

# 最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第131號

上 訴 人 兆豐金融控股股份有限公司

代 表 人 董瑞斌

訴訟代理人 陳惠明 會計師

林光彥 律師

被 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

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國112年1月14日臺北高等行政法院112年度訴字第467號判決，提起上訴，本院判決如下：

## 主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

## 理 由

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日依行為時（89年12月13日公布，下同）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，合併後原國際投信為存續公司，原兆豐投信為消滅公司，並將原國際投信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」）。上訴人於105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. 子公司兆豐證券股份有限公司列報營業成本新臺幣（下同）271,417,264,796元，經被上訴人核定為271,384,247,319元。2. 子公司兆豐投信列報前10年核定虧損本年度扣除額0元，後來申請更正為121,421,045元，經被上訴人核定為0元。3. 合併結算申報課稅所得額21,541,139,627元，經被上訴人核定為21,706,988,283元，併同其餘調整，核定應補稅額5,075,609元（下稱「原處分」）。上訴

01 人對兆豐投信前10年核定虧損本年度扣除額部分不服，依序  
02 提起本件行政訴訟，並請求判決：撤銷訴願決定及原處分  
03 （含復查決定）有關否准列報兆豐投信105年度前10年核定  
04 虧損本年度扣除額121,421,045元部分。經原審112年度訴字  
05 第467號判決（下稱「原判決」）駁回後，提起本件上訴，  
06 並請求判決：原判決廢棄；撤銷訴願決定及原處分（含復查  
07 決定）有關否准列報兆豐投信105年度前10年核定虧損本年  
08 度扣除額121,421,045元部分。

09 二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審的答辯及原判決的理由，  
10 均引用原判決的記載。

11 三、本院審查原判決駁回上訴人在原審之訴的結論，沒有違誤，  
12 並就上訴意旨論述如下：

13 (一)行為時金併法第17條第2項是針對金融機構合併的營利事業  
14 所得稅，關於合併前虧損如何扣除所為的特別規定，應優先  
15 於所得稅法第39條規定而適用：

16 1.98年1月21日修正前所得稅法（下稱「修正前所得稅  
17 法」）第39條規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本  
18 年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，  
19 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  
20 計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定  
21 之前5年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核  
22 課。」又為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考  
23 量企業永續經營及課稅能力的正確衡量，參照其他國家作  
24 法，於98年1月21日將上開規定得扣除「前5年」虧損，修  
25 正放寬為「前10年」虧損，列為該條的第1項，另增訂第2  
26 項規定：「本法中華民國98年1月6日修正之條文施行前，  
27 符合前項但書規定之公司組織營利事業，經稽徵機關核定  
28 之以前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，於修正施行後，  
29 適用修正後之規定。」

30 2.為規範金融機構的合併，擴大金融機構經濟規模、經濟範  
31 疇與提升經營效率，以及維護適當的競爭環境，於89年12

01 月13日制定公布金併法。又為利企業以併購進行組織調  
02 整，發揮企業經營效率，於91年2月6日制定公布企業併購  
03 法（下稱「企併法」）。依行為時金併法第2條第1項、第  
04 2項及第4項前段：「（第1項）金融機構之合併，依本法  
05 之規定。（第2項）非屬公司組織金融機構之合併，除依  
06 本法規定外，並準用公司法有關股份有限公司合併之規  
07 定。……（第4項）本法未規定者，依其他有關法令之規  
08 定……。」（嗣於104年12月9日修正該條第2項為：「非  
09 屬公司組織金融機構之合併，除依本法規定外，並準用企  
10 業併購法有關股份有限公司合併之規定。」並刪除第4  
11 項）及企併法第2條第2項：「金融機構之併購，依金融機  
12 構合併法及金融控股公司法之規定；該2法未規定者，依  
13 本法之規定。」等規定可知，關於金融機構的併購，金併  
14 法及金融控股公司法立於優先適用的特別法地位，該2法  
15 未規定者，則適用企併法，企併法未規定者，始適用其他  
16 法律的規定。

- 17 3. 行為時金併法第17條第2項規定：「前項合併之金融機  
18 構，虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所  
19 得稅法第77條所稱之藍色申報書或經會計師查核簽證，且  
20 如期辦理申報並繳納所得稅額者，合併後存續機構或新設  
21 機構於辦理營利事業所得稅結算申報時，得將各該辦理合  
22 併之金融機構於合併前，經該管稽徵機關核定之前5年內  
23 各期虧損，按各該辦理合併之金融機構股東（社員）因合  
24 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  
25 額，自虧損發生年度起5年內，從當年度純益額中扣  
26 除。」91年2月6日制定公布的企併法第38條第1項如同行  
27 為時金併法第17條第2項，規定：「公司合併，其虧損及  
28 申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法第77  
29 條所稱之藍色申報書或經會計師查核簽證，且如期辦理申  
30 報並繳納所得稅額者，合併後存續或新設公司於辦理營利  
31 事業所得稅結算申報時，得將各該參與合併之公司於合併

01 前經該管稽徵機關核定尚未扣除之前5年內各期虧損，按  
02 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  
03 比例計算之金額，自虧損發生年度起5年內從當年度純益  
04 額中扣除。」參照該企併法條文的立法理由：「公司併購  
05 前之虧損如一概不准扣除，將造成併購之租稅障礙，如完  
06 全許其扣除而不予限制，則又難以防杜專以享受虧損扣除  
07 而進行之併購。為配合公司藉併購提升經營績效之趨勢，  
08 與考量公司之盈虧係由各股東依其持有股份比例承受，及  
09 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  
11 部分條文修正草案第15條第4項規定，於本條明定公司合  
12 併、公司與外國公司合併及公司分割得適用虧損扣除之規  
13 定。」可知，立法者是為兼顧企業或金融機構合併以提昇  
14 經營效率，並避免合併專以收購虧損的企業或金融機構為  
15 目的而產生弊端，故規定參與合併的各企業或金融機構於  
16 合併前經稽徵機關核定的前5年虧損，僅得按其等股東因  
17 合併而持有合併後存續或新設企業或金融機構股權的比  
18 例，予以扣除。因此，行為時金併法第17條第2項是針對  
19 金融機構合併的營利事業所得稅，關於合併前虧損如何扣  
20 除所為的特別規定，應優先於修正前所得稅法第39條但書  
21 或修正後同條第1項但書及第2項規定而適用。

22 (二)金融機構如於104年12月9日修正金併法第13條第2項施行前  
23 的合併，關於各參與合併機構於合併前經稽徵機關核定的先  
24 前年度虧損應如何扣除，應一體適用當時有效的行為時金併  
25 法第17條第2項規定：

- 26 1. 中央法規標準法第16條規定：「法規對其他法規所規定之  
27 同一事項而為特別之規定者，應優先適用之。其他法規修  
28 正後，仍應優先適用。」第13條規定：「法規明定自公布  
29 或發布日施行者，自公布或發布之日起算至第3日起發生  
30 效力。」行為時金併法第17條第2項是針對金融機構合併  
31 前虧損如何扣除所為的特別規定，應優先於為普通法的修

01 正前所得稅法第39條但書或修正後同條第1項但書及第2項  
02 而適用，已如所述。又行為時金併法第17條第2項是於104  
03 年12月9日修正時，才將盈虧互抵年限由5年延長為10年，  
04 並移列至同法第13條第2項，而且並未如同修正後所得稅  
05 法第39條第2項，明定修正條文施行前經稽徵機關核定而  
06 尚未依法扣除完畢的虧損，得適用修正後規定予以扣除，  
07 而是以同法第16條規定：「本法自公布日施行。」則金融  
08 機構的合併，如發生在104年12月9日修正後金併法第13條  
09 第2項施行前，關於各參與合併機構於合併前經稽徵機關  
10 核定的先前年度虧損應如何扣除，依據前述中央法規標準  
11 法所定的法律適用原則，自應一體適用當時有效的行為時  
12 金併法第17條第2項規定，而不得任意割裂適用法律，就  
13 虧損金額部分，主張應依行為時金併法第17條第2項規  
14 定，按合併後持有存續或新設機構股權的比例計算，但就  
15 虧損扣除的年限，卻主張應按修正後所得稅法第39條第1  
16 項但書及第2項規定延長為10年，更不可能適用申報虧損  
17 扣除時尚未施行的104年12月9日修正金併法第13條第2項  
18 規定。

19 2. 至於上訴人援引的立法院公報第99卷第6期委員會紀錄（9  
20 8年12月31日），內容是關於當時企併法第38條第1項應否  
21 隨同修正後所得稅法第39條第1項規定併予修正，所作討  
22 論，企併法於104年7月8日修正的第54條規定：「本法自  
23 公布後6個月施行。」依其修正理由，也是因該法該次修  
24 正幅度較大，企業、投資機構及國人均宜有過渡時期以資  
25 因應，故增訂6個月準備宣導期間，以符實際需要，無從  
26 逕予推論行為時金併法第17條第2項於104年12月9日始行  
27 修正，屬於立法疏漏。

28 (三)對稅捐處分提起撤銷訴訟，如經法院實體判決認處分並無違  
29 法而駁回原告之訴確定，該處分的合法性既經裁判，則對該  
30 處分原因事實涵攝於法律後的法律效果之確認有既判力：

01 行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中  
02 經裁判者，有確定力。」故訴訟標的於確定終局判決中經裁  
03 判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反的主張，法  
04 院亦不得為與該確定判決意旨相反的判斷（本院72年判字第  
05 336號前判例參照）。又行政訴訟法第105條第1項第3款既規  
06 定起訴應以訴狀表明「訴訟標的及其原因事實」，可知原因  
07 事實雖非訴訟標的本身，惟其作用在於界定訴訟標的之範  
08 圍。稅捐處分撤銷訴訟的訴訟標的，是原告所為被訴請撤銷  
09 的稅捐處分違法，且原告之權利或法律上利益因此受到侵害  
10 的主張。因此，對稅捐處分提起撤銷訴訟，在其主張的原因  
11 事實範圍內，該處分的合法性為撤銷訴訟訴訟標的的內容，  
12 如撤銷訴訟經法院實體判決認處分並無違法，而駁回原告之  
13 訴確定，行政處分的合法性已經裁判，而對該原因事實涵攝  
14 於法律後的法律效果之確認有既判力，該撤銷訴訟的當事人  
15 均應受其拘束，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更的情  
16 況下，即應以前訴訟判決關於訴訟標的所為的確認作為其裁  
17 判基礎，不能為相反於該確定判決內容的判斷，此即撤銷訴  
18 訟判決既判力的確認效，此並為本院長期穩定的見解（本院  
19 100年度判字第12號、106年度判字第604號、109年度判字第  
20 436號、第559號至第561號、109年度上字第800號等判決參  
21 照）。

22 (四)上訴人提起本件訴訟，主張兆豐投信源自原國際投信前經核  
23 定95年度虧損的扣除年限為10年，已違反撤銷訴訟判決既判  
24 力的確認效：

25 1. 依原審依法所確定的事實，原國際投信與原兆豐投信於96  
26 年9月17日依行為時金併法規定以吸收合併方式進行合  
27 併，合併後原國際投信為存續公司，並更名為兆豐投信，  
28 原兆豐投信為消滅公司，上訴人為金融控股公司，105年  
29 度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事業所得稅結  
30 算申報，並於105年度列報兆豐投信前10年核定虧損本年  
31 度扣除額121,421,045元，該筆虧損扣除額係源自原國際

01 投信前經核定的95年度虧損額1,327,881,495元，因原國  
02 際投信於96年度與原兆豐投信合併，合併後的兆豐投信依  
03 行為時金併法第17條第2項規定，將各該合併金融機構於  
04 合併前經稽徵機關核定的前5年內各期虧損，按各該合併  
05 金融機構股東因合併而持有合併後存續機構股權的比例，  
06 計算其得扣抵的虧損額，即按原國際投信股東於合併前持  
07 有股份數3,650萬股占合併後兆豐投信總發行股份數5,914  
08 萬1,509股的比例61.72%，計算虧損扣抵數額為819,568,4  
09 58元，上訴人於105年列報兆豐投信的上開虧損扣除額，  
10 是原國際投信與原兆豐投信於96年9月17日合併前，原國  
11 際投信95年度經稽徵機關核定的虧損，惟上訴人未依行為  
12 時金併法第17條第2項規定，於5年內申報扣除，故經原處  
13 分（即復查決定）核定為0元等情。

14 2. 本件訴訟的先決問題，在於原國際投信與原兆豐投信於96  
15 年9月17日合併並更名為兆豐投信後，源自原國際投信前  
16 經核定的95年度虧損，其盈虧互抵年限，究應適用行為時  
17 金併法第17條第2項所定的5年，還是修正後所得稅法第39  
18 條第1項但書及第2項或104年12月9日修正金併法第13條第  
19 2項所定的10年？就此先決問題，因上訴人101年度及102  
20 年度均採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事業所得  
21 稅結算申報時，其子公司兆豐投信分別列報前10年核定虧  
22 損各該年度扣除額121,541,543元及35,089,510元，但均  
23 經被上訴人以兆豐投信列報盈虧互抵已超過行為時金併法  
24 第17條第2項所定的5年，而核定為0元。上訴人不服，依  
25 序提起行政訴訟，請求判命「訴願決定及原處分（即復查  
26 決定）有關否准列報子公司兆豐投信101年度及102年度前  
27 10年核定虧損各該年度扣除額121,541,543元及35,089,51  
28 0元部分均撤銷」，分別經原審110年度訴字第1563號及第  
29 1562號判決上訴人敗訴及勝訴，並經本院基於上述(一)、(二)  
30 所示的法律見解，而分別以111年度上字第636號及第951  
31 號（下合稱「前訴訟」）判決上訴人敗訴確定（下稱「前

01 確定判決」)。可見，作為前訴訟程序標的之課稅處分，  
02 其合法性已經裁判，上訴人的子公司兆豐投信源自原國際  
03 投信前經核定的95年度虧損，其盈虧互抵年限應適用行為  
04 時金併法第17條第2項所定的5年—前訴訟對該原因事實涵  
05 攝於法律後法律效果的確認有既判力。於本件後訴訟，上  
06 訴人不得為與前確定判決意旨相反的主張，本院亦不得為  
07 與前確定判決意旨相反的判斷。原審依前確定判決所表示  
08 的法律見解，判決上訴人敗訴，理由雖有不同，惟其駁回  
09 上訴人在第一審之訴的結論，則無違誤，仍應予維持。本  
10 件上訴人辦理105年度營利事業所得稅結算申報，再以為  
11 前確定判決所不採的相同理由，上訴主張其子公司兆豐投  
12 信得列報前10年核定虧損本年度扣除額121,421,045元，  
13 核屬對其子公司兆豐投信列報源自原國際投信前經核定超  
14 過5年的95年度虧損遭剔除之處分，為反於既判事項的爭  
15 執，參考本院於上述(三)所表示的法律見解，自無可採。

16 (五)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，也沒  
17 有上訴人所指違背法令的情形，上訴意旨指摘原判決違背法  
18 令，請求判決廢棄，並判決如其上訴聲明所示，為無理由，  
19 應予駁回。

20 四、結論：本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第  
21 98條第1項前段，判決如主文。

22 中 華 民 國 114 年 5 月 14 日

23 最高行政法院第一庭

24 審判長法官 胡 方 新

25 法官 林 淑 婷

26 法官 李 玉 卿

27 法官 林 欣 蓉

28 法官 張 國 勳

29 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

30 中 華 民 國 114 年 5 月 14 日

