

臺中高等行政法院判決

110年度訴字第358號

112年5月11日辯論終結

原告 侯如蓉

訴訟代理人 曾慶崇 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 謝幸瑋

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年10月28日台財法字第11013935260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、程序方面

本件被告代表人原為吳蓮英，於訴訟進行中變更為樓美鐘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷三第241-243頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告民國95及96年度綜合所得稅結算申報，漏報有限責任臺灣省第三資源回收物運銷合作社（以下簡稱三資社）給付之一時貿易盈餘新臺幣（下同）664,809,799元及51,503,458元，核定營利所得39,888,588元及3,090,207元，經臺灣臺中地方檢察署（下稱臺中地檢署）查獲，通報分別歸課原告綜合所得總額41,112,721元及5,732,777元，補徵應納稅額14,316,463元及976,973元，並處罰鍰14,316,284元及848,143元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政

01 部104年12月23日台財訴字第10413929680號及第1041395158
02 0號訴願決定撤銷原處分（復查決定）囑由被告機關另為處
03 分。嗣被告機關重核復查決定，維持原核定，原告仍不服，
04 提起訴願，經財政部109年7月15日台財法字第10913922810
05 號及第10913922830號訴願決定：「重核復查決定撤銷，由
06 被告機關另為重核復查決定。」被告機關重新審查結果，以
07 110年5月3日中區國稅法二字第1100004318號重核復查決定
08 （下稱原處分），追減95及96年度營利所得10,210,851元及
09 2,645,536元、95年度罰鍰3,954,484元，並註銷96年度罰
10 鍰。原告仍表不服，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴
11 訟。

12 二、本件原告主張：

13 (一)原處分核定原告95、96年營利所得及95年之罰鍰，有背一般
14 社會經驗法則：

15 1. 按「廢棄物之回收，多係透過個人到處收集後，再逐層集中
16 交付再生工廠，其產業性質與一般貨物買賣殊有不同……臺
17 灣省廢棄物運銷合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之
18 身分，其交付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及
19 報告書外，若尚無其他具體事證明確係該營利事業銷售予再
20 生工廠者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不
21 同之考量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿
22 易所得，歸課社員之綜合所得稅。」為財政部87年7月14日
23 台財稅第871953090號函示在案。被告卻全數列為原告一人
24 所得，顯與本函示意旨相背。

25 2. 原告於本件復查時，已主張95年度共同運銷社員42名，96年
26 共同運銷社員30名，然原處分僅就廖春美、陳清水、蔡國
27 安、郭吳雪娥、翁世宗、侯錦松、李羅敏芳、廖春美、侯文
28 隆、黃瑞倩、李君、侯張崔、侯文昌、張瑋含為調查，並敘
29 明有交付共同運銷社員部分款項之事實，上揭受款人李羅敏
30 芳、黃瑞倩、李大樹、侯錦松、侯張雀、侯文昌及張瑋含等
31 人之受款金額與渠等「個人一時貿易資料申報表」所載金額

相符，原告復主張大部分均以現金支付共同運銷款項，核與該行業特性大部分以現金交易之常情相符，是原告主張與其他社員共同運銷乙節尚屬可採。依所提示共同運銷明細表，共同運銷社員之銷售額95及96年度164,746,655元（170,578,887元-原告銷售額5,832,232元）及49,526,453元（51,503,458元-原告銷售額1,977,005元），應自原核定原告95及96年度一時貿易銷售額中減除等情。是以原告侯如蓉既已舉證96年全站社員運銷資料，且該資料經刑事案件調查證實無誤，又臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）102年度上訴字第1810號向被告機關及北區國稅局函查第1回收站社員參與共同運銷之所得情形，經函復應達37人之多，經原告於該刑事案件審理時，於103年5月28日提出辯護意旨狀在案可稽，可證原告侯如蓉之第一站並無人頭社員情事。又110年5月3日重核復查決定書第19頁載明『96年度已無漏稅額』，被告自應將96年度稅單金額更正歸零，卻未依法更正，自有未洽。

3. 揆之一般交易常態廢棄物之回收，多係透過個人到處收集，逐層集中交付，此與一般貨物買賣有所不同，而財政部既認係一時貿易所得，而須課社員之綜合所得稅，然原處分除上開原處分已扣除追減95及96年度營利所得10,210,851元及2,645,536元暨95年度罰鍰3,954,484元並註銷96年罰鍰外，其餘錯將第一站社員運銷全歸由站長即原告一人之所得，依原告個人每日24小時縱不停歇為廢棄物之回收，亦不可能個人收集達六億多元銷售額之理，雖原處分予以核減95年營利所得千餘萬元及96年264萬餘元，然此與一般回收業者之經驗法則，實相去甚遠，原處分容有應調查事項未調查而違背法令，遽予核定原告95、96年之綜合所得稅及課予95年之罰鍰，容有未洽，自應撤銷原處分及訴願決定，另為適法處分。

4. 由臺中地檢署調查之證據證明（各區國稅局函復臺中地檢署函）：「證實無個人主張被三資社浮報所得」。既證實無人

遭浮報，被告認原告侯如蓉以他人名義分散所得云云，自非可取。

5. 案情類似案件財政部107年5月11日台財法字第10713915870號訴願決定（曾雅惠案件）；及108年8月6日中區國稅虎尾綜所字第1080901340號曾雅惠案件，僅就否認交貨17人處罰，將原本2,000餘萬元補稅罰鍰，更正為補稅罰鍰240餘萬元結案。比照本件中區國稅局已發函調查社員，至今並無查得人頭社員，中區國稅局應將原告侯如蓉95、96年補稅罰鍰金額更正為零。曾雅惠案件原處分機關初始認定其配偶龔信榮利用191名人頭社員分散所得，核定應補繳個人綜合所得稅95年度4,928,559元，96年度6,238,582元，同時裁處罰鍰95年度4,503,349元，96年度5,829,058元，補稅罰鍰合計高達21,499,548元。曾雅惠不服，循序提起行政救濟，原處分機關依財政部訴願決定意旨，就所謂191名人頭社員逐一發函調查，最終以社員否認有交貨或交貨金額不符等17人之申報額認定應歸屬龔信榮之交貨，其餘174人（原告誤計為171人）改認定並非人頭社員，從而作成108年7月25日中區國稅法二字第10800080號重審復查決定：「撤銷……107年7月16日中區國稅法二字第10700080號重核復查決定。變更核定95及96年度營利所得……3,723,995元及1,921,690元暨罰鍰798,153元及116,152元。」易言之，即將原核定補稅罰鍰合計21,499,548元，減為補稅罰鍰2,406,712元結案。上開處理過程足證原處分機關係就其所指191為人頭社員逐一調查舉證，並就無證據證明為人頭社員者予以撤銷，至為彰明。

(二)原告並未以不正當方法逃漏稅捐，應無7年核課期間之適用：

1. 按「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。在前項核課期間內，經另

01 發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間
02 內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」為稅捐稽徵法第21
03 條第1項第1、3款及第2項定有明文。

04 2. 原告偽造文書等案件，歷審判決如原處分第8頁所載，然查
05 公訴人並未提出積極證據證明刑案被告許昆煌等15人確共同
06 自95年1月起至96年12月止，共同在屬業務文書性質之「個
07 人一時貿易資料申報表」上登載告訴人陳文杰、陳柏學、被
08 害人黃海益、陳松鶴、王傳宗、蕭民榮、陳韋中及其他真實
09 姓名、年籍不詳之人頭社員之不實交易資料，並向被告申報
10 而行使之犯行，已如上述，自無從證明侯如蓉等各站長共13
11 人有以此不正當方式分別逃漏個人之95年度及96年度之綜合
12 所得稅，而刑案被告許昆煌等2人有藉此不正當方式共同幫
13 助侯如蓉等各站長共13人逃漏個人稅捐之犯行。

14 3. 綜合所得稅性質上屬由納稅義務人申報繳納之稅捐，綜合所
15 得稅既經所得稅法第71條第1項定有應申報之明文，則所得
16 稅其核課期間之起算，自應適用稅捐稽徵法第22條第1款及
17 第2款規定。如已逾核課期間，依同法第21條第2項規定，即
18 不得再補稅處罰。本件如前所述，刑事案件之確定判決就公
19 訴人起訴原告以不正當逃漏稅捐部分，為無罪之認定，僅因
20 認與偽造文書部分，有裁判上一罪之關係而不另為無罪之諭
21 知，然未以不正當方法逃漏稅捐應可確信，然原處分仍以偽
22 造文書，即遽認以詐欺或不正當方法逃漏稅捐云云，核課期
23 間為7年，揆之上開法院判決，原處分所認原告有稅捐稽徵
24 法第21條第1項第3款7年核課期間之適用云云，容有未洽。

25 4. 按「行政訴訟與刑事案件有牽連關係者，參照刑事判決所認
26 定之事實，如發見有錯誤時，則行政訴訟，即應依證據自行
27 認定之」、「行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判
28 決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證
29 據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實
30 存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致」
31 （最高行政法院42年判字第16號、75年判字第309號判例意

旨參照)。行政裁罰之基礎事證，若與刑事偵查期間全然相同，並無其他「新事實、新證據或其他再審事由」，如就其主觀故意逕為相反之認定，必將導致刑事偵查程序中無積極證據證明行為人確有性騷擾之「犯意」，在不具備「新事實、新證據或其他再審事由」情形下，於行政爭訟程序重新認定行為人確係基於性騷擾之犯意而為性騷擾之行為，導致法律評價秩序之紊亂與混淆，顯與刑事訴訟法第260條之立法意旨不符。從而，行政法院自不得為相歧異之認定。

5. 原告95年、96年之綜合所得稅分別於96年5月9日及97年5月間申報，而被告機關分別於103年4月6日及104年間核課容有未洽。

(三)就舉證責任之分配部分，被告機關應負舉證責任，原告有所得始得予以課徵所得稅：

1. 按行政訴訟法第133條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條前段規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍內，仍為撤銷訴訟所準用（行政訴訟法第136條參照）。而課徵租稅構成要件事實之認定，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法第12條之1第4項、納稅者權利保護法第7條第4項、第11條第2項參照）。至於納稅義務人雖有協力義務，但其履行必須在客觀上及主觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故協力義務之違反，無法轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，此徵諸納稅者權利保護法第14條第1項規定自明。再者，納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即

01 可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益仍應由稽徵機
02 關承擔。

- 03 2. 又租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅
04 平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義
05 務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」
06 及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實
07 亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第11條第2項參
08 照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」
09 （蓋然率99.8%以上，或稱真實確信的蓋然性），始可謂其
10 已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存
11 在，而將其不利益歸於稽徵機關。易言之，對於逃漏稅違章
12 行為（處罰要件事實）之存在，稽徵機關應依職權調查證據
13 加以證明，納稅義務人並無協力義務，且其證明程度應達到
14 使法院完全的確信，不能以推計方式（降低證明度）認定
15 之；必須逃漏稅違章行為經確實證明後，其漏稅額不明時，
16 始得以推計的漏報所得額，作為核定其漏稅額之計算基礎。
- 17 3. 商業會計法第38條第1項規定：「各項會計憑證，除應永久
18 保存或有關未結會計事項者外，應於年度決算程序辦理終了
19 後，至少保存5年。」本件被告機關遲至103年間始開徵系爭
20 95、96年度綜合所得稅，要求原告負舉證責任提出向社員收
21 集資源回收物，並付款給社員的證據資料，實強人所難，不
22 具期待可能性？又縱使原告未克盡協力義務，被告仍得依據
23 三資社95、96年度為第一回收站向國稅局填報之社員「個人
24 一時貿易資料申報表」或社員戶籍明細表，向被填報個人一
25 時貿易所得的社員逐一查詢其是否有交易事實，金額是否正
26 確無誤？並非無其他調查途徑，被告未予調查，容有應負舉
27 證責任及調查之程序而未調查違背法令之情事。
- 28 4. 系爭綜合所得稅就一時貿易所得其查核方式：三資社係87年
29 成立，每期申報之個人一時貿易資料，經各地稽徵機關分別
30 按銷售人歸戶後，即必須提示社員名冊、個別社員交易明
31 細、各站開立發票相關內容明細供核，該規定即足以證明每

01 個社員申報「個人一時貿易資料表」均經稽徵機關查核無
02 誤，試問，三資社成立以來，各地稽徵機關是否查得該社有
03 違法情事？若經查核無誤，且社員亦依申報資料繳納個人綜
04 合所得稅竣事，站長何以需保留距今已10年餘之付款資料供
05 事後查核？況財政部亦未規定支付社員貨款資料須永久保
06 存，稽諸被告係遲至103年間始調查系爭95、96年度的營利
07 所得，要求原告提出付款給實際運銷社員的證據資料，參照
08 商業會計法第38條第1項規定，訴願決定及原處分要求原告
09 負舉證責任協力義務云云，實強人所難，其所為之陳述，實
10 有未洽。

- 11 5. 原告已盡相當之協力義務：原告前已向被告提出說明書敘明
12 前已提出多方佐證（社員、法院、國稅局回函），證明原告
13 管理之第一回收站全部運銷數確屬社員運銷，且社員已依法
14 申報綜所稅，證明原告之第一回收站無人頭社員，原告未以
15 人頭社員分散所得。原告復提出補充理由書17狀敘明原告依
16 據被告自行製作「三資社收受貨款之資金流向明細表」，核
17 對三資社實際匯入原告帳戶金額：95年度為65,603,426元，
18 96年度為59,783,514元，兩年度合計僅125,386,940元（約
19 1.2億），與被告所指約6億元，有約4.8億元之差額，明顯
20 與事實不符。被告針對此疑點，指稱上開4.8億元差額，係
21 三資社以現金方式交付原告，原告要求被告提示證據，被告
22 並無積極證據可以證明原告確有取得4.8億元現金。按「有
23 所得才需繳納所得稅」，被告既無法證明原告另取得4.8億
24 元現金，卻以6億餘元為計算補稅併罰之基礎，難謂合法。

25 (四)三資社各站間有經由三資社處理同類回收物歸在特定回收站
26 之情形：

- 27 1. 按三資社辦理共同運銷，為求社員所得提高，視各地再生工
28 廠收購價高低決定銷售對象，再指示各地回收站出貨，如遇
29 單一回收站資源回收物數量不足，則指示其他回收站合併交
30 貨，三資社則按該批各回收站交貨給再生工廠總數量，合併
31 開立統一發票向再生工廠請款，三資社再按各站交貨額分別

01 處理。合併交貨乃共同運銷常見之事，且該交貨作業係三資
02 社總社職權，站長只聽命行事，各批次合併交貨情形僅於三
03 資社存有資料，各回收站並無上開資料。因此原告第一回收
04 站95、96年度，屬合併交貨之共同運銷相關資料，僅在三資
05 社總社，非原告之權限能得知。且因淹水不可抗力天災（先
06 前於刑事案件審理時原告已提出淹水證明），致使95、96年
07 度部分資料減失，無從查找。

- 08 2. 又三資社第二回收站站長胡正山出具證明書復敘明95年間本
09 人負責之回收站確有將本站社員之交貨，與第一回收站（站
10 長侯如蓉）合併交貨情事，至數量金額均存放於三資社，本
11 人因時間久遠，已不復記憶。特此證明，另第十七回收站站
12 長張秋煌出具證明書復為相同之證述。

13 (五)三資社各回收站之共同運銷開立發票金額，乃各該站收集社
14 員交貨之總額，並非站長一人之交貨：

- 15 1. 經查共同運銷作業流程，係社員將個人收集之廢棄物交給各
16 共同運銷站，再由各站轉交再生工廠，其後由合作社開立統
17 一發票向再生工廠請款，再生工廠再將貨款匯入合作社帳
18 戶，站長負責集貨、運送回收物、通報三資社交貨情形及轉
19 發社員貨款等工作。

- 20 2. 又既為各該社員之所得，本件爭執者厥為第一回收站之社員
21 有無申報綜合所得稅？有無舉發為人頭社員，被不實申報一
22 時貿易所得？陳清水等人出具切結書證明三資社之申報應繳
23 個人綜合所得稅均與出賣之廢棄物品金額相同，復有個人一
24 時貿易資料申請表可稽。依上，原告之第一回收站無人頭社
25 員，如上所述，社員復已證稱並非人頭社員，被告機關如認
26 何一社員為人頭社員，自應負舉證責任，被告機關未有積極
27 證據證明原告有分散所得之情事，自應撤銷原處分及訴願決
28 定。

29 (六)被告陳稱原告96年無漏稅額並註銷罰鍰部分：

- 30 1. 原處分卷第1044頁所載資料係原核定通知書再加以修刪書
31 寫，該修刪數目如何形成？如何計算而得？以所得總額5,73

2,777元減為3,087,241元，減少2,645,536元（5,732,777－3,087,241＝2,645,536元），該減少之金額似僅減少該頁末筆原告之所得，惟原告一再敘明96年第一回收站社員運銷總數為5150萬3548元，與第一回收站運銷總額金額相同，證明全屬社員運銷。

2. 如前所述，被告仍認原告個人96年尚有308萬7241元所得云云，不知其計算依據為何？被告機關引財政部97年1月6日函釋認定應一併轉正歸戶，究係何人所得轉正？如何轉正？況原告一再陳稱並無利用分散社員名義為所得之分散，應無該函釋之適用，併予敘明。

3. 又被告所稱原告95年銷售額及95年12月份銷售發票10張款項部分：如原告說明書所敘第一回收站之鍾肇能、陳吉、柯伸、翁世宗、郭吳雪娥、洪婉筑、侯伯逸、李海文等人均已依權責發生制於95年併入綜合所得予以申報繳納，如再對原告核課96年所得稅容有重複課稅情事，況其等均為實際所得之取得人，縱應再就其等綜合所得稅予以核課，亦應核退鍾肇能其等95年之所得，再補繳96年之綜合所得稅，以符事實。該95年度12月一時貿易所得者，有無於96年5月間申報95年綜合所得稅時，將該95年12月銷售額列為95年之收入？如已列為收入，復已申報95年綜合所得稅，該95年12月之銷售發票10張款項，有無重複核課綜合所得稅？被告有無辦理退稅？自應予以調查，以明事實！

(七)三資社總經理許昆煌談話筆錄所述原告保管三資社一銀、土銀帳戶存摺並掌握云云，與事實不符：

1. 許昆煌於筆錄陳稱，該等帳戶存摺之印鑑由其保管，因而，原告欲領取款，須由三資社審核許昆煌蓋章後始得領取。況許昆煌復陳稱為「避免弊端，95年4月以後收回並結清」，依此，原告所領取之款項，如原證31三資社理事主席鄭啟瑞證明所述，「三資社遇季節性業務量大、人力不足時，會請鄰近站長至社協助處理，95年間，站長侯如蓉有協助三資社至銀行領款回社情事，惟該等款項係交付三資社人員轉付各

01 站交貨社員，並非侯如蓉個人之貨款，自非侯如蓉個人之所得」，依上可知，原告代領金額，交回予三資社，被告指該
02 代領金額係原告所得之陳述，自非可採。
03

04 2. 況如前所示，95年4月以後三資社收回帳戶並結清，足認此
05 帳戶之存續與否，或未結清前之領款蓋章，均由三資社主
06 導，原告無法主導，若係原告掌控存摺，焉有95年4月以後
07 三資社收回存摺並結清之理。益見被告稱原告掌控帳戶云
08 云，確非可採。

09 3. 請求傳訊許昆煌，待證事實：1、三資社辦理共同運銷，有
10 無合併交貨情形？如何合併交貨？何人與再生工廠議價？各
11 回收站社員應得之款項如何計算？第一回收站有無各回收站
12 交易之資料？如何給付予社員？運銷款項如何分配？若有合
13 併交貨情事，即屬各運銷社員所得，即呼應第二回收站長胡
14 正山證明有與第一回收站合併交貨情事，與第十七回收站長
15 張秋煌證明有與第一回收站合併交貨情事。2、三資社是否
16 將合併交貨各社員運銷資料，每2個月向國稅局申報？若
17 有，即呼應原證15號國稅局每2個月查核三資社「均查無任
18 何不法」。

19 (八)被告陳稱「張建發」「蕭寧郁」及社員抽樣彙整情形，陳述
20 如下：

- 21 1. 被告作社員問卷抽樣調查，僅有17份回復，被告如何能以如
22 此低回復率，即推論三資社全部社員近700多人均是人頭？
23 顯然違反證據法則及課稅理由不備之矛盾！
- 24 2. 張建發於三資社成立後約2、3年起至清算時止擔任站長、理
25 事及清算人，如何被認定為人頭社員！
- 26 3. 另上開臺中地院101年度訴字第1496號及臺中高分院102年度
27 上訴1810號判決書事實欄敘明偽造文書生損害於蕭寧郁等
28 人，認定其為人頭社員，然該人頭社員等出庭證稱，係同意
29 其配偶申報，既已同意，共同生活者，何以人頭，又有遺失
30 證件者，與原告並無因果關係，如何認定係遭原告申報不
31 實？況非第一回收站之社員，該社員如何產生，原告不知

01 情，復未參與該「人頭社員」之運作，原告因本案而被處應
02 執行有期徒刑6個月，實有不甘，但徒呼奈何！

03 4. 另原證22第一回收站社員抽樣彙整表，其中賴德客、賴秀蘭
04 分別在三資社擔任第十五及第七回收站站長，該抽樣彙整表
05 內回復之17份，除廖春美、侯錦松、許李花、王秀雯係第一
06 回收站之社員，其餘13人，係賴德客及賴秀蘭回收站之社員
07 （如黃德載、張文堂、賴啓彰、陳美華等人係賴德客回收站
08 之社員，最高行政法院107年判字第720號判決參見），其等
09 雖非第一回收站社員，亦不得認非三資社之社員，併予敘
10 明。

11 5. 又第一回收站之社員如原證32共同運銷明細表及原證33三資
12 社所製作個人一時貿易資料申報表所示，均確實申報所得，
13 復未有不實之社員，本件被告機關仍認原告有應補稅及處罰
14 之情事，容有未洽。

15 (九)聲明：訴願決定及原處分不利原告部分均撤銷。

16 三、被告答辯及聲明則以：

17 (一)原告主張第一回收站並無人頭社員，且成立至今均無違法情
18 事，原告何以需保留距今已10年餘資料供事後查核，被告將
19 社員共同運銷貨款全數列為原告所有，違背一般社會經驗法
20 則等節，論述如下：

21 1. 大屯稽徵所依臺中地檢署通報、臺中地院刑事判決及查得資
22 料，以原告係三資社第一回收站站長，其於95及96年度透過
23 三資社辦理共同運銷，銷售資源回收物予祥悅金屬有限公
24 司、晨曦發國際貿易股份有限公司、弘強國際銅業股份有限
25 公司、元祥金屬工業股份有限公司、笠得精密工業股份有限
26 公司、彰明環保有限公司及松曄金屬有限公司等7家資源回
27 收業者（下稱祥悅公司等7家資源回收業者），95及96年度
28 銷售額（未含稅）664,809,799元及51,503,458元，未由三
29 資社按實際交易資料申報原告之一時貿易所得，竟使用三資
30 社總經理許昆煌所招攬未實際從事資源回收運銷業務之人頭
31 社員，充作共同運銷之社員，分散攤計前開銷售額，並以人

頭社員名義開立一時貿易資料申報表，據以攤提原告之一時貿易所得。案經臺中地檢署檢察官以99年度偵字第9101號、第22685號及100年度偵字第18061號偵結起訴，並經臺中地院刑事判決認定原告以他人名義分散一時貿易收入，漏未申報營利所得，並判決原告共同連續犯行使業務登載不實文書罪，處有期徒刑，該所乃依第一回收站95及96年度銷售額664,809,799元及51,503,458元，按一時貿易盈餘之純益率6%計算，核定原告95及96年度營利所得39,888,588元及3,090,207元。

2. 嗣被告重核復查決定，經查調相關資金流程，三資社將款項匯入原告銀行帳戶後，有提領轉付其他社員之情形。依原告所提示95及96年度第一回收站社員共同運銷明細表所載，95年度共同運銷社員42名，銷售額合計170,578,887元（含原告銷售額5,832,232元），96年度共同運銷社員30名，銷售額合計51,503,458元（含原告銷售額1,977,005元），及原告合庫烏日分行、土銀烏日分行之交易明細及三資社三信商銀南屯分公司、新光商銀南屯分公司之交易明細等相關傳票資料，審認共同運銷社員之銷售額95及96年度164,746,655元（170,578,887元-原告銷售額5,832,232元）及49,526,453元（51,503,458元-原告銷售額1,977,005元），應自原核定原告95及96年度一時貿易銷售額中減除。另依收付實現原則，95年度銷售額5,434,180元，係三資社於96年1月將該款項扣除匯費後匯款至原告於合庫烏日分行帳戶，應轉列原告96年度一時貿易銷售額。重行核定原告95及96年度營利所得29,677,737元【95年度一時貿易銷售494,628,964元（原核定銷售額664,809,799元-共同運銷社員銷售額164,746,655元-轉列96年度銷售額5,434,180元） $\times$ 6%；】及444,671元【96年度一時貿易銷售額7,411,185元（原核定銷售額51,503,458元-共同運銷社員銷售額49,526,453元+95年度轉列銷售額5,434,180元） $\times$ 6%】，並無違誤。

01 3. 被告依相關資金流程及原告所提示共同運銷明細表，審認第
02 一回收站共同運銷社員之銷售額95及96年度164,746,655元
03 及49,526,453元，核定原告95及96年度營利所得，已如前
04 述。依上揭臺中高分院102年度上訴字第1810號刑事判決原
05 告證詞略以，「三資社給第一回收站的錢大部分是付現金給
06 伊，伊再轉交給社員，若是匯款部分，是匯到伊合庫烏日支
07 庫、二信中和支庫等語」則三資社給付第一回收站銷售貨款
08 除以匯款外，大部分以現金支付，亦為原告不爭，且第一回
09 收站將95及96年間各期應報繳之營業稅均如期匯款與三資
10 社。從而，被告已查明第一回收站實際銷售金額，既然有關
11 回收物之運送、銷售資料之回報、資源回收廠商匯款之資金
12 流向、營業稅額及共同運銷手續費之匯回等，均為原告所掌
13 握，且原告為第一回收站實際負責人，依法負有正確申報之
14 協力義務，倘原告主張另有其他真實所得人，即應由其提示
15 足資佐證之證明資料供核。如原告未能提出佐證資料，則本
16 件既經查得相關資源回收廠商匯予三資社之貨款流入原告之
17 帳戶，已足堪認定原告取有系爭收入之事實，即系爭款項因
18 置於原告支配力下，而為已實現之所得，則該年度銷售金額
19 即應認定係原告以社員地位從事資源回收運銷業務之交易金
20 額，並以該銷售額按個人一時貿易盈餘之純益率6%，計算原
21 告系爭年度營利所得，即無違誤，原告所訴核不足採。

22 4. 原告主張何以需保留距今已10年餘資料供事後查核乙節，查
23 本件刑事訴訟最早於98及99年間即陸續展開，當時距離系爭
24 所得年度至多3年，苟第一回收站確有與其他回收站合併交
25 貨之證據資料或該等紀錄及付款證明等文件，即如原告所稱
26 系爭年度銷售額非全然屬第一回收站共同運銷貨款，則對此
27 有利於己之事證，即應於當時提示予司法機關審查，惟原告
28 並未主張亦未提示，終遭刑事判決原告共同連續犯行使業務
29 登載不實文書罪，處有期徒刑在案，足證其主張不足採信。

30 (二)原告主張其並未以不正當方法逃漏稅捐，應無7年核課期間
31 之適用乙節，論述如下：

01 1. 查臺中地院上開判決及臺中高分院102年度上訴字第1810號
02 判決，均認定原告等站長於擔任站長期間，確有共同連續行
03 使業務登載不實文書之犯行，事證明確。至於逃漏稅捐無
04 罪，係因檢察官指出之證據方法「無法計算逃漏稅額及直接
05 判斷有無逃漏稅捐，依罪疑有利於被告原則」，臺中高分院
06 乃維持臺中地院判決（見臺中高分院102年度上訴字第1810
07 號判決）。惟前揭判決僅係「不另為無罪諭知」，即因罪證
08 不足而無法論罪。又行政罰與刑事罰之構成要件有別，證據
09 法則（如證據力）之要求亦不相同，刑事犯罪是否成立，與
10 行為人有無稅捐報繳義務，分屬二事，刑事判決與行政處分
11 本可各自認定事實，上開刑事判決並不影響系爭處分之判
12 斷。原告以人頭社員隱匿系爭所得，業經法院判決確認與三
13 資社行政人員有行使業務上登載不實文書之犯意聯絡，實難
14 謂非無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐情事，本件核
15 課期間應為7年。

16 2. 次查原告95及96年度綜合所得稅分別於96年5月9日及97年5
17 月26日辦理結算申報，本件核課期間應為7年，已如前述，
18 本案核課期間分別於103年5月10日及104年5月27日屆滿。原
19 告95及96年度綜合所得稅核定通知書及核定稅額繳款書，分
20 別於103年3月28日及104年3月2日合法送達，原告依法循序
21 提起行政救濟迄今，並未逾核課期間，併予敘明。

22 (三)原告主張被告應負舉證責任，證明原告有所得始得予以核課
23 所得稅乙節，論述如下：

24 1. 三資社相關人員業經臺中地院刑事判決及臺中高分院刑事判
25 決認定（業經最高法院104年9月23日104年度台上字第2851
26 號刑事判決確定）：原告等三資社站長，各於渠等擔任三資
27 社站長期間，各與許昆煌等三資社從業人員，共同基於以明
28 知為不實之事項，而登載於業務上作成之文書及行使業務上
29 登載不實文書之各別概括犯意聯絡，或由站長（胡正山等
30 人）提供人頭社員予三資社，或逕由三資社提供人頭社員，
31 以隨機拆解成發票金額5萬元以下並帶入未實際從事資源回

01 收業之社員編號與人名方式，偽造虛偽之「個人一時貿易資
02 料申報表」，使真正所得資料無法彰顯，致生損害於陳鐘等
03 人及稅捐機關對個人綜合所得稅課徵管理之正確性，並依相
04 關證據認定三資社各站站長及相關人員犯有行使業務登載不
05 實文書罪而判處其罪刑確定在案，則三資社所填報之各該
06 「個人一時貿易資料申報表」列載之銷售人姓名、買受貨物
07 名稱、單價、數量及金額等資料，得否為認定第一回收站銷
08 售回收所得之實際歸屬對象，已屬高度可疑。

09 2. 次依三資社章程規定，願加入該社為社員者，須以書面提報
10 收集項目、數量、區域、共同運銷站，並將所收集之資源回
11 收物交由所屬的共同運銷站，並記明種類、數量、交貨日
12 期、稅捐資料及其他應記錄之事項，定期彙報合作社。查三
13 資社只是收取社員會費及手續費，而為各站之銷貨對象提供
14 開立發票及為各站開立個人一時貿易資料申報表供其申報所
15 得稅等服務行為，三資社本身不介入物流，亦無運銷貨物行
16 為，亦經前揭刑事案件相關證人於警詢或偵訊之證詞【胡正
17 山、李瑞吉、賴德客、郭麗蓮，參臺中高分院刑事判決之
18 貳、二、（三）1. 之（4）（5）（11）（14）】陳明無將同
19 類回收物歸於特定回收站處理之情，足見依資源回收種類零
20 碎、繁雜之特性，及運輸成本之考量，從事回收多具地域
21 性，社員不易跨區、跨站交易，亦無經三資社集貨交易之可
22 能。

23 3. 又稅捐稽徵機關對於課稅要件事實（即本件所得之主體歸
24 屬）固有舉證之責，惟關於課稅要件事實多發生於納稅義務
25 人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合
26 法課稅之目的，因而課以納稅義務人應盡申報協力義務（司
27 法院釋字第537號解釋意旨參照）。然在三資社職員及原告
28 出於業務登載不實之犯意，違反誠實申報義務破壞法制在
29 先，已嚴重減損「個人一時貿易資料申報表」（憑證）之公
30 信力，稅捐機關自得懷疑其記載內容之可信度，並要求犯罪
31 而有漏稅嫌疑之人補提事證，負擔更進一步的協力義務。而

證明交易真實性之途徑不外「憑證」與「金流」。本件有關交易「憑證」書面部分，即是由三資社出具予稅捐機關之「個人一時貿易資料申報表」，該證明途徑已因三資社職員與原告等故意違反「製作及保存所得歸屬」之協力義務，而無從確認其真實性。原告自應就另一有效證明途徑「金流」，即「共同銷售行為之收入分配」為證明。查被告分別以109年8月18日、9月14日及10月29日函，請原告提示有關其他回收站以第一回收站名義出貨之相關事證及資金流程，並提供第一回收站如何收付其他回收站應負擔之各期營業稅及共同運銷手續費之相關事證及資金流程供核。惟原告僅出具書面說明，並未提供提出具體證明，難認其主張為真實，原告所訴，自無足採。

(四)原告主張三資社辦理共同運銷，合併交貨乃共同運銷常見之事，並提出三資社第二回收站站長胡正山及第十七回收站站長張秋煌出具證明書等節，論述如下：

1. 胡正山為三資社第二回收站站長，其於上揭臺中高分院刑事判決中已陳明無將同類回收物歸於特定回收站處理，且第二回收站置貨場設置於○○縣，第一回收站置貨場設置於○○縣○○鄉（已改制○○市○○區），基於運輸成本考量，難認第二回收站有代收他站回收物或由他站代收回收物之情事。又被告於110年1月8日以中區國稅法二字第1100000269號函請胡君到局說明並提示95年度第二回收站與第一回收站合併交貨之各批次合併交貨之品名、數量及社員交貨明細資料。惟胡君僅提出說明書表明：「明細已交給總社，本站並無留底。」，並無具體事證。
2. 張秋煌為第十七站站長，依張君99年1月22日檢察官偵訊之證詞，第十七回收站置貨場設置於○○市，主要收集回收物為廢鐵，該站廢鐵主要銷售對象為中龍鋼鐵公司。原告為第一回收站站長，第一回收站主要收集回收物為廢銅，依張君109年12月28日說明書所載，三資社發現某一再生工廠就資源回收物報價較高時，會通知各站將同類資源回收物合併交

01 貨給該廠商。惟渠等收集回收物種類不同，即無從辦理合併
02 交貨，張君說明書顯有違一般交易常理。被告於110年1月8
03 日以中區國稅法二字第1100000267號函請張君到局說明並提
04 示95年度第十七回收站與第一回收站合併交貨之各批次合併
05 交貨之品名、數量及社員交貨明細資料，惟迄未回復。

06 (五)罰鍰部分

- 07 1. 首揭所得稅法第110條第1項明定，納稅義務人已依本法規定
08 辦理結算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報
09 或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。
- 10 2. 原告於95年及96年擔任第一回收站站長期間，要求三資社從
11 業人員開立統一發票時，並未提供實際從事資源回收運銷業
12 務之自然人名單，反任由三資社從業人員以非實際從事資源
13 回收運銷業務之自然人名義，登載不實「個人一時貿易資料
14 申報表」，並持向被告申報，為法院刑事判決所認定，並科
15 以原告共同連續犯行使業務登載不實文書罪，處有期徒刑，
16 全案業經最高法院104年9月23日104年度台上字第2851號刑
17 事判決確定。又原告由三資社招募非實際從事資源回收運銷
18 業務之自然人，攤提大量向非社員之人收購資源回收物後，
19 逕行出售予祥悅公司等7家資源回收業者之一時貿易盈餘，
20 違章事證明確，核其行為，顯係故意，自應論罰。
- 21 3. 被告機關乃依首揭所得稅法第110條第1項規定，於法定裁罰
22 倍數（2倍以下）範圍內，參據稅務違章案件裁罰金額或倍
23 數參考表：「五、有下列情形之一者：（一）……（二）以
24 他人名義分散所得。處所漏稅額1倍之罰鍰。」審酌原告違
25 章情節，應按所漏稅額處1倍之罰鍰；嗣重核復查決定，以
26 原告95年及96年度營利所得既經追減10,210,851元及2,645,
27 536元，重行核算所漏稅額10,361,800元及0元處1倍之罰鍰1
28 0,361,800元及0元（96年度已無漏稅額，註銷原處罰鍰848,
29 143元），實已考量原告之違章程度所為之適切裁罰，應屬
30 適法允當。

01 (六)原告聲請調取曾雅惠95年及96年度綜合所得稅核定課稅資料
02 及核定內簽情形：

- 03 1. 查曾雅惠之配偶龔信榮於95年及96年間擔任有限責任臺灣省
04 第一資源回收物運銷合作社轄下產銷班班長，時有社員透過
05 龔君所在之產銷班銷售資源回收物，再由龔君交付銷售所
06 得，涉及以其他社員代為分攤龔君出售資源回收物營業金額
07 以逃避所得稅之犯行，嗣經臺灣桃園地方法院檢察署檢察官
08 偵查終結，以100年度偵字第13840號不起訴處分書為不起訴
09 處分。即無法證明有限責任臺灣省第一資源回收物運銷合作
10 社申報之「個人一時貿易資料申報表」為不實文書。
- 11 2. 本件原告係與三資社從業人員利用共同運銷行為，在擔任站
12 長期間，於三資社從業人員開立統一發票時，未提供實際從
13 事資源回收運銷業務之自然人名單予三資社，反任由三資社
14 從業人員以非實際從事資源回收運銷業務之自然人之名義，
15 登載不實交易資料在「個人一時貿易資料申報表」，並向被告
16 申報，上開事實業經臺中地院101年度訴字第1496號刑事
17 判決認定，並科以原告共同連續犯行使業務登載不實文書罪
18 並處有期徒刑，復經臺中高分院102年度上訴字第1810號判
19 決及最高法院104年度台上字第2851號刑事判決駁回確定，
20 足證三資社申報之「個人一時貿易資料申報表」並非真實，
21 即不得據以認定為三資社社員銷售回收所得之實際歸屬對象
22 （真實銷售人）。此與龔君之一時貿易盈餘案情不同，自不
23 得援引適用，原告容有誤解。

24 (七)原告主張被告重核復查決定將第一回收站95年度銷售額5,43
25 4,180元，依收付實現原則轉列原告96年度銷售額，核屬重
26 複課徵綜合所得稅部分說明如下：

- 27 1. 財政部97年1月16日台財稅字第09600451280號函：「分散人
28 利用受利用分散人名義分散所得案件，依本部62年3月21日
29 台財稅第32131號函及90年12月24日台財稅字第0900456675
30 號令規定，係採實質課稅原則，該分散所得及相對之扣繳或
31 可扣抵稅額均屬分散人所有，應一併轉正歸戶。依此，計算

分散人應補稅額及漏稅額時，除扣繳或可扣抵稅額之轉正外，尚應扣除以各受利用分散人名義溢繳（例如自繳或核定補徵）之稅額，並加計以各受利用分散人名義溢退之稅額，再據以發單補徵及裁處罰鍰，且各受利用分散人申報地稽徵機關不另就因該筆分散所得而溢繳稅款或溢退稅款作處理。」司法院釋字第377號解釋：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規定並參照第76條之1第1項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」

2. 按「於各回收站有資源回收物交易成交，先由各回收站長通知三資社銷售金額、種類，次由許倍綺或石嘉禎負責開立統一發票後，嗣由不知情會計唐美珠將發票資料鍵入三資社所使用之電腦會計系統內，再由許昆煌指示許素維命令石嘉禎或許倍綺將三資社電腦會計系統內之發票明細金額，隨機拆解成發票回收金額5萬元以下，存檔於三資社所使用之電腦系統內後，復由許素維再為調整並帶入未實際從事資源回收業之社員編號與人名，而在『個人一時貿易資料申報表』上虛偽記載銷售人姓名、國民身分證統一編號、買受原因、買受日期、買受貨物名稱、單價、數量及合計金額。」為臺中高分院102年度上訴字第1810號刑事判決所確認之事實【（詳判決書理由貳、二、（三）】。足證三資社開立之「個人一時貿易資料申報表」並非真實，該表係由三資社上開人員任意填載而與原告（站長）共同行使業務登載不實之文書，則各該個人一時貿易資料申報表列載之銷售人姓名、買受貨物名稱、單價、數量及金額等資料，即不得作為認定三資社第一回收站95年度銷售回收所得之實際歸屬對象（真實銷售人）。
3. 被告原核定經查明第一回收站實際銷售金額，既然有關回收物之運送、銷售資料之回報、資源回收廠商匯款之資金流向、營業稅額及共同運銷手續費之匯回等，均為原告所掌

01 握，足堪認定係原告以社員地位，從事資源回收運銷業務之
02 交易金額，從而，原核定以三資社95年度開立予該7家資源
03 回收業者之發票金額664,809,799元，核認原告95年度收取
04 回收物之交易金額，並依財政部73年12月24日台財稅第6546
05 8號函釋，按6%之純益率，核定原告95年度之營利所得39,88
06 8,588元。即本件事實係透過將原應歸屬予原告之營利所
07 得，形式上轉由受分散利用人取得系爭所得，藉以規避原告
08 適用較高稅率負擔綜合所得稅之行為，致使稅捐稽徵機關錯
09 誤核定受分散利用人之所得，是被告機關依上揭財政部函釋
10 及臺中地院於102年5月21日以中院東刑倫101訴1496字第517
11 61號函送（原卷三資社經扣案電腦轉檔所得光碟資料據以彙
12 整製作之三資社第一回收站95年度「受利用分散人註銷所得
13 額及溢繳稅額表」），將三資社開立之「個人一時貿易資料
14 申報表」之所得人於95年度申報之營利所得註銷，轉正歸課
15 原告95年度營利所得，該分散所得明細表之作用，僅係採為
16 有利原告之扣除溢繳稅款之計算依據，自無重複課稅情事。

17 4. 嗣被告重核復查決定依查調原告及案關人之資金流向結果，
18 按原告所提示共同運銷明細表所載，共同運銷社員之銷售額
19 95年度164,746,655元（170,578,887元-原告銷售額5,832,2
20 32元），自原核定原告95年度一時貿易銷售額中減除。另第
21 一回收站95年12月份銷售發票10張款項（含稅）共5,705,89
22 0元（銷售額5,434,180元+營業稅271,710元），資源回收業
23 者給付貨款予三資社後，三資社於96年1月將該款項扣除匯
24 費後匯款至原告於合庫烏日分行帳戶，依收付實現原則，上
25 開95年度銷售額5,434,180元應轉列原告96年度一時貿易銷
26 售額，重行核算原告95年度營利所得29,677,737元〔494,62
27 8,964元（原核定銷售額664,809,799元-共同運銷社員銷售
28 額164,746,655元-轉列96年度銷售額5,434,180元）×
29 6%〕，並無違誤。

30 5. 上揭三資社第一回收站95年12月份銷售發票10張款項（含
31 稅）5,705,890元，三資社於96年1月將該款項扣除匯費後匯

款至原告於合庫烏日分行帳戶之明細（詳三資社發票與匯款
金流明細表-95年度銷售額轉列96年度，附件2，乙證26）如
下：

- (1)三資社收受第一回收站95年12月9日銷售金額303,834元（發
票號碼：QU000000000），於96年1月8日匯款存入原告帳戶。
- (2)95年12月14日、12月15日、12月18日銷售金額309,853元
（發票號碼：QU000000000）、949,028元（發票號碼：QU000
00000）、937,979元（發票號碼：QU000000000），合計2,19
6,860元，於96年1月5日匯款存入原告帳戶。
- (3)95年12月19日（同日2筆）、12月22日、12月26日銷售金額1
11,301元（發票號碼：QU000000000）、179,021元（發票號
碼：QU000000000）、175,216元（發票號碼：QU00000000
0）、933,274元（發票號碼：QU000000000），合計1,398,81
2元，於96年1月9日匯款存入原告帳戶。
- (4)95年12月28日、12月29日銷售金額904,304元（發票號碼：Q
U000000000）、902,080元（發票號碼：QU000000000），合計
1,806,384元，於96年1月10日匯款存入原告帳戶。
- (5)前揭95年度銷售款項（含稅）5,705,890元（303,834元+2,1
96,860元+1,398,812元+1,806,384元），其未稅銷售額5,43
4,180元，依收付實現原則，應列入原告96年度一時貿易銷
售額，即無違誤。
6. 依上揭臺中高分院102上訴1810號刑事判決認定，三資社從
業人員隨機拆解成發票回收金額5萬元以下，登載不實交易
資料在「個人一時貿易資料申報表」，並向被告申報。是被
告依三資社經扣案電腦轉檔所得光碟資料據以彙整，上揭三
資社第一回收站95年12月份銷售發票10張款項（含稅）5,70
5,890元，隨機拆解成發票回收金額5萬元以下並填載林雅敏
（社員編號：914）等135人（附件3：95年12月9日至12月29
日發票金額隨機歸戶明細表，乙證27），據以向被告申報
「個人一時貿易資料申報表」。林雅敏（社員編號：914）
等135人於95年度綜合所得稅結算申報，依三資社填發之不

實登載「個人一時貿易資料申報表」申報渠等一時貿易所得，業經被告通報註銷，並將該所得歸課原告96年度綜合所得稅，有三資社第一回收站95年度「受利用分散人註銷所得額及溢繳稅額表」（重核復查決定-依社員編號排序；附件4，乙證28）及樞紐分析-95年度發票金額轉列96年度明細-依社員編號排序（附件5，乙證29）可稽，原告主張重複課稅，容有誤解。

7. 綜上，上揭第一回收站95年12月份銷售發票10張款項（含稅）5,705,890元（銷售額5,434,180元+營業稅271,710元），三資社確實於96年度1月匯款予原告，被告機關依收付實現原則，歸課原告96年度一時貿易銷售額，即無違誤。倘原告主張另有其他真實所得人，即應由其提示足資佐證之證明資料供核。

(八)經查證第一回收站95年度銷售金額經三資社隨機歸戶636社員之綜合所得稅申報及核定資料，確有不實及異常情形

1. 未與第一回收站有交易之社員計42人及未從事資源回收之社員計21位，合計63人：

(1)三資社章程第39條第2項規定：「社員應將所收集之資源回收物交由所屬的共同運銷站，並記明種類、數量、交貨日期、稅捐資料及其他應記錄之事項，定期彙報合作社。」準此，凡加入三資社而為社員者，應有其特定所屬運銷站，並將所收集之資源回收物交由所屬之運銷站共同運銷，其銷售資料應僅存在其所屬之運銷站。然查第七回收站（位於○○市○○區）站長賴秀蘭及第十五回收站（位於○○市○○區）站長賴德客，於102年9月26日101年度訴字第1496號刑事上訴理由狀中，提出會員切結書8份及16份；社員於切結書中表示其僅與單一站交易，惟查前揭2個回收站站長所指社員24名，既分屬第七及第十五回收站之社員，卻在本件第一回收站獲配銷售額，顯有疑義。

(2)又臺中高分院102年上訴字第1810號刑事判決、高雄高等行政法院105年訴字第387號判決、105年訴字第410號判決、10

5年訴更一字第20號判決、107年訴更一字第25號判決及其準備程序筆錄等相關資料，均已明確指稱未與第一回收站有交易之社員計42人（含第七站及第十五站社員）或未從事資源回收之社員計21位，合計63人，渠等均於第一回收站獲配銷售額，從而，渠等綜合所得稅結算申報書，填載源自三資社之營利所得，該申報顯有疑義。

2. 申報異常資料計427人：

(1) 隨機歸戶社員之銷售額與三資社日記帳所載社員入（退）社時期不合：

①三資社章程第38條規定：「本社業務為資源回收物之共同運銷……。」第39條第1項規定：「前條業務所需之資源回收物，由各社員收集之。」是所謂交貨者，應具備社員身分，惟查三資社95年度日記帳所載，社員曾圳井（社員編號：1255）、鄭寔臻（社員編號：1254）於95年1月1日退社，卻有分配第一回收站95年1至3月銷售額。

②三資社95年度日記帳所載社員賴永清（社員編號：1266）、黃烈堂（社員編號：1267）黃振貴（社員編號：1268）、羅長春（社員編號：1269）、楊啟義（社員編號：1270）、曾德旺（社員編號：1271）、王文華（社員編號：1272）、劉興南（社員編號：1273）、張國光（社員編號：1274）、陳東成（社員編號：1275）、陳秉堃（社員編號：1276）、李童益（社員編號：1277）、劉興忠（社員編號：1278）、何永飛（社員編號：1279）、陳權照（社員編號：1280）、劉昇憲（社員編號：1281）、陳文宗（社員編號：1282）、吳文察（社員編號：1283）、呂吉村（社員編號：1284）、何嘉仁（社員編號：1285）等19人於95年9月1日退社，卻於95年9月至12月間仍以社員身分在第一回收站有分配銷售額之紀錄，顯有疑義。經統計三資社隨機分配銷售額與其帳載社員入（退）時點未合者，計332人。

(2) 隨機歸戶社員之綜合所得稅申報核定資料異常

01 ①三資社歸納隨機歸戶社員之申報留存之聯絡電話係「三資
02 社」、○○市○區○○路之「○○市舊貨服務職業工會」
03 （以下簡稱舊貨工會）及案外人「屈瑞祥（三資社社員）」
04 所申設（申設電話地址係由屈君配偶劉菊蘭君經營吉美小吃
05 店，），依上開指稱未與第一回收站有交易或未從事資源回
06 收之銷售社員吳萬得（社員編號：393）證稱未加入三資
07 社，係加入舊貨工會等語，堪認舊貨工會涉有未經會員同
08 意，逕將會員名單交由三資社列為該社社員，並利用其名
09 義，不實填報三資社一時貿易之營利所得，而三資社唯恐遭
10 察覺，由三資社逕行代為申報其綜合所得稅之情事。

11 ②被告彙整查調現存三資社第一回收站社員綜合所得稅結算申
12 報資料，亦有諸多留存前開電話號碼，羅列整理如異常清
13 單。

14 ③據實申報之公法上義務乃納稅義務人應負之責任，並應就其
15 法定義務之完成與否盡相當之注意，且課稅要件事實，多發
16 生於納稅義務人所得支配之範圍，三資社並未直接參與社員
17 之經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，社員縱使不識
18 字，然對其自身因經濟活動而獲取各類所得之知悉程度應不
19 受影響，惟渠等卻以三資社、舊貨工會或吉美小吃店等作為
20 社員所得或綜合所得稅申報狀況之聯絡對象，有違一般常
21 情。況且，諸多社員並非僅獲取三資社一時貿易之營利所
22 得，卻均列報1筆營利所得，而漏報薪資所得，惟薪資所得
23 與納稅人之生活最息息相關，且為納稅人所明確知悉而不易
24 漏報之所得。退萬步而言，縱該等申報案件確係社員因不識
25 字或不熟報繳作業而委託三資社人員代為填寫申報書，社員
26 應不致漏報其薪資所得，然卻有諸多社員之薪資所得均漏未
27 申報，甚至社員係有配偶者卻未填報配偶身分及其免稅額、
28 扣除額，而逕予報繳稅負之情形。

29 ④三資社負責文書工作之石嘉禎，於99年2月3日在法務部調查
30 局中部地區機動工作站調查筆錄供稱：「問（提示：個人一
31 時貿易資料申報表」影本乙紙）所示資料內相關社員所得資

01 料由何人製作?作何用途?答：（經檢視後作答）……這就是
02 許素維彙總、調整並製作之『個人一時貿易資料申報表』，
03 我只知道該表在報稅的時候要用到，至於使用詳情要問許素
04 維。」「問：你有無代社員申報及繳交個人綜合所得稅，稅
05 款來源？答：有的，這一開始是許素維的工作……她於生產
06 期間或需要幫忙時，我、許倍綺、唐美珠3人才會分擔她的
07 這項工作，每年於報稅前依據前述『個人一時貿易申報表』
08 填具個人綜所稅申報表（綠色或紫色），再由許素維持前述
09 申報表至稅務機關辦理申報，如果許素維忙不過來，我、許
10 倍綺、唐美珠3人才會幫她申報，我印象中到○○市○○路
11 市政北一路交口的稽徵所辦理，因申報數量過多，小姐會要
12 求我們自己蓋章，並撕下存根聯攜回，無須當場繳稅，至於
13 社員個人綜所稅稅款來源為何，我不清楚。」，是以併同上
14 揭查證資料顯示，三資社將各回收站銷售額隨機選取不特定
15 人頭社員，分散攤提交易金額，填載個人一時貿易資料申報
16 表以分散站長所得，並代人頭社員繳納所得稅，該社員95年
17 及96年度綜合所得稅申報表所載對象顯有不實，非資源回收
18 所得之實際歸屬對象。

19 (3)綜上，第一回收站95年度銷售金額經三資社隨機歸戶636人
20 社員，扣除經被告核認屬第一回收站社員39人後，隨機歸戶
21 社員為597人，其中未與第一回收站有交易之社員計42人、
22 未從事資源回收之社員計21人，申報異常資料計427人，合
23 計490人，異常比例為82.07%（490/597），其餘大都為無
24 稅籍資料案件。其不實填報程度已達到「高度蓋然性」（蓋
25 然率75%以上），是被告對核課原告營利所得已盡舉證之
26 責。

27 (九)原告實際掌控三資社第一回收站95年及96年間交易金額：

28 1. 祥悅公司等7家資源回收業者於95年及96年度給付第一回收
29 站貨款予三資社計合計752,128,942元，核與三資社開立予
30 祥悅公司等7家資源回收業者之統一發票銷售額752,128,942

元之數額相符，是第一回收站95及96年度交易發票金額與資金流程明細相符。

2. 三資社95年及96年度收受第一回收站貨款後之交付情形說明如下：

(1)以匯款方式給付原告及社員計159,433,382元：①三資社將該款項扣除匯費後匯款至原告所有之土銀烏日分公司（帳號000000000000）、合作金庫商業銀行烏日分公司（帳號000000000000）及○○市第二信用合作社中和分社（帳號000000000000）等金融機構帳戶合計125,386,940元（匯費2,050元；其中包含96年度交易金額54,078,634元全數以匯款方式給付），亦為原告所不爭。②三資社於95年5月22日至11月15日期間，分別將第一回收站發票貨款扣除匯費後匯款予李大樹等9人計34,046,442元（匯費970元），依三資社總經理許昆煌109年7月15日至被告機關證稱略以：「94年4月以後由三資社統一領現金或匯款交付第一回收站站長侯如蓉，另外有時候侯如蓉會指定匯款之社員，我也會配合辦理。」

(2)以提領現金交付原告計592,692,540元〔95年及96年度發票銷售額752,128,942元-（匯款159,433,382元+匯費2,050元+匯費970元）〕：①95年4月30日以前，三資社收受第一回收站銷售金額219,387,900元之一銀大里分行（帳號000000000000）及土銀烏日分行（帳號000000000000）帳戶均為原告掌控。②95年5月至12月間三資社收受第一回收站交易款項主要會匯到三資社新光銀南屯分行（帳號：0000000000000）及三信銀南屯分行（帳號：00-0-00000000）帳戶，由三資社員工提領現金交付原告。③綜上，依上揭資金查證資料與上揭刑事判決原告證詞略以，「三資社給第一回收站的錢大部分是付現金給伊，伊再轉交給社員，若是匯款部分，是匯到伊合庫烏日支庫、二信中和支庫等語」。足證原告實際掌控三資社第一回收站95年及96年間交易金額，倘原告主張

第一回收站部分交易金額屬其他回收站，自應由原告積極舉證以實其說。

(十)訴之聲明：原告之訴駁回。

四、本件爭點：被告認定原告95年度及96年度綜合所得稅結算申報，漏報利用他人名義取自三資社之營利所得29,677,737元及444,671元，並重行核算所漏稅額10,361,800元及0元處1倍之罰鍰10,361,800元及0元，是否適法？

五、本院之判斷：

(一)前提事實：

1. 如爭訟概要欄所載之事實，業據兩造分別陳明在卷，復有95年原核定稅額通知書（原卷1第1021至1022頁）、96年原核定稅額通知書（原卷1第1018頁）、重核復查決定（原卷1第1130至1147頁、本院卷1第51至74頁）、訴願決定書（原卷1第1248至1267頁、本院卷1第75至96頁）等影本在卷可稽，自堪認為真正。

2. 應適用的法令：

(1)稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」

(2)行為時所得稅法第14條第1項第1類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第1類：營利所得……個人一時貿易之盈餘皆屬之。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」同法施行細則第12條規定：「本法第14條第1項第1類所稱一時貿易之盈餘，指非營利事業組織之個人買賣商品而取得之盈餘，其計算準用本法關於計算營利事業所得額之規定。」

(3)財政部73年12月24日台財稅第65468號函（以下簡稱財政部73年12月24日函）：「綜合所得稅個人一時貿易盈餘之單一純益率，自74年起調整為6%。」

01 (4)財政部84年8月21日台財稅第841643836號函：「○○廢棄物
02 運銷合作社之個人社員將收集之廢棄物交該社辦理共同運
03 銷，准免辦營業登記並免徵營業稅，惟應依法課徵綜合所得
04 稅。」

05 (5)財政部87年7月14日台財稅第871953090號函（財政部101年5
06 月24日台財稅字第10104557440號令修正）：「……廢棄物
07 之回收，多係透過個人到處收集後，再逐層集中交付再生工
08 廠，其產業性質與一般貨物買賣殊有不同……臺灣省廢棄物
09 運銷合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，其交
10 付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及報告書外，
11 若尚無其他具體事證證明確係該營利事業銷售與再生工廠
12 者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不同之考
13 量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所
14 得，歸課社員之綜合所得稅……。」

15 3. 有關本案各項爭點之法律判斷，首須理解廢棄物清運合作社
16 制度之形成背景，茲說明如下：

17 (1)按所有的消費稅目，若採取加值型營業稅制時，其形式上之
18 課徵對象均為專業之營業人（實質上負擔稅負之人則是最終
19 之消費者）。而在整個產銷流程中，由上往下，分階段課
20 徵，每一產銷環節之營業人均只就加值部分負擔營業稅額，
21 並轉嫁予下游營業人承受，銷售貨物最後流至消費者手中
22 時，因其為營業稅之最終實際負擔主體，且無法再對其課予
23 設籍、設帳與憑證義務，因此營業稅法制在營業人間之勾稽
24 功能設計即行終結。但在某些產銷活動中，其產銷流程之起
25 點為消費者（最典型之例即為二手車之出售），或無能力開
26 立銷售憑證之自然人（最典型之例即是與本案爭點有關，靠
27 撿拾廢棄物維生的拾荒者），因此資源在從消費者手中重新
28 流回產銷流程時，第一次向消費者或無開立統一發票能力之
29 自然人進貨之營業人即會面臨難處，其向後手銷貨，因開立
30 銷貨憑證而產生銷項稅額時，卻無進項憑證所表徵之稅額可
31 供扣抵（蓋因消費者或自然人無法取得憑證並開立予向其進

貨之營業人）。為解決這種困難，在「二手車買賣」之情形有營業稅法第15條之1之對應規範；在「廢棄物買賣」之情形，則有「廢棄物清理合作社」（本案中之「三資社」性質上即可歸入「廢棄物清理合作社」）制度之設計。且財政部為解決一般自然人、資源回收業者難以開立銷貨憑證，及再生工廠無法取得進項憑證之問題，乃先後以86年3月18日台財稅字第861888061號函（下稱財政部86年3月18日函）、財政部87年7月14日函核釋，使拾荒業之個人加入廢棄物清運合作社（即本案三資社），成為合作社之社員，渠等社員出售回收資源予再生工廠時，由合作社出具營業稅之銷項憑證予再生工廠（成為再生工廠之進項憑證），並向國家繳納營業稅。出售廢棄物之價金，則按每一社員提交之廢棄物比例，分配予各社員，同時由合作社按銷售金額的6%（即財政部73年12月24日函）作為社員一時貿易所得，製作「一時貿易資料申報表」，載明每一出售廢棄物之社員分得之金額，送稅捐機關備查，以為未來課徵各社員個人綜合所得稅時，認定各該社員當期所得之依據。

- (2)依上可知，合作社只是一個協助自然人開立統一發票之服務機構，其本身沒有營利目標，也沒有實際從事交易行為，真正與再生工廠從事交易行為者，實為從事拾荒工作之自然人。惟財政部函令就資源回收業稅務稽徵所為之規定，雖立意良善，卻因其制度設計，顯然未顧及資源回收業真實之產銷流程，並非只有「拾荒業者」與「再生工廠」二個層級，而還包括多層次之中間商，而此等中間商是直接以現金向實際從事廢棄物回收之自然人購買廢棄物，再交給合作社彙總出賣予再生工廠。在中間商不願自行辦理營業人登記，取得獨立營業人身分（有設籍、設帳與保存憑證義務），並基於「按銷售額6%計算一時貿易所得，其實從低之所得額認定」之經濟誘因下，中間商可能依附在廢棄物運銷合作社之下，並經由社員身分之助，進而取得合作社回收站站長之地位，甚至其下可能「無真實社員存在」，回收站之站長即是唯一

之「真實」社員。此亦衍生合作社（或其站長、社員）欲分散其社員（或本身）實際所得，而有「讓人頭社員加入合作社，藉以分散所得」之強大誘因。再者被冒名為「人頭社員」者，「可能」因社經地位低落，無其他所得，致被利用虛報所得額後，該等人頭社員之全年所得總額，因未達起徵點，而未被課徵所得稅。因此被冒名之人頭社員事後也沒有主動提出檢舉之誘因。甚至「人頭社員」也「可能」是自願擔任，因為在累進稅率的設計下，分散所得在不同之稅捐主體間，本身即有降低稅額之效果。此時合作社（或其站長、社員）可就減少之稅額，私下與人頭社員達成分配之協議，人頭社員即有自願擔任之誘因，這同樣會「強化」合作社（或其站長、社員）之逃稅意願。此外，「人頭社員」與「非人頭社員」之分辨，亦是取向於某筆交易之相對概念。換言之，一個加入三資社之「正常」社員，雖參與三資社出名之一筆或數筆集體交易，仍然有可能在自願或非自願之情況下，因為三資社職員或各回收站站長之分散所得行為，成為另外一筆或數筆交易之「人頭」社員（最高行政法院98年度判字第528號判決、103年度判字第405號判決、108年度判字第32號判決意旨參照）。

(二)本稅部分

1. 本件原告係三資社第一回收站站長且為三資社社員，第一回收站於95年及96年度透過三資社辦理共同運銷，銷售資源回收物予祥悅公司等7家資源回收業者，95年及96年度銷售額（未含稅）分別為664,809,799元及51,503,458元（原卷1第949頁，按買受人開立發票統計總表），另分別加計營業稅33,240,509元及2,575,176元後，95年及96年度發票金額各為698,050,308元及54,078,634元（原卷1第550-575頁，三資社第一回收站開立發票明細表），而上開發票金額業經祥悅公司等7家資源回收業者於95年及96年度給付貨款予三資社之土銀烏日分行、一銀大里分行、三信銀南屯分行、新光銀南屯分行等金融帳戶（原卷4第197至216頁），而經被告認

01 定第一回收站前開年度之發票金額與資金流向明細相符，復
02 未經原告爭執，應堪認為真實。

03 2. 三資社於收受前揭祥悅公司等7家資源回收業者匯入發票金
04 額所示之款項後，於95年4月30日前、後分別以下列方式交
05 付款項予原告：

06 (1) 95年4月30日前祥悅公司等7家資源回收業者之貨款，係匯入
07 三資社所有之一銀大里分行、土銀烏日分行等帳戶（原卷4
08 第197-200頁），原告雖否認掌控前開三資社之2帳戶，然據
09 三資社會計唐美珠於臺中地檢署98年他字第3611、3729號案
10 件99年2月3日檢察官訊問時稱：「91年又進去做會計，負責
11 發票、報營業稅、綜所稅、內部帳……（三資社的帳戶存摺
12 由何人保管？）……三資社曾有很多本帳戶……應該是每站
13 都有一本存摺，存摺交給各站保管，為何這樣做我不知道，
14 每月他們把存摺影印給我，我做帳，我91年進去他們就是每
15 個站長保管一本三資社存摺、印章，他們自己去運作，再傳
16 真影本給我，這做法做到95、96年，後來許昆煌說那些本子
17 要註銷……慢慢註銷完只剩第17站張秋煌自己保管三資社帳
18 戶……其他回收站貨款都會到三信營業部一個帳戶裡，……
19 有些回收站還用過新光銀行的三資社帳戶。」（原卷4第666
20 至667頁），三資社總經理許昆煌於109年7月15日至被告機
21 關之談話紀錄亦稱：三資社一銀大里分行、土銀帳戶之存摺
22 當時交給第一回站站長，但印鑑由伊保管，第一回收站要領
23 錢須找伊蓋章，這是為了交易方便，但為避免弊端，所以95
24 年4月以後都收回也結清等語（原卷4第25頁），其2人關於9
25 5年4月前，三資社之上開2帳戶存摺由第一回收站站長保管
26 之陳述大致相符，另經被告查核三資社一銀大里分行帳戶
27 （末5碼18865號）95年間100萬元以上大額提領現金之人為
28 原告、李羅敏芳、張瑋含（原卷4第105、106、108、109
29 頁），三資社土銀烏日分行帳戶（末5碼02926號）95年間10
30 0萬元以上大額提領現金之人為原告、李羅敏芳、李大樹、
31 張瑋含、侯張雀等人（原卷4第104至108、110頁），大額提

01 領金額共計202,496,658元，另前開大額領款之人員除原告
02 外，分別為原告之姻親、表妹及母親，其等均非三資社之員
03 工，亦非三資社下設各回收站之站長，復經許昆煌於109年7
04 月15日之談話紀錄稱：應該是原告找李羅敏芳、李大樹、張
05 瑋含幫忙領款等語（原卷4第25頁），而明確否認係由三資
06 社委託其等取款，則李羅敏芳等人顯無可能由三資社委託其
07 等前往銀行取款，再者，原告於99年1月20日調查筆錄陳
08 稱：「因為社員都希望儘快拿到現金，所以我於收到前述運
09 銷款後，會馬上通知社員在幾天內到第一回收站領取現金，
10 所以我幾乎每天都會到銀行提領現金，儘快發放給社員」等
11 語（原卷4第802頁），依早期三資社帳戶內之貨款並非匯款
12 予回收站站長，而係逕自三資社帳戶領取現金之作法，原告
13 復稱幾乎每天到銀行提領現金發放社員，更與唐美珠、許昆
14 煌等人所述之前由回收站站長保管三資社帳戶存摺乙事，若
15 合符節，從而，95年4月底三資社結清一銀大里分行、土銀
16 烏日分行帳戶前，該等帳戶係由原告實際掌控乙節，應可採
17 信。至原告提出三資社理事主席鄭啟瑞說明書（本院卷一第
18 449頁），欲證明原告係協助三資社人員前往銀行取款，取
19 款後再交付社務人員轉付社員等節，查鄭啟瑞雖為三資社理
20 事主席，然其亦為三資社第四回收站站長，而第四回收站係
21 設置於○○市，另三資社員工石嘉禎於99年2月3日偵訊時
22 稱：鄭啟瑞平常沒有在社內，他住南部，來了就打個招呼就
23 上去開會等語（原卷4第627頁），則鄭啟瑞平日應無從親身
24 經驗三資社第一回站金融帳戶款項提取之運作情形，是原告
25 主張鄭啟瑞說明書可證其領款後交回三資社人員乙節，無從
26 採信。又第一回收站95年1月至4月發票金額計219,387,900
27 元（原卷4第1011至1014頁），自99年間原告接受刑事案件
28 偵查訊問起迄本件訴訟，從未經原告主張尚未全額收受，應
29 認祥悅等公司於該期間匯入三資社上開2帳戶之款項，業經
30 原告全額收取。

(2)95年5月起祥悅公司等7家資源回收業者之貨款，係匯入三資社所有之三信銀南屯分行、新光銀南屯分行等帳戶（原卷4第200至214頁），除唐美珠於刑案偵查陳述如前相符外，復經許昆煌於109年7月15日談話紀錄稱：95年4月後由三資社統一領現金或匯款交付第一回收站站長（即原告），另有時原告會指定匯款社員，伊也會配合辦理等語（原卷4第25頁），並經被告查核三資社上開2帳戶於扣除匯費後，自95年5月起至96年4月止匯款入原告所有之土銀烏日分公司、合作金庫烏日分公司、○○市第二信用合作社中和分社等帳戶（原卷4第215至216頁），及於95年5月22日起至同年11月15日間匯款予李大樹等9人（原卷4第217頁），另於95年5月至12月亦由三資社員工許昆煌、許素維、石嘉禎、唐美珠等人進行大額提領現金（原卷4第111至114頁），以上各節業由被告於111年11月4日補充答辯狀第12頁以下陳述綦詳，而原告99年1月20日之調查筆錄亦稱：只要是三資社社務人員均可將共同運銷款交付站長，後來伊向三資社反應現金不方便，改由三資社直接匯款至伊合作金庫烏日分行、第二信用合作社中和分社等帳戶內，三資社收到再生工廠的貨款後，部分會直接以現金交給社員，部分以現金給伊或以匯款入伊個人帳戶，伊再提領轉交社員等語（原卷4第793、796頁），與被告前開查核情形大致相符，從而，足認95年5月後祥悅公司等7家資源回收業者匯予三資社前揭2帳戶之第一回收站貨款，已以匯款或提領現金方式交付予原告或其指定社員。再參原告亦於99年1月20日供述每兩個月會將三資社給付之共同運銷款中，按千分之四（依三資社章程第40條規定應為千分之三）的三資社管銷費及百分之五的營業稅匯回去三資社指定帳戶等語（原卷4第798頁），復經被告查核第一回收站於收取前揭三資社之銷貨款項後，分別於各期營業稅單月申報日前（每2個月申報一次），再分次將前揭三資社應報繳之95年及96年度銷售額營業稅33,240,509元及2,575,176元與共同運銷手續費（0.3%）1,994,430元及167,391

01 元匯款至三資社三信商銀營業部帳戶，此有被告所提乙證3
02 三資社收取營業稅及手續費之資金流程明細表可證（原卷1
03 第548至549頁），因之，可認原告每兩個月匯回貨款千分之
04 三手續費及營業稅予三資社之前，應已自三資社收受屬第一
05 回收站之銷售款項，且原告每兩個月匯回三資社之款項既包
06 含按發票銷售金額計算之營業稅金額，顯然三資社開立予祥
07 悅公司等7家資源回收業者之發票金額均已由原告掌控無
08 訛。

- 09 3. 三資社開立第一回收站95年及96年發票金額並由社務人員逐
10 筆隨機歸戶社員計95年636人、96年332人（原卷1第293-312
11 頁），惟依原告於復查階段提出之第一回收站95年及96年社
12 員共同運銷明細表所示（原卷1第128-132頁），95年第一回
13 收站共同運銷之社員僅42人、96年度共同運銷之社員為30
14 人，其餘經三資社隨機歸戶發票金額之數百名「社員」，亦
15 未經原告主張係屬第一回收站之社員，再參三資社各站長於
16 刑事案件警詢或偵查中之供述，多稱未將交貨人之資料給三
17 資社，或只需回報回收物內容資料予三資社，或站長根本未
18 登記交貨人資料，或傳真予三資社之資料中未包含社員資
19 料，甚或根本不知道三資社怎麼開立個人一時貿易所得資料
20 等語（本院證物卷第99-100、105-106頁），且三資社員工
21 石嘉禎、許倍綺於偵查及審理中均結證稱：回收站傳真來的
22 資料會有站名、日期、重量品名、單價、總金額等項，沒看
23 過哪個社員交貨給哪個回收站，且在唐美珠將發票資料輸入
24 電腦系統後，伊等曾人工拆解發票金額成5萬元以下，拆解
25 時電腦畫面無社員名，係由許素維補社員資料並最後製作
26 「個人一時貿易資料申報表」等語（本院證物卷第104頁以
27 下），而經臺中地院101年度訴字第1496號、臺中高分院102
28 年度上訴字第1810號刑事判決認定：原告等三資社站長各於
29 渠等擔任三資社站長期間，各與許昆煌、許素維、石嘉禎、
30 許倍綺擔任三資社從業人員期間，共同基於以明知為不實之
31 事項，而登載於業務上作成之文書及行使業務上登載不實文

書之各別概括犯意聯絡，或由站長（胡正山等人）提供人頭社員予三資社，或逕由三資社提供人頭社員，以隨機拆解成發票回收金額5萬元以下並帶入未實際從事資源回收業之社員編號與人名方式，偽造虛偽之「個人一時貿易資料申報表」，使真正所得資料無法彰顯，致生損害於陳鐘鑽等人及稅捐機關對個人綜合所得稅課徵管理之正確性等犯罪事實，並依相關證據認定三資社各站站長及相關人員犯有行使業務登載不實文書罪而判處其罪刑，且經最高法院104年度台上字第2851號判決駁回上訴確定在案，復經被告查核社員資料不實及異常情形明確（本院卷三第140頁以下），甚至原告於本院審理中亦陳稱：曾有配偶同意出名做社員但離婚後不承認的等語（本院卷三第95頁），再者，原告所提96年30名社員共同運銷明細表之總金額與96年三資社開立之（未稅）發票銷售額相符，但申報個人一時貿易所得之社員人數卻高達數百人，顯然原告明知三資社所申報之社員中，確有未實際從事資源回收業務之人或非屬交易所得之實際歸屬者。綜上，可知三資社開立前揭第一回收站95年及96年之發票金額後，拆解歸戶並製作個人一時貿易資料表之社員資料並不實在，該數百名社員難認屬第一回收站上開年度銷貨款項之實際所得歸屬者，原告所提供之社員共同運銷明細表社員人數僅數十人，與個人一時貿易資料申報表之人數高達數百人，相去甚遠，且原告之共同運銷明細表所示銷售金額與前開所示原告實際掌握之發票銷售貨款金額差異懸殊，堪認本件第一回收站於前開年度確有以人頭社員分攤銷售貨款之情。

4. 又原告就95年度銷售額與其所提社員共同運銷明細表不符之部分，主張係與其他回收站共同運銷合併交貨云云，惟按三資社章程第7條規定：「凡願加入本社為社員者，須符合左列之規定：……三、以書面提報收集項目、數量、區域、共同運銷站，並分區由各地代表入會審核。……」、第39條第2項規定：「社員應將所收集之資源回收物交由所屬的共同運銷站，並記明種類、數量、交貨日期、稅捐資料及其他應

01 記錄之事項，定期彙報合作社。」可知加入三資社之社員在
02 其入社時，即須提報「特定之共同運銷站」，且應將所收集
03 之資源回收物，交由入社時已特定之「所屬的共同運銷
04 站」，並非得隨意將資源回收物交予三資社之任一回收站，
05 而原告於99年1月20日卻陳稱：「只要是社員且在就近回收
06 站都可以交貨」等語（原卷4第794頁），顯然與前開章程規
07 定不符，又原告主張其他回收站站長會交貨至第一回收站，
08 但於99年1月20日卻又供稱：「其他回收站站長可以來第一
09 回收站交貨，但有沒有來我不知道，可能發生在他向一般住
10 戶、個人收貨後還要前往他處或載運車已裝不下時，即會就
11 近來交貨」等語（原卷4第802頁），如真有其他回收站站長
12 會交貨至第一回收站，原告豈會答稱「有沒有來我不知道」，
13 又所稱載運車裝不下而來第一回收站交貨之情形應屬
14 偶發，而非屬常態，物品數量或金額應不會偏高，但對比原
15 告本件主張第一回收站95年銷售額係其他回收站合併交貨之
16 金額高達4億多元，甚至高於原告所提出之第一回收站社員
17 共同運銷明細表金額甚多，但原告於偵查初始卻是供稱不知
18 道其他站有沒有實際交貨到第一回收站？況且偵查機關發動
19 刑事偵查之時點為98、99年間，距離本件查核之95年、96年
20 第一回收站交易情形尚非久遠，原告即為如上之陳述，如真
21 有各站合併交貨之情事，且交易金額甚鉅，原告實無由答稱
22 不知道其他站有無實際交貨到第一回收站之理；再者，原告
23 99年1月20日供稱：伊為第一回收站站長，有收取三資社所
24 發放千分之一的薪資（即津貼及獎金），經被告查核原告95
25 年及96年綜合所得稅結算申報具領三資社給付薪資總額，分
26 別占各該年度第一回收站銷售額約千分之1.37及千分之1.22
27 （本院卷三第138頁），則原告之第一回收站95年如未有如
28 此高額之銷售額，而是歸屬其他回收站合併交貨之銷售額
29 者，原告何以仍領取以此等高額銷售額為母數所計算得出之
30 津貼及獎金？此外，關於原告所主張與其他站共同運銷合併
31 交貨之事實，經被告分別以109年8月18日、9月14日、10月2

01 9日函請原告提示相關事證及資金流程供核，惟原告僅提出
02 書面說明（乙證17），另所提之甲證5第二回收站胡正山及
03 甲證6第十七回收站張秋煌之證明書，亦無從證明各站間合
04 併交貨之物流及金流情形，均難採信。再者，許昆煌於111
05 年7月22日之談話紀錄稱：第一回收站銅的銷售價格是依據
06 當日倫敦發布的各種金屬價格決定（我國每天早上10點會知
07 道價格）等語（原卷4第7頁），則銅價格並不經議價，各回
08 收站各自與再生工廠交易並無困難，各站亦均得以三資社名
09 義開立交易發票，並無合併交貨、將收入全歸特定回收站、
10 再另行內部分配款項之必要。綜上，實難認原告所主張95年
11 度部分銷售額係其他回收站共同運銷辦理合併交貨乙節為
12 真。

- 13 5. 按稅捐稽徵機關對於課稅要件事實（即本件所得之主體歸
14 屬）固有舉證之責，惟關於課稅要件事實多發生於納稅義務
15 人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合
16 法課稅之目的，因而課以納稅義務人應盡申報協力義務（司
17 法院釋字第537號解釋意旨參照）。查第一回收站於95年度
18 之發票銷售額（未稅）為664,809,799元，原告於復查階段
19 提出之第一回收站95年度社員共同運銷明細表所示總金額為
20 170,578,887元，兩者間尚有494,230,912元之差額乙節，為
21 兩造所不爭執，原告主張被告就上開差額應負舉證責任、原
22 告已盡協力義務云云，惟依上所述各節，被告已就原告任站
23 長之第一回收站95年及96年銷售貨物之交易情形，核對發票
24 金額與交易對象匯入三資社金融帳戶金額勾稽相符，而認屬
25 真實交易，此節亦未經原告爭執，在此真實交易下之資金流
26 向，復經被告提出三資社收受貨款之資金流向表、三資社第
27 一回收站開立發票明細及第一回收站給付三資社營業稅及手
28 續費資金流程明細表（乙證1、2、3），足證原告實際掌控
29 三資社第一回收站95年及96年間交易金額，業如前述，因
30 之，除原告已提出之社員共同運銷明細表核認所得歸屬各該
31 社員之外，上開4億多元銷售額部分，依現有事證僅可認在

01 真實交易下由三資社收受之貨款已置於原告之支配而為已實
02 現之所得，至此應認被告已就課稅主體即所得之歸屬主體盡
03 其舉證責任。至原告主張該4億多元銷售額應歸屬三資社向
04 國稅局申報個人一時貿易資料上之社員所得等語（本院卷三
05 第21頁），然同時原告亦稱伊不知道各運銷社員是誰（本院
06 卷三第20頁），而關於原告就4億多元銷售額是否已盡協力
07 義務、提供何資料予國稅局等節，原告僅答稱：只能就第一
08 回收站社員盡協力義務提供資料，95年落差的4億多元不是
09 第一回收站社員的銷售額，所以原告無法盡協力義務等語
10 （本院卷三第22頁），另原告稱關於4億多元銷售額所得提
11 出之反證為原證18社員切結書（本院卷三第21頁），復稱原
12 證18出具切結書之社員與復查階段提出之社員共同運銷明細
13 表之社員名單相同，且被告亦稱經核兩者所示社員相同（本
14 院卷三第22頁），則原告所稱已盡之協力義務，仍未涉及95
15 年度銷售額落差4億多元之部分，況且，95年度第一回收站
16 銷售額經三資社製作個人一時貿易資料並申報綜合所得稅之
17 社員名單，復經被告查有不實及異常之情形（本院卷三第14
18 0-144頁），更有前開刑事判決明確認定三資社各回收站均
19 有以人頭社員製作個人一時貿易資料之情事，個人一時貿易
20 資料申報表已因三資社員工與原告等故意違反「制作及保存
21 所得歸屬」之協力義務，而無從確認其真實性，從而，被告
22 確實無法以三資社所製作並申報之個人一時貿易資料認定該
23 等所得之實際歸屬主體，是原告主張95年該4億多元銷售額
24 應歸屬三資社向國稅局申報個人一時貿易資料之社員所得云
25 云，顯不可採；另關於「共同銷售行為之收入分配」，倘若
26 原告確有代收其他人（不論社員與否）轉交回收物予三資社
27 銷售屬實，自當於領款後，將屬於各該實際銷售人之應得貨
28 款轉手交付，且此等合併交貨之事實也只有原告才能提供，
29 原告不提供資料，被告或本院縱有職權也無從調查。又稅務
30 機關縱然就稅捐構成要件負有舉證責任，且在納稅義務人得
31 具體明確提出基於協力義務應製作之文據或相關資金流向證

01 明時，機關確實負有調查義務，以盡其舉證之責，然當納稅
02 義務人就其有利之主張未盡協力義務時，如同幽靈抗辯，稅
03 務機關自不會因此無從查證之幽靈抗辯而應承擔舉證責任之
04 客觀風險，否則相對於其他克盡協力義務之納稅義務人而
05 言，若此種毫未盡協力義務之抗辯得主張稅務機關舉證不足
06 而獲得有利之課稅結果，將使得法制所要求之納稅義務人協
07 力義務無從落實，於稽徵實務之程序及實體亦難符公平正
08 義。綜上，原告為三資社社員兼第一回收站站長，得透過三
09 資社以合作社運銷制度辦理廢棄物共同運銷，而免辦營業登
10 記，並由三資社代為開立銷貨憑證之統一發票。又原告於95
11 年度及96年度業已如數收受三資社取自祥悅公司等7家資源
12 回收業者所支付之系爭銷售貨款，原告雖主張第一回收站無
13 人頭社員，然關於95年之4億多元銷售額，迄未具體敘明資
14 金流向並提出完整資金等相關憑證以資審認。是綜合上開調
15 查事實及證據之結果，足認系爭銷售額係屬原告個人從事買
16 賣資源回收物，透過三資社共同運銷銷售予祥悅公司等7家
17 資源回收業者之收入，自應依法繳納綜合所得稅。

- 18 6. 原告復於本院審理時主張被告機關重核復查決定將第一回收
19 站95年度銷售額5,434,180元轉列原告96年度銷售額，乃重
20 複課徵綜合所得稅云云（本院卷1第441至448頁），並不可
21 採：依司法院大法官釋字第377號解釋文，可知年度綜合所
22 得稅之課徵，以已實現之所得為限，不問其所得原因是否發
23 生於該年度，是關於所得稅之課徵係以收付實現原則為之，
24 又依被告於111年5月25日補充答辯狀所引財政部76年1月16
25 日函文，已明示關於分散人利用受分散人名義分散所得案
26 件，於計算分散人應補稅額及漏稅額時，應如何轉正、扣除
27 及加計相關金額，而為「計算」方式之函示。查被告已就第
28 一回收站95年12月份10張銷售發票之款項，三資社於96年1
29 月間始扣除匯費後匯款至原告合庫烏日分行帳戶之明細等情
30 詳予敘明（本院卷二第13-14頁），並以乙證26三資社發票
31 與匯款金流明細表為證（本院卷二第27頁），從而依收付實

01 現原則，轉列為原告96年度之所得，尚無違誤。又因上揭10
02 張銷售發票之金額經三資社隨機拆解成5萬元以下並填載林
03 雅敏等135人之個人一時貿易資料申報表並據以向國稅局申
04 報（乙證27），且經林雅敏等135人於95年度綜合所得稅結
05 算申報時，申報為其等之一時貿所得，惟參原告所得提出95
06 年之共同運銷社員僅42人，可知上開發票金額所申報之個人
07 一時貿易所得等社員名單並不真實，且基於前開刑事判決認
08 定之犯罪事實，被告係將95年度數百名不實社員即受分散人
09 之申報所得額通報註銷（乙證28），並將該所得歸屬為原告
10 95年之綜合所得稅，且因核認原告所提95年社員共同運銷明
11 細表中原告以外其他社員之銷售額164,746,655元，而自原
12 核定原告95年一時貿易銷售額中減除，復因前開10張發票銷
13 售額之款項，係於96年1月始匯入原告帳戶而成為已實現之
14 所得，被告再將該等金額轉正為原告96年銷售額（乙證2
15 9），而被告通報註銷不實受分散人申報所得額後，確實依
16 上揭財政部97年1月16日函示將受分散人之應退稅款進行扣
17 除（原卷1第1077頁），始得出原告95年度應補稅額，而上
18 開轉正至原告96年銷售額5,434,180元之部分（林雅敏等人
19 分散所得額通報註銷之應退稅金額已於95年度扣除），加計
20 原告於復查階段主張正確個人一時貿易資料並經被告核認之
21 1,977,005元（原告手寫申報96年度綜所稅時，將源自三資
22 社之個人一時貿易所得載為118,620元，原卷1第1015-1019
23 頁），再乘以百分之六後得出96年原告個人一時貿易之營利
24 所得444,671元，再與當年度之其他所得加總，另扣除免稅
25 額、扣除額等項，重核原告應退稅額為31,015元，惟因被告
26 於97年間誤為核認原告96年度可扣抵稅額532,587元高於該
27 年度應納稅額403,757元，而於97年10月30日誤核退金額12
28 8,830元，是於重核復查階段計算應退稅額31,015元加計12
29 8,830元後，即為原告之應補稅額97,815元（原卷1第1044
30 頁），經核尚無重複課稅之情事。

01 7. 原告再主張其並未以不正當方法逃漏稅捐，應無7年核課期
02 間之適用云云（本院卷1第25至35頁），亦無所據：

03 (1)按稅捐稽徵法第21條第1項第3款及第2項規定，故意以詐欺
04 或其他不正當方法逃漏稅捐者，其稅捐之核課期間為7年，
05 在7年核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵
06 或並予處罰。原告就其95、96年度綜合所得稅，本應分別於
07 96年、97年之5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向
08 該管稽徵機關申報繳納。原告既有上開營利所得，竟與刑事
09 被告許昆煌等人共同製作不實之個人一時貿易資料申報表，
10 以偽造文書犯罪等方式，未依法申報，主觀上顯係出於故意
11 甚明，核已違反誠實申報作為之義務，故意以不正當方法逃
12 漏稅捐之行為，其稅捐之核課期間應為7年

13 (2)而原告95及96年度綜合所得稅分別於96年5月9日及97年5月2
14 6日辦理結算申報，本件核課期間應為7年，本案核課期間分
15 別於103年5月10日及104年5月27日屆滿。原告95及96年度綜
16 合所得稅核定通知書及核定稅額繳款書，分別於103年3月28
17 日及104年3月2日合法送達（原卷1第1242頁、第1247頁），
18 原告依法循序提起行政救濟迄今，並未逾核課期間，併予敘
19 明。

20 8. 原處分所計算原告之應補稅額尚無違誤：經查被告依原告所
21 提示95年及96年度第一回收站社員共同運銷明細表所載，95
22 年度共同運銷社員42名，銷售額合計170,578,887元（含原
23 告銷售額5,832,232元；原卷1第130至132頁），96年度年度
24 共同運銷社員30名，銷售額合計51,503,458元（含原告銷售
25 額1,977,005元；原卷1第128至129頁），核查相關資金交易
26 情形，審認三資社將第一回收站95年及96年銷售額，匯入原
27 告所稱共同運銷社員即匯款資料受款人李羅敏芳、黃瑞倩、
28 李大樹、侯錦松、侯張雀、侯文昌及張瑋含等9人之金額，
29 與該9人「個人一時貿易資料申報表」所載金額相符（原卷4
30 第217、1015-1028頁），又原告主張大部分以現金支付共同
31 運銷款項，亦核與三資社部分以現金交付第一回收站銷售款

項相符，且合於該行業特性多以現金交易之常情，從而，被告完全核認原告所提95年及96年之社員共同運銷明細表所載金額，審認原告以外社員共同運銷之銷售額95年度及96年度164,746,655元（170,578,887元-原告銷售額5,832,232元）及49,526,453元（51,503,458元-原告銷售額1,977,005元），應自原核定原告95及96年度一時貿易銷售額中減除。另依收付實現原則，95年度銷售額5,434,180元，係三資社於96年1月將該款項扣除匯費後匯款至原告合庫烏日分行帳戶，應轉列原告96年度一時貿易銷售額。因而，重行核定原告95及96年度營利所得29,677,737元【95年度一時貿易銷售494,628,964元（原核定銷售額664,809,799元-共同運銷社員銷售額164,746,655元-轉列96年度銷售額5,434,180元） $\times$ 6%；原卷1第1078至1079頁】及444,671元【96年度一時貿易銷售額7,411,185元（原核定銷售額51,503,458元-共同運銷社員銷售額49,526,453元+95年度轉列銷售額5,434,180元） $\times$ 6%；原卷1第1043至1044頁】，並無違誤。

9. 再查，原告95年度綜所稅核定通知書重核復查決定（原卷1第1077-1079頁），其所得額原有來自祥悅金屬公司之營利所得151,858元、三資社薪資所得913,178元、萬泰銀行、合庫銀行、土銀、三信銀、第二信用合作社等之利息所得合計159,097元，及重行核算原告取自三資社之營利所得29,677,737元，加總後為原告95年度之所得總額30,901,870元，扣除免稅額、一般扣除額、薪資所得特別扣除額、儲蓄投資特別扣除額後之綜合所得淨額30,541,773元，以稅率40%計算再扣除累進差額，所得應納稅額為11,561,409元，再扣除原告申報及核定應稅免罰部分應納稅額149,833元、屬受利用分散人之應退稅款1,049,776元，則為原告95年度之漏稅額10,361,800元。又原告96年度綜所稅核定通知書重核復查決定（原卷1第1044頁），其所得額原有來自祥悅金屬公司之薪資所得1,723,912元、松曄金屬公司之薪資所得404,777元及股利所得105,600元，三資社、三信銀、凱基商銀、合庫

銀行、土銀及第二信用合作社等之所得合計408,281元及重行核算原告取自三資社之營利所得444,671元，加總即為原告96年度綜合所得總額3,087,241元，扣除免稅額、一般扣除額、薪資所得特別扣除額、儲蓄投資特別扣除額後之綜合所得淨額2,616,241元，以稅率30%計算再扣除累進差額，所得應納稅額為501,572元，再扣除原告申報及核定應稅免罰部分應納稅額403,757元，及申報部分經核定之退稅款128,830元，為應退稅額31,015元，已無漏稅額，惟因上開128,830元之退稅款係不應退還之款項，應由原告繳回，從而，96年度原告仍應補繳97,815元。綜上，被告所為95年度及96年度之重核復查處分並無不當。

(三)罰鍰部分

1. 應適用的法令：

(1)行為時所得稅法第110條第1項：「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」

(2)行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」又裁處時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）所得稅法第110條第1項部分規定：「……。六、有下列情形之一者：……。（四）以他人名義分散所得。處所漏稅額1倍之罰鍰。」上開裁罰倍數參考表業就短漏報所得是否屬已填報扣免繳憑單及股利憑單、是否虛報免稅額或扣除額、是否以他人名義分散所得等不同之違章情節，訂定不同之裁罰倍數，已有考量違章行為應受責難程度、所生影響等情狀，無違法律授權裁量之目的，自得為所屬稅捐稽徵機關援引為裁罰之準據；稽徵機關依據該標準所為之裁罰決定，應認屬於合法之裁量決定。

2. 原告於95年及96年擔任第一回收站站長期間，銷售資源回收物予祥悅公司等7家資源回收業者，95年及96年度銷售額664,809,799元及51,503,458元，未由三資社按實際交易資料

01 申報原告之一時貿易所得，竟以人頭社員名義開立一時貿易
02 資料申報表，據以攤提原告之一時貿易所得，業如前述，其
03 已該當所得稅法第110條第1項規定之處罰要件，且原告既以
04 前述偽造文書犯罪之方式，未依法申報營利所得，主觀上顯
05 係出於故意甚明，自應論罰；被告機關依重核復查決定，以
06 原告95年度及96年度來自三資社之營利所得既經追減10,21
07 0,851元及2,645,536元，重行核算所漏稅額10,361,800元及
08 0元處1倍之罰鍰10,361,800元及0元【96年度已無漏稅額，
09 註銷原處罰鍰848,143元】，依所得稅法第110條第1項規
10 定，並審酌原告係故意利用他人名義分散所得藉以逃漏稅捐
11 之個案情節及裁罰倍數參考表規定，實已考量原告違章程度
12 所為之合義務性裁量，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫
13 用、裁量怠惰或違反比例原則之情事，於法並無不合。

14 六、綜上所述，原告所訴各節，均非可採。原處分（即重核復查
15 決定）關於原告95年度及96年度綜合所得稅結算申報，漏報
16 利用他人名義取自三資社之營利所得，而重行核算該等營利
17 所得29,677,737元及444,671元，及所漏稅額10,361,800元
18 及0元處1倍之罰鍰10,361,800元及0元，認事用法，並無違
19 誤。訴願決定予以維持，亦無不合。原告猶執前詞，訴請撤
20 銷，為無理由，應予駁回。

21 七、本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
22 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
23 要，至原告其餘調查證據之聲請，經核並無必要，併予敘
24 明。

25 中 華 民 國 112 年 6 月 1 日

26 臺中高等行政法院第二庭

27 審判長法官 劉錫賢

28 法官 林靜雯

29 法官 楊蕙芬

30 以上正本證明與原本無異。

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

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

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	1. 上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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(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。	

中 華 民 國 112 年 6 月 1 日

