

裁判字號：最高行政法院 102 年判字第 35 號判決

裁判日期：民國 102 年 01 月 17 日

裁判案由：營利事業所得稅

最 高 行 政 法 院 判 決

102年度判字第35號

上 訴 人 威凱科技股份有限公司

代 表 人 吳金鈴

訴訟代理人 卓隆燁 會計師

張 芷 會計師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局（原為財政部臺灣省北區國稅局）

代 表 人 李慶華

送達代收人 林幸枝

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國101年7月31日臺北高等行政法院101年度訴字第498號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、上訴人民國96年度營利事業所得稅結算申報，原列報前5年核定虧損本年度扣除額（下稱虧損扣除額）新臺幣（下同）56,949,021元、課稅所得額負27,289,767元及已扣抵國外所得稅額之基本稅額與一般所得稅額之差額（下稱基本稅額與一般所得稅額之差額）0元，經被上訴人分別核定29,659,254元、0元及2,728,976元，補徵稅額2,695,496元，並以其漏報基本稅額與一般所得稅額之差額2,728,976元，按所漏稅額處1倍罰鍰2,728,976元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，復提起行政訴訟，仍經原審法院以101年度訴字第498號判決（下稱原判決）駁回上訴人在原審之訴。上訴人不服，提起本件上訴。
- 二、上訴人起訴主張：（一）本稅即前5年虧損扣除額、課稅所得額暨基本所得額部分：1.營利事業所得基本稅額與一般所得稅額同屬營利事業所得稅制，同為所得稅法第39條以往年度營業虧損規定適用範疇，所得基本稅額條例施行細則第5條第2項規定足資參證。又所得基本稅額條例施行細則第5條第2項規定旨在重申基本稅額所得稅本質，避免稽徵機關誤為課稅所得僅限於一般稅額計算，概以課稅所得不能小於0元，而疏忽基本所得額適用因而明文教示規定：減除所得稅法第39條規定以往年度營業虧損後之金額，且減除順序及金額，由

營利事業於申報時自行擇定之。觀諸該條項及細則條文內容，並無所得額不得小於0元或不准為負值限制，且被上訴人核定上訴人系爭前94、95年度及系爭後98年度核定通知書，核定之課稅所得額均為負值，故營利事業所得稅申報書之59：課稅所得額依附註計算式所計算後結果並無不得為0或負數之限制。訴願決定理由卻稱所得基本稅額條例施行細則第5條係對一般課稅所得額之說明，該一般課稅所得額僅為基本所得額之計算基礎，最低只能為0元，顯增加納稅義務人法律所無之租稅義務，違反行政程序法第4條及憲法第19條規定。是營利事業申報一般所得稅額，係依所得稅法規定計算課稅所得額計徵，而申報所得基本稅額則應依所得基本稅額條例第7條及同條例施行細則第5條規定計算課稅所得額，准予減除所得稅法第39條規定以往年度營業虧損後之金額，且以往年度營業虧損之減除順序及金額，由營利事業於申報時自行擇定之。訴願決定稱該施行細則第5條第2項係規定營利事業計算「依所得稅法規定計算課稅所得額時」…並非規定營利事業在依該條例計算「基本所得額」時，得選擇是否減除行為時所得稅法第39條規定之前5年虧損云云，顯將所得基本稅額條例施行細則第5條針對條例第7條計算基準之課稅所得規範，誤植為所得稅法一般稅額計算規定，顯有錯誤。

2.從所得稅法第39條立法及修正理由，為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量意旨，既要衡量營利事業實質納稅負擔能力，且所得基本稅額條例既將免稅所得納入計徵所得稅範疇，訴願決定卻認定免稅收入與所得稅法規定過去5年之虧損，性質上不能互相抵減，明顯限縮所得稅法第39條之適用範圍，徒增法律所無之限制及納稅義務人之租稅負擔，有違行政程序法第4條依法行政原則。從而訴願決定理由所稱：「…依所得稅法計算之課稅所得額，應先減除依所得稅法規定停徵營利事業所得稅之所得額，並未給予納稅義務人選擇權利；嗣納稅義務人亦僅得就減除證券交易所後之所得限額內，自行擇定減除依其他法律（例如產業升級條例）規定之免稅所得…及虧損扣除額之順序及金額（以剩餘應稅所得為限）。」之論述法理自非適法。

3.上訴人96年度營利事業所得稅之結算，若未適用租稅優惠，該年度全年所得額58,949,021元減除前5年虧損扣除額為69,824,869元，課稅所得額負10,875,848元，一般所得稅額0元，基本所得額負10,875,848元，基本稅額0元。一般稅額加計基本稅額之合計總應納稅額為0元，惟訴願決定雖認屬課稅所得額為0元，計算一般所得稅額為0元，但卻據以計算基本所得額為29,289,767元，基本稅額為2,728,976元，合計總應納稅額為2,728,976元，大於未適用租稅優惠規定計算之合計總應納稅額，顯然增加納稅義務人稅負之加稅處分，違反所得基本稅額條例僅彌補現行租稅免稅制度下免稅所得加計基本稅負而非加稅之立法精神，

應予廢棄。(二)罰鍰部分：1.上訴人已於系爭年度營利事業所得稅簽證會計師出具之查核報告書中充分揭露相關數據資料，上訴人既無短漏結算申報之全年營業收入、非營業收入、停徵之證券交易所得及全年所得額，為核定機關所不爭。因此，上訴人據以按照結算申報書59：課稅所得額明定計算式之計算結果列報課稅所得額負27,289,767元，並無違誤及刻意或故意隱匿，短計或漏報所得額之違章情事。2.上訴人於有關所得基本稅額條例第7條及該條例施行細則第5條所定課稅所得額計算之法律見解，與被上訴人不同，但於列報擇定虧損扣抵額既無虛列，並有被上訴人核定數為本，且課稅所得額計算結果負值列報亦有被上訴人94、95核定通知書參照，難謂故意、過失構成短漏報所得額及稅額之違章行為。(三)綜上，所得基本稅額條例之立法意旨，僅係為使適用租稅優惠規定之營利事業，減少原本享受租稅優惠之效果。基於實質課稅原則體察營利事業實際經營狀況與整體納稅負擔能力，落實租稅公平之所得稅法第39條及所得基本稅額條例良善立法意旨，被上訴人對於所得稅法第39條虧損扣除額，限制僅於計算一般課稅所得額時，得自行擇定減除順序及金額之認定，顯有誤解，適用法規顯有違誤，違反所得基本稅額條例施行細則第5條第2項規定，亦違反行政程序法第4條規定；訴願決定未予指摘，認事用法亦有違誤等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

- 三、被上訴人則以：(一)虧損扣除額、課稅所得額及基本稅額與一般所得稅額之差額部分：1.上訴人96年度營利事業所得稅結算申報，原列報全年所得額58,949,021元、證券交易所得29,289,767元、虧損扣除額56,949,021元、課稅所得額虧損27,289,767元及基本稅額與一般所得稅額差額0元。經查本件核定之全年所得額58,949,021元，包含免徵營利事業所得稅之證券交易所得29,289,767元，其餘所得29,659,254元始屬應稅範圍；又所得稅法第39條規定盈虧互抵之立法目的，係為減輕納稅義務人之稅負，此經被上訴人復查決定書論述綦詳，是以證券交易所得既屬停徵所得稅之所得，自無影響盈虧互抵之適用，從而原查依規定將全年所得額58,949,021元先行減除停徵營利事業所得稅之證券交易所得29,289,767元，並就應負擔稅負之所得29,659,254元部分，核定虧損扣除額29,659,254元及課稅所得額0元，核無不合。2.參酌本院100年度判字第764號判決意旨，依所得稅法計算之課稅所得額，「應先行減除」依所得稅法規定停徵營利事業所得稅之所得額，並未給予納稅義務人選擇之權利；嗣納稅義務人亦僅得就減除證券交易所得後之所得限額內，自行擇定減除依「其他法律」規定之免稅所得及虧損扣除額之順序及金額（以剩餘應稅所得為限）。是以原查將全年所得額58,949,021元先行減除依所得稅法第4條之1規定停徵營利事業所得稅之證券交易所得29,289,767元，再依上訴人擇定之減除順序以

虧損扣除額沖抵應稅所得29,659,254元為零，核算課稅所得額0元，加計證券交易所得29,289,767元及減除免稅額2,000,000元，核定基本稅額與一般所得稅額差額2,728,976元，並無違誤。3.所得稅法第39條之立法目的係為減輕納稅義務人之稅負，然證券交易所得已停徵所得稅，本部分所得額已無稅負可言，自應於全年所得額項下減除，尚不得以虧損扣除額扣除全年所得額中屬停徵所得稅之證券交易所得部分之所得額。又證券交易所得為法律明文規定應停徵所得稅之所得額，且應先行自全年所得額中減除，並無由營利事業於申報時自行擇定減除順序之法定權利。(二)罰鍰部分：有關營利事業所得稅案件短漏報所得揭露免罰之適用範圍，僅以法令未有明文規定致徵納雙方見解歧異為限，上訴人之簽證會計師具有專業職能，卻恣意解釋相關法令規定，並溢列96年度虧損扣除額致課稅所得額虧損，造成漏報基本所得額29,289,797元及基本稅額與一般所得稅額之差額2,728,976元之結果，其顯有故意情事，又其縱非出於故意，但按其情節應注意並能注意，而不注意，亦難謂無過失，原處罰鍰2,728,976元，並無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：兩造之爭點為：甲、本稅部分：系爭虧損扣除額得否扣除「免稅」所得額？計算（所得基本稅額條例第4條第1項規定之）「基本稅額與一般所得稅額」之差額時，課稅所得額得否為負數？乙、罰鍰部分：上訴人將課稅所得額申報為負29,289,767元，致漏報「基本稅額與一般所得稅額」之差額，有無故意過失？經查：(一)系爭虧損扣除額不得扣除「免稅」所得額，計算（所得基本稅額條例第4條第1項規定之）「基本稅額與一般所得稅額」之差額時，課稅所得額最低為0元，不得為負數：1.本件上訴人係經營其他未分類電子零組件製造業，96年度營利事業所得稅結算申報，原列報全年所得額58,949,021元、停徵之證券、期貨交易所得29,289,767元、虧損扣除額56,949,021元、課稅所得額虧損29,289,767元及基本稅額與一般所得稅額差額0元，被上訴人初查以其全年所得額58,949,021元已減除證券交易所得29,289,767元，本年度虧損扣除額不得包含前項金額，分別核定虧損扣除額29,659,254元、課稅所得額為0元，並以課稅所得額0元加計當年度證券交易所得29,289,767元後計算基本所得額為29,289,767元、應納稅額2,728,976元【 $(29,289,767 - 2,000,000) \times 10\%$ 】，尚無違誤。2.本件核定之全年所得額58,949,021元中，本包含免徵營利事業所得稅之證券交易所得29,289,767元，其餘所得29,659,254元始屬應稅範圍，該29,289,767元係屬停徵營利事業所得稅之證券交易所得，無須承擔稅負，自無與虧損扣除額互抵而造成課稅所得額虧損之必要。又所得稅法第39條規定之立法目的係為減輕納稅義務人之稅負及鼓

勵正確申報，對於採藍色申報或經會計師查核簽證申報之營利事業，准以盈虧互抵之方式將以往年度虧損自本年度純益額（即應稅所得）中減除，予以免徵本年度之營利事業所得稅，本年度純益額若為0元（或負數），即不可能再去從純益額去減除前5年內之虧損，使本年度純益額成為負數。易言之，在所得稅法第39條之優惠規定中，納稅義務人最大的好處是該年度不用繳稅，亦本年度之營利事業所得稅為0元，該本年度之純益額（扣除稽徵機關核定之前5年內各期虧損後），當然最低只會是0元，不可能是負數。

3.且依前揭規定，以往年度營業之虧損得列入本年度計算部分，僅限於前5年內各期虧損，若第6年之純益額扣除稽徵機關核定之前5年之虧損後，第6年之純益額（應稅所得）成為負數，表示該負數應稅所得額仍可再抵沖下年度（第7年）之純益額，將造成以往年度虧損遞延至第6年以後之（第7）年度沖抵純益額之可能，顯與首揭規定有違。何況所得基本稅額條例施行細則第5條係對「一般課稅所得額」之說明，該一般課稅所得額僅為「基本所得額」之計算基礎，不會更少於0元；蓋基本所得額中所應計入之停徵之證券、期貨交易所得，於所得稅法中均屬免稅收入，不會計算在「一般課稅所得額」內，其與所得稅法所規定之過去5年之虧損（屬課稅所得之減項），性質上不能互相扣減，故於計算當年度基本所得額時，為其基礎之當年度一般課稅所得額最低只能是0元，否則無異以所得稅法之「課稅所得之減項」，去扣抵所得稅法中之「免稅所得」（而此免稅所得在所得基本稅額條例中相當金額以上是應稅的），而侵蝕了應稅之基本所得額。至上訴人主張課稅所得為負數之結果，大多為財務會計處理方式或法律上之原因所造成，如成本費用大於收入、全年所得額中包含依所得稅法及其他法律規定停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額等理論上之擬制，而虧損扣除額係盈虧互抵或損益兩平（即正數與負數相抵為零）之現實狀態，並無可能在所得為負數之情況下再行減除虧損扣除額，亦不可能因適用所得基本稅額條例施行細則第5條第2項規定致盈虧互抵後應稅所得為負數。

4.再者，所得基本稅額條例施行細則第5條第2項係規定營利事業計算「依所得稅法規定計算課稅所得額時」，如屬「依所得稅法及國際金融業務條例規定停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額」，應先行減除；倘屬依其他法律規定免徵或免納營利事業所得稅之所得額及「所得稅法第39條規定之以往年度營業虧損之『減除順序』及『金額』」，則由營利事業於申報時自行擇定之；並非規定營利事業在依所得基本稅額條例計算「基本所得額」時，得選擇是否減除行為時所得稅法第39條規定之前5年虧損（本院100年度判字第764號判決可資參照）。亦即依所得稅法計算之課稅所得額，「應先行減除」依所得稅法規定停徵營利事業所得稅之所得額，並未給予納稅義務人選擇之權利；

嗣納稅義務人亦僅得就減除證券交易所所得後之所得限額內，自行擇定減除依「其他法律」（例如促進產業升級條例）規定之免稅所得（依各類獎勵免稅所得計算公式，均先行將「停徵所得稅之所得額」自全年所得額項下減除後，再依免稅收入比率或委外加工比率、機器設備比率等相關計算公式核算該免稅所得額）及虧損扣除額之順序及金額（以剩餘應稅所得為限）。5.本件全年所得額中29,289,767元係屬停徵營利事業所得稅之證券交易所所得，已無須承擔稅負，自無與虧損扣除額互抵而造成課稅所得額虧損之必要，被上訴人原查以全年所得額58,949,021元減除證券交易所所得29,289,767元後，再以虧損扣除額沖抵應稅所得29,659,254元（58,949,021－29,289,767）為零，核定虧損扣除額29,659,254元及課稅所得額0元，並無違反所得基本稅額條例施行細則第5條第2項規定，上訴人主張若自願放棄減除證券交易所所得，則全年所得額全數得以以往年度營業虧損扣除云云，尚無足採。

(二)罰鍰部分：上訴人將課稅所得額申報為負27,289,767元，致漏報「基本稅額與一般所得稅額」之差額，縱無故意，亦有過失：1.本件上訴人96年度營利事業所得稅結算申報，列報虧損扣除額56,949,021元、課稅所得額虧損27,289,767元及基本稅額與一般所得稅額之差額0元，被上訴人除分別核定29,659,254元、0元、2,728,976元及補徵稅額2,695,496元外，並以上訴人漏報基本所得額29,289,797元，致漏報基本稅額與一般所得稅額之差額2,728,976元，按所漏稅額處1倍罰鍰2,728,976元，尚無違誤。2.上訴人雖主張有關所得基本稅額條例第7條及同法施行細則第5條規定之見解縱與被上訴人不同，惟其已於本年度營利事業所得稅簽證會計師出具之查核報告書中充分揭露相關數據資料，依本院98年度判字第443號、第1468號判決及100年度判字第1139號判決等見解，尚難謂構成短漏報所得額及稅額之違章行為云云。3.惟查：所謂「就稅捐客體之法律屬性有爭議（例如自認該所得為免稅所得）…即難以漏稅行為視之」（本院98年度判字第1468號判決、98年度判字第443號判決），必也該法律屬性之爭議於客觀上、多數人均認為具有相當理由，而非只是自己獨闢之少數特殊見解，且「法律屬性爭議」有大有小，主觀理由因人而異，而稽徵機關人力有限，無法就全國稅務案件逐一查核，若納稅義務人任意選擇對自己最有利之方式申報，待被查到後再假「法律定性爭議」而輕易免罰，則短漏報稅捐沒被查到就是純粹獲利，被查到只是補稅而已，毫無損失，並無風險與成本，何樂不為？且「證券交易所所得」無須承擔稅負，並無與虧損扣除額互抵之必要，而行為時所得稅法第39條已明文規定「自本年純益額中扣除前5年內虧損再行核課」，其本年度純益額顯不可能為負數，所得基本稅額條例第7條第1項所規定之「依所得稅法規定計算之課稅所得額」，得減除之「以往年度營業虧損」金額，自亦應以

申報當年之純益額（最低為0元）為限，上訴人若就此過去之實務固定見解有疑義，而有個人之特殊少數法律見解，非不可向相關專業機構及稽徵機關查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報，然上訴人捨此不為，逕採有利於己之解釋，於96年度申報亦不揭露其爭議之原因及方式，逕申報當年度虧損扣除額56,949,021元、課稅所得額虧損27,289,767元及基本稅額與一般所得稅額之差額0元，致溢列96年度虧損扣除額27,289,767元【56,949,021元－（全年所得額58,949,021元－免徵營利事業所得稅之證券交易所得29,289,767元）】，虛增課稅所得額虧損27,289,767元，漏報基本稅額與一般所得稅額之差額2,728,976元。上訴人未履行申報之注意義務，縱非故意，亦有應注意能注意而不注意之過失，被上訴人因而按所漏稅額2,728,976元處1倍之罰鍰計2,728,976元，尚無違誤。(三)綜上，原處分並無違法，訴願決定予以維持，核無不合，上訴人訴請撤銷，為無理由等由，乃駁回上訴人在原審之訴。並敘明兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴理由，再予論述如下：

甲、本稅部分

(一)按行為時所得稅法第4條之1：「自中華民國79年1月1日起，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」；第24條第1項：「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。…」；第39條：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但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第77條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5年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」次按所得基本稅額條例第4條第1項：「營利事業或個人依本條例規定計算之一般所得稅額高於或等於基本稅額者，該營利事業或個人當年度應繳納之所得稅，應按所得稅法及其他相關法律規定計算認定之。一般所得稅額低於基本稅額者，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算認定外，應另就基本稅額與一般所得稅額之差額認定之。」；第7條第1項第1款及第2項：「營利事業之基本所得額，為依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計下列各款所得額後之合計數：一、依所得稅法第4條之1及第4條之2規定停止課徵所得稅之所得額。…依前項第1款及第9款規定加計之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定之損失，得自發生年度之次年度起5年內，從當年度各該款所得中扣除。」；所得基本稅額條例施行細則第5條規定：「（第1項）本條例第7條第1項所稱依所得稅法規定計算之課稅所得額，指依所得稅法第24條或第41條規定計算之所得額，減除依所得稅法

及其他法律規定停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額及所得稅法第39條規定以往年度營業虧損後之金額。（第2項）營利事業計算前項課稅所得額時，除屬依所得稅法及國際金融業務條例規定停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額，應先行減除外，其屬依其他法律規定免徵或免納營利事業所得稅之所得額及所得稅法第39條規定之以往年度營業虧損之減除順序及金額，由營利事業於申報時自行擇定之。

」

- (二)次按所得基本稅額條例規範之意義，在避免因適用租稅減免產生繳納稅負偏低之情形，就一般所得稅額高於或等於基本稅額者，已達所得稅之基本貢獻度，其應納稅額則不受影響，仍依所得稅法等相關法律規定繳納之，而一般所得稅額低於基本稅額者，因未達所得稅之基本貢獻度，例如高免稅收入者，卻毋庸繳稅，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算認定外，應另就基本稅額與一般稅額之差額認定之（參見該條例第4條）。所得基本稅額條例施行細則第5條規定：「本條例第7條第1項所稱依所得稅法規定計算之課稅所得額，指依所得稅法第24條或第41條規定計算之所得額，減除依所得稅法及其他法律．．．及所得稅法第39條規定以往年度營業虧損後之金額」，係對「一般課稅所得額」之說明，該一般課稅所得額僅為「基本所得額」之計算基礎，最低只能是零元。因基本所得額中所應計入之停徵之證券、期貨交易所得，於所得稅法中均屬免稅收入，不會計算在「一般課稅所得額」內，其與所得稅法所規定之過去5年之虧損（屬課稅所得之減項），性質上不能互相扣減，故於計算當年度基本所得額時，為其基礎之當年度一般課稅所得額最低只能是零元，否則無異以所得稅法之「課稅所得之減項」，去扣抵所得稅法中之「免稅所得」（而此免稅所得在所得基本稅額條例中相當金額以上是應稅的），而侵蝕了應稅之基本所得額。至所得基本稅額條例第7條第2項，將原本不包含在前5年虧損扣除額內之證券、期貨交易損失，增列為可扣除項目，係因為證券、期貨交易收入於所得稅法中是免稅的，惟此項免稅所得，在所得基本稅額條例中相當金額以上是應稅的，為免除納稅義務人因證券、期貨交易之虧損，致「已無所得稅法上之免稅收入，但仍須依所得基本稅額條例就所得稅法中之免稅收入繳稅」之情形，故將前5年內之證券、期貨交易損失，明文增列為所得基本稅額之減項（即以所得稅法中之免稅收入，減掉所得稅法中免稅收入之虧損，再用以計算所得基本稅額條例中之基本稅額），此與「所得稅法中應稅項目之減項（前5年虧損）不得扣抵所得稅法中免稅項目（證券、期貨交易之所得）」自屬不同。易言之，所得稅法中之免稅所得，依所得基本稅額條例，在相當數額之上，仍應繳稅，除非合於「所得基本稅額條例」之「減項」規定（例如證券、期貨交易之前5年虧損），才能使



該基本稅額之稅基變小，至於所得稅法內應稅收入之減項（例如前5年之虧損），則至多只能使當年度一般課稅所得額變成零，不可能更進一步去減少基本稅額之稅基。原判決已論明本件核定之全年所得額58,949,021元中，本包含免徵營利事業所得稅之證券交易所得29,289,767元，其餘所得29,659,254元始屬應稅範圍，該29,289,767元係屬停徵營利事業所得稅之證券交易所得，無須承擔稅負，自無與虧損扣除額互抵而造成課稅所得額虧損之必要。又所得稅法第39條規定之立法目的係為減輕納稅義務人之稅負及鼓勵正確申報，對於採藍色申報或經會計師查核簽證申報之營利事業，准以盈虧互抵之方式將以往年度虧損自本年度純益額（即應稅所得）中減除，予以免徵本年度之營利事業所得稅，本年度純益額若為0元（或負數），即不可能再去從純益額去減除前5年內之虧損，使本年度純益額成為負數。基本所得額中所應計入之停徵之證券、期貨交易所得，於所得稅法中均屬免稅收入，不會計算在「一般課稅所得額」內，其與所得稅法所規定之過去5年之虧損（屬課稅所得之減項），性質上不能互相扣減，故於計算當年度基本所得額時，為其基礎之當年度一般課稅所得額最低只能是0元，否則無異以所得稅法之「課稅所得之減項」，去扣抵所得稅法中之「免稅所得」（而此免稅所得在所得基本稅額條例中相當金額以上是應稅的），而侵蝕了應稅之基本所得額。本件全年所得額中29,289,767元係屬停徵營利事業所得稅之證券交易所得，已無須承擔稅負，自無與虧損扣除額互抵而造成課稅所得額虧損之必要，被上訴人原查以上訴人全年所得額58,949,021元減除證券交易所得29,289,767元後，再以虧損扣除額沖抵應稅所得29,659,254元（ $58,949,021 - 29,289,767$ ）為零，核定虧損扣除額29,659,254元及課稅所得額0元，並以課稅所得額0元加計當年度證券交易所得29,289,767元後計算基本所得額為29,289,767元、應納稅額2,728,976元【 $(29,289,767 - 2,000,000) \times 10\%$ 】，尚無不合等情，核無違誤。上訴意旨謂所得稅法第39條規定之立法意旨在於衡平計算納稅義務人實際之整體稅負承擔能力，原判決誤以盈虧互抵之規定在減輕稅負，與該規定之立法意旨明顯不符，其據以推論盈虧互抵減除本年度純益額若為0元（或負數），即不可能再去從純益額去減除前5年內之虧損，使本年度純益額成為負數之結果，失所附麗，委無足採，原判決顯有誤解所得稅法第39條盈虧互抵立法意旨，認事用法顯屬違誤，違反所得基本稅額條例僅彌補現行租稅免稅制度下，免稅所得加計基本稅負而非加稅之立法精神，有判決不適用法規或適用不當之違法；亦違反司法院釋字第420號解釋意旨，且其將行政內部控管不當之計徵責任，推卸加諸予納稅義務人承擔法無明文之納稅義務，顯有適用法規不當之違法；又原判決將所得基本稅額條例施行細則第5條針對該條例第7條計算基準之課稅所

得規範，誤為所得稅法一般稅額計算規定，創設法規所無之限制，逾越法律解釋之範圍，顯違改制前行政法院61年判字第169號判例意旨及憲法第19條租稅法律主義，亦有判決適用法規不當之違法云云；洵非可採。

- (三)復按所得基本稅額條例施行細則第5條第2項係規定營利事業計算「依所得稅法規定計算課稅所得額時」，如屬「依所得稅法及國際金融業務條例規定停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額」，應先行減除；倘屬依其他法律規定免徵或免納營利事業所得稅之所得額及「所得稅法第39條規定之以往年度營業虧損之『減除順序』及『金額』」，則由營利事業於申報時自行擇定之；並非規定營利事業在依所得基本稅額條例計算「基本所得額」時，得選擇是否減除行為時所得稅法第39條規定之前5年虧損。亦即依所得稅法計算之課稅所得額，「應先行減除」依所得稅法規定停徵營利事業所得稅之所得額，並未給予納稅義務人選擇之權利；嗣納稅義務人亦僅得就減除證券交易所得後之所得限額內，自行擇定減除依「其他法律」（例如促進產業升級條例）規定之免稅所得（依各類獎勵免稅所得計算公式，均先行將「停徵所得稅之所得額」自全年所得額項下減除後，再依免稅收入比率或委外加工比率、機器設備比率等相關計算公式核算該免稅所得額）及虧損扣除額之順序及金額（以剩餘應稅所得為限）。上訴意旨謂原判決認定免稅收入與所得稅法規定過去5年之虧損，性質上不能互相抵減，明顯限縮所得稅法第39條之適用範圍，徒增法律所無之限制及納稅義務人之租稅負擔，違背稅捐稽徵法第12條之1實質課稅原則及行政程序法第4條依法行政原則，有應適用所得稅法第39條、所得基本稅額條例第7條、同條例施行細則第5條第2項規定而不適用之違法；再者，本諸權利得放棄，義務不得放棄之法理，原判決誤以前揭權利不得放棄之法規論述之結果，亦有判決不適用法規或適用不當之違法云云；亦難採據。

## 乙、罰鍰部分：

- (一)按「營利事業或個人已依本條例規定計算及申報基本所得額，有漏報或短報致短漏稅額之情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰」，所得基本稅額條例第15條第1項定有明文。
- (二)次按納稅義務人有依法律納稅之義務，自應注意使之符合稅法之規定。本件上訴人辦理系爭96年度營利事業所得稅結算申報，即應依上揭規定辦理申報，又上訴人上開營利事業所得稅之申報，法律已明定其構成要件，上訴人於申報系爭年度所得稅時，對應如何申報，理應參照該法律規定辦理；若對法令之適用及解釋產生疑義時，上訴人亦非不可向稅捐稽徵機關或相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；又就稅捐客體之法律屬性有爭議，涉及個人主觀認知，常因人而異；承上說明，「證券交易所得」無須承擔稅負，並無與虧損扣除額互抵之必要，而行為時所得稅法第

39條已明文規定「自本年純益額中扣除前5年內虧損再行核課」，其本年度純益額顯不可能為負數，所得基本稅額條例第7條第1項所規定之「依所得稅法規定計算之課稅所得額」，得減除之「以往年度營業虧損」金額，自亦應以申報當年度之純益額（最低為0元）為限，上訴人若就此過去之實務固定見解有疑義，非不可向相關專業機構及稽徵機關查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且上訴人縱因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第28條規定申請退還；然上訴人捨此不為，逕採有利於己之解釋，逕申報當年度虧損扣除額56,949,021元、課稅所得額為負27,289,767元及基本稅額與一般所得稅額之差額0元，致溢列96年度虧損扣除額27,289,767元，虛增課稅所得額虧損27,289,767元，漏報基本稅額與一般所得稅額之差額2,728,976元；從納稅義務人應自行及誠實申報義務之角度觀察，被上訴人主張上訴人將課稅所得額申報為負27,289,767元，致漏報「基本稅額與一般所得稅額」之差額，縱無故意，亦有過失，因而按所漏稅額2,728,976元處1倍之罰鍰計2,728,976元，即非無據。又上訴人所引本院98年度判字第1468號判決、98年度判字第443號判決及101年度判字第116號等判決，並非判例，且案情有別，並無拘束本件之效力。上訴意旨謂上訴人據以計算基本所得額為虧損10,875,848元，基本稅額0元，其彙整之應納稅額計算，符合相關條留意旨；上訴人之法律見解與被上訴人雖有不同，但觀諸相關條文內容及營利事業所得稅申報書之課稅所得額並無所得額不得小於0元或不准為負值限制，且上訴人於列報擇定虧損扣抵額，既無虛列，並有被上訴人核定數為本，難謂上訴人申報系爭年度所得稅依所得稅法第39條規定適用前5年核定虧損，有故意、過失構成短漏報所得額及稅額之違章行為；又原判決顯未考量相關資料均為既存核定資料無法事後編造，且系爭結算申報書第18頁揭露前5年核定虧損為被上訴人查核完結案件，無須從帳證資料查核始能得悉是否正確，原判決顯有應適用行政罰法第7條規定而不適用之違法；且其判決理由論斷，違反一般稅務稽徵實務經驗法則，與事實不符；且原判決亦顯違營利事業所得稅申報查核實務，有行政訴訟法第243條違背法令情事云云，均非可採。

六、綜上所述，上訴意旨乃上訴人以其對法律上見解之歧異，指摘原判決違法，均非可採；原判決認事用法並無違誤，並已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，亦均有詳為論斷，其所適用之法規與應適用之法規並無違背，與解釋、判例亦無牴觸，並無所謂判決不適用法規或適用不當等違背法令之情形。上訴論旨，仍執前詞，求予廢棄原判決，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項

、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 102 年 1 月 17 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 劉 鑫 楨

法官 吳 慧 娟

法官 沈 應 南

法官 蕭 忠 仁

法官 許 瑞 助

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 102 年 1 月 17 日

書記官 莊 子 誼

---

資料來源：司法院法學資料檢索系統