

合併後存續公司為何承受消滅公司的稅務違章責任？

Why does the surviving company after the merger bear the tax violation liability of the eliminated company?

林文舟¹

壹、前言

一、緣 A 公司於民國（下同）98 年 1 月 1 日合併 B 公司，合併後消滅之前 B 公司於 95 年 1 月至 96 年 12 月間進貨，涉嫌取具 C 公司等所開立之不實統一發票，銷售額合計新臺幣（下同）401,053,013 元，營業稅額 20,052,651 元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，迨公司合併後始經財政部北區國稅局查獲，初查針對 A 公司除核定補徵營業稅額 20,052,651 元外，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 51 條及稅捐稽徵法第 44 條規定，採擇一從重處罰，按所漏稅額處 0.5 倍之罰鍰計 10,026,326 元（下稱原處分）。A 公司不服，申請復查，經北區國稅局以 100 年 11 月 10 日北區國稅法一字第 1000017395 號復查決定改核認其為無進銷貨事實，追減營業稅額 8,719,515 元，其餘復查駁回。A 公司仍不服，訴經財政部 101 年 3 月 15 日台財

¹ 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。

訴字第 10000499600 號訴願決定，將前開復查決定撤銷，囑由北區國稅局另為處分。嗣北區國稅局依上開訴願決定意旨，以 101 年 12 月 24 日北區國稅法一字第 1018005117 號重核復查決定(下稱重核復查決定):「變更核定營業稅額 10,021,097 元，其餘復查駁回。」A 公司猶表不服，提起訴願，經財政部 102 年 6 月 27 日台財訴字第 10200064330 號訴願決定駁回後，遂提起行政訴訟，聲明請求將訴願決定及原處分(即重核復查決定)不利 A 公司部分均撤銷；後於 110 年 3 月 12 日言詞辯論時，撤回對於本稅部分之請求，僅聲明：訴願決定及原處分(含重核復查決定)就罰鍰 10,026,236 元部分均撤銷。經臺北高等行政法院於 110 年 3 月 26 日以 102 年度訴字第 1208 號判決駁回後，提起上訴；經最高行政法院於 111 年 11 月 7 日以 110 年度上字第 436 號判決將原判決廢棄，發回更審。

二、揆諸上開發回判決理由僅論及本件所涉者為無進貨事實之虛報進項稅額，應否對性質上為法人之 A 公司該當此等漏稅罰之行為予以裁罰，除須 B 公司該當無進貨事實卻虛報進項稅額之違章要件事實外，尚須依行政罰法第 7 條第 2 項規定，探究 B 公司「其代表人、管理人、其他有代表權之

人或實際行為之職員、受僱人或從業人員」就無進貨事實卻虛報進項稅額之違章要件事實，有無故意、過失主觀責任條件之成就。然原審援引之刑案證據資料悉為刑事案件認定韓 OO 等人掏空 B 公司之證據，即韓 OO 等人安排假交易，乃在套取不當利益，似非在逃漏營業稅。又韓 OO 主管 B 公司網通部門業務，至付款、稅務事務則似應屬 B 公司之財務部門主管，亦即韓 OO 對於 B 公司應真實申報繳納營業稅，似無決定或監督之職責，則原審以韓 OO 為安排假交易而故意取具不實進貨發票，推定為 B 公司故意虛增進項稅額脫漏營業稅，即有適用行政罰法第 7 條第 2 項規定之不當。而原審引用 B 公司當時負責人劉 OO 於刑案證述自承 B 公司並未落實相關簽章及確認之情，固然有據，惟 B 公司未循公司正常營運步驟稽核貨物進銷之真實，此一狀態於該公司之影響，係給予韓 OO 等有心人士一再製造假交易不法掏空公司之機會，因而造成公司及股東之損失，所涉者為有無故意或過失不為內控作為，而生對於公司、股東之損害賠償責任，並非對於公司取得不實發票後猶虛增進項稅額違章行為之故意過失等語。至於北區國稅局依據什麼法令，執 B 公司因合併而消滅前的稅務違章行為，向合併後存續

的 A 公司究責而處以漏稅罰款？此罰鍰處分有無違反「行為人自己責任」原則？則未見上開發回判決加以探討或說明，以下擬分別闡述之；並另以假設性命題延伸剖析：如果合併後存續之 A 公司與消滅之 B 公司的股東或董事結構基本上相同，是否可以認為 B 公司實質上並未消滅，只是改以 A 公司的名義存續而對之裁罰？又如果 A 公司知悉 B 公司先前有稅務違章行為，仍同意將其合併，是否可以視為同意承受其稅務違章責任，而對 A 公司裁罰？

貳、 公司合併後稅務違章責任承受適用的法令

- 一、 公司法第 75 條針對無限公司所作「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」之規定，依同法第 113 條第 2 項、第 319 條規定，於有限公司、股份有限公司之合併準用之；企業併購法第 24 條前段亦規定：「因合併而消滅之公司，其權利義務應由合併後存續或新設之公司概括承受」；稅捐稽徵法第 15 條更規定：「營利事業因合併而消滅時，其在合併前之應納稅捐，應由合併後存續或另立之營利事業負繳納之義務。」同法第 49 條第 1 項前段並規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

二、財政部 70 年 10 月 8 日台財稅第 38508 號函釋謂：「營利事業因合併而消滅時，其在合併前之應納稅捐，應由合併後存續或另立之營利事業負繳納之義務，為稅捐稽徵法第 15 條所明定。又依同法第 49 條規定，罰鍰準用稅捐之規定，故對於因合併而消滅之營利事業之違章罰鍰，亦應由合併後存續或另立之營利事業承受負擔。惟對該項罰鍰，可否以合併後存續公司名義送罰乙節，經本部函請法務部表示意見，並經法務部轉致司法院秘書長惠示卓見，法務部及司法院秘書長均未表示反對意見，惟仍須於有具體案件時，由法院依法定程序認定為宜。故各稽徵機關對於因合併而消滅之營利事業之違章部分，可以合併後存續公司之名義送罰，由法院依法定程序辦理。」後因稅捐稽徵法於 81 年 11 月 23 日增訂公布第 50 條之 2，有關稅務罰鍰改由主管稽徵機關自行裁處，乃將「惟仍須於有具體案件時，由法院依法定程序認定為宜」等文字刪除。

參、對存續公司裁罰違反行為人自己責任原則

- 一、基於現代法治國家「行為人自己責任」、「無責任即無處罰」或「罰（罪）及一身」之憲法原則²，行政罰鍰係國家為確

² 參見司法院釋字第 687 號解釋文及大法官許玉秀、黃茂榮協同意見書；釋字第 621 號解釋大法官彭鳳至、徐璧湖、許宗力、林子儀協同意見書；釋字第 673 號解釋大法官黃茂榮不同意見書；

保行政法秩序之維持，對於違規之行為人所施之財產上制裁，具有一身專屬性，性質上不得作為繼承之對象³。若罰鍰處分作成前，違規行為人死亡者，除受處分之主體已不存在，喪失其負擔罰鍰義務之能力，且對已死亡者再作懲罰性處分，已無實質意義，自不應再行對其科處外，亦不得對其繼承人裁罰。至於罰鍰處分後，義務人未繳納前死亡者，因其罰鍰繳納義務具有一身專屬性，固不能向其繼承人之固有財產執行，惟是否得對遺產執行，於法律有特別規定者，從其規定。行政執行法第 15 條規定：「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產強制執行」，係就負有公法上金錢給付義務之人死亡後，行政執行處應如何強制執行，所為之特別規定，罰鍰乃公法上金錢給付義務之一種，罰鍰之處分作成而具執行力後，義務人死亡並遺有財產者，得為強制執行，其執行標的限於義務人之遺產（司法院釋字第 621 號、院字第 1924 號解釋意旨參照）。

二、二以上公司合併，無論合併後一公司存續，其餘公司歸於消滅（吸收合併），或參與合併的公司全歸消滅，而另成立

廖義男，行政處罰之基本爭議問題，臺灣行政法學會學術研討會論文集(1999)，2000 年 12 月，第 297 頁。

³ 參見最高行政法院 90 年 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議。

一新公司（創設合併），作為法人的公司，其消滅類似自然人的死亡，其權利義務由合併後存續或另立之公司概括承受，類似自然人的繼承。基於上述同一法理，於公司因合併而消滅時，其違規行為之行政罰責任亦不得作為承受的標的，故公司法第 75 條與企業併購法第 24 條前段有關「其權利義務，應由合併後存續或另立之公司承受」之規定，解釋上，得承受的標的應不包括違規行為之行政罰責任。雖然稅捐稽徵法第 49 條第 1 項前段特別規定：罰鍰「準用本法有關稅捐之規定」，但此所謂罰鍰係指公司於合併消滅前已經因稅務違章行為被裁處罰鍰之情形，由於其違規行為之行政法上責任已經具體化形成財產上之罰鍰繳納義務，始得由合併後存續或另立之營利事業承受。如果公司於合併消滅前之稅務違章行為尚未被裁處罰鍰，自無罰鍰繳納義務可以由合併後存續或另立之營利事業所承受；如果認為可以將公司於合併消滅前之稅務違章行為，轉向合併後存續或另立之公司裁處罰鍰，由於合併後存續或另立之公司與因合併而消滅之公司並非同一公司⁴，法人格不同，此

⁴ 財政部 66 年 9 月 6 日台政稅字第 35995 函釋謂：「依所得稅法第 39 條規定意旨，公司組織之營利事業前三年內各期虧損之扣除，以各該公司本身有盈餘時，才能適用，旨在使前三年經營發生虧損之公司，於轉虧為盈時，可以其盈餘先彌補虧損，使健全其財務。公司如因被合併而消滅，合併後存續之公司與合併而消滅之公司並非同一公司，自不得扣除因合併而消滅之公司前三年內經該管稽徵機關查帳核定之虧損」，經司法院釋字第 427 號解釋肯認其合憲性。

舉無異使無辜第三人承擔非自己違規行為之責任，顯然違反前揭「行為人自己責任」、「無責任即無處罰」或「罰(罪)及一身」之憲法原則。

三、稅捐債務與稅務違章處罰於本質上究竟有所不同，前者乃於稅捐構成要件事實發生時，稅捐債務即為成立⁵，課稅處分僅係加以確認及命為給付而已，而處罰構成要件事實縱使發生，並不當然成立行為人受罰義務，須俟作成裁罰處分，始有依處分內容繳納罰鍰或為其他行為之義務⁶。故公司因合併而消滅前，如已發生逃漏稅捐事實，縱使補稅處分尚未作成，然因其稅捐債務已經成立，應由合併後存續公司承受，稽徵機關自得對存續公司作成課稅處分；但如果尚未作成罰鍰處分，自無罰鍰繳納義務可供合併後存續公司承受，且存續公司並非逃漏稅捐之行為人，並無違章責任可言，自不能向其究責裁罰。上開財政部 70 年 10 月 8 日台財稅第 38508 號函釋所謂「稽徵機關對於因合併而消滅之營利事業之違章罰鍰，可以合併後存續公司名義處罰」之見解，牴觸司法院釋字第 687 號解釋文揭示的「無責任

⁵ 此為學界與實務通說，參見陳清秀，稅法總論，2019 年修訂 11 版，第 308-311 頁；最高行政法院 91 年度判字第 111 號判決以及同院 102 年 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議。

⁶ 按刑事訴訟法第 154 條第 1 項規定：「被告未經審判證明有罪確定前，推定其為無罪。」行政罰同屬國家對人民行使處罰高權的結果，亦應有「無罪推定」原則之適用，在由主管機關依法定程序證明行為人違章事實並裁罰以前，自無法認定其受罰義務已經成立。

即無處罰」之憲法原則，應屬無效，不得援用。然而本件原
判決未注意及此，上訴審判決亦未加以導正，不無遺憾。

肆、 裁罰對象是否可以採取實質認定方法

- 一、 公司合併如果發生於非母、子公司或非關係企業之間⁷，縱使消滅公司先前有逃漏稅行為尚未被補稅裁罰，存續公司亦無從知悉其內情，而且此種合併之後，其存續公司的股東結構通常不會與消滅公司相同，此際使存續公司承受補稅責任雖造成無辜受害，但畢竟於法有據，惟如果再令其接受裁處罰鍰，則是落井下石，為法理所不同。而公司合併如果發生於母、子公司或關係企業之間，則存續公司與消滅公司的股東或董事結構實質上有可能相同，為防止其利用合併規避關係企業的稅務違章處罰責任，於此種情形，從法人實在說，公司係由所有者與經營者共同組織成的有機體的觀點⁸，是否可以認為消滅公司的法人格實質上並未消滅，只是轉換為存續公司的名義而對之裁罰？亦即裁罰對象是否

⁷ 企業併購法第 4 條：「本法用詞定義如下：…七、母、子公司：直接或間接持有他公司已發行有表決權之股份總數或資本總額超過半數之公司，為母公司；被持有者，為子公司。…」；公司法第 369-1 條：「本法所稱關係企業，指獨立存在而相互間具有下列關係之企業：一、有控制與從屬關係之公司。二、相互投資之公司。」第 369-2 條：「公司持有他公司有表決權之股份或出資額，超過他公司已發行有表決權之股份總數或資本總額半數者為控制公司，該他公司為從屬公司。除前項外，公司直接或間接控制他公司之人事、財務或業務經營者亦為控制公司，該他公司為從屬公司。」第 369-3 條：「有左列情形之一者，推定為有控制與從屬關係：一、公司與他公司之執行業務股東或董事有半數以上相同者。二、公司與他公司之已發行有表決權之股份總數或資本總額有半數以上為相同之股東持有或出資者。」

⁸ 法人實在說認為法人是社會上實質的存在，其人格並非法律所創設，法律只是予以承認；法人擬制說則認為法人的人格為法律所擬制，其權利能力係經由法律授予。

可以如同租稅主體一般採取實質認定的方法？

二、按「(第 1 項) 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(第 2 項) 稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。(第 3 項) 納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。…(第 6 項) 稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第 2 項或第 3 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。…」98 年 5 月 13 日增訂、102 年 5 月 29 日修正公布的稅捐稽徵法第 12 條之 1 定有明文（已於 110 年 12 月 17 日公布刪除，然 106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法第 7 條規定同此意旨），亦即對於租稅主體及租稅客體之認定，採取所謂經濟觀察法（或稱實質課稅原則）。準此，最高行政法院 107 年 3 月份第 1 次庭長法官聯席會議，針對法律問題：「A 公司原為國內上市公司，其管理階層（亦為大股東）與海外私募基金經由境外資產管

理公司共同投資國內之 B 公司，由 B 公司於民國 96 年間在公開市場陸續以現金收購 A 公司原管理階層及其他散戶持有之全部股權，俟 A 公司下市後，B 公司即於 97 年初將 A 公司（下稱舊 A 公司）吸收合併，B 公司為存續公司，並更名為 A 公司（下稱新 A 公司）。新 A 公司乃將其收購成本超過其所取得舊 A 公司可辨認淨資產公平價值之部分，列為商譽，再從 97 年度開始以其攤折數作為費用，申報營利事業所得稅。稽徵機關審查後認為 B 公司成立的目的即在收購舊 A 公司之股份，本身並無其他業務，合併後新 A 公司之經營仍由舊 A 公司原管理階層掌控，主要營業項目亦無改變，股權結構僅由原管理階層與散戶直接持有舊 A 公司的股份，調整為原管理階層與海外私募基金間接持有新 A 公司之股份，故 B 公司僅係形式上收購舊 A 公司之股份及加以吸收合併，舊 A 公司實質上並未消滅，其內部產生的商譽非屬企業所能控制之可辨認資產，且其成本無法可靠衡量，不得認列為資產，新 A 公司應依其所吸收合併之舊 A 公司原財務報表帳列相關科目之帳面金額為入帳基礎，不得認列商譽。問：……」，作成決議：「本件設題，依經濟觀察法，利用股權移轉而為併購之一連串法律形式的安排，合

併後存續之新 A 公司僅為舊 A 公司股東結構之轉換，舊 A 公司實質上未消滅，並無併購之經濟實質，舊 A 公司內部產生之商譽不得認列為資產，新 A 公司應依舊 A 公司之資產負債按原有帳面金額衡量，當無商譽攤銷之問題。故新 A 公司並無行為時（104 年 7 月 8 日修正公布前）企業併購法第 35 條規定併購商譽攤銷而認列費用之適用。」亦即認同「稽徵機關依實質課稅原則，剔除新 A 公司列報商譽之攤銷，係本於防杜租稅規避之結果」⁹，固於法有據。惟有關裁罰對象之認定，並無法律明文授權可以採取經濟觀察法，基於處罰法定原則，自不容許類推適用實質課稅原則，只能循立法途徑予以完善。而且依法律明確性原則，何謂公司合併後存續公司與消滅公司的股東或董事（經營管理階層）結構實質上相同，而可以將存續公司視同消滅公司施加處罰？所謂實質相同是否應衡量關係人名義持股或擔任董事的因素？關係人之範圍如何？將來立法上宜有清晰具體的標準可供執法者遵循，以免言人人殊，失出或失入，有違公平原

⁹ 依行為時企業併購法第 42 條第 1 項第 2 款規定，公司如有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務之情形，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經賦稅主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整。惟本決議既認同稽徵機關「剔除新 A 公司列報商譽之攤銷，係本於防杜租稅規避之結果」，卻又認為此「並非行為時企業併購法第 42 條第 1 項第 2 款規範之範疇，自無須『報經賦稅主管機關核准』程序之適用。」似有不適用法律之違誤，誠屬遺憾。

則。例如，消滅公司與存續公司的董事有半數以上相同，或其所發行有表決權之股份總數有半數以上為相同之股東持有，可以「視為」實質上未消滅；而且為了防堵消滅公司的董事或大股東利用其關係人以存續公司名義繼續經營，規避處罰，亦可考慮將關係人納入計算之列。至於關係人範圍，則可參考依所得稅法第 43 條之 3 第 5 項規定訂定之「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」與依所得基本稅額條例第 12 條之 1 第 6 項規定訂定之「個人計算受控外國企業所得適用辦法」中對於「關係人」的定義制訂之，惟為避免殃及無辜，於併計關係人因素時宜採「推定」實質上未消滅的立法方式，使有其他具體事證足以證明該公司實質上亦已消滅者，有平反的機會。

伍、 稅務違章處罰責任可否任意移轉或承受

有稅務違章行為尚未被處罰的公司，隱藏有難以預測額度的罰鍰風險，通常情形下，是不會有其他公司於知悉時，仍願意與其合併，除非母子公司或關係企業之間，或該稅務違章行為公司自願折價求售，此際知悉其隱情，卻仍同意將其合併的存續公司，是否可以視為同意承受其稅務違章責任，而對之裁罰？基於「行為人自己責任」、「無責任即無處罰」或

「罰（罪）及一身」原則，違章處罰責任具有一身專屬性，是不容許任意移轉或承受的，自應採否定說。但為防止有稅務違章行為尚未被處罰的公司，藉由合併規避處罰責任，且使其承受罰鍰責任僅涉及公司法人財產權的損害，與自然人受刑事罰，涉及生命、人身自由及名譽的人格法益，其重要性程度尚有不同，在立法政策上容有例外准許將明知某公司先前有稅務違章行為尚未被處罰，仍同意將其合併之存續公司，視為同意承受其稅務違章責任，而對之裁罰的討論空間。惟基於處罰法定原則，自應由法律明文規定始得為之。

陸、 結語

上開案件原告（A 存續公司）不知主張稅務違章處罰責任具有一身專屬性，不能由其承受，原審及上訴審判決亦未注意及此，惟原判決既經廢棄，發回臺北高等行政法院更為審理，更審法院仍得依職權就系爭罰鍰的適法性為全面性的調查審究。然而本案最後於 113 年 3 月 27 日在臺北高等行政法院達成訴訟上之和解（111 年度訴更一字第 84 號），這個結果對於原告而言，算是差強人意，只可惜並未就稅務違章處罰責任是否可以承受的核心法律問題創下判決先例。