最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第321號

再 審原 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（兼送達代收人）
再 審被 告　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，再審原告對於中華民國108年7月31日本院108年度判字第389號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主　文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、緣再審原告採連結稅制，併同其子公司合併辦理97年度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（下稱元大證券公司）交際費新臺幣（下同）234,198,630元、呆帳損失30,308,780元、各項耗竭及攤提72,241,612元、職工福利42,766,058元、出售資產損失60,568,491元、人才培訓支出可抵減稅額5,780,251元、「第99欄」停徵之證券期貨交易所得3,194,114,664元、「第58欄」投資收益減除相關營業費用後淨額0元及課稅所得額2,723,746,106元，嗣更正申報「第99欄」停徵之證券期貨交易所得為3,577,355,250元及課稅所得額為2,717,768,619元，經再審被告分別核定為234,198,630元、30,142,876元、0元、42,766,058元、0元、3,273,334元、3,320,028,486元、733,162,370元及3,109,123,774元。－子公司元大商業銀行股份有限公司（下稱元大銀行公司）各項耗竭及攤提247,957,031元及課稅所得額負1,954,799,657元，經再審被告分別核定為102,573,731元及負1,946,442,541元。．子公司元大證券金融股份

有限公司（下稱元大證金公司）利息收入62,807,248元、課稅所得額1,360,111,151元及本年度尚未抵繳之扣繳稅款5,217,207元，經再審被告分別核定為62,805,623元、1,360,109,526元及5,217,045元。j 合併結算申報所得額合計數784,916,326元、合併結算申報課稅所得額784,916,326元、合併結算申報應納稅額196,219,082元、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276,795,572元及合併結算申報公司本年度尚未抵繳之扣繳稅額合計數198,638,222元，經再審被告分別核定為1,358,461,460元、1,358,461,460元、339,605,365元、165,031,125元及198,264,226元，併同其餘調整，核定應補稅額31,995,832元。再審原告不服，申經再審被告民國104年7月2日財北國稅法一字第1040021825號復查決定，准予－追認元大證券公司呆帳損失165,904元、「第99欄」停徵之證券期貨交易所得105,263,305元、追減「第58欄」投資收益減除相關營業費用後淨額9,991元。—追認元大銀行公司各項耗竭及攤提13,910,913元。· 更正調增元大證金公司利息收入1,625元、調減本年度尚未抵繳之扣繳稅款4,314元。j 追減合併結算申報課稅所得額119,328,506元、調增合併結算申報之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28,425,607元，其餘復查駁回。再審原告不服，提起訴願，經再審被告依訴願法第58條第2項規定重新審查後，以106年5月24日財北國稅法一字第1060020933號重審復查決定（下稱重審復查決定）將前開復查決定撤銷，並－追認元大證券公司呆帳損失165,904元、「第99欄」停徵之證券期貨交易所得105,263,305元、追減「第58欄」投資收益減除相關營業費用後淨額9,991元，分別變更核定為30,308,780元、3,425,291,791元及733,152,379元。—追認元大銀行公司各項耗竭及攤提66,402,213元，變更核定為168,975,944元。· 更正調增元大證金公司利息收入1,625元、調減本年度尚未抵繳之扣繳稅額4,314元，分別變更核定為62,807,248元及5,212,7

31元。j 併同追減合併結算申報課稅所得額171,819,806元、調增合併結算申報之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36,299,302元，分別變更核定為1,186,641,654元及201,330,427元，其餘復查駁回。再審原告就元大證券公司之各項耗竭及攤提、出售資產損失、交際費、職工福利、「第99欄」停徵之證券期貨交易所得及「第58欄」投資收益減除相關營業費用後淨額仍有不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。經臺北高等行政法院107年度訴字第112號判決（下稱原判決）駁回後，復經本院108年度判字第389號判決（下稱原確定判決）駁回其上訴確定在案。再審原告猶表不服，以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定之事由，向本院提起本件再審之訴。

二、再審原告起訴意旨略謂：　有關各項耗竭及攤提部分：按所得稅法第60條規定，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），是所得稅法第60條所稱之營業權，即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。財務會計準則公報第37號（下稱第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。惟原確定判決一方面肯認，依所得稅法第60條規定攤提成本者，以無形資產為限，而依行為時具有一般會計公認原則性質之第37號公報第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」；他方面卻逕認財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令釋（下稱100年8月12日令釋）將所得稅法第60條規定之營業權限縮應為法律

所定權利，係在闡明法規原意，於法無違，於本件自有適用云云，顯係援用未經法律授權之財政部100年8月12日令釋，限縮所得稅法第60條所定「營業權」之範圍，不當增加再審原告之應納稅額，乃屬增加所得稅法第60條規定所無之限制，有違憲法第19條之租稅法律主義，而有判決適用所得稅法第60條規定不當之違法，自構成行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由。況元大證券公司自系爭證券公司取得之市占率、行銷權等營業權益及由契約所生之法律關係，皆為元大證券公司經營證券商業務所需，則元大證券公司受讓取得後，自得自由運用系爭營業權益及契約等證券商業務（包括經營權），使元大證券公司取得因利用而生之未來經濟效益，亦滿足「可被企業控制」及「具有未來經濟效益」之要件。　有關出售資產損失部分：因元大證券控股股份有限公司（下稱元大控股公司）之功能性貨幣為美金，與元大證券公司之記帳貨幣為新臺幣不同，是元大證券公司投資元大控股公司之取得成本，如以新臺幣價值計算，元大證券公司原始取得元大控股公司18,700,000股之成本為641,479,000元（即美金18,700,000元，以匯率約34.304換算）。嗣後將元大控股公司股票出售予元大證券亞洲金融有限公司（下稱元大亞金公司）時，因當時美金對新臺幣匯率僅為1：30.408，是元大證券公司僅能以580,910,509元之價值賣出，其入帳匯率與結匯匯率變動所產生之損益於97年度係屬已實現，元大證券公司因而發生60,568,491元之損失，並應依法於再審原告97年度營利事業所得稅結算申報時認列為出售資產損失。因元大亞金公司取得元大控股公司之成本為580,910,509元，設若嗣後元大控股公司消滅，且美金對新臺幣之匯率為1:29，此時系爭元大控股公司股權價值僅剩542,300,000元（美金18,700,000元，以匯率29換算），此亦即為元大亞金公司得受分配之剩餘價值，元大亞金公司因此產生38,610,509元之損失（580,910,509元－542,300,000元），元大證券公司亦因間接持有元大控股公司100％股權而受有相同價值

之損失。據此，元大證券公司僅得認列38,610,509元之損失，卻無從認列其最初出售系爭股權予元大亞金公司時所產生之損失。是以，再審被告否准元大證券公司於系爭股票出售年度認列60,568,491元損失，將導致元大證券公司永久喪失於稅務申報上抵減該損失之權利，與行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第100條規定准予營利事業認列已實現之出售資產損失意旨有違。惟原確定判決逕認元大證券公司系爭股權移轉行為確屬投資架構調整行為，且其仍繼續保有投資權益，難謂已發生實際損失云云。然依再審原告上述主張，組織架構之調整，與出售資產之損益於稅務申報時是否實現，本屬二事，本件縱屬投資架構調整行為，其對於元大證券公司是否有利得或損失之實現，仍應回歸稅法觀察，而本件如元大證券公司未能於系爭股票出售年度認列該60,568,491元之損失，導致其永久喪失於稅務申報上抵減該損失之權利，已如前述，依行為時查核準則第100條、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第19條第2項等規定及財政部108年5月15日台財稅字第10704680910號令釋（下稱108年5月15日令釋），其損失自已於元大證券公司出售系爭股票時實現，而應准予認列，原確定判決遽以本件屬組織架構調整而否准再審原告之主張，顯有適用法規錯誤之失。依財政部108年5月15日令釋之意旨，營利事業如以記帳貨幣以外之貨幣（含新臺幣）交易，其入帳匯率與結匯匯率變動所產生之損益，得依查核準則第29條及第98條規定列為當年度兌換損益，本件出售資產損失即因原始取得投資之入帳匯率及出售時之結匯匯率所生，其出售損失自應比照辦理，列為97年度之出售資產損失；從而，本件，元大證券公司確實是以美金作為計算取得及出售元大控股公司股票之貨幣，惟因須以新臺幣價值入帳，而受有匯率變動所生的損失，原確定判決顯未能一體考量財政部108年5月15日令釋准允列報匯率變動所生損益之意旨，自構成行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由等語，為此請求廢棄原確定判決關於元大

證券公司申報各項耗竭及攤提、出售資產損失部分所為不利再審原告之認定；並就廢棄部分，撤銷訴願決定及原處分（含重審復查決定）。

三、再審被告答辯意旨略謂：按財政部108年5月15日令釋，營利事業以外國貨幣為功能性貨幣並作為記帳貨幣，其入帳匯率與結匯匯率變動所產生之損益，依查核準則第29條及第98條規定列為當年度兌換損益。又查核準則第29條及第98條規定，兌換損益應以實現者計入所得，營利事業僅因匯率調整而產生之帳面差額，屬未實現兌換損益，免列為當年度收益或損失，與再審原告列報系爭出售資產損失，實屬二事，自難援引比附。觀諸原判決及原確定判決業於理由中明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，是再審原告主張本件有關各項耗竭及攤提、出售資產損失部分已構成行政訴訟法第273條第1項第1款規定，顯無足採等語。

四、本院查：

行政訴訟法第273條第1項第1款所謂適用法規顯有錯誤，係指依確定的事實適用法規錯誤而言，且必須是原確定判決所適用之法規與該案應適用之法規相違背（包括消極的不適用法規，顯然影響裁判之情形在內），或其見解與司法院解釋有所牴觸者，始足當之。至於法律涵攝及事實認定見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由。

按所得稅法第60條規定：「（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2項）前項無形資產之估價，以自其成本中按期扣除攤折額後之價額為準。（第3項）攤折額以其成本照左列攤折年數按年平均計算之，但在取得後，如因特定事故不能按照規定年數攤折時，得提出理由申請該管稽徵機關核准更正之：[營業權以10年為計算攤折之標準。) 著作權以15年為計算攤折之標準。(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。」是依上開規

定攤提成本者，以無形資產為限。而依行為時具有一般會計公認原則性質之第37號公報第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」；另參以該公報第12段及第15段規定：「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，惟企業可能以其他方式控制資產之未來經濟效益，故具備執行效力之法定權利並非控制之必要條件。」「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。……」可知無形資產必須具「可被企業控制」性，亦即企業有能力取得無形資產所流入之未來經濟效益，且能限制他人使用該效益，否則不得主張所得稅法第60條之攤折。而缺乏法定權利之保護或其他控制方式者，因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，致使顧客族群、市場占有率、顧客關係、顧客忠誠度等不符合無形資產之定義。次按行為時查核準則第100條規定：「出售資產損失：[資產之未折減餘額大於出售價格者，其差額得列為出售資產損失。……　營利事業以應收債權、他公司股票或固定資產等作價抵充出資股款者，該資產所抵充出資股款之金額低於成本部分，得列為損失……」

原確定判決駁回再審原告於前程序之上訴，其理由略謂：有關各項耗竭及攤提部分：再審原告子公司元大證券公司係綜合證券商，97年度列報各項耗竭及攤提72,241,612元，係其購買系爭19家證券公司之營業據點（含固定資產設備及營業權益），將收購價格超過取得資產淨值部分列為無形資產

之營業權，分10年攤提，因元大證券公司本身即是證券業者，並非收購系爭19家證券公司之營業據點後始得經營證券業，且再審原告未證明元大證券公司已同時取得系爭19家證券公司營業據點之員工、客戶、營業資料及相關技術，縱然同時受讓員工、客戶、營業資料及相關技術，亦未證明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，無法預期該客戶於收購後將與元大證券公司交易及有如何之經濟效益，難認有營業權之購入而有應攤折情事等情，業經原判決依調查證據之辯論結果認定在案。據此，元大證券公司既未受何法定權利之保護，亦無法預期系爭19家證券公司營業據點之客戶於元大證券公司購入該等營業據點後仍當然與之交易暨其經濟效益，再審原告所為營業權之主張，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」之要件即有未合。原判決審認元大證券公司因購入系爭19家證券公司營業據點所為營業權無形資產之攤提，於法不合，並無違誤。原判決所引財政部100年8月12日令釋對所得稅法第60條營業權之解釋，在首揭說明範圍內，於法無違，適用於本案，結論上亦無不合，並因其係闡明法規之原意，自所得稅法第60條於52年1月29日修正生效之日起即有適用，非自該令釋發布後始有適用。又原判決斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以再審原告所提元大證券公司與系爭19家證券公司分別簽訂之營業讓與契約書，僅能證明元大證券公司受讓營業據點、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」，不符合財團法人中華民國會計研究發展基金會（97）基秘字第074號函所稱「事業」，不能認有商譽產生，核無違誤。且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，並依財務會計準則公報第25號衡量其可辨認淨資

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。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，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，如該資產不存在，自無適用上開規定轉正其價值可言。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。　有關出售資產損失部分：依原判決認定之事實，元大亞金公司及元大控股公司皆為元大證券公司100%持有之海外控股公司，再審原告列報元大證券公司之系爭出售資產損失，既係元大證券公司為簡化其海外子公司之組織架構，而按元大控股公司及元大亞金公司97年4月底時每股淨值之比例（美金2.0339元：美金1.0216元＝1.9909：1），以每股淨值對淨值之股份交換方式，將其持有之元大控股公司股票18,700,000股與元大亞金公司發行之新股9,392,682股交換，且元大證券公司經由股份交換所取得元大亞金公司發行之新股價值為美金19,103,870.98元，較其原始投資元大控股公司投資成本美金18,700,000元為多，即無行為時查核準則第100條規定得列報損失之情形。另原判決就再審原告在原審關於上述股份交換結果，如以新臺幣計算價值，原始成本為641,479,000元（美金18,700,000元，以投資當時匯率約34.304換算），換股價值為580,910,509元（美金19,103,870.98元，以換股時匯率約30.408換算），其差額60,568,491元得列報為出售資產損失之主張，論以系爭股權移轉行為實屬投資架構之調整行為，元大證券公司仍繼續保有投資權益，難謂已發生實際損失，乃係參據元大證券公司於其向前行政院金融監督管理委員會證券期貨局（現更名為金融監督管理委員會證券期貨局）

申報之97年6月18日（97）元證莊字第0599號函內自陳「為簡化本公司海外子公司之組織架構，以元大亞金公司做為海外轉投資事業之主要實體，元大亞金公司將增資發行新股以股票作對價，以每股淨值對淨值之方式換股併購元大控股公司」、「本股份轉換案視同組織架構調整無需買賣契約，經雙方董事會代股東會執行通過本案則可進行股份轉換程序」、「元大亞金公司及元大控股公司皆為本公司百分之百持有之子公司，本股份轉換案將不會對本公司權益造成影響」等語所為之認定，並係以再審原告之主張僅屬因匯率調整產生之帳面差額，其損失未實現為前提所為之論述，核屬有據。是原判決審認本件無行為時查核準則第100條規定得列報之損失存在，因而維持再審被告否准認列系爭出售資產損失之核定，要無違誤等語。

ŋ 經核原確定判決理由係謂：「原判決所引財政部100年8月12日令釋對所得稅法第60條營業權之解釋，在首揭說明範圍內，於法無違，適用於本案，結論上亦無不合」等語（原確定判決第14頁），而揆諸該「首揭說明」意旨並未將無形資產之「可被企業控制」性，侷限於源自法律授與之權利，尚及於企業可能以其他方式控制資產之未來經濟效益之情形，未曾論述：「財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令釋將所得稅法第60條規定之營業權限縮應為法律所定權利，係在闡明法規原意，於法無違，於本件自有適用」云云，再審起訴意旨據此指摘原確定判決援用未經法律授權之財政部100年8月12日令釋，限縮所得稅法第60條所定「營業權」之範圍，不當增加再審原告之應納稅額，乃屬增加所得稅法第60條規定所無之限制，有違憲法第19條之租稅法律主義，而有判決適用所得稅法第60條規定不當之違法，自構成行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由云云，容有誤會。

ē 其次，財政部108年5月15日令釋係謂：「營利事業依國際會計準則第21號『匯率變動之影響』或企業會計準則公報第22號『外幣換算』規定，以外國貨幣為功能性貨幣並作為記帳

貨幣，其依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第19條第2項規定，將決算表折合新臺幣之匯率及匯率變動之兌換損益認定規定如下：一、以外國貨幣記帳之各項收入、成本、費用及損失，應按所得年度臺灣銀行每月末日之牌告外幣收盤即期買入匯率（如無，採現金買入匯率）計算之年度平均匯率（以四捨五入計算至小數點以下第五位）換算為新臺幣，據以辦理營利事業所得稅申報。二、以記帳貨幣以外之貨幣（含新臺幣）交易，其入帳匯率與結匯匯率變動所產生之損益，依營利事業所得稅查核準則第29條及第98條規定列為當年度兌換損益，並依前點規定之匯率換算為新臺幣申報。」再審原告之子公司元大證券公司既非以外國貨幣為功能性貨幣並作為記帳貨幣，本非上開令釋的適用對象。何況所謂結匯是指外匯結算，無論買匯結算或賣匯結算都需有實際買賣外匯行為始適用當時結匯匯率。元大證券公司既為簡化其海外子公司之組織架構，而按元大亞金公司與元大控股公司於97年4月底時每股淨值之比例（美金2.0339元：美金1.0216元＝1.9909：1），以每股淨值對淨值之股份交換方式，將其持有之元大控股公司股票18,700,000股與元大亞金公司發行之新股9,392,682股交換，則於交換時即無實際買賣外匯行為，自無上開令釋所謂「其入帳匯率與結匯匯率變動所產生之損益」可言。再審意旨主張如以新臺幣計算價值，元大證券公司原始取得元大控股公司股票18,700,000股之成本為641,479,000元（美金18,700,000元，以投資當時匯率約34.304換算），換股取得元大亞金公司發行之新股9,392,682股價值為580,910,509元（新股價值為美金19,103,870.98元，以換股時匯率約30.408換算），其間差額60,568,491元，依財政部108年5月15日令釋，得列報為出售資產損失；原確定判決未能一體考量財政部108年5月15日令釋准允列報匯率變動所生損益之意旨，構成行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由云云，無非係以換股時匯率調整產生之帳面差額作為兌換虧損，未注意因匯率調整而產生之帳面差

額，於稅務會計上尚難認其損失已實現（查核準則第98條第1款參照），核屬對該令釋之誤解，自不足採。至於嗣後元大控股公司如果消滅而結算其剩餘價值時，元大證券公司如何認列其投資損益，並非本件再審前原訴訟程序之爭點，且元大證券公司原始投資元大控股公司之取得成本既為641,479,000元，此即為其於元大控股公司發生解散等消滅原因時認列投資損益的比較基礎，再審意旨徒以元大亞金公司取得元大控股公司之成本為580,910,509元，主張再審被告否准元大證券公司於系爭股票出售年度認列60,568,491元損失，將導致元大證券公司永久喪失於稅務申報上抵減該損失之權利，與行為時查核準則第100條規定准予營利事業認列已實現之出售資產損失意旨有違云云，核屬臆測之詞，尚難採信。

綜上所述，原確定判決並無再審意旨所指適用法規顯有錯誤之情形，其餘再審意旨則係以其主觀歧異之見解，就原確定判決認事用法之職權行使，指摘為不當，揆諸前開說明，自非屬適用法規顯有錯誤之範疇。其請求廢棄原確定判決，難認有再審理由，應予駁回。

據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　11　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　林　玫　君

法官　林　文　舟

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　11　　日

書記官　楊　子　鋒