

憲法法庭 113 年憲裁字第 21 號裁定不同意見書

楊惠欽大法官 提出

黃瑞明大法官 加入

本號裁定之聲請人，係因營利事業所得稅事件，就確定終局判決及所適用之中華民國 89 年 12 月 13 日制定公布之金融機構合併法（下稱金併法）第 17 條第 2 項（下稱系爭規定一）、91 年 2 月 6 日制定公布之企業併購法（下稱企併法）第 38 條第 1 項規定（下稱系爭規定二），聲請裁判及法規範憲法審查，並就司法院釋字第 427 號解釋（下稱系爭解釋）聲請為變更之判決。本席認其聲請具憲法重要性，應予受理，爰提出不同意見書。

壹、系爭規定一、二所具是否違反憲法第 7 條平等權保障意旨之疑義，係具憲法重要性

本件聲請案所涉者係 98 年 1 月 21 日修正公布之所得稅法（下稱 98 年所得稅法）第 39 條將公司組織之營利事業得為跨年度盈虧互抵之各期虧損，由前 5 年修正為前 10 年，但系爭規定一及二並未同時修正，致同屬營利事業，僅因事業是否曾經合併，而適用不同之法規範，此等法規範是否有就相同事物卻未為相同處理，致生是否違反憲法第 7 條平等權保障之疑義。

一、系爭規定一、二與相關規定之內容及其等間之差異

（一）系爭規定一、二及相關規定之內容

為利說明及比較，爰將本件所涉營利事業跨年度盈虧互抵之相關規定，包含系爭規定一與二、104 年 12 月 9 日修正公布金融機構合併法第 13 條第 2 項（下稱系爭修正後金併法規定）、104 年 7 月 8 日修正公布企業併購法第 43 條第 1 項（下稱系爭修正後企併法規定）、98 年 1 月 21 日修正公布前所得稅法第 39 條及 98 年所得稅法第 39 條規定，作成下開相關條文內容表臚列之。

※相關條文內容表：

金融機構合併法（簡稱金併法）	第 17 條第 2 項 （即系爭規定一/89 年 12 月 13 日制定公布）	第 13 條第 2 項 （即系爭修正後金併法規定/104 年 12 月 9 日修正公布，自公布日施行）
	前項合併之金融機構，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，合併後存續機構或新設機構於辦理營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 <u>合併前</u> ，經該管稽徵機關核定之 <u>前 5 年內各期虧損</u> ，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，自虧損發生年度起 5 年內，從當年度純益額中扣除。	前項合併之金融機構，其虧損及申報扣除年度之會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法第 77 條所定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，合併後存續機構或新設機構於辦理營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 <u>合併前</u> ，依所得稅法第 39 條規定之各期虧損，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，自虧損發生年度起 10 年內，從當年度純益額中扣除。（第 2 項）
企業併購法（簡稱企併法）	第 38 條第 1 項 （即系爭規定二/91 年 2 月 6 日制定公布）	第 43 條第 1 項 （即系爭修正後企併法規定/104 年 7 月 8 日修正公布，自公布後 6 個月施行）
	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	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

企 併 法 ）	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。	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。（第1項）
所 得 稅 法	<p>第39條 (78年12月30日修正公布)</p> <p>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。</p>	<p>第39條 (98年1月21日修正公布，自公布日施行)</p> <p>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。（第1項）</p> <p>本法中華民國98年1月6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。（第2項）</p>

（二）系爭規定一、二及相關規定間之差異

綜觀上述相關條文內容表，就本件聲請案所涉爭執言，金併法、企併法之規定，與所得稅法之規定間有如下之歧異點：

1. 得為跨年度盈虧互抵之各期虧損「年數」，有適用年度上之歧異：

所得稅法第39條關於營利事業跨年度盈虧互抵之各期虧損年數，係於98年1月21日修正公布為「前10年內各

期虧損」，亦即自 98 年度起之營利事業所得稅結算申報，即得就前 10 年之各期虧損為盈虧互抵之列報；至於應優先適用金併法與企併法之營利事業，則係自系爭修正後金併法規定及系爭修正後金併法規定施行之 105 年度起之營利事業所得稅結算申報，始得就前 10 年之各期虧損為盈虧互抵之列報。從而，二者間有達 7 年度之營利事業所得稅結算申報，關於跨年度盈虧互抵之各期虧損年數，有「前 5 年」與「前 10 年」之歧異。

2. 就得列報為跨年度盈虧互抵之「虧損數」，有範圍之歧異：

金併法與企併法各規定得跨年度盈虧互抵之「虧損數」，分別為「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」、「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」之規定(下均稱按比例計算金額)，亦即曾經合併之金融機構及企業，就合併前之各期虧損，係僅得依前述之按比例計算金額列報跨年度盈虧互抵。至於 98 年修正前、後之所得稅法第 39 條所規定得為跨年度盈虧互抵之虧損數，則無此等按比例計算金額之限制。

二、系爭規定一及二就得為跨年度盈虧互抵之各期虧損之「年數」規定，與 98 年所得稅法第 39 條規定間，存有不違反憲法第 7 條平等權保障意旨之疑義

(一) 相關規定之制定或修正理由

1. 系爭規定二之制定理由：

「公司併購前之虧損如一概不准扣除，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致性規範，爰參照金融機構合併法第 17 條第 2 項、促進產業升級條例部分條文修正草案第 15 條第 4 項規定，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扣除之規定。」

2. 系爭修正後金併法規定、系爭修正後企併法規定之修正理由：

「……參考所得稅法第 39 條第 1 項規定，以往年度營業之虧損，於符合一定規定下，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，爰修正第 2 項規定，並酌作文字修正……」

「……修正第 1 項。配合所得稅法第 39 條之修正，將公司組織之營利事業虧損互抵適用年限由 5 年延長為 10 年，爰修正第 1 項，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規定。……」

3. 98 年所得稅法第 39 條規定之修正理由：

「一、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，參照其他國家做法，將第 1 項規定得扣除「前 5 年」虧損，放寬為「前 10 年」虧損。二、有關營利事業得扣除經稽徵機關核定前 5 年內各期虧損規定，自 1989 年 12 月 30 日修正迄今已超過 17 年，期

間歷經多次產業轉型，對於多數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，原前 5 年核定營業虧損扣除規定已不合時宜。三、本法本次修正之條文施行前符合修正條文第 1 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 2 項，予以明確規範，以利適用。」

（二）系爭規定一及二中就合併前虧損如何計算盈虧互抵之規定，乃系爭規定一及二被定位為特別法之意旨所在

依相關條文內容表系爭規定一及二之規定內容，可知二者除規範之主體有別外，關於得為跨年度盈虧互抵之要件（包含得列報扣抵之各期虧損年數）均相同，先此敘明。

查公司合併，不論是採吸收合併（即由合併之公司擇一存續）或新設合併（即參與合併之公司於合併後均消滅，而另成立一新公司），存續或新設之公司雖均承受參與合併公司之盈虧，然參與合併之公司，其虧損所在係攸關合併存續或新設公司換股比例之重要事項，亦即合併存續或新設公司於合併前之各年度虧損，因來源公司之不同，若得全額認屬存續或新設公司之虧損，進而得為跨年度盈虧互抵，即會孳生上述系爭規定二之立法理由所稱：「如完全許其扣除而不予限制，則又難以防杜專以享受虧損扣除而進行之併購」之問題。

從而可知，上述一（二）2、所列系爭規定一、二與 98 年修正前、後所得稅法第 39 條關於得列報為跨年度盈虧互抵之「虧損數」之歧異，即按比例計算金額之規定（相關條

文內容表畫底線部分之規定)，係金併法與企併法針對曾經合併之公司，基於公司合併之特質，就合併後存續或新設之公司，對於合併前之虧損，得為如何金額之跨年度盈虧互抵之規範。

關於跨年度盈虧互抵，就適用此制度之主體即事業言，合併後存續或新設之事業與適用所得稅法之公司間，其差異為事業曾否經合併；就此差異言，在跨年度盈虧互抵上，其差異點核係列報之虧損是否屬合併前之虧損。而就此差異點，金併法與企併法核係採取上述之按比例計算金額方式，而仍准許合併前虧損得為跨年度盈虧互抵之列報。亦即系爭規定一及二中，關於就「合併前虧損按比例計算金額」之規定，係金併法與企併法基於曾經合併之事業之特殊性，在跨年度盈虧互抵上，所為有別於非曾經合併公司之特別規定。

申言之，系爭規定一、二、系爭修正後金併法規定及系爭修正後企併法規定中，就合併前之虧損，為如上述之按比例計算虧損金額之規定，係基於曾經合併之事業之合併前虧損，就合併後公司在虧損數上之意義，尚與未曾合併公司有別之意旨而為；而此亦係金併法與企併法於所得稅法已為跨年度盈虧互抵之規範下，又另為跨年度盈虧互抵之明文，並被定位屬特別法之意旨所在。

（三）系爭規定一及二就得為跨年度盈虧互抵之各期虧損之「年數」規定，與所得稅法第 39 條規定間，因有得適用年度上之差別待遇，而有是否違反憲法第 7 條平等權保障意旨之疑義

綜觀規範營利事業跨年度盈虧互抵之金併法、企併法及

所得稅法如相關條文內容表所示之規定，規範曾經合併事業之金併法、企併法，與規範未曾經合併公司之所得稅法，其等關於跨年度盈虧互抵要件之規範中，除金併法、企併法基於曾經合併事業之特質，就合併前之虧損，所為如上項所述之按比例計算虧損金額之特別規定外，依本意見書上開壹、一、(二)所述，其間之歧異僅餘「得為跨年度盈虧互抵之各期虧損年數之適用年度」。

關於得為跨年度盈虧互抵之各期虧損年數，98 年所得稅法第 39 條規定，將修正前之「前 5 年」，修正為「前 10 年」；依前述之修正理由，核係為「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」，而此等目的，就應優先適用金併法或企併法之事業言，實亦同具之。況 104 年間修正之系爭修正後金併法規定及系爭修正後企併法規定，除於修正理由均表明參考或配合所得稅法第 39 條規定外；其規定中復係分別明文：「依所得稅法第 39 條規定之各期虧損」、「依所得稅法第 39 條規定得扣除各期虧損」之規定，而具有除依 104 年間修正時之所得稅法第 39 條規定，將得為跨年度盈虧互抵之各期虧損年數，由「前 5 年」修正為「前 10 年」之意旨外，應認尚具有跨年度盈虧互抵之各期虧損年數，均將依循所得稅法第 39 條規定，以避免二者因修法時間之不一，致生適用上不公平之意涵。

從而可認，於系爭規定一、二、系爭修正後金併法規定及系爭修正後企併法規定，已就曾經合併公司就合併前之虧損，為按比例計算虧損金額之特別規定下，就上述 98 年所得稅法第 39 條修正跨年度盈虧互抵各期虧損「年數」之目的言，關於跨年度盈虧互抵之各期虧損之「年數」，不論其係規

定於規範曾經合併事業之金併法、企併法（即相關條文內容表中關於金併法、企併法之規定），或屬普通法之所得稅法（即相關條文內容表中關於所得稅法之規定），係具可相提併論性，尚不因立法者將之於不同法律予以規範，而認不具可比較性。

系爭規定一、二與 98 年所得稅法第 39 條規定間，就得為跨年度盈虧互抵之各期虧損「年數」規定，既具可相提併論性；而就系爭規定一、二之各期虧損「年數」規定，與 98 年所得稅法第 39 條規定相比較，於 98 年所得稅法第 39 條規定施行後至「系爭修正後金併法規定及系爭修正後企併法規定施行」前，既存 5 年與 10 年之差別待遇，則此差別待遇與系爭規定一及二之立法目的達成間是否具合理關聯，亦即是否違反平等權之保障，尚非不具疑義。

三、本件聲請關於裁判及法規範憲法審查部分之聲請，應予受理

系爭規定一、二既具是否違反憲法第 7 條平等權保障意旨之疑義，且依前開所述，係有進行是否違反平等權保障審查之價值，而應認具有憲法重要性。是本席認本件聲請關於裁判及法規範憲法審查部分之聲請，應予受理。

貳、本件聲請，關於系爭解釋即司法院釋字第 427 號解釋部分，亦因系爭規定一及二之制定公布，而有再予審查之必要，應予受理

按「（第 1 項）法規範審查案件或機關爭議案件，經司法

院解釋或憲法法庭判決宣告不違憲或作成其他憲法判斷者，除有本條第 2 項或第 3 項之情形外，任何人均不得就相同法規範或爭議聲請判決。(第 2 項) 各法院、人民或地方自治團體之立法或行政機關，對於經司法院解釋或憲法法庭判決宣告未違憲之法規範，因憲法或相關法規範修正，或相關社會情事有重大變更，認有重行認定與判斷之必要者，得分別依第 3 章或第 7 章所定程序，聲請憲法法庭為變更之判決。」憲法訴訟法第 42 條第 1 項及第 2 項分別定有明文。

又系爭解釋係謂：「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。」

經查，系爭解釋係作成於企併法、金併法制定公布前，是其針對公司合併情形所生跨年度盈虧互抵之爭議，援引所得稅法第 39 條規定，就上述財政部函所為之解釋，於金併法及企併法已經公布施行後，就金併法與企併法關於跨年度盈虧互抵之規定，究應生如何之拘束力？而依下列所述，本件關於聲請為變更系爭解釋之判決部分，應認與憲法訴訟法第 42 條第 1 項及第 2 項規定相符，故此部分聲請亦應受理。

一、觀系爭規定一及二之內容（詳如相關條文內容表），甚至就系爭規定一及二於 104 年間所為修正之系爭修正後企併法規定、系爭修正後企併法規定，就曾經合併之事業，關於合併前之虧損，均明文容許合併後存續或新設之事業為跨年度盈虧互抵之列報，僅是得列報之虧損數係應按比例計算金額，已詳如前述，而與系爭解釋所稱：「……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。……」等語有別，亦即系爭解釋針對曾經合併之公司，其合併前之虧損，得否為跨年度盈虧互抵之見解，已與屬所得稅法第 39 條之特別規定即系爭規定一及二有別。

二、依前述 98 年所得稅第 39 條規定之修正理由所稱：「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」等語，就曾經合併之公司，所為跨年度盈虧互抵之規範，如系爭規定一及二，是否屬「租稅優惠」之性質，亦非無再探究之處。