最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第315號

上　訴　人　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
被上訴人　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，上訴人對於中華民國107年12月27日臺北高等行政法院107年度訴字第207號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人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，係上訴人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），惟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），轉讓予上訴人，上訴人乃按5年及9年攤銷，102年度攤提12,562,400元及7,155,553元；被上訴人初查，以上訴人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，且上訴人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。上訴人不服，申請復查，經被上訴人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。上訴人就無形資產－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，並聲明：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。經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）上訴人102年度列報各項耗竭及攤提數額為23,975,099元，上訴人之母公司永豐金證券公司於101年11月12日合併太平洋證券公司取得「無形資產－經紀業務客戶關係」，因母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64,400,000元為出讓價格轉讓予上訴人，上訴人並按9年攤銷，本年度攤提為7,155,553元（64,400,000元÷ 9年）。依本件上訴人提示之美國評值有限公司所出具之永豐金證券公司合併太平洋證券公司之收購價格分配報告（下稱收購價格分配報告）所載，系爭無形資產，係太平洋證券公司透過其10家之經營據點所建立經紀業務之客戶關係；又依上訴人於原審補充理由狀說明，就期貨客戶部分，期貨交易人須簽署聲明書，同時開立期貨交易帳戶。足見上訴人於帳上所認列者，實為原太平洋證券公司開立期貨交易帳戶，並於永豐金證券公司合併案時簽立聲明書及上訴人期貨交易開戶契約之客戶名單。然該等客戶名單，僅為財團法人中華民國會計研究發展基金會發布之財務會計準則公報（下稱財務會計準則公報）第37號「無形資產之會計處理準則」第8段所稱之「無形項目」，「無形項目」並非均符合「無形資產」之定義，必須依財務會計準則公報第37號「無形資產之會計處理準則」第2段關於無形資產之定義（具有可辨認性、可被企業控制及具有未來經濟效益）逐一判斷

，符合定義及認列要件，始可認列為無形資產。其次，財務會計上即使認列為無形資產，其攤銷額於稅法上是否可作為課稅所得之減項，仍須依所得稅法第60條規定為判斷。依所得稅法第60條第1、3項、財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令可知，所得稅法第60條第1項之無形資產，包含列舉之營業權、商標權、著作權、專利權及概括規定之「各種特許權」，是該條所定之無形資產，均屬法律賦予保障之權利，並非泛指經營一般營利事業之權利或經營該等事業行為所衍生之商業價值，如營利事業以出價取得者，非屬所得稅法第60條無形資產之範疇，即無從依上開規定攤折費用。據此，本件客戶名單並非屬法律所賦予並保障之權利，不該當所得稅法第60條所限定之無形資產，自無該條攤折規定之適用。（二）系爭屬「無形項目」之客戶名單是否符合無形資產之定義，必須按財務會計準則公報規定逐一檢驗。依本件收購價格分配報告及上訴人期貨交易開戶契約肆、受託契約條款第2條第1款、第3條第1款、第5條第1款規定所載，上訴人受讓取得「無形資產－經紀業務客戶關係」，無論是合併前太平洋證券公司與客戶間，或是合併後上訴人與客戶間，其所簽訂之契約皆僅為期貨交易受託契約，而該委託契約中客戶僅係開戶性質，並無強制客戶於太平洋證券公司（或上訴人）進行期貨交易之效力，亦無法確保未來一定會委託上訴人進行期貨交易，上訴人無從充分控制該顧客關係，亦無從預期客戶將持續委託上訴人進行交易，故上訴人與太平洋證券公司原有客戶間之開戶契約，缺乏法定權利之保護或其他控制方式，該客戶名單並不具「可被企業控制」，亦無法確定「具有未來經濟效益」，未符財務會計準則公報第37號有關客戶關係無形資產之入帳規定。況對交易商之熟悉度或黏著度尚受來自顧客面因素影響，並非全然由企業所得控制，其特性既非企業之「控制方式」更非「法定權利」，難認企業僅本於顧客之黏著度即可充分控制其進行交易。（三）上訴人所受讓之系爭經紀業務客戶關係，為具可辨認性

之「無形項目」，雖不符合認列「無形資產」定義，然亦無損其具「可辨認性」之事實，與因合併而產生「不具可辨認性」之商譽有本質上差異。又商譽係因企業合併所「支付之收購價款」超過「有形及可辨認無形資產之公平價值扣除承擔之負債後淨額部分」，乃企業賺取超額利潤之能力，商譽產生原因多為企業形象良好、員工素質優良、產品品質佳等，該條件均與企業本身不可分離，亦無法單獨移轉。是上訴人購買之系爭經紀業務客戶關係，並非上訴人自身併購他公司或他公司之獨立完整事業而產生，亦與商譽「不可與企業分離」之本質不合。上訴人主張其帳列之「無形資產－經紀業務客戶關係」，其實質均係併購溢額，就所得稅法與其相關法規之立法精神，應屬商譽之一部，自得認列攤銷費用云云，仍難憑採等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院按：

（一）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。」可知，所得稅法第60條第1項所定之無形資產，係列舉營業權、商標權、著作權及專利權，最後以「各種特許權」為概括規定，其中商標權、著作權及專利權均屬法律所賦予並保障之權利，而同條第3項第3款明定「其他各種特許權」係以取得後法定享有之年數作為計算攤折之標準，亦屬法律所賦予並保障之權利。因此，該條所定之無形資產，應屬法律所賦予並保障之權利，並非泛指經營一般營利事業之權利或經營該等事業行為所衍生之商業價值，故如營利事業以出價取得者非屬所得稅法第60條法律所賦予並保障

無形資產之範疇，即無從依上開規定攤折費用。

（二）營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定，營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。惟辦理所得稅結算申報，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則及本準則及有關法令之規定未符者，應於申報書內自行調整之。是以，財務會計上即使認列為無形資產，其攤銷額於稅法上是否可作為課稅所得之減項，仍須依所得稅法第60條規定為判斷。依財務會計準則公報第37號「無形資產之會計處理準則」第2段規定：「2.公報所稱之無形資產係指無實體形式之非貨幣性資產，並『同時』符合下列條件：（1）本公報無形資產之定義：①具有可辨認性。②可被企業控制。③具有未來經濟效益。（2）本公報規範之認列條件：①資產之未來經濟效益很有可能流入企業。②資產之成本能可靠衡量。」另第9段、第11段、第12段及第15段復分別規定：「9.前段所述之無形項目（按，指客戶名單、特許權、顧客或供應商關係、顧客忠誠度及市場占有率等）並非均符合本公報之無形資產定義，亦即並非所有無形項目均符合可辨認性、可被企業控制及具有未來經濟效益等3項特性……。」「11.可辨認性係指符合下列條件之一：（1）無形資產係可分離，亦即無形資產可與企業分離並個別或隨相關合約、資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換。（2）無形資產係由合約或其他法定權利所產生，而不論該等權利是否可移轉或是否可與企業或其他權利義務分離。」「可被企業控制：12.企業有能力取得標的資源所流入之未來經濟效益，且能控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，……。」「15.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）不符合無形資產定義。……」據此，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。

（三）經查，上訴人以其母公司永豐金證券公司於101年11月12日合併太平洋證券公司取得「無形資產－經紀業務客戶關係」，因母公司未具有臺灣期貨交易所之期貨交易結算會員身分，上訴人為專營期貨經紀商，母公司同日將合併取得之「無形資產－經紀業務客戶關係」以64,400,000元為出讓價格轉讓予上訴人，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，亦即原太平洋證券公司開立期貨交易帳戶，而於永豐金證券公司合併案時簽立聲明書及上訴人期貨交易開戶契約之客戶名單。無論合併前太平洋證券公司與客戶間，或合併後上訴人與客戶間，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。故上訴人無從充分控制該顧客關係，亦無從預期客戶將持續委託上訴人進行交易。缺乏法定權利之保護或其他控制方式，該客戶名單並不具「可被企業控制」，亦無法確定「具有未來經濟效益」等情，業經原判決經調查證據之辯論結果認定在案。上訴人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，上訴人受讓系爭經紀業務客戶關係能否產生未來經濟效益，仍須依憑上訴人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。上訴意旨以其受讓系爭經紀業務客戶關係後，於102年度已為上訴人創造高達所申報攤提費用6倍以上收入，未來經濟效益確實流入，可見該客戶關係為上訴人控制云云，指摘原判決違法，並非可採。上訴人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。故依上述關於無形資產之定義及要件，原判決認上訴人因受讓系爭經紀業務客戶關係無形資產之攤提，於法不合，即無違誤。上訴意旨主張：對系爭無形資產符合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之條件，原判決未指明如何不符，僅片面敘述解釋無形資產之特性，即予否定，指摘原判決違法云云。惟上訴人此係以僅須符合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之條件，即符合財務會計準則公報第37號關於無形資產所應具備之條件，揆之前開規定及說明，亦非可採。至上訴人援引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：「期貨商辦理期貨交易人不同帳戶間部位移轉作業，以下列情形為限：一、同一期貨交易人於該期貨商開立之二期貨交易帳戶。二、期貨商不同綜合帳戶下之同一個別交易人。三、期貨商綜合帳戶下之個別交易人，且於該期貨商開立期貨交易帳戶。」乃客戶於期貨經紀業商處開戶並委託進行期貨交易後，嗣有辦理期貨交易人部位（指目前仍留置於市場中未沖銷的期

貨契約）移轉作業時之相關規定，自非上訴人受讓系爭經紀業務客戶關係即可使該等客戶當然與其交易之法定權利規定或所謂其他控制方式，上訴人執上開規定主張系爭經紀業務客戶關係因此可被其所控制云云，自非可採。

（四）又上訴人受讓系爭經紀業務客戶關係，其依收購價格分配所載64,400,000元，均係按財務會計準則公報第37號認列為「無形資產－經紀業務客戶關係」，而非適用財務會計準則公報第25號認列為「不可辨認之商譽資產」，上訴人所取得者為具「可辨認性」之「無形項目」，雖不符合認列無形資產之定義，然亦無損其具「可辨認性」之事實一節，亦經原判決依法認定甚明。而如上所述，財務會計準則公報第37號「無形資產之會計處理準則」第2段明定無形資產須「具有可辨認性」，而與「商譽」之不可辨認性，具有本質上之差別，是上訴人嗣後再主張其受讓系爭經紀業務客戶關係，應轉列為商譽，原判決不予採取，自非無據。上訴意旨以由財務會計準則公報第37號第9段可知，如無形項目欠缺三特性中一者，即應歸屬於商譽之一部，原審稱系爭無形資產因有「可辨認」之特性而與商譽有別，論理矛盾，並與財務會計準則公報不符為由，指摘原判決有理由矛盾之違法云云，核屬其主觀意見，尚無可採。

（五）綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　109　年　6　月　4　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　陳　秀　媖

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　6　月　4　日

書記官　張　玉　純