

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 114年度上字第728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 翁培祐

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114年9  
09 月30日臺中高等行政法院113年度訴字第299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110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）30,423,962  
17 元及全年所得額75,882,010元，經被上訴人依查得資料，剔  
18 除客戶關係攤銷費用10,359,000元及商譽攤銷費用17,876,9  
19 62元，重行核定各項耗竭及攤提2,188,000元，併同其他調  
20 整事項，重行核定全年所得額130,005,105元，應補稅額10,  
21 969,738元。上訴人對各項耗竭及攤提部分不服，遞經復查  
22 未獲變更及訴願駁回後，遂提起本件行政訴訟，並聲明：原  
23 處分（含復查決定）就上訴人110年度營利事業所得稅結算  
24 申報書之各項耗竭及攤提，剔除客戶關係及商譽攤銷費用1  
25 0,359,000元及17,876,962元部分，及訴願決定均撤銷。經  
26 原審以113年度訴字第299號判決（下稱原判決）駁回。上訴  
27 人仍不服，遂提起本件上訴。

01 二、上訴人起訴主張、被上訴人在原審之答辯與原判決理由均引  
02 用原判決之記載。

03 三、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤。茲  
04 就上訴理由補充論述如下：

05 (一)行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中  
06 經裁判者，有確定力。」故訴訟標的於確定終局判決中經裁  
07 判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反的主張，法  
08 院亦不得為與該確定判決意旨相反的判斷。而依同法第105  
09 條第1項第3款規定，起訴應以訴狀表明「訴訟標的及其原因  
10 事實」，可知原因事實雖非訴訟標的本身，惟其作用在於界  
11 定訴訟標的之範圍。原告以稅捐處分違法提起撤銷訴訟，該  
12 稅捐處分的合法性為訴訟標的，原告主張稅捐處分違法，且  
13 其權利或法律上利益因此受到侵害的原因事實範圍內，如經  
14 法院實體判決認該處分並無違法，而駁回原告之訴確定，行  
15 政處分的合法性已經裁判，對該原因事實涵攝於法律後的法  
16 律效果之確認有既判力，該撤銷訴訟的當事人均應受其拘  
17 束，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更的情況下，即應  
18 以前訴訟判決關於訴訟標的所為的確認作為其裁判基礎，不  
19 能為相反於該確定判決內容的判斷，此即撤銷訴訟判決既判  
20 力的確認效。

21 (二)所得稅法第60條規定：「(第1項)營業權、商標權、著作  
22 權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資產。  
23 (第2項)前項無形資產之估價，以自其成本中按期扣除攤  
24 折額後之價額為準。(第3項)攤折額以其成本照左列攤折  
25 年數按年平均計算之，但在取得後，如因特定事故不能按照  
26 規定年數攤折時，得提出理由申請該管稽徵機關核准更正  
27 之：一、營業權以10年為計算攤折之標準。二、著作權以15  
28 年為計算攤折之標準。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準。」該  
30 條所規範之權利，除營業權外，著作權、商標權、專利權及  
31 各項特許權均為法律明定之權利，同條第3項第3款並有依取

01 得後法定享有之年數為計算攤折標準等規定，則所稱營業權  
02 亦應以法律規定之權利為範圍，始與同條文規範之其他權利  
03 具有一致性與衡平性，符合一般法律解釋方法。準此，所得  
04 稅法第60條規定之營業權，並非泛指經營一般營利事業之權  
05 利或經營該等事業行為所衍生之商業價值，而係以法律明定  
06 之營業權為範圍，倘所取得者非屬所得稅法第60條營業權之  
07 範疇，即無從依上開規定攤折費用。

08 (三)行為時(即民國112年12月11日修正前)營利事業所得稅查核  
09 準則第2條第2項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業  
10 會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、金融監督  
11 管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋  
12 及解釋公告(以下簡稱國際財務報導準則)等據實記載，產  
13 生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所  
14 得稅法、所得稅法施行細則、產業創新條例、中小企業發展  
15 條例、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所  
16 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  
17 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  
18 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  
19 作業要點、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自  
20 行調整之。」第96條第3款第1目、第4目規定：「各項耗竭  
21 及攤折：……三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤  
22 折之標準如下：(一)營業權為10年。……(四)商譽最低為5  
23 年。」商業會計處理準則第21條第1項規定：「無形資產，  
24 指無實體形式之可辨認非貨幣性資產及商譽，包括：一、商  
25 譽以外之無形資產：指同時符合具有可辨認性、可被商業控  
26 制及具有未來經濟效益之資產，包括商標權、專利權、著作  
27 權及電腦軟體等。二、商譽：指自企業合併取得之不可辨認  
28 及未單獨認列未來經濟效益之無形資產。」是以，財務會計  
29 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  
30 得之減項，仍須依所得稅法第60條規定判斷。又財政部65年  
31 8月27日台財稅第35770號函略以：「主旨：……有關解散、

01 廢止、合併、轉讓之意義。說明：二、……合併則係2個以  
02 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  
03 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  
04 而新設立之公司……。轉讓則係將獨資或合夥事業移轉給他人  
05 經營之法律行為……。」100年8月12日台財稅字第100040  
06 73270號令略以：「所得稅法第60條規定之營業權，應以法  
07 律（如民營公用事業監督條例【註：108年11月20日廢  
08 止】、電業法第33條【註：現行法第24條】授權訂定之電業  
09 登記規則）規定之營業權為範圍。」上開函令乃財政部基於  
10 主管權責，就法令執行所為釋示，與法令本旨並無違背，並  
11 未逾越母法授權，亦未違反法律保留原則。

12 (四)國際會計準則公報第38號 (IAS38) 「無形資產」，其中第8  
13 段：「無形資產係指無實體形式之可辨認非貨幣性資產」第  
14 9段：「企業通常會消耗資源或發生負債，以取得、發展、  
15 維護或強化無形資源。此類無形資源例如科學或技術知識、  
16 新程序或系統之設計與操作、許可權、智慧財產、市場知識  
17 及商標（包含品牌名稱及出版品名稱）。該等大類別中涵蓋  
18 之項目，常見例子為電腦軟體、專利權、著作權、影片、客  
19 戶名單、擔保貸款服務權、捕魚證、進口配額、特許權、客  
20 戶或供應商關係、客戶忠誠度、市場占有率及行銷權。」第  
21 10段：「並非所有第9段所述之項目均符合無形資產之定義  
22 （即可辨認性、對資源之控制及未來經濟效益之存在）。  
23 ……」第11段：「無形資產之定義規定無形資產須可辨認，  
24 俾與商譽區分。……」第13段：「若企業有權取得標的資源  
25 所產生之未來經濟效益，且能限制他人取得該效益時，企業  
26 可控制該資產。企業控制無形資產所產生未來經濟效益之能  
27 力，通常源自於法院可執行之法定權利。於缺乏法定權利  
28 時，證明控制較為困難。惟權利之法律上可執行性並非控制  
29 之必要條件，因為企業可採用其他方式控制未來經濟效  
30 益。」第16段：「企業可能擁有客戶族群或市場占有率，並  
31 因致力於建立客戶關係及忠誠度，而預期客戶將持續與企業

01 進行交易。惟在缺乏法定權利以保護或缺乏其他方式以控制  
02 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  
03 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  
04 項目（例如客戶族群、市場占有率、客戶關係及客戶忠誠  
05 度）不符合無形資產之定義。在缺乏法定權利以保護客戶關  
06 係之情況下，交換相同或相似無合約之客戶關係之交易（作  
07 為企業合併之一部分者除外），可提供證據顯示企業仍然能  
08 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  
09 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  
10 資產之定義。」據此，必須「同時」符合無形資產定義之3  
11 項要件即：可辨認性、對資源之控制及未來經濟效益之存  
12 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  
13 之全部條件。又國際財務報導準則第3號（IFRS3）「企業合  
14 併」之附錄B7關於「業務之定義」為：「一項業務包括投入  
15 及處理投入之過程，而有能力對創造產出作出貢獻，一項業  
16 務之三要素，定義如下：（a）投入：經由一個或多個過程  
17 後，可創造產出或有能力對創造產出作出貢獻之經濟資源。  
18 例如非流動資產、智慧財產、取得必要原料或權利之能力，  
19 以及員工。（b）過程：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、慣例或規  
21 則。例如策略管理過程、營運過程及資源管理過程。此等過  
22 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  
23 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  
24 產出之必要過程。（c）產出：投入及處理該等投入之過程  
25 所產生之結果，可提供商品或勞務予客戶、產生投資收益  
26 （諸如股利或利息）或產生來自正常活動之其他收益。」是  
27 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  
28 個別辨認並單獨認列之具未來經濟效益之資產，商譽之產  
29 生，或因經營管理、或因服務、或因產品品質、或因可辨認  
30 資產組合產生之綜效，其存在具有與企業之不可分性，是須

01 企業所收購者符合上述「業務」之要件，始生「商譽」之無  
02 形資產及其攤折之問題。

03 (五)本件上訴人於106年間收購美城商行等15家加盟店，於107年  
04 間收購雅環百貨等4家加盟店（下合稱系爭19家加盟店）轉  
05 為直營分公司，取得系爭19家加盟店全部資產、預收款以及  
06 包含客戶名單等相關資料，及上訴人於110年度營利事業所  
07 得稅結算申報，列報營業費用及損失總額-各項耗竭及攤提3  
08 0,423,962元中包含客戶關係攤銷費用10,359,000元/10年及  
09 商譽攤銷費用17,876,962元/5年，全年所得額75,882,010元  
10 等情，為原審依法確定之事實，且與卷內證據相符。原判決  
11 並論明：上訴人依超額盈餘法評價的客戶關係，非法律賦予  
12 並保障的權利，所得稅法及其相關法令函釋亦未有規定得以  
13 無形資產攤折，且依上訴人與系爭19家加盟店簽約內容，上  
14 訴人雖受讓取得原於系爭19家加盟店購買課程的客戶名單等  
15 資料，能否控制該等客戶關係並產生未來經濟效益，仍取決  
16 於客戶個人意願，並無任何法定權利保護或其他可控制方式  
17 使客戶當然與之交易，不符合國際會計準則公報第38號關於  
18 無形資產須具備「對資源之控制」、「未來經濟效益」之要  
19 件，被上訴人以之非屬所得稅法第60條所規定無形資產剔除  
20 後，亦無從如上訴人所稱尚應逕予轉正為其他項目；商譽攤  
21 銷費用部分，上訴人主張收購的系爭19家加盟店，原本營運  
22 過程、銷售系統等係透過加盟經營契約由上訴人提供使用，  
23 客觀上無法進行完整投入、處理及產出程序，不具備超額獲  
24 利能力之價值（即商譽），與國際財務報導準則第3號之附  
25 錄B7的業務定義不符，被上訴人剔除上開客戶關係及商譽的  
26 攤銷費用，並無違誤，及系爭19家加盟店就客戶預收款有無  
27 報繳，與本件認定無涉等語，據以駁回上訴人於原審之訴，  
28 經核於法並無不合。而針對本件訴訟之先決問題即上訴人主  
29 張106、107年收購系爭19家加盟店而取得上開「客戶關係」  
30 及「商譽」，是否屬所得稅法第60條第1項所定無形資產，  
31 得分別按10年及5年列報攤銷費用者，上訴人前於106年度、

01 107年度營利事業所得稅中經列報攤銷費用後，均遭被上訴  
02 人剔除而分別提起行政訴訟，並經本院於114年11月27日分  
03 別以114年度上字第140號、112年度上字第326號判決（下合  
04 稱前訴訟），就上開「客戶關係」、「商譽」列報攤銷費  
05 用，基於上訴人主張的客戶關係，非法律保障的「營業  
06 權」，不屬所得稅法第60條規定範疇，「商譽」列報攤銷費  
07 用部分，則不符合國際財務報導準則第3號附錄B7「業務之  
08 定義」規定等法律見解，認定被上訴人予以剔除的各該稅捐  
09 處分係合法而駁回上訴確定；上訴人就109年度營利事業所  
10 得稅以相同事由列報攤銷費用，復遭被上訴人剔除而提起行  
11 政救濟，仍經本院114年度上字第719號判決駁回上訴確定。  
12 是上訴人於前訴訟請求撤銷的稅捐處分合法性已經判決確  
13 定，關於上訴人106、107年間所取得上開「客戶關係」及  
14 「商譽」，非屬所得稅法第60條第1項規定無形資產而不得  
15 列報攤銷費用，前訴訟對此原因事實涵攝於法律後法律效果  
16 的確認有既判力，於本件後訴訟，上訴人已不得為與前確定  
17 判決意旨相反的主張，本院亦不得為與前確定判決意旨相反  
18 的判斷。原審所為上訴人敗訴的理由，雖未及審究前訴訟判  
19 決結果，惟駁回上訴人在原審之訴的結論，則無違誤，仍應  
20 予維持。上訴意旨仍執前詞，主張被上訴人罔顧其減除成本  
21 費用的法定權利等語，並就不影響原判決結果之原審所提出  
22 評價報告暨聲請訊問證人，以原審未予調查亦未說明理由，  
23 而指摘原判決有法規適用不當、不適用法規、不備理由、理  
24 由矛盾及違背論理、經驗法則等違法，均無可採。

25 四、綜上，原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤，上訴  
26 意旨仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理  
27 由，應予駁回。

28 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1  
29 項、第98條第1項前段，判決如主文。

30 中 華 民 國 115 年 5 月 13 日

31 最高行政法院第一庭

01 審判長法官 胡 方 新  
02 法官 羅 月 君  
03 法官 張 國 勳  
04 法官 林 欣 蓉  
05 法官 林 麗 真

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異  
07 中 華 民 國 115 年 5 月 13 日  
08 書記官 邱 鈺 萍