

本號解釋多數意見對於租稅法規的審查，改變過去長期未明白區分形式與實質審查的解釋慣例，首先揭示審查租稅法規的兩大原則：租稅法定原則與租稅公平原則；並闡明租稅法定原則與租稅公平原則皆可以與平等原則連結；同時確立審查租稅義務時，亦應審查對人民財產權的限制是否合乎憲法意旨。對於上開各項審查租稅法規的基本原則，本席敬表支持，對於租稅法定原則的意涵、租稅公平原則與比例原則的關係以及所得稅法相關規定的適用疑義，則認為有補充說明的必要，爰提出協同意見書如下。

## 壹、租稅法定原則的意涵

### 一、租稅法定原則與絕對法律保留

租稅與刑罰，是人類社會最古老的兩種國家加諸於人民的負擔與制裁。沒有經費，國家機器難以運作；沒有制裁，遭破壞的社會秩序無能維護。此所以各國憲法大抵承認租稅與刑罰的必要性<sup>1</sup>，而有租稅法定與罪刑法定原則的規定。租稅法定與罪刑法定原則，一方面賦予國家課人民稅捐及對人

---

<sup>1</sup> 例如 1948 年 1 月 1 日生效的義大利共和國憲法第 23 條、第 25 條以及法蘭西共和國第五共和國憲法所適用的 1789 年人權宣言第 8 條 第 14 條，即同時規定租稅法定原則以及罪刑法定原則；1947 年 5 月 3 日施行的日本國憲法第 30 條以及 1987 年 10 月 29 日修正公布之大韓民國憲法第 38 條即規定租稅法定原則；德國基本法第 103 條第 2 項規定罪刑法定原則，卻未規定租稅法定原則。

民施以刑罰制裁的權利<sup>2</sup>，另一方面藉由法定原則避免過度限制人民的財產權、行動自由乃至剝奪生命。但是在租稅法秩序(租稅法規範環境)與刑罰法秩序(刑罰法規範環境)中，對於法定原則的要求程度並不相同。雖然租稅法定原則規定於憲法第十九條，應該具有憲法保留的意義，或者依照釋字第四四三號解釋的意旨，屬於絕對的法律保留，但是在租稅法律秩序當中，特別是就本件聲請所涉及的營利事業所得稅的課徵而言，絕對法律保留原則難以貫徹。因為隨著商業環境的改變，營業收益與非營業收益會隨時變動；社會經濟型態的改變，也會導致新興行業的收入與支出型態改變。租稅法規客觀上的鉅細靡遺既辦不到，主觀上也不容許鉅細靡遺，而有以法律授權主管機關以命令調整收入與支出項目的必要，因此並不能像刑罰規範一般，遵守絕對法律保留原則。

課徵營利事業所得稅所依據的是由法律及行政命令所構成的規範組合，觀諸所得稅法第二十四條第一項、同法施行細則第三十一條、商業會計法、商業會計處理準則、財務會計準則公報及依所得稅法第八十條第五項規定授權訂定的營利事業所得稅查核準則等相關規定，即可知租稅法規不能鉅細靡遺地由一部法律予以規範，為了因應各種行業的進化，無法避免地必須大量使用集合概念(例如收入總額、營

---

<sup>2</sup> 關於國家是否以及何以享有刑罰權的討論，可參考許玉秀，刑罰規範的違憲審查標準，收錄於民主、人權、正義—蘇俊雄教授七秩華誕祝壽論文集，2005年，頁387及註70及72所引用的參考資料。

業收益、非營業收益等概念)為概括規定<sup>3</sup>，而後授權主管機關以行政命令予以補充，否則無法適應財稅實務運作的需求。正因為租稅法規具有此種特質，本席認為租稅法律主義的傳統用語，名實並不相符，稱為租稅法定原則較為妥適。

## 二、免稅規定的絕對法律保留

雖然形式上，租稅法定原則不能如同罪刑法定原則一般，守住絕對法律保留的位階，但是關於免稅規定，則遵守絕對法律保留的原則。多數意見於解釋文首先揭示的租稅法律主義：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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之，首見於為釋字第二一號解釋。以法律明文規定人民的納稅義務(雖然不能完全做到)固然重要，但由法律明文規定免稅優惠卻更形重要，因為如果准許稅務行政機關有給予人民免稅優惠的裁量權，不但可能導致租稅不中立，而有害平等原則<sup>4</sup>，更重要的應該是使國庫蒙受損失。對納稅人有利的規定必須明文，對納稅人不利的規定則可授權行政機關以命令行之，正好與罪刑法定原則相反。根據罪刑法定原則，犯罪的處罰必須以法律明文規定，不得以行政命令行之，但對人民有利的事項，例如阻卻違法或阻

<sup>3</sup> 使用概括規定、集合或不確定的法律概念說明法條規定及概念的性質，已經是比較粗糙的法學表述，法學語言早已進一步辨明法條文字所使用的概念性質是描述性、規範性、價值中立、有待價值補充或集合概念(Sammelbegriff)等等。

<sup>4</sup> 為他人受優惠而主張違反平等原則，為德國聯邦憲法法院所不許，但學說上又不同意見。參考 Ernst Benda/Eckart Klein, Verfassungsprozeßrecht, 2. Aufl., 2001, Rn. 858.

卻罪責條件則不以明文規定為必要，刑法學術及實務上，皆容許超法規阻卻違法或阻卻罪責事由存在。租稅法定與罪刑法定兩相比照，租稅法定原則的絕對法律保留位階，竟然只在免稅規定方有意義，而我國憲法對限制人民財產權的納稅義務，以憲法位階相待，對剝奪人民行動自由乃至生命的刑罰權，卻僅規定於刑法，在憲法意識中，人民的行動自由基本權或生命基本權似乎不如國家財庫重要。

## 貳、包含比例與平等的租稅公平原則

本席支持多數意見將租稅公平原則確認為憲法原則，並引為審查租稅法規的實質審查原則。因為符合公平的租稅法規，必定是對人民財產權的限制合乎比例原則以及顧及平等原則的規定。租稅公平原則相當於德國聯邦憲法法院所稱的租稅正義原則(Steuergerechtigkeit)<sup>5</sup>，正義屬於西方文化中的用語，在傳統的中文語言環境中，並沒有正義的用語，相當的用語就是公平。一般習用的公平正義，是同義複詞，公平就是平等的意思，沒有平等，無正義可言<sup>6</sup>。沒有得到應該得到的，是不公平，應該給我的給別人是不公平，一個是和自己比，一個是和別人比，不管和自己比或和別人比，都有是否合乎比例原則的問題，經過比例原則的檢驗，才知道平等是否實現<sup>7</sup>。

---

<sup>5</sup> BVerfGE 66(1983), 214, 223.

<sup>6</sup> Gustav Radbruch, Rechtsphilosophie, 8. Aufl., 1973, S. 121 f.

<sup>7</sup> 本院釋字第 571 號解釋楊大法官仁壽不同意見書同此見解。

本件聲請適用租稅公平原則為實質審查原則，但未揭示比例原則，甚為可惜。德國憲法因為沒有比例原則的規定，審查所得稅法規時，依量能課稅原則(Leistungsfähigkeitsprinzip)審查，不論述比例原則，但我國有憲法第二十三條規定，符合租稅公平原則之所以未對人民財產權造成憲法所不能容忍的侵害，是因為符合比例原則之故。即便租稅法定原則具有絕對法律保留的位階，憲法第二十三條的比例原則亦可併用而毫無衝突。

### 參、其他收入與所得稅法第八條

#### 一、「其他收入」的法令依據？

本件解釋聲請系爭函釋認為拆遷補償費屬於營利事業收入總額中的非營業收益，並應列為「其他收入」予以課徵營利事業所得稅。拆遷補償因為不是營利事業的經常性營業收入，屬於非營業收益，在商業會計法、商業會計處理準則當中又稱為營業外收入，但商業會計法中對營業收益有其他營業性收入的規定（商業會計法第二十七條第一項第四款參照），關於營業外收入，則並無其他收入的科目，雖然所得稅法施行細則第八十二條第三項規定應支付的費用如因時效消滅而不必支付，應轉列為其他收入，（此部份亦可見營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一）、營利事業所得稅查核準則第一百零一條之一第三項規定廢料出售所得列入其他收入，甚至商業會計法第四十二條第二項也規定，受

贈資產按時價入帳，並視其性質列為資本公積或其他收入，但是針對地上物拆遷補償並沒有可以列入其他收入的規定，上述三種規定也不能據以類推適用，嚴格言之，系爭函釋的課稅法源依據不明。至於所得稅法第八條第十一款所規定的其他收益，與總機構設在中華民國境內的營利事業所得稅完全無關，更加無從比附援引。

## 二、所得稅法第八條並不適用於總機構在中華民國境內的營利事業

多數意見對所得稅法第八條第十一款是否適用於總機構設在中華民國境內的營利事業，並未加以判斷。但認定所得稅法第八條第十一款並非確定終局判決所適用的法令，因為財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函釋之所以將地上物拆遷補償費列入非營業收益的其他收入項下，是根據所得稅法第二十四條第一項規定而來，聲請人誤以為該函釋的法律依據為所得稅法第八條第十一款的其他收益，而聲請解釋，自應不予受理。

所得稅法第八條是對個人及總機構在中華民國境外的營利事業有關中華民國來源所得類別的規定，但經常遭誤解為對何謂中華民國境內所得的立法定義，進而誤以為對於個人及所有營利事業的境內所得課徵所得稅時，應根據所得稅

法第八條規定確定境內所得為何。其實就立法沿革與用語、法條體系關係及租稅實務而言，所得稅法第八條並不適用於總機構在中華民國境內的營利事業。

### (一) 立法沿革及境內所得的概念

民國五十二年一月二十九日修正的所得稅法，對個人課徵綜合所得稅改採屬地主義<sup>8</sup>，只對個人在中華民國境內所得課稅；同時對於在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人的營利事業，增訂課徵中華民國境內所得稅的規定，因為兩個條文中皆有「中華民國來源所得」用語，所以修定所得稅法第八條規定，就所謂「中華民國來源所得」予以定義，同時修正的所得稅法第二條修正說明寫得明明白白「國外所得來源，不易控制，且工業化國家稅率通常均較我國為高，即令合併課稅，但扣抵之後，亦難增加我國稅收，為切合實際，避免不必要之紛擾起見，故擬僅對我國來源所得課稅。將「中華民國境內發生或取得之所得」改稱為「中華民國來源所得」，其定義另於第八條規定，俾臻明確」<sup>9</sup>。民國六十八年一月十九日修正的所得稅法，對於總機構在中華民國境外的營利事業，不問在中華民國境內有無固定營業場所及營業代理人，一律對其中華民國來源所得予以課徵營利事業所

---

<sup>8</sup> 37年4月1日修正公布之所得稅法第1條第1項則採屬地主義，但44年12月23日修正公布的所得稅第1條及第3條，對於個人綜合所得稅的課徵，則兼採屬人主義與屬地主義。

<sup>9</sup> 參見52年1月29日修正公布之所得稅法第2條修正說明，立法院公報，第30會期，第14期，1963年，頁11-12。

得稅（第三條第三項）。自此以後，所得稅法第八條即適用於個人及總機構在中華民國境外的營利事業。至於對總機構在中華民國境內的營利事業課徵所得稅，早於民國三十七年四月一日的所得稅法中，即明白採取屬人主義，也就是不問境內或境外所得皆應納稅，直到現行所得稅法第三條第一項及第二項規定，始終使用「中華民國境內」的用語，不管有沒有所得稅法第八條規定，營利事業的境內境外所得，從未發生混淆。

最接近現行所得稅法第二十四條第一項關於營利事業所得總額的計算公式，也早在民國三十一年四月一日的所得稅法第十九條<sup>10</sup>中加以規定，而現行所得稅法施行細則第三十一條關於不同行業類別的計算公式，亦規定於該條文當中。自民國四十四年採綜合所得稅制以後，營利事業所得稅的課徵，皆依財務會計實務的帳載以確定所得來源及類別。因此，商業會計法、商業會計處理準則、財務會計準則公報及營利事業所得稅查核準則，便成為核計營利事業所得稅的依據，也因為這些法規都是適用於中華民國境內的法令，根據這些法規設簿記帳的營利事業，其收入總額來源十分明確，因而並無所謂區分中華民國境內、境外所得發生疑義的

---

<sup>10</sup> 所得稅法於民國 32 年 2 月 7 日公布後，37 年 4 月 1 日修正公布之前，歷經 32 年 10 月 13 日、35 年 4 月 16 日修正，有關營利事業所得額計算之規定，其實早在 25 年 7 月 21 日公布的所得稅暫行條例第 7 條第 1 項以及 32 年 2 月 17 日公布的所得稅法第 7 條第 1 項就已規定以純益額計算課稅，35 年 4 月 16 日公布的所得稅法第 13 條第 1 項，亦已規定為「以每年營業年度收入總額減除實際開支呆賬折舊盤存消耗及公課後之純益額為所得額」。

問題，也因此，縱使總機構在中華民國境內的營利事業有境外所得，也不會有必須先確定中華民國來源所得為何，方才能查知境外所得的問題發生。假若總機構設在中華民國境內的營利事業就其境外所得已向所得來源國繳納稅款，根據現行所得稅法第三條第二項但書及同法施行細則第二條規定，計算該營利事業可扣抵稅額上限即可，施行細則第二條所謂國內所得額的概念，並不是自所得稅法第八條而來，而是所得稅法第三條第二項的用語。

所得稅法第八條並不是在定義何謂中華民國境內所得，而是規定中華民國來源所得的類別，並沒有對「中華民國境內」加以定義，因此並不能提供任何區分「中華民國境內」或「中華民國境外」的判準，總機構在中華民國境內的營利事業，只要設簿記帳，中華民國境內所得就一清二楚，並不需要到所得稅法第八條查詢何謂營利事業的境內所得。

## (二) 法條體系及租稅實務

將營利事業的營業收益及非營業收益(所得稅法施行細則第三十一條參照)項目與所得稅法第八條相互比對，營業收益部分，除所得稅法第八條第九款以外，無法對應其他各款<sup>11</sup>，非營業收益則亦有商業會計法第二十七條第一項第七款、商業會計處理準則第三十一條第四款規定以為依據，完

---

<sup>11</sup> 所得稅法第 8 條第 9 款當然是為總機構在中華民國境外，而不是為總機構在中華民國境內的營利事業而設。

全不需要所得稅法第八條作為課稅依據，如果認為所得稅法第八條規定在總則，對於第二十四條有指示功能，則豈不是所有營業及非營業收益皆屬於第八條第十一款在「中華民國境內取得之其他收益」？難道所得稅法第八條第十一款規定其他收益就是要讓第二十四條作為課稅依據？在營利事業依照商業會計法等相關規定明確設立會計科目、詳實記帳之後，再認為所得稅法第八條第十一款明確提供課稅項目的概括依據，豈非怪謬？財稅實務上，對總機構在中華民國境內的營利事業核課所得稅時，只要依照商業會計法規及營利事業所得稅查核準則<sup>12</sup>，查核營利事業有據實設簿記帳，即可知中華民國境內所得為何，也因此當總機構在中華民國境內的營利事業，在中華民國境外有所得，而就境外所得已向所得來源國納稅，我國稅捐稽徵機關於計算扣抵稅額時，並不需要進行任何境內境外所得的稽核程序。只要看清楚營利事業所得稅有其獨自的課稅體系，即可明瞭財稅實務上在依所得稅法第三條第二項處理營利事業境內外所得課稅事宜時，根據營利事業取得簽證的納稅憑證後，只需判定真假(不管實務技術上是否能做到)，而後直接計算境內應繳稅款，並同時算出境外完稅的可扣抵最高額度，並非偷懶或不顧所

---

<sup>12</sup> 對營利事業課徵所得稅，自民國 47 年起，即依據營利事業所得稅查核準則辦理，政府機關稅務曾經宣揚該項德政成效良好，獲得企業支持讚許。參考中國租稅研究會編印，中華民國稅務通鑑(上冊)，2001 年，頁 42。

得稅法的規定<sup>13</sup>。如果認為必須依據所得稅法第八條檢核境外所得是否包含境內所得，並把其中屬於境內所得加入原申報的境內所得，而後核計可扣抵稅額，完全是因為不瞭解課徵營利事業所得稅的法制設計及營利事業財務會計的實務操作，所導致的誤會。

### （三）所得稅法與法明確性原則

所得稅法第八條之所以引起誤會，甚至在釋字第三一五號解釋，導致大法官在協同及不同意見書中加以論辯，完全因為所得稅法將個人與營利事業所得稅合併規定，而且使用文字十分混亂所致，這種混亂情形，還有收益、收入、所得等概念互相重疊的情形可為佐證<sup>14</sup>。就第三條第二項及第八條的規定而言，中華民國境內及境外所得的用語與中華民國來源所得完全不同，但乍看相似，如不追溯立法沿革，並仔細搜尋立法理由，無法得知立法者特意未修正所得稅法第三條第二項用語，是為了放棄課徵個人國外所得而對外國個人及總機構在中華民國境外的營利事業課徵中華民國境內所

---

<sup>13</sup> 財政部 69 年 5 月 14 日台財稅第 33826 號函「主旨：關於營利事業在與我國有互免航運所得稅之國家所繳納地方政府之所得稅，於適用所得稅法第三條第二項規定時，計算扣抵應納我國之營利事業所得稅，仍應依照現行規定辦理。說明二：查所得稅法第三條第二項末段規定「扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額」，其可扣抵之數，既未規定應按國別國家之國外所得予以核計，自應依照現行規定按全部國外所得核計其可扣抵之數」。稅務實務的操作上，只將全部所得扣除國外全部所得即可用來計算應繳稅款。

<sup>14</sup> 收入、收益及所得的概念有時相同、有時不同其實並無大礙，因為在所得稅法中，重要的概念是所得總額、扣減項目及所得淨額，只要瞭解扣減項目可以為 0，包括成本、損失與費用，收入、收益或所得都可以置於所得總額項下。雖然如此，這三個概念還是可以統一。

得稅之故，與總機構在中華民國境內的營利事業完全無涉。

本件聲請人對所得稅法第八條適用範圍的誤解，並非因為聲請人特別無知，部分稅務官員<sup>15</sup>、法律實務以及學術界對第八條適用範圍普遍存在相同的誤解，僅此一例，已經顯示所得稅法的法律明確性堪慮，稅務主管機關及立法機關對於關係人民納稅義務的重要法規，實在需要大刀闊斧進行修正，而不應該只管國庫進帳多少，不管收帳的臉(即法規依據)是否誠實敦厚。

---

<sup>15</sup> 特別是負責法規解釋的財稅單位以及適用與詮釋法規的各級法院，包括大法官，假使對於立法沿革的研究不夠徹底、對於實務的運作不夠熟悉、調查法規的理論層面及實務層面不夠虛心，而只依據一般的法律基本知識解釋稅務法規，難保不會嚴重影響人民權益。