

臺北高等行政法院判決

109年度訴字第49號

111年6月2日辯論終結

原告 聚家國際股份有限公司

代表人 鄭加新（董事長）

訴訟代理人 劉仁閔 律師

林立 律師

邱柏越 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 劉正瑜（兼送達代收人）

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108年11月14日台財法字第10813938410號（案號：第10800712號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（含復查決定）關於應納稅額超過新臺幣壹佰貳拾玖萬壹仟捌佰柒拾柒元（即應補稅額超過新臺幣壹佰貳拾貳萬伍仟玖佰壹拾玖元）部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔三分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

本件訴訟中，被告之代表人由王綉忠變更為蔡碧珍，並經新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷3第81頁、第85至86頁），核無不合，先予敘明。

二、事實概要：

原告民國105年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）137,981,956元，營業成本130,103,799元，營業費用及損失總額6,730,327元，營業淨利1,147,830元，非營業收入總額61,563元，非營業損失及費用總額821,403元，全年及課稅所得額387,990元；被告初查，以其成本無法勾稽查核，且全部營業收入皆為其他家庭電器批發，就其2大進貨商品「IPTV儲值卡」、「電話儲值卡」以該業（行業標準代號：4561-99）同業利潤標準毛利率18%核算營業成本及剔除營業費用及損失項下關於版權儲值、模具之折舊費用後，因核算營業淨利數額有營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第6條第1項前段之適用，乃按同業利潤標準淨利率8%核定營業淨利11,038,556元，加計非營業收入總額61,563元，減除非營業損失及費用總額0元，全年課稅所得額11,100,119元，並以105年度營利事業所得稅核定稅額繳款書（下稱原處分）命原告應補稅額1,821,062元。原告不服，遞經108年2月22日申請復查未獲變更、財政部駁回訴願，遂提起本件訴訟。

三、本件原告主張：

(一)關於原告向鉅威公司購入IPTV儲值卡及系統設備、版權儲值、軟體開發及硬體設備等，再轉售與漾拓國際股份有限公司（下稱漾拓公司）之交易部分（下稱IPTV儲值卡等系統交易），原告105年度營利事業所得稅申報資料，均經會計師查核簽證係屬真實，亦有提供被告含IPTV業務相關品項產品之同年度完整進、銷、存貨明細帳，於訴訟中並提出各該年度會計傳票憑證等資料供被告勾稽確認，確有真實交易。又原告就IPTV儲值卡等系統交易所涉進項交易部分，向原告銷售該交易貨品之鉅威實業有限公司（下稱鉅威公司）負責人蔣德發涉嫌虛偽交易而經以違反商業會計法等刑事犯罪事件，雖曾經臺灣士林地方法院107年度訴字第373號刑事判決認屬虛偽不實交易而有幫助逃漏營業稅而判處有罪，上訴後業經臺灣高等法院109年度上訴字第234號刑事判決就此部分

01 判決無罪確定（下稱另鉅威之刑事案件或判決），已認定該
02 等進貨交易為真實，並指出有關行動上網、IPTV儲值卡、系
03 統設備以及版權儲值在內之交易，均有原告及鉅威公司之訂
04 購單、出貨單及相關款項金流交付等證明，足徵為真實。

05 (二)關於原告分別向億勝國際實業有限公司、歲旭國際有限公司
06 （原辰旭電通科技有限公司）、李洲實業有限公司、唯樂車
07 業有限公司、唯樂管理顧問有限公司及智創開發有限公司
08 （下稱億勝等公司）購買電話儲值卡，再予以轉售部分（下
09 稱系爭電話儲值卡交易，進銷存明細表列載名稱：CW0499及
10 電話儲值卡），原告除已提供上開資料外，另提供105年度
11 每筆電話儲值卡交易之付款憑證、發票供被告查核，亦可證
12 該等交易為真實。上情均可知被告以上開交易不實而剔除此
13 部分營業收入及營業成本，應有違誤；則被告復再據以認定
14 原告就前開銷項交易實質為虛開發票之情，並以虛開發票交
15 易之收入應以同業利潤標準8%列計入原告之非營業收入為9,
16 943,163元，自亦有違誤。

17 (三)原告與鉅威公司因進行IPTV平臺系統業務合作，於104年間
18 向鉅威公司購入「版權儲值」，各該交易確為真實，係因鉅
19 威公司後續系統開發不如預期，且陷入另案稅務爭議問題，
20 雙方始暫停合作，原告依會計師之建議將原先屬於存貨項目
21 之「版權儲值」轉列為公司固定資產，依查核準則第95條規
22 定提列折舊，並經簽證會計師認為符合規定始予認列，被告
23 剔除該項折舊1,014,727元，實無依據。至於列報利息支出8
24 21,403元部分，原告與鉅威公司間之IPTV儲值卡等系統交易
25 既為真實，原告復已提出相關放款利息收據可資證明，被告
26 予以剔除，亦不合法等語。

27 (四)並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

28 四、本件被告則以：

29 (一)就IPTV儲值卡等系統交易部分，原告迄未提示其與漾拓公司
30 之合約書、訂購單等資料，且會計傳票均無任何會計人員、
31 主管簽章及覆核，顯與一般商業常情有違；又原告之負責人

01 鄭加新因與漾拓公司間之交易，經臺灣新北地方法院108年
02 度重訴字第26號刑事判決認犯商業會計法第71條第1款等罪
03 而判處罪刑在案（刻上訴由臺灣高等法院刑事庭審理中，下
04 稱系爭刑事案件），在系爭刑事案件審理中關於原告代表人
05 鄭加新、助理唐○芙之陳述，亦均可認上開交易確屬虛偽不
06 實，因此虛報之營業收入56,077,220元及營業成本53,035,5
07 92元，自均應剔除。

08 (二)關於自億勝等公司進貨之系爭電話儲值卡交易部分，依原告
09 提示之進貨交易「採購單」、「出貨單」所載，該等單據僅
10 於核准欄及客戶簽收欄蓋原告發票章、收發章，無核准人員
11 及收貨人員簽章，且會計憑證無任何會計人員、主管簽章及
12 覆核，顯與一般商業常情有違，對此不合理之情事，原告亦
13 未盡其協力義務提供相關資料以實其說，並可認原告藉由上
14 開不實進項交易，復虛開銷貨統一發票予漾拓公司充當進貨
15 憑證使用，此部分銷項交易確乃虛偽不實，原告據以虛報之
16 營業收入67,442,773元及營業成本66,210,933元，當予剔
17 除。又原告既有虛開銷貨統一發票予漾拓公司充當進貨憑證
18 使用，衡諸經驗法則，其應有獲取收益情事，又因原告未盡
19 協力義務而「無收益資料可供認定」，被告因而按虛開統一
20 發票金額123,519,993元之8%核算其他收入9,881,599元，亦
21 屬適法。

22 (三)原告係於104年向鉅威公司以11,162,000元購入系爭「版權
23 儲值」，並於105年度提列折舊1,014,727元，惟原告未提示
24 購入及營業所需之證明文據，參酌系爭刑事案件中原告董事
25 劉○川及總務人員高○雯、唐○芙、陳○秀於偵查中之證
26 述，亦可見原告之主要營業項目是印刷名片，並沒有購買儲
27 值卡、軟硬體設備、網路電視，原告所提示之IPTV及儲值卡
28 系統開發暨行銷專案合約，亦難認定版權儲值之具體內容為
29 何，是否具固定資產性質，故原告105年度提列折舊1,014,7
30 27元，應予剔除。至於原告原列報之非營業損失及費用項下
31 利息支出821,403元部分，原告迄未提示所主張數額之銀行

01 借款明細帳、利息支出明細帳及借款合同等資料，由其另提
02 出之銀行放款利息收據，且僅見第一商業銀行合計81,355
03 元、台灣中小企業銀行合計97,299元、臺灣銀行合計37,808
04 元及三信商業銀行合計22,125元，總計238,587元，亦可見
05 仍與前述原列報利息支出數額不符，況以原告105年度虛偽
06 營業收入高達123,519,993元、營業成本高達119,246,525
07 元，亦可證其主張之借款利息難以認定確係營業所必需，被
08 告否准認列原告原列報之利息支出，及核定非營業損失及費
09 用總額0元，自亦符合規定。

10 (四)綜上，檢視本件審理中經原告補行提出之各該相關資料，仍
11 可認原告105年度之課稅所得應為7,832,251元（申報387,99
12 0元－虛報營業收入123,519,993元＋虛報營業成本119,246,
13 525元＋剔除折舊1,014,727元＋原告虛開統一發票按8%核算
14 其他收入9,881,599元＋剔除利息支出821,403元），被告依
15 其補行之主張重新核算結果，仍有應納稅額1,331,482元
16 （課稅所得7,832,251元×稅率17%），扣除原告暫繳稅額23,
17 185元及自繳稅額42,773元，其仍尚應補繳稅額為1,265,524
18 元（應納稅額1,331,482元－暫繳稅額23,185元－自繳稅額4
19 2,773元），此數額且係在原處分所指應補稅額範圍內，原
20 告仍應依本件審理中被告所為前開核算結果，如數繳納等
21 語，資為抗辯。

22 (五)並聲明：駁回原告之訴。

23 五、本件如事實概要欄所示事實，除下述所示爭點外，其餘為兩
24 造所不爭執，並有原告之105年度營利事業所得稅申報書
25 （原處分卷1第45至57頁），原告與鉅威公司、億勝等6公司
26 間採購單及出貨單（原處分卷3第204至219頁、第224至247
27 頁、第261至286頁、第295至307頁、第317至337頁、第344
28 至345頁、第354至359頁、第362至367頁、第372至377
29 頁），原告銷售予漾拓公司之轉帳傳票（本院卷3第151至17
30 1頁），原告104年9、10月份開立之統一發票（原處分卷3第
31 528至534頁），原告105年度開立之統一發票（原處分卷3第

419至494頁、512至515頁），第一商業銀行、臺灣中小企業銀行、臺灣銀行及三信商業銀行之放款利息收據等資料（本院卷1第515至593頁），被告105年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（原處分卷1第124頁），原處分（本院卷3第5頁），復查決定（本院卷1第167至170頁），訴願決定（本院卷1第158至165頁），系爭刑事案件判決及電子卷證光碟2片（本院卷3第104至149頁、本院卷2證物袋），另鉅威之刑事判決及電子卷證光碟2片（本院卷2第247至291頁、本院卷2證物袋），及經被告重新計算之110年3月8日行政訴訟補充答辯狀（本院卷2第193至212頁）影本等件在卷可稽，堪認與事實相符。而兩造既以前詞爭執，則本件所應審究之主要爭點厥為：

1. 原告所列報關於與漾拓公司間105年度IPTV儲值卡等系統交易部分（其中進貨自鉅威公司之IPTV儲值卡等系統交易部分，涉及另鉅威之刑事判決審認理由），是否可認屬虛報？另關於進貨自億勝等公司之系爭電話儲值卡交易部分，是否亦屬虛偽不實？各該部分應列計之營業收入、營業成本各應為若干？若認各該交易確屬虛偽交易，被告以此改列非營業收入，並按同業利潤標準8%計算為非營業收入而為核課，是否有據？
2. 關於原告列報之營業費用及損失項下有關版權儲值折舊1,014,727元（原處分卷1第36頁），是否可認確屬原告購入之固定資產？其得列報之數額若干？
3. 原告列報非營業損失及費用項下關於利息支出821,403元部分，是否可認確係其營業所必須？被告未予認列，是否適法有據？
4. 本件尚有無其他證據足以影響原告課稅所得額之認定？被告依法得對原告核課之105年度營利事業所得應納稅額若干？原處分是否適法有據？

六、本院之判斷如下：

（一）本件應適用之法令：

01 1.按所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計
02 算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐
03 後之純益額為所得額。」第38條規定：「經營本業及附屬
04 業務以外之損失，……不得列為費用或損失。」第83條第
05 1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應
06 提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽
07 徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得
08 額。」依第121條規定授權訂定之同法施行細則第81條第1
09 項規定：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之
10 一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人
11 未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤
12 標準核定其所得額。」上開規定係為執行所得稅法所為細
13 節性、技術性規定，並無違母法授權意旨，自得予以適
14 用。

15 2.依所得稅法第80條第5項規定授權訂定之營利事業所得稅
16 查核準則（下稱查核準則）第6條第1項前段規定：「營利
17 事業之帳簿文據，其關係所得額之一部未能提示，經稽徵
18 機關依所得稅法施行細則第81條之規定，就該部分按同業
19 利潤標準核定其所得額者，其核定之所得額，以不超過當
20 年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為
21 限。」第67條第1項前段規定：「費用及損失，未經取得
22 原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。」

23 (二)本件審理中，被告併同原告訴訟中所提出相關事證等為審認
24 後，就原告所列報105年度營利事業所得之應納稅額，另行
25 審認核計課稅所得額所據各該項目內容，並以之為原處分應
26 納稅額理由而提出為本件之攻擊防禦方法，既均在原處分
27 （含復查決定）所定應納稅額範圍內，本院自當予以審酌，
28 先予敘明：

29 1.按納稅者權利保護法第21條第1至3項規定：「（第1項）
30 納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴
31 願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，

得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。（第2項）前項情形，稅捐稽徵機關應提出答辯書狀，具體表明對於該追加或變更事由之意見。（第3項）行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」立法理由第1點並指明：「一、按納稅者對於課稅處分不服，經提起行政救濟之後，該處分即處於尚未確定的狀態，除了原先爭執的處分瑕疵之外，如果其事後發現原處分有其他違法事由致損害納稅者權益，為了確保依法課稅原則，並維護納稅人權益，自應許其一併加以爭執，請求行政救濟機關或法院進行審查。其由行政救濟機關或行政法院依據職權主動發現課稅處分有其他違法事由者，亦應主動斟酌，以確保課稅處分之合法性，避免納稅人因不諳法令致遭違法課稅。爰參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取『總額主義』的精神，予以明定。」可知106年12月28日施行之納稅者權利保護法關於法院就課稅處分的審判範圍係採取「總額主義」的精神。因此，以往行政救濟實務上，採用學說上所稱之「爭點主義」，以個別的課稅基礎或事實作為審理對象及決定、判決對象的作法，隨著上開法律的施行，即應有所改變，當以「應納稅額」為課稅處分規制內容，且除案情複雜難以查明者外，行政訴訟事實審法院應依其查明事證核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額，亦即以課稅處分為審理及判決對象（最高行政法院108年度判字第117號判決意旨參照）。

2. 準此，本件被告係以原處分（含復查決定）確認原告105年度營利事業所得所得稅之應納稅額，惟於本件審理中，業據被告陳明前核算之營業收入、成本項下，因有部分涉及虛偽交易而應予剔除，且剔除之交易又涉及非營業收入（其他收入）之認列，惟加計結果仍在原處分（含復查決

定)之應納稅額範圍，僅係各項下重新核算後互有調減等情，既為兩造所不爭執，則相對於原告在本件救濟中所爭執其列報之營業成本及費用損失等項目（原告主張已有充足資料可憑以查核勾稽），本即與營業收入屬高度關連性之事項而當一併受法院之審究裁判（本院100年度判字第107號判決、102年度判字第358號判決意旨參照），加之被告另行核算後之理由追補暨答辯，復係在原處分（含復查決定）所指應納稅額範圍內為項下之調減，就核計後之應納稅額而言，相對於原處分且較有利於原告，本院自得就此一併審酌而為裁判；原告主張被告仍須就前開另行核算之內容重為處分，不得在本件更易應納稅額所由之核算項次暨內容云云，容屬對原處分（含復查決定）規制範圍之誤解，且若依其主張，反而不利於及時有效救濟之訴訟經濟目的，應不足採。

(三)原處分核定之原告全年課稅所得額中，關於原告就IPTV儲值卡等系統交易（自鉅威公司進貨）、系爭電話儲值卡交易（自億勝等公司進貨）所示各該商品，難認有實際銷售予漾拓公司之事實，被告於本件審理中所辯原告就此係虛開統一發票予漾拓公司，有虛報所生營業收入及對應之營業成本而應剔除等情，當足採信：

本件原告主張其列報為105年度營業收入之IPTV儲值卡等系統交易，係其自鉅威公司處進貨後再銷售與漾拓公司，另系爭電話儲值卡交易則係自億勝等公司進貨後再銷售與漾拓公司，所列報之營業收入與成本費用等均為真實且符合規定云云，並提出105年度進銷存明細表、開立之統一發票、銀行付款交易證明單及105年度進貨、銷貨、存貨明細帳等資料（原處分卷3第538頁、第425至483頁、第378至418頁、本院卷1第79至127頁），及於本件審理中提出傳票暨憑證等件供被告查核（本院卷2第213頁、本院卷3第151至171頁）。但查：

01 1.由原告自身及漾拓公司之實際經營狀況，已難認其有從事
02 上開交易之事實：

03 (1)本件原告並不爭執早期係經營名片印刷業務，於103年
04 至105年間主要經營業務且為LED燈之設計銷售，並據斯
05 時原告董事劉○川、原告員工陳○秀、高○雯、唐○芙
06 等人，於系爭刑案案件偵審中一致證述此情，且亦述及
07 所設倉庫僅知有供存放LED燈等語（原處分卷3第129至1
08 39頁、本院卷2第164至166頁），而針對原告業務內容
09 是否有包括電話儲值卡、行動網卡、軟硬體設備、網路
10 電視等涉及IPTV平臺服務之進貨暨銷售業務，原告員工
11 （擔任總務）高○雯、陳○秀（105年間離職）、唐○
12 芙（105年底轉至漾拓公司任職）則結證稱103年至105
13 年間均未見原告公司有從事此項業務，與漾拓公司間亦
14 無此項業務往來，彼此只有印刷往來業務等語（原處分
15 卷3第130至131頁）；另原告員工陳○秀於系爭刑事案
16 件審理中，雖證述曾有以網路電視儲值卡測試之情（本
17 院卷2第173至180頁），惟原告公司董事劉○川亦結證
18 稱：雖曾為原告測試網路電視，因原告想在大陸地區推
19 廣網路電視，但後來沒有下文，其不認為有此業務，沒
20 有推廣等語（本院卷2第165至166頁），已可見原告至
21 多僅曾有測試之舉動，並無如其所稱已達成立或進行相
22 關IPTV平臺系統服務業務之程度，而此情自尚不足以支
23 持原告所提供商品有令漾拓公司得以認知係值得購入
24 者，此節除已可見漾拓公司應無向原告購入此商品之決
25 策合理性，在原告從事總務工作之員工及董事等，既同
26 稱絲毫不知原告有實際涉及電話儲值卡或IPTV儲值卡甚
27 或原告所稱擬用為IPTV平臺網路電視等通訊設備或監視
28 器設備等業務之進行，亦難徒憑原告所執前開進銷存明
29 細表或有開立統一發票等帳簿有經登載之形式，即認其
30 確有實際從事此部分業務。

01 (2)其次，原告代表人於系爭刑事案件偵查中雖曾自陳有實
02 際參與原告與漾拓公司之經營，並負責IPTV儲值卡等系
03 統交易之處理模式云云，惟針對檢察官質疑漾拓公司並
04 未有任何販售涉及IPTV平臺系統之行動上網設備、電腦
05 耗材等工程項目時，其亦稱斯時漾拓公司主業實為LED
06 燈之銷售業務，另亦有銷售衛生棉、洗髮精、沐浴乳，
07 或謂有從事跑腿汰換等服務業務（原處分卷3第142至14
08 3頁），與所述IPTV儲值卡系統服務之業務內容，實有
09 相當落差，依其說明仍難認漾拓公司當時有何已具體規
10 劃並進行IPTV儲值卡等系統業務之情形；亦即由原告斯
11 時之業務範圍及對所稱IPTV儲值卡等系統業務缺乏具體
12 進行內容等情況，亦難認漾拓公司已有須向原告進貨且
13 數額非低之商業決策合理性；另同時為原告公司及漾拓
14 公司董事之劉○川，於系爭刑事案件偵審中曾結證稱：
15 原告公司與漾拓公司事實上係混合作業，員工等會互
16 用，漾拓公司也是從事LED燈設計銷售之業務等語，核
17 與前述由原告公司轉至漾拓公司任職之原告員工唐○芙
18 證述情節相符（原處分卷3第137至139頁、131至133
19 頁），前述原告公司總務高○雯復曾證稱未見原告與之
20 有關於電話儲值卡、行動網卡、軟硬體設備、網路電視
21 等進貨暨銷售業務往來等語（原處分卷3第130至131
22 頁）；上情亦可證漾拓公司當時之業務內容，確實難認
23 有何須購入被告所指總金額達123,519,993元之IPTV儲
24 值卡等系統交易或系爭電話儲值卡交易相關商品之需
25 要，被告以漾拓公司所營業務應「無」電話儲值卡、行
26 動上網卡之銷售，亦無IPTV系統設備、IPTV版權儲值、
27 IPTV軟體開發暨硬體設備等商品或服務等銷售業務，進
28 而質疑被告所列報銷售予漾拓公司之營業收入真實性，
29 亦有其依據。

30 2.原告所提出與漾拓公司間銷項交易之相關資料，實有疑
31 問，亦難憑認各該交易之真實性：

(1)依原告主張及其代表人於系爭刑事案件中之陳述，謂係原告與進貨交易之鉅威公司間擬共同研發關於IPTV業務之商業模式以為銷售，鉅威公司係負責相關頻道之軟體授權等，原告公司進貨後則係交由漾拓公司處理面對客戶提供服務事宜，後續因原告資金問題即由漾拓公司直接與鉅威公司交易（原處分卷3第141至145頁）；惟分析原告與鉅威公司間簽立之「IPTV及儲值卡系統開發暨行銷專案合約」（下稱IPTV儲值卡系統合約，本院卷1第465至471頁），並未見有何涉及後續客戶服務部分係安排由原告另行轉賣，或交由漾拓公司處理等事項（包含後續改由鉅威公司與漾拓公司直接交易等），原告所稱有開發向鉅威公司進貨，再轉賣漾拓公司銷售之商業模式，是否有達實質進行之程度，已值存疑；尤其，原告與漾拓公司間之交易，復未見原告提出其等有類如與鉅威公司間之相關銷售契約等資料，原告代表人於系爭刑事案件偵查中亦曾自承與漾拓公司間之交易並無合約等可供佐證（原處分卷3第141至142頁）；甚且，原告與鉅威公司簽立之系爭IPTV儲值卡系統合約所約定授權期間自105年3月10日起，惟原告在其前之105年2月23日，即曾將交易主要使用之IPTV平台建置有無法連線之重大瑕疵告知漾拓公司，迄105年4月25日甚且發布暫停服務通知而實際未有正常運作（本院卷1第467頁、第493至499頁），此情亦有原告代表人鄭加新於系爭刑事案件偵查中所述：105年初測試IPTV平台及儲值卡系統發現很多狀況，因為瑕疵重大以致儲值卡等賣不出去等語（原處分卷3第143至145頁），可資佐證。由此觀之，原告與鉅威公司前縱使曾有就開發IPTV平臺服務等商業模式為研議甚至測試，惟早於105年初漾拓公司即已知原告之商業交易模式存在重大瑕疵而欠缺可行性，漾拓公司何以仍願意就無法運作之事項而仍持續支出相當數額以向原告購入IPTV儲值卡等系統交易、系爭電話儲值

01 卡交易所示商品等（以發票列載時間迄105年12月間，
02 原處分卷3第425至483頁），顯然欠缺商業上之合理
03 性；且無論是否如原告代表人所述原告與漾拓公司間有
04 實質互用員工等關聯，彼此既為個別獨立之公司營業主
05 體，仍無解於前述欠缺商業決策合理性而難認彼此有真
06 實交易之問題。

07 (2)又原告前曾經被告於原處分作成前及復查中，通知其提
08 出可供勾稽有關IPTV儲值卡等系統交易、系爭電話儲值
09 卡交易所涉營業成本之傳票憑證等資料，均未據原告提
10 出，原告代表人鄭加新於系爭刑事案件且曾稱與漾拓公
11 司之間交易，只有製作統一發票，並無相關憑證單據等
12 語；迄本件審理中，原告雖提出與漾拓公司間交易相關
13 之傳票憑證暨帳簿、發票等（本院卷1第79至128頁、第
14 209至593頁、本院卷2第213頁、本院卷3第151至171
15 頁），惟相關系統設備存放照片與原告或漾拓公司有何
16 關聯等均不明，另諸如與漾拓公司間之轉帳傳票等資料
17 （本院卷3第151至171頁），其上亦未見有任何相關承
18 辦人員簽章審核之紀錄，明顯違反一般商業憑證製作之
19 常情，各該資料仍不足以證明各該交易之真實性，原告
20 仍謂各該交易為真實，其列報之營業成本且可從中對應
21 勾稽云云，實不足採。

22 (3)此外，關於原告之代表人（實際負責人）鄭加新因與漾
23 拓公司間之各該交易，業經系爭刑事判決認其犯商業會
24 計法第71條第1款等罪而判處罪刑在案（上訴由臺灣高
25 等法院刑事庭審理中），理由亦同樣採取原告與漾拓公
26 司間103年11月至104年12月間為IPTV儲值卡暨系統設備
27 等交易所開立與漾拓公司申報營業稅之發票等，實際上
28 並無銷售事實存在之見解，有系爭刑事判決影本1份在
29 卷供佐，附予指明。

30 3.再者，由原告所主張IPTV儲值卡等系統交易、系爭電話儲
31 值卡交易之進貨（即原告分別與鉅威公司間及億勝等公司

間) 交易情況，亦可佐證原告與漾拓公司間之前開交易，應屬虛報：

(1)關於進貨自鉅威公司之IPTV儲值卡等系統交易部分，依前述原告主張及其代表人於系爭刑事案件中之說明，原告當係基於鉅威公司有建置IPTV平臺等業務所需之頻道、軟體授權等營業能力，方會購入以金額而言可認屬原告公司重要營業項目之各該商品；但查，在系爭刑事案件偵查中，檢察官即曾詢問原告公司代表人關於鉅威公司與此項交易相關之進貨對象僅有1家，且進貨金額微小，如何證明鉅威公司有提供相關頻道節目授權以進行IPTV平臺建置服務之能力，原告代表人斯時則稱無法表示意見等語（原處分卷3第145至143頁），再參酌前述原告於系爭IPTV儲值卡系統合約約定之授權期間開始，即知悉鉅威公司能提供之營業可行性有瑕疵（本院卷1第493至499頁），而原告所提出鉅威公司、億勝等公司交貨給原告之出貨單登載內容（原處分卷3第372至377頁、第362至367頁、第354至359頁、第344至345頁、第317至337頁、第204至307頁），其上列載原告承辦人員諸如陳○秀或孫○玲等（部分且僅列載陳小姐而無具體姓名），在系爭刑事案件偵查中卻稱不知道原告公司有此類交易商品之業務，或稱並未實際負責任何業務（原處分卷3第129至133頁、第167至169頁），復未見有承辦之核准人員、收貨人員等個人簽章，而僅見蓋用原告公司發票章、收發章等，確如被告所稱與一般商業帳簿製作之常情有違。上開種種，均可見原告先後向鉅威公司、億勝等公司進貨而購入相關商品時，對於所用以進行之業務即IPTV平臺系統服務等之可行性，事實上並無足夠事證可為支持，以該貨品數量、貨款非少，復有相當進貨時間暨頻率而論，若果有實際進貨，當無原告承辦人員絲毫不知此商品所需用業務之理；是被告質疑原告進貨交易部分之真實性，當為有據。

01 (2)至於原告所主張前於104年度向鉅威公司進貨之交易，
02 鉅威公司實際負責人蔣德發就此部分雖曾經另鉅威之刑
03 事案件一審判決（即臺灣士林地方法院107年度訴字第3
04 73號刑事判決）認屬虛偽不實交易而有幫助逃漏營業稅
05 並判處有罪在案，惟上訴後業經二審刑事判決（即臺灣
06 高等法院109年度上訴字第234號刑事判決）改判處此部
07 分無罪確定，有各該刑事判決影本（其中附表一之2編
08 號9所示者）等件附卷可稽，兩造就此亦不爭執。但細
09 觀另鉅威之刑事二審判決認定理由，所提及有利鉅威公
10 司實際負責人之證據暨論斷，主要實繫於該刑事案件二
11 審法院函詢原告公司後，經原告公司回函表示彼此間有
12 實際交易，並提供其等交易之採購單、出貨單暨匯款資
13 料而經採認之結果；但無論由前述原告對鉅威公司提供
14 商品可行性當有疑義之認知，或前開原告承辦人員證述
15 情節暨各該出貨單等資料列載有違常情等疑問，就本件
16 而言，僅憑原告在另鉅威之刑事案件調查之說明及刑事
17 判決之理由，均仍不足以釋疑；況參酌另鉅威之刑事判
18 決結果，主要亦係在鉅威公司實際負責人有無刑事犯罪
19 之判斷，除不足以拘束本件之認定外，本件主要亦在審
20 究原告與漾拓公司間銷貨交易是否有虛報，進貨交易情
21 況真實與否亦僅屬佐證；換言之，縱使原告與鉅威公司
22 間之進貨交易未必全屬虛偽，究與原告進貨後有無實際
23 出售與漾拓公司者，仍屬二事，另鉅威之刑事判決結
24 果，自仍無從憑為有利原告之認定，當予指明。

25 4.綜上，原告對於所謂鉅威公司研發之IPTV平臺暨儲值卡等
26 系統設備能否正常運作乙事，實涉及其購入IPTV儲值卡等
27 系統交易及系爭電話儲值卡交易所示商品後，是否果需用
28 而可供營利之重要事項，尤其原告公司前並未經營相類業
29 務，常情而言對此更當善加查證後，方會決定是否投入如
30 此高金額以購入使用，惟依前述事證，至多僅得認原告曾
31 有進行結果欠缺可行性之測試，其後續竟仍持續付款進

01 貨，已難採信此進貨之真實性；且如前述，無論原告所稱
02 進貨狀況是否全屬真實，就原告與漾拓公司於105年間之
03 營運內容等情，亦難認實際有此類商品服務之業務進行，
04 原告於105年間卻仍開立各該交易之統一發票供漾拓公司
05 申報使用，堪認所列載銷售交易內容應係不實，原告據以
06 列報各該交易之營業收入，與相對應之營業成本等自亦均
07 構成虛報，被告陳稱應予剔除乙節，應可採信。

08 (四)進而，本件原告與漾拓公司間之IPTV儲值卡等系統交易(進
09 項來自鉅威公司)、系爭電話儲值卡交易(進項來自億勝等
10 公司)堪認屬虛偽不實交易，既如前述，爰就原告涉及虛報
11 之營業收入、營業成本數額而當剔除情形，分論如下：

12 1.原告虛報之營業收入可認計有123,519,993元(56,077,22
13 0元+67,442,773元=123,519,993元)：

14 ①關於IPTV儲值卡等系統交易部分(進項來自鉅威公司)
15 計為56,077,220元：以原告所開立與漾拓公司之統一發
16 票列載情形，包含IPTV儲值卡：36,890,000元(原處分
17 卷3第491至489頁)，IPTV系統設備3,958,620元及2,34
18 6,000元、合計6,304,620元(原處分卷3第481至480
19 頁、第209頁、第207至206頁)，IPTV版權儲值2,529,6
20 00元及6,171,000元、合計8,700,600元(原處分卷3第4
21 81至480頁)，IPTV軟體開發暨硬體設備1,989,000元及
22 2,193,000元、合計4,182,000元(原處分卷3第481至48
23 0頁)。

24 ②關於電話儲值卡交易(進項來自億勝等公司)部分計為6
25 7,442,773元：包含貨品代碼CW00499部分5,412,687元
26 (並有原告開立給漾拓公司之發票、辰旭電通公司開立
27 之不實出貨單，原處分卷3第470至463、345至344、337
28 至333頁)，及電話儲值卡62,030,086元(並有原告開
29 立給漾拓公司之發票，原處分卷3第470至463頁、第459
30 至453頁、第444至437頁、第432至425頁)。

以上合計為123,519,993元（56,077,220元+67,442,773元=123,519,993元）。又原告另自東訊股份有限公司行動通訊分公司進貨後銷售與漾拓公司部分（原處分卷3第538頁、第221至223頁），既據被告陳稱經查認所列表載承辦人員確係在職，同意原告之列報而無爭執（自認），且參酌此部分進貨來源與前開經認虛報之進貨公司尚有不同，商品亦未必專用於IPTV平臺服務系統乙途，被告就此部分稅額之核算結果，當得採認，亦予指明。

2. 依原告所提出105年度進銷存明細表等資料之記載（原處分卷3第538頁），其虛報前述各項不實營業收入所對應之營業成本計為119,246,525元（53,035,592元+66,210,933元=119,246,525元），並分論如下：

①關於IPTV儲值卡等系統交易所對應虛報之營業成本計為53,035,592元（原處分卷3第538頁第7、13、14、19至22欄）：包含IPTV儲值卡34,267,592元（上期庫存成本結存32,700,000元+本期進貨成本13,950,000元-本期庫存成本結存12,382,408元），IPTV系統設備6,181,000元（上期庫存成本結存8,481,000元+本期進貨成本0元-本期庫存成本結存2,300,000元），IPTV版權儲值8,537,000元（上期庫存成本結存0元+本期進貨成本8,537,000元-本期庫存成本結存0元），IPTV軟體開發暨硬體設備4,050,000元（上期庫存成本結存6,150,000元+本期進貨成本0元-本期庫存成本結存2,100,000元）。

②關於電話儲值卡交易所對應虛報之營業成本計為66,210,933元（原處分卷3第538頁第5、15欄）：包含貨品代碼：CW00499之儲值卡5,306,524元（上期庫存成本結存0元+本期進貨成本5,306,524元-本期庫存成本結存0元），電話儲值卡60,904,409元（上期庫存成本結存0元

01 + 本期進貨成本68,215,144元—本期庫存成本結存7,31
02 0,735元)

03 (五)關於原告爭執所列報營業費用中之折舊1,014,727元部分，
04 尚難認其主張有據，被告予以剔除，並無違誤：

05 1.本件原告主張有於105年1月1日自鉅威公司購入「版權儲
06 值」分別為2,900,000元、2,685,000元、3,050,000元、
07 2,527,000元（原處分卷1第37至36頁），並據以於營業費
08 用項下列報105年度折舊費用分別為263,636元（2,900,00
09 0元÷11年）、244,091元（2,685,000元÷11年）、277,273
10 元（3,050,000元÷11年）、229,727元（2,527,000元÷11
11 年），此部分折舊費用合計為1,014,727元（263,636元＋
12 244,091元＋277,273元＋229,727元）。而經審酌原告提
13 出由鉅威公司開立之發票，原告就104年10月間購買「版
14 權儲值一式2,900,000元」提出RN55488823號發票（原處
15 分卷3第530頁）、就104年10月30日購買「版權儲值一式
16 2,685,000元」提出RN55488848號發票（原處分卷3第528
17 頁）、就104年10月29日購買「版權儲值一式2,907,000
18 元」提出RN55488847號發票（原處分卷3第528頁）、就10
19 4年10月26日購買「版權儲值一式2,527,000元」提出RN55
20 488844號發票（原處分卷3第531頁），惟其中帳載版權儲
21 值金額「3,050,000元」者（原處分卷1第36頁），核與前
22 述鉅威公司開立之RN55488847號發票所列金額2,907,000
23 元，顯然不符；又原告於本院審理中雖另提出鉅威公司開
24 立之RN55488843號發票，其上經列載銷售額相符之3,050,
25 000元，並稱當以此為據（本院卷3第180頁、第205頁），
26 但此發票所載購入時間為「104年10月23日」，仍與原告
27 財產目錄記載之「149100005版權儲值、價格3,050,000
28 元」財產、購入時間「105年1月1日」者，尚有不同，且
29 此紙發票亦無前述其餘發票均有之「預付貨款」註記（原
30 處分卷3第531至530、528頁），原告提出之105年間版權
31 儲值進貨明細帳，復未見有此「3,050,000元」價額者之

01 登錄（原處分卷1第165至164頁），上情除難認此紙發票
02 足為原告有此項資產之憑據外，原告是否確有購入此「14
03 9100005版權儲值、價格3,050,000元」財產乙事，亦因與
04 其他帳載情形不同，已難認屬實。

05 2.其次，原告所提出前述購入發票上載時間均為104年10月
06 間（原處分卷3第528頁、第530至531頁），但以之比對前
07 述原告所提出與鉅威公司間之系爭IPTV儲值卡系統合約，
08 對原告之授權期間卻約定為：「乙方（鉅威公司）提供合
09 法衛星直播電視頻道節目授權供本案之IPTV平台使用，以
10 利甲方（原告公司）得於市場推廣銷售使用」「節目授權
11 期間：自105年3月10日起至106年3月10日止」等約款（本
12 院卷1第467頁），原告主張購入版權之104年10月間，顯
13 有提早購入之情形，然此時原告既尚未與鉅威公司簽約，
14 其如何確知鉅威公司確實可取得版權，且其等共同研議之
15 商業模式又尚未簽立契約等，原告甚且亦曾委由董事劉○
16 川測試未果（本院卷2第164至172頁），復如前述，上情
17 均可證原告在購入時對鉅威公司未必有履約能力且所稱商
18 業模式亦未必可行等，當有所認知，其卻仍甘冒交易風險
19 而購入金額非低之前開「版權儲值」權利，顯非合理。

20 3.是由上情以觀，此部分版權儲值交易之真實性，僅以上開
21 資料確難憑認，原告又未能提出其他可認有所主張版權授
22 權約定等證明文件以供核實勾稽，其列報之「版權儲值」
23 交易已難認係真實，據此所為折舊費用計1,014,727元，
24 自亦無從憑認，被告因而予以剔除，即無違誤。

25 (六)關於被告加計原告之非營業收入（其他收入）9,881,599元
26 部分，應為有據：

27 1.依所得稅法第24條第1項前段、第83條及同法施行細則第8
28 1條第1項規定，納稅義務人於稽徵機關進行調查時應提示
29 有關各種證明所得額之帳簿、文據，如未提示該帳簿文據
30 或提示不完全，經稽徵機關限期提出又未遵期提示或補正
31 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（最高行政法院109年度判字第143號判決意旨參照）。次按納稅者權利保護法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。……」即於課稅資料難以調查時，以間接證據推估稅額，並力求客觀、合理，以維租稅公平原則。又「營利事業非法出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證者，其虛開統一發票之收益，依查獲收益資料核實認定，若無收益資料可供認定者，則按其所開立之統一發票金額8%標準認定。」經財政部78年6月24日台財稅第781146897號函釋（下稱78年函釋）在案。究該函釋內容，無非基於所得稅法第24條第1項、第83條及同法施行細則第81條規範本旨，指明營利事業虛開或出售發票之收益亦屬所得稅之課徵客體，仍應依其收益資料核實認列，並於無法查得此收益資料時，以統一之標準推計其所得額，以為課稅之基礎，其性質（類）屬「同業利潤標準」；按諸司法院釋字第218號解釋意旨：「人民有依法律納稅之義務，憲法第19條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。」故財政部上開關於推計所得額之函釋，並無違租稅法律主義或法律保留原則。茲依所得稅法第3條規定，凡在中華民國境內經營之營利事業，應依法課徵營利事業所得稅，故不論營利事業其營業項目為何，縱係虛開統一發票予他人，如獲取一定利益，仍應按其受益金額予以核課營利事業所得稅。故在非

營業收入（例如本件虛開統一發票之受益）情形，納稅義務人違反其協力義務，稽徵機關又無法取得直接證據，倘因此放棄課稅，對於誠實保存營業課稅資料並據實報繳稅款之納稅義務人而言，實有違租稅公平。是以非營業收入採行類似「同業利潤標準」之推計方式，揆諸前揭規定及說明，應為法之所許。是營利事業如有非法出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證情事，且未能提示有關各種證明所得額之帳簿、文據者，苟稽徵機關查無收益資料可供認定時，依前揭函釋意旨就虛開統一發票之行為核定所得額，應為法之所許（最高行政法院107年度判字第59號判決意旨參照）。

2. 準此，本件原告對漾拓公司之IPTV儲值卡等系統交易、系爭電話儲值卡交易並非真實，原告因之且於105年間開立銷售額總計123,519,993元（不含營業稅）之不實統一發票予漾拓公司等情，既經認定如前，參酌營利事業之負責人從事虛開統一發票之違法行為，尚須負擔刑事責任，若非以獲利為目的，尚難認其願冒刑罰風險，單純出於無償幫助他人逃漏稅之意思，而大量虛開銷貨發票予他人使用，當認原告就前開虛開發票乙事應有獲利；又本件原告前經被告通知提示帳簿憑證供核，惟原告均否認此情而迄未提出虛開發票所獲收益之帳證，以供勾稽查核，依前開規定意旨及說明，本件既有無法查得虛開統一發票等確實收益資料情形，被告乃依推計方式課稅，並依財政部78年函釋所示按原告虛開統一發票金額123,519,993元之8%計算，故而以原告尚有非營業收入（其他收入）計9,881,599元（123,519,993×8%）而予以列計，即為有據。原告主張被告尚須查證其實際獲益之代價，此部分核課有誤云云，核屬其一己之主觀見解，並不足採。

(七)關於被告全數剔除原告所列報非營業費用及損失項下之利息支出821,403元部分，僅在剔除588,427元之範圍內有理，其餘232,976元部分，仍應准予原告列報：

- 01 1.本件原告列報利息支出821,403元部分（原處分卷1第43
02 頁），被告雖辯稱其提出資料不足以勾稽而全部不予認
03 列，惟原告在本件審理中業已提出一商業銀行、臺灣中小
04 企業銀行、臺灣銀行、三信商業銀行之放款利息收據為憑
05 （本院卷1第515至517、521至523、529至561、565至57
06 1、575至593頁），且經逐筆加總後列載之利息金額雖達2
07 38,586元（被告誤算為238,587元，應係誤第一商銀出具
08 之利息收據金額「誤算為81,355元」，即被告溢計1元之
09 故，本院卷1第515至527頁、本院卷3第100頁）；惟細觀
10 其中部分收據屬106年度者應不予列入，另有計息期間自1
11 04年度12月份跨至105年度1月份者，基於此認列依法應適
12 用權責發生制（採應計基礎，而非現金基礎），其中5,61
13 0元（明細參見本院卷1第529至535頁）應認屬於104年度
14 期末已發生之應付利息費用（僅係105年度始有支付現金
15 之實），尚不屬105年度所支出利息費用，當予排除；亦
16 即由原告所提示之銀行放款利息收據金額，僅其中232,97
17 6元始足認為本件105年度之利息費用支出證明，其餘應認
18 列於104年度之5,610元（238,586—232,976），則與本件
19 無涉。據此，原告所列報821,403元中之其餘部分即588,4
20 27元（821,403元—232,976元），迄本件審理中仍未據原
21 告提示可供勾稽之具體帳證，已難認原告此部分數額內之
22 利息支出主張可採，被告因而剔除588,427元部分，尚無
23 違誤。
- 24 2.其次，關於前述原告有提出銀行放款利息收據且可認屬於
25 關於105年度所發生之利息費用計232,976元部分，被告雖
26 辯稱因原告前述虛偽不實交易之金額甚高，謂此部分仍應
27 剔除云云。但查，關於「營利事業所得稅申報書」中「非
28 營業損失」項下之利息支出項目，通常情形與「本業」及
29 「業外」收入均具關連性，若稅捐稽徵機關以之與各別收
30 入間方有關連性，即應對所指有關連性之「連結原因事
31 實」，具體加以說明，在利息支出同時涉及真實收入、不
32 實收入之情形，並應就此利息支出有多少應分割至真實所
33 得（扣除成本費用後之淨額）、不實所得等為合理主張及
34 舉證（最高行政法院108年度判字第340號判決意旨參
35 照）。準此，本件被告雖辯稱前述原告涉及不實交易之金

01 額甚高，謂原告向銀行借款所支付利息費用應無關原告有
02 真實營業部分之需要云云，但被告亦不爭執原告於105年
03 度另有真實營收14,461,963元存在（指原告列報137,981,
04 956元—被告在本件訴訟中另行核算認為不實營收123,51
05 9,993元），被告就此甚且亦認定原告確有實際營業費用
06 等，顯然被告亦不爭執原告在前述虛偽交易之外，仍存在
07 實際營業之事實，對照前開真實營業收入及費用數額，原
08 告主張該年度利息費用232,976元係與日常實際營業者相
09 關，即尚符合常情，反而係被告未經全面調查，即逕認原
10 告就真實營業部分並無向銀行借款而支出利息費用之必
11 要，係出於一己之推測，在其未能進一步提出具體合理之
12 說明暨證明下，參酌前述說明，自當認被告否准原告此數
13 額內之利息支出列報，並非允洽，就此應為有利原告之認
14 定。亦即原告列報之利息支出821,403元，在232,976元之
15 範圍內，堪認有據，其餘部分則因前述未據原告提出任何
16 支出之證明，被告予以剔除，方無違誤。

17 (八)從而，本件原告之課稅所得應為7,599,275元（原告申報38
18 7,990元《兩造均不爭執含利息收入61,563元》—虛報營業
19 收入123,519,993元+虛報營業成本119,246,525元+剔除折
20 舊1,014,727元+非營業收入《其他收入》9,881,599元+剔
21 除利息支出588,427元），應納稅額為1,291,877元（課稅所
22 得7,599,275元×稅率17%），扣除原告暫繳稅額23,185元及
23 自繳稅額42,773元，原告應補繳稅額為1,225,919元（應納
24 稅額1,291,877元—暫繳稅額23,185元—自繳稅額42,773
25 元），詳細計算內容並參見附表所示。

26 七、綜上所述，被告就原告105年度營利事業所得稅之申報，關
27 於核定原告應納稅額1,291,877元之部分（結算稅額即原告
28 應補繳稅額則為1,225,919元）洵屬有據，復查及訴願決定
29 就該部分遞予維持，亦無不合。原告猶執前詞，主張撤銷，
30 為無理由，應予駁回。至於超過上開數額部分，則於法有
31 違，復查及訴願決定就該部分遞予維持，係有未合，原告訴
32 請撤銷該部分，為有理由，應予准許。

33 八、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本

院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。
據上論結，本件原告之訴為一部有理由、一部無理由，依行政訴訟法第104條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 6 月 30 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 許瑞助

法 官 林秀圓

法 官 林麗真

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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	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。

01

者，亦得為上訴審
訴訟代理人

3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合(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。

02

中 華 民 國 111 年 6 月 30 日

03

書記官 李淑貞