臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1988號

）FKT64W1Z1X5L0;@109年4月23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　袁金蘭　會計師

　　張憲瑋　律　師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　許慈美（局長）住同上

訴訟代理人　黃美琪

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108年10月23日台財法字第10813936190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

一、事實概要

原告105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）24,058,786元　含商譽攤銷費用12,562,400元、無形資產──經紀業務客戶關係（下稱系爭客戶關係）攤銷費用7,155,552元及系統與應用軟體攤銷費用4,340,834元ㄨ，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），惟永豐金證券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元及客戶關係無形資產64,400,000元），轉讓予原告，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。被告初查以商譽62,812,000元，依原告提示合併契約、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105年度得攤提之金額為8,793,680元(43,968,400元÷5年）；系爭客戶關係無形資產攤銷7,155,552元，則非屬所得稅法第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，乃全數否准認列，並核定各項耗竭及攤提為13,134,514元（商譽攤銷費用8,793,680元＋系統與應用軟體攤銷費用4,340,834元），併同其餘調整，核定全年所得額313,152,961元及課稅所得額307,150,848元、應補稅額1,868,570元。原告就系爭客戶關係無形資產攤銷部分不服，申請復查，未獲變更，續提訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張：

㈠合併時準用之財務會計準則公報第37號（下稱財會準則公報第37號）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系爭客戶關係，因可明確辨認產品或服務之銷售對象（移轉標的），且能為原告創造未來獲利，符合無形資產之定義：

1.具可辨認性：系爭客戶關係係源自於太平洋證券透過其10家之經營據點建立經紀業務之客戶關係，於合併後經永豐

金證券轉予原告。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原告提供，同時開立期貨交易帳戶。原告取得之系爭客戶關係具有合約性，且可藉由合約之移轉而出售，此一性質亦能由原告取得經紀業務客戶關係後，獲得太平洋證券原先之客戶名單可知。

2.可被企業控制：原先期貨交易人欲進行期貨買賣交易時，需透過太平洋證券始得為之，且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。於合併後，永豐金證券取得太平洋證券原先於全台之十個據點，亦獲得太平洋證券之客戶名單，並繼續於當地經營。該等客戶名單因已由原告出價取得，原告對客戶名單顯具控制能力。且因期貨交易人已與原告及永豐金證券簽立聲明書，該等期貨交易將轉由透過原告處理，使原告因交易可獲得相關收入。又依原告期貨交易開戶契約第4條帳戶移轉之約定，原告若無破產、解散、停業或依法令應停止接收受委託情事，期貨交易人之帳戶原則上並不得移轉至其他期貨商。再依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，若期貨交易人之期貨帳戶中，仍有部位餘額尚未平倉，其應委託原告買入或賣出相反方向之期貨契約，使部位餘額為0後，始得轉移帳戶。而期貨交易人委託原告買入或賣出期貨契約，原告將會向其收取手續費，亦會為原告帶來經濟效益。並依收購價格分配報告所提示系爭客戶關係無形資產之鑑價價格64,400,000元及攤提年限已考量期貨交易人轉移其期貨帳戶之機率後評估而得。此外，101年11月原從太平洋證券轉至原告之客戶數為1,880個帳戶，而至

106年年底，仍有約1,093個有效帳戶（包含期末有權益餘額或當年度有手續費收入之帳戶），亦足證明該客戶名單仍具有效性，且為原告所控制。

3.具有未來經濟效益及資產之未來經濟效益很有可能流入企業：原告與永豐金證券基於共同行銷的合作關係，結算交割之業務，若由永豐金證券轉單，係屬IB（Introducing Broker）業務。原告自合併基準年度（101年）起，各年IB業務交易量之市場佔有率由14.64%逐年提高，至106年度為止，已達到18.24%。此外，原告於102至106年度之營業收入逐年攀升，因移轉之客戶名單所增加之手續費收入，亦可佐證該經濟效益確實有流入企業，且遠高於各年度客戶關係所攤提之費用7,155,552元。

4.資產之成本能可靠衡量：永豐金證券與太平洋證券之合併交易，係經第三方專業評價機構出具收購價格分配報告，於該報告中，已針對太平洋證券之證券業務及期貨業務分別評價，並於報告中詳細列示計算基礎、假設，加以考慮衰退率、折現率等因素，評估於合併基準日之系爭客戶關係無形資產價值為64,400千元，顯見系爭無形資產之成本能可靠衡量。

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，自得依行為時企業併購法（下稱企併法）第35條（現行法第40條）、所得稅法第60條及查核準則第96條之規定列報其攤提：

1.永豐金證券乃一綜合證券商，為求拓展其於證券市場之經濟規模、擴增業務通路及提升經營績效等，決議以現金3,688,107,500元為對價，吸收合併太平洋證券，該合併因

係2綜合證券商之合併，自屬適用金融機構合併法所規定之合併；至於永豐金證券因非屬臺灣期貨交易所之結算交易會員，不得進行期貨交易結算行為，有鑑於此，永豐金證券僅得於合併基準日當日，將自太平洋證券所取得期貨業務讓與原告，原告與永豐金證券並根據評價專家針對該合併而出具之評價報告中，屬期貨業務之價值，將該等期貨業務轉予原告，雙方並分別計列應收款項及應付款項，該等讓與自屬企業併購法所定之「收購」行為，應有企業併購法規定之適用。

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，因與合併採相同價值轉讓，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，原告按金融機構合併法第17條、企業併購法第35條、所得稅法第60條及查核準則第96條，列報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予以否准，顯係加諸法令所無之限制，有違反納稅者權利保護法第3條第3項規定之虞。

3.被告以未符合所得稅法第60條規定為由，將系爭客戶關係無形資產攤提數全額剔除。惟所得稅法第60條係37年所訂定（當時條號為第56條），與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，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」，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。被告拘泥於法令字面解釋，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。

4.75年12月30日修訂之查核準則至今皆無相關之修法進程，本案針對該查核準則中「商譽」之解釋，自應回到修訂查核準則當時之相關會計準則規定。而當時之會計準則應參商業會計處理準則之規定，故欲解釋查核準則所稱之「商譽」，應參考62年3月5日修訂之商業會計處理準則第7條第1項，此亦為查核準則75年修訂當時之依據。而依該規定可知，過往處理無形資產之認列時，倘一企業於合併時，合併對價高於被收購企業淨資產金額之部分，其收購溢價即可全數認列為無形資產。亦即於定義商譽時，係以「所付價款超過其產業實在價值之數皆屬之」，並未規定商譽需區分無形資產之種類，且亦未敘明須單獨辨認為無形資產之項目。是以，稅法上商譽金額即為合併對價高於被收購公司淨資產之部分，營利事業得於申報營利事業所得稅時認列攤提。原告將依75年查核準則可認列之商譽，劃分為商譽及經紀業務客戶關係，然究其本質均屬稅法上所認定之商譽，蓋依商業會計處理準則、查核準則原始立法精神，系爭無形資產與商譽均為稅法上所規範之商譽，且最高行政法院101年度判字第290號判決亦肯認綜合證券商因收購所產生之客戶關係無形資產具有未來經濟效益，與收購人之可辨認資產間有綜合效果，其係有商譽之性質。故原告依金融機構合併法第17條、企業併購法第35條及查核準則第96條列報系爭無形資產攤提，尚無不符，被告以系爭無形資產非屬所得稅法第60條所規範之無形資產為由，否准原告所申報攤提數，顯係對該等資產之誤解。

5.綜觀本案經濟實質，無論係商譽抑或客戶關係，皆為原告

經實際出價取得，且具有未來經濟效益。惟因財務會計準則規定之更新，致使原告必須將原屬於查核準則、商業會計處理準則所規範之商譽一部──客戶關係個別辨認表達，卻導致商譽得依法攤提，客戶關係（原亦為商譽之一部）之攤提數遭全數否准認列之結果，顯有謬誤至灼。況財政部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）中之民營公用事業監督條例已由主管機關預告廢止，被告以不符合時代演進之該函釋狹隘解釋營業權，實有未洽，且最高行政法院106年判字第57號亦認為被告所持之法律見解過於嚴苛。被告應就現時經濟環境、會計相關規範允許原告於帳上認列系爭無形資產之攤提數。

㈡永豐金證券委請國際性之獨立專家機構──美國評值有限公司，針對太平洋證券之證券業務與期貨業務分別加以評價，該評價報告中係將太平洋證券區分為證券業務及期貨業務，並分別針對該2業務項下之各項可辨認淨資產公平價值及本合併所產生之各項無形資產價值，逐一且詳細的加以評價並載明於其評價報告中，其評價結果與永豐金證券及原告之入帳情形一致。是以，該等無形資產之金額及其攤折，應屬合理可信而足堪認定。被告在未能對該等評價報告提出質疑或錯誤之情況下，完全推翻系爭無形資產之價值與存在性，殊嫌率斷，違反舉證責任之分配。倘若被告認系爭無形資產未完全符合無形資產認列要件而不得於稅上攤提，參照財會準則公報第37號第9段規定，亦應辯認為商譽，而得以查核準則第96條列報攤提。另參照查核準則第96條第1項規定，原告因財務會計準則之規範，在編製財報時，須將系爭無形資產單獨認列，被告若認系爭無形資產非屬所得稅法第60條所規

定之科目，按查核準則第65條規定及最高行政法院104年度判字第362號判決意旨，應以職權調查之結果，將系爭無形資產轉正為其應屬之項目。

㈣最高行政法院104年判字第108號判決指出，租稅法令上得列報攤折數之無形資產雖無「客戶關係」，然會計準則上仍有「客戶關係」之規定，尚不得以該理由全數否認該等無形資產之攤折數，被告在未提出具體反證下，全數否准認列系爭無形資產攤提數7,155,552元，自非適法等語。並聲明：撤銷原處分（含復查決定）不利於原告部分（按即否准認列無形資產──經紀業務客戶關係攤銷費用部分）及訴願決定。

三、被告答辯略以：

㈠依行為時查核準則第2條第2項，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與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，應以稅法之有關定為準據。

㈡所得稅法第60條第1項規定之無形資產，係出價取得之營業權、商標權、著作權、專利權等各種「法定」特許權。本件原告為專營之期貨經紀商，其取得之系爭無形資產係太平洋證券經營建立之期貨業務客戶關係，尚非法定之特許權，被告雖認該客戶關係符合財會準則公報第37號規定之無形資產定義，惟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。

㈢行為時金融機構合併法第17條第1項第4款及企併法第35條，係規定公司因併購產生之商譽，得於法定期限內攤銷，而併

購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生，原告與被告既均認系爭無形資產具「可辨認性」，自非屬本質為「不具可辨認性」之商譽。

㈣最高行政法院104年度判字第362號判決，係以該案原告主張認列商譽金額，實包括既有技術、經銷關係及客戶關係3項無形資產，如稽徵機關認為該3項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，應依相關規定，按其性質分別改列（轉回）商譽，與本件系爭客戶關係係符合財會準則公報第37號之可辨認性之無形資產之案情有別。另最高行政法院104年度判字第108號判決，係在闡明「若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算有所不符，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，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，非因金額不明予以否准認列，尚難援引適用上開判決。至於最高行政法院101年度判字第290號判決，系爭項目為「商譽」，與本件「無形資產──經紀業務客戶關係」有別，亦難援引適用等語。並聲明：原告之訴駁回。

四、查前揭事實概要所載之事實，為兩造所不爭執，並有原告105年度營利事業所得稅結算申報書（原處分卷第77頁）、簽證會計師查核說明書（原處分卷第18頁）、被告查核報告書（原處分卷第474頁）、核定通知書（原處分卷第767頁）、復查決定書及訴願決定書等各在卷可稽，自堪認屬真實。又本件原告係以其列報之系爭客戶關係無形資產，符合財會準則公報第37號無形資產之定義，應准其以無形資產列報攤折數，若未符合無形資產認列要件，亦應辨認為商譽並予轉正

，准其依查核準則第96條列報攤提而為爭議，被告則以前詞置辯，是本件應審究者即為：原告前開主張是否可採？被告否准原告列報系爭客戶關係無形資產攤提數7,155,552元，於法有無違誤？

五、本院的判斷：

㈠依行為時查核準則第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、財務會計準則公報、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、解釋及解釋公告等據實記載，產生其財務報表，惟辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則……本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之，即明示稅務會計與財務會計存在差異。而租稅法令上有關無形資產之攤提，依所得稅法第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2項）前項無形資產之估價，以自其成本中按期扣除攤折額後之價額為準。（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。」及查核準則第96條第3款規定：「各項耗竭及攤折：……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。」並參以財政部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。」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。前開財政部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，應可適用，且此尚不因上開令釋列舉之民營公用事業監督條例嗣經總統以108年11月20日華總一經字第10800126001號令廢止而受影響。

㈡又財務會計上之無形資產，依財會準則公報第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」，其認列條件為：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。該公報第9段前段並指明：「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，第10段前段規定：「本公報所稱之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，第12段及第15段亦分別規定：「企業有能力取得標的資源所流入之未來經濟

效益，且能限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，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。」「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。」

㈢經查，原告所受讓之系爭客戶關係無形資產，係其母公司永豐金證券合併太平洋證券後，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元出價讓售予原告。依該報告所載「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」（本院卷一第165頁），以及原告於起訴狀所陳「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原告供提，同時開立期貨交易帳戶」等語（本院卷一第23頁），足知原告於帳上所認列者，實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簽立聲明書及原告期貨交易開戶契約之客戶名單（見甲證8至10）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，原告亦不爭執其非屬所得稅法第60條所定營業權之無形資產範疇，稽之前開規定與說明，自無從依所得稅法第60條及查核準則第96條第3款規定攤折費用。再者，客

戶名單固為前述財會準則公報第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，仍須按該公報規定予以判斷。而關於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，觀諸原告提示之收購價格分配報告，除載明太平洋證券「期貨部門之收入僅為經紀手續費收入……2011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（本院卷一第138頁），該報告通篇均未再見有任何說明。又太平洋證券與客戶雖有簽訂契約，可於客戶依其自身投資決策委託該公司進行期貨交易成交後取得經紀手續費收入，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，該等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，亦即該等契約並無強制客戶必於太平洋證券處進行期貨交易之效力，此可參原告所提空白期貨交易開戶契約之記載即明（本院卷一第219頁至第224頁），在此情形下，太平洋證券顯然無法充分控制該客戶關係及因此所產生之預期經濟效益，該客戶名單即不具備「可被企業控制」，亦無法確定「具有未來經濟效益」，未符前開財會準則公報第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。另原告所提客戶於永豐金證券合併案簽立之聲明書，僅表明其等於太平洋證券開立期貨交易帳戶之相關資料，同意太平洋證券揭露予永豐金證券及原告，並瞭解自太平洋證券與永豐金證券合併基準日起，其等原委託太平洋證券之期

貨交易服務功能改由永豐金證券及原告提供，權利義務約定應依其等所簽署之開戶契約條款為據等語（本院卷一第217頁），原告以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。從而，被告否准原告逕依美國評值有限公司所具收購價格分配報告「依據管理階層提供之衰退率為2%，耐用年限為9年」（本院卷一第173頁），而以9年計算攤折所列報系爭客戶關係無形資產當期（105年度）攤銷數7,155,552元，於法並無不合。至於原告所引最高行政法院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，亦屬予以轉正之問題，不得因此即得全數否准認列該可辨認無形資產之攤折數，並以該案上訴人主張之客戶關係似係營業權，營業權復係所得稅法第60條第1項及查核準則第96條第3款明定之無形資產類型，原審未予查明而將此部分廢棄發回，核與本案案情有別，無從援引適用。

㈣又原告雖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。惟財會準則公報第37號第10段前段已表明：「本公報所稱之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。」另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段及第17段亦分別規定：「……收購公司將收購之淨資產按成本入帳，其收購成本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，應列為

商譽。……」「……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……。」據此可知，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」，與財會準則公報第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」。本件原告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元出價讓售予原告，原告所取得者為具有「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。再者，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。商譽產生之原因多半係因經營管理企業形象良好、員工素質優良、產品品質佳等等，這些條件均與企業本身不可分離，亦無法單獨移轉。原告所購買之系爭客戶關係，並非原告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。故縱使原告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，是原告此部分主張仍難憑採。

六、綜上所述，被告否准認列系爭客戶關係無形資產攤折數7,155,552元部分，於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不

合。原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

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

中　　華　　民　　國　　109　　年　　5　　月　　21　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　楊得君

法　官　程怡怡

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　　109　　年　　5　　月　　21　　日

書記官　許婉茹