

教學觀摩

稅法實務見解回顧（五）

所得稅法之量能課稅原則^{註1}

編目：稅法

主筆人：馳律師

【案例 1】

A 退休後醉心於科學實驗生活，自掏腰包購入各種儀器與器材，研發出一種極富創意的智慧生活工具，並成功取得發明專利。嗣後，A 出售該項專利權得款新台幣（下同）70 萬元，並申報為該年度所得，但 A 同時列報研發該項發明專利的成本費用 80 萬元，稅捐稽徵機關請其就成本費用檢附相關憑證以資證明，A 無法提出，稅捐稽徵機關遂將其成本費用核減為零，逕以 70 萬元之收入額為應稅所得額，依累進稅率計算課稅。試問：就上開稅捐稽徵機關將 A 之成本費用核減為零之認定，是否妥當？為減除成本費用，A 對於所得之類型，得提出何種主張？

【案例 2】

B 公司結算申報其民國（下同）103 年度營利事業所得稅，列報前 10 年核定虧損本年度扣除額（下稱虧損扣除額）2,000,000,000 元（分別為 93 年、94 年各 1,000,000,000 元）；稽徵機關查核後，以 B 公司於 98 年度及 101 年度均以現金為對價，簡易合併 C 公司及 D 公司，合併後以 A 為存續公司為由，認為應適用行為時企業併購法第 38 條第 1 項規定，盈虧互抵期限以 5 年為限，故以前年度核定准予扣除虧損數已於先前年度全數抵減完畢，乃核定 103 年度虧損扣除額為 0 元。試問，稽徵機關之課稅核定結果，是否有理由？

壹、前言

憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」基於憲法平等原則之要求，不僅應對所有人民課徵租稅（普遍課徵），並且應對所有稅法所規定之納稅義務人，在法律上為相同之待遇，以相同之標準決定課稅基礎（平等課徵）。

尤其，稅捐係強制性且非對待給付之公法上債務，更應以平等課稅作為稅法之結構性原則與裁量基準，而平等原則於稅法之違憲審查上，所追求者並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等，依租稅平等原則納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐，即所謂「量能課稅原則」。

^{註1}收錄範圍：最高行政法院、高等行政法院迄至 109 年 2 月 29 日止之判決。

之展現。量能課稅原則自大法官釋字第565號理由書予以闡明後，漸次成為稅務案件司法審查或行政法院判決之核心價值^{註2}，猶如私法自治原則基於私法般之重要^{註4}。

縱有論者認為^{註5}，將量能課稅作為憲法位階之原則，並進而主張倘稅法規定不採行或未貫徹此一原則，恐嫌速斷，且此原則之具體內涵亦言人人殊，莫衷一是，然其亦不否認當今無論租稅法學或財政學，均已普遍肯定量能課稅原則至少於所得稅法領域上之適用，蓋所得稅之構成要件旨在掌握並評估課稅主體之負擔能力^{註6}。因此，有心於稅法研究或應試稅法科目者，自須側重此概念之實務運作發展。

貳、量能課稅原則概說

一、量能課稅原則之法理

國家對人民課徵租稅，並不給予直接等值之報償，或依人民享有之國家服務利益，決定其應繳納之等價稅額，若然，國家便無剩餘財力從事社會行政、公益性政策或無特定服務對象之事務。況且，租稅係人民對國家所為，無從戶得直接報償之強制性財產給付義務，倘此經濟負擔無法落實合理公平，則無以期待個別納稅義務人履行其義務。

納稅者權利保護法第1條第1項明定：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權之保障，確保納保者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序。」所謂「其他基本權」依立法理由指出係指營業自由、資訊

^{註2}嗣後之大法官釋字第596號解釋更明確以量能課稅原則進行違憲審查：「憲法第十九條規定，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。」雖未明確記載違憲審查之憲法依據為何一條文，惟確實以「量能課稅及公平原則」之內涵予以審查。

^{註3}最高法院93年度判字第59號判決為極早便援用量能課稅原則，且說理詳盡之重要判決：「按量能課稅原則雖然無憲法明文，亦缺乏法定定義，惟在學理上自憲法第十五條、第二十三條及第七條出發，認為租稅負擔之衡量應就個人為之（人稅），應負擔之對象為供私人使用之經濟財（租稅客體），所課者應為收益部分而不及於財產本體，稅後仍留有可供私人使用之經濟財（稅基），易言之，量能課稅原則在憲法上任務，為其負擔之衡量應以個人為準，課稅時應保障財產權且平等課徵……」

^{註4}葛克昌，〈納稅者權利保護法析論〉，元照，二版，2018年9月1日，頁87-88；葛克昌，〈脫法避稅與法律補充〉，《月旦法學教室》，2009年2月，頁27。

^{註5}陳敏，〈稅法總論〉，新學林，108年2月，初版，頁75-77。

^{註6}進一步分析可參：柯格鐘，〈量能原則作為稅法之基本原則〉，《月旦法學雜誌》，第136期，2006年9月，頁88以下。

自主權等其他自由權。除了自由權，納稅者權利保護法第5條由平等權出發，結合其他自由權保障明定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐。」

由第1條第1項開宗明義規定，再藉由第1條第2項規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」是以，從此稅法之解釋適用應優先適用納稅者權利保護法之規定。換言之，納稅者權利保護法係從納稅者基本權保障視角下，特別是量能平等負擔，實體上要確保納稅者自由基本權及量能平等負擔基本權^{註7}。

惟法律並非僅追求單一價值或原則之落實，倘稅法除了特定行政目的而設有租稅優惠或租稅特別負擔時，渠等規定所據者即非量能課稅原則，此時則應依比例原則檢視該政策目的之重要性是否優於量能課稅原則，使之不違反平等課稅之憲法要求^{註8}，納稅者權利保護法第5條及第6條第1項之規定，即為此理：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」、「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。」此外，稅法為達成稽徵之經濟或為排除法律適用之窒礙所設之種種簡化規定，例如：類型化規定、標準額規定或小類稅額免徵免稅等，只要符合比例性，則不違反憲法之平等原則，併予說明之。

二、量能課稅原則於所得稅法之具體化

量能課稅原則係法律位階較高之稅法上一般原理原則，其價值貫穿整部稅法體系，具高度抽象性與多義性，且深受當時社會價值觀及時空背景變遷影響^{註9}，少能直接用以解決個案問題，而有必要將之具體化以為操作，故應探求量能平等負擔原則之個別體現。在財政與稅法學界之共同努力下，業已發展出許多具體化子原則，例如：普遍原則、終生所得原則、實質課稅原則（經濟觀察法）等。以下介紹具體衡量納稅者負擔能力最重要之兩個子原則：

（一）主觀淨所得原則

「垂直租稅公平」，乃從憲法基本權之角度觀察捐課徵，對於個人自由權之干預強度是否過度。具體實踐於所得稅法，即強調稅捐客體應為

^{註7}黃士洲，〈落實納稅者權利保護法的規範實效——從實體權利與程序保障談起〉，《月旦法學雜誌》，266期，2017年7月，165頁以下。

^{註8}陳敏，《稅法總論》，新學林，108年2月，初版，頁71-72。

^{註9}參：柯格鐘，〈論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能平等負擔原則的路徑〉，《國立臺灣大學法論叢》，第45期特刊，2016年11月，頁31-32。

個人可自由支配之所得，藉以同時保障納稅人之生存權、財產權、人性尊嚴與憲法婚姻家庭制度性保障之落實。

進一步以言，納稅人為了維持自己或親屬具人性尊嚴之最低生活條件所必須支出之成本，由於納稅人無從將此部分之經濟支出挪作他用、無從自由支配，當屬國家課稅高權不得侵入之禁域，學說上稱之為「課稅禁區」^{註10}。唯有超出個人及其家庭最低生活水準之部分，始有租稅負擔能力，是以，所得必須扣除「保障生存之必要費用及意外負擔」，方得成為可稅所得^{註11}，可見，量能課稅原則除係平等原則所派生外，亦富含憲法第15條生存權保障意旨。納稅者權利保護法第4條第1項，便屬量能課稅原則之具體化明文：「納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅。」

(二)客觀淨所得原則

本原則著重面向為營業人與營利行為，認為營利所得亦須做到量能課徵，在納稅人有所得時，將收入與支出併同考察，不具負擔能力之成本與必要費用支出，須自收入扣除後方屬課稅所得^{註12}，以保障營業自由與營業可能性，並彰顯納稅人之實際稅捐負擔能力。所得稅法第14條第1項第10類之規定：「其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」、同法第24條第1項前段：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」，均為適例，國家既參與私人盈餘分配，則對費用與風險亦應共同承擔，惟有淨所得使得作為個人處分之用。

(三)小結

綜上，納稅人為自己或家庭之生存而必須支出之金額，不屬可自由支配之所得範圍，此一最低生存與扶養義務，自應由所得稅稅基中扣除，故在計算個人綜合所得稅時，除先減除納稅人為取得收入所支出之「成本費用」，計算出客觀淨額外（即「客觀淨所得原則」），尚須扣除維持

^{註10} 葛克昌，〈納稅者權利保護法析論〉，元照，二版，2018年9月1日，頁87-88；葛克昌，〈脫法避稅與法律補充〉，《月旦法學教室》，2009年2月，頁30。

^{註11} 葛克昌，〈量能課稅原則與所得稅法〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，元照，2005年9月，二版，頁173。

^{註12} 陳清秀，〈量能課稅原則在所得稅法上之實踐〉，《現代稅法原理與國際稅法》，元照，2010年，二版，123-124頁。

最低生存所需之「免稅額」，與維持享有人性尊嚴生活水準之「扣除額」（即「主觀淨所得原則」），有所剩餘者使得納入課稅基礎中。

此外，量能課稅原則絕非立法者基於誘導管制而賦予之租稅優惠，早年諸多稅法相關大法官解釋對於二者之概念區分有所混淆，遂將應屬主/客觀淨所得原則體現之法規視為租稅優惠，並給予立法自由形成空間，備受學理上之批評，近年司法判解實務也逐漸釐清兩者之差異^{註13}，須特別注意。

參、量能課稅原則於所得稅法上之重要司法實務發展

一、長期照護者之醫藥費，限以稅法所定醫療院所開立之憑證始得列舉扣除，是否合憲？

(一)大法官釋字第 701 號解釋之見解

大法官釋字第 701 號解釋將第 15 條「生存權」保障之意旨納入稅法審查，針對所得稅法關於身心失能無力自理生活者須長期照護者之「醫藥費」，限以支付給「法定醫療院所」始得列舉扣除之規定違憲，理由書揭示：「惟受長期照護者因醫療所生之費用，其性質屬維持生存所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其醫療費用付與上開醫療院所以外之其他合法醫療院所而有所差異。況是否屬醫藥費支出，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本。」

該解釋強調只要費用為真，是否於法定醫院就醫並非稅捐負擔差異之理由，蓋在量能課稅「主觀淨所得原則」中，涉及人民基本生存權之花費本為「課稅禁區」該部分無稅捐負擔能力而國家禁止參與分配，此釋字價值更強調稽徵經濟原則並非稅法基本原則，須達成量能平等負擔原則之意旨後，始能考慮稽徵經濟原則之手段。

(二)現行法之運作（108 年 7 月 24 日修正公布之所得稅法）

增訂所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 7：「長期照顧特別扣除：自中華民國一百零八年一月一日起，納稅義務人、配偶或受扶養親屬為符合中央衛生福利主管機關公告須長期照顧之身心失能者，每人每

版權所有，重製必究！

^{註13}例如：大法官釋字第 415 號解釋將所得稅法中的扶養親屬免稅額，此種基於主觀淨所得原則，誤定性成租稅優惠，迨至釋字第 565 號解釋理由書方正確將租稅優惠界定為「量能課稅原則」之例外。又釋字第 427 號將本應為客觀淨所得原則展現之盈虧互抵，視為公司合併互抵之租稅優惠立法層次問題，亦遭致學說批判。

年扣除十二萬元。」

此增訂此長期照顧特別扣除項目之修法，除呼應前述大法官釋字之諭示外，亦配合政府推動長期照顧政策，適度減輕中低所得家庭照顧身心失能者之負擔，明訂只要為適用對象符合中央衛生福利主管機關公告須長期照顧之身心失能者（例如：取得特定醫療機構依巴氏量表診斷為身心失能或領有身心障礙證明、有長期照顧需求，並符合就業服務法第46條第1項第9款規定具聘僱家庭看護工資格者；或入住於住宿式長期照顧機構者；或依長期照顧服務法第8條規定接受政府長期照顧評估為失能，並已接受長期照顧服務者），即得適用特別扣除額，避免對受長期照護者之生存權產生影響，同時也彰顯納稅人為扶養親屬使其具人性尊嚴最低生活標準之主觀淨所得原則適用。

二、最低稅負制之量能課稅原則適用

（一）爭議問題概說

由於稅法設有諸多租稅優惠規定，且個人海外所得亦免稅，致生稅基侵蝕日益嚴重，國民間租稅負擔不公平之流弊，因此，為使適用租稅減免規定而繳納較低稅負，甚至免稅之租稅主體，至少就其所得稅負擔對國家財政之基本貢獻，以緩減既有產業與社會政策下之租稅不公情形，我國稅法乃自95年制定公布「所得稅基本稅額條例」（即所謂的「最低稅負制」）。

個人之「基本所得額」，應先與一般所得稅額作比較。倘一般所得稅額高於或等於基本稅額，則不必再繳納基本稅額，只要依綜合所得稅規定之原申報所得額繳稅即可。惟若一般所得稅額低於基本稅額，除原來應納之綜合所得稅額外，尚應就基本稅額與一般所得稅額之差額繳納所得稅。於實務之應用上，稽徵機關依所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定，核算應計入個人基本所得額之海外財產交易所得時，是否應適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目^{註14}有關財產交易損失扣除之規定，亦即，有關財產交易損失之扣除額，若當年度

^{註14}「按第十四條及前二條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：（三）特別扣除額：1.財產交易損失：納稅義務人、配偶及受扶養親屬財產交易損失，其每年度扣除額，以不超過當年度申報之財產交易所得為限；當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後三年度之財產交易所得扣除之。財產交易損失之計算，準用第十四條第一項第七類關於計算財產交易增益之規定。」

無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得否於以後三年度之財產交易所得扣除之？迭為爭議，以下整理相關之學說與司法判決見解，進為說明。

(二)否定說^{註15}

執此見解者理由略為：

- 1.依文義解釋，有關所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，所得基本稅額條例應優先適用於所得稅法等其他法律有關租稅減免之規定，是以，所得稅法中關於財產交易損失得以其後3年度之財產交易所得扣除之規定，既已明文僅中華民國來源所得於計算個人之綜合所得總額時，方有適用。是以，依所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定，將屬非中華民國來源所得之財產交易所得，計入個人基本所得額時，自然不得將財產交易損失作為特別扣除額。
- 2.由目的解釋以觀，最低稅負制旨在避免租稅減免、租稅扣抵過度使用，致高所得者卻未依其課稅能力負擔稅捐，故針對經常使用之租稅減免項目，還原加回應納稅額之稅基，加徵一定比例稅負，使適用租稅獎勵之營利事業或個人減少其適用租稅獎勵之幅度，及至少盡其基本租稅義務，彌補現行稅制不足，以達租稅公平之精神，自無再使納稅義務人扣除財產交易損失之理。
- 3.所得稅法採年度課稅原則，於財產交易有損失時，容許納稅義務人於發生年度之次年以後年度，為申報時自交易所得中扣除，係屬法有明文之特別規定，惟最低稅負制相關法規中未見類此規定。再者，有關核算個人基本所得額之非中華民國來源所得及香港澳門來源所得時，於有財產交易部分，海外所得查核要點第16點第3項規定^{註16}財產交易有損失者，僅得自同年度海外所得之財產交易所得扣除。此係財政部就各項海外所得之列計予以明文，作為稽徵機關核課之準據，其為財政部本於稽徵主管機關認定事實職權，指示所屬執行所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定之行政規則，稅捐稽徵機關辦理相關案件自得援用。

^{註15}整理自：最高行政法院106年度判字第254號判決、最高行政法院106年度第449號判決。

^{註16}「財產交易有損失者，得自同年度海外所得之財產交易所得扣除，扣除數額以不超過該財產交易所得為限，且損失及所得均以實際成交價格及原始取得成本計算損益，並經稽徵機關核實認定者為限。」

(三)肯定說

1.納稅者權利保護法第5條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」明揭量能課稅原則為稅法之基本原則。量能課稅原則之具體化原則之一，即為淨額所得才能表彰納稅義務人之經濟上給付稅捐能力，以反映納稅義務人之客觀的及主觀的給付能力。其中表彰客觀的給付能力，亦即客觀的淨額所得原則，是指各項收入應先減除為獲得收入所支出之成本、必要費用及損失，以其餘額為客觀的淨額所得額^{註17}。為確實反應客觀淨額所得，在所得計算上，除應准許當年度積極所得與消極所得相互結算進行損益相抵（或調損益通算）外，倘納稅義務人之個人損失於當年度所得金額之計算上未被扣除完畢時，應准許跨越年度加以損失扣除，亦即從後續年度之所得中扣除（損失後抵）。

2.綜合所得稅雖為以年度報繳之為期間稅，惟按年度課徵，僅為技術安排、稅捐行政簡化考量使然，若全然不允許為跨年度間之調整，顯然悖離客觀淨所得課稅原則^{註18}。因此，在兼及國家財政需求，允許海外交易損失以3年為限扣除之，較為衡平。

此外，稅捐稽徵機關及行政法院於闡釋適用稅法規定時，應採取合憲性解釋，而「量能課稅之課稅公平原則」即為大法官多號解釋中屢屢闡明之重要稅法原則。在法規有適用上之疑義時，毋寧應取向於稅捐法規範所涵蓋之稅捐正義原則，亦即量能課稅原則，公平考量徵納雙方利益的均衡，以兼顧徵納雙方利益。在無法律明文規定對海外所得中財產交易所得之跨年度虧損扣除為限制下，基於量能課稅原則所具體化之客觀淨額所得原則，並依所得基本稅額條例第2條規定，於核算應計入個人基本所得額之海外期貨財產交易所得時，適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目有關財產交易損失扣除之規定，以3年為限，不致有期間無止盡之虧損扣除，以致侵害國家財政收入之疑慮，堪認兼顧徵納雙方利益。

3.所得基本稅額條例第2條規定：「所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，依本條例之規定；本條例未規定者，依所得稅法及其他法律有關租稅減免之規定。」故有關所得基本稅額之計算，於所得基

^{註17}黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，《稅法各論》，新學林出版，初版，2015年3月，頁90-91。

^{註18}黃士洲，〈稅課禁區與納稅人權利保障〉，《月旦財經法雜誌》，第23期，2010年12月，頁92。

本稅額條例未規定時，應回歸直接適用普通法^{註19}。

進一步以言，該條之立法理由指出：「有關所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，本條例優先適用於所得稅法及促進產業升級條例、獎勵民間參與交通建設條例等其他法律有關租稅減免之規定。」可知其所指之普通法適用範圍乃「所得稅法之規定（不限於有關租稅減免之規定）」及「其他法律有關租稅減免之規定」，因而基本所得額中之海外財產交易所得稅基認定，應回歸直接適用所得稅法第14條第1項第7類第1款、第17條第1項第2款第3目第1細目有關財產交易所得淨額計算之規定。

4. 依租稅法定主義之精神，相關扣除規定涉及「稅基」之租稅構成要件，應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之。司法院釋字第705號解釋理由書進而闡釋：「……所得稅法第十三條規定：『個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。』上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則（行政程序法第一百五十九條參照），其僅得就執行法律之細節性、技術性之次要事項為必要之規範。……涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。……」由財政部所頒佈之海外所得查核要點第1點規定：「為利納稅義務人申報所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定應計入個人基本所得額之非中華民國來源所得及香港澳門來源所得，並作為稽徵機關核定之準據，特訂定本要點。」可知，其係財政部為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，所訂頒之解釋性規定，性質上屬行政規則；該要點第16點第3項涉及個人基本所得額之「稅基」計算標準，並非僅屬執行前揭所得基本稅額條例之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要之租稅構成要件事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。惟所得基本稅額條例全然未就海外所得之計算有授權命令之規定，故該要點第16點

^{註19}同見解可參：最高行政法院108年度裁提字第3號裁定中，最高行政法院第四法庭之法律意見。

第3項與憲法第19條租稅法律主義不符，應不予援用。

三、薪資所得者之必要成本費用扣除額，是否應以法定扣除額為限？

(一)爭議問題概說

修法前之所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款、同法第17條第1項第2款第3目之2關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，是否合憲？

(二)大法官釋字第745號解釋之見解

首先，本解釋先就所得稅法第14條所定各類個人所得中，「執行業務所得」與「薪資所得」予以比較，認為兩者同屬個人提供勞務所得之相近性質，然所得稅法對於「執行業務所得」之稅基，係採「實額減除」成本及必要費用之方式計算；反觀，對於「薪資所得」卻僅給予依消費者物價指數上漲幅度調整之法定定額特別扣除（97年所得稅法之法定扣除額為10萬元；103年修正為12萬8千元），未容許列舉減除超過法定扣除額之必要費用，且以單一額度特別扣除額方式，一體適用於全部薪資所得者，不僅形成執行業務所得者與薪資所得者間之差別待遇，亦形成薪資所得者間之差別待遇。

次第，本號解釋明揭：「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。」此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。」基此，薪資所得者與執行業務所得者固然有是否為自力營生之本質上差異，而應容許立法者就渠等得各自減除之必要費用項目及最高額度等為合理之不同規範。然僅許薪資所得者就成本費用予以定額扣除，不得以列舉或其他方式減除必要費用，此種差別待遇，核與兩種所得間之差異性（是否自營）無合理關聯，且單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。

準此，大法官以量能課稅原則之客觀淨所得原則作為違憲審查基準之具體操作基準，最終宣示相關法規不符憲法第7條平等權保障，應於解釋公布之日（106年2月8日）起二年內，檢討修正之。

(三)現行法之運作（108年7月24日修正公布之所得稅法）

本次修正之所得稅法規定薪資所得者申報綜合所得稅時，可採二擇一之方式選定其成本費用扣除額：

- 1.所得稅法第 17 條，個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之餘額，尚可就納稅義務人、配偶或受扶養親屬之薪資所得，為每人每年扣除數額以二十萬元為限之「特別扣除」，或；
- 2.所得稅法第 1 項第 3 類第 1 款規定，如能提供與勞務直接相關且由所得人負擔之以下必要費用合計金額超過特別扣除額者，得檢附相關證明文件核實自薪資收入中減除該必要費用：(1)職業專用服裝費；(2)進修訓練費；(3)職業上工具支出，且上述扣除額均以薪資總額之百分之三為限。

換言之，現行法之薪資收入得核實減除成本費用，以符合大法官解釋旨揭之「量能課稅原則」，並以與提供勞務直接相關且必要、實質負擔、重大性及共通性之四大原則，避免奢侈非必要支出或浮濫、虛報情形^{註 20}。

肆、案例解析

【案例 1】中，稽徵機關將 A 之成本費用核減至零，違反客觀淨值原則，蓋納稅義務人為取得收入，通常必須支付相應之成本費用，基於量能課稅原則，所得稅應以收入減除成本費用後之淨額，方為應稅之課稅所得（大法官釋字第 745 號參照）。本案例中之 A 雖無法提出相關成本費用之證明文件供稽徵機關查核，但甲為能取得出售專利權之收入，勢必須投入相當之成本費用，故本於客觀淨值原則，甲應僅須就其收入減除成本費用後之淨額繳納所得稅。準此以言，揆諸所得稅法第 83 條及納稅者權利保護法第 14 條之意旨，稽徵機關應以推計之方式核定 A 之所得額與應納稅額，而不得逕行將其列報之成本費用核減為零。

其次，衍生自專利權之所得，主要有權利金所得與財產交易所得二種類型。依據所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類及第 7 類之規定及相關實務見解，權利金所得係源自於所得人將無形資產以使用權作價投資，或授權他人自行或供第三人使用之行為；財產交易所得則來源於所得人處分專利權之行為。依本題意旨，A 出售其專利權所獲之收入，性質應屬「財產交易所得」並依所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類之規定，減除為取得專利權所支付之成本費用。惟無論所得定

^{註 20}參所得稅法第 14 條之立法理由。封昌宏，〈薪資所得減除服裝費的爭議問題〉，《月旦會計網》，元照出版公司，2019 卷 9 期，2019 年 9 月，頁 1-3。

性為何，基於客觀淨值原則，所得人皆可主張自其收入中減除相關成本費用，所得稅法第14條第1項第5類及第7類均定有明文。

【案例2】按78年12月30日修正公布之所得稅法第39條（下稱修正前所得稅法第39條）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77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5年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」嗣後，為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量企業永續經營及課稅能力之正確衡量，98年1月21日修正公布該條為：「得將經該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」

次按，為利企業以併購進行組織調整，發揮企業經營效率，於91年2月6日制定公布B公司行為時企業併購法，其中，第38條第1項規定：「公司合併，其虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法第77條所稱之藍色申報書或經會計師查核簽證，且如期辦理申報並繳納所得稅額者，合併後存續或新設公司於辦理營利事業所得稅結算申報時，得將各該參與合併之公司於合併前經該管稽徵機關核定尚未扣除之前5年內各期虧損，按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算之金額，自虧損發生年度起5年內從當年度純益額中扣除。」

是以，本件爭點即在於B公司得列報虧損扣除之回溯年度範圍，究應為所得稅法第39條之前10年各期虧損？抑或企業併購法第38條之自虧損年度發生起5年內扣除之？就此爭點，以下分述本文認為稽徵機關之認定恐欠缺理由之論理：

一、營利事業所得額之認定，應彰顯納稅人之客觀給付能力，亦即各項收入應先減除為獲得收入所支出之成本、必要費用及損失，以其餘額為客觀之淨額所得額。為確實反應客觀的淨額所得原則，在所得計算上，除應准許當年度積極所得與消極所得相互結算外，倘若納稅義務人之損失在當年度所得金額的計算上未被扣除完畢時，應准許跨越年度加以損失扣除，亦即先從以前課稅年度之課稅所得中扣除（損失前抵），再從後續年度之所得中扣除（損失後抵）。此一損失扣除並非租稅優惠，而是與損益通算相同，均屬於量能課稅原則之表現，所得稅法第24條第1項之規定，即為此精神之明文化。

當前營所稅相關法規係採有限度地（適用主體的帳證設置規範須符合要件、認列虧損有期間限制），承認營利事業所得之損益通算及盈虧互抵。雖然

營利事業所得稅為期間稅，基於國家財政的需求而按年度課稅，但此種按年度課徵，僅為技術上安排，為簡化之需要，有時不免違反量能課稅原則，而須為跨年度或跨期間之調整，以貫徹客觀淨所得課稅原則，但相較於虧損完全不得跨年扣除之情形，已經較符合量能課稅原則，本件適用所得稅法第39條第1項所規定有限度之跨年虧損扣抵時，倘再加以限縮解釋，恐將悖離量能課稅原則，而有違憲之虞。

- 二、比較修正前所得稅法第39條及行為時企業併購法第38條第1項關於以前年度虧損之盈虧互抵規定，可知行為時企業併購法第38條第1項關於盈虧互抵規定之要件，除加入「公司合併」及其相關用語，並表明「按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算」之虧損金額計算方式外，餘均同修正前所得稅法第39條規定。

揆諸行為時企業併購法第38條之立法理由係：「公司併購前之虧損如一概不准扣除，將造成併購之租稅障礙，如完全許其扣除而不予限制，則又難以防杜專以享受虧損扣除而進行之併購。為配合公司藉併購提升經營績效之趨勢，與考量公司之盈虧係由各股東依其持有股份比例承受，及基於公司併購適用虧損扣除之計算原則宜採一致性規範，爰參照金融機構併法第17條第2項、促進產業升級條例部分條文修正草案第15條第4項規定，於本條明定公司合併、公司與外國公司合併及公司分割得適用虧損扣除之規定。」足知行為時企業併購法第38條第1項規範重點係在基於企業合併本質所為「按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算」之准互抵之虧損金額計算方式，至於其他關於盈虧互抵之要件及年限規定，則僅是重申行為時之所得稅法。

然而，所得稅法第39條第1項早在98年1月21日即已修正，將公司得申報扣除先前年度營業虧損數額之年限，由5年延長為10年，企業併購法卻遲至104年7月8日修正時，始基於「配合所得稅法第39條之修正，將公司組織之營利事業虧損互抵適用年限由5年延長為10年，爰修正第1項，延長各參與合併公司於合併前依法尚未扣除之各期虧損，得由合併後存續或新設公司計算虧損繼受扣除之年限規定」之理由，將行為時該法第38條第1項移列同法第43條第1項，且修正為：「……依所得稅法第39條規定得扣除各期虧損，按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算之金額，自虧損發生年度起10年內從當年度純益額中扣除。」顯已落後所得稅法第39條第1項之修正達數年之久，實屬立法之疏漏，並非立法者有意針對公司合併之情形為不同之規範，自不應由

納稅人承擔立法疏漏之稅法上不利益結果。

因此，基於合目的性解釋，如果 B 公司往年度分別與 C 公司、D 公司之合併不存在「按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算之金額」情形，且合併後係由存續公司申報自己合併前的虧損，即與行為時企業併購法第 38 條第 1 項之特別規定不該當，而應依行為時企業併購法第 2 條第 1 項規定，回歸適用符合其情形之普通法^{註 21}，即所得稅法第 39 條第 1 項之規定。

三、小結：職是之故，稽徵機關以本件應適用企業併購法，於虧損發生年度起 5 年內，從當年度純益額中扣除，B 於 103 年度得扣除之虧損額為 0 之認事用法，自有違量能課稅原則，且有適用法律之違誤。

【高點法律專班】

^{註21}最高行政法院 103 年度判字第 703 號、最高行政法院 106 年度判字第 707 至 709 號等判決等諸多個案，皆涉及多數參與合併之公司於合併前之虧損應如何計算扣除之問題，核與本件 B 公司係以合併後存續公司身分，申報其自身於合併前經核定而尚未扣除之前 10 年內虧損有別，且 B 公司所涉之核課事實無關複數公司之虧損額得予扣抵之比例，不符合行為時企業併購法第 38 條第 1 項所定要件，故前揭司法實務見解無從於本件比附援引之，此須特別注意。