

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 427 號

解釋日期：民國 86 年 05 月 09 日

資料來源：司法院公報 第 39 卷 6 期 12-20 頁

司法院大法官解釋（九）（99年5月版）第 144-160 頁

總統府公報 第 6166 號 4-17 頁

相關法條：所得稅法 第 24、39 條

解 釋 文：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。

理 由 書：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。惟為鼓勵誠實申報納稅，所得稅法第三十九條但書乃規定：「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七十七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五年（七十八年十二月三十日修正前為前三年）內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課」。其本旨係認公司組織之營利事業，其前五年內各期虧損之扣除，須該公司本年度內有盈餘，且在可扣抵期間內未發生公司合併並符合上開要件時，始有適用；若公司合併者，則應以合併基準時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」，符合上開立法意旨，於租稅法律主義並無違背，與憲法亦無抵觸。至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題，併此指明。

大法官會議 主 席 施啓揚
大法官 翁岳生

劉鐵錚
吳 庚
王和雄
王澤鑑
林永謀
施文森
城仲模
陳計男
曾華松
董翔飛
楊慧英
戴東雄
蘇俊雄

抄台灣○○○建○電子股份有限公司代表人羅○強聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如左：

一、聲請解釋憲法之目的

聲請人民國七十八年度申報營利事業所得稅事件，關於經該管稽徵機關核定之前三年內各期虧損，自本年純益額扣除部分，原處分機關所為處分，一再訴願決定機關所為決定，以及行政法院八十三年度判字第二七八號所為確定終局判決，其所援用財政部六十六年九月六日台財稅第三五九九五號函之行政命令，因其牴觸憲法第十九條、行為時所得稅法第三十九條、稅捐稽徵法第十五條及公司法第七十五條規定，請求解釋其應為無效。

二、疑義或爭議之性質及涉及之憲法條文

（一）憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文

- 1 聲請人與台灣○○○雷射科技股份有限公司（以下簡稱台雷公司），為健全財務結構，促進合理經營，依公司法相關規定申請合併。本合併案，除奉經濟部加工出口區管理處七十八年十一月十日經加處（78）資字第五八五四號函（附件一）及新竹科學工業園區管理局七十八年十一月二日（78）園投字第一二一三〇號函（附件二）分別核准外，同時依行為時獎勵投資條例第三十八條規定申請專案合併，亦奉經濟部七十八年九月二十三日經（78）工字第〇三八三七三號函核准（附件三）。嗣於七十八年十一月二十七日正式合併在案。合併後，聲請人為存續公司，台雷公司為消滅公司，同時以聲請人之分公司型態於科學園區內之原址繼續經營，領有聲請人分公司執照乙紙（附件四）。
- 2 查台雷公司合併前之營利事業所得稅結算申報書均使用藍色申報書經會計師查核簽證，並如期申報（附件五），依財政部台灣省北區國稅局新竹縣分局八十一年十一月二十五日北區國稅竹縣資第八一〇〇四三二八號函檢附台雷公司七十七年、七十八年度截

至合併前之結算申報營利事業所得稅核定通知書，其核定虧損分別為新台幣一〇、九六三、五五〇元及四〇、一七八、八四五元（附件六）。

3 聲請人依行為時所得稅法第三十九條規定申請將前述台雷公司之核定虧損額計新台幣五一、一四二、三九五元自合併後聲請人七十八年度之純益額中扣除，經財政部高雄市國稅局楠梓加工出口區稽徵所八十一年十二月十五日財高國稅楠審字第八一〇〇三五三三號援引財政部六十六年九月六日台財稅第三五九九五號行政命令函復合併後存續公司與消滅公司已非同一公司，而否准盈虧互抵，財政部及行政院之訴願及再訴願決定，均維持國稅局原處分，行政法院八十三年二月七日八十三年度判字第二七八號判決以與上開各機關相同理由駁回聲請人本件訴訟在案。

4 查本件財政部函釋係行政命令，且與行為時所得稅法第三十九條、稅捐稽徵法第十五條、公司法第七十五條及憲法第十九條規定牴觸，應為無效，其適用牴觸法律及憲法之行政命令以核定應繳稅款，顯已不法侵害聲請人憲法第十九條、第十五條所保障「人民有依法律納稅之義務」及「人民之財產權應予保障」之權利。

（二）所經過之訴訟程序查聲請人受原處分機關財政部高雄市國稅局楠梓加工出口區稽徵所否准盈虧互抵之處分，乃循序向財政部提起訴願，向行政院提起再訴願，均遭駁回，遂向行政法院提起行政訴訟，該院於八十三年二月七日以八十三年度判字第二七八號判決為原告之訴駁回之判決。

（三）確定終局裁判所適用之命令之名稱及內容

名稱：財政部六十六年九月六日台財稅第三五九九五號函（附件八）。

內容：「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，可以其盈餘先行彌補虧損，俾健全其財務。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。」

（四）有關機關處理本案之主要文件及說明

1 財政部高雄市國稅局楠梓加工出口區稽徵所八十一年十二月五日財高國稅楠審字第八一〇〇三五三三號函（附件七）。

2 財政部八十二年五月二十六日台財訴第八〇〇四九四〇三號訴願決定書（附件九）。

3 行政院八十二年九月二十九日台八十二訴字第三四四三八號再訴願決定書（附件十）。

4 行政院八十三年二月七日八十三年度判字第二七八號判決（附件十一）。

以上主要文件之內容，均以首揭財政部函釋為處分、決定及判決之

依據。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一) 對於確定終局裁判所適用之命令發生有牴觸憲法之疑義之內容查行為時所得稅法第三十九條規定：「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，使用第七十七條所稱藍色申報書或會計師查核簽證，並如期申報者，得將該管稽徵機關核定之前三年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課」。又公司法第七十五條規定：「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」，再者稅捐稽徵法第十五條規定：「營利事業因合併而消滅，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。」財政部六十六年二月十六日台財稅第三一一八七號函頒布稅捐稽徵法實施注意事項第七則亦規定：「本法第十五條規定營利事業因合併而消滅時xx在合併後如尚有合併前應退之稅捐，應本權利義務概括承受之原則，由合併後存續或另立之營利事業受領。」依此規定，依法合併之新公司，乃原各公司之併合，具有法人人格之實質上同一性，無論為公法上或私法上之權利義務，均由其概括承受。準此，合併前之各公司均符合行為時所得稅法第三十九條但書規定要件者，合併後存續或另立之公司，對於合併消滅公司三年內經核定之虧損應得自本年純益額扣除後再行核課。惟本件財政部函釋卻規定：「…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。」等，顯係超越母法所作對盈虧互抵範疇之限縮解釋，有違租稅法律主義，因此發生本件財政部函釋之行政命令有牴觸首揭各法律規定，並因而牴觸憲法第十九條所明定依法律納稅原則之疑義。

(二) 聲請人對於前項疑義所持之見解。

1 本件財政部函釋顯與公司法第七十五條規定牴觸而無效。

按「解散之公司除因合併、…而解散者外，應行清算。」「因合併而消滅公司，其權利義務應由合併後存續或另立之公司承受。」為公司法第二十四條及第七十五條所明文規定。依公司法第二十四條規定之反面解釋，因合併而解散之公司免行清算。蓋公司清算者，乃指以了結解散公司之一切法律關係之程序而言，因合併消滅公司之所以免行清算程序，係因其權利義務應由合併後存續或另立之公司承受故也。因此，因合併而消滅之公司，其權利義務既由存續或另立之公司概括承受，且此項承受係基於法律規定之當然承受，具有強行性，則其法人人格當然併存於存續或另立之公司。據上規定，合併後存續或另立之公司與因合併消滅之公司在法律上應屬一體而有其不可分性，亦即具有法人人格實質上同一性，此乃法律上之當然解釋。若否認合併後存續或另立公司與消滅公司具有法人人格實質上之同一性，因其與法律規定有違，則可能發生不同之適用結果，即如以虧損公司為被合併消滅

公司，依財政部函釋，其虧損不得由合併存續公司之純益額扣除；倘如以虧損公司為存續公司，有獲利能力之公司為被合併消滅公司，則存續公司合併前之虧損可以由合併後之純益額扣除。合併兩公司一虧損一盈餘，適用合併之法律依據相同，卻因合併存續公司之不同，發生一為虧損可以扣除，一為虧損不可以扣除之結果，有違課稅公平原則。據上說明，本件財政部函釋謂公司如因合併而消滅，合併後存續之公司與消滅公司並非同一公司云云，無疑以形式上何者為存續公司為斷，其與公司法相關規定牴觸，彰彰明甚。

- 2 本件財政部函釋牴觸稅捐稽徵法第十五條及其相關規定，應為無效。查稅捐稽徵法第十五條規定：「營利事業因合併而消滅，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。」財政部六十六年二月十六日台財稅第三一一八七號函頒布稅捐稽徵法實施注意事項第七則規定「本法第十五條規定營利事業因合併而消滅時，…在合併後，如尚有合併前應退之稅捐，…應本權利義務概括承受之原則，由合併後存續或另立之營利事業受領。」（七十九年頒布之同注意事項及八十二年發布之同法施行細則均有相同規定）。按繳納應納之稅捐為公法上之義務、受領應退之稅捐為公法上之權利，據此，依首揭稅法規定，足見在公法上亦明定因合併而消滅之公司，其公法上權利義務亦應由合併後存續或另立之公司概括承受。基此，合併而消滅之公司與合併後存續或另立之公司，在公法上亦具有法人人格實質上同一性，無庸置疑。按行為時所得稅法第三十九條但書盈虧互抵之規定，係屬稅法上之權利，而合併後消滅之公司與合併後存續或另立之公司，在公法上既亦具有其法人人格實質上同一性，因此得否適用所得稅法第三十九條但書規定，則不應以公司名稱為唯一認定依據，而應以合併消滅之公司與合併後存續或另立之公司是否皆符合其規定者為認定要件。行政法院六十八年度判字七八三號及八十一年度判字一一〇七號判決（附件十二）均持相同見解，可資參照。惟查本件財政部函釋謂：因合併後消滅公司與合併後存續或另立公司並非同一公司，不得盈虧互抵云云，非但與公司法有關規定有違，且與稅捐稽徵法及其相關規定顯然牴觸，無待贅論。

- 3 本件政部函釋所為解釋牴觸行為時所得稅法第三十九條但書之規定，當然無效。

依行為時所得稅法第三十九條規定：「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，使用第七十七條所稱藍色申報書或會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前三年內各期虧損，自本年度純益額中扣除後，再行核課。」依照上述規定，營利事業祇要具備下列四個要件，即可享受前三年虧損扣除之優惠：一、公司組織之營利事業；二、會計帳冊簿據完備；三、使用藍色申報書或

會計師查核簽證申報之營利事業；四、如期申報。本件聲請人與台雷公司均具備所規定之四個要件，且台雷公司之虧損業經稅捐稽徵機關核定在案。依前述因合併而消滅之公司，無論其為私法上或公法上之權利義務，應由合併後存續或另立之公司概括承受。職是，台雷公司在合併前經核定之虧損，應得由聲請人七十八年度之純益額中扣除，已詳如前述。查行為時所得稅法第三十九條但書有關前三年虧損扣除，對於合併消滅公司之虧損並無特別除外之規定，又盈虧互抵之基本意旨在平均所得變動極大之過重稅負，其要件應不宜以形式上何者為存續公司為斷，蓋虧損公司縱為被合併公司，其業務並無終止。本件財政部函釋卻逕以行政命令規定其不准盈虧互抵，顯然超越法律規定，依租稅法律主義，應為當然無效，不言自明。

- 4 本件財政部函釋與所得稅法、稅捐稽徵法及公司法之有關規定牴觸，因而牴觸憲法第十九條規定，依憲法第一百七十二條規定應為無效。

「人民有依法律納稅之義務」，「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」，「關於人民之權利義務應以法律定之」，「應以法律規定之事項，不得以命令定之」，憲法第十九條、第一百七十條及中央法規標準法第五條第二款、第六條分別定有明文。據此，納稅為關於人民之義務，若無法律明文，不得向人民課以納稅之義務。依租稅法律主義，人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，若法律無明文規定，縱符稅法之目的，亦不得以比照方式或逕以命令訂定課徵稅款，迭經 鈞院大法官會議釋字第二一七號、第一五一號及第二一〇號解釋在案。查有關前三年各期核定之虧損得自當年純益額中扣除後再行核課，行為時所得稅法第三十九條但書定有明文；並依公司法第七十五條、稅捐稽徵法第十五條及其相關規定，因合併而消滅之公司，其私法上或公法上之權利義務均由合併後存續或另立之公司概括承受，而行為時所得稅法第三十九條但書盈虧互抵之規定，為公法上之權利，合併後存續或另立之公司，對因合併而消滅公司依法核定之虧損之扣除，稅法並無特別除外之規定，自亦有其適用，此乃法律規定之當然解釋。然而財政部六十六年九月六日台財稅第三五九九五號函竟以行政命令排除其適用，顯然逾越稅法規定而使人民負納稅之義務，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，依憲法第一百七十二條規定應為無效，行政法院以之為判決之依據，亦當然無效。

（三）解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由鈞院為之，憲法第一百七十三條定有明文；人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者得聲請解釋憲法，亦為司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所明定；鈞院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲

請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經 鈞院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，前經鈞院大法官會議釋字第一七七號、第一八五號解釋在案。聲請人七十八年度營利事業所得稅關於前已核定虧損自本年純益額扣除部分，原處分、訴願、再訴願決定及行政法院確定終局判決援用本件財政部函釋為依據，而為不利聲請人之處分、決定或判決，不法侵害聲請人憲法上所保障之權利。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有鈞院大法官會議解釋其違反憲法，始得據以救濟，爰此聲請解釋憲法。

此 致

司 法 院

所附關係文件之名稱及件數：

- 一、經濟部加工出口區管理處七十八年十一月十日經加處（78）資字第五八五四號合併核准函影本乙件。
- 二、新竹科學工業園區管理局七十八年十一月二日（78）園投字第一二一三〇號合併核准函影本乙件。
- 三、經濟部七十八年九月二十三日經（78）工字第〇三八三七三號專案合併核准函影本乙件。
- 四、台灣○○○建○電子股份有限公司新竹光電分公司執照影本乙件。
- 五、台雷公司合併前七十七年、七十八年所得稅結算申報書影本乙件。
- 六、台灣省北區國稅局新竹縣資第八一〇〇四三二八號函影本乙件。
- 七、財政部高雄市國稅局楠梓加工出口區稽徵所八十一年十二月十五日財高國稅楠審字第八一〇〇三五三三號函影本乙件。
- 八、財政部六十六年九月六日台財稅第三五九九五號函影本乙件。
- 九、財政部訴願決定書影本乙件。
- 一〇、行政院再訴願決定書影本乙件。
- 一一、行政法院八十三年二月七日八十三年度判字第二七八號判決書影本乙件。
- 一二、行政法院六十八年度判字第七八三號判決書及八十一年度判字第一一〇七號判決書影本各乙件。

聲請人：台灣○○○建○電子股份有限公司

代表人：羅 益 強

中華民國八十三年九月

附件一一：行政法院判決

八十三年度判字第二七八號

原 告 台灣○○○建○電子股份有限公司

代 表 人 羅 益 強

被 告 財政部高雄市國稅局

右當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服行政院中華民國八十二年九月二十九日台八十二訴字第三四四三八號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告七十八年度營利事業所得稅結算申報原經被告核定有案。嗣原告以其七十九年一月十五日與台灣○○○雷射科技股份有限公司（以下稱台雷公司）合併，台雷公司七十七及七十八年度經核定之虧損額計新台幣（下同）五一、一四二、三九五元，應准自其七十八年度純益額中扣除云云，向被告申請將其七十八年度營利事業所得稅結算申報經核定之前三年核定虧損扣除額由零改為五一、一四二、三九五元、投資抵減及研究發展費用抵減稅額分別由八、五八九、五七八元及八、五八九、五七九元均改為四、二一八、七三二元。經被告所屬楠梓加工出口區稽徵所於八十一年十二月十五日以財高國稅楠審字第八一○○三五三三號函復未准所請。原告不服，提起訴願、再訴願，均遭駁回，遂向本院提起行政訴訟。茲將兩造訴辯意旨摘敘如后：原告起訴意旨及補充理由略謂：緣原告七十八年度營利事業所得稅申報書未計入被合併公司七十七、七十八年度核定虧損額五一、一四二、三九五元，致使應納稅額計算錯誤。原告乃依稅捐稽徵法第二十八條規定，申請更正七十八年度營利事業所得稅結算申報書之前三年核定虧損扣除額由零修正為五一、一四二、三九五元。被告以財政部 66.09.06 財稅第三五九九五號函釋謂「公司如因合併而消滅，合併後存續之公司與消滅之公司並非同一公司，自不得扣除因合併而消滅公司之前三年經稽徵機關核定之虧損」予以否准。原告不服，依法提起訴願、再訴願仍未獲准，實難甘服，故提起行政訴訟，其理由如下：一、台灣○○○雷射科技股份有限公司（以下簡稱台雷公司）係原告之轉投資事業，奉新竹科學園區管理局 76.12.24 園投字第六四九二號函核准於園區設立。嗣為健全財務結構，促進合理經營，原告依獎勵投資條例第三十八條規定申請專案合併，分奉經濟部 78.09.23 經（78）工字第三八三七三號函，及經濟部加工出口區管理處 78.11.10 經加處（78）資字第五八五四號函核准，並於 78.11.27 併在案。合併後台雷公司以原告之分公司型態於其科學園區原址繼續經營。二、查健全企業財務結構乃發展國家經濟之根本，企業賺錢年度若課以重稅而虧損年度不准扣除，勢必造成企業稅捐負荷過重，財務結構日愈轉劣。而所得稅法（修正前）第三十九條有關前三年虧損扣除之規定，其目的即在避免公司發生上述財務結構轉劣的弊病。依同條但書規定，營利事業只要符合下列要件，依法即可享受前三年虧損扣除之租稅優惠：1. 公司組織之營利事業 2. 會計帳冊簿據完備 3. 使用藍色申報書或會計師查核簽證申報 4. 如期申報。財政部 66.09.06 財稅第三五九九五號函釋，對被合併公司前三年內經稽徵機關核定之虧損不得由合併後存續公司抵減之行政解釋，不僅不符合政府獎勵企業合併之政策，且與上述厚植企業財務結構意旨相違。三、按公司法第二十四條規定：「解散之公司，除合併、破產而解散者外，應行清算。」同法第七十五條規定：「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。」公司合併依法既可免辦清算，而合併後存續公司對合併而消滅公司之權利義務必須概括承受，是以，該存續公司與合併前之公司，在法律上其權

利義務應屬一體而不可分割。因此被合併公司合併前之前三年核定之虧損，在合併後應無不准存續公司抵減之理。此可由行為時獎勵投資條例第三十八條第二款規定：「合併後之事業為合於第三條獎勵類目及標準之生產事業者，得繼續承受合併前各該生產事業原已享受而未屆滿之第六條之各項獎勵。」可得佐證。復依稅捐稽徵法第十五條規定：「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。」及行為時同法實施注意事項（行為時第七點）規定：「營利事業在合併後，如有合併前應退稅捐，應本權利義務概括承受之原則，由合併後存續或另立之營利事業受領。」基此，「合併前之前三年核定虧損扣除權利」與「合併前應退之稅捐」均屬被告合併公司之權利，依「同一事實，同一審理」之法理，自應由合併後之存續公司概括承受。從而財政部以 66.09.06 台財稅第三五九九五號函之行政解釋「合併後存續之公司與合併而消滅之公司並非同一公司為由，否准營利事業抵減合併前之前三年虧損」，此種一事兩認之課稅解釋，顯與法有違。四、憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務」，即在租稅法律主義原則下稅務行政機關應依據稅法規定，而為稅捐之課徵。若行政機關違反法律誤解法律所為之行政釋示，自不得據以課徵稅捐，否則人民權益何以保障？此觀司法院院字第一五五七號解釋謂：「…惟訴願再訴願，均為人民之權利或利益因官署之違法或不當處分致受損害而設立之救濟方法，苟原處分原決定或再訴願決定官署，於訴願或再訴願決定確定後，發現錯誤或因有他種情形，而撤銷原處分…」之解釋甚明。況財政部台參字第八三二六號令第三節規定「為確保人民權益…，又於訴願再訴願之決定後如發現錯誤，有損害人民權利或利益者，亦應本於職權予以糾正」，亦係本於相同之意旨，均係為保障人民之權益所為之釋示。五、財政部非依中央法規標準法所規定法定程序而發布之行政函釋，徒以合併後存續之公司與合併而消滅之公司，並非同一公司為由，率而斷然違反公司法第七十五條、稅捐稽徵法第十五條等法律及法規所明定權利義務概括承受之原則，顯然係以非法規性之命令牴觸法律及法規性之命令，故依中央法規標準法第十一條之規定，財政部（66）台財稅第三五九九五號函釋洵屬無效之行政命令，法理至臻明確。又所得稅法第三十九條但書有關前三年虧損扣除額，並未對合併公司之虧損作特別除外之規定，況依鈞院八十一年度判字第一一〇七號判決：「合併而消滅公司其權利義務由合併後存續或另立之公司承受，不應以公司名稱為惟一認定依據，且應以其合併之公司均係依所得稅法第三十九條但書所規定者為限。」六、綜上所述，所得稅法第三十九條但書有關前三年虧損扣除既對合併公司之虧損未作特別除外規定，財政部（66）台財稅第三五九九五號函逕以行政命令不准合併後存續公司扣除由合併消滅公司之前三年經稽徵機關核定之虧損，顯然係以「非法規之命令」牴觸「法律」及「法規性之命令」，違反中央法規標準法第十一條之規定。職是之故，合併而消滅之台雷公司七十七、七十八年度因稽徵機關核定之虧損額五一、一四二、三九五元應由合併後存續公司承受，不應以公司名稱為唯一認定依據。敬請鈞院撤銷原處分及訴願再訴願決定，以維納稅人合法之權益等語。

被告答辯意旨略謂：一、原告主張其於七十八年十一月二十七日吸收合併台雷公司業奉經濟部加工出口區管理處核准在案，台雷公司被合併消滅後以原告之分公司型態於原址繼續經營，台雷公司被合併前即七十七及七十八年度經核定之虧損額計五一、一四二、三九五元。而公司法第七十五條規定，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。另稅捐稽徵法第十五條規定，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義務。從而因合併而消滅之台雷公司，其合併前依法應繳納稅捐之義務或依法得享受租稅優惠之權利應由原告概括承受。且原告七十八年度及台雷公司七十七、七十八年度之營利事業所得稅結算申報均使用藍色申報書，經會計師查核簽證並已如期申報，是原告應得將台雷公司被合併前經核定之虧損額自七十八年度純益額中扣除，並更正該年度之投資抵減及研究發展費用抵減稅額等語。二、按「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，俾健全其財務。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。」為財政部六十六年九月六日台財稅第三五九九五號函所釋示。是本局否准原告申請更正其七十八年度營利事業所得稅結算申報之前三年核定虧損，揆諸上揭釋示，並無不合，請予維持。從而原告本期之投資抵減及研究發展抵減稅額，亦毋需予以更正。三、至訴稱依公司法第七十五條「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」，主張應准其扣除台雷公司前三年核定虧損額乙節。查行為時所得稅法第三十九條扣除公司前三年內各期之虧損，以各該公司本身有盈餘時才能適用，台雷公司合併前既未有盈餘，即無盈餘可以扣除。又原告與台雷公司在合併前，與台雷公司並非同一公司，對非其公司之虧損，自無擴張適用之餘地。至盈餘互抵制度建立之立法理由，在於避免所得變動大之公司，於企業存續期間因課稅年度之劃分，導致稅負較所得平均者為重，並獎勵公司能使用藍色申報書，會計帳冊簿據完備並如期誠實申報。消滅公司具上述可適用盈虧互抵之情形，與存續公司無關。且消滅公司其企業存續期間之所得，因受課稅年度劃分而影響稅負之情事，已隨消滅公司法人人格消滅而不復發生。又依所得稅法第三十九條但書規定之文義，係以同一公司為要件。職是之故，財政部六十六年台財稅第三五九九五號函釋，並無牴觸所得稅法第三十九條及違反中央法規標準法第十一條之規定。綜上所述，原告之訴顯無理由，請維持原處分及一再訴願決定，以維稅政等語。

理 由

按「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，使用本法第七十七條所稱藍色申報書並如期申報者，得將經該管稽徵機關查帳核定之前三年內各期虧損，自本年度純益額中扣除後再行核課」。為行為時所得稅法第三十九條所規定。本件原告以其於七十八年十一月二十七日吸收合併台雷公司業奉經濟部加工出口區管理處

核准在案，台雷公司被合併消滅後，以原告之分公司型態於原址繼續經營，台雷公司被合併前即七十七及七十八年度經核定之虧損額計五一、一四二、三九五元，而公司法第七十五條規定，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。另稅捐稽徵法第十五條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義務。故因合併而消滅之台雷公司，其合併前依法應繳納稅捐之義務或依法得享受租稅優惠之權利，應由原告概括承受。且原告七十八年度及台雷公司七十七、七十八年度之營利事業所得稅結算申報均使用藍色申報書，經會計師查核簽證並已如期申報，是原告應得將台雷公司被合併前經核定之虧損額自七十八年度純益額中扣除，遂向被告申請更正該年度之投資抵減，及研究發展費用抵減稅額，經被告未准所請，原告不服，循序提起行政爭訟。經查依行爲時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，旨在使三年經營發生虧損公司，於轉虧爲盈時，可以其盈餘先彌補虧損，俾健全其財務。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，經財政部六十六年九月六日台財稅字第三五九九五號函釋有案。參諸所得稅法第三十九條但書文義，係以同一公司爲要件，財政部上開函釋核與所得稅法第三十九條規定並無牴觸，自得予以適用。本件被告以行爲時所得稅法第三十九條規定公司組織之營利事業前三年內各期虧損之扣除，以各該事業本身有盈餘時，才能適用，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，故被合併公司前三年經核定之虧損及研究發展費用，機器設備之投資抵減餘額不得由合併公司作爲應納營利事業所得稅額之抵減項目，乃否准原告申請更正其七十八年度營利事業所得稅結算申報之前三年核定虧損，揆諸首揭法條規定及說明，洵無違誤。至本院八十一年度判字第一一〇七號判決理由，係就該個案所表示之見解，並非當然拘束其他類似事件。本院仍得依職權調查證據，認定事實而適用法規。原告指財政部（66）台財稅第三五九九五號函釋係以非法規之命令牴觸法規性命令及法律，違反中央法規標準法第十一條規定，不得援用乙節。按盈虧互抵之立法理由，在於避免所得變動大之公司，於企業存續期間因課稅年度之劃分，導致稅負較所得平均者爲重，並獎勵公司能使用藍色申報書，會計帳冊簿據完備並如期誠實申報，消滅公司具上述可適用盈虧互抵之情況，與存續公司無關，且消滅公司其企業存續期間之所得，因受課稅年度劃分而影響稅負情形，已隨消滅公司人格消滅而不發生；又依行爲時所得稅法第三十九條但書規定，係以同一公司爲要件，職是，財政部六十六年台財稅字第三五九九五號函釋意旨，並未牴觸公司法第七十五條、稅捐稽徵法第十五條、所得稅法第三十九條及違反中央法規標準法第十一條之規定，從而被告援引上開財政部函釋，否准原告所請，難謂認事用法不合。一再訴願決定遞予維持原處分，洵無違誤。原告起訴意旨，難認有理，應予駁回。據上論結，本件原告之訴爲無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 三 年 二 月 七 日
(本 聲 請 書 其 餘 附 件 略)

參考法條：所得稅法 第 24、39 條 (84.01.27)