

稅務爭議 預防與解決

2022年5月號



前言

公司於辦理年度營利事業所得稅申報時，依據所得稅法第39條但書，得將經稅捐稽徵機關核定之前十年內各期虧損自本年度純益額中扣除後，再行計算本年度之應納稅額。惟具體應如何計算前十年內各期虧損，財政部頒布諸多解釋函令作補充規範，其中之一為66年3月9日台財稅字第31580號函。依該函釋之規定，公司過往各年度之核定虧損額，應先減除公司於各該年度發生之投資收益。

然而，自該函釋公布施行以來，不乏納稅者認為該函釋尚非合理、甚至有違憲之虞，進而提起行政救濟，惟行政院大多支持稽徵機關之見解，判決納稅義務人敗訴。

經歷長久以來的爭執，有納稅者藉由今年1月甫實施之「憲法法庭」制度，就上述財政部66年函釋是否違憲之爭議，向大法官聲請作成憲法判決，而111年4月29日憲法法庭111年憲判字第5號判決最終認定：財政部66年函釋未違反憲法。至此，該解釋令之違憲爭議始告一段落。

本期稅務爭議預防與解決月刊，將整理納稅者、該憲法判決與大法官不同意見書之主張，並藉由所得稅法第42條之立法沿革，解析身處爭議中心之財政部66年函釋，並且針對公司前年度各期得使用之虧損金額，提醒納稅者於辦理營利事業所得稅申報時，應特別留意之處。



Contents

- 01 公司於前年度之核定虧損，需先抵減該年度之投資收益後，始得扣抵今年度之純益額。大法官：合憲！

關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

Tax 360 app

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。掃瞄或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS
Android



公司於前年度之核定虧損，需先抵減該年度之投資收益後，始得扣抵今年度之純益額。大法官：合憲！

案例背景

A公司於辦理110年度營利事業所得稅結算申報時，欲依照所得稅法第39條第1項但書，使用其108年度營利事業所得稅核定通知書所載之核定虧損額300萬元扣除110年度發生之純益額，而A公司於108年度亦有屬於免稅所得之投資收益200萬元。則A公司得使用之108年度虧損數為何？

案例分析

營利事業前十年各期之核定虧損，應先行減除各該期之投資收益，餘額始得抵減本年度之純益額

按財政部66年3月9日台財稅字第31580號函（下稱「66年函」），前十年各期之核定虧損，應先行減除各該期之投資收益（即所得稅法第42條規定之免稅轉投資收益），餘額才得自本年度純益額中減除。換言之，營利事業各年度之營所稅核定通知書所載之「核定」虧損金額，非當然等於往後十年可自純益額扣除之金額，尚須依66年函調整（營利事業得使用跨年度虧損扣抵之具體金額計算，尚有其他財政部發布之解釋函令作補充規範，本文僅就66年函作討論）。

因此，A公司於計算得使用之108年度虧損數時，應先將108年度核定通知書所載之核定虧損，減除108年度發生的免稅投資收益（300萬元 - 200萬元），剩餘之虧損額（100萬元）始為110年度營利事業所得稅申報可扣抵之跨年度虧損金額。

憲法法庭111年憲判字第5號判決：66年函合憲

於今年（111年），有納稅義務人認為前述66年函有違憲之疑慮，從而向司法院大法官聲請為憲法法庭判決，而司法院大法官於111年4月29日作成111年憲判字第5號判決，認定66年函並未違反憲法，主要理由有：

1. 財政部身為稅務稽徵機關的上級機關，為提供使稽徵機關行使所得稅法第39條第1項但書核定權之明確基準，在未逾越「前10年內各期虧損」可能的解釋範圍前提下，作成66年函供稽徵機關遵循，且函釋內容符合第39條第1項但書欲正確衡量營利事業稅捐負擔能力之立法目的，未違反租稅法定主義。
2. 營利事業因投資國內營利事業而獲取之投資收益，雖依所得稅法第42條規定，不計入該年度之所得課稅，但此投資收益對營利事業而言仍屬所得，如不於計算虧損扣抵時扣除，將無法正確衡量營利事業的稅務負擔能力。因此66年函規定的虧損扣抵計算方式，才符合租稅公平。

然而於該憲法判決中，大法官亦提醒，雖66年函未違反憲法，但函釋內容涉及人民租稅負擔，仍應由法律或法律明權授權之命令為規定較為妥適。

KPMG Observations KPMG觀點

66年函頒布施行至今，已近50年之久，其中不乏納稅義務人認為此函釋並不合理，甚至主張有違憲之虞。111年憲判字第5號判決之聲請人，便是透過今年1月4日甫實施之「憲法法庭」制度，向大法官聲請判決66年函是否違憲。本刊認為，財政部為統一解釋稅法及稽徵行政考量，發布諸多解釋函令俾供徵納雙方遵循，惟部分解釋函令可能在時空背景及商業環境變遷下，而有值得重新思考及商榷之處，此時納稅者若認為某解釋函令尚非合理，無論該函令是否已行之有年，仍得依法透過個案救濟手段或聲請大法官為憲法判決以維護納稅者權益。

本刊觀察66年函施行多年來，納稅者主張此函違反憲法之理由，大抵為：

- 66年函釋增加所得稅法第39條所未規定之限制，變相擴大稅基，違反憲法規定之租稅法定主義。
- 74年7月6日台財稅第18503號函及76年9月22日台財稅第7585901號函分別規定免納所得稅之證券交易所所得與土地交易所得，可免先予抵減各該期之核定虧損；而針對同屬免稅所得之投資收益，66年函卻規定須從各該期核定虧損中減除，此種差別課稅待遇，應違反平等原則。
- 66年函釋變相將同一筆收益於「發放階段」及「獲配階段」皆課徵營利事業所得稅。舉例而言，轉投資公司獲利時先被課徵營利事業所得稅，而投資公司自轉投資公司獲配之投資收益，又於計算虧損額時被減除，此時發生之重複課稅，將導致營利事業稅負過重，過度剝奪營利事業之經營成果。

然而，憲法法庭認為投資收益既為公司之所得，公司經濟上可自由運用取得之投資收益，而為真實反映營利事業之稅捐負擔能力，虧損扣抵自應扣除當年度之投資收益，始符租稅公平原則。有部份大法官於協同意見書中進一步認為，公司與股東為不同法人格，各自就取得之所得課徵所得稅，並無重複課稅問題，且所得稅法第42條賦予投資收益免稅僅為立法者基於特定政策目的賦予之租稅優惠，屬立法裁量範疇而未違反憲法。

另外，有部份大法官於不同意見書中提出不同看法，認為財務會計上的所得與課稅所得之概念不同，課稅係以課稅所得為稅基。投資收益既然已依所得稅法第42條免稅，則應僅屬營利事業於財務會計之所得，並非營利事業所得稅之稅基，本次憲法判決未清楚劃分二者區別而認定擴大稅基之66年函合憲，實不無討論空間。

實際上，關於本次憲法判決爭議條文之所得稅法第42條，於立法沿革上先後歷經三次修正：

- 86年12月以前：公司組織之營利事業，其投資收益之80%不計入所得額課稅。
- 86年12月之修正：修正為100%投資收益皆不計入所得額。
- 107年2月之修正：雖兩稅合一制度於107年廢除，仍維持100%投資收益不計入營利事業所得額。

就此，有論者參酌86年之修正理由，認為立法者係因應兩稅合一制之實施，為避免重複課稅，才將投資收益修正為全數不計入所得額。之後107年兩稅合一制廢除，本條文雖維持全數投資收益皆不計入所得，惟107年之修正理由亦明確表示全數投資收益不計入所得係為避免重複課稅之規定。然而，亦有認為於87年兩稅合一制實施前，第42條即有投資收益80%不計入所得額課稅的規定，可知投資收益不計入所得實與兩稅合一制無關，其性質為立法者賦予之租稅優惠。

前述爭論，亦反映在本次憲法判決協同意見與不同意見書的立論基礎之中，而承如前述，憲法判決最終認定投資收益免稅屬於租稅優惠，66年函規定年度虧損應抵減當年度投資收益，並未違反量能課稅原則與租稅法定主義。

最後，除66年函以外，尚有其他關於計算虧損扣抵之規定仍散落於各解釋函令之中，而營利事業在辦理營所稅申報時，應特別注意申報書之55欄位「前十年核定虧損本年度扣除額」尚須納稅者於使用年度自行依相關函釋調整，而不可逕以各期核定通知書所載之核定虧損金額作為當年度可扣除金額，若因此有多計情事致短漏稅額將導致補稅及加計利息。因此，建議公司針對前開可供使用之虧損扣抵餘額計算及調整，應適時尋求簽證會計師之協助，以期正確計算與申報可利用之以前年度虧損金額。



聯絡我們

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815
stephenhsu@kpmg.com.tw

丁英泰

會計師

02 8101 6666 ext. 16154
yingtaiting@kpmg.com.tw

謝昌君

執行副總經理

02 8101 6666 ext. 11307
ethanhsieh@kpmg.com.tw

巫念衡

協理

02 8101 6666 ext. 16892
larrywu@kpmg.com.tw

林上軒

副理

02 8101 6666 ext. 18431
seanlin2@kpmg.com.tw

賴玟宇

副理

02 8101 6666 ext. 19878
sharislai@kpmg.com.tw

陳渝雯

副理

02 8101 6666 ext. 17670
leilachen@kpmg.com.tw

王郁霖

高級專員

02 8101 6666 ext. 20559
jeffreywang4@kpmg.com.tw

林則堯

專員

02 8101 6666 ext. 20459
johnnylin1@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw/tax



@KPMGTaiwan



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2022 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan