

# 最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第257號

上 訴 人 中國信託金融控股股份有限公司

代 表 人 顏文隆

訴訟代理人 蔡雅萍 會計師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國110年1月21日臺北高等行政法院109年度訴字第507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、事實概要

(一)緣上訴人民國99年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事業所得稅結算申報及98年度未分配盈餘申報，就99年度營利事業所得稅部分之1.子公司中國信託創業投資股份有限公司（下稱中信創投公司）列報營業收入總額新臺幣（下同）219,403,911元、「第58欄」（投資收益分攤營業費用後之淨額）0元及停徵之證券、期貨交易所得3,730,083元，經被上訴人核定為226,621,896元、6,984,909元及負3,344,841元。2.上訴人列報前10年核定合併營業虧損本年度扣除額13,624,783,621元，經被上訴人核定為1,189,235,176元。上訴人不服，申經被上訴人107年2月26日財北國稅法一字第1070007224號復查決定，追認上訴人前10年核定合併營業虧損本年度扣除額6,487,911,776元。

(二)上訴人就其前10年核定合併營業虧損本年度扣除額及子公司中信創投公司—營業收入總額、「第58欄」、停徵之證券、期貨交易所得等部分，仍表不服，提起訴願，經被上訴人依訴願法第58條第2項規定重新審查復查決定結果，以108年9

01 月17日財北國稅法一字第1080034368號重審復查決定（下稱  
02 重審復查決定）：「一、撤銷本局107年2月26日財北國稅法  
03 一字第1070007224號復查決定關於99年度營利事業所得稅  
04 （一）前10年核定合併營業虧損本年度扣除額、（二）中國  
05 信託創業投資股份有限公司營業收入總額、『第58欄』（投  
06 資收益分攤營業費用後之淨額）、停徵之證券、期貨交易所  
07 得及……二、……追認前10年核定合併營業虧損本年度扣除  
08 額6,487,911,776元，變更核定為7,677,146,952元，……，  
09 其餘復查駁回。」

10 (三)上訴人就其前10年核定合併營業虧損本年度扣除額及子公司  
11 中信創投公司—營業收入總額、「第58欄」、停徵之證券、  
12 期貨交易所得部分，猶表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂  
13 提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（即重審復查決  
14 定）關於調減上訴人前10年度核定合併營業虧損本年度扣除  
15 額3,348,479,094元部分撤銷；關於調增子公司中信創投公  
16 司營業收入總額7,217,985元及空白項目（項目代號：第58  
17 欄）6,984,909元，以及調減停徵之證券、期貨交易所得7,0  
18 74,924元部分均撤銷。經原審法院判決駁回後，上訴人就其  
19 前10年核定合併營業虧損本年度扣除額部分仍不服，乃提起  
20 本件上訴。

21 二、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決  
22 所載。

23 三、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：

24 (一)關於上訴人前10年核定合併營業虧損本年度扣除額部分：

25 1.上訴人99年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事  
26 業所得稅結算申報，列報前10年核定合併營業虧損本年度  
27 扣除額13,624,783,621元，經被上訴人以重審復查決定予  
28 以核定為7,677,146,952元。因被上訴人將上訴人95年度  
29 課稅所得額虧損數（課稅所得之核定結果為虧損）19,24  
30 9,706,313元，先予以抵減該年度免計入所得額之投資收  
31 益淨額3,348,479,094元，復因96至98年度已使用之虧損

扣抵累計達8,224,080,267元〔=2,134,717,298元（96年度）+2,047,924,936元（97年度）+4,041,438,033元（98年度）〕，致使上訴人99年度僅餘虧損數7,677,146,952元可供盈虧互抵之使用（=19,249,706,313-3,348,479,094-8,224,080,267）。就被上訴人本件核定之前開本年度扣除額7,677,146,952元之結果，上訴人僅係爭執系爭投資收益淨額3,348,479,094元不應用於縮減可供扣抵之虧損數額，至於其餘盈虧互抵事項，兩造並不爭執，合先敘明。

2. 所得稅法第39條所規範之盈虧互抵須針對「所得稅法中加總計算並適用通用稅率之綜合所得」才有意義，故分離課稅之土地交易所得及免稅之證券交易所得，自會排除而不在計算範圍。至轉投資收益所得在所得種類之歸屬上仍被歸為「營利所得」，而屬綜合計算並適用通用稅率之所得。惟因其在前期被投資公司分配營利所得前，已課過營利事業所得稅，為免重複課徵，因而有制定所得稅法第42條規定之規範需求，而歷經多次修正，該條規範本旨仍在於「認知該等所得種類屬性應歸入『綜合計算並適用通用稅率』之一般所得」基礎下，達成「避免重複課稅」之目的，與「基於立法政策考量，針對特定種類稅捐客體之特殊性，自始將之自合併計算範圍中抽離，單獨給予免稅或單一特別稅率」之情形有別。故於計算前後盈虧互抵時，仍應計入投資收益，以之縮減虧損幅度；仍應將投資收益回歸一般所得基礎下，為整體觀察，此於兩稅合一制實施前後，並無不同。因所得稅法第42條第1項規定投資收益不計入所得額課稅，故經稽徵機關核定之營利事業所得稅結算申報核定通知書上各期核定虧損數，即未包含當期投資收益不計入所得額部分，故在核定通知書上所列之核定數（虧或盈），並非實際營業上之盈虧，於適用所得稅法第39條第1項但書規定時，自不能徒以之前年度之核定通知書所載之核定虧損金額為據。而所得稅法第42條始

終建立在避免公司轉投資收益重複課稅之意旨上，故該投資收益部分雖免予計入所得額課稅，惟仍屬營利事業之所得，於計算年度營業之虧損時，應將此收益計入判斷，始符「營業之虧損」之意義。又財政部66年3月9日台財稅第31580號函釋（下稱66年3月9日函釋）符合所得稅法第39條所稱之「虧損」之意義，與該條規定無違，且該函釋非將投資收益加入當年度課稅所得額中，並無重複課稅之虞，亦無違所得稅法第42條投資收益不計入所得額課稅之立法設計。是以財政部66年3月9日函釋，係財政部本於主管機關地位就適用所得稅法第39條所為釋示，其為闡明法規之原意，核與所得稅法第39條立法意旨相符，並未逾越法律規定，自無上訴人所稱違背租稅法律主義之問題。況依所得稅法第42條規定而獲實質免稅待遇之投資收益，因未計入當年度所得課稅，如於嗣後年度計算前10年核定虧損可扣除金額時，未將該投資收益加回，則可扣除虧損金額勢將虛增，並造成投資收益取得年度與虧損扣除年度雙重獲益之情形，致有違租稅公平原則。從而，財政部66年3月9日函釋以應將各該期依所得稅法第42條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除，核與租稅公平原則無違。另土地交易所得及證券交易所得係政府基於政策考量而立法規定為非課稅所得對象，而投資收益則係因被投資公司已繳納營利事業所得稅，如再由投資公司將投資收益作為課稅所得合計，將產生重複課稅之情形，彼等間所得性質不同，尚無比附援引之餘地。則上訴人本件主張投資收益亦應比照證券交易所得等，無庸先予抵減各該年度之核定虧損云云，容有誤會，尚難採據（本院100年度判字第936號、105年度判字第661號、106年度判字第618號等判決意旨參照）。從而，被上訴人認上訴人本件前10年核定合併營業虧損本年度扣除額應調減3,348,479,094元，

連同其他項目，予以核定為7,677,146,952元，並無違誤。

(二)關於上訴人子公司中信創投公司99年度營業收入總額、第58欄、第99欄部分：

中信創投公司99年度買賣有價證券收入、投資收益是否應攤計該年度無可直接合理明確歸屬之費用，以計算所得？自應以該年度中信創投公司是否以買賣有價證券為業。此應依其實際營業內容判斷，屬事實認定範疇，應核實為之，不受營利事業公司登記或商業登記營業項目拘束。上訴人主張「創業投資」業別之界定，以明中信創投公司非以有價證券買賣為業，而為本件稅法上費用分攤乙節，核屬無據。被上訴人就中信創投公司申報之營業收入總額219,403,911元，予以調增7,217,985元，最終核定其為226,621,896元；就第58欄部分，相較於中信創投公司申報之0元，被上訴人予以調增6,984,909元，最終核定其為6,984,909元；就第99欄部分，相較於中信創投公司申報之3,730,083元，被上訴人予以調減7,074,924元，最終核定其為負值3,344,841元，於法均無不合等語。

四、上訴意旨略謂：

(一)財政部66年3月9日函釋未斟酌國內轉投資收益在被投資公司於分配營利所得前，實已課過營利事業所得稅，若仍要求營利事業於計算得於以後年度抵減之虧損數額時須加回該年度之國內轉投資收益，勢將造成以後年度盈虧互抵之數額減少，等同變相增加營利事業該盈餘年度之課稅所得額及租稅負擔，無疑係就國內轉投資收益重複進行課稅，實已與所得稅法第42條所欲保障避免重複課稅之法益有違，進而嚴重侵害上訴人所應得使用虧損扣抵之權益。原判決一方面肯認國內轉投資收益因其在前期被投資公司分配營利所得前，已課過營利事業所得稅，為免重複課徵，而有制定所得稅法第42條規定之規範需求，另一方面卻認財政部66年3月9日函釋非將國內轉投資收益加入當年度課稅所得額中，並無重複課

01 稅之虞。惟原判決未查明適用財政部66年3月9日函釋之效果  
02 即等同於重複課稅，與所得稅法第42條立法目的之理由相互  
03 牴觸及矛盾，即有判決不備理由或理由矛盾之違誤，且亦有  
04 判決不適用法規或適用不當之違背法令。

05 (二)財政部66年3月9日函釋顯非法律或法律明確授權之法規命  
06 令，僅屬對內拘束之行政規則，而該函釋顯已影響上訴人之  
07 客觀淨所得高低，攸關上訴人本年度之應納稅額，並與憲法  
08 位階之量能課稅原則是否妥善貫徹有關，實已涉及人民繳納  
09 稅捐之客體及稅基之範疇，依司法院釋字第650號解釋，應  
10 以法律或由法律明確授權之命令加以訂定，方符租稅法律主  
11 義之要求，而非得由行政機關以行政規則變更之，且依司法  
12 院釋字第210號、第622號、第657號等解釋意旨，人民依稅  
13 法所得行使之虧損扣抵權利，亦不得透過解釋函令加以目的  
14 性限縮或類推適用。所得稅法第39條並無「以往年度虧損扣  
15 除當年度取得之投資收益」之明文，財政部66年3月9日函釋  
16 擅將所得稅法第42條之國內轉投資收益列為同法第39條之調  
17 整項目之一，即屬在無法律保留原則之範疇下變更人民納稅  
18 義務之範圍，增加納稅義務人法律所無之租稅負擔，侵害上  
19 訴人虧損扣抵之權益，違反憲法第19條之租稅法律主義。原  
20 判決逕予援用對母法所得稅法第39條擴張解釋之財政部66年  
21 3月9日函釋，顯已違反租稅法律主義。又上訴人已於原審陳  
22 明，財政部66年3月9日函釋將使採用與不採用連結稅制之營  
23 利事業間，形成差別待遇，除違反租稅法律主義外，亦有違  
24 反租稅中立原則。因若無財政部66年3月9日函釋，即營利事  
25 業對於「以往年度虧損」無須先行抵減各年度之國內轉投資  
26 收益，則不論採或不採連結稅制之營利事業，其合併結算申  
27 報之課稅所得額，或各別計算之總課稅所得額，皆應相同而  
28 無差別待遇產生，亦即回歸適用所得稅法第39條第1項但書  
29 規定即可，毋庸再將國內轉投資收益先行抵減各年度或合併  
30 申報之虧損扣除數。原判決對此未置一語，卻認同財政部66  
31 年3月9日函釋之計算方式，而未就連結稅制乃為「避免增加

01 租稅負擔」之立法目的作考量，顯有違反論理法則。故原判  
02 決顯有錯誤適用所得稅法第39條之違法，自有判決不適用法  
03 規或適用不當之違誤。

04 (三)財政部66年3月9日函釋發布時點係於兩稅合一制度施行前，  
05 國內轉投資收益即有「免稅」及「部分免稅」之規範，亦即  
06 仍有部分國內轉投資收益屬應稅所得，既其仍具有所得之性  
07 質，似有財政部66年3月9日函釋之適用餘地；然在兩稅合一  
08 制度施行後，已改採獨立課稅制，依行為時所得稅法第42條  
09 規定，國內轉投資收益不再列入稅基範圍內而由最終個人股  
10 東負擔其相關所得稅負，當無再繼續賦予全部或部分免計入  
11 所得之租稅優惠措施必要，亦即營利事業間之國內轉投資收  
12 益已未具有所得性質，原判決援用財政部66年3月9日函釋誤  
13 認國內轉投資收益於兩稅合一制度施行後仍屬於一般所得範  
14 圍，而認為於計算虧損扣除額時，倘未自可扣除虧損金額中  
15 加回將致企業雙重獲利一事，實有違誤，顯違背論理法則，  
16 自有判決不適用法規或適用不當之違誤。

17 (四)財政部66年3月9日函釋原說明第二點所列示之計算方式〔即  
18 設某公司組織之營利事業64年度免計入所得額之投資收益為  
19 100萬元，該年度經稽徵機關核定虧損為120萬元，其本（6  
20 5）年度純益額為200萬元，則依所得稅法第39條規定自其本  
21 年度純益額中扣除64年度核定虧損時，應將免計入所得額之  
22 投資收益100萬元，自該年度核定虧損120萬元中抵減後，再  
23 以其虧損之餘額20萬元，自本年度純益額200萬元中扣  
24 除〕，於財政部編列所得稅法令彙編（87年版）時，明確表  
25 明，說明所舉例示與新修正所得稅法第42條規定不合，故予  
26 刪除。顯然，87年1月1日所得稅法第42條於兩稅合一施行  
27 「後」，財政部66年3月9日函釋已不合時宜，不應再予援  
28 用。再者，財政部66年3月9日函釋說明所列示之65年度時所  
29 得稅法第42條規定與87年1月1日時所得稅法第42條規定，並  
30 無顯著不同。則財政部既已肯認於兩稅合一施行後不再援用  
31 該說明，何以本文意旨卻仍留存適用？原判決顯未考量前揭

情事，且對此有利於上訴人之事證，未依行政訴訟法第125條及第133條規定依職權調查，亦未說明不採認有利上訴人事證之理由，即有應調查而未予調查之情形，構成判決不備理由之違法。

(五)依營利事業所得稅結算申報書之損益及稅額計算表（下稱申報書計算表）格式設計以觀，「全年所得額」與其他項目如「99停徵之證券、期貨交易所得（損失）」、「101免徵所得稅之出售土地利益（損失）」……及「55前10年核定虧損本年度扣除額」為計算後，始得出「59課稅所得額」。若當年度之「課稅所得額」為負數（虧損），即表示該虧損數係按申報書計算表之設計制度計算下之結果（國內轉投資收益已排除在外，未列入課稅所得額之計算），實已符合所得稅法。惟原審判斷上訴人系爭年度虧損數時，仍援用財政部66年3月9日函釋，將該本不應計入之國內轉投資收益予以加回，無視所得稅法第42條將國內轉投資收益排除計入所得額之明文規定，顯違背論理法則，自有判決不適用法規或適用不當之違誤。

(六)上訴人遍觀所得稅法及其相關法律皆無明文規範究竟何為「綜合計算並適用通用稅率」之一般所得？原審自有創設法所無之規定並逕自擴張解釋之虞，顯已違反租稅法律主義。況依營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法（下稱分攤辦法）第2條規定，所得稅法所規範之免稅所得，大致可歸類有土地或其改良物交易所得（土地有關）、證券及期貨交易所得（有價證券有關）及股利所得（投資收益有關），則既同為免稅所得，原判決在無法明文規定之情形下，卻未將土地及證券期貨交易所得如同國內轉投資收益般認定其所得種類之屬性亦應歸入「綜合計算並適用通用稅率」之一般所得基礎，且於適用所得稅法第39條第1項但書時，卻僅將與「投資收益」有關之免稅所得，認其應先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除之規範，而與土地及證券期貨交易相關之免稅所得，皆免予先行

01 抵減所得稅法第39條第1項但書之「以往年度之營業虧  
02 損」，顯然使同為分攤辦法所規定之免稅性質所得，作成差  
03 別待遇之規範，違反稅捐正義之原則，致納稅義務人實際負  
04 擔之稅負顯然未與其經濟上之負擔相互匹配，而有違反量能  
05 課稅原則及論理法則，自有判決不適用法規或適用不當之違  
06 誤。

07 (七)縱依原判決所認，確有所謂「綜合計算並適用通用稅率」之  
08 一般所得之概念而將國內轉投資收益歸入一般所得項下，然  
09 上訴人以為，除依分攤辦法即可明土地、證券及期貨交易所  
10 得及國內轉投資收益皆屬免稅所得外，再依申報書計算表格  
11 式設計以觀，「36依所得稅法第42條規定取得之股利或盈  
12 餘」（即國內轉投資收益）」與「40處分資產利益（包括  
13 證券、期貨、土地交易所得）」亦同屬非營業收益，而國內  
14 轉投資收益依法不計入所得額課稅，於申報書計算表雖未有  
15 如其它免稅所得得於「99停徵之證券、期貨交易所得（損  
16 失）」或「101免徵所得稅之出售土地利益（損失）」予以  
17 調減之欄位，但該申報書計算表仍特別設計於「36依所得稅  
18 法第42條規定取得之股利或盈餘」右方之自行依法調整後金  
19 額欄位以斜線槓掉之，由此可知，國內轉投資收益如同土  
20 地、證券及期貨交易等免稅所得，皆屬不計入營利事業之課  
21 稅所得額範圍內之所得。原判決若認為如未將屬「綜合計算  
22 並適用通用稅率」之一般所得即國內轉投資收益加回，則可  
23 扣除虧損金額將虛增，進而造成投資收益取得年度與虧損扣  
24 除年度雙重獲益之情形，同一而論，則亦應將其他同屬免稅  
25 所得等同視之，蓋國內轉投資收益、土地、證券及期貨交易  
26 所得皆同屬免稅所得，何以原判決對同屬免稅所得之土地及  
27 證券交易所得於計算盈虧互抵時，卻認毋須將其加回？顯然  
28 原判決因未將國內轉投資收益、土地、證券及期貨交易等免  
29 稅所得一致認定其所得類別，始導致產生此錯誤論斷，故顯  
30 有判決不適用法規或適用不當等情事等語，為此請求廢棄原  
31 判決，並就廢棄部分，撤銷訴願決定及原處分（含重審復查

01 決定)關於調減上訴人前10年度核定合併營業虧損本年度扣  
02 除額3,348,479,094元部分。

03 五、經核原判決駁回上訴人於原審之訴，尚無違誤，茲就上訴理  
04 由執以主張原處分適用財政部66年3月9日函釋為違法一節，  
05 援引附表所示本件應適用之法令，予以補充論述如下：

06 (一)查中國鋼鐵股份有限公司因辦理99年度營利事業所得稅結算  
07 申報，與其子公司中龍鋼鐵股份有限公司採連結稅制合併報  
08 繳，經財政部高雄國稅局查核結果，將其虧損年度即98年度  
09 依86年12月30日修正公布之所得稅法第42條第1項規定不計  
10 入所得額之股利淨額(所得稅法第42條所稱之股利、股利淨  
11 額、盈餘、盈餘淨額，下均稱投資收益)抵減該年度虧損  
12 後，調減其依所得稅法第39條第1項但書規定申報之前10年  
13 虧損本年度扣除額，有所不服，循序提出行政救濟，最終經  
14 本院105年度判字第661號判決駁回其上訴為敗訴確定，因認  
15 本院前開確定判決所援用之財政部66年3月9日函釋牴觸憲  
16 法，聲請解釋。甫經憲法法庭於111年4月29日以111年度憲  
17 判字第5號作成判決，主文為：「財政部中華民國66年3月9  
18 日台財稅第31580號函，與憲法第19條租稅法律主義尚無牴  
19 觸，亦不生違反憲法第7條平等原則之問題。惟所得稅法第3  
20 9條第1項但書規定之跨年度盈虧互抵制度，其政策選擇影響  
21 國家財政、經濟與產業發展，並涉及人民之租稅負擔，為避  
22 免疑義，有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準，仍以法律  
23 或法律具體明確授權之命令予以明定為宜。」即已宣示財政  
24 部66年3月9日函釋無違租稅法律主義，且不生違反憲法第7  
25 條平等原則之問題。本件上訴人亦為採用連結稅制，併同其  
26 子公司合併辦理99年度營利事業所得稅結算申報，對於被上  
27 訴人依財政部66年3月9日函釋，將其申報用以抵減當年度純  
28 益額之95年度課稅所得額虧損數，先予扣除95年度免計入所  
29 得額之國內轉投資收益3,348,479,094元，核定以扣除後之  
30 餘額為虧損數得自99年度純益額中扣除，有所爭執。核此課

01 稅處分之法律爭議及所依據之基礎事實，相同於前開憲法法  
02 庭裁判之原因案件，首予指明。

03 (二)茲擇要引述憲法法庭作成財政部66年3月9日函釋為合憲之法  
04 律上意見如下：

05 1.系爭函係為利稽徵機關行使所得稅法第39條第1項但書規  
06 定之核定權，而為之釋示。

07 (1)所得稅法第39條第1項但書所指「前10年內各期虧損」  
08 之內涵，所得稅法並無明文，尚須經該管稽徵機關核定  
09 後，始得將之（即前10年內各期虧損）自本年度純益額  
10 中扣除，以核算本年度課稅所得額。是該管稽徵機關就  
11 營利事業「前10年內各期虧損」之核定，乃營利事業列  
12 報跨年度盈虧互抵之年度，課稅所得額應如何認列之前  
13 提。

14 (2)該管稽徵機關依所得稅法第39條第1項但書規定認定本  
15 年度之課稅所得額時，既應先核定「前10年內各期虧  
16 損」，且各年度營利事業所得稅結算申報核定通知書上  
17 「課稅所得額」欄位之金額，係呈現稽徵機關就營利事  
18 業申報所得（虧損）之審查結果，並據以計算該年度應  
19 納之營利事業所得稅，非為盈虧互抵而設，是同但書規  
20 定所稱得自本年度純益額中扣除之「前10年內各期虧  
21 損」，尚非逕指營利事業於以前各該虧損年度之營所稅  
22 結算申報經核認之虧損數。財政部66年3月9日函釋就  
23 「經該管稽徵機關核定之虧損」之核計為釋示，明示各  
24 期虧損之計算，應將各期依所得稅法第42條規定不  
25 （免）計入所得額之投資收益，先行抵減各該期虧損  
26 數，以利該管稽徵機關行使核定權。從而，系爭函之釋  
27 示若未逾越所得稅法第39條第1項但書「前10年內各期  
28 虧損」規定之可能解釋範圍，且符合該規定之立法目  
29 的，即難謂與租稅法律主義有違。

30 2.系爭函未逾越所得稅法第39條第1項但書所規定「前10年  
31 內各期虧損」之可能解釋範圍，且符合同但書規定之立

01 法目的，與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸。

02 (1)無論由所得稅法第42條規定，於採行營所稅與綜合所得  
03 稅（下稱綜所稅）獨立課稅制時期，該條69年12月30日  
04 修正公布之立法理由所稱：「……此項規定，目的原在  
05 避免投資收益之重複課稅。……」（立法院公報第69卷  
06 第102期院會紀錄第35頁至第36頁參照）；抑或於86年  
07 版所得稅法採行兩稅合一制時期，該條立法理由所謂：  
08 「……無論營利事業轉投資層次之多寡，該投資收益僅  
09 在最終被投資事業階段，課徵一次營利事業所得稅，由  
10 於營利事業之轉投資收益不計入所得額課稅，自應計入  
11 其股東可扣抵稅額帳戶餘額，俟盈餘分配予個人股東  
12 時，由個人股東併計其綜合所得總額課稅並予以扣抵，  
13 ……」（立法院公報第86卷第57會期院會紀錄第37頁至  
14 第38頁參照）。可知，所得稅法第42條規定之立法目  
15 的，並非為避免就同一租稅客體對同一租稅主體之重複  
16 課徵所得稅。

17 (2)又所得稅法第42條所規定之投資收益，就獲配之營利事  
18 業言，仍屬其收入，且因此等投資收益於獲配年度並未  
19 計入該營利事業之所得額課稅，是營利事業於獲配投資  
20 收益年度，雖年度營所稅結算申報經核定結果係屬虧  
21 損，但該虧損數既未將該投資收益計入，即非該營利事  
22 業之實際營業虧損；況營利事業投資於其他營利事業之  
23 原出資額折減之已實現投資損失，於年度營所稅結算申  
24 報係得列報為成本費用減除（營利事業所得稅查核準則  
25 第 99 條規定參照）。故系爭函核係基於正確衡量營利  
26 事業實際營業盈虧所示之實質稅負能力，乃釋示應將前  
27 10年內各該虧損年度依所得稅法第42條規定不（免）計  
28 入所得額之投資收益，先抵減各該期之虧損數，以營利  
29 事業之實際營業虧損，核定所得稅法第39條第1項但書  
30 規定之「前10年內各期虧損」，既未逾越「前10年內各  
31 期虧損」所得可能解釋範圍，且尚能符合同但書規定適

度放寬年度課稅原則以正確衡量稅負能力之立法目的，  
而與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸。

3.系爭函尚未牴觸所得稅法第42條第1項規定於兩稅合一制  
下之立法意旨，亦尚難謂其因牴觸同條項規定於兩稅合一  
制下之立法意旨，而與憲法第19條租稅法律主義有違。

(1)87年1月1日施行之兩稅合一制，更有藉系爭函涉及而為  
本件原因案件所適用之86年版所得稅法第42條第1項規  
定（下稱所得稅法第42條第1項），使投資收益於營利  
事業獲配階段之不計入所得額課稅，及將可扣抵稅額計  
入股東可扣抵稅額帳戶餘額，以避免營利事業與個人股  
東間因盈餘分派致所得稅之雙重負擔，俾達成兩稅合一  
制最終由個人股東負擔投資收益稅負之目的。

(2)然營利事業之營業難免有虧損，獲配投資收益之營利事  
業如有虧損，依法須彌補虧損後，始得分派股息紅利  
（公司法第 232 條規定參照），是此等有虧損之營利  
事業，其獲配之投資收益已無從全額分派予其股東，從  
而將無從藉其獲配投資收益後之分派盈餘，達成兩稅合  
一制最終由個人股東負擔投資收益稅負之目的，遑論原  
欲對個人股東課徵較高稅率之綜所稅；加以營利事業獲  
配投資收益所併同之股東可扣抵稅額，並非於營利事業  
獲配投資收益階段，而係於最終被投資事業階段課徵一  
次營所稅時所支付，並最終併由個人股東負擔稅負及用  
以扣抵綜所稅，是就獲配投資收益之營利事業言，該投  
資收益是否含可扣抵稅額，對其年度營所稅之負擔並無  
意義，但於虧損年度，營利事業獲配之投資收益雖已無  
從全額分派予其股東，惟與該投資收益所併同獲配之股  
東可扣抵稅額，最終卻仍可能全額分配予個人股東用以  
扣抵綜所稅。故於營利事業之虧損年度，所得稅法第42  
條第1項規定於兩稅合一制下存立之功能已有減損；從  
而，嗣後營利事業由虧轉盈，並依所得稅法第39條第1  
項但書規定列報跨年度盈虧互抵，系爭函釋示各該虧損

01 年度已依同法第42條第1項規定不計入該年度全年所得  
02 額之投資收益，應先抵減各該年度之虧損數，以其虧損  
03 數之餘額作為本年度（即列報跨年度盈虧互抵年度）純  
04 益額（即全年所得額）之扣除額，尚未牴觸所得稅法第  
05 42條第1項規定於兩稅合一制下之立法意旨，亦尚難謂  
06 因牴觸同條項規定於兩稅合一制下之立法意旨，而與憲  
07 法第19條租稅法律主義有違。

08 4.系爭函與財政部74年函、76年函間（函釋內容詳後），尚  
09 不生違反憲法第7 條平等原則之問題。

10 (1)財政部74年函即74年7月6日台財稅字第18503號函釋：

11 「公司組織之營利事業依所得稅法第三十九條規定將經  
12 稽徵機關核定之前三年內各期虧損自本年度純益額中扣  
13 除時，各該虧損年度如有暫停課徵營利事業所得稅之證  
14 券交易所得，無須先予抵減各該年度之核定虧損，但停  
15 徵期間所發生之損失，亦不得併入前三年核定虧損額，  
16 自本年度純益額中扣除」及財政部76年函即76年9月22  
17 日台財稅字第7585901號函：「公司組織之營利事業適  
18 用所得稅法第三十九條規定，自本年度純益額中扣除前  
19 三年各期核定虧損者，各該虧損年度如有依同法第四條  
20 第十六款規定免納所得稅之土地交易所得，可免先予抵  
21 減各該期之核定虧損，但出售土地之損失，亦不得併入  
22 前三年核定虧損額，自本年度純益額中扣除。」，係分  
23 別釋示稽徵機關於核定所得稅法第39條第1項但書所規  
24 定之各期虧損時，就營利事業於各該虧損年度如有暫停  
25 課徵營所稅之證券交易所得或免納所得稅之土地交易所  
26 得，無須先予抵減各該虧損年度所核定之虧損數。而各  
27 項實質上具免納所得稅效果之事項，既各有其稅制設計  
28 需求及立法目的，故稽徵機關為所得稅法第39條第1項  
29 但書所規定「前10年內各期虧損」之核定時，是否先行  
30 抵減各該虧損年度所核定之虧損數，自應各別判斷，是  
31 財政部就此類所得，所為如何核定「前10年內各期虧

01 損」之函釋間，其規範事項各不相同，尚不生違反憲法  
02 第7條平等原則之問題。

03 (2)況所得稅法第4條之1之停徵證券交易所所得之營所稅規  
04 定，核係為簡化稽徵手續之目的而為（立法院公報第78  
05 卷第104期院會紀錄第134頁參照），並有就此等資本利  
06 得之所得類型免納所得稅之租稅優惠性質。另所得稅法  
07 第4條第16款所以規定土地交易所得免納所得稅，則是  
08 因該土地交易所得已課徵土地增值稅（立法院公報第51  
09 卷第30會期第10期第16頁、第52卷第30會期第14期第38  
10 頁參照），即為避免就同一租稅客體對同一租稅主體課  
11 徵同屬所得類稅捐（所得稅、土地增值稅）之重複課稅  
12 而為；且上述2函亦同時揭示證券交易損失及出售土地  
13 損失，均不得併計虧損（所得稅法第4條之1及同法施行  
14 細則第8條之4規定參照）。故系爭函與財政部74年函、  
15 76年函間，乃基於不同事物所為之釋示，自不生違反憲  
16 法第7條平等原則之問題。

17 (三)參諸上開憲法法庭裁判意旨，已就上訴指摘各點闡述甚明：  
18 上訴意旨指依營利事業所得稅申報書計算表格式設計以觀，  
19 「全年所得額」與其他項目如「99停徵之證券、期貨交易所  
20 得（損失）」、「101免徵所得稅之出售土地利益（損  
21 失）」……及「55前10年核定虧損本年度扣除額」為計算  
22 後，始得出「59課稅所得額」。若當年度之「課稅所得額」  
23 為負數（虧損），即表示該虧損數係按申報書計算表之設計  
24 制度計算下之結果（國內轉投資收益已排除在外，未列入課  
25 稅所得額之計算），實已符合所得稅法，自不應將該本不應  
26 計入之國內轉投資收益予以加回一節，已經憲法法庭裁判指  
27 出「各年度營所稅結算申報核定通知書上『課稅所得額』欄  
28 位之金額，係呈現稽徵機關就營利事業申報所得（虧損）之  
29 審查結果，並據以計算該年度應納之營所稅，非為盈虧互抵  
30 而設，是同但書規定所稱得自本年度純益額中扣除之『前10  
31 年內各期虧損』，尚非逕指營利事業於以前各該虧損年度之

營所稅結算申報經核認之虧損數。」。上訴意旨又指摘原判決援用財政部66年3月9日函釋所為認定，與所得稅法第42條所欲保障避免重複課稅之法益有違；且擅將所得稅法第42條之國內轉投資收益列為同法第39條之調整項目之一，即屬在無法律保留原則之範疇下增加納稅義務人法律所無之租稅負擔，違反租稅法律主義一節，也已經前揭憲法法庭裁判釋明所得稅法第42條規定之立法目的，並非為避免就同一租稅客體對同一租稅主體之重複課徵所得稅，並裁判財政部66年3月9日函釋無違租稅法定主義。又關於所得稅法第4條之1之停徵證券交易所得之營所稅規定，及同法第4條第16款所以規定土地交易所得免納所得稅之立法意旨，與本件財政部66年3月9日函釋意旨，係針對不同事物所為之規定、釋示，財政部分別就證券交易所得部分、土地交易所得部分所作成之74年函、76年函，與財政部66年3月9日函釋間，其適用不致發生違反平等原則之問題一節，亦已經憲法法庭裁判闡述甚明，上訴意旨指摘原判決適用財政部66年3月9日函釋而有違法云云，自無可採。

(四)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 10 月 13 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 鄭 小 康

法官 林 玫 君

法官 洪 慕 芳

法官 李 玉 卿

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

01 中 華 民 國 111 年 10 月 17 日  
02 書記官 高 玉 潔