

從幾則司法裁判談被曲解的 客觀淨所得稅制（一）

文 ■ 林文舟^{註1}

壹、前言

按量能課稅原則乃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^{註2}，民國106年12月28日施行之納稅者權利保護法第5條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」即揭示斯旨。量能課稅原則之再具體化原則之一，即為淨額所得原則，認為可支配的所得，亦即淨額的所得，才能表彰納稅義務人之經濟上給付稅捐能力，包括客觀的及主觀的淨額所得，以反映納稅義務人之客觀的及主觀的給付能力。其中表彰客觀的給付能力，亦即客觀的淨額所得原則，是指各項收入應先減除為獲得收入所支出之成本、必要費用及損失，以其餘額為客觀的淨額所得額；至於主觀的淨額所得原則，乃是個人及家庭生活所需費用不課稅原則，應自客觀的所得淨額扣除，尚有剩餘者，方具有主觀的給付能力，始能納入課稅^{註3}，此尚涉及憲法第15條生存權保障問題^{註4}。故為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）後之餘額，才是「實際的綜合所得」外，倘若納稅義務人之個人損失在當年度所得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,而是與損益通算相同,均屬於量能課稅原則的表現^{註5}。徵諸其他國家的立法例,德國的所得稅法第10d條設有「往年虧損扣除額」(Verlustabzug)的制度,當年度結算核定之虧損,可以在法定限額內,享有一年的「虧損前抵」(Verlustruecktrag),如尚有餘額,可自往後各年度所得扣除,此即「虧損後抵」(Verlustvortrag)^{註6};且2006年德國法學家年會會議結論之一,即認為「盈虧互抵與跨年度虧損扣抵,均為實踐量能課稅原則下之淨所得課稅原則之重要措施,性質並非租稅優惠」^{註7}。雖然所得稅為期間稅,基於國家財政的需求而按年度課稅,但此種按年度課徵,僅為技術上安排,為簡化之需要,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,以貫徹客觀淨額所得課稅原則,本不應有年度的限制,我國所得稅法上有有限度的跨年虧損扣抵(個人財產交易損失之扣抵以跨3年為限,且不能跨越種類;營利事業之虧損扣除以跨10年為限)並未充分反應客觀的淨額所得原則,如果於適用時,又再加以限縮解釋或畫地自限,恐更悖離量能課稅原則,而有違憲之虞。此際,法院或釋憲機關職於作司法審查時,即應發揮其平亭曲直、撥亂反正的功能,以實現課稅公平,並保障納稅者之基本權利。然則實際情形如何呢?以下擬探討兩個案例的相關司法裁判。

貳、簡易合併後存續公司是否仍得繼續主張其原有之虧損扣除額?

一、最高行政法院108年度判字第262號判決之事實概要

A公司103年度營利事業所得稅結算申報,列報前10年核定虧損本年度扣除額(下稱虧損扣除額)2,407,878,326元(93年399,953,369元、94年1,047,653,076元及95年960,271,881元);稅局初查,以其於98年度及101年度均以現金為對價,簡易合併X公司及Y公司,合併後以A公司為存續公司,應適用行為時企業併購法第38條第1項規

6月旦知識庫

定，盈虧互抵期限以5年為限，A公司以前年度核定准予扣除虧損數至102年度已全數抵減完畢，乃核定本年度虧損扣除額為0元，併同其餘查核結果，核定全年課稅所得額2,407,878,326元、應補稅額402,174,221元。A公司不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，乃提起上訴。嗣經最高行政法院判決廢棄原判決關於駁回A公司請求撤銷訴願決定及原處分否准列報103年度前十年核定虧損扣除額2,407,878,326元部分，發回原審法院^{註8}。

二、法規適用

1. 78年12月30日修正公布之所得稅法第39條(下稱修正前所得稅法第39條)規定：「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。」
2. 91年2月6日制定公布(即本件行為時)之企業併購法第38條第1項規定：「公司合併，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77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尚未扣除之前5年內各期虧損，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，自虧損發生年度起5年內從當年度純益額中扣除。」
3. 98年1月21日修正公布之所得稅法第39條第1項規定：「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10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」

三、判決要旨

1. 比較修正前所得稅法第39條及行為時企業併購法第38條第1項關於以前年度虧損之盈虧互抵規定，可知行為時企業併購法第38條第1項關於盈虧互抵規定之要件，除加入「公司合併」及其相關用語，並表明「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」虧損金額外，餘均同修正前所得稅法第39條規定。
2. 揆諸行為時企業併購法第38條之立法理由，足知行為時企業併購法第38條第1項規範重點係在基於企業合併本質所為「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」之准互抵之虧損金額計算方式，至於其他關於盈虧互抵之要件及年限規定，則僅是重申行為時企業併購法立法當時(91年2月6日)所得稅法即修正前所得稅法第39條規定內容；其立法目的，顯在排除公司併購之租稅障礙，提高企業進行併購之誘因，藉以落實企業併購法第1條「為利企業以併購進行組織調整，發揮企業經營效率」之立法意旨，惟為避免公司專為享受虧損扣除而進行併購，造成弊端，故對各參與合併之公司得申報扣除之合併前虧損比例設有限制。
3. 然而，所得稅法第39條第1項早在98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額之年限，由5年延長為10年，企業併購法卻遲至104年7月8日修正時，始配合所得稅法第39條之修正，延長各參與合併公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計算虧損繼受扣除之年限，並將行為時該法第38條第1項移列同法第43條第1項，修正為：「公司合併，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77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算申報時，得將各該參與合併之公司於合併前，依所得稅法第39條規定得扣

6月日知識庫

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，自虧損發生年度起10年內從當年度純益額中扣除。」已落後所得稅法第39條第1項之修正達數年之久，實屬立法之疏漏，並非立法者有意針對公司合併之情形為不同之規範。如認為公司合併發生於企業併購法104年7月8日修正公布第43條第1項之前，即應一律適用行為時該法第38條第1項申報虧損扣除，所得稅法第39條第1項毫無適用餘地，勢將造成公司一經合併，原本得依上開所得稅法規定，列報之前10年內虧損扣除額中，超過5年部分，因必須適用行為時企業併購法第38條第1項規定之結果，反不得申報扣除，即公司竟因進行合併而產生租稅上之不利益，顯與行為時企業併購法第38條第1項之立法意旨有悖。

4. 基於合目的性解釋，依行為時企業併購法第2條第1項規定，該法第38條第1項有關「合併後存續或新設公司於辦理營利事業所得稅結算申報時，得將各該參與合併之公司於合併前經該管稽徵機關核定尚未扣除之前5年內各期虧損，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，自虧損發生年度起5年內從當年度純益額中扣除」之規定，相對於所得稅法第39條第1項規定，雖屬特別法性質，但其既謂「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」，即應限於二家以上合併，且有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虧損金額之情形，始有行為時企業併購法第38條第1項之適用；如果其合併不存在「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」情形，且合併後係由存續公司申報自己合併前的虧損，即與行為時企業併購法第38條第1項之特別規定不該當，而應依行為時企業併購法第2條第1項規定，回歸適用符合其情形之普通法，即所得稅法第39條第1項規定。

5. A公司申報103年度營利事業所得稅時，雖已與X公司與Y公司合併，惟因該二消滅公司之原股東，未持有合併後存續之A公司股權，是該等消滅公司於合併前縱有虧損，亦不符行為時企業併購法第38條第1項規定，得自存續之A公司當年度純益額中扣除之要件；而A公司於103年度列報之虧損扣除額，悉數為其本身經稽徵機關核定而尚未扣除之前10年內虧損，此一情形，因不涉及「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虧損金額」之問題，且A公司係合併後之存續公司，於合併前後之法人格及股東結構並無更易，其將本身於合併前經稽徵機關核定而尚未扣除之前10年虧損，於申報本年營利事業所得稅時列報扣除，即與行為時企業併購法第38條第1項之特別規定不該當，而應依行為時企業併購法第2條第1項規定，回歸適用符合其情形之普通法，即所得稅法第39條第1項之規定。是A公司主張依所得稅法第39條第1項規定，將其經稽徵機關核定之前10年內(即93、94、95年度)虧損數，於103年度純益額中扣除，尚非無據。稅局否准A公司依所得稅法第39條第1項規定，列報超過5年之虧損扣除額，難認適法，訴願決定及原判決未加糾正，遞予維持，亦有未洽。又因系爭事實尚未臻明確(A公司申報之103年度前十年核定虧損扣除額，未經原審調查確認)，上訴審法院(法律審)尚無從自為判決，爰將此部分原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

四、分析檢討

1. 司法院釋字第427號解釋文謂：「營利事業所得之計算，係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，以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算，所得稅法第24條第1項及第39條前段定有明文。同法第39條但書旨在建立誠實申報納稅制度，其扣除虧損只適用於可扣抵期間內未發生公司合併之情

形，若公司合併者，則應以合併基準時為準，更始計算合併後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。財政部中華民國66年9月6日台財稅字第35995號函與上開法條規定意旨相符，與憲法並無抵觸。至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題。」似認為無論新設合併或存續合併，均應以合併基準時為準，更始計算合併後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損，較諸上開財政部函釋謂：「……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。」並未否定合併後存續之公司認列扣抵其公司先前有限年度經該管稽徵機關查帳核定之虧損，更為嚴格；且其解釋理由認為所得稅法第39條但書係「為鼓勵誠實申報納稅」而設，並謂「公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題」，似認為跨年度盈虧互抵係屬租稅優惠措施。

2. 迨91年2月6日制定公布(即本件行為時)企業併購法，始於第38條第1項有限度准許合併後存續或新設公司於辦理營利事業所得稅結算申報時，得自當年度純益額中扣除各該參與合併之公司於合併前經該管稽徵機關核定尚未扣除之虧損。然揆諸行為時企業併購法第38條之立法理由，可知其立法目的，顯在排除公司併購之租稅障礙，提高企業進行併購之誘因，藉以落實企業併購法第1條「為利企業以併購進行組織調整，發揮企業經營效率」之立法意旨，顯然亦將公司盈虧的跨年度互抵視為鼓勵企業合併的一種屬租稅優惠措施。
3. 所得稅法第39條第1項早在98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額之年限，由5年延長為10年，企業併購法卻遲至104年7月8日始配合修正。
4. 以上立法及解釋例在在扭曲了客觀淨額所得與量能課稅原則，導致稽徵機關於適用有關公司盈虧的跨年度互抵

規定時，寧可採取嚴格限縮、固執僵化，不利於納稅者的執法態度，以免招惹圖利他人之譏，只得由行政法院於個案裁判時，對法規作合憲性解釋，予以匡正。可惜上開案件於第一審行政訴訟並未獲得救濟，幸好於上訴最高行政法院後，就法規適用的爭點得到平反，嗣經臺北高等行政法院更審時，於108年11月13日達成訴訟上之和解(108年度訴更一字第56號)。

註：

1. 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。
2. 司法院釋字第565號、第597號解釋參照。
3. 陳清秀，稅法總論，修訂11版，2019年9月，頁30、37、38。
4. 司法院釋字第692號解釋所附黃茂榮大法官協同意見書明示：「關於綜合所得淨額之計算，所得稅法第17條第1項第1款之免稅額規定的規範目的即在於保障納稅義務人及其受扶養親屬之最低生活水準。此為人民之生存權之最基本的保障。本於該規範目的，關於個人綜合所得稅之稅基的計算，首先在綜合所得總額的計算，應遵守客觀的淨額原則(das objektiveNettoprinzip)；在綜合所得淨額的計算，應遵守主觀的淨額原則(das subjektiveNettoprinzip)，考量納稅義務人及其受扶養親屬之個別的生活需要。」
5. 陳清秀，稅法各論上，增修4版，2021年10月，頁218、222。
6. 黃士洲，稅課禁區與納稅人權利保障，月旦財經法雜誌，第23期，2010年12月，頁92註30。
7. 參見DeutscherJuristentag,Sitzungsbericht Q, München 2006,168.轉引自同上註黃士洲論文，頁96註40。
8. 最高行政法院108年度判字第262號判決係由本人擔任受命法官所撰寫。

(本文作者中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官)
(待續)