最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第263號

上　訴　人　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美
訴訟代理人　廖垂蓁
被 上訴 人　新世紀資通股份有限公司
代　表　人　徐旭東
訴訟代理人　陳惠明　會計師（兼送達代收人）
　　林瑞彬　律師

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年6月14日臺北高等行政法院106年度訴字第1743號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、緣被上訴人102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）新臺幣（下同）1,544,333,836元（包括民國92年虧損數112,674,111元及93年虧損數1,431,659,725元）。上訴人原暫依申報數核認，嗣經通報，以被上訴人分別於98及101年度，以現金為對價，簡易合併數位聯合電信股份有限公司（下稱數位聯合公司）及數位互動行銷股份有限公司（下稱數位互動公司），合併後以被上訴人為存續公司，應適用行為時企業併購法第38條第1項規定，盈虧互抵期限以5年為限，乃重行核定虧損扣除額為1,435,491,122元（97年度尚餘可扣除虧損52,906,334元、98年度可扣除虧損1,081,292,744元、99年度可扣除虧損301,292,044元，共計虧損扣除額為1,435,491,122元），併同其餘查核結果，核定全年課稅所得額108,842,714元、應補稅額18,503,261元，並依所得稅法第100條之2規定加計利息124,367元。被上訴人不服，申請復查，未獲變更（原判決謂上訴人以原處分駁回被上訴人之申請復查，可見其所

謂原處分係指復查決定），提起訴願，亦遭駁回，乃提起行政訴訟，經原審法院判決將原處分關於否准被上訴人列報102年度前10年核定虧損扣除額108,842,714元，及對被上訴人補徵稅額18,503,261元部分，暨該部分訴願決定均撤銷（含對補稅加計利息部分）。上訴人不服，乃提起本件上訴。

二、被上訴人於原審起訴主張略以：伊於98及101年間，雖分別以現金為對價，簡易合併數位聯合公司（合併消滅前為被上訴人持股90.24％之子公司）及數位互動公司（合併消滅前為被上訴人持股90.57％之子公司），惟伊為吸收合併之存續公司，並由伊原股東持有合併存續公司100％之股份，租稅申報主體並未更迭，如不准伊前10年營運初期之虧損於嗣後純益額中扣除，自有違所得稅法第39條規定之立法精神。行為時企業併購法第38條第1項（現行企業併購法第43條）有關合併前虧損之扣除規定，立法目的係為利企業以併購方式進行組織調整，排除各種法律對於企業併購之障礙，維持租稅中立，就所得稅法第39條虧損扣除金額，為避免專以享受虧損扣除而進行併購之行為，方採按參與合併公司股東占合併後存續公司股權比例計算，限縮得由合併存續公司承受扣除之金額，而扣除年限則與立法時所得稅法第39條虧損扣除之5年期限一致，足證立法意旨仍維持所得稅法虧損扣除年限，僅以股東持股比例計算，限縮存續公司得承受之虧損數額。所得稅法第39條於98年1月21日將不合時宜之法令修正後，即有26名立法委員提案，修正行為時企業併購法第38條，將公司虧損互抵期限由5年延長為10年，與會之財政部官員亦表贊同。是企業併購法之修法時程雖落後於所得稅法，財政部卻未本諸納稅者權利保護法第3條規定，發布函釋以補正法律原意，上訴人復未參酌企業併購法之修正提案內容，逕認伊102年度營利事業所得稅申報之虧損扣除，仍應適用不合時宜之行為時企業併購法第38條規定，使所得稅法第39條為與時俱進而修法之美意無法落實，反造成行為時企業併購法第38條立法意旨擔心之併購所導致租稅障礙，自非

立法者之本意。又行為時企業併購法第38條第1項，係規定於公司合併之情形，「得」將各參與合併公司於合併前虧損按各該公司股東之股權比例計算扣除，則當適用該規定，反造成租稅障礙時，伊自有權選擇放棄適用，而回歸所得稅法第39條盈虧互抵10年，方符企業併購法之意旨。縱上訴人將「得」字解為「應」，致伊無法捨棄適用行為時企業併購法第38條，該規定既僅規範參與合併公司前5年之虧損如何繼受，對於前6至10年之虧損應如何處理則未規定，參酌行為時企業併購法第37條，合併既不影響公司繼續承受自身之租稅獎勵，故伊回歸適用所得稅法第39條規定之機會應予保留，方屬合理。系爭虧損，皆係伊92至99年度營業所產生，且各該年度營利事業所得稅結算申報，皆經上訴人核定虧損，故非來自合併消滅公司之虧損扣除額，自非行為時企業併購法第38條所欲防杜之專以享受虧損扣除而進行之併購，上訴人所給予租稅待遇不應與伊子公司直接解散清算方式有別，否則有違租稅中立原則。又伊於合併前淨值約257億元，消滅之數位聯合公司及數位互動行銷公司淨值分別約32億元及44,549,777元，上訴人單憑伊合併規模僅為伊12%及0.2%之子公司，即剝奪伊本身鉅額盈虧互抵之財產權，有違憲法保障人民財產權之意旨及比例原則。至本院104年度判字第700號判決，涉及之企業合併案，合併基準日在所得稅法第39條於98年1月21日修正之前，故為合併後存續公司之該案上訴人，於合併基準日尚未享有所得稅法第39條第1項所定延長為10年之租稅權益；且該合併案為股份對價合併，得依行為時企業併購法第38條規定，選擇按股權比例計算存續公司得適用虧損扣抵之租稅權益，與本件被上訴人與其他公司合併基準日已在所得稅法第39條修正之後，且採取以現金為對價之合併，並係以自身於合併前之虧損申報扣抵者，情節不同，於本案中自無從比附援引等語，為此請求判決將訴願決定及原處分（即復查決定）有關否准列報102年度前10年核定虧損扣除額108,842,714元（應納稅額為18,503,261元）

均撤銷。

三、上訴人於原審答辯意旨略謂：依企業併購法第2條第1項及中央法規標準法第16條規定，公司之併購，企業併購法係居於優先適用之特別法地位，該法未規定者，始適用其他法律之規定。被上訴人分別於98及101年度進行簡易合併，並以其為合併後存續公司，是申報虧損扣除，應優先適用行為時企業併購法第38條第1項規定。則上訴人以被上訴人申報102年度營利事業所得稅時，僅得繼受參與合併公司前5年之虧損，即以97年度以後為限，原列報92及93年度虧損數抵減，核已逾盈虧互抵期限，97年度以後之虧損數合計2,169,979,753元，除已供101年度營利事業所得稅扣抵734,488,631元外，僅餘1,435,491,122元可供102年度列報扣除，故將差額108,842,714元剔除，核定本年度虧損扣除額1,435,491,122元，並無不合。行為時企業併購法第38條第1項明定，對於公司合併之情形，存續公司辦理營利事業所得稅結算申報時，各該參與合併之公司於合併前經稽徵機關核定尚未扣除之虧損，僅限於前5年內之各期虧損，得從當年度純益額中扣除，自應優先適用，尚無得適用所得稅法第39條規定，亦不因其虧損數全來自併購者而有差別，被上訴人主張可選擇捨棄行為時企業併購法第38條規定，適用所得稅法第39條規定，或就舊法未規範之6至10年虧損，亦應得依所得稅法第39條規定予以保留，並非可採。況參諸本院就相同案例作成之104年度判字第700號判決，可知公司合併與否，或合併後由何公司存續或消滅，均由合併雙方決定，若不合併，依修正後所得稅法第39條扣除前10年內虧損之效益較大，亦由該等公司選擇決定之，被上訴人既選擇合併，應已就其企業合併後之經營效益有所衡量，是被上訴人再予爭執不適用行為時企業併購法第38條第1項規定，而應適用或類推適用新修正所得稅法第39條10年虧損扣除期間之規定，核非有據。企業併購法配合所得稅法第39條修正，將上述虧損扣除之適用年限由5年修正為10年（第43條第1項），固經立法院於104年7月

8日修正通過，然該法明訂自公布後6個月施行，修正之新法並無溯及效力之規定，基於法律不溯及既往及實體從舊原則，上訴人對被上訴人102年度營利事業所得稅申報，仍應依行為時企業併購法第38條第1項規定辦理。又依行為時企業併購法第38條第1項規定，不論公司以何種方式合併，虧損扣除年限皆受5年限制，是上訴人對被上訴人於該規定修正前，以現金收購方式與其他公司合併後，以存續公司身分申報虧損扣抵，依行為時規定核認得扣除之虧損以5年為限，與租稅法定主義並無不合。且上訴人原雖依被上訴人申報數核定，嗣因查得被上訴人分別於98及101年度與數位聯合公司及數位互動公司簡易合併後為存續公司，應優先適用行為時企業併購法第38條第1項規定，為維持課稅公平之原則，基於公益上理由，在核課期限內再行核定開徵，合於稅捐稽徵法第21條規定等語，為此請求判決駁回被上訴人於原審之訴。

四、原判決撤銷原處分關於否准被上訴人列報102年度前10年核定虧損扣除額108,842,714元，及對被上訴人補徵稅額18,503,261元部分，暨該部分訴願決定，其理由略以：㈠被上訴人申報102年度營利事業所得稅時，雖已與數位聯合公司與數位互動公司合併，惟因該2消滅公司之原股東，未持有合併後存續之被上訴人公司股權，是該等消滅公司於合併前之虧損，不符行為時企業併購法第38條第1項規定，得自存續之被上訴人公司當年度純益額中減除之要件，被上訴人於102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，因不涉及合併後存續或新設公司申報之虧損扣除額，倘包括參與合併之多數公司於合併前之虧損額時，各該公司之虧損額應如何計算扣除之問題，故無行為時企業併購法第38條第1項規定之適用，且被上訴人係合併後之存續公司，於合併前後之法人格並無更易，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，於申報營利事業所得稅時列報扣除，與所得稅法第39

條第1項之規定並無不符，是被上訴人主張依所得稅法第39條第1項規定，將其經稽徵機關核定之前10年內（即92、93年度）虧損數，於102年度純益額中扣除，自非無據。㈡98年1月21日修正之所得稅法第39條第1項及行為時即91年2月6日制定之企業併購法第38條第1項規定中，後者係針對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，如欲列報各參與合併公司於合併前經該管稽徵機關核定尚未扣除之先前年度虧損時，應符合之要件（即各該參與合併之公司，其虧損及申報扣除年度之會計帳冊簿據皆應完備，並均使用所得稅法第77條所稱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），及其所得列報各參與合併公司於合併前虧損扣除額之計算方式（即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）等事項所作規定，故與前者係規定單一公司申報扣除其本身以往年度營業虧損，應具備之條件，不涉及複數公司之營業虧損應如何計算扣除者，所規範事項並非相同。揆諸中央法規標準法第16條，係規定：「法規對其他法規所規定之『同一事項』而為特別之規定者，應優先適用之。……」前揭2條文所規範事項既非相同，其間自不生特別法與普通法之關係，並無何者應優先適用之問題，而應視個案之具體情形，符合何一條文之構成要件，決定應適用之規定。又被上訴人辦理102年度營利事業所得稅結算申報，所列報前10年內虧損扣除額，全數為其自身於合併前之營業虧損，並不包括另2家合併後消滅公司之虧損額，故非屬行為時企業併購法第38條第1項所規範事項，依同法第2條第1項後段規定，就此該法未規定之事項，自應適用符合本件情形之其他法律，即所得稅法第39條第1項規定。況且，觀諸行為時企業併購法第38條第1項之立法理由可知其訂定之目的，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。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，始基於「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。」之理由，將行為時該法第38條第1項移列同法第43條第1項，且修正為：「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。如以上訴人所持見解，認為公司合併如發生於企業併購法104年7月8日修正增訂第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。參諸行為時企業併購法第38條第1項，係規定合併後存續或新設公司於申報營利事業所得稅時，「得」將各該參與合併之公司於合併前經核定尚未扣除之前5年內各期虧損，按各該公司股東因合併而持有存續或新設公司股權比例計算之金額，自當年度純益額中扣除，可知立法者並非強制合併

後存續或新設公司，必定應依循該規定申報扣除虧損；則在企業併購法於104年7月8日修正增訂第43條第1項之前，如有與本件被上訴人情形相同，即屬與他公司合併後存續之公司，且各參與合併之公司中，僅該存續公司有經稽徵機關核定尚未扣除之前10年內虧損，其餘消滅公司並無先前年度虧損可供扣除者，應容許該存續公司於申報營利事業所得稅時，選擇適用對其較為有利之所得稅法第39條第1項規定，以其自身經稽徵機關核定之前10年虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課，如此方符合行為時企業併購法第38條第1項，即虧損扣除之相關法律規定，不得對公司合併造成租稅障礙之立法意旨，及該條文依其文義觀之，非屬強行規定之性質；且因存續公司所列報扣除者為其本身於合併前之扣除額，亦不生公司合併係專為享受虧損扣除而為之疑慮。再者，存續公司因於合併前後之法人格並無更易，故容許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，於申報營利事業所得稅時予以扣除，與所得稅法第39條第1項規定，亦無不合。㈢上訴人引用本院104年度判字第700號判決，及104年度判字第562號、103年度判字第703號、104年度判字第582號、106年度判字第707至709號等判決，均為本院針對合併後存續或新設公司，於辦理年度營利事業所得稅結算申報時，列報按參與合併之數家公司股東於合併後持有存續或新設公司股權比例計算之前10年虧損，遭稅捐稽徵機關以不符行為時企業併購法第38條第1項規定為由，否准列報超過5年部分之虧損扣除額，循序提起行政訴訟，經高等行政法院判決駁回後，提起上訴，所為駁回上訴之判決，故皆涉及多數參與合併之公司於合併前之虧損應如何計算扣除之問題，而明顯不符所得稅法第39條第1項所定要件，與本件被上訴人係以合併後存續公司身分，申報其自身於合併前經核定而尚未扣除之前10年內虧損，故無關複數公司之虧損額得予扣抵之比例，且與所得稅法第39條第1項規定尚無不合者，情節有別，無從比附援引。再者，被上訴人辦理102年度營利

事業所得稅結算申報，列報其本身經稽徵機關核定而尚未扣除之前10年內虧損，為當時有效施行之所得稅法第39條第1項規定所許，且未違反行為時企業併購法第38條第1項規定，業如前述。故上訴人對被上訴人列報之前10年虧損扣除額，依其申報時業已生效之所得稅法第39條第1項規定，即應予以准許，並不涉及適用嗣於104年7月8日始修正之企業併購法第43條第1項規定之問題。㈣按納稅者權利保護法第21條第1、3項規定，是以納稅者權利保護法於106年12月28日施行後，有關稅務訴訟之審理範圍，改採「總額主義」，行政法院對於稅務事件，在被上訴人訴之聲明範圍內，原則上應自行判決確認正確合法之稅捐債務金額，以符合訴訟經濟原則，避免反覆爭訟，並有效提供權利保護。被上訴人原申報其102年度營利事業所得稅之課稅所得額為0元，因上訴人將其列報之前10年核定虧損扣除額1,544,333,836元中，超過5年部分否准認列，僅核准扣除1,435,491,122元，並核定其間之差額108,842,714元為全年課稅所得額，據以對被上訴人補徵稅額18,503,261元（計算式：1,544,333,836元－1,435,491,122元＝108,842,714元；108,842,714元x稅率17%＝18,503,261元）。是上訴人核定被上訴人應補之102年度營利事業所得稅額18,503,261元，均係因其違法否准被上訴人列報超過5年之虧損扣除額108,842,714元所產生，故被上訴人於該年度並無應補稅額，則其訴請撤銷原處分關於否准其列報上述超過5年之虧損扣除額108,842,714元，及對其補徵稅額18,503,261元部分，與該部分訴願決定，為有理由，應予准許等語。

五、上訴意旨略謂：㈠按行為時企業併購法第38條第1項規定，營利事業虧損扣除之年限及列報條件，所得稅法第39條固有規定，惟關於企業合併之情形，存續公司於辦理營利事業所得稅結算申報時，各該參與合併之公司於合併前經稽徵機關核定尚未扣除之虧損，僅限於前5年內之各期虧損得從當年度純益額中扣除，此乃企業併購法特別針對企業併購之所得

稅規定，依同法第2條第1項規定，自應優先適用，而非適用或準用修正前或修正後所得稅法第39條規定。故就本案而言，被上訴人於98及101年既有依企業併購法第19條規定採簡易合併之事實，企業併購法對以往年度虧損扣除年限、列報條件及方式既有規定，自應優先適用，被上訴人亦自承企業併購法為特別法，所得稅法第39條為普通法，原判決認兩條文所規範為非同一事項，不生特別法與普通法關係，顯有判決不適用法規之違法。參酌91年2月6日制定公布之企業併購法第38條第1項立法理由已明確規範公司合併案件適用虧損扣除之規定，此亦有司法院釋字第427號解釋意旨參照。準此，觀諸企業併購法第38條之立法源由，可知公司合併，其以往年度之虧損可否扣除，係企業併購法立法所給予之特別優惠，自應依企業併購法規定辦理，尚無所得稅法第39條適用餘地已明，原判決認為兩法律所規定為非同一事項，應視個案之具體情形，符合何一條文之構成要件，決定應適用之規定，而非以申報虧損扣除可扣抵期間有無發生合併情形來判斷適用法令，即有適用法規不當之違法。相同案情之本院105年度裁字第1605號及106年度裁字第294號裁定，該案上訴人亦曾主張虧損扣抵金額係屬自身產生，與企業併購法第38條第1項「股東因合併後存續公司股權比例計算之參與合併公司之虧損」無關（臺北高等行政法院105年度訴字第498號及第499號判決），二者非同一事項乙節，其所持理由與原判決撤銷理由相同，惟不被本院所採納，併予陳明。㈡原判決將企業併購法第38條規定中「得」字解釋為非屬強行規定之性質，而認本案得選擇適用有利之所得稅法第39條規定。惟該「得」字其意為虧損扣除之列報雖非屬強行規定性質，但係指公司可選擇是否列報虧損扣除額（即公司雖有以往年度虧損扣除額，但於本年度營利事業所得稅申報有盈餘時，是否使用抵減，全由公司選擇），與所得稅法第39條規定：「……『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。……」之定義相同可

證，故對於合併案件之以前年度虧損扣除額可選擇是否列報，但若欲列報，基於企業併購法為特別法，自應依企業併購法之規定辦理，並非如原判決所認，係指立法者並非強制合併後存續或新設公司，必定應依循企業併購法規定申報扣除虧損，而可選擇適用所得稅法。原判決以錯誤之解釋進而推論本案可選擇適用所得稅法規定，顯有謬誤，且依原判決見解，其他案件亦應得選擇適用，而非僅限本案或與本案相同案情者才可適用，原判決顯有適用法規不當及違反平等原則之違法，先予指明。依企業併購法第4條規定可知企業合併不論採現金合併或股權合併皆屬之。又依企業併購法第38條規定內容係包含盈虧互抵年限及虧損扣除金額如何計算等兩部分，而參考其立法理由載明該條文係明定公司合併、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，並未區分何種合併或虧損數來自何方才得適用，即不論採現金合併或股權合併等何種合併方式，其計算方式皆應一致。故依該條文所載內容，僅指公司合併，其以往年度虧損扣除列報計算方式均以「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」之方式計算，本案採現金收購且被上訴人為存續公司，依此方式計算，其各年度虧損數可全數扣抵，但可扣抵年度仍以5年為限。原判決卻依此計算方式即解釋為「倘包括參與合併之多數公司於合併前之虧損額時」才得適用企業併購法規定，曲解行為時企業併購法第38條適用範圍，原判決見解顯與企業併購法規定未合，亦與司法院釋字第427號解釋牴觸，有適用法規不當之違法。原判決以本件虧損扣除皆來自存續公司（被上訴人）一方，不涉參與合併之多數公司於合併前之虧損額時，各該公司之虧損額應如何計算扣除之問題，而認無行為時企業併購法第38條第1項規定之適用，應可適用所得稅法第39條規定。則若全部之虧損皆來自消滅公司而存續公司並無虧損扣除可認列，且與本案同採現金合併時，此時將因考量公司之盈虧係由各股東

依其持有股份比例承受，消滅公司之原股東，未持有合併後存續之公司股權，依企業併購法規定，該等消滅公司於合併前之虧損不得認列，參前述原判決內容亦認「因該2消滅公司之原股東，未持有合併後存續之被上訴人公司股權，是該等消滅公司於合併前之虧損，不符行為時企業併購法第38條第1項規定」而不得適用所得稅法規定。從而，依原判決之見解，此情況將與本案產生適用法令不同之矛盾，原判決顯有違反平等原則之違法。又若欲認列之虧損數全來自存續公司以往年度之虧損（與本件同），但與消滅公司係採股權合併之案件，將因考量公司之盈虧係由各股東依其持有股份比例承受，應依企業併購法第38條規定，按股權比例計算虧損扣抵金額，可扣抵年限以5年為限，則原判決對本案之判決結果（可適用所得稅法，可扣抵年限為10年）將造成採現金合併與股權合併者之差別待遇，而企業併購法第38條並未區分何種合併才得適用，原判決顯有違反平等原則之違法。原判決以本案所列報之虧損皆未來自消滅公司之虧損，適用企業併購法之結果，將造成公司竟因進行合併而產生租稅上之不利益，有違企業併購法之立法意旨，即虧損扣除之相關法律規定，不得對公司合併造成租稅障礙，而認本案列報之前10年內虧損扣除額，得選擇適用較有利之所得稅法第39條第1項規定。惟同理，對於僅有消滅公司有以往年度虧損，或採股權合併者，或採股權合併但列報之虧損皆未來自消滅公司，且於104年企業併購法修正前合併之案件，其已因適用修正前企業併購法第38條規定，按股權比例計算所得認列之虧損扣除額，合併前以往年度各公司依所得稅法第39條核認之虧損數已非能全額認列，且超過5年（即合併前6至10年）部分亦不得認列，則該等案件之存續公司是否亦得主張因合併而產生租稅上之雙重不利益，而不適用企業併購法規定，惟此主張為本院所不採，有本院104年度判字第700號、104年度判字第562號、103年度判字第703號、104年度判字第582號、106年度判字第707至709號等判決意旨參照。是以，依

原判決之見解，將造成本案與前述案件（僅有消滅公司有以往年度虧損，或採股權合併者，或採股權合併但列報之虧損皆未來自消滅公司之案件）在法令適用上之差別待遇，原判決顯違反平等原則。原判決考量因本案存續公司所列報扣除者為其本身於合併前之扣除額，不生公司合併係專為享受虧損扣除而為之疑慮，而認本案可選擇適用所得稅法規定，惟對於虧損數全來自存續公司一方，但採股權合併者，其亦不生公司合併係專為享受虧損扣除而為之疑慮，但此類案件卻應適用企業併購法規定，原判決造成採現金合併與股權合併者之差別待遇，有違平等原則。原判決考量存續公司因於合併前後之法人格並無更易，故容許其將本身於合併前經稽徵機關核定而尚未扣除之前10年虧損而認本案可選擇適用所得稅法規定，則對於上訴人於原審階段所舉判決（前述本院104年度判字第700號等判決）中之上訴人或原告皆為存續公司，與合併前法人格亦無更易，卻應適用企業併購法規定，原判決顯與前述本院見解矛盾，亦有違平等原則。原判決雖以上訴人所引用之本院104年度判字第700號等判決皆涉及多數參與合併公司於合併前之虧損應如何計算扣除之問題，與本件案情不同，致無從比附援引，惟該等判決所爭議者皆為合併後存續公司列報合併前6至10年之虧損數，尤其本院105年度裁字第1605號及106年度裁字第294號裁定所爭議者為僅存續公司自身之合併前6至10年虧損數，與本件系爭案情相同，原判決之理由皆有違平等原則，已如前述，亦與本院見解矛盾，原判決認與本件案情不同，致無從比附援引乙節，顯有判決不適用法令及適用法令不當之違法。㈢退萬步言，縱認本案可選擇適用所得稅法規定，但依司法院釋字第427號解釋文已明釋「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89年6月5日台財稅字第0890454009號函亦明定：「有關合併後存續公司可否依所得稅法第39條但書規定扣除其合併前虧損乙案，請依司法院大法官議決釋字第427

號解釋意旨辦理。」已明示公司合併者不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損，此亦不因選擇合併前為虧損公司或盈餘公司為存續公司而有所不同，有本院98年度判字第473號判決意旨參照。從而，本案適用所得稅法結果，存續公司合併前之虧損數全數不能認列，反而對於被上訴人更顯不利，併予陳明。㈣基上，對於公司合併而欲列報以往年度虧損扣除額之規定，企業併購法屬特別法性質，自應優先適用，原判決對於中央法規標準法第16條「同一事項」之不當解釋及考量，而認本案應適用所得稅法第39條規定，有適用法規不當及違反平等原則等違法已如前述。又公司合併與否，或是合併後由何公司存續或消滅，均由合併雙方決定，若不合併而得依修正後所得稅法第39條扣除前10年內虧損之效益較大，亦由該等公司選擇決定，尤其本件之合併案皆在所得稅法第39條修正後，被上訴人自應依行為時所適用之法令及影響整體衡量，並於辦理營利事業所得稅結算申報時，依法調整及申報。被上訴人分別於98及101年度簡易合併數位聯合公司及數位互動公司，被上訴人為存續公司，其仍應適用行為時企業併購法第38條第1項規定，計算虧損扣除額且僅限於合併前5年內經稽徵機關核定尚未扣除之各期虧損。另基於租稅法律主義，修正後企業併購法第43條規定，既無訂定追溯適用規定，對於修正條文施行前所發生之併購案件，尚無給予法律所無租稅優惠之從寬解釋空間，本件自應依行為時企業併購法第38條規定辦理，以維租稅公平等語，為此請求廢棄原判決，並駁回被上訴人於原審之訴。

六、本院查：

㈠按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。」又為

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，於98年1月21日將上開規定得扣除「前5年」虧損，修正放寬為「前10年」虧損，列為該條之第1項，即行為時（亦為現行）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。」次按為利企業以併購進行組織調整，發揮企業經營效率，於91年2月6日制定公布行為時企業併購法，依該法第2條第1項規定：「公司之併購，依本法之規定；本法未規定者，依公司法、證券交易法、促進產業升級條例、公平交易法、勞動基準法、外國人投資條例及其他法律之規定。」並於第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。」

㈡原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以前揭理由認上訴人對被上訴人102年度營利事業所得稅結算申報，認應適用行為時企業併購法第38條第1項規定，將被上訴人列報發生年度超過5年之92、93年度虧損數否准認列，核定被上訴人102年度虧損扣除額為1,435,491,122元，全年課稅所得額108,842,714元、應補稅額18,503,261元，尚有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。而將原處分（依被上訴人於原審起訴聲明及原判決前後用語，應係指復查決定）關於否准被上訴人列報102年度前10年核定虧損扣除額108,842,714元，及

對被上訴人補徵稅額18,503,261元部分，暨該部分訴願決定均撤銷（本院審酌原判決意旨係含對補稅加計利息部分一併撤銷）。經核原判決結論於法並無不合，雖然理由之論述稍有瑕疵（詳後述），但不影響判決結果。

㈡上訴意旨雖以前詞爭執，惟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，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。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「實際的所得」外，倘若納稅義務人之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，所得稅法第24條第1項規定：「營利事業所得之計算，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。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」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。」係有限度的承認營利事業所得之損益通算及盈虧互抵。雖然營利事業所得稅為期間稅，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，以貫徹客觀淨所得課稅原則。雖然扣除虧損後始有所得，本為淨所得概念之貫徹，有限度的跨年虧損扣抵並未充分反應客觀的淨額所得原則（兼顧國家財政需求，以10年為限），但相較於虧損完全不得跨年扣除之情形，已經較符合量能課稅原則，如果適用所得稅法第39條第1項所規定有限度的跨年虧損扣抵時，加以限縮解釋，恐將悖離量能課稅原則，而有違憲之虞。

㈣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」之虧損金額計算方式外，餘均同修正前所得稅法第39條規定。揆諸行為時企業併購法第38條之立法理由係：「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。」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。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，始基於「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」之理由，將行為時該法第38條第1項移列同法第43條第1項，且修正為：「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，顯與前述行為時企業併購

法第38條第1項之立法意旨有悖。故基於合目的性解釋，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項之規定。

㈤雖然86年5月9日發布之司法院釋字第427號解釋謂：「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，所得稅法第二十四條第一項及第三十九條前段定有明文。同法第三十九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。財政部中華民國六十六年九月六日台財稅字第三五九九五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。」惟此解釋係針對財政部六十六年九月六日台財稅字第三五九九五號函釋：「依所得稅法第三十九條規定意旨，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」而為，足見依財政部六十六年九月六日台財稅字第三五九九五號函釋之見解，公司如因被合併而消滅，合併後存續之公司，雖不得申報扣除因合併而消滅之公司先前之虧損，但對於存續公司自身於合併前之虧損，由於仍屬同一公司（合併前後之法人格並無更易），自得依當時所得稅法第39條規定申報扣除。迨91年2月6日制定公布行為時企業併購法時，既於該法第38條第1項明文准許，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，並於該法第2條第1項明定，公司之併購，於該法未規定者，依公司法、證券交易法、促進產業升級條例、公平交易法、勞動基準法、外國人投資條例及其他法律（包括所得稅法）之規定，自應分別情形適用行為時企業併購法第38條第1項或所得稅法第39條第1項之規定；如具體個案之情形除該當於所得稅法第39條第1項（普通法）之要件外，亦該當於行為時企業併購法第38條第1項（特別法）之要件，即應優先適用特別法，否則，即應適用普通法。此種特別法與普通法之關係，並非當事人所能選擇適用，原判決謂在企業併購法於104年7月8日修正增訂第43條第1項之前，如有與本件被上訴人情形相同，即屬與他公司合併後存續之公司，且各參與合併之公司中，僅該存續公司有經稽徵機關核定尚未扣除之前10年內虧損，其餘消滅公司並無先前年度虧損可供扣除者，應容許該存續公司於申報營利事業所得稅時，「選擇適用」對其較為有利之所得稅法第39條第1項規定，以其自身經稽徵機關核定之前10年虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課云云，容有誤會。

㈥被上訴人與其持股比例達90.24%之子公司即數位聯合公司，於97年12月3日分別經董事會決議，同意依企業併購法第19條規定進行簡易合併，即由被上訴人以每股18.3元之現金作為對價，吸收合併數位聯合公司，被上訴人為存續公司，數位聯合公司為消滅公司，合併基準日為98年3月16日；被上訴人嗣與其持股比例達90.57%之子公司即數位互動公司，於101年1月16日經各自之董事會決議，同意簡易合併，由被上訴人以每股9.86元之現金作為對價，吸收合併數位互動公司，被上訴人為存續公司，數位互通公司為消滅公司，合併基準日為101年3月31日；又被上訴人之原股東持有合併後存續公司100%股權，消滅之數位聯合公司與數位互動公司原股東並未持有合併後存續公司之股權等情，有被上訴人與數位聯合公司97年12月3日董事會議事錄、該2公司簽訂之合併契約書、被上訴人與數位互動公司所訂簡易合併契約書、公告於公開資訊觀測站網頁之被上訴人合併數位互動公司訊息，附原審法院卷第114、115、118至127、185至196頁，及上訴人審查報告附可閱覽原處分卷第475、476頁可稽。又被上訴人與數位聯合公司、數位互動公司合併前，於92、93年度分別經核定虧損1,742,820,327元、1,927,985,959元，其於102年度營利事業所得稅結算申報，列報上述經核定92年度虧損數中之112,674,111元，及93年虧損數中之1,431,659,725元，合計1,544,333,836元，為虧損扣除額，另有上訴人審查報告附可閱覽原處分卷第465頁，及被上訴人102年營利事業所得稅申報查核說明附原審法院卷第68頁足憑。以上為原審確認之事實，則被上訴人申報102年度營利事業所得稅時，雖已與數位聯合公司與數位互動公司合併，惟因該2消滅公司之原股東，未持有合併後存續之被上訴人公司股權，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，得自存續之被上訴人公司當年度純益額中扣除之要件；而被上訴人於102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，且被上訴人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，於申報營利事業所得稅時列報扣除，揆諸前開規定及說明，即與行為時企業併購法第38條第1項之特別規定不該當，惟仍符合所得稅法第39條第1項規定之要件，依行為時企業併購法第2條第1項規定，自應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。是被上訴人主張依所得稅法第39條第1項規定，將其經稽徵機關核定之前10年內（即92、93年度）虧損數，於102年度純益額中扣除，自非無據。原判決以相同於本院上開論述之理由，將原處分關於否准被上訴人列報102年度前10年核定虧損扣除額108,842,714元，及對被上訴人補徵稅額18,503,261元部分，暨該部分訴願決定均撤銷，於法自無不合。

㈦且依上訴人之見解，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，除顯與前述行為時企業併購法第38條第1項之立法意旨有悖外，亦有失公平。故前述基於合目的性解釋，限縮行為時企業併購法第38條第1項適用範圍的作法，正可減緩其延遲配合所得稅法第39條第1項規定修正所產生的不公平現象。上訴意旨主張若欲認列之虧損數全來自存續公司以往年度之虧損（與本件同），但與消滅公司係採股權合併之案件，將因考量公司之盈虧係由各股東依其持有股份比例承受，應依企業併購法第38條規定，按股權比例計算虧損扣抵金額，可扣抵年限以5年為限，則原判決對本案之判決結果（可適用所得稅法，

可扣抵年限為10年）將造成採現金合併與股權合併者之差別待遇，有違反平等原則云云，似認為採現金合併與股權合併者應受相同待遇，果如是，豈不更擴大有無合併者之間不公平的鴻溝？至於上訴意旨認為「若全部之虧損皆來自消滅公司而存續公司並無虧損扣除可認列，且與本案同採現金合併時，此時將因考量公司之盈虧係由各股東依其持有股份比例承受，消滅公司之原股東，未持有合併後存續之公司股權，依企業併購法規定，該等消滅公司於合併前之虧損不得認列」云云，此與原判決所謂「因該2消滅公司之原股東，未持有合併後存續之原告公司股權，是該等消滅公司於合併前之虧損，不符行為時企業併購法第38條第1項規定」，結論尚無不同，而合併後存續之公司不得依所得稅法第39條第1項規定申報扣除消滅公司先前之虧損，乃因渠等並非同一公司所致，與本件情形係存續公司申報自己合併前的虧損，截然有別，自難指原判決適用法律之見解，有何矛盾或違反平等原則可言。

㈧綜上所述，原判決結論於法並無不合，其理由之論述大致亦屬正確，雖稍有瑕疵，但不影響於判決之結果，仍應予以維持。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　30　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　林　樹　埔

法官　林　文　舟

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　30　　日

書記官　徐　子　嵐