

總統府公報

Presidential Office Gazette

本號公報內容於發行日同步登載總統府全球資訊網

網址：<http://www.president.gov.tw/>

中華民國98年6月10日（星期三）發行 第6867號



總統府第二局 編印

總統府公報

第 6867 號

中華民國 98 年 6 月 10 日 (星期三)

目 錄

壹、總統令

一、公布法律

- (一)增訂並修正中華民國刑法條文……………2
- (二)增訂並修正中華民國刑法施行法條文……………5
- (三)制定公務人員行政中立法……………6
- (四)修正洗錢防制法條文……………10
- (五)增訂並修正志願士兵服役條例條文……………16
- (六)制定中央選舉委員會組織法……………19
- (七)增訂、刪除並修正民法繼承編條文……………22
- (八)增訂並修正民法繼承編施行法條文……………26
- (九)修正電子遊戲場業管理條例條文……………28
- (十)修正證券交易法條文……………29
- (十一)修正會計師法條文……………30
- (十二)修正菸酒管理法條文……………31
- (十三)修正記帳士法條文……………34

二、任免官員……………34

三、授予勳章……………39

貳、總統及副總統活動紀要

一、總統活動紀要……………39

二、副總統活動紀要……………40

參、總統府新聞稿.....41

肆、司法院令

公布大法官議決釋字第 657 號解釋.....44

~~~~~

總 統 令

~~~~~

總統令

中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800141551 號

茲增訂中華民國刑法第四十二條之一條文；並修正第四十二條、第四十四條及第七十四條至第七十五條之一條文，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄
法務部部長 王清峰

中華民國刑法增訂第四十二條之一條文；並修正第四十二條、第四十四條及第七十四條至第七十五條之一條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

第四十二條 罰金應於裁判確定後二個月內完納。期滿而不完納者，強制執行。其無力完納者，易服勞役。但依其經濟或信用狀況，不能於二個月內完納者，得許期滿後一年內分期繳納。遲延一期不繳或未繳足者，其餘未完納之罰金，強制執行或易服勞役。

依前項規定應強制執行者，如已查明確無財產可供執

行時，得逕予易服勞役。

易服勞役以新臺幣一千元、二千元或三千元折算一日。但勞役期限不得逾一年。

依第五十一條第七款所定之金額，其易服勞役之折算標準不同者，從勞役期限較長者定之。

罰金總額折算逾一年之日數者，以罰金總額與一年之日數比例折算。依前項所定之期限，亦同。

科罰金之裁判，應依前三項之規定，載明折算一日之額數。

易服勞役不滿一日之零數，不算。

易服勞役期內納罰金者，以所納之數，依裁判所定之標準折算，扣除勞役之日期。

第四十二條之一 罰金易服勞役，除有下列情形之一者外，得以提供社會勞動六小時折算一日，易服社會勞動：

- 一、易服勞役期間逾一年。
- 二、應執行逾六月有期徒刑併科之罰金。
- 三、因身心健康之關係，執行社會勞動顯有困難。

前項社會勞動之履行期間不得逾二年。

無正當理由不履行社會勞動，情節重大，或履行期間屆滿仍未履行完畢者，執行勞役。

社會勞動已履行之時數折算勞役日數，未滿一日者，以一日論。

社會勞動履行期間內繳納罰金者，以所納之數，依裁判所定罰金易服勞役之標準折算，扣除社會勞動之日數。

依第三項執行勞役，於勞役期內納罰金者，以所納之數，依裁判所定罰金易服勞役之標準折算，扣除社會勞動

與勞役之日數。

第四十四條 易科罰金、易服社會勞動、易服勞役或易以訓誡執行完畢者，其所受宣告之刑，以已執行論。

第七十四條 受二年以下有期徒刑、拘役或罰金之宣告，而有下列情形之一，認以暫不執行為適當者，得宣告二年以上五年以下之緩刑，其期間自裁判確定之日起算：

- 一、未曾因故意犯罪受有期徒刑以上刑之宣告者。
- 二、前因故意犯罪受有期徒刑以上刑之宣告，執行完畢或赦免後，五年以內未曾因故意犯罪受有期徒刑以上刑之宣告者。

緩刑宣告，得斟酌情形，命犯罪行為人為下列各款事項：

- 一、向被害人道歉。
- 二、立悔過書。
- 三、向被害人支付相當數額之財產或非財產上之損害賠償。
- 四、向公庫支付一定之金額。
- 五、向指定之政府機關、政府機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體，提供四十小時以上二百四十小時以下之義務勞務。
- 六、完成戒癮治療、精神治療、心理輔導或其他適當之處遇措施。

七、保護被害人安全之必要命令。

八、預防再犯所為之必要命令。

前項情形，應附記於判決書內。

第二項第三款、第四款得為民事強制執行名義。

緩刑之效力不及於從刑與保安處分之宣告。

第七十五條

受緩刑之宣告，而有下列情形之一者，撤銷其宣告：

一、緩刑期內因故意犯他罪，而在緩刑期內受逾六月有期徒刑之宣告確定者。

二、緩刑前因故意犯他罪，而在緩刑期內受逾六月有期徒刑之宣告確定者。

前項撤銷之聲請，於判決確定後六月以內為之。

第七十五條之一

受緩刑之宣告而有下列情形之一，足認原宣告之緩刑難收其預期效果，而有執行刑罰之必要者，得撤銷其宣告：

一、緩刑前因故意犯他罪，而在緩刑期內受六月以下有期徒刑、拘役或罰金之宣告確定者。

二、緩刑期內因故意犯他罪，而在緩刑期內受六月以下有期徒刑、拘役或罰金之宣告確定者。

三、緩刑期內因過失更犯罪，而在緩刑期內受有期徒刑之宣告確定者。

四、違反第七十四條第二項第一款至第八款所定負擔情節重大者。

前條第二項之規定，於前項第一款至第三款情形亦適用之。

總統令

中華民國 98 年 6 月 10 日

華總一義字第 09800141561 號

茲增訂中華民國刑法施行法第三條之二條文；並修正第六條之一及第十條之二條文，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄
法務部部长 王清峰

中華民國刑法施行法增訂第三條之二條文；並修正第六條之一及第十條之二條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

第三條之二 刑法第四十一條及第四十二條之一之規定，於中華民國九十八年九月一日刑法修正施行前已裁判確定之處罰，未執行或執行未完畢者，亦適用之。

第六條之一 於中華民國九十四年一月七日刑法修正施行前，受緩刑之宣告，九十四年一月七日修正刑法施行後，仍在緩刑期內者，適用九十四年一月七日修正施行之刑法第七十五條、第七十五條之一及第七十六條規定。

於中華民國九十八年五月十九日刑法修正施行前，受緩刑之宣告，九十八年五月十九日修正刑法施行後，仍在緩刑期內者，適用九十八年五月十九日修正施行之刑法第七十五條及第七十五條之一規定。

第十條之二 中華民國九十七年十二月三十日修正之刑法第四十一條，自九十八年九月一日施行。

中華民國九十八年五月十九日修正之刑法第四十二條之一、第四十四條、第七十四條、第七十五條、第七十五條之一，自九十八年九月一日施行。

總統令

中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800141571 號

茲制定公務人員行政中立法，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

公務人員行政中立法

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

第 一 條 為確保公務人員依法行政、執行公正、政治中立，並適度規範公務人員參與政治活動，特制定本法。

公務人員行政中立之規範，依本法之規定；本法未規定或其他法律另有嚴格規定者，適用其他有關之法律。

第 二 條 本法所稱公務人員，指法定機關依法任用、派用之有給專任人員及公立學校依法任用之職員。

第 三 條 公務人員應嚴守行政中立，依據法令執行職務，忠實推行政府政策，服務人民。

第 四 條 公務人員應依法公正執行職務，不得對任何團體或個人予以差別待遇。

第 五 條 公務人員得加入政黨或其他政治團體。但不得兼任政黨或其他政治團體之職務。

公務人員不得介入黨政派系紛爭。

公務人員不得兼任公職候選人競選辦事處之職務。

第 六 條 公務人員不得利用職務上之權力、機會或方法，使他人加入或不加入政黨或其他政治團體；亦不得要求他人參加或不參加政黨或其他政治團體有關之選舉活動。

第 七 條 公務人員不得於上班或勤務時間，從事政黨或其他政治團體之活動。但依其業務性質，執行職務之必要行為，不在此限。

前項所稱上班或勤務時間，指下列時間：

一、法定上班時間。

二、因業務狀況彈性調整上班時間。

三、值班或加班時間。

四、因公奉派訓練、出差或參加與其職務有關活動之時間。

第 八 條 公務人員不得利用職務上之權力、機會或方法，為政黨、其他政治團體或擬參選人要求、期約或收受金錢、物品或其他利益之捐助；亦不得阻止或妨礙他人為特定政黨、其他政治團體或擬參選人依法募款之活動。

第 九 條 公務人員不得為支持或反對特定之政黨、其他政治團體或公職候選人，從事下列政治活動或行為：

一、動用行政資源編印製、散發、張貼文書、圖畫、其他宣傳品或辦理相關活動。

二、在辦公場所懸掛、張貼、穿戴或標示特定政黨、其他政治團體或公職候選人之旗幟、徽章或服飾。

三、主持集會、發起遊行或領導連署活動。

四、在大眾傳播媒體具銜或具名廣告。

五、對職務相關人員或其職務對象表達指示。

六、公開為公職候選人站台、遊行或拜票。

七、其他經考試院會同行政院以命令禁止之行為。

前項第一款所稱行政資源，指行政上可支配運用之公物、公款、場所、房舍及人力等資源。

第 十 條 公務人員對於公職人員之選舉、罷免或公民投票，不得利用職務上之權力、機會或方法，要求他人不行使投票權或為一定之行使。

第 十 一 條 公務人員登記為公職候選人者，自候選人名單公告之日起至投票日止，應依規定請事假或休假。

公務人員依前項規定請假時，長官不得拒絕。

第十二條 公務人員於職務上掌管之行政資源，受理或不受理政黨、其他政治團體或公職候選人依法申請之事項，其裁量應秉持公正、公平之立場處理，不得有差別待遇。

第十三條 各機關首長或主管人員於選舉委員會發布選舉公告日起至投票日止之選舉期間，應禁止政黨、公職候選人或其支持者之造訪活動；並應於辦公、活動場所之各出入口明顯處所張貼禁止競選活動之告示。

第十四條 長官不得要求公務人員從事本法禁止之行為。

長官違反前項規定者，公務人員得檢具相關事證向該長官之上級長官提出報告，並由上級長官依法處理；未依法處理者，以失職論，公務人員並得向監察院檢舉。

第十五條 公務人員依法享有之權益，不得因拒絕從事本法禁止之行為而遭受不公平對待或不利處分。

公務人員遭受前項之不公平對待或不利處分時，得依公務人員保障法及其他有關法令之規定，請求救濟。

第十六條 公務人員違反本法，應按情節輕重，依公務員懲戒法、公務人員考績法或其他相關法規予以懲戒或懲處；其涉及其他法律責任者，依有關法律處理之。

第十七條 下列人員準用本法之規定：

- 一、公立學校校長及公立學校兼任行政職務之教師。
- 二、教育人員任用條例公布施行前已進用未納入銓敘之公立學校職員及私立學校改制為公立學校未具任用資格之留用職員。
- 三、公立社會教育機構專業人員及公立學術研究機構

- 研究人員。
- 四、各級行政機關具軍職身分之人員及各級教育行政主管機關軍訓單位或各級學校之軍訓教官。
- 五、各機關及公立學校依法聘用、僱用人員。
- 六、公營事業機構人員。
- 七、經正式任用為公務人員前，實施學習或訓練人員。
- 八、行政法人有給專任人員。
- 九、代表政府或公股出任私法人之董事及監察人。

第十八條 憲法或法律規定須超出黨派以外，依法獨立行使職權之政務人員，準用本法之規定。

第十九條 本法施行細則，由考試院定之。

第二十條 本法自公布日施行。

總統令

中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800141581 號

茲修正洗錢防制法第三條、第七條至第十一條及第十三條條文，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄
法務部部长 王清峰

洗錢防制法修正第三條、第七條至第十一條及第十三條條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

- 第 三 條 本法所稱重大犯罪，指下列各款之罪：
- 一、最輕本刑為五年以上有期徒刑以上之刑之罪。
 - 二、刑法第二百零一條、第二百零一條之一之罪。

- 三、刑法第二百四十條第三項、第二百四十一條第二項、第二百四十三條第一項之罪。
- 四、刑法第二百九十六條第一項、第二百九十七條第一項、第二百九十八條第二項、第三百條第一項之罪。
- 五、兒童及少年性交易防制條例第二十三條第二項至第四項、第二十七條第二項之罪。
- 六、槍砲彈藥刀械管制條例第十二條第一項至第三項、第十三條第一項、第二項之罪。
- 七、懲治走私條例第二條第一項、第三條第一項之罪。
- 八、證券交易法第一百七十一條第一項第一款所定違反同法第一百五十五條第一項、第二項或第一百五十七條之一第一項之規定、第一百七十一條第一項第二款、第三款及第一百七十四條第一項第八款之罪。
- 九、銀行法第一百二十五條第一項、第一百二十五條之二第一項、第一百二十五條之二第四項適用同條第一項、第一百二十五條之三第一項之罪。
- 十、破產法第一百五十四條、第一百五十五條之罪。
- 十一、組織犯罪防制條例第三條第一項、第二項後段、第四條、第六條之罪。
- 十二、農業金融法第三十九條第一項、第四十條第一項之罪。
- 十三、票券金融管理法第五十八條第一項、第五十八條之一第一項之罪。

- 十四、保險法第一百六十八條之二第一項之罪。
- 十五、金融控股公司法第五十七條第一項、第五十七條之一第一項之罪。
- 十六、信託業法第四十八條之一第一項、第四十八條之二第一項之罪。
- 十七、信用合作社法第三十八條之二第一項、第三十八條之三第一項之罪。
- 十八、本法第十一條之罪。

下列各款之罪，其犯罪所得在新臺幣五百萬元以上者，亦屬重大犯罪：

- 一、刑法第三百三十六條第二項、第三百三十九條、第三百四十四條之罪。
- 二、政府採購法第八十七條第一項、第二項後段至第六項、第八十八條、第八十九條、第九十條第一項、第二項後段、第三項、第九十一條第一項、第二項後段、第三項之罪。

第七條 金融機構對於達一定金額以上之通貨交易，應確認客戶身分及留存交易紀錄憑證，並應向法務部調查局申報。

前項所稱一定金額、通貨交易之範圍、確認客戶身分之程序、留存交易紀錄憑證之方式與期限、受理申報之範圍及程序，由中央目的事業主管機關會同法務部、中央銀行定之。

違反第一項規定者，處新臺幣二十萬元以上一百萬元以下罰鍰。

第八條 金融機構對疑似犯第十一條之罪之交易，應確認客戶

身分及留存交易紀錄憑證，並應向法務部調查局申報；其交易未完成者，亦同。

依前項規定為申報者，免除其業務上應保守秘密之義務。

第一項受理申報之範圍及程序，由中央目的事業主管機關會商內政部、法務部、中央銀行定之。

違反第一項規定者，處新臺幣二十萬元以上一百萬元以下罰鍰。但該金融機構如能證明其所屬從業人員無故意或過失者，不罰。

第九條 檢察官於偵查中，有事實足認被告利用帳戶、匯款、通貨或其他支付工具犯第十一條之罪者，得聲請該管法院指定六個月以內之期間，對該筆交易之財產為禁止提款、轉帳、付款、交付、轉讓或其他必要處分之命令。其情況急迫，有相當理由足認非立即為上開命令，不能保全得沒收之財產或證據者，檢察官得逕命執行之。但應於執行後三日內，聲請法院補發命令。法院如不於三日內補發或檢察官未於執行後三日內聲請法院補發命令者，應即停止執行。

前項禁止提款、轉帳、付款、交付、轉讓或其他必要處分之命令，法官於審判中得依職權為之。

前二項命令，應以書面為之，並準用刑事訴訟法第一百二十八條規定。

第一項之指定期間如有繼續延長之必要者，檢察官應檢附具體理由，至遲於期間屆滿之前五日聲請該管法院裁定。但延長期間不得逾六個月，並以延長一次為限。

對於外國政府、機構或國際組織依第十六條所簽訂之條約或協定或基於互惠原則請求我國協助之案件，如所涉之犯罪行為符合第三條所列之罪，雖非在我國偵查或審判中者，亦得準用第一項、前項規定。

對第一項、第二項之命令、前項之裁定不服者，準用刑事訴訟法第四編抗告之規定。

第十條 旅客或隨交通工具服務之人員出入國境攜帶下列之物，應向海關申報；海關受理申報後，應向法務部調查局通報：

一、總值達一定金額以上外幣現鈔。

二、總面額達一定金額以上之有價證券。

前項之一定金額、有價證券、受理申報與通報之範圍、程序及其他應遵行事項之辦法，由財政部會商法務部、中央銀行、行政院金融監督管理委員會定之。

外幣未依第一項之規定申報者，所攜帶之外幣，沒入之；外幣申報不實者，其超過申報部分之外幣沒入之；有價證券未依第一項規定申報或申報不實者，科以相當於未申報或申報不實之有價證券價額之罰鍰。

第十一條 有第二條第一款之洗錢行為者，處五年以下有期徒刑，得併科新臺幣三百萬元以下罰金。

有第二條第二款之洗錢行為者，處七年以下有期徒刑，得併科新臺幣五百萬元以下罰金。

收集、提供財物或財產上利益，供自己或他人實行下列犯罪之一，而恐嚇公眾或脅迫政府、外國政府、機構或國際組織者，處一年以上七年以下有期徒刑，得併科新臺

幣一千萬元以下罰金：

一、刑法第一百七十三條第一項、第三項、第一百七十六條準用第一百七十三條第一項、第三項、第一百七十八條第一項、第三項、第一百八十三條第一項、第四項、第一百八十四條第一項、第二項、第五項、第一百八十五條、第一百八十五條之一第一項至第五項、第一百八十五條之二、第一百八十六條之一第一項、第二項、第四項、第一百八十七條之一、第一百八十七條之二第一項、第二項、第四項、第一百八十七條之三、第一百八十八條、第一百九十條第一項、第二項、第四項、第一百九十條之一第一項至第三項、第一百九十一條之一、第一百九十二條第二項、第二百七十一條第一項、第二項、第二百七十八條、第三百零二條、第三百四十七條第一項至第三項、第三百四十八條、第三百四十八條之一之罪。

二、槍砲彈藥刀械管制條例第七條之罪。

三、民用航空法第一百條之罪。

法人之代表人、法人或自然人之代理人、受雇人或其他從業人員，因執行業務犯前三項之罪者，除處罰行為人外，對該法人或自然人並科以各該項所定之罰金。但法人之代表人或自然人對於犯罪之發生，已盡力監督或為防止行為者，不在此限。

犯前四項之罪，於犯罪後六個月內自首者，免除其刑；逾六個月者，減輕或免除其刑；在偵查或審判中自白者

，減輕其刑。

第一項至第三項之罪，於中華民國人民在中華民國領域外犯罪者，適用之。

第十三條 公務員洩漏或交付關於申報疑似犯第十一條之罪之交易或犯第十一條之罪嫌疑之文書、圖畫、消息或物品者，處三年以下有期徒刑。

金融機構不具公務員身分之從業人員洩漏或交付關於申報疑似犯第十一條之罪之交易或犯第十一條之罪嫌疑之文書、圖畫、消息或物品者，處二年以下有期徒刑、拘役或新臺幣五十萬元以下罰金。

總統令

中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800141591 號

茲增訂志願士兵服役條例第六條之一條文；並修正第三條之一至第五條之一條文，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄
國防部部长 陳肇敏

志願士兵服役條例增訂第六條之一條文；並修正第三條之一至第五條之一條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

第三條之一 前條第一項各款人員服志願士兵，自國防部核定服志願士兵之日起役。

前項志願士兵服役之核定權責，國防部得委任各司令部或委託行政院海岸巡防署及國家安全局辦理；受委託機

關於核定時，應副知國防部及所屬司令部。

第 四 條 志願士兵等級及任本級最少時間如下：

一、二等兵：六個月。

二、一等兵：一年。

三、上等兵。

上等兵服現役最大年限十年，自晉級之日起算。

志願士兵留職停薪期間，不計入前二項任本級之最少時間及上等兵服現役之最大年限。

志願士兵之俸級及其俸點，依軍人待遇條例第四條第二項附表志願役現役軍人俸表之規定辦理；晉任士官換敘俸級對照表如附表。

第 五 條 志願士兵在營服役期滿，應予退伍。但於戰時或非常事變時，或因同時退伍之人數影響國防安全時，國防部得命令核予繼續留營服役，或分期退伍。

依前項規定繼續留營服役者，於原因消滅時，應予退伍。

志願士兵除役年齡，為屆滿四十五歲之年十二月三十一日。

第五條之一 志願士兵年度考績丙上以下、因個人因素一次受記大過二次以上或於核定起役之日起三個月期滿後，經評審不適服志願士兵者，由國防部或各司令部於三個月內，依下列規定辦理：

一、未服滿現役最少年限，且尚未完成兵役義務者，依兵役法第十六條第一項第一款所定役期，直接轉服常備兵現役，期滿辦理退伍。

二、未服滿現役最少年限，且已完成兵役義務或無兵役義務者，辦理解除召集或退伍。

三、已服滿現役最少年限者，辦理解除召集或退伍。

前項不適服志願士兵人員，未服滿志願士兵現役最少年限者，應予賠償；其賠償範圍、數額、程序、分期賠償、免予賠償條件及其他相關事項之辦法，由國防部定之。

曾受志願士兵基礎訓練期間，得折算尚未完成兵役義務之現役應服役期。

第六條之一 志願士兵有下列情形之一，得申請留職停薪，除第一款不得拒絕外，由國防部考量任務需要辦理：

一、服志願士兵現役滿一年以上，為養育三足歲以下子女者；其申請以本人或配偶之一方為限。

二、配偶應軍事任務需要，派赴國外工作之期間在一年以上，擬隨同前往者。

前項第一款留職停薪期間至該子女滿三歲止，但不得逾二年。

同時撫育子女二人以上者，其育嬰留職停薪期間應合併計算，最長以最幼子女受撫育二年為限。

第一項第二款留職停薪期間，以配偶實際派赴國外工作之期間為限。

留職停薪期間屆滿或屆滿前留職停薪原因消滅者，應予復職。

留職停薪期間，不計入服現役之最少年限。

第一項志願士兵留職停薪、第五項留職停薪人員復職及前條第二項志願士兵繼續留營服役之核定權責，國防部

得委任所屬機關（構）、部隊、學校，或委託行政院海岸巡防署及國家安全局辦理。

總統令 中華民國 98 年 6 月 10 日
 華總一義字第 09800142871 號

茲制定中央選舉委員會組織法，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

中央選舉委員會組織法

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

第 一 條 為貫徹憲法保障民主法治及人民參政權之本旨，統籌辦理公職人員選舉、罷免及公民投票事務，設中央選舉委員會（以下簡稱本會）。

第 二 條 本會掌理下列事項：
 一、選舉、罷免、公民投票事務之綜合規劃。
 二、選舉、罷免、公民投票事務之辦理及指揮監督。
 三、選舉區劃分之規劃辦理。
 四、選舉、罷免、公民投票監察事務之處理。
 五、政黨及候選人競選費用之補貼。
 六、選舉、罷免、公民投票相關選務事項法規制（訂定、修正及廢止之擬議）。
 七、其他有關選舉、罷免、公民投票事項。

第 三 條 本會置委員九人至十一人，其中一人為主任委員，特任，對外代表本會；一人為副主任委員，職務比照簡任第十四職等；其餘委員七人至九人。

主任委員、副主任委員及委員均由行政院院長提名經立法院同意後任命。委員任期為四年，任滿得連任一次。但本法施行後，第一次任命之委員，其中五人之任期為二年。

行政院院長應於委員任滿三個月前，依前項程序提名任命新任委員。委員出缺時，行政院院長應於三個月內，依前項程序補提人選，其繼任委員之任期至原任期屆滿之日為止。但出缺委員所遺任期不足一年，且未逾三人者，不再補提人選。

本會委員應遴選具有法政相關學識、經驗之公正人士擔任。委員中同一黨籍者，不得超過委員總數三分之一。

本會委員除主任委員、副主任委員外，餘為無給職。

本會主任委員、副主任委員及委員有下列情形之一者，得由行政院院長予以免職：

- 一、因罹病致無法執行職務。
- 二、違法、廢弛職務或其他失職行為。
- 三、因案受羈押或經起訴。

第 四 條 主任委員出缺或因故無法行使職權時，由副主任委員代理；主任委員、副主任委員均出缺或因故無法行使職權時，由其他委員互推一人代理主任委員。

第 五 條 本會依據法律，獨立行使職權。
本會委員應超出黨派以外，依法獨立行使職權，於任職期間不得參加政黨活動。

第 六 條 下列事項，應經本會委員會議決議：
一、選舉、罷免、公民投票相關選務事項法規之制（

訂)定、修正及廢止之擬議。

二、各項選舉、罷免及公民投票公告事項之審議。

三、違反選舉、罷免及公民投票法規之裁罰事項。

四、重大爭議案件處理。

五、委員提案之事項。

六、其他重大應由委員會議議決事項。

第七條 本會委員會議，每月舉行一次，必要時得召開臨時會議，均由主任委員召集之。

前項會議由主任委員擔任主席，主任委員未能出席時，由副主任委員代理。主任委員、副主任委員均不能出席時，由出席委員互推一人為主席；開會時須有全體委員二分之一以上出席始得開議，會議之決議，應有出席委員過半數之同意；如遇重大爭議案件，開會時須有全體委員三分之二以上出席始得開議，會議之決議，應以委員總額過半數之同意行之。各委員對重大爭議案件之決議，得提出協同意見書或不同意見書，併同會議決議一併公布。

本會委員會議，得邀請學者、專家及與主要議題有關之其他機關派員列席，提供諮詢、陳述事實或報告。

第八條 本會置主任秘書，職務列簡任第十二職等。

第九條 本會為辦理選舉業務，得於直轄市及縣（市）設選舉委員會；其組織以命令定之。

第十條 本會各職稱之官等職等及員額，另以編制表定之。

第十一條 本法施行前原依派用人員派用條例審定准予登記有案之現職人員，其未具公務人員任用資格者，得繼續留任原職稱原官等之職務至離職時為止。

第十二條 本法施行前已派充之本會委員及巡迴監察員，於本法施行後依第三條規定委員任命之日視為任期屆滿。

第十三條 本法施行日期，由行政院定之。

總統令

中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800142881 號

茲增訂民法繼承編第一千一百四十八條之一、第一千一百五十六條之一、第一千一百六十二條之一及第一千一百六十二條之二條文；刪除第二節節名及第一千一百五十五條條文；並修正第一千一百四十八條、第一千一百五十三條、第一千一百五十四條、第一千一百五十六條、第一千一百五十七條、第一千一百五十九條、第一千一百六十一條、第一千一百六十三條及第一千一百七十六條條文，公布之。

總統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

民法繼承編增訂第一千一百四十八條之一、第一千一百五十六條之一、第一千一百六十二條之一及第一千一百六十二條之二條文；刪除第二節節名及第一千一百五十五條條文；並修正第一千一百四十八條、第一千一百五十三條、第一千一百五十四條、第一千一百五十六條、第一千一百五十七條、第一千一百五十九條、第一千一百六十一條、第一千一百六十三條及第一千一百七十六條條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

第一千一百四十八條 繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。

繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任。

~~第一千一百四十八條之一~~ 繼承人在繼承開始前二年內，從被繼承人受有財產之贈與者，該財產視為其所得遺產。

前項財產如已移轉或滅失，其價額，依贈與時之價值計算。

第一千一百五十三條 繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負連帶責任。

繼承人相互間對於被繼承人之債務，除法律另有規定或另有約定外，按其應繼分比例負擔之。

第二節 (刪除)

第一千一百五十四條 繼承人對於被繼承人之權利、義務，不因繼承而消滅。

第一千一百五十五條 (刪除)

第一千一百五十六條 繼承人於知悉其得繼承之時起三個月內開具遺產清冊陳報法院。

前項三個月期間，法院因繼承人之聲請，認為必要時，得延展之。

繼承人有數人時，其中一人已依第一項開具遺產清冊陳報法院者，其他繼承人視為已陳報。

~~第一千一百五十六條之一~~ 債權人得向法院聲請命繼承人於三個月內提出遺產清冊。

法院於知悉債權人以訴訟程序或非訟程序向繼承人請求清償繼承債務時，得依職權命繼承人於三個月內提出遺產清冊。

前條第二項及第三項規定，於第一項及第二項情形，

準用之。

第一千一百五十七條 繼承人依前二條規定陳報法院時，法院應依公示催告程序公告，命被繼承人之債權人於一定期限內報明其債權。

前項一定期限，不得在三個月以下。

第一千一百五十九條 在第一千一百五十七條所定之一定期限屆滿後，繼承人對於在該一定期限內報明之債權及繼承人所已知之債權，均應按其數額，比例計算，以遺產分別償還。但不得害及有優先權人之利益。

繼承人對於繼承開始時未屆清償期之債權，亦應依第一項規定予以清償。

前項未屆清償期之債權，於繼承開始時，視為已到期。其無利息者，其債權額應扣除自第一千一百五十七條所定之一定期限屆滿時起至到期時止之法定利息。

第一千一百六十一條 繼承人違反第一千一百五十八條至第一千一百六十條之規定，致被繼承人之債權人受有損害者，應負賠償之責。

前項受有損害之人，對於不當受領之債權人或受遺贈人，得請求返還其不當受領之數額。

繼承人對於不當受領之債權人或受遺贈人，不得請求返還其不當受領之數額。

第一千一百六十二條之一 繼承人未依第一千一百五十六條、第一千一百五十六條之一開具遺產清冊陳報法院者，對於被繼承人債權人之全部債權，仍應按其數額，比例計算，以遺產分別償還。但不得害及有優先權人之利益。

前項繼承人，非依前項規定償還債務後，不得對受遺贈人交付遺贈。

繼承人對於繼承開始時未屆清償期之債權，亦應依第一項規定予以清償。

前項未屆清償期之債權，於繼承開始時，視為已到期。其無利息者，其債權額應扣除自清償時起至到期時止之法定利息。

第一千一百六十二條之二 繼承人違反第一千一百六十二條之一規定者，被繼承人之債權人得就應受清償而未受償之部分，對該繼承人行使權利。

繼承人對於前項債權人應受清償而未受償部分之清償責任，不以所得遺產為限。但繼承人為無行為能力人或限制行為能力人，不在此限。

繼承人違反第一千一百六十二條之一規定，致被繼承人之債權人受有損害者，亦應負賠償之責。

前項受有損害之人，對於不當受領之債權人或受遺贈人，得請求返還其不當受領之數額。

繼承人對於不當受領之債權人或受遺贈人，不得請求返還其不當受領之數額。

第一千一百六十三條 繼承人中有下列各款情事之一者，不得主張第一千一百四十八條第二項所定之利益：

- 一、隱匿遺產情節重大。
- 二、在遺產清冊為虛偽之記載情節重大。
- 三、意圖詐害被繼承人之債權人之權利而為遺產之處分。

第一千一百七十六條 第一千一百三十八條所定第一順序之繼承人中有拋棄繼承權者，其應繼分歸屬於其他同為繼承之人。

第二順序至第四順序之繼承人中，有拋棄繼承權者，其應繼分歸屬於其他同一順序之繼承人。

與配偶同為繼承之同一順序繼承人均拋棄繼承權，而無後順序之繼承人時，其應繼分歸屬於配偶。

配偶拋棄繼承權者，其應繼分歸屬於與其同為繼承之人。

第一順序之繼承人，其親等近者均拋棄繼承權時，由次親等之直系血親卑親屬繼承。

先順序繼承人均拋棄其繼承權時，由次順序之繼承人繼承。其次順序繼承人有無不明或第四順序之繼承人均拋棄其繼承權者，準用關於無人承認繼承之規定。

因他人拋棄繼承而應為繼承之人，為拋棄繼承時，應於知悉其得繼承之日起三個月內為之。

總統令

中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800142891 號

茲增訂民法繼承編施行法第一條之三條文；並修正第一條之一條文，公布之。

總統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

民法繼承編施行法增訂第一條之三條文；並修正第一條之一條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

第一條之一 繼承在民法繼承編中華民國九十六年十二月十四日修正施行前開始且未逾修正施行前為拋棄繼承之法定期間者

，自修正施行之日起，適用修正後拋棄繼承之規定。

繼承在民法繼承編中華民國九十六年十二月十四日修正施行前開始，繼承人於繼承開始時為無行為能力人或限制行為能力人，未能於修正施行前之法定期間為限定或拋棄繼承，由其繼續履行繼承債務顯失公平者，於修正施行後，以所得遺產為限，負清償責任。

前項繼承人依修正施行前之規定已清償之債務，不得請求返還。

第一條之三 繼承在民法繼承編中華民國九十八年五月二十二日修正施行前開始，繼承人未逾修正施行前為限定繼承之法定期間且未為概括繼承之表示或拋棄繼承者，自修正施行之日起，適用修正後民法第一千一百四十八條、第一千一百五十三條至第一千一百六十三條之規定。

繼承在民法繼承編中華民國九十八年五月二十二日修正施行前開始，繼承人對於繼承開始以前已發生代負履行責任之保證契約債務，由其繼續履行債務顯失公平者，以所得遺產為限，負清償責任。

繼承在民法繼承編中華民國九十八年五月二十二日修正施行前開始，繼承人已依民法第一千一百四十條之規定代位繼承，由其繼續履行繼承債務顯失公平者，以所得遺產為限，負清償責任。

繼承在民法繼承編中華民國九十八年五月二十二日修正施行前開始，繼承人因不可歸責於己之事由或未同居共財者，於繼承開始時無法知悉繼承債務之存在，致未能於修正施行前之法定期間為限定或拋棄繼承，且由其繼續履

行繼承債務顯失公平者，於修正施行後，以所得遺產為限，負清償責任。

前三項繼承人依修正施行前之規定已清償之債務，不得請求返還。

總統令

中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800145141 號

茲修正電子遊戲場業管理條例第十七條條文，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄
經濟部部長 尹啟銘

電子遊戲場業管理條例修正第十七條條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

- 第十七條 經營電子遊戲場業者，應遵守下列事項：
- 一、普通級電子遊戲場，禁止未滿十五歲者於上課時間及夜間十時以後進入及滯留。
 - 二、限制級電子遊戲場，禁止未滿十八歲者進入。
 - 三、於營業場所明顯處，懸掛電子遊戲場業營業級別證。
 - 四、於營業場所入口明顯處，標示營業級別及入場年齡限制。
 - 五、不得於電子遊戲機使用真幣、信用卡、金融卡、現金卡、儲值卡或其他作為簽帳、提款、轉帳或支付之電磁紀錄物或晶片；其娛樂用代幣之大小、式樣或重量，不得與真幣相同或近似。

六、不得有涉及賭博、妨害風化或其他犯罪行為。
電子遊戲場業從業人員執行前項第一款及第二款之規定，得請消費者出示年齡證明。

總統令

中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800145151 號

茲修正證券交易法第四十三條之五及第一百八十三條條文，公布之。

總統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

證券交易法修正第四十三條之五及第一百八十三條條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

第四十三條之五 公開收購人進行公開收購後，除有下列情事之一，並經主管機關核准者外，不得停止公開收購之進行：

- 一、被收購有價證券之公開發行公司，發生財務、業務狀況之重大變化，經公開收購人提出證明者。
- 二、公開收購人破產、死亡、受監護或輔助宣告或經裁定重整者。
- 三、其他經主管機關所定之事項。

公開收購人所申報及公告之內容有違反法令規定之情事者，主管機關為保護公益之必要，得命令公開收購人變更公開收購申報事項，並重行申報及公告。

公開收購人未於收購期間完成預定收購數量或經主管機關核准停止公開收購之進行者，除有正當理由並經主管機關核准者外，公開收購人於一年內不得就同一被收購公司進行公開收購。

公開收購人與其關係人於公開收購後，所持有被收購公司已發行股份總數超過該公司已發行股份總數百分之五十者，得以書面記明提議事項及理由，請求董事會召集股東臨時會，不受公司法第一百七十三條第一項規定之限制。

第一百八十三條 本法施行日期，除中華民國八十九年七月十九日修正公布之第五十四條、第九十五條及第一百二十八條自九十年一月十五日施行，九十四年十二月二十日修正之第十四條之二至第十四條之五、第二十六條之三自九十六年一月一日施行，九十五年五月五日修正之條文自九十五年七月一日施行，及九十八年五月二十六日修正之條文自九十八年十一月二十三日施行外，自公布日施行。

總統令 中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800145161 號

茲修正會計師法第六條及第八十一條條文，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

會計師法修正第六條及第八十一條條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

- 第 六 條 有下列情事之一者，不得充任會計師：
- 一、曾有詐欺、背信、侵占、偽造文書或因業務上犯罪行為，受一年以上有期徒刑之宣告確定。但執行完畢或一部之執行而赦免已滿三年者，不在此限。
 - 二、受監護或輔助宣告尚未撤銷。

三、受破產宣告尚未復權。

四、罹患精神疾病或身心狀況違常，經主管機關委請二位以上相關專科醫師諮詢，並經主管機關認定不能執行業務。

五、曾任公務員而受撤職處分，其停止任用期間尚未屆滿。

六、受本法所定除名處分。

已充任會計師而有前項各款情事之一者，撤銷或廢止其會計師證書。但因前項第一款至第五款規定撤銷或廢止會計師證書者，於原因消滅後，仍得依本法之規定，請領會計師證書。

第八十一條 本法自公布日施行。

本法修正條文自中華民國九十八年十一月二十三日施行。

總統令

中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800145171 號

茲修正菸酒管理法第十二條、第十九條、第二十五條及第六十三條條文，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄
財政部部長 李述德

菸酒管理法修正第十二條、第十九條、第二十五條及第六十三條條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

第十二條 申請菸酒製造業者之設立，有下列各款情形之一者，

中央主管機關應不予許可：

- 一、申請人或負責人為未成年人、受監護或輔助宣告之人或破產人。
- 二、申請人或負責人違反第四十六條、第四十七條、第四十八條或第四十九條規定，在處分前。
- 三、申請人或負責人曾違反第四十六條、第四十七條、第四十八條或第四十九條規定經處分或有罪判決確定，或違反稅捐稽徵法經有罪判決確定，尚未執行完畢或執行完畢、緩刑期滿或赦免後尚未逾二年。
- 四、經中央主管機關依本法規定撤銷或廢止其菸酒製造業者之設立許可未滿三年。
- 五、申請人或負責人曾任菸酒製造業者之負責人，該業者經中央主管機關依本法規定撤銷或廢止其設立許可未滿三年。
- 六、生產及營運計畫表所載內容不足以實現其營運計畫。
- 七、申請設立許可應具備之文件不全或其記載內容不完備，經通知限期補正，屆期不補正或補正而仍不完備。

第十九條 申請菸酒進口業者之設立，有下列情形之一者，中央

主管機關應不予許可：

- 一、申請人或負責人為未成年人、受監護或輔助宣告之人或破產人。

- 二、申請人或負責人違反第四十六條、第四十七條、第四十八條或第四十九條規定，在處分前。
- 三、申請人或負責人曾違反第四十六條、第四十七條、第四十八條或第四十九條規定經處分或有罪判決確定，或違反稅捐稽徵法經有罪判決確定，尚未執行完畢或執行完畢、緩刑期滿或赦免後尚未逾二年。
- 四、經中央主管機關依本法規定撤銷或廢止其菸酒進口業者之設立許可未滿三年。
- 五、申請人或負責人曾任菸酒進口業者之負責人，該業者經中央主管機關依本法規定撤銷或廢止其設立許可未滿三年。
- 六、申請設立許可應具備之文件不全或其記載內容不完備，經通知限期補正，屆期不補正或補正而仍不完備。

第二十五條 有下列情形之一者，不得為菸酒販賣業者：

- 一、負責人為未成年人、受監護或輔助宣告之人或破產人。
- 二、負責人曾違反第四十六條、第四十七條、第四十八條或第四十九條規定經處分或有罪判決確定，或違反稅捐稽徵法經有罪判決確定，尚未執行完畢或執行完畢、緩刑期滿或赦免後尚未逾二年。

第六十三條 本法施行日期，由行政院定之。

本法修正條文，自中華民國九十八年十一月二十三日施行。

總統令 中華民國 98 年 6 月 10 日
華總一義字第 09800145181 號

茲修正記帳士法第四條及第三十九條條文，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄
財政部部長 李述德

記帳士法修正第四條及第三十九條條文

中華民國 98 年 6 月 10 日公布

第 四 條 有下列情事之一，不得充任記帳士；已充任者，撤銷或廢止其記帳士證書：

- 一、曾因業務上有詐欺、背信、侵占、偽造文書等犯罪行為，受有期徒刑一年以上刑之裁判確定者。
- 二、受監護或輔助宣告尚未撤銷者。
- 三、受破產之宣告尚未復權者。
- 四、經公立醫院證明有精神病者。
- 五、曾服公職而受撤職處分，其停止任用期間尚未屆滿者。
- 六、受本法所定除名處分者。

依前項第二款至第五款規定撤銷或廢止記帳士證書者，於原因消滅後，仍得依本法之規定請領記帳士證書。

第三十九條 本法自公布日施行。

本法中華民國九十八年五月二十六日修正之條文，自九十八年十一月二十三日施行。

總統令 中華民國 98 年 6 月 4 日

任命曾中明為內政部簡任第十三職等權理簡任第十四職等常務次長，林燕山為內政部國土測繪中心簡任第十一職等主任。

任命廖坤旦、龍立明、黃新妹為財政部臺北關稅局簡任第十職等關務監稽核，馬幼竹、翁鈴江為財政部臺北關稅局簡任第十一職等關務監副局長，林敏為財政部臺北關稅局簡任第十職等技術監室主任，周玲惠、簡森田、廖超祥、盧振茂為財政部臺北關稅局簡任第十職等關務監組長，劉鴻基為財政部臺北關稅局簡任第十職等關務監隊長。

任命成漢生、黃郁初、司徒元炎、蘇中山、莫天虎、季竹男、錢宜人、王汝浩、張治平、張祥山、魏得寶、楊添旺、湯克遠、田書墨、李長明、林秉致為法務部調查局簡任第十職等副處長，黃百成為法務部調查局簡任第十職等秘書，金梧、劉菊生為法務部調查局簡任第十一職等專門委員，汪忠一、鄭善鄰為法務部調查局航業海員調查處簡任第十職等專門委員，柴宜生為法務部調查局航業海員調查處簡任第十職等副處長，王漢洲為法務部調查局高雄市調查處簡任第十職等專門委員，歐陽京華為法務部調查局高雄市調查處簡任第十職等秘書，郭愛珍為法務部調查局高雄市調查處簡任第十職等副處長，陳義生為法務部調查局福建省調查處簡任第十職等專門委員，楊又銘為法務部調查局臺北市調查處簡任第十職等專門委員，吳琮為法務部調查局臺北市調查處簡任第十職等秘書，顧取隆、郭石松為法務部調查局臺北市調查處簡任第十職等副處長，姚慶三為法務部調查局臺北市調查處簡任第十職等督察，王書陶為法務部調查局臺灣省調查處簡任第十職等督察。

任命許正宗為經濟部工業局簡任第十職等專門委員，何震宇為經濟部礦務局簡任第十職等專門委員。

派彭貴湧為交通部鐵路改建工程局簡派第十一職等組長，彭家德

為交通部鐵路改建工程局簡派第十職等副組長。

任命林世崇為臺北市政府簡任第十職等參議，張仁信為臺北市政府兵役處簡任第十職等主任秘書，郭龍雲為臺北市政府兵役處簡任第十一職等副處長。

任命林玉魁為高雄市前鎮區公所簡任第十職等區長，梁東波為高雄市政府經濟發展局簡任第十職等主任秘書。

任命鄭念福為基隆市政府簡任第十職等處長，石明庭為基隆市政府簡任第十一職等處長。

任命洪孟啟為臺北縣政府簡任第十二職等權理簡任第十三職等秘書長，謝興華為臺北縣政府簡任第十職等參議，呂春萍為臺北縣政府法制局簡任第十職等專門委員，張本松為臺北縣政府法制局簡任第十職等主任秘書，吳建興為臺北縣政府農業局簡任第十職等權理簡任第十一職等副局長。

任命許育寧為桃園縣政府簡任第十一職等處長，李黎顯為桃園縣政府政風處簡任第十一職等處長，吳成方為桃園縣政府衛生局簡任第十職等局長。

任命黃晴曉為臺中市政府簡任第十職等參議。

任命魏錫堯為南投縣政府簡任第十一職等處長，林德芳為南投縣政府簡任第十一職等參議。

任命張良興、陳光興為嘉義市政府簡任第十一職等處長。

任命徐寶璋為嘉義縣政府簡任第十一職等處長。

任命林暉月為臺南市政府簡任第十一職等處長。

任命陳榮枝為臺南縣政府簡任第十職等秘書。

任命王屯電為高雄縣政府簡任第十職等處長。

任命林錫忠為宜蘭縣政府簡任第十一職等處長，呂莉莉為宜蘭縣

政府簡任第十職等處長。

任命黃鴻文、王光一、柳宗宏為薦任公務人員。

任命馮還文為薦任公務人員。

任命蔡政廷為薦任公務人員。

任命黃偉倫為薦任公務人員。

任命施炯祥為薦任公務人員。

任命蔡彥霖、楊素慧、陳鶴齡、蔡紀澤、何靜宜、葉世中、劉祁、黃文亨、林立昉、簡淑蓮為薦任公務人員。

任命張家慶、王友聖、黃士瑜、嚴玉如、陳嘉淦、黃浩珽、葉逸彬、彭敏惠、王佑菁、張照宏、劉廣慶、吳宇穎、林毓敏、儲惠明為薦任公務人員。

任命徐秀香、張麗慧、蕭雅純、陳南勳、邱柏誌、白旭凱、林欣儀、陳彩惠為薦任公務人員。

任命王秀雲、林松成、林永堂、陳慶銘為薦任公務人員。

任命于秉儀、余福明為薦任公務人員。

任命周健興為薦任公務人員。

任命顏秀珍、許恒誌為薦任公務人員。

任命柯佑穎、陳志宏、蕭靜怡、謝明紋、曾惠茹、楊映華、蔡芬蓮、簡名君為薦任公務人員。

任命郭琪民、陳諾威、張朝和、張靜忠、施彥廷、彭凱鴻、傅秀玲為薦任公務人員。

任命張翊軍為薦任公務人員。

任命連玉女為薦任公務人員。

任命陳秋雀為薦任公務人員。

任命吳芬芳、王麒銘、陳建文、楊遠明、陳俊銘、蔡明伸、許鴻

展、林俊源、顏子揚、邱美珍、廖怡珊、徐雅嵐為薦任公務人員。

派黃啟倫為薦派公務人員。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

總統令 中華民國 98 年 6 月 4 日

任命蕭宗義為警監二階警察官。

任命黃鴻麒、邱文謙、翁祖國、陳明德、呂建坤、吳得豪、蔡志和、李志鵬、蔡安龍、劉士偉、陳錦明、吳榮山、彭修文、吳東璟、徐明煌、陳舒淇、葉峻銘、沈三淳、李友輝、呂恩惠、黃則勝、黃維中、楊振升、胡中彥、蔡錦山、黃志賢、羅桂珠、蘇士豪、吳正雄、許君煌、徐育成、張煜明、游祺祥、蔡育政、嵇晨熹、羅文輝、郭友忠、高敏德、劉宸睿、都秀欽、李正祥、陳明祥、周志偉、莊英凱、籃銘堯、黃培哲、楊獻中、張永青、夏正華、陳錦躍、劉宗坤、林佳良、林芳宜、沈自強、林文騫、吳建明、鄭智銘、陳政裕、劉秋煌、黃淵章、黃奕豪、彭成枕、蔡恆堅、黨啟華、劉俊德、翁祖聖、曾威仁、盧建廷、張宏吉、黃啟峰、歐松林、黃文宏、劉慶澤、陳勝章、楊有杰、吳三寶、葉辛坤、邱俊貴、王明記、鄭明彬、廖學文、丁賢仁、王安順、吳昌儒、吳至人、張誌升、柳泰斌、葉昭文、李江林、詹政融、褚木坤、許照明、關山月、涂志宏、吳炯賢、曾振益、林榮智、林冠東、陳權榮、吳振達、賴建龍、林錦宏、林政一、黃俊棋、賴叡龍、王添億、蔡宏嘉、黃耿彥、蔡宗良、張成棟、蔡輝煌、張銘章、李浦銘、王奕壬、陳世豪、林宜鋒、蔡曜駿、張剛輔、葉威辰、洪信芳、王品堅、陳龍彬、鄭明勇、蕭國禎、郭峻瑀、鄭英茂、戴四國、楊順守、崔企英、黃寶慶、唐佑宗、藍周啟、楊建偉、陳文輝、

李澤順、呂榮釗、呂亦明、陳德威、張哲綸、蔡欽偉、徐立國、廖基伸、李俊賢、劉育昇、陳志瑜、李維哲、朱振輝、林金德、卓直章、范譽耀、洪松甫、劉偉光、潘信有、黃宏品、保漢卿、梁家銘、張玉堂、黃獻森、易文起、王俊龍、陳右錄、佘明鴻、劉正民、許秀基、陳天林、陳慶鎮為警正警察官。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

總統令

中華民國 98 年 5 月 28 日
華總二榮字第 09800130251 號

茲授予貝里斯總理巴洛特種大綬卿雲勳章。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄
外交部部長 歐鴻鍊

總統活動紀要

記事期間：

98 年 5 月 29 日至 98 年 6 月 4 日

5 月 29 日（星期五）

- 出訪中美洲友邦

5 月 30 日（星期六）

- 出訪中美洲友邦

5 月 31 日（星期日）

- 出訪中美洲友邦

6 月 1 日（星期一）

- 出訪中美洲友邦

6 月 2 日（星期二）

- 出訪中美洲友邦

6 月 3 日（星期三）

- 出訪中美洲友邦

6 月 4 日（星期四）

- 結束出訪中美洲友邦行程返抵國門（桃園國際機場）

~~~~~  
**副總統活動紀要**  
~~~~~

記事期間：

98 年 5 月 29 日至 98 年 6 月 4 日

5 月 29 日（星期五）

- 無公開行程

5 月 30 日（星期六）

- 無公開行程

5 月 31 日（星期日）

- 無公開行程

6 月 1 日（星期一）

- 無公開行程

6 月 2 日（星期二）

- 無公開行程

6 月 3 日（星期三）

- 無公開行程

6 月 4 日（星期四）

- 無公開行程

總統府新聞稿

總統發表「六四事件」20 週年感言

中華民國 98 年 6 月 4 日

馬英九總統今天發表「六四事件」20 週年感言，內容全文為：

20 年前的今天，在北京天安門廣場發生震驚全球的「六四事件」。今年，世界各地的華人社會都有紀念活動。我們認為，這段傷痛的歷史，必須勇敢面對，不能刻意迴避。

政府與人民之間的流血衝突，史不絕書，中外皆然。過去半世紀，包括美國、東歐、韓國、東南亞等都曾出現，並在社會留下了長久的傷痕。政府是為人民而存在，流血衝突造成的怨恨與恐懼不會隨時間消逝，握有公權力的政府永遠有責任虛心檢討，設法癒合傷口。我們認為：任何一個政府，面對不幸的歷史，要「就事論事」；面對沈痛的家屬，要「將心比心」。唯有如此，才能避免悲劇重演。

台灣也曾經歷類似不易化解的歷史傷痛，不論民國 36 年（1947）二二八事件或民國 40（1950）年代白色恐怖時期，都製造了不少冤魂

，也讓很多人失去自由與健康，許多家庭因而破碎，妻離子散，痛苦終生，人民與政府的關係蒙上怨恨與恐懼的陰影。民國 76 年（1987）台灣解除戒嚴之後，政府花很長的時間，拿出很大的決心與誠意，經由調查、認錯、道歉、建紀念碑、立法補償、恢復名譽、設國定紀念日並降半旗等系列作為，期能撫平歷史的傷痛，促進社會的和解。這一段努力實踐轉型正義與人權法治的歷史，對台灣、對中華民族、乃至對其他國家，都具有正面意義與參考價值。

「六四」之後 20 年間，海峽兩岸都發生巨大的變化。大陸經濟改革成功，人民生活大幅改善。最近 10 年，大陸當局比過去更為注意人權議題，除了參與 1966 年聯合國「政治與公民權利國際公約」（簽署）與「經濟社會文化權利國際公約」（批准）外，並多次提出「人權白皮書」，今年 4 月也正式公布「國家人權行動計畫」。儘管國際社會對此褒貶不一，但是這些作為顯示，大陸當局已經願意直接面對這個議題，展現與過去完全不同的開放與自信。

過去 20 年間，台灣則經歷民主化的過程：解嚴之後，從開放組黨、國會改選、終止動員戡亂時期，廢止臨時條款、省市長民選，到總統直選，台灣一步一步回歸民主憲政常態。人民並以選票在 8 年內完成兩次政黨輪替，台灣逐漸邁向成熟的民主社會。上個月，台灣也批准了這兩項聯合國人權公約，並轉化為國內法，未來將以兩年時間，徹底檢討相關國內法律，以符合國際人權的標準。

這一年來，兩岸關係開始改善，雙方敵意逐漸降低，經貿來往與文化交流日益密切。兩岸在 60 年的軍事衝突與政治對立之後，不約而同開始採取具體行動，關切人權議題，尤其令人感到欣慰。這種良性發展不該只是歷史的偶然幸運，而應成為不可逆轉的趨勢，才能為兩

岸人民造福。

我們認為，歷史是指引我們前進的明燈，記取歷史教訓不是為了深化仇恨，而是為了策勵未來。如今兩岸關係的緩和，已為台海和平帶來曙光，我們認為：兩岸之間，最不需要的就是軍備競賽或外交惡鬥。兩岸之間最需要的是法治與人權的競相提升，這些普世價值應該成為兩岸人民永遠共同的語言，來為中華民族下一代子孫開創一個自由、民主的未來。這是我們對「六四」20週年的感言，也是對兩岸未來和平發展的期望！

司 法 院 令

司法院 令

發文日期：中華民國 98 年 4 月 3 日

發文字號：院台大二字第 0980007917 號

公布本院大法官議決釋字第六五七號解釋

附釋字第六五七號解釋

院長 賴 英 照

司法院釋字第六五七號解釋

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。

解釋理由書

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○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）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。

參、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，而倘未有明確事實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抵觸（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 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，然稽徵機關或行政院所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—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 條所揭槩之「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，自無抵觸租稅法律主義。

- 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、未查，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、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—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) 三〇總字第 0015 號及 94 年 5 月 6 日 (94) 三〇總字第 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，顯有下位法牴觸上位法之情形，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，與憲法尚無牴觸。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，明顯牴觸所得稅法、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）

編輯發行：總統府第二局

地 址：台北市重慶南路 1 段 122 號

電 話：(02) 23206254

(02) 23113731 轉 6252

傳 真：(02) 23140748

印 刷：九茹印刷有限公司

本報每週三發行（另於非公報發行日公布法律時增刊）

定 價：每份新臺幣 35 元

半年新臺幣 936 元

全年新臺幣 1872 元

國內郵寄資費內含(零購、掛號及國外郵資外加)

郵政劃撥儲金帳號：18796835

戶 名：總統府第二局

零購請洽總統府第二局或政府出版品展售門市

國家書店松江門市 /104 台北市松江路 209 號 1 樓 / (02) 25180207

五南文化廣場台中總店 /400 台中市中山路 6 號 / (04) 22260330 轉 27

五南文化廣場台大法學店 /100 台北市銅山街 1 號 / (02) 33224985

五南文化廣場逢甲店 /407 台中市河南路 2 段 240 號 / (04) 27055800

五南文化廣場高雄店 /800 高雄市新興區中山一路 290 號 / (07) 2351960

五南文化廣場屏東店 /900 屏東市中山路 46-2 號 / (08) 7324020

ISSN 1560-3792



9 771560 379004



00035

中 華 郵 政
台北誌字第 861 號
執照登記為雜誌交寄

GPN：

2000100002