

司法院釋字第四五八號解釋

中華民國 87 年 6 月 26 日

院台大二字第 14217 號

解 釋 文

財政部中華民國六十六年十二月十四日臺財稅字第三八四五二號函：「生產事業除自行生產產品所發生之所得外，如有兼營其他非自行生產產品買賣業務所發生之所得暨非營業收入者，該項買賣業務所發生之所得及非營業收入，不適用獎勵投資條例納稅限額之規定」，係主管機關基於職權，為執行獎勵投資條例第十五條及行政院依同條例第三條授權所發布之「生產事業獎勵類目及標準」，對受獎勵之生產事業營業及其他收入計算全年課稅所得額所為之釋示，與該條例對稅捐減免優惠以受獎勵生產事業自行生產獎勵類目產品所發生之所得為限之意旨相符，並未變更法律所定稅賦優惠規定，亦未增加生產事業之租稅負擔，與憲法租稅法定主義並無牴觸。

解釋理由書

獎勵投資條例（七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而失效）係為獎勵投資活動，加速國家經濟發展之目的所制定，採用稅捐減免優惠為主要獎勵方法，以實現其立法意旨。惟國家經濟發展隨各個時期而有不同之需求，受獎勵之生產事業類目及標準自亦須因應經濟發展策略及客觀環境而變動。該條例第三條第三項及第十五條（六十六年七月二十六日修正公布之獎勵投資條例為第十條）遂授權行政院就各該條第一項所定之各類生產事業規定之獎勵類目及標準，須符合獎勵類目及標準者，始得享受第十五條第一項有關生產事業及重要生產事業之營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過其全年課稅所得額百分之二十及二十五租稅優惠之規定。財政部六十六年十二月十四日臺財稅字第三八四五二號函：「生產事業除自行生產產品所發生之所得外，如有兼營其他非自行生產產品買賣業務所發生之所得暨非營業收入者，該項買賣業務所發生之所得及

非營業收入，不適用獎勵投資條例納稅限額之規定」，係主管機關基於職權，為執行獎勵投資條例第十五條及行政院依同條例第三條授權所發布之「生產事業獎勵類目及標準」，對受獎勵之生產事業營業及其他收入計算全年課稅所得額所為之釋示，與該條例對稅捐減免優惠以受獎勵生產事業自行生產獎勵類目產品所發生之所得為限之意旨相符，並未變更法律所定稅賦優惠規定，亦未增加生產事業之租稅負擔，與憲法租稅法定主義並無牴觸。

大法官會議 主 席 施啟揚

大法官 劉鐵錚 吳 庚 王和雄 施文森

城仲模 陳計男 董翔飛 楊慧英

戴東雄 蘇俊雄

抄國 0 石油化學股份有限公司（代表人吳 0 臺）聲請書

壹、案由：

為聲請人受行政院八十三年度判字第二二九七號確定判決及八十四年度判字第一三二九號再審之訴判決，其適用違憲之行政命令的結果，違反憲法第十九條及第一百七十二條規定，侵害聲請人受憲法保障依法納稅權益，茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定聲請 鈞院大法官解釋前揭行政院判決所引用財政部六十六年十二月十四日臺財稅字第三八四五二號函及七十七年五月十八日臺財稅字第七七 0 六五六一五一號函牴觸憲法之疑義。

貳、說明：

一、聲請解釋憲法之目的

按憲法第十九條：「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」（釋字第二一七號解釋），亦即人民有僅依法律納稅之權利，無法律依據或逾越法律之規定，無繳納之義務，即所謂租稅法律主義。

系爭財政部六六．十二．十四．台財稅字第三八四五

二號函謂「生產事業除自行生產產品所發生之所得外，如有兼營其他非自行生產產品買賣業務所發生之所得暨非營業收入，不適用獎勵投資條例第十條（註：其後修正為第十五條）納稅限額之規定」。財政部該號函曲解獎勵投資條例第十五條及同法施行細則第九條第二項之規定，擅自變更法律所定之稅賦優惠規定，增加人民租稅負擔，逾越法律所定之納稅義務，嚴重侵及人民於憲法上所保障之權利，依憲法第一百七十二條應屬無效，聲請人為

二、疑義之性質與經過及涉及之憲法條文

(一)疑義之經過

緣聲請人係獎勵投資條例第十五條所獎勵之石油化學工業之生產事業，有關納稅限額之適用及計算基礎，依該條例第十五條第一項後段之規定，係以：「其營利事業所得稅及附加稅捐總額，不得超過『全年課稅所得額』百分之二十」。有關「全年課稅所得額」之定義，依同條例施行細則第九條第二項之規定，係指：「自全年所得額中減除依法可享受減稅或免稅之所得額後之應課稅所得額」（詳附件一），法律規定至為明確，適用上亦無疑義。惟聲請人七十七年度營利事業所得稅結算申報，列報全年課稅所得額計新臺幣（下同）四、三二一、三八三、一四八元，其中非營業收入三〇八、四五一、九九九元，非營業損失九七、〇九〇、三七三元，非營業淨益二一一、三六一、六二六元，核計全年課稅所得額四、二〇〇、二二七、三二九元。財政部臺北市國稅局（以下簡稱北市國稅局）核定本案時，依財政部六十六年十二月十四日台財稅字第三八四五二號函釋，認為上項非營業損益不適用獎勵投資條例第十五條納稅限額之規定，乃依財政部七十七年五月十八日臺財稅字第七七〇六五六一五一號函釋之計算公式，將非營業損益按百分之二十五之稅率計算應納稅額計五二、八三九

、九〇四元，營業項目之損益始按百分之二十計算應納稅額，計八〇〇、一八八、九八七元。聲請人不服，依法申請復查，臺北市國稅局於八十二年六月二日財北國稅法字第一六七〇四號復查決定書（詳附件二）維持原核定。聲請人復迭經循序向財政部、行政院提起訴願、再訴願，分別經財政部八十二年十一月五日台財訴第八二〇三八九六三八號決定書（詳附件三）、行政院八十三年五月十二日臺八十三訴字第一六八五四號決定書（詳附件四）駁回訴願、再訴願。

聲請人認復查決定、訴願決定及再訴願決定引用財政部六十六年十二月十四日台財稅字第三八四五二號函及七十七年五月十八日台財稅字第七七〇六五六一五一號函，有違憲法租稅法律主義及憲法第一百七十二條之規定，乃於法定期間依法提起行政訴訟。行政法院於八十三年度判字第二二九七號判決謂：「財政部六十六年十二月十四日臺財稅字第三八四五二號函釋係財稅機關本於職權就財稅法規而為解釋，使法規得為正確之適用，自無牴觸該條例第十五條第一項及第二條之餘地，更無違反所得稅法及其施行細則及憲法第十九條以及中央法規標準法第六條規定等依法行政之原則」，駁回聲請人之訴確定在案，聲請人不服依法提起再審，行政法院復於八十四年度判字第一三二九號之判決，維持原決定而確定在案，致使聲請人所適用之納稅限額計算基礎不符，導致實際有效稅率超過獎勵投資條例第十五條所定百分之二十標準，侵害聲請人受憲法保障依法納稅之權益。

(二) 涉及之憲法條文

按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，係指人民納稅之義務應由法律明定，且納稅及免稅之範圍均應由法律明文規定。本件聲請案系爭財政部以六十六年十二月十四日台財稅字第三八四五二號函一紙

行政命令，改變法律之規定，增加人民賦稅之負擔，侵及憲法租稅法律主義，有牴觸憲法第十九條及第一百七十二條之疑義。

三、聲請釋憲之理由及聲請人之立場與見解

(一)司法院釋字第二一六號解釋：「法官依據法律獨立審判，憲法第八十條載有明文。各機關依其職掌就有關法律釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第一三七號解釋即係本此意旨；司法行政機關所發司法行政上之命令，如涉及審判上之法律見解，僅供法官參考，法官於審判案件時，亦不受其拘束。惟如經法官於裁判上引用者，當事人即得依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋。」本件系爭財政部台財稅字第三八四五二號函釋，經行政法院於其裁判上引用，侵及聲請人於憲法上所受保障之權利，因此聲請人謹依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款提出本件解釋聲請，合先陳明。

(二)系爭財政部台財稅字第三八四五二號函及台財稅字第七七〇六五六一五一號函違反憲法第十九條租稅法律主義有關獎勵投資條例第十五條納稅限額之規定及計算基礎，依據該條例之規定，係指「營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過全年課稅所得額百分之二十」，北市國稅局核定聲請人七十七年營利事業所得稅結算申報案，即以系爭財政部台財稅字第三八四五二號函釋，認定非營業淨益不屬納稅限額之適用範圍，並透過財政部台財稅字第七七〇六五六一五一號函計算公式，將非營業淨益比照免稅所得，自全年所得額中減除，避開納稅限額之適用，惟：

1. 獎勵投資條例第十五條納稅限額之適用，係對納稅主體資格之獎勵，非對所得項目之獎勵，換言之，納稅義務人只需具備該條例之身分要件（例如石油化學工

業或大貿易商等），即有納稅限額之適用，這可從該條例之適用規定，並無另設獎勵之類目及標準，非如獎勵投資條例其他之獎勵規定，除設有身分要件之規定外，另設有獎勵之類目及標準即為明證。

2. 納稅限額計算基礎，參酌該條例第十五條規定修正理由一、之說明：「本條納稅限額原以『全年所得額』為計算基礎，致使依法核准免稅之生產事業在實質上無法獲得應享免稅優待，故改以『全年課稅所得額』為計算基礎」，上述修正理由，闡明下列三項事理：

(1) 非營業損益並未自「全年所得額」及「全年課稅所得額」中減除，不因納稅限額之規定，而改變非營業淨益為全年所得額及全年課稅所得額組成要項之本旨。此與該條例第十五條、同條例施行細則第九條及所得稅法第二十四條之規定相符。

(2) 按行政機關基於職權對於稅法所為之解釋，若涉及法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間者，應謹守法律所定之範圍，不得增加人民之納稅義務（釋字第二一七號解釋）外，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨（釋字第二一〇號解釋）。準此，「非營業淨益」如不適用納稅限額之規定，自應透過修法之程序，以法律明文規定，例如同條例第十六條之三：「投資收益之百分之八十，免予計入所得額課稅」（詳附件一）之方式，以法律明文規定，方為正辦。

(3) 「命令之訂定與當時有效法條之明文規定不合，即屬有違租稅法律主義之本旨」（釋字第二一〇號解釋）。又財稅機關本於職權，固得就財稅法規而為解釋，然「行政主管機關就行政法規所為之解釋，

應以法條固有之效力為其範圍」(財政部台財稅字第三七九三三號函)，「何況條例有明文規定者，亦非行政命令所可任意變更以使條例明文喪失其意義」，行政法院四十四年判字第八四號判例可稽。本聲請案財政部捨修法之正軌途徑，而以偷天換日之手法，以系爭財政部台財稅字第三八四五二號函及台財稅字第七七〇六五六一五一號函，將非營業淨益比照免稅所得，排除納稅限額百分之二十之規定，從而使用百分之二十五之稅率，實質上已對納稅限額之適用，發生限制之作用，脫離母法固有之範圍，致變更法律效果，明顯地即與該條例第十五條及施行細則第九條第二項規定不合，即屬有違「租稅法律主義」之本旨。

3. 復考獎勵投資條例第十五條納稅限額立法目的，係於該條例施行期間，不受所得稅稅率變動，而增加企業稅負所設之上限保障規定，易言之，本條例百分之二十之規定，係屬契約性保障立法，以達促進經濟發展政策目的之實現，是以：

- (1) 對系爭財政部七十七年五月十八日台財稅字第七七〇六五六一五一號函之計算公式，將非營業淨益與免稅所得自全年所得額減除，姑且不論是否違反母法之規定，然依據該條例對納稅限額適用稅率最高限額，係：「營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過全年課稅所得額百分之二十」。換言之，該條例所規定之課稅負擔，不單僅限於營利事業所得稅，尚包括其他附加稅捐在內，稅負總額「不得」超過百分之二十上限保障，與該條例立法目的相同。
- (2) 其次，該條例第十五條即已明文規定「不得超過」百分之二十，是以，系爭臺財稅字第七七〇六五六一五一號函計算公式，如確係對該條例第十五條規定所作之解釋，依據該號公式計算之結果，企業實

際適用之稅率自應「不得」超過母法百分之二十之規定，如此百分之二十之納稅限額之規定，始能名實相符，實至名歸之達到納稅限額獎勵之目的。惟聲請人依據財政部該號系爭函令計算之結果，該實際有效稅率為百分之二十點五，超過母法之規定，顯然是命令之訂定與當時有效法條明文規定不合，致使聲請人溢繳一〇、五三〇、七六六元之稅金。

(3)反觀上項稅額之計算，聲請人依據母法之規定，未將非營業淨益自系爭財政部七十七年該號函之計算公式中之全年課稅所得減除，計算之結果，實際稅率為百分之二十，與母法規定一致。

(三)綜上所陳，本聲請案依據財政部台財稅字第三八四五二號函及台財稅字第七七〇六五六一五一號函計算結果，實際稅率為百分之二十點五，確已逾越獎勵投資條例第十五條百分之二十納稅限額之規定，牴觸憲法租稅法律主義，不法侵害人民於憲法上依法律負納稅義務所受保障之規定。命令與憲法牴觸者無效，憲法第一百七十二條定有明文。因此，聲請人謹請 鈞院大法官解釋宣告財政部台財稅字第三八四五二號函及台財稅字第七七〇六五六一五一號函無效。

此 致

司 法 院

所附關係文件之名稱及件數

- 一、獎勵投資條例第十五條、第十六條之三及同條例施行細則第九條規定影本乙份。
- 二、財政部臺北市國稅局復查決定書影本乙份。
- 三、財政部台財訴第八二〇三八九六三八號訴願決定書影本乙份。
- 四、行政院台八十三訴字第一六八五四號再訴願決定書影本乙份。
- 五、行政法院八十三年度判字第二二九七號判決及八十四年度判字第一三二九號再審之訴判決影本各乙份。

聲 請 人：國〇石油化學股份有限公司

負 責 人：吳 〇 臺

中 華 民 國 八 十 四 年 八 月 三 十 日

(附 件 五 - (一))

行政法院判決

八十三年度判字第二二九七號

原 告 國 〇 石 油 化 學 股 份 有 限 公 司

代 表 人 辜 〇 松

訴 訟 代 理 人 賴 〇 吉

被 告 財 政 部 臺 北 市 國 稅 局

上當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服行政院中華民國八十三年五月十二日臺八十三訴字第一六八五四號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告為符合當時獎勵投資條例第三條規定之生產事業，其民國七十七年度營利事業所得稅結算申報，列報全年所得新臺幣（下同）四、三二一、三八三、一四八元，課稅所得額四、二〇〇、二二七、三二九元。被告初查，全年所得額從其申報數核定，課稅所得額調整核定為四、二一二、三〇六、五六四元，並以其本年度申報非營業收入三〇八、四五一、九九九元、非營業損失九七、〇九〇、三七三元，核計非營業淨益二一一、三六一、六二六元，依財政部六十六年十二月十四日台財稅字第三八四五二號函釋並不適用當時獎勵投資條例第十五條納稅限額之規定，乃依財政部七十七年五月十八日台財稅字第七七〇六五六一五一號函釋之計算公式，就其非屬生產事業業務收入部分按稅率百分之二十五計算應納稅額五二、八三九、九〇四元，而生產事業業務收入部分按納稅限額比例百分之二十計算應納稅額八〇〇、一八八、九八七元，核定其本期應納稅額為八五三、〇二八、八九一元。原告不服，申經復查結果，除准予於計算生產事業業務應納稅額之非營業淨利項目追減廢料收入一〇、九〇二、七二六元外，其餘未准變更。原告仍不服，經向財

政部提起訴願及行政院提起再訴願，均遭決定駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：一、原告七十七年度全年課稅所得額應有納稅限額之適用：(一)按獎勵投資條例第十五條規定，生產事業之營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過其全年課稅所得額百分之二十。上述所謂「課稅所得額」，依同條例施行細則第九條第二項規定，係指「自全年所得額中」，減除依法可享受減稅或免稅之所得額後之應課稅所得額而言。(二)至所謂「所得額」，依前述施行細則同條第一項規定：「以稽徵機關核定者為準」。即依所得稅法第七十一條規定，由納稅義務人申報其「全年應納稅額」，並經稽徵機關依同法第八十條第一項規定，「核定其所得額及應納稅額」。(三)又納稅義務人之申報，稽徵機關之核定，以及實際作業上，所使用之表單格式，均係依所得稅法第七十七條及第一百二十二條規定，由財政部製定，發交納稅義務人及稽徵機關使用、核定之申報書格式，對計算全年課稅所得額之項目、名稱及金額，均記載甚詳，內容包括有「營業損益」與「非營業損益」兩大部分在內，尚無例外。(四)再就行為時所得稅稅率條例第五條規定，關於營利事業所得稅稅率之適用，係以「全年課稅所得額」為準，與前述納稅義務人之申報及稽徵機關之核定，一脈相承，內涵均屬一致，亦無軒輊。二、被告核定原告應納稅額，超過全年課稅所得額百分之二十之限額，於法不合。被告依財政部所定之計算公式核定，原告所應繳納之稅額如下，顯然已超過該年全年課稅所得額百分之二十。(一)核定本期應納稅額 - 核定全年課稅所得額 = 核定之平均稅率 $853,028,891 \div 4,212,306,564 = 20.25\%$ 大於 20%。其結果，致使原告多繳一千零五十三餘萬元之稅款，違反前揭條例第十五條之規定。按「行政機關之處分，除在職權範圍內，依法得自由裁量外，必須有法規之根據，否則其處分即不能認為適法」，鈞院三十六年判字第三九號判例闡釋甚明。(二)有關納稅限額之適用，獎勵投資條例第十五條既明定，應以「全年課稅所得額」為準，財政部所定計算公式，將「營業外損益」比照「免稅所得額」，排除納稅限額比率之外，實質上已對限額之適用發生限制作用，而稽徵機關在實務上未

加以注意或補救，依法洵有未洽。(二)依被告之核定，將非營業損益自全年度所得額中分出，不計入全年所得額或課稅所得，顯然與所得稅法第二十四條及同法施行細則第三十一條之規定相悖，並與獎勵投資條例第十五條及同條例施行細則第九條之規定牴觸，依前揭鈞院三十六年判字第三九號判例，被告之原處分，應不生法律上之效果。三、被告原核定對本案個別損益事項之認事顯有誤解。查被告核定本案時，將原告申報於全年所得之利息收入、租賃收入、兌換盈餘等項金額計新臺幣二九七、五四九、二七三元，以非營業收益，自課稅所得額中減除，以避開納稅限額之適用，實有錯誤：(一)查原告於七十七年度並無兼營與本案無關之事業，而上開利息收入、租賃收入、兌換盈餘、商品盤盈等均係與原告所營項目直接或間接收關，其間租賃收入、兌換盈餘、商品盤盈等科目之會計處理，原本即可作為營業成本之調整項目，亦即可逕行作為營業成本之減項處理，而不必以收入列帳，易言之，上項科目，形式上，僅係會計帳務處理排列方式之不同而已，但就構成全年所得額之實質內容言，兩者並無二致。(二)被告核定「兌換損益」之理由，係以財政部六九、八、五、台財稅第三六四八五號函為準。查該函係對「壞帳準備」所作之規範。惟本項系爭標的，係「兌換損益」，非「壞帳準備」，兩者不但科目名稱不同，屬性亦不一樣，彼此渺不相涉，不容以彼例此。參照鈞院六十年判字第四一七號判例：「公法之適用，以明文規定者為限，公法未設有明文規定者，自不得以他法之規定而類推適用，此乃適用法律之原則。」財政部台財稅第三六四八五號函之規定，應不能適用於本案。(三)又關於商品盤盈，雖係實際盤點之數量，高於帳載量，然仍不能否認其是商品之本質，既屬商品，自是經由原告之進貨及產製之過程，而盤盈之商品，終將亦須出售而成為營業收入，誠難謂與營業無關。(四)按會計與稅務之處理，依查核準則第二條第二項及第三項之規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表」；「至辦理所得稅結算申報或核課所得稅時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產業升級條例、促進產業升級條例施行細則（行為時之獎勵投資條例及獎勵投資條例施行

細則)、中小企業發展條例、本準則暨有關法令之規定未符者，均應於申報書內自行調整之」。有關營業損益之計算，依商業會計法第五十五條第一項之規定，係指：「商業在同一會計年度內所發生之本期收益，減除本期成本費用及損失後之差額，為本期損益」。於本案系爭標的而言，有關於商品盤盈等各科目，縱於會計處理上列為非營業損益之範圍，然依前揭所得稅法及查核準則之規定，計算全年所得額時，非營業損益應視同一律，以全年所得額扣除減稅、免稅後產生課稅所得額（見獎勵投資條例施行細則第九條第二項之規定），然而「減稅、免稅」已非損益科目之性質，且非營業損益非屬依法可減、免稅之所得額，職是之故，上項利息收入、租賃收入、兌換收入等科目，應有納稅限額之適用。(五)按獎勵投資條例第十五條（舊法第十條）係屬納稅限額之獎勵規定。考其立法目的：係因營利事業所得稅起徵額及稅率，依所得稅法第五條規定，均於每年度開始前，經立法程序制定公布，在未經公布前，營利事業所得稅起徵額及稅率尚屬未確定狀態，是以，乃對凡符合規定之生產事業：「在該條例施行期間內，不受因所得稅稅率變動而增加其稅負所設之保障規定」（見財政部六七、五、十二、台財稅第三三七七五號函）。而財政部該號行政命令之計算公式，將營業損益自全年所得額及課稅所得額中減除，排除納稅限額之適用，致其實際有效稅率顯然超過納稅限額百分之二十，其規定，自與財政部台財稅第三三七七五號函自相矛盾。人民有依法納稅之義務，亦有依法不納稅之權利。本案依稅法規定，全年所得額之產生只有一種方式，即所得稅法第二十四條及同法施行細則第三十一條之規定：「營業損益 + 非營業損益 - 非營業損失 = 純益額（即所得額）」。原告七十七年度課稅所得額之計算及納稅限額之適用，既係依據行為時獎勵投資條例第十五條及同法施行細則第九條規定辦理，依法洵無不符。四、被告核定本案之理由，缺乏法源依據：(一)查獎勵投資條例第十五條，係針對納稅主體資格之獎勵，而非對所得項目之獎勵，是納稅義務人只需具備獎勵投資條例第十五條之身分要件，自有納稅限額百分之二十之適用，即該營利事業當期之所得稅及附加捐總額，不得超過全年課稅所得額之百分之二十。原告係屬獎勵投資

條例第十五條所稱之石油化學工業，易言之，原告具有獎勵投資條例第十五條之身分要件，是原告七十七年度課稅所得額之計算及納稅限額之適用，依法洵無不符。(二)又被告核定本案之依據，係財政部六十六年台財稅字第三八四五二號及七十七年台財稅第七七〇六五六一五一號函，然該函顯然欠缺法源依據。查該函雖由財政部所作之規定，然該項規定僅係屬行政命令之性質，仍須以獎勵投資條例第十五條及同條例施行細則第九條為依據，不能有所逾越，尤不能脫離本法規定，而創造新的法律效果。惟上開命令，不僅與獎勵投資條例第十五條及同條例施行細則第九條之規定相左（即該函係將非營業收入自課稅所得額中，以比率攤算之方式，排除納稅限額之適用），其結果已對納稅限額之適用發生實質上限制之作用，致使本案系爭標的實際繳納稅額之比率為 20.25%，高於納稅限額 20% 之規定，產生新的法律效果，顯然逾越本法之規定。五、被告之核定違反獎勵投資條例第二條「從優適用法律」之原則：「獎勵投資，依本條例之規定；本條例未規定者，適用其他有關法律之規定。但其他法律規定較本條例更有利者，適用最有利之法律」，獎勵投資條例第二條定有明文。就本案系爭之標的言，所得稅稅率固不同於納稅限額，但兩者之適用基礎則一，即以全年課稅所得額為基礎，因其立法目的之不同，而分別適用不同之百分比，從而兩者不同之結果，所產生之差額，即可彰顯獎勵投資條例實質獎勵之效益。惟財政部上開函令之規定，不僅粉碎兩者既定之比較基礎，且與獎勵投資條例第十五條之立法目的（即於該條例施行期間，不受所得稅率變動而增加企業稅負所設之上限保障規定）漸行漸遠。再者，縱使不論財政部上開函令規定，是否已逾越本法之規定，然被告依據該函核定本案系爭標的結果，致使實際稅額高於獎勵投資條例第十五條納稅限額百分之二十既定之事實，與前揭獎勵投資條例第二條「從優適用法律」之原則不符。六、被告之核定違反「依法行政原則」：按「人民有依法律納稅之義務」，憲法第十九條定有明文。又「應以法律規定之事項，不得以命令定之」，中央法規標準法第六條規定甚明。有關納稅限額之適用，依行為時獎勵投資條例第十五條及同條例施行細則第九條，皆係以「全年課稅所得額」，為

計算本案系爭標的之基礎。然被告核定本案系爭標的時，卻逕以財政部六十六年台財稅字第三八四五二號函及七十七年台財稅第七七〇六五六一五一號之函釋，作為核定本案課稅之依據，實與中央法規標準法第六條之規定相悖。又營業外收入，依法既係課稅所得組成要項之一，在此前提之下，被告核定原告本期應納稅額時，強予區分營業或營業外收益，實無多大之意義，且喪失獎勵投資條例第二條「從優適用原則」立法目的。七、綜上所述，原處分及再訴願決定諸多違誤之處，原告特狀請 鈞院垂察，改賜如聲明之判決，以維稅政及確保人民之權益等語。

被告答辯意旨略謂：一、按生產事業之營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過其全年課稅所得額百分之二十五。但為特別獎勵創業投資事業、大貿易商，及基本金屬製造工業、重機械工業、石油化學工業或其他合於經濟及國防工業發展需要之資本密集或技術密集之重要生產事業及政府指定之重要科技事業，其營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過全年課稅所得額百分之二十，為當時獎勵投資條例第十五條第一項所明定。又「生產事業除自行生產產品所發生之所得外，如有兼營其他非自行生產產品買賣業務所發生之所得暨非營業收入者，該項買賣業務所發生之所得及非營業收入，不適用獎勵投資條例第十條（本案行為時為第十五條）納稅限額之規定。惟非營業收入如另有非營業損失可資減除者，自應以減除後之餘額，再適用上開規定辦理；如非營業損失大於非營業收入時，自無上開規定之適用問題。」為財政部六十六年十二月十四日台財稅字第三八四五二號函釋有案。二、原告本年度申報非營業收入包括利息收入一一八、三七六、八〇〇元、租賃收入一、三四〇、一七二元、商品盤盈三、二六四、一〇九元、兌換盈益一六一、四二五、四八四元及其他收入二四、〇四五、四三四元，其他收入中包含出售廢品廢料收入一〇、九〇二、七二六元，兌換盈益中含調整加計上期提列之外幣債務兌換損失準備三〇、一六二、六七九元，依財政部六十九年八月二十九日台財稅字第三七〇〇三號函釋生產事業因生產產品而發生之下腳及廢料收入，可從營業成本項下調整減除，以適用納稅限額之規定，本年度核算生產事業業務收入應納稅額

之非營業淨利准予減除出售廢料收入一〇、九〇二、七二六元；又參據財政部六十九年八月五日台財稅字第三六四八五號函釋「生產事業就上年度壞帳準備金額轉列其他收入者，如轉列之金額大於當年度依規定提列之壞帳準備金額時，應就超額部分不適用納稅限額之規定。如轉列之金額小於或等於當年度依規定提列之壞帳準備金額時，即不發生非營業收入不適用納稅限額之規定問題。」本年度調整加計上年度提列之外幣債務兌換損失準備三〇、一六二、六七九元，應不准自非營業淨利中減除。三、原告本期申報之非營業收入中，利息收入係全年營業收入寄存金融機構所獲之利息；租賃收入係其利用生產過程中所產生之廢氣予以出售，承購者就地加工為氫氣所支付之土地使用費；商品盤盈係生產及銷售過程原料、物料及成本進出庫之誤差；兌換盈益係其興建S W (84)廠及A B S廠借入外幣債務於償還時所發生之兌換差額及因國外進貨及出口外銷以外幣計價於結清時所產生之盈益；而代管國亨公司管理費係以其人力、物力協助國亨公司管理取得之代價，為原告於再訴願書中所自陳，並有會計師查帳報告書影本附原處分卷可稽，並非銷售其自行生產產品之收入，該等非營業收入項目之性質均非可轉列營業收入或營業成本或營業費用項下減除，被告依財政部六十六年十二月十四日台財稅字第三八四五二號函釋認無當時獎勵投資條例第十五條納稅限額之適用，並無不妥。是被告原核定計算原告本年度生產事業業務收入應納稅額之計算式：核定課稅所得額×納稅限額比例×（全年所得額 - 免稅所得額 - 非營業淨益）/（全年所得額 - 免稅所得額）= 生產事業業務收入應納稅額，與財政部七十七年五月十八日台財稅字第七七〇六五六一五一號函釋並無不合。至原告所訴非營業收益僅為一般會計報表使用人所習用之名稱，其本期並未兼營非生產事業之買賣業務，所申報之非營業收入事實上皆為因營業行為所發生，應有納稅限額之適用云云，核不足採。四、綜上論述，原處分及所為復查、訴願、再訴願決定並無違誤，請准如訴之聲明判決，以維稅政等語。

理 由

按「生產事業之營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過其全年課

稅所得額百分之二十五。但為特別獎勵創業投資事業、大貿易商，及基本金屬製造工業、重機械工業、石油化學工業或其他合於經濟及國防工業發展需要之資本密集或技術密集之重要生產事業及政府指定之重要科技事業，其營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過全年課稅所得額百分之二十」，為行為時獎勵投資條例第十五條第一項所明定。又「生產事業除自行生產產品所發生之所得外，如有兼營其他非自行生產產品買賣業務所發生之所得暨非營業收入者，該項買賣業務所發生之所得及非營業收入，不適用獎勵投資條例第十條（本案行為時為第十五條）納稅限額之規定。惟非營業收入如另有非營業損失可資減除者，自應以減除後之餘額，再適用上開規定辦理；如非營業損失大於非營業收入時，自無上開規定之適用問題。」為財政部六十六年十二月十四日台財稅字第三八四五二號函釋有案。經查：本件原告為符合行為時獎勵投資條例第三條規定之生產事業，其七十七年度營利事業所得稅結算申報，列報全年所得新臺幣（下同）四、三二一、三八三、一四八元，課稅所得額四、二〇〇、二二七、三二九元。被告財政部臺北市國稅局初查，全年所得額從其申報數核定，課稅所得額調整核定為四、二一二、三〇六、五六四元，並以其本年度申報非營業收入三〇八、四五一、九九九元、非營業損失九七、〇九〇、三七三元，核計非營業淨益二一一、三六一、六二六元，依財政部六十六年十二月十四日台財稅字第三八四五二號函釋並不適用行為時獎勵投資條例第十五條納稅限額之規定，乃依財政部七十七年五月十八日台財稅字第七七〇六五六一五一號函釋之計算公式，就其非屬生產事業業務收入部分按稅率百分之二十五計算應納稅額五二、八三九、九〇四元，而生產事業業務收入部分按納稅限額比例百分之二十計算應納稅額八〇〇、一八八、九八七元，核定其本期應納稅額為八五三、〇二八、八九一元。原告不服，申經復查結果，除准予於計算生產事業業務應納稅額之非營業淨利項目追減廢料收入一〇、九〇二、七二六元外，其餘未准變更。被告之原處分，揆諸首揭規定及函釋，洵無違誤。原告訴稱：原告七十七年度全年課稅所得額應有納稅限額之適用，被告核定原告應納稅額，超過全年百分之二十之限額，於法不合

，被告原核定本案個別損益事項之認事顯有誤解，被告之原處分，缺乏法源依據，違反獎勵投資條例第二條、第十五條及違反「依法行政原則」云云。經查，行為時獎勵投資條例第十五條第一項上段係為鼓勵一般生產事業提高產品生產能力所給予之納稅獎勵，同條第一項但書則為特別獎勵創業投資事業之大貿易商 石油化學工業 所給予之更進一步納稅優惠獎勵，而財政部六十六年十二月十四日台財稅字第三八四五二號函釋係財稅機關本於職權就財稅法規而為解釋，使法規得為正確之適用，自無牴觸該條例第十五條第一項及第二條之餘地，更無違反所得稅法及其施行細則及憲法第十九條以及中央法規標準法第六條規定等「依法行政之原則」，原告所訴，委無足取。次查：原告七十七年度申報為營業收入而應改列為非營業收入部分，計包括利息收入一一八、三七六、八〇〇元、租賃收入一、三四〇、一七二元、商品盤盈三、二六四、一〇九元、兌換盈益一六一、四二五、四八四元及其他收入二四、〇四五、四三四元，其他收入之兌換盈益中含調整加計上期提列之外幣債務兌換損失準備三〇、一六二、六七九元，比照財政部六十九年八月五日台財稅字第三六四八五號函釋「生產事業就上年度壞帳準備金額轉列其他收入者，如轉列之金額大於當年度依規定提列之壞帳準備金額時，應就超額部分不適用納稅限額之規定。如轉列之金額小於或等於當年度依規定提列之壞帳準備金額時，即不發生非營業收入不適用納稅限額之規定問題。」本年度調整加計上年度提列之外幣債務兌換損失準備三〇、一六二、六七九元，應不准自非營業淨利中減除。上開原告誤申報為營業收入中，利息收入係全年營業收入寄存金融機構所獲之利息；租賃收入係其利用生產過程中所產生之廢氣予以出售，承購者就地加工為氫氣所支付之土地使用費；商品盤盈係生產及銷售過程原料、物料及成本進出庫之誤差；兌換盈益係其興建 S W (84)廠及 A B S 廠借入外幣債務於償還時所發生之兌換差額及因國外進貨及出口外銷以外幣計價於結清時所產生之盈益；而代管國亨公司管理費係以其人力、物力協助國亨公司管理取得之代價，為原告於再訴願書中所自陳，並有會計師查帳報告書影本附原處分機關卷可稽，並非銷售其自行生產產品之收入，原處

分機關依財政部六十六年十二月十四日台財稅字第三八四五二號函釋認無當時獎勵投資條例第十五條納稅限額之適用，並無不妥。所訴非營業收益僅為一般會計報表使用人所習用之名稱，其本期並未兼營非生產事業之買賣業務，所申報之非營業收入事實上皆為因營業行為所發生，應有納稅限額之適用云云，核不足採。又原處分既係依財政部職權範圍內所為函釋內自由裁量，自與本院三十六年判字第三九號判例意旨不相違背，而「壞帳準備」與「兌換損益」科目雖不同，惟均屬非營業收入之現金，屬性相同，原處分準照「壞帳準備」之財政部函釋適用於本件之「兌換損益」科目，尚無違背本院六十年判字第四一七號判例之情事，從而原告所訴各節，均無足採，一再訴願決定，遞予維持原處分，俱無不合。原告起訴意旨，難謂有理，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國八十三年十月二十八日
(本件聲請書其餘附件略)