

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第270號

上 訴 人 大亞電線電纜股份有限公司

代 表 人 沈尚弘

訴訟代理人 呂松裕 會計師

被 上 訴 人 財政部南區國稅局

代 表 人 盧貞秀

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2月3日高雄高等行政法院109年度訴字第329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、上訴人106年度營利事業所得稅結算申報，列報前10年核定虧損本年度扣除額（下稱前10年虧損扣除額）新臺幣（下同）206,516,588元、課稅所得額2,257,359元，被上訴人初查以其未扣除虧損年度不計入課稅所得額之投資收益，乃核定前10年虧損扣除額為102,579,840元、課稅所得額120,566,221元及超限金額部分應納稅額17,669,247元（重審復查決定誤為17,669,246元）、加計利息183,760元一併徵收。上訴人不服，就前10年虧損扣除額與核定超限金額部分應納稅額加計利息，申請復查，未獲變更，提起訴願，經被上訴人重審復查決定（下稱重審復查決定）撤銷原復查決定，追減應加計利息165,390元，其餘復查駁回。上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、重審復查決定及原核定處分不利其部分均撤銷。案經高雄高等行政法院（下稱原審）以109年度訴字第329號判決

01 (下稱原判決)駁回後，遂提起本件上訴，並聲明：原判決
02 廢棄；訴願決定、重審復查決定不利其部分均撤銷。

03 二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
04 的記載。

05 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

06 (一)現行所得稅法以「量能課徵」為目標，原則上將同一稅捐主
07 體之全部所得均納入規範，並以「綜合計算」方式為稅基量
08 化，且適用通用稅率，只在立法政策另有考量時，才將特定
09 種類之稅捐客體以免稅或分離課稅之方式，排除在綜合課徵
10 之範圍。又所得稅法原則上不許可營利事業以往年度之虧損
11 扣抵當年度之營利事業所得稅，惟鑑於虧損以年度為期限，
12 計算營利事業之所得，常使變動性大之所得，負荷過重，為
13 使營利事業打破週期計算稅額之限制，能在不同稅捐週期內
14 之盈虧得以互補，促進稅制之公平合理，乃於所得稅法第39
15 條第1項但書規定「帳冊齊全，申報正確」者，容許以前10
16 年度之虧損來扣抵當年度之純益額。是所得稅法第39條關於
17 盈虧互抵規定之適用，既須以往年度有營業之虧損為必要，
18 其所稱之營業「虧損」，依同法第24條第1項前段及規定，
19 自應以營利事業以往年度各期之全部損益（全部所得）判斷
20 之，即依同法施行細則第31條規定之計算公式，以其本年度
21 收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐計算，方符合該法
22 條「有虧損才可以扣抵」之立法精神及課稅公平原則。

23 (二)轉投資收益在所得種類歸屬上被劃歸為「營利所得」，而屬
24 綜合計算並適用通用稅率之一般所得，惟考量轉投資收益在
25 前階段被投資公司分配營利所得前，已被課過一次營利事業
26 所得稅，為「避免重複課稅」，故稅制上將之規範為「免予
27 計入所得額課稅」、「部分計入所得額課稅」或「不計入所
28 得額課稅」，此觀所得稅法第42條歷次修訂自明，然此與
29 「基於立法政策考量，針對特定種類稅捐客體之特殊性，自
30 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
31 率」之情形有別，因此在計算前後盈虧互抵時，仍應計入虧

01 損之減項。從而，財政部民國66年3月9日台財稅第31580號
02 函（下稱66年3月9日函），以應將各該期依同法第42條規定
03 免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，
04 再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除，核與所得稅法第
05 39條法條立法本旨及精神相符。

06 (三)所得稅法第39條所稱之「虧損」，是指「稅上虧損」，即
07 「營利事業所有應合併計算、且應適用通用稅率之各式種類
08 所得項下虧損」，而轉投資收益項之盈虧本質上屬於適用通
09 用稅率之營利所得，自然應包涵其中，是立法政策實際上並
10 未將投資收益排除於應課稅所得之外（計算稅上盈虧時仍應
11 計入），況如於嗣後年度計算虧損可扣除金額時，未將該投
12 資收益加回，則營利事業實質虧損金額勢將虛增，而造成虛
13 虧實盈之假象，反而有違量能課稅及課稅公平原則。

14 (四)所得稅法第42條規定投資收益免予計入所得額課稅，係為避
15 免同一收益於投資公司及被投資公司階段同時課徵營利事業
16 所得稅，此與採「分離課稅」之土地交易所得或停止課徵所
17 得稅之證券交易所得均係政府基於政策考量而立法規定為非
18 課稅所得對象，自非屬同一事物本質，且適用之法令依據、
19 立法目的及稅捐優惠效果，均屬有別，無從比附援引。

20 (五)上訴人106年度營利事業所得稅結算申報之「全年所得額」
21 為221,033,051元，扣除「停徵之證券、期貨交易所得（損
22 失）」金額為198,656元、免徵所得稅之出售土地利益金額
23 為12,060,448元及「前10年核定虧損本年度扣除額」金額為
24 206,516,588元後，「課稅所得額」為2,257,359元。其中
25 「全年所得額」經被上訴人核定為235,405,165元、前10年
26 虧損扣除額經被上訴人依財政部66年3月9日函計算准予扣除
27 之虧損扣除額為196,125,862元（103年至105年核定累積虧
28 損計818,852,735元—不計入所得額課稅之投資收益計622,7
29 26,873元），並經上訴人同意將上開虧損102,579,840元於1
30 06年度營利事業所得稅申報案件中減除，遂核定106年度課
31 稅所得額為120,566,221元，應納稅額為20,496,257元（12

0,566,221元 $\times$ 17%)，於法並無不合。又上訴人自行列報之前10年虧損扣除額206,516,588元與被上訴人核定可扣除額196,125,862元之差額10,390,726元，依所得稅法第100條之2第1項及第123條規定，按短繳稅款1,766,423元（10,390,726元 $\times$ 17%）依郵政儲金1年期定期儲金固定利率1.04%，核計應加計利息18,370元（1,766,423元 $\times$ 1.04%），原核定應加計利息183,760元，重審復查決定准予追減165,390元，變更核定為加計利息18,370元，亦無違誤。綜上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

四、本院按：

(一)所得稅法第24條第1項前段規定：「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。」第39條第1項規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」準此，營利事業所得之計算，係以本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，以往年度營業之虧損，原則上不得列入本年度計算，惟於符合合同法第39條第1項但書特定要件之情形，即「公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者」的優良營利事業，則例外容許得將經該稽徵機關核定之「前10年內各期虧損」，作為列報跨年度盈虧互抵年度（即本年度）之全年所得額（即純益額）之扣除額，再行核課營利事業所得稅。申言之，所得稅法第39條第1項但書規定為年度課稅原則之例外，係基於正確衡量營利事業之稅負能力，而使符合特定條件（即會計帳冊簿據完備等）之營利事業，得於本年度認列以往年度營業之虧損，以適度放寬年度課稅原

則，並藉此提高企業競爭能力。又因所得稅法第39條第1項但書規定「前10年內各期虧損」之內涵，所得稅法並無明文，尚須經該管稽徵機關核定後，始得將之（即前10年內各期虧損）自本年度純益額中扣除，以核算本年度課稅所得額。是該管稽徵機關就營利事業「前10年內各期虧損」之核定，乃營利事業列報跨年度盈虧互抵之年度，課稅所得額應如何認列之前提。

(二)行為時所得稅法第42條第1項規定：「公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依第66條之3規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」依其立法理由所謂：「……無論營利事業轉投資層次之多寡，該投資收益僅在最終被投資事業階段，課徵一次營利事業所得稅，由於營利事業之轉投資收益不計入所得額課稅，自應計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額，俟盈餘分配予個人股東時，由個人股東併計其綜合所得總額課稅並予以扣抵，……」（立法院公報第86卷第57會期院會紀錄第37頁至第38頁參照）。可知，行為時所得稅法第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。該條規定係因應87年1月1日施行之兩稅合一制，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。是在兩稅合一制下，營利事業獲配之投資收益，必需透過營利事業之分派盈餘，將投資收益全額併同股東可扣抵稅額最終分配予個人股東，始能達成兩稅合一制就投資收益最終由個人股東負擔較高稅率綜合所得稅（所得稅法第5條規定參照；且參照立法院公報第85卷第50期委員會紀錄第283頁，兩稅合一制修法時，我國約有半數以上之股利所得屬適用百分之30及40個人所得稅稅率者所有）之目的；亦是在此獲配投資收益後分派盈餘之必需過程

01 前提下，考量營利事業間投資收益稅負之雙重負擔對徵納雙
02 方在課徵與申報程序之勞費，以及因投資收益稅負最終由個
03 人股東負擔所產生之可能效益，於兩稅合一制，行為時所得
04 稅法第42條第1項規定，仍對營利事業獲配之投資收益為不
05 計入所得額課稅之規定。

06 (三)財政部66年3月9日函：「公司組織之營利事業適用所得稅法
07 第39條規定，自本年度純益額中扣除前3年各期核定虧損
08 者，應將各該期依同法第42條規定免計入所得額之投資收
09 益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本
10 年度純益額中扣除。」（3年之規定，98年1月21日修正公布
11 後之現行規定為10年）。依所得稅法第39條第1項但書規
12 定，「前10年內各期虧損」應先經核定，則得自本年度純益
13 額中扣除之「前10年內各期虧損」，尚非逕指營利事業於以
14 前各該虧損年度之營利事業所得稅結算申報經核認之虧損
15 數。是以，為明確核定之基準，財政部66年3月9日函乃就所
16 得稅法第39條第1項但書所定「經該管稽徵機關核定之虧
17 損」之核計為釋示，明示各期虧損之計算，應將各期依行為
18 時所得稅法第42條規定不計入所得額之投資收益，先行抵減
19 各該期虧損數，以利該管稽徵機關行使核定權。然該「前10
20 年內各期虧損」既係本年度純益額之扣除額，用以核算本年
21 度課稅所得額，無涉本年度純益額之計算，則依財政部66年
22 3月9日函所為「前10年內各期虧損」之核定，並不會有將以
23 前年度之投資收益計入本年度純益額（即全年所得額），致
24 生牴觸行為時所得稅法第42條所規定不計入全年所得額之情
25 事。行為時所得稅法第42條所規定之投資收益，就獲配之營
26 利事業言，仍屬其收入，且因此等投資收益於獲配年度並未
27 計入該營利事業之所得額課稅，是營利事業於獲配投資收益
28 年度，雖年度營利事業所得稅結算申報經核定結果係屬虧
29 損，但該虧損數既未將該投資收益計入，即非該營利事業之
30 實際營業虧損；況營利事業投資於其他營利事業之原出資額
31 折減之已實現投資損失，於年度營利事業所得稅結算申報係

01 得列報為成本費用減除（營利事業所得稅查核準則第99條規
02 定參照）。故財政部66年3月9日函核係基於正確衡量營利事
03 業實際營業盈虧所示之實質稅負能力，乃釋示應將前10年內
04 各該虧損年度依行為時所得稅法第42條規定不計入所得額之
05 投資收益，先抵減各該期之虧損數，以營利事業之實際營業
06 虧損，核定所得稅法第39條第1項但書規定之「前10年內各
07 期虧損」，既未逾越「前10年內各期虧損」所得可能解釋範
08 圍，且尚能符合所得稅法第39條第1項但書規定適度放寬年
09 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
10 條租稅法律主義尚無牴觸（憲法法庭111年憲判字第5號判決
11 意旨參照）。上訴意旨主張轉投資收益屬「已課過稅」，倘
12 將該「已課過稅」之轉投資收益與「未課稅」之虧損先扣
13 抵，將造成未課過稅的虧損減少，已課過稅的投資收益不存
14 在，當公司下一年度獲利去抵減此剩餘虧損時，未課過稅獲
15 利將變大，導致實際上要多繳稅，如此，反而與投資收益免
16 稅係為避免重複課稅之立法理由相違背，財政部66年3月9日
17 函將虧損先扣除轉投資收益所造成課稅差異之結果，與促進
18 稅制公平合理之目的相矛盾云云，核係上訴人主觀一己之見
19 解，尚無足採。

20 (四)經查，上訴人106年度營利事業所得稅結算申報之「全年所
21 得額」為221,033,051元，扣除「停徵之證券、期貨交易所
22 得（損失）」金額為198,656元、免徵所得稅之出售土地利
23 益金額為12,060,448元及「前10年核定虧損本年度扣除額」
24 金額為206,516,588元後，「課稅所得額」為2,257,359元，
25 其中「全年所得額」經被上訴人核定為235,405,165元等
26 情，為原審依法確定之事實。從而被上訴人依前揭規定及財
27 政部66年3月9日函，將上訴人之投資收益先行抵減各該期之
28 核定虧損，計算前10年虧損扣除額為196,125,862元（103年
29 至105年核定累積虧損計818,852,735元—不計入所得額課稅
30 之投資收益計622,726,873元），並經上訴人同意將上開虧
31 損102,579,840元於106年度營利事業所得稅申報案件中減

01 除，遂核定106年度課稅所得額為120,566,221元，應納稅額
02 為20,496,257元（120,566,221元×17%）核屬有據，原判決
03 予以維持，並詳述其認定依據及得心證理由，依上開規定，
04 並無不合。

05 (五)所得稅法第100條之2第1項後段規定：「營利事業所得稅納
06 稅義務人結算申報所列報減除之各項成本、費用或損失……
07 超過本法及附屬法規或其他法律規定之限制，致短繳自繳稅
08 款，經稽徵機關核定補繳者，應自結算申報期限截止之次日
09 起，至繳納補徵稅款之日止，就核定補徵之稅額，依第123
10 條規定之存款利率，按日加計利息，一併徵收。但加計之利
11 息，以1年為限。」第123條規定：「本法所稱當地銀行業通
12 行之存款利率，指郵政儲金1年期定期儲金固定利率。」上
13 訴人自行列報之前10年虧損扣除額206,516,588元與被上訴
14 人核定可扣除額196,125,862元之差額10,390,726元等情，
15 為原審依法確定之事實。從而被上訴人依所得稅法第100條
16 之2第1項及第123條規定，按短繳稅款1,766,423元（10,39
17 0,726元×17%）依郵政儲金1年期定期儲金固定利率1.04%，
18 核計應加計利息18,370元（1,766,423元×1.04%），原核定
19 應加計利息183,760元，重審復查決定准予追減165,390元，
20 變更核定為加計利息18,370元，亦屬有據，原判決予以維
21 持，並詳述其認定依據及得心證理由，依上開規定，並無不
22 合。

23 (六)財政部74年7月6日台財稅字第18503號函（下稱74年7月6日
24 函）及76年9月22日台財稅字第7585901號函（下稱76年9月2
25 2日函），係分別釋示稽徵機關於核定所得稅法第39條第1項
26 但書所規定之各期虧損時，就營利事業於各該虧損年度如有
27 暫停課徵營利事業所得稅之證券交易所得或免納所得稅之土
28 地交易所得，無須先予抵減各該虧損年度所核定之虧損數。
29 而各項實質上具免納所得稅效果之事項，既各有其稅制設計
30 需求及立法目的，故稽徵機關為所得稅法第39條第1項但書
31 所規定「前10年內各期虧損」之核定時，是否先行抵減各該

01 虧損年度所核定之虧損數，自應各別判斷，是財政部就此類
02 所得，所為如何核定「前10年內各期虧損」之函釋間，其規
03 範事項各不相同，尚不生違反憲法第7條平等原則之問題。
04 況所得稅法第4條之1之停徵證券交易所得之營利事業所得稅
05 規定，核係為簡化稽徵手續之目的而為（立法院公報第78卷
06 第104期院會紀錄第134頁參照），並有就此等資本利得之所得
07 類型免納所得稅之租稅優惠性質。另所得稅法第4條第1項
08 第16款所以規定土地交易所得免納所得稅，則是因該土地交
09 易所得已課徵土地增值稅（立法院公報第51卷第30會期第10
10 期第16頁、第52卷第30會期第14期第38頁參照），即為避免
11 就同一租稅客體對同一租稅主體課徵同屬所得類稅捐（所得
12 稅、土地增值稅）之重複課稅而為；且上述財政部74年7月6
13 日函與76年9月22日函亦同時揭示證券交易損失及出售土地
14 損失，均不得併計虧損（所得稅法第4條之1及同法施行細則
15 第8條之4規定參照）。故財政部66年3月9日函與74年7月6日
16 函、76年9月22日函間，乃基於不同事物所為之釋示，自不
17 生違反憲法第7條平等原則之問題（憲法法庭111年憲判字第5
18 號判決意旨參照）。上訴意旨主張投資收益是否被認定為重
19 複課稅而須列為免稅，並非所得稅法之必然，而是政策考
20 量。因此，當土地交易所得、證券交易所得與轉投資收益所
21 得部分或全部被取消免稅資格時，這3種所得都列入「歸入
22 綜合計算並適用通用稅率之一般所得」，原判決認上開3種
23 所得「非屬同一事物本質」，應屬有誤云云，自無足採。

24 (七)財政部66年3月9日函業經憲法法庭111年憲判字第5號判決，
25 認該函係為協助下級稽徵機關行使所得稅法第39條第1項但
26 書規定授予之核定權，所為之釋示，其釋示未逾越同條但書
27 所規定「前10年內各期虧損」之可能解釋範圍，且符合該規
28 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，
29 與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸；亦不生違反憲法第7
30 條平等原則之問題。上訴意旨主張財政部66年3月9日函增加
31 所得稅法第39條所無之規定（即核定之虧損須先扣除免稅收

01 益後，再以虧損之餘額自純益中扣除），其限縮可扣抵之虧
02 損，擴大對上訴人之課稅範圍，已然涉及變更租稅客體之範
03 圍，逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅
04 義務，迺原判決就上開主張何以不可採未敘明理由，有理由
05 不備之違法云云，自無足採。

06 (八)綜上，原判決斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將訴願決
07 定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論
08 旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理
09 由，應予駁回。

10 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
11 項、第98條第1項前段，判決如主文。

12 中 華 民 國 111 年 5 月 20 日

13 最高行政法院第一庭

14 審判長法官 吳 東 都

15 法官 蕭 惠 芳

16 法官 林 妙 黛

17 法官 侯 志 融

18 法官 王 俊 雄

19 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

20 中 華 民 國 111 年 5 月 20 日

21 書記官 張 玉 純