

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭

111年度訴字第1101號

114年1月16日辯論終結

原告 富邦金融控股股份有限公司

代表人 蔡明興（董事長）

訴訟代理人 陳麗媛 會計師

王萱雅 律師

複代理人 施硯笛 律師

訴訟代理人 張芷 會計師

複代理人 游雅潔 會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）

訴訟代理人 鄭錦凰

朱美玉

詹慶忠

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111年6月30日台財法字第10913941700號（案號：第10900689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）關於原告之子公司富邦綜合證券股份有限公司「第58欄」項下應分攤利息支出60,584元之核定，其中488元部分應予撤銷。

01 訴願決定及原處分（即復查決定）關於原告之子公司富邦綜合證  
02 券股份有限公司「第99欄」項下應分攤利息支出2,002,638元之  
03 核定，其中16,122元部分應予撤銷。

04 原告其餘之訴駁回。

05 訴訟費用由原告負擔。

06 事實及理由

07 甲、程序部分：

08 壹、本件被告代表人原為宋秀玲，訴訟進行中依序變更為陳慧  
09 綺、吳蓮英，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本  
10 院卷一第461頁），核無不合，應予准許。

11 貳、按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被  
12 告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」「有下列情形  
13 之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之  
14 請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111  
15 條第1項、第3項第2款分別定有明文。查原告訴之聲明原  
16 為：【一、訴願決定及復查決定（含原處分）關於原告子公  
17 司富邦綜合證券股份有限公司（一）營業收入總額新臺幣  
18 （以下同）136,924,810,541元、（二）各項耗竭及攤提91,  
19 915,168元、（三）「第58欄」（認購（售）權證淨損失增  
20 加數、衍生性金融商品淨損失及投資損益扣除應分攤營業費  
21 用及利息支出後淨額）1,076,164,845元及（四）「第99  
22 欄」停徵之證券、期貨交易所得510,349,650元；以及關於  
23 原告子公司台北富邦商業銀行股份有限公司「依境外所得來  
24 源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額」245,734,835元  
25 等不利於原告部分均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。】

26 （見本院卷一第18頁）。嗣原告於民國（下同）113年11月1  
27 22日以行政訴訟起訴補充理由狀（八）變更聲明為：【一、  
28 訴願決定及原處分（即復查決定）關於（一）原告子公司台  
29 北富邦商業銀行股份有限公司美國洛杉磯分行利潤稅新台幣  
30 （以下同）30,701,213元之否准申報扣抵。（二）原告子公  
31 司富邦綜合證券股份有限公司（以下稱：富邦證券）1.營業

01 收入總額調增投資收益1,092,385,867元、2.各項耗竭及攤  
02 提剔除1,288,521元、3.『第58欄』項下核定投資收益應分  
03 攤利息收支差額60,584元、4.『第58欄』項下核定認購  
04 (售)權證權利金收入應分攤營業費用14,087,174元不得自  
05 所得額減除、5.『第58欄』項下衍生性金融商品損失993,  
06 883元之否准申報減除、6.『第99欄』項下調增停徵之證  
07 券、期貨交易所應分攤之營業費用41,457,796元、及7.  
08 『第99欄』項下核定調增停徵之證券、期貨交易所應分攤  
09 之利息收支差額2,002,638元等不利於原告部分均撤銷。  
10 二、訴訟費用由被告負擔。】(見本院卷二第271頁)。核  
11 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  
12 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  
13 性,是基於程序經濟,本院認原告所為訴之變更,洵屬適  
14 當,應予准許。

15 乙、實體事項：

16 壹、事實概要：

17 原告100年度採連結稅制,併同其子公司合併辦理營利事業  
18 所得稅結算申報及99年度未分配盈餘申報,其中一、100年  
19 度營利事業所得稅：(一)子公司富邦產物保險股份有限公  
20 司(下稱富邦產物公司)列報本年度尚未抵繳之扣繳稅額3  
21 1,249,752元,經原查核定為30,084,506元。(二)子公司  
22 富邦人壽保險股份有限公司(下稱富邦人壽公司)列報營業  
23 收入總額550,030,988,547元,經原查核定為551,578,406,8  
24 77元。(三)子公司台北富邦商業銀行股份有限公司(下稱  
25 富邦銀行)列報其他損失2,593,777,971元、「依境外所得  
26 來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額」(下稱境外所  
27 得可扣抵稅額)222,588,797元(嗣申請增列源自美國洛杉  
28 磯分行之30,701,213元)、本年度尚未抵繳之扣繳稅額243,  
29 934,218元(嗣申請增列46,400,135元),經原查分別核定  
30 為2,206,111,132元、245,734,835元、272,662,299元。  
31 (四)子公司富邦綜合證券股份有限公司(下稱富邦證券公

01 司) 列報營業收入總額135,832,424,674元、各項耗竭及攤  
02 提93,203,689元、第58欄〔認購(售)權證淨損失增加數、  
03 衍生性金融商品淨損失及投資收益扣除應分攤營業費用及利息  
04 支出後淨額,下稱第58欄〕993,883元、停徵之證券期貨  
05 交易所得(下稱「第99欄」)567,940,416元,經原查分別  
06 核定為136,924,810,541元、91,915,168元、1,076,164,845  
07 元、510,349,650元。(五)子公司富邦金控創業投資股份  
08 有限公司(下稱富邦金創公司)列報營業收入總額12,582,9  
09 17,298元、「第99欄」9,196,149,979元、第58欄0元,經原  
10 查分別核定為13,247,465,206元、9,199,683,883元、661,0  
11 12,405元。(六)原告列報合併結算申報課稅所得額(下稱  
12 合併申報課稅所得額)9,941,701,658元、「合併結算申報  
13 公司依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅合計可扣抵之  
14 稅額」(下稱合併申報境外可扣抵稅額)317,721,439元、  
15 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  
16 額之差額(下稱合併申報基本稅額與一般所得稅額之差額)  
17 1,058,883,874元、合併結算申報公司本年度尚未抵繳之扣  
18 繳稅額合計數(下稱合併申報尚未抵繳之扣繳稅額)1,869,  
19 794,793元、合併申報應退稅額226,396,625元、以本年度合  
20 併結算申報應退稅額抵繳上年度合併申報未分配盈餘自繳稅  
21 額之金額(下稱合併申報應退稅額抵繳未分配盈餘自繳稅額  
22 之金額)226,396,625元,經原查分別核定為10,470,273,11  
23 1元、316,872,555元、1,169,085,875元、1,851,405,539  
24 元、7,099,339元、7,099,339元。二、99年度未分配盈餘:  
25 列報「以100年度合併結算申報應退稅額抵繳之金額」226,3  
26 96,625元,經原查核定為7,099,339元,應補稅額259,349,4  
27 21元。原告不服,申請復查,申經復查結果(相較於原查核  
28 定金額):一、100年度營利事業所得稅部分(一)追認子  
29 公司富邦產物公司本年度尚未抵繳之扣繳稅額1,165,246  
30 元。(二)追減子公司富邦人壽公司營業收入75,640,355  
31 元。(三)追認子公司富邦銀行其他損失387,666,839元、

01 境外所得可扣抵稅額1,002,971元、本年度尚未抵繳之扣繳  
02 稅額17,672,054元。(四)追認子公司富邦證券公司第58欄  
03 1,070,421元、「第99欄」14,130,332元。(五)追減子公  
04 司富邦金創公司營業收入總額664,547,908元、第58欄661,0  
05 12,405元,及追認「第99欄」66,893,916元。(六)併同追  
06 減合併申報課稅所得額548,937,366元、追認合併申報境外  
07 可扣抵稅額1,002,971元、追認合併申報尚未抵繳之扣繳稅  
08 額18,837,300元。(七)併同追認合併申報基本稅額與一般  
09 所得稅額之差額46,528,041元、追認合併申報應退稅額抵繳  
10 未分配盈餘自繳稅額之金額66,631,583元。(八)其餘復查  
11 駁回。二、99年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅部分：追  
12 認「以100年度合併結算申報應退稅額抵繳之金額」66,631,  
13 583元。原告不服,就富邦銀行之境外所得可扣抵稅額部  
14 分,以及就富邦證券公司之營業收入總額、各項耗竭及攤  
15 提、第58欄項下之認購(售)權證收入應分攤營業費用、第  
16 58欄項下之衍生性金融商品損失、「第99欄」項下之營業費  
17 用分攤、「第99欄」項下之利息收支差額分攤等有關部分,  
18 提起訴願,遭決定駁回,原告仍不服,遂提起本件行政訴  
19 訟。

20 貳、本件原告主張：

21 一、富邦銀行之境外所得可扣抵稅額部分：

22 原告就100年度台北富邦銀行美國分行利潤稅,申報扣抵外  
23 國所得稅,所對應「加計國外所得」金額為北富銀洛杉磯分  
24 行100年度「有實質關聯性之收入及利潤」美金3,392,587  
25 元,即新臺幣102,337,386元。原告依連結稅制申報營利事  
26 業所得稅,合併結算且經被告核定更正的100年度國外所得  
27 額為2,200,143,014元。依當時國內營利事業所得稅稅率17%  
28 計算,扣抵限額374,024,312元。原告以復查而受重新核定的  
29 已繳納國外所得稅317,875,526元,加計100年度分行利潤  
30 稅30,701,213元後,已繳納國外所得稅為348,576,739元,  
31 仍在扣抵限額以內,依法應予全額扣抵：

01 (一) 依量能課稅原則，租稅客體分為「所得」、「財產」及  
02 「銷售」行為三類，美國分行利潤稅既不是對外國分公司  
03 持有美國「財產」或在美國「銷售」行為課稅，而是對於  
04 來自美國來源的經濟上利益，即美國「所得」稅：

05 1、按美國分行利潤稅 (Branch Profits Tax)，本質是美國  
06 對於外國公司課徵的美國所得稅。蓋：美國分行利潤稅規  
07 範於美國內地稅法 (Internal Revenue Code) 所得稅章  
08 (原證1, Subtitle A—Income Taxes) 下的第884條第a  
09 項，針對外國分公司上繳海外總公司的等同股利數額 (di  
10 vidend equivalent amount, DEA) 課稅，以比照對美國  
11 子公司上繳外國母公司的股利分配課稅，使外國公司在美  
12 國的實質稅負一致，不致為規避稅負，而一概設立分公  
13 司。有下列譯文可資參酌：

14 (1) 美國內地稅法第884條第a項：除每年依本法第882條規  
15 定納稅外，外國公司應另依本條繳納30%等同股利數額  
16 之稅額 (原證2, 原文：In addition to the tax impo  
17 sed by section 882 for any taxable year, there i  
18 s hereby imposed on any foreign corporation a ta  
19 x equal to 30 percent of the dividend equivalent  
20 amount for the taxable year)。

21 (2) 美國內地稅局 (Internal Revenue Service, IRS) 法  
22 規說明 (IRS LB&I International Practice Service  
23 Concept Unit)：美國分行利潤稅規範於美國內地稅法  
24 第884條第a項，其目的係為對於分公司將利潤上繳外國  
25 總公司，以及對於子公司將盈餘上繳外國母公司，能課  
26 予一致稅負。為此，美國內地稅法第884條第a項，將可  
27 視為分公司匯回海外總公司的利潤，比照子公司以股利  
28 分配回海外母公司的利潤，作成一致的課稅規範 (原證  
29 3, 原文：The branch profits tax provision under  
30 IRC §884 (a) treats a U.S. branch of a foreign  
31 corporation as if it were a U.S. subsidiary of a

01 foreign corporation for purposes of taxing profit  
02 repatriations. As such, IRC §884 (a) puts the  
03 earnings and profits of a branch of a foreign corporation  
04 deemed remitted to its home office on  
05 equal footing with the earnings and profits of a  
06 U.S. subsidiary paid out as a dividend to its foreign  
07 parent. ) 。

08 (3) 據上可知，外國總公司獲其美國分公司上繳等同股利數  
09 額，毋寧是取得美國來源的經濟上利益，故美國課徵分行  
10 利潤稅，顯然不是針對外國分公司持有美國「財產」  
11 亦不屬於在美國「銷售」行為所為之課稅，而是對於來自  
12 美國來源的經濟上利益，即美國「所得」課稅。依最高  
13 行政法院99年度判字第243號判決、最高行政法院105  
14 年度判字第358號判決、財政部64年7月9日台財稅字第3  
15 4937號函、67年8月28日台財稅字第35848號函釋（附件  
16 3）及美國內地稅法規範體系等意旨，所得稅係就經濟  
17 上純資產增加之課稅，而不應拘泥於租稅的形式上名稱，  
18 故美國分行利潤稅，實質應是所得稅法第3條第2項  
19 所謂「依所得來源國稅法規定繳納之所得稅」。

20 2、本件，原告合併結算申報營利事業所得稅之子公司-台北  
21 富邦銀行，其美國洛杉磯分行於100年度繳納所得稅後，  
22 並未將稅後利潤匯回臺灣總公司，而保留在美國洛杉磯分行，  
23 故當年無須繳納分行利潤稅，即100年度分行利潤稅  
24 為美金0元（原證4，2011 Form 1120-F，第5頁，第6欄，  
25 Branch profits tax）。因100年度以前，美國洛杉磯分行  
26 累積「未課徵過分行利潤稅之累積盈餘」已有美金11,0  
27 39,737元（原證4，2011 Form 1120-F，第5頁，第4e欄，  
28 Non-previously taxed accumulated effectively connected  
29 earnings and profits），而2011年當年新增美金  
30 3,392,587元利潤保留在該分行，而未經課徵分行利潤  
31 稅，故將繼續累加在洛杉磯分行「未課徵過分行利潤稅之

01 累積盈餘」，而待將來匯回臺灣總公司時，一併繳納分行  
02 利潤稅。

03 3、台北富邦銀行105年關閉美國洛杉磯分行，一次性匯出分  
04 行剩餘資產。截至105年度已經累積「未課徵過分行利潤  
05 稅之累積盈餘」，達美金31,579,693元（原證5，2016 Fo  
06 rm 1120-F，第6頁，第4e欄，Non-previously taxed acc  
07 cumulated effectively connected earnings and profit  
08 s），在減去105年度當年虧損美金1,486,446元後，將一  
09 次匯回臺灣總公司的等同股利數額為美金30,093,247元  
10 （原證5，2016 Form 1120-F，第6頁，第5欄，Dividend  
11 equivalent amount），應繳納30%分行利潤稅即美金9,02  
12 7,974元（原證5，2016 Form 1120-F，第6頁，第6欄，Br  
13 anch profits tax）。台北富邦銀行已取據實際繳納前揭  
14 稅款的納稅憑證，可見諸中華民國駐美國台北經濟文化代  
15 表處106年4月7日簽證之台北富邦銀行2016年美國聯邦所  
16 得稅申報書Form 1120-F（原證5）。

17 4、台北富邦銀行105年一次性繳納美國洛杉磯分行開行至關  
18 行期間的分行利潤稅美金9,027,974元（約當新臺幣272,3  
19 28,836元），係以歷年累積等同股利數額美金30,093,247  
20 元為應稅所得額【計算式：30,093,247 × 稅率30% = 9,02  
21 7,974】，其中歸屬於100年度的利潤有美金3,392,587元  
22 （原證4，2011 Form 1120-F，第5頁，第3欄，effective  
23 ly connected earnings and profits），爰依照比例計  
24 算，其中有美金1,017,776元稅額的權責發生年度為100年  
25 度【計算式：9,027,974 × (3,392,587 ÷ 30,093,247)  
26 = 1,017,776】，按實際繳納稅款日之匯率30.165換算為  
27 新臺幣30,701,213元。是原告依法得以此「依所得來源國  
28 稅法規定繳納之所得稅」新臺幣30,701,213元，扣抵100  
29 年度營利事業所得結算應納稅額。

30 （二）美國內地稅法以及美國內地稅局針對租稅協定作成的行政  
31 解釋，均肯定分行利潤稅為聯邦所得稅（Federal income

01 taxes) ，承認美國以兩階段對外國公司課徵美國所得稅  
02 的實質，與我國最高行政法院「營利事業特定期間內經濟  
03 上之純資產增加，即為所得，不以特定源泉產生之增益為  
04 限」見解一致。益徵美國分行利潤稅即美國所得稅：

- 05 1、參照美國內地稅局針對《美國日本避免所得雙重課稅協  
06 定》第2條第1項所作成的行政解釋 (Technical Explanat  
07 ion)：對於累積盈餘課稅及對於個人控股公司課稅，因  
08 為均是所得稅且未經特別排除，故均為租稅協定所涵蓋的  
09 範圍 (原證6，原文：the accumulated earnings tax an  
10 d the personal holding company tax are covered tax  
11 es because they are income taxes and they are not  
12 otherwise excluded from coverage)；美國內地稅局行  
13 政解釋第10條第8項：本項約定禁止締約國針對公司未分  
14 配利潤，課徵除了第9項分行利潤稅以外的稅負。對於累  
15 積盈餘課稅及對於個人控股公司課稅，均是聯邦所得稅，  
16 從而為租稅協定第2條約定的稅負範圍 (原證6，原文：Th  
17 e paragraph also restricts the right of a Contract  
18 ing State to impose corporate level taxes on undis  
19 tributed profits, other than a branch profits tax  
20 described in paragraph 9. The accumulated earnings  
21 tax and the personal holding company taxes are Fed  
22 eral income taxes and therefore are taxes covered  
23 in Article 2 (Taxes Covered))。此外，《美國日本  
24 避免所得雙重課稅協定》第2條第1項約定的稅負範圍：本  
25 租稅協定適用於下列稅負，就美國而言為美國內地稅法所  
26 規範的聯邦所得稅，但排除社會安全稅 (原證7，原文：T  
27 his Convention shall apply to the following tax  
28 s…… (b) in the case of the United States, the  
29 Federal income taxes imposed by the Internal Reven  
30 ue Code but excluding social security taxes)，是  
31 以，美國對於公司累積盈餘課稅即認定為所得稅，且分行

01 利潤稅於《美國日本避免所得雙重課稅協定》中，亦屬於  
02 聯邦所得稅（Federal income taxes）涵蓋範圍之內。

03 2、再參美國內地稅局針對《美國英國避免所得及資本利得雙  
04 重課稅協定》第2條第3項所作成的行政解釋（Technical  
05 Explanation）：對於累積盈餘課稅及對於個人控股公司  
06 課稅，因為均是所得稅且未經特別排除，故均為租稅協定  
07 所涵蓋的範圍（原證8，原文：the accumulated earning  
08 s tax and the personal holding company tax are cov  
09 ered taxes because they are income taxes and they  
10 are not otherwise excluded from coverage）；美國內  
11 地稅局行政解釋第10條第6項：本項約定禁止締約國針對  
12 公司未分配利潤，課徵除了分行利潤稅以外的稅負。對於  
13 累積盈餘課稅及對於個人控股公司課稅，均為租稅協定第  
14 2條約定的稅負範圍（原證8，原文：The paragraph also  
15 restricts a State's right to impose corporate leve  
16 l taxes on undistributed profits, other than a bra  
17 nch profits tax. The accumulated earnings tax and  
18 the personal holding company taxes are taxes cover  
19 ed in Article 2（Taxes Covered）），又徵諸《美國  
20 英國避免所得及資本利得雙重課稅協定》第2條第3項約定的  
21 稅負範圍：本租稅協定適用於下列稅負，就美國而言為  
22 （i）美國內地稅法所規範的聯邦所得稅（排除社會安全  
23 稅）以及（ii）民間慈善組織向外國保險人投保的聯邦  
24 保險特種消售稅（原證9，原文：The existing taxes to  
25 which this Convention shall apply are: a）in the  
26 case of the United States:（i）the Federal incom  
27 e taxes imposed by the Internal Revenue Code（but  
28 excluding social security taxes）；and（ii）the  
29 Federal excise taxes imposed on insurance policies  
30 issued by foreign insurers and with respect to pri  
31 vate foundations），可見美國對於公司累積盈餘課稅即

01 美國所得稅。又分行利潤稅為《美國英國避免所得及資本  
02 利得雙重課稅協定》涵蓋範圍且與租稅協定第2條第3項第  
03 (ii)款民間善組織投保無關，故顯然屬於第(i)款的  
04 聯邦所得稅(Federal income taxes)。

05 3、從本質論之，美國係以兩階段，對境外公司在美國設立分  
06 支機構的營利課徵所得稅。在子公司的情境，美國子公司  
07 就美國所得繳納第一階段所得稅，海外母公司獲美國子公  
08 司分派股利時再繳納第二階段股利所得稅。在分公司的情  
09 境，外國分公司仍就美國所得繳納第一階段所得稅，但海  
10 外總公司獲美國分公司匯回盈餘時，則改以等同股利所得  
11 稅的分行利潤稅，繳納第二階段所得稅。是縱使子公司及  
12 分公司繳納第二階段所得稅的形式名稱不同(股利所得稅  
13 或分行利潤稅)，均不改變該稅負即美國就外國企業在美  
14 國營利的整體所得課稅之實質。從而美國內地稅法以及美  
15 國內地稅局針對租稅協定作成的行政解釋，均肯認分行利  
16 潤稅為聯邦所得稅(Federal income taxes)。此不問稅  
17 負形式名稱，而從實質認定所得稅的見解，與我國最高行  
18 政法院「營利事業特定期間內經濟上之純資產增加，即為  
19 所得，不以特定源泉產生之增益為限」(附件2)見解一  
20 致。足見美國分行利潤稅即美國所得稅。

21 4、台北富邦銀行105年度關閉洛杉磯分行時，就累積盈餘一  
22 次性繳納美國分行利潤稅。該累積盈餘可認相類台北富邦  
23 銀行每年可受分派而未獲分派的等同股利所得，參照前揭  
24 美國內地稅法的行政解釋「對於累積盈餘課稅及對於個人  
25 控股公司課稅，均是聯邦所得稅」(原文：The accumula  
26 ted earnings tax and the personal holding company  
27 taxes are Federal income taxes)，可知美國分行利潤  
28 稅不因逐年繳納或累積繳納，而有本質不同，均是外國公  
29 司在美國營利的美國所得稅。訴願決定以分行利潤稅為  
30 「累積盈餘」稅，故不是所得稅的推論(訴願決定第四  
31 (一)1點)，似乎是陷於形式名稱二分法的簡化邏輯(f

01 also dilemma) ，以為「所得」與其他經濟上之純資產增  
02 加，因形式名稱不同，而必為相歧異的概念，有違論理法  
03 則，更與最高行政法院「營利事業特定期間內經濟上之純  
04 資產增加，即為所得，不以特定源泉產生之增益為限」之  
05 見解有所未合。

06 (三) 美國海外企業課徵兩階段所得稅，都是對於源自同一筆美  
07 國經濟利益先後課稅；且台北富邦銀行依法就美國洛杉磯  
08 分行所得之100%，於我國申報境外所得，並依法繳納所得  
09 稅，可見我國稅捐主權行使範圍，已經包含台北富邦銀行  
10 開辦美國洛杉磯分行的完整所得，故不論台北富邦銀行洛  
11 杉磯分行在美國第一階段繳納所得稅或第二階段繳納分行  
12 利潤稅，均得扣抵依我國法令完納之所得稅額：

13 1、美國以兩階段對外國分公司所得課稅，第一階段對「實質  
14 關聯性所得」(Effectively Connected Income) 課徵營  
15 利事業所得稅後，第二階段再對稅後「實質關聯性收入及  
16 利潤」(Effectively Connected Earning and Profit  
17 s) 課徵相當於母公司取得子公司股利的所得稅。惟分公  
18 司若將稅後利潤再投資於美國，海外總公司形同未獲得股  
19 利所得，故應將分公司當年利潤數額與美國資產淨值變動  
20 合併觀察，計算分公司實際保留於美國的利潤數額，以及  
21 總公司當年實際取得的「等同股利數額」(dividend equ  
22 ivalent amount, DEA) ，而課徵分行利潤稅。此調整的  
23 目的係為計算總公司實際相當於股利的所得，請詳後述  
24 第四段。此外，外國企業就特定美國所得，依法無須繳納  
25 美國所得稅者，即應從「實質關聯性收入及利潤」扣除。  
26 依美國內地稅法典第884條(d)項第(2)款規定，「實  
27 質關聯性收入及利潤」，不包含特定美國來源所得產生的  
28 收入及利潤(原證2，原文：The term ‘effectively  
29 connected earnings and profits’ shall not inclu  
30 de any earnings and profits attributable to- (A)  
31 income……, (B) income……, (C) gain……, (D) i

01 income……, or (E) income……), 調整項目, 均為減  
02 項, 並無加項, 例如: 經外國公司國籍地與美國互相豁免  
03 稅務的國際航運或國際空運服務所得, 均應自「實質關聯  
04 性收入及利潤」扣除, 不課徵分行利潤稅(原證10, 依美  
05 國內地稅法典第884條(d)項第(2)款第(A)目規定,  
06 應排除同法第883條第(a)項第(1)(2)款列舉所得產  
07 生的收入及利潤)。因此, 「實質關聯性收入及利潤」並  
08 不包含原本不屬於美國來源所得產生的利潤, 故外國公司  
09 仍是就應稅所得, 繳納分行利潤稅, 未改變就相當於股利  
10 所得納稅的本質。

11 2、本件, 因美國公平對外國公司在美國分公司及子公司課徵  
12 所得稅, 台北富邦銀行在美國設立分行或子行, 均不致產  
13 生實質稅負差異。惟台北富邦銀行若在美國設立子行, 在  
14 我國僅需以扣除美國第一階段所得稅的股利(約當第一階  
15 段所得65%), 繳納我國營利事業所得稅; 台北富邦銀行  
16 若在美國設立分行, 卻需以美國第一階段所得之全部(10  
17 0%), 繳納我國營利事業所得稅, 似與租稅平等原則、租  
18 稅中立原則未合。

19 3、鑒於美國即是整體觀察海外公司及其在美國分支機構, 並  
20 就整體美國來源所得, 課徵一致稅負, 台北富邦銀行亦依  
21 法就美國洛杉磯分行所得之100%, 對我國稅務機關申報境  
22 外所得, 並依法繳納所得稅, 可見我國稅捐主權行使範  
23 圍, 已經包含台北富邦銀行開辦美國洛杉磯分行的完整所  
24 得。至若以一階段課稅、兩階段課稅、稅率不同等技術性  
25 差別, 本為國際稅務常見情形, 我國亦有所得稅法第3條  
26 第2項關於「扣抵之數, 不得超過因加計其國外所得, 而  
27 依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額」等避免扣抵海  
28 外所得稅額超過我國所得稅額的規定, 使台北富邦銀行所  
29 得, 至少依整體稅負較高之規定納稅, 且維護租稅平等原  
30 則。

01 (四) 美國以多年累積未分配盈餘利潤，作為分行利潤稅應稅所  
02 得額，與我國被清算事業的股東以多年累積未分配盈餘利  
03 潤，作為清算應稅所得額一致，益徵台北富邦銀行關閉美  
04 國洛杉磯分行時，就歷年利潤累積而成的等同股利數額，  
05 繳納分行利潤稅，即台北富邦銀行在美國繳納的所得稅：

06 1、美國為對外國分公司課徵相當於子公司分派股利的股利所  
07 得稅，以分公司等同股利數額 (dividend equivalent am  
08 ount, DEA) 作為分行利潤稅的課稅所得額。依美國內地  
09 稅局的法規說明 (原證3第8頁)，等同股利數額為當年度  
10 「實質關聯性收入及利潤」 (Effectively Connected Ea  
11 rning and Profits)，再加 (減) 分公司當年度美國淨  
12 值減少 (增加) 數額。美國淨值為分公司在美國資產減去  
13 美國負債之差額。(原文：The DEA is a U.S. branc  
14 h' s effectively connected earnings and profits  
15 (ECEP) for a taxable year reduced by the increas  
16 e in a U.S. branch' s U.S. net equity (USNE) or  
17 increased by a U.S. branch' s decrease in USNE. US  
18 NE equals U.S. assets minus U.S. liabilities)。

19 2、據上，美國分公司歷年利潤若再投資於美國，將會累積增  
20 加美國分公司的淨值；反之，分公司若取自美國累積資產  
21 或增加負債，致減損淨值，以上繳海外總公司，即等同將  
22 歷年利潤分派予海外總公司，故美國內地稅法乃將分公司  
23 淨值減損幅度，納入分行利潤稅應稅所得額，作為衡量海  
24 外總公司取自美國分公司歷年利潤的數額。相同計算邏  
25 輯，亦見於我國計算被清算事業的股東應稅所得額。股東  
26 受分派剩餘財產，減去股東出資額，所獲致的股東應稅所  
27 得額，等於歷年未發放股利所累加的數額。顯見，不論我  
28 國或美國，股東所得稅的應稅所得額，均包含多年累積未  
29 分配盈餘利潤。

30 3、訴願決定誤以為台北富邦銀行作為洛杉磯分行出資人的清  
31 算所得，不包含「多年累積未分配盈餘利潤」之理由容有

01 誤會，說明如下：

02 (1) 首先，營利事業辦理清算，營利事業及股東，均須繳納  
03 所得稅。其中，營利事業固以清算期間之收入減除成本  
04 費用損失之淨額，為應稅所得額；惟股東則如前揭說  
05 明，是以其多年累積未分配盈餘利潤，作為應稅所得。  
06 本件台北富邦銀行關閉美國洛杉磯分行，而居於出資人  
07 地位，取得洛杉磯分行多年累積未分配盈餘利潤，依財  
08 政部62年3月2日台財稅第31604號函（附件4）計算邏  
09 輯，洛杉磯分行一次性匯回的等同股利數額，即多年累  
10 積未分配盈餘利潤，為台北富邦銀行之所得。訴願決定  
11 引用所得稅法第75條（被清算事業的清算所得），解釋  
12 台北富邦銀行的清算所得（出資人的清算所得），係誤  
13 用法律大前提。

14 (2) 其次，原告係依財政部「營利事業依金融控股公司法第  
15 四十九條及企業併購法第四十條規定合併辦理營利事業  
16 所得稅申報處理原則」（下稱合併辦理申報處理原則）  
17 第9條第1項規定，採所得稅連結稅制，故原告請求扣抵  
18 台北富邦銀行分行利潤稅，不以原告直接被美國課稅為  
19 必要。訴願決定卻以分行利潤稅是對台北富邦銀行課  
20 稅，非對原告課稅，否定原告請求扣抵台北富邦銀行行  
21 利潤稅等語，似忽略本件採連結稅制之前提，顯有誤  
22 會。

23 (五) 我國實務基於納稅義務人實際繳納外國稅負年度，可能晚  
24 於境外所得權責發生年度的情形，容許營利事業於實際繳  
25 納境外所得稅時，申請扣抵及退稅。台北富邦銀行105年  
26 度繳納美國分行利潤稅中，權責發生歸屬於100年度之稅  
27 額為新臺幣30,701,213元。原告105年合併辦理所得稅申  
28 報時，依法得申請扣抵及退稅：

29 1、台北富邦銀行100年繳納美國洛杉磯分行之美國所得稅  
30 時，並未將稅後利潤匯回臺灣總公司，而悉數保留在美國  
31 洛杉磯分行，故依美國內地稅法，當年無須繳納分行利潤

01 稅，即100年度申報時的分行利潤稅為美金0元。惟相關利  
02 潤繼續累加在洛杉磯分行，均為將來匯回臺灣總公司時的  
03 應稅所得額。台北富邦銀行105年關閉美國洛杉磯分行，  
04 而須一次性匯出該分行的剩餘資產，減少在美國之淨值，  
05 產生應繳納分行利潤稅的等同股利數額美金30,093,247元  
06 （原證5，2016 Form 1120-F，第6頁，第5欄，Dividend  
07 equivalent amount）。惟依照應計基礎，等同股利數額  
08 應按比例，歸屬於歷年保留利潤美國的年度。依前揭計  
09 算，權責發生年度為100年度之稅額為美金1,017,776元，  
10 核新臺幣30,701,213元。原告於105年度才就權責歸屬於1  
11 00年度的分行利潤稅，申請扣抵及退稅，係因基於所得來  
12 源國稅法規定，致實際繳納分行利潤稅的105年度與權責  
13 發生的100年度不一致使然，「既非因適用法令錯誤之錯  
14 繳稅款，亦非因計算錯誤之溢繳稅款」，依最高行政法院  
15 93年度判字第1520號判決、財政部93年9月14日台財稅字  
16 第09300452930號令意旨，申請扣抵我國所得稅，符合應  
17 計基礎，且自實際繳納時起算，亦符合申請退稅之時效規  
18 定。

19 2、訴願決定以原告100年度「列報該年度分行利潤及分行利  
20 潤稅為0元」，且「原處分機關就富邦銀行所得稅之應納  
21 稅額中，已計入扣抵美國洛杉磯分行100年度之所得稅」  
22 等語，拒絕將台北富邦銀行105年度一次性繳納的分行利  
23 潤稅，依權責發生年度，認列為100年度外國所得稅，毋  
24 寧誤以繳納年度的現金基礎（cash basis），解釋台北富  
25 邦銀行100年度的分行利潤稅負擔，均與法令依權責基礎  
26 併計的應計基礎（accrual basis）未合。

27 3、綜上，我國法令基於納稅義務人實際繳納外國稅負年度，  
28 可能晚於境外所得權責發生年度的現實，容許營利事業於  
29 實際繳納境外所得稅時，申請扣抵及退稅。台北富邦銀行  
30 105年度繳納美國分行利潤稅中，權責發生年度為100年度

01 之稅額為新臺幣30,701,213元。原告105年合併辦理所得  
02 稅申報時，依法得申請扣抵及退稅。

03 二、富邦證券公司部分：

04 (一) 富邦證券公司之營業收入總額：

05 有關大院所詢富邦證券公司營業收入總額核定調增投資收  
06 益1,092,385,867元未具狀敘明理由部分。

07 1、按「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與  
08 調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真  
09 偽，並將其決定及理由告知當事人」為行政程序法第43條  
10 所明定。準此，稽徵機關按事實調查證據而做成之決定結  
11 果或調整依據，應檢附相當理由予以說明，使納稅義務人  
12 據以依循，方為適法。

13 2、被告原核定「科目代號01營業收入總額」為136,924,810,  
14 541元，係由原申報「01欄」135,832,424,674元及增加  
15 「本期股利收入淨額」1,092,385,867元，惟該等調整依  
16 據尚無具體敘明，與前揭行政程序法第43條未符。

17 (二) 各項耗竭及攤提部分：

18 1、被告對於富邦證券公司受讓大信綜合證券股份有限公司  
19 (下稱大信證券公司)及日日春證券股份有限公司(下稱  
20 日日春證券公司)全部營業，且包含營業場所使用之全部  
21 設備、現有客戶、營業技術及所有資產等，尚無異議。而  
22 對於富邦證券公司本身即是經營證券業務，並非收購系爭  
23 營業及資產後，始得經營證券業務，故而認定富邦證券公  
24 司無須大信證券公司及日日春證券公司授予營業權，且因  
25 系爭營業權非屬民營公用事業監督條例、電業法第33條授  
26 權訂定之電業登記規則規範之內容，故而維持否准營業權  
27 攤銷。惟被告未查，富邦證券公司分別於89年間及88年間  
28 收購大信證券公司及日日春證券公司營業及資產，成為富  
29 邦證券公司之左營分公司及八德分公司，於100年分別獲  
30 利19,126,322元(附件十二)及54,633,523元(附件十  
31 三)已併計當年度營利事業所得額計課，被告未為審酌，

01 顯與所得稅法第24條第1項「收入總額」扣除「各項成本  
02 費用、損失及稅捐」後之純益額，方為應課徵之營利事業  
03 所得額之規範未符，顯未對當事人有利事項一律注意。

04 2、被告指摘富邦證券公司對於系爭項目，帳列「營業權」，  
05 卻主張應列為「商譽」及「依一般會計原理原則，僅購入  
06 之商譽可入帳，自行發展之商譽則不可入帳」等語，顯未  
07 慮及營利事業之會計事項，應依財務會計規範辦理，稅務  
08 法令有特別規範者，應予帳外調整；又經濟部76年1月10  
09 日解釋函：「查公司法第十三條第一項之立法原意在於避  
10 免公司轉投資比率偏高，致影響公司股本之穩固，本案○  
11 ○公司以營業權（包括商標各產品能透過行銷通路網行銷  
12 權之權利及各有關事業部等市場佔有率之有形利益）及商  
13 譽作價轉投資，無上述之顧慮，得免除『轉投資不得逾實  
14 收股本百分之四十』之限制」之意旨，對於公司之商標、  
15 行銷通路網行銷權之權利，以及各有關事業部市場占有率  
16 等利益均屬營業權涵蓋範疇，尚有明文；另被告肯認富邦  
17 證券公司受讓大信證券公司及日日春證券公司全部營業，  
18 且包含營業場所使用之全部設備、現有客戶、營業技術及  
19 所有資產等。是以，系爭事項非屬自行發展之商譽，殆無  
20 疑義，復查決定所謂「……僅『購入』之商譽可入帳，  
21 『自行發展』之商譽則不可入帳……」等語，與本件之情  
22 形，顯有不同。

23 3、復就富邦證券公司於訴願理由書已明確說明，被告未查富  
24 邦證券公司與大信公司、日日春公司皆各自獨立經營，並  
25 非關聯之企業，系爭併購交易受讓價值分別為43,000,000  
26 元及68,000,000元，應足採信；且各交易公司各自依據市  
27 場客觀資訊行情審慎評估，方依法入帳。交易雙方當事人  
28 均經營證券業務，且為證券業同行轉讓交易，與跨行業不  
29 同領域之投資，需仰賴專業鑑價公司鑑價之情形，有所不  
30 同。原處分機關復查決定書內容所載，富邦證券公司並未  
31 提示富邦證券公司取得大信證券公司及日日春證券公司之

01 各項可辨認淨資產及承擔之負債逐項依公平市價評估資  
02 料，容有誤解。

03 4、綜上，被告肯認雙方交易事實及併購成本，並認定本件並  
04 非法律規定之可辨認淨資產「營業權」，亦說明商譽係因  
05 收購成本超過可辨認淨資產之公平價值而生，卻未慮及88  
06 年度及89年度之系爭併購交易，自併購年度以來，對於系  
07 爭營業權產生之營利事業所得額，皆已列入各該年度之營  
08 利事業所得稅申報計課，於辦理系爭100年度營利事業所  
09 得稅結算申報，亦有獲利情形，系爭項目之收入及費用應  
10 為配合，原處分機關未為審酌，訴願決定對於被告之違誤  
11 處分，亦未加以指摘，認事用法亦有違誤。

12 (三) 項次「58欄」項下，免稅投資收益應分攤利息收支差額部  
13 分：

14 1、被告認定富邦證券無法直接合理明確歸屬之利息收支差額  
15 15,094,052元，未慮及減除定期存款利息收入45,920,440  
16 元，系爭利息收支差額因利息收入大於利息支出而為0元  
17 原告已於行政訴訟補充理由(二)狀原附件七提示系爭  
18 「定期存款」與非系爭「營業保證金」原始入帳傳票暨對  
19 應之利息收入入帳傳票供審查，可驗證行政訴訟理由  
20 (二)狀原附件三「富邦證券公司100年活定存及營業保  
21 證金利息明細」中定期存款與營業保證金定期存單之利息  
22 收入已明確區分，分別為定期存款利息收入45,920,440元  
23 及營業保證金利息收入7,320,581元(即大院本次來函之  
24 附件節本)，非系爭之營業保證金利息收入屬特定項目之  
25 定期存款利息收入，應直接歸屬至相關營業部門或活動項  
26 下，原告業於行政訴訟補充理由(三)狀、三敘明，本件  
27 系爭定期存款之利息收入45,920,440元，其事物本質與活  
28 期存款利息收入相同，屬可自由運用資金，為經各部門或  
29 各活動混合之資金回存，屬無法直接合理明確歸屬之利息  
30 收入，此主張與原告於行政訴訟補充理由(二)狀原附件  
31 九及附件十所提出之判決觀察「一般定期存款利息收入」

01 於稅務機關原核定階段，即為「無法直接合理明確歸屬之  
02 定存利息收入」一致。是以，被告認定富邦證券無法直接  
03 合理明確歸屬之利息收支差額15,094,052元，應予以減除  
04 定期存款利息收入45,920,440元，以使系爭利息收支差額  
05 因利息收入大於利息支出而為0元，謹依大院所囑予以說  
06 明確認。

07 2、有關大院所詢「利息收支差額」計算事項：

08 (1) 所詢「假設『富邦證券公司定存利息收入45,920,440元屬  
09 於可直接合理明確歸屬之利息收入』，並且假設『富邦證  
10 券公司活存利息收入為1,407,583元』，則富邦證券公司  
11 之利息收支差額應變更成為14,972,546元，該公司第58欄  
12 項下投資收益應分攤利息支出應變更成為60,096元，且該  
13 公司第99欄項下應分攤利息支出應變更成為共1,986,516  
14 元。」。在前開假設下，遞予計算復查核定之第58欄項下  
15 投資收益應分攤利息支出溢計之488元（復查核定\$60,58  
16 4 - 假設計算\$60,096），應予撤銷；且復查核定之第99欄  
17 項下分攤利息支出溢計之16,122元（復查核定\$2,002,638  
18 - 假設計算\$1,986,516），應予撤銷，謹依所囑回覆。

19 (2) 惟上開「富邦證券公司定存利息收入45,920,440元屬於可  
20 直接合理明確歸屬之利息收入」之假設，原告已於行政訴  
21 訟補充理由（六）主張本件系爭定期存款之利息收入45,9  
22 20,440元，其事物本質與活期存款利息收入相同，屬可自  
23 由運用資金，為經各部門或各活動混合之資金回存，屬無  
24 法直接合理明確歸屬之利息收入，此主張與原告於行政訴  
25 訟補充理由（二）狀原附件九及附件十所提出之判決觀察  
26 「一般定期存款利息收入」於稅務機關原核定階段，即為  
27 「無法直接合理明確歸屬之定存利息收入」一致。是以，  
28 富邦證券公司無法直接合理明確歸屬之利息收支差額應為  
29 0元（假設計算「利息收支差額」\$14,972,546 - 定期存  
30 款利息收入\$45,920,440 < 0，以0計），併予補充陳明。

01 (四) 項次「第58欄」調增不得減除之「認購(售)權證損失」  
02 應分攤之營業費用部分：

03 1、依所得稅法第24條第1項規定，營利事業所得額之計算，  
04 縱涉有應稅所得及免稅所得，其相關之成本、費用或損  
05 失，可直接合理明確歸屬者，應先予個別歸屬認列，無法  
06 明確歸屬者，方有分攤適用。準此，系爭100年度權證風  
07 險管理買賣交易，依所得稅法第24條之2於96年7月11日增  
08 訂後，發行人基於風險管理而買賣認購權證標的有價證券  
09 及衍生性金融商品之交易所得或損失，應併計發行認購  
10 (售)權證之權利金損益計算，為發行認購權證權利金所  
11 得之成本費用項目，而與96年7月11日修法前將基於避險  
12 風險管理而買賣認購權證標的有價證券及衍生性金融商品  
13 單獨計算課徵有價證券交易所得或損失，顯有不同。故96  
14 年7月11日修法後，認購(售)權證避險損益既為計算權  
15 利金成本費用科目，自無應稅免稅成本費用合理分攤適  
16 用。故惟富邦證券公司券依所得稅法第24條之2規定計算  
17 認購權證，不適用行為時所得稅法第4條之1及同法第4條  
18 之2停止課徵所得稅規定，亦即應按所得稅法第24條第1項  
19 規定，將買賣認購權證標的有價證券及衍生性產品交易收  
20 益相關之「成本」、「費用」，併計所屬類別之併計發行  
21 認購(售)權證損益計算「應稅所得」，而無須另行計算  
22 應稅免稅成本分攤費用，方屬適法。

23 2、綜上歸結，被告誤以發行認購(售)權證損益有營利事業  
24 免稅所得相關成本費用損失分攤辦法適用，應按分攤基礎  
25 提列無法明確歸屬之營業費用，將應計入認購(售)權證  
26 損益計算「應稅所得」之營業費用，調整核增免稅所得交  
27 易部分應分攤之不可歸屬營業費用14,087,174元，顯與所  
28 得稅法第24條之2第1項規定不符。

29 (五) 項次「第58欄」調增「衍生性金融商品損失」部分：

30 1、本件爭執點在於證券商經營所得稅法第24條之2第2項衍生  
31 性金融商品交易，其基於風險管理所為之避險損益是否須

01 比照同條第1項但書之規定，超過該次衍生性商品交易利  
02 得部分，該損失不得予以減除？按行政程序法第150條之  
03 規定，行政機關訂定法規命令應有法律之授權，被告引述  
04 之財政部賦稅署102年12月25日臺稅所得字第10200125350  
05 號函（下稱財政部賦稅署102年12月25日函）僅為觀念通  
06 知，卻引以為課稅依據，未有法律授權，顯有失當。

07 2、富邦證券公司100年度列報系爭衍生性金融商品所生之交易  
08 損失993,883元，係屬所得稅法第24條之2第2項之課稅  
09 範圍（附件十一），被告未辨明系爭衍生性金融商品交易  
10 損失之本質，為應稅項目之減項；卻誤以所得稅法第24條  
11 之2第1項用以規範發行人發行認購（售）權證，因基於風  
12 險管理而買賣經目的事業主管機關核可之有價證券及衍生  
13 性金融商品所生之交易所得或損失之規定，按該項但書規  
14 定就損失超過利得部分不予減除，認事用法顯有錯誤，應  
15 予撤銷。

16 （六）項次第99欄「停徵之證券、期貨交易所得」之「營業費用  
17 分攤數」遭調增部分：

18 1、按營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法（下稱分  
19 攤辦法）係源於為落實所得稅法第24條第1項有關收入與  
20 成本費用配合原則之授權而來，故分攤辦法第3條第1項第  
21 1款第1目，所稱「目的事業主管機關規範而分設部門營  
22 運」，應以貫徹可直接合理明確歸屬之營業費用應個別歸  
23 屬認列，無法直接合理明確歸屬之營業費用仍應先以部門  
24 營業收入、薪資、員工人數或辦公室使用面積等作為基準  
25 分攤，最後才以部門免稅收入比例分攤，以更為精確計算  
26 免稅收入應分攤之營業費用為目的，則其在適用上並未排  
27 除「衍生性金融商品部門」之劃分，而不以自營、承銷及  
28 經紀等三部門為限，其理至明。

29 2、依「財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心證券商營業處所  
30 經營衍生性金融商品交易業務規則」（下稱經營衍生性金  
31 融商品業務規則）第10條第1項第1款規範，證券商欲經營

01 衍生性金融商品交易業務，須先同時具備證券經紀、承銷  
02 及自營業務之條件，方得提出申請，與訴願決定壹、四所  
03 稱「訴願人將自營部門中屬應稅性質之買賣經目的事業主  
04 管機關核可之有價證券及衍生性金融商品業務再分類為衍  
05 生性部門」認定衍生性商品部門係緣於自營部門，容有誤  
06 解；況，所謂衍生性金融商品，係指價值由利率、匯率、  
07 股權、指數、商品、信用事件或其他利益及其組合所衍生  
08 遠期、期貨、交換及選擇權等交易契約及結構型商品，其  
09 內容原包含履約及避險操作，該等經營衍生性金融商品之  
10 業務，係屬應稅性質之業務，為被告所不爭。退步言之，  
11 縱使被告認定衍生性商品部門係緣於自營部門，亦須將該  
12 部門之直接歸屬於應稅項目業務之「可直接合理明確歸屬  
13 之營業費用」先為歸屬，而非率將衍生性商品部門費用皆  
14 認定「無法直接可直接合理明確歸屬之營業費用」，與分  
15 攤辦法第3條第1項第1款規定不符。

16 (七) 項次第99欄之「利息支出分攤數」遭調增部分：

17 1、被告執稱富邦證券公司未提示或未列明各項基金及保證金  
18 及其相關利息收入或營業保證金定期存款利息等帳載資  
19 料，並說明相關利息收入金額各若干，顯未審酌訴願理由  
20 書所列之附件，包含原附件五「富邦證券公司100年活定  
21 存及營業保證金利息明細」（附件三）、原附件六「富邦  
22 證券公司100年利息/財務收入調節表」（附件四）、原附  
23 件七「富邦證券公司100年定期存款明細分類帳」（附件  
24 五）、原附件八「富邦證券公司100年營業保證金明細分  
25 類帳」（附件六）及已就系爭「定期存款」及非系爭之  
26 「營業保證金」項目原始入帳傳票暨對應之利息收入入帳  
27 傳票抽樣各3筆之原提供附件十（附件七），顯有應依職  
28 權調查，卻未調查之情事，為利本件之審核，謹再次補充  
29 如附件三至附件七；且富邦證券公司於訴願理由書，對於  
30 「一般定期存款」（會計科目代號101013-XX）、「質  
31 押定期存款」（會計科目代號101811-XX）及「營業保

01 證金」（會計科目代號105010）所為之入帳流程說明，以  
02 致將富邦證券公司說明之營業保證金會計科目代號105010  
03 之組成108年度期末金額100年12月31日餘額為1,080,000,  
04 000元，誤解為期初暨期末金額之表達，顯對於富邦證券  
05 公司之帳務流程說明，亦未加以審酌，致生疑問。況且，  
06 自最高行政法院106年度判字第164號判決（附件八）、本  
07 院104年度訴字第935號判決（附件九）及本院103年度訴  
08 字第1318號判決（附件十）觀察，除特定項目（如營業保  
09 證金）之定期存款利息收入列為「可直接合理明確歸屬利  
10 息收入」外，其餘「一般定期存款利息收入」於稅務機關  
11 原核定階段，即為「無法直接合理明確歸屬之定存利息收  
12 入」，併為說明。

13 2、原告已於附件七提示系爭「定期存款」與非系爭「營業保  
14 證金」原始入帳傳票暨對應之利息收入入帳傳票供審查，  
15 可驗附件三「富邦證券公司100年活定存及營業保證金利  
16 息明細」中定期存款與營業保證金定期存單之利息收入已  
17 明確區分，分別為定期存款利息收入45,920,440元及營業  
18 保證金利息收入7,320,581元，非系爭之營業保證金利息  
19 收入屬特定項目之定期存款利息收入，應直接歸屬至相關  
20 營業部門或活動項下，系爭定期存款之利息收入45,920,4  
21 40元，其事物本質與活期存款利息收入相同，屬可自由運  
22 用資金，為經各部門或各活動混合之資金回存，屬無法直  
23 接合理明確歸屬之利息收入，此主張與原告附件九及附件  
24 十所提出之判決觀察「一般定期存款利息收入」於稅務機  
25 關原核定階段，即為「無法直接合理明確歸屬之定存利息  
26 收入」一致。是以，被告認定富邦證券公司無法直接合理  
27 明確歸屬之利息收支差額15,094,052元，應予以減除定期  
28 存款利息收入45,920,440元，以使系爭利息收支差額因利  
29 息收入大於利息支出而為0元。

30 三、並聲明：

01 (一) 訴願決定及原處分(即復查決定)關於(一)原告子公司  
02 台北富邦商業銀行股份有限公司美國洛杉磯分行利潤稅新  
03 台幣(以下同)30,701,213元之否准申報扣抵。(二)原  
04 告子公司富邦綜合證券股份有限公司(以下稱:富邦證  
05 券)1.營業收入總額調增投資收益1,092,385,867元、2.  
06 各項耗竭及攤提剔除1,288,521元、3.『第58欄』項下核  
07 定投資收益應分攤利息收支差額60,584元、4.『第58欄』  
08 項下核定認購(售)權證權利金收入應分攤營業費用14,0  
09 87,174元不得自所得額減除、5.『第58欄』項下衍生性  
10 金融商品損失993,883元之否准申報減除、6.『第99欄』  
11 項下調增停徵之證券、期貨交易所應分攤之營業費用4  
12 1,457,796元、及7.『第99欄』項下核定調增停徵之證  
13 券、期貨交易所應分攤之利息收支差額2,002,638元等  
14 不利於原告部分均撤銷。

15 (二) 訴訟費用由被告負擔。

16 參、被告則以：

17 一、台北富邦銀行境外所得可扣抵稅額(台北富邦銀行105年度  
18 因關閉美國洛杉磯分行，一次性繳納分公司利潤稅272,328,  
19 836元)部分：

20 (一) 原告主張其台北富邦銀行美國洛杉磯分行105年度分行利  
21 潤稅權責發生為100年度一節：

22 1、台北富邦銀行100年度所得稅申報其美國洛杉磯分行課稅  
23 所得427,056,181元及依美國當地規定繳納之所得稅71,56  
24 9,455元，被告已依規定計入依所得來源國稅法規定繳納  
25 之所得稅扣抵其營利事業所得稅應納稅額。又該分行於美  
26 國另申報有100年度分行利潤稅「Form 1120-F (2011) pa  
27 ge5」，列報100年度分行利潤及分行利潤稅為0元，有台  
28 北富邦銀行「Form 1120-F (2011) page5」(詳富邦金  
29 融控股股份有限公司及其子公司審查報告第835頁)可  
30 稽，是美國分行利潤稅係逐年申報繳納，合先敘明。

01 2、系爭分行利潤稅係台北富邦銀行洛杉磯分行向美國政府申  
02 報105年度分行利潤稅（台北富邦銀行審查報告P1048），  
03 稅捐「義務之發生」與100年度無涉。原告逕依100年度後  
04 各年度「有效連結盈餘及利潤」（Effectively Connecte  
05 d Earnings and Profits，原告稱之為「有實質關聯性之  
06 收入及利潤」）占105年度淨值減少數（設算約當股利金  
07 額）比例分攤而來。依原告計算公式，系爭分行利潤稅3  
08 0,701,213元=106年度繳納105年度分行利潤稅9,027,974  
09 元×〔100年度「有效連結盈餘及利潤」3,392,587元÷105  
10 年度申報之「約當股利金額」（取美國淨值減少數與未課  
11 徵過分行利潤稅之累積盈餘較小者）30,093,247元〕×稅  
12 率30%，而其中A、「有效連結盈餘及利潤」並非所得稅法  
13 第3條規定計算之課稅所得額（兩者間尚有調整項目）。  
14 B、淨值減少數亦非所得。

15 3、原告以台北富邦銀行105年度分行利潤稅申報書所載「約  
16 當股利金額」為分母，「有效連結盈餘及利潤」為分子計  
17 算分攤分行利潤稅至以前盈餘年度，惟分母「約當股利金  
18 額」（取美國淨值減少數與未課徵過分行利潤稅之累積盈  
19 餘較小者），不論是「淨值減少數」或是「未課徵過分行  
20 利潤稅之累積盈餘」，皆已扣除以前年度虧損，造成台北  
21 富邦銀行『計算分攤至歷年扣抵之分行利潤稅合計數』大  
22 於「實際繳納之分行利潤稅」，實有矛盾，有原告「北富  
23 銀洛杉磯分行Form 1120-F Sedction III分公司利潤稅之  
24 計算」（台北富邦銀行審查報告書第1048頁）可徵。是原  
25 告主張納稅義務發生於105年度之分行利潤稅，應分攤至1  
26 00年度，實無足採。

27 （二）原告主張台北富邦銀行就美國洛杉磯分行所得已於我國申  
28 報境外所得，並依法繳納所得稅，故不論台北富邦銀行洛  
29 杉磯分行在美國第一階段繳納所得稅或第二階段繳納分行  
30 利潤稅，均為美國所得稅得扣抵我國所得稅一節：

- 01 1、系爭分行利潤稅係美國內地稅務局認為匯回國內之盈餘未  
02 來分配股利於股東（即申請人富邦金融控股股份有限公司）時，無法對股東之股利所得課稅，故就台北富邦銀行  
03 洛杉磯分行匯回國內之「約當股利金額」（dividend equ  
04 ivalent amount, DEA），對台北富邦銀行課以分行利潤  
05 稅。依美國稅法相關規定，「約當股利金額」之計算起點  
06 始自當年度外國分公司所得稅之課稅所得，依據相關調整  
07 項目加減當年度之課稅所得得出當年度有效連結盈餘及利  
08 潤（effectively connected earnings and profits），  
09 再進一步調整美國淨值之變動數，即可得出分行利潤稅之  
10 課稅基礎—約當股利金額（dividend equivalent amount），  
11 以約當股利金額乘以稅率30%，計算分行利潤稅稅  
12 額，應逐年申報並繳納。故分行利潤稅係因淨值減少而課  
13 徵（如所得增加，以致於淨值隨之增加，亦無分行利潤  
14 稅），與所得稅「有所得既應課稅」之性質不同。
- 15
- 16 2、系爭分行利潤稅係美國內地稅務局對於台北富邦銀行洛杉  
17 磯分行匯回國內之累積盈餘課徵之稅捐，故分行利潤稅之  
18 稅基為累積盈餘及淨值變動數。又依原告分行利潤稅申報  
19 資料 Form 1120F（2011）page5 可知，分行利潤稅稅基  
20 組成要素為當年度外國分公司之課稅所得、增減當年度之  
21 課稅所得之調整項目及當年度美國分行淨值之變動數。是  
22 以，本件分行利潤稅之租稅主體為台北富邦銀行，租稅客  
23 體為台北富邦銀行洛杉磯分行之累積盈餘，此系爭之累積  
24 盈餘並不再計入台北富邦銀行之當年度所得，故本件美國  
25 對台北富邦銀行洛杉磯分行之「累積盈餘」課稅，自與所  
26 得稅法第3條第2項規定，來自中華民國境外之「所得」不  
27 合。
- 28 3、按所得稅法第3條第2項規定之立法理由，營利事業所得稅  
29 之課徵，以在中華民國境內經營之營利事業為對象。營利  
30 事業之境外分支機構，如已向所在國繳納所得稅者，為免  
31 重複課徵，法例上有減除及扣抵兩種方法，經研究結果，

01 以採扣抵法對納稅義務人有利，故僅採扣抵法一種，以資  
02 簡化。惟就美國課徵分行利潤稅之目的觀之，其係為使外  
03 國公司在美分公司於稅務上與美國本土公司處於相等地  
04 位，對盈餘分配股利於股東前，課徵股東該約當股利之稅  
05 捐。台北富邦銀行縱於取得台北富邦銀行洛杉磯分行之匯  
06 回盈餘，亦係經減除洛杉磯分行利潤稅後之稅後淨額，該  
07 匯回盈餘並非台北富邦銀行當年度所得，自不得再於台北  
08 富邦銀行應納所得稅額中扣抵，否則造成重複減除及扣  
09 除；又被告就台北富邦銀行所得稅之應納稅額中，已計入  
10 扣抵美國洛杉磯分行100年度之所得稅，若再將系爭分行  
11 利潤稅自該年度予以扣抵，無疑係從台北富邦銀行之國內  
12 所得所應繳納之所得稅（國內稅額）中予以扣除，等同放  
13 棄我國國內來源所得之課稅權，由本國補貼國外之稅捐，  
14 亦與所得稅法第3條第2項規定不合。

15 （三）原告主張台北富邦銀行因關閉美國洛杉磯分行，就歷年累  
16 積之約當股利金額，繳納分行利潤稅，即為台北富邦銀行  
17 在美國繳納之所得稅，不以原告被美國課稅為必要。訴願  
18 決定以為「累積未分配盈餘利潤」並非「清算所得」且忽  
19 略本件採連結稅制之前提，存有誤解：

20 1、系爭分利利潤稅非屬台北富邦銀行在美國繳納之所得稅：  
21 依台北富邦銀行分行利潤稅申報資料Form1120-F（201  
22 1），係對台北富邦銀行美國洛杉磯分行「淨值減少（盈  
23 餘匯回）」課稅，並非對「所得」課稅，已如前述。原告  
24 主張本件分行利潤稅係就台北富邦銀行美國洛杉磯分行歷  
25 年累積之約當股利金額課徵，即台北富邦銀行在美國繳納  
26 之所得稅，顯就「分公司盈餘」與「股東之約當股利金  
27 額」有所誤解，而本件更與原告採所得稅連結稅制合併辦  
28 理營利事業所得稅申報無涉。原告認為訴願決定駁回系爭  
29 分行利潤稅之扣抵稅額，係因忽略本件採連結稅制，顯屬  
30 誤解。

01 2、所得稅法第75條所定「清算所得」係清算之營  
02 利事業在清算期間之收入減除成本費用損失之淨額；清算  
03 所得扣除清算期間營利事業所得稅後，股東自清算事業獲  
04 配股利或營利所得【清算事業分配之累積未分配盈餘（原  
05 告所稱「股東應稅清算所得」，規定於財政部65年1月27  
06 日台財稅第30533號函關於公司辦理清算後另發現應稅收  
07 益處理之釋示）】，合併其他所得，辦理股東所得稅申  
08 報。其中清算期間營利事業所得稅無得以扣抵股東所得  
09 稅。

10 3、本件系爭分行利潤稅係對台北富邦銀行美國洛杉磯分行  
11 「淨值減少（盈餘匯回）」課稅，如前所述，性質非原告  
12 所稱台北富邦銀行在美國繳納之所得稅。原告以本件分行  
13 利潤稅係台北富邦銀行取美國洛杉磯分行匯回之「清算所  
14 得」課稅，核無足採。

15 (四) 系爭台北富邦銀行更正增列之100年度境外所得可扣抵稅  
16 額30,701,213元係台北富邦銀行美國洛杉磯分行105年度  
17 未在當地繼續投資，國外當地政府對該分行以105年度業  
18 主權益減少數所核課之稅捐（該分行於106年度繳納），  
19 性質非屬我國所得稅法第3條規定課徵範圍，並無對應之  
20 台北富邦銀行100年度「應加計國外所得」金額，是無所  
21 得稅法第3條第2項但書規定「因加計國外所得」之情形。  
22 況上開分行於100年度並無租稅負擔而有重複課稅，係須  
23 扣抵之情事，併予敘明。原告主張國外當地政府對美國洛  
24 杉磯分行105年度因業主權益減少，所課徵之分行利潤  
25 稅，有對應之「加計國外所得金額」為美金3,392,587  
26 元，惟該筆金額係原告以105年度被課徵分行利潤稅相對  
27 應基礎金額自行計算之分攤數，與本次增列之境外所得可  
28 扣抵稅額30,701,213元，並無直接關聯，原告空言主張核  
29 無足採。

30 (五) 原告主張台北富邦銀行100年度結算申報資料，其本年度  
31 帳載全部境外所得為1,309,345,867元，因加計前開境外

01 所得而增加之國內應納稅額為222,588,797元（境外所得  
02 1,309,345,867元×稅率17%），則按所得稅法第3條第2項  
03 規定，本件境外所得可扣抵稅額之上限金額222,588,797  
04 元，為何本件復查核定境外所得可扣抵稅額達246,737,80  
05 6元，已逾越前開法定上限金額222,588,797元一節：

06 被告依財政部92年2月12日台財稅字第0910458039號函規  
07 定，核認原告合併結算申報境外所得額為2,200,143,014  
08 元（其中包含台北富邦銀行境外所得額1,309,345,867  
09 元）。另以因加計前開境外所得而增加之國內應納稅額為  
10 374,024,312元（境外所得2,200,143,014元×稅率17%），  
11 按所得稅法第3條第2項所定「扣抵之數，不得超過因加計  
12 其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅  
13 額」之旨，核定原告合併結算申報境外所得可扣抵稅額為  
14 316,872,555元（其中包含台北富邦銀行繳納之245,734,8  
15 35元）（詳附件二即合併申報審查報告書第437頁，未逾  
16 越前開本件境外所得可扣抵稅額之上限金額374,024,312  
17 元

## 18 二、富邦證券公司部分：

### 19 （一）營業收入總額部分：

20 原告主張被告原核定富邦證券公司營業收入總額調整原告  
21 本期股利收入淨額1,092,385,867元無具體調整理由一  
22 節：

- 23 1、被告以富邦證券公司係買賣有價證券投資為專業，將投資  
24 收益股利收入淨額1,092,385,867元轉列至營業收入總額  
25 項下，併同其他調整事項，已敘明於該公司100年度營利  
26 事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書（詳附  
27 件六、1），原告就其他調整科目已提起行政救濟，併予  
28 敘明。
- 29 2、又前揭股利收入淨額1,092,385,867元係按安侯建業聯合  
30 會計師事務所代理富邦證券公司102年5月21日安建（10  
31 2）審（111D）字第47號函申請更正數核認。（詳附件

01 六、2即原案券富邦證券公司復查案件審查報告書第558-5  
02 60頁)。

03 (二) 各項耗竭及攤提：

04 1、依行為時營利事業所得稅查核準則(下稱查核準則)第2  
05 條第1項及第2項規定，營利事業所得稅之調查、審核，應  
06 依稅捐稽徵法、所得稅法及本準則之規定辦理，其未經規  
07 定者，依有關法令之規定辦理。營利事業之會計事項，應  
08 參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報  
09 等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報  
10 時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產  
11 業升級條例、促進產業升級條例施行細則、中小企業發展  
12 條例、企業併購法、本準則及有關法令之規定未符者，應  
13 於申報書內自行調整之。本件依所得稅法第60條第1項、  
14 查核準則第96條第3款第4目規定，營業權、商標權、著作  
15 權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資產。  
16 所得稅法第60條所稱「營業權」應以法律規定為範圍，即  
17 屬源自於法律授與之權利，系爭營業權並無所得稅法第60  
18 條規定之適用，自應予以調整。又財政部100年8月12日台  
19 財稅字第10004073270號令係該部本於中央財稅主管機關  
20 職權，基於所得稅法第60條各種權利規範之一致性及衡平  
21 性，就所得稅法第60條(無形資產適用攤折)所為之釋  
22 示。準此，所得稅法第60條規定之營業權，並非指一般營  
23 業行為所衍生之商業價值，而係以法律(如民營公用事業  
24 監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則)規定  
25 之營業權；況富邦證券公司本身即是經營證券業務，並非  
26 收購系爭營業及資產後，始得經營證券業務，無須大信證  
27 券公司及日日春證券公司授予營業權，是難認有營業權之  
28 購入價格可供攤銷，故富邦證券公司收購大信證券公司及  
29 日日春證券公司之營業及資產行為，非上開法律所規範之  
30 營業權，自無所得稅法第60條有關營業權攤折規定之適  
31 用。

01 2、本件亦無原告所稱商譽攤折規定之適用：

02 (1)「營業權」與「商譽」兩者性質有別，不容混淆，原告受  
03 讓大信證券、日日春證券之全部營業，並就受讓價格超過  
04 可辨認淨資產公平價值部分，帳列「營業權」攤銷，卻主  
05 張應列為「商譽」，顯有誤解法令。

06 (2)按「商譽」係屬不可辨認無形資產，通常建立於企業與顧  
07 客間之良好關係、並與經營地點、生產效率、服務態度及  
08 優良管理形象等有關，故通常依存於企業，為企業所具超  
09 額獲利能力之價值，難以脫離企業而單獨讓受；依一般會  
10 計原理原則，僅購入之商譽可入帳，自行發展之商譽則不  
11 能入帳。又「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收  
12 購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計  
13 算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義  
14 務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及  
15 依財務會計準則公報第25號第18段衡量可辨認淨資產之公  
16 平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」  
17 亦經最高行政法院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議  
18 決議在案，其揭明企業因併購取得商譽，如因收購企業之  
19 成本超過收購該企業所取得「可辨認淨資產」之公平價  
20 值，即有商譽價值存在，但因商譽之價值為所得計算基礎  
21 之減項，故應由納稅義務人對商譽價值存在負客觀舉證責  
22 任，因而，納稅義務人應就所主張之收購成本之「真實、  
23 必要及合理」舉證證明；至可辨認淨資產之公平價值，則  
24 可依財務會計準則公報第25號第18段為衡量，或提出足以  
25 還原公平價值之鑑價報告或證據等證明之。申言之，企業  
26 並非因併購即當然取得商譽，而應先就商譽價值存在之客  
27 觀事實為舉證。

28 (3)富邦證券公司與大信證券及日日春證券簽訂營業讓與契  
29 約，讓與標的除全部營業外，尚包含營業場所使用之全部  
30 設備、現有客戶、營業技術及所有資產等，經被告於100  
31 年3月1日函，請富邦證券公司提示受讓標的明細等資料供

01 核，富邦證券公司並未提示。是富邦證券公司以購入大信  
02 證券公司及日日春證券公司之營業場所為營業權之攤提，  
03 既與所得稅法第60條規定不合，即無法證明營業權存在之  
04 事實，亦難認其主張取得商譽為有理由。原告所訴委無足  
05 採。

06 (三) 項次「58欄」項下，免稅投資收益應分攤利息收支差額部  
07 分：

08 1、本件復查決定認富邦證券公司無法直接合理明確歸屬之利  
09 息收入為62,302,077元（活期存款利息收入1,286,077元  
10 +RS利息收入61,016,000元），其中所含活期存款利息收  
11 入1,286,077元（原告主張應為1,407,583元），被告原依  
12 原告簽證會事務所105年8月19日電子郵件，將富邦證券公  
13 司財務收入拆分為營業保證金7,572,577元、定期存款9,7  
14 02,823元存款1,286,077元及外幣存款36,087,127元，合5  
15 4,648,604元，嗣原告於訴願時提示「活定存及營業保證  
16 金利息明細表」（以下簡稱明細表）主張財務收入拆分有  
17 誤，應為營業保證金7,320,581元、定期存款45,920,440  
18 元及活期存款1,407,583元（本院卷一第298頁）。按公司  
19 組織者，應採用權責發生制調整本年度應認利息收入，又  
20 富邦證券公司為綜合證券商業務種類別含經紀商、自營商  
21 及承銷商，應按特定營業活動及特定部門拆分相關收入，  
22 原告僅提供明細表，卻無法說明其差異性及業務種類歸  
23 屬，並提示相關帳簿文據以資證明明細表之正確性，則被  
24 告依其首次說明金額核定活期存款利息收入1,286,077元  
25 即無違誤，況原告99年度營利事業所得稅訴訟事件，亦主  
26 張更正活期存款利息收入金額，被告維持原核定，經最高  
27 行政法院110年度上字第506號判決肯認，是被告以活期存  
28 款利息收入1,286,077元列入無法直接合理明確歸屬之利  
29 息收入，自屬有據。

30 2、本件倘依大院來函假設上開活期存款利息收入為1,407,58  
31 3元（即增列121,506元）及假設定期存款利息收入45,92

01 0,440元屬於可直接合理明確歸屬之利息收入，則利息收  
02 支差額計算同來函所附之附表A第P2欄位。

03 3、再補充附件十四至附件十九，說明富邦證券公司99年12月  
04 31日及100年12月31日之營業保證金明細帳暨相關計算明  
05 細如下：

06 (1) 富邦證券公司為一綜合證券商，同時經營前述之證券暨期  
07 貨業務，其99年12月31日營業保證金提存餘額1,070,000,  
08 000元（證券商業務\$1,060,000,000+期貨自營業務\$10,00  
09 0,000，附件十九）之組成，分別為依證券商管理規則第9  
10 條提存690,000,000元、證券商辦理有價證券買賣融資融  
11 券管理辦法第6條提存50,000,000元、證券商經營期貨交  
12 易輔助業務管理規則第17條提存300,000,000元、境外基  
13 金管理辦法第10條提存營業保證金提存20,000,000元及依  
14 期貨商管理規則第14條提存10,000,000元。

15 (2) 100年度因增設一間分公司及另有兩間分公司增加期貨交  
16 易輔助人業務，分別依證券商管理規則第9條增提10,000,  
17 000元及依證券商經營期貨交易輔助業務管理規則第17條  
18 增提10,000,000元。增提後富邦證券100年12月31日營業  
19 保證金餘額1,090,000,000元（證券商業務\$1,080,000,00  
20 0+期貨自營業務\$10,000,000，同附件十九）

21 4、綜上歸結，富邦證券公司之營業保證金以定期存單繳存於  
22 銀行，均係依法於主管機關指定之金融機構開設專戶進行  
23 繳存，有其特定用途。又因營業保證金之提存可歸屬於相  
24 關營業部門或活動項下，故該等營業保證金之孳息自屬可  
25 明確歸屬者。再者，營業保證金定期存款金額明確，且定  
26 期存款利息及利率可予明確計算，原告並已提示系爭「定  
27 期存款」與非系爭「營業保證金」原始入帳傳票暨對應之  
28 利息收入入帳傳票供審查，可自利息收入明細表明確區分  
29 定期存款與營業保證金定期存單之利息收入之金額分別為  
30 何，將非系爭之營業保證金利息收入，直接歸屬至相關營  
31 業部門或活動項下；餘系爭定期存款之利息收入，其事物

01 本質與活期存款利息收入相同，屬可自由運用資金，為經  
02 各部門或各活動混合之資金回存，非直接歸屬特定部門或  
03 特定活動，故「定存、活存及營業保證金」利息收入明細  
04 表〔即行政訴訟補充理由（二）附件三〕之定期存款利息  
05 收入應屬無法直接合理明確歸屬之利息收入，原訴願決定  
06 及復查決定顯有違誤。

07 （四）「第58欄」調增不得減除之「認購（售）權證損失」應分  
08 攤之營業費用14,087,174元部分：

09 1、查認購（售）權證發行人基於風險管理而買賣經目的事業  
10 主管機關核可之有價證券及衍生性金融商品，係發行認購  
11 （售）權證之必要避險措施，於核實計算發行人應稅之發  
12 行認購（售）權證損益時應併予考量，不應因所得稅法第  
13 4條之1規定證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失  
14 亦不得自所得額中減除，及所得稅法第4條之2規定期貨交  
15 易所得停止課徵所得稅，其交易損失亦不得自所得額中減  
16 除，而影響發行人發行認購（售）權證損益應稅所得之計  
17 算，爰於所得稅法第24條之2第1項本文明定發行人從事避  
18 險證券及衍生性金融商品交易之所得或損失，應併計發行  
19 認購（售）權證之損益課稅，不適用同法第4條之1及第4  
20 條之2規定。又發行人雖設立避險專戶，惟其自營部門仍  
21 可買賣與避險標的相同之有價證券或期貨，為避免發行人  
22 透過交易安排，將非屬避險交易之證券交易損失或期貨交  
23 易損失，轉換為認購（售）權證避險交易之損失而得於發  
24 行認購（售）權證以外應稅損益減除，侵蝕課稅稅基，爰  
25 於所得稅法第24條之2第1項但書明定避險交易之證券、期  
26 貨交易損失減除之限制，因此，認購（售）權證之收益與  
27 費用損失併計，至多僅能以各項費用損失將收益抵減至0  
28 元，不得過度列報損失致生侵蝕他項課稅所得額之情事。  
29 亦即，倘避險損失金額【即條文中所稱「基於風險管理而  
30 買賣經目的事業主管機關核可之認購（售）權證與標的有  
31 價證券之交易損失及買賣依期貨交易稅條例課徵期貨交易

01 稅之期貨之交易損失」】，超過權利金收入減除發行成本  
02 及費用【即條文中所稱「發行認購（售）權證權利金收入  
03 減除各項相關發行成本與費用後之餘額」】，即不得認列  
04 應稅損失【即條文中所稱「不得減除」】（最高行政法院  
05 108年度上字第832號、109年度判字第417號判決意旨參  
06 照），合先敘明。

- 07 2、按行為時所得稅法第24條第1項之明文，營利事業之所得  
08 無論係應稅所得或免稅所得，皆須依「收入與成本費用配  
09 合原則」計算。緣認購（售）權證發行係以選擇權為標的  
10 之權利買賣，雙方互負對價關係之給付與對待給付之義  
11 務，即購買人負給付價金（權利金），發行人負履行選擇  
12 權之債務。因此，認購（售）權證之發行，發行人固有權  
13 利金收入，但該收入必須減除其為發行及為履行或為準備  
14 履行選擇權所負擔之各項成本費用、損失及稅捐後，始為  
15 所得稅法第24條之2第1項所明定之發行認購（售）權證所  
16 得，該等費用、損失及稅捐之減除即為前述「收入與成本  
17 費用配合原則」。再者，企業投入營業費用之目的係為產  
18 生收入，營業費用對於總體收入，具有實際貢獻與高度關  
19 連性，從而，依據「收入與成本費用配合原則」及上述防  
20 杜流弊之立法意旨，發行認購（售）權證權利金收入之相  
21 關成本與費用，非僅限可直接合理明確歸屬之成本與費  
22 用，例如發行權證部門人員薪資費用，另行政部門人員薪  
23 資、水電費及修繕費等，對於總體收入（包含發行認購  
24 〔售〕權證權利金收入）具有實際貢獻，亦屬發行認購  
25 （售）權證所必須負擔，難謂與發行認購（售）權證無  
26 關，是所得稅法第24條之2第1項但書規定之各項相關發行  
27 成本與費用之範圍，自應包含應分攤之營業費用，申請人  
28 主張依所得稅法第24條之2規定，認購（售）權證避險損  
29 益既為計算權利金成本費用科目，自無應稅免稅成本費用  
30 合理分攤之適用一節，顯有誤解。

01 3、富邦證券公司發行認購（售）權證，依所得稅法第24條之  
02 2第1項規定，併計基於風險管理而買賣經目的事業主管機  
03 關核可之有價證券及衍生性金融商品之交易所得或損失，  
04 帳上有發行認購（售）權證損失144,518,274元〔發行認  
05 購（售）權證權利金收入15,345,000,000元-與發行認購  
06 （售）權證相關之直接成本費用146,449,923元-基於風險  
07 管理買賣經目的事業主管機關核可有價證券及衍生性金融  
08 商品之交易損失287,239,546元-權證履約損益132,336,28  
09 5元-權證失效損失13,538,060,510元-權證再買回已實現  
10 損失1,385,432,010元〕，富邦證券公司未列報該損失，  
11 惟該損失未減除應分攤無法直接合理明確歸屬之營業費  
12 用。被告原查依所得稅法第24條第1項收入與成本配合原  
13 則，計算發行認購（售）權證權利金收入應分攤無法直接  
14 合理明確歸屬營業費用14,087,174元{〔無法直接合理明  
15 確歸屬之營業費用133,687,734元×〔認購（售）權證應稅  
16 權利金收入15,345,000,000元÷全部收入145,624,547,395  
17 元〕〕}，調增發行認購（售）權證損失14,087,174元，依  
18 所得稅法第24條之2第1項但書規定，該損失應不得減除。  
19 原告主張與所得稅法第24條之2第1項規定有違，顯有誤  
20 解。被告於「第58欄」核定調增認購（售）權證損失14,0  
21 87,174元，並無不合。

22 (五)「第58欄」調增「衍生性金融商品損失」部分：

23 1、按所得稅法第24條之2規定，基於風險管理而買賣經目的  
24 事業主管機關核可之有價證券及衍生性金融商品之交易  
25 所得或損失，應併計衍生性金融商品交易損益課稅，不  
26 適用所得稅法第4條之1及第4條之2規定，惟上開損失超  
27 過該次衍生性金融商品交易利得部分，依所得稅法第24  
28 之2立法意旨，參照同法第24條之2第1項但書之規定，該  
29 損失應不得減除。

30 2、蓋基於風險管理而買賣經目的事業主管機關核可之有價證  
31 券及衍生性金融商品，係經營衍生性金融商品交易之必要

01 避險措施，於核實計算經營衍生性金融商品交易損益時應  
02 併予考量，不應因所得稅法第4條之1規定證券交易所得停  
03 止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除，及  
04 所得稅法第4條之2規定期貨交易所得停止課徵所得稅，其  
05 交易損失亦不得自所得額中減除，而影響經營衍生性金融  
06 商品交易應稅所得之計算。又為經營衍生性金融商品交  
07 易，設有避險專戶，惟券商仍可買賣與避險標的相同之有  
08 價證券或期貨，為避免透過交易安排，將非屬避險交易之  
09 證券交易損失或期貨交易損失，轉換為經營衍生性金融商  
10 品交易之損失而得於經營衍生性金融商品交易以外應稅損  
11 益減除，侵蝕課稅稅基，參照所得稅法第24條之2第1項但  
12 書之規定，避險活動產生之損失超過該次衍生性金融商品  
13 交易利益部分，不得減除。

14 3、富邦證券公司列報衍生性金融商品損失993,883元，其中  
15 包含應併計發行衍生性金融商品之損益課稅之基於風險管  
16 理買賣經目的事業主管機關核可之有價證券及衍生性金融  
17 商品之交易損失1,422,505元（避險部位股票出售收入20  
18 2,635,756元-避險部位股票出售成本203,544,395元-避險  
19 部位期貨契約已實現損失333,200元-避險部位借券已實現  
20 損失180,666元），該損失已超過衍生性金融商品交易利  
21 益428,622元，被告未自所得額減除，並無不合，請予維  
22 持。

23 （六）「第99欄」停徵之證券、期貨交易所得之「營業費用分攤  
24 數」調增部分：

25 1、依行為時所得稅法第4條之1及第24條第1項規定，關於營  
26 利事業之費用及損失既為應稅收入及免稅收入所共同發  
27 生，營利事業出售證券交易所得已納入免稅範圍，其相關  
28 成本費用，自不應歸由應稅項目吸收，否則營利事業將雙  
29 重獲益，不僅有失立法原意，並造成侵蝕稅源及課稅不公  
30 平現象；惟就免稅收入與應稅收入間，應如何正確分攤營  
31 業費用及非營業損失，俾符合收入與成本費用配合原則，

01 首揭分攤辦法訂有規範，富邦證券公司既為綜合證券商，  
02 即應依前開分攤辦法，計算免稅收入應分攤之營業費用及  
03 利息支出。

04 2、原告以經營衍生性金融商品業務規則第10條第1項第1款有  
05 關證券商申請經營衍生性金融商品業務應具備證券經紀、  
06 承銷及自營業務之條件，主張富邦證券公司無法直接合理  
07 明確歸屬之營業費用之分攤，仍應先依部門作為分攤基  
08 礎，而其中並未排除「衍生性金融商品部門」之劃分，惟  
09 前揭經營衍生性金融商品業務規則係就證券商申請經營該  
10 業務之條件規定，至證券業務之會計事項及財務報告，依  
11 行為時證券交易法第15條及第16條暨證券商財務報告編製  
12 準則第3條及第22條第1項第4款規定，係按其業務種類分  
13 別辦理，包括經紀、自營及承銷部門等3種證券業務。富  
14 邦證券公司係經主管機關許可，經營證券交易法第15條第  
15 1款至第3款所定3種證券業務之綜合證券商，又行為時證  
16 券交易法施行細則第9條規定，且原告提示之富邦證券公  
17 司業務種類別亦係包含經紀商、自營商、承銷商損益（未  
18 含衍生性商品部門）。是原告主張將自營部門中屬應稅性  
19 質之買賣經目的事業主管機關核可之有價證券及衍生性金  
20 融商品業務再分類為衍生性商品部門，計算應免稅收入應  
21 分攤之營業費用，與前揭規定未合。

22 3、被告原核定係就無法直接合理明確歸屬之營業費用調整分  
23 攤至應稅、免稅收入項下減除；至衍生性部門可直接歸屬  
24 之營業費用（證券交易稅）仍依申報，核認直接歸屬至衍  
25 生性部門應稅收入項下減除，原告主張被告未將富邦證券  
26 公司衍生性部門之直接歸屬於應稅項目業務之可直接合理  
27 明確歸屬之營業費用，先為歸屬，而將衍生性部門費用皆  
28 認定為無法直接合理明確歸屬之營業費用，影響應、免稅  
29 項目損益計算之正確性，顯係誤解。

30 4、被告依行為時所得稅法第4條之1、第4條之2、第24條第1  
31 項、及分攤辦法第3條規定及原告提示之富邦證券公司業

01 務種類別（含經紀商、自營商、承銷商損益，不包含衍生  
02 性商品部門），計算自營部門分攤無法直接合理明確歸屬  
03 之營業費用為133,687,734元（自營部門費用201,323,498  
04 元+自營部門分攤管理部門費用19,539,709元-可直接歸  
05 屬之證券交易稅87,175,473元）再按收入比計算自營部門  
06 證券、期貨交易所得分攤無法直接合理明確歸屬之營業費  
07 用為117,988,372元，扣除已自行列報分攤數76,530,576  
08 元之差額41,457,796元轉至證券、期貨交易所得項下減  
09 除，並無不合。原告為免分攤營業費用，將富邦證券公司  
10 衍生性商品交易獨立於自營部門劃分，核無足採。

11 （七）「第99欄」之「利息支出分攤數」調增部分：

12 1、按分攤辦法關於綜合證券商就利息支出釋示之分攤標準，  
13 係指無法直接合理明確歸屬至各特定部門或特定營業活動  
14 部分之利息收入及利息支出，即無法直接合理明確歸屬至  
15 各特定部門或特定營業活動之利息收入才需分攤，是並非  
16 定期存款利息收入皆屬無法明確合理歸屬，定期存款資金  
17 如屬來自特定部門或特定營業活動，且有其特定用途者，  
18 亦其衍生之利息收入，自可歸屬於相關營業部門或活動項  
19 下，屬可明確歸屬者。例如為債券利息收入、融資融券業  
20 務利息（轉融通交易利息）、各類保證金利息收入（營業  
21 保證金、交割結算基金）、利息補償金、借券擔保品利息  
22 收入、OSU（Offshore Securities Unit）存款利息、衍  
23 生性商品利息、資產交換IRS（Interest Rate Swap）利  
24 息、押租利息及公會自律基金利息等，依相關法令規定提  
25 存，有其特定用途，所衍生之利息收入，自可歸屬於相關  
26 營業部門或活動項下，屬可明確歸屬者。

27 2、原告雖稱富邦證券公司定期存款利息收入45,920,440元及  
28 營業保證金利息收入7,320,581元已明確區分，惟查：

29 （1）富邦證券公司係經營自營、經紀、承銷等業務，查核迄今  
30 並未提示各該業務依相關法令規定提存之前揭各項基金及  
31 保證金及其相關利息收入等帳載資料，並說明相關利息收

01 入金額各若干，申報於何科目。亦未說明原列營業保證金  
02 定期存款利息，資金來源為何，於何部門產生，用途為  
03 何，是其主張原表列之「營業保證金活定存利息」不可直  
04 接歸屬，即無足採。

05 (2) 原告提示之富邦證券公司100年度：A、利息/財務收入調  
06 節表（即原告附件四）及「定存、活存及營業保證金利息  
07 收入明細表」】（原告附件三）：利息/財務收入調節表列  
08 示「營業保證金活定存利息」54,548,604元係以取得扣繳  
09 憑單數加計期末應收利息及國外銀行財務收入減除期末應  
10 收利息計算而來，而「定存、活存及營業保證金」利息收  
11 入明細表係就定期存款利息收入與營業保證金利息收入併  
12 按時序記載，足見定期存款利息收入與營業保證金利息收  
13 入並無分類記帳。B、定期存款明細分類帳（原告附件  
14 五）：未記載資金來源、部門及設質借款用途。C、營業保  
15 證金明細分類帳（原告附件六）：營業保證金明細帳自100  
16 年6月8日始新增1筆20,000,000元（之前無營業保證金餘  
17 額）與99年12月31日餘額1,070,000,000元（富邦證券公司  
18 審查報告P646）不合，且100年12月31日餘額為1,080,000,00  
19 0元，自6月8日至12月31日增加53倍，並非無疑，原告未提  
20 示富邦證券公司營業保證金計算明細等相關資料以供勾  
21 稽。又原告雖稱被告對「富邦證券公司說明之營業保證金  
22 之組成108年度期末金額100年12月31日餘額為1,080,000,0  
23 00元」，誤解為期初暨期末金額之表達，顯對於富邦證券  
24 公司之帳務流程說明，未予審酌，惟仍未能提示合理之營  
25 業保證金明細帳及相關計算明細等資料，以實其說，所稱  
26 核無足採。

27 (3) 復查決定認富邦證券公司無法直接合理明確歸屬之利息收  
28 入為62,302,077元（活期存款利息收入1,286,077元+RS利  
29 息收入61,016,000元），其中所含活期存款利息收入1,28  
30 6,077元（原告主張應為1,407,583元），被告原依原告簽  
31 證會事務所105年8月19日電子郵件，將富邦證券公司財務

01 收入拆分為營業保證金7,572,577元、定期存款9,702,823  
02 元存款1,286,077元及外幣存款36,087,127元，合54,648,6  
03 04元，嗣原告於訴願時提示「活定存及營業保證金利息明  
04 細表」主張財務收入拆分有誤，應為營業保證金7,320,581  
05 元、定期存款45,920,440元及活期存款1,407,583元（本院  
06 卷一第298頁）。按公司組織者，應採用權責發生制調整本  
07 年度應認利息收入，又富邦證券公司為綜合證券商業務種  
08 類別含經紀商、自營商及承銷商，應按特定營業活動及特  
09 定部門拆分相關收入，原告僅提供上開明細表，卻無法說  
10 明其差異性及業務種類歸屬，並提示相關帳簿文據以資證  
11 明明細表之正確性，則被告依其首次說明金額核定活期存  
12 款利息收入1,286,077元即無違誤，況原告99年度營利事業  
13 所得稅訴訟事件，亦主張更正活期存款利息收入金額，被  
14 告維持原核定，經最高行政法院110年度上字第506號判決  
15 肯認，是被告以活期存款利息收入1,286,077元列入無法直  
16 接合理明確歸屬之利息收入，自屬有據。

- 17 (4) 綜上，富邦證券公司依相關法令規定提繳或提存之各項基  
18 金、保證金，均有其特定用途，其衍生之利息收入，自可  
19 歸屬於相關營業部門或活動項下，亦屬可明確歸屬者。至  
20 「活期存款利息收入」係因考量可運用資金或有資金回存  
21 情事，對原告作有利之考量，乃予減除「資金回存產生」  
22 之活存利息收入。原告雖訴稱「定期存款利息收入」與  
23 「活期存款利息收入」事物本質相同，惟被告未能提示依  
24 相關業務法令規定提存之各項基金及保證金及相關利息收  
25 入等帳載資料，被告已逐一審酌原告所提示之資料，如前  
26 所述，所稱原表列之「營業保證金活定存利息」不可直接  
27 歸屬，核無足採。是原告主張被告有違納稅者權利保護法  
28 第5條及第11條第1項規定之依職權調查證據及對於當事人  
29 有利及不利事項一律注意之規範，實有誤解。

### 30 三、並聲明：

- 31 (一) 駁回原告之訴。

01 (二) 訴訟費用由原告負擔。

02 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

03 一、本件爭訟概要欄所載，有核定通知書（見本院卷二第159至1  
04 75頁）、審查結果增減金額變更比較表（見本院卷二第177  
05 至183頁）、復查決定應補稅額更正表（見本院卷二第185  
06 頁）、復查決定書（見本院卷二第47至97頁）、訴願決定書  
07 （見本院卷一第25至64頁）等在卷可稽，應可認定。

08 二、本件之爭點為：

09 (一) 就富邦銀行美國洛杉磯分行系爭利潤稅30,701,213元，被  
10 告否准申報扣抵，是否適法有據？

11 (二) 富邦證券公司部分：

12 1、就該公司之營業收入總額，被告將投資收益1,092,385,86  
13 7元亦核定列計至營業收入中，以總額方式表達，是否適  
14 法有據？

15 2、就該公司之各項耗竭及攤提，被告核定剔除營業權攤銷1,  
16 288,521元，是否適法有據？

17 3、就該公司之第58欄項下，被告核定免稅投資收益應分攤利  
18 息收支差額60,584元，是否適法有據？

19 4、就該公司之第58欄項下，被告核定應列計權證權利金收入  
20 應分攤之營業費用14,087,174元，使此部分未能自課稅所  
21 得額減除，是否適法有據？

22 5、該公司於第58欄項下，列報衍生性金融商品損失993,883  
23 元自所得額減除，被告認此993,883元並無減除課稅所得  
24 之適用，是否適法有據？

25 6、就該公司之第99欄項下，被告核定免稅證券期貨交易所  
26 應增加分攤營業費用41,457,796元，是否適法有據？

27 7、就該公司之第99欄項下，被告核定免稅證券期貨交易所  
28 應分攤利息收支差額2,002,638元，是否適法有據？

29 伍、本院之判斷：

30 一、本件爭執事項：

01 (一) 原告就被告上開復查核定結果，有關其中下列事項，仍於  
02 本件為爭執：

03 1. 富邦銀行部分：原告主張復查核定所認合併境外所得可扣  
04 抵稅額246,737,806元，應再額外加計富邦銀行之美國洛  
05 杉磯分行利潤稅30,701,213元，惟被告復查核定不予加  
06 計，原告乃聲明不服。

07 2. 富邦證券公司部分：

08 (1). 該公司申報營業收入總額135,832,424,674元，被告  
09 基於投資收益1,092,385,867元亦應列計至營業收入  
10 中，以總額方式表達，是復查核定認營業收入總額為  
11 136,924,810,541元（135,832,424,674+1,092,385,  
12 867=136,924,810,541），原告就系爭1,092,385,867  
13 元亦列計至營業收入中為總額表達，予以聲明不服。

14 (2). 該公司申報本年度各項耗竭及攤提93,203,689元，其  
15 中1,288,521元係受讓大信綜合證券股份有限公司  
16 （下稱大信證券公司）及日日春證券股份有限公司  
17 （下稱日日春證券公司）營業場所之全部營業及固定  
18 資產等之營業權攤銷數，惟被告不予認定，最終復查  
19 核定各項耗竭及攤提為91,915,168元（93,203,689-  
20 1,288,521=91,915,168），原告就系爭營業權攤銷1,  
21 288,521元之不予認定，為不服之聲明。

22 (3). 就第58欄項下而言，該公司申報免稅投資收益分攤利  
23 息收支差額0元，復查核定認分攤金額應為60,584  
24 元，原告就此聲明不服。

25 (4). 就第58欄項下而言，該公司申報認購（售）權證（以  
26 下簡稱權證）權利金收入之營業費用分攤金額0元，  
27 復查核定認分攤金額應為14,087,174元，原告就此聲  
28 明不服。

29 (5). 就第58欄項下而言，該公司申報衍生性金融商品損失  
30 993,883元為課稅所得之減項，復查核定認此993,883  
31 元並無減除課稅所得之適用，原告就此聲明不服。

01 (6). 就第99欄項下而言，該公司申報免稅證券期貨交易所  
02 得分攤營業費用76,530,576元，復查核定認分攤金額  
03 應為117,988,372元，較申報金額增加41,457,796元  
04 (117,988,372-76,530,576=41,457,796)，原告就  
05 此聲明不服。

06 (7). 就第99欄項下而言，該公司申報免稅證券期貨交易所  
07 得分攤利息收支差額0元，復查核定認分攤金額應為  
08 2,002,638元，原告就此聲明不服。

09 (二) 是於本件，除上開所列富邦銀行及富邦證券公司之爭執事  
10 項外，兩造就本件其餘核課事項則未爭執(原告書狀見本  
11 院卷二第271頁)，合先敘明。

12 二、富邦銀行美國洛杉磯分行系爭利潤稅30,701,213元部分：

13 1. 相關法律規定：

14 (1). 行為時所得稅法第3條第1項及第2項規定：「(第1  
15 項)凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規  
16 定，課徵營利事業所得稅。(第2項)營利事業之總  
17 機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部  
18 營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自  
19 中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納  
20 之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關  
21 發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使  
22 領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其  
23 全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，  
24 不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算  
25 增加之結算應納稅額。」第24條第1項前段規定：  
26 「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各  
27 項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」

28 (2). 行為時營利事業所得稅查核準則(下稱查核準則)第  
29 30條第1款及第2款規定：「投資收益：一、營利事業  
30 投資於其他公司，倘被投資公司當年度經股東同意或  
31 股東會決議不分配盈餘時，得免列投資收益。二、營

01 利事業投資於其他公司，其投資收益，應以經被投資  
02 公司股東同意或股東會決議之分配數為準，並以被投  
03 資公司所訂分派股息及紅利基準日之年度，為權責發  
04 生年度；其未訂分派股息及紅利基準日或其所訂分派  
05 股息及紅利基準日不明確者，以同意分配股息紅利之  
06 被投資公司股東同意日或股東會決議日之年度，為權  
07 責發生年度。」

08 2. 我國營利事業之「境外分公司」與「境外子公司」法律地  
09 位不同，適用不同稅制：

10 (1). 分公司與子公司之法律地位不同：

11 ①按經濟部78年3月經(78)商006764號函釋：「按  
12 公司法所稱分公司，為受本公司管轄之分支機構，  
13 又分公司之設立非屬公司轉投資行為，自不受公司  
14 法第13條第1項規定之限制。」

15 ②次按經濟部94年10月18日經商字第09402156840號  
16 函釋(分公司之意涵)：「……分公司係指其會計  
17 及盈虧係於會計年度終結後歸併總機構彙算，並有  
18 主要帳簿之設置者應辦分公司或分商號登記，如其  
19 交易係逐筆轉報總機構列帳不予劃分獨立設置主要  
20 帳冊者，自毋庸辦理登記。……」

21 ③是以，分公司係受本公司管轄之分支機構，公司法  
22 第3條定有明文。則分公司之法律上地位係本公司  
23 此一營利性社團法人之分支機構，即分公司應為本  
24 公司整體人格之一部分，本身不具有獨立人格，不  
25 能為權利義務主體，亦無自己的獨立財產，故放置  
26 於分公司的財產，為本公司總財產之一部分(臺灣  
27 高等法院112年度破抗字第23號民事裁定意旨參  
28 照)。

29 ④至於子公司，則為公司法上之「從屬公司」，參照  
30 公司法第369條之2規定可知，母公司持有子公司有  
31 表決權之股份或出資額，超過子公司已發行有表決

01 權之股份總數或資本總額半數者，母公司為控制公  
02 司，子公司為從屬公司。又控制公司與從屬公司之  
03 形成，基本上在於原各自獨立存在之公司，其等之  
04 間存在控制、從屬關係。惟母公司和子公司分別都  
05 具有法人人格，雖然子公司實際上會受到母公司之  
06 控制或管理，但法律上子公司仍是具有獨立之法律  
07 地位，有自己的公司名稱、章程、董事會、財產  
08 等，皆與一般公司無異。

09 ⑤承上分析可知，子公司既然為獨立之公司，其權利  
10 義務則由子公司自行享受或負擔，故而，子公司得  
11 以自身名義進行所有營業活動，財務、稅務等關係  
12 亦與母公司各自獨立，自是有別於不具有獨立人格  
13 之分公司，合先敘明。

14 (2). 所得與盈餘性質不同：

15 ①按司法院釋字第703號解釋規範意旨，所得為「流  
16 量」之概念，是以，所得稅之稅捐客體，一旦其課  
17 徵過所得稅或免課所得稅後，其餘額即成為稅捐主  
18 體之財富「存量」（盈餘存量），供稅捐主體為後  
19 續之消費、投資等支配使用。因此，稅捐機關對稅  
20 捐主體特定稅捐週期之所得予以核課或免徵後，該  
21 稅後盈餘即進入稅捐主體之財富（存量）範圍，即  
22 與所得（流量）性質有別。再者，在財務會計之視  
23 野下，保留盈餘（財富）是存量的概念，無所謂  
24 「那一年度保留盈餘」之「流量」概念存在餘地  
25 （保留盈餘不需處理分別年度結算週期稅所帶來的  
26 問題，所以也不需具備區別各年度當期所得之「流  
27 量」概念）（最高行政法院102年度判字第824號、  
28 107年度判字第426號判決意旨參照）。

29 ②在現行稅制設計下，先就營利事業之特定年度流量  
30 所得（所得稅法第24條參照），課徵營利事業所得  
31 稅，再就課徵過所得稅後之累積盈餘存量之終局分

01 配，對於獲配股利者，分別情形依法核課或免課  
02 （例如，所得稅法第14條第1項第1類、同法第3條  
03 第2項及查核準則第30條、同法第42條等規定參  
04 照）。可見，營利事業之「特定年度流量所得（當  
05 年度所得）」、「累積盈餘存量之分配（累積盈餘  
06 分配）」係分屬不同之租稅客體，依法適用不同之  
07 租稅課徵或減免要件（最高行政法院106年度判字  
08 第530號判決意旨參照）。

09 ③按所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所  
10 得之計算，以其『本年度』收入總額減除各項成本  
11 費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」等旨，  
12 可見所得稅是週期稅（每年分別核課），因此「所  
13 得」乃是「流量」之概念，而非如財產稅等稅基，  
14 採「存量」之概念。是以，營利事業所得稅之稅基  
15 結算（收入減除成本及費損），必須與「特定某一  
16 現實年度」（本年度）相配合，而產生應將營利事  
17 業收入、成本、費損，歸屬至特定本年度之課題，  
18 據以結算其本年度稅基並予以核課該本年度之營利  
19 事業所得稅（最高行政法院96年度裁字第2223號裁  
20 定意旨參照）。

21 ④至於公司將其累積盈餘分配予股東，其性質係財富  
22 存量於特定時點，在二個不同主體間，直接且無償  
23 之終局移動，因此造成財富存量歸屬主體之改變，  
24 對於獲配盈餘之股東，則另外依法核課或免徵（例  
25 如，所得稅法第14條第1項第1類個人綜合所得總額  
26 之營利所得、同法第3條及查核準則第30條之獲配  
27 境外公司盈餘之投資收益、同法第42條不計入公司  
28 營利事業所得額課稅……等規定）。

29 ⑤簡言之，所得與盈餘性質不同；並且，公司本年度  
30 營業產生應課稅之所得、公司獲配其他公司之累積

01 盈餘，二者課稅制度之相關規定亦有不同，尚難予  
02 以混為一談。

03 (3). 跨國母公司與子公司間的股利分配：

04 ①有別於國內營利事業分配累積盈餘之稅制規定，若  
05 係跨國母子公司間的盈餘（股利）分配，則有三層  
06 稅務關係（陳衍任，跨國公司間股利分配時的雙重  
07 課稅防免措施，東吳法律學報第33卷第3期，第157  
08 頁）：

09 A. 「第一層稅務關係」是來自於，當國外「子公  
10 司」產生所得時，國外子公司的所在國會先就該  
11 筆所得課徵「公司所得稅」。

12 B. 「第二層稅務關係」則是來自於，當國外子公司  
13 決定將該筆稅後盈餘匯回國內母公司時，國外子  
14 公司的所在國原則上會依據該國稅法規定，以  
15 「就源扣繳」的稽徵型態課徵稅捐，例外始依跨  
16 國租稅協定為稅捐扣繳之減免等相關規定。

17 C. 「第三層稅務關係」則是，國內母公司所在國將  
18 境外子公司分配的盈餘，視為國內母公司的應稅  
19 所得，母公司所在國又會再次就該筆所得課徵  
20 「公司所得稅」（例如，上揭我國查核準則第30  
21 條第2款規定）。

22 ②這三層稅務關係交互作用的結果，通常會引發跨國  
23 間的「雙重課稅」問題。其中，由於「第一層稅務  
24 關係」與「第二層稅務關係」，是發生在國外子公  
25 司所在國，如兩者間有涉及課稅上的重複評價時，  
26 也應該是透過國外子公司所在國的內國法予以消  
27 除，與跨國間的「雙重課稅」無關。因此，這裡會  
28 引起跨國間的「雙重課稅」問題，主要是指分屬不  
29 同國家的「第一層稅務關係」與「第三層稅務關  
30 係」，以及「第二層稅務關係」與「第三層稅務關  
31 係」（陳衍任，跨國公司間股利分配時的雙重課稅

01 防免措施，東吳法律學報第33卷第3期，第157至15  
02 8頁）：

03 A. 「第二層稅務關係」與「第三層稅務關係」之間  
04 的雙重課稅問題，亦即「國外子公司代國內母公  
05 司扣繳稅捐」（來源地所得課稅原則）與「國內  
06 母公司的居住國課稅」（全球所得課稅原則）。  
07 此種針對同一筆所得在「同一主體」（即國內母  
08 公司）的重複評價，一般稱之為「法律上雙重課  
09 稅」。所謂法律上雙重課稅，是指兩個（或多  
10 個）稅捐高權，就同一納稅義務人（稅捐主  
11 體），且同一稅捐標的（稅捐客體），在「相同  
12 課稅期間內」，課徵「同類型的稅捐」。此種雙  
13 重課稅，通常可藉由租稅協定中有關「股利所得  
14 的課稅」等相關規定，採取直接稅額扣抵（另詳  
15 下述）的方式，予以全部消除或部分緩解。

16 B. 至於「第一層稅務關係」與「第三層稅務關係」  
17 之間的雙重課稅問題，由於子公司的當年度純  
18 益，在子公司層次，由子公司所在國課徵一次公  
19 司所得稅（即第一層稅務關係），事後子公司將  
20 其盈餘分配給母公司，在母公司層次，由母公司  
21 所在國再次課徵公司所得稅（即第三層稅務關  
22 係）。此種針對同一筆所得在「不同主體」（即  
23 國外子公司、國內母公司）的重複評價，一般稱  
24 之為「經濟上雙重負擔」。所謂經濟上雙重負  
25 擔，是指兩個（或多個）稅捐高權，就不同納稅  
26 義務人（稅捐主體），且同一稅捐標的（稅捐客  
27 體），在相同課稅期間內，課徵同類型的稅捐。  
28 有異於法律上雙重課稅，此種跨國間的經濟上雙  
29 重負擔，未必會在兩國間的租稅協定中澈底解  
30 決。

01 ③境外所得何時實現（陳衍任，*跨國公司間股利分配*  
02 時的雙重課稅防免措施，*東吳法律學報*第33卷第3  
03 期，第175至176頁）：

04 A. 由於在境內對境外所得課稅，須先探究境外所得  
05 是否（以及何時）實現的問題；唯有當境外所得  
06 已確定實現，境內營利事業的稅捐債務關係才正  
07 式成立，也才有繼續論究該筆境外所得應如何繳  
08 納（或稽徵）等問題。一般認為，關於境外所得  
09 何時實現，應視境外企業的組織架構型態而定：

10 (a). 當境外企業為辦事處或分支機構（分公司）  
11 時：由於其與境內總機構（本公司）的法律  
12 人格同一，境外辦事處或分支機構（分公  
13 司）的當年度所得，無待於事後分配，即當  
14 然構成境內總機構（本公司）同一年度所得  
15 之一部。換言之，所得的實現在分公司與本  
16 公司間，並無時間上的落差。

17 (b). 當境外企業為子公司時：由於子公司享有獨  
18 立於母公司以外的法律人格，當純益實現於  
19 境外子公司時，境內母公司的股利所得（投  
20 資收益）尚未實現，必須等到境外子公司事  
21 後分配盈餘給母公司時，該筆股利所得始歸  
22 屬於境內母公司。換言之，所得的實現在子  
23 公司與母公司間，產生時間上的落差。在子  
24 公司分配盈餘給母公司之前，外國政府對於  
25 子公司固然已課徵當地的「營利事業所得  
26 稅」，但在子公司分配盈餘給母公司時，外  
27 國政府對於子公司即將分配出去的股利，依  
28 舊可能再次以由子公司代為扣繳稅款的型態  
29 （子公司先自股利中扣留稅款繳給外國政  
30 府，餘額才匯給母公司），對母公司課徵  
31 「股利所得稅」。

01 B. 因此，一般認為，唯有子公司在當地為「母公  
02 司」扣繳的「股利所得稅」，才是母公司「直  
03 接」負擔的所得稅；至於子公司在當地自行繳納  
04 的「營利事業所得稅」，最多只能夠認為是母公  
05 司「間接」負擔的所得稅。於是，在國外稅額扣  
06 抵制度的分類中，因而有所謂「直接稅額扣抵  
07 法」與「間接稅額扣抵法」的區分。

08 ④直接稅額扣抵法與間接稅額扣抵法（陳衍任，跨國  
09 公司間股利分配時的雙重課稅防免措施，東吳法律  
10 學報第33卷第3期，第176頁）：

11 A. 直接稅額扣抵法：此法是指國內母公司可以自應  
12 納稅額中扣抵的稅額，僅限於國內母公司在境外  
13 「直接」負擔的稅額，亦即僅限於子公司在境外  
14 直接為「母公司」扣繳的「股利所得稅」，而不  
15 包括子公司在當地自行繳納的「營利事業所得  
16 稅」。就如同「直接稅額扣抵法」的名稱所示，  
17 在此種國外稅額扣抵制度下，在國外已繳納稅捐  
18 的當事人（國內母公司），必須和在國內負有納  
19 稅義務的當事人具有同一性（國內母公司），亦  
20 即符合所謂的「稅捐主體同一性」。換言之，  
21 「直接稅額扣抵法」的主要功能，不外乎是避免  
22 「同一筆所得」在「同一納稅義務人」身上被重  
23 複評價，亦即避免產生「法律上雙重課稅」。

24 B. 間接稅額扣抵法：此法則指國內母公司可以自應  
25 納稅額中扣抵的稅額，不僅限於國內母公司在境  
26 外「直接」負擔的稅額，也包括國內母公司在境  
27 外「間接」負擔的稅額在內。換言之，不僅限於  
28 子公司在境外直接為「母公司」扣繳的「股利所  
29 得稅」，也包括子公司在當地自行繳納的「營利  
30 事業所得稅」，皆得在母公司的應納稅額中扣  
31 抵。由於國內母公司與國外子公司間不具備「稅

01 捐主體同一性」，因此國外子公司已繳納的「營  
02 利事業所得稅」，對於國內母公司而言僅為間接  
03 負擔，故以「間接稅額扣抵」稱之。相較於上述  
04 「直接稅額扣抵法」主要在於防止發生「法律上  
05 雙重課稅」的問題；在此所謂的「間接稅額扣抵  
06 法」，則在於避免產生「經濟上雙重負擔」，亦  
07 即避免「同一筆所得」在「不同納稅義務人」身  
08 上被重複評價的問題。

09 ⑤我國法制關於境外「子公司」的稅額扣抵制度：

10 A. 我國法制關於境外子公司的稅額扣抵制度，除了  
11 我國與其他國家經由雙邊協議所締結之租稅協定  
12 以外，尚有內國法上由我國單邊採行的稅額扣抵  
13 制度。就內國法而言，主要規定在所得稅法第3  
14 條。

15 B. 按所得稅法第3條第2項、同法施行細則第2條、  
16 營利事業所得稅查核準則第30條第2款所規定，  
17 營利事業（境內母公司）與境外被投資公司（境  
18 外子公司），係屬個別獨立之不同法人主體，其  
19 等會計處理應各自分別認列收入、成本及費損，  
20 且境外子公司年度所得並未併入我國母公司合併  
21 課徵我國營利事業所得稅，須俟境外子公司實際  
22 分配盈餘（股利）年度，我國母公司始以子公司  
23 發放之盈餘（股利）為據，認列母公司投資收  
24 益，以致外國政府就該項我國母公司投資收益所  
25 徵之股利所得稅（由境外子公司代為扣繳），始  
26 得扣抵我國母公司應納之營利事業所得稅。

27 C. 換言之，境外子公司如已向所在國繳納所得稅  
28 者，為免重複課稅，法例上有減除及扣抵兩種方  
29 法，我國所得稅法第3條第2項規定採用扣抵法；  
30 而扣抵法理論上可分為直接稅額扣抵及間接稅額  
31 扣抵，學者及實務均認我國係採行「直接扣抵

01 法」，而未採行間接扣抵法，是營利事業在國外  
02 設立子公司營業，由子公司繳納之外國營利事業  
03 所得稅不准扣抵，必須國外子公司在當地為我國  
04 母公司扣繳的「股利所得稅」，才是我國母公司  
05 「直接」負擔的所得稅，此部分始得依我國稅法  
06 行使扣抵權利（黃茂榮「稅法各論」增訂2版及  
07 陳清秀「國際稅法」第2版參照）。

08 D. 亦即，雖然外國稅額扣抵法有直接扣抵法及間接  
09 扣抵法之分，惟依所得稅法第3條第2項之文義及  
10 目的解釋，營利事業之國外分支機構（分公司）  
11 在國外所繳納之所得稅，符合法定要件，始得扣  
12 抵國內之所得稅；如係我國營利事業轉投資之國  
13 外子公司在國外所繳納之子公司自身所得稅，因  
14 國內母公司、國外子公司分屬不同之課稅主體，  
15 如准予扣抵，將過於寬濫，有違外國稅額扣抵制  
16 度之本旨，故子公司所得稅不在得扣抵之列，我  
17 國不採間接扣抵法。至國內母公司取得國外子公  
18 司分配之盈餘，按查核準則第30條規定，母公司  
19 應於權責發生年度（子公司所訂分派股息基準日  
20 之年度或子公司股東會決議日之年度），依法列  
21 報此部分投資收益（股利收入）至課稅所得之  
22 中，一併報繳我國營利事業所得稅，是就母公司  
23 列報之前開投資收益（股利收入），對應於外國  
24 子公司在當地為「母公司」扣繳的「股利所得  
25 稅」部分，始有所得稅法第3條第2項國外稅額直  
26 接扣抵之適用，即直接稅額扣抵僅就子公司盈餘  
27 分配予臺灣母公司時，由國外子公司就源扣繳之  
28 股利所得稅額，可以承認為「直接外國稅額」而  
29 在臺灣扣抵。是關於外國稅額之扣抵，從所得稅  
30 法第3條第2項之規範內容，認我國學者及實務見

01 解均採直接扣抵法，並無違誤（最高行政法院10  
02 7年度判字第344號判決意旨參照）。

03 (4). 我國法制關於境外「分公司」的稅額扣抵制度：

04 ①按所得稅法第3條第2項規定：「營利事業之總機構  
05 在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部  
06 『營利事業所得』，合併課徵營利事業所得稅。但  
07 其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法  
08 規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源  
09 國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在  
10 地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構  
11 之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中  
12 扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而  
13 依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。」同法  
14 施行細則第2條規定：「本法第3條第2項所稱『因  
15 加計其國外所得而依國內適用稅率計算增加之結算  
16 應納稅額』，其計算公式如下：國內所得額與國外  
17 所得額之合計數依國內適用稅率計算之全部所得額  
18 應納稅額-國內所得額依國內適用稅率計算之國內  
19 所得額應納稅額=因加計國外所得而增加之結算應  
20 納稅額」

21 ②又「營利事業依所得稅法第3條第2項但書規定扣抵  
22 其中華民國境外所得已依所得來源國稅法規定繳納  
23 之所得稅，應提出所得來源國稅務機關發給之同一  
24 年度納稅憑證。所稱『同一年度納稅憑證』，係指  
25 營利事業按權責基礎併計之境外所得所屬年度之同  
26 一年度納稅憑證。……」經財政部93年9月14日台  
27 財稅第09300452930號函釋（下稱財政部93年9月14  
28 日函釋）在案；核乃財政部基於其稅捐稽徵主管權  
29 責，為執行所得稅法第3條第2項之細節性規定，合  
30 乎立法意旨，且無違租稅法律主義，自得為所屬稽  
31 徵機關辦理相關案件所援用。是營利事業依所得稅

01 法第3條第2項但書規定扣抵其境外所得已依所得來  
02 源國稅法規定繳納之所得稅，應提出所得來源國稅  
03 務機關發給之「同一年度」納稅憑證，以為扣抵營  
04 利事業所得稅額之憑據（最高行政法院100年度判  
05 字第1867號判決意旨參照）。

06 ③由於「總公司（本公司）」與「分公司」在法律人  
07 格上具有同一性，因此分公司在境外繳納的所得  
08 稅，符合所得稅法第3條第2項法定要件者，得自總  
09 公司同一年度所得的營利事業所得稅應納稅額中予  
10 以扣抵。

11 3. 本件「並非」國外子公司分配盈餘給國內母公司，核  
12 「無」國內母公司之國外股利所得（投資收益）之稅額扣  
13 抵適用：

14 (1). 經查，本件實際係富邦銀行於105年間關閉美國洛杉  
15 磯分行，該分行一次性匯回剩餘資產予富邦銀行（見  
16 本院卷一第72頁）。又洛杉磯分行截至105年度期初  
17 已經留存「未課徵過分行利潤稅之累積盈餘（Non-pr  
18 eviously taxed accumulated effectively connect  
19 ed earnings and profits）」，達美金31,579,693  
20 元（見本院卷一第174頁第4e欄），經減去105年度當  
21 年虧損美金1,486,446元後（見本院卷一第174頁第3  
22 欄），截至105年度期末留存「未課徵過分行利潤稅  
23 之累積盈餘」為美金30,093,247元（見本院卷一第17  
24 4頁第5欄），於105年度洛杉磯分行一次性匯回剩餘  
25 財產給富邦銀行之際，經美國政府以前開累積盈餘美  
26 金30,093,247元為稅基，課徵30%稅捐計美金9,027,9  
27 74元（見本院卷一第174頁第6欄），富邦銀行乃於10  
28 6年3月28日繳納稅款，並取具納稅憑證，係有卷附中  
29 華民國駐美國台北經濟文化代表處106年4月17日簽證  
30 之富邦銀行境外申報書等可供參照（見本院卷一第16  
31 9至174頁）。

01 (2). 原告於本件係將富邦銀行所繳納上述稅款美金9,027,  
02 974元，按106年3月28日繳納日之匯率30.165，換算  
03 成新臺幣計272,328,836元（ $9,027,974 \times 30.165 = 272,$   
04  $328,836$ ），再基於洛杉磯分行於100年度保留其稅後  
05 盈餘美金3,392,587元未匯回國內（見本院卷一第147  
06 頁），原告乃按系爭美金3,392,587元占105年度期末  
07 累積盈餘美金30,093,247元之比例11.2735814%（ $3,3$   
08  $92,587 \div 30,093,247 = 11.2735814\%$ ），將富邦銀行106  
09 年3月28日所繳納國外稅款其中新臺幣30,701,213元  
10 （ $272,328,836 \times 11.2735814\% = 30,701,213$ ）分攤至10  
11 0年度，並主張應將此部分境外稅額用於扣抵原告本  
12 件100年度應納營利事業所得稅額（原告書狀參見本  
13 院卷一第72至73頁）。

14 (3). 惟查，富邦銀行於105年間關閉美國洛杉磯分行，該  
15 分行乃一次性匯回剩餘資產予富邦銀行，已如上述。  
16 然美國洛杉磯分行係富邦銀行之「分公司」，又分公  
17 司係受本公司管轄之分支機構，即分公司應為本公司  
18 整體人格之一部分，分公司本身不具有獨立人格，不  
19 能為權利義務主體，亦無自己的獨立財產，故放置於  
20 分公司的財產，為本公司總財產之一部分，亦如上述。  
21 至於子公司，雖係母公司之從屬公司，然子公司  
22 本身仍具有法人人格，子公司與母公司分屬二個不同  
23 法律主體，亦如上述。則本件洛杉磯分行（分公司）  
24 一次性匯回剩餘資產予富邦銀行（本公司），實際即  
25 係富邦銀行一次性取回「自己」之境外剩餘財產，核  
26 與子公司分配股利（盈餘）給母公司之「二個不同主  
27 體間財產終局移轉」情形不同，是認本件富邦銀行一  
28 次性取回自己之境外剩餘財產，並「無」外國子公司  
29 分配股利（盈餘）給我國母公司之上述查核準則第30  
30 條第2款（母公司列報投資收益）、所得稅法第3條第

01 2項（母公司投資收益之境外扣繳稅額之扣抵）等規  
02 定適用餘地。

03 4. 本件係富邦銀行於105年間自國外取回分公司財產（富邦  
04 銀行內部之財產移動），我國就此經濟行為之發生並未核  
05 課稅捐，法律亦無明文賦予國外稅額扣抵權：

06 (1). 按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指  
07 國家「課人民以繳納稅捐之義務」或「給予人民減免  
08 稅捐之優惠」時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客  
09 體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅  
10 期間等租稅構成要件，以法律明文規定（釋字第703  
11 號解釋理由參照）。

12 (2). 如上所述，在我國稅制下，先就營利事業之特定某一  
13 年度流量所得課徵營利事業所得稅，再就課徵過所得  
14 稅後之累積盈餘存量之終局分配，分別情形依法核課  
15 或免課。亦即，營利事業之「特定某一年度之『流  
16 量』所得（當年度純益）」、「累積盈餘『存量』之  
17 分配（累積盈餘分配）」係分屬不同之租稅客體，依  
18 法適用不同之租稅課徵或減免要件，二者不可混為一  
19 談。

20 (3). 實則，本件係富邦銀行（本公司）於105年度一次性  
21 取回其國外洛杉磯分行（分公司）剩餘財產，然而，  
22 分公司係本公司整體人格之一部分，分公司不具有獨  
23 立人格，亦無分公司自己的獨立財產，故放置於分公  
24 司的財產，為本公司總財產之一部分等節，亦如上  
25 述。基於「總公司（本公司）」與「分公司」在法律  
26 人格上具有同一性，是認本件係富邦銀行於105年度  
27 自國外取回「自己」之財產，屬於富邦銀行內部之財  
28 產移轉，並「非」二個不同法律主體之間的財富移  
29 動，並未造成財富存量歸屬主體之改變，縱使富邦銀  
30 行因而於105年度遭外國政府按其分行累積盈餘存量  
31 課徵30%稅捐，尚難比附援引「境外子公司對我國母

01 公司分配盈餘」（二個不同法律主體之間的財富移  
02 轉）之我國核課規定，以致我國就本件「富邦銀行於  
03 105年度一次性取回其境外剩餘財產」此種經濟行為  
04 之發生，並「未」併計我國營利事業所得額，並  
05 「未」予以核課稅捐，並「無」重複課稅情形，亦  
06 「無」法律明文就此種經濟行為賦予國外稅額扣抵之  
07 權利。則原告主張本件富邦銀行於105年度一次性取  
08 回境外剩餘財產之際，遭外國政府核課分行利潤稅，  
09 此亦有合併計算營利事業所得額、合併課徵營利事業  
10 所得稅、自100年度應納稅額中扣抵境外稅額30,701,  
11 213元等適用云云，不符租稅法律主義，尚不足採。

12 (4). 再者，就我國營利事業自國外取回自己之財產，若因  
13 而遭外國政府以特定名目課徵稅捐，基於我國租稅主  
14 權維護、產業政策、社會經濟狀態……等等諸多考  
15 量，我國如何予以核課稅捐、如何賦予境外稅額扣抵  
16 權、如何限制扣抵權之行使……等等租稅制度，核屬  
17 立法形成自由範疇，於法無明文情況下，基於法治國  
18 之權力分立原則，法院亦難逕自片面賦予境外稅額扣  
19 抵權，亦予敘明。

20 5. 原告雖取得富邦銀行106年度繳稅美金9,027,974元之憑  
21 證，惟本件仍不符合所得稅法第3條第2項所定扣抵100年  
22 度應納稅額之要件：

23 (1). 按所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得  
24 之計算，以其『本年度』收入總額減除各項成本費  
25 用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」等旨，可見  
26 所得稅是週期稅（每年分別結算核課），因此「所  
27 得」乃是「流量」之概念，而非如財產稅等稅基採  
28 「存量」之概念。是以，所得稅之稅基計算必須與特  
29 定某一「現實年度」相配合，而產生所得歸屬特定某  
30 一年度（特定某一結算課稅年度）之課題，已如上  
31 述。

01 (2). 又所得稅法第3條第2項規定：「營利事業之總機構在  
02 中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事  
03 業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國  
04 國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得  
05 稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之  
06 同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或  
07 其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營  
08 利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超  
09 過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之  
10 結算應納稅額。」

11 (3). 基於上開規定，所得稅法第24條第1項前段既已明  
12 定，年度所得稅之稅基係按「特定某一年度」之收  
13 入、成本、費損等，予以結算該一年度之純益額，據  
14 以申報繳納該一年度之所得稅額，是按法規體系觀  
15 之，同法第3條第2項意旨，係就我國營利事業之「特  
16 定某一年度」全部純益額之結算應納稅額，明定必須  
17 將該「特定某一年度」之境內所得額，及該「同一年  
18 度」之境外所得額，予以合併為「同一年度」之全部  
19 純益額，據以結算「同一年度」之全部應納稅額，惟  
20 就該「同一年度」之境外所得，其已依外國稅法規定  
21 繳納之所得稅，得由納稅義務人提出外國政府發給之  
22 該「同一年度」境外所得之納稅憑證，並依法取得我  
23 國簽證後，得自該「同一年度」之全部結算應納稅額  
24 中扣抵，但扣抵之數，不得超過因加計該「同一年  
25 度」之國外所得，而依我國適用稅率，計算增加之該  
26 「同一年度」結算應納稅額。換言之，所得稅法第24  
27 條第1項所定「本年度」純益額之結算、同法第3條第  
28 2項所定應就境內外「同一年度」全部所得合併結算  
29 應納稅額、同條項所定提出外國政府之「同一年度」  
30 納稅憑證、自「同一年度」之全部結算應納稅額中扣  
31 抵等，均指「按權責基礎併計境內外所得之所屬年

01 度」自明。上述財政部93年9月14日函釋所定「營利  
02 事業依所得稅法第3條第2項但書規定……應提出所得  
03 來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證。所稱『同  
04 一年度納稅憑證』，係指營利事業按權責基礎併計之  
05 境外所得所屬年度之同一年度納稅憑證」，亦同此  
06 旨。是就本件而言，按權責基礎併計境內所得及境外  
07 所得，前開所得之所屬年度即係「100年度」，並無  
08 疑義。

09 (4). 次查，富邦銀行「100年度」所得稅結算申報，已列  
10 報其洛杉磯分行「同一年度（100年度）」（權責基  
11 礎年度）之所得額折合新臺幣為427,056,181元（見  
12 本院卷一第543頁），連同其他境外分行「100年度」  
13 所得額，富邦銀行乃申報其「100年度」境外所得額  
14 共計1,309,345,867元（見本院卷二第159頁）。又洛  
15 杉磯分行前述「100年度」營利事業所得427,056,181  
16 元，已對美國政府繳納「100年度」營利事業所得稅  
17 （Income Tax）美金2,405,952元，即新臺幣71,569,  
18 455元（見本院卷二第241頁），並取具100年度所得  
19 繳納稅款之合法憑證，連同富邦銀行其他境外分行10  
20 0年度所得之取具合法繳稅憑證部分，被告復查核定  
21 乃認富邦銀行100年度境外所得可扣抵稅額共計246,7  
22 37,806元在案（見本院卷二第59、239至243頁），原  
23 告就此亦未爭執。是前述同一年度（100年度）境內  
24 及境外所得之併計、合併結算同一年度（100年度）  
25 之應納稅額、原告提出境外同一年度（100年度）所  
26 得之國外納稅憑證、自同一年度（100年度）之全部  
27 結算應納稅額中扣抵等，核與上揭所得稅法第24條第  
28 1項前段、同法第3條第2項規定意旨相合。

29 (5). 至於原告於本件另外提出富邦銀行106年度繳稅美金  
30 9,027,974元之憑證（見本院卷一第169至174頁），  
31 此乃富邦銀行於105年度自國外取回自己之剩餘財

01 產，因而於105年度遭美國政府按斯時洛杉磯分行歷  
02 年累積盈餘存量美金30,093,247元，課徵30%分行利  
03 潤稅（Branch Profits Tax）計美金9,027,974元  
04 （見本院卷一第174頁第6欄），其性質係富邦銀行於  
05 105年度將歷年剩餘財產移出美國而遭該國政府核課  
06 稅捐，因而產生106年度繳稅美金9,027,974元之憑證  
07 （並非「100年度境外所得」之所得稅納稅憑證）。  
08 然而，針對前述富邦銀行105年度自國外取回自己之  
09 剩餘財產，並「非」我國課稅範圍，我國並「未」予  
10 以核課稅捐，尚「無」所得稅法第3條第2項跨國雙重  
11 課稅防免之適用，已如上述。再者，系爭富邦銀行10  
12 6年度繳稅美金9,027,974元之憑證，乃因富邦銀行將  
13 累積至105年度之剩餘財產移出美國，遭美國政府課  
14 以特定名目之稅捐所致，惟此與我國所得稅法第24條  
15 第1項、同法第3條第2項所規定，必須課稅年度（100  
16 年度）境內及境外所得（Annual Income）併計、合  
17 併結算100年度應納所得稅額（Income Tax）、富邦  
18 銀行應提出「同一年度（100年度）境外所得」之所  
19 得稅（Income Tax）納稅憑證等規定不符，則被告否  
20 准系爭分行利潤稅之一部即新臺幣30,701,213元扣抵  
21 原告100年度應納營利事業所得稅額，經核與法並無  
22 不合。

23 6. 至原告所稱：雖然，富邦銀行105年度自美國取回自己之  
24 剩餘財產，致遭美國政府課徵系爭分行利潤稅之情，並非  
25 國外子公司對我國母公司分配盈餘，不符合我國所得稅法  
26 第3條第2項、查核準則第30條等扣抵稅額相關規定，惟基  
27 於對外國稅制及稅源之尊重，被告仍應將本件「擬制」為  
28 國外子公司對我國母公司分配盈餘，使原告享有扣抵權  
29 利，得自100年度應納稅額中扣抵系爭境外稅額30,701,21  
30 3元云云；然者，我國所得稅法第3條第2項、查核準則第3  
31 0條等扣抵稅額相關規定，規範目的在於跨國雙重課稅之

01 消除或部分緩解，惟富邦銀行105年度自國外取回自己之  
02 剩餘財產，此部分並非我國課稅範圍，尚無我國所得稅法  
03 第3條第2項、查核準則第30條等扣抵稅額適用餘地。再  
04 者，富邦銀行105年度自美國取回自己之剩餘財產，致遭  
05 美國政府課徵特定名目之稅捐，我國法律就此亦未明文例  
06 外賦予境外稅額扣抵權，如容許被告逕自違法擬制，違法  
07 賦予扣抵權，無異放棄我國租稅主權，補貼他國稅收，並  
08 非法之所許。則原告主張被告應以外國稅制為優先，尊重  
09 外國稅源，准許原告享有系爭境外稅額30,701,213元之扣  
10 抵權利云云，容有誤會，難以採據。

11 7. 至原告援引最高行政法院102年度判字第744號判決而為本  
12 件主張；實則，前開最高行政法院102年度判字第744號判  
13 決所涉個案，係我國營利事業投資外國公司，嗣後該外國  
14 公司對我國營利事業發放股利，徵納雙方對於該外國公司  
15 從分配股利中所扣除稅額之多寡有所爭執，其與本件係富  
16 邦銀行自國外取回自己之剩餘財產（並非股利分配），經  
17 核個案具體情節並非相同，尚難互為比附援引，亦難據以  
18 對原告為有利之認定。

19 8. 原告另又援引最高行政法院93年度判字第1520號及95年度  
20 判字第1622號判決而為本件主張；實則，前開最高行政法  
21 院判決所涉個案，係國內公司已於83年5月間繳納我國「8  
22 2年度」營利事業所得稅，嗣外國國稅局遲至88年間始核  
23 定追徵「82年度」依當地稅法應課之稅額，該國內公司始  
24 能於88年間完納被外國追徵之「82年度」境外稅額，嗣於  
25 90年間檢據其完納「82年度」境外稅額之憑證，向稽徵機  
26 關辦理扣抵「82年度」國內營利事業所得稅額，並據以請  
27 求退還稅款，案經最高行政法院審理，乃認此種情形之退  
28 稅請求，不得以稅捐稽徵法第28條規定而自繳納國內所得  
29 稅之日起計算消滅時效，而應以其已依所得來源國稅法規  
30 定繳納所得稅時起算，方屬公平；易言之，此種抵扣後之  
31 退稅，其退稅請求權之時效，應自其得行使主張扣抵而請

01 求退稅時起算。實則，按本件原告援引之前開最高行政法  
02 院判決，益見營利事業依所得稅法第3條第2項但書規定，  
03 應提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，所  
04 稱「同一年度納稅憑證」，係指營利事業按權責基礎併計  
05 之境外所得所屬年度之同一年度納稅憑證（於該個案係82  
06 年度境外所得之所得稅納稅憑證）。則原告雖援引上開最  
07 高行政法院判決，卻以個人歧異主觀見解，主張本件系爭  
08 106年度繳稅美金9,027,974元之憑證（並非100年度境外  
09 所得之所得稅納稅憑證），亦可作為「100年度」營利事  
10 業所得稅之稅額扣抵憑證云云，容有誤會，亦難採據。

11 9. 綜上，被告本件復查核定富邦銀行100年度之境外所得可  
12 扣抵稅額共246,737,806元，尚無不合，應予維持。至原  
13 告主張被告應追認系爭分行利潤稅30,701,213元亦為本件  
14 100年度之境外所得可扣抵稅額，經被告認系爭稅額並無  
15 所得稅法第3條第2項扣抵本件100年度應納結算稅額之適  
16 用，乃否准系爭分行利潤稅30,701,213元之申報扣抵，於  
17 法亦無不合，亦應維持。

18 三、關於富邦證券公司之營業收入總額，經被告將投資收益（股  
19 利收入）1,092,385,867元亦核定增列至其中，以總額方式  
20 表達部分：

- 21 1. 按行為時所得稅法第42條第1項規定：「公司組織之營利  
22 事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或  
23 盈餘淨額，不計入所得額課稅……」
- 24 2. 次按營利事業所得稅申報須知第5條第7項規定：「以有價  
25 證券或期貨買賣為業之營利事業，投資收益總額應列為營  
26 業收入，經分攤營業費用及利息支出後之投資收益淨額再  
27 於第58欄減除。」（申報須知見本院卷一第521頁）。
- 28 3. 經查，富邦證券公司列報本年度營業收入135,832,424,67  
29 4元（見本院卷二第169頁），惟富邦證券公司就投資收益  
30 係採取帳外調整減列方式，乃向被告申報投資收益為0元  
31 （見本院卷二第193頁），以致該公司「並未」將投資收

01 益（股利收入）1,092,385,867元計至其營業收入中予以  
02 總額列報，被告本件基於總額之表達，乃就查得富邦證券  
03 公司本年度投資收益（股利收入）1,092,385,867元（見  
04 原處分卷四第53頁），予以併計至營業收入總額內，連同  
05 該公司申報數135,832,424,674元，最終復查核定營業收  
06 入總額為136,924,810,541元（135,832,424,674+1,092,  
07 385,867=136,924,810,541），此有被告調整法令及依據  
08 說明書附卷可供參照（見原處分卷四第59頁）。

09 4. 被告原核定營業收入總額136,924,810,541元(申報數135,  
10 832,424,674元+投資收益1,092,385,867元=136,924,81  
11 0,541元)及「第58欄」1,076,164,845元{分攤後投資收  
12 益1,091,245,902元-[發行認購(售)權證損失分攤無法  
13 合理明確歸屬營業費用14,087,174元]-衍生性金融商品  
14 損失993,883元=1,076,164,845元}。又查，由於第58欄  
15 係課稅所得額（第59欄）之減項，被告亦另於第58欄列計  
16 系爭投資收益1,092,385,867元，連同免稅投資收益分攤  
17 營業費用1,002,843元及分攤利息支出60,584元、權證權  
18 利金收入分攤營業費用14,087,174元等各項，最終富邦證  
19 券公司本年度第58欄之復查核定結果為1,077,235,266元  
20 （1,092,385,867-1,002,843-60,584-14,087,174=1,077,  
21 235,266），此有被告審查結果表附卷可供參照（見本院  
22 卷二第179頁）。

23 5. 換言之，被告將系爭投資收益1,092,385,867元計至營業  
24 收入中，固然增加富邦證券公司之課稅所得額1,092,385,  
25 867元，惟被告亦已於第58欄中同額計列1,092,385,867  
26 元，以供減除課稅所得額1,092,385,867元，已如上述。  
27 則被告本件就投資收益以總額為表達，將1,092,385,867  
28 元計至營業收入中，並亦將1,092,385,867元計至第58欄  
29 中，乃對課稅所得一增一減相同金額1,092,385,867元，  
30 即此部分並不影響課稅所得額之最終認定結果。是認，被  
31 告本件調增富邦證券公司營業收入1,092,385,867元，最

01 終核定其本年度營業收入總額為136,924,810,541元（申  
02 報135,832,424,674元+投資收益1,092,385,867元=136,9  
03 24,810,541元），於法並無不合，應予維持。則原告主張  
04 被告核定調增富邦證券公司營業收入1,092,385,867元，  
05 應予撤銷云云，因與總額表達不合，即難採據。

06 四、關於富邦證券公司之各項耗竭及攤提，經被告核定剔除其中  
07 營業權攤銷1,288,521元部分：

- 08 1. 按所得稅法第60條規定：「（第1項）營業權、商標權、  
09 著作權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資  
10 產。……（第3項）攤折額以其成本照左列攤折年數按年  
11 平均計算之。但在取得後，如因特定事故不能按照規定年  
12 數攤折時，得提出理由，申請該管稽徵機關核准更正之：  
13 一、營業權以10年為計算攤折之標準。……」營利事業所  
14 得稅查核準則（下稱查核準則）第96條第3款第1目規定：  
15 「各項耗竭及攤折：……三、無形資產應以出價取得者為  
16 限，其計算攤折之標準如下：（一）營業權為10年。  
17 ……」準此，主張依上開規定攤提成本者，以無形資產為  
18 限。而依財務會計準則公報第37號「無形資產之會計處理  
19 準則」第2段規定，營業權之無形資產須「具有可辨認  
20 性」、「可被企業控制」及「具有未來經濟效益」，另第  
21 9段、第11段、第12段及第15段復分別規定：「前段所述  
22 之無形項目（按，指客戶名單、特許權、顧客或供應商關  
23 係、顧客忠誠度及市場占有率等）並非均符合本公報之無  
24 形資產定義……」「可辨認性係指符合下列條件之一：  
25 （1）無形資產係可分離，亦即無形資產可與企業分離並個  
26 別或隨相關合約、資產或負債出售、移轉、授權、租賃或  
27 交換。（2）無形資產係由合約或其他法定權利所產生，而  
28 不論該等權利是否可移轉或是否可與企業或其他權利義務  
29 分離。」「可被企業控制：……12. 企業有能力取得標的  
30 資源所流入之未來經濟效益，且能控制他人使用該效益  
31 時，則企業控制該資產。企業控制無形資產所產生未來經

01 濟效益之能力，通常源自於法律授與之權利，若無法定權  
02 利，企業較難證明能控制該項資產，……15. 企業可能擁  
03 有顧客族群或市場占有率並致力於建立顧客關係及顧客忠  
04 誠度，預期顧客將持續與企業進行交易。但缺乏法定權利  
05 之保護或其他控制方式，企業通常無法充分控制顧客關係  
06 與顧客忠誠度等項目所產生之預期經濟效益，致使該等項  
07 目（例如顧客族群、市場占有率、顧客關係、顧客忠誠  
08 度）不符合無形資產定義。……」

09 2. 經查，富邦證券公司本身即是證券業者，其並非於收購大  
10 信公司及日日春公司之營業場所後，始得經營證券業，原  
11 告並未指明富邦證券公司依約取得上開2家證券公司營業  
12 場所之如何具體內容之營業權無形資產，此與財務會計準  
13 則公報第37號第11段關於無形資產所需具備之可辨識性要  
14 件有悖。又被告100年3月1日曾函請原告提示富邦證券公  
15 司受讓大信公司及日日春公司之標的明細，惟其並未提出  
16 富邦證券公司曾取得上開2家證券公司營業場所之員工、  
17 客戶、營業資料及相關技術之證明；且就「所購入大信公  
18 司及日日春公司之員工、客戶、營業資料及相關技術，具  
19 有全然之控制及支配能力，並足以在將來產生效益」一  
20 事，無法為適當之證明，此為原告不爭之事實，亦與財務  
21 會計準則公報第37號第12段及第15段關於無形資產所需具  
22 備「可被企業控制」之要件不合，自難認有營業權之購入  
23 而應攤銷情事等情。本件既無從認定富邦證券公司因受讓  
24 營業有得為列報成本攤提之無形資產，原告即無從援引上  
25 揭所得稅法及查核準則之規定，而主張上開富邦證券公司  
26 所受營業讓與亦有無形資產攤提之適用。且關於富邦證券  
27 公司所受大信公司、日日春公司營業讓與，是否取得無形  
28 資產而得依法列報成本攤提，原告於92年度至99年度之營  
29 利事業所得稅事件亦為相同爭執，業經最高行政法院110  
30 年度上字第506號、108年度判字第89號、106年度判字第5  
31 7號、106年度判字第56號、105年度判字第538號、105年

01 度判字第250號、105年度判字第249號、102年度判字第53  
02 2號判決確定，認為應否准認列營業權攤提。

03 3. 從而，營利事業所得之計算雖有「收入與成本費用配合原  
04 則」之適用，惟所得稅法及其他租稅法令對特殊項目的認  
05 定與納入或排除稅基，有特定規定者，就必須以經特別規  
06 定調整後之所得淨額，為應納稅額之計算基礎（最高行政  
07 法院112年度上字第49號、109年度上字第1136號判決、10  
08 5年度判字第511號判決意旨參照）。本件既無從認定富邦  
09 證券公司因上開所受營業讓與而取具可得列報成本攤提之  
10 無形資產，核無上揭所得稅法及查核準則所定無形資產攤  
11 提之適用，則被告剔除系爭營業權攤銷1,288,521元，最  
12 終核定富邦證券公司本年度各項耗竭及攤提為91,915,168  
13 元（申報93,203,689元－被告剔除營業權攤銷1,288,521  
14 元），於法並無不合。

15 4. 至原告主張：富邦證券公司受讓大信公司、日日春公司營  
16 業及資產，且於本年度提升獲利，被告剔除營業權攤銷1,  
17 288,521元，於法不合云云；然者，本件無從認定富邦證  
18 券公司因上開所受營業讓與而取具可得列報成本攤提之無  
19 形資產，核無上揭所得稅法及查核準則所定無形資產攤提  
20 之適用等節，已如上述。至於富邦證券公司是否因為系爭  
21 營業讓與而於本年度提升獲利，均不足以改變系爭營業讓  
22 與不符合無形資產成本攤提適用要件之認定結論。則原告  
23 主張富邦證券公司受讓大信公司、日日春公司營業及資  
24 產，於本年度提升獲利，基於收入與成本費用配合，即可  
25 列報系爭營業權攤銷以減除所得額云云，係原告主觀歧異  
26 見解，難以採據。

#### 27 五、關於富邦證券公司之第58欄部分：

28 1. 行為時所得稅法第4條之1規定：「自中華民國79年1月1日  
29 起，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得  
30 自所得額中減除。」第4條之2規定：「依期貨交易稅條例  
31 課徵期貨交易稅之期貨交易所得，暫行停止課徵所得稅；

其交易損失，亦不得自所得額中減除。」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。」第24條之2規定：「（第1項）經目的事業主管機關核准發行認購（售）權證者，發行人發行認購（售）權證，於該權證發行日至到期日期間，基於風險管理而買賣經目的事業主管機關核可之有價證券及衍生性金融商品之交易所得或損失，應併計發行認購（售）權證之損益課稅，不適用第4條之1及第4條之2規定。但基於風險管理而買賣經目的事業主管機關核可之認購（售）權證與標的有價證券之交易損失及買賣依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅之期貨之交易損失，超過發行認購（售）權證權利金收入減除各項相關發行成本與費用後之餘額部分，不得減除。（第2項）經目的事業主管機關核可經營之衍生性金融商品交易，其交易損益，應於交易完成結算後，併入交易完成年度之營利事業所得額課稅，不適用第4條之1及第4條之2規定。」第42條第1項規定：「公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅……」是依前開規定，營利事業之所得可區分為應稅所得及免稅所得，其相關之成本、費用或損失，各需依成本與費用配合原則計算之。倘將免稅所得之相關成本、費用或損失，歸於應稅所得項下減除，即有違公平課稅及成本費用配合原則（最高行政法院111年度上字第334號判決、110年度上字第506號判決、108年度判字第89號判決意旨參照）。

2. 財政部就證券商有應稅及免稅之收入者，依行為時所得稅法第24條第1項授權，於96年4月26日（即行為時，下同）訂定發布之營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法

01 (下稱分攤辦法)第2條第1項規定：「下列免納或停止課  
02 徵所得稅或不計入所得額課稅之免稅所得，應依本辦法規  
03 定分攤其相關之成本、費用或損失：……二、依本法第4  
04 條之1規定停止課徵所得稅之證券交易所得。三、依本法  
05 第4條之2規定停止課徵所得稅之期貨交易所得。四、依本  
06 法第42條第1項規定不計入所得額課稅之股利淨額或盈餘  
07 淨額。……」第3條第1款、第2款規定：「營利事業以房  
08 地或有價證券或期貨買賣為業者，於計算應稅所得及前條  
09 第1項各款免稅所得時，其可直接合理明確歸屬之成本、  
10 費用、利息或損失，應作個別歸屬認列；其無法直接合理  
11 明確歸屬之營業費用及利息支出，應依下列規定分別計算  
12 各該款免稅收入之應分攤數：一、營業費用之分攤：  
13 (一)營利事業因目的事業主管機關規範而分設部門營運  
14 且作部門別損益計算者，得選擇按營業費用性質，以部門  
15 營業收入、薪資、員工人數或辦公室使用面積等作為基  
16 準，分攤計算之。其未經選定者，視為以部門營業收入為  
17 基準。其計算基準一經選定，不得變更。如同一部門有應  
18 稅所得及免稅所得，或有二類以上之免稅所得者，於依本  
19 目規定分攤計算後，應再按部門之免稅收入占應稅收入與  
20 免稅收入之比例或免稅收入占全部免稅收入之比例分攤計  
21 算之。……二、利息支出之分攤：(一)如利息收入大於  
22 利息支出，則全部利息支出得在應稅所得項下減除；如利  
23 息收入小於利息支出時，其利息收支差額分別按購買前條  
24 第1項第1款土地、第2款有價證券或第3款期貨之平均動用  
25 資金，占全體可運用資金之比例為基準，採月平均餘額計  
26 算分攤之。所稱全體可運用資金，包括自有資金及借入資  
27 金；所稱自有資金，指淨值總額減除固定資產淨額及存出  
28 保證金後之餘額。(二)其購買之前條第1項第1款土地、  
29 第2款有價證券或第3款期貨，於出售當年度，經運用後產  
30 生應稅收入及免稅收入，或產生二類以上之免稅收入者，  
31 於依前目規定分攤計算後，應再按全部免稅收入占應稅收

01 入與全部免稅收入之比例或各項免稅收入占全部免稅收入  
02 之比例分攤計算之。(三)前目所稱全部免稅收入，指處  
03 分其購買之前條第1項第1款土地、第2款有價證券或第3款  
04 期貨產生之收入及經運用後產生免稅收入之合計數。」  
05 (嗣107年11月7日修正，第3條第1項第2款增列第4目：  
06 「(四)其購買之前條第1項第3款有價證券屬債券者，依  
07 本款第1目規定計算分攤屬債券之利息支出後，於出售當  
08 年度，經運用後產生應稅債券利息收入及處分債券免稅收  
09 入，得選擇以全部處分債券免稅利益及損失合併計算之淨  
10 損益絕對值占全部處分債券免稅利益及損失合併計算之淨  
11 損益絕對值與應稅債券利息收入合計數之比例，計算處分  
12 債券免稅收入應分攤之利息支出，不適用本款第2目規  
13 定。其經選定者，當年度全部債券處分損益及債券利息收  
14 入應依本目規定計算應分攤之利息支出。」並增訂第2  
15 項：「本條中華民國107年11月7日修正發布之前項第2款  
16 第4目施行時，尚未核課確定之營利事業所得稅結算申報  
17 案件，適用修正後之規定。」)第4條第3項規定：「第1  
18 項未出售之土地、土地改良物、有價證券或期貨，經運用  
19 後如有產生應稅收入者，其當年度可直接合理明確歸屬及  
20 依前條第1項第2款規定計算應分攤之利息支出可於各該產  
21 生應稅收入範圍內，列為當期費用，並准自計算當年度課  
22 稅所得額中減除。」上開規定乃所得稅法授權制訂之法規  
23 命令，其意旨在於收入與成本費用配合原則之具體化，補  
24 充一般會計原則，並未逾越授權範圍，具有稅法規範效  
25 力，納稅義務人及稽徵機關均應遵守，無再持其他主觀認  
26 定「合理」之分攤基準而為稅務上所得計算之餘地。準  
27 此，營利事業應先辨認業務活動產生所得係屬「應稅所  
28 得」或分攤辦法第2條第1項各款之「免稅所得」，並就其  
29 可直接合理明確歸屬之成本、費用、利息或損失，應作個  
30 別歸屬於應稅所得或分攤辦法第2條第1項各款免稅所得認  
31 列，其無法直接合理明確歸屬業務種類或業務活動之利

01 息，及無法直接合理明確歸屬應稅所得或分攤辦法第2條  
02 第1項各款免稅所得之營業費用及利息支出，始依分攤辦  
03 法規定分攤認列（最高行政法院111年度上字第334號判  
04 決、111年度上字第333號判決、110年度上字第506號判決  
05 意旨參照）。

- 06 3. 復按認購（售）權證發行人為履行或為準備履行（避險）  
07 約定之權證債務，所為之相關證券交易之收入或支出，原  
08 應依所得稅法第24條第1項前段規定合併其他收入支出計  
09 算營利事業全年課稅所得。惟78年12月30日增訂同法第4  
10 條之1規定，既就證券交易之所得已另設特別規定，停止  
11 課徵證券交易所得稅，則認購（售）權證發行後相關之證  
12 券交易所得，即不得列為應稅所得課徵所得稅；相應於  
13 此，與發行認購（售）權證後履約或避險交易之相關證券  
14 交易損失，亦不得將其自應稅所得中減除。由於認購  
15 （售）權證發行人基於風險管理而買賣經目的事業主管機  
16 關核可之有價證券及衍生性金融商品，係發行認購（售）  
17 權證之必要避險措施，且為發行權證所衍生之交易，為使  
18 發行人上開交易之所得或損失，依法可以併計發行權證之  
19 損益課稅，遂於96年7月11日增訂所得稅法第24條之2第1  
20 項前段規定：「經目的事業主管機關核准發行認購（售）  
21 權證者，發行人發行認購（售）權證，於該權證發行日至  
22 到期日期間，基於風險管理而買賣經目的事業主管機關核  
23 可之有價證券及衍生性金融商品之交易所得或損失，應併  
24 計發行認購（售）權證之損益課稅，不適用第4條之1及第  
25 4條之2規定。」又因發行人雖設立避險專戶，惟其自營部  
26 門仍可買賣與避險標的相同之有價證券或期貨；為避免發  
27 行人透過交易安排，將自營部門依法不可扣除之證券交易  
28 損失或期貨交易損失，轉換為認購（售）權證避險交易之  
29 損失而得以減除，同條項但書並明定損失減除之限制即  
30 「基於風險管理而買賣經目的事業主管機關核可之認購  
31 （售）權證與標的有價證券之交易損失及買賣依期貨交易

01 稅條例課徵期貨交易稅之期貨之交易損失，超過發行認購  
02 （售）權證權利金收入減除各項相關發行成本與費用後之  
03 餘額部分，不得減除。」以資防杜（參見行政院函請立法  
04 院審議所得稅法第24條之2條文草案之說明，立法院第6屆  
05 第1會期第14次會議議案關係文書）。由所得稅法第24條  
06 之2第1項但書規定可知，證券商發行權證，經過收入與成  
07 本費用之結算，而有收益產生者，該收益固屬應稅所得。  
08 但結算結果若屬負數者（即發行權證經結算後而有損失發  
09 生），該損失在所得稅法上不被承認為「應稅虧損」，而  
10 以「無損益發生」視之，因此該虧損額即應移置至第58欄  
11 （最高行政法院108年度上字第832號判決、109年度判字  
12 第417號判決、111年度上字第387號判決、111年度上字第  
13 652號判決意旨參照）。

14 4. 至於本件，富邦證券公司列報本年度第58欄為正值993,88  
15 3元（見本院卷二第169頁），被告最終復查核定系爭第58  
16 欄項下應包含：正值1,092,385,867元、負值1,002,843  
17 元、負值60,584元、負值14,087,174元，其等合計即為該  
18 第58欄之核定結果1,077,235,266元（1,092,385,867-1,0  
19 02,843-60,584-14,087,174=1,077,235,266）；又富邦證  
20 券公司所列報之系爭正值993,883元，被告則不予認定  
21 （即被告核定此項為0元）。茲分述如下：

22 (1). 核定正值1,092,385,867元部分：因富邦證券公司未  
23 將上述投資收益（股利收入）1,092,385,867元計至  
24 營業收入中，被告乃核定增列該公司營業收入1,092,  
25 385,867元（增加課稅所得），被告亦同時於系爭第5  
26 8欄項下增列正值1,092,385,867元（減少課稅所  
27 得），又前開總額表達方式，係對課稅所得同時一增  
28 一減1,092,385,867元，並不影響課稅所得額之最終  
29 認定結果等節，均如上述。

30 (2). 核定負值1,002,843元部分：

01 ①富邦證券公司上述國內投資收益1,092,385,867  
02 元，依所得稅法第42條第1項規定不計入所得額課  
03 稅，則其相關成本費用亦不應自應稅所得項下減  
04 除，被告乃依上揭分攤辦法規定，計算投資收益應  
05 分攤之無法直接合理明確歸屬之營業費用及利息支  
06 出。

07 ②又基於富邦證券公司自營部門無法直接合理明確歸  
08 屬之營業費用為133,687,734元、全部收入145,62  
09 4,547,395元等事項（見原處分卷四第53頁），被  
10 告乃核算國內投資收益1,092,385,867元須分攤營  
11 業費用1,002,843元〔自營部門無法直接合理明確  
12 歸屬之營業費用133,687,734元×（投資收益1,092,  
13 385,867元÷自營部門全部收入145,624,547,395  
14 元）=1,002,843元〕。由於富邦證券公司未將此營  
15 業費用分攤數1,002,843元列入第58欄項下，被告  
16 即據以核定該公司第58欄應置入負值1,002,843  
17 元，以避免系爭營業費用分攤數自應稅所得項下減  
18 除而不當縮減課稅所得1,002,843元（見本院卷二  
19 第81頁），原告就此部分並未爭執。

20 (3). 核定負值60,584元部分：

21 ①利息收支差額之認定：

22 A. 按卷附資料為觀（見本院卷二第209至211、219  
23 頁），被告復查核定該公司無法直接合理明確歸  
24 屬之利息支出為77,396,129元（財務支出32,81  
25 5,586元+附買回債券利息支出44,580,543元=7  
26 7,396,129元），原告就此並未爭執。

27 B. 又被告復查核定該公司無法直接合理明確歸屬之  
28 利息收入包含活存利息收入1,286,077元及附賣  
29 回債券（RS）利息收入61,016,000元（見本院卷  
30 二第213至215頁），二者合計62,302,077元（1,  
31 286,077+61,016,000=62,302,077元）。就其中

01 RS利息收入61,016,000元部分，兩造並未爭執。  
02 惟就其中活存利息收入部分，原告主張其金額應  
03 為1,407,583元，被告所認1,286,077元係有違誤  
04 （見本院卷一第454頁），而為兩造爭執；本院  
05 認定如下：

06 (a). 雖然，被告表示係按照原告之簽證會計師事  
07 務所105年8月19日電子郵件所稱活期存款利  
08 息收入1,286,077元而為認定（見本院卷二  
09 第124、213頁），惟前開利息收入1,286,07  
10 7元僅係會計師事務所人員所稱，並「無」  
11 相關帳載可供勾稽。若另觀之原告所提示富  
12 邦證券公司之帳載374筆明細紀錄，經逐筆  
13 加總，富邦證券公司之本年度活存利息收入  
14 結果應為1,407,583元（見本院卷一第273至  
15 298頁「活存」一欄所示）。基於原告所主  
16 張活存利息收入1,407,583元，其佐證資料  
17 較為詳細具體明確，是認原告此部分主張為  
18 可採。則本件富邦證券公司之活存利息收入  
19 應為1,407,583元，連同上述RS利息收入61,  
20 016,000元，二者合計即富邦證券公司本年  
21 度無法直接合理明確歸屬之利息收入62,42  
22 3,583元（ $1,407,583 + 61,016,000 = 62,423,$   
23 583）。

24 (b). 被告雖主張：公司組織之營利事業，應採用  
25 權責發生制調整本年度應認列利息收入云云  
26 （被告書狀見本院卷二第280頁）；惟原告  
27 已提示富邦證券公司之本年度活存利息收入  
28 帳載各筆明細紀錄共374筆，其等加總即為  
29 本年度活存利息收入1,407,583元（見本院  
30 卷一第273至298頁「活存」一欄所示），已  
31 如上述，針對該等帳載374筆明細紀錄，被

01 告「並未」具體指明究竟其中何筆利息收入  
02 不符合權責發生制及其應調整金額若干，被  
03 告僅係空言主張應採用權責發生制云云，尚  
04 不足以對被告為有利之認定。

05 (c). 被告雖又主張：原告於99年度營利事業所得  
06 稅事件，亦曾主張更正該年度之富邦證券公  
07 司活存利息收入金額，惟經被告否准更正，  
08 則本件富邦證券公司之100年度活存利息收  
09 入，亦應按照被告核定之1,286,077元為  
10 準，不應准許原告主張不同之金額云云（被  
11 告書狀見本院卷二第280頁）；然者，富邦  
12 證券公司各年度之活存利息收入金額多寡，  
13 係按各年度之事證為個案判斷，縱使被告否  
14 准原告更正99年度金額，亦不足以拘束本件  
15 100年度之個案認定，則被告比附援引99年  
16 度之否准更正而為本件主張，亦不足以對被  
17 告為有利之認定。

18 C. 此外，原告則係另為主張：富邦證券公司之定存  
19 利息收入45,920,440元（見本院卷一第273至298  
20 頁「定存」一欄所示），此部分亦應屬於無法直  
21 接合理明確歸屬之利息收入云云；然而：

22 (a). 就利息支出之分攤而言，被分攤標的是「利  
23 息收支差額」，又計算利息收支差額時，是  
24 以「無法明確歸屬之利息支出」（前者）減  
25 「無法明確歸屬之利息收入」（後者）為  
26 準，利息收支差額（前者－後者）越少，分  
27 攤比例固定之情況下，分攤至免稅項下之利  
28 息支出金額也會變少，對納稅義務人越有  
29 利。因此之故，在稅法舉證責任之分配上，  
30 應由負擔營利事業所得稅之企業對「特定利  
31 息收入無法明確歸屬」一事負擔「事證不

01 明」之不利益。復按生活經驗顯示，活期存款  
02 之存款本金因屬企業之間置資金，沒有特  
03 定之用途，處於隨時準備動用之狀態，所生  
04 之存款利息，因此多被歸類為「無法明確歸  
05 屬」之利息收入。但定期存款通常代表資金  
06 之間置或用途長期固定，因此與企業之長期  
07 財務活動或業務經營活動連結，因此有較高  
08 之蓋然性屬「可明確歸屬至特定營業活動」  
09 之利息收入，因此個案爭訟中之企業若主張  
10 「定期存款之利息收入無法明確歸屬至特定  
11 營業活動中」者，應有積極證明其事之必要  
12 （最高行政法院110年度上字第506號判決意  
13 旨參照）。

14 (b). 是以，原告此部分主張之法律適用邏輯應  
15 為：「原告已竭力舉證證明『前開45,920,4  
16 40元利息收入無法明確歸屬在特定營業活動  
17 中』待證事實之真實性」。原告主張之證明  
18 方法則是：「先使用排除法，將全部利息收  
19 入中可明確歸屬至特定營業活動項下之部分  
20 排除，剩餘之利息收入金額即可初步推論為  
21 『無法明確歸屬之利息收入』，此等初步推  
22 論，須再配合『存款資金尚無立即動用之需  
23 求，且原無特定用途』事實之舉證，始可確  
24 信該等利息收入確屬『無法明確歸屬之利息  
25 收入』」（最高行政法院110年度上字第506  
26 號判決意旨參照）。

27 (c). 就本件而言，原告雖提示定期存款利息收入  
28 之明細紀錄（見本院卷一第273至298頁「定  
29 存」一欄所示），但原告就其等之各自原由  
30 及源自何等特定部門或特定營業活動等重要  
31 事項，完全不予逐一敘明，亦不提供明確直

01 接歸屬之帳證供核，僅空言泛稱「定期存款  
02 利息收入」45,920,440元皆為不可明確直接  
03 歸屬云云，尚不足採。

04 D. 綜上，就富邦證券公司之利息收支差額計算而  
05 言，應認無法直接合理明確歸屬之利息支出為7  
06 7,396,129元（財務支出32,815,586元+附買回  
07 債券利息支出44,580,543元=77,396,129元），  
08 且無法直接合理明確歸屬之利息收入為62,423,5  
09 83元（活存利息收入1,407,583元+RS利息收入6  
10 1,016,000元=62,423,583元），即利息收支差額  
11 應為14,972,546元（77,396,129-62,423,583=1  
12 4,972,546）。

13 ②按綜合證券商於計算利息支出分攤，就有價證券部  
14 分，應區別「購買債券」、「購買非債券」之動用  
15 資金比例，並按各項收入占比等因素，分別計算相  
16 關分攤金額，分述如下（計算表見本院卷二第247  
17 頁）：

18 A. 因富邦證券公司全體可運用資金為60,256,862,9  
19 71元，其中投資「債券」商品之平均動用資金為  
20 4,011,336,300元，又其中投資「非債券」商品  
21 之平均動用資金為6,896,107,923元（見原處分  
22 卷四第23頁）；是前者（債券）之動用資金比例  
23 為6.66%（4,011,336,300÷60,256,862,971=6.6  
24 6%），後者（非債券）之動用資金比例為11.44%  
25 （6,896,107,923÷60,256,862,971=11.44%）。是  
26 以，「出售債券損益及債券利息收入」應分攤利  
27 息支出997,172元（利息收支差額14,972,546元×  
28 6.66%=997,172元），而「出售非債券有價證券  
29 收入及股利收入」（下稱非債券投資收入）應分  
30 攤利息支出1,712,859元（利息收支差額14,972,  
31 546元×11.44%=1,712,859元）。

01 B. 再就非債券投資收入而言，其中包含出售非債券  
02 有價證券收入30,042,858,597元及股利收入1,09  
03 2,385,867元，二者合計為31,135,244,464元（3  
04 0,042,858,597 + 1,092,385,867=31,135,244,46  
05 4）。是以，再將上述非債券投資收入應分攤利息  
06 支出1,712,859元，按收入占比分別計算，則該公  
07 司股利收入應分攤之利息支出為60,096元（1,71  
08 2,859元 × 1,092,385,867 ÷ 31,135,244,464 = 60,09  
09 6），此有卷附分攤利息支出計算表等可供參照  
10 （見本院卷二第247、273頁）。較之被告初查核  
11 定之分攤數137,122元，雖被告於復查決定予以調  
12 減76,538元而認應分攤60,584元，惟如此相較於  
13 本院認定之60,096元仍溢計488元，此部分應予以  
14 撤銷。

15 C. 由於富邦證券公司未將免稅投資收益（股利收入）  
16 應分攤利息支出列入第58欄項下，被告復查雖予以  
17 核定第58欄應置入負值60,584元，惟正確應為負值  
18 60,096元，已如上述。則被告復查核定之負值60,5  
19 84元，其中負值488元（60,096-60,584=488）係有  
20 違誤，原告主張撤銷負值488元部分為有理由，應  
21 予准許。

22 (4). 核定負值14,087,174元部分：

23 ①按所得稅法第24條之2第1項規定：「經目的事業主  
24 管機關核准發行認購（售）權證者，發行人發行認  
25 購（售）權證，於該權證發行日至到期日期間，基  
26 於風險管理而買賣經目的事業主管機關核可之有價  
27 證券及衍生性金融商品之交易所得或損失，應併計  
28 發行認購（售）權證之損益課稅，不適用第4條之1  
29 及第4條之2規定。但基於風險管理而買賣經目的事  
30 業主管機關核可之認購（售）權證與標的有價證券  
31 之交易損失及買賣依期貨交易稅條例課徵期貨交易

01 稅之期貨之交易損失，超過發行認購（售）權證權  
02 利金收入減除各項相關發行成本與費用後之餘額部  
03 分，不得減除。」

04 ②從前開法規範之但書規定足知（最高行政法院109  
05 年度判字第417號判決、111年度上字第387號判  
06 決、111年度上字第652號判決意旨參照）：

07 A. 證券商發行權證，經過收入與成本費用之結算，  
08 而有收益產生者，該收益固屬應稅所得。但結算  
09 結果若屬負數者（即發行權證經結算後而有損失  
10 發生），該損失在所得稅法上不被承認為「應稅  
11 虧損」，而以「無損益發生」視之，該虧損額即  
12 應移置至第58欄。

13 B. 因此前開法規範在但書中明示：如果避險損失金  
14 額【即條文中所稱「基於風險管理而買賣經目的  
15 事業主管機關核可之認購（售）權證與標的有價  
16 證券之交易損失及買賣依期貨交易稅條例課徵期  
17 貨交易稅之期貨之交易損失」】，超過權利金減  
18 除發行成本及費用【即條文中所稱「發行認購  
19 （售）權證權利金收入減除各項相關發行成本與  
20 費用後之餘額」】，該超過部分即不得減除課稅  
21 所得額【即條文中所稱「不得減除」】。

22 C. 再者，所得稅法第24條之2對於收入減除成本與  
23 費用，「並未侷限」僅與發行「直接相關」之成  
24 本費用始能作為收入之減項。在前開法理基礎  
25 下，發行權證之直接相關成本費用（如權證銷售  
26 費用等），固得作為權證權利金收入之減項，基  
27 於發行人從事權證業務亦會耗用人力物力等日常  
28 營業資源，則分攤歸由權證權利金收入負擔之無  
29 法明確歸屬營業費用，亦可解為「各項相關」發  
30 行成本費用之性質，亦屬所得稅法第24條之2第1  
31 項但書「以發行認購（售）權證權利金收入減除

01 『各項相關發行成本與費用』」之範圍。再者，  
02 於發行人基於風險管理發生避險損失金額者，於  
03 「避險損失金額」超過「權利金收入減除各項相  
04 關發行成本及費用」時，該超過部分即不得減除  
05 課稅所得額，是須從其他應稅項下之損費中移  
06 出。是以，分攤由權證權利金收入負擔之營業費  
07 用，基於上述法律適用結果，依法當移列至第58  
08 欄，而不能在其他應稅科目項下列為計算課稅所  
09 得之減項，始符合所得稅法第24條之2第1項就權  
10 證相關損失之減除所得效果，設有限制之規範意  
11 旨。

12 ③經查，富邦證券公司本年度核有發行權證之權利金  
13 收入15,345,000,000元、發行權證之直接成本費用  
14 146,449,923元、基於風險管理買賣經核可標的之  
15 交易損失287,239,546元、權證履約損失132,336,2  
16 85元、權證失效損失13,538,060,510元、權證再買  
17 回已實現損失1,385,432,010元（見原處分卷四第5  
18 7頁），致生經營權證業務之損失144,518,274元結  
19 果（15,345,000,000-146,449,923-287,239,546-1  
20 32,336,285-13,538,060,510-1,385,432,010=144,  
21 518,274）。基於所得稅法第24條之2第1項但書限  
22 制，富邦證券公司並未將前開超額權證損失144,51  
23 8,274元列報減除課稅所得。然者，富邦證券公司  
24 「未」將無法直接合理明確歸屬之營業費用予以分  
25 攤一部分由權利金收入負擔，以致脫漏權證損失。  
26 基於無法直接合理明確歸屬之營業費用133,687,73  
27 4元、權證權利金收入15,345,000,000元、全部收  
28 入145,624,547,395元等事項，被告乃依法攤計營  
29 業費用14,087,174元〔無法直接合理明確歸屬之營  
30 業費用133,687,734元×（權證權利金收入15,345,0  
31 00,000元÷全部收入145,624,547,395元）=14,087,

01 174元〕，使之歸由權證權利金收入負擔（見原處  
02 分卷四第53頁）。由於前開營業費用14,087,174元  
03 之攤計，亦屬於經營權證業務之損失，在所得稅法  
04 上不被承認為「應稅虧損」，而以「無損益發生」  
05 視之，因此該虧損額即應移置至第58欄，已如上  
06 述。準此，富邦證券公司於第58欄項下脫漏權證損  
07 失14,087,174元，被告復查核定認第58欄應置入負  
08 值14,087,174元，合於所得稅法第24條之2第1項但  
09 書規定意旨，應予維持。

10 ④原告雖主張：發行權證之權利金收入無須負擔無法  
11 明確歸屬之營業費用，被告復查核定認第58欄應置  
12 入負值14,087,174元，於法不合云云；然者：所得  
13 稅法第24條之2對於權證損益結果、衍生性金融商  
14 品損益結果，是否納入或排除稅基，已有特別規  
15 定，亦必須將本件從事權證業務亦會消耗之不可明  
16 確歸屬營業費用14,087,174元，適當分攤由所生之  
17 權利金收入15,345,000,000元予以負擔，始能計算  
18 其最終損益結果，以因應法律執行之必要，亦始能  
19 無違收入與成本費用配合原則。且所得稅法第24條  
20 之2對於損益結果之計算，並未侷限僅與發行「直  
21 接相關」之費用始能作為收入之減項，基於發行人  
22 從事權證業務亦會耗用人力物力等日常營業資源，  
23 則分攤歸由權證權利金收入負擔之無法明確歸屬營  
24 業費用，亦屬所得稅法第24條之2第1項但書「各項  
25 相關發行成本與費用」之範圍等節，已如上述。是  
26 原告主張發行權證權利金收入僅須減除與發行直接  
27 相關之成本與費用，而不及於無法明確歸屬之營業  
28 費用負擔云云，容有誤會，亦非可採（最高行政法  
29 院109年度判字第417號判決、111年度上字第387號  
30 判決、111年度上字第652號判決意旨參照）。

01 (5). 就富邦證券公司於第58欄列報正值993,883元，被告  
02 予以核定為0元部分：

03 ①按所得稅法第24條之2規範意旨，由於權證發行人  
04 基於風險管理而買賣經目的事業主管機關核可之有  
05 價證券及衍生性金融商品，屬發行權證之必要避險  
06 措施，且為發行權證所衍生之交易，故明定發行人  
07 上開交易之所得或損失，可以併計發行權證之損益  
08 課稅。又發行人雖設立避險專戶，惟其自營部門仍  
09 可買賣與避險標的相同之有價證券或期貨，為避免  
10 發行人透過交易安排，將自營部門依法不可扣抵之  
11 證券交易損失或期貨交易損失，轉換為權證避險交  
12 易之損失而得以減除，乃於但書規定交易損失減除  
13 之限制，以資防杜等節，已如上述。

14 ②又為解決衍生性金融商品發展所遭遇與權證相似之  
15 問題，有關發行收益之課稅問題，亦應適用，因此  
16 所得稅法第24條之2第2項乃予以明定：「經目的事  
17 業主管機關核可經營之衍生性金融商品交易，其交  
18 易損益，應於交易完成結算後，併入交易完成年度  
19 之營利事業所得額課稅，不適用第4條之1及第4條  
20 之2規定。」該項雖僅規定經目的事業主管機關核  
21 可經營之衍生性金融商品交易，其交易損益，應於  
22 交易完成結算後，併入交易完成年度之營利事業所  
23 得額課稅，不適用同法第4條之1及第4條之2規定。  
24 但就其避險交易若基於風險管理及依主管機關規範  
25 所為，相關避險損益如何處理，則未設有規定。為  
26 免因交易商品之不同而分別適用不同之租稅規定，  
27 違反租稅中立性原則，因此參諸所得稅法第24條之  
28 2第1項之立法精神，有關衍生性金融商品其避險交  
29 易若基於風險管理及依主管機關規範所為，其為避  
30 險需要買賣國內上市櫃股票，亦須另設避險專戶，  
31 其相關避險損益，自應比照同條第1項權證避險交

01 易之課稅方式。而所得稅法第24條之2第1項有關權  
02 證避險損失之減除，依該條項之本文及但書，設有  
03 減除之條件及限制，而形成避險損失如何減除之規  
04 定，以符合其損失減除之必要性及合理性之考量，  
05 因此，其他情況予以準用或類推適用此一規定時，  
06 自應一體適用，始合於該規定之本旨，財政部賦稅  
07 署（下稱賦稅署）102年12月25日臺稅所得字第102  
08 00125350號函（下稱102年12月25日函）亦同此見  
09 解（見原處分卷四第15至21頁）。納稅者權利保護  
10 法（下稱納保法）第9條第2項雖規定：「解釋函令  
11 未依行政程序法第160條第2項、政府資訊公開法第  
12 8條或其他適當方式公開者，稅捐稽徵機關不得作  
13 為他案援用。」按賦稅署102年12月25日函係就富  
14 邦證券公司所屬中華民國證券商業同業公會函詢有  
15 關證券商經營經目的事業主管機關核可之衍生性金  
16 融商品交易，其交易損益是否比照所得稅法第24條  
17 之2第1項權證規範，相關避險操作之所得及損失應  
18 併計發行權證損益乙案，被告參酌所得稅法第24條  
19 之2之立法意旨，就衍生性金融商品交易基於風險  
20 管理所為之避險活動損益，認應比照同條第1項規  
21 定，予以併計該等衍生性金融商品交易損益課稅，  
22 經賦稅署同意參照被告意見辦理之核准函（見原處  
23 分卷四第15至19頁）。被告嗣以103年1月6日財北  
24 國稅審一字第1030000259號函（下稱103年1月6日  
25 函），將該函內容函復中華民國證券商同業公會，  
26 而該公會已於103年1月17日以中證商企字第103000  
27 0491號函轉所屬各綜合證券商會員公司（含富邦證  
28 券公司）週知（見本院卷二第203至207頁）。是  
29 以，就衍生性金融商品交易基於風險管理所為之避  
30 險活動損益，應比照同條第1項規定等上開闡釋所  
31 得稅法第24條之2見解，既已公開予各證券商業者

週知，則稽徵機關得作為他案援用，並無納保法第9條第2項不得援用之限制。又財政部就行政法規所為釋示而發布之解釋函令，若無變更已發布解釋函令之法令見解之情，則應依司法院釋字第287號解釋意旨，自法規生效之日起有其適用（最高行政法院111年度上字第398號判決意旨參照）。按財政部102年12月25日函令所涉衍生性金融商品避險活動損益課稅之上開闡釋，並無變更已發布函令見解之情，是自所得稅法第24條之2生效之日（96年7月11日公布施行）起有其適用。再者，該等闡釋內容與所得稅法第24條之2規定意旨亦無不合，即與租稅法律主義無違（最高行政法院108年度上字第832號判決、109年度判字第417號判決、111年度上字第387號判決、111年度上字第652號判決意旨參照）。

③經查，按富邦證券公司經營衍生性金融商品交易之損失分析表所示（見本院卷一第323頁），其衍生性金融商品交易損失1,422,505元，已超過衍生性金融商品交易利益428,622元，即生淨損失993,883元（1,422,505-428,622=993,883），此部分基於上述法律適用結果，不得自所得額減除。又查，實則富邦證券公司本已將衍生性金融商品交易利益428,622元，連同衍生性金融商品交易損失1,422,505元，一併為帳外調整排除，使第53欄全年所得額中並未包含系爭淨損失993,883元（見本院卷二第87頁），此本係符合不得減除所得之法律規範意旨。然而，富邦證券公司嗣後竟另以正值993,883元置入第58欄之中（見本院卷二第169頁），藉由第58欄項下正值可供減除課稅所得之計算，仍然發生不當減除所得993,883元之情事，如此自非允洽。則被告復查核定不予認定第58欄項下系爭正值993,883元之申報（即復查核定此項目應為0元），以避免

01 系爭淨損失993,883元之不當減除所得情事，經核  
02 於法尚無不合，應予維持。

03 ④原告主張：所得稅法第24條之2第2項就衍生性金融  
04 商品避險損失之列報減除所得，並未設有上限，被  
05 告否准系爭993,883元列報減除所得，係有違誤云  
06 云；然者，為避免因交易商品之不同，而分別適用  
07 不同之租稅規定，違反租稅中立性原則，因此參諸  
08 所得稅法第24條之2第1項立法精神，有關衍生性金  
09 融商品其避險交易若基於風險管理及依主管機關規  
10 範所為，其為避險需要買賣國內上市櫃股票，其相  
11 關避險損益，自應比照同條第1項權證避險交易之  
12 課稅方式。而所得稅法第24條之2第1項有關權證避  
13 險損失之減除，依該條項之本文及但書，設有減除  
14 之條件及限制，而形成避險損失如何減除之規定，  
15 以符合其損失減除之必要性及合理性之考量，因  
16 此，其他情況予以準用或類推適用此一規定時，自  
17 應一體適用，始合於該規定之本旨。是上述賦稅署  
18 102年12月25日函令見解，就衍生性金融商品交易  
19 基於風險管理所為之避險活動損益，認應比照所得  
20 稅法第24條之2第1項規定，予以併計該等衍生性金  
21 融商品交易損益課稅，就該條項之本文及但書一體  
22 適用，自無違誤等節，已如上述。則原告主張衍生  
23 性金融商品交易損失之列報減除所得，不應設有限  
24 制云云，容有誤會，難以採據。

25 ⑤原告主張：上開賦稅署102年12月25日函相關見  
26 解，違反租稅法律主義，不應於本件援用云云；按  
27 上開賦稅署102年12月25日函相關見解，已公開予  
28 各證券商業者（含富邦證券公司）週知，稽徵機關  
29 得作為他案援用，並無納保法第9條第2項不得援用  
30 之限制。又系爭解釋函令所涉衍生性金融商品避險  
31 活動損益課稅之闡釋，並無變更已發布函令見解之

01 情，是自所得稅法第24條之2生效之日（96年7月11  
02 日公布施行）起有其適用。再者，該等闡釋內容與  
03 所得稅法第24條之2規定意旨亦無不合，即與租稅  
04 法律主義無違（最高行政法院108年度上字第832號  
05 判決、109年度判字第417號判決、111年度上字第3  
06 87號判決、111年度上字第652號判決意旨參照）等  
07 節，亦如上述。則原告主張賦稅署102年12月25日  
08 函相關見解，違反租稅法律主義，不應於本件援用  
09 云云，容有誤會，難以採據。

10 ⑥原告又主張：被告不僅不予認定系爭正值993,883  
11 元，並且又額外置入另一負值993,883元，不當增  
12 加課稅所得，於法不合云云；然而，雖被告原查不  
13 僅不予認定系爭正值993,883元（將此數值核定為0  
14 元），並且又額外置入另一負值993,883元於第58  
15 欄中（原查所認見本院卷二第187頁），造成課稅  
16 所得溢計993,883元之情形，惟被告於復查階段已  
17 發現前開錯誤，是乃復查追認富邦證券公司第58欄  
18 正值993,883元而予以歸零（相關復查核定見本院  
19 卷二第87頁），則前述不當溢計課稅所得993,883  
20 元之情形業經解消，尚無不合。則原告主張本件於  
21 系爭第58欄項下仍然存在負值993,883元之錯誤並  
22 未解消云云，容有誤會，亦難採據。

23 5. 從而，富邦證券公司列報其第58欄為正值993,883元，被  
24 告不予認定（予以核定為0元），並無違誤。又被告最終  
25 復查核定富邦證券公司第58欄金額共為1,077,235,266元  
26  $(0 + 1,092,385,867 - 1,002,843 - 60,584 - 14,087,174 = 1,0$   
27  $77,235,266)$ ，惟其中核定投資收益分攤利息支出60,584  
28 元，係被告溢計488元，此部分應予撤銷，已如上述，是  
29 認富邦證券公司第58欄之正確結果應為1,077,235,754元  
30  $(被告復查核定1,077,235,266 + 488元 = 1,077,235,75$   
31  $4)$ 。

01 六、關於富邦證券公司之第99欄部分：

02 1. 按行為時所得稅法第4條之1、第4條之2、第24條第1項規  
03 定等旨，營利事業之所得可區分為應稅所得及免稅所得，  
04 其相關之成本、費用或損失，各需依成本與費用配合原則  
05 計算之。倘將免稅所得之相關成本、費用或損失，歸於應  
06 稅所得項下減除，即有違公平課稅及成本費用配合原則，  
07 已如上述。

08 2. 又財政部就證券商有應稅及免稅之收入者，依行為時所得  
09 稅法第24條第1項授權，訂定發布上揭分攤辦法，其意旨  
10 在於收入與成本費用配合原則之具體化，補充一般會計原  
11 則，並未逾越授權範圍，具有稅法規範效力，納稅義務人  
12 及稽徵機關均應遵守，無再持其他主觀認定「合理」之分  
13 攤基準而為稅務上所得計算之餘地等節，亦如上述。

14 3. 至於本件，富邦證券公司列報其第99欄為正值567,940,41  
15 6元（見本院卷二第169頁），被告復查核定認系爭第99欄  
16 項下，應增加營業費用分攤數41,457,796元（負值41,45  
17 7,796），並應增加利息支出分攤數2,002,638元（負值2,  
18 002,638），最終核定第99欄之結果為524,479,982元（申  
19 報567,940,416元-41,457,796元-2,002,638元=524,479,9  
20 82元）。茲分述如下：

21 (1). 富邦證券公司於第99欄項下雖已列報分攤營業費用7  
22 6,530,576元，然有不足，應分攤金額係為117,988,3  
23 72元，被告乃核定調增分攤金額41,457,796元（117,  
24 988,372-76,530,576=41,457,796）：

25 ①被告依富邦證券公司之業務種類別（包含經紀商、  
26 自營商、承銷商）損益表等資料（見原處分卷四第  
27 53至55頁），計算自營部門負擔無法直接合理明確  
28 歸屬之營業費用共為133,687,734元（自營部門費  
29 用201,323,498元+自營部門分攤管理部門費用19,  
30 539,709元-可直接歸屬之證券交易稅87,175,473元  
31 =133,687,734元）。被告再按收入比例，計算自營

01 部門之免稅證券期貨交易收入應分攤營業費用為11  
02 7,988,372元〔無法直接合理明確歸屬之營業費用1  
03 33,687,734元×(出售證券期貨收入128,523,408,7  
04 02元÷全部收入145,624,547,395元)=117,988,372  
05 元〕。

06 ②由於富邦證券公司僅列報營業費用分攤數76,530,5  
07 76元(見原處分卷三第55頁)，其分攤係有不足，  
08 被告即按所短少41,457,796元部分(應分攤117,98  
09 8,372元-富邦證券公司列報之分攤數76,530,576  
10 元)，為第99欄金額之相應調整。

11 (2). 富邦證券公司第99欄項下，漏未分攤利息支出，被告  
12 認應分攤金額為2,002,638元，乃核定調增分攤利息  
13 支出2,002,638元(2,002,638-0=2,002,638)：

14 ①被告復查核定該公司本年度應予以分攤之利息收支  
15 差額為15,094,052元(77,396,129-62,302,077=1  
16 5,094,052)係有違誤，正確應為14,972,546元(7  
17 7,396,129-62,423,583=14,972,546)等節，已如  
18 上述。

19 ②富邦證券公司之有價證券(債券、非債券)免稅收  
20 益應分攤之利息支出：

21 A. 有價證券「債券」部分，按卷附計算資料所示  
22 (見本院卷二第247、273頁)，該公司購買債券  
23 平均動用資金比例為6.66%(購買債券平均動用  
24 資金4,011,336,300元÷全體可運用資金60,256,8  
25 62,971元=6.66%)，又處分債券淨損益絕對值占  
26 比為33.47%〔全部處分債券免稅利益及損失合併  
27 計算之淨損益絕對值30,506,719元÷(全部處分  
28 債券免稅利益及損失合併計算之淨損益絕對值3  
29 0,506,719元+應稅債券利息收入60,648,854  
30 元)=33.47%〕，則出售「債券」免稅收益應分

01 攤利息支出為333,753元（利息收支差額14,972,  
02 546元 $\times$ 6.66% $\times$ 33.47%=333,753元）。

03 B. 有價證券「非債券」部分，按卷附計算資料所示  
04 （見本院卷二第247、273頁），該公司購買非債  
05 券有價證券平均動用資金比例為11.44%（購買非  
06 債券有價證券平均動用資金6,896,107,923元 $\div$ 全  
07 體可運用資金60,256,862,971元=11.44%），又  
08 出售非債券有價證券收入占比為96.4915%〔出售  
09 非債券有價證券收入30,042,858,597元 $\div$ （出售  
10 非債券有價證券收入30,042,858,597元+投資收  
11 益1,092,385,867元）=96.4915%〕，則出售「非  
12 債券」有價證券之收入應分攤利息支出為1,652,  
13 763元（利息收支差額14,972,546元 $\times$ 11.44% $\times$ 96.  
14 4915%=1,652,763元）。

15 ③申言之，富邦證券公司之有價證券（債券、非債  
16 券）免稅收益應分攤之利息支出共計1,986,516元  
17 （債券部分333,753元+非債券部分1,652,763元=  
18 1,986,516元）。惟富邦證券公司就其有價證券  
19 （債券、非債券）之免稅收益，並未依法攤計利息  
20 支出，是本件須按前開應攤計金額1,986,516元，  
21 為第99欄金額之相應調整。較之被告初查核定之分  
22 攤數16,132,970元，雖被告於復查決定予以調減1  
23 4,130,322元而認應分攤2,002,638元，惟如此相較  
24 於本院認定之1,986,516元仍溢計16,122元，此部  
25 分應予以撤銷。

26 ④惟被告誤認利息收支差額為15,094,052元，以致誤  
27 認該公司之有價證券（債券、非債券）免稅收益應  
28 分攤利息支出共計2,002,638元，造成分攤利息支  
29 出不當溢計16,122元（2,002,638-1,986,516=16,1  
30 22），此部分核有違誤，原告訴請撤銷分攤利息支  
31 出16,122元部分為有理由，應予准許。

01 ⑤從而，富邦證券公司列報其第99欄為567,940,416  
02 元，基於營業費用分攤不足，被告核定調整41,45  
03 7,796元，又基於利息支出漏未分攤，被告亦核定  
04 調整2,002,638元，致復查核定最終認富邦證券公  
05 司第99欄金額為524,479,982元（申報567,940,416  
06 元-被告調整41,457,796元-被告調整2,002,638元=  
07 524,479,982元）。然而，被告錯誤溢計之利息支  
08 出分攤16,122元（負值16,122元）應予撤銷，已如  
09 上述。是認富邦證券公司第99欄之正確結果應為52  
10 4,496,104元（被告復查核定524,479,982元+16,1  
11 22元=524,496,104元）。

12 (3). 原告主張：被告未辨明衍生性金融商品業務之事物本  
13 質差異，將其併入自營部門計算營業費用分攤數，扭  
14 曲應免稅損益之正確計算，顯有違誤云云。惟查：

15 ①綜合證券商，依證券交易法第15條及第16條規定，  
16 係指營業內容同時包含有價證券之承銷、自營（即  
17 有價證券之自行買賣）及經紀（即有價證券買賣之  
18 行紀、居間、代理）等部分，而行為時證券商財務  
19 報告編制準則第3條復明訂：「證券商依證券交易  
20 法第45條規定兼營同法第15條規定業務2種以上  
21 者，其會計事務應依其業務種類分別辦理。……」  
22 故行為時綜合證券商之目的事業主管機關所規範之  
23 營業分類為承銷、自營及經紀3類至明；則依前述  
24 免稅分攤辦法第3條第1項第1款所示，綜合證券商  
25 必須係依上開規範而分設承銷、自營及經紀部門營  
26 運，且依部門製作損益計算者，則關於無法個別歸  
27 屬承銷、自營或經紀等部門之營業費用（如權證等  
28 交易與避險部門之費用），綜合證券商得選擇依各  
29 該部門之營業收入、薪資、員工人數或辦公室使用  
30 面積等作為基準，而為分攤。各該部門（如自營部  
31 門）內如仍有應稅及免稅所得者，則採收入比例法

01 分攤計算之（最高行政法院110年度上字第506號判  
02 決意旨參照）。

03 ②查富邦證券公司係經主管機關許可之綜合證券商，  
04 其有關業務之會計事務及財務報告，依證券交易法  
05 第15條及第16條暨證券商財務報告編製準則第3條  
06 規定，按其業務種類分別辦理，包括經紀、自營及  
07 承銷部門等3種證券業務。而營利事業之費用及損  
08 失為免稅收入及應稅收入所共同發生，如免稅收入  
09 項目之相關成本、費損歸由應稅項目所吸收，則營  
10 利事業將雙重獲益，不僅有失立法原意，亦不符所  
11 得稅法第24條規定之成本與費用配合原則及課稅公  
12 平原則。是以，原告主張將自營部門中屬應稅性質  
13 之買賣，經目的事業主管機關核可之衍生性金融商  
14 品業務再分類為衍生性部門，計算應免稅收入應分  
15 攤之營業費用，即與前揭規定未合。是被告將屬自  
16 營部門之衍生性部門不可歸屬之營業費用計入分攤  
17 基礎，按應、免稅收入比例分攤，重新核算有價證  
18 券出售收入應分攤之營業費用，據以核定本件證券  
19 交易所得之結論，於法並無不合。原告主張被告忽  
20 略衍生性金融商品之專屬性事物本質，係有違誤云  
21 云，亦屬其一己歧異之法律見解，殊無足取（最  
22 高行政法院110年度上字第506號判決意旨參照）。

23 七、經查，原告聲明不服之範圍為：（一）富邦銀行部分，原告  
24 主張復查核定所認合併境外所得可扣抵稅額246,737,806  
25 元，應再額外加計富邦銀行之美國洛杉磯分行利潤稅30,70  
26 1,213元，惟被告復查核定不予加計，原告聲明不服。

27 （二）富邦證券公司部分：（1）該公司申報營業收入總額13  
28 5,832,424,674元，被告基於投資收益1,092,385,867元亦應  
29 列計至營業收入中，以總額方式表達，是復查核定認營業收  
30 入總額為136,924,810,541元（135,832,424,674+1,092,38  
31 5,867=136,924,810,541），原告就系爭1,092,385,867元亦

01 列計至營業收入中為總額，予以聲明不服。(2)該公司申報  
02 本年度各項耗竭及攤提93,203,689元，其中1,288,521元係  
03 受讓大信證券公司及日日春證券公司營業場所之全部營業及  
04 固定資產等之營業權攤銷數，惟被告不予認定，最終復查核  
05 定各項耗竭及攤提為91,915,168元(93,203,689-1,288,521  
06 =91,915,168)，原告就系爭營業權攤銷1,288,521元之不予  
07 認定，聲明不服。(3)就第58欄項下而言，該公司申報免稅  
08 投資收益分攤利息收支差額0元，復查核定認分攤金額應為6  
09 0,584元，原告聲明不服。(4)就第58欄項下而言，該公司申  
10 報認購(售)權證(以下簡稱權證)權利金收入之營業費用  
11 分攤金額0元，復查核定認分攤金額應為14,087,174元，原  
12 告聲明不服。(5)就第58欄項下而言，該公司申報衍生性金  
13 融商品損失993,883元為課稅所得之減項，復查核定認此99  
14 3,883元並無減除課稅所得之適用，原告聲明不服。(6)就第  
15 99欄項下而言，該公司申報免稅證券期貨交易所得分攤營業  
16 費用76,530,576元，復查核定認分攤金額應為117,988,372  
17 元，較申報金額增加41,457,796元(117,988,372-76,530,5  
18 76=41,457,796)，原告聲明不服。(7)就第99欄項下而言，  
19 該公司申報免稅證券期貨交易所得分攤利息收支差額0元，  
20 復查核定認分攤金額應為2,002,638元，原告聲明不服。綜  
21 經本院審理認定，關於富邦證券公司「第58欄」項下核定投  
22 資收益應分攤利息支出部分，被告初查核定應分攤137,122  
23 元，雖被告於復查決定予以調減76,538元而認應分攤60,584  
24 元，惟如此相較於本院認定之60,096元仍溢計488元；又關  
25 於原告之子公司富邦綜合證券股份有限公司「第99欄」項下  
26 核定應分攤利息支出部分，被告初查核定應分攤16,132,970  
27 元，雖被告於復查決定予以調減14,130,322元而認應分攤2,  
28 002,638元，惟如此相較於本院認定之1,986,516元仍溢計1  
29 6,122元。上開溢計利息支出分攤488元及16,122元等二部分  
30 核有違誤，而該部分訴願決定未予糾正，不應維持，原告訴  
31 請撤銷為有理由，應予准許。就原告聲明不服之其餘部分，

01 於法均無不合，應予維持，而該部分之訴願決定亦予以肯  
02 定，原告訴請撤銷為無理由，不應准許。

03 八、對原告而言本案判決雖一部勝訴、一部敗訴，但原告勝訴部  
04 分所占比例甚微，故訴訟費用仍全部由原告負擔。兩造其餘  
05 攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，  
06 併此敘明。

07 據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴  
08 訟法第104條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

09 中 華 民 國 114 年 2 月 13 日

10 審判長法官 陳心弘

11 法官 鄭凱文

12 法官 畢乃俊

13 一、上為正本係照原本作成。

14 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭  
15 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
16 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
17 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附  
18 繕本）。

19 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，  
20 逕以裁定駁回。

21 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟  
22 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不  
23 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。  
24

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. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。

	3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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。
<p>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。</p>	

中 華 民 國 114 年 2 月 13 日

書記官 李依穎