接投資以取得股利，其在一定限額內，免稅利益無差別待遇，同時並可避免高所得者享受過份優惠之利益，俾符均富政策目標，四則依照上述原則修正實施以後，金融機構及稽徵機關對於利息所得之應否扣繳稅款，應否免稅，作業亦可大爲簡化。本草案中爲配合獎勵投資條例草案之規定，將第四條第十二款刪除，並於同法第十七條第一項第三款第八目增列「儲蓄投資特別扣除」，以資配合實施。

六、改進外國金融機構貸款利息免納所得稅之規定：查外國商業銀行有由外國政府所經營或合資經營者，其提供之一般商業性質
立法院第一屆第六十六會期第十六次會議議案關係文書

一七

修正條文現行條文說明

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，其投資收益之百分之八十，免予計入所得額課稅。

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，其投資收益免予計入所得額課稅。

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。惟此種轉投資收益既已免計所得額課稅，則有關投資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費用，即不應在計算營利事業所得稅時減除，方屬合理。惟為計算簡便計，爰參照其他國家辦法，將免計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。

第四十九條 應收帳款及應收票據債權之估價，應以其扣除預計備抵呆帳後之數額為標準。

第四十九條 應收帳款及應收票據債權之估價，應以其扣除預計壞帳損失準備後之數額為標準。

前項備抵呆帳，應就應收帳款與

前項壞帳損失準備，應就應收帳

文字修正，亦即參照商業會計法第三十八條規定，將本條文規定之「壞帳損失準備」及「壞帳損失」之文字，分別改為「備抵呆帳」及「呆帳損失」。

第一節 獎勵投資之稅捐減免

第六條 (新投資及增資之獎勵)

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。但在免稅期內，應按所得稅法規定之固定資產耐用年數，逐年提列折舊。

二、按左列規定縮短後之耐用年數，自開始營業之年度起，就其固定資產逐年提列折舊。但在縮短後之耐用年數內，如未折舊足額，得於所得稅法規定之耐用年數內一年或分年繼續折舊，至折足為止：

(一) 所得稅法固定資產耐用年數表規定之機器、設備之耐用年數在十年以上者，得縮短為五年；耐用年數不足十年者，得縮短二分之一；縮短後餘數不滿一年者，不予計算。

(二) 所得稅法固定資產耐用年數表規定之房屋、建築及設備、交通及運輸設備之耐用年數，得縮短三分之一；縮短後餘數不滿一年者，不予計算。

合於第三條獎勵類目及標準之生產事業，經增資擴展供生產或提供勞務之設備者，及合於同條獎勵類目之生產事業，經增資擴展供生產或提供勞務之設備，達到規定之獎勵標準者，得就左列獎勵擇一適用。但擇定後不得變更：

一、自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連續四年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。但以增資擴建獨立生產或服務單位

或擴充主要生產或服務設備者為限；在免稅期間，應按所得稅法規定之固定資產耐用年數，逐年提列折舊。

二、就其新增設備，自開始作業或開始提供勞務之年度起，適用前項第二款規定之獎勵。生產事業在免徵營利事業所得稅期間內，因增加機器、設備所增加之產量，併予計入免稅額內。但以所增加之機器、設備申報該事業主管機關核准者為限。

七5 增資擴展設備新增產品免稅所得之計算核准核實認定

查生產事業增資擴展，經核准免徵營利事業所得稅，其新增設備產製受獎勵之產品部份，如其帳冊簿據設置完備，且其銷貨額、銷貨成本及毛利獨立計算，並嚴格合理分攤管理費用者，其增資擴展新增所得，自可依其記載情形核實認定。(財政部62、1、4 臺財稅第三〇〇二九號令)

△

三(查90) 8 營利事業出售房地因土地免所得稅其營業費用依房地比例分攤

主旨：營利事業於七十五年一月一日以後出售房地，土地交易所得免徵所得稅，應如何攤計該土地部分之營業費用，核釋如說明。說明：二、分攤辦法如下：(一)銷售房地所產生之直接費用(如土地之土地增值稅、地價稅；房屋之營業稅、房屋稅以及房地之印花稅、過戶登記費等)可單獨計算者，應分別歸屬土地房屋負擔。(二)銷售房地所發生之營業費用於減除上述直接費用後，難以明顯劃分者，按稅捐稽徵機關核定房地售價比例分攤。(三)營業外損失中，屬於利息支出部分，除屬專案貸款得個別認定外，其餘一般性貸款應按核定房地售價比例，計算土地應分擔之利息，自利息支出項下減除。(財政部75.10.14台財稅第七五二六七四〇號函)

8. 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

主旨：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。請查照。

說明：一、依據本部賦稅署八十二年十二月八日邀集中華民國會計師公會全國聯合會、台北市、高雄市證券商業同業公會、本部法規委員會、訴願委員會、各地區國稅局會商結論及中華民國會計師公會全國聯合會八十二年十二月二十三日(82)全聯會字第三四三號函辦理。

- 二、非以有價證券買賣為專業之營利事業，其買賣有價證券部分，除可直接歸屬之費用及利息，應自有價證券出售收入項下減除外，不必分攤一般營業發生之費用及利息。
- 三、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 83 2 8 台財稅第八三一五八二四七二號函)

11

所得稅法

第四條 (免稅規定)

左列各種所得，免納所得稅：

- 一、現役軍人之薪餉。
- 二、托兒所、幼稚園、國民小學、國民中學、私立小學及私立初級中學之教職員薪資。
- 三、傷害或死亡之損害賠償金，及依國家賠償法規定取得之賠償金。
- 四、公、教、軍、警人員、勞工、殘廢者及無謀生能力者之撫卹金、養老金、退休金、資遣費、贍養費。
- 五、公、教、軍、警人員及勞工所領政府發給之公費、特支費、實物配給或其代金及房租津

- 貼。公營機構服務人員所領單一薪俸中，包括相當於實物配給及房租津貼部分。
- 六、依法令規定，具有強制性質儲蓄存款之利息。
- 七、人身保險、勞工保險及軍、公、教保險之保險給付。
- 八、中華民國政府或外國政府，國際機構、教育、文化、科學研究機關、團體，或其他公私組織，為獎勵進修、研究或參加科學或職業訓練而給與之獎學金及研究、考察補助費等。但受領之獎學金或補助費，如係為授與人提供勞務所取得之報酬，不適用之。
- 九、各國駐在中華民國使領館之外交官、領事官及其他享受外交官待遇人員在職務上之所得。
- 十、各國駐在中華民國使領館及其附屬機關內，除外交官、領事官及享受外交官待遇之人員以外之其他各該國籍職員在職務上之所得。但以各該國對中華民國駐在各該國使領館及其附屬機關內中華民國籍職員，給與同

樣待遇者爲限。

十一、自國外聘請之技術人員及大專學校教授，依據外國政府機關、團體或教育、文化機構與中華民國政府機關、團體、教育機構所簽訂技術合作或文化教育交換合約，在中華民國境內提供勞務者，其由外國政府機關、團體或教育、文化機構所給付之薪資。

十二、（刪除）

十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。

十四、依法經營不對外營業消費合作社之盈餘。

十五、（刪除）

十六、個人及營利事業出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定爲儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。

十七、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。

十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。但取自營利事業贈與之財產，不在此限。

十八、各級政府機關之各種所得。

十九、各級政府公有事業之所得。

二十、外國國際運輸事業在中華民國境內之營利事業所得。但以各該國對中華民國之國際運輸事業給與同樣免稅待遇者爲限。

二十一、營利事業因引進新生產技術或產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外國營利事業所有之專利權、商標權及各種特許權利，經政府主管機關專案核准者，其所給付外國事業之權利金；暨經政府主管機關核定之重要生產事業因建廠而支付外國事業之技術服務報酬。

二十二、外國政府或國際經濟制度開發金融機構，對中華民國政府或中華民國境內之法人所提供之貸款，及外國金融機構對其在中華民國境內之分支機構或其他中華民國境內金融事業之融資，其所得之利息。

外國金融機構對中華民國境內之法人所提供用於重要經濟建設計畫之貸款，經財政部核定者，其所得之利息。

以提供出口融資或保證為專業之外國政府機構及外國金融機構，對中華民國境內之法人所提供或保證之優惠利率出口貸款，其所得之利息。

二十三、個人稿費、版稅、樂譜、作曲、編劇、漫畫及演講之鐘點費之收入。但全年合計數以不超過十八萬元為限。

二十四、政府機關或其委託之學術團體辦理各種考試及各級公立學校辦理入學考試，發給辦理試務工作人員之各種工作費用。

第四條之一（證交所得免課所得稅）

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，證券交易損失亦不得自所得額中減除。

第五條（減免額及稅率之制定）

綜合所得稅之免稅額，以每人全年六萬元為基準，免稅額每遇消費者物價指數較上次調整年度

之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。

綜合所得稅課稅級距及累進稅率如左：

一、全年綜合所得淨額三十萬元以下者，課徵百分之六。

二、超過三十萬元至八十萬元者，課徵一萬八千元，加超過三十萬元以上部分之百分之三。

三、超過八十萬元至一百六十萬元者，課徵八萬三千元，加超過八十萬元以上部分之百分之二十一。

四、超過一百六十萬元至三百萬元者，課徵二十五萬一千元，加超過一百六十萬元以上部分之百分之三十。

五、超過三百萬元，課徵六十七萬一千元，加超過三百萬元以上部分之百分之四十。

前項課稅級距之金額每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之十以上時，按上漲程度調整之。調整金額以萬元為單位，未達

個人綜合所得稅，就個人綜合所得總額減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。

第十四條 (綜合所得總額之計算)
個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：

第一類：營利所得：公司股東所分配之股利，合作社社員所分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之。

合夥人應分配盈餘及獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘，應按核定之營利事業所得額，減除已納營利事業所得稅後之餘額計算之。

第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得。

執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；帳簿使用前，並應送主管稽徵機關登記驗印，業務支出應取得確實憑證。憑證及帳冊最少應保存五年。

執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之。

第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：

一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。

二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利、各種補助費及按月或按年分期給付之退休金或養老金。但為僱主之目的，執行職務而支領之差旅費、日

支費及加班費不超過規定標準者，及依第四條規定免稅之項目，不在此限。

第四類：利息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得：

一、公債包括各級政府發行之債票、庫券、證券及憑券。

二、有獎儲蓄之中獎獎金，超過儲蓄額部分，視為存款利息所得。

三、短期票券指一年以內到期之國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、商業本票及其他經財政部核准之短期債務憑證。

第五類：短期票券到期兌償金額超過首次發售價格部分為利息所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，財產出典價經運用之所得或專利權、商標權、著作權、秘密方

法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金所得：

一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。

二、設定定期之永佃權及地上權取得之各種所得，視為租賃所得。

三、財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，或以財產出典而取得典價者，均應就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入。但財產出租人或出典人能確實證明該項押金或典價之用途，並已將運用所產生之所得申報者，不在此限。

四、將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。

五、財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。

第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得：全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。

△第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：

△ 一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。

二、財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。

三、個人購買或取得股份有限公司之記

名股票或記名公司債、各級政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿一年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。

第八類：競技、競賽及機會中獎之獎金或給與：凡參加各種競技比賽及各種機會中獎之獎金或給與皆屬之：

一、參加競技、競賽所支付之必要費用，准予減除。

二、參加機會中獎所支付之成本，准予減除。

三、政府舉辦之獎券中獎獎金，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。

第九類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。

前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格

或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。

個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、一次給付之養老金、退休金、贍養費、受僱從事遠洋漁業於每次出海後一次分配之報酬，及因耕地出租人收回耕地而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。

【立法理由】

△△△△△
△ 明訂所得之種類及其計算方法。

合夥組織與獨資營利事業性質相同，其盈餘是否分配以及分配數多少，勾稽困難，故按每年度「應分配」數計算，以符實際。

合作社分配社員之盈餘應課綜合所得稅，故予增列。

租賃所得應按全年實際收入數減除損耗及必要費用後之餘額計算，其為按月計算抑為按年計算，

均無區別。

實物、有價證券或外國貨幣所得之計算，專項規定，俾能普遍適用。

變動所得之予特別處理，因其係由長期累積形成，不宜於取得年度一次適用累進稅率課稅，又為便於執行，故以折扣法，一次扣算，以資簡化。

司法院大法官書記處

函

受文者：

速別：最速件

密等及解密條件：

發文日期：中華民國捌拾捌年玖月拾捌日發文

發文字號：(八)處大一字第二四七四五號

附件：

主旨：請就 貴公司聲請解釋案計算公式之疑義，提出詳盡說明。

說明： 貴公司為行政院八十八年度判字第七七八號判決所適用之財政部八十三年台財稅字第八三一五八二四七二號函釋有違憲疑義聲請解釋案，請就該案聲請書三(二)1(2)所述例題之計算公式，提出詳盡文字及計算過程說明(例如(A) a所示一五、七一四·二八元如何計算而得)。

正本：明○實業股份有限公司高○能先生

副本：

機關地址：臺北市重慶南路一段一二四號
傳 真：

受文者：司法院大法官書記處

主旨：遵示就聲請解釋憲法案件計算公式提出文字及計算過程說明，復請查照。

說明：一、依據 貴處(八八)處大一字第二四七四三號函辦理。

二、(一)關於聲請書三(二)1(2)(A)部分：

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說明三釋示：「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，……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。」依上規定，以有價證券出售收入除以有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入之和，即為有價證券出售收入應分攤費用及利息之比例(比率)，以此比例乘以費用及利息之金額，即為有價證券出售收入應分攤費用及利息之金額。據此，其計算公式為：

$$\frac{\text{營業費用及利息支出} \times \text{有價證券出售收入}}{\text{有價證券出售收入} + \text{投資收益} + \text{債券利息收入} + \text{其他營業收入}}$$

依例題假設：當年度之營業費用及利息支出共20,000元，有價證券出售收入110,000元，投資收益(現金股利)10,000元，債券利息收入10,000元及其他營業收入(租金收入)10,000元，將其套入上列公式計算，即得出聲請書三(二)1(2)(A)a所示之一五、七一四、二八六元，其計算過程如左：

$$20,000 \times \frac{110,000}{110,000+10,000+10,000+10,000} - 20,000 \times \frac{110,000}{140,000} = 20,000 \times 0.7857142$$

$$= 15,714.28$$

再者，參據前一公式，投資收益、債券利息收入或其他營業收入應分攤之營業費用及利息支出，其計算公式則為：

$$\frac{\text{營業費用及利息支出} \times \text{投資收益（或債券利息收入或其他營業收入）}}{\text{有價證券出售收入} + \text{投資收益} + \text{債券利息收入} + \text{其他營業收入}}$$

依例題假設前述三項之金額均各為10,000元，將其套入上列公式計算，即得出聲請書三

(二) 1 (2) (A) h 所示之一、四二八·五七元，其計算過程如左：

$$20,000 \times \frac{10,000}{110,000+10,000+10,000+10,000} = 20,000 \times \frac{10,000}{140,000} = 20,000 \times 0.0142857$$

$$= 1,428.57$$

(二)關於聲請書三 (二) 1 (2) (B) 部分：

依客觀性原則，其分攤比例之計算方式自應以相同基礎為之。因有價證券出售收入包括其取得成本，其他三項則僅為其收益，因此有價證券出售收入應以減除其成本後之證券交易所得（即收益）計算，始屬基礎相當，則其計算公式應為：

$$\frac{\text{營業費用及利息支出} \times \text{證券交易所得}}{\text{證券交易所得} + \text{投資收益} + \text{債券利息收入} + \text{其他營業收入}}$$

依例題假設有價出售收入為110,000元，取得成本為100,000元，減除取得成本後，其證券交易所得（即收益）為10,000元，將其套入公式計算即得出聲請書三 (二) 1 (2) (B) 所示之五、〇〇〇元。其計算過程如左：

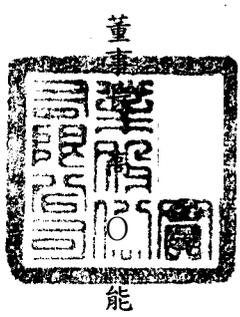
$$20,000 \times \frac{10,000}{10,000+10,000+10,000+10,000} = 20,000 \times \frac{10,000}{40,000} = 20,000 \times 0.25 = 5,000$$

又投資收益、債券利息收入或其他營業收入（租金收入）各同為10,000元，參據前一公式，以之作為被除數計算其分攤比例，亦均各同為五、〇〇〇元，其計算過程與證券交易所得分攤計算相同。

再者，聲請書三（二）1（2）（B）註所陳，依例題假設證券交易所得、投資收益、債券利息收入或租金收入（房地產），其動用資金各為100,000元，若以其基礎相當之動用資金各為100,000元計算應分攤之比例，結果亦均相同各為五、〇〇〇元，其計算過程如左：

$$20,000 \times \frac{100,000}{100,000+100,000+100,000+100,000} = 20,000 \times \frac{100,000}{400,000} = 20,000 \times 0.25 = 5,000$$

三、謹提出相關文字及計算過程說明如上，若尚有未盡之處，則請准予到院言詞說明。



董
能