最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第559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　宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年8月1日臺北高等行政法院107年度訴字第206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101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）8,612,645元，其中3,286,326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」（下稱收購價格分配報告）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，101年度攤提2,093,733元及1,192,593元。被上訴人初查，以太平洋證券公司於合併前係屬淨損，難認有商譽產生，又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5,326,319元，全年課稅所得額85,268,908元、應退稅額9,542,060元。上

訴人不服，申請復查，獲追認商譽1,465,613元，變更核定各項耗竭及攤提為6,791,932元。上訴人就無形資產－經紀業務客戶關係1,192,593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）關於被上訴人否准無形資產—經紀業務客戶關係攤提數1,192,593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）依所得稅法第60條、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，無從依上開規定攤折費用。上訴人101年度列報各項耗竭及攤提數額為8,612,645元，其中1,192,593元係受讓自母公司永豐金證券公司101年11月12日合併太平洋證券公司所取得之「無形資產—經紀業務客戶關係」攤銷數。依上訴人提示之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家經營據點所建立經紀業務客戶關係；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所衍生之客戶關係。然該客戶名單暨經紀業務客戶並非屬法律所賦予並保障之權利，不該當所得稅法第60條所定之無形資產，本無該條攤折規定之適用。（二）財團法人中華民國會計研究發展基金會（下稱會研基金會）發布之財務會計準則公報（下稱財務會計準則公報）第37號第2段就該公報所稱之無形資產，係指無實體

形式之非貨幣性資產，並同時符合定義上具有可辨認性、可被企業控制及具有未來經濟效益之要件；又該號公報雖就無形資產常見之項目列有客戶名單、顧客或供應商關係或顧客忠誠度，但就符合無形資產定義之「可被企業控制」特性，該號公報第12段就「可被企業控制」要件，規定「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。」且就客戶相關之無形資產類別，財務會計準則公報第37號亦指明：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。會研基金會針對上段規定，發布95年12月15日(95)基秘字第302號解釋函（下稱會研基金會95年解釋函）內容，亦舉例甲公司購併乙公司，取得乙公司現有顧客，若乙公司已與顧客簽約，則視為該顧客關係來自於契約權利，有法定權利之保護。本件上訴人自其母公司永豐金證券公司所受讓者，係永豐金證券公司因合併太平洋證券公司所認列之顧客關係，並於合併當日轉讓予上訴人，惟就太平洋證券公司與其客戶間所存之法定權利保護或其他控制方式，依收購價格分配報告，僅載明「根據管理階層表示，太平洋證券公司與客戶所簽定之合約皆合於業界屯遍標準，並無任何特殊有利或不利之情形。」即未再見有任何說明。又雖太平洋證券公司與客戶有簽訂合約，然期貨交易人於開戶時與期貨商所簽訂之開戶契約及受託契約，該合約性質係主管機關為保護期貨交易安全所為之強制規定，且主要內容並係由主管機關所定（期貨交易法第64條及期貨商管理規則第29條、第30條參照），可知太平洋證券公司與客戶所簽訂之開戶契約，並無令期貨商取得期貨交易人將與其進行交易之具備執行效力之權利。是以，上訴人受讓之期貨交易開戶契

約之性質，與會研基金會95年解釋函內容有別。又上訴人雖另主張期貨交易人因熟悉度之關係，通常對於熟悉之證券商、期貨商有較高之黏著度，故對客戶名單顯具控制能力等情，惟上訴人於本件行政救濟過程中，並未就此提出更進一步之證據及說明，難認其對所主張之系爭客戶關係具可控制性，而符合財務會計準則公報第37號無形資產之要件。（三）上訴人雖另主張其帳列之「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，自得認列於攤銷費用等情。惟依財務會計準則公報第25號「企業合併—購買法之會計處理」第17段、第35號「資產減損之會計處理準則」第37段等規定可知，商譽為企業於合併中所取得由其他資產產生而無法個別辨認並單獨認列及與企業或其他資產群組不可分之具未來經濟效益之資產。是縱認上訴人向永豐金證券公司收購因合併案取得之系爭經紀業務客戶關係本質屬商譽，但商譽因具備須與其他資產不可分始能產生未來經濟效益之特性，設若單獨轉讓將致其喪失未來經濟效益而不符資產定義。又收購價格分配報告其中就系爭經紀業務客戶關係之估價，亦載明「用來產生經紀業務客戶關係未來收入之資產包括營運資金、固定資產、其他資產／負債及人力資源等」，足見上訴人取得之系爭經紀業務客戶關係並非能夠單獨轉讓。又上訴人自其母公司永豐金證券公司所收購者僅有「商譽」及「經紀業務客戶關係」兩項無形資產，並未將太平洋證券公司期貨部門用以產生現金流量之營運資金180,212,000元、固定資產1,707,000元及其他資產／負債負161,607,000元均併為收購，尚難僅憑前揭兩項資源即能為上訴人帶來未來現金流入等語，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：　具有可辨認性。　可被企業控制。　具有未來經濟效益。（2）本公報規範之認列條件：　資產之未來經濟效益很有可能流入企業。　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）依行政訴訟法第4條第1項規定，撤銷訴訟之訴訟標的應為「原告所為行政處分違法且侵害其權利或法律上利益之主張」，且依同法第213條規定，上開撤銷訴訟之訴訟標的，於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。是原告提起撤銷訴訟如經判決駁回確定者，該判決之確定力（既判力）自及於確認「原告所主張之行政處分並無違法或侵害原告之權利或法律上利益」。準此，對行政處分提起撤銷訴

訟，在其主張的原因事實範圍內，該處分之合法性為撤銷訴訟訴訟標的之內容，如撤銷訴訟經法院實體判決認處分並無違法而駁回原告之訴確定者，行政處分之合法性已經裁判而對該原因事實涵攝於法律後之法律效果之確認有既判力，該撤銷訴訟之當事人均應受其拘束，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更之情況下，即應以前訴訟判決關於訴訟標的所為之確認作為其裁判基礎，不能為相反於該確定判決內容之判斷，此即撤銷訴訟判決既判力之確認效。

（四）依原審確定之事實，上訴人係主張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，上訴人按9年攤銷，101年度攤提1,192,593元。是以本件訴訟之先決問題為上訴人101年11月12日取得之上開「無形資產－經紀業務客戶關係」，是否屬所得稅法第60條第1項所定之無形資產。經查，上訴人102年度營利事業所得稅，經被上訴人以上訴人101年11月12日取得之上開「無形資產－經紀業務客戶關係」，非屬所得稅法第60條第1項所規定無形資產之範疇，予以剔除該年度列報之攤提費用。上訴人不服循序提起行政訴訟，請求判命原處分（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107年度訴字第207號判決認定上訴人101年11月12日取得之上開「無形資產－經紀業務客戶關係」，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」之要件不符，不該當所得稅法第60條第1項所定之無形資產，自無該攤折規定之適用，判決駁回上訴人之訴，並經本院109年度判字第315號判決（下稱前訴訟）

駁回上訴確定。可知，前訴訟之行政處分之合法性已經裁判，上訴人101年11月12日取得之上開「無形資產－經紀業務客戶關係」，非屬所得稅法第60條第1項規定之無形資產一前訴訟對該原因事實涵攝於法律後法律效果之確認有既判力。於本訴訟上訴人不得為與該確定判決意旨相反之主張，本院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷。本件上訴人再執101年11月12日取得之上開「無形資產－經紀業務客戶關係」，具備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性，主張所列報費用之攤提合法云云，核屬對其101年11月12日取得之上開「無形資產－經紀業務客戶關係」，非屬所得稅法第60條第1項規定之無形資產而予以剔除攤折之處分，為反於既判事項之爭執，自無可採。

（五）至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。又因具可辨認性之無形資產與商譽基於上開本質上之不同，而不得相互轉列，自無再論上訴人受讓系爭經紀業務客戶關係是否能以商譽之項目而為單獨轉讓之必要，原判決就此部分之論述，理由未臻周延，惟尚不影響判決結果。上訴意旨指摘原判決違法，要非可採。

（六）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　10　月　29　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　陳　秀　蕙

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　10　月　29　日

書記官　張　玉　純