

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

113年度訴字第300號

民國114年8月7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

上列當事人間因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11313935170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

事實概要：

原告係經營其他美容美體服務及其他化粧品批發業，自民國106年起併購加盟店轉為直營分公司，於106年陸續收購美城商行等15家加盟店及107年收購雅環百貨行等4家加盟店，取得前開加盟店（下合稱系爭19家加盟店）之固定資產、預收款以及會員購買課程名稱、堂數、金額、剩餘堂數等客戶相關資料，原告委託中華無形資產鑑價股份有限公司（下稱中華鑑價公司）依國際財務報導準則第3號公報（IFRS3）所規範之內容出具收購價格分攤評價報告（下稱系爭評價報告）。原告109年度營

01 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
02 及攤提新臺幣（下同）30,496,406元（含電腦軟體攤銷費用2,
03 260,444元、客戶關係攤銷費用10,359,000元及商譽攤銷費用1
04 7,876,962元）及全年所得額221,200,123元，經被告以109年
05 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
06 及攤提2,260,444元，併同其他調整事項，重行核定全年所得
07 額251,692,128元，應補稅額6,098,401元。原告對各項耗竭及
08 攤提部分不服，申請復查，未獲變更（下稱復查決定，與109
09 年度營利事業所得稅結算申報核定通知書下合稱原處分），提
10 起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

11 □原告主張及聲明：

12 (一)主張要旨：

13 1.計算營利事業所得稅之所得額，應減除各項成本費用，而
14 無形資產之攤折得列為費用。營利事業之會計事項（包括
15 費用），原則上應參照商業會計處理準則、企業會計準則
16 公報及國際財務報導準則等，僅於與所得稅法未相符時，
17 應加以調整。國際會計準則第38號公報有關「無形資產」
18 之定義，可作為界定營利事業所得稅查核準則（下稱查核
19 準則）第96條第3款所稱「無形資產」之依據，而國際財
20 務報導準則（IFRS）第3號有關「商譽」之定義，則可作
21 為界定查核準則第96條第3款所稱「商譽」之依據。所得
22 稅法並未就第60條所稱之「營業權」加以定義，更未將之
23 限制於所謂法律所賦予並保障之權利，被告所引用之財政
24 部100年8月12日台財稅字第0000000000號令（下稱財政
25 部100年8月12日令）將「營業權」限於法律規定之營業
26 權，實有違反納稅者權利保護法第3條第3項、第7條第1項
27 及第2項之違法。所得稅法第60條第1項所載之營業權、商
28 標權、著作權、專利權及各種特許權，僅為「無形資產」
29 之例示，該條所稱「無形資產」並非僅以例示項目為限，
30 而依查核準則第2條規定，國際會計準則第38號公報有關
31 「無形資產」之定義，可作為界定所得稅法第60條所稱

01 「無形資產」之依據。原告依所得稅法第24條、查核準則
02 第96條第3款、國際財務報導準則（IFRS）第3號等，就收
03 購系爭19家加盟店，可辨認之無形資產客戶關係單獨辨認
04 後，其餘列為商譽加以攤折，確屬有據。縱認原告取得之
05 客戶名單不符合無形資產之要件，被告亦應依查核準則第
06 65條、第96條第1款、國際會計準則公報第38號等予以轉
07 正為應歸屬項目，不應逕予剔除。

08 2. 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
09 項成本費用之規定；所得稅法第60條、查核準則第96條有
10 關無形資產攤折之規定，均未限於被收購方屬公司組織型
11 態方有所適用。財團法人中華民國會計研究發展基金會
12 （下稱會計基金會）表示國際財務報導準則（IFRS）第3
13 號之適用亦非僅限於公司。財政部107年3月30日台財稅字
14 第00000000000號令（下稱財政部107年3月30日令）、財
15 政部111年3月30日台財稅字第00000000000號令（下稱財
16 政部111年3月30日令）違反憲法第19條及納稅者權利保護
17 法第3條規定。系爭19家加盟店確可進行投入、處理程序
18 及產出。原告固然提供加盟店相關之支援，但行銷、存貨
19 管理、商標、服務標章、經營技術等，仍須藉由加盟主之
20 實際操作，方能發揮其作用，而客戶願意至系爭19家加盟
21 店消費，亦係因與加盟主之信任關係，故系爭19家加盟店
22 仍因其等之實際經營能力，具備超額獲利能力之價值（商
23 譽）。原告向系爭19家加盟店購買有形資產、負債及客戶
24 名單，均經簽署買賣契約，而買賣契約第1條第4項第1款
25 記載買賣標的範圍包括會員預收款債務。依系爭評價報告
26 附件一，門市之預收款金額係由POS（point of sale，銷
27 售時點系統）取具明細資料，包括會員購買課程名稱、堂
28 數、金額、剩餘堂數等，而剩餘堂數亦透過門市不定期盤
29 點及區會計稽查確認其正確性，且原告之財務報表亦經會
30 計師查核，則原告取得加盟店之預收款確屬有據。綜觀相
31 關法律規定，並無公司合併方能認列商譽之規定，訴願決

01 定所引用之財政部65年8月27日台財稅字第35770號函（下
02 稱財政部65年8月27日函）、95年3月13日台財稅字第0000
03 0000000號函（下稱財政部95年3月13日函）、財政部賦稅
04 署102年7月31日臺稅所得字第00000000000號函（下稱財
05 政部賦稅署102年7月31日函）及111年3月30日令等，有關
06 公司合併時方能認列商譽部分，悖於租稅法律主義及平等
07 原則，應屬無效。

08 3.原告就所收購門市之課程預收款，須於嗣後提供服務時轉
09 列收入，但就收購所生費用卻不得加以攤提，實與量能課
10 稅原則、成本費用配合原則相悖，且前述課程預收款業經
11 加盟主繳納所得稅，而原告嗣後轉列收入時又須納稅，實
12 屬重複課稅。

13 (二)聲明：

14 原處分（含復查決定）就原告109年度營利事業所得稅結算
15 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
16 0,359,000元及17,876,962元部分，及訴願決定均撤銷。

17 □被告答辯及聲明：

18 (一)答辯要旨：

19 1.查核準則第96條第3款雖規定商譽為得攤折之無形資產，
20 然觀之所得稅法第60條關於無形資產之範圍，其法條明文
21 規定僅有營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許
22 權，並未包括客戶關係及商譽，查核準則第96條第3款將
23 商譽列為得攤折之無形資產，乃係財政部就所得稅法第60
24 條規定之範圍所為例外之規定，且該規定對營利事業並無
25 不利，非屬增加法律所無規定之限制，固難謂其違法，所
26 得稅法及其相關法令函釋，並無規定客戶關係亦得為攤折
27 之無形資產，自難比附援引查核準則之規定，認客戶關係
28 亦得為攤折之無形資產。原告為提升營運效益向系爭19家
29 加盟店購入客戶名單，依超額盈餘法評價所計算之客戶關
30 係價值，原告所收購者主要為客戶關係，而非法律所賦與
31 並保障之「營業權」，該客戶關係非屬所得稅法第60條第

01 1項規定之營業權，即無從依該規定攤折費用。又縱使系
02 爭無形資產—客戶關係符合國際會計準則第38號之無形資
03 產定義，惟此屬財稅差異，原告應依查核準則第2條規
04 定，於辦理營利事業所得稅結算申報時，於申報書內自行
05 調整之。本件既屬會計師查核簽證案件，則會計科目之分
06 類，乃營利事業於會計事項發生時，即予定性及歸屬，稅
07 捐稽徵機關僅係依原告「簽證會計師查核無誤而申報之內
08 容」，審酌是否符合相關租稅法令規定，本件無形資產客
09 戶關係及商譽，即係原告自行辨認屬性並歸屬，尚不因無
10 形資產-客戶關係之攤銷費用經被告認定未符合稅法規定
11 予以剔除，而得轉為費用並認列。依商業會計處理準則第
12 21條第1項規定，商譽具有「不可辨認性」，而商譽以外
13 之無形資產同時符合「具有可辨認性」、「可被商業控
14 制」、「具有未來經濟效益」等特性，二者具有本質上之
15 差異。

16 2.原告收購系爭19家加盟店為轉讓行為，無國際財務報導準
17 則第3號會計處理之適用而產生商譽認列及攤提問題，原
18 告應以取得固定資產及認列預收款項之方式處理。系爭19
19 家加盟店為獨資商號非公司組織，依企業併購法第2條第1
20 項前段規定：「公司之併購，依本法之規定。」即非企業
21 併購法所規範之範疇，無該法第3章租稅措施規定之適
22 用，乃屬當然。原告並非收購「事業」或「業務」，且系
23 爭19家加盟店本身並不具備超額獲利能力之價值（即商
24 譽），被告否准認列商譽攤銷費用17,876,962元，並無不
25 合。

26 3.原告將其承受系爭19家加盟店會員之剩餘堂數金額以預收
27 款入帳，並按履行該服務之義務完成程度轉列收入，及將
28 投入原料、人工及費用等相關支出認列成本，是原告已依
29 收入成本配合原則入帳，又本件係屬會計師查核簽證案
30 件，原告將系爭19家加盟店會員之剩餘堂數金額認列預收
31 款項入帳，經簽證會計師查核無誤而申報，此與系爭19家

01 加盟店對於已收取顧客現金尚未提供服務之會計處理，是
02 否有依所得稅法第22條第1項規定，申報該管稽徵機關採
03 用現金收付制及會計處理是否有錯誤，非屬本件處理範
04 圍，亦與本件被告認各項耗竭及攤提不符稅法規定而否准
05 認列係屬二事。

06 (二)聲明：

07 原告之訴駁回。

08 □爭點：

09 被告認定原告收購系爭19家加盟店轉為直營分公司，取得客戶
10 關係非所得稅法第60條規定之範疇，亦不符合會計準則之無形
11 資產定義，且未因收購取得商譽，而不予認列核定為各項耗竭
12 及攤提，是否適法？

13 □本院的判斷：

14 (一)事實概要記載之事實，有系爭評價報告（見原處分卷1第82-
15 221頁）、原告109年度營利事業所得稅結算申報書（見原處
16 分卷1第53-1至53-2頁）、原處分（見本院卷第39-41、43-6
17 2頁）、訴願決定（見本院卷第65-88頁）等證據可以證明。

18 (二)被告認定原告收購系爭19家加盟店轉為直營分公司，取得客
19 戶關係非所得稅法第60條規定之範疇，亦不符合會計準則之
20 無形資產定義，且未因收購取得商譽，而不予認列核定為各
21 項耗竭及攤提為適法：

22 1.應適用的法令：

23 (1)所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之
24 營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第
25 24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本
26 年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益
27 額為所得額。」第60條規定：「（第1項）營業權、商
28 標權、著作權、專利權及各種特許權等，均限以出價取
29 得者為資產。（第2項）前項無形資產之估價，以自其
30 成本中按期扣除攤折額後之價額為準。（第3項）攤折
31 額以其成本照左列攤折年數按年平均計算之。但在取得

01 後，如因特定事故不能按照規定年數攤折時，得提出理
02 由，申請該管稽徵機關核准更正之：一、營業權以10年
03 為計算攤折之標準。二、著作權以15年為計算攤折之標
04 準。三、商標權、專利權及其他各種特許權等，可依其
05 取得後法定享有之年數為計算攤折之標準。」

06 (2)行為時查核準則第2條第1項、第2項規定：「(第1項)
07 營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得
08 稅法、所得基本稅額條例及本準則之規定辦理，其未經
09 規定者，依有關法令規定辦理。(第2項)營利事業之
10 會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企
11 業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務
12 報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告(以下簡稱
13 國際財務報導準則)等據實記載，產生其財務報表。至
14 辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得
15 稅法施行細則、產業創新條例、中小企業發展條例、營
16 利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅
17 協定查核準則、營利事業適用所得稅法第24條之4計算
18 營利事業所得額實施辦法、營利事業對關係人負債之利
19 息支出不得列為費用或損失查核辦法、房地合一課徵所
20 得稅申報作業要點、本準則及有關法令規定未符者，應
21 於申報書內自行調整之。」第65條規定：「費用及損
22 失，其列支之科目混雜者，應按其性質分別查核。」第
23 96條第3款第1目、第4目規定：「各項耗竭及攤折：
24 ……三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之
25 標準如下：(一)營業權為10年。……(四)商譽最低
26 為5年。」

27 (3)商業會計法第48條規定：「支出之效益及於以後各期
28 者，列為資產。其效益僅及於當期或無效益者，列為費
29 用或損失。」第59條規定：「(第1項)營業收入應於
30 交易完成時認列。分期付款銷貨收入得視其性質按毛利
31 百分比攤算入帳；勞務收入依其性質分段提供者得分段

01 認列。(第2項)前項所稱交易完成時，在採用現金收
02 付制之商業，指現金收付之時而言；採用權責發生制之
03 商業，指交付貨品或提供勞務完畢之時而言。」第60條
04 規定：「與同一交易或其他事項有關之收入及費用，應
05 適當認列。」

06 (4)商業會計處理準則第21條第1項規定：「無形資產，指
07 無實體形式之可辨認非貨幣性資產及商譽，包括：一、
08 商譽以外之無形資產：指同時符合具有可辨認性、可被
09 商業控制及具有未來經濟效益之資產，包括商標權、專
10 利權、著作權及電腦軟體等。二、商譽：指自企業合併
11 取得之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資
12 產。」又財務會計準則公報及其解釋亦屬稅務行政法之
13 法源(最高行政法院108年度判字第428號判決意旨參
14 照)。

15 (5)企業併購法第4條第2款、第3款、第4款規定：「本法用
16 詞定義如下：……二、併購：指公司之合併、收購及分
17 割。三、合併：指依本法或其他法律規定參與之公司全
18 部消滅，由新成立之公司概括承受消滅公司之全部權利
19 義務；或參與之其中一公司存續，由存續公司概括承受
20 消滅公司之全部權利義務，並以存續或新設公司之股
21 份、或其他公司之股份、現金或其他財產作為對價之行
22 為。四、收購：指公司依本法、公司法、證券交易法、
23 金融機構合併法或金融控股公司法規定取得他公司之股
24 份、營業或財產，並以股份、現金或其他財產作為對價
25 之行為。」

26 (6)行政訴訟法第125條第1項規定：「行政法院應依職權調
27 查事實關係，不受當事人事實主張及證據聲明之拘
28 束。」第133條規定：「行政法院應依職權調查證
29 據。」第136條規定：「除本法有規定者外，民事訴訟
30 法第277條之規定於本節準用之。」

01 (7)民事訴訟法第277條規定：「當事人主張有利於己之事
02 實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依
03 其情形顯失公平者，不在此限。」

04 2.按財政部65年8月27日函：「主旨：……有關解散、廢
05 止、合併、轉讓之意義。說明：二、……合併則係2個以
06 上之公司以歸併成1個公司為目的之法律行為，因合併而
07 消滅之公司，其權利與義務概括移轉於因合併而存續或因
08 合併而新設立之公司……。……轉讓則係將獨資或合夥事
09 業移轉給他人經營之法律行為……。」財政部95年3月13
10 日函：「(一)公司進行合併，採『購買法』者，其產生之商
11 譽，准予核實認列。……(三)商譽之攤銷，應按公司進行合
12 併所依據法律之規定年限內，按年平均攤銷。相關法律之
13 商譽攤銷年限規定如下：……2.企業併購法第35條（註：
14 現行第40條）：15年內。3.金融機構合併法第17條第1項
15 第4款：5年內（註：現行第13條第1項第6款：15年
16 內）。」財政部100年8月12日令：「所得稅法第60條規定
17 之營業權，應以法律（如民營公用事業監督條例【註：10
18 8年11月20日廢止】、電業法第33條【註：現行法第24
19 條】授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範圍。」
20 財政部賦稅署102年7月31日函：「……說明：二、依財團
21 法人中華民國會計研究發展基金會97年3月10日（97）基
22 秘字第074號函（以下簡稱會計基金會97年函），一公司
23 收購另一公司之事業，如符合該函有關事業之定義，亦適
24 用財務會計準則公報第25號『企業合併—購買法之會計處
25 理』（註：現為國際財務報導準則第3號『企業合併』及
26 企業會計準則公報第7號『企業合併及具控制之投資』）。
27 依財務會計準則公報第25號（第17段），因收購
28 而取得之可辨認資產與承擔之負債，均應按收購日之公平
29 價值衡量，並將所取得可辨認淨資產之公平價值與收購成
30 本比較，若收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值，
31 應將超過部分列為商譽。三、有關非聯屬公司間，一公司

01 以現金收購另一公司之事業，如符合會計基金會97年函
02 『事業』之定義並確認有商譽存在，其適用購買法會計處
03 理產生之商譽，准予核實認列，並依營利事業所得稅查核
04 準則第96條、企業併購法第35條（註：現行第40條）規定
05 年限攤銷。惟營利事業除就收購成本及取得可辨認淨資產
06 公平價值提供證明資料，據以核算商譽金額外，尚應就會
07 計基金會97年函所示組成事業之投入、處理程序及產出等
08 三要素提供證據資料，以證明收購取得之活動及資產組合
09 符合事業之定義，並說明收購事業所取得商譽之產生原因
10 及提供佐證資料，俾認定商譽存在之事實。」財政部111
11 年3月30日令：「一、公司具合理商業目的，依企業併購
12 法或金融機構合併法與他公司合併，或收購他公司之業
13 務，其併購成本超過所取得之可辨認資產及承擔之負債按
14 公允價值衡量之淨額（下稱可辨認淨資產公允價值）部
15 分，得認列為商譽，依規定年限攤銷。但有下列情形之一
16 者，不得認列商譽：(一)依國際財務報導準則第3號『企業
17 合併』及企業會計準則公報第7號『企業合併及具控制之
18 投資』之會計處理規定（下稱財務會計處理規定）不得認
19 列商譽。(二)無合理商業目的，藉企業併購法律形式之虛偽
20 安排製造商譽，不當規避或減少納稅義務。(三)未提供併購
21 成本之證明文件、所取得可辨認有形資產及無形資產之評
22 價資料。……三、廢止本部107年3月30日台財稅字第0000
23 0000000號令。」財政部上揭函釋係基於中央財稅主管機
24 關職權，為下級機關在執行職務時為之解釋，性質上屬行
25 政規則，經核其內容係闡明法規之原意，尚無增加法律所
26 無之限制及違反法律保留或租稅法律主義之情事，自得予
27 以援用。

28 3.經查，原告係經營其他美容美體服務及其他化粧品批發
29 業，為擴大未來營運規模，自106年起併購加盟店轉為直
30 營分公司，於106年陸續收購系爭19家加盟店，並取得前
31 開加盟店之固定資產、預收款以及會員購買課程名稱、堂

01 數、金額、剩餘堂數等客戶相關資料，原告為了解於評價
02 基準日所取得系爭19家加盟店可辨認資產及負債之公允價
03 值，委託中華鑑價公司依國際財務報導準則第3號公報（I
04 FRS3）所規範之內容出具系爭評價報告，佐證其收購價格
05 之合理性。原告遂於106年度以經系爭評價報告核算之美
06 城商行等15家加盟店未來10年獲利之折現值認列無形資
07 產-客戶關係58,975,000元（見原處分卷1第123-221
08 頁），並以投資金額加計預收款項減固定資產及客戶關係
09 之餘額認列入帳商譽53,371,435元（見原處分卷1第222
10 頁）。原告並於107年度以經系爭評價報告核算雅環百貨
11 行等4家加盟店未來10年獲利之折現值認列無形資產-客戶
12 關係44,615,000元（見原處分卷1第82-122頁），並以投
13 資金額加計預收款項減客戶關係之餘額認列入帳商譽36,0
14 13,378元（見原處分卷1第222頁），並分別按10年及5年
15 攤銷。於109年度營利事業所得稅結算申報，列報營業費
16 用及損失總額-各項耗竭及攤提30,496,406元【含電腦軟
17 體攤銷費用2,260,444元、客戶關係攤銷費用10,359,000
18 元即（58,975,000元+44,615,000元）/10年、商譽攤銷
19 費用17,876,962元即（53,371,435元+36,013,378元）/5
20 年】及全年所得額221,200,123元（見原處分卷1第53-1至
21 53-2頁）。嗣被告依查得資料，剔除客戶關係攤銷費用1
22 0,359,000元及商譽攤銷費用17,876,962元，重行核定各
23 項耗竭及攤提2,260,444元，併同其他調整事項，重行核
24 定全年所得額251,692,128元，應補稅額6,098,401元（見
25 本院卷第39-41頁）。原告對各項耗竭及攤提部分不服，
26 申請復查，亦未獲變更（見本院卷第43-62頁）。此有原
27 告與系爭19家加盟店之商店買賣契約書（見原處分卷1第8
28 07-898頁）、原告與系爭19家加盟店之加盟經營契約（見
29 原處分卷1第690-806頁）、系爭評價報告（見原處分卷1
30 第82-221頁）、原告109年度營利事業所得稅結算申報書
31 （見原處分卷1第53-1至53-2頁）、原處分（見本院卷第3

01 9-41、43-62頁)在卷可稽。是原告起訴意旨無非主張其
02 購買系爭19家加盟店，其中客戶關係價值係屬無形資產，
03 而取得成本減除可辨認淨資產公允價值之差額即屬商譽，
04 自得依規定分別按10年及5年平均攤提，被告將原告列報
05 客戶關係攤銷費用10,359,000元及商譽攤銷費用17,876,9
06 62元予以剔除，於法自有未合等語，資為指摘原處分違法
07 之論據。

08 4.惟查，本件客戶關係非所得稅法第60條規定之範疇，亦不
09 符合會計準則之無形資產定義，原處分否准原告認列客戶
10 關係無形資產10,359,000元，並無不合：

11 (1)依所得稅法第60條第1項、第3項規定可知，所得稅法第
12 60條第1項所定之無形資產，係列舉營業權、商標權、
13 著作權及專利權，最後以「各種特許權」為概括規定，
14 其中商標權、著作權及專利權均屬法律所賦予並保障之
15 權利，而同條第3項第3款明定「其他各種特許權」係以
16 取得後法定享有之年數作為計算攤折之標準，亦屬法律
17 所賦予並保障之權利。因此，該條所定之無形資產，應
18 屬法律所賦予並保障之權利，並非泛指經營一般營利事
19 業之權利或經營該等事業行為所衍生之商業價值，故如
20 營利事業以出價取得者非屬所得稅法第60條法律所賦予
21 並保障無形資產之範疇，即無從依上開規定攤折費用
22 (最高行政法院111年度再字第55號判決意旨參照)。

23 (2)又按財政部100年8月12日令係財政部本於中央財稅主管
24 機關職權，基於所得稅法第60條各權利規範之一致性及
25 衡平性，考量該條除營業權外，所規範之商標權、專利
26 權及各項特許權均為法律所規定之權利，且該條第3項
27 第3款亦有依其取得後法定享有之年數為計算攤折之標
28 準等規定，依法條一致性原則，營業權亦應以法律規定
29 之權利為範圍，乃法律解釋之當然結果，而就所得稅法
30 第60條營業權適用範圍所為之釋示，經核尚無曲解營業
31 權而增加法律所無之限制及違反法律保留或租稅法律主

01 義之情事，依司法院釋字第287號解釋意旨，應自法規
02 生效之日起適用。據上可知，所得稅法第60條規定之營
03 業權，係無形資產之一種，如營利事業以出價取得者，
04 認屬資產，得於辦理營利事業所得稅結算申報時，列報
05 營業權並攤折費用，惟其並非泛指經營一般營利事業之
06 權利或經營該等事業行為所衍生之商業價值，而係以法
07 律規定之營業權為範圍，倘所取得者非屬所得稅法第60
08 條營業權之範疇，即無從依上開規定攤折費用（最高行
09 政法院105年度判字第569號判決意旨參照）。

10 (3)查本件原告係與系爭19家加盟店簽訂商店買賣契約書，
11 約定系爭19家加盟店將其等所有之營業中商店讓與原告
12 經營，買賣標的範圍包括：商店全部資產及商店會員預
13 收款債務、商店之經營權、商店之管領權、商店之營收
14 收益權、商店之營業秘密（包括但不限於顧客資料）、
15 相關場地、設施、設備、服務之使用權、加盟「佐登妮
16 絲」品牌或其他品牌之契約上有利事項等情，有原告與
17 系爭19家加盟店之商店買賣契約書（見原處分卷1第807
18 -898頁）在卷可參。原告係為提升營運效益向系爭19家
19 加盟店購入包含客戶名單在內之標的，原告所收購者主
20 要為客戶關係，非屬所得稅法第60條法律所賦予並保障
21 之「營業權」，既不該當所得稅法第60條規定之營業
22 權，自無該條有關營業權攤折規定之適用，被告予以否
23 准認列無形資產-客戶關係攤提10,359,000元，自無不
24 合。

25 (4)原告雖主張其收購系爭19家加盟店所取得之客戶名單，
26 符合國際會計準則第38號公報有關無形資產之要件云
27 云，然：

28 A、按查核準則第2條第2項規定，營利事業之會計事
29 項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會
30 計準則公報等據實記載，產生其財務報表。惟辦理所
31 得稅結算申報，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施

01 行細則、本準則及有關法令之規定未符者，應於申報
02 書內自行調整之（最高行政法院111年度再字第55號
03 判決意旨參照）。

04 B、依國際會計準則第38號公報（IAS38）「無形資
05 產」，其中第8段：「無形資產係指無實體形式之可
06 辨認非貨幣性資產」第10段：「並非所有第9段所述
07 之項目（常見例子為電腦軟體、專利權、著作權、
08 影片、客戶名單、擔保貸款服務權、捕魚證、進口
09 配額、特許權、客戶或供應商關係、客戶忠誠度、
10 市場占有率及行銷權）均符合無形資產之定義（即
11 可辨認性、對資源之控制及未來經濟效益之存在）」
12 第11段：「無形資產之定義規定無形資產須
13 可辨認，俾與商譽區分」第13段：「若企業有權取
14 得標的資源所產生之未來經濟效益，且能限制他人
15 取得該效益時，企業可控制該資產。企業控制無形
16 資產所產生未來經濟效益之能力，通常源自於法院
17 可執行之法定權利。於缺乏法定權利時，證明控制
18 較為困難。惟權利之法律上可執行性並非控制之必
19 要條件，因為企業可採用其他方式控制未來經濟效
20 益。」第16段：「企業可能擁有客戶族群或市場占
21 有率，並因致力於建立客戶關係及忠誠度，而預期
22 客戶將持續與企業進行交易。惟在缺乏法定權利以
23 保護或缺乏其他方式以控制企業之客戶關係及客戶
24 忠誠度情況下，企業通常無法充分控制來自客戶關
25 係及忠誠度所產生之預期經濟效益，致使該等項目
26 （例如客戶族群、市場占有率、客戶關係及客戶忠
27 誠度）不符合無形資產之定義。在缺乏法定權利以
28 保護客戶關係之情況下，交換相同或相似非合約之
29 客戶關係之交易（作為企業合併之一部分者除
30 外），可提供證據顯示企業仍然能控制自客戶關係
31 所產生之預期未來經濟效益。因該交換交易亦可對

01 該客戶關係可分離提供證據，該等客戶關係符合無
02 形資產之定義。」第17段：「無形資產所產生之未
03 來經濟效益，可能包括銷售產品或勞務之收入、成
04 本節省或因企業使用資產而獲得之其他效益。例
05 如，在生產過程中使用智慧財產，可能降低未來生
06 產成本，而不是增加未來收入。」據此，必須「同
07 時」符合無形資產定義之3項要件即：可辨認性、對
08 資源之控制及未來經濟效益之存在，始合於國際會
09 計準則第38號公報關於無形資產所應具備之全部條
10 件。

11 C、經查，依原告與系爭19家加盟店所簽訂之商店買賣
12 契約書，原告所取得之無形項目實為會員原於系爭1
13 9家加盟店購買課程之客戶名單，原告受讓該等客戶
14 關係能否產生未來經濟效益，實仍須依憑原告後續
15 提供之美容專業服務，可否使得客戶願意付費與之
16 交易，亦即需取決於客戶之個人意願，並非逕因原
17 告受讓客戶關係即得產生未來經濟效益。換言之，
18 原告就所受讓之無形項目客戶關係，既無任何法定
19 權利之保護或其他可控制方式可使客戶於原告受讓
20 客戶關係後即當然與之交易，則自無法就其為未來
21 經濟效益之預期，是不符合國際會計準則公報第38
22 號關於無形資產所需具備之對資源之控制及未來經
23 濟效益之要件。

24 D、原告雖又主張：取得之客戶名單縱不符合無形資產
25 之要件，被告亦應依查核準則第65條、第96條第1
26 款、國際會計準則公報第38號等予以轉正為應歸屬
27 項目，不應逕予剔除云云。惟：

28 ①按查核準則第2條第2項規定，營利事業之會計事
29 項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財
30 務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。
31 惟辦理所得稅結算申報，其帳載事項與所得稅

01 法、所得稅法施行細則、本準則及有關法令之規定
02 規定未符者，應於申報書內自行調整之。是以，財
03 務會計上即使認列為無形資產，其攤銷額於稅法
04 上是否可作為課稅所得之減項，仍須依所得稅法
05 第60條規定為判斷（最高行政法院110年度上字
06 第207號判決意旨參照）。蓋稅捐之課徵，納稅
07 義務人有協力之義務，納稅義務人將社會生活事
08 實所衍生之利益類型化，透過稅捐申報之方式，
09 說明其法律關係而由稅捐機關審查之。則原告既
10 已就取得客戶名單列報並依營業權之規定分10年
11 攤提，經被告予以審查核認無理由在案，則本件
12 無形資產客戶關係僅係產生財稅差異，應於申報
13 書內自行調整之，其營業權認列既經稅上剔除，
14 分期攤銷之數額自不得列報為課稅所得之減項。

15 ②再企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購
16 取得可辨認資產之公平價值而生，指自企業合併
17 取得之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無
18 形資產；而無形資產則須「具有可辨認性」、
19 「可被企業控制」及「具有未來經濟效益」等3
20 項特性，已如前述，商譽具有「不可辨認性」，
21 二者已有本質上之差異。故縱使屬可辨認之客戶
22 關係無形項目，其攤折不符合課稅所得減項之列
23 報要件，亦無由使其「可辨認」之本質隨即轉變
24 成為「不可辨認」，自不符合國際會計準則公報
25 第38號公報規定認列為商譽。

26 ③況依商業會計法第48條所規定：「支出之效益及
27 於以後各期者，列為資產。其效益僅及於當期或
28 無效益者，列為費用或損失。」是營利事業支出
29 於商業會計上究應列於資產、費用或損失項下，
30 應視支出效益期間為斷。「資產」或「費用或損

01 失」之性質不同，亦不得逕將資產改列為費用，
02 自無查核準則第65條、第96條第1款之適用。

03 (5)是故，原告於109年度攤提無形資產—客戶關係10,359,
04 000元，非屬所得稅法第60條規定之範疇，亦不符合會
05 計準則關於無形資產之定義，被告予以剔除，於法並無
06 不合，原告此部分主張尚欠允洽，不能採取。

07 5.原告並非收購「事業」或「業務」，且系爭19家加盟店本
08 身並不具備超額獲利能力之價值（即商譽），原處分否准
09 原告列報無形資產-商譽攤提17,876,962元部分，並無不
10 合：

11 (1)按企業併購法第4條第2、3、4款規定：「本法用詞定義
12 如下：……二、併購：指公司之合併、收購及分割。
13 三、合併：指依本法或其他法律規定參與之公司全部消
14 滅，由新成立之公司概括承受消滅公司之全部權利義
15 務；或參與之其中一公司存續，由存續公司概括承受消
16 滅公司之全部權利義務，並以存續或新設公司之股份、
17 或其他公司之股份、現金或其他財產作為對價之行為。
18 四、收購：指公司依本法、公司法、證券交易法、金融
19 機構併法或金融控股公司法規定取得他公司之股份、
20 營業或財產，並以股份、現金或其他財產作為對價之行
21 為。」又按所謂商譽得解為「無法歸屬於有形資產及可
22 辨認無形資產之獲利能力」，亦即一種不可辨認之無形
23 資產，尤指企業所具超額獲利能力之價值。產生商譽的
24 原因包括高素質的職工隊伍、科學的管理制度、良好的
25 社會關係和社會形象、悠久的歷史、先進的技術和豐富
26 的經驗、優質的產品和服務，或可辨認資產組合產生之
27 綜效等（最高行政法院104年度判字第362號判決意旨參
28 照）。

29 (2)復按「一、財務會計準則公報第25號『企業合併—購買
30 法之會計處理』之適用範圍，包括一公司取得一家或多
31 家公司之控制能力等情況。一公司收購另一公司之事

01 業，如符合下述對事業之定義，亦適用第25號公報。」
02 固經會計基金會97年函釋示在案，惟此函所稱事業，
03 「係指一能經營管理之活動及資產之組合」，而組成事
04 業之要素為「投入」、「處理程序」及「產出」。且
05 「貨物通路商所買入其他貨物通路商之營業據點，僅屬
06 多數資產的單純加總，與具完整產銷功能之特定營業部
07 門性質不同，客觀上無法進行投入、處理程序及產出，
08 故不符合會計研究發展基金會97年3月10日（97）基秘
09 字第074號解釋函所稱之『事業』定義，不得認列商
10 譽。」復經最高行政法院103年1月份第2次庭長法官聯
11 席會議決議在案。可知，商譽為企業於事業合併中所取
12 得而無法個別辨認並單獨認列之具未來經濟效益之資
13 產。又商譽的取得雖不限於公司合併之情形，尚及於收
14 購，惟受收購之公司，需有能力提供產出之投入及處理
15 程序，而具完整產銷功能。茲商譽之產生，或因經營管
16 理或因服務，或因產品品質，或因可辨認資產組合產生
17 之綜效，故商譽之存在具有與企業之不可分性，必須企
18 業所收購者屬上述之「事業」，始生「商譽」之無形資
19 產及其攤折之問題。所稱收購之「事業」必須係收購另
20 一公司所屬符合上述「投入」、「處理程序」及「產
21 出」三要素之單一完整「事業」，且保有及使用該具有
22 完整產銷功能之事業，始得由收購之公司認列商譽（最
23 高行政法院109年度判字第19號判決意旨參照）。

24 (3)依國際財務報導準則第3號之附錄B7，關於「業務之定
25 義」為：「一項業務包括投入及處理投入之過程，而有
26 能力對創造產出作出貢獻，一項業務之三要素，定義如
27 下（……）：（a）投入：經由一個或多個過程後，可
28 創造產出或有能力對創造產出作出貢獻之經濟資源。例
29 如非流動資產（包括無形資產或使用非流動資產之權
30 利）、智慧財產、取得必要原料或權利之能力，以及員
31 工。（b）過程：處理一項或多項投入以創造產出或有

01 能力對創造產出做出貢獻之系統、標準、協定、慣例或
02 規則。例如策略管理過程、營運過程及資源管理過程。
03 此等過程通常會予以書面化，但具有必要技術及經驗且
04 遵循規則與慣例之有組織員工之智慧能力，可能提供能
05 處理投入以創造產出之必要過程（會計、帳單、薪工及
06 其他行政系統通常非屬用以創造產出之過程）。（c）
07 產出：投入及處理該等投入之過程所產生之結果，可提
08 供商品或勞務予客戶、產出投資收益（諸如股利或利息）
09 或產生來自正常活動之其他收益。」（見原處分卷
10 1第1025頁）上開關於「業務」定義之認定，與會計基
11 金會97年函所認定：「一、財務會計準則公報第25號
12 『企業合併—購買法之會計處理』之適用範圍，包括一
13 公司取得一家或多家公司之控制能力等情況。一公司收
14 購另一公司之事業（business），如符合下述對事業之
15 定義，亦適用第25號公報。二、事業係指一能經營管理
16 之活動及資產組合，其目的係為投資人、業主、成員或
17 參與者賺取報酬，報酬之形式包括股利、較低之成本或
18 其他經濟利益。事業之組成包括有能力提供產出之投入
19 及處理程序。事業通常有產出，惟產出非該組合符合事
20 業定義之必要部分（例如尚處於創業期間之事業）。組
21 成事業之三要素，定義如下：1.投入：經由處理程序，
22 可提供產出或有能力提供產出之經濟資源。例如非流動
23 資產（包括無形資產或使用非流動資產之權利）、智慧
24 財產、取得或使用必要原料或權利之能力，以及員工。
25 2.處理程序：處理投入以提供產出或有能力提供產出之
26 程序，包括制度、標準、作業規範、慣例及規則等。例
27 如策略管理程序、作業程序及資源管理程序。處理程序
28 通常會予以書面化，但依規則或慣例執行處理程序之有
29 技術及經驗之人員，亦可能提供能處理投入以提供產出
30 之必要程序（會計、帳單、薪工及其他管理制度通常非
31 屬提供產出之處理程序）。3.產出：投入及處理該投入

01 之結果，以提供或有能力提供投資人、業主、成員或參
02 與者報酬，該報酬之形式包括股利、較低之成本或其他
03 經濟利益。如由市場參與者取得一事業且能繼續提供產
04 出，例如與其原本事業之投入及處理過程整合，則該取
05 得之事業不必包括賣方經營事業之所有投入或處理程
06 序。事業通常有許多不同種類之投入、處理程序及產
07 出，其要素之性質隨所屬產業及營運結構而異。取得之
08 活動及資產組合是否為事業，應依據該組合是否能由市
09 場參與者經營及管理來作判斷，而非依據賣方是否將其
10 當作事業經營或買方是否意圖將其當作事業經營來作判
11 斷。……四、若取得之活動及資產組合不符合事業之定
12 義，不得適用第25號公報；若符合事業之定義，應依第
13 25號公報之規定處理。」（見原處分卷1第1073-1075
14 頁）相同。準此可知，公司所併購者須符合「投入」、
15 「過程」、「產出」三要素，始能符合「業務」之要
16 件，而適用企業合併會計處理列為商譽，認定被收購事
17 業之商譽脫離原企業後依舊存在，而得由收購公司列為
18 商譽價值，逐年予以攤提。

19 (4)又依行政訴訟法第125條第1項、第133條規定，於稅務
20 訴訟，證據之提出雖非當事人之責任，然法院依職權調
21 查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故當
22 事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條規定：
23 「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責
24 任。」於上述範圍依行政訴訟法第136條之規定，仍為
25 稅務訴訟所準用。因商譽的存在及其攤折數乃所得計算
26 基礎之減項，為課稅的消滅事由，不論從證據掌控之觀
27 點或依規範有利原則，於要件事實存否不明時，應由納
28 稅義務人負擔客觀舉證責任（最高行政法院108年度判
29 字第428號判決意旨參照）。

30 (5)經查，本件依據原告（甲方）與系爭19家加盟店（乙
31 方）所簽訂之「佐登妮絲國際股份有限公司加盟經營契

01 約」，雙方約定內容略如下：「（第一條）加盟店名稱
02 及營業所在地、時間：……該店每日營業之時間及休
03 假日應依甲方規定辦理，除不可抗力因素外，非經甲
04 方同意，乙方不得自行暫停營業，不論停業時間之
05 長短。……（第六條）訓練及保密：1. 甲方所提供
06 乙方之訓練課程，乙方須於接獲甲方通知後按期派
07 員受訓。……（第八條）雙方的權利義務：（一）甲
08 方的權利義務1. 甲方提供乙方該店內之商品及有
09 關之行銷技術、服務技術、存貨管理等營業秘密，
10 並指導乙方有關商品陳列、店務管理等事宜。（二）
11 乙方的權利義務1. 乙方須盡全力經營該店。2. 乙
12 方得依甲方規定商品項目、服務項目、進貨方式與
13 標價經營該店，乙方變更上開之規定營業及拒絕進
14 貨、販賣應經甲方書面同意，亦不得陳列販售其自
15 製或私自進貨之商品。如甲方以書面通知變更商品
16 及療程之標價者，乙方得依通知修改該商品及療程
17 標價而銷售。3. 該店商品之陳列及商品項目，乙
18 方須遵照甲方規定之方式陳列商品，不得擅自更改
19 或與他人簽約或允諾特殊陳列。……（第十一條）
20 設備之使用與維護：1. 甲方擁有該指定店內包括
21 招牌、商標、服務標章、經營商店之技術等之所有
22 權及使用權。……（第十四條）廣告促銷：1. 甲
23 方將提供全國性媒體廣告的有關事宜（包括廣播電
24 台、報紙、雜誌等）。……」（見原處分卷1第690
25 -806頁），此有原告與系爭19家加盟店之加盟經
26 營契約（見原處分卷1第690-806頁）在卷可稽。依
27 上開契約內容可知，系爭19家加盟店之每日營業時
28 間、休假日均依原告之規定辦理，系爭19家加盟
29 店對於原告提供之訓練課程，需按期派員受訓，關
30 於系爭19家加盟店店內之商品及有關之行銷、服
31 務技術、存貨管理等事項，亦由原告提供，系爭19
家加盟店需依據原告規定之商品項目、服務項目、
進貨方式與標價以從事經營，不得擅自變更，原告
亦擁有系爭19家加盟店之招牌、商標、服務標

01 章、經營商店之技術等之所有權及使用權，關於全國性
02 媒體廣告之有關事宜由原告提供等情。可知原告實擁有
03 系爭19家加盟店之招牌、商標、服務標章、行銷、服務
04 技術等，系爭19家加盟店更需依據原告規定之商品項
05 目、服務項目、進貨方式為經營，換言之，係由原告訓
06 練專業員工，以既定之美容美體服務標準施作流程及行
07 銷程序，提供服務予客戶名單內之客戶，並推銷原告品
08 牌之產品。是足證系爭19家加盟店門市經營所使用之商
09 標、商品、服務、智慧財產、員工、策略管理、營運過
10 程及銷售系統皆由原告創造、建立及提供，並非依存於
11 系爭19家加盟店，而是由原告建立產生，並透過加盟經
12 營契約提供予系爭19家加盟店使用，系爭19家加盟店本
13 身並不具備超額獲利能力之價值（即商譽），系爭19家
14 加盟店亦不具完整產銷功能，客觀上無法進行完整之投
15 入、處理及產出程序，顯與上開事業或業務之定義不
16 符。縱認系爭19家加盟店於轉為直營後營業據點或遺有
17 一些顧客關係，其乃因使用原告之商標、資金、行銷、
18 處理程序所導致，此種商譽乃原告自行發展而來，並非
19 原告購入之商譽。是原告雖主張其併購系爭19家獨資加
20 盟店，內容為原告取得門店設備裝修、客戶名單及承擔
21 預收債務等，原告加盟主係具有相關資產設備、原告授
22 權之課程、提供服務之人員，本就有其「投入」，並持
23 續為顧客服務符合「處理過程」，進一步創造收益符合
24 「產出」之定義云云，洵非可採，是被告否准認列商譽
25 攤提17,876,962元，並無不合。

26 (6)原告復主張訴願決定所適用之財政部107年3月30日令、
27 財政部111年3月30日令逾越法律解釋之範圍，違反憲法
28 第19條及納稅者權利保護法第3條規定，應屬無效云
29 云。惟財政部107年3月30日令業以財政部111年3月30日
30 令修正，而111年3月30日令意旨係就所得稅法第60條，
31 有關營利事業列報商譽之認定原則及證明文件相關規定

01 予以說明，該函釋內容，與所得稅法第60條之本旨無
02 違，自得予以援用。其中說明「一、……。但有下列情
03 形之一者，不得認列商譽：(一)依國際財務報導準則第3
04 號『企業合併』及企業會計準則公報第7號『企業合併
05 及具控制之投資』之會計處理規定（下稱財務會計處理
06 規定）不得認列商譽。……」可知有關營利事業得否認
07 列商譽所應遵循者於公開發行以上之公司為國際財務報
08 導準則第3號，非公開發行企業則遵循企業會計準則公
09 報第7號。說明「二、……(三)可辨認淨資產公允價
10 值……3.公司非與他公司合併，而係收購他公司之業
11 務，依財務會計處理規定採收購法認列商譽者，應檢附
12 組成業務之投入、處理過程及產出3要素之證據資
13 料。」可知有關營利事業商譽的取得雖不限於公司合併
14 之情形，尚及於收購「業務」，惟該業務仍應符合國際
15 財務報導準則第3號公報關於「業務」之定義，此結論
16 與原告函詢會計基金會之結論（見本院卷第89-93頁）
17 並無二致。原告收購系爭19家獨資加盟店轉為直營分公
18 司，依原告所提出相關證據資料，其所取得之資產及承
19 擔之負債既不符合構成「業務」之規定，其業務之投
20 入、處理過程及產出3要素之證據資料，顯示系爭19家
21 加盟店乃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，已如前述，則被告否准認列商譽攤銷，應屬有
24 據。尚不得因被告認定原告所收購者非具有完整產銷功
25 能之事業，即主張上開函釋違反憲法第19條及納稅者權
26 利保護法第3條揭示之租稅法律主義。

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

01 6.原告主張就所收購門市之課程預收款，須嗣後提供服務時
02 轉列收入，但就收購所生費用卻不得加以攤提，實與量能
03 課稅原則、成本費用配合原則相悖，且前述課程預收款業
04 經加盟主繳納所得稅，而原告嗣後轉列收入時又須納稅，
05 實屬重複課稅云云。惟按商業會計法第59條第1項規定：
06 「營業收入應於交易完成時認列。分期付款銷貨收入得視
07 其性質按毛利百分比攤算入帳；勞務收入依其性質分段提
08 供者得分段認列。」同法第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。」是原告認列之
10 預收款負債，隨提供客戶服務即符合前揭商業會計法第59
11 條規定而轉列收入，而原告因提供服務所產生之相關成本
12 費用依前揭商業會計法第60條規定自應於轉列收入之期間
13 認列，與成本費用配合原則無違，亦與被告依法剔除原告
14 所列報無形資產—客戶關係及商譽之攤提費用無涉。又系
15 爭19家加盟店對於已收取顧客現金尚未提供服務之會計處
16 理，是否按照商業會計法、商業會計處理準則等規定處
17 理，與本件原告依加盟經營契約約定承受系爭19家加盟店
18 會員之剩餘堂數金額，就其性質按相關會計處理及規定予
19 以正確及合法認列預收款項，係屬二事，倘系爭19家加盟
20 店於顧客購買課程之交易當下，未依正確之會計處理入帳
21 並於辦理營利事業所得稅結算申報時列報收入，應由該加
22 盟店檢附相關證明文件向所轄之稽徵機關辦理更正事宜，
23 尚非屬本件審理範圍，故無重複課稅之情形，原告前開主
24 張為無理由。

25 (三)綜上所述，原告所訴各節，均非可採。原處分否准原告列報
26 客戶關係攤銷費用10,359,000元及否准原告列報商譽攤銷費
27 用17,876,962元，重行核定各項耗竭及攤提2,260,444元，
28 併同其他調整事項，重行核定全年所得額251,692,128元，
29 應補稅額6,098,401元，認事用法並無違誤。訴願決定遞予
30 維持亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予
31 駁回。

01 □本件為判決基礎之事證已臻明確，原告聲請通知證人陳溢茂博
02 士到庭作證，經核尚無必要；另兩造其餘陳述及舉證，均核與
03 判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

04 □結論：原告之訴為無理由。

05 中 華 民 國 114 年 9 月 4 日

06 審判長法官 劉錫賢

07 法官 郭書豪

08 法官 林靜雯

09 以上正本證明與原本無異。

10 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
11 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
12 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
13 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
14 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

15 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
16 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

17 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
18 一者，得不委任律師為訴訟代理人。 1. 當事人或其代表人、
19 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
20 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
21 件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。
22 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
23 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
24 一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。 1. 當
25 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
26 者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，
27 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
28 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
29 辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。 是否符
30 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 4 日

04 書記官 黃毓臻