

107 年度
憲二字第411號

正
本

釋憲聲請補充理由書（四）

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

均設台北市中山區松江路 87 號
9 樓

電話：(02)2518-0110

傳真：(02)2518-0308

為準備大法官會議說明會事，整理歷來相關主張、參酌最新學說見解及彙總貴院所詢爭點，敬提本釋憲聲請補充理由書（四）。

大法官書記處

二科

總收文 09/24
G011027424

目錄

1. 系爭函釋增加法律所無要件限制，應屬違憲而無效。.....	4
1.1 所得稅法「跨年度盈虧互抵」之規定並非租稅優惠.....	4
1.1.1 量能平等負擔原則與客觀淨所得原則.....	4
1.1.2 「往年虧損扣抵」係量能平等負擔原則及客觀淨所得原則之展現.....	4
1.1.3 鈞院釋字第 427 號解釋針對「盈虧互抵」之定性恐有誤認.....	5
1.1.4 若欲針對往年虧損扣抵加以限制，必須符合合憲要求.....	5
1.2 系爭函釋抵觸第 172 條「法律優位原則」自屬違憲無效(對應大法官會議說明會題綱第一題第(一)項).....	6
1.2.1 會計所得須依據所得稅法規定調整為課稅所得，後者始為稅基.....	6
1.2.2 系爭函釋增加法律所無要件，增加人民納稅義務.....	7
1.2.3 系爭函釋違反法律優位原則.....	8
2 系爭函釋違反收入與成本費用對應原則.....	8
2.1 營利事業為取得所得稅法第 42 條所稱股利之必要費用，不得作為應稅所得之費用扣除。(對應大法官說明會題綱第一題第(二)項).....	8
2.1.1 釋字第 493 號：與所得稅法第 42 條所得相關之成本費用，不應該歸由其他應稅收入項下減除.....	9
2.1.2 釋字第 693 號解釋：停徵所得稅之證交損失不得與應稅所得之證券發行收入互抵.....	9
2.1.3 財政部依據大法官解釋意旨制定營利事業所得相關成本費用損失分攤辦法.....	10
2.1.4 為取得所得稅法第 42 條轉投資收益而支付之成本費用應該歸屬於該股利收入，而不應該由一般課稅部門收入分擔.....	11
2.1.5 財政部過去也基於收入與成本費用對應原則，如有免稅之證交所得和土地交易所得，無須先抵減各該年度之核定虧損.....	11
2.2 所得稅法第 42 條規定不計入所得額課稅之投資收益，自始不計入課稅所得。(對應大法官說明會題綱第一題第(三)項).....	12
2.2.1 稽徵機關稅額核定書格式規定轉投資收益不計入課稅所得.....	12
2.2.2 所得稅法第 42 條轉投資收益不計入課稅所得額原因係已經繳過營所稅.....	13
2.3 各期核定虧損如經系爭函釋沖減所得稅法第 42 條轉投資收益，將導致重複課稅。(對應鈞院大法官說明會題綱第一題第(四)項).....	14
2.3.1 本案與兩稅合一無直接關聯，股東可扣抵稅額制度的存廢於本案不生影響.....	14
2.3.2 立法者已經立法決定針對配發至自然人股東前的各營利事業階段，只課徵一次營所稅.....	15
2.3.3 股東可扣抵稅額制度存廢不影響本函釋的違憲判斷.....	17
3. 系爭函釋涉及擴大稅基，違反租稅法律主義(對應鈞院大法官釋憲說明會題綱第一題	

第(五)項前段).....	17
3.1 系爭函釋的操作結果形同擴大稅基.....	18
3.2 租稅構成要件應以法律規定之.....	18
3.3 系爭函釋位階屬於解釋性行政規則，不得規定稅基相關事項.....	18
4. 系爭函釋違反租稅公平及稅捐中立性原則(對應大法官會議說明會第一題第(五)項後段).....	19
4.1 違反租稅公平.....	19
4.2 違反稅捐中立性原則.....	20
4.2.1 系爭函釋影響營利事業投資架構之經濟決策自由.....	20
4.2.2 系爭函釋影響子公司分派股利時機，傷害廣大股東權益.....	21
4.2.3 系爭函釋懲罰長期投資的穩健投資者，變相鼓勵短線炒作.....	22
5. 中鋼公司 98 年度投資收益主要為獲配國內轉投資公司之現金和股票股利，而該年度外，前後五年間內，另有 101 年有虧損。(對應大法官說明會提綱第三題).....	23
5.1 中鋼 98 年度投資收益約 83 億餘元，主要為獲配自轉投資公司現金股利和股票股利.....	23
5.2 中鋼於 98 年度外，於該年度前後五年內另有 101 年度有合併課稅所得虧損.....	23
6. 系爭函釋違反憲法諸多規定，請鈞院大法官作成立即失效宣告.....	24
6.1 系爭函釋違反憲法事實明確.....	24
6.2 違憲效果應為立即失效.....	25

1. 系爭函釋增加法律所無要件限制，應屬違憲而無效。

1.1 所得稅法「跨年度盈虧互抵」之規定並非租稅優惠

1.1.1 量能平等負擔原則與客觀淨所得原則

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衡量標準。

稅法上之租稅減免規定並非全為租稅優惠，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）。

依據鈞院釋字第 745 號解釋：「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。」此即基於量能原則所衍生而出的客觀淨所得原則。足見鈞院過去解釋實務上亦認為租稅減免規定，是否為租稅優惠或是為能適度反映量能課稅原則的規定，應予區別。如為後者，國家機關行使相關權力應該受該原則之拘束。

1.1.2 「往年虧損扣抵」係量能平等負擔原則及客觀淨所得原則之展現

營利事業所得稅作為週期稅，即免不了受到景氣影響、風險性投資或營業循環的影響，而可能產生某些年度盈餘，而某些年度虧損的現象，但實際上這些呈現盈餘的年度業績，很可能只是人工切割課稅期間下造成的假象，如果將觀察期間放大，很可能係爭企業並無多少盈餘可言。此際如果專就其盈餘年度要求課稅，而對於其虧損年度置之不理，即有使課稅權力侵蝕納稅人投入成本、費用部分，也強令課稅的問題。

學者陳衍任表示：「當損失與收入沒有辦法在同一課稅年度內折扣完畢，立法上如允許將尚未折抵完畢的損失，與其他課稅年度內的收入相互扣除，則稱之為損失扣除。其中，如允許將損失與損失發生年度之先前發生年度內的收入相互扣除，稱為損失前抵；如允許將損失與損失發生年度之後續年度內的收入相互扣除，則稱為損失後抵。不論是

損失調整（按：指同年度內的盈虧互抵）或損失扣除，兩者皆非立法者基於特殊公益目的的考量，進而給予人民減免稅賦待遇的優惠性規定，而屬於財政目的規範，亦即立法者必須基於量能課稅原則，以規劃其具體內涵，而不得恣意變更。」（聲證 38，頁 2）。

學者蔡孟彥亦表示：「盈虧互抵並不是租稅優惠，只是用來修正因按年計算稅額，可能造成沒有所得也要課稅的缺失。」（聲證 37，頁 8）¹

1.1.3 鈞院釋字第 427 號解釋針對「盈虧互抵」之定性恐有誤認

鈞院曾作成釋字第 427 號解釋，認為所得稅法第 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。**然而，虧損扣除係基於客觀淨所得原則下，為正確反映營利事業跨年度整體租稅負擔能力之規定，正係量能平等負擔原則之展現，而非國家藉由犧牲量能課稅原則而追求管制或誘導人民行為的租稅優惠。**準此，鈞院釋字第 427 號解釋恐對「盈虧互抵」之定性有所誤解。（參見葛克昌，行政程序與納稅人基本權，第三版，頁 228。聲證 20）

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。站在保障人民財產權和營業自由的主觀公權利保護立場，主張往年虧損的扣抵，應該屬於人民的往年虧損扣抵權，而非立法者或行政機關所給予的恩惠。

1.1.4 若欲針對往年虧損扣抵加以限制，必須符合合憲要求

往年虧損扣抵作為我國憲法上平等原則、量能課稅原則、客觀淨所得原則所衍生之制度，同時作為納稅人的權利，國家權力如欲加以限制，必須符合憲法第 23 條的合憲要求。首先，必須具有限制該權利的合憲目的，其次，必須以法律為依據（租稅法律主義、法律保留原則的要求），最後該限制必須符合比例原則。

依據學者陳衍任整理，在德國所得稅法及法人稅法中，具有限制往年虧損扣抵的正當化事由（合憲目的）的情況，包括：

- （一） 針對特定租稅客體已經採取扣繳分離課稅或已以噸位作為稅基計算基礎等獨立課稅考量，此時不再使其適用損失扣抵的可能性；

¹ 相同意見請參考范文清著聲證 39，第 14 頁。陳清秀著聲證 40，頁 22。

(二) 為限制濫用公司合併而圖利用虧損公司的往年虧損扣抵權，此時基於防堵租稅規避而限制參與合併公司之往年虧損扣抵的使用；

(三) 因為在避免國際雙重課稅的制度選擇上，採取「國外所得免稅法」，此時基於德國聯邦財務法院所稱對稱性理論，針對國外所得既然免稅，針對國外損失也不承認扣除。(參見陳衍任，聲證 38，頁 12-15。)

相對而言，如果只是基於增加財政收入的單純財務目的，而針對往年虧損扣抵權予以限制，德國聯邦憲法法院均不認為具有合憲化理由。(參見陳衍任，聲證 38，頁 12-15。)

準此，系爭函釋的立論基礎在於稅捐機關認為往年虧損扣抵規定的性質為租稅優惠，且所得稅法第 42 條轉投資收益(即獲配自國內轉投資營利事業的股利或盈餘)亦為租稅優惠，因此主張往年虧損扣抵時，需要沖減第 42 條轉投資收益，以避免所謂雙重優惠云云，即有可議。

蓋該函釋的立論基礎不只錯誤理解所得稅法第 39 條第 1 項但書往年虧損扣抵權的意義，同時還將限制目的指向所謂「避免雙重租稅優惠」之增加財政收入目的，而未連結任何德國實務上「防堵濫用私法自治而脫法避稅」或是「特別課稅所得部門應獨立於一般課稅所得部門而獨立計算課稅²」的思考，實難通過合憲目的的檢驗。

1.2 系爭函釋牴觸第 172 條「法律優位原則」自屬違憲無效(對應大法官會議說明會題綱第一題第(一)項)

1.2.1 會計所得須依據所得稅法規定調整為課稅所得，後者始為稅基

會計所得係依據財報準則和商業會計法所計算之所得，其目的是為忠實報導企業財務狀況，但會計所得因為含有未實現利益、估計額或相關租稅政策考量(例如：交際費在會計上縱可因為實際支出而被認列，但在稅法上應考量交際費和銷售額的關聯性和必要性，以銷售額比例設置上限。)，因此未必皆能反映稅法上的量能課稅原則，所以會計所得不適合直接作為課稅的依據，而必須經過稅法的調整後，始得作為課稅所得。

因此，企業本身縱然可能在會計上被認為有會計上的所得發生，但營所稅課稅的稅基是依據量能課稅原則目的所調整後的課稅所得，系爭會計所得可能經稅法規定調

² 關於特別課稅所得部門與一般課稅所得部門之用語，請參見 2.1.2 說明。

整後，有可能得到不同的評價，甚至不被納入課稅所得中(參見聲證 41，頁 4)。

參見稅捐稽徵機關營所稅申報書最新格式(聲證 41，頁 5)可知，在各種科目對應有帳載結算金額(即會計所得計算過程)和自行依法調整後金額(即課稅所得計算過程)兩列欄位可知，「36 依所得稅法第 42 條規定取得之股利或盈餘」雖然可能計入會計所得中的非營業收入，而屬於會計所得的計算要素之一，但卻不計入課稅所得的非營業收益項目內，而不得併入課稅所得之計算流程中。反之，「55 前十年核定虧損本年度扣除額」在會計所得的計算上並非該年度會計所得計算流程要素之一，但卻是課稅所得計算上准允自行申報的重要環節。

綜上，會計所得和課稅所得本即不同，會計所得僅為財報和商業會計法上的概念，會計所得必須依據所得稅法規定調整為課稅所得後，課稅所得始為營所稅稅基。因此，即使獲配股利公司因為發放股利而取得金流，該金流僅為會計上所得，並非具有可稅性之課稅所得，此點已經為立法者以所得稅法明文規定展現了立法者的立法政策決定，非國會機關不應該再持任何理由，以非法律位階的其他規範作成抵觸所得稅法規定。

1.2.2 系爭函釋增加法律所無要件，增加人民納稅義務

然而，在稽徵實務上，營所稅申報書和核定通知書上的「55 前十年核定虧損本年度扣除額」並非如文字表面意思，營利事業可以單純主張為前十年度經稽徵機關核定虧損之累加總額，而只能主張經過系爭函釋的調整後餘額，此點正是本案爭議所在。

依據所得稅法第 39 條第 1 項但書規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。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。」我國往年虧損扣抵必須在滿足三大要件的前提下，(1)必須要會計帳簿完備，(2)是使用藍色申報書或經會計師查核簽證，(3)要如期申報繳稅者，方得適用。

在法律規定已經甚為嚴格的現實下，稽徵實務上，卻又增加一個法律本無之要件。

系爭函釋規定：「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 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。」

準此，在稅捐稽徵實務上，經過系爭函釋的介入，已經被增加一個法律未規定之第四個要件，也就是盈餘年度得針對往年虧損主張盈虧互抵之上限，並非前十年度「各虧

損年度稽徵機關核定虧損」的累加總額，而係前十年度內「各該虧損年度核定虧損，先與各該年度第 42 條轉投資收益進行沖減後之餘額」的累加總額。

1.2.3 系爭函釋違反法律優位原則

對此，學者陳清秀表示：「該函釋減少納稅義務人依法享有得為虧損扣抵之權利，增加法律所無之虧損扣除要件，而導致納稅義務負擔增加，係以行政規則增加人民所無之納稅義務，有違納稅者權利保護法第 3 條第 3 項規定：『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。』不符憲法第 19 條之租稅法律主義。」（參見聲證 40，頁 24）

依據憲法第 172 條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」，系爭函釋法律性質應為行政命令中之行政規則，而系爭函釋增加法律本無之要件，應已牴觸法律規定而無效。稽徵機關以系爭函釋增加法律所無之第四個要件，顯然違反憲法的法律優位原則，並且與鈞院歷來不得以函釋增加法律所無之要件，進而限制人民權利的解釋意旨不符，系爭函釋應牴觸法律而無效。

此外，在稽徵實務上，行政機關基於禁反言和外部人信賴保護所形成的行政自我拘束下，更不應核定各年度虧損額在先，卻在納稅人主張盈虧互抵時，推翻自己先前年度對於各年度核定虧損額在後，而限制人民僅能就與所得稅法第 42 條所得沖減後的「餘額」主張虧損扣抵。稽徵機關如此前後不一致的行為，嚴重傷害徵納互信和人民的信賴保護，而且在實務上亦非合法合理。

2 系爭函釋違反收入與成本費用對應原則

2.1 營利事業為取得所得稅法第 42 條所稱股利之必要費用，不得作為應稅所得之費用扣除。（對應大法官說明會題綱第一題第

(二)項)

2.1.1 釋字第 493 號：與所得稅法第 42 條所得相關之成本費用，不應該

歸由其他應稅收入項下減除

鈞院所詢營利事業取得所得稅法第 42 條所稱股利之必要費用，可否於年度營利事業所得稅結算申報為費用等語，鈞院大法官曾經作成解釋。

依據鈞院釋字第 493 號解釋文：「營利事業所得之計算，係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，為所得稅法第二十四條第一項所明定。依所得稅法第四條之一前段規定，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；公司投資收益部分，依六十九年十二月三十日修正公布之所得稅法第四十二條，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，其中百分之八十免予計入所得額課稅(聲請人註：現已改為百分之百免計入所得額課稅)；則其相關成本費用，按諸收入與成本費用配合之上揭法律規定意旨及公平原則，自亦不得歸由其他應稅之收入項下減除。(略)惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。」

基於收入與成本費用對應原則，鈞院否認營利事業為取得所得稅法第 42 條規定轉投資收益(免稅所得)之費用，得於其他應稅收入下扣除。

2.1.2 釋字第 693 號解釋：停徵所得稅之證交損失不得與應稅所得之證券

發行收入互抵

同理，鈞院又在為取得證券交易所得(依所得稅法停徵所得稅)之損失，可否沖減證券發行所得(應稅所得)的議題上，再度援用收入與成本費用對應原則，而作成釋字第 693 號解釋，釋字第 693 號解釋理由書略以：「發行認購(售)權證之交易與買賣認購

(售)權證不同(略)，若因發行交易而有收入，則應依所得稅法其他規定計算其所得並課徵所得稅。(略) 七十八年十二月三十日增訂同法第四條之一規定，既就證券交易之所得已另設特別規定，停止課徵證券交易所得稅，則認購(售)權證發行後相關之證券交易所得，即不得列為應稅所得課徵所得稅；相應於此，與發行認購(售)權證後履約或避險交易之相關證券交易損失，亦不得將其自應稅所得中減除。」

由前述兩號解釋可知，鈞院一貫認為基於收入與成本費用對應原則，如果針對營利事業之部分所得，稅法已經規定採取如免計入應稅所得(大法官釋字第 493 號)、停徵(大法官釋字第 693 號解釋)等特別課稅規則等「營所稅獨立計算特別課稅所得部門」(以下簡稱「特別課稅所得部門」)，則針對該特別課稅所得部門與不適用特殊課稅規則的「營所稅綜合計算一般課稅所得部門」(以下簡稱「一般課稅所得部門」)，雙方間的所得計算必須楚河漢界，涇渭分明。亦即一般課稅所得部門的成本費用應該對應至一般課稅所得部門之收入，至於特別課稅所得部門之成本費用必須對應至特別課稅所得部門之收入下，雙方不得混淆或互相影響。

2.1.3 財政部依據大法官解釋意旨制定營利事業所得相關成本費用損失分

攤辦法

釋字第 493 號解釋認為：「應稅收入及免稅收入應分攤之相關成本費用，除可直接合理明確歸屬者得個別歸屬，應自有價證券出售收入項下減除外，因投資收益及證券交易收入源自同一投入成本，難以投入成本比例作為分攤基準。財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函說明三，採以收入比例作為分攤基準之計算方式，符合上開法條規定意旨，與憲法尚無抵觸。惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。」該號解釋指出應稅收入和免稅收入應該分攤各自相關成本費用，且因為營利事業的成本費用及損失的計算涉及人民租稅負擔，基於租稅法律主義，相關分攤辦法必須由法規命令定之。

財政部依據該號解釋，除修改所得稅法第 24 條後段規定增加授權依據外，並據此

制定營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法，財政部特別在第五條指明土地交易所得、證券交易所得、期貨交易所得、依據本法第 42 條規定不計入所得額課稅之股利或盈餘等各類免納或停徵或不計入所得額課稅之免稅所得(即前述特別課稅所得部門)，應該依據該辦法規定分攤相關成本、費用及損失。

2.1.4 為取得所得稅法第 42 條轉投資收益而支付之成本費用應該歸屬於該股利收入，而不應該由一般課稅部門收入分擔

依據大法官釋字第 493 號及第 693 號之意旨，前述應歸屬於所得稅法第 42 條轉投資公司收益之相關成本費用或損失，皆不應該於一般課稅所得部門的收入下作為減項扣減，導致於影響一般課稅所得部門之課稅所得被低算，而應該對應於不特別課稅所得部門之收入下扣減，方符合收入與成本費用對應原則。

2.1.5 財政部過去也基於收入與成本費用對應原則，如有免稅之證交所得和土地交易所得，無須先抵減各該年度之核定虧損

前已述及，往年虧損扣抵係為避免人為切割課稅期間，造成特定年度產生有盈餘的假象，從而基於客觀淨所得原則而為之調整機制。因此，往年虧損扣抵權應屬於一般課稅所得部門所得計算時應適用的制度，而不應該與特別課稅所得部門的收入、成本費用損失的歸屬與計算混為一談。

因此，財政部特別針對特別課稅所得部門與所得稅法第 39 條第 1 條往年虧損扣抵權的關係，也曾做出數則符合前述理念的正確函釋。

(一)各虧損年度核定虧損無須沖減證交所得

財政部民國 74 年 07 月 06 日台財稅第 18503 號函釋：「公司組織之營利事業依所得稅法第 39 條規定將經稽徵機關核定之前 3 年(編者註：現為 10 年)內各期虧損自本年度純益額中扣除時，各該虧損年度如有暫停課徵營利事業所得稅之證券交易所得，無須先予抵減各該年度之核定虧損，但停徵期間所發生之損失，亦不得併入前 3 年核定虧

損額,自本年度純益額中扣除。」

(二)各虧損年度核定虧損無須沖減土地交易所得

財政部民國 76 年 09 月 22 日台財稅第 7585901 號函釋：「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，各該虧損年度如有依同法第 4 條第 16 款規定免納所得稅之土地交易所得，可免先予抵減各該期之核定虧損，但出售土地之損失，亦不得併入前 3 年核定虧損額，自本年度純益額中扣除。」

然而，相對於前述兩個理念正確的函釋，較早作成的系爭函釋，反而認為各該虧損年度如有所得稅法第 42 條之免稅所得，應該先予各該期核定虧損進行沖減後，始得就該餘額主張盈虧互抵。

系爭函釋將本屬於特別課稅所得部門之轉投資收益，沖減一般課稅所得部門之虧損扣抵權，紊亂了鈞院歷次解釋所闡釋的收入與成本費用對應原則下，特別課稅所得部門和一般課稅所得部門的收入、成本費用或損失應該分別獨立歸屬計算的原則，導致無法正確計算特別課稅所得和一般課稅所得的應有數額，違背量能課稅原則與客觀淨所得原則甚明。

此外，將所得稅法第 42 條轉投資收益與其他特別課稅所得部門之所得(如證交所得、土地交易所得)在是否應沖減各年度核定虧損額乙節給予不同處遇，顯然又違反租稅公平原則，同時也違反租稅中立性(詳如後述)。

2.2 所得稅法第 42 條規定不計入所得額課稅之投資收益，自始不

計入課稅所得。(對應大法官說明會題綱第一題第(三)項)

2.2.1 稽徵機關稅額核定書格式規定轉投資收益不計入課稅所得

依據所得稅法第 42 條規定，轉投資收益不計入課稅所得，已如前述。

依據稽徵機關實務，向來亦均認為轉投資收益不屬於課稅所得，除前述營所稅申報書格式(聲證 41，頁 5)外，尚請參見 99 年度(系爭年度)營所稅核定通知書(參見聲證

41，頁 11)。

(一) **課稅所得額**(第 59 項)的計算方式是**全年所得額(第 53 項)**減除國際金融業務分行免稅所得(第 93 項)、停徵之證券期貨交易所得(第 99 項)、免徵所得稅之出售土地增益(第 101 項)、合於獎勵規定之免稅所得(第 57 項)、前十年度核定虧損本年度扣除額(第 55 項)後，計算得出。

(二) **全年所得額**係指營業淨利(第 33 項)+非營業收入總額(第 34 項)-非營業損失及費用總額(第 45 項)。

(三) 而非營業收入項目明文規定，不含所得稅法第 42 條「依所得稅法第 42 條取得之股利淨額或盈餘淨額(第 36 項)」。

由此可知，所得稅法第 42 條轉投資收益，既然不會成為非營業收入的一部分，也不會成為全年所得額之一部分，因此更不會，也不該成為課稅所得之一部分。³

然而，系爭函釋要求以所得稅法第 42 條所得沖減各虧損年度核定虧損額，將導致相當於虧減數額的轉投資收益部分，產生應稅效果(詳後述)，實有違法違憲疑義。

2.2.2 所得稅法第 42 條轉投資收益不計入課稅所得額原因係已經繳過營所稅

依據公司法第 232 條第 1 項規定：「公司非彌補虧損及依本法規定提出法定盈餘公積後，不得分派股息及紅利。」及同法第 237 條規定「公司於完納一切稅捐後，分派盈餘時，應先提出百分之十為法定盈餘公積。但法定盈餘公積，已達實收資本額時，不在此限。」公司(主要營利事業種類)必須先彌補虧損、提撥法定盈餘公積、完納稅捐後，始得發放股利。因此，發放股利之國內公司在對其股東(即獲配股利公司)分配股利前，已經針對該公司之收益繳過稅。

我國所得稅法第 42 條規定，「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。」即係規定來自轉投資國內公司之收益，即不計入獲配股利營利事業之課稅所得，且未限制輾轉發放股利的

³ 相較於所得稅法第 42 條轉投資收益自始不算入作為非營業收入(全年度所得之組成部分)，而不會成為應稅所得。其他被歸類於特別課稅所得部門的所得，是先被記入全年度所得額後再扣除。

次數。由此可知，立法者係針對營利事業收益，僅就經營獲利的公司階段課徵一次營所稅⁴，就其稅後股利不論需要穿過幾次投資架構，需要輾轉發過幾次股利，都不需要滾入後續獲配股利的營利事業的課稅所得中而被再度課稅，直到該投資收益進入最終自然人股東手中，始生個人所得課稅問題。

2.3 各期核定虧損如經系爭函釋沖減所得稅法第 42 條轉投資收

益，將導致重複課稅。(對應鈞院大法官說明會題綱第一題第

(四)項)

2.3.1 本案與兩稅合一無直接關聯，股東可扣抵稅額制度的存廢於本案不

生影響

針對自然人股東設立營利事業，以該營利事業為手段從事經濟活動取得收入後，針對營利事業階段取得之收益向營利事業課稅，與營利事業將稅後股利分配給自然人股東後之自然人股利所得課稅，是否構成重複課稅？

在法制現實上，各國也陸續出現各種為避免在營利事業和自然人股東間均予課稅，而導致課稅過重的緩和制度，我國過去曾經採取其中的兩稅合一制度。而兩稅合一制度下的股東可扣抵稅額制度，就是讓營利事業階段繳過的營所稅額，可以透過法律規定計算稅額比例後轉為自然人股東在申報綜合所得（含個人股利所得）時之扣抵權。

但不論兩稅合一(或稱股東可扣抵制稅額制度)存廢與否，該議題的討論重點是在於解決「營利事業階段的營利事業所得稅和自然人股東階段的股利所得的個人所得稅」，如何整合，避免過重的議題。

然而，本聲請書必須強調，所得稅法第 42 條討論的母寧是發放股利之營利事業與獲配股利之營利事業的兩個營利事業間，針對在發放股利公司階段已經繳過營所稅後，

⁴ 關於所得稅法第 42 條立法理由，請參見 2.3.2。

才以股利形式分配給獲配股利公司的營業利潤，是否需要再度被滾入獲配股利公司的課稅所得中，再度被課稅的問題。亦即是討論「兩個營利事業的營利所得均課營利事業所得稅」如何避免過重的問題。

舉例來說：自然人甲投資設立A公司，A公司再成立子公司B。

(一) 所謂兩稅合一，A公司分配股利給自然人甲後，針對營利公司階段繳過的營所稅，怎麼讓自然人甲在個人股利課稅時得以折抵的問題，處理的是營所稅和自然人個人所得稅的課稅關係。

(二) 所謂所得稅法第42條的規範意旨是，B公司就其營業利潤繳納營所稅後，將稅後盈餘以股利方式分配給A時，該股利是否應該計入A公司課稅所得，在A公司階段再被課一次營所稅的問題。

依據系爭函釋，A公司於各虧損年度本有若干數額的核定虧損，但因為接受來自於B公司的股利，依據系爭函釋須以該股利沖減核定虧損額，僅得主張沖減後之餘額，作為所得稅法第39條第1項但書之虧損扣除額，作為日後獲利年度主張往年虧損扣抵之用。此函釋導致A公司本能主張的虧損額減少，而導致課稅所得增加。在前述效應下，在往年核定虧損額受限的效果下增加的課稅所得額，站在所得稅法第42條的立場，相當於使轉投資收益的一部或全部，從原來不計入課稅所得，卻轉為課稅所得。(參見聲證41，頁14與頁15。)

因此，系爭函釋內容與兩稅合一制度存否，於本案系爭函釋是否違憲等等討論，並無直接關聯，但與所得稅法第42條有關。

2.3.2 立法者已經立法決定針對配發至自然人股東前的各營利事業階段，

只課徵一次營所稅

至於針對數公司間投資所獲得的股利所得，應該如何課稅？

學者陳衍任引述德國立法例表示：「因公司間投資所獲配的股利所得，原則上免稅。唯有如此，因公司組織疊架容易產生的雙重或多重稅捐負擔的困境，才有可能徹底消除。換言之，只有當股利所得落入最終階段的自然人時，始有必要對該筆所得課稅。也因此，

免除公司間股利所得的稅捐課徵，無論如何都不應該被輕易地簡化成對公司股利所得的稅捐優惠或稅捐補助。(略)也可以說，只要股利所得還停留在公司階段的傳送帶時，制度設計上，就應該容許該筆股利所得享有免稅的待遇，以消除經濟上雙重負擔意義下的重複課稅。」(參見聲證 38，頁 10 與頁 11。)

學者范文清亦表示：「在此該項獲配之股利或盈餘，在前一階段已經負擔租稅，故實質上並未獲得免稅之租稅利益。為了避免多重課稅的不合理負擔，因此在股利分配給母營利事業時，不再計入母營利事業之所得額課稅。」(參見聲證 39，頁 16。)

我國所得稅法第 42 條針對轉投資收益(獲配自國內轉投資營利事業之股利或盈餘)，於 86 年修法從過去的百分之八十免稅，修改為百分之百免稅。當時立法理由為：「一、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。」從 80% 不計入到 100% 不計入的修法過程可知，立法者更堅持發放股利公司階段已經繳過一次營所稅的營業利潤，不應該於其作為股利分配給獲配股利公司時，又再滾入獲配股利公司的課稅所得內，在獲配股利公司階段再被課一次營所稅。

至現行法 107 年修法時仍表示「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，由個人股東併計綜合所得總額課稅。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。」

足見我國立法者也和德國立法相同，針對公司間之股利，在落入最終的自然人股東前，僅課徵一次的營所稅，不論中間需要穿透過幾次營利事業，且不因為兩稅合一制度(或稱股東可扣抵稅額制度)存廢與否而有改變。

立法者已經針對股利尚在數公司間的傳送帶上傳遞時，僅作一次課稅的立法決定，因此不容不具有民主正當性的行政機關，再使用規範密度稀薄的函釋(性質應為解釋性之行政規則)，去架空顛覆立法者的決定。

發放股利公司針對其營業利潤先繳納一次營所稅後，又在股利分配到了其股東後，又因為系爭函釋規定而在獲配股利公司階段時，又將該稅後股利之一部或全部因為與虧損

扣抵權互相沖減的結果下，增加課稅所得，形同使該轉投資收益又須再一次課稅，形成同一筆營業利潤在兩個營利事業間重複課稅。

2.3.3 股東可扣抵稅額制度存廢不影響本函釋的違憲判斷

股東可扣抵稅額是最終被投資營利事業繳納完營所稅後，隨股利發放而分配給自然人股東的抵稅權，因此現實上此部分抵稅權的存在形式是概念，而非由被投資營利事業向獲配股利營利事業流出的實際金流。在最終被投資營利事業發放股利給其營利事業型態股東時，係僅分配股利淨額給獲配股利之營利事業型態股東，而與概念上分配給最終自然人股東的可扣抵稅額無涉，合先敘明。

在兩稅合一制度下，營所稅申報書或核定通知書(參見聲證 41，頁 11 所示 99 年度(系爭年度)營所稅)為例，出現在營所稅核定通知書上且不計入全年度所得的是「36 依所得稅法第 42 條取得之股利淨額或盈餘淨額」，而非含有股東可扣抵稅額的股利總額(股利淨額與股東可扣抵稅額合稱股利總額)。亦即以股利金流形式進入獲配股利營利事業階段者，僅為股利淨額部分(而該部分依據所得稅法第 42 條規定不計入課稅所得，已如前述。)至於股東可扣抵稅額部分，僅是概念存在而將來為自然人股東所用，不在營利事業間的傳送帶上。

在兩稅合一制度廢止後，因為沒有可扣抵稅額制度之適用，已無股利淨額或股利總額概念之區分實益。所以在營所稅申報書或核定通知書上依據第 42 條規定不計入全年度所得者的是「36 依所得稅法第 42 條取得之股利或盈餘」(參見聲證 41，頁 5，兩稅合一修法後營所稅申報書格式)。

從以上檢討可以得知，無論在兩稅合一制度前後，由發放股利公司分配給獲配股利公司的股利，均與股東可扣抵稅額無關，因此股東可扣抵稅額制度的存廢，於系爭函釋是否影響第 42 條規定而違憲之判斷，不生影響。

3. 系爭函釋涉及擴大稅基，違反租稅法律主義(對應鈞院

大法官釋憲說明會題綱第一題第(五)項前段)

3.1 系爭函釋的操作結果形同擴大稅基

依據所得稅法規定及鈞院大法官解釋第 493 號及第 693 號解釋意旨，稅法中的特別課稅部門所得之計算和一般課稅部門所得之計算，應遵循收入和成本費用的對應原則個別處理，不容混淆，已如前述。

往年虧損扣抵本來作為一般課稅部門計算所得的減項（請參見聲證 41，頁 14），但依據系爭函釋操作結果，將使往年虧損扣抵得主張之總額大減，此時等於增加淺綠色部分的課稅所得（請參見聲證 41，頁 15），增加人民的租稅負擔。

3.2 租稅構成要件應以法律規定之

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。」，鈞院釋字第 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解釋，惟若已逾越法律解釋之程度，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，增加人民的租稅負擔，則已違反憲法第 19 條「租稅法律主義」。

3.3 系爭函釋位階屬於解釋性行政規則，不得規定稅基相關事項

在稅捐構成要件當中，「稅基」乃將租稅客體化為數值的規定，係應納稅額計算的重要事項，因此被認為屬於攸關納稅人權利之核心事項，故應以法律或授權命令始得規範。換言之，涉及稅基計算的規定，係影響人民應納稅額和財產權的重要事項，自非屬

以函釋所得規範之技術性、細節性事項甚明。

盈虧互抵屬於計算課稅所得的重要減項，因此盈虧互抵如何計算，即與稅基相關，而屬於租稅法律主義的適用範疇。由於虧損扣除依據法律本已有要件規定，如稽徵機關認為仍有就每年核定虧損額另行調整(例如與某類免稅所得互相沖減)之必要，應該透過立法為之，不得逕以函釋為依據變更各期已經國稅局核定之虧損額。今行政機關竟捨此不為，逕以函釋形式規定，顯然有違反租稅法律主義之違憲情形。

附帶一提，和釋字第 705 號解釋不同的是，該號解釋指摘重點在於作為該號解釋標的的眾多函釋，內容方面並無違反租稅公平原則等實質合憲性問題，僅係法源形式的形式合憲性問題尚待透過立法補足而已。但系爭函釋不只在法源形式上欠缺形式合憲性，更致命的是系爭函釋內容本身有強烈違憲疑義。即使財政部願意推動修法，但該法律或法規命令仍需符合憲法要求，不能僅以形式立法而規避實質內容的憲法要求，自屬當然。

4. 系爭函釋違反租稅公平及稅捐中立性原則(對應大法官會議說明會第一題第(五)項後段)

4.1 違反租稅公平

依據量能課稅原則，相同稅捐負擔能力者應該負擔相同稅負，而不同稅捐負擔能力者應該負擔不同稅負。然而系爭函釋的存在和適用，卻可能產生使相同負擔能力者產生不同租稅負擔的不公平情形。

茲使用聲證 41 第 20 頁所載案例來說明系爭函釋造成的租稅不公平。作為背景事實，A 公司和 B 公司兩間公司在第一年和第二年營業收入皆為 1000 與 1500，而雙方在兩年內投入成本費用雖也相當，但 A 公司分別是 800 和 1200，B 公司是 1200 和 800。此時 A 公司第一年和第二年分別獲利為 200 和 300，B 公司則為第一年虧損 200，第二年獲利 700。以長期營運結果來看，兩者實屬相當。此外雙方每年都得到 80 元轉投資收益。

由於 A 公司兩年皆有課稅所得，因此其受有轉投資收益，僅係依法單純不計入課稅所得，A 公司第一年和第二年的課稅所得額合計為 500。

然而，由於 B 公司一度陷於課稅虧損，導致依據系爭函釋調整的結果，B 公司第二年主張往年虧損扣抵權時，不能直接主張經國稅局核定之第一年虧損額 200，而必須先

沖減第一年年轉投資收益 80 元後，僅得就餘額 120 元主張往年虧損扣抵。如此一來，B 公司第二年的課稅所得額將成為 580，而非 500。連同第一年課稅所得呈現虧損無須納稅，B 公司兩個年度的課稅所得額為 580。

B 公司被認為比 A 公司多出 80 的課稅所得，其影響即來自於 B 公司在虧損年度收到來自於轉投資公司的股利 80，因此遭到核定虧損額被沖減 80 的結果。

依據營所稅率 20% 乘上二個年份的課稅所得，A 公司兩年份合計的應納稅額為 100，B 公司則為 116。

從長期觀點來看，A 公司和 B 公司實際上租稅負擔能力並無二致，但因為系爭函釋影響而導致 B 公司必須負擔比 A 公司更高的稅負，實違反量能課稅原則及客觀淨所得原則。

4.2 違反稅捐中立性原則

4.2.1 系爭函釋影響營利事業投資架構之經濟決策自由

透過財政部 66 年函釋之操作，將使營利事業適用往年虧損扣抵權時，如果同時適用所得稅法第 42 條轉投資收益不計入課稅所得規定時，將遭受往年虧損扣抵權的金額會被沖減的不合理差別待遇。因為轉投資收益不計入課稅所得的規定，僅有採用多層轉投資架構的企業才有機會適用，而不會用在僅有一層投資架構的企業上，結論上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：

4.2.1.1 法令要求必須設立特殊目的法人

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。」。針對特定業種，法令要求投資人須取得許可，設立特殊目的公司，始得進行營業。

4.2.1.2. 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。
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。

4.2.1.3 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全部過去的法律關係及風險。相對而言，單純購買資產看似無前述風險問題，但事實上，標的公司可能已經以該公司名義簽定重要契約或取得認證乃至於政府許可，單純購買標的公司的特定資產的方式無法使前述契約及法律關係連同資產移轉給買家，必須以股權交易方式始得達成交易目的。

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，即可便於一一轉賣。

4.2.1.4 小結

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。

4.2.2 系爭函釋影響子公司分派股利時機，傷害廣大股東權益

依據現行所得稅法，如果營利事業當年度盈餘未全數分配給股東，未分配盈餘將會被加徵 5% 營所稅，而該加徵稅額未來在實際分配而被要求扣繳或申報的時候，也不能作為該營利事業稅額扣抵之用。所以，子公司若不分配股利給投資方或母公司，則被加徵之稅額，毋寧構成一種懲罰或終局性的加稅。

但在財政部 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。該函釋將導致子公司被迫僅能於「母公司無虧損年度」，方得分派股利予母公司。

總之，營利事業所控股之子公司，如果遇到母公司該年度有虧損時，究應該將該保留盈餘未分配，而遭加徵 5% 之稅額，受到額外的稅捐不利益？抑或不論母公司虧損狀況而強行對母公司分配股利，導致母公司在系爭函釋之操作下，嚴重影響母公司往年虧損扣抵權？此實使母公司與子公司針對子公司分派盈餘之選擇時機上陷入兩難，嚴重影響子公司和母公司的股利政策決定，進而傷害子公司和母公司股東權益。

於本案聲請人中鋼公司之情形而言，僅以 99 年度中鋼股東戶數計算，依據該函釋受影響的人民即有 814,123 人。而因為本函釋規定，導致中鋼因為接受子公司股利，而受影響之課稅所得數額為台幣 8,364,332,598 元，若依據系爭處分當時營所稅率 17% 計算，稅額影響為新台幣 1,421,936,542 元，縱使以最低稅負制當時稅率 10% 計算，稅額影響亦為新台幣 836,433,260 元，受影響的人民範圍和侵害基本權程度均極為深遠。尤其中鋼自然人股東係以一般受薪階級為主，蓋持股在十張以下的小股東人數在 691,832 戶，占中鋼股東戶數達約 85%。

我國作為租稅國家，國家的財政用度以向人民徵稅為主要手段。但國家課稅權力必須受到憲法之限制，因為違憲違法的租稅立法和行政而徵起的租稅，本非國家所得持有，自不能以稅損為由，而拒絕接受司法審查。特別是系爭函釋造成如此廣大且嚴重的對人民財產權的干預，該影響稅額的大小非但不能稱為稅損，反而彰顯了國家違憲違法課稅權力加諸在無數國民上的痛苦和基本權侵害。

4.2.3 系爭函釋懲罰長期投資的穩健投資者，變相鼓勵短線炒作

買賣證券而賺取價差的證券交易所得，不僅依據所得稅法第 4 條之 1 得以享受停徵的租稅優惠外，依據財政部民國 74 年 07 月 06 日台財稅第 18503 號函釋規定，無須與公司核定虧損額進行沖減。但相對而言，長期持有被投資公司股份，而收取其股利，依據系爭函釋規定，該依據所得稅法第 42 條本應不計入公司所得的轉投資收益，卻必須與公司的虧損額進行沖減。

學者蔡孟彥表示：「對比財政部前開解釋的適用結果，反而會出現長期投資(轉投資

收益)之租稅負擔重於短線交易(證券交易所)之結果，此等解釋之結果反而會破壞因租稅負擔之影響，而扭曲應有的投資行為決策，反而是對租稅中立性之破壞。」(參見聲證 37，頁 11)。

長此以往，將造成投資股份的公司因為稅制上的待遇不同，而變相鼓勵捨棄長期投資的念頭，而使投資人追求短線、頻繁的交易，不僅助長投機，也不利於證券市場的穩健發展。

5. 中鋼公司 98 年度投資收益主要為獲配國內轉投資公司

之現金和股票股利，而該年度外，前後五年間內，另有

101 年有虧損。(對應大法官說明會提綱第三題)

5.1 中鋼 98 年度投資收益約 83 億餘元，主要為獲配自國內轉投資公司現金股利和股票股利

中鋼公司及子公司中龍公司 98 年度結算申報虧損分別為 5,853,996,616 元、3,811,868,849 元，經稽徵機關合併計算核定虧損為 9,652,252,257 元，同時依據系爭函釋規定，減除該年度上訴人及中龍公司合併計算非屬獲配合併申報公司間之投資收益 8,364,332,598 元及營運總部免稅所得 114,890,409 元，重新核定 1,173,029,250 元為合併營業虧損。

因此中鋼公司在 99 年申報營所稅時，因為 66 年函釋規定，使其原本可以主張的 98 年度合併計算核定虧損為 9,652,252,257 元，被沖減了 8,364,332,598 元，導致課稅所得額大增。

鈞院垂詢之投資收益內容為中鋼獲取來自國內轉投資公司之現金股利和股票股利。前後五年度之投資收益情形亦請參酌聲證 41，頁 26 之附表。

5.2 中鋼於 98 年度外，於該年度前後五年內另有 101 年度有合

併課稅所得虧損

中鋼公司於 98 年度前後五年，除 98 年度有核定合併虧損外，101 年度亦有核定合併虧損。其餘年度中鋼公司課稅所得額與中鋼合併課稅所得額皆為正數，因此，中鋼長期穩定獲利為國家貢獻稅收。

但在偶有因為景氣影響(如 98 年度為金融海嘯年)而有課稅所得虧損之情形時，卻因為系爭函釋規定，使得中鋼公司於 99 年度轉盈而欲行使所得稅法第 39 條第 1 項但書往年虧損權時，本應得主張 98 年度的合併虧損總額，卻僅得主張被獲配轉投資收益沖減後的餘額。此函釋造成中鋼公司依據稅法本得行使的往年虧損扣抵權受到無法律依據的限制，導致 99 年度課稅所得未能充分反映中鋼的實際租稅負擔能力而有所被高估，致令中鋼必須繳納較實際租稅負擔能力更高的租稅，對於中鋼集團各公司和股東顯然不公。

6. 系爭函釋違反憲法諸多規定，請鈞院大法官作成立即失

效宣告

6.1 系爭函釋違反憲法事實明確

依據前述分析，系爭函釋有以下諸多違反憲法之處，僅列出主要部分：

- (一) 系爭函釋針對所得稅法第 39 條第 1 項但書所規定的往年虧損扣抵權，增加了「須先沖減所得稅法第 42 條轉投資收益」的要件，增加法律所無之限制，違反法律優位原則。
- (二) 系爭函釋違反鈞院釋字第 493 號解釋所揭櫫的收入與成本費用對應原則，將屬於特別課稅所得部門的第 42 條轉投資收益用以沖減屬於一般課稅所得部門計算環節的往年虧損扣抵權，紊亂兩者分界，違反量能課稅原則和客觀淨所得原則。
- (三) 系爭函釋造成發放股利公司和獲配股利公司間針對發放股利公司的營業利潤重複課稅，違反立法者在營利事業階段僅課一次營所稅的立法決定。
- (四) 系爭函釋的內容與稅基有關，影響人民租稅義務範圍和財產權等基本權，依據租稅法律主義，應該以法律或至少以法規命令訂之，不該以函釋位階的法源定之。

- (五) 系爭函釋違反租稅中立原則，干擾人民選擇多層次投資架構的營業自由、影響被投資公司和獲配股利公司的股利政策，嚴重傷害股東權利，且變相鼓勵短線交易，扭曲資本市場的健全發展。
- (六) 系爭函釋無視於會計所得和課稅所得的不同，亦無視於原屬於會計所得概念的轉投資收益，已經立法者以所得稅法第 42 條規定為不計入獲配股利公司之課稅所得的規定，執意混淆兩者概念，意圖擴大課稅所得，增加人民無法律依據的課稅負擔。
- 足見違憲情形至為明確。

6.2 違憲效果應為立即失效

鈞院歷來針對違憲法令的效果，雖有立即失效、定期失效或警告性裁判等模式。考量本案對於中鋼及上百萬中鋼股東的侵害事實明確，且現實上並不會因為宣告立即失效而造成所謂法律真空等更不公平的情況，請鈞院作成立即失效宣告，以維法治及救濟實效。

證物列表

聲證 37： 蔡孟彥助理教授文章「盈虧互抵與租稅優惠」

聲證 38： 陳衍任助理教授文章「公司所得稅的損失扣抵及其限制 - 德國法的初步觀察」

聲證 39： 范文清副教授文章「營利事業所得的盈虧互抵」

聲證 40： 陳清秀教授文章「所得稅法上跨年度盈虧互抵之適用 - 評析最高行政法院 105 年判字第 661 號判決」

聲證 41： 大法官釋憲說明會聲請代理人 PowerPoint

謹 狀

司 法 院 公 鑒

中 華 民 國 1 1 0 年 0 9 月 2 3 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

