

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補充說明

一、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。」僅就下列事項予以說明，並提供相關資料：

（一）依所得稅法第 39 條第 1 項但書所稱「該管機關核定之前 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？

財政部意見：

1. 按財務會計及稅務申報，營利事業轉投資其他營利事業之投資收益，均屬營利事業之收入，僅認列方式不同。財務會計上，以企業會計準則公報為例，企業轉投資其他營利事業，按公允價值衡量該投資，並就公允價值之變動認列其損益，對被投資者具有重大影響或具控制者採權益法處理該投資及損益；在稅務申報上，係以被投資公司盈餘分配時，認列投資收入(免稅)，被投資事業發生虧損而減資彌補虧損時，依營利事業所得稅查核準則第 99 條規定按原出資額折減認列已實現「投資損失」（可抵減應課稅所得或增加虧損）。前開投資損益採不同認列方式，係考量稅務行政效率及降低稅捐依從成本，所產生之會計及稅務所得之時間性差異，長期而言將趨一致。
2. 為避免甲公司轉投資乙公司，乙公司已納營利事業所

得稅，而甲公司自乙公司獲配之盈餘全數計入本身盈餘課稅，造成重複課稅，影響投資意願，爰在獨立課稅制（86 年度以前）下，採行 80%免計入所得額課稅（即投資收益 20%併入所得課稅，並就轉投資有關各項費用准予列支，以簡化所得稅之核計方法）。87 年度起實施兩稅合一制，在設算扣抵制下，營利事業取自轉投資事業之投資收益，僅在最終被投資事業階段課徵一次營利事業所得稅，爰於所得稅法第 42 條規定，營利事業投資於國內其他營利事業所獲配之投資收益不計入投資事業之所得額課稅。上開規定之目的均係為減輕轉投資收益重複課稅。

3. 又所得稅之課徵，以年度為期間計算課稅所得，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，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所得稅法第 39 條第 1 項，以往年度虧損後轉之規定，且須於會計制度健全、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之法定要件者始得適用，以核實反映納稅義務之租稅負擔。
4. 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；稽徵機關依上開規定計算全年所得額，各年度核定課稅所得額（或虧損），須減除各該年度之不計入所得額課稅之股利或盈餘（即投資收益），以反映營利事

業實際盈虧之情形，避免虛增可扣除之虧損金額。以案例說明如下：

案例背景：甲公司 109 年度帳載營業收入、營業成本及費用、投資收益分別為新臺幣（下同）1,000 萬元、1,200 萬元及 150 萬元。

單位：新臺幣萬元

	帳載	自行依法調整
A 營業收入	1,000	1,000
B 營業成本及費用	1,200	1200
C 非營業收入-投資收益(第 36 欄)	150	/
D 全年所得額(A-B+C)	(50)	(200)
E 課稅所得額		(200)
F 投資收益(=C)		150
G 實際營業虧損	(50)	(50) (=E+F)

5. 依上，稽徵機關核定課稅所得額時之虧損數額，未包含投資收益，無法真實反映營利事業盈虧，爰系爭函規定營利事業適用所得稅法第 39 條規定扣除之前 10 年各期核定虧損，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，俾調整核定虧損為實際營業虧損，以避免虛增可扣除之虧損金額，應屬合理。

6. 所得稅法第 39 條盈虧互抵機制應整體考量投資收益及投資損失租稅效果，以資衡平

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，享有不計入所得額課稅之租稅效果；如被投資事業發生虧損而減資彌補虧損，該「投資損失」得自課稅所得額中減除，因投資損益未能衡平反映於課稅所得額，爰所得稅法第 39 條盈虧互抵機制，應考量租稅衡平並反映營利事業實際營業虧損，俾使投資損益、證券交易損益、土地交易損益於適用盈虧互抵之效果歸於一致，以符合平等原則。

案例說明如下：

案例背景：乙公司第 1 年度至第 3 年度申報營業淨利（損失）分別為損失 300 萬元、淨利 150 萬元、淨利 250 萬元，投資收益（損失）分別為收益 200 萬元、損失 100 萬元、損失 100 萬元。

核定虧損依系爭函先行抵減投資收益時如下表一，跨數年度且有投資收益及投資損失情形下，依系爭函規定計算可扣抵虧損數額，長期而言，其課稅所得將與實際營業盈餘及財務會計所得趨於一致。

核定虧損未先行抵減投資收益時如下表二，所得稅法第 39 條之核定虧損倘未先行抵減「投資收益」，在跨數年度且有投資收益及投資損失之情形下，最終由於核定虧損虛增，營利事業整體課稅所得，將低於營利事業之實際盈餘及財務會計所得，有違該條文正確衡量課稅能力及促進稅制公平合理之立法意旨。

表一：核定虧損依系爭函先行抵減投資收益

單位：新臺幣萬元

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合計
營業淨利(損失)	(300)	150	250	100
投資收益(損失)	200	(100)	(100)	0
全年所得/財務會計所得	(100)	50	150	100
課稅所得額(虧損) ^註	(300)	50	150	-
可扣抵之虧損 〔依系爭函為-100=(-300+200)〕	-	(50)	(50)	-
減除虧損扣除額後之課稅所得額	-	0	100	100

註：課稅所得額(虧損)已減除投資損失，惟不包含所得稅法第 42 條之投資收益。

表二：核定虧損未先行抵減投資收益之情形

單位：新臺幣萬元

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合計
營業淨利(損失)	(300)	150	250	100
投資收益(損失)	200	(100)	(100)	0
全年所得/財務會計所得	(100)	50	150	100
課稅所得額(虧損)	(300)	50	150	-
可扣抵之虧損 ^註 〔未抵減投資收益，故為-300〕	-	(50)	(150)	-
減除虧損扣除額後之課稅所得額	-	0	0	0

註：可扣抵之虧損減除第 2 年及第 3 年所得後尚餘-100，可供以後年度扣抵。

(二) 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？

財政部意見：

1. 依所得稅法第 24 條第 1 項規定，營利事業經營業務之各項收入，其所得有屬應稅及免稅者，為避免「免稅部分相關成本、費用或損失」列為「應稅收入」之減項，造成虛增免稅所得，侵蝕應稅所得之稅基，其收入、成本、費用或損失，應區分應稅或免稅分別計算所得，此為收入與成本費用配合原則之規定。
2. 基於收入與成本費用配合原則，本部依所得稅法第 24 條第 1 項授權訂定營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法（下稱免稅分攤辦法），依該辦法第 2 條第 1 項第 5 款規定，所得稅法第 42 條第 1 項規定不計入所得額之股利或盈餘為免稅收入，應依該辦法規定分攤其相關之成本、費用或損失。爰營利事業獲配上開不計入所得之股利收入，如有與該股利收入相關之直接必要成本、費用、利息或損失，應在該股利收入項下減除，不得將該等成本費用自其他應稅收入項下減除，以核實計算應稅及不計入所得金額。

(三) 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？

財政部意見：

1. 依所得稅法第 24 條第 1 項規定，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，上開收入總額包含應

稅收入、免稅收入及不計入所得額課稅金額在內。營利事業之投資收益，係屬營利事業實際經營而取得「帳載」純益額（即所得額）之一部分，屬上開所得稅法第 24 條之所得額範圍，惟為避免重複課稅，同法第 42 條規定，投資收益不計入所得額課稅，爰於辦理所得稅結算申報時依法帳外調減屬所得稅法第 42 條規定之投資收益（詳前述案例），以便利計算「課稅」所得額。

2. 營利事業轉投資收益不計入所得額課稅，係為避免重複課稅之稅制設計，並未改變投資收益屬營利事業「純益額（所得額）或虧損」一部分之事實。

（四）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？系爭函之內容是否有變相擴大稅基，增加法律所無之租稅義務？

財政部意見：

1. 兩稅合一設算扣抵制度下，依 86 年 12 月 30 日修正所得稅法第 42 條第 1 項規定，公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之投資收益以股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依同法第 66 條之 3 規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶（下稱 ICA）餘額。依此，營利事業獲配之股利依上開規定係以股利淨額不計入所得額課稅，不含可扣

抵稅額。

2. 上開 ICA 帳戶之稅制設計，將該稅額併同股利分配予股東（股利淨額 + ICA = 股利總額），ICA 帳戶係於其會計帳簿「外」設置，專用以記錄營利事業應納且已納的所得稅額，以作為計算分配予股東抵稅權之記錄。系爭函規定計算得減除之以前年度虧損時，係將該虧損先行抵減虧損年度獲配之「股利淨額」（未含 ICA），該函釋並不因是否包含 ICA 而有不同之計算結果。
3. 系爭函係本部基於主管機關權責，就營利事業虧損年度且有獲配投資收益時，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」，以避免虛增虧損，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利事業所得稅。
4. 廢除兩稅合一設算扣抵制後，股利總額未含可扣抵稅額，即股利總額等於股利淨額，直接以股利淨額（投資收益）抵減核定虧損，自本年度純益額中扣除後，再行核課。不論是否施行兩稅合一，均係以不含可扣抵稅額之「股利淨額」抵減核定虧損，自本年度純益額中扣除後，再行核課稅捐，二者並無不同。

二、請主管機關財政部就下列事項予以說明，並提供相關資料：

(一) 依所得稅法第 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」，如何認定？實務上如何顯示？相關投資費用如准予認列為支出，如何顯示？並請提供兩稅合一實施前後及廢止後，此類股利通知書及關於營利事業所得稅結算申報書損益及稅額計算表欄位 36「依所得稅法第 42 條規定取得之股利淨額或盈餘淨額」有申報金額及欄位 53「全年所得額」申報為「虧損」，且全年所得額亦經核定為虧損之營利事業所得稅申報及核定案全卷影本各一份供參（文書內具識別化之個資請予遮隱）。

財政部意見：

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，係指稽徵機關核定之各期課稅所得額，於減除各該期不計入所得額課稅之股利淨額或盈餘淨額及合於獎勵規定之免稅所得後，為各該期「核定准予扣除之虧損」，稽徵實務上，係於營利事業所得稅結算申報核定通知書及調整法令依據說明中呈現。
2. 營利事業獲配不計入所得之股利收入，如有與該股利收入相關之直接必要成本、費用、利息或損失，應在該股利收入項下減除。
3. 兩稅合一設算扣抵制實施前之相關資料已逾保存年限銷毀無法提供，謹提供兩稅合一廢止前後，股利憑單、營利事業所得稅結算申報書及核定通知書供參（如後附）。

(二) 財政部賦稅署 104 年 3 月 25 日臺稅所得字第 10304049180 號書函稱：「公司於虧損年度自國內轉投資事業獲配之投資收益屬當年度所得之一部分，雖依所得稅法第 42 條規

定不計入當年度所得額課稅，嗣後年度依同法第 39 條第 1 項但書規定計算該虧損年度之核定可扣除虧損金額時，倘未加回該不計入所得額課稅之投資收益，將虛增可扣除之虧損金額，造成投資收益於取得年度及虧損扣除年度雙重獲益之情形……。」所謂造成雙重獲益，理由為何？

財政部意見：

1. 營利事業投資於國內被投資事業所獲配之股利或盈餘（投資收益），係被投資事業就其所得額課徵營利事業所得稅後，再將該稅後盈餘分配予投資之營利事業，爰所得稅法第 42 條規定，投資之營利事業獲配之投資收益不計入獲配年度所得額課稅，避免因轉投資多層而增加其稅負，鼓勵營利事業投資於其他國內營利事業，促進產業發展，此為第一重獲益。
2. 營利事業於以後年度所得額扣除以前年度虧損數時，若逕以未先扣除投資收益之虧損扣除所得額，將虛增虧損扣除金額造成少計課稅所得額及應納稅額，此為第二重獲益。
3. 所得稅法第 39 條但書立法意旨在於減輕跨年度盈虧差異大之營利事業之所得稅負擔，使確有虧損之事業於以後年度有盈餘時，得以彌補該虧損後有餘額，始予課稅。惟若各年度虧損未正確衡量，使當年度投資收益免稅，且該年度之虧損多計而得於以後年度所得中減除，將產生雙重獲益情形，有違上開立法意旨及租稅公平原則。

(三) 107 年廢除兩稅合一設算扣抵稅制後，營利事業所核發之股利，是否仍併含可扣抵稅額？以及簡要說明 107 年之新制。

財政部意見：

1. 我國於 86 年間參考當時國際稅制發展趨勢，自 87 年度起實施兩稅合一完全設算扣抵制度（營利事業繳納之營利事業所得稅，得由股東、社員依規定扣抵其應納綜合所得稅），以提高投資意願。嗣為維持財政健全及永續，103 年 6 月 4 日修正上開制度，自 104 年起改採兩稅合一半數設算扣抵制度（即繳納之營利事業所得稅，僅半數得併同股利分配）。
2. 鑑於兩稅合一實施已逾 20 年，外界迭有稅制過於複雜、遵從及稽徵成本高、衍生稅務爭議、不符國際股利課稅制度及造成假外資避稅等負面評論，爰參考國際趨勢，於兼顧租稅公平、經濟效率、稅政簡化及財政收入四大目標下，就所得稅制作結構性調整，107 年 2 月 7 日修正公布所得稅法，廢除兩稅合一部分設算扣抵制度，改採股利所得二擇一制度（方式一合併計稅，方式二分開計稅），不同型態股東可享有下列減輕稅負效益：
 - (1) 一般投資人
適用綜合所得稅較低稅率者，得選擇方式一合併計稅，得按股利金額 8.5% 計算可抵減稅額，每戶申報之可扣抵稅額上限為 8 萬元，於簡化稅政下維護其原有抵（退）稅權益。
 - (2) 企業主要投資人
適用綜合所得稅較高稅率者，得選擇方式二按單一稅率 28% 分開計稅，具稅負減輕效果。
3. 配合所得稅制優化方案推行及所得稅法部分條文修正，自 107 年 1 月 1 日起，已廢除兩稅合一設算扣抵

制度，營利事業毋須設置及記載股東可扣抵稅額帳戶。營利事業獲配之股利或盈餘金額不含可扣抵稅額，且仍依所得稅法第 42 條規定，不計入所得額課稅，與廢除前並無不同。

- (四) 檢送本件聲請人所提供三份鑑定書意見，請針對其所示鑑定意見，提出意見說明。

財政部意見：

聲請人就所得稅法第 39 條、第 42 條及財政部 66 年函釋之見解及質疑，已於上開爭點題綱中回應。

- (五) 系爭函自 66 年適用迄今，其中有爭議之案件比例約若干？系爭函如經宣告違憲，對於國家稅捐公平及稽徵程序之影響？

據國稅局統計，近 10 年（99 至 108 年度）與系爭函相關之案件提起行政救濟比例約 0.07%；系爭函如經宣告違憲，此類案件減除投資收益部分之虧損，估計影響稅收約 812 億元（平均每年約 81 億元）。

司法院大法官審理 107 年度憲二字第 411 號聲請解釋憲法案
財政部就 110 年 9 月 28 日說明會所詢事項之補充說明

一、所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之立法目的為何？

答：所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之立法目的，係為核實反映企業之租稅負擔能力，落實量能課稅原則

所得稅之課徵，以年度為期間計算課稅所得，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。考量經營成果波動幅度較大之企業，租稅負擔過重，所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，基於企業係永續經營、促進稅制公平合理及正確衡量課稅能力，並防杜取巧，參採外國立法例訂定以往年度虧損後轉之規定，明定符合會計帳簿完備、財務報表及課稅所得計算足資信賴並如期申報等法定要件者始得適用，俾正確計算虧損年度之虧損及嗣後虧損扣除年度之所得，核實反映企業之租稅負擔能力，落實量能課稅原則；該但書規定尚非全部營利事業皆得適用，係立法者選擇性適用，以符立法意旨。

二、財政部 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函（下稱 66 年函）是否逾越所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，違反租稅法律主義？

答：財政部 66 年函係執行所得稅法第 39 條規定之技術性及細節性規範，未增加法律所無之限制，尚無違反租稅法律主義

（一）所得稅法第 39 條第 1 項但書「稽徵機關核定之 10 年內各期虧損」，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（包含應稅所得及免稅所得），減除各項成本費用、損失及稅捐計算。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 條規定不計入獲配年度所得額課稅，惟仍屬該年度之收入，倘僅按所

得稅法第 39 條第 1 項但書文義解釋，以未含該投資收益之核定虧損作為扣抵數額，將虛增該年度可扣除虧損金額。

- (二) 為正確計算企業跨年度之虧損及盈餘，財政部 66 年函爰規定營利事業於嗣後所得年度計算以前虧損年度之「實際營業虧損」時，應將該虧損年度之投資收益包含在內，俾符合所得稅法第 39 條第 1 項但書正確衡量企業租稅負擔能力、落實量能課稅原則之立法目的。是以，財政部 66 年函係依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定意旨所為核釋，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，屬執行所得稅法第 39 條規定之技術性及細節性規範，未增加法律所無之限制，尚無違反租稅法律主義。

三、財政部 66 年函是否違反所得稅法第 42 條避免重複課稅之規定，變相擴大稅基？財政部 66 年函所引述所得稅法第 42 條規定歷經兩稅合一稅實施前、實施後至廢止計 40 餘年，該函是否須配合檢討？

答：所得稅法第 42 條目的係為減輕公司間轉投資收益所得稅負擔，財政部 66 年函係為正確計算所得稅法第 39 條第 1 項但書可扣除之實際虧損金額，未違反所得稅法第 42 條規定

- (一) 查所得稅法第 42 條規定於 52 年增訂後歷經數次修正（如下表），不論立法設計採全部或部分之投資收益不計入所得課稅，其立法目的均為減輕公司間轉投資收益課徵所得稅稅負，促進投資。上開轉投資收益雖歷經所得稅法不同立法時期之減輕稅負設計，其本質仍屬營利事業之收入，為構成其所得（純益額）之一部分。是以，所得稅法第 39 條第 1 項但書規定意旨係正確反映可扣除之實際虧損金額，自應包含該投資收益在內，並不因所得稅法第 42 條規定立法設計更迭而有不同。

增修日期	所得稅法第 42 條條文
52.01.15	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 <u>投資收益免予計入所得額課稅</u> 。
69.12.26	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 <u>投資收益之 80%，免予計入所得額課稅</u> 。
86.12.26	公司組織之營利事業，因 <u>投資於國內其他營利事業</u> ，所獲配之股利淨額或盈餘淨額， <u>不計入所得額課稅</u> ，其可扣抵稅額，應依第 66 條之 3 規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。
107.01.18	公司、合作社及其他法人之營利事業， <u>因投資於國內其他營利事業</u> ，所獲配之股利或盈餘， <u>不計入所得額課稅</u> 。

(二) 財政部 66 年函係財政部基於主管機關權責，就營利事業虧損年度且有獲配投資收益時，如何適用所得稅法第 39 條第 1 項但書計算可扣除虧損金額所為釋示，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」，係為符合前開法條但書立法意旨，核實反映虧損及落實所得稅量能課稅精神，未違租稅法律主義；又該函釋尚非將投資收益計入虧損年度（獲配股利年度）之所得額課稅，亦未使投資收益於發放公司（被投資公司）階段及獲配股利公司（投資公司）階段皆課徵營利事業所得稅（下稱營所稅），未違反所得稅法第 42 條規定。

四、營所稅結算申報核定通知書所載核定課稅所得（虧損）金額，是否即營利事業以後所得年度可主張扣除之「稽徵機關核定以前年度虧損」？如否，所得稅法第 39 條第 1 項但書之核定

虧損，相關核定書表如何呈現？

答：營利事業主張扣除所得稅法第 39 條第 1 項但書之前 10 年度核定虧損額，係於主張扣除虧損年度之營所稅結算申報核定通知書及調整法令依據說明中呈現

- (一) 所得稅法第 24 條第 1 項及營所稅查核準則（下稱查核準則）第 2 條規定，營利事業係依商業會計法等規定產生其財務報表，辦理所得稅申報時，再就帳載事項與稅法之差異項目，自行依法帳外調整，計算課稅所得（或虧損）。是以，營所稅結算申報書內容，係按營利事業帳載之各項收入、成本、費用及損失計算財務會計所得（或虧損）為基礎（包括應稅所得及免稅所得），再依稅法或其他法律之免稅所得（如符合獎勵規定之免稅所得）、不計入所得額課稅之投資收益調整後，計算課稅所得（或虧損）及應納稅額。
- (二) 又營所稅結算申報核定通知書，係以近 100 萬家辦理營所稅結算申報之營利事業適用之核定結果通知，核定通知書「課稅所得額」欄位核定金額，係呈現稽徵機關就營利事業申報所得（虧損）之審查結果並據以計算應納營所稅，非為盈虧互抵而設（使用藍色申報書及會計師簽證案件約占全部件數之 9%），尚非逕以該欄位負數金額適用所得稅法第 39 條第 1 項但書規定。
- (三) 為利營利事業於主張扣除虧損年度，計算所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之以前虧損年度可扣除虧損金額，營所稅結算申報書之損益及稅額計算表申報須知載明，各該虧損年度有所得稅法第 42 條規定不計入所得額之投資收益，應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。另稽徵實務上，稽徵機關於核發上開扣除虧損年度之營所稅結算申報核定通知書及其調整法令依據說明，呈現所得稅法第 39 條第 1 項但書之前 10 年度

核定虧損額（詳附件）。

五、所得稅法第 42 條規定轉投資收益不計入所得課稅，與投資損失得於計算所得額時減除，本即立法不同設計，為何要將兩者併同考量？

答：營利事業適用所得稅法第 39 條盈虧互抵制度應併同考量投資收益及投資損失整體租稅效果，以資衡平

- （一）財務會計上，營利事業投資國內其他營利事業，係將被投資事業之盈虧，相應認列「投資收益」及「投資損失」，計入會計所得中。
- （二）稅務上，為明確一致計算各營利事業之盈虧，投資收益係於獲配股利時計入，投資損失於被投資事業發生虧損而減資彌補虧損時實現計入，其與財務會計投資損益之認列時點不同，但結果將趨於一致（詳〔釋例一〕）。

〔釋例一〕

乙公司為甲公司 100% 持股之子公司，財務會計上甲公司係採權益法¹評價乙公司。乙公司第 1 年度至第 4 年度營業淨利（損失）分別為淨利 100 萬元、淨利 200 萬元、損失 500 萬元、0 元；乙公司第 2 年度、第 3 年度各分配股利 100 萬元、200 萬元，另於第 4 年度減資彌補損 500 萬元。

甲公司認列投資損益說明（如下表）：

- 1、財務會計：甲公司係採權益法評價乙公司，乙公司當年度之盈餘或虧損，甲公司於同一年度應按持股比例認列投資收益或損失，至於乙公司分配股利時及減資彌補虧損時，尚不需認列收益及損失。故乙公司第 1 年度至第 3 年度營業淨利（損失）分別為淨利 100 萬元、淨利 200 萬元、損失 500 萬元，甲公司應依持股比例 100%

¹ 依企業會計準則公報第 6 號「投資關聯企業及合資」第 3 條第 4 款規定，權益法係指投資之原始認列依成本衡量，其後投資者依對被投資者淨資產份額之變動，而調整其投資帳面金額之會計方法。

於各該年度相應認列投資收益 100 萬元、收益 200 萬元及損失 500 萬元，最終合計認列投資損失 200 萬元。

- 2、稅務規定：甲公司應於「獲配」乙公司股利時認列投資收益，並於乙公司「減資彌補虧損」時認列投資損失。本案例乙公司於第 2 年度及第 3 年度分配股利 100 萬元及 200 萬元時，甲公司應於第 2 年度及第 3 年度認列投資收益 100 萬元及 200 萬元；第 4 年度乙公司減資彌補損 500 萬元，故甲公司於第 4 年度認列投資損失 500 萬元，最終合計認列投資損失 200 萬元。
- 3、綜上，財務會計與稅法規定投資損益之認列時點雖不同，但長期而言將趨於一致。

單位：新臺幣萬元

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	第 4 年	合計
財務會計：					
投資收益(損失)	100	200	-500	0	-200
稅務規定：					
投資收益(損失)	-	100	200	-500	-200

- (三) 因稅務上，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，享有不計入所得額課稅之租稅效果；被投資事業發生虧損而減資彌補虧損等情事，依查核準則第 99 條規定，其「投資損失」得自課稅所得額中減除，因此，適用所得稅法第 39 條盈虧互抵機制，計算跨年度間之可扣抵實際虧損金額時，應將「投資收益」、「投資損失」一致且衡平反映於各該年度之課稅所得（虧損），俾與財務會計上跨年度投資收益、損失相抵後之會計所得情形一致，符合該條規定考量企業永續經營及正確衡量納稅能力之意旨（詳〔釋例二〕）。

〔釋例二〕

甲公司第 1 年度至第 3 年度申報營業淨利（損失）分別為損失 300 萬元、淨利 150 萬元、淨利 250 萬元，投資收益（損失）分別為收益 200 萬元、損失 100 萬元、損失 100 萬元。甲公司計算核定可扣抵虧損，依財政部 66 年函規定先行抵減投資收益，長期而言，其課稅所得將與實際營業盈餘及財務會計所得趨於一致。

單位：新臺幣萬元

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合計
營業淨利(損失)	(300)	150	250	100
投資收益(損失)	200	(100)	(100)	0
全年所得/財務會計所得	(100)	50	150	100
課稅所得額(虧損) ^註	(300)	50	150	-
可扣抵之虧損〔依財政部 66 年函 計算為 $-100 = (-300+200)$ 〕	-	(50)	(50)	-
減除虧損扣除額後之課稅所得額	-	0	100	100

註：課稅所得額(虧損)已減除投資損失，惟不包含所得稅法第 42 條之投資收益。