最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第146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　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11月22日本院108年度判字第544號判決，提起再審之訴，本院裁定如下：

主　文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、按提起再審之訴，應依行政訴訟法第277條第1項第4款之規定表明再審理由，此為必須具備之程式。所謂表明再審理由，必須指明確定判決有如何合於法定再審事由之具體情事，始為相當。倘僅泛言有何條款之再審事由，而無具體情事者，尚難謂已合法表明再審理由。如未表明再審理由，法院無庸命其補正。而行政訴訟法第273條第1項第1款所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原裁判所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與司法院大法官解釋或大法庭裁判意旨有所牴觸者，或與最高審判機關眾多裁判先例長期依循之法律見解有明顯衝突而言，至於以下情形，當事人對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由。

1.法院在不同案件中，對同一實證法規定，在解釋上有所歧異者。

2.最高審判機關眾多裁判先例本身即有不一致之情形，又無大法庭之統一見解存在，而在不同案件中經不同法院分別引用者。

3.法院就同一案件適用特定法規範（實證法條文或最高審判機關裁判先例表示之法律見解）為法律涵攝。而在法律涵攝過程中，因規範意旨之詮釋、或事實認定之證據取捨等因素，致其法律涵攝結論與當事人之主張不同者。

二、本件再審原告主張本院108年度判字第544號確定判決（下稱原確定判決），針對其民國96年度營利事業所得稅之核課，其中「依營業權所生之耗竭及攤提認列」法律爭點之終局判斷部分，有行政訴訟法第273條第1項第1款所定之「適用法規顯有錯誤」再審事由，提起本件再審之訴。有關原確定判決之理由形成，與再審原告之再審事由主張，詳如下述。

1.原確定判決針對「應否准再審原告認列營業權而分10年攤折費用，列於再審原告96年度之耗竭及攤提費用項下」之法律爭點，其認事用法理由及終局判斷結論，如下所述。

A.有關營業權得分期攤折之法規範依據說明：

(1).所得稅法第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。

(2).所得稅法第60條第2項規定：

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。

(3).所得稅法第60條第3項規定：

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。

(4).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（下稱第37號公報）規定：

(A).該公報第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」。

(B).該公報第9段規定：

前段所述之無形項目（常見項目：客戶名單、特許權、顧客或供應商關係、顧客忠誠度、市場占有率及行銷權等，見同公報第8段）並非均符合本公報之無形資產定義……

(C).該公報第12段：

可被企業控制：

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……

(D).該公報第15段：

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。……

B.有關營業權得分期攤折之法理說明：

(1).依所得稅法第60條第1項至第3項之規定內容足知，得攤提成本者，以「無形資產」為限。

(2).依前開第37號公報規定足知：

(A).無形資產係指無實體資產，同時具備可辨認性、可被企業控制性及具有未來經濟效益之要件。

(B).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，否則不得主張適用所得稅法第60條之攤折。

(C).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，故顧客族群、市場占有率、顧客關係、顧客忠誠度等項目不符合無形資產之定義，自不適用所得稅法第60條規定。

C.對個案事實之法律涵攝說明：

(1).適用連結稅制之再審原告，其子公司元大證券股份有限公司（下稱元大證券公司）係綜合證券商，96年度列報各項耗竭及攤提新臺幣（下同）111,860,848元，其中78,708,644元部分，乃係該子公司購買19家證券公司之營業據點（含固定資產設備及營業權益），而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年攤提所生之費用。而該營業權分10年攤折費用之許可前提為：收購之19家營業據點同時具備可辨認性、可被企業控制性及具有未來經濟效益之要件。

(2).惟該子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，故再審原告之收購非屬所得稅法第60條第1項規範之出價取得營業權行為，並無該條營業權攤折規定之適用。

(3).又原判決所引財政部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），即「所得稅法第60條規定之營業權，係應以法律規定之營業權為範圍」，顯係認一般營業行為衍生之商業價值非屬之。

(4).上開財政部令為財政部基於主管機關地位對所得稅法第60條營業權之解釋，係闡明法規原意，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，而非自該令釋發布後始有適用。該令釋意旨與所得稅法第60條規定核無不符，亦與租稅法律主義無違。

(5).再審原告復未證明前開子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。

(6).縱然前開子公司同時受讓取得系爭19家證券公司營業據

點之員工、客戶、營業資料及相關技術，再審原告仍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。

(7).因此無法預期該客戶於收購後將繼續與前開子公司（元大證券公司）交易，及有如何之經濟效益。究其性質尚非屬所得稅法第60條規定之無形資產，難認有營業權之購入而有應攤折情事等情。

(8).前開子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，核與前揭第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。

(9).前開法律涵攝理由及終局判斷結論，為本院眾多裁判先例所一再重申（本院105年度判字第58號判決、106年度判字第56號判決、108年度判字第89號判決、108年度判字第458號判決）。

2.而再審原告主張之再審理由則為：

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日令將所得稅法第60條規定之營業權限縮在「應為法律所定之權利」，係闡明法規原意，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，自構成行政訴訟法第273條第1項第1款規定及司法院釋字第193號解釋意旨所指之「適用法規顯有錯誤」。

三、經查：

1.原確定判決認定本案中再審原告所屬前開子公司買入19家證券公司之營業據點時，並無因此取得所得稅法第60條第1項所定「營業權」無形資產，其理由係因：

A.該子公司本身即是證券業者，有經營相關證券業務之營業權存在，故其收購前開19家證券公司之營業據點，並無營

業權無形資產之取得（原確定判決第14頁第8行至第10行參照）。

B.即使再審原告所屬子公司因買入前開19家證券公司之營業據點，而一併承受其員工、客戶之社會關係，與營業資料及相關技術等資訊，但此等社會關係及相關資訊，在未受實證法保護之情況下，很難認為已為再審原告或其所屬子公司所控制，而可以加以利用或處分交易，並創造未來經濟效益，實不符合「被企業控制性」之要件（原確定判決第15頁第1行至第6行參照）。

2.至於原確定判決引用財政部100年8月12日令，亦僅是在說明：企業透過一般營業行為而衍生之商業價值，在缺乏實證法保障之情況下，不僅難以辨識，也很難為該企業所控制，並且透過控制支配而加以使用或處分，進而認其具有未來經濟效益。故難以認定符合所得稅法第60條第1項所定之「營業權」法律概念。前開第37號公報第15段規定所述「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。……」即為此等法律見解之詮釋。

3.是以原確定判決所持之法律見解及其對本案事實所為之法律涵攝，並非如再審意旨所稱：在肯認「因為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。以致逾越法律解釋範圍，違反稅捐法律主義。而僅是針對本案事實為法律涵攝，認為「再審原告所屬子公司沒有因為前開營業據點之買入，而有符合所得稅法第60條第1項所定『營業權』無形資產之形成及取得」。

4.綜合以上所述，再審原告本件再審理由，論之實質，顯係出於對原確定判決法律適用之誤解，而泛指該確定判決「適用法規顯有錯誤」，但並未明確指出原確定判決究有何合於行政訴訟法第273條第1項第1款規定「適用法規顯有錯誤」再審事由之具體情事。是依上開規定及說明，其再審之訴自非合法，應予駁回。

四、據上論結，本件再審之訴為不合法。依行政訴訟法第278條第1項、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　13　　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　林　文　舟

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　　2　　月　　13　　日

書記官　徐　子　嵐