臺北高等行政法院判決

109年度訴字第85號

109年11月19日辯論終結

原　　告　復盛股份有限公司

代　表　人　李亮箴（董事長）

訴訟代理人　陳志愷　會計師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　宋秀玲（局長）住同上

訴訟代理人　李惠蓉

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12月4日台財法字第10813942510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：被告代表人原為許慈美，於訴訟進行中變更為宋秀玲，茲由其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第203頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：原告原名勇德國際股份有限公司（下稱勇德公司），於民國97年1月1日與復盛股份有限公司（下稱原復盛公司）合併，並更名為復盛股份有限公司（即原告）。原告105年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提新臺幣（下同）283,750,863元，其中268,541,025元係無形資產商譽之攤銷數。經被告初查，以原復盛公司僅調整股權架構，自始未消滅，合併應以帳面價值入帳等由，否准其認列，剔除商譽攤銷數，核定各項耗竭及攤提15,209,838元（283,

750,863元－268,541,025元），併同其餘調整，應補稅額44,914,087元。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願仍遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

（一）行為時企業併購法第42條第1項除第1款有以不合交易常規之安排外，並包括第2款有藉由股權收購、財產轉移等虛偽安排以規避或減少納稅義務情形，則被告對此未執行所定應報經賦稅主管機關核准之應有法定程序，即以本件企業合併係屬組織調整而予限制其在行為時企業併購法第35條規定之適用，顯有違租稅法律主義及正當法律程序而屬違法處分：

1.企業併購法第42條第1項之適用範圍，除第1款「有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者」屬交易金額多寡之「量」的調整外，另包括第2款「有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者」屬法律形式與經濟實質不符而按經濟實質之「質」的調整。兩者法律上之事物本質並不相同，前者涉及交易一方之收入金額與相對另一方之費損金額之同額調增或調減，亦即所得金額於交易兩造之同額調增及調減，故其進行調整之方式為按交易常規（屬量的調整），結果當然發生所得歸屬主體之調整。後者則著重在將導致規避或減少納稅義務之股權收購，或財產移轉等虛偽安排交易予以回復原狀，以課徵未為此項安排之原始應有稅負，故其進行調整之方式為依查得資料（屬質的調整），並不涉及應如何歸屬之既存收入及費損等所得標的，當未有以需發生所得歸屬主體之調整為要件，惟兩者於適用上均需執行報經賦稅主管機關（即財政部）核准之程序。由

於企業併購法第42條第1項第2款為該法所定之併購交易於適用實質課稅原則之特別規定，故依租稅法律主義及特別法優先普通法適用之原則，當不能假借實質課稅原則之普通規定而任予棄置不用。

2.據此，被告若要以原復盛公司經營股東有藉繼續擁有控制能力之重新調整股權架構安排，由原告併購其所認定實質上未消滅之原復盛公司，以不當規避或減少納稅義務之事由，否准系爭商譽之認列及攤折數，由於此一處置涉及股權收購交易屬虛偽安排認定下，原復盛公司經營股東投資對象為原復盛公司，並非原告之投資股權予以回復原狀之調整，係屬行為時企業併購法第42條第1項第2款所規定之範圍，故必需依該法條規定執行報經財政部核准之程序。惟被告未於含復查決定之原處分階段及訴願程序終結前完成或補正其應踐行之法定程序以記明其必須記明之理由，即予限制原告併購交易於行為時企業併購法第35條規定之適用，其程序實有重大明顯之瑕疵，並已無法補正，故被告所為之本件課稅處分，有違租稅法律主義及正當法律程序而屬違法處分。

3.姑不論本件原復盛公司經營股東於併購後對原告不具有控制能力，原復盛公司已因原告對其併購取得控制能力而消滅之有併購經濟實質之事實，與最高行政法院107年度3月份第1次庭長法官聯席會議決議之事實背景不同，是以本件應無上開決議之適用。

（二）被告未就新投資方橡樹公司加入後，原經營股東對原告已不具控制能力，而涉及併購取得控制能力之重要事證有所探究，致未能正確適用財務會計準則公報第25號公報（下稱第25號公報）第2段所規定取得控制能力應適用公平價

值之購買法會計處理，仍會有商譽產生之客觀存在事實，亦有違誤：

1.企業併購在會計處理上應採用公平價值法（即購買法）而會有商譽價值之產生，依據第25號公報第2段「本公報之適用範圍，包括一公司『取得一家或多家公司之控制能力』，或『一新成立之公司』同時取得多家公司之控制能力等情況。」之規定，係適用於收購公司取得他公司「控制能力」之情形，至收購公司是否為既有營運公司或新成立之公司均在所不問。故倘被收購公司具控制能力之原經營股東，於收購公司不具有控制能力而形成二公司為不具有控制能力之非聯屬公司關係，則被收購公司（即本件之原復盛公司）將因該非聯屬之收購公司（即本件之原告）對其併購取得控制能力而消滅，收購公司對此有併購經濟實質而非單純重新調整股權架構之交易，自應適用購買法會計處理，而會有商譽價值之產生。

2.而所稱「控制能力」，依據財務會計準則公報第7號「合併財務報表」（下稱第7號公報）第3段第2項，係指「為期能從一經濟活動中獲益，而具有對其他個體財務、營運及人事方針加以『主導』及『監管』之能力。」，而由同公報第16段「（第1項）投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份超過百分之五十者，即對被投資公司有控制能力，但有證據顯示其持股未具有控制能力者，不在此限。（第2項）投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份雖未超過百分之五十，但若有下列情況之一者，仍視為對被投資公司有控制能力：……⑵依法令或契約約定，可操控公司之財務、營運及人事方針。⑶有權任免董事會（或約當組織）超過半數之主要成員，且公司

之控制權操控於該董事會（或約當組織）。⑷有權主導董事會（或約當組織）超過半數之投票權，且公司之控制操控於該董事會（或約當組織）。……」條文第1項及第2項，就持有股權比例過半與否於認定是否具有控制能力之相同事物本質，所為之原則性構成要件與經濟觀察法下例外性以但書予以排除適用之規範可知，其第1項關於投資公司持有被投資公司超過半數有表決權之股份，並非是否具有「控制能力」判斷之唯一準據，如可提出但書所規定「有證據顯示其持股未具有控制能力」之反證證明時，仍應推翻持有股權比例過半之外觀形式上具控制能力之認定；而對此持有股權比例「過半」但不具控制能力之反證證明提出，依據第2項但書所列舉：⑴與其他投資人之約定、⑵依法令或契約約定、⑶任免董事會成員之權限、⑷主導董事會投票權之權限等持有股權比例「未過半」，但具有控制能力之可操控公司財務、營運及人事方針等相關證據類型，另可列載對公司不具可操控性之相反情形內容，該等證據當為第1項但書持有股權比例過半但不具控制能力所例示證據之構成範圍。若未如此，第7號公報第16段第1項但書規定將永無適用之餘地，此與第2項但書適用之不對稱，將造成持有股權比例過半之認定具有控制能力，與持有股權比例未過半但例外認定具有控制能力之結果產生扞格現象，難謂合於論理法則及經驗法則。

3. 另觀諸財務會計準則公報第31號「合資投資之會計處理準則」（下稱第31號公報）第5段「契約協定規範合資控制者之『聯合控制』，以防止任何一合資控制者單獨控制整個經濟活動。因此在契約協定中規範必須經由全體合資控制者同意之事項（特別是涉及合資目的之相關決策），以

及必須經由大部分合資控制者同意之事項。」及會計研究發展基金會針對參與之二方投資公司因合資契約之簽訂，於所投資事業董事會擔任之董事席次各占半數並未過半，而形成前述所謂防止任一合資控制者單獨控制整個經濟活動之「聯合控制」，所發布之97年1月3日（97）基秘字第005號函（下稱會研會005號函）：「A公司對C公司之投資若屬採『聯合控制』個體形式之合資投資，則非屬財務會計準則公報第7號『合併財務報表』之母子公司控制關係」之規定，顯見與合資投資之他方約定於所投資事業董事會擔任之董事席次各占半數而未過半之投資公司，與前述被投資公司為不具有第7號公報第16段第1項前段所規範持有股權比例過半情況下之控制關係，該涉及公司決策權行使之董事會成員擔任情形及其根據之契約約定，當為同條文但書所規定「有證據顯示其持股未具有控制能力」之反證證明。由於財務會計準則公報亦屬稅務行政之法源，故前述第25號公報、第7號公報、第31號公報及其解釋之相關規範，自為本件所應適用之法規。

4. 再者，針對參與之二方投資公司其中一方持有股權比例略超過50%，另一方略低於50%，而非屬各占半數，亦屬無單獨控制能力之「聯合控制」之「合資控制者」所發布之99年12月31日（99）基秘字第371號函（下稱會研會371號函）關於「A公司與B公司分別以51%及49%出資設立C公司，依A公司與B公司簽訂之合資契約，雙方對C公司均無控制能力，A公司與B公司係C公司之『合資控制者』」之案例背景，顯見持有所投資事業股權比例過半之合資投資之一方投資人，在與合資投資之他方投資人透過契約協定規範，於該被投資事業董事會擔任之董事席次各占半數而未過

半，以「防止任何一合資控制者單獨控制整個經濟活動」之「聯合控制」情形下，該持有股權比例過半之合資投資之一方投資人仍有第31號公報規定之適用，對被投資公司並不具有第7號公報「合併財務報表」第3段第(2)款「控制能力：係指為期能從一經濟活動中獲益，而具有對其他個體財務、營運及人事方針加以主導及監管之能力。」所定之控制能力，此實為第7號公報第16段第1項關於有證據顯示持有股權比例過半，但為不具有控制能力情形之「但書」制定之主要緣由所在。

（三）原復盛公司為一股票上市公司，其經營股東原持有該公司46.8%之股權，雖未超過半數，然因其他投資人難以凝聚超過該股權比例之表決權與之抗衡，故依第7號公報第16段第2項但書規定，具有對原復盛公司之控制能力。而在有意參與公司經營之新投資方橡樹公司加入後，原復盛公司經營股東雖間接持有原告51.8%股權，惟其餘48.2%股權則全數由能影響公司重大議決事項之該新投資方橡樹公司所持有，致原復盛公司經營股東縱使為合併後之公司所留用，亦已因公司股東結構及董監事結構所產生之結構性變化，而依第7號公報第16段第1項但書及第31號公報第5段之規定，不再具有對原告之控制能力：

1. 就對原告100%控股之境外公司，指派代表擔任原告董事等經營決策之形成而言：原告股權係由境外控股公司100%持有，原復盛公司經營股東及橡樹公司則透過該公司間接持有原告，並非直接個別持有原告，故有關原告之股東會職權，依據公司法第128條之1規定，係由董事會行使，並非間接持有股權比例過半之原復盛公司經營股東所能掌控，並且原告董事人數及如何產生之重大事項，屬境外控股公

司之決策範疇。而在原復盛公司經營股東與橡樹公司所簽訂股東協議書第5.2條第(b)款項次(i)「針對該（即原告之境外控股公司）董事會與Newco（即原告）董事會之人選，自First Euro（即原復盛公司經營股東之控股公司）選出2人，自每位Oaktree（即橡樹公司）股東中選出1人。」（按：橡樹公司之控股公司計2家，故其所派代表擔任之董事亦為2人，與原復盛公司經營股東所派代表擔任之董事各占半數）；及項次(ii)「針對該公司（即原告之境外控股公司）及其直接或間接子公司的董事會，或其他類似的管理組織，安排相同比例（即各占半數之比例）的轉換董事及Oaktree董事。」（按：此約定將使原告及其境外控股公司與子公司董事會不論成員人數設置之多寡，皆會由原復盛公司經營股東及橡樹公司各占半數席次）等契約約定下，由原告之境外控股公司法人證明文件所顯示該公司係設置2 名執行董事，並由原復盛公司經營股東與橡樹公司各占1席，以及其於西元2007年所制定公司章程第10.2條有關該公司任何董事會決議需經全體董事無異議之情況下方能通過之情形，可明原告董事會亦係設置偶數董事人數及原復盛公司經營股東僅能占有半數而未過半，致其對原告之影響力已受橡樹公司牽制而不具主導性之事實。

2.就原告之董事會運作而言：雖原告董事長及經理人為原復盛公司經營股東擔任，惟依股東協議書第5.2條第(e)款，項次(i) 載明公司的管理事務由董事會承擔最終責任、項次(ii)載明公司重大營運事項，包括第5.3條第(h)款關於股東協議書附錄3所列事項（即股權或債務融資、庫藏股及股利政策等「財務方針」，併購、營運計畫及預算訂定、

業務調整及跨足全新領域與各項規章制度等「營運方針」，以及高階管理人員聘用與員工激勵計劃等「人事方針」等）需由董事會決議，且未經董事會批准，任何股東或高級職員均不得作出決定。項次(iii)載明執行長（即經理人）隸屬於董事會之下並依董事會決議而管理公司事務，及第(f)款「董事會主席：……主席不具有決定票（casting vote）。」等內容，仍無法動搖持有原告股權比例過半之原復盛公司經營股東，在股東協議書之訂立下，已因無權任免原告董事會超過半數之成員，或主導董事會超過半數之投票權，而不具有對原告財務、營運及人事方針等經濟活動加以主導及監管之「控制能力」之事實。

3. 就橡樹公司擁有股份之強賣權及原復盛公司經營股東相關權利遭受限制之情形而言：橡樹公司除能牽制原復盛公司經營股東，使其無法主導對原告之經營決策而不具有控制能力外，並如同持有多數股權之股東（Majority shareholder）般擁有於未經原復盛公司經營股東同意下，能與第三人協議以相同價格出售其持股而行使股份之「強賣權」（詳股東協議書第8.2條），使原復盛公司經營股東將被迫出賣其持股而有退出經營之虞。實際上，由103年11月19日華爾街日報報導可知，橡樹公司已聘請瑞士聯合銀行（UBS AG）協助其出售持股並企圖啟動此一「強賣權」，致使原復盛公司經營股東為避免面臨被迫出賣持股而需退出經營之困境，不得不聘請律師後續就橡樹公司出售持股程序召開協商會議以進行防禦，加以股東協議書第3.6條「未經Oaktree股東事先同意，First Euro不得將任何股份轉讓給該集團的直接競爭者」，及第7.1條「每位轉換股東（即原復盛公司經營股東）謹此作出同意……，未經

Oaktree股東事先書面同意，本身不得並應促使其子公司不得直接或間接投入、從事或參與任何與該集團相競爭，或合理預期會與該集團競爭之業務。」關於原復盛公司經營股東股份自由轉讓及營業自由之權利均受橡樹公司牽制等約定，均顯原復盛公司經營股東於本案合併交易已未具有控制能力之事實。又關於附強賣權之合資協議，其目的在於更全面並有效延續一方股東具有使其他股東無法單獨控制公司之權能，實務上僅見於重大併購交易，並未見於一般股權買賣交易，故與「投資人保障」實不相涉。

（四）從而，原復盛公司經營股東持有股權比例雖過半，但因在股東協議書之訂立下於原告及關聯公司董事會占有之董事席次皆僅能為半數並未過半，而不具有對原告控制能力，亦即第7號公報第16段第1項但書之反證證明，由於原復盛公司經營股東對原復盛公司具有控制能力，對原告則不具有控制能力，致原告與原復盛公司為不具有控制能力之非聯屬公司關係，使原復盛公司因非聯屬之原告對其併購取得控制能力而消滅，此依據第25號公報第2段之規定適用購買法之會計處理，將其股權及合併支付現金之收購成本超過所取得各項可辨認淨資產公平價值之差額認列為商譽，於法自屬有據。又此部分之無形資產價值係源自原告併購原復盛公司之收購成本，與是否需帳列原復盛公司財務報表之情形並不相涉。

（五）本件訴願決定未究明原告經營權掌控在董事會、董事長對董事會不具有決定票、執行長需依董事會決議管理公司事務，及原復盛公司經營股東於原告及關聯公司董事會占有之董事席次皆未能過半之完整股東協議書內容，致未能依所應適用之第7號公報與第31號公報規範之「控制能力」

，及第25號公報規範之「購買法」會計處理適用而會有商譽因購買價格產生等核心問題，為正確認事用法之判斷，並誤解強賣權之實務運作與功能，及混淆商譽價值產生之商業上及法律上緣由而有不當之聯結，使本件最終仍係以持有股權比例過半作為認定原復盛公司經營股東具有對原告控制能力，而無會有商譽產生之購買法會計處理適用之依據，有不適用法規、適用不當、違背法令認定事實與遺漏事實及違反論理法則與經驗法則之違法等語。

（六）聲明：訴願決定及原處分（即本件復查決定）均撤銷。

四、被告則以：

（一）原告於96年5月4日成立，資本額1,000,000元，唯一股東為荷蘭商Cooperatieve Valiant APO Global U.A.（下稱荷商公司），於同年月8日經臺北市政府核准設立登記，並於同日經董事會議決通過增資22,400,000,000元，經經濟部投資審議委員會以96年7月20日經審一字第09600157670號函准予該增資　嗣於96年7月24日修正為21,875,482,460元暨用以公開收購原復盛公司股權，該函說明三載明：「另復盛股份有限公司董事長李後藤等33人同意將其持有復盛股份有限公司股權共321,637,759股賣給勇德國際股份有限公司，並將收購價款其中約美金3.5億元之額度內，委由其中一法人股東聯盛投資股份有限公司代表，於申請人匯入投資款結售新台幣當日與外匯指定銀行簽訂預購遠期外匯合約，再匯出投資薩摩亞商HIGH ASIA　HOLDINGS LIMITED（以下簡稱薩摩亞控股公司）……」。又依96年6月4日之原復盛公司主要股東股權轉換投資計畫暨本投資計畫資金流程說明，原復盛公司主要股東將透過薩摩亞控股公司轉投資英屬維京群島公司First Euro Limited

（下稱BVI控股公司），再由BVI控股公司轉投資英屬蓋曼群島商Valiant APO Holdings Ltd.（下稱蓋曼控股公司），取得蓋曼控股公司約51.8%之股份。再者，96年5月外國人增加投資申請書所附投資計畫說明可知，原告之唯一股東荷商公司係橡樹公司及蓋曼控股公司所共同設立之控股公司。

（二）原告收購原復盛公司股權資金中約113億元，係由原復盛公司經營團隊透過輾轉於國外成立多層次母子孫公司方式匯款至荷商公司，其經營團隊透過前述轉投資架構，由原持有46.8%股權轉變為間接持有原告51.8%股權，而原告另48.2%股權為橡樹公司間接持有。另依勇德公司創業期間財務報表附註記載，於96年5月8日設立，截至96年12月31日，公司之主要營業活動尚未開始、員工人數0人，其創業期間主要致力於財務規劃、資金籌措等活動。又依原復盛公司於經濟部商業司登記之20項所營事業，均見原告之登記公司營業項目，有原復盛公司合併解散前之變更登記表及97年2月29日原告公司變更登記表可稽。復依原告96年5月9日公開收購說明書所載，被收購公司經營團隊將被留用。綜情以觀，本件僅為原復盛公司移轉其全部資產及負債予該公司新設立之公司（即原告），其合併應認為組織調整與重組，換言之，雖法律形式被收購之消滅公司為原復盛公司，惟以經濟實質而言，原復盛公司只是重新調整股權架構，自始未消滅。又按行為時企業併購法第35條固規定：「公司進行併購而產生之商譽，得於15年內平均攤銷。」允許公司在企業併購中對於被併購公司所作的溢價支付，由併購公司在申報營利事業所得稅時列為商譽進行逐年攤銷，並規範其攤銷之年限。惟該規定非謂公司進

行併購一定會產生商譽，此觀諸該條立法理由：「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……」甚明。是如形式上雖符合企業併購法第4條第4款之收購行為，惟實質上僅屬股權結構之調整或重組，被收購公司縱使原有內部商譽，然因非企業所得控制之可辨認資產，且其成本無法可靠衡量，自不能為移轉而由收購公司認列，有37號公報第48段及第80段可資參照。是原告主張應有企業併購法第35條規定之適用乙節，容有誤解。

（三）本件合併後原復盛公司經營團隊持有原告51.8%股權，另48.2%股權為橡樹公司持有，且原經營團隊所持有51.8%股份有獨立之投票權與處分權（見公開收購說明書柒、二、⑵(c)點），合併後原經營團隊被留用，執行長將直接向董事會報告，並依董事會決議管理公司之事務（見公開收購說明書柒、二、⑴(A)(d)點）。又原告董事監察人席次合計6席，董事4席中2席包括董事長李後藤及董事李亮箴屬原經營團隊，監察人2席中1席（黃薰慧）為原經營團隊，另經理人係原經營團隊李亮箴擔任，有經濟部商業司97年2月29日原告變更登記表可稽。另契約中有關強賣權之約定，意在保障投資人，使投資人於一定條件下，得行使強賣權，於其將股份售予第3人時，併要求原股東一併出賣股份，與公司一般財務營運及人事決定有別，尚難僅因契約中有強賣權之約定，即謂原經營股東持股縱超過50%對公司仍屬無控制能力。且經營者以追求公司利潤及永續發展為目標，然橡樹公司卻在最初契約中即約定上述售股機制，顯見橡樹公司原意即在出售股票獲利，而非參與原告公司之經營。復依前述說明，合併後原復盛公司經營團

隊被留用，執行長將直接向董事長報告，並依董事會決議管理公司事務，尚難認原復盛公司股東持股雖過半但其持股無控制能力。原告以原經營股東無權任免董事會過半成員，無權主導董事會超過半數投票權，董監席次未超過半數，橡樹公司可行使強賣權等情，主張原經營股東對原告已不具控制能力，本件併購案應適用25號公報所定公平價值之購買法會計處理，洵不足採。至原告主張依會研會005號函規定，顯見與合資投資之他方約定於所投資事業董事會擔任之董事席次各占半數而未過半之投資公司，與被投資公司為不具有7號公報第16段第1項前段所規範持有股權比例過半情況下之控制關係，該涉及公司決策權行使之董事會成員擔任情形及其根據之契約約定，當為同條文但書所規定「有證據顯示其持股未具有控制能力」乙節。本件原經營股東持有原告51.8%之股權，而橡樹公司持有原告48.2%之股權，與前揭會研會005號函釋「A公司與B公司分別持有C公司50%之股權，A公司與B公司各可指派C公司4席董事……」個案事實尚有不同，無援引適用之餘地，所訴核無足採。另原告援引之會研會371號函，係強調關係人認定方面之疑義所設案例之背景，與本件有無控制能力之認定並不相同，是以該函文應無法於本件適用。

（四）原告雖形式上吸收合併原復盛公司，然經濟實質上僅係股東架構之轉換，故依經濟實質認原復盛公司並未消滅，內部產生之商譽不得認列為資產，在此並未涉及商譽的法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人歧異而須為所得主體之調整，自非屬行為時企業併購法第42條第1項第2款規範之範疇，此有最高行政法院107年3月份第1次庭長法官聯席會議決議見解可資參照。

（五）原告雖提出原經營股東與橡樹公司於97年3月31日簽訂之股東協議書全文，然該協議書於原告相同案情之各年度案件訴訟程序最後事實審言詞辯論終結前即已存在，並經原告於各年度案件訴訟中援引其中8.2條有關強賣權之條款，為對己有利之主張，故非新訴訟資料。況原告此次執以主張原經營股東對原告不具控制能力之該協議書5.2條有關董事會條款之(b)款(i)(ii)項，係約定原復盛公司經營股東與橡樹公司各占原告半數董事席次，原告之境外控股公司及其直接、間接子公司的董事會或其他類似管理組織，亦以相同比例安排轉換董事；同條(f)款約定董事之罷免與替換，董事會主席不具決定票；同條(e)款(iii)項則約定執行長應直接隸屬於董事會之下，並應依據董事決議而管理該集團之事務，依上開約款觀之，橡樹公司並無法在未得原經營股東同意之情況下，單方面決定原告公司之人事、財務、營運等事項，故其充其量僅屬經營監督者之角色，是上述協議書約款，自不足以認定原經營股東持股超過50%但對原告不具控制能力。

（六）綜上，原告吸收合併原復盛公司，因原復盛公司在經濟實質上並未消滅，原告應依其所吸收合併之原復盛公司財務報表帳列相關科目之帳面金額為入帳基礎，復依原復盛公司96年資產負債表及會計師查核簽證報告記載，該公司於被收購前，帳上並無列示商譽之無形資產，稅上自無計算攤折之可能。從而，被告否准原告105年度列報各項耗竭及攤提268,541,025元，核定各項耗竭及攤提15,209,838元，並無不合等語，資為抗辯。

（七）聲明：駁回原告之訴。

五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩

造所不爭執，並有105年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（見原處分卷第1592頁）、核定稅額繳款書（見同上卷第1590頁）、復查決定（見同上卷第1964至1969頁、訴願可閱卷第18至23頁）、訴願決定（見本院卷第45至52頁）附卷可稽，洵堪認定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：被告對原告105年度營利事業所得稅結算申報，列報之併購原復盛公司進行評價產生之無形資產商譽攤銷數268,541,025元，核定予以剔除，有無違誤？

六、本院之判斷：

（一）按稅捐稽徵法第12條之1第1項定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」次按行為時所得稅法第24條第1項前段規定：「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。」第60條第1項規定：「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。」行為時營利事業所得稅查核準則第2條第1項及第2項前段規定：「（第1項）營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法、所得基本稅額條例及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令規定辦理。（第2項）營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、財務會計準則公報、……等據實記載，產生其財務報表。」第96條第3款第3、4目規定：「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：……(四)商譽最低為5年。」再按104年7月8日修正前（下稱行為時）企業併購法第35條固規定：「公司進行併購而產生之商譽，得於15

年內平均攤銷。」允許公司在企業併購中對於被併購公司所作的溢價支付，由併購公司在申報營利事業所得稅時列為商譽進行逐年攤銷，並規範其攤銷之年限。惟該規定非謂公司進行併購一定會產生商譽，此觀諸該條立法理由：「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……」甚明。是如形式上雖符合企業併購法第4條第4款之收購行為，惟實質上僅屬股權結構之調整或重組，企業未能因該併購而提升經營效率或產生任何綜效，則該企業併購自無商譽之產生，亦無行為時企業併購法第35條攤銷商譽成本規定之適用。又按「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。……」復經最高行政法院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議在案。可知，商譽為企業於事業合併中所取得而無法個別辨認並單獨認列之具未來經濟效益之資產。再按財務會計準則公報（下稱財會公報）第37號第48段及第80段分別規定：「……內部產生之商譽因非屬企業所能控制之可辨認資源（無法與其他資產分離，或非因合約或其他法定權利而產生），且其成本無法可靠衡量，故不宜認列為資產。」「內部產生之商譽不得認列為資產。」是企業內部產生之商譽，因非屬企業所能控制之可辨認資產，且其成本無法可靠衡量，不得認列為資產，即不生商譽之無形資產及其攤銷問題。

（二）次按訴訟經法院實體審理後所為之確定判決，當事人對於判決內容所確定之判斷，其後不得再就同一法律關係更行起訴或於他訴訟上，為與確定判決內容相反之主張，此即

所謂判決之實質上確定力（既判力），而此僅存在於經裁判之法律關係，至判決理由中所判斷之其他爭點，則非既判力之效力所及；惟法院於確定判決理由中，就訴訟標的以外當事人所主張之重要爭點，本於當事人辯論之結果已為判斷時，除有顯然違背法令，或當事人已提出新訴訟資料足以推翻原判斷之情形外，於同一當事人就與該重要爭點有關所提起之他訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相反之判斷，以符訴訟法上之誠信原則，此即學理上所謂之「爭點效」。亦即雖仍允許當事人在訴訟中對已有「爭點效」之爭點為新訴訟資料之提出，惟必須足以推翻原判斷，否則，即有爭點效之適用，當事人不得再為相反之主張，法院亦不得作相反之判斷。

（三）經查，原告原名為勇德公司，96年間透過公開收購及現金合併方式，併購原復盛公司，於96年8月31日簽訂合併契約，以97年1月1日為合併基準日，原告為存續公司，並於97年2月間更名為「復盛股份有限公司」。原告105年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提283,750,863元，其中268,541,025元係併購原復盛公司進行評價產生之商譽攤銷數268,541,025元，固據原告提出公司變更登記表（原處分卷第1945至1952頁）、華淵鑑價股份有限公司出具之原告購買價格分攤報告（原處分卷第1892至1925頁）及原告營利事業所得稅查核簽證申報查核報告書（原處分卷第159頁）等件為證。惟查，勇德公司收購原復盛公司股權之資金來源及相關公司間關係架構，分述如下：

1.勇德公司係於96年5月8日申經臺北市政府核准設立，為荷商公司100%持股之子公司，設立時之資本額1,000,000元，係由荷商公司於96年5月4日匯入。又荷商公司係由英屬

蓋曼控股公司及英屬蓋曼投資公司各持有其50%股份，蓋曼投資公司又為蓋曼控股公司100%持股之子公司。

2.原復盛公司經營股東即李後藤與其家族成員共28人，與其等成立之聯盛公司等5 家投資公司（以下就李後藤與其家族成員共28人，及聯盛公司等5 家投資公司，合稱李氏家族），於96年5月間投資薩摩亞控股公司（持股100%），李氏家族並與金融機構協商，為薩摩亞控股公司辦理過渡性融資，貸得346,000,000美元，薩摩亞控股公司於取得該貸款後，全額轉投資英屬BVI控股公司，再由BVI控股公司全額轉投資蓋曼控股公司，取得其51.8%之股權，其餘48.2%之股權則為橡樹公司持有。

3.其後，勇德公司於96年7月24日經董事會決議由股東荷商公司增資，增資用於收購原復盛公司之股份，李氏家族亦參與勇德公司公開收購之應賣，惟荷商公司用以收購股權資金之來源，其中匯款346,000,000 美元（折合新臺幣11,331,500,000元），實係由原復盛公司經營股東（即李氏家族）透過前述國外轉投資及過渡性融資貸款，由蓋曼控股公司匯予荷商公司。故於97年1 月1 日原告吸收合併原復盛公司，原復盛公司經營股東透過前開轉投資架構，由持有原復盛公司46.8% 股權，轉變為間接持有原告51.8% 股權，另48.2% 股權則由橡樹公司持有。

4.至於李氏家族因出售原復盛公司股份321,637,759股予勇德公司，得款約12,025,231,722元，於96年8月1日由原股東聯盛公司為代表，將所得款項之一部，以347,591,517.40美元（折合新臺幣11,381,536,720元）匯款至薩摩亞控股公司設於香港之銀行帳戶，清償前由李氏家族貸得之過渡性融資346,000,000 美元。

5.上述事實，有荷商公司於96年5月9日向投審會提出之申請書及投資計畫說明（見原處分卷第1835至1845頁）、勇德公司公開收購說明書（見同上卷第1799至1834頁）、投審會96年7月20日函（見同上卷第1712至1714頁）、勇德公司96年7月24日董事會議事錄（見同上卷第1695頁）、勇德公司變更登記表（見同上卷第1696至1698頁）、原復盛公司主要股東股權轉換投資計畫書暨本投資計畫資金流程說明（見同上卷第1715至1719頁）、匯入匯款通知書（見同上卷第1635至1639頁）等件附卷可稽，堪以採認。

（四）又查，相同案情之原告97至103 年度營利事業所得稅商譽攤銷數，均經被告否准認列，並逐年據以補徵所得稅，原告就被告否認系爭商譽存在，有所不服，均循序提起行政訴訟，業經最高行政法院分別以107年度判字第245號判決、107年度判字第247號判決、108年度判字第115號判決、107年度判字第286號判決、107年度判字第288號判決、108年度判字第504號判決及109年度裁字第1533號裁定駁回原告之上訴，均告確定。揆諸上開確定判決理由，對於勇德公司收購原復盛公司之資金來源及合併前後公司營業情形，經審酌相關事證及兩造充分辯論後，認定：

1.勇德公司雖為合併後之存續公司，惟勇德公司於96年5月8日為荷商公司設立後，迄至合併基準日前之同年12月31日間，其董事會主要係就上開合併案之進行，從事財務規劃、資金籌措等活動。又依勇德公司創業期間財務報表附註記載，該期間公司主要營業活動尚未開始，且96年12月31日該公司員工人數為0人，故勇德公司於合併前並無實質重要營運。

2.原復盛公司登記之20項所營事業，除「其他機械製造業」

外，其餘19項均見於原告之登記營業項目，與原復盛公司主要營業項目並無重大改變。且依勇德公司之公開收購說明書所載，合併後原復盛公司經營團隊持有原告51.8%股權，另48.2%股權為橡樹公司持有，原經營團隊所持有51.8%股份有獨立之投票權與處分權；合併後原經營團隊被留用，執行長將直接向董事會報告，並依董事會決議管理公司之事務。公開收購人國外控股公司之股東（下稱投資人）與原復盛公司之部分董事、監察人、其配偶及關係人等共50人（下稱主要股東）達成股權轉換投資協議，上開主要股東以原復盛公司股份共352,641,428股出資比例持有國外控股公司之股權，並約定勇德公司吸收合併原復盛公司後，國外控股公司及原告之董事人數訂為5人以上，但不超過9人，投資人與主要股東將依其持股比例分別指派代表當選國外控股公司之董事，原告將設有2席監察人，由投資人與主要股東分別指派代表人當選。而原告於97年1月成立時，董事監察人席次合計6席，董事4席中2席，包括董事長李後藤及董事李亮箴屬原經營團隊，監察人2席中1席（黃薰慧）為原經營團隊，經理人亦係原經營團隊之李亮箴擔任。

3.是以，原復盛公司經營團隊持有原告超過50%股權、仍占原告一半之董監事席次、董事長及執行管理階層之經理均由原經營團隊續任、合併後原告之營運及業務經營方向等原經營團隊仍保有主導之能力。又契約中有關強賣權之約定，意在保障投資人，使投資人於一定條件下，得行使強賣權，於其將股份售予第三人時，併要求原股東一併出賣股份，尚難僅因契約中有強賣權之約定，即謂原股東持股縱超過50% 對公司仍屬無控制能力。是勇德公司係為系爭

合併而設立之公司，原復盛公司並未因合併而消滅，實係原復盛公司之經營股東，經由股權結構之調整，而以間接持有過半數股權之方式繼續經營，原復盛公司實質上既未消滅，縱其有內部產生之商譽，然因非企業所得控制之可辨認資產，且其成本無法可靠衡量，自不能為移轉而由原告認列。

4.上開訴訟爭執者為勇德公司雖形式上吸收合併原復盛公司，惟經濟實質上僅係股東結構之調整，究應依其交易外觀認屬行為時企業併購法上之併購而有同法第35條商譽攤銷規定之適用，或應依經濟實質認原復盛公司並未消滅，內部產生之商譽不得認列為資產，從而不生商譽之無形資產及其攤銷問題，並非認定收購成本、合併價值或商譽計算有何非常規交易之安排，或股權之收購相關主體間有何名不符實或虛偽安排，並無涉不同主體之調整情事，核非行為時企業併購法第42條第1 項規範之範疇。

5.從而，本件原告105年度營利事業所得稅結算申報，列報其於97年1月1日吸收合併原復盛公司帳上認列系爭商譽之本期攤提數，被告以系爭商譽自97年度起逐年攤提數均予否准認列，基於一致性處理原則，因而剔除，於法並無不合。原告於本件猶為相同主張，以本件係行為時企業併購法第42條第1項第2款所規定之範圍，故須依該法條規定執行報經財政部核准之程序；以及併購後原告已因公司股東結構及董監事結構產生結構性變化、橡樹公司擁有股份之強賣權及原復盛經營股東相關權利遭受限制等情，而依第7號公報第16段第1項但書及第31號公報第5段規定，原經營股東於併購後不再具有對原告之控制能力，致原告與原復盛公司為不具有控制能力之非聯屬公司關係，依據第25

號公報第2段之規定適用購買法之會計處理，將其股權及合併支付現金之收購成本超過所取得各項可辨認淨資產公平價值之差額認列為商譽，於法自屬有據云云。是依上開爭點效之法理，本件亦不得再就同一爭點為相反之判斷。

（五）原告雖於本件訴訟中，提出原復盛公司經營股東與橡樹公司於97年3 月31日簽訂之股東協議書全文，主張依財會公報第31號第5 段、會計研究發展基金會發布之97年1 月3日（97）基秘字第005 號函（下稱會研基金會97年函）內容二，及該基金會99年12月31日（99）基秘字第371 號函（下稱會研基金會99年函）之問題背景，主張持有所投資事業股權比例過半之合資投資之一方，與合資投資之他方約定於該被投資事業董事會擔任之董事席次各占半數而未過半者，得作為證明該過半持股不具有財會公報第7 號第16條第1項前段所定控制能力之反證云云。惟查：

1.按財會公報第7號「合併財務報表」第1段規定：「本公報係訂定合併財務報表之編製準則。」第3段規定：「本公報用語定義如下：……(2)控制能力：係指為期能從一經濟活動中獲益，而具有對其他個體財務、營運及人事方針加以主導及監管之能力。(3)子公司：係指被另一企業個體（母公司）控制之企業個體。(4)母公司：係指控制一個或多個企業個體（子公司）之企業個體。……」第16段第1項及第3項規定：「（第1項）投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份超過50%者，即對被投資公司有控制能力，但有證據顯示其持股未具有控制能力者，不在此限。……（第3段）當投資公司對被投資公司具有控制能力時，構成母子公司關係。」而按財會公報第31號「合資投資之會計處理準則」第1段規定：「本公報係訂

定合資控制者或合資投資者有關合資投資之會計處理準則。本公報所稱合資係指由兩個以上之個體形成之契約協定，從事由彼此聯合控制之經濟活動。無契約協定者非本公報所規範之合資。」第2段規定：「本公報用語定義如下：(1)控制：係指為期能從一經濟活動中獲益，而具有對其財務、營運及人事方針加以主導及監管之能力。(2)聯合控制：係指兩個以上之個體經由契約協定『分享對經濟活動之控制』。(3)合資控制者：係指參與合資，且對該合資『具有』聯合『控制之能力』者。(4)合資投資者：係指參與合資，但不對該合資具有聯合控制之能力者。……」第5段規定：「契約協定規範合資控制者之聯合控制，以防止任一合資控制者單獨控制整個經濟活動。因此在契約協定中規範必須經由全體合資控制者同意之事項（特別是涉及合資目的之相關決策），以及必須經由大部分合資控制者同意之事項。」第24段但書規定：「……但聯合控制個體成為合資控制者之子公司時，合資控制者應依財務會計準則公報第5號及第7號『合併財務報表』之規定處理。」由上開兩號公報第1條關於適用範圍，以及第31號公報第24段但書之規定，足知投資方需視有無與其他個體形成契約協定對被投資方進行聯合控制，而應分別採用第31號及第7號公報，是此兩號公報各有其適用範圍，互不干涉。此兩號公報就其適用範圍有各自規範投資方與被投資方具有控制能力之定義，即第7號公報規範構成母子公司之控制關係，原則上係以投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份超過50%進行判斷。而第31號公報所稱合資之控制關係，則係指兩個以上參與者經由契約協定而從事彼此聯合控制之經濟活動，亦即，控制之能力係

由合資控制者（相對於不具控制能力之合資投資者）所分享，且非由任一合資控制者所單獨享有。申言之，只要符合第31號公報所稱「合資控制者」之投資方，其對被投資方即具有聯合控制之能力，而此聯合控制能力當然也屬於具有控制能力，自無所疑。從而，財會公報第7號及第31號之適用範圍既然互為相斥，且其等所規範「具備控制能力」之構成要件又互不相同，自不可以第7號公報之規定而進行合資控制關係之判斷及合資控制者會計帳務之處理，亦無從以第31號公報之規定進行母子公司控制關係之判斷。職是，會研基金會97年函乃解釋稱：「……二、A公司對C公司之投資若屬採聯合控制個體形式之合資投資，則非屬財務會計準則公報第7號『合併財務報表』之母子公司控制關係，而應依第31號公報之規定……。A公司對C公司之投資若非屬合資投資，則應依第7號公報之規定判斷是否對C公司有控制能力。」（解釋函見本院卷第55至57頁）是此解釋函僅係在重申合資投資及母子公司應各自適用財會公報第31號及第7號之規定。再者，財會公報第6號「關係人交易之揭露」第2段第1項及第2項規定：「（第1項）凡企業與其他個體（含機構與個人）之間，若一方對於他方具有控制能力或在經營、理財政策上具有重大影響力者，該雙方即互為關係人；受同一個人或企業控制之各企業，亦互為關係人。（第2項）具有下列情形之一者，通常即為企業之關係人……：(1)企業採權益法評價之被投資公司。(2)對公司之投資採權益法評價之投資者。…。」就投資方及被投資方具有控制能力或有重大影響力者僅將採權益法評價之情況納入關係人範圍，然對於具有（聯合）控制能力之合資情形卻漏未將之納入規範，故

而會研基金會99年函乃擴增為：「……解釋函內容一、除財務會計準則公報第6號『關係人交易之揭露』所列舉之關係人外，具有下列情況之一時，一個體與報導個體為關係人：……2.一個體為另一個體之關聯企業或合資（或為某集團中某成員之關聯企業或合資，而另一個體亦為該集團之成員）。3.兩個體均為相同第三方之合資。4.一個體為第三方之合資且另一個體為該第三方之關聯企業。」此解釋函既係於財會公報第6號外，再將「合資」情形也加入關係人規範內，則可知此解釋函之問題背景所敘述者：「A公司與B公司分別以51%及49%出資設立C公司，依A公司與B公司簽訂之合資契約，雙方對C公司均『無控制能力』，A公司與B公司係C公司之合資控制者。」（見本院卷第189、190頁）查其意旨應為，A公司與B公司雙方對C公司無具有財會公報第7號所稱母子公司關係間之控制能力，但是，A公司與B公司雙方對C公司具有財會公報第31號所稱合資關係間之控制能力。綜上所述，財會公報第7號及第31號所規範之對象各異且所稱之具有控制能力其構成要件亦不同，則財會公報第31號第5段及會研基金會97、99年函解釋內容與財會公報第7號第16段第1項但書所稱「有證據顯示其持股未具有控制能力」規定，即無關涉。原告稱財會公報第31號第5段及上開兩則函釋得作為證明該過半持股不具有財會公報第7號第16條第1項前段所定控制能力之反證，容有誤解，不足採據。

2.且查，於被告核定原告97至102年度營利事業所得稅申報當時，因其尚未掌握原復盛公司經營股東與橡樹公司於97年3月31日簽訂有系爭股東協議書（即甲證，本院卷第59至142 頁）之事證，故乃以前述勇德公司創業期間董事會

議事錄及財務報表附註、勇德公司與原復盛公司之變更登記表、荷商公司向投審會提出之投資計畫說明及合併案之公開收購說明等相關事證，以合併案之國外控股公司投資人橡樹公司，自始即約定留用原復盛公司經營股東，並預為約定未來售股機制及具體期程，認定橡樹公司並非以參與原告公司經營為主要投資目的。又原復盛公司經營團隊既持有超過原告公司半數股份，且就所持有51.8% 股份，均有獨立之投票權與處分權，即原經營團隊對於原告公司股東會任免董監事之議案，享有橡樹公司所代表其餘48.2%之股份無法動搖之決定權，因符合財會公報第7 號第16段第1 項前段規定之控制能力，乃認定勇德公司係為合併而設立之公司，原復盛公司並未因合併而消滅，實係原復盛公司之經營股東，經由股權結構之調整，而以間接持有過半數股權之方式繼續經營（原告97至102 年度營利事業所得稅事件本院105 年度訴字第937 號、105 年度訴字第936 號、105 年度訴字第938 號、105 年度訴字第1498號、105 年度訴字第1099號及107 年度訴字第1473號判決理由參照）。而原告於本件行政訴訟中雖提出系爭股東協議書，主張原復盛公司經營股東不具有對原告財務、營運及人事方針等經濟活動加以主導及監管之控制能力，惟依據該協議書第5.2條第（b)款關於董事成員指派及同條第（e)款關於董事會運作等約定，以及原告於97年1月成立時，董事、監察人席次合計6席，董事4席中2席，包括董事長李後藤及董事李亮箴屬原經營團隊，監察人2席中1席（黃薰慧）為原經營團隊，經理人亦係原經營團隊之李亮箴擔任等事實，足知原復盛公司經營股東與橡樹公司彼此分享對原告公司經濟活動之控制，是原復盛公司經營股東乃屬

財會公報第31號所稱之合資控制者，而對原告公司具有（聯合）控制之能力。換言之，無論原復盛公司經營股東與橡樹公司間是否有因系爭股東協議書之簽訂，而須依渠等有無形成契約協定情形分別應適用財會公報第31號或是第7號，原復盛公司經營股東對於原告公司而言，都分別符合各該號公報所規範之具有聯合控制之能力或具有控制能力。原告主張在股東協議書之訂立下，已不具有對原告財務、營運及人事方針等經濟活動加以主導及監管之控制能力，委無可取。

3.況且，上述股東協議書並非新訴訟資料，原告於97至102年度案件之訴訟中已據以援引其中有關強賣權之條款，為對己有利之主張。又第31號公報之發布與第1 次修訂日期分別為89年9月7日及94年9月22日，與會研基金會97、99年函之發布日期，均在上開年度訴訟之事實審最後言詞辯論終結之前，原告本得於前訴訟中援為攻擊方法，故亦非屬新訴訟資料。原告於前訴訟程序未曾引用第31號公報及會研基金會97、99年函，迨至本件訴訟中，始執為與前訴訟確定判決對於重要爭點之判斷相反之主張，依上開爭點效之法理，本件無以為相反之認定。

七、綜上所述，原告之主張均無可採，被告否准原告認列105年度商譽攤提數268,541,025元，核定原告各項耗竭及攤提為15,209,838元，應補稅額44,914,087元，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，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及聲明陳述，於判決結果無影響，爰不逐一論列，附此敘明。

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　　3　　日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法　官　陳　金　圍

法　官　畢　乃　俊

法　官　侯　志　融

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　　3　　日

書記官　徐　偉　倫