

臺北高等行政法院判決

109年度訴字第670號

111年10月27日辯論終結

原告 玉山金融控股股份有限公司

代表人 黃永仁（董事長）

訴訟代理人 王健安 律師

高羅亘 律師

曾玠智 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲（局長）

訴訟代理人 詹美燕

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部109年4月9日台財法字第10913908100號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

壹、本件被告代表人原為許慈美，訴訟進行中變更為宋秀玲，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第67頁），核無不合，應予准許。

貳、按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」「有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111

條第1項、第3項第2款分別定有明文。查原告於民國（下同）109年6月9日（本院收文日，下同）起訴時，訴之聲明原為：「一、原處分即復查決定（財政部臺北國稅局108年12月12日財北國稅法一字第1080043150號復查決定）及訴願決定（財政部109年4月9日台財法字第10913908100號，案號：第10900090號）不利原告部分均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」。嗣以111年8月22日行政更正聲明暨準備狀變更訴之聲明為：「一、訴願決定及原處分（含復查決定）關於核定原告100年度『合併結算申報課稅所得額』超過新臺幣2,703,625,760元部分均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」核其變更訴之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造前就本件實體爭點已為之攻擊防禦方法及證據資料之實效性，是基於程序經濟，本院認原告所為訴之變更，洵屬適當，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

原告100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：（一）原告子公司玉山商業銀行股份有限公司（下稱玉山銀行）、玉山綜合證券股份有限公司（下稱玉山證券）、玉山創業投資股份有限公司（下稱玉山創投）及玉山保險經紀人股份有限公司（下稱玉山保經）分別列報薪資支出新臺幣（下同）4,107,652,065元、327,820,104元、7,689,191元及74,954,316元，經被告依申報數核定，嗣原告申請分別更正為4,355,416,602元、341,180,205元、8,192,014元及76,515,973元，併本件審理。（二）子公司玉山證券列報「第58欄」（投資收益減除相關營業費用及利息支出後淨額；下稱「第58欄」）0元及停徵之證券、期貨交易所得（下稱「第99欄」）負133,498,870元，經被告分別核定為15,900,664元及負134,914,710元。（三）子公司玉山創投列報營業收入總額494,148,817元、「第58欄」0元及「第99欄」94,897,270元，經被告分別核定為53

01 4,407,119元、30,235,138元及81,264,121元。(四)列報  
02 合併結算申報所得額合計數3,300,298,807元、前10年核定  
03 合併營業虧損本年度扣除額293,959,768元及合併結算申報  
04 課稅所得額3,006,339,039元，經被告分別核定為3,389,38  
05 1,793元、111,871,533元及3,277,510,210元，嗣經更正玉  
06 山創投之兌換盈餘1,299,806元為0元，重行分別核定為3,38  
07 8,081,987元、111,871,533元及3,276,210,454元。原告不  
08 服，申請復查，嗣撤回玉山創投有關營業收入總額、「第58  
09 欄」及「第99欄」之復查，另申請更正前10年核定合併營業  
10 虧損本年度扣除額為421,694,411元，併本件審理。案經復  
11 查追認子公司玉山銀行、玉山證券、玉山創投及玉山保經薪  
12 資支出247,764,537元、13,360,101元、502,823元及1,561,  
13 657元，追減子公司玉山證券「第58欄」938元及「第99欄」  
14 426,364元，併同追減合併結算申報課稅所得額262,761,816  
15 元，其餘復查駁回。原告對前10年核定合併營業虧損本年度  
16 扣除額部分，仍表不服，提起訴願遭駁回，遂提起本件行政  
17 訴訟。

18 貳、本件原告主張：

19 一、衡酌所得稅法第39條立法意旨，其係為提高企業競爭能力及  
20 促進稅制公平合理，導入客觀淨所得原則概念，允許營利事  
21 業計算淨額所得時，得將稽徵機關核定之前10年內各期虧  
22 損，自本年純益額中扣除，不受切割期間課稅之限制，以符  
23 合跨期間之量能平等負擔，有利企業永續經營及課稅能力的  
24 正確衡量。該條文並未授權租稅主管機關可另將投資收益加  
25 回以減少可扣除金額之情形，亦無被告所稱造成雙重獲益之  
26 情形。

27 二、所得稅法第42條制定之目的係為避免同一稅捐客體遭受重複  
28 課稅，故所謂「不計入所得額課稅」係指該所得非為課稅所  
29 得之一部分；被告卻將轉投資收益認定為免稅所得，惟免稅  
30 所得本質上應係須計入課稅所得之項目，僅因國家欲扶植特  
31 殊產業或業務等緣故才給予的租稅優惠方屬之，與本件轉投

01 資收益不計入所得額課稅是出於避免重複課稅，二者性質不  
02 同，不應混為一談。

03 三、又稅法涉及課稅事實者，按司法院釋字第565、640號解釋意  
04 旨，僅容許有形式意義法律具體明確授權下，行政機關得在  
05 不逾越授權之範圍內，制定稅法法規命令以作為法律之補  
06 充，或將抽象法律具體化以利解釋適用。然而，被告本件以  
07 財政部66年3月9日台財稅第31580號函（下稱財政部66年3月  
08 9日函）所定「應將各該期依同法第42條規定免計入所得額  
09 之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘  
10 額，自本年度純益額中扣除」之旨，作為本件調整依據，並  
11 無法律明文，亦無法律授權，增加法律所無之課稅範圍，即  
12 與租稅法律主義相違背。

13 四、原告95年度核定虧損之其中122,418,421元，經被告以同年  
14 度免計入所得額之投資收益122,418,421元，予以抵減；97  
15 年度核定虧損之其中187,404,457元，亦經被告以同年度免  
16 計入所得額之投資收益187,404,457元，予以抵減。被告前  
17 開以投資收益抵減核定虧損之方式，造成原告本件「前10年  
18 核定合併營業虧損本年度扣除額」喪失309,822,878元（12  
19 2,418,421+187,404,457）之使用可能，致使本件「合併結  
20 算申報課稅所得額」之核定結果3,013,448,638元，係錯誤  
21 溢計309,822,878元，於法不合。

22 五、綜言之，被告本件就原告系爭合併營業虧損本年度扣除額30  
23 9,822,878元部分，不予認定，以致溢計本件「合併結算申  
24 報課稅所得額」309,822,878元，生有違誤。本件正確之  
25 「合併結算申報課稅所得額」應為2,703,625,760元（被告  
26 復查核定3,013,448,638元－原告請求撤銷309,822,878  
27 元），乃起訴請求撤銷被告所核定之「合併結算申報課稅所  
28 得額」其中309,822,878元部分，以維權益。

29 六、並聲明：

30 （一）訴願決定及原處分（含復查決定）關於核定原告100年度  
31 「合併結算申報課稅所得額」超過新臺幣2,703,625,760

元部分均撤銷。

(二) 訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、按所得稅法第24條第1項之規定，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。另行為時商業會計法第58條第1項、商業會計處理準則第34條、第39條亦分別規定「商業在同一會計年度內所發生之全部收益，減除同期之成本、費用及損失後之差額為該期稅前純益或純損」、「營業外收入及費用指本期內非因經常營業活動所發生之收入及費用，包括利息收入、利息費用、投資損益」、「本期純利或純損指本期之盈餘或虧損」。準此，投資收益依所得稅法第42條第1項規定而獲實質免稅之優惠，未計入當年度所得課稅，如於嗣後年度計算虧損可扣除金額時，未將該投資收益加回，則可扣除虧損金額勢將虛增，並造成投資收益取得年度與虧損扣除年度雙重獲益之情形，即有違課稅公平原則。從而，財政部66年3月9日函意旨，係將各該期依同法第42條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除，核與前開法條立法本旨及精神相符，且與租稅公平原則無違（最高行政法院105年度判字第661號判決參照）。

二、雖然，若按財政部93年7月5日台財稅字第0930453061號令釋（下稱財政部93年7月5日令）：「營利事業依金融控股公司法第49條及企業併購法第40條（現行第45條）規定合併辦理營利事業所得稅結算申報者，依規定扣除前5年（現為10年）核定合併營業虧損時，合併申報呈虧損之年度，合併申報各公司之投資收益合計數中，屬於獲配自合併申報公司間之投資收益部分，得免依本部66年3月9日台財稅第31580號函規定，先行抵減各該年度之核定合併營業虧損。」等旨，係基於依金融控股公司法第49條及企業併購法第45條規定選擇以併購母公司為納稅義務人，其合於規定之各本國子公

01 司，應全部納入合併辦理營利事業所得稅結算申報課稅所得  
02 額及應納稅額之計算、未分配盈餘及應加徵稅額之計算、營  
03 業虧損之扣除等，連結稅制下之各子公司以金控母公司為納  
04 稅義務人，屬同一納稅主體，故合併申報各公司彼此間相互  
05 投資所獲配之投資收益，尚非屬合併申報公司之外來收益，  
06 是按財政部93年7月5日令，於計算得扣除之以往年度合併營  
07 業虧損數時，屬於獲配自合併申報公司間之投資收益部分，  
08 得免依財政部66年3月9日函，先行抵減各該年度之核定合併  
09 營業虧損。至於非屬連結稅制之營利事業或採連結稅制之營  
10 利事業獲配屬於非連結營利事業之投資收益，因投資公司與  
11 被投資公司為不同之納稅主體，仍有財政部66年3月9日函之  
12 適用，併予敘明。

13 三、原告訴稱：應將以投資收益309,822,878元（95年度122,41  
14 8,421元+97年度187,404,457元）抵減之虧損扣除額予以追  
15 認一節，查財政部66年3月9日函係就所得稅法第39條所定  
16 「經該管稽徵機關核定之虧損」之核計為釋示，並無違反該  
17 條有限度盈虧互抵之法律規範意旨。又該函釋指明「應將各  
18 該期依同法第42條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減  
19 各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中  
20 扣除」，非指應將投資收益加入當年度純益額，故亦無違同  
21 法第42條投資收益不計入所得額課稅之立法設計。被告依所  
22 得稅法第39條等相關規定，核定原告95年度合併營業虧損於  
23 以後年度得扣除額為2,151,532,251元〔經稽徵機關核定之  
24 課稅所得額虧損2,278,062,739元－投資收益122,418,421元  
25 －因股權變動而改採個別申報之玉山證券投資信託股份有限  
26 公司之虧損4,112,067元〕、97年度合併營業虧損於以後年  
27 度得扣除額為242,058,397元（經稽徵機關核定之課稅所得額  
28 虧損429,462,854元－投資收益187,404,457元），並無不  
29 妥，原告主張，容屬誤解。

30 四、綜上，本件以原告95年度核定合併營業虧損於以後年度得扣  
31 除額2,151,532,251元、97年度核定合併營業虧損於以後年

01 度得扣除額242,058,397元，再因99年度核定已扣除2,281,7  
02 19,115元，乃核定本件之前10年核定合併營業虧損本年度扣  
03 除額為111,871,533元（2,151,532,251元＋242,058,397元  
04 －2,281,719,115元），並無不合，本件課稅處分應予維持  
05 等語，資為抗辯。

06 五、並聲明：

07 （一）駁回原告之訴。

08 （二）訴訟費用由原告負擔。

09 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

10 如事實概要欄所述之事實，業據提出被告106年4月5日更正  
11 核定通知書（參原處分卷第125頁）、查核說明（參原處分  
12 卷第118、111頁）、108年12月12日財北國稅法一字第10800  
13 43150號復查決定書（參原處分卷第800至779頁）、109年4  
14 月9日台財法字第10913908100號訴願決定（參本院卷第17至  
15 25頁）、被告審查結果增減金額變更比較表（參原處分卷第  
16 778至777頁）、復查決定應退稅額更正註銷單（參原處分卷  
17 第776頁）等本院卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正  
18 為兩造所不爭執，堪信為真。又原告已陳明其訴之聲明所稱  
19 「訴願決定及原處分（含復查決定）關於核定原告100年度  
20 『合併結算申報課稅所得額』超過新臺幣2,703,625,760元  
21 部分均撤銷。」，於本件係指被告將「前10年核定合併營業  
22 虧損本年度扣除額」僅核定為111,871,533元，而非原告主  
23 張之421,694,411元，以致被告就本件「合併結算申報課稅  
24 所得額」漏未減除309,822,878元部分（原告書狀參本院卷  
25 第462頁）。兩造之爭點厥為：

26 原告100年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事業  
27 所得稅結算申報，就其中「前10年核定合併營業虧損本年度  
28 扣除額」部分，原告主張其金額應達421,694,411元，被告  
29 予以核定為111,871,533元，不予認定其餘309,822,878元之  
30 虧損扣除額，是否適法？

31 伍、本院之判斷：

01 一、本件應適用之法條與法理：

02 (一) 所得稅法第39條第1項規定：「以往年度營業之虧損，不  
03 得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿  
04 據完備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報  
05 書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵  
06 機關核定之前10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，  
07 再行核課。」

08 (二) 營利事業依金融控股公司法第49條及企業併購法第40條規  
09 定合併辦理營利事業所得稅申報處理原則（下稱合併申報  
10 處理原則）第5點規定：「五、營業虧損之扣除規定：

11 (一) 合併申報前，各公司經稽徵機關核定尚未扣除之前  
12 5年內各期營業之虧損（以下稱個別營業虧損），得依所  
13 得稅法第39條但書規定，自各該公司當年度所得額中扣  
14 除。（二）自合併申報年度起，各公司當年度營業之所得  
15 額或虧損額，應相互抵銷，合併計算。其經合併計算抵銷  
16 之虧損額，不得再適用所得稅法第39條但書規定；其經合  
17 併計算後仍為虧損者（以下稱合併營業虧損），得依所得  
18 稅法第39條但書規定，自合併營業虧損發生年度起5年  
19 內，從當年度合併結算申報所得額中扣除。（三）合併申  
20 報後，子公司因股權變動而採個別申報時，該個別申報公  
21 司，得將經稽徵機關核定尚未扣除之前5年內各期合併營  
22 業虧損，逐年按該公司當期營業虧損額占合併申報各公司  
23 營業虧損額合計數之比例計算之金額，依所得稅法第39條  
24 但書規定，自合併營業虧損發生年度起5年內，於個別結  
25 算申報所得額中扣除。合併申報公司得就稽徵機關核定尚  
26 未扣除之前5年內各期合併營業虧損，減除上開個別申報  
27 公司依規定比例計算之金額後之餘額，繼續依前述（二）  
28 之規定扣除之。」第6點規定：「合併結算申報課稅所得  
29 額及應納稅額之計算規定：……（三）合併結算申報所得  
30 額，扣除合於所得稅法第39條但書規定之合併營業虧損後  
31 之餘額，為合併結算申報課稅所得額。（四）合併結算申

報課稅所得額，依規定稅率計算之應納稅額，為合併結算申報應納稅額。」

(三) 財政部66年3月9日台財稅第31580號函（下稱財政部66年3月9日函）：「公司組織之營利事業適用所得稅法第39條規定，自本年度純益額中扣除前3年（現為10年）各期核定虧損者，應將各該期依同法第42條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除。」

(四) 財政部93年7月5日台財稅字第0930453061號令（下稱財政部93年7月5日令）：「營利事業依金融控股公司法第49條及企業併購法第40條（現行第45條）規定合併辦理營利事業所得稅結算申報者，依規定扣除前5年（現為10年）核定合併營業虧損時，合併申報呈虧損之年度，合併申報各公司之投資收益合計數中，屬於獲配自合併申報公司間之投資收益部分，得免依本部66年3月9日台財稅第31580號函規定，先行抵減各該年度之核定合併營業虧損。」

## 二、本件爭執事項：

(一) 原告本件列報合併結算申報所得額合計數3,300,298,807元、前10年核定合併營業虧損本年度扣除額293,959,768元及合併結算申報課稅所得額3,006,339,039元（原告申報書參原處分卷第12頁）。案經被告調增原告本身之課稅所得68,206,579元（調整投資收益有關之營業費用及利息支出）、調增玉山銀行課稅所得3,454,596元（調整各項耗竭及攤提）、調增玉山證券課稅所得1,449,934元（調整免稅所得分攤營業費用及利息支出）、調增玉山創投課稅所得14,672,071元（調整營業收入及免稅所得分攤營業費用等），並調減前10年核定合併營業虧損本年度扣除額182,088,235元，乃於106年4月5日核定合併結算申報課稅所得額3,276,210,454元（原告申報數3,006,339,039元＋68,206,579元＋3,454,596元＋1,449,934元＋14,672,071

元+182,088,235元），此有被告106年4月5日更正核定通知書等附卷可稽（參原處分卷第125、118、111頁）。

（二）嗣就玉山創投有關營業收入總額、「第58欄」及「第99欄」，經被告分別核定為534,407,119元、30,235,138元及81,264,121元，連同其他項目，被告核定調增玉山創投課稅所得14,672,071元部分，原告於106年7月24日提起復查之申請（參原處分卷第604頁）。案經被告受理並為復查審核，原告則於復查審理期間，又另案於107年2月5日向被告申請追加列報子公司玉山銀行、玉山證券、玉山創投及玉山保經薪資支出247,764,537元、13,360,101元、502,823元及1,561,657元（參原處分卷第689頁），其等合計263,189,118元（247,764,537+13,360,101+502,823+1,561,657），被告亦予以併入復查審理範圍。

（三）嗣於被告復查審理期間內，原告又以108年9月27日玉山金總綜(財)字第1080000292號函（下稱原告108年9月27日函），向被告申請將「前10年核定合併營業虧損本年度扣除額」由原列報金額293,959,768元增加至421,694,411元（參原處分卷第762頁），被告亦予以併入復查審理範圍。此外，原告於前述108年9月27日函亦表明就上述玉山創投營業收入總額、「第58欄」、「第99欄」等核定結果，以及核定調增課稅所得14,672,071元部分，均「撤回」原告不服之聲明，不予爭執等旨在案。

（四）案經被告復查審理完竣，以108年12月12日財北國稅法一字第1080043150號復查決定，核定追認玉山銀行、玉山證券、玉山創投及玉山保經等公司之薪資支出分別為247,764,537元、13,360,101元、502,823元及1,561,657元，追減玉山證券「第58欄」938元及「第99欄」426,364元，併同追減合併結算申報課稅所得額262,761,816元，其餘復查駁回（參原處分卷第797頁）。亦即，原告申請追加列報子公司薪資支出共263,189,118元，被告復查准予追認，兩造就此並無爭執。再者，基於玉山證券增加薪資支

01 出（營業費用）之列報，被告復查重新核算免稅所得應分  
02 攤之營業費用，並據以追減玉山證券「第58欄」938元及  
03 「第99欄」426,364元（參原處分卷第780頁），兩造就此  
04 亦無爭執。是以，被告復查追減合併結算申報課稅所得額  
05 262,761,816元（薪資支出263,189,118元－玉山證券「第  
06 58欄」938元－玉山證券「第99欄」426,364元），並非本  
07 件爭執事項。

08 （五）綜言之，原告本件列報合併結算申報課稅所得額3,006,33  
09 9,039元（原告申報書參原處分卷第12頁），案經被告復  
10 查，維持原核定調增原告本身之課稅所得68,206,579元、  
11 調增玉山銀行課稅所得3,454,596元、調增玉山證券課稅  
12 所得1,449,934元、調增玉山創投課稅所得14,672,071  
13 元、調減前10年核定合併營業虧損本年度扣除額182,088,  
14 235元（原告原列報293,959,768元－被告核定111,871,53  
15 3元）等事項；並再追認原告子公司薪資支出共263,189,1  
16 18元、追減玉山證券「第58欄」938元、追減玉山證券  
17 「第99欄」426,364元，被告復查最終核定原告本年度  
18 「合併結算申報課稅所得額」為3,013,448,638元（原告  
19 列報3,006,339,039元＋68,206,579元＋3,454,596元＋1,  
20 449,934元＋14,672,071元＋182,088,235元－263,189,11  
21 8元＋938元＋426,364元），並據以核定本件應納稅額為5  
22 12,286,268元（合併結算申報課稅所得額3,013,448,638  
23 元×稅率17%）（參原處分卷第797、789、776頁）。

24 （六）原告就被告上開調整事項，僅係爭執「前10年核定合併營  
25 業虧損本年度扣除額」此一項目，原告主張本年度營業虧  
26 損扣除額應高達421,694,411元，被告卻僅准許其中111,8  
27 71,533元之列報，不予認定其餘309,822,878元之扣除  
28 額，致使被告所認「合併結算申報課稅所得額」3,013,44  
29 8,638元，漏未減除309,822,878元，應認被告此部分課稅  
30 所得額309,822,878元之核定，與法不合，而為本件爭  
31 執。至於本件就其餘「合併結算申報課稅所得額」2,703,

625,760元之核定（被告復查核定3,013,448,638元—原告爭執309,822,878元），兩造則未有爭執，合先敘明（準備程序筆錄參本院卷第123至125頁）。

三、被告就本件「前10年核定合併營業虧損本年度扣除額」，予以核定為111,871,533元，不予認定其餘309,822,878元，核無違誤：

（一）經查，原告100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，案經被告復查核定「合併結算申報所得額合計數」3,125,320,171元，及「前10年核定合併營業虧損本年度扣除額」111,871,533元（參原處分卷第779頁），再據以核定「合併結算申報課稅所得額」3,013,448,638元（3,125,320,171—111,871,533）。原告於本件，僅就前開「前10年核定合併營業虧損本年度扣除額」111,871,533元之核定，相較於原告所主張421,694,411元，仍有309,822,878元之差異，致使原告本年度「合併結算申報課稅所得額」未能再予減除309,822,878元，而為不服之聲明；至於本件就「合併結算申報所得額合計數」3,125,320,171元之核定結果，兩造則未有爭執（兩造書狀參本院卷第459、462頁）。

（二）次查，就被告核定本件「前10年核定合併營業虧損本年度扣除額」而言，係因被告依所得稅法第39條等相關規定，核定原告95年度合併營業虧損於以後年度得扣除額為2,151,532,251元〔經稽徵機關核定之課稅所得額虧損2,278,062,739元—投資收益122,418,421元—因股權變動而改採個別申報之玉山證券投資信託股份有限公司之虧損4,112,067元〕、97年度合併營業虧損於以後年度得扣除額為242,058,397元（經稽徵機關核定之課稅所得額虧損429,462,854元—投資收益187,404,457元），再因99年度核定已扣除2,281,719,115元，被告最終乃核定本件「前10年核定合併營業虧損本年度扣除額」為111,871,533元（2,151,532,251+242,058,397—2,281,719,115），此有原告95年

01 度及97年度營業虧損明細表、被告99年度核定通知書、本  
02 件復查決定金額之列表等附卷可稽（參原處分卷第752、7  
03 51、105、779）。此外，兩造就前述95年度、97年度不計  
04 入所得課稅之投資收益分別為122,418,421元、187,404,4  
05 57元之金額計算，亦未有爭執（準備程序筆錄等參本院卷  
06 第124至125、463頁）。

07 （三）又查，按所得稅法第39條所稱之「虧損」，依同法第24條  
08 第1項規定，應以其本年度收入總額減除各項成本費用、  
09 損失及稅捐計算。所稱「收入總額」應包括免稅收入及應  
10 稅收入在內；因同法第42條第1項規定投資收益不計入所  
11 得額課稅，故經稽徵機關核定之營利事業所得稅結算申報  
12 核定通知書上各期核定虧損數，即未包含當期投資收益不  
13 計入所得額部分，故在核定通知書上所列之盈虧核定數，  
14 並非實際營業上之盈虧，則適用所得稅法第39條第1項但  
15 書規定時，即不能徒以過往年度之核定通知書所載之核定  
16 結果為據。本件所涉95年度、97年度，係分別有不計入所  
17 得課稅之投資收益122,418,421元、187,404,457元，亦屬  
18 營利事業之所得，於計算各該年度營業之虧損時，自應將  
19 此等收益計入判斷，始符「營業之虧損」之意義。是以，  
20 財政部66年3月9日函是建立於所得稅法第39條所稱之「虧  
21 損」係指「營業之虧損」而為之函釋，自無違反前開法律  
22 規定。再者，該函釋指明「應將各該期依同法第42條規定  
23 免計入所得額之投資收益，先行抵減各期之核定虧損後，  
24 再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除」，非指應將投  
25 資收益加入當年度純益額，故並無違同法第42條投資收益  
26 不計入所得額課稅之立法設計。從而，上述66年3月9日函  
27 乃係財政部本於主管機關地位就適用所得稅法第39條所為  
28 釋示，其為闡明法規之原意，核與所得稅法第39條立法意  
29 旨相符，並未逾越法律規定，被告予以適用，於法尚無不  
30 合（最高行政法院105年判字第661號判決意旨參照）。

01 (四) 綜言之，被告本件按財政部66年3月9日函所定，將上述不  
02 計入所得課稅之投資收益122,418,421元、187,404,457  
03 元，先行抵減各期之核定虧損後，再以虧損之餘額111,87  
04 1,533元，自本年度純益額3,125,320,171元中扣除，最終  
05 核定本件「合併結算申報課稅所得額」為3,013,448,638  
06 元(3,125,320,171-111,871,533)，核無違誤，應予維  
07 持。

08 (五) 至於原告主張：被告按財政部66年3月9日函所為上開核  
09 定，係違反所得稅法第39條第1項但書跨期間盈虧互抵之  
10 意旨、且牴觸同法第42條投資收益不計入所得額之意旨，  
11 並亦違反租稅法律主義云云；惟查：

- 12 1、按所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計  
13 算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐  
14 後之純益額為所得額。」第39條第1項規定：「以往年度  
15 營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事  
16 業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第77  
17 條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，  
18 得將經該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損，自本年純  
19 益額中扣除後，再行核課。」準此，營利事業所得之計  
20 算，係以本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐  
21 後之純益額為所得額，以往年度營業之虧損，原則上不得  
22 列入本年度計算，惟於符合同法第39條第1項但書特定要  
23 件之情形，即「公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完  
24 備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或  
25 經會計師查核簽證，並如期申報者」的優良營利事業，則  
26 例外容許得將經稽徵機關核定之「前10年內各期虧損」，  
27 作為列報跨年度盈虧互抵年度（即本年度）之全年所得額  
28 （即純益額）之扣除額，再行核課營利事業所得稅。申言  
29 之，所得稅法第39條第1項但書規定為年度課稅原則之例  
30 外，係基於正確衡量營利事業之稅負能力，而使符合特定  
31 條件（即會計帳冊簿據完備等）之營利事業，得於本年度

01 認列以往年度營業之虧損，以適度放寬年度課稅原則，並  
02 藉此提高企業競爭能力。又因所得稅法第39條第1項但書  
03 規定「前10年內各期虧損」之內涵，所得稅法並無明文，  
04 尚須經該管稽徵機關核定後，始得將之（即前10年內各期  
05 虧損）自本年度純益額中扣除，以核算本年度課稅所得  
06 額。是該管稽徵機關就營利事業「前10年內各期虧損」之  
07 核定，乃營利事業列報跨年度盈虧互抵之年度，課稅所得  
08 額應如何認列之前提。稽徵機關之上級機關財政部為明確  
09 核定之基準，乃以系爭66年3月9日函就「經該管稽徵機關  
10 核定之虧損」之核計為釋示，明示各期虧損之計算，應將  
11 各期依所得稅法第42條規定不（免）計入所得額之投資收  
12 益，先行抵減各該期虧損數，以利該管稽徵機關行使核定  
13 權（憲法法庭111年憲判字第5號判決意旨參照）。是認，  
14 系爭66年3月9日函係為體現跨期間盈虧互抵之稅負能力衡  
15 量所為釋示，與所得稅法第39條允許有限度跨期間盈虧互  
16 抵之旨，尚無違背。原告所稱系爭66年3月9日函違反跨期  
17 間盈虧互抵云云，容有誤會，難以採據。

- 18 2、行為時所得稅法第42條第1項規定：「公司組織之營利事  
19 業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈  
20 餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依第66條  
21 之3規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」依其立法  
22 理由所謂：「……無論營利事業轉投資層次之多寡，該投  
23 資收益僅在最終被投資事業階段，課徵一次營利事業所得  
24 稅，由於營利事業之轉投資收益不計入所得額課稅，自應  
25 計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額，俟盈餘分配予個人股東  
26 時，由個人股東併計其綜合所得總額課稅並予以扣抵，  
27 ……」（立法院公報第86卷第57會期院會紀錄第37頁至第  
28 38頁參照）。可知，行為時所得稅法第42條規定之立法目  
29 的，並非為避免就同一租稅客體對同一租稅主體之重複課  
30 徵所得稅。該條規定係因應87年1月1日施行之兩稅合一  
31 制，使投資收益於營利事業獲配階段不計入所得額課稅，

01 及將可扣抵稅額計入股東可扣抵稅額帳戶餘額，以避免營  
02 利事業與個人股東間因盈餘分派致所得稅之雙重負擔，俾  
03 達成兩稅合一制最終由個人股東負擔投資收益稅負之目  
04 的。是在兩稅合一制下，營利事業獲配之投資收益，必需  
05 透過營利事業之分派盈餘，將投資收益全額併同股東可扣  
06 抵稅額最終分配予個人股東，始能達成兩稅合一制就投資  
07 收益最終由個人股東負擔較高稅率綜合所得稅（所得稅法  
08 第5條規定參照；且參照立法院公報第85卷第50期委員會  
09 紀錄第283頁，兩稅合一制修法時，我國約有半數以上之  
10 股利所得屬適用30%及40%個人所得稅稅率者所有）之目  
11 的；亦是在此獲配投資收益後分派盈餘之必需過程前提  
12 下，考量營利事業間投資收益稅負之雙重負擔對徵納雙方  
13 在課徵與申報程序之勞費，以及因投資收益稅負最終由個  
14 人股東負擔所產生之可能效益，於兩稅合一制，行為時所  
15 得稅法第42條第1項規定，仍對營利事業獲配之投資收益  
16 為不計入所得額課稅之規定（憲法法庭111年憲判字第5號  
17 判決意旨參照）。

- 18 3、財政部66年3月9日函：「公司組織之營利事業適用所得稅  
19 法第39條規定，自本年度純益額中扣除前3年各期核定虧  
20 損者，應將各該期依同法第42條規定免計入所得額之投資  
21 收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，  
22 自本年度純益額中扣除。」（3年之規定，98年1月21日修  
23 正公布後之現行規定為10年）。依所得稅法第39條第1項  
24 但書規定，「前10年內各期虧損」應先經核定，則得自本  
25 年度純益額中扣除之「前10年內各期虧損」，尚非逕指營  
26 利事業於以前各該虧損年度之營利事業所得稅結算申報經  
27 核認之虧損數。是以，基於核定基準之明確化，財政部66  
28 年3月9日函乃就所得稅法第39條第1項但書所定「經該管  
29 稽徵機關核定之虧損」之核計為釋示，明示各期虧損之計  
30 算，應將各期依行為時所得稅法第42條規定不計入所得額  
31 之投資收益，先行抵減各該期虧損數，以利該管稽徵機關

行使核定權。然該「前10年內各期虧損」既係本年度純益額之扣除額，用以核算本年度課稅所得額，無涉本年度純益額之計算，則依財政部66年3月9日函所為「前10年內各期虧損」之核定，並不會有將以前年度之投資收益計入本年度純益額（即全年所得額），致生牴觸行為時所得稅法第42條所規定不計入全年所得額之情事（憲法法庭111年憲判字第5號判決意旨參照）。是以，原告所稱系爭66年3月9日函係牴觸所得稅法第42條意旨云云，容有誤會，難以採據。

4、再者，行為時所得稅法第42條所規定之投資收益，就獲配之營利事業言，仍屬其收入，且因此等投資收益於獲配年度並未計入該營利事業之所得額課稅，是營利事業於獲配投資收益年度，雖年度營利事業所得稅結算申報經核定結果係屬虧損，但該虧損數既未將該投資收益計入，即非該營利事業之實際營業虧損；況營利事業投資於其他營利事業之原出資額折減之已實現投資損失，於年度營利事業所得稅結算申報係得列報為成本費用減除（營利事業所得稅查核準則第99條規定參照）。故財政部66年3月9日函核係基於正確衡量營利事業實際營業盈虧所示之實質稅負能力，乃釋示應將前10年內各該虧損年度依行為時所得稅法第42條規定不計入所得額之投資收益，先抵減各該期之虧損數，以營利事業之實際營業虧損，核定所得稅法第39條第1項但書規定之「前10年內各期虧損」，既未逾越「前10年內各期虧損」可能解釋範圍，且尚能符合所得稅法第39條第1項但書規定適度放寬年度課稅原則以正確衡量稅負能力之立法目的，而與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸（憲法法庭111年憲判字第5號判決意旨參照）。則原告所稱系爭66年3月9日函係違反租稅法律主義云云，容有誤會，難以採據。

5、固然財政部74年7月6日台財稅字第18503號函（下稱74年7月6日函）及76年9月22日台財稅字第7585901號函（下稱7

6年9月22日函），分別釋示稽徵機關於核定所得稅法第39條第1項但書所規定之各期虧損時，就營利事業於各該虧損年度如有暫停課徵營利事業所得稅之證券交易所得或免納所得稅之土地交易所得，無須先予抵減各該虧損年度所核定之虧損數。惟查，各類實質上具免納所得稅效果之事項，既各有其稅制設計需求及立法目的，故稽徵機關為所得稅法第39條第1項但書所規定「前10年內各期虧損」之核定時，是否先行抵減各該虧損年度所核定之虧損數，自應各別判斷，是財政部就此類所得，所為如何核定「前10年內各期虧損」之函釋間，其規範事項各不相同，尚不生違反憲法第7條平等原則之問題。況所得稅法第4條之1之停徵證券交易所得之營利事業所得稅規定，核係為簡化稽徵手續之目的而為（立法院公報第78卷第104期院會紀錄第134頁參照），並有就此等資本利得之所得類型免納所得稅之租稅優惠性質。另所得稅法第4條第1項第16款所以規定土地交易所得免納所得稅，則是因該土地交易所得已課徵土地增值稅（立法院公報第51卷第30會期第10期第16頁、第52卷第30會期第14期第38頁參照），即為避免就同一租稅客體對同一租稅主體課徵同屬所得類稅捐（所得稅、土地增值稅）之重複課稅而為；且上述財政部74年7月6日函與76年9月22日函亦同時揭示證券交易損失及出售土地損失，均不得併計虧損（所得稅法第4條之1及同法施行細則第8條之4規定參照）。故財政部66年3月9日函與74年7月6日函、76年9月22日函間，乃基於不同事物所為之釋示，自不生違反憲法第7條平等原則之問題（憲法法庭111年憲判字第5號判決意旨參照）。

- 6、至於財政部93年7月5日令：「營利事業依金融控股公司法第49條及企業併購法第40條（現行第45條）規定合併辦理營利事業所得稅結算申報者，依規定扣除前5年（現為10年）核定合併營業虧損時，合併申報呈虧損之年度，合併申報各公司之投資收益合計數中，屬於獲配自合併申報公

司間之投資收益部分，得免依本部66年3月9日台財稅第31580號函規定，先行抵減各該年度之核定合併營業虧損。」等旨，係基於依金融控股公司法第49條及企業併購法第45條規定選擇以併購母公司為納稅義務人，其合於規定之各本國子公司，應全部納入合併辦理營利事業所得稅結算申報課稅所得額及應納稅額之計算、未分配盈餘及應加徵稅額之計算、營業虧損之扣除等，納入合併申報各子公司以併購母公司為納稅義務人，歸屬於同一納稅主體內，故合併申報各公司彼此間相互投資所獲配之投資收益，尚非屬該合併申報公司所增加之外來收益，是財政部93年7月5日令釋意旨，於計算得扣除之以往年度合併營業虧損數時，屬於獲配自合併申報公司內部間之投資收益部分（非屬外來收益），得免依該部66年3月9日函先行抵減各該年度之核定合併營業虧損，此與美國連結稅制消除合併申報公司間相關收益之原則，尚屬一致（最高行政法院105年度判字第661號判決意旨參照）。至於非屬連結稅制之營利事業或採連結稅制之營利事業獲配非連結營利事業之投資收益，因投資公司與被投資公司為不同之納稅主體，仍有該部66年3月9日函之適用。是認，財政部93年7月5日令就獲配自合併申報公司間之投資收益部分，得免依該部66年3月9日函規定先行抵減營業虧損等旨，亦係就不同事物所為之釋示，亦不生違反憲法第7條平等原則之問題。又本件系爭投資收益309,822,878元既屬原告及連結申報子公司取自其他非連結公司者（原告書狀參本院卷第463頁），則被告認定仍有財政部66年3月9日函先行抵減營業虧損之適用，經核亦無不合。

7、再者，財政部66年3月9日函業經憲法法庭111年憲判字第5號判決，認該函係為協助下級稽徵機關行使所得稅法第39條第1項但書規定授予之核定權，所為之釋示，其釋示未逾越同條但書所規定「前10年內各期虧損」之可能解釋範圍，且符合該規定適度放寬年度課稅原則以正確衡量稅負

能力之立法目的，與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸；亦不生違反憲法第7條平等原則之問題。原告主張財政部66年3月9日函增加所得稅法第39條所無之規定，其限縮可扣抵之虧損，擴大對原告之課稅範圍，已然涉及變更租稅客體之範圍，逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，亦有違所得稅法第39條第1項但書及同法第42條規範意旨云云，容有誤會，自無足採（最高行政法院110年度上字第270號判決意旨參照）。

（六）原告另又主張：財政部66年3月9日函作成時，金融控股公司法尚不存在，是本件無從適用該函釋；又該函釋僅能適用於扣除「前3年」各期核定虧損，惟本件係100年度營所稅事件，而95年度之營業虧損已逾3年，顯非財政部66年函「前3年」之範圍所及，應認本件亦無從適用該函釋云云；惟查：

1、揆諸金融控股公司法第49條（連結稅制）規定「金融控股公司持有本國子公司股份，達已發行股份總數90%者，得……選擇以金融控股公司為納稅義務人，依所得稅法相關規定合併辦理營利事業所得稅結算申報」等旨，足見金控公司選擇採用連結稅制者，即應「依所得稅法相關規定」合併辦理結算申報，又所得稅法第39條及財政部66年3月9日函（為協助下級稽徵機關行使所得稅法第39條第1項但書規定授予之核定權，所為之釋示），均屬「所得稅法相關規定」之一環，則本件連結稅制所涉「前10年核定合併營業虧損本年度扣除額」之認定，被告援引適用所得稅法第39條及財政部66年3月9日函等相關規定，核與金融控股公司法第49條「依所得稅法相關規定」合併辦理結算申報之規範意旨，並無不合。原告主張金融控股公司法既係90年7月9日始公布施行，即僅能適用90年7月9日以後公布施行之所得稅法相關規定為核課準據，應認本件並無財政部66年3月9日函之適用餘地云云，實屬原告個人主觀歧異見解，不足憑採。

01 2、又按財政部66年3月9日函釋意旨，公司適用所得稅法第39  
02 條規定，自本年度純益額中扣除「以前年度」各期核定虧  
03 損者，應將各該期依同法第42條規定免計入所得額之投資  
04 收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，  
05 自本年度純益額中扣除。雖然，財政部66年3月9日函就  
06 「以前年度」之範圍，原係按舊法規定，以「前3年」為  
07 限，惟所得稅法第39條歷經多次修正後，已將跨年度盈虧  
08 互抵放寬為「前10年」各期核定虧損，則財政部66年3月9  
09 日函既係協助稽徵機關行使所得稅法第39條核定權所為釋  
10 示，其就「以前年度」各期核定虧損部分，自應順應新法  
11 予以放寬為「前10年」，並無必要拘泥侷限於舊法之「前  
12 3年」範圍。並且，憲法法庭111年憲判字第5號判決針對  
13 財政部66年3月9日函（系爭函），亦闡明「系爭函乃為協  
14 助下級稽徵機關行使所得稅法第39條第1項但書規定授予  
15 之核定權，所為之釋示，其釋示未逾越同但書所規定『前  
16 10年內各期虧損』之可能解釋範圍，且符合該規定適度放  
17 寬年度課稅原則以正確衡量稅負能力之立法目的，與憲法  
18 第19條租稅法律主義尚無牴觸；亦不生違反憲法第7條平  
19 等原則之問題。」等旨，足見財政部66年3月9日函之適  
20 用，已放寬至「前10年」內各期虧損，並非侷限於「前3  
21 年」內各期虧損。則原告未慮及法制更新，仍僵化拘泥於  
22 已汰除之舊法「前3年」限制，並主張本件95年度之營業  
23 虧損已逾3年，本件即無財政部66年3月9日函之適用餘地  
24 云云，係有誤會，難以採據。

25 （七）原告並又主張：原告本件之各子公司相互間，並無控制從  
26 屬關係，各子公司彼此間於經濟實質上並無同一性可言，  
27 本件將97年度玉山證券、玉山創投取得非合併申報之他公  
28 司之投資收益，用以抵減玉山銀行之營業虧損，於法即有  
29 不合云云；惟查：

30 1、按金融控股公司法第49條（連結稅制）規定：「金融控股  
31 公司持有本國子公司股份，達已發行股份總數90%者，

得……選擇以金融控股公司為納稅義務人，依所得稅法相關規定合併辦理營利事業所得稅結算申報」其立法理由並載稱：「金融控股公司與其持有90%股份之子公司，已為經濟上之同一實體，與公司內部部門無異」等旨，揆其意旨係基於金控公司與其持股90%以上之子公司，已為經濟上之同一實體，與一般公司因內部部門互相依存而相互抵銷各部門盈虧，為合併計算以總結整體稅捐負擔能力情形，並無二致，是乃立法允許金控公司可以選擇採取連結稅制，將金控母公司與連結之數個子公司整體視為同一納稅主體，依所得稅法相關規定合併辦理營所稅結算申報。次按合併申報處理原則第5點所定「自合併申報年度起，各公司當年度營業之所得額或虧損額，應『相互抵銷，合併計算』」，再按前開處理原則第6點所定「合併結算申報所得額，扣除……『合併營業虧損』後之餘額，為『合併』結算申報課稅所得額」等合併計算意旨，可知採用連結稅制者，所連結數個公司之當年度所得額或虧損額，應相互抵銷合併計算，並且「合併」結算申報所得額項下，係扣除「合併」計算之營業虧損，而得出「合併」結算申報課稅所得額。

- 2、再觀之本件100年度採用連結稅制之合併結算申報，原告亦係將玉山保經所得額553,121,832元、玉山銀行所得額3,219,241,266元、玉山證券所得額245,236,619元、玉山創投虧損額16,958,080元、玉山金控虧損額700,342,830元，全部相互抵銷合併計算，成為「合併」結算申報所得額3,300,298,807元（553,121,832 + 3,219,241,266 + 245,236,619 - 16,958,080 - 700,342,830），並再減除「合併」計算之營業虧損扣除額293,959,768元（原告連結稅制申報書參原處分卷第12頁），以致原告自行列報100年度「合併」結算申報課稅所得額為3,006,339,039元（3,300,298,807 - 293,959,768），益見連結稅制採取整體盈虧「合併計算」之意旨。則原告主張縱使其子公司玉山銀

01 行97年度產生營業虧損693,470,363元，然玉山證券97年  
02 度所得額（投資收益）18,693,900元部分，及玉山創投97  
03 年度所得額（投資收益）32,031,901元部分（參本院卷第  
04 441頁），亦不得與玉山銀行之營業虧損相互抵銷合併計  
05 算，被告予以合併計算，造成原告100年度可使用之97年  
06 度合併營業虧損不當縮減50,725,801元（18,693,900+3  
07 2,031,901），於法不合云云，核係原告就連結稅制有所  
08 誤會，亦難採據。

09 四、是認，被告本件核定「合併結算申報所得額合計數」3,125,  
10 320,171元，及「前10年核定合併營業虧損本年度扣除額」1  
11 11,871,533元，並據以核定本年度「合併結算申報課稅所得  
12 額」3,013,448,638元（即就虧損扣除額之計算，無需再扣  
13 減95年度、97年度之不計入所得課稅之投資收益，共309,82  
14 2,878元）及應納稅額512,286,268元，核無違誤，應予維  
15 持。

16 五、綜上，原告所訴，核無足採。從而，原處分並無不法，訴願  
17 決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決  
18 定及原處分就100年度合併結算申報課稅所得額超過2,703,6  
19 25,760元部分（即3,013,448,638－309,822,878＝2,703,62  
20 5,760），為無理由，應予駁回。

21 六、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法，經核與判決  
22 結果不生影響，故無逐一論述之必要，併此敘明。

23 據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項  
24 前段，判決如主文。

25 中 華 民 國 11 年 11 月 24 日

26 臺北高等行政法院第五庭

27 審判長法 官 陳心弘

28 法 官 林妙黛

29 法 官 畢乃俊

30 一、上為正本係照原本作成。

- 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
- 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）
- 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

| 得不委任律師為訴訟代理人之情形                                                     | 所需要件                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人                                           | 1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。<br>2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。<br>3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。                                |
| (二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人                             | 1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。<br>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。<br>4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。 |
| 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。 |                                                                                                                                                            |

01 中 華 民 國 111 年 11 月 24 日  
02 書記官 李依穎