

(一)在稅務處理上，得遞轉以後期間抵稅的虧損如何認定？

會計與稅務雖都計算損益，但二者目的不同，故損益之性質、計算之方法亦異。

企業進行會計處理、計算損益的目的，是在衡量自己於某一期間的實際財務績效，簡言之，賺(虧)多少錢，這個金額又稱為會計所得(accounting income)；而稅務機關計算納稅義務人的損益，目的則在決定納稅義務人(企業)當期的課稅所得(taxable income，亦稱稅務損益)為若干，以及連帶地，應繳付的所得稅為若干。至於在計算課稅所得時，何者為應稅所得，何者屬免稅所得，則基本上取決於國家的政策，以及租稅學理之邏輯。

課稅所得之計算，係以會計所得為基礎，就會計所得進行「帳外調整」，從而得出課稅所得之金額，如無會計所得，即無課稅所得。至於該等調整，並不影響企業的帳載紀錄，商業會計法第 62 條：

「(商業)申報營利事業所得稅時，各項所得計算依稅法規定所作調整，應不影響帳面紀錄。」定有明文。

所得稅法第 39 條第 1 項但書所稱之「該管稽徵機關核定之前 10 年內各其虧損」，實指在計算課稅所得時，得遞轉至以後期間用以計算以後期間課稅所得的前期虧損，本案雙方之爭點在於該虧損之金額究應如何計算？免稅所得是否須與虧損相抵銷？該「虧損」僅與課稅所得有關，本人嘗試以數據說明會計所得與課稅所得的差異。

假設 B 公司在 X1、X2 及 X3 年的營業收入、營業成本及費用、營業淨利(虧損)、股利所得(即投資收益，為免稅所得)、會計所得(稅前)、課稅所得，以及應付所得稅的金額，分別如表一及表二。表一與表二在表達二種情境的影響。表一的情境，虧損係發生於 X2 年；表二的情境，虧損則發生在 X1 年，除發生虧損的年度不同外，其他資訊皆相同。表一中，虧損發生於 X2 年，B 公司於 X3 年申報所得稅時，X2 年之虧損即產生效益，可用以抵減 X3 年之課稅所得；在表二中，虧損發生於 X1 年，於 X2 年申報所得稅時，X1 年之虧損可用於抵減 X2 年之課稅所得。為簡化計算，再假設 B 公司的免稅所得僅有投資收益一項、三年的營所稅稅率都是 20%。

表一顯示，稅務機關在認定 B 公司於 X3 年得遞轉之虧損時，係扣除 X2 年之投資收益\$8，使 X3 年得使用遞轉至該期之虧損僅\$12，該金額即 B 公司 X2 年之會計所得。因此，稅務機關認定 B 公司 X3 年之課稅所得為\$78(會計所得\$100-免稅股利所得\$10-遞轉至該期之虧損\$12)，因此，應付所得稅為\$15.6(\$78*20%)；反之，中鋼則認定該得遞轉之虧損，不應被 X2 年之投資收益所抵銷，故得遞轉

之虧損為\$20，因此，X3 之課稅所得為\$70(會計所得\$100-免稅股利所得\$10-遞轉至該期之虧損\$20)、應付所得稅為\$14(\$70*20%)。

就中鋼與稅務機關兩方計算三年合計所得稅之差額，是\$1.6(\$29.6-\$28)，也是 X3 年的差額(\$15.6-\$14)，係 X2 年投資收益\$8 乘上營所稅稅率 20%而得到的數字。

表一 B 公司在 X2 年發生營業虧損

	X1 年		X2 年		X3 年		三年合計	
	IRS	中鋼	IRS	中鋼	IRS	中鋼	IRS	中鋼
營業收入	\$150	\$150	\$100	\$100	\$200	\$200	\$450	\$450
營業成本及費用	<u>(80)</u>	<u>(80)</u>	<u>(120)</u>	<u>(120)</u>	<u>(110)</u>	<u>(110)</u>	<u>(310)</u>	<u>(310)</u>
營業淨利 (虧損)	70	70	(20)	(20)	90	90	140	140
股利所得	<u>8</u>	<u>8</u>	<u>8</u>	<u>8</u>	<u>10</u>	<u>10</u>	<u>26</u>	<u>26</u>
會計所得	<u>78</u>	<u>78</u>	<u>(12)</u>	<u>(12)</u>	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>166</u>	<u>166</u>
扣:股利所得(免稅)	(8)	(8)	(8)	(8)	(10)	(10)	(26)	(26)
盈虧互抵扣除額 (Loss Carry forward)	na	na	--	--	(12) ^a	(20) ^b	(12)	(20)
課稅所得	70	70	(12)	(20)	78	70	136 ^c	120 ^c
應付所得稅(稅率:20%)	\$14	\$14	\$0	\$0	\$15.6 ^d	\$14.0 ^d	\$29.6 ^e	\$28.0 ^e

a : (12)=(20)+8^f

b : (20)=(20)

c : \$136-120=\$16=\$8x2

d : \$15.6-14.0=\$1.6=\$8x20%

e : \$29.6-28.0=\$1.6=\$8x20%，未重複計算。

f : \$8 為以前年度(X2)政府所給予的所得稅利益。

表二 B 公司在 X1 年發生營業虧損

	X1 年		X2 年		X3 年		合計	
	IRS	中鋼	IRS	中鋼	IRS	中鋼	IRS	中鋼
營業收入	\$100	\$100	\$150	\$150	\$200	\$200	\$450	\$450
營業成本及費用	<u>(120)</u>	<u>(120)</u>	<u>(80)</u>	<u>(80)</u>	<u>(110)</u>	<u>(110)</u>	<u>(310)</u>	<u>(310)</u>
營業淨利 (虧損)	(20)	(20)	70	70	90	90	140	140
股利所得	<u>8</u>	<u>8</u>	<u>8</u>	<u>8</u>	<u>10</u>	<u>10</u>	<u>26</u>	<u>26</u>
會計所得	<u>(12)</u>	<u>(12)</u>	<u>78</u>	<u>78</u>	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>166</u>	<u>166</u>
扣:股利所得(免稅)	(8)	(8)	(8)	(8)	(10)	(10)	(26)	(26)
盈虧互抵扣除額 (Loss Carry forward)	--	--	(12)	(20)	--	--	(12)	(20)
課稅所得	(12)	(20)	58	50	90	90	136	120
應付所得稅(稅率:20%)	\$0	\$0	\$11.6	\$10	\$18	\$18	\$29.6	\$28.0

由表二可知，若虧損發生之年度不同，兩造爭點之結果不受影響。

本人對 IRS、中鋼主張的解讀，以及本人的看法如下：

IRS 的主張：政府已在 X2 年中給過一次所得稅利益(免稅所得)，X3 年不應重複再給(得遞轉以後期間的虧損)，故加回，以增加課稅所得。

中鋼的主張：\$8 確實係政府在 X2 年所給的所得稅利益，惟本公司現在計算的營所稅為 X3 年要繳納者，該\$8 不是 X3 年的租稅優惠 (所得稅利益)，而是為了避免重複課稅。政府不應拿以前年度(X2 年)所給的所得稅利益來懲罰 X3 年的納稅義務人。

本人的主張：

B 公司 X2 年之實際虧損，為會計所得(淨損\$12)，非表一課稅所得(虧損)之金額(淨損\$20)。以\$20 作為得遞轉扣除的虧損金額，超出 B 公司實際發生的虧損，政府是在政策上給納稅義務人所得稅利益。該等所得稅利益是否給予，在反映政府採用政策時的考量，政府給或不給，均有理由。

中鋼主張不得把遞轉以後期間的虧損從\$20 減為\$12，是為了避免重複課稅。本人不贊成此說法。因為根據表一或表二，中鋼所得稅費用的差額，只有\$1.6 (\$29.6-\$28 或\$15.6-\$14 或\$11.6-\$10)，都只是一次的差額(\$20-\$12)的 20%，並沒有出現第二次。

(二)納稅義務人取得免稅所得之成本(費用)，可否作為費用？

就會計的觀點來看，可以作為費用，因為會計上有配合原則(matching principle)，其意義為在計算企業賺得的收益時，應自收入減除為賺取該筆收入而負擔之成本或費用，使成本(費用)與收入相配合。此種行為的表現方式，有時為列報淨額，如淨售價、淨損益。

(三)略

(四)略

(五)系爭事實是否擴大稅基？是否增加法律所無的稅務義務？

由財務會計的觀點來看，如前所述，課稅所得係自會計所得為出發，進行帳外調整。因此，本題與會計所得之決定無關，僅與課稅所得之決定有關。

在前一期課稅所得為負數(虧損)時，下一期課稅所得是否得加回前期的免稅所得，如投資收益的爭議，必然影響稅基，須加回前期的免稅所得時，與不得加回前期的免稅所得時，二者稅基當然不同。

至於稅基應否擴大，亦即，有無增加法律所無之租稅義務，則屬政策選擇之範疇，不應從會計的角度來判斷。會計在衡量真實損益為若干，而不在決定政策如何選擇。