最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第637號

再 審原 告　永豐期貨股份有限公司
代　表　人　葉黃杞
訴訟代理人　袁金蘭　會計師
　　張憲瑋　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109年6月4日本院109年度判字第315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、事實概要：

1.再審原告102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)23,975,099元，其中19,717,953元，係再審原告之母公司永豐金證券股份有限公司(下稱永豐金證券公司)，於民國101年11月12日以現金3,688,107,500元為對價，吸收合併太平洋證券股份有限公司(下稱太平洋證券公司)。

2.惟因永豐金證券公司未具有臺灣期貨交易所之期貨交易結算會員身分，故同日將合併取得之期貨經紀業務，以美國評值有限公司出具「永豐金證券股份有限公司合併太平洋證券股份有限公司之收購價格分配報告」之評估金額127,212,000元為出讓價格(商譽62,812,000元及無形資產－經紀業務客戶關係64,400,000元)，轉讓予再審原告。

3.再審原告乃按5年及9年攤銷，102年度攤提12,562,400元及7,155,553元。再審被告初查，以再審原告未提示足資證明之文件，難認有商譽產生，又無形資產－經紀業務客戶關係非屬所得稅法第60條規定之營業權範疇，且再審原告未因該轉

讓而取得專利權或特許權等由，核定各項耗竭及攤提為4,257,146元，併同其餘調整，核定全年課稅所得額252,796,016元、應補稅額2,868,325元。

4.再審原告不服，申請復查，經再審被告106年7月20日財北國稅法一字第1060028681號復查決定追認商譽8,793,680元，變更核定各項耗竭及攤提為13,050,826元。再審原告就無形資產－經紀業務客戶關係7,155,553元部分仍表不服，循序提起行政訴訟，聲明原處分(含復查決定)關於否准認列無形資產－經紀業務客戶關係7,155,553元部分及訴願決定均撤銷。經臺北高等行政法院以107年度訴字第207號判決(下稱原審判決)駁回，再審原告復提起上訴，經本院以109年度判字第315號判決(下稱原確定判決)駁回，再審原告仍不服，遂提起本件再審之訴。

二、再審原告起訴主張：

1.按財務會計準則公報第37號第2段規定，無實體形式之非貨幣性資產須同時符合相關條件始得稱之為「無形資產」；另於同號公報第9段亦明文規定若無形項目不符合該公報第2段之要件，如其係於企業合併時所取得者，則應屬商譽之一部分。原審判決以片面解讀前揭公報，並認因再審原告已入帳之無形資產不具備「可被企業控制」及無法確定「具有未來經濟效益」，而非屬本號公報所稱之「無形資產」，原審判決已顯有適用法令不當之違法，原確定判決竟亦認同之。

A.有關「可被企業控制」部分：

(1).財務會計準則公報已明文法定權利並非控制能力之必要條件。且法定權利實係指契約關係，並非原確定判決所認定之排他性的法定權益(如專利權、商標權等)。

(2).此外，由於系爭無形資產所帶來之客戶名單在轉予再審原告時，客戶(即期貨交易人)之期貨帳戶中本已有部位之餘額，參照臺灣期貨交易所股份有限公司期貨商辦理期貨交易人部位移轉作業應行注意事項第2條第1項規定，期貨交易人不得轉移其帳戶，除轉出及轉入之帳戶為

同一期貨商(例如：同一期貨商但不同分公司)之情況。

(3).是以，由太平洋證券公司所轉移之期貨交易帳戶中，若期貨部位餘額尚未平倉者，其應委託再審原告買入或賣出相反方向之期貨契約，使部位餘額為0後，始得轉移帳戶；而期貨交易人委託再審原告買入或賣出期貨契約，再審原告將會向其收取手續費，亦會為再審原告帶來經濟效益，亦可確認系爭無形資產及其所生之經濟效益仍由再審原告所控制。

B.有關「具未來經濟效益」部分：

(1).再審原告彙整102年至106年系爭無形資產而取得之客戶名單，因客戶從事期貨交易而使再審原告從中獲取手續費收入於證物4，其效益顯大於系爭無形資產攤銷金額。

(2).此外，就原確定判決所稱無法預期未來經濟效益之部分，按評價準則公報第18條之規定，常用之評價方法為收益法、市場法及成本法。而本件與太平洋證券公司之合併案係依該號公報所辦理，並針對無形資產部分依照收益法(即收入法)評價。其中，在採用收益法評價無形資產時，即已反映未來收入之折現值，難謂無法預期未來經濟效益。

(3).且自證物4中亦可看出，於合併後續之年度再審原告確有獲得該客戶名單之經濟效益。

2.原審判決及原確定判決既認系爭無形資產不符合無形資產之定義與要件，卻未考量後續會計處理之方法有所不同，亦不以財務會計準則公報第37號第9段將系爭無形資產認屬商譽之一部，該等判決顯有違反法令之不當：

A.原審法院既已認定系爭無形資產並未完全符合前揭公報之無形資產入帳要件，故就原審法院之觀點其應屬於「無形項目──客戶名單」(參照財務會計準則公報第37號第8段)而非「無形資產」。

B.此外，因其係於再審原告母公司──永豐金證券公司合併太

平洋證券公司而取得，故符合前揭公報之敘述，屬於商譽之一部分。

C.原審法院實應命再審被告按財務會計準則公報第37號、營利事業所得稅查核準則第65條及第96條，將再審原告申報之各項耗竭及攤提─無形資產─經紀業務客戶關係轉正為商譽，依其性質核認之。

3.原審判決及原確定判決既已認系爭無形資產非屬財務會計準則公報第37號所定義之無形資產，則按商譽為「殘值」之概念，應重新計算本件合併案所產生之商譽，原審判決及原確定判決顯有適用法規不當之違誤：

A.原審法院認系爭無形資產不符合無形資產之定義，即其非屬無形資產，亦無法稱之為可辨認之無形資產。若依原審法院認系爭無形資產非屬無形資產之邏輯，該公式之可辨認之無形資產金額應為0元，而再審原告因合併而取得之商譽應為127,212,000元，形同依性質將系爭無形資產轉正回商譽之效果。

B.惟原審法院僅單方面否認系爭無形資產於財務會計上認列之合理性，卻漏未考量將系爭無形資產認非屬無形資產後，於財務會計準則之適法性，顯有適用法規不當之違誤。

4.縱原審判決及原確定判決認系爭無形資產不具備「可被企業控制」及無法確定「具有未來經濟效益」，除應命再審被告依財務會計準則公報第37號、營利事業所得稅查核準則第65條及第96條將系爭無形資產依性質改列為商譽，再審原告舉本院104年度判字第108號判決及104年度判字第362號判決為例，原審判決除不符合財務會計準則公報及相關法規，亦顯與前揭判決之判決意旨有異。

三、再審被告則以：

再審原告對於業經原確定判決已予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，難謂原確定判決有違背法令之情形。從而，再審原告提起本件再審之訴殊難認有再審理由，請續予駁回。

四、本院查：

1.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。

2.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。

3.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。

4.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)。

5.經查，本院原確定判決業已論明：

A.資產之未來經濟效益很有可能流入企業及資產之成本能可靠衡量，僅是財務會計準則公報第37號關於無形資產之認列條件，尚必須「同時」符合無形資產定義之三項要件：具有可辨認性、可被企業控制及具有未來經濟效益，始合於財務會計準則公報第37號關於無形資產所應具備之全部條件。

B.上訴人所取得之系爭無形資產係太平洋證券公司所建立之期貨經紀業務客戶關係，無論合併前太平洋證券公司與客戶間，或合併後再審原告與客戶間，期貨交易開戶契約僅為期貨交易受託契約，客戶依自身投資決策委託期貨經紀

商進行期貨交易，期貨經紀商於交易成交後賺取經紀手續費收入，該期貨交易開戶契約中之客戶僅係開戶性質，並無強制客戶於開戶之期貨經紀商處進行期貨交易之效力，亦無法律上約束力。故再審原告無從充分控制該顧客關係，亦無從預期客戶將持續委託再審原告進行交易。

C.再審原告並非因受讓系爭經紀業務客戶關係始得經營須經特許之期貨經紀業務，且期貨經紀業務之經營及營運效果，客戶與期貨經紀商員工間之人的信賴關係扮演關鍵性角色，再審原告受讓系爭經紀業務客戶關係能否產生未來經濟效益，仍須依憑再審原告於受讓後本於新訂之期貨交易開戶契約及其原具有之期貨經紀特許，尚非因受讓系爭經紀業務客戶關係即得產生。

D.再審原告就所受讓之系爭經紀業務客戶關係，既無任何法定權利之保護或其他可控制方式可使該等客戶於受讓該等客戶關係後即當然與其交易，則自無法就其為未來經濟效益之預期，是亦與財務會計準則公報第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」及「未來經濟效益」之要件不合。

E.再審原告所取得者固具有「可辨認性」，惟並不符合認列無形資產之其他要件，是再審原告嗣後再主張其受讓系爭經紀業務客戶關係，應轉列為商譽，原審判決不予採取，自非無據。

6.原確定判決就其得心證理由及再審原告之主張何以不足採等情，業於理由詳予論述(詳如上述)。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。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。

五、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　　12　　月　　10　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　王　碧　芳

法官　劉　介　中

法官　林　玫　君

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　12　　月　　10　　日

書記官　徐　子　嵐