臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭
114年度地訴字第300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　翁培祐
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114年7月10日台財法字第11413922490號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

原告之訴駁回。

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又變更為翁培祐，業經具狀聲明承受訴訟（本院卷二第179頁），核無不合，應予准許。

貳、實體事項：

一、事實概要：

原告經營電子器材及電子設備批發業，於辦理民國110年度營利事業所得稅結算申報時，列報各項耗竭及攤提的帳載結算金額為新臺幣（下同）513萬3,862元（包括帳載結算金額32萬1,310元及會計師帳外調整增加481萬2,552元）。被告原依申報核定，嗣依查得資料認所列報「無形資產－長期顧問服務」攤銷481萬2,552元部分，非屬所得稅法第60條所定可攤折的無形資產範疇，遂以110年度營利事業所得稅核定稅額繳款書，重行核定各項耗竭及攤提的金額為32萬1,310元（即否准認列前開攤銷481萬2,552元部分），應補稅額為

96萬2,510元（下稱原處分）。原告不服原處分，申請復查，被告於114年2月21日以北區國稅法務字第1140002107號復查決定書，決定復查駁回，原告不服，提起訴願，財政部於114年7月10日以台財法字第11413922490號（案號：第00000000號）訴願決定書，決定訴願駁回，於114年7月14日送達與原告，原告不服，於114年9月12日提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：

㈠原告原雖以電子零組件代理為主要業務，惟考量我國醫美產業每年產值可達數十億，估計未來營收可達數億元不等，故有意拓展該領域業務，於103年新增醫療器材化妝品批發及零售業等營業項目。Greystone集團在美享有PHI（聚水生成離子）專利，並以該專利開發有藥用敷料、保養品等產品（下稱系爭產品）。原告為取得美國GreyStone Pharmaceuticals Inc.及Woundcare Company的系爭產品在臺長期獨家代理銷售權及相關銷售技術，與專家生物科技股份有限公司（下稱專家公司）簽訂台灣地區獨家銷售顧問合約書，約定自103年3月10日起，取得系爭產品在臺灣地區10年獨家代理銷售權，並支出權利金3,068萬4,892元。嗣專家公司發生片面展延訂單交貨日情形，原告為避免斷貨危機，經Greystone集團轉介，與美國GP Global Inc.（下稱GP公司）簽訂Term Sheet，約定自104年10月7日起，取得系爭產品在中港澳等地區10年獨家代理銷售權，並支出權利金1,744萬5,835元。原告透過專家公司及美國GP公司協助，而取得系爭產品獨家銷售權，並於103年至106年間預付其等長期顧問服務款金額達4,813萬0,727元（計算式：3,068萬4,892元＋1,744萬5,835元＝4,813萬0,727元；下稱系爭支出），且於該等期間亦因銷售系爭產品獲有收入。嗣其等出現不履約及產品遭查扣等事先無法預期的後續問題，自107年起未有銷售系爭產品的銷貨紀錄，致系爭支出所獲實質經濟效益不佳。

㈡原告確已給付系爭支出獲得系爭產品獨家代理銷售權，乃出

價取得「無形資產」，會計師方會將該權利列入「各項耗竭及攤提」項目內，依所得稅法第60條攤折，按效期分10年逐年攤銷，並於辦理民國110年度營利事業所得稅結算申報時，帳外調整增加「無形資產－長期顧問服務」攤銷481萬2,552元。縱認原告所獲該權利，不能歸入所得稅法第60條所稱營業權或其他各種特許權範圍，因系爭支出符合真實性、合理性、必要性等要件，亦得將系爭支出列為「權利金支出」科目，依（行為時）營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第87條認列，按效期評估為具有10年遞延效益的費用，分10年逐年攤提。縱認原告所給付系爭支出已無效益，不能列為「權利金支出」科目，亦得轉列為「其他損失」科目，依查核準則第103條認列。因系爭支出不論係列報於「各項耗竭及攤提」、「權利金支出」、「其他損失」等科目，均不影響原告110年度應繳納稅額，故被告若同意原告將系爭支出轉列會計科目，原告亦願配合辦理更正申報程序。

㈢爰聲明：1.原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。2.被告應作成退還原告溢繳稅額96萬2,510元及法定遲延利息之行政處分。

三、被告抗辯略以：

㈠所得稅法第60條第1項所定營業權、商標權、著作權等無形資產，限於法律所賦予並保障的權利，不包括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在內，若營利事業所取得者，非屬法定權利，僅係「缺乏實證法保證其實現、以致不具形式外觀要件」之「經濟實力」或「市場優勢」，即無從依前開規定攤折。原告所主張其向專家公司購得的「獨家代理權」、向GP公司購得的「License fee」及「銷售經銷權」等權，均非法律規定的營業權或經主管機關核准登記的權利，不屬所得稅法第60條第1項所定無形資產，自不得依前開規定攤折。

㈡另原告雖主張其取得專家公司在台獨家代理權所支出權利金

3,068萬4,892元、取得GP公司在中港澳等地區獨家代理權所支出權利金1,744萬5,835元，系爭支出合計達4,813萬0,727元，乃與其業務有關費用。然而：

1.關於原告攤提對專家公司支出3,068萬4,892元（依103年2月12日所簽訂台灣地區獨家銷售顧問合約書，113年3月31日帳列未攤銷費用1,693萬9,063元+103年11月26日帳列未攤銷費用1,374萬5,829元）部分：⑴依其等間所簽訂「台灣地區獨家銷售顧問合約書」，可知原告雖因向專家公司購買於臺灣地區銷售「專利藥用敷料（Accelerex）」、「保養品組（Radien）」、「未來研發含 Polyhydrated Ionogen成份之相關商品優先銷售或第一順位拒絕權利」而支出前開款項，惟專家公司101及102年度營業收入列報為0元，雖103及104年度營業收入主要來源為原告所支付前開權利金，然該公司其餘年度營業收入來源已未見案關收入（105年度營業收入僅4萬2,857元、106至109年度營業收入均0元、110年度營業收入僅2,571元），則依專家公司101至110年度所列報營業狀況，實難認定該公司確有系爭產品獨家銷售權。⑵原告雖提商品銷貨報表，惟僅能見其統計自身從103至106年間銷售敷料及保養品之數量及金額，原告復未能提出權利金計價基礎價格評估依據之相關佐證文件、於契約生效後各年度須訂購一定數量敷料及保養品等產品之相關進貨明細帳、進銷存明細表等資料，被告自無從核實認定系爭支出與原告業務之關聯性，而據以轉正認列為權利金支出。

2.關於原告攤提對GP公司支出1,744萬5,835元（依104年10月7日所簽訂Term Sheet，104年12月21日帳列購買「License fee」未攤銷費用164萬7,000元+104年12月31日帳列購買「銷售經銷權」未攤銷費用1,579萬8,835元）部分：依其等間所簽訂TERM SHEET，可知原告雖因向GP公司購買於中國、香港、澳門、泰國地區銷售產品獨家經銷權而支出前開款項，惟原告未能提出權利金計價基礎價格評估依據之相關佐證文件、相關帳簿憑證等資料，被告自無從核實認定系爭支出與

原告業務之關聯性，而據以轉正認列為權利金支出。

3.依查核準則第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，仍不予認定；又依舉證責任分配法則，費用支出，係計算營利事業所得額之減項，係有利納稅義務人之事項，且關於費用支出的相關資料，多在納稅義務人所支配及掌握之範圍，非在稅捐稽徵機關所能完全調查及取得之範疇，是關於前開事項（例如資產購入是否具有必要性與合理性等事實），納稅義務人應負舉證責任，縱認稽徵機關須負擔舉證責任，納稅義務人亦不能免除協力義務（最高行政法院106年度判字第208號判決意旨參照）。原告申請復查後，被告以113年11月8日北區國稅法務字第1130013192號函再請其補提示相關證明資料，原告除表示前已提供相關資料外，仍未提示與權利金計價基礎價格評估依據之相關佐證文件、相關帳簿憑證等資料，致被告無法審酌系爭支出及金額是否合理且必要，而無從核實認定系爭支出與原告業務間關聯性，自不得認列為權利金支出或其他損失。

4.依查核準則第62條規定，列報損失，應與經營本業及附屬業務有關；本件既無從核實認定該支出與原告業務間關聯性，自仍不得改列為損失。況依查核準則第63條規定，未實現費用及損失，不予認定，依第67條第1項前段規定，費用及損失，未經取得原始憑證者，不予認定；本件原告主張其與專家公司、GP公司間於110年度有解除契約或處分該權利等情形，則其仍得據該契約或權利向專家公司、GP公司要求進貨或履約，亦難認原告於110年度已發生損失，自無從改列為其他損失。

㈢原告曾對專家公司及GP公司負責人提起詐欺告訴、聲請再議、聲請交付審判，惟經臺灣臺北地方檢察署檢察官為不起訴、臺灣高等檢察署檢察長駁回聲請再議、臺灣臺北地方法院裁定駁回聲請交付審判，縱前開處分及裁定曾表示無法僅

憑專家公司各年度申報紀錄，即論原告無臺灣地區獨家銷售等語，惟行政處分之構成要件，與刑罰構成要件本不相同，被告作成原處分，係在審認原告所主張購得的權利，是否屬所得稅法第60條第1項所定無形資產範疇，及其所支付的系爭支出，是否合理及必要，致業務具關聯性等節，與前開刑事司法機關所審究要件有別，況行政機關（及法院）所認定之事實，亦無庸受檢察官及刑事法院認定結果拘束，併予說明。

㈣爰聲明：如主文第1項所示。

四、關於事實概要欄所示事實，為兩造所未爭執，並有原告110年度營利事業所得稅結算申報書、營利事業所得稅損益及稅額計算表（見原處分卷一第99至101頁）、會計師查核簽證報告書（見原處分卷一第2至50頁）、營所稅結算申報更正核定通知書（見原處分卷一第238頁）、核定通知書調整法令及依據說明書（見原處分卷一第237頁）、稅額繳款書（見原處分卷一第239至240頁）、復查決定書（見原處分卷一第261至267頁）、訴願決定書及送達證書（見原處分卷一第287至298頁、訴願卷二末頁）等件可證，且經本院調取暨核閱原處分及訴願卷證資料無訛，應堪認定。自兩造主張抗辯要旨，可知本院應審酌爭點厥為：原告於辦理110年度營利事業所得稅結算申報時，所列報「無形資產-長期顧問服務」攤銷481萬2,552元部分，是否屬所得稅法第60條所定「無形資產」範疇而得攤折之？該部分支出，是否得轉列為權利金支出費用或其他損失？被告以原處分否准原告於辦理110年度營利事業所得稅結算申報時，認列前開攤銷，是否適法？

五、本院之判斷：

㈠應適用之法規及法理說明：

1.所得稅法：

⑴第24條第1項前段：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得

額。」

⑵第38條：「經營本業及附屬業務以外之損失……不得列為費用或損失。」

⑶第60條：「（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。」

2.財政部依所得稅法第80條第5項授權訂定之（行為時）營利事業所得稅查核準則（即查核準則）：

⑴第2條第1、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。」

⑵第62條：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」

⑶第63條：「（第1項）未實現之費用及損失，除屬所得稅法第48條所定短期投資之有價證券準用同法第44條估價規定產生之跌價損失、本準則第50條之存貨跌價損失，第71條第8款之職工退休金準備、職工退休基金或勞工退休準備金，第94條之備抵呆帳，及其他法律另有規定或經財政部專案核准者外，不予認定。（第2項）依法得提列之各項損失準備仍應於帳上記載提列金額，並於年度結算申報時列報損失始予

認定。」

⑷第65條：「費用及損失，其列支之科目混雜者，應按其性質分別查核。」

⑸第67條第1、2項：「（第1項）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。但因交易相對人應給與而未給與統一發票，致無法取得合法憑證，其已誠實入帳，能提示交易相關文件及支付款項資料，證明為業務所需，經稽徵機關查明屬實者，准依其支出性質核實認定為費用或損失，並依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰；其於稽徵機關發現前由會計師簽證揭露或自行於申報書揭露者，免予處罰。交易相對人涉嫌違章部分，則應依法辦理。（第2項）前項之費用或損失，如經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，應依所得稅法第一百十條之規定處罰。」

⑹第87條第1、2款：「權利金：一、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。二、有關生產製造技術之權利金支出，應於契約有效期間內按期攤折，並列為製造費用。」

⑺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。」

3.財政部67年4月4日台財稅第32189號函：「主旨：貴公司使用未經核准登記取得專利權之秘密方法，所付之代價，不適用所得稅法第60條有關計提攤折之規定。說明：二、所得稅法第60條所稱之專利權，應以依照專利法規定，經主管官署核准登記者，始能提列攤折額。貴公司使用未經核准登記取得專利權之秘密方法，所支付之代價，核與前開規定不符，

不得援用專利權攤折之規定辦理。」、該部100年8月12日台財稅字第10004073270號令：「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。」前開函釋所揭內容，係中央主管機關就所得稅法第60條之原意，作成具體明確之闡釋，且符合該法律之意旨，未增加法律所無之限制，俾利各主管機關於解釋適用不確定法律概念時，能正確地涵攝構成要件事實，實係上級機關為協助下級機關統一解釋法令、認定事實，而訂頒之解釋性行政規則，且無違反租稅法律主義之情形，自應作為主管機關依職權認定事實、適用法律之準據，並得作為執法機關認事用法之參考（本院高等行政訴訟庭112年度訴字第660號判決意旨參照）。

4.按所得稅法第60條第1項所定「無形資產」，係先列舉「營業權、商標權、著作權、專利權」，再概括規定「各種特許權」為，其中商標權、著作權、專利權，均屬法律所賦予並保障之權利，且同條第3項第3款規定商標權、專利權、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；可知，該條所定「無形資產」，應屬法律所賦予並保障之權利而言，不包括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；是以，營利事業所取得者，倘非法律所賦予並保障無形資產，即非所得稅法第60條所定「無形資產」，縱係出價取得，亦無從依該條上開規定攤折費用（最高行政法院112年度上字第526號判決、105年度判字第569號、本院高等行政訴訟庭112年度訴字第660號判決意旨參照）。

㈡經查：

1.原告主張其為取得系爭產品在台獨家代理權，曾向專家公司支出權利金3,068萬4,892元，復為取得系爭產品在中港澳等地區獨家代理權，曾向GP公司支出權利金1,744萬5,835元，系爭支出金額合計達4,813萬0,727元等語，有相關交易傳票

及入帳憑證（包括原告所出具代理意願書、原告與專家公司所簽訂台灣地區獨家銷售顧問合約書、專家公司所出具獨家代理權暨銷售權利書、專家公司所開立發票、進銷貨報表、原告與GP公司所簽訂Term Sheet、支付價款資金流程、扣繳申報資料等帳證資料等件）可證（見原處分卷一第104至171頁），且經本院調取暨核閱原處分及訴願卷證資料無訛，應堪認定。

2.再者，原告因認為其已給付系爭支出獲得系爭產品獨家代理銷售權，乃出價取得「無形資產」，故由會計師將該權利列入「各項耗竭及攤提」項目，依所得稅法第60條攤折，按效期分10年逐年攤銷，並於辦理民國110年度營利事業所得稅結算申報時，帳外調整增加「無形資產－長期顧問服務」攤銷481萬2,552元，故於辦理110年度營利事業所得稅結算申報時，列報「各項耗竭及攤提」的帳載結算金額為513萬3,862元（包括帳載結算金額32萬1,310元及會計師帳外調整增加481萬2,552元），已如前述，並有原告110年度營利事業所得稅結算申報書、營利事業所得稅損益及稅額計算表、會計師查核簽證報告書等件可佐（見原處分卷一第2至50、99至101頁），且經本院調取暨核閱原處分及訴願卷證資料無訛，亦堪認定。

3.然而，所得稅法第60條所定「無形資產」，應屬法律所賦予並保障之權利而言，不包括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，則營利事業所取得者，倘非法律所賦予並保障無形資產，即非所得稅法第60條所定「無形資產」，縱係出價取得，亦無從依該條上開規定攤折費用，已如前述。是以，原告主張其所獲得之系爭產品獨家代理銷售權，僅係得代理銷售產品之契約權利，非相關之營業權、商標權、著作權、專利權，亦非法律所賦予並保障之權利，僅係其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，自非所得稅法第60條所定「無形資產」，縱係給付系爭支出獲得，亦無從依該條上開規定攤

折。從而，被告於依申報核定後，嗣依查得資料認定所列報「無形資產－長期顧問服務」攤銷481萬2,552元部分，非屬所得稅法第60條所定可攤銷的無形資產範疇，遂以原處分（即110年度營利事業所得稅核定稅額繳款書），重行核定「各項耗竭及攤提」的金額為32萬1,310元（即否准認列前開攤銷481萬2,552元部分），應補稅額為96萬2,510元，核無違誤。

4.至原告主張其給付系爭支出獲得系爭產品獨家代理銷售權，乃出價取得「無形資產」，得依所得稅法第60條攤折，並於辦理110年度營利事業所得稅結算申報時，得帳外調整增加「無形資產－長期顧問服務」攤銷481萬2,552元云云，依前開說明，容有誤會，尚非可採。

㈢原告另主張縱認其所獲該權利，不能歸入所得稅法第60條所定「無形資產」（即所稱營業權或其他各種特許權範圍），因系爭支出符合真實性、必要性、合理性等要件，亦得將系爭支出列為「權利金支出」科目，依查核準則第87條規定認列，按效期評估為具有10年遞延效益的費用，分10年逐年攤提；縱認原告所給付系爭支出已無效益，不能列為「權利金支出」科目，亦得轉列為「其他損失」科目，依查核準則第103條規定認列云云。然而：

1.本於「量能課稅原則」，就所得課稅，應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，作為稅基，是所得稅第24條第1項前段規定，就營利事業所得課稅，應以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後的純益額，作為營利事業所得額。惟基於「收入及成本費用配合原則」，得自收入減除的各項成本費用、損失、稅捐，應以為取得該收入所發生者為限（司法院釋字第703號理由書、本院高等行政訴訟庭112年度訴字第660號判決意旨參照），故商業會計法第60條規定，就同一交易或其他事項之有關收入及費用，應適當認列。是以，關於營利事業所得額減項之營業成本支出，應與營業收入相對應，倘未發生營業收入，自無相對應之營業成

本支出，即不得列報之（最高行政法院110年度上字第177號判決意旨參照）。

2.至於所得之計算，在財務報表部分，係為表彰企業真實之財務狀況、經營成果、現金流量等情形，故就收入所實際支出或相應之成本、費用、損失，不論是否合理或必要，均應予以認列；惟在稅務部分，係要掌握是該企業實際之納稅能力，避免助長非必要之支出或不合理之損失，造成不當減少稅捐繳納義務之效應，致生流失稅基之結果，故就收入所支出或相應之成本、費用、損失，如非合理且必要，即應予以剔除，是在所得稅部分，與收入相應之成本、費用、損失，除須為「真實」外，尚須在客觀上屬「合理」且「必要」，方得予以認列。又營利事業存立暨經營本業及附屬業務之核心目的，係為獲取經營活動之收入；又其所為之經營事業活動，具有循環性之特徵，乃先投入資金，購置資產或勞務、製成產品或備具服務能力或建置資產，再透過由銷售產品或勞務或提供資產，收回資金之程序；是所謂經營本業及附屬業務所發生之合理費用，應限於直接或間接指向獲取收入之經營事業活動所生者而言（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、本院高等行政訴訟庭112年度訴字第660號判決意旨參照）。

3.另查核準則第87條規定，係針對「權利金支出」而為，所得稅法第60條第1項及查核準則第96條第3款規定，則係針對「無形資產」所為，二者有別；是關於「權利金支出」，參所得稅法第14條第1項第5類關於「權利金所得」規範，雖係指因「專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用」而支出之對價而言，惟不以所得稅法第60條第1項所定「營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權」等權利的使用權而支出之對價為限。依前開權利金意涵、所得稅法第38條、查核準則第87條第1款等規範，可知，倘依納稅義務人提出之契約或其他相關證明文件，無從

認定其確有取得「專利權、商標權、著作權、秘密方法或特許權利」的使用權，或雖有取得該等使用權，然無從認定此等權利與納稅義務人所經營本業或附屬業務相涉，則該權利金支出，即非經營本業或附屬業務所必要費用，縱納稅義務人列報該「權利金支出」（或攤折數），稽徵機關仍得全額否准認列之（最高行政法院104年度判字第175號、本院高等行政訴訟庭112年度訴字第660號判決意旨參照）。

4.關於營利事業之成本、費用、損失，係計算營利事業所得額之減項，為有利於納稅義務人之要件事實，並係課稅公法關係發生後之消滅事由，應由納稅義務人負擔客觀之舉證責任；倘營業收入確已發生，惟經證明營業成本支出不存在，或無法證明營業成本支出乙節存在時，均不得認列之（最高行政法院110年度上字第177號、112年度上字第42號判決意旨參照）。關於費用支出真實性部分，即「確實有支出特定費用」之事實，因屬費用屬計算所得之減項，應由納稅義務人負擔；關於費用支出必要性部分，即「支付特定費用所取得服務，確實用於進行或支援企業營業活動」（即營業費用與業務活動間的關連性），依查核準則第62條之規範結構，仍應由納稅義務人負擔（最高行政法院103年度判字第447號、本院高等行政訴訟庭112年度訴字第660號判決意旨參照）。

5.另企業透過支出，而獲取可供營業活動使用的資源，若係於當期耗用完畢，且係於營業活動過程中使用者，則屬「營業費用」，若係於當期未耗用完畢，而可供未來營業活動使用者，則會列為企業之「資產」；又該「資產」之分類名稱，未必皆以「資產」科目的方式稱之（如「無形資產」），亦可能以「營業費用」科目的外觀呈現（如「權利金」）；又「資產」之購入，涉及「未來效益」之評量，因涉及將來事實之預測，而未必準確，是稅捐機關對企業購入「真實、合理、必要」等事實，自不能僅以「後見之明」觀點判斷之，惟既涉及將來效益之預測，是企業於購入資產前至少要經過

合理地分析評量，方才購入之。故縱認關於營利事業之成本支出，應由稅捐機關負擔客觀之舉證責任，然納稅義務人就其購入「真實、合理、必要」之事實，仍負有合理說明估價基礎及提供評估資料的協力義務（最高行政法院106年度判字第208號判決意旨參照）。

6.依商業會計法第48條規定：「支出之效益及於以後各期者，列為資產。其效益僅及於當期或無效益者，列為費用或損失。」可知，支出之效益及於「以後各期」者，得列為「資產」，而支出之效益僅及於「當期」者，應列為「當期費用」，至支出「已無效益者」，應列為「當期損失」（本院高等行政訴訟庭112年度訴字第660號判決意旨參照）。

7.經查：

⑴原告於訴訟中陳稱：「原告於107年度以後……無銷售紀錄，係因新北市政府衛生局……於106年9月25日至……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（見本院卷一第18頁），有其所提供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等件可證（參本院卷一第347至348頁）。原告就系爭產品，僅於「103至106年」期間，曾有銷售紀錄，至於「107年」以後，則未再有銷售紀錄乙節，有其所提出銷貨淨額表及商品銷貨期報表等件可佐（見本院卷一第341至346頁）。可徵原告自「107年決定退出市場」起，即無系爭產品存貨可供銷售之，而無銷售系爭產品所獲收入（本院高等行政訴訟庭112年度訴字第660號、地方行政訴訟庭113年度地訴字第36、158號判決均同此認定），則依「收入及成本費用配合原則」，自不得於辦理110年度營利事業所得稅結算申報時，將系爭支出認屬「權利金支出」性質，再依查核準則第87條規定列報為其銷貨收入所相應成本及費用。

⑵況原告雖提出其與專家公司所簽訂台灣地區獨家銷售顧問合

約書、其與GP公司所簽訂Term Sheet，說明雙方就權利義務存有約定，並提出統一發票、轉帳傳票、換款單等憑證資料，證明其確曾向該二公司給付系爭支出，惟未提出相關資料，佐證其所取得「權利」的計價基礎及價值評估依據，亦無從認定系爭支出的合理性及必要性，而將系爭支出認屬「權利金支出」性質暨依查核準則第87條規定列報為其銷貨收入所相應成本及費用（本院高等行政訴訟庭112年度訴字第660號、地方行政訴訟庭113年度地訴字第158號判決亦同此認定）。

⑶又原告既表明其於107年度決定退出市場等語，並其於106年底遭新北市政府衛生局稽查、將系爭產品查扣後，於107年度起已無法繼續銷售系爭產品乙節，均如前述。則系爭支出於106或107年度時，即成「已無未來效益」者，不論是否具合理性及必要性，均屬是否得列為該等年度費用或損失的問題，而無從列為110年度損失（本院高等行政訴訟庭112年度訴字第660號判決亦同此認定）。

⑷從而，原告主張系爭支出得於辦理110年度營利事業所得稅結算申報時，以「權利金支出」或「其他損失」認列云云，依前開說明，容有誤會，尚非可採。

六、綜上所述，原告於辦理110年度營利事業所得稅結算申報時，列報「無形資產－長期顧問服務」攤銷481萬2,552元部分，自非適法，被告以原處分認定所列報前開攤銷部分，非屬所得稅法第60條所定可攤折的無形資產範疇，否准認列乾部分，重行核定各項耗竭及攤提的金額為32萬1,310元，應補稅額為96萬2,510元，核無違法，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合。原告請求撤銷原處分（含復查決定）及訴願決定，及判命被告退還如聲明欄所示溢繳稅額及利息，均為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及舉證，經審酌後認與判決結果不生影響，爰不一一論述。

八、訴訟費用負擔之依據：行政訴訟法第98條第1項本文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　16　　日

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　紀榮泰

法　官　葉峻石

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
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	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。 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。 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。
㈡非律師具有右列情形之一，經高等行政法院高等行政訴	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。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。

訟庭認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　16　　日

書記官　彭宏達