

**107年度憲二字第411號
中國鋼鐵股份有限公司聲請案
意見書(p10-22)**

政大會計學系教授
許崇源

2021.09

大綱

- 爭議事實
- 相關法令
- 評析_意見書(p10-22)

爭議事實

詳見最高行政法院 105 年判字第 661 號判決(105.12.15)

99 年度中鋼&中龍營利事業所得稅合併申報(連結稅制)

申報欄位	聲請人申報數	稅局核定數	調整數	說明
合併申報所得額 (A)	39,219,412,996	39,137,934,923	(81,478,073)	聲請人無異議
前十年核定合併 營業虧損金額 (98 年發生)本年 度扣除額 (B)	9,665,865,465	1,173,029,250	(8,492,836,215)	國稅局調整金額除 98 年已 核定之營業虧損再調減 \$13,613,208 外: (1) 尚援引 66 年 31580 號函， 核定 99 年可扣除之合併 營業虧金額應先抵減 98 年度之第 42 條不計入所 得額之投資收益 \$8,364,332,598； (2) 另核定 98 年度營運總部 免稅所得 \$114,890,409 亦 應先抵減虧損。
合併結算申報課 稅所得額 (C)=(A)-(B)	29,553,547,531	37,964,905,673	8,411,358,142	限制前十年營業虧損扣除 金額，即變相增加課稅所 得額(中鋼主張)

爭議標的_財政部66.3.9台財稅字第 31580 號函

(高雄高等行政法院104年度訴字第 256 號判決及最高行政法院105 年度判字第 661 號判決)

- 公司組織之營利事業適用所得稅法第三十九條規定，自本年度純益額中扣除前三年(現為10年)各期核定虧損者，應將各該期依同法第四十二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。
- 70-86年投資收益80%免計入所得額(免稅)，20%應計入所得額(應稅)；87年以後(民99年)投資收益(全額)免計入所得額
- 所#39、所#42與所#24第一項如何配合？
- 所#24第一項: 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。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。

盈虧互抵(與投資收益)

- 所#39:「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七十七條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十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」(3年>>5年>>10年)
- 財政部66.3.9台財稅字第 31580 號函:盈虧互抵前先扣投資收益(Why?解釋原意應是扣除投資收益後才是當期之真正虧損金額，是否適當待後續討論)

(盈虧互抵與)投資收益

- 所#42(52.1.29):公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其投資收益免予計入所得額課稅[避免重複課稅]
- 所#42(69.12.30):公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其投資收益之百分之八十，免予計入所得額課稅。(之前無80%；69.12.30修訂加80%；86.12.30修訂去80%。70-86年80%免計入20%應稅)[避免重複課稅；將免稅收益之相關費用擬制為收益之20%]
- 所#42(86.12.30):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，應依第六十六條之三規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。
教育、文化、公益、慈善機關或團體，有前項規定之股利淨額或盈餘淨額者，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，不得扣抵其應納所得稅額，並不得申請退還。[兩稅合一制度時期87-106年；課一次稅原則，最後由股東併入所得總額；可扣抵稅額即為股東之預繳所得稅額]
- 所#42(107.2.7修正公布自107.1.1施行):公司、合作社及其他法人之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利或盈餘，不計入所得額課稅。[課一次稅原則，避免重複課稅]

盈虧互抵與各項收益

- **證券交易所得**: 因不併入當年度純益計算(期貨交易應比照辦理)，故計算以前年度虧損時，不必自以前年度核定虧損中扣除，證券交易損失亦不得加入以前年度核定虧損(財政部74.7.6台財稅第一八五〇三號函)。
- **土地交易損益及分離課稅之短期票券利息所得(後項現已不分離)**免先抵減核定虧損(財政部76.9.22台財稅第7585901號函及財政部72.2.7台財稅第30908函)。
- **轉投資收益(股利)**免計入所得額部分，財政部之解釋與前二項不同。(見財政部66年台財稅字第 31580 號函)

併購(合併)之盈虧互抵

[不屬本次討論主題]

- 財政部66.9.6.台財稅第35995號函:「公司如因被合併而消滅，合併後存續之公司與合併而消滅之公司並非同一公司，自不得扣除因合併而消滅之公司前三年內經該管稽徵機關查帳核定之虧損」。
- 司法院釋字第427號解釋:「營利事業所得之計算，係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，以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算，所得稅法第二十四條第一項及第三十九條前段定有明文。同法第三十九條但書旨在建立誠實申報納稅制度，其扣除虧損只適用於可扣抵期間內未發生公司合併之情形，若公司合併者，則應以合併基準時為準，更始計算合併後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。財政部中華民國六十六年九月六日台財稅第三五九九五號函與上開法條規定意旨相符，與憲法並無牴觸。至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題。」

太重形式

盈虧互抵是租稅公平或是租稅優惠?控制個體本身之虧損vs.被併個體之虧損?



許崇源，2000，盈虧互抵是租稅公平，還是租稅優惠？稅務旬刊(1771期)，p7-11。

107年度憲二字第411號

中國鋼鐵股份有限公司聲請案 意見書

- 為落實量能課稅原則，並考量所得稅分年稽徵制度及企業所得變動性不同之影響，所得稅法第39條明定「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。」此外，為貫徹對同一所得不重複課稅之(課一次稅)原則，所得稅法第42條明定公司因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利或盈餘(或稱投資收益)，不計入所得額課稅。顯見量能課稅與不重複課稅原則，均為所得稅立法所採行之基本原則。
- 財政部66年3月9日台財稅第31580號函（下稱系爭函）釋示：「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。」系爭函將投資收益與核定虧損相抵，勢將導致現行所得稅法制中量能課稅與不重複課稅原則無法兼顧，有違租稅法律主義與平等課稅原則。

107年度憲二字第411號

中國鋼鐵股份有限公司聲請案

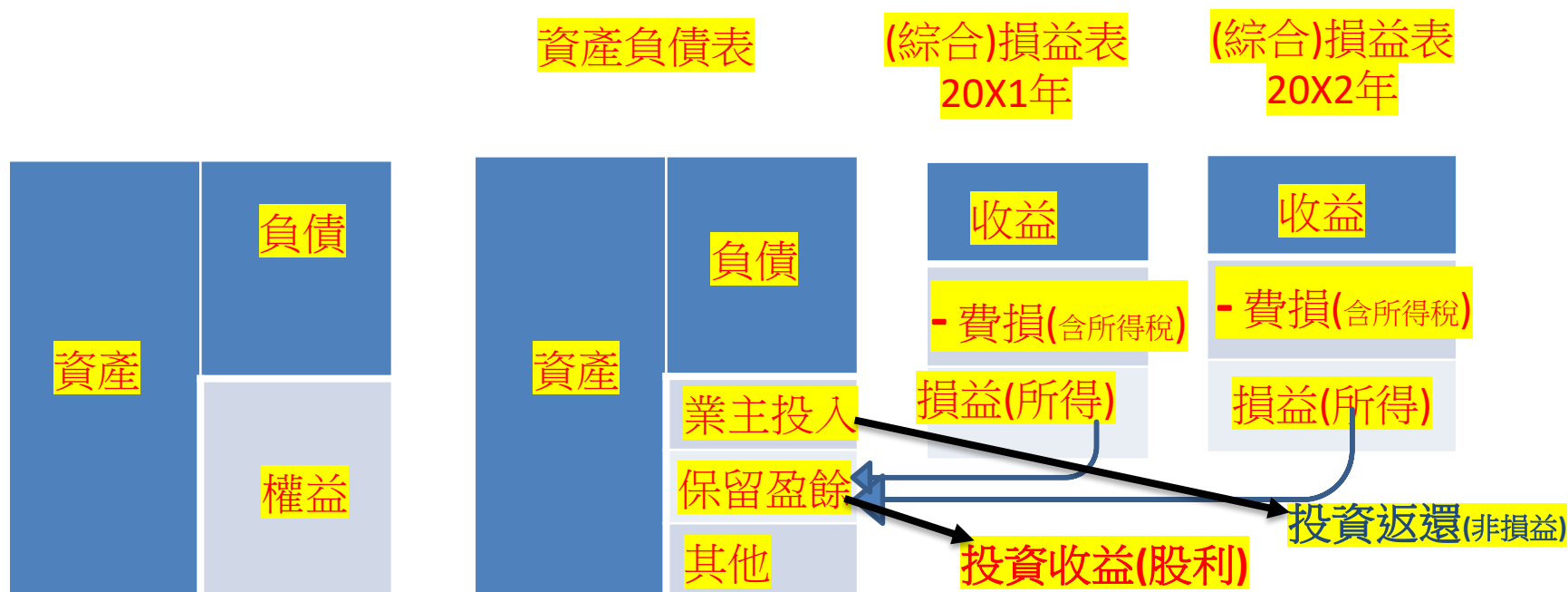
說明會爭點題綱

財政部66年3月9日台財稅第31580號函（下稱系爭函）釋示：「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。」請就下列事項予以說明，並提供相關資料：

1. 所得稅法第39條第1項但書所稱「該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損」，會計及稅務申報實務如何認定？又如依系爭函辦理，則其於實務及學理上是否合理？
2. 營利事業就取得所得稅法第42條所稱股利之必要費用，可否於年度營利事業所得稅結算申報作為費用，予以列報減除？又理由為何？
3. 依所得稅法第42條規定不計入所得額課稅之投資收益，是否應屬同法第24條第1項所稱應稅所得，而為年度收入總額之一部分，並用以計算出純益額（所得額）或虧損？
4. 營利事業受配所得稅法第42條所規定之股利，如內含可扣抵稅額，則於依所得稅法第39條第1項規定計算各期虧損時，應將此等股利淨額減除後，始得作為計算盈虧互抵之虧損數，系爭函是否造成此等股利於發放公司階段及獲配公司階段皆課徵營利事業所得稅，而有重複課稅之疑慮？又其結論是否會因此等股利係不含可扣抵稅額而有不同？
5. 系爭函之內容是否有變相擴大稅基，增加法律所無之租稅義務？請由財務會計、租稅公平或租稅法律主義等觀點說明之。

後續先併同說明Q1與Q5，後Q2-4

Q1: 所得稅法第39條第1項但書所稱「該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損」，會計及稅務申報實務如何認定？又如依系爭函辦理，則其於實務及學理上是否合理？(1/2)



- **會計上**，每年之所得(=收益-費損)分別統計，結轉入保留盈餘。保留盈餘項目**自動累計**各年經營成果，盈虧互抵是當然之結果，不須額外動作。
- **稅務申報上**，每年按當年度所得(稅基)課徵所得稅，每年損益獨立計算，某年度如為虧損(負所得)，按立法選擇方式(所得稅法第39條規定)，將於未來有盈餘年度，方將該負所得自當年所得減除，乃有**盈虧互抵**之動作。

Q1: 所得稅法第39條第1項但書所稱「該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損」，會計及稅務申報實務如何認定？又如依系爭函辦理，則其於實務及學理上是否合理？(2/2)

- **會計上**，企業每年(期)提供財務績效資訊(綜合損益表)，列為當年損益，此項損益亦即企業經營之所得，將增加業主之權益，在財務狀況表(資產負債表)上將列入「保留盈餘」項目(或稱「未分配盈餘(或累積虧損)」)，每年之所得(或負所得)將自動累計為「保留盈餘」餘額，故盈虧互抵是當然之結果，該餘額代表企業(公司)之長期累計盈餘。
- **稅務申報上**(於次年申報本年損益)，每年按當年度稅前所得(即稅基)課徵所得稅，每年損益獨立計算。當年度如為損失，可採之方式有(1)當年度按負稅基計算可退稅額，(2)將過去申報繳納之所得稅退回(按相同稅基金額計)，或(3)遞延至未來期間，將過去未抵減之損失自本期所得中減除，按淨所得額課徵所得稅。各國採用方式不同，例如美國過去併用(2)(carryback)及(3)(carryforward)兩方式，我國則採第(3)種方式，且從立法初始之可往前扣抵3年內之虧損，增至現在的10年。
- **盈虧互抵才能結算企業真正之所得，財務會計之處理，盈虧相抵係理所當然之結果，稅務會計各年獨立申報則須借助盈虧互抵方式，方能達成僅對所得課稅而不傷及稅源，落實量能課稅之公平原則。[系爭函要求先行抵減收資收益是否合理?見Q5]**

Why 有盈有虧、盈虧互抵

- 景氣循環、產業特性(生產週期)
- 經營策略、經營能力
- 研發與創業
- 不可預測事件: 天災、客戶(連環影響、事變)
- 會計方法(財、稅)
- 盈虧互抵後餘額才是企業長期、永續經營下之真正所得，才是按經濟實質量能課稅。(租稅公平)

Q5:系爭函之內容是否有變相擴大稅基，增加法律所無之租稅義務？請由財務會計、租稅公平或租稅法律主義等觀點說明之。(投資收益與盈虧互抵)

- 已稅投資收益(獲配之股利或盈餘)不計入所得額課稅，係避免重複課稅或課一次稅原則，並非單純租稅優惠。
- 盈虧互抵係量能課稅、租稅公平之必要方法，即使投資收益(股利或盈餘)不計入所得額課稅係屬租稅優惠，亦非重複受益。等者等之，不讓盈虧互抵者享受租稅優惠，將造成平等原則之違反，更何況投資收益(股利或盈餘)不計入所得額課稅，係為避免重複課稅，更無先抵減可抵虧損之道理。
- 事實上，同屬企業財務會計所得而獨立課稅或免稅之短期票券所得、證券交易所得及土地處分所得等，於盈虧互抵時皆未抵減可抵之虧損，對於因不重複課稅而不計入所得之投資收益自亦無特別減除之理。
- 就租稅法律主義而言，所得稅法第39條之前10年虧損扣除(盈虧互抵)並無應先抵投資收益之規定，主管稽徵機關將非屬同理類推之事項逕行要求列減，乃屬添加法律所無之限制(義務)，有違租稅法律主義。(釋210，釋692等)

Q1&Q5: 投資收益與盈虧互抵

(A1量能課稅: $A = B$)

	A公司			B公司(可盈虧互抵X)			C公司(不可盈虧互抵X)		
	X1年	X2年	合計	X1年	X2年	合計	X1年	X2年	合計
各項所得(或損失)_稅前									
營利所得_特別所得除外(a)	300,000	300,000	600,000	-200,000	800,000	600,000	-200,000	800,000	600,000
投資收益(股利或盈餘)	150,000	-	150,000	150,000	-	150,000	150,000	-	150,000
股票交易所得	120,000	-	120,000	120,000	-	120,000	120,000	-	120,000
小計	570,000	300,000	870,000	70,000	800,000	870,000	70,000	800,000	870,000
減: 營利事業所得稅*(a-X)*20%	60,000	60,000	120,000	-	120,000	120,000	-	160,000	160,000
稅後所得	510,000	240,000	750,000	70,000	680,000	750,000	70,000	640,000	710,000

**C公司於本例亦等同可盈虧互抵但該虧損應先減各項免稅或免計入所得

Q1&Q5：投資收益與盈虧互抵 (A2租稅法律主義、公平課稅)

	B1公司(可盈虧互抵但 先減投資收益X)			B公司(可盈虧互抵X)			B2公司(可盈虧互抵但先 減證券交易所得X)		
	X1年	X2年	合計	X1年	X2年	合計	X1年	X2年	合計
各項所得(或損失)_稅前									
營利所得_特別 所得除外(a)	-200000	800,000	600,000	-200000	800,000	600,000	-200000	800,000	600,000
投資收益(股利 或盈餘)	150,000	-	150,000	150,000	-	150,000	150,000	-	150,000
股票交易所得	120,000	-	120,000	120,000	-	120,000	120,000	-	120,000
小計	70,000	800,000	870,000	70,000	800,000	870,000	70,000	800,000	870,000
減:所得稅(20%)	-	150,000	150,000	-	120,000	120,000	-	144,000	144,000
稅後所得	70,000	650,000	720,000	70,000	680,000	750,000	70,000	656,000	726,000

所得稅法第39條規定: 可盈虧互抵，但無先減投資收益，亦無先減證券交易所得之規定
所#39:B稅前營利所得\$600,000，所得稅\$120,000；系爭函:B1稅前營利所得\$600,000，所得稅\$150,000

Q2-4: 兩稅合一制

背景: 兩稅合一制
(民87-96)
甲公司部分損益表:

稅前損益(稅前所得)	\$100	(股東)股利總額
-所得稅(假設稅率20%)	20	(股東)可扣抵稅額 (類扣繳)
稅後損益(稅後所得)	\$ 80	(股東)股利淨額
保留盈餘		

- 我國兩稅合一制之本質，營利事業(後續皆假設為公司)就其稅前所得所繳納之所得稅，為其股東所得(即稅前所得)之扣繳金額，可由股東用以抵繳所得稅或退稅。會計上，稅後所得結轉公司之「保留盈餘」帳戶，繳納之所得稅列入「股東可扣抵稅額」帳戶。假設上表之甲公司全額分配股利，則所分配之「保留盈餘」為股東之股利淨額，所附隨之「股東可扣抵稅額」約當於股東可抵減之扣繳額，兩者之和構成股東之股利總額。以上表金額為例，甲公司損益表上之稅前所得\$100即為甲公司股東之「股利總額」，所得稅\$20即為股東之「股東可扣抵稅額」，稅後損益\$80即為股東之「股利淨額」。

Q2: 營利事業就取得所得稅法第42條所稱股利之必要費用，可否於年度營利事業所得稅結算申報作為費用，予以列報減除？又理由為何？
(2A許崇源曾建議稅制)

- 我國兩稅合一制之本質下，營利事業所繳納之所得稅，為其所得(即稅前所得，又稱所得總額)之扣繳金額，可由股東用以抵繳所得稅或退稅。在此制度下，所得稅之最後實質負擔人為個人股東，營利事業(即個人所投資之公司)僅係中間之導管。故許崇源(1997)曾建議直接將獲配股利總額列為營利事業(投資公司)之投資收益(應稅)，並將該股利所含之股東可扣抵稅額(如同扣繳稅額)抵減營利事業(投資公司)本身之應納稅額，營利事業(投資公司)結算所納之所得稅計入該個體之「股東可扣抵稅額」，以落實兩稅合一制之精神，並一致處理投資收益事宜。在此項處理方法下，因投資收益應稅，自無須減除股利之必要費用。[見許崇源，1997，「實施兩稅合一所得稅法修正草案」評議，稅務旬刊(1635期)：36-38。]

**Q2: 營利事業就取得所得稅法第42條所稱股利之必要費用，可否於年度營利事業所得稅結算申報作為費用，予以列報減除？又理由為何？
(2B所得稅法所採稅制)**

- 86.12.30修正之所得稅法採用之制度係「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，應依第六十六條之三規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」亦即，直接將被投資公司之股利淨額(或盈餘淨額)列入投資公司之「保留盈餘」，該股利相關之股東可扣抵稅額列入投資公司之「股東可扣抵稅額」，直至投資公司以該「保留盈餘」及「股東可扣抵稅額」分配給個人股東時，列為其股利總額(兩者和)及股東可扣抵稅額。在所得稅法修正時，於該條文並無是否應減除股利之必要費用之規定。對照修正前所得稅條文，係擬制應減除股利之必要費用為該免計入所得投資收益(股利)之20%(法律條文寫為:投資收益之80%免計入所得額)，可解為不用列報減除。事實上，即使列報減除，所增加之所得稅亦列入「股東可扣抵稅額」，影響甚微(股利總額不變，而多繳之營利事業所得稅成為股東之可扣抵稅額，政府總稅收不影響)。(釋493提示了配合之觀念與方法，但誤解了80%免計入所得額之原意。)

Q3: 依所得稅法第**42**條規定不計入所得額課稅之投資收益，是否應屬同法第**24**條第**1**項所稱應稅所得，而為年度收入總額之一部分，並用以計算出純益額（所得額）或虧損？

- 所**#42**既然規定不計入所得額課稅，即非屬第**24**條第**1**項所稱之應稅所得。財務會計上雖為年度收入總額之一部分，但稅務上與土地交易所得(含房地合一**2.0**之部分)、證券交易所得類似，均屬獨立課稅或免稅之一部分。
- 在財務會計上，不論投資收益、證券(期貨)交易所得或土地出售所得皆屬年度所得之一部分，僅其課稅方式不同而已。
- 在營利事業所得稅之課稅所得中，投資收益因已於被投資公司繳納所得稅，故不重複課稅(課一次稅原則)。證券(期貨)交易所得免稅，土地出售所得就土地漲價總數額(按買賣時之政府公告現值計算損益)，課徵土地增值稅而不再課營利事業所得稅。
- 所得稅法第**42**條明定投資收益不計入所得額課稅。亦即投資收益非屬營利事業所得稅之課稅客體。(證券交易所得與土地出售所得亦不計入營利事業所得稅之課稅客體，但房地合一稅制**2.0**則分離課稅)

Q4:營利事業受配所得稅法第42條所規定之股利，如內含可扣抵稅額，則於依所得稅法第39條第1項規定計算各期虧損時，應將此等股利淨額減除後，始得作為計算盈虧互抵之虧損數，系爭函是否造成此等股利於發放公司階段及獲配公司階段皆課徵營利事業所得稅，而有重複課稅之疑慮？又其結論是否會因此等股利係不含可扣抵稅額而有不同？

- 系爭函將造成股利於發放公司階段及獲配公司階段皆課徵營利事業所得稅，而有重複課稅之疑慮。
- 本問題源自兩稅合一制度，若非兩稅合一則無可扣抵稅額。(請注意: 所得稅法之現制已非兩稅合一，股東組成亦已隨時間而變化，且可扣抵稅額亦有其限額)
- 同一所得，於股利發放公司階段課一次稅，於獲配公司階段不再重複課稅。是否會因含或不含可扣抵稅額而有不同，決定於制度的選擇(見Q2之制度選擇)。
- 若選擇將投資收益總額列為(投資)公司之收益，則投資收益總額(含可扣抵稅額)屬所得稅稅基(課稅客體)，而可扣抵稅額屬企業個體之可抵應納所得稅之金額。
- 當時之所得稅法選擇將投資收益淨額(不含可扣抵稅額)，直接列入保留盈餘，而不計入課稅所得額中，其可扣抵稅額則屬投資公司股東的可抵稅額，而非投資公司本身之可扣抵稅額。在兩稅合一制下，所有營利事業所得稅(可扣抵稅額)皆為個人股東之預繳(如同被扣繳)金額，而各中間階段之公司之稅前所得(亦即稅後所得累計之保留盈餘+可扣抵稅額)皆為股東之營利所得。

➤ Q & A

其他相關議題

- 併購[盈虧互抵是租稅公平或是租稅優惠?控制個體本身之虧損vs.被併個體之虧損?]
- 連結稅制
- 房地合一: 1.0 ; 2.0