

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 650 號

解釋日期：民國 97 年 10 月 31 日

資料來源：司法院

法令月刊 第 60 卷 1 期 143-145 頁

司法院公報 第 51 卷 1 期 1-22 頁

司法院大法官解釋（二十一）第 443-474 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19 條

所得稅法 第 24、80 條

營利事業所得稅查核準則 第 36-1 條

解釋文： 財政部於中華民國八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。

理由書： 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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號解釋參照）。

六十六年一月三十日修正公布之所得稅法第二十四條第一項規定：「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。」所謂「收入總額」，固包括利息收入在內，惟稽徵機關如就公司資金貸與股東或他人而未約定利息等情形，設算實際上並未收取之利息，因已涉及人民繳納稅捐之客體，應以法律或由法律明確授權之命令加以訂定，方符租稅法律主義之要求。

財政部八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一規定：「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於



相當期間照繳或挪用公司款項，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，比照前項規定辦理。」稽徵機關依本條第二項規定得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，據以課徵營利事業所得稅。惟上開查核準則之訂定，並無所得稅法之明確授權；其第三十六條之一第二項擬制設算利息收入之規定，亦欠缺法律之依據，縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果，惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。

所得稅法九十二年一月十五日修正公布時，於第八十條增訂第五項：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」明文授權財政部訂定查核準則。惟依行政院函請立法院審議之所得稅法修正草案說明，增訂第八十條第五項係「考量稽徵機關對於所得稅案件進行調查、審核時，宜有一致之規範，財政部目前訂有營利事業所得稅結算申報書查審要點、營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法及營利事業所得稅查核準則等規定，惟尚乏法律授權依據，為達課稅公平之目標，並為適應快速變遷之工商社會，該等要點、辦法及準則之內容，勢須經常配合修正，為維持其機動性，宜以法規命令之方式為之，又對綜合所得稅案件亦有訂定相關規定之必要，爰基於目前及未來對所得稅案件進行調查、審核之需要，依行政程序法第一百五十條第二項規定，增訂第五項授權財政部就稽徵機關對所得稅案件進行調查及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計畫項目之查核訂定相關辦法及準則，俾資遵循。」可知所得稅法第八十條第五項之增訂，雖已賦予訂定營利事業所得稅查核準則之法源依據，其範圍包括「對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目」之查核，惟該項規定之目的，僅為授權稽徵機關調查及審核所得稅申報是否真實，以促進納稅義務人之誠實申報，並未明確授權財政部發布命令對營利事業逕予設算利息收入。是營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項有關設算利息收入之規定，並未因所得稅法第八十條第五項之增訂，而取得明確之授權依據，與租稅法律主義之要求仍有未符，併此指明。

大法官 謝在全
徐璧湖
林子儀
許宗力
許玉秀
林錫堯
池啟明
李震山
蔡清遊

抄德○股份有限公司釋憲聲請書

主 旨：為因最高行政法院 97 年度判字第 00393 號判決，適用行為時財政部訂定之「營利事業所得稅查核準則」第 36 條之 1 規定為唯一課稅依據，明顯牴觸所得稅法第 24 條及憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條規定，以致聲請人於憲法上所保障之權利遭受不法侵害，爰向 鈞院聲請解釋憲法。

說 明：

一、聲請解釋憲法之目的

按人民、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，得聲請解釋憲法，此乃 鈞院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。本案因財政部臺北市國稅局（下稱原處分機關）對於聲請人已依所得稅法第 24 條與第 4 條之 1、第 42 條第 1 項及第 80 條第 1 項規定提出民國（下同）86 年度營利事業所得稅結算申報，且係按照足以證明所得額之法定帳簿、文據記載覈實填報，惟原處分機關卻不依上揭法定方法查核，反而視同未自行申報或提示證明文件者，逕行核定聲請人其推計之營利事業課稅所得額 39,457,379 元（新臺幣，以下同）而補徵稅額 8,715,711 元；另又未經查證屬實，即遽認聲請人違反所得稅法第 110 條第 1 項但書規定「對依本法規定（聲請人按：此舉顯指所得稅法已著有明文規定而言）應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」，於玉○建設公司依雙方協議解除買賣不動產契約應返還聲請人已交付之價金 240,000,000 元外，逕行設算依法顯難求償之利息（即虛構從屬債權債務）17,169,909 元，並據以認定聲請人短報上開利息收入 6,112,293 元，按所漏稅額處 1 倍罰鍰 1,528,000 元。然查上揭稅額核定及其所依據之「營利事業所得稅查核準則」（下稱「查核準則」）第 36 條之 1 規定，均屬違法且嚴重侵害聲請人應受憲法保障之財產權，經聲請人用盡訴訟程序未獲救濟

，乃本於憲法關於人民財產權之保障，並依旨揭法條意旨聲請解釋憲法，期以解除稽徵機關之不法侵害為目的。

二、法令見解發生歧異之經過及涉及之法令條文

(一) 所經過之訴訟程序

按聲請人 86 年度營利事業所得稅結算申報，係根據聲請人依商業會計法第 33 條規定在帳冊上之真實記載，恪遵前揭所得稅法第 24 條與第 4 條之 1、第 42 條第 1 項及第 80 條第 1 項明文規定，以全年收入減除支出計算，並經簽證會計師查核後依相關法令規定調整，申報 86 年度「課稅所得額」為虧損 9,125,076 元，絕無上揭法條但書所指「漏報或短報」可言。詎料原處分機關於其核定通知書核定聲請人「課稅所得額」，竟將聲請人「申報額（負數）9,125,076 元」之真實事實遽予否定，逕行變更為「（虛盈）39,457,379 元」，兩者相差鉅達五倍以上，並據以補徵法律無此明文規定之「實虧、虛盈（負）所得稅 8,715,771 元」。另未發現具體明確事證，足以證明聲請人有違反所得稅法第 110 條第 1 項規定情事，又逕行核定聲請人短報利息收入 6,112,293 元併處 1 倍罰鍰 1,528,000 元。聲請人不服，經就營業收入、營業成本、證券交易所得分攤營業費用及利息收入等項申請復查，未獲變更，提起訴願，又遭駁回；遂循序提起行政訴訟，遞經臺北高等行政法院 93 年度訴字第 411 號判決駁回，提起上訴，復遭最高行政法院 97 年度判字第 393 號判決（判決影本詳附件一）將上訴駁回而告確定。

由於原處分機關就上述聲請人 86 年度營利事業所得稅結算申報，在其核定補徵稅額 8,715,771 元中，內有 4,292,477 元係僅憑查核準則第 36 條之 1 規定為其唯一課稅依據而逕行核定，所持理由則以聲請人「應收帳款 245,533,350 元中，應收玉○公司 240,000,000 元及德○公司股款 5,533,350 元，予以設算利息收入 17,169,909 元，並指責聲請人延不催收」。按上開聲請人應收玉○公司帳款 240,000,000 元，係該公司依雙方協議解除買賣不動產契約應返還聲請人已交付之價金，顯非資金借貸甚明，鑒於金額鉅大，聲請人為確保債權能全額回收，克盡善良管理人之注意，力求避險務實，以策萬全，如援用一般之消極形式催收，結果反易淪為呆帳損失，而致公司面臨破產絕境，必須謹慎防範。基此，聲請人遂採積極協調、派員常駐玉○公司實地監管其財產等具體有效措施，已於 88 年 5 月 31 日透過「公司合併」方式將上開應收帳款 240,000,000 元如數收回，此有後附經濟部 88 年 7 月 21 日經（088）商字第 088123909 號及第 088123910 號函核准德○、玉○兩個公司合併登記之「公司合併契約書」（詳附件二），並於該契約第 6 條載明，雙方為履行 83 年 3 月 10 日解除不動產買賣契約，於 87 年 4 月 16 日簽訂之協議書（詳附件三）所列協議事項亦同時中止，足證聲請人

並非延不催收，且效果顯著，合先陳明。

(二) 確定終局裁判所適用之法令名稱及內容

按最高行政法院 97 年度判字第 393 號判決駁回聲請人之上訴，關於利息收入部分所持理由：「1.按…公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，比照前項規定辦理，查核準則第 36 條之 1 定有明文。2.上訴人為訴外人玉○建設股份有限公司之股東，上訴人應收玉○公司之 240,000,000 元（中略）…，迄今未收回系爭 240,000,000 元，上訴人無法就其給付系爭款項自 83 年間迄 86 年度止，究為何未積極之催討，為合理之說明及提出相當事證加以證明，原判決依據上開事證，應認系爭金額出借予玉○公司，與實質課稅原則並不相違。又查核準則第 36 條之 1 所謂任何他人，當然包括公司法人在內，上訴人出借款項與不同法人人格之玉○公司，被上訴人據以設算利息，尚非無據。3.上訴人應收德○公司股款之應收票據 5,538,350 元係上訴人出售長期股權投資金○投資公司股票予德○公司所產生之應收票據，其到期日為 86 年 3 月 15 日，惟截至 86 年底仍未獲兌現，被上訴人依前開規定予以設算利息收入 309,909 元亦非無據。」（詳參附件一判決理由五、第（二）點）。

次按上揭最高行政法院 97 年度判字第 393 號判決，無非以聲請人於 86 年度時對玉○公司及德○公司有應收款項為由，即認應依行為時查核準則第 36 條之 1 設算利息收入，併入營利事業所得課稅，故其駁回聲請人之上訴並維持原處分機關稅捐核課處分之依據，亦即本件聲請解釋之法令，厥為財政部 93 年 1 月 2 日台財稅字第 0920457921 號令發布修正之查核準則第 36 條之 1 規定：「（一項）公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項，應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。但如係遭侵占，且已依法提起訴訟者，不予計算利息收入課稅。（二項）公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，比照前項規定辦理。」

然查前開查核準則第 36 條之 1 規定，係財政部於 93 年 1 月 2 日始以台財稅字第 0920457921 號令修正為現行規定之內容，並於該準則第 116 條第 3 項特別增訂溯及既往規定：「本準則中華民國 93 年 1 月 2 日修正發布之第 36 條之 1…施行前，尚未核課確定之營利事業所得稅結算申報案件，適用修正施行後之規定」。是故，系爭課稅事實雖明顯發生於 86 年度，惟原處分機關卻依 93 年 1 月 2 日修正之上揭查核準則第 116 條規定，適用修正後之現行查核準則第 36 條之 1 規定據以設算利息收入課稅，訴願決定機關、臺北高等行政法院及最高行政法院疏未詳察，其所據以決定及判決維持原處分之法令依據，均仍為 93 年 1 月 2 日修正後、即現行之查

核準則第 36 條之 1 規定（註一）。

（三）憲法保障之權利遭受不法侵害之事實及涉及之憲法、法律條文

由於原處分機關就聲請人 86 年度營利事業所得稅結算申報，不依帳冊憑證真實記載認定，竟將聲請人覈實申報「課稅所得額（負數）9,125,076 元」遽予否定，逕行變更為「（虛盈）39,457,379 元」，並據以核定補徵稅額 8,715,771 元，其中就利息收入之部分，由原處分機關、訴願決定機關、以迄初審、終審行政法院，明知所得稅法並無利息設算之明文規定，仍一再援引查核準則第 36 條之 1，以聲請人對玉○公司有應收款 240,000,000 元及對德○公司有應收款 5,533,350 元，共計 245,533,350 元，按 86 年 1 月 1 日所適用之臺灣銀行基本放款利率設算利息收入計 17,169,909 元，造成聲請人當年度所得虛增 17,169,909 元（按此部分利息並無相對費用可資扣除），應納營利事業所得稅額亦隨之虛增 4,292,477 元（17,169,909 元×25%；營利事業所得稅率 25%），近經終審判決確定，致使聲請人因此必須負擔所得稅法所無規定之納稅義務，且較鈞院近就個人執行業務所得事件，所著釋字第 640 號解釋更加嚴重，足證聲請人應受憲法第 15 條保障之財產權已受不法侵害。

按現行所得稅法就營利事業之利息收入，既無應予設算之特別明文規定，僅於所得稅法第 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（租稅客體）」。準此，有關營利事業所得之計算，如所得稅法無特別規定者，自應依同法第 22 條第 1 項：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制」之規定，即按會計權責發生基礎計算之。惟查，財政部基於 92 年 1 月 15 日修正公布之所得稅法第 80 條增訂第 5 項概括授權規定，於 93 年 1 月 2 日修正發布現行「營利事業所得稅查核準則」，在該準則第 36 條之 1 卻逕自創設規定：「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項」、「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者」即「應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅」，自屬增加所得稅課稅客體之規定，已逾越所得稅法第 80 條第 5 項概括授權之技術性、細節性事項範圍，侵入租稅法律保留事項，復亦違反所得稅法第 22 條與第 24 條關於營利事業所得認定之基本規範體系。

況按前舉鈞院釋字第 640 號解釋，認為稽徵機關逕依「財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第 7 點」規定查核課稅，與所得稅法第 80 條第 3 項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，自有違憲法第 19 條租稅法律主

義，而宣示上揭簡化查核要點應定期失效，已具體闡明稽徵機關不得透過內部行政規則，「間接地」課予人民租稅程序上負擔，變相增加人民實體納稅義務。據此以論，本件聲請 鈞院解釋之標的—查核準則第 36 條之 1，不惟是基於所得稅法第 80 條第 5 項概括授權所訂定，具有直接拘束人民之效力，其規範內容更擴及公司之資金遭挪用或借貸等情事，稽徵機關即可「直接地」設算公司有應稅之利息所得，證諸聲請人遭稽徵機關適用查核準則第 36 條之 1 設算利息虛增所得而被補徵稅額 4,292,477 元，受害程度遠甚於釋字第 640 號解釋遭稽徵機關適用上揭簡化查核要點課稅之聲請人，金額鉅達六倍以上。由此顯見查核準則第 36 條之 1 侵害聲請人財產權之程度，遠超過上揭簡化查核要點對該案聲請人之侵害，是依法律平等原則，益徵本件確有仰賴 鈞院解釋，藉以釐清查核準則第 36 條之 1 違憲疑義之必要性。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一) 確定終局判決適用之法令，牴觸法律、憲法之疑義（註二）

查核準則第 36 條之 1 關於營利事業利息之設算，未經所得稅法明確授權，擅自違反法定權責發生制，增加所得稅法所無之利息所得課稅項目，造成聲請人因 86 年度對第三人有應收款 245,533,350 元，而被設算利息收入 17,169,909 元，造成當年度應納營利事業所得稅額亦隨之虛增 4,292,477 元，乃生以下牴觸所得稅法與憲法之疑義：

- 1、營利事業應稅所得之範圍，屬租稅法律保留事項，所得稅法第 80 條第 5 項雖有概括授權財政部訂定「營利事業所得稅查核準則」，但查核準則第 36 條之 1 未經所得稅法以明文明確授權，卻於第 36 條之 1 逕自創設規定「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項」、「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者」，稽徵機關即「應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅」。可見財政部於上開查核準則第 36 條之 1 訂定此一獨特規定，是否屬於執行稅法之技術性、細節性規定？抑或已逾越所得稅法概括授權範圍，就租稅法律保留之課稅客體事項，逕為創設之規定？
- 2、營利事業應稅所得之計算，應按權責發生制，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，所得稅法第 22 條第 1 項與第 24 條第 1 項定有明文。然所得稅法及商業會計法、商業會計準則等就公司組織之營利事業，其資金如發生遭股東、董事或他人挪用或借貸之情形，除應依民、刑相關法律規定求償及究責外，均無另行設算利息收入之課稅規定，況稽徵機關依查核準則第 36 條之 1 所設算之利息收入，既非公司之營業或非營業增益，是否違反前開所得稅法關於營利事業所得認定之規範

體系？

- 3、公司組織之營利事業，其資金如遭股東、董事或他人挪用或借貸，勢必影響公司之經濟負擔能力，因背信、侵占或關係人交易等不法或不當行為而受有實質減損，在該遭挪用、借貸之公司資金尚未附帶利息收回之前，稽徵機關即貿然雪上加霜，逕依查核準則第 36 條之 1 先予設算公司利息收入課稅，造成二度損害公司全體股東之權益，是否違反量能課稅之公平原則？又查核準則第 36 條之 1 以擬制借貸並設算利息收入之課稅手段，藉以督促遭設算利息之公司儘速追回遭挪用、借用之資金，是否違反不當連結禁止原則？
- 4、營利事業如有藉不合營業常規之關係人交易，藉以規避、減免稅負者，稽徵機關得報經財政部核准後，按常規交易予以調整，所得稅法第 43 條之 1 定有明文。故公司資金為股東、董事或其他關係人借用而未收取利息，或約定之利息偏低者，理當適用所得稅法第 43 條之 1 之規定，按常規交易調整公司利息收入或費用。然查核準則第 36 條之 1 第 2 項規定，不僅將調整利息收入之適用範圍擴及非關係人之「任何他人」，尚須概「按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率」設算利息收入課稅，藉此逕行取代所得稅法第 43 條之 1 應「按常規交易予以調整」之規定，更無庸踐行依法須先報經財政部核准之程序，此舉是否違反並架空所得稅法第 43 條之 1 之規範體系？
- 5、依 鈞院釋字第 218 號解釋，以「推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則」。惟查核準則第 36 條之 1 卻規定「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項」、「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者」，稽徵機關即可無庸考量資金往來雙方之關係、資金多寡、市場利率變動等情形，一律「應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅」，似此僅憑主觀設算之利息收入課稅，是否符合前揭推計課稅應力求客觀、合理，使與實際所得相當之租稅公平原則？

（二）聲請人對於疑義所主張之見解

- 1、查核準則第 36 條之 1 侵入租稅法律保留事項，更逾越所得稅法就利息所得規範之內容，增加人民於所得稅法所未規定之納稅義務。

依憲法第 19 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、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。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律、增加法

律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，或增加人民租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義，迭經 鈞院諸多解釋一再明確釋示在案。

營利事業所得稅查核準則，係財政部依所得稅法第 80 條第 5 項概括授權所訂定，旨在規範稽徵機關對有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，亦即財政部僅得於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，就執行所得稅法稽徵、核課之細節性、技術性事項，以查核準則定之。惟其內容不得牴觸母法或對憲法保障人民之權利增加法律所無之限制，或增加人民租稅程序上負擔，復經 鈞院釋字第 438 號、第 566 號、第 640 號解釋釋示綦詳。

按照查核準則第 36 條之 1 之規定：「（一項）公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。但如係遭侵占，且已依法提起訴訟者，不予計算利息收入課稅。（二項）公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，比照前項規定辦理」。申言之，依查核準則第 36 條之 1 之規定，倘如公司資金被股東、董事、監察人或任何他人代收、挪用或借用，除非公司依法提出訴訟證明遭不法侵占之外，稽徵機關依該查核準則第 36 條之 1 規定，即可自行「擬制」該公司為獲有應稅之利息收入，概按台銀基本放款利率設算並調增應稅之利息收入，似此由稽徵機關以其自行「擬制」之利息收入課稅，不僅侵入營利事業所得稅之課稅客體，更逾越所得稅法就利息所得規範之內容，擴增人民於所得稅法所未規定之納稅義務。

次按營利事業所得之計算，依所得稅法第 22 條、第 24 條規定，應依權責發生制為會計基礎，就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。又同法第三章係專門規範「營利事業所得稅」，僅於該章第 62 條第 1 項，有針對長期投資之存款、放款或債券，其現價之計算，如債權「無利息者，按當地銀錢業定期一年存款之平均利率計算之」規定，至於應收帳款則乏類似明文規定。再就同法第 14 條第 4 類關於個人「綜合所得」中「利息所得」之規定言，亦僅將利息所得定義為「凡公債、公司債、金融債券、各項短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得」。況作為權責發生制基礎之商業會計法、商業會計處理準則，亦復尚乏任何規定課予營利事業有就應收帳款，須按市場利率設算利息收入之義務，此由商業會計處理準則第 15 條規定以觀（詳見附件五），亦僅要求應收票據、應收帳款及其他應收款，應按現值評價，即營利事業於年度決算時評估應收款項無法收現之金額，提列適當之備抵呆帳，列為減項而已，顯見在現行所得稅



法及其施行細則與會計準則等規範體系之下，應收帳款尚無應設算利息收入之明文規定。

再按利息收入之設算，於法理上乃課稅客體之擬制，當屬租稅法律保留事項，此可徵諸所得稅法第 14 條第 5 類第 3 款規定：「財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，或以財產出典而取得典價者，均應就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入」。按本款係以押金或典價確已實際收取，事實上由出租人或出典人完全掌控並支配，屆期須將所收押金或典價無息返還承租人或典權人，經濟效果類似消費借貸，乃特別透過所得稅法之明文規定，容許稽徵機關得按當地銀行業通行之一年期存款利率（即郵局一年期定存利率）設算租賃收入。申言之，所得稅法倘無上揭規定，或該款規定嗣後遭立法刪除，稽徵機關即無權仍按押金或典價設算租賃收入甚明。

此外，利息收入之設算於法理上乃課稅客體之擬制，當屬租稅法律保留事項，此由所得稅法下列明文規定，更充分顯示課稅客體之擬制乃租稅法律保留事項。亦即稽徵機關如以當事人債權債務約定不合常規為由，而自行調整、設算課稅客體，必須所得稅法有此明文規定或具體明確授權，作為其合法性前提，列舉如下：

- 所得稅法第 14 條第 5 類租賃所得第 4 款：「將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。」
- 所得稅法第 14 條第 5 類租賃所得第 5 款：「財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。」
- 所得稅法第 43 條之 1：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」
- 所得稅法第 66 條之 8：「個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅金額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。」

綜上所舉法律明文規定，以及 鈞院就租稅法律主義所著諸多明確闡釋，顯示課稅客體之內容與範圍俱須保留予稅法制定，從而財政部所發布



之職權命令、行政規則或解釋函令，應均不得就稅法所定之課稅範圍逕予擴增，乃法理所當然。何況查核準則僅係所得稅法第 80 條第 5 項概括授權而訂定之行政規則，自不得侵入租稅法律保留之事項，然該準則第 36 條之 1 未經所得稅法明文規定或明確授權，即逕將公司之資金為股東、董事、監察人或任何他人代收、挪用或借用，除非有訴訟證明遭不法侵占之例外情形，概按台銀基本放款利率計算應稅之利息收入，形同以脫法「擬制」之方式，擴增營利事業所得稅之課稅客體範圍，顯已逾越技術性、細節性規範之容許範圍，自有違憲法第 19 條之租稅法律主義，而屬無效之課徵稅捐命令甚明。

- 2、查核準則第 36 條之 1 違反所得稅法第 22 條權責發生制、第 24 條收入認列原則規定及逾越關於所得認列之體系規範，應屬無效之課徵稅捐命令。

按所得稅法關於營利事業所得稅之課稅客體，已明白規定為營利事業之收益，包括營業增益及非營業增益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅，所得稅法第 24 條第 1 項著有明文規定：「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「課稅客體」）」。有關上揭「年度收入總額」及供計算所得額之項目則委由同法施行細則第 31 條第 3 款第 3 目規定如次：「營業淨利+非營業收益-非營業損失=純益額（即「所得額」）」，復經 鈞院釋字第 607 號解釋予以明確闡示。故查核準則第 36 條之 1 規定「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項」、「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者」等情形，應否概按台銀基本放款利率設算利息收入，並視同營利事業之所得額課稅，理應衡諸所得稅法第 22 條、第 24 條第 1 項規定之立法目的及其整體規定之關聯意義為斷。

次按查核準則第 27 條前段固訂有下列規定：「凡歸屬於本年度之收入或收益，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計數字，以『應收收益』科目列帳」。但何謂「歸屬於本年度之收益」？以及「應收收益」之認定標準為何？基於租稅法律主義，仍應回歸所得稅法之權責發生制與收入費用認列原則判斷之，殊非可謂稽徵機關得就應稅收益之項目、範圍有自行裁量決定之「法外空間」。

如前所陳，所得稅法第 22 條與第 24 條已明白規定「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制」、「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」。惟對營利事業利息收入之範圍及判斷標準尚乏明確或特別之規定，因此營利事業編制財務報告所須遵守之商業會計法與商業會計處理準則即具有補充之效力，此由



下列商業會計處理準則第 15 條關於流動資產之規定，亦可印證現行商業會計原則並無設算利息之規定，至多僅就分期付款銷貨之情況，要求計算未實現利息收入，並於決算時評估無法收回之呆帳，作為應收款之減項而已：

- 商業會計處理準則第 15 條第 4 項：「應收票據：指商業應收之各種票據；其科目性質與評價及應加註釋事項如下：（一）應按現值評價。但到期日在一年以內者，得按面值評價。…（七）決算時應評估應收票據無法收現之金額，提列適當之備抵呆帳，列為應收票據之減項。」
- 商業會計處理準則第 15 條第 5 項：「應收帳款：指商業因出售商品或勞務等而發生之債權；其科目性質與評價及應加註釋事項如下：（一）應按現值評價。…（三）分期付款銷貨之未實現利息收入，應列為應收帳款之減項。…（八）決算時應評估應收帳款無法收現之金額，提列適當之備抵呆帳，列為應收帳款之減項。」
- 商業會計處理準則第 15 條第 6 項：「其他應收款：指不屬前款之應收款項；其科目性質與評價及應加註釋事項如下：（一）超過流動資產合計金額百分之五者，應按其性質或對象分別列示。（二）決算時應評估其他應收款無法收回之金額，提列適當之備抵呆帳，列為其他應收款之減項；但其他應收款如為更明細之劃分者，備抵呆帳亦應比照分別列示。」

基於所得稅法對於代收款、應收帳款應否設算利息收入，尚無明文特別規定，自應本諸上揭所得稅法第 22 條與第 24 條規定之意旨，連結至商業會計處理準則以判斷應否設算利息收入。鑒於商業會計處理準則亦無明文規定，公司須將遭挪用款項或貸與股東、他人之款項按市場利率設算利息收入，是依法規體系解釋，所得稅法就此部分亦當比照處理，自不得因公司組織營利事業之資金遭挪用或借用，即視為對他人有應收款項，強令須按當年度 1 月 1 日台銀基本放款利率設算利息收入，逕予擬制利息收入課稅。

再按所得稅法第 14 條第 4 類第 1 項對「利息所得」所作之「定義」規定，亦明白界定以「公債、公司債、金融債券、各項短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得」為課稅範圍。另於同類第 2 項，則將法定得分離課稅之利息所得併予特別規範。此外，對於個人或營利事業對他人有應收款項者，並無應設算利息收入課稅之規定。可見於所得稅法所未規定之「利息收入」如何認定，理應回歸民商事法而為判斷。查民商事法關於利息請求權之規定，固有當事人意定之消費借貸契約，以及法定利息之債（如民法第 182 條不當得利、第 233 條金錢給付之債之遲延利息、票據法第 97 條行使追索權得附加之利息）之分，然消費借貸契約既非以有償為必要，不當得利、遲延利息等法定之債，民商事法亦不強制債權人請求時必須附加利息為之。換言之，倘如當事人約定無息借貸，抑或請求償還款項時，不行使利息

請求權，鑒於現行所得稅法第 62 條第 1 項對於「長期投資存、放款、或債券…」 「無利息者」，僅於其後定有「按當地銀錢業定期一年存款之平均利率計算之」規定，此外，並無任何設算利息之明文規定，稽徵機關至多得依所得稅法第 43 條之 1 規定，以關係人交易違反營業常規為由，報經財政部核准，按常規交易調整之。準此，足徵財政部不得於所得稅法、商業會計法規及民商事法規規定之外，以自行創設之查核準則第 36 條之 1 規定，准許稽徵機關逕為利息收入之設算甚明。

3、查核準則第 36 條之 1 規定，違反「實質課稅原則」，應屬無效之課徵稅捐命令。

依 鈞院就租稅法律主義於釋字第 597 號解釋所為釋示：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。…，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背」。申言之，無論稅捐法律規定本身，抑或財政部基於職權所發布之解釋函令，不僅須符合租稅法律主義之「形式要件」，凡屬重要事項均應以法律明定之，更應符合租稅法律主義之「實質要件」，即其規範內容須符合量能課稅及公平原則。因此查核準則第 36 條之 1 關於設算利息之規定，自亦應受「實質課稅原則」之拘束。退一步言，縱將違反租稅法律保留之形式法治國原則問題暫置不論，亦應符合量能課稅及公平原則。

按營利事業所得稅之課稅客體，乃營利事業於課稅年度中因營業及非營業活動所獲得之財產上增益，而所得稅所追求者，乃量能課稅之負擔平等。故營利事業應稅之營業或非營業之財產增益應具有一定市場價值，且已實現而得為營利事業所現實支配，此等財產上增益始具有負擔稅捐之經濟能力。基此 鈞院於釋字第 607 號解釋理由書遂有如下闡釋：「按營利事業係以營利為目的，投入勞務及資本從事經濟活動之經濟主體，不問係營業或非營業之增益，皆屬於營利事業追求營利目的所欲實現之利益，為營利事業之所得來源，而得成為租稅客體」。可見必須基於「營利目的」而獲得之「營業或非營業之增益」，始得為課徵營利事業所得稅之租稅客體。

然查公司組織之股東、董事、監察人對於公司恆多具有一定之控制與支配關係，其借用、挪用或代收公司款項，如公司治理鬆弛或內控未臻嚴謹可能無力拒絕、阻止，除非另立有借款或補償約定，或事後經司法程序追索，尚難遽將公司款項遭借用、挪用或代收之行為，超越其事物本質，比擬為基於營利目的所為之營業或非營業活動。

依查核準則第 36 條之 1 規定，公司組織之股東、董事、監察人借用、挪用或代收公司款項，稽徵機關即可逕行設算利息收入，並據以課徵公司營利事業所得稅，除非該公司與借用人另立有借款或補償約定，或事後經司法程序追索外，在客觀上明顯欠缺對於借用人之民事法上請求權基礎，遑論公司根本未實現收付該筆利息，實際則為在經濟上已蒙受損失之受害者，徵諸上揭 鈞院釋字第 607 號解釋意旨，自不得將其「成為課稅客體」。

其次，純從所得實質歸屬之觀點論之，稽徵機關依查核準則第 36 條之 1 規定，逕將公司之資金遭股東、董事、監察人或其他人挪用、借用或代收所生之經濟損失，概按台銀基本放款利率擬制為利息收入，更進一步地將該利息收入歸屬於公司之營利所得範圍課稅。此舉不僅與財政部下列函釋：泝 90 年 12 月 24 日台財稅字第 0900456675 號函釋，就分散所得事件在實務上之核示：「納稅義務人利用他人名義分散所得之案件，其應補稅額之計算，…係採實質課稅原則，應先扣除受利用分散人溢繳稅額後再行發單補徵…」。參 93 年 2 月 23 日以台財稅字第 0930400102 號函，專就實質課稅原則所為闡釋：「所稱實質課稅原則，依學者見解，本係為課稅公平起見，為處理租稅迴避行為，而承認之原則，即法名義形式上與其經濟實質享有者，本係同一。惟如法形式與其經濟實質享有者相異時，則應從其經濟實質所得者課稅…」顯相逕庭，更與所得稅法之立法本旨背道而馳。易言之，為落實實質課稅原則，將特定課稅客體歸屬於名義人以外之第三人，必須所得歸屬人於經濟實質上享有該課稅客體之利益，故信託關係之受益人乃為信託利益之納稅義務人，借名關係之金主乃為資金所生利息所得之納稅義務人。惟公司之資金遭股東、董事、監察人或任何他人挪用、借用，在未收回或受償還前，雖可能產生類似利息之經濟損失，然除非公司另立有借款或補償約定，或經司法程序追索獲償外，即便稽徵機關將其設算有利息收入，但就經濟實質言，公司根本未曾享有，強將該虛增之利息收入歸屬於公司應稅所得，益彰有違「實質課稅原則」。

末按稽徵機關依查核準則第 36 條之 1 規定，逕將公司之資金遭股東、董事、監察人或他人代收、挪用或借用所生之經濟損失，概按台銀基本放款利率設算為利息收入課稅之作法，無異擬制公司與取用資金之股東、董事、監察人或他人之間，存有顯著之有償消費借貸契約關係，亦即視為公司放款予彼等，然此顯與民事法理及一般經驗法則有悖。蓋除公司確有出借款項並獲償還之情形外，凡公司之資金遭代收、挪用或借用，絕非出於公司之自願，多係由於公司董事、股東之不法行為，既難謂公司有何出借款項予股東、董事之借貸合意可言，更遑論兩者間會立有收取利息之約定。何況稽徵機關以公司股東、董事等不法挪用、借用公司之資金，即逕行設算利息收入課



稅，該公司一則遭受資金及利息之經濟損失，二則又須負擔額外納稅義務，不惟對於公司及公司其他股東、債權人造成進一步之二度傷害，另一方面也形同國庫利用他人不法行為，趁火打劫牟取額外的稅捐利益，顯係違反責任歸屬之公平原則至灼，更難認有何等實質課稅之正當性可言。

- 4、查核準則第 36 條之 1 規定，違反不當連結禁止原則，應屬無效之課徵稅捐命令。

按「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束」、「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成」，行政程序法第 4 條、第 7 條定有明文，可見無論是作成行政處分或訂頒行政規則之行政行為，其對人民權利義務之限制，均須具備行政目的與手段間之合理關聯，否則即有違平等、比例原則。

惟行政法院在審理有關查核準則第 36 條之 1 規定之案件時，則罔顧上揭法律明文規定，以及前述諸多違法悖理有失公平情形，竟謂係為防止公司股東、董事任意挪用公司款項移作私用，避免營業資金遭侵蝕，故國家亦有必要以法律（聲請人按：此即將查核準則視同法律適用）督促公司實現其債權云云（參見以下附註 3 節錄臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2489 號判決及最高行政法院 96 年度判字第 378 號判決要旨）。然查公司之股東、董事等挪用公司款項作為私用，其所損及者，實際則為公司其他股東、債權人之財產權利，此乃公司法、證券交易法、商業會計法、民刑法相關規定及公司治理規則所應規範之「當為」或「不當為」事項，其與營利事業所得稅旨在探求營利事業於客觀上所「存在」之負擔稅捐能力，從而計算該營利事業應繳納之稅負之目的而言，則顯無任何關聯。尤以所得稅應本於課稅中立性原則，所追求者僅止於稅捐負擔之平等分配，自不應恣置上開中立原則，直接代替經濟部介入公司治理之領域，遑論已逾越課稅公平之目的，搖身一變成為公司治理之強制手段，結果反而造成公司二度受害，且因此迫使公司必須動用資本（即股東繳納之股款）繳稅，不僅違反租稅法律主義，實際更嚴重侵害聲請人之股東應受憲法所保障之財產權。依上開行政法院判決見解，既謂查核準則第 36 條之 1 係為防杜公司之資金遭股東、董事無息借用，或藉由關係人交易變相挪作私用，可見其目的係屬於公司治理範疇，顯與所得稅法所追求之量能課稅、公平原則毫無關聯，從而自不應藉與課稅目的無關之查核準則第 36 條之 1 規定，強加資金遭挪用、借用之公司負擔所得稅法所無之納稅義務，足證該規定有違前揭不當連結禁止原則，殆屬無效之課徵稅捐命令甚明。

- 5、查核準則第 36 條之 1 規定，以行政規則架空所得稅法第 43 條之 1 不合營業常規調整規定之適用，明顯違反租稅法律主義，應屬無效之課徵稅捐

命令。

按「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整」，所得稅法第 43 條之 1 定有明文，具體規範稽徵機關對於營利事業不合常規安排藉以減少稅負，如欲予以調整補稅時，必須具備不合常規安排與規避、減少納稅義務之實體要件，以及須先報經財政部核准之程序要件，其適用之範圍自應涵蓋查核準則第 36 條之 1 第 1、2 項公司之資金為他人借用、挪用、使用之不合常規情形。

然所得稅法第 43 條之 1 乃稅法之明文規定，其效力自當優先於查核準則第 36 條之 1 規定，故稽徵機關發現營利事業與他人確有資金借用、挪用、使用等不合營業常規之安排，自應優先適用所得稅法第 43 條之 1 及營利事業不合營業常規移轉訂價查核準則之規定，並報經財政部核准後予以調整課稅，始屬合法。惟查，查核準則第 36 條之 1 規定未經稅法具體明確授權，卻將不合常規之調整範圍，恣意擴張包括關係人以外之非關係人（他人），且不以雙方必須具有控制或從屬關係為限，復無應依所得稅法第 43 條之 1 規定須先報經財政部核准，而後始可按營業常規予以調整之程序要求。不啻縱容稽徵機關無庸遵照所得稅法明文規定踐行，另闢蹊徑透過查核準則第 36 條之 1 之低位階命令，輕易將不合營業常規調整的權力擴張至非關係人，復又規避須先報經財政部之核准，似此捨正道而不由，無異於未經所得稅法明確授權之前提下，變相淘空所得稅法關於不合營業常規調整之規範架構。

- 6、查核準則第 36 條之 1 規定，由稽徵機關逕按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率設算利息收入課稅，違反推計課稅應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當之基本原則，應屬無效之課徵稅捐命令。

依 鈞院釋字第 218 號解釋：「國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則」。故稽徵機關為推計課稅時，在適用上應以法定「凡未自行申報或提示證明文件者…」之營利事業為限，其核定所採計之衡量標準，應力求客觀、合理…，方符所得稅法推計核定之意旨。鈞院秉此原則，在上開解釋中曾明白指摘財政部 67 年 4 月 7 日臺財稅字



第 32252 號及 69 年 5 月 2 日臺財稅字第 33523 號等函釋：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法推計核定之意旨未盡相符」，而明令該部應停止適用。

惟查，查核準則第 36 條之 1 規定之適用，卻可不受上揭法律規定及鈞院解釋之拘束，僅須「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項」或「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者」，稽徵機關即可逕行設算利息收入課稅，既無須以營利事業「未自行申報」或違反帳證協力義務者為必要，更違反上述推計課稅必須具備之基本要件；尤以該條所訂利息設算規定，係不論時點、資金往來對象、性質等，一律機械式地按照「當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率」為之，既未考量銀行放款利率之變動因素，復未顧及資金往來多寡、原因關係以及時間長短等實際情況，亦不顧臺灣銀行當年 1 月 1 日基本放款利率未必與一般資金之借貸利率相當，即片面概按臺灣銀行當年 1 月 1 日基本放款利率設算，更顯有別於所得稅法關於利率計算，須綜合參酌當地銀行業、銀錢業定期存款利率、市場利率等如下規定：

- 所得稅法第 14 條第 5 類租賃所得第 3 款：「財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，或以財產出典而取得典價者，均應就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入。」
- 所得稅法第 30 條第 2 項：「借貸款項約載利率超過法定利率時，仍按當地商業銀行最高利率核計，但非銀行貸款原經稽徵機關參酌市場利率核定最高標準者，得從其核定。」
- 所得稅法第 62 條第 1 項：「長期投資之存款、放款或債券，按其攤還期限計算現價為估價標準，現價之計算其債權有利息者，按原利率計算，無利息者，按當地銀錢業定期一年存款之平均利率計算之。」

由此益彰查核準則第 36 條之 1 以「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項」或「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者」，稽徵機關即可逕行設算公司利息收入課稅，復又無庸究明資金挪用、借貸對象關係、金額多寡、時間長短等有何不同，一律「按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率」設算利息，推計公司之利息收入據以課稅，自難切近與公司之實際所得相當，顯悖實質課稅之公平原則。

綜上所陳，可見稽徵機關如認定某「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項」、「公司之資金貸與股東

或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者」，即可逕依上揭查核準則第 36 條之 1 規定，概「按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅」，不僅逾越 鈞院釋字第 597 號解釋所示，僅以「有關課稅之技術性及細節性事項」為限；並與釋字第 218 號解釋就「實質課稅原則」所為之明確闡釋：「依推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維護租稅公平原則」，顯相背離。更侵入法治國應遵循之租稅法律保留領域，因此添加聲請人於所得稅法所無之納稅義務。復又違反法律優越原則與不當連結禁止原則，以及下列所得稅法明文規定：沂第 22 條權責發生制、没第 24 條收入認列原則及所得認列之體系規範、尅第 43 條之 1 有關不合營業常規之調整。因此而使聲請人應受憲法所保障之財產權蒙受不法侵害，爰具釋憲聲請書請求 鈞院大法官會議，代表國家兌現憲法第 15 條規定對人民財產權之保障，宣告財政部未經法律明確授權訂定之「營利事業所得稅查核準則」第 36 條之 1 之規定應即停止適用，藉彰法治。

(三) 解決疑義必須解釋憲法之理由

按聲請人因 86 年度營利事業所得稅事件，不服原處分機關罔顧法律明文規定，無視法定帳冊憑證真實記載，祇憑上揭查核準則第 36 條之 1 規定資為唯一課稅依據，即以其「擬制」設算之利息收入課稅，經循復查、訴願、行政訴訟等程序均未獲救濟，近經最高行政法院 97 年度判字第 00393 號判決駁回上訴確定，聲請人殊難甘服，爰提起本件聲請釋憲，如蒙 鈞院宣告上揭查核準則第 36 條之 1 規定違憲，依行政訴訟法第 273 條第 2 項規定：「確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴」，聲請人即可據以向管轄行政法院提起再審之訴，期獲平反，藉雪冤抑。

四、關係文件之名稱與件數，均為影本各一份

附件一：最高行政法院 97 年度判字第 393 號判決書。

附件二：經濟部 88 年 7 月 21 日核准德○、玉○公司合併登記函。

附件三：德○、玉○公司「合併契約書」及其第 6 條後段記載「雙方 87 年 4 月 16 日簽訂之協議書」。

附件四：財政部稅制委員會編印之 87 年版「所得稅法令彙編」第 736 頁刊登查核準則第 36 條之 1 全文。

附件五：經濟部依法訂定之「商業會計處理準則」第 15 條條文。

附件六：97 年 6 月 30 日出版稅務旬刊第 2043 期一本，內有登載黃士洲教授所著「查準設算利息收入涉違憲」論述，併供參酌。

註一：為便稽考，經將現行查核準則第 36 條之 1，與 93 年 1 月 2 日修訂前之

舊條文對照以觀，兩者差異僅在第 1 項增列「但如係遭侵占，且已依法提起訴訟者，不予計算利息收入課稅」，第 2 項將原文「公司之資金貸與股東或其他個人」（詳見財政部稅制委員會編印之 87 年版「所得稅法令彙編」第 736 頁刊登查核準則第 36 條之 1 全文，附件四），修正為「公司之資金貸與股東或任何他人」。惟終審最高行政法院 97 年度判字第 00393 號判決，怠於斟酌中央法規標準法第 18 條及稅捐稽徵法第 1 條之 1 從新從優原則，竟以行為後始修訂之行政規則查核準則第 36 條之 1 規定，逕行擴張課稅範圍，顯有適用法令錯誤之嚴重瑕疵，亟待依法匡正。

註二：聲請人對本件確定終局判決所適用之法令，認有牴觸法律、憲法之疑義，內有部分係援引稅務旬刊第 2043 期（附件六）20 頁～25 頁刊登黃士洲教授大作「查準設算利息收入涉違憲」一文所持見解，除已洽經稅旬發行人同意轉載外，為尊重著作權，謹此註明。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：德○股份有限公司

法定代理人：邵○逖

中華民國九十七年八月十二日

最高行政法院判決

97 年度判字第 00393 號

上 訴 人 德○股份有限公司（設略）

代 表 人 邵 ○ 逖（住略）

訴訟代理人 ？ 廷 鈺 律師

江 仁 成 律師

被上訴人 財政部臺北市國稅局（設略）

代 表 人 凌 忠 嫻（住略）

上列當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 94 年 5 月 5 日臺北高等行政法院 93 年度訴字第 411 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人民國 86 年度營利事業所得稅結算申報，原列報營業收入新臺幣（下同）0 元、營業成本 0 元、課稅所得額為虧損 9,125,076 元；經被上訴人初查核定其營業收入為 2,470,496,762 元、營業成本為 2,465,077,142 元、有價證券交易所得為虧損 19,880,633 元、全年所得額為 19,576,746 元、課稅所得額

為 39,457,379 元，補徵稅額 8,715,771 元，另以上訴人短報利息收入 6,112,293 元，依所得稅法第 110 條第 1 項規定，按所漏所得稅額 1,528,070 元處 1 倍之罰鍰 1,528,000 元（計至百元止）。上訴人就營業收入、營業成本、證券交易所得分攤營業費用、利息收入等項不服，循序提起行政救濟，經原審判決駁回，遂提起本件上訴。

二、本件上訴人在原審起訴主張：營業收入、營業成本、證券交易所得分攤營業費用部分：本件上訴人營業登記項目為房屋租售介紹、委託營造廠商興建商業大樓及國民住宅出售、出租等相關業務，其營業登記項目並無買賣有價證券，亦未聘僱任何買賣有價證券之專業從業人員或購入相關專業設備，實際上並無任何從事買賣有價證券專業之行為，僅因近年不動產之經營機會減少，為免資金閒置而從事短期有價證券投資，實非上訴人有變更營業項目之意思或行為，故被上訴人僅自有價證券買賣金額認定上訴人公司之專業為何，顯有違誤。況上訴人 86 年度申報所列各項會計科目之金額俱經被上訴人如數核定而不爭執，並依一般會計原則及所得稅法第 24 條規定計算，故倘被上訴人認為上訴人於該年度僅獲利 3,902,135 元不正確，實可函請訂定財務會計準則之財團法人中華民國會計研究發展基金會鑑定。又財政部 83 年 2 月 8 日台財稅字第 831582472 號函釋（以下稱財政部 83 年函釋）業經司法院於 88 年 10 月 29 日作成釋字第 493 號解釋指出，該財政部 83 年函釋欠缺法律授權，有違反法律保留原則之虞。且 90 年 1 月 1 日正式施行之行政程序法第 174 條之 1 亦明定「本法施行前，行政機關依中央法規標準法第 7 條訂定之命令，須以法律規定或以法律明列其授權依據者，應於本法施行後 2 年內，以法律規定或以法律明列其授權依據後修正或訂定，逾期失效」，是財政部 83 年函釋應不得再予援用。另獎勵投資條例（下稱獎投條例）業已於 80 年 1 月 30 日由行政院以(80)台經字第 4207 號公告廢止，其相關解釋自無再適用之餘地，且 81 年 10 月 14 日行政法院庭長、評事聯席會議決議係專就獎投條例所為，自不適用於所得稅法。況獎投條例第 27 條係就「非以有價證券買賣為專業者」所規定，而前開決議係就該條文用語所為之解釋，所得稅法第 24 條之規定並無任何是否以有價證券買賣為專業作為營利事業所得稅不同計算方式區別標準之用語，故被上訴人逾越所得稅法第 24 條規定，於無法律規定及無法律授權之情形下，創設財政部 83 年函釋之區別標準，自不同於獎投條例之情形，其援引攀附顯有不當，故求為撤銷原處分及訴願決定之判決。

三、被上訴人在原審答辯則以：（一）營業收入、營業成本、證券交易所得分攤營業費用部分：上訴人從事鉅額有價證券買賣，本期有出售有價證券收入 2,470,496,762 元、投資收益 2,081,800 元、債券利息收入 7,483,301 元及其他營業收入 13,821,408 元，被上訴人參酌司法院釋字第 420 號解釋意旨核

認上訴人為以買賣有價證券為專業，將本期出售有價證券、股利等收入，依財政部 83 年函釋、92 年 8 月 29 日台財稅字第 0920455298 號函釋意旨分攤營業費用，並函請上訴人按應稅、免稅收入分析費用歸屬。嗣上訴人來函申請撤銷前已提供之分攤表，被上訴人遂以上訴人歷年來均從事有價證券買賣業務，並無列報與登記本業相關之收入，又無推出任何新案，乃依收入比例分攤營業費用，經核並無不當。又稅務會計與財務會計之計算依據與基礎原既有異，依查核準則第 2 條第 1 款規定，租稅之課徵自應以租稅法之有關規定為準據，故上訴人主張將所編 86 年度簡明損益表送請鑑定，並無必要。（二）利息收入部分：上訴人與玉○建設股份有限公司（下稱玉○公司）之不動產契約既於 83 年 3 月 10 日解約，則不論其付款名目為訂金抑價款均應於解約後收回，上訴人既未於玉○公司退款支票到期日（面額 6 千萬元支票 4 張，分別於 83 年 5 月 10 日、6 月 10 日、7 月 10 日及 8 月 10 日到期）收回，亦不予催收而任其遲延，其遲延既不計利息，亦無罰責之約定，是系爭未收回款項，實際上係貸與玉○公司至明，且上訴人亦為玉○公司股東，依查核準則第 36 條之 1 設算利息收入，並無不合。另應收德○建設股份有限公司（下稱德○公司）股款之應收票據 5,533,350 元，係上訴人出售長期股權投資金○投資公司股票予德○公司所產生之應收票據，到期日為 86 年 3 月 15 日，而截至 86 年底尚未兌現，是原核定設算利息收入 309,909 元，亦無不合等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）營業收入、營業成本、證券交易所得分攤營業費用部分：依卷附上訴人經濟部公司執照及營利事業變更登記事項表影本所載，其營業項目為委託營造廠商興建商業大樓及國民住宅出售、出租暨房屋租售之介紹業務等項，雖無從事經營或投資證券之業務，惟上訴人本期有價證券出售收入為 2,470,496,762 元，占全年度營業收入 2,493,883,271 元之比例 99.06%，且經常性買進賣出，此為上訴人所不爭，自屬「以買賣有價證券為專業」之營利事業，依規定自應分擔營業費用，從而被上訴人依財政部 83 年函釋意旨，依是否可直接明確歸屬於出售有價證券應稅項下之營業費用及應分攤之利息支出，而予以核定，揆諸行為時所得稅法第 4 條之 1 及第 24 條第 1 項規定及司法院釋字第 420 號解釋意旨，並無違誤。又參以自 79 年 1 月 1 日起，證券交易所停止課徵所得稅後，就應稅收入及免稅收入應分攤之相關成本費用，可直接合理明確歸屬者得個別歸屬自有價證券出售收入項下減除之規定，本件上訴人本期有出售有價證券收入 2,470,496,762 元、投資收益 2,081,800 元、債券利息收入 7,483,301 元及其他營業收入 13,821,408 元，被上訴人原依前揭法令規定函請上訴人按應稅、免稅收入分析費用歸屬，嗣上訴人函請撤銷前已提供之分攤表，被上訴人乃以上訴人歷年來均從事有價證券買賣之業務，並未列報與所營登記業務項目相關之收入，亦未推出任何新案，且本年

度出售有價證券收入之比例復高達全年營收之 99.06%，遂依收入比例分攤營業費用，核算出售有價證券收入部分應分攤之營業費用計 25,300,253 元，自出售有價證券收入項下減除，核定出售有價證券所得為虧損 19,880,633 元，於法即無不合。至上訴人請求將其所編 86 年度簡明損益表送覆核或鑑定一節，經查系爭 86 年度簡明損益表既係上訴人所製作，其文書之真實性自毋庸置疑，且上訴人所不服者既係被上訴人所為核稅處分，並已依行政爭訟及行政訴訟程序尋求救濟，自無送請非主管或執掌機關覆核或鑑定之必要。（二）利息收入部分：上訴人應收玉○公司之 240,000,000 元係其於 83 年 1 月 5 日與玉○公司簽訂不動產買賣契約所支付之合約款，嗣因雙方於 83 年 3 月 10 日解除上開契約，遂由賣方玉○公司簽發到期日分別為 83 年 5 月 10 日、6 月 10 日、7 月 10 日及 8 月 10 日金額各 60,000,000 元之支票 4 張予以還款，惟屆期皆不獲兌現等情，為上訴人所不爭，自堪認為真正。第以上訴人與玉○公司之不動產買賣契約既經解除在先，且上訴人所持有玉○公司開立之上開支票 4 張屆期亦均未獲兌現，其本應於 83 年度營利事業所得稅結算申報時帳列資產負債表中資產科目之其他應收款項下，上訴人身為營利事業，當熟稔上開規定，捨此不為，本與一般商業會計原理原則相悖，且其於 84 年、85 年間就上開應收款項置之不理，亦與常情不符，其在本期 86 年間雖取得玉○公司另行簽發到期日皆為 86 年 2 月 28 日金額各 80,000,000 元之支票 3 張，然屆期均未提示，復為上訴人所是認，所為顯與常理大相逕庭，自啟人疑竇，至其 87 年 4 月 16 日與玉○公司之協議書與本件無涉，自不能為何有利之證明，況上訴人自承迄未收回系爭 240,000,000 元，自難信其所言有依商業習慣催討一節為實在，所稱委無可採。此外上訴人無法就其給付之系爭款項自 83 年間迄本期 86 年度止，究為何未為積極之催討，為合理之說明及提出相當事證加以證明，自應認系爭金額為出借款項予不同人格之他公司，故上訴人有將系爭金額出借予玉○公司之事實，堪以確定。又按查核準則第 36 條之 1 所謂「任何他人」係包括公司法人在內，上訴人既出借款項予不同法人人格之玉○公司，自有上開法條規定之適用，上訴人所稱殊有誤解，是被上訴人據以設算利息收入，尚非無憑。至上訴人應收德○公司股款之應收票據 5,533,350 元部分係上訴人出售長期股權投資金○投資公司股票予德○公司所產生之應收票據，其到期日為 86 年 3 月 15 日，惟截至 86 年底仍未獲兌現，故被上訴人依前開法條規定予以設算利息收入 309,909 元，即非無據。綜上所述，原核定並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合等情，因而為上訴人敗訴之判決。

五、本院經查：（一）營業收入、營業成本、證券交易所得分攤營業費用部分：依卷附上訴人經濟部公司執照及營利事業變更登記事項表影本所載，其營業項目為委託營造廠商興建商業大樓及國民住宅出售、出租暨房屋租售之介紹業務等項，雖

無從事經營或投資證券之業務，但因上訴人本期有價證券出售收入為 2,470,496,762 元，占全年營業收入 2,493,883,271 元之比例 99.06%，且經常買進賣出，因租稅法所重視者，為足以表徵納稅能力之實質經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同，經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，故有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，自應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則將造成鼓勵投機及規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求，故自屬以買賣有價證券為專業之營利事業，依規定自應分擔營業費用，被上訴人依財政部 83 年 2 月 8 日台財稅字第 831582472 號函釋，以是否可直接明確歸屬於出售有價證券應稅項下之營業費用及應分攤之利息支出，而予以核定，與所得稅法第 4 條之 1、第 24 條第 1 項及司法院釋字第 420 號、第 493 號解釋意旨並不相違背，自得援引適用。上訴意旨指摘財政部上開 83 年函釋已失效不得再予援用之詞，依前說明，與事實不符，尚不足採，應就此部分上訴為無理由，予以駁回。（二）利息收入部分：1、按「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項，應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，比照前項規定辦理。」查核準則第 36 條之 1 定有明文。2、上訴人為訴外人玉○建設股份有限公司之股東，上訴人應收玉○公司之 240,000,000 元係其於 83 年 1 月 5 日與玉○公司簽訂不動產買賣契約所支付之合約款，嗣因雙方於 83 年 3 月 10 日解約，遂由賣方玉○公司簽發到期日分別為 83 年 5 月 10 日、6 月 10 日、7 月 10 日及 8 月 10 日金額各 60,000,000 元之支票 4 張予以還款，惟屆期皆不獲兌現，上訴人本應於 83 年度營利事業所得稅結算申報時帳列資產負債表中資產科目之其他應收款項下，上訴人未予帳列，84 年、85 年亦未予帳列，雖於 86 年間取得玉○公司另行簽發到期日皆為 86 年 2 月 28 日金額各 80,000,000 元之支票 3 張，然屆期均未提示，迄今未收回系爭 240,000,000 元，上訴人無法就其給付系爭款項自 83 年間迄 86 年度止，究為何未積極之催討，為合理之說明及提出相當事證加以證明，原判決依據上開事證，應認系爭金額出借予玉○公司，與實質課稅原則並不相違。又查核準則第 36 條之 1 所謂任何他人，當然包括公司法人在內，上訴人出借款項予不同法人人格之玉○公司，被上訴人據以設算利息，尚非無據。3、上訴人應收德○公司股款之應收票據 5,538,350 元係上訴人出售長期股權投資金○投資公司股票予德○公司所產生之應收票據，其到期日為 86 年 3 月 15 日，惟截至 86 年底仍未獲兌現，被上訴人依前開規定予以設算利息收入 309,909 元亦非無據。□上訴意旨以公司法第 53 條股份有限公司既未準用



，則查核準則第 36 條之 1 第 1 項規定自無適用於上訴人公司，被上訴人竟依該規定設算利息課稅，有適用法規不當及違反實質課稅原則之違誤，指摘原判決違誤，求予廢棄。惟依前開說明，原判決認事用法均妥適，上訴意旨仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，經核為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由，依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 5 月 9 日

（本件聲請書其餘附件略）