

正
本

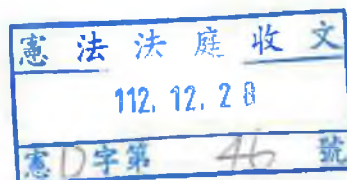
112 年 12 月 28 日法規範及裁判憲法審查聲請書

法規範及裁判憲法審查聲請書

聲 請 人 兆豐金融控股股份有限公司

法定代理人 雷仲達

訴訟代理人 李念祖律師
 劉昌坪律師
 陳毓芬律師



1 依憲法訴訟法第 59 條第 1 項規定，聲請法規範及裁判憲法審查：

2 主要爭點

- 3 一、民國（下同）89 年 12 月 13 日制定公布之金融機構合併法（下稱「金
4 併法」）第 17 條第 2 項（下稱「系爭規定一」）所定「得將各該辦理合
5 併之金融機構於合併前，經該管稽徵機關核定之前五年內各期虧損，…
6 自虧損發生年度起五年內，從當年度純益額中扣除。」及 91 年 2 月 6
7 日制定公布企業併購法（下稱「企併法」）第 38 條第 1 項（下稱「系爭
8 規定二」）所定「得將各該參與合併之公司於合併前經該管稽徵機關核
9 定尚未扣除之前五年內各期虧損，…自虧損發生年度起五年內從當年
10 度純益額中扣除。」使合併之金融機構或公司得主張跨年度盈虧互抵，
11 卻就虧損扣除設定5 年之期間限制，虧損發生逾 5 年即不得扣除，導
12 致金融機構或公司因受「虧損扣除期間限制」以致於無法正確且真實反
13 應實際盈虧及所得實際淨值，是否違反量能課稅要求之客觀淨值原則，
14 而有悖於憲法第 7 條規定之平等原則¹？是否侵害憲法第 15 條保障人
15 民之財產權、營業自由之意旨，而抵觸憲法第 23 條規定之比例原則？
- 16 二、承上，容許合併之金融機構或公司主張跨年度盈虧互抵之規定，一般認
17 係為「租稅優惠」，屬立法問題。惟就本質而言，此是否應屬人民之固
18 有權利，係為憲法第 7 條平等原則及第 15 條保障人民之財產權、營業
19 自由，基於憲法上「量能課稅原則」及「客觀淨值原則」所必須，而無
20 立法裁量空間，並非立法選擇下之租稅優惠，司法院釋字第 427 號解
21 釋應予補充？
- 22 三、系爭規定一、二就跨年度盈虧互抵設有 5 年虧損扣除年限，與現行所
23 得稅法（下稱「所得稅法」）第 39 條第 1 項但書所定「將經該管稽徵機
24 關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除」就跨年度盈虧互抵
25 設有 10 年虧損扣除年限相較，針對「合併後金融機構或公司」適用系
26 爭規定一、二之虧損扣除 5 年期間限制，針對「一般金融機構或公司」

¹ 量能課稅原則為平等原則所派生之子原則。

1 適用所得稅法第 39 條第 1 項但書之虧損扣除 10 年期間限制，是否造
2 成跨年度盈虧互抵需求而言並無本質差別之「合併後金融機構或公
3 司」與「一般金融機構或公司」，僅因所適用之虧損扣除年限形式上分
4 別規定於不同規範，即遭到 5 年、10 年之不合理差別待遇，有違憲法
5 第 7 條平等權保障、租稅公平原則（租稅正義）及體系正義之違憲？

6 四、最高行政法院 111 年度上字第 951 號判決（聲證 1 號，下稱「系爭確
7 定終局判決」）於解釋與適用法律時，是否未正確認識系爭規定一、二
8 之跨年度盈虧互抵，實係基於量能課稅原則及客觀淨值原則之本質必
9 然要求，為憲法第 7 條平等原則及第 15 條保障人民之財產權、營業自
10 由所賦予之權利，並非立法裁量所給予之租稅優惠，致生對憲法第 7 條
11 規定之平等原則及第 15 條保障人民財產權及營業自由有根本上之錯誤
12 理解；又其漏未審酌憲法第 7 條平等原則與體系正義之要求，亦未考
13 量聲請人應受憲法第 15 條財產權、營業自由之保障，於個案裁判上全
14 未審酌適用所得稅法第 39 條第 1 項但書關於 10 年虧損扣除年限之規
15 定，使聲請人無法享有跨年度盈虧互抵，致實質影響具體個案裁判之憲
16 法正確性，而構成違憲判決？

17 審查客體

- 18 一、89 年 12 月 13 日制定公布之金併法第 17 條第 2 項規定（系爭規定一）
19 二、91 年 2 月 6 日制定公布之企併法第 38 條第 1 項規定（系爭規定二）
20 三、最高行政法院 111 年度上字第 951 號判決（系爭確定終局判決）

21 應受判決事項之聲明

- 22 一、系爭規定一「得將各該辦理合併之金融機構於合併前，經該管稽徵機關
23 核定之前五年內各期虧損，...自虧損發生年度起五年內，從當年度純益
24 額中扣除。」及系爭規定二「得將各該參與合併之公司於合併前經該管
25 稽徵機關核定尚未扣除之前五年內各期虧損，...自虧損發生年度起五
26 年內從當年度純益額中扣除。」關於跨年度盈虧互抵之規定，係量能課
27 稅原則及客觀淨值原則等原則之本質上必然要求，為憲法第 7 條平等

1 原則及第 15 條保障人民財產權及營業自由所必須，並無立法裁量空間，
2 而非租稅優惠。然系爭規定一、二卻就跨年度盈虧互抵設定「虧損扣除
3 期間限制」(5 年)，違反量能課稅要求之客觀淨值原則，且不符憲法第
4 7 條平等原則之保障意旨，亦有違憲法第 15 條保障人民財產權、營業
5 自由及憲法第 23 條比例原則之意旨。系爭規定一、二有關虧損扣除年
6 限之規定，應自本判決公告之日起，失其效力。司法院釋字第 427 號解
7 釋應予補充。

8 二、系爭規定一、二就跨年度盈虧互抵設有「5 年」虧損扣除年限，與所得
9 稅法第 39 條第 1 項但書所定「將經該管稽徵機關核定之前十年內各期
10 虧損，自本年純益額中扣除」之「10 年」虧損扣除年限相較，導致「合
11 併後金融機構或公司」顯受更不利之虧損扣除期間限制，與一般金融機
12 構或公司間形成不合理之差別待遇，與憲法第 7 條規定之平等原則、
13 租稅公平原則（租稅正義）及憲法體系正義之意旨有違。

14 三、最高行政法院 111 年度上字第 951 號判決因所適用法規違憲，且其判
15 決本身抵觸憲法第 7 條規定之平等原則及憲法體系正義之要求，亦悖
16 於憲法第 15 條保障人民財產權、營業自由及憲法第 23 條規定之比例
17 原則之意旨，應予廢棄，發回最高行政法院。

18 事實上及法律上之陳述

19 壹、聲請裁判憲法審查之目的：

20 聲請人為營利事業所得稅事件，認系爭確定終局判決，及其所適用之系
21 爭規定一、二有關跨年度盈虧互抵之虧損扣除 5 年期間限制，抵觸憲
22 法第 7 條平等原則、量能課稅原則、客觀淨值原則、租稅公平原則及體
23 系正義；亦悖於憲法第 15 條保障聲請人財產權及營業自由之意旨，且
24 違反憲法第 23 條規定之比例原則，明顯違憲。聲請人為提出本件法
25 規範及裁判憲法審查之聲請，祈請 鈞庭鑒察。
26

1 貳、基本權遭受不法侵害之事實，及所涉憲法條文或憲法上之權利：

2 一、本案事實

3 (一)國際證券投資信託股份有限公司(下稱「原國際投信」)與原兆豐國
4 際證券投資信託股份有限公司(下稱「原兆豐投信」)於96年9月
5 17日依金併法規定，以「吸收合併」方式進行合併，合併後原國際
6 投信為存續公司，原兆豐投信為消滅公司，並將原國際投信公司更
7 名為「兆豐國際證券投資信託股份有限公司」(下稱「兆豐投信」)。

8 (二)聲請人於102年度採連結稅制，併同子公司合併辦理營利事業所得
9 稅結算申報，其中就子公司兆豐投信列報前10年核定虧損本年度
10 扣除額新臺幣(下同)3,508萬9,510元部分，經財政部臺北國稅局
11 核定為0元。聲請人不服，申請復查、提起訴願均遭駁回，乃對子
12 公司兆豐投信列報虧損扣除額部分提起行政訴訟，請求就否准列報
13 子公司兆豐投信102年度核定前10年虧損扣除額3,508萬9,510元
14 之部分撤銷。臺北高等行政法院110年度訴字第1562號判決(下稱
15 「原判決」，聲證2號)就虧損金額的計算方式適用特別法之系爭規
16 定一；就虧損扣除年限回歸適用所得稅法第39條第1項但書規定
17 之10年，認定聲請人主張有理由而為聲請人勝訴之判決。然財政部
18 臺北國稅局提起上訴，最高行政法院111年度上字第951號判決(即
19 「系爭確定終局判決」，收受判決日：112年7月10日，參聲證1
20 號)認定本件不適用所得稅法第39條第1項但書規定之10年虧損
21 扣除年限，應適用特別法之系爭規定一、二之5年虧損扣除年限，
22 遂廢棄原判決並駁回聲請人之訴，本件至此確定。

23 (三)聲請人認為系爭確定終局判決適用之系爭規定一、二所定之5年虧
24 損扣除期間限制，以及系爭確定終局判決適用系爭規定一、二之裁
25 判結果，均明顯抵觸憲法，爰聲請 鈞庭就系爭規定一、二及系爭
26 確定判決為憲法審查並宣告違憲，且作成准許原告請求之憲法判決。

27 二、所涉憲法條文或憲法上權利

28 (一)憲法第7條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、

1 黨派，在法律上一律平等。」

2 (二)憲法第 15 條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」

3 三、系爭確定終局判決所適用之法規範名稱及內容

4 (一)89 年 12 月 13 日制定公布之金併法第 17 條第 2 項規定：「前項合併
5 之金融機構，虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所
6 得稅法第七十七條所稱之藍色申報書或經會計師查核簽證，且如期
7 辦理申報並繳納所得稅額者，合併後存續機構或新設機構於辦理營
8 利事業所得稅結算申報時，得將各該辦理合併之金融機構於合併前，
9 經該管稽徵機關核定之前五年內各期虧損，按各該辦理合併之金融
10 機構股東(社員)因合併而持有合併後存續機構或新設機構股權之比
11 例計算之金額，自虧損發生年度起五年內，從當年度純益額中扣
12 除。」(即系爭規定一)

13 (二)91 年 2 月 6 日制定公布之企併法第 38 條第 1 項規定：「公司合併，
14 其虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法第七
15 十七條所稱之藍色申報書或經會計師查核簽證，且如期辦理申報並
16 繳納所得稅額者，合併後存續或新設公司於辦理營利事業所得稅結
17 算申報時，得將各該參與合併之公司於合併前經該管稽徵機關核定
18 尚未扣除之前五年內各期虧損，按各該公司股東因合併而持有合併
19 後存續或新設公司股權之比例計算之金額，自虧損發生年度起五年
20 內從當年度純益額中扣除。」(即系爭規定二)

21 參、系爭確定終局判決所適用之系爭規定一、二及該裁判違憲之情形：

22 一、系爭規定一、二就跨年度盈虧互抵設定「虧損扣除期間限制」，逾 5 年
23 之虧損不得扣除，導致公司法人因受虧損扣除之期間限制，無法正確反
24 應實際盈虧，與憲法第 7 條平等原則、量能課稅及客觀淨值原則之要
25 求均有不符，嚴重侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權及營業自由，
26 而有違憲法第 23 條規定之比例原則。

27 (一)按，稅捐屬無對待給付之公法上金錢給付義務，稅捐課徵之衡量標
28 準原則上應依個人稅捐能力平等負擔之，是憲法對所得稅課稅要件

1 之首要要求即為平等原則，該原則並於稅法中衍生量能平等負擔原
 2 則（量能課稅原則），即個人之租稅平等負擔，應依其經濟給付能力
 3 來衡量²。量能課稅原則依據歷來憲法解釋，均肯認其係屬依憲法第
 4 7 條平等原則所衍生，同屬於憲法層次之原則（釋字第 420 號、第
 5 496 號、第 597 號及第 607 號解釋意旨參照）。不僅如此，釋字第 745
 6 解釋意旨更明揭，違反量能課稅要求之客觀淨值原則即與憲法第 7
 7 條平等原則保障不符。

8 (二)次按，客觀淨值原則係指所得額（稅基）之計算，須以客觀淨額為
 9 基準，即以總收入減除納稅者為獲取收入所必須支出之成本及必要
 10 費用³，為量能課稅原則子原則之一。因量能課稅原則要求依「稅捐
 11 負擔能力」課稅，即須按照人民所得之「淨值」計算，故於所得計
 12 算上，應准許減除所支出之費用，亦應容許虧損之扣除，否則無從
 13 正確衡量人民之實質稅負能力及課稅能力。從而，凡規範設計上是
 14 為扣除成本、費用及虧損等項目以正確計算人民所得之「淨值」者，
 15 均屬量能課稅原則及客觀淨值原則之體現，絕非租稅優惠。稅法學
 16 者陳清秀教授亦指出，所得稅法第 39 條第 1 項但書規定為以往年
 17 度虧損之盈虧互抵規定，此種跨年度的虧損扣除（盈虧互抵），乃係
 18 就生活所得衡量給付能力，以實現客觀淨額所得原則，倘無虧損扣
 19 除（盈虧互抵）規定，無疑違反憲法量能課稅原則（公平負擔稅捐）
 20 ⁴。從而，系爭規定一、二所涉跨年度盈虧互抵之規定，實屬量能課
 21 稅原則及客觀淨值原則之體現，而非租稅優惠（此部分亦詳後述）。

22 (三)再者，為了達成商務活動之目的，財產自由（Eigentumsfreiheit）以
 23 及職業自由（Berufsfreiheit），原則上保障了從所有權所生的孳息，
 24 以及由勞動力而生的成果的私利用性（Privantnützigkeit），德國聯邦

² 葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆圖書出版有限公司，3 版，頁 13，2009 年 2 月（附件 1 號）；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第 14 期，頁 60-61，2007 年 12 月（附件 2 號）。

³ 黃俊杰，量能課稅原則之適用－釋字第 745 號解釋，月旦裁判時報，第 59 期，頁 8，註 7，2017 年 5 月（附件 3 號）。

⁴ 陳清秀，論客觀的淨額所得原則（下），法令月刊，第 58 卷，第 9 期，頁 55-56，2007 年 9 月（附件 4 號）。

1 憲法法院亦強調：經濟成果不允許透過課稅而被根本的侵害，稅捐
 2 法不得讓職業行為在經濟上顯得毫無意義而產生「絞死」的作用，
 3 忽視客觀淨額原則將面臨此種違憲之結果⁵。客觀淨值原則旨在保障
 4 營業自由，亦即營業之生存發展及永續經營保障，是以收入需減除
 5 成本及必要費用損失之餘額方為所得額⁶。盈虧互抵之限制若違反客
 6 觀淨額原則，除違反憲法第 7 條平等原則外，亦因限制人民之虧損
 7 扣除權利，而違反憲法第 15 條保障人民之財產權、營業自由之意
 8 旨，及憲法第 23 條之比例原則。

9 (四)查，由 89 年 12 月 13 日制定公布金併法第 1 條規定：「為規範金融
 10 機構之合併，擴大金融機構經濟規模、經濟範疇與提升經營效率，
 11 及維護適當之競爭環境，特制定本法。」⁷、91 年 2 月 6 日制定公布
 12 企併法第 1 條規定：「為利企業以併購進行組織調整，發揮企業經營
 13 效率，特制定本法。」⁸可見，兩部法律之立法目的係在於提升金融
 14 機構與企業之經營效率及維護適當之競爭環境。至系爭規定一之立
 15 法目的，因該規定於立法院二讀時，係由黨團提出修正動議通過而
 16 增訂，相關立法文書未特別載明立法理由⁹（此顯有抵觸正當立法程
 17 序之違憲），然自系爭規定二之立法理由所言：「公司併購前之虧損
 18 如一概不准扣除，將造成併購之租稅障礙，如完全許其扣除而不予
 19 限制，則又難以防杜專以享受虧損扣除而進行之併購。為配合公司
 20 藉併購提升經營績效之趨勢，與考量公司之盈虧係由各股東依其持
 21 有股份比例承受，及基於公司併購適用虧損扣除之計算原則宜採一
 22 致性規範，爰參照金融機構併法第十七條第二項（按：即系爭規
 23 定一）、促進產業升級條例部分條文修正草案第十五條第四項規定，

⁵ Joachim Englisch 著，邱晨譯，客觀淨額所得原則的憲法基礎以及界限，成大法學，第 31 期，頁 69-70，2016 年 6 月（附件 5 號）。

⁶ 葛克昌，盈虧互抵與納稅者權利保護，月旦法學雜誌，第 276 期，頁 157，2018 年 5 月（附件 6 號）。

⁷ 與現行法規定相同。

⁸ 111 年 6 月 15 日修正為：「為利企業以併購進行組織調整，發揮企業經營效率，並兼顧股東權益之保障，特制定本法。」

⁹ 參立法院公報，第 89 卷，第 66 期，院會紀錄，頁 32-33（附件 7 號）。

1 於本條明定公司合併、公司與外國公司合併及公司分割得適用虧損
2 扣除之規定。」(附件 8 號)。可知，系爭規定二係參考系爭規定一
3 所制定，故應可以此作為系爭規定一、二之共同立法目的，而為憲
4 法審查。

5 (五)承上，其中「防杜專以享受虧損扣除而進行之併購」之立法目的，
6 顯係立法者憑空想像之情形，且不當預設併購者之動機。查公司合
7 併係由新設公司或存續公司概括承受消滅公司之權利義務¹⁰，包含
8 所有負債均在概括承受之範圍，公司之合併不可能於課稅上可主張
9 虧損扣除，卻不用負擔公司之負債、虧損，自無立法者於立法理由
10 所謂「專以享受虧損扣除而併購」可言，自無從藉此限制合併後之
11 存續公司自消滅公司所承受之虧損扣除權利。況且，實務上就嚴重
12 負債或大量虧損之公司進行併購，可能係因消滅公司雖有負債、虧
13 損，但是其有可發展性之特殊技術或專利，或考量既有品牌在市場
14 上經濟利益等，並非為課稅上「享受虧損扣除」，立法者此言不免過
15 於放大其所認課稅上虧損扣除之「優惠」而有不當預設，遑論虧損
16 扣除根本不是租稅優惠，而是基於量能課稅、客觀淨值原則，對人
17 民財產權及營業自由所必須給予之保障。甚至，究竟何謂「專以享
18 受虧損扣除而進行之併購」，內容實過於抽象，認定上易流於主觀恣
19 意，且如為排除該特定情形之合併，顯可透過原有行政監督或管制
20 之方式為之(如金併法第 5 條第 1 項所定「由擬合併之機構共同向
21 主管機關申請許可」)，抑或按合併之資產比例分配所可允許之虧損
22 扣除即可，實無須設定虧損扣除年限以為限制。是就系爭規定一、
23 二有關跨年度盈虧扣除限制之「防杜專以享受虧損扣除而進行之併
24 購」立法目的，實不具憲法上之正當理由，更難謂係追求憲法上重
25 要之公共利益。

¹⁰ 參公司法第 75 條規定：「因合併而消滅之公司，其權利義務，應由合併後存續或另立之公司承
受。」、企併法第 4 條第 3 款規定：「合併：指依本法或其他法律規定參與之公司全部消滅，由新成立之
公司概括承受消滅公司之全部權利義務；或參與之其中一公司存續，由存續公司概括承受消滅公司之全
部權利義務，並以存續或新設公司之股份、或其他公司之股份、現金或其他財產作為對價之行為。」

1 (六)次查，觀諸 98 年所得稅法修法第 39 條第 1 項但書就跨年度盈虧互
2 抵期間限制(從 5 年延長為 10 年)之修法討論¹¹，可知系爭規定一、
3 二之跨年度盈虧互抵規定，就納稅義務人得主張虧損扣除之權利設
4 定扣除年限，其立法目的亦係基於「稅務行政簡便原則」，為避免政
5 府稅收呈現永久不確定之狀態，以致於產生稽徵作業之困擾。惟節
6 省行政成本顯非具憲法重要性，亦不構成追求重要公共利益之立法
7 目的。甚至，金併法及企併法之立法目的在於提升企業經營效率及
8 維護企業適當之競爭環境，業如前述，然系爭規定一、二就虧損扣
9 除設下期間限制，導致超出 5 年之虧損無法實際反應於所得，無疑
10 影響企業課稅能力之正確認定，反而有礙前述立法目的之達成，違
11 反比例原則之合目的性要求。

12 (七)再查，系爭規定一、二係以合併後金融機構或公司經該管稽徵機關
13 核定(尚未扣除)之前 5 年內各期虧損，得自本年度純益額中扣除，
14 為准許納稅義務人就過去年度之虧損可自後續年度盈餘中扣除之規
15 定(即虧損後抵 5 年限制)。然而，依量能課稅原則要求之客觀淨值
16 原則，必當依人民所得之「淨值」認定其稅捐負擔能力，一旦為虧
17 損扣除年度之限制，勢必就超出年限之虧損無法予以扣除，致難以
18 反應實際所得(淨值)，無從正確衡量實質稅負能力及課稅能力，是
19 就企業經營之延續性及永續性觀之，「無限期」之虧損扣除(即不設
20 定虧損扣除年限)毋寧更符合量能課稅原則及客觀淨值原則。是以，
21 系爭規定一、二之虧損扣除年限規定，顯有違反量能課稅原則及客
22 觀淨值原則，亦不符憲法第 7 條平等原則之意旨。

23 (八)此外，黃茂榮前大法官特別指出：「倘不容許營利事業扣除其往年虧
24 損，在跨年度結算之所得觀念下，稅務上認為存在之所得，對於營
25 利事業而言可能是不存在的。今所以認為存在，純粹是稅捐年度之

¹¹ 98 年 1 月 21 日修正公布所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，將營利事業盈虧互抵之年限由原先之「五年」延長為「十年」，此為該次修法之立法院會逐條討論過程中，財政部李部長述德對於該條研議修正所做的說明(附件 9 號)。參立法院公報，第 98 卷，第 3 期，院會紀錄，頁 78。

1 稽徵技術造成的虛相。除非有難以克服之稽徵經濟上的困難，否則，
2 應從實質課稅的觀點，調整該法律形式所造成的虛相，使之回歸真
3 實。...德國所得稅法...整個修正趨勢除先拉長可扣除之往年虧損的
4 年數及其得扣除金額的上限外，並逐漸肯認也可以溯及的，以當年
5 之虧損扣除往年之所得。此為所得之跨年度平均課徵，符合跨年度
6 之淨值原則...，有助於量能課稅原則的實踐。是故，只要在技術上
7 可行，即應予貫徹¹²，是縱過往考量國家之稽徵技術而以法律限縮
8 虧損扣除年限，惟隨著科技發展及資訊數位化之成熟普及，實已不
9 存在以稽徵便利為設定虧損扣除期間限制之正當理由，參酌 98 年
10 所得稅法第 39 條第 1 項但書修正時之立法文件¹³及相關文獻¹⁴，多
11 數國家如美國、英國、法國、德國、愛爾蘭，及鄰近我國之香港、
12 馬來西亞、新加坡等國家均已無虧損扣除年度（後抵年限）之限制，
13 益證時至今日實已無以「稽徵便利」為由，而設定虧損扣除年限之
14 正當性或必要性。

15 (九)據上，跨年度盈虧互抵本質上即不應有虧損扣除年限之規定，系爭
16 規定一、二就虧損扣除設定期間限制，無論係本於防杜專以享受虧
17 損扣除而進行之併購、稅務行政簡便、政府稅收確定等目的，均欠
18 缺正當理由，且無必要性，不僅與憲法第 7 條平等原則所生之量能
19 課稅原則及客觀淨值原則之誠命未符，更因限制人民虧損扣除權利
20 之行使，侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權及營業自由，而抵觸
21 憲法第 23 條規定之比例原則，實屬違憲。

¹² 黃茂榮，公司之合併及其虧損的扣除權，植根雜誌，第 18 卷，第 4 期，頁 2，註 3，2002 年 4 月（附件 10 號）。

¹³ 參立法院公報，第 98 卷，第 3 期，頁 80，立法委員羅淑蕾等 21 人擬具「所得稅法第三十九條條文修正草案」之提案說明（附件 11 號）。

¹⁴ 鄭吉聰，從憲法法庭 111 年憲判字第 5 號判決探討所得稅法第 39 條之修正建議，月旦財稅實務釋評，第 30 期，頁 64，2022 年 6 月（附件 12 號）。

1 二、系爭規定一、二之跨年度盈虧扣抵規定係量能課稅原則及客觀淨值原
2 則之必然要求，並無立法裁量空間，並非立法選擇下之租稅優惠，於此
3 範圍內，釋字第 427 號解釋應予補充。

4 (一)按，所謂租稅優惠，應係指對於有「相同負擔能力者」，為管制誘導
5 其為特定作為或不作為，創造租稅特權取得租稅利益，以為管制誘
6 導工具¹⁵，如所得稅法第 4 條之 1、2 就證券交易所及期貨交易所
7 得免徵所得稅等稅賦免徵或減免措施；相較之，因考量負擔（給付）
8 能力，而在計稅標準中予以斟酌減輕者，即非租稅優惠¹⁶。換言之，
9 於認定「課稅所得額」所應扣除之成本費用、支出、虧損，以實質
10 認定納稅者所得「淨額」之相關規定，目的均在於確認納稅者之實
11 際所得（客觀淨額），以衡量其稅捐負擔能力（量能課稅），是為客
12 觀淨額原則及量能課稅原則之根本要求，如未能扣除虧損，將致使
13 「淨額（稅基）」認定過高，無疑使人民承受不應負擔（超出其負擔
14 能力）之稅賦，構成財產權之侵害（侵益行政），而與基於特定行政
15 目的所為稅賦免徵或減免之租稅優惠（受益行政）毫無干係。是以，
16 營利事業之「虧損扣除」本為所得概念之貫徹，虧損扣除後始有所
17 得，並不符合租稅優惠之概念。釋字第 427 號解釋所稱「公司合併
18 應否給予租稅優惠，則屬立法問題」，並無將之解釋為租稅優惠之用
19 意。於此範圍內，該號解釋應予補充。

20 (二)且按公司法第 232 條規定：「公司非彌補虧損及依本法規定提出法
21 定盈餘公積後，不得分派股息及紅利。」、同法第 228 條之 1 規定：
22 「公司依前項規定分派盈餘時，應先預估並保留應納稅捐、依法彌
23 補虧損及提列法定盈餘公積。但法定盈餘公積，已達實收資本額時，
24 不在此限。」可知，公司分派股息及紅利依法須以「彌補虧損」及
25 「完納稅捐」為前提，然因依照現行法有關跨年度盈虧互抵設下「虧
26 損扣除年限」規定（不論系爭規定一、二之 5 年或所得稅法第 39 條

¹⁵ 葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆圖書出版有限公司，3 版，頁 489，2009 年 2 月（附件 13 號）。

¹⁶ 同前註。

第 1 項但書規定之 10 年)，將使公司未能於期限內扣除之虧損，於未來不可再主張盈虧互抵，導致公司之所得因此遭「虛增」，面臨多課稅（如下例所示）。然因該「虧損」實際上仍然存在，公司依法仍被要求須先彌補虧損、完納稅捐，否則根本無法分派股息及紅利於股東。可見，跨年度盈虧互抵之年限規定實足影響公司股東之權益，牽動公司之股東及投資人所可分得之股息及紅利，攸關其財產權之保障，而屬對立法之強制要求，立法容許盈虧互抵顯非租稅優惠，不能以釋字第 427 號解釋遽認容許虧損扣除之規定，係屬立法者給予公司租稅優惠之意。

茲以系爭規定一、二之虧損扣除 5 年期限為例

年度	91	92	93	94	95	96	97
盈虧	-60 萬	-10 萬	-10 萬	-10 萬	-10 萬	-10 萬	110 萬

1. 因虧損扣除受 5 年期限之限制，97 年報稅時不得主張 91 年之虧損扣除，則 97 年報稅所得為「60 萬」（計算式：110-10-10-10-10-10 萬），須被課稅。

公司須於填補 91 年之 60 萬虧損、完納稅捐後，依法始得分派股息及紅利。

2. 倘虧損扣除無期限之限制，97 年報稅時仍得主張 91 年之虧損扣除，則 97 年報稅所得為「0」，則不用被課稅。

公司須於填補 91 年之 60 萬虧損、完納稅捐後，依法始得分派股息及紅利。

(三)就此，稅法學者亦多有特別指出，跨年度盈虧互抵為「量能課稅原則」之展現，非租稅優惠，並無立法裁量空間；若以為釋字第 427 號解釋將之視為租稅優惠，實不符自釋字第 420 號解釋以來之量能課稅原則—實質課稅原則之要求。如葛克昌教授即謂：「客觀淨所得原則為稅法價值性基本原則，盈虧互抵係量能原則之展現，而非稅

1 損優惠，並無立法裁量空間，故法律不宜限制企業不得盈虧互抵，
 2 所得稅法第 24 條第 1 項明定，除成本費用外，損失（虧損）亦須在
 3 收入中減除「正如同一年損失扣減為客觀淨所得表現，跨年度之盈
 4 虧互抵亦非租稅優惠，而係為正確衡量其負擔能力，依客觀淨所得
 5 原則所為之調整。」，若將釋字第 427 號解釋「視為『租稅優惠』，
 6 且『租稅優惠』又須有『法律明文』之見解加以觀察，亦即『至公
 7 司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題。」然此種觀點，則不免
 8 與釋字第 420 號解釋以來之『實質課稅原則』相牴觸。¹⁷如蔡孟彥
 9 教授¹⁸及陳揚仁教授¹⁹亦採取相同之見解。即可知，將釋字 427 號解
 10 釋為認定盈虧互抵之要求係屬租稅優惠者，並未得其正鵠。

11 (四)實務上如最高行政法院 108 年度判字第 263 號判決亦明確指出：「為
 12 確實反應客觀的淨額所得原則，在所得計算上，除應准許當年度積
 13 極所得與消極所得相互結算，在損益相抵（或謂損益通算）後之餘
 14 額，才是『實際的所得』外，倘若納稅義務人之損失在當年度所得
 15 金額的計算上未被扣除完畢時，應准許跨越年度加以損失扣除，亦
 16 即先從以前課稅年度之課稅所得中扣除（損失前抵），再從後續年度
 17 之所得中扣除（損失後抵），此一損失扣除並非租稅優惠，而是與損
 18 益通算相同，均屬於量能課稅原則的表現」（附件 16 號）。

19 (五)一般雖將盈虧互抵解為「租稅優惠」，而認合併後金融機構或公司須

¹⁷ 葛克昌，盈虧互抵與納稅者權利保護，月旦法學雜誌，第 276 期，頁 150、154、157-159，2018 年 5 月（參附件 6 號）。葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆圖書出版有限公司，3 版，頁 493，2009 年 2 月（參附件 13 號）。

¹⁸ 蔡孟彥教授認為：「盈虧互抵並不是租稅優惠，只是用來修正因按年計算稅額，可能造成沒有所得也要課稅之缺失。是以，當於所得產生的年度，若無法將先前的虧損予以彌補，即直接以當年度之所得作稅基計算時，無疑是對於納稅人負擔能力之漠視，也違反大法官所承認之『各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則』之解釋，盈虧互抵應屬量能課稅原則之實踐。」蔡孟彥，企業併購盈虧互抵年限之稅務爭議(一)，稅務旬刊，第 2333 期，頁 47，2016 年 7 月（附件 14 號）。

¹⁹ 陳揚仁教授認為：「『量能課稅原則』為依據憲法上平等原則所具體化之稅捐正義原則，要求有關納稅義務人之稅捐負擔，應當按照經濟上之負擔能力分配。而『淨額所得原則』為量能課稅原則具體化的原則之一，亦即淨額所得才能真正表示出納稅義務人在經濟上給付稅額的能力。若納稅義務人的損失在當年度所得金額的計算上未被扣除完畢，應准許跨年度損失扣除，而此損失扣除並非為租稅優惠，而是量能課稅原則的表現。」「所謂租稅優惠是以犧牲量能課稅原則為代價，創造租稅特權，以誘導納稅人為特定行為，因此若基於量能課稅原則所為的稅捐減免，並不在租稅優惠之範圍。」陳揚仁，營利事業盈虧互抵為租稅優惠或是量能課稅？—以最高行政法院 108 年度判字第 262 號判決為中心，月旦財稅實務釋評，第 14 期，頁 56-57，2021 年 2 月（附件 15 號）。

1 否另訂跨年度盈虧互抵之規定乃屬立法裁量問題云云，惟查：

- 2 1. 基於量能課稅原則及客觀淨值原則，營利事業之獲利狀態應容
3 許跨年度計算（即營利事業之盈虧互抵具有跨年度之本質），儘
4 管因國家財政或稽徵便利無法進行終身或企業存續結算，仍應
5 確保所得稅准予跨年度之調整，不得以法律限制企業盈虧互抵
6 ²⁰，甚至就企業經營之延續性及永續性觀之，允許企業存續期間
7 （如為消滅金融機構或公司，則延續至合併後金融機構或公司）
8 之跨年度虧損扣除，而不為虧損扣除之期間限制，俾真實反映企
9 業所得，以符合量能課稅原則及客觀淨值原則，更無從將本質上
10 不同之跨年度盈虧互抵解釋為租稅優惠。
- 11 2. 倘以釋字第 427 號解釋，就跨年度盈虧互抵之規定據以解釋其
12 性質為租稅優惠，明顯悖於釋字第 420 號解釋向所揭禁之「實
13 質課稅原則」（量能課稅原則），忽視營利事業於同一年度之虧損
14 扣除本為客觀淨額原則之表現，跨年度之盈虧互抵更係基於所
15 得稅屬期間稅性質，為求正確衡量實質稅負能力及課稅能力，依
16 客觀淨額原則所必然之規範，如虧損未能全額扣除，將直接導致
17 人民實際所得之「淨額（稅基）」認定過高，錯誤衡量人民課稅
18 能力，致使人民承受超出負擔能力之稅賦，過度侵害人民財產
19 權，就公司法人情形則是稅後盈餘（所得）減少，連帶影響公司
20 資產及股東可分派盈餘，顯非立法裁量選擇下（可給或不給）之
21 租稅優惠甚明。
- 22 3. 據上，釋字第 427 號就跨年度盈虧互抵規定之解釋應有補充之
23 必要（釋字第 427 號解釋之解釋標的為財政部 66 年 9 月 6 日台
24 財稅字第 35995 號函釋，其所針對者為所得稅法第 39 條舊法規
25 定，然本次係聲請乃針對所得稅法第 39 條新法規定，以及系爭
26 規定一、二為審查標的，而與該號解釋有別，故請求對釋字第

²⁰ 葛克昌，跨年度盈虧互抵—兼評最高行政法院 108 年度大字第 3 號裁定，東吳法律學報，第 33 卷，第 3 期，頁 49，2022 年 1 月（附件 17 號）。

427 號作成補充解釋)。

三、系爭規定一、二所定之 5 年虧損扣除年限，與所得稅法第 39 條第 1 項但書所定之 10 年虧損扣除年限相較，適用系爭規定一、二之「合併後金融機構或公司」僅得主張 5 年虧損扣除，非可主張 10 年，惟就虧損扣除年限規定，並無因屬「合併後金融機構或公司」，或為「一般金融機構或公司」，而有於法律上為區別對待之正當理由。系爭規定一、二規定僅給予 5 年虧損扣除年限，亦明顯違反憲法第 7 條平等原則、租稅公平原則（租稅正義）及憲法體系正義之要求，應屬違憲。

(一)按，憲法第 7 條規定旨在防止立法者恣意對人民為不合理之差別待遇，要求本質上相同之事物，應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇，始與憲法第 7 條保障平等權之意旨無違（釋字第 666 號、第 687 號、第 688 號、第 779 號解釋及 鈞庭 112 年憲判字第 2 號判決意旨參照）。

(二)次按，凡涉及租稅法律關係之規範，內容應符合租稅公平原則及租稅正義，使納稅義務人依其實質稅負能力負擔稅捐（釋字第 607 號、第 565 號解釋意旨參照）。司法院歷來解釋以不符租稅公平原則而認定違憲者，亦有釋字第 318 號、第 696 號解釋意旨可資參照。許玉秀前大法官於釋字第 607 號解釋部分協同意見書明揭：「本席支持多數意見將租稅公平原則確認為憲法原則，並引為審查租稅法規的實質審查原則。因為符合公平的租稅法規，必定是對人民財產權的限制合乎比例原則以及顧及平等原則的規定。」（附件 18 號）。學者鍾芳樺教授亦認為：「目前我國大法官、行政法院與稅法學界已經指出，租稅正義對於稅捐法律與實務行為的重要意義。雖然並沒有正式寫入解釋文或解釋理由書中，但我國不少大法官已經在其意見書中表示，租稅正義（或稅捐正義）是審查稅法法律規定是否違憲的依據之一。」²¹

²¹ 鍾芳樺，租稅正義與一貫性原則：論 Tipke 租稅正義理論及其對稅捐法律的標準，臺大法學論叢，第 47 卷，第 1 期，頁 6，2018 年 3 月（附件 19 號）。

1 (三)另外，體系正義為「立法者自我拘束原則」之落實，立法者有義務
 2 使具體的規則符合抽象的立法原則或立法目的，並有義務使各該體
 3 系內的立法具有前後一貫性²²。我國釋憲實務多以平等原則作為體
 4 系正義之基礎，認定違反體系正義即屬違反平等原則，翁岳生前大
 5 法官於釋字第 455 條解釋協同意見書明確揭禁：「立法者於制定法
 6 律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設
 7 一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，
 8 即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義。
 9 而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原
 10 則。」(附件 21 號)、黃虹霞大法官於釋字第 746 號解釋部分不同部
 11 分協同意見書亦揭示：「法律體系正義源自平等原則，也應屬釋憲原
 12 則之一。」(附件 22 號)。

13 (四)對於是否符合平等權、租稅公平原則(租稅正義)及體系正義之憲
 14 法要求，得透過平等權之檢驗、審查予以認定。法規範是否符合平
 15 等權之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否
 16 合憲，其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之
 17 關聯性而定(釋字第 593 號、第 764 號、第 781 號、第 782 號、第
 18 783 號解釋及 鈞庭 112 年憲判字第 10 號判決意旨參照)。系爭規
 19 定一、二，與所得稅法第 39 條第 1 項但書之規定，係立法者就「合
 20 併與否」為分類依據，區別：1.合併後金融機構或公司(適用系爭規
 21 定一、二)；及 2.一般金融機構或公司(適用所得稅法第 39 條第 1
 22 項但書規定)，就兩者之跨年度盈虧互抵之虧損扣除設下不同年限
 23 之規範(一為 5 年、另一為 10 年)。惟跨年度盈虧互抵非租稅優惠
 24 (詳見前述)，而係關乎人民實質稅負能力及課稅能力之正確衡量，
 25 且所造成之稅捐負擔，嚴重干預人民受憲法第 15 條保障之財產權、
 26 及為財產權所涵蓋之個人實現自由、人格發展及尊嚴維護(釋字第

²² 李惠宗，體系正義作為稅法違憲審查基準之研究—兼評憲法法庭憲判字第 5 號判決，台灣法律人，第 16 期，頁 27、36，2022 年 10 月(附件 20 號)。

400 號、第 732 號、第 747 號及第 813 號解釋意旨參照)，於金融機構或公司而言，更高度影響其受憲法第 15 條保障之營業自由。系爭規定一、二之立法目的自須係為達成重要之公共利益，且所為差別待遇之手段，與目的之達成間須具有實質關聯，始與憲法第 7 條平等原則、租稅公平原則（租稅正義）、體系正義，及憲法第 15 條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。

(五)系爭規定一、二就跨年度盈虧互抵設定「虧損扣除期間限制」(5 年)，無論係本於防杜專以享受虧損扣除而進行之併購、稅務行政簡便、政府稅收確定，均欠缺憲法上之正當理由，更難謂係追求憲法上重要之公共利益，已如前述。

(六)況就跨年度盈虧互抵，一般金融機構或公司適用所得稅法第 39 條第 1 項但書規定；合併後金融機構或公司則適用系爭規定一、二²³。惟如就系爭規定一、二所定跨年度盈虧互抵限制之「防杜專以享受虧損扣除而進行之併購」立法目的理解為：避免合併後金融機構或公司僅需承受消滅金融機構或公司部分股權，卻得以扣除消滅金融機構或公司全額虧損之結果，也就是消弭因合併所致之租稅不公平，則以「合併與否」為分類依據，僅與此目的間具有形式上之關聯，據此分類後真正所應為之實質區別規範，應為盈虧互抵之虧損扣除額計算方式之差異，如此即足以確保合併後金融機構或公司之虧損扣除額確實反映其所承受消滅金融機構或公司之股權比例，非如同一般金融機構或公司可全額扣除，亦即適用不同虧損扣除額之「計算方式」即足。就此部分，系爭規定一、二就虧損扣除額計算方式分別明定：「...各期虧損，按各該辦理合併之金融機構股東(社員)因合併而持有合併後存續機構或新設機構股權之比例計算之金額...扣除」、「...各期虧損，按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算之金額...扣除。」均非如同所得稅法第 39

²³ 其中就金融機構之合併適用系爭規定一；非金融機構之公司之合併適用系爭規定二。

1 條第 1 項但書可全額扣除，可見合併後金融機構或公司與一般金融
2 機構或公司，已於規範上依其不同本質而適用不同虧損扣除額之計
3 算方式。

4 (七)上述「計算方式」之不同處理(差別待遇)或可認具有合理之區分
5 理由，然同為跨年度盈虧互抵之規定，「系爭規定一、二」卻於「虧
6 損扣除年限」上，與「所得稅法第 39 條第 1 項但書規定」遭為不同
7 之規定—即系爭規定一、二為 5 年；所得稅法第 39 條第 1 項但書
8 規定則為 10 年。然而，觀諸所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之立
9 法理由「為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量企業永
10 續經營及課稅能力的正確衡量，參照其他國家做法，將第一項規定
11 得扣除『前五年』虧損，放寬為『前十年』虧損。」其為「一般金
12 融機構或公司」設此規定，以追求提高企業競爭力、促進稅制公平，
13 考量企業永續經營及課稅能力之正確衡量等目的，對於「合併後金
14 融機構或公司」而言，本質上實無不同，蓋跨年度盈虧互抵既為量
15 能課稅原則及客觀淨值原則之體現(詳見前述)，則無論金融機構或
16 公司「合併與否」，均有跨年度扣除虧損以正確衡量實質稅負能力及
17 課稅能力之必要性，從而就虧損扣除年限來說，金融機構或公司是
18 否係「合併」而來、經「合併」與否，並非得以就兩者設下不同虧
19 損扣除年限之規定，以為差別待遇之憲法上之正當理由。基此，系
20 爭規定一、二與所得稅法第 39 條第 1 項但書規定分別明定之 5 年、
21 10 年虧損扣除年限，明顯就相同本質之事物為無正當理由之差別待
22 遇，系爭規定一、二所採取之分類與規範目的之達成間不具備實質
23 關聯性，違反憲法第 7 條規定之平等原則，且因涉及租稅法律體系
24 之差別待遇，亦有違租稅公平原則(租稅正義)及體系正義之違憲。
25 (八)更甚者，考量合併後金融機構或公司承受消滅金融機構或公司之法
26 律上及事實上不利益後，盈虧變動較為劇烈、需花更長時間轉虧為
27 盈，或難以估算轉虧為盈所需期間，與一般金融機構或公司相較，
28 反而有適用更長虧損扣除年限之必要，甚或不應有扣除年限之限

1 制，使之有充分期間消化所承受消滅金融機構或公司之不利益，及
2 主張原屬於消滅金融機構或公司之虧損扣除權利，方可謂與金併法
3 與企併法提升企業效能之立法目的，以及量能課稅原則及客觀淨值
4 原則相符。是此，系爭規定一、二所定 5 年虧損扣除年限，不僅悖
5 於體系正義，更因所涉虧損扣除之年限過短，導致合併後金融機構
6 或公司無法行使虧損扣除之根本權利（並非租稅優惠），亦有過度侵
7 害人民受憲法第 15 條保障財產權及營業自由之違憲情形。

8 四、系爭確定終局判決未正確認識系爭規定一、二之跨年度盈虧互抵規定，
9 係量能課稅原則及客觀淨值原則下保障人民財產權及營業自由所生之
10 本質必然要求，並非立法裁量下之租稅優惠，其對憲法第 7 條規定之
11 平等原則及第 15 條保障人民財產權及營業自由有根本上之錯誤理解；
12 其於適用系爭規定一、二及所得稅法第 39 條第 1 項但書之規定時，本
13 應審酌聲請人受憲法第 7 條平等原則、體系正義及憲法第 15 條對財產
14 權、營業自由之保障，惟於個案裁判上，卻全未審酌適用所得稅法第 39
15 條第 1 項但書關於 10 年虧損扣除年限之規定，致實質影響具體個案裁
16 判之憲法正確性，構成違憲。

17 (一)系爭確定終局判決因所適用之系爭規定一、二牴觸憲法，業如前述，
18 其裁判結果自屬違憲，而為違憲判決，實應予廢棄。

19 (二)另外，參照 鈞庭 111 年憲判字第 8 號判決意旨揭示之「裁判違憲」
20 情狀：「一般而言，當各級法院對於法律之解釋或適用係基於對基本
21 權根本上錯誤之理解，且該錯誤將實質影響具體個案之裁判；或於
22 解釋與適用法律於具體個案時，尤其涉及概括條款之適用，若有應
23 審酌之基本權重要事項而漏未審酌，或未能辨識出其間涉及基本權
24 衝突，致發生應權衡而未權衡，或其權衡有明顯錯誤之情形，即可
25 認定構成違憲。」（附件 23 號）其中所謂「對基本權根本上錯誤之
26 理解」，包含基本權所涉事務領域、權利所受侵害面向、侵害強度等
27 事項之錯誤認定。本件屬於虧損無法扣除致「所得淨值」認定過高，
28 但凡認定錯誤即構成課稅過苛而過度侵害人民之固有財產權（侵

1 益），並非立法給予人民免徵、減免稅賦等租稅優惠（授益）是否足
2 夠之問題，兩者於憲法上意義明顯不同。系爭確定終局判決對此未
3 察即已構成「對基本權根本上錯誤之理解」。

4 (三)誠如前述，系爭規定一、二之跨年度盈虧扣除年限規定為 5 年，所
5 得稅法第 39 條第 1 項但書規定為 10 年，兩者相差甚鉅，致使合併
6 後金融機構或公司無正當理由而受有更不利年限之差別待遇，違反
7 憲法第 7 條平等原則、租稅公平原則（租稅正義）及體系正義，過
8 度侵害合併後金融機構或公司受憲法第 15 條所保障之財產權及營
9 業自由。即便系爭規定一、二直至 104 年（即所得稅法第 39 條第 1
10 項但書規定修法之 6 年後），亦已修正為 10 年，惟因系爭規定一、
11 二關於跨年度盈虧互抵之規定，既為量能課稅原則及客觀淨值原則
12 之體現，為保障人民財產權及營業自由之本質必然要求，非立法政
13 策下之租稅優惠，法院於個案審理時即應本此認識為法律之解釋或
14 適用，確保法律之解釋或適用結果不悖離量能課稅原則及客觀淨值
15 原則之要求。此外，對於性質均屬所得稅體系之系爭規定一、二與
16 所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，所為解釋與適用應求體系一致，
17 否則即牴觸租稅公平原則（租稅正義）及體系正義，法院尤應審酌
18 合併後金融機構或公司與一般金融機構或公司間，就「虧損扣除年
19 限」之需求而言並無本質上之差異，故於解釋或適用上自應等同視
20 之，此觀諸系爭規定一、二於 104 年之修法理由分別載明：「參考所
21 得稅法第三十九條第一項規定，以往年度營業之虧損，於符合一定
22 規定下，得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純
23 益額中扣除後，再行核課，爰修正第二項規定，並酌作文字修正。」
24 「配合所得稅法第三十九條之修正，將公司組織之營利事業虧損互
25 抵適用年限由五年延長為十年，爰修正第一項，延長各參與合併公
26 司於合併前依法尚未扣除之各期虧損，得由合併後存續或新設公司
27 計算虧損繼受扣除之年限規定。」即明。

28 (四)查，本案之原判決（一審判決）即認定跨年度盈虧互抵非租稅優惠，

1 應受量能課稅原則及客觀淨值原則之拘束，並審酌系爭規定一、二
2 與所得稅法第 39 條第 1 項但書之修法落差及體系正義要求，於具
3 體個案中就合併後金融機構之跨年度盈虧互抵，依其與一般金融機
4 構或公司之本質上是否不同區分為：(本質不同之)虧損扣除額計算；
5 及(本質相同之)虧損扣除年限。針對前者，本案之原判決認應適
6 用系爭規定一、二之虧損扣除額計算方式；然就後者，本案之原判
7 決認定得適用所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之 10 年年限：

- 8 1. 跨年度盈虧互抵非租稅優惠，為量能課稅原則及客觀淨值原則
9 體現：「為確實反應客觀淨額所得原則，在所得計算上，除應准
10 許當年度積極所得與消極所得相互結算，損益相抵後的餘額，才
11 是實際的所得外，倘若納稅義務人的損失在當年度所得金額的
12 計算上未被扣除完畢，應准許跨越年度加以損失扣除，此一跨年
13 度的損失扣除並非租稅優惠，而是與損益互抵相同，均屬於量
14 能課稅原則的表現。」(參聲證 2 號第 12 頁第 7-12 行)
- 15 2. 系爭規定一、二與所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之修法落差
16 違反體系正義要求：「修正前所得稅法第 39 條但書規定早在 98
17 年 1 月 21 日即已修正，將公司得申報扣除先前年度營業虧損數
18 額的年限，由 5 年延長為 10 年。而企併法及金併法卻遲至 104
19 年...始配合所得稅法第 39 條規定的修正...10 年，已落後所得
20 稅法第 39 條第 1 項的修正達數年之久，實屬欠缺包裹立法傳統
21 下所生的立法疏漏，並非立法者有意針對公司或金融機構合併
22 情形為不同年限的規範，此觀修正後金併法第 13 條第 2 項及修
23 正後企併法第 43 條第 1 項規定的修法理由明確載明是為配合所
24 得稅法第 39 條修正而為相應的修法。」(參聲證 2 號第 17 頁第
25 20 行至第 18 頁第 4 行)
- 26 3. 系爭規定一、二與所得稅法第 39 條第 1 項但書規定就虧損扣除
27 年限規範體系之不平等，並為確保客觀淨值原則之實現，及兼
28 顧特別法與普通法之適用，就虧損扣除額計算適用特別法之系

1 爭規定一、二；然就「虧損扣除年限」回歸適用普通法之所得稅
2 法第 39 條第 1 項但書規定：「如認為公司或金融機構合併發生
3 於修正後金併法第 13 條第 2 項或修正後企併法第 43 條第 1 項
4 規定之前，即應一律適用行為時金併法第 17 條第 2 項（系爭規
5 定一）或行為時企併法第 38 條第 1 項規定（系爭規定二），完
6 全排除行為時所得稅法第 39 條第 1 項但書規定的適用，將造成
7 公司一經合併，存續公司原得依行為時所得稅法第 39 條第 1 項
8 但書規定列報的前 10 年內虧損扣除額中，於超過 5 年部分，因
9 必須適用行為時金併法第 17 條第 2 項（系爭規定一）或行為時
10 企併法第 38 條第 1 項規定（系爭規定二），反而不得申報扣除。
11 換言之，存續公司竟因合併而產生租稅上的不利益，顯與金併
12 法或企併法為擴大經濟規模、提升經營效率的立法目的有悖，
13 亦有違稅捐負擔應保持競爭中立的原則，避免變更營業的公平
14 競爭關係。這種因立法疏漏所生的不公平現象，不應藉詞公司
15 應自行評估合併風險等而迴避。為合乎金併法的規範目的（合
16 目的性解釋），並合乎憲法上平等原則所派生客觀淨額所得原則
17 （合憲性解釋），依行為時金併法第 2 條第 1 項及第 4 項前段規
18 定：『（第 1 項）金融機構之合併，依本法之規定。……（第 4 項）
19 本法未規定者，依其他有關法令之規定……。』及行為時企併法
20 第 2 條規定：『（第 1 項）公司之併購，依本法之規定；本法未
21 規定者，依公司法、證券交易法、促進產業升級條例、公平交易
22 法、勞動基準法、外國人投資條例及其他法律之規定。（第 2 項）
23 金融機構之併購，依金融機構合併法及金融控股公司法之規定；
24 該二法未規定者，依本法之規定。』應認行為時金併法第 17 條
25 第 2 項（系爭規定一）有關虧損金額的計算方式即『按各該辦
26 理合併之金融機構股東(社員)因合併而持有合併後存續機構或
27 新設機構股權之比例計算之金額』部分，相對於行為時所得稅
28 法第 39 條第 1 項但書規定，屬特別法性質，應優先適用，但在

1 合併後由法人格始終同一的存續公司申報自己於合併前經稽徵
 2 機關核定的虧損扣除額，而同時該當於行為時所得稅法第 39 條
 3 第 1 項但書規定的情形，有關扣抵年限的規定即應回歸適用行
 4 為時所得稅法第 39 條第 1 項但書規定的 10 年，始符合平等原
 5 則。」（參聲證 2 號第 18 頁第 5 行至第 19 頁第 8 行）

6 (五)然而，相較於原判決，「系爭確定終局判決」顯未審酌系爭規定一、
 7 二乃憲法上量能課稅原則及客觀淨值原則之體現，為保障人民財產
 8 權及營業自由之本質必然要求，非立法政策下之租稅優惠，且與所
 9 得稅法第 39 條第 1 項但書規定相較，明顯存有不合理年限落差致
 10 違反憲法體系正義之要求，卻於個案中為有悖於憲法之解釋與適
 11 用，致不當侵害聲請人之虧損扣除權利，實出於對憲法第 15 條保障
 12 人民之財產權及營業自由之根本性錯誤理解，漏未審酌其基本權保
 13 障意旨，誤認本案之虧損扣除年限僅適用特別法之系爭規定一、二，
 14 而認無普通法之所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之適用云云（參
 15 聲證 1 號第 10 頁第 25 行至第 11 頁第 12 行、第 12 頁第 11 行至第
 16 13 頁第 9 行），系爭確定終局判決實屬違憲。

17 (六)易言之，系爭確定終局判決未能正確認識系爭規定一、二之跨年度
 18 盈虧互抵為量能課稅原則及客觀淨值原則之體現，有扣除虧損以正
 19 確衡量聲請人實質稅負能力及課稅能力之必要性，完全無視聲請人
 20 受憲法第 15 條財產權及營業自由之保障所應享有之虧損扣除權利，
 21 僅視其為立法裁量下之租稅優惠，顯係基於對基本權之根本性錯誤
 22 理解。復因金併法及企併法之立法目的在於提升企業經營效率及維
 23 護企業適當之競爭環境，系爭確定終局判決應審酌系爭規定一、二
 24 與所得稅法第 39 條第 1 項但書均係跨年度盈虧互抵，且於虧損扣
 25 除年限上無差別待遇（規定不同年限）之正當性，惟兩者間卻存有
 26 長久之修法落差，於具體個案之適用上自應兼顧立法目的之達成、
 27 量能課稅原則及客觀淨值原則之落實及租稅公平原則（租稅正義）、
 28 體系正義之要求，然系爭確定終局判決對於上開具有憲法意義之重

1 要事項卻全然未予審酌，逕於本件個案適用系爭規定一為判決基
 2 礎，對聲請人為不利之違憲判決，牴觸憲法第 7 條規定之平等原則
 3 保障，及其所派生之量能課稅原則、客觀淨值原則、租稅公平原則
 4 及體系正義要求，並顯然過度侵害聲請人受憲法第 15 條保障之財
 5 產權及營業自由，違反憲法第 23 條規定之比例原則，實已構成 鈞
 6 庭 111 年度憲判字第 8 號判決所揭示之裁判違憲情形，自應予以廢
 7 棄。

8 **五、**綜上所述，系爭確定終局判決，及其所適用之系爭規定一及系爭規定二
 9 有關跨年度盈虧互抵之虧損扣除年限（5 年期間限制）規定，有上述牴
 10 觸憲法情事，亟需透過憲法審查機制予以導正，以維護人民權利。謹請
 11 鈞庭賜判如聲請人於本件聲明所請，祈請 鈞庭明鑒。

12 此致

13 憲法法庭 公鑒

14 中華民國 112 年 12 月 28 日

具 狀 人：兆豐金融控股股份有限公司

法定代理人：雷仲達

撰 狀 人：李念祖律師

劉昌坪律師

陳毓芬律師

附件：委任狀正本乙份

供證明或釋明用之證據

證據編號	證據名稱或內容	備註
聲證1號	最高行政法院111年度上字第951號判決	
聲證2號	臺北高等行政法院110年度訴字第1562號判決	

附屬文件之名稱

文件編號	文件名稱或內容	備註
附件1號	葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆圖書出版有限公司，3版，頁13，2009年2月	
附件2號	柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，頁55-120，2007年12月	
附件3號	黃俊杰，量能課稅原則之適用－釋字第745號解釋，月旦裁判時報，第59期，頁5-12，2017年5月	
附件4號	陳清秀，論客觀的淨額所得原則（下），法令月刊，第58卷，第9期，頁47-63，2007年9月	
附件5號	Joachim Englisch著，邱晨譯，客觀淨額所得原則的憲法基礎以及界限，成大法學，第31期，頁55-102，2016年6月	
附件6號	葛克昌，盈虧互抵與納稅者權利保護，月旦法學雜誌，第276期，頁150-163，2018年5月	
附件7號	立法院公報，第89卷，第66期，院會紀錄，頁32-33	
附件8號	91年2月6日制定公布企業併購法第38條第1項(即「系爭規定二」)立法理由	
附件9號	立法院公報，第98卷，第3期，院會紀錄，頁76-78	
附件10號	黃茂榮，公司之合併及其虧損的扣除權，植根雜誌，第18卷，第4期，頁1-10，2002年4月	
附件11號	立法院公報，第98卷，第3期，院會紀錄，頁79-80	
附件12號	鄭吉聰，從憲法法庭111年憲判字第5號判決探討所得稅法第39條之修正建議，月旦財稅實務釋評，第30期，頁62-67，2022年6月	
附件13號	葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆圖書出版有限公司，3版，頁489、493，2009年2月	

文件編號	文件名稱或內容	備註
附件14號	蔡孟彥，企業併購盈虧互抵年限之稅務爭議(一)，稅務旬刊，第2333期，頁45-50，2016年7月	
附件15號	陳揚仁，營利事業盈虧互抵為租稅優惠或是量能課稅？—以最高行政法院108年度判字第262號判決為中心，月旦財稅實務釋評，第14期，頁55-60，2021年2月	
附件16號	最高行政法院108年度判字第263號判決	
附件17號	葛克昌，跨年度盈虧互抵—兼評最高行政法院108年度大字第3號裁定，東吳法律學報，第33卷，第3期，頁33-54，2022年1月	
附件18號	許玉秀前大法官釋字第607號解釋部分協同意見書	
附件19號	鍾芳樺，租稅正義與一貫性原則：論Tipke租稅正義理論及其對稅捐法律的標準，臺大法學論叢，第47卷，第1期，頁1-61，2018年3月	
附件20號	李惠宗，體系正義作為稅法違憲審查基準之研究—兼評憲法法庭憲判字第5號判決，台灣法律人，第16期，頁27-51，2022年10月	
附件21號	翁岳生前大法官釋字第455條解釋協同意見書	
附件22號	黃虹霞大法官釋字第746號解釋部分不同部分協同意見書	
附件23號	憲法法庭 111 年憲判字第 8 號判決	