

## 釋憲聲請補充理由書（三）

案號：107 年度憲二字第 000411 號

原確定終局判決案號：最高行政法院 105 年度判字第 661 號行政判決

聲請人 中國鋼鐵股份有限公司

代表人 翁朝棟

代理人 周泰維律師

王健安律師

聲請人中國鋼鐵股份有限公司之營利事業所得稅課稅事件，受最高行政法院 105 年度判字第 661 號判決（參 107 年 12 月 26 日釋憲聲請書（一）附件 3，下稱「原確定終局判決」）駁回聲請人之上訴而判決確定，原確定終局判決所適用之財政部作成之民國（下同）66 年 3 月 9 日台財稅字第 31580 號函釋（參 107 年 12 月 26 日釋憲聲請書（一）附件 1，下稱「財政部 66 年函釋」），致聲請人於憲法上所保障之權利遭受不法侵害，顯有牴觸憲法第 19 條所保障之稅捐法律主義、憲法第 7 條保障之平等權與量能平等原則暨體系正義之要求、憲法第 15 條保障營業自由、稅捐中立性之疑義，已該當人民聲請釋憲要件，業經聲請人分別於 107 年 12 月 26 日及 108 年 1 月 21 日，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，提出解釋憲法聲請書（一）及解釋憲法聲請書（二）於 大院。惟本件聲請解釋憲法，猶有須補充及說明之情事，爰續呈解釋憲法聲請書（三）事：

## 目錄

|  |    |
|--|----|
| 1 聲請解釋憲法之目的.....   | 4  |
| 2 本件疑義事實背景暨涉及憲法條文.....   | 5  |
| 2.1 原因案件事實.....  | 5  |
| 2.2 歷經訴訟程序.....  | 6  |
| 3 聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解—程序部分.....   | 8  |
| 3.1 人民聲請釋憲客體之理論與實務.....  | 8  |
| 3.2 大院行使釋憲權之審查客體範圍.....  | 9  |
| 4 聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解—實體部分.....   | 9  |
| 4.1 所得稅法「跨年度盈虧互抵」之規定並非租稅優惠，而係量能原則之實踐。財政部 66 函釋，逕限制聲請人依法扣抵之權利，違反租稅法律主義及法律優位原則，有重大違憲疑慮：.....   | 9  |
| 4.1.1 量能平等負擔原則與客觀淨所得原則.....  | 9  |
| 4.1.2 所得稅法第 39 條第 1 項但書所定之「跨年度盈虧互抵」，乃係量能平等負擔原則及客觀淨所得原則之展現.....   | 11 |
| 4.1.3 所得稅法第 39 條並非租稅優惠.....  | 19 |
| 4.1.4 所得稅法第 39 條第 1 項但書所定之「跨年度盈虧互抵」，非屬租稅優惠，大院釋字第 427 號針對其定性恐有誤認.....   | 20 |
| 4.1.5 財政部 66 年函釋抵觸憲法第 19 條「租稅法律主義」、第 172 條「法律優位原則」自有重大違憲瑕疵.....  | 23 |
| 4.2 財政部 66 年函釋，將所得稅法第 42 條本不計入所得之轉投資收益，變相計入所得額，而使同一筆已於被投資營利事業階段課徵營所稅之所得構成重複課稅，牴觸憲法第 7 條量能平等原則之客觀營業保障淨所得原則，侵害聲請人受憲法第 15 條保障之營業自由權與財產權：..... | 26 |
| 4.2.1 稅法採取「法人虛擬說」與「法人實在說」之區別.....  | 30 |
| 4.2.2 我國統合綜所稅與營所稅之規範，立法目的均為「解決重複課稅」..  | 30 |
| 4.2.3 所得稅法第 42 條，應係量能平等負擔原則下客觀營業保障淨所得原則之體現。.....   | 37 |
| 4.2.4 財政部 66 年函釋抵觸憲法第 7 條量能平等負擔原則，侵害聲請人受憲法第 15 條保障之財產權與營業自由，應屬違憲。.....   | 48 |
| 4.2.5 小結.....  | 51 |
| 4.3 財政部 66 年函釋違反稅捐中立性原則，侵害聲請人之營業自由：.....   | 51 |
| 4.3.1 營業自由與稅捐中立性.....  | 51 |
| 4.3.2 財政部 66 年函釋影響營利事業籌畫投資架構之經濟決策及其組織形式之選擇自由.....  | 53 |
| 4.3.3 財政部 66 年函釋將影響子公司分派股利時機之營業方式選擇自由....  | 55 |
| 4.3.4 所得稅法第 39 條第 1 項與同法第 42 條均無涉管制誘導性租稅，是此二條文競合時，亦不應產生不合理之誘導或管制效果.....  | 56 |

|  |    |
|--|----|
| 4.4 財政部 66 年函釋，牴觸憲法第 7 條之體系正義：.....  | 56 |
| 4.4.1 體系正義之意涵.....   | 56 |
| 4.4.2 財政部 66 年函釋之適用，忽略所得稅法採行「法人虛擬說」之體系結構，無正當理由恣意選擇限制轉投資收益不計入所得之規定，於虧損扣除權行使時之適用，違反體系正義，與憲法第 7 條規範意旨不符。..... | 58 |
| 5 結論.....  | 61 |

## 1 聲請解釋憲法之目的

按司法院大法官審理案件法（下稱「大審法」）第 5 條第 1 項第 2 款規定：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：二、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。」得聲請司法院大法官解釋憲法。

經查，聲請人與其子公司中龍鋼鐵股份有限公司（下稱「中龍公司」）採連結稅制，結算申報民國 99 年度營利事業所得稅（下稱「營所稅」），原告列報前 10 年核定合併營業虧損本年度累計虧損扣除額新臺幣（下同）9,665,865,465 元（包括聲請人前 10 年虧損本年度扣除額 5,853,996,616 元，及中龍公司前 10 年虧損本年度扣除額 3,811,868,849 元）。

聲請人本向財政部高雄國稅局（下稱「國稅局」）申報之前 10 年核定合併營業虧損扣除額 9,665,865,465 元。且聲請人同時取得營利事業轉投資之股利收益，依所得稅法第 42 條規定營利事業之轉投資之投資收益，本已於被投資營利事業負擔營利事業所得稅，而不計入營所稅所得額。詎料國稅局核定（請參見附件 6）前十年核定合併營業虧損本年度扣除額為 1,173,029,250 元，其計算邏輯係將 98 年合併申報課稅總額虧損 9,652,252,257 元作為往年虧損扣抵數額，並援引財政部 66 年函釋，將同法第 42 條本不應計入所得額之投資收益 8,364,332,598 元，用以先行抵減前述前 10 年依所得稅法第 39 條核定累計虧損，變相透過行政機關解釋函令，導致依所得稅法第 42 條不計入所得額之投資收益轉變為應課稅之所得，致聲請人累計虧損扣除額遭受調減數額 8,364,332,598 元（此部分為本次釋憲聲請範圍），且未經提示法源依

據，又沖銷營運總部免稅所得 114,890,409 元所致（此部分調減非本次釋憲聲請範圍，合先敘明。）。

聲請人不服，經提起復查、訴願均遭駁回後，復提起行政訴訟，仍遭高雄高等行政法院作成 104 年度訴字第 256 號判決駁回，復提起上訴，亦經最高行政法院 105 年度判字第 661 號判決，以財政部 66 年函釋係財政部本於主管機關地位適用所得稅法第 39 條規定所為之釋示，並未逾越法律規定為由而遭駁回上訴確定。聲請人竭盡訴訟救濟程序後，認原確定終局判決，適用未經法律授權作成之財政部 66 年函釋，認定本件國稅局營所稅虧損扣除額核定合法，作為駁回聲請人行政救濟之主要法令基礎，致加重聲請人營所稅納稅義務，除明顯牴觸憲法第 19 條之稅捐法律主義外，更因違反憲法第 7 條保障之平等權與量能平等原則暨體系正義之要求、憲法第 15 條保障營業自由暨財產權之保障，致侵害聲請人受憲法保障之權利。

今因原確定終局判決適用財政部 66 年函釋，嚴重侵害聲請人應受憲法保障之營業自由、平等權、量能平等負擔原則之體系正義，經聲請人窮盡訴訟程序仍未能獲救濟。爰有聲請 大院解釋之必要，祈請 大院對上開財政部 66 年函釋作成違憲之宣告，俾使聲請人之基本權利得獲保障。

## 2 本件疑義事實背景暨涉及憲法條文

### 2.1 原因案件事實

緣聲請人自 98 年度起依企業併購法第 40 條有關公司合併申報之相關規定，選擇以聲請人為納稅義務人，與其子公司中龍公司辦理營利事業所得稅合併申報，原告原列報前 10 年合併營業虧損本年度累計虧損

扣除額為 9,665,865,465 元(包括聲請人前 10 年虧損本年度扣除額 5,853,996,616 元，及中龍公司前 10 年虧損本年度扣除額 3,811,868,849 元)。

嗣經財政部高雄國稅局查核，依財政部 66 年函釋之規定，將其申報前 10 年核定合併營業虧損本年度扣除額與所得稅法第 42 條之轉投資收益進行沖銷後，調減 8,492,836,215 元(以其累計營業虧損數額 9,652,252,257 元，減除營運總部免稅所得優惠 114,890,409 元及轉投資收益 8,364,332,598 元)，核定為 1,173,029,250 元。其中，僅就國稅局依據財政部 66 年函釋之調整致聲請人課稅所得被調整增加 8,364,332,598 元部分，依當時營所稅率 17%，影響稅額即高達 1,421,936,541.66 元。(國稅局援引本件釋憲客體財政部 66 年函釋，使聲請人累計至 99 年度止可扣抵之虧損額先行抵減本不應計入所得額之投資收益，變相將投資收益納入稅基轉變為應稅所得。事後因其他調整科目綜合影響，實際核定命聲請人補繳稅額雖為 8 億餘元，但同時仍使聲請人失去其他所得計算減項之租稅利益，併予說明。)聲請人對於原處分不服，循序提起復查、訴願均遭駁回，乃提起行政爭訟。

## 2.2 歷經訴訟程序

聲請人對財政部高雄國稅局發文字號 E110035K9901011008424539 申報核定通知書(附件 6)不服，提起復查，經 103 年 10 月 7 日財高國稅法一字第 1030116578 號復查決定(附件 7)駁回，嗣提起訴願，經台財訴字第 10313975340 號訴願決定(附件 8)駁回，聲請人對原處分與訴願決定不服，遂向高雄高等行政法院提起訴訟。然經該院以 104 年訴字第 256 號行政判決(參 107 年 12 月 26 日釋憲聲請書(一)附件 2)判決駁回，該判決理由略以：(一)核定書上所載之盈餘虧損

之核定數額，並非實際營業上之盈餘虧損，適用所得稅法第 39 條之規定時，不能逕以前年度核定通知書所載之結果為據；(二)財政部 66 年函釋並未違背所得稅法第 39 條規定，因該函釋適用結果非將投資收益加計入純益額，故並無重複課稅之虞。又所得稅法第 42 條規定投資收益不計入所得額應屬稅捐優惠，若未先行抵減納稅者前十年累計虧損，將致納稅者適用所得稅法第 42 條與同法第 39 條規定形成雙重優惠；(三)轉投資收益並非「非課稅所得」，而係不計入所得額課稅之所得云云。

聲請人對上開高雄高等行政法院 104 年訴字第 256 號行政判決不服，向最高行政法院提起上訴，嗣經該院判決(參 107 年 12 月 26 日釋憲聲請書(一)附件 3)駁回上訴確定。該判決理由除援引財政部 66 年函釋外，略以：(一)財政部 66 年函釋，係財政部本於主管機關地位就適用所得稅法第 39 條規定所為釋示，係為闡明法規之原意，核與所得稅法第 39 條立法意旨相符，並未逾越法律規定；(二)法條文字雖有「免稅」或「部分免稅」或「不計入所得額課稅」等區別，但實質上規範本旨均為「認知該等所得種類屬性應歸入『綜合計算並適用通用稅率』之一般所得」基礎下，達成「避免重複課稅」之目的。與「基於立法政策考量，針對特定種類稅捐客體之特殊性，自始將之自合併計算範圍中抽離，單獨給予免稅或單一特別稅率」之情形有別，因此在計算前後盈虧互抵時，仍應自虧損額抵減；(三)轉投資收益依所得稅法第 42 條規定而獲實質免稅之優惠，未計入當年度所得課稅，如於嗣後年度計算虧損可扣除金額時，未將該投資收益加回，則可扣除虧損金額將虛增，進而造成投資收益取得年度與虧損扣除年度雙重獲益，將有違課稅公平原則。從而財政部 66 年函釋，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，核與前開法條立法本旨及精神

相符，且與租稅公平原則無違；(四)原判決援引合併申報處理原則第 5 點、第 6 點論述被上訴人之處分何以未違法，並駁斥上訴人援引原審另案 101 年度訴字第 64 號判決所為主張如何不足採，並非將母子公司連結稅制申報制度視為單一經濟個體。上訴人執詞指摘原判決將將母子公司連結稅制申報制度視為單一經濟個體，卻又不許母子公司將所發生之關係人交易減除，論理上相矛盾云云。

聲請人因認原確定終局判決所適用之財政部 66 年函釋，顯有抵觸憲法第 19 條所保障之稅捐法律主義、憲法第 7 條保障之平等權與量能平等原則暨體系正義之要求、憲法第 15 條保障營業自由、稅捐中立性等規定之疑義，致聲請人受憲法保障之權利受侵害，爰依大審法向 大 院提起解釋憲法之聲請。

### 3 聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解—程序部分

#### 3.1 人民聲請釋憲客體之理論與實務

按「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：……二、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抵觸憲法之疑義者。」大審法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。揆諸憲法解釋之目的，在於確保民主憲政國家憲法之最高法規範地位，就人民基本權利保障及自由民主憲政秩序等憲法基本價值之維護，作成有拘束力之司法判斷（釋字第 601 號、第 585 號解釋理由書參照）。

次按「人民聲請憲法解釋之制度，除為保障當事人之基本權利外，亦有闡明憲法真義以維護憲政秩序之目的。」大 院釋字第 445 號解釋理由書定有明文。其揭示大法官行使職權之大審法，應兼有維護客觀法秩序與保障人民權利之雙重立法目的，大審法第 5 條第 1 項第 2 款規



定復以權利遭受侵害作為人民聲請釋憲之要件，明揭人民聲請釋憲制度之目的，其旨重在人民主觀權利之救濟，而非側重於客觀憲法秩序之維護。

聲請人向 大院提出解釋憲法之聲請客體，依大審法第 5 條第 1 項第 2 款所規定係指「確定終局裁判所適用之法律或命令」，本條規定之「法律」乃立法院通過，總統公布之法律(憲法第 170 條規定參照)，以及地方議會所通過之自治條例亦屬之(地方制度法第 25 條規定參照)；至於「命令」則包含法規命令及行政規則(行政程序法第 150 條及同法第 159 條規定參照)。

### 3.2 大院行使釋憲權之審查客體範圍

查聲請人聲請 大院大法官審查之客體，係原確定終局判決所適用之財政部作成 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函釋，此函釋應屬行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款之解釋性行政規則，依大審法第 5 條第 1 項第 2 款規定，自屬 大院得審查並作成違憲宣告之客體。

聲請人認為系爭函釋侵害人民受憲法第 19 條、第 7 條暨 15 條保障之基本權，認有違反稅捐法定原則、量能平等負擔原則之疑義，茲聲請大院作成解釋。

## 4 聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解—實體部分

4.1 所得稅法「跨年度盈虧互抵」之規定並非租稅優惠，而係量能原則之實踐。財政部 66 年函釋，逕限制聲請人依法扣抵之權利，違反租稅法律主義及法律優位原則，有重大違憲疑慮：

### 4.1.1 量能平等負擔原則與客觀淨所得原則

4.1.1.1 量能平等負擔原則乃依據憲法上平等原則所具體化之稅捐正義之原則，要求有關納稅人之稅捐負擔，應當依照其經濟上之負擔能力分配，此尤適用於所得稅法上，應按照個別納稅人之給付能力課稅。其乃稅捐正義的基礎原則，並作為稅捐負擔公平之最高比較標準。而依租稅平等原則，納稅義務人本該按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐，而且在稅法的解釋適用上，為貫徹量能課稅之精神，也應衡酌稅法規定之經濟上意義及實質課稅之公平原則為之。量能平等負擔原則除經大法官解釋歷次援引而作為法律違憲審查之基準，被認為具有憲法原則的地位外，現量能平等負擔原則亦業已透過納稅者權利保護法第5條：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」之制定而明文化，惟系爭立法除了使量能平等負擔原則取得實定法的根據外，並不影響該原則作為憲法原則之地位。

量能平等負擔原則不僅係稅法建制之結構性基本原則，亦可作為稅法客觀目的解釋之主要參考原則，以實現稅法上徵納雙方之利益均衡。又基於稅捐稽徵行政效能考量之規定，也應儘量符合量能課稅原則，否則，若因稽徵便利而以過度犧牲量能課稅作為代價，恐有違反比例原則及平等原則而違憲。（參陳清秀，〈量能課稅與實質課稅原則（上）〉，月旦法學雜誌183期，頁72以下。聲證14）

4.1.1.2 又，所得之概念，不論係採取純資產增加說或是市場交易所得說，均認為原則是當年度因為取得收益而淨財產增加，至於所得者為獲得收入所投入的成本費用，亦即所謂必要費用（necessary expense），應予以扣除，而以淨額所得為課稅所得。因必要費用並無法表彰所得者的經濟上負擔能力，各種事業經營因為事業種類及經營方針的差異，投入成本費用不同，但其獲得利潤金額則未必與其投入之必要費用成正比，從量能課稅的公平負擔觀點來看，應以淨額所得為課稅基礎。如對於必要費用也當成所得課稅，恐會妨礙納稅人投入

**資本從事經濟活動**。亦即承認必要費用的扣除，也是為避免對於投入資本的回收部分加以課稅，以維持原來的資本，擴大再生產的資本主義下之經濟的要求。故一般認為課稅所得的計算，應扣除必要的成本費用，以其餘額為淨額所得額。此即所謂「客觀的淨額所得原則」（下稱「客觀淨所得原則」），表彰客觀的給付能力。（參陳清秀，〈論客觀的淨額所得原則〉，法令月刊 58 卷 8 期，頁 76 以下。聲證 15）。而所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「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。」即係採取客觀淨所得原則，就其銷售貨物或勞務之收入，減除有關成本費用後之餘額為「淨額所得」，始為課稅客體，自不待言。

4.1.1.3 且 大院釋字第 745 號解釋理由書中，針對現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，對於因工作必要而須支出顯然較高費用者，確會致生適用上之不利差別待遇，認有違量能平等負擔原則而宣告法律違憲。大法官解釋中針對客觀淨所得課稅原則之論述，亦將量能平等負擔原則及客觀淨所得原則，透過釋憲確立其憲法位階，得作為法律或行政命令違憲審查之基礎。

4.1.2 所得稅法第 39 條第 1 項但書所定之「跨年度盈虧互抵」，乃係量能平等負擔原則及客觀淨所得原則之展現

4.1.2.1 按所得稅法第 39 條第 1 項但書規定：「…但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七十七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十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」

自其於 52 年 1 月 29 日修正公布後，復於 78 年間修正，將本條項但書原規定得扣除前三年虧損放寬至前五年；又於 98 年間修正放寬至前十年之虧損均得予以申報扣除。

其第一次修法理由為：「為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，爰參照其他國家之制度並參酌稅捐核課期間及憑證保存年限之規定，將但書規定得扣除之『前三年』虧損放寬為『前五年』虧損。為防杜營利事業藉機取巧，同時修正但書規定於虧損及申報扣除年度均為使用藍色申報或經會計師查核簽證申報者，始可適用，以資周延。」

第二次修法理由亦稱：「一、為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量，參照其他國家做法，將第一項規定得扣除『前五年』虧損，放寬為『前十年』虧損。二、有關營利事業得扣除經稽徵機關核定前五年內各期虧損規定，自 1989 年 12 月 30 日修正迄今已超過 17 年，期間歷經多次產業轉型，對於多數需投入大量資本或研發成本致營業初期虧損期限較長產業，原前 5 年核定營業虧損扣除規定已不合時宜。…」

綜上以觀，所得稅法第 39 條第 1 項但書之立法目的，即係如實反映公司組織營利事業之稅捐負擔能力，即導入上開量能平等負擔原則及其衍生之客觀淨所得原則之概念，允許營利事業計算淨額所得時，得扣除前十年之往年虧損，以正確反映營利事業營運狀況起伏不定使其所得變動性過大、或其草創初期須大幅投資(成本、費用)而嗣後方有所收益時，其整體實際之稅捐負擔能力，以符合量能平等負擔原則背後要求之稅捐負擔公平性，使納稅義務人僅須針對有稅捐負擔能力之「淨額所得」納稅。復觀其修正理由，亦可得知其增加「藍色申報書或經會計師查核簽證」之限制，僅係為防杜營利事業藉機取巧之行政管制手段，欲以此確保其申報扣除之往年虧損為真實而便於稽徵。

4.1.2.2 企業有永久經營之假設，要評估一個企業的租稅負擔能力，最能貼近其租稅負擔能力的實質課稅方法，本為待其解散清算時，始能完整蓋棺論定。惟此種作法不利於政府財政調度，亦恐造成納稅人隱藏所得或稽徵機關無力進行課稅事實調查的問題，因此現實上，針對所得課稅，通常是採用所謂「期間稅」的方式。

從而在現行稅捐稽徵技術下，係以人為之方式對營利事業之稅捐負擔能力作期間式切割、再針對各期間的所得予以各自評價(即所謂「年度課稅原則」)，即是考量稽徵技術的極限，難以將營利事業自設立至清算終結之存續期間，一次性作總體稅捐負擔能力，因此不得不採取之稽徵手段。

在採取期間課稅而各期間獨立計算所得(或虧損)的現狀下，某些營利事業所得變動性大或易受景氣影響，如果對於營收較高而出現盈餘的年度，照其盈餘課稅，而在營收較低而出現虧損的年度，對其棄之不顧，將導致不當放大該企業之所得，蓋如果考慮所有年度的盈虧互抵後，該企業可能全無所得或僅有較低的所得，乃至仍有虧損。如此一來，期間課稅的結果將與該營利事業真實之稅捐負擔能力有所差距，進而違反量能平等負擔原則及客觀淨所得原則。

#### 4.1.2.3 日本立法例

日本法人稅法，對於企業發生虧損年度之課稅處理，於法人稅法第 57 條第 1 項與法人稅法第 80 條第 1 項，分別明文設有「前年度虧損後抵(繰越控除)(net-loss carry-over)」與「後年度虧損前抵請求退稅(繰戻還付)(net-loss carry-back)」制度。

所謂「前年度虧損後抵(繰越控除)(net-loss carry-over)」制度，類似於我國現行所得稅法第 39 條規定，主要規範於日本現行法人稅法

**第 57 條第 1 項，其明文日本國內法人在各事業年度開始日前十年事業年度內有虧損額，於法人所得額之計算上，得將相當於虧損額之範圍計入所得額之減項。例如第 1 年度產生虧損，第 2 年度有盈餘時，得將第 1 年度之虧損額算入第 2 年度作為所得額減項扣除。惟同條第 1 項但書，例外針對特定類型法人，僅承認累計虧損額度之適用上限為各該盈餘年度之所得金額之百分之五十，至於其他未經沖銷所得額仍應於該年度繳納法人稅<sup>1</sup>。但未使用完畢之可扣抵累計虧損額，仍得於下次有盈餘之年度繼續使用。亦即對於特定類型的法人，容許主張往年虧損扣抵，但限制盈餘年度中可沖銷該年度課稅所得數額以半數為上限，立法目的無非在控制可扣抵之累計虧損額反應在盈餘年度法人稅課稅上之速度，使日本財政狀況嚴峻下仍能穩定確保稅收來源。**

---

<sup>1</sup> 法人税法 57 条 1 項：「内国法人の各事業年度開始の日前十年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額（この項の規定により当該各事業年度前の事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び第八十条（欠損金の繰戻しによる還付）の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となつたものを除く。）がある場合には、当該欠損金額に相当する金額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。ただし、当該欠損金額に相当する金額が当該欠損金額につき本文の規定を適用せず、かつ、第五十九条第二項（会社更生等による債務免除等があつた場合の欠損金の損金算入）（同項第三号に掲げる場合に該当する場合を除く。）、同条第三項及び第六十二条の第五項（現物分配による資産の譲渡）の規定を適用しないものとして計算した場合における当該各事業年度の所得の金額の百分の五十に相当する金額（当該欠損金額の生じた事業年度前の事業年度において生じた欠損金額に相当する金額で本文又は第五十八条第一項（青色申告書を提出しなかつた事業年度の災害による損失金の繰越し）の規定により当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるものがある場合には、当該損金の額に算入される金額を控除した金額）を超える場合は、その超える部分の金額については、この限りでない。」

欠損金の繰越控除に係る改正の概要は次の表のとおりである。

| 区分     | 事業年度                           | 控除限度額          |                |
|--------|--------------------------------|----------------|----------------|
|        |                                | 平成27年度<br>税制改正 | 平成28年度<br>税制改正 |
| 大法人    | 平成27年4月1日<br>～平成28年3月31日開始事業年度 | 所得の65%         | 所得の65%         |
|        | 平成28年4月1日<br>～平成29年3月31日開始事業年度 |                | 所得の60%         |
|        | 平成29年4月1日<br>～平成30年3月31日開始事業年度 | 所得の50%         | 所得の55%         |
|        | 平成30年4月1日以後開始事業年度              |                | 所得の50%         |
| 再建中の法人 | 再生計画認可の決定等から7年後まで              | 所得の全額          | 所得の全額          |
| 新設法人   | 設立後から7年後まで                     | 所得の全額          | 所得の全額          |
| 中小法人等  |                                | 所得の全額          | 所得の全額          |

段階的に  
引下げ

針對上開日本法人税法第57條第1項規定，(請參考上圖)，日本法原則上規定公司之十年內累計虧損額，得自其後有盈餘年度之所得額扣除，甚為明確。次按本條規定最初立法理由：「法人税與所得税同為『期間税』，採用計算每個會計年度（法人税法第13條、第14條）之收入金額和稅額（法人税法第21條）作為課稅標準之計算原則（期間計算主義）。所謂的『事業年度』，由法律或公司章程所定義，係用以作為計算法人財產或損益之單位之期間（法人税法第13條第1項）。在企業會計準據主義下，以法人之會計期間作為課稅期間。而會計期間之設置，最初本來係為了定期向利害關係人揭露公司之財務資訊，係『人為設定之期間』，將此種人為設定用以計算法人之課稅所得時，為了確保課稅之公平與中立性，應增加一定之配套措施<sup>2</sup>。（關於此立法意旨，參見日本最高裁判所（最高法院）昭和43年5月2日，民集22卷5号1067頁）」（聲證16：谷口勢津夫，税法基本講義，弘文堂，第五

<sup>2</sup> 法人税も所得税と同じく期間税であり、課税期間としての事業年度（税13条・14条）ごとに、課税標準としての所得の金額（21条）および税額（66条）を計算する建前（期間計算主義）が、採用されている。事業年度とは、法人の財産および損益の計算の単位となる期間（会計期間）で、法令で定めるもの、または法人の定款等に定めるもの、をいう（13条1項）。企業会計準拠主義の下で、法人の会計期間が課税期間とされたのである。会計期間は、もともと、企業の会計情報を定期的に利害関係者に提供するために、人為的に設けられた期間であり、これを法人の課税所得の計算期間として用いる場合には、課税の公平および中立性の確保のために、一定の修正が加えられる。（立法趣旨について、最高裁判所昭和43年5月2日民集22卷5号1067頁参照）、谷口勢津夫，税法基本講義，弘文堂，第五版，頁243-244。

版，頁 475-476。)

縱使，上開日本法人稅法為避免日本法人稅率調降而帶來之稅收下降衝擊，同時針對特定種類之法人，設有每年沖銷各年度課稅所得之上限限制(扣除上限最低為盈餘年度所得額之百分之五十)。惟至少，在承認往年虧損扣抵制度作為確保量能課稅原則與淨所得原則的期間稅之課稅制度的前提下，即使對於「往年虧損扣抵」欲加以限制，因屬涉及法人稅稅基變動之重要稅捐核心事項，如同日本法人稅法第 57 條第 1 項所明文規定，基於日本國憲法第 30 條「國民依法律負擔稅捐<sup>3</sup>」(相當於我國憲法第 19 條稅捐法律主義)，此種限制必須由具有民主正當性的國會所立法通過之法律規定始得為之，至為灼然。反觀我國實務，卻長年放任如本案財政部 66 年函釋的作法，以行政規則之性質的函釋去對我國所得稅法第 39 條所規定的往年虧損扣抵權增加為法律所無之限制。兩國法制對於租稅法律主義與量能課稅原則的堅持，相距何啻十萬八千里。

次之，日本法尚設有我國現行法上所欠缺之所謂「後年度虧損前抵請求退稅(繰戻還付)(net-loss carry-back)」制度，規範於日本現行法人稅法第 80 條第 1 項<sup>4</sup>，其明文規定日本國內法人，於虧損年度依法

<sup>3</sup> 憲法第三十条：「國民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」

<sup>4</sup> 法人稅法 80 條 1 項：「内国法人の青色申告書である確定申告書を提出する事業年度において生じた欠損金額がある場合（第四項の規定に該当する場合を除く。）には、その内国法人は、当該確定申告書の提出と同時に、納税地の所轄税務署長に対し、当該欠損金額に係る事業年度（以下この条において「欠損事業年度」という。）開始の前一年以内に開始したいずれかの事業年度（欠損事業年度が次の各号に掲げる事業年度に該当する場合には、当該各号に定める事業年度を除く。）の所得に対する法人税の額（附帯税の額を除くものとし、第六十八條から第七十條の二まで（税額控除）の規定により控除された金額がある場合には、当該金額を加算した金額とする。以下この条において同じ。）に、当該いずれかの事業年度（以下この条において「還付所得事業年度」という。）の所得の金額のうち占める欠損事業年度の欠損金額（第五項において準用するこの項の規定により当該還付所得事業年度の所得に対する法人税の額につき還付を受ける金額の計算の基礎とするもの及びこの条の規定により他の還付所得事業年度の所得に対する法人税の額につき還付を受ける金額の計算の基礎とするものを除く。第四項において同じ。）に相当する金額の割合を乗じて計算した金額に相当する法人税の還付を請求することができる。



使用藍色申報書者，就使用藍色申報書年度所生之虧損額，得向該管稽徵機關核定之過去一年會計年度已繳納之法人稅額，申請退還以虧損年度之虧損額適用過去核定年度稅率計算之稅額。例如第1年度有盈餘而就系爭所得繳納法人稅，後於第2年度發生虧損時，得就該虧損額乘上第1年度稅率之金額範圍內，請求退還過去1年已繳納法人稅。目前鑑於日本財政狀況嚴峻，日本在法人稅法承認虧損可以前轉退稅的前提下，另外在租稅特別措置法第66條之13當中對於適用範圍限縮為資本金未達一億日幣以下的中小企業或公益法人等。（參見租稅特別措置法66條之13<sup>5</sup>。聲證17：增井良啓，租稅法入門，有斐閣，第二版，頁278-279。）但與前述往年虧損扣抵一樣，針對此種反應量能課稅原則與淨所得原則而設置的克服期間稅問題之配套制度，如果

---

一 連結事業年度後の事業年度当該連結事業年度前の各事業年度

二 内国法人（連結子法人に限る。）の第五十七条第九項第一号（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）に規定する最初連結期間（以下この号において「最初連結期間」という。）内に当該内国法人を被合併法人とする合併（当該内国法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人を合併法人とするものに限る。）が行われた場合（当該合併の日が当該最初連結期間の開始の日である場合を除く。）又は当該内国法人の最初連結期間内に当該内国法人の残余財産が確定した場合（当該残余財産の確定の日が当該最初連結期間の終了の日である場合を除く。）の当該合併の日の前日又は当該残余財産の確定の日の属する事業年度当該事業年度前の各事業年度」

<sup>5</sup>租稅特別措置法66條之13第1項：「法人稅法第八十條第一項並びに第四百四十四條之十三第一項及び第二項の規定は、次に掲げる法人以外の法人の平成四年四月一日から平成三十二年三月三十一日までの間に終了する各事業年度において生じた欠損金額については、適用しない。ただし、清算中に終了する事業年度及び同法第八十條第四項又は第四百四十四條之十三第九項若しくは第十項の規定に該当する場合のこれらの規定に規定する事業年度の欠損金額、同法第八十條第五項又は第四百四十四條之十三第十一項に規定する災害損失欠損金額（次項において「災害損失欠損金額」という。）並びに設備廃棄等欠損金額については、この限りでない。

一 普通法人（投資信託及び投資法人に関する法律第二条第十二項に規定する投資法人及び資産の流動化に関する法律第二条第三項に規定する特定目的会社を除く。）のうち、当該事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が一億円以下であるもの（当該事業年度終了の時ににおいて法人稅法第六十六條第六項第二号又は第三号に掲げる法人に該当するものを除く。）又は資本若しくは出資を有しないもの（保險業法に規定する相互会社及びこれに準ずるものとして政令で定めるものを除く。）

二 公益法人等又は協同組合等

三 法人稅法以外の法律によつて公益法人等とみなされているもので政令で定めるもの

四 人格のない社団等」

要對之加以限制，一樣必須以法律位階的規範始得為之。

職此，無論係日本法人稅法設計之「前年度虧損後抵(繰越控除)」或「後年度虧損前抵請求退稅(繰戻還付)」制度，其目的無非為超越人為劃分之會計年度，將所得金額之變動加以平準化(Averaging)。(「法人稅法上の欠損金の繰越控除と繰戻還付の趣旨は、事業年度という時間的区切りをこえて、所得金額の変動を平準化(Averaging)することにある。」聲證 17：增井良啓，租稅法入門，有斐閣，第二版，頁 279。)此目的正係為彌補不得不以人為劃分會計年度之情形下，為正確衡量法人之客觀稅捐負擔能力，必然相伴而生而應設置之配套規範，其制度目的係為實踐如同我國憲法第 7 條所揭示量能平等負擔原則之憲法精神，自不待言。

#### 4.1.2.4 德國立法例

為正確反映營利事業之稅捐負擔能力，所得稅法第 39 條第 1 項但書所示之跨年度盈虧互抵制度，即係在採取期間課稅制度以促進稅捐稽徵行政效能的現狀下，同時為避免違反量能平等負擔原則之必要衡平措施，否則無以避免因追求稽徵便利而導致過度犧牲量能平等負擔原則、比例原則及平等原則等憲法價值。

參照德國立法例，依其所得稅法之規定，盈虧互抵可以分成兩個階段。第一階段為在同一課稅年度內盈虧互抵(Verlustausgleich)，究其內涵即同為我國所得稅法第 24 條第 1 項前段：「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。」所明定，皆屬客觀淨所得原則之體現。蓋所得之計算，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，若仍留有無法相抵之虧損餘額，則進入第二階段，亦即適用跨越不同課稅年度之盈虧互抵(Verlustabzug)。

而德國立法例於第二階段中，分別有前轉之盈虧互抵(Verlustrücktrag)，及後轉之盈虧互抵(Verlustvortrag)兩種立法設計。前者依德國所得稅法第 10 條之 4 第 1 項規定，納稅義務人可以在虧損發生當年度的上一個課稅年度，在一定的額度範圍內，適用盈虧互抵。而此通常會涉及上一個課稅年度核課處分之改正，若稽徵機關就納稅義務人上一個課稅年度之所得稅之應納稅額已經作成核課處分時，在容許前轉的盈虧互抵範圍內，即使該核課處分已經發生形式存續力而不得訴請撤廢，稽徵機關亦須變更、改正該處分；惟納稅義務人亦得選擇拋棄此權利，將當年度虧損保留到將來之課稅年度再主張盈虧互抵。而後者依德國所得稅法第 10 條之 4 第 2 項規定，納稅義務人在行使前轉的盈虧互抵權後仍剩餘的虧損餘額，或是其拋棄前轉的盈虧互抵權所保留之虧損數額，皆應以後轉之盈虧互抵(Verlustvortrag)制度處理。在此，稽徵機關「必須」依據職權，針對虧損發生當年度的後續課稅年度內，在一定限額內適用盈虧互抵。早期德國所得稅制在此針對後轉的盈虧互抵還設有五年之時限，但新制則已廢除前述時限；亦即只要虧損餘額經後轉的盈虧互抵仍剩有餘額者，可以一直在後續的課稅年度繼續適用虧損互抵。

綜上所述，德國所得稅法不僅允許往年虧損扣抵，甚至允許營利事業以當年度虧損之淨額，抵扣於前一課稅年度之收益，進而申請退還前一課稅年度之已納稅額，即前轉之盈虧互抵(Verlustrücktrag)；我國所得稅法所規定之跨年度盈虧互抵，僅限縮於以當年度收益，抵扣往年之虧損，即後轉之盈虧互抵(Verlustvortrag)，已較德國立法例嚴格而較為限縮納稅義務人之虧損扣除權(參自學者盛子龍法律意見書，頁 2 以下之內容意旨。參 107 年 12 月 26 日釋憲聲請書(一)聲證 2)。

#### 4.1.3 所得稅法第 39 條並非租稅優惠

按 大院釋字第 565 號解釋理由書對於「租稅優惠」之概念曾明白揭

示：「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。」。

由上可知，並非所有租稅減免規範皆係租稅優惠。租稅優惠係對於相同負擔能力之人，給予一定群體稅捐上之贈禮，構成量能平等負擔原則之例外。相對而言，探求減免規定之規範意旨，若係基於正確評估納稅人之負擔能力之目的而予以扣減稅捐者，則係為量能平等負擔原則之實踐，自非稅捐優惠（參自葛克昌，〈盈虧互抵與納稅者權利保護〉，月旦法學雜誌第 276 期，頁 158。聲證 18）。

按管制誘導性租稅，係對相同負擔能力者，為誘導或管制其為特定作為或不作為，將量能平等負擔原則作一部分犧牲，或創造租稅特權取得租稅利益（租稅優惠），或賦予租稅特殊不利益（特別負擔）。因此，租稅優惠之重要特徵即在違反量能平等負擔原則之差別待遇，作為管制誘導工具，國家透過給予人民「租稅上之贈禮，誘導人民從事特定行為，以達成特定政策目的。（參自葛克昌，行政程序與納稅人基本權，第三版，頁 225。聲證 19）。

#### 4.1.4 所得稅法第 39 條第 1 項但書所定之「跨年度盈虧互抵」，非屬租稅優惠， 大院釋字第 427 號解釋針對其定性恐有誤認

4.1.4.1 所得稅法第 39 條第 1 項但書之定性，承前所述，乃為量能平等負擔原則及客觀淨所得原則之展現，該條文允許營利事業得在具備「藍色申報書或經會計師查核簽證」，確保其申報扣除之往年虧損為真

實之前提下，得主張其往年虧損扣除權，以正確反映該營利事業之稅捐負擔能力，而無須對該營利事業存續期間內實際上並無負擔能力之「虧損」範圍繳納稅捐。同時避免因「年度課稅原則」而使該營利事業，與其他跨年度所得變動性較小之營利事業相比，產生不平等之稅捐評價，而有違稅制公平性之虞。

**惟既然租稅優惠乃國家基於特殊目的，而刻意採行違反量能平等負擔原則之差別待遇，以作為管制誘導工具，則其概念即與量能平等負擔原則有所扞格。**

所得稅法第 39 條第 1 項但書第二次修法理由：「一、為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量，參照其他國家做法，將第一項規定得扣除『前五年』虧損，放寬為『前十年』虧損…」既已明確揭示該條文之修定，乃係追求正確衡量課稅能力、促進稅制公平合理；**則顯然不該將該條文定性為違反量能平等負擔原則、基於國家管制誘導之政策目的考量，而犧牲量能平等負擔原則之遵守，刻意忽略實際課稅能力並有礙稅制公平之「租稅優惠」。**

4.1.4.2 大院釋字第 427 號解釋，針對公司合併後得否適用所得稅法第 39 條第 1 項但書，進而使合併後存續公司得以行使合併前各該公司之往年虧損扣除權之議題，透過該號解釋宣告財政部 66 年 9 月 6 日台財稅字第 35995 號函合憲，否定公司合併後仍得行使合併前各該公司之往年虧損扣除權。姑不論上開情形之合憲性爭議，僅觀該號解釋理由書：「…惟為**鼓勵誠實申報納稅**，所得稅法第三十九條但書乃規定：『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七十七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五年（七十八年十二月三十日修正

前為前三年)內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課』……至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題，併此指明。」乙節，似可推知 大院釋字第 427 號解釋恐誤會所得稅法第 39 條第 1 項但書之跨年度盈虧互抵(斯時為所得稅法第 39 條但書)為租稅優惠。

**蓋虧損之扣除係客觀淨所得原則下，正確反映營利事業稅捐負擔能力之當然，乃量能平等負擔原則之展現，並非國家施予之恩惠**；而該條文但書中「藍色申報書或經會計師查核簽證」之設計，旨在確保其欲申報扣除之往年虧損為真實，以符量能平等負擔原則及客觀淨所得原則之要求，此亦得由該條文修正之立法理由觀之。是以，此確保真實反映稅捐負擔能力之規範設計，不容被誤解為管制誘導人民為特定行為，而將其定性為租稅優惠，執此， 大院釋字第 427 號解釋恐對「盈虧互抵」之定性有所誤解。**肯認公司得扣除往年虧損，本與租稅優惠無關**，是否及如何扣除，亦不應拘泥於法律形式，而應就其經濟上意義及實質公平原則為之，方符合租稅中立原則。(參葛克昌，行政程序與納稅人基本權，第三版，頁 228。聲證 20)

誠如過去 大院釋字第 382 號解釋，大法官僅針對有變更學生身分效力的退學處分，賦予學生行政救濟的機會。至 大院釋字第 684 號解釋，始將本屬大專院校學生的行政爭訟權保障完整歸還給學生，就大專院校對學生所為之各種公權力措施，拋棄所謂只要不影響其學生身分，即無權利遭受侵害之陳濫窠臼，承認只要侵害基本權利，即使非屬退學或類此之處分，均一律准予提起行政爭訟。再次明白宣告憲法第十六條有權利即有救濟之意旨，不得僅因人民之身分而率爾剝奪折扣。此號解釋變更 大院釋字第 382 號解釋以來的窠臼，進一步擺脫特別權力關係對人民權利之限制<sup>6</sup>。本件亦係闡明人民之「虧損扣除權」，實為量能平等負擔原則之體現，為應受憲法保障之權利，並非租稅優

<sup>6</sup> 大院以解釋變更過去解釋之案例尚有：釋字第 581 號變更釋字第 347 號、釋字第 771 號變更釋字第 108 號及第 174 號等等，亦值參照。

惠之絕佳時機；而 大院釋字第 427 號解釋與前開人民虧損扣除權為量能平等負擔原則之體現，應受憲法保障之意旨不符者，應予變更或應依前開意旨為補充。以符 大院大法官，作為人民權利保護最後防線之憲法任務。

#### 4.1.4.3 財政部 66 年函釋以所得稅法第 39 條為租稅優惠實有誤會

依據本件各階段行政救濟的決定和判決可知，該函釋係以所得稅法第 39 條往年虧損扣抵與同法第 42 條轉投資收益免稅同為租稅優惠為前提，為避免雙重優惠，而使第 39 條和第 42 條併用時，必須先以第 42 條轉投資收益數額去減除往年虧損扣抵之數額後之餘額，始予承認。

然承前所述，往年虧損扣抵權並非租稅優惠，僅係為矯正期間課稅造成的不符合量能課稅原則之所得放大問題的配套衡平措施。所以，財政部 66 年函釋的立論基礎，即有可議。

#### 4.1.5 財政部 66 年函釋牴觸憲法第 19 條「租稅法律主義」、第 172 條「法律優位原則」自有重大違憲瑕疵

##### 4.1.5.1 租稅法律主義

按「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許。」，大院釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692 號、第 703 號、第 706 號解釋可資參照。

準此，租稅法律主義雖允許主管機關以行政規則位階之函釋予以補

充，惟若其已逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務、變更稅捐債務之實體構成要件，則已違反憲法第 19 條「租稅法律主義」。

此外，租稅法定之要求原僅見之憲法第 19 條及 大院大法官根據此一規定所為之解釋。惟現行法律位階之法規範中，亦有明示租稅法定意旨之規定，例如納稅者權利保護法第 3 條第 1 項：「納稅者有依法律納稅之權利與義務。」及同條第 3 項：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」（參陳敏，稅法總論，第一版，頁 40。聲證 21）

#### 4.1.5.2 法律優位原則

次按憲法第 172 條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效」，明確揭示憲法上之「法律優位原則」，要求行政機關所訂定之命令應受憲法及現行有效法律之拘束，不得恣意為不同規定，此原則乃 大院宣告命令違憲所援引適用之審查基準， 大院釋字第 598 號解釋理由書參照。復參酌 大院釋字第 566 號、第 458 號、第 415 號、第 413 號、第 385 號、第 367 號、第 360 號及第 313 號等解釋意旨，行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，得就執行法律有關之細節性、技術性事項以命令定之，惟其內容不得牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制。

#### 4.1.5.3 財政部 66 年 3 月 9 日台財稅字第 31580 號函之重大違憲瑕疵

4.1.5.3.1 查原確定終局判決援引之財政部 66 年函釋：「公司組織之營利事業適用所得稅法第三十九條規定，自本年度純益額中扣除前三年（註：現所得稅法第 39 條第 1 項但書規定為前 10 年）各期核定虧損者，應將各該期依同法第四十二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。」，按其性質屬財政部依職權頒布供各級稽徵機關執行所得稅法統一適用之解釋性行政規則(行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款參照)，依 大院關於租稅法律主義之解釋，主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，應秉持憲法原則及相關之立法意旨，並遵守一般法律解釋方法為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許，合先敘明。(參自學者黃士洲法律意見書，頁 2。107 年 12 月 26 日釋憲聲請書(一)聲證 1)

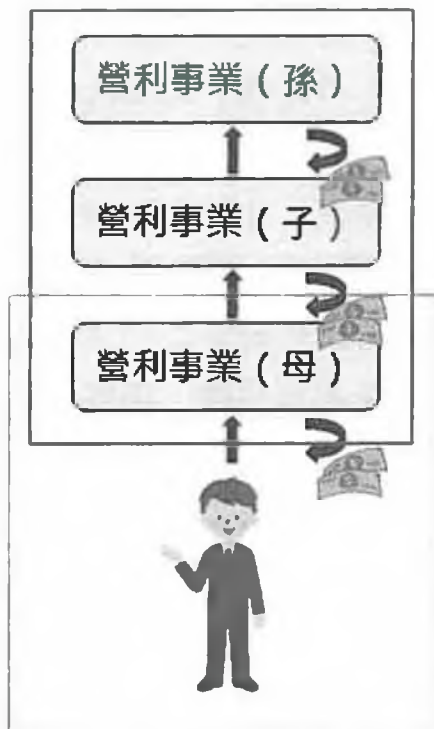
4.1.5.3.2 財政部 66 年函釋之位階依法律優位原則及 大院釋字第 566 號、第 458 號等解釋之意旨，至多僅得就細節性、技術性事項作補充或闡釋，且其內容不得抵觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制。惟觀財政部 66 年函釋：「公司組織之營利事業適用所得稅法第三十九條規定，自本年度純益額中扣除前三年各期核定虧損者，應將各該期依同法第四十二條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除。」之內容，可知其所函釋之對象乃計算跨年度盈虧互抵之「各期核定虧損」時，屬於稅基的計算項目。

**「稅基之計算」乃租稅法律主義認為攸關納稅權利之核心事項，故其非屬納稅之技術性、細節性事項甚明。然函釋結果卻進一步規定應加計所得稅法第 42 條免計入所得額之投資收益，透過虧損扣抵之減少，變相擴增營利事業之納稅義務。原所得稅法第 39 條關於核定虧損之規定，其法條原意應僅涵蓋於應稅損益部門而已，財政部 66 年函釋運將虧損扣抵之稅基範圍，自行解釋並擴增至免計入所得額之投資收益，即有侵入稅基事項，卻未有法律明確授權之違法性瑕疵** (參自學者黃士洲法律意見書，頁 3。107 年 12 月 26 日釋憲聲請書(一)聲證 1)。

4.1.5.3.3 況無論所得稅法第 42 條免計入所得額之投資收益，定性上是法律賦予租稅優惠因而免稅之範圍，或是依量能平等負擔原則而本不該計入應稅稅基、無負擔能力之「課稅禁區」（此節詳參章節 4.2 之說明），其於計算所得稅法第 39 條第 1 項但書「…得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」所須採計之「純益額」基礎時，依照所得稅法第 24 條第 1 項前段：「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。」及所得稅法第 42 條：「公司、合作社及其他法人之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利或盈餘，不計入所得額課稅。」之規定，所得稅法第 39 條第 1 項但書之「純益額」本即無含括所得稅法第 42 條免計入所得額之投資收益。基此，「純益額」之認定更無由逕以財政部 66 年函釋擴張自法律已明定「不計入所得額課稅」之範圍。既所得稅法並未明定同法第 39 條及第 42 條競合時，須另行相互抵扣或應變更第 39 條第 1 項但書「純益額」之稅基計算基準，則財政部 66 年函釋已然逾越法律解釋之範圍，內容牴觸所得稅法之規定且增加法律所無之租稅義務、變更稅捐債務之實體構成要件，實有違反憲法第 19 條「租稅法律主義」及第 172 條「法律優位原則」之重大違憲瑕疵。

4.2 財政部 66 年函釋，將所得稅法第 42 條本不計入所得之轉投資收益，變相計入所得額，而使同一筆已於被投資營利事業階段課徵營所稅之所得構成重複課稅，牴觸憲法第 7 條量能平等原則之客觀營業保障淨所得原則，侵害聲請人受憲法第 15 條保障之營業自由權與財產權：

尋繹我國現行所得稅法第 42 條轉投資收益免計入所得之發展脈絡，此制度之規範背景實與營所稅之課徵係採取「法人虛擬說」與「法人實



紅框部分：  
 所得稅法第42條「轉投資收益不計入所得額課稅」處理之問題。

綠框部分：  
 兩稅合一制度處理之問題。

在說」之採取密切相關。

同樣承認量能課稅原則或淨所得原則，惟針對營所稅的課徵，究竟採取哪一說，將會對於營利事業所得稅獨立課稅的正當性、是否應採行兩稅合一的稅制(相當於上圖綠框部分)，乃至於對於多層次法人投資架構下，投資方對於被投資方所匯回股利是否應該併入投資方課稅所得而再次課稅的問題(本聲請案相關問題，相當於上圖紅框部分)，會有南轅北轍的理解。為正確理解我國立法者針對營所稅的課稅，究採何種學說，當有探究立法理由之必要。

首先，在兩稅合一的議題上，可以就我國立法針對自然人的「股利所得」課稅問題，過去採取就企業繳納營所稅後，該稅額轉入股東可扣抵帳戶，供自然人股東扣抵個人綜所稅的「稅額扣抵法」，乃至於現行改採「選擇合併於綜所稅或分離適用較低稅率」的「分離課稅法」，我國立法者除一貫展現自然人和法人課稅的統合必要性外，也不忘在立法理由一再闡述該統合是出於避免重複課稅的考量，而非給予自然人股東租稅優惠。在此議題上，顯見我國立法者在營所稅的立法政策，

係採取「法人虛擬說」之立場。

至於，我國所得稅法針對「轉投資收益不計入所得額」之規範目的，當可探尋我國所得稅法針對「轉投資收益」是否計入所得額規定之立法脈絡，係濫觴於民國 44 年 12 月 13 日全文修正、同年 12 月 23 日公布，並於翌年 1 月 1 日時正式施行之所得稅法第 38 條的規定：「營業收益中，已納或扣繳之所得稅，於應納之所得稅總額中扣除之。(第 1 項)前項收益，如係公司組織投資於其他事業之營利所得時，得僅以其百分之五十數額，計入所得額課稅 (第 2 項)」，第 2 項規定將轉投資收益以百分之五十數額計算課稅，立法理由明文「設甲公司投資於乙公司而乙公司已納營業所得稅，甲公司自乙公司分配而得之盈餘，設再全數計入本身盈餘課稅，則重複課徵影響轉投資，故作此項修改。」因此，立法目的明文所欲追求之「俾免重複課稅」之意旨，而非租稅優惠。可見我國所得稅法針對「轉投資收益不計入所得額」之規範，也同樣係在「法人虛擬說」之角度下，基於避免同一稅捐客體受到重複課稅導致法人營業自由受侵害，為實踐量能平等負擔原則之客觀淨所得原則而採取立法上之調整措施。(詳后述，請參下列「法人虛擬說」與「法人實在說」立法體系示意表)

| 「法人虛擬說」與「法人實在說」立法體系示意表 |  |   |
|------------------------|--|---|
|                        | 法人虛擬說  | 法人實在說   |
| 營所稅與綜所稅之關係(兩稅合一問題)     | 基本理念：<br>法人本身無租稅負擔能力。針對法人課徵營所稅，將影響稅後得分配給自然人股東之股利數額，因此針對法人階段所課徵之營所稅最終仍為自然人股東負 | 基本理念：<br>法人和自然人人格個別獨立，因此針對法人階段課徵營所稅與針對自然人股東取得股利課徵個人所得稅，是針對不同主體間的課稅，不構成所謂重複課稅。 |

|                                  |   |   |
|----------------------------------|---|---|
|                                  | <p>擔，與對自然人課徵之個人所得稅形成重複課稅。</p>   |   |
|                                  | <p>立法選擇與背後意旨：<br/>選擇兩稅統合之制度，其目的係為實踐量能平等負擔原則而採取之必要立法措施。(6種立法選擇，詳后述)</p>  | <p>立法選擇與背後意旨：<br/>兩稅個別獨立，本應無調整必要。<br/>即使採取兩稅統合措施，亦屬於為降低個人所得稅之納稅義務人的稅捐負擔，而給予之稅捐優惠。</p>             |
| <p><b>多層轉投資架構之選擇(本學請案議題)</b></p> | <p>因為法人實際上無租稅負擔能力，法人階段課稅尚且應該與其股東的股利所得進行統合，則在多層投資架構下，被投資營利事業針對其獲利已經繳納營所稅，則在計算投資方法人課稅所得時，針對被投資公司稅後盈餘之分配(即投資方法人獲分配之利息)，不應該作為投資方法人之課稅所得而導致稅上加稅。</p> | <p>法人與自然人無異，皆有租稅負擔能力，因此即使是在多層轉投資架構下，每一層的主體皆有租稅負擔能力。因此被投資法人稅後盈餘分配給背後的投資方法人時，不妨礙對投資方取得之股利進行再課稅。</p> |
|                                  | <p>立法制度選擇與背後意旨：<br/>現行法第 42 條採行免計入課稅所得，屬於量能平等負擔原則之實踐。</p>   | <p>立法制度選擇與背後意旨：<br/>本無免稅必要，現行法規定僅係給予投資人之稅捐優惠</p>  |

#### 4.2.1 稅法採取「法人虛擬說」與「法人實在說」之區別

所謂**法人實在說**，係採取法人與個人均為獨立之納稅義務人之思考方式，在這種思考方式下，法人稅（註：營所稅）之課徵係獨立於股東之外而存在，亦即嗣經課徵法人稅之股利所得，即使再次課徵個人所得稅，亦無調整之必要性。相對於此，**法人虛擬說**，則係採取法人實際上非獨立之納稅主體而僅為股東之集合體之立場，最終實際上租稅負擔者仍為股東。

在現行法已明文規定兩稅統合規定和轉投資收益免稅規定的現實下，這些規定到底是租稅優惠還是僅是為符合量能課稅原則的調整規範？即有探究必要。

#### 4.2.2 我國統合綜所稅與營所稅之規範，立法目的均為「解決重複課稅」

本件釋憲客體相關之所得稅法第 42 條規定究竟是量能課稅原則的展現而不能輕言限制，抑或租稅優惠，而得以嚴格解釋乃至於限縮？如前所述，必先探究我國立法政策究係採取「法人虛擬說」或「法人實在說」。

第 42 條規定係在處理多層次投資架構之「法人與法人」之間轉投資收益是否計入所得額之問題，而所謂兩稅合一或兩稅統合的制度問題，是在探討於「營所稅與個人所得稅」間的問題。兩者規範對象固有不同，但同為探究對營所稅課稅之立法政策、體系與共通脈絡的重要議題，因此以下將先對兩稅合一（或兩稅統合）的立法沿革，先予以說明。

我國立法沿革針對兩稅統合問題，自民國 86 年 12 月 26 日起修法採取兩稅合一制度，從而於民國 107 年 1 月 18 日起廢除兩稅合一設算扣抵制度，改採由個人自由選擇股利所得適用較低稅率分離課稅或納入綜合所得課徵（「分離課稅或與綜所稅合併課徵擇一制度」），其系爭立法

目的均為「解決重複課稅」，避免因重複課稅侵害個人依憲法第 7 條量能平等負擔應受保障之憲法第 15 條之財產權暨營業自由權。(於后文對我國營所稅與綜所稅之統合方式立法予以說明。)

#### 4.2.2.1 採取法人虛擬說下課徵營利事業所得稅之正當性，在於解決以法人型態經營企業者易於操縱個人所得稅課稅時點之問題

按日本學說之見解，營所稅雖係對法人課徵，惟真正負擔租稅之主體應為個人，指出所得稅法應採取「法人虛擬說」之意旨。至於法人稅雖確實由法人向國家繳納，惟法人企業之價格設定、租金、利潤之分配，甚至是對於營業生產活動之影響等，仍轉嫁予客戶、員工或股東負擔。最終「負擔」的歸屬與受到影響之主體，終究僅可能為個人。在日本主流見解採取法人虛擬說的立場下，為何仍然有針對法人階段課稅的必要性？關於此點，日本學界展開了對於法人稅課稅正當性的檢討，其中較為具說服力之理由，應係將之定位為排除以法人型態經營企業者比以個人型態較易於遞延個人所得課稅時點的不平衡。

由於控制法人的股東可以決定法人的股利發放時點，只要法人不分配股利，個人股東就只有股份增值之名目上純資產增加。雖然在所得定義採取純資產增加說之下，本來應該在該股票增值的年度即應對股東就股票增值部分予以課徵個人所得稅，但因為現行個人所得稅法制度採行實現原則，導致留存在法人內而未藉由股利形式而分配到自然人股東之利益，均不被視為已實現而不致被課稅，而必須延遲至個人股東「轉讓股份，時或個人股東實際「收到該股利分派」之時點，始能對該個人股東課稅。如此將導致設立法人以經營事業者可以享受到比以個人名義經營事業者更多課稅遞延的利益。為此法人稅課徵之正當性，即在於解決前述以法人型態經營事業而遞延個人所得稅之問題。(參增井良啓，租稅法入門，有斐閣，第 2 版，2018 年 7 月，頁 186。

聲證 22<sup>7)</sup>)

在肯定對法人課稅的必要性的前提下，一方面向法人就法人所得課稅，一方面又針對法人向股東個人所分派股利時，又將該股利列為股東個人所得稅之課稅對象，將導致對於股利所得等形成相對之重稅。

而對於選擇法人型態之經營事業者而言，針對個人股利所得和法人階段所得的兩階段課稅，將比以個人名義經營事業者僅需課徵一次個人所得稅（營業所得或執行業務所得等），將形成較重的租稅負擔，其結果將導致企業在事業形態選擇上產生扭曲。

更進一步來說，由於股息支付等因素，將導致股東被重課股利所得，因此也會衍生其他諸如投資人以股票以外方式籌集資金，或乃至於促使公司不發放股利等影響投資效率之結果（參中里実、弘中聡浩、瀧圭吾、伊藤剛志、吉村政穂，租税法概説，有斐閣，第 3 版，2018 年 12 月，頁 143。聲證 23<sup>8)</sup>），若未能解決前述二階段課稅問題，不僅對於財產權，對於營業自由亦構成相當不良的影響。

因此，日本學說認為，在採行「法人虛擬說」的前提下，又為肯定課徵法人稅的必要性，又要解決前述二階段課稅的問題，因此即產生導入兩稅合一或所謂兩稅統合措施之必要。

<sup>7)</sup> 法人税に限らず、おしなべて、租税を『負担』するのは個人である。たしかに、法人税は、法人が国に納付する。だが、法人企業の価格設定や、賃金・利潤の分配、さらには生産活動に影響を与えることによって、取引先や労働者、株主などに転嫁する。最終的に『負担』が帰着する先は、効用を有する主体、すなわち個人でしかあり得ない。…法人の所得に課税するより説得的な理由は、個人所得税の補完税とみる考え方である。…この構成の下では個人株主は、株式の値上がり分だけ純資産が増加しているから、本来は値上がりのあった年に課税すべきものである。しかし、現行制度は、実現原則を採用しており、未実現の利得は実現するまで課税しない。株式の譲渡したり、配当を受け取ったりするときまで個人株主に対する課税を繰り延べている。

<sup>8)</sup> 「構成員（株主等）たる個人に分配された利益が配当所得として個人所得税の課税対象となり、結果として配当等に対する相対的重課が生じることには、多くの批判が寄せられている。（金子宏「法人税の性質と配当課税のありかた『所得課税の方と政策』」[有斐閣、1996 年]409 頁）。たとえば、法人形態により営まれる事業・投資に対する追加的な課税によって企業の事業形態に関する選択が歪められること、資本構成または配当性向といった要因によって企業ごとに税負担が異なることの不合理性、または株式など以外の形態を通じた資金調達や利益の内部留保を促すことによる非効率性が指摘される。



亦即對法人(股東的集合體)所得課徵之法人稅，實際上應屬個人之租稅負擔，而於法人所得分配股利予個人之階段時，對個人受領之股利所得課稅，將構成對個人所得於法人階段與個人階段重複課稅。於「所得稅前付」之思考方式下，因構成法人稅與個人所得稅之重複課稅(二階段課稅意義下之重複課稅)之問題，為解決此問題，法人稅與所得稅即產生統合之必要性，針對立法例上統合方式之選擇於后說明之。(參谷口勢津夫，稅法基本講義，弘文堂，第5版，2016年1月，頁241-244。聲證24<sup>8</sup>)

#### 4.2.2.1.1 日本學說針對解決營所稅與綜所稅重複課稅，提出六種統合立法

針對兩稅合一或兩稅統合，參諸日本學者所整理的立法例，至少有以下六種具有代表性的方式：

##### ①合夥組織法(Partnership method)

將法人視為合夥組織，無論法人所得是否有無分派盈餘，均將之按照股東之持股比例歸屬至股東身上，並對該歸屬數額課徵個人所得稅。

##### ②法人稅股東歸屬法(Imputation method)或稱設算扣抵法

將法人稅視為對股東獲配股利所得之課稅之前付，把對應於股利所得之法人稅歸屬於股東，將系爭法人稅額加算於股東獲配股利後(Gross up)，再依此計算出股東的所得稅額，最後再扣除前述被歸屬的法人稅額之方式。此方法僅能對法人所得中，已經進行股利分派部分，進行

---

<sup>8</sup>法人稅の性質につき、所得稅の前どりとみる考え方によれば、法人(株主等の集合体)の所得に対して課される法人稅は、實質的には個人に対する稅負擔ということになり、法人の所得が個人に配當された段階で、その受取配當に対して所得稅を課すことは、個人の所得に対して法人段階と個人段階で2回課稅することになる。所得稅の前どりとみる考え方においては、これが法人稅と所得稅の二重課稅(二段階課稅という意味での二重課稅)として問題とされ、これを排除するために法人稅と所得稅の統合の必要性が説かれるのである。

部分統合，關於尚未進行盈餘分派之部分(保留盈餘)，仍處於遞延課徵個人所得稅之狀態。

### **③股利所得扣除法(Dividend-received deduction method)或稱部分免稅法**

將股東股利所得之一定比例或一定數額，在個人所得稅之稅基計算計算過程中扣除之。

### **④股利所得稅額扣除法(Dividend-received credit method)**

此為將股東獲配股利之一定比例或一定數額，自所得稅額扣除之方式。此種方式能對應到個人適用之特定所得級距，能夠完全解決適用該所得級距納稅人之重複課稅問題。

值得一提的是，日本現行法即規定採取股利所得稅額扣除法(日本所得稅法第 92 條)。

### **⑤分派股利算入減項之方式(Dividend-paid deduction method)**

法人稅計算時將法人所得中列為股利發放對象之部分算入公司費用，將該部分排除於法人稅之課稅對象外。

### **⑥分離課稅方式(Two-rates or split-rate system)**

對於法人所得中充當股利之部分，適用較通常法人稅率更低之稅率。

(參谷口勢津夫，稅法基本講義，弘文堂，第 5 版，2016 年 1 月，頁 243-244，聲證 25；併參金子宏，租稅法，弘文堂，第 15 版，2010 年 4 月，頁 254-259，聲證 26<sup>10</sup>)

10

#### ① 組合方式(Partnership method)

法人を組合とみなして、法人の所得を配当の有無にかかわらず株主の持分に応じて株主に帰属(按分配賦)させ、その帰属額に対して所得税を課す方式である。

#### ② 法人稅株主歸屬方式(インピュテーション方式)(Imputation method)

法人稅を受取配当に対する所得稅の前どりとみて、株主の受取配当に対応する法人稅を、株主に歸屬させ、その受取配当に加算(グロス・アップ)し、その上で算出された株主の所得稅額から、上記の加算した法人稅額を控除する方式である。これは、法人の所得のうち配当された部分に限って、統合を行う部分の統合の方式であり、配当されない部分(留保所得)については、所得稅の課稅繰り延べは残る。

#### ③ 配当所得控除方式(Dividend-received deduction method)

株主の受取配当の一定割合又は一定額を所得稅の課稅標準算定の過程で、控除する方式である。

#### 4.2.2.1.2 我國對營所稅與綜所稅之統合規定之立法沿革

再次強調，前述六種統合方法的選擇，係在解決「營所稅與綜所稅」重複課稅之問題；而所得稅法第 42 條規範，則係在解決多層次投資架構下同一筆所得在「不同營利事業間」重複課稅問題。此二者處理之對象非盡為相同，惟二者同樣係採取之「法人虛擬說」立場，為解決「重複課稅」之目的並無二致。

民國 86 年 12 月 30 日我國正式施行兩稅合一制度，當時所得稅法第 42 條明文規定：「公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依第六十六條之三規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。(第 1 項)教育、文化、公益、慈善機關或團體，有前項規定之股利淨額或盈餘淨額者，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，不得扣抵其應納所得稅額，並不得申請退還。(第 2 項)」

同法立法理由亦明文規定：「在兩稅合一之設算扣抵制下，營利事業取自轉投資事業之投資收益，不計入投資事業之所得額課稅，僅在最終被投資事業階段課徵一次營利事業所得稅。」

針對此一立法，學者亦說明，86 年度前所採行之獨立課稅制，除對營利事業之盈餘課徵營利事業所得稅外，其稅後盈餘之分配復課徵股東之個人所得稅，造成營利所得之重複課稅；此外，由於營利所得在公

#### ④ 配当税額控除方式(Dividend-received credit method)

株主の受取配当の一定割合または一定額を、所得税額から控除する方式である。この方式は、特定の所得段階に照準を合わせて、その所得段階の納税者については、二重課税を完全に排除することを可能にする。日本にて現行税法は、配当税額控除方式に属する配当控除(所税 92 条)を定めている。

#### ⑤ 支払配当損金算入方式(Dividend-paid deduction method)

法人の所得のうち、配当に充てた部分を損金に算入し、法人税の対象から除外する方式である。

#### ⑥ 二重税率方式(Two-rates or split-rate system)

法人の所得のうち、配当に充てた部分に対し、通常の法人税率よりも低い税率を適用する方式である。

公司及股東兩階段之課稅，其稅負與其他所得(如利息)相較顯然較重，形成各類所得間稅負不公平現象。(參葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，所得稅與憲法，第三版，2009年2月，第169頁。聲證27)

嗣於民國107年1月18日刪除所得稅法第3條之1「營利事業繳納屬八十七年度或以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東或社員將獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。」之規定，其刪除之立法理由係以「二、依國際股利所得課稅制度改革趨勢，原採兩稅合一設算扣抵制度之國家，如德國、法國、義大利、芬蘭、挪威、土耳其、英國及西班牙等，近年改採部分免稅法或分離課稅法，或上開兩法擇一或併同適用之方法課稅。三、為建立符合國際趨勢且具競爭力之公平合理所得稅制，參考前開國際稅制改革趨勢，廢除兩稅合一設算扣抵制度，公司、合作社或其他法人營利事業之股東、社員或出資者因投資獲配之股利或盈餘，其計算應納稅額方式改採合併計稅減除股利可抵減稅額與單一稅率分開計稅之二擇一制度(以下簡稱二擇一制度)，營利事業繳納之營利事業所得稅不再併同盈餘分配予其股東、社員或出資者扣抵其綜合所得稅應納稅額，爰刪除本條。」。

為配合廢除兩稅合一設算扣抵制度，取而代之增訂「二擇一制度」於所得稅法第15條第4項「自中華民國一百零七年一月一日起，納稅義務人、配偶及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，獲配第十四條第一項第一類營利所得，其屬所投資之公司、合作社及其他法人分配八十七年度或以後年度之股利或盈餘，得就股利及盈餘合計金額按百分之八點五計算可抵減稅額，抵減當年度依第二項規定計算之綜合所得稅結算申報應納稅額，每一申報戶每年抵減金額以八萬元為限。」及同條第5項「納稅義務人得選擇就其申報戶前項股利及盈餘合計金額按百分之二十八之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報繳，不適用第二項稅額之計算方式及前項可抵減稅

額之規定。」，將兩稅合一制度修正為個人股利所得得選擇「合併計稅減除股利可抵減稅額制度」或「採取較低稅率（28%）與綜所稅分離課稅（二擇一制度）」，變換立法採取之營所稅與綜所稅之統合方式。

由以上立法沿革和立法理由皆顯示無論我國過去採取屬於上述統合方式「②法人稅股東歸屬方式(Imputation method)」類型之兩稅合一設算扣抵制度，或自 107 年度修訂「二擇一制度」採取類似於上述統合方式「⑥分別稅率方式」類型之分離課稅，或「④股利所得稅額扣除方式(Dividend-received credit method)」類型之 8 萬元抵減金額，**均立於「法人虛擬說」之立場**，透過不同類型之營所稅與綜所稅統合方式，解決同一課稅客體(股利所得)重複課稅之問題。

此外，儘管 107 年修法廢除兩稅合一制度而改採二擇一制度，所得稅法第 42 條規定於 107 年之修法理由仍明文「**本次廢除兩稅合一設算扣抵制度，僅修正個人股利所得課稅方式，營利事業取自轉投資事業之投資收益，仍宜維持僅課徵一次營利事業所得稅。**」立法者再度肯定對於轉投資收益免稅的堅持，僅針對被投資對象法人的所得課徵一次營所稅，而不對持股法人獲取自被投資法人的股利再計入持股法人的課稅所得而再度課徵營所稅。

綜上以言，從 86 年度以前採行之營所稅與綜所稅兩稅併行稅制，被當時學者批判此種規範使股利所得較其他所得必須承受之稅負較重，形成各類所得間稅負不公(參聲證 27)。因此，我國於 87 年度施行「設算扣抵法」制度，乃至於 107 年採「二擇一」制度，參酌立法目的之記載，整個立法脈絡均立於「法人虛擬說」之根本思想，亦在解決「重複負擔稅捐」之問題。

#### 4.2.3 所得稅法第 42 條，應係量能平等負擔原則下客觀營業保障淨所得原則之體現。

在確立我國針對營所稅（即對法人課稅），係採取「法人虛擬說」的脈

絡下，續予檢討所得稅法第 42 條轉投資收益不計入所得之規範目的。聲請人主張我國所得稅法立法沿革在續採取「法人虛擬說」立法架構下，係為解決多層次投資架構之重複課稅問題。故所得稅法第 42 條蘊含實踐憲法第 7 條之量能平等負擔原則之客觀營業保障淨所得原則之意旨，並非租稅優惠，自不能恣意以函釋進行違法限縮。

#### 4.2.3.1 沿革:立法目的係為解決重複課稅問題

探尋我國所得稅法針對「轉投資收益」是否計入所得額規定之立法脈絡，肇建於民國於 44 年 12 月 13 日全文修正、同年月 23 日公布，並於翌年 1 月 1 日時正式施行之所得稅法第 38 條的規定：「營業收益中，已納或扣繳之所得稅，於應納之所得稅總額中扣除之。(第 1 項)前項收益，如係公司組織投資於其他事業之營利所得時，得僅以其百分之五十數額，計入所得額課稅 (第 2 項)」，第 2 項規定將轉投資收益以百分之五十數額計算課稅，立法理由明文「設甲公司投資於乙公司而乙公司已納營業所得稅，甲公司自乙公司分配而得之盈餘，設再全數計入本身盈餘課稅，則重複課徵影響轉投資，故作此項修改。」

繼之，在 52 年 1 月 15 日時所得稅法再次全文修正、同年月 29 日公布之所得稅法第 42 條規定：「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，其投資收益免予計入所得額課稅」，據當時立法理由說明，係參照獎勵投資條例第 8 條關於轉投資所得免稅規定而為修正；至 69 年 12 月 26 日修正，同年月 30 日公布之所得稅法第 42 條規定，條文已修正為：「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」，在立法理由中指出，「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，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」

直至 86 年 12 月 26 日修正、同年 30 日公布之所得稅法第 42 條，改成現行法兩項條文的規定，其立法理由指出，「一、在兩稅合一之設算扣抵下，營利事業取自轉投資事業之投資收益，不計入投資事業之所得額課稅，僅在最終被投資事業階段課徵一次性營利事業所得稅。又獨立課稅制下為減輕轉投資收益重複課稅所採行之百分之八十免稅之規定，已無存在必要，爰予修正第一項。二、教育、文化、公益、慈善機關或團體或配之股利或盈餘，不計入其所得額課稅，僅在被投資事業階段課徵一次所得稅。故其可扣抵稅額，即不得扣抵其應納稅額，俾免重複課稅，爰增列第二項」等，均有明文。

| 轉投資收益課稅問題之立法沿革示意圖    |   |   |
|----------------------|---|---|
| 修正日期                 | 規範內容  | 修法理由  |
| 民國 44 年<br>12 月 13 日 | 所得稅法第 38 條<br>營業收益中，已納或扣繳之所得稅，於應納之所得稅總額中扣除之。(第 1 項)前項收益，如係公司組織投資於其他事業之營利所得時， <u>得僅以其百</u> | 設甲公司投資於乙公司而乙公司已納營業所得稅，甲公司自乙公司分配而得之盈餘， <u>設再全數計入本身盈餘課稅，則重複課徵影響轉投資</u> ，故作此項修改。 |

|             | <u>分之五十數額，計入所得額課稅（第2項）</u>  |  |
|-------------|---|--|
| 民國52年1月15日  | 所得稅法第42條<br>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 <u>投資收益免予計入所得額課稅。</u>        | 無  |
| 民國69年12月26日 | 所得稅法第42條<br>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 <u>投資收益之百分之八十，免予計入所得額課稅。</u> | 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。 <u>此項規定，目的原在避免投資收益之重複課稅。</u> 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。   |
| 民國 86 年<br>12 月 26 日 | 所得稅法第 42 條<br>公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依第六十六條之三規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。(第一項)<br>教育、文化、公益、慈善機關或團體，有前項規定之股利淨額或盈餘淨額者，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，不得扣抵其應納所得稅額，並不得申請退還。(第二項) | 一、 <u>在兩稅合一之設算扣抵制下，營利事業取自轉投資事業之投資收益，不計入投資事業之所得額課稅，僅在最終被投資事業階段課徵一次營利事業所得稅。</u> 又獨立課稅制下為減輕轉投資收益重複課稅所採行之百分之八十免稅之規定，已無存在必要，爰予修正第一項。二、教育、文化、公益、慈善機關或團體獲配之股利或盈餘，不計入其所得額課稅，僅在被投資事業階段課徵一次所得稅。故其可扣抵稅額，即不得扣抵其應納稅額，俾免重複課稅，爰增列第二項。 |
| 民國 107 年<br>1 月 18 日 | 所得稅法第 42 條<br>公司、合作社及其他法人之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利或盈餘，不計入所得額課稅。  | 一、 <u>為消除重複課稅，在兩稅合一設算扣抵制度下，營利事業取自轉投資事業之投資收益，不計入投資事業之所得額課稅，無論轉投資層次之多寡，投資收益僅在營利事業階段課徵一次營利事業所得稅，俟盈餘分配予個人股東時，由個人股東併計</u>   |

|  |   |
|--|---|
|  | <p><b>綜合所得總額課稅。</b>本次廢除兩稅合一設算扣抵制度，僅修正個人股利所得課稅方式，營利事業取自轉投資事業之投資收益，仍宜維持僅課徵一次營利事業所得稅。二、考量公司以外之合作社及其他法人（例如有限合夥、醫療社團法人等）投資國內其他營利事業而獲配之股利或盈餘，亦應不計入其所得額課稅，俟該等法人分配盈餘予其社員或出資者時，由社員或出資者歸課綜合所得稅，爰將原第一項列為本條，並修正納入合作社及其他法人，另配合原第六十六條之三之刪除，刪除相關文字。三、教育、文化、公益、慈善機關或團體不得分配盈餘予他人，爰機關或團體獲配股利或盈餘為最終受益者，與營利事業取得轉投資收益嗣後再分配予個人股東時課稅情形不同，機關或團體獲配股利或盈餘應併計其收入，依行政院訂定之教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適</p> |
|--|---|

|  |  |                    |
|--|--|--------------------|
|  |  | 用標準徵、免所得稅，爰刪除原第二項。 |
|--|--|--------------------|

**所得稅法第 42 條規定修正歷史脈絡顯示**，公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額是否列入所得額之問題，**始終採取「解決重複課稅」之立法意旨**。因此，本條規定之性質係屬於為回歸量能課稅原則之規定，絕非以犧牲量能課稅原則為代價而欲管制誘導特定政策目的的租稅優惠。

#### 4.2.3.2 日本立法例應可作為借鏡

觀諸日本立法例相類似規範，日本針對法人課徵之營利事業所得稅稱為「法人稅」，類比我國所得稅法第 42 條規定，相同意旨規範明文於日本法人稅法第 23 條第 1 項<sup>11</sup>：**「我國法人受領下列規定之金額（關於第 1 項所稱之金額，不包含受領自外國法人或公益法人等或不具有法人格之社團組織發放之金額或現物分派。下稱為「股利金額」等）時，系爭股利金額（在不該當完全持股子公司股份等（下稱「股份或出資額」）情形時，如為關係企業股份或非控制目的股份之分派股利金額，相當於系爭股利分派金額等的百分之五十之部分；如為非控制目的股**

<sup>11</sup> 日本法人稅法 23 條 1 項：**「内国法人が次に掲げる金額（第一号に掲げる金額にあつては、外国法人若しくは公益法人等又は人格のない社団等から受けるもの及び適格現物分配に係るものを除く。以下この条において「配当等の額」という。）を受けるときは、その配当等の額（完全子法人株式等、関連法人株式等及び非支配目的株式等のいずれにも該当しない株式等（株式又は出資をいう。以下この条において同じ。）に係る配当等の額にあつては当該配当等の額の百分の五十に相当する金額とし、非支配目的株式等に係る配当等の額にあつては当該配当等の額の百分の二十に相当する金額とする、聲證 28）は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。**

一 **「剰余金の配当（株式等に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの並びに分割型分割によるもの及び株式分配を除く。）若しくは利益の配当（分割型分割によるもの及び株式分配を除く。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額。**

二 **「投資信託及び投資法人に関する法律第百三十七条（金銭の分配）の金銭の分配（出資総額等の減少に伴う金銭の分配として財務省令で定めるもの（第二十四条第一項第四号（配当等の額とみなす金額）において「出資等減少分配」という。）を除く。）の額。**

三 **「資産の流動化に関する法律第百十五条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配の額。」**

份等有關之分派股利金額，相當於系爭股利分派金額的百分之二十之部分。)，於本國法人各事業年度之所得之金額之計算上，不計入課稅收入。

一 盈餘分派（限於與股票等有關的股息，不包括資本盈餘金額減少所發生之股息，及分割型拆分與股票分配而產生之股息）或利潤分派（不包括分割型拆分股票分配金額），或盈餘分派之金額（限於出資所生之分派）。

二 依投資信託和投資公司法第 137 條（金錢分派）之分派金額（不包括財務省法規命令規定之金額（第 24 條第 1 項 4 款（視為分派金額等），下稱「減資分配」）因減資所生之出資金額分配等）。

三 關於資產流動化法第 115 條第 1 項（中間分派）規定之分配金額。

」

前述條文第一項連同同條各項立法解釋，經日本國稅廳（註：相當於我國賦稅署）整理表格如下：

| 日本法人稅法第 23 條規定內容(2015 年修正) (參聲證 29) |                     |   |
|-------------------------------------|---------------------|---|
| 法人持股比例                              | 分配股利數額              | 規範依據  |
| 100%<br>(完全持股子公司之股份)                | 100% 不計入課稅收入額       | 法人稅法第 23 條第 5 項:「第一項規定之完全持股子公司股份,係指法規命令所規定透過發放股利數額之計算期間,與我國法人之間具有其他完全支配關係之其他我國法人(公益法人與不具人格之社團組織除外)之股份。」 |
| 3 分之 1 以上,<br>100% 以下               | 100% 不計入課稅收入額 (但應先扣 | 法人稅法第 23 條第 6 項:「第 1 項及第 4 項規定之關係企業   |

|   |             |   |
|---|-------------|---|
| (關係企業之股份)   | 除債務利息)      | 等，係指持有其他我國法人(公益法人與不具人格之社團組織除外)發行超過3分之1股份(系爭其他我國法人持有自己股份等情形除外)、出資額或總額之股份數額時，系爭其他我國法人之股份(前項規定之完全持股子公司股份除外)。」                                      |
| 5%以上，3分之1以下(其他持股關係之股份)  | 50%不計入課稅收入額 |   |
| 5%以下<br>(非控制目的之持股股份)  | 20%不計入課稅收入額 | 法人稅法第23條第7項:「第一項規定之非控制目的之持股股份，係指依法規命令規定我國法人持有之數量或金額相當於其他我國法人(公益法人與不具人格之社團組織除外)已發行之股份總數或出資額(系爭其他我國法人持有自己股份等情形除外)低於百分之5以下之股份(第5項規定之完全持股子公司股份除外)。」 |
| 證券投資信託<br>(註2)  | 100%算入收入額   |   |
| <p>(註1) 在保險公司之情形下40%之收入不算入所得額。(租稅特別措置法第67條之7第1項)</p> <p>(註2) 特定股份投資信託之情形下(外國股價指數連動型特定股份</p> |             |   |

投資信託除外)，與非控制目的持股之股份採取相同處理方式。(租稅特別措置法第 67 條之 6 第 1 項)

日 本 國 稅 廳 網 站 :  
[https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hoiin/kaisei\\_gaivo2015\\_5/pdf/04.pdf](https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hoiin/kaisei_gaivo2015_5/pdf/04.pdf)

(最後造訪日期：2019 年 6 月 28 日)

日本現行法人稅法第 23 條第 1 項暨第 5 項之規範內容，揭槩在法人持股比例為 100%之完全子公司之情形，原則上從屬公司分配予控制公司之股利數額 100%不計入控制公司之營所稅所得額。而系爭同法第 5 條至第 7 條明文，基於法人持股比例高低之不同，因轉投資受領之股利數額免計入收入額之比例亦有不同，例如法人持股 100%屬於完全持股子公司，轉投資收益全數不計入持股法人之收入額（同法第 5 項規定）；法人持股超過 3 分之 1，未滿 100%屬於關係企業，轉投資收益 100%於扣除債務利息後，不算入持股法人之收入額（同法第 6 項規定）；法人持股 5%以下屬於非控制目的之持股，轉投資收益僅有 20%之比例不算入持股法人之收入額（同法第 7 項規定）。

此種規範方式，雖對轉投資收益不計入持股法人之收入額，依照法人持股比例之高低而有不同限制，惟觀諸立法目的，仍係「日本現行稅制，係採取「法人擬制說」之立場而制定，個人所得稅設置股利所得扣除之規範，其立法趣旨，係將法人階段受到課徵法人稅之金額，在個人階段自受領股利所得個人之個人所得稅中加以扣除，從而排除重複課稅之問題。」，此種立法仍係屬採取「法人虛擬說」之稅法架構，解決持股公司與被持股公司間實際上同一筆收入受到重複課稅之意旨，與我國現行所得稅法第 42 條明文轉投資收益不計入所得課稅之意旨並無二致，自不待言。

更進一步來說，在轉投資受益不計入持股法人課稅收入係避免重複課

稅的規定的前提下，姑且不論若對該規定加以限制，是否尚能通過量能課稅原則的檢視，縱有必要限制，此乃涉及稅基計算之事項，亦應該同日本以法律「明文」規定，而不應該縱容行政機關以函釋去變更或限制條文之內容與效力。

#### 4.2.3.3 小結

多層次投資架構下，無論係我國現行所得稅法第 42 條轉投資收益不計入課稅，抑或現行日本法人稅法第 23 條本國公司自其他本國公司獲配之股利金額時，於本國法人各事業年度所得金額之計算上，不計入收入總額之規定，依各該立法意旨，均係基於「法人虛擬說」之立場，為解決同一筆收入受到重複課稅而錯誤評價自然人股東實際負擔稅捐能力，避免侵害聲請人之組成員受憲法第 15 條保障之財產權與營業自由之基本權，從而實踐憲法第 7 條揭示之量能平等負擔原則之意旨。

此外，不論從 44 年所得稅法第 42 條，抑或 87 年確立「設算扣抵制」，均顯示我國稅法採取「法人虛擬說」之立法架構。反觀，66 年財政部錯誤理解上開二規範意旨，誤認各該主體(不論自然人或法人)均有稅捐負擔能力，立於我國法制所不採之「法人實在說」之立場，認多層次投資架構下的各該法人本皆應負擔營所稅，甚至誤認所得稅法第 42 條之規定乃因其屬於「稅捐優惠」而生，從而作成本件有違憲疑慮之財政部 66 年函釋，無端增加納稅義務人之稅捐負擔。又依納稅者權利保護法第 9 條第 3 項，亦明文規定「中央主管機關應每四年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務，並得委託外部研究單位辦理。」納稅者權利保護法作為稅法「基本法」，此種自始違憲之函釋本應由財政部自行檢討廢止，但迄今未予重新檢視，反而遭行政法院錯誤引用，並作為否准聲請人 83 億元虧損扣抵權之判決基礎，變相使轉投資收益轉為應稅所得。本件釋憲客體顯違反

憲法意旨之嫌疑應受到重新檢視，在當今此時已不容擱置。

#### 4.2.4 財政部 66 年函釋抵觸憲法第 7 條量能平等負擔原則，侵害聲請人受憲法第 15 條保障之財產權與營業自由，應屬違憲。

多層次投資架構於採取法人虛擬說之稅法結構下，所得稅法第 42 條規定毋寧係為解決同一筆收入受重複課稅之問題，惟本件聲請釋憲客體財政部 66 年函釋，扭曲所得稅法第 42 條之規定之適用，使投資收益列入持股法人之收入導致所得虛增，抵觸憲法第 7 條量能平等負擔原則之客觀淨所得課稅原則，侵害聲請人組成員之憲法第 15 條保障之財產權與營業自由，應屬違憲。

按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」、「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。」於 大院釋字第 420 號解釋文與第 565 號解釋理由書均有明文。所得稅課稅要件首要求即為平等基本權，平等原則在稅法中導引出量能平等負擔原則。量能平等負擔原則長期以來被視為稅法之結構性基本原則。（參葛克昌，所得稅基本概念，所得稅與憲法，第三版，2009 年 2 月，第 13 頁。聲證 30）

次按「憲法第 7 條規定人民之平等權應予保障。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，及其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第 682 號、第 722 號解釋參照）。…本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。」、「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別



待遇。於 大院釋字第 745 號解釋理由書及納稅者權利保護法第 5 條均有明文，揭櫫憲法第 7 條所明定之平等權蘊含量能平等負擔稅捐之意旨，保障人民應依其實質稅捐負擔能力依法繳納稅捐，不受國家公權力及第三人之任意侵害。

所謂納稅者之「實質負擔能力」，係指收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，即為「客觀營業保障淨所得原則」保障之意旨，係指毛所得部分應減除保障營業存續發展之營業支出而後計算其營業所得，亦即收入額應減除成本及必要費用之餘額，始為所得額。(參葛克昌，所得稅基本概念，所得稅與憲法，第三版，2009 年 2 月，第 122 頁。聲證 31)客觀淨所得原則旨在保障營業自由，亦即對營業之可能性保障，此原則體現於現行所得稅法第 24 條第 1 項前段：「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。」於所得取得之際，其必要支出，須與收入一同考察予以扣除。因僅有淨所得始能用為個人需求滿足之處分，而有負擔租稅之可能，此謂之客觀淨所得原則。(參葛克昌，所得稅基本概念，所得稅與憲法，第三版，2009 年 2 月，第 18 頁。聲證 32)而所得稅法第 42 條投資收益不計入所得之規定，亦屬客觀淨所得保障原則下對相同課稅客體，僅為一次課稅評價而避免重複課稅以保障營業自由之目的，屬量能平等負擔原則之內涵之一部而為憲法第 7 條之保障範疇。

至於，租稅優惠亦謂「租稅贈禮」，係對相同負擔能力者，為管制誘導其為特定作為或不作為，將量能平等負擔原則作一部分犧牲，創造租稅特權取得租稅利益，故其重要特徵在於違反量能平等負擔原則之課稅上差別待遇。(參葛克昌，大法官解釋與公司合併虧損扣除，所得稅與憲法，第三版，2009 年 2 月，第 489 頁。聲證 33)

所得稅法第 42 條轉投資收益之規定，既屬於實踐憲法第 7 條量能平等負擔原則之規範，即可知係對於因轉投資收益受重複課稅而過度負擔稅捐之多層次投資架構法人所為之調整，而不該當上述租稅優惠之定

義，絕非給予本件聲請人之租稅贈禮，本件歷經之高雄高等行政法院作成 104 年度訴字第 256 號判決與最高行政法院 105 年度判字第 661 號判決採取與國稅局相同認為所得稅法第 42 條係屬稅捐優惠顯屬誤認，自不待言。

細釋民國 66 年 3 月 9 日台財稅字第 31580 號函「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（編者註：現為 10 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。」之規範內容，係行政機關所作成之解釋性函令，其無視所得稅法第 42 條係為解決人民雙重負擔稅捐之意旨，將使原在被投資法人階段已經課徵營所稅，而不應計入持股法人營利事業所得額之轉投資收益，被用以沖銷人民本得主張之往年虧損扣抵權，等同於使第 42 條轉投資收益從「不得課稅，變成應稅」，顯然違反憲法第 7 條所保障之量能平等負擔原則，對聲請人受憲法第 15 條所保障之營業自由暨財產權形成違憲之侵害。

又稅法的立法目的，不在於便利稅官課稅，也不在於使國家可以多徵租稅，而在於透過立法限制國家的課稅權力，以保障人民的財產權及其他基本權不受國家課稅權力的恣意侵害，並且能夠平等負擔稅捐義務。因此，稅法乃至於依據稅法而行使的租稅行政，必須保障人民對於租稅負擔的預見可能性。函釋之性質，充其量屬於行政程序法第 159 條所規定的解釋性行政規則，其解釋自不應該踰越對法律文義的可能射程範圍。然而，即使窮盡任何對所得稅法第 42 條的可能解釋方法，都不可能理解成「當所得稅法第 42 條遇上第 39 條時，所得稅法第 42 條規定的轉投資收益應該從不課稅變成應稅」。再者，函釋內容更不應該假借租稅優惠節制，而必須站在嚴格解釋的理由，進而作成違反量能負擔公平的解釋，蓋所得稅法第 39 條和第 42 條無一屬於租稅優惠，根本不生稽徵機關和各審法院所稱租稅優惠重複，必須扣除其一的問

題。

#### 4.2.5 小結

綜上以言，無論係我國稅法抑或日本稅法均採取「法人虛擬說」之立場，課徵營所稅之正當性在於避免個人所得稅採取實現原則導致所得實現時點延後之問題，是無論現行所得稅法，針對營所稅與綜所稅之統合問題，採取兩稅合一制度或二擇一制度，均無非係致力於處理「法人」與「個人」間重複課稅之問題；而所得稅法第 42 條對轉投資收益不計入所得課稅，係為解決「法人」與「法人」間重複課稅問題，係屬於憲法第 7 條量能平等負擔原則中之客觀營業保障淨所得原則之實踐，本件釋憲客體財政部 66 年函釋之規範，限制所得稅法第 42 條之適用，牴觸上述憲法第 7 條之量能平等負擔原則，更侵害採取多層次投資架構之聲請人憲法第 15 條保障之營業自由與財產權。

更嚴重的是，財政部 66 年函釋作為解釋性的行政規則，其明顯踰越了行政解釋的分際，對於應專屬於立法者的稅捐法律進行了僭越性質的「造法」，且該造法內容根本背離文義解釋方法，並誤解了係爭規範的本質，不僅違反租稅法律主義，亦違反量能課稅原則。

### 4.3 財政部 66 年函釋違反稅捐中立性原則，侵害聲請人之營業自由：

#### 4.3.1 營業自由與稅捐中立性

4.3.1.1 按 大院釋字第 514 號解釋理由書：「人民營業之自由為憲法第十五條工作權及財產權應予保障之一項內涵。基於憲法上工作權之保障，人民得自由選擇從事一定之營業為其職業，而有開業、停業與否及從事營業之時間、地點、對象及方式之自由；基於憲法上財產權之保障，人民並有營業活動之自由，例如對其商品之生產、交易或處

分均得自由為之。許可營業之條件、營業須遵守之義務及違反義務應受之制裁，均涉及人民工作權及財產權之限制，依憲法第二十三條規定，必須以法律定之，且其內容更須符合該條規定之要件。若營業自由之限制在性質上，得由法律授權以命令補充規定者，授權之目的、內容及範圍，應具體明確，始得據以發布命令，迭經本院解釋在案（本院釋字第三一三號、第三九〇號、第三九四號、第四四三號、第五一〇號解釋參照）。」，可知營業自由於憲法之價值體現尚包括從事營業之時間、地點、對象及方式等各面向之自由。

4.3.1.2 又，營業行為與營業結果不宜分離，故租稅立法對營業結果有所干預時，無可避免地對營業行為亦有干預，稅法就有違憲疑義類別亦應通過職業自由基本權之審查。換言之，以財政收入為目的之租稅(一般性租稅)，不得干擾市場經濟法則，相對而言，以經濟政策或社會政策目的之租稅(管制誘導性租稅)，就是透過犧牲量能課稅原則，而在促成政策目的與租稅手段(給予租稅優惠特權以獎勵人民採取政府欲誘導政策的交易或行為，或給予租稅不利待遇以管制人民不要採取政府不欲人民從事的交易或行為)間，應受比例原則之審查。總之，憲法保障工作權，一方面稅法對各種職業應保持中立立場；另一方面，稅課不能使特定職業從事發生困難，致干預職業選擇自由（參自葛克昌，所得稅與憲法，第三版，頁68-頁70。聲證34）。

蓋釋憲實務上對職業自由價值之闡釋多係針對個人之職業選擇自由或從事該職業之細節性事項(時間、地點、對象及方式等)與以闡釋，而將其概念應用至同為納稅義務人之法人時，亦應有營業方式之選擇不受不合理干預之營業自由。

執此，國家不應任意以租稅手段去增加特定人租稅負擔、或減免其競爭對象之稅捐等手段干擾市場經濟法則，致變更其營業之競爭關係或

造就其營業競爭上之優劣差異；否則國家課徵租稅時如基此影響私經濟部門之資源配置，亦即影響甚或扭曲納稅義務人原先之經濟決策，即有違租稅中立性。同時，國家若對於競爭同業課以不公平的稅負，而違背平等原則時，亦違反競爭之中立性。

#### 4.3.2 財政部 66 年函釋影響營利事業籌畫投資架構之經濟決策及其組織形式之選擇自由

透過財政部 66 年函釋之操作，將使其營利事業適用往年虧損扣抵權時，如果同時適用轉投資收益免課稅規定時，將遭受往年虧損扣抵權的金額會被沖銷減少的不合理之差別待遇。因為轉投資收益免課稅的規定，僅有採用多層轉投資架構的企業才有機會適用，等於妨礙投資人選擇公司組織形式規劃選擇之自由。

實務上營利事業投資、設立特殊目的公司，以符營利事業營業上之特殊需求，實屬常態且有必要。以下即分述之：

##### (一) 法令要求必須設立特殊目的法人：

如金融資產證券化條例第 4 條第 1 項第 5 款：「五、特殊目的公司：指依本條例之規定，經主管機關許可設立，以經營資產證券化業務為目的之股份有限公司。」，又如電業法規定：亦即針對特定業種，法令要求設立特殊目的公司始得進行營業。

##### (二) 融資授信之必要

營利事業有請求銀行給予融資必要時，銀行方面對於以單一營利事業主體而管理數個盈虧不一或經營狀況不一的部門時，很難進行授信審查。但如果公司內各部門切割出來，獨立成立子公司，則可以明確切割母公司與各子公司營業內容差異及資產負債狀況，比起一個公司兼容各部門，而各部門間有賺有賠，有的部門是夕陽工業，有的部門是

前景看好的，前者較容易通過授信審查，取得融資。相對而言，銀行方面亦期待借方公司的業務單純，銀行比較容易估算借方的本息還款能力而願意借款。因此，基於融資取得的便利，實務上針對特定部門設立子公司，再由該子公司去申請授信及貸款，極為常見。

### (三) 企業併購或轉賣之必要

企業進行併購時，原則上以收購標的來看，可以分為購買資產或購買股權。購買股權時，買方等於承接該標的公司的全部過去的法律關係及風險。相對而言，單純購買資產即無前述風險問題，但事實上，標的公司可能已經以公司名義簽定重要契約或取得認證乃至於政府許可，單純購買特定資產無法使前述契約及法律關係移轉給買家。

因此，企業在業務開展之初，即有意識地設立一系列特殊目的公司，作為個別投資計畫或業務的專業子公司，待轉賣時機成熟，即可便於轉賣。舉例而言，一間建設公司以自己為事業主體，同時手上進行十幾件土地開發案，不如以建築公司本體為控股公司，針對各項土地開發案個別設立事業法人(子公司)，以利於未來融資或處分。

更進一步來，即使未來要處分，買方如果要求進行盡職調查，請賣方就標的公司的營業資訊提供給買方審核時，若能先確立多層次投資架構，僅需就買方有交易意願的子公司部門提供資訊即可，如果將所有營業放在一間公司內，則會被要求揭露過多與主要交易內容無關的其他營業資訊。

綜上可知，營利事業本得依其需求，設置「多層次投資架構」，以母公司多層控股方式再行設立子公司、孫公司等，以符其營業組織上特殊目的之必要，此並非法所不許。

惟財政部 66 年函釋，將使依法律要求或依商業需求而設置之多層次投資架構下，當同時適用所得稅法第 39 條跨年度盈虧互抵及所得稅法第

42 條轉投資收益免計入所得之規定時，無法完整適用系爭二條規定。

如此將使同為跨年度盈虧變動可能性較大之業界，採行多層次轉投資架構者較採行單一層次投資架構之競爭對象，遭受較不利之稅捐負擔，此不合理之差別待遇，實有礙其選擇公司組織形式、即阻礙其營業方式選擇之自由，同時亦有租稅中立性、競爭中立性之違反。

#### 4.3.3 財政部 66 年函釋將影響子公司分派股利時機之營業方式選擇自由

再者，依所得稅法第 66 條之 9 第 1 項：「自八十七年度起至一百零六年度止，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅；自一百零七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之五營利事業所得稅。」，

自 87 年起所得稅法即針對公司未為分配之保留盈餘，依年度予以課徵 5% 或 10% 之稅額。亦即，子公司如該年度決議不將保留盈餘以分派股利之方式匯回母公司，則將產生所得稅法第 66-9 條第 1 項之稅捐負擔。

尤有甚者，依據目前法律，加徵營所稅在實際分配而被要求扣繳或申報的時候，業已不能作為稅額扣抵之用。換言之，若被投資法人因為不分配股利給投資方，則其被加徵的營所稅，毋寧構成一種懲罰或終局性的加稅。

在財政部 66 年函釋之壓力下，子公司一旦未顧及母公司尚於虧損狀態，而匯回股利給母公司，將導致母公司的往年虧損扣抵權蒙受嚴重影響。從而將扭曲子公司行為，使之受限僅能於「母公司該年度並無援用所得稅法第 39 條第 1 項但書而未有往年虧損扣抵之情事時」，方得分派股利予母公司。

因此，營利事業(母公司)所控股之子公司究應將該保留盈餘，在未為分配下遭加徵 5%或 10%之稅額而受有稅捐負擔；抑或決議分配股利予母公司，惟經財政部 66 年函釋之操作而使母公司在適用跨年度盈虧互抵時，無從完整主張其虧損扣除權而受有不利益。此實使營利事業於分派盈餘之選擇上陷入兩難，無所適從，進而影響其經濟決策且侵害其營業方式選擇之自由。

#### 4.3.4 所得稅法第 39 條第 1 項與同法第 42 條均無涉管制誘導性租稅，是此二條文競合時，亦不應產生不合理之誘導或管制效果

承前所述，財政部 66 年函釋逕自變更所得稅法第 39 條第 1 項與同法第 42 條競合時之稅捐債務構成要件，將進而影響營利事業之經濟決策。

惟既此二條文均非具管制誘導性目的之租稅優惠規定，其競合之結果本不應扭曲納稅義務人之經濟決策，進而產生誘導或管制納稅義務人為特定行為之結果。

#### 4.4 財政部 66 年函釋，抵觸憲法第 7 條之體系正義：

##### 4.4.1 體系正義之意涵

按「立法者於制定法律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義。而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原則。比較(舊)陸海空軍軍官服役條例施行細則第二十五條、軍人及其家屬優待條例、上開行政院人事行政局與銓敘部函釋，



顯見主管機關於考量義務役軍中服務年資併計問題時，並未遵循法律體系所確立的基本原則，自有違體系正義，與平等原則有所抵觸。」大  
院釋字第 455 號解釋翁岳生大法官協同意見書定有明文。

是以，平等原則不僅要求「法律適用的平等」，抑且要求「立法上的平等」。在民主法治國家中，憲法賦予立法者「理性民意代表」的角色，由於法律係由立法者以過半數決議所通過，故通常可「合憲推定」。立法者於創設一具有體系規範意義之法律原則時，應廣泛盱衡社會經濟情勢，以設定立法目的，並就立法目的之達成選擇適當的手段，惟一旦立法者形成一項「法則」時，此後的立法者即應一貫地持續其本身所確立的基本原則或立法目的，除基於更重大之公益考量外，即應受其自行創設之法律原則或立法目的的拘束，在手段的選取上，應考慮其達成目的的有效性，並維持法律體系的一貫性，否則就是破壞了立法者本身所建立的「法則」而有違反平等原則之嫌。蓋整個法體系下，各個法規間都具有「意義及功能的關聯」，吾人不論解釋上或法規的審查上應盡量使價值決定趨於一致，避免價值的矛盾是為「體系正義」。因此，體系正義就是一般平等原則下「立法者自我拘束」的法理，也就是「立法一貫性」的要求。作為規範審查基準，毋寧為立法者在其形成自由範圍內自己所確立的立法目的或原則，依此些立法目的或原則，吾人可建立起某法律的體系，如果立法者另行採用其他非達成立法目的的手段，則屬違反法律體系的「異素」，若因此些異素的侵入致該法律體系分解或其內在邏輯受到嚴重破壞，那麼該規定也就失去可支持性及一貫性。擴而言之，如果立法目的與其選擇之手段，顯不相稱時，甚或破壞制度本質目的時，該法律也就喪失了正義的價值。（詳參李惠宗，論國軍老舊眷村改建條例的多重不平等—從體系正義觀點評大法官議決釋字第四八五號解釋一，台灣法學雜誌，第 4 期，頁 73-86。聲證 35）

4.4.2 財政部 66 年函釋之適用，忽略所得稅法採行「法人虛擬說」之體系結構，無正當理由恣意選擇限制轉投資收益不計入所得之規定，於虧損扣除權行使時之適用，違反體系正義，與憲法第 7 條規範意旨不符。

查本件財政部 66 年函釋自作成後，所得稅法於民國 86 年明文確立兩稅合一制度，嗣於 107 年修正採二擇一制度等營所稅與綜所稅統合方法，已確立於所得稅制上採行「法人虛擬說」之體系結構，並於立法目的中明文「俾解決重複課稅」之意旨（詳參本聲請書 4.2 章節）。惟財政部 66 年函釋，限制所得稅法第 42 條轉投資收益不計入所得之規定，於所得稅法第 39 條虧損扣除權行使時之適用，致增加聲請人法律所無之營所稅稅捐負擔。原確定終局判決更以「投資收益依 42 條第 1 項規定而獲實質免稅之優惠，未計入當年度所得課稅，如於嗣後年度計算虧損可扣除金額，未將投資收益加回，則可扣除虧損金額勢將虛增，造成雙重獲益。」將所得稅法 42 條及同法 39 條之規範目的，認定為係租稅優惠，進而認為財政部 66 年函釋之適用，與前揭所得稅法之規範目的相符。上函釋見解，係站在法人實在說的立場去理解前揭所得稅法之規範目的。惟在目前我國立法體系採取法人虛擬說的立法架構下，系爭兩條規定並無解釋為租稅優惠之餘地（詳參本聲請書第 4.1、4.2 章節）。

雖原確定終局判決將財政部 66 年函釋，解釋為限縮租稅優惠之適用，而限制「轉投資收益不計入所得」之規定，於「虧損扣除權行使時」之始為適用。惟查，「轉投資收益不計入所得」以及「虧損扣除權行使」二者，皆為量能平等負擔原則下客觀淨所得原則之體現，而非租稅優惠，已如前所述（詳參本件聲請書 4.1、4.2 章節）。前開限縮租稅優惠適用，避免雙重優惠之解釋，於其前提立論已不存在之情形下，自

難圓其說。

除此之外，所得稅當中作為課稅所得減項或稅額減項的規定繁多，財政部 66 年函釋見解恣意僅選擇限制第 42 條「轉投資收益不計入所得」與第 39 條虧損扣除權並用行使的情況，予以限縮，實屬破壞立法體系正義的恣意解釋。

退步言之，姑且不論「轉投資收益不計入所得」及「虧損扣除權行使」二者之規範目的，究屬於租稅優惠亦或實踐量能平等負擔原則。僅就何以僅對「轉投資收益不計入所得」之規定，限制其於「虧損扣除權行使」之適用一事，即無合理之正當理由，除未見立法者之明示外，更無從自所得稅法之立法體系得出此一差別待遇之合理正當理由。以下茲以土地交易所得免稅以及證券交易所得停止課稅二者，於「虧損扣除權行使」之適用皆未有認定應限制適用為例，以凸顯財政部 66 年函釋，僅對「轉投資收益不計入所得」為限制之恣意，顯然不符體系正義之要求。

「下列各種所得，免納所得稅：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為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。」所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款定有明文。又最高行政法院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議揭示：「所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定出售土地之交易所得，免納所得稅，係因土地所有權人出售土地，已受土地增值稅之核課，為免重複課稅，故不再就交易所得課徵所得稅。」是以，所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款，土地交易所得免納所得稅之規定，其規範目的亦為避免重複課稅從而實踐量能平等負擔原則。惟其於「虧損扣除權行使」之適用上，未曾有應限制適用之法令規範。

「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。」所得稅法第 4-1 條定有明文。而依其 104 年 12 月 2 日之修法理由：「一、觀察歷次證券交易所得課

稅制度（以下簡稱證所稅）改革時，或有以證券交易稅（以下簡稱證交稅）徵收率調整作為配套，五十四年停徵個人證所稅時，證交稅恢復課徵，徵收率為千分之一點五；六十三年全面課徵證所稅，證交稅徵收率維持千分之一點五；六十五年停徵個人證所稅，六十七年證交稅徵收率由千分之一點五調高至千分之三；七十八年全面課徵證所稅，證交稅徵收率由千分之三調降至千分之一點五；七十九年全面停徵證所稅，證交稅徵收率由千分之一點五調高至千分之六，嗣於八十二年調降為千分之三實施至今，可見證所稅及證交稅二者具有連動關係。二、鑑於自一百零二年實施證所稅以來，爭議不斷，為消除股市不確定因素，並簡化稽徵，爰明定證券交易所得自一百零五年一月一日起停止課徵所得稅。」應可認證券交易所得停止課稅，其規範目的係為消除股市不確定因素，以促進並活絡資本市場之租稅優惠。惟其於「虧損扣除權行使」之適用上，亦未曾有應限制適用之法令規範。就上開二者，不論係土地交易所得免稅之量能平等負擔原則體現，抑或證券交易所得停止課稅之租稅優惠，於「虧損扣除權行使」之適用上，均未設有限制。反觀財政部 66 年函釋逕行對「轉投資收益不計入所得」於「虧損扣除權行使」之適用，係無合理正當理由而為限制，顯然不符體系正義之要求，併予說明。

## 5 結論

按我國憲法第 19 條明文稅捐法律主義；憲法第 7 條與 大 院 釋 字 第 745 號解釋與納稅者權利保護法第 5 條闡明之客觀營業保障淨所得原則；憲法第 7 條追求之體系正義精神；憲法第 7 條要求之稅捐競爭中立性原則；憲法第 15 條對人民財產權與工作權之保障，與 大 院 釋 字 第 514 號解釋揭示營業自由為憲法第十五條工作權及財產權應予保障之內涵，於上述各該憲法條文與 大 院 釋 字 各 該 解 釋 文 與 理 由 書 均 有 明 文。

查本件釋憲客體財政部 66 年函釋規定「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（編者註：現為 10 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。」此函釋之產生，係財政部過去長久以來誤認所得稅法第 39 條與第 42 條規定意旨所致；誠如本件聲請書前文所述，所得稅法第 39 條盈虧互抵規範，係為保障企業永續經營、實踐憲法第 7 條客觀營業保障淨所得原則之意旨。而所得稅法第 42 條轉投資收益不計入所得規定之立法目的，係立於法人虛擬說之立場解決多層次架構之所得重複課稅問題，亦為實踐憲法第 7 條客觀營業保障淨所得原則之意旨。財政部長期扭曲上開 2 條文，認定系爭兩條文為國家對於相同負擔能力之人民，給予特定範圍人民之「租稅贈禮」、「租稅優惠」，並進而稱本件釋憲客體之 66 年函釋係為避免人民取得「雙重優惠」云云，自始無視於上開兩條文本係分別為解決「人為會計年度設置」、「法人虛擬說之重複課稅」二問題，為正確衡量人民稅捐負擔能力而不得不然之配套規範，是上開財政部作成之 66 年函釋有極高度違憲嫌疑。

自形式合憲性角度以言，按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之

義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。(參釋字第 566、692、706 號解釋)。反觀本件釋憲客體係財政部以行政機關地位作成行政規則，剝奪納稅者於特定情形適用所得稅法第 39 條與第 42 條之權利，實質變動納稅者之營利事業所得稅稅基計算。本件聲請客體無疑限縮上開所得稅法之適用，增加法律所無之租稅義務，違反憲法第 19 條租稅法律主義，自不待言。

次就實質合憲性角度以言，(一)按憲法第 7 條量能平等負擔原則、客觀營業保障淨所得原則之意旨，「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。(參釋字第 745 號解釋)」，「所得」之概念，本為人民賺取收入，於減除必要之成本、費用、虧損後，所剩餘能夠自由支配之金額，此金額範圍始允許國家以課稅之方式參與分配。惟本件釋憲客體，首先限縮適用所得稅法第 39 條盈虧互抵，導致人民因人為切割劃分之會計年度，於特定會計年度之虧損無法自收入扣除，無疑虛增其盈餘年度之所得額，無疑違反客觀營業保障淨所得原則；次而限縮適用所得稅法第 42 條轉投資收益不計入所得課稅，導致在我國採取法人虛擬說之體系下，母子公司間、甚至是孫公司間之同一筆所得，因盈餘分派而重複負擔多次營所稅，亦屬量能平等負擔原則之違反，侵害人民稅捐上之平等權。(二)按憲法第 15 條保障之工作權，與 大院釋字第 514 號解釋揭示營業自由為憲法第十五條工作權及財產權應予保障之意旨，揭示「人民得自由選擇從事一定之營業為其職業，而有開業、停業與否及從事營業之時間、地點、對象及方式之自由」，惟本件釋憲客體限縮所得稅法第 39 條與 42 條之適用，不僅導致公司於母公司有虧損時反而不敢由子公司匯回股利而扭曲盈餘分派政策，更影響人民為追求特

殊營業項目(例如特許事業)、融資貸款便利等經營目的，選擇多層次投資架構公司之營業方式之自由，無疑侵害人民憲法第 15 條與 大 院釋字第 514 號解釋保障之營業自由與工作權。(三)按憲法第 7 條保障之稅捐中立性，係指課稅不應影響納稅者間競爭公平。惟本件釋憲客體導致多層次投資架構公司，於適用所得稅法第 39 條與 42 條時受限制，導致其經濟競爭力顯低於不採取多層次架構公司者，業已違反稅捐競爭中立性原則。(四)按憲法第 7 條蘊含之體系正義之意旨，係指「創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性(參照釋字第 455 號解釋翁岳生大法官協同意見書)」，惟本件釋憲客體，忽略所得稅法採行「法人虛擬說」之體系結構，無正當理由恣意限制上開 2 條所得稅法之適用，業已侵害體系正義，與憲法第 7 條意旨不符。

綜上所述，本件釋憲客體，侵害人民受我國憲法第 19 條、憲法第 7 條暨釋字第 745 號解釋與納稅者權利保護法第 5 條、憲法 15 條與釋字第 514 號解釋保障之營業自由、平等權與財產權等基本權，而違反稅捐法定主義、量能平等負擔原則(客觀營業保障淨所得原則)、體系正義精神、稅捐競爭中立性原則，其違憲疑慮至為灼然。

本件聲請人已依法定程序用盡審級救濟，惟原確定終局判決仍執本件釋憲客體財政部 66 年函釋為由，駁回聲請人之訴，致聲請人前揭應受憲法保障之權利續受侵害而無從獲得救濟。今只得依法聲請 大 院大法官對財政部 66 年函釋為違憲之宣告，並據以依法提起再審之訴，始得貫徹聲請人之基本權利。

未按湯德宗大法官釋字第 725 號解釋之協同意見書：「保障民權乃司法之天職…細釋憲法第八條之規定，即能體察制憲者對於法院期許之深、寄望之高！……憲法價值非僅為形式邏輯之推演，更關乎憲法價值之確認。」所揭示之意旨(參聲證 36，頁 6 及頁 8)，今本件雖已依法定程序提起訴訟且窮盡訴訟途徑，而該當大審法第 5 條第 1 項第 2 款之要件得為聲請。然法官依據憲法第 80 條規定享有依法律獨立審判之權力，本即更有服從憲法之義務；法官缺乏憲法意識，使人民須耗費心神及訴訟資源，方有機會藉 大院大法官之解釋始獲人民依憲法本得享有之基本權保障，此正為人民對有「駁回法院」之稱之行政法院喪失信心之主因所在。是以，本件實有賴 大院大法官釋明，始得伸張公義並貫徹憲法保障人民權益的本旨。

茲有附言者，按 108 年 1 月 4 日公布修正、定於 111 年 1 月 4 日施行之憲法訴訟法第 90 條第 1 項本文：「本法修正施行前已繫屬而尚未終結之案件，除本法別有規定外，適用修正施行後之規定。」、同法第 91 條：「(第 1 項)本法修正施行前已繫屬而尚未終結之人民聲請法規範憲法審查案件，不適用第六十二條第一項前段關於宣告確定終局裁判違憲並廢棄發回管轄法院之規定。(第 2 項前段) 前項聲請案件，判決宣告法規範違憲且應失效者，就已確定之原因案件，聲請人得依法定程序或判決意旨請求救濟…(第 3 項) 第一項聲請案件，自聲請案件繫屬之日起至判決送達聲請人之日止，不計入法律規定原因案件再審之最長期間。」之規定，本件既屬憲法訴訟法修正施行前已繫屬而尚未終結之案件，據前開規定本即得於 大院作出違憲宣告後，就已確定之本件原因案件，依法定程序或判決意旨請求救濟。惟，為免本件因聲請解釋而罹於法定再審期間，祈請 大院同時諭知：「聲請案自繫屬本院之日起，至本解釋送達聲請人之日止，不計入法律規定再審之最長期間」，俾使聲請人得加以援引，並依憲法訴訟法第 90 條第 1 項本



文及同法第 91 條第 3 項之規定，就本件原因案件提起再審，以兼顧國家立法之通案及個案正義。

綜上，敬請 大院鑒核，祈速作成憲法解釋之宣告以排除違憲侵害之行政規則，以昭法治，並維憲法保障聲請人之基本權利。併請 大院審酌落實人民基本權獲得充分有效保障之憲法理念，本於遵守憲法、適用憲法之義務，依憲法規定及憲政價值檢驗原確定終局判決之合憲性，俾發揮司法維繫合憲秩序之積極功能，始符憲法核心價值理念，且無違憲法權力分立之虞。如蒙所允，甚感德澤。

#### 附 件 聲 證 據

附件 6：財政部高雄國稅局發文字號 E110035K9901011008424539 申報核定通知書。

附件 7：財政部高雄市國稅局 103 年 10 月 7 日財高國稅法一字第 1030116578 號復查決定書。

附件 8：財政部台財訴字第 10313975340 號訴願決定書。

聲證 14：陳清秀，〈量能課稅與實質課稅原則(上)〉，月旦法學雜誌 183 期，頁 72。

聲證 15：陳清秀，〈論客觀的淨額所得原則(上)〉，法令月刊 58 卷 8 期，頁 76。

聲證 16：谷口勢津夫，稅法基本講義，弘文堂，第五版，頁 475-476。

聲證 17：增井良啓，租稅法入門，有斐閣，第二版，頁 278-279。

聲證 18：葛克昌，〈盈虧互抵與納稅者權利保護〉，月旦法學雜誌第 276 期，頁 158。

聲證 19：葛克昌，行政程序與納稅人基本權，第三版，頁 225。

聲證 20：葛克昌，行政程序與納稅人基本權，第三版，頁 228。

聲證 21：陳敏，稅法總論，第一版，頁 40。

- 聲證 22：增井良啓，租稅法入門，有斐閣，第二版，頁 186。
- 聲證 23：中里実、弘中聡浩、 淵圭吾、伊藤剛志、吉村政穂，  
租稅法概説，有斐閣，第三版，頁 143。
- 聲證 24：谷口勢津夫，稅法基本講義，弘文堂，第五版，頁 241-244。
- 聲證 25：谷口勢津夫，稅法基本講義，弘文堂，第五版，頁 243-244。
- 聲證 26：金子宏，租稅法，弘文堂，第十五版，頁 254-259。
- 聲證 27：葛克昌，所得稅與憲法，第三版，頁 169。
- 聲證 28：日本法人稅法第 23 條第 1 項條文。
- 聲證 29：平成 27 年（西曆 2015 年）日本法人稅法 23 條改正說明圖。
- 聲證 30：葛克昌，所得稅與憲法，第三版，頁 13。
- 聲證 31：葛克昌，所得稅與憲法，第三版，頁 122。
- 聲證 32：葛克昌，所得稅與憲法，第三版，頁 18。
- 聲證 33：葛克昌，所得稅與憲法，第三版，頁 489。
- 聲證 34：葛克昌，所得稅與憲法，第三版，頁 68-70。
- 聲證 35：李惠宗，〈論國軍老舊眷村改建條例的多重不平等—  
從體系正義觀點評大法官議決釋字第四八五號解釋〉，台灣  
法學雜誌第 4 期，頁 73-86。
- 聲證 36：湯德宗大法官釋字第 725 號解釋之協同意見書，頁 6 及頁 8。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

中 華 民 國 1 0 8 年 7 月 1 2 日

聲 請 人：中國鋼鐵股份有限公司

代 表 人：翁朝棟

代 理 人：周泰維律師

王健安律師

