

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第719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 黃志文 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 翁培祐

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國114年9月4日臺中高等行政法院113年度訴字第300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、被上訴人代表人由樓美鐘變更為翁培祐，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、事實概要：

上訴人民國109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）30,496,406元（含電腦軟體攤銷費用2,260,444元、客戶關係攤銷費用10,359,000元及商譽攤銷費用17,876,962元）及全年所得額221,200,123元，經被上訴人以109年度營利事業所得稅結算申報核定通知書分別重行核定各項耗竭及攤提2,260,444元，併同其他調整事項，重行核定全年所得額251,692,128元，應補稅額6,098,401元（下稱原處分）。上訴人對各項耗竭及攤提部分不服，申請復查，未獲變更，循序向臺中高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、復查決定及原處分關於剔除客戶關係攤銷費用10,359,000元及商譽攤銷費用17,876,962元部分均撤銷。經原審113

01 年度訴字第300號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不
02 服，於是提起本件上訴。

03 三、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 四、原審斟酌全辯論意旨與調查證據之結果，以：

06 (一)上訴人經營其他美容美體服務及其他化粧品批發業，於106
07 年收購美城商行等15家加盟店及107年收購雅環百貨行等4家
08 加盟店（下合稱系爭加盟店），依上訴人與系爭加盟店所簽
09 訂之商店買賣契約書，上訴人所取得之無形項目實為會員原
10 於系爭加盟店購買課程之客戶名單，上訴人受讓該等客戶關
11 係能否產生未來經濟效益，實仍須依憑上訴人後續提供之美
12 容專業服務，可否使得客戶願意付費與之交易，亦即需取決
13 於客戶之個人意願，並非逕因上訴人受讓客戶關係即得產生
14 未來經濟效益。換言之，上訴人就所受讓之無形項目客戶關
15 係，既無任何法定權利之保護或其他可控制方式可使客戶於
16 上訴人受讓客戶關係後即當然與之交易，則自無法就其為未
17 來經濟效益之預期，是不符合國際會計準則公報第38號關於
18 無形資產所需具備之對資源之控制及未來經濟效益之要件。
19 本件客戶關係非所得稅法第60條規定之範疇，亦不符合會計
20 準則之無形資產定義，原處分否准上訴人認列客戶關係無形
21 資產10,359,000元，並無不合。

22 (二)依據上訴人與系爭加盟店所簽訂之「佐登妮絲國際股份有限
23 公司加盟經營契約」，可知上訴人實擁有系爭加盟店之招
24 牌、商標、服務標章、行銷、服務技術等，系爭加盟店更需
25 依據上訴人規定之商品項目、服務項目、進貨方式為經營，
26 換言之，係由上訴人訓練專業員工，以既定之美容美體服務
27 標準施作流程及行銷程序，提供服務予客戶名單內之客戶，
28 並推銷上訴人品牌之產品。足證系爭加盟店門市經營所使用
29 之商標、商品、服務、智慧財產、員工、策略管理、營運過
30 程及銷售系統皆由上訴人創造、建立及提供，並非依存於系
31 爭加盟店，而是由上訴人建立產生，並透過加盟經營契約提

01 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
02 力之價值（即商譽），亦不具完整產銷功能，客觀上無法進
03 行完整之投入、處理及產出程序，顯與財團法人會計研究發
04 展基金會97年3月10日（97）基秘字第074號函（下稱會計基
05 金會97年3月10日函）關於「事業」之定義及國際財務報導
06 準則第3號之附錄B7關於「業務」之定義不符，被上訴人否
07 准認列商譽攤提17,876,962元，並無不合。

08 (三)被上訴人核定上訴人109年度各項耗竭及攤提2,260,444元，
09 併同其他調整事項，重行核定全年所得額251,692,128元，
10 應補稅額6,098,401元，認事用法並無違誤等語，而駁回上
11 訴人在原審之訴。

12 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤。茲
13 就上訴理由補充論述如下：

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

(二)次按行為時營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、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、所得稅法施行細則、產業創新條例、中小企業發展條例、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利事業適用所得稅法第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、房地合一課徵所得稅申報作業要點、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」第96條第3款第1目、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。」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。」是以，財務會計上即使認列為無形資產，其攤銷額於稅法上可否作為課稅所得之減項，仍須依所得稅法第60條規定為判斷。又財政部65年8月27日台財稅第35770號函略以：「主旨：……有關解散、廢止、合併、轉讓之意義。說明：二、……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……。轉讓則係將獨資或合夥事業移轉給他人經營之法律行為……。」100年8月12日台財稅字第10004073270號令略以：「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【註：108年11月20日廢止】、電業法第33

01 條【註：現行法第24條】授權訂定之電業登記規則）規定之
02 營業權為範圍。」上開函令乃財政部基於主管權責，就法令
03 執行層面所為之釋示，核與法令之本旨並無違背，並未逾越
04 母法授權，亦未違反法律保留原則。

05 (三)企業會計準則公報第7號「企業合併及具控制之投資」之
06 「肆、企業合併之會計準則」第17條規定：「企業應依本公
07 報之定義，決定一項交易或其他事項是否為企業合併，亦即
08 所取得之資產及承擔之負債，須符合構成業務之規定。若企
09 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
10 其他事項以資產取得之方式處理。」國際會計準則公報第38
11 號（IAS38）「無形資產」，其中第8段：「無形資產係指無
12 實體形式之可辨認非貨幣性資產」第9段：「企業通常會消
13 耗資源或發生負債，以取得、發展、維護或強化無形資源。
14 此類無形資源例如科學或技術知識、新程序或系統之設計與
15 操作、許可權、智慧財產、市場知識及商標（包含品牌名稱
16 及出版品名稱）。該等大類別中涵蓋之項目，常見例子為電
17 腦軟體、專利權、著作權、影片、客戶名單、擔保貸款服務
18 權、捕魚證、進口配額、特許權、客戶或供應商關係、客戶
19 忠誠度、市場占有率及行銷權。」第10段：「並非所有第9
20 段所述之項目均符合無形資產之定義（即可辨認性、對資源
21 之控制及未來經濟效益之存在）。……」第11段：「無形資
22 產之定義規定無形資產須可辨認，俾與商譽區分。……」第
23 13段：「若企業有權取得標的資源所產生之未來經濟效益，
24 且能限制他人取得該效益時，企業可控制該資產。企業控制
25 無形資產所產生未來經濟效益之能力，通常源自於法院可執
26 行之法定權利。於缺乏法定權利時，證明控制較為困難。惟
27 權利之法律上可執行性並非控制之必要條件，因為企業可採
28 用其他方式控制未來經濟效益。」第16段：「企業可能擁有
29 客戶族群或市場占有率，並因致力於建立客戶關係及忠誠
30 度，而預期客戶將持續與企業進行交易。惟在缺乏法定權利
31 以保護或缺乏其他方式以控制企業之客戶關係及客戶忠誠度

情況下，企業通常無法充分控制來自客戶關係及忠誠度所產生之預期經濟效益，致使該等項目（例如客戶族群、市場占有率、客戶關係及客戶忠誠度）不符合無形資產之定義。在缺乏法定權利以保護客戶關係之情況下，交換相同或相似無合約之客戶關係之交易（作為企業合併之一部分者除外），可提供證據顯示企業仍然能控制自客戶關係所產生之預期未來經濟效益。因該交換交易亦可對該客戶關係可分離提供證據，該等客戶關係符合無形資產之定義。」據此，必須「同時」符合無形資產定義之3項要件即：可辨認性、對資源之控制及未來經濟效益之存在，始合於國際會計準則公報第38號關於無形資產所應具備之全部條件。又國際財務報導準則第3號（IFRS3）「企業合併」之附錄B7關於「業務之定義」為：「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作出貢獻之系統、標準、協定、慣例或規則。例如策略管理過程、營運過程及資源管理過程。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、產生投資收益（諸如股利或利息）或產生來自正常活動之其他收益。」是以，商譽為企業於事業合併中所取得由其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資產，商譽之產生，或因經營管理、或因服務、或因產品品質、或因可辨認資產組合產生之綜效，其存在具有與企業之不可分性，是須企業所收購者符合上述「業務」之要件，始生「商譽」之無形資產及其攤折之問題。

01 (四)依行政訴訟法第4條第1項規定，撤銷訴訟之訴訟標的應為
02 「原告所為行政處分違法且侵害其權利或法律上利益之主
03 張」，且依同法第213條規定，上開撤銷訴訟之訴訟標的，
04 於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。是原告提起撤銷
05 訴訟如經判決駁回確定者，該判決之確定力（既判力）自及
06 於確認「原告所主張之行政處分並無違法或侵害原告之權利
07 或法律上利益」。準此，對行政處分提起撤銷訴訟，在其主
08 張的原因事實範圍內，該處分之合法性為撤銷訴訟訴訟標的
09 之內容，如撤銷訴訟經法院實體判決認處分並無違法而駁回
10 原告之訴確定者，行政處分之合法性已經裁判而對該原因事
11 實涵攝於法律後之法律效果之確認有既判力，該撤銷訴訟之
12 當事人均應受其拘束，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變
13 更之情況下，即應以前訴訟判決關於訴訟標的所為之確認作
14 為其裁判基礎，不能為相反於該確定判決內容之判斷，此即
15 撤銷訴訟判決既判力之確認效。

16 (五)經查，上訴人經營其他美容美體服務及其他化粧品批發業，
17 其於106、107年間陸續併購系爭加盟店轉為直營分公司，取
18 得系爭加盟店之固定資產、預收款以及會員購買課程名稱、
19 堂數、金額、剩餘堂數等客戶相關資料，上訴人委託中華無
20 形資產鑑價股份有限公司依國際財務報導準則第3號所規範
21 之內容出具收購價格分攤評價報告（下稱系爭評價報告），
22 遂於106年度以經系爭評價報告核算之美城商行等15家加盟
23 店未來10年獲利之折現值認列無形資產-客戶關係58,975,00
24 0元，並以投資金額加計預收款項減固定資產及客戶關係之
25 餘額認列入帳商譽53,371,435元；及於107年度以經系爭評
26 價報告核算雅環百貨行等4家加盟店未來10年獲利之折現值
27 認列無形資產-客戶關係44,615,000元，並以投資金額加計
28 預收款項減客戶關係之餘額認列入帳商譽36,013,378元，並
29 就客戶關係及商譽分別按10年及5年攤銷；又上訴人於109年
30 度營利事業所得稅結算申報，列報營業費用及損失總額-各
31 項耗竭及攤提30,496,406元【含電腦軟體攤銷費用2,260,44

01 4元、客戶關係攤銷費用10,359,000元即（58,975,000元+4
02 4,615,000元）/10年、商譽攤銷費用17,876,962元即（53,3
03 71,435元+36,013,378元）/5年】及全年所得額221,200,12
04 3元等情，為原審確定之事實，經核與卷內證據相符。

05 (六)本件訴訟之先決問題為上訴人106、107年取得之上開「客戶
06 關係」及「商譽」，是否屬所得稅法第60條第1項所定之無
07 形資產，而得分別按10年及5年列報攤銷費用。經查，上訴
08 人106、107年度營利事業所得稅，經被上訴人以上訴人取得
09 之上開「客戶關係」及「商譽」，非屬所得稅法第60條第1
10 項所規定無形資產之範疇，予以剔除各該年度列報之攤提費
11 用。上訴人不服，循序提起行政訴訟，分別請求：(1)判命10
12 6年度原核課處分（含復查決定）關於否准認列客戶關係及
13 商譽攤銷費用5,881,592元及10,674,287元部分及訴願決定
14 均撤銷、(2)107年度原核課處分（含復查決定）關於否准認
15 列客戶關係及商譽攤銷費用7,009,086元及12,292,108元部
16 分及訴願決定均撤銷，經原審113年度訴字第70號及111年度
17 訴字第253號判決認定上訴人106、107年間取得之上開「客
18 戶關係」及「商譽」，與國際會計準則公報第38號關於無形
19 資產所需具備「對資源之控制」及「未來經濟效益」之要件
20 不符，且系爭加盟店與會計基金會97年3月10日函及國際財
21 務報導準則第3號之附錄B7關於事業或業務之定義不符，不
22 該當所得稅法第60條第1項所定之無形資產，被上訴人剔除
23 客戶關係及商譽攤銷費用，並無不合，而判決駁回上訴人在
24 原審之訴，並分別經本院114年度上字第140號及112年度上
25 字第326號判決（下合稱前訴訟）駁回上訴確定，此為本院
26 職務上所已知者。可知，前訴訟之行政處分之合法性已經裁
27 判，上訴人106、107年間取得之上開「客戶關係」及「商
28 譽」，非屬所得稅法第60條第1項規定之無形資產—前訴訟
29 對該原因事實涵攝於法律後法律效果之確認有既判力。故於
30 本件訴訟上訴人不得為與該確定判決意旨相反之主張，本院
31 亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷。上訴人再執其於10

01 6、107年間取得之上開「客戶關係」及「商譽」，具備國際
02 會計準則公報第38號關於無形資產及國際財務報導準則第3
03 號有關「業務」之定義，主張其109年度所列報客戶關係攤
04 銷費用10,359,000元及商譽攤銷費用17,876,962元合法有
05 據，不應逕予剔除云云，核屬對其106、107年間取得之上開
06 「客戶關係」及「商譽」，非屬所得稅法第60條第1項規定
07 之無形資產而予以剔除攤折之處分，為反於既判事項之爭
08 執，自無可採。原判決以前揭理由駁回上訴人在原審之訴，
09 並無不合。上訴意旨猶主張：原判決對系爭評價報告究竟有
10 何不可採認之處，並未表示意見，且營業權認列既經稅上剔
11 除，分期攤銷之數額自不得列報為課稅所得之減項，罔顧上
12 訴人減除成本費用之法定權利，又一方面稱事業支出應列於
13 資產、費用或損失應視支出效益期間為斷，他方面則認為不
14 得將資產改列為費用，有判決不備理由、理由矛盾、違背論
15 理及經驗法則、未依證據裁判、違反納稅者權利保護法第3
16 條第3項、第7條第1及2項、所得稅法第24條第1項、行政訴
17 訟法第209條第3項、司法院釋字第493號解釋，國際會計準
18 則公報第38號第10段之違法等語，核屬反於前揭既判事項之
19 爭執，及依憑其主觀見解，就原審取捨證據、認事用法之職
20 權行使，泛言原判決違法，並無可採。

21 (七)至於系爭加盟店之預收款項，各該加盟店就收受客戶之預付
22 款部分，既列為預收款，自屬尚未完成全部交易之情形，各
23 加盟主本無列為已實現之營業收入而繳納所得稅之必要。而
24 且，預收款項雖包含在上訴人收購系爭加盟店範圍內，但與
25 本件涉訟之「客戶關係」及「商譽」因不符稅法規定而否准
26 認列無涉。上訴意旨主張：預收款業經加盟主繳納所得稅，
27 上訴人嗣後轉列收入時又須繳稅，屬重複課稅等語，容屬誤
28 解，自非可採。

29 (八)綜上所述，上訴人109年度列報之上開客戶關係與商譽之各
30 項耗竭及攤提，因與稅法規定之構成要件不符，被上訴人予
31 以剔除，並以原處分核定上訴人109年度營利事業所得稅之

營業費用及損失總額-各項耗竭及攤提2,260,444元，併同其他調整事項，重行核定全年所得額251,692,128元，應補稅額6,098,401元，並無違誤，原判決予以維持，自無不合。

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

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

中 華 民 國 115 年 4 月 9 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 王 俊 雄

法官 鍾 啟 煒

法官 羅 月 君

法官 陳 文 燦

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 115 年 4 月 9 日

書記官 章 舒 涵