

檔 號：
保存年限：

財政部 函

地址：116055臺北市羅斯福路6段142巷1號
聯絡人：呂繼宗
電話：23228000 #8114
Email：ctl@mail.mof.gov.tw

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國110年9月2日

發文字號：台財稅字第11000035390號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如主旨(財政部就司法院大法官審理107年度憲二字第411號聲請解釋憲法案之說明.pdf)

主旨：有關大院大法官為審理107年度憲二字第411號中國鋼鐵股份有限公司聲請解釋憲法一案，本部說明如附件，請查照。

說明：復貴秘書長110年3月22日秘台大二字第1100008756號函。

正本：司法院秘書長

副本：



SECRET

MEMORANDUM FOR THE DIRECTOR
FROM: [Illegible]
SUBJECT: [Illegible]

DATE: [Illegible]

REFERENCE: [Illegible]
[Illegible]

[Illegible]

[Illegible]

[Illegible]

[Illegible]

財政部就司法院大法官審理 107 年度憲二字第 411 號中國鋼鐵股份有限公司聲請解釋憲法一案之說明

一、本部 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函（下稱本部 66 年函），將各該期依法免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損，理由何在？是否變相擴大稅基，將投資收益於發放公司階段及獲配公司階段皆課徵營利事業所得稅（下稱營所稅）？

- （一）依所得稅法第 39 條第 1 項規定，營利事業以往年度「營業之虧損」，原則上不得扣抵其本年度之所得。考量企業係永續經營，以年度為期間計算所得，常使經營成果波動幅度較大之企業，租稅負擔過重。為促進稅制公平合理，正確衡量企業課稅能力，並防杜取巧，爰參採外國法例訂定以往年度虧損後轉之規定，且僅符合法定要件者始得適用，於所得稅法第 39 條第 1 項但書規定：「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所得稅法第 77 條規定所稱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。」亦即對於符合帳冊齊全、申報正確等要件之營利事業，考量其會計制度健全、財務報表及課稅所得計算足資信賴，可正確申報虧損年度之虧損與扣除年度之所得，准其以前 10 年內各期虧損扣抵當年度之純益額，藉由跨年度間盈餘與虧損互抵，消除經營結果波動造成之租稅負擔。
- （二）上開所得稅法第 39 條所稱以往年度「營業之虧損」，依同法第 24 條第 1 項規定，應以營利事業以往各該

年度之收入總額，減除各項成本費用、損失及稅捐計算之。營利事業投資於國內其他營利事業所獲配之投資收益，依所得稅法第 42 條規定，雖不計入獲配年度所得額課稅，惟仍屬該年度之收入，故營利事業於適用所得稅法第 39 條盈虧互抵規定計算「營業之虧損」時，自應將該投資收益包含在內，俾正確計算衡量其實際營業虧損。

- (三) 考量營利事業投資於國內其他營利事業所獲配之投資收益，因不計入該年度所得額課稅，營所稅結算申報核定課稅所得額時之虧損數額，未包含投資收益在內，無法真實反映營利事業盈虧，爰本部 66 年函規定：「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 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」，以調整核定虧損為實際營業虧損，避免營利事業以後年度所得額抵減各該虧損年度之核定虧損時，虛增可扣除之虧損金額。

- (四) 茲舉例說明營利事業如何適用上開所得稅法規定計算可扣除以前年度「營業之虧損」：

1、案例一（虧損年度無投資收益）：

- (1) 案例背景：甲公司 109 年度營業收入、營業成本及費用、課稅所得額分別經稅捐稽徵機關核定為新臺幣（下同）1,000 萬元、1,200 萬元及虧損 200 萬元，且該年度無不計入所得額課稅之投資收益；110 年度營業收入為 1,000 萬元、營業成本及費用為 800 萬元。

(2) 甲公司 109 年度無不計入所得額課稅之投資收益，故稅捐稽徵機關核定之虧損 200 萬元(營業收入 1,000 萬元-營業成本及費用 1,200 萬元)即為其 109 年度「營業之虧損」，依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，甲公司得以該營業虧損 200 萬元抵減 110 年度純益額。

單位：新臺幣萬元

年度	109 年度	110 年度
A 營業收入	1,000	1,000
B 營業成本及費用	1,200	800
C 虧損扣除額	-	200
D 課稅所得額(A-B-C)	(200)	0

2、案例二：(虧損年度有投資收益)

(1) 案例背景：乙公司 109 年度營業收入、營業成本及費用、課稅所得額分別經稅捐稽徵機關核定為 1,000 萬元、1,200 萬元及虧損 200 萬元，另該年度有不計入所得額課稅之投資收益 150 萬元；110 年度營業收入為 1,000 萬元、營業成本及費用為 800 萬元。

(2) 乙公司 109 年度獲配之投資收益 150 萬元，依所得稅法第 42 條規定不計入所得額課稅，故稅捐稽徵機關核定 109 年度虧損 200 萬元，未包含該投資收益在內，無法反映乙公司 109 年度真實營業虧損，依本部 66 年函規定應「將投資收益先行抵減核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除」，爰乙公司 109 年度實際虧損數額應為 50 萬元(核定虧損 200 萬元-投資收益 150 萬元)。倘乙

公司未依本部 66 年函規定先減除投資收益，將產生虛增可扣除虧損 150 萬元之情形。

單位：新臺幣萬元

年度	109 年度	110 年度
A 營業收入	1,000	1,000
B 營業成本及費用	1,200	800
C 虧損扣除額	-	50
D 課稅所得額(A-B-C)	(200)	150
E 投資收益	150	-
實際營業虧損(D+E)	(50)	-

- (五) 本部 66 年函係本部基於主管機關權責，就營利事業獲配投資收益時，應如何適用所得稅法第 39 條規定盈虧互抵制度，計算可扣除之虧損金額所為釋示，其規定「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」，並非將投資收益計入該年度所得額課稅，未違反所得稅法第 42 條規定投資收益不計入所得額課稅之立法設計，且該函目的係為正確計算可扣除之實際虧損金額，以兼顧租稅公平及反映營利事業實際經營所得與納稅能力，尚無變相擴大稅基，將投資收益於發放公司階段及獲配公司階段皆課徵營所稅。

二、本部 74 年 7 月 6 日台財稅第 18503 號函（下稱本部 74 年函）及 76 年 9 月 22 日台財稅第 7585901 號函（下稱本部 76 年函）就核定虧損均不先予抵減，理由何在？本部 66 年函與二者相比，是否有違租稅公平原則？

- (一) 本部 74 年函規定，公司組織之營利事業依所得稅法

第 39 條規定將經稽徵機關核定之前 10 年內各期虧損自本年度純益額中扣除時，各該虧損年度如有暫停課徵營所稅之證券交易所得，無須先予抵減各該年度之核定虧損，但停徵期間所發生之損失，亦不得併入前 10 年核定虧損額，自本年度純益額中扣除；另本部 76 年函規定，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 10 年各期核定虧損者，各該虧損年度如有依同法第 4 條第 1 項第 16 款規定免納所得稅之土地交易所得，可免先予抵減各該期之核定虧損，但出售土地之損失，亦不得併入前 10 年核定虧損額，自本年度純益額中扣除。

(二) 上開本部 74 年函及 76 年函係就營利事業有「停徵所得稅之證券交易所得(損失)」及「免納所得稅之土地交易所得(損失)」時，應如何適用所得稅法第 39 條規定盈虧互抵制度，計算可扣除之虧損金額所為釋示，其與本部 66 年函規定比較如下：

函釋	類型	課稅規定	可扣抵虧損之計算方式
66 年函	投資收益 ¹	免稅(不計入所得)	投資收益應先行抵減核定虧損
74 年函	證券交易所得(損失)	免稅(停徵)	證券交易所得無須先抵減核定虧損；證券交易所損失亦不得併入虧損
76 年函	土地交易所得(損失)	免稅	土地交易所得無須先抵減核定虧損；土地交易所損失亦不得併入虧損

¹ 投資損失可依法列報成本費用抵減當年度課稅所得額，當年度核定所得額如為虧損，該投資損失金額已計入可扣抵之虧損總額，爰 66 年函僅規範投資收益之計算方式。

(三) 營利事業投資於國內其他營利事業所獲配之「投資收益」，依所得稅法第 42 條規定，得享有不計入所得額課稅之租稅效果，惟被投資事業發生虧損而減資彌補虧損時，營利事業原出資額折減之已實現「投資損失」，依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 99 條規定得列報成本費用減除，併入其核定課稅所得或虧損中；倘核定為虧損，且得依所得稅法第 39 條規定自以後年度所得額扣除時，基於衡平考量，本部 66 年函規定「投資收益」應先行抵減核定之虧損，以反映營利事業實際營業上之虧損²。至於依法免納（停徵）所得稅之土地（證券）交易所得，其土地（證券）交易損失依法亦不得自課稅所得中減除（所得稅法第 4 條之 1³、第 4 條第 1 項第 16 款及同法施行細則第 8 條之 4 參照），亦即該免稅所得及免稅損失均應於計算課稅所得額時排除，此與投資收益不計入所得額課稅，投資損失卻可自課稅所得中減除之情形，兩者租稅待遇並不相同。

(四) 茲舉例說明營利事業取得投資收益及投資損失，與取得土地（證券）交易所得及損失時，依所得稅法規定計算課稅所得額之差異：

1、案例背景：

(1) 丙公司 109 年度有營業上虧損 1,000 萬元，另有投資收益 150 萬元及投資損失 150 萬元。

(2) 丁公司 109 年度有營業上虧損 1,000 萬元，另有土地（證券）交易所得 150 萬元及土地（證券）交易

² 基於相同理由，本部 80 年 9 月 17 日台財稅字第 800732824 號函釋明，營利事業合於獎勵投資條例規定之免稅所得大於全年核定所得額，既未發生虧損，應無所得稅法第 39 條規定之適用。

³ 本部發布 74 年函時，證券交易所所得係依當時獎勵投資條例第 27 條規定暫停課徵所得稅，所得稅法第 4 條之 1 係於 78 年 12 月 30 日增訂。

損失 150 萬元。

2、課稅所得額計算：

- (1)丙公司 109 年度取得之投資收益 150 萬元，依所得稅法第 42 條規定不計入所得額，投資損失 150 萬元，依查核準則第 99 條規定得列報成本費用減除，爰丙公司 109 年度課稅所得額為虧損 1,150 萬元（營業上虧損 1,000 萬元+投資損失 150 萬元）。
- (2)丁公司 109 年度取得之土地（證券）交易所得 150 萬元及土地（證券）交易損失 150 萬元，依所得稅法第 4 條之 1、第 4 條第 1 項第 16 款及同法施行細則第 8 條之 4 等規定，於計算課稅所得額時均應排除不予計入，爰丁公司 109 年課稅所得額為虧損 1,000 萬元。

單位：新臺幣萬元

	丙公司	丁公司
營業上虧損	(1,000)	(1,000)
投資收益(不計入課稅所得額)	150	-
投資損失(計入課稅所得額)	(150)	-
土地(證券)交易所得 (不計入課稅所得額)	-	150
土地(證券)交易損失 (不計入課稅所得額)	-	(150)
課稅所得額	(1,150)	(1,000)
可扣抵虧損	(1,000) ⁴	(1,000)

- (五) 綜上，本部 74 年函及 76 年函規定計算所得稅法第 39 條經稽徵機關核定之前 10 年內各期虧損時，證券交易所得及土地交易所得「無須先抵減」各該期核定

⁴ (1,150)+150=(1,000)

之虧損，其交易損失亦不得併入各該期核定之虧損，與本部 66 年函規定投資收益「應先行抵減」核定之虧損處理方式不同，係基於上開停徵、免納之所得及損失與投資收益及損失性質之差異而為合理之調整，使各類型交易計算於所得稅法第 39 條規定之可扣抵虧損，可趨於一致，亦即該等類型交易之課稅結果並無差別待遇，符合平等原則，且無違反租稅公平原則。