

三○木業股份有限公司釋憲聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如次：

壹、聲請解釋憲法之目的

聲請人三○木業股份有限公司民國（下同）87 年至 91 年度營利事業所得稅事件，經最高行政法院以 96 年度判字第 1435 號確定終局判決認為該公司系爭年度之長期借款利息逾二年尚未給付部分轉列其他收入並無適用法令錯誤，否准聲請人所提出更正退還系爭年度溢繳稅款之申請，而維持原處分及訴願決定。是項確定終局判決所援引適用所得稅法施行細則（下稱施行細則）第 82 條及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 108 條之 1 等規定，有不當侵害聲請人及其公司股東受憲法保障之財產上權利，逾越釋字第 217 號解釋所闡釋租稅法律主義之界線，且與量能課稅、實質課稅之公平原則及時效法定主義不符，並抵觸憲法第 22 條及第 23 條之規定，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請貴院解釋憲法，俾保人民基本權利。

貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文

（一）本件聲請人 87 年至 91 年度營利事業所得稅結算申報，錯誤適用施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 規定，將應付長期借款利息逾二年尚未給付部分轉列其他收

入，並經財政部臺灣省南區國稅局（下稱原處分機關）審定在案。嗣聲請人以上開轉列收入之調整有法令適用錯誤之違誤，故向原處分機關申請更正退還溢繳之稅款，遭原處分機關以 87 年度已逾申請退稅之期限，及 88 年至 91 年度並無適用法令錯誤或計算錯誤等理由，否准聲請人之申請。

（二）然按施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 等規定，係屬一種「稅捐規避之否認」，其適用前提為「惡意之稅捐規避行為」，亦即應探求納稅義務人是否具備規避稅捐之不法意圖存在，始能迂迴採取實質課稅原則而推翻形式上之課稅事實，而假定課稅要件事實存在加以轉列收入課稅。惟本案在納稅義務人無規避稅捐之不法意圖存在之前提下，逕行迂迴採取實質課稅原則而推翻形式上之課稅事實，假定課稅要件事實存在加以轉列收入課稅，與憲法第 19 條租稅法律主義意旨有違，且與「實質課稅之平等」及「比例原則」不符。

（三）況施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 以法規命令位階創設課稅收入項目，已逾越稅法規定而對人民權利增加限制及負擔，應遵守租稅法律主義之合憲界限。是營利事業未付利息是否構成稅捐規避而有轉列收入之必要，係屬課稅原因事實有無之問題，

亦應從實質認定，不能僅由以法律形式推定，否則即屬違反量能原則及實質課稅之公平，並與司法院釋字第 217 號解釋意旨抵觸。

二、所經過之訴訟程序

聲請人 87 年至 91 年度營利事業所得稅結算申報，原列報其他收入帳載結算金額分別為 87 年：新臺幣（下同）788,386 元、88 年：776,804 元、89 年：745,215 元、90 年：762,267 元、91 年：608,270 元，申報將應付長期借款利息已逾二年尚未給付轉列收入部分，分別為 87 年：64,105,020 元、88 年：61,337,805 元、89 年：60,638,209 元、90 年：59,440,012 元、91 年：59,433,750 元。嗣經原處分機關依其自行調整後金額書面審定（附件一）在案。嗣聲請人以上開逾二年應付未付利息轉列收入有法令適用錯誤為由，向原處分機關申請更正並退還溢繳之稅款，經原處分機關以 94 年 6 月 1 日南區國稅審一字第 0940098906 號函復稱 87 年度已逾申請退稅之期限，及 88 年至 91 年度並無適用法令錯誤或計算錯誤等理由，否准聲請人之申請（附件二）。聲請人對上開函復否准更正退還 88 年至 91 年度溢繳稅款部分不服，經提起訴願，遭財政部決定駁回（附件三），嗣後聲請人向行政法院提起行政訴訟，經高雄高等行政法院判決駁回（附件四）後提起上訴，經最高行政法院於 96 年 8 月 10 日以 96 年度

判字第 1435 號確定終局判決駁回（附件五）聲請人之上訴。

參、聲請補充解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、對於確定終局判決適用命令發生有牴觸憲法之疑義之內容及聲請人對於疑義所持之見解

（一）施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範「逾期滿二年應給付而未給付或能給付而未給付之費用或損失轉列收入」規定，係屬一種「稅捐規避之否認」，其適用前提為「惡意之稅捐規避行為」，亦應符合「實質課稅之平等」及「比例原則」之合憲界限：

1. 按施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 明定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」然財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋亦明揭：「營利事業所得稅結算申報查核準則第 108 條之 1 有關營利事業帳載應付未付科目內之款項，逾二年應轉列其他收入科目之規定，旨在防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅。惟營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付時，如依上開規定責其轉列其他收入課稅，將產生虛盈實

虧，增加不應納之稅負，顯不合理，應俟清算時再依法處理，不適用上開準則規定辦理。」足證施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 將營利事業逾二年應付未付之費用或損失轉列其他收入之規範意旨，係為防杜營利事業藉虛列費用達到享受租稅遞延利益之目的，屬於「租稅規避之否認」。

2. 在德國，其稅捐通則第 42 條規定：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，成立與經濟上事件相當之法律上形成所成立者相同之稅捐債權」，對於稅捐規避設有一般性之否認規定。我國稅法對於稅捐規避並無一般性否認規定，僅於個別稅法中散見幾個否認稅捐規避之條文，例如所得稅法第 43 條之 1 規定關係企業間有不合營業常規之安排，規避稅捐者，得予以調整。又如契稅條例第 12 條規定以遷移、補償等變相方式支付產價，取得產權；或以抵押、借貸等變相方式代替設典，取得使用權；均應照買賣、典權契稅申報納稅。均可謂是「否認稅捐規避」之規定（附件六，第 242 頁）。是以，本件原處分機關就系爭利息適用施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 轉列收入，既係為防

止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅，自屬一種稅捐規避之否認，應以濫用意圖為要件。按稅捐規避之否認，亦具有其合憲性，蓋其乃以實現按照經濟上給付能力進行平等課稅為目的，亦即以實現稅捐正義之實質的法治國家或正義國家為目標，且如將之視為（取向於法律之目的或原則之）法律漏洞補充之手段時，亦已充分特定。而稅捐規避則是以形式的手段破壞按照給付能力之平等課稅，故稅捐規避之防止乃是立法機關與行政機關之合憲性任務（請參附件六，第 246 頁）。

3. 「稅捐規避之否認」適用之前提為「惡意之稅捐規避行為」：

德國通說認為濫用構成要件，係包括規避意圖作為主觀的構成要件特徵。亦即為適用濫用規定，要求證明稅捐規避之意圖。例如學者 Klaus Tipke 即認為「濫用」乃是為達成規避稅法之目的之取向於目的之（最後的）行為，不相當的法律上形成必須被選擇以達規避稅法之目的，換言之，必須具有規避意圖（有故意的、欺瞞的）為行為。倘人民因誤解法律、欠缺經驗、不成熟，而選擇不相當的法律形成時，則不屬於稅捐規避之否認規定所把握之

範圍（請參附件六，第 250 頁）。易言之，納稅義務人欠缺規避稅捐之不法意圖時，不應適用稅捐規避否認之規定。

4. 稅捐規避之否認仍應遵守合憲界限，不得違反「實質課稅之平等」及「比例原則」：

雖脫法避稅的防杜係源於平等課稅原則，即稅捐正義的實質要求，然經濟觀察法的適用不應漫無節制而應有其界限，特別是基於稅法安定性的要求，即由租稅法律主義（即依法課稅原則）所導引出的課稅法定要件與限制。否則脫法避稅的防杜容易逸脫於法的控制，而流於稽徵機關的恣意，形成「疑則有利國庫」的課稅邏輯。無論是透過稅法漏洞填補或課稅要件的合憲性解釋，稽徵機關與行政法院所要作的不僅是探求稅法追求平等負擔目的而已，更應於具體個案中進行對事實與規範的詳細闡釋與嚴格說理，以平衡個案中徵納雙方的權益；另脫法避稅的防杜有必要透過類型化的思維，以因應平等課稅的要求與經濟行為多樣性的挑戰，方法上即藉由累積裁判、行政規則及慣例的方式，以逐漸地、一般地建立起各種案例類型的認定準則，以符合稅法明確性與比例原則的要求。雖脫法避稅行為得透過稅法的合憲性解釋，使之歸於徒勞，然稽徵機關或

行政法院基於實質課稅的要求，而於個案進行防杜時，仍應履踐相對應的說理義務，乃足以對課稅事實的擬制進一步增加其實質正當性。申言之，無論客觀上是否已存有抽象的個別防杜規則，稽徵機關與行政法院於課稅處分或裁判的說理上，仍應踐行對課稅要件規範目的的解釋，特別是在類型化的思維下，稅法規定的實現不管在抽象規定的制定上以及具體適用上，重點都在如何探求個案課稅事實的經濟實質，始得逐步切進課稅要件類型的特徵。而此均仰賴稅法執行者於個案中說明系爭事實與稅法要件類型的相似性，或是對稅捐函釋發布理由中，進行詳盡的說理，以杜恣意（附件七，第 381 頁、第 390 頁）。是以上述財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋，即已明白揭櫫施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所為稅捐規避之否認，對於營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付之情形下，適用之結果將違反租稅公平合理而不應適用，即為防止稅捐稽徵機關恣意進行租稅規避之否認而產生侵害租稅公平之結果。

5. 而聲請人公司自 79 年關廠結束營業後，

就高達 5 千萬之利息費用根本無力償付，初期仍能以出售公司財產機器設備所得支付部分利息；然自 80 年累積至 92 年底止，聲請人財務會計累積虧損高達 10 億元，依公司法第 211 條規定須宣告破產清算。是以系爭帳載逾二年尚未支付之利息費用，實乃聲請人公司因財務困難無力償付，並非故意不為給付，亦無藉虛列費用以享受租稅遞延利益而列報應付未付費用或損失之情形可言，核與「惡意之稅捐規避行為」尚屬有別，自不應比照惡意稅捐規避情形，逕予適用施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定將系爭利息債務轉列其他收入。施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定未區別營利事業有無稅捐規避意圖，一律視為「惡意之稅捐規避行為」以命令形式將系爭利息轉列其他收入，顯與前開論述之實質課稅平等不符，且顯然違反「平等原則」及「比例原則」。

- (二) 營利事業應收款既應於確定或有明確事實足證無法收回時，始能認列呆帳損失，則基於「應收款列報損失」及「應付款列報收入」相對應之衡平性原則，應付利息亦應於有積極證據證明毋須支付時，始得轉列為收入：
1. 施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第

108 條之 1 之所以按「二年」期間責令應付未付項目轉列收入，係為配合查核準則第 94 條第 5 款第 2 目及第 6 款「二年」催收期間應收項目未收回得認列損失之規定，亦足以說明前述「應收款列報損失」及「應付款列報收入」相對應之衡平性原則。惟按呆帳損失並非僵固地一律以二年經催收未收回本金即得認列，此參財政部 66 年 7 月 15 日台財稅字第 34599 號：「XX 工業公司及 XX 纖維工業公司現既由銀行債權監督委員會監管，貴公司對該兩公司之債權，尚未因倒閉逃匿、和解或破產之宣告，或其他原因，致一部或全部不能收回，與所得稅法第 49 條規定不合，未便列為壞帳損失。」及財政部 75 年 3 月 11 日台財稅字第 7522033 號函：「營利事業之應收帳款、應收票據及各項欠款債權，經聲請法院強制執行後，如債務人財產不足清償債務，或無財產可供強制執行，由法院發給債權憑證者，當年度得以呆帳損失列帳」等函釋意旨，均足證營利事業呆帳損失之認列須在有明確事證證明債權無法收回之情形下始得為之，倘債權人明知債務人尚有償債能力（即尚未倒閉逃匿或受破產之宣告），或僅因債權人未積極實行催收程序

者，則不得認列呆帳損失；且呆帳損失應於確定其為壞帳之年度列報，不應於未確定以前之年度預先列報，此參改制前行政法院 50 年判字第 26 號判例意旨亦明。

2. 是基於應收款列報損失及應付款列報收入之相對性，應付款雖逾二年未支付，倘未有明確事實證明債務人無須清償，債權人即不得以逾二年未收回本金或利息為由列報損失。而本件聲請人公司之債權人於系爭年度既未依法定程序實行追索，因是項利息請求權尚未罹於民法所定之消滅時效，債權人於斯時亦未免除聲請人公司此項利息債務，債權人自得向聲請人請求支付上開利息費用，聲請人亦不得為時效抗辯，基於相對應之衡平性原則，自無令聲請人公司先行轉列收入之理。此參財政部 62 年 4 月 18 日台財稅字第 32799 號函謂：「應付佣金，如經對方免除給付之義務時，應即轉列為其他收入」，亦同此旨。

(三) 財政部就財務困難公司帳載逾二年應付未付之利息費用，於 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函明示「經重新約定利息給付期限者，毋須轉列其他收入」之意旨，自得援引適用於同處財務困難狀態之聲請人公司：

1. 按財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋謂：「一、重整公司於法院為重整裁定前帳載應付未付之利息費用，其債權人未依公司法第 297 條第 1 項規定申報債權者，應依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定辦理；其經債權人申報債權者，得俟逾法院裁定認可之重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，轉列其他收入，不適用上開規定。」另財政部於同年月 16 日為進一步闡明該函釋之規範及適用，發布新聞稿以：「…由於重整公司財務困難，重整計畫中對於上開債權於重整裁定前之應付未付利息，大多約定可延期繳納，其如有逾二年尚未給付之情形，係依公司法規定展延其給付日期，與上開細則所規範之一般情形尚有不同，財政部爰規定該等應付未付之利息，得俟重整公司逾重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，方轉列其他收入。」等語，均足證財政部鑑於財務困難公司逾二年應付未付利息情形，由於欠缺稅捐規避之意圖可言，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所定一般利息費用未付之情形不同，不應援引上開規定於逾期二年未付時即轉列其他收入，而應於償債協商所定之利息給付期限屆至

時仍未清償時，始得轉列其他收入。

2. 如前所述，聲請人公司遭逢經營困境而無力支付利息費用，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範一般費用逾清償期二年未付情形尚有不同；其情形與重整公司於重整計畫對應付利息重新協議展延繳息期限相同，無稅捐規避之惡意可言，自應比照援用上開財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋意旨，於逾債權協議展延之系爭利息清償期仍未給付時，始有轉列其他收入之必要。然原處分機關及原審判決未詳酌實情，僅因聲請人公司系爭利息費用逾原清償期二年未付，未區別其與一般因稅捐規避而有對其法律形式加以否認必要情形之不同，均一律依施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 轉列收入課稅，未區別規範目的對於不同事物施以相同之租稅處理，顯與平等原則不符。

(四) 如前所述，施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 以命令位階創設課稅收入項目，已逾越稅法規定而增加對人民權利之限制，須遵守租稅法律主義之合憲界限；而營利事業未付利息是否構成稅捐規避而有轉列收入之必要，係屬課稅原因事實有無之問題，亦應從實質認定，否則即已違反量

能原則及實質課稅之公平，與司法院釋字第 217 號解釋意旨不符：

1. 按司法院釋字第 217 號解釋謂：「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。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部…函示…得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。」另參臺北高等行政法院 93 年度訴字第 1844 號判決理由載明「以施行細則來限制證明待證事實所得提出之證據方法，其在規範適格的判斷上已有疑義。當然不能更進一步，賦予施行細則之法規範具有判定稅捐義務成立或消滅之構成要件效力。」亦同此旨。是以，課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律

主義之範圍，故縱稽徵機關以行政命令就課稅之事實有無認定方法加以規範，然此項限制不屬於租稅法律主義之範圍，納稅義務人自得提出反證推翻稅捐稽徵機關之認定，法院於審判時，亦不受稅捐稽徵機關所採用認定事實方法之拘束。

2. 況按量能課稅原則，係以納稅義務人負擔租稅能力的高低定其應負擔之稅負，查聲請人公司帳載系爭利息既因財務困難無力支付，並非故意不為給付，亦無藉虛列費用以享受租稅遞延利益而列報應付未付費用或損失之情形可言。倘將此項聲請人公司已無力償還之利息債務，於逾二年即轉列為收入課稅，將造成虛盈實虧之結果，不僅違反量能課稅原則，亦有違憲法比例原則。另就實質課稅原則觀之，所稱實質課稅原則，係依其實質之納稅能力課徵稅負，則聲請人公司因經營虧損致系爭利息已逾二年無力支付，此項利息債務並非未來無須償還，事實上亦無所得之實現，則於系爭無所得實現年度，依施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定卻以利息逾二年未支付為由視同有所得而轉列收入，並據以課徵稅捐，明顯悖離課稅之實質。

(五) 施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108

條之 1 等規定，逾越法律而以命令擬制請求權罹於時效之課稅效果，與貴院釋字第 474 號解釋所揭櫫「時效法定主義」精神有所抵觸：

1. 按「…時效制度不僅與人民權利義務有重大關係，且其目的在於尊重既存之事實狀態，及維持法律秩序之安定，與公益有關，須逕由法律明定，自不得授權行政機關衡情以命令訂定或由行政機關依職權以命令訂之。」貴院釋字第 474 號解釋對於「時效法定主義」著有明白闡釋。請求權時效制度性質雖為私法制度，然而稅法借用私法概念的解釋，亦應注意法安定性之要求，以避免納稅義務人遭受無法預測之損害。就此，日本學者金子宏即主張：「在稅法的課稅要件規定中，使用私法上相同概念的情形，於稅法明文規定或依其意旨顯然應為不同解釋的情形，另當別論，對之採取與私法上相同意義之解釋，從法的安定性觀點，較為妥當。在此意義下，借用概念，於原則上，似應為與本來的法律領域相同的解釋。」（參見陳清秀著，稅法總論第三版，第 6 頁）是如本件情形，稅法欲借用請求權時效概念為應付未付利息費用認列時期之依據，在欠缺法律明文規定，且依其意旨並無顯然應為不同解釋之

情形下，自須依民法上利息請求權時效規定為解釋及適用，始能符合法定性的要求。

2. 觀諸 75 年修正前施行細則第 82 條第 3 項「營利事業應付之利息或租金，逾五年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」及查核準則第 108 條之 1「營利事業機構帳載『應付未付』科目內之款項，除應依所得稅法施行細則第 82 條第 2 項規定辦理者外，如逾越民法第 127 條規定期限者，應轉列『其他收入』科目，俟實際支付時，再以營業外支出列帳。」(附件 8)係參考民法第 126 條及第 127 條短期消滅時效之規定而訂定。上開條文於 75 年修正時，其修正說明以：「本法第 49 條第 5 項第 2 款規定應收帳款、應收票據及各項欠款債權逾二年者，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。其相對科目『應付未付損費』，本法雖未予明文規定，然兩者具有同一法理，爰於本細則明定應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列為其他收入科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳，以期會計處理一致，爰修正如修正條文。又營利事業所得稅結算申報查核準則第

108 條之 1 規定，應由財政部於本條修正發布後，即予配合修正。」(附件九) 條文關於逾二年應付未付之費用應轉列其他收入科目之「二年」期間規定，係參照修正前營利事業所得稅查核準則第 108 條之 1 及民法第 127 條消滅時效規定而設。惟關於利息請求權之消滅時效期間，依民法第 126 條規定應為五年，然所得稅法施行細則於 75 年卻僅以授權命令將是項消滅時效期間由原定之五年縮短修訂為二年，以法規命令限縮與人民權利義務有關之時效規定，不符合前揭時效法定主義、租稅法律主義及法安定性之要求。

二、解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由貴院為之，憲法第 173 條定有明文；人民、法人或政黨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，得聲請解釋憲法，亦為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所明定；貴院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經貴院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，前經貴院釋字第 177 號、第 185 號解釋在案。聲請人 87 年至 91

年度營利事業所得稅事件，關於 88 年至 91 年度營利事業所得稅申請退稅部分，最高行政法院確定終局判決適用施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，認定聲請人系爭年度之長期借款利息逾二年尚未給付部分轉列其他收入並無適用法令錯誤，未考量聲請人事實上並無規避稅捐之意圖可言，僅為政府課稅考量，對於已經年虧損之聲請人遽以適用是項稅捐規避否認規定，而為維持原處分及訴願決定之確定終局判決，致不當侵害聲請人及公司股東受憲法所保障之財產上權利。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有貴院大法官解釋其與憲法抵觸，始得據以救濟，爰此聲請解釋憲法。

所附關係文件之名稱及件數：

附件一：聲請人 88 年至 91 年度營利事業所得稅結算申報書及核定通知書影本各乙件。

附件二：財政部臺灣省南區國稅局 94 年 6 月 1 日南區國稅審一字第 0940098906 號函影本乙件。

附件三：財政部 94 年 8 月 19 日台財訴字第 09400336790 號訴願決定書共 6 頁影本乙件。

附件四：高雄高等行政法院 94 年度訴字第 821 號判決共 16 頁影本乙件。

附件五：最高行政法院 96 年度判字第 1435 號判決共 11 頁影本乙件。

附件六：陳清秀著，稅法總論，93 年 9 月第三版，第 238 頁至第 264 頁。

附件七：黃士洲著，脫法避稅的防杜及其憲法界限，收錄於
氏著，掌握稅務官司的關鍵一舉證責任實務案例分析
析，2005年1月初版，第349頁至第402頁。

附件八：75年修正前之施行細則第82條及查核準則第108
條之1。

附件九：所得稅法施行細則75年修正說明。

此 致

司 法 院

聲 請 人：三○木業股份有限公司

代 表 人：許○勳

中 華 民 國 9 6 年 1 0 月 2 5 日

(附件五)

最高行政法院判決 96年度判字第1435號

上 訴 人 三○木業股份有限公司(設略)

代 表 人 許○勳(住略)

被 上 訴 人 財政部臺灣省南區國稅局(設略)

代 表 人 何瑞芳(住略)

上列當事人間因請求退稅事件，上訴人對於中華民國95年
1月17日高雄高等行政法院94年度訴字第821號判決，
提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件上訴人87年至91年度營利事業所得稅結算申

報，原列報其他收入帳載結算金額分別為 87 年：新臺幣（下同）788,386 元、88 年：776,804 元、89 年：745,215 元、90 年：762,267 元、91 年：608,270 元，其簽證會計師以上訴人應付長期借款利息已逾二年尚未給付部分，分別為 87 年：64,105,020 元、88 年：61,337,805 元、89 年：60,638,209 元、90 年：59,440,012 元、91 年：59,433,750 元，應依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 108 條之 1 規定，轉列其他收入科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳為由，自行依法調整轉列各年度其他收入項目。案經被上訴人依其自行依法調整後金額，分別為 87 年：64,893,406 元、88 年：62,114,609 元、89 年：61,383,424 元、90 年：60,202,279 元、91 年：60,042,020 元書面審查核定在案。嗣上訴人分別以民國 94 年 4 月 26 日（94）三〇總字第 0015 號及 94 年 5 月 6 日（94）三〇總字第 0018 號函主張原申報時，簽證會計師適用法令錯誤，逕行調整其他收入，致溢繳稅款等語，依稅捐稽徵法第 28 條規定，申請退還溢繳之 87 年至 91 年度營利事業所得稅，案經被上訴人以 94 年 6 月 1 日南區國稅審一字第 0940098906 號函復，以 87 年度已逾申請退稅之期限、88 年至 91 年度尚無適用法令錯誤或計算錯誤等由，否准所請。上訴人對上開函復否准退還 88 年至 91 年度溢繳稅款部分不服，循序提起行政訴訟。

二、上訴人起訴主張略謂：所得稅法第 30 條、商業會計法第 54 條及第 60 條等規定，並沒有明文規定逾二年尚未支付之費用，必須轉列其他收入科目，課徵營利事業

所得稅，是系爭應付而「逾二年」尚未支付之利息支出本不屬所得稅法施行細則第 82 條、查核準則第 108 條之 1 及民法第 127 條規定之範疇；且查核準則第 108 條之 1 於 92 年 1 月 14 日以前尚無法源依據，而現行以訂定所得稅法施行細則約束母法及有關法律規定及時效，顯有下位法牴觸上位法之情形，並違反中央法規標準法第 11 條規定；又依民法第 126 條規定利息之請求權消滅時效為五年非二年，被上訴人逕依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定及查核準則第 108 條之 1 規定將上訴人逾期二年未付利息轉列其他收入，顯違反民法第 126 條規定。況比較 75 年 5 月 16 日修訂所得稅法施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 之前後規定內容可知，現行修正後查核準則明顯限縮上訴人權益；爰請判決訴願決定及原處分均撤銷，被上訴人應作成退還上訴人 88 年至 91 年度營利事業所得稅之行政處分等語。被上訴人則以：查所得稅法施行細則係主管稅務機關，依法律或有關法令規定意旨，就各類稅款調查、審核及徵收訂定細則，為執行所得稅法有關之細節性、技術性之事項而訂定，此由所得稅法施行細則第 1 條及所得稅法第 121 條定有明文可知；而（行為時）查核準則係財政部本於最高財政主管機關之職權，就其所適用之法令所為，均有拘束有關財稅機關之效力，自難執民法消滅時效之規定指其為不當，此亦有改制前行政法院 77 年度判字第 741 號判決可參；是上訴人主張上開查核準則應於 92 年 1 月 14 日取得法律位階後才准適用，顯係對法令之誤解。又上訴人原帳

載數未實質表達上訴人各該年度之所得情況，而上訴人簽證會計師將符合查核準則第 108 條之 1 之系爭應付利息支出轉列其他收入，係真實顯示上訴人各該年度之盈虧情形，而非因稅法關於設算規定所呈現之收入假象；本件原處分並無違誤等語，資為抗辯。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)按所得稅法施行細則係主管稅務機關，依法律或有關法令規定意旨，就各類稅款調查、審核及徵收訂定細則，為執行所得稅法有關之細節性、技術性之事項而訂定，此由所得稅法施行細則第 1 條及所得稅法第 121 條定有明文可知。復按「行為時所得稅法第 24 條第 1 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，明示收入與成本費用相配合之原則，以達核實課稅、公平課稅之目的。同法第 22 條第 1 項規定公司組織之會計基礎應採權責發生制而不採現金收付制，無非在於合理調整公司組織之每一年度收入與成本費用，使符合相配合原則，並使其盈虧之計算臻於正確，能達核實課稅、公平課稅之目的。是以於不能合理分配公司組織之損益負擔時，即不符合採權責發生制之規定，應予調整使其合理。同法第 49 條第 5 項第 2 款、第 6 項規定，應收帳款、應收票據及各項欠款債權有逾兩年，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。前項債權於列入損失後收回者，應就其收回之數額，列為收回年度之收益，即此之故。同法施行細則第 82 條第 3 項規定：『營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚

未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。』蓋因應付費用或損失逾二年猶未給付，已非常態，任之存在，不能合理分配損益負擔，難符課稅正確之要求，予以調整，為執行課稅所必要，與上引同法第 49 條規定相配合，符合同法第 24 條規定之旨意，且無違同法第 22 條規定之精神，足資適用。」此有最高行政法院 91 年度判字第 618 號判決意旨可資參照。是所得稅法施行細則第 82 條，係為配合所得稅法第 49 條規定，合理分配損益負擔，為符課稅正確之要求，予以調整，為執行課稅所必要，並未逾越所得稅法之規定或對人民之自由權利增加法律所無之限制，與憲法第 19 條及中央法規標準法第 11 條之規定，尚無牴觸，且與民法消滅時效規定無關。故本件上訴人主張所得稅法施行細則第 82 條規定，有逾越所得稅法及民法消滅時效規定云云，顯有誤解，不足為採。(二)次按「查核準則係依稅捐稽徵法、所得稅法、營業稅法、促進產業升級條例、中小企業發展條例、商業會計法、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、商業會計處理準則及其他有關法令之規定定之，此觀該查核準則第 1 條之規定自明。經查，國家對人民自由權利之限制，應以法律定之且不得逾越必要程度，憲法第 23 條固定有明文。但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。而財政部所訂定之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，究其性質核屬財政部為執行所得

稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之解釋性、裁量性、或作業性之行政規則，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅賦，與憲法尚無牴觸。是上訴人以上揭查核準則欠缺法律授權之主張，並不可採，且亦不生查核準則是否會因行政程序法第 174 條之 1 所規定逾二年未取得法律授權而失效。」此有最高行政法院 94 年度判字第 288 號判決意旨可資參照。是財政部所訂定之查核準則，既係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，究其性質核屬財政部為執行所得稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之解釋性、裁量性、或作業性之行政規則，揆諸前揭判決意旨，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅賦，與憲法尚無牴觸。且亦不生查核準則是否會因行政程序法第 174 條之 1 所規定逾二年未取得法律授權而失效之問題。顯見上訴人訴稱查核準則應於 92 年 1 月 14 日取得法律位階後才准適用，顯係對法令之誤解。另查核準則第 108 條之 1 規定：「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」亦僅係就營利事業機構有關未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者如何列帳，並未增加人民納稅之義務，亦與民法第 126 條規定之時效消滅無關。足見上訴人此部分之主張，亦不足採信。(三) 本件上訴人簽證會計師將符合前揭查核準則第 108 條之 1 所規定應轉列其他收入部分之金額予以調整，轉列其他收入；故經此調整結果，實質上僅是將上訴人帳載之利息支出(費用)

顯示實際上並未支出之效果，是經此調整後之數據，方真正顯示上訴人當年度之盈虧情形；亦即上訴人當年度實質上確有其申報數所呈現之所得情況，而非因稅法關於設算規定所呈現有收入之假象；換言之，反而應是上訴人之帳載數並未實質表達上訴人公司之所得情況。是上訴人此部分之主張，亦不足採信等由，駁回上訴人原審之訴。

四、上訴意旨復執前詞，並主張略謂：(一)坊間稅○文化出版事業有限公司所編製 93 年 3 月版「營利事業所得稅查核準則法令彙編」一書內就查核準則第 108 條之 1，標明參考法條「民法第 127 條」，原審不能視而不見，直指本件與民法時效消滅無關。(二)上訴人並沒有藉所得稅法第 30 條規定虛列債權，規避營利事業所得稅之事宜，也非被上訴人所稱逾二年尚未支付已非常態，實則自 79 年上訴人關廠結束營業後，根本無法支付每年高達 5,000 萬元利息費用，累積到 92 年底財務會計虧損十億元，已達公司法第 210 條規定宣告破產清算。且相關債權人就系爭金額對於上訴人之請求權尚未罹於民法第 126 條所定「五年」消滅時效，上訴人在此期間只有支付義務而無拒絕權利。如今逕依行政命令要求上訴人將系爭金額轉列其他收入加以核課，難符實質課稅精神，也對公司資金運用增加法律上所無之限制，有違立法意旨。(三)綜上，所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1，明顯抵觸所得稅法、民法及租稅法律主義；請將原判決廢棄改判等語。

五、本院查：(一)按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計

算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」稅捐稽徵法第 28 條定有明文。次按「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。」「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」為所得稅法第 24 條第 1 項及同法施行細則第 82 條第 3 項所明定。又「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」則為查核準則第 108 條之 1 所明定。(二) 次查，所得稅法施行細則係主管稅務機關，依法律或有關法令規定意旨，就各類稅款調查、審核及徵收訂定細則，為執行所得稅法有關之細節性、技術性之事項而訂定，此由所得稅法施行細則第 1 條及所得稅法第 121 條定有明文即可推知。且查行為時所得稅法第 24 條第 1 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，明示收入與成本費用相配合之原則，以達核實、公平課稅之目的。同法第 22 條第 1 項規定公司組織之會計基礎應採權責發生制而不採現金收付制，無非在於合理調整公司組織之每一年度收入與成本費用，使符合相配合原則，並使其盈虧之計算臻於正確，能達核實課稅、公平課稅之目的。是以於不能合理分配公司組織之損益負擔時，即不符合採權責發生制之規定，應予調整使其合理。同法第 49 條第 5 項第 2 款、第 6 項規定，

應收帳款、應收票據及各項欠款債權有逾兩年，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。前項債權於列入損失後收回者，應就其收回之數額，列為收回年度之收益，即此之故。同法施行細則第 82 條第 3 項規定：『營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。』蓋因應付費用或損失逾二年猶未給付，已非常態，任之存在，不能合理分配損益負擔，難符課稅正確之要求，予以調整，為執行課稅所必要，與上引同法第 49 條規定相配合，符合同法第 24 條規定之旨意，且無違同法第 22 條規定之精神，自得加予適用。(三)再查，查核準則係依稅捐稽徵法、所得稅法、營業稅法、促進產業升級條例、中小企業發展條例、商業會計法、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、商業會計處理準則及其他有關法令之規定定之，此觀該查核準則第 1 條之規定自明。經查，國家對人民自由權利之限制，應以法律定之且不得逾越必要程度，憲法第 23 條固定有明文。但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。而財政部所訂定之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，究其性質核屬財政部為執行所得稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之解釋性、裁量性或作業性之行政規則，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅賦，而 92 年 1 月 4 日修正公布之所得稅法第 80

條第 5 項已賦予查核準則法律授權依據，當不生查核準則會因行政程序法第 174 條之 1 所規定逾二年未取得法律授權而失效之問題，與憲法第 19 條及中央法規標準法第 11 條之規定尚無牴觸，尤與民法有關消滅時效之規定無涉。準此，原處分基於上開事實及法令規定，以上訴人 88 年至 91 年度營利事業所得稅之核課尚無適用法令錯誤或計算錯誤等由，否准其退稅之申請，於法即無不合。從而原判決維持原處分及訴願決定並駁回上訴人在原審之訴，亦無違誤。(四)上訴意旨仍執前詞指摘所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1，明顯牴觸所得稅法、民法及租稅法律主義，且違背實質課稅原則、信賴保護原則、法律優越原則，與司法院釋字第 525 號、第 268 號、第 274 號、第 468 號解釋意旨不符云云，自屬無據。其宥於主觀上歧異之法律見解，任意指摘原判決違背法令，並求予廢棄，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 6 年 8 月 1 0 日

(本件聲請書其餘附件略)

