

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

111年度訴字第150號

民國113年4月17日辯論終結

原告 陳香瑾

訴訟代理人 方南山律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 謝幸埭

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國111年5月11日台財法字第11013940000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、爭訟概要：

原告民國101、102年度綜合所得稅結算申報，分別列報其配偶即訴外人費榮儼經營私立權威文理短期補習班（下稱權威補習班）之其他所得新臺幣（下同）0元及46萬7,288元。被告依據查得資料，核計費榮儼源自該補習班之其他所得為2,932萬5,507元及3,187萬1,575元，歸併核定原告101、102年度綜合所得總額3,132萬8,545元、3,387萬7,229元，併同其餘調整，補徵應納稅額1,070萬2,950元、1,205萬4,631元，並以原告短漏報所得之違章成立，各裁處罰鍰493萬8,956元及541萬0,457元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，經被告以109年4月6日中區國稅法二字第0000000000號復查決定（下稱復查決定）追減101、102年度其他所得632萬9,968元、249萬4,916元，利息所得1,140元及1,113元，儲蓄投資

01 特別扣除額1,140元及1,113元，罰鍰200萬0,562元及148萬
02 1,434元。原告仍表不服，提起訴願，案經被告重新審查結
03 果，認原告部分主張為有理由，乃作成110年7月13日中區國
04 稅法二字第0000000000號重審復查決定（下稱重審復查決
05 定），撤銷復查決定，追減101、102年度其他所得395萬7,5
06 61元、432萬2,088元，利息所得1,140元、1,113元，儲蓄投
07 資特別扣除額1,140元、1,113元，罰鍰161萬8,183元、177
08 萬3,782元，並追認購屋借款利息扣除額1,140元、1,113
09 元。原告復提起訴願，經財政部於111年5月11日以台財法字
10 第0000000000號訴願決定駁回（下稱訴願決定），原告遂
11 提起本件行政訴訟。

12 二、原告主張及聲明：

13 (一)原處分及訴願決定認定原告配偶費榮儼101、102年度經營補
14 習班之所得，僅得依收付實現制而不許以權責發生制採計，
15 依司法院釋字第722號解釋意旨即屬違法；蓋補習班收費之
16 計算，往往涉及跨年度之教學，以本件為例，補習班就學生
17 （家長）所繳交之補習費，對學生之教學期間長達3至6年，
18 故以收付實現制作為所得計算之基礎，顯有未合；又認費榮
19 儼經營補習班所得高達收入之50%，其利潤過高，明顯與社
20 會常情不符，參照司法院釋字第218號解釋意旨，推計應符
21 合客觀、合理並切合實際，否則，自難認適法，本稅認定既
22 有錯誤，據以裁罰自屬違法。

23 (二)被告未依職權調查及釐清歸屬101及102年度翔宇補習班及權
24 威補習班之數額為何；作成重審復查決定已逾核課期間及悖
25 於不利益變更禁止原則；且計算客觀淨額所得違反所得稅法
26 第14條第1項第2類第3款第一句、第二句前段及第83條第1項
27 規定，其推計費用亦違反司法院釋字第218號解釋所示「應
28 力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當」意旨：

29 1.原告前於106年6月23日交付補習班報名表12本、總表1
30 份、合約書等資料與被告，依此等資料即可分別將101、1
31 02年度間將自資融公司所取得撥款劃分歸屬彰化分局所轄

翔宇補習班或員林稽徵所所轄權威補習班而得其數額；觀覽原告所交付與被告之報名表等內容，依所載明之上課地點或學生之居住地即可明確歸屬何補習班（例如住○○縣○○○○鎮的學員當會去設於彰化市之翔宇補習班上課，不會跑去設於○○縣○○○○鎮之權威補習班聽課），凡此，客觀上胥有調查與釐清之可能，惟被告未予調查釐清。

2. 本件原告分別於102年5月2日及103年5月22日完成101、102年度綜合所得稅結算申報，依稅捐稽徵法21條及第22條，5年之核課期間應分別於107年5月1日、108年5月21日屆滿，被告迄於110年7月30日始將重審複查決定送達原告，顯已逾5年之核課期間。

3. 重審複查決定追減之101年度權威補習班所得額較原復查決定追減之數額減少237萬2,407元，致重審複查決定核定之101年度應納稅額及罰鍰較原復查決定核定之應納稅額及罰鍰分別增加94萬8,963元及38萬2,379元，該等增加之稅捐核屬新行政處分，參照最高行政法院104年度判字第405號判決及訴願法第81條第1項規定意旨，其因此而增加之納稅額94萬8,963元（946萬2,929元－851萬3,966元）應屬另一核定之行政處分，除已逾自102年5月2日起算之核課期間，亦有違不利益變更禁止原則。

4. 依據司法院釋字第705號解釋理由意旨及納稅者權利保護法第3條第3項規定，收入所需減除之成本及費用涉及稅基（課稅基礎），並非僅係技術性或細節性事項，應以法律或法律明確授權之法規命定之，所得稅法第14條第1項第2類第3款第一句及第二句前段及第83條第1項已參照同業利潤標準為明定，則財政部102年2月27日台財稅字第0000000000號及103年度103年3月12日台財稅字第000000000000號令發布之101及102年度私人辦理補習班幼兒園與養護療養院所成本及必要費用標準（下稱補習班成本費用標準）以推計之方式核定原告就權威補習班之「客觀淨額所

得」，顯與司法院釋字第218號解釋意旨不符。是以，本件應依營利事業各業所得暨同業利潤標準所定之「所得額標準」計算「客觀淨額所得」，始與「力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當」意旨相符；但無論依101及102年度及110年營利事業各業所得暨同業利潤標準，其他教育服務業項下之「專業考試補習教學」，其所得額標準為百分之19（下稱同業利潤所得額標準）；或由權威補習班改制之「第一資優教育事業股份有限公司」及翔宇補習班改制之「聯合成功教育事業股份有限公司」105至110年營利事業所得稅申報資料整理而成之資料可知，淨利率至多不到百分之5（下稱改制實際淨利率）；然被告所據補習班成本費用標準，認定補習班之必要成本費用僅為收入的百分之50，換言之，所得為收入的百分之50，以該標準所載的百分之50與同業利潤所得額標準或相較，兩者足足有百分之30之差距，而同業利潤所得額標準與101及102年私人辦理補習班成本及必要費用，同係職權徵詢同業公會意見後所訂定，其差距卻如此之大，更遑論其客觀淨額所得至多僅有百分之5，自難認與「力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當」意旨相符。

(三)被告未依證據即認定原告有過失，且未依納稅者權利保護法第16條第3項及行政罰法第18條第1項規定考量原告資力，致裁罰過高，違背限制性加重之理念：

1.原告並無過失可認，被告亦未舉證之：

(1)依納稅者權利保護法第16條第1項、第2項規定、最高行政法院105年度判字第122號判決、最高法院42年台上第865號民事判決先例之意旨，原告所得稅申報義務係屬無償，所課予申報之注意義務，自係與處理自己事務為同一之注意而屬具體輕過失；然被告未舉證原告有具體輕過失之存在。

(2)權威補習班及翔威補習班自101年即與資融公司有所往來，然自曩時起所為之稅務申報迄自103年均屬同一之

處置方式，又不論原告或費榮儼均非屬具有專業稅務知識背景，且資融法律關係複雜，基於「期待可能性」原則，不可能期待原告就資融法律關係有正確之理解，此觀稅務機關於救濟程序有2次之追減其他所得及罰鍰即明，是原告在「主觀上」並無具體輕過失可認。

(3)原告在少子化經營困難之下，必須付出高額之手續費，始借得金錢方得繼續營運；被告無視這高額手續費之支出，不讓原告依費用扣除，又依現今一般之利率，年息都不到5%，原告所付出堪比利息之至少3倍高手續費，足認係經濟上弱勢被害人，怎麼還會被認定有過失要再被處罰？無異對弱勢者處罰，難認符合比例原則。

2.原告配偶費榮儼自行辦理103年度綜合所得稅結算申報，被告經被告就經營補習班之收入認定有漏報所得稅，令應補繳該年度所得稅3,787萬5,471元及裁罰金額527萬2,056元，原告借款經營補習班，資力應屬貧乏而無法負擔高額之罰鍰，被告形同以絞殺性之手段斷送原告繼續營業以為謀生並還款之基礎。

3.又101至103年度之綜合所得稅處罰，一次查獲3個年度之漏報之處罰，每年度均為所漏金額之0.2倍及0.4倍，顯與同用為處罰之刑法第51條數罪併罰均出於處罰經濟與責罰相當（處罰效果遞減）之考量而為限制性加重理念相悖，是3個年度之處罰胥為相同倍數，顯違比例原則。

(四)依原告前於106年6月23日交與被告之補習班報名表12本、總表1份、合約書等資料，即可將102年度年度間自資融公司所取得劃撥款分別歸屬彰化分局所轄翔宇補習班及員林稽徵所所轄權威補習班而得其數額；依統計，102年度歸屬翔宇補習班金額計1,586萬9,591元、權威補習班金額計438萬9,408元，是翔宇補習班之收入顯然大於權威補習班。又本件並無報名國稅局彰化分局轄下翔宇補習班可到員林稽徵所轄下權威補習班上課之情，反之亦然，原告僅係請求被告依法定管轄為歸屬與核課。依原告按101年度間自資融公司所取得劃

撥款及學員生報名資料製作分別歸屬彰化分局所轄翔宇補習班及員林稽徵所所轄權威補習班之清冊，101年度歸屬翔宇補習班金額計1,000萬7,433元、權威補習班金額計335萬339元，益證翔宇補習班之收入顯然大於權威補習班。

(五)聲明：訴願決定、原處分及重審復查決定不利於原告部分均均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)關於其他所得部分：

1.認定所得歸屬年度有收付實現制與權責發生制之分，歷次修正之所得稅法關於個人所得稅之課徵，均未如營利事業所得採權責發生制為原則，係以個人所得實際取得之日期為準，即所謂收付實現制；個人綜合所得稅之課徵既以年度所得之實現與否為準，凡已收取現金或替代現金之報償均為核課對象，若因法律或事實上原因而未能收取者，即屬所得尚未實現，不列計在內，司法院釋字第377號解釋理由書參照。費榮儼設立並於101、102年度獨資經營權威補習班，依前揭收付實現制說明及財政部87年8月19日函釋，權威補習班各該年度實際收取之學（雜）費收入，減除成本及必要費用後之餘額，即屬費榮儼取自權威補習班之其他所得。

2.重審復查決定以權威補習班自資融公司取得款項，非家長向資融公司借貸而一次付清之學費收入，係該補習班移轉分期學費債權向資融公司融通之資金，核屬有據：

(1)應收帳款債權承購（管理）契約，乃當事人雙方約定一方將其對第三人之應收帳款債權讓予他方，他方支付一定金額之契約，其目的有藉應收帳款之讓與取得他方融資，或擔保應收帳款屆期未獲清償之經濟風險，或取得他方對於帳務管理所提供之服務，而均以應收帳款為中心之契約，此種契約依當事人約定，可能具風險承擔、融資、服務等功能，其法律性質，視應收帳款債權賣方及應收帳款承購業者之締約目的不同而異，須依契約條

款約定之具體內容解釋當事人間權利義務。又依應收帳款承購業者是否承擔債權實現風險，可區分為有追索權者與無追索權者，有追索權之應收帳款債權承購，係指於應收帳款到期而買方無力給付貨款時，應收帳款承購業者得向該債權之賣方追償墊付款項。

(2)嗣基於補習服務契約，權威補習班須提供學員補習勞務，學員家長則有繳納學費之義務，然權威補習班為現金週轉及擴充營運，招收更多學生開班並綁住學生之考量，101年與仲信資融股份有限公司(下稱仲信公司)、102年與怡富資融股份有限公司(下稱怡富公司)、遠信國際資融股份有限公司(下稱遠信公司)合作，約定權威補習班基於分期付款方式提供補習勞(服)務所能收取之學費債權，經資融公司審核債權證明文件及預行協商之條件予以同意後，得逐筆讓予仲信公司、怡富等3家資融公司；待個別學員報名補習，與家長合意分期繳付學費，即由學員家長填具資融公司提供之制式分期付款申請書(表)等，連同相關文件，送資融公司審核，資融公司同意受讓個別學費債權，即將家長應給付之全額學費扣除保證金及相關行政費用後，一次向權威補習班撥款；怡富公司復與裕融企業股份有限公司(下稱裕融公司)達成協議，再將受讓之債權轉予裕融公司，由裕融公司撥付款項；遠信公司亦與和潤企業股份有限公司(下稱和潤公司)合意，再將受讓之債權轉予和潤公司，由和潤公司撥付款項；又仲信公司尚未承購個別債權，亦提供其收款平台，由家長向該公司繳納學費，並以月結方式扣除一定管理費後匯付權威補習班。

(3)原處分及復查決定認學員家長與資融公司具消費借貸關係，家長透過資融公司一次撥付之學費為代價，向權威補習班購買課程，再分期給付資融公司。然：①權威補習班於學生報名補習前，即分別與怡富等3家資融公司簽署契約，就該補習班陸續發生對家長之分期付款債

01 權，預先與資融公司議定債權轉讓之概括範圍與基本條
02 件；②卷附家長簽訂之分期付款申請書（表）或同意書
03 之特約商（即權威補習班）欄位，雖蓋有「專案學費分
04 期付款限制資格1. 家境清寒2. 低收入戶3. 成績優異（班
05 排前十）〈其餘註冊方式皆以現金、刷卡、支票一次繳
06 清〉」章戳，惟據費繁儼107年9月21日製作談話筆錄表
07 示，補習班幾乎都是招收分期學生，且為了招生都寫是
08 資優生等；③前揭分期付款申請書（表）或同意書之特
09 別約定事項欄位，亦載有：申請人（家長）已知悉特約
10 商得將請求支付分期價款之權利讓與資融公司及其受讓
11 人等定型化條款（以仲信公司為例，其餘資融公司亦有
12 相類條款）；④仲信公司縱未收買個別債權，亦提供權
13 威補習班便利收款之帳務管理服務等。綜觀前揭證據資
14 料，核與家長須一次繳清補習費，自行向資融公司融資
15 再分期清償有別，係權威補習班基於自身補習業務考
16 量，將與家長間分期學費債權讓予資融公司，以尋求資
17 金挹注，依據前揭說明，該補習班與前揭資融公司簽訂
18 之契約，核係應收帳款承購（管理）契約。

19 (4)觀諸上開應收帳款承購（管理）契約及附隨之約定，雖
20 具買賣債權之形式，惟契約條款均載明資融公司於受讓
21 債權後，得於債務人（家長）債信降低或未按期付款等
22 一定條件下，要求權威補習班「買回」該債權；亦即權
23 威補習班仍持續承擔該債權未實現之信用風險，資融公
24 司並無購入及終局保有該債權之意，核有「追索權」之
25 約定；再者，稽之卷附費繁儼出具之107年說明書，具
26 體表明：因補教市場競爭激烈且利潤微薄，為籌措營運
27 資金，權威補習班遂將向買方收取之應收分期款，向資
28 融公司進行「應收帳款融資借款」，且與資融公司簽訂
29 之契約均載明買回條款，即資融公司未承擔買方之信用
30 風險，若買方不付款，仍須由權威補習班保證買回催收
31 解決，將資融公司貸出之款項返還，並非賣斷應收帳款

等意旨。是權威補習班移轉債權之目的，非單純出售，實與前揭資融公司達成消費借貸之合意，融通資金，並證並無家長因給付全額補習費，向資融公司借款再分期攤還之法律事實。從而，重審復查決定依原告主張及上揭相關事證審認權威補習班移轉分期給付之學費債權，由資融公司貸與款項，係屬權威補習班進行財務管理之融資行為，核屬適法有據。

3.重審復查決定以權威補習班係向資融公司融資，改認查得家長101及102年度向資融公司繳納金額為學費收入，併同已掌握之案關金流資料，核算各該年度收入總額，再按財政部訂定之標準計算成本及必要費用，並無違誤：

(1)101及102年度收入總額部分，原處分以資融公司一次撥付原告、權威補習班、翔宇補習班臺灣土地銀行彰化分行帳戶（下稱土銀3帳戶）之款項屬權威補習班部分為學費收入等，計算權威補習班各該年度收入總額5,863萬9,162元及6,373萬0,509元。茲被告改認家長向資融公司繳納之金額為學費收入，且怡富公司復轉讓債權予裕融公司，乃以查得資料為計算基礎，並於109年11月18日函請案關資融公司提示101及102年度實際收取金額，經依仲信公司109年12月8日說明書、裕融公司109年12月31日裕融（109）財字第021號函及遠信公司110年2月3日110遠信字第110020301號函等佐證資料，核算家長於101年直接向資融公司繳納之各分期金額（含翔宇補習班之學費）合計5,329萬9,886元，另以信用卡撥入及託收票據兌現至土銀3帳戶之學費各742萬7,524元、271萬2,653元；於102年直接向資融公司繳納之各分期金額（含翔宇補習班之學費）合計6,109萬6,365元，加計家長以信用卡撥入及託收票據兌現至土銀3帳戶之學費各389萬8,013元、171萬7,220元，復審認：①補習班代家長轉交資融公司款項，係家長繳納資融公司之分期學費，為權威補習班當年度收入，經比對金流後

01 無重複計算之疑義；②補習班向資融公司返還學員終止
02 補習之未到期學費、資融公司扣取之行政費用、資融公
03 司扣取之保證金，分別係權威補習班依據應收帳款承購
04 （管理）契約，償還資融公司貸與之款項（履行「追索
05 權」條款）、支付資融公司之借款利息、供作履約之擔
06 保，係補習班財務管理行為，與學費收入無涉；③102
07 年資融公司返還以前年度預扣之保證金，係家長繳清全
08 部分期款後，返還履約之擔保，與學費收入無涉；④10
09 1及102年度核定翔宇補習班學費收入1,273萬0,154元及
10 1,316萬0,471元應予扣除；⑤102年學員報名補習繳納
11 之訂位金152萬0,339元係學費收入，併同101及102年度
12 土銀3帳戶中屬權威補習班之利息收入1萬2,992元及1萬
13 3,754元，重行核計權威補習班101及102年度收入總額
14 5,072萬2,901元（5,329萬9,886元＋742萬7,524元＋27
15 1萬2,653元－1,273萬0,154元＋1萬2,992元）及5,508
16 萬5,220元（6,109萬6,365元＋389萬8,013元＋171萬7,
17 220元－1,316萬0,471元＋152萬0,339元＋1萬3,754
18 元）。被告就權威補習班「101年及102年度學費收入」
19 之相同課稅要件事實，再次職權調查課稅資料（家長各
20 該年度向資融公司繳納金額），於原處分收入總額（5,
21 863萬9,162元及6,373萬0,509元）範圍內續予維持部分
22 金額（5,072萬2,901元及5,508萬5,220元），核無不
23 合。

24 (2)101及102年度費用部分，被告以原處分階段，經通知權
25 威補習班提示帳簿憑證等，原告（任職為執行長）於10
26 4年12月10日至被告製作談話紀錄，表示內部沒有記
27 帳，老師都用藝名來教授，支票抬頭如未要求就不會開
28 立，支出都提不出來等，依財政部訂定101年及102年度
29 補習班成本費用標準百分之50，核算前揭收入（不含利
30 息收入）之必要成本費用；嗣復查階段，權威補習班仍
31 未提示帳簿憑證及相關費用憑證供核，且費繁儼107年9

01 月21日至被告製作談話紀錄，表示權威補習班及翔宇補
02 習班之學費收入及相關費用，無法區分，且未設帳等，
03 仍按財政部訂定標準核算必要成本費用；重審復查決定
04 以權威補習班迄未提示帳簿文據等供核，續按前揭標準
05 核算101年及102年度學費收入相對應之費用為2,931萬
06 3,655元及3,185萬8,934元。茲原告及費榮儼自陳權威
07 補習班未設帳記載業務收支，且該補習班未提示費用相
08 關之帳冊憑證資料，未盡其協力義務；復據費榮儼陳稱
09 權威補習班與翔宇補習班收入及相關費用無法區分等，
10 以及土銀3帳戶係供2間補習班共同使用之事實，則被告
11 欲經調查而核實費用，據以計算所得額，尚有相當困
12 難，自應容許降低證明程度，以具有最大真實可能性之
13 間接證據資料推估，避免違反協力義務者因此獲利而造
14 成課稅之不公平，是被告審認費榮儼經營權威補習班取
15 有學費收入，客觀上必有支出，縱未能提供確實單據或
16 證明文件，亦應依合理、適切之方法予以推估，乃依所
17 得稅法第83條第1項、第3項等規定，參據財政部訂定之
18 101年及102年度補習班成本費用標準，推估相對應之費
19 用並將之扣除，核係兼顧納稅者權益及維護課稅公平原
20 則之舉，尚無不合。況原告未踐行提示帳簿文據之協力
21 義務，致被告陷於無從調查必要成本及費用之窘境，僅
22 能依財政部訂定之標準推計，是原告訴稱權威補習班所
23 得高達收入百分之50，係違反司法院釋字第218號解釋
24 所示宗旨委無足採。

25 4.關於原告主張被告就費榮儼101及102年度經營權威補習班
26 之所得，依收付實現制核算，而不許原告以權責發生制採
27 計，牴觸司法院釋字第722號解釋意旨，構成違法乙節，
28 說明如下：

29 (1)個人年度綜合所得稅之課徵，係以各該年度已實現之所
30 得為限，不問其所得原因是否發生於該年度；又查核辦
31 法第10條第2項規定，除聯合執行業務者或執行業務收

01 入經由公會代收轉付者，得按權責發生制計算執行業務
02 者所得外，其餘均應以實際取得之日期為準。該規定雖
03 於104年3月26日依司法院釋字第722號解釋意旨修正為
04 「執行業務者依規定保持足以正確計算其執行業務所得
05 額之帳簿憑證及會計紀錄者，得採用權責發生制計算所
06 得，惟須於年度開始3個月前，申報該管稽徵機關核
07 准，變更者亦同。」即允許符合條件者得申報該管稽徵
08 機關核准採用權責發生制計算所得，然該規定並無溯及
09 適用。

10 (2)茲權威補習班歷年均依查核辦法第3條規定採收付實現
11 制，未有申請核准適用權責發生制紀錄，縱因報名補習
12 年度及分期期數之差異，致有家長100年度以前即與權
13 威補習班簽約，跨至101及102年度有持續給付資融公司
14 學費款情形，仍屬權威補習班各該年度提供勞務之學費
15 收入。是被告於重審復查階段，就「權威補習班101及1
16 02年度學費收入」之同一課稅事實，按收付實現制及已
17 掌握之課稅資料，依家長各該年度繳納資融公司之金額
18 核計，尚無違誤，原告所訴核不足採。

19 5.綜上，被告按上揭核計之權威補習班收入總額、費用總
20 額，於原處分所得額範圍內（2,932萬5,507元及3,187萬
21 1,575元），重行核定費繁儼101及102年度取自權威補習
22 班所得額為2,536萬7,946元【（全年收入總額5,072萬2,9
23 01元－利息收入1萬2,992元）×（1－50%）＋利息收入1萬
24 2,992元】及2,754萬9,487元【（全年收入總額5,508萬5,
25 220元－利息收入1萬3,754元）×（1－50%）＋利息收入1
26 萬3,754元】，重審復查決定追減其他所得395萬7,561元
27 及432萬2,088元，並無不合。原告所訴各節，核不足採，
28 本件重審復查決定及訴願決定請續予維持。

29 (二)關於101及102年度罰鍰部分：

30 1.綜合所得稅採家戶申報制，以納稅義務人（即依所得稅法
31 規定負有申報及繳稅義務之個人）為申報主體，納稅義務

01 人、配偶及合於所得稅法第17條規定之受扶養親屬，有各
02 類所得者，原則上由納稅義務人合併報繳，並盡查對之
03 責，俾符合稅法之強行規定，且該據實合併申報之公法義
04 務，不待稽徵機關促其申報即已存在。所得稅法第110條
05 第1項明定，納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，而
06 對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，
07 處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。

08 2.本件原告101及102年度綜合所得稅結算申報，分別列報費
09 榮儼經營權威補習班收入總額906萬8,000元（不含利息收
10 入）及961萬5,329元（含利息收入1萬2,329元），成本及
11 必要費用993萬1,091元及914萬8,041元，所得額0元及46
12 萬7,288元；被告依據查得資料，核算權威補習班101及10
13 2年度之收入總額5,863萬9,162元及6,373萬0,509元，並
14 核計費榮儼取自該補習班之其他所得2,932萬5,507元及3,
15 187萬1,575元，審認原告短漏報費榮儼之其他所得2,932
16 萬5,507元及3,140萬4,287元，併同其餘短漏報所得，致
17 短漏稅額988萬0,993元及1,082萬1,240元，參據稅務違章
18 案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表），各裁處
19 罰鍰493萬8,956元及541萬0,457元；復查決定，核算短漏
20 稅額為734萬8,549元及982萬2,829元，並依納稅者權利保
21 護法第16條第3項規定，審酌權威補習班之經營模式、原
22 告涉違章後態度良好等，參據倍數參考表使用須知第4
23 點，酌予減輕，追減101及102年度罰鍰各200萬0,562元、
24 148萬1,434元；嗣重審復查決定，改依「權威補習班移轉
25 學費債權予資融公司借款，家長則向資融公司繳納學費」
26 之法律事實，再依查得之課稅資料，重行核算原告101及1
27 02年度短漏報費榮儼源自權威補習班之其他所得為2,536
28 萬7,946元及2,754萬9,487元，致短漏稅額830萬4,502元
29 及909萬1,960元，亦審酌本件違章情節，同按復查決定酌
30 予減輕，追減101及102年度罰鍰各161萬8,183元、177萬
31 3,782元。被告就費榮儼101及102年度其他所得部分，依

01 據查得證據，認定課稅事實，適用法令所核定結果，並無
02 不合，均如前述；是重審復查決定據之追減101及102年度
03 罰鍰各161萬8,183元、177萬3,782元，實已考量原告之違
04 章程度所為之適切裁罰，應屬適法允當。

05 3.綜上，重審復查決定核定之罰鍰，經核係已考量原告違章程
06 度而為適切之裁罰，應屬適法允當；原告主張，委無足
07 採，被告重審復查決定及訴願決定請續予維持。

08 (三)聲明：原告之訴駁回。

09 四、本院判斷：

10 (一)前提事實：

11 如爭訟概要所載之事實，有彰化縣政府短期補習班立案證
12 書、扣繳單位設立（變更）登記申請書、原告101、102年度
13 綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書、原處分（即被
14 告101、102年度綜合所得稅申報核定、繳款書、被告裁處
15 書）、復查決定、重審復查決定、訴願決定等件在卷可佐
16 （分見原處分2卷第1820頁、第1369頁至第1373頁、第1328
17 頁至第1333頁、第1344頁、第1345頁、第1347頁、第1358
18 頁、第1359頁、第1361頁、第1339頁、第1354頁、第1444頁
19 至第1462頁、第1747頁至第1763頁；本院卷第44頁至第76
20 頁），堪認屬實。

21 (二)本件相關解釋及法令：

22 1.所得稅法第14條第1項第10類前段規定：「個人之綜合所
23 得總額，以其全年下列各類所得合併計算之……第10類：
24 其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本
25 及必要費用後之餘額為所得額。」第15條第1項前段規
26 定：「自中華民國103年1月1日起，納稅義務人、配偶及
27 合於第17條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親
28 屬，有第14條第1項各類所得者，除納稅義務人與配偶分
29 居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由
30 納稅義務人合併申報及計算稅額。」第83條第1項規定：
31 「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。」第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而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.行為時查核辦法第2條規定：「（第1項）執行業務者執行業務所得之調查、審核，依本辦法之規定辦理，本辦法未規定者，依有關法令之規定辦理。（第2項）私人辦理之補習班、幼稚園、托兒所、養護、療養院（所），不符合免稅規定者，其所得之查核準用本辦法。」第8條本文規定：「執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核算認定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。」第10條第1前段規定：「（第1項）執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載。」

3.依上開規定意旨，可知綜合所得稅採家戶申報制，以納稅義務人為申報主體，納稅義務人、配偶及合於所得稅法第17規定之受扶養親屬，有各類所得者，原則上由納稅義務人合併據實報繳。又經營補習班者，其所得應屬所得稅法第14條第1項第10類所稱之其他所得，其所得之查核依行為時查核辦法，經營者應提供證明所得額之帳簿、文據供調查，未依規定提供調查者，則應以推計之方式，核定其所得。

(三)經查，費榮儼經營權威補習班及翔宇補習班，其101年與仲信公司，102年與怡富公司、遠信公司等3家資融公司訂立契約，約定權威補習班基於分期付款方式提供補習勞(服)務所能收取之學費債權，經資融公司審核債權證明文件及預行協商之條件予以同意後，得逐筆讓予怡富等3家資融公司；待個別學員報名補習，與家長達成分期繳付學費之合意，即由學員家長填具資融公司提供之制式分期付款申請書(表)等，

連同相關文件，送資融公司審核，資融公司同意受讓個別學費債權，即將家長應給付之全額學費扣除保證金及相關行政費用後，一次向權威補習班撥款；怡富公司復與裕融公司達成協議，再將受讓之債權轉予裕融公司，由裕融公司撥付款項；遠信公司亦與和潤公司合意，再將受讓之債權轉予和潤公司，由和潤公司撥付款項；又仲信公司尚未承購個別債權，亦提供其收款平台，由家長向該公司繳納學費，並以月結方式扣除一定管理費後匯付權威補習班等情，有107年9月21日費榮儼談話筆錄、(仲信公司)應收帳款受讓合約書暨附約及應收帳款受讓保證買回特約、(怡富公司)分期付款合作契約書及應收帳款受讓保證買回特約、(遠信公司)購物分期付款合作契約書及應收帳款受讓合約書、權威補習班報名表、分期付款申請書(表)、補習班服務契約書、確認收受購買物品及撥款同意書(同意書)、收據、怡富公司與裕融公司消費性商品分期付款業務協議書、遠信公司與和潤公司應受帳款受讓合約書等附卷可稽(分見原處分卷2第1002頁至第1004頁、第1479頁至第1491頁、第1479頁至第1491頁、第1472頁至第1478頁、第1467頁至第1471頁、第1189頁至第1208頁、第1148頁至第1151頁、第1214頁至第1217頁、第1125頁至第1129頁)。

(四)原告雖主張被告適用財政部訂定之補習班成本費用標準核認其配偶費榮儼經營短期補習班之客觀淨額所得額，具違反所得稅法第14條第1項第2類第3款、第83條第1項等規定，牴觸司法院釋字第218號等解釋意旨、未依職權調查有利之證據資料、逾核課期間及違反不利益變更禁止原則等情事。惟：

1.按鑑於租稅稽徵係屬大量行政，稽徵機關每年必須處理之租稅核課案件數以萬計，在人力及物力俱屬有限，且稅捐核課基礎事實資料多為納稅義務人支配，蒐集齊全不易，又必須爭取時效期間內完成核課處分，若不借助於租稅簡化無以達成租稅正義，將造成未履行誠實申報義務之納稅義務人反而因此獲致不當利益。故如納稅義務人未提出經

營業務支出費用之帳簿文據資料供核，此際若徒著眼個案稅負能力之特殊差異性，而責求稅捐稽徵人員必須耗費資源調查其實際支出費用，不僅使租稅平等原則成為空談，尚且危害法律適用之平等性，故非藉由租稅類型化的立法方式予以規制，無以達成真正租稅平等。準此以論，所得稅法第83條第1項既課予納稅義務人有配合稽徵機關進行調查或復查，提示有關各種證明所得額之帳簿、文據供核之義務，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。而所得稅法施行細則第13條復賦予稽徵機關對於未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據之執行業務者，得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。其收費及費用標準，由財政部依各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂報請核定之。則財政部就未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，令訂計算其成本及必要費用之標準，自為法所許。再者，又衡諸經營補習班業務所需之成本費用項目，歷來要屬穩定一致，難認有發生結構性變化，增加原來所無之新科目，雖然各年之物價指數有起伏波動現象，但業者亦相對隨之調整其學費標準，則費用與可獲取淨收入之比率亦同步增減。故財政部所訂之推計費用標準既係按其收入總額之一定比率計算其費用數額，而非固定數額，自不因物價指數變動而嚴重影響其合理性。況被告係參酌各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂報請核定每年之收費及費用標準，倘每年獲利比率相較於去年有顯著變化，自當檢具可供參之數據資料，以修正合理之利潤標準，若無可憑信之客觀資料可據，維持與去年度相同之成本、費用率，自具合理正當性。

2. 至於司法院釋字第218號解釋以財政部67年4月7日（67）臺財稅字第32252號及69年5月2日（69）臺財稅字第33523號函示關於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格

01 及原始取得之實際成本之證明文件者，不問年度、地區、
02 經濟情況如何不同，一律以出售年度房屋評定價格之百分
03 之20計算其財產交易所得，有失公平合理，不盡符所得稅
04 法所定推計核定之意旨，而應自該解釋公布之日起6個月
05 內停止適用。然因其係就個人出售房屋為解釋，不能與經
06 營補習班之推計費用標準相提併論，且財政部係每年責由
07 各地區國稅局徵詢同業公會無意見後，再逐年重新核定費
08 用標準，不能因無調整費用比率必要，而核定與往年一致
09 之比率，即攀附司法院釋字第218號解釋意旨，指摘其令
10 定之費用標準，有違法或違憲之情形。

- 11 3.是以，財政部分別以102年2月27日台財稅字第1020451748
12 0號令及103年度103年3月12日台財稅字第10304529230號
13 令發布之101年度、102年度補習班成本費用標準規定：
14 「私人辦理補習班、幼兒園與養護、療養院（所），其創
15 辦人、設立人或實際所得人如未依法辦理結算申報，或未
16 依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿
17 文據者，依下列標準計算其成本及必要費用：……二、文
18 理、升學、語文、法商職業補習班：為收入之百分之50。
19 ……」係財政部基於法律授權為執行所得稅法相關規定之
20 細節性、技術性事項，所發布之法規命令，核係依據升學
21 補習班之特性及經營型態，於補習班經營者未自行申報或
22 提出證明所得額之帳簿、文據時，所認定經營成本及必要
23 費用之客觀標準，並無違背租稅法定主義或牴觸司法院
24 釋字第218號解釋意旨及納稅者權利保護法第14條規定，
25 自得予以援用。且財政部87年8月19日台財稅字第8719599
26 19號函釋略謂：「……私人經營之各種補習班，原則上應
27 以向目的事業主管機關申請立案登記之設立人為所得人。
28 ……補習班之所得，應以其所收學雜費等減除成本及必要
29 費用後之餘額，由所得人按其他所得依法申報課徵綜合所
30 得稅，其所得額之核定準用『執行業務所得查核辦法』之
31 規定辦理。」意旨，於法亦屬無違。故原告主張上開費用

標準違反法律保留原則，增加法律所無之限制，與納稅義務人之實際所得不相當，有違客觀、合理，作成原處分構成違法等語，自非可取。

4.原告主張原處分、重審復查決定以收付實現制，而非以權責發生制，採計費祭儼101、102年度經營補習班所得，違反釋字第722號解釋意旨乙節。查被告重審復查決定既撤銷復查決定以資融公司一次性匯入土銀3帳戶之款項總額，核算權威補習班收入之決定，而改以各該年度權威補習班學員家長實際向資融公司繳付之分期學費加總，核算權威補習班各該年度收入，可知重審復查決定已無將未到期學費列為權威補習班收入之情節，是原告上揭主張，並不能為有利原告之認定。

5.原告復主張被告就歸屬101、102年度翔宇補習班、權威補習班所得數額為何，未依職權調查及釐清乙節。查原告104年12月10日被告員林稽徵所約詢時表示：我內部沒有記帳，彰化及員林係稱為權威系列，收入是合在一起算等語（見原處分卷2第953頁、第954頁），費祭儼於107年9月21日被告約詢時表示：權威補習班及翔宇補習班學費收入與相關費用無法區分等語（見原處分卷2第1004頁），可知原告、費祭儼係同時經營翔宇補習班、權威補習班，且原告、費祭儼並未記帳，無法區分兩者之學費收入、成本及必要費用，是以，在客觀上並無帳簿、文據得以調查或釐清兩家補習班之學費收入。再者，原告固曾交付被告補習班報名表12本、總表1份及合約書等資料，然上揭資料僅學員報名資料，並非繳費之會計憑證，本無法證明學員繳費情形，更何況，原告所交付者僅權威補習班102年1至12月報名表12本（含學員家長簽訂之補習班服務契約書、分期付款申請表及收據），亦據被告112年7月6日中區國稅法務字第0000000000號函所陳明（見本院卷第227頁），原告不爭執，是資料並不完整（欠缺權威補習班101年度、翔宇補習班101、102年度資料），是亦無從依上

揭報名表區分權威補習班、翔宇補習班101、102年度之收入。則被告以匯入土銀3帳戶及相關金額加總，再減除原告所申報101、102年度翔宇補習班之收入，扣除相關必要費用後，核認歸屬於權威補習班101、102年度之收入，應屬妥適之作法，難認有何牴觸法律之處。

6.原告主張其於102年5月2日、103年5月22日完成101、102年度綜合所得稅結算申報，被告於110年7月30日始將重審復查決定送達原告，已逾越5年核課期間乙節，查重審復查決定係以權威補習班學員家長實際支付分期學費予資融公司為據，核認權威補習班之收入，業如本院說明如上，尚於原處分、復查決定之課稅事實範疇內，僅範圍有所減縮，非屬另發現應徵之稅捐事實，而非新核定處分，是自以原處分之作成時間為準，又原處分分別於106年間作成，此見原處分即明，自未逾越核課期間，原告上揭主張，應無可採。

7.原告主張被告重審復查決定追減之101年度權威補習班所得額較復查決定所追減之數額減少237萬2,407元，致應納稅額、罰鍰增加，違反不利益變更禁止原則乙節，惟按依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定，改制前最高行政法院62年判字第298號判決先例可資參照，準此可知，復查程序固有不利益變更禁止原則的適用，然原處分有事實認定錯誤、法律解釋錯誤、涵攝錯誤、逾越裁量權限或裁量濫用等適用法律錯誤之情形，行政機關仍得對申請人作出更不利益之決定。本件重審復查決定撤銷復查決定，並追減所得、罰鍰等，核係因復查決定課稅事實之認定錯誤，應屬復查決定適用法律錯誤，依上揭說明，無不利益變更禁止原則之適用，被告自非不得對原告作更不利益之決定，是原告此部分主張，難以憑採。

(五)承上，權威補習班與仲信公司、怡富公司之應收帳款受讓保證買回特約中約定略以：權威補習班同意就讓售予仲信或怡

富公司之應收帳款分期案件，若有任何一期未為給付而超過特定時間時，願無條件保證買回該筆案件(見原處分卷2第1484頁、第1472頁)，而與遠信公司之增補合約中則約定：權威補習班所申送之案件如有不依約繳款達60天以上者，權威補習班應以100%之風險承擔贖回該案(見原處分卷2第1469頁)，可知權威補習班承擔讓售應收帳款之瑕疵擔保責任，應收分期帳款仍屬補習班資產，不能除列，該讓售應收分期帳款債權行為屬有追索權之應收帳款債權承購。從而，權威補習班移轉分期給付之學費債權予資融公司，再由資融公司貸與款項，係屬權威補習班進行財務管理之融資理財行為，尚不得據以核算各該年度收入總額，而應以權威補習班學員家長101、102年度向3家資融公司繳納之分期學費為收入，核算費祭儼各該年度收入總額。準此，費祭儼101年度收入部分，學生家長向仲信等資融公司繳納之各分期學費收入合計為5,329萬9,886元，加計土銀3帳戶信用卡撥入款項742萬7,524元、託收票據兌現271萬2,653元、利息收入1萬2,992元(含漏報權威補習班部分1萬1,852元、原告部分1,140元)，並減除核定之翔宇補習班學費收入1,273萬0,154元(參101年度查核報告及結論分析，見原處分卷1第1269頁)，費祭儼全年收入總額為5,072萬2,901元【5,329萬9,886+742萬7,524+271萬2,653+1萬2,992-1,273萬0,154】，因原告、權威補習班並未向被告提示帳簿憑證及相關費用憑證等資料供核，即應減除依補習班成本費用標準核算之必要成本費用(即收入之50%)，核定費祭儼全年所得額為2,536萬7,946元【(5,072萬2,901-1萬2,992)(1-50%)+1萬2,992，元以下捨去】。其102年度收入部分，學生家長向怡富等3家資融公司繳納之各期學費收入合計為6,109萬6,365元，加計土銀3帳戶信用卡撥入款項389萬8,013元、託收票據兌現171萬7,220元、以現金收取學員訂位金152萬0,339元(參權威補習班102年度收入及所得核定情形一覽表，見原處分卷2第1393頁)及利息收入1萬3,754元(含

01 申報部分1萬2,329元、漏報權威補習班土銀帳戶部分312元
02 及專供補習班使用之費榮儼土銀帳戶部分1,113元），並減
03 除核定之翔宇補習班學費收入1,316萬0,471元（102年查核
04 報告及結論分析，見原處分卷1第1264頁），費榮儼全年收
05 入總額為5,508萬5,220元【6,109萬6,365+389萬8,013+17
06 1萬7,220+152萬0,339+1萬3,754-1,316萬0,471】，因原
07 告、權威補習班並未向被告提示帳簿憑證及相關費用憑證等
08 資料供核，應減除依補習班成本費用標準核算之必要成本費
09 用（即收入之50%），核定費榮儼全年所得額為2,754萬9,4
10 87元【（5,508萬5,220-1萬3,754） $\times$ （1-50%）+1萬3,
11 754】。又原告土銀帳戶既經核認專供權威補習班使用，則
12 原處分核定101年度1,140元、102年度1,113元為原告個人利
13 息所得，應予減除，併同額追減儲蓄投資特別扣除額1,140
14 元、1,113元，並追認購屋借款利息扣除額1,140元、1,113
15 元。據此，原處分核定費榮儼101、102年度所得各為5,863
16 萬9,162元、6,373萬0,509元，復查決定追減101、102年度
17 所得632萬9,968元及249萬4,916元，利息所得1,140元及1,1
18 13元，儲蓄投資特別扣除額1,140元及1,113元，重審復查決
19 定審酌費榮儼自資融公司取得之融資，係屬理財行為，應以
20 學員家長各該年度向資融公司繳納分期學費總額為學費收
21 入，乃撤銷復查決定，追減101、102年度所得395萬7,561元
22 及432萬2,088元，利息所得1,140元及1,113元，儲蓄投資特
23 別扣除額1,140元及1,113元，並追認購屋借款利息扣除額1,
24 140元及1,113元，依據上揭法令規定，核無不合。

25 (六)罰鍰部分：

- 26 1.納稅者權利保護法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅
27 法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2
28 項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其
29 情節，得減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處
30 罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所

生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

2. 倍數參考表使用須知第4點：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

3. 倍數參考表關於所得稅法第110條第1項之「漏稅額超過新臺幣10萬元」之違章情形，其裁罰金額或倍數規定：「處所漏稅額0.8倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.7倍之罰鍰，其屬下列情形之一者，處所漏稅額0.6倍之罰鍰：一、查獲之日前5年內未曾查獲有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額，或查獲之日前5年內經查獲有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額未經裁處罰鍰。二、利用電子支付機構管理條例規定之電子支付帳戶收款之營業收入淨額占當年度全部營業收入淨額之比率在百分之5以上，或利用該帳戶付款之進貨淨額占當年度全部進貨淨額之比率在百分之5以上。」

4. 倍數參考表乃財政部本於其上級行政機關之地位，為簡化執行機關之個案行政裁量，所頒布具有「裁量性準則」性質之行政規則。而行政機關為行使法律所授與裁量權，在遵循法律授權目的及範圍之內，必須實踐具體個案正義，惟顧及法律適用的一致性，以符合平等原則，乃訂定行政裁量準則作為下級機關行使裁量權之準則，既能實踐具體個案之正義，又能實踐行政的平等對待原則，並非法律所不許。

5. 衡諸綜合所得稅結算申報採自行申報制，重在誠實報繳，納稅義務人當年度實際有多少所得，係在其管領範圍內之事項，其知之最詳，即應注意據實申報，並盡查對之責，俾符合稅法之強行規定。且稽徵機關對於納稅義務人依所

01 得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅
02 結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證
03 明者，得依所得稅法第110條第1項規定予以裁處罰鍰。其
04 罰鍰金額，法律明定為所漏稅額兩倍以下。至個人綜合所
05 得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合
06 所得總額為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而異。
07 是稽徵機關核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基
08 礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第110條
09 第1項規定而應對之處以罰鍰時，亦得據為核定其漏稅額之
10 計算基礎。

11 6.原告漏報費榮儼其他所得之違章事實，已如本院認定及說
12 明如上，原告於辦理綜合所得稅結算申報時，本應據實申
13 報，而原告與費榮儼係夫妻關係，又身為權威補習班執行
14 長，對費榮儼取得上揭所得，自無不知之理，原告竟疏未
15 注意，僅申報101年度所得0元、102年度所得46萬7,288
16 元，自有過失。是被告原依所得稅法第110條第1項規定，
17 審酌個案情節，按所漏稅額處0.5倍罰鍰，已填寫扣免繳憑
18 單部分處0.2倍罰鍰，101年度部分裁處罰鍰493萬8,956
19 元，102年度部分裁處罰鍰541萬0,457元；復查決定就101
20 年度罰鍰追減200萬0,562元，102年度罰鍰追減148萬1,434
21 元；重審復查決定追減費榮儼各該年度所得，並審酌原告
22 經營模式特殊，原就所漏稅額裁處0.5倍罰鍰予以折減百分
23 之20，而處0.4倍罰鍰，就已填寫扣免繳憑單部分仍處0.2
24 倍罰鍰，乃撤銷復查決定，就101年度部分追減罰鍰161萬
25 8,183元，102年度部分追減罰鍰177萬3,782元，未違反比
26 例原則，亦無逾越裁量、濫用裁量或怠為裁量之情事。

27 五、綜上所述，原告上開主張各節，均非可取。本件被告就費榮
28 儼101、102年度經營權威補習班收入，作成重審復查決定，
29 撤銷復查決定，追減101、102年度所得395萬7,561元及432
30 萬2,088元，利息所得1,140元及1,113元，儲蓄投資特別扣
31 除額1,140元及1,113元，並追認購屋借款利息扣除額1,140

元及1,113元，再據以追減101、102年度罰鍰161萬8,183元、177萬3,782元，認事用法俱無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及聲明陳述，核與判決結論不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

七、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 113 年 5 月 15 日

審判長法官 蔡 紹 良

法官 黃 司 熒

法官 張 鶴 齡

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. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。

01

(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。

1. 當事人之配偶、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. 當事人為公法人、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，當事人應於提起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委任書。

02

中 華 民 國 113 年 5 月 15 日

03

書記官 黃 靜 華