

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

113年度訴字第256號

民國114年12月10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 黃志文 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 林毓玲

陳曉伶

李永彬

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113年9月5日台財法字第11313927320號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國108年度營利事業所得稅結算申報，列報營業費用及損失總額項下之各項耗竭及攤提新臺幣（下同）30,696,702元及全年所得額136,990,711元。嗣被告依查得資料，乃剔除客戶關係攤銷費用10,359,000元、商譽攤銷費用17,876,962元，重行核定各項耗竭及攤提2,460,740元，併同其他調整事項，重行核定全年所得額173,799,053元，應補稅額7,361,668元。原告對各項耗竭及攤提部分不服，申請復

01 查，未獲變更，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴
02 訟。

03 二、原告主張及聲明：

04 (一)起訴要旨：

- 05 1.原告為提升營運效益，分別於106年、107年間購買15家、
06 4家加盟店（下合稱系爭19家加盟店）之固定資產、預收
07 款（會員購買課程名稱、堂數、金額、剩餘堂數）等有形
08 資產及負債，與客戶名單，並委託中華無形資產鑑價股份
09 有限公司（下稱中華鑑價公司）就收購價格分攤進行評
10 價，作為原告取得各項資產及負債入帳價格分攤訂定之參
11 考。中華鑑價公司以評價基準日之固定資產帳面價值、PO
12 S系統中客戶剩餘堂數金額，作為固定資產及預收款公允
13 價值，同時就「客戶名單」認其與客戶可互相聯繫，能為
14 原告持續並穩定地增加營收及獲利，符合國際會計準則第
15 38號無形資產定義，採用上開加盟店未來10年預估財務預
16 測，減除為創造收益所需投入其他各項資產應分配之預期
17 要求報酬，計算剩餘之利益流量即屬於客戶關係之超額盈
18 餘作為「無形資產－客戶關係價值」，並就取得成本減除
19 前開可辨認淨資產公允價值之差額計算「商譽」。
- 20 2.依所得稅法第24條第1項、第80條第5項及營利事業所得稅
21 查核準則（下稱查核準則）第96條第3項等規定，計算營
22 利事業所得稅之所得額，應減除各項成本費用，而無形資
23 產之攤折得列為費用；又依查核準則第2條、商業會計法
24 第11條第1項等規定，在所得稅法之規範內，營利事業之
25 會計事項，原則上應參照商業會計處理準則、企業會計準
26 則公報及IFRS等，僅於與所得稅法及相關稅務法律、法規
27 命令未相符時，應加以調整，但不包括財政部解釋函令。
- 28 3.依國際會計準則第38號：「無形資產」係指無實體形式之
29 可辨認非貨幣性資產，並符合下述條件者：(1)可辨認性、
30 (2)對資源之控制、(3)未來經濟效益之存在，且資產之未來
31 經濟效益很有可能流入企業、(4)資產之成本能可靠衡量。

01 該號公報亦同時指出，該等無形資產之常見項目包含：電
02 腦軟體、專利權、著作權、電影動畫、「客戶名單」、擔
03 保貸款服務權、漁業權、進口配額、特許權、客戶或供應
04 商關係、客戶忠誠度、市場占有率及行銷權等。又依IFRS
05 （下稱IFRS）第3號第32段：「商譽」係移轉對價（收購
06 日之公允價值）超過所取得之可辨認資產及承擔之負債之
07 淨額之金額；附錄A：企業合併指收購者對一個或多個業
08 務取得控制之交易或其他事項。而IFRS的B7段：業務包括
09 投入及處理投入之過程，而有能力對創造產出做貢獻。所
10 得稅法及查核準則未就無形資產、商譽加以定義，則依查
11 核準則第2條規定，國際會計準則第38號有關無形資產、I
12 FRS第3號有關商譽之定義，自可作為界定查核準則第96條
13 第3項規定之依據。

- 14 4. 參據收購價格分攤報告關於客戶關係價值計算所載，可知
15 原告收購系爭19家加盟店所取得之客戶名單具有「可辨認
16 性」；而原告收購系爭19家加盟店轉為直營店，取得包括
17 顧客對該品牌美容加盟店之品牌認同、會員名單，以及已
18 購買之美容美體課程合約清單，而顧客因熟悉度關係，有
19 較高之黏著度，仍會繼續在同一美容店接受原告提供的服
20 務，故原告對客戶名單具控制能力，有「可控制性」；又
21 原告既取得系爭19家加盟店之會員名單、會員已購買之美
22 容美體課程合約清單及預收款債務，由原告繼續提供顧客
23 課程服務建立關係，依實際堂數情形，陸續將預收金額轉
24 列服務收入，並於提供上開服務時，搭配原告推出美容美
25 體產品使用，進一步增加產品銷售收入。且可預期顧客於
26 現有課程堂數施作完畢後，通常亦會增購新課程或美容美
27 體產品，可見原告取得之客戶名單，確有經濟效益流入企
28 業，且遠高於各年度客戶關係所攤提之費用；系爭報告就
29 系爭19家加盟店之各項資產及負債分別評價，詳細列示計
30 算基礎、假設，加以考慮各因素，評估於評價基準日之系
31 爭無形資產價值，顯見系爭無形資產之成本能可靠衡量。

01 5.系爭報告關於5.5商譽之評價結果，原告收購系爭19家加
02 盟店概括承受原有之會員名單、已購買之美容課程合約清
03 單，及提供原門店顧客課程服務之預收款負債（合計為淨
04 負債），是原告雖依商店買賣契約書約定，並未額外支付
05 價金，但其收購成本已超過其有形資產、可辨認無形資產
06 之公平價值扣除承擔負債後淨額部分，故原告將可辨認之
07 無形資產客戶關係單獨辨認後，其餘列為商譽，自屬有
08 據。

09 6.依納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第1項、第2項
10 規定及司法院釋字第625號解釋意旨，涉及租稅事項之法
11 律，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目
12 的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則予以解釋。
13 原告購買系爭19家加盟店之有形資產、負債及客戶名單，
14 經中華鑑價公司採用系爭19家加盟店未來10年預估之財務
15 預測，減除為創造收益所需投入其他各項資產應分配之預
16 期要求報酬，計算剩餘之利益流量即屬於客戶關係之超額
17 盈餘作為「無形資產－客戶關係價值」，且被告就客戶名
18 單乃由原告出資取得並不爭執，則原告認列入帳之無形資
19 產－客戶關係自應加以攤折，方能實質表彰原告享有之經
20 濟利益，而與所得稅法第24條第1項有關計算營利事業所
21 得額應減除各項成本費用之本旨相符。所得稅法第60條所
22 稱之「無形資產」，不以營業權、商標權、著作權、專利
23 權及各種特許權之例示為限，適與所得稅法第24條第1項
24 意旨、量能課稅原則相符，如以所得稅法第60條規定不許
25 客戶關係無形資產攤提，將違反依實際所得金額課稅之量
26 能原則。

27 7.所得稅法第24條第1項、第60條及查核準則第96條等規
28 定，均未限於被收購方屬公司組織型態方有所適用。原告
29 於112年8月就美容業者收購其加盟店是否符合IFRS第3號
30 業務定義而得適用收購法為會計處理，函詢財團法人中華
31 民國會計研究發展基金會（下稱會計基金會），經該會以

01 112年11月2日第(112)基秘字第0000000000號回函(下
02 稱112年11月2日函),其中說明第10點稱:「來函所詢IF
03 RS3『企業合併』定義之被收購者,依106年適用之IFRS3
04 之用語定義,被收購者係『收購者在企業合併中取得控制
05 之一個或多個業務』。……。IFRS3並未限制該組合須為
06 公司組織。此外,依111年適用之IFRS3對業務之定義之釋
07 例G之說明,『買方向另一企業購買對X產品之全球權利,
08 所取得活動及資產之組合包括所有客戶合約及客戶關係、
09 製成品存貨、行銷素材、客戶誘因計畫、原料供應合約、
10 專為製造X產品之特殊設備及生產X產品之書面化製造過程
11 及協定』,並非取得一公司,但經判斷符合第B8段之條
12 件,故作出所取得活動及資產之組合為一項業務之結論。
13 由此可知,IFRS3於2018年修正前與2018年修正後均未限
14 制被收購者須為公司組織。」等語,可見該會亦明確表
15 示:IFRS第3號就企業合併之會計處理適用範圍,並未將
16 被收購方限縮於公司組織,IFRS既係由該會引進,顯見以
17 原告所收購之系爭19家加盟店,因非公司組織,非屬企業
18 合併行為,故不得適用收購法為會計處理,已不當限縮解
19 釋IFRS第3號3之適用範圍,顯有違誤。

20 8.財政部107年3月30日台財稅字第10604699410號令(下稱
21 財政部107年3月30日令)、111年3月30日台財稅字第1100
22 4029020號令(下稱財政部111年3月30日令)將有關得認
23 列商譽者限於公司間之合併,並依IFRS第3號之會計處理
24 不得認列商譽部分,實已增加法律所無之限制,與憲法第
25 19條、納保法第3條等規定相悖。

26 9.訴願決定所謂系爭19家加盟店欠缺提供產出之投入及處理
27 過程之完全能力,實屬無據,未採原告上開依會計基金會
28 112年11月2日函所為之主張,有所誤解。最高行政法院10
29 3年度1月份第2次庭長法官聯席會議決議文所謂「特定營
30 業部門方具有完整產銷功能」未說明其依據,此從該決議
31 表決結果所採甲說之內容全未提及基礎所載。訴願決定僅

01 泛稱：原告所收購之系爭19家加盟店，無法進行投入、處
02 理程序及產出等語，然未說明具體理由。系爭19家加盟店
03 加盟原告品牌之目的既係在於獲取利潤，當能進行投入、
04 處理程序及產出。是訴願決定關於此部分之認定，實已違
05 背一般經驗法則及論理法則。原告收購之系爭19家加盟店
06 確可進行投入、處理程序及產出：

07 (1)所謂「投入」係經由一個或多個過程後，可創造產出或
08 有能力對創造產出作出貢獻之經濟資源。例如非流動資
09 產（包括無形資產或使用非流動資產之權利）、智慧財
10 產、取得或使用必要原料或權利之能力，以及員工。原
11 告取得之門店設備裝修、「客戶名單」及承擔之預收款
12 項債務等，原加盟主係具有相關資產設備、原告授權之
13 課程、提供服務之人員，本就有其「投入」，由原告接
14 續系爭19家加盟店已銷售之美容美體課程，則原告員工
15 繼續投入提供顧客所購之美容美體服務課程，並陸續將
16 預收金額轉列服務收入，且未來亦持續透過客戶名單及
17 提供銷售課程及產品之過程產生收入，故符合投入之定
18 義。

19 (2)所謂「處理程序」係處理一項或多項投入以創造產出或
20 有能力對創造產出作出貢獻之系統、標準、協定、慣例
21 或規則。例如策略管理過程、經營過程及資源管理過
22 程。此等過程通常會予以書面化，但具有必要技術及經
23 驗且遵循規則與慣例之有組織員工之智慧能力，可能提
24 供處理投入以創造產出之必要過程（會計、帳單、薪工
25 及其他行政系統通常非屬用以創造產出之過程）。原告
26 從事美容美體服務，擁有既定之美容美體服務標準施作
27 流程以及行銷程序，又承接系爭19家加盟店之店面及顧
28 客之預付美容美體課程，因此掌握該等客戶名單，由原
29 告持續提供顧客服務，並透過顧客實際前來接受美容美
30 體課程之堂數、推銷美容美體產品，陸續將預收金額轉

01 列服務收入或進一步透過銷售產品產生貢獻，故符合處
02 理程序之定義。

03 (3)所謂「產出」係投入及處理該等投入之過程所產生之結
04 果，可提供商品或勞務予客戶、產生投資收益（諸如股
05 利或利息）或產生來自正常活動之其他收益。原告透過
06 取得之客戶名單及履行顧客已購買之美容美體課程合約
07 之預收款債務，原加盟主既已先收取報酬，而由原告繼
08 續提供顧客課程，系爭19家加盟店顧客因熟悉度之關
09 係，有較高之黏著度，亦未有事證顯示原加盟主所提供
10 之顧客服務有不履行之情事，則系爭19家加盟店符合產
11 出定義亦無任何疑義。此外，原告於相關顧客施作課程
12 時，將搭配其美容美體產品使用亦將進一步增加原告之
13 產品銷售收入。因此，系爭19家加盟店之客戶在未來一
14 段時間仍會繼續在該美容店消費並產生利潤，進一步創
15 造收益，故符合產出之定義。

16 (4)綜上，訴願決定所謂原告所收購之加盟店，與具完整產
17 銷功能之特定營業部門性質不同，無法進行投入、處理
18 程序及產出，不符合會計基金會97年函釋所稱之「事
19 業」定義云云，顯有違誤。

20 10.原告固然提供加盟店相關之支援，但行銷、存貨管理、商
21 標、服務標章、經營技術等，仍須藉由加盟主之實際操
22 作，方能發揮其作用，而客戶願意至加盟店消費，亦係因
23 與加盟主之信任關係。訴願決定將加盟主之實際經營投
24 入，棄置不論，徒以系爭19家加盟店有關之行銷等，係由
25 原告所建立，遽認系爭19家加盟店不具備超額獲利能力之
26 價值（商譽），顯屬無據。

27 11.依原告與系爭19家加盟店間買賣契約之條款記載，該買賣
28 標的範圍包括會員預收款債務。訴願決定稱原告主張取得
29 並承受系爭19家加盟店之預收款未見所憑等語，即有誤
30 會。原告購買系爭19家加盟店之有形資產、負債及客戶名
31 單，均經簽署買賣契約，訴願決定所謂原告向加盟店購入

01 店內裝潢及承受其會員剩餘堂數金金額，係依加盟經營契
02 約，非屬企業合併等語，顯屬無據。

03 12.縱認原告取得之客戶名單不符合無形資產之要件，被告亦
04 應依查核準則第65條、第96條第1項、國際會計準則第38
05 號等予以轉正為應歸屬項目，不應逕予剔除。依查核準則
06 第105條規定，「資產」、「費用或損失」可予改列，則
07 應列為資產之項目，列為損失或費用者，既應予轉正，將
08 所支付金額由當期減除改為分期攤提，使納稅義務人當期
09 減除之費用減少，則不應列為資產之項目，亦當可轉正，
10 改列為損失或費用，將所支付金額由分期攤提改為當期減
11 除，方與行政程序法第8條規定揭示之誠實信用原則相
12 符。且依納保法第1條第1項、第10項等規定，納稅者之權
13 利應加以保障，主管機關應主動提供妥適必要之協助。依
14 國際會計準則第38號第10段，若某項目不符合無形資產之
15 定義，則取得該項目所發生之支出應於發生時認列為費用
16 （最高行政法院104年度判字第362號判決意旨參照）。被
17 告所謂本件無形資產係由原告辨認屬性及其歸屬，不因攤提
18 費用經剔除，而得轉為費用並認列云云，罔顧原告得扣除
19 成本費用之法定權益。

20 (二)聲明：原處分（含復查決定）就原告108年度營利事業所得
21 稅結算申報書之各項耗竭及攤提，剔除客戶關係及商譽攤銷
22 費用新臺幣10,359,000元及17,876,962元部分，及訴願決定
23 均撤銷。

24 三、被告答辯及聲明：

25 (一)答辯要旨：

26 1.原告係經營其他美容美體服務及其他化粧品批發業，108
27 年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提30,6
28 96,702元（含電腦軟體攤銷費用2,460,740元、客戶關係
29 攤銷費用10,359,000元及商譽攤銷費用17,876,962元），
30 其中客戶關係及商譽攤銷費用係原告於106年間收購美城
31 商行、林口佐登美學館、怡芬商行、莊敬美學館、伊汎美

01 學坊、亞萱美學館、花想容瘦身生活館、鹿港佐登美學
02 館、佐登朴子美學館、佐登永大美學館、佐登海佃美學
03 館、佐登五甲美學館、佐登華夏美學館、佐登澄清精緻美
04 學館、佐登大豐美學館等15家（下稱美城商行等15家），
05 及107年間收購雅環百貨行、安琪美容坊、侯秀蜜百貨
06 行、安琪爾百貨名店等4家（下稱雅環百貨行等4家）獨資加
07 盟店所產生之無形資產－客戶關係103,590,000元（58,97
08 5,000元+44,615,000元）及商譽89,384,813元（53,371,
09 435元+36,013,378元），分別按10年及5年平均攤折，於
10 108年度攤提10,359,000元及17,876,962元。被告原查以
11 其無形資產－客戶關係及商譽未符合前揭所得稅法第60條
12 營業權之規定，又原告收購對象為獨資組織非公司組織，
13 於收購時未評定淨資產公允價值，及原告所依據會計公報
14 為IFRS第3號企業合併，核與財政部111年3月30日令規範
15 不得認列商譽之要件相符為由，剔除客戶關係攤銷費用1
16 0,359,000元及商譽攤銷費用17,876,962元，核定各項耗
17 竭及攤提2,460,740元。

18 2.被告否准認列客戶關係攤銷費用10,359,000元，並無不
19 合：

20 (1)所得稅法第60條第1項所定之無形資產，係列舉營業
21 權、商標權、著作權及專利權，最後以「各種特許權」
22 為概括規定，其中商標權、著作權及專利權均屬法律所
23 賦予並保障之權利，而同條第3項第3款明定「其他各種
24 特許權」係以取得後法定享有之年數作為計算攤折之標
25 準，亦屬法律所賦予並保障之權利。因此，該條所定之
26 無形資產，應屬法律所賦予並保障之權利，並非泛指經
27 營一般營利事業之權利或經營該等事業行為所衍生之商
28 業價值，故如營利事業以出價取得者非屬所得稅法第60
29 條法律所賦予並保障無形資產之範疇，即無從依上開規
30 定攤折費用。查核準則第2條第2項規定，營利事業之會
31 計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務

01 會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。惟辦理所
02 得稅結算申報，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行
03 細則及本準則及有關法令之規定未符者，應於申報書內
04 自行調整之。是以，財務會計上即使認列為無形資產，
05 其攤銷額於稅法上是否可作為課稅所得之減項，仍須依
06 所得稅法第60條規定為判斷（最高行政法院109年度判
07 字第315號判決意旨參照）。

08 (2)財政部100年8月12日令釋：「所得稅法第60條規定之營
09 業權，應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第
10 33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範
11 圍。」係財政部本於中央財稅主管機關職權，基於所得
12 稅法第60條各權利規範之一致性及衡平性，考量該條除
13 營業權外，所規範之商標權、專利權及各項特許權均為
14 法律所規定之權利，且該條第3項第3款亦有依其取得後
15 法定享有之年數為計算攤折之標準等規定，依法條一致
16 性原則，營業權亦應以法律規定之權利為範圍，乃法律
17 解釋之當然結果，而就所得稅法第60條營業權適用範圍
18 所為之釋示，經核尚無曲解營業權而增加法律所無之限
19 制及違反法律保留或租稅法律主義之情事，依司法院釋
20 字第287號解釋意旨，應自法規生效之日起適用。據上
21 可知，所得稅法第60條規定之營業權，係無形資產之一
22 種，如營利事業以出價取得者，認屬資產，得於辦理營
23 利事業所得稅結算申報時，列報營業權並攤折費用，惟
24 其並非泛指經營一般營利事業之權利或經營該等事業行
25 為所衍生之商業價值，而係以法律（如民營公用事業監
26 督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定
27 之營業權為範圍，倘所取得者非屬所得稅法第60條營業
28 權之範疇，即無從依上開規定攤折費用（最高行政法院
29 105年度判字第569號判決意旨參照）。

30 (3)原告雖以所得稅法第60條第1項並未記載「商譽」，而
31 查核準則第96條第3款則列有「商譽」云云為由，主張

01 所得稅法第60條所稱之「無形資產」，不以營業權、商
02 標權、著作權、專利權及各種特許權為限。惟參諸最高
03 行政法院96年度判字第2105號判決意旨，查核準則第96
04 條第3款雖規定商譽為得攤折之無形資產，然觀之所得
05 稅法第60條關於無形資產之範圍，其法條明文規定僅有
06 營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權，並未
07 包括客戶關係及商譽，上開查核準則第96條第3款將商
08 譽列為得攤折之無形資產，乃係財政部就所得稅法第60
09 條規定之範圍所為例外之規定，且該規定對營利事業並
10 無不利，非屬增加法律所無規定之限制，固難謂其違
11 法；然所得稅法及其相關法令函釋，並無規定客戶關係
12 亦得為攤折之無形資產，自難比附援引上開查核準則之
13 規定，認客戶關係亦得為攤折之無形資產。

14 (4)綜上，原告為提升營運效益向系爭19家加盟店購入客戶
15 名單，依超額盈餘法評價所計算之客戶關係價值，原告
16 所收購者主要為客戶關係，而非法律所賦與並保障之
17 「營業權」，該客戶關係非屬所得稅法第60條第1項規
18 定之營業權，即無從依該規定攤折費用。又縱使系爭無
19 形資產一客戶關係符合國際會計準則第38號之無形資產
20 定義，惟此屬財稅差異，原告應依首揭查核準則第2條
21 規定，於辦理營利事業所得稅結算申報，於申報書內自
22 行調整之。

23 3.本件既屬會計師查核簽證案件，則會計科目之分類，乃營
24 利事業於會計事項發生時，即予定性及歸屬，稅捐稽徵機
25 關僅係依原告「簽證會計師查核無誤而申報之內容」，審
26 酌是否符合相關租稅法令規定，本件系爭無形資產客戶關
27 係及商譽，即係原告自行辨認屬性並歸屬，尚不因系爭無
28 形資產一客戶關係之攤銷費用，經被告認定未符合稅法規
29 定予以剔除，而得轉為費用並認列。依首揭商業會計處理
30 準則第21條第1項規定，商譽具有「不可辨認性」，而商
31 譽以外之無形資產同時符合「具有可辨認性」、「可被商

01 業控制」、「具有未來經濟效益」等特性，二者具有本質
02 上之差異，原告主張縱認其取得之客戶名單不符合無形資
03 產之要件，被告亦應依查核準則第65條、第96條第1款、
04 國際會計準則第38號等予以轉正為應歸屬項目，不應逕予
05 剔除云云，委無足採。

06 4. IFRS第3號將企業合併定義為收購者對一個或多個業務取
07 得控制之交易或其他事項。對應我國現行法律制度，即為
08 企業併購，包括合併、收購及分割等法律行為，此等法律
09 行為係因法律規定，而發生法律效果，並適用相關租稅措
10 施。查原告為依公司法成立之股份有限公司，其進行企業
11 併購行為，本依公司法第72條、第316條之1及企業併購法
12 第20條規定，僅能與股份有限公司或有限公司合併及分
13 割。又依財政部65年8月27日台財稅第35770號函釋意旨，
14 公司組織併購獨資商號，其間僅係轉讓行為。是本件原告
15 106年間收購美城商行等15家加盟店及107年收購雅環百貨
16 行等4家加盟店為轉讓行為，自無IFRS第3號會計處理之適
17 用而產生商譽認列及攤提問題，原告應以取得固定資產及
18 認列預收款項之方式處理。另本件原告所收購之美城商行
19 等15家及雅環百貨行等4家加盟店為獨資商號非公司組
20 織，依企業併購法第2條第1項前段規定：「公司之併購，
21 依本法之規定。」即非企業併購法所規範之範疇，無該法
22 第三章租稅措施規定之適用，乃屬當然。

23 5. 被告否准認列商譽攤銷費用17,876,962元，並無不合：

24 (1)依會計基金會97年函對事業之定義，係指「一能經營管
25 理之活動及資產之組合」，而組合事業之要素為「投
26 入」、「處理程序」及「產出」三大要素。且「貨物通
27 路商所買入其他貨物通路商之營業據點，僅屬多數資產
28 的單純加總，與具完整產銷功能之特定營業部門性質不
29 同，客觀上無法進行投入、處理程序及產出，故不符合
30 會計研究發展基金會97年3月10日(97)基秘字第074號
31 解釋函所稱之『事業』定義，不得認列商譽。」經最高

01 行政法院103年1月28日103年度1月份第2次庭長法官聯
02 席會議決議在案。又參最高行政法院108年8月29日108
03 年度判字第428號判決意旨：商譽係一種不可辨認之無
04 形資產，指企業具有超額獲利能力之價值，商譽產生之
05 可能原因為：(1)高素質之職工隊伍；(2)科學之管理制
06 度；(3)良好之社會關係及社會形象；(4)悠久之歷史；(5)
07 先進之技術及豐富之經驗；(6)優質之產品及服務等與其
08 他有形或無形資產結合所生綜效。因商譽之特性，通常
09 依存於企業，具有「與企業不可分」之特質，故本質上
10 難以脫離企業而單獨轉讓，必須連同企業一併購買，方
11 能買入該企業之商譽。準此，企業並非因併購即當然取
12 得商譽，而應先就商譽價值存在之客觀事實為舉證。

13 (2)復據IFRS第3號「企業合併」第3段規定，企業應依該準
14 則之定義，決定一項交易或其他事項是否為企業合併，
15 亦即所取得之資產及承擔之負債須符合構成「業務」之
16 規定。若企業取得之資產不符合「業務」之定義，報導
17 個體應將該項交易或其他事項以資產取得之方式處理，
18 無上開準則之適用而產生商譽認列及攤銷問題。該準則
19 附錄對「業務」之定義，一項業務包括「投入」及處理
20 投入之「過程」，而有能力對創造「產出」作出貢獻之
21 三要素，始能適用企業合併會計處理列為商譽，認定被
22 收購事業之商譽脫離原企業後依舊存在，而得由收購公
23 司列為商譽價值，逐年予以攤提。

24 (3)縱原告收購美城商行等15家及雅環百貨行等4家加盟店
25 均訂有買賣契約書，惟依原告提出其與美城商行等15家
26 及雅環百貨行等4家加盟店所簽訂之加盟經營契約及加
27 盟增補條款內容觀之，原告擁有加盟店之招牌、商標、
28 服務標章、經營商店之技術等之所有權及使用權，加盟
29 店自契約生效日起須給付原告關於POS系統之每年維修
30 費及每月管理費，系爭19家加盟店門市所使用之「佐登
31 妮絲」商標、商品、智慧財產、員工、策略管理、營運

01 過程及銷售系統皆由原告創造、建立及提供，故商譽並
02 非依存於系爭19家加盟店，而是由原告建立產生，並透
03 過加盟經營契約提供予美城商行等15家及雅環百貨行等
04 4家加盟店使用，原告收購系爭19家加盟店後，仍依原
05 告已建立之制度、管理及策略續行經營，系爭19家加盟
06 店本身並不具備超額獲利能力之價值（商譽），尚難謂
07 為符合收購事業或業務之條件。遑論本件被收購者係加
08 盟原告，權利義務受加盟經營契約拘束之獨資商號，更
09 難認符合前揭會計基金會97年函及IFRS第3號關於「事
10 業」或「業務」之定義，而得認列商譽。是以，原告收
11 購美城商行等15家及雅環百貨行等4家加盟店非屬IFRS
12 第3號「企業合併」之適用範圍，被告否准認列商譽攤
13 提17,876,962元，並無不合。

14 (二)聲明：原告之訴駁回。

15 四、本院判斷：

16 (一)前提事實：

17 如事實概要記載之事實，有卷附108年度營利事業所得稅核
18 定通知書（見本院卷第37頁）、調整法令及依據說明書（見
19 本院卷第39頁）、應補稅額更正註銷單（見本院卷第61
20 頁）、復查決定（見本院卷第43頁至第60頁）及訴願決定
21 （見本院卷第64頁至第87頁）等書件附卷可稽，堪予認定。

22 (二)應適用的法令：

- 23 1.所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之營
24 利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第24條
25 第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收
26 入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得
27 額。」第60條第1項規定：「營業權、商標權、著作權、
28 專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資產。」
29 2.查核準則第2條第1項規定：「營利事業之會計事項，應參
30 照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、
31 金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則（IFRS）、

01 國際會計準則、解釋及解釋公告（以下合稱國際財務報導
02 準則）等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算
03 申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、產
04 業創新條例、中小企業發展條例、營利事業所得稅不合常
05 規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利事
06 業適用所得稅法第二十四條之四計算營利事業所得額實施
07 辦法、營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或
08 損失查核辦法、營利事業認列受控外國企業所得適用辦
09 法、房地合一課徵所得稅申報作業要點、本準則及有關法
10 令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」第96條第3
11 款第1目及第4目規定：「三、無形資產應以出價取得者為
12 限，其計算攤折之標準如下：(一)營業權為10年。.....(四)
13 商譽最低為5年。」

14 3.商業會計處理準則第21條第1項規定：「無形資產，指無
15 實體形式之可辨認非貨幣性資產及商譽，包括：一、商譽
16 以外之無形資產：指同時符合具有可辨認性、可被商業控
17 制及具有未來經濟效益之資產，包括商標權、專利權、著
18 作權及電腦軟體等。二、商譽：指自企業合併取得之不可
19 辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資產。」

20 4.財政部65年8月27日台財稅第35770號函：「核復所得稅法
21 有關…合併、轉讓…之意義…合併則係2個以上之公司以
22 歸併成1個公司為目的之法律行為，因合併而消滅之公
23 司，其權利與義務概括移轉於因合併而存續或因合併而新
24 設立之公司…轉讓則係將獨資或合夥事業移轉給他人經營
25 之法律行為…。」

26 5.財政部95年3月13日台財稅字第0000000000號函：「(一)公
27 司進行合併，採『購買法』者，其產生之商譽，准予核實
28 認列。...(三)商譽之攤銷，應按公司進行合併所依據法律之
29 規定年限內，按年平均攤銷。相關法律之商譽攤銷年限規
30 定如下…2.企業併購法第35條（…註：現行第40條）：15

01 年內。3. 金融機構合併法第17條第1項第4款：5年內（…
02 註：現行第13條第1項第6款：15年內）。」

03 6. 財政部100年8月12日台財稅字第00000000000號令：「所
04 得稅法第60條規定之營業權，應以法律（如民營公用事業
05 監督條例【…註：108年11月20日廢止】、電業法第33條
06 【…註：現行第24條】授權訂定之電業登記規則）規定之
07 營業權為範圍。」

08 7. 財政部賦稅署102年7月31日臺稅所得字第00000000000號
09 函：「…說明：二、依財團法人中華民國會計研究發展基
10 金會97年3月10日（97）基秘字第074號函（以下簡稱會計
11 基金會97年函），一公司收購另一公司之事業，如符合該
12 函有關事業之定義，亦適用財務會計準則公報第25號『企
13 業合併-購買法之會計處理』（…註：現為國際財務報導
14 準則第3號『企業合併』及企業會計準則公報第7號『企業
15 合併及具控制之投資』）。依財務會計準則公報第25號
16 （第17段），因收購而取得之可辨認資產與承擔之負債，
17 均應按收購日之公平價值衡量，並將所取得可辨認淨資產
18 之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過所取得可辨
19 認淨資產公平價值，應將超過部分列為商譽。三、有關非
20 聯屬公司間，一公司以現金收購另一公司之事業，如符合
21 會計基金會97年函『事業』之定義並確認有商譽存在，其
22 適用購買法會計處理產生之商譽，准予核實認列，並依營
23 利事業所得稅查核準則第96條、企業併購法第35條（…
24 註：現行第40條）規定年限攤銷。惟營利事業除就收購成
25 本及取得可辨認淨資產公平價值提供證明資料，據以核算
26 商譽金額外，尚應就會計基金會97年函所示組成事業之投
27 入、處理程序及產出等三要素提供證據資料，以證明收購
28 取得之活動及資產組合符合事業之定義，並說明收購事業
29 所取得商譽之產生原因及提供佐證資料，俾認定商譽存在
30 之事實。」

01 8.財政部111年3月30日令：「一、公司具合理商業目的，依
02 企業併購法或金融機構合併法與他公司合併，或收購他公
03 司之業務，其併購成本超過所取得之可辨認資產及承擔之
04 負債按公允價值衡量之淨額（下稱可辨認淨資產公允價
05 值）部分，得認列為商譽，依規定年限攤銷。但有下列情
06 形之一者，不得認列商譽(一)依國際財務報導準則第3號
07 『企業合併』及企業會計準則公報第7號『企業合併及具
08 控制之投資』之會計處理規定（下稱財務會計處理規定）
09 不得認列商譽。(二)無合理商業目的，藉企業併購法律形式
10 之虛偽安排製造商譽，不當規避或減少納稅義務。(三)未提
11 供併購成本之證明文件、所取得可辨認有形資產及無形資
12 產之評價資料。二、符合前點規定之公司提示下列併購之
13 合理商業目的、併購成本及可辨認淨資產公允價值之證明
14 文件，並依附件格式填附『商譽核認檢核表』，稽徵機關
15 得審酌資料完備程度，核實認列商譽：……(三)可辨認淨
16 資產公允價值：……3、公司非與他公司合併，而係收購
17 他公司之業務，依財務會計處理規定採收購法認列商譽
18 者，應檢附組成業務之投入、處理過程及產出3要素之證
19 據資料。三、廢止本部107年3月30日台財稅字第00000000
20 000號令。」

21 (三)原告主張關於客戶關係部分：

22 1.按所得稅法第60條規定：「（第1項）營業權、商標權、
23 著作權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資
24 產。……（第3項）攤折額以其成本照左列攤折年數按年
25 平均計算之。但在取得後，如因特定事故不能按照規定年
26 數攤折時，得提出理由，申請該管稽徵機關核准更正之：
27 一、營業權以10年為計算攤折之標準。二、著作權以15年
28 為計算攤折之標準。三、商標權、專利權及其他各種特許
29 權等，可依其取得後法定享有之年數為計算攤折之標
30 準。」可知，所得稅法第60條第1項所定之無形資產，係
31 列舉營業權、商標權、著作權及專利權，最後以「各種特

01 許權」為概括規定，其中商標權、著作權及專利權均屬法
02 律所賦予並保障之權利，而同條第3項第3款明定「其他各
03 種特許權」係以取得後法定享有之年數作為計算攤折之標
04 準，亦屬法律所賦予並保障之權利。因此，該條所定之無
05 形資產，應屬法律所賦予並保障之權利，並非泛指經營一
06 般營利事業之權利或經營該等事業行為所衍生之商業價
07 值，故如營利事業以出價取得者非屬所得稅法第60條法律
08 所賦予並保障無形資產之範疇，即無從依上開規定攤折費
09 用（最高行政法院112年度上字第526號判決意旨參照）。

10 2. 依查核準則第2條第2項規定，營利事業之會計事項，應參
11 照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等
12 據實記載，產生其財務報表。惟辦理所得稅結算申報，其
13 帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、查核準則及有
14 關法令之規定未符者，應於申報書內自行調整之。是以，
15 財務會計上即使認列為無形資產，其攤銷額於稅法上是否
16 可作為課稅所得之減項，仍須依所得稅法第60條規定為判
17 斷（最高行政法院112年度再字第2號判決意旨參照）。

18 3. 又按所得稅法第60條所規範之權利除營業權外，商標權、
19 專利權及各項特許權均為法律明定之權利，同條第3項第3
20 款並有依其取得後法定享有之年數為計算攤折之標準等規
21 定，則所稱營業權亦應以法律規定之權利為範圍，始與同
22 條文規範之其他權利具有一致性與衡平性，符合一般法律
23 解釋方法。是財政部本於中央財稅主管機關職權，以100
24 年8月12日台財稅字第00000000000號令釋：「所得稅法第
25 60條規定之營業權，應以法律（如民營公用事業監督條
26 例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業
27 權為範圍。」就所得稅法第60條營業權適用範圍所為釋
28 示，核無曲解營業權而增加法律所無之限制及違反法律保
29 留或租稅法律主義之情事，依司法院釋字第287號解釋意
30 旨，應自法規生效之日起適用。據上可知，所得稅法第60
31 條規定之營業權，係無形資產之一種，如營利事業以出價

01 取得者，得於辦理營利事業所得稅結算申報時，列報營業
02 權並予攤折，惟其並非泛指經營一般營利事業之權利或經
03 營該等事業行為所衍生之商業價值，而係以法律明定之營
04 業權為範圍，倘所取得者非屬所得稅法第60條營業權之範
05 疇，即無從依上開規定攤折費用（最高行政法院114年度
06 上字第140號判決意旨）。

07 4.查依據原告與系爭19家加盟店所簽訂之「商店買賣契約
08 書」，係約定系爭19家加盟店將其等所有之營業中商店讓
09 與原告經營，買賣標的範圍包括：商店全部資產及商店會
10 員預收款債務、商店之經營權、商店之管領權、商店之營
11 收收益權、商店之營業秘密（包括但不限於顧客資料）、
12 相關場地、設施、設備、服務之使用權及加盟「佐登妮
13 絲」品牌或其他品牌之契約上有利事項，此有原告與系爭
14 19家加盟店簽訂之商店買賣契約書在卷可參（見原處分卷
15 1第785至875頁）。可見原告係為提升營運效益向系爭19
16 家加盟店購入包含客戶名單等資料在內之標的，依超額盈
17 餘法評價計算之客戶關係價值，原告所收購者主要為客戶
18 關係，其攤銷額於稅法上是否可作為課稅所得之減項，仍
19 須依所得稅法第60條規定，客戶關係並非屬法律所賦予並
20 保障之權利，並不該當所得稅法第60條所定之無形資產，
21 自無該條有關營業權攤折規定之適用，是被告予以否准認
22 列無形資產-客戶關係攤提10,359,000元，自無不合。

23 5.原告雖主張：國際財務報導準則第3號有關「商譽」之定
24 義，可作為查核準則第96條第3項所稱「商譽」之依據；
25 所得稅法第60條第1項所載之營業權、商標權、著作權、
26 專利權及各種特許權，僅為「無形資產」之例示云云（見
27 本院卷第16、23頁），然按查核準則第96條第3項固規
28 定：「各項耗竭及攤折：……三、無形資產應以出價取得
29 者為限，其計算攤折之標準如下：（一）營業權為十年。
30 （二）著作權為十五年。（三）商標權、專利權及其他特
31 許權為取得後法定享有之年數。（四）商譽最低為五

01 年。」查核準則第96條第3款雖規定商譽為得攤折之無形
02 資產，然觀之所得稅法第60條關於無形資產之範圍，其法
03 條明文規定僅有營業權、商標權、著作權、專利權及各種
04 特許權，並未包括專門技術及商譽，上開查核準則第96條
05 第3款將商譽列為得攤折之無形資產，顯已逾越上開所得
06 稅法第60條規定關於無形資產之範圍，乃係財政部就所得
07 稅法第60條規定之範圍所為例外之規定，且該規定對營利
08 事業並無不利，非屬增加法律所無規定之限制，固難謂其
09 違法；然所得稅法及其相關法令函釋，並無規定客戶關係
10 亦得為攤折之無形資產，自難比附援引上開查核準則之規
11 定，認客戶關係亦得為攤折之無形資產，故難以上開查核
12 準則第96條第3項之規定為原告有利之認定（最高行政法
13 院96年度判字第2105號判決意旨參照）。況基於課稅明
14 確、公平原則，及避免租稅規避之考量，亦不宜將所得稅
15 法第60條規定之無形資產，擴張解釋為包括客戶關係在
16 內。從而，原告此部分主張並無可採。

17 6.原告雖另主張國際會計準則第38號公報有關無形資產之定
18 義，可以作為界定所得稅法第60條所稱「無形資產」之依
19 據等語（見本院卷第15頁），然：

20 (1)依國際會計準則第38號公報（IAS38）「無形資產」，
21 其中第8段：「無形資產係指無實體形式之可辨認非貨
22 幣性資產」第10段：「並非所有第9段所述之項目（常
23 見例子為電腦軟體、專利權、著作權、影片、客戶名
24 單、擔保貸款服務權、捕魚證、進口配額、特許權、客
25 戶或供應商關係、客戶忠誠度、市場占有率及行銷權）
26 均符合無形資產之定義（即可辨認性、對資源之控制及
27 未來經濟效益之存在）」第11段：「無形資產之定義規
28 定無形資產須可辨認，俾與商譽區分」第13段：「若企
29 業有權取得標的資源所產生之未來經濟效益，且能限制
30 他人取得該效益時，企業可控制該資產。企業控制無形
31 資產所產生未來經濟效益之能力，通常源自於法院可執

01 行之法定權利。於缺乏法定權利時，證明控制較為困
02 難。惟權利之法律上可執行性並非控制之必要條件，因
03 為企業可採用其他方式控制未來經濟效益。」第16段：
04 「企業可能擁有客戶族群或市場占有率，並因致力於建
05 立客戶關係及忠誠度，而預期客戶將持續與企業進行交
06 易。惟在缺乏法定權利以保護或缺乏其他方式以控制企
07 業之客戶關係及客戶忠誠度情況下，企業通常無法充分
08 控制來自客戶關係及忠誠度所產生之預期經濟效益，致
09 使該等項目（例如客戶族群、市場占有率、客戶關係及
10 客戶忠誠度）不符合無形資產之定義。在缺乏法定權利
11 以保護客戶關係之情況下，交換相同或相似非合約之客
12 戶關係之交易（作為企業合併之一部分者除外），可提
13 供證據顯示企業仍然能控制自客戶關係所產生之預期未
14 來經濟效益。因該交換交易亦可對該客戶關係可分離提
15 供證據，該等客戶關係符合無形資產之定義」第17段：
16 「無形資產所產生之未來經濟效益，可能包括銷售產品
17 或勞務之收入、成本節省或因企業使用資產而獲得之其
18 他效益。例如，在生產過程中使用智慧財產，可能降低
19 未來生產成本，而不是增加未來收入。」準此，客戶關
20 係必須同時具備可辨認性、對資源之控制及未來經濟效
21 益之存在等3項要素，始合於國際會計準則第38號公報
22 關於無形資產所應具備之全部條件（最高行政法院114
23 年度上字第140號判決意旨）。

24 (2)按無形資產必須具「可被企業控制」性，亦即企業有能
25 力取得無形資產所流入之未來經濟效益，且能限制他人
26 使用該效益，否則不得主張所得稅法第60條之攤折，而
27 缺乏法定權利之保護或其他控制方式者，因企業通常無
28 法充分控制顧客關係與顧客忠誠度等項目所產生之預期
29 經濟效益，致使顧客族群、市場占有率、顧客關係、顧
30 客忠誠度等不符合無形資產之定義（最高行政法院108
31 年度判字第389號判決意旨參照）。

01 (3)經查，依原告與系爭19家加盟店所簽訂之商店買賣契約
02 書，原告所取得之無形項目實為會員原於系爭19家加盟
03 店購買課程之客戶名單等資料，然原告可否充分控制該
04 等客戶關係與客戶忠誠度，及原告受讓該等客戶關係能
05 否產生未來經濟效益，實仍須依憑原告後續提供之美容
06 專業服務，可否使得客戶願意繼續付費與之交易，亦即
07 需取決於客戶之個人意願，並非逕因原告受讓客戶關係
08 即得控制該等客戶關係且即可產生未來經濟效益。換言
09 之，原告就所受讓之無形項目客戶關係，既無任何法定
10 權利之保護或其他可控制方式可使客戶於原告受讓客戶
11 關係後即當然與之交易，則自無法就其為未來經濟效益
12 之預期，當不符合國際會計準則公報第38號關於無形資
13 產所需具備之對資源之控制及未來經濟效益之要件。是
14 原告主張：系爭19家加盟店之顧客因熟悉度關係，有較
15 高之黏著度，仍會繼續在該美容店消費並產生利潤，陸
16 續將預收金額轉列服務收入，故原告對客戶名單顯具控
17 制能力，有「可控制性」。提供上開服務時，將搭配其
18 美容美體產品使用，亦將進一步增加原告之產品銷售收
19 入，且可預期顧客於現有課程堂數施作完畢後，通常亦
20 會增購新課程或美容美體產品，可見原告所取得之客戶
21 名單，確有經濟效益流入企業云云，並非可採。

22 (4)衡諸原告本身即為美容服務業者，非於收購系爭19家加
23 盟店後，始得經營美容服務業，要無因受讓系爭19家加
24 盟店之客戶關係而取得營業權可言。又原告既與系爭19
25 家加盟店約定承受後者因向客戶預收款項所負債務，則
26 其為預付款項之客戶提供服務，無非係依與系爭19家加
27 盟店所訂契約履行義務，至該等客戶在預付款使用完畢
28 後，對於是否繼續選擇由原告所屬直營店提供美容服
29 務，具有完全自主決定之權，原告並無任何法定權利之
30 保護或其他可控制方式，確保客戶未來一定會與其進行
31 交易，是原告自無法充分控制因該等客戶所產生之預期

01 經濟效益，故不符合國際會計準則公報第38號關於無形
02 資產所需具備對資源之控制及未來經濟效益之要件（最
03 高行政法院114年度上字第140號判決意旨參照）。

04 (5)原告又主張：取得之客戶名單縱不符合無形資產之要
05 件，被告機關亦應依營利事業所得稅查核準則第65條、
06 第96條第1項、國際會計準則公報第38號等予以轉正為
07 應歸屬項目，不應逕予剔除云云（見本院卷第19頁）。
08 惟：

09 ①按營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定，營利事
10 業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準
11 則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報
12 表。惟辦理所得稅結算申報，其帳載事項與所得稅
13 法、所得稅法施行細則及本準則及有關法令之規定未
14 符者，應於申報書內自行調整之。是以，財務會計上
15 即使認列為無形資產，其攤銷額於稅法上是否可作為
16 課稅所得之減項，仍須依所得稅法第60條規定為判
17 斷。蓋稅捐之課徵，納稅義務人有協力之義務，納稅
18 義務人將社會生活事實所衍生之利益類型化，透過稅
19 捐申報之方式，說明其法律關係而由稅捐機關審查
20 之。則原告既已就取得客戶名單列報並依營業權之規
21 定分10年攤提，經被告予以審查核認無理由在案，則
22 系爭無形資產客戶關係僅係產生財稅差異，應於申報
23 書內自行調整之，其營業權認列既經稅上剔除，分期
24 攤銷之數額自不得列報為課稅所得之減項。

25 ②按「無形資產，指無實體形式之可辨認非貨幣性資產
26 及商譽，包括：…二、商譽：指自企業合併取得之不
27 可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資產。」商
28 業會計處理準則第21條第1項第2款定有明文。依財務
29 會計準則公報第25號「企業合併—購買法之會計處
30 理」第4段第1、2項：「企業合併：係指一個公司取
31 得一個以上公司之控制能力而合併為一個經濟個

01 體。」「購買法：係將企業合併視為一個公司收購另
02 一個公司之交易。收購公司將收購之淨資產按成本入
03 帳，其收購成本超過有形及可辨認無形資產之公平價
04 值扣除承擔之負債後淨額部分，應列為商譽……。」
05 第17段：「……將所取得可辨認資產之公平價值與收
06 購成本比較，若收購成本超過所取得之可辨認資產公
07 平價值，應將超過部分列為商譽……。」又按任何一
08 個項目，必須同時符合要素定義和認列標準，才能加
09 以認列。而資產之「可辨認性」與「不可辨認性」係
10 資產「固有之本質」要素，於會計事項發生時即須定
11 性認列憑以入帳，縱使認列入帳以後，其攤折數額不
12 符合課稅所得減項之列報要件，亦「無由」使資產
13 「可辨認」之本質隨即轉變成「不可辨認」，反之亦
14 然（最高行政法院108年度判字第89號判決意旨參
15 照）。

16 ③是企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得
17 可辨認資產之公平價值而生；而無形資產則須「具有
18 可辨認性」、「可被企業控制」及「具有未來經濟效
19 益」等3項特性，已如前述，商譽具有「不可辨認
20 性」，二者已有本質上之差異。故縱使屬可辨認之客
21 戶關係無形項目，其攤折不符合課稅所得減項之列報
22 要件，亦無由使其「可辨認」之本質隨即轉變成為
23 「不可辨認」，自不符合國際會計準則公報第38號公
24 報規定認列為商譽。

25 ④況依商業會計法第48所條規定：「支出之效益及於以
26 後各期者，列為資產。其效益僅及於當期或無效益
27 者，列為費用或損失。」是營利事業支出於商業會計
28 上究應列於資產、費用或損失項下，應視支出效益期
29 間為斷。「資產」或「費用或損失」之性質不同，亦
30 不得逕將資產改列為費用，自無查核準則第65條、第
31 96條第1項之適用。

01 7.是故，原告108年度營利事業所得稅結算申報，列報攤提
02 客戶關係攤銷費用10,359,000元，非屬所得稅法第60條規
03 定之範疇，亦不符合會計準則關於無形資產之定義，被告
04 予以剔除，於法並無不合，原告此部分主張尚欠允洽，不
05 能採取。

06 (四)原告主張關於商譽部分：

07 1.按企業併購法第4條第2、3、4款規定：「本法用詞定義如
08 下：…二、併購：指公司之合併、收購及分割。三、合
09 併：指依本法或其他法律規定參與之公司全部消滅，由新
10 成立之公司概括承受消滅公司之全部權利義務；或參與之
11 其中一公司存續，由存續公司概括承受消滅公司之全部權
12 利義務，並以存續或新設公司之股份、或其他公司之股
13 份、現金或其他財產作為對價之行為。四、收購：指公司
14 依本法、公司法、證券交易法、金融機構合併法或金融控
15 股公司法規定取得他公司之股份、營業或財產，並以股
16 份、現金或其他財產作為對價之行為。」又按所謂商譽得
17 解為「無法歸屬於有形資產及可辨認無形資產之獲利能
18 力」，亦即一種不可辨認之無形資產，尤指企業所具超額
19 獲利能力之價值。產生商譽的原因包括高素質的職工隊
20 伍、科學的管理制度、良好的社會關係和社會形象、悠久
21 的歷史、先進的技術和豐富的經驗、優質的產品和服務，
22 或可辨認資產組合產生之綜效等（最高行政法院104年度
23 判字第362號判決意旨參照）。

24 2.財務會計準則公報第25號「企業合併—購買法之會計處
25 理」之適用範圍，包括一公司取得一家或多家公司之控制
26 能力等情況。一公司收購另一公司之事業，如符合下述對
27 事業之定義，亦適用第25號公報。」此經會計基金會97年
28 3月10日第74號函釋示在案，而上開函釋所稱之事業，係
29 指「一能經營管理之活動及資產之組合」（見原處分卷1
30 第1042頁）。又「貨物通路商所買入其他貨物通路商之營
31 業據點，僅屬多數資產的單純加總，與具完整產銷功能之

01 特定營業部門性質不同，客觀上無法進行投入、處理程序
02 及產出，故不符合會計研究發展基金會97年3月10日（9
03 7）基秘字第074號解釋函所稱之『事業』定義，不得認列
04 商譽。」（最高行政法院103年1月份第2次庭長法官聯席
05 會議決議意旨參照）。

06 3.準此可知，商譽為企業於事業合併中所取得而無法個別辨
07 認並單獨認列之具未來經濟效益之資產。商譽的取得固不
08 限於公司合併之情形，尚及於收購；惟受收購之公司，需
09 有能力提供產出之投入及處理程序，具備完整產銷功能
10 者，始足當之。鑑於商譽之產生，或因經營管理或因服
11 務，或因產品品質，或因可辨認資產組合產生之綜效，故
12 商譽之存在具有與企業之不可分性，必須企業所收購者屬
13 上述之「事業」，始生「商譽」之無形資產及其攤折之問
14 題。申言之，所稱收購之「事業」必須係收購另一公司所
15 屬符合上述「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之
16 單一完整「事業」，且保有及使用該具有完整產銷功能之
17 事業，始得由收購之公司認列商譽（最高行政法院105年
18 度判字第591號、109年度判字第567號判決意旨參照）。

19 4.按商業會計處理準則第21條第1項規定：「無形資產，指
20 無實體形式之可辨認非貨幣性資產及商譽，包括：一、商
21 譽以外之無形資產：指同時符合具有可辨認性、可被商業
22 控制及具有未來經濟效益之資產，包括商標權、專利權、
23 著作權及電腦軟體等。二、商譽：指自企業合併取得之不
24 可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資產。」企業會
25 計準則公報第7號「企業合併及具控制之投資」之「肆、
26 企業合併之會計準則」第17條規定：「企業應依本公報之
27 定義，決定一項交易或其他事項是否為企業合併，亦即所
28 取得之資產及承擔之負債，須符合構成業務之規定。若企
29 業取得之資產不符合業務之定義，報導個體應將該項交易
30 或其他事項以資產取得之方式處理。」又國際財務報導準
31 則第3號之附錄B7「業務之定義」規定：「一項業務包括

01 投入及處理投入之過程，而有能力對創造產出作出貢獻，
02 一項業務之三要素，定義如下：(a) 投入：經由一個或
03 多個過程後，可創造產出或有能力對創造產出作出貢獻之
04 經濟資源。例如非流動資產、智慧財產、取得必要原料或
05 權利之能力，以及員工。(b) 過程：處理一項或多項投
06 入以創造產出或有能力對創造產出做出貢獻之系統、標
07 準、協定、慣例或規則。例如策略管理程序、作業程序及
08 資源管理程序。此等過程通常會予以書面化，但具有必要
09 技術及經驗且遵循規則與慣例之有組織員工之智慧能力，
10 可能提供能處理投入以創造產出之必要過程。(c) 產
11 出：投入及處理該等投入之過程所產生之結果，可提供商
12 品或勞務予客戶、產出投資收益或產生來自正常活動之其
13 他收益。」是以，商譽為企業於事業合併中所取得由其他
14 資產產生而無法個別辨認並單獨認列之具未來經濟效益之
15 資產；商譽之產生，或因經營管理、或因服務、或因產品
16 品質、或因可辨認資產組合產生之綜效，其存在具有與企
17 業之不可分性，是須企業所收購者符合上述「業務」之要
18 件，始生「商譽」之無形資產及其攤折之問題（最高行政
19 法院114年度上字第140號判決意旨參照）。

20 5. 又按依行政訴訟法第125條第1項、第133條規定，於稅務
21 訴訟，證據之提出雖非當事人之責任，然法院依職權調查
22 證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故當事人
23 仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條規定：「當事
24 人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於
25 上述範圍依行政訴訟法第136條之規定，仍為稅務訴訟所
26 準用。因商譽的存在及其攤折數乃所得計算基礎之減項，
27 為課稅的消減事由，不論從證據掌控之觀點或依規範有利
28 原則，於要件事實存否不明時，應由納稅義務人負擔客觀
29 舉證責任（最高行政法院108年度判字第428號判決意旨參
30 照）。

01 6.經查，依據原告與系爭19家加盟店所簽訂之「佐登妮絲國
02 際股份有限公司加盟經營契約」，雙方約定內容略如下：
03 「（第一條）加盟店名稱及營業所在地、時間：…該店每
04 日營業之時間及休假日應依甲方規定辦理，除不可抗力因
05 素外，非經甲方同意，乙方不得自行暫停營業，不論停業
06 時間之長短。…（第六條）訓練及保密：1. 甲方所提供乙
07 方之訓練課程，乙方須於接獲甲方通知後按期派員受訓。
08 …（第八條）雙方的權利義務：(一)甲方的權利義務1. 甲方
09 提供乙方該店內之商品及有關之行銷技術、服務技術、存
10 貨管理等營業秘密，並指導乙方有關商品陳列、店務管理
11 等事宜。(二)乙方的權利義務1. 乙方須盡全力經營該店。2.
12 乙方得依甲方規定商品項目、服務項目、進貨方式與標價
13 經營該店，乙方變更上開之規定營業及拒絕進貨、販賣應
14 經甲方書面同意，亦不得陳列販售其自製或私自進貨之商
15 品。如甲方以書面通知變更商品及療程之標價者，乙方得
16 依通知修改該商品及療程標價而銷售。3. 該店商品之陳列
17 及商品項目，乙方須遵照甲方規定之方式陳列商品，不得
18 擅自更改或與他人簽約或允諾特殊陳列。…（第十一條）
19 設備之使用與維護：1. 甲方擁有該指定店內包括招牌、商
20 標、服務標章、經營商店之技術等之所有權及使用權。…
21 （第十四條）廣告促銷：1. 甲方將提供全國性媒體廣告的
22 有關事宜（包括廣播電台、報紙、雜誌等）。…」，此有
23 加盟經營契約在卷可佐（見原處分卷1第683至784頁），依
24 上開契約內容可知，系爭19家加盟店之每日營業時間、休
25 假日均依原告之規定辦理，系爭19家加盟店對於原告提供
26 之訓練課程，需按期派員受訓，關於系爭19家加盟店店內
27 之商品及有關之行銷、服務技術、存貨管理等事項，亦由
28 原告提供，系爭19家加盟店需依據原告規定之商品項目、
29 服務項目、進貨方式與標價以從事經營，不得擅自變更，
30 原告亦擁有系爭19家加盟店之招牌、商標、服務標章、經
31 營商店之技術等之所有權及使用權，關於全國性媒體廣告

01 之有關事宜由原告提供等情。可知原告實擁有系爭19家加
02 盟店之招牌、商標、服務標章、行銷、服務技術等，系爭
03 19家加盟店更需依據原告規定之商品項目、服務項目、進
04 貨方式為經營，換言之，係由原告訓練專業員工，以既定
05 之美容美體服務標準施作流程及行銷程序，提供服務予客
06 戶名單內之客戶，並推銷原告品牌之產品。是足證系爭19
07 家加盟店門市經營所使用之商標、商品、服務、智慧財
08 產、員工、策略管理、營運過程及銷售系統皆由原告創
09 造、建立及提供，並非依存於系爭19家加盟店，而是由原
10 告建立產生，並透過加盟經營契約提供予系爭19家加盟店
11 使用，系爭19家加盟店本身並不具備超額獲利能力之價值
12 （即商譽），系爭19家加盟店亦不具完整產銷功能，客觀
13 上無法進行完整之投入、處理及產出程序，顯與上開業務
14 之要件不符，自無法認列為商譽。縱認系爭19家加盟店於
15 轉為直營後營業據點或遺有一些顧客關係，其乃因使用原
16 告之商標、資金、行銷、處理程序所導致，此種商譽乃原
17 告自行發展而來，並非原告購入之商譽。是原告雖主張所
18 收購之加盟店可進行投入、處理程序及產出云云，並非可
19 採。是以，系爭19家加盟店本身並不具備超額獲利能力之
20 價值（即商譽），亦不具完整產銷功能，客觀上無法進行
21 完整之投入、處理及產出程序，顯與上開業務之定義不
22 符。

23 7.原告雖主張：訴願決定引用之財政部111年3月30日令有關
24 公司合併時方能認列商譽部分，增加法律所無之限制，違
25 反憲法第19條及納稅者權利保護法第3條規定云云（見本
26 院卷第26、27頁），然：財政部111年3月30日令係就有關
27 營利事業列報商譽之認定原則及證明文件等相關規定所為
28 之解釋，依其意旨，如併購交易並無該令所列舉之3項情
29 形，即得核實依企業併購法第40條規定，將併購所產生的
30 商譽依規定年限攤銷。依財政部111年3月30日令之說明一
31 記載略以：「……但有下列情形之一者，不得認列商譽

01 (一)依國際財務報導準則第3號『企業合併』及企業會計準
02 則公報第7號『企業合併及具控制之投資』之會計處理規
03 定（下稱財務會計處理規定）不得認列商譽……」，而國
04 際財務報導準則第3號「企業合併」第3段即關於「辨認企
05 業合併」部分則係記載：「企業應依本國際財務報導準則
06 之定義，決定一項交易或其他事項是否為企業合併，亦即
07 所取得之資產及承擔之負債須符合構成業務之規定。若企
08 業取得之資產非為一項業務，報導個體應將該項交易或其
09 他事項以資產取得之方式處理。」；另財政部111年3月30
10 日令之說明二則記載略以：「……公司非與他公司合併，
11 而係收購他公司之業務，依財務會計處理規定採收購法認
12 列商譽者，應檢附組成業務之投入、處理過程及產出3要
13 素之證據資料」，可知有關營利事業商譽的取得，雖不限
14 於公司合併之情形，尚及於收購「業務」，惟該業務仍應
15 符合國際財務報導準則第3號公報關於「業務」之定義，
16 此與會計基金會112年11月2日（112）基秘字第000000000
17 0號函所載略以：「……二、依國際財務報導準則第3號
18 『企業合併』第3段之規定，企業應依本國際財務報導準
19 則之定義，決定一項交易或其他事項是否為企業合併，亦
20 即所取得之資產及承擔之負債須符合構成業務之規定。若
21 企業取得之資產非為一項業務，報導個體應將該項交易或
22 其他事項以資產取得之方式處理」意旨相同（見本院卷第
23 89頁）。本件原告收購系爭19家加盟店轉為直營分公司，
24 依原告所提出相關證據資料，其所取得之資產及承擔之負
25 債並不符合「業務」之要件（即需具備投入、過程、產出
26 等3要素），系爭19家加盟店乃係依原告已建立之制度、
27 管理及策略經營，不足以認定系爭19家加盟店本身具有商
28 譽，而得由原告認列攤折，均業如前述，則被告否准原告
29 認列商譽攤銷，洵屬有據，尚不得因被告認定原告所收購
30 者非具有完整產銷功能之事業，即主張上開財政部令違反

01 憲法第19條及納稅者權利保護法第3條揭示之租稅法律主
02 義，是原告此部分主張亦無可採。

03 8.從而，被告否准原告列報商譽攤提17,876,962元，於法並
04 無不合。

05 (五)原告雖另主張：本件課程預收款業經加盟主繳納所得稅，而
06 原告嗣後轉列收入時又需納稅，但與該收入相關之費用（即
07 原告取得客戶關係及商譽之費用）卻遭被告剔除，造成重複
08 課稅等語（見本院卷第249頁）。惟：

09 1.按商業會計法第59條規定：「營業收入應於交易完成時認
10 列。分期付款銷貨收入得視其性質按毛利百分比攤算入
11 帳；勞務收入依其性質分段提供者得分段認列。」第60條
12 規定：「與同一交易或其他事項有關之收入及費用，應適
13 當認列。」又依收入與成本費用配合原則，得自收入減除
14 之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發生
15 者為限。是原告認列之預收款負債，隨其提供客戶服務即
16 符合前揭商業會計法第59條規定而轉列收入，而原告因提
17 供服務所產生之相關成本費用，依前揭商業會計法第60條
18 規定，自應於轉列收入之期間認列，此無違收入與成本費
19 用配合原則，且與被告依法剔除原告所列報無形資產—客
20 戶關係及商譽之攤提費用無涉。

21 2.原告所稱其就收購系爭19家加盟店而承擔之預收款負債，
22 於未來年度將隨提供客戶服務而轉列收入並列報營利事業
23 所得稅，然該等預收款於系爭加盟店向顧客收取時即已申
24 報所得稅，造成同一稅基在不同主體間重複課稅之情形，
25 係涉及原告往後年度之營利事業所得稅結算申報與系爭19
26 家加盟店對於客戶預收款之申報情形，並非原處分就原告
27 108年度營利事業所得稅所為前述核定結果有何違法情
28 事，無從據為對原告有利之認定（最高行政法院112年度
29 上字第326號判決意旨參照）。

30 3.又系爭19家加盟店對於已收取顧客現金尚未提供服務之會
31 計處理，是否按照商業會計法、商業會計處理準則等規定

01 處理，與本件原告依加盟經營契約約定承受系爭19家加盟
02 店會員之剩餘堂數金額，就其性質按相關會計處理及規定
03 予以正確及合法認列預收款項，係屬二事；倘系爭19家加
04 盟店於顧客購買課程之交易當下，未依正確之會計處理入
05 帳並於辦理營利事業所得稅結算申報時列報收入，應由該
06 加盟店檢附相關證明文件向所轄之稽徵機關辦理更正事
07 宜，亦無重複課稅之情事。故原告上開主張亦無理由。

08 (六)至於原告聲請訊問作成本件收購評價報告之陳溢茂博士，以
09 證明原告收購之客戶關係符合所得稅法所規範之無形資產，
10 及本件相關收購包括商譽；另聲請訊問原告所收購加盟店侯
11 秀蜜百貨行之加盟主侯秀蜜，以證明本件客戶名單係由加盟
12 主自行發展，嗣由原告出價取得，並非原告自行發展客戶名
13 單；及聲請調取原告所收購系爭19家加盟店105年度營利事
14 業所得稅結算申報書、營業稅401申報書等資料，以證明本
15 件有重複課稅、違反費用與收入配合原則乙節（見本院卷第
16 159、249至250、277頁）：1.承前所述，本件原處分並無違
17 反收入與成本費用配合原則，且亦無重複課稅情事，業經本
18 院認定如前，是原告聲請調取所收購系爭19家加盟店105年
19 度營利事業所得稅相關申報資料部分，並無調查之必要。2.
20 另就陳溢茂博士部分，依陳溢茂博士所提出關於106年、107
21 年度系爭19家加盟店收購價格分攤評價報告（見原處分卷1
22 第41至180頁），係依據國際財務報導準則第3號所規範之內
23 容為評估基礎，依該報告之評價方法彙總記載略以：「按國
24 際會計準則第38號規範，檢視原告之系爭19家加盟店收購價
25 格是否有符合可單獨列示之無形資產，同時判斷是否有未同
26 時符合無形資產定義，但仍可單獨判斷價值之無形資產」等
27 語。然如前所述，本件原告列報客戶關係費用10,359,000
28 元，非屬所得稅法第60條規定之範疇，亦不符合會計準則關
29 於無形資產之定義，且系爭19家加盟店本身並不具備超額獲
30 利能力之價值（即商譽），亦不具完整產銷功能，客觀上無
31 法進行完整之投入、處理及產出程序，與上開業務之定義不

01 符，自無從依上開評價報告之收購價格分攤認列原告所列報
02 之客戶關係及商譽，亦無須審究原告所提上開評價報告之價
03 值估算結，故無傳喚陳溢茂博士到庭作證之必要。3.再就侯
04 秀蜜部分而言，查本件依原告與系爭19家加盟店所簽訂之商
05 店買賣契約書，原告所取得之無形項目實為會員原於系爭19
06 家加盟店購買課程之客戶名單等資料，然原告就其所受讓之
07 無形項目客戶關係，並無任何法定權利之保護或其他可控制
08 方式，確保客戶未來一定會與其進行交易，原告並無法充分
09 控制因該等客戶所產生之預期經濟效益，故不符合國際會計
10 準則公報第38號關於無形資產所需具備對資源之控制及未來
11 經濟效益之要件等節，業經本院認定如前；況依原告所主
12 張，侯秀蜜僅為原告所收購19家加盟店其中之一之加盟主，
13 是其所述亦不足作為認定原告所收購系爭19家加盟店之客戶
14 名單是否由加盟店自行發展之依據。4.是以，原告上開聲請
15 調查證據部分，均核無調查之必要，一併敘明。

16 (七)綜上所述，原告所主張各節，均非可採。被告依查得之資
17 料，剔除客戶關係攤銷費用10,359,000元、商譽攤銷費用1
18 7,876,962元，重行核定各項耗竭及攤提2,460,740元，併同
19 其他調整事項，重行核定全年所得額173,799,053元，應補
20 稅額7,361,668元，認事用法並無違誤。訴願決定遞予維持
21 亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁
22 回。

23 五、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均
24 核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

25 六、結論：原告之訴無理由。

26 中 華 民 國 114 年 12 月 31 日

27 審判長法官 蔡紹良

28 法官 林學晴

29 法官 陳怡君

30 以上正本證明與原本無異。

01 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
 02 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
 03 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
 04 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
 05 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

06 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
 07 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：
 08

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. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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. 當事人為公法人、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，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明	

01

文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 114 年 12 月 31 日

03

書記官 許騰云