

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第483號

115年4月16日辯論終結

原告 新加坡商ExxonMobil Asia Pacific Pte. Ltd.

代表人 Geraldine Chin

訴訟代理人 陳惠明 會計師

林光彥 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 樓美鐘（局長）

訴訟代理人 林世卿

鍾君嬋

鄭又綺

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國114年3月20日台財法字第11313953240號（案號：第11300710號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、訴願決定及原處分關於駁回主文第2項所示應准許部分均撤銷。

二、上開撤銷部分，被告就原告民國111年7月14日之申請，應作成准予再退還原告溢扣繳稅款新臺幣1,338,784元之行政處分。

三、原告其餘之訴駁回。

四、訴訟費用由被告負擔五分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

01 壹、程序方面

02 被告代表人吳蓮英局長，於民國115年1月16日退休，由副局
03 長謝慧美代理，嗣由樓美鐘繼任局長，並據新任代表人具狀
04 聲明承受訴訟（本院卷第161、163、219-220、225-229
05 頁），經核無不合，應予准許。

06 貳、實體方面

07 一、爭訟概要：

08 原告於106年度及107年度提供美商埃克森美孚國際股份有限
09 公司臺灣分公司(下稱臺灣埃克森公司)下游產品業務相關之
10 行銷管理支援服務(下稱第1案)及化學品業務相關之行政支
11 援服務(下稱第2案)所取得之服務報酬，已由臺灣埃克森公
12 司之扣繳義務人於給付時依規定扣繳稅款，嗣原告分別以11
13 1年7月14日111.7.14勤稅11107073號函及111年7月7日111.0
14 7.07勤稅11107031號函檢具相關證明文件（下合稱系爭申請
15 書）依「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」
16 （下稱認定原則）第15點規定，複委任代理人申請退還第1案
17 及第2案之106年度及107年度合計溢繳之扣繳稅款新臺幣(以
18 下未標明幣別者同)18,498,464元(第1案)及337,017元(第2
19 案)，經被告所屬松山分局（下稱松山分局）以113年6月24
20 日財北國稅松山綜所字第1130354835A號函及113年6月24日
21 財北國稅松山綜所字第1130354845A號函(下合稱原處分)，
22 分別核准退還7,925,911元及80,733元。原告不服，提起訴
23 願，經財政部以114年3月20日台財法字第11313953240號訴
24 願決定書（案號：第11300710號）決定訴願駁回（下稱訴願
25 決定），原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

26 二、原告起訴主張及聲明：

27 (一)主張要旨：

- 28 1.所得稅法第24條明定收入減除成本、費用方為「所得額」，
29 就源扣繳制度規定扣繳義務人於給付時按「給付額」扣繳稅
30 款，其目的旨在課稅便利，其性質僅為預先扣繳，以做為稅
31 捐債權實現之便利及擔保，並非即為稅捐金額之終局確定，

給付額仍應減除相關成本、費用後，方為所得額。認定原則第15點規定外國營利事業得申請減除相關成本、費用，係本於所得稅法第24條第1項所示之成本收入配合原則而對所得如何認定所為之解釋，屬解釋性行政規則，並非財政部另行訂定對納稅義務人有利之規定。

2.由經濟實質觀之，按「給付額」扣繳之就源扣繳稅額，如有超過法律所定「所得額」，即為於給付時發生之溢繳之扣繳稅款，屬稽徵機關自始無法律上原因受有利益，致納稅義務人受有損害，構成公法上不當得利，依行政程序法第131條第1項，應適用10年時效之規定；又該溢扣繳稅款，亦屬稅捐稽徵法第28條第1項所定適用法令錯誤或計算錯誤之情形，自得自溢扣繳稅款之日起10年內請求稽徵機關返還。

3.消滅時效制度攸關人民之權利義務，且其目的在於尊重既存之事實狀態及維護法安定性，具有重大公益，故應由立法者以「法律」訂定之，而不得授權行政機關以「法規命令」進行規範。認定原則僅係解釋性行政規則，其第15點限制請求權時效為5年，違反法律保留原則；況財政部於112年10月13日修正認定原則之時效期間時，係參考112年5月29日修正之「外國營利事業申請適用所得稅法第二十五條第一項規定計算所得額案件審查原則」（下稱審查原則）而為修正。然修正後之審查原則第6點第2項僅規定：「申請日與取得收入之日相距已逾行政程序法第131條第1項規定請求權時效者，應否准適用。」並無過渡期間之規定，亦即自112年5月29日起，申請日與取得收入之日相距未逾10年者，得申請適用。而112年10月13日修正之認定原則，卻於第15點第4項增訂過渡期間之限制，限縮得適用10年消滅時效規定之範圍，違反租稅平等原則，亦有害納稅義務人對政府之信賴，行政法院應不予適用；縱認本件應有認定原則第15點之適用，因認定原則僅屬「行政規則」，並不符行政程序法第48條第2項但書規定須「法律」特別規定始得例外算入始日之要件，故其第2項「自取得收入之日起」之始日應不算入。

01 (二)聲明：

02 1.訴願決定及原處分關於不利於原告之部分均撤銷。

03 2.被告就原告111年7月14日及111年7月7日之申請，應分別作
04 成准予再退還原告溢扣繳稅款6,702,564元及186,376元，合
05 計6,888,940元（下稱系爭溢扣繳稅款）之行政處分。

06 三、被告答辯及聲明：

07 (一)答辯要旨：

08 1.原告為在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外
09 營利事業，其106年度及107年度取自臺灣埃克森公司之服務
10 報酬，為其於中華民國境內經營工商、農林、礦冶等業之盈
11 餘，屬所得稅法第8條第9款所定中華民國來源所得，臺灣埃
12 克森公司之扣繳義務人於給付時按給付額扣繳20%稅款，係
13 依行為時同法第88條及各類所得扣繳率標準規定辦理，並無
14 任何自行適用法令錯誤或計算錯誤情事，被告受領扣繳義務
15 人扣繳稅款之法律上原因始終存在，不構成公法上不當得
16 利。是以，本件並無行政程序法第131條第1項或稅捐稽徵法
17 第28條第1項規定之適用。

18 2.有關行為時認定原則第15點第2項訂定提示相關帳簿文據之5
19 年申請期限規定，實無創設該等外國營利事業直接向稽徵機
20 關請求退還扣繳稅款之效力，性質上為該等外國營利事業向
21 稽徵機關主張重行核實計算所得額之行為期間，並非請求權
22 消滅時效，自無原告所主張不得授權行政機關以命令訂定之
23 疑義。

24 3.所得稅法第25條係規定在中華民國境內經營國際運輸、承包
25 營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務之外國營利
26 事業，得向財政部申請按收入之10%或15%為所得額，外國
27 營利事業本應依其經營之事業而分別適用所得稅法第25條第
28 1項規定或依認定原則第15點第2項提供帳簿文據核實課稅，
29 二者適用對象不同，並無違租稅平等原則。又認定原則所定
30 「申請期限」，因涉所得稅法有關「之日起」之規定，參照
31 財政部賦稅署96年12月11日台稅六發字第09604555340號函

（下稱96年12月11日函）及法務部90年10月9日（90）法律字第032121號函（下稱90年10月9日函）說明二後段，應屬行政程序法第48條第2項但書所定情形，故行為時認定原則第15點第2項所定之申請期限，其始日應算入。

(二)聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

原處分以原告關於退還系爭溢扣繳稅款之申請部分，已逾申請期限為由，而予以否准，不予退還，是否適法有據？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

前開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有系爭申請書（原處分卷1第33-135頁、原處分卷2第33-147頁）、松山分局111年10月7日及111年9月15日便簽（原處分卷1第136-138頁、原處分卷2第148-150頁）、松山分局111年11月22日財北國稅松山綜所字第1110361317號函（原處分卷1第141-146頁、原處分卷2第153-158頁）、被告112年12月26日財北國稅綜所遺贈字第1120029583號函（原處分卷1第147-148頁、原處分卷2第159-160頁）、退稅計算表（原處分卷1第149-150頁、原處分卷2第161-162頁）、松山分局113年3月20日、113年3月25日簽、簽稿會核單及彙整表（原處分卷1第155之1-159頁、原處分卷2第166之1-169頁）、松山分局113年6月24日財北國稅松山綜所字第1130354835B、1130354845B、1130354845C號函（原處分卷1第160-168頁、原處分卷2第172-180、170-171頁）、臺灣埃克森公司113年4月10日補送之106及107年度綜合所得稅各類所得資料更正（註銷）通知書（原處分卷1第151-154頁、原處分卷2第163-165頁）、原處分及掛號收執查詢資料（原處分卷1第171-176頁、原處分卷2第183-188頁）、訴願決定及送達證書（本院卷第81-93頁、訴願可閱卷末頁）可查，堪信為真。

(二)應適用的法令及法理的說明：

01 1.所得稅法第3條第1項及第3項規定：「凡在中華民國境內經
02 營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」及
03 「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所
04 得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課
05 徵營利事業所得稅。」第8條第9款規定：「本法稱中華民國
06 來源所得，係指左列各項所得：……九、在中華民國境內經
07 營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。」第73條第1項規
08 定：「非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固
09 定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第
10 88條規定之各項所得者，不適用第71條關於結算申報之規
11 定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳
12 率扣繳之；……」行為時第89條第1項第2款規定：「前條各
13 類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：……二、
14 ……給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國
15 外營利事業之所得，其扣繳義務人為……事業負責人……；
16 納稅義務人為取得所得者。」第92條第2項規定：「……在
17 中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第88條規定各
18 類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起10日內，將所扣
19 稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核
20 驗後，發給納稅義務人。」可知，所得稅之繳納，原則上採
21 取結算申報制，因有落後徵繳之缺失，故兼採就源扣繳制，
22 即所得發生時，責成所得之給付人將納稅義務人之所得稅預
23 先扣下，於一定期間內繳交給國庫。所謂「納稅義務人」，
24 係指依所得稅法規定，應申報或繳納所得稅之人，即有以自
25 己之財產負責繳納自己租稅之租稅債務人；稱「扣繳義務
26 人」，則指依所得稅法規定，應自付與納稅義務人之給付中
27 扣繳所得稅款之人，如未依規定為扣繳，則應以自己之財
28 產，對稽徵機關負賠繳義務，成為責任債務人。準此，納稅
29 義務人有所得稅法第8條第9款之中華民國來源所得者，應由
30 扣繳義務人於「給付時」，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣
31 取稅款，並依同法第92條規定繳納之。所得稅法設此就源扣

繳制度，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要。尤其對於在我國境內無固定營業場所或營業代理人之外國營利事業，在稽徵實務上難期待其依法為結算申報，是我國所得稅法明定其不負結算申報之義務，而係由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法扣取稅款，並依所得稅法第92條規定繳納之，乃以就源扣繳作為主要課稅手段，確保我國對此外國營利事業稅捐債權之實現（最高行政法院111年度上字第396號判決、110年度上字第772號判決意旨參照）。

2. 所得稅法第8條於第1款至第10款例示基於各種典型經濟行為所獲中華民國來源所得之態樣，財政部為使徵納雙方對於所得稅法第8條規定中華民國來源所得有認定依據可資遵循，於98年9月3日訂定發布認定原則，行為時第10點規定：
- 「（第1項）本法第8條第9款所稱『在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘』，指營利事業在中華民國境內從事屬本業營業項目之營業行為（包含銷售貨物及提供勞務）所獲取之營業利潤。（第2項）前項營業行為同時在中華民國境內及境外進行者，營利事業如能提供明確劃分境內及境外提供服務之相對貢獻程度之證明文件，如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等，得由稽徵機關核實計算及認定應歸屬於中華民國境內之營業利潤。……」第15點規定：「（第1項）非中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業，取得本法第8條規定之中華民國來源所得，應依本法規定申報納稅或由扣繳義務人於給付時依規定之扣繳率扣繳稅款。（第2項）在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，其有本法第8條第3款規定之勞務報酬……第9款規定之營業利潤……或第11款規定之其他收益者，應由扣繳義務人於給付時按給付額依規定之扣繳率扣繳稅款。惟該外國營利事業得自取得收入之日起5年內，委託中華民國境內之

01 個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，向扣繳義務人
02 所在地之稽徵機關申請減除上開收入之相關成本、費用，重
03 行計算所得額。稽徵機關可依據該外國營利事業提示之相關
04 帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告，核實計算其所
05 得額，並退還溢繳之扣繳稅款。……」其中第10點第2項規
06 定外國營利事業可提供明確劃分境內、外相對貢獻程度之證
07 明文件，由稽徵機關核實計算及認定應歸屬中華民國境內之
08 營業利潤，與第15點第2項後段規定外國營利事業得自取得
09 收入之日起5年內，向稽徵機關申請依其提示之帳簿、文據
10 或會計師查核簽證報告，減除相關成本費用，核實計算所得
11 額及退還溢扣繳稅款，與所得稅法就源扣繳規定並非相合，
12 惟核係在衡平外國營利事業適用就源扣繳制度與實質課稅原
13 則間之差異性，屬對納稅義務人有利之行政命令，自得為稅
14 捐稽徵機關所援用（最高行政法院111年度上字第91號判
15 決、111年度上字第396號判決、110年度上字第772號判決、
16 102年度判字第522號判決意旨參照）。

- 17 3. 又就源扣繳係依給付總額之法定比率扣繳稅款，原無減除成
18 本費用之問題，於扣繳義務人申報繳納稅款完畢時，扣繳稅
19 額即告確定。至於在中華民國境內無固定營業場所及營業代
20 理人之外國營利事業，有所得稅法第8條所定中華民國來源
21 所得者，於給付時代為扣取，所扣繳稅額即屬終局稅額，以
22 就源扣繳作為主要課稅手段。惟為衡平外國營利事業適用就
23 源扣繳制度與實質課稅原則間之差異性，行為時認定原則第
24 10點第2項規定外國營利事業可提供明確劃分境內、外相對
25 貢獻程度之證明文件，由稅捐稽徵機關核實計算及認定應歸
26 屬中華民國境內之營業利潤，另第15點第2項後段規定外國
27 營利事業得自取得收入之日起5年內，向稅捐稽徵機關申請
28 依其提示之帳簿、文據或會計師查核簽證報告，減除相關成
29 本費用，核實計算所得額及退還溢繳之扣繳稅款。換言之，
30 在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事
31 業在我國境內取得營業利潤，由扣繳義務人於「給付時」按

01 「給付總額」（無減除成本費用）扣繳稅款即完稅，其目的
02 旨在課稅便利。而外國營利事業依行為時認定原則，在一定
03 規定要件下，可提出成本費用，再由稅捐稽徵機關經重新計
04 算營業利潤並退還溢繳稅額，分屬「扣繳義務人」及「稽徵
05 機關」前後不同階段之行為。因此，在中華民國境內無固定
06 營業場所及營業代理人之外國營利事業，就其所得稅法第8
07 條第9款規定之營業利潤，依認定原則第10點第2項及第15點
08 第2項規定，納稅義務人得向稅捐稽徵機關申請按相對貢獻
09 度認定應歸屬我國境內之營業利潤，或減除成本、費用，重
10 行計算所得額，均須由納稅義務人檢具事證提出申請，經稽
11 徵機關核實計算為要件。而稽徵機關之認定，係參據外國營
12 利事業檢具之事證，並與外國營利事業討論協商，最終始認
13 定其境內之營業利潤貢獻度。準此，稅捐債務固於稅捐要件
14 合致時發生，且應稅係以所得為對象，惟按貢獻度認定應歸
15 屬我國境內之營業所得及申請減除成本、費用，重行計算所
16 得額，既以稽徵機關核實認定後始行確定，自難待其認定後
17 回溯認為先前依給付總額之扣繳係屬違法，亦難認稽徵機關
18 於納稅者申請退還溢繳稅款前，係基於無法律上原因取得溢
19 繳款項（最高行政法院111年度上字第91號判決、111年度上
20 字第396號判決、110年度上字第772號判決、102年度判字第
21 522號判決意旨參照）。

- 22 4.是原告主張就源扣繳制度係以「所得」為稅捐客體，其按
23 「給付額」所扣繳之稅款，性質為預先扣繳，仍應減除相關
24 成本、費用方為「所得額」，認定原則第15點規定僅係本於
25 所得稅法第24條第1項所示之成本收入配合原則而對所得如
26 何認定所為之解釋，並非財政部另行訂定對納稅義務人有利
27 之規定，故就源扣繳之稅款如有超過「所得額」，即屬稽徵
28 機關自始基於無法律上原因取得之溢扣繳款項，構成公法上
29 不當得利等節，均無可採。

- 30 (三)原告於106及107年度對臺灣埃克森公司提供下游產品業務相
31 關之行銷管理支援服務（第1案），並提供化學品業務相關

之行政支援服務（第2案），臺灣埃克森公司因而對原告給付服務報酬，其扣繳義務人並於給付時依規定扣繳稅款。嗣原告分別於111年7月14日及111年7月7日依行為時認定原則第15點規定，複委任代理人向松山分局申請退還第1案及第2案之106及107年度合計18,498,464元（嗣調整成14,628,475元）及337,017元（嗣調整成267,109元）之溢扣繳稅款，關於第1案及第2案之計算方式及被告審核情形，詳如附表所示，並分述如下：

1.第1案部分：

(1)原告於106年2月15日至107年1月12日期間，按月自臺灣埃克森公司取得第1案之服務報酬，並由臺灣埃克森公司之扣繳義務人於給付時依規定扣繳稅款，嗣原告依行為時認定原則第15點規定，於111年7月14日委由複代理人申請按相對貢獻度認定應歸屬我國境內之營業利潤，並按核定之淨利率重行計算所得額及稅額，申請退還第1案之溢扣繳稅款合計18,498,464元（原處分卷1第133-135頁）。然因原告計算所用匯率係給付人（臺灣埃克森公司）入帳日之路透社匯率，經更正以給付日之我國中央銀行匯率（原處分卷1第157頁）為準，再因原告就106年2月之收入已表明此部分申請退稅金額應更正為0元（本院卷第13頁註2所示），綜合前開影響，原告原申請退稅金額18,498,464元因而調整為14,628,475元（原處分卷1第155之1頁）。

(2)被告就第1案申請退稅金額14,628,475元，係以原告於106年3月15日至107年1月12日期間，自臺灣埃克森公司取得美金計價之收入金額、中央銀行匯率、境內之營業利潤貢獻度100%、淨利率21%（原處分卷1第138頁）及稅率20%等事項，為各期應扣繳稅額之認定（原處分卷1第155之1頁H欄）；又被告所認106年3月至107年1月各期應扣繳稅額之合計數為3,876,787元（不含106年2月之7,918元），經與扣繳義務人於給付時代為扣繳之同期間各期稅款合計數18,505,262元（原處分卷1第155之1頁E欄）比較，原告就第1案係申

01 請退還稅款14,628,475元（＝已扣繳18,505,262元－重行計
02 算所得額後核定應扣繳3,876,787元）。

03 (3)被告就第1案申請退還稅款14,628,475元中之106年8月至107
04 年1月共7,925,911元部分，經審核後認符合行為時認定原則
05 第15點等規定，准許退還（原處分卷1第176頁）；至其餘10
06 6年3月至106年7月稅款6,702,564元部分，則認原告於111年
07 7月14日始提出申請，已逾行為時認定原則第15點第2項「自
08 取得收入之日起5年內申請」之規定期限，而否准退還（原
09 處分卷1第155之1、174-176頁）。

10 2.第2案部分：

11 (1)原告於106年3月15日至107年1月12日期間，按月自臺灣埃克
12 森公司取得第2案之服務報酬，並由臺灣埃克森公司之扣繳
13 義務人於給付時依規定扣繳稅款，嗣原告依行為時認定原則
14 第15點規定，於111年7月7日委由複代理人申請按相對貢獻
15 度認定應歸屬我國境內之營業利潤，並按核定之淨利率重行
16 計算所得額及稅額，申請退還第2案之溢扣繳稅款合計337,0
17 17元（原處分卷2第145-147頁）。然因原告計算所用匯率係
18 給付人（臺灣埃克森公司）入帳日之路透社匯率，經更正以
19 給付日之我國臺灣銀行匯率（原處分卷2第167頁）為準，又
20 原告第2案之收入共計美金44,530元，但給付人係以美金42,
21 660元〔＝44,530×（1－21%×20%）〕為代扣繳稅額之計算
22 基礎，被告即予以更正成為美金44,530元〔＝42,660÷（1－
23 21%×20%）〕，綜合前開影響，原告原申請退稅金額337,0
24 17元因而調整為267,109元（原處分卷2第166之1頁）。

25 (2)被告就第2案申請退稅金額267,109元，係以原告於106年3月
26 15日至107年1月12日期間，自臺灣埃克森公司取得美金計價
27 之收入金額、臺灣銀行匯率、境內之營業利潤貢獻度10
28 0%、淨利率21%（原處分卷2第150頁）及稅率20%等事
29 項，為各期應扣繳稅額之認定（原處分卷2第166之1頁G
30 欄）；又被告所認106年3月至107年1月各期應扣繳稅額之合
31 計數為56,637元，經與扣繳義務人於給付時代為扣繳之同期

間各期稅款合計數323,746元（原處分卷2第166之1頁D欄）比較，原告就第2案係申請退還稅款267,109元（＝已扣繳323,746元－重行計算所得額後核定應扣繳56,637元）。

(3)被告就第2案申請退還稅款267,109元中之106年7月至107年1月共80,733元部分，審核後認符合行為時認定原則第15點等規定，准予退還（原處分卷2第188頁）；至其餘106年3月至106年6月稅款186,376元部分，則認原告於111年7月7日始提出申請，已逾行為時認定原則第15點第2項「自取得收入之日起5年內申請」之規定期限，而否准退還（原處分卷2第166之1、186-188頁）。

3.綜言之，原告因認其106及107年度自買方臺灣埃克森公司取得之服務收入，有行為時認定原則第15點規定適用，乃分別於111年7月14日（第1案）、111年7月7日（第2案）向被告申請減除成本費用，重行計算所得額及退還溢繳之扣繳稅款。原告就第1案、第2案原申請退還稅款18,498,464元、337,017元，惟因前述匯率適用等因素更正，申請退稅金額經調整為14,628,475元、267,109元，被告就原告第1案、第2案之申請，分別作成准予退稅7,925,911元、80,733元，及以已逾行為時認定原則第15點第2項所定5年期限為由，否准退稅6,702,564元、186,376元之原處分，此為兩造所不爭執。是本件兩造所爭執者厥為原處分關於否准退還系爭溢扣繳稅款6,888,940元（＝6,702,564＋186,376）部分（本院卷第13、176頁），合先說明。

(四)原處分否准退還系爭溢扣繳稅款中之1,338,784元部分，於法不合，應予撤銷：

1.民法第119條規定：「法令、審判或法律行為所定之期日及期間，除有特別訂定外，其計算依本章之規定。」第120條第2項規定：「以日、星期、月或年定期間者，其始日不算入。」是以，除別有規定者外，關於期間之計算，始日不算入。90年1月1日行政程序法施行後，有關期間之計算，該法第48條第2項規定：「期間以日、星期、月或年計算者，其

始日不計算在內。但法律規定即日起算者，不在此限。」足徵行政程序法有關期間之計算，乃比照民法之規定，即除法律特別規定即日起算者外，始日不算在內。蓋期間之計算，始日不計算在內，乃法律共通適用之原則，只有在「除法律有特別規定」之例外情形，始有排除其適用，而所謂法律有特別規定者，應指法律有始日計算在內之明文規定。行政程序法第48條第2項規定，與民法第119條及第120條第2項其始日不算入之規定旨趣相同，故就期間之計算，無論民法或行政程序法，均應在法律有特別訂定「自……日『起算』」之規定者，始有適用例外之規定。例如中央法規標準法第13條規定：「……自公布或發布之日『起算』至……」，又如稅捐稽徵法第22條第1款及第3款就核課期間之起算明定：「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者，自申報日『起算』。……三、印花稅自依法應貼用印花稅票日『起算』。」另改制前行政法院85年6月份庭長評事聯席會議決議：「公職人員財產申報法第3條規定：『公職人員之財產除應於就（到）職3個月內申報外，並應每年定期申報1次』。係課以公務人員義務應遵行之履行期間，其起算，該條並未有特別規定，自應依民法第120條第2項規定，其始日不算入。至同法施行細則第10條第2項規定：『……應於就（到）職之日起3個月內申報；……』，此『之日起』用語，多見於各種行政法令，應屬法令關於期間規定通用之體例，尚難解為具有特別用意，亦非可認為民法第119條所謂之特別訂定，而排除民法第120條第2項之適用。」已明文揭示：行政法令中常見之「自○○之日起○○日（月、年）內」用語，僅屬通用之體例，並非法令針對期間所為之特別規定，其旨甚明。最高行政法院上開85年6月份庭長評事聯席會議決議雖係於90年1月1日行政程序法施行前作成，然民法與行政程序法均規定以始日不算入為原則，法律有特別規定者，始例外將始日計入，兩者並無衝突，自得援用。況行政程序法制定前，法律以「之日起」制定法

條，認係一般用語，非特別規定起算日，自不應因行政程序法之制定，逕改認此為特別規定。又苟立法者有意將始日算入，依上述說明，自應更為明確之規定，諸如「應於……當日起算○○日（月、年）內」，或另以文字規定「所謂○○日（月、年）內係指……之日即日起算」。鑑於對人民施以負擔或不利益者，如其有關期間之規定不明確者，應將有利之解釋歸諸人民，是行政法令中常見之「自○○之日起○○日（月、年）內」規定，尚難解為係屬行政程序法第48條第2項但書所定「但法律規定即日起算者，不在此限」之情形（最高行政法院99年度判字第654號判決、99年度裁字第2415號裁定、97年度裁字第4896號裁定意旨參照）。又行政程序法第48條第3項前段規定：「期間不以星期、月或年之始日起算者，以最後之星期、月或年與起算日相當日之前一日為期間之末日。」

2. 認定原則屬行政命令，已如前述，自不屬行政程序法第3條第1項所稱之其他法律（含法律明確授權訂定之法規命令；另可參林錫堯，行政法要義，2016年，頁554），而不符合行政程序法第48條第2項但書規定，是應認行為時認定原則第15點第2項所定「之日起5年內」乃係一般用語，僅屬通用之體例，並非特別規定起算日，尚難解為係屬行政程序法第48條第2項但書所定「但法律規定即日起算者，不在此限」之情形。至於被告所援引財政部賦稅署96年12月11日函及法務部90年10月9日函說明二後段（本院卷第231、233頁），經核上開函釋乃是分別針對「所得稅法」有關「之日起」之規定及「證券交易法」第22條之2第1項第2款、第3款有關「申報之日起」之規定，是否該當行政程序法第48條第2項但書規定所為之疑義解釋，與行為時認定原則第15點第2項之規定無涉，自不生解釋效力。

3. 本件原告係於「106年7月14日」向買方收取第1案之106年7月份報酬美金279,595.5元，按我國中央銀行匯率30.417換算為新臺幣，即為原告收入8,504,456元（=279,595.5×30.

417，本院卷第13頁、原處分卷1第155之1頁）。嗣原告援引行為時認定原則第15點規定，於「111年7月14日」向松山分局申請減除成本費用，重行計算所得額，並退還溢扣繳稅款，案經被告核定適用淨利率21%（即成本費用率79%），計算其所得額（營業利潤）為1,785,936元（＝原告收入8,504,456元×淨利率21%），及應扣繳稅款為357,187元（＝所得額1,785,936元×稅率20%），相較已扣繳稅款1,695,971元，溢扣繳稅款為1,338,784元（＝已扣繳稅款1,695,971元－應扣繳稅款357,187元，原處分卷1第135、155之1頁、本院卷第13頁），此亦為兩造所不爭執（本院卷第177、178頁）。是就原告「106年7月14日」取得之收入，依行為時認定原則第15點第2項規定，原告對之申請重行計算所得額及退還溢繳之扣繳稅款，其申請期限應自「106年7月15日」起算（取得收入之日106年7月14日始日不算入），按行政程序法第48條第3項前段規定計算5年申請期限，至「111年7月14日」屆滿。故原告於「111年7月14日」檢具相關證明文件向松山分局申請重行計算所得額及退還溢繳之扣繳稅款1,338,784元部分，應認尚未逾行為時認定原則第15點第2項所定5年期限。

4.從而，被告以「106年7月14日」為起算日，認行為時認定原則第15點第2項所定5年申請期限至111年7月13日屆滿，而以原告於「111年7月14日」申請退還溢繳之扣繳稅款1,338,784元部分，已逾5年申請期限為由，否准退還，應認原處分就此部分，於法不合，應予撤銷，原告申請退還第1案之106年7月溢扣繳稅款1,338,784元部分（下稱本件應准許部分），係有理由，應予准許。

(五)原處分否准退還系爭溢扣繳稅款其餘5,550,156元（即第1案5,363,780元及第2案186,376元）部分，於法並無不合：

1.就原告申請退還第1案之106年3月至106年6月間溢繳之扣繳稅款計5,363,780元（＝被告否准退還6,702,564元－上述1,338,784元）及第2案之106年3月至106年6月間溢繳之扣繳稅

01 款計186,376元部分，均係於「106年3月15日至106年6月15
02 日期間內」（本院卷第13頁「給付日期」欄），各向買方取
03 得相關4筆收入，是按行為時認定原則第15點第2項規定之5
04 年申請期限，係於「111年3月15日至111年6月15日期間內」
05 陸續屆滿。

06 2.原告遲至「111年7月14日」及「111年7月7日」始分別檢具
07 相關證明文件向松山分局申請減除成本費用，重行計算所得
08 額，並退還此部分溢扣繳稅款（原處分卷1第135頁、原處分
09 卷2第147頁），是被告認此部分之申請已逾行為時認定原則
10 第15點第2項所定之5年期限，而作成否准退還系爭溢扣繳稅
11 款6,888,940元之其餘5,550,156元（第1案稅款5,363,780元
12 +第2案稅款186,376元，下稱本件應否准部分）之處分，於
13 法並無不合。

14 (六)原告就本件應否准部分之其餘下列主張，均難採據：

15 1.原告雖主張所得稅法有關退還溢繳稅款之規定，具有公法上
16 不當得利性質，行政程序法第131條第1項規定業於102年5月
17 22日修正，將公法上之請求權時效由5年延長為10年，本件
18 應優先適用修正後行政程序法第131條第1項規定；又就源扣
19 繳之給付額逾所得額部分，即屬溢繳，而為稅捐稽徵法第28
20 條第1項所定適用法令錯誤或計算錯誤，亦得依同條項及第5
21 項規定，自溢繳稅款之日起10年內請求稽徵機關返還等語。
22 惟：

23 (1)就源扣繳制度係基於稽徵經濟考量，依給付總額之法定比率
24 扣繳稅款，原無減除成本、費用問題，扣繳義務人申報繳納
25 稅款完畢，扣繳稅額即告確定。而行為時認定原則第10點第
26 2項、第15點第2項後段規定，均須由納稅義務人檢具事證提
27 出申請且經核實計算，故於稽徵機關核定及作成退稅處分
28 前，所受領扣繳稅款之法律上原因始終存在，並不構成公法
29 上不當得利，已如前述。

30 (2)102年5月22日修正公布之行政程序法第131條第1項固規定：
31 「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有

規定外，因5年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因10年間不行使而消滅。」然其立法理由已明載：「由於政府在公法上請求佔有證據保持及公權力行使的優勢，而人民往往因其訊息的劣勢，常有請求權時效完成的情形發生，原條文第1項規定，政府與人民對彼此之請求權行使適用同等的消滅時效期間，顯然未盡公允。有鑑於此，公法請求權若要適用民法上消滅時效概念，應區分請求權人是政府或人民，由於政府相對於人民在公法請求佔有優勢性，人民為請求權人時的消滅時效應長於政府為請求權人時，故作以上之區分以保障人民行使公法上請求權時效之公平性，爰將原條文第1項予以修正。」司法院釋字第537號解釋理由書亦闡述：「……於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。」等旨，可知有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人（如本件原告）所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，尚「非」前述行政程序法第131條第1項修正理由所稱「人民居於訊息劣勢」之情形，則行為時認定原則第15點第2項基於國庫資金調度之安定性，並儘速確實掌握課稅資料等政策考量，仍維持「自取得收入之日起5年內」應提出申請之規定，而基於事務本質之不同，並未比照102年5月22日修正之行政程序法第131條第1項規定，將申請期限由5年期限延長為10年，難認法所不許。

- (3)至財政部基於政策目標之更新，雖於112年10月13日修正認定原則第15點第2項規定，將外國營利事業申請重行計算所得額期限，由原規定之5年延長為10年，但同時基於法安定性之考量，於同點第4項增訂過渡條款「本原則112年10月13

01 日修正生效時，依修正生效前之本點規定，尚未逾5年申請
02 期間者，適用第2項規定；已逾期者，仍適用修正生效前之
03 規定。」是本件原告已逾5年申請期限部分，尚無修正後認
04 定原則第15點第2項10年申請期限之適用。是原告主張本件
05 應優先適用修正後行政程序法第131條第1項規定等語，並不
06 可採。

07 (4)又110年12月17日修正之稅捐稽徵法第28條第1項及第5項規
08 定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致
09 溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證
10 明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責
11 於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之
12 日起十五年間不行使而消滅。」及「中華民國110年11月30
13 日修正之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅
14 款，尚未逾五年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1
15 項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自
16 修正施行之日起15年內申請退還。」其第1項之立法理由略
17 以：「司法實務多認原第1項及第2項有關退還溢繳稅款之規
18 定具有公法上不當得利性質，配合行政程序法第131條第1項
19 有關人民公法上之請求權，因10年間不行使而消滅之規定，
20 爰修正第1項可歸責於納稅義務人之錯誤，致溢繳稅款者，
21 申請稅款退還期間為『10年』……」等語。足見稅捐稽徵法
22 第28條第1項係基於具有公法上不當得利性質之錯誤溢繳稅
23 款，而修正規定其請求權時效為10年（可歸責於納稅義務人
24 之錯誤）或15年（可歸責於政府機關之錯誤）。

25 (5)稅捐稽徵法第28條為租稅返還請求權之具體規範，性質上屬
26 實體法上之不當得利返還請求權，其規範目的在於稅捐稽徵
27 機關徵收稅款，欠缺法律上原因，使納稅義務人繳納之稅款
28 與租稅法規定不一致，納稅義務人有此請求權以回復與租稅
29 法定原則相符合之應有狀態。又因稅捐債務係於稅捐要件合
30 致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳
31 或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，原則上均應為稅捐要件

01 合致時即所謂「行為時」作為判斷其認定事實及法令適用有
02 無錯誤之基準時點（最高行政法院111年度上字第396號判
03 決、110年度上字第772號判決意旨參照）。

04 (6)在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事
05 業，就其所得稅法第8條第9款規定之營業利潤，依認定原則
06 第10點第2項及第15點第2項規定，納稅義務人得向稅捐稽徵
07 機關申請按相對貢獻度認定應歸屬我國境內之營業利潤，或
08 減除成本、費用，重行計算所得額，均須由納稅義務人檢具
09 事證提出申請，經稽徵機關核實計算為要件。而稽徵機關之
10 認定，係參據外國營利事業提示帳證等資料，並與外國營利
11 事業討論協商，最終始認定其境內之營業利潤貢獻度及淨利
12 率。準此，稅捐債務固於稅捐要件合致時發生，且應稅係以
13 所得為對象，惟按貢獻度認定應歸屬我國境內之營業所得及
14 申請減除成本、費用，重行計算所得額，既以稽徵機關核實
15 認定後始行確定，自難待其認定後回溯認為先前依給付總額
16 之扣繳係屬違法，亦難認稽徵機關於扣繳義務人申請退還溢
17 繳稅款前，係基於無法律上原因取得溢繳款項，亦如前述。
18 是兩造就本件應否准部分於稅捐要件合致時，並無因適用法
19 令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致原告溢繳稅款之
20 情形，被告就此部分之稅款既不構成公法上不當得利，自亦
21 無稅捐稽徵法第28條第1項及第5項規定之適用。是原告主張
22 本件屬稅捐稽徵法第28條第1項所定適用法令錯誤或計算錯
23 誤之情形，其得依該條第1項及第5項規定，自溢繳稅款之日
24 起10年內請求稽徵機關返還等語，亦不足取。

25 2.原告雖又主張請求權時效制度關乎納稅人之權利義務，及法
26 律秩序之安定性，應由法律直接明定，不得授權行政機關以
27 命令訂定等語。惟：

28 (1)依司法院釋字第443號解釋理由：「憲法所定人民之自由及
29 權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益者，均受保障。
30 惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保
31 障……至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規

01 定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身
02 及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命
03 或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法
04 律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法
05 律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定
06 時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細
07 節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之
08 規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不
09 許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制
10 人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律
11 或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」司法院釋字
12 第480號解釋理由：「國家對人民自由權利之限制，應以法
13 律定之且不得逾越必要程度，憲法第23條定有明文。但法律內
14 容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事
15 項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。
16 行政機關基於此種授權，在符合立法意旨且未逾越母法規定
17 之限度內所發布之施行細則或命令，自為憲法之所許，此項
18 意旨迭經本院解釋在案。惟在母法概括授權情形下，行政機
19 關所發布之施行細則或命令究竟是否已超越法律授權，不應
20 拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及
21 其整體規定之關聯意義為綜合判斷。」司法院釋字第606號
22 解釋理由：「國家對人民自由權利之限制，應以法律定之，
23 且不得逾越必要程度，憲法第23條定有明文。如為便利法律
24 之實施，以法律授權主管機關發布命令為補充規定，其內容
25 須符合立法意旨，且不得逾越母法規定之範圍。其在母法概
26 括授權情形下所發布者，是否超越法律授權，不應拘泥於法
27 條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及其整體規
28 定之關聯意義為綜合判斷，迭經本院解釋闡明在案。」可知
29 對於並非限制人民自由與基本權利之行政措施（例如給付行
30 政），其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，有
31 關法律保留原則的適用不若干涉行政之嚴格。且在母法概括

01 授權情形下，行政機關所發布之施行細則或命令究竟是否已
02 超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律
03 本身之立法目的，及其整體規定之關聯意義為綜合判斷（最
04 高行政法院105年度判字第580號判決意旨參照）。

05 (2)外國營利事業有所得稅法第8條第9款之中華民國來源所得
06 者，應由扣繳義務人於「給付時」，就「給付總額」（無減
07 除成本費用）依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依
08 同法第92條規定繳納之。所得稅法設此就源扣繳制度，其目
09 的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌
10 握課稅資料，為增進公共利益所必要，業如前述。外國營利
11 事業如欲享有減除成本費用之例外有利待遇，本應具備或遵
12 循較嚴格的條件或程序，除須符合實體要件外，使其依行為
13 時認定原則第15點第2項規定之申請程序，恪盡取得退稅特
14 權之協力義務，及負擔逾越較短申請期限之失權風險，乃符
15 合比例原則，亦與司法院釋字第443號解釋所揭示的層級化
16 法律保留原則無違。是原告此部分主張，亦難憑採。

17 3.原告雖再主張外國營利事業申請適用所得稅法第25條第1項
18 者，按112年間修正之審查原則規定第6點，其申請期限已比
19 照行政程序法第131條規定，認定原則第15點於同年間修正
20 時卻未予比照，違反平等原則等語。然：

21 (1)有鑑於總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內
22 經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設
23 備等業務，因此等業務之經營涉及國內、外機構共享設備與
24 資源，成本費用確實難以明確合理攤計。為簡化稽徵程序，
25 概以劃一課稅辦法按營業收入固定比例為所得額，俾利稽
26 徵，遂以所得稅法第25條第1項明文規定：「總機構在中華
27 民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包
28 營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，其成本費
29 用分攤計算困難者，不論其在中華民國境內是否設有分支機
30 構或代理人，得向財政部申請核准，或由財政部核定，國際
31 運輸業務按其在中華民國境內之營業收入之10%，其餘業務

01 按其在我中華民國境內之營業收入之15%為我中華民國境內之營
02 利事業所得額。但不適用第39條關於虧損扣除之規定。」採取推計課稅模式。又所得稅法第25條第1項既已明文規定其
03 適用以「總機構在我中華民國境外之營利事業」為對象，且係
04 「因在我中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技
05 術服務或出租機器設備等業務」而有營利事業所得之情形，
06 始得依該條項規定推計課稅，是外國營利事業不符合前開要
07 件者，並無所得稅法第25條規定之適用（最高行政法院112
08 年度上字第335號判決意旨參照）。

09
10 (2)又審查原則第1點規定：「為審理總機構在我中華民國境外之
11 營利事業（以下簡稱外國營利事業）申請適用所得稅法（以
12 下簡稱本法）第25條第1項規定計算所得額案件，特訂定本
13 原則。」嗣112年5月29日修正之第6點雖規定：「第4點規定
14 之管轄國稅局於收到申請書後，應就申請人是否符合第2點
15 規定條件，與合約書之立約雙方是否為申請人及給付人進行
16 審查，並注意下列事項：……(二)申請期限：申請日與取得收
17 入之日相距已逾行政程序法第131條第1項規定請求權時效
18 者，應否准適用。……」然審查原則係以外國營利事業計算
19 所得額案件「有所得稅法第25條第1項適用」為前提，而原
20 告於106及107年度對臺灣埃克森公司提供下游產品業務相關
21 之行銷管理支援服務、化學品業務相關之行政支援服務，乃
22 係原告從事一般行政事務之管理服務，並「非」「因在我中
23 華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出
24 租機器設備等業務」而有營利事業所得之情形，自「無」所
25 得稅法第25條規定之適用。況且，有鑑於總機構在我中華民國
26 境外之營利事業，在我中華民國境內經營國際運輸、承包營建
27 工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，因此等業務之
28 經營涉及國內、外機構共享設備與資源，成本費用確實難以
29 明確合理攤計，乃以所得稅法第25條為特別規定，嗣審查原
30 則第6點於112年5月29日修正時，基於特殊行業政策考量，
31 將申請期限比照行政程序法第131條第1項期限規定，認定原

則第15點於112年10月13日修正時，縱未為相同之規定，難謂法所不許，亦難認違反平等原則，是原告此部分主張，亦非可採。

(七)綜上所述，原處分關於否准本件應准許部分，核有違誤，訴願決定就此部分未予糾正，亦有未合，原告訴請被告退還此部分溢扣繳稅款部分，於法有據，因此部分事證業已明確，爰依行政訴訟法第200條第3款規定，判命被告就原告111年7月14日之申請，應作成准予再退還原告溢扣繳稅款1,338,784元之行政處分，併將該部分訴願決定及原處分均予撤銷；至原處分關於本件應否准部分，並無違誤，訴願決定就此部分予以維持，亦無不合，原告訴請被告就其此部分之申請，應作成准予再退還原告溢扣繳稅款5,550,156元之行政處分，併撤銷此部分訴願決定及原處分，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

七、結論：原告之訴為一部有理由，一部無理由。

中 華 民 國 115 年 5 月 14 日

審判長法官 洪慕芳

法官 郭銘禮

法官 孫萍萍

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 115 年 5 月 14 日
書記官 林劭威