臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年10月3日辯

原　　告　永豐期貨股份有限公司
代　表　人　葉黃杞（董事長）
訴訟代理人　張憲瑋　律師
　　袁金蘭　會計師
被　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美（局長）
訴訟代理人　詹慶忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年6月6日台財法字第10713913800號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序部分：

本件原告於民國108年2月15日行政訴訟補充理由狀㈢主張追加爭點「追認已自行調減之薪資支出-員工認股選擇權酬勞成本1,499,715元」，並請被告依財政部107年12月28日台財稅字第10701031420號令規定追認薪資支出乙節（本院卷2第27頁以下），案經被告依原告提示之資料重新審酌後，同意追認薪資支出1,481,200元，並於108年8月5日和解在案，有本院和解筆錄（本院卷2第425頁）可稽，故該部分不在本件審判之範圍，合先敘明。

貳、實體部分：

一、事實概要：原告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，係原告母公司永豐金證券股份有限公司（下稱永豐金證券）於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），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」（下稱評價報告）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），轉讓予原告，乃按5年及9年攤銷，本年度攤提12,562,400元及7,155,552元；被告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，且原告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難提為12,640,073元。原告就否准認列無形資產-經紀業務客戶關係攤提部分（下稱原處分）仍表不服，申請復查，遭被告106年12月27日財北國稅法一字第1060048683號決定駁回；原告仍表不服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：

1.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。

2.訴訟費用由被告負擔。

㈡被告聲明：

1.駁回原告之訴。

2.訴訟費用由原告負擔。

三、原告主張：

㈠財務會計準則第37號（下稱第37號公報）公報已明定客戶名單等，為具有經濟效益之無形資產，原告向永豐金證券收購期貨業務所產生的無形資產──經紀業務客戶關係，因具有為其產品或服務之銷售對象，進而能為原告創造獲利之銷售關係，符合無形資產之定義，被告僅以未符合所得稅法第60條之規定即否准原告之列報金額，被告之更正核定及訴願決定顯有違誤：

1.第37號公報所規定無形資產，係指無實體形式之非貨幣性資產，並同時符合⑴具有可辨認性、⑵可被企業控制、⑶具有未來經濟效益，且符合⑷資產之未來經濟效益很有可能流入企業、⑸資產之成本能可靠衡量，該等無形資產即可認列等條件。又該號公報亦同時指出，該等無形資產常見的項目含電腦軟體、電影動畫、客戶名單、擔保貸款服務權等，即肯認上述該等無形資產確有其經濟效益。原告向永豐金證券收購期貨業務所產生之無形資產－經紀業務客戶關係，因具有為其產品或服務之銷售對象，進而能為原告創造獲利之銷售關係，自符合無形資產之定義。

2.此外，最高行政法院106年度判字第57號判決旨意，亦認為稅捐機關認列無形資產之法律見解，或許太過嚴苛，而應容許其他法律以外之分辨標準。

㈡永豐金證券以現金為對價合併太平洋證券，並於合併基準日

當天將合併所取得之期貨業務，以合併之評價報告上所載之相同價值讓予原告，原告取得系爭客戶關係無形資產，自得依企業併購法第35條、所得稅法第60條及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第96條之規定列報其攤提，殆無疑義：

1.所得稅法第60條係一概括性規定，屬無形資產之項目不應僅限於法規所提及者。營利事業若有無形資產者，應依查核準則第96條規定於其耐用年限內，逐年依法認列攤提數。又雖所得稅法第60條未完整列舉屬無形資產之項目為何者，然以所得稅法之其他子法規─營利事業不合常規移轉訂價查核準則（下稱移轉訂價查核準則）第1條、第4條第1項第9款等規定可略知一二，屬無形資產之項目應包含客戶資料等。

2.原告所認列之系爭客戶關係無形資產，係源於第1階段永豐金證券合併太平洋證券，該階段之合併係適用金融機構合併法之合併，至於第2階段由永豐金證券於合併基準日將太平洋證券之期貨業務讓予原告，係適用企業併購法，而因係與合併採相同價值轉讓，故並未因該轉讓而影響或變動期貨業務無形資產之內涵與價值。因此，本案原告按所得稅法第60條及營利事業所得稅查核準則第96條，列報系爭客戶關係無形資產攤折係屬適法，被告之更正核定與訴願決定仍予以否准，顯係自行加諸法令所無之限制，並有違反納稅者權利保護法第3條第3項規定之虞。

㈢被告調整原告無形資產─經紀業務客戶關係攤提金額僅以未符合所得稅法第60條之規定為由，將原告之無形資產客戶關係攤提數全額剔除。惟查上開法條係37年所訂定，與原告行為時之經濟環境及會計處理已大相逕庭，又參相關法令之修

訂歷程可知，於稅法上所指涉之商譽係「凡收併其他企業，所付價款超過其產業實在價值之數皆屬之」，而原告帳列之無形資產─經紀業務客戶關係就所得稅法與其相關法規之立法精神，應屬商譽之一部。被告僅拘泥於法令字面解釋，並未查明系爭無形資產之交易實質，顯有損原告之權益，亦有違反納稅者權利保護法及實質課稅原則之虞　有現行所得稅法第60條於37年訂定（訂定時為所得稅法第56條）、查核準則第1條及第96條於75年修訂當時之依據即62年3月5日修訂之商業會計處理準則第7條第1項之規定、財團法人中華民國會計研究發展基金會於85年發布財務會計準則公報第25號「企業合併─購買法之會計處理」、95年發布第37號公報「無形資產之會計處理準則」、95年基秘字第302號函、最高行政法院101年度判字第290號判決意旨，及納稅者權利保護法第7條第1項規定可資參照ㄚ。

㈣被告剔除原為商譽一部之系爭無形資產攤提數，使原告因系爭無形資產所創造之收入，於稅上無法認列相關成本，顯未符合實質課稅、收入成本配合原則：

1.系爭無形資產既已為被告認定屬第37號公報所規定無形資產，而該無形資產於攤提年度中，確已大幅提高原告相關業務之市場佔有率，且為原告帶來營業收入之顯著成長，此為系爭無形資產顯具有未來經濟效益之體現，符合62年修訂之商業會計處理準則及75年查核準則所規範之無形資產定義，並為原告願意付費購買經紀業務客戶關係之因。

2.是以，准許系爭無形資產依其效益存續期限攤提本為事理之必然，以使原告支付之成本與其將帶來之效益得以相互配合。換言之，被告否准認列已符合財務會計準則第37號公報規定為可創造未來經濟效益之無形資產攤提數，致使

該等無形資產所創造之收入與發生之成本無從以合理而有系統的配合認列，顯與實質課稅、收入成本配合原則不符，並忽略其實質內容皆等同稅法上得以攤提之商譽且顯具有未來經濟效益。

㈤無形資產─經紀業務客戶關係按所得稅法第60條規範雖無法歸類於該條任一項目，惟參照所得稅法及商業會計處理準則之修法歷程，系爭無形資產之實質實屬商譽之一部，而有營利事業所得稅查核準則第96條第3項第4款之適用：

1.商譽得於稅上攤提之法源為商業會計法第13條及商業會計處理準則第2條規定明示，若商業會計處理準則未有規範，則營利事業應參照一般公認會計原則處理會計事務。依經濟部101年1月9日經商字第10052403720號令意旨，一般公認會計準則係指財務會計準則公報及其解釋，故原告依系爭年度之法規、函令及財務會計準則公報之規定處理會計事務。再查財務會計準則公報第25號企業合併─購買法之會計處理第4段，係商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則有關商譽認列之規定。雖按所得稅法第60條規定，併參財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令、商標法、著作權法及專利法，商譽皆未明訂於上述法規及函令，然依所得稅法第80條、查核準則第2條、第96條及被告之稅捐稽徵實務，商譽顯得依法於一定年限內攤提認列費用，殆無疑義。

2.系爭無形資產之實質及稅法上之分類：

⑴所得稅法第60條訂定當時之會計處理就上揭無形資產尚無定義及認定要件，故包括客戶關係在內之其他可辨認無形資產，無論在會計處理或稅法上皆可歸屬於商譽，並得依查核準則之相關規定，在一定之年限內攤提。後

因經濟環境的變化，致財務會計準則更迭，將併購其他企業之併購溢價部分以更細緻化之方式單獨辨認可為企業創造未來收益之無形資產。申言之，商譽係合併對價減除消滅公司之淨資產價格，其中，淨資產係可能包含著作權、專利權等原先已訂定於所得稅法第60條之項目；而併購溢價則是代表存續公司願意因消滅公司未來可能創造之收益所額外支付之價款。惟在財務會計準則更新後，針對商譽中，某些項目因鑑價技術之進步使其具有可辨認性而單獨認列（例如：顧客忠誠度、市場佔有率及客戶名單等），而使該等無形資產在企業合併時被列為淨資產之一部分。究其實質，實為商譽之一部，僅是因財務會計準則之變動，而將其獨立辨識。

⑵更何況無論該等無形資產係由原告列為商譽或客戶關係，其實質均係併購溢額之一部，而既所得稅法及查核準則都已允許不可辨認取得原因之商譽得由營利事業列報攤折，依舉輕以明重之原則，則客戶關係之併購溢額，因其具有產品或服務之銷售對象，並為原告創造獲利之銷售關係，故確有其經濟效益存在，自得認列於攤銷費用。

㈥縱本院認系爭無形資產未具有無形資產之要件，就最高行政法院104年度判字第108號、第362號判決及財務會計準則第9段之意旨，亦應轉正為商譽，而非全數否准。

㈦本院107年度訴字第206號、第207號判決，係原告相同無形資產攤提費用爭議於101及102年度之案件，惟前揭判決有違背法令、相互矛盾及不備理由之處，原告已著手進行針對101年度判決續提上訴之準備，並已對102年度判決提起上訴，尚祈本院依本件應適用法令及案況審酌辦理云云。

四、被告主張：

系爭經紀業務客戶關係非屬所得稅法規定之無形資產範疇，自不得於辦理營利事業所得稅結算申報時攤折列報為費用：

㈠依行為時查核準則第2條第2項明定，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，即已明示稅務會計與財務會計存有差異，又租稅之課徵，應以稅法之有關規定為準據。

㈡按財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令（下稱100年8月12日令釋）係財政部本於中央財稅主管機關職權，基於所得稅法第60條各權利規範之一致性及衡平性原則，就所得稅法第60條營業權適用範圍所為之釋示，並未增加法律所無之限制及違反法律保留或租稅法律主義，稅捐稽徵機關自應適用。而所得稅法第60條第1項規定之無形資產，係先列舉營業權、商標權、著作權及專利權，最後加上「各種特許權」之概括規定，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，且該條所列營業權也經財政部100年8月12日令釋，依法條一致性原則，釋示其適用亦應以法律規定之權利為範圍。從而，該條所定之無形資產，均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，故系爭無形資產－經紀業務客戶關係非屬所得稅法第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。

㈢依財務會計準則第37號公報第2段、第10段及第25號公報「企業合併──購買法之會計處理」第17段規定可知，財務會計準則第37號公報所指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，與商譽之不可辨認性，二者具有本質上之差異。原告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元出價讓售予原告，原告所取得者為具「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。故縱使原告將無形資產－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」。

㈣最高行政法院104年度判字第108號判決，係在闡明「若得認定營利事業確擁有符合規定之『可辨認無形資產』，縱因其估價有所疑義致攤折數有所不符，亦屬予以轉正之問題，尚不得因此即得全數否認該可辨認無形資產之攤折數。」惟本件被告係以系爭無形資產－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、專利權及各種特許權等無形資產為由，否准認列，非因其估價不明予以否准認列，兩者案情有別，尚難援引適用。

㈤本件系爭無形資產－經紀業務客戶關係，係被告以其非屬所得稅法第60條所明定之營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等無形資產，以及非屬財政部100年8月12日令釋規定之法定營業權為依據；又系爭無形資產－經紀業務客戶關係亦由原告自承符合「可辨認性」，則與最高行政法院104年度判字第362號判決事件係「客戶關係」未符合無形資產之「可辨認性」、「可被企業控制」或「具有未來經濟效益

」等特性之案情有別，亦難援引適用。又本件相同案情之101及102年度營利事業所得稅事件，業經本院以107年度訴字第206號及第207號判決駁回原告之訴在案。

㈥至原告於108年2月15日行政訴訟補充理由狀㈢主張追加爭點「追認已自行調減之薪資支出-員工認股選擇權酬勞成本1,499,715元」，並請被告依財政部107年12月28日台財稅字第10701031420號令規定追認薪資支出乙節，案經被告依原告提示之資料重新審酌後，同意追認薪資支出1,481,200元，並於108年8月5日當庭和解在案，有本院107年度訴字第904號和解筆錄可稽，併予陳明等語。

五、按所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」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。」營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第96條第3款規定：「各項耗竭及攤折：一、……三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如下：㈠營業權為10年。㈡著作權為15年。㈢商標權、專利權及其他特許權為取得後法定享有之年數。㈣商譽最低為5年。」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日令釋）：「所得稅法第60條規定之營業權，應以法律　如民營公用事業監督條例、電業法第33條（註：現行第24條）授權訂定之電業登記規則Ⅴ規定之營業權為範圍。」。

六、前揭事實概要所載各情，為兩造所不爭，且有上開各該文件、原處分、復查決定書、訴願決定書等影本附原處分卷、訴願卷可稽。本件應審酌之爭點為：被告否准認列原告申報無形資產──經紀業務客戶關係攤提部分，於法有無違誤。茲依

兩造主張之意旨，敘明判決之理由。

七、按行為時查核準則第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、企業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（下稱國際財務報導準則）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，即明示稅務會計與財務會計存有差異。又租稅之課徵，應以稅法之有關規定為準據。有關無形資產之攤提，依所得稅法第60條第1項及第3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。」「攤折額以其成本照左列攤折年數按年平均計算之。……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。」又財政部100年8月12日令釋：「所得稅法第60條規定之營業權，應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範圍。」係財政部本於中央財稅主管機關職權，基於所得稅法第60條各權利規範之一致性及衡平性原則，就所得稅法第60條營業權適用範圍所為之釋示，並未增加法律所無之限制及違反法律保留或租稅法律主義，自應適用。而觀之所得稅法第60條第1項所定無形資產，係先列舉營業權、商標權、著作權及專利權，最後加上「各種特許權」之概括規定，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，且同條第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，又該條所列營業權，也經財政部100年8月12日令釋，依法條一致性原則，釋示其適用亦應以法律規定之權利為範圍。是以該條所定之無形資產，均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，故系爭無形資產－經紀業務客戶關係非屬所得稅法第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。再者，依財務會計準則公報第37號第2段規定：「本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：⑴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。……」、第10段規定：「本公報所稱之無形資產須可個別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識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。」及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：「……將所取得可辨認資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過所取得之可辨認資產公平價值，應將超過部分列為商譽……」可知，財務會計準則公報第37號所指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，與商譽之不可辨認性，二者具有本質上之差異。查原告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元出價讓售予原告，原告所取得者為具「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。又原告於帳上所認列者，為原太平洋證券開有期貨交易帳戶，並於永豐金證券合併案時簽立聲明書及原告期貨交易開戶契約之客戶名單（本院卷1甲證16至17）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，本無該條攤折規定之適用，已如前述。至於依財會準則公報第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，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；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（見該號公報第8段），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段就上開可被企業控制之要件，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第37號公報亦指明「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。」會研基金會針對上段規定，發布95年12月15日（95）基秘字302號解釋函（下稱會研基金會95年解釋函）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，若乙公司並未與該顧客簽約，則該顧客關係因缺乏法定權利之保護，此時該顧客關係不得從商譽中分離而單獨認列為無形資產。惟若乙公司基於過去經驗，

與該顧客有簽訂契約之慣例者並將於未來簽約，雖於合併日當天尚未簽約，其得視為有合約之顧客關係，於該顧客關係之公平價值能可靠衡量時，應與商譽分離而單獨認列。」等語，查原告自其母公司永豐金證券所受讓者，係永豐金證券因合併太平洋證券所認列之顧客關係，並於合併當日轉讓予原告。惟就太平洋證券與其客戶間所存之法定權利保護或其他控制方式，依原告提示之評價報告，僅載明「根據管理階層表示，太平洋證券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。」（本院卷1第87頁）之外，該報告通篇均未再見有任何說明。雖太平洋證券與客戶有簽訂合約，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，該等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30條參照），可知太平洋證券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，是原告受讓之期貨交易開戶契約之性質，核與上開會研基金會95年解釋函所解釋者有別。原告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，財會準則公報第37號第15段但書既已指明缺乏「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。又倘原告認其客戶關係在法定權利或控制方式均不具備之情形下，卻仍能對

之充分控制，則應提示更為具體之證據及說明，惟原告就此並未舉證以實其說，自難認其對主張之系爭客戶關係具有可控制性，而符合財會準則公報第37條規定無形資產之要件。綜上，原告母公司永豐金證券因合併取得之客戶名單既不符前揭無形資產之定義與要件，原告於合併案當日自永豐金證券受讓之系爭客戶關係，就財務會計而言，因「會計穩健原則」而無法於會計帳上認列為無形資產，就稅務會計而言，並不該當所得稅法第60條所定之無形資產，自無該條攤折規定之適用。是以被告剔除原告各項耗竭及攤提下列報之「無形資產－經紀業務客戶關係」攤銷數，並無不合。

八、原告雖舉最高行政法院104年度判字第108號判決，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，惟查，該判決係在闡述若得認定營利事業確擁有符合規定之「可辨認無形資產」，縱因其估價有所疑義致攤折數有所不符，亦屬予以轉正之問題，尚不得因此即得全數否認該可辨認無形資產之攤折數等語。然本件被告係以系爭無形資產－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、專利權及各種特許權等無形資產為由，否准認列，非因其估價不明予以否准認列，兩者案情有別；又原告所舉最高行政法院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，而本件原告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，且被告係以其非屬所得稅法第60條所定之營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等無形資產，以及非屬財政部100年8月12日令釋規定之法定營業權，而否准認列，兩者案情，亦有不同，自不宜援引適用。

九、原告另主張其帳列之「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。按財會準則公報第25號「企業合併購買法之會計處理」第17段規定：「……將所取得可辨認資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過所取得之可辨認資產公平價值，應將超過部分列為商譽……」及同公報第35號「資產減損之會計處理準則」第37段規定：「因企業合併所取得之商譽，代表買方對無法單獨辨認並認列為資產之未來經濟效益所為之支付，商譽無法獨立於其他資產或資產群組而產生現金流量。」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。是縱認原告向永豐金證券收購因合併案取得之系爭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，若單獨轉讓，將致其喪失未來經濟效益而不符資產定義。又觀之原告提示之評價報告，其中就系爭客戶關係之估價，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。」（本院卷1第114頁），足見原告取得之系爭客戶關係並非能夠單獨轉讓。且原告自其母公司永豐金證券所收購者僅有「商譽」及「經紀業務客戶關係」（本院卷1第165頁）兩項無形資產，並未將太平洋證券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（本院卷1第82頁）均併為收購，尚難認其僅憑前揭兩項資源即能為原告帶來未來現金流入，觀諸前揭規定及說明，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。再者，原告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元出價讓售予原告，原告所取得者為具「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。故縱使原告將無形資產－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」。原告上開主張，核不足採。

十、從而，本件被告否准認列無形資產－經紀業務客戶關係攤提，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難提為12,640,073元，有關原處分即否准認列無形資產──經紀業務客戶關係攤提部分，於法並無違誤。復查及訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分（即更正核定）關於各項耗竭及攤提之無形資產──經紀業務客戶關係7,155,552元，為無理由，應予駁回。

十一、本件判決基礎之事證及法律關係，已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，經審酌對於本件判決結果並不生影響，爰不予逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　年　　10　　月　　17　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　程怡怡

法　官　蕭忠仁

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或

	依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　年　　10　　月　　17　　日

書記官　李承翰