

憲法法庭 111 年憲判字第 5 號判決協同意見書

黃虹霞大法官提出

蔡焜燉大法官、蔡明誠大法官加入

租稅（課稅）公平為最高準則，至少應避免擴大貧富不均；
租稅優惠屬立法問題

本件多數意見認財政部中華民國 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函（下稱系爭函）合憲，本席贊同，爰提出本協同意見書，簡要說明本席之主要考量如下：

一、系爭函公布前後，與本件爭議相關之所得稅法第 39 條第 1 項及第 42 條規定之修法時序及各次規定內容如附件：相關修法時序所示。

二、聲請人主要主張為：在兩稅合一制度下，公司組織之營利事業之投資收益，不得納入為營利事業所得稅之稅基，否則即屬重複課稅違憲，且系爭函發布於兩稅合一設算扣抵制施行前，未依 87 年兩稅合一設算扣抵制之實施而相應廢止，致就公司組織之營利事業適用所得稅法第 39 條第 1 項關於以往年度營業虧損之扣除，仍認應將各該期依同法第 42 條規定不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，違反憲法第 19 條租稅法律主義等語。是本件爭議主要關鍵有二：1、依所得稅法第 42 條規定，公司組織之營利事業之投資收益不納入為營利事業所得稅之稅基，係不得課稅之項目，抑或稅捐優惠？如為前者，是否因而即涉及重複課稅且因而違憲？2、系爭函在 87 年後仍繼續適用，是否違反租稅法律主

義？

三、系爭函不是針對所得稅法第 42 條規定而為。公司組織之營利事業之投資收益是否計入營利事業所得稅課稅，性質上應屬租稅裁量範圍，所得稅法第 42 條規定全部或部分免計入所得稅課稅，屬稅捐優惠，而且不生重複課稅或違憲問題：

（一）公司是營利社團法人，具法律上之權利能力，有獨立人格，別於其法人或自然人股東。公司之財產（包括其投資收益）歸公司所有及為公司之所得，非其股東（包括法人股東）所有或所得。又因為公司與其股東為不同人格者，是公司就其自身所得繳納所得稅，與其分配盈餘予其股東並另由其股東就其所得繳納所得稅，係不同之人就各自之不同所得納各自之所得稅，沒有重複課稅問題。¹

（二）重複課稅即違憲嗎？什麼叫重複課稅？針對一個課稅主體（同一人：同一自然人或法人）？針對同一種稅？不同稅就必然沒有重疊徵收可能嗎？如果重複課稅必然違憲，那單純提高稅率呢？反面言之，如果單純提高稅率為財稅裁量範圍，那兩倍（重複）計稅為何就必然不合憲？遍查最足以彰顯租稅正義的納稅者權利保護法，其中最重要之原則為課稅公平原則（第 1 條規定參照），未見重複課稅禁止原則！另查司法院解釋亦未肯認重複課稅禁止為憲法原則（司法院釋字第 608 號解釋參照）。²

¹ 法人實在說為通說，稅法上亦應然。本件主張重複課稅者，主要是立基於法人虛擬說，本席以為不然。

² 司法院釋字第 597 號、第 608 號、第 660 號等解釋固均本於非針對同一租稅客體，而分別提到「無重複課稅可言」、「不生重複課稅問題」等語，但並未稱重複課稅禁止為憲法原則，甚至第 608 號解釋理由明載：「關於重複課稅是否違憲之原則性問題，自無解釋之必要」。

(三) 又單由所得稅法第 42 條規定觀察：1、在 52 年修正所得稅法之前，投資收益應計入所得額課稅，69 年修法後至 86 年再修法前也不是全部百分之一百免稅；2、52 年以後，也不是所有人包括自然人、法人之投資收益均全部或部分免稅：比如 107 年修正前，免稅主體只限於公司組織之營利事業，其後才另納入合作社及其他法人之營利事業，惟迄均未含自然人及非營利事業；投資對象部分，86 年修正前後亦不同，86 年之前：限國內非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司，86 年修法後，則放寬為國內之營利事業，但均不包括外國之營利事業。

如果投資收益均應不計入所得稅課稅，才不致重複課稅而且違憲，那麼不但 52 年之前的所得稅法規定違憲，52 年迄今之所得稅法第 42 條規定也部分違憲，因為部分不適用該條規定。應該是這樣子嗎？本席以為不然！所得稅法第 42 條應該是一種稅捐優惠規定，應屬裁量範圍，而為立法問題。

(四) 所得稅法第 42 條與第 39 條第 1 項規定係分別針對不同事項所作之規定，系爭函所針對者為所得稅法第 39 條第 1 項規定，與所得稅法第 42 條規定同屬法律位階，二者沒有孰特別、普通，應優先適用關係，也不必然需相牽涉。又系爭函所針對之所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，也是一種租稅優惠規定（司法院釋字第 427 號解釋參照），其如何適用，稅捐中央主管機關應有相當裁量空間。³而且其但書規定本屬例外，本例外從嚴原則，系爭函尤非無其立基之合憲空間，而應未違背租稅法律主義。

³ 所得稅法採取年度結算申報納稅本身就是一種立法選擇。在年度結算申報納稅制度下，所得稅法第 39 條第 1 項本文規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算」，有其邏輯合理性，故也是立法選擇之非不合理結果。其但書規定從文義即知更是一種立法選擇，因為只有符合所示要件者才能主張跨年度扣抵營業虧損。

(五) 或謂所得稅法第 39 條第 1 項規定之立法理由亦認其但書規定係本於量能課稅，故系爭函牴觸量能課稅原則或租稅法律主義。然由所得稅法第 39 條第 1 項但書規定所寓之稅捐負擔能力之正確衡量之考量，並不當然應推導出系爭函牴觸量能課稅原則或租稅法律主義之結論。因為系爭函並未全面否定以往年度營業虧損之扣除，而只是本於盈虧互抵普通道理，認為「不必計入年度所得淨額之投資收益」，無礙其仍是公司之收入，故應以之先予抵減後，再以虧損餘額為扣除額納入年度結算計算應納所得稅額而已。尤其投資收益為正收入，在公司言，是可用以支付私債務或公法義務的，即公司在該收入額範圍內有正支付能力，亦即非無支付能力，從而系爭函使具所得稅支付能力者，於其納稅能力範圍內（年度所得淨額減去扣除額後仍有剩餘所得額，才需納所得稅），盡其納稅義務，亦不當然牴觸量能課稅原則，因此也不生因而牴觸租稅法律主義之問題。

四、由附件可知：本件爭議相關之所得稅法第 39 條第 1 項及第 42 條規定，均係於 52 年間初立法，而且其中第 39 條相關部分，只是由 52 年之「3 年內」改為 78 年之「5 年內」再改為 98 年之「10 年內」；第 42 條關於投資收益是否計入所得額部分，則是：由 52 年之「免予計入所得額課稅」到 69 年之「百分之八十免予計入所得額課稅」到 86 年之「不計入所得額課稅」再到現行 107 年修正之「不計入所得額課稅」。兩相對照：兩規定之要旨始終相同，都沒有變動，則 66 年間作成之系爭函怎麼會有聲請人所稱之未因應 87 年以後兩稅合一設算扣抵制實施而廢止，致違反租稅法律主義之問題？

尤有進者，所得稅法第 39 條及第 42 條係不同之兩條規定，而且係同屬所得稅法之規定，法律位階相同，所得稅法中央主管機關本其職權針對第 39 條第 1 項規定所為函釋，

怎可能因第 42 條規定曾一度立法選擇採納兩稅合一設算扣抵制而違憲呢？何況課稅公平是最重要原則！盈虧互抵本來也是自然之理！在按年度課徵所得稅租稅政策下，所得稅法第 39 條第 1 項本文限縮以「本年度虧損才能列入本年度計算」之原則規定，也還合於自然之理，雖然因此而使以往年度營業虧損不得列入本年度計算，可能對營利事業之稅捐利益不利，但是這應仍屬立法裁量範圍。而該項但書規定則是例外賦與所定公司組織之營利事業，得將一定年限內之以往年度營業虧損列入計算，使該等公司組織之營利事業例外獲得稅捐減免利益。相較而言：對所有自然人、非營利事業、非公司組織之營利事業，及其他不符該但書規定之公司，也可能不公平，此種不公平本已非全不值得立法檢討（此仍屬立法裁量範圍）；假如在修法前，再如聲請人之主張，各期虧損不必先以投資收益沖銷，即得全數自本年純益額中扣除，則此等公司組織之營利事業所獲稅捐減免利益將更進一步擴大，即更加大稅捐不公平，此種結果不符合課稅公平最高準則，而且可能會更擴大貧富不均！直心是道場，故本席無法認同聲請人之主張。

五、兩稅合一設算扣抵制，在 87 年立法之初，即存在應否採納之正反意見大爭議，107 年更因造成國庫鉅大稅捐損失、惡化貧富不均現象而立法廢除之。⁴是該制採取與否本屬立法形成範圍，部分人民因其立法而受益，故非不當利得，但終屬稅捐優惠性質，縱因故未能再得利益或減少受益額度，尚難認其受憲法第 15 條規定保障之財產權即當然受到不法侵害，故系爭函合憲。

⁴ 請參見中央研究院，《中央研究院報告 No.12，賦稅改革政策建議書》，103 年 6 月等。

相關修法時序

