

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70號

民國113年11月27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 吳紹衍

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1月11日台財法字第11213943560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106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）19,847,717元及全年所得額144,331,762元，原經被告分別核定19,847,717元及155,208,609元，嗣被告依查得資料，剔除客戶關係攤銷費用5,881,592元及商譽攤銷費用10,674,287元，重行核定各項耗竭及攤提3,291,838元，併同其他調整事項，重行核定全年所得額140,186,861元，應退稅額2,553,697元。原告對各項耗竭及攤提部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

01 二、原告起訴主張及聲明：

02 (一)起訴要旨：

03 1.原告依董事會議決結果於106年間購買美城商行等15家獨
04 資加盟店（下稱系爭15家加盟店）之固定資產、預收款
05 （會員購買課程名稱、堂數、金額、剩餘堂數）等有形資
06 產及負債，與客戶名單，並委託中華鑑價公司就收購價格
07 分攤進行評價，作為原告取得各項資產及負債入帳價格分
08 攤訂定之參考。中華鑑價公司就於評價基準日之固定資產
09 帳面價值、POS系統中客戶剩餘堂數金額，作為固定資產
10 及預收款公允價值，同時認「客戶名單」能為原告持續並
11 穩定地增加營收及獲利，符合國際會計準則第38號無形資
12 產定義，採用上開加盟店未來10年預估財務預測，減除為
13 創造收益所需投入其他各項資產應分配之預期要求報酬，
14 計算剩餘之利益流量即屬於客戶關係之超額盈餘作為「無
15 形資產一客戶關係價值」，並就取得成本減除前開可辨認
16 淨資產公允價值之差額計算「商譽」。原告106年度認列
17 入帳之無形資產一客戶關係58,975,000元及商譽53,371,4
18 35元，並分別按10年及5年平均攤提，於106年度攤提5,58
19 1,592元及10,674,287元。原告於106年度攤提5,881,592
20 元，而非5,897,500元（計算式：58,975,000元/10年攤提
21 期間），係因所購買之高雄大豐店乃於106年3月1日併
22 入，故該店舖之攤銷期間並非完整之年度。

23 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
24 查核準則（下稱查核準則）第96條第3項等規定，計算營
25 利事業所得稅之所得額，應減除各項成本費用，而無形資
26 產之攤折得列為費用。又依查核準則第2條規定，在所得
27 稅法之規範內，營利事業之會計事項，原則上應參照商業
28 會計處理準則、企業會計準則公報及國際財務報導準則
29 等，僅於與所得稅法及相關稅務法律、法規命令未相符
30 時，應加以調整，但不包括財政部解釋函令，是以訴願決
31 定所援用之財政部賦稅署102年臺稅所得字第0000000000

01 號函並不能闡釋法律所未規範之課稅構成要件，亦無牴觸
02 第2條上位階規範之餘地。再依商業會計法第條第11條第1
03 項規定，計算營利事業所得稅之所得額，應減除各項成本
04 費用，而無形資產之攤折得列為費用。是營利事業之會計
05 事項（包括費用），原則上應參照商業會計處理準則、企
06 業會計準則公報及國際財務報導準則等，僅於與所得稅法
07 未相符時，應加以調整。

08 3.依國際會計準則第38號公報，「無形資產」係指無實體形
09 式之可辨認非貨幣性資產，並符合下述條件者：(1)可辨認
10 性、(2)對資源之控制、(3)未來經濟效益之存在，且資產之
11 未來經濟效益很有可能流入企業、(4)資產之成本能可靠衡
12 量。該號公報亦同時指出，該等無形資產之常見項目包
13 含：電腦軟體、專利權、著作權、電影動畫、客戶名單、
14 擔保貸款服務權、漁業權、進口配額、特許權、客戶或供
15 應商關係、客戶忠誠度、市場占有率及行銷權等。所得稅
16 法及查核準則就「無形資產」並未加以定義，則依查核準
17 則第2條規定，國際會計準則第38號公報有關「無形資
18 產」之定義，自可作為界定查核準則第96條第3項所稱
19 「無形資產」之依據；而依國際財務報導準則（IFRS）第
20 3號第32段，「商譽」係「移轉對價（收購日之公允價
21 值）」超過「所取得之可辨認資產及承擔之負債之淨額」
22 之金額。附錄A指出：「企業合併」係指「收購者對一個
23 或多個業務取得控制之交易或其他事項」，而依同準則B7
24 段「業務包括投入及處理投入之過程，而有能力對創造產
25 出做貢獻」。所得稅法及查核準則就「商譽」並未加以定
26 義，則依查核準則第2條規定，國際財務報導準則第3號有
27 關「商譽」之定義，自可作為界定查核準則第96條第3項
28 所稱「商譽」之依據。

29 4.參據本件收購價格分攤報告（下稱系爭報告）第18頁5.4
30 客戶關係價值計算所載，可知該客戶名單具有可辨認性。
31 收購系爭15家加盟店轉為原告之直營店，原告所取得者包

01 括顧客對該品牌美容加盟店之品牌認同、會員名單，以及
02 已購買之美容美體課程合約清單，系爭加盟店顧客因熟悉
03 度之關係，有較高之黏著度，仍會繼續在該美容店消費並
04 產生利潤，陸續將預收金額轉列服務收入，故原告對客戶
05 名單顯具控制能力。提供上開服務時，將搭配其美容美體
06 產品使用，亦將進一步增加原告之產品銷售收入，且可預
07 期顧客於現有課程堂數施作完畢後，通常亦會增購新課程
08 或美容美體產品，可見原告所取得之客戶名單，確有經濟
09 效益流入企業，且遠高於各年度客戶關係所攤提之費用。
10 系爭報告已針對系爭加盟店之各項資產及負債分別評價，
11 並於報告中詳細列示計算基礎、假設，加以考慮各因素，
12 評估於評價基準日之系爭無形資產價值，顯見系爭無形資
13 產之成本能可靠衡量。綜上，原告於106年間收購15家加
14 盟店所取得之客戶名單，符合國際會計準則第38號公報有
15 關無形資產之要件，原告106年度認列入帳之無形資產一
16 客戶關係，按10年平均攤提，於106年度攤提5,881,592
17 元，確屬有據。縱認原告取得之客戶名單不符合無形資產
18 之要件，被告亦應依查核準則第65、第96條第1項、國際
19 會計準則公報第38號等予以轉正為應歸屬項目，不應逕予
20 剔除。

21 5. 依所得稅法第24條、查核準則第96條第3項、國際財務報
22 導準則第3號及系爭報告5.5商譽之評價結果，原告收購系
23 爭加盟店概括承受系爭加盟店原有之會員名單、已購買之
24 美容課程合約清單，及提供原門店顧客課程服務之預收款
25 負債（合計為淨負債），是原告雖依商店買賣契約書約
26 定，並未額外支付價金，但其收購成本已超過其有形資產
27 及可辨認無形資產之公平價值扣除承擔負債後淨額部分，
28 故原告將可辨認之無形資產客戶關係單獨辨認後，其餘列
29 為商譽，自屬有據。

30 6. 依納稅者權利保護法第7條第1項、第2項規定及司法院大
31 法官會議釋字第625號解釋意旨，涉及租稅事項之法律，

01 應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡
02 酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則予以解釋。原告於
03 106年間購買美城商行等15家獨資加盟店之有形資產、負
04 債及客戶名單，經中華鑑價公司採用上開加盟店未來10年
05 預估財務預測，減除為創造收益所需投入其他各項資產應
06 分配之預期要求報酬，計算剩餘之利益流量即屬於客戶關
07 係之超額盈餘作為「無形資產—客戶關係價值」，且被告
08 就系爭客戶名單乃由原告出資取得並不爭執，則原告106
09 年度認列入帳之無形資產—客戶關係58,975,000元，自應
10 加以攤折，方能實質表彰原告享有之經濟利益，而與所得
11 稅法第24條第1項有關計算營利事業所得額應減除各項成
12 本費用之本旨相符。依所得稅法第24條第1項規定，計算
13 營利事業所得額應減除各項成本費用，以反映營利事業之
14 實質經濟事實，而所得稅法第60條所稱之「無形資產」，
15 不以營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權為
16 限，適與所得稅法第24條第1項意旨相符，且方能與量能
17 課稅原則相符，如以所得稅法第60條不許客戶關係無形資
18 產攤提，將違反依實際所得金額課稅之量能原則。

19 7. 所得稅法第24條第1項有關計算營利事業所得額應減除各
20 項成本費用之規定；所得稅法第60條、營利事業所得稅查
21 核準則第96條有關無形資產攤折之規定，均未限於被收購
22 方屬公司組織型態方有所適用。原告於112年8月就「美容
23 業者收購其加盟店是否符合國際財務報導準則(IFRS) 3業
24 務定義而得適用收購法為會計處理」，函詢財團法人中華
25 民國會計研究發展基金會，經該會以112年11月2日第(11
26 2)基秘字第0000000000號回函，其中說明第十點稱：「來
27 函所詢IFRS3『企業合併』定義之被收購者，依106年適用
28 之IFRS3之用語定義，被收購者係『收購者在企業合併中
29 取得控制之一個或多個業務』。……。IFRS3並未限制該
30 組合須為公司組織。此外，依111年適用之IFRS3對業務之
31 定義之釋例G之說明，『買方向另一企業購買對X產品之全

01 球權利，所取得活動及資產之組合包括所有客戶合約及客
02 戶關係、製成品存貨、行銷素材、客戶誘因計畫、原料供
03 應合約、專為製造X產品之特殊設備及生產X產品之書面化
04 製造過程及協定』，並非取得一公司，但經判斷符合第B8
05 段之條件，故作出所取得活動及資產之組合為一項業務之
06 結論。由此可知，IFRS3於2018年修正前與2018年修正後
07 均未限制被收購者須為公司組織。」可見該會表明確表
08 示：IFRS3就企業合併之會計處理適用範圍，並未將被收
09 購方限縮於公司組織，而國際財務報導準則既係由會計研
10 究發展基金會引進，顯見以原告所收購加盟店，因非公司
11 組織，非屬企業合併行為，故不得適用收購法為會計處
12 理，已不當限縮解釋IFRS3之適用範圍，顯有違誤。

13 8. 訴願決定所謂原告所收購之加盟店，與具完整產銷功能之
14 特定營業部門性質不同，無法進行投入、處理程序及產
15 出，不符合財團法人中華民國會計研究發展基金會97年3
16 月10日（97）基秘字第074號函（下稱會計基金會97年函
17 釋）所稱之「事業」定義等語，然未說明特定營業部門方
18 具有完整產銷功能之基礎為何，實則，加盟店加盟原告之
19 目的在獲取利潤，如加盟店無法進行投入、處理程序及產
20 出，該加盟店如何獲取利潤？如無法獲取利潤，又何須加
21 盟？可見訴願決定徒以所謂原告所收購對象為加盟店，遽
22 認該等加盟店無法進行投入、處理程序及產出，違背一般
23 經驗法則及論理法則。

24 9. 原告所收購之加盟店確可進行投入、處理程序及產出：

25 (1) 所謂投入係「經由一個或多個過程後，可創造產出或有
26 能力對創造產出作出貢獻之經濟資源。例如非流動資產
27 （包括無形資產或使用非流動資產之權利）、智慧財
28 產、取得或使用必要原料或權利之能力，以及員工。」
29 原告取得之門店設備裝修、「客戶名單」及承擔之「預
30 收款項債務」等，原加盟主係具有相關資產設備、原告
31 授權之課程、提供服務之人員，本就有其「投入」，由

01 原告繼承系爭加盟店已銷售之美容美體課程，由原告專
02 業之員工繼續投入提供顧客所購之美容美體服務課程，
03 並陸續將預收金額轉列服務收入，且未來亦持續透過客
04 戶名單及提供銷售課程及產品之過程產生收入，故符合
05 「投入」之定義。

06 (2)所謂處理程序「係處理一項或多項投入以創造產出或有
07 能力對創造產出作出貢獻之系統、標準、協定、慣例或
08 規則。例如策略管理過程、經營過程及資源管理過程。
09 此等過程通常會予以書面化，但具有必要技術及經驗且
10 遵循規則與慣例之有組織員工之智慧能力，可能提供處
11 理投入以創造產出之必要過程（會計、帳單、薪工及其
12 他行政系統通常非屬用以創造產出之過程）。」原告係
13 從事美容美體服務，擁有既定之美容美體服務標準施作
14 流程以及行銷程序，又承接系爭加盟店之店面及顧客之
15 預付美容美體課程，因此掌握該等客戶名單，由原告持
16 續提供顧客服務，並透過顧客實際前來接受美容美體課
17 程之堂數、推銷美容美體產品，陸續將預收金額轉列服
18 務收入或進一步透過銷售產品產生貢獻，故符合「處理
19 程序」之定義。

20 (3)所謂產出係「投入及處理該等投入之過程所產生之結
21 果，可提供商品或勞務予客戶、產生投資收益（諸如股
22 利或利息）或產生來自正常活動之其他收益。」原告透
23 過取得之客戶名單及履行顧客已購買之美容美體課程合
24 約之預收款債務，原加盟主既已先收取報酬，而由原告
25 繼續提供顧客課程，系爭加盟店顧客因熟悉度之關係，
26 有較高之黏著度，亦未有事證顯示原加盟主所提供之顧
27 客服務有不履行之情事，則系爭加盟店符合「產出」定
28 義亦無任何疑義。此外，原告於相關顧客施作課程時，
29 將搭配其美容美體產品使用亦將進一步增加原告之產品
30 銷售收入。因此，系爭加盟店客戶在未來一段時間仍會

01 繼續在該美容店消費並產生利潤，進一步創造收益，故
02 符合「產出」之定義。

03 (4)綜上，訴願決定所謂原告所收購之加盟店，與具完整產
04 銷功能之特定營業部門性質不同，無法進行投入、處理
05 程序及產出，不符合會計研究發展基金會97年函釋所稱
06 之「事業」定義云云，顯有違誤。

07 10.原告固然提供加盟店相關之支援，但行銷、存貨管理、商
08 標、服務標章、經營技術等，仍須藉由加盟主之實際操
09 作，方能發揮其作用，而客戶願意至系爭加盟店消費，亦
10 係因與加盟主之信任關係，故系爭加盟店仍因其等之實際
11 經營能力，具備超額獲利能力之價值（商譽）。訴願決定
12 將加盟主之實際經營投入，棄置不論，徒以系爭加盟店有
13 關之行銷等，係由原告所建立，遽認系爭加盟店不具備超
14 額獲利能力之價值（商譽），顯屬無據。

15 11.主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，應秉持憲
16 法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法；
17 如函釋逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義
18 務，則非憲法第19條及納稅者權利保護法第3條揭示之租
19 稅法律主義所許。綜觀相關法律規定，並無公司合併方能
20 認列商譽之規定，則被告所引用之財政部65年8月27日台
21 財稅第35770號函釋（下稱65年8月27日函釋）、財政部95
22 年3月13日台財稅字第0000000000號函及財政部111年3月
23 30日台財稅字第0000000000號令（下稱111年3月30日
24 令）等，有關公司合併時方能認列商譽部分，增加法律所
25 未明定之內容，與憲法第19條及納稅者權利保護法第3條
26 揭示之租稅法律主義相悖，應屬無效。又被告所引最高行
27 政法院103年度1月份第2次庭長法官聯席會議決議固提
28 及：貨物通路商所買入其他貨物通路商之營業據點，僅屬
29 多數資產的單純加總，與具完整產銷功能之特定營業部門
30 性質不同，客觀上無法進行投入、處理程序及產出。但該
31 決議文就所謂：特定營業部門方具有完整產銷功能之基

01 礎，並未說明其依據，且該決議所採之甲說分析意見中，
02 全未提及特定營業部門方具有完整產銷功能之基礎，尤可
03 見所謂「特定營業部門方具有完整產銷功能之基礎」，並
04 無依據。

05 (二)聲明：

06 原處分（含復查決定）就原告106年度營利事業所得稅結
07 算申報書之各項耗竭及攤提，剔除客戶關係及商譽攤銷費
08 用新臺幣5,881,592元及10,674,287元部分，及訴願決定
09 均撤銷。

10 三、被告答辯及聲明：

11 (一)答辯要旨：

12 1.原告係經營其他美容美體服務及其他化粧品批發業，10
13 6年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提1
14 9,847,717元（含電腦軟體攤銷費用3,291,838元、客戶
15 關係攤銷費用5,881,592元及商譽攤銷費用10,674,287
16 元），其中客戶關係及商譽攤銷費用係原告於106年間
17 收購系爭加盟店即美城商行、林口佐登美學館、怡芬商
18 行、莊敬美學館、伊汎美學坊、亞萱美學館、花想容瘦
19 身生活館、鹿港佐登美學館、佐登朴子美學館、佐登永
20 大美學館、佐登海佃美學館、佐登五甲美學館、佐登華
21 夏美學館、佐登澄清精緻美學館、佐登大豐美學館等15
22 家獨資加盟店所產生之無形資產－客戶關係58,975,000
23 元及商譽53,371,435元，分別按10年及5年平均攤折，
24 於106年度攤提5,881,592元及10,674,287元，被告原查
25 以其無形資產－客戶關係及商譽未符合前揭所得稅法第
26 60條營業權之規定，及原告收購對象為獨資組織非公司
27 組織，於收購時未評定淨資產公允價值，又原告係依據
28 國際財務報導準則第3號企業合併，核與111年3月30日
29 令規範不得認列商譽之要件相符為由，剔除客戶關係攤
30 銷費用5,881,592元及商譽攤銷費用10,674,287元，核
31 定各項耗竭及攤提3,291,838元。

01 2. 所得稅法第60條規定之營業權，並非泛指經營一般營利
02 事業之權利或經營該等事業行為所衍生之商業價值，而
03 係以法律規定之營業權為範圍，系爭無形資產－客戶關
04 係非所得稅法第60條規定之範疇，被告否准認列客戶關
05 係攤銷費用5,881,592元，並無不合：

06 (1) 所得稅法第60條第1項所定之無形資產，係列舉營業
07 權、商標權、著作權及專利權，最後以「各種特許
08 權」為概括規定，其中商標權、著作權及專利權均屬
09 法律所賦予並保障之權利，而同條第3項第3款明定
10 「其他各種特許權」係以取得後法定享有之年數作為
11 計算攤折之標準，亦屬法律所賦予並保障之權利。因
12 此，該條所定之無形資產，應屬法律所賦予並保障之
13 權利，並非泛指經營一般營利事業之權利或經營該等
14 事業行為所衍生之商業價值，故如營利事業以出價取
15 得者非屬所得稅法第60條法律所賦予並保障無形資產
16 之範疇，即無從依上開規定攤折費用（最高行政法院
17 109年度判字第315號判決意旨參照）。

18 (2) 財政部100年8月12日台財稅字第0000000000號令
19 釋：「所得稅法第60條規定之營業權，應以法律（如
20 民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電
21 業登記規則）規定之營業權為範圍。」係財政部本於
22 中央財稅主管機關職權，基於所得稅法第60條各權利
23 規範之一致性及衡平性，考量該條除營業權外，所規
24 範之商標權、專利權及各項特許權均為法律所規定之
25 權利，且該條第3項第3款亦有依其取得後法定享有之
26 年數為計算攤折之標準等規定，依法條一致性原則，
27 營業權亦應以法律規定之權利為範圍，乃法律解釋之
28 當然結果，而就所得稅法第60條營業權適用範圍所為
29 之釋示，經核尚無曲解營業權而增加法律所無之限制
30 及違反法律保留或租稅法律主義之情事，依司法院釋
31 字第287號解釋意旨，應自法規生效之日起適用。

01 (3)據上可知，所得稅法第60條規定之營業權，係無形資
02 產之一種，如營利事業以出價取得者，認屬資產，得
03 於辦理營利事業所得稅結算申報時，列報營業權並攤
04 折費用，惟其並非泛指經營一般營利事業之權利或經
05 營該等事業行為所衍生之商業價值，而係以法律（如
06 民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電
07 業登記規則）規定之營業權為範圍，倘所取得者非屬
08 所得稅法第60條營業權之範疇，即無從依上開規定攤
09 折費用（最高行政法院105年度判字第569號判決意旨
10 參照）。

11 (4)原告雖以所得稅法第60條第1項並未記載「商譽」，
12 而查核準則第96條第3項則列有「商譽」等語為由，
13 主張所得稅法第60條所稱之「無形資產」，不以營業
14 權、商標權、著作權、專利權及各種特許權為限。惟
15 參諸最高行政法院96年度判字第2105號判決意旨，查
16 核準則第96條第3款雖規定商譽為得攤折之無形資
17 產，然觀之所得稅法第60條關於無形資產之範圍，其
18 法條明文規定僅有營業權、商標權、著作權、專利權
19 及各種特許權，並未包括客戶關係及商譽，上開查核
20 準則第96條第3款將商譽列為得攤折之無形資產，乃
21 係財政部就所得稅法第60條規定之範圍所為例外之規
22 定，且該規定對營利事業並無不利，非屬增加法律所
23 無規定之限制，固難謂其違法；然所得稅法及其相關
24 法令函釋，並無規定客戶關係亦得為攤折之無形資
25 產，自難比附援引上開查核準則之規定，認客戶關係
26 亦得為攤折之無形資產。

27 (5)依原告與系爭加盟店簽訂之加盟經營契約第21條（會
28 員轉店）約定及系爭報告第17頁載明：「經與佐登妮
29 絲管理階層討論，由於台灣15家門市均有會員名單，
30 且雙方可互相聯繫、本次擬採收益法一超額盈餘法計
31 算客戶關係之價值」等語，系爭加盟店之客戶本身即

01 為原告之會員，原告對於會員轉店有控制權，系爭加
02 盟店無法將會員名單出售予其他市場參與者，足見原
03 告並非因收購系爭加盟店始取得該等會員名單，系爭
04 客戶關係為原告「自行發展」而非「出價取得」，自
05 無從依所得稅法第60條規定認列無形資產及攤折費
06 用。

07 (6)綜上，原告為提升營運效益向系爭加盟店購入客戶名
08 單，依超額盈餘法評價所計算之客戶關係價值，原告
09 所收購者主要為客戶關係，而非法律所賦與並保障之
10 「營業權」，該客戶關係非屬所得稅法第60條第1項
11 規定之營業權，即無從依該規定攤折費用。又縱使系
12 爭無形資產－客戶關係符合國際會計準則第38號之無
13 形資產定義，惟此屬財稅差異，原告應依查核準則第
14 2條規定，於辦理營利事業所得稅結算申報，於申報
15 書內自行調整之。

16 3.本件既屬會計師查核簽證案件，則會計科目之分類，乃
17 營利事業於會計事項發生時，即予定性及歸屬，稅捐稽
18 徵機關僅係依原告「簽證會計師查核無誤而申報之內
19 容」，審酌是否符合相關租稅法令規定，本件系爭無形
20 資產客戶關係及商譽，即係原告自行辨認屬性並歸屬，
21 尚不因系爭無形資產－客戶關係之攤銷費用，經被告認
22 定未符合稅法規定予以剔除，而得轉為費用並認列。換
23 言之，營利事業列報之成本損失費用，如符合稅法規
24 定，而僅有科目分類錯誤，始予以轉正核算應稅所得，
25 若不符合稅法規定，則依法否准認列，並不涉及科目轉
26 正問題。原告主張縱認其取得之客戶名單不符合無形資
27 產之要件，被告亦應依查核準則第65條、第96條第1
28 項、國際會計準則公報第38號等予以轉正為應歸屬項
29 目，不應逕予剔除等語，委無足採。

30 4.國際財務報導準則第3號將企業合併定義為收購者對一
31 個或多個業務取得控制之交易或其他事項。對應我國現

01 行法律制度，即為企業併購，包括合併、收購及分割等
02 法律行為，此等法律行為係因法律規定，而發生法律效
03 果，並適用相關租稅措施。遍查公司法、企業併購法及
04 金融機構合併法等法律，均僅規範公司組織間之併購行
05 為，至公司組織併購獨資商號，並無法律規範，自不能
06 認其間可依法進行併購行為，依財政部65年8月27日台
07 財稅第35770號函釋意旨，其間僅係轉讓行為。本件原
08 告收購系爭加盟店為轉讓行為，自無國際財務報導準則
09 第3號會計處理之適用而產生商譽認列及攤提問題，原
10 告應以取得固定資產及認列預收款項之方式處理。另本
11 件原告所收購之系爭加盟店為獨資商號非公司組織，依
12 企業併購法第2條第1項前段規定：「公司之併購，依本
13 法之規定。」即非企業併購法所規範之範疇，無該法第
14 三章租稅措施規定之適用，乃屬當然。

15 5.原告並非收購「事業」或「業務」，且系爭加盟店本身
16 並不具備超額獲利能力之價值（即商譽），被告否准認
17 列商譽攤銷費用10,674,287元，並無不合：

18 (1)依原告與系爭加盟店簽訂之加盟經營契約第8條（雙
19 方的權利義務）、第10條（商店管理與營業）、第11
20 條（設備之使用及維護）、第14條（廣告促銷）及加
21 盟增補條款契約書第1條等約定，原告提供加盟店店
22 內之商品及有關之行銷技術、服務技術、存貨管理等
23 營業秘密，並指導商品陳列、店務管理等事宜，而加
24 盟店依原告規定商品項目、服務項目、進貨方式與標
25 價經營，不得陳列販售其自製或私自進貨之商品，且
26 加盟店須派遣職員接受原告之經營、服務技術訓練，
27 受訓人員須於開幕前完成門市教育訓練，加盟店始能
28 取得經營權，非經原告同意，加盟店無權變更營業所
29 在地；原告得隨時派員進入加盟店取得或查核生財設
30 備、用品、商品、營業規定等相關事項，加盟店應接
31 受原告之指導來經營，依據加盟經營契約及原告之規

01 定負責管理商店之業務；原告擁有加盟店內包括招
02 牌、商標、服務標章、經營商店之技術等之所有權及
03 使用權；原告負責提供全國性媒體廣告有關事宜，加
04 盟店單店廣告，亦由原告負責有關事宜；加盟店自契
05 約生效日起須給付原告關於使用銷售時點情報系統
06 （POS系統）之每年維修費及每月管理費。由上觀
07 之，系爭加盟店所使用之「佐登妮絲」商標、商品、
08 智慧財產、員工、策略管理、營運過程及銷售系統皆
09 由原告創造、建立及提供，故商譽並非依存於系爭加
10 盟店，而是由原告建立產生，原告收購系爭加盟店縱
11 有增加獲利能力情事，仍係原告「自行發展」而來，
12 非因購入商譽所致。

13 (2)在適用順序上，應先有法律依據可資進行企業合併之
14 法律行為，再來判斷會計上應如何處理。國際財務報
15 導準則第3號將企業合併定義為收購者對一個或多個
16 業務取得控制之交易或其他事項。對應我國現行法律
17 制度，即為企業併購，包括合併、收購及分割等法律
18 行為，此等法律行為係因法律規定，而發生法律效
19 果，並適用相關租稅措施。遍查公司法、企業併購法
20 及金融機構合併法等法律，均僅規範公司組織間之併
21 購行為，至公司組織併購獨資商號，並無法律規範，
22 自不能認其間可依法進行併購行為。本件原告收購系
23 爭加盟店為轉讓行為，自無國際財務報導準則第3號
24 會計處理之適用而產生商譽認列及攤提問題，原告應
25 以取得固定資產及認列預收款項之方式處理。

26 (3)依會計基金會97年函釋對事業之定義及國際財務報導
27 準則第3號對業務之定義，所併購之事業或業務，必
28 須符合「投入」、「過程」、「產生」三大要素，始
29 得適用企業合併會計處理列為商譽，認定被收購事業
30 之商譽脫離原企業後依舊存在，而得由收購公司列為
31 商譽價值，逐年予以攤提。且「貨物通路商所買入其

01 他貨物通路商之營業據點，僅屬多數資產的單純加
02 總，與具完整產銷功能之特定營業部門性質不同，客
03 觀上無法進行投入、處理程序及產出，故不符合會計
04 研究發展基金會97年3月10日（97）基秘字第074號解
05 釋函所稱之『事業』定義，不得認列商譽。」為最高
06 行政法院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議在
07 案。是以，商譽既為企業於事業合併中所取得而無法
08 個別辨認並單獨認列之具未來經濟效益之資產，其產
09 生或因經營管理、或因服務、或因產品品質、或因可
10 辨認資產組合產生之綜效，因此商譽之存在具有與企
11 業之不可分性，自須企業所收購者屬上述之事業或業
12 務，始生商譽之無形資產及其攤折之問題。據此，原
13 告收購之系爭加盟店，必須屬上述之事業或業務，始
14 得認列商譽及攤折費用。本件實質上係原告將系爭加
15 盟店轉為直營分公司，屬經營型態之改變，系爭加盟
16 店之「投入」及「過程」係原告創造、建立及提供，
17 並不具備「提供產出之投入及處理程序」之完全能
18 力，被原告收購後，仍依原告已建立之制度、管理及
19 策略續行經營，系爭加盟店本身並不具備超額獲利能
20 力之價值（商譽），尚難謂為符合收購事業或業務之
21 條件。

22 (4)原告提出其與系爭加盟店所簽訂之加盟經營契約及加
23 盟增補條款內容觀之，原告擁有加盟店之招牌、商
24 標、服務標章、經營商店之技術等之所有權及使用
25 權，加盟店自契約生效日起須給付原告關於POS系統
26 之每年維修費及每月管理費，系爭加盟店門市所使用
27 之「佐登妮絲」商標、商品、智慧財產、員工、策略
28 管理、營運過程及銷售系統皆由原告創造、建立及提
29 供，故商譽並非依存於系爭加盟店，而是由原告建立
30 產生，並透過加盟經營契約提供予系爭加盟店使用，
31 原告收購系爭加盟店後，仍依原告已建立之制度、管

01 理及策略續行經營，系爭加盟店本身並不具備超額獲
02 利能力之價值（商譽），尚難謂為符合收購事業或業
03 務之條件。且參諸最高行政法院103年1月份第2次庭
04 長法官聯席會議決議，收購「其他」企業之營業據
05 點，僅屬多數資產的單純加總，與具完整產銷功能之
06 特定營業部門性質不同，客觀上無法進行投入、處理
07 程序及產出，不得認列商譽，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，
09 更難認符合前揭會計基金會97年函及國際財務報導準
10 則第3號公報關於「事業」或「業務」之定義，而得
11 認列商譽。是以，原告收購系爭加盟店非屬國際財務
12 報導準則第3號「企業合併」之適用範圍，被告否准
13 認列商譽攤提10,674,287元，並無不合。

14 (5)綜上，原告收購系爭加盟店非企業合併行為，且系爭
15 加盟店並非具有完整產銷功能之事業或業務，欠缺提
16 供產出之投入及處理過程之完全能力，不符合事業或
17 業務之定義，是無法依國際財務報導準則第3號之會
18 計處理規定認列商譽並攤折費用。

19 (二)聲明：原告之訴駁回。

20 四、本院之判斷：

21 (一)前提事實：

22 如事實概要欄所述之事實，有卷附106年度營利事業所得
23 稅結算申報書、核定通知書（一核）、更正核定通知書
24 （二核）、復查決定及訴願決定（分見訴願卷第65頁至第
25 88頁、第2頁；本院卷第33頁至第34頁、第35頁至第53
26 頁、第55頁至第77頁）等書件附卷可稽，堪予認定。

27 (二)應適用之法令：

28 1.所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之
29 營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第
30 24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本
31 年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益

01 額為所得額。」第60條第1項規定：「營業權、商標
02 權、著作權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得
03 者為資產。」

- 04 2.查核準則第2條第1項規定：「營利事業之會計事項，應
05 參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公
06 報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則（IF
07 RS）、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下合稱國際
08 財務報導準則）等據實記載，產生其財務報表。至辦理
09 所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法
10 施行細則、產業創新條例、中小企業發展條例、營利事
11 業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定
12 查核準則、營利事業適用所得稅法第二十四條之四計算
13 營利事業所得額實施辦法、營利事業對關係人負債之利
14 息支出不得列為費用或損失查核辦法、營利事業認列受
15 控外國企業所得適用辦法、房地合一課徵所得稅申報作
16 業要點、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內
17 自行調整之。」第96條第3款第1目及第4目規定：
18 「三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標
19 準如下：(一)營業權為10年。.....(四)商譽最低為5
20 年。」
- 21 3.商業會計處理準則第21條第1項規定：「無形資產，指
22 無實體形式之可辨認非貨幣性資產及商譽，包括：一、
23 商譽以外之無形資產：指同時符合具有可辨認性、可被
24 商業控制及具有未來經濟效益之資產，包括商標權、專
25 利權、著作權及電腦軟體等。二、商譽：指自企業合併
26 取得之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資
27 產。」
- 28 4.財政部65年8月27日台財稅第35770號函：「核復所得稅
29 法有關…合併、轉讓…之意義…合併則係2個以上之公
30 司以歸併成1個公司為目的之法律行為，因合併而消滅
31 之公司，其權利與義務概括移轉於因合併而存續或因合

01 併而新設立之公司…轉讓則係將獨資或合夥事業移轉給
02 他人經營之法律行為…。」

03 5.財政部95年3月13日台財稅字第00000000000號函：「(一)
04 公司進行合併，採『購買法』者，其產生之商譽，准予
05 核實認列。…(三)商譽之攤銷，應按公司進行合併所依據
06 法律之規定年限內，按年平均攤銷。相關法律之商譽攤
07 銷年限規定如下…2.企業併購法第35條（…註：現行第
08 40條）：15年內。3.金融機構合併法第17條第1項第4
09 款：5年內（…註：現行第13條第1項第6款：15年
10 內）。」

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

16 7.財政部賦稅署102年7月31日臺稅所得字第00000000000
17 號函：「…說明：二、依財團法人中華民國會計研究發
18 展基金會97年3月10日（97）基秘字第074號函（以下簡
19 稱會計基金會97年函），一公司收購另一公司之事業，
20 如符合該函有關事業之定義，亦適用財務會計準則公報
21 第25號『企業合併-購買法之會計處理』（…註：現為
22 國際財務報導準則第3號『企業合併』及企業會計準則
23 公報第7號『企業合併及具控制之投資』）。依財務會
24 計準則公報第25號（第17段），因收購而取得之可辨認
25 資產與承擔之負債，均應按收購日之公平價值衡量，並
26 將所取得可辨認淨資產之公平價值與收購成本比較，若
27 收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值，應將超過
28 部分列為商譽。三、有關非聯屬公司間，一公司以現金
29 收購另一公司之事業，如符合會計基金會97年函『事
30 業』之定義並確認有商譽存在，其適用購買法會計處理
31 產生之商譽，准予核實認列，並依營利事業所得稅查核

01 準則第96條、企業併購法第35條（…註：現行第40條）
02 規定年限攤銷。惟營利事業除就收購成本及取得可辨認
03 淨資產公平價值提供證明資料，據以核算商譽金額外，
04 尚應就會計基金會97年函所示組成事業之投入、處理程
05 序及產出等三要素提供證據資料，以證明收購取得之活
06 動及資產組合符合事業之定義，並說明收購事業所取得
07 商譽之產生原因及提供佐證資料，俾認定商譽存在之事
08 實。」

09 8.財政部111年3月30日台財稅字第00000000000號令：

10 「公司具合理商業目的，依企業併購法或金融機構合併
11 法與他公司合併，或收購他公司之業務，其併購成本超
12 過所取得之可辨認資產及承擔之負債按公允價值衡量之
13 淨額（下稱可辨認淨資產公允價值）部分，得認列為商
14 譽，依規定年限攤銷。但有下列情形之一者，不得認列
15 商譽(一)依國際財務報導準則第3號『企業合併』及企業
16 會計準則公報第7號『企業合併及具控制之投資』之會
17 計處理規定（下稱財務會計處理規定）不得認列商譽。
18 (二)無合理商業目的，藉企業併購法律形式之虛偽安排製
19 造商譽，不當規避或減少納稅義務。(三)未提供併購成本
20 之證明文件、所取得可辨認有形資產及無形資產之評價
21 資料…。三、廢止本部107年3月30日台財稅字第000000
22 00000號令。」

23 (三)原告起訴意旨無非主張其購買系爭15家加盟店，其中客戶
24 關係價值係屬無形資產，而取得成本減除可辨認淨資產公
25 允價值之差額即屬商譽，自得依規定分別按10年及5年平
26 均攤提，被告將原告列報客戶關係攤銷費用5,881,592元
27 及商譽攤銷費用10,674,287元予以剔除，於法自有未合等
28 語，資為指摘原處分違法之論據。

29 (四)原告主張關於客戶關係部分：

30 1.按依所得稅法第60條規定：「（第1項）營業權、商標
31 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。」可知，所得稅法第60條第1項所定之無形資產，係列舉營業權、商標權、著作權及專利權，最後以「各種特許權」為概括規定，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。因此，該條所定之無形資產，應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，故如營利事業以出價取得者非屬所得稅法第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（最高行政法院111年度再字第55號判決意旨參照）。

2. 又按財政部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，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

01 可知，所得稅法第60條規定之營業權，係無形資產之一
02 種，如營利事業以出價取得者，認屬資產，得於辦理營
03 利事業所得稅結算申報時，列報營業權並攤折費用，惟
04 其並非泛指經營一般營利事業之權利或經營該等事業行
05 為所衍生之商業價值，而係以法律（如民營公用事業監
06 督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定
07 之營業權為範圍，倘所取得者非屬所得稅法第60條營業
08 權之範疇，即無從依上開規定攤折費用（最高行政法院
09 105年度判字第569號判決意旨參照）。

10 3. 查本件原告係與系爭15家加盟店簽訂商店買賣契約書，
11 約定系爭15家加盟店將其等所有之營業中商店讓與原告
12 經營，買賣標的範圍包括：商店全部資產及商店會員預
13 收款債務、商店之經營權、商店之管領權、商店之營收
14 收益權、商店之營業秘密（包括但不限於顧客資料）、
15 相關場地、設施、設備、服務之使用權、加盟「佐登妮
16 絲」品牌或其他品牌之契約上有利事項等情，有原告與
17 系爭15家加盟店之商店買賣契約書在卷可參（見原處分
18 卷第285-359頁）。原告係為提升營運效益向系爭15家
19 加盟店購入包含客戶名單在內之標的，原告所收購者主
20 要為客戶關係，非屬所得稅法第60條法律所賦予並保障
21 之「營業權」，既不該當所得稅法第60條規定之營業
22 權，自無該條有關營業權攤折規定之適用，被告予以否
23 准認列無形資產-客戶關係攤提5,881,592元，自無不
24 合。

25 4. 原告雖主張其於106年間收購系爭15家加盟店所取得之
26 客戶名單，符合國際會計準則第38號公報有關無形資產
27 之要件云云，然：

28 (1) 按查核準則第2條第2項規定，營利事業之會計事項，
29 應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準
30 則公報等據實記載，產生其財務報表。惟辦理所得稅
31 結算申報，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細

01 則、本準則及有關法令之規定未符者，應於申報書內
02 自行調整之（最高行政法院111年度再字第55號判決
03 意旨參照）。

04 (2)依國際會計準則第38號公報（IAS38）「無形資
05 產」，其中第8段：「無形資產係指無實體形式之可
06 辨認非貨幣性資產」第10段：「並非所有第9段所述
07 之項目（常見例子為電腦軟體、專利權、著作權、影
08 片、客戶名單、擔保貸款服務權、捕魚證、進口配
09 額、特許權、客戶或供應商關係、客戶忠誠度、市場
10 占有率及行銷權）均符合無形資產之定義（即可辨認
11 性、對資源之控制及未來經濟效益之存在）」第11
12 段：「無形資產之定義規定無形資產須可辨認，俾與
13 商譽區分」第13段：「若企業有權取得標的資源所產
14 生之未來經濟效益，且能限制他人取得該效益時，企
15 業可控制該資產。企業控制無形資產所產生未來經濟
16 效益之能力，通常源自於法院可執行之法定權利。於
17 缺乏法定權利時，證明控制較為困難。惟權利之法律
18 上可執行性並非控制之必要條件，因為企業可採用其
19 他方式控制未來經濟效益。」第16段：「企業可能擁
20 有客戶族群或市場占有率，並因致力於建立客戶關係
21 及忠誠度，而預期客戶將持續與企業進行交易。惟在
22 缺乏法定權利以保護或缺乏其他方式以控制企業之客
23 戶關係及客戶忠誠度情況下，企業通常無法充分控制
24 來自客戶關係及忠誠度所產生之預期經濟效益，致使
25 該等項目（例如客戶族群、市場占有率、客戶關係及
26 客戶忠誠度）不符合無形資產之定義。在缺乏法定權
27 利以保護客戶關係之情況下，交換相同或相似非合約
28 之客戶關係之交易（作為企業合併之一部分者除
29 外），可提供證據顯示企業仍然能控制自客戶關係所
30 產生之預期未來經濟效益。因該交換交易亦可對該客
31 戶關係可分離提供證據，該等客戶關係符合無形資產

01 之定義」第17段：「無形資產所產生之未來經濟效
02 益，可能包括銷售產品或勞務之收入、成本節省或因
03 企業使用資產而獲得之其他效益。例如，在生產過程
04 中使用智慧財產，可能降低未來生產成本，而不是增
05 加未來收入。」據此，必須「同時」符合無形資產定
06 義之3項要件即：可辨認性、對資源之控制及未來經
07 濟效益之存在，始合於國際會計準則第38號公報關於
08 無形資產所應具備之全部條件。

09 (3)經查，依原告與系爭15家加盟店所簽訂之商店買賣契
10 約書，原告所取得之無形項目實為會員原於系爭15家
11 加盟店購買課程之客戶名單，原告受讓該等客戶關係
12 能否產生未來經濟效益，實仍須依憑原告後續提供之
13 美容專業服務，可否使得客戶願意付費與之交易，亦
14 即需取決於客戶之個人意願，並非逕因原告受讓客戶
15 關係即得產生未來經濟效益。換言之，原告就所受讓
16 之無形項目客戶關係，既無任何法定權利之保護或其
17 他可控制方式可使客戶於原告受讓客戶關係後即當然
18 與之交易，則自無法就其為未來經濟效益之預期，是
19 不符合國際會計準則公報第38號關於無形資產所需具
20 備之對資源之控制及未來經濟效益之要件。

21 (4)原告雖又主張：取得之客戶名單縱不符合無形資產之
22 要件，被告機關亦應依營利事業所得稅查核準則第65
23 條、第96條第1項、國際會計準則公報第38號等予以
24 轉正為應歸屬項目，不應逕予剔除云云。惟：

25 ①按營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定，營利
26 事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處
27 理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財
28 務報表。惟辦理所得稅結算申報，其帳載事項與所
29 得稅法、所得稅法施行細則及本準則及有關法令之
30 規定未符者，應於申報書內自行調整之。是以，財
31 務會計上即使認列為無形資產，其攤銷額於稅法上

01 是否可作為課稅所得之減項，仍須依所得稅法第60
02 條規定為判斷（最高行政法院110年度上字第207號
03 判決意旨參照）。蓋稅捐之課徵，納稅義務人有協
04 力之義務，納稅義務人將社會生活事實所衍生之利
05 益類型化，透過稅捐申報之方式，說明其法律關係
06 而由稅捐機關審查之。則原告既已就取得客戶名單
07 列報並依營業權之規定分10年攤提，經被告予以審
08 查核認無理由在案，則系爭無形資產客戶關係僅係
09 產生財稅差異，應於申報書內自行調整之，其營業
10 權認列既經稅上剔除，分期攤銷之數額自不得列報
11 為課稅所得之減項，況「資產」或「費用或損失」
12 之性質不同，亦不得逕將資產改列為費用，自無查
13 核準則第65條、第96條第1項之適用。

14 ②按「無形資產，指無實體形式之可辨認非貨幣性資
15 產及商譽，包括：…二、商譽：指自企業合併取得
16 之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資
17 產。」商業會計處理準則第21條第1項第2款定有明
18 文。依財務會計準則公報第25號「企業合併—購買
19 法之會計處理」第4段第1、2項：「企業合併：係
20 指一個公司取得一個以上公司之控制能力而合併為
21 一個經濟個體。」「購買法：係將企業合併視為一
22 個公司收購另一個公司之交易。收購公司將收購之
23 淨資產按成本入帳，其收購成本超過有形及可辨認
24 無形資產之公平價值扣除承擔之負債後淨額部分，
25 應列為商譽……。」第17段：「……將所取得可辨
26 認資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超
27 過所取得之可辨認資產公平價值，應將超過部分列
28 為商譽……。」是企業併購取得之商譽，係因收購
29 成本超過收購取得可辨認資產之公平價值而生；而
30 無形資產則須「具有可辨認性」、「可被企業控
31 制」及「具有未來經濟效益」等3項特性，已如前

01 述，商譽具有「不可辨認性」，二者已有本質上之
02 差異。故縱使屬可辨認之客戶關係無形項目，其攤
03 折不符合課稅所得減項之列報要件，亦無由使其
04 「可辨認」之本質隨即轉變成為「不可辨認」，自
05 不符合國際會計準則公報第38號公報規定認列為商
06 譽。

07 ③依商業會計法第48所條規定：「支出之效益及於以
08 後各期者，列為資產。其效益僅及於當期或無效益
09 者，列為費用或損失。」是營利事業支出於商業會
10 計上究應列於資產、費用或損失項下，應視支出效
11 益期間為斷。

12 5.是故，原告於106年度攤提無形資產—客戶關係5,881,5
13 92元，非屬所得稅法第60條規定之範疇，亦不符合會計
14 準則關於無形資產之定義，被告予以剔除，於法並無不
15 合，原告此部分主張尚欠允洽，不能採取。

16 (五)原告主張關於商譽部分：

17 1.按企業併購法第4條第2、3、4規定：「本法用詞定義如
18 下：…二、併購：指公司之合併、收購及分割。三、合
19 併：指依本法或其他法律規定參與之公司全部消滅，由
20 新成立之公司概括承受消滅公司之全部權利義務；或參
21 與之其中一公司存續，由存續公司概括承受消滅公司之
22 全部權利義務，並以存續或新設公司之股份、或其他公
23 司之股份、現金或其他財產作為對價之行為。四、收
24 購：指公司依本法、公司法、證券交易法、金融機構合
25 併法或金融控股公司法規定取得他公司之股份、營業或
26 財產，並以股份、現金或其他財產作為對價之行為。」
27 又按所謂商譽得解為「無法歸屬於有形資產及可辨認無
28 形資產之獲利能力」，亦即一種不可辨認之無形資產，
29 尤指企業所具超額獲利能力之價值。產生商譽的原因包
30 括高素質的職工隊伍、科學的管理制度、良好的社會關
31 係和社會形象、悠久的歷史、先進的技術和豐富的經

01 驗、優質的產品和服務，或可辨認資產組合產生之綜效
02 等（最高行政法院104年度判字第362號判決意旨參
03 照）。

04 2.按【一、財務會計準則公報第25號『企業合併—購買法
05 之會計處理』之適用範圍，包括一公司取得一家或多家
06 公司之控制能力等情況。一公司收購另一公司之事業，
07 如符合下述對事業之定義，亦適用第25號公報。」固經
08 會研會97年第74號函釋示在案，惟此函所稱事業，「係
09 指一能經營管理之活動及資產之組合」，而組成事業之
10 要素為「投入」、「處理程序」及「產出」。且「貨物
11 通路商所買入其他貨物通路商之營業據點，僅屬多數資
12 產的單純加總，與具完整產銷功能之特定營業部門性質
13 不同，客觀上無法進行投入、處理程序及產出，故不符
14 合會計研究發展基金會97年3月10日（97）基秘字第074
15 號解釋函所稱之『事業』定義，不得認列商譽。」復經
16 本院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議在案。可
17 知，商譽為企業於事業合併中所取得而無法個別辨認並
18 單獨認列之具未來經濟效益之資產。又商譽的取得雖不
19 限於公司合併之情形，尚及於收購，惟受收購之公司，
20 需有能力提供產出之投入及處理程序，而具完整產銷功
21 能。茲商譽之產生，或因經營管理或因服務，或因產品
22 品質，或因可辨認資產組合產生之綜效，故商譽之存在
23 具有與企業之不可分性，必須企業所收購者屬上述之
24 「事業」，始生「商譽」之無形資產及其攤折之問題。
25 所稱收購之「事業」必須係收購另一公司所屬符合上述
26 「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整
27 「事業」，且保有及使用該具有完整產銷功能之事業，
28 始得由收購之公司認列商譽】（最高行政法院109年度
29 判字第19號判決意旨參照）。

30 3.依國際財務報導準則第3號之附錄B7，關於「業務之定
31 義」為：「一項業務包括投入及處理投入之過程，而有

01 能力對創造產出作出貢獻，一項業務之三要素，定義如
02 下：(a) 投入：經由一個或多個過程後，可創造產出
03 或有能力對創造產出作出貢獻之經濟資源。例如非流動
04 資產、智慧財產、取得必要原料或權利之能力，以及員
05 工。(b) 過程：處理一項或多項投入以創造產出或有
06 能力對創造產出做出貢獻之系統、標準、協定、慣例或
07 規則。例如策略管理程序、作業程序及資源管理程序。
08 此等過程通常會予以書面化，但具有必要技術及經驗且
09 遵循規則與慣例之有組織員工之智慧能力，可能提供能
10 處理投入以創造產出之必要過程。(c) 產出：投入及
11 處理該等投入之過程所產生之結果，可提供商品或勞務
12 予客戶、產出投資收益或產生來自正常活動之其他收
13 益。」(見原處分卷第741頁)上開關於「業務」定義
14 之認定，與會計基金會97年函釋所認定：「□財務會計
15 準則公報第25號『企業合併—購買法之會計處理』之適
16 用範圍，包括一公司取得一家或多家公司之控制能力等
17 情況。一公司收購另一公司之事業，如符合下述對事業
18 之定義，亦適用第25號公報。□事業係指一能經營管理
19 之活動及資產組合，其目的係為投資人、業主、成員或
20 參與者賺取報酬，報酬之形式包括股利、較低之成本或
21 其他經濟利益。事業之組成包括有能力提供產出之投入
22 及處理程序。事業通常有產出，惟產出非該組合符合事
23 業定義之必要部分(例如尚處於創業期間之事業)。組
24 成事業之三要素，定義如下：1.投入：經由處理程序，
25 可提供產出或有能力提供產出之經濟資源。例如非流動
26 資產(包括無形資產或使用非流動資產之權利)、智慧
27 財產、取得或使用必要原料或權利之能力，以及員工。
28 2.處理程序：處理投入以提供產出或有能力提供產出之
29 程序，包括制度、標準、作業規範、慣例及規則等。例
30 如策略管理程序、作業程序及資源管理程序。處理程序
31 通常會予以書面化，但依規則或慣例執行處理程序之有

01 技術及經驗之人員，亦可能提供能處理投入以提供產出
02 之必要程序（會計、帳單、薪工及其他管理制度通常非
03 屬提供產出之處理程序）。3.產出：投入及處理該投入
04 之結果，以提供或有能力提供投資人、業主、成員或參
05 與者報酬，該報酬之形式包括股利、較低之成本或其他
06 經濟利益。如由市場參與者取得一事業且能繼續提供產
07 出，例如與其原本事業之投入及處理過程整合，則該取
08 得之事業不必包括賣方經營事業之所有投入或處理程
09 序。事業通常有許多不同種類之投入、處理程序及產
10 出，其要素之性質隨所屬產業及營運結構而異。取得之
11 活動及資產組合是否為事業，應依據該組合是否能由市
12 場參與者經營及管理來作判斷，而非依據賣方是否將其
13 當作事業經營或買方是否意圖將其當作事業經營來作判
14 斷。……□若取得之活動及資產組合不符合事業之定
15 義，不得適用第25號公報；若符合事業之定義，應依第
16 25號公報之規定處理。」（見原處分卷第651-652頁）
17 相同。準此可知，公司所併購者須符合「投入」、「過
18 程」、「產出」三要素，始能符合「業務」之要件，而
19 適用企業合併會計處理列為商譽，認定被收購事業之商
20 譽脫離原企業後依舊存在，而得由收購公司列為商譽價
21 值，逐年予以攤提。

22 4.又按「依行政訴訟法第125條第1項、第133條規定，於
23 稅務訴訟，證據之提出雖非當事人之責任，然法院依職
24 權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，
25 故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條規
26 定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證
27 之責任。」於上述範圍依行政訴訟法第136條之規定，
28 仍為稅務訴訟所準用。因商譽的存在及其攤折數乃所得
29 計算基礎之減項，為課稅的消減事由，不論從證據掌控
30 之觀點或依規範有利原則，於要件事實存否不明時，應

01 由納稅義務人負擔客觀舉證責任。」（最高行政法院10
02 8年度判字第428號判決意旨參照）。

03 5.經查，本件依據原告與系爭15家加盟店所簽訂之「佐登
04 妮絲國際股份有限公司加盟經營契約」，雙方約定內容
05 略如下：「（第一條）加盟店名稱及營業所在地、時
06 間：…該店每日營業之時間及休假日應依甲方規定辦
07 理，除不可抗力因素外，非經甲方同意，乙方不得自行
08 暫停營業，不論停業時間之長短。…（第六條）訓練及
09 保密：1. 甲方所提供乙方之訓練課程，乙方須於接獲甲
10 方通知後按期派員受訓。…（第八條）雙方的權利義
11 務：(一)甲方的權利義務1. 甲方提供乙方該店內之商品及
12 有關之行銷技術、服務技術、存貨管理等營業秘密，並
13 指導乙方有關商品陳列、店務管理等事宜。(二)乙方的權
14 利義務1. 乙方須盡全力經營該店。2. 乙方得依甲方規定
15 商品項目、服務項目、進貨方式與標價經營該店，乙方
16 變更上開之規定營業及拒絕進貨、販賣應經甲方書面同
17 意，亦不得陳列販售其自製或私自進貨之商品。如甲方
18 以書面通知變更商品及療程之標價者，乙方得依通知修
19 改該商品及療程標價而銷售。3. 該店商品之陳列及商品
20 項目，乙方須遵照甲方規定之方式陳列商品，不得擅自
21 更改或與他人簽約或允諾特殊陳列。…（第十一條）設
22 備之使用與維護：1. 甲方擁有該指定店內包括招牌、商
23 標、服務標章、經營商店之技術等之所有權及使用權。
24 …（第十四條）廣告促銷：1. 甲方將提供全國性媒體廣
25 告的有關事宜（包括廣播電台、報紙、雜誌等）。…」
26 （見原處分卷第427-516頁，依上開契約內容可知，系
27 爭15家加盟店之每日營業時間、休假日均依原告之規定
28 辦理，系爭15家加盟店對於原告提供之訓練課程，需按
29 期派員受訓，關於系爭15家加盟店店內之商品及有關之
30 行銷、服務技術、存貨管理等事項，亦由原告提供，系
31 爭15家加盟店需依據原告規定之商品項目、服務項目、

01 進貨方式與標價以從事經營，不得擅自變更，原告亦擁
02 有系爭15家加盟店之招牌、商標、服務標章、經營商店
03 之技術等之所有權及使用權，關於全國性媒體廣告之有
04 關事宜由原告提供等情。可知原告實擁有系爭15家加盟
05 店之招牌、商標、服務標章、行銷、服務技術等，系爭
06 15家加盟店更需依據原告規定之商品項目、服務項目、
07 進貨方式為經營，換言之，係由原告訓練專業員工，以
08 既定之美容美體服務標準施作流程及行銷程序，提供服
09 務予客戶名單內之客戶，並推銷原告品牌之產品。是足
10 證系爭15家加盟店門市經營所使用之商標、商品、服
11 務、智慧財產、員工、策略管理、營運過程及銷售系統
12 皆由原告創造、建立及提供，並非依存於系爭15家加盟
13 店，而是由原告建立產生，並透過加盟經營契約提供予
14 系爭15家加盟店使用，系爭15家加盟店本身並不具備超
15 額獲利能力之價值（即商譽），系爭15家加盟店亦不具
16 完整產銷功能，客觀上無法進行完整之投入、處理及產
17 出程序，顯與上開事業或業務之定義不符。縱認15家加
18 盟店於轉為直營後營業據點或遺有一些顧客關係，其乃
19 因使用原告之商標、資金、行銷、處理程序所導致，此
20 種商譽乃原告自行發展而來，並非原告購入之商譽。是
21 原告雖主張其併購獨資加盟店，內容為原告取得門店設
22 備裝修、客戶名單及承擔預收債務等，原告加盟主係具
23 有相關資產設備、原告授權之課程、提供服務之人員，
24 本就有其「投入」，並持續為顧客服務符合「處理過
25 程」，進一步創造收益符合「產出」之定義云云，洵非
26 可採，是被告機關否准認列商譽攤提10,674,287元並無
27 不合。

- 28 6.是故，原告係購買其加盟店，系爭15家加盟店本身並不
29 具備超額獲利能力之價值（即商譽），尚與收購「事
30 業」或「業務」有間，且被告否准其列報無形資產-商
31 譽攤提10,674,287元，於法並無不合。

01 (六)綜上所述，原告所訴各節，均非可採。原處分否准原告列
02 報客戶關係攤銷費用5,881,592元及否准原告列報商譽攤
03 銷費用10,674,287元，重行核定各項耗竭及攤提3,291,83
04 8元，併同其他調整事項，重行核定全年所得額140,186,8
05 61元，應退稅額2,553,697元，認事用法並無違誤。訴願
06 決定遞予維持亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷，為無
07 理由，應予駁回。

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

10 六、結論：原告之訴為無理由。

11 中 華 民 國 113 年 12 月 18 日

12 審判長法官 蔡 紹 良

13 法官 黃 司 熒

14 法官 陳 怡 君

15 以上正本證明與原本無異。

16 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
17 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
18 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
19 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
20 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

21 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
22 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. 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。
<p>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)所示關係之釋明文書影本及委任書。</p>	

中 華 民 國 113 年 12 月 18 日

書記官 黃 靜 華