最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第560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10月17日臺北高等行政法院107年度訴字第904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103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）23,564,345元，其中19,717,952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，故同日將併購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，乃按5年及9年攤銷，103年度攤提12,562,400元及7,155,552元。被上訴人初查，以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，否准認列，核定各項耗竭及攤提3,846,393元，併同其餘調整，核定課稅所得額317,658,314元、應補

稅額3,226,999元。嗣申准更正，追認商譽攤提8,793,680元，更正核定各項耗竭及攤提為12,640,073元。上訴人就否准認列無形資產－經紀業務客戶關係攤提部分仍表不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、復查決定及原處分（即更正核定）關於否准各項耗竭及攤提之無形資產──經紀業務客戶關係7,155,552元部分均撤銷。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（下稱財政部100年令釋）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。本件上訴人於帳上所認列者，為原太平洋證券公司開有期貨交易帳戶，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及所衍生之客戶關係。然該等客戶名單暨客戶關係並非屬法律所賦予並保障之權利，並不該當所得稅法第60條所定之無形資產，故系爭無形資產－經紀業務客戶關係非屬所得稅法第60條所賦予並保障無形資產之範疇，本無該條攤折規定之適用。（二）又依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、第10段、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段規定可知，財務會計準則公報第37號所稱無形資產，係指無實體形式之非貨幣性資產，並同時須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，且在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始得認列。雖該公報第37號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（見該公報第37號第8段），但就符合無形資產定義之「可被企業控制」特性，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，該公報第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普遍標準，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28條至第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，惟對交易商之熟悉度或黏著度，尚受到來自顧客面因素之影響，並非全然由企業所得控制，其特性既非企業之「控制方式」，亦非「法定權利」，尚難認企業僅本於顧客之黏著度即可充分控制其進行交易。此外，財務會計準則公報第37號第15段但書亦指明缺乏「法定權利」或其他「控制方式」者，將「通常」致顧客關係與顧客忠誠度等項目不符合無形資產定義。又上訴人於本件行政救濟過程中，未就認其客戶關係在法定權利或控制方式均不具備情形下，卻仍能對之充分控制，提出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條無形資產之要件。（三）上訴人雖舉本院104年度判字第108號判決等，主張本件經紀業務客戶關係屬於可辨認無形資產，不應全數否准等情。惟被上訴人係以系爭無形資產－經紀業務客戶關係，非屬所得稅法第60條所明定之營業權、商標權、著作權、專利權、各種特許權等無形資產，及非屬財政部100年令釋規定之法定營業權為由，否准認列，與本院104年度判字第108號判決因其估價不明予以否准認列，案情有別。又本院104年度判字第362號判決係說明無形資產未符合「可辨認性」、「可被企業控制」或「具有未來經濟效益」等特性如何認列之問題，而本件上訴人已自承系爭無形資產－經紀業務客戶關係符合「可辨認性」之無形資產，案情亦不同。（四）上訴人另主張其帳列之「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，但是「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、固定資產及其他資產／負債等均併為收購，尚難想像僅憑前揭兩項資源即能為上訴人帶來未來現金流入，是其所收購者並非資產，自不得本於商譽之攤折規定主張前揭攤折數額之列報。另上訴人所受讓之系爭無形資產－經紀業務客戶關係，係因永豐金證券公司合併太平洋證券公司後，由美國評值有限公司出具收購價格分配報告以64,400,000元出價讓售予上訴人，上訴人所取得者為具「可辨認性」之「客戶關係」，與因合併而產生之「不具可辨認性」之商譽具有本質上之差異。故縱使上訴人將無形資產－經紀業務客戶關係認列入帳以後，其攤折不符合課稅所得減項之列報要件，亦無由使資產「可辨認」之本質隨即轉變成「不可辨認」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）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──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。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　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　　10　　月　　29　　日

書記官　張　玉　純