

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第1563號

111年5月26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

張憲璋 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲（局長）住同上

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11013937200號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

(一)國際證券投資信託股份有限公司（下稱原國際投信公司）與原兆豐國際證券投資信託股份有限公司（下稱原兆豐投信公司）於民國96年9月17日依行為時金融機構合併法（下稱金併法）及相關法令規定以「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」（下稱兆豐投信公司）。

01 (二)原告101年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事業
02 所得稅結算申報，其中1.子公司兆豐證券股份有限公司（下
03 稱兆豐證券公司）列報停徵之證券、期貨交易所負新臺幣
04 （下同）140,019,669元及「第58欄」【投資收益減除相關
05 營業費用後淨額及認購（售）權證淨損失增加數；下稱「第
06 58欄」】0元，經被告分別核定為負196,334,160元及負53,8
07 15,378元。2.子公司兆豐創業投資股份有限公司列報營業收
08 入總額153,491,235元、停徵之證券、期貨交易所負50,35
09 7,621元及「第58欄」0元，經被告分別核定為170,354,371
10 元、負63,672,816元及14,844,002元。3.子公司兆豐投信公
11 司列報前10年核定虧損本年度扣除額121,541,543元（下稱
12 系爭虧損扣除額），經被告核定為0元。4.合併結算申報課
13 稅所得額17,370,798,784元，經被告分別核定為17,772,61
14 5,185元，併同其餘調整，應退稅額26,284,449元。原告不
15 服，申請復查結果，獲追認子公司兆豐證券公司停徵之證
16 券、期貨交易所所得52,854,024元，併同追減合併結算申報課
17 稅所得額52,854,024元，其餘復查駁回。原告對子公司兆豐
18 證券公司停徵之證券、期貨交易所所得及兆豐投信公司列報系
19 爭虧損扣除額部分仍表不服，提起訴願，經訴願決定駁回
20 後，原告對子公司兆豐投信公司列報系爭虧損扣除額部分猶
21 表不服，遂提起本件行政訴訟。

22 二、原告起訴主張及聲明：

23 (一)主張要旨：

24 1.本件辦理營利事業所得稅結算申報，應得適用98年1月21日
25 修正施行之所得稅法（下稱修正後所得稅法）第39條之規
26 定：

27 (1)有關兆豐投信公司列報之系爭虧損扣除額，係源自合併存續
28 公司即原國際投信公司合併前經被告核定之95年度虧損額1,
29 327,881,495元，因96年度與原兆豐投信公司合併，合併且
30 更名後之兆豐投信公司依行為時金併法第17條第2項規定，
31 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

01 之前5年內各期虧損，按各該辦理合併之金融機構股東因合
02 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
03 額，依78年12月30日修正施行之所得稅法（下稱修正前所得
04 稅法）第39條規定得自虧損發生年度起5年內從當年度純益
05 額中扣除。前開數額係按函詢被告回覆計算方式辦理，即按
06 61.72%計算前5年虧損扣抵數額為819,568,458元。

07 (2)嗣所得稅法第39條於98年1月21日修正，除將得扣除之年限
08 從5年延長為10年外，且增訂第2項規定，即上開條文修正施
09 行前，符合前項但書規定之公司組織營利事業，經稽徵機關
10 核定之以前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，於修正施行
11 後，適用修正後之規定。因此，倘兆豐投信公司符合修正後
12 所得稅法第39條第1項但書規定，則就尚未扣除完畢之以前
13 年度虧損，扣除之年限即得延長為10年。經原告檢視合併前
14 原國際投信公司前開虧損扣除額為96年度依行為時金併法第
15 17條第2項規定計算，符合會計帳冊簿據完備、虧損及申報
16 扣除年度均經會計師查核簽證、如期申報等要件，依修正後
17 所得稅法第39條第2項之規定，兆豐投信公司將自身未依法
18 扣除完畢之前10年內各期虧損於本年度純益額中扣除，並無
19 違誤，被告否准認列，將剝奪原告原應享有所得稅法修正給
20 予應有之權利，且有違修正後所得稅法第39條第1項但書規
21 定之立法意旨。

22 (3)行為時金併法與行為時企業併購法（下稱企併法）未與所得
23 稅法第39條規定同步修正，核屬立法疏漏，否則豈不意味立
24 法者默許行政機關得漠視法令差異所造成之併購障礙而怠於
25 提案修法，扭曲原所得稅法修法考量企業永續經營及課稅能
26 力之正確衡量，而將其虧損扣除年限延長為10年之美意，並
27 有違金併法之立法精神。

28 (4)司法院釋字第427號解釋係針對財政部66年9月6日台財稅字
29 第35995號函釋（下稱財政部66年9月6日函釋）為之，而該
30 函釋係說明「不得扣除因合併而消滅之公司前3年內經該管
31 稽徵機關查帳核定之虧損」。惟本件係存續公司抵減自身以

往年度之虧損，並非司法院釋字第427號解釋理由書所解釋承受消滅公司虧損扣抵數額之情況，故不得一概而論。又最高行政法院108年度判字第263號判決亦揭示，就存續公司自身於合併前之虧損，衡量所得稅法修法及企併法立法精神，亦應核認納稅義務人得依企併法規定計算存續公司之虧損扣除額，並按修正後所得稅法第39條第2項規定准予延長為10年。

2.被告於適用行為時金併法第17條第2項及修正後所得稅法第39條之規定時，不應為過度限縮之解釋，否則有違憲法上平等原則所導出之量能課稅原則及客觀淨所得原則：

(1)所得稅法第39條規定並非一租稅優惠，而係本於租稅中立原則之精神，在符合一定要件之下有限度的給予營利事業所得跨年度之盈虧互抵，進而貫徹客觀淨所得原則，以維量能課稅之租稅公平。因此，稽徵機關之解釋除應本於租稅法律主義之精神外，亦應依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，以維憲法與納稅者權利保護法（下稱納保法）之立法意旨。被告所援引之最高行政法院108年度大字第3號裁定內容，係就稽徵機關適用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，是否得扣除相對應損失所為之裁定，此核屬個人綜合所得稅案件，其所得基本稅額計算有關海外財產交易損失於法本未規範年限，所以如何衡量客觀淨所得概念需透過立法來約束，與本案適用修正後所得稅法第39條規定不同，修正後所得稅法第39條規定係已明文認定其客觀淨所得概念應以10年計算。又就所得稅法第39條規定，立法部門已對客觀淨所得原則按國家經濟環境變遷，逐次將跨期間虧損扣抵自3年、5年，調整到現階段之10年，立法者既已認定以10年跨期間虧損扣除以落實量能課稅原則，則該客觀淨所得之年限計算即不得因企業合併而受影響。再者，金併法及企併法在權衡摒除併購障礙之立法意旨及防杜專以享受虧損扣除而進行之併購下，已按持股比例限縮其合併後

01 得扣除之虧損數額（本案僅存61.72%），被告不應執著於與
02 本案無涉之法律矛盾架構下為限縮之解釋，否則即有悖離量
03 能課稅原則而有違憲之虞。

04 (2)本件所涉合併之原國際投信公司、原兆豐投信公司，合併前
05 即為本件原告兆豐金控共同控制下之個體，故該合併之性質
06 為組織重組，於經濟實質上，對原告而言，其所持有之主體
07 未有變動，且系爭虧損扣除額皆係源自於存續公司即原國際
08 投信公司以往年度之虧損扣除額，實非行為時金併法第17條
09 （現行金併法第13條）所欲防杜之專以享受虧損扣除而進行
10 之併購。簡言之，本件所涉及之合併行為，具備二個重要特
11 徵，其一、共同控制下之合併：合併前後皆為原告共同控制
12 下之個體，其股東之經濟實質未有變動，除少數股權外，合
13 併後存續公司原股東公司持股比例達97.69%；其二、營業虧
14 損為存續公司所有：系爭虧損扣除額均為原國際投信公司以
15 往年度產生之核定虧損。此等合併態樣在金併法以租稅中
16 立、排除併購租稅障礙之立法目的下，其原有產生虧損公司
17 仍持續營運，存續公司之法人格於合併前後均未更易，甚至
18 統一編號也未變動，被告實不應再對所得稅法第39條第1項
19 但書規定做限縮解釋，而損及原告及兆豐投信公司應享有之
20 前10年虧損扣抵權益，否則將迫使納稅義務人放棄金併法制
21 定之專法不用，而改採子公司解散清算模式為之，此絕非立
22 法者所樂見，且稅捐稽徵法第12條所揭櫫之實質課稅原則亦
23 無存在之必要。

24 (二)聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）關於否准原告列報
25 系爭虧損扣除額部分均撤銷。

26 三、被告答辯及聲明：

27 (一)答辯要旨：

28 1.依司法院釋字第427號解釋理由書之意旨可知，大法官於解
29 釋財政部66年9月6日函釋之同時，亦闡明修正前所得稅法第
30 39條但書之規定旨在建立誠實申報納稅制度，其扣除虧損只
31 適用於可扣除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，不得追溯扣除合併前各該公司之虧損。是以，不論存續公司或消滅公司經稽徵機關查帳核定之虧損均不得於合併後繼續扣除，此為所得稅法第39條規定之立法意旨，並無違背租稅法律主義，與憲法亦無牴觸。又關於存續公司經稽徵機關查帳核定之虧損不得於合併後繼續扣除，亦有最高行政法院92年度判字第808號及95年度判字第1134號等判決可資參照。原告主張司法院釋字第427號解釋理由書，係就消滅公司之虧損扣除額不得於合併後抵減而作成之解釋，與本案係存續公司抵減自身之虧損扣除係屬二事，核屬誤解。

2. 金融機構合併，金併法係居於優先適用之特別法地位，自應優先適用。又金併法雖為租稅優惠之特別法規定，然金併法第2條並未如同其他租稅優惠特別法，除規定其優先地位外，且有「較本條例更有利者，適用最有利之法律」等類似規定，顯見並非以有利程度作為適用法條之判斷標準。何況，公司合併前之虧損於合併後並無修正後所得稅法第39條第1項但書規定之適用，是依據租稅法定主義，原告如欲以合併前之虧損扣除合併後之純益，僅能適用行為時金併法第17條第2項之規定。而行為時金併法第17條第2項既規定僅限於前5年內之各期虧損，得從當年度純益額中扣除，稽徵機關即無從將扣除營業虧損數額之年限，由5年延長為10年。被告依其規定核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，並未悖離量能課稅原則及有違憲法或納保法之規定。至於在金併法修正前合併之金融機構純益僅能扣除前5年之虧損，較未合併之金融機構因適用修正後所得稅法第39條第1項但書規定，純益得扣除前10年虧損，更為不利，此係立法者有意為之，而非法律漏洞，是稽徵機關無從以類推適用方式核認合併公司之純益得以扣除第6年至第10年前之虧損。

01 3.綜上，原國際投信公司95年度經核定依持股比例計算可扣除
02 之虧損金額819,568,458元，可供合併後之兆豐投信公司作
03 為虧損扣除之最後年限為100年度，是原告於101年度申報前
04 10年核定虧損本年度扣除額既已逾5年可扣除之期限，則被
05 告核定為0元，並無不合，應予維持。

06 (二)聲明：原告之訴駁回。

07 四、爭點：

08 被告依行為時金併法第17條第2項規定，以原告列報子公司
09 兆豐投信公司系爭虧損扣除額，已逾盈虧互抵期限，否准自
10 101年度純益額中扣除，有無違誤？

11 五、本院之判斷：

12 (一)前提事實：

13 如爭訟概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，復有原告101
14 年度營利事業所得稅結算申報書（本院卷第39頁）、兆豐投
15 信公司前10年虧損使用情形（本院卷第211頁）、兆豐投信
16 公司101年度營利事業所得稅結算申報核定清單（本院卷第4
17 1頁）、調整法令及依據說明書（本院卷第43頁）、復查決
18 定（本院卷第45至68頁）、訴願決定（本院卷第73至90頁）
19 在卷可稽，自堪認為真正。

20 (二)應適用之法令及說明：

21 1.按修正前所得稅法第39條規定：「以往年度營業之虧損，不
22 得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據
23 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
24 經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核
25 定之前5年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核
26 課。」當時尚未制定企併法及金併法，因此，關於企業合
27 併，對於合併前之各公司均符合修正前所得稅法第39條但書
28 規定要件者，合併後存續或新創之公司，對於合併公司3年
29 內經核定之虧損得否自本年純益額扣除後再行核課，即有疑
30 義，嗣經司法院於86年5月9日以釋字第427號解釋如下：
31 「營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額減除各項成

01 本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，以往年度營業之
02 虧損，不得列入本年度計算，所得稅法第24條第1項及第39
03 條前段定有明文。同法第39條但書旨在建立誠實申報納稅制
04 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
05 形，若公司合併者，則應以合併基準時為準，更始計算合併
06 後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。財政
07 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
08 定意旨相符，與憲法並無抵觸。至公司合併應否給予租稅優
09 惠，則屬立法問題。」其解釋理由書敘明：「……所得稅法
10 第39條但書乃規定……其本旨係認公司組織之營利事業，其
11 前5年內各期虧損之扣除，須該公司本年度內有盈餘，且在
12 可扣抵期間內未發生公司合併並符合上開要件時，始有適
13 用；若公司合併者，則應以合併基準時更始計算合併後公司
14 之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。財政部66年
15 9月6日台財稅字第35995號函釋：『依所得稅法第39條規定
16 意旨，公司組織之營利事業前3年內各期虧損之扣除，以各
17 該公司本身有盈餘時，才能適用，旨在使前3年經營發生虧
18 損之公司，於轉虧為盈時，可以其盈餘先彌補虧損，使健全
19 其財務。公司如因被合併而消滅，合併後存續之公司與合併
20 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
21 司前3年內（嗣於78年12月30日修正為5年）經該管稽徵機關
22 查帳核定之虧損』，符合上開立法意旨，於租稅法律主義並
23 無違背，與憲法亦無牴觸。至公司合併應否給予租稅優惠，
24 則屬立法問題，併此指明。」準此可知，公司合併應否給予
25 類同修正前所得稅法第39條但書規定之虧損扣除，核屬立法
26 問題，在未立法之前，修正前所得稅法第39條但書之虧損扣
27 除只適用於可扣抵期間內未發生公司合併之情形。

28 2.次按為規範金融機構之合併，擴大金融機構經濟規模、經濟
29 範疇與提升經營效率，及維護適當之競爭環境，於89年12月
30 13日制定公布金併法；另為利企業以併購進行組織調整，發
31 揮企業經營效率，則於91年2月6日制定公布企併法。又依行

01 為時金併法第2條第1項、第2項、第4項規定：「（第1項）
02 金融機構之合併，依本法之規定。（第2項）非屬公司組織
03 金融機構之合併，除依本法規定外，並準用公司法有關股份
04 有限公司合併之規定。……（第4項）本法未規定者，依其
05 他有關法令之規定，其他有關法令未規定者，由主管機關另
06 定之。」【非屬公司組織金融機構之合併，嗣因企併法已於
07 91年2月6日制定公布施行，故於104年11月24日將第2項之準
08 用法律修正為企併法（於104年12月9日公布施行）；另因企
09 併法第2條第2項規定：「金融機構之併購，依金融機構合併
10 法及金融控股公司法之規定；該二法未規定者，依本法之規
11 定。」業已明定相關法律之適用關係，故於104年11月24日
12 將第4項刪除】由上開規定可知，關於金融機構之合併，應
13 優先適用金併法及金融控股公司法，金併法及金融控股公
14 司法未規定者，則適用企併法，企併法未規定者，方適用其
15 他有關法令之規定。

- 16 3.行為時金併法第17條第2項規定：「前項合併之金融機構，
17 虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法
18 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
19 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
20 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
21 於合併前，經該管稽徵機關核定之前5年內各期虧損，按各
22 該辦理合併之金融機構股東（社員）因合併而持有合併後存
23 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
24 起5年內，從當年度純益額中扣除。」行為時企併法第38條
25 第1項亦有類似內容之規定，蓋併購前之虧損如一概不准扣
26 除，將造成併購之租稅障礙，如完全許其扣除而不予限制，
27 則又難以防杜專以享受虧損扣除而進行之併購。為配合機構
28 或公司藉併購提升經營績效之趨勢，與考量機構或公司之盈
29 虧係由各股東依其持有股份比例承受，爰制定上開規定。準
30 此，對於金融機構或公司合併之情形，存續機構或公司於辦
31 理營利事業所得稅結算申報時，各該參與合併之機構或公司

於合併前經稽徵機關核定尚未扣除之虧損，僅限於前5年內之各期虧損得從當年度純益額中扣除，此乃特別針對機構或公司併購之所得稅規定，依行為時金併法第2條第1項、行為時企併法第2條第2項之規定，本件關於金融機構之合併，即應優先適用當時有效之行為時金併法第17條第2項之規定，而非適用或準用修正前所得稅法第39條之規定。

- 4.其後，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，乃參照其他國家做法，於98年1月21日將修正前所得稅法第39條第1項但書規定得扣除「前5年」虧損，修正放寬為「前10年」虧損，列為該條之第1項，另增訂第2項規定：「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。」惟行為時企併法第38條第1項及行為時金併法第17條第2項之規定並未與修正前所得稅法第39條規定作同步修正，而係分別於104年6月15日、同年11月24日方將虧損互抵適用年限由5年延長為10年（條次則分別變更為企併法第43條第1項、金併法第13條第2項，且分別於104年7月8日、同年12月9日公布）。又立法院經濟委員會於98年12月31日曾就行為時企併法第38條第1項規定應否隨同修正後所得稅法第39條第1項但書規定之意旨修正而為討論，且就盈虧互抵適用年限由5年延長為10年所造成之財政稅收影響及如何防杜專以享受虧損扣除而進行之併購之流弊暨相關配套等節，各委員亦有提出諸多意見。而就施行日期部分，羅委員淑蕾等26人原提案修正企併法第50條規定為：「本法自公布日施行。本法中華民國○年○月○日修正之第38條規定適用92年度起營利事業所得稅結算申報案依所得稅法第39條核定之虧損。」鍾委員紹和等20人則提案修正企併法第50條規定為：「本法自公布日施行，修正之第38條規定自中華民國99年1月1日以後者適用之。」等情，有立法院公報第99卷第6期第505至515頁委員會紀錄附卷可稽

（本院卷第231至241頁），足見當時對於行為時企併法第38條第1項之修正規定，是否應如同修正後所得稅法第39條第2項規定，將之前尚未依法扣除完畢者，於修正施行後，適用修正後之規定，有所討論。嗣關於施行日期部分，協商後乃採鍾委員紹和等20人之修正提案，惟上開修正案經立法院第7屆第5會期第12次會議決議協商後再行處理，亦有立法院公報第100卷第8期第224頁院會紀錄在卷足憑（本院卷第243頁）。揆諸行為時企併法第38條第1項之修法過程，可知立法機關就行為時企併法第38條第1項規定應否與修正後所得稅法第39條第1項但書、第2項為相類似之規定，於98年年底即已進行討論，最後仍未達成共識而決議協商後再行處理。之後，行為時企併法第38條第1項與行為時金併法第17條第2項規定雖分別於104年6月5日、同年11月24日修正，將盈虧互抵適用年限由5年延長為10年，然並未增訂如同修正後所得稅法第39條第2項之規定，即將之前尚未依法扣除完畢者，於修正施行後，適用修正後之規定，而係於現行企併法第54條、現行金併法第16條分別規定：「本法自公布後6個月施行。」「本法自公布日施行。」且立法院財政委員會於104年3月18日開會時，羅委員明才等19人就金併法第2條第1項規定曾提案修正為：「金融機構之合併，依本法之規定。惟其他法律之租稅規定較本法對金融機構更為有利者，依其規定。」但該提案嗣經保留而未能修法成功，由此足見立法院就此部分之修正，並非不知上開施行日期之規定，將導致98年1月21日至企併法、金併法修正施行前合併之公司及金融機構，因適用行為時企併法第38條第1項及行為時金併法第17條第2項規定之結果，得扣除之虧損年限僅為「前5年」，較修正後所得稅法第39條第1項但書之「前10年」規定更為不利，惟經綜合考量，仍於協商討論後，明訂行為時企併法第38條第1項規定於公布後6個月實施，金併法則自公布日施行，顯見該等規定係立法者於修法時刻意不追溯適

01 用，而非因修法疏漏，是稽徵機關亦無從以類推適用方式核
02 認合併公司之純益得以扣除第6年至第10年前之虧損。

03 (三)經查，原國際投信公司與原兆豐投信公司於96年9月17日依
04 行為時金併法及相關法令規定以「吸收合併」方式進行合
05 併，合併後原國際投信公司為存續公司，原兆豐投信公司為
06 消滅公司，嗣將原國際投信公司更名為兆豐投信公司。又原
07 告係經營金融控股公司為業，101年度採連結稅制，併同其
08 子公司合併辦理營利事業所得稅結算申報，並於101年度列
09 報系爭虧損扣除額，經被告以本年度申報扣除已逾行為時金
10 併法第17條第2項規定，自虧損發生年度起5年內可扣除之期
11 限為由，否准認列，重行核定虧損扣除額為0元等情，業如
12 前揭爭訟概要欄所述。揆諸前揭規定及說明，於金融機構合
13 併之情形，存續機構於辦理營利事業所得稅結算申報時，各
14 該參與合併之金融機構於合併前經稽徵機關核定尚未扣除之
15 虧損，應優先適用行為時金併法第17條第2項之規定，僅限
16 於前5年內之各期虧損得從當年度純益額中扣除，尚無適
17 用、準用或類推適用修正後所得稅法第39條規定之餘地。從
18 而，被告依行為時金併法第17條第2項之規定，以原告列報
19 子公司兆豐投信公司之系爭虧損扣除額，已逾盈虧互抵期
20 限，否准自101年度純益額中扣除，核無違誤。

21 (四)原告雖稱：司法院釋字第427號解釋與本件案情不同，自難
22 比附援引，且最高行政法院108年度判字第263號判決就存續
23 公司自身於合併前之虧損，衡量所得稅法修法及企併法立法
24 精神，亦核認納稅義務人得依企併法規定計算存續公司虧損
25 扣除額，並按修正後所得稅法第39條第2項規定准予延長為1
26 0年。又被告核定兆豐投信公司因合併如何適用行為時金併
27 法第17條第2項及修正後所得稅法第39條規定之盈虧互抵
28 時，不應為過度限縮之解釋，否則有違憲法上平等原則所導
29 出之量能課稅原則及客觀淨所得原則等語。然查：

30 1.司法院釋字第427號解釋文已明確敘明：「……同法（所得
31 稅法）第39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。……至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題。」亦即，於公司合併之情形，並無適用修正前所得稅法第39條但書之餘地，而僅能透過立法解決，並未區別該虧損係源自於存續公司或消滅公司。至其解釋理由書固援引財政部66年9月6日函釋之說明略以：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（嗣於78年12月30日修正為5年）經該管稽徵機關查帳核定之虧損等語，惟此僅係引出該函釋內容，並敘明上開函釋符合當時所得稅法第24條第1項及第39條規定之立法意旨，於租稅法律主義並無違背，與憲法亦無牴觸。是以，該解釋理由書並無限制上開解釋僅能適用於該虧損係源自於消滅公司之意。何況，金融機構合併與否，或是合併後由何機構存續或消滅及其合併基準點，均由合併雙方決定，若不合併而得依現行所得稅法第39條扣除10年內虧損之效益較大，亦得由該等機構選擇決定之。本件原國際投信公司與原兆豐投信公司既依當時法令選擇合併及其合併基準日，應已就其企業合併後之經營效益有所衡量，自應依當時有效之行為時金併法第17條第2項規定為之，是原告再予爭執應適用修正後所得稅法第39條，即虧損扣除期間延長為10年之規定云云，即非有據。

2.原告援引之最高行政法院108年度判字第263號判決（原審案號為本院106年度訴字第1743號）雖認：「……如認為公司合併發生於企業併購法104年7月8日修正公布第43條第1項之前，即應一律適用行為時該法第38條第1項申報虧損扣除，所得稅法第39條第1項毫無適用餘地，勢將造成公司一經合併，原本得依上開所得稅法規定，列報之前10年內虧損扣除額中，超過5年部分，因必須適用行為時企業併購法第38條第1項規定之結果，反不得申報扣除，即公司竟因進行合併

而產生租稅上之不利益，顯與前述行為時企業併購法第38條第1項之立法意旨有悖。」（該判決理由欄六、(四)之段落）惟該判決亦認：「故基於合目的性解釋，依行為時企業併購法第2條第1項規定，該法第38條第1項有關『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』之規定，相對於所得稅法第39條第1項規定，雖屬特別法性質，但其既謂『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』，即應限於二家以上合併，且有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虧損金額之情形，始有行為時企業併購法第38條第1項之適用；如果其合併不存在『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』情形，且合併後係由存續公司申報自己合併前的虧損，即與行為時企業併購法第38條第1項之特別規定不該當，而應依行為時企業併購法第2條第1項規定，回歸適用符合其情形之普通法，即所得稅法第39條第1項之規定。」「如具體個案之情形除該當於所得稅法第39條第1項（普通法）之要件外，亦該當於行為時企業併購法第38條第1項（特別法）之要件，即應優先適用特別法，否則，即應適用普通法。」（該判決理由欄六、(四)、(五)之段落）查本件原國際投信公司與原兆豐投信公司於96年9月17日以「吸收合併」方式進行合併時，原國際投信公司合併前股數為36,500,000股，因合併而發行新股22,641,509股，合併並更名後之兆豐投信公司之股數為59,141,509股，故虧損可扣除數之比例為61.72%（原處分卷第1031頁）。換言之，本件合併乃存在「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股權之比例計算之金額」之情形。因此，縱依最高行政法院108年度判字第263號判決見解，本件

亦應適用行為時金併法第17條第2項之規定，而無從適用修正後所得稅法第39條之規定。

- 3.最高行政法院108年度大字第3號裁定業已於理由欄三闡釋如下：「三、……(一)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衡量，係以一年度為其時間單位。亦即，在年度課稅原則之下，國家對於納稅義務人一個年度內之財產上增益課徵所得稅。基於量能課稅原則及其具體化之客觀淨所得原則，必須計算出客觀淨值，才能作為稅基課稅。所得之計算，係以其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（所得稅法第14條、第24條第1項規定參照）。所得稅法原則上，就損失之扣除，限於當年度為原則，如果跨年度扣除損失，必須有法律明文規定。稅捐法定原則與量能課稅原則、客觀淨所得原則，三者均係為所得稅課稅處分合法性之審查標準。稅捐法定原則源於憲法第19條，而憲法上平等原則導出量能課稅原則、客觀淨所得原則。稅捐法定原則與量能課稅原則、客觀淨所得原則，三者位階相當，並無絕對孰優孰劣，當須以立法者就此有無特別的立法意旨為重要指標。(二)以實證法觀察，所得稅法上關於跨年度扣除損失，均以法律明文規定。例如，關於營利事業以往年度虧損扣除的限制規定，所得稅法第39條第1項規定……參其立法歷程，最早（民國37年4月1日立法）係對以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算，然後逐步隨著時代的演進，及我國公司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。」又上開裁定固係針對「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？」之爭議而為，然其就稅捐法定原則與量能課稅原則、客觀淨所得原則之法理說明，尚非不能援用。又公司合併應否給予類同修正後所得稅法第39條規定之盈虧互抵，既屬立法形成空間，則立法機關基於稅捐稽徵之考量，就行為時企併法第38條第1項、行為時金併法第17條第2項規定未與修正後所得稅法第39條規定於98年同步修正，而係遲至104年間方將盈虧互抵適用年限由5年修正延長為10年，揆諸前揭說明，尚難因此即遽認被告適用行為時金併法第17條第2項規定，以原告列報子公司兆豐投信公司系爭虧損扣除額，已逾盈虧互抵期限為由，否准自101年度純益額中扣除，有違量能課稅原則、客觀淨所得原則。

(五)綜上所述，原告前揭主張，均非可採。從而，原告訴請撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於否准原告列報子公司兆豐投信公司101年度之系爭虧損扣除額部分，即無理由，應予駁回。

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

七、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項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 6 月 9 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 許瑞助

法 官 林麗真

法 官 林秀圓

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。

01

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。

02

中 華 民 國 111 年 6 月 20 日

03

書記官 張正清