

大法官審理  
中鋼公司聲請案  
107年度憲二字第411號  
說明會

馬秀如

110.9.28

(一) 得遞轉以後期間 抵稅的虧損 如何認定？

- 稅務處理

(二) 納稅義務人取得免稅所得之成本(費用)，  
可否作為費用？

(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？

# (一) 得遞轉以後期間 抵稅的虧損 如何認定？

- 稅務處理

# 「該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損」

- 所得稅法第39條第1項但書
- 意義：以前年度虧損
- 用途：在計算以後期間的課稅所得時，得自以前年度遞轉(carry forward)至課稅年度
- 本案之爭點：該虧損之金額究應如何計算？
  - 前期的免稅所得是否須與前期的虧損相抵銷？
  - 如何計算/衡量課稅所得之帳外調整規定，僅與課稅所得有關，與會計所得無關。
- 所得之type

# 會計所得(accounting income) ≠ 課稅所得(taxable Income)

所得=income(損益)≠所得到(收到)之數額

所得之Type：會計所得 vs 課稅所得

→應付所得稅

Who 計算損益：企業(納稅義務人)、稅務機關

Why 計算損益：衡量

企業：企業(我)於某一期間的財務績效/賺(虧)多少=會計所得

稅務機關：企業(你，納稅義務人)應基於多少利潤來納稅=課稅所得

- 計算損益的目的不同→損益之性質、計算之方法亦異

Which 所得先發生：會計所得→課稅所得

How 計算所得

- 會計所得：依一般公認會計原則(GAAP)

GAAP：如商會法、證券發行人財務報告編製準則、IFRS、IAS、EAS

- 課稅所得：依稅法，帳外調整會計所得 如無會計所得，即無課稅所得

- 該等調整不影響企業的帳載紀錄  
商業會計法§62：(商業)申報營所稅時，各項所得計算依稅法所作調整，應不影響帳面紀錄。

Whether 所得, 應稅or免稅

= f (稅法之規定)

= f (國家政策、租稅學理)

爭議：重複(二次)

中鋼：重複課稅

IRS：重複給納稅義務人所得稅利益：  
當年 收益本身給一次免稅利益，  
未來年度衍生物(loss carryforward)不能再給免稅利益。

本人：誰的說法正確？算算看。

# 計算 真有重複?

是IRS重複課稅，還是IRS重複授予所得稅利益。

著眼於會計所得與課稅所得的差異

假設：**B公司**

須作出假設之**項目**：營業收入、營業成本及費用、營業淨利(虧損)、  
股利所得(免稅所得)、  
會計所得(稅前)、課稅所得，應付所得稅

**期間**：X1、X2、X3年

**免稅所得**：僅一項，**投資收益**

**營所稅稅率**：20%，三年都是。

**情境**：**虧損發生年度**= X2年(表一)、X1年(表二)

1. X2年發生虧損，X3年申報所得稅，**用**X2年虧損抵X3年之稅(表一)
2. X1年發生虧損，X2年申報所得稅，**用**X1年虧損抵X2年之稅(表二)

# 表一 B公司虧損在X2年發生

項目	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	(80)	(80)	(120)	(120)	(110)	(110)	(310)	(310)
營業淨利 (虧損)	70	70	(20)	(20)	90	90	140	140
股利所得	8	8	8	8	10	10	26	26
<b>會計所得</b>	<b>78</b>	<b>78</b>	(12)	<b>(12)</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>166</b>	<b>166</b>
扣:股利所得(免稅)	(8)	(8)	(8)	(8)	(10)	(10)	(26)	(26)
盈虧互抵扣除額 (Loss Carryforward)	na	na	--	--	(12) <sup>a</sup>	(20) <sup>b</sup>	(12)	(20)
<b>課稅所得</b>	<b>70</b>	<b>70</b>	(12) <sup>a</sup>	<b>(20)<sup>b</sup></b>	<b>78</b>	<b>70</b>	<b>136<sup>c</sup></b>	<b>120<sup>c</sup></b>
<b>應付所得稅</b> (稅率:20%)	\$14	\$14	\$0	\$0	\$15.6 <sub>d</sub>	\$14.0 <sup>d</sup>	\$29.6 <sub>e</sub>	\$28.0 <sup>e</sup>

# 表二 B公司虧損在X1年發生

	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	8	8	8	8	10	10	26	26
<b>會計所得</b>	<u><b>(12)</b></u>	<u><b>(12)</b></u>	<u><b>78</b></u>	<u><b>78</b></u>	<u><b>100</b></u>	<u><b>100</b></u>	<u><b>166</b></u>	<u><b>166</b></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)	--	--	<b>(12)</b>	<b>(20)</b>	--	--	(12)	(20)
<b>課稅所得</b>	<b>(12)<sup>a</sup></b>	<b>(20)<sup>b</sup></b>	<b>58</b>	<b>50</b>	<b>90</b>	<b>90</b>	<b>136<sup>c</sup></b>	<b>120<sup>c</sup></b>
應付所得稅(稅率:20%)	\$0	\$0	\$11.6	\$10	\$18	\$18	\$29.6	\$28.0

a,b : **課稅所得**(單年虧損) :

a : IRS主張  $(12)=(20)+8^{\text{甲}}$

b : 中鋼主張  $(20)=(20)$

甲 : 政府在以前年度(X2(情境1)或X1(情境2))給的所得稅利益，在當年(X3或X4年)不再重複給。

c : **課稅所得**(三年合計)  $=\$136-120=\$16=\$8 \times 2$

d : **應付所得稅**(單年)  $=\$15.6-14.0$ (情境1)  
 $=\$11.6-10.0$ (情境2)  
 $=\$1.6 = \$8 \times \text{一次}20\%$ (稅率)

e : **應付所得稅**(三年合計)  $=\$29.6-28.0$   
 $=\$1.6 = \$8 \times \text{一次}20\%$ (稅率)。

本人的**初步結論** : 1.即使發生虧損之年度不同，兩造**爭點之結果**不變。  
2.因為應付所得稅的差異只有\$1.6，是\$8**一次**的稅負，所以沒有重複計算。

**本結論**的缺失：漏考量\$8的特色。

# 股利所得(\$8)的特性

- B公司有來自C公司的股利所得時，
- C公司已支付過一次營所稅。
- 中鋼所謂的「重複課稅」，
- 是發生在整個租稅體系的重複，
- 不是發生在中鋼內的重複。

# 本人最終的主張：

1. B公司 X1年(情境2)或X2年(情境1)之**實際虧損**，為會計所得(淨損\$12)，非課稅所得(淨損\$20)。若以\$20作為得遞轉扣除的虧損，即超出B公司實際發生的虧損。
2. 中鋼主張：為了避免重複課稅，故不得把遞轉以後期間的**虧損**從\$20降為\$12。  
此種說法**用語欠精準**，易生誤會，因為不論根據表一或表二，中鋼所得稅費用的差額，一年只有**一次\$1.6** (\$29.6-\$28或\$15.6-\$14或\$11.6-\$10)，是一次差額(\$20-\$12)的20%，沒有重複出現二次。
3. 中鋼的主張若從**股利收益的特性**出發，著重在**整個租稅體系**的重複，較精確。
4. 政府是否給納稅義務人所得稅利益，在反映政府採用的政策，**給或不給，均有理由。**  
**給**：著重**整個租稅體系**的重複，且此為政策目的之決定，不宜著眼於個別納稅義務人，應著眼於整個租稅體系。  
**不給**：著重**企業個體(個別納稅義務人)**，其實際虧損，僅為會計所得。

(二)納稅義務人取得免稅所得之成本(費用)，  
可否作為費用？

# 本人的主張：

可以作為費用

- 會計觀點：配合原則(matching principle)
- 意義：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。

(五)系爭事實是否**擴大稅基**？

是否**增加法律所無的稅務義務**？

1.系爭事實只影響課稅所得，與會計所得無涉

- 課稅所得係自會計所得為出發，進行帳外調整。系爭事實只與帳外調整有關。

2.系爭事實必然影響稅基，二種作法下，稅基當然不同。

3.至於「稅基應否擴大？」即「有無增加法律所無之租稅義務？」

- 屬政策選擇之範疇。

會計在衡量真實損益為若干，

在報導作成、政策選擇後，衡量執行政策的經濟結果。