

憲法法庭 111 年憲判字第 5 號判決摘要

說明：本摘要係由憲法法庭書記廳依判決主文及理由摘錄而成，僅供讀者參考，並不構成本判決的一部分。

聲請人：

中國鋼鐵股份有限公司

判決公布日期：111 年 4 月 29 日

案由：

聲請人因營利事業所得稅事件，提起訴願遭駁回後復提起行政訴訟，經用盡審級救濟途徑後，主張最高行政法院 105 年判字第 661 號判決所適用之財政部中華民國 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函（下稱系爭函），有牴觸憲法之疑義，於 107 年 12 月向司法院聲請解釋。

判決主文

財政部中華民國 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函，與憲法第 19 條租稅法律主義尚無牴觸，亦不生違反憲法第 7 條平等原則之問題。惟所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之跨年度盈虧互抵制度，其政策選擇影響國家財政、經濟與產業發展，並涉及人民之租稅負擔，為避免疑義，有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜。

判決理由要旨

1. 二、系爭函係為利稽徵機關行使所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之核定權，而為之釋示〔第 11 段〕

營利事業所得之計算，係以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，以往年度營業之虧損，原則上不得列入本年度計算，所得稅法第 24 條第 1 項前段及

第 39 條第 1 項本文分別定有明文。惟同法第 39 條第 1 項但書規定：「公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第 77 條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前 10 年內各期虧損，自本年度純益額中扣除後，再行核課。」係於一定要件下，容許以「前 10 年內各期虧損」作為列報跨年度盈虧互抵年度（下稱本年度）之全年所得額（即純益額，下稱純益額）之扣除額，為營利事業所得原則上以年度為計算期限之例外。……因「前 10 年內各期虧損」之內涵，所得稅法並無明文，尚須經該管稽徵機關核定後，始得將之（即前 10 年內各期虧損）自本年度純益額中扣除，以核算本年度課稅所得額。是該管稽徵機關就營利事業「前 10 年內各期虧損」之核定，乃營利事業列報跨年度盈虧互抵之年度，課稅所得額應如何認列之前提。〔第 12 段〕

2. 該管稽徵機關依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定認定本年度之課稅所得額時，既應先核定「前 10 年內各期虧損」，且各年度營所稅結算申報核定通知書上「課稅所得額」欄位之金額，係呈現稽徵機關就營利事業申報所得（虧損）之審查結果，並據以計算該年度應納之營所稅，非為盈虧互抵而設，是同但書規定所稱得自本年度純益額中扣除之「前 10 年內各期虧損」，尚非逕指營利事業於以前各該虧損年度之營所稅結算申報經核認之虧損數。稽徵機關之上級機關財政部為明確核定之基準，乃以系爭函：「公司組織之營利事業適用所得稅法第 39 條規定，自本年度純益額中扣除前 3 年各期核定虧損者，應將各該期依同法第 42 條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除。」（3 年之規定，98 年 1 月 21 日修正公布後之現行規定為 10 年）就「經該管稽徵機關核定之虧損」之核計為釋示，明示各期虧損之計算，應將各期依所得稅法第 42 條規定不（免）計入所得額之投資收益，先行抵減各該期虧損數，以利該管稽徵機關行使核定權。〔第 13 段〕
3. 三、系爭函未逾越所得稅法第 39 條第 1 項但書所規定「前 10

年內各期虧損」之可能解釋範圍，且符合同但書規定之立法目的，與憲法第 19 條租稅法律主義尚無牴觸〔第 15 段〕

所得稅法第 39 條第 1 項但書之跨年度盈虧互抵規定，係基於以年度為期限計算營利事業所得，常使變動性大之所得負荷過重，為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量稅捐負擔能力之正確衡量及企業永續經營而制定……。申言之，所得稅法第 39 條第 1 項但書規定為年度課稅原則之例外，係基於正確衡量營利事業之稅負能力，而使符合特定條件（即會計帳冊簿據完備等）之營利事業，得於本年度認列以往年度營業之虧損，以適度放寬年度課稅原則，並藉此提高企業競爭能力。〔第 16 段〕

4. 系爭函之釋示，核定「前 10 年內各期虧損」，雖涉及各該虧損年度依所得稅法第 42 條所規定不（免）計入所得額之投資收益，然該「前 10 年內各期虧損」既係本年度純益額之扣除額，用以核算本年度課稅所得額，無涉本年度純益額之計算，則依系爭函所為「前 10 年內各期虧損」之核定，並不會有以前年度之投資收益計入本年度純益額（即全年所得額），致有牴觸所得稅法第 42 條所規定不（免）計入全年所得額之情事。〔第 17 段〕
5. 再者，無論由所得稅法第 42 條規定，於採行營所稅與綜合所得稅（下稱綜所稅）獨立課稅制時期，參該條 69 年 12 月 30 日修正公布之立法理由；抑或於 86 年版所得稅法採行兩稅合一制時期，所得稅法第 42 條規定之立法目的，並非為避免就同一租稅客體對同一租稅主體之重複課徵所得稅。〔第 18 段〕
6. 又所得稅法第 42 條所規定之投資收益，就獲配之營利事業言，仍屬其收入，且因此等投資收益於獲配年度並未計入該營利事業之所得額課稅，是營利事業於獲配投資收益年度，雖年度營所稅結算申報經核定結果係屬虧損，但該虧損數既未將該投資收益計入，即非該營利事業之實際營業虧損；況營利事業投資於其他營利事業之原出資額折減之已實現投資

損失，於年度營所稅結算申報係得列報為成本費用減除（營利事業所得稅查核準則第 99 條規定參照）。故系爭函核係基於正確衡量營利事業實際營業盈虧所示之實質稅負能力，乃釋示應將前 10 年內各該虧損年度依所得稅法第 42 條規定不（免）計入所得額之投資收益，先抵減各該期之虧損數，以營利事業之實際營業虧損，核定所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之「前 10 年內各期虧損」，既未逾越「前 10 年內各期虧損」所得可能解釋範圍，且尚能符合同但書規定適度放寬年度課稅原則以正確衡量稅負能力之立法目的，而與憲法第 19 條租稅法律主義尚無牴觸。〔第 19 段〕

7. 四、系爭函尚未牴觸所得稅法第 42 條第 1 項規定於兩稅合一制下之立法意旨，亦尚難謂其因牴觸同條項規定於兩稅合一制下之立法意旨，而與憲法第 19 條租稅法律主義有違〔第 20 段〕

87 年 1 月 1 日施行之兩稅合一制，更有藉系爭函涉及而為本件原因案件所適用之 86 年版所得稅法第 42 條第 1 項規定（下稱所得稅法第 42 條第 1 項），使投資收益於營利事業獲配階段之不計入所得額課稅，及將可扣抵稅額計入股東可扣抵稅額帳戶餘額，以避免營利事業與個人股東間因盈餘分派致所得稅之雙重負擔，俾達成兩稅合一制最終由個人股東負擔投資收益稅負之目的。是在兩稅合一制下，營利事業獲配之投資收益，必需透過營利事業之分派盈餘，將投資收益全額併同股東可扣抵稅額最終分配予個人股東，始能達成兩稅合一制就投資收益最終由個人股東負擔較高稅率綜所稅之目的；亦是在此獲配投資收益後分派盈餘之必需過程前提下，考量營利事業間投資收益稅負之雙重負擔對徵納雙方在課徵與申報程序之勞費，以及因投資收益稅負最終由個人股東負擔所產生之可能效益，於兩稅合一制下之所得稅法第 42 條第 1 項規定，仍對營利事業獲配之投資收益為不計入所得額課稅之規定。〔第 21 段〕

8. 然營利事業之營業難免有虧損，獲配投資收益之營利事業如

有虧損，依法須彌補虧損後，始得分派股息紅利（公司法第232條規定參照），是此等有虧損之營利事業，其獲配之投資收益已無從全額分派予其股東，從而將無從藉其獲配投資收益後之分派盈餘，達成兩稅合一制最終由個人股東負擔投資收益稅負之目的，遑論原欲對個人股東課徵較高稅率之綜所稅；加以營利事業獲配投資收益所併同之股東可扣抵稅額，並非於營利事業獲配投資收益階段，而係於最終被投資事業階段課徵一次營所稅時所支付，並最終併由個人股東負擔稅負及用以扣抵綜所稅，是就獲配投資收益之營利事業言，該投資收益是否含可扣抵稅額，對其年度營所稅之負擔並無意義，但於虧損年度，營利事業獲配之投資收益雖已無從全額分派予其股東，惟與該投資收益所併同獲配之股東可扣抵稅額，最終卻仍可能全額分配予個人股東用以扣抵綜所稅。故於營利事業之虧損年度，所得稅法第42條第1項規定於兩稅合一制下存立之功能已有減損；從而，嗣後營利事業由虧轉盈，並依所得稅法第39條第1項但書規定列報跨年度盈虧互抵，系爭函釋示各該虧損年度已依同法第42條第1項規定不計入該年度全年所得額之投資收益，應先抵減各該年度之虧損數，以其虧損數之餘額作為本年度（即列報跨年度盈虧互抵年度）純益額（即全年所得額）之扣除額，尚未抵觸所得稅法第42條第1項規定於兩稅合一制下之立法意旨，亦尚難謂因抵觸同條項規定於兩稅合一制下之立法意旨，而與憲法第19條租稅法律主義有違。〔第22段〕

9. 六、本庭判斷結果〔第26段〕

綜上所述，系爭函乃為協助下級稽徵機關行使所得稅法第39條第1項但書規定授予之核定權，所為之釋示，其釋示未逾越同但書所規定「前10年內各期虧損」之可能解釋範圍，且符合該規定適度放寬年度課稅原則以正確衡量稅負能力之立法目的，與憲法第19條租稅法律主義尚無抵觸；亦不生違反憲法第7條平等原則之問題。惟所得稅法第39條第1項但書規定於年度課稅之原則下，例外允許營利事業之跨年度盈虧互抵，本係基於多重立法目的而設，是營利事業依同但書規

定列報跨年度盈虧互抵時，各該虧損年度依同法第 42 條規定不(免)計入所得額之投資收益，是否應先抵減各該年度虧損數，固非不得適度配合國家各階段財政及經濟發展之目的，予以調整，但所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之跨年度盈虧互抵制度，其政策選擇影響國家財政、經濟與產業發展，並涉及人民之租稅負擔，為避免疑義，有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜。〔第 27 段〕

本判決由楊大法官惠欽主筆。

大法官就主文所採立場如下表所示：

主文項次	同意大法官	不同意大法官
全文	許大法官宗力、蔡大法官烱燉、黃大法官虹霞、吳大法官陳鏗、蔡大法官明誠、黃大法官瑞明、詹大法官森林、呂大法官太郎、楊大法官惠欽、蔡大法官宗珍（共 10 位）	林大法官俊益、許大法官志雄、張大法官瓊文、黃大法官昭元、謝大法官銘洋（共 5 位）

黃大法官虹霞（蔡大法官烱燉、蔡大法官明誠加入）提出協同意見書

林大法官俊益、許大法官志雄（林大法官俊益、張大法官瓊文、黃大法官昭元、謝大法官銘洋加入）、謝大法官銘洋分別提出不同意見書