最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第561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12月5日臺北高等行政法院108年度訴字第1361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104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）23,502,273元　含商譽攤銷費用12,562,400元、無形資產－經紀業務客戶關係（下稱客戶關係無形資產）攤銷費用7,155,552元、系統與應用軟體攤銷費用3,784,321元Ⅴ，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、客戶關係無形資產64,400,000元），轉讓予上訴人，上訴人乃按5年及9年攤銷，104年度攤提12,562,400元及7,155,552元。被上訴人初查，以商譽62,812,000元，依上訴人提示合併契約、收購價格分配報告、董事會議事錄及獨立專家意見書等證明文件，核

認為43,968,400元，依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第96條規定，以5年為攤提期限，核算104年度得攤提之金額為8,793,680元（43,968,400元÷ 5年）；客戶關係無形資產攤銷7,155,552元，認非屬所得稅法第60條所稱營業權範疇，且該項權利既未取得專利權或特許權，自無「法定享有年數」可言，全數否准認列，核定各項耗竭及攤提為12,578,001元（商譽攤銷費用8,793,680元＋系統與應用軟體攤銷費用3,784,321元），併同其餘調整，核定全年所得額350,488,775元、課稅所得額367,846,603元，應補稅額1,588,018元。上訴人就客戶關係無形資產部分不服，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）租稅法令上有關無形資產之攤提，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條所定之無形資產，均屬法律所賦予並保障之權利，該條所列之營業權亦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，且須依法定享有之年數攤提，故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。又財務會計上之無形資產，依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號第2段規定，係指無實體形式之非貨幣性資產，並「具有可辨認性」、「可被企業控制」及「具有未來經濟效益」，認列條件為：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。其中該公報第37號第9段前段指明：「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」。另就「可辨認性」部分，該公報第37號第10段前段亦規定，無形資產須可辨認並與商譽有所區分，企業合併所取得之商譽，代表收購公司對無法個別辨認或無法分別認列且具預期未來經濟效益之資產所支付之價款。而就「可被企業控制」部分，參該公報第37號第12段及第15段亦規定，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；而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。（二）上訴人所受讓之系爭客戶關係無形資產，係其母公司永豐金證券公司合併太平洋證券公司後，依美國評值有限公司所具收購價格分配報告之評估金額64,400,000元出價讓售予上訴人。依收購價格分配報告所載「根據與管理階層的討論，太平洋證券係透過其10家之經營據點建立經紀業務客戶關係，故客戶關係建立於經紀業務」，及上訴人於原審起訴狀所陳「針對原太平洋證券之期貨客戶部分，期貨交易人須簽署聲明書，以瞭解在合併日後，原委託太平洋證券之期貨交易功能改由上訴人提供，同時開立期貨交易帳戶」等語，足知上訴人於帳上所認列者，實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簽立聲明書及上訴人期貨交易開戶契約之客戶名單暨其所衍生之客戶關係。惟該等客戶名單暨客戶關係並非法律所賦予並保障之權利，上訴人亦自陳此非屬所得稅法第60條所定營業權之無形資產範疇，是自無從依所得法第60條及查核準則第96條第3款規定攤折費用。（三）再者，客戶名單固為財務會計準則公報第37號第8段所稱之無形項目，然無形項目並非均符合無形資產之定義

，仍須按該公報規定判斷。關於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，除載明「太平洋證券之期貨部門營收來源為經紀手續費收入……於100年底之客戶數量為17,833戶」、「根據管理階層表示，太平洋證券與客戶所簽訂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」之外，該報告通篇均未再見有任何說明。又太平洋證券公司與客戶雖有簽訂契約，惟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，該契約性質係主管機關為保護期貨交易安全所為之強制規定，主要內容並由主管機關所定（期貨交易法第64條及期貨商管理規則第29條、第30條參照），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，該客戶名單不具備「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，且該部分收購成本之支出，於客觀上亦非可認為合理且必要。另上訴人所提客戶於永豐金證券公司合併案簽立之聲明書，僅表明其等於太平洋證券公司開立期貨交易帳戶之相關資料，同意太平洋證券公司揭露予永豐金證券公司及上訴人，並瞭解自太平洋證券公司與永豐金證券公司合併基準日起，其等原委託太平洋證券公司之期貨交易服務功能改由永豐金證券公司及上訴人提供，權利義務約定應依其等所簽署之開戶契約條款為據等語，是上訴人主張客戶均簽立聲明書表示繼續與其交易，據以主張其受讓取得之系爭客戶關係具有可控制性，並符合前開公報有關客戶關係無形資產之定義云云，亦非可採。至於上訴人所引本院104年度判字第108號判決，係在闡述若得認定營利事業確有符合規定之「可辨認無形資產」，縱因其估價有所疑義致攤折數有所不符，屬轉正問題，不得因此即得全數否准認列該可辨認無形資產之攤折數，與本案案情有別，無從援引適用。（四）上訴人另主張其帳列之系爭客戶關係無形資產，實質上係併購溢額，依所得稅法及相關法規之立法精神，應屬商譽之

一部，得依商譽認列攤銷費用云云。惟依財務會計準則公報第37號第10段前段、第25號「企業合併──購買法之會計處理」第4段及第17段規定可知，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」且「與企業不可分」之具未來經濟效益之資產，具有「不可辨認性」；與財務會計準則公報第37號明定無形資產須「具有可辨認性」、「可被企業控制」及「具有未來經濟效益」等特性，二者具有本質上之差異。故縱使將「具有可辨認性」之客戶關係以無形資產認列入帳以後，其攤折不符合課稅所得減項之列報要件，亦無由使其「可辨認」之本質隨即轉變成「不可辨認」。本件上訴人所受讓之系爭客戶關係，係因永豐金證券合併太平洋證券後，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有「可辨認性」之無形項目──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。且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，上訴人所購買之系爭客戶關係，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，亦與商譽之「不可與企業分離」之本質不合。故縱使上訴人將系爭客戶關係以無形資產認列入帳後，其攤折不符合列報要件，亦無由使其可辨認之本質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