臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@109年度訴字第

109年11月12日辯論終結

原　　告　元大金融控股股份有限公司

代　表　人　申鼎錢

訴訟代理人　李益甄　律師

　　高文心　律師

　　陳以昕　律師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　邱國強

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108年11月27日發文字號台財法字第10813930390號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：本件被告代表人原為許慈美，於訴訟進行中變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

㈠原告99年度營利事業所得稅採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事業所得稅結算申報，列報子公司元大證券股份有限公司（下稱元大證券）：1.各項耗竭及攤提新臺幣（下同）64,962,496元；2.利息收入93,529,571元；3.「第99欄」停徵之證券、期貨交易所得（下稱第99欄）1,820,828,939

元；4.「第58欄」投資收益減除相關營業費用後淨額（下稱第58欄）0元。經被告分別核定為：1.0元；2.93,773,510元；3.1,753,004,343元；4.729,467,846元。

㈡原告對上開核定不服，申請復查，被告先作成107年3月29日財北國稅法一字第1070012048號復查決定（下稱復查決定），惟原告仍不服，提起訴願，經被告依訴願法第58條第2項重新審查結果，以108年5月21日財北國稅法一字第1080019556號重審復查決定（下稱原處分），撤銷復查決定，追認元大證券第99欄14,133,615元、第58欄19,340元，分別變更核定為1,767,137,958元及729,487,186元；及追減利息收入76,294元，變更核定為93,697,216元，另就原告其他子公司元大銀行股份有限公司列報部分費用、損失、營業成本及營業收入總額，及原告合併結算申報課稅所得額及本年度抵減稅額之原核定結果予以變更，駁回其餘復查。原告對原處分不利部分仍表不服，提起訴願經決定駁回，遂就元大證券各項耗竭及攤提、第99欄分攤營業費用及利息支出部分，提起本件行政訴訟。

三、原告之主張及聲明

㈠主張要旨：

1.元大證券各項耗竭及攤提部分：

⑴元大證券因本件營業讓與而取得利通、宜豐、南投、友利、元大京華、高統、國裕、大鑫、萬泰、鼎台、大富、大裕、大統、中農、西螺、世界、元益、大府城、聯合等19家證券股份有限公司（下稱利通等19家證券公司）之營業權，須經主管機關依法律規定許可方得為之，因此所生之營業權自屬「源自法律授與之權利」，為證券交易法第44條明定之特許權利，符合所得稅法第60條營業權認定標準；又所得稅法第

60條未限制營業權須以特許為前提，被告逕自曲解法律規定，認營業權之攤折應以財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令（下稱財政部100年令）所列舉者為限，增加所得稅法第60條對於營業權攤銷所無之限制，有違法律保留原則及租稅法律主義。

⑵退步言之，元大證券取得利通等19家證券公司之營業權，縱非屬所得稅法第60條所稱營業權，惟仍屬營業上必須之無形資產，符合財務會計準則公報（下稱財會公報）第37號對於無形資產之定義，且依該號財會公報、財政部賦稅署102年7月31日臺稅所得字第10200097700號函（下稱賦稅署102年函）意旨及財團法人中華民國會計研究發展基金會97年3月10日（97）基秘字第074號函（下稱會研會第97年函），符合事業收購，應准予認列商譽並依所得稅法第24條及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第2條第2項規定，分年攤銷。

2.元大證券第99欄分攤營業費用及利息支出部分：

⑴分攤營業費用部分：元大證券基於業務發展之需求，長期以來自營業務劃分為自營部門及金融交易部門，符合證券商管理規則及證券商設置標準規定，被告以證券交易法所定「業務別」概念，及行為時證券商財務報告編製準則（下稱財報編製準則）第22條規定，否准其金融交易部門營業費用之歸屬，似對證券商因目的事業主管機關規範分設之部門別有所誤解；且上開2部門之人員、組織及會計事務各自獨立，被告僅以部門別劃分方式與證券交易法規定不符為由，逕將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，於法無據。

㈡分攤利息支出部分：元大證券設置債券部，專門承作債券之買賣斷、附買回、附賣回交易，並就上開債券交易設立4組專用銀行帳戶，承作附買回交易借入之資金均供債券部門使用於債券附條件交易，足見元大證券因從事債券附買回交易所生利息支出，得明確歸屬於其所承作債券附條件交易部位；且債券利息收入之性質係屬應稅收入，則元大證券承作上開交易之利息支出自亦屬應稅支出，被告認屬不可明確歸屬之融資利息支出，違反所得稅法第24條第1項揭示之收入成本費用配合與稅捐稽徵法第12條之1實質課稅原則。證券商從事債券附條件交易，主要目的係以極少自有資金創造極大資產部位，從中賺取利差，故債券交易相關利息收入大於相關利息支出，於法並無分攤利息支出之必要；惟被告以割裂交易實質之方式，將債券附買回利息支出排除於整體交易循環，並以原告未說明理由即將債券附買回利息支出劃分為不可直接合理明確歸屬之項目，實屬不當。

㈢聲明：訴願決定及原處分有關元大證券之各項耗竭及攤提、第99欄停徵之證券期貨交易所得分攤營業費用及利息支出之核定中，不利原告部分均撤銷。

四、被告之答辯及聲明

㈠答辯要旨

1.元大證券各項耗竭及攤提部分：

⑴所得稅法第60條規定之營業權，非指一般營業行為衍生之商業價值，而係應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權，不包含經營證券業務之權利。況元大證券本身即是證券業者，並非收購利通等19家證券公司之營業場所後，始得經營證券業，故其購買營業據點之交易，非屬所得稅法第60條規定範疇，無

營業權攤提之適用。且原告僅提示元大證券與該19家證券公司之營業讓與契約、付款資料及評價報告等文件，上開文件主要以現金流量折現法估算，未依財會公報第25號第18段規定，逐一提出被收購證券公司之設備、資產、現有客戶、營業技術等可辨認淨資產之公平價值。是原告未能依最高行政法院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，被告否准認列各項耗竭及攤提，於法並無不合。

⑵賦稅署102年函係釋明銀行因合併取得分行執照之無形資產攤提疑義，與原告主張受讓之營業據點，係屬二事，自難援引比附，且「商譽」具有與企業不可分割及不可分離之特性，與「營業權」性質有別，認列要件及攤提年數不同，不容混淆，原告帳列「營業權」攤提，卻又主張應列為「商譽」，顯有誤解法令之情形。況依元大證券與其他證券公司分別簽訂之營業讓與契約所載讓與標的，為營業據點、營業場所設備及營業權益，未及於債務之負擔及員工。原告復未舉證該營業讓與內容包括使用出賣人之商標、智慧財產、員工、制度（例如策略管理程序、作業程序及資源管理程序）、作業規範、慣例、規則及產出情形，或元大證券已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，被告否准認列各項耗竭及攤提，自無不合。

2.元大證券第99欄分攤營業費用及利息支出部分：

⑴分攤營業費用部分：

按行為時財報編製準則第22條第1項第4款規定，證券商財務報告及「業務種類別損益表」係分為經紀商（受託買賣及辦理融資融券業務收取手續費收入）、自營商（出售營業證券

所獲得之利益）及承銷商（承銷證券取得承銷業務收入）等3種證券業務，各部門之組織架構及業務明確，是各該部門因經營部門業務所生相關費用，自應個別歸屬於各該部門收支損益項下之營業費用認列，僅管理部門（無營業收入）之損失費用因無法明確歸屬，始可按其費用性質，依首揭規定，分別依部門薪資、員工人數或辦公室使用面積等作為合理歸屬之分攤基礎。元大證券另創新金融商品部等部門，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。是被告原查調增免稅所得分攤無法直接合理明確歸屬之營業費用20,718,129元，核無不符。另證券商管理規則第7條係於102年12月30日修正，並無溯及適用之規定，原告據以主張其99年度營利事業所得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，自不可採。

⑵分攤利息支出部分：

綜合證券商從事有價證券買賣時，其成本費用損失之認列，應以可直接合理明確歸屬為原則，亦即一筆支出得直接明確歸屬於一筆收入項下，即應作個別歸屬認列；倘一筆支出無法直接合理明確歸屬者，即應按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）之規定計算分攤之。又債券附條件交易之實務操作，係綜合證券商持有債券但有資金需求時，可就持有之債券承作附買回交易，用以換取資金

，承作期間（1年內）屆滿需支付利息，並返還原先週轉進來之資金，其經濟實質為融資行為，為綜合證券商短期資金融通之工具。元大證券為綜合證券商，當其先以自有資金購入持有債券時，帳上借記：A債券，貸記：銀行存款-購入A債券（為銀行存款之支出），當年度有取得A債券利息收入。元大證券因資金需求，就A債券承作附買回交易以借入資金，帳上借記：銀行存款-借入資金B（為銀行存款之存入），貸記：附買回A債券負債。是元大證券原先購入持有A債券之銀行存款-購入A債券資金之來源自有資金（先支出）並非其嗣後將A債券承作附買回交易之借入資金B（後存入）。且其取得A債券承作附買回交易之借入資金B，經使用後可能產生應稅收入如融資業務利息收入，或產生免稅收入如購買股票獲配股利收入，也可能購買B債券並出售而同時產生應稅B債券利息收入及出售B債券免稅收入，亦有可能無法證明借入資金B之用途等4種情形，原告如能提示元大證券借入資金B明確使用於前3種情形之證明文件，則該借入資金B之資金成本-利息支出始得直接合理明確歸屬於前3種應、免或應免稅收入項下。惟原告於原核定、復查及訴願階段均未提示元大證券借入資金B明確使用於前3種情形之證明文件，自應按分攤辦法之規定計算分攤之。且原告並未提示元大證券使用A債券承作附買回交易之銀行存款-借入資金B再購入另一債券之證明文件，嗣於訴訟提示之存摺封面影本、網路銀行戶名與帳號畫面、債券承作附買回每月及全年度借入及償還之金額，仍不足以證明各筆利息支出可直接明確歸屬於一應稅或免稅收入項下。又元大證券承作附買回交易產生之附買回A債券如因負債到期或提前解約必需償還，元大證券倘另將C債券承作附買回交易以借入資金時，帳上借記：銀行存款-

借入資金D，貸記：附買回C債券負債，元大證券將銀行存款-借入資金D用來支付或償還附買回A債券負債到期或提前解約，則帳上借記：附買回A債券負債、附買回A債券負債利息支出（即借入資金B-利息支出B），貸記：銀行存款-借入資金D，其操作如同借新還舊，所承作附買回交易借入之資金在帳上仍為銀行存款，只不過資金成本從借入資金B-利息支出B變成為借入資金D-利息支出D，負債科目則從附買回A債券負債變成為附買回C債券負債，仍未提示明確繼續使用借入資金B於前3種情形之證明文件，則借入資金B之資金成本-利息支出B及D自屬無法直接合理明確歸屬之利息支出。是原處分就原核定第99欄1,753,004,343元予以追認14,133,615元（原核定應分攤利息支出47,106,466元-重行計算應分攤利息支出32,972,851元），變更核定為1,767,137,958元，並無違誤。

㈡聲明：駁回原告之訴。

五、如事實概要欄所載之事實，有元大證券99年度營利事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書（元大證券原處分卷第781、782頁）、元大證券99年度營利事業所得稅結算申報書暨會計師查核報告書（同前卷第358頁及第218至271頁）、原告及其子公司99年度合併申報書及被告核定通知書（原告及其子公司卷第9、214頁）、復查決定（同前卷第1195至1213頁）、原處分（即重審復查決定，同前卷第1441至1465頁）、訴願決定（同前卷第1605至1633頁）等附卷可稽，且為兩造所不爭執，堪信為真實。

六、經核本件爭點為：㈠元大證券與利通等19家證券公司訂定營業讓與契約，是否符合營業權或商譽之要件，而得認列各項耗竭及攤提？㈡元大證券於自營商業務下劃分金融商品交易

部門，並以該部門收入全屬於應稅收入，而直接歸屬及依比例分攤應稅之營業費用，據以計算所得稅，是否有據？㈡原告主張元大證券從事之債券附買回交易係應各債券部位所承作，故債券附買回交易所生之利息支出得明確歸屬於承作債券之利息收入，是否可採？本院判斷如下：

㈠爭點㈠部分：

1.按「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。……」「（第1項）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。……。（第3項）攤折額以其成本照左列攤折年數按年平均計算之。……一、營業權以10年為計算攤折之標準。二、著作權以15年為計算攤折之標準。三、商標權、專利權及其他各種特許權等，可依其取得後法定享有之年數為計算攤折之標準。」所得稅法第24條第1項、第60條定有明文。次按「各項耗竭及攤折：……三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如下：㈠營業權為10年。㈡著作權為15年。㈢商標權、專利權及其他特許權為取得後法定享有之年數。㈣商譽最低為5年。」查核準則第96條第3款規定甚明。是以，得依上開規定攤提成本者，以無形資產為限。又查核準則第2條第1項、第2項分別規定：「營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令之規定辦理。」「營利事業之會計事項，應參照商業會計法……及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則……及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」而依財會公報第37號「無形資產之會計處理準則」第

2段規定，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」，第3段第6款規定：「下列項目不適用本公報之規定：……⑹企業合併採購買法而取得之商譽（依照財務會計準則公報第25號『企業合併－購買法之會計處理』處理）。」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：⑴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。⑵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，且能限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，而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）不符合無形資產之定義。……」。

2.揆諸前揭所得稅法第60條第1項所定無形資產，係先列舉營業權、商標權、著作權及專利權，最後加上「各種特許權」之概括規定，其中商標權、著作權及專利權均屬法律所賦予並保障之權利，而同條第3項第3款明定「其他各種特許權」

係以取得後法定享有之年數作為計算攤折之標準，亦屬法律所賦予並保障之權利，可知，無論其等之權利內涵及效力均有實證法之明文，與「缺乏實證法保證其實現、以致不具形式外觀要件」之「經濟實力」或「市場優勢」有別，則經由法律整體表現之關聯意義所為論理解釋，應認該條所定之權利，均屬法律所賦予並保障之權利，則其中之「營業權」，亦以法律所賦予並保障者為限，此與所得稅法於何時訂定上開規定無涉。財政部100年令：「所得稅法第60條規定之營業權，係應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範圍。」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條營業權範圍所為之解釋，與所得稅法意旨尚無牴觸，亦未增加法律所無之限制，而與法律保留原則無違，則依司法院釋字第287號解釋意旨，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，可知所得稅法第60條所定營業權，非指一般營業行為衍生之商業價值。原告主張財政部100年令增加所得稅法第60條對於營業權攤銷所無之限制，有違法律保留原則及租稅法律主義云云，並非可採。

3.經查，元大證券99年度列報各項耗竭及攤提數額為64,962,462元，均係收購利通等19家證券公司營業讓與之營業權攤銷數，固有元大證券99年度營利事業所得稅結算申報書（參見元大證券原處分卷第358頁）、元大證券其他無形資產表（

參見原告及其子公司原處分卷第1552頁）附卷可稽。惟依元大證券與利通等19家證券公司分別簽訂之營業讓與契約，元大證券係受讓各該證券公司之營業據點、營業場所設備及營業權益（參見同前卷第424至534頁），殆為具實體形式之非貨幣性資產，非屬法律所賦予並保障之「營業權」。又元大證券於收購利通等19家證券公司前，即為綜合證券商，本身即存在自營、承銷及經紀等營業部門，擁有經營證券經紀業務之執照及能力，故其並非於收購該19家證券公司之營業據點後，始得經營證券業，無須該19家證券公司授予營業權，難認有營業權之購入價格可供攤銷。且原告未能指明元大證券依約取得19家證券公司營業據點之如何具體內容之營業權無形資產，核與財會公報第37號第11段關於無形資產所需具備之「可辨識性」要件有悖。況縱認原告主張受讓之營業權係包含受讓客戶、營業資料及其相關資料，然元大證券就所受讓之客戶等營業資料，既無何法定權利或其他可控制方式，可使該等客戶於元大證券購入該營業據點後即當然與其交易，則自無法就其為未來經濟效益之預期，是亦與財會公報第37號第12段及第15段關於無形資產所需具備之「可被企業控制」之要件不合。綜上，元大證券與利通等19家證券公司所訂營業讓與契約，係一方將設備財產等移轉他方，不符前揭無形資產之定義與要件，非屬所得稅法第60條所稱營業權，自無該條關於營業權攤折規定之適用，則被告剔除元大證券列報之營業權攤提數額64,962,462元，並無不合。

4.原告雖主張：縱認元大證券與利通等19家證券公司訂立上開營業讓與契約書，並未取得營業權，依財會公報第37號、賦稅署102年函意旨，該營業讓與符合會研會97年函所稱「事業收購」，應准予認列商譽並依法攤銷云云。惟查：

⑴營業權與商譽固均屬無形資產，惟前者具有「可辨認性」，後者則具有「不可辨認性」，二者係屬「互斥關係」。依前揭所得稅法第60條、查核準則第96條關於無形資產耗竭及攤提之規定，原告欲以何會計科目（營業權或商譽）申報其認為因營業讓與發生無形資產之耗竭及攤提，應自行決定，被告始依其申報內容依法審核，且因營業權與商譽二者在稅法上之攤提年限並非相同，即前者為10年，後者最低為5年，被告自不得任意調整原告申報之科目。元大證券99年度營利事業所得稅結算申報書第25項各項耗竭及攤提64,962,462元為無形資產營業權，業由會計師向被告說明（參見元大證券原處分卷第252頁），則原告嗣後始主張前揭攤提數縱不能認為係營業權，基於商譽與營業權同屬無形資產之本質，亦有無形資產商譽攤折相關規定之適用，原處分未准許將上開攤折數額認列為商譽，係屬違誤云云，自非可採。

⑵次按104年7月8日修正前企業併購法第35條規定：「公司進行併購而產生之商譽，得於15年內平均攤銷。」係在規範公司併購如產生商譽者，其攤銷之年限，非謂公司進行併購必定產生商譽；此觀該條立法理由：「公司進行併購如有商譽之產生，依照一般公認會計原則第23條規定，應按一定之年數予以攤銷」即明。從而，即使符合同法第4條所稱公司併購，仍應就實際事實，審認該業務之購買產生符合法令所定商譽，始有攤銷之問題。而財會公報第25號第17段及第18段分別規定：「……將所取得可辨認淨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；……」「企業因收購而取得之可辨認資產與承擔之負債，其公平價值之決定如下：⑴金融商品……。⑵應收款項……。⑶存貨……。⑷待出售非流動資產

或待出售處分群組……。⑸廠房與設備……。⑹可辨認無形資產……。⑺其他資產……。⑻應付帳款與票據、長期負債及其他應付債務……。⑼應計負債……。⑽其他負債及承諾事項……。」且「公司合併者，……公司因合併認列商譽，應查核其數字計算過程，瞭解存續公司或新設公司因合併而取得之可辨認資產與承擔之負債，是否按公平價值衡量，再將所取得可辨認淨資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過所取得可辨認淨資產之公平價值，列為商譽。」復為91年3月6日發布之公司申請登記資本額查核辦法第6條第8項所明定。又「一、財務會計準則公報第25號『企業合併──購買法之會計處理』之適用範圍，包括一公司取得一家或多家公司之控制能力等情況。一公司收購另一公司之事業，如符合下述對事業之定義，亦適用第25號公報。」固經會研會作成97年函，惟該函所稱「事業」，「係指一能經營管理之活動及資產之組合」，而組成事業之要素為「投入」（經由處理程序，可提供產出或有能力產出之經濟資源。例如非流動資產－包括無形資產或使用非流動資產之權利、智慧財產、取得或使用必要資料或權利之能力，以及員工）、「處理程序」（處理投入以提供產出或有能力提供產出之程序，包括制度、標準、作業規範、慣例及規則等……）及「產出」（投入及處理該投入之結果，以提供或有能力提供投資人、業主、成員或參與者報酬，……）。可知，商譽為企業於事業合併中所取得由其他資產產生而無法個別辨認並單獨認列之具未來經濟效益之資產。而商譽之產生，係或因經營管理、或因服務、或因產品品質、或因可辨認資產組合，所產生之綜效，故商譽之存在具有與企業之不可分性，是須企業所收購者屬上述之「事業」，始生「商譽」之無形資產及其攤

折之問題。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。」則經最高行政法院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議在案。經查：

①依行為時證券交易法第44條第1項及第2項規定：「（第1項）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。（第2項）證券商分支機構之設立，應經主管機關許可。」元大證券與利通等19家其他證券公司簽訂營業讓與契約書，僅係向該19家公司收購營業據點，並不包含依行為時證券交易法第44條第1、2項規定，原得在該營業據點經營證券商業務之許可，有卷附上開契約書足憑。換言之，元大證券購入此等營業據點後，若未另循法定程序辦理相關之許可，無從據之即得逕為證券商業務之經營，則依上述規定及說明，元大證券為該等營業據點之購入，即難謂屬企業之併購，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。況且，縱認元大證券購入上開營業據點，合於企業併購之要件，原告亦僅提出部分被併入據點之評價報告（即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），參見本院卷1第438至510頁），就其餘收購之營業據點未提示任何鑑價報告或證據，證明其收購成本確屬真實、必要、合理；且所提上述評價報告，主要係以現金流量折現法估算營業價值，未依財會公報第25號第18段規定，逐一列出被購入營業據點之設備、資產、現有客戶、營業技術等可辨認淨資產之公平價值，依前述最高行政法院決議，其自不得本於商譽之攤折規定，主張前述攤折數額之列報。

㈡再者，元大證券並未舉證其與利通等19家證券公司所訂營業讓與契約之內容，包括使用出賣人之商標、智慧財產、員工、制度（例如策略管理程序、作業程序及資源管理程序）、作業規範、慣例、規則及產出情形，亦未證明取得前開事項與可辨認資產間可產生收購事業之綜效，揆諸前揭有關事業及商譽之說明，尚難謂元大證券係收購他公司之「事業」而產生商譽，則原告另主張：元大證券收購利通等19家證券公司完成後，利用該19家證券公司所取得營業據點及資產組合從事營業活動，為其賺取報酬，符合前開會研會97年函對於「事業收購」之定義，得適用財會公報第25號計算收購所生之商譽云云，仍無足取。

㈡爭點㈡部分：

1.按行為時所得稅法第4條之1規定：「自中華民國79年1月1日起，證券交易所得停止課徵所得稅，證券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42條第1項前段規定：「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，……。」財政部依行為時所得稅法第24條第1項授權，於96年4月26日訂定之分攤辦法第2條第1項規定：「下列免納或停止課徵所得稅或不計入所得額課稅之免稅所得，應依本辦法規定分攤其相關之成本、費用或損失：……二、依本法第4條之1規定停止課徵所得稅之證券交易所得。……四、依本法第42條第1項規定不計入所得額課稅之股利淨額或盈餘淨額。……」第3條第1款第1目規定：「營利事業以房地或有價證券或期貨買賣為業者，於計算應稅所得及前條第1項各款免稅所得時，其可直接合理明確歸屬之成本、費用、利息或損失，應作個別歸屬認列；其無法直接合理明確歸屬之營業費用及利息支出，應依下列規定分別計算各該款免稅收入之應分攤數：一、營業費用之分攤：㈠營利事業因目的事業主管機關規範而分設部門營運且作部門別損益計算者，得選擇按營業費用性質，以部門營業收入、薪資、員工人數或辦公室使用面積等作為基準，分攤計算之。其未經選定者，視為以部門營業收入為基準。其計算基準一經選定，不得變更。如同一部門有應稅所得及免稅所得，或有二類以上之免稅所得者，於依本目規定分攤計算後，應再按部門之免稅收入占應稅收入與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算之。」第6條規定：「依本辦法規定計算第2條第1項各款之可直接合理明確歸屬及應分攤之成本、費用、利息或損失，不得列為計算當年度課稅所得額之減除項目，應分別轉作當年度各免稅收入之減項。」經核分攤辦法乃所得稅法授權制訂之法規命令，旨在將收入與成本費用配

合原則予以具體化，補充一般會計原則，未逾越母法授權範圍，納稅義務人及稽徵機關均應遵守，無再持其他主觀認定「合理」之分攤基準而為稅務上所得計算之餘地。營利事業兼營免稅及應稅業務，如非依上開營業費用分攤及利息支出分攤方式計算稅務所得，即使其財務報表為各營利事業之目的事業主管機關所認可，稽徵機關仍應以經分攤辦法規定調整後之所得淨額，計算應納稅額，此乃租稅法定主義之基本要求。

2.次按「依本法經營之證券業務，其種類如左：一、有價證券之承銷及其他經主管機關核准之相關業務。二、有價證券之自行買賣及其他經主管機關核准之相關業務。三、有價證券買賣之行紀、居間、代理及其他經主管機關核准之相關業務。」「經營前條各款業務之一者為證券商，並依左列各款定其種類：一、經營前條第1款規定之業務者，為證券承銷商。二、經營前條第2款規定之業務者，為證券自營商。三、經營前條第3款規定之業務者，為證券經紀商。」行為時證券交易法第15條及第16條分別定有明文。次按行為時財報編製準則第3條規定：「本法（按即證券交易法）第45條規定兼營同法第15條規定業務2種以上者，其會計事務應依其業務種類分別辦理。」同準則第22條第1項第4款所訂業別損益表格式，亦以經紀、自營及承銷部門分別編製其部門別損益表，是以，行為時綜合證券商之目的事業主管機關所規範之營業分類為承銷、自營及經紀等三類，乃至為明確。則綜合證券商各部門因經營部門業務所發生相關費用，自應個別歸屬於各該部門收支損益項下之營業費用核實認列，僅如管理部門（無營業收入）之損失費用因無明確歸屬，始可按其費用性質，分別依部門薪資、員工人數或辦公室使用面積等作

為合理歸屬之分攤基礎。

3.經查，元大證券99年度營利事業所得稅結算申報，列報第99欄1,820,828,939元（參見元大證券原處分卷第358頁），係以元大證券「國內營業證券出售利益」1,696,878,245、「期貨契約利益」865,262,981元、「選擇權契約利益」149,127,845元等屬免稅之營業收入淨額合計2,711,269,071元，減除對應之營業成本855,279,116元、可直接合理明確歸屬之營業費用242,200,301元，及無法直接合理明確歸屬之營業費用8,100,368元，再加計處分投資利益215,139,653元，所得數額（即2,711,269,071-855,279,116-24 2,200,301-8,100,368+215,139,653=1,820,828,939，參見同前卷第219頁之會計師查核報告書第48頁）；又其中無法直接合理明確歸屬營業費用8,100,368元，係元大證券將其營業部門劃分為「自營部門-國內投資」、「自營部門-國外投資」、「自營部門-其他應稅金融商品」、「經紀部門」、「承銷部門-其他」及「承銷部門-國內投資」等6部門，將無法直接歸屬之營業費用總額1,441,346,696元，按員工人數進行分攤後，免稅之「自營部門-國內投資」及「承銷部門-國內投資」各自分攤數額即6,269,858元及1,830,510元之加總金額（6,269,858+1,830,510=8,100,368元，參見同前卷第218頁之會計師查核報告書第49頁）。然元大證券自創金融商品部門分攤營業費用，且未按自營、承銷、經紀等部門應稅、免稅收入比例進行二次分攤，與行為時證券交易法第15、16條、行為時財報編製準則第22條第1項第4款及分攤辦法第3條第1款第1目等規定，均不符合，被告乃以元大證券原計算之無法直接歸屬營業費用1,441,346,696元，調減上開各項耗竭及攤提剔除數64,962,496元後，核認無法直接歸屬之營業費用

為1,376,384,200元，按元大證券自營、承銷、經紀部門員工人數比為分攤基準，重行計算自營部門及承銷部門免稅部分應分攤之無法直接歸屬費用各為28,289,139元、1,742,700元，合計30,031,839元，再按應稅、免稅收入比進行二次分攤，核算免稅收入（不含免稅股利）及股利收入（免稅）應分攤之無法直接歸屬營業費用分別為28,818,497元及39,434元（參見同前卷第776、777頁之被告計算營業費用分攤表）；再以上開免稅收入（不含免稅股利）分攤無法直接歸屬營業費用之金額28,818,497元，扣除元大證券原列報分攤營業費用8,100,368元，調增免稅所得（不含免稅股利）無法直接合理明確歸屬之營業費用20,718,129元（28,818,497-8,100,368=20,718,129元）（參見同前卷第781之被告核定通知書調整法令及依據說明書，及本院卷2第31、39頁所附原處分第10、14頁），揆諸前揭規定及說明，並無違誤。

4.原告雖主張：元大證券基於業務發展之需求，長期以來自營業務劃分為自營部門及金融交易部門，符合證券商管理規則及證券商設置標準規定，被告以證券交易法所定「業務別」概念，及行為時財報編製準則第22條規定，否准其金融交易部門營業費用之歸屬，對證券商因目的事業主管機關規範分設之部門別有所誤解；且上開2部門之人員、組織及會計事務各自獨立，被告僅以部門別劃分方式與證券交易法規定不符為由，逕將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，於法無據云云。惟查，綜合證券商之業務種類採取經紀、自營、承銷等3大部門劃分法，係業務主管機關出於管制目的而強制訂定，劃分之必要性及各部門間營業活動之獨立性，因受主管機關監管，可信度較高，稽徵機關在

查核時無須特別檢驗綜合證券商申報之真實性；惟若營業部門之劃分單純出於證券商之管理考量，而無業務主管機關之事前強制及事後監督，部門劃分之合理性與部門營業活動之獨立性，即可能因稅捐規劃之考量而發生扭曲現象，因而增加稽徵機關之調查成本，稽徵機關自不受綜合證券商對其新設部門應、免稅屬性之主觀認定所拘束，而得依長期慣行之判準，決定營業費用應如何核實歸屬。依原告提供之元大證券99年年報所載，元大證券在自營部門外，另行創設之「金融交易部」，所營業務為「負責發行認購權證，國內外新金融商品之研發及業務拓展等業務。」（參見本院卷1第514頁），與行為時證券交易法第15條第2款及第16條第2款所定證券自營商之業務性質相當，自應歸入自營商（部門）範疇，是元大證券自行創設金融交易部門，難認具有合理性及可信性，與分攤辦法第3條第1款第1目規定營業費用之分攤應按「目的事業主管機關規定而分設之部門」為基準者，並非相符，則被告將元大證券歸屬分攤至金融交易部門之營業費用，併入自營部門，再二次分攤至應稅及免稅業務，自無不合，原告上開主張，並無可採。

5.原告復主張：102年12月30日修正之證券商管理規則第7條及103年2月5日修正之財報編製準則第3條第3項等規定，肯認證券商得依其所營之業務性質分設部門，其會計事務亦得依分設之部門辦理，俾使營業收入及營業費用之配合更加確實；被告依行為時財報編製準則第22條第1項第4款規定，認營業費用僅得歸屬至經紀、承銷及自營業務項目之下，自屬違誤云云。惟按102年12月30日修正發布之證券商管理規則第69條規定：「本規則施行日期，除中華民國101年10月11日修正發布之第16條及第47條自102會計年度施行；102年12月

30日修正發布之第37條及第37條之1自103年1月6日施行外，自發布日施行。」是同日修正發布之該規則第7條，依中央法規標準法第13條規定，應自發布之日起算至第3日始發生效力；另依103年2月5日修正發布之財報編製準則第38條規定：該日修正之同準則第3條，係自103年1月1日施行，故上述證券商管理規則與財報編製準則條文於本件訴訟所涉原告99年度營利事業所得稅結算申報事件，並無適用，原告執以主張元大證券將無法直接合理明確歸屬之行政部門費用按員工人數比例分配至自行創設之金融交易等部門，係屬合法云云，洵無足取。

㈢爭點㈢部分：

1.按行為時分攤辦法第3條第2款規定：「營利事業以房地或有價證券或期貨買賣為業者，於計算應稅所得及前條第1項各款免稅所得時，其可直接合理明確歸屬之成本、費用、利息或損失，應作個別歸屬認列；其無法直接合理明確歸屬之營業費用及利息支出，應依下列規定分別計算各該款免稅收入之應分攤數：……二、利息支出之分攤：㈠如利息收入大於利息支出，則全部利息支出得在應稅所得項下減除；如利息收入小於利息支出時，其利息收支差額分別按購買前條第1項第1款土地、第2款有價證券或第3款期貨之平均動用資金，占全體可運用資金之比例為基準，採月平均餘額計算分攤之。所稱全體可運用資金，包括自有資金及借入資金；所稱自有資金，指淨值總額減除固定資產淨額及存出保證金後之餘額。㈡其購買之前條第1項第1款土地、第2款有價證券或第3款期貨，於出售當年度，經運用後產生應稅收入及免稅收入，或產生二類以上之免稅收入者，於依前目規定分攤計算後，應再按全部免稅收入占應稅收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之比例分攤計算之。㈢前目所稱全部免稅收入，指處分其購買之前條第1項第1款土地、第2款有價證券或第3款期貨產生之收入及經運用後產生免稅收入之合計數。」嗣於107年11月7日修正時，增列第4目：「㈣其購買之前條第1項第3款有價證券屬債券者，依本款第1目規定計算分攤屬債券之利息支出後，於出售當年度，經運用後產生應稅債券利息收入及處分債券免稅收入，得選擇以全部處分債券免稅利益及損失合併計算之淨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損益絕對值與應稅債券利息收入合計數之比例，計算處分債券免稅收入應分攤之利息支出，不適用本款第2目規定。其經選定者，當年度全部債券處分損益及債券利息收入應依本目規定計算應分攤之利息支出。」並增訂第2項：「本條中華民國107年11月7日修正發布之前項第2款第4目施行時，尚未核課確定之營利事業所得稅結算申報案件，適用修正後之規定。」

2.經查，元大證券99年度發生利息收入金額合計1,017,314,852元（包括：「借貸款項利息收入」1,065,523元、「債券業務利息收入」312,415,848元、「融資業務利息收入」609,575,687元、「融券業務利息收入」712,663元、「轉融通利息收入」15,560元、「定存活存息」50,947,057元、「短票利息收入」12,058,493元、「債券利息收入」27,240,312元，及「其他利息收入」3,283,709元），及利息支出金額合計145,524,278元（包括：「分公司融券利息支出」2,099,337元、「融券存入保證金利息支出」1,014,888元、「附買回債券負債利息支出」43,251,192元、「可轉債利息支出」13,389,558元及營業外利息支出85,769,303元），其以利息收入總數大於利息支出總數，將利息支出145,524,278元全

數列報於課稅所得項下減除（列報於05欄及46欄），於第99欄及第58欄項下則未計列應分攤之利息支出，有元大證券99年度營所稅申報簽證會計師提供之利息收支明細表，附元大證券原處分卷第380頁可稽。惟元大證券係綜合證券商，依行為時財報編製準則第3條第1項前段規定，其營業收入與營業費用應依其發生內容分部門歸屬，被告原核定乃據此核算元大證券99年度之利息收入中，無法直接明確歸屬者合計57,902,680元（包括「借貸款項利息收入」1,065,523元、「轉融通利息收入」15,560元、「定存活存息」50,947,057元、「其他利息收入」3,283,709元，及「債券業務利息收入」中之「附賣回債券投資利息收入」2,590,831元），不可直接明確歸屬之利息支出則為124,646,098元（包括「附買回債券負債利息支出」43,251,192元及營業外利息支出81,394,906元），將其二者之差額66,743,418元（124,646,098元-57,902,680元），按購買有價證券之資金動用比率73.55%，及有價證券交易收入與股利收入占自營部門應免稅收入之比例95.9598%及0.1313%，計算免稅收入（不含免稅股利）及股利收入應分攤利息支出分別為47,106,466元及64,458元（參見元大證券原處分卷第775頁之被告計算利息支出分攤表），併同其餘調整，核定元大證券第99欄為1,753,004,343元（參見被告之查核說明、核定通知書調整法令及依據說明，附同前卷第781、782、793、794頁）；嗣經原告申請復查後，審酌原告補提示之明細分類帳，將應稅業務調整減列，重新計算購買有價證券動用資金比例為68.71%，並援用107年11月7日修正發布之分攤辦法第3條第2項規定，就尚未確定案件適用修正後同條第1項第2款第4目規定，將上述不可直接明確歸屬之利息收支差額66,743,418元，先按購買債

券及購買非債券之資金動用比率21.61%及47.10%（合計即為重新計算之資金動用比率68.71.%），計算「購買債券」及「購買非債券之有價證券」應分攤利息支出分別為14,423,253元及31,436,150元，其中購買債券應分攤利息支出14,423,253元，依「全部出售債券免稅利益及損失合併計算之淨損益絕對值」占「『全部出售債券免稅利益及損失合併計算之淨損益絕對值』與『應稅債券利息收入』合計數」之比例10.95%，計算出售債券免稅收入應分攤利息支出為1,581,819元，加計前揭「購買非債券之有價證券」應分攤利息支出31,436,150元後（總計應分攤利息支出33,017,969元），再依出售有價證券收入及免稅股利淨額之比例，計算免稅收入（不含免稅股利）及股利收入應分攤利息支出分別為32,972,851元及45,118元，併同其餘調整，以原處分重行核定第99欄為1,767,137,958元（參見被告復查決定審查報告中之「元大證券公司99年度免稅所得分攤利息支出明細表」及原處分第15至17頁，附原告及其子公司原處分卷第1412頁及本院卷2第41至45頁），揆諸前揭規定，並無違誤。

3.原告雖主張：元大證券設置債券部，專門承作債券之買賣斷、附買回、附賣回交易，並就上開債券交易設立4組專用銀行帳戶，承作附買回交易借入之資金均供債券部門使用於債券附條件交易，足見元大證券因從事債券附買回交易所生利息支出，得明確歸屬於其所承作債券附條件交易部位；且債券利息收入之性質係屬應稅收入，則元大證券承作上開交易之利息支出自亦屬應稅支出，被告認屬不可明確歸屬之融資利息支出，違反所得稅法第24條第1項揭示之收入成本費用配合與實質課稅原則云云。惟查：

⑴所得稅法第24條之1第4項已明定：「自中華民國99年1月1日

起，營利事業以第1項、前條第2項、第3項規定之有價證券或短期票券從事附條件交易，到期賣回金額超過原買入金額部分之『利息所得』，應依第88條規定扣繳稅款，並計入營利事業所得額課稅；該扣繳稅款得自營利事業所得稅結算申報應納稅額中減除。」且該條立法理由亦載明：營利事業從事以債（票）券及證券化商品之附條件交易，其經濟實質為「融資」行為，且依據財務會計準則第33號公報及行政院金融監督管理委員會發布之證券商財務報告編製準則、公開發行銀行財務報告編製準則，均規定附條件交易應視為融資行為入帳，爰增訂第4項明定，自99年1月1日起適用融資說（最高行政法院107年度判字第527號判決意旨參照）。是以依所得稅法第24條之1第4項規定，自99年1月1日起，營利事業以短期票券從事附條件交易，到期賣回金額超過原買入金額部分之利息所得，應計入營利事業所得額課稅，亦即，票券附條件交易自99年起採融資說，僅就到期賣回金額超過原買入金額部分之利息所得課稅，非屬買賣之交易行為。按融資說之觀點，債券附條件交易負債之資金，所負擔之資金成本（即債券附條件交易之利息支出），應就「借入資金用途面」觀察是否可明確歸屬，如無法認定，則因該借入之資金未限定用途，經綜合證券商運用後，其可能產生應稅收入及免稅收入，則該利息支出即屬無法明確歸屬之利息支出。

⑵原告所提元大證券專供債券交易使用之銀行帳戶彙整表，僅記載元大證券99年間承作債券附買回交易（RP）及附賣回交易（RS）之起作總金額及到期總金額（參見本院卷1第528頁），並無各筆附買回交易借入資金用途之相關記載，自無從證明元大證券承作債券附買回交易之利息支出，究係用於產生應稅或免稅收入。原告雖另提出元大證券於99年10月18日

及11月5日，就代號B50139及B712FD債券進行之相關交易明細、內部報表及銀行對帳單等（參見本院卷2第181至199、第251至267頁），旨欲證明其不斷承作債券附買回條件交易以支應相關買入債券交割款或附條件交易到期款項，故附條件交易之利息收入與支出為同一交易循環，利息支出可明確歸屬於應稅收入。惟依原告所述及其提出之對帳單（附本院卷2第193至199、263至267頁）所示，元大證券買進代號B50139及B712FD債券，因分別約定於99年10月18日及11月5日為交割日而應支付交易金額，故於當日就該債券進行附買回條件交易，自客戶取得資金以為支應，客戶則將資金匯入元大證券於國泰世華銀行或華南商業銀行開立之銀行專用帳戶；然觀諸上開對帳單內容，元大證券因承作該2筆債券附買回交易而取得資金同日，同一帳戶尚有多筆存入紀錄，且有不只一筆支出紀錄，各筆支出之用途為何則無記載。姑不論上述銀行帳戶既供元大證券從事債券交易使用，其因從事債券附買回交易而取得之所有資金流入該等帳戶後，即由元大證券統籌運用，前開對帳單所示現金支出中，究竟何筆支出係以元大證券於99年10月18日及11月5日承作上述2筆債券附買回交易取得之資金支付，已無從區辨；加以各該筆支出係用於產生應稅或免稅收入，並無證據可佐，自無從憑以認定原告主張：元大證券從事債券附買回交易之利息支出，可明確歸屬於應稅之債券利息收入云云，為可採信。至原告另提出元大證券於103年11月13日至17日、104年1月26日及28日進行債券交易之買賣斷明細、傳票明細及銀行對帳單（參見本院卷2第201至249頁），與元大證券99年營利事業所得稅結算申報無關，不足據為對原告本件有利之認定。故原告所提上述各項證據，既均無法證明元大證券承作債券附買回交易

之利息支出，可直接明確歸屬其買賣債券所取得之利息收入，被告核認為不可直接明確歸屬之利息支出，納入計算利息收支差額，再按購買有價證券平均動用資金占全體可運用資金比，計算調整免稅所得應分攤之利息費用，合於分攤辦法第3條第2款規定，並無原告所指違反所得稅法第24條第1項揭示之收入成本費用配合與實質課稅原則之情事。

七、綜上所述，原告主張各節，並無可採，原處分關於元大證券之各項耗竭及攤提、第99欄停徵之證券期貨交易所得分攤營業費用及利息支出之認定，並無違誤，訴願決定予以維持亦無不合。原告仍執前詞，就其不利部分訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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

中　　華　　民　　國　　109　　年　　12　　月　　10　　日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法　官　程　怡　怡

法　官　李　君　豪

法　官　鍾　啟　煒

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同

條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡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㈡所示關係之釋明	

文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　12　　月　　10　　日

書記官　李　建　德