

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 114年度上字第140號

03 上 訴 人 佐登妮絲國際股份有限公司

04 代 表 人 陳正雄

05 訴訟代理人 黃志文 律師

06 被 上 訴 人 財政部中區國稅局

07 代 表 人 樓美鐘

08 上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國113年1
09 2月18日臺中高等行政法院113年度訴字第70號判決，提起上訴，
10 本院判決如下：

11 主 文

12 一、上訴駁回。

13 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

14 理 由

15 一、上訴人106年度營利事業所得稅結算申報，列報營業費用及
16 損失總額項下之各項耗竭及攤提新臺幣（下同）19,847,717
17 元及全年所得額144,331,762元，原經被上訴人分別核定19,
18 847,717元及155,208,609元，嗣被上訴人依查得資料，剔除
19 各項耗竭及攤提中之客戶關係攤銷費用5,881,592元及商譽
20 攤銷費用10,674,287元，重行核定各項耗竭及攤提3,291,83
21 8元，併同其他調整事項，重行核定全年所得額140,186,861
22 元，應退稅額2,553,697元。上訴人對各項耗竭及攤提部分
23 不服，申請復查，未獲變更，循序提起行政訴訟，經臺中高
24 等行政法院（下稱原審）113年度訴字第70號判決（下稱原判
25 決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴，聲明：（一）原判
26 決廢棄。（二）原處分（含復查決定）就上訴人106年度營利事
27 業所得稅結算申報書之各項耗竭及攤提，剔除客戶關係及商

01 譽攤銷費用5,881,592元及10,674,287元部分，暨訴願決定
02 均撤銷。

03 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
04 載。

05 三、原審斟酌全辯論意旨與調查證據之結果，以：

06 (一)上訴人起訴意旨無非主張其購買美城商行、林口佐登美學
07 館、怡芬商行、莊敬美學館、伊汎美學坊、亞萱美學館、花
08 想容瘦身生活館、鹿港佐登美學館、佐登朴子美學館、佐登
09 永大美學館、佐登海佃美學館、佐登五甲美學館、佐登華夏
10 美學館、佐登澄清精緻美學館、佐登大豐美學館等15家獨資
11 加盟店（下合稱系爭加盟店），其中客戶關係價值屬無形資
12 產，而取得成本減除可辨認淨資產公允價值之差額即屬商
13 譽，得依規定分別按10年及5年平均攤提，被上訴人將上訴
14 人列報客戶關係攤銷費用5,881,592元及商譽攤銷費用10,67
15 4,287元予以剔除，係屬違法等語。惟上訴人與系爭加盟店
16 簽訂商店買賣契約書，約定系爭加盟店將其等所有之營業中
17 商店讓與上訴人經營，上訴人係為提升營運效益，向系爭加
18 盟店購入包含客戶名單在內之標的，所收購者主要為客戶關
19 係，非屬行為時（下同）所得稅法第60條法律所賦予並保障
20 之「營業權」。上訴人受讓該等客戶關係能否產生未來經濟
21 效益，仍須依上訴人後續提供之美容專業服務，可否使得客
22 戶願意付費與之交易，亦即需取決於客戶個人意願，非逕因
23 上訴人受讓客戶關係即得產生未來經濟效益。且上訴人既已
24 就取得客戶名單列報並依營業權規定分10年攤提，經被上訴
25 人審認無理由，而自稅上剔除，分期攤銷之數額自不得列報
26 為課稅所得之減項，無營利事業所得稅查核準則（下稱查核
27 準則）第65條、第96條第1項規定之適用，該客戶關係之無
28 形資產僅係產生財稅差異，應於申報書內自行調整。上訴人
29 主張其取得之客戶名單縱不符合無形資產之要件，被上訴人
30 亦應依前揭查核準則條文及國際會計準則公報第38號等轉正
31 為課稅所得之減項等語，尚無可採。

01 (二)系爭加盟店之商品及相關行銷、服務技術、存貨管理等事
02 項，係由上訴人提供，系爭加盟店須依據上訴人規定之商品
03 項目、服務項目、進貨方式與標價從事經營，不得擅自變
04 更，上訴人亦擁有系爭加盟店之招牌、商標、服務標章、經
05 營商店之技術等之所有權及使用權，足證系爭加盟店門市經
06 營所使用之商標、商品、服務、智慧財產、員工、策略管
07 理、營運過程及銷售系統皆由上訴人創造、建立及提供，並
08 非依存於系爭加盟店，故系爭加盟店本身並不具備超額獲利
09 能力之價值（即商譽），亦不具完整產銷功能，客觀上無法
10 進行完整之投入、處理及產出程序，顯與會計研究發展基金
11 會民國97年3月10日(97)基秘字第074號解釋函所稱「事業」
12 及國際財務報導準則第3號附錄B7有關「業務」之定義不
13 符。

14 (三)綜上，被上訴人以原處分否准上訴人列報客戶關係攤銷費用
15 5,881,592元及商譽攤銷費用10,674,287元，重行核定各項
16 耗竭及攤提3,291,838元，併同其他調整事項，重行核定全
17 年所得額140,186,861元，應退稅額2,553,697元，並無不
18 合，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

19 四、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

20 (一)按「(第1項)營業權、商標權、著作權、專利權及各種特
21 許權等，均限以出價取得者為資產。(第2項)前項無形資
22 產之估價，以自其成本中按期扣除攤折額後之價額為準。(第
23 3項)攤折額以其成本照左列攤折年數按年平均計算之，
24 但在取得後，如因特定事故不能按照規定年數攤折時，得提
25 出理由申請該管稽徵機關核准更正之：一、營業權以10年為
26 計算攤折之標準。二、著作權以15年為計算攤折之標準。三
27 、商標權、專利權及其他各種特許權等可依其取得後法定享
28 有之年數為計算攤折之標準。」為所得稅法第60條所明定。
29 該條文所規範之權利除營業權外，商標權、專利權及各項特
30 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
31 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

01 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
02 有一致性與衡平性，符合一般法律解釋方法。是財政部本於
03 中央財稅主管機關職權，以100年8月12日台財稅字第100040
04 73270號令釋（下稱財政部100年令）：「所得稅法第60條規
05 定之營業權，應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法
06 第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範圍。」
07 就所得稅法第60條營業權適用範圍所為釋示，核無曲解營業
08 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
09 情事，依司法院釋字第287號解釋意旨，應自法規生效之日
10 起適用。據上可知，所得稅法第60條規定之營業權，係無形
11 資產之一種，如營利事業以出價取得者，得於辦理營利事業
12 所得稅結算申報時，列報營業權並予攤折，惟其並非泛指經
13 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
14 值，而係以法律明定之營業權為範圍，倘所取得者非屬所得
15 稅法第60條營業權之範疇，即無從依上開規定攤折費用。

16 (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
17 項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則
18 公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際
19 會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）
20 等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，
21 其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、產業創新條
22 例、中小企業發展條例、營利事業所得稅不合常規移轉訂價
23 查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利事業適用所得稅
24 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
25 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
26 一課徵所得稅申報作業要點、本準則及有關法令規定未符
27 者，應於申報書內自行調整之。」是以，財務會計上即使認
28 列為無形資產，其攤銷額於稅法上可否作為課稅所得之減
29 項，仍須依所得稅法第60條規定為判斷。依國際會計準則第
30 38號公報「無形資產」第8段：「無形資產係指無實體形式
31 之可辨認非貨幣性資產。」第9段：「企業於取得、發展、

01 維護或強化無形資源時，通常會消耗資源或發生負債，此類
02 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
03 操作、許可證、智慧財產權、市場知識及商標（包含品牌名
04 稱及出版品名稱）該等無形資源常見之項目，例如電腦軟
05 體、專利權、著作權、電影動畫、客戶名單、擔保貸款服務
06 權、漁業權、進口配額、特許權、客戶或供應商關係、客戶
07 忠誠度、市場占有率及行銷權。」第10段：「第9段所述之
08 項目並非均符合無形資產之定義，即可辨認性、對資源之控
09 制及未來經濟效益之存在。……」第11段：「無形資產之定
10 義規定無形資產須可辨認，以便與商譽區分。……」第13
11 段：「企業有能力取得標的資源所產生之未來經濟效益，且
12 能限制他人使用該效益時，則企業可控制該資產。企業控制
13 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
14 之權利，若缺乏法定權利，企業較難證明能控制該項資產。
15 然而，具備執行效力之法定權利並非控制之必要條件，因為
16 企業可採用其他方式控制未來經濟效益。」第16段：「企業
17 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
18 及忠誠度，而預期客戶將持續與企業進行交易。然而，於缺
19 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
20 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
21 誠度所產生之預期經濟效益，致使該等項目（例如客戶族
22 群、市場占有率、客戶關係及客戶忠誠度）不符合無形資產
23 之定義。於缺乏法定權利以保護客戶關係之情況下，企業透
24 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
25 併之一部分者除外），可對企業能控制自客戶關係所產生之
26 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
27 關係可分離，故該等客戶關係符合無形資產之定義。」據
28 此，客戶關係必須同時具備可辨認性、對資源之控制及未來
29 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
30 報關於無形資產所應具備之全部條件。

01 (三)經查，上訴人主張其購買系爭加盟店，取得之客戶關係價值
02 屬無形資產，另取得成本減除可辨認淨資產公允價值之差額
03 則屬商譽，得分別按10年及5年平均攤提，並於106年列報客
04 戶關係攤銷費用5,881,592元及商譽攤銷費用10,674,287
05 元。然上訴人係與系爭加盟店簽訂商店買賣契約書，約定系
06 爭加盟店將其等所有之營業中商店讓與上訴人經營，買賣標
07 的範圍包括：商店全部資產及商店會員預收款債務、商店之
08 經營權、商店之管領權、商店之營收收益權、商店之營業秘
09 密（包括但不限於顧客資料）、相關場地、設施、設備、服
10 務之使用權、加盟「佐登妮絲」品牌或其他品牌之契約上有
11 利事項，是上訴人係為提升營運效益向系爭加盟店購入包含
12 客戶名單在內之標的，其中之客戶關係，非屬所得稅法第60
13 條法律所賦予並保障之「營業權」，且上訴人受讓該等客戶
14 關係能否產生未來經濟效益，仍須視上訴人後續提供之美容
15 專業服務，可否使客戶願意付費與之交易，即需取決於客戶
16 個人意願，並非逕因上訴人受讓客戶關係即得產生未來經濟
17 效益。故上訴人就所受讓之客戶關係，既無任何法定權利之
18 保護或其他可控制方式，可使客戶於上訴人受讓客戶關係後
19 即當然與之交易，自無法就其為未來經濟效益之預期等情，
20 業經原判決經調查證據之辯論結果認定在案。衡諸上訴人本
21 身即為美容服務業者，非於收購系爭加盟店後，始得經營美
22 容服務業，要無因受讓系爭加盟店之客戶關係而取得營業權
23 可言。又上訴人既與系爭加盟店約定承受後者因向客戶預收
24 款項所負債務，則其為預付款項之客戶提供服務，無非係依
25 與系爭加盟店所訂契約履行義務，至該等客戶在預付款使用
26 完畢後，對於是否繼續選擇由上訴人所屬直營店提供美容服
27 務，具有完全自主決定之權，上訴人並無任何法定權利之保
28 護或其他可控制方式，確保客戶未來一定會與其進行交易，
29 是上訴人自無法充分控制因該等客戶所產生之預期經濟效
30 益，故不符合國際會計準則公報第38號關於無形資產所需具
31 備對資源之控制及未來經濟效益之要件。從而，原判決認上

01 訴人自系爭加盟店受讓之客戶關係不該當所得稅法第60條所
02 定無形資產，無該條攤折規定之適用，並無違誤。上訴意旨
03 主張：所得稅法第60條未就「營業權」加以定義，更未限於
04 法律所賦予並保障之權利，國際會計準則第38號公報亦未以
05 客戶當然與企業交易，作為無形資產之要件。且依中華無形
06 資產鑑價股份有限公司針對上訴人收購系爭加盟店作成之評
07 價報告（下稱系爭評價報告），可知系爭加盟店之預收款
08 項，低者有2,545,000元，高者達16,349,000元，上開預收
09 款項之基礎為上訴人與系爭加盟店所訂契約，該契約請求權
10 自屬法定權利之保護；況預付款具有經濟價值，消費者既願
11 預付款項，自有持續進行交易之計畫，則預收款即屬可控制
12 之方式。原判決引用財政部100年令，以上訴人收購客戶關
13 係，非屬所得稅法第60條之「營業權」，且上訴人無法使客
14 戶於其受讓客戶關係後當然與之交易，認為不符合國際會計
15 準則公報第38號有關無形資產對資源之控制性、未來經濟效
16 應等要件，有適用法規不當、判決不備理由、違背論理及經
17 驗法則、未依證據裁判之違背法令云云，乃將上訴人依據與
18 系爭加盟店所定契約，必須對已預付款項之客戶提供之美容
19 服務，與國際會計準則公報第38號所稱企業可控制之預期經
20 濟效益混為一談，屬其一己主觀見解，並非可採。又上訴人
21 係列報客戶關係之無形資產攤折費用，經原處分及原判決審
22 認與法定要件不符而不應准許，並無查核準則第105條所稱
23 將應列資產之項目，列為損失或費用之情形，自不生應依該
24 規定予以轉正之問題。另上訴人未曾說明及提出證據證明其
25 為取得上開不符無形資產要件之所謂客戶關係，有何費用支
26 出，其主張該客戶關係經系爭評價報告評定之價值，得依國
27 際會計準則第38號公報第10段中段：「若本準則範圍內之某
28 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
29 發生之支出應於發生時認列為費用。」認列為費用，核與該
30 規定不符，並非有據。上訴意旨另主張原判決未將其列報之
31 客戶關係攤折費用依查核準則第105條予以轉正，或依國際

01 會計準則第38號公報第10段認列費用，有判決理由矛盾及理
02 由不備之違法云云，亦無足取。

03 (四)再按商業會計處理準則第21條第1項規定：「無形資產，指
04 無實體形式之可辨認非貨幣性資產及商譽，包括：一、商譽
05 以外之無形資產：指同時符合具有可辨認性、可被商業控制
06 及具有未來經濟效益之資產，包括商標權、專利權、著作權
07 及電腦軟體等。二、商譽：指自企業合併取得之不可辨認及
08 未單獨認列未來經濟效益之無形資產。」企業會計準則公報
09 第7號「企業合併及具控制之投資」之「肆、企業合併之會
10 計準則」第17條規定：「企業應依本公報之定義，決定一項
11 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
12 之負債，須符合構成業務之規定。若企業取得之資產不符合
13 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
14 之方式處理。」又國際財務報導準則第3號之附錄B7「業務
15 之定義」規定：「一項業務包括投入及處理投入之過程，而
16 有能力對創造產出作出貢獻，一項業務之三要素，定義如
17 下：(a)投入：經由一個或多個過程後，可創造產出或有
18 能力對創造產出作出貢獻之經濟資源。例如非流動資產、智
19 慧財產、取得必要原料或權利之能力，以及員工。(b)過
20 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
21 出貢獻之系統、標準、協定、慣例或規則。例如策略管理程
22 序、作業程序及資源管理程序。此等過程通常會予以書面
23 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
24 之智慧能力，可能提供能處理投入以創造產出之必要過程。
25 (c)產出：投入及處理該等投入之過程所產生之結果，可
26 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
27 之其他收益。」是以，商譽為企業於事業合併中所取得由其
28 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
29 資產；商譽之產生，或因經營管理、或因服務、或因產品品
30 質、或因可辨認資產組合產生之綜效，其存在具有與企業之
31 不可分性，是須企業所收購者符合上述「業務」之要件，始

01 生「商譽」之無形資產及其攤折之問題。查上訴人與系爭加
02 盟店簽訂之「佐登妮絲國際股份有限公司加盟經營契約」，
03 約定上訴人擁有系爭加盟店之招牌、商標、服務標章、行
04 銷、服務技術等，系爭加盟店須依據上訴人規定之商品項
05 目、服務項目、進貨方式為經營，由上訴人訓練專業員工，
06 以既定之美容美體服務標準施作流程及行銷程序，提供服務
07 予客戶名單內之客戶，並推銷上訴人品牌之產品等情，為原
08 審確定之事實，核與卷內證據相符。參諸上訴人所陳：上訴
09 人提供之商標、商品、服務、智慧財產、行銷、存貨管理、
10 服務標章、經營技術等，須藉由加盟主之實際操作，始能發
11 揮作用等語，可見系爭加盟店如未經上訴人於收購後與其自
12 身之投入或處理程序予以整合，並無從轉化為具體之產出。
13 易言之，上訴人收購系爭加盟店後，縱有產出，亦係系爭加
14 盟店與其既有處理程序結合所生功能，並非系爭加盟店自身
15 具有「提供產出之投入及處理程序」之完全能力。是原判決
16 認定系爭加盟店門市經營所使用商標、商品、服務、智慧財
17 產、員工、策略管理、營運過程及銷售系統皆由上訴人創
18 造、建立及提供，並透過加盟經營契約提供予系爭加盟店使
19 用，系爭加盟店本身並不具備超額獲利能力之價值（即商
20 譽），亦不具完整產銷功能，客觀上無法進行完整之投入、
21 處理及產出程序，顯與上開業務之定義不符，核與證據法
22 則、經驗法則、論理法則均無違背，原判決因認被上訴人否
23 准上訴人列報無形資產-商譽攤提10,674,287元，於法並無
24 不合，經核尚無違誤。上訴意旨猶執其主觀見解，主張：原
25 判決置系爭加盟店加盟主之實際經營投入不顧，對上訴人於
26 原審有關係爭加盟店具備投入、處理程序及產出之主張，亦
27 未具體表示不採之理由，僅泛稱系爭加盟店無法進行「完
28 整」之投入、處理及產出程序，有判決不備理由、違反論理
29 與經驗法則之違法云云，亦非可採。

30 (五)末查，上訴人主張因受讓系爭加盟店之客戶關係為無形資
31 產，及因收購系爭加盟店而產生商譽，既分別與國際會計準

01 則第38號公報關於無形資產應具備之要件，及國際財務報導
02 準則第3號附錄B7「業務之定義」不符，自不得列報無形資
03 產與商譽之攤折費用，亦無庸進而審究上訴人所列報費用數
04 額是否合理必要，是上訴人於原審所提系爭評價報告，關於
05 客戶關係之無形資產及商譽計算方式之說明，即與本件訴訟
06 之勝敗無關，原判決業於事實及理由第五項說明該項書證因
07 對判決結論不生影響，爰不逐一論述，並無未就上訴人之攻
08 防方法記載理由之情事。上訴意旨指摘原判決就系爭評價報
09 告究有何不可採認之處，未說明理由，違反行政訴訟法第20
10 9條第3項云云，並無足取。

11 五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴
12 意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
13 回。

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

16 中 華 民 國 114 年 11 月 27 日

17 最高行政法院第四庭

18 審判長法官 王 碧 芳

19 法官 王 俊 雄

20 法官 陳 文 燦

21 法官 羅 月 君

22 法官 鍾 啟 煒

23 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

24 中 華 民 國 114 年 11 月 27 日

25 書記官 廖 仲 一