

第四節 歸屬

「歸屬」所指的是稅捐客體應屬於何一稅捐主體⁷²。稅捐客體雖然是表彰負擔稅捐能力的指標，不過該指標所表彰的能力到底屬於誰，此即稅捐客體歸屬之問題。此在規範層次上屬於「認識」的問題，而非屬於「價值判斷」的問題。蓋一個人有無負擔稅捐的能力屬於事實問題，法律只能夠在這個基礎上根據量能課稅原則，基於立法者對於事實的認識課以稅捐債務⁷³。稅捐客體歸屬的結果，在規範上表現出來的是課以稅捐債務，所以稅捐法規定稅捐客體歸屬之人為納稅義務人。因此，通常歸屬即隱藏於稅捐主體與稅捐客體的規定當中⁷⁴，也由於在國會法中透過對於主體及客體的規定即可確定下來，是以容易被忽視或被混淆⁷⁵。且在司法解釋中另外有「成本費用的歸屬」、「發生時間的歸屬」、「跨稅捐年度歸屬」等爭議發生過。

第一項 司法審查之案例

第一款 釋字一八〇號解釋

第一目 解釋文

「平均地權條例第四十七條第二項、土地稅法第三十條第一項關於土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，與憲法第十五條、第十九條及第一百四十三條並無牴觸。惟是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。」

第二目 規範上爭點

本解釋認為土地增值稅之稅款應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，使合於

⁷² 參葛克昌著，信託行為與實質課稅原則，載於月旦法學雜誌第 80 期，頁 27。

⁷³ 詳參黃茂榮著，稅捐的構成要件，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 274-275。

⁷⁴ 詳參黃茂榮著，稅捐的構成要件，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 275 以下。

⁷⁵ 詳參黃茂榮著，稅捐的構成要件，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 275。

公平原則，即表示法律僅能據此基於立法者對於事實的認識課以稅捐債務⁷⁶，否則即構成立法權的濫用。但由於本號解釋所涉規範均屬國會法，是以認為其並無違反稅捐法定主義之處⁷⁷。

第二款 釋字三九七號解釋

第一目 解釋文

「財政部中華民國七十五年二月廿日台財稅字第七五二一四三五號令發布之「兼營營業人營業稅額計算辦法」係基於營業稅法第十九條第三項具體明確之授權而訂定，並未逾越法律授權之目的及範圍，與租稅法律主義並無牴觸。又財政部七十七年七月八日台財稅字第七六一一五三九一九號函釋稱兼營投資業務之營業人於年度中取得之股利，應於年度結束時彙總列入當年度最後乙期免稅銷售額申報，並依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，按當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例計算調整應納稅額，併同繳納，僅釋示兼營營業人股利所得如何適用上開辦法計算其依法不得扣抵之進項稅額，並未認股利收入係營業稅之課稅範圍，符合營業稅法意旨，與憲法尚無違背。惟不得扣抵比例之計算，在租稅實務上既有多種不同方法，財政部雖於八十一年八月二十五日有所修正，為使租稅益臻公平合理，主管機關仍宜檢討改進。」

第二目 規範上爭點

本號解釋涉及成本費用之歸屬的問題。歸屬雖涉及稅捐實體事項，但司法審查對於有具體明確授權者，亦肯認其效力。此處所涉辦法，係基於營業稅法第十九條第三項：「營業人因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之」，實務認為該授權條款尚符授權明確性，且該辦法第一條有明列其

⁷⁶ 詳參黃茂榮著，稅捐的構成要件，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 274-275。

⁷⁷ 釋字一八〇號解釋理由書：「綜上所述…無違反憲法第十五條及第十九條之可言。」

授權依據⁷⁸，屬於合格的法源依據。

解釋文中也同時表示，被授權機關仍應促使稅捐制度臻於公平合理，於稅捐實務上存在的各種計算方式中，選擇最合理最貼近事實之方法，非謂一旦獲有委任即可恣意為之，仍須受有限制。就此而言，立法者仍應針對各種計算方做出選擇或者制定應遵循的原則或方針，以免行政機關濫權。

第三款 釋字四二七號解釋

第一目 解釋文

「營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算，所得稅法第二十四條第一項及第三十九條前段定有明文。同法第三十九條但書旨在建立誠實申報納稅制度，其扣除虧損只適用於可扣抵期間內未發生公司合併之情形，若公司合併者，則應以合併基準時為準，更始計算合併後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。財政部中華民國六十六年九月六日台財稅字第三五九九五號函⁷⁹與上開法條規定意旨相符，與憲法並無抵觸。至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題。」

第二目 規範上爭點

營利事業所得的公式為：收入－（成本＋費用＋損失＋稅捐），其計算並應按照課稅年度予以劃分，原則上不得將以往年度之虧損列入本年度計算，與現行所得稅法第三十九條前段：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算」之規定相符⁸⁰。但解釋文認為允許盈虧互抵是對於企業的租稅優惠，其目的在於鼓勵

⁷⁸ 兼營營業人營業稅額計算辦法第一條：「本辦法依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱本法）第十九條第三項、第三十六條第一項規定訂定之。」

⁷⁹ 財政部 66.9.6. 臺財稅第三五九九五號函：「消滅公司合併前未互抵虧損額不得由合併後公司盈餘抵減。依所得稅法第三十九條規定意旨，公司組織之營利事業前三年內各期虧損之扣除，以各該公司本身有盈餘時，才能適用，旨在使前三年經營發生虧損之公司，於轉虧為盈時，可以其盈餘先行彌補虧損，俾健全其財務。公司如因被合併而消滅，合併後存續之公司與合併而消滅之公司並非同一公司，自不得扣除因合併而消滅之公司前三年內經該管稽關查帳核定之虧損。」

⁸⁰ 同一課稅年度內，營利事業所得的加項是收入，相應的減項是成本、費用、損失與稅捐，如

誠實申報，以助稽徵機關掌握正確事實與課徵稅捐⁸¹。然盈虧互抵制度基礎在於：為課徵營利事業所得稅，不得不將企業的永續生命劃分為若干時期，若課稅年度訂為一年，會因此劃分而對企業產生某程度的不公平，是以有盈虧互抵之制度加以緩和⁸²。由於盈虧互抵不同一般的成本費用關係是透過事物本質來進行歸屬，而必須透過主體來歸屬。同一主體的判斷，採取外觀與登記等形式上標準，一般而言固無疑問⁸³。但是在公司合併時，即產生本案之爭議。

公司合併，是指兩個以上之公司訂立合併契約，依公司法之規定⁸⁴，免經清算程序而直接合併成一個公司之行為，而消滅公司之權利義務概括由合併後存續或另立之公司承受⁸⁵，由存續公司承受者，稱為吸收合併或存續合併，由另立公司承受者，稱為新設合併。本案中，財政部就法人格是否同一，以形式上是否有辦理過註銷法人格作為判準⁸⁶。此種形式標準，在事實調查上簡便容易，且可課徵到最多稅額。但也因此使得虧損存在於消滅公司時即不得主張，若合併的兩公

果減項大於加項，此時構成該年度的虧損。會造成虧損的原因無論來自哪一科目，都必須要能夠歸屬至收入中，才能進行計算；如果不能透過客體、主體等因素進行歸屬者，自不得列入。當所得稅法第三十九條規定得將經該管稽徵機關核定之前五年內各期虧損用以扣抵本年度所得時，由於以往年度之虧損並非本年度的成本或費用，不能透過事物本質的關連列為當年度的科目，而必須要透過主體進行歸屬，以損失的科目呈現。

⁸¹ 依修法過後的所得稅法第三十九條立法理由為：「以往年度虧損原則上不得列入本年度計算，但以年度為期限，計算營利事業之所得，常使變動性大之所得，負荷過重。外國法例有將以往年度虧損後轉或前轉等方法，惟前轉使以往年度稅負不確定，且退稅手續繁瑣，殊非所宜，故本法採後轉辦法，並為建立藍色申報制度，對帳冊齊全，申報正確者，予以優待。」與解釋文之內容有所差異。

⁸² 盈虧互抵或可做為鼓勵誠實申報的手段，但恐非立法主要目的或存在基礎。毋寧應認為有盈虧互抵的法制，相對上優於沒有盈虧互抵。茲舉例說明如下：甲公司在第一年賺一百萬，應納之營利事業所得稅為二十四萬元；第二年虧損一百萬元，該年雖無須繳納所得稅，但是由於作為課稅之所得是分年計算，政府並不會退還第一年繳納之所得稅款。但是課稅期間之所以訂為一年，並無理論上的絕對根據，僅僅是為了課稅便利而定。假如該課稅期間的長度訂為兩年，則甲公司兩年總計之純益額為零，並不需繳納所得稅，由此觀之可推論第一年繳納的稅款應予退還方屬較允當之立法設計。此乃稅法設有盈虧互抵規定之真正原因，其理論基礎在於實現租稅公平原則，藉此表現政府除與企業分享利潤外，亦共同承擔虧損。不過由於將虧損前抵（Carry-back）退還已繳納稅金會增加稅務行政上的成本與困擾，故我國所得稅法第三十九條但書僅規定企業虧損可以後延（Carry-over）五年。詳參王建煊著，租稅法，民國九十年八月版，頁175。

⁸³ 例如釋字第一六七號解釋。

⁸⁴ 公司法第二十四條規定：「解散之公司除因合併、分割或破產而解散外，應行清算。」

⁸⁵ 所稱消滅公司，該「消滅」非指如同經解散、清算後之公司般完全歸於消滅，而是按照公司法第七十五條規定：「因合併而消滅之公司，其權利義務，應由合併後存續或另立之公司承受。」，其權利義務由合併後存續或另立之公司概括承受，僅在規範上法人格的層次消滅而已。

⁸⁶ 稅捐稽徵機關在此函示中，認為已辦理解散登記者，法人格不繼續存在，是以前後主體已不同一，自然不能夠將虧損公司解散登記前的虧損拿來與變更登記後的存續公司進行盈虧互抵，因為不但原公司不存在，行使的主體亦不相同。採取這種形式的判準，客觀上可使稅務稽徵行政最為簡易，因為在辦理解散登記後，消滅公司與存續或新設公司的名稱一定不會相同，單純以名稱是否有變動就能判斷可否准予進行盈虧互抵。

司一虧損一盈餘，適用合併之法律依據相同，僅因選擇的存續公司不同，導致不同的稅捐負擔，將有違課稅公平原則與平等原則⁸⁷。即此種判準會對於選擇以虧損或盈餘為存續公司的決定，產生差別待遇⁸⁸。論其實質，稱「消滅」公司者，係僅止於法人格層次，不及於原有資本的層次。如承認盈虧的數額可以透過實質上權義關係的聯繫移轉到存續或新設公司，由其行使盈虧互抵，則相較於適用該財政部函示的結果，可保障商業選擇自由，也能盈虧互抵而減少稅捐支出⁸⁹。

函釋與本號解釋皆認為本案係選擇「歸屬」的認定標準，是以與憲法第十九條無違。但若該函釋內容經過轉換，直接以主體為規範對象的方式，規定「公司合併時，僅吸收合併中的存續公司方得就其原本之虧損進行盈虧互抵」，無論是以施行細則或行政規則的形式發布，都可預見將因增加母法所無之要件而被宣告違憲失效⁹⁰。再者，於不論解釋內容對錯的前提下，行政機關若能透過施行細則將其主張提早公布，則人民即得以預見並且藉此進行各種規劃。尤其在選擇哪一個公司做為存續公司對人民並無重大差異的情況下，更具有意義。如此可避免人民在完成其行為後，才遭受到稽徵機關的突襲而多出預期外的財務支出。

⁸⁷ 參本號解釋聲請書。再者，公司合併的動機，大抵可能有藉由產業的結合以獲得壟斷的利潤、藉由結合使資源的運用達到規模經濟、藉由購入來獲取併購標的價值被低估的價差、或藉由營業虧損與獲利公司虧互抵而節省營利事業所得稅等。無論其動機為何，進行合併後，縱使原屬虧損公司，亦會使得公司資產相較於參與合併前有所增加。詳參王文字著，企業併購法總評，載於月旦法學雜誌第八十三期，第 70—71 頁。

⁸⁸ 由於合併中各消滅公司無須解散、清算，可使權利義務關係概括移轉，此對存續或新設公司而言，不必重新募集資金即可獲得該消滅公司原有資產。且實際上一個公司的資產，除所擁有的現實資產外，還包含公司名稱、客戶源、知名度、商譽等，所以合併時要以何者作為存續公司，有其商業上的考量。此種選擇是屬於契約自由與營業自由所保障的範圍，公權力不宜介入干預。是以在稅法上亦不適宜採取形式標準，進而產生限縮效果而干預其商業上選擇。本號聲請書中亦提及：「本件財政部函釋謂公司如因合併而消滅，合併後存續之公司與消滅公司並非同一公司云云，無疑以形式上何者為存續公司為斷，其與公司法相關規定牴觸，彰彰明甚。」

⁸⁹ 但存續或新設公司可以在多大的盈餘獲利範圍之內，就該消滅公司之前所累積的虧損進行盈虧互抵，則是後續要處理的問題。

⁹⁰ 與此同一主體的認定應採形式或實質標準相關的是釋字第一六七號解釋：「有限公司依公司法規定變更其組織為股份有限公司，其法人人格之存續不受影響，就該公司之不動產權利變更為股份有限公司之名義時，無契稅條例第二條第一項之適用，依租稅法律主義，自不應課徵契稅。但非依法變更組織者，其不動產權利之移轉，不在此限。」，其所涉函釋即欲直接針對主體有所規範，是以更直接使大法官會議意識到稅捐法定主義的問題，而做出與稽徵機關不同之價值判斷。

第四款 釋字四九三號解釋

第一目 解釋文

「依所得稅法第四條之一前段規定，自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所停止課徵所得稅；公司投資收益部分，依六十九年十二月三十日修正公布之所得稅法第四十二條，公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其中百分之八十免予計入所得額課稅；則其相關成本費用，按諸收入與成本費用配合之上揭法律規定意旨及公平原則，自亦不得歸由其他應稅之收入項下減除。至應稅收入及免稅收入應分攤之相關成本費用，除可直接合理明確歸屬者得個別歸屬，應自有價證券出售收入項下減除外，因投資收益及證券交易收入源自同一投入成本，難以投入成本比例作為分攤基準。財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函說明三，採以收入比例作為分攤基準之計算方式，符合上開法條規定意旨，與憲法尚無牴觸。惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。」

第二目 規範上爭點

系爭財政部函所涉者，乃稅基計算中費用分攤問題，依實務見解不受稅捐法定主義規範拘束。但稅基之計算決定稅基之數額，且該計算又涉及成本、費用等對收入的歸屬方式，實應遵循稅捐法定主義。例如稅基之計算須有法律明文授權、計算之方式不得逾越法律之意旨等。故財政部僅以職權發布解釋函令來補充所得稅稅基之核定標準，在法律並未有授權或任何指示下，實有違稅捐法定主義。

第五款 釋字四九六號解釋

第一目 解釋文

「財政部中華民國五十九年九月二日台財稅發第二六六五六號令及七十七

年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函，核發修正獎勵減免營利事業所得稅計算公式，乃主管機關為便利徵納雙方徵繳作業，彙整獎勵投資條例及所得稅法相關規定所為之釋示，其中規定「非營業收入小於非營業損失時，應視為零處理」，係為避免產生非免稅產品所得亦不必繳稅之結果，以期符合該條例獎勵項目之產品其所得始可享受稅捐優惠之立法意旨。惟相關之非營業損失，如可直接合理明確定其歸屬者，應據以定其歸屬外，倘難以區分時，則依免稅產品銷貨（業務）收入與應稅產品銷貨（業務）收入之比例予以推估，始符合租稅公平原則。有關機關應依本解釋意旨從速檢討修正相關法令，併此指明。」

第二目 規範上爭點

行政機關所發布的相關函釋，屬性為行政規則，此為行政機關本有之權限，自無須法律授權⁹¹。本案函釋所載內容表示行政機關對成本費用之歸屬之問題的看法，僅具資訊意義而不得藉此拘束人民之自由權利或法院之判斷。

但該函釋之內容，非僅對母法內容之闡釋或說明而已，因該函釋之發布去除了母法規定所產生「非免稅產品所得亦不必繳稅」之漏洞，實際上已對人民之權利有所限制。司法審查以該解釋內容符合立法意旨，即未再針對其法源依據之表現形式加以審查，此舉與釋字二一〇號解釋似有所出入。隨後又針對實體內容表示意見，認為應依照「免稅產品銷貨收入與應稅產品銷貨收入之比例」的方式進行推估，方符租稅公平原則。而非認為推估課稅屬於行政機關的權限而得以任意為之，此舉與釋字三九七號之見解有所不同。

第六款 釋字五〇六號解釋

第一目 解釋文

「中華民國七十年三月二十六日修正發布之所得稅法施行細則第七十條第一項：「公司利用未分配盈餘增資時，其對股東所增發之股份金額，除應依獎勵

⁹¹ 釋字四九六號解釋理由書亦表示：「主管機關雖得基於職權，就稅捐法律之執行為必要之釋示，惟須符合首開意旨，乃屬當然。」

投資條例第十三條之規定辦理者外，應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度各股東之所得額申報納稅」，尙未逾越六十六年元月三十日修正公布之所得稅法第七十六條之一第二項及同法相關規定授權之目的及範圍，與憲法並無違背。財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函稱：公司當年度如有依獎勵投資條例第十二條（按即六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第十三條，與現行促進產業升級條例第十六條及第十七條規範內容相當）及第十五條規定所取得之增資股票，及出售持有滿一年以上股票之收益，或其他法令得免予計入當年度所得課稅之所得，雖可依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅；惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘等語，係主管機關本於職權為執行有關稅法規定所為必要之釋示，符合上開法規之意旨，與促進產業升級條例之規範目的無違，於憲法第十九條之租稅法律主義亦無抵觸。」

第二目 規範上爭點

股利所得稅之緩課與盈餘之強制歸戶兩個制度看似互不相干，卻在該所得之股東是公司時，因該股利構成公司盈餘而造成規範衝突：該股票股利是否應計入該公司之未分配盈餘，並在其保留之盈餘超出所得稅法第七十六條之一所定之限度時，予以強制歸戶。如採取肯定看法，則結果顯然將與原獎勵投資條例關於緩課生產事業以未分配盈餘轉增資發行記名股票股利之所得稅的規定相衝突⁹²。相關條文之內容⁹³，規定關於盈餘轉增資之所得的實現問題，且無意於排除獎勵投資條例對此緩課的適用。由於其規定與為分配盈餘之計算範圍無涉，是故無是否

⁹² 獎勵投資條例第十三條第一項：「生產事業以未分配盈餘增資，供該事業左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，應將全部轉讓價格，或贈與、遺產分配時之時價，作為轉讓、贈與或遺產分配年度之收益，申報課徵所得稅：一 增置或更新從事生產、提供勞務、研究發展、品質檢驗、防治污染、節省能源或提高工業安全衛生標準等用之機器、設備或運輸設備者。二 償還因增置或更新前款之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款者。三 轉投資於合於第二十條規定標準之工礦業或事業者。」參黃茂榮著，股票股利之緩課予盈餘之強制歸戶，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 710。

⁹³ 所得稅法施行細則第七十條第一項：「公司利用未分配盈餘增資時，其對中華民國境內居住之個人股東所增發之股份金額，除依促進產業升級條例第十六條及第十七條之規定辦理者外，應由受配股東計入增資年度綜合所得總額申報納稅。但受配股東為非中華民國境內居住之個人及在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，應由公司於配發時，依本法第七十三條之二及第八十八條規定辦理。」

逾越所得稅法第七十六條之一第二項之目的及範圍的問題⁹⁴。從體系觀之，獎勵投資條例之緩課規定應論為其他規定的特別規定，從而相關的解釋應符合者當是該條例之意旨，而非所得稅法之目的⁹⁵。

財政部就此發佈函示，認為所得稅法施行細則所明白肯認之獎勵投資條例之優先適用性，應受到所得稅法第七十六條之一的限制⁹⁶。雖本解釋認為此見解尚未違憲，然其確實已經與獎勵投資條例第十三條之緩課的意旨不符。造成本解釋前後針對所得稅法施行細則與財政部函示兩部分的解釋相互矛盾，且未解決財政部兩意見矛盾時，究應以何為準的問題⁹⁷。就細則規定而言，若因制定此條文後，將使得納稅義務人的稅捐負擔受到更不利的影響，即有違稅捐法定主義。即納稅義務人就國會法所得享有的緩課之利益，不因施行細則之規定而有所變動。

所得稅法就營利事業所得稅之課徵客體採概括規定⁹⁸，但該概括原則除在客體範圍上應受法定減免事由的限制外，在客體的實現時點並應受有關緩課規定的制約。於此顯然忽視了緩課規定所應具備的規範意義，尤其此問題與所得稅法第七十六條之一第一項這種與客體之實現有關的強制歸戶規定針鋒相對，更何況該

⁹⁴ 六十六年元月三十日修正公布之所得稅法第七十六條之一規定：「公司組織之營利事業，其未分配盈餘累積數超過已收資本額二分之一以上者，應於次一營業年度內，利用未分配盈餘，辦理增資，增資後未分配盈餘保留數，以不超過本次增資後已收資本額二分之一為限；其未依規定辦理增資者，稽徵機關應以其全部累積未分配之盈餘，按每股份之應分配數歸戶，並依實際歸戶年度稅率，課徵所得稅。（第一項）前項所稱未分配盈餘，以經主管稽徵機關核定之營利事業所得額，減除左列各項後之餘額為準：一 當年度應納之營利事業所得稅。二 彌補以往年度虧損。三 依股東會決議應分配之股利。四 依公司法規定提列之法定盈餘公積。五 依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金，或對於分配盈餘有限制者，其限制部分。六 該公司章程規定應分派董、監事、職、工之紅利。七 依證券交易法第四十一條之規定，由主管機關命令規定提列之特別盈餘公積。八 損益計算項目，因超越規定之列支標準，未准列支，具有合法憑證及能提出正當理由者。九 經財政部核准之其他項目。」詳參黃茂榮著，股票股利之緩課予盈餘之強制歸戶，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 712。

⁹⁵ 就此而言，本號解釋中「所得稅法施行細則…尚未逾越六十六年元月三十日修正公布之所得稅法第七十六條之一第二項及同法相關規定授權之目的及範圍」，似屬多餘之檢討。

⁹⁶ 財政部六十四年二月二十日台財稅第三一三三五號函稱：「公司當年度如有依獎勵投資條例第十二條（按即六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第十三條，與現行促進產業升級條例第十六條、第十七條規範內容相當）及第十五條規定所取得之增資股票，及出售持有滿一年以上股票之收益，或其他法令得免予計入當年度課稅之所得，雖可依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅。」參釋字第五〇六號解釋。參黃茂榮著，股票股利之緩課予盈餘之強制歸戶，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 712-713。

⁹⁷ 參黃茂榮著，股票股利之緩課予盈餘之強制歸戶，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 713。

⁹⁸ 所得稅法第二十四條規定：「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。」

緩課規定還以所得稅法之特別法做為其規範基礎⁹⁹。是故，本施行細則之規定就所得稅法本身之規定而言，誠如釋字所言並無逾越或違背要件法定原則之處。但透過財政部函示導致前述規範衝突，致使納稅義務人仍舊喪失其原本得享有的緩課利益，而無論是施行細則或者解釋函釋，其實都是財政部所表示的看法。財政部於制定或解釋規範時，除應注意稅捐要件是否有因施行細則或行政規則而有創設或擴張，增加人民稅捐負擔外，應注意到期限上利益，例如本案的緩課利益。縱使該稅捐之數額計算，於有無該規定時均相同，也會因為其在稅法上的實現與課徵時點之不同，使得必須提早給付該筆稅款而破壞人民對法律的信賴。

第二項 現行規範狀態

第一款 稅捐稽徵法施行細則第五條－營利事業合併

稅捐稽徵法施行細則第五條規定：「本法第十五條規定營利事業因合併而消滅時，其於合併前應退之稅捐，應由合併後存續或另立之營利事業受領。但獨資合夥之營利事業，在合併時另有協議，並已向稅捐稽徵機關報備者，從其協議。」

按公司法第七十五條規定¹⁰⁰，上述細則似為當然之理而似無存在之必要。但觀財政部過去函示所表示的意見與釋字第四二七號解釋¹⁰¹，曾對於存在於法人主體上的權利義務關係採取形式的觀點，認為公司的權利義務關係已經隨著法人格一併消滅，況且後來的存續或新設公司與消滅公司的法人格並非同一主體，自不得由其行使已消滅公司的權利或受領應退稅款。為避免產生相同疑惑，故細則明文規定營利事業合併後存續或新設之公司可受領消滅公司之前的應退稅捐，不但

⁹⁹ 按不論是否實施兩稅合一，營利事業所得稅與個人綜合所得稅不但在實體上，而且在稽徵程序上還是屬於分別在先後兩個階段課徵的稅捐，從而也分別有其自己之免稅或抵減上的規定。同一法律事實僅得做為其中一者之減免或抵減事由，不得先後由兩者引為其所得稅之減免或抵減事由。再者，由於計入為分配盈餘所關連者與取得該盈餘之公司的營利事業所得稅無關，而是與其股東的綜合所得稅有關。於此，免徵營利事業所得稅並未具有免徵綜合所得稅的意義。但其所涉及者並非免徵，而是「緩課」營利事業所得稅，因其緩課具有延緩營利事業所得之實現的作用，所以，其股東應可分享其緩課的利益。否則，到頭來營利事業所得稅之緩課對於其股東將不具任何實質利益。參黃茂榮著，股票股利之緩課予盈餘之強制歸戶，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 716。

¹⁰⁰ 公司法第七十五條：「因合併而消滅之公司其權利義務應由合併後存續或另立之公司承受」

¹⁰¹ 參釋字三一五號內民國六十六年九月六日財政部臺財稅第三五九九五號函，另外釋字第四二七號解釋：「若公司合併者，則應以合併基準時更始計算合併後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。」

確立財政部對此問題的立場，也可增加法令的確定性與可預見性¹⁰²。

與此類似但不相同者，乃釋字第三一五號解釋關於股票溢價發行應否課徵所得稅的問題。此號解釋做成時，解釋中不同意見書¹⁰³與解釋後多位學者也表示反對意見¹⁰⁴。此種單就發行金額與股票票面額相差之形式觀點，在本號釋字做成之後帶來困擾與衝擊。一旦股票溢價發行的收入承襲大法官的看法被論為所得，故免稅就必須要有法律的明文規定。目前實務上雖然已經有改正其立場，但仍可能由於過去的看法而有所搖擺，仍以法律對之有免稅之明文規定為當。現行促進產業升級條例及營利事業所得稅查核準則之規定¹⁰⁵，雖仍帶有承襲釋字的優惠性看法，但已對此問題的爭議帶來緩和。

第二款 土地稅法施行細則—地價稅之歸屬基準日

土地稅法施行細則第二十條規定有地價稅之歸屬基準日¹⁰⁶，按地價稅之歸屬基準日，為關於稅捐客體對於稅捐主體在時間上的歸屬規定。於土地所有權在課稅週期中有移轉或設定典權等情事發生時，按其發生在基準日之前或以後，決定應由讓與人或受讓人負擔當年或當期地價稅的繳納義務。鑑於基準日規定之結果決定納稅義務在主體上之歸屬，應當規定於土地稅法，而不宜規定於其施行細則中，以符稅捐法定主義的要求¹⁰⁷。

¹⁰² 至於獨資與合夥的營利事業，則由於無獨立的法人格，似不受此形式觀點影響，故不在本文討論之列。

¹⁰³ 詳參釋字第三一五號解釋楊日然、鄭建才大法官協同意見書，陳瑞堂、劉鐵錚、楊建華、李志鵬、吳庚大法官不同意見書。

¹⁰⁴ 詳參黃茂榮著，溢價發行股票之收入不是所得，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 635 以下。與本文前揭釋字三一五號解釋之討論部分。

¹⁰⁵ 促進產業升級條例第十九條規定：「公司依公司法規定，將發行股票超過票面金額之溢價作為公積時，免予計入當年度營利事業所得額課稅」以及營利事業所得稅查核準則第三十條第一項第四款規定：「股份有限公司之營利事業依公司法規定，將發行股票超過原票面金額之溢價，作為公積時，免予計入所得額課稅」

¹⁰⁶ 土地稅法施行細則第二十條：「地價稅依本法第四十條之規定，每年一次徵收者，以八月三十一日為納稅義務基準日；每年分二期徵收者，上期以二月二十八日（閏年為二月二十九日），下期以八月三十一日為納稅義務基準日。各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。（第一項）前項規定自中華民國九十年一月一日施行。」

¹⁰⁷ 參黃茂榮著，論地價稅，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 611。

第三款 所得稅法施行細則第八十二條－視同給付

按所得稅法施行細則第八十二條¹⁰⁸，其視同給付辦理扣繳之目的，固在於防止公司藉由分配盈餘之宣布而規避所得稅法第七十六條之一稽徵機關對於公司未分配盈餘直接歸戶之適用，又同時藉盈餘之未實際發放，不辦理扣繳以爲股東規避所得稅¹⁰⁹。但此亦關係到歸屬日期與期限利益，應以國會法規範爲當。

¹⁰⁸ 所得稅法施行細則第八十二條：「本法第八十八條第一項所稱給付時，係指實際給付、轉帳給付或匯撥給付之時。(第一項)公司之應付股利，於股東會決議分配盈餘之日起，六個月內尚未給付者，視同給付。(第二項)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。」

¹⁰⁹ 詳參王建煊著，租稅法，民國九十年八月版，頁 216。