

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第326號

上 訴 人 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 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 樓美鐘

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國112年3月30日臺中高等行政法院111年度訴字第253號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人107年度營利事業所得稅結算申報，列報營業費用及損失總額-各項耗竭及攤提新臺幣（下同）22,114,837元（含電腦軟體攤銷費用2,813,643元、客戶關係攤銷費用7,009,086元及商譽攤銷費用12,292,108元）及全年所得額93,084,433元，經被上訴人以107年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（下稱原處分），剔除各項耗竭及攤提中之客戶關係攤銷費用7,009,086元及商譽攤銷費用12,292,108元，核定各項耗竭及攤提2,813,643元及全年所得額126,759,577元，應補稅額6,735,029元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，循序提起行政訴訟，聲明：原處分關於上訴人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,

01 108元，分別核定列報營業費用及損失總額-各項耗竭及攤提
02 及全年所得額為2,813,643元及126,759,577元，應補稅額6,
03 735,029元，及訴願決定均撤銷。經臺中高等行政法院(下稱
04 原審)111年度訴字第253號(下稱原判決)駁回，上訴人不
05 服，遂提起本件上訴。

06 二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
07 載。

08 三、原審斟酌全辯論意旨與調查證據之結果，以：上訴人於民國
09 106年、107年間併購美城商行等15家加盟店及雅環百貨行等
10 4家加盟店(下合稱系爭加盟店)門市，所收購之加盟店為
11 獨資商號，權利義務主體為獨資經營之自然人，非公司組
12 織，其將獨資事業移轉給上訴人經營，法律行為為轉讓而非
13 企業合併，自無國際財務報導準則第3號會計處理之適用而
14 產生商譽認列及攤提問題，上訴人應以取得固定資產及認列
15 預收款項之方式處理。系爭加盟店門市使用之「佐登妮絲」
16 商標、商品、智慧財產、員工、策略管理、營運過程及銷售
17 系統皆由上訴人創造、建立及提供，故商譽並非依存於系爭
18 加盟店，而是由上訴人建立產生，並透過加盟經營契約提供
19 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
20 價值(即商譽)，故非具有完整產銷功能之事業或業務，欠
21 缺提供產出之投入及處理過程之完全能力，不符合會計研究
22 發展基金會97年3月10日(97)基秘字第74號函釋及國際財務
23 報導準則第3號公報關於「事業」或「業務」之定義，故被
24 上訴人否准認列商譽攤提12,292,108元，並無不合。且上訴
25 人為提升營運效益向系爭加盟店購入客戶名單，依超額盈餘
26 法評價計算之客戶關係價值，上訴人所收購者主要為客戶關
27 係，而非法律所賦與並保障之「營業權」，非屬行為時(下
28 同)所得稅法第60條營業權之範疇，即無從依上開規定攤折
29 費用，被上訴人否准認列無形資產-客戶關係攤提7,009,086
30 元，亦無不合。上開客戶關係雖符合國際會計準則第38號公
31 報之無形資產定義，惟於稅上調整時，則不被承認為資產。

01 另系爭加盟店對已收取顧客現金尚未提供服務之會計處理，
02 是否符合商業會計法、商業會計處理準則等規定，與上訴人
03 就所承受系爭加盟店會員之剩餘堂數金額，按相關會計處理
04 及規定認列預收款項，係屬二事，倘系爭加盟店於顧客購買
05 課程之交易當下，未依正確之會計處理入帳並於申報營利事
06 業所得稅時列報收入，應由其檢附相關證明文件向所轄稽徵
07 機關辦理更正事宜，非屬本件審理範圍，故不生重複課稅情
08 形。綜上，被上訴人否准上訴人列報無形資產-商譽攤提12,
09 292,108元及否准上訴人認列客戶關係無形資產攤提7,009,0
10 86元，核定上訴人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，並無違誤，訴願決定予以維
13 持，亦無不合等語，而駁回上訴人在原審之訴。

14 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤。茲
15 就上訴理由補充論述如下：

16 (一)按「(第1項)營業權、商標權、著作權、專利權及各種特
17 許權等，均限以出價取得者為資產。(第2項)前項無形資
18 產之估價，以自其成本中按期扣除攤折額後之價額為準。(第
19 3項)攤折額以其成本照左列攤折年數按年平均計算之，
20 但在取得後，如因特定事故不能按照規定年數攤折時，得提
21 出理由申請該管稽徵機關核准更正之：一、營業權以10年為
22 計算攤折之標準。二、著作權以15年為計算攤折之標準。三
23 、商標權、專利權及其他各種特許權等可依其取得後法定享
24 有之年數為計算攤折之標準。」為所得稅法第60條所明定。
25 該條文所規範之權利除營業權外，商標權、專利權及各項特
26 許權均為法律明定之權利，同條第3項第3款並有依其取得後
27 法定享有之年數為計算攤折之標準等規定，則所稱營業權亦
28 應以法律規定之權利為範圍，始與同條文規範之其他權利具
29 有一致性與衡平性，符合一般法律解釋方法。準此，所得稅
30 法第60條規定之營業權，並非泛指經營一般營利事業之權利
31 或經營該等事業行為所衍生之商業價值，而係以法律明定之

01 營業權為範圍，倘所取得者非屬所得稅法第60條營業權之範
02 疇，即無從依上開規定攤折費用。

03 (二)次按行為時查核準則第2條第2項規定：「營利事業之會計事
04 項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則
05 公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際
06 會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）
07 等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，
08 其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、產業創新條
09 例、中小企業發展條例、營利事業所得稅不合常規移轉訂價
10 查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利事業適用所得稅
11 法第24條之4計算營利事業所得額實施辦法、營利事業對關
12 係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法、房地合
13 一課徵所得稅申報作業要點、本準則及有關法令規定未符
14 者，應於申報書內自行調整之。」是以，財務會計上即使認
15 列為無形資產，其攤銷額於稅法上可否作為課稅所得之減
16 項，仍須依所得稅法第60條規定為判斷。依國際會計準則第
17 38號公報「無形資產」第8段：「無形資產係指無實體形式
18 之可辨認非貨幣性資產。」第9段：「企業於取得、發展、
19 維護或強化無形資源時，通常會消耗資源或發生負債，此類
20 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
21 操作、許可證、智慧財產權、市場知識及商標（包含品牌名
22 稱及出版品名稱）。該等無形資源常見之項目，例如電腦軟
23 體、專利權、著作權、電影動畫、客戶名單、擔保貸款服務
24 權、漁業權、進口配額、特許權、客戶或供應商關係、客戶
25 忠誠度、市場占有率及行銷權。」第10段：「第9段所述之
26 項目並非均符合無形資產之定義，即可辨認性、對資源之控
27 制及未來經濟效益之存在。……」第11段：「無形資產之定
28 義規定無形資產須可辨認，以便與商譽區分。……」第13
29 段：「企業有能力取得標的資源所產生之未來經濟效益，且
30 能限制他人使用該效益時，則企業可控制該資產。企業控制
31 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

01 之權利，若缺乏法定權利，企業較難證明能控制該項資產。
02 然而，具備執行效力之法定權利並非控制之必要條件，因為
03 企業可採用其他方式控制未來經濟效益。」第16段：「企業
04 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
05 及忠誠度，而預期客戶將持續與企業進行交易。然而，於缺
06 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
07 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
08 誠度所產生之預期經濟效益，致使該等項目（例如客戶族
09 群、市場占有率、客戶關係及客戶忠誠度）不符合無形資產
10 之定義。於缺乏法定權利以保護客戶關係之情況下，企業透
11 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
12 併之一部分者除外），可對企業能控制自客戶關係所產生之
13 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
14 關係可分離，故該等客戶關係符合無形資產之定義。」據
15 此，客戶關係必須同時具備可辨認性、對資源之控制及未來
16 經濟效益之存在等3項要素，始合於國際會計準則第38號公
17 報關於無形資產所應具備之全部條件。

18 (三)經查，上訴人係經營其他美容美體服務及其他化粧品批發
19 業，於106年、107年間收購系爭加盟店之固定資產、預收款
20 80,628,378元及會員購買課程名稱、堂數、金額、剩餘堂數
21 等客戶相關資料，並以承擔系爭加盟店尚未提供客戶服務所
22 生負債作為對價；其於107年度營利事業所得稅結算申報，
23 列報因收購系爭加盟店而取得之客戶關係無形資產攤銷費用
24 7,009,086元及商譽攤銷費用12,292,108元等情，為原審確
25 定之事實，核與卷內證據相符。上訴人本身即為美容服務業
26 者，非於收購系爭加盟店後，始得經營美容服務業，要無因
27 受讓系爭加盟店之客戶關係而取得營業權可言。又上訴人既
28 與系爭加盟店約定承受後者因向客戶預收款項所負債務，則
29 其為預付款項之客戶提供服務，無非係依與系爭加盟店所訂
30 契約履行義務，至該等客戶在預付款使用完畢後，對於是否
31 繼續選擇由上訴人所屬直營店提供美容服務，具有完全自主

01 決定之權，上訴人並無任何法定權利之保護或其他可控制方
02 式，確保客戶未來一定會與其進行交易，是上訴人自無法充
03 分控制因該等客戶所產生之預期經濟效益，故不符合國際會
04 計準則公報第38號關於無形資產所需具備對資源之控制及未
05 來經濟效益之要件。原判決認定上訴人所收購者為符合國際
06 會計準則第38號公報之客戶關係無形資產，所持見解固有不同，惟認該客戶關係非法律所賦與並保障之「營業權」，不屬所得稅法第60條營業權之範疇，無從依上開規定攤折費用之結論，並無違誤。上訴意旨忽略其自系爭加盟店受讓之客戶關係，非僅與所得稅法第60條所規範法律明定之營業權不符，亦欠缺國際會計準則第38號公報關於無形資產應具備之條件，而主張：所得稅法第60條立法已久，數十年均未修訂，國際會計準則公報則隨時代演進，要求企業需就可辨認之無形資產—客戶關係予以確認，實更趨近經濟實質，原判決僅以所得稅法第60條列舉之項目，將客戶關係排除於無形資產範圍外，致實際發生之費用不能認列，違反量能課稅原則，有適用法規不當之違背法令云云，為其一己主觀見解，並非可採。

19 (四)再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、商譽
21 以外之無形資產：指同時符合具有可辨認性、可被商業控制
22 及具有未來經濟效益之資產，包括商標權、專利權、著作權
23 及電腦軟體等。二、商譽：指自企業合併取得之不可辨認及
24 未單獨認列未來經濟效益之無形資產。」企業會計準則公報
25 第7號「企業合併及具控制之投資」之「肆、企業合併之會
26 計準則」第17條規定：「企業應依本公報之定義，決定一項
27 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
28 之負債，須符合構成業務之規定。若企業取得之資產不符合
29 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
30 之方式處理。」又國際財務報導準則第3號之附錄B7「業務
31 之定義」規定：「一項業務包括投入及處理投入之過程，而

01 有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，可創造產出或有
03 能力對創造產出作出貢獻之經濟資源。例如非流動資產、智
04 慧財產、取得必要原料或權利之能力，以及員工。(b) 過
05 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
06 出貢獻之系統、標準、協定、慣例或規則。例如策略管理程
07 序、作業程序及資源管理程序。此等過程通常會予以書面
08 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
09 之智慧能力，可能提供能處理投入以創造產出之必要過程。

10 (c) 產出：投入及處理該等投入之過程所產生之結果，可
11 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
12 之其他收益。」是以，商譽為企業於事業合併中所取得由其
13 他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
14 資產；商譽之產生，或因經營管理、或因服務、或因產品品
15 質、或因可辨認資產組合產生之綜效，其存在具有與企業之
16 不可分性，是須企業所收購者符合上述「業務」之要件，始
17 生「商譽」之無形資產及其攤折之問題。依上訴人與系爭加
18 盟店簽訂之「佐登妮絲國際股份有限公司加盟經營契約」及
19 加盟增補條款，上訴人擁有加盟店之招牌、商標、服務標
20 章、經營商店之技術等，加盟店自契約生效日起須給付上訴
21 人關於POS系統之每年維修費及每月管理費，系爭加盟店門
22 市所使用之「佐登妮絲」商標、商品、智慧財產、員工、策
23 略管理、營運過程及銷售系統皆由上訴人創造、建立及提供
24 等情，為原審確定之事實，核與卷內證據相符。是以，系爭
25 加盟店如未經上訴人於收購後與其自身提供之商標、商品、
26 服務、智慧財產、行銷、存貨管理、服務標章、經營技術等
27 投入或處理程序予以整合，並無從轉化為具體之產出。易言
28 之，上訴人收購系爭加盟店後，縱有產出，亦係系爭加盟店
29 與其既有處理程序結合所生功能，並非系爭加盟店自身具有
30 「提供產出之投入及處理程序」之完全能力。是原判決認定
31 系爭加盟店門市經營所使用商標、商品、服務、智慧財產、

01 員工、策略管理、營運過程及銷售系統皆由上訴人創造、建
02 立及提供，並透過加盟經營契約提供予系爭加盟店使用，系
03 爭加盟店本身並不具備超額獲利能力之價值（即商譽），亦
04 不具完整產銷功能，客觀上無法進行完整之投入、處理及產
05 出程序，顯與上開業務之定義不符，核與證據法則、經驗法
06 則、論理法則均無違背，原判決因認被上訴人否准上訴人列
07 報無形資產-商譽攤提12,292,108元，於法並無不合，經核
08 尚無違誤。上訴意旨猶執其主觀見解，主張：原判決未就上
09 訴人所併購之系爭加盟店何以不符合國際財務報導準則第3
10 號附錄對於「業務」之定義，即投入、過程及產出等三要素
11 分別敘明理由，且自行增加使用他人智慧財產權即非屬事業
12 之見解，逕認系爭加盟店並非具有完整產銷功能，欠缺提供
13 產出之投入與處理過程之完全能力，有判決不備理由與適用
14 法規不當之違法云云，亦非可採。至原判決以上訴人併購之
15 系爭加盟店為獨資商號，其權利義務主體為獨資經營之自然
16 人，非公司組織，其將獨資事業移轉給上訴人經營，法律行
17 為為轉讓，非屬企業合併行為，無國際財務報導準則第3號
18 會計處理之適用而產生商譽認列及攤提問題等語，僅屬旁
19 論，不問當否，均不影響上訴人收購系爭加盟店因不符國際
20 財務報導準則第3號附錄B7「業務」之定義，不得主張商譽
21 攤折之結論，上訴意旨另就此不影響訴訟勝敗之事項，指摘
22 原判決認上訴人收購為獨資商號之系爭加盟店，非屬企業合
23 併，不生商譽認列與攤折問題，有適用國際財務報導準則第
24 3號及查核準則第2條第2項不當之違背法令云云，仍難採
25 憑。

26 (五)末查，上訴人於107年度列報之上開客戶關係與商譽之各項
27 耗竭及攤提，因與稅法規定之構成要件不符，被上訴人予以
28 剔除，並以原處分核定上訴人107年度營利事業所得稅之營
29 業費用及損失總額-各項耗竭及攤提2,813,643元及全年所得
30 額126,759,577元，應補稅額6,735,029元，並無違誤，原判
31 決予以維持，自無不合。至上訴人所稱其就收購系爭加盟店

01 而承擔之預收款負債，於未來年度將隨提供客戶服務而轉列
02 收入並列報營利事業所得稅，然該等預收款於系爭加盟店向
03 顧客收取時即已申報所得稅，造成同一稅基在不同主體間重
04 複課稅之情形，係涉及上訴人往後年度之營利事業所得稅結
05 算申報與系爭加盟店對於客戶預收款之申報情形，而非原處
06 分就上訴人107年度營利事業所得稅所為前述核定結果有何
07 違法情事，自無從據為對上訴人有利之認定。原判決就此論
08 以：系爭加盟店對已收取顧客現金尚未提供服務之會計處
09 理，是否符合商業會計法、商業會計處理準則等規定，與上
10 訴人就所承受系爭加盟店會員之剩餘堂數金額，按相關會計
11 處理及規定認列預收款項，係屬二事，倘系爭加盟店於顧客
12 購買課程之交易當下，未依正確之會計處理入帳並於申報營
13 利事業所得稅時列報收入，應由其檢附相關證明文件向所轄
14 稽徵機關辦理更正事宜，非屬本件審理範圍，故不生重複課
15 稅情形等語，理由雖有不同，惟認上訴人前述主張不足採取
16 之結論並無二致，仍應維持。上訴意旨仍執其已於原審提
17 出，而為原判決不採之陳詞，主張：原判決認為原處分並無
18 上訴人所指同一課稅標的在不同課稅主體間重複課稅情事，
19 顯違量能課稅原則、比例原則與論理法則，有適用法規不當
20 之違法云云，洵無可採。

21 五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，結論核無違誤。
22 上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予
23 駁回。

24 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
25 項、第98條第1項前段，判決如主文。

26 中 華 民 國 114 年 11 月 27 日

27 最高行政法院第四庭

28 審判長法官 王 碧 芳

29 法官 王 俊 雄

30 法官 陳 文 燦

31 法官 羅 月 君

01

法官 鍾 啟 煒

02 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

03 中 華 民 國 114 年 11 月 27 日

04

書記官 廖 仲 一