

釋憲說明會陳述意見書

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 翁朝棟董事長

代理人 德勤商務法律事務所
陳彥勳 律師

住：臺北市信義區松仁路 100 號 20 樓
電話：(02) 2725-9988 分機 3088

勤業眾信聯合會計師事務所
賴永發 會計師

住：高雄市前鎮區成功二路 88 號 3 樓
電話：(07) 530-1888 分機 8838

承蒙 大院通知本件將於民國（下同）110 年 9 月 28 日舉行釋憲說明會，
謹就司法院秘書長 110 年 9 月 3 日秘台大二字第 1100025507 號函附件二所列
爭點事項陳述意見如下

壹、所得稅法第 39 條第 1 項但書所稱「該管稽徵機關核定之前十年內各期
虧損」，係指經稅局核定之申報課稅虧損，現行再依財政部 66 年 3 月 9
日台財稅字第 31580 號函釋（以下稱系爭函釋）辦理調整，既未還原財
務會計之盈虧狀況，又逕自增加法律所無之租稅義務，於申報實務和學
理上均顯不合理。

一、財務會計是對經濟活動或經濟事項的認定、紀錄衡量與溝通的程序，以



呈現企業之資產、負債狀況以及經營成果，協助包括股東、債權人或主管機關等資料使用者做審慎的判斷與決策；而稅務會計除對企業之經濟活動事項衡量記載外，尚須按照相關租稅法規與稽徵實務，加以分類、彙總、計算，以確定其課稅所得額與應納稅捐義務，並將相關之會計資訊列報於申報書，以課稅所得做為稅負之基礎，供稽徵機關作為審查之憑據

- 二、依營利事業所得稅查核準則（以下稱查核準則）第 2 條規定：「營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法、所得基本稅額條例及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令規定辦理。營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、產業創新條例、中小企業發展條例、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利事業適用所得稅法第 24 條之 4 計算營利事業所得額實施辦法、營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法、房地合一課徵所得稅申報作業要點、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」參酌前揭規定，稅務申報計算之課稅所得額（或虧損額），係按財務會計帳載事項為基礎，再依所得稅相關法令規定調整而得，不論營利事業的稅務申報為課稅所得或虧損，其處理方式並無二致。至於所得稅法第 39 條第 1 項但書所稱「該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損」係一稅法上之特別概念，與財務會計上損益之意涵並不相同，因稅務申報

有其法定規範（如所得稅法等），自應在其法定範圍內進行損益計算，不應與財務會計之損益概念混為一談。

三、參考營利事業所得稅申報書第一頁損益及稅額計算表（如下圖一），帳載結算金額欄位為計算會計所得欄位（以下簡稱「帳載欄」）及自行依法調整後金額欄位為計算課稅所得欄位（以下簡稱「申報欄」），其中第36列依所得稅法第42條取得之股利或盈餘，惟該股利收入不會列為課稅所得之計算基礎，故該申報欄之金額即以斜線槓掉即表示毋庸計入；第59列課稅所得額，帳載欄予以槓除表示毋庸記載。由於所得稅額之計算係以申報欄之課稅所得額為稅基乘上稅率得出應納稅額，當申報欄之課稅所得額為負數時，代表虧損，該虧損金額，依所得稅法第39條之規定，得抵扣以後十年之課稅所得額，顯見稅務申報與財務會計之意涵完全不同。

圖一：營利事業所得稅結算申報格式摘要

損益項目		帳載結算金額	自行依法調整後金額
01	營業收入總額	01	
33	營業淨利	33	
34	非營業收入總額（35至44合計）	34	
35	投資收益及一般股息及紅利	35	
36	依所得稅法第42條規定取得之股利或盈餘	36	
38	利息收入	38	
39	租賃收入	39	
40	處分資產利益（包括證券、期貨、土地交易所得）	40	
45	非營業損失及費用總額（46至52合計）	45	
53	全年所得額（33+34-45）	53	
99	停徵之證券、期貨交易所得（損失）	99	
101	免徵所得稅之出售土地利益（損失）	101	
57	合於獎勵規定之免稅所得	57	
55	前十年核定虧損本年度扣除額	55	-
59	課稅所得額（53-99-101-57-55）	59	

四、經查系爭函釋增加限制「該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損」須先行抵減依所得法第 42 條規定不計入所得額之投資收益，且本案終局之最高行政法院 105 年判字第 661 號判決理由稱：投資收益依所得稅法第 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時，未將該投資收益減除，則可扣除虧損金額勢將虛增，並造成投資收益取得年度與虧損扣除年度「雙重獲益」之情形，即有違課稅公平原則云云，似有意藉由系爭函釋避免造成營利事業在「財盈稅虧」之情況下仍有虧損扣除額得適用之現象。然查，依所得稅法第 24 條第 1 項規定所計算之所得額，除有依所得稅法第 42 條規定不計入所得額之投資收益以外，尚有所得稅法第 4 條第 16 項規定免徵之土地交易所得及所得稅法第 4 條之 1 規定停徵之證券交易所得二者，前揭所得於計算「該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損」時皆未認定應予扣除；再者，導致財務會計與稅務申報之差異又何其多，例如許多財務會計帳載損失於稅務申報時無法認列，而造成稅務申報「財虧稅盈」或「財虧稅更虧」之情形。以母公司提供子公司背書保證所致生之呆帳損失為例，證券主管機關對於公開發行公司為他人背書保證，原則上係採有條件開放且須受嚴謹之控管，如母公司因子公司財務困難無法償還銀行借款，而由母公司代為償還造成實質之呆帳損失，財務會計上即得以依上述規定認列該損失。惟稅務申報上，稽徵機關認該呆帳損失非屬母公司本業或附屬業務所必須，不予認列，造成稅務申報「財虧稅盈」之情形，且參考最高行政法院 102 年度判字第 329 號判決理由，亦援引所得稅法第 24 條第 1 項前段、第 38 條及第 49 條第 5 項規定，認財務會計所認列之損失與稅務申報係屬二事不

宜混同視之，稅務申報上應遵循所得稅相關法令為之，顯見系爭函釋之目的僅考量避免虧損金額虛增，卻未考量稅務申報虧損虛減之情事，片面破壞所得稅法第 39 條規定稽徵機關虧損之計算方式，有違有利不利一律注意原則，不言可喻。

五、按所得稅法第 39 條第 1 項本文係規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。」亦即在我國現行法制下，原則上不容許跨年度之盈虧互抵。但書則例外規定在一定要件下，容許跨年度之盈虧互抵。依據所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之法條邏輯結構，又將之解析為(1)其法定要件部分為「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」；(2)法律效果部分則是「得將經該管稽徵機關核定之前 10 年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」從上開規定整個邏輯結構以觀，只要符合所得稅法第 39 條第 1 項規定但書之法定要件，則可以就經「『該管稽徵機關核定之前期虧損』，與本年純益額進行盈虧互抵」即明。所得稅法第 39 條第 1 項但書所稱「該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損」，既然有其法定計算之依據，自應依租稅法律主義依法為之。換言之，如按所得稅法規定計算出之「課稅所得額」為正數，則按該正數金額納稅；反之，若「課稅所得額」為負數，則該負數金額即是未來虧損扣除額之計算基礎。另外，所得稅法第 42 條投資收益基於避免重複課稅之立法本意既不計入所得額，即非屬營利事業所得稅之稅基範圍，與財務會計之盈虧在本質上即有不同，系爭函釋既增加法律所未有之租稅義務，亦未還原財務會計所呈現營利事業真實之盈虧狀況，不論在實務或學理上皆難謂有合理之處。

貳、有關所得稅法第 42 條所稱股利之必要費用，現行係按所得稅法第 24 條及「營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法」(以下稱分攤辦法)規定歸屬至投資收益項下，其列報減除規定之立法雖歷經更迭，然皆秉持將投資收益排除於稅基之外以避免重複課稅之意旨未曾改變，相關費用亦未自應稅所得項下中扣除。

一、系爭函釋係於 66 年發布，惟所得稅法第 42 條之投資收益認列之規定歷經多次修正，包括：

(一) 52 年 1 月 29 日修正所得稅法第 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。」

(二) 69 年 12 月 30 日修正為：「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 80%，免予計入所得額課稅。」

由其修正理由觀之，在 86 年底兩稅合一制度施行以前係採獨立稅制，係將投資收益納入稅基，惟基於投資獎勵政策避免營利事業層層投資造成投資收益在營利事業間之重複課稅，故立法將該投資收益規定「免予計入所得額課稅」，且依所得稅法第 24 條收入成本費用配合原則，相關費用亦不列入應稅所得項下減除；69 年立法者修法則為克服相關轉投資成本費用在應稅與免稅部門下分攤之困難，為求計算簡便，爰參照其他國家制度設計，將投資收益之 80%免予計入所得額課稅，其餘 20%則計入所得額課稅，相關必要費用則准予列報減除。

(三) 86 年 12 月 30 日修正其第 1 項為：「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 66 條之 3 規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」

為避免公司階段之獲利課徵營利事業所得稅後，於分配與個人股東階段又須繳納綜合所得稅之重複課稅情形，自 87 年度起施行兩稅合一制度，而實施兩稅合一制度後，無論營利事業轉投資層次之多寡，僅在最終被投資事業階段課徵一次營利事業所得稅，再透過股東可扣稅額帳戶之設計，將獲配投資收益所含之稅額計入帳戶餘額，俟盈餘分配予個人股東時，由個人股東併計其綜合所得總額課稅並予以扣抵，在設算扣抵制之下，營利事業獲配之可扣抵稅額將帶與最終個人股東，投資事業繳稅之多寡影響個人股東扣抵之金額，因此，兩稅合一之施行後，取得轉投資事業股利之企業僅是一種導管性質，因該投資收益不具備所得性質，故法律文義修正為「不計入所得課稅」，而不再沿用獨立稅制之下「免予計入所得額課稅」之用語。在稅法上看待營利事業間避免重複課稅之意旨未曾改變，惟兩稅合一制度修法前後對投資收益重複課稅之性質其本質上仍有區別，修法前是避免營利事業間因獨立稅制下之重複課稅，而修法後是避免營利事業與個人股東間之重複課稅，也因此修法後無論營利事業階段有無享受不計入所得課稅之待遇，均屬個人股東營利所得之稅基（詳參聲證 1 學者黃士洲法律意見書第 4 頁、聲證 3 納稅者權利保護法施行後解釋函令之檢討—從稅上虧損之相關解釋令談起，林瑞彬、陳惠明，月旦法學雜誌，2018 年 5 月，第 276 期，第 200 頁），其投資收益相關之必要費用得否減除已非兩稅合一所關注，爰刪除獨立稅制下 80%免予計入所得額課稅之規

定。惟為合理計算營利事業所得以符合所得稅法第 24 條規定，財政部於 96 年 4 月 26 日發布分攤辦法為細節之規定，針對以房地或有價證券或期貨買賣為業者，按分攤辦法第 3 條規定，相關必要費用應作合理之歸屬或分攤於投資收益項下減除，不得列報為應稅之成本費用作抵扣，如當期未出售者，得直接歸屬之相關費用按分攤辦法第 4 條規定應予以遞延；而針對非以房地或有價證券或期貨買賣為業者，依分攤辦法第 5 條，則除可直接合理明確歸屬之成本、費用、利息或損失應自投資收益項下減除，但免依規定分攤無法直接合理明確歸屬之營業費用及利息支出。

- (四) 107 年 2 月 7 日修正現行條文為：「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。」

財政部於 107 年廢除兩稅合一設算扣抵制度，法條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，仍不計入所得而維持僅課徵一次營利事業所得稅之原則，而前揭所得稅法第 24 條及分攤辦法亦經修法，惟就必要費用之減除規定自兩稅合一制度施行後迄今無重大變革。

- 二、綜上，所得稅法第 42 條規定有關投資收益列報減除規定之立法雖歷經更迭，然皆秉持將投資收益排除於稅基之外，以避免重複課稅之意旨未曾改變，相關費用亦未自應稅所得項下扣除以符合所得稅法第 24 條規定收入成本費用配合原則。

參、依所得稅法第 42 條規定不計入所得額之投資收益，按兩稅合一所採行之制度，非屬所得稅法第 24 條所規定之應稅所得額，應排除於年度純益額或虧損額之計算，若以系爭函釋說明之方式計算所得稅法第 39 條核定虧損數額，形同虧損年度將不計入所得額課稅之投資收益計入所得稅法第 24 條應稅所得額計算，侵蝕應稅所得項下之成本費用。

按所得稅法第 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。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」。如前段所述，我國自 87 年起實施兩稅合一制度，立法者參酌各國立法例後採行設算扣抵制，營利事業取得轉投資事業股利僅是一種導管性質，因該投資收益不具備所得性質，故法條明文修正為「不計入所得額課稅」，而係另透過股東可扣稅額帳戶之設計，將獲配投資收益所含之稅額計入帳戶餘額，俟盈餘分配予個人股東時，由個人股東併計其綜合所得總額課稅並予以扣抵。因此依所得稅法第 42 條之規定，不計入所得額之投資收益既不計入所得額課稅，即非屬所得稅法第 24 條之應稅所得。此可由圖一「損益及稅額計算表」第 36 列「依所得稅法第 42 條規定取得之股利或盈餘」自行依法調整後金額之欄位用橫線加以槓掉可得證。參酌同條第 1 項後段有關「所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者...」之規定，係基於收入成本費用配合原則，規範應稅所得及免稅所得（如投資收益）相關之成本、費用或損失之歸屬，爰於分攤辦法第 3 條第 1 項明定以買賣有價證券為專業的營利事業，與投資收益相關之成本、費用、利息或損失，應歸屬於投資收益項下，

不得自應稅所得項下減除。職是之故，基於投資收益之非課稅所得性質，不宜也不應計入該年度應稅之純益額或虧損額，否則將侵蝕依所得稅法第 24 條規定所計算應稅所得項下之成本費用，增加人民的納稅義務。

肆、在我國採行兩稅合一之設算扣抵制下，所得稅法第 42 條投資收益不計入所得課稅，該投資收益係股利淨額不包含可扣抵稅額，可扣抵稅額係直接計入在股東可扣抵稅額帳戶；如當時立法者係採營利事業受配所得稅法第 42 條之投資收益內含可扣抵稅額之機制，則營利事業受配之股利總額(股利淨額加上可扣抵稅額)將列為該營利事業之所得額，惟受配之可扣抵稅額可以抵減(或退還)該營利事業應納稅額。上述兩種方式都是依循投資收益在發放公司階段及獲配公司階段不重複課稅之意旨設計，不管採行哪種方式，系爭函釋之適用都會造成重複課稅情事。

一、立法者在兩稅合一制度設計上參酌各國立法例及權衡制度施行的便利性，最後係採取投資收益不計入所得額之課稅方式，即由營利事業將投資收益所含可扣抵稅額計入獨立設置之可扣抵稅額帳戶，再由個人股東獲配投資收益時進行扣抵。依林世銘教授 2019 年 3 月於會計研究月刊發表「與最高行政法院論盈虧互抵之計算」文章所載：「85 年為籌備兩稅合一賦稅革新小組第二次小組會議，財政部所發出之 85 年 9 月 12 日台財稅革(所)第 851979352 號開會通知單之附件『兩稅合一制度可行性評估報告』第 31 頁亦指出：投資收益有兩種處理方式，其中方式②免計入所得課稅，即現行所得稅法§42 規定。而方式①則為公司轉投

資收益 100%計入所得課稅，在財政部賦稅署發布的該報告之方式①最後，亦清楚寫明，該方式『並無重複課稅情形』。因此，兩稅合一之後，不論是投資收益 100% 計入所得課稅或是不計入所得課稅，都不會有重複課稅問題（因為 87 年開始實施兩稅合一，即是為了全面消除重複課稅）。...」（附件 1，頁 5），該文章揭示兩稅合一制度之籌備過程，有兩種課稅制度得以選擇，其一是現行 87 年所施行之兩稅合一制度，採取投資收益不計入所得額課稅之方式（即不含可扣抵稅額），其二則是於設計過程中曾考量將投資收益 100%列為課稅所得（即含可扣抵稅額），再讓受配之可扣抵稅額抵減（或退還）該營利事業之應納稅額。實則兩者之課稅效果相同，皆為避免轉投資之層層架構下，最終被投資事業階段已課徵一次營利事業所得稅，而獲配股利之導管公司又出現重複課徵的問題，僅最終選擇了一個比較簡單便利的課稅方式，明定投資收益不計入所得額課稅之方式（即不含可扣抵稅額）。

- 二、茲舉二例說明系爭函釋造成重複課稅之情形如下，以圖二為例，在現行 87 年所施行之兩稅合一制度，採取②免計入所得課稅之方式（註：當時所得稅法第 42 條規定文字為「不計所得額課稅」），A 公司及 B 公司皆獲配新台幣（下同）80 元之股利淨額（即不含可扣抵稅額），惟相較於兩年度皆係盈餘之 A 公司依所得稅法第 42 條規定股利淨額 80 元不計入所得課稅，盈虧波動大的 B 公司，卻因系爭函釋之限制導致第 1 年之核定虧損 200 元要先扣除股利 80 元，以剩餘的虧損 120 元，申報為第 2 年的核定虧損扣除額，因此 B 公司兩年合計之稅負就變成 116 元，大於 A 公司的 100 元，其中多繳之 16 元，即為取其之股利淨額 80 元，在 B 公司階段又再依 20%課徵一次，造成有重複課稅之情形。

圖二：投資收益不含可扣抵稅額且適用系爭函釋將產生重複課稅

假設：兩家公司每年都收到轉投資發放現金股利淨額 80 元（其中被投資公司已被課徵 20 元稅負），在系爭函釋適用之下，將造成所得變動大的公司稅負增加。					
公司別	A 公司		B 公司		說明
稅務申報項目	第 1 年	第 2 年	第 1 年	第 2 年	
營業收入	1,000	1,500	1,000	1,500	
營業成本及費用	800	1,200	1,200	800	
營業淨利（虧損）	200	300	(200)	700	
所得稅法 42 條取得之投資收益	/	/	/	/	收到轉投資發放現金股利 80 元於營所稅申報書 36 項不填列
全年所得（虧損）額	200	300	(200)	700	
以前年度核定虧損扣抵	-	-	-	(120)	依系爭函釋，核定虧損 200 元要先扣除股利 80 元
課稅所得（虧損）額	200	300	(200)	580	
稅率	20%	20%	20%	20%	
應納稅額	40	60	0	116	
兩年度稅負負擔	100		116		差異 16 元
多繳之 16 元，即為取具之股利淨額 80 元，在 B 公司階段又再依 20% 多課稅（80*20%）					

再以下圖三為例，如採取①營利事業獲配之投資收益包含可扣抵稅額 100%計入應稅所得課稅，並得以減除應納稅額之方式，在不適用系爭函釋之情況下（圖三右欄釋例），雖投資收益係以包含可扣抵稅額金額 100 元計入課稅所得額（即股利淨額 80 元加上可扣抵稅額 20 元），然因第 1 年及第 2 年的可扣抵稅額各 20 元得以抵減應納稅額，實際上與獲配股利淨額且不計入所得課稅之情況無異，更重要地是，因其獲配之股利毋須依系爭函釋規定作為虧損扣除額之減除項目，致第 2 年申報之核定虧損扣除額，為第 1 年之核定虧損 100 元，毋須扣除股利金額，故兩年度合計須繳納稅負為 100 元，與圖二損益波動較小之 A 公司相同，股利所得並不會重覆課稅。相反地，倘當初立法者選擇方式①營利事業獲配之投資收益包含可扣抵稅額並 100%計入應稅所得課稅（假設語氣），原獨立稅制下所發布之系爭函釋如未配合兩稅合一制度施行而廢止，則持續按系爭函釋辦理（圖三左欄釋例），將明顯看出投資收益除應計入課稅所得外，於適用所得稅法第 39 條核定虧損額時又須減除該投資收益，導致形同投資收益被計入應稅所得兩次而造成有雙重課稅之情事，因此產生圖三所示兩年度合計稅負差異 20 元之情形，更顯不合理。

圖三：投資收益包含可扣抵稅額且適用系爭函釋，亦將產生重複課稅

假設：公司每年收到轉投資發放現金股利淨額 80 元（其中被投資公司已被課徵 20 元稅負）， <u>在系爭函釋適用之下，投資收益以包含可扣抵總額計入所得，會影響稅負負擔。</u>					
項目	投資收益包含可扣抵稅額且適用系爭函釋之狀況		投資收益包含可扣抵稅額且不適用系爭函釋之狀況		說明
	第 1 年	第 2 年	第 1 年	第 2 年	
稅務申報項目					
營業收入	1,000	1,500	1,000	1,500	
營業成本及費用	1,200	800	1,200	800	
營業淨利（虧損）	(200)	700	(200)	700	
依所得稅法第 42 條取得之投資收益	100	100	100	100	股利以含稅之總額計入
全年所得（虧損）額	(100)	800	(100)	800	
以前年度核定虧損扣抵	-	-	-	(100)	依系爭函釋，核定虧損 100 元要先扣除股利 100 元，即股利所得重複課稅
課稅所得（虧損）額	(100)	800	(100)	700	
稅率	20%	20%	20%	20%	
應納稅額	0	160	0	140	
已納稅額	20	20	20	20	假設股利於轉投資階段被課徵的稅可用來抵減（與現行法規不同）
5 月申報須補繳（應退）稅額	(20)	140	(20)	120	
兩年度稅負負擔	120		100		差異 20 元，即適用系爭函釋所造成的重複課稅

三、財政部或稱如當初稅制採行投資收益 100%計入應稅所得課稅下，當應無系爭函釋之適用，尚不能以現行不計入所得課稅規定來比擬。然而，現行所採行不含扣抵稅額之機制，係認定投資公司自被投資公司所發放的轉投資盈餘，係帶有被投資公司已經繳納營所稅款的特殊性質之所得而不予計入所得額課稅，實與計入所得額課稅其含稅額得以扣抵之設計機制無異。財政部未考量系爭函釋係在獨立稅制下所發布，且未衡量在兩稅合一制度下，營利事業階段所繳納之稅捐均屬個人股東股利所得稅之暫繳稅捐特性，只因最終採行的稅制版本為不含可扣抵稅額，所採不計入所得課稅與免計入所得課稅之表象一致，而忽略其所得定性已經改變，未予以檢討其於獨立稅制所發布至兩稅合一施行(民國 87 年)已超過 20 餘年之系爭函釋，增加所得稅法第 39 條所無之規定，進而造成虧損年度獲配投資收益之營利事業無法落實所得稅法第 42 條因應兩稅合一避免營利事業與個人股東重複課稅所修正之立法意旨，實應配合兩稅合一制度施行時予以廢止。

四、又 107 年實施之新制，目的在於廢除過去複雜之兩稅合一設算扣抵制，簡化台灣的稅制，營利事業註銷其設置之可扣抵稅額帳戶，個人股東可選擇在不超過上限之情況下按股利 8.5%計算可抵減稅額，或按單一稅率 28%分開計稅，其精神仍係避免營業事業股東與個人股東之間之重複課稅，而營利事業股東所獲配股利之不計入所得之規定及所得屬性，相較於修法前之規定皆未改變，新制可謂兩稅合一之優化版本，系爭函釋之限制在現今稅制下同樣地造成投資收益重複課稅、變相擴大稅基侵蝕納稅者之權益甚明，實有深刻檢討之必要。

伍、系爭函釋確有變相擴大稅基，增加法律所無之租稅義務，以下謹就財務會計、租稅公平及租稅法律主義等觀點闡明之

一、以財務會計及稅務申報的觀點，說明如下：

(一) 茲先舉例說明系爭函釋之適用將因公司間或年度間獲利或虧損之情形不一，而導致投資收益產生不同之課稅結果

蓋就營利事業之財務會計而言，既然有各項排除於課稅範圍之所得，例如免徵之土地交易所得、停徵之證券交易所得以及免計入所得額之投資收益，自將增加公司之淨資產，而使營利事業之所得額增加或虧損額減少，但稅務申報上為避免重複課稅，立法者明定所得稅法第 42 條將股利所得為不計入所得課稅，即不應納入所得稅法第 39 條規定之虧損額計算。延續前揭圖二之釋例，如表一所示，財務會計上 A 公司及 B 公司兩年度營業淨利總額皆為 500 元，惟系爭函釋之適用（同上圖二之釋例），認為虧損年度之投資收益應先抵減虧損後，以餘額盈虧互抵，換言之，表一之 B 公司第 1 年銷售應稅的貨物或勞務之申報虧損 200 元，應該先抵減股利所得 80 元之後，以剩餘的虧損 120 元，申報為第 2 年的盈虧互抵扣除額，因此 B 公司兩年合計的課稅所得額就變成 580 元，大於 A 公司的 500 元，其中的差異 80 元，就形同於將 B 公司第 1 年的股利所得 80 元，在系爭函釋之限制下，從所得稅法第 42 條規定不計入所得額課稅，變成了應課稅之所得，造成有重複課稅之情形。

表一：盈虧互抵—適用系爭函釋之不合理課稅方式

稅務申報項目	A 公司		B 公司	
	第一年	第二年	第一年	第二年
營業收入	1,000	1,500	1,000	1,500
營業成本及費用	800	1,200	1,200	800
營業淨利（虧損）	200	300	(200)	700
以前年度核定虧損扣抵	--	--	--	(120)
課稅所得額	200	300	0	580
兩年度課稅所得額合計	500		580	
所得稅法第 42 條獲配之投資收益	80	80	80	80

惟根據所得稅法第 39 條「(避免)使變動性大之所得，負荷過重(所得稅)」之立法精神，如同表二所示，財務會計上 A 公司及 B 公司兩年度營業淨利總額皆為 500 元，B 公司在虧損扣抵之適用下，第 1 年銷售應稅的貨物或勞務之申報虧損 200 元，應得全額申報為第 2 年的盈虧互抵扣除額，兩年合計之課稅所得仍然應為 500 元，與 A 公司之課稅情形相同方為合理。

表二：盈虧互抵—未適用系爭函釋之合理課稅方式

稅務申報項目	A 公司		B 公司	
	第一年	第二年	第一年	第二年
營業收入	1,000	1,500	1,000	1,500
營業成本及費用	800	1,200	1,200	800
營業淨利（虧損）	200	300	(200)	700
以前年度核定虧損扣抵	--	--	--	(200)
課稅所得額	200	300	0	500
兩年度課稅所得額合計	500		500	

稅務申報項目	A 公司		B 公司	
	第一年	第二年	第一年	第二年
所得稅法第 42 條獲配之投資收益	80	80	80	80

(二) 以證券交易所所得適用之財政部 74 年函釋為例

依所得稅法第 4 條之 1 規定停徵之證券交易所所得為例，其與投資收益同屬財務會計上之盈餘，於稅務申報時依法排除於課稅範圍，因財政部 74 年 7 月 6 日台財稅第 18503 號函（以下稱財政部 74 年函釋）規定「停徵證券交易所所得稅之證券交易損益不列入盈虧互抵範圍」，根據前揭函釋，如表三所示，B 公司仍可將第 1 年的虧損 200 元列報為第 2 年的盈虧互抵扣除額，因此兩年合計的課稅所得仍為 500 元，與 A 公司相同，使得 A、B 兩家公司銷售應稅貨物或勞務的整體獲利相同，只是在不同年度營業獲利的波動情形有異，而免徵的證券交易所所得之獲利相同之下，這兩家公司仍應負擔相同金額之所得稅，方合乎第 39 條盈虧互抵的立法精神。

表三：盈虧互抵—適用財政部 74 年函釋之合理課稅方式

稅務申報項目	A 公司		B 公司	
	第一年	第二年	第一年	第二年
營業收入	1,000	1,500	1,000	1,500
營業成本及費用	800	1,200	1,200	800
營業淨利（虧損）	20	300	(200)	700
以前年度核定虧損扣抵	--	--	--	(200)
課稅所得額	200	300	0	500
兩年度課稅所得額合計	500		500	
停徵之證券交易所所得	80	80	80	80

(三) 從前述表一至表三釋例觀之，原本兩年度經濟實質一致之 A、B 二公司在財務會計呈現上應一致(如表二)，惟因系爭函釋適用與否，導致財務會計因第 1 年為獲利年度的 A 公司股利所得 80 元依所得稅法第 42 條規定不計入所得額課稅，而因第 1 年為虧損年度的 B 公司，按系爭函釋規定其股利所得 80 元應自虧損中扣除，形同第 2 年計入申報所得而變為應課稅之所得，造成該股利所得重複課稅，對比 A 公司第 2 年獲利年度之股利所得 80 元卻仍不計入所得額課稅，使得投資收益落在不同公司之同一年度(如 A、B 公司在第 1 年)、或同一公司之不同年度(如 B 公司在第 1 年及第 2 年)，均因其公司間或年度間獲利或虧損情形不一而產生不同之結果，且相較於其他在稅務申報調整減除之財務會計所得(如表三)產生亟不合理之結果，顯見系爭函釋使得原本與計算課稅所得額無關之股利所得，變成虧損扣除額之減項，變相擴大營利事業之稅基，對原本所得相同者，因系爭函釋之限制被課以更重的稅負，在財務會計上所呈現之所得稅負也更多，進而影響財務使用者之決策或判斷。

二、以租稅公平、量能課稅及租稅中立性原則的觀點，說明如下：

(一) 大院釋字 420 號解釋文揭示：「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。」又，大院釋字第 565 號解釋理由書謂：「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。」此外，大院釋字第 745 號解釋理由書

復明示：「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）。（中略）惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨。」

(二) 按所得稅法第 39 條第 1 項規定之目的，係考量企業交易活動乃持續、不間斷的運作，理論上非至企業結束營業並進行清算，是無法計算出企業實際獲利或虧損的情形。為避免稅法過於複雜或實際上無法執行的困擾，現行稅捐稽徵制度乃係以人為方式對於營利事業之稅捐負擔能力，以「會計期間」區分不同階段，針對營利事業各時期之所得予以各自評價，產生出各該會計期間的損益，從而，營利事業所得稅即係以歸屬於各事業年度的所得為對象，在各事業年度獨立課稅，此即所謂「年度課稅原則」。惟就以持續經營作為前提的營利事業所得而言，若僅以會計年度作為課稅所得計算基礎的結果，對比以合併計算數年間的利益與虧損所得出的所得，將導致某些所得變動性大或易受景氣影響之產業，可能遭不當放大營利事業所得，進而產生負擔過重的情形，而使課稅結果與營利事業真實稅捐負擔能力有所差距，違反量能課稅原則。

(三) 前揭論述參考所得稅法第 39 條第 1 項歷次修法理由所揭櫫之意旨即明：

1. 52 年修正理由：以往年度虧損原則上不得列入本年度計算，但以

年度為期限，計算營利事業之所得，常使變動性大之所得，負荷過重。外國法例有將以往年度虧損後轉或前轉等方法，惟前轉使以往年度稅負不確定，且退稅手續繁瑣，殊非所宜，故本法採後轉辦法，並為建立藍色申報制度，對帳冊齊全，申報正確者，予以優待。

2. 78 年修法理由：「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。」；
3. 98 年修法理由：「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。」。

(四) 由上述說明可知，所得稅法第 39 條第 1 項盈虧互抵制度目的，旨在維持營所稅課之中立性，避免營利事業（公司組織）因經營風險起伏之故，承受不符量能原則之稅捐負擔，損害其永續經營基礎，是其法律性質為所得稅法賦予營利事業之法律上權利；此跨年度盈虧互抵之法律效果其實是在彌補修正年度課稅原則下所造成之悖離量能課稅原則之過苛結果，其性質自非屬於租稅優惠。惟系爭函釋之適用結果，從前揭（一）所舉釋例觀之，將使營業期間同為兩年、整體所得相同之 AB 兩家公司負擔不同之稅負，亦違反「對所得相同者應課以相同租稅」之公平原則，也抵觸憲法之平等原則。

- (五) 此外，依所得稅法第 24 條計算課稅所得時，除投資收益之外，排除於課稅範圍之所得尚包括停徵之證券交易所得及免稅之土地交易所得。按土地交易所得於房地合一課稅實施前免納所得稅，主要理由乃立法者另設有分離課稅之土地增值稅制度取代土地交易所得課稅。因此土地交易所得或虧損不能併入交易當年及後續跨年度之盈虧互抵。至於證券交易所得依所得稅法第 4 條之 1 停止課徵所得稅，主要理由係基於促進證券交易市場而設計之租稅優惠，因此證券交易所得或虧損不能併入交易當年及後續跨年度之盈虧互抵。而在轉投資收益之當年度，不將之計入當年度稅基，即係於兩稅合一法制下為避免並消除經濟上雙重負擔而為之規範設計。然而，不論所得不計入課稅或停徵之背後原因為何，倘立法者將之排除於所得稅稅基之外，其不能併入盈虧互抵範圍，在體系上自應為一貫之處理。系爭函釋於無法律依據下，逕對同屬排除於課稅範圍之所得在跨年度之盈虧互抵所為之差別待遇，全無充分正當之合理基礎，實已違背法律適用應遵循之平等原則，並已破壞體系之一貫性。
- (六) 又按所得稅法第 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。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤」，財政部制訂之營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法第 2 條即明定土地交易所得、證券交易所得、期貨交易所得，以及所得稅法第 42 條不計入所得額課稅之股利淨額或盈餘淨額，應分攤其相關之成本、費用與損失。則投資收益雖在兩稅合一制之下，作為「不計入所

得額」之非課稅所得，然其在所得稅之處理，即應比照土地、證券交易等不計入所得，亦即作為獨立計算之特別所得課稅部門為同一處理。惟查，系爭函釋將投資收益透過所得稅法第 39 條虧損互抵，間接地納入營所稅稅基，系爭函釋明顯違反上開獨立計算之特別課稅所得部門不應與應稅所得混同的基本原則，於兩稅合一後，自無再適用之餘地。如仍將系爭函釋套用於今日，則投資收益將透過抵減累計虧損之方式，變相轉入營所稅基，形成重複課稅，實已破壞兩稅合一制的體系正義。

- (七) 末按，基於租稅中立性原則，國家不應任意以租稅手段去增加特定人租稅負擔、影響私經濟部門之資源配置，甚或扭曲納稅人原先之經濟決策，惟參照該函釋之適用結果，會造成長期投資（轉投資收益）之租稅負擔重於短線交易（證券交易所得）之結果，實務上將因租稅負擔之影響而扭曲應有之投資行為決策。另外，對於多層轉投資架構的企業，因考量虧損年度之營業虧損額須先行抵減獲配之投資收益，企業為避免投資收益變相納入稅基，亦將影響其股利發放之決策，無非係對於租稅中立性之破壞。

三、以租稅法律主義的觀點，說明如下：

- (一) 按盈虧互抵制度既由所得稅法第 39 條明定其條件、期間及扣抵之範圍，賦予營業虧損之營利事業享有扣抵之稅法上權利，以維續其永續經營的營運基礎。今如欲限縮法定扣抵範圍，依司法院大法官關於租稅法律主義之解釋，本應以稅捐法律之明文或明確授權之法規命令規範之，解釋函令僅得針對技術性、細節性事項，遵守一般法律解釋方法為之，不得增加法律所無之租稅義務。

(二) 然系爭函釋卻謂：「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。」，其內容係「各期核定虧損」應計入之稅基項目，而稅基乃租稅法律主義認為攸關納稅權利之核心事項，非納稅之技術性、細節性事項甚明，且函釋結果更進一步規定應涵蓋不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。原有所得稅法第 39 條關於核定虧損之規定，其法條原意僅涵蓋應稅損益項目而已，系爭函釋逕將虧損扣抵之稅基範圍，自行解釋並擴增至不計入所得額之投資收益，即有侵入調整稅基事項，卻未有法律明確授權之違法性瑕疵，已經明顯超出「法律解釋最大可能之文義範圍」，違反憲法第 19 條之租稅法律主義甚明。

(三) 系爭函釋使得原本與課稅所得或營業虧損無關之股利所得，變成會減少可供盈虧互抵之扣除額，而增加營利事業之所得稅負，顯然係行政機關以行政令函額外課徵沒有法律依據的稅負，並且違反「對所得相同者應課以相同租稅」的公平原則。行政機關逕以一紙函釋增加人民所無之納稅義務，除違反稅捐稽徵法第 11 條之 3：「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。」，以及納稅者權利保護法第 3 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。」之規定外，亦有重大違憲情形如前所述，懇請 大院明察。

陸、結論

一、系爭函釋增加法律所無之限制，對聲請人之權益侵害至鉅

本案聲請人 98 年自被投資公司所獲配之股利 83 億元，係源自被投資公司前一年度（即 97 年度）之盈餘，被投資公司也在當年度依規定計算繳納所得稅，因此，被投資公司 97 年度之獲利無論在往後那一年度分配予聲請人，依據所得稅法 42 條規定避免重複課稅之意旨，皆不應計入所得額課稅，方屬合理。

惟系爭函釋增加法律所無之限制，卻讓相同一筆盈餘因發放年度產生不同的租稅效果，舉例來說，被投資公司 97 年度之盈餘於 98 年度分配予聲請人作為不計入所得之投資收益，然因聲請人 98 年之課稅所得額為負數，因此按系爭函釋之規定，98 年度虧損扣除額在抵減 99 年度課稅所得額之前，必須先行扣除虧損年度之股利所得，造成實際可扣除金額變小；但如果被投資公司 97 年度的盈餘遞延至 99 年度方分配予聲請人作為投資收益，因聲請人 99 年度課稅所得額係正數，聲請人 98 年度的虧損即可全額抵減 99 年度產生之課稅所得額。其癥結在於，股利僅是被投資公司盈餘的分配，其係屬已預繳營利事業所得稅之特殊性質所得，不應受限於分配時間不同而產生稅負上之差異。

二、系爭函釋之適用，影響公司治理及廣大股東之權益

系爭函釋變相誘使聲請人在虧損年度希望不要收到股利，以避免未來虧損後抵時必須先行扣除獲配之股利，此以財務會計之角度而言相當不合適，因企業虧損年度通常現金流量比較不足，為了避免資金缺口致公司面臨財務風險，應會希望轉投資公司多發放現金股利，充實營

運資金以度寒冬，惟考量系爭函釋，發放之股利反而會讓企業以後獲利年度得抵減之虧損扣除額金額下降，因此，聲請人將面臨兩難，同時希望被投資公司發放股利充實營運資金，降低借貸需求，但又擔心獲配股利導致以後年度抵稅之權益受損，是證系爭函釋之限制，嚴重干擾企業運作，變相提高公司財務風險，增加公司營運成本，影響股東權益甚鉅。

此外，聲請人所處之鋼鐵業面對全球競爭環境、中美貿易戰與新冠肺炎的衝擊，經營不確定性增加，近年來聲請人公司損益波動甚大，所得稅法第 39 條規定虧損後抵之機制係提供企業勇敢承擔風險，以長遠角度去規劃佈局，但系爭函釋卻讓同一筆股利在盈餘或虧損年度發放產生截然不同的結果，變相懲罰損益波動大之企業，影響其商業上之競爭與策略佈局。

三、綜上所述，系爭函釋明顯增加法律所無之限制，無論從財務會計、租稅公平、租稅平等主義觀之，均明顯違憲，且違背 大院過去多年來為稅務公平所作出之多號解釋，懇請 大院為維護人民權益，且為協助公司之專業治理，作成如聲請所示之解釋內容，以符憲政體制，無任感禱!!

柒、關係文件之名稱及件數：

附件 1：與最高行政法院論盈虧互抵之計算，林世銘，會計研究月刊，

2019 年 3 月

謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲請人：中國鋼鐵股份有限公司

代表人：翁朝棟

代理人：德勤商務法律事務所

陳彥勳 律師



勤業眾信聯合會計師事務所

賴永發 會計師



中 華 民 國 1 1 0 年 9 月 2 3 日