

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

112年度訴字第261號

112年11月30日辯論終結

原告 成昌投資股份有限公司

代表人 KELLY LEE（董事長）

訴訟代理人 嚴國隆 會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）住同上

訴訟代理人 詹慶忠

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112年1月12日台財法字第11113947390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。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國108年度營利事業所得稅結算申報，列報停徵之證券及期貨交易所得新臺幣（下同）988,385,147元、課稅所得額負92,011,127元及基本所得額352,161,834元，經被告審查，核定停徵之證券及期貨交易所得1,103,079,570元、課稅所得額負105,923,271元，並核定基本所得額445,616,514元（課稅所得額負105,923,271元＋計入基本所得額之證券及期貨交易所得551,539,785元），應補稅額11,214,561元。原告不服，申請復查及提起訴願均遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)被告否准原告選擇於108年度減除前5年之證券及期貨交易淨損失，不符合所得基本稅額條例之立法目的：

1. 所得基本稅額條例第7條第1項第1款及第9款之所得額，應納入基本所得額之稅基中計算基本稅額，其損失亦應准予減除始為合理，爰於該條第2項規定其於所得基本稅額條例施行後，並經稽徵機關核定者，得自發生年度之次年度起5年內，從該款所得中減除。依此，若仍容許營利事業於當年度有各該款所得時，選擇對其最有利之方式決定以前年度損失減除之順序，該營利事業將可操縱損失減除年度以減輕所得基本稅額，則該條例所要避免獲利甚高之企業因適用租稅減免而僅繳甚低稅負或甚至完全未繳納租稅之情形仍將發生，自不符合所得基本稅額條例之立法目的。

2. 基本所得稅額之計算：

基本所得稅額＝（營利事業之課稅所得＋免稅所得－50萬）
× 12%如一般稅額 > 基本所得稅額，不必課徵基本所得稅
額如一般稅額 < 基本所得稅額，課徵基本所得稅額從計算
式得知，當一般所得大於基本所得時，有些免稅所得是不用
繳納基本稅額，而且一般所得越高，相對的不用繳納基本所
得稅額的免稅金額越大。例如當一般所得課稅額為10億元
時，一般所得稅額為2億元；有約6.67億元之免稅所得，其
基本所得稅額也為2億元。換言之，有6.67億免稅所得，沒
有課徵基本稅額。這是所得基本稅額條例所設計，不是有高
額免稅所得，不繳基本稅額就不符基本所得稅額之立法目
的，被告對於基本所得稅條例，容有誤解。被告核定原告10
7年所得稅如下：一般所得稅額：－100,747,514元；基本所
得稅額：－100,747,514＋58,509,067－34,731,323＝－76,
969,770元。被告核定原告107年有證券交易所得58,509,067
元，並扣除前五年證券交易損失34,731,323元，無一般稅額
也無基本所得稅額。原告申報107年所得稅時，申報證券交

易損失65,307,901元，當然沒有申報減除前五年證券交易損失。

3. 以原告107年申報情形，一般課稅所得為虧損，基本所得額也為虧損，減除前五年虧損等同未減除，只是造成更大的基本所得虧損而已，失去虧損可以在五年內減除之立法目的與意義。又若不准選擇減除年度，將造成租稅不公平的情形。被告一直以若可選擇減除年度，破壞所得基本稅額條例之立法精神。被告完全忽略前五年損失減除，乃完備所得基本稅額條例，達到租稅公平之設計，讓納稅義務人得在五年內減除損失，能免除因會計年度僅一年，所帶來所得的波動，更能達到負擔能力相同者，繳納一樣的稅，使納稅義務人信服，讓租稅制度得以永續。故原告依所得基本稅額條例第7條第2項之規定，選擇於108年申報減除前5年證券交易損失。

- (二)依據所得基本稅額條例第7條第1項之規定，計算的是當年度之基本所得額，也就是該條例施行細則第5條第5項計算之基本所得額。若無以前年度損失可減除，就依計算繳稅；在當年度基本所得額為正時，且有以前年度之損失時，再依所得基本稅額條例第7條第2項規定，按細則第5條第6項規定順序減除以前年度之損失；當基本所得額為負時，適用該條例第7條第1項之規定，依條例施行細則第5條第5項之規定減除當年度發生之損失。當基本所得額為負時，因為不會有基本稅額發生之情形，無減除以前年度損失之必要，而是將當年度產生之損失併同以前年度之損失，遞延至以後年度減除，始符合所得基本稅額條例第7條第2項規定，經稽徵機關核定之損失，「得」自發生年度之次年度起五年內，從當年度各該款所得中減除之精神。據此，不是自由選擇減除年度，而是規定不必減除。原告107年基本所得額未減除以前年度之損失已是負數，不適用所得基本稅額條例施行細則第5條第6項之規定，不必再減除以前年度之損失34,731,323元。前項損失依所得基本稅額條例第7條第2項之規定，可於108年度(為

正數)減除。被告所稱之計算順序，乃在基本所得額為正的情況下之規定，不適用於本案。故原告依所得基本稅額條例第7條第2項之規定，於108年申報減除前5年證券交易損失，合於稅法規定，符合所得基本稅額條例訂定的精神，才不會造成原告多負擔360萬元稅額。

(三)聲明：訴願決定、原處分(即復查決定)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)納稅義務人在計算當年度之基本所得額時，如有所得基本稅額條例第7條第1項第1款規定之證券及期貨交易所得加計項目，應先依同條例施行細則第5條第5項規定對應減除同年度證券及期貨交易損失，經計算當年度為損失並經稽徵機關核定，始得依所得基本稅額條例第7條第2項規定自發生年度之次年度起5年內，從當年度同款所得中減除；又依行為時同條例施行細則第5條第6項規定，營利事業於計算所得基本稅額條例第7條第1項第1款加計項目之所得額時，當年度如有同款損失，應先予減除，減除後餘額為正數者，應分別按前5年度同款損失發生年度順序，逐年依序分別自對應之同款所得額中減除；當年度無同款個別加計項目之所得額可供減除或減除後尚有未減除餘額者，始得依所得基本稅額條例第7條第2項至第4項規定遞延至以後年度減除，並未賦予納稅義務人就同條例第7條第1項加計項目之損失，得選擇何時申報減除、減除多少，或不予減除之權利，是原告主張前5年之證券及期貨交易損失可自由選擇扣除年度一節，核不足採。

(二)本件原告108年度營利事業所得稅結算申報，列報停徵之證券及期貨交易所得988,385,147元(內含出售持有滿3年以上之股票交易所得1,284,315,059元)、課稅所得額負92,011,127元及基本所得額352,161,834元，經被告依查得資料，以原告104、105及106年度證券及期貨交易損失11,802,481元、2,709,160元及20,219,682元，合計34,731,323元，全數於107年度之證券及期貨交易所得中扣除，並核定107年度

01 基本所得額為負76,970,770元，原告不服，就107年度營利
02 事業所得稅事件提起訴願，因逾提起訴願之法定不變期間，
03 經財政部110年9月30日台財法字第11013932640號訴願決定
04 不受理而告確定在案，是本(108)年度核定證券及期貨交易
05 所得1,103,079,570元，已無證券及期貨交易損失可資減
06 除，乃核定停徵之證券及期貨交易所得1,103,079,570元(內
07 含出售持有滿3年以上之股票交易所得1,387,759,926元)、
08 課稅所得額負105,923,271元，並核定基本所得額445,616,5
09 14元(課稅所得額負105,923,271元+計入基本所得額之證券
10 及期貨交易所得551,539,785元)，並無不合，應予維持。

11 (三)有關原告於訴狀中舉例說明證券及期貨交易損失可選擇及不
12 得選擇扣抵年度對稅負影響一節，按原告所舉案例，其中證
13 券交易所得誤植為基本所得額，另因缺乏數字演繹過程，經
14 重行列示如乙證一(僅列示乙公司部分)，查乙公司第2至第5
15 年度之證券交易所得，分別為116萬元、183萬元、250萬元
16 及316萬元，合計為865萬元，於計算基本所得額時，其第1
17 年度證券交易損失1,248萬元，無論是否於第2至第5年度自
18 各該年證券交易所得依序減除，所計算該等年度之基本稅額
19 均低於一般所得稅額，而乙公司仍按一般所得稅額核定，即
20 於第2至第5年度均無須繳納基本稅額。然乙公司如可自行選
21 擇保留應於第2至第5年度減除之證券交易損失865萬元，而
22 全數遞延至第6年度扣除，將不合於前述應自以後年度證券
23 交易所得依序減除規定，且產生103萬元(865萬元*稅率12%)
24 之租稅利益，不符合所得基本稅額條例係為維護租稅公平，
25 使適用租稅減免規定而繳納較低稅負或完全免稅者繳納基本
26 稅額之立法目的，併予陳明。

27 (四)聲明：原告之訴駁回。

28 四、本件如事實概要欄所載之事實，有復查決定書(本院卷第27
29 頁至41頁)、訴願決定書(本院卷第51頁至65頁)、被告提
30 出之計算表(本院卷第103頁)、原告108年度營利事業所得
31 稅結算申報核定通知書(原處分卷第364頁)等資料影本，

01 附卷可稽，為可確認之事實。本件應審酌事項為：被告核定
02 原告108年度基本所得額445,616,514元，對原告補徵稅額1
03 1,214,561元，是否適法有據？原告主張其得依所得基本稅
04 額條例第7條規定，將104、105、106年度核定之證券及期貨
05 交易損失，於108年度減除，有無理由？

06 五、本院之判斷：

07 □(一)行為時所得稅法第4條之1規定：「自中華民國79年1月1日
08 起，證券交易所停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得
09 自所得額中減除。」第4條之2規定：「依期貨交易稅條例
10 課徵期貨交易稅之期貨交易所得，暫行停止課徵所得稅；
11 其交易損失，亦不得自所得額中減除。」第24條第1項前段
12 規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各
13 項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」可知，
14 所得稅法採年度課稅原則，對於納稅義務人稅捐負擔能力之
15 衡量，係以一年度為其時間單位。在年度課稅原則之下，國
16 家對於納稅義務人一個年度內之財產上增益課徵所得稅，基
17 於量能課稅原則及其具體化之客觀淨所得原則，必須計算出
18 客觀淨值，才能作為稅基課稅；所得之計算，係以其本年度
19 收入總額減除相關成本費用、損失後之餘額為所得額。所得
20 稅法原則上，就損失之扣除，限於當年度為原則，如果跨年
21 度扣除損失，必須有法律明文規定；要得出可被合理評量範
22 圍內的所得總額及成本費用損失扣除，即有賴立法決定收入
23 與損失之合理範圍與計算年限。易言之，客觀淨所得原則在
24 稅法上以當年度為限或能否以跨年度及跨多少年度損失扣
25 除，宜屬立法形成空間。損費跨週期扣除之具體範圍如何，
26 始能稱為稅法上之恰當而符合量能課稅原則，在權力分立觀
27 點之下，係立法部門才有足夠之民主正當性與普遍抽象規範
28 事務之權限，而透過稅捐法定原則展現其意志（最高行政法
29 院108年度大字第3號裁定意旨參照）。

30 (二)所得基本稅額條例規定：

- 01 1. 第4條第1項：「營利事業或個人依本條例規定計算之一般所得
02 得稅額高於或等於基本稅額者，該營利事業或個人當年度應
03 繳納之所得稅，應按所得稅法及其他相關法律規定計算認定
04 之。一般所得稅額低於基本稅額者，其應繳納之所得稅，除
05 按所得稅法及其他相關法律計算認定外，應另就基本稅額與
06 一般所得稅額之差額認定之。」
- 07 2. 第7條第1項及第2項：「（第1項）營利事業之基本所得額，
08 為依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計下列各款所得額
09 後之合計數：一、依所得稅法第4條之1及第4條之2規定停止
10 課徵所得稅之所得額。……（第2項）依前項第1款及第9款
11 規定加計之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定
12 之損失，得自發生年度之次年度起5年內，從當年度各該款
13 所得中減除。」
- 14 3. 所得基本稅額條例施行細則第5條第1至6項規定：
- 15 第1項：「本條例第7條第1項所稱依所得稅法規定計算之課
16 稅所得額，指依所得稅法第24條或第41條規定計算之所得
17 額，減除依所得稅法及其他法律規定停徵、免徵或免納營利
18 事業所得稅之所得額、加成或加倍減除之成本或費用及所得
19 稅法第39條規定以往年度營業虧損後之金額。」
- 20 第2項：「營利事業計算前項課稅所得額時，除屬依所得稅
21 法及國際金融業務條例規定停徵、免徵或免納營利事業所得
22 稅之所得額，應先行減除外，其屬依其他法律規定免徵或免
23 納營利事業所得稅之所得額、加成或加倍減除之成本或費用
24 及所得稅法第39條規定之以往年度營業虧損之減除順序及金
25 額，由營利事業於申報時自行擇定之。」
- 26 第3項：「本條例第7條第1項第10款所稱法律新增之減免營
27 利事業所得稅之所得額及不計入所得課稅之所得額，指法律
28 新增停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額、加成或加
29 倍減除之成本或費用及不計入所得課稅之所得額。」
- 30 第4項：「營利事業依本條例第7條規定計算基本所得額之公
31 式如下：基本所得額＝課稅所得額＋（本條例第7條第1項第

1款規定之所得額－本條例第7條第2項規定之損失）＋本條例第7條第1項第2款至第8款規定之所得額＋（本條例第7條第1項第9款規定之所得額－本條例第7條第2項規定之損失）＋（本條例第7條第1項第10款規定之所得額－本條例第7條第4項規定之損失）」

第5項：「依前項計算公式應加計之本條例第7條第1項第1款、第9款或第10款規定之所得額，以營利事業當年度同條項第1款、第9款或第10款經財政部公告應列為個別加計項目之所得額，分別對應減除當年度第1款、第9款或第10款個別加計項目之損失，減除後之餘額為正者，以該餘額計入；餘額為負者，該負數不予計入，而依本條例第7條第2項及第4項規定辦理。」

第6項：「前項餘額為正者，經分別減除本條例第7條第2項至第4項之以前年度損失後之餘額為負數者，該負數不予計入。減除以前年度損失時，應按損失發生年度順序，逐年依序分別對應自本條例第7條第1項第1款、第9款或第10款個別加計項目之所得額中減除；當年度無第1款、第9款或第10款個別加計項目之所得額可供減除或減除後尚有未減除餘額者，始得依本條例第7條第2項至第4項規定遞延至以後年度減除。」

4. 依上開施行細則規定，納稅義務人在計算當年度之基本所得額時，如有所得基本稅額條例第7條第1項第1款規定之證券及期貨交易所得加計項目，應依同條例施行細則第5條第5項規定，將「當年度」之證券及期貨交易所得減除「同年度」之證券及期貨交易損失。經計算當年度餘額為損失，並經稽徵機關核定，始得依同條例第7條第2項規定，自發生年度之次年度起5年內，從證券及期貨交易所得中為減除，且得扣除者限於「經稽徵機關核定」之損失。若前開二者減除後餘額為正數者，即依據同條例施行細則第5條第6項規定，再予減除以前年度證券及期貨交易損失，並且應按損失發生年度順序，逐年依序自證券及期貨交易所得額中減除；若依序之

01 該年度無證券及期貨交易所得額可供減除，或減除後尚有未
02 減除餘額者，始得依同條例第7條第2項至第4項規定依序遞
03 延至以後年度減除。揆諸前開規範意旨，基本所得額之計
04 算，並未賦予納稅義務人就證券及期貨交易損失，得選擇何
05 時申報減除、減除多少，或不予減除等權利。上開所得基本
06 稅額條例施行細則係主管機關本於職權，就所得基本稅額條
07 例第7條第2項有關經稽徵機關核定之損失扣除所為之細則規
08 定，無違所得基本稅額條例及其第7條第2項規範意旨，符合
09 稅捐法定原則，本件得予適用。

10 (三)被告本件核定原告108年度基本所得額445,616,514元，於法
11 並無不合：

- 12 1. 查原告108年度營利事業所得稅結算申報（原處分卷第18至1
13 7頁），列報課稅所得額負92,011,127元、本（108）年度證
14 券及期貨交易所得988,385,147元（其半數為494,192,573
15 元）、前5年證券及期貨交易淨損失於本（108）年度減除10
16 0,039,224元（其半數為50,019,612元）、基本所得額352,1
17 61,834元。案經被告核定（原處分卷第364、340、339頁）
18 原告本（108）年度課稅所得額負105,923,271元、本（10
19 8）年度證券及期貨交易所得1,103,079,570元（其半數為55
20 1,539,785元）、前5年證券及期貨交易淨損失於本（108）
21 年度減除0元、基本所得額445,616,514元（負105,923,271
22 +551,539,785-0）。被告上開核定原告108年度課稅所得
23 額負105,923,271元，有核定通知書、調整事項說明書、被
24 告查核說明可稽（原處分卷第364、350至349、345至343
25 頁）；被告核定原告108年度證券及期貨交易所得1,103,07
26 9,570元，有卷附調整事項說明書、被告查核說明可稽（原
27 處分卷第350、343頁）；原告108年度出售持有滿3年以上之
28 股票交易所得1,387,759,926元大於108年度證券及期貨交易
29 所得1,103,079,570元（原處分卷第339頁），所得基本稅額
30 條例第7條第1項第1款及第3項規定，僅本（108）年度證券
31 及期貨交易所得1,103,079,570元其中半數即551,539,785元

(1, 103, 079, 570÷2)，須加計至本（108）年度基本所得額之中（原處分卷第339頁被告查核說明），原告就上述事項並不爭執，上開事項堪以認定。

2. 雖原告主張其107年度營利事業所得稅結算申報，列報107年度證券及期貨交易損失65,307,901元，此部分可供扣除108年度證券及期貨交易所得，即原告主張其107年度基本所得額未減除以前年度核定損失前已是負數，不必於107年度減除以前年度核定損失，其可於108年度減除云云。惟查：

- (1) 稅捐稽徵法第35條第1項規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：……」第38條第1項規定：「納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，應依法提起訴願及行政訴訟」訴願法第77條第2款規定：「訴願事件有下列各款情形之一者，應為不受理之決定：……二、提起訴願逾法定期間……。」故提起訴願逾法定期間，屬未經合法訴願，則其復提起之撤銷訴訟，即屬起訴不備其他要件，高等行政法院應依行政訴訟法第107條第1項第10款規定，以裁定駁回其訴，有最高行政法院 101年度裁字第2220號裁定可資參照。是以，稅捐稽徵機關之核定若未經合法訴願程序，當事人復提起之撤銷訴訟，其起訴為不合法，應予駁回，無庸為實體審理。本院詢問原告對於被告核定之107年度營利事業所得稅，有無提起復查，原告訴訟代理人表示有「有提起復查，復查結果是被駁回，後來提起訴願因為逾期，所以訴願決定不受理。」（本院卷第127頁筆錄），原告復未表示有提起行政訴訟，被告就原告107年度營利事業所得稅之核定即生形式存續力，本院尚難就107年度之核定從實體上予以審理。

- (2) 原告107年度營利事業所得稅結算申報，列報107年度證券及期貨交易「損失」65,307,901元（原處分卷第44頁），經被告核定該年度實際係證券及期貨交易「所得」58,509,067元（原處分卷第54頁之107年度核定數），即原告107年度之申

報經被告調整為正數，說明如下：原告107年度列報證券及期貨交易-65,307,901為損失；但經國稅局核定+58,509,067為所得，是正數；其間變動的是應分攤之營業費用及利息支出。該部分因原告訴願逾期，而經諭知不受理，以致無法審查實體事項。其經核定之結果是由負數轉為正數。（參見原處分卷第57頁）。故原告稱申報107年度營所稅時申報證券交易損失【-65,307,901】當然無申報減除前5年證券交易損失之必要，似乎有所憑據；然實際情況是，經國稅局於核定中，變動了應分攤之營業費用及利息支出之數據，經計算為【+58,509,067】是正數為所得；其經核定之結果是由負數轉為正數。故原告稱107年度營所稅時申報證券交易為損失之事實基礎已不存在，所稱無減除前5年證券交易損失之必要，自無足採；既核定結果是由負數轉為正數，自當依法減除前5年證券交易損失。上開調整如下附表。

附表：

調整之數據及計算之結果【A-B-C=D=E】。E：正數為所得，負數為損失。

107年度列報 證券及期貨交 易：損失 E	有價證券出售 收入 A	有價證券出售 成本 B	應分攤之營業 費用 C	應分攤之 利息支出 D
-65,307,901	683,397,589	607,574,616	130,671,474	10,459,400
經國稅局核定				
+58,509,067	同上	同上	11,017,217	6,298,689

而原告經核定104、105、106年度證券及期貨交易損失11,802,481元、2,709,160元、20,219,682元，共計34,731,323元，被告遂依所得基本稅額條例施行細則第5條第6項規定，按損失發生年度順序，逐年依序自107年度證券及期貨交易所得58,509,067元（屬所得基本稅額條例第7條第1項第1款加計項目）中予以減除。即核定當(107)年度證券及期貨交易所得58,509,067元（原處分卷第362、361、357、355、6

1、57頁），被告乃將107年度以前年度即104、105、106年度核定損失11,802,481元、2,709,160元、20,219,682元（11,802,481元+2,709,160元+20,219,682元=34,731,323元），按損失發生年度順序，逐年依序自107年度證券及期貨交易所得58,509,067元（此屬所得基本稅額條例第7條第1項第1款加計項目）中予以減除。據上，原告經核定之104、105、106年度核定損失於107年度已經用罄（原處分卷第53頁107年度「未減除餘額」一欄），原告申報108年度營利事業所得稅時，已無以前年度核定損失餘額可供遞延減除使用。

3. 從而，被告認定原告108年度「前5年證券及期貨交易淨損失於本（108）年度減除0元」，核定原告108年度基本所得額445,616,514元，核無不合。又原告申報之108年度基本所得額352,161,834元，因已無以前年度核定損失可供108年度之證券及期貨交易所得減除使用，被告就原告之申報予以調增93,454,680元（被告核定445,616,514元－原告申報352,161,834元），對原告核定補徵稅額11,214,561元（93,454,680×12%），即無不合。

(四)原告雖主張：被告核定104、105、106年度證券及期貨交易損失11,802,481元、2,709,160元、20,219,682元，原告可選擇不以之扣除107年度證券及期貨交易所得，而將之留供扣除108年度證券及期貨交易所得，被告不採，有違量能平等課稅原則云云。惟查：

1. 財政部101年8月29日台財稅字第10100119890號令（下稱財政部101年8月29日令）：「營利事業計算其依所得基本稅額條例第7條第1項第1款及第9款規定加計之所得額時，如有同條第2項規定經稽徵機關核定之損失，其自損失發生年度之次年度起5年內，從當年度各該款所得額中扣除之順序，應按損失發生年度順序，逐年依序扣除。當年度無各該款所得額可供扣除或扣除後尚有未扣除餘額者，始得依同條第2項規定遞延至以後年度扣除。」參酌所得基本稅額條例第4條

第1項立法理由「一、參考其他國家有關基本稅額制度，定明我國基本稅額之課稅原則如下：(一)一般所得稅額高於或等於基本稅額者，已達所得稅之基本貢獻度，其應納稅額不受本條例影響，仍依所得稅法等相關法律規定繳納之。(二)一般所得稅額低於基本稅額者，因未達所得稅之基本貢獻度，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算認定外，應另就基本稅額與一般稅額之差額認定之。」及第7條第1項與第2項規定之立法理由「一、營利事業基本所得額計入項目，原則上應為全部之所得項目，包括課稅所得及各項減免稅所得；惟為簡化計算，若干分離課稅之所得項目等不予納入。有關應計入基本所得額之免稅項目於第1項明定之：(一)證券、期貨交易所得。……二、第1項第1款及第9款規定之所得額，應納入基本稅額之稅基中計算基本稅額，其損失亦應准予減除始為合理，爰於第2項規定其於本條例施行後發生之損失並經稽徵機關核定者，得自發生年度之次年度起5年內，從當年度各該款所得中扣除。」可知，上開財政部101年8月29日令係主管機關本於職權就所得基本稅額條例第7條第2項有關經稽徵機關核定之損失扣除規定所為之核釋，符合該條例之立法目的及該條項規定之意旨，且與所得基本稅額條例施行細則第5條第3項計算公式揭櫫之「有所得應優先扣除損失之原則」無違，自得予以適用（參照最高行政法院106年度判字第604號判決及103年度判字第129號判決）。

2. 按所得基本稅額條例之立法目的，在使納稅義務人繳納最基本之稅額，以避免國家租稅減免規定（例如所得稅法第4條之1證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易所得免稅）導致納稅義務人繳納之稅額偏低，甚至毋需繳納稅額之不衡平現象。且所得基本稅額條例第7條第2項固規定「依前項第1款及第9款規定加計之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定之損失，『得』自發生年度之次年度起5年內，從當年度各該款所得中扣除」，似乎是賦予營利事業選擇損

失扣除之順序及遞延之權利，實則，所得基本稅額條例採行最低稅負制，係以避免「獲利甚高之企業，因適用租稅減免或進行租稅規劃，而僅繳納甚低的稅負甚至有完全未繳納租稅之情形」為其立法本意，亦即維護稅基的原貌，若仍容許營利事業於當年度有各該款所得額時，得以選擇對該營利事業最有利之方式以決定損失扣除之順序及遞延，例如，未扣除各該款損失所設算之基本稅額未超過一般所得稅額者，該營利事業可能選擇保留以前年度各該款損失至以後年度扣除，則該條例所要避免之上開不衡平情形將會再度發生，自不符合該條例之立法目的，故基於所得納入課稅、相關損失得配合扣除之原則，該條例第7條第2項應解釋為「依前項第1款及第9款規定加計之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定之損失，『應』（配合）自發生年度之次年度起5年內，從當年度各該款所得中扣除」，始符合該條例之立法目的，有最高行政法院106年度判字第604號判決及103年度判字第129號判決意旨，可資參照。據上，被告104、105及106年度核定之證券及期貨交易損失11,802,481元、2,709,160元及20,219,682元，逐年依序自原告107年度證券及期貨交易所得58,509,067元中予以減除，核無不合。

(五)按所得稅法第39條之規範目的係「為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量」（所得稅法第39條立法目的參照），乃明文規範跨年度營業虧損之例外扣除及其限制。是對原則上以往年度營業虧損不得列入本（108）年度計算之規定，放寬為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藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，其前10年內各期營業虧損，得自本（108）年度純益額中扣除。所得基本稅額條例之立法目的，在使納稅義務人繳納最基本之稅額，以避免國家租稅減免規定（例如所得稅法第4條之1證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易所得免稅）導致納稅義務人繳納之稅額偏低，甚至毋需繳納稅額之不衡平現象。簡

言之，所得基本稅額條例加計證券及期貨交易所得課稅，基於所得納入課稅、相關損失得配合扣除，核其規範目的在於矯治過度租稅減免造成繳稅偏低，甚至毋需繳稅之失衡弊害，與所得稅法第39條以前年度營業虧損扣除旨在提高企業競爭能力，二者規範目的迥然不同。則原告主張本件有關以前年度證券及期貨交易損失之扣除，應比照營利事業之營業虧損扣除，亦准許納稅義務人逕自選擇扣抵年度，其得選擇將104、105、106年度核定損失於108年度年度基本所得額中為減除，以減少納稅，係原告一己之見解，難以採據，附此敘明。

六、綜上所述，原告主張各節，均無可採，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。又本件事證已明，兩造其餘之攻擊防禦方法核與判決之結果不生影響，爰無庸逐一論述，併此敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 12 月 21 日

審判長法 官 陳心弘

法 官 鄭凱文

法 官 林妙黛

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不

委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 112 年 12 月 21 日

書記官 李建德