



月旦知識庫

從幾則司法裁判談被曲解的 客觀淨所得稅制 (三)

文 ■ 林文舟

(續接四十七卷第四期)

五、分析檢討

1. 司法院大法官釋字第3號解釋早已指出：「明示規定其一者，應認為排除其他」之拉丁法諺，「並非在任何情形之下均可援用，如法律條文顯有闕漏或有關法條尚有解釋之餘地時，則此項法諺，即不復適用」。蓋反面推論(反面解釋)只有在「構成要件」的一方被充分的列舉，或法規明文限定該法律效果只適用於此「構成要件」時，始能成為一個有效的邏輯規則，否則如只作了一些例示規定，而基於合憲性、合目的性或體系解釋，就其所未規定，但與其所例示的構成要件類似的案型，尚有適用相同法律效果之可能時，即不得逕為反面解釋。
2. 財產交易損失扣除係客觀淨額所得原則的實現，並非租稅優惠，本不受嚴格的租稅法定主義拘束，於法律未規範或規範不明時，即應為合目的性或合憲性解釋。雖然所得稅法之立法文字係將財產交易損失以「特別扣除額」名目減除，似乎隱含租稅優惠之意，但所得稅法第17條第1項前段既明定：「按第14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」，即知其本質仍係客觀淨額所得原則之立法例。且既係如何計算客觀淨額所得的原則性規定，適用上即不應限縮其範圍或增加法律所無之限制。

3. 所得基本稅額條例(101年8月8日修正公布)第12條第2項規定：「**私募證券投資信託基金之受益憑證之交易所得之計算，準用所得稅法第14條第1項第7類第1款及第2款規定。其交易有損失者，得自當年度交易所得中扣除；當年度無交易所得可資扣除，或扣除不足者，得於發生年度之次年度起三年內，自其交易所得中扣除**」，僅係例示規定，並無排除適用所得稅法第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規定之意思。何況所得基本稅額條例第2條已明文規定，所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，於本條例未規定者，依所得稅法之規定。基於依法行政原則及租稅法定主義，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，亦應適用所得稅法第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規定。
4. 揆諸前開所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目、所得基本稅額條例第12條第2項規定，再稽諸所得基本稅額條例7條第2項規定：「依前項第一款(證券交易所得及期貨交易所得)及第九款規定加計之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定之損失，得自發生年度之次年度起五年內，從當年度各該款所得中減除。」就財產交易損失，均採取財產交易損失准予跨年度損失扣除之原則，則本於課稅平等原則，有關計算海外所得中之財產交易所得，自應平等對待，准予適用所得稅法第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規定，而無另為特殊差別待遇，不准扣除之理由。本件大法庭裁定遽引「明示規定其一者，應認為排除其他」之拉丁法諺，忽略所得基本稅額條例第2條之適用，認為「稅捐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期貨財產交易所得時，不適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目有關財

6月旦知識庫

產交易損失扣除之規定」，除有不適用法律之違法外，尚有牴觸憲法第7條保護平等權之意旨。

5. 個人之綜合所得總額，既以其全年之各類所得合併計算（所得稅法第14條參照），即必須將各類所得損益通算（損益相抵），才能正確算出客觀淨額所得，以「總體淨資產增加金額」，作為課稅所得額，故為取得各類所得種類而投入之成本費用以及所生損失，原則上均應無限制的納入當年度扣除範圍。然所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目前段規定：「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之所得為限」，特別管制不准當年度「財產交易損失」與「其他種類所得」進行「損益通算」，已不符合客觀淨額所得原則，又將財產交易損失以「特別扣除額」名目減除，似乎隱含租稅優惠之意，更進一步矇蔽了量能課稅原則，並扭曲了客觀淨所得稅制。導致稽徵機關於核算應計入個人基本所得額之海外財產交易所得時，寧可採取嚴格限縮、固執僵化，不利於納稅者的執法態度，就海外財產交易有損失者，限定其僅「得自同年度海外所得之財產交易所得扣除」，不准跨年度扣抵；行政法院又基於防弊心態^{註10}放任財政部以解釋性行政規則（海外所得查核要點第16點第3項）限制所得基本稅額條例第2條及所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目規定之適用，使客觀淨額所得原則更難以撥雲見日。

肆、司法院大法官對於海外所得查核要點第16點第3項規定違憲解釋聲請案的決議

一、事實概要

1. 甲辦理102年度與103年度綜合所得稅結算申報時，未依所得基本稅額條例規定計算及申報其配偶應計入基本所得額之海外財產交易所得及海外營利所得，經稅局依

其基本所得額與基本稅額，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額處以1倍之罰鍰。甲不服，就海外財產交易所得及罰鍰處分申請復查，罰鍰部分獲減額變更，其餘復查駁回。甲不服，循序提起訴願、行政訴訟，終經最高行政法院106年度判字第254號及第449號判決駁回上訴確定。甲認上開確定終局判決所援用之海外所得查核要點第16點第3項未明定准許海外財產交易損失跨年扣抵(下稱系爭規定)，有牴觸憲法第7條、第15條及第19條規定之疑義，而聲請解釋，經司法院大法官於109年5月29日為第一次不受理決議。

2. 前揭最高行政法院108年度大字第3號裁定作成後，提案庭受其拘束，作成109年度判字第267號判決駁回甲之上訴，甲主張此判決以及先前最高行政法院106年度判字第254號、第449號判決所援用之系爭規定，有牴觸平等原則、租稅公平原則及實質課稅原則之疑義，再次聲請解釋，經司法院大法官於110年10月8日為第二次不受理決議。

二、第一次不受理決議要旨

1. 「海外所得查核要點」係財政部為執行所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定，並利於納稅義務人就應計入個人基本所得額之海外所得之申報及稽徵機關之查核，本於職權所發布之行政規則，並無法律授權依據。其中系爭規定部分，則屬行政機關未經法律授權，本於職權所為之授益性行政措施。換言之，所得基本稅額條例並未明定海外所得有交易損失者，得自當年度交易所得中扣除之優惠措施，亦未授權稽徵機關訂定相關規定。財政部係逕以系爭規定，容許財產交易有損失者，得自同年度海外所得之財產交易所得扣除。
2. 又，容許跨年度折抵財產交易損失者，屬稅捐優惠性質，乃法律保留事項，應以法律或法律授權規定。何以無法律授權依據之系爭規定，未有其他法律所明定之容

6月日知識庫

許跨年度折抵財產交易損失之稅捐優惠規定，即屬違反平等原則之違憲，未見甲具體敘明違憲之理由。

3. 況所得基本稅額條例所定個人基本所得額之計算、申報及核定，與所得稅法所定綜合所得稅之計算、申報及核定，無論是立法目的、課徵方式與手段均不相同，且其中各自指涉之財產交易所得之範圍與概念亦均不同。何以行政機關本於執行所得基本稅額條例之職權所定之系爭規定，得與法律明定且規範內容大不相同之所得稅法相關規定類比，進而主張系爭規定雖無法律授權依據，仍應與所得稅法為相同之稅捐優惠規定，亦未見甲具體敘明其主張所據以及違憲之理由。

三、第二次不受理決議要旨

聲請意旨仍未具體敘明何以系爭規定未有其他法律所明定之容許跨年度折抵財產交易損失之稅捐優惠規定、或未與所得稅法為相同之稅捐優惠規定，即屬違反平等原則。聲請人其餘所陳，亦難謂已具體指摘系爭規定究有何違反實質課稅原則及租稅公平原則而有牴觸憲法之處。

四、分析檢討

1. 第一次不受理決議該決議意旨先認為系爭規定係屬財政部未經法律授權，本於職權所為之授益性行政措施，其容許海外財產交易有損失者，得自同年度海外所得之財產交易所得扣除，乃租稅優惠措施，進而認定「容許跨年度折抵財產交易損失者，屬稅捐優惠性質，乃法律保留事項，應以法律或法律授權規定」，第二次不受理決議亦跟隨此種見解，似乎均受到所得稅法第17條第1項第2款第3目規定，將財產交易損失列為「特別扣除額」之誤導，以致將財產交易損失扣除視為租稅優惠，必須遵守租稅法定主義，使客觀淨額所得原則蒙塵埋沒。尤其認為海外財產交易有損失者，得自同年度海外所得之財產交易所得扣除，屬租稅優惠措施，乃顛覆本年度收入減除成本、費用及損失後之純益額，始為應稅所得額

的基本常識，無異使攸關人民生存權與財產權保障的量能課稅原則與淨額所得原則，從其在憲法位階上作為法律服膺的標竿，一下子跌落淪為須由法律明文賦予，才能享有的特權，著實令人錯愕不已。所幸上開不受理決議僅係程序上的裁定，並無實體法的效力，將來如有類似案件，人民依法定程序用盡審級救濟，仍受不利確定終局裁判者，自得依據111年1月4日施行之憲法訴訟法第59條，主張該裁判及其所適用之法規範(系爭規定)牴觸憲法，聲請憲法法庭為宣告違憲之判決。

2. 揆諸所得基本稅額條例第12條第1項第1款寓有將所得稅法中各種所得類別之海外所得均計入個人基本所得額之意，財政部於98年9月22日依職權訂定發布之海外所得查核要點第4點規定：「個人之海外所得總額，應就其全年之營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得、權利金所得、自力耕作、漁、牧、林、礦所得、財產交易所得、競技、競賽及機會中獎之獎金或給與、退職所得及其他所得等合併計算之。」即與所得稅法第14條所規定各種所得類別一致；海外所得查核要點第5點至第14點規定各種所得的範圍與計算方法亦幾乎援用所得稅法第14條之規定。其中第11點規定：「(第1項)財產交易所得指財產及權利因交易而取得之所得。(第2項)財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。(第3項)財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。……」，更完全抄自所得稅法第14條第1項第7類前言及其第1款、第2款之規定內容。足見海外所得查核要點係依據所得基本稅額條例第2條之規定，對於本條例未規定之事項，直接適用所得稅法為補充之規定。

3. 然該決議意旨忽略上開規定內容，逕謂：「所得基本稅額條例所定個人基本所得額之計算、申報及核定，與所得稅法所定綜合所得稅之計算、申報及核定，無論是立法目的、課徵方式與手段均不相同，且其中各自指涉之財產交易所得之範圍與概念亦均不同」云云，令人匪夷所思，誠不知其作此論述之依據及理由為何。
4. 系爭規定就海外財產交易有損失者，限定其僅「得自同年度海外所得之財產交易所得扣除」，使從事海外財產交易已呈現跨年度結算虧損，實質上已無所得者，只因其於偶一年度內有得利即被課徵基本稅額，罔顧其先前年度之虧損，誠屬不公平，有違量能課稅原則，並牴觸依所得基本稅額條例第2條所適用之所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目准予跨3年扣抵之規定，又無法律授權之依據，逕行以行政規則限定，即與憲法第19條租稅法律主義不符。

伍、結語

由於近10年以來政府稅收幾乎年年超徵^{註11}，除顯示政府長期未能精準預估歲入外，不免令人聯想到是否與稅捐法規的制訂未充分遵守客觀的淨額所得原則，甚至扭曲隱晦，遇有解釋空間時，稽徵機關又寧可採取嚴格限縮、固執僵化的執法態度，導致橫徵暴斂有關。然而誠如前大法官許玉秀於司法院釋字第660號解釋不同意見書所示「刑罰與稅賦是國家給予人民的兩大痛苦，為人權把關的大法官，既不該支持深文周納入人於罪，也不該支持深文周納橫徵苛斂。」以及前大法官陳新民於司法院釋字第700號解釋不同意見書所言「稅政宜寬勿苛，以示稅政權力之謙抑……苛政主要顯現於刑罰與苛捐繁稅方面。」吾人殷切期盼各審級法院念茲在茲，發揮其平亭曲直、撥亂反正的司法救濟功能，則納稅義務人幸甚。

註：

10. 從本件大法庭裁定所持理由：「提案法律爭議的海外期貨交易所得，其交易管道，有可能為其委託中華民國境內即國內期貨商從事海外期貨交易，亦有可能在境外委託國外期貨商從事海外期貨交易，稅捐稽徵機關查證相對不易，核實課稅難以落實」，可知其不准本案帳證齊全的海外期貨交易損失適用所得稅法有關財產交易所得盈虧互抵（僅能跨3年為之）規定，主要係基於防民如防賊心態，懷疑當事人隱藏其他海外所得，為國稅局所不知，而認縱使於本案冤枉課稅，亦係一種補償性稅收，豈可錯失充裕國庫的良機？
11. 從2014年至2021年，除2020年因新冠疫情衝擊，政府推「營所稅延緩繳交」紓困措施，導致短徵223億元外，其餘年度的稅收都超出預算，2021年稅收創歷史新高為2兆8742億元。扣掉223億後，累計八年來的總稅收，較預算的目標數超徵了1兆1035億元（彭杏珠：政府八年超收1兆1035億稅金，可以學新加坡還富於民嗎？遠見，2022年9月23日，<https://www.gvm.com.tw/article/94537>）。110年度全國賦稅收入實徵淨額2兆8,742億元，較全年度預算數2兆4,415億元增加4,327億元（達成率117.7%）；111年度全國賦稅收入實徵數3兆2,191億元（初步統計），已達111年預算數2兆7,242億元之118.2%，超徵4,950億元（財政部就外界反映「稅收超徵、行政失靈」之說明，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=f995076608a240d0bb8174bef5308774>，112年1月10日）。財政部於2023年11月9日公布前十月稅收3兆223億元，續創歷年同期新高，年增6.9%，全年稅收估將超過預算數3,000億至3,700億元，今年超徵規模將是史上第三高，2022年超徵5,237億元則為史上最高（經濟日報記者翁至威／台北報導，2023年11月10日01:16:53，https://money.udn.com/money/story/12926/7563919?utm_source=newsletter&utm_medium=mail）。

（本文作者中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官）

（本文完）