最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第458號

上　訴　人　元大金融控股股份有限公司
代　表　人　申鼎錢
訴訟代理人　蔡朝安　律師
　　李益甄　律師
　　陳以昕　律師
被上訴人　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年9月27日臺北高等行政法院107年度訴字第237號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、事實概要：

1.上訴人採連結稅制，併同其子公司合併辦理民國98年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報：

A.子公司元大證券股份有限公司（下稱元大證券）各項耗竭及攤提新臺幣（下同）65,554,465元、「第99欄」停徵之證券期貨交易所得（下稱證期交所得，或稱第99欄）1,800,335,332元及「第58欄」（投資收益減除相關營業費用後淨額，下或稱第58欄）0元，嗣申請更正「第99欄」停徵之證期交所得為1,763,201,575元，經被上訴人分別核定各項耗竭及攤提0元、「第99欄」停徵之證期交所得1,547,427,659元及「第58欄」641,879,805元。

B.子公司元大商業銀行股份有限公司（下稱元大銀行）營業成本4,380,132,404元及各項耗竭及攤提307,622,449元，經被上訴人分別核定為4,380,132,404元及176,150,062元。

C.合併結算申報證期交所得2,368,329,632元、合併結算申

報基本所得額2,838,571,570元及已扣抵國外所得稅額之合併結算申報基本稅額與一般所得稅額之差額166,106,672元，嗣申請更正為2,177,135,907元、2,647,377,845元及146,987,300元。

經被上訴人分別核定為1,961,361,991元、3,127,165,452元及21,075,680元，應補稅額27,824, 302元。

2.上訴人就上開核定不服，申經被上訴人復查決定，准予：

A.追認上訴人子公司元大證券「第99欄」停徵之證期交所得100,217,915元及「第58欄」(投資收益減除相關營業費用後淨額）3,488元。

B.追認上訴人子公司元大銀行營業成本22,621,943元及各項耗竭及攤提52,491,300元。

C.併同追減上訴人合併結算申報課稅所得額175,334,646元、追認上訴人合併結算申報證期交所得100,217,915元及已扣抵國外所得稅額之合併結算申報基本稅額與一般所得稅額之差額36,321,989元，其餘復查駁回。

3.嗣上訴人就其子公司元大證券之各項耗竭及攤提、分攤營業費用、交際費、職工福利及「第99欄」停徵之證期交所得項目仍表不服，提起訴願，經決定駁回，續提行政訴訟。經原判決駁回，上訴人遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張、被上訴人在原審之答辯及聲明，均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果駁回上訴人之訴，係以：

1.上訴人子公司元大證券各項耗竭及攤提部分：

A.所得稅法第60條係針對營利事業無形資產之「估價方法」所為之規定，而該條第1項所規定之商標權、著作權、專利權及各種特許權，係有法律規定為準據之無形資產。又財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令（下稱財政部100年8月12日令）係財政部本於中央財稅主管機關職權，基於所得稅法第60條各種權利規範之一致性及衡平

性，就所得稅法第60條（無形資產適用攤折）所為之釋示，並未增加所得稅法第60條對於營業權攤銷所無之限制，亦未悖於憲法第19條之租稅法律主義，應自法規生效之日起適用。準此，現行法律或法規中明定「營業權」者，為民營公用事業監督條例及電業登記規則（母法為電業法），其規範之事業包括電力、市內電話、自來水、公共汽車、船舶及航空運輸等，且訂有營業期限及政府備價收歸公營，且移轉予政府營業時，政府負有負擔義務之特性，並不包含經營證券業務，所得稅法第60條規定之營業權，既非指一般營業之行為所衍生之商業價值，當不包含經營證券業務之營業權。況元大證券本身即是證券業者，並非收購19家證券公司之營業場所後，始得經營證券業，亦無須被收購營業據點之證券公司授予營業權，難認有營業權之購入價格可供攤銷。上訴人此部分主張上開併購對象符合所得稅法第60條第1項規定之「營業權」定義云云，不足採據。

B.另依行為時商業會計處理準則第19條第1項及第4項規定，無形資產須可得單獨評價。商譽既係指收購成本超過有形及可辨認無形資產之公平價值扣除承擔之負債後淨額部分，即商譽＝收購成本－所取得可辨認淨資產之公平價值，屬非可「單獨估價」之資產，所得稅法第60條規定之無形資產自不包括「商譽」。本件元大證券並未舉證已同時取得19家證券公司營業據點之員工、客戶、營業資料及相關技術；縱或確已同時受讓員工、客戶、營業資料及相關技術，惟上訴人亦未舉證證明元大證券受法定權利之保護或有其他控制方式，進而得可控制或處分交易該客戶名單，無法預期「該客戶於併購後將與上訴人進行交易」及「有如何之經濟效益」，元大證券顯無從評估該員工、客戶、營業資料之經濟價值，尚不符合行為時商業會計處理準則第19條有關無形資產入帳之規定，顯非屬所得稅法第60條所列舉之無形資產（營業權）範圍。

C.本件元大證券非因購入19家證券公司營業據點始得經營須特許之證券業，且上訴人亦未能指明，元大證券依約有取得19家證券公司營業據點之任何具體內容之營業權無形資產，則上訴人所為本件營業權至少應係無形資產之主張，已與財務會計準則公報第37號(下稱第37號公報)第11段關於無形資產所需具備之「可辨識性」要件有悖。又上訴人此部分所主張之攤折，係因元大證券收購19家證券公司之營業據點而產生，惟觀諸元大證券分別與19家證券公司所簽訂之營業讓與契約內容，可知元大證券所購入者顯不含依行為時證券交易法(下稱證交法)第44條第1項及第2項規定原得在該營業據點經營證券商業務之許可。易言之，元大證券購入上開營業據點後，若未另循法定程序辦理相關營業許可，尚無從據之即得逕為證券商業務之經營。是19家證券公司出讓營業處所及營業權益，並無法將在原處所經營證券業務之權利逕行轉移予受讓者即元大證券，故此交易所涉證券業務尚不具「可被企業控制」條件，不符第37號公報有關無形資產之要件規定，亦非屬證交法第44條規定已經主管機關之許可及發給許可證照之情形，則其購入成本與資產淨值間縱有差額，亦非屬得循「商譽」相關規定為攤折列報之事項，自無從依上訴人之主張，考量未來經濟效益年限，按年攤提。

D.上訴人僅提示元大證券與19家證券公司之營業讓與契約，及第一聯合會計師事務所出具之「利通證券股份有限公司評價報告」、「元益證券股份有限公司評價報告」、「大府城證券股份有限公司評價報告」；未註明出處之「友利證券評估分析報告」、宇信聯合會計師事務所出具之「元大京華證券股份有限公司──南彰化分公司評估報告」、未註明出處之「受讓大富證券股份有限公司之評估報告」、「世界證券評價報告」、「元益證券評估報告」及元大京華證券股份有限公司94年度第2次董事會議事錄（節錄），其餘均未提示，且上開報告主要係以現金流量折現法估

算，未依財務會計準則公報第25號(下稱第25號公報)第18段規定逐一提出被收購公司之設備、資產、現有客戶、營業技術等可辨認淨資產之公平價值。是上訴人未能依本院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議就其所稱商譽價值存在之客觀事實為舉證，則被上訴人否准認列系爭各項耗竭及攤提，經核於法並無不合。

E.又依元大證券與19家證券公司分別簽訂之營業讓與契約，就讓與標的之條款記載，元大證券除受讓營業據點、營業場所設備及營業權益外，雖承擔絕大多數證券公司各自負擔之債務，惟元大證券與元大京華證券公司及聯合證券公司間分別所為營業讓與約定，並未及於債務之負擔。又上訴人並未舉證系爭營業讓與之內容包括使用出賣人之商標、智慧財產、員工、制度、作業規範、慣例、規則及產出情形，亦未證明取得前揭事項與可辨認資產間可產生收購事業之綜效，自難謂係收購他公司之「事業」而產生商譽，則被上訴人否准認列系爭各項耗竭及攤提，經核於法並無不合。

2.上訴人子公司元大證券停徵之證期交所得分攤交際費、職工福利及營業費用：

A.證券業務之會計事項及財務報告，依行為時證交法第15條及第16條、證券商財務報告編製準則(下稱編製準則)第3條、第22條暨業別損益表規定，僅分為經紀商（門）、自營商（門）及承銷商（門）等3種證券業務。上訴人子公司元大證券組織結構，自營商部門包含自營部（應稅）、自營部（免稅）、債券部及新金融商品部等；承銷商部門包含承銷部、股務代理部及承銷部（免稅）；經紀商部門則包含經紀部、結算部、國際部及各分公司。惟上訴人自行創設新金融商品等部門，並無法律依據，違反租稅法定主義，亦與主管機關規定之業務種類別不符，且從修正之證券商管理規則第7條第2項及編製準則第3條第3項之內容，均足認行為時主管機關並未允許證券商另創其他部門。

B.其次，元大證券自行選定以員工人數作為基準分攤管理部門費用至經紀、承銷及自營部門，重審復查決定亦以此基準分攤（稱之為一次分攤），且同一部門有應稅所得及免稅所得者，於排除直接歸屬營業費用後，就無法明確歸屬部分，加計應分攤之管理部門費用（即一次分攤），再按各部門之免稅收入占應稅收入與免稅收入之比例分攤計算免稅收入營業費用（稱之為二次分攤）。而元大證券另創新金融商品等部門，將新金融商品等部門就應免稅歸屬方式分攤營業費用，與前揭規定未合，其所謂已於費用發生時根據費用性質、發生原因、所屬業務及部門，辨認係直接歸屬應稅業務或免稅業務之直接歸屬方式應不可採。又營利事業之費用及損失既為免稅收入及應稅收入所共同發生，如免稅收入項目之相關成本、費用全歸由應稅項目吸收，則營利事業將雙重獲益，不僅有失立法原意，亦不符所得稅法第24條規定之成本與費用配合及課稅公平原則，依前揭規定，被上訴人以重審復查決定將元大證券歸屬分攤至新金融商品等部門之營業費用，併入自營部門二次分攤至應稅及免稅業務，並無不合。

C.102年12月30日修正發布之證券商管理規則第69條及103年2月5日修正發布之編製準則第38條規定已明定自發布日施行（或自103年1月1日施行），依中央法規標準法第13條規定，應自發布之日起算至第3日起發生效力，且該等規定亦無得溯及適用之內容，上訴人自難據上開規定，以其96年度營所稅得依分別編製各該部門別損益表，為其營業收入，損失、費用之歸屬依據。

D.被上訴人為正確計算免稅所得，依所得稅法第37條、營利事業所得稅查核准則（下稱查核準則）第80條、第81條及營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法（下稱分攤辦法），將元大證券98年度列報之交際費及職工福利，扣除屬應稅業務可列支之最高限額後，將餘額認屬免稅業務可列支之金額，由有價證券出售收入項下負擔，以正確計

算其「免稅所得」，揆諸本院96年度判字第542號判決意旨，並無不合。

E.元大證券98年度經會計師簽證之查核報告書，已自行將前揭收入列報於非營業收入之利息收入及其他收入項下，上訴人雖於起訴後補提元大證券與部分銀行間就委託辦理客戶有價證券交易款劃撥交割業務之備忘錄共3份，惟上開備忘錄係元大證券向簽約銀行收取之場地及資訊設備使用費，其性質核與證券業務營業收入有別，是原核定以元大證券未能證明此項收入與綜合證券商之業務性質直接相關，而未將上開收入併應稅營業收入計算限額，並無不合。

3.綜上所述，上訴人主張各節，均無可採。被上訴人認事用法，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。上訴人仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

四、上訴意旨略謂：

1.各項耗竭及攤提部分：

A.所得稅法第60條就營業權應如何解釋，未有立法定義，依司法院秘書長82年3月16日（82）秘臺廳民二字2537號函所示意旨，營業權應係指與經營有關之各種權利與利益之泛稱（如商號之設備、資財、與第三人間之權利等），應解釋為經營特定事業之權利，而不應以法律所定之權利為限；又前開條文既係就「營業權」及「各種特許權」分別列舉，可知兩者性質不同，自毋須比照特許權，而僅限於「須經法律授與之權利」。又第37號公報亦闡明「可被企業控制」此一營業權攤提要件本不以「法定權利」為必要條件，是所得稅法第60條營業權之解釋，自不應以「法律所定之權利」為限，而應與第37號公報為相同之解釋，否則即可能導致企業於財務上應認列為營業權，但稅務上卻否准攤銷之差異存在。詎料，原判決以所得稅法第60條所定之營業權，係以法律規定者為限，並不包括經營證券商業務，據此認定上訴人因本件營業讓與而取得19家證券公司之營業權，非屬財政部100年8月12日令所稱「法律規定

之營業權」之範疇，不得予以認列營業權成本攤銷者，實屬增加所得稅法第60條所無之限制，逾越法律解釋之範圍，而有判決適用所得稅法第60條不當之違背法令；又原判決將財政部100年8月12日令溯及適用於發布日前已完成讓售交易之案件，亦有判決不適用稅捐稽徵法第1條之1之違背法令。

B.縱如原判決所認營業權僅限於財政部100年8月12日令所定範圍，上訴人受讓19家證券公司之證券經營業務，尚須經主管機關依法許可方得為之，是因此所生之營業權自屬法律所定之權利，符合其所定範圍；惟原判決竟以上訴人本身即為證券公司，並非於取得19家證券公司經營權始得經營證券業務為由，否准上訴人受讓19家證券公司營業權之行為適用所得稅法第60條第1項規定，而疏未體察證券公司業務須經許可始得經營之性質，有判決不適用所得稅法第60條之違背法令。

C.上訴人於原審曾主張，縱被上訴人認為元大證券受讓19家證券公司而取得之證券商業務（包括經營權）非所得稅法第60條所稱營業權，其仍屬上訴人營業上所必須之無形資產，上訴人並就其如何符合第37號公報對於無形資產之定義為具體說明，應得按查核準則第2條第2項之規範意旨分年攤提。是縱原判決否認前情，亦應就本件是否有此主張之適用為判斷並將理由記明於判決，原判決於此實有判決不備理由之違背法令。

D.營利事業之會計事項，原則上應依據財務會計準則公報之規定據實記載，倘於申報營利事業所得稅時，其帳載事項如與查核準則規定所有不符時，始須依查核準則之規定加以調整之。且依前述元大證券與19家證券公司分別簽訂之營業讓與契約書，就讓與標的之條款記載，元大證券除取得19家證券公司原有營業據點及營業場所設備外，亦全部承受市占率、行銷權、系爭證券公司與客戶訂立之一切契約關係及其他全部營業及契約上權利及利益等營業權益，

系爭營業權益足認屬第37號公報第8段及第9段所揭之商譽範疇，元大證券自得利用其所取得之營業據點、營業場所設備及營業權益（即「組成事業之投入」），透過元大證券之經營管理制度而從事營業活動（即「處理程序」），為其賺取報酬（即「產出」），即已符合財團法人中華民國會計研究發展基金會（下稱會計基金會）97年3月10日（97）基祕字第074號解釋函（下稱會計基金會97年函）所稱「事業」之定義。且元大證券除受讓營業據點、營業場所設備及營業權益外，尚承擔絕大多數證券公司各自負擔之債務，亦符合本院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議。再者，元大證券就陸續收購取得19家證券公司之營業權，亦委請專家分別出具資產鑑價及營業受讓價格評估報告，是應已符合本院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議（下稱本院100年12月份決議）之要求，應適用財務會計準則公報第25號公報計算所生之商譽而予核實認列，並依法攤銷。詎料，原判決未審酌上情，逕認上訴人未證明系爭營業讓與具備投入、處理程序及產出之三要素，亦未證明取得前揭事項與可辨認資產間可產生收購事業綜效，自難謂係收購他公司之「事業」而產生商譽，並認上訴人未能依本院100年12月份決議就其所稱商譽價值存在之客觀事實為舉證等云云，揆諸改制前行政法院61年度判字第70號判例所示意旨，其認定事實顯未憑卷內已存之營業讓與契約書、價格合理性之專家意見書等證據，已有判決適用證據法則不當之違背法令。

E.上訴人就營業受讓長城證券所取得可辨認淨資產之公平價值及收購價格合理性等，已委請獨立專家提出資產鑑價及營業受讓價格評估報告，依本院100年度12月份決議，上訴人已就收購成本之真實性、必要性與合理性，以及可辨認淨資產之公平價值，盡其客觀舉證責任，就收購成本超過可辨認淨資產之公平價值部分，應得認列商譽。惟原判決未查前情，逕泛稱上訴人未盡其舉證責任，有違本院10

0年12月份決議；且未就上訴人所提足以影響判決基礎之事實及證物逐項論列，誠有判決不備理由之違背法令。

F.被上訴人對於上訴人所列報之各項耗損及攤提數，既未依職權予以轉正，亦未逕行估定其價額，顯與所得稅法第66條及查核準則第96條第1款之規定相違。原判決未調查審認被上訴人對於上訴人列報之各項耗損及攤提數是否依職權轉正或是否逕行估定價額，有應依職權調查證據未予調查及判決不備理由之違法；且未糾正被上訴人未依法估定可辨認淨資產之公平價值係屬違誤，亦有違背所得稅法第66條之違背法令。

2.營業費用分攤部分：

A.編製準則及其業務種類別損益表（下稱「業別損益表」）之規範對象，僅係證券商定期編送主管機關之財務報告之應有內容，是編製準則及業別損益表之法律效力，亦僅止於業者依據證交法第36條規定，定期提交主管機關之「財務報告」，與所得稅法科目之認定無涉。再者，編製準則第22條第1項第4款雖規定證券商財務報告及業別損益表係分為經紀、自營及承銷等3種證券業務，惟其並未規定證券商不得另有合理依據而得以他種分類為會計事務劃分，以製作財務報表。經查，行為時證交法第15及16條、編製準則第22條第1項第4款及其業別損益表所規定者，不僅與所得稅法科目之認定無涉，亦未規定證券商不得以經紀、承銷及自營以外之分類劃分會計事務以製作財務報表，惟原判決竟認前揭規定係營業費用僅得歸屬至經紀、承銷及自營業務項目下之法源依據，從而援引編製準則及其業別損益表關於部門別劃分之格式規定，否准元大證券對於金融交易部門營業費用之歸屬，顯係將本應規範財務報告之編製準則及其業別損益表，誤移作限制元大證券公司認列營業費用科目之法令依據，實有適用法規不當之違背法令。

B.又編製準則之規範對象本係證券業關於財務報告之編製，

而非申報所得稅時關於營業費用之認列，且財務報告之主管機關從未認定元大證券劃分之部門別有違反編製準則及其業別損益表規定。原判決僅以增修之證券商管理規則第7條第2項及編製準則第3條第3項內容旨在明文肯認證券商於證交法所定之業務種類外，得依其實際業務需要分設營運部門而為會計處理，進而推論行為時主管機關禁止證券商另設經紀、承銷、自營以外之其他部門，其認定即有適用證券商管理規則第7條第2項及編製準則第3條第3項不當之違誤。

C.元大證券自營部門及金融交易部門之營業項目迥不相同，其等之應免稅性質亦為有別。自營部門專營有價證券交易，其營業收入（主要為免稅之證券交易收入）及營業費用均適用所得稅法第4條之1及第4條之2規定，屬免稅項目。而金融交易部門專營發行認購（售）權證、新種金融商品之研究、設計、發行及避險整體交易等，其營業收入（主要為權利金收入）及營業費用自96年間增訂所得稅法第24條之2規定以來，均屬應稅項目。元大證券係因合理之管理目的，考量實際上各項業務所需，劃分多項營運部門，並將營業項目屬應稅性質之金融交易部門與營業項目屬免稅性質之自營部門劃分，且將各該部門所生營業費用個別歸屬至該部門收支損益項下認列，被上訴人僅以元大證券劃分之部門別與證交法所定之業務劃分不同，逕將元大證券金融交易部門之營業費用併入自營部門，再按應免稅收入比例分攤，重新核算有價證券出售收入應分攤之營業費用，不僅有本（收入與成本費用配合原則）末（證交法主管機關所頒之業別損益表）倒置之虞，復有違反所得稅法第24條第1項及司法院釋字第703號解釋理由書揭示之收入與成本費用配合原則，有不當擴大上訴人應納稅額之疑慮，原判決未指摘被上訴人將元大證券金融交易部門之營業費用併入自營部門計算，致元大證券應稅費用不當歸屬至自營部門之免稅收入，係違反所得稅法第24條第1項後段

所揭「收入與成本費用配合原則」及司法院釋字第703號解釋意旨等，誠有判決不適用所得稅法第24條第1項之違背法令。

D.原判決一方面肯認可合理明確歸屬於應稅收入或免稅收入者，即免再按應、免稅比例作二次分攤，始符合所得稅法第24條所揭成本與費用配合原則；惟另一方面又認定上訴人可合理明確歸屬於應稅之金融交易部門之營業費用，以及可合理明確歸屬於免稅之自營部門之營業費用應併計，並再按應、免稅比例作二次分攤，實有判決理由矛盾之判決違背法令。

3.交際費及職工福利金部分：

A.元大證券以全部營業收入計算限額而為之申報，應符合所得稅法第37條與查核準則第80條、第81條之規定。惟原判決卻認被上訴人將元大證券98年度列報之交際費扣除屬應稅業務可列支最高限額後，將餘額認屬免稅業務可列支金額，由有價證券出售收入項下負擔之核定，與所得稅法第37條及查核準則第80條規定無違，實屬增加前開所得稅法與查核準則所無之限制，而有違背租稅法律主義之嫌。

B.上訴人於原審曾主張，如認交際費限額需區別應稅及免稅收入分別計算，則營利事業經營其主要業務及與主要業務相關聯之其他附屬業務，因此所生之應稅收入均應得併入計算交際費應稅限額，並具體說明上訴人於申報98年度營所稅所列特定收入科目，細究其收入內涵實屬元大證券應稅之附屬業務收入，亦應併入計算交際費應稅限額。原判決就上訴人於原審所為前述主張，未置一詞，未就本件是否有此主張之適用為判斷並將理由記明於判決，實有判決不備理由之違背法令；又原判決亦未就此尚有調查證據可能之事項，妥為行使闡明權，命上訴人詳為辯論或陳述，即逕以原處分卷內所載為判決基礎，亦有判決不適用行政訴訟法第125條之違背法令等語。

五、本院按：

1.上訴爭點之確認：

A.上訴人為金融控股公司，適用連結稅制。而針對其98年度營所稅之報繳，徵、納雙方就上訴人子公司元大證券下列之科目之金額認列發生行政爭訟，並因此實質界定了本案之審理範圍。茲將雙方爭議內容臚列如下：

(1).結算申報書第25欄「各項耗竭及攤提科目」之金額：

(A).上訴人基於下述原因事實，列報65,554,465元之攤提費用。

a.其收購其他證券公司之營業據點（含固定資產設備及營業權益），收購價格超過取得資產之淨值。而將超過之金額，以無形資產－營業權認列，並依稅法規定分10年攤提。

b.前開「營業權」無形資產價值為655,554,650元，並分10年攤提，故於98年度認列攤提費用65,554,465元。

(B).被上訴人則認「上訴人並未因收購其他證券公司之營業據點，而有營業權之取得」，否准上訴人認列前開營業權。而該營業權效益之分期攤提，亦屬於法無據。故核定上訴人當期25欄位之攤提費用為0元。

(2).結算申報書第99欄「停徵所得稅之證期交所得科目」之金額：

(A).上訴人列報當期證期交所得為1,763,201,575元。

(B).被上訴人則基於以下理由，減除下列費用，而核定上訴人當期證期交所得為1,647,645,574元（於復查決定中作成，其與初核處分之差異數見後附之附表所示。而在其他條件給定之情況下，上訴人之免稅證期交所得減少，即表示其課稅所得增加，而增加上訴人之所得稅負，對其不利）。

a.對一般營業費用部分補分攤67,403,451元，計算方式如下：

(a).無法歸屬費用總額為1,322,424,230元。

(b).依分攤公式計算，應在免稅所得項下分攤之金額為74,570,991元。
(c).已經上訴人申報之分攤金額為7,167,540元。
(d).故免稅之證期交所得項下應再分攤67,403,451元。
b.對交際費部分補分攤47,802,352元，計算方式如下：
(a).交際費總額為197,682,540元。
(b).其中屬應稅所得項下得認列之上限金額為148,074,779元，其差額49,607,781元，依法均歸屬在免稅之證期交所得項下認列。
(c).已經上訴人申報之分攤金額為1,805,409元。
(d).故免稅之證期交所得項下應再分攤交際費47,802,352元。
c.對職工福利費用部分補分攤350,198元，計算方式如下：
(a).職工福利費用總額為38,783,148元。
(b).其中屬應稅所得項下得認列之上限金額為37,621,317元，其差額1,161,831元，依法均歸屬在免稅之證期交所得項下認列。
(c).已經上訴人申報之分攤金額為811,633元。
(d).故免稅之證期交所得項下應再分攤職工福利費用350,198元。
B.上訴人對前開2項爭議內容循序提起行政爭訟，在經原判決駁回其所提處分撤銷訴訟後，提起本件上訴，全案因此繫屬本院。至於原判決之理由形成與上訴意旨主張「原判決違法」之各項具體指摘，均詳如前述。以下僅將上訴理由中之關鍵論點摘述如下：
(1).針對「營業權分期攤提為當期營業費用」之爭點部分：
(A).原判決之法律見解為：
a.在所得稅法制中，被承認為資產、而得依相關規定

分期攤提認列費用之「營業權」，限於所得稅法第60條第1項所規定之「營業權」。而該條項所稱之「營業權」，限於實證法（法律）明定、並保障其實現之「權利」，不包括非屬法律保障範圍之經濟利益。而本案上訴人取得「其他證券公司之營業據點及營業權益」，非屬實證法明文承認之「權利」。故非屬「營業權」，不得分期攤提營業費用。

b.上訴人取得之前開營業據點及營業權益，不符合第37號公報對「無形資產」之定義（不具「可辨識性」與「可被企業控制」等要件），故無法依查核準則第2條第2項規定之規範意旨，分期攤提費用。

c.上訴人取得之前開營業據點及營業權益，基於下述理由，同樣不符合「商譽」之定義：

(a).前開各別營業據點及營業權益之加總，仍不符合「事業」定義，因此不得認列商譽。

(b).上訴人未對「買入前開營業據點及營業權益」之事實與價格，符合「真實」、「必要」與「合理」等三項要件。因此不得認列商譽。

(B).上訴理由對原判決此部分法律見解之指摘內容則為：

a.所得稅法第60條第1項所規定之「營業權」，並不以「實證法明文承認及保障其實現」之「權利」為限。退而言之，上訴人受讓前開營業據點及營業權益時，事前亦曾申請並得主管機關許可。則在「證券商屬特許行業」之法制背景下，本案上訴人「因主管機關許可而取得之營業據點及營業權益」，亦應視為一種「權利」。原判決之法律解釋顯然有誤。

b.上訴人與其他證券公司簽約，取得該等公司之營業據點及營業權益時，曾明定「亦承受該等公司與顧客間，因契約所生之一切權利義務關係」，自具「可辨識性」。且上訴人可運用上述依約所得之經濟

資源，擴張業務活動範圍，亦具備「可被企業控制」與「具未來經濟效益」之無形資產認列要件。

c.上訴人購入前開營業據點及營業權益，得將其買入價格，與各別資產公平價值加總之溢價，列為「商譽」，依法分期攤提，理由如下：

(a).將前開上訴人買入之各別營業據點及營業權益予以結合，已產生資產結合後之綜效，並且買入標的包括「負債」，已符合本院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議對「事業」之定義，依法得認列「商譽」。

(b).上訴人買入前開營業據點及營業權益前，有委請專業人士鑑價，買入價格之決定，符合「真實」、「必要」與「合理」等三項要件，應得依法認列商譽。

(c).又只要買入前開營業據點及營業權益之總價確定，各別資產之公平價值，可依職權加以調查，進而決定對應之商譽價格。故不能以各別資產之公平價值無法證明，而否准商譽之認列。

(2).針對無法明確歸屬營業費用之分攤爭議部分：

(A).原判決之法律見解為：

a.證券公司之營業費用應先「核實」歸入「經紀」、「自營」與「承銷」等三個部門。其餘管理部門費用，則劃入無法明確歸屬之費用，依上訴人選定之標準（部門員工人數）進行分攤（第一次分攤，上訴人並無爭議）。

b.但營業費用依部門別核實歸屬後，若在同一部門中兼從事應、免稅營業活動者，該部門營業費用即應依法定標準（即收入比例），再為「第二次分攤」。

c.而部門別之劃定，只能有「經紀」、「自營」與「承銷」等三大部門，不可以再為進一步之部門別細

分。

(B).上訴理由對原判決此部分法律見解之指摘內容則為：

a.證券公司之部門別劃分，取向於業務活動之分工需求，並無更進一步分工之禁止。

b.上訴人設立金融交易部門，該部門完全從事「應稅」之營業活動（認購或認售權證之發行，或新種金融商品之研發、還有整體避險交易），活動內容可自營部門完全切割，彼此不相牽涉。

c.被上訴人卻將此等部門劃入自營部門，而將其營業費用與自營部門之營業費用混同，再適用法定攤提公式進行分攤，違反所得稅法第24條第1項所定「費用之應免稅歸屬，以核實歸屬為優先」之規範意旨。

(3).針對「超過應稅科目上限金額之交際費與職工福利餘額，一律歸屬至免稅證交所得項下，是否違法」之法律適用爭議部分：

(A).原判決之法律見解為：

a.交際費及職工福利費用之認列上限規範，應就「應稅」及「免稅」部門予以「分別」適用，而非適用於單一「營利事業」。

b.再者在計算「應稅部門交際費與職工福利費用」上限時，上訴人雖主張應將「銀行存款利息收入」、「銀行回饋金收入」及「其他營業外收入」，一併計入「應稅」之「銷貨、進貨或提供勞務及信用」業務收入母數中。但因上訴人並無法證明該等收入之取得與前開「綜合證券商業務活動」有關連，故上訴人前開法律意見不符合規範本旨。

(B).上訴理由對原判決此部分法律見解之指摘內容則為：

a.交際費及職工福利費用之認列上限規範，應以單一「營利事業」為規範對象，而不應再「創設」現行所得稅法所未規定之「（應稅）部門上限」分攤概

念，而將超過「應稅」部門上限之交際費與職工福利費用，全部「灌入」免稅之證交所得項下認列。這完全不符合「費用必須無法明確歸屬方得分攤」之「費用歸屬法則」。

b.退而言之，縱令假設前開「部門別上限」分攤概念為可採，上訴人在應稅營業活動中之附屬業務活動收入（即前述之「銀行存款利息收入」、「銀行回饋金收入」及「其他營業外收入」，亦應計入「銷貨、進貨或提供勞務及信用」之業務收入母數中，據以計算應稅部門交際費上限之基礎（母數越大，上限金額也越高，計入免稅證交所得項下之交際費與職工福利費用也越少，其結果有利於上訴人）。另外為何該等收入與「應稅」之「銷貨、進貨或提供勞務及信用」等綜合證券商業務活動無涉，原判決並無任何理由論述，自有理由不備之違法情事。

2.本院對前開各項爭點之判斷結論及其理由形成：

A.針對「上訴人就購買其他證券公司營業據點及營業權益所產生之溢價（購入之總價款減買入資產各別公平價值加總金額之價差），得否認列為下述三類資產而分期攤提營業費用」之爭議部分：

(1).得否認列為「營業權」部分，經查：

依現行司法實務見解（參閱本院108年度判字第389號判決、108年度判字第89號判決、106年判字第253號判決、106年度判字第242號判決），上訴人購入前開營業據點及營業權益，不得認列為「營業權」。因此不得將其買入該等資產之總價，與各別資產公平價值加總後之溢價差額，分期攤提為營業費用。理由如下：

(A).按「營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資產。」「各項耗竭及攤折：一、……三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如下：（一）營業權為10年。……（四

）商譽最低為5年。」為行為時所得稅法第60條第1項及查核準則第96條第3款所規定。第按，營利事業所得稅之會計事項，除依所得稅法等相關法令規定，應於申報時予以帳外調整外，本應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載。依第37號公報無形資產之會計處理準則第2段規定，該公報所謂無形資產，係指無實體形式之非貨幣性資產，並同時符合①具有可辨認性。②可被企業控制。③具有未來經濟效益之要件者；而予以認列之條件則為①資產之未來經濟效益很有可能流入企業。②資產之成本能可靠衡量。關於上開無形資產認定而得予以成本逐年攤銷之要件，現行稅法或特別法上均無相異之規定，是在營利事業所得稅之申報上，自應援用。是以，企業認列「營業場所使用之全部設備、現有客戶及營業技術」等「營業權」無形資產時，須有證據顯示該項資產同時符合可辨認性、可被企業控制及具有未來經濟效益暨其成本能可靠衡量等條件。

(B).次按證券商須經主管機關之許可及發給許可證照，方得營業；非證券商不得經營證券業務，為證交法第44條第1項之規定；「受讓證券商留用讓與證券商或其分支機構之營業處所者，應依證券商設置標準有關分支機構之規定，或證券商管理規則有關營業處所變更之規定辦理。」則為臺灣證券交易所股份有限公司證券商合併、營業讓與作業處理程序第2點第3款之規定。準此，出價取得證券商之營業處所，尚須另循法定程序辦理有關營業許可，始得在原地為證券業務之經營。是證券商出讓營業處所及營業權益，並無法將在原處所經營證券業務之權利轉移予受讓者，故此交易所涉證券業務尚不具「可被企業控制」條件，而非屬所得稅法第60條規定之「營業權」。

(C).又財政部100年8月12日令：「所得稅法第60條規定之

營業權，應以法律規定之營業權為範圍。」為財政部以主管機關之地位，對於所得稅法第60條規定所為之釋示，僅係闡明法規之原意，自法規生效之日起有其適用，其意旨與所得稅法第60條規定尚無不符，而未增加行為時所得稅法第60條所無之限制，亦與租稅法律主義並無違背。因此，所得稅法第60條規定之營業權，並非指一般營業行為所衍生之商業價值，尚不包含經營證券業務。

(D).查上訴人於收購19家證券公司之營業場所前，已為證券業務之經營，無須經由被收購營業據點之證券公司授予營業權，始得經營證券業務，為原審所確定之事實。基此，原判決認上訴人收購19家證券公司之營業據點及其營業權益，並非屬所得稅法第60條所規範之出價取得營業權行為，而無該條關於營業權攤折規定之適用，依前開規定及說明，尚無不合。

(2).得否認列為「無形資產」部分，經查：

依現行司法實務見解（參閱本院108年度判字第89號判決、106年度判字第56號判決、105年度判字第538號判決），上訴人購入前開營業據點及營業權益，亦不得認列為「無形資產」，而將其買入該等資產之總價，與各別資產公平價值加總後之溢價差額，分期攤提為營業費用。理由如下：

(A).依第37號公報「無形資產之會計處理準則」第2段規定，營業權之無形資產須「具有可辨認性」、「可被企業控制」及「具有未來經濟效益」；另第9段、第11段、第12段及第15段復分別規定：「前段所述之無形項目（按，指客戶名單、特許權、顧客或供應商關係、顧客忠誠度及市場占有率等）並非均符合本公報之無形資產定義……」、「可辨認性係指符合下列條件之一：(1)無形資產係可分離，亦即無形資產可與企業分離並個別或隨相關合約、資產或負債出售、移

轉、授權、租賃或交換。(2)無形資產係由合約或其他法定權利所產生，而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分離。」、「可被企業控制：……12.企業有能力取得標的資源所流入之未來經濟效益，且能控制他人使用該效益時，則企業控制該資產。企業控制無形資產所產生未來經濟效益之能力，通常源自於法律授與之權利，若無法定權利，企業較難證明能控制該項資產，……15.企業可能擁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誠度，預期顧客將持續與企業進行交易。但缺乏法定權利之保護或其他控制方式，企業通常無法充分控制顧客關係與顧客忠誠度等項目所產生之預期經濟效益，致使該等項目（例如顧客族群、市場占有率、顧客關係、顧客忠誠度）不符合無形資產定義。……」。

(B).上訴意旨尚未能具體指明，元大證券依約有取得19家證券公司營業據點之任何具體內容之營業權無形資產，此與第37號公報第11段關於無形資產所需具備之可辨識性要件有悖。縱元大證券係同時受讓系爭證券公司與客戶訂立一切契約關係等營業權益，上訴人並未說明元大證券已受法定權利之保護或有其他控制方式，可控制或處分交易該客戶名單，更無法預期「該客戶於併購後將與元大證券進行交易」及「未來有如何之經濟效益」，是亦與第37號公報第12段及第15段關於無形資產所需具備「可被企業控制」之要件不合。

(C).又上訴人前一年度（97年度）之相同內容爭議（即無形資產認列爭議），經本院作成108年度判字第389號判決，亦認定「本案事實與第37號公報第12段及第15段關於無形資產所須具備『可被企業控制』要件不合」，而與本院前開就相同法律事實之法律涵攝結論相一致。

(3).得否認列為「商譽」部分，經查：

同樣依現行司法實務見解(參閱本院108年度判字第389號判決、108年度判字第89號判決)，上訴人購入前開營業據點及營業權益，其買入該等資產之總價，與各別資產公平價值加總後之溢價差額，亦不得認列為「商譽」，而分期攤提為營業費用。因為依具重要參考價值之本院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨所示，上訴人購入前開營業據點及營業權益，不符合「購入事業」之定義，理由詳如下述。至於上訴人其餘商譽認列之主張，則無再予審究之必要，亦附此敘明之。

(A).第25號公報第17段規定：「……將所取得可辨認資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過所取得之可辨認資產公平價值，應將超過部分列為商譽；……」；另「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及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平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」、「貨物通路商所買入其他貨物通路商之營業據點，僅屬多數資產的單純加總，與具完整產銷功能之特定營業部門性質不同，客觀上無法進行投入、處理程序及產出，故不符合會計研究發展基金會97年3月10日（97）基秘字第074號解釋函所稱之『事業』定義，不得認列商譽。」分經本院100年12月份第1次及103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議在案。

(B).原判決斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以上訴人所提元大證券與系爭19家證券公司分別簽訂之營業讓與契約書，僅能證明元大證券受讓營業據點、營業場所設備、營業權益及承擔大多數讓與者之負債，未能

證明讓與內容包括使用讓與者商標、智慧財產及員工等「投入」，並可透過讓與者何種制度、作業規範、慣例及規則等「處理程序」而可提供「產出」，不符合會計基金會97年函所稱「事業」，不能認有商譽產生，核無違誤。上訴意旨主張元大證券得利用所取得之系爭營業據點、營業場所設備及營業權益（即「投入」），透過元大證券之經營管理制度從事營業活動（即「處理程序」）而賺取報酬（即「產出」），符合會計基金會97年函所稱「事業」之定義，應適用第25號公報計算所生商譽云云，進而指摘原判決前開認定有誤，有判決適用證據法則不當之違背法令情事，殊無可採（以上相同事實之法律涵攝結論，亦為「審理上訴人97年度營所稅爭訟事件」之本院108年度判字第389號判決所採擇）。

(C).又企業所收購者如非屬上述之「事業」，既不生「商譽」之無形資產及其攤折問題，即無庸探究其收購成本是否真實、必要及合理，並依第25號公報衡量其可辨認淨資產之公平價值，亦不生可辨認淨資產之公平價值有疑義時，是否依職權予以「轉正」之問題。因為：

a.所得稅法第66條第2項規定納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，稽徵機關得逕行估定其價額，以及查核準則第96條第1款關於各項耗竭及攤折，其原始之資產估價如有不符應予轉正之規定，均限於資產確屬存在，僅因納稅義務人對其估價不能為確實證明而有疑義時，始有適用。

b.如無該等資產存在，自無適用上開規定轉正其價值可言。

(D).本件元大證券公司所收購者非屬「事業」，無「商譽」之無形資產，既經原判決認定如前。即無庸探究其收購成本是否真實、必要及合理，亦無衡量可辨認淨

資產之公平價值或予以轉正之必要。上訴意旨主張其就受讓長城證券所取得可辨認淨資產之公平價值及收購價格之合理性等，委請獨立專家提出資產鑑價及營業受讓價格評估報告，已就收購成本之真實性、必要性、合理性及可辨認淨資產之公平價值盡客觀舉證責任，原判決認其未盡舉證責任，除違反本院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議外，並有判決不備理由之違法，另原判決未就其列報之各項耗竭及攤提數調查是否應予轉正或逕行估定其價額，復未糾正被上訴人未依法估定可辨認淨資產價值之違誤，亦有未依職權調查證據、判決不備理由及違反所得稅法第66條與查核準則第96條第1款規定之違背法令情事云云，亦無足採。

B.針對「無法明確歸屬營業費用」之分攤爭議部分：

(1).按此項爭點應適用之判準規範為依所得稅法第24條第1項所定之營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法第3條第1項第1款規定，依該條款之規範意旨所示，一般營業費用之歸屬，以「核實歸屬」為原則（直接合理明確歸屬），只有在無法明確歸屬之情況下，才「例外」採取攤提公式。

(2).而營業費用在「事實層次」上是否可明確歸屬，則需有一定判準（此與攤提公式如何運作之法律適用議題無涉）。此項判準之建立，依本院先前判決先例（參閱本院105年度判字第413號判決、105年度判字第652號判決及106年度判字第164號判決）之法律見解，認為應考量稅捐機關面對眾多稽徵案件，建立起其通案化之標準。即認：營業費用應先「核實」歸屬至「經紀」、「自營」與「承銷」三大部門後，方為後續「依法規範公式為攤提」之法律適用。此等裁判先例之慣行法律見解既經長期遵守，司法實務亦應尊重。且此等裁判先例之法律論點亦非無其稽徵作業實證環境之考量。爰說明如下：

(A).按稅捐機關採行之「經紀」、「自營」與「承銷」三大部門劃分法，為綜合證券商長期採用之「原始」部門劃分標準，並在此部門標準建立了很多實務上可依循之作業慣例。稅捐機關依附此等作業慣例，對營業費用進行應、免歸屬判斷，作業成本低，也具有可信度。此時：

a.遵守上述因長期慣行而形成之作業先例，稅捐機關即不需特別去「檢驗」綜合證券商所稱「核實申報」之真實性。

b.若在分攤公式制定完成，該分攤規則已確定之情況下，又容許綜合證券商進行組織架構之「創新」活動，並依此創新結果而造成營業費用之應、免稅歸屬數額之改變。則綜合證券商即有可能出於避稅之考量，在考量應免稅分攤之動機下，刻意為部門規劃，並在規劃中「暗渡陳倉」，讓事實層次之費用歸屬發生扭曲現象，致使分攤辦法之制定結果，反而促使核實歸屬無法落實之不良反饋效果。

(B).綜合證券商固然可以視資訊技術之增進、交易模式之變遷，而基於增進營業效率之考量，而在以上基本三大部門基礎下，進行部門之再分割與調整。但對稅捐機關而言，營業費用之查核，卻只有先在三大部門間為「費用核實歸屬」，該歸屬結果才具有「核實」之可信度。此時：

a.如果綜合證券商認為因為社會進步，以致在實證上需求，確有「創新」組織結構之必要，並期待稅捐機關在稅捐稽徵上之配合，除了要依法取得所屬業務主管機關之許可外，也應事前使稅捐機關能充分有效評估「組織分工變更之業務正當性」及「對稽徵作業造成之影響」，並制定對應之配合規範。

b.若綜合證券商無法事前申請，並給予稅捐機關評估時間，即逕以其組織分類結果，而要求稅捐機關接

受「其對部門應、免稅屬性之主觀認定」。稅捐機關自得質疑其「核實歸屬」之真實性，而依長期慣行之判準，決定如何「核實」歸屬。

c.綜合證券商不能以「未經所屬業務主管機關禁止」等浮面理由，而主張稅捐機關應全盤接受其部門分割或重分類之結果，並相信該部門之營業費用必然可以「核實歸屬」。簡言之，是否「費用可以核實歸屬」，必須考量稅捐機關之稽徵作業負荷，並給予事前準備時間。

(3).是以基於前開裁判先例之法律見解，以及作成該等法律見解背後之實證環境考量，本案被上訴人先依三大基本部門別進行「營業費用核實歸屬」，再依攤提公式進行第二次分攤，尚難指為違反「以核實歸屬為原則」之基本法理。上訴意旨此部分主張雖有其立論基礎（似可用於爭取稅捐主管機關之事前許可），但在現行實證環境下，未必全然有據，亦無從推翻原判決之判斷結論。

C.針對「超過應稅科目上限金額之交際費與職工福利費用餘額，一律歸屬至免稅證交所得項下，是否違法」之法律適用爭議部分：

(1).在此先予指明：

(A).依司法實務向來之法律見解，一向認為「交際費與職工福利限額規範」不以單一企業為適用對象，而承認有部門別上限規定（參見本院106年度判字第57號判決、105年度判字第250號判決、第249號判決、102年度判字第585號判決、第622號判決）。

(B).再者前述法規命令「營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法」中，也未就交際費與職工福利費用之分攤事項為特別規定，亦可推知「稅捐主管機關認，現行司法實務見解已足有效處理交際費與職工福利費用分攤議題，而不另為規範」。

(C).故上訴人對此部分爭點之法律主張，即使在法理上尚

有論辯餘地，但因與既存之慣行司法實務見解有衝突，亦無從憑此法律論述，而認原判決違法。

(2).至於交際費上限法規範，則規定於所得稅法第37條及查核準則第80條中。該等法規範明定，要以「進貨」、「銷貨」及「供給勞務或信用」等營業活動所生交際應酬支出，方得認列。並按「進貨」、「銷貨」及「供給勞務或信用」活動之支出金額總數，按一定比例定其上限金額。此即表示「據為計算交際費上限之營業活動及收入支出金額，必須與交際應酬支出間，具有因果關連性」。在此法律見解基礎下，上訴人有關產生「銀行存款利息收入」、「銀行回饋金收入」及「其他營業外收入」之應稅附屬業務活動收入，其業務活動本身，在日常經驗法則上，尚與交際應酬支出不具明顯關連性，原判決不予認列，亦無違法可言，爰說明如下：

(A).其中「銀行存款利息收入」部分，收入之產生源自銀行存款所生之利息，其取得與交際應酬活動無涉。

(B).其中「銀行回饋金收入」部分，收入之產生源自「委託銀行辦理客戶有價證券交易款劃撥交割業務，而自銀行取得者」。其收入之取得，亦與交際應酬活動無直接關連性。

(C).其中「其他營業外收入」部分，又可分為以下數項，其收入之取得，均與交際應酬活動缺乏直接關連性。

a.「協銷收入」源自服務集團子公司而收取者，企業集團間之來住無所謂「交際應酬」可言。

b.「違約款與違約金收入」均係因客戶違約而收取者，不涉及交際應酬活動。

c.「股代通訊股票點數沖銷收入」乃係因配合主管機關之「客戶集點」優惠活動，預估費用支出，事後因客戶集點數量逾期未使用，而將估列費用轉列為收入，與交際應酬活動無直接關連性。

(3).是以上訴人關於此部分爭點之各項主張，於法均非可採

，無從推翻原判決終局判斷之合法性。

3.總結以上所述，原判決之認事用法，與長期慣行之既存司法實務見解無違，尚難謂其有違背法令之情形存在。上訴意旨依其主觀所持之法律意見，而謂原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　3　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　陳　秀　媖

法官　劉　介　中

法官　林　文　舟

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　3　　日

書記官　徐　子　嵐