

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@110年1月13日辯

原告 大亞電線電纜股份有限公司

代表人 沈尚弘

訴訟代理人 呂松裕律師

陳芋仔律師

被告 財政部南區國稅局

代表人 盧貞秀

訴訟代理人 許素勤

林秀月

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109年7月15日台財法字第10913921960號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國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，被告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。原告不服，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，經被告重新審查，以109年4月10日南區國稅法一字第1090002716號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，原告仍不服，提起訴願，遭決定駁回，於是提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、被告依財政部66年3月9日台財稅字第31580號函（下稱財政部66年函釋）：「公司組織之營利事業適用所得稅法第39條規定，自本年度純益額中扣除前3年（現為10年）各期核定虧損者，應將各該期依同法第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。」增加母法未明定之納稅義務，誤將原告103,936,748元抵減各期之核定虧損。依立法院公報第98卷第3期院會紀錄所述，所得稅法第39條立法意旨係為「考量以年度計算營利事業之所得，如因所得具變動大之特性，則負荷過重，爰於但書規定，……以減輕企業實際營業情況為累計虧損卻仍應納稅之租稅負擔。」依此，所得稅法第39條但書規定係以對符合特定條件者合理減輕其負荷為考量。然依臺灣大學會計學系特聘教授林世銘（下稱台大林教授）於「會計研究月刊」108年3月號發表「與最高行政法院論盈虧互抵之計算」一文中提及66年函釋，讓營運期間總所得相同但所得變動性大之公司負荷較重的稅負。因此，該解釋函違背了所得稅法第39條的立法精神等語。由台大林教授提供之釋例得知財政部66年函釋使得原本與課稅所得或營業虧損無關之股利所得，變成會減少可供盈虧互抵之扣除額，致兩年度總所得相同但所得變動較大之營利事業其所得稅負較高

01 ；兩年度總所得相同但所得變動較小之營利事業其所得稅負
02 較低，產生稅負不同之不公平現象，顯然以行政函令課徵原
03 來母法未規定之稅負，已違反「對所得相同者應課以相同租
04 稅」的公平原則。

05 2、營利事業證券交易所得及105年以前之土地交易所得於計算
06 營利事業所得時均屬免稅所得，依財政部74年7月6日台財稅
07 字第18503號函（下稱財政部74年函釋）及財政部76年9月22
08 日台財稅字第7585901號函（下稱財政部76年函釋），上述
09 兩種免稅所得並無須抵減營利事業當年度核定之虧損。可見
10 財政部於66年函釋之後所出具之函釋均認為免稅所得無須抵
11 減「營業之虧損」。縱觀所得稅法之章節分配，第1章節主
12 要定義及規範綜合所得稅及營利事業所得稅之課稅範圍及共
13 同原則，其中包括綜合所得稅及營利事業所得稅兩者共同之
14 免稅規定。法條如僅屬綜合所得稅或營利事業所得稅個別事
15 項則分別訂於第2章及第3章。就土地交易所得而言，因土地
16 增值稅係對個人及營利事業均課徵，如再對個人或營利事業
17 課徵所得稅，將對兩種納稅義務人均有重複課稅之情形，故
18 須對個人及營利事業均免稅。以上土地交易所得免稅，屬個
19 人及營利事業共同事項，故規範在所得稅法第1章。營利事
20 業投資於國內其他營利事業所獲配之股利或盈餘免稅係因僅
21 有營利事業獲配股利或盈餘時才有重複課稅，對個人並無重
22 複課稅之情形，故僅規範在所得稅法營利事業所得稅第3章
23 節。再者，土地交易所得從105年起符合一定條件者須開始
24 課稅，屬個人及營利事業之共同取消免稅要件之法條規範於
25 所得稅法第1章第4條之4，相關如何課稅則於第4條之4中提
26 及個人及營利事業應分別依據第2章及第3章規定課稅。綜上
27 得知，免稅法條訂立於何章節係牽涉屬共同（個人及營利事

業)免稅抑或是僅有營利事業免稅之差別，與立法理由無關；換言之，不論免稅項目規定於何章節，均為營利事業之免稅所得。訴願決定以規範章節不同之理由否准原告之請求實有不妥。

3、土地交易所得與營利事業投資於國內其他營利事業所獲配之股利或盈餘免稅之立法理由均為避免重複課稅，非訴願決定所稱之立法目的不同。證券交易所得雖於「所得稅法」中停徵，但於95年1月1日起已列入「所得基本稅額條例」中申報課稅。易言之，目前稅法仍有課徵證券交易所得，而非被告指稱稽徵技術有困難。若稽徵有困難，現行稅法為何仍列為課徵項目？故被告以此為立法目的似乎有誤。更何況，土地交易所得與證券交易所得之立法理由亦不相同，為何此兩者免稅所得均可無須抵減營業虧損？再者，所得稅第39條但書亦未提及何種項目或立法理由之免稅所得要抵減虧損扣抵？何種不用計入？由此可知訴願決定以立法目的考量否准原告之請求實有不妥。

(二)聲明：訴願決定、重審復查決定及原核定處分不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、查所得稅法第39條所稱之虧損，係依同法第24條第1項規定，應以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐計算。所稱收入總額應包括免稅收入及應稅收入在內。又營利事業轉投資收益所得，在稅法上仍歸屬為營利所得，並列入綜合計算並適用通用稅率之所得，因其在前期被投資公司分配營利所得前，已經課過營利事業所得稅，因此有重複課徵之問題產生，乃以所得稅法第42條規定其投資收益免予計

入當年所得額課稅，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免稅部分，亦即其上所列核定數，並非營利事業實際營業上之盈虧，是在適用所得稅法第39條第1項但書規定時，自不能徒以先前年度之核定通知書所載核定結果為據。因投資收益依所得稅法第42條第1項規定已獲實質免稅之優惠，如嗣後年度計算虧損可扣除金額時，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，即有違課稅公平原則。從而財政部66年函釋，指明「應將各該期依同法第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」，非指應將投資收益加入當年度純益額，核與前開法條立法本旨及精神相符，並未逾越法律規定（參照最高行政法院100年度判字第936號、102年度判字第111號及臺北高等行政法院105年度訴字第1351號等判決），且與租稅公平原則無違。

2、證券交易所得係基於立法政策考量，藉由免稅方式，排除於綜合所得課徵之範圍，與所得基本稅額條例之立法目的係為改善營利事業因適用租稅減免規定而繳納較低稅負或完全免稅之不公平現象，二者立法政策與目的不同，尚無比附援引之餘地；另土地交易所得，則係政府為使土地「漲價歸公」，以平均地權條例第35條規定，對土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，徵收土地增值稅，而為避免對土地利得重複課稅，遂於所得稅法第4條第1項第16款規定，個人及營利事業出售土地之交易所得，免納所得稅。準此，土地交易所得係依據所得稅法第4條第1項第16款免納所得稅，證券交易所得係依同法第4條之1停止課徵所得稅，而系爭投資收益

則係依據所得稅法第42條規定不計入所得額課稅之所得，三者據以免納所得稅之法令規定均不相同，並各有其立法目的，而就證券交易所得及土地交易所得，係基於立法政策考量，藉由免稅或分離課稅之方式，排除於綜合課徵之範圍，與前述投資收益不計入所得額課稅之原因，二者性質並不相同；則財政部針對證券交易所得及土地交易所得所作首揭財政部74年及76年函釋，對於性質不同之投資收益自無適用，亦無比附援引之餘地。

3、原告舉例乙公司第1年所得為虧損，第2年所得為盈餘，是有前10年核定虧損扣除額可扣除，但甲公司兩年所得均為盈餘，並無虧損扣除額，是甲公司及乙公司之所得盈虧不同，二者比較條件基礎不一致；且所得稅法第39條規定內容，雖歷經多次變化，78年12月30日為提高企業競爭能力及促進稅制公平，將得扣除「前3年」虧損放寬為「前5年」，再於98年1月21日考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量，乃將得扣除「前5年」虧損放寬為「前10年」，並無違所得稅法第39條的立法精神及公平原則。原告援引台大林教授以假設模型研究結果，稱66年函釋讓營運期間總所得相同但「所得變動性大」之公司「負荷較重」的稅負，已違反所得稅法第39條的立法精神及公平原則，容有誤解。

4、原告106年度營利事業所得結算申報，列報前10年核定虧損本年度扣除額206,516,588元，課稅所得額2,257,359元，被告以其103年度至105年度經核定各期虧損計818,852,735元，應減除各期不計入所得課稅之投資收益計622,726,873元，因原告同意使用本年度減除數額，乃核定前10年核定虧損本年度扣除額102,579,840元，課稅所得額120,566,221元，並無不合。另有關加計利息部分，原告106年度營利事業所

得稅列報前10年虧損扣除額206,516,588元，經被告審理應為196,125,862元，並依原告同意書僅以其中102,579,840元於本年度減除之，乃核定為102,579,840元，並就差額103,936,748元（206,516,588元－102,579,840元）核定加計利息183,760元（103,936,748元×17%）×1.04% $\sqrt{\quad}$ ，嗣經被告重審復查決定重行核算，依原列報前10年虧損扣除額206,516,588元與核准之虧損扣除額196,125,862元之差額10,390,726元，按短繳稅款1,766,423元（10,390,726元×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，原核定應加計利息183,760元，予以追減165,390元，併予敘明。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

（一）財政部66年函釋是否減少投資收益的免稅優惠，增加所得稅法未規定之稅負，是否違反「對所得相同者應課以相同租稅」的公平原則？

（二）投資收益需先抵減當年度虧損，同屬免稅交易所得之證券、土地交易所得卻不用抵減，是否有違平等原則？

五、本院的判斷：

（一）如爭訟概要欄所載之事實，業經兩造分別陳明在卷，並有原告106年度營利事業所得稅結算申報核定通知書、103年度至105年度營利事業所得稅結算申報核定通知書、原告同意書、復查決定、重審復查決定、重審復查決定應補稅額更正註銷單、訴願決定等附於原處分A卷（第8、20-22、61、134-142、193-206、213、253-264頁）可查，堪以認定。

（二）適用所得稅法第39條第1項之盈虧互抵時，轉投資所得應列為當期虧損之減項：

01 1、應適用之法令：

02 (1)所得稅法第39條第1項規定：「以往年度營業之虧損，不得
03 列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完
04 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
05 會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定
06 之前10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。
07 」

08 (2)行為時所得稅法第42條第1項規定：「公司組織之營利事業
09 ，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨
10 額，不計入所得額課稅，……。」

11 (3)財政部66年函釋：「公司組織之營利事業適用所得稅法第39
12 純益額中扣除前3年（現為10年）各期核定虧損者，應將各
13 該期依同法第42條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減
14 各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中
15 扣除。」

16 (4)財政部74年函釋：「公司組織之營利事業依所得稅法第39條
17 規定將經稽徵機關核定之前3年（現為10年）內各期虧損自
18 本年度純益額中扣除時，各該虧損年度如有暫停課徵營利事
19 業所得稅之證券交易所得，無須先予抵減各該年度之核定虧
20 損，但停徵期間所發生之損失，亦不得併入前3年核定虧損
21 額，自本年度純益額中扣除。」

22 (5)財政部76年函釋：「公司組織之營利事業適用所得稅法第39
23 條規定，自本年度純益額中扣除前3年（現為10年）各期核
24 定虧損者，各該虧損年度如有依同法第4條第16款規定免納
25 所得稅之土地交易所得，可免先予抵減各該期之核定虧損，
26 但出售土地之損失，亦不得併入前3年核定虧損額，自本年
27 度純益額中扣除。……。」

2、按現行所得稅法之基本建制原則，基於「量能課徵」之目標，原則上將同一稅捐主體之全部所得均納入規範，並以「綜合計算」方式為稅基量化，且適用通用稅率。只在立法政策另有考量時，才將特定種類之稅捐客體以免稅或分離課稅之方式，排除在綜合課徵之範圍（排除之立法方式包括直接在所得稅法中規範，或者在所得稅法中規定為免稅，但在其他稅法為規範，例如土地交易所得即在所得稅法中規定免稅，另在土地稅法中課徵土地增值稅）。又所得稅法原則上不許可營利事業以往年度之虧損扣抵當年度之營利事業所得稅，惟鑑於虧損以年度為期限，計算營利事業之所得，常使變動性大之所得，負荷過重，為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之盈虧得以互補，促進稅制之公平合理，乃於所得稅法第39條但書規定「帳冊齊全，申報正確」者，容許以前10年度之虧損來扣抵當年度之純益額。是所得稅法第39條關於盈虧互抵規定之適用，既須以往年度有營業之虧損為必要，其所稱之營業「虧損」，依同法第24條第1項前段及規定，自應以營利事業以往年度各期之全部損益（全部所得）判斷之，即依同法施行細則第31條規定之計算公式，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐計算，方符合該法條「有虧損才可以扣抵」之立法精神及課稅公平原則。

3、至於轉投資收益所得部分，其在所得種類之歸屬上仍被劃歸為「營利所得」，而屬綜合計算並適用通用稅率之所得。不過其因為在前階段被投資公司分配營利所得前，已經被課過一次營利事業所得稅，因此有「重複課徵」之問題產生，而有制定所得稅法第42條規定之規範需求，而所得稅法第42條歷次修正雖規範為「免予計入所得額課稅」、「部分計入所

得額課稅」或「不計入所得額課稅」，但其本旨都是在「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，因此在計算前後盈虧互抵時，仍應計入虧損之減項（最高行政法院102年度判字第111號判決意旨參照）。從而，財政部66年函釋，以應將各該期依同法第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，核與所得稅法第39條法條立法本旨及精神相符。

4、原告雖稱虧損年度投資收益應先抵減虧損後，再以餘額盈虧互抵，使營運期間總所得相同但所得變動性大之公司負荷較重的稅負，產生相同總所得稅負不同之不公平現象，虧損年度之投資收益形同被課稅等語。惟如前述，所得稅法第42條歷次之修正均遵循「投資收益應入計入綜合所得並適用通用稅率」之基礎，基於避免重複課稅之目的，方於稅制上暫時於合併計算範圍中抽離，其仍屬「應納入綜合計算並適用通用稅率之一般所得」，而應計入營利事業所得中。換言之，「所得稅法第39條所稱之『虧損』，是指『稅上虧損』」，即「所得稅法第39條所稱之『虧損』，是指『營利事業所有應合併計算、且應適用通用稅率之各式種類所得項下虧損』」，而轉投資收益項之盈虧本質上屬於適用通用稅率之營利所得，自然應包涵其中。是立法政策實際上並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計入），況如於嗣後年度計算虧損可扣除金額時，未將該投資收益加回，則營利事業實質虧損金額勢將虛增，而造成虛虧實盈之假象

，反而有違量能課稅及課稅公平原則。是原告前開所述，殊難憑採。

5、原告另主張證券交易所得及土地交易所得，依財政部74年函釋及76年函釋，免自核定之虧損額中扣除，惟同屬免稅之投資收益，卻須自核定之虧損額中扣除，被告選擇性適用稅法規定，有違法律及公平課稅之憲法原則云云。然依所得稅法第4條第1項第16款、第4條之1及同法施行細則第8條之4規定可知，土地交易所得免納所得稅，如其交易有損失，不得扣除，僅另依土地稅法課徵土地增值稅，即土地交易所得係採取「分離課稅」之立法方式；至證券交易所得停止課徵所得稅，其損失亦不得自所得額中減除。而投資收益，如前所述，本質上仍係屬「所得稅法中加總計算並適用通用稅率之綜合所得」，僅為避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所得稅，乃以所得稅法第42條規定投資收益免予計入所得額課稅，與採「分離課稅」之土地交易所得或停止課徵所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課稅所得對象，自非屬同一事物本質，且適用之法令依據、立法目的及稅捐優惠效果，均屬有別，無從比附援引。原告主張不論免稅項目規定於何章節，均為營利事業之免稅所得；訴願決定以規範章節不同及立法目的考量否准原告之請求實有不妥等語，亦無可採。

(三)被告核定原告106年度營利事業所得稅應納稅額20,496,257元及應計利息18,370元，並無違誤：

1、應適用之法令：

(1)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。」

01 (2)所得稅法第100條之2第1項後段規定：「營利事業所得稅納
02 稅義務人結算申報所列報減除之各項成本、費用或損失……
03 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
04 款，經稽徵機關核定補繳者，應自結算申報期限截止之次日
05 起，至繳納補徵稅款之日止，就核定補徵之稅額，依第123
06 條規定之存款利率，按日加計利息，一併徵收。但加計之利
07 息，以1年為限。」

08 (3)所得稅法第123條規定：「本法所稱當地銀行業通行之存款
09 利率，指郵政儲金1年期定期儲金固定利率。」

10 (4)財政部80年5月15日台財稅字第800689244號函釋：「營利事
11 業所得稅結算申報列報前3年（現為10年）虧損扣除額，如
12 與規定可扣除數額有出入，係屬調整補稅事項，可適用所得
13 稅法第100條之2規定加計利息一併徵收，免按同法第110條
14 規定送罰。」

15 2、經查，原告106年度營利事業所得稅結算申報之「全年所得
16 額」為221,033,051元，扣除「停徵之證券、期貨交易所得
17 （損失）」金額為198,656元、免徵所得稅之出售土地利益
18 金額為12,060,448元及「前十年核定虧損本年度扣除額」金
19 額為206,516,588元後，「課稅所得額」為2,257,359元（原
20 處分A卷第59頁）。其中「全年所得額」經被告核定為235,4
21 05,165元、前10年核定虧損本年度扣除額經被告依財政部66
22 年函釋計算准予扣除之虧損扣除額為196,125,862元（103年
23 至105年核定累積虧損計818,852,735元—不計入所得額課稅
24 之投資收益計622,726,873元），並經原告同意將上開虧損
25 102,579,840元於106年度營利事業所得稅申報案件中減除，
26 遂核定106年度課稅所得額為120,566,221元，應納稅額為20
27 ,496,257元（120,566,221元×17%），揆之上開規定及說明

，自無不合。又原告自行列報之前10年虧損扣除額206,516,588元與被告核定可扣除額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×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×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。

（四）綜上所述，原告上述主張，均非可採，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院審酌後，核與判決結果不生影響，並無逐一論列必要，併此說明。

六、判決結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中華民國 110 年 2 月 3 日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 蘇 秋 津

法官 邱 政 強

法官 孫 國 禎

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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241條之1第1項前段）

三、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1項但書、第2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. 上訴人或其法定代理人具備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	

01 示關係之釋明文書影本及委任書。

02

03 中 華 民 國 110 年 2 月 3 日

04 書記官 楊 曜 嘉