

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

113年度地訴字第158號

原告 普詮電子股份有限公司

代表人 林煜喆

訴訟代理人 張書瑋律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶

訴訟代理人 張佩君

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5月15日台財法字第11313915220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

壹、程序事項：

原告起訴時，被告代表人原為李怡慧，於訴訟進行中變更為李雅晶，業經具狀聲明承受訴訟（見本院卷二第103頁），核無不合，應予准許。

貳、實體事項：

一、事實概要：

原告辦理民國107年度營利事業所得稅結算申報（下稱107年度營所稅申報），列報各項耗竭及攤提新臺幣（下同）6,214,188元、其他費用15,635,471元，被告原依上揭申報數，以109年3月20日107年度營利事業所得稅結算申報核定通知書核定（下稱原核定）。嗣被告另經通報查知原告

107年度營所稅申報認列之「無形資產—長期顧問服務」項目所列攤銷4,880,652元，不符合所得稅法第60條之規定，故以111年8月29日107年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書，重行核定107年度營所稅申報之各項耗竭及攤提為1,333,536元、其他費用為15,635,471元，並核定原告應補稅額976,130元（下稱原處分），原告不服，申請復查，被告以113年1月11日北區國稅法一字第1130000561號復查決定（下稱本件復查決定）追認其他費用68,100元，其餘復查駁回，原告就復查駁回部分仍不服，循序提起本件行政訴訟。

## 二、原告主張及聲明：

(一)「無形資產—長期顧問服務」項目所列攤銷4,812,552元（4,880,652元-68,100元=4,812,552元，下稱系爭支出）縱不符合無形資產之要件，若本身即具權利金性質得轉正回歸權利金科目認列，且權利金支出若符合具有可辨認性、可被企業控制及具有未來經濟效益之特性，亦得將之資產化，成為無形資產之一環。原告於103年間委任為財簽與稅簽之會計師係依據財務會計準則公報第37號之標準評估：1.可辨認性：美國原廠產品於臺灣地區及中國、香港、澳門及泰國地區之獨家銷售權係分別由原告與專家生物科技股份有限公司（下稱專家公司）之契約及原告與美國GP Global Inc.（下稱GP公司）之契約而產生，符合可辨認性之指標；2.可被企業控制：原告業已透過支付權利金之方式取得美國原廠產品於臺灣地區及中國、香港、澳門及泰國地區10年間之獨家銷售權，可作為企業能控制自獨家銷售權所產生之預期未來經濟效益之證據；3.未來經濟效益：會計師評估原告可藉由銷售美國原廠之產品而取得營收，故具有未來之經濟效益，進而認定原告取得之美國原廠產品獨家代理銷售權符合無形資產定義之三項要件，方將之提升為無形資產之層級而分年攤折。

(二)系爭支出具權利金性質：

- 01 1.原告支出權利金予專家公司所取得者為愛喜瑞敷  
02 (Accelerex)、蕾蒂雅(Radien)等由The Wound Care  
03 Company及旗下相關企業(即美國原廠)所研發、生產、製  
04 造之產品於臺灣地區之獨家代理銷售權，又原告取得權利之  
05 期間依照「台灣地區獨家銷售顧問合約書」(下稱台灣銷售  
06 合約書)第5條約定為「自契約生效日起10年」；另原告支  
07 付權利金予GP公司及Radien公司所取得者為美國原廠產品於  
08 中國、香港、澳門及泰國地區之獨家代理銷售權，又上開區  
09 域之獨家代理銷售權係延續臺灣地區合約之條件而來，因此  
10 權利期間亦同，故本件權利金支出係原告取得獨家代理銷售  
11 權之對價，且原告須取得產品之獨家代理銷售權方得於特定  
12 區域內進行推廣銷售等營利行為，具有財產價值，已符合所  
13 得稅法第8條第6款及外國營利事業申請適用所得稅法第25條  
14 第1項規定計算所得額案件審查原則第6點第3目關於權利金  
15 之定義。且最高行政法院86年度判字第572號判決即明確認  
16 定該案原告給付予國外廠商所取得之「獨家採購權」屬於  
17 「各種特許權利」之一，因此其所給付之費用即為權利金，  
18 又該案原告所取得之權利與本案之「獨家代理銷售權」性質  
19 相同，此見解應可作為認定本件支出具權利金性質之依據。
- 20 2.專家公司於收訖最後一期款項後，尚於103年11月28日傳送  
21 電子郵件表示已收到臺灣權利金，除此之外，原告尚於轉帳  
22 傳票之應付費用摘要欄位將此筆支出記載為「臺灣區專家生  
23 技獨家代理權利金」等內容，以上均可作為此項費用具權利  
24 金性質之證明。至原告支付予GP公司之款項則為取得美國原  
25 廠產品於中國、香港、澳門及泰國地區之獨家代理經銷權，  
26 佐以雙方於契約當中明確定義該部分費用為「授權費用」，  
27 且原告於支付款項並依法向被告辦理扣繳申報時，尚於中華  
28 民國各類所得扣繳暨免扣繳憑單勾選所得類別為「權利  
29 金」，前後共計繳納2,615,150元之稅款，而被告迄今亦未  
30 指摘原告歷次辦理之扣繳程序有任何錯誤，此益證各該支出  
31 均具備權利金性質。

01 3.本件符合權利金科目認列之真實性、必要性及合理性要件：

02 (1)本件權利金支出具備「真實性」：

03 原告有與專家公司簽訂契約並實際支付權利金予專家公司，  
04 且原告有與GP公司簽訂契約並實際支付權利金予GP公司及其  
05 指定公司。被告雖曾認定專家公司無臺灣地區獨家銷售權而  
06 將其移送調查局偵辦，然此業經臺灣臺北地方檢察署為不起  
07 訴處分、臺灣高等檢察署決定再議無理由、臺灣臺北地方法  
08 院裁定駁回交付審判之聲請。臺灣高等檢察署及臺灣臺北地  
09 方法院均認為無法僅憑專家公司之各年度申報紀錄即遽論其  
10 無臺灣地區獨家代理銷售權。臺灣臺北地方法院已認定專家  
11 公司有臺灣地區獨家代理銷售權，又專家公司已列名於美國  
12 原廠之官方網站；GP公司之GregPilant曾與3M公司合作開發  
13 與PHI技術相關之產品，GP公司之GregPilant亦曾多次出具  
14 獨家銷售權利書予原告，足認本件權利金支出確實具真實  
15 性。

16 (2)本件權利金支出具備「必要性」：

17 原告為發展藥用敷料及保養品事業，業於103年3月26日經經  
18 濟部許可新增「醫療器材零售業」、「乙類成藥零售業」、  
19 「化妝品零售業」等為公司之營業項目，並在103年3月31日  
20 取得主管機關核發之販賣業藥商許可執照，可見在新增營業  
21 項目後此已屬於原告之本業。又倘若原告未支付權利金，即  
22 無法取得上開產品於特定區域之代理銷售權，專家公司及GP  
23 公司亦不會願意將上開產品販售予原告，原告若無貨源即無  
24 從發展此項新事業，由此可見原告支付本件權利金為銷售美  
25 國原廠產品並跨足醫美市場之前提條件，兩者具有高度之關  
26 聯性，自與本業有關且具必要性。除此之外，原告為發展此  
27 項事業甚至另行聘僱與保養品產業相關之員工、設立「業七  
28 部」專責美妝業務、邀請名人舉辦新品上市發表會、投注大  
29 量之資金投放廣告、與藝人接洽業配工作、開發醫美診所及  
30 藥局之銷售通路、委任外部專家顧問提供予保養品行銷有關  
31 之諮詢服務並邀請外部講師舉辦內部銷售教育訓練課程，原

告因此尚於103年至106年分別達成3,578,255元、6,671,298元、4,337,571元及6,099,468元之銷售額，此有銷貨淨額表及商品銷貨期報表可憑，並於各該年度就上開收益申報為公司之營業收入課稅。

(3)本件權利金支出具備「合理性」之理由：

按營利事業所得稅查核準則第87條之規定並未要求支付者取具權利金計價基礎佐證文件及價格評估依據，而原告與專家公司簽訂台灣銷售合約書之契約後，已確實依約付款並取得專家公司開立之統一發票，而專家公司亦如實認列權利金收入並依法申報納稅。至於GP公司因屬國外廠商，原告在與GP公司簽訂TERM SHEET協議書後，更在每次付款前以GP公司為權利金所得人辦理各類所得扣繳暨免扣繳憑單之申報，累積已繳納2,615,150元之稅款，並於付款時取具結匯證明文件。足見原告已依照稅法之相關規定留存相關憑證，故被告要求原告尚應檢附權利金計價基礎及價格評估依據之佐證文件，顯已增加營利事業所得稅查核準則第87條所無之限制，按司法院釋字第650號解釋理由書所示意旨，而有違租稅法律主義。

4.被告要求原告提出權利金計價基礎及價格評估依據之佐證文件用以證明合理性，亦違反信賴保護原則，因並非所有企業經營者在購入資產前均踐行何固定之程序，原告已經過合理之分析評量，而所得稅法並未規定列報權利金支出應取具何計價基礎及價格評估依據之佐證文件，原告信賴此基礎方未將評估及討論過程予以書面化，蓋倘若法令有明確要求，原告即會將之列為重要前提事項，並在確認取具相關憑證後方行支付，本件稅捐機關在無任何法源依據之狀況下，於原告支付權利金將近10年後又突然以此為由否准原告之認列，此舉顯已違反信賴保護原則。且對於權利金有權訂價者為所得人即專家公司，原告身為購買者並無決定價格之權限，且原告與專家公司並「非關係人」，更無法左右專家公司之訂價，只能選擇接受與否，則被告以「關係人交易」之標準要

01 求原告提出價格評估依據，此作法已有未洽。

02 5.反觀被告始終未就權利金支出之不合理性負擔舉證責任，原  
03 告已提出之諸多證據說明本件獨家代理銷售權之價值與商  
04 機，被告對此仍視若無睹並持續辯稱原告未提出任何文件，  
05 然被告卻從未於本件訴訟中盡其舉證責任指出本件權利金支  
06 出有何不合理之處，亦違反最高行政法院104年度判字第175  
07 號行政判決及最高行政法院100年度判字第361號行政判決所  
08 揭示「稅捐機關應就費用支出之不合理性或超乎一般常規負  
09 擔舉證責任」之意旨。

10 (三)縱認本件權利金支出於107年度已無效益，亦得轉列為其他  
11 損失科目：

12 1.由營利事業所得稅查核準則第67條第1項之全文及財務部稅  
13 務入口網站之問答集：「（問：營利事業列報損失及費用之  
14 原始憑證應具備那些要件？）費用及損失之原始憑證，除統  
15 一發票應依統一發票使用辦法第9條規定填記外，其為收  
16 據、證明者，應載有損費性質、金額、日期、交易雙方之姓  
17 名或名稱、地址、統一編號及其他必要記載之事項。…（所  
18 得稅法第21條第2項規定訂定之『稅捐稽徵機關管理營利事  
19 業會計帳簿憑證辦法』）」等語，可證明上開所稱之原始憑  
20 證係指統一發票或收款證明，並非如被告所宣稱為契約解除  
21 之文件。

22 2.再查，關於本件權利金支出於107年度是否仍有效益部分，  
23 業經被告自承：「查原告並未主張與專家公司、GP公司間於  
24 系爭年度解除契約或處分該權利之事由，故其與專家公司、  
25 GP公司間之契約仍屬有效，其得據以向專家公司、GP公司要  
26 求進貨及履約，是原告於系爭年度尚未發生損失，自無從列  
27 報其他損失。」等語，足堪認定被告係認為上開契約須經解  
28 除方屬無效益之情形，並據此主張原告之損失尚未發生，則  
29 被告前揭所述，顯已自認本件權利金支出於107年度仍有效  
30 益，應准予原告認列為權利金支出。

31 (四)不論本件權利金支出係列報於各項耗竭及攤提、權利金或其

01 他損失科目，均不影響原告107年度應繳納之稅額，若依被  
02 主張原告與專家、GP公司之契約仍屬有效而得據以向其等請  
03 求進貨及履約，鈞院認本件權利金支出於107年度仍有效益  
04 者，則原告主張將系爭支出自原先申報之各項耗竭及攤提科  
05 目轉列調整為權利金科目；若鈞院認該權利金支出於107年  
06 度已無效益者，則原告主張將此部分金額轉列調整為其他損  
07 失科目。又不論將系爭支出列為各項耗竭及攤提、權利金或  
08 其他損失科目，均不影響原告107年度應繳納之稅額，倘若  
09 被告同意原告轉列會計科目者，則原告將立刻配合辦理更正  
10 申報程序等語。

11 (五)並聲明：訴願決定、復查決定及原處分關於原告應納稅額  
12 976,130元部分均撤銷。

### 13 三、被告答辯及聲明：

14 (一)有關原告主張系爭支出得列無形資產攤折部分：

15 1.原告107年度營所稅申報，經會計師帳外調整增加「無形資  
16 產－長期顧問服務」攤銷4,880,652元，依會計師提供之計  
17 算明細內容，係原告分別於103年4月向專家公司購買獨家代  
18 理權利金30,684,892元（下稱系爭專家公司支出）、於104  
19 年12月向GP公司購買License fee 1,647,000元及105年1月  
20 向GP公司購買銷售經銷權15,798,835元（下合稱系爭GP公司  
21 支出），觀其支出記載為無形資產，自應按無形資產項目依  
22 所得稅法及相關法令規定辦理。

23 2.依原告與專家公司簽訂之合約，原告所購買者，為於臺灣地  
24 區獨家銷售美國Woundcare製藥公司所生產製造之專利藥用  
25 敷料與保養品組及未來研發含PolyhydratedIonogen成分之  
26 相關商品的優先銷售或第一順位拒絕之權利。次依原告與GP  
27 公司簽訂之合約，原告所購買者，為於中港澳泰銷售GP公司  
28 製造之敷料及保養品等商品之獨家銷售權。又按最高行政法  
29 院110年度上字第206號判決意旨略以，所得稅法第60條第1  
30 項所定之無形資產，係列舉營業權、商標權、著作權及專利  
31 權，最後以「各種特許權」為概括規定，其中商標權、著作

01 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  
02 款明定「其他各種特許權」係以取得後法定享有之年數作為  
03 計算攤折之標準，亦屬法律所賦予並保障之權利。因此，該  
04 條所定之無形資產，應屬法律所賦予並保障之權利，並非泛  
05 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  
06 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  
07 律所賦予並保障無形資產之範疇，即無從依所得稅法第60條  
08 規定攤折費用。爰此，原告取得上開「銷售經銷權」等非經  
09 主管官署核准登記之權利或法律規定之營業權，非屬所得稅  
10 法第60條規定營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許  
11 權等範疇，縱依原告提示The Wound Care Company與專家公  
12 司出具之臺灣區獨家代理權暨獨家銷售權利書，核認專家公  
13 司有獨家銷售權，原告向專家公司、GP公司購買之獨家銷售  
14 權亦非屬所得稅法第60條規定無形資產範疇。

15 3.依所得稅法第24條第1項前段規定，營利事業所得之計算，  
16 是以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之  
17 純益額為所得額。按收入與成本費用配合原則，得自收入減  
18 除之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發生  
19 者為限。依原告提示之合約及行政訴訟起訴狀，原告於103  
20 年至108年間應支付美金合計1,500,000元與專家公司及GP公  
21 司，該費用包含授權費用及產品費用，合約期間10年，惟原  
22 告與專家公司之關係自104年起即因專家公司交貨延遲及未  
23 安排原告到美訪廠逐漸生變，嗣原告改由GP公司進貨，又於  
24 106年因產品涉嫌標示不實、詐欺疑雲等，產品遭GP公司斷  
25 貨，致原告自107年起即未繼續此項業務。原告於起訴狀稱  
26 其於103年至106年分別達成3,578,255元、6,671,298元、  
27 4,337,571元及6,099,468元之銷售佳績，若非與Greystone  
28 集團發生詐欺爭議，未來年度得為原告帶來之獲益絕對呈現  
29 倍數成長。然原告因與專家公司及GP公司間之履約爭議，不  
30 僅未能依合約約定收取專家公司願提供總銷售金額3%之獎勵  
31 金或行銷費，亦錯失未來年度之龐大利益，且未要求專家公

01 司與GP公司依合約約定支付獎勵金、採取行動以解決合約爭  
02 議，或取具相關證明文件於評估合約已無經濟效益之年度主  
03 張全數認列損失，反而於已無該業務銷售實績之各年度，陸  
04 續帳外調整增加「無形資產—長期顧問服務」攤銷，自該年  
05 度營業收入減除與該收入無關之支出，是被告以該項支出未  
06 符合首揭所得稅法第24條收入與成本費用配合原則，不予核  
07 認。

08 (二)原告主張系爭支出得轉列為權利金費用部分：

- 09 1.依營利事業所得稅查核準則第87條第1款規定及最高行政法  
10 院106年度判字第208號判決意旨，企業透過支出取得可供未  
11 來營業活動使用之資源，會列為企業之資產，該資產之分類  
12 名稱未必皆以「資產」名之(如「無形資產」)，亦可能以  
13 「營業費用」項目之外觀呈現(如「權利金」)，縱使資產購  
14 入不具必要性與合理性之舉證責任由稅捐稽徵機關負擔，但  
15 納稅義務人之協力義務並不因此免除，資產評價涉及未來效  
16 益之預估，購入資產之企業在購入前，至少要經過合理之分  
17 析評量，評估資料之提供為納稅義務人應盡之義務。
- 18 2.原告主張其取得獨家銷售權之支出為權利金，然原告就權利  
19 金之計價基礎佐證文件與價格評估依據，迄未提示任何權利  
20 金估價或談判往來議價過程佐證文件，且原告由電子器材及  
21 電子設備批發業跨足醫療器材及化妝品業，行業特性差異甚  
22 鉅，事前應有相當之評估規劃，然就權利金之計價基礎佐證  
23 文件、價格評估依據(如：權利金佔預期銷售額之比例、計  
24 價參數公式、參照其他同業標準等)等，原告始終未提示佐  
25 證文件，致被告無法就原告之主張審酌相關資料而為認定。
- 26 3.本件原告會計師查核報告書第46頁附表十一「107年度無形  
27 資產及未攤銷費用明細」未載明原告購買獨家銷售權之原始  
28 金額，另參原告108年度會計師查核報告書第48頁附表十一  
29 「108年度無形資產及未攤銷費用明細」則載明「臺灣區"專  
30 家生技"獨家代理權利金」原始金額合計30,684,892元  
31 (16,939,063+13,745,829)，與原告取得專家公司顧問費統

一發票銷售額合計30,679,073元相較，申報金額多報5,819元；上開明細載明「GP Global.Inc License fee」與「GP Global.Inc銷售經銷權」原始金額合計17,445,835元(1,647,000+15,798,835)，與原告扣繳憑單金額合計13,075,750元相較，申報金額亦多報4,370,085元，可認原告申報獨家銷售權之原始金額與所附憑證無法勾稽，其列報系爭年度各項耗竭及攤提金額之正確性已非無疑。

(三)原告主張系爭支出得改列其他損失部分：

依營利事業查核準則第62條規定，列報損失應與經營本業及附屬業務有關，原告於107年度列報各項耗竭及攤提，無從核實認定該支出與業務之關聯性已如前述，故原告主張將各項耗竭及攤提改列損失仍於法未合。次依營利事業查核準則第63條規定：「未實現之費用及損失……不予認定。」；第67條第1項前段規定：「費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。」，查原告並未主張與專家公司、GP公司間於107年度有解除契約或處分獨家銷售權利之事由，故其與專家公司、GP公司間之契約仍屬有效，其得據以向專家公司、GP公司要求進貨及履約，是原告於系爭年度尚未發生損失，自無從列報其他損失等語。

(四)並聲明：駁回原告之訴。

四、本件爭點：

被告認定原告107年度營所稅申報所認列之「無形資產-長期顧問服務」項目，不符所得稅法第60條規定，並否准原告列報系爭支出為各項耗竭及攤提，是否於法有據？

五、本院之判斷：

(一)應適用之法令及說明：

- 1.所得稅法第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失……不得列為費用或損失。」
- 2.所得稅法第60條規定：「(第1項)營業權、商標權、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2項)前項無形資產之估價，以自其成本中按期扣除攤折

額後之價額為準。(第3項)攤折額以其成本照左列攤折年數按年平均計算之……：一、營業權以10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。」

### 3.行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）

(1)第2條第1項及第2項：「（第1項）營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法、所得基本稅額條例及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令規定辦理。

（第2項）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、……本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。……」

(2)第65條規定：「費用及損失，其列支之科目混雜者，應按其性質分別查核。」

(3)第87條第1款規定：「權利金支出，應依契約或其他相關證明文件核實認定。但契約或其他相關證明文件約定金額，超出一般常規者，除經提出正當理由外，不予認定。」

(4)第96條：「各項耗竭及攤折：一、各項耗竭及攤折，其原始之資產估價如有不符，應予轉正；溢列之數，不予認定。……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。（二）著作權為15年。（三）商標權、專利權及其他特許權為取得後法定享有之年數。（四）商譽最低為5年。……」

4.財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令(下稱財政部100年8月12日令)：「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條（註：現行第24條）授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範圍。」，上開函釋為財政部以主

管機關之地位，對於所得稅法第60條規定所為之釋示，僅係闡明法規之原意，自法規生效之日起有其適用，其意旨與所得稅法第60條規定尚無不符，而未增加行為時所得稅法第60條所無之限制，亦與租稅法律主義並無違背，本件自得援用。

5.另按行為時所得稅法第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112年度上字第526號判決及105年度判字第569號判決意旨參照）。

(二)上開事實概要欄所述之事實經過，業據兩造陳述在卷，並有原告107年度營所稅申報書（原處分卷1第1-118頁）、原核定（本院卷一第35頁）、原處分、調整法令及依據說明書、繳款書（本院卷一第37至38頁）、原處分送達回執（原處分卷1第125頁）、本件復查決定（本院卷一第42至49頁）及訴願決定（本院卷一第51至64頁）附卷可稽，洵堪認定。

(三)查原告107年度營所稅申報原經被告以原核定為核課，嗣因原告108年度營利事業所得稅行政救濟案，經復查及訴願決定（下稱另案）駁回，被告乃依另案駁回之結果，刪除原核定中有關「無形資產—長期顧問服務」項目所列攤銷4,880,652元部分，並重新核定各項耗竭及攤提及應補徵稅額，此有原處分及另案復查決定及訴願決定在卷可參（原處分卷1第264-292頁）；又原告主張以系爭專家公司支出向專家公司取得於臺灣地區之獨家銷售(代理)權，及以系爭GP公司支出向GP公司取得產品在中港澳等地區之銷售經銷權（與

前開臺灣地區之獨家銷售(代理)權合稱系爭經銷權)，經核均非經主管官署核准登記或法律規定之營業權、商標權、著作權、專利權等各種法定特許權，非屬所得稅法第60條規定無形資產範疇，故被告認原告不得於107年度營所稅申報時，將系爭專家公司支出及系爭GP公司支出以「無形資產－長期顧問服務」項目列報攤銷4,880,652元，故以原處分重行核定107年度各項耗竭及攤提1,333,536元、其他費用15,635,471元及應補稅額976,130元，揆諸前揭規定，並無違誤。

(四)原告雖主張系爭支出得列為無形資產為之分期攤折云云，惟查原告於103年間向專家公司購買臺灣地區銷售「專利藥用敷料(Accelerex)」、「保養品組(Radien)」及「未來研發含Polyhydrated Ionogen成分之相關產品」(均為美國Woundcare製藥公司所生產，下稱系爭產品A)之獨家銷售(代理)權利，並與專家公司簽訂台灣銷售合約書，有台灣銷售合約書、美國Woundcare製藥公司之獨家代理權暨獨家銷售權利書在卷可稽(參本院卷一第113-116頁、第107頁)；原告又於104年12月及105年1月向GP公司購買於中國、香港、澳門及泰國銷售「敷料」及「保養品」(均為GP公司所生產，下稱系爭產品B，與系爭產品A合稱系爭產品)之獨家經銷權利，並與GP公司簽訂TERM SHEET，有TERM SHEET中文版在卷可稽(參本院卷一第131至132頁、原文版為原處分卷1第250-252頁，與台灣銷售合約書合稱系爭合約書)。惟就系爭專家公司支出部分，原告與專家公司簽訂之台灣銷售合約書第9條約定：「乙方僅有臺灣地區之獨家銷售權利，並不當然享有契約產品之任何專利權利。」，可認原告所取得者僅為代理銷售之權利，並不包含系爭產品任何專利權利，且系爭經銷權僅為一般營業行為所衍生之商業價值，並非源於法律明定之權利，核與營業權、商標權、著作權、專利權等法定權利性質不同，自非屬所得稅法第60條規定之無形資產範疇，依前開規定及說明，自無從依所得稅法第60條之規定而攤折

費用。

(五)原告另主張自專家公司、GP公司價購取得系爭經銷權，系爭支出應屬權利金性質云云，惟查：

1.按於所得之計算上，財務報表為表彰真實之財務狀況、經營成果、及現金流量的情形，於該項收入實際支出多少成本、費用，及相應之損失，均有必要予以認列，而不論該成本、費用或損失是否合理與必要；但於稅務上所要掌握的是該企業實際的納稅能力，非必要且合理之成本、費用或損失，即應予以剔除，否則不僅流失稅基，甚且助長以不必要成本費用支出，或未合理防範損失，致生減少稅捐繳納義務之效應。故而，所得稅上與收入相應的成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上「合理」且「必要」，才得認列。又營利事業本業及附屬業務之經營，其核心目的係為獲取經營事業之收入，且獲取收入之經營活動，有其循環性，即自投入資金、購置資產或勞務、製成產品或備具服務能力或建置資產，經由銷售產品或勞務或提供資產，再收回資金之程序，此始為企業所由存立經營事業活動。是所謂經營本業及附屬業務合理發生之費用，自當限於費用之性質係直接或間接指向獲取收入之經營事業活動所生者，始足當之(最高行政法院109年度判字第174號、107年度判字第556號、105年度判字第390號、105年度判字第137號判決意旨參照)。

2.經查，原告稱：「……原告於107年度以後之所以無銷售紀錄，係因新北市政府衛生局接獲檢舉而於106年9月25日至原告位於新北市新店區……之倉庫稽查，並查扣現場所有存貨，導致原告之產品銷售事業無以為繼，……經評估整體經濟效益後，決定退出此市場……」等語(參本院卷一第22至23頁)，並提有新北市政府衛生局藥物(化妝品)檢查現場紀錄表、新北市政府衛生局扣留文件、物品或設備清單等資料在卷為佐(參本院卷一第333至334頁)，再依原告所提供之銷貨淨額表及商品銷貨期報表可知，系爭產品僅於「103至106年」有銷售紀錄，至於「107年度以後」則無任何銷售紀錄

(參本院卷一第327至332頁)，綜上可認原告於107年間應無系爭合約書之商品存貨可供於同年度銷售，是以原告於「107年度決定退出市場」後，應無銷售系爭產品之收入(下稱系爭產品銷貨收入)，依前開收入及成本費用配合原則及量能課稅原則，自不得於107年度將系爭支出視為系爭產品之權利金而列報為系爭產品銷貨收入之成本及費用。且原告與專家公司、GP公司簽訂之系爭合約書，雙方雖就各應履行之權利義務有所約定，惟原告未針對所取得之「權利」本身之價格若干、期間長短、價值評估依據及計算過程等計價基礎提出資料為佐，是縱原告已提出系爭合約書、統一發票等文件主張有系爭支出給付之事實，仍無從據以認定系爭支出具權利金之性質。

### 3.另就系爭GP公司支出部分：

(1)原告與GP公司簽訂「TERM SHEET」約定：「……5.獨家經銷協議……條款應與臺灣獨家經銷協議相同。……8.如果經銷商違反了授權費用或產品費用的付款，則經銷協議將在收到公司違約付款通知後30天內終止。」（見本院卷一第131頁至第132頁，合約書原文見北檢資料卷第48至50頁）；另原告與Biocellrx, LLC及Raden International, LLC（均與GP公司同負責人Greg Pilant）於105年8月31日簽訂「China Option Agreement」：「1.選擇權之授予：……供應商（或其受讓人）根據下列時間表，收到1,500,000美元，供應商特此授予經銷商擴大授權和經銷協議書領域包括中國、香港和澳門之選擇權：……1.自2017年2月1日起……以及在4月17日、6月17日、8月17日、10月17日、12月17日當月第一天給付的五筆追加款項。2017年底應支付\$1,236,950。m.剩餘金額\$263,050應於與2018年同樣月份和日期每次給付\$50,000，最後一個月支付剩餘金額。……5.終止：如果經銷商未在上面所示日期30天內作出任何付款時，供應商可自行選擇修改或終止本選擇權協議書。……」（見北檢資料卷第56頁至第60頁，合約書原文見同卷第53至55頁）。

01 (2)參以北檢資料卷中證人林純任（107年迄今擔任原告財務管  
02 理職位並兼任董事長特助），於調查處陳述略以：原告與GP  
03 公司在104年10月7日簽訂「TERM SHEET」，內容是原告向  
04 Greg取得相同保養品在大陸港澳的經銷權，原告必須因此支  
05 付權利金150萬美元，105年8月31日劉國華又與Greg的  
06 Radien公司另外簽立「China Option Agreemnt」合約，就  
07 停止「TERM SHEET」合約的付款，「China Option  
08 Agreemnt」與「TERM SHEET」並沒有差別，一樣是針對大陸  
09 港澳的經銷權，總金額還是150萬美元，只差在付款條件變  
10 更……合約裡面完全沒有提及專利及藥證，這些產品都沒有  
11 通過大陸、港、澳的審查，也不確定能否實際在當地銷售，  
12 我們認為原告與GP公司、Radian公司簽約取得的經銷權是不  
13 存在的等語，並提出支付明細表為參（見北檢資料卷第42頁  
14 至第43頁及第61頁）。

15 (3)綜合上述原告簽訂之「TERM SHEET」及「China Option  
16 Agreemnt」合約書所載款項支付時程及約定事項，最終原告  
17 應於107年12月17日付清總計150萬美元授權和產品費用後，  
18 始得取有系爭產品B於中港澳區域銷售之經銷權，且原告如  
19 未依時程付款，供應商可自行選擇修改或終止協議，然參以  
20 上開支付明細表最後一筆權利金支付紀錄之日期為「2017年  
21 10月13日」（見北檢資料卷第61頁），顯示原告僅付款至  
22 106年10月13日，於107年間並未完成後續款項之支付，自難  
23 認原告於107年間有依約取得系爭經銷權而得認列權利金之  
24 支出，亦無從依查核準則第87條第1、2、4款規定，將原告  
25 所稱之權利金按期攤折認列營業費用，故原告主張系爭GP公  
26 司支出得轉為權利金科目認列一節，應不可採。

27 (六)至原告主張系爭支出可轉列其他損失部分：

28 1.按商業會計法第48條規定：「支出之效益及於以後各期者，  
29 列為資產。其效益僅及於當期或無效益者，列為費用或損  
30 失。」；查核準則第63條第1項規定：「未實現之費用及損  
31 失，……，不予認定。」；第99條第1款規定：「投資損

失：一、投資損失應以實現者為限；其被投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。」；商業會計處理準則第21條第1項、第2項及第4項規定：「（第1項）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。……（第2項）具明確經濟效益期限之無形資產應以合理有系統之方法分期攤銷。商譽及無明確經濟效益期限之無形資產，得以合理有系統之方法分期攤銷或每年定期進行減損測試。……（第4項）無形資產應以成本減除累計攤銷及累計減損後之帳面金額列示。……」；企業會計準則公報第18號「無形資產」第22條：「企業應依企業會計準則公報第19號『資產減損』之規定，決定無形資產是否已發生減損。」；企業會計準則公報第19號「資產減損」第6條：「商譽及非確定耐用年限之無形資產，若未依合理有系統之基礎攤銷，則無論是否有減損跡象，企業應每年定期進行減損測試；若已依合理有系統之基礎攤銷，應依本公報第5條之規定處理，無須每年定期進行減損測試。」

2. 依上述規定可知，支出之效益及於「以後各期者」得列為「資產」，支出之效益及於「當期者」得列為「當期費用」，而支出「已無效益者」則應列為「當期損失」，且企業支付權利金所認列之無形資產，應每年定期評估其帳上之權利金成本是否有減損，如該資產已減損，企業應即時認列減損損失。查TERM SHEET第8條約定：「如果經銷商違反了授權費用或產品費用的付款，則經銷協議將在收到公司違約付款通知後30天內終止。」，然原告未陳明GP公司有因原告未於107年間履行付款義務而對原告發出違約付款通知或終止契約之事證，亦未陳明其與專家公司間之台灣銷售合約書有何失其效力或終止之事證，自難認原告所稱之系爭支出屬「無效益」之資產而應列為當期損失。且觀以原告107年度

營利事業所得稅查核簽證申報查核報告書（下稱107年營所稅查核報告書）附表十一「無形資產及未攤銷費用明細表」（原處分卷1第4頁），其上記載「長期顧問服務」項目之期初未攤銷餘額33,234,232元、本期攤銷數（4,880,652）元、減損損失（28,309,546）元、期末未攤銷餘額44,034元，可認「長期顧問服務」項目於107年間經會計師評估後，認為本期攤銷數之4,880,652元（含系爭支出）於107年度仍有效益，始認列於本期攤銷數欄位，而未列於減損損失欄位中，且觀以107年營所稅查核報告書及其附表十一可知，長期顧問服務項目，經認列為資產減損損失之28,309,546元，因屬尚未實現，故申報時應予以帳外減除（參見原處分卷1第27頁、第4頁），可認系爭支出縱回歸於「長期顧問服務」項目認列為資產減損損失，亦屬「未實現之損失」，實難認於同年度原認列為分期攤銷之系爭支出，得改認列為「已實現之損失」而得合法申報，是原告主張將系爭支出改列為其他損失，已與上揭會計師查核簽證查核報告內容相左而難認可採，故認原告主張將其原列報攤銷數之系爭支出轉列為同年度其他損失，亦非可採。

六、綜上所述，原告所訴，核無足採。原處分、復查決定關於核定原告應納稅額976,130元部分並無不法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於原告應納稅額976,130元部分，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及主張陳述，均對本件判決結果不生影響，爰不一一論駁，併此敘明。

八、結論：本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 4 月 29 日

審判長法官 劉正偉

法官 楊甯仔

法官 陳宣每

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第2款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）

| 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                      | <ol style="list-style-type: none"><li>1. 上訴人或其代表人、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、副教授者。</li><li>2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。</li><li>3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、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者。</li></ol> |
| (二)非律師具有右列情形之一，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人 | <ol style="list-style-type: none"><li>1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。</li><li>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</li><li>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。</li><li>4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任</li></ol>                      |

(續上頁)

01

|                                                                     |                            |
|---------------------------------------------------------------------|----------------------------|
|                                                                     | 人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。 |
| 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。 |                            |

02

中 華 民 國 115 年 4 月 29 日

03

書記官 洪啟瑞