

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第1562號

111年8月18日辯論終結

原告 兆豐金融控股股份有限公司
代表人 張兆順（董事長）
訴訟代理人 陳惠明會計師（兼送達代收人）
張憲瑋律師

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，原告不服財政部中華民國110年10月28日台財法字第11013937250號（案號：第11000647號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（即復查決定）關於否准原告列報兆豐國際證券投資信託股份有限公司102年度前10年核定虧損扣除額新臺幣3,508萬9,510元部分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

（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）原告於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，經被告分別核定為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，被告均依申報數核定；兆豐產險列報其他收入3,118萬2,893元，被告依申報數核定；3. 兆豐證券、兆豐票券分別列報停徵的證券、期貨交易所得7801萬2,553元及4億3,866萬3,526元，經被告分別核定為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，經被告核定為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，經被告核定為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。原告不服，申請復查，被告以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元及追減停徵的證券、期貨交易所得15萬9,368

01 元；兆豐產險追認薪資支出2,748萬1,789元及其他收入16萬
02 6,262元；兆豐資管、兆豐保代及兆豐投信分別追認薪資支
03 出126萬823元、80萬3,602元及339萬1,060元；併同追減合
04 併結算申報所得額1億7,345萬1,272元、追認合併結算申報
05 境外所得可扣抵稅額3,851萬6,085元、追減合併申報基本稅
06 額與一般稅額的差額9,840萬9,052元；其餘復查駁回。原告
07 就上開4.兆豐投信列報前10年核定虧損本年度扣除額3,508
08 萬9,510元，經被告核定為0元部分仍有不服，經訴願決定駁
09 回後，提起本件行政訴訟。

10 二、原告起訴主張及聲明：

11 (一)主張要旨：

12 1.本件應得適用98年1月21日修正施行的所得稅法（下稱行為
13 時所得稅法）第39條規定：

14 (1)原國際投信經被告核定95年度虧損額13億2,788萬1,495元，
15 後來於96年度與原兆豐投信合併，合併且更名後的兆豐投信
16 依89年12月13日制定公布的金併法（下稱行為時金併法）第
17 17條第2項規定計算前5年虧損扣抵數額，得扣除的虧損額為
18 8億1,956萬8,458元。後來所得稅法第39條規定於98年1月21
19 日修正。由於原國際投信前開虧損扣除額是96年度依行為時
20 金併法第17條第2項規定計算，符合會計帳冊簿據完備、虧
21 損及申報扣除年度均經會計師查核簽證、如期申報等要件，
22 依行為時所得稅法第39條第2項規定，兆豐投信得將自身未
23 依法扣除完畢之前10年內各期虧損於本年度純益額中扣除，
24 並無違誤，被告否准認列，有違行為時所得稅法第39條第1
25 項但書規定意旨。

26 (2)行為時金併法第17條與91年2月6日制定公布的企業併購法
27 （下稱行為時企併法）第38條規定未與行為時所得稅法第39
28 條規定同步修正，將虧損扣除年限延長為10年，核屬立法疏
29 漏，亦有違金併法立法精神。司法院釋字第427號解釋是針
30 對財政部66年9月6日台財稅字第35995號函釋（下稱財政部6
31 6年9月6日函釋）為之，該函釋是說明「不得扣除因合併而

01 消滅之公司前3年內經該管稽徵機關查帳核定之虧損」。惟
02 本件為存續公司抵減自身以往年度的虧損，並非司法院大法官
03 釋字第427號解釋理由書所解釋承受消滅公司虧損扣抵數
04 額的情況，不可一概而論。又參酌最高行政法院108年度判
05 字第263號判決意旨，對於存續公司自身於合併前的虧損，
06 由於仍屬同一公司，合併前後的法人格並無更易，自得依行
07 為時所得稅法第39條規定申報扣除。

08 2.本件不應強制適用行為時金併法第17條第2項規定；縱認應
09 予適用，就行為時金併法第17條第2項漏未規範的6至10年虧
10 損部分，應回歸適用行為時所得稅法第39條規定：

11 (1)行為時金併法第17條第2項規定「得」字，表示非強制性規
12 範，納稅義務人有選擇的權利。又依本院106年度訴字第174
13 3號判決意旨，如認公司合併發生於104年7月8日企業併購法
14 （下稱修正後企併法）修正增訂第43條第1項規定前，即應
15 一律適用行為時企併法第38條第1項規定申報虧損扣除，則
16 行為時所得稅法第39條第1項規定將毫無適用餘地，造成公
17 司一經合併，原得列報的前10年虧損扣除額，於超過5年部
18 分，因適用行為時企併法第38條第1項規定，反而不得申報
19 扣除，公司因合併而產生租稅上的不利益，顯與企併法立法
20 意旨有悖。因此，合併後的存續公司於申報營利事業所得稅
21 時，應容許其選擇適用較有利的行為時所得稅法第39條第1
22 項規定。此於金併法的適用亦同。

23 (2)縱認行為時金併法第17條第2項規定為行為時所得稅法第39
24 條規定的特別法，應優先適用，也應認為優先適用的範圍僅
25 限於得承受之虧損扣除額的比例計算，而不及於虧損扣除年
26 限的規範。換言之，行為時金併法第17條第2項規定僅規範
27 參與合併公司前5年的虧損如何承受，並未規範前6至10年的
28 虧損，況參酌104年12月9日修正後金併法（下稱修正後金併
29 法）第13條第2項規定意旨，就此部分應回歸適用行為時所
30 得稅法第39條第1項但書規定，方屬合理。

01 3.行為時金併法第17條第2項及行為時所得稅法第39條第1項但
02 書規定不應過度限縮解釋，否則有違量能原則及客觀淨所得
03 原則：

04 (1)行為時所得稅法第39條第1項但書規定並非租稅優惠，而是
05 貫徹客觀淨所得原則，維持量能課稅的必要規範。被告援引
06 最高行政法院108年度大字第3號裁定內容，是稽徵機關適用
07 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
08 本所得額的海外期貨財產交易所得時，是否得扣除相對應損
09 失所表示的見解，核屬個人綜合所得稅案件，與本件適用行
10 為時所得稅法第39條規定不同。又觀察行為時所得稅法第39
11 條規定歷次修正，立法者將跨期間虧損扣抵自3年、5年，調
12 整至目前的10年，則該客觀淨所得的年限計算即不得因企業
13 合併而受影響。金併法在權衡摒除併購障礙及防杜專以享受
14 虧損扣除而進行併購的情形，已按持股比例限縮合併後得扣
15 除的虧損數額，被告不應再為限縮解釋，否則即悖離量能課
16 稅原則。

17 (2)原國際投信及原兆豐投信於合併前即為原告共同控制的個
18 體，該合併僅為組織重組，股東的經濟實質未有變動，對原
19 告而言，所持有的主體也未有變動，且虧損扣除額皆是源自
20 存續公司即原國際投信以往年度的虧損，實非行為時金併法
21 第17條所欲防杜專以享受虧損扣除而進行的併購。被告不應
22 對行為時所得稅法第39條第1項但書規定為限縮解釋，損及
23 原告及兆豐投信應享有之前10年虧損扣抵權益。

24 (二)聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）關於否准列報兆豐
25 投信102年度核定前10年虧損扣除額3,508萬9,510元部分均
26 撤銷。

27 三、被告答辯及聲明：

28 (一)答辯要旨：

29 1.依司法院釋字第427號解釋理由書可知，大法官於解釋財政
30 部66年9月6日函釋同時，亦闡明78年12月30日修正公布的所
31 得稅法第39條但書規定旨在建立誠實申報納稅制度，其扣除

01 虧損只適用於可扣除期間內未發生公司合併的情形，若公司
02 合併，則應以合併基準時為準，更始計算合併後公司的盈
03 虧，不得追溯扣除合併前各該公司的虧損。是以，不論存續
04 公司或消滅公司經稽徵機關查帳核定的虧損均不得於合併後
05 繼續扣除。又關於存續公司經稽徵機關查帳核定的虧損不得
06 於合併後繼續扣除，亦有最高行政法院92年度判字第808號
07 及95年度判字第1134號判決可資參照。

08 2.依中央法規標準法第16條規定及行為時金併法第2條第1項規
09 定可知，金融機構合併，金併法是居於特別法地位，自應優
10 先適用。又金併法雖為租稅優惠的特別法，然金併法第2條
11 並未如同其他租稅優惠特別法，除規定其優先地位外，且有
12 「較本條例更有利者，適用最有利之法律」等類似規定，顯
13 見並非以有利程度作為適用法條的判斷標準。何況，公司合
14 併前的虧損於合併後並無行為時所得稅法第39條第1項但書
15 規定的適用，依據租稅法定主義，原告如欲以合併前的虧損
16 扣除合併後的純益，僅能適用行為時金併法第17條第2項規
17 定。而行為時金併法第17條第2項既規定僅限於前5年內的各
18 期虧損，被告即無從將扣除營業虧損數額的年限由5年延長
19 為10年。至於在金併法修正前合併的金融機構純益僅能扣除
20 前5年的虧損，較未合併的金融機構因適用行為時所得稅法
21 第39條第1項但書規定而更為不利，為立法者有意為之，尚
22 非法律漏洞，是被告無從以類推適用方式核認原告得扣除第
23 6至10年前的虧損。

24 3.綜上，原國際投信95年度經核定依持股比例計算可扣除的虧
25 損金額為8億1,956萬8,458元，可供合併後的兆豐投信作為
26 虧損扣除的最後年限為100年度。原告於102年度申報前10年
27 核定虧損本年度扣除額已逾5年可扣除期限，被告核定為0
28 元，並無不合。

29 (二)聲明：原告之訴駁回。

30 四、前開事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，且有被告102
31 年度營利事業所得稅合併結算申報核定通知書、102年度營

01 利事業所得稅結算申報核定清單、102年度營利事業所得稅
02 申報核定通知書調整法令及依據說明書、復查決定及訴願決
03 定（本院卷第39-82頁）在卷可證，足以認定為真實。

04 五、爭點：

05 被告依行為時金併法第17條第2項規定，以原告列報兆豐投
06 信前10年核定虧損本年度扣除額3,508萬9,510元，已逾盈虧
07 互抵期限，否准自102年度純益額中扣除，有無違誤？

08 六、本院的判斷：

09 (一)本件應適用的法律及法理說明：

10 1.37年4月1日國民政府修正公布所得稅法全文163條，其第30
11 條規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。」
12 於44年12月23日修正為第35條：「以往年度營業之虧損，不
13 得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據
14 完備，使用本法第74條第1項所稱營甲申報書並如期申報
15 者，得將經該管稽徵機關查帳核定之前3年內各期虧損，自
16 本年純益額中扣除後，再行核課。」於52年1月29日修正
17 為：「以往年度營業之虧損不得列入本年度計算，但公司組
18 織之營利事業會計帳冊簿據完備，使用本法77條所稱藍色申
19 報書並如期申報者，得將將經該管稽徵機關查帳核定之前3
20 年內各期虧損，自本年純益額中扣除後再行核課。」再於78
21 年12月30日修正為第39條：「以往年度營業之虧損，不得列
22 入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完
23 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
24 會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定
25 之前5年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核
26 課。」（下稱修正前所得稅法第39條）其修法理由表示：
27 「為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，爰參照其他國
28 家之制度並參酌稅捐核課期間及憑證保存年限之規定，將但
29 書規定得扣除之『前3年』虧損放寬為『前5年』虧損。為防
30 杜營利事業藉機取巧，同時修正但書規定於虧損及申報扣除
31 年度均為使用藍色申報或經會計師查核簽證申報者，始可適

用，以資周延。」後來於98年1月21日修正為：「（第1項）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。（第2項）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損，尚未依法扣除完畢者，於修正施行後，適用修正後之規定。」其修法理由表示：「一、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，將第1項規定得扣除『前5年』虧損，放寬為『前10年』虧損。二、有關營利事業得扣除經稽徵機關核定前5年內各期虧損規定，自1989年12月30日修正迄今已超過17年，期間歷經多次產業轉型，對於多數需投入大量資本或研發成本致營業初期虧損期限較長產業，原前5年核定營業虧損扣除規定已不合時宜。三、本法本次修正之條文施行前符合修正條文第1項但書規定之公司組織營利事業，其經稽徵機關核定之以前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，應可於本法本次修正施行後，適用修正後之規定，爰增訂第2項，予以明確規範，以利適用。」

- 2.行為時金併法第17條第2項規定：「前項合併之金融機構，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，合併後存續機構或新設機構於辦理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於合併前，經該管稽徵機關核定之前5年內各期虧損，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，自虧損發生年度起5年內，從當年度純益額中扣除。」此一規定於104年12月9日修正改列為第13條第2項規定：「前項合併之金融機構，

其虧損及申報扣除年度之會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法第77條所定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，合併後存續機構或新設機構於辦理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於合併前，依所得稅法第39條規定之各期虧損，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，自虧損發生年度起10年內，從當年度純益額中扣除。」修法理由表示：「參考所得稅法第39條第1項規定，以往年度營業之虧損，於符合一定規定下，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，爰修正第2項規定，並酌作文字修正。」

- 3.行為時企併法第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。」立法理由表示：「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……得適用虧損扣除之規定。」此一規定於104年7月8日修正改列為第43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，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。」其修正理由表示：「一、條次變更。二、修正第1項。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。」

- 4.行為時所得稅法第39條第1項但書跨年度盈虧互抵的規定，是基於以年度為期限計算營利事業所得，常使變動性大的所得負荷過重，為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量稅捐負擔能力的正確衡量及企業永續經營而制定。申言之，行為時所得稅法第39條第1項但書規定為年度課稅原則的例外，是基於正確衡量營利事業的稅負能力，而使符合特定條件（即會計帳冊簿據完備等）的營利事業，得於本年度認列以往年度營業的虧損，以適度放寬年度課稅原則，並藉此提高企業競爭能力（司法院憲法法庭111年憲判字第5號判決理由參照）。又量能課稅原則是憲法上平等原則在稅捐法領域的具體展現，要求有關納稅義務人的稅捐負擔，應按照經濟上的負擔能力分配。納稅者權利保護法第5條即規定：「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。」量能課稅原則在所得稅法中的具體表現即為主觀淨額所得原則及客觀淨額所得原則，前者是基於人性尊嚴、生存權及婚姻、家庭制度的保障，納稅義務人為自己及其家庭生存所須支出的金額，應自所得稅稅基中扣除，在此範圍外尚有剩餘者，才具有主觀的給付能力，始為課稅的範圍，所得稅法第17條第1項即規定個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後的餘額，為個人的綜合所得淨額，始構成課稅所得額；後者則基於財產權及職業自由，應保障自所

有權所生孳息及由勞動力所生成果的私使用性，各項收入應先減除為獲得收入所支出的成本、必要費用及損失，其餘額方為納稅義務人客觀的給付能力。為確實反應客觀淨額所得原則，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，損益相抵後的餘額，才是實際的所得外，倘若納稅義務人的損失在當年度所得金額的計算上未被扣除完畢，應准許跨越年度加以損失扣除，此一跨年度的損失扣除並非租稅優惠，而是與損益互抵相同，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。」及上述行為時所得稅法第39條第1項但書規定，均是於一定條件下承認營利事業所得的損益互抵及跨年度盈虧互抵的規範。雖然營利事業所得稅為期間稅，基於國家財政需求而按年度課稅，但此種按年度課徵，僅為技術上安排，為簡化所需要，常無法詳實反應營利事業跨年度或長期的實際獲利狀況，尤其不同產業受景氣循環影響下，各年度獲利、虧損的波動明顯，在企業持續營運下，強制以年度為計算課稅所得的期間，不免違反量能課稅原則，而須為跨年度或跨期間的調整，使租稅負擔貼近真實納稅能力，以貫徹客觀淨額所得原則〔最高行政法院108年度判字第263號判決意旨參照，另參見陳清秀，稅法各論（上），元照出版，105年3月，第108-109、192-196頁〕。綜上，行為時所得稅法第39條第1項但書規定是量能課稅原則的表現，而非僅是基於政策目的所為的租稅優惠（另參見：葛克昌，盈虧互抵與納稅者權利保護，月旦法學雜誌，第276期，107年5月，第157-159頁），因此，該條項規定的解釋與適用，應朝符合量能課稅原則及平等原則的方向為之，無正當且合乎比例的事由，不應任意為限縮解釋，否則即有違憲之虞（另參

見：Joachim Englisch著，邱晨譯，客觀淨額所得原則的憲法基礎以及界限，成大法學，第31期，105年6月，第80頁以下）。

5. 於89年12月13日制定公布金併法第17條第2項規定前，稅捐行政實務似未全盤否定公司合併亦有修正前所得稅法第39條但書規定的適用可能。例如財政部66年9月6日函釋：「依所得稅法第39條規定意旨，公司組織之營利事業前3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3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3年內經該管稽徵機關查帳核定之虧損。」財政部賦稅署77年10月12日台稅一發字第770581419號函釋：「主旨：公司合併後之存續公司，對於被合併公司前3年內經該管稽徵機關查帳核定之虧損及投資抵減餘額，不得作為應納營利事業所得稅額之抵減項目。說明：二、依所得稅法第39條規定意旨，公司組織之營利事業前3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3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3年經該管稽徵機關查帳核定之虧損。……。」均僅是否定合併後存續公司或因合併而新設的公司，得以「消滅公司」在合併前3年內經稽徵機關核定的虧損，扣除其合併後發生的盈餘，但沒有否定合併後「存續公司」以其合併前經稽徵機關核定的虧損，扣除其合併後發生的盈餘。其實修正前所得稅法第39條但書規定，在文義上沒有排除公司合併的情形，且依公司法第75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。」（股份有限公司依公司法第319條規定準用之）依此，消滅公司於合併前經稽徵機關核定的虧損扣抵權

01 益，本應得由合併後的存續公司或新設公司承受，據以扣除
02 合併後發生的盈餘。上開函釋在法無明文的情況下，禁止合
03 併後的存續公司或新設公司列報消滅公司經核定的虧損扣除
04 額，已違反公司法第75條及修正前所得稅法第39條但書規
05 定。即便在政策上，為避免專以享受虧損扣除而進行併購，
06 有悖於公司藉由併購提升經營績效的目的，並考量消滅公司
07 已被吸收，其主體已經消滅，與合併後的存續公司或因合併
08 而新設的公司不具同一性，故否定合併後的存續公司或新設
09 公司得以消滅公司累積的虧損，扣抵合併後發生的盈餘，但
10 至少就存續公司而言，其公司體質或因合併而有改變，然法
11 人格的同一性並無變更，在企業持續營運下，其於合併前累
12 積的虧損扣抵權益，應得於合併後列報扣抵，否則豈非因合
13 併而使其原本享有的權益消滅，處於較一般公司更不利的地
14 位，實有違租稅中立原則，亦不利於公司藉由併購提升經營
15 績效的目的。

16 6. 司法院大法官雖於86年5月9日作成釋字第427號解釋：「營
17 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
18 用、損失及稅捐後之純益額為所得額，以往年度營業之虧
19 損，不得列入本年度計算，所得稅法第24條第1項及第39條
20 前段定有明文。同法第39條但書旨在建立誠實申報納稅制
21 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
22 形，若公司合併者，則應以合併基準時為準，更始計算合併
23 後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。財政
24 部中華民國66年9月6日台財稅字第35995號函與上開法條規
25 定意旨相符，與憲法並無抵觸。至公司合併應否給予租稅優
26 惠，則屬立法問題。」其解釋理由書表示：「……為鼓勵誠
27 實申報納稅，所得稅法第39條但書乃規定：……。其本旨係
28 認公司組織之營利事業，其前5年內各期虧損之扣除，須該
29 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
30 符合上開要件時，始有適用；若公司合併者，則應以合併基
31 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66年9月6日台財稅字第35995號函釋：……，符合上開立法意旨，於租稅法律主義並無違背，與憲法亦無牴觸。至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題，併此指明。」然而，上開解釋並未說明修正前所得稅法第39條但書規定「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」的憲法上或法律上理由；且該解釋對於修正前所得稅法第39條但書規定的理解，僅著重在建立誠實申報納稅制度的單一面向，忽略該條項但書規定所建立的跨年度盈虧互抵制度，實係源自量能課稅原則所派生客觀淨額所得原則而來，為憲法上平等原則的具體表現，而與租稅優惠無關，如果沒有正當且合乎比例的事由，不應輕易違反客觀淨額所得原則。在此理解下，本院認為上開憲法解釋的效力範圍應僅侷限在財政部66年9月6日函釋所指，「消滅公司」前經稽徵機關核定的虧損扣抵權益，不得為合併後的存續公司或新設公司列報扣抵的情況。至於「存續公司」前經稽徵機關核定的虧損扣抵權益，於合併後列報扣抵的情況，則不在該解釋範圍內，而應回歸適用公司法第75條及修正前所得稅法第39條但書（或行為時所得稅法第39條第1項但書）規定。因此，財政部89年6月5日台財稅字第0890454009號函釋：「要旨：合併後存續公司不得扣除其合併前之虧損。全文內容：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。」即有過度解讀司法院大法官釋字第427號解釋效力範圍之情，而有悖於客觀淨額所得原則，違反平等原則，本院自不應適用。

- 7.基於以上說明，行為時所得稅法第39條第1項但書規定並無排斥適用在存續公司於合併前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餘的情況。至於合併後的存續公司列報消滅公司前經稽徵機關核定的虧損扣抵權益，或合

01 併後的新設公司列報消滅公司前經稽徵機關核定的虧損扣抵
02 權益的情形，依司法院大法官釋字第427號解釋意旨，即無
03 行為時所得稅法第39條第1項但書規定的適用，而應依行為
04 時金併法第17條第2項或行為時企併法第38條第1項規定辦
05 理，以合理區分行為時所得稅法第39條第1項但書、行為時
06 金併法第17條第2項或行為時企併法第38條第1項規定的適用
07 範圍。縱使認為金併法第17條第2項或行為時企併法第38條
08 第1項規定亦包括存續公司列報其自身前經稽徵機關核定之
09 虧損扣抵權益的情形。但比較行為時所得稅法第39條第1項
10 但書、行為時企併法第38條第1項及行為時金併法第17條第2
11 項規定關於跨年度盈虧互抵的規定，可知行為時金併法第17
12 條第2項關於盈虧互抵規定的體例與行為時企併法第38條第1
13 項規定相當，其要件除加入金融機構合併及其相關用語，並
14 表明「按各該辦理合併之金融機構股東（社員）因合併而持
15 有合併後存續機構或新設機構股權之比例計算」的虧損金額
16 計算方式外，餘均同行為時所得稅法第39條第1項但書規
17 定。參酌行為時企業併購法第38條立法理由表示「公司併購
18 前之虧損如一概不准扣除，將造成併購之租稅障礙，如完全
19 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
20 行之併購。為配合公司藉併購提升經營績效之趨勢，與考量
21 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
22 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
23 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
24 草案第15條第4項規定，於本條明定公司合併……得適用虧
25 損扣除之規定。」足知行為時金併法第17條第2項規範重點
26 在於有關「按各該辦理合併之金融機構股東（社員）因合併
27 而持有合併後存續機構或新設機構股權之比例計算」的虧損
28 金額計算方式，至於其他盈虧互抵的要件及年限規定，則僅
29 是重申修正前所得稅法第39條但書規定內容。然而，修正前
30 所得稅法第39條但書規定早在98年1月21日即已修正，將公
31 司得申報扣除先前年度營業虧損數額的年限，由5年延長為1

01 0年。而企併法及金併法卻遲至104年7月8日及104年12月9日
02 修正時，始配合所得稅法第39條規定的修正，將行為時金併
03 法第17條第2項及行為時企併法第38條第1項規定的5年，修
04 正為修正後金併法第13條第2項及修正後企併法第43條第1項
05 規定的10年，已落後所得稅法第39條第1項的修正達數年之
06 久，實屬欠缺包裹立法傳統下所生的立法疏漏，並非立法者
07 有意針對公司或金融機構合併情形為不同年限的規範，此觀
08 修正後金併法第13條第2項及修正後企併法第43條第1項規定
09 的修法理由明確載明是為配合所得稅法第39條修正而為相應
10 的修法。如認為公司或金融機構合併發生於修正後金併法第
11 13條第2項或修正後企併法第43條第1項規定之前，即應一律
12 適用行為時金併法第17條第2項或行為時企併法第38條第1項
13 規定，完全排除行為時所得稅法第39條第1項但書規定的適
14 用，將造成公司一經合併，存續公司原得依行為時所得稅法
15 第39條第1項但書規定列報的前10年內虧損扣除額中，於超
16 過5年部分，因必須適用行為時金併法第17條第2項或行為時
17 企併法第38條第1項規定，反而不得申報扣除。換言之，存
18 續公司竟因合併而產生租稅上的不利益，顯與金併法或企併
19 法為擴大經濟規模、提升經營效率的立法目的有悖，亦有違
20 稅捐負擔應保持競爭中立的原則，避免變更營業的公平競爭
21 關係。這種因立法疏漏所生的不公平現象，不應藉詞公司應
22 自行評估合併風險等而迴避。為合乎金併法的規範目的（合
23 目的性解釋），並合乎憲法上平等原則所派生客觀淨額所得
24 原則（合憲性解釋），依行為時金併法第2條第1項及第4項
25 前段規定：「（第1項）金融機構之合併，依本法之規定。
26 ……（第4項）本法未規定者，依其他有關法令之規
27 定……。」及行為時企併法第2條規定：「（第1項）公司之
28 併購，依本法之規定；本法未規定者，依公司法、證券交易
29 法、促進產業升級條例、公平交易法、勞動基準法、外國人
30 投資條例及其他法律之規定。（第2項）金融機構之併購，
31 依金融機構合併法及金融控股公司法之規定；該二法未規定

者，依本法之規定。」應認行為時金併法第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，相對於行為時所得稅法第39條第1項但書規定，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，而同時該當於行為時所得稅法第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行為時所得稅法第39條第1項但書規定的10年，始符合平等原則。

(二)被告對原告102年度營利事業所得稅結算申報，將原告列報兆豐投信前10年核定虧損本年度扣除額3,508萬9,510元否准認列，核定為0元，違反行為時所得稅法第39條第1項但書規定所示客觀淨額所得原則，應有違誤：

1.原國際投信與原兆豐投信均為原告的子公司，於96年9月17日依行為時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。後來原國際投信更名為兆豐投信，仍為原告的子公司。原告為金融控股公司，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，並於102年度列報兆豐投信前10年核定虧損本年度扣除額3,508萬9,510元。該筆虧損扣除額，是源自原國際投信前經被告核定的95年度虧損額13億2,788萬1,495元。因原國際投信於96年度與原兆豐投信合併，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前5年內各期虧損，按各該辦理合併的金融機構股東因合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。以上有原國際投信95年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（本院卷第85頁）、原告95年度營利事業所得稅合併結算申報核定通知書（本院卷第17

7頁）、被告96年12月21日財北國稅審一字第0960256615號函（本院卷第93頁）、原告102年度損益及稅額計算表（原處分卷第1108、1106頁）、申報所得基本稅額申報表條件審查（原處分卷第1110、1103頁）等可以證明。據此，原告列報兆豐投信102年度虧損扣除額3,508萬9,510元是源自原國際投信前經被告核定的95年度虧損額13億2,788萬1,495元，依行為時所得稅法第39條第1項但書及第2項規定，原國際投信得主張扣除經稽徵機關核定的前10年內各期虧損。原國際投信雖於96年9月17日與原兆豐投信合併，然原國際投信為存續公司，法人格並未消滅，公司體質雖因合併而有改變，惟同一性並無變更，並非司法院大法官釋字第427號解釋及財政部66年9月6日函釋所指消滅公司累積虧損的情形，仍符合行為時所得稅法第39條第1項但書及第2項規定要件，應得逕予適用。縱認有關可扣抵虧損金額的計算，仍應適用具特別法性質的行為時金併法第17條第2項規定，但有關扣抵年限的部分，行為時金併法第17條第2項的5年規定漏未配合行為時所得稅法第39條第1項但書規定修正為10年，致原國際投信本來享有的虧損扣抵權益因合併而減損，除增加企業併購的風險與障礙，有違租稅中立原則外，亦減損客觀淨額所得原則的實現，有違平等原則，故應認有關扣抵年限的規定應回歸適用行為時所得稅法第39條第1項但書規定的10年。依此，被告將原告列報的虧損扣抵金額核定為0元，即有違誤。

2.被告雖援引立法院公報第99卷第6期委員會紀錄（98年12月31日）主張：立法者修正行為時企併法第38條第1項規定時，對於修正後規定的施行日期有不同見解，致該法遲遲無法修訂，直至104年7月8日達成共識，修正後企併法第54條規定：「本法自公布後6個月施行。」立法者並非不知修正後企併法規定，將導致98年1月21日至105年1月7日合併的公司，適用行為時企併法第38條第1項的「前5年」規定較行為時所得稅法第39條但書的「前10年」規定更為不利，惟經綜

01 合考量後，修正後企併法仍定於公布後6個月實施，顯見為
02 立法者刻意不追溯適用，而非修法疏漏等等。然而，在該次
03 委員會中，立法委員鍾紹和表示：「據稅捐稽徵法第15條規
04 定……及所得稅法39條第1項之規定……，合併前分別可適
05 用所得稅法第39條之前10年虧損扣抵規定；對於合併後之公
06 司，按該法第38條規定，僅能以股權比例計算，轉至存續或
07 新設公司繼續使用。此項限制勢必使參與合併公司之扣抵權
08 益受到減損，而不利於合併之進行，甚至合併之方式亦受干
09 擾……，足見該限制已違背租稅中立性原則」等等（本院卷
10 第223頁）；立法委員羅淑蕾表示：「本院已於98年1月6日
11 三讀通過『所得稅法第39條條文修正案』，總統府亦於98年
12 1月21日公布，將得扣除之虧損年度由『前5年』放寬為『前
13 10年』。所得稅法第39條修正後，得扣除之虧損年度已放寬
14 為前10年，惟當時漏未將企併法第38條『前5年』虧損扣除
15 繼受之規定一併配合修正為『前10年』，造成普通法(所得
16 稅法)租稅規範反優於特別法(企併法)之立法疏漏情形。未
17 來企業參與併購交易，依法應優先適用企併法，此將導致得
18 扣除之年度反而限縮為『前5年』，企業將因併購而喪失部
19 分年度（前6年至前10年）虧損扣除，恐降低企業併購之意
20 願，實有違企併法『消弭租稅障礙、鼓勵企業併購』之立法
21 意旨，確有檢討修改之急迫性及必要性」等等（本院卷第22
22 3-224頁）；「企業是永續經營的，有些企業的研發期會比
23 較長，可能前10年或前十幾年都在虧本，要到往後20年才開
24 始賺錢，所以對這些企業都不公平……尤其金融海嘯對企業
25 衝擊這麼大，譬如去年企業虧損很嚴重，卻只准予扣抵5
26 年，這樣虧損比不完，企業會沒有辦法競爭」等等（本院卷
27 第229頁）；財政部張盛和次長表示：「……86年大法官會
28 議第427號解釋提到企業的分割或合併，如果企業已經消失
29 了，主體已經不存在了，照道理虧損是不准扣抵的，如果要
30 抵，那是立法的問題。所以，民國91年企業併購法立法的時候，
31 為了促進企業經營合理，就規定可以讓他們抵，但有股

01 權比例的限制。也就是說，合併後不能拿了現金就拍拍屁股
02 走人，而是必須繼續經營，然後按照持股的比例來抵。……
03 虧損的公司併購進來後，要全額抵恐怕有所不宜，因為會有
04 流弊的問題……否則，將來虛設行號或虧損公司的虧損就會
05 變得有價值，他們可以專門賣虧損。……財政部的看法是按
06 照股權比例抵減的原則要維持，不能無限額，但是，如果不
07 讓他們抵，他們不能合併就會倒閉，倒閉後又會造成失業、
08 社會等問題……。我們也不能不防，因為可能有很多虛設行
09 號或故意製造虧損的公司來賣虧損」等等（本院卷第225-22
10 6、228頁）；立法委員丁守中表示：「我也有連署羅委員的
11 修正草案，因為所得稅法第39條盈虧互抵的適用年限已經延
12 長為10年，並於98年1月21日修正施行，為使法令規定適用
13 一致性，所以，我們要修正企業併購法第38條和第50條，這
14 是沒有問題的。……准許盈虧互抵基本上是要讓企業良性經
15 營、永續經營，我們不能只是在他們賺錢時抽他們的說，而
16 在他們賠錢時就不管他們，所以要有盈虧互抵的規定」等等
17 （本院卷第227頁）；立法委員黃偉哲表示：「對於能與國
18 際趨勢接軌，配合所得稅法的修正，讓企業併購的虧損能夠
19 扣抵、能夠比較符合一致的精神，我們是支持的，不過……
20 很重要地是要設法避免徇私的情形，也就是假合併，真扣
21 抵，變成故意去併購虧損的企業，讓盈餘很多的企業能夠少
22 繳一點稅……」等等（本院卷第229頁），均顯示修正後企
23 併法第43條第1項規定是為解決行為時企併法第38條第1項規
24 定得扣除的虧損年度「前5年」，與行為時所得稅法第39條
25 第1項但書規定「前10年」不一致，導致不能真實反映納稅
26 能力所生的不平等問題；同時為避免專以收購虧損公司為目
27 的之合併，產生弊端，於是維持原按照股權比例計算可扣抵
28 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
29 時，漏未將企併法及企併法有關規定一併修正，已導致不公
30 平的現象，亟待補救。雖然修正後企併法第54條規定：「本
31 法自公布後6個月施行。」然其修法理由表示：「本法修正

01 幅度較大，企業、投資機構及國人均宜有過渡時期以資因
02 應，爰增訂6個月準備宣導期間，以符實需。」參以企併法
03 於104年7月8日修正公布全文54條，修正條文眾多，並非單
04 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
05 立法資料或立法討論過程，足以顯示立法者的意向時，不能
06 逕認立法者是有意容許前因所得稅法與企併法或金併法關於
07 盈虧互抵規定未能同步修法，所形成的不公平狀況繼續存
08 在。在此情況下，本院依循企併法、金併法第1條規定的立
09 法目的、租稅中立原則及量能課稅原則、平等原則等憲法意
10 旨而為上述解釋，並無違反權力分立原則。

- 11 3.最高法院108年度大字第3號裁定雖表示：「三、……(一)
- 12 所得稅法採年度課稅原則，對於納稅義務人稅捐負擔能力之
13 衡量，係以一年度為其時間單位。亦即，在年度課稅原則之
14 下，國家對於納稅義務人一個年度內之財產上增益課徵所得
15 稅。基於量能課稅原則及其具體化之客觀淨所得原則，必須
16 計算出客觀淨值，才能作為稅基課稅。所得之計算，係以其
17 本年度收入總額減除相關成本費用、損失後之餘額為所得額
18 （所得稅法第14條、第24條第1項規定參照）。所得稅法原
19 則上，就損失之扣除，限於當年度為原則，如果跨年度扣除
20 損失，必須有法律明文規定。稅捐法定原則與量能課稅原
21 則、客觀淨所得原則，三者均係為所得稅課稅處分合法性之
22 審查標準。稅捐法定原則源於憲法第19條，而憲法上平等原
23 則導出量能課稅原則、客觀淨所得原則。稅捐法定原則與量
24 能課稅原則、客觀淨所得原則，三者位階相當，並無絕對孰
25 優孰劣，當須以立法者就此有無特別的立法意旨為重要指
26 標。(二)以實證法觀察，所得稅法上關於跨年度扣除損失，均
27 以法律明文規定。例如，關於營利事業以往年度虧損扣除的
28 限制規定，所得稅法第39條第1項規定……參其立法歷程，
29 最早（民國37年4月1日立法）係對以往年度營業之虧損，不
30 得列入本年度計算，然後逐步隨著時代的演進，及我國公司
31 治理及會計制度的健全，放寬到3年（52年1月29日修正）、

5年（78年12月30日修正）及現行10年（98年1月21日修正）。但其必須符合立法者所設定前提要件的限制……。 (三)客觀淨所得原則之範圍，基於功能最適的權力分立觀點之下，較適宜由立法部門決定。客觀淨所得原則旨在得出市場經濟活動後所真實獲得的客觀淨值，避免過度侵害人民財產權、營業自由之生存發展及永續經營保障，然最終極的客觀淨值，理想上似應以終身為期限始最符合量能概念，但現實上並不可行。因此，要得出可被合理評量範圍內的所得總額及成本費用損失扣除，即有賴立法決定收入與損失之合理範圍與計算年限。易言之，客觀淨所得原則在稅法上以當年度為限或能否以跨年度及跨多少年度損失扣除，宜屬立法形成空間。……是以，不論營利事業跨幾年度盈虧互抵或個人財產交易損失跨幾年度扣除，才能體現客觀淨所得原則，立法部門才是較適當之決定者。蓋究竟不同所得分類應取多少年限盈虧互抵，能稱為稅法上之恰當而符合量能課稅原則，在權力分立觀點之下，係立法部門才有足夠之民主正當性與普遍抽象規範事務之權限，而透過稅捐法定原則展現其意志。」然而，上開裁定見解是針對「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、企併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。換言之，立法者已透過行為時所得稅法第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。尤其是對於合併後的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。因此，前所引用最高行政法院108年度大字第3號裁定見解於本件情形尚無適用。

(三)本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

七、結論：

原處分（即復查決定）關於否准原告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，原告訴請撤銷，均有理由，應予准許。

中 華 民 國 111 年 9 月 29 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 李君豪

法 官 楊坤樵

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。

	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。 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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。 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。	

中 華 民 國 111 年 9 月 29 日

書記官 高郁婷