最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第49號

上　訴　人　鄭啟瑞

訴訟代理人　陳英得　會計師

被 上訴 人　財政部高雄國稅局

代　表　人　蔡碧珍

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國107年8月31日高雄高等行政法院106年度訴字第334號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

理　由

一、緣被上訴人依臺灣臺中地方檢察署（下稱「臺中地檢署」）通報資料，以上訴人95年度綜合所得稅結算申報，漏報取自有限責任臺灣省第○資源回收物運銷合作社（下稱「○○○」）營利所得計新臺幣（下同）10,499,333元，併同查獲漏報本人機會中獎及受扶養親屬利息所得計8,869元，歸併核定上訴人95年度綜合所得總額10,976,709元，除補徵稅額3,594,514元外，並按所漏稅額3,593,747元處1倍之罰鍰計3,593,747元。上訴人不服，申請復查結果，獲准追減應補稅額165,643元及罰鍰165,643元。上訴人仍不服，提起訴願，經被上訴人重新審查，以上訴人所犯逃漏稅捐刑事案件仍未確定，乃以民國104年9月10日財高國稅法二字第1040112899號重審復查決定撤銷原復查決定，並追減應補稅額165,643元，及註銷罰鍰處分。嗣上訴人所犯逃漏稅捐刑事案件經最高法院104年度台上字第2851號刑事判決駁回上訴，被上訴人以該逃漏稅捐部分未經判刑已告確定，乃據之以105年10月19日105年度財高國稅法違字第04105100728號裁處書，對上訴人裁罰3,426,823元。上訴人不服，循序提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

二、上訴人於原審起訴意旨略謂：㈠被上訴人在開立稅單及處罰前，並未傳喚上訴人了解事實，及提示證據容上訴人有說明

機會，本案課稅裁罰處分，違反程序正義規定。且本案於復查階段，被上訴人始終不提示上訴人分散所得證據，怠至訴願階段，被上訴人始提出「○○○第0回收站95年度利用他人分散所得明細表」，惟該明細表卻「不列」社員姓名，明細表內社員人數近600人，任何人實無從查對其中被分散者是否屬實，分散所得額及溢繳稅額之扣除是否確實無誤，卻反要求上訴人證明並無違章，寧符事理？㈡依據本案相牽連刑事判決書記載，檢察官所舉證之扣案○○○電腦光碟，其中「個人一時貿易資料申報表」原始檔部分，經法務部調查局調查官轉檔處理後，資料已非原始情況。故第一、二審法院事實調查均認定，難憑電腦分析資料與實際國稅局資料不一之瑕疵，即認各站長確各涉犯稅捐稽徵法第41條以不正當方法逃漏稅捐罪，並經法院逐一調查檢察官所舉事證，認定無分散所得事實，判決無罪，被上訴人仍一再重提刑事判決，卻未提出經其職權調查後，足以證明上訴人有分散所得之積極事證，難謂符合證據法則。㈢被上訴人應證明上訴人有故意或過失情事，始能加以處罰。上訴人涉嫌違反稅捐稽徵法第41條以不正當方法逃漏稅捐罪刑事案，業經法院逐一調查檢察官所舉事證，認定不採，被上訴人仍一再重提檢察官移送資料，並憑以製作「○○○第0回收站95年度利用他人分散所得明細表」，惟該明細表內容，充滿不合事理之瑕疵，已不具證據力，被上訴人猶執為計算罰鍰之依據，難謂適法。㈣本案相關刑事案件有關逃漏稅部分，既經刑事法院認定上訴人之「同一行為」同時觸犯刑法第216條行使業務上登載不實文書罪，及稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐罪，兩者間有裁判上一罪之想像競合犯之關係，既已對該「行為」判決有罪，則其餘罪行以「不另為無罪諭知」處理。即表示上訴人所犯稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐罪與其他犯行有想像競合犯之裁判上一罪之關係，為實質上一罪，該一罪並經有罪判決確定，足以達到警惕行為人之效果。被上訴人再處上訴人行政罰，明顯違反「一行為不二罰」原則，難謂適法。㈤本

案罰鍰部分經上訴人申請復查，被上訴人業於104年9月10日財高國稅法二字第1040112899號重審復查決定書將罰鍰原處分撤銷在案。本案係被上訴人另案裁處，且將原裁罰金額3,593,747元變更為3,426,823元，明顯係新作成之行政處分，並非第一次處分之延續。而本案系爭罰鍰為95年度綜合所得稅事件，被上訴人新作成裁處時，已逾越稅捐稽徵法第21條核課期間之規定，自難謂適法等語，為此請求判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分。

三、被上訴人於原審答辯意旨略謂：㈠被上訴人於原查及復查階段均給予上訴人陳述意見之機會，並作成102年7月10日談話紀錄，亦曾以103年4月11日財高國稅審三字第1030106449號函及104年2月25日財高國稅法二字第1040102934號函通知上訴人提供資金流向及相關資料供核，上訴人未就相關疑點提供相關佐證資料協助釐清，則被上訴人依查得資料核定即無不合。㈡本件經被上訴人依職權調查結果，業已查明上訴人95年度大量向非社員之個人收購資源回收物後，經由○○○銷售予○○○○○○有限公司（下稱○○公司），○○公司依○○○開立之統一發票銷售額給付貨款予○○○後，○○○再將該等款項扣除匯費後匯款至上訴人使用之帳戶，被上訴人乃據此核定上訴人95年度運銷資源回收物之銷售收入174,988,878元，按一時貿易盈餘純益率6% ，計算上訴人95年度一時貿易之營利所得10,499,333元，併課上訴人95年度綜合所得稅。且臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）及臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）業依偽造、變造文書或登載不實事項或行使登載不實事項之刑法規定予以科處刑罰，且判決書內指明上訴人雖一再否認利用非實際從事資源回收運銷業務之個人攤提一時貿易所得之情事，均不為法院所採信。基上，被上訴人既已掌握上訴人帳戶受有鉅額經濟利益之事實，且資金流程足以認定該等資金流動之原因係與○○○、第0回收站及○○公司間之回收物交易有關，被上訴人依發票金額作為上訴人收取回收物之交易金額，自非無據

。㈢上訴人故意隱匿系爭營利所得，借用他人名義分散所得，核已違反所得稅法第71條第1項規定，違章事證明確，被上訴人審酌行政罰法第18條規定並參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表），按所漏稅額裁處罰鍰3,426,823元，係已考量上訴人之違章情節而在法定倍數2倍以下為適切裁罰，核無不當。㈣上訴人利用非實際交易社員虛偽填載不實之「個人一時貿易所得申報表」行為，經臺中高分院102年度上訴字第1810號刑事判決（下稱系爭刑事判決），認定其犯刑法第215、216條業務登載不實文書罪及據以行使之行為，該行為與上訴人未依規定申報營利所得，致違反所得稅法第110條漏報或短報所得規定之行為，係屬2種不同之行為態樣，難謂屬同一行為。至於上訴人被訴涉犯稅捐稽徵法第41條以不正當方法逃漏稅捐罪部分，雖於刑事上因與被訴且被認定有罪確定之業務上登載不實之偽造文書罪部分有想像競合之裁判上一罪關係，而不另為無罪之諭知，但此逃漏稅捐罪部分於刑罰上顯然未被評價有罪甚明，自不因其與偽造文書罪部分有想像競合之關係，而謂既然裁判上一罪之偽造文書部分已受有罪判決，故而被訴逃漏稅捐罪部分已因裁判上一罪關係連帶受到刑事處罰，而合致行政罰法第26條第1項「一罪不二罰」要件，是上訴人主張容有誤解等語，為此請求判決駁回上訴人在原審之訴。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：㈠上訴人為○○○第0回收站站長，且為再生廠商○○公司（設於高雄市○○區○○○路○○○○○號）實際負責人。○○公司於95年間透過○○○購買該社第0回收站資源回收物，○○○依第0回收站提供資源回收物之種類、數量及金額等資料，據以開立95年度銷貨（品名均為廢銅）金額174,988,878元（營業稅8,749,453元、含稅金額183,738,331元）之統一發票，交付予○○公司作為進項憑證，○○公司再依發票金額分次匯入○○○所有新光商業銀行南屯分行（下稱「新光銀行南屯分行」）及三信商業銀行股份有限公司營業部（下稱「三信商銀營業

部」），以為支付貨款。○○○於收受前揭銷售額匯款後之次日或次數日，經扣除匯費後，將該銷售貨款以現金交付上訴人，或分次轉匯予上訴人所使用訴外人○○○名義之第一商業銀行股份有限公司小港分行（下稱「一銀小港分行」）、國泰世華商業銀行股份有限公司四維分行（下稱「國泰世華四維分行」）及合作金庫商業銀行股份有限公司南高雄分行（下稱「合庫南高雄分行」）等銀行帳戶，上訴人於收取前揭○○○轉付入之銷售貨款後，再分次將前揭○○○應報繳之95年度銷售額營業稅計8,749,453元及按第0回收站銷售予○○公司之銷售額174,988,878元以0.3%（95年1-12月）計算手續費計524,965元，合計9,274,418元，再分次回轉匯入○○○所有之三信商銀營業部帳戶。上訴人於95年度收受○○○取自○○公司所支付之系爭銷售貨款，且○○○開立給第0回收站高達588位社員之「個人一時貿易資料申報表」並非真實，而係由○○○○○○等人與上訴人共同行使業務登載不實之文書，並經刑事判決確定在案；此外，上訴人迄未具體敘明其所主張第0回收站實際共同運銷社員為何人，並提出有付款予該實際共同運銷社員之相關資料，亦查無第0回收站有實際共同運銷社員。是綜合上開調查事實及證據之結果，足認系爭銷售額係屬上訴人個人從事買賣資源回收物，透過○○○共同運銷銷售予○○公司之收入，應依法繳納綜合所得稅。因之，被上訴人按○○○95年度開立予○○公司之統一發票銷售額174,988,878元（未稅），同額認定屬上訴人95年度運銷資源回收物之銷售收入，依一時貿易盈餘純益率6%，計算其95年度一時貿易之營利所得10,499,333元（174,988,878元x 6%），另加計其漏報利息及機會中獎所得8,869元，合計漏報所得計10,508,202元（10,499,333元＋8,869元），歸戶核定綜合所得總額10,976,709元，並參照財政部97年1月16日台財稅第00000000000號函釋意旨，從寬依「○○○第0回收站95年度利用他人分散所得明細表」計算扣除受利用分散人名義溢繳稅款165,643元，核定補

徵稅額3,428,871元（下稱本稅處分），為原審105年度訴字第215號判決確認之事實，並駁回上訴人此部分請求撤銷上開本稅處分之訴，上訴人不服，提起上訴，復經本院107年度裁字第974號裁定駁回而確定在案。因本稅部分已經判決確定，故兩造於本件罰鍰處分訴訟中，即應受該確定判決既判力之拘束，不得為與該確定判決意旨相反之主張，原審亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷。㈡上訴人於95年度擔任○○○第0回收站站長期間，銷售資源回收物予○○公司，獲得取自○○○之營利所得10,499,333元，惟上訴人僅申報取自○○○之薪資所得279,871元，卻以非實際交易社員名義，虛偽填載不實「個人一時貿易所得申報表」，漏報上開營利所得，並漏報利息及機會中獎所得8,869元，致生應補徵稅額3,428,871元之結果，已違反行為時所得稅法第71條第1項前段規定，而該當所得稅法第110條第1項所定「應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」之客觀裁罰要件，且上訴人既以偽造文書犯罪方式，未依法申報營利所得，主觀上顯係出於故意甚明，依行政罰法第7條第1項規定，應按所漏稅額3,428,104元裁處罰鍰，惟因短漏報利息4,945元未超過儲蓄投資特別扣除限額，不予計算漏報所得額；漏報機會中獎所得3,924元部分已逾裁處期間，故不予處罰，是被上訴人就短漏報營利所得10,499,333元部分，依所得稅法第110條第1項規定，並審酌上訴人係故意利用他人名義分散所得藉以逃漏稅捐之個案情節、行政罰法第18條之各項事由及裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額裁處1倍之罰鍰3,426,823元【計算式：3,428,104元Ｘ（3,924元Ｘ0倍＋104,999,333元Ｘ1倍）／10,503,257元】，已考量上訴人違章程度所為之合義務性裁量，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用、裁量怠惰或違反比例原則之情事，於法並無不合。㈢上訴人於原處分作成前，已依稅捐稽徵法第35條及第09條準用規定申請復查，再經提起訴願，循序提起行政訴訟，符合行政程序法第103條第7款得不給予陳述意見機會之規定。是以，被上訴

人作成原處分前，縱使未予上訴人陳述意見之機會，亦無違反正當行政程序。況被上訴人於前次原處分及復查程序中，曾以103年4月11日財高國稅審三字第1030106449號函及104年2月25日財高國法二字第1040102934號函，促請上訴人提示共同從事資源回收業務之成員資料及支付貨款之相關資料，並做成談話記錄，有102年7月10日上訴人談話紀錄、上開函文及送達證書在卷可參，惟上訴人均未就相關疑點提供佐證資料，可見被上訴人確有給予上訴人陳述意見之機會。㈣行政罰法第26條第1項規定，係以「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定」為要件，其目的在於同一行為符合犯罪構成要件與行政罰構成要件時，使行政罰成為刑罰之補充，如有數行為分別該當於刑事法律構成要件及符合行政違章之要件者，縱屬同一行為人所為，仍應分別處罰，而無上開原則之適用，故「一行為」須屬「自然一行為」或「法律上一行為」，始有此規定之適用。上訴人利用非實際交易社員虛偽填載不實之「個人一時貿易所得申報表」行為，經臺中高分院102年度上訴字第1810號刑事判決認定其有觸犯刑法第215條業務登載不實文書罪及第216條行使業務登載不實文書罪，上述犯行係利用非實際交易社員虛偽填載不實「個人一時貿易所得申報表」及其行使之行為，核與上訴人違反所得稅法第110條第1項行政法上義務規定，漏未申報取自○○○營利所得、利息及機會中獎所得，致漏報應繳所得稅額之行為，二者之事實行為態樣，顯不相同，作成之時間、空間亦可明顯區分，不具有自然一行為或法律上一行為之關係，核與上開規定所指「一行為」之要件不合。至於上訴人被訴涉犯稅捐稽徵法第41條以不正當方法逃漏稅捐罪部分，於刑事上因與被訴且被認定有罪確定之業務上登載不實之偽造文書罪部分有想像競合之裁判上一罪關係，而不另為無罪之宣告，可知逃漏稅捐行為於刑罰上顯然未被評價有罪甚明。從而，被上訴人就上訴人之短漏報行為，依所得稅法第110條規定裁處罰鍰，無違反一事不二罰原則。㈤依本院106

年度判字第726號判決意旨，關於所得稅法之逃漏稅捐案件，如同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務者，經依行政罰法第26條第1項規定由司法機關依刑事法律處理後，且已為「不起訴處分、緩起訴處分確定或為無罪、免訴、不受理、不付審理……之裁判確定者」，應有行政罰法第27條第3項規定之適用，即其裁處期間起算點應「自不起訴處分、緩起訴處分確定，或無罪、免訴、不受理、不付審理……之裁判確定日起算」。上訴人因涉犯稅捐稽徵法第41條以不正當方法逃漏稅捐罪部分，經刑事案件判決不另為無罪諭知，案經最高法院於104年9月23日以104年度台上字第2851號刑事判決確定在案。就上訴人依所得稅法規定應申報課稅之所得額，已辦理結算申報而有漏報或短報情事，依行政罰法第27條第3項規定，裁處權期間應自該判決確定日即104年9月23日起算7年，則被上訴人於105年10月19日作成原處分，未逾裁處期間等語。

五、上訴意旨略謂：㈠被上訴人初始認上訴人銷售貨物給○○公司，卻以不實交易對象○○○之發票充進項憑證；嗣改認上訴人辦理社員共同運銷，藉人頭分散一時貿易所得，核定補徵綜合所得稅，其就同一檢調機關資料為迥異之認定，實有釐清之必要，惟原判決並未實質調查。又本案若為分散所得，則被上訴人應依財政部97年1月16日台財稅字第09600451280號函規定，提出經其調查確認之「受利用分散所得者」名單，載明各分散所得若干，溢繳稅額若干，並說明應補稅額之計算方法，並提出其認定受利用分散所得者檢舉或承認其被分散所得之證據，否則在受利用分散所得者未表示其被虛報所得，個人綜合所得稅亦無異議繳清，被上訴人徒憑刑事法院不採之「社員戶籍明細表」，不經調查，遽全盤照抄，製作「分散所得明細表」，充課稅唯一證據，違反論理及經驗法則。尤以被上訴人自承其所提明細表與事實不合情況下，原判決卻以該不實明細表據以計算「溢繳稅額」，並為罰鍰計算之依據，寧符事理之平？㈡行為人之一行為符合犯罪

構成要件與行政罰構成要件時，若已受刑罰制裁，即不應再處以行政罰，否則即違反一行為不二罰原則。又依法務部行政罰法諮詢小組第9次會議紀錄陸討論事項提案三結論可知，基於同一概括之犯意，其一行為同時違反刑事法律與行政法規，既處以刑罰，即不得再裁處行政罰。再按最高法院99年度台上字第6167號刑事判決意旨「刑法上一行為而觸犯數罪名之想像競合犯存在之目的，在於避免對於同一不法要素予以過度評價，其所謂『同一行為』係指所實行者為完全或局部同一之行為而言。因此刑法修正刪除牽連犯之規定後，於修正前原認屬於方法目的或原因結果之不同犯罪，其間果有實行之行為完全或局部同一之情形，應得依想像競合犯論擬。」準此，本案相牽連刑事案件經臺中地檢署提起公訴，檢察官係以刑法第215條、第216條及稅捐稽徵法第41條起訴上訴人，係認定上訴人涉嫌以偽造變造「個人一時貿易所得」資料為「手段」，藉以達成逃漏稅捐之「目的」。上開犯罪行為有裁判上一罪之想像競合犯之關係，且係於密集期間內以相同之方式持續進行，亦有包括一罪之性質，故以集合犯處之。案經臺中地院101年度訴字第1496號刑事判決認定，上訴人之行為犯刑法第216條行使業務上登載不實文書罪，其餘各罪則以「不另為無罪諭知」處理，所持理由略以「……公訴意旨復認稅捐稽徵法第41條逃漏稅罪與前揭論罪科刑犯行，有裁判上一罪之想像競合犯之關係，爰不就其餘各起訴罪名另為無罪之諭知」，該案並經臺中高分院102年度上訴字第1810號刑事判決維持而告確定。是以，上訴人之行為既經刑事法院認定屬想像競合犯之裁判上一罪之關係，為實質上一罪，該一罪並經有罪判決確定，則被上訴人再處上訴人行政罰，違反一行為不二罰原則，原判決未敘明上訴人前開主張何以不可採，有判決不備理由之違法等語。

六、本院查：

㈠應適用的法規：

⑴行為時所得稅法第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於

每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額……，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」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。」

⑵裁罰倍數參考表有關「綜合所得稅稅目第110條第1項」部分：「一、短漏報所得屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，且非屬第六點(四)情形者：處所漏稅額0.2倍之罰鍰。……三、短漏報屬前2點以外之所得，且非屬第六點(四)情形者：處所漏稅額0.5倍之罰鍰。……六、有下列情形之一者：……(四)以他人名義分散所得：處所漏稅額1倍之罰鍰。七、同時有前開各點2種以上情形者：就各點情形所漏稅額分別按規定之倍數處罰。……」

⑶行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」第26條規定：「（第1項）一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。……（第2項）前項行為如經……無罪……之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。……」第27條規定：「（第1項）行政罰之裁處權，因3年期間之經過而消滅。……（第3項）…第1項期間自不起訴處分、緩起訴處分確定，或無罪、免訴、不受理、不付審理……之裁判確定日起算。……」

⑷稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……三、……或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」第09條前段規定：「……罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

⑸行政程序法第103條第7款規定：「有下列各款情形之一者，行政機關得不給予陳述意見之機會：……七、相對人於提起

訴願前依法律應向行政機關聲請再審查、異議、復查、重審或其他先行程序者。」

㈡原判決以前揭理由，認上訴人確有短漏報取自○○○之營利所得10,499,333元、機會中獎所得3,924元及受撫養親屬利息所得4,945元，致生應補徵稅額3,428,871元，被上訴人依所得稅法第110條第1項規定，按其所漏稅額3,428,104元（應補稅額3,428,871元－原退稅額767元）處1倍罰鍰3,426,823元（其中漏報機會中獎所得3,924元部分已逾裁處期間，故不予處罰），於法並無不合，且未違反正當行政程序或一行為不二罰原則，亦未逾越裁處期間，而將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人所提撤銷訴訟。固非無見。

㈢惟按租稅債務與租稅處罰於本質上究竟有所不同，前者乃於課徵要件事實發生時，租稅債務即為成立，故協力義務與租稅債務有密切的關連，課稅處分僅係加以確認及命為給付而已，然租稅處罰要件事實縱使發生，行為人並不當然成立受罰義務，須俟作成裁罰處分，始有依處分內容繳納罰鍰或為其他行為之義務，裁罰相對人並無先驗的協力義務。且依行政訴訟法第133條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條前段規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍內，仍為撤銷訴訟所準用（行政訴訟法第136條參照）。有關課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法第12條之1第0項、納稅者權利保護法第7條第0項、第11條第2項參照）；法院依職權調查之證據，其證明程度至少應達到「高度蓋然性」（蓋然率75%以上），始能認為真實，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。至於納稅義務人雖有

協力義務，但其履行必須在客觀上及主觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故協力義務之違反，無法轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，法院僅能於調查困難時，容許將稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過50％之蓋然率，或稱較強的蓋然性）。而租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第11條第2項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率99.8％以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。故本院39年判字第2號判決要旨明示：「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」即本乎斯旨。至於本院98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議雖謂：「個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第110條第1項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎」，但細繹其全文，可知其適用係以「稽徵機關對於納稅義務人依所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結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者」為其前提，此觀該決議文之理

由闡述「納稅義務人是否涉及對應申報課稅之所得額有漏報或短報情事，且對該漏報或短報情事有故意或過失，須由稽徵機關舉證證明後，始得依所得稅法第110條第1項規定，處以罰鍰」等語自明。易言之，對於逃漏稅違章行為（處罰要件事實）之存在，稽徵機關應依職權調查證據加以證明，納稅義務人並無協力義務，且其證明程度應達到使法院完全的確信，不能以推計方式認定之；必須逃漏稅違章行為經確實證明後，其漏稅額不明時，始得以推計的漏報所得額，作為核定其漏稅額之計算基礎。

㈣又補稅處分係租稅構成要件事實實現的法律效果，漏稅處罰則係漏稅罰要件事實該當的法律效果，兩者雖均以租稅構成要件事實實現為前提，但漏稅罰要件尚包括故意或過失行為及因而造成漏稅的結果。故納稅義務人縱有應補徵稅額，尚須有故意或過失行為，並造成漏稅的結果，始能處以漏稅罰。其次，納稅義務人於補稅處分作成的行政程序有協力義務；於補稅處分撤銷的訴訟程序，就減少或免除稅捐之事項有客觀舉證責任。稽徵機關於作成補稅處分的行政程序，應依職權調查證據，如納稅義務人違反協力義務，可以推計課稅；於補稅處分撤銷的訴訟程序，就租稅構成要件事實，除法律明文推定或擬制課稅事實外，應負擔客觀舉證責任，且如前所述，其證明程度原則上至少應達到高度的蓋然性，如納稅義務人違反協力義務，得降低其證明程度。但納稅義務人對於漏稅處罰的作成無協力義務，於漏稅處罰的撤銷訴訟，除依行政罰法第7條第2項規定，法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失外，無任何客觀舉證責任，雖然有些課稅原因事實由法律明文推定或擬制（例如遺產及贈與稅法第5條各款規定之視同贈與情形），但所推定或擬制者為課稅原因事實，並非漏稅結果，故法律推定或擬制課稅原因事實者，只能

補稅，不能據以處罰；稽徵機關則對於漏稅罰要件事實，無論積極事實或消極事實，負擔完全的客觀舉證責任，且其證明程度應一律達到真實確信的蓋然性。由上可知，補稅與漏稅處罰的要件寬嚴有別，構成補稅要件並不當然符合漏稅處罰要件；補稅與漏稅處罰的舉證責任分配稍有差別，且證明度要求高低不同，故法院依職權調查證據的結果，縱使可以認定有應補之稅額，亦未必足以認定有逃漏稅之事實。

㈤復依行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」參照本院72年判字第336號判決意旨，為訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，僅就該法律關係有既判力，進而當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出訴之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判（遮斷效力）。且參考民事訴訟通說之見解，確定判決之既判力，惟於判決主文所判斷之訴訟標的，始可發生；若訴訟標的以外之事項，縱令與為訴訟標的之法律關係有影響，因而於判決理由中對之有所判斷，除主張抵銷之對待請求，其成立與否經裁判者外，尚不能因該判決已經確定而認此項判斷有既判力（最高法院73年台上字第3292號、23年上字第2940號判決參照），同理，行政訴訟亦應相同的解釋，即判決理由之論斷，原則上無既判力。又行政訴訟法第105條第1項第3款既規定起訴應以訴狀表明「訴訟標的及其原因事實」，可知原因事實並非訴訟標的本身，其作用係在界定訴訟羈束暨判決確定之效力範圍（參考陳計男，行政訴訟法釋論，民國89年1月初版第213頁及行政訴訟法第105條修正說明二），亦即原因事實本身不是訴訟標的，僅是界定訴訟標的之範圍，益見確定判決理由中對於原因事實之論斷，並無既判力，亦即判決確定之效力不及於原因事實本身。而撤銷訴訟的訴訟標的，依行政訴訟法第0條規定，應係「原告因行政機關之行政處分違法，並損害其權利或法律上之利益，而請求行政法院撤銷該行政處

分之主張」，如果原告獲得確定勝訴判決，其既判力及於確認「原告對於訟爭行政處分有撤銷請求權」、「訟爭行政處分違法，並損害原告權利或法律上之利益」，且產生撤銷之形成力；如果行政法院判決駁回原告之訴確定，其既判力則僅及於確認「原告對於訟爭行政處分無撤銷請求權」、「訟爭行政處分並未違法，或損害原告權利或法律上之利益」，並未及於判決理由就原因事實之論斷〈參考本院97年12月份第3次庭長法官聯席會議（二），就「課予義務訴訟之訴訟標的與確定力（既判力）之範圍」之決議意旨〉。因此，當事人於補稅撤銷訴訟即使受敗訴判決確定，就該訴訟標的相關的原因事實，仍得於其他訴訟，包括嗣後於同一基礎事實所涉及漏稅罰之撤銷訴訟，為相反之主張，法院亦不妨就同一原因事實之存否為反於該確定判決意旨之論斷。其次，雖然學說與實務見解，對於民事訴訟之審判有持所謂「爭點效」理論者，係指法院於確定判決理由中，對訴訟標的以外當事人所主張或抗辯之重要爭點，本於兩造辯論之結果所為之判斷結果，除有顯然違背法令，或當事人提出新訴訟資料足以推翻原判斷之情形外，於同一當事人間，就與該重要爭點有關之他訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相異之判斷而言（最高法院96年度台上字第307號民事判決）。惟其乃源於民事訴訟上之誠信原則及當事人公平之訴訟法理而來，且尚有爭議（例如最高法院87年度台上字第1029號民事判決即持反對見解），並未被採為判例。而行政訴訟與民事訴訟本質不同，前者對於撤銷訴訟與涉及公益之事項係採職權探知主義，尤其稅務訴訟中補稅與罰鍰事件適用的舉證責任不盡相同，對於待證事實要求的證明度亦有別。納稅義務人於漏稅處罰程序無協力義務（不自證己罪），並有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，稽徵機關則對於漏稅行為事實負擔確實證明其存在的客觀舉證責任。如果將行政法院於補稅撤銷訴訟，因為納稅義務人違反協力義務，而減輕稽徵機關舉證責任（降低證明度），判決維持原課稅處分所

認定的事實，視為具有爭點效力，使納稅義務人就與該爭點有關之罰鍰撤銷訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相異之判斷，無異強令納稅義務人負擔自證己罪之責任，違反「無罪推定」及「疑則無罪」法理，亦悖於誠信與公平原則，自難將民事訴訟上所謂「爭點效」理論移植適用於稅務訴訟之罰鍰事件。故審理逃漏稅違章罰鍰案件之行政法院應獨立審查認定納稅義務人有無違章漏稅行為、其逃漏稅金額之大小，以及有無故意過失，據以認定原裁罰處分是否違誤。

㈥原判決以被上訴人按○○○95年度開立予○○公司之統一發票銷售額174,988,878元（未稅），同額認定屬上訴人95年度運銷資源回收物之銷售收入，依一時貿易盈餘純益率6%，計算其95年度一時貿易之營利所得10,499,333元（174,988,878元x 6%），另加計漏報利息及機會中獎所得8,869元，合計漏報所得計10,508,202元（10,499,333元＋8,869元），歸戶核定綜合所得總額10,976,709元，並參照財政部97年1月16日台財稅第00000000000號函釋意旨，從寬依「○○○第0回收站95年度利用他人分散所得明細表」計算扣除受利用分散人名義溢繳稅款165,643元，核定補徵稅額3,428,871元，自無不合等情，為高雄高等行政法院105年度訴字第215號判決確認之事實，並駁回上訴人此部分請求撤銷上開補稅處分之訴，上訴人不服，提起上訴，復經本院107年度裁字第974號裁定駁回確定在案，而論斷本稅部分已經判決確定，故兩造於本件罰鍰處分訴訟中，即應受該確定判決既判力之拘束，不得為與該確定判決意旨相反之主張，原審亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷云云。無非認為補稅撤銷訴訟之確定判決理由中對於原因事實之論斷，具有既判力，當事人嗣後於同一基礎事實所涉及漏稅罰之撤銷訴訟，不得為相反之主張，揆諸前開規定及說明，於法容有未合。

㈦稽諸本稅部分確定判決（高雄高等行政法院105年度訴字第215號）所援引臺中高分院102年度上訴字第1810號刑事判決

記載之事證，○○○開立之「個人一時貿易資料申報表」涉及「將○○○電腦會計系統內之發票明細金額，隨機拆解成發票金額為5萬元以下，再為調整並帶入未實際從事資源回收業務之社員編號與人名，而虛偽記載銷售人姓名、國民身分證統一編號、買受原因、買受日期、買受貨物名稱、單價、數量及合計金額」（即所謂人頭社員）者，僅有該刑事判決附表一編號1號（93年至95年4月）「偽造之個人一時貿易資料申報表」欄所示之「○○○、○○○、○○○（後更名為○○○）、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○」及附表一編號2號至10號（95年5月至96年12月）「偽造之個人一時貿易資料申報表」欄所示之「○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○」，易言之，經刑事審判證實的人頭社員僅有「○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○」計19人，其中與系爭營利所得相關，即上訴人涉及的95年度「偽造之個人一時貿易資料申報表」所載人頭社員僅有「○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○」計13人（此13人於95年度分別被申報在○○○第0回收站交易之金額，詳見臺中高分院102年度上訴字第1810號刑事判決附表一）。然被上訴人認定上訴人於95年度利用人頭社員588人分散其營利所得，卻僅於訴願時提出「○○○第0回收站95年度利用他人分散所得明細表」（訴願卷1第148至155頁），其上只記載社員編號，未記載姓名，並僅有494人（經本院依職權從另案高雄高等行政法院105年度訴字第216號、106年度訴字第335號，即本院107年度上字第771號卷中調得「○○○第0站名冊」，上載95年度社員姓名計588人），且除上開

○○○等13人外，被上訴人對於其餘575人係人頭社員並未提出積極證據加以證明，高雄高等行政法院於本稅部分訴訟（105年度訴字第215號）審理時，則僅補充論明：「依證人○○○、○○○○（被列入『○○○第0回收站95年度利用他人分散所得明細表』社員名單）於本院106年11月6日準備程序時均到庭證述：未從事過資源回收工作，未加入過資源回收合作社，不認識原告，且無人對其說過因報稅需要，需要借用名義處理稅務上問題，不清楚95年度綜所稅核定書上從事資源回收業之收入等語」（見該判決理由五、之㈨之3.之⑷，其餘引述○○○、○○○於刑案偵審中之證詞，已經刑事判決據以認定渠等為人頭社員），則被上訴人所提出之「○○○第0回收站95年度利用他人分散所得明細表」或「○○○第0站名冊」列載之社員除○○○等13人及○○○、○○○（合計15人）以外，是否亦為被利用分散一時貿易所得之人頭社員，即屬不明，原審本應依職權調查證據（例如通知渠等到庭說明），以獲取心證，如調查證據的結果，待證事實仍屬不明，依舉證責任分配法則，自應將其不利益歸於稽徵機關。蓋除上開○○○等15人外，其餘社員於收到○○○開立之個人一時貿易所得資料後，如果沒有異議，自行合併申報95年度綜合所得稅，客觀上即難認渠等係被利用為分散所得之對象，而被上訴人既曾依據財政部97年01月16日台財稅字第09600451280號函釋，准予扣除所謂受利用分散人溢繳稅款計165,643元，可見「個人一時貿易資料申報表」上之社員於收到○○○申報之一時貿易所得資料後並無異議而自行報繳其個人綜合所得稅之情形，則如果被上訴人主張渠等係遭上訴人利用為分散所得之人頭社員，其名下之「個人一時貿易資料申報表」所記載銷售額應歸併為上訴人於95年度之營利所得課稅並處以漏稅罰，自應由被上訴人就上訴人利用人頭社員分散所得之漏稅要件事實，依職權調查證據，並負擔客觀舉證責任。又參諸本稅部分之判決（高雄高等行政法院105年度訴字第215號該判決理由五、之㈨之3.之⑸

）所述，依財政部中區國稅局103年8月25日中區國稅二字第1030011492號函說明三及財政部北區國稅局103年8月7日北區國稅審二字第1030011828號函文，以及另案刑事案件證人即財政部中區國稅局職員林雅婷於刑事審判中之證述可知，稽徵機關於收受個人一時貿易所得申報書及申報表時，僅須填妥申報各欄位即可，無需檢附帳簿憑證等資料供核，是以無從判斷申報之個人一時貿易所得係源自於○○○何回收站，而於○○○或站長利用人頭社員隱匿實際交易對象及其金額等情事時，即無從反向拆分一時貿易資料申報表之金額並歸併各站據以計算各站長之逃漏稅額。則被上訴人既主張除上開○○○等15人外，其餘573名社員亦係遭上訴人利用為分散所得之人頭社員，其名下之「個人一時貿易資料申報表」所記載銷售額應歸併為上訴人於95年度之營利所得課稅並處以漏稅罰，即應由被上訴人說明其引用之「○○○第0站名冊」上記載的分散所得金額所依據的原始資料為何，包括提出○○○原來每二個月一次為社員向被上訴人填報之「個人一時貿易資料申報表」，說明如何篩選該等申報表上記載之銷售人及銷售金額，將其歸併第0回收站，據以計算其站長即上訴人之營利所得。尤其在本件租稅裁罰爭訟案件，上訴人並無協力義務或責任以自證無違規事實，而被上訴人就該588人係被利用分散所得以便逃漏稅捐之人頭社員（處罰之要件事實）應負擔證明責任（納稅者權利保護法第11條第2項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率99.8%以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於被上訴人。詎原審未查明是否有積極證據，足以確實證明上訴人係利用除上開○○○等15人外之573名社員分散所得以逃漏稅捐（處罰要件事實），即與課徵本稅一樣，容許以推計方式（降低證明度）認定此部分逃漏稅捐之違章行為及其漏稅數額，而全部維持被上訴人所為裁罰處分，揆諸前開規定及說明，於法即有未合。

㈧復按上訴人於102年7月10日接受被上訴人約談時，曾陳稱：「（問：經查○○○稅設籍台中市，臺端是第0回收站站長設籍高雄前鎮區，以地緣關係而言，○○○之第0回收站所加入社員常理上應大都屬高雄市轄區，何以來自全省各地？）第0回收站社員會來自全省各地，係因○○○有內部集貨過程，透過總經理與站長間調貨所造成。例如：第0回收站有3噸貨，其他回收站也有同性質的貨，藉由集貨統一由第0回收站賣予再生工廠，再由○○○開立統一發票，所以其他站就將其他站營業額登記在第0回收站，○○○再把貨款匯款匯予第0回收站，第0回收站再提領現金給總經理與其他回收站站長，但無簽收現金單據或存匯資料。」核與○○○第17回收站站長○○○及其配偶○○○分別於訴願中及申請復查時援用○○○第0回收站社員兼員工○○○、第5回收站站長○○○分別於調查站所為供述，及渠二人經由○○○運銷回收物之明細表，資為佐證○○○確有將同類回收物集貨後共同運銷予某特定再生工廠或大盤商，並於○○○電腦資料中，將透過○○○運銷之同類回收物歸在特定回收站之情形相同（參見本院108年度判字第282號判決理由㈧、108年度判字第050號判決理由㈧），稽諸上訴人所提95、96年度「○○○第0回收站開立發票明細表」顯示其品名均係「廢銅」、買受人均為○○公司（本院從另案107年度上字第771號卷中調閱該明細表），尚非無據；且衡諸常情，資源回收站所回收之廢棄物，不會限於一種物資，足見○○○開立予○○公司之統一發票所示廢銅銷售額，未必均係第0回收站向社員或非社員回收廢銅之一時貿易銷售額；○○○於95年度所填報用以分散向○○公司銷售廢銅收入之「個人一時貿易資料申報表」，未必均係攤提第0回收站向社員或非社員回收廢銅之一時貿易銷售額，尚包括經由其他回收站所銷售廢銅之金額，被上訴人將○○○開立予○○公司之統一發票所示廢銅銷售額，全數算為第0回收站的銷售額，進而全數乘以一時貿易盈餘純益率6%，作為上訴人取自○○○之營利

所得，容有未洽。且依被上訴人所提出之「○○○第0回收站95年度利用他人分散所得明細表」或「○○○第0站名冊」所示，社員編號841○○○、840○○○、371○○○、175○○○、622○○○、621○○○、213○○○等人均為回收站站長，衡情自非人頭社員，依核實課稅原則，即應分別向上開站長查證其實際交易之金額，縱使○○○基於便宜措施，將渠等所管理回收站之廢銅銷售額歸為第0回收站之營業額，因渠等已領走應得之貨款，不可能由上訴人享有其經濟利益，於計算上訴人95年度之一時貿易收入時，自應扣除該部分之交易金額。又依本稅部分之判決（高雄高等行政法院105年度訴字第215號判決理由五之㈥、㈨之2.4.）所認定之事實，○○○各回收站站長並未將實際交貨社員姓名、品名、單價、數量、日期及金額等資料交給○○○，而僅係將資源回收站站別、品名、數量、單價及日期等資料交給○○○開立統一發票而已。然依本院於另案查悉之事證，○○○既係將同類回收物集貨後共同運銷予某特定再生工廠或大盤商，再於電腦資料中，將透過○○○運銷之同類回收物歸在特定回收站，並將每張開立予再生工廠之統一發票銷售額，隨機拆解成每筆5萬元以下金額後，調整帶入社員人別資料號以分攤交易金額，登載「個人一時貿易資料申報表」，持向財政部中區國稅局臺中分局申報之情形，則該開立予再生工廠之統一發票銷售額即非全然係屬被事後便宜行事所歸戶的特定回收站的交易金額，所分散的銷售額亦非全部係屬該特定回收站的交易金額，縱使該特定回收站有收到其實際銷售回收物所應得的貨款，其品名亦未必全屬廢銅。原審逕將○○○95年度因銷售廢銅開立予○○公司之統一發票銷售額，全部計為本件第0回收站銷售回收物之交易金額，並以站長即上訴人作為全部營利所得之歸屬對象，顯然違背論理法則與經濟實質。

㈨何況社員○○○○於刑案偵查時具結證稱：伊之前是從事資源回收，都是去工廠收電池，伊孩子○○○也有做，伊一開

始有加入○○○，96年10月就沒有做了等語，○○○於刑案第一審102年1月3日審理期日具結證稱：伊母親是○○○○，伊知道○○○○有從事○○○的做資源回收物，差不多做了10年，○○○○96年10月之後因為中風就沒辦法繼續做，伊母親95年度的每天交易金額約為1萬多元，伊母親95年還沒生病時，做資源回收有300多萬元等語，然○○○為○○○○申報95、96年度於第0回收站的交易金額分別為126,665元、129,564元（參見前述「○○○第0站名冊」序號433），其中申報95年度部分遠低於○○○○之子○○○承認之交易金額，如何認定上訴人有利用人頭社員分散所得之事實？又社員張竣能於臺中地院101年12月20日審理期日具結證稱：伊為有限責任臺灣省第○資源回收物運銷合作社的社員，而伊加入社員期間有與○○○有資源回收的交易，但因為時間已久，所以伊忘記在何地點、如何付款，伊印象中有在臺中市及其他外縣市交易，帳務或稅務部分應該是由○○○處理，又伊忘記伊平均每月交易金額為多少，但每月至多10萬元，每年收入大概120萬元等語；社員○○○於臺中地院同上審理期日具結證稱：伊為有限責任臺灣省第○資源回收物運銷合作社的社員，而伊加入社員期間有與○○○有資源回收的交易，伊有叫○○○的人員來載塑膠、紙類、廢鐵、五金等物，伊知道○○○有很多個回收站，但是伊已經忘記在什麼地方了，至於伊的買賣行為的帳務與稅務處理，都是由○○○統合處理，伊記憶中，伊一個月平均交易量為2、3萬元等語；社員○○○於臺中地院102年1月11日審理期日具結證稱：伊是○○○的社員，伊加入○○○有10幾年了，伊有與○○○交易資源回收物，伊收了紙類、塑膠類、鐵鋁罐等物，伊每個月都有資源回收物的交易，有時1萬多元，有時2萬多元等語；社員李建億於臺中地院102年1月24日審理期日具結證稱：伊是○○○的社員，有時候○○○會派人來收資源回收物，有時候伊會叫伊弟拿去，一般都是現金交易比較多，伊和○○○的確有檢察官提示給伊看的電腦資料所顯示

的伊與各站交易的情形，但是否確為電腦顯示之金額伊忘記了等語各在卷（以上證詞參見臺中高分院102年度上訴字第1810號刑事判決理由參「不另為無罪諭知部分」四之2.之⑴⑵⑷⑹⑽），並未陳述渠等僅活動於台中地區，甚至承認有至外縣市的回收站交易，或「的確有檢察官提示給伊看的電腦資料所顯示的伊與各站交易的情形」（顯然包括上訴人所負責經營的第0回收站）。縱使上開社員實際交易之金額低於○○○為其申報之一時貿易額，或其交易金額有全部或部分被○○○誤歸為第0回收站營業額之情形，但渠等既已領走實際交易應得之貨款，不可能由上訴人享有其經濟利益，依核實課稅原則，即不能將上開社員實際交易之金額計入上訴人之一時貿易收入。詎原審對前開有利於上訴人的事證漏未斟酌，仍認渠等被○○○申報的95年度一時貿易收入（參見本院107年度上字第771號卷內「○○○第0站名冊」序號117、132、133、413、433）全部不實，其認定事實與卷內證據不符，容有未洽。

㈡綜上所述，原判決認事用法及其理由既有上開瑕疵，且影響裁判之結果，上訴人聲明將之廢棄，即為有理由，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　6　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　林　玫　君

法官　林　文　舟

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　6　　日

書記官　楊　子　鋒