

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第951號

上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 吳蓮英

訴訟代理人 戴玉婷

被 上 訴 人 兆豐金融控股股份有限公司

代 表 人 張兆順

訴訟代理人 陳惠明 會計師（兼送達代收人）

張憲瑋 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111年9月29日臺北高等行政法院110年度訴字第1562號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄。

被上訴人在第一審之訴駁回。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

一、上訴人代表人由宋秀玲變更為吳蓮英，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：

(一)國際證券投資信託股份有限公司（下稱原國際投信）與兆豐國際證券投資信託股份有限公司（下稱原兆豐投信）於民國96年9月17日依金融機構合併法（下稱金併法）規定以「吸收合併」方式進行合併，合併後原國際投信公司為存續公司，原兆豐投信公司為消滅公司，並將原國際投信公司更名為兆豐國際證券投資信託股份有限公司（下稱兆豐投信）。

(二)被上訴人於102年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事業所得稅結算申報，其中1.子公司兆豐國際商業銀行股份有限公司（下稱兆豐銀行）列報營業成本新臺幣（下同）124億1,416萬4,325元、其他收入2億3,924萬7,936元、依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵稅額8億6,909萬

8,169元及國外免稅所得已依所得來源國稅法規定繳納的所得稅87萬1,254元，經上訴人分別核定為122億6,072萬4,325元、2億3,924萬7,936元、9億881萬7,574元及546萬9,657元；2.子公司兆豐證券股份有限公司（下稱兆豐證券）、兆豐票券金融股份有限公司（下稱兆豐票券）、兆豐產物保險股份有限公司（下稱兆豐產險）、兆豐資產管理股份有限公司（下稱兆豐資管）、兆豐人身保險代理人股份有限公司（下稱兆豐保代）及兆豐投信分別列報薪資支出12億2,287萬5,474元、5億1,474萬4,703元、5億7,930萬6,442元、6,043萬1,800元、1,859萬9,277元及1億661萬8,899元，上訴人均依申報數核定；兆豐產險列報其他收入3,118萬2,893元，上訴人依申報數核定；3.兆豐證券、兆豐票券分別列報停徵的證券、期貨交易所得7,801萬2,553元及4億3,866萬3,526元，經上訴人分別核定為2,965萬8,317元及4億1,628萬4,898元；4.兆豐投信列報前10年核定虧損本年度扣除額3,508萬9,510元，經上訴人核定為0元。5.合併結算申報所得額167億5,245萬8,836元、合併結算申報公司以境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅合計可扣抵稅額（下稱合併結算申報境外所得可扣抵稅額）9億4,918萬5,755元及已扣抵國外所得稅額之合併結算申報基本稅額與一般所得稅額的差額（下稱合併申報基本稅額與一般稅額的差額）2億8,928萬2,444元，經上訴人核定為171億7,429萬8,044元、9億4,847萬4,390元及2億5,808萬4,500元，併同其餘調整，應退稅額4,619萬5,372元。被上訴人不服，申請復查，上訴人以110年6月30日財北國稅法一字第1100019600號復查決定書（下稱原處分）就上開1.2.3.5.項追認如下：兆豐銀行追認營業成本1,781萬2,429元、其他收入55萬4,208元、境外所得可扣抵稅額3,851萬6,085元及國外免稅所得已依所得來源國稅法規定繳納的所得稅1億1,345萬8,600元；兆豐證券追認薪資支出6,217萬5,210元及停徵的證券、期貨交易所得5,330萬905元；兆豐票券追認薪資支出810萬5,292元及追減停徵的證

01 券、期貨交易所得15萬9,368元；兆豐產險追認薪資支出2,7
02 48萬1,789元及其他收入16萬6,262元；兆豐資管、兆豐保代
03 及兆豐投信分別追認薪資支出126萬823元、80萬3,602元及3
04 39萬1,060元；併同追減合併結算申報所得額1億7,345萬1,2
05 72元、追認合併結算申報境外所得可扣抵稅額3,851萬6,085
06 元、追減合併申報基本稅額與一般稅額的差額9,840萬9,052
07 元；其餘復查駁回。被上訴人就上開4.兆豐投信列報前10年
08 核定虧損本年度扣除額3,508萬9,510元，經上訴人核定為0
09 元部分仍有不服，經訴願決定駁回後，提起行政訴訟，聲
10 明：訴願決定及原處分（即復查決定）關於否准列報兆豐投
11 信102年度核定前10年虧損扣除額3,508萬9,510元部分均撤
12 銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）110年度訴字第1562
13 號判決（下稱原判決）被上訴人勝訴，上訴人不服，遂提起
14 本件上訴，並聲明：原判決廢棄；被上訴人在原審之訴駁
15 回。

16 三、被上訴人起訴主張、上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
17 的記載。

18 四、原判決將訴願決定及原處分（即復查決定）關於否准列報兆
19 豐投信102年度核定前10年虧損扣除額3,508萬9,510元部分
20 均撤銷，係以：

21 (一)98年1月21日修正後所得稅法第39條（下稱修正後所得稅法
22 第39條）第1項但書並無排斥適用存續之金融機構於合併前
23 經稽徵機關核定的虧損扣抵權益，在合併後繼續列報扣抵盈
24 餘。至合併後存續機構列報消滅機構前經稽徵機關核定的虧
25 損扣抵權益，或合併後新設機構列報消滅機構前經稽徵機關
26 核定虧損扣抵權益之情形，依司法院釋字第427號解釋意
27 旨，無修正後所得稅法第39條第1項但書規定適用，應依行
28 為時金併法第17條第2項規定辦理，以合理區分各該規定之
29 適用範圍。且比較修正後所得稅法第39條第1項但書及行為
30 時金併法第17條第2項規定關於跨年度盈虧互抵的規定，可
31 知行為時金併法第17條第2項關於盈虧互抵規定的體例與行

01 為時企業併購法（下稱企併法）第38條第1項規定相當，其
02 要件除加入金融機構合併及其相關用語，並表明「按各該辦
03 理合併之金融機構股東（社員）因合併而持有合併後存續機
04 構或新設機構股權之比例計算」的虧損金額計算方式外，餘
05 均同修正後所得稅法第39條第1項但書規定。然修正前所得
06 稅法第39條但書規定早在98年1月21日即已修正，將公司得
07 申報扣除先前年度營業虧損數額的年限，由5年延長為10
08 年。而金併法卻遲至104年12月9日修正時，始配合所得稅法
09 第39條規定修正，將行為時金併法第17條第2項規定之5年，
10 修正為修正後金併法第13條第2項規定之10年，已落後所得
11 稅法第39條第1項修正達數年之久，實屬欠缺包裹立法傳統
12 下所生立法疏漏，並非立法者有意針對金融機構合併情形為
13 不同年限的規範，此觀修正後金併法第13條第2項規定之修
14 法理由載明係為配合所得稅法第39條修正而為相應的修法。
15 如認金融機構合併發生於修正後金併法第13條第2項規定之
16 前，即應一律適用行為時金併法第17條第2項規定，完全排
17 除修正後所得稅法第39條第1項但書規定之適用，將造成公
18 司一經合併，存續公司原得依修正後所得稅法第39條第1項
19 但書規定列報的前10年內虧損扣除額中，於超過5年部分，
20 因必須適用行為時金併法第17條第2項規定，反而不得申報
21 扣除。換言之，存續公司竟因合併而產生租稅上的不利益，
22 顯與金併法為擴大經濟規模、提升經營效率的立法目的有
23 悖，亦有違稅捐負擔應保持競爭中立的原則，避免變更營業
24 的公平競爭關係。這種因立法疏漏所生不公平現象，不應藉
25 詞公司應自行評估合併風險等而迴避。為合乎金併法的規範
26 目的（合目的性解釋），並合乎憲法上平等原則所派生客觀
27 淨額所得原則（合憲性解釋），依行為時金併法第2條第1項
28 及第4項前段及行為時企併法第2條等規定，應認行為時金併
29 法第17條第2項有關虧損金額的計算方式即「按各該辦理合
30 併之金融機構股東（社員）因合併而持有合併後存續機構或
31 新設機構股權之比例計算之金額」部分，相對於修正後所得

01 稅法第39條第1項但書規定，屬特別法性質，應優先適用，
02 但在合併後由法人格始終同一的存續公司申報自己於合併前
03 經稽徵機關核定的虧損扣除額，而同時該當於修正後所得稅
04 法第39條第1項但書規定的情形，有關扣抵年限的規定即應
05 回歸適用修正後所得稅法第39條第1項但書規定的10年，始
06 符平等原則。

07 (二)被上訴人為金融控股公司，102年度採連結稅制，併同其子
08 公司合併辦理營利事業所得稅結算申報，於102年度列報兆
09 豐投信前10年核定虧損本年度扣除額3,508萬9,510元。該筆
10 虧損扣除額，是源自原國際投信前經上訴人核定之95年度虧
11 損額13億2,788萬1,495元。因原國際投信於96年度與原兆豐
12 投信合併，合併後的兆豐投信依行為時金併法第17條第2項
13 規定，將各該辦理合併的金融機構於合併前經稽徵機關核定的
14 的前5年內各期虧損，按各該辦理合併的金融機構股東因合
15 併而持有合併後存續機構股權的比例，計算其得扣抵之虧損
16 額，即按原國際投信股東於合併前持有股份數3,650萬股佔
17 合併後兆豐投信總發行股份數5,914萬1,509股的比例61.7
18 2%，計算虧損扣抵數額為8億1,956萬8,458元。原國際投信
19 雖於96年9月17日與原兆豐投信合併，然原國際投信為存續
20 公司，法人格並未消滅，公司體質雖因合併而有改變，惟同
21 一性並無變更，並非司法院釋字第427號解釋及財政部66年9
22 月6日台財稅字第35995號函釋（下稱財政部66年9月6日函）
23 所指消滅公司累積虧損的情形，依修正後所得稅法第39條第
24 1項但書及第2項規定，原國際投信自得主張扣除經稽徵機關
25 核定的前10年內各期虧損。上訴人將被上訴人列報的虧損扣
26 抵金額核定為0元，致原國際投信本來享有的虧損扣抵權益
27 因合併而減損，除增加企業併購的風險與障礙，有違租稅中
28 立原則外，亦減損客觀淨額所得原則的實現，有違平等原
29 則，即有違誤。

30 (三)依上訴人援引之立法院公報第99卷第6期委員會紀錄（98年1
31 2月31日）所示，修正後企併法第43條第1項是為解決行為時

企併法第38條第1項規定得扣除的虧損年度「前5年」，與修正後所得稅法第39條第1項但書規定「前10年」不一致，導致不能真實反映納稅能力所生不平等問題；同時為避免專以收購虧損公司為目的之合併，產生弊端，故維持原按照股權比例計算可扣抵的虧損金額，適足以證明於98年間修正所得稅法第39條規定時，漏未將金併法及企併法有關規定一併修正，已導致不公平的現象，亟待補救。雖修正後企併法第54條規定：「本法自公布後6個月施行。」然其修法理由表示：「本法修正幅度較大，企業、投資機構及國人均宜有過渡時期以資因應，爰增訂6個月準備宣導期間，以符實需。」參以企併法於104年7月8日修正公布全文54條，修正條文眾多，並非單獨針對行為時企併法第38條第1項規定為考量，在無具體的立法資料或立法討論過程，足以顯示立法者意向時，不能逕認立法者有意容許前因所得稅法與企併法或金併法關於盈虧互抵規定未能同步修法，所形成不公平狀況繼續存在。上訴人執該立法院會議紀錄，主張：立法者並非不知104年7月8日修正之企併法第54條，將導致98年1月21日至105年1月7日合併之公司，適用行為時企併法第38條第1項「前5年」規定，較修正後所得稅法第39條但書的「前10年」規定更為不利，惟經綜合考量後仍刻意不追溯適用，並非修法疏漏，自非可採。

(四)上訴人援引之本院108年度大字第3號裁定，是針對「稅捐稽徵機關依所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定，核算應計入個人基本所得額之海外期貨財產交易所得時，是否適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目有關財產交易損失扣除之規定」所為，與本件因所得稅法與金併法關於跨年度盈虧互抵規定的修法進度差異，導致法律適用於個案中產生不公平的情況不同。立法者已透過修正後所得稅法第39條第1項但書規定具體化客觀淨額所得原則在營利事業所得稅中的表現，此一原則的落實在沒有正當且合乎比例之事由的情況下，不能僅因修法進度的差異或立法技術的問題而有不

同，形成規範體系的矛盾，有違體系正義。尤其是對於合併後存續公司列報其自身於合併前所形成的虧損，並沒有產生立法者所不樂見存續公司或新設公司為享受消滅公司累積的虧損扣抵權益而進行合併，或有何租稅規避的情形發生，更應透過司法解釋，從平等原則、客觀淨額所得原則的角度彌平上述不公平的情形，避免稅捐成為阻礙企業合併、競爭的因素。是原處分（即復查決定）關於否准被上訴人列報子公司兆豐投信102年度核定前10年虧損扣除額3,508萬9,510元部分違法；訴願決定未予糾正，亦有不合，被上訴人訴請撤銷，均有理由，應予准許等詞，資為論據。

五、上訴意旨略謂：

- (一)金融機構合併，金併法係居於優先適用之特別法地位，非以有利程度做為適用法條之判斷標準，公司合併前之虧損於合併後並無修正前所得稅法第39條但書之適用，原判決以合併後存續公司其於合併前累積的虧損扣抵權益，如未能於合併後列報扣抵，使其原本享有的權益消滅，處於較一般公司更不利的地位，認有修正前所得稅法第39條但書之適用，顯有適用法令不當之違法。
- (二)原判決對司法院釋字第427號解釋採目的性限縮解釋，認其效力範圍應僅侷限在財政部66年9月6日函所指「消滅公司」前經稽徵機關核定的虧損扣抵權益，並不排除合併後存續公司得依所得稅法第39條第1項但書規定跨年度扣抵其合併前10年虧損，不啻鼓勵以虧損公司為存續公司，待合併完成後再行更名之迂迴作法，與現行金併法訂定「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公司或新設機構股權之比例計算之金額」所欲防杜以享受虧損扣除而進行併購之目的，背道而馳，有不適用法令之違法。且原判決一方面認為存續公司前經稽徵機關核定的虧損扣抵權益，應得為合併後存續或新設公司列報扣抵，方合乎客觀淨額所得原則，另一方面又認消滅公司適用相同規定，不合乎客觀淨

01 額所得原則，其虧損不得為合併後存續或新設公司列報扣
02 抵，有違論理法則而有理由矛盾之違法。

03 (三)由企併法修法過程可知，多數立法者雖未公開發言，惟已透
04 過法案之通過，表達其無意使企併法第38條第1項與修正後
05 所得稅法第39條第1項但書、第2項為相類似規定之意向，原
06 判決卻逕以企併法於104年7月8日修正條文眾多，非單獨針
07 對行為時企併法第38條第1項規定為考量，在無具體之立法
08 資料或立法討論過程，足以顯示立法者的意向之情況下，認
09 定有立法疏漏，乃忽略法條之客觀文義並無視沉默多數之意
10 向，有不適用法令及理由不備之違法。

11 (四)原判決認行為時金併法第17條第2項「按各該辦理合併之金
12 融機構股東（社員）因合併而持有合併後存續機構或新設機
13 構股權之比例計算之金額」部分，相對於修正後所得稅法第
14 39條第1項但書規定，屬特別法性質，應優先適用，惟同條
15 關於「虧損發生年度起5年內，從當年度純益額中扣除。」
16 部分則非屬特別法性質，應回歸適用修正後所得稅法第39條
17 第1項但書所定10年，使法律割裂適用，違反法律適用之整
18 體性，有判決不適用法令之違法。

19 六、本院按：

20 (一)按修正前所得稅法第39條規定：「以往年度營業之虧損，不
21 得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據
22 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
23 經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核
24 定之前5年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核
25 課。」又為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量
26 企業永續經營及課稅能力的正確衡量，參照其他國家做法，
27 於98年1月21日將上開規定得扣除「前5年」虧損，修正放寬
28 為「前10年」虧損，列為該條之第1項，另增訂第2項規定：
29 「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
30 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
31 損，尚未依法扣除完畢者，於修正施行後，適用修正後之規

01 定。」另為規範金融機構之合併，擴大金融機構經濟規模、
02 經濟範疇與提升經營效率，及維護適當之競爭環境，於89年
03 12月13日制定公布金併法；為利企業以併購進行組織調整，
04 發揮企業經營效率，於91年2月6日制定公布企併法。依行為
05 時金併法第2條第1項、第2項及第4項前段：「（第1項）金
06 融機構之合併，依本法之規定。（第2項）非屬公司組織金
07 融機構之合併，除依本法規定外，並準用公司法有關股份有
08 限公司合併之規定。……（第4項）本法未規定者，依其他
09 有關法令之規定……。」（嗣於104年12月9日修正該條第2
10 項為：「非屬公司組織金融機構之合併，除依本法規定外，
11 並準用企業併購法有關股份有限公司合併之規定。」並刪除
12 第4項）及企併法第2條第2項：「金融機構之併購，依金融
13 機構合併法及金融控股公司法之規定；該二法未規定者，依
14 本法之規定。」等規定，可知關於金融機構之併購，金併法
15 與金融控股公司法居於優先適用之特別法地位，該2法未規
16 定者，則適用企併法，企併法未規定者，始適用其他法律之
17 規定。

18 (二)行為時金併法第17條第2項規定：「前項合併之金融機構，
19 虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法
20 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
21 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
22 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
23 於合併前，經該管稽徵機關核定之前5年內各期虧損，按各
24 該辦理合併之金融機構股東（社員）因合併而持有合併後存
25 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
26 起5年內，從當年度純益額中扣除。」91年2月6日制定公布
27 之企併法第38條第1項如同行為時金併法第17條第2項，規
28 定：「公司合併，其虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完
29 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
30 核簽證，且如期辦理申報並繳納所得稅額者，合併後存續或
31 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

01 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
02 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
03 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
04 當年度純益額中扣除。」參照該企併法條文之立法理由：
05 「公司併購前之虧損如一概不准扣除，將造成併購之租稅障
06 礙，如完全許其扣除而不予限制，則又難以防杜專以享受虧
07 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
08 勢，與考量公司之盈虧係由各股東依其持有股份比例承受，
09 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，
10 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
11 分條文修正草案第15條第4項規定，於本條明定公司合併、
12 公司與外國公司合併及公司分割得適用虧損扣除之規定。」
13 可知立法者係為兼顧企業或金融機構合併以提昇經營效率，
14 及避免合併專以收購虧損之企業或金融機構為目的而產生弊
15 端，乃規定參與合併之各企業或金融機構於合併前經稽徵機
16 關核定之前5年虧損，僅得按其等股東因合併而持有合併後
17 存續或新設企業或金融機構股權之比例，予以扣除。是以，
18 行為時金併法第17條第2項係特別針對金融機構合併之所得
19 稅規定，關於金融機構合併之虧損扣除，應優先於所得稅法
20 第39條規定而適用。

21 (三)再按「法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定
22 者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用。」

23 「法規明定自公布或發布日施行者，自公布或發布之日起算
24 至第3日起發生效力。」分別為中央法規標準法第16條及第1
25 3條所明定。承前所述，行為時金併法第17條第2項係針對金
26 融機構合併之虧損扣除所為特別規定，關於金融機構合併後
27 之虧損扣除問題，行為時金併法第17條第2項應優先於為普
28 通法之修正前所得稅法第39條但書或修正後同條第1項但書
29 而適用。又行為時金併法第17條第2項係於104年12月9日始
30 修正將盈虧互抵適用年限由5年延長為10年，並移列同法第1
31 3條第2項，且未如同修正後所得稅法第39條第2項，規定修

01 正條文施行前經稽徵機關核定而尚未依法扣除完畢之虧損，
02 得適用修正後規定予以扣除，而以同法第16條規定：「本法
03 自公布日施行。」則金融機構之合併，如發生在104年12月9
04 日修正後金併法第13條第2項施行前，關於各參與合併機構
05 於合併前經稽徵機關核定之先前年度虧損應如何扣除，本諸
06 前揭中央法規標準法條文所定法律適用原則，自應一體適用
07 當時有效之行為時金併法第17條第2項規定，不得任意割裂
08 適用法律，就虧損金額部分，主張應依行為時金併法第17條
09 第2項規定，按合併後持有存續或新設機構股權之比例計
10 算，惟就虧損扣除之年限，卻主張應按修正後所得稅法第39
11 條第1項但書規定延長為10年，更無可能適用申報虧損扣除
12 時尚未施行之104年12月9日修正金併法第13條第2項規定。
13 至上訴人於原審援引之立法院公報第99卷第6期委員會紀錄
14 （98年12月31日），內容係關於當時之企併法第38條第1項
15 應否隨同修正後所得稅法第39條第1項規定併予修正，所作
16 討論，企併法於104年7月8日修正之第54條規定：「本法自
17 公布後6個月施行。」依其修法理由，亦係因該法該次修正
18 幅度較大，企業、投資機構及國人均宜有過渡時期以資因
19 應，故增訂6個月準備宣導期間，以符實際需要，無從逕予
20 推論行為時金併法第17條第2項於104年12月9日始行修正，
21 係屬立法疏漏。

22 (四)經查，原國際投信與原兆豐投信於96年9月17日依行為時金
23 併法規定以吸收合併方式進行合併，合併後原國際投信為存
24 續公司，並更名為兆豐投信，原兆豐投信為消滅公司。被上
25 訴人為金融控股公司，102年度採連結稅制，併同其子公司
26 合併辦理營利事業所得稅結算申報，並於102年度列報兆豐
27 投信前10年核定虧損本年度扣除額3,508萬9,510元，該筆虧
28 損扣除額係源自原國際投信前經上訴人核定之95年度虧損額
29 13億2,788萬1,495元，因原國際投信於96年度與原兆豐投信
30 合併，合併後之兆豐投信依行為時金併法第17條第2項規
31 定，將各該合併金融機構於合併前經稽徵機關核定之前5年

內各期虧損，按各該合併金融機構股東因合併而持有合併後存續機構股權之比例，計算其得扣抵之虧損額，即按原國際投信股東於合併前持有股份數3,650萬股佔合併後兆豐投信總發行股份數5,914萬1,509股的比例61.72%，計算虧損扣抵數額為8億1,956萬8,458元等情，為原審確定之事實，核與卷內證據相符，得採為判決之基礎。是被上訴人於102年列報兆豐投信之上開虧損扣除額，係原國際投信與原兆豐投信於96年9月17日合併前，原國際投信95年度經稽徵機關核定之虧損，惟被上訴人未依行為時金併法第17條第2項規定，於5年內申報扣除，則原處分（即復查決定）核定為0元，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原判決雖以金併法遲至104年12月9日，始將行為時該法第17條第2項所定5年虧損扣除期限，延長為現行同法第13條第2項所定10年，落後所得稅法第39條第1項修正達數年之久，屬欠缺包裹立法傳統下所生立法疏漏。為合乎金併法之規範目的（合目的性解釋）與憲法上平等原則所派生客觀淨額所得原則（合憲性解釋），應認行為時金併法第17條第2項有關虧損金額之計算方式，即「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」部分，相對於修正後所得稅法第39條第1項但書，屬特別法性質，應優先適用，但在合併後由法人格始終同一的存續公司申報自己於合併前經稽徵機關核定的虧損扣除額，而同時該當於修正後所得稅法第39條第1項但書規定的情形，有關扣抵年限的規定即應回歸適用修正後所得稅法第39條第1項但書規定的10年，始符平等原則，原處分（即復查決定）否准被上訴人列報子公司兆豐投信102年度核定前10年虧損扣除額3,508萬9,510元，使原國際投信本來享有之虧損扣抵權益因合併而消滅，係屬違法為由，為被上訴人勝訴之判決，惟原國際投信與原兆豐投信於96年間合併時，修正後所得稅法第39條第1項但書、第2項根本尚未施行，該規定將虧損扣除年限由5年延長為10年，並非該2金融機構於

01 合併當時所得預見，則原判決認上訴人未適用修正後所得稅
02 法第39條第1項但書、第2項規定，准許被上訴人於102年列
03 報兆豐投信於合併前已逾5年之虧損，係侵害原國際投信原
04 本享有之虧損扣抵權益，有違論理法則。又原判決另認合併
05 後存續之金融機構申報自身於合併前經稽徵機關核定之虧
06 損，就虧損金額之計算方式與虧損扣除年限，得分別適用行
07 為時金併法第17條第2項與修正後所得稅法第39條第1項但書
08 規定，乃不當割裂適用法律，違反法律適用之整體性，亦有
09 適用法規不當之違法。

10 (五)綜上所述，原判決既有上開違背法令情形，且已影響判決結
11 果，上訴人指摘原判決違法，求予廢棄，為有理由，又依原
12 審確認之事實，本院已可自為判決，爰將原判決廢棄，並駁
13 回被上訴人在第一審之訴。

14 七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1
15 項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

16 中 華 民 國 112 年 6 月 29 日

17 最高行政法院第二庭

18 審判長法官 帥 嘉 寶

19 法官 林 玫 君

20 法官 李 玉 卿

21 法官 洪 慕 芳

22 法官 鍾 啟 煒

23 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

24 中 華 民 國 112 年 6 月 29 日

25 書記官 廖 仲 一