

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

113年度訴字第299號

民國114年9月17日辯論終結

原告 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

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 陳芳質

林毓玲

吳紹衍

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10月7日台財法字第11313935190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

一、事實概要：

原告民國110年度營利事業所得稅結算申報，列報營業費用及損失總額項下之各項耗竭及攤提新臺幣（下同）30,423,962元及全年所得額75,882,010元，嗣被告依查得資料，剔除客戶關係攤銷費用10,359,000及商譽攤銷費用17,876,962元，重行核定各項耗竭及攤提2,188,000元，併同其他調整事項，重行核定全年所得額130,005,105元，應補稅額10,969,738元。原告對各項耗竭及攤提部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

01 二、原告主張及聲明：

02 (一)起訴要旨：

- 03 1.原告為提升台灣地區整理營運效益，分別於106年間收購  
04 美城商行等15家加盟店，並於107年間收購雅環百貨等4家  
05 加盟店（下合稱系爭19家加盟店）之固定資產、預收款  
06 （會員購買課程名稱、堂數、金額、剩餘堂數）等有形資  
07 產及負債，與客戶名單，並委託中華無形資產鑑價股份有  
08 限公司（下稱中華鑑價公司）就收購價格分攤進行評價，  
09 作為原告取得各項資產及負債入帳價格分攤訂定之參考。  
10 中華鑑價公司以評價基準日之固定資產帳面價值、POS系  
11 統中客戶剩餘堂數金額，作為固定資產及預收款公允價  
12 值，同時就「客戶名單」認其與客戶可互相聯繫，能為原  
13 告持續並穩定地增加營收及獲利，符合國際會計準則第38  
14 號無形資產定義，採用上開加盟店未來10年預估財務預  
15 測，減除為創造收益所需投入其他各項資產應分配之預期  
16 要求報酬，計算剩餘之利益流量即屬於客戶關係之超額盈  
17 餘作為「無形資產－客戶關係價值」，並就取得成本減除  
18 前開可辨認淨資產公允價值之差額計算「商譽」。原告11  
19 0年度營利事業所得稅結算申報，列報營業費用及損失總  
20 額項下之各項耗竭及攤提30,423,962元，經被告就前述各  
21 項耗竭及攤提中之客戶關係、商譽分別予以剔除10,359,0  
22 00元、17,876,962元。
- 23 2.計算營利事業所得稅之所得額，應減除各項成本費用，而  
24 無形資產之攤折得列為費用。又依營利事業所得稅查核準  
25 則（下稱查核準則）第2條規定，在所得稅法之規範內，  
26 營利事業之會計事項，原則上應參照商業會計處理準則、  
27 企業會計準則公報及國際財務報導準則等，僅於與所得稅  
28 法及相關稅務法律、法規命令未相符時，應加以調整，但  
29 不包括財政部解釋函令。
- 30 3.依國際會計準則第38號公報，「無形資產」係指無實體形  
31 式之可辨認非貨幣性資產，並符合下述條件者：(1)可辨認

01 性、(2)對資源之控制、(3)未來經濟效益之存在，且資產之  
02 未來經濟效益很有可能流入企業、(4)資產之成本能可靠衡  
03 量。該號公報亦同時指出，該等無形資產之常見項目包  
04 含：電腦軟體、專利權、著作權、電影動畫、客戶名單、  
05 擔保貸款服務權、漁業權、進口配額、特許權、客戶或供  
06 應商關係、客戶忠誠度、市場占有率及行銷權等。國際會  
07 計準則第38號公報有關「無形資產」之定義，自可作為界  
08 定查核準則第96條第3項所稱「無形資產」之依據，而依  
09 國際財務報導準則（IFRS）第3號有關「商譽」定義，自  
10 可作為界定查核準則第96條第3項所稱「商譽」之依據。

11 4. 參據收購價格分攤報告（下稱系爭報告）關於客戶關係之  
12 價值計算所載，可知原告收購系爭19家加盟店所取得之客  
13 戶名單具有「可辨認性」；又原告收購系爭19家加盟店轉  
14 為直營店，原告所取得者包括顧客對該品牌美容加盟店之  
15 品牌認同、會員名單，以及已購買之美容美體課程合約清  
16 單，系爭加盟店之顧客因熟悉度關係，有較高之黏著度，  
17 仍會繼續在該美容店消費並產生利潤，陸續將預收金額轉  
18 列服務收入，故原告對客戶名單顯具控制能力，有「可控  
19 制性」；再者，原告取得系爭19家加盟店之會員名單、已  
20 購買之美容美體課程合約清單及預收款債務，由原告繼續  
21 提供顧客課程服務建立關係，陸續將預收金額轉列服務收  
22 入，且原告提供上開服務時，將搭配其美容美體產品使  
23 用，亦將進一步增加原告之產品銷售收入，且可預期顧客  
24 於現有課程堂數施作完畢後，通常亦會增購新課程或美容  
25 美體產品，可見原告所取得之客戶名單，確有經濟效益流  
26 入企業，且遠高於各年度客戶關係所攤提之費用。復以，  
27 系爭報告已針對系爭加盟店之各項資產及負債分別評價，  
28 並於報告中詳細列示計算基礎、假設，加以考慮各因素，  
29 評估於評價基準日之系爭無形資產價值，顯見系爭無形資  
30 產之成本能可靠衡量。

- 01 5.縱認原告取得之客戶名單不符合無形資產之要件，被告亦  
02 應依查核準則第65、第96條第1項、國際會計準則公報第3  
03 8號等予以轉正為應歸屬項目，不應逕予剔除。
- 04 6.依所得稅法第24條、查核準則第96條第3項、國際財務報  
05 導準則第3號及系爭報告5.5商譽之評價結果，原告收購系  
06 爭加盟店概括承受原有之會員名單、已購買之美容課程合  
07 約清單，及提供原門店顧客課程服務之預收款負債（合計  
08 為淨負債），是原告雖依商店買賣契約書約定，並未額外  
09 支付價金，但其收購成本已超過其有形資產及可辨認無形  
10 資產之公平價值扣除承擔負債後淨額部分，故原告將可辨  
11 認之無形資產客戶關係單獨辨認後，其餘列為商譽，自屬  
12 有據。
- 13 7.依納稅者權利保護法第7條第1項、第2項規定及司法院大  
14 法官會議釋字第625號解釋意旨，涉及租稅事項之法律，  
15 應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡  
16 酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則予以解釋。原告購  
17 買系爭19家加盟店之有形資產、負債及客戶名單，經中華  
18 鑑價公司採用上開加盟店未來10年預估財務預測，減除為  
19 創造收益所需投入其他各項資產應分配之預期要求報酬，  
20 計算剩餘之利益流量即屬於客戶關係之超額盈餘作為「無  
21 形資產－客戶關係價值」，且被告就客戶名單乃由原告出  
22 資取得並不爭執，則原告認列入帳之無形資產－客戶關係  
23 自應加以攤折，方能實質表彰原告享有之經濟利益，而與  
24 所得稅法第24條第1項有關計算營利事業所得額應減除各  
25 項成本費用之本旨相符。依所得稅法第24條第1項規定，  
26 計算營利事業所得額應減除各項成本費用，以反映營利事  
27 業之實質經濟事實，而所得稅法第60條所稱之「無形資  
28 產」，不以營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許  
29 權為限，適與所得稅法第24條第1項意旨相符，且方能與  
30 量能課稅原則相符，如以所得稅法第60條規定不許客戶關

01 係無形資產攤提，將違反依實際所得金額課稅之量能原  
02 則。

03 8.所得稅法第24條第1項有關計算營利事業所得額應減除各  
04 項成本費用之規定；所得稅法第60條、營利事業所得稅查  
05 核準則第96條有關無形資產攤折之規定，均未限於被收購  
06 方屬公司組織型態方有所適用。原告於112年8月就美容業  
07 者收購其加盟店是否符合國際財務報導準則（IFRS）3業  
08 務定義而得適用收購法為會計處理，函詢財團法人中華民  
09 國會計研究發展基金會（下稱會計基金會），經該會以11  
10 2年11月2日第（112）基秘字第0000000297號回函（下稱1  
11 12年11月2日函），其中說明第10點稱：「來函所詢IFRS3  
12 『企業合併』定義之被收購者，依106年適用之IFRS3之用  
13 語定義，被收購者係『收購者在企業合併中取得控制之一  
14 個或多個業務』。……。IFRS3並未限制該組合須為公司  
15 組織。此外，依111年適用之IFRS3對業務之定義之釋例G  
16 之說明，『買方向另一企業購買對X產品之全球權利，所  
17 取得活動及資產之組合包括所有客戶合約及客戶關係、製  
18 成品存貨、行銷素材、客戶誘因計畫、原料供應合約、專  
19 為製造X產品之特殊設備及生產X產品之書面化製造過程及  
20 協定』，並非取得一公司，但經判斷符合第B8段之條件，  
21 故作出所取得活動及資產之組合為一項業務之結論。由此  
22 可知，IFRS3於2018年修正前與2018年修正後均未限制被  
23 收購者須為公司組織。」等語，可見該會表明確表示：IF  
24 RS3就企業合併之會計處理適用範圍，並未將被收購方限  
25 縮於公司組織，而國際財務報導準則既係由會計基金會引  
26 進，顯見以原告所收購之系爭加盟店，因非公司組織，非  
27 屬企業合併行為，故不得適用收購法為會計處理，已不當  
28 限縮解釋IFRS3之適用範圍，顯有違誤。

29 9.財政部107年3月30日台財稅字第10604699410號令（下稱  
30 財政部107年3月30日令）、111年3月30日台財稅字第1100  
31 4029020號令（下稱財政部111年3月30日令）有關將得認

01 列商譽者限於公司間之合併，及依國際財報報導準則第3  
02 號之會計處理規定不得認列商譽部分，實已增加法律所無  
03 之限制，而與憲法第19條及納稅者權利保護法第3條規定  
04 相悖。

05 10. 訴願決定所謂系爭加盟店欠缺提供產出之投入及處理過程  
06 之完全能力，實屬無據，未採原告上開依會計基金會112  
07 年11月2日函所為之主張，有所誤解。最高行政法院103年  
08 度1月份第2次庭長法官聯席會議決議文所謂「特定營業部  
09 門方具有完整產銷功能」並未說明其依據，此從該決議表  
10 決結果所採甲說之內容全未提及基礎所載。訴願決定泛  
11 稱：原告所收購之系爭加盟店，無法進行投入、處理程序  
12 及產出等語，然未說明具體理由。系爭加盟店加盟原告之  
13 目的既係在於獲取利潤，當能進行投入、處理程序及產  
14 出，訴願決定所認定者，已違背一般經驗法則及論理法  
15 則。原告收購之系爭加盟店確可進行投入、處理程序及產  
16 出：

17 (1) 所謂投入係經由一個或多個過程後，可創造產出或有能  
18 力對創造產出作出貢獻之經濟資源。例如非流動資產  
19 (包括無形資產或使用非流動資產之權利)、智慧財  
20 產、取得或使用必要原料或權利之能力，以及員工。原  
21 告取得之門店設備裝修、「客戶名單」及承擔之「預收  
22 款項債務」等，原加盟主係具有相關資產設備、原告授  
23 權之課程、提供服務之人員，本就有其「投入」，由原  
24 告繼承系爭加盟店已銷售之美容美體課程，由原告專業  
25 之員工繼續投入提供顧客所購之美容美體服務課程，並  
26 陸續將預收金額轉列服務收入，且未來亦持續透過客戶  
27 名單及提供銷售課程及產品之過程產生收入，故符合  
28 「投入」之定義。

29 (2) 所謂處理程序係處理一項或多項投入以創造產出或有能  
30 力對創造產出作出貢獻之系統、標準、協定、慣例或規  
31 則。例如策略管理過程、經營過程及資源管理過程。此

01 等過程通常會予以書面化，但具有必要技術及經驗且遵  
02 循規則與慣例之有組織員工之智慧能力，可能提供處理  
03 投入以創造產出之必要過程（會計、帳單、薪工及其他  
04 行政系統通常非屬用以創造產出之過程）。原告係從事  
05 美容美體服務，擁有既定之美容美體服務標準施作流程  
06 以及行銷程序，又承接系爭加盟店之店面及顧客之預付  
07 美容美體課程，因此掌握該等客戶名單，由原告持續提  
08 供顧客服務，並透過顧客實際前來接受美容美體課程之  
09 堂數、推銷美容美體產品，陸續將預收金額轉列服務收  
10 入或進一步透過銷售產品產生貢獻，故符合「處理程  
11 序」之定義。

12 (3)所謂產出係投入及處理該等投入之過程所產生之結果，  
13 可提供商品或勞務予客戶、產生投資收益（諸如股利或  
14 利息）或產生來自正常活動之其他收益。原告透過取得  
15 之客戶名單及履行顧客已購買之美容美體課程合約之預  
16 收款債務，原加盟主既已先收取報酬，而由原告繼續提  
17 供顧客課程，系爭加盟店顧客因熟悉度之關係，有較高  
18 之黏著度，亦未有事證顯示原加盟主所提供之顧客服務  
19 有不履行之情事，則系爭加盟店符合「產出」定義亦無  
20 任何疑義。此外，原告於相關顧客施作課程時，將搭配  
21 其美容美體產品使用亦將進一步增加原告之產品銷售收  
22 入。因此，系爭加盟店客戶在未來一段時間仍會繼續在  
23 該美容店消費並產生利潤，進一步創造收益，故符合  
24 「產出」之定義。

25 (4)綜上，訴願決定所謂原告所收購之加盟店，與具完整產  
26 銷功能之特定營業部門性質不同，無法進行投入、處理  
27 程序及產出，不符合會計基金會97年函釋所稱之「事  
28 業」定義云云，顯有違誤。

29 11.原告固然提供加盟店相關之支援，但行銷、存貨管理、商  
30 標、服務標章、經營技術等，仍須藉由加盟主之實際操  
31 作，方能發揮其作用，而客戶願意至系爭加盟店消費，亦

01 係因與加盟主之信任關係，故系爭加盟店仍因其等之實際  
02 經營能力，具備超額獲利能力之價值（商譽）。訴願決定  
03 將加盟主之實際經營投入，棄置不論，徒以系爭加盟店有  
04 關之行銷等，係由原告所建立，遽認系爭加盟店不具備超  
05 額獲利能力之價值（商譽），顯屬無據。

06 12.原告與系爭加盟店所簽立之加盟經營契約第1條第4項第1  
07 款規定，已記載買賣標的範圍包括會員預收款債務。另依  
08 中華鑑價公司就原告收購所出具之評價報告附件一，系爭  
09 加盟店之預收款金額係由POS（point of sale，銷售時點  
10 系統）取具明細資料，包括會員購買課程名稱、堂數、金  
11 額、剩餘堂數等，而剩餘堂數亦透過門市不定期盤點及區  
12 會計稽查確認其正確性，且原告之財務報表亦經會計師查  
13 核。訴願決定稱原告主張取得並承受系爭加盟店之預收款  
14 未見所憑，即有誤會。

15 13.主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，應秉持憲  
16 法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法；  
17 如函釋逾越法律解釋之範圍，增加法律所無之租稅義務，  
18 則非憲法第19條及納稅者權利保護法第3條揭示之租稅法  
19 律主義所許。綜觀相關法律規定，並無公司合併方能認列  
20 商譽之規定，則訴願決定所引用之財政部65年8月27日台  
21 財稅第35770號函釋（下稱65年8月27日函釋）、95年3月1  
22 3日台財稅字第09504509450號函、財政部賦稅署102年7月  
23 31日臺稅所得字第10200097700號函及財政部111年3月30  
24 日令等，有關公司合併時方能認列商譽部分，增加法律所  
25 未明定之內容，與憲法第19條及納稅者權利保護法第3條  
26 揭示之租稅法律主義相悖，應屬無效，且無正當理由將公  
27 司、非公司組織給予差別待遇，亦已違反平等原則。原告  
28 就所收購系爭加盟店之課程預收款，須於嗣後提供服務時  
29 轉列收入，但就收購所生費用卻不得加以攤提，與量能課  
30 稅原則、成本費用配合原則相悖，且前述課程預收款業經

01 系爭加盟店之加盟主繳納所得稅，而原告嗣後轉列收入時  
02 又須納稅，亦屬重複課稅。

03 14.被告所謂客戶關係並非所得稅法第60條所稱之營業權，與  
04 納稅權利者保護法第3條第3項、第7條第1、2項規定相  
05 悖。所得稅法並未就第60條規定所稱之營業權加以定義，  
06 更未將之限制於所謂法律所賦予並保障之權利，被告所引  
07 用之財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令釋  
08 （下稱100年8月12日令釋）將營業權限於法律規定之營業  
09 權，已違反納稅者權利保護法第3條第3項、第7條第1項、  
10 第2項等規定。

11 15.所得稅法第60條所稱之無形財產，並非僅以例示項目為  
12 限，依查核準則第2條規定，國際會計準則第38號公報有  
13 關「無形資產」之定義，可作為界定所得稅法第60條所稱  
14 「無形資產」之依據。被告所謂商譽列為可攤折之無形資  
15 產，乃財政部就所得稅法第60條範圍之例外規定，但所得  
16 稅法及相關法令函釋並未規定客戶關係為得攤折之無形資  
17 產云云，顯有違誤。

18 16.依查核準則第105條、行政程序法第8條等規定，應列為資  
19 產之項目，列為損失或費用者，既應予轉正，將所支付金  
20 額由當期減除改為分期攤提，使納稅義務人當期減除之費  
21 用減少，則不應列為資產之項目，亦當可轉正，改列為損  
22 失或費用，將所支付金額由分期攤提改為當期減除。被告  
23 所謂本件無形資產係由原告辨認屬性及其歸屬，不因攤提費  
24 用經剔除，而得轉為費用並認列云云，罔顧原告依所得稅  
25 法第24條第1項規定，得扣除成本費用之法定權益，與納  
26 稅者權利保護法第1條第1項、第10條等規定未合。如原告  
27 所取得之客戶關係與無形資產之要件不相符合，則原告收  
28 購系爭加盟店之成本費用無須分期攤提，而應一次減除，  
29 有國際會計準則公報第38號第10段、所得稅法第24條第1  
30 項規定可憑，且本件又無不得列報成本費用之情事。

01 (二)聲明：原處分（含復查決定）就原告民國110年度營利事業  
02 所得稅結算申報書之各項耗竭及攤提，剔除客戶關係及商譽  
03 攤銷費用新臺幣10,359,000元及17,876,962元部分，及訴願  
04 決定均撤銷。

05 三、被告答辯及聲明：

06 (一)答辯要旨：

07 1.原告係經營其他美容美體服務及其他化粧品批發業，110  
08 年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提30,4  
09 23,962元（含電腦軟體攤銷費用2,188,000元、客戶關係  
10 攤銷費用10,359,000元及商譽攤銷費用17,876,962元），  
11 其中客戶關係及商譽攤銷費用係原告於106年間收購美城  
12 商行、林口佐登美學館、怡芬商行、莊敬美學館、伊汎美  
13 學坊、亞萱美學館、花想容瘦身生活館、鹿港佐登美學  
14 館、佐登朴子美學館、佐登永大美學館、佐登海佃美學  
15 館、佐登五甲美學館、佐登華夏美學館、佐登澄清精緻美  
16 學館、佐登大豐美學館等15家，及107年間收購雅環百貨  
17 行、安琪美容坊、侯秀蜜百貨行、安琪爾百貨名店等4家  
18 獨資加盟店所產生之無形資產－客戶關係103,590,000元  
19 （計算式：58,975,000元＋44,615,000元）及商譽89,38  
20 4,813元（計算式：53,371,435元＋36,013,378元），分  
21 別按10年及5年平均攤折，於110年度攤提10,359,000元及  
22 17,876,962元。被告審酌其無形資產－客戶關係及商譽未  
23 符合所得稅法第60條營業權之規定，又原告收購對象為獨  
24 資組織非公司組織，於收購時未評定淨資產公允價值，及  
25 原告所依據會計公報為國際財務報導準則第3號企業合  
26 併，核與財政部111年3月30日令規範不得認列商譽之要件  
27 相符為由，乃剔除客戶關係攤銷費用10,359,000元及商譽  
28 攤銷費用17,876,962元，核定各項耗竭及攤提2,188,000  
29 元。

30 2.所得稅法第60條規定之營業權，並非泛指經營一般營利事  
31 業之權利或經營該等事業行為所衍生之商業價值，而係以

01 法律規定之營業權為範圍，系爭無形資產—客戶關係非所  
02 得稅法第60條規定之範疇，被告否准認列客戶關係攤銷費  
03 用10,359,000元，並無不合，析述如下：

04 (1)所得稅法第60條第1項所定之無形資產，係列舉營業  
05 權、商標權、著作權及專利權，最後以「各種特許權」  
06 為概括規定，其中商標權、著作權及專利權均屬法律所  
07 賦予並保障之權利，而同條第3項第3款明定「其他各種  
08 特許權」係以取得後法定享有之年數作為計算攤折之標  
09 準，亦屬法律所賦予並保障之權利。因此，該條所定之  
10 無形資產，應屬法律所賦予並保障之權利，並非泛指經  
11 營一般營利事業之權利或經營該等事業行為所衍生之商  
12 業價值，故如營利事業以出價取得者非屬所得稅法第60  
13 條法律所賦予並保障無形資產之範疇，即無從依上開規  
14 定攤折費用（最高行政法院109年度判字第315號判決意  
15 旨參照）。

16 (2)財政部100年8月12日令釋：「所得稅法第60條規定之營  
17 業權，應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第  
18 33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範  
19 圍。」係財政部本於中央財稅主管機關職權，基於所得  
20 稅法第60條各權利規範之一致性及衡平性，考量該條除  
21 營業權外，所規範之商標權、專利權及各項特許權均為  
22 法律所規定之權利，且該條第3項第3款亦有依其取得後  
23 法定享有之年數為計算攤折之標準等規定，依法條一致  
24 性原則，營業權亦應以法律規定之權利為範圍，乃法律  
25 解釋之當然結果，而就所得稅法第60條營業權適用範圍  
26 所為之釋示，經核尚無曲解營業權而增加法律所無之限  
27 制及違反法律保留或租稅法律主義之情事，依司法院釋  
28 字第287號解釋意旨，應自法規生效之日起適用。

29 (3)據上可知，所得稅法第60條規定之營業權，係無形資產  
30 之一種，如營利事業以出價取得者，認屬資產，得於辦  
31 理營利事業所得稅結算申報時，列報營業權並攤折費

01 用，惟其並非泛指經營一般營利事業之權利或經營該等  
02 事業行為所衍生之商業價值，而係以法律（如民營公用  
03 事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規  
04 則）規定之營業權為範圍，倘所取得者非屬所得稅法第  
05 60條營業權之範疇，即無從依上開規定攤折費用（最高  
06 行政法院105年度判字第569號判決意旨參照）。

07 (4)原告雖以所得稅法第60條第1項並未記載「商譽」，而  
08 查核準則第96條第3款則列有「商譽」等語為由，主張  
09 所得稅法第60條所稱之「無形資產」，不以營業權、商  
10 標權、著作權、專利權及各種特許權為限。惟參諸最高  
11 行政法院96年度判字第2105號判決意旨，查核準則第96  
12 條第3款雖規定商譽為得攤折之無形資產，然觀之所得  
13 稅法第60條關於無形資產之範圍，其法條明文規定僅有  
14 營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權，並未  
15 包括客戶關係及商譽，上開查核準則第96條第3款將商  
16 譽列為得攤折之無形資產，乃係財政部就所得稅法第60  
17 條規定之範圍所為例外之規定，且該規定對營利事業並  
18 無不利，非屬增加法律所無規定之限制，固難謂其違  
19 法；然所得稅法及其相關法令函釋，並無規定客戶關係  
20 亦得為攤折之無形資產，自難比附援引上開查核準則之  
21 規定，認客戶關係亦得為攤折之無形資產。

22 (5)綜上，原告為提升營運效益向系爭加盟店購入客戶名  
23 單，依超額盈餘法評價所計算之客戶關係價值，原告所  
24 收購者主要為客戶關係，而非法律所賦與並保障之「營  
25 業權」，該客戶關係非屬所得稅法第60條第1項規定之  
26 營業權，即無從依該規定攤折費用。又縱使系爭無形資  
27 產－客戶關係符合國際會計準則第38號之無形資產定  
28 義，惟此屬財稅差異，原告應依首揭查核準則第2條規  
29 定，於辦理營利事業所得稅結算申報時，於申報書內自  
30 行調整之。

01 3.本件既屬會計師查核簽證案件，則會計科目之分類，乃營  
02 利事業於會計事項發生時，即予定性及歸屬，稅捐稽徵機  
03 關僅係依原告「簽證會計師查核無誤而申報之內容」，審  
04 酌是否符合相關租稅法令規定，本件系爭無形資產客戶關  
05 係及商譽，即係原告自行辨認屬性並歸屬，尚不因系爭無  
06 形資產一客戶關係之攤銷費用，經被告認定未符合稅法規  
07 定予以剔除，而得轉為費用並認列。依首揭商業會計處理  
08 準則第21條第1項規定，商譽具有「不可辨認性」，而商  
09 譽以外之無形資產同時符合「具有可辨認性」、「可被商  
10 業控制」、「具有未來經濟效益」等特性，二者具有本質  
11 上之差異，原告主張縱認其取得之客戶名單不符合無形資  
12 產之要件，被告亦應依查核準則第65條、第96條第1款、  
13 國際會計準則第38號等予以轉正為應歸屬項目，不應逕予  
14 剔除等語，委無足採。

15 4.國際財務報導準則第3號將企業合併定義為收購者對一個  
16 或多個業務取得控制之交易或其他事項。對應我國現行法  
17 律制度，即為企業併購，包括合併、收購及分割等法律行  
18 為，此等法律行為係因法律規定，而發生法律效果，並適  
19 用相關租稅措施。本件原告為依公司法成立之股份有限公  
20 司，其進行企業併購行為，依公司法第72條、第316條之1  
21 及企業併購法第20條規定，僅能與股份有限公司或有限公  
22 司合併及分割。又依財政部65年8月27日函釋意旨，公司  
23 組織併購獨資商號，其間僅係轉讓行為。本件原告收購系  
24 爭加盟店為轉讓行為，自無國際財務報導準則第3號會計  
25 處理之適用而產生商譽認列及攤提問題，原告應以取得固  
26 定資產及認列預收款項之方式處理。另本件原告所收購之  
27 系爭加盟店為獨資商號非公司組織，依企業併購法第2條  
28 第1項前段規定：「公司之併購，依本法之規定。」即非  
29 企業併購法所規範之範疇，無該法第三章租稅措施規定之  
30 適用，乃屬當然。

01 5.原告並非收購「事業」或「業務」，且系爭加盟店本身並  
02 不具備超額獲利能力之價值（即商譽），被告否准認列商  
03 譽攤銷費用17,876,962元，並無不合，析述如下：

04 (1)依會計基金會97年3月10日（97）基秘字第074號函對事  
05 業之定義，係指「一能經營管理之活動及資產之組  
06 合」，而組合事業之要素為「投入」、「處理程序」及  
07 「產出」三大要素。且「貨物通路商所買入其他貨物通  
08 路商之營業據點，僅屬多數資產的單純加總，與具完整  
09 產銷功能之特定營業部門性質不同，客觀上無法進行投  
10 入、處理程序及產出，故不符合會計研究發展基金會97  
11 年3月10日（97）基秘字第074號解釋函所稱之『事業』  
12 定義，不得認列商譽。」經最高行政法院103年1月28日  
13 103年度1月份第2次庭長法官聯席會議決議在案。又參  
14 最高行政法院108年8月29日108年度判字第428號判決意  
15 旨：商譽係一種不可辨認之無形資產，指企業具有超額  
16 獲利能力之價值，商譽產生之可能原因為：①高素質之  
17 職工隊伍；②科學之管理制度；③良好之社會關係及社  
18 會形象；④悠久之歷史；⑤先進之技術及豐富之經驗；  
19 ⑥優質之產品及服務等與其他有形或無形資產結合所生  
20 綜效。因商譽之特性，通常依存於企業，具有「與企業  
21 不可分」之特質，故本質上難以脫離企業而單獨轉讓，  
22 必須連同企業一併購買，方能買入該企業之商譽。準  
23 此，企業並非因併購即當然取得商譽，而應先就商譽價  
24 值存在之客觀事實為舉證。

25 (2)復據國際財務報導準則第3號「企業合併」第3段規定，  
26 企業應依該準則之定義，決定一項交易或其他事項是否  
27 為企業合併，亦即所取得之資產及承擔之負債須符合構  
28 成「業務」之規定。若企業取得之資產不符合「業務」  
29 之定義，報導個體應將該項交易或其他事項以資產取得  
30 之方式處理，無上開準則之適用而產生商譽認列及攤銷  
31 問題。該準則附錄對「業務」之定義，一項業務包括

01 「投入」及處理投入之「過程」，而有能力對創造「產  
02 出」作出貢獻之三要素，始能適用企業合併會計處理列  
03 為商譽，認定被收購事業之商譽脫離原企業後依舊存  
04 在，而得由收購公司列為商譽價值，逐年予以攤提。

05 (3)縱原告系爭加盟店均訂有買賣契約書，惟依原告提出其  
06 與系爭加盟店所簽訂之加盟經營契約及加盟增補條款內  
07 容觀之，原告擁有加盟店之招牌、商標、服務標章、經  
08 營商店之技術等之所有權及使用權，加盟店自契約生效  
09 日起須給付原告關於POS系統之每年維修費及每月管理  
10 費，系爭加盟店門市所使用之「佐登妮絲」商標、商  
11 品、智慧財產、員工、策略管理、營運過程及銷售系統  
12 皆由原告創造、建立及提供，故商譽並非依存於系爭加  
13 盟店，而是由原告建立產生，並透過加盟經營契約提供  
14 予系爭加盟店使用，原告收購系爭加盟店後，仍依原告  
15 已建立之制度、管理及策略續行經營，系爭加盟店本身  
16 並不具備超額獲利能力之價值（商譽），尚難謂為符合  
17 收購事業或業務之條件。遑論本件被收購者係加盟原  
18 告，權利義務受加盟經營契約拘束之獨資商號，更難認  
19 符合前揭會計基金會97年函及國際財務報導準則第3號  
20 關於「事業」或「業務」之定義，而得認列商譽。是  
21 以，原告收購系爭加盟店非屬國際財務報導準則第3號  
22 「企業合併」之適用範圍，被告否准認列商譽攤提17,8  
23 76,962元，並無不合。

24 6.原告將其承受系爭加盟店之會員之剩餘堂數金額以預收款  
25 入帳，並按履行該服務之義務完成程度轉列收入及將投入  
26 原料、人工及費用等相關支出認列成本，是原告已依收入  
27 成本配合原則入帳。又本件係屬會計師查核簽證案件，原  
28 告將系爭加盟店會員之剩餘堂數金額認列預收款項入帳，  
29 經簽證會計師查核無誤而申報，此與系爭加盟店對於已收  
30 取顧客現金尚未提供服務之會計處理，是否有依所得稅法  
31 第22條第1項規定，申報該管稽徵機關採用現金收付制及

01 會計處理是否有錯誤，非屬本件處理範圍，亦與本件被告  
02 機關認系爭各項耗竭及攤提不符稅法規定而否准認列係屬  
03 二事，原告主張重複課稅及有違收入成本配合原則等節，  
04 核無足採。

05 (二)聲明：原告之訴駁回。

06 四、本院之判斷：

07 (一)前提事實：

08 如事實概要欄所述之事實，有卷附110年度營利事業所得  
09 稅結算網路申報書、核定通知書（含調整法令及依據說明  
10 書）、復查決定及訴願決定（分見原處分卷1第34頁至第3  
11 6頁；本院卷第39頁、第41頁至第42頁、第44頁至第62  
12 頁、第64頁至第87頁）等書件附卷可稽，堪予認定。

13 (二)應適用之法令：

- 14 1.所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之  
15 營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第2  
16 4條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年  
17 度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額  
18 為所得額。」第60條第1項規定：「營業權、商標權、著  
19 作權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資  
20 產。」
- 21 2.查核準則第2條第1項規定：「營利事業之會計事項，應  
22 參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公  
23 報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則（IFR  
24 S）、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下合稱國際財  
25 務報導準則）等據實記載，產生其財務報表。至辦理所  
26 得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施  
27 行細則、產業創新條例、中小企業發展條例、營利事業  
28 所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查  
29 核準則、營利事業適用所得稅法第二十四條之四計算營  
30 利事業所得額實施辦法、營利事業對關係人負債之利息  
31 支出不得列為費用或損失查核辦法、營利事業認列受控

01 外國企業所得適用辦法、房地合一課徵所得稅申報作業  
02 要點、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自  
03 行調整之。」第96條第3款第1目及第4目規定：「三、無  
04 形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如下：  
05 (一)營業權為10年。……(四)商譽最低為5年。」

06 3.商業會計處理準則第21條第1項規定：「無形資產，指無  
07 實體形式之可辨認非貨幣性資產及商譽，包括：一、商  
08 譽以外之無形資產：指同時符合具有可辨認性、可被商  
09 業控制及具有未來經濟效益之資產，包括商標權、專利  
10 權、著作權及電腦軟體等。二、商譽：指自企業合併取  
11 得之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資  
12 產。」

13 4.財政部65年8月27日台財稅第35770號函：「核復所得稅  
14 法有關…合併、轉讓…之意義…合併則係2個以上之公司  
15 以歸併成1個公司為目的之法律行為，因合併而消滅之公  
16 司，其權利與義務概括移轉於因合併而存續或因合併而  
17 新設立之公司…轉讓則係將獨資或合夥事業移轉給他人  
18 經營之法律行為…。」

19 5.財政部95年3月13日台財稅字第00000000000號函：「(一)  
20 公司進行合併，採『購買法』者，其產生之商譽，准予  
21 核實認列。…(三)商譽之攤銷，應按公司進行合併所依據  
22 法律之規定年限內，按年平均攤銷。相關法律之商譽攤  
23 銷年限規定如下…2.企業併購法第35條(…註：現行第4  
24 0條)：15年內。3.金融機構合併法第17條第1項第4款：  
25 5年內(…註：現行第13條第1項第6款：15年內)。」

26 6.財政部100年8月12日台財稅字第00000000000號令：「所  
27 得稅法第60條規定之營業權，應以法律(如民營公用事  
28 業監督條例【…註：108年11月20日廢止】、電業法第33  
29 條【…註：現行第24條】授權訂定之電業登記規則)規  
30 定之營業權為範圍。」

01 7.財政部賦稅署102年7月31日臺稅所得字第0000000000號  
02 函：「…說明：二、依財團法人中華民國會計研究發展  
03 基金會97年3月10日（97）基秘字第074號函（以下簡稱  
04 會計基金會97年函），一公司收購另一公司之事業，如  
05 符合該函有關事業之定義，亦適用財務會計準則公報第2  
06 5號『企業合併-購買法之會計處理』（…註：現為國際  
07 財務報導準則第3號『企業合併』及企業會計準則公報第  
08 7號『企業合併及具控制之投資』）。依財務會計準則公  
09 報第25號（第17段），因收購而取得之可辨認資產與承  
10 擔之負債，均應按收購日之公平價值衡量，並將所取得  
11 可辨認淨資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本  
12 超過所取得可辨認淨資產公平價值，應將超過部分列為  
13 商譽。三、有關非聯屬公司間，一公司以現金收購另一  
14 公司之事業，如符合會計基金會97年函『事業』之定義  
15 並確認有商譽存在，其適用購買法會計處理產生之商  
16 譽，准予核實認列，並依營利事業所得稅查核準則第96  
17 條、企業併購法第35條（…註：現行第40條）規定年限  
18 攤銷。惟營利事業除就收購成本及取得可辨認淨資產公  
19 平價值提供證明資料，據以核算商譽金額外，尚應就會  
20 計基金會97年函所示組成事業之投入、處理程序及產出  
21 等三要素提供證據資料，以證明收購取得之活動及資產  
22 組合符合事業之定義，並說明收購事業所取得商譽之產  
23 生原因及提供佐證資料，俾認定商譽存在之事實。」

24 8.財政部111年3月30日令：「一、公司具合理商業目的，  
25 依企業併購法或金融機構合併法與他公司合併，或收購  
26 他公司之業務，其併購成本超過所取得之可辨認資產及  
27 承擔之負債按公允價值衡量之淨額（下稱可辨認淨資產  
28 公允價值）部分，得認列為商譽，依規定年限攤銷。但  
29 有下列情形之一者，不得認列商譽（一）依國際財務報導  
30 準則第3號『企業合併』及企業會計準則公報第7號『企業  
31 合併及具控制之投資』之會計處理規定（下稱財務會計

01 處理規定)不得認列商譽。(二)無合理商業目的,藉企業  
02 併購法律形式之虛偽安排製造商譽,不當規避或減少納  
03 稅義務。(三)未提供併購成本之證明文件、所取得可辨認  
04 有形資產及無形資產之評價資料。二、符合前點規定之  
05 公司提示下列併購之合理商業目的、併購成本及可辨認  
06 淨資產公允價值之證明文件,並依附件格式填附『商譽  
07 核認檢核表』,稽徵機關得審酌資料完備程度,核實認  
08 列商譽:……(三)可辨認淨資產公允價值:……3、公司  
09 非與他公司合併,而係收購他公司之業務,依財務會計  
10 處理規定採收購法認列商譽者,應檢附組成業務之投  
11 入、處理過程及產出3要素之證據資料。三、廢止本部10  
12 7年3月30日台財稅字第00000000000號令。」

13 (三)原告主張關於客戶關係部分:

14 1.按所得稅法第60條規定:「(第1項)營業權、商標  
15 權、著作權、專利權及各種特許權等,均限以出價取得  
16 者為資產。……(第3項)攤折額以其成本照左列攤折  
17 年數按年平均計算之。但在取得後,如因特定事故不能  
18 按照規定年數攤折時,得提出理由,申請該管稽徵機關  
19 核准更正之:一、營業權以10年為計算攤折之標準。  
20 二、著作權以15年為計算攤折之標準。三、商標權、專  
21 利權及其他各種特許權等,可依其取得後法定享有之年  
22 數為計算攤折之標準。」可知,所得稅法第60條第1項  
23 所定之無形資產,係列舉營業權、商標權、著作權及專  
24 利權,最後以「各種特許權」為概括規定,其中商標  
25 權、著作權及專利權均屬法律所賦予並保障之權利,而  
26 同條第3項第3款明定「其他各種特許權」係以取得後法  
27 定享有之年數作為計算攤折之標準,亦屬法律所賦予並  
28 保障之權利。因此,該條所定之無形資產,應屬法律所  
29 賦予並保障之權利,並非泛指經營一般營利事業之權利  
30 或經營該等事業行為所衍生之商業價值,故如營利事業  
31 以出價取得者非屬所得稅法第60條法律所賦予並保障無

01 形資產之範疇，即無從依上開規定攤折費用（最高行政  
02 法院112年度上字第526號判決意旨參照）。

03 2.依查核準則第2條第2項規定，營利事業之會計事項，應  
04 參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公  
05 報等據實記載，產生其財務報表。惟辦理所得稅結算申  
06 報，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、查核  
07 準則及有關法令之規定未符者，應於申報書內自行調整  
08 之。是以，財務會計上即使認列為無形資產，其攤銷額  
09 於稅法上是否可作為課稅所得之減項，仍須依所得稅法  
10 第60條規定為判斷（最高行政法院112年度再字第2號判  
11 決意旨參照）。

12 3.又按財政部100年8月12日令釋：「所得稅法第60條規定  
13 之營業權，應以法律（如民營公用事業監督條例、電業  
14 法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範  
15 圍。」係財政部本於中央財稅主管機關職權，基於所得  
16 稅法第60條各權利規範之一致性及衡平性，考量該條除  
17 營業權外，所規範之商標權、專利權及各項特許權均為  
18 法律所規定之權利，且該條第3項第3款亦有依其取得後  
19 法定享有之年數為計算攤折之標準等規定，依法條一致  
20 性原則，營業權亦應以法律規定之權利為範圍，乃法律  
21 解釋之當然結果，而就所得稅法第60條營業權適用範圍  
22 所為之釋示，經核尚無曲解營業權而增加法律所無之限  
23 制及違反法律保留或租稅法律主義之情事，依司法院釋  
24 字第287號解釋意旨，應自法規生效之日起適用。據上  
25 可知，所得稅法第60條規定之營業權，係無形資產之一  
26 種，如營利事業以出價取得者，認屬資產，得於辦理營  
27 利事業所得稅結算申報時，列報營業權並攤折費用，惟  
28 其並非泛指經營一般營利事業之權利或經營該等事業行  
29 為所衍生之商業價值，而係以法律（如民營公用事業監  
30 督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定  
31 之營業權為範圍，倘所取得者非屬所得稅法第60條營業

01 權之範疇，即無從依上開規定攤折費用（最高行政法院  
02 105年度判字第569號判決意旨參照）。

03 4.查依據原告與系爭19家加盟店所簽訂之「商店買賣契約  
04 書」，係約定系爭19家加盟店將其等所有之營業中商店  
05 讓與原告經營，買賣標的範圍包括：商店全部資產及商  
06 店會員預收款債務、商店之經營權、商店之管領權、商  
07 店之營收收益權、商店之營業秘密（包括但不限於顧客  
08 資料）、相關場地、設施、設備、服務之使用權及加盟  
09 「佐登妮絲」品牌或其他品牌之契約上有利事項，此有  
10 原告與系爭19家加盟店簽訂之商店買賣契約書在卷可參  
11 （見原處分卷1第789至879頁）。可見原告係為提升營  
12 運效益向系爭19家加盟店購入包含客戶名單等資料在內  
13 之標的，依超額盈餘法評價計算之客戶關係價值，原告  
14 所收購者主要為客戶關係，其攤銷額於稅法上是否可作  
15 為課稅所得之減項，仍須依所得稅法第60條規定，客戶  
16 關係並非屬法律所賦予並保障之權利，並不該當所得稅  
17 法第60條所定之無形資產，自無該條有關營業權攤折規  
18 定之適用，是被告予以否准認列無形資產-客戶關係攤  
19 提10,359,000元，自無不合。

20 5.原告雖主張：所得稅法第60條第1項並未記載「商  
21 譽」，而查核準則第69條第3項則列有「商譽」，可見  
22 所得稅法第60條第1項所載之營業權、商標權、著作  
23 權、專利權及各種特許權，僅為「無形資產」之例示云  
24 云，然按查核準則第96條第3項固規定：「各項耗竭及  
25 攤折：……三、無形資產應以出價取得者為限，其計算  
26 攤折之標準如下：（一）營業權為十年。（二）著作權  
27 為十五年。（三）商標權、專利權及其他特許權為取得  
28 後法定享有之年數。（四）商譽最低為五年。」查核準  
29 則第96條第3款雖規定商譽為得攤折之無形資產，然觀  
30 之所得稅法第60條關於無形資產之範圍，其法條明文規  
31 定僅有營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許

01 權，並未包括專門技術及商譽，上開查核準則第96條第  
02 3款將商譽列為得攤折之無形資產，顯已逾越上開所得  
03 稅法第60條規定關於無形資產之範圍，乃係財政部就所  
04 得稅法第60條規定之範圍所為例外之規定，且該規定對  
05 營利事業並無不利，非屬增加法律所無規定之限制，固  
06 難謂其違法；然所得稅法及其相關法令函釋，並無規定  
07 客戶關係亦得為攤折之無形資產，自難比附援引上開查  
08 核準則之規定，認客戶關係亦得為攤折之無形資產，故  
09 難以上開查核準則第96條第3項之規定為原告有利之認  
10 定（最高行政法院96年度判字第2105號判決意旨參  
11 照）。況基於課稅明確、公平原則，及避免租稅規避之  
12 考量，亦不宜將所得稅法第60條規定之無形資產，擴張  
13 解釋為包括客戶關係在內。從而，原告此部分主張並無  
14 可採。

15 6.原告雖另主張其收購系爭19家加盟店所取得之客戶名  
16 單，符合國際會計準則第38號公報有關無形資產之要件  
17 云云，然：

18 (1)依國際會計準則第38號公報（IAS38）「無形資產」，  
19 其中第8段：「無形資產係指無實體形式之可辨認非貨  
20 幣性資產」第10段：「並非所有第9段所述之項目（常  
21 見例子為電腦軟體、專利權、著作權、影片、客戶名  
22 單、擔保貸款服務權、捕魚證、進口配額、特許權、  
23 客戶或供應商關係、客戶忠誠度、市場占有率及行銷  
24 權）均符合無形資產之定義（即可辨認性、對資源之  
25 控制及未來經濟效益之存在）」第11段：「無形資產  
26 之定義規定無形資產須可辨認，俾與商譽區分」第13  
27 段：「若企業有權取得標的資源所產生之未來經濟效  
28 益，且能限制他人取得該效益時，企業可控制該資  
29 產。企業控制無形資產所產生未來經濟效益之能力，  
30 通常源自於法院可執行之法定權利。於缺乏法定權利  
31 時，證明控制較為困難。惟權利之法律上可執行性並

01 非控制之必要條件，因為企業可採用其他方式控制未  
02 來經濟效益。」第16段：「企業可能擁有客戶族群或  
03 市場占有率，並因致力於建立客戶關係及忠誠度，而  
04 預期客戶將持續與企業進行交易。惟在缺乏法定權利  
05 以保護或缺乏其他方式以控制企業之客戶關係及客戶  
06 忠誠度情況下，企業通常無法充分控制來自客戶關係  
07 及忠誠度所產生之預期經濟效益，致使該等項目（例  
08 如客戶族群、市場占有率、客戶關係及客戶忠誠度）  
09 不符合無形資產之定義。在缺乏法定權利以保護客戶  
10 關係之情況下，交換相同或相似非合約之客戶關係之  
11 交易（作為企業合併之一部分者除外），可提供證據  
12 顯示企業仍然能控制自客戶關係所產生之預期未來經  
13 濟效益。因該交換交易亦可對該客戶關係可分離提供  
14 證據，該等客戶關係符合無形資產之定義」第17段：  
15 「無形資產所產生之未來經濟效益，可能包括銷售產  
16 品或勞務之收入、成本節省或因企業使用資產而獲得  
17 之其他效益。例如，在生產過程中使用智慧財產，可  
18 能降低未來生產成本，而不是增加未來收入。」據  
19 此，必須「同時」符合無形資產定義之3項要件即：可  
20 辨認性、對資源之控制及未來經濟效益之存在，始合  
21 於國際會計準則第38號公報關於無形資產所應具備之  
22 全部條件。

23 (2)按無形資產必須具「可被企業控制」性，亦即企業有  
24 能力取得無形資產所流入之未來經濟效益，且能限制  
25 他人使用該效益，否則不得主張所得稅法第60條之攤  
26 折，而缺乏法定權利之保護或其他控制方式者，因企  
27 業通常無法充分控制顧客關係與顧客忠誠度等項目所  
28 產生之預期經濟效益，致使顧客族群、市場占有率、  
29 顧客關係、顧客忠誠度等不符合無形資產之定義（最  
30 高行政法院108年度判字第389號判決意旨參照）。

01 (3)經查，依原告與系爭19家加盟店所簽訂之商店買賣契  
02 約書，原告所取得之無形項目實為會員原於系爭19家  
03 加盟店購買課程之客戶名單等資料，然原告可否充分  
04 控制該等客戶關係與客戶忠誠度，及原告受讓該等客  
05 戶關係能否產生未來經濟效益，實仍須依憑原告後續  
06 提供之美容專業服務，可否使得客戶願意繼續付費與  
07 之交易，亦即需取決於客戶之個人意願，並非逕因原  
08 告受讓客戶關係即得控制該等客戶關係且即可產生未  
09 來經濟效益。換言之，原告就所受讓之無形項目客戶  
10 關係，既無任何法定權利之保護或其他可控制方式可  
11 使客戶於原告受讓客戶關係後即當然與之交易，則自  
12 無法就其為未來經濟效益之預期，當不符合國際會計  
13 準則公報第38號關於無形資產所需具備之對資源之控  
14 制及未來經濟效益之要件。是原告主張：系爭19家加  
15 盟店之顧客因熟悉度關係，有較高之黏著度，仍會繼  
16 續在該美容店消費並產生利潤，陸續將預收金額轉列  
17 服務收入，故原告對客戶名單顯具控制能力，有「可  
18 控制性」。提供上開服務時，將搭配其美容美體產品  
19 使用，亦將進一步增加原告之產品銷售收入，且可預  
20 期顧客於現有課程堂數施作完畢後，通常亦會增購新  
21 課程或美容美體產品，可見原告所取得之客戶名單，  
22 確有經濟效益流入企業云云，並非可採。

23 (4)原告又主張：取得之客戶名單縱不符合無形資產之要  
24 件，被告機關亦應依營利事業所得稅查核準則第65  
25 條、第96條第1項、國際會計準則公報第38號等予以轉  
26 正為應歸屬項目，不應逕予剔除云云。惟：

27 ①按營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定，營利  
28 事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處  
29 理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財  
30 務報表。惟辦理所得稅結算申報，其帳載事項與所  
31 得稅法、所得稅法施行細則及本準則及有關法令之

01 規定未符者，應於申報書內自行調整之。是以，財  
02 務會計上即使認列為無形資產，其攤銷額於稅法上  
03 是否可作為課稅所得之減項，仍須依所得稅法第60  
04 條規定為判斷。蓋稅捐之課徵，納稅義務人有協力  
05 之義務，納稅義務人將社會生活事實所衍生之利益  
06 類型化，透過稅捐申報之方式，說明其法律關係而  
07 由稅捐機關審查之。則原告既已就取得客戶名單列  
08 報並依營業權之規定分10年攤提，經被告予以審查  
09 核認無理由在案，則系爭無形資產客戶關係僅係產  
10 生財稅差異，應於申報書內自行調整之，其營業權  
11 認列既經稅上剔除，分期攤銷之數額自不得列報為  
12 課稅所得之減項。

13 ②按「無形資產，指無實體形式之可辨認非貨幣性資  
14 產及商譽，包括：…二、商譽：指自企業合併取得  
15 之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資  
16 產。」商業會計處理準則第21條第1項第2款定有明  
17 文。依財務會計準則公報第25號「企業合併—購買  
18 法之會計處理」第4段第1、2項：「企業合併：係指  
19 一個公司取得一個以上公司之控制能力而合併為一  
20 個經濟個體。」「購買法：係將企業合併視為一個  
21 公司收購另一個公司之交易。收購公司將收購之淨  
22 資產按成本入帳，其收購成本超過有形及可辨認無  
23 形資產之公平價值扣除承擔之負債後淨額部分，應  
24 列為商譽……。」第17段：「……將所取得可辨認  
25 資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過  
26 所取得之可辨認資產公平價值，應將超過部分列為  
27 商譽……。」又按任何一個項目，必須同時符合要  
28 素定義和認列標準，才能加以認列。而資產之「可  
29 辨認性」與「不可辨認性」係資產「固有之本質」  
30 要素，於會計事項發生時即須定性認列憑以入帳，  
31 縱使認列入帳以後，其攤折數額不符合課稅所得減

01 項之列報要件，亦「無由」使資產「可辨認」之本  
02 質隨即轉變成「不可辨認」，反之亦然（最高行政  
03 法院108年度判字第89號判決意旨參照）。

04 ③是企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取  
05 得可辨認資產之公平價值而生；而無形資產則須  
06 「具有可辨認性」、「可被企業控制」及「具有未  
07 來經濟效益」等3項特性，已如前述，商譽具有「不  
08 可辨認性」，二者已有本質上之差異。故縱使屬可  
09 辨認之客戶關係無形項目，其攤折不符合課稅所得  
10 減項之列報要件，亦無由使其「可辨認」之本質隨  
11 即轉變成「不可辨認」，自不符合國際會計準則  
12 公報第38號公報規定認列為商譽。

13 ④況依商業會計法第48所條規定：「支出之效益及於  
14 以後各期者，列為資產。其效益僅及於當期或無效  
15 益者，列為費用或損失。」是營利事業支出於商業  
16 會計上究應列於資產、費用或損失項下，應視支出  
17 效益期間為斷。「資產」或「費用或損失」之性質  
18 不同，亦不得逕將資產改列為費用，自無查核準則  
19 第65條、第96條第1項之適用。

20 7.是故，原告於110年度攤提無形資產—客戶關係10,359,  
21 000元，非屬所得稅法第60條規定之範疇，亦不符合會  
22 計準則關於無形資產之定義，被告予以剔除，於法並無  
23 不合，原告此部分主張尚欠允洽，不能採取。

24 (四)原告主張關於商譽部分：

25 1.按企業併購法第4條第2、3、4款規定：「本法用詞定義  
26 如下：…二、併購：指公司之合併、收購及分割。三、  
27 合併：指依本法或其他法律規定參與之公司全部消滅，  
28 由新成立之公司概括承受消滅公司之全部權利義務；或  
29 參與之其中一公司存續，由存續公司概括承受消滅公司  
30 之全部權利義務，並以存續或新設公司之股份、或其他  
31 公司之股份、現金或其他財產作為對價之行為。四、收

01 購：指公司依本法、公司法、證券交易法、金融機構合  
02 併法或金融控股公司法規定取得他公司之股份、營業或  
03 財產，並以股份、現金或其他財產作為對價之行為。」  
04 又按所謂商譽得解為「無法歸屬於有形資產及可辨認無  
05 形資產之獲利能力」，亦即一種不可辨認之無形資產，  
06 尤指企業所具超額獲利能力之價值。產生商譽的原因包  
07 括高素質的職工隊伍、科學的管理制度、良好的社會關  
08 係和社會形象、悠久的歷史、先進的技術和豐富的經  
09 驗、優質的產品和服務，或可辨認資產組合產生之綜效  
10 等（最高行政法院104年度判字第362號判決意旨參  
11 照）。

12 2.財務會計準則公報第25號「企業合併—購買法之會計處  
13 理」之適用範圍，包括一公司取得一家或多家公司之控  
14 制能力等情況。一公司收購另一公司之事業，如符合下  
15 述對事業之定義，亦適用第25號公報。」此經會計基金  
16 會97年3月10日第74號函釋示在案，而上開函釋所稱之  
17 事業，係指「一能經營管理之活動及資產之組合」（見  
18 原處分卷1第1058頁）。又「貨物通路商所買入其他貨  
19 物通路商之營業據點，僅屬多數資產的單純加總，與具  
20 完整產銷功能之特定營業部門性質不同，客觀上無法進  
21 行投入、處理程序及產出，故不符合會計研究發展基金  
22 會97年3月10日（97）基秘字第074號解釋函所稱之『事  
23 業』定義，不得認列商譽。」（最高行政法院103年1月  
24 份第2次庭長法官聯席會議決議意旨參照）。

25 3.準此可知，商譽為企業於事業合併中所取得而無法個別  
26 辨認並單獨認列之具未來經濟效益之資產。商譽的取得  
27 固不限於公司合併之情形，尚及於收購；惟受收購之公  
28 司，需有能力提供產出之投入及處理程序，具備完整產  
29 銷功能者，始足當之。鑑於商譽之產生，或因經營管理  
30 或因服務，或因產品品質，或因可辨認資產組合產生之  
31 綜效，故商譽之存在具有與企業之不可分性，必須企業

01 所收購者屬上述之「事業」，始生「商譽」之無形資產  
02 及其攤折之問題。申言之，所稱收購之「事業」必須係  
03 收購另一公司所屬符合上述「投入」、「處理程序」及  
04 「產出」三要素之單一完整「事業」，且保有及使用該  
05 具有完整產銷功能之事業，始得由收購之公司認列商譽  
06 （最高行政法院105年度判字第591號、109年度判字第5  
07 67號判決意旨參照）。

08 4.依國際財務報導準則第3號「企業合併」之附錄B7，關  
09 於「業務之定義」為：「一項業務包括投入及處理投入  
10 之過程，而有能力對創造產出作出貢獻，一項業務之三  
11 要素，定義如下：（a）投入：經由一個或多個過程  
12 後，可創造產出或有能力對創造產出作出貢獻之經濟資  
13 源。例如非流動資產、智慧財產、取得必要原料或權利  
14 之能力，以及員工。（b）過程：處理一項或多項投入  
15 以創造產出或有能力對創造產出做出貢獻之系統、標  
16 準、協定、慣例或規則。例如策略管理程序、作業程序  
17 及資源管理程序。此等過程通常會予以書面化，但具有  
18 必要技術及經驗且遵循規則與慣例之有組織員工之智慧  
19 能力，可能提供能處理投入以創造產出之必要過程。  
20 （c）產出：投入及處理該等投入之過程所產生之結  
21 果，可提供商品或勞務予客戶、產出投資收益或產生來  
22 自正常活動之其他收益。」國際財務報導準則第3號  
23 「企業合併」第3段亦記載：「企業應依本國際財務報  
24 導準則之定義，決定一項交易或其他事項是否為企業合  
25 併，亦即所取得之資產及承擔之負債須符合構成業務之  
26 規定。若企業取得之資產非為一項業務，報導個體應將  
27 該項交易或其他事項以資產取得之方式處理。」（見原  
28 處分卷1第1007、1025至1026頁），換言之，若企業取  
29 得之資產不符合業務之要件，企業即應將該項交易或其  
30 他事項以資產取得之方式處理，無上開準則之適用亦無  
31 產生商譽認列及攤銷可言。上開國際財務報導準則第3

01 號關於「業務」定義之認定，與會計基金會97年函釋所  
02 認定：「一財務會計準則公報第25號『企業合併—購買  
03 法之會計處理』之適用範圍，包括一公司取得一家或多  
04 家公司之控制能力等情況。一公司收購另一公司之事  
05 業，如符合下述對事業之定義，亦適用第25號公報。二  
06 事業係指一能經營管理之活動及資產組合，其目的係為  
07 投資人、業主、成員或參與者賺取報酬，報酬之形式包  
08 括股利、較低之成本或其他經濟利益。事業之組成包括  
09 有能力提供產出之投入及處理程序。事業通常有產出，  
10 惟產出非該組合符合事業定義之必要部分（例如尚處於  
11 創業期間之事業）。組成事業之三要素，定義如下：1.  
12 投入：經由處理程序，可提供產出或有能力提供產出之  
13 經濟資源。例如非流動資產（包括無形資產或使用非流  
14 動資產之權利）、智慧財產、取得或使用必要原料或權  
15 利之能力，以及員工。2.處理程序：處理投入以提供產  
16 出或有能力提供產出之程序，包括制度、標準、作業規  
17 範、慣例及規則等。例如策略管理程序、作業程序及資  
18 源管理程序。處理程序通常會予以書面化，但依規則或  
19 慣例執行處理程序之有技術及經驗之人員，亦可能提供  
20 能處理投入以提供產出之必要程序（會計、帳單、薪工  
21 及其他管理制度通常非屬提供產出之處理程序）。3.產  
22 出：投入及處理該投入之結果，以提供或有能力提供投  
23 資人、業主、成員或參與者報酬，該報酬之形式包括股  
24 利、較低之成本或其他經濟利益。如由市場參與者取得  
25 一事業且能繼續提供產出，例如與其原本事業之投入及  
26 處理過程整合，則該取得之事業不必包括賣方經營事業  
27 之所有投入或處理程序。事業通常有許多不同種類之投  
28 入、處理程序及產出，其要素之性質隨所屬產業及營運  
29 結構而異。取得之活動及資產組合是否為事業，應依據  
30 該組合是否能由市場參與者經營及管理來作判斷，而非  
31 依據賣方是否將其當作事業經營或買方是否意圖將其當

01 作事業經營來作判斷。……四若取得之活動及資產組合  
02 不符合事業之定義，不得適用第25號公報；若符合事業  
03 之定義，應依第25號公報之規定處理。」（見原處分卷  
04 1第1056至1058頁）相同。準此可知，公司所併購者須  
05 符合「投入」、「過程」、「產出」三要素，始能符合  
06 「業務」之要件，而適用企業合併會計處理列為商譽，  
07 認定被收購事業之商譽脫離原企業後依舊存在，而得由  
08 收購公司列為商譽價值，逐年予以攤提。

09 5.又按依行政訴訟法第125條第1項、第133條規定，於稅  
10 務訴訟，證據之提出雖非當事人之責任，然法院依職權  
11 調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故  
12 當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條規  
13 定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證  
14 之責任。」於上述範圍依行政訴訟法第136條之規定，  
15 仍為稅務訴訟所準用。因商譽的存在及其攤折數乃所得  
16 計算基礎之減項，為課稅的消減事由，不論從證據掌控  
17 之觀點或依規範有利原則，於要件事實存否不明時，應  
18 由納稅義務人負擔客觀舉證責任（最高行政法院108年  
19 度判字第428號判決意旨參照）。

20 6.經查，本件依據原告與系爭19家加盟店所簽訂之「佐登  
21 妮絲國際股份有限公司加盟經營契約」，雙方約定內容  
22 略如下：「（第一條）加盟店名稱及營業所在地、時  
23 間：…該店每日營業之時間及休假日應依甲方規定辦  
24 理，除不可抗力因素外，非經甲方同意，乙方不得自行  
25 暫停營業，不論停業時間之長短。…（第六條）訓練及  
26 保密：1. 甲方所提供乙方之訓練課程，乙方須於接獲甲  
27 方通知後按期派員受訓。…（第八條）雙方的權利義  
28 務：(一)甲方的權利義務1. 甲方提供乙方該店內之商品及  
29 有關之行銷技術、服務技術、存貨管理等營業秘密，並  
30 指導乙方有關商品陳列、店務管理等事宜。(二)乙方的權  
31 利義務1. 乙方須盡全力經營該店。2. 乙方得依甲方規定

01 商品項目、服務項目、進貨方式與標價經營該店，乙方  
02 變更上開之規定營業及拒絕進貨、販賣應經甲方書面同  
03 意，亦不得陳列販售其自製或私自進貨之商品。如甲方  
04 以書面通知變更商品及療程之標價者，乙方得依通知修  
05 改該商品及療程標價而銷售。3. 該店商品之陳列及商品  
06 項目，乙方須遵照甲方規定之方式陳列商品，不得擅自  
07 更改或與他人簽約或允諾特殊陳列。…（第十一條）設  
08 備之使用與維護：1. 甲方擁有該指定店內包括招牌、商  
09 標、服務標章、經營商店之技術等之所有權及使用權。  
10 …（第十四條）廣告促銷：1. 甲方將提供全國性媒體廣  
11 告的有關事宜（包括廣播電台、報紙、雜誌等）。  
12 …」，此有加盟經營契約在卷可佐（見原處分卷1第672  
13 至788頁），依上開契約內容可知，系爭19家加盟店之每  
14 日營業時間、休假日均依原告之規定辦理，系爭19家加  
15 盟店對於原告提供之訓練課程，需按期派員受訓，關於  
16 系爭19家加盟店店內之商品及有關之行銷、服務技術、  
17 存貨管理等事項，亦由原告提供，系爭19家加盟店需依  
18 據原告規定之商品項目、服務項目、進貨方式與標價以  
19 從事經營，不得擅自變更，原告亦擁有系爭19家加盟店  
20 之招牌、商標、服務標章、經營商店之技術等之所有權  
21 及使用權，關於全國性媒體廣告之有關事宜由原告提供  
22 等情。可知原告實擁有系爭19家加盟店之招牌、商標、  
23 服務標章、行銷、服務技術等，系爭19家加盟店更需依  
24 據原告規定之商品項目、服務項目、進貨方式為經營，  
25 換言之，係由原告訓練專業員工，以既定之美容美體服  
26 務標準施作流程及行銷程序，提供服務予客戶名單內之  
27 客戶，並推銷原告品牌之產品。是足證系爭19家加盟店  
28 門市經營所使用之商標、商品、服務、智慧財產、員  
29 工、策略管理、營運過程及銷售系統皆由原告創造、建  
30 立及提供，並非依存於系爭19家加盟店，而是由原告建  
31 立產生，並透過加盟經營契約提供予系爭19家加盟店使

01 用，系爭19家加盟店本身並不具備超額獲利能力之價值  
02 （即商譽），系爭19家加盟店亦不具完整產銷功能，客  
03 觀上無法進行完整之投入、處理及產出程序，顯與上開  
04 事業或業務之要件不符，亦不符合前述會計基金會97年  
05 3月10日第74號函釋或國際財務報導準則第3號關於事業  
06 或業務之定義。自無法認列為商譽。縱認19家加盟店於  
07 轉為直營後營業據點或遺有一些顧客關係，其乃因使用  
08 原告之商標、資金、行銷、處理程序所導致，此種商譽  
09 乃原告自行發展而來，並非原告購入之商譽。是原告雖  
10 主張所收購之加盟店可進行投入、處理程序及產出云  
11 云，並非可採，故被告機關否准認列商譽攤提17,876,9  
12 62元，於法並無不合。

13 7.原告雖主張：財政部107年3月30日令及111年3月30日令  
14 有關將得認列商譽者限於公司間之合併，及依國際財報  
15 報導準則第3號之會計處理規定不得認列商譽部分，實  
16 已增加法律所無之限制，而與憲法第19條及納稅者權利  
17 保護法第3條規定相悖云云，然：財政部111年3月30日  
18 令之說明三業已敘明：「廢止本部107年3月30日台財稅  
19 字第0000000000號令」；而財政部111年3月30日令部  
20 分，該令係就有關營利事業列報商譽之認定原則及證明  
21 文件等相關規定所為之解釋，依其意旨，如併購交易並  
22 無該令所列舉之3項情形，即得核實依企業併購法第40  
23 條規定，將併購所產生的商譽依規定年限攤銷。又依財  
24 政部111年3月30日令之說明一記載略以：「……但有下  
25 列情形之一者，不得認列商譽（一）依國際財務報導準則  
26 第3號『企業合併』及企業會計準則公報第7號『企業合  
27 併及具控制之投資』之會計處理規定（下稱財務會計處  
28 理規定）不得認列商譽……」，而國際財務報導準則第  
29 3號「企業合併」第3段即關於「辨認企業合併」部分則  
30 係記載：「企業應依本國際財務報導準則之定義，決定  
31 一項交易或其他事項是否為企業合併，亦即所取得之資

01 產及承擔之負債須符合構成業務之規定。若企業取得之  
02 資產非為一項業務，報導個體應將該項交易或其他事項  
03 以資產取得之方式處理。」；另財政部111年3月30日令  
04 之說明二則記載略以：「……公司非與他公司合併，而  
05 係收購他公司之業務，依財務會計處理規定採收購法認  
06 列商譽者，應檢附組成業務之投入、處理過程及產出3  
07 要素之證據資料」，可知有關營利事業商譽的取得，雖  
08 不限於公司合併之情形，尚及於收購「業務」，惟該業  
09 務仍應符合國際財務報導準則第3號公報關於「業務」  
10 之定義，此與會計基金會112年11月2日（112）基秘字  
11 第0000000000號函所載略以：「……二、依國際財務報  
12 導準則第3號『企業合併』第3段之規定，企業應依本國  
13 際財務報導準則之定義，決定一項交易或其他事項是否  
14 為企業合併，亦即所取得之資產及承擔之負債須符合構  
15 成業務之規定。若企業取得之資產非為一項業務，報導  
16 個體應將該項交易或其他事項以資產取得之方式處理」  
17 意旨相同（見本院卷第89頁）。本件原告收購系爭19家  
18 加盟店轉為直營分公司，依原告所提出相關證據資料，  
19 其所取得之資產及承擔之負債並不符合「業務」之要件  
20 （即需具備投入、過程、產出等3要素），系爭19家加  
21 盟店乃係依原告已建立之制度、管理及策略經營，不足  
22 以認定系爭19家加盟店本身具有商譽，而得由原告認列  
23 攤折，均業如前述，則被告否准原告認列商譽攤銷，洵  
24 屬有據，尚不得因被告認定原告所收購者非具有完整產  
25 銷功能之事業，即主張上開財政部令違反憲法第19條及  
26 納稅者權利保護法第3條揭示之租稅法律主義，是原告  
27 此部分主張亦無可採。

28 8.是故，原告購買系爭19家加盟店，然系爭19家加盟店本  
29 身並不具備超額獲利能力之價值（即商譽），尚與收購  
30 「事業」或「業務」有間，被告否准其列報無形資產-  
31 商譽攤提17,876,962元，於法亦屬有據。

01 (五)至於，原告主張就所收購門市之課程預收款，須嗣後提供  
02 服務時轉列收入，但就收購所生費用卻不得加以攤提，實  
03 與量能課稅原則、成本費用配合原則相悖，且前述課程預  
04 收款業經加盟主繳納所得稅，而原告嗣後轉列收入時又須  
05 納稅，實屬重複課稅乙節。惟，按商業會計法第59條規  
06 定：「營業收入應於交易完成時認列。分期付款銷貨收入  
07 得視其性質按毛利百分比攤算入帳；勞務收入依其性質分  
08 段提供者得分段認列。」第60條規定：「與同一交易或其  
09 他事項有關之收入及費用，應適當認列。」又依收入與成  
10 本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失及  
11 稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。是原告認列之預  
12 收款負債，隨其提供客戶服務即符合前揭商業會計法第59  
13 條規定而轉列收入，而原告因提供服務所產生之相關成本  
14 費用，依前揭商業會計法第60條規定，自應於轉列收入之  
15 期間認列，此無違收入與成本費用配合原則，且與被告依  
16 法剔除原告所列報無形資產—客戶關係及商譽之攤提費用  
17 無涉。又系爭19家加盟店對於已收取顧客現金尚未提供服  
18 務之會計處理，是否按照商業會計法、商業會計處理準則  
19 等規定處理，與本件原告依加盟經營契約約定承受系爭19  
20 家加盟店會員之剩餘堂數金額，就其性質按相關會計處理  
21 及規定予以正確及合法認列預收款項，係屬二事；倘系爭  
22 19家加盟店於顧客購買課程之交易當下，未依正確之會計  
23 處理入帳並於辦理營利事業所得稅結算申報時列報收入，  
24 應由該加盟店檢附相關證明文件向所轄之稽徵機關辦理更  
25 正事宜，亦無重複課稅之情事。故原告上開主張亦無理  
26 由。

27 (六)綜上所述，原告所主張各節，均非可採。原處分否准原告  
28 列報客戶關係攤銷費用10,359,000元，及否准原告列報商  
29 譽攤銷費用17,876,962元，重行核定各項耗竭及攤提2,18  
30 8,000元，併同其他調整事項，重行核定全年所得額130,0  
31 05,105元，應補稅額10,969,738元，認事用法並無違誤。

01 訴願決定遞予維持亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷，  
02 為無理由，應予駁回。

03 五、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，  
04 均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

05 六、結論：原告之訴為無理由。

06 中 華 民 國 114 年 9 月 30 日

07 審判長法官 蔡紹良

08 法官 林學晴

09 法官 陳怡君

10 以上正本證明與原本無異。

11 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表  
12 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須  
13 按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴  
14 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表  
15 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

16 上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情  
17 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

18 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  
19 一者，得不委任律師為訴訟代理人。 1. 當事人或其代表人、  
20 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  
21 定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2. 稅務行政事  
22 件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。  
23 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備  
24 專利師資格或依法得為專利代理人。 (二)非律師具有右列情形之  
25 一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。 1. 當  
26 事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格  
27 者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，  
28 具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 當事人為公法  
29 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  
30 辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。 是否符  
31 合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起

01 上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及  
02 委任書。

03 中 華 民 國 114 年 9 月 30 日

04 書記官 許騰云