

法規範及裁判憲法審查聲請補充理由書

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

憲法法庭收文
113. 4. 10
憲A字第 037 號

司法院
113. 4. 10
值日收件

19=>7

1 依法敬提補充理由事：

2 一、系爭規定一、二有關跨年度盈虧互抵之「虧損扣除 5 年期間限制」所
3 為「避免稽徵作業困擾，以達稅務行政簡便」之目的，顯非屬公共利益；
4 至所為「避免政府稅收之永久不確定」之目的，與設定虧損扣除年限實
5 無必然關聯，且反而有礙於「維護稅制公平」之立法目的，該虧損扣除
6 年限之限制手段顯不具正當性及必要性，有違憲法第 23 條之比例原
7 則。

8 (一)系爭規定一（即 89 年 12 月 13 日金併法第 17 條第 2 項規定）、系
9 爭規定二（即 91 年 2 月 6 日企併法第 38 條第 1 項規定）之跨年度
10 盈虧互抵規定，於立法理由固未就虧損扣除設定「期間限制」有任
11 何說明，然其於體系上係參考所得稅法第 39 條規定而來（詳後述），
12 故得參酌所得稅法第 39 條規定立法理由所述為其立法目的。

13 (二)觀諸 98 年所得稅法第 39 條第 1 項但書之修法過程，對於跨年度盈
14 虧互抵期間限制須從 5 年延長為 10 年之理由，彼時財政部李述德
15 部長說明：「虧損扣除期限無限制延長，將使政府稅收呈現永久不
16 確定之狀態，亦將產生稽徵作業之困擾，有違稅務行政簡便原則。
17 此外，或將發生有心人士藉併購虧損公司以規避賺錢公司稅負之不
18 當避稅情形，是虧損扣除期限無限制延長，對政府稅收穩定及維護
19 稅制公平尚有不利之影響。」（參附件 9 號），可知，跨年度盈虧互
20 抵之虧損扣除期間限制，係為「避免稽徵作業困擾，以達稅務行政
21 簡便」、「避免政府稅收之永久不確定」及「維護稅制公平」之目的：

22 1. 惟查，就「避免稽徵作業困擾，以達稅務行政簡便」之目的，
23 僅為機關之行政作業便利，實難認屬公共利益。對於未設下虧
24 損扣除年限為何會造成稽徵作業之困擾？未見稅捐稽徵機關
25 或立法者附有任何理由，或為此提出實證資料以證明設定年限
26 之必要性。倘其所稱稽徵作業困擾係指考量稅務資料保存有其
27 年限，然伴隨著資訊數位化之技術成熟、普及，稅務資料之長
28 久保存顯非難事（更不占實體空間）。況且，立法上實可規定由

1 人民就扣抵事實負證明責任，稅捐稽徵機關之作業或工作僅係
2 一如既往檢視人民提供之稅務資料是否可信、做出認定，難認
3 會因此造成稅捐稽徵機關之困擾，可見所謂避免稽徵作業困擾
4 故以稅務行政簡便設下虧損扣除期間限制之理由根本不存在，
5 以之作為限制人民權利之理由，顯不具正當性及必要性，有違
6 憲法第 23 條之比例原則。

7 2. 其次，就「避免政府稅收之永久不確定」之目的，稅務行政上，
8 於課徵所得稅後，再基於各種理由為補稅或退稅者，實屬常見，
9 政府稅收本即無所謂永久確定狀態可言，更與須否就虧損扣除
10 設定年限根本無必然關聯。此一目的客觀上根本無從達成，違
11 論用以限制人民之虧損扣抵權利，明顯違反適合性原則及最小
12 侵害原則，有違憲法第 23 條之比例原則。

13 3. 再者，設下虧損扣除年限，限制盈虧互抵，將無法認定人民之
14 客觀淨值及正確衡量實質稅負能力及課稅能力，反而有礙於
15 「維護稅制公平」立法目的之達成，不僅所採取手段無法達成
16 目的，甚至有礙於立法目的之實現，明顯違反適合性原則，有
17 違憲法第 23 條之比例原則。

18 (三) 況查，參酌 98 年所得稅法第 39 條第 1 項但書規定修正之立法文件

19 ¹及相關文獻²，可知當時已參考多數國家法制，認為就跨年度盈虧
20 互抵之虧損扣除期間限制應予鬆綁，可見前述立法理由均無限制人
21 民虧損扣除權利之正當性及必要性，謹以香港及新加坡為例：

22 1. 依照香港稅務條例及其指引，公司就利得稅之跨年度虧損扣抵
23 無任何年限之限制，可扣抵直至虧損完全被抵銷為止：

24 (1) 依香港稅務條例第 19C(4)條規定：「除第 19CB 條另³有規

¹ 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（參附件 11 號）。

² 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（參附件 12 號）。

³ 第 19CB 條為「抵銷：獲特惠的營業收入」規定；另依第 19CA 條「獲特惠的營業收入（concessionary trading receipts）」係指「凡與任何營業收入及其他款項相關的應評稅利潤，是按某寬減條文指明的稅率而

1 定外，凡在任何課稅年度內，任何法團或並非個人、合夥或
2 法團的人因經營某行業、專業或業務而於該行業、專業或
3 業務中蒙受虧損，則該虧損額須以該法團或該人在該課稅
4 年度的應評稅利潤（包括該法團或該人在其本身是合夥人
5 的合夥中所佔的應評稅利潤）抵銷，而未能抵銷的虧損部
6 分須予結轉，並以該法團或該人在其後各課稅年度的應評
7 稅利潤及在有關合夥中所佔的應評稅利潤抵銷。」（附件 24
8 號）。

- 9 (2) 香港稅務條例釋義及執行指引第 8 號第 12 點進一步說明：
10 「第 19C(4)條訂明，任何法團或人士如因經營某行業等而
11 產生虧損，則該虧損額須首先以該法團或該人在同一課稅
12 年度的應評稅利潤（包括該法團或該人在其本身是合夥人
13 的合夥中所佔的應評稅利潤）抵銷，而未能抵銷的虧損部
14 分須予結轉，並以該法團或該人在其後各課稅年度的應評
15 稅利潤（包括其在任何合夥中所佔的應評稅利潤）抵銷，
16 直至虧損額被完全抵銷為止。」（附件 25 號）

- 17 2. 依新加坡國內稅務局（Inland Revenue Authority of Singapore，
18 簡稱 IRAS）於 2023 年 2 月 7 日發布有關「利用未使用之資本
19 折讓、交易損失及贈與（第二版）」（UTILISING UNABSORBED
20 CAPITAL ALLOWANCES, TRADE LOSSES AND DONATIONS
21 （SECOND EDITION）之電子稅務指南（IRAS e-Tax Guide）
22 ⁴，其中第 2.1(b)點規定公司未使用之資本折讓、交易損失及贈

予以徵稅的，該等收入及款項即屬獲特惠的營業收入」。詳參香港租稅條例，網址：
https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap112@2024-01-19T00:00:00?SEARCH_WITHIN_CAP_TXT=%E8%99%A7%E6%90%8D&xpid=ID_1438402581141_001

⁴ 該份電子稅務指南彙整三份有關未扣除之資本折讓、交易損失及贈與之電子稅務指南，包含 a) 1993 年 7 月 17 日發布的《結轉損失與資本折讓》（Carry-forward of losses and capital allowance）；b) 1995 年 12 月 28 日發布《新加坡所得稅法》（Singapore Income Tax Act）第 37 條第 5 項和第 23 條第 2 項有關結轉損失和津貼的抵銷（Set-off of carry-forward losses and allowances）之規定；c) 2004 年 4 月 28 日發布《新加坡所得稅法》第 37 條第 12 項和第 23 條第 4 項規定有關抵銷結轉損失、捐贈和津貼（Set off of carry-forward losses, donations and allowances）之規定。

1 與，可於後續年度的所得中扣除（原文為：A company with
2 unabsorbed capital allowances, trade losses or donations can:...b.
3 keep them for deduction against its future assessable
4 income;...）（附件 26 號），當年度未扣減完畢之虧損，可於後
5 續年度的所得中扣除，直至虧損完全被扣抵完畢為止（附件 27
6 號）⁵。

7 （四）據上，以稅務行政簡便、使政府稅收早日確定為由，於法律加諸虧
8 損扣除年限之限制，實不具關聯性及正當性，系爭規定一、二有關
9 跨年度盈虧互抵之「虧損扣除 5 年期間限制」，顯然過度侵害人民
10 受憲法第 15 條保障之財產權及營業自由，更有違租稅公平原則（租
11 稅正義）、量能課稅原則及客觀淨值原則，抵觸憲法第 23 條之比例
12 原則，顯然違憲。

13 二、系爭規定一、二與所得稅法第 39 條第 1 項但書之跨年度盈虧互抵規
14 定，均係立法者於所得稅體系下本於租稅公平原則（租稅正義）、量能
15 課稅原則及客觀淨值原則所設。惟立法者於 98 年修正所得稅法第 39
16 條第 1 項但書規定時，未一併修正系爭規定一、二，對此全未說明可
17 脫離體系一致性之理由，或出於更重大之公共利益顯，其漏未修法顯然
18 違反體系正義及平等原則，而屬違憲。又系爭確定終局判決就此一違憲
19 之立法漏洞，未本於司法造法之權責，類推適用所得稅法第 39 條第 1
20 項但書規定，對於合併後金融機構僅以漏未修正之系爭規定一、二 5 年
21 虧損扣抵期間為裁判依據，自構成裁判違憲：

22 （一）「體系正義」係指立法者於第一次規範形成時固有其自由，唯一且
23 立法者形成一項「法則」時，立法者於無正當理由下即應一貫地持
24 續其本身所確立的基本原則，否則就是破壞其本身的所建立的「法

⁵ 參 IRAS 網站：「Carrying forward unutilised losses and allowances When your other income is not sufficient to off-set your trade loss, you can carry forward the unutilised/unabsorbed trade losses and capital allowances to subsequent years to offset against the income of those years until the trade losses are fully utilised.」，網址為 <https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/self-employed-and-partnerships/business-expenses-and-deductions/business-making-losses-and-unabsorbed-capital-allowances>。

1 則」，即有違反平等原則之嫌⁶。換言之，立法者於特定客觀社會現
2 實範疇下，於第一次制定法規時，固有其形成自由，惟就所有這些
3 範疇內相關的規範，均應符合該規定所由生之原則⁷，否則即有違
4 「立法者自我拘束原則」而違反體系正義。

5 (二)許宗力大法官於釋字第 568 號解釋之協同意見書明確指出，對於立
6 法者所形成之法律原則，除非有更重大公益之考量，否則不得悖離
7 體系正義：「尤其立法者無論在全民健康保險法第三十條第三項或
8 農民健康保險條例第十四條第二項，乃至勞工保險條例第十七條第
9 三項，均已於但書明定，被保險人應繳部分之保險費已扣繳或繳納
10 於保險單位者，不因投保單位積欠保險費及滯納金而對其發生暫行
11 停止給付之效力。立法者先前既已創設『被保險人已繳納保險費者
12 應例外處理』此一具有體系規範意義之法律原則，則除非有更重大
13 公益之考量，否則即不能背離此原則，以維持法律體系之一貫性。
14 主管機關係爭規定明顯背離此一法律體系所確立之基本原則，亦看
15 不出有任何足以正當化背離體系之重大公益理由，自應以違背體系
16 正義，牴觸平等原則指摘之。」(附件 29 號)

17 (三)就體系正義之檢證方式及違反效果，學者李惠宗教授復亦強調，體
18 系正義之例外，必須建立在高度公益或實質正當之理由上；若係于
19 預行政領域之立法違反體系正義，則有違反平等原則而屬違憲：「體
20 系正義就是落實立法原則的檢證方式，也有操作的可能性。檢證的
21 步驟，先確認法體系後，再從各法律體系中，檢證立法者本身是否
22 有選擇並作成立法原則空間，若有，立法者並據以作成立法原則及
23 形成立法目的，則其次應檢討，具體的規則（包括法律、法規命令
24 及行政規則），是否足以達成目的並符合立法原則；最後要檢證，
25 法律的特別規定或其他規則所創造的例外，是否具有高度公益或其

⁶ 李惠宗，「體系正義」作為違憲審查基準之探討—以釋字第二二八號解釋為素材，憲政時代第 16 卷第 2 期，第 27 頁，79 年（附件 28 號）。

⁷ 同前註，第 30 頁（參附件 28 號）。

1 他實質正當的理由，足以作為突破體系的正當化事由，稅法上，只
 2 是增加國庫收入，不是實質正當的理由。」、「在給付行政領域或社
 3 會法領域，違反體系正義的立法應不至於導致違憲無效；但在干預
 4 行政領域，本文認為，違反體系正義的立法，有可能會導致違反平
 5 等原則，從而有規範無效的問題。⁸」

6 (四)系爭規定一、二與所得稅法第 39 條第 1 項但書之跨年度盈虧互抵
 7 規定，係立法者於所得稅體系下本於租稅公平原則（租稅正義）、
 8 量能課稅原則及客觀淨值原則，為正確衡量實質稅負能力及課稅能
 9 力所設，屬出於相同法律原則，位於同一法律體系之規定。惟立法
 10 者於 98 年修法將所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之虧損扣抵期
 11 間由 5 年延長為 10 年時，卻漏未併同修正系爭規定一、二，且其
 12 未予修正之行為實看不出係基於任何更重大之公共利益，此一立法
 13 漏洞明顯違反體系正義，牴觸憲法第 7 條之平等原則：

14 1. 所得稅法第 39 條規定所追求「促進稅制公平合理」及「課稅能
 15 力的正確衡量」之立法目的，係基於租稅公平原則（租稅正義）、
 16 量能課稅原則及客觀淨值原則而來：

17 (1) 觀諸所得稅法第 39 條規定於 78 年 12 月 30 日之修法理由，
 18 其立法目的係為促進稅制公平合理：「為提高企業競爭能力及
 19 促進稅制公平合理，爰參照其他國家之制度並參酌稅捐
 20 核課期間及憑證保存年限之規定，將但書規定得扣除之『前
 21 三年』虧損放寬為『前五年』虧損。為防杜營利事業藉機取
 22 巧，同時修正但書規定於虧損及申報扣除年度均為使用藍
 23 色申報或經會計師查核簽證申報者，始可適用，以資周延。」

24 (附件 30 號)

25 (2) 嗣所得稅法第 39 條規定於 98 年 1 月 21 日之修法理由進一
 26 步指出，其立法目的除為促進稅制公平合理外，更強調課

⁸ 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，第 50 頁，2022 年 10 月（參附件 20 號）。

1 稅能力之正確衡量：「為提高企業競爭能力及促進稅制公平
2 合理，並考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量，參照
3 其他國家做法，將第一項規定得扣除『前五年』虧損，放寬
4 為『前十年』虧損。」(參附件 30 號)

- 5 2. 系爭規定一、二與所得稅法第 39 條第 1 項但書就跨年度盈虧
6 互抵之規定，均為所得稅體系下本於租稅公平原則（租稅正
7 義）、量能課稅原則及客觀淨值原則，為正確衡量實質稅負能力
8 及課稅能力所設，乃出於相同法律原則，位於同一法律體系之
9 規定，於無可為差別待遇之正當理由下，自應求體系一致，於
10 立法上為相同之處理，亦即，若有修法之必要時，立法者有義
11 務併同為包裹修法，不應漏失任一規定：

12 (1) 系爭規定一、二分別於 89 年及 91 年立法時，所制定之 5
13 年虧損扣抵期間，與彼時所得稅法第 39 條規定之 5 年虧損
14 扣抵期間相同。

15 (2) 嗣系爭規定一、二於 104 年修法時，分別於立法理由載明
16 係因所得稅法第 39 條第 1 項規定而為修法：「參考所得稅
17 法第三十九條第一項規定，以往年度營業之虧損，於符合
18 一定規定下，得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧
19 損，自本年純益額中扣除後，再行核課，爰修正第二項規
20 定，並酌作文字修正。」、「配合所得稅法第三十九條之修
21 正，將公司組織之營利事業虧損互抵適用年限由五年延長
22 為十年，爰修正第一項，延長各參與合併公司於合併前依
23 法尚未扣除之各期虧損，得由合併後存續或新設公司計算
24 虧損繼受扣除之年限規定。」(附件 31 號)

- 25 3. 由此清楚可見，系爭規定一、二與所得稅法第 39 條 1 項但書
26 之跨年度盈虧互抵規定，均涉及所得之認定與計算，其立法意
27 旨同認，金融機構或一般公司法人就自身之虧損（無論合併與
28 否），均有跨年度扣抵之必要，以正確衡量其課稅能力，屬租稅

1 公平原則（租稅正義）、量能課稅原則及客觀淨值原則之體現，
2 故於所得稅體系下設計相同之規定。其次，系爭規定一、二之
3 立法、修法（包含虧損扣抵期間之調整）亦明文表示係以所得
4 稅法第 39 條 1 項但書規定為比照對象，可見立法者認兩者就
5 跨年度盈虧互抵及虧損扣除年限上並無為不同處理之必要性
6 或正當性。從而，若於「立法上」欲為差別待遇，不為相同之
7 修法，必須說明可脫離體系一致性之理由，倘非基於更重大之
8 公共利益，即不得為之，否則即悖離憲法平等原則下體系正義
9 （立法者自我拘束原則）之要求。

4. 惟查，立法者於 98 年修法將所得稅法第 39 條第 1 項但書規定
11 之虧損扣抵期間由 5 年延長為 10 年時，竟未就相同體系及法
12 律原則之系爭規定一、二一併修正，直至 6 年以後，始以「參
13 考、配合所得稅法第 39 條第 1 項但書之規定」為由，於 104 年
14 修法將系爭規定一、二之虧損扣抵期間由 5 年延長為 10 年。
15 究其原因實係「立法疏漏」，顯非基於更重大之公益考量，亦非
16 基於任何實質正當之理由，有意針對合併後金融機構為不同年
17 限之規範設計。從而，系爭規定一、二之 5 年虧損扣抵期間，
18 自 98 年所得稅法第 39 條第 1 項但書規定修法後，未予併同修
19 法，顯有違反體系正義而抵觸憲法第 7 條平等原則之違憲。

5. 且查，與所得稅法第 39 條相較，系爭規定一、二不僅時隔 6 年
21 後始為修法，且無制定如同所得稅法第 39 條第 2 項之溯及規
22 定，亦顯然違反體系正義，悖於憲法第 7 條之平等原則：

(1) 除上述修法理由外，98 年所得稅法第 39 條第 1 項但書規
24 定之修法理由，即考量「營業初期虧損期限較長產業」，乃
25 延長虧損扣抵期間：「有關營利事業得扣除經稽徵機關核定
26 前五年內各期虧損規定，自 1989 年 12 月 30 日修正迄今已
27 超過 17 年，期間歷經多次產業轉型，對於多數需投入大量
28 資本或研發成本致營業初期虧損期限較長產業，原前 5 年

核定營業虧損扣除規定已不合時宜。」(參附件 30 號)

- (2) 其次，98 年所得稅法第 39 條新增第 2 項「本法中華民國九十八年一月六日修正之條文施行前，符合前項但書規定之公司組織營利事業，經稽徵機關核定之以前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，於修正施行後，適用修正後之規定」之溯及規定，立法理由亦指出「本法本次修正之條文施行前符合修正條文第一項但書規定之公司組織營利事業，其經稽徵機關核定之以前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，應可於本法本次修正施行後，適用修正後之規定，爰增訂第二項，予以明確規範，以利適用。」(參附件 30 號)
- (3) 實則，因合併後金融機構或公司承受消滅金融機構或公司之虧損後，盈虧變動較為劇烈、需花更長時間轉虧為盈，或難以估算轉虧為盈所需期間，與前述修法理由所述「需投入大量資本或研發成本致營業初期虧損期限較長產業」相較，合併後金融機構或公司同樣亦有適用更長虧損扣除年限之必要。
- (4) 何況，金併法及企併法兩部法律之立法目的既均係在於提升金融機構與企業之經營效率及維護適當之競爭環境，則就虧損扣抵所涉正確計算企業所得淨值之基本要求，更應受到相同之保障及重視，甚或根本不應有扣除年限之限制，使合併後金融機構或公司有充分期間消化所承受消滅金融機構或公司之虧損，主張原屬於消滅金融機構或公司之虧損扣除權利。
- (5) 然而，與所得稅法第 39 條第 1 項但書規定相較，系爭規定一、二不僅晚 6 年修法，且無如同所得稅法第 39 條第 2 項溯及規定之保障，顯然違反憲法平等原則下之體系正義，不僅過度侵害人民受憲法第 15 條保障財產權及營業自由，

更有悖於憲法第 7 條之平等原則之違憲情形。

(五)系爭確定終局判決全未考量系爭規定一、二之 5 年虧損扣抵期間屬違憲之「立法疏漏」(立法漏洞)，於法之適用時，原應本於司法為正確法律解釋之義務，逕行適用所得稅法第 39 條第 1 項但書「10 年虧損扣抵期間」之規定，將立法漏洞予以填補，方符合憲法上體系正義、平等原則，並避免立法漏洞因司法之錯誤適用形成違憲後果，迺竟於本案中就合併後金融機構仍僅以系爭規定一、二之 5 年虧損扣抵期間為裁判依據，顯有裁判違憲之情形：

1. 楊仁壽前大法官於釋字第 586 號解釋提出之不同意見書即指出不在立法計畫內、出於立法者疏忽所致之「法律漏洞」：「法律漏洞與不確定法律概念，最大的區別，在於法律漏洞本質上係出於立法者之疏忽、未預見或情況變更，根本不在『立法計畫』內；而不確定法律概念則係立法者希望的法律漏洞(als gewollte Gesetzeslücke bezeichnet)，在立法者之『立法計畫』之內。」(附件 32 號)

2. 對於「立法漏洞」(法律漏洞)，學者李惠宗教授即特別強調「司法造法」(其中包含於司法判決中採取類推適用之方式)之必要性，方得滿足憲法之整體價值秩序(附件 33 號)⁹：

(1) 「法律漏洞一般的理解是『法律違反計畫的不圓滿性』。如果是明顯漏洞，則屬應規定而未規定的狀態，此時賦予司法者從事法體系內的填補，即以『類推適用』的方式，使適用的範圍擴大，在學理上並無異見，實務上法院運用類推適用的方式，以填補法律漏洞者，亦頗為常見。……本文認為，司法機關對於法律有隱藏漏洞，應具有填補的職權，同時也是一種義務。」

(2) 「國家各個機關就像接力賽一樣，有義務承擔其他機關所

⁹ 李惠宗，法律隱藏漏洞的發現與填補之法理基礎—司法院大法官違憲審查實踐的觀察，月旦法學雜誌第 185 期，第 9-10、12-13 頁，109 年 10 月。

1 漏未完成的價值。故如果法律本身係屬矛盾或隱有漏洞，
2 司法機關『有職權、同時也有義務』填補該漏洞。」

3 (3) 「法律有漏洞，將使法的精神有所缺陷，故法律漏洞的填
4 補，司法者有填補立法者功能缺憾。……各個法律不是獨
5 立存在，必須與其他法律規定維持『諧和性』，例如親屬法
6 的規定，不能只考慮親屬間關係有所規範即為已足，各種
7 規定必須在憲法規範有效性下，協助其他法律作最有效能
8 的發揮。」

9 (4) 「氏（指 Karl Larenz）更進一步就隱藏適法律漏洞指出，
10 法院可以從事『超越法律之法的續造』三種案型：一、鑑於
11 法律上交易的需要之法的續造；二、鑑於『事物本質』從事
12 之法的續造；三、鑑於法倫理性原則從事之法的續造。德
13 國司法實務上，透過漏洞填補的方式，創造出不少的制度，
14 稱之為法官造法。」

15 (5) 「針對明顯法律漏洞，須以擴大法律適用方式的『類推適
16 用』填補。……」

17 3. 此外，學者黃建輝教授亦強調以「司法造法」填補法律漏洞實
18 係司法部門的權責，並未僭越立法權（附件 34 號）¹⁰：

19 (1) 「透過司法判決予以填補，俾不致因立法機關冗慢的立法活
20 動致生緩不濟急之憾。」

21 (2) 「基於功能性權力分立觀點，立法機關對立法權之掌握，已
22 非『專屬立法權』（Rechtsetzungsmonopol），而係『優先立法
23 權』（Rechtsetzungsprärogative Gewalt）。相對於此，司法機關
24 對立法權之掌握則屬於候補、後位地位。詳言之，立法機關
25 就法秩序之內在一致性具有具體化的優先地位、司法機關不
26 得侵犯並應尊重。但若立法機關未行使或未能充分行使此立

¹⁰ 黃建輝，法律漏洞之填補—以游日正案為探討中心，律師通訊第 175 期，83 年 4 月。

1 法優先權時，則司法機關即可針對系爭個案予以法律補充，
 2 俾濟立法機關具體化上之優先權(der Konkretisierungsprimat)
 3 之不作為或未充分作為。」

4 (3)「就平等原則而言，若只因系爭案件缺乏明文規範即不予尋
 5 求其他可資規範的法律依憑，則除非是在涉及人民身體自由
 6 限制的刑事法領域，否則，逕予認定不為現行法所規制範疇，
 7 即顯違反平等原則。此亦有礙於人民對司法之信賴。蓋司法
 8 信賴之真諦，毋寧在於司法機關就系爭案件能積極主動地探
 9 尋出妥適解決方式。」

10 4. 誠如前述，系爭規定一、二與所得稅法第 39 條第 1 項但書之
 11 跨年度盈虧互抵規定，乃屬同一法律體系下出於相同法律原則
 12 所制定之規定，自應求體系一致，立法上應為相同之處理。然
 13 而，立法者於 98 年修法將所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之
 14 虧損扣抵期間由 5 年延長為 10 年時，竟漏未一併修正系爭規
 15 定一、二，實乏任何可為差別待遇之正當理由，更非基於任何
 16 更重大之公共利益，毋寧係「立法疏漏」，至為灼然。基於憲法
 17 上體系正義、憲法第 7 條平等原則(就相同事務應為相同處理)、
 18 憲法第 15 條保障財產權及營業自由，以及落實租稅公平原則
 19 (租稅正義)、量能課稅原則及客觀淨值原則之規範意旨，就系
 20 爭規定一、二之立法落差，應由司法部門以司法造法之方式，
 21 類推適用所得稅法第 39 條第 1 項但書之 10 年虧損扣抵期間規
 22 定，方屬合乎憲法意旨之裁判。

23 5. 然系爭確定終局判決(參聲證 1 號)完全未審酌上情，逕以特
 24 別法優於普通法為由，於本案中就合併後金融機構，僅以系爭
 25 規定一、二之 5 年虧損扣抵期間為裁判依據，未能透過體系解
 26 釋逕行適用所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，以填補違憲之
 27 法律漏洞，顯有悖司法應按事物本質就立法漏洞填補為正確法
 28 之續造之職責，構成裁判違憲之情形，系爭確定終局判決應予

廢棄。

三、本件聲請案具備憲法重要性，實有待 鈞庭受理，以釐清系爭確定終局判決所涉法規違憲及裁判違憲爭議，並為貫徹聲請人基本權利所必要。

(一)按，憲法訴訟法第 61 條第 1 項規定：「本節案件於具憲法重要性，或為貫徹聲請人基本權利所必要者，受理之。」所謂「憲法重要性」，指裁判適用法律所持見解，違反憲法而嚴重侵害受不利裁判當事人之基本權，且此等問題於往後案件均可能一再發生，且無法從憲法規定文字直接獲得解答者而言（鈞庭 111 年度憲判字第 8 號判決¹¹及詹森林大法官於該判決提出之協同意見書¹²參照）。

(二)李震山前大法官於釋字第 656 號解釋提出之協同意見書明揭，就法院未依憲法意旨適用法律，致未能填補法律漏洞以保障人民基本權，因此所生之違憲爭議，具有憲法上原則重要性：「法院依名譽受侵害人之請求，以判決強制名譽加害人公開登報道歉時，即鮮少費心審酌該處分是否因干預人性尊嚴與人格權而過度限制『不表意自由』。若偶而出現以憲法意旨檢證或限縮系爭規定之判決，該等判決所持之見解往往因上級審堅持維護判例意旨而不被維持。順此，判命登報道歉作為回復名譽適當方法之案件量累積一多，自然就通案化。換言之，其對法官、名譽受侵害者及其他關係人產生一般、抽象之規範效果，馴致不分『公開登報道歉』之內容、不問拒絕道歉之理由，皆可能被認為與『適當方法』無違，『不表意自由』在類似案件上幾無立錐之地，形同遭到實質剝奪。此時形式上雖為

¹¹ 鈞庭 111 年度憲判字第 8 號判決理由第 20 段：「人民聲請裁判憲法審查案件，於具憲法重要性，或為貫徹聲請人基本權利所必要者，受理之，憲訴法第 61 條第 1 項定有明文。系爭裁定三涉及法院為跨國父母交付未成年子女之暫時處分時，如何根據憲法課予國家對兒童之保護義務規定，判斷未成年子女之最佳利益，以及於此程序中，是否應給予未成年子女如何之陳述意見機會，始符憲法正當程序要求等基本權。又此等問題於往後案件均可能一再發生，且無法從憲法規定文字直接獲得解答，是有澄清必要，因而具憲法重要性。」（參附件 23 號）

¹² 鈞庭 111 年度憲判字第 8 號判決詹森林大法官提出之協同意見書：「憲訴法施行後，其實不必諱言『裁判憲法審查乃第四審』。但應特別澄清者，此之第四審，並非來者不拒，而係僅在裁判適用法律所持見解，違反憲法而嚴重侵害受不利裁判當事人之基本權時，始會啟動。憲訴法第 61 條第 1 項，就裁判憲法審查，設有聲請案件『具憲法重要性，或為貫徹人民基本權所必要之門檻』，可資控管。」（附件 35 號）。

1 法官個案認事用法的問題，但因量變導致質變為確定終局判決所適
2 用法律有無違憲疑義的問題。最高法院若無依憲法法理填補系爭規
3 定漏洞，以杜絕不斷如縷之違憲性爭議跡象，本院大法官若再以慣
4 用理由，...而不受理本件解釋，相關問題若又未獲立法者青睞予以
5 調整，法院合憲性控制之分工就產生明顯的漏洞，司法作為正義的
6 最後一道防線即有所罅隙。此時，由大法官基於補遺的補充性原則
7 (Subsidiaritätsprinzip)，闡明憲法真義，使系爭規定之適用與解
8 釋趨近憲法，即具有憲法上原則重要性。」(附件 36 號)。

9 (三)本件聲請案所涉跨年度盈虧互抵規定為量能課稅原則及客觀淨值
10 原則之體現，涉及租稅事項之憲法基本意義(核心價值)，而非可
11 視為租稅優惠。就此根本重要性之稅法原則，倘若未予釐清，將使
12 相同爭議於往後稅法案件一再發生，顯已超脫單純之個案利益而具
13 備「憲法重要性」：

- 14 1. 聲請人前於聲請書主張，系爭規定一、二之跨年度盈虧互抵規
15 定係量能課稅原則及客觀淨值原則之必然要求，並無立法裁量
16 空間，亦非立法選擇下之租稅優惠，於此範圍內，釋字第 427
17 號解釋應予補充(參聲請書第 12-16 頁)。
- 18 2. 鈞庭 111 年度憲判字第 5 號判決第 16 段明確指出「跨年度盈
19 虧互抵規定係基於稅捐負擔能力之正確衡量」：「所得稅法第 39
20 條第 1 項但書之跨年度盈虧互抵規定，係基於以年度為期限計
21 算營利事業所得，常使變動性大之所得負荷過重，為提高企業
22 競爭能力及促進稅制公平合理，並考量稅捐負擔能力之正確衡
23 量及企業永續經營而制定...。申言之，所得稅法第 39 條第 1 項
24 但書規定為年度課稅原則之例外，係基於正確衡量營利事業之
25 稅負能力，而使符合特定條件(即會計帳冊簿據完備等)之營
26 利事業，得於本年度認列以往年度營業之虧損，以適度放寬年
27 度課稅原則，並藉此提高企業競爭能力。」其中「稅捐負擔能
28 力之正確衡量」即為實質稅負能力及課稅能力之正確衡量，而

屬量能課稅原則及客觀淨值原則得以體現之基本要求。

3. 於許志雄大法官提出，林俊益大法官、張瓊文大法官、黃昭元大法官、謝銘洋大法官加入之 鈞庭 111 年度憲判字第 5 號判決不同意見書 中，亦曾明確表示「跨年度盈虧互抵法制非租稅優惠」(附件 37 號)：

(1) 「按立法理由顯示，投資收益不計入所得額課稅，係為避免經濟上之重複課稅；跨年度盈虧互抵法制之目的，則係為正確衡量稅捐負擔能力，落實租稅公平。二者應均屬量能課稅原則之實踐，絕非為追求特定政策而犧牲量能課稅原則之租稅優惠。」並於該段註腳說明「葛克昌指出，營利事業所得稅為期間稅，係按年度課徵，此種按年度課徵僅為技術上安排、簡化之需要，有時不免違反量能課稅原則，而須為跨年度或跨期間之調整，是跨年度之盈虧互抵並非租稅優惠，而係為正確衡量其負擔能力，依客觀淨值所得原則所為之調整。」

(2) 該不同意見書並於所擬判決書草案表明「跨年度盈虧互抵法制之目的既係為正確衡量稅捐負擔能力，落實租稅公平，則其性質應屬量能課稅原則之實踐，非稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠。」

4. 實則，跨年度盈虧互抵法制之爭議既曾為 鈞庭 111 年度憲判字第 5 號判決及釋字第 427 號解釋 等所處理，即足證涉及「跨年度虧損扣除」之相關法規，因屬憲法第 7 條平等原則所衍生之量能課稅原則及客觀淨值原則之體現，實具有憲法上原則重要性。惟就「跨年度盈虧互抵法制為量能課稅原則及客觀淨值原則之體現，而非租稅優惠」之意旨，卻尚未經歷來解釋及 鈞庭判決 所明文確立，且可預見相關問題勢將於往後案件一再發生，自有個案以外確立整體法秩序之利益，具備前開 鈞庭判決及大法官意見書 所明揭之「憲法重要性」，而有受理並就釋字

第 427 號解釋為解釋補充之必要。

(四)本件聲請案所涉裁判違憲之爭議，於往後案件均可能一再發生，顯已超脫個案利益，而具備憲法之重要性：

1. 誠如聲請書所陳，無論金融機構或公司「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課稅能力之必要性，就此而言，「系爭規定一、二」及「所得稅法第 39 條第 1 項但書規定」應為相同之規定。然而，相較於所得稅法第 39 條第 1 項但書規定於 98 年便將跨年度盈虧扣除之年限由 5 年延長為 10 年，系爭規定一、二之 5 年虧損扣除年限竟拖沓至 104 年始修正為 10 年，形成 6 年之修法落差，致生於該期間違反憲法第 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業自由之情形，違憲情狀尤為明顯。
2. 本案之一審判決（參聲證 2 號）就前述違憲情狀，依憲法意旨為系爭規定一、二與所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之適用，不僅認定跨年度盈虧互抵非租稅優惠，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、二與所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之修法落差及體系正義要求，於具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；及（本質相同之）虧損扣除年限。針對前者，本案之一審判決認應適用系爭規定一、二之虧損扣除額計算方式；然就後者，本案之一審判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（參聲請書第 21 頁末行至第 24 頁第 5 行）。
3. 然而，系爭確定終局判決竟廢棄一審判決（參聲證 1 號），未正確認識及審酌系爭規定一、二乃憲法上量能課稅原則及客觀淨值原則之體現，為保障人民財產權及營業自由之本質必然要求，並非立法裁量所給予之租稅優惠；又漏未審酌憲法第 7 條

1 平等原則與體系正義之要求，亦未考量聲請人應受憲法第15條
2 財產權、營業自由之保障，逕認本案無所得稅法第39條第1項
3 但書規定之適用。

- 4 4. 由前可見，就本案所涉跨年度盈虧互抵之系爭規定一、二，因
5 與所得稅法第39條第1項但書規定修法落差所造成之違憲爭
6 議，實已由原判決依憲法意旨為法律之解釋與適用，惟因該見
7 解與最高行政法院見解不符而未遭維持，致未能填補法律漏洞
8 以保障人民基本權，此一問題於往後案件均可能一再發生，而
9 有超脫個案利益，具備前開 鈞庭判決及大法官意見書所揭之
10 「憲法重要性」。

11 (五)綜上，本件聲請案實符合憲法訴訟法第61條第1項所定之「憲法
12 重要性」，而應予受理，祈請 鈞庭明鑒。

13
14 此致

15 憲法法庭 公鑒

16 中華民國113年4月10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

附屬文件之名稱

文件編號	文件名稱或內容	備註
附件 24 號	香港稅務條例第19C(4)條	
附件 25 號	香港稅務條例釋義及執行指引第8號	
附件 26 號	新加坡國內稅務局於2023年2月7日發布有關「利用未使用之資本折讓、交易損失及贈與（第二版）」之電子稅務指南（節本）	
附件 27 號	新加坡國內稅務局網站就虧損扣抵規定之說明 (https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/self-employed-and-partnerships/business-expenses-and-deductions/business-making-losses-and-unabsorbed-capital-allowances)	
附件 28 號	李惠宗，「體系正義」作為違憲審查基準之探討—以釋字第二二八號解釋為素材，憲政時代第16卷第2期，第26-40頁，79年。	
附件 29 號	許宗力大法官釋字第568號解釋提出之協同意見書	
附件 30 號	所得稅法第39條於78年12月30日、98年1月21日之修法理由	
附件 31 號	104年12月29日修正金併法第13條第2項規定、104年7月8日修正企併法第43條第1項規定之修法理由（即系爭規定一、二之104年修法理由）	
附件 32 號	楊仁壽大法官，釋字第586號解釋不同意見書	
附件 33 號	李惠宗，法律隱藏漏洞的發現與填補之法理基礎—司法院大法官違憲審查實踐的觀察，月旦法學雜誌第185期，第5-16頁，109年10月。	
附件 34 號	黃建輝，法律漏洞之填補—以游日正案為探討中心，律師通訊第175期，第25-31頁，83年4月。	

文件編號	文件名稱或內容	備註
附件 35 號	詹森林大法官憲法法庭111年憲判字第8號判決協同意見書	
附件 36 號	李震山前大法官釋字第656號解釋協同意見書	
附件 37 號	許志雄大法官提出，林俊益大法官、張瓊文大法官、黃昭元大法官、謝銘洋大法官加入憲法法庭111年度憲判字第5號不同意見書	