臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@109年度訴字第

109年7月2日辯論終結

原　　告　永豐金融控股股份有限公司

代　表　人　翁文祺

訴訟代理人　袁金蘭　會計師

　　張憲瑋　律師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　許慈美

訴訟代理人　廖垂蓁

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109年2月11日台財法字第10813944590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、事實概要：

（一）原告採連結稅制，併同其子公司辦理民國100年度營利事業所得稅結算申報，列報子公司永豐金證券股份有限公司（下稱永豐金證券）「第58欄」（投資收益減除相關營業等費用及支出後淨額，下稱「第58欄」）新臺幣（下同）－8,342,047元、「第99欄」（停徵之證券期貨交易所得，下稱「第99欄」）－83,355,929元。經被告分別核定「第58欄」為353,120,809元（列報數－8,342,047元＋國內股利收入361,660,536元－應分攤利息支出35,369元－應分攤營業費用162,311元）；及第「99欄」為－196,662,0

66元（列報數－83,355,929元＋結構型商品避險部位損失1,220,414元－應分攤利息支出36,651,339元－應多分攤營業費用77,875,212元）。

（二）原告就永豐金證券「第58欄」及「第99欄」應分攤營業費用及應分攤利息支出等部分不服，經被告以108年5月14日財北國稅法一字第1080018402號重審復查決定（下稱重審復查決定），就利息支出分攤部分，將永豐金證券「第58欄」變更核定為353,122,349元（原核定353,120,809元＋應少分攤利息支出1,540元）、「第99欄」變更核定為－184,731,407元（原核定－196,662,066元＋應少分攤利息支出11,930,659元），併同追減合併結算申報課稅所得額變更核定為4,469,484,833元。

（三）但重審復查決定以：永豐金證券為綜合證券商，於申報歸屬營業費用時，於許可經營之經紀、承銷及自營部門外，另創衍生性商品（含權證）等部門，將衍生性商品等部門費用先行歸屬或依比例分攤營業費用，與所得稅法第24條第1項及營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法（下稱免稅分攤辦法）等規定未合，且原告未提示可直接歸屬之費用佐證資料，原核定將永豐金證券歸屬分攤至衍生性商品等部門營業費用，併入自營部門2次分攤至應稅及免稅業務，並無不符為由，維持原核定關於應分攤營業費用部分。原告就永豐金證券「第58欄」調增股利收入應分攤營業費用162,311元及「第99欄」關於調增應分攤營業費用77,875,212元部分仍不服，循序提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張：

（一）永豐金證券自營部門區分證券、期貨、權證3項業務部門，符合免稅分攤辦法第3條第1款「因目的事業主管機關規

範而分設部門營運且作部門損益計算者」之規定，應得採用收入比例以外之合理基礎，以分攤自營部門不可明確歸屬之營業費用；被告無任何反證，即認定除集保服務費外，其他各項費用均不能直接歸屬至自營部門應稅或免稅業務，而將之全部認定為無法明確歸屬之費用，逕依應免稅收入比例分攤，顯有違法。

（二）102年增訂之證券商管理規則第7條明訂證券商得就各項業務分設部門營運，而本件為行政救濟中之未確定案件，基於法進步性重於法安定性之考量，應得溯及適用於本件。況被告將自營業務90.60%之營業費用分攤至免稅業務下，然而永豐金證券免稅業務賺取之毛利僅為應稅業務之2倍，按被告核算之結果，免稅業務依應免稅收入比例分攤之營業費用竟與應稅業務相差近10倍，與經濟實情顯不相符。為此聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含重審復查決定）關於永豐金證券第58欄及第99欄停徵證券交易所得分攤之營業費用分別調增162,311元及77,875,212元之部分。

三、被告則以：

（一）永豐金證券屬綜合證券商，即應依免稅分攤辦法計算免稅收入應分攤之營業費用。而本件為100年度稅捐核課案件，並無適用102年增訂證券商管理規則之餘地，永豐金證券自行創設衍生性商品等部門並無法律依據，直接歸屬其所創設部門之費用即難謂符合免稅分攤辦法之直接合理明確歸屬性質。況原告並未提供各部門應免稅收入明細及費用歸屬分攤之明確依據，其自行劃分歸屬之結果不足採信。

（二）依據原告自行劃分結果，自營免稅業務分攤之營業費用為

整體自營業務之48.89%，惟自營免稅毛利卻占整體自營業務毛利之67.04%，顯有免稅收入相關成本費用歸由應稅項目吸收之嫌，與所得稅法第24條及免稅分攤辦法之立法目的即有相悖；依被告核定結果，永豐金證券自營免稅業務分攤費用占永豐金證券整體費用5.69%，與自營免稅業務毛利占整體毛利之比例8.88%相較，被告核算之方法更貼近經濟實質等語。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院判斷如下：

（一）按營利事業所得稅係按營利事業年度盈餘計徵，稅捐客體為營業收入與非營業收入，減去對應的成本、費用及損失（所得稅法第24條），按權責發生制（所得稅法第22條）計算之財務會計盈餘。但因所得稅法令對特殊項目的認定與納入或排除稅基，有別於一般公認會計原則，必須以經特別規定調整後之所得淨額，計算應納稅額。

（二）財務會計盈餘之計算，目的在揭露營利事業經營狀態（營業所得），並無免稅所得與應稅所得之概念，一般會計原則也就對源自同一投入成本、費用之免稅及應稅收入，其成本、費用應如何分攤，並無規定。行為時所得稅法第4條之1及第4條之2規定，將證券及期貨交易所得排除於所得稅基外，相關成本費用本不得歸由其他應稅之收入項下減除，茲以正確計算應稅之所得，並防止免稅收入之成本費用歸由應稅收入吸收，有失平等原則。此於成本費用可直接合理明確歸屬於應稅收入、免稅收入者，當然適用一般會計原則，各於其項下減除；惟如免稅及應稅收入源自同一投入成本、費用，難以區隔時，應如何為成本費用之分攤，一般會計原則即有所窮，稅法有另為規定之必要。

（三）承此，財政部就證券商有應稅及免稅之收入者，先以財政

部83年2月8日台財稅第000000000號函（下稱財政部83年2月8日函釋，此函釋業經102年版所得稅法令彙編以免稅分攤辦法已明訂為由，予以免列）釋示，無可合理明確歸屬之成本費用，得採以收入比例為計算基準而為分攤，以作為一般會計收入與成本費用配合原則之補充，此經司法院釋字第493號解釋認係合憲在案。惟證券交易活動，其所需投入費用不高但收入金額龐大，與一般營業活動須投入費用甚高，但收入較小不同。綜合證券商同時經營經紀、承銷、自營等業務，未可明確歸屬之成本及費用之分攤，全數採「收入比例法」，於綜合證券商不利。是財政部另以85年8月9日台財稅第000000000號函（下稱財政部85年8月9日函釋，此函釋業經102年版所得稅法令彙編以免稅分攤辦法已明訂為由，予以免列）就財政部83年2月8日函釋為補充，針對證券交易商業務性質，就無可明確直接歸屬成本費用部分，增列以部門薪資、員工人數或辦公室使用面積等作為合理歸屬之分攤基礎。嗣經行為時所得稅法第24條第1項授權，財政部於96年4月26日訂定發布之免稅分攤辦法第3條第1款：「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：(一)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1款第1目前段規定營利事業依目的事業主管機關規範而分設部門營運，且依此部門別損益計算者，其無可明確歸屬於各該部門之營業費用分攤，究竟應按部門營業收入、薪資、員工人數或辦公室使用面積等作為基準，賦予該營利事業選擇權，均認可為合理分攤，得為應納稅額之計算標準。而第1款第1目後段則就已依該目前段歸屬於各該部門之營業費用，該部門如仍有應稅及免稅所得者，則循經司法院解釋認定合憲之財政部83年2月8日函釋，採收入比例法分攤計算之。核上開規定乃所得稅法授權制定之法規命令，其意旨在於收入與成本費用配合原則之具體化，補充一般會計原則，並未逾越授權範圍，無違憲之虞，具有稅法規範效力，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，稽徵機關仍必須以經上開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。

（四）綜合證券商，依證券交易法第15條及第16條規定，係指營業內容同時包含有價證券之承銷、自營（即有價證券之自行買賣）及經紀（即有價證券買賣之行紀、居間、代理）等部分，而行為時證券商財務報告編制準則第3條復明訂：「證券商依證券交易法第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。……」故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、自營及經紀三類至明；則依前述免稅分攤辦法第3條第1款所示，綜合證券商必須係依上開規範而分設承銷、自營及經紀部門營運，且依部門製作損益計算者，則關於無法個別歸屬承銷、自營或經紀等部門之營業費用（如管理上開部門之費用），綜合證券商得選擇依各該部門之營業收入、薪資、員工人數或辦公室使用面積等作為基準，而為分攤。各該部門（如自營部門）內如仍有應稅及免稅所得者，則採收入比例法分攤計算之。

（五）原告子公司永豐金證券於100年度營利事業所得稅申報歸屬營業費用時，將營運業務區分為經紀、承銷、自營免稅（證券、期貨）及自營應稅（權證、其他應稅項目），自行創設衍生性商品（含權證）部門，將該部門費用先行歸屬或依比例分攤營業費用，經原處分（含重審復查決定）調整將永豐金證券歸屬分攤至衍生性商品等部門營業費用，併入自營部門2次分攤至應稅及免稅業務，以計算應納所得稅額乙節，為兩造所不爭執，並有原告連結稅制營利事業所得稅結算申報書、被告就永豐金證券100年度營利事業所得稅結算申報核定清單及通知書、被告就永豐金證券100年度營利事業所得稅結算申報核定通知書調整法令及依據說明書、重審復查決定等件為憑，自堪採為本件裁判基礎。兩造就原告所申報之收入及營業費用金額亦無爭執，所爭執者無非永豐金證券於營利事業所得稅申報時，得否另創衍生性商品部門，而以該部門收入全屬於「自營應稅收入」，將該部門費用先行歸屬或依比例分攤營業費用，據以計算所得稅？經查：

1.永豐金證券係依證券交易法第44條規定，經許可經營同法第15條第1款至第3款3種證券業務之綜合證券商，其經紀、承銷及自營等各部門之組織架構及業務均甚為明確，各該部門因經營部門業務所發生之相關費用，自應個別歸屬於各該部門收支損益項下核實認列，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，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。是若可個別歸屬承銷、自營或經紀等部門之營業費用，或雖無法個別歸屬但已依免稅分攤辦法規定而分攤至承銷、自營或經紀等部門之營業費用，若其部門之營業收入又有應稅及免稅之別者，則本於收入與成本費用配合原則，此時該部門之營業費用自仍有再予分攤之必要。

2.永豐金證券於無法律依據下，於100年度稅務報表將營運業務區分為經紀、承銷、自營免稅（證券、期貨）及自營應稅（權證、其他應稅項目），自行創設衍生性商品（權證）部門，而以該部門收入屬於「自營應稅收入」，將該部門費用先行歸屬或依比例分攤營業費用。此於未區分免稅收入與應稅收入之財務會計上，或有其合理性，然而，永豐金證券發行認購權證業務，除取得應稅之權利金收入外，同時產生避險標的之處分損益、買賣自行發行之認購權證交易損益及權證履約損益等損益，除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損益，始有所得稅法第24條之2規定之適用外，餘仍有同法第4條之1免稅規定適用。因此，權證部門將會產生應稅收入及免稅收入，但永豐金證券逕將衍生性商品（權證）部門之營業費用全部歸屬應稅收入，即免稅收入

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，並不符所得稅法第24條規定之收入與成本費用配合原則。

3.從而，永豐金證券所營衍生性商品（權證）業務，既屬自營業務，於稅務會計上，即應將營業費用歸屬於自營部門項下。被告因此將永豐金證券自設之衍生性商品（權證）部門之營業費用，併入自營部門，又因該部門包含應稅收入及免稅收入，再按應、免稅收入比二次分攤至應稅及免稅業務，以此調增永豐金證券第58欄及第99欄停徵證券交易所得應分攤之營業費用分別為162,311元及77,875,212元，揆諸免稅分攤辦法第3條第1款規定，並無不合。

4.原告主張創設衍生性商品（權證）部門，乃使各部門收入成本費用可直接明確歸屬之方式，合於免稅分攤辦法第3條第1款規定，此徵諸102年增設之證券商管理規則第7條第2項規定：「前項每一業務種類得依其業務性質分設部門營運。」即明云云。然而，原告衍生性商品（權證）部門收入，包括應稅及免稅，已如前述，將歸屬該等部門之費用，未予區分應稅收入及免稅收入，逕全數列為應稅項目下減除，即難謂符合直接合理明確歸屬性質。至於證券商管理規則第7條第2項係102年12月30日始增訂發布，於本件100年度營利事業所得稅申報事件，原無適用餘地，且參考本條之修正理由明載：「證券商之業務種類分為經紀、自營、承銷等3種業務，為符合現行證券商組織架構及實務　運作需要，於各業務種類下有分別設立部門營運（如債券部、股務代理部、金融商品交易部、財富管理部等）之必要，爰增列第2項規定。」等語，即知上述規定所稱「依其業務性質分設部門營運」，係指在經紀、自營

、承銷等3種業務種類下再分設部門營運，而非於該3部門外，另創新部門。故本件自無從如原告之主張，因證券商管理規則第7條第2項規定而得為有利於原告之認定。

五、綜上，原告主張各節，並無可採，本件重審復查決定關於永豐金證券第58欄及第99欄停徵證券交易所得分攤之營業費用部分，並無違誤，訴願決定遞予維持亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、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　　7　　月　　30　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　程怡怡

法　官　楊得君

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

（續上頁）

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　　7　　月　　30　　日

書記官　李芸宜