最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第396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
再審被告　財政部臺北國稅局
代　表　人　宋秀玲

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10月3日本院108年度判字第458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、再審被告的代表人於案件繫屬本院後的民國109年7月8日變更為宋秀玲，且經其具狀聲明承受訴訟，應予准許。

二、再審原告採連結稅制，併同其子公司合併辦理98年度營利事業所得稅結算申報，列報㈠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，經再審被告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。㈡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，經再審被告分別核定為4,380,132,404元及176,150,062元。㈢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，經再審被告分別核定為1,961,361,991元、3,127,165,452元及21,075,680元，應補稅額27,824,302元。再審原告就上開核定不服，申經復查決定，准予㈠追認再審原告子公司元大證券「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。㈡追認再審原告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。㈢併同追減再審原告合併結算申報課稅所得額175,334,646元、追認再審原告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。再審原告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不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院107年度訴字第237號判決（下稱原審原確定判決）駁回後，復經本院108年度判字第458號判決（下稱本院原確定判決）駁回其上訴確定在案。再審原告就本院原確定判決關於元大證券申報各項耗竭及攤提部分，仍表不服，以該部分有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由，向本院提起本件再審之訴，並聲明：「1.本院原確定判決，就元大證券申報各項耗竭及攤提部分所為不利再審原告之認定，均廢棄。2.訴願決定及原處分（含重審復查決定），就元大證券申報各項耗竭及攤提部分所為不利再審原告之核定，均撤銷。」

三、再審原告主張略以：本院原確定判決一方面肯認得依所得稅法第60條規定攤提成本者，為具有可辨認性，可被企業控制及具有未來經濟效應之無形資產，他方面卻逕認財政部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）將所得稅法第60條規定之營業權限縮為法律所定權利，係在闡明法規原意，於法無違，此認定實自相矛盾，

且增加所得稅法第60條所無之限制，逾越法律解釋範圍，構成行政訴訟法第273條第1項第1款規定及司法院釋字第193號解釋理由書所指之「適用法規顯有錯誤」。

四、再審被告答辯略以：本院原確定判決已就駁回再審原告之訴，詳細審酌論述其依據及得心證之理由，核無再審原告所指適用法規顯有錯誤之情事，再審原告對之再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂本院原確定判決有適用法規顯有錯誤之情形。

五、本院查：

㈠按確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定：「適用法規顯有錯誤」之事由，固得提起再審之訴。惟所謂「適用法規顯有錯誤」，係指確定判決就事實審法院所確定之事實而為之法律上判斷，有適用法規錯誤之情形。即確定判決所適用之法規有顯然不合於法律規定，或與司法院現尚有效之大法官解釋顯然違反者。至於法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由。

㈡次按所得稅法第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：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。」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財務會計準則公報第37號第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，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。又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（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參照）。

㈢經查，本院原確定判決業已論明：「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。」；「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』」；「上訴人（本院按：即再審原告，下同）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，原判決（本院按：即原審原確定判決）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，尚無不合。」；「上訴人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。」；「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。」等語。本院原確定判決針對再審原告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），不得認列為「營業權」、「無形資產」及「商譽」而分期攤提營業費用之理由，已詳為論述。經核其所適用之法規並無與本案應

適用之法規相違背，或與現尚有效之司法院大法官解釋有所牴觸之情形。

㈣至於本院原確定判決引用財政部100年8月12日令，亦僅是在說明：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。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」。因此，本院原確定判決係認為再審原告收購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。並非如再審意旨所稱：「本院原確定判決一方面肯認再審原告所屬子公司收購前開19家證券公司營業據點之行為，致有符合所得稅法第60條第1項所定之『營業權』無形資產形成之法律觀點下，卻又引用財政部100年8月12日令，將所得稅法第60條第1項規定之營業權，不當限縮在『應為法律所定之權利』範圍。」本院原確定判決僅是針對本案事實為法律涵攝，認為再審原告所屬子公司前開營業據點之買入，並不符合所得稅法第60條第1項所定「營業權」無形資產之形成及取得。再審意旨主張本院原確定判決援用未經法律授權之財政部100年8月12日令，係增加所得稅法第60條所無之限制，逾越法律解釋範圍，構成行政訴訟法第273條第1項第1款規定及司法院釋字第193號解釋理由書所指之「適用法規顯有錯誤」云云。核屬其主觀之歧異見解，顯係出於對本院原確定判決法律適用之誤解，依上述規定及說明，自難謂合於適用法規顯有錯誤之要件。

㈤綜上所述，再審原告所為本院原確定判決有適用法規顯有錯誤之指摘，均無可採。故再審原告依行政訴訟法第273條第1項第1款規定提起本件再審之訴，為顯無再審理由，應予駁回。

六、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　　7　　月　　23　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　曹　瑞　卿

法官　胡　方　新

法官　林　妙　黛

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　23　　日

書記官　張　玉　純