

企業併購法草案有關「取得無形資產之成本攤銷」之評析 (初稿)

陳清秀教授

東吳大學法律學系專任教授

壹、問題之提出

貳、無形資產之意義及範圍

一、無形資產之意義

(一) 概說

(二) 無形資產之定義

1. 可辨認性

2. 對資源之控制

3. 未來經濟效益之存在

(三) 無形資產之認列及衡量

(四) 無形資產與其他資產之區別

(五) 無形資產與商譽

二、無形資產之範圍

(一) 所得稅法令之規定

1. 所得稅法第 60 條規定

2. 移轉訂價查核準則之規定

3. 中華民國來源所得認定原則之規定

(二) 其他法律規定

1. 商業會計法、一般公認會計原則以及商業會計處理準則規定

2. 產業創新條例及評價準則公報

參、無形資產之費用認列

一、稅法與私法秩序融合原則

二、客觀淨額所得原則

三、無形資產之稅法規範漏洞

四、外國立法例之借鏡

肆、企業併購法草案規定「營業秘密」之範圍

伍、無形資產之費用認列與產業經濟發展

* 本文惠蒙東吳法研所碩士班林韋廷同學協助搜集資料，特此致謝。

壹、問題之提出

企業併購法草案第 40 條之 1 規定：「公司因合併、分割或依第二十七條及第二十八條規定收購營業或財產而取得具有可辨認性、可被公司控制、有未來經濟效益及金額能可靠衡量之無形資產，得按實際取得成本於一定年限內平均攤銷。

前項無形資產，以營業權、著作權、商標權、專利權、積體電路電路布局權、植物品種權、漁業權、礦業權、水權、營業秘密、電腦軟體及各種特許權為限。

第一項無形資產攤銷之年限，以合併、分割或收購取得後剩餘法定享有年數為準；其無法定享有年數者，以十年為計算標準。

第二項營業秘密之認定，稅捐稽徵機關如有疑義，得向合併後存續或新設公司、分割後既存或新設之公司、或收購公司之中央目的事業主管機關徵詢意見。」

其立法理由指出：「二、鑑於公司為強化其競爭力、拓展市場，企業併購常為重要手段，當公司進行併購，其取得成本大於取得淨資產公平價值之取得溢價，須按財務會計處理程序認列可辨認無形資產，餘額再認列為商譽。而考量公司併購實務情形，就公司合併、分割或依第二十七條及第二十八條規定收購營業或財產等併購態樣，明定其取得之無形資產，得按實際取得成本於一定年限內平均攤銷。又參考商業會計法第四十一條之一及國際會計準則第三十八號，明定無形資產須具有可辨認性、可被公司控制、有未來經濟效益及金額能可靠衡量等要件，爰訂定第一項。

三、第二項為無形資產範圍規定，現行公司僅得依所得稅法第六十條規定項目予以認列無形資產，包括營業權、著作權、商標權、專利權及各種特許權，除前開項目外，公司因營業行為衍生之商業價值，以及參考現行法律項目，擴大無形資產範圍，將積體電路電路布局權、植物品種權、漁業權、礦業權、水權、營業秘密及電腦軟體亦納入。其中公司所有之方法、技術、製程、配方、程式、設計或其他可用於生產、銷售或經營之資訊，如符合營業秘密法規定，則屬營業秘密；同時，具有合約之客戶關係或行銷項目，如符合營業秘密法規定者，亦得以營業秘密納入適用。

四、第三項為無形資產攤銷年限規定，以合併、分割或收購取得後剩餘法定享有年數為準；倘該無形資產無法定享有之年數者，參考第四十一條規定，以十年為準。

五、為利營業秘密查核認定，減少徵納雙方之爭議，稅捐稽徵機關於查核認定時如有疑義，得向合併後存續或新設公司、分割後既存或新設之公司或收購公司所屬產業之中央目的事業主管機關徵詢意見，供稅捐稽徵機關審核案件認定之參考。必要時，該中央目的事業主管機關得邀集相關單位或專家學者召開會議；另中央目的事業主管機關提供意見時，亦得洽請營業秘密法主管機關經濟部（智慧財產局）提供協助。」

由上述立法理由可知，企業併購法草案第 40 條之 1 規定無形資產中之「營業秘密」範圍，應參照「營業秘密法所保護之營業秘密」範圍加以認定。而依據營業秘密法¹第 2 條規定：「本法所稱營業秘密，係指方法、技術、製程、配方、程式、設計或其他可用於生產、銷售或經營之資訊，而符合左列要件者：一、非一般涉及該類資訊之人所知者。二、因其秘密性而具有實際或潛在之經濟價值者。三、所有人已採取合理之保密措施者。」故在解釋企業併購法規定之營業秘密時，可參照營業秘密法第 2 條之規定加以解釋。

貳、無形資產之意義及範圍

一、無形資產之意義

(一) 概說

¹ 營業秘密法第 1 條明定：「為保障營業秘密，維護產業倫理與競爭秩序，調和社會公共利益，特制定本法。本法未規定者，適用其他法律之規定。」本條第一項明定本法之立法目的有三：（1）保障營業秘密，以達提升投資與研發與意願之效果，並能提供環境，鼓勵在特定交易關係中的資訊得以有效流通。

（2）維護產業倫理與競爭秩序，使員工與雇主間、事業體彼此間之倫理與競爭秩序有所規範依循。

（3）調和社會公共利益，按各國法院多於個案中將此列為考量因素，故本法仍於立法目的中宣示，俾法院於個案中能斟酌社會公共利益而為較妥適之判斷。

營業秘密法中對不法洩漏或使用營業秘密所使用之任何程序，若被告能使法院確信下列事項，被告對原告無庸負責。（1）根據法院或裁判所之命令而被要求向法院所作之洩漏；或（2）依營業秘密之性質，於洩漏或使用之際，有或將有公共利益涉入且其較營業秘密之保持為重要者。上述所稱於洩漏或使用營業秘密中之「公共利益」，意指，於可知覺下列事項之存在之公共大眾利益。（1）於法律效力所及之範圍內為一犯罪行為或其他非法行為；（2）影響公共健康或安全之問題。在此法院應考慮之情況，包括：（1）營業秘密之性質；（2）營業秘密已或將被被告洩漏或使用之情況；（3）此洩漏或使用之範圍及性質是否已或將被證明為正當（參見民國 85 年 01 月 17 日制定本法第 1 條之立法理由說明）。

所謂「無形資產」(intangible, Immaterielle Vermögensgegenstände)，OECD 有關移轉訂價之報告認為係指某些具有財產價值之資產，並非有形實體資產或金融資產，可以被擁有或控制而使用於商業活動中，且在獨立當事人間之交易，於可比較之情況下，就該資產之移轉或使用，也將被支付相當補償而言²。

依據國際會計準則第 38 號 (IAS38) 公報³對於無形資產之定義，於第 9 段先界定無形資源：「企業於取得、發展、維護或強化無形資源時，通常會消耗資源或發生負債。此類無形資源可能包括科學或技術知識、新程序或系統之設計與操作、許可權、智慧財產權、市場知識及商標(包含品牌名稱及出版品名稱)。該等無形資源常見之項目，例如電腦軟體、專利權、著作權、電影動畫、客戶名單、擔保貸款服務權、漁業權、進口配額、特許權、客戶或供應商關係、客戶忠誠度、市場占有率及行銷權。」

又「資產係指符合下列條件之資源：(1) 因過去事項而由企業所控制；及 (2) 其產生之未來經濟效益預期將流入企業。」(第 38 號 (IAS38) 公報第 8 段)

(二) 無形資產之定義

我國評價準則公報第 7 號 (無形資產之評價)⁴第 8 條第 2 項規定，無形資產之特性，包括：1.功能、市場定位、全球化程度、市場概況、應用能耐及形象等。2.所有權或特定權利及其狀態。

國際會計準則第 38 號 (IAS38) 公報認為無形資源要構成「無形資產」，必須符合 3 項定義要件：(1) 可辨認性、(2) 對資源之控制及 (3) 未來經濟效益之存在。以下分述之：

² OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. p.67. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>

³ 國際會計準則第 38 號翻譯初稿(僅供參考) 會計研究發展基金會翻譯
<https://www.ardf.org.tw/IFRS/IAS38.pdf> 瀏覽日期：2020 年 11 月 14 日。本文以下有關第 38 號公報之引述來源亦同。若其他會計準則對特定類型無形資產之會計處理進行規範，則企業應依該準則之規定處理，而非依本準則之規定。例如，企業合併所收購之商譽(見國際財務報導準則第 3 號「企業合併」)，不適用於本準則(本準則第 3 段)。

⁴ 財團法人會計研究發展基金會公布之評價準則公報第七號，<http://dss.ardf.org.tw/ardf/av07-1.pdf>。瀏覽日期：2020.11.16。

1. 可辨認性

「無形資產須可辨認，以便與商譽區分。企業合併所認列之商譽，代表自企業合併所收購之其他資產所產生之未來經濟效益，其無法個別辨認及分別認列。前述未來經濟效益可能歸因於所收購可辨認資產間產生之綜效，亦可能歸因於不符合財務報表個別認列條件之資產。」（第 38 號（IAS38）公報第 11 段）

「資產符合下列條件之一時，係可辨認：

- (1) 係可分離，即可與企業分離或劃分，且可個別或隨相關合約、可辨認資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換，而不論企業是否有意圖進行此項交易；或
- (2) 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及義務分離。」（第 38 號（IAS38）公報第 12 段：）

2. 對資源之控制

第 38 號（IAS38）公報第 13 段至第 16 段指出對資源之控制要件：

「13 企業有能力取得標的資源所產生之未來經濟效益，且能限制他人使用該效益時，則企業可控制該資產。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。若缺乏法定權利，企業較難證明能控制該項資產。然而，具備執行效力之法定權利並非控制之必要條件，因為企業可採用其他方式控制資產之未來經濟效益。

14 市場知識與技術知識可能產生未來經濟效益。若該等知識受到如著作權、貿易協議之限制(若允許)或員工保密之法定責任等法定權利之保護，則企業可控制該效益。

15 企業可能擁有具備專業技能之團隊，並能辨認經訓練後所提升之員工技能，從而產生未來經濟效益。企業可能亦預期員工將繼續提供專業技能予企業。然而，企業通常無法充分控制自該具備專業技能之團隊及訓練所產生之預期未來經濟效益，致使此類項目不符合無形資產之定義。基於類似理由，特定之管理或技術能力不可能符合無形資產之定義，除非使用及自其取得未來經濟效益係受法定權利保護，且亦同時符合無形資產定義之其他條件。

16 企業可能擁有客戶族群或市場占有率，並因致力於建立客戶關係及忠誠度，而預期客戶將持續與企業進行交易。然而，於缺乏法定權利以保護或缺乏其他方式以控制企業之客戶關係及客戶忠誠度情況下，企業通常無法充分控制

自客戶關係及忠誠度所產生之預期經濟效益，致使該等項目(例如客戶族群、市場占有率、客戶關係及客戶忠誠度)不符合無形資產之定義。於缺乏法定權利以保護客戶關係之情況下，企業透過交換交易取得相同或相似無合約之客戶關係(作為企業合併之一部分者除外)，可對企業能控制自客戶關係所產生之預期未來經濟效益提供證據。因該交換交易亦可證明該客戶關係可分離，故該等客戶關係符合無形資產之定義。」

3.未來經濟效益

「17 無形資產所產生之未來經濟效益，可能包括銷售商品或提供勞務之收入、成本之節省或因企業使用該資產而獲得之其他效益。例如在生產過程中使用智慧財產權，雖不能增加未來收入但可能降低未來生產成本。」

(三) 無形資產之認列及衡量

「18 將項目認列為無形資產時，企業須證明該項目同時符合下列條件:

- (1) 無形資產之定義(見第 8 至 17 段);及
- (2) 認列條件(見第 21 至 23 段)。

本規定適用於取得或內部產生無形資產時所發生之原始成本，以及對該無形資產進行增添、部分重置或服務時所發生之續後成本。」(第 38 號 (IAS38) 公報第 18 段)

「21 無形資產僅於符合下列條件時，始應認列:

- (1) 歸屬於該資產之預期未來經濟效益很有可能流入企業;及
- (2) 資產之成本能可靠衡量。

22 企業應使用合理及支持性假設評估預期未來經濟效益流入之可能性，該等假設代表管理階層對在資產耐用年限內將存在之經濟情勢所作之最佳估計。

23 企業應根據無形資產原始認列時所取得之證據，特別是外部證據應給予較大之權數，運用判斷以評估歸屬於使用該資產所產生之未來經濟效益流入之確定程度。

24 無形資產應按成本進行原始衡量。」(第 38 號 (IAS38) 公報第 21 段至第 24 段)

(四) 無形資產與其他資產之區別

有關無形資產與實體資產之區別，以電腦軟體為例，國際會計準則第 38 號指出：「4 某些無形資產可能包含於或以實體形式存在，例如光碟(相對於電腦軟體)、法律文件(相對於許可權或專利權)或電影。對同時具備有形與無形要素之資產，於決定應依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規

定處理或屬本準則所規範之無形資產時，企業應評估何項要素較為重要。例如，一台經由電腦操控之機械工具，若無特定軟體則無法運作時，則電腦軟體為該硬體不可缺少之部分，此時應將其視為不動產、廠房及設備。其亦適用於電腦操作系統。若軟體並非相關硬體不可缺少之部分，則電腦軟體應視為無形資產。」（第 38 號（IAS38）公報第 4 段）

又「特許合約之權利，例如電影動畫、影片、劇本、手稿、專利權及著作權等之授權，非屬國際會計準則第 17 號規範（指稱租賃規範）之範圍，而係屬本準則規範之範圍。」（第 38 號（IAS38）公報第 6 段）

「若活動或交易具相當專業性，而可能須以其他方式處理其會計議題時，則該活動或交易可能排除某項準則之適用。採掘業中關於石油、天然氣及礦產之勘探支出或開發及開採支出，以及保險合約即屬於上述情況。因此，本準則不適用於該類活動及合約所發生之支出。然而，本準則適用於採掘業或保險人使用之其他無形資產(例如電腦軟體)及發生之其他支出(例如開辦費)。」（第 38 號（IAS38）公報第 7 段）

（五）無形資產與商譽

國際會計準則第 38 號（IAS38）公報第 10 段規定：「第 9 段所述之項目並非均符合無形資產之定義，即可辨認性、對資源之控制及未來經濟效益之存在。若本準則範圍內之某項目不符合無形資產之定義，則為取得或內部產生該項目所發生之支出應於發生時認列為費用。然而，若該項目係於企業合併所收購，則應於收購日將該項目認列為商譽之一部分(見第 68 段)。」

在其利益無法辨認而不屬於無形資產之支出項目，在企業併購時，應以商譽列報。在企業併購法施行後，實務上財政部函釋認為：「（一）公司進行合併，採「購買法」者，其產生之商譽，准予核實認列。（二）商譽成本之認定，屬個案事實查核認定問題。惟可參考「公司申請登記資本額查核辦法」第 6 條第 8 項後段（編者註：現行「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第 7 條）有關「公司因合併認列商譽，應查核其數字計算過程，瞭解存續公司或新設公司因合併而取得之可辨認資產與承擔之負債，是否按公平價值衡量，再將所取得可辨認淨資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過所取得可辨認淨資產之公平價值，列為商譽」之查核規定。（三）商譽之攤銷，應按公司進行合併所依據法律之規定年限內，按年平均攤銷。相關法律之商譽攤銷年限規定如下：1.促進產業升級條例第 15 條第 1 項第 7 款：15 年內。2.企業併購法第 35 條（現行第 40 條）：15 年內。3.金融機構合併法第 17 條第 1 項第 4

款：5 年內（現行第 13 條第 1 項第 6 款：15 年內）。」（財政部 95/03/13 台財稅字第 09504509450 號函）

公司以現金收購另一非屬其聯屬公司之「事業」，得否就收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值部分認列商譽並攤銷費用疑義乙案。實務上認為「二、依財團法人中華民國會計研究發展基金會 97 年 3 月 10 日（97）基秘字第 074 號函（以下簡稱會計基金會 97 年函），一公司收購另一公司之事業，如符合該函有關事業之定義，亦適用財務會計準則公報第 25 號「企業合併—購買法之會計處理」（編者註：現為國際財務報導準則第 3 號「企業合併」及企業會計準則公報第 7 號「企業合併及具控制之投資」）。依財務會計準則公報第 25 號（第 17 段），因收購而取得之可辨認資產與承擔之負債，均應按收購日之公平價值衡量，並將所取得可辨認淨資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值，應將超過部分列為商譽。三、有關非聯屬公司間，一公司以現金收購另一公司之事業，如符合會計基金會 97 年函「事業」之定義並確認有商譽存在，其適用購買法會計處理產生之商譽，准予核實認列，並依營利事業所得稅查核準則第 96 條、企業併購法第 35 條（編者註：現行第 40 條）規定年限攤銷。惟營利事業除就收購成本及取得可辨認淨資產公平價值提供證明資料，據以核算商譽金額外，尚應就會計基金會 97 年函所示組成事業之投入、處理程序及產出等三要素提供證據資料，以證明收購取得之活動及資產組合符合事業之定義，並說明收購事業所取得商譽之產生原因及提供佐證資料，俾認定商譽存在之事實。」（財政部賦稅署 102/07/31 臺稅所得字第 10200097700 號函）

又在公司合併情形，有關商譽之處理，實務上函釋認為：「一、依財團法人中華民國會計研究發展基金會（以下簡稱會計基金會）100 年 12 月 29 日（100）基秘字第 390 號函釋，同一母公司（A 公司）下之 B、C 兩子公司合併，B 公司存續而 C 公司消滅，B 公司因合併取得 C 公司時，應以母公司（A 公司）對 C 公司帳上長期股權投資之帳面價值入帳，並將該長期股權投資轉為資產及負債。母公司（A 公司）對 C 公司長期股權投資成本與 C 公司股權淨值間之差額，原可分析差額產生原因者，應調整相關資產、負債之帳面價值；原無法分析差額產生原因者，則列為商譽；並規定自該函發布日起發生之交易，應依該函規定處理。另依會計基金會 IFRS 問答集有關「共同控制下企業合併之處理疑義」說明，採用國際財務報導準則（IFRSs）後，共同控制下企業合併之會計處理仍應適用上開會計基金會（100）基秘字第 390 號函之規定。二、金融控股公司共同控制下之甲金融機構與乙金融機構進行合併，外觀上，由甲金

融機構為存續公司，乙金融機構為消滅公司，惟實質上係反向合併，即甲金融機構實際上為被收購公司，並經金融機構主管機關金融監督管理委員會核准其反向合併之會計處理者，則合併存續之甲金融機構（被收購公司）係以金融控股公司對其帳上長期股權投資之帳面價值入帳，該金融控股公司對於甲金融機構之收購股權成本超過其股權淨值之差額，原可辨認分析差額產生原因者，應調整資產、負債之公平價值；原無法辨認分析差額產生原因者得列為商譽，依金融機構併法規定年限內攤銷。三、至該商譽之金額，應由納稅義務人提供長期股權投資成本、取得淨資產（包括各項資產與負債）公平價值之證明文據供稽徵機關查核認定；如涉有不合交易常規或虛偽之安排以規避或減少納稅義務者，應依稅法相關規定辦理。」（財政部 104/12/15 台財稅字第 10400183600 號函）

二、無形資產之範圍

（一）所得稅法令之規定

1. 所得稅法第 60 條規定

所得稅法第 60 條：「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。

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。

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、營業權以十年為計算攤折之標準。
- 二、著作權以十五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。」

依據上述所得稅法第 60 條規定，有關無形資產範圍相當狹隘，只有營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等，如果認為該條項規定採取列舉規範，則不在其列舉項目之無形資產，即不包括在內。例如以往實務上認為所得稅法第 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 24 條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範圍⁵。依外國人投資條例及華僑回國投資條例規定，以未取得專利權之「專門技術作價投資」者，不適用所得稅法第 60 條有關無形資產計提攤折之規定⁶。公司使用未經核准登記

⁵ 財政部 100/08/12 台財稅字第 10004073270 號令。

⁶ 財政部 67/04/04 台財稅第 32167 號函。

取得專利權之「秘密方法」，所付之代價，不適用所得稅法第 60 條有關計提攤折之規定⁷。

營利事業所得稅查核準則第 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：（一）營業權為十年。（二）著作權為十五年。（三）商標權、專利權及其他特許權為取得後法定享有之年數。（四）商譽最低為五年。」該條款規定將「商譽」納入出價取得之「無形資產之攤折」範圍。

2. 移轉訂價查核準則之規定

依據「營利事業所得稅不合常規交易移轉訂價查核準則」第 4 條第 1 項第 9 款規定「無形資產」，係指「營業權、著作權、專利權、商標權、事業名稱、品牌名稱、設計或模型、計畫、秘密方法、營業秘密，或有關工業、商業或科學經驗之資訊或專門知識、各種特許權利、行銷網路、客戶資料及其他具有財產價值之權利。」⁸其無形資產之範圍，除具有財產價值之權利外，也包括專門技術與營業秘密等，具有財產價值，得為交易之標的者，均屬之。

3. 中華民國來源所得認定原則之規定

依據財政部發布之「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」（民國 107 年 1 月 2 日財政部台財稅字第 10604704391 號令修正）第 7 點第 1 項規定將「無形資產」提供使用收取權利金之範圍，包含下列二種類型：

「1.著作權或已登記或註冊之專利權、商標權、營業權、事業名稱、品牌名稱等無形資產。

2.未經登記或註冊之秘密方法或專門技術等無形資產：包括秘密處方或製程、設計或模型、計畫、營業秘密，或有關工業、商業或科學經驗之資訊或專門知識、各種特許權利、行銷網路、客戶資料、頻道代理及其他具有財產價值之權利。所稱秘密方法，包括各項方法、技術、製程、配方、程式、設計及其他可用於生產、銷售或經營之資訊，且非一般涉及該類資訊之人所知，並具有實際或潛在經濟價值者。」其無形資產之範圍，除具有財產價值之權利外，也包括專門技術與營業秘密等，具有財產價值，得提供使用收取權利金之交易標的者，均屬之。

⁷ 財政部 67/04/04 台財稅第 32189 號函。

⁸ 民國 93 年 12 月 28 日財政部發布之條文，於民國 106 年 11 月 13 日最後修正。

(二) 其他法律規定

1. 商業會計法、一般公認會計原則以及商業會計處理準則規定

民國 84 年 5 月 19 日修正公布商業會計法第 2 條第 2 項規定：「商業會計事務，謂依據一般公認會計原則從事商業會計事務之處理及據以編制財務報表。」將「一般公認會計原則」納入會計處理準則中。

其中「一般公認會計原則」（民國 073 年 10 月 18 日修訂）第 23 條規定：「無形資產如商譽、商標權、專利權、著作權、特許權等，均應分別列示。向外購買之無形資產，應按實際成本予以入帳，自行發展之無形資產，其屬不能明確辨認者，如商譽，不得入帳，其屬能明確認者，如專利權，僅可將申請登記之費用作為專利權成本，研究發展費用，則應作為當期費用。企業於正常營業前發生之費用，減同期間收入後餘額，除具有未來經濟效益或能由營業收回者得遞延外，應作為當期之費用。所有無形資產均應在其效益年限內，分期予以攤銷，最長不得超過二十年。」

其後在 95.5.24 修正公布商業會計法後，於民國 95 年 11 月 30 日修正商業會計處理準則第 2 條規定：「商業會計事務之處理，應依本法、本準則及有關法令辦理；其未規定者，依照一般公認會計原則辦理。」將「一般公認會計原則」改納入商業會計處理準則中，作為商業會計事務處理之補充規範。

依據 95.11.30 修正商業會計處理準則第 19 條規定：「無形資產，指無實體存在而具經濟價值之資產；其科目分類與評價及應加註釋事項如下：

- 一、商標權：指依法取得或購入之商標權；其評價，按未攤銷成本為之。
- 二、專利權：指依法取得或購入之專利權；其評價，按未攤銷成本為之。
- 三、著作權：指依法取得或購入文學、藝術、學術、音樂、電影、翻譯或其他著作之出版、銷售、表演權利；其評價，按未攤銷成本為之。
- 四、電腦軟體：指對於購買或開發以供出售、出租或以其他方式行銷之電腦軟體；其評價，按未攤銷之購入成本或自建立技術可行性至完成產品母版所發生之成本為之。但在建立技術可行性以前所發生之成本，應作為研究發展費用。
- 五、商譽：指出價取得之商譽；其減損測試應每年為之，已認列之商譽減損損失不得迴轉。

自行發展之無形資產，其屬不能明確辨認者，不得列記為資產。

研究支出及發展支出，除受委託研究，其成本依契約可全數收回者外，須於發生當期以費用列帳。但發展支出符合下列所有條件者，得予資本化；資本化之金額，不得超過預計未來可回收淨收益之現值，即未來預期之收入減除再發生之研究發展費用、生產成本及銷管費用後之現值：

- 一、完成該無形資產已達技術可行性。
- 二、商業意圖完成該無形資產，並加以使用或出售。
- 三、商業有能力使用或出售該無形資產。
- 四、無形資產本身或其產出，已有明確市場；該無形資產係供內部使用者，應已具有用性。
- 五、商業具充足之技術、財務及其他資源，以完成此項發展計畫並使用或出售該無形資產。
- 六、於發展期間歸屬於無形資產之支出，能可靠衡量。

無形資產，應註明評價基礎；其經濟效益期限可合理估計者，應於效用存續期限內，以合理而有系統之方法分期攤銷；其攤銷期限及計算方法，應予註明。

無明確經濟效益期限之無形資產，不得攤銷。」

其後民國 103 年 6 月 18 日總統令修正公布，並自 105 年 1 月 1 日施行之商業會計法第 41 條之 1 規定：「資產、負債、權益、收益及費損，應符合下列條件，始得認列為資產負債表或綜合損益表之會計項目：

- 一、未來經濟效益很有可能流入或流出商業。
- 二、項目金額能可靠衡量。」

其立法理由乃參考國際會計準則之「財務報表編製及表達之架構」第 83 段：「符合要素定義⁹之項目若符合下列條件時，應予認列：(1) 與該項目相關之未來經濟效益很有可能流入或流出企業；及 (2) 該項目係有能可靠衡量之成本或價值。」¹⁰，增訂財務報表要素認列的規範。

⁹ 國際會計準則理事會於 1989 年 7 月公布，於 2001 年 4 月採用之「財務報表編製及表達之架構」第 70 段：「收益及費損之要素係定義如下：(1) 收益係指以資產之流入或增加、或負債之減少等方式，於會計期間增加經濟效益，造成權益之增加，而該增加非與權益參與者之投入有關。(2) 費損係指以資產之流出或耗用、或負債之增加等方式，於會計期間減少經濟效益，造成權益之減少，而該減少非與分配予權益參與者有關。」，第 78 段：「費損之定義包括損失及企業正常活動所產生之費用。企業正常活動所產生之費用包括如銷貨成本、薪資及折舊等。其通常以資產(例如現金及約當現金、存貨、不動產、廠房及設備)流出或耗用之方式產生。」，<https://www.ardf.org.tw/IFRS/Framework.pdf>。瀏覽日期：2020.11.14。

¹⁰ 國際會計準則理事會於 1989 年 7 月公布，於 2001 年 4 月採用之「財務報表編製及表達之架構」，<https://www.ardf.org.tw/IFRS/Framework.pdf>。瀏覽日期：2020.11.14。

其後於民國 103 年 11 月 19 日修正之商業會計處理準則¹¹第 21 條規定：「無形資產，指無實體形式之可辨認非貨幣性資產及商譽，包括：

一、商譽以外之無形資產：指同時符合具有可辨認性、可被商業控制及具有未來經濟效益之資產，包括商標權、專利權、著作權及電腦軟體等。

二、商譽：指自企業合併取得之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資產。

具明確經濟效益期限之無形資產應以合理有系統之方法分期攤銷。

商譽及無明確經濟效益期限之無形資產，得以合理有系統之方法分期攤銷或每年定期進行減損測試。

研究支出及發展支出，除受委託研究，其成本依契約可全數收回者外，須於發生當期認列至損益。但發展支出符合資產認列條件者，得列為無形資產。

無形資產應以成本減除累計攤銷及累計減損後之帳面金額列示。無形資產攤銷期限及計算方法，應予揭露。」

民國 107 年 12 月 10 日修正（除第 2、17 條自 107 年 1 月 1 日施行外，自 108 年 1 月 1 日施行）之商業會計處理準則第 2 條規定：「商業會計事務之處理，應依本法、本準則及有關法令辦理；其未規定者，依照一般公認會計原則辦理。但商業自一百零七年會計年度開始日起，除對被投資公司具控制、重大影響或合資權益者，其長期股權投資應採權益法評價¹²外，得自願比照金融監督管理委員會發布之證券發行人財務報告編製準則第三條、第九條至第十四條、第十六條、第十八條、第二十四條之一至第二十六條及第二十八條規定辦理，並從其規定編製財務報表，不受本準則相關規定之限制。」亦即非公開發行股票公司如擬規劃

未來將股票公開發行，或配合控制公司編製合併財務報告等情形，在其編製財務報表時，實務上確有因實際業務需要而選用經金融監督管理委員會認可之

¹¹ 同準則第 45 條規定：「本準則自中華民國一百零五年一月一日施行。但商業得自願自一百零三年會計年度開始日起，適用本準則。」

¹² 其立法理由認為：「依據商業會計法第四十四條第二項規定：『具有控制能力或重大影響力之長期股權投資，採用權益法處理。』，並參考證券發行人財務報告編製準則第二十一條第一項規定：『發行人編製個體財務報告，除對被投資公司具控制、重大影響或合資權益者，其長期股權投資應採權益法評價外，其他會計處理應與第二章規定一致。』以上情形，非公開發行股票公司於編製財務報表時，應依權益法處理，而無須編製合併財務報表，爰就此種情況增訂除書，明定其仍應依本準則規定編製財務報表，而無但書規定之適用。」

(<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawHistory.aspx?pcode=J0080010>。) 瀏覽日期：2020.11.14.

國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告之需求，故例外得准予選用國際財務報導準則等辦理¹³。

2. 產業 創新條例及評價準則公報

依產業 創新條例第 13 條第 3 項規定訂定之無形資產評價基準暨評價資料庫之建置與管理辦法第 2 條規定：「無形資產評價之方法、程序或報告等評價相關作業，除法令另有規定外，依財團法人中華民國會計研究發展基金會公開之評價準則公報及其解釋與評價實務指引等基準辦理。」

我國評價準則公報第 7 號（無形資產之評價）¹⁴第 3 條第 2 項規定：「無形資產評價之目的通常包括：1.交易目的，例如：(1)企業全部或部分業務之收購或出售。(2)無形資產之買賣或授權，包括作價投資。(3)無形資產之質押或投保。2.稅務目的，例如規劃或申報。3.法務目的，例如訴訟、仲裁、調處、清算、重整 或破產程序。4.財務報導目的。5.管理目的。」

我國評價準則公報第 7 號（無形資產之評價）¹⁵第 6 條第 2 項規定：「無形資產符合下列條件之一者，即屬可辨認：

1.係可分離，即可與企業分離或區分，且可個別或隨相關合約、可辨認資產或負債出售、移轉、授權、出租或交換，而不論企業是否有意圖進行此項交易。

2.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及義務分離。」

我國評價準則公報第 7 號（無形資產之評價）¹⁶第 7 條規定可辨認性之無形資產：「評價人員評價可辨認無形資產時，應確認標的無形資產之類型及是否具有合約關係。可辨認無形資產之主要類型通常包括：

1. 行銷相關之無形資產。

此類無形資產主要用於產品或勞務之行銷或推廣，例如：(1)商標。(2)商品外觀(獨特之顏色、形狀或包裝設計)。(3)網域名稱。(4)競業禁止合約。

2. 客戶或供應商相關之無形資產。

¹³ 參見本條立法理由說明。

¹⁴ 財團法人會計研究發展基金會公布之評價準則公報第七號，<http://dss.ardf.org.tw/ardf/av07-1.pdf>。瀏覽日期：2020.11.16。

¹⁵ 財團法人會計研究發展基金會公布之評價準則公報第七號，<http://dss.ardf.org.tw/ardf/av07-1.pdf>。瀏覽日期：2020.11.16。

¹⁶ 財團法人會計研究發展基金會公布之評價準則公報第七號，<http://dss.ardf.org.tw/ardf/av07-1.pdf>。瀏覽日期：2020.11.16。

此類無形資產源自與客戶或供應商之關係或對客戶或供應商之瞭解，例如：(1)服務或供貨之協議。(2)授權及權利金協議。(3)未履約之訂單。(4)聘僱合約。(5)客戶關係

3.技術相關之無形資產。

此類無形資產源自於使用技術(無論該技術是否已申請專利)、資料庫、配方、設計、軟體、流程或處方等之權利。

4.藝術相關之無形資產。

此類無形資產源自於對藝術作品(例如戲劇、書籍、電影及音樂)所產生收益(例如權利金)之權利及著作權之保護。」

綜合上述會計準則及相關法令，可以歸納表列如下：

利益\標的種類	內涵	規範依據
無形資源	企業於取得、發展、維護或強化無形資源時，通常會消耗資源或發生負債。此類無形資源可能包括科學或技術知識、新程序或系統之設計與操作、許可權、智慧財產權、市場知識及商標(包含品牌名稱及出版品名稱)。該等無形資源常見之項目，例如電腦軟體、專利權、著作權、電影動畫、客戶名單、擔保貸款服務權、漁業權、進口配額、特許權、客戶或供應商關係、客戶忠誠度、市場占有率及行銷權。	IAS 第 38 號公報
一、無形資產	一、IAS 標準：無形資源中具備下列特徵，構成無形資產：(1) 可辨認性、(2) 對資源之控制及(3) 未來經濟效益之存在。 二、德國財稅法院判斷標準： (1) 可辨認之利益，(2) 可獨立評價，及(3) 可以移轉。	IAS 第 38 號公報
1.無形資產中之「法定權利」	營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等 (包含事業名稱、品牌名稱)	所得稅法第 60 條
2.無形資產中之「營業秘	營業秘密，係指方法、技術、製程、配方、程式、設計或其他可用於生產、銷售或經營	營業秘密法第 2 條

密」(法律保護之資訊)	之資訊，而符合下列要件者：(1)非一般涉及該類資訊之人所知者。(2)因其秘密性而具有實際或潛在之經濟價值者。(3)所有人已採取合理之保密措施者。 例如：專門技術，客戶群資料、行銷網路、未履約之訂單	
3. 無形資產中之「契約權利」	購買取得合約約定之供應貨物權利(販賣機會) ¹⁷ ，頻道代理	IAS 第 38 號公報 評價準則公報第 7 號第 6 條第 2 項
4.其他無形資產	其他具有財產價值之權利或利益	
二、商譽(不屬於無形資產之無形資源)	1.無形資產若屬不可辨認者，通常為商譽。 2.商譽：自企業合併取得之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資產。 例如：營業座落地點，具備專業技能之團隊及訓練，單純的使用利益(例如股東提供無息貸款給公司之利益)。	1.評價準則公報第 7 號第 6 條第 3 項 2.企業併購法第 35 條(十五年內平均攤銷) 3. 營利事業所得稅查核

¹⁷ 有關供貨權是否為營業所必要，涉及納稅者如何舉證之問題，實務上容有爭議，例如最高行政法院 106 年判字第 683 號判決：「本件系爭供貨權係上訴人承受佳特健康公司與醫院或診所所簽訂之獨家供貨權利之支出，並非屬上開特許權利或秘密方法，且屬一次買斷又無期間限制，自非屬所得稅法所稱權利金之範疇，而無認列或攤提權利金之適用。縱如上訴人主張系爭供貨權係屬權利金，惟上訴人並盡其協力義務，即提出上訴人所提供權利金變動表所臚列之各項供貨權原始成本、期間、合約剩餘有效年限之計算、價值評估依據及數字計算過程等計價基礎之佐證文件等證據，以證明系爭 99 年度權利金支出 22,121,103 元為真實，亦即未盡其協力義務以證明該支出與經營本業及附屬業務間具有合理性及必要性，致被上訴人無從探究系爭交易之真意，無從評估系爭供貨權之移轉與業務具有關聯性及所產生之收益及綜效，依所得稅法第 38 條規定，自無從認列系爭權利金支出，而須予以全額否准」。另參見林陣蒼，無形資產認列與攤銷之財稅差異---最高行政法院 106 年判字第 683 號判決評析，月旦會計實務研究，第 2 期，2018 年 2 月，頁 120 以下。

		準則第 96 條 第 3 款（商 譽攤折最低 為五年）
--	--	--------------------------------------

參、無形資產之費用認列

一、稅法與私法秩序融合原則

上述移轉訂價查核準則有關「無形資產」移轉訂價之規定，原則上係「承接連結民法上法律關係」，納稅者在私法上私經濟活動過程中，具有經濟價值而得為交易標的之相關資訊，其「出售無形資產之收入」以及「購買取得無形資產之支出」，在關係人交易中，其移轉訂價均予以認列，使稅法與民法秩序相融合統一，以符合「整體法律秩序統一性」以及「融貫性」（一貫性）之要求，避免稅法與民法之價值判斷彼此矛盾，而維持「體系正義」¹⁸。只是其交易之移轉訂價，應符合獨立企業間之常規交易價格，否則如有導致稅收損失，稽徵機關得予以調整補稅¹⁹。亦即對於一切民事經濟活動，只要不涉及有形資產以及金融資產，其餘無形資產均納入規範之範圍，並不限於所得稅法第 60 條規定之列舉「法定權利」，亦不限於營業秘密保護範圍之營業秘密。

又上述中華民國來源所得認定原則對於提供無形資產以取得權利金之範圍，亦採取廣義解釋，而與納稅者為獲得收入所從事全部的民事經濟活動相配合（無縫接軌），以確認是否為境內來源所得之課稅範圍。亦即只要不涉及有形資產以及金融資產，其餘無形資產均納入規範之範圍，並不限於所得稅法第 60 條規定之列舉「法定權利」，亦不限於營業秘密保護範圍之營業秘密。在取得「無形資產」之權利金收入面上，採取廣義解釋，則本於徵納雙方平等地位原則，以及收入與成本費用在稅法上之公平待遇原則，在有關取得「無形資產」之使用權利金或權益取得費用支出面上，亦應同樣採取廣義解釋，以符合價值判斷一致性原則。

二、客觀淨額所得原則

¹⁸ 陳清秀，稅法的融合理論——法理學理論在稅法上之運用，收於陳清秀，法理學，第三版，2020 年，頁 659 以下。

¹⁹ 陳清秀，論移轉訂價稅制，收於陳清秀，國際稅法，第 4 版，2019 年，元照出版，頁 253 以下。

依據所得稅法第 24 條第 1 項第 1 句規定：「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。」釋字第 745 號解釋理由書亦謂：「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。」只要營業人為獲得收入從事經濟活動所投入之成本費用，包括為取得各項無形資產而投入之成本費用，只要其對於營業具有效益，而有合理關聯性者，本於納稅者受憲法上保障之營業自由以及私法自治原則，原則上應尊重納稅者之私經濟活動之決策自由（營業費用支出之自主決定權），原則上其費用支出，除有合理正當理由特別予以限制外，均應得從收入中減除，以真實反映其實際所得情況，以符合「量能課稅原則」、「客觀淨額所得原則」²⁰，並符合納稅者權利保護法第 7 條第 2 項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」所揭示之實質課稅原則。

因此，無形資產之取得或使用所支出之成本費用，其費用之扣除，顯然不應限制於所得稅法第 60 條規定營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權之類型，而應及於一切無形資產之出價取得者，均包括在內，如此解釋方始符合所得稅法第 24 條第 1 項第 1 句規定之意旨。

故所得稅法第 60 條規定「營業權、商標權、著作權、專利權及**各種特許權等**」，其中「等」字，應解釋為「例示概括規定」，而非「列舉規定」，不得適用「列舉其一，排除其他」之法諺，採取反面解釋或反面推論之見解，誤認為不符合所得稅法第 60 條規定之無形資產，其費用即不得攤折，以免明察秋毫，不見輿薪。就此釋字第 3 號解釋即指出：「明示規定其一者應認為排除其他」（*expressio unius est exclusio alterius*）之拉丁法諺²¹，「並非在任何情形之下均可援用，如法律條文顯有關漏或有關法條尚有解釋之餘地時，則此項法諺，即不復適用。」可供參考²²。

蓋無形資產之效益倘若及於數個年度，則具有資本支出性質，本於稅法上「成本費用與收益對應原則」，即應按照可獲得效益之數個年度，分年提列攤折或折舊，以真實反應個年度之所得情況。退而言之，亦應准予在費用支出年度認列費用。

²⁰ 有關客觀淨額所得原則，詳見陳清秀，*稅法各論*，上冊，第 3 版，2020 年，元照出版，頁 116 以下。

²¹ 此一格言諺語，在國際法上並沒有被納入 1969 年維也納條約法公約（“VCLT”）（解釋性）中所編成的條約解釋習慣規則的範圍內，因此可否認為是解釋規則或邏輯法則，容有爭議（Alexandre Senegacnik, *Expressio Unius (Est) Exclusio Alterius*, 2018.2. <https://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law-mpeipro/e3383.013.3383/law-mpeipro-e3383>. 瀏覽日期：2020.7.20）。

²² 陳清秀，*法理學*，第 3 版，2020 年，元照出版，頁 581。

以往稽徵實務上以及行政法院裁判實務上似經常以營業人取得之無形資產，並不屬於所得稅法第 60 條規定列舉之法定權利之無形資產為由，而否准攤折，其法律見解，消極不適用所得稅法第 24 條第 1 項第 1 句規定，亦忽略客觀淨額所得原則，而似有違誤。

三、無形資產之稅法規範漏洞

所得稅法第 60 條規定之無形資產，僅明定上述表列無形資產中之第一類型（法定權利），對於營業秘密法保護之營業秘密（第二類無形資產）以及依據契約所取得之其他無形資產（第三類無形資產），另對於有關商譽之無形資產，則均遺漏未予規定，而呈現有重大法律漏洞瑕疵。

又營利事業所得稅查核準則第 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：（一）營業權為十年。（二）著作權為十五年。（三）商標權、專利權及其他特許權為取得後法定享有之年數。（四）商譽最低為五年。」該條款規定將「商譽」納入無形資產之攤折範圍，僅對於商譽隻無形資產進行補充規範，但對於營業秘密法保護之營業秘密（第二類無形資產）以及依據契約所取得之其他無形資產（第三類無形資產），則仍然均遺漏未予規定，而呈現有法律漏洞瑕疵。導致我國稅法與國際會計準則以及評價準則公報第 7 號無形資產之評價規範，無法接軌統一，而讓稽徵機關以及行政法院有採取保守作法之空間，導致違反量能課稅原則，而嚴重損害納稅者之費用扣除權益。就此允宜儘速修法以填補稅法規範之漏洞。

雖然在商譽無形資產之取得上，民國 91 年 2 月 6 日公布企業併購法第 35 條規定：「公司進行併購而產生之商譽，得於十五年內平均攤銷。」（現行法第 40 條）其立法理由謂：「公司進行併購如有商譽之產生，依照一般公認會計原則第二十三條規定，應按一定之年數予以攤銷。為考量公司可能因併購後初期獲利尚未穩定，爰於本條明定商譽得由公司於十五年內平均攤銷。」又企業併購法第 41 條規定：「公司進行併購而產生之費用，得於十年內平均攤銷。」其立法理由謂：「參考金融機構合併法第十七條第一項第五款及促進產業升級條例第十五條第一項第八款修正草案之規定，因合併產生之費用得於十年內攤銷。企業進行併購所發生費用之性質相同，爰於本條規定得於十年內平均攤銷。」謀求商譽費用支出之扣除，可以與一般公認會計原則原則一致。然而在

實際運作上，稽徵機關以及行政法院裁判人嚴格限縮其商譽之攤銷適用範圍，導致稅務會計無法符合財務會計規範之要求，而呈現不合理之重大差異²³。

四、外國立法例之借鏡

依據德國稅法學者約翰娜·海（Johanna Hey）教授之分析²⁴，德國聯邦財稅法院實務上認為在稅法上，「資產」（Vermögensgegenstand, Wirtschaftsgut）應採取廣義解釋，包括在會計基準日所有具有財產價值，而可以實現之民法上之標的，以及所有其他具有財產估價上利益，包括事實上狀態及具體可能性²⁵。其標的/利益，必須滿足下列三個要件才構成資產：

（1）可辨認之利益

其標的/利益必須構成「可辨認之利益」（Greifbarkeit）（可辨認獨立價值）：營業人為取得該標的/利益，必須付出某種代價，且其支出必須帶來超過數年而可以辨認之效益²⁶。

（2）可獨立評價

該項可以辨認之效益，必須依據「交易觀念」，在統一的效益及功能關聯性之範圍內，可以「獨立評價」（sebständige Verwertbarkeit）²⁷。但該項利益並不須要具有獨立之效益²⁸。

（3）可以移轉

²³ 詳見王志誠，企業併購之評估、商譽攤銷及減損，萬國法律，第233期，2020年10月，頁52以下。

²⁴ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §17 Rz.92.

²⁵ 德國聯邦財稅法院2000年8月7日大法庭裁判，認為「經濟利益」（Wirtschaftsgut）與「資產」（Vermögensgegenstand）之概念，不僅包括民法意義上之物及權利，也包括事實上狀態及具體可能性，亦即商人必需付出代價才能取得之事業經營之整體利益。在此應根據「經濟的觀察方法」來解釋資產。因此並非任何財產價值均屬於資產，其可辨認性（可以把握性）（Greifbarkeit）才構成資產。此一可辨認性作為個別性相當重要。其必須在客觀上具有價值的地位。審慎原則（Das Vorsichtsprinzip）要求必須考慮未來強化民法地位仍然存在的所有風險。同時，基於獨立評估的原則，通過分拆分離產生的經濟利益（資產）至少必須在變得經濟上已經獨立（實現）時，才可認定為資產。僅單純具有可分性，仍不得成為獨立之資產（BFH-Beschluss vom 7.8.2000 (GrS 2/99) BStBl. 2000 II S. 632）。

²⁶ BFH GrS BStBl. 2000, 632; BFH BStBl. 1990, 794; 2003, 400;

²⁷ BFH BStBl. 1990, 47; 1990, 794; 1991, 361; 1992, 893; 1994, 873; 1996, 166; 1997, 360.

²⁸ BFH BStBl. 1996, 166; 1997, 360.

該項利益必須至少一併連同企業經營「可以移轉」，但毋須具備個別的移轉可能性²⁹。在此德國聯邦財稅法院之觀點下，「商譽」亦屬於資產之一種。

德國早年通說對於稅法上「資產」（Wirtschaftsgut）之概念之基準性原則，認為與商法上「財產」（Vermögensgegenstand）之概念內容相符合。但在2009.5.25.公布「會計法之現代化法」（Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts）之後，商法上財產之概念，要求以「獨立評價可能性」為前提，資產必須依據「經濟的觀察方法」，並依據「交易觀念」，可以個別的獨立估價，亦即不論通過轉讓或提供使用，必須可以個別估價。因此與稅法上資產概念難以維一致性³⁰。

依據德國稅法學者約阿希姆·亨里希斯（Joachim Hennrichs）教授之分析，德國聯邦財稅法院實務上認為下列有價值之標的/利益，均屬於無形資產³¹：

（1）無形資產之權利，例如專利權、商標權、著作權、出版權、電影放映權，礦物開採權利，貨物長途運輸許可，污染許可，在有執照足球中之表演許可，類似許可執照之配額權利，以及

（2）不受保護之發明、製造流程、以及其他「專門技術」³²（know-how），依據契約協議或其他法律上成立之販賣機會，個人電腦軟體與標準軟體，「未履約之訂單」以及「客戶群資料」³³（前二項資料不屬於商譽之構成部分）等均屬之。

至於不屬於獨立的無形資產之情形，例如廣告攻勢之費用，有利營業地點之因素，工作團隊（合作夥伴）之能力，教育訓練費用，有利的租賃合約，單純的使用利益（例如股東提供無息貸款給公司之利益）³⁴，則不屬於獨立的無形資產，而是企業價值或商譽之不可分離之一部分³⁵。

有關商法上之「財產標的」（Vermögensgegenstand）與稅法上「經濟財」（資產）（Wirtschaftsgut）之比較，可以表列如下³⁶：

²⁹ BFH BStBl. 1990.16;1992,384; BFH/NV 2004,1393.

³⁰ Hennrichs,in: Tipke/Lang,Steuerrecht,23.Aufl., 2018, §9 Rz.126.

³¹ Hennrichs,in: Tipke/Lang,Steuerrecht,23.Aufl., 2018, §9 Rz.130.

³² BFH-Urteil vom 26.11.2009 (IIIR40/07) BStBl. 2010 II S. 609.

³³ BFH-Urteil vom 26.11.2009 (IIIR40/07) BStBl. 2010 II S. 609.

³⁴ BFH-Beschluß vom 26.10.1987 (GrS 2/86) BStBl. 1988 II S. 348.

³⁵ Hennrichs,in: Tipke/Lang,Steuerrecht,23.Aufl., 2018, §9 Rz.131.

³⁶ Thiel/Lüdtke-Handjery, Bilanzrecht, 5.Aufl., 2005, S.165.

商法上之「財產標的」	稅法上「經濟財」（資產）
物，可以交易之權利，可以交易之純粹的經濟上利益	物、權利、事實上狀態、具體的可能性（機會）、經濟上利益
商人就其取得，可以付出代價	商人就其取得，可以付出代價
依據交易觀念，可以特別的予以估價且	依據交易觀念，可以特別的予以估價且
可以個別的轉讓	可以個別的轉讓或與企業一併移轉
其費用支出對於該企業具有跨越課稅年期之充分的效益	其費用支出對於該企業具有跨越課稅年期之充分的效益
取向於能夠交易（Verkehrsfähigkeit）	取向於能夠獨立評價(selbständige Bewertungsfähigkeit)，不要求可以單獨交易
並非所有的經濟財均可具體的登帳 只有在其有對價取得時，才需要入帳	

上述德國實務見解，廣泛的准予無形資產之取得費用之扣除，以貫徹所得稅法上客觀的淨額所得原則，並未以各種理由加以限制，其尊重納稅者受憲法保障之營業自由以及費用支出之自主決定權，致力於保障納稅者權益，可供我國實務上稅法解釋適用之參考。

肆、企業併購法草案規定「營業秘密」之範圍

企業併購法草案規定無形資產中包括營業秘密，其立法理由並參照營業秘密法所保護之營業秘密進行解釋。

按營業秘密為智慧財產權之一環³⁷，基於現代科技及社會分工，營業秘密所有人可在不轉讓營業秘密之情況，僅將營業秘密授權他人使用，以收取報酬，此授權屬私法契約，依私法自治原則，營業秘密所有人得依其授權範圍，包括地域、時間、內容、使用方法及專屬或非專屬授權等事項，自行締結授權契約（營業秘密法第 7 條）。故營業秘密具有財產上價值，得為交易之標的。

³⁷ Thiel/Lüdtke-Handjery, Binanzrecht, 5.Aufl., 2005, S.166.

³⁸ 營業秘密法第 1 條立法理由說明。

有關營業秘密法第 2 條之規定營業秘密範圍之解釋，應可再參照該第 2 條規定之立法理由：「一、營業秘密本為資訊之一種，資訊之自由流通，雖為民主社會之基石，惟對資訊之所有人仍應予以適當保護，以求調和。營業秘密法為避免所保護之營業秘密，其內涵與範圍漫無標準，爰參酌美國統一營業秘密法第一條第一項第四款、加拿大統一營業秘密法第一條第二項、日本不正競爭防止法第一條第三項、韓國不正競爭防止法第二條第二項及關稅暨貿易總協定烏拉圭回合談判「與貿易相關之智慧財產權（TRIPs）」等規定，規定如上。

二、本條係參酌：

（一）美國統一營業秘密法第一條第一項第四款：營業秘密意指資訊，包括配方、模型、編纂、程式、設計、方法、技術或過程：

- 1.其獨立之實際或潛在經濟價值係來自於非他人所公知，且他人無法以正當方法輕易確知，而其洩漏或使用可使他人獲得經濟上價值者。
- 2.已盡合理之努力維持其秘密性者。

（二）加拿大統一營業秘密法第一條第二項：營業秘密意指資訊，包括但不限於包含或具體表現一配方、模型、編纂、電腦程式、方法、技術、過程、產品設計或結構之資訊：（1）被或可能被使用於交易或商業者。（2）於該交易或商業中非一般公知者。（3）因非為公知而具經濟價值者，且（4）已盡合理之努力維持其秘密性者。

（三）日本不正競爭防止法第一條第三項：持有視為機密而予以管理之生產方法、販賣方法以及其他不被公眾所知悉且對事業活動有用之技術上或營業上之情報（以下稱營業秘密）．．．．．。

（四）韓國不正競爭防止法第二條第二項：所謂「營業秘密」係指無法公然得知，具有獨立經濟價值，經相當之努力，且維持秘密之生產方法、銷售方法或於其他營業活動上實用之技術或經營資料而言。

（五）關稅暨貿易總協定烏拉圭回合談判「與貿易有關之智慧財產權

（TRIPs）」協定第三十九條第二項：自然人及法人對合法擁有之下列資訊，應可防止其洩漏，或遭他人以不誠實之商業手段取得或使用：

- 1.秘密資訊，亦即指不論以整體而言，或以其組成分子之精確配置及組合而言，這類資訊目前仍不為一般涉及該類資訊之人所知或取得者；
- 2.因其秘密性而具有商業價值者；
- 3.所有人已採行合理步驟以保護該資訊之秘密性者。」

亦即營業秘密之保護範圍，具有國際化標準，應可參照國際貿易組織以及美日韓加拿大等外國立法例加以解釋。

伍、無形資產之費用認列與產業經濟發展

我國無形資產法制以及評價規範與實踐，仍不夠完備，而有待學術界及實務界共同努力³⁹。由於無形資產辨認及評價困難，導致稅捐實務上經常面臨爭訟，無法合理解決⁴⁰。

OECD 所發布 BEPS 第 8-10 行動方案也指出無形資產在實證經驗上，可能缺乏適當的可比較案例可資參考，且該無形資產在使用上可帶來的效益，具有相當高度的不確定性，故可稱為「難以評價的無形資產」⁴¹。在此類無形資產之評價，OECD 建議應允許稽徵機關先作成「暫時性核定處分」，保留事後變更權限，亦即得依據無形資產在「事後實現」的結果，在「事後調整」納稅義務人對於無形資產之「事前的評價」⁴²。

產業創新條例第 13 條規定：「為協助呈現產業創新之無形資產價值，中央主管機關應邀集相關機關辦理下列事項：

- 一、訂定及落實評價基準。
- 二、建立及管理評價資料庫。
- 三、培訓評價人員、建立評價人員與機構之登錄及管理機制。
- 四、推動無形資產投融资、證券化交易、保險、完工保證及其他事項。

各中央目的事業主管機關得對依法具有無形資產評價資格或已登錄之評價機構或人員給予執行評價案之補助。接受補助之評價機構或人員，應將受補助執行評價案之評價資料登錄於中央主管機關指定之資訊服務系統。

第一項第一款評價基準之訂定與適用、第二款資料庫之建置與管理之推動措施及其他相關事項之辦法，由中央主管機關會商金融主管機關及其他相關機關定之。

第一項第三款評價人員與機構辦理登錄之範圍、條件、申請方式、審查事項、配合義務、管理措施、撤銷或廢止登錄及其他相關事項之辦法，由中

³⁹ 蘇瓜藤，我國無形資產評價制度（上），月旦會計實務研究，第 9 期，2018 年 9 月，頁 13 以下；蘇瓜藤，我國無形資產評價制度（下），月旦會計實務研究，第 10 期，2018 年 10 月，頁 17 以下。

⁴⁰ 李紹平/許恒賓，無形資產評價與實務，會計研究月刊，2019 年 3 月，頁 87 以下。吳秀麗，從利潤移轉談租稅協定與無形資產移轉訂價之課稅衝突，月旦會計實務研究，第 26 期，2020 年 2 月，頁 38 以下。

⁴¹ 陳衍任，無形資產移轉訂價的新規則---BEPS 第 8-10 行動方案評析及後續觀察，興大法學，第 26 期，2019 年 11 月，頁 292 以下。

⁴² 陳衍任，無形資產移轉訂價的新規則---BEPS 第 8-10 行動方案評析及後續觀察，興大法學，第 26 期，2019 年 11 月，頁 293 以下。OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Paragraph 6.192.pp.110-111. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>

央主管機關會商相關機關定之。

第一項第四款推動事項，由中央主管機關會商金融主管機關及其他相關機關辦理。」

本條第一次在 99 年 5 月 12 日制定本法時，其立法理由指出：「第三十五號與三十七號財務會計準則公報發布後，企業對於如何可靠衡量無形資產之價值，需求日殷，爰明定各中央目的事業主管機關應邀集產、官、學代表辦理無形資產評價相關業務，包括訂定服務基準、培訓人員等，以共同提升我國評價無形資產之專業服務能量。」即已經注意到無形資產之評價專業能力問題。

又依產業創新條例第 13 條第 3 項規定訂定之無形資產評價基準暨評價資料庫之建置與管理辦法第 2 條規定：「無形資產評價之方法、程序或報告等評價相關作業，除法令另有規定外，依財團法人中華民國會計研究發展基金會公開之評價準則公報及其解釋與評價實務指引等基準辦理。」在評價準則公報公開發佈之後，稅法似應積極配合修正，以協助促進產業創新與發展。