

解釋字號：司法院 98.04.03 釋字第 657 號

解釋日期：民國 98 年 04 月 03 日

解釋文：所得稅法施行細則第八十二條第三項規定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一規定：「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」上開規定關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加營利事業當年度之所得及應納稅額，顯非執行法律之細節性或技術性事項，且逾越所得稅法之授權，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲於一年內失其效力。

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、第六五〇號解釋參照）。

所得稅法第二十二條第一項前段規定：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制」，中華民國六十六年一月三十日修正公布之同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。」係就公司組織之營利事業，應採用之會計基礎及收入與成本費用配合原則之所得額計算方式，以法律明定之，並未規定營利事業帳載應付未付之費用，倘經過一定期間未為給付，不問債務是否消滅，即一律應轉列營利事業之其他收入，而費用轉列收入涉及所得稅稅基之構成要件，應有租稅法律主義之適用。

所得稅法施行細則第八十二條第三項規定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一規定：「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」上開規定關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，非但增加營利事業當年度之所得及應納稅額，且可能帶來一時不能克服之財務困難，影響該企業之經營，顯非執行法律之細節性或技術性事項；況以

行政命令增加二年之期間限制，就利息而言，與民法關於消滅時效之規定亦有不符。雖上開法規分別經五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第一百二十一條，及所得稅法第八十條第五項之授權，惟該等規定僅賦予主管機關訂定施行細則及查核準則之依據，均未明確授權財政部發布命令，將營利事業應付未付之費用逕行轉列為其他收入，致增加營利事業法律所無之租稅義務（本院釋字第六五〇號解釋參照），已逾越所得稅法之授權，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲於一年內失其效力。

大法官會議主席	大法官	賴英照
	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
		黃茂榮
		葉百修
		陳春生
		陳新民

抄三〇企業股份有限公司釋憲聲請書

茲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，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如次：

壹、聲請解釋憲法之目的

聲請人三〇企業股份有限公司民國（下同）92 年度營利事業所得稅事件，經最高行政法院以 97 年度裁字第 1467 號確定終局裁判認為該公司系爭年度之借款利息逾二年尚未給付者轉列其他收入並無適用法令錯誤，而為維持訴願決定及原處分（含復查決定）關於調增聲請人系爭年度其他收入之核定。是項確定終局裁判所援引適用所得稅法施行細則（下稱施行細則）第 82 條及營利事業所得

稅查核準則（下稱查核準則）第 108 條之 1 等規定，有不當侵害聲請人及其公司股東受憲法保障之財產上權利，逾越釋字第 217 號解釋所闡釋租稅法律主義之界限，且與量能課稅、實質課稅之公平原則及時效法定主義不符，並牴觸憲法第 22 條及第 23 條之規定，爰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，聲請 貴院解釋憲法，俾保人民基本權利。

貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文

- （一）本件聲請人 92 年度營利事業所得稅結算申報，列報非營業收入總額—其他收入新臺幣（下同）2,299,391 元，經財政部臺灣省南區國稅局（下稱原處分機關）初查以聲請人公司應付債權銀行利息逾二年尚未給付金額 49,316,138 元（下稱系爭利息），援引施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 規定轉列其他收入，核定調增聲請人公司其他收入為 51,615,529 元。聲請人不服，依法循序提起行政救濟程序，均遭受理機關駁回在案。
- （二）然按施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 等規定，係屬一種「稅捐規避之否認」，其適用前提為「惡意之稅捐規避行為」，亦即應探求納稅義務人是否具備規避稅捐之不法意圖存在，始能迂迴採取實質課稅原則而推翻形式上之課稅事實，而假定課稅要件事實存在加以轉列收入課稅。惟本案在納稅義務人無規避稅捐之不法意圖存在之前提下，逕行迂迴採取實質課稅原則而推翻形式上之課稅事實，假定課稅要件事實存在加以轉列收入課稅，與憲法第 19 條租稅法律主義意旨有違，且與「實質課稅之平等」及「比例原則」不符。
- （三）況施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 以法規命令位階創設課稅收入項目，已逾越稅法規定而對人民權利增加限制及負擔，應遵守租稅法律主義之合憲界限。是營利事業未付利息是否構成稅捐規避而有轉列收入之必要，係屬課稅原因事實有無之問題，亦應從實質認定，不能僅由以法律形式推定，否則即屬違反量能原則及實質課稅之公平，並與司法院釋字第 217 號解釋意旨牴觸。

二、所經過之訴訟程序

本件聲請人 92 年度營利事業所得稅結算申報，列報非營業收入總額—其他收入 2,299,391 元，經原處分機關初查以聲請人公司應付系爭利息應援引施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 規定轉列其他收入，核定調增聲請人公司其他收入為 51,615,529 元（附件一）。聲請人不服，申經復查未獲變更（附件二），經提起訴願仍遭財政部決定駁回（附件三），嗣後聲請人向行政法院

提起行政訴訟，經高雄高等行政法院判決駁回（附件四）後提起上訴，經最高行政法院於 97 年 2 月 21 日以 97 年度裁字第 1467 號確定終局裁定駁回（附件五）聲請人之上訴。

叁、聲請補充解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、對於確定終局判決適用命令發生有牴觸憲法之疑義之內容及聲請人對於疑義所持之見解

（一）施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範「逾期滿二年應給付而未給付或能給付而未給付之費用或損失轉列收入」規定，係屬一種「稅捐規避之否認」，其適用前提為「惡意之稅捐規避行為」，亦應符合「實質課稅之平等」及「比例原則」之合憲界限：

1、按施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 明定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」然財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋亦明揭：「營利事業所得稅結算申報查核準則第 108 條之 1 有關營利事業帳載應付未付科目內之款項，逾二年應轉列其他收入科目之規定，旨在防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅。惟營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付時，如依上開規定責其轉列其他收入課稅，將產生虛盈實虧，增加不應納之稅負，顯不合理，應俟清算時再依法處理，不適用上開準則規定辦理。」足證施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 將營利事業逾二年應付未付之費用或損失轉列其他收入之規範意旨，係為防杜營利事業藉虛列費用達到享受租稅遞延利益之目的，屬於「租稅規避之否認」。

2、在德國，其稅捐通則第 42 條規定：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，成立與經濟上事件相當之法律上形成所成立者相同之稅捐債權」，對於稅捐規避設有一般性之否認規定。我國稅法對於稅捐規避並無一般性否認規定，僅於個別稅法中散見幾個否認稅捐規避之條文，例如所得稅法第 43 條之 1 規定關係企業間有不合營業常規之安排，規避稅捐者，得予以調整。又如契稅條例第 12 條規定以遷移、補償等變相方式支付產價，取得產權；或以抵押、借貸等變相方式代替設典，取得使用權；均應照買賣、典權契稅申報納稅，均可謂是「否認稅捐規避」之規定（附件六，第 242 頁）。是以，本件原處分機關就系爭利息適用施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 轉列收入，既係為防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅，自屬一種稅捐規避之否認，應

以濫用意圖為要件。按稅捐規避之否認，亦具有其合憲性，蓋其乃以實現按照經濟上給付能力進行平等課稅為目的，亦即以實現稅捐正義之實質的法治國家或正義國家為目標，且如將之視為（取向於法律之目的或原則之）法律漏洞補充之手段時，亦已充分特定。而稅捐規避則是以形式的手段破壞按照給付能力之平等課稅，故稅捐規避之防止乃是立法機關與行政機關之合憲性任務（請參附件六，第 246 頁）。

3、「稅捐規避之否認」適用之前提為「惡意之稅捐規避行為」：

國通說認為濫用構成要件，係包括規避意圖作為主觀的構成要件特徵。亦即為適用濫用規定，要求證明稅捐規避之意圖。例如學者 Klaus Tipke 即認為「濫用」乃是為達成規避稅法之目的之取向於目的之（最後的）行為，不相當的法律上形成必須被選擇以達規避稅法之目的，換言之，必須具有規避意圖（有故意的、欺瞞的）為行為。倘人民因誤解法律、欠缺經驗、不成熟，而選擇不相當的法律形成時，則不屬於稅捐規避之否認規定所把握之範圍（請參附件六，第 250 頁）。易言之，納稅義務人欠缺規避稅捐之不法意圖時，不應適用稅捐規避否認之規定。

4、稅捐規避之否認仍應遵守合憲界限，不得違反「實質課稅之平等」及「比例原則」：

雖脫法避稅的防杜係源於平等課稅原則，即稅捐正義的實質要求，然經濟觀察法的適用不應漫無節制而應有其界限，特別是基於稅法安定性的要求，即由租稅法律主義（即依法課稅原則）所導引出的課稅法定要件與限制。否則脫法避稅的防杜容易逸脫於法的控制，而流於稽徵機關的恣意，形成「疑則有利國庫」的課稅邏輯。無論是透過稅法漏洞填補或課稅要件的合憲性解釋，稽徵機關與行政法院所要作的不僅是探求稅法追求平等負擔目的而已，更應於具體個案中進行對事實與規範的詳細闡釋與嚴格說理，以平衡個案中徵納雙方的權益；另脫法避稅的防杜有必要透過類型化的思維，以因應平等課稅的要求與經濟行為多樣性的挑戰，方法上即藉由累積裁判、行政規則及慣例的方式，以逐漸地、一般地建立起各種案例類型的認定準則，以符合稅法明確性與比例原則的要求。雖脫法避稅行為得透過稅法的合憲性解釋，使之歸於徒勞，然稽徵機關或行政法院基於實質課稅的要求，而於個案進行防杜時，仍應履踐相對應的說理義務，乃足以對課稅事實的擬制進一步增加其實質正當性。申言之，無論客觀上是否已存有抽象的個別防杜規則，稽徵機關與行政法院於課稅處分或裁判的說理上，仍應踐行對課稅要件規範目的的解釋，特別是在類型化的思維下，稅法規定的實現不管在抽象規定的制定

上以及具體適用上，重點都在如何探求個案課稅事實的經濟實質，始得逐步切進課稅要件類型的特徵。而此均仰賴稅法執行者於個案中說明系爭事實與稅法要件類型的相似性，或是對稅捐函釋發布理由中，進行詳盡的說理，以杜恣意（附件七，第 381 頁、第 390 頁）。是以上述財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋，即已明白揭禁施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所為稅捐規避之否認，對於營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付之情形下，適用之結果將違反租稅公平合理而不應適用，即為防止稅捐稽徵機關恣意進行租稅規避之否認而產生侵害租稅公平之結果。

- 5、查聲請人公司遭逢經營困境，乃積極與各債權銀行進行展延清償期之協商，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範一般費用逾清償期二年未付情形尚有不同。是以系爭帳載逾二年尚未支付之利息費用，實乃聲請人公司因財務困難無力償付，並非故意不為給付，亦無藉虛列費用以享受租稅遞延利益而列報應付未付費用或損失之情形可言，核與「惡意之稅捐規避行為」尚屬有別，自不應比照惡意稅捐規避情形，逕予適用施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定將系爭利息債務轉列其他收入。施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定未區別營利事業有無稅捐規避意圖，一律視為「惡意之稅捐規避行為」以命令形式將系爭利息轉列其他收入，顯與前開論述之實質課稅平等不符，且顯然違反「平等原則」及「比例原則」。

（二）原確定裁判認聲請人無財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋之適用，係無正當理由而恣意為差別待遇，侵害聲請人所享有憲法第 7 條之平等權：

- 1、租稅係國家公權力之行使，且因國家課稅權力之行使產生對人民之公法上債權，涉及對人民財產自由之干預，此種干預應受憲法上法治國原則和基本權利保障之限制。是以，一方面國家應受依法行政原則之拘束，且僅得於必要限度內以法律限制人民所享有之基本權利；另一方面，基本權利受到限制之納稅義務人，其平等權亦應同等受保障。亦即，憲法上保障之平等，有拘束國家課稅權力行使之效力，此即所謂租稅平等原則，並有鈞院釋字第 537 號、第 508 號、第 506 號等解釋闡明在案。憲法上保障之平等，係法律上之相對平等，要求相同事物應為相同處理，不同事物應為不同處理，此乃法諺『等者等之，不等者不等之』之本旨。

- 2、按財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋謂：「一、重

整公司於法院為重整裁定前帳載應付未付之利息費用，其債權人未依公司法第 297 條第 1 項規定申報債權者，應依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定辦理；其經債權人申報債權者，得俟逾法院裁定認可之重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，轉列其他收入，不適用上開規定。」另財政部於同年月 16 日為進一步闡明該函釋之規範及適用，發布新聞稿以：「...由於重整公司財務困難，重整計畫中對於上開債權於重整裁定前之應付未付利息，大多約定可延期繳納，其如有逾二年尚未給付之情形，係依公司法規定展延其給付日期，與上開細則所規範之一般情形尚有不同，財政部爰規定該等應付未付之利息，得俟重整公司逾重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，方轉列其他收入。」等語，均足證財政部鑑於財務困難公司逾二年應付未付利息情形，由於欠缺稅捐規避之意圖可言，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所定一般應付費用久懸未付之情形不同，不應援引上開規定於逾期二年未付時即轉列其他收入，而應於償債協商所定之利息給付期限屆至時仍未清償時，始得轉列其他收入。

- 3、如前所述，聲請人公司遭逢經營困境而無力支付利息費用，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範一般費用逾清償期二年未付情形尚有不同，其情形與重整公司於重整計畫對應付利息重新協議展延繳息期限相同，無稅捐規避之惡意可言，自應比照援用上開財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋意旨，於逾債權協議展延之系爭利息清償期仍未給付時，始有轉列其他收入之必要。申言之，就事物本質而論，遭逢經營困境而無力支付利息費用與重整公司於重整計畫對應付利息重新協議展延繳息期限，同無稅捐規避之惡意可言。準此，依據平等原則之適用，針對無稅捐規避之惡意之同一性質應為相同處理，而實無差別待遇之理。從而，法律上評價既屬同一，即應享有法律上平等之結果與對待。準此，聲請人公司遭逢財務困境，自應比照援用上開財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋意旨，於逾債權協議展延之系爭利息清償期仍未給付時，始有轉列其他收入之必要，始稱符合平等原則之適用。原確定裁判未查，認財務困難公司與聲請重整公司係有差別，故而認聲請人無財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋之適用，其論述基礎即顯有謬誤，理由亦嫌薄弱，實有恣意為差別待遇，侵害聲請人憲法第 7 條保障之平等權。

- (三) 施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 以命令位階創設課稅收入項目，已逾越稅法規定而增加對人民權利之限制，須遵守租稅法律主義之

合憲界限；而營利事業未付利息是否構成稅捐規避而有轉列收入之必要，係屬課稅原因事實有無之問題，亦應從實質認定，否則即已違反量能原則及實質課稅之公平，與司法院釋字第 217 號解釋意旨不符：

1、按司法院釋字第 217 號解釋謂：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部…函示…得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。」；另參臺北高等行政法院 93 年度訴字第 1844 號判決理由載明「以施行細則來限制證明待證事實所得提出之證據方法，其在規範適格的判斷上已有疑義。當然不能更進一步，賦予施行細則之法規範具有判定稅捐義務成立或消滅之構成要件效力。」亦同此旨。是以，課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍，故縱稽徵機關以行政命令就課稅之事實有無認定方法加以規範，然此項限制不屬於租稅法律主義之範圍，納稅義務人自得提出反證推翻稅捐稽徵機關之認定，法院於審判時，亦不受稅捐稽徵機關所採用認定事實方法之拘束。

2、況按量能課稅原則，係以納稅義務人負擔租稅能力的高低定其應負擔之稅負，查聲請人公司帳載系爭利息既因財務困難無力支付，並非故意不為給付，亦無藉虛列費用以享受租稅遞延利益而列報應付未付費用或損失之情形可言。倘將此項聲請人公司已無力償還之利息債務，於逾二年即轉列為收入課稅，將造成虛盈實虧之結果，不僅違反量能課稅原則，亦有違憲法比例原則。另就實質課稅原則觀之，所稱實質課稅原則，係依其實質之納稅能力課徵稅負，則聲請人公司因經營虧損致系爭利息已逾二年無力支付，此項利息債務並非未來無須償還，事實上亦無所得之實現，則於系爭無所得實現年度，依施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定卻以利息逾二年未支付為由視同有所得而轉列收入，並據以課徵稅捐，明顯悖離課稅之實質。

（四）施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定，逾越法律而以命令擬制請求權罹於時效之課稅效果，與貴院釋字第 474 號解釋所揭禁「

時效法定主義」精神有所抵觸：

- 1、按「…時效制度不僅與人民權利義務有重大關係，且其目的在於尊重既存之事實狀態，及維持法律秩序之安定，與公益有關，須逕由法律明定，自不得授權行政機關衡情以命令訂定或由行政機關依職權以命令定之。」 貴院釋字第 474 號解釋對於「時效法定主義」著有明白闡釋。請求權時效制度性質雖為私法制度，然而稅法借用私法概念的解釋，亦應注意法安定性之要求，以避免納稅義務人遭受無法預測之損害。就此，日本學者金子宏即主張：「在稅法的課稅要件規定中，使用私法上相同概念的情形，於稅法明文規定或依其意旨顯然應為不同解釋的情形，另當別論，對之採取與私法上相同意義之解釋，從法的安定性觀點，較為妥當。在此意義下，借用概念，於原則上，似應為與本來的法律領域相同的解釋。」（參見陳清秀著，稅法總論第三版，第 6 頁）是如本件情形，稅法欲借用請求權時效概念為應付未付利息費用認列時期之依據，在欠缺法律明文規定，且依其意旨並無顯然應為不同解釋之情形下，自須依民法上利息請求權時效規定為解釋及適用，始能符合法安定性的要求。
- 2、觀諸 75 年修正前施行細則第 82 條第 3 項「營利事業應付之利息或租金，逾五年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」及查核準則第 108 條之 1「營利事業機構帳載『應付未付』科目內之款項，除應依所得稅法施行細則第 82 條第 2 項規定辦理者外，如逾越民法第 127 條規定期限者，應轉列『其他收入』科目，俟實際支付時，再以營業外支出列帳。」（附件八）係參考民法第 126 條及第 127 條短期消滅時效之規定而訂定。上開條文於 75 年修正時，其修正說明以：「本法第 49 條第 5 項第 2 款規定應收帳款、應收票據及各項欠款債權逾二年者，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。其相對科目『應付未付損費』，本法雖未予明文規定，然兩者具有同一法理，爰於本細則明定應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列為其他收入科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳，以期會計處理一致，爰修正如修正條文。又營利事業所得稅結算申報查核準則第 108 條之 1 規定，應由財政部於本條修正發布後，即予配合修正。」（附件九）條文關於逾二年應付未付之費用應轉列其他收入科目之「二年」期間規定，係參照修正前營利事業所得稅查核準則第 108 條之 1 及民法第 127 條消滅時效規定而設。惟關於利息請求權之消滅時效期間，依民法第 126 條規定應為五年，然所得稅法施行細則於 75 年卻僅以授權命令將是項消滅時效期間由

原定之五年縮短修訂為二年，以法規命令限縮與人民權利義務有關之時效規定，不符合前揭 鈞院釋字第 474 號解釋所揭示之時效法定主義、租稅法律主義及法安定性之要求。

二、解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由 貴院為之，憲法第 173 條定有明文；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，亦為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所明定； 貴院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經 貴院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，前經 貴院釋字第 177 號、第 185 號解釋在案。聲請人 92 年度營利事業所得稅事件，經最高行政法院以 97 年度裁字第 1467 號確定終局裁定認為聲請人系爭年度之借款利息逾二年尚未給付者轉列其他收入並無適用法令錯誤，未考量聲請人事實上並無規避稅捐之意圖可言，僅為政府課稅考量，對於已經年虧損之聲請人遽以適用是項稅捐規避否認規定，而為維持原處分及訴願決定之確定終局裁判，致不當侵害聲請人及公司股東受憲法所保障之財產上權利。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有 貴院大法官解釋其與憲法牴觸，始得據以救濟，爰此聲請解釋憲法。

所附關係文件之名稱及件數：

附件一：聲請人 92 年度營利事業所得稅結算申報核定通知書及調整法令及依據說明書影本各乙件。

附件二：財政部臺灣省南區國稅局 95 年 11 月 30 日南區國稅法一字第 0950064893 號復查決定書共 4 頁影本乙件。

附件三：財政部 96 年 5 月 22 日台財訴字第 09600091280 號訴願決定書共 6 頁影本乙件。

附件四：高雄高等行政法院 96 年度訴字第 626 號判決書共 13 頁影本乙件。

附件五：最高行政法院 97 年度裁字第 1467 號裁定書共 3 頁影本乙件。

附件六：陳清秀著，稅法總論，93 年 9 月第三版，第 238 頁至第 264 頁。

附件七：黃士洲著，脫法避稅的防杜及其憲法界限，收錄於氏著，掌握稅務官司的關鍵—舉證責任實務案例分析，2005 年 1 月初版，第 349 頁至第 402 頁。

附件八：75 年修正前之施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1。

附件九：所得稅法施行細則 75 年修正說明。

此 致

司 法 院

聲 請 人：三○企業股份有限公司

代 表 人：劉 ○ 枝

代 理 人：王 元 宏 律師

中 華 民 國 97 年 4 月 16 日

(附件五)

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 1467 號

上 訴 人 三○企業股份有限公司 (設略)

代 表 人 劉 ○ 枝 (住略)

訴訟代理人 王 元 宏 律師

被 上 訴 人 財政部臺灣省南區國稅局 (設略)

代 表 人 邱 政 茂 (住略)

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 11 月 7 日高雄高等行政法院 96 年度訴字第 626 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件上訴人對於高雄高等行政法院判決上訴，係以：原判決於系爭利息費用依所

得稅法第 22 條權責發生制規定本不應轉列收入之情形下，逕依行政命令位階之所得稅法施行細則（下稱施行細則）第 82 條第 3 項及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 108 條之 1 等規定將其轉列收入，且指上訴人系爭年度營利事業所得稅結算申報時未將系爭利息費用轉列收入之作法違反權責發生制，顯然有解釋及適用所得稅法第 22 條錯誤之違法，且構成邏輯論理上之矛盾。又上訴人於原審主張施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 之規範意旨可知，其屬「租稅規避之否認」，惟原審法院卻率以財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函未編入現行所得稅法令彙編逕予不採，甚至於原審法院就該足以決定判決結果之重要前開函釋，未依職權調查，原審顯有未盡職權調查義務及判決理由不備之違法。另上訴人於原審提出呆帳損失之認列，應符合「應收款列報損失」及「應付款列報損失」相對應之衡平原則之主張，原審法院漏未審酌，且於判決理由中略而不論，顯有判決理由不備之違法。另原判決適用施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等租稅規避否認規定創設課稅收入項目，已逾越所得稅法規定，增加對人民課稅之限制，此項應付未付利息是否構成稅捐規避而有轉列收入之必要，係屬課稅原因事實有無之問題，原判決未依課稅經濟實質為認定，違反量能原則及實質課稅之公平等語，為其理由。

三、本院經核上訴人對於高雄高等行政法院判決上訴，雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由狀所載內容，係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，而非具體說明其有何不適用法規或適用法規不當之情形，並揭示該法規之條項或其內容，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首揭說明，應認其上訴為不合法。

四、據上論結，本件上訴為不合法，依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 97 年 2 月 21 日

（附件四）

高雄高等行政法院判決

96 年度訴字第 626 號
96 年 10 月 24 日辯論終結

原 告 三○企業股份有限公司（設略）

代 表 人 劉 ○ 枝（住略）

訴訟代理人 王 元 宏 律師

被 告 財政部台灣省南區國稅局（設略）

代 表 人 邱 政 茂 局 長（住略）

訴訟代理人 黃 ○ 風（住略）

上列當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國 96 年 5 月 22 日台財訴字第 09600091280 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

壹、事實概要：

緣原告 92 年度營利事業所得稅結算申報，原列報非營業收入總額－其他收入新臺幣（下同）2,299,391 元，被告初查以其 92 年度應付利息中有 49,316,138 元，係 90 年度發生之逾 2 年尚未給付之費用，乃依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 108 條之 1 規定，轉列其他收入科目，核定其他收入 51,615,529 元。原告不服，申經復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、兩造聲明：

一、原告聲明求為判決：

（一）訴願決定及原處分（含復查決定）關於調增原告 92 年度其他收入 49,316,138 元部分均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

二、被告聲明求為判決：

（一）原告之訴駁回。

（二）訴訟費用由原告負擔。

叁、兩造之爭點：

一、原告主張之理由略謂：

（一）被告以所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 創造租稅項目，有違租稅法定主義：

1、按所得稅法施行細則係主管稅務機關依法律或有關法令規定意旨，就各類稅款調查、審核及徵收訂定細則，為執行所得稅法有關之細節性、技術性之事項而訂定。而查核準則係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，究其性質核屬財政部為執行所得稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之解釋性、裁量性或作業性之行政規則。另按租稅法定主義依司法院釋字第 210 號及第 217 號解釋意旨，係指人民僅依法律所定之租稅

主體、稅目、稅率、方法、期間等項而負納稅義務，舉凡應依法律明定之項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法定主義。

2、本件被告將原告應付債權銀行利息逾二年而尚未給付之 49,316,138 元，按所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定轉列其他收入，核定補繳本稅 12,512,166 元，即屬以法規命令或行政規則創造租稅收入項目。

3、因此被告以上開法規命令及行政規則另創租稅收入項目，即違反司法院釋字第 210 號及第 217 號解釋之租稅法定主義之精神，被告若將應付利息轉列收入，並據以核課稅捐，明顯悖離課稅之實質。

(二) 基於租稅衡平原則，應付利息轉列收入應於有積極證據證明無須支付時，始得為之：

1、呆帳損失之認列須在有明確事實證明，債務人無法清償債務時始得認列，倘債權人已明知債務人尚得以清償，或者債權人尚未積極進行催收程序，尚不得認列呆帳損失。而呆帳損失須於確定發生壞帳之年度列報，不應於未確定以前年度預先列報（最高行政法院 50 年判字第 26 號判例參照）。

2、基於應收帳款認列損失及應付帳款認列收入之相對性，應付帳款雖逾二年未支付，若債務人已與債權人協商延期償還債務可行性，債權人自不得以逾二年未收回本金或利息為由列報損失，而倘未有明確事證證明債務人無法償付債務，原告既與債權人進行協議有關緩期清償期間及方式，而無積極事實證明毋須償付，基於租稅衡平原則，自無先行轉列收入之理，財政部 62 年 4 月 18 日台財稅字第 32799 號函釋即同此理。

(三) 本件應可準用財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋：

1、按「重整公司於法院為重整裁定前帳載應付未付之利息費用，其債權人未依公司法第 297 條第 1 項申報債權者，應依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定辦理；其經債權人申報債權者，得俟逾法院裁定認可之重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，轉列其他收入，不適用上開規定……。」為財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋在案。

2、原告因財務困難，曾於 88 年 3 月 1 日向臺灣屏東地方法院聲請重整（原審受理案號 88 年度整字第 1 號），後雖於借款銀行諒解及支持下，撤回重整聲請，惟因營運並無轉機，依舊產生借款利息無法償還之窘境，因此，原告再與借款銀行協商有關借款本金、利息償還方式、期間與利率調整方案。

3、原告當時發生之事實與上開函釋雖非完全相同，然參照財政部 92 年 4 月

16 日新聞稿闡述該函意旨：「由於重整公司財務困難，重整計畫中對於上開債權於裁定前之應付未付利息，大多約定可延期繳納……得俟重整公司逾重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，方轉列其他收入。」原告曾聲請重整並與銀行協商延遲償付借款本息之情，實屬相當，故原告主張準用該函，即無庸將逾二年未付利息轉列其他收入，應俟協商還款期限屆至仍未還款之時，再轉列其他收入。

（四）所得稅法施行細則第 82 條第 3 項與查核準則第 108 條之 1 所稱「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」係為防止取巧規避納稅：

1、按所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所明定，其立法原意係為防杜營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅，享受租稅遞延之利益，屬稅捐規避之否認。

2、關於稅捐規避之否認應以濫用意圖即惡意為前提，學者對此之相關論述有：「在德國，其稅捐通則第 42 條規定：『稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，成立與經濟上事件相當之法律上形成所成立者相同之稅捐債權』，對於稅捐規避設有一般性之否認規定。我國稅法對於稅捐規避並無一般性否認規定，僅於個別稅法中散見幾個否認稅捐規避之條文，例如所得稅法第 43 條之 1 規定關係企業間有不合營業常規之安排，規避稅捐者，得予以調整。又如契稅條例第 12 條規定以遷移、補償等變相方式支付產價，取得產權；或以抵押、借貸等變相方式代替設典，取得使用權；均應照買賣、典權契稅申報納稅。均可謂是『否認稅捐規避』之規定」（參見陳清秀著，稅法總論第 3 版，第 242 頁）。「德國通說認為濫用構成要件，係包括規避意圖作為主觀的構成要件特徵。亦即為適用濫用規定，要求證明稅捐規避之意圖。例如學者 Klaus Tipke 即認為『濫用』乃是為達成規避稅法之目的之取向於目的之（最後的）行為，不相當的法律上形成必須被選擇以達規避稅法之目的，換言之，必須具有規避意圖（有故意的、欺瞞的）為行為。倘人民因誤解法律、欠缺經驗、不成熟，而選擇不相當的法律形成時，則不屬於稅捐規避之否認規定所把握之範圍」（參見陳清秀著前揭書，第 250 頁）。若納稅義務人欠缺規避稅捐之不法意圖時，不應適用稅捐規避否認之規定。且稅捐規避之否認應遵守合憲界限，不得違反「實質課稅之平等」及「比例原則」，是財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋，即已明白揭示所得稅法施行細則第 82 條第 3 項與查核準則第 108 條之 1 所為稅捐規避之否認，對於營利事業因連年虧

損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付之情形下，適用之結果將違反租稅公平合理而不應適用，即為防止稅捐稽徵機關恣意進行租稅規避之否認，而產生侵害租稅公平之結果。

- 3、原告既係因財務困難而產生應付未付之利息，且積極與借款銀行協商延後清償本息，並無規避稅捐之意圖，事實上亦無取巧規避納稅以享受租稅遞延之利益，於此情形之下，如再依上開規定將逾二年應付未付利息，轉列其他收入，將使原告產生虛盈實虧，增加不合理稅負，顯非合理。

- (五) 綜上所述，所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，違反稅捐法定主義，退步言之，縱使鈞院審理結果認上開條文未違反稅捐法定主義，惟查，原告實因連年虧損發生財務困難致帳載利息無力清償，基於上開規定之目的係在於防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅，如依上開規定轉列收入課稅增加納稅義務，將產生虛盈實虧，違反實質課稅原則，並違反平等原則及比例原則。

二、被告主張之理由略謂：

- (一) 按「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」為所得稅法施行細則第 82 條第 3 項所明定。次按「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」為查核準則第 108 條之 1 所規定。
- (二) 查原告 92 年度年底帳列應付費用 229,215,778 元，其中應付利息計有 129,122,744 元，係逾二年未給付之應付借款利息（含 88 年度發生者 42,321,203 元，89 年度發生者 37,485,403 元及 90 年度發生者 49,316,138 元），因該應付借款利息未來仍須支付，故辦理結算申報時並未轉列其他收入，有其簽證會計師稅務簽證報告及工作底稿應付利息明細表可稽，且為原告所不爭。
- (三) 次查，營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而未給付者，即應轉列其他收入科目，俟未來實際給付時，再以營業外支出列帳，至該費用或損失當年度是否已確定無須給付則非所問，此細繹前揭規定文義自明，不待煩言。財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函為此規定之例外，僅限於重整公司，且未逾法院裁定認可之重整計畫所定利息給付期限者，始有其適用。經查原告迄今未辦理重整程序，尚不得任意比附，執此排除前揭規定之適用。至原告所引財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋，經查並未列入行為時財政部所編之 90 年版所得稅法令彙編，應不得援引適用。

(四) 末查，營利事業所得稅之稽徵、調查及審核、及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵之計算等事項，所得稅法無從對此作技術性及細節性之規定，故分別於所得稅法第 80 條第 5 項及第 121 條明文授權財政部訂定所得稅法施行細則及查核準則，此種法規命令或行政規則並未逾越所得稅法規定，於租稅法律主義亦無牴觸（司法院釋字第 438 號解釋參照），原告指摘被告依前揭規定，將系爭應付利息轉列其他收入，有違租稅法律主義、實質課稅原則及比例原則云云，顯屬誤解。綜上，被告將 90 年度發生逾二年未給付之費用 49,316,138 元，依首揭規定轉列其他收入科目，核定其他收入為 51,615,529 元，並無不合。

理 由

壹、程序方面：

被告代表人原為朱正雄局長，嗣變更為邱政茂局長，茲由其具狀聲明承受訴訟，依法核無不合，應予准許，先此敘明。

貳、實體方面：

一、按「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。」「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」為行為時所得稅法第 24 條第 1 項及同法施行細則第 82 條第 3 項所明定。次按「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」亦為查核準則第 108 條之 1 所規定。又「主旨：1、重整公司於法院為重整裁定前帳載應付未付之利息費用，其債權人未依公司法第 297 條第 1 項規定申報債權者，應依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定辦理；其經債權人申報債權者，得俟逾法院裁定認可之重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，轉列其他收入，不適用上開規定。2、重整公司於法院為重整裁定後發生之利息，可依前開重整計畫，於實際付息年度列報損費。」復為財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋示在案。

二、本件原告 92 年度營利事業所得稅結算申報，原列報非營業收入總額—其他收入 2,299,391 元，被告初查以其 92 年度應付利息中有 49,316,138 元，係 90 年度發生之逾二年尚未給付之費用，乃依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，轉列其他收入科目，核定其他收入 51,615,529 元等情，業據兩造分別陳述在卷，並有被告 92 年度營利事業所得稅結算申報核定通知書及調整法令及依據說明書附原處分卷可稽，應堪認定。

三、原告提起本件訴訟，無非以：（一）被告依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，將原告應付債權銀行逾二年而尚未給付之利息轉列其他收入，乃以法規命令及行政規則另創租稅收入項目，有違租稅法定主義。又上開規定立法原意乃為防止取巧規避租稅，應以惡意規避為前提，原告係因財務困難而產生應付未付之利息，且已積極與借款銀行協商延後清償本息，並無規避稅捐之意圖，被告所為處分將使原告產生虛盈實虧，增加不合理稅負。（二）原告既與債權人進行協議有關緩期清償期間及方式，而無積極事實證明無須償付，則基於租稅衡平原則，自無將逾二年未付利息先行轉列收入之理，否則，即有違實質課稅原則，並違反平等原則及比例原則。（三）原告因財務困難，曾於 88 年 3 月 1 日向臺灣屏東地方法院聲請重整，後雖撤回重整聲請，惟因營運並無轉機，仍有借款利息無法償還之窘境，乃與銀行協商延遲償付借款本息等情，與財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 函釋之內容，縱非完全相同，亦屬相當，應得準用該函，俟協商借款期限屆至仍未還款時，再將逾二年未付利息轉列其他收入云云，資為爭執。

四、經查：

（一）按「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。」為行為時所得稅法第 22 條第 1 項前段及第 24 條第 1 項所規定。又「會計基礎，凡屬歸屬於本年度之費用或損失，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估列數字以『應付費用』科目列帳。」則為查核準則第 64 條前段所規定。經查，所得稅法施行細則係主管稅務機關，依法律或有關法令規定意旨，就各類稅款調查、審核及徵收訂定細則，為執行所得稅法有關之細節性、技術性之事項而訂定，此由所得稅法施行細則第 1 條及所得稅法第 121 條定有明文即可推知，自可予以適用。且查上開行為時所得稅法第 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，明示收入與成本費用相配合之原則，以達核實、公平課稅之目的。同法第 22 條第 1 項規定公司組織之會計基礎應採權責發生制而不採現金收付制，無非在於合理調整公司組織之每一年度收入與成本費用，使符合相配合原則，並使其盈虧之計算臻於正確，能達核實課稅、公平課稅之目的。是以於不能合理分配公司組織之損益負擔時，即不符合採權責發生制之規定，應予調整使其合理。又所得稅法第 49 條第 5 項第 2 款、第 6 項規定，應收帳款、應收票據及各項欠款債權有逾兩年，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。前項債權於列

入損失後收回者，應就其收回之數額，列為收回年度之收益，即此之故。所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及前述查核準則第 108 條之 1 有關營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳之規定，係因應付費用或損失逾二年猶未給付，已非常態，任之存在，不能合理分配損益負擔，難符課稅正確之要求，予以調整，為執行課稅所必要，與上引所得稅法第 49 條規定相配合，符合同法第 24 條規定意旨，並無違同法第 22 條規定之精神，本院自得予以適用（最高行政法院 91 年度判字第 618 號判決參照）。是原告主張被告依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，將原告應付債權銀行逾二年而尚未給付之利息轉列其他收入，乃以法規命令及行政規則另創租稅收入項目，有違租稅法定主義云云，尚有未洽，不能採取。

（二）經查，依原處分卷附原告所提出之「應付利息明細」所載，其逾二年尚未支付之利息共 129,122,744 元，分別為 88 年 42,321,203 元、89 年 37,485,403 元、90 年 49,316,138 元；另據會計師於查核報告中表示上開利息逾二年尚未支付之原因係該公司為配合營運資本所需，而與銀行協議後暫掛未支付之利息，因未來仍須支付予銀行，故未轉列入收入申報；又因其中 88 年度及 89 年度金額計 79,806,606 元已於 91 年度前列入其他收入科目，被告乃將其中 90 年度發生逾二年尚未支付之利息 49,316,138 元轉列本年度其他收入，此有原告應付利息明細及被告 92 年度營利事業所得稅申報核定通知書、調整法令及依據說明書附原處分卷可憑，並為兩造所不爭執。原告就上開利息費用既已逾二年未支付，則被告予以轉列其他收入，揆諸前揭規定及說明，尚無不合。

（三）原告雖稱因其已與借款銀行協商有關緩期清償之期間及方式，而無積極事實證明無須償付，基於租稅衡平原則，自無須先行轉列其他收入云云。惟查，會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，業如前述，並應就歸屬於本年度之費用或損失，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估列數字以「應付費用」科目列帳，已詳如前揭所得稅法第 22 條第 1 項及查核準則第 64 條所規定。所謂權責發生制，即應計會計基礎，乃相對於現金基礎會計之概念；基於權責發生制，費用於發生時即予認列，而非於現金付出時方始認列，因此，倘費用已經發生，不論在報表日已否支付現金，仍應予以認列。是以，上開金額中 49,316,138 元既為 90 年度所發生而仍未支付之利息費用，則原告爭執此部分業已與債權人協議，尚緩清償，惟日後仍須清償，則無須轉列其他收入；且其既與債權人進行協議有關緩期清償期間及方式，而

無積極事實證明無須償付，則基於租稅衡平原則，自無將逾二年未付利息先行轉列收入之理，否則，即有違實質課稅原則，並違反平等原則及比例原則云云，依法尚有未合，即非可採。

(四) 至原告主張其應可適用財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函乙節。經查，上開函釋乃係就針對經法院為重整裁定之公司，且未於法院裁定認可之重整計畫所定利息給付期限者，始有該函之適用。本件原告雖曾向臺灣屏東地方法院聲請准予公司重整，並經臺灣屏東地方法院以 88 年 3 月 5 日屏院正民義字第 88 整 1 號函詢經濟部意見，嗣原告再以民事撤回公司重整聲請狀撤回其重整之聲請，此有臺灣屏東地方法院 88 年 3 月 5 日屏院正民義字第 88 整 1 號函稿及民事撤回公司重整聲請狀附本院卷可稽，是原告既已撤回其重整之聲請，即非屬重整之公司，自無前揭財政部函釋之適用，故原告此項主張，顯有誤解，不足採取。則原告既未能於二年內支付上開利息，被告按此客觀未給付之事實予以調整，揆諸前揭所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 之規定，即無不合。原告主張上開利息費用，不應轉列其他收入云云，亦有誤解，並非可取。

五、綜上所述，原告之主張並不可採。被告以原告 92 年應付利息中，有 49,316,138 元係 90 年度發生，因逾二年尚未給付，依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定轉列其他收入科目，核定其他收入 51,615,529 元，並無違誤。訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張核與判決之結果無影響，爰不逐一論述，併此敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 11 月 7 日

(本件聲請書其餘附件略)

抄三○企業股份有限公司釋憲聲請書

茲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，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如次：

壹、聲請解釋憲法之目的

聲請人三○企業股份有限公司民國（下同）93 年度營利事業所得稅事件，經最高行政法院以 97 年度裁字第 3168 號確定終局裁判認為該公司系爭年度之借款利息逾二年尚未給付者轉列其他收入並無適用法令錯誤，而為維持訴願決定

及原處分（含復查決定）關於調增聲請人系爭年度其他收入之核定。是項確定終局裁判所援引適用所得稅法施行細則（下稱施行細則）第 82 條及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 108 條之 1 等規定，有不當侵害聲請人及其公司股東受憲法保障之財產上權利，逾越釋字第 217 號解釋所闡釋租稅法律主義之界限，且與量能課稅、實質課稅之公平原則及時效法定主義不符，並牴觸憲法第 22 條及第 23 條之規定，爰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，聲請 貴院解釋憲法，俾保人民基本權利。

貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文

- （一）本件聲請人 93 年度營利事業所得稅結算申報，列報非營業收入總額—其他收入新臺幣（下同）328,892 元，經財政部臺灣省南區國稅局（下稱原處分機關）初查以聲請人公司應付債權銀行利息逾二年尚未給付金額 45,474,381 元（下稱系爭利息），援引施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 規定轉列其他收入，核定聲請人公司其他收入為 45,803,273 元。聲請人不服，依法循序提起行政救濟程序，均遭受理機關駁回在案。
- （二）然按施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 等規定，係屬一種「稅捐規避之否認」，其適用前提為「惡意之稅捐規避行為」，亦即應探求納稅義務人是否具備規避稅捐之不法意圖存在，始能迂迴採取實質課稅原則而推翻形式上之課稅事實，而假定課稅要件事實存在加以轉列收入課稅。惟本案在納稅義務人無規避稅捐之不法意圖存在之前提下，逕行迂迴採取實質課稅原則而推翻形式上之課稅事實，假定課稅要件事實存在加以轉列收入課稅，與憲法第 19 條租稅法律主義意旨有違，且與「實質課稅之平等」及「比例原則」不符。
- （三）況施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 以法規命令位階創設課稅收入項目，已逾越稅法規定而對人民權利增加限制及負擔，應遵守租稅法律主義之合憲界限。是營利事業未付利息是否構成稅捐規避而有轉列收入之必要，係屬課稅原因事實有無之問題，亦應從實質認定，不能僅由以法律形式推定，否則即屬違反量能原則及實質課稅之公平，並與司法院釋字第 217 號解釋意旨牴觸。

二、所經過之訴訟程序

本件聲請人 93 年度營利事業所得稅結算申報，列報非營業收入總額—其他收入 328,892 元，經原處分機關初查以聲請人公司應付系爭利息應援引施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 規定轉列其他收入，核定調增聲請人公

司其他收入 45,474,381 元（附件一）。聲請人不服，申經復查未獲變更（附件二），經提起訴願仍遭財政部決定駁回（附件三），嗣後聲請人向行政法院提起行政訴訟，經高雄高等行政法院判決駁回（附件四）後提起上訴，經最高行政法院於 97 年 6 月 20 日以 97 年度裁字第 3168 號確定終局裁定駁回（附件五）聲請人之上訴。

叁、聲請補充解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、對於確定終局判決適用命令發生有牴觸憲法之疑義之內容及聲請人對於疑義所持之見解

（一）施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範「逾期滿二年應給付而未給付或能給付而未給付之費用或損失轉列收入」規定，係屬一種「稅捐規避之否認」，其適用前提為「惡意之稅捐規避行為」，亦應符合「實質課稅之平等」及「比例原則」之合憲界限：

1、按施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 明定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」然財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋亦明揭：「營利事業所得稅結算申報查核準則第 108 條之 1 有關營利事業帳載應付未付科目內之款項，逾二年應轉列其他收入科目之規定，旨在防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅。惟營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付時，如依上開規定責其轉列其他收入課稅，將產生虛盈實虧，增加不應納之稅負，顯不合理，應俟清算時再依法處理，不適用上開準則規定辦理。」足證施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 將營利事業逾二年應付未付之費用或損失轉列其他收入之規範意旨，係為防杜營利事業藉虛列費用達到享受租稅遞延利益之目的，屬於「租稅規避之否認」。

2、在德國，其稅捐通則第 42 條規定：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，成立與經濟上事件相當之法律上形成所成立者相同之稅捐債權」，對於稅捐規避設有一般性之否認規定。我國稅法對於稅捐規避並無一般性否認規定，僅於個別稅法中散見幾個否認稅捐規避之條文，例如所得稅法第 43 條之 1 規定關係企業間有不合營業常規之安排，規避稅捐者，得予以調整。又如契稅條例第 12 條規定以遷移、補償等變相方式支付產價，取得產權；或以抵押、借貸等變相方式代替設典，取得使用權；均應照買賣、典權契稅申報納稅，均可謂是「否認稅捐規避」之規定（附件六，第 242 頁）。是以，本件原處分機關就系爭利息適用施行細則

第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 轉列收入，既係為防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅，自屬一種稅捐規避之否認，應以濫用意圖為要件。按稅捐規避之否認，亦具有其合憲性，蓋其乃以實現按照經濟上給付能力進行平等課稅為目的，亦即以實現稅捐正義之實質的法治國家或正義國家為目標，且如將之視為（取向於法律之目的或原則之）法律漏洞補充之手段時，亦已充分特定。而稅捐規避則是以形式的手段破壞按照給付能力之平等課稅，故稅捐規避之防止乃是立法機關與行政機關之合憲性任務（請參附件六，第 246 頁）。

3、「稅捐規避之否認」適用之前提為「惡意之稅捐規避行為」：

德國通說認為濫用構成要件，係包括規避意圖作為主觀的構成要件特徵。亦即為適用濫用規定，要求證明稅捐規避之意圖。例如學者 Klaus Tipke 即認為「濫用」乃是為達成規避稅法之目的之取向於目的之（最後的）行為，不相當的法律上形成必須被選擇以達規避稅法之目的，換言之，必須具有規避意圖（有故意的、欺瞞的）為行為。倘人民因誤解法律、欠缺經驗、不成熟，而選擇不相當的法律形成時，則不屬於稅捐規避之否認規定所把握之範圍（請參附件六，第 250 頁）。易言之，納稅義務人欠缺規避稅捐之不法意圖時，不應適用稅捐規避否認之規定。

4、稅捐規避之否認仍應遵守合憲界限，不得違反「實質課稅之平等」及「比例原則」：

雖脫法避稅的防杜係源於平等課稅原則，即稅捐正義的實質要求，然經濟觀察法的適用不應漫無節制而應有其界限，特別是基於稅法安定性的要求，即由租稅法律主義（即依法課稅原則）所導引出的課稅法定要件與限制。否則脫法避稅的防杜容易逸脫於法的控制，而流於稽徵機關的恣意，形成「疑則有利國庫」的課稅邏輯。無論是透過稅法漏洞填補或課稅要件的合憲性解釋，稽徵機關與行政法院所要作的不僅是探求稅法追求平等負擔目的而已，更應於具體個案中進行對事實與規範的詳細闡釋與嚴格說理，以平衡個案中徵納雙方的權益；另脫法避稅的防杜有必要透過類型化的思維，以因應平等課稅的要求與經濟行為多樣性的挑戰，方法上即藉由累積裁判、行政規則及慣例的方式，以逐漸地、一般地建立起各種案例類型的認定準則，以符合稅法明確性與比例原則的要求。雖脫法避稅行為得透過稅法的合憲性解釋，使之歸於徒勞，然稽徵機關或行政法院基於實質課稅的要求，而於個案進行防杜時，仍應履踐相對應的說理義務，乃足以對課稅事實的擬制進一步增加其實質正當性。申言之，無論客觀上是否已存有抽象的個別防杜規則，稽徵

機關與行政法院於課稅處分或裁判的說理上，仍應踐行對課稅要件規範目的的解釋，特別是在類型化的思維下，稅法規定的實現不管在抽象規定的制定上以及具體適用上，重點都在如何探求個案課稅事實的經濟實質，始得逐步切進課稅要件類型的特徵。而此均仰賴稅法執行者於個案中說明系爭事實與稅法要件類型的相似性，或是對稅捐函釋發布理由中，進行詳盡的說理，以杜恣意（附件七，第 381 頁、第 390 頁）。是以上述財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋，即已明白揭禁施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所為稅捐規避之否認，對於營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付之情形下，適用之結果將違反租稅公平合理而不應適用，即為防止稅捐稽徵機關恣意進行租稅規避之否認而產生侵害租稅公平之結果。

- 5、查聲請人公司遭逢經營困境，乃積極與各債權銀行進行展延清償期之協商，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範一般費用逾清償期二年未付情形尚有不同。是以系爭帳載逾二年尚未支付之利息費用，實乃聲請人公司因財務困難無力償付，並非故意不為給付，亦無藉虛列費用以享受租稅遞延利益而列報應付未付費用或損失之情形可言，核與「惡意之稅捐規避行為」尚屬有別，自不應比照惡意稅捐規避情形，逕予適用施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定將系爭利息債務轉列其他收入。施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定未區別營利事業有無稅捐規避意圖，一律視為「惡意之稅捐規避行為」以命令形式將系爭利息轉列其他收入，顯與前開論述之實質課稅平等不符，且顯然違反「平等原則」及「比例原則」。

（二）原確定裁判認聲請人無財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋之適用，係無正當理由而恣意為差別待遇，侵害聲請人所享有憲法第 7 條之平等權：

- 1、租稅係國家公權力之行使，且因國家課稅權力之行使產生對人民之公法上債權，涉及對人民財產自由之干預，此種干預應受憲法上法治國原則和基本權利保障之限制。是以，一方面國家應受依法行政原則之拘束，且僅得於必要限度內以法律限制人民所享有之基本權利；另一方面，基本權利受到限制之納稅義務人，其平等權亦應同等受保障。亦即，憲法上保障之平等，有拘束國家課稅權力行使之效力，此即所謂租稅平等原則，並有鈞院釋字第 537 號、第 508 號、第 506 號等解釋闡明在案。憲法上保障之平等，係法律上之相對平等，要求相同事物應為相同處理，不同事物應為不同處理，此乃

法諺『等者等之，不等者不等之』之本旨。

- 2、按財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋謂：「一、重整公司於法院為重整裁定前帳載應付未付之利息費用，其債權人未依公司法第 297 條第 1 項規定申報債權者，應依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定辦理；其經債權人申報債權者，得俟逾法院裁定認可之重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，轉列其他收入，不適用上開規定。」另財政部於同年 16 日為進一步闡明該函釋之規範及適用，發布新聞稿以：「…由於重整公司財務困難，重整計畫中對於上開債權於重整裁定前之應付未付利息，大多約定可延期繳納，其如有逾二年尚未給付之情形，係依公司法規定展延其給付日期，與上開細則所規範之一般情形尚有不同，財政部爰規定該等應付未付之利息，得俟重整公司逾重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，方轉列其他收入。」等語，均足證財政部鑑於財務困難公司逾二年應付未付利息情形，由於欠缺稅捐規避之意圖可言，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所定一般應付費用久懸未付之情形不同，不應援引上開規定於逾期二年未付時即轉列其他收入，而應於償債協商所定之利息給付期限屆至時仍未清償時，始得轉列其他收入。
- 3、如前所述，聲請人公司遭逢經營困境而無力支付利息費用，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範一般費用逾清償期二年未付情形尚有不同，其情形與重整公司於重整計畫對應付利息重新協議展延繳息期限相同，無稅捐規避之惡意可言，自應比照援用上開財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋意旨，於逾債權協議展延之系爭利息清償期仍未給付時，始有轉列其他收入之必要。申言之，就事物本質而論，遭逢經營困境而無力支付利息費用與重整公司於重整計畫對應付利息重新協議展延繳息期限，同無稅捐規避之惡意可言。準此，依據平等原則之適用，針對無稅捐規避之惡意之同一性質應為相同處理，而實無差別待遇之理。從而，法律上評價既屬同一，即應享有法律上平等之結果與對待。準此，聲請人公司遭逢財務困境，自應比照援用上開財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋意旨，於逾債權協議展延之系爭利息清償期仍未給付時，始有轉列其他收入之必要，始稱符合平等原則之適用。原確定裁判未查，認財務困難公司與聲請重整公司係有差別，故而認聲請人無財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋之適用，其論述基礎即顯有謬誤，理由亦嫌薄弱，實有恣意為差別待遇，侵害聲請人憲法第 7 條保障之平等權。

(三) 施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 以命令位階創設課稅收入項目，已逾越稅法規定而增加對人民權利之限制，須遵守租稅法律主義之合憲界限；而營利事業未付利息是否構成稅捐規避而有轉列收入之必要，係屬課稅原因事實有無之問題，亦應從實質認定，否則即已違反量能原則及實質課稅之公平，與司法院釋字第 217 號解釋意旨不符：

1、按司法院釋字第 217 號解釋謂：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部…函示…得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。」；另參臺北高等行政法院 93 年度訴字第 1844 號判決理由載明「以施行細則來限制證明待證事實所得提出之證據方法，其在規範適格的判斷上已有疑義。當然不能更進一步，賦予施行細則之法規範具有判定稅捐義務成立或消滅之構成要件效力。」亦同此旨。是以，課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍，故縱稽徵機關以行政命令就課稅之事實有無認定方法加以規範，然此項限制不屬於租稅法律主義之範圍，納稅義務人自得提出反證推翻稅捐稽徵機關之認定，法院於審判時，亦不受稅捐稽徵機關所採用認定事實方法之拘束。

2、況按量能課稅原則，係以納稅義務人負擔租稅能力的高低定其應負擔之稅負，查聲請人公司帳載系爭利息既因財務困難無力支付，並非故意不為給付，亦無藉虛列費用以享受租稅遞延利益而列報應付未付費用或損失之情形可言。倘將此項聲請人公司已無力償還之利息債務，於逾二年即轉列為收入課稅，將造成虛盈實虧之結果，不僅違反量能課稅原則，亦有違憲法比例原則。另就實質課稅原則觀之，所稱實質課稅原則，係依其實質之納稅能力課徵稅負，則聲請人公司因經營虧損致系爭利息已逾二年無力支付，此項利息債務並非未來無須償還，事實上亦無所得之實現，則於系爭無所得實現年度，依施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定卻以利息逾二年未支付為由視同有所得而轉列收入，並據以課徵稅捐，明顯悖離課稅之實質。

(四) 施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定，逾越法律而以命令擬制請求權罹於時效之課稅效果，與貴院釋字第 474 號解釋所揭櫫「時效法定主義」精神有所抵觸：

- 1、按「…時效制度不僅與人民權利義務有重大關係，且其目的在於尊重既存之事實狀態，及維持法律秩序之安定，與公益有關，須逕由法律明定，自不得授權行政機關衡情以命令訂定或由行政機關依職權以命令訂之。」 貴院釋字第 474 號解釋對於「時效法定主義」著有明白闡釋。請求權時效制度性質雖為私法制度，然而稅法借用私法概念的解釋，亦應注意法安定性之要求，以避免納稅義務人遭受無法預測之損害。就此，日本學者金子宏即主張：「在稅法的課稅要件規定中，使用私法上相同概念的情形，於稅法明文規定或依其意旨顯然應為不同解釋的情形，另當別論，對之採取與私法上相同意義之解釋，從法的安定性觀點，較為妥當。在此意義下，借用概念，於原則上，似應為與本來的法律領域相同的解釋。」（參見陳清秀著，稅法總論第三版，第 6 頁）是如本件情形，稅法欲借用請求權時效概念為應付未付利息費用認列時期之依據，在欠缺法律明文規定，且依其意旨並無顯然應為不同解釋之情形下，自須依民法上利息請求權時效規定為解釋及適用，始能符合法安定性的要求。
- 2、觀諸 75 年修正前施行細則第 82 條第 3 項「營利事業應付之利息或租金，逾五年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」及查核準則第 108 條之 1「營利事業機構帳載『應付未付』科目內之款項，除應依所得稅法施行細則第 82 條第 2 項規定辦理者外，如逾越民法第 127 條規定期限者，應轉列『其他收入』科目，俟實際支付時，再以營業外支出列帳。」（附件八）係參考民法第 126 條及第 127 條短期消滅時效之規定而訂定。上開條文於 75 年修正時，其修正說明以：「本法第 49 條第 5 項第 2 款規定應收帳款、應收票據及各項欠款債權逾二年者，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。其相對科目『應付未付損費』，本法雖未予明文規定，然兩者具有同一法理，爰於本細則明定應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列為其他收入科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳，以期會計處理一致，爰修正如修正條文。又營利事業所得稅結算申報查核準則第 108 條之 1 規定，應由財政部於本條修正發布後，即予配合修正。」（附件九）條文關於逾二年應付未付之費用應轉列其他收入科目之「二年」期間規定，係參照修正前營利事業所得稅查核準則第 108 條之 1 及民法第 127 條消滅時效

規定而設。惟關於利息請求權之消滅時效期間，依民法第 126 條規定應為五年，然所得稅法施行細則於 75 年卻僅以授權命令將是項消滅時效期間由原定之五年縮短修訂為二年，以法規命令限縮與人民權利義務有關之時效規定，不符合前揭 鈞院釋字第 474 號解釋所揭示之時效法定主義、租稅法律主義及法安定性之要求。

二、解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由 貴院為之，憲法第 173 條定有明文；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，亦為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所明定； 貴院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經 貴院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，前經 貴院釋字第 177 號、第 185 號解釋在案。聲請人 93 年度營利事業所得稅事件，經最高行政法院以 97 年度裁字第 3168 號確定終局裁定認為聲請人系爭年度之借款利息逾二年尚未給付者轉列其他收入並無適用法令錯誤，未考量聲請人事實上並無規避稅捐之意圖可言，僅為政府課稅考量，對於已經連年虧損之聲請人遽以適用是項稅捐規避否認規定，而為維持原處分及訴願決定之確定終局裁判，致不當侵害聲請人及公司股東受憲法所保障之財產上權利。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有 貴院大法官解釋其與憲法牴觸，始得據以救濟。另聲請人相同案例之 92 年度營利事業所得稅事件已於 97 年 4 月 16 日提出釋憲聲請，爰請大院併予解釋。

所附關係文件之名稱及件數：

附件一：聲請人 93 年度營利事業所得稅結算申報核定通知書及調整法令及依據說明書影本各乙件。

附件二：財政部臺灣省南區國稅局 96 年 9 月 3 日南區國稅法一字第 0960069422 號復查決定書影本乙件。

附件三：財政部 96 年 11 月 9 日台財訴字第 09600450600 號訴願決定書影本乙件。

附件四：高雄高等行政法院 96 年度訴字第 1050 號判決書影本乙件。

附件五：最高行政法院 97 年度裁字第 3168 號裁定書影本乙件。

附件六：陳清秀著，稅法總論，93 年 9 月第三版，第 238 頁至第 264 頁。

附件七：黃士洲著，脫法避稅的防杜及其憲法界限，收錄於氏著，掌握稅務官司的關

鍵一舉證責任實務案例分析，2005 年 1 月初版，第 349 頁至第 402 頁。

附件八：75 年修正前之施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1。

附件九：所得稅法施行細則 75 年修正說明。

此 致

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：三○企業股份有限公司

代 表 人：劉 ○ 枝

中 華 民 國 97 年 11 月 6 日

(附件五)

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 3168 號

上 訴 人 三○企業股份有限公司（設略）

代 表 人 劉 ○ 枝（住略）

訴訟代理人 王 元 宏 律師（住略）

被 上 訴 人 財政部臺灣省南區國稅局（設略）

代 表 人 邱 政 茂（住略）

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 97 年 3 月 20 日高雄高等行政法院 96 年度訴字第 1050 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背

法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件上訴人對於高雄高等行政法院判決上訴，主張：原判決未適用上訴人於原審所主張應繼續適用之財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋，亦未說明不適用之理由，顯有理由不備之違法；依商業會計法第 10 條第 2 項及第 3 項所揭權責發生制之定義，收入之認列雖不以現金實際收回為要件，然亦須以「確定應收」為認列要件，是系爭應付利息（上訴狀第 5 頁誤植為「利息費用」）既不因逾二年未支付債權銀行而變成無支付義務，自當無轉列其他收入之可言；詎原審於上訴人欠缺租稅規避之惡意情形下，逕為適用低位階之所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及營利事業所得稅查核準則第 108 條之 1 等規定，顯有解釋及適用所得稅法第 22 條「權責發生制」錯誤之違法，且構成邏輯論理上之矛盾，並與租稅法律主義、量能課稅、實質課稅原則及比例原則有違；原審就上訴人所提出呆帳損失之認列須合於「應收款列報損失」及「應付款列報收入」相對應之衡平性原則主張，漏未審酌，於理由略而不論，亦顯屬理由不備之違法；原審以上訴人撤回重整聲請即非重整公司，故認上訴人無財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函之適用，其僅區別是否經法院裁定重整，而對同樣財務困難之上訴人為相歧異之處理，違反實質課稅原則、平等原則及比例原則等語，雖以該判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非復執業經原審詳論不採之前詞，進而就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，或就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷矛盾，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

三、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 97 年 6 月 19 日

（附件四）

高雄高等行政法院判決

96 年度訴字第 1050 號
97 年 3 月 6 日辯論終結

原 告 三○企業股份有限公司（設略）

代 表 人 劉 ○ 枝 董事長（住略）

訴訟代理人 王 元 宏 律師（住略）

被 告 財政部臺灣省南區國稅局（設略）

代 表 人 邱 政 茂 局 長（住略）

訴訟代理人 陳 ○ 蘭（住略）

黃 ○ 風（住略）

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國 96 年 11 月 9 日台財訴字第 09600450600 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

甲、事實概要：

緣原告民國 93 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他收入新臺幣（下同）328,892 元，被告初查以其 93 年底應付利息中有 45,474,381 元，係 91 年度發生之逾二年未給付之費用，乃依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 108 條之 1 規定，轉列其他收入科目，核定其他收入為 45,803,273 元。原告不服，申請復查，未獲變更；提起訴願，亦遭決定駁回；遂提起本件行政訴訟。

乙、兩造聲明：

一、原告聲明求為判決：

（一）訴願決定及原處分（含復查決定）關於調增原告 93 年度其他收入 45,474,381 元部分均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

二、被告聲明求為判決：

（一）原告之訴駁回。

（二）訴訟費用由原告負擔。

丙、兩造主張之理由：

壹、原告起訴意旨略謂：

一、所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範「逾期滿二年應給付而未給付或能給付而未給付之費用或損失轉列收入」規定，係屬一種「稅捐規避之否認」，其適用前提為「惡意之稅捐規避行為」，亦應符合「實質課稅之平等」及「比例原則」之合憲界限：

（一）按所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 明定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」然財政部 70 年 7 月 21 日

台財稅字第 35957 號函釋亦明揭：「營利事業所得稅結算申報查核準則第 108 條之 1 有關營利事業帳載應付未付科目內之款項，逾二年應轉列其他收入科目之規定，旨在防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅。惟營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付時，如依上開規定責其轉列其他收入課稅，將產生虛盈實虧，增加不應納之稅負，顯不合理，應俟清算時再依法處理，不適用上開準則規定辦理。」足證所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 將營利事業逾二年應付未付之費用或損失轉列其他收入之規範意旨，係為防杜營利事業藉虛列費用達到享受租稅遞延利益之目的，屬於「租稅規避之否認」。

（二）在德國，其稅捐通則第 42 條規定：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，成立與經濟上事件相當之法律上形成所成立者相同之稅捐債權。」對於稅捐規避設有一般性之否認規定。我國稅法對於稅捐規避並無一般性否認規定，僅於個別稅法中散見幾個否認稅捐規避之條文，例如所得稅法第 43 條之 1 規定關係企業間有不合營業常規之安排，規避稅捐者，得予以調整。又如契稅條例第 12 條規定以遷移、補償等變相方式支付產價，取得產權；或以抵押、借貸等變相方式代替設典，取得使用權；均應照買賣、典權契稅申報納稅，均可謂是「否認稅捐規避」之規定。是以，被告就系爭利息適用所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 轉列收入，既係為防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅，自屬一種稅捐規避之否認，應以濫用意圖為要件。按稅捐規避之否認，亦具有其合憲性，蓋其乃以實現按照經濟上給付能力進行平等課稅為目的，亦即以實現稅捐正義之實質的法治國家或正義國家為目標，且如將之視為（取向於法律之目的或原則之）法律漏洞補充之手段時，亦已充分特定。而稅捐規避則是以形式的手段破壞按照給付能力之平等課稅，故稅捐規避之防止乃是立法機關與行政機關之合憲性任務。

（三）次按「稅捐規避之否認」適用之前提為「惡意之稅捐規避行為」：德國通說認為濫用構成要件，係包括規避意圖作為主觀的構成要件特徵。亦即為適用濫用規定，要求證明稅捐規避之意圖。例如學者 Klaus Tipke 即認為「濫用」乃是為達成規避稅法之目的之取向於目的之（最後的）行為，不相當的法律上形成必須被選擇以達規避稅法之目的，換言之，必須具有規避意圖（有故意的、欺瞞的）為行為。倘人民因誤解法律、欠缺經驗、不成熟，而選擇不相當的法律形成時，則不屬於稅捐規避之否認規定所把握之範圍。易言之，納稅義務人欠缺規避稅捐之不法意圖時，不應適用稅捐規避否認之規定。

(四) 稅捐規避之否認仍應遵守合憲界限，不得違反「實質課稅之平等」及「比例原則」：雖脫法避稅的防杜係源於平等課稅原則，即稅捐正義的實質要求，然經濟觀察法的適用不應漫無節制而應有其界限，特別是基於稅法安定性的要求，即由租稅法律主義（即依法課稅原則）所導引出的課稅法定要件與限制，否則脫法避稅的防杜容易逸脫於法的控制，而流於稽徵機關的恣意，形成「疑則有利國庫」的課稅邏輯。無論是透過稅法漏洞填補或課稅要件的合憲性解釋，稽徵機關與行政法院所要作的不僅是探求稅法追求平等負擔目的而已，更應於具體個案中進行對事實與規範的詳細闡釋與嚴格說理，以平衡個案中徵納雙方的權益；另脫法避稅的防杜有必要透過類型化的思維，以因應平等課稅的要求與經濟行為多樣性的挑戰，方法上即藉由累積裁判、行政規則及慣例的方式，以逐漸地、一般地建立起各種案例類型的認定準則，以符合稅法明確性與比例原則的要求。雖脫法避稅行為得透過稅法的合憲性解釋，使之歸於徒勞，然稽徵機關或行政法院基於實質課稅的要求，而於個案進行防杜時，仍應履踐相對應的說理義務，乃足以對課稅事實的擬制進一步增加其實質正當性。申言之，無論客觀上是否已存有抽象的個別防杜規則，稽徵機關與行政法院於課稅處分或裁判的說理上，仍應踐行對課稅要件規範目的的解釋，特別是在類型化的思維下，稅法規定的實現不管在抽象規定的制定上以及具體適用上，重點都在如何探求個案課稅事實的經濟實質，始得逐步切進課稅要件類型的特徵。而此均仰賴稅法執行者於個案中說明系爭事實與稅法要件類型的相似性，或是對稅捐函釋發布理由中，進行詳盡的說理，以杜恣意。是以上述財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋，即已明白揭櫫所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所為稅捐規避之否認，對於營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付之情形下，適用之結果將違反租稅公平合理而不應適用，即為防止稅捐稽徵機關恣意進行租稅規避之否認而產生侵害租稅公平之結果。

(五) 原告公司近年來因木質地板同業競爭激烈、經濟景氣下滑及消費民眾購買力減弱等因素影響，面臨艱困之經營環境，已有連年營業虧損之情形，致積欠各債權銀行借款利息尚無力償付，乃與各債權銀行達成償債協議，就系爭應付利息之清償期與各債權銀行達成展延之合意。原告公司因此未於二年內償付系爭利息債務，並非因爭議而不給付或應給付能給付而未為給付之情況，亦非藉由虛列費用以享受租稅遞延利益而列報之應付未付費用或損失等情形，核與「惡意之稅捐規避行為」尚屬有別，自不應逕予適用所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定將系爭利息債務轉列其他收入。原處分

及訴願決定未予究明，率然援引上開規定將系爭利息轉列其他收入，顯與前開論述之實質課稅公平原則不符，且顯然違反「平等原則」及「比例原則」。

二、原處分及訴願決定於原告欠缺租稅規避之惡意情形下，逕為適用所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等租稅規避否認規定之結果，不僅推翻所得稅法第 22 條所定「權責發生制」之基本精神，且對於已陷於財務困難之原告公司徒然增加租稅負擔，已違反「租稅法律主義」之精神：

（一）按「所謂『權責發生制』，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。所謂『現金收付制』，係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。」「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制。」商業會計法第 10 條第 2 項、第 3 項、所得稅法第 22 條第 1 項前段就「權責發生制」之定義及認列法則定有明文可稽。又「凡應歸屬於本年度之費用或損失，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估列數字以『應付費用』科目列帳。」查核準則第 64 條亦明定公司依權責發生制估列應付費用之方法。是依上述「權責發生制」認列法則，公司有應付利息費用發生時，縱上訴人公司事實上因財務困難而尚未支付，仍應於應付費用發生時認列，始符權責發生制之精神；同理，收入亦須於確定應收時認列為收益科目，至於該收益科目是否有現金收回，則屬呆帳損失認列與否之問題，此即「權責發生制」精神適用於公司之費用及收入認列法則。

（二）查本件原告公司 90 年度發生之借款利息 49,316,138 元，於發生年度即依上述所得稅法第 22 條及商業會計法第 10 條規定以「應付費用」科目列帳，此項費用認列，已完全符合「權責發生制」之精神；至原告公司系爭利息於 90 年度以應付利息費用科目認列後，雖逾二年尚未支付，然自原告公司因財務困難與借款銀行協商緩期清償之情形觀之，可知原告公司不僅仍有支付系爭利息費用予債權銀行之義務存在，且債權銀行亦無免除此項利息債務之意思，依上開事實足證原告公司此項利息費用未支付實無轉為收入之可能。故按上述權責發生制精神，收入之認列雖不以現金實際收回為要件，然亦須以「確定應收」（亦即收入之請求權發生時）為認列要件，查原告公司系爭利息費用雖逾二年未支付，然其支付予債權銀行之義務仍然存在，且債權銀行亦無免除此項利息債務之意思，依此而言，系爭利息債務既不因逾二年未支付轉而發生收入，則依權責發生制認列收入之法則，自當無轉列收入之可言。訴願決定及原處分於系爭利息費用依所得稅法第 22 條權責發生制規定本不應轉列收入之情形下，逕依行政命令位階之所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108

條之 1 等規定將其轉列收入，顯已與母法即所得稅法第 22 條所揭櫫之「權責發生制」有違。

三、原處分及訴願決定於原告欠缺租稅規避之惡意情形下，逕為適用所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等租稅規避否認規定，推翻所得稅法第 22 條所定權責發生制基本精神，其適用結果無端使已陷於財務困難之原告公司加重租稅負擔，不僅違反「租稅法律主義」，且與「實質課稅原則」及「比例原則」有違，法院於審理時得逕行排斥而不適用上開違反法律之行政命令：

（一）按「法官於審判案件時，對於各機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，或為認定事實之依據，或須資為裁判之基礎，固未可逕行排斥而不用。惟各種有關法規釋示之行政命令，範圍廣泛，為數甚多。其中是否與法意偶有出入，或不無憲法第 172 條之情形，未可一概而論。法官依據法律，獨立審判，依憲法第 80 條之規定，為其應有之職責。在其職責範圍內，關於認事用法，如就系爭之點有為正確闡釋之必要時，自得本於公正誠實之篤信，表示合法適當之見解。」司法院釋字第 137 號解釋理由書著有明文，依是項解釋之精神，法官依據法律獨立審判，其見解並不受行政機關所發布命令之拘束，如行政機關所發布命令之意旨與母法之意旨有違，或有牴觸憲法或法律之情形，法院本於其依法獨立審判之職責，自應表示其合法適當之見解。

（二）所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 雖謂：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾 2 年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」然財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋亦明揭：「營利事業所得稅結算申報查核準則第 108 條之 1 有關營利事業帳載應付未付科目內之款項，逾二年應轉列其他收入科目之規定，旨在防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅。惟營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付時，如依上開規定責其轉列其他收入課稅，將產生虛盈實虧，增加不應納之稅負，顯不合理，應俟清算時再依法處理，不適用上開準則規定辦理。」足證所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 將營利事業逾二年應付未付之費用或損失轉列其他收入之規範意旨，係為防杜營利事業藉虛列費用達到享受租稅遞延利益之目的，屬於「租稅規避之否認」。若納稅義務人並無租稅規避之惡意存在，自不能適用此項租稅規避否認規定而增加人民之租稅負擔。然訴願決定理由僅以財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋未編入現行所得稅法令彙編逕予不採，至於財政部賦稅署未將上開函釋列

入現行所得稅法令彙編之原因為何？究係因上開函釋內容與所得稅法規範意旨不符？亦或僅係行政機關法令彙編作業疏漏，致應列入之釋示因人力不足或所須其他行政資源不足之現實因素未能完整列明？訴願決定及被告均未依職權加以調查審認，僅率以上開函釋未編入現行所得稅法令彙編而不予採用，於其職權調查義務顯有未盡，且已違反租稅法律主義，與實質課稅原則及比例原則有違。

- (三) 查本件原告近年來因木質地板同業競爭激烈、經濟景氣下滑及消費民眾購買力減弱等因素影響，面臨艱困之經營環境，已有連年營業虧損之情形，致積欠各債權銀行借款利息尚無力償付，乃與各債權銀行達成償債協議，就系爭應付利息之清償期與各債權銀行達成展延之合意。是原告系爭應付利息費用逾二年未付，並非故意不為給付，亦無藉虛列費用以享受租稅遞延利益之惡意存在，斷無「稅捐規避之惡意」存在，謹請貴院依前揭釋字第 137 號解釋意旨依法獨立審判，對於適用結果違反所得稅法母法規範意旨之行政命令加以拒絕適用，本於職責依所得稅法母法關於權責發生制之規定為認事用法，以符合其經濟上實質。

四、營利事業應收款既應於確定或有明確事實足證無法收回時，始能認列呆帳損失，則基於「應收款列報損失」及「應付款列報收入」相對應之衡平性原則，應付利息亦應於有積極證據證明毋須支付時，始得轉列為收入：

- (一) 所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 之所以按「二年」期間責令應付未付項目轉列收入，係為配合查核準則第 94 條第 5 款第 2 目及第 6 款「二年」催收期間應收項目未收回得認列損失之規定，亦足以說明前述「應收款列報損失」及「應付款列報收入」相對應之衡平性原則。惟按呆帳損失並非僵固地一律以二年經催收未收回本金即得認列，此參財政部 66 年 7 月 15 日台財稅字第 34599 號：「XX 工業公司及 XX 纖維工業公司現既由銀行債權監督委員會監管，貴公司對該兩公司之債權，尚未因倒閉逃匿、和解或破產之宣告，或其他原因，致一部或全部不能收回，與所得稅法第 49 條規定不合，未便列為壞帳損失。」及財政部 75 年 3 月 11 日台財稅字第 7522033 號函：「營利事業之應收帳款、應收票據及各項欠款債權，經聲請法院強制執行後，如債務人財產不足清償債務，或無財產可供強制執行，由法院發給債權憑證者，當年度得以呆帳損失列帳」等函釋意旨，均足證營利事業呆帳損失之認列須在有明確事證證明債權無法收回之情形下始得為之，倘債權人明知債務人尚有償債能力（即尚未倒閉逃匿或受破產之宣告），或僅因債權人未積極實行催收程序者，則不得認列呆帳損失；且呆帳損失應於確

定其為壞帳之年度列報，不應於未確定以前之年度預先列報，此參最高行政法院 50 年判字第 26 號判例意旨亦明。

- (二) 是基於應收款列報損失及應付款列報收入之相對性，應付款雖逾二年未支付，然若債務人已與債權人協議展延清償期，倘未有明確事實證明債務人無法償付債務，亦無積極證據足證債務人無須清償，債權人即不得以逾二年未收回本金或利息為由列報損失。而原告與各債權銀行既已達成展延系爭利息清償期之協議，基於相對應之衡平性原則，自無令原告公司先行轉列收入之理，此參財政部 62 年 4 月 18 日台財稅字第 32799 號函謂：「應付佣金，如經對方免除給付之義務時，應即轉列為其他收入」，亦同此理。

五、財政部就財務困難公司就應付債權銀行之借款進行清償計畫協商情形，於財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函定有：「經重新約定利息給付期限者，毋須轉列其他收入」之意旨，則同處於財務困難狀態之原告公司，亦應得援引適用：

- (一) 按財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋謂：「一、重整公司於法院為重整裁定前帳載應付未付之利息費用，其債權人未依公司法第 297 條第 1 項規定申報債權者，應依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定辦理；其經債權人申報債權者，得俟逾法院裁定認可之重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，轉列其他收入，不適用上開規定。」另財政部於同年 4 月 16 日為進一步闡明該函釋之規範及適用，發布新聞稿以：「……由於重整公司財務困難，重整計畫中對於上開債權於重整裁定前之應付未付利息，大多約定可延期繳納，其如有逾二年尚未給付之情形，係依公司法規定展延其給付日期，與上開細則所規範之一般情形尚有不同，財政部爰規定該等應付未付之利息，得俟重整公司逾重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，方轉列其他收入。」等語，均足證財政部鑑於財務困難公司就應付債權銀行之借款進行清償計畫協商情形，由於欠缺稅捐規避之意圖可言，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所定一般利息費用未付之情形不同，不應援引上開規定於逾期二年未付時即轉列其他收入，而應於償債協商所定之利息給付期限屆至時仍未清償時，始得轉列其他收入。由是可知，財政部 92 年此項函之釋示目的係在避免施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 租稅規避否認規定，因不區別營利事業經營狀況而一體適用之結果，將可能妨害財務困難公司之重建再生，故為上開釋示以資闡明適用，其目的係在維繫財務困難公司重建再生之一線生機，避免因不合理與不適當之租稅措施扼殺其重生機會，自其目的觀之，可知此項函釋當非以財務困難公司有無經法院裁定進

入重整程序為其適用之準據。

- (二) 查本件原告因財務困難，於 88 年 3 月 1 日向臺灣屏東地方法院聲請重整，並經該院以 88 年度整字第 1 號受理在案，後雖於借款銀行諒解及支持下，撤回重整聲請，惟因營運並無轉機，依舊產生借款利息無法償還之窘境，原告公司乃再與借款銀行協商有關借款本金、利息償還方式，期間與利率調整方案。是原告公司系爭應付利息費用逾二年未付，其情形與重整公司依重整計畫對應付利息重新協議展延繳息期限相同，同樣係因財務困難無力支付，無任何稅捐規避之惡意可言，自應比照重整公司適用上開財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋，於逾債權協議展延之系爭利息清償期仍未給付時，始有轉列其他收入之必要。是本件訴願決定理由以原告公司撤回重整聲請即非重整公司，無財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函之適用云云，對於同樣因財務困難致無力支付應付利息費用情形，僅區別其是否經法院裁定重整而為相歧異之處理，卻反而將本件上訴人系爭利息費用比照惡意規避稅捐之情形轉列收入處理，顯然大大違背課稅經濟實質，違反上述財政部 92 年函之釋示目的，且不符合「平等原則」及「比例原則」之衡量。

六、如前所述，訴願決定及原處分適用法規命令創設課稅收入項目，已逾越稅法規定而增加對人民權利之限制，須遵守租稅法律主義之合憲界限；而營利事業未付利息是否構成稅捐規避而有轉列收入之必要，係屬課稅原因事實有無之問題，亦應從實質認定，否則即已違反量能原則及實質課稅之公平，與司法院釋字第 217 號解釋意旨不符：

- (一) 按司法院釋字第 217 號解釋謂：「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部……函示……得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。」另參臺北高等行政法院 93 年度訴字第 1844 號判決理由載明「以施行細則來限制證明待證事實所得提出之證據方法，其在規範適格的判斷上已有疑義。當然不能更進一步，賦予施行細則之法規範具有判定稅捐義務成立或消滅之構成要件效力。」亦同此旨。

- (二) 況按「所得稅法是以人民經濟活動成果之終局『收益』作為課稅標的，而此等

『收益』必須透過私法（民商法）來鞏固及確保，如果民商法否認人民得享有此項經濟活動成果，所得稅法又如何能將此等經濟成果納入稅基範圍內？從這個觀點言之，稅法實有『附隨性』，其稅基定性，自然要服從民商法上的立法抉擇。」臺北高等行政法院 94 年度訴字第 1195 號判決著有明文。是以，課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。故縱稽徵機關以行政命令就課稅之事實有無認定方法加以規範，然此項限制不屬於租稅法律主義之範圍，納稅義務人自得提出反證推翻稅捐稽徵機關之認定，法院於審判時，亦不受稅捐稽徵機關所採用認定事實方法之拘束。而此項應對納稅義務人課稅之私法上利益存否，亦應服從民商法上之立法抉擇，若人民依民法規定並無取得是項利益，自不能作為所得課稅之稅基。查原告公司帳載系爭利息既因財務困難無力支付而與債權人協議展延清償期，亦無免收或減收之情事，此均為徵納雙方所不爭，則原告公司已提出反證證明無系爭利息免付或短付利益可言，自得推翻稽徵機關轉列收入之課稅原因事實認定，然原訴願決定理由以：「……營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而未給付者，即應轉列其他收入科目，至該費用或損失當年度是否已確定無須給付，尚非所問。」云云，為提升國庫稅收，在民商法未認許原告公司有利息收入請求權實現之前提下，缺乏經濟上之實質理由擴大稅基而責令原告公司轉列收入，徒然增加原告公司租稅負擔，不僅已逾越租稅法律主義之合憲界限，亦與上述司法院釋字第 217 號解釋意旨不符，違反量能原則及實質課稅之公平。

- （三）況按量能課稅原則，係以納稅義務人負擔租稅能力的高低定其應負擔之稅負，原告公司因同業競爭激烈、經濟景氣下滑等因素，經營不善而連年虧損，已無力償還各債權銀行利息，觀諸原告公司與各債權銀行協商債務清償計畫，並非無須償還債務。倘將此項原告公司已無力償還之利息債務，於逾兩年即轉列為收入課稅，將造成虛盈實虧之結果，不僅違反量能課稅原則，亦有違憲法比例原則。另就實質課稅原則觀之，所稱實質課稅原則，係依其實質之納稅能力課徵稅負，查原告公司因經營虧損致系爭利息已逾二年無力支付，此項利息債務並非未來無須償還，事實上亦無所得之實現，則於系爭無所得實現年度，卻遭原處分機關以利息逾二年未支付為由視同有所得而轉列收入，並據以課徵稅捐，明顯悖離課稅之實質。

七、據上論結，所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定之規範意旨，係在防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅，惟原告公司實因連年虧損發生財務困難，致其帳載系爭利息無力清償，如依上開規定

責其轉列收入課稅將產生虛盈實虧，增加不應納之稅負，產生違反實質課稅原則之結果。原處分及訴願決定將系爭利息比照一般因爭議而未支付或不欲支付之帳款作相同處理，而核定調增原告公司系爭年度其他收入並補徵稅款，不僅違反實情而就其證據調查義務有所未盡，且對於已陷於財務困難資金短缺之原告公司而言，無異是雪上加霜，甚可謂落井下石，顯有未合。

貳、被告答辯意旨略謂：

- 一、本件原告 93 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他收入 328,892 元，被告以其 93 年底帳列應付利息中有 45,474,381 元，係 91 年度發生之逾二年未給付之費用，有原告簽證會計師稅務簽證查核報告書及工作底稿應付利息明細表可稽，乃將系爭款項依前揭所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定轉列其他收入，核定其他收入為 45,803,273 元。
- 二、次查，所得稅法第 80 條第 5 項及第 121 條明定：「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。」及「本法施行細則、固定資產耐用年數表及遞耗資產耗竭率表，由財政部定之。」且參諸所得稅法第 80 條第 5 項規定之立法理由：「蓋為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，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 150 條第 2 項規定，增訂第 5 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之計算項目之查核訂定相關辦法及準則，俾資遵循。」是以前開條文明定授權財政部訂定所得稅法施行細則及查核準則，該法規命令並未逾越本法規定，自無牴觸租稅法律主義。
- 三、再查，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，明示收入與成本費用相配合之原則，以達核實、公平課稅之目的。同法第 22 條第 1 項規定公司組織之會計基礎應採權責發生制而不採現金收付制，無非在於合理調整公司組織之每一年度收入與成本費用，使符合相配合原則，並使其盈虧之計算臻於正確，能達核實課稅、公平課稅之目的。是以於不能合理分配公司組織之損益負擔時，即不符合採權責發生制之規定，應予調整使其合理。又所得稅法第 49 條第 5 項第 2 款、第 6 項規定，應收帳款、應收票據及各項欠款債權有逾兩年，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。前項債權於列入損失後收回者，應就其收回之數額，列為收回年度之收益，即此之故。所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 有關營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再

以營業外支出列帳之規定，係因應付費用或損失逾二年猶未給付，已非常態，任之存在，不能合理分配損益負擔，難符課稅正確之要求，予以調整，為執行課稅所必要，與上引所得稅法第 49 條規定相配合，符合同法第 24 條規定意旨，並無違同法第 22 條規定之精神。

四、末查，原告自承因遭逢經營困難，雖曾向臺灣屏東地方法院聲請重整，惟因借款銀行支持而撤回重整聲請，有臺灣屏東地方法院 88 年 3 月 5 日屏院正民義字第 88 整 1 號函稿及民事撤回公司重整聲請狀可稽，是原告既已撤回其重整之聲請，核與財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋所規範重整公司於法院認可之重整計畫所定利息給付期限之情形有別，尚不得援引比附。另原告所引財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋，並未列入行為時財政部 90 年版所得稅法令彙編，依財政部 90 年 11 月 30 日台財稅字第 0900457339 號令「本部及各權責機關在民國 90 年 8 月 31 日以前發布之所得稅釋示函令，凡未編入 90 年版『所得稅法令彙編』者自民國 91 年 1 月 1 日起，非經本部重行核定，一律不再援引適用。」意旨，自無援引適用之餘地。

五、綜上所述，被告以原告 93 年底帳載應付利息中有 45,474,381 元，係屬 91 年度發生之逾二年未給付之費用，依首揭規定予以轉列其他收入科目，核定其他收入 45,803,273 元，並無不合，其主張洵不足採。

理 由

一、按「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。」「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。」「本法施行細則、固定資產耐用年數表及遞耗資產耗竭率表，由財政部定之。」「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」行為時所得稅法第 24 條第 1 項、第 80 條第 5 項、第 121 條及同法施行細則第 82 條第 3 項分別定有明文。次按「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」亦為查核準則第 108 條之 1 所明定。

二、原告 93 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他收入 328,892 元，被告初查以其 93 年底應付利息中有 45,474,381 元，係 91 年度發生之逾二年未給付之費用，乃依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，轉列其他收入科目，核定其他收入為 45,803,273 元等情，有被告 93 年度

營利事業所得稅結算申報核定通知書、調整法令及依據說明書、原告應付利息明細等附於原處分卷可稽，且經兩造分別陳明在卷，洵堪信實。

三、原告提起本件行政訴訟無非以：（一）所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，係屬一種「稅捐規避之否認」，其應以「惡意之稅捐規避行為」為前提，原告係因財務困難而產生應付未付之利息，且已積極與借款銀行協商延後清償本息，並無規避稅捐之意圖，被告逕予適用，不僅推翻所得稅法第 22 條所定「權責發生制」之基本精神，且對於已陷於財務困難之原告公司徒然增加租稅負擔，已違反「租稅法律主義」，且與「實質課稅原則」及「比例原則」有違，法院於審理時得逕行排斥而不適用上開違反法律之行政命令。（二）營利事業應收款既應於確定或有明確事實足證無法收回時，始能認列呆帳損失，則基於「應收款列報損失」及「應付款列報收入」相對應之衡平性原則，應付利息亦應於有積極證據證明毋須支付時，始得轉列為收入。（三）原告因財務困難，曾於 88 年 3 月 1 日向臺灣屏東地方法院聲請重整，後雖撤回重整聲請，惟因營運並無轉機，仍有借款利息無法償還之窘境，乃與銀行協商延遲償付借款本息，應有財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 函釋之適用云云，資為爭執。

四、經查：

（一）原告主張所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，係屬「稅捐規避之否認」，其應以「惡意之稅捐規避行為」為前提云云；惟查，營利事業帳載應付未付之費用，逾二年而尚未給付者，依規定應轉列其他收入科目課稅，則其未給付之原因如何，要非所問，並無以「惡意之稅捐規避行為」為前提。且該項科目日後實際給付時，得以營業外支出列帳，已顧及權責發生之時，實符實質課稅之精神（最高行政法院 81 年度判字第 3 號判決參照）。復依原告所提出之「應付利息明細」所載，其逾二年尚未支付之利息共有 174,597,125 元（含 88 年度 42,321,203 元、89 年度 37,485,403 元、90 年度 49,316,138 元及 91 年度 45,474,381 元）；另據會計師於查核報告中表示上開利息逾二年尚未支付之原因係該公司為配合營運資本所需，而與銀行協議後暫掛未支付之利息，因未來仍須支付予銀行，故未轉列入收入申報；又因其中 88 年度及 89 年度金額計 79,806,606 元已於 91 年度前列入其他收入科目，90 年度 49,316,138 元於 92 年度轉列其他收入，91 年度應付未付利息 45,474,381 元於 93 年度轉列其他收入，有前揭應付利息明細及被告 93 年度營利事業所得稅結算申報核定通知書、調整法令及依據說明書在卷可佐，是原告就上開利息費用既已逾二年未支付，則被告

予以轉列其他收入，揆諸首開規定，並無不合。是原告主張所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，係屬「稅捐規避之否認」，其應以「惡意之稅捐規避行為」為前提云云，並不可採。至原告所引財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋，並未列入行為時財政部 90 年版所得稅法令彙編，依財政部 90 年 11 月 30 日台財稅字第 0900457339 號令意旨，自不得予以援用。

- (二) 按「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。」為行為時所得稅法第 22 條第 1 項前段及第 24 條第 1 項所規定。又「會計基礎，凡屬歸屬於本年度之費用或損失，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估列數字以『應付費用』科目列帳。」則為查核準則第 64 條前段所規定。經查，所得稅法施行細則係主管稅務機關，依法律或有關法令規定意旨，就各類稅款調查、審核及徵收訂定細則，為執行所得稅法有關之細節性、技術性之事項而訂定，此由所得稅法施行細則第 1 條及所得稅法第 121 條定有明文即可推知，自可予以適用。且查上開行為時所得稅法第 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，明示收入與成本費用相配合之原則，以達核實、公平課稅之目的。同法第 22 條第 1 項規定公司組織之會計基礎應採權責發生制而不採現金收付制，無非在於合理調整公司組織之每一年度收入與成本費用，使符合相配合原則，並使其盈虧之計算臻於正確，能達核實課稅、公平課稅之目的。是以於不能合理分配公司組織之損益負擔時，即不符合採權責發生制之規定，應予調整使其合理。又所得稅法第 49 條第 5 項第 2 款、第 6 項規定，應收帳款、應收票據及各項欠款債權有逾二年，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。前項債權於列入損失後收回者，應就其收回之數額，列為收回年度之收益，即此之故。所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及前述查核準則第 108 條之 1 有關營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳之規定，係因應付費用或損失逾二年猶未給付，已非常態，任之存在，不能合理分配損益負擔，難符課稅正確之要求，予以調整，為執行課稅所必要，與上引所得稅法第 49 條規定相配合，符合同法第 24 條規定意旨，並無違同法第 22 條規定之精神（最高行政法院 91 年度判字第 618 號判決參照）。是原告主張被告依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，將原告應付債權銀行逾二年而尚

未給付之利息轉列其他收入，係以違法行政命令創設租稅收入項目，有違租稅法定主義及「權責發生制」之基本精神，法院得拒絕適用云云，並不可採。

(三) 原告主張其已與借款銀行協商有關緩期清償之期間及方式，而無積極事實證明無須償付，基於租稅衡平原則，自無須先行轉列其他收入云云。惟查，會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，業如前述，並應就歸屬於本年度之費用或損失，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估列數字以「應付費用」科目列帳，已詳如前揭所得稅法第 22 條第 1 項及查核準則第 64 條所規定。所謂權責發生制，即應計會計基礎，乃相對於現金基礎會計之概念；基於權責發生制，費用於發生時即予認列，而非於現金付出時方始認列，因此，倘費用已經發生，不論在報表日已否支付現金，仍應予以認列。是以，上開金額中 45,474,381 元既為 91 年度所發生而仍未支付之利息費用，則原告爭執此部分業已與債權人協議，尚緩清償，惟日後仍須清償，則無須轉列其他收入；且其既與債權人進行協議有關緩期清償期間及方式，而無積極事實證明無須償付，則基於租稅衡平原則，自無將逾二年未付利息先行轉列收入之理，否則，即有違實質課稅原則，並違反平等原則及比例原則云云，依法尚有未合，即非可採。

(四) 原告另主張其應可適用財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函乙節；經查，上開函釋乃係就針對經法院為重整裁定之公司，且未於法院裁定認可之重整計畫所定利息給付期限者，始有該函之適用。本件原告雖曾向臺灣屏東地方法院聲請准予公司重整，並經臺灣屏東地方法院以 88 年 3 月 5 日屏院正民義字第 88 整 1 號函詢經濟部意見，嗣原告撤回其重整之聲請，有臺灣屏東地方法院 88 年 3 月 5 日屏院正民義字第 88 整 1 號函稿及民事撤回公司重整聲請狀附本院卷可稽，是原告既已撤回其重整之聲請，即非屬重整之公司，自無前揭財政部函釋之適用，故原告此項主張，顯有誤解，不足採取。則原告既未能於二年內支付上開利息，被告按此客觀未給付之事實予以調整，揆諸前揭所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 之規定，即無不合。原告主張上開利息費用，不應轉列其他收入云云，亦有誤解，並非可取。

五、綜上所述，原告之主張並不可採。被告以原告 93 年應付利息中，有

45,474,381 元係 91 年度發生，因逾二年尚未給付，依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定轉列其他收入科目，核定其他收入 45,803,273 元，並無違誤。訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張核與判決

之結果無影響，爰不逐一論述，併此敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 3 月 20 日
(本件聲請書其餘附件略)

抄三○木業股份有限公司釋憲聲請書

茲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，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如次：

壹、聲請解釋憲法之目的

聲請人三○木業股份有限公司民國（下同）87 年至 91 年度營利事業所得稅事件，經最高行政法院以 96 年度判字第 1435 號確定終局判決認為該公司系爭年度之長期借款利息逾二年尚未給付部分轉列其他收入並無適用法令錯誤，否准聲請人所提出更正退還系爭年度溢繳稅款之申請，而維持原處分及訴願決定。是項確定終局判決所援引適用所得稅法施行細則（下稱施行細則）第 82 條及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 108 條之 1 等規定，有不當侵害聲請人及其公司股東受憲法保障之財產上權利，逾越釋字第 217 號解釋所闡釋租稅法律主義之界線，且與量能課稅、實質課稅之公平原則及時效法定主義不符，並抵觸憲法第 22 條及第 23 條之規定，爰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，聲請貴院解釋憲法，俾保人民基本權利。

貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文

（一）本件聲請人 87 年至 91 年度營利事業所得稅結算申報，錯誤適用施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 規定，將應付長期借款利息逾二年尚未給付部分轉列其他收入，並經財政部臺灣省南區國稅局（下稱原處分機關）審定在案。嗣聲請人以上開轉列收入之調整有法令適用錯誤之違誤，故向原處分機關申請更正退還溢繳之稅款，遭原處分機關以 87 年度已逾申請退稅之期限，及 88 年至 91 年度並無適用法令錯誤或計算錯誤等理由，否准聲請人之申請。

（二）然按施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 等規定，係屬一種「稅捐規避之否認」，其適用前提為「惡意之稅捐規避行為」，亦即應探求納稅義務人是否具備規避稅捐之不法意圖存在，始能迂迴採取實質課稅原則而推翻形式

上之課稅事實，而假定課稅要件事實存在加以轉列收入課稅。惟本案在納稅義務人無規避稅捐之不法意圖存在之前提下，逕行迂迴採取實質課稅原則而推翻形式上之課稅事實，假定課稅要件事實存在加以轉列收入課稅，與憲法第 19 條租稅法律主義意旨有違，且與「實質課稅之平等」及「比例原則」不符。

- (三) 況施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 以法規命令位階創設課稅收入項目，已逾越稅法規定而對人民權利增加限制及負擔，應遵守租稅法律主義之合憲界限。是營利事業未付利息是否構成稅捐規避而有轉列收入之必要，係屬課稅原因事實有無之問題，亦應從實質認定，不能僅由以法律形式推定，否則即屬違反量能原則及實質課稅之公平，並與司法院釋字第 217 號解釋意旨抵觸。

二、所經過之訴訟程序

聲請人 87 年至 91 年度營利事業所得稅結算申報，原列報其他收入帳載結算金額分別為 87 年：新臺幣（下同）788,386 元、88 年：776,804 元、89 年：745,215 元、90 年：762,267 元、91 年：608,270 元，申報將應付長期借款利息已逾二年尚未給付轉列收入部分，分別為 87 年：64,105,020 元、88 年：61,337,805 元、89 年：60,638,209 元、90 年：59,440,012 元、91 年：59,433,750 元。嗣經原處分機關依其自行調整後金額書面審定（附件一）在案。嗣聲請人以上開逾二年應付未付利息轉列收入有法令適用錯誤為由，向原處分機關申請更正並退還溢繳之稅款，經原處分機關以 94 年 6 月 1 日南區國稅審一字第 0940098906 號函復稱 87 年度已逾申請退稅之期限，及 88 年至 91 年度並無適用法令錯誤或計算錯誤等理由，否准聲請人之申請（附件二）。聲請人對上開函復否准更正退還 88 年至 91 年度溢繳稅款部分不服，經提起訴願，遭財政部決定駁回（附件三），嗣後聲請人向行政法院提起行政訴訟，經高雄高等行政法院判決駁回（附件四）後提起上訴，經最高行政法院於 96 年 8 月 10 日以 96 年度判字第 1435 號確定終局判決駁回（附件五）聲請人之上訴。

叁、聲請補充解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、對於確定終局判決適用命令發生有抵觸憲法之疑義之內容及聲請人對於疑義所持之見解

- (一) 施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範「逾期滿二年應給付而未給付或能給付而未給付之費用或損失轉列收入」規定，係屬一種「稅捐規避之否認」，其適用前提為「惡意之稅捐規避行為」，亦應符合「實質課稅之平等」及「比例原則」之合憲界限：

- 1、按施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 明定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」然財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋亦明揭：「營利事業所得稅結算申報查核準則第 108 條之 1 有關營利事業帳載應付未付科目內之款項，逾二年應轉列其他收入科目之規定，旨在防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅。惟營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付時，如依上開規定責其轉列其他收入課稅，將產生虛盈實虧，增加不應納之稅負，顯不合理，應俟清算時再依法處理，不適用上開準則規定辦理。」足證施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 將營利事業逾二年應付未付之費用或損失轉列其他收入之規範意旨，係為防杜營利事業藉虛列費用達到享受租稅遞延利益之目的，屬於「租稅規避之否認」。
- 2、在德國，其稅捐通則第 42 條規定：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，成立與經濟上事件相當之法律上形成所成立者相同之稅捐債權」，對於稅捐規避設有一般性之否認規定。我國稅法對於稅捐規避並無一般性否認規定，僅於個別稅法中散見幾個否認稅捐規避之條文，例如所得稅法第 43 條之 1 規定關係企業間有不合營業常規之安排，規避稅捐者，得予以調整。又如契稅條例第 12 條規定以遷移、補償等變相方式支付產價，取得產權；或以抵押、借貸等變相方式代替設典，取得使用權；均應照買賣、典權契稅申報納稅。均可謂是「否認稅捐規避」之規定（附件六，第 242 頁）。是以，本件原處分機關就系爭利息適用施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 轉列收入，既係為防止營利事業長期懸掛應付未付款項，取巧規避納稅，自屬一種稅捐規避之否認，應以濫用意圖為要件。按稅捐規避之否認，亦具有其合憲性，蓋其乃以實現按照經濟上給付能力進行平等課稅為目的，亦即以實現稅捐正義之實質的法治國家或正義國家為目標，且如將之視為（取向於法律之目的或原則之）法律漏洞補充之手段時，亦已充分特定。而稅捐規避則是以形式的手段破壞按照給付能力之平等課稅，故稅捐規避之防止乃是立法機關與行政機關之合憲性任務（請參附件六，第 246 頁）。
- 3、「稅捐規避之否認」適用之前提為「惡意之稅捐規避行為」：

德國通說認為濫用構成要件，係包括規避意圖作為主觀的構成要件特徵。亦即為適用濫用規定，要求證明稅捐規避之意圖。例如學者 Klaus Tipke 即認為「濫用」乃是為達成規避稅法之目的之取向於目的之（最後的）行為

，不相當的法律上形成必須被選擇以達規避稅法之目的，換言之，必須具有規避意圖（有故意的、欺瞞的）為行為。倘人民因誤解法律、欠缺經驗、不成熟，而選擇不相當的法律形成時，則不屬於稅捐規避之否認規定所把握之範圍（請參附件六，第 250 頁）。易言之，納稅義務人欠缺規避稅捐之不法意圖時，不應適用稅捐規避否認之規定。

4、稅捐規避之否認仍應遵守合憲界限，不得違反「實質課稅之平等」及「比例原則」：

雖脫法避稅的防杜係源於平等課稅原則，即稅捐正義的實質要求，然經濟觀察法的適用不應漫無節制而應有其界限，特別是基於稅法安定性的要求，即由租稅法律主義（即依法課稅原則）所導引出的課稅法定要件與限制。否則脫法避稅的防杜容易逸脫於法的控制，而流於稽徵機關的恣意，形成「疑則有利國庫」的課稅邏輯。無論是透過稅法漏洞填補或課稅要件的合憲性解釋，稽徵機關與行政法院所要作的不僅是探求稅法追求平等負擔目的而已，更應於具體個案中進行對事實與規範的詳細闡釋與嚴格說理，以平衡個案中徵納雙方的權益；另脫法避稅的防杜有必要透過類型化的思維，以因應平等課稅的要求與經濟行為多樣性的挑戰，方法上即藉由累積裁判、行政規則及慣例的方式，以逐漸地、一般地建立起各種案例類型的認定準則，以符合稅法明確性與比例原則的要求。雖脫法避稅行為得透過稅法的合憲性解釋，使之歸於徒勞，然稽徵機關或行政法院基於實質課稅的要求，而於個案進行防杜時，仍應履踐相對應的說理義務，乃足以對課稅事實的擬制進一步增加其實質正當性。申言之，無論客觀上是否已存有抽象的個別防杜規則，稽徵機關與行政法院於課稅處分或裁判的說理上，仍應踐行對課稅要件規範目的的解釋，特別是在類型化的思維下，稅法規定的實現不管在抽象規定的制定上以及具體適用上，重點都在如何探求個案課稅事實的經濟實質，始得逐步切進課稅要件類型的特徵。而此均仰賴稅法執行者於個案中說明系爭事實與稅法要件類型的相似性，或是對稅捐函釋發布理由中，進行詳盡的說理，以杜恣意（附件七，第 381 頁、第 390 頁）。是以上述財政部 70 年 7 月 21 日台財稅字第 35957 號函釋，即已明白揭櫫施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所為稅捐規避之否認，對於營利事業因連年虧損，其帳載之應付帳款確由於財務困難致未能實際給付之情形下，適用之結果將違反租稅公平合理而不應適用，即為防止稅捐稽徵機關恣意進行租稅規避之否認而產生侵害租稅公平之結果。

5、而聲請人公司自 79 年關廠結束營業後，就高達 5 千萬之利息費用根本無

力償付，初期仍能以出售公司財產機器設備所得支付部分利息；然自 80 年累積至 92 年底止，聲請人財務會計累積虧損高達 10 億元，依公司法第 211 條規定須宣告破產清算。是以系爭帳載逾二年尚未支付之利息費用，實乃聲請人公司因財務困難無力償付，並非故意不為給付，亦無藉虛列費用以享受租稅遞延利益而列報應付未付費用或損失之情形可言，核與「惡意之稅捐規避行為」尚屬有別，自不應比照惡意稅捐規避情形，逕予適用施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定將系爭利息債務轉列其他收入。施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定未區別營利事業有無稅捐規避意圖，一律視為「惡意之稅捐規避行為」以命令形式將系爭利息轉列其他收入，顯與前開論述之實質課稅平等不符，且顯然違反「平等原則」及「比例原則」。

(二) 營利事業應收款既應於確定或有明確事實足證無法收回時，始能認列呆帳損失，則基於「應收款列報損失」及「應付款列報收入」相對應之衡平性原則，應付利息亦應於有積極證據證明毋須支付時，始得轉列為收入：

1、施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 之所以按「二年」期間責令應付未付項目轉列收入，係為配合查核準則第 94 條第 5 款第 2 目及第 6 款「二年」催收期間應收項目未收回得認列損失之規定，亦足以說明前述「應收款列報損失」及「應付款列報收入」相對應之衡平性原則。惟按呆帳損失並非僵固地一律以二年經催收未收回本金即得認列，此參財政部 66 年 7 月 15 日台財稅字第 34599 號：「XX 工業公司及 XX 纖維工業公司現既由銀行債權監督委員會監管，貴公司對該兩公司之債權，尚未因倒閉逃匿、和解或破產之宣告，或其他原因，致一部或全部不能收回，與所得稅法第 49 條規定不合，未便列為壞帳損失。」及財政部 75 年 3 月 11 日台財稅字第 7522033 號函：「營利事業之應收帳款、應收票據及各項欠款債權，經聲請法院強制執行後，如債務人財產不足清償債務，或無財產可供強制執行，由法院發給債權憑證者，當年度得以呆帳損失列帳」等函釋意旨，均足證營利事業呆帳損失之認列須在有明確事實證明債權無法收回之情形下始得為之，倘債權人明知債務人尚有償債能力（即尚未倒閉逃匿或受破產之宣告），或僅因債權人未積極實行催收程序者，則不得認列呆帳損失；且呆帳損失應於確定其為壞帳之年度列報，不應於未確定以前之年度預先列報，此參改制前行政法院 50 年判字第 26 號判例意旨亦明。

2、是基於應收款列報損失及應付款列報收入之相對性，應付款雖逾二年未支付，倘未有明確事實證明債務人無須清償，債權人即不得以逾二年未收回本金

或利息為由列報損失。而本件聲請人公司之債權人於系爭年度既未依法定程序實行追索，因是項利息請求權尚未罹於民法所定之消滅時效，債權人於斯時亦未免除聲請人公司此項利息債務，債權人自得向聲請人請求支付上開利息費用，聲請人亦不得為時效抗辯，基於相對應之衡平性原則，自無令聲請人公司先行轉列收入之理。此參財政部 62 年 4 月 18 日台財稅字第 32799 號函謂：「應付佣金，如經對方免除給付之義務時，應即轉列為其他收入」，亦同此旨。

(三) 財政部就財務困難公司帳載逾二年應付未付之利息費用，於 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函明示「經重新約定利息給付期限者，毋須轉列其他收入」之意旨，自得援引適用於同處財務困難狀態之聲請人公司：

1、按財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋謂：「一、重整公司於法院為重整裁定前帳載應付未付之利息費用，其債權人未依公司法第 297 條第 1 項規定申報債權者，應依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定辦理；其經債權人申報債權者，得俟逾法院裁定認可之重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，轉列其他收入，不適用上開規定。」另財政部於同年月 16 日為進一步闡明該函釋之規範及適用，發布新聞稿以：「…由於重整公司財務困難，重整計畫中對於上開債權於重整裁定前之應付未付利息，大多約定可延期繳納，其如有逾二年尚未給付之情形，係依公司法規定展延其給付日期，與上開細則所規範之一般情形尚有不同，財政部爰規定該等應付未付之利息，得俟重整公司逾重整計畫所定之利息給付期限，仍未給付時，方轉列其他收入。」等語，均足證財政部鑑於財務困難公司逾二年應付未付利息情形，由於欠缺稅捐規避之意圖可言，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所定一般利息費用未付之情形不同，不應援引上開規定於逾期二年未付時即轉列其他收入，而應於償債協商所定之利息給付期限屆至時仍未清償時，始得轉列其他收入。

2、如前所述，聲請人公司遭逢經營困境而無力支付利息費用，與施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 所規範一般費用逾清償期二年未付情形尚有不同；其情形與重整公司於重整計畫對應付利息重新協議展延繳息期限相同，無稅捐規避之惡意可言，自應比照援用上開財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0920450052 號函釋意旨，於逾債權協議展延之系爭利息清償期仍未給付時，始有轉列其他收入之必要。然原處分機關及原審判決未詳酌實情，僅因聲請人公司系爭利息費用逾原清償期二年未付，未區別其與一般因稅捐規避而有對其法律形式加以否認必要情形之不同，均一律依施

行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 轉列收入課稅，未區別規範目的對於不同事物施以相同之租稅處理，顯與平等原則不符。

(四) 如前所述，施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 以命令位階創設課稅收入項目，已逾越稅法規定而增加對人民權利之限制，須遵守租稅法律主義之合憲界限；而營利事業未付利息是否構成稅捐規避而有轉列收入之必要，係屬課稅原因事實有無之問題，亦應從實質認定，否則即已違反量能原則及實質課稅之公平，與司法院釋字第 217 號解釋意旨不符：

1、按司法院釋字第 217 號解釋謂：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部…函示…得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。」另參臺北高等行政法院 93 年度訴字第 1844 號判決理由載明「以施行細則來限制證明待證事實所得提出之證據方法，其在規範適格的判斷上已有疑義。當然不能更進一步，賦予施行細則之法規範具有判定稅捐義務成立或消滅之構成要件效力。」亦同此旨。是以，課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍，故縱稽徵機關以行政命令就課稅之事實有無認定方法加以規範，然此項限制不屬於租稅法律主義之範圍，納稅義務人自得提出反證推翻稅捐稽徵機關之認定，法院於審判時，亦不受稅捐稽徵機關所採用認定事實方法之拘束。

2、況按量能課稅原則，係以納稅義務人負擔租稅能力的高低定其應負擔之稅負，查聲請人公司帳載系爭利息既因財務困難無力支付，並非故意不為給付，亦無藉虛列費用以享受租稅遞延利益而列報應付未付費用或損失之情形可言。倘將此項聲請人公司已無力償還之利息債務，於逾二年即轉列為收入課稅，將造成虛盈實虧之結果，不僅違反量能課稅原則，亦有違憲法比例原則。另就實質課稅原則觀之，所稱實質課稅原則，係依其實質之納稅能力課徵稅負，則聲請人公司因經營虧損致系爭利息已逾二年無力支付，此項利息債務並非未來無須償還，事實上亦無所得之實現，則於系爭無所得實現年度，依施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定卻以利息逾二

年未支付為由視同有所得而轉列收入，並據以課徵稅捐，明顯悖離課稅之實質。

(五) 施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 等規定，逾越法律而以命令擬制請求權罹於時效之課稅效果，與 貴院釋字第 474 號解釋所揭櫫「時效法定主義」精神有所牴觸：

1、按「…時效制度不僅與人民權利義務有重大關係，且其目的在於尊重既存之事實狀態，及維持法律秩序之安定，與公益有關，須逕由法律明定，自不得授權行政機關衡情以命令訂定或由行政機關依職權以命令訂之。」 貴院釋字第 474 號解釋對於「時效法定主義」著有明白闡釋。請求權時效制度性質雖為私法制度，然而稅法借用私法概念的解釋，亦應注意法安定性之要求，以避免納稅義務人遭受無法預測之損害。就此，日本學者金子宏即主張：「在稅法的課稅要件規定中，使用私法上相同概念的情形，於稅法明文規定或依其意旨顯然應為不同解釋的情形，另當別論，對之採取與私法上相同意義之解釋，從法的安定性觀點，較為妥當。在此意義下，借用概念，於原則上，似應為與本來的法律領域相同的解釋。」（參見陳清秀著，稅法總論第三版，第 6 頁）是如本件情形，稅法欲借用請求權時效概念為應付未付利息費用認列時期之依據，在欠缺法律明文規定，且依其意旨並無顯然應為不同解釋之情形下，自須依民法上利息請求權時效規定為解釋及適用，始能符合法安定性的要求。

2、觀諸 75 年修正前施行細則第 82 條第 3 項「營利事業應付之利息或租金，逾五年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」及查核準則第 108 條之 1「營利事業機構帳載『應付未付』科目內之款項，除應依所得稅法施行細則第 82 條第 2 項規定辦理者外，如逾越民法第 127 條規定期限者，應轉列『其他收入』科目，俟實際支付時，再以營業外支出列帳。」（附件 8）係參考民法第 126 條及第 127 條短期消滅時效之規定而訂定。上開條文於 75 年修正時，其修正說明以：「本法第 49 條第 5 項第 2 款規定應收帳款、應收票據及各項欠款債權逾二年者，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。其相對科目『應付未付損費』，本法雖未予明文規定，然兩者具有同一法理，爰於本細則明定應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列為其他收入科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳，以期會計處理一致，爰修正如修正條文。又營利事業所得稅結算申報查核準則第 108 條之 1 規定，應由財政部於本條修正發布後，即予配合修正。」（附件九）條文關於

逾二年應付未付之費用應轉列其他收入科目之「二年」期間規定，係參照修正前營利事業所得稅查核準則第 108 條之 1 及民法第 127 條消滅時效規定而設。惟關於利息請求權之消滅時效期間，依民法第 126 條規定應為五年，然所得稅法施行細則於 75 年卻僅以授權命令將是項消滅時效期間由原定之五年縮短修訂為二年，以法規命令限縮與人民權利義務有關之時效規定，不符合前揭時效法定主義、租稅法律主義及法安定性之要求。

二、解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由 貴院為之，憲法第 173 條定有明文；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，亦為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所明定； 貴院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經 貴院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，前經 貴院釋字第 177 號、第 185 號解釋在案。聲請人 87 年至 91 年度營利事業所得稅事件，關於 88 年至 91 年度營利事業所得稅申請退稅部分，最高行政法院確定終局判決適用施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1 規定，認定聲請人系爭年度之長期借款利息逾二年尚未給付部分轉列其他收入並無適用法令錯誤，未考量聲請人事實上並無規避稅捐之意圖可言，僅為政府課稅考量，對於已經年虧損之聲請人遽以適用是項稅捐規避否認規定，而為維持原處分及訴願決定之確定終局判決，致不當侵害聲請人及公司股東受憲法所保障之財產上權利。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有 貴院大法官解釋其與憲法牴觸，始得據以救濟，爰此聲請解釋憲法。

所附關係文件之名稱及件數：

附件一：聲請人 88 年至 91 年度營利事業所得稅結算申報書及核定通知書影本各乙件。

附件二：財政部臺灣省南區國稅局 94 年 6 月 1 日南區國稅審一字第 0940098906 號函影本乙件。

附件三：財政部 94 年 8 月 19 日台財訴字第 09400336790 號訴願決定書共 6 頁影本乙件。

附件四：高雄高等行政法院 94 年度訴字第 821 號判決共 16 頁影本乙件。

附件五：最高行政法院 96 年度判字第 1435 號判決共 11 頁影本乙件。

附件六：陳清秀著，稅法總論，93 年 9 月第三版，第 238 頁至第 264 頁。

附件七：黃士洲著，脫法避稅的防杜及其憲法界限，收錄於氏著，掌握稅務官司的關鍵一舉證責任實務案例分析，2005 年 1 月初版，第 349 頁至第 402 頁。

附件八：75 年修正前之施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1。

附件九：所得稅法施行細則 75 年修正說明。

此 致

司 法 院

聲 請 人：三○木業股份有限公司

代 表 人：許 ○ 勳

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

（附件五）

最高行政法院判決

96 年度判字第 1435 號

上 訴 人 三○木業股份有限公司（設略）

代 表 人 許 ○ 勳（住略）

被 上 訴 人 財政部臺灣省南區國稅局（設略）

代 表 人 何 瑞 芳（住略）

上列當事人間因請求退稅事件，上訴人對於中華民國 95 年 1 月 17 日高雄高等行政法院 94 年度訴字第 821 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、本件上訴人 87 年至 91 年度營利事業所得稅結算申報，原列報其他收入帳載結算金額分別為 87 年：新臺幣（下同）788,386 元、88 年：776,804 元、89 年：745,215 元、90 年：762,267 元、91 年：608,270 元，其簽證會計師以上訴人應付長期借款利息已逾二年尚未給付部分，分別為 87 年：64,105,020 元、88 年：61,337,805 元、89 年：60,638,209 元、90 年：59,440,012 元、91 年：59,433,750 元，應依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 108 條之 1 規定，轉列其他收入科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳為由，自行依法調整轉列各年度其他收入項目。案經被上訴人依其自行依法調整後金額，分別為 87 年：64,893,406 元、88 年：62,114,609 元、89 年：61,383,424 元、90 年：60,202,279 元、91 年：60,042,020 元書面審查

核定在案。嗣上訴人分別以民國 94 年 4 月 26 日 (94) 三○總字第 0015 號及 94 年 5 月 6 日 (94) 三○總字第 0018 號函主張原申報時，簽證會計師適用法令錯誤，逕行調整其他收入，致溢繳稅款等語，依稅捐稽徵法第 28 條規定，申請退還溢繳之 87 年至 91 年度營利事業所得稅，案經被上訴人以 94 年 6 月 1 日南區國稅審一字第 0940098906 號函復，以 87 年度已逾申請退稅之期限、88 年至 91 年度尚無適用法令錯誤或計算錯誤等由，否准所請。上訴人對上開函復否准退還 88 年至 91 年度溢繳稅款部分不服，循序提起行政訴訟。

二、上訴人起訴主張略謂：所得稅法第 30 條、商業會計法第 54 條及第 60 條等規定，並沒有明文規定逾二年尚未支付之費用，必須轉列其他收入科目，課徵營利事業所得稅，是系爭應付而「逾二年」尚未支付之利息支出本不屬所得稅法施行細則第 82 條、查核準則第 108 條之 1 及民法第 127 條規定之範疇；且查核準則第 108 條之 1 於 92 年 1 月 14 日以前尚無法源依據，而現行以訂定所得稅法施行細則約束母法及有關法律規定及時效，顯有下位法抵觸上位法之情形，並違反中央法規標準法第 11 條規定；又依民法第 126 條規定利息之請求權消滅時效為五年非二年，被上訴人逕依所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定及查核準則第 108 條之 1 規定將上訴人逾期二年未付利息轉列其他收入，顯違反民法第 126 條規定。況比較 75 年 5 月 16 日修訂所得稅法施行細則第 82 條及查核準則第 108 條之 1 之前後規定內容可知，現行修正後查核準則明顯限縮上訴人權益；爰請判決訴願決定及原處分均撤銷，被上訴人應作成退還上訴人 88 年至 91 年度營利事業所得稅之行政處分等語。被上訴人則以：查所得稅法施行細則係主管稅務機關，依法律或有關法令規定意旨，就各類稅款調查、審核及徵收訂定細則，為執行所得稅法有關之細節性、技術性之事項而訂定，此由所得稅法施行細則第 1 條及所得稅法第 121 條定有明文可知；而（行為時）查核準則係財政部本於最高財政主管機關之職權，就其所適用之法令所為，均有拘束有關財稅機關之效力，自難執民法消滅時效之規定指其為不當，此亦有改制前行政法院 77 年度判字第 741 號判決可參；是上訴人主張上開查核準則應於 92 年 1 月 14 日取得法律位階後才准適用，顯係對法令之誤解。又上訴人原帳載數未實質表達上訴人各該年度之所得情況，而上訴人簽證會計師將符合查核準則第 108 條之 1 之系爭應付利息支出轉列其他收入，係真實顯示上訴人各該年度之盈虧情形，而非因稅法關於設算規定所呈現之收入假象；本件原處分並無違誤等語，資為抗辯。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）按所得稅法施行細則係主管稅務機關，依法律或有關法令規定意旨，就各類稅款調查、審核及徵收訂定細則

，為執行所得稅法有關之細節性、技術性之事項而訂定，此由所得稅法施行細則第 1 條及所得稅法第 121 條定有明文可知。復按「行為時所得稅法第 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，明示收入與成本費用相配合之原則，以達核實課稅、公平課稅之目的。同法第 22 條第 1 項規定公司組織之會計基礎應採權責發生制而不採現金收付制，無非在於合理調整公司組織之每一年度收入與成本費用，使符合相配合原則，並使其盈虧之計算臻於正確，能達核實課稅、公平課稅之目的。是以於不能合理分配公司組織之損益負擔時，即不符合採權責發生制之規定，應予調整使其合理。同法第 49 條第 5 項第 2 款、第 6 項規定，應收帳款、應收票據及各項欠款債權有逾兩年，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。前項債權於列入損失後收回者，應就其收回之數額，列為收回年度之收益，即此之故。同法施行細則第 82 條第 3 項規定：『營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。』蓋因應付費用或損失逾二年猶未給付，已非常態，任之存在，不能合理分配損益負擔，難符課稅正確之要求，予以調整，為執行課稅所必要，與上引同法第 49 條規定相配合，符合同法第 24 條規定之旨意，且無違同法第 22 條規定之精神，足資適用。」此有最高行政法院 91 年度判字第 618 號判決意旨可資參照。是所得稅法施行細則第 82 條，係為配合所得稅法第 49 條規定，合理分配損益負擔，為符課稅正確之要求，予以調整，為執行課稅所必要，並未逾越所得稅法之規定或對人民之自由權利增加法律所無之限制，與憲法第 19 條及中央法規標準法第 11 條之規定，尚無牴觸，且與民法消滅時效規定無關。故本件上訴人主張所得稅法施行細則第 82 條規定，有逾越所得稅法及民法消滅時效規定云云，顯有誤解，不足為採。（二）次按「查核準則係依稅捐稽徵法、所得稅法、營業稅法、促進產業升級條例、中小企業發展條例、商業會計法、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、商業會計處理準則及其他有關法令之規定定之，此觀該查核準則第 1 條之規定自明。經查，國家對人民自由權利之限制，應以法律定之且不得逾越必要程度，憲法第 23 條固定有明文。但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。而財政部所訂定之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，究其性質核屬財政部為執行所得稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之解釋性、裁量性、或作業性之行政規則，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅賦，與憲法尚無牴觸。是上訴人以上揭查核準則欠

缺法律授權之主張，並不可採，且亦不生查核準則是否會因行政程序法第 174 條之 1 所規定逾二年未取得法律授權而失效。」此有最高行政法院 94 年度判字第 288 號判決意旨可資參照。是財政部所訂定之查核準則，既係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，究其性質核屬財政部為執行所得稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之解釋性、裁量性、或作業性之行政規則，揆諸前揭判決意旨，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅賦，與憲法尚無抵觸。且亦不生查核準則是否會因行政程序法第 174 條之 1 所規定逾二年未取得法律授權而失效之問題。顯見上訴人訴稱查核準則應於 92 年 1 月 14 日取得法律位階後才准適用，顯係對法令之誤解。另查核準則第 108 條之 1 規定：「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」亦僅係就營利事業機構有關未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者如何列帳，並未增加人民納稅之義務，亦與民法第 126 條規定之時效消滅無關。足見上訴人此部分之主張，亦不足採信。（三）本件上訴人簽證會計師將符合前揭查核準則第 108 條之 1 所規定應轉列其他收入部分之金額予以調整，轉列其他收入；故經此調整結果，實質上僅是將上訴人帳載之利息支出（費用）顯示實際上並未支出之效果，是經此調整後之數據，方真正顯示上訴人當年度之盈虧情形；亦即上訴人當年度實質上確有其申報數所呈現之所得情況，而非因稅法關於設算規定所呈現有收入之假象；換言之，反而應是上訴人之帳載數並未實質表達上訴人公司之所得情況。是上訴人此部分之主張，亦不足採信等由，駁回上訴人原審之訴。

四、上訴意旨復執前詞，並主張略謂：（一）坊間稅○文化出版事業有限公司所編製 93 年 3 月版「營利事業所得稅查核準則法令彙編」一書內就查核準則第 108 條之 1，標明參考法條「民法第 127 條」，原審不能視而不見，直指本件與民法時效消滅無關。（二）上訴人並沒有藉所得稅法第 30 條規定虛列債權，規避營利事業所得稅之事宜，也非被上訴人所稱逾二年尚未支付已非常態，實則自 79 年上訴人關廠結束營業後，根本無法支付每年高達 5,000 萬元利息費用，累積到 92 年底財務會計虧損十億元，已達公司法第 210 條規定宣告破產清算。且相關債權人就系爭金額對於上訴人之請求權尚未罹於民法第 126 條所定「五年」消滅時效，上訴人在此期間只有支付義務而無拒絕權利。如今逕依行政命令要求上訴人將系爭金額轉列其他收入加以核課，難符實質課稅精神，也對公司資金運用增加法律上所無之限制，有違立法意旨。（三）綜上，所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1，明顯抵觸所得稅法、民法及租稅法律主義；請將原判決廢棄改判等語。

五、本院查：（一）按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」稅捐稽徵法第 28 條定有明文。次按「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。」「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」為所得稅法第 24 條第 1 項及同法施行細則第 82 條第 3 項所明定。又「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」則為查核準則第 108 條之 1 所明定。（二）次查，所得稅法施行細則係主管稅務機關，依法律或有關法令規定意旨，就各類稅款調查、審核及徵收訂定細則，為執行所得稅法有關之細節性、技術性之事項而訂定，此由所得稅法施行細則第 1 條及所得稅法第 121 條定有明文即可推知。且查行為時所得稅法第 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，明示收入與成本費用相配合之原則，以達核實、公平課稅之目的。同法第 22 條第 1 項規定公司組織之會計基礎應採權責發生制而不採現金收付制，無非在於合理調整公司組織之每一年度收入與成本費用，使符合相配合原則，並使其盈虧之計算臻於正確，能達核實課稅、公平課稅之目的。是以於不能合理分配公司組織之損益負擔時，即不符合採權責發生制之規定，應予調整使其合理。同法第 49 條第 5 項第 2 款、第 6 項規定，應收帳款、應收票據及各項欠款債權有逾兩年，經催收後，未經收取本金或利息者，得視為實際發生呆帳損失。前項債權於列入損失後收回者，應就其收回之數額，列為收回年度之收益，即此之故。同法施行細則第 82 條第 3 項規定：『營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。』蓋因應付費用或損失逾二年猶未給付，已非常態，任之存在，不能合理分配損益負擔，難符課稅正確之要求，予以調整，為執行課稅所必要，與上引同法第 49 條規定相配合，符合同法第 24 條規定之旨意，且無違同法第 22 條規定之精神，自得加予適用。（三）再查，查核準則係依稅捐稽徵法、所得稅法、營業稅法、促進產業升級條例、中小企業發展條例、商業會計法、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、商業會計處理準則及其他有關法令之規定定之，此觀該查核準則第 1 條之規定自明。經查，國家對人民自由權利之限制，應以法律定之且不得逾越必要程度，憲法第 23 條固定有明文。但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。而財政部所

訂定之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，究其性質核屬財政部為執行所得稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之解釋性、裁量性或作業性之行政規則，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅賦，而 92 年 1 月 4 日修正公布之所得稅法第 80 條第 5 項已賦予查核準則法律授權依據，當不生查核準則會因行政程序法第 174 條之 1 所規定逾二年未取得法律授權而失效之問題，與憲法第 19 條及中央法規標準法第 11 條之規定尚無牴觸，尤與民法有關消滅時效之規定無涉。準此，原處分基於上開事實及法令規定，以上訴人 88 年至 91 年度營利事業所得稅之核課尚無適用法令錯誤或計算錯誤等由，否准其退稅之申請，於法即無不合。從而原判決維持原處分及訴願決定並駁回上訴人在原審之訴，亦無違誤。（四）上訴意旨仍執前詞指摘所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及查核準則第 108 條之 1，明顯牴觸所得稅法、民法及租稅法律主義，且違背實質課稅原則、信賴保護原則、法律優越原則，與司法院釋字第 525 號、第 268 號、第 274 號、第 468 號解釋意旨不符云云，自屬無據。其宥於主觀上歧異之法律見解，任意指摘原判決違背法令，並求予廢棄，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 8 月 10 日

（本件聲請書其餘附件略）

資料來源：司法院司法周刊第 1434 期 1 版司法院公報第 51 卷 7 期 1-55 頁司法院大法官解釋（二十二）（99 年 7 月版）第 271-351 頁法令月刊第 60 卷 6 期 156-158 頁總統府公報第 6867 號 44 頁