

臺中高等行政法院判決

111年度訴字第253號

112年3月9日辯論終結

原告 佐登妮絲國際股份有限公司

代表人 陳正雄

訴訟代理人 徐瑩瑩 會計師

熊誦梅 律師

張憲瑋 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 盧采聆

吳郁萱

上列當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國111年8月18日台財法字第11113925860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、程序事項：

被告代表人於本院審理中於民國112年3月8日由吳蓮英變更為樓美鐘，茲據其新任代表人112年3月9日具狀聲明承受訴訟（本院卷2第13頁），核無不合。

01 貳、實體事項：

02 □ 爭訟概要：

03 原告係經營其他美容美體服務及其他化粧品批發業，自106
04 年起併購加盟店轉為直營分公司，於106年陸續收購美城商
05 行等15家加盟店及107年收購雅環百貨行等4家加盟店，取得
06 前開加盟店（下合稱系爭加盟店）之固定資產、預收款【10
07 6年度新臺幣（下同）111,550,227元及107年度80,628,378
08 元】以及會員購買課程名稱、堂數、金額、剩餘堂數等客戶
09 相關資料，經核算買賣標的之資產與會員預收款債務相扣抵
10 後，淨資產為負數者，加盟店同意無償讓與原告，原告委託
11 中華無形資產鑑價股份有限公司（下稱中華鑑價公司）依國
12 際財務報導準則第3號公報所規範之內容出具收購價格分攤
13 評價報告（下稱系爭評價報告）。原告107年度營利事業所
14 得稅結算申報，列報營業費用及損失總額-各項耗竭及攤提2
15 2,114,837元（含電腦軟體攤銷費用2,813,643元、客戶關係
16 攤銷費用7,009,086元及商譽攤銷費用12,292,108元）及全
17 年所得額93,084,433元，經被告以107年度營利事業所得稅
18 結算申報核定通知書分別核定2,813,643元及126,759,577
19 元，應補稅額6,735,029元。原告不服，申請復查，未獲變
20 更（下稱復查決定，與107年度營利事業所得稅結算申報核
21 定通知書下合稱原處分），提起訴願亦遭駁回，遂提起本件
22 行政訴訟。

23 □ 原告起訴主張及聲明：

24 (一) 起訴要旨：

- 25 1. 依所得稅法第22條規定，原告屬公司組織，依規定僅能
26 採權責發生制，又原告為上市公司，必須按國際財務報
27 導準則第3號公報「企業合併」規定，以公允價值認列1
28 07年間收購系爭加盟店之各項資產及負債，故原告委任
29 中華鑑價公司依國際財務報導準則第3號公報所規範之
30 內容出具系爭評價報告，以參考作為其因收購而認列系
31 爭加盟店各項資產、負債之公允價值。

01 2.會計研究發展基金會97年3月10日（97）基秘字第74號
02 函釋（下稱會計基金會97年函）所稱事業，係指「一能
03 經營管理之活動及資產之組合」。本件原告所取得資產
04 及承擔之負債確實符合上開函釋，且亦符合國際財務報
05 導準則第3號有關進行「投入」、「處理程序」及「產
06 出」而構成從事業務之規定，謹說明如下：

07 (1)投入：依據原告與系爭加盟店之商店買賣契約書約
08 定，原告取得「門店設備裝修」、「客戶名單」及承
09 擔「預收款項債務」等，並就電力、自來水、瓦斯、
10 電話、網路、保全等服務為點交，並由原告負擔後續
11 費用，就商店所在房屋則由雙方與出租人協商換約或
12 由原告承接房屋租賃契約，復依據原告與加盟門市之
13 加盟經營契約，為確保所提供服務之品質，此4間門
14 市之人員均係由原告派駐人員提供顧客服務之人員，
15 故原告收購系爭加盟店後，除繼續透過其聘僱員工提
16 供服務，亦因此須承受系爭加盟店已銷售之美容美體
17 課程債務，並陸續將預收金額轉列服務收入，且未來
18 亦持續透過客戶名單及提供銷售課程及產品之過程產
19 生收入，由此均可證明本件符合「投入」之定義顯無
20 疑義。此外，原告既取得系爭加盟店之會員名單、已
21 購買之美容美體課程合約清單以及預收款債務，且由
22 原告繼續提供既有顧客美容美體課程服務並建立關
23 係，後續亦依照顧客實際前來接受美容美體課程之堂
24 數，陸續將預收金額轉列服務收入。此外，原告於服
25 務相關顧客時將搭配其美容美體產品使用，並進一步
26 增加原告之產品銷售收入；另於現有課程堂數施作完
27 畢後，顧客通常亦會增購新課程或美容美體產品。因
28 此，原告購併加盟店之形式，並非單純購買整個公
29 司，於經濟實質上係購買一個具「投入及處理投入之
30 過程，而有能力對創造產出做貢獻」的事業。

01 (2)處理程序：原告係從事美容美體服務，擁有既定之美
02 容美體服務標準施作流程以及行銷程序，又其承接系
03 爭加盟店之店面及顧客之預付美容美體課程，因此掌
04 握該等客戶名單，由原告持續提供顧客服務，並透過
05 顧客實際前來接受美容美體課程之堂數、推銷美容美
06 體產品，陸續將預收金額轉列服務收入或進一步透過
07 銷售產品產生貢獻，故符合「處理程序」之定義。

08 (3)產出：原告透過取得之客戶名單及履行顧客已購買之
09 美容美體課程合約之預收款債務，而繼續提供顧客課
10 程，系爭加盟店顧客因熟悉度之關係，有較高之黏著
11 度。此外，原告於服務相關顧客時，將搭配其美容美
12 體產品使用亦將進一步增加原告之產品銷售收入。因
13 此，系爭加盟店客戶在未來一段時間仍會繼續在該美
14 容店消費並產生利潤，進一步創造收益，故符合「產
15 出」之定義。

16 (4)承上所述，原告併購系爭加盟店，取得無形資產（客
17 戶名單）及承擔負債（預收款項），應符合國際財務
18 報導準則第3號公報中構成業務之規定。

19 3.原告收購系爭加盟店並取得客戶名單，可透過系爭加盟
20 店之經營地點、既有之良好客戶關係及服務態度等遺留
21 有可預期之未來經濟效益，因而產生商譽。又原告收購
22 系爭加盟店之動機係增加課程服務及產品銷售收入，且
23 因收購繼受系爭加盟店之預收款負債（107年80,628,37
24 8元、106年度111,550,227元），依系爭評價報告之附
25 件一，系爭加盟店之預收款金額係由POS取具明細資
26 料，包括會員購買課程名稱、堂數、金額、剩餘堂數等
27 相關資料，其剩餘堂數亦透過門市○○○○○○區會計
28 下店稽查確認其正確性，故預收款金額明確即為其公允
29 價值。因系爭加盟店主要為個人經營之美容美體加盟
30 商，採現金基礎制，於收取現金當年即開立發票並全數
31 申報所得稅認列收入。惟原告收購加盟店時按其財務會

計處理，於購併當下即以各加盟店之POS系統確認各美容美體課程剩餘堂數、金額等，併入原告之預收款，因此於評價基準日之淨資產為負數（預收貨款負債）。原告於購買系爭加盟店後，後續將依顧客實際前來接受美容美體課程之堂數陸續將預收金額轉列收入。綜上，原告收購系爭加盟店有合理之商業目的，且符合會計基金會97年函及國際財務報導準則第3號之規定，並無不當規避或減少納稅義務之情事。

4.另有關收購成本之證明文件及評價資料，依據國際財務報導準則第3號第32段之規定，商譽係「移轉對價（收購日之公允價值）」超過「所取得之可辨認資產及承擔之負債之淨額」之金額，本件按系爭評價報告第5.5點商譽之評價結果，原告收購系爭加盟店概括承受系爭加盟店原有之會員名單、已購買之美容課程合約清單，及提供原加盟店顧客課程服務之預收款負債（合計為淨負債），故雖原告依商店買賣契約書約定，並未額外支付價金，但其收購成本（0元）已超過其有形資產及可辨認無形資產之公平價值扣除承擔負債後淨額部分，是以原告將可辨認之無形資產客戶關係單獨辨認後，其餘列為商譽，應於法有據。

5.由系爭評價報告第16頁第5.4點客戶關係價值計算中說明，可知外部獨立之專業評價人員認定原告因本件收購所取得之客戶關係，符合國際會計準則公報第38號「具有可辨認性、可被企業控制、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」之條件。系爭評價報告本即已針對系爭加盟店之各項資產及負債分別評價，並於報告中詳細列示計算基礎、假設，加以考慮各因素，評估於評價基準日之系爭無形資產價值，顯見客戶關係屬無形資產之成本能可靠衡量。

6.所得稅法第60條並未明文排除財務會計可認列之無形資產之科目不得攤折，故被告僅以所得稅法第60條之列舉

項目為無形資產之認定，並以此排除客戶關係為無形資產之反面解釋，並不符合其規範目的，且無視國際會計準則公報之規定及外部獨立評價人員之專業判斷，係適用所得稅法第60條不當之違法。

7.原告早已於復查程序即主張如本件非收購取得事業時，則原依權責發生制認列之收入即應辦理一致性調整，原告並未實際取得顧客購買課程之現金，其認列之預收款負債，係承受系爭加盟店尚未提供顧客服務且已收現之部分，原告依財務會計處理要求將其認列為預收款，並隨提供客戶服務而轉列收入，提供服務過程所發生之成本自得依據所得稅法第24條規定列報。又該預收款實質上早於系爭加盟店收到顧客現金時即認列收入，依法納稅，而原告與被收購方屬不同課稅主體，故就同一課稅標的處理方式，採預先取得顧客之款項，隨提供服務轉列收入並認列相關成本之收入成本配合原則不同。本件為系爭加盟店預先取得顧客之款項、原告因收購系爭加盟店而依據財務會計處理認列預收款，兩者為不同課稅主體，現原處分及訴願決定否准原告所認列之無形資產支出分年攤銷，致同一筆課稅標的，在不同課稅主體產生重複課稅之不合理情事，顯侵害原告財產權。此外，原處分及訴願決定已因本件屬會計師查核簽證案件而認係預收款無誤，卻不認同經會計師查核簽證之客戶關係及商譽認列為無形資產，縱在納稅者權利保護法施行前亦不能認為原告此主張非復查或訴願審理之範圍，遑論現行法已明定採總額主義下，原處分及訴願決定卻就被告不認定本件為收購事業，即應一併調整原告相關收入認列之主張，認為非屬審查範圍之部分，理由矛盾且有違實質課稅之公平原則。

8.原告確實繼受系爭加盟店之預收款債務，將於未來年度繼續提供顧客美容美體課程之服務，倘維持被告之核定，併購取得之無形資產客戶關係無法攤提費用，卻須

認列併購承擔之預收款負債及相對應之收入，而且該等收入在不同課稅主體皆須納稅，顯未符合實質課稅、收入成本配合原則，且該項收入系爭加盟店業於收取現金時申報所得稅，造成對同一稅基有重複課稅，依納稅者權利保護法第21條所揭示之總額主義，為確保依法課稅原則，並維護納稅人權益，發揮定紛止爭之功能，訴願機關或行政法院應依職權確定課稅處分之稅額，故本件縱被告不允許分年攤銷，亦應允許原告更正當年度營利事業收入總額，將分年認列之收入於稅上予以調整減除，始為適法。

9.系爭加盟店為個人經營之美容美體加盟商，收入之認列採現金基礎制。又依據營業稅之「營業人開立銷售憑證時限表」規定，系爭加盟店於收現時應開立發票予顧客。準此，系爭加盟店銷售課程予顧客且收取現金之當年度即依上開規定開立發票予顧客。系爭加盟店中侯秀蜜百貨行107年度損益及稅額計算表之營業收入調節說明顯示「本年度結算申報營業收入總額01」與「總分支機構申報營業稅銷售額68(此為當年度開立發票數)」僅相差出售資產收入4,762元，未有「76本期預收款」之差異調節項。綜上，可證明系爭加盟店的交易方式確實為顧客付費購買整套課程之當年度全數申報收入並繳納所得稅。再者，系爭加盟店之資產負債表雖有預付款項及應付款項，產生該科目之對象均非顧客，與上揭系爭加盟店採現金基礎認列收入無涉。

(二)聲明：

撤銷原處分關於原告107年度營利事業所得稅結算申報書營業費用項下之各項耗竭及攤提中，剔除客戶關係及商譽攤銷費用7,009,086元及12,292,108元，而分別核定列報營業費用及損失總額-各項耗竭及攤提及全年所得額為2,813,643元及126,759,577元，應補稅額6,735,029元，及訴願決定均撤銷。

01 □被告答辯及聲明：

02 (一)答辯要旨：

- 03 1.原告106年間收購15家獨資加盟店，及107年間收購4家
04 獨資加盟店，該等營利事業於註銷登記前2年辦理營利
05 事業所得稅結算申報之資產負債表尚有應收票據、應收
06 帳款、應付票據、應付帳款、應付費用、應付稅捐、預
07 付費用、其他預付款等應收款項、應付款項及預付款項
08 等項目，足證系爭加盟店之會計基礎係採用權責發生
09 制。原告敘明其屬公司組織，因所得稅法第22條規定無
10 法採用現金收付制，亦無法單獨就收購系爭加盟店之交
11 易採現金收付制，否則即違反所得稅法前揭之規定；另
12 原告亦自認系爭加盟店是否向國稅局申報採現金基礎制
13 之資料因年代久遠難以尋獲資料確認，原告並未提供系
14 爭加盟店向稽徵機關申報採用現金收付制之資料供核。
- 15 2.原告106及107年間併購15家及4家加盟店門市，皆為加
16 盟原告經營佐登妮絲連鎖事業之獨資商號，其權利義務
17 主體為其等獨資經營之自然人，非屬公司組織，其將該
18 獨資事業移轉給原告經營，核屬所得稅法所稱之轉讓行
19 為，非屬前述企業合併行為。且依最高行政法院庭長法
20 官聯席會議決議意旨，原告所收購加盟店之營業據點，
21 僅屬多數資產的單純加總，與具完整產銷功能之特定營
22 業部門性質不同，客觀上無法進行「投入」、「處理程
23 序」及「產出」，故不符合會計基金會97年函釋所稱之
24 「事業」定義，不得認列商譽亦非屬國際財務報導準則
25 第3號「企業合併」之適用範圍。又原告為依公司法成
26 立之股份有限公司，其進行企業併購行為，本依公司法
27 第72條、第316條之1及企業併購法第20條規定，僅能與
28 股份有限公司或有限公司進行合併及分割，且經濟部61
29 年5月24日商第14141號函釋規定，非公司組織者不得與
30 公司合併，故原告與系爭加盟店間不存在併購行為，即
31 無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」會計處理之適用而產生商譽認列及攤提問題，並非所有買賣行為皆得適用前開企業合併之會計處理。

3.原告將系爭加盟店門市轉為直營分公司，使其雙方之加盟關係已終止，參照加盟經營契約第17條及第21條規定，是原告為將系爭加盟店門市轉為直營分公司而終止雙方加盟關係，其向系爭加盟店門市購入店內裝潢及承受其會員剩餘堂數之金額（含客戶名單及課程內容等），係依上開加盟經營契約之約定所行使之權利義務，且屬經營型態之改變，非屬企業合併行為。

4.依原告提示其與雅環百貨行等4家加盟店門市所簽訂之加盟經營契約及加盟增補條款契約書內容可知，商譽並非依存於系爭加盟店，而是由原告建立產生，並透過加盟經營契約提供予系爭加盟店使用，系爭加盟店本身並不具備超額獲利能力之價值（即商譽）。系爭加盟店並非具有完整產銷功能之事業或業務，欠缺提供產出之投入及處理過程之完全能力，不符合會計基金會97年函及國際財務報導準則第3號公報關於「事業」或「業務」之定義，亦無法產生綜合效能，自不得依前開企業合併公報認列商譽，被告否准認列商譽攤提12,292,108元並無不合。

5.所得稅法第60條第1項所規定之商標權、著作權、專利權及各種特許權，係有法律規定為準據之無形資產，而財政部100年8月12日台財稅第10004073270號令（下稱財政部100年8月12日令）係財政部本於財稅主管機關職權，基於所得稅法第60條前開各種權利規範之一致性及衡平性，依體系解釋，就所得稅法第60條規定之營業權定義所為之釋示，且依該令釋規定，所得稅法第60條所規定「營業權」並非指一般營業行為所衍生之商業價值，而係應以法律規定為準據之營業權為範圍，原告向系爭加盟店門市購入客戶名單，依超額盈餘法評價所計

01 算之客戶關係價值，非屬所得稅法第60條所規範之營業
02 權。至原告所訴其系爭無形資產—客戶關係係符合國際
03 會計準則第38號之無形資產之定義一節，依營利事業所
04 得稅查核準則第2條第2項規定，稅務會計與財務會計之
05 計算依據與基礎原則有異，租稅之課徵自應以稅法有關
06 規定為準據，被告依前開所得稅法第60條規定否准認列
07 原告107年度列報無形資產—客戶關係攤提7,009,086元
08 並無不合。

09 6.所得稅法第60條規定營業權，應以法律規定者為範圍，
10 本件原告收購系爭加盟店所取得之客戶名單，認為雙方
11 可互相聯繫而能為原告持續並穩定增加營收及獲利，符
12 合具有可辨認性、可被商業控制、具有未來經濟效益特
13 性而認列為無形資產—客戶關係，非屬所得稅法第60條
14 所規範之營業權。

15 7.原告收購行為非屬前揭存續公司與消滅公司間權利義務
16 概括承受及概括讓與之情形，原告自承其於收購過程中
17 並未實際取得系爭加盟店收取顧客購買課程之現金，甚
18 至原告收購價格為0元，衡酌其經濟實質，依一般商業
19 實情，原告為取得系爭加盟店之客戶名單，取得之代價
20 非以支付現金之方式，而係以承擔系爭加盟店尚未提供
21 顧客服務所產生負債之部分，作為取得客戶名單之對
22 價，乃係一般營利事業間購買無形資產並以負債作為對
23 價之行為，此與系爭加盟店於顧客購買課程之當年度全
24 數申報收入並繳納所得稅分屬二行為且系爭加盟店對於
25 已收取顧客現金尚未提供服務之會計處理，是否按照商
26 業會計法、商業會計處理準則等規定處理，與本件原告
27 依加盟經營契約約定承受系爭加盟店會員之剩餘堂數金
28 額，就其性質按相關會計處理及規定予以正確及合法認
29 列預收款項，係屬二事，不會產生原告有重複課稅之情
30 形。

31 (二)聲明：

01 原告之訴駁回。

02 □爭點：被告認定原告收購系爭加盟店，並未因收購取得商
03 譽，客戶關係亦非所得稅法第60條規定之範疇，而不予認列
04 核定為各項耗竭及攤提，是否違法？

05 □本院之判斷：

06 (一)前提事實：

07 如爭訟概要欄所示之事實，除上列爭點外，為兩造所不爭
08 執，並有原處分（本院卷1第37-39、43-61頁）、訴願決
09 定（本院卷1第64-82頁）附卷可稽，應堪認定。

10 (二)原處分核定原告107年度營利事業所得稅營業費用及損失
11 總額-各項耗竭及攤提分別為2,813,643元及126,759,577
12 元，應補稅額6,735,029元，認事用法並無違誤：

13 1.本件應適用之法令：

14 (1)所得稅法：

15 ①第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之營利
16 事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」

17 ②第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，
18 以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及
19 稅捐後之純益額為所得額。」

20 ③第60條第1項規定：「營業權、商標權、著作權、
21 專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資
22 產。」

23 (2)查核準則：

24 ①第2條第1項、第2項規定：「（第1項）營利事業所
25 得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅
26 法、所得基本稅額條例及本準則之規定辦理，其
27 未經規定者，依有關法令規定辦理。（第2項）營
28 利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會
29 計處理準則、企業會計準則公報、金融監督管理
30 委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準
31 則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準

則)等據實記載,產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時,其帳載事項與所得稅法……本準則及有關法令規定未符者,應於申報書內自行調整之。」

②第96條第3款第1目及第4目規定:「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10年。……(四)商譽最低為5年。」

(3)商業會計處理準則第21條第1項規定:「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。」又財務會計準則公報及其解釋亦屬稅務行政法之法源(最高行政法院108年度判字第428號判決意旨參照)。

2.按財政部65年8月27日台財稅第35770號函(下稱財政部65年8月27日函):「核復所得稅法有關……合併……之意義……合併則係2個以上之公司以歸併成1個公司為目的之法律行為,因合併而消滅之公司,其權利與義務概括移轉於因合併而存續或因合併而新設立之公司(請參閱公司法有關規定)……轉讓則係將獨資或合夥事業移轉給他人經營之法律行為……。」財政部95年3月13日台財稅字第09504509450號函(下稱財政部95年3月13日函):「(一)公司進行合併,採『購買法』者,其產生之商譽,准予核實認列……(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……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100年8月12日令：「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（108年11月20日廢止）、電業法第33條（現行法第24條）授權訂定之電業登記規則】規定之營業權為範圍。」財政部賦稅署102年7月31日臺稅所得字第10200097700號函（下稱賦稅署102年7月31日函）：「……說明：……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』（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（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111年3月30日台財稅字第11004029020號令（下稱財政部111年3月30日令）：「一、公司具合理商業目的，依企業併購法或金融機構合併法與他公司合併，或收購他公司之業

務，其併購成本超過所取得之可辨認資產及承擔之負債按公允價值衡量之淨額（下稱可辨認淨資產公允價值）部分，得認列為商譽，依規定年限攤銷。但有下列情形之一者，不得認列商譽：（一）依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』之會計處理規定（下稱財務會計處理規定）不得認列商譽。（二）無合理商業目的，藉企業併購法律形式之虛偽安排製造商譽，不當規避或減少納稅義務。（三）未提供併購成本之證明文件、所取得可辨認有形資產及無形資產之評價資料……。三、廢止財政部107年3月30日台財稅字第10604699410號令。」財政部上揭函釋係基於中央財稅主管機關職權，為下級機關在執行職務時為之解釋，性質上屬行政規則，經核其內容係闡明法規之原意，尚無增加法律所無之限制及違反法律保留或租稅法律主義之情事，自得予以援用。

3.原告並非收購「事業」或「業務」，且系爭加盟店本身並不具備超額獲利能力之價值（即商譽），原處分否准原告列報無形資產-商譽攤提12,292,108元部分，並無不合：

(1)按合併係2個以上之公司以歸併成1個公司為目的之法律行為，因合併而消滅之公司，其權利與義務概括移轉於因合併而存續或因合併而新設立之公司，公司進行合併，採購買法者，其產生之商譽准予核實認定，為公司法第72條、第75條規定及前揭賦稅署65年8月27日、95年3月13日函所明釋。又依前揭財政部102年7月31日函釋意旨，一公司收購另一公司之事業，如符合會計基金會97年函有關事業之定義，亦適用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」，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，準此可知，企業合併及一企業收購另一企業之

事業或業務行為僅存在於公司組織型態，是原告106及107年間併購15家及4家加盟店門市，所收購之加盟店為獨資商號，其權利義務主體為獨資經營之自然人，非公司組織，其將獨資事業移轉給原告經營，法律行為為轉讓，非屬企業合併行為。故原告主張國際財務報導準則第3號「企業合併」並未限縮僅適用公司組織云云，惟查該準則於進行收購法收購前，即需先辨認企業合併，於第3段並規定，企業應依本國際財務報導準則之定義，決定一項交易或其他事項是否為企業合併，亦即所取得之資產及承擔之負債須符合構成業務之規定。若企業取得之資產不符合業務之定義，報導個體應將該項交易或其他事項以資產取得之方式處理。是原告所為收購既為轉讓行為而非企業合併行為，自無國際財務報導準則第3號會計處理之適用而產生商譽認列及攤提問題，原告自應以取得固定資產及認列預收款項之方式處理。

- (2)次按商譽係一種不可辨認之無形資產，指企業具有超額獲利能力之價值，商譽產生之可能原因為：①高素質之職工隊伍；②科學之管理制度；③良好之社會關係及社會形象；④悠久之歷史；⑤先進之技術及豐富之經驗；⑥優質之產品及服務等與其他有形或無形資產結合所生綜效（最高行政法院108年度判字第428號判決意旨參照）。依國際財務報導準則第3號（原處分卷1第735-859頁）於附錄對「業務」之定義，一項業務包括投入及處理投入之過程，而有能力對創造產出作出貢獻，一項業務之三要素，定義如下：（a）投入：經由一個或多個過程後，可創造產出或有能力對創造產出作出貢獻之經濟資源。例如非流動資產、智慧財產、取得必要原料或權利之能力，以及員工。（b）過程：處理一項或多項投入以創造產出或有能力對創造產出做出貢獻之系統、標準、協定、慣例或

規則。例如策略管理程序、作業程序及資源管理程序。此等過程通常會予以書面化，但具有必要技術及經驗且遵循規則與慣例之有組織員工之智慧能力，可能提供能處理投入以創造產出之必要過程。（c）產出：投入及處理該等投入之過程所產生之結果，可提供商品或勞務予客戶、產出投資收益或產生來自正常活動之其他收益。上揭國際財務報導準則第3號對業務定義與會計基金會97年函（原處分卷1第1041-1043頁）對事業之定義相同，其所併購之業務或事業皆須符合「投入」、「過程」、「產出」三要素，始能適用企業合併會計處理列為商譽，認定被收購事業之商譽脫離原企業後依舊存在，而得由收購公司列為商譽價值，逐年予以攤提。從而，稽徵機關對於收購「事業」之公司申報商譽攤折事件，必須查明其係收購另一公司所屬符合上述「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整「事業」，且保有及使用該具有完整產銷功能之事業，始能認定被收購事業的商譽於其脫離母企業後依舊存在，而得由收購之公司認列攤折。又依行政訴訟法第125條第1項、第133條規定，於稅務訴訟，證據之提出雖非當事人之責任，然法院依職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故當事人仍有客觀之舉證責任，依民事訴訟法第277條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍依行政訴訟法第136條之規定，仍為稅務訴訟所準用。因商譽的存在及其攤折數乃所得計算基礎之減項，為課稅的消滅事由，不論從證據掌控之觀點或依規範有利原則，於要件事實存否不明時，應由納稅義務人負擔客觀舉證責任（最高行政法院108年度判字第428號判決意旨參照）。

01 (3)經查，依原告提出其與雅環百貨行等4家加盟店所簽
02 訂之加盟經營契約及加盟增補條款（原處分卷1第690
03 -716頁）內容觀之，原告擁有加盟店之招牌、商標、
04 服務標章、經營商店之技術等，加盟店自契約生效日
05 起須給付原告關於POS系統之每年維修費及每月管理
06 費，系爭加盟店門市所使用之「佐登妮絲」商標、商
07 品、智慧財產、員工、策略管理、營運過程及銷售系
08 統皆由原告創造、建立及提供，故商譽並非依存於系
09 爭加盟店，而是由原告建立產生，並透過加盟經營契
10 約提供予系爭加盟店使用，系爭加盟店本身並不具備
11 超額獲利能力之價值（即商譽）。且依原告主張其併
12 購獨資加盟店，內容為原告取得門店設備裝修、客戶
13 名單及承擔預收債務，由原告專業員工，以既定之美
14 容美體服務標準施作流程及行銷程序，提供服務予客
15 戶名單內之客戶，並推銷產品（本院卷1第20-22
16 頁），顯見系爭加盟店並非具有完整產銷功能之事業
17 或業務，欠缺提供產出之投入及處理過程之完全能
18 力，故不符合前揭會計基金會97年函及國際財務報導
19 準則第3號公報關於「事業」或「業務」之定義，故
20 原處分否准認列商譽攤提12,292,108元並無不合，原
21 告本次收購系爭加盟店非屬國際財務報導準則第3號
22 「企業合併」之適用範圍。

23 4.客戶關係無形資產非所得稅法第60條規定之範疇，原處
24 分否准原告認列客戶關係無形資產7,009,086元部分，
25 並無不合：

26 (1)依據前揭所得稅法第60條第1項所定無形資產之種類
27 以觀，係先列舉營業權、商標權、著作權及專利權，
28 最後加上「各種特許權」之概括規定，其中商標權、
29 著作權及專利權均屬法律所賦予並保障之權利，而同
30 條第3項第3款明定「其他各種特許權」係以取得後法
31 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，可知，無論其等之權利內涵及效力均有實證法之明文，而與「缺乏實證法保證其實現、以致不具形式外觀要件」之「經濟實力」或「市場優勢」相區別，則經由法律整體所表現之關聯意義所為之論理解釋，應認該條所定之權利，均屬法律所賦予並予以保障之權利，故解釋上該條所定之「營業權」，亦應以法律所賦予並保障者為限，此與所得稅法係於何時訂定上開規定無涉，是縱若干「缺乏實證法保證其實現、以致不具形式外觀要件」之「經濟實力」或「市場優勢」，在財務會計上雖被承認為資產，惟於稅上調整時，則不被承認為資產（最高行政法院103年度判字第146號判決意旨參照）。

(2)又財政部100年8月12日令：「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（108年11月20日廢止）、電業法第33條（現行法第24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，考量該條除營業權外，所規範之商標權、專利權及各項特許權均為法律所規定之權利，且該條第3項第3款亦有依其取得後法定享有之年數為計算攤折之標準等規定，依法條一致性原則，營業權亦應以法律規定之權利為範圍，乃法律解釋之當然結果，而就所得稅法第60條營業權適用範圍所為之釋示，經核尚無曲解營業權而增加法律所無之限制及違反法律保留或租稅法律主義之情事，依司法院釋字第287號解釋意旨，應自法規生效之日起適用。據上可知，所得稅法第60條規定之營業權，係無形資產之一種，如營利事業以出價取得者，認屬資產，得於辦理營利事業所得稅結算申報時，列報營業權並攤折費用，惟其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，而

01 係以法律（如電業法第24條授權訂定之電業登記規
02 則）規定之營業權為範圍，倘所取得者非屬所得稅法
03 第60條營業權之範疇，即無從依上開規定攤折費用
04 （最高行政法院105年度判字第569號判決意旨參
05 照）。

06 (3)經查，原告為提升營運效益向系爭加盟店購入客戶名
07 單，依超額盈餘法評價所計算之客戶關係價值，原告
08 所收購者主要為客戶關係，而非法律所賦與並保障之
09 「營業權」，依前揭規定及說明，該客戶關係，非屬
10 所得稅法第60條營業權之範疇，即無從依上開規定攤
11 折費用，故被告予以否准認列無形資產—客戶關係攤
12 提7,009,086元並無不合，是原告主張應予認列，並
13 不可採。又原告主張系爭客戶關係符合國際會計準則
14 第38號及商業會計處理準則第21條第1項商譽以外無
15 形資產之定義（本院卷1第26頁），惟依前揭規定及
16 說明，所得稅法第60條第1項所定無形資產之種類，
17 應以法律所賦予並保障者為限，故在財務會計上原告
18 雖承認此部分為資產，系爭無形資產—客戶關係雖符
19 合國際會計準則第38號之無形資產定義，惟於稅上調
20 整時，則不被承認為資產，附此敘明。

21 5.本件並無重複課稅情形：

22 (1)又原告主張依總額主義之適用，倘被告認為原告並非
23 收購「事業」，而不得認列無形資產之攤銷，被告亦
24 應允許原告更正當年度營利事業收入總額，將分年認
25 列之收入於稅上予以調整減除。且原告所承受之預收
26 款於收付年度已由系爭加盟店認列收入並依法納稅，
27 致同一筆課稅標的，在不同課稅主體產生重複課稅不
28 合理情事云云，惟按所得稅法第22條規定：「（第1
29 項）會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生
30 制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹
31 小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。（第2項）

01 前項關於非公司組織所採會計制度，既經確定仍得變
02 更，惟須於各會計年度開始3個月前申報該管稽徵機
03 關。」原告所採會計基礎為權責發生制，而原告收購
04 之獨資加盟店，經被告查詢其會計制度並未申報該管
05 稽徵機關採用現金收付制（本院卷1第501頁），先行
06 說明。

07 (2)再所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於
08 確定應付時，即行入帳，而決算時收益及費用，並按
09 其應歸屬年度作調整分錄。所謂現金收付制，係指收
10 益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳，
11 此為商業會計法第10條第2項、第3項所明定。經查，
12 原告於106年陸續收購美城商行等15家加盟店及107年
13 收購雅環百貨行等4家加盟店，該等營利事業於註銷
14 登記前2年辦理營所稅結算申報之資產負債表（本院
15 卷1第397-471頁）尚有應收票據、應收帳款、應付票
16 據、應付帳款、應付費用、應付稅捐、預付費用、其
17 他預付款等應收款項、應付款項及預付款項等項目，
18 足以證明系爭加盟店之會計制度係採用權責發生制。
19 原告雖主張產生該科目之對象均非顧客，該預付款項
20 及應付款項科目主係系爭加盟店之部分供應商會要求
21 系爭加盟店就未來之支出預先開立遠期支票，該票據
22 於未來期間兌現；該應收款項科目主係因顧客付款日
23 與刷卡銀行支付課程款項有時間性差異，其應收對象
24 實質係對刷卡銀行之應收款云云（本院卷1第478
25 頁），惟查，一營利事業應僅採行單一之會計制度，
26 當無就交易對象予以區分為適用現金收付制或權責發
27 生制之可能，是原告所述並不足採。又查，原告收購
28 行為非屬存續公司與消滅公司間權利義務概括承受及
29 概括讓與之情形，且原告自承其於收購過程中並未實
30 際取得系爭加盟店收取顧客購買課程之現金，甚至原
31 告收購價格為0元，有原告提示系爭加盟店之資產負

債表附卷可稽（本院卷1第397-471、498-499頁），
衡酌其經濟實質，依一般商業實情，原告為取得系爭
加盟店之客戶名單，取得之代價非以支付現金之方
式，而係以承擔系爭加盟店尚未提供顧客服務所產生
負債之部分，作為取得客戶名單之對價，乃係一般營
利事業間購買無形資產並以負債作為對價之行為，此
與系爭加盟店於顧客購買課程之當年度全數申報收入
並繳納所得稅分屬二行為。又依國際財務報導準則第
15號第9段及商業會計法第59條有關收入認列之規
定，原告認列之預收款負債，隨提供客戶服務即符合
前揭財務會計規定而轉列收入，並於營利事業所得結
算申報書列報收入，經被告審核該收入亦符合所得稅
法、營利事業所得稅查核準則等規定，依其申報數核
定，核屬有據，若以系爭加盟店收取顧客現金時即認
列收入，及前揭被告依法剔除原告所列報無形資產—
客戶關係及商譽之攤提費用為由，提前要求被告將原
告前揭依法認列之收入予以調減，即有違背租稅法律
原則。又查，系爭加盟店對於已收取顧客現金尚未提
供服務之會計處理，是否按照商業會計法、商業會計
處理準則等規定處理，與本件原告依加盟經營契約約
定承受系爭加盟店會員之剩餘堂數金額，就其性質按
相關會計處理及規定予以正確及合法認列預收款項，
係屬二事，如前所述，倘系爭加盟店於顧客購買課程
之交易當下，未依正確之會計處理入帳並於辦理營利
事業所得稅結算申報時列報收入，應由該加盟店檢附
相關證明文件向所轄之稽徵機關辦理更正事宜，尚非
屬本件審理範圍，故不會產生有重複課稅之情形。

(3)綜上，原告收購系爭加盟店，其會計制度既未申報該
管稽徵機關採用現金收付制，且系爭加盟店之資產負
債表亦經被告證明係採權責發生制，即不生同筆收入
對於不同納稅主體產生重複課稅之問題。

(三)綜上所述，原告所訴各節，均非可採。原處分否准原告列報無形資產-商譽攤提12,292,108元及否准原告認列客戶關係無形資產7,009,086元，並核定原告107年度營利事業所得稅營業費用及損失總額-各項耗竭及攤提分別為2,813,643元及126,759,577元，應補稅額6,735,029元，認事用法並無違誤。訴願決定遞予維持亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

□本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

□結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 112 年 3 月 30 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官 劉 錫 賢

法官 楊 蕙 芬

法官 林 靜 雯

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)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。

01

	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。
(二)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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 112 年 3 月 30 日

03

書記官 黃 毓 臻