

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

113年度訴字第668號

114年11月27日辯論終結

原告 友田市地重劃股份有限公司

代表人 林丹淇（董事長）

訴訟代理人 蘇文斌 律師

複代理人 葉怡欣 律師

訴訟代理人 劉宗樑 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶（局長）

訴訟代理人 陳詣惟

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國113年4月8日台財法字第11313907320號（案號：第11201116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。

理 由

甲、程序部分：

本件被告代表人原為李怡慧，訴訟進行中變更為李雅晶，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷二第63頁），核無不合，應予准許。

乙、實體事項：

壹、事實概要：

被告依據通報及查得資料，以原告將「土城（頂埔地區）都市計畫（運輸兵學校鄰近地區）自辦市地重劃公共工程設施」之工程（下稱系爭工程），委由鈺宸營造工程有限公司

（下稱鈺宸公司）施作，卻虛增工程成本新臺幣（下同）60,000,000元（含稅）；原告於民國（下同）104年6月至107年2月間取具鈺宸公司開立之統一發票9紙，銷售額合計57,142,857元，營業稅額2,857,143元，作為進項憑證。經法務部調查局新北市調查處（下稱新北市調查處）及被告所屬板橋分局查獲，被告所屬板橋分局乃依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第5款規定，核定補徵稅額2,857,143元，並審酌違章情節，按所漏稅額2,857,143元處以2.5倍之罰鍰7,142,857元。原告不服，申請復查結果，獲追減罰鍰1,428,571元，其餘復查駁回；原告仍表不服，遂提起訴願，業經財政部113年4月8日台財法字第000000000000號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、補徵營業稅部分：

（一）原告與鈺宸公司所簽訂之「土城（頂埔地區）都市計畫（運輸兵學校鄰近地區）-自辦市地重劃公共設施工程契約書」（下稱104年5月16日契約），其契約總額為元440,000,000元，被告稱104年5月16日契約實際承攬金額為380,000,000元云云，然而其中的60,000,000元價差係因鈺宸公司承諾回饋原告股東方才致此價差之結果發生，惟部分原告股東對此回饋金表示不同意見，為消弭爭議，方才逕將此60,000,000元回饋予原告，而原告亦於108年2月27日開立營業人折讓證明單予鈺宸公司，且於108年3月13日辦理申報及繳納此筆開立營業人折讓證明單所衍生應繳納之營業稅額2,857,143元，是被告所稱104年5月16日契約實際承攬金額為380,000,000元與事實不符。而原告既未以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，則被告引用財政部98年12月7日台財稅字第000000000000號令（下稱財政部98年12月7日令）辯稱原告主張業已依法繳納營業稅額，系爭工程未造成稅收之短缺無理由云云，亦於法無據。被

告核定原告須再次繳納此筆回饋金之營業稅額2,857,143元，已構成對原告重複課稅。

(二) 如依復查決定所述，將原告股東收取回饋金期間原告所取得之統一發票中與原告股東收款金額60,000,000元相當之統一發票金額視為虛增工程成本，則原告股東於104年6月25日收取24,000,000元、104年07月09日收取20,000,000元、104年07月31日收取6,000,000元及105年09月07日收取2,000,000元，合計金額52,000,000元。原告於104年5至6月及104年7至8月營業人銷售額與稅額申報書分別於104年7月14日及104年9月11日申報，已於規定期間內申報，且如前所述，原告並無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，其核課期間應為5年。原告遲至111年1月11日始收到營業稅違章核定稅額繳款書，顯已逾5年之核課期間。

(三) 更遑論系爭工程基於考量部分原告股東意見，故原告股東最終決定將回饋金回歸原告，原告業於108年2月27日開立營業人折讓證明單予鈺宸公司，且於108年3月13日辦理申報及繳納此筆開立營業人折讓證明單所衍生應繳納之營業稅額2,857,143元。然被告核定原告須再次繳納此筆回饋金之營業稅額2,857,143元，已構成對原告重複課稅，於法有違。至於被告抗辯原告知悉無納稅義務則按稅捐稽徵法第28條第7項不得申請退還部分，原告係因認定契約總金額與被告認定有別，後因被告逕為認定乃380,000,000元方才衍生後續多徵營業稅之情，致原告溢繳稅款，是原告非知悉無納稅義務而溢繳稅款，而係契約總金額與被告認定有別方才為之，故被告抗辯原告按稅捐稽徵法第28條第7項不得申請退還稅款，於法無據。

二、罰鍰部分：

(一) 承前所述，系爭工程並無虛增進貨成本及虛報進項稅額之情事，故處以罰鍰，並無所附麗。

(二) 縱使如被告所辯稱，按財政部70年2月19日台財稅第31318號函認違章漏稅案件若經有權處理機關獲報或主動察覺、

查獲者，而主張原告無稅捐稽徵法第48條之1之適用，然系爭工程有虛增進貨成本及虛報進項稅額之情事，原告業依原告股東之決定，於108年3月13日辦理申報及繳納此筆營業稅額，而被告首次發函調查日期為108年10月31日，依財政部108年7月12日台財稅字第10804507200號令（下稱財政部108年7月12日令），原告自可適用稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款規定，免除處罰。被告雖以財政部70年2月19日台財稅第31318號函（下稱財政部70年2月19日函），而認原告無稅捐稽徵法第48條之1之適用云云，然按稅捐稽徵法第1條之1第1項所定之從新從有利原則，本件既然尚處於訴訟而致核課尚未確定，則財政部70年2月19日函與財政部108年7月12日令之解釋上既生衝突，則應按稅捐稽徵法第1條之1第1項適用有利於原告之函文即財政部108年7月12日令，因此原告自可適用稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款規定，免除處罰等語。

三、並聲明：

（一）原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、補徵營業稅部分：

（一）營業稅法第15條第1項明定，營業人當期銷項稅額，於扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額；同法第51條第1項及營業稅法施行細則第52條規定，如申報扣抵銷項稅額之進項統一發票，其記載之銷售金額無對應之進貨事實，該進項稅額並已扣抵致生漏稅結果，即符合「虛報進項稅額」之違章構成要件，依法應追繳所漏營業稅額，合先陳明。

（二）本件被告依據通報資料，以原告將運校重劃區相關工程轉由鈺宸公司施作，雙方明知鈺宸公司實際承攬價格僅380,000,000元（含稅），卻就同一工程案，於104年5月16日工程契約虛偽登載契約總價440,000,000元，另於104年7

01 月2日簽訂簡式契約（下稱104年7月2日簡約），載明實際
02 承攬金額380,000,000元（含稅），鈺宸公司須開立440,0
03 00,000元（含稅）足額發票與原告，並不得要求任何稅金
04 補償等語；且鈺宸公司收受原告匯付款項後，該公司負責
05 人鄭○舜即分批提領現款退還，其中確有60,000,000元資
06 金回流，同期間鈺宸公司陸續開立字軌號碼QA04393953等
07 統一發票共9紙與原告作為進項憑證等，審認原告於資金
08 回流期間，取具鈺宸公司開立之不實金額統一發票，作為
09 進項憑證申報扣抵銷項稅額，其中含回流至原告股東之虛
10 增銷售額合計57,142,857元【60,000,000元/（1+稅率
11 5%）】，營業稅額2,857,143元，致虛報進項2,857,143
12 元。被告之認定不僅有卷附通報資料及查得資料可佐，且
13 毛○傳、林○德及鈺宸公司負責人鄭○舜涉向銀行詐貸，
14 鄭○舜另涉犯商業會計法刑責等，經臺灣新北地方檢察署
15 （下稱新北地檢署）提起公訴、臺灣新北地方法院111年8
16 月25日109年度金訴字第167號刑事判決、臺灣高等法院11
17 2年10月17日111年度金上訴字第72號刑事判決，均就調查
18 證據結果，認定鈺宸公司承包工程實際款項僅380,000,00
19 0元、104年5月16日工程契約所載契約總價440,000,000元
20 不實、鄭○舜將原告支付之款項回流60,000,000元等，是
21 原告與鈺宸公司合意虛增轉包工程成本60,000,000元（含
22 營業稅額2,857,143元），無對應之進貨事實，已臻明
23 確。

24 （三）原告主張本件營業稅核課期間為5年，被告已逾核課期
25 間；另於108年2月27日開立進貨折讓證明單，且於108年3
26 月13日報繳當期營業稅額，被告復核課營業稅2,857,143
27 元，構成重複課稅云云：

- 28 1.原告與鈺宸公司事前合意，由鈺宸公司虛開60,000,000元
29 （含稅）統一發票與原告，原告並已持該不實金額之統一
30 發票報繳查獲前各期營業稅，積極減少應負擔營業稅額；
31 事後新北調查處獲報於108年2月25日發動搜索約談及查獲

01 相關證物後，原告始於108年2月27日開立進貨折讓證明單
02 與鈺宸公司，並於被告調查時，一再更迭主張係工程折讓
03 款或鈺宸公司回饋原告股東資金等，可證原告明知該60,0
04 00,000元（含稅）非向鈺宸公司購進貨物或勞務之代價，
05 仍取具含有不實銷售額57,142,857元及稅額2,857,143元
06 之統一發票，持向稅捐稽徵機關申報扣抵銷項稅額，嗣見
07 事跡敗露，始飾其所為，核屬故意以詐欺或其他不正當方
08 法逃漏稅捐，依稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，核課
09 期間為7年，原告所訴核不足採。

10 2.本件原告取具統一發票內含不實銷售額57,142,857元及稅
11 額2,857,143元，既非向鈺宸公司購進貨物或勞務之代
12 價，原告開立之進貨折讓證明單，自無進貨折讓之事實，
13 並無營業稅法第15條第2項規定之適用，原告卻開立進貨
14 折讓證明單，圖掩其虛報進項稅額行為，其於108年1至2
15 月（期）申報減少進項稅額2,857,143元，併計算繳納營
16 業稅額2,925,589元，係違反稅法規定而為繳納，所訴亦
17 不可採。

18 二、罰鍰部分：

19 （一）被告依據新北調查處通報資料，循線調查，並以108年10
20 月31日北區國稅板橋銷字第0000000000號函請原告提示相
21 關帳證、付款金流、合約書等並說明案關交易情形；惟依
22 卷附新北調查處108年11月22日新北肅一字第0000000000
23 號函，該處於107年間即獲報原告涉與鈺宸公司虛增工程
24 成本60,000,000元，於108年2月25日執行搜索約談，查獲
25 原告與鈺宸公司就同一工程案確簽立2份不同金額之合
26 約，因而掌握該具體違章事證。原告無進貨事實，開立進
27 貨折讓證明單，除係為飾其違章，始自行繳納，復揆諸財
28 政部70年2月19日函，亦係於有權處理機關獲報及調查時
29 點後所為，經核並無稅捐稽徵法第48條之1免予處罰規定
30 之適用，原告主張委不足採。

01 (二) 被告以原告虛增工程成本，於104年6月至107年2月期間取
02 具鈺宸公司開立不實金額之統一發票，作為進項憑證申報
03 扣抵銷項稅額，已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情
04 事，致逃漏稅額2,857,143元，核係故意以詐欺或不正當
05 方法逃漏稅捐，該當營業稅法第51條第1項第5款處罰要
06 件，且無納保法第16條第1項不予處罰規定之適用；復依
07 稅捐稽徵法第49條第1項前段準用同法第21條第1項第3款
08 規定，裁處罰鍰期間為7年，應受處罰，按所漏稅額2,85
09 7,143元處以2.5倍之罰鍰7,142,857元；嗣復查決定，依
10 納稅者權利保護法第16條第3項規定，並參據財政部112年
11 10月25日修正前後之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表
12 (下稱倍數參考表)，原告已於復查決定前繳清稅款，審
13 酌其應受責難程度、所生影響等，予以減輕，按所漏稅額
14 2,857,143元改處2倍之罰鍰5,714,286元，追減罰鍰1,42
15 8,571元，已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，洵屬
16 適法允當等語。

17 三、並聲明：

18 (一) 駁回原告之訴。

19 (二) 訴訟費用由原告負擔。

20 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

21 如事實概要欄所述之事實，業據提出原告與鈺宸公司簽訂工
22 程總價4.4億元之新北市「土城（頂埔地區）都市計畫（運
23 輸兵學校鄰近地區）自辦市地重劃公共設施工程契約書（本
24 院卷一第61至65頁）、原告與鈺宸公司就同一工程簽訂實際
25 工程總價3.8億元之簡式契約（本院卷一第131頁）、鈺宸公
26 司對原告開立之統一發票影本（本院卷一第133至141頁）、
27 原告104年6月至107年2月營業人銷售額與稅額申報書（原處
28 分卷三第61至68頁）、營業稅違章核定稅額繳款書（原處分
29 卷三第135頁）、違章案件罰鍰繳款書（原處分卷三第134
30 頁）、裁處書（原處分卷三第133頁）、復查決定書（本院
31 卷一第25至36頁）、訴願決定書（本院卷一第37至59頁）等

01 本院卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭
02 執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

03 被告本件認原告虛報進項稅額2,857,143元扣抵銷項稅額，
04 對原告核定補徵營業稅額2,857,143元，並按所漏稅額裁處2
05 倍罰鍰計5,714,286元，是否適法有據？

06 伍、本院之判斷：

07 一、本件應適用之法條與法理：

08 （一）補徵營業稅部分：

09 1.稅捐稽徵法第21條規第1項第3款、第2項規定：「（第1
10 項）稅捐之核課期間，依下列規定：……三、未於規定期
11 間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，
12 其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另發
13 現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間
14 內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

15 2.營業稅法第15條規定：「（第1項）營業人當期銷項稅
16 額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅
17 額。（第2項）營業人因銷貨退回或折讓而退還買受人之
18 營業稅額，應於發生銷貨退回或折讓之當期銷項稅額中扣
19 減之。營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應於
20 發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之。（第3
21 項）進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付
22 之營業稅額。」

23 3.營業稅法第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，
24 不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，
25 填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，
26 向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。
27 ……」

28 4.營業稅法施行細則第52條第1項、第2項第2款規定：「（第
29 1項）本法第51條第1項第5款所定虛報進項稅額，包括依本
30 法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進
31 項稅額而申報退抵稅額者。（第2項）本法第51條第1項第1

01 款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：……二、第5
02 款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之
03 稅款為漏稅額。」

04 5.以下函釋為執行營業稅法第51條之技術性、細節性內容之
05 闡示，與立法意旨相符，且未逾越該法之限度，承理該具
06 體個案之行政機關予以適用，自無違誤：

07 財政部98年12月7日台財稅字第00000000000號令：

08 【一、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，
09 而觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）
10 第51條第5款規定之案件，參照司法院釋字第337號解釋意
11 旨，應以虛報進項稅額之營業人是否逃漏稅款為處罰要
12 件，與開立憑證者之營業稅申報繳納情形無涉。二、營業
13 人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額之案件，……；
14 如經查明無進貨事實者，除依營業稅法第15條第1項、第3
15 項及第51條第5款規定補稅處罰外，倘查獲有以詐術或其
16 他不正當方法逃漏稅捐之事證，應依本部95年2月6日台財
17 稅字第00000000000號函發布「稅捐稽徵法第41條所定納
18 稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項」規定移送偵辦刑
19 責。】

20 （二）罰鍰部分：

21 1.納稅者權利保護法第16條規定：「（第1項）納稅者違反
22 稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第
23 2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按
24 其情節，得減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關
25 為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程
26 度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量
27 納稅者之資力。」

28 2.營業稅法第51條第1項第5款規定：「納稅義務人，有下列
29 情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰
30 鍰，並得停止其營業：……五、虛報進項稅額。」

01 3.以下函釋為執行營業稅法第51條之技術性、細節性內容之
02 闡示，與立法意旨相符，且未逾越該法之限度，承理該具
03 體個案之行政機關予以適用，自無違誤：

04 財政部85年2月7日台財稅第851894251號函（財政部101
05 年5月24日台財稅字第00000000000號令修正，下稱財政
06 部85年2月7日函）：「……納稅義務人有虛報進項稅
07 額，並因而逃漏稅款者，始得據以依營業稅法第51條第1
08 項第5款規定追繳稅款及處罰；其漏稅額係以經主管稽徵
09 機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅額認定之，為
10 司法院釋字第337號解釋及營業稅法施行細則第52條第2
11 項所明定。至有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發
12 生逃漏稅款，應依左列原則認定：……(二)違章行為發生
13 日起至查獲日（調查基準日）以前各期之中，任何一期
14 之期末累積留抵稅額如小於所虛報之進項稅額者，則已
15 發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，應就查獲前
16 各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，按營業稅法第51
17 條第1項第5款規定處罰。」

18 4.稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「納稅義務人自動向稅
19 捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經
20 稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，
21 下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其
22 刑：一、第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃
23 漏稅之處罰。」就該條所稱「稽徵機關或財政部指定之調
24 查人員」及「經檢舉」等語，財政部70年2月19日台財稅
25 第31318號函：「稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰之規
26 定，以未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員
27 進行調查為要件。該條文所稱『稽徵機關或財政部指定之
28 調查人員』，當指省、市各稅捐稽徵機關或財政部指定之
29 稽核人員，並不包含調查局所屬之處站在內。惟條文中所
30 稱『經檢舉』一語，並未限定檢舉人之身分，亦未限定須
31 向稽徵機關或財政部指定之調查人員檢舉。故違章漏稅案

01 件，經人向有權處理機關檢舉或經有權處理機關主動察覺
02 或查獲者，均屬經檢舉之案件，無稅捐稽徵法第48條之1
03 補稅免罰規定之適用。」此財政部函釋認稅捐稽徵法第48
04 條之1規定所稱「稽徵機關或財政部指定之調查人員」，
05 係指省、市各稅捐稽徵機關或財政部指定之稽核人員，並
06 不包含調查局所屬之處站在內，但條文中所稱「經檢舉」
07 一語，則指經人向有權處理機關檢舉或經有權處理機關主
08 動察覺或查獲之漏稅違章案件，均屬經檢舉之案件，而無
09 該規定補稅免罰之適用（最高行政法院111年度上字第806
10 號判決意旨參照）。

- 11 5.復按財政部69年6月30日臺財稅第35179號函釋：「依稅捐
12 稽徵法第48條之1規定，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關
13 補報並補繳所漏稅款，免按各稅法有關漏報、短報之處罰
14 規定辦理者，係以未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定
15 之調查人員進行調查之案件為限。所稱未經檢舉，應指未
16 經他人向稅捐稽徵機關或其他職司調查之機關檢舉而
17 言。」83年2月28日臺財稅第831585153號函釋：「本部70
18 年2月19日臺財稅第31318號函釋所稱有權處理機關，係指
19 對違章漏稅案件有審核、調查、處分等權限之機關。」又
20 依財政部79年6月5日臺財稅第780706120號及財政部賦稅
21 署81年7月22日臺稅二發第810804531號函釋意旨，檢舉案
22 所牽連之案件其調查基準日以查獲具體違章證物之日為
23 準。查稅捐稽徵法第48條之1立法目的，係對未經檢舉或
24 尚未經稽徵機關等調查案件，鼓勵納稅義務人自動補報補
25 繳，俾激勵自新。即在相關機關尚未查覺納稅義務人涉嫌
26 違章前，鼓勵其自新。如相關機關已查覺違章，取得具體
27 違章證據，自己無予以鼓勵之必要，上開函釋與本條立法
28 意旨無違（最高行政法院98年度判字第986號判決意旨參
29 照）。

30 二、本件爭執事項：

01 (一) 原告委託鈺宸公司辦理「土城(頂埔地區)都市計畫(運
02 輸兵學校鄰近地區)自辦市地重劃公共工程設施」整地及
03 清運工程業務(下稱運校重劃區相關工程)，雙方先於10
04 4年5月16日簽訂總價(含營業稅)4.4億元之工程契約
05 (下稱104年5月16日契約)，嗣104年7月2日原告與鈺宸
06 公司就同一工程另簽訂實際工程總價(含營業稅)3.8億
07 元之簡式契約(下稱104年7月2日簡約)，並約定鈺宸公
08 司仍應依104年5月16日契約所載價金4.4億元對原告開立
09 足額發票；案經查獲，被告乃認原告104年6月至107年2月
10 間虛增工程成本價金(含營業稅)6千萬元(=4.4億元－
11 3.8億元)，取具鈺宸公司開立之統一發票，不實銷售額
12 合計57,142,857元，其營業稅額2,857,143元(=60,000,
13 000元－57,142,857元)，作為進項憑證申報扣抵銷項稅
14 額，虛報進項稅額2,857,143元，乃對原告開單補徵營業
15 稅額2,857,143元，並按所漏稅額裁處2倍罰鍰計5,714,28
16 6元(=2,857,143元×2倍)，原告就被告補徵稅額及裁處
17 罰鍰均聲明不服，而為兩造所爭執。

18 (二) 又本件原處分核定補徵稅額2,857,143元，並按所漏稅額
19 2,857,143元處以2.5倍之罰鍰7,142,857元，經原告申請
20 復查結果，已獲追減罰鍰1,428,571元，復查決定此追減
21 部分，乃有利於原告之處分，原告雖聲明請求撤銷原處分
22 (含復查決定)全部，惟就該有利部分，被告既已予以追
23 減，原告仍請求撤銷，乃無訴之利益，原告此部分起訴即
24 應予駁回，本院無實體審酌之必要，合先敘明。

25 三、就上開爭執事項，本院判斷如下：

26 (一) 本稅部分：

27 1.按「我國現行加值型營業稅制，係就各個銷售階段之加值
28 額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆
29 為營業稅之納稅義務人。行政法院87年7月份第1次庭長評
30 事聯席會議決議，其中所稱……乃依據我國採加值型營業
31 稅制，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人之法

01 制現況，敘明非交易對象，亦即非銷售相關貨物或勞務之
02 營業人，依法本無就該相關銷售額開立統一發票或報繳營
03 業稅額之義務，故其是否按已開立統一發票之金額報繳營
04 業稅額，僅發生是否得依法請求返還之問題，既無從視同
05 法定納稅義務人已履行其租稅義務，亦不發生法定納稅義
06 務人之租稅義務因而免除或消滅之效果，自不影響法定納
07 稅義務人依法補繳營業稅之義務，法定納稅義務人如未依
08 法繳納營業稅者，自應依法補繳營業稅……。」（司法院
09 釋字第685號解釋理由書參照）。準此可知，營業人在交
10 易活動中，須取得前手即實際交易對象基於「真實」銷售
11 貨物或勞務而開立之憑證為前提，從憑證形式上足以辨明
12 交易關係中之真實債權及債務，始得持向稅捐稽徵機關申
13 報並行使銷項稅額扣抵權，此係營業稅法藉由憑證自動勾
14 稽以達便利稅捐稽徵作業之制度設計（最高行政法院109
15 年度上字第124號判決、108年度上字第1110號判決意旨參
16 照）。

- 17 2.是以，准予扣抵之進項稅額，係以納稅義務人已依規定提
18 出合法要式憑證申報扣抵者為限，即進項憑證必須是實際
19 之交易對象基於「真實」銷售貨物或勞務而開立出具。而
20 正確實際交易及當事人之特定，係透過交易過程之締約、
21 履約活動軌跡為之，藉由履約過程中之金流及物流事實，
22 認定實際交易。是否為實際交易，應依證據實質認定，尚
23 難僅以形式上之契約為據，仍應調查是否確有交易行為。
24 再者，營業稅進項稅額在計算營業人實際應納稅額時，列
25 為計算之減項，有利於納稅義務人，則有關營業稅進項稅
26 額存在之事實，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第2
27 77條規定，均應由主張扣抵之申報扣抵營業人負擔客觀舉
28 證責任（證明責任），即申報扣抵營業人與開立統一發票
29 之營業人有交易之事實，除非能證明存在，否則，包括確
30 實證明交易事實不存在及無法證明交易事實存在與否之情

01 形，均不認有該營業稅進項稅額可作為計算營業稅額之減
02 項（最高行政法院109年度判字第527號判決意旨參照）。

03 3.至就本件，按臺灣高等法院111年度金上訴字第72號刑事
04 判決（下稱高院刑事判決）所載：

05 (1)毛○傳於100年至106年4月間，係友田公司（即本件營
06 業稅事件原告）之負責人；林○德為友田公司董事，且
07 於106年4月起擔任友田公司之負責人；鄭○舜係鈺宸公
08 司之負責人。緣於99年間，毛○傳、林○德等人有意在
09 北部地區進行市地重劃而成立友田公司，由友田公司與
10 ○○市○○區○○段、○○段、○○段等地區（頂埔地
11 區）地主進行接洽，詢問有無意願參與市地重劃，並於
12 100年10月間發起成立「新北市土城區運校自辦市地重
13 劃籌備會」，嗣「新北市土城區運校自辦市地重劃區重
14 劃會（下稱重劃會）」於102年間經新北市政府審核成
15 立後，由重劃會經理事會同意將關於重劃地內營造工
16 程、土石方清運之工程委託友田公司承作，友田公司再
17 將此部分工程轉包鈺宸公司施作（見本院卷一第168至1
18 69頁）。

19 (2)而毛○傳、林○德、鄭○舜均明知鈺宸公司與友田公司
20 承作前開工程之實際價款為3.8億元，然其等為向銀行
21 取得更高額度之貸款，並取得6千萬元之回扣使用，於1
22 04年5月16日由毛○傳代表友田公司、鄭○舜代表鈺宸
23 公司，在「104年5月16日土地（頂埔地區）都市計畫
24 （運輸兵學校鄰近地區）自辦市地重劃公共設施工程契
25 約書」（下稱「本案工程契約書」）上，登載「第五
26 條：本契約價金之給付條件……本契約總價新臺幣肆億
27 肆仟萬元整」等不實文字，表示友田公司願以4.4億元
28 之工程費用委託鈺宸公司承作重劃地之公共設施工程，
29 再由毛○傳持工程契約書，交給板信商銀大觀分行不知
30 情之承辦人員，呈送板信商銀常務董事會，使董事會誤
31 以為本案公共設施工程費用確定價額為4.4億元，因而

01 決議同意就本案工程費用部分之授信額度調整為4.4億
02 元之7成即3.08億元，即變相增加4千2百萬元之授信利
03 益。鄭○舜為鈺宸公司之負責人，其明知鈺宸公司與友
04 田公司間實際約定之工程價款為3.8億元，竟基於填製
05 不實會計憑證之犯意，於104年6月至107年2月間，接續
06 以鈺宸公司之名義，虛偽填製不實統一發票交付予友田
07 公司，足以生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐核課管理之
08 正確性（見本院卷一第169至170、172、209頁）。

09 (3)鄭○舜則於104年6月23日至107年1月2日期間，依約將6
10 千萬元回扣款陸續交付毛○傳，有4千萬元輾轉存入
11 「友田股東投資款帳戶」（其中3千萬元成為友田公司
12 向板信商銀申請動用資金之自籌款之一部分），另2千
13 萬元輾轉存入林○德之合庫小港分行帳戶，林○德自承
14 拿去買○○市○○區○○段000、000-0、000-0、000-0
15 地號土地（見本院卷一第170、182、208至209頁）。

16 (4)又毛○傳、林○德、鄭○舜等人，於刑案法院審理時，
17 均坦承實際工程價款為3.8億元，惟友田公司以與鈺宸
18 公司簽立工程價款為4.4億元之工程契約書，送交板信
19 商銀審核放貸，鄭○舜並於104年6月至107年2月間，接
20 續以鈺宸公司名義對友田公司開立交付9紙統一發票
21 （如刑案附表四所示見本院卷一第133至141、209
22 頁），且陸續提供回扣款計6千萬元（如刑案附表二所
23 示見本院卷一第208至209頁）給友田公司（股東）等事
24 實，此有刑案法院筆錄等附卷可供參照（見本院卷一第
25 176、208至209、457至492頁）。

26 4.再者，鈺宸公司對本件原告友田公司虛開發票金額6千萬
27 元（＝銷售額57,142,857元＋營業稅額2,857,143元）等
28 上情，亦有下列事證附卷可供參照：

29 (1)毛○傳於108年2月25日及108年2月26日刑案偵查時供
30 承：「（問：友田公司與鈺宸公司實際承攬之金額為3.
31 8億元，惟卻與鈺宸公司簽訂4.4億合約之內容，其中差

01 額6,000萬元浮報於工程合約內何等項目內？）友田公
02 司當初陳報給新北市政府地政局的工程預算金額就是4.
03 4億元，只是鈺宸公司願意以3.8億元的金額承攬，鈺宸
04 公司無須另外再製作各項工程的單價及數量等資料」
05 「友田公司間接發包本案工程予鈺宸公司，成交金額為
06 3.8億元，並承諾……將6,000萬元……歸還給友田公司
07 各股東」「6千萬元是屬於我們工程4.4億元，我們間接
08 發包給鈺宸公司3.8億元……這6千萬元是鈺宸營造要歸
09 還我們公司……我們公司就是指友田公司」「（問：
10 ……契約為何不能記載3.8億？）因為我們向銀行借4.4
11 億，所以與鈺宸公司就簽4.4億，但實際工程款只有3.8
12 億」「（問：為何要跟鈺宸公司簽4.4億？）因為我跟
13 銀行借4.4億，所以跟鈺宸簽了4.4億，這是我的不對」
14 「（問：照你方才所述，決議要與鈺宸簽約4.4億，是
15 所有股東們都知道實際上是3.8億的工程款？）他們都
16 知道」「（問：所以其實從頭到尾要給付給鈺宸的就是
17 3.8億？）是」「當時想說多借一點出來公司可以運用」
18 「（問：鄭○舜這樣提款、存款總共提多少、存多少？）
19 應該是提三次、存三次，有時一次2千萬元，明天
20 2千萬元，我們就存進銀行補足自籌款，每次大概都是
21 2千萬吧」「（問：為何需要三成的1.2億自籌款？）
22 那是銀行規定的，自籌款要由公司自行負責後，銀行才
23 會撥款」「（問：你認為銀行需要你準備自籌款的用意
24 為何？）這就是規定，要貸款4.4億必須要自籌款1.2
25 億，用意就是友田自己要有錢，因為第一次工程款要
26 我們自己付」「……4400萬元是我們要給鈺宸的預付款」
27 「（問：在你付款給鈺宸時，那一刻起這4400萬元就是
28 鈺宸的款項，你怎麼可以把鈺宸的錢提領出來放在友田
29 公司的帳戶中，這就是詐欺銀行？）這錢就是歸公司所
30 用」「錢是我們給鈺宸的，我們是便宜行事，要他提款
31 出來走銀行三次」等語（刑案筆錄見本院卷一第243、2

71、273至274、278至281、284至285頁）。毛○傳嗣於108年6月間刑案偵查時復供承：「板信大觀分行承辦人依據友田公司與鈺宸公司工程合約書金額4億4,000萬元，同意扣除3成自籌款後，核貸7成工程款為3億800萬元給友田公司」 「（問：鄭○舜筆錄內容顯示鈺宸公司實際承攬本案營造工程為3億8,000萬元，但應你要求才會與友田公司簽立契約總價4億4,000萬元之公共工程設施契約書，該4億4,000萬元之公共工程設施契約書顯係偽簽與實際合約價格不符，對此你有何說明？）鄭○舜所說實在」 「（問：本案鈺宸公司總共開立多少發票金額予友田公司？）鈺宸公司總共開立金額4億4,000萬元之發票予友田公司」 「（問：你前述你等全體股東，是在於108年2月25日被本處約談、詢問後，事後經諮商會計師張○誠並經張○誠提醒後，才委由張○誠……申報鄭○舜回饋之6,000萬元，顯見你等股東在當時收受上開6,000萬元時，並未立即依法如實申報，是否如此？）當時我等全體股東並未想到要申報上開6,000萬元回饋，所以才未立即依法如實申報」 「（問：所以說依照你與鄭○舜商談的內容，鄭○舜知道這4.4億的合約將會用於向銀行貸款合約？）是」 「（問：你前次偵訊中提到你曾於向板信借貸前曾經向林○德及黃○信報告要用4.4億與鈺宸的合約向板信借款，然實際合約金額是3.8億？）是，林○德和黃○信都知道此事」等語（刑案筆錄見本院卷一第345、353、361至362、368、372頁）。

(2)鄭○舜於108年2月25日及108年2月26日刑案偵查時供承：「毛○傳告訴我，為了要作帳給板信銀行，以增加友田公司貸款的信用，所以毛○傳……透過友田公司的帳戶，匯款到鈺宸公司，事後我再親自前往新光銀行三峽分行提領……現金，並送至友田公司由毛○傳本人簽收」 「是友田公司為了提高在板信銀行之貸款額度，而

刻意製造……金流」「我現在願意坦承，毛○傳與我所協議施作頂埔自辦重劃工程之土木工程之實際工程費用為3億8,000萬元，但因為要配合友田公司與鈺宸公司簽訂之土城（頂埔地區）都市計畫（運輸兵學校鄰近地區）自辦市地重劃公共工程設施契約為4億4,000萬元，故差額6,000萬元……毛○傳要求將友田公司匯至鈺宸公司帳戶內的款項提領現金出來交給他本人，所以我當時也只是照做……」「友田公司與鈺宸公司的實際合約金額是3億8千萬元，當時毛○傳問我，3億8千萬元能否做，我回去計算了4日後，回復毛○傳說可以做，毛○傳要求我要配合做4億4千萬元之合約」「實際上4億4000萬元和3億8000萬元間差額不是一次退的，是先於104年6月23日、104年6月24日先退給毛○傳共2400萬元，104年7月9日再退給毛○傳2000萬元，一共是4400萬元，之後每期工程款9405萬元都要退400萬元給毛○傳，因一共有4期工程款，相加是1600萬元，加上之前的4400萬元，一共6千萬元，就是我說的差額6000萬元」

「（問：……友田公司存摺內分別在105年9月7日有標示200萬元為鈺宸公司還款，106年4月5日400萬元為鈺宸公司還款，107年1月2日有400萬元為鈺宸公司還款，104年7月31日600萬元為鈺宸公司還款，有無意見表示？）沒有，這就是我剛剛稱的，每次我拿到工程款後，要把其中400萬元還給友田公司，有一次還200萬元，一次還600萬元應該是因錢不夠之故，上開友田公司存摺上記載時間都是我拿到工程款之大概時間，才會去還剛剛說的拿到工程款要還之400萬元。這樣才能湊齊剛剛說的6000萬元差額給公司」（刑案筆錄見本院卷一第298至301、321、323、325頁）。鄭○舜嗣於108年6月間刑案偵查時復供承：「6,000萬元回扣的部分，是毛○傳指示我要以現金方式支付給毛○傳，至於毛○傳交給何人我不清楚，主要原因都是不想讓人家知道金錢

01 的流向，隱匿資金流向」 「（問：鈺宸公司總共開立多
02 少發票金額予友田公司？）鈺宸公司總共開立金額4億
03 4,000萬元之發票予友田公司」 「林○德、侯○河、黃
04 ○信既然知道3億8000萬元，所以他們在付款時，應該
05 只會付款3億8000萬元，股東付款只會付款3億8000萬
06 元」等語（刑案筆錄見本院卷一第400至401、407
07 頁）。

08 (3)林○德於108年6月間刑案偵查時供承：「友田公司與鈺
09 宸公司簽約的工程價金為4億4,000萬元，是先由友田公
10 司匯款給鈺宸公司4億4,000萬的工程款，後再由鈺宸公
11 司以現金回流6,000萬元給友田公司，鈺宸公司實際收
12 到的工程款為3億8,000萬元，黃○信、毛○傳、我及其
13 他董事會成員均知悉並同意此事」 「（問：〈提示：扣
14 押物編號E1-2，扣押物名稱『鈺宸公司管理部合約
15 書』〉該份簡式契約內第一條明訂鈺宸公司承攬價金為
16 3億8,000萬元，第二條則規定鈺宸公司『應依原契約書
17 承攬金額新台幣肆億肆仟萬元開立足額發票予甲方〈友
18 田公司〉，並不得要求任何稅金的補償』，為何鈺宸公
19 司替友田公司虛開發票，鈺宸公司還需負擔吸收稅
20 金？）〈經檢視後作答〉這是毛○傳與鄭○舜講好的」
21 「（問：經查，鄭○舜於104年6月23日及24日分別提領
22 現金1200萬元，共計2400萬元予你……對此你作何解
23 釋？）這筆2400萬元也是鄭○舜回流給友田公司的，我
24 有收到這筆……之後我又將這筆2400萬元回流給毛○
25 傳，作為以我的名義購地的費用」 「（問：經查，友田
26 公司於104年7月3日轉匯2,000萬元至鈺宸公司帳戶，鄭
27 ○舜於104年7月9日自該帳戶提領2,000萬元予你……對
28 此你作何解釋？）這筆2,000萬元現金就是我前述由毛
29 ○傳指示柯佳旗拿給我的回流款項，友田公司再領現28
30 0萬元，及由友田公司另匯款120萬元，總計2400萬元先
31 進我個人帳戶內，之後我再將這些款項交給毛○傳作為

給友田公司的股東購買土地使用」 「（問：該筆6000萬元的回饋如何運用、分配？）回饋給友田公司。友田公司拿來買重劃區內的土地」 「（問：重劃區的土地是以何人名義購買？）以股東個人名義購買」等語（刑案筆錄見本院卷一第422、424、428至429、442頁）。

(4)亦有檢調機關於108年2月25日對刑案被告提示之系爭104年5月16日契約記載工程價金4.4億元，及系爭扣押物編號E1-2之104年7月2日簡約記載實際工程價金3.8億元等情可供參照（見本院卷一第309至315、424頁）。

5.又查，鈺宸公司對本件原告開立並交付發票9紙，銷售額（不含營業稅）共計424,476,291元，其中已包含虛開系爭銷售額57,142,857元：

(1)鈺宸公司因承攬運校重劃區相關工程，於104年6月至107年2月期間，先後對原告開立並交付發票9紙（系爭發票見本院卷一第133至141頁），銷售額共計424,476,291元，連同營業稅21,223,815元（ $=424,476,291 \times 5\%$ ），合計發票金額為445,700,106元（ $=424,476,291 + 21,223,815$ ），此與104年5月16日契約所定總價金（含營業稅）440,000,000元，二者相差5,700,106元，係因減帳3,410,715元及追加9,110,821元，致生差額5,700,106元（ $=9,110,821 - 3,410,715$ ），析述如下：

①因施工範圍內少部分地主抗爭，業主（即運校重劃會）無法將抗爭地主之土地交由原告施工，是以原告亦無法將土地交由鈺宸公司施工，致工程進度僅完成99.22%，即第4期工程款僅95,589,285元，相較於預計金額99,000,000元，第4期工程款減少3,410,715元（ $=99,000,000 - 95,589,285$ ）。此有原告之說明文件可參（見原處分卷三第138頁），亦有鈺宸公司負責人鄭○舜於刑案所供承「因為不同意地主戶未施作工程減帳300萬元」等語可參（刑案筆錄見本院卷一第321頁）。

01 ②嗣因新增工程項目，原告與鈺宸公司於106年9月4日
02 簽訂增補合約，辦理追加工程款8,676,973元及其營
03 業稅433,848元（ $=8,676,973 \times 5\%$ ），合計追加價款
04 9,110,821元（ $=8,676,973 + 433,848$ ），此有106年
05 9月4日增補合約、工程變更項目及金額明細表等附卷
06 可參（見原處分卷四第38至39頁）。

07 ③是將104年5月16日契約所定總價金440,000,000元，
08 連同上開減帳3,410,715元及追加9,110,821元，鈺宸
09 公司乃先後對原告開立並交付系爭9紙發票（見本院
10 卷一第133至141頁），該等發票銷售額總計即（不含
11 營業稅）424,476,291元（ $=41,904,762 + 19,047,61$
12 $9 + 22,857,143 + 52,380,952 + 94,285,714 + 94,285,$
13 $714 + 91,037,414 + 4,761,905 + 3,915,068$ ），營業
14 稅總計21,223,815元（ $=2,095,238 + 952,381 + 1,14$
15 $2,857 + 2,619,048 + 4,714,286 + 4,714,286 + 4,551,$
16 $871 + 238,095 + 195,753$ ），發票金額總計445,700,1
17 06元（ $=424,476,291 + 21,223,815 = 104$ 年5月16日
18 契約所定總價金440,000,000元－減帳3,410,715元＋
19 追加9,110,821元）。又系爭9紙發票銷售額總計424,
20 476,291元亦與高院刑事判決附表四所載發票之合計
21 金額424,476,291元相符（見本院卷一第209頁）。

22 (2)鈺宸公司因應原告要求，乃配合虛開發票金額6千萬元
23 （銷售額57,142,857元及營業稅2,857,143元）等情，
24 已如上述。至於未施作工程減帳3,410,715元及追加價
25 款9,110,821元等事項，對於鈺宸公司虛開發票金額係
26 「6千萬元」之情，並無影響。此觀之原告負責人毛○
27 傳、林○德及鈺宸公司負責人鄭○舜均向刑案法院供
28 承：友田公司向鈺宸公司索取工程價款之回扣係6千萬
29 元，鈺宸公司對友田公司開立並交付之發票內含系爭回
30 扣6千萬元，友田公司對鈺宸公司給付價金包含系爭6千
31 萬元，鈺宸公司則依約將系爭6千萬元交回給毛○傳等

01 人，且6千萬元回扣確實如數全部回流供毛○傳等人支
02 配使用等情（刑案法院筆錄見本院卷一第462至464、46
03 8至470、476、485頁），可見鈺宸公司基於交付回扣共
04 計6千萬元，必須陸續浮開發票金額共6千萬元憑以向友
05 田公司請領工程款，俟友田公司按發票金額對鈺宸公司
06 付款（內含不實發票金額共6千萬元），鈺宸公司再陸
07 續將6千萬元領現交付給毛○傳，使不實工程成本6千萬
08 元之款項最終陸續全數回流至友田公司（股東）。此亦
09 有友田公司負責人毛○傳向刑案法院供承「鄭○舜
10 有……陸續把6千萬交給友田公司，只是由我代為收
11 取，他都是拿現金給我，我拿了現金有當場點，金額沒
12 有錯」等語可供參照（見本院卷一第209頁）。再者，
13 鈺宸公司對友田公司虛開發票6千萬元等不法情事，於1
14 07年間即遭檢調機關查獲（見本院卷一第221、233至24
15 1頁），檢調嗣於108年2月25日發動搜索，並於108年2
16 月25日及108年2月26日偵訊毛○傳及鄭○舜等人（見本
17 院卷一第243至244、293至294、300至301、309至315、
18 323頁）；友田公司見東窗事發，隨即於108年2月27日
19 假藉對鈺宸公司折減工程而開立6千萬元之折讓單（內
20 含營業稅2,857,143元），據為臨訟彌縫，友田公司並
21 於108年3月13日申報繳納系爭折讓單之營業稅款2,857,
22 143元（見本院卷一第67、73頁），由此亦見鈺宸公司
23 對友田公司虛開發票之金額確係6千萬元，不受上述減
24 帳3,410,715元及追加價款9,110,821元等事項所影響。

- 25 6.鈺宸公司因承攬運校重劃區相關工程，於104年6月至107
26 年2月期間，先後對原告開立並交付發票9紙（系爭發票見
27 本院卷一第133至141頁），該等9紙發票銷售額總計424,4
28 76,291元，其中包含鈺宸公司虛開發票銷售額57,142,857
29 元，使原告取具不實進項稅額2,857,143元（不實發票銷
30 售額57,142,857元×5%）等情，均如上述。又原告取具鈺
31 宸公司開立之系爭9紙發票，乃先後於104年7月14日至107

01 年3月13日期間，執以申報扣抵銷項稅額，此亦有原告104
02 年6月至107年2月相關期別之401申報書、進項憑證明細資
03 料表等附卷可供參照（見原處分卷三第61至68頁、本院卷
04 一第495頁）。

05 7.綜上，被告本件認原告於104年6月至107年2月間虛增工程
06 成本，取具鈺宸公司開立之統一發票，其中不實銷售額為
07 57,142,857元（其營業稅額2,857,143元），作為進項憑
08 證申報扣抵銷項稅額，即原告本件虛報進項稅額2,857,14
09 3元，短漏稅款2,857,143元，是依法應對原告補徵稅額2,
10 857,143元，核屬有據，應予維持。

11 8.至於原告各項主張，均不足採，分述如下：

12 (1)原告主張：本件已逾核課期間及裁罰期間，被告補稅及
13 處罰均有違誤云云；惟查：

14 ①按稅捐稽徵法第21條第1項第3款、第2項規定：

15 「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：……

16 三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正
17 當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。（第2項）在
18 前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法
19 補徵或並予處罰；……。」第22條第1款規定：「前
20 條第1項核課期間之起算，依下列規定：一、依法應
21 由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報
22 者，自申報日起算。」第49條第1項前段規定：「滯
23 納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有
24 規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」前引第21條
25 第1項第3款將是否已依規定申報及有無故意以詐術或
26 其他不正當方法逃漏稅捐，並列為延長核課期間為7
27 年之事由，揭示核課期間之延長係以協力義務之違反
28 為要件，蓋納稅義務人違反協力義務，構成稽徵機關
29 查明稅捐構成要件之障礙，自有延長課稅期間之必要
30 （最高行政法院112年度上字第457號判決意旨參
31 照）。

01 ②本件係鈺宸公司因應原告友田公司要求，虛開發票金
02 額6千萬元，使原告對鈺宸公司於形式上亦支付系爭
03 工程價款6千萬元，鈺宸公司負責人鄭○舜再從收款
04 帳戶中提領現金6千萬元交付毛○傳，而為款項歸
05 還，鈺宸公司承攬運校重劃區相關工程，實際價金僅
06 為3.8億元，並非4.4億元等情，原告當時股東、董
07 事、負責人等均係知悉，此經毛○傳、林○德等人證
08 承如上。又毛○傳、林○德當時先後擔任原告負責
09 人，其等二人明知原告自鈺宸公司取具之發票，其中
10 6千萬元係鈺宸公司對原告虛開發票金額，毛○傳、
11 林○德仍故意以不實發票銷售額57,142,857元（其營
12 業稅額2,857,143元），申報扣抵銷項稅額，構成原
13 告本件不正當虛報進項稅額2,857,143元之逃漏稅捐
14 情事，此有原告負責人毛○傳、林○德先後於104年7
15 月14日至107年3月13日期間，擔任「申報人」，自行
16 申報原告銷售額與稅額之401申報書所載紀錄，以及
17 進項憑證明細資料表等附卷可參（見原處分卷三第61
18 至68頁、本院卷一第495頁）。是認，原告利用不實
19 進項憑證申報扣抵銷項稅額，已違反誠實申報之協力
20 義務，而故意以不正當方法逃漏稅捐，自應適用較長
21 之7年核課期間。

22 ③又基於原告104年6月期別之營業稅申報日為104年7月
23 14日，則按稅捐稽徵法第22條第1款規定，自104年7
24 月14日起算7年，核課期間屆滿日為111年7月13日，
25 又被告補稅及罰鍰處分文書係於111年1月間送達，未
26 逾核課期間，限繳日期為111年2月11日至111年2月20
27 日，原告則於111年3月18日具文向被告申請復查，並
28 隨文檢附本由原告於111年1月間所收受之營業稅違章
29 核定稅額繳款書及違章案件罰鍰繳款書正本各一份，
30 而為不服補稅及罰鍰處分之聲明（見本院卷一第18、
31 103、497至503頁）。雖然，被告前揭補稅及罰鍰處

01 分文書誤載短漏稅款所屬年月為104年5月至104年8
02 月，惟被告已於112年11月9日北區國稅法務字第0000
03 000000號復查決定（下稱112年11月9日復查決定），
04 予以補正為104年6月至107年2月間之相關報繳營業稅
05 期別，且前開復查決定亦於112年11月22日對原告為
06 合法送達在案（復查決定及送達證書等見原處分卷三
07 第140至141、186至197頁）。

08 ④次按行政程序法第96條第1項第2款規定，行政處分以
09 書面為之者，應記載主旨、事實、理由及其法令依
10 據，旨在使人民得以瞭解行政機關作成行政處分之法
11 規根據、事實認定及裁量的斟酌等因素，以資判斷行
12 政處分是否合法妥當，及對其提起行政救濟可以獲得
13 救濟之機會，故書面行政處分關於事實及其法令依據
14 等記載是否合法，應自其記載是否足使人民瞭解其受
15 處分之原因事實及其依據之法令，而非須將相關法令
16 及事實全部加以記載，始屬適法，以兼顧保障人民權
17 益及行政效益之要件。另行政程序法第114條第1項第
18 2款、第2項規定：「（第1項）違反程序或方式規定
19 之行政處分，除依第111條規定而無效者外，因下列
20 情形而補正：……二、必須記明之理由已於事後記明
21 者。……（第2項）前項第2款至第5款之補正行為，
22 僅得於訴願程序終結前為之；……」賦予違反程序或
23 方式規定之行政處分，在訴願程序終結前，得以補正
24 瑕疵之機會（最高行政法院112年度上字第139號判決
25 意旨參照）。

26 ⑤查，被告於112年11月9日復查決定已將本件涉及違章
27 之相關報繳營業稅期別，予以補正為104年6月至107
28 年2月間之期別，已如上述。並且，原告嗣於112年12
29 月20日（被告收文日）針對前開112年11月9日復查決
30 定提起訴願之際，亦於訴願書記載其請求為「撤銷
31 『104年6月至107年2月』間營業稅申報案件原核定及

01 罰鍰原處分與復查決定」等旨明確（原告訴願書見原
02 處分卷三第204至207頁）。是以，被告上述復查決定
03 補正瑕疵，足使原告瞭解其受處分之原因事實及其依
04 據之法令，且係於訴願程序終結前所為，應認合於行
05 政程序法第114條第1項第2款、第2項兼顧保障人民權
06 益及行政效益之規範意旨。是被告雖於繳款書及裁處
07 書誤載短漏稅款所屬年月，惟前開瑕疵既已依法補
08 正，則本件補稅處分及罰鍰處分之效力，乃不受誤載
09 短漏稅款所屬年月之影響。

10 ⑥綜言之，原告104年6月期別之營業稅申報日為104年7
11 月14日，本件核課期間為7年，自104年7月14日起算
12 至111年7月13日屆滿，又被告補稅及罰鍰處分文書係
13 於111年1月間送達（見本院卷一第18、103頁），未
14 逾核課期間（及裁罰期間）等節，均如上述。再者，
15 原告嗣後104年8月至107年2月間相關期別之營業稅申
16 報日，介於104年9月11日至107年3月13日期間內（見
17 原處分卷三第61至67頁），核課期間均為7年，於111
18 年9月10日至114年3月12日期間內始陸續屆滿，被告
19 補稅及罰鍰處分文書則係於111年1月間送達，是認本
20 件補稅處分及罰鍰處分均未逾核課期間（及裁罰期
21 間）。則原告主張本件已逾核課期間及裁罰期間，被
22 告補稅及處罰均有違誤云云，容有誤會，難以憑採。

23 (2)原告主張：104年5月16日契約所定總價金4.4億元，全
24 數均為實際施作工程成本，並無虛增金額云云；然者：

25 ①所謂工程成本係指建造中之工程，因營建而投入之成
26 本，包括直接材料成本、直接人工成本、委託包作施
27 工成本、工程施作管理費用等而言（行政法院89年度
28 判字第1509號判決意旨參照）。

29 ②經查，原告前負責人毛○傳已於刑案承稱：本案工程
30 發包予鈺宸公司，實際成交金額為3.8億元，雖然104
31 年5月16日契約簽訂總價金為4.4億元，但鈺宸公司自

友田公司取得工程款其中6千萬元，必須回流歸還友田公司，該4.4億元之工程設施契約書乃係偽簽，與實際合約價格不符，鄭○舜有陸續把6千萬元交還友田公司，只是由伊代為收取，伊拿了現金有當場點，金額沒有錯等情如上。又鈺宸公司負責人鄭○舜亦於刑案坦承：施作頂埔自辦重劃工程之土木工程之實際工程費用為3.8億元，友田公司為了提高銀行貸款額度刻意製造金流，因為要配合形式上工程設施契約為4.4億元，故差額6千萬元應毛○傳要求，將友田公司匯至鈺宸公司帳戶內的款項提領現金出來交給毛○傳，亦為隱匿資金，所以伊當時也只是照做等情如上。亦有原告前負責人林○德於刑案承稱：友田公司與鈺宸公司簽約的工程價金為4.4億元，是先由友田公司匯款給鈺宸公司，後再由鈺宸公司以現金回流6千萬元給友田公司，鈺宸公司實際收到的工程款為3.8億元，鈺宸公司以現金回流6千萬元之其中部分款項係用於以股東名義購買土地，至於鈺宸公司替友田公司虛開發票，鈺宸公司還需負擔吸收稅金，此係毛○傳與鄭○舜講好的等情如上。

③綜合上情可知，鈺宸公司係對原告虛開發票金額6千萬元，原告雖形式上對鈺宸公司亦有支付虛開發票之6千萬元，惟系爭6千萬元款項均經鄭○舜提領現金交回給毛○傳，顯見原告對鈺宸公司支付虛開發票之6千萬元，並「非」營建工程而投入之直接材料及人工成本、委託包作施工成本、工程施作管理費用等實際工程開銷，而係鈺宸公司應原告要求，而對原告友田公司浮開發票6千萬元，以供從事虛增融資額度、隱匿資金流向等不法用途。則原告主張104年5月16日契約所定總價金4.4億元，全數均為實際施作工程成本，並無虛增金額云云，不符事實，難以採信。

01 (3)原告主張：鈺宸公司係有減帳3,410,715元，應認原告
02 自鈺宸公司取具不實發票之金額受到減帳3,410,715元
03 之影響，而非6千萬元云云；然而，鈺宸公司先後對原
04 告開立並交付9紙發票，該等發票銷售額總計（不含營
05 業稅）為424,476,291元，營業稅總計21,223,815元，
06 發票金額總計445,700,106元（=424,476,291+21,22
07 3,815=104年5月16日契約所定總價金440,000,000元—
08 減帳3,410,715元+追加9,110,821元），已如上述。又
09 原告前負責人毛○傳向刑案法院供承「鄭○舜有……陸
10 續把6千萬交給友田公司，只是由我代為收取，他都是
11 拿現金給我，我拿了現金有當場點，金額沒有錯」等
12 情，亦如上述。是認，系爭減帳3,410,715元對於原告
13 自鈺宸公司取具不實發票金額共6千萬元，並「無」影
14 響等節，亦如上述。則原告主張本件不實發票金額並非
15 6千萬元云云，難以憑採。

16 (4)原告主張：鈺宸公司對原告開立交付發票，鈺宸公司均
17 已申報繳納所開立發票之營業稅，是本件並未造成國家
18 稅收損失，被告不應補稅處罰云云；然者：

19 ①營業人在交易活動中，須取得前手即實際交易對象基
20 於「真實」銷售貨物或勞務而開立之憑證為前提，從
21 憑證形式上足以辨明交易關係中之「真實」債權及債
22 務，始得持向稅捐稽徵機關申報並行使銷項稅額扣抵
23 權，此係營業稅法藉由憑證自動勾稽以達便利稅捐稽
24 徵作業之制度設計。至於並非真實銷售相關貨物或勞
25 務之營業人（註：例如本件鈺宸公司），依法本無就
26 該相關銷售額開立統一發票或報繳營業稅額之義務，
27 故其是否按已開立統一發票之金額報繳營業稅額，僅
28 發生是否得依法請求返還之問題，既無從視同法定納
29 稅義務人（註：例如本件原告友田公司）已履行其租
30 稅義務，亦不發生法定納稅義務人之租稅義務因而免
31 除或消滅之效果，自不影響法定納稅義務人依法補繳

營業稅之義務，法定納稅義務人如未依法繳納營業稅者，自應依法補繳營業稅等節，均如上述。

②再者，財政部98年12月7日台財稅字第00000000000號令釋：「一、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，而觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第51條第5款（編者註：現行同條1項第5款）規定之案件，參照司法院釋字第337號解釋意旨，應以虛報進項稅額之營業人是否逃漏稅款為處罰要件，與開立憑證者之營業稅申報繳納情形無涉。」其旨亦同。

③承前所述，鈺宸公司對原告虛開發票6千萬元，鈺宸公司於此部分實際上並「無」對原告真實銷售貨物或勞務，縱使鈺宸公司已繳納該部分營業稅，國家已就該等發票銷售額中取得稅款，亦不得逕認原告利用鈺宸公司虛開發票金額申報扣抵銷項稅額即無漏稅額。則原告主張鈺宸公司均已申報繳納所開立發票之營業稅，本件並未造成國家稅收損失，被告不應補稅處罰云云，容有誤會，難以憑採。

(5)原告主張：針對鈺宸公司浮開發票之6千萬元（內含進項稅額2,857,143元），原告事後已於108年2月27日自行開立進貨折讓之單據（見本院卷一第67頁），並於108年3月13日申報繳納系爭折讓單之稅額2,857,143元（見本院卷一第73頁），被告本件不應再對原告補稅處罰云云；惟查：

①按營業稅法第15條規定：「（第1項）營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。（第2項）……營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應於發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之。（第3項）進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」其立法理由載稱：「……因進貨退出或折讓而收回之營業

稅額，係屬進項稅額之減少……應於當月分之……進
項稅額中扣減……第3項明定進項稅額之意義，以資
適用。」等旨甚明，可知「進項稅額」係指營業人
「真實」購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅
額，又買受人就實際購買之貨物或勞務，若因品質生
有瑕疵、毀損等原因，事後要求減價或退貨，經出賣
人同意給予價金折減或收回商品而退款，則買受人原
已支付之營業稅額可得收回一部或全部，此屬進項稅
額之減少，即為應納營業稅額之增加。惟不論購買貨
物或勞務致進項稅額增加，或原先之進貨於事後經退
出、折讓致進項稅額減少，均應以營業人已「真實購
買貨物或勞務」為前提要件，自不待言。亦即，若營
業人所稱進貨退出或折讓為真，因進貨退出或折讓係
以原先「真實進貨」為前提，按理當必先有真實進貨
始有事後真實退出或折讓可言（最高行政法院96年度
判字第2090號判決意旨參照）。

②至就本件，原告委託鈺宸公司辦理運校重劃區相關工
程，雙方實際交易價金為3.8億元，惟鈺宸公司應原
告友田公司要求，對原告浮開發票金額6千萬元，原
告雖形式上對鈺宸公司亦有支付虛開發票之6千萬
元，惟系爭6千萬元款項均經鄭○舜提領現金交回給
原告友田公司（股東），顯見原告對鈺宸公司支付虛
開發票之6千萬元，並「非」營建工程而投入之直接
材料及人工成本、委託包作施工成本、工程施作管理
費用等實際工程開銷，而係鈺宸公司對原告友田公司
浮開發票6千萬元，以供從事虛增融資額度、隱匿資
金流向等不法用途等情，均經證立如上。是認，鈺宸
公司對原告虛開發票之6千萬元，並非鈺宸公司對原
告真實銷售貨物或勞務而為開立，乃係原告以虛偽進
貨之名目，自鈺宸公司取具不實發票金額6千萬元，
以供從事不法行為。原告就系爭不實發票金額6千萬

元，並未有真實之進貨在先，自亦無事後之真實退出或折讓可言。

③實則，係因鈺宸公司對友田公司虛開發票6千萬元等不法情事，於107年間即遭檢調機關查獲，檢調嗣於108年2月25日發動搜索，並於108年2月25日及108年2月26日偵訊毛○傳及鄭○舜等人，相關刑事偵查均如上述；本件原告友田公司見東窗事發，隨即於108年2月27日假藉對鈺宸公司折減工程而開立系爭6千萬元之折讓單（內含營業稅2,857,143元），據為臨訟彌縫，實乃不足為憑。則原告主張已於108年2月27日開立系爭折讓單，並於108年3月13日報繳系爭折讓單所載稅額2,857,143元，本件並無違章漏稅情形，被告不應補徵稅額云云，容有誤會，亦難憑採。

(6)原告主張：若被告本件仍維持補稅處分不予撤銷，被告即應對原告退還已繳納之系爭折讓單所載稅額2,857,143元云云；然而，原告就系爭不實發票6千萬元，並未有真實之進貨在先，自亦無事後之真實退出或折讓可言，均如上述。又本件補徵營業稅額2,857,143元及裁處罰鍰5,714,286元之行政處分撤銷訴訟，核與原告108年3月13日報繳系爭折讓單所載稅額2,857,143元之未來可能請求返還所涉爭訟（見本院卷一第129至130頁），乃屬二事。又縱使原告已自行開立系爭不實折讓單，並於108年3月13日報繳系爭折讓單所載稅額2,857,143元，惟此部分是否該當稅捐稽徵法第28條第1項之錯誤溢繳稅款返還請求權要件，或該當同條第7項「行為人明知無納稅義務，違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依第1項規定請求返還。」等要件，均非本件審理範圍，亦予敘明。

9.綜上，原告於104年6月至107年2月間虛增工程成本，取具鈺宸公司開立之統一發票，其中不實發票銷售額為57,142,857元，營業稅額2,857,143元，作為進項憑證申報扣抵

銷項稅額，虛報進項稅額2,857,143元，致短漏稅款2,857,143元，案經查獲，被告核定補徵營業稅額2,857,143元，於法尚無不合，應予維持。

(二) 罰鍰部分：

1. 本件係鈺宸公司配合原告之要求，虛開發票金額6千萬元，使原告對鈺宸公司於形式上亦支付系爭工程價款6千萬元，鈺宸公司負責人鄭○舜再從收款帳戶中提領現金6千萬元交付毛○傳，而將6千萬元款項歸還友田公司（股東），鈺宸公司承攬運校重劃區相關工程，實際價金僅為3.8億元，並非4.4億元等情，原告當時股東、董事、負責人等均係知悉，此經毛○傳、林○德等人證承如上。又毛○傳、林○德當時先後擔任原告代表人（負責人），其等二人明知原告自鈺宸公司取具之發票，其中6千萬元係鈺宸公司對原告虛開發票金額，毛○傳、林○德仍故意以不實發票銷售額57,142,857元（其營業稅額2,857,143元），申報扣抵原告之銷項稅額，構成原告本件不正當虛報進項稅額2,857,143元之逃漏稅捐情事，此有原告負責人毛○傳、林○德先後於104年7月14日至107年3月13日期間，擔任「申報人」，自行申報原告銷售額與稅額之401申報書所載紀錄，以及進項憑證明細資料表等附卷可參（見原處分卷三第61至68頁、本院卷一第495頁）。亦即，原告代表人毛○傳、林○德故意利用不實進項憑證申報扣抵原告之銷項稅額，致生原告逃漏稅額2,857,143元之結果，依行政罰法第7條第2項規定，即應推定原告本件具備逃漏營業稅2,857,143元之主觀故意責任條件，又原告並無反證足以推翻前開推定結果，則被告對原告違章予以論罰，於法並無不合。

2. 至原告主張：已於108年2月27日自行開立系爭折讓單後，並於108年3月13日申報繳納系爭折讓單所載稅額2,857,143元（見本院卷一第67、73頁），應認本件係有稅捐稽徵法第48條之1處罰免除之適用云云；然者：

01 ①鈺宸公司對友田公司虛開發票6千萬元等不法情事，於1
02 07年間即遭人檢舉，檢調機關斯時即已查獲系爭104年5
03 月16日契約所載不實價金4.4億元及相牽連之不實發票
04 金額6千萬元等情節，新北地檢署乃於108年1月11日立案
05 調查（見本院卷一第213至241頁）。嗣檢調機關於108
06 年2月25日展開搜索，於鈺宸公司查獲其於104年7月2日
07 與友田公司就同一工程另簽訂實際工程總價3.8億元之
08 簡式契約（扣押物編號E1-2），且雙方約定鈺宸公司仍
09 應依104年5月16日契約所載形式價金4.4億元對友田公
10 司開立足額發票，及鈺宸公司必須自行吸收浮開發票6
11 千萬元所生稅金負擔，不得對友田公司要求任何稅金補
12 償等具體事證（見本院卷一第309至315頁）。又經調查
13 局人員及檢察官於108年2月25日及108年2月26日偵訊，
14 毛○傳與鄭○舜均供承實際工程價金為3.8億元，利用
15 鈺宸公司帳戶收款再提出現金歸還友田公司等手法，使
16 虛增之工程成本6千萬元回流至友田公司（股東）等
17 情，亦均如上述。

18 ②再者，經被告函詢，調查局亦回復表示，略以：本案係
19 民眾於107年間檢舉友田公司與鈺宸公司簽訂虛假合約
20 浮報工程金額，並提供104年5月16日契約所載不實價金
21 4.4億元為檢舉事證；嗣108年2月25日執行搜索約談
22 後，查獲友田公司與鈺宸公司就同一工程亦有簽訂104
23 年7月2日簡式契約載明實際工程總價3.8億元等情，乃
24 確認友田公司虛增工程成本6千萬元等不法情節，是本
25 件查獲具體事證之日期為108年2月25日（見本院卷一第
26 509至511頁）。

27 ③又友田公司見東窗事發，隨即於108年2月27日假藉對鈺
28 宸公司折減工程而開立6千萬元之折讓單，據為臨訟彌
29 縫，友田公司並於108年3月13日申報繳納系爭折讓單之
30 營業稅款2,857,143元等情，亦如上述。且毛○傳於刑
31 案偵查時復供承：「（問：你前述你等全體股東，是在

於108年2月25日被本處約談、詢問後，事後經諮商會計師張○誠並經張○誠提醒後，才委由張○誠……申報鄭○舜回饋之6,000萬元，顯見你等股東在當時收受上開6,000萬元時，並未立即依法如實申報，是否如此？）當時我等全體股東並未想到要申報上開6,000萬元回饋，所以才未立即依法如實申報」等語明確，亦如上述。

④又檢舉案所牽連之案件其調查基準日以查獲具體違章證物之日為準。查稅捐稽徵法第48條之1立法目的，係對未經檢舉或尚未經稽徵機關等調查案件，鼓勵納稅義務人自動補報補繳，俾激勵自新。即在相關機關尚未查覺納稅義務人涉嫌違章前，鼓勵其自新。如相關機關已查覺違章，取得具體違章證據，自己無予以鼓勵之必要，亦如上述。基於本件原告虛增工程成本，利用鈺宸公司開立之統一發票不實金額，虛報進項稅額，逃漏稅捐等不法行為，檢調機關已查覺違章，並於108年2月25日取得具體證據，雖然原告事後於108年2月27日自行開立系爭折讓單，並於108年3月13日申報繳納系爭折讓單所載稅額2,857,143元，應認已無予以鼓勵之必要，即無捐稽徵法第48條之1免除處罰之適用。則原告主張本件依捐稽徵法第48條之1規定，被告必須撤銷罰鍰處分云云，容有誤會，難以憑採。

3.原告本件故意違章逃漏營業稅等情，均如上述。又本件自違章行為發生日至查獲日止累積留抵稅額最低金額為0元（見本院卷一第513頁），已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅2,857,143元之結果，該當營業稅法第51條第1項第5款處罰要件。又財政部稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表）有關營業稅法第51條第1項第5款虛報進項稅額無進貨事實者：「按所漏稅額處2.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1.5倍之罰鍰；於復查決定前已補繳稅款者，處2倍

之罰鍰。」被告按倍數參考表所定，審酌原告虛報進項稅額之違章，並無對應之進貨事實，惟原告已於復查決定前繳清稅款，是按所漏稅額2,857,143元處以2倍之罰鍰計5,714,286元，於法並無不合，應予維持。

四、是以，原告於104年6月至107年2月間虛增工程成本，取具鈺宸公司開立之統一發票，不實銷售額合計57,142,857元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額2,857,143元，故意逃漏營業稅額2,857,143元，被告依法對原告補徵所漏稅額2,857,143元，並裁處罰鍰5,714,286元，並無違誤，應予維持。

五、綜上，原告所訴，核無足採。從而，原告請求撤銷原處分（即復查決定）對其有利部分，乃無訴之利益；原處分（即復查決定）不利原告部分，並無不法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理由，應予駁回。

六、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，判決如主文。

中 華 民 國 114 年 12 月 18 日

審判長法官 陳心弘

法官 彭康凡

法官 畢乃俊

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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 114 年 12 月 18 日
書記官 李依穎