臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@106年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年3月13日辯

原　　告　柏融有限公司
代　表　人　蘇崑忠
訴訟代理人　吳炳輝　律師
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　林郁慧
　　張興東

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國106年7月25日台財法字第10613926420號、第00000000000號及第00000000000號訴願決定，合併提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定及復查決定不利於原告部分，除其中民國98及99年度所為之補稅裁罰外，均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔3分之2，其餘由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告代表人原為蔡碧珍，嗣變更為宋秀玲，業經其具狀聲明承受訴訟（本院2卷83頁），依法核無不合，應予准許。

二、事實概要及其證據：

（一）第1案部分：

被告依據法務部調查局福建省調查處（下稱福建調查處）通報及查得資料，以原告從事兩岸廢五金交易，於民國95年5月至97年12月間「銷售貨物」，未依規定開立統一發

票，漏報銷售額合計新臺幣（下同）2,007,628,079元，致逃漏營業稅額100,381,404元；另於97年7月至12月間進貨，金額計386,847,200元，未依規定取得進貨憑證，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額100,381,404元，並依現行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3款規定，按所漏稅額100,381,404元處以1.5倍之罰鍰計150,572,106元（漏稅罰），及依現行稅捐稽徵法第44條第1項規定，按未依規定取得進貨憑證，經查明認定之總額386,847,200元處5%之罰鍰計19,342,360元，因依同法條第2項規定，處罰金額最高不得超過1,000,000元，乃裁處罰鍰1,000,000元（行為罰）。原告不服，申請復查，經被告以106年1月19日中區國稅法一字第1060000778號復查決定書（下稱復查決定一，本院卷111-153頁），追減營業稅額84,025,105元及罰鍰127,037,658元【含營稅罰鍰126,037,658元及行為罰1,000,000元（按重行查核結果，以尚難認定原告相關帳戶資金支出，有國內收購廢五金外銷，未依規定取得進貨憑證之情形為由，予以註銷）】。

（二）第2案部分：

又原告於96年12月18日至99年12月31日銷售貨物或勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計1,490,616,635元（96年2,108,597元、97年104,656,968元、98年583,655,922元、99年800,195,148元），致逃漏營業稅額74,530,832元，經審理違章成立，核定補徵營業稅額74,530,832元，嗣以漏報銷售額經更正為1,490,591,714元（減除原誤計之利息收入認定之銷售額24,921元），依營業稅法第51條第1項第3款規定，按更正後漏稅額74,529,586元處以

1.5倍之罰鍰計111,794,379元。原告不服，申請復查，經被告以106年1月19日中區國稅法一字第1060000780號復查決定書（下稱復查決定二，本院卷163-201頁），追減營業稅61,813,710元及罰鍰92,718,696元。

（三）第3案部分：

另原告於100年1月至102年1月間銷售貨物或勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計2,206,179,770元，致逃漏營業稅額110,308,989元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額110,308,989元，並依營業稅法第51條第1項第3款規定，按所漏稅額110,308,989元處以1.5倍之罰鍰計165,463,483元。原告不服，申請復查，經被告以106年1月19日中區國稅法一字第1060000782號復查決定書（下稱復查決定三，本院卷71-101頁），追減營業稅額91,598,534元及罰鍰137,397,801元。

（四）行政救濟部分：

原告對於前揭復查決定一、二、三（以下合稱復查決定）均不服，提起訴願，分遭財政部以106年7月25日台財法字第10613926420號、第00000000000號、第00000000000號訴願決定（下稱訴願決定一、二、三，合稱訴願決定，本院卷209-337頁）駁回，遂合併提起本件行政訴訟（本院卷13-63頁）。

二、原告主張略以：

（一）復查決定一及訴願決定一違反證據裁判及租稅程序原則：

1、原核定之漏報銷售額2,007,628,079元，其正確性質應如下：

⑴借貸交易計45,015,305元；

⑵親人所給之生活費計587,630元；

⑶銀行作業疏失造成同筆款項存入2次，存摺存入欄累加數虛增11,483,937元；

⑷利息收入16,438元；

⑸資金調度匯入訴外人蘇麗芳雲林縣口湖鄉農會（下稱口湖農會）帳戶金額43,440,040元；

⑹三角貿易交易計1,907,084,729元，如按進銷貨方式處理，非屬營業稅課稅範圍，如按收付差額列報佣金收入，適用零稅率，不應補徵營業稅。被告依談話紀錄內容作為本案裁處之依據，係有違法。

2、應減除非屬營業性質之資金存入部分：

⑴借貸交易部分，原告提示借據及收據影本，主張訴外人瀚尊營造有限公司（下稱瀚尊公司）、永源化工原料股份有限公司（下稱永源公司）、蘇信衛、蘇井泉、蘇墱城、楊秋蘭、蘇秋芳、蘇麗燕、陳麗芬、蘇明志、王進發、蘇文欲、林淑薇、蔡阿糖、張安及謝福燦向其借款，渠等還款時係匯入蘇麗芳之口湖農會帳戶，計45,015,305元，經查：

①瀚尊公司稱95年9月14日向原告借款1,000,000元，查該筆借款係由蘇永富帳戶匯入，即瀚尊公司係向蘇永富借款，且於95年9月15日還款1,000,000元，符合常理，足證瀚尊公司與原告間有借貸事實存在。

②楊秋蘭於95年4月12日匯款554,200元，原查未計入本件漏報銷售金額。

③蘇信衛於95年7月28日及95年9月12日分別匯款1,500,000元及1,000,000元，合計2,500,000元，依蘇信衛談話錄稱向原告之會計黃翠芬借款沒有書立借據或本票，惟原告卻提示借據及收據，且借據及收據所載蘇信衛身份證字號錯

誤，即率認尚難證明原告與蘇信衛間有借貸事實，亦有違法。

⑵親人所給生活費部分：

原告主張曾文返之口湖鄉郵局帳戶存入587,630元，係曾文佑（曾文返之弟）所給之生活費，經依所提示曾文佑102年7月9日聲明書及提領紀錄，尚屬可採，應自原核定漏報銷售額調減559,648元，仍有不足，應予全額減除。

⑶銀行錯帳部分：

被告102年11月12日中區國稅北港銷售字第1020952089號函，請第一商業銀行北港分行（下稱一銀）查明，一銀於102年12月19日傳真回復，系爭金額11,483,937元因交易沖正，核屬銀行錯帳。另蘇振封一銀95年12月28日1,633,520元，高美玉一銀96年1月31日1,592,000元、96年3月23日35,928元，張政偉一銀97年3月4日900,872元，歐文智一銀97年7月2日31,185元，蘇姿穎一銀97年9月23日1,107,262元，陳俊榮口湖農會95年9月7日473,234元，蘇麗芬口湖農會96年9月10日50,000元及土銀97年5月7日71,600元，合計5,895,601元，銀行帳戶資料註記訂正、更正或EC（錯誤更正）。是核屬銀行錯帳共計17,379,538元（11,483,937元+5,895,601元＝17,379,538元），應自原核定漏報銷售額調減16,551,940元，未經查核上開證據之確實性及正確性即有違法。

⑷利息收入部分：

原告主張蘇麗芳口湖農會利息收入與貨款無關，經核對蘇麗芳等人銀行帳戶資料，核屬利息收入141,015元，應自原核定漏報銷售額調減134,300元，亦有不足。

⑸資金調度轉入蘇麗芳帳戶部分：

原告主張由吳文舜土銀帳戶匯入22,900,000元，蘇振君一銀帳戶匯入5,290,000元，高美玉一銀帳戶匯入10,950,000元，張政偉一銀帳戶匯人2,300,040元及陳蘇金蓮一銀帳戶匯入2,000,000元，合計43,440,040元，屬資金調度，經函詢相關銀行，其中高美玉95年8月10日500,000元，張政偉95年5月7日600,000元及95年9月22日1,700,040元，合計2,800,040元，未匯入蘇麗芳口湖農會帳戶外，餘40,640,000元，核屬系爭帳戶間匯出及匯入之資金調度，應自原核定漏報銷名額調減38,704,762元，均與資金往來明細表有異，應予剔除。

⑹個人帳戶使用之資金部分：

依福建調查處通報系爭帳戶一覽表資料所載，陳春蘭一銀帳戶之用途係供個人使用，該帳戶存入金額480,015元，應自核原核定漏報銷售額調減457,157元，顯示均與認列不符。

⑺從而，原告主張借款與翰尊公司等營業人及個人、親人給與生活費、銀行錯帳應扣除、利息收入誤計入漏報銷售額、資金調度及個人使用之款項等，經查核確非為原告之銷售額屬實者，應予調減銷售額合計83,357,617元，原告已提相關證明文件，明顯有理。

3、原告主張其接受佛山市南海區燦權廢舊金屬回收有限公司（下稱燦權公司）、佛山市南海區飛仕達國際貿易公司（下稱飛仕達公司）、佛山市南海區金海滿物資回收有限公司（下稱金海滿）及佛山市南海區安瀝舊金屬回收有限公司（下稱安瀝公司，並合稱燦權等4營業人）購買廢銅訂單後，再透過馬來西亞供應商YE JAYA HOLDING SDN BHD(中文名稱：亿嘉有限公司，下稱亿嘉公司）自新加坡、

泰國、印尼及馬來西亞等地購買廢五金，並委由亿嘉公司直接對燦權等4營業人交貨，屬「境外三角貿易」，計1,907,084,729元，依財政部94年10月4日台財稅字第09404551250號函，按進銷貨方式處理，非屬營業稅課範圍，即非無稽，而屬一般常態。

4、被告僅憑福建調查處調查筆錄、蘇麗芳等人金融機構帳戶交易明細及談話紀錄等資料，即核定本件補徵營業稅額，惟福建調查處及移送通報內容，認定事實不符，不足採用。原告對系爭帳戶資金，屬其從事廢五金買賣事業之銷售款項性質本即有爭執，退而於復查主張其交易型態係「境外三角貿易」，又原告並未承認吳文舜等人計49個臺灣金融帳戶內之資金存入，係因其接受大陸地區客戶訂購貨物，轉向第三國供應商訂貨，並委由該供應商將貨物逕運至大陸地區之「居間」交易行為，所產生之資金收付款項，被告不應率認為銷售型態，明顯違法。

5、上述人頭帳戶所有人之系爭銀行帳戶確係提供原告使用，且蘇信衛、黃翠芬、蘇姿穎及吳孟玲等人供述，大陸地區員工「阿華」將大陸貨款透過管道匯到原告指定之臺灣人頭帳戶，渠等接獲通知後，負責至銀行補存摺，確認系爭人頭帳戶匯人總金額相符後，再與大陸「阿華」確認對帳，渠等均表示其帳戶係提供原告使用，蘇振封及陳蘇金蓮並表示該帳戶係原告用於收受貨款之用，復查決定認列，均有違法之處。

6、被告以原告為營業人應知悉銷售貨物或勞務，應依規定申報銷售額，繳納營業稅，惟經依通報資料，原告主張及提示事證等查核結果，原告之實際負責人蘇進男及蘇信衛102年1月22日、1月23日於福建調處查及103年1月10日於臺

灣雲林地方檢察署（下稱雲林地檢署）偵查時均供稱，原告從事兩岸廢五金交易，為規避查核乃以吳文舜等人名義開立49個台灣金融機構帳戶作為人頭帳戶，則原告於95年5月至97年12月從事居間仲介，核算佣金金額合計327,125,979元，惟未依規定列入各該期售額申報，復無法符合規定之相關外匯收付款憑證適用零稅率，致短漏營業稅額16,356,299元之違章事證明確，經審酌原告於裁罰處分核定前未繳納稅款，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）關於營業稅法第51條第1項第3款規定，按重行核算所漏稅額16,356,299元，處以1.5倍之罰鍰24,534,448元，經核係已就查得具體事證，認定事實，依法論處云云，依前所述，即有認列未憑證據之違法，應予撤銷原處分一及訴願決定一不利於原告部分，以維權益。

（二）復查決定二及訴願決定二違反證據法則及程序正義原則：

1、應減除非屬營業性質之資金存入部分：

⑴利息收入62,515元：

經核對吳文舜、陳春蘭及楊文港3人土銀帳戶客戶歷史交易明細資料，核屬利息收入。另開戶金計3,000元，與漏報銷售額無涉，應自原核定漏報銷售額調減2,857元，亦有未足，應予全額剔除。

⑵銀行作業疏失，致存摺存入增列5,858,090元部分：

經105年10月24日中區國稅法一字第10550012801號函查明，土銀於105年10月26日函復，因交易沖正，計6,200,030元核屬銀行錯帳；另銀行帳戶資料註記訂正、更正或EC（錯誤更正）計1,642,200元，是核屬銀行錯帳7,842,230元，應自原核定漏報銷售額調減7,468,790元，仍有不足，

應予全額減除。

⑶原告主張：

①借貸交易計23,927,762元；

②親人所給之生活費計398,067元；

③帳戶間資金調度計51,041,107元，及以現金存入計40,506,427元；

④蘇進男一銀及口湖農會帳戶計11,080,472元，係供個人使用；

⑤高美玉、蘇姿穎一銀帳戶及蘇麗芬土銀帳戶，支票存款及託收計29,244,060元，係屬公司使用，非屬漏報銷售性質，經被告分別於103年6月12日、103年8月26日、103年9月24日中區國稅北港銷售字第103153119號函、第0000000000號函、第0000000000號函，請原告提示上開存款非屬銷售款項之相關資料供核，即有違法。

⑷原告主張96年至97年12月，吳文舜土銀帳戶計112,102,842元，已列入營業稅第1案之漏報售金額部分，查原告營業稅第1案，其中吳文舜土銀帳戶核計銷售金額之期間為95年5月至96年12月17日，與本件核計該帳戶銷售金額之期間為96年12月18日至99年12月31日，二者顯有重複，有原告收入、支出一覽表可稽。

2、原告以兩岸間廢五金買賣為業，經濟活動複雜，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質。且依財政部94年10月4日台財稅字第094045511250號函，按進銷貨方式處理，非屬營業稅課稅範圍，原處分並未函查駐外單位查明，有違證據採用之原則。又依該函意旨，因營業人應對自身交易之原因、事實知之甚稔，其應依法據實記帳及申報，故三角貿易之交易型態，係以營業人列帳申報方式認定

。原告自承吳文舜等人計49個臺灣金融帳戶內之資金存入，係因其接受大陸地區客戶訂購貨物，轉向第三國供應商訂貨，並委由供應商將貨物逕運至大陸地區之「居間」交易行為，所產生之資金收付款項，依營業稅法施行細則第11條第2款規定，營業提供居間介紹之外銷勞務，應提供外匯收入款憑證，而得適用零稅率，原告依法說明所收取之佣金比例，並提示每筆交易收付差額之相關外匯收付款憑證，作為核實計算佣金收人及適用營業稅零稅率之證明文件，參照原告居間仲介採購之商品「廢五金，屬五金批發業（行業標準代號：96年：459242；97年、98年、99年：4691-12）」之同業利潤標準毛利率17%，重行核算原告漏報銷售額為254,342,435元，變更核定補徵營業稅為12,717,122元，追減銷售額1,236,274,200元，仍有核減不足之違誤。

3、被告復查決定審認原告於96年12月18日至99年12月31日間接受大陸地區客戶訂購貨物後，轉向第三國供應商訂貨，並委由該供應商將貨物逕運至大陸地區之「居間」交易，係屬營業稅課範圍，惟原告無法說明其所收取之佣金比例，以資核實計算，原告為營業人，應知悉銷售貨物或勞務，應依規定申報銷售額，繳納營業稅。惟經依通報資料、原告提示事證等查核結果，經審核原告於裁罰處分核定前未繳納稅款，參據營業法第51條第1項第3款規定，按重行核算所漏稅額12,717,122元，處以1.5倍之罰鍰計19,075,683元，經核係已就查得具體事證，認定事實，依法論處即有違法。

（三）復查決定三及訴願決定三違反租稅證據認定規定：

1、應減除非屬營業性質之資金存入部分：

⑴利息收入55,802部分：

經核對蘇進男等人系爭期間銀行帳戶資料，利息收入計75,730元，未計入漏報銷售金額，至原告主張利息收入55,802元，即有認列未憑證據之違法。

⑵借貸行為及支票託收計71,342,823元；統計錯誤計25,012,915元；內部資金互匯存入計361,597,308元等，非屬漏報銷售額；三角貿易交易金額1,748,170,922元等，均有認定違章未憑會計帳冊傳票之違法。

⑶上述境外三角貿易計1,748,170,922元，如按進銷貨方式處理，非屬營業稅課稅範圍，如按收付差額列報佣金收入，應適用零稅率，原處分查核違法：

①貨物流分：

原告對系爭帳戶資金，扣除前揭借貸交易、銀行錯帳、利息收入及資金調度等資金存入，餘為屬其從事外銷廢五金買賣事業之銷售款項性質，並不爭執，惟於復查主張其交易型態係境外三角貿易。原告於100年1月至101年12月間自行申報進貨及費用金額940,869,732元，經海關出口之零稅率銷售額321,701,821元，國內銷售額501,107,093元，銷售額合計822,808,914元。本件原雖依蘇進男等6人於福建調查處之供述，認福建調查處通報吳文舜等人所有49個臺灣金融通構帳戶之資金存入，應為原告所漏報之銷售貨款，並核算100年1月至102年1月間漏報銷售額2,206,179,770元，違反證據法則，應予撤銷。

②資金收付情形：

原告主張其向第三國供應購貨，惟無法提示確有進貨款項之證明文件；其向大陸營業人銷售廢五金收取貨款，均屬境外文件，應由被告向駐外單位函查。

2、就原告之貨物流及資金收付情形，其主張本件交易型態論述如下：

⑴如按進銷貨方式處理，非屬營業稅課稅範圍：

本件貨款並非按進貨、銷貨全額匯出及匯入，且其列帳方式未按進銷貨處理，應無法適用財政部函令，原告主張核稽之證據均屬境外，自非違法。

⑵如按收付差額列報佣金收入，應適用零稅率：

原告復查所稱相關三角貿易之交易證明文件，由地檢署處分認為境外致無從勾稽查核，是原告既無法提示營業稅法施行細則第11條第2款所規定之相關外匯付款憑證，以作為計算收付差價之佣金收入適用營業稅率之證明文件，其主張可適用營業稅率之證明文件及可適用零稅率，並無過失及舉證責任。

3、上述帳戶所有人既表示系爭銀行確係提供原告使用，且依蘇信衛、黃翠芬、蘇姿穎及吳孟玲等人供述，大陸地區員工「阿華」將大陸貨款透過管道匯到原告指定之臺灣帳戶，渠等接獲通知後，負責至銀行補存摺，確認系爭帳戶匯入總金額相符後，再與大陸「阿華」確認對帳，已如前述，原告對帳戶存入款之性質應知之甚詳，應可提示大陸地區銷貨、收款及存入臺灣人頭帳戶等雙方對帳文件供核，倘主張該等資金流動非屬其收入，而另者有其他原因關係者，或尚有非屬營業性質之存入資金並未減除等，均屬境外文件，復查決定未限期函查，亦有違法。

4、被告以原告為營業人，應知悉銷售貨物或勞務，應依規定申報銷售額，繳納營業稅，惟經依通報資料，原告主張及提示事證等查核結果，原告實際負責人蘇進男及蘇信衛102年1月22日、1月23日於福建調查處及103年1月10日於雲

林地檢署偵查均供稱，原告從事兩岸廢五金交易，為規避查核，乃以吳文舜等人名義開立49個臺灣金融機構帳戶作為人頭帳戶，則原告於100年1月至102年1月間從事居料仲介，核算佣金金額合計374,209,109元，惟未依規定列入各該期銷售額申報，復無法提示符合規定之相關外匯收付款憑證適用零稅率，致短漏營業稅額18,710,455元之違章事證明確，經審酌原告於裁罰處分核定前未繳納稅款，參據營業稅法第51條第1項第3款規定，按重行核算所漏稅額18,710,455元處1.5倍罰鍰，計28,065,682元；經核係已就查得具體事證，認定事實，依法論處云云，惟地檢署及福建調查處之證述，均屬傳聞證據，不足採信等語，並聲明求為判決訴願決定及復查決定不利於原告部分均撤銷（本院1卷718頁之言詞辯論筆錄參照）。

三、被告略以：

甲、補徵營業稅額部分：

（一）福建調查處102年4月22日捷防字第10282509710號刑事案件移送書記載，係以蘇進男等6人共同基於違法辦理國內外匯兌業務之犯意聯絡，涉嫌違反銀行法規定，乃將渠等移送雲林地檢署偵辦刑責，經檢察官偵查終結，認蘇進男等6人「涉嫌違反銀行法規定，經營地下匯兌業務」之罪證不足，予以不起訴處分。至本件原告是否有利用吳文舜等人計49個人頭帳戶收貨款，涉嫌逃漏稅捐之情事，被告係依查得資料認定本案課稅構成要件事實。

（二）被告審認原告利用吳文舜等人計49個人頭帳戶存入其從事兩岸廢五金交易取得之款項，查核如下：

1、蘇進男等6人於102年1月22日及1月23日福建調查處及法務部調查局雲林縣調查站（下稱雲林調查站）之調查筆錄均

供稱：蘇進男及蘇信衛等2人係原告實際負責人，原告主要業務係將臺灣收購之廢五金載運至大陸地區廣東省佛山市雅立五金廠，轉售與大陸廠商後，再由大陸人士透過管道將已收取之貨款轉匯至原告於臺灣開立之人頭帳戶，並坦承為規避查核，乃以吳文舜等人名義開立49個臺灣金融機構帳戶作為原告之人頭帳戶。

2、負責大陸地區業務之蘇信衛自承：原告於廣東省佛山市雅立五金廠內承租場地，設立簡易辦公處所，並雇用當地會計「阿華」負責催收貨款，原告收受大陸廠商貨款之方式主要如下：由「阿華」先代收廠商支付之人民幣貨款後，再依蘇信衛指示匯入其指定之大陸帳戶，嗣蘇信衛提供臺灣地區如吳文舜等人帳戶給「阿華」，請「阿華」再將錢轉回臺灣，蘇信衛並表示臺灣人頭帳戶均係提供原告收取貨款使用。渠等對帳流程如下：大陸地區賣出廢五金後，「阿華」即記帳並傳真至臺灣原告員工「吳孟玲」，由「吳孟玲」負責雙邊對帳，其先與「黃翠芬」及「蘇姿穎」就臺灣收款帳戶對帳，確認後再與「阿華」對帳。

3、雲林地檢署檢察官於103年1月10日偵查分別訊問蘇進男及蘇信衛：

⑴蘇進男表示：原告主要是買銅到大陸雅立五金廠買賣，銅的買賣占廢五金買賣90%，原告賣東西給大陸，因為銅是高單價，其不想要金額太大筆一次進來，乃由前妻黃翠芬找來人頭帳戶使用。被告所屬北港稽徵所（下稱北港稽徵所）於102年8月30日約談蘇進男及蘇信衛，蘇進男表示臺灣地區人頭帳戶係原告使用，所收受款項有部分係三角貿易所產生，此部分交易模式蘇信衛較清楚。

⑵蘇信衛表示：交易模式係「大陸向原告下單，再向國外買

貨，再運到中國，沒有進到臺灣」，「對方會算好應付給原告貨款，由其提供臺灣帳戶，再請對方匯進來，至於對方如何匯到所指定之帳戶，其並不清楚」。

⑶另北港稽徵所再於102年9月至10月間陸續約談蘇麗芳、蘇姿穎、歐文智、高美玉、吳文舜、蘇振封、陳蘇金連、曾文返、陳俊榮、吳妍儒、張政偉等人頭帳戶所有人，均表示其帳戶係提供原告使用，蘇振封及陳蘇金蓮並表示該帳戶係原告用於收受貨款。

⑷是原告主張其對系爭帳戶資金，屬其從事廢五金買賣事業之銷售款項性質，本即有爭執，退而於復查主張其交易型態係境外三角貿易等情，應屬推託之詞，委無足採。

4、由上可知，蘇進男等6人自承系爭人頭帳戶資金係大陸地區「阿華」透過管道分批匯入臺灣之貨款，渠等只要確認有收到貨款即可，不需了解大陸地區匯款來源；且蘇麗芳等人頭帳戶所有人亦表示系爭銀行帳戶確係提供原告使用。又依雲林地檢署檢察官調查匯入系爭帳戶之交易相對人（證人）供述，渠等表示係於中國經商，應中國客戶之指示，在臺灣匯款新臺幣至所指定之系爭人頭帳戶內，是系爭人頭帳戶之匯入款項，應可認大部分均屬原告之貨款。

5、被告初查：

⑴核算原告於95年5月至97年12月間（即第1案）屬銷售款項性質之金額合計2,007,628,079元，嗣於復查階段，被告就原告主張借款與瀚尊公司等營業人及個人、親人給與生活費、銀行錯帳應扣除、利息收入誤計入漏報銷售額、資金調度及個人使用之款項等，經查核後准予調減合計83,357,617元，重行核算屬從事廢五金交易取得之款項為1,924,270,462元。

⑵核算原告於96年12月18日至99年12月31日間（即第2案）屬銷售款項性質之金額合計1,490,616,635元；嗣於復查階段，被告就原告主張利息收入、銀行錯帳應扣除及另查得開戶金，確非為原告之銷售額屬實者，准予調減合計7,496,568元，併同重行核對帳戶交易明細，查得原漏計漏報銷售額，應予調增13,011,905元，重行核算屬從事廢五金交易取得之款項為1,496,131,972元。

⑶核算原告於100年1月至102年1月間（即第3案）屬銷售款項性質之金額合計2,206,179,770元；嗣於復查階段，被告就原告主張並查明屬銀行錯帳應扣除及親人給與生活費，確非為原告之銷售額者，准予調減9,052,836元，併同重行核對帳戶交易明細，查得原漏計漏報銷售額，應予調增4,103,117元，重行核算屬從事廢五金交易取得之款項為2,201,230,051元。

（三）就稅捐核課而言，倘當事人不履行申報協力義務，或對主張之事實不提出證據，或其所提出之證據不足主張事實之證明，稅捐稽徵機關斟酌當事人之陳述與調查事實及證據之結果，以財產之移轉行為事實已具有客觀性，依論理法則及經驗法則判斷，認定稅捐實現之客觀要件均已成立而生效，自應依法定其所應歸屬之法律效果。本件依據前揭通報及查得相關事證資料，原告顯然對人頭帳戶存入款之性質知之甚詳，其自應可提示大陸地區銷貨、收款及存入臺灣人頭帳戶等雙方對帳文件供核。倘原告主張該等資金流動非屬其收入，而另有其他原因關係者，或尚有非屬營業性質之存入資金並未減除等，自應提出足資證明之具體事證供審酌，以實其說。惟原告僅空言主張，指摘被告未予查核等，卻未善盡協力義務以釐清交易事實，自難認原

告主張為有理由，是系爭人頭帳戶資金存入款項，經被告就原告主張扣除非屬營業性質之資金存入後，應可認定均為原告之貨款。

（四）原告於訴願主張其並未承認系爭人頭帳戶資金存入係屬三角貿易交易行為，所產生之資金收付款項乙節：

1、原告就第1案、第2案及第3案營業稅及罰鍰事件，提起復查時即主張，部分資金存入係屬三角貿易交易，如按進銷貨方式處理，非屬營業稅課稅範圍，如按收付差額列報佣金收入，適用零稅率，不應補徵營業稅及處罰鍰。原告於第1案及第2案復查時，陸續提示有關三角貿易之證明文件如下：

⑴102年10月29日說明書表示有關福建調查處通報之金融機構帳戶乃用於三角貿易收付使用。

⑵103年7月3日說明書，說明原告三角貿易流程，並提示其向馬來西亞進貨，賣給中國大陸廠商之貿易流程及進貨成本計算等文件。

⑶98及99年度佣金收入分類帳、向馬來西亞進貨及銷售大陸等地之收付計算表。

⑷105年1月27日提示大陸訂貨合約、大陸收貨人通知單、馬來西亞SALES ORDES、INVOICE、馬來西亞出貨人INFORMATION、包裝單、海運提貨單等文件影本。經核部分海運提貨單記載「蘇信衛老板」之文字，是原告既於復查提示前揭文件影本，證明系爭人頭帳戶收受款項係因三角貿易交易行為所產生，復於訴願否認復查主張，並稱其非銷售型態，前後說詞矛盾，所訴尚難採據。

2、有關貨物訂購及交付流程部分：

經被告核對原告復查提示事證查核結果：

⑴原告與燦權等4營業人訂貨合約書，未見載明其應負擔貨物瑕疵擔保責任之規範。

⑵海運提貨單所載之起運地貨主及收貨人均非亿嘉公司及燦權等4營業人，亦未載明貨物品名、數量及交易金額。惟原告就此部分說明，其係向亿嘉公司訂貨，亿嘉公司會再轉向新加坡、泰國、印尼及馬來西亞等地購買廢五金交貨，且其接受燦權等4營業人訂貨，交貨則有可能係運交給燦權等4營業人之下游廠商等。是原告推翻其復查主張及曾提示之三角貿易交易事證，卻未善盡協力義務以釐清交易事實，實難認其主張為真實。

⑶又被告除查得原告已自行申報之進貨金額及經海關出口之零稅率銷售額外，因未查得其他國內收購廢五金外銷出口物流資料，乃認定原告係接受大陸地區客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運國外客戶之交易型態。

（五）依財政部94年10月4日台財稅字第09404551250號函釋意旨，被告查核結果：

1、本件貨款並非按進貨、銷貨全額匯出及匯入，且原告列帳方式未按進銷貨處理，無法認該交易「非屬營業稅課稅範圍」。

2、原告於營業稅第2案雖補提示98及99年度佣金收入分類帳、進銷貨價差計算明細表及二方交易等證明文件（如訂貨單及提貨單等），惟核其所列計每筆貨櫃收付款差額，與實際資金收付情形有異，起運地貨主及收貨人亦與訂貨合約書及SALES ORDER所載對象不同，致被告無從就資金流及貨物流相互勾稽查核。

3、依營業稅法施行細則第11條第2款規定，營業人提供居間

介紹之外銷勞務，應提供外匯收入款憑證，始得適用零稅率，原告既無法說明其所收取之佣金比例，並提示每筆交易收付差額之相關外匯收付款憑證，以作為核實計算佣金收入及適用營業稅零稅率之證明文件，其主張可適用零稅率亦無足採。

4、又納稅義務人負有協力義務，其違背協力義務者，除須受行政罰鍰處分外，稅捐稽徵機關之舉證責任應予減輕，如稅捐稽徵機關就課稅構成要件事實為相當證明，綜觀事證情況，客觀上可認納稅義務人有該經濟活動及利益歸屬者，即應認稅捐稽徵機關已盡相當舉證責任。本件被告掌握客觀之系爭帳戶資金流動事實，依論理、經驗及證據法則，審認原告於第1案、第2案及第3案間接受大陸地區客戶訂購貨物後，轉向第三國供應商訂貨，並委由該供應商將貨物逕運至大陸地區之「居間」交易，係屬營業稅課稅範圍，惟考量原告既無法說明其所收取之佣金比例，亦無法提示每筆交易收付差額之相關外匯收付款憑證，以作為核實計算佣金收入及適用營業稅零稅率之證明文件，爰參照原告居間仲介採購之商品（廢五金，屬五金批發業）之同業利潤標準毛利率17%，於第1案重行核算原告漏報銷售額為327,125,979元，復查後變更核定補徵營業稅額16,356,299元；於第2案重行核算原告漏報銷售額254,342,435元，復查後變更核定補徵營業稅額12,717,122元；於第3案重行核算原告漏報銷售額374,209,109元，復查後變更核定補徵營業稅額18,710,455元。

5、本件原告從事廢五金之買賣批發，核屬「稅務行業標準分類」所定義之「廢五金批發業」，被告核認原告從事廢五金買賣居間仲介交易應獲取之佣金銷售額，係符合納稅者

權利保護法第14條之規定，該推計所得之銷售額與原告實際所得額應具有關聯性及合理客觀性，是被告認定事實，依法論處，並無違誤。

（六）財政部94年10月4日函釋未違反稅捐法定原則：

1、財政部94年10月4日函釋係針對財政部93年9月3日台財稅字第09304525270號令發布後，稽徵機關於查核有關營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商購貨，並由第三國供應商將貨物逕運國外客戶之三角貿易形態，「營業人之交易究屬『居間』或『買賣』法律行為應如何認定」之細節性事項所為之補充規定，係協助下級機關行使職權及認定事實，並未牴觸營業稅法之相關規定，亦未對人民增加法律所無之義務或稅負，稅捐稽徵機關自得參採而為營業人之三角貿易交易究屬「居間」或「買賣」法律行為之認定。

2、財政部93年9月3日令釋亦係規定營業人接受國外客戶訂貨後，向第三國供應商進口（不經通關程序）再轉運國外客戶之交易型態，究屬「居間」或「買賣」之認定標準，係以「營業人是否負擔貨物瑕疵擔保責任」，來判定三角貿易型態之交易係屬於「居間」或「買賣」，而應分別採用不同之列帳及營業稅申報方式。其中適用之財政部77年8月18日台財稅第000000000號函及財政部賦稅署88年8月5日台稅二發第000000000號函，係依營業稅法第1條、第3條、第4條及第7條規定課徵營業稅，均未違反稅捐法定原則。

3、關於三角貿易關係，貿易訂貨人之法律關係究為「居間」或「買賣」，亦即有關三角貿易之法律關係究應為「銷售勞務」或「銷售貨物」，未能一概而論，應依實際交易情

況而定。按民法第345條第1項、第348條第1項及第354條第1項前段規定，買賣法律關係之出賣人須對買受人，負物之瑕疵擔保責任，此為買賣契約之基本特徵，是財政部93年9月令釋乃參照民法規定，以「營業人是否負擔貨物瑕疵擔保責任」，分別界定其交易行為屬「居間」或「買賣」。惟因實務上三角貿易交易型態複雜多變，鑒於營業人應對自身交易之原因、事實知之其稔，且應依法據實記帳、申報，財政部為簡化徵納雙方申報及查核程序作業之繁瑣及困難度，乃於94年10月4日發布函釋，補充規定稽徵機關得依營業人帳載紀錄認定「居間」或「買賣」，倘營業人係以「佣金收入」列帳者（即屬境內提供勞務性質），係屬營業稅課稅範圍。倘營業人以「進、銷貨」列帳者（屬銷售貨物，惟貨物起運地並未在境內，所交付貨物亦未進入境內），非屬營業稅課稅範圍，故財政部94年10月4日函釋並未違反稅捐法定原則。

4、至最高行政法院102年度判字第69號判決認為：財政部97年10月29日台財稅字第09704550620號函將「買賣價差」「擬制」為「佣金收入」，係違反稅捐法定原則。而本件所依據之財政部94年10月4日函，並未有前揭所稱之擬制性規定。

乙、罰鍰部分：

（一）原告未盡誠實申報之作為義務及提示足資證明之各項帳證、文據供稽徵機關查核之協力義務，即有故意隱匿之情事，綜觀其違反行政法上義務行為之事實，並不符合行政罰法第7條第1項規定不予處罰之要件，仍應處罰。

（二）原告於95年5月至97年12月間（即第1案）從事居間仲介，經被告核算佣金金額合計327,125,979元，惟未依規定列

入各該期銷售額申報，復無法提示符合規定之相關外匯收付款憑證適用零稅率，致短漏營業稅額16,356,299元之違章事證明確，經審酌原告於裁罰處分核定前未繳納稅款，參據裁罰倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第3款規定，按重行核算所漏稅額16,356,299元處1.5倍罰鍰，計24,534,448元，洵屬適法允當。

（三）第2案經核算佣金金額合計254,342,435元，惟未依規定列入各該期銷售額申報如上述，致短漏營業稅額12,717,122元之違章事證明確，參據營業稅法第51條第1項第3款規定，按重行核算所漏稅額12,717,122元處1.5倍罰鍰，計19,075,683元；第3案經核算佣金金額合計374,209,109元，短漏營業稅額則為18,710,455元，參據同法條規定，按重行核算所漏稅額18,710,455元處1.5倍罰鍰，計28,065,682元，被告之原處分及訴願決定均無違誤等語，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件事實欄所載事實，有上開證據可稽，應堪認定。本件兩造之爭點為：被告復查決定不利於原告之補稅及裁罰處分部分是否合法？茲論述如下：

（一）本件適用之法令及其說明：

1、民法：

⑴第345條規定：「（第1項）稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。（第2項）當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立。」。

⑵第348條第1項規定：「物之出賣人，負交付其物於買受人，並使其取得該物所有權之義務。」。

⑶第565條規定：「稱居間者，謂當事人約定，一方為他方

報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約。」。

⑷由上可知，買賣契約一經當事人就標的物及其價金互相同意者，買賣契約即為成立；買賣標的物之所有權，並非必須屬於出賣人，且買入與賣出之間亦不以有價差為必要。所稱居間者，謂當事人約定，一方為他方報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約，而該條所定居間有2種情形，一為報告訂約機會之報告居間，一為訂約之媒介居間。足見買賣與居間兩者並不相同，不得相互混淆。

2、營業稅法：

⑴第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」。

⑵第3條第1項、第2項規定：「（第1項）將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。（第2項）提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。」。

⑶第4條第1項、第2項第1款規定：「（第1項）有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售貨物：一、銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內。二、銷售貨物之交付無須移運者，其所在地在中華民國境內。（第2項）有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售勞務：一、銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者。」。

⑷第7條第1款、第2款規定：「左列貨物或勞務之營業稅稅率為零：一、外銷貨物。二、與外銷有關之勞務，或在國

內提供而在國外使用之勞務。」。

⑸第35條第1項前段規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。」

⑹第43條第1項第4款、第5款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：・・・四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票・・・者。」。

⑺第51條第1項第3款規定：「營業人有左列情形之納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：・・・三、短報或漏報銷售額。」。

3、同法施行細則：

⑴第11條第2款規定：「營業人依本法第7條規定適用零稅率者，應具備之文件如左：・・・二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務，取得外匯結售或存入政府指定之銀行者，為政府指定外匯銀行掣發之外匯證明文件；取得外匯未經結售或存入政府指定之銀行者，為原始外匯收入款憑證影本。」。

⑵第38條第1項第5款規定：「本法第4章第1節規定計算稅額之營業人，依本法第35條規定，應檢附之退抵稅款及其他有關文件如下：・・・五、第11條規定適用零稅率應具備之文件。」。

4、財政部77年8月18日台財稅字第770572584號函意旨略以：「主旨：營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口貨物，辦理轉運與國外客戶之三角貿易，該營業人

得按收付信用狀之差額，視為佣金或手續費收入列帳及開立統一發票，並依照修正營業稅法第7條第2款規定，適用零稅率。」。

5、財政部88年8月5日台財稅字第881933421號函意旨略以：「主旨：貴公司接受國外客戶訂購貨物後，以自己之名義向第三國供應商購貨，並由第三國供應商將貨物逕運國外客戶或雖經我國但不經通關程序即轉運國外客戶之貿易型態，如經由貴公司與國外客戶及另與一家或數家第三國供應商分別簽訂獨立買賣合約，且其貨款係按進銷貨全額匯出及匯入者，則其列帳方式得按進銷貨處理。說明：．．．二、前揭貿易型態，因銷售之貨物，其起運地非在中華民國境內，且第三國供應商交付之貨物，亦未進入中華民國境內，尚非屬營業稅法所稱在中華民國境內銷售貨物或進口貨物，故非屬營業稅課稅範圍。」。

6、財政部93年9月3日台財稅字第09304525270號令：「全文內容：一、營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運國外客戶之交易型態，如該營業人不負擔貨物之瑕疵擔保責任，核屬『居間』法律行為者，應依本部77年8月18日台財稅第000000000號函規定辦理；如該營業人負擔貨物之瑕疵擔保責任，核屬『買賣』法律行為者，應依本部賦稅署88年8月5日台財稅字第881933421號函規定辦理。二、．．．」。

7、準此可知：

⑴境內營業人接受國外客戶訂貨，轉向第三國供應商購貨，其起運地、交付地均在境外之三角貿易型態，若為「買賣」之銷售貨物，因起運地交付地均在境外，不符合營業稅

法第4條第1項境內銷售貨物規定，尚非屬營業稅法第1條在境內銷售貨物之課稅範圍。

⑵倘境內營業人提供訂約媒介服務予國外客戶，以取得佣金報酬為代價，則屬「居間」之銷售勞務，因銷售之勞務在中華民國境內提供，符合營業稅法第4條第2項第1款在境內銷售勞務，屬營業稅法第1條在境內銷售勞務，應依營業稅法規定課徵營業稅。

⑶若依營業稅法第7條第2款規定，銷售之勞務係在國內提供而在國外使用之勞務，其營業稅稅率為零，惟仍屬營業稅課稅範圍，應依營業稅法第35條第1項規定申報該部分銷售額，僅適用稅率0%計徵。

（二）有關舉證責任之說明：

1、按行政程序法第9條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」第36條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」第43條規定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」納稅者權利保護法第11條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」故稽徵機關於調查課稅事實時，自應依職權調查證據，並對納稅義務人有利及不利事項一律注意，不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧；為課稅處分時，尚應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。

2、次依行政訴訟法第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）。

3、再按構成要件事實之認定，其存在與否應依證據認定之，無證據不得以擬制推測之方法，推定該事實之存在。當事人否認該事實所持之辯解，縱屬不能成立，亦不能因此即反推必有該事實，仍非有證據不得遽為該事實之認定，並加以裁處（最高行政法院105年度判字第334號、106年度判字第456號判決意旨參照）。

4、又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4項、納稅者權利保護法第7條第4項、第11條第2項參照）。

5、另課稅構成要件事實之認定，既應由稅捐稽徵機關負舉證責任，其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責。若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該構成要件事實為不存在，而將其不利益歸於稅捐稽徵機關。至於人民因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益應由稅捐稽徵機關承擔（106年度判字第456號

判決意旨參照）

6、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），始可謂其已盡舉證之責，否則法院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（最高行政法院107年度判字第456號、第722號判決意旨參照）。

7、由上可知，原告系爭三角貿易之交易型態，其法律關係究為「買賣」（銷售貨物）或「居間」（銷售勞務），攸關本件課稅構成要件事實之認定，依上述規定及說明，應由稅捐稽徵機關即被告負舉證責任，且其所提證據必須使本院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責。若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，本院仍應認定該構成要件事實為不存在，而將其不利益歸於被告。

（三）本件背景事實之說明：

1、原告代表人部分：

⑴原告自95年5月22日至99年8月24日之代表人為黃翠芬（本院1卷611、615-619、637頁之被告陳報狀、經濟部公司登記資料及原告公司章程、營業稅稅籍資料查詢參照；黃翠芬為蘇進男之配偶，於99年7月8日離婚，同卷667、671-672頁之全戶戶籍資料查詢參照）。

⑵原告自99年8月25日至101年10月23日之代表人變更為蘇姿穎（本院1卷611、621-626、639頁之被告陳報狀、經濟部

公司登記資料及原告公司章程、營業稅稅籍資料查詢參照；其為蘇信衛之女，同卷676頁之全戶戶籍資料查詢參照）。

⑶原告自101年10月24日至102年6月6日之代表人為蘇柏仁（本院1卷611、627-629、641頁之原告公司章程、經濟部公司登記資料、營業稅稅籍資料查詢參照；其為蘇進男之子，同卷667頁之全戶戶籍資料查詢參照）。

⑷原告自102年6月7日迄今之代表人為蘇崑忠（本院1卷611、631-635、637頁之原告公司章程、經濟部公司登記資料及章程、營業稅稅籍資料查詢參照）。

2、本件行為時原告之實際負責人為蘇進男及蘇信衛，有下列證據可證：

⑴證人吳文舜於102年1月22日在雲林調查站證稱：其於95年至102年1月在原告公司擔任採購，原告實際負責人為蘇進男（原處分3-2卷1-5頁之雲林調查站筆錄）。

⑵證人吳孟玲於102年1月23日在雲林調查站證稱：其於89年間至立融有限公司（與原告公司為同一負責人、同一上班地點）擔任會計，98年間轉任原告公司會計迄102年間，現原告公司登記負責人為蘇柏仁，但實際負責人為蘇進男及蘇信衛（同卷10-15頁之雲林調查站筆錄）。

⑶證人蘇姿穎於102年1月22日在雲林調查站證稱：其於99年至102年在原告公司擔任會計，原告登記負責人是蘇柏仁，（實際上）董事長為蘇進男，總經理是蘇信衛。公司實際負責人是蘇進男及蘇信衛，蘇信衛主要負責大陸地區業務，蘇進男負責臺灣地區業務（同卷16-20頁之雲林調查站筆錄）。

⑷證人黃翠芬於102年1月22日在雲林調查站證稱：其與蘇進

男於77年間結婚，93年間蘇進男成立原告公司，主要經營廢五金買賣，其擔任會計與財務工作，99年間與蘇進男離婚，惟仍在原告公司上班到100年8月1日才離職，原告公司大陸方面廢五金業務蘇信衛比較清楚（同卷23-28頁之雲林調查站筆錄）。

⑸蘇信衛於102年1月23日在福建調查處供稱：其與蘇進男於93年間合夥成立原告公司，從事兩岸廢五金銷售業務迄今，蘇進男主要負責在臺灣收購廢五金，其則負責在大陸地區的銷售業務（同卷31-36頁之福建調查處筆錄）。

⑹蘇進男於102年1月22日在福建調查處供稱：其與蘇信衛約於96年間成立原告公司經營大陸廢五金事業迄今，兩人（均含家人）股份各60%及40%，以其子蘇柏仁名義登記，實際上負責人為伊與蘇信衛，其擔任總經理決定公司業務，同時身兼業務接待及公關，蘇信衛負責大陸地區之業務（同卷37-41頁之福建調查處筆錄）。

⑺由上可知，原告自95年間起至102年1月間為止（即第1案之開始至第3案之終止期間），其名義負責人分別為黃翠芬（蘇進男之配偶，已於99年7月8日離婚）、蘇姿穎（蘇信衛之女）、蘇柏仁（蘇進男之子）及蘇崑忠（自102年6月7日起始擔任原告負責人，與本件無關），惟其實際負責人為蘇進男及蘇信衛兩人。是原告主張：原告事實上負責人為蘇崑忠，且蘇進男及蘇信衛兩人於系爭期間所為，均為該2人之個人行為，與原告無任何關係，被告不應對之補稅裁罰云云（本院1卷595-597、605頁之準備程序筆錄參照），核與事實有間，不足採取。

（四）本件爭點之定性：

1、被告復查決定一至三（即原處分）依查得證據認定：原告

本件交易形態均為國外三角貿易中之居間交易行為（乙證1復查決定一之16頁、乙證34復查決定二之15頁、乙證50復查決定三之12頁參照），並據以為系爭之補稅裁罰。

2、依上述規定及說明，被告應就本件補稅裁罰之構成要件事實負擔客觀之舉證責任，即被告應舉證證明原告有為國外三角貿易中之居間交易行為；詳言之，被告應證明者有二，一為「原告對國外供應商提供仲介之勞務服務」，二為「使國外供應商與大陸買方（即燦權等4營業人）直接締結買賣契約」2項要件（最高行政法院103年度判字第382號判決理由六（三）意旨參照）。

（五）本院查：

1、有關合約記載部分：

⑴原告與大陸燦權等4營業人（該等營業人均設址大陸廣東省佛山市南海區，原處分3-2卷414-430頁之訂貨合約參照）於95年3月24日至95年11月16日簽立之多份「訂貨合約」記載如下：

①品名為A COPPER（燒粗【銅】）、BrassHoney（黃銅）、B COPPER（2號銅）等3種；

②訂貨總重量為50公噸至200公噸；

③單價為每公噸人民幣（到港口價）36,100元至63,545元；

④交貨期限為訂貨日期起算2個月，若有延期需雙方再議；

⑤貨物品質不可含油、PVC線及線頭；

⑥並備註合約內容未經雙方同意不得更改（原處分3-2卷414-430頁參照）。

⑵按民法第354條規定：「（第1項）物之出賣人對於買受人

，應擔保其物依第373條之規定危險移轉於買受人時無滅失或減少其價值之瑕疵，亦無滅失或減少其通常效用或契約預定效用之瑕疵。但減少之程度，無關重要者，不得視為瑕疵。（第2項）出賣人並應擔保其物於危險移轉時，具有其所保證之品質。」查上述合約業已記載買賣貨物品質不可含油、PVC線及線頭，核屬物之瑕疵擔保之約定，被告辯稱該等交易行為無物之瑕疵擔保之約定，非屬買賣契約云云，核與事實有違，不可採取。

⑶原告除提出上述95年間之合約外，經被告函請其提出其餘相關年度之合約，但原告迄未提出。

2、次依原告提示98年間價差計算明細表（原處分3-2卷526-536頁），其計算方式（按其進銷以人民幣計價，匯率為人民幣兌新臺幣，計算出來的佣金為新臺幣）為：佣金＝數量x（大陸單位售價－馬來西亞單位進貨）x匯率。其所計算收付差額之「淨利」即列佣金，惟收付差額存有負數之情形，佣金數額為0（如同卷526-530、533、535-536頁參照），核與一般居間仲介服務收取報酬形態為買賣價額固定之百分比顯有不同。

3、再依原告提示95至97年間價差計算明細表（原處分3-2卷431-464、501、518-523頁）：

⑴其所列各欄與前揭98年間價差計算明細表類似，惟均未列「佣金」欄，僅有「淨利」欄，該欄係按收付差額計算。其價差計算明細表所列「應收」欄，即為大陸售價總額，「進貨成本」欄為馬來西亞進貨總價額。

⑵經本院以106年12月15日審理單請原告協力指出該2欄發生年月日、櫃號之對應大陸收款數額，與資金流入數額相符之證明文件，並請其說明：對供應商給付貨款之資金流證

明文件，可否勾稽至年月日、櫃號之馬來西亞進貨成本數額（本院1卷473頁）？

⑶原告107年1月18日行政訴訟補充陳述狀僅重複提供附件1至10（本院1卷495-531頁），分別為上述95年8月29日原告與大陸燦權公司之訂貨合約（A COPPER（燒粗【銅】）100公噸，附件1，同卷501頁）。馬來西亞供應商亿嘉公司致原告之銷貨單（A COPPER50公噸，附件2，同卷503頁）。大陸燦權公司致原告收貨人資料為JIN HONG LOGIST-ICS公司之通知（原告出售A COPPER100公噸，附件3，同卷505頁）。亿嘉公司致買方原告之裝貨櫃通知（95年9月16日，A COPPER50公噸，附件4，同卷507頁）。亿嘉公司致原告之商業發票（95年9月16日，A COPPER 25,058及25,043公斤，附件5，同卷509頁）。記載收貨人為JIN HONG LOGISTICS公司之海運提單BILL OF LADING（該提單誤為BILL OF LANDING）英文錯誤(附件6、8）。致原告之貨櫃內清單（95年9月14日，A COPPER 25,058及25,043公斤，附件7、9，同卷513、517頁）。附件10為另一批貨（第2個50噸）之如上揭相同資料（即銷貨單、收貨人通知、裝貨櫃通知、商業發票、海運提單、貨櫃清單，同卷519-531頁）。

⑷上揭資料就形式觀之，係原告接受大陸燦權公司訂貨，原告向馬來西亞供應商亿嘉公司購貨，供應商亿嘉公司直接海運與大陸燦權公司指定之收貨人JIN HONG LOGISTICS公司，供應商亿嘉公司開立商業發票給原告，以上係原告前揭第1個50噸及第2個50噸，合計100公噸A COPPER（燒粗銅）之相關證據，惟關於95年5月至102年1月間本件所有三角貿易，原告所製作之價差計算明細表，對大陸供貨之

年月日、貨櫃號及應收款項數額匯入情形，與對供應商訂貨給付貨款數額匯出之情形，經本院再以107年2月21日審理單（本院1卷523頁）請原告協力說明，惟原告迄未提出，是其自有未盡協力義務之情形。

4、原告前雖提出98及99年度列有佣金收入之分類帳（原處分3-2卷537-540、545-548頁），其餘95年5月至97年12月、100年1月至102年1月間是否能推認原告亦均以佣金收入列帳，而歸屬為銷售勞務？茲論述如下：

⑴如前所述，就上述合約記載觀之，係屬原告出售廢五金（銅）給大陸買方（即燦權等4營業人）之買賣行為。原告提示98年間價差計算明細表雖有佣金之記載，惟95至97年間價差計算明細表則未列「佣金」欄，僅有（買賣）「淨利」欄。有關本件爭點究為買賣或居間仲介，原告有未盡協力義務之情形。

⑵再依被告所憑之證據觀之：

①福建調查處102年4月22日刑事案件移送書（被告乙證22）記載，係以蘇進男等6人共同基於違法辦理國內外匯兌業務，涉嫌違反銀行法規定，乃將之移送雲林地檢署偵辦，經檢察官偵查終結，認蘇進男等6人「涉嫌違反銀行法規定，經營地下匯兌業務」之罪證不足，以103年1月20日102年度偵字第2533號不起訴處分書（被告乙證23）予以不起訴在案。經查，上述刑事案件移送書及不起訴處分書係有關蘇進男等6人有無違法銀行法所為之處分，核與本件案情無關。

②蘇進男102年1月22日福建調查處調查筆錄（被告乙證6，該證據中無蘇進男102年1月23日雲林縣調查站筆錄，被告記載有誤）、103年1月10日雲林地檢署訊問筆錄（

被告乙證23）及102年8月30日、9月30日談話筆錄（被告乙證24）陳述略以：其與蘇信衛2人係原告實際負責人，原告主要業務係將臺灣收購之廢五金載運至大陸地區廣東省佛山市雅立五金廠，轉售與大陸廠商後，再由大陸人士透過管道將已收取之貨款轉匯至原告於臺灣開立之人頭帳戶，並坦承為規避查核，乃以吳文舜等人名義開立49個臺灣金融機構帳戶作為原告之人頭帳戶。又原告主要是買銅到大陸雅立五金廠買賣，銅的買賣占廢五金買賣90%，原告賣東西給大陸，因為銅是高單價，其不想要金額太大筆一次進來，乃由前妻黃翠芬找來人頭帳戶使用。另原告所經營者為廢五金買賣，臺灣地區人頭帳戶係原告使用，所收受款項有部分係三角貿易所產生，此部分交易模式蘇信衛較清楚等語。綜其所稱，原告之交易型態係國內買銅銷售大陸，另外三角貿易部分伊不清楚，核與被告認定本件係屬三角貿易中之居間仲介行為，並無關連。

③蘇信衛102年1月23日福建調查處調查筆錄（被告乙證6）、103年1月10日雲林地檢署訊問筆錄（被告乙證23）及102年8月30日談話筆錄（被告乙證24）陳述略以：原告於佛山市設立辦公處買賣廢五金，雇用當地會計「阿華」負責催收貨款，由「阿華」先代收廠商支付之人民幣貨款後，再匯入大陸帳戶轉匯臺灣人頭帳戶，由原告員工吳孟玲、黃翠芬及蘇姿穎對帳。又原告經營廢五金買賣，由大陸廠商向原告下單，原告向國外買貨，再運到大陸，沒有進入臺灣。原告確有用個人帳戶收取三角貿易的貨款。原告經營廢五金（同）的買賣，國外銷售部分由其負責等語。綜其所述，原告係經營廢五金買

賣，伊負責國外銷售部分，核與被告認定本件係屬三角貿易中之居間仲介行為，亦無關連。

④蘇麗芳、蘇姿穎、歐文智、高美玉、吳文舜、蘇振封、陳蘇金連、曾文返、陳俊榮、吳妍儒、張政偉等人於102年9月至10月在北港稽徵所談話（被告乙證25之筆錄）分別略稱：渠等有提供金融機關帳戶供原告使用，蘇振封及陳蘇金蓮並表示該帳戶係原告用於收受貨款等語。綜上所述，上述人等出借帳戶供原告收受貨款使用，核與被告認定本件係屬三角貿易中之居間仲介行為，均無關連。

⑶本件被告不能就課稅構成要件之基礎事實進行推計課稅：

①原告系爭廢五金交易境外三角貿易型態，究竟為「居間」或「買賣」應依「實際交易情況」而定（最高行政法院103年度判字第382號判決意旨參照）。被告應依職權調查證據後核實認定。惟如前述，經被告依職權調查結果，本件確有課稅構成要件之基礎事實不明，且原告亦有未盡協力義務之情形。

②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2種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第4項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」。

③該法所稱之「課稅基礎」（即推計之對象）依其立法理

由所載：「一、按推計課稅之正當性在於達成租稅公平之目的。於課稅資料難以調查時，以間接證據推估稅額。依此項推計核定方法推計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。此為司法院大法官釋字第218號解釋所肯認。基於量能課稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額為原則，僅於無法進行實額課稅情形，始准予推計課稅。並為確保推計課稅程序透明公開，稅捐稽徵機關應以書面敘明推計依據及計算資料。爰明定第一項規定。」再參酌德國租稅通則第162條規定，得為「估計」（即我國之推計）者，限於課稅基礎，即據以課稅之數量（陳敏先生著，德國租稅通則，102年5月第1版，292、297頁參照）。故有關課稅構成要件之基礎事實不在該條規定推計範圍之內。

④本院106年12月15日審理單（本院1卷473頁）通知被告具狀說明本件推計課稅之關聯性、合理客觀性。經被告107年1月15日行政訴訟補充答辯狀（一）略以：本件系爭人頭帳戶之匯入款項，應可認大部分均屬原告之貨款，存入資金係因原告從事三角貿易交易行為所發生。據原告於復查時提示有關三角貿易證明文件，被告查核結果認原告未善盡協力義務以釐清交易事實，乃認定原告係接受大陸地區客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運國外客戶之交易型態（本院1卷480-483頁）。惟被告並未就「原告對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買方廠商直接締結買賣契約」之「居間」前提事實依職權調查證據說明。尤其被告辯稱：「本件被告・・・

憑以核認原告從事居間仲介所收取之佣金」（本院1卷482頁9-12行），又辯稱：「被告依查得資料認定系爭帳戶資金往來為原告之銷貨收入，已如前述」（本院1卷483頁8-9行），對於本件系爭銷售金額究竟是認定為銷售貨物或勞務並未具體舉證說明。又如前述，本件卷證內僅有98及99年2年度原告有列帳佣金收入分類帳，其餘95年5月至97年12月、100年1月至102年1月部分，被告則未能就此課稅構成要件舉證以實其說，依上述規定及說明，被告依法不能就後者之課稅構成要件之基礎事實進行推計課稅，已甚明確。

⑤至於被告辯稱：依「稅務行業標準分類」，本件原告核屬「廢五金批發業」。又原告無法說明收取佣金比例，亦無法對其銷貨收款或進貨付款之資金流程提出相關證明文件，是以系爭帳戶存入款項，扣除進貨成本後，即為原告本件居間賺取之佣金。故其依「廢五金批發業」同業利潤標準毛利率17%推計本件居間銷售勞務之佣金銷售額，已切近實額並具關連性及合理客觀云云。然查，被告該2理由仍為買賣業銷售貨物之進銷貨推計銷貨毛利之同業利潤標準，仍無法與銷售勞務居間仲介之佣金具關連性，其所推計銷售額未具合理客觀。

5、從而：

⑴第1案部分：

①原告95年5月至97年12月間「銷售貨物」（本院1卷111頁）銷售額合計2,007,628,079元，營業稅額100,381,404元，未依規定開立統一發票，未於當期銷售額列報，暨97年7月至12月間進貨金額386,847,200元，未依規定取得「進貨憑證」，除經被告核定補徵營業稅額100,38

1,404元，並按所漏稅額100,381,404元處以1.5倍之罰鍰計150,572,106元（漏稅罰），及按未依規定取得進貨憑證，經查明認定之總額386,847,200元處5%之罰鍰計19,342,360元，並依法裁處最高罰鍰額1,000,000元（行為罰，本院1卷111、145-147頁）。

②嗣經被告復查決定一，將原查之「銷售貨物」變更為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」（即接受大陸地區客戶訂購貨物，轉向第三國供應商訂貨，並該供應商將逕運至大陸地區之「居間」交易行為，本院1卷141、147頁參照），因原告無法提示相關外匯收付款憑證，不能適用零稅率，乃參照廢五金批發業居間仲介採購商品之同業利潤毛利率17%重行核算原告漏報銷售額327,125,979元（原核定2,007,628,079元－復查調減非屬營業性質83,357,617元＝1,924,270,462元x 17%；其中95年71,568,565元，96年105,606,927元，97年149,950,487元），原核定漏報銷售額2,007,628,079元，應予追減1,680,502,100元（2,007,628,079元－327,125,979元），原核定補徵營業稅額100,381,404元，應予追減84,025,105元，變更核定16,356,299元（327,125,979元x 5%），並按所漏稅額16,356,299元處以1.5倍之罰鍰計24,534,448元（本院1卷141-142、147頁）。另復查重核無法認定原告97年7月至12月間有國內收購廢五金外銷，未依規定取得進貨憑證之情形，原核定就此部分裁處罰鍰1,000,000元應予註銷（同卷147-149頁）。

③由上可知，復查決定一變更核定原告此段期間補徵營業稅額16,356,299元，並按之處以1.5倍之罰鍰24,534,448元（此即復查決定一不利於原告部分），係基於原告

為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」所為之補稅裁罰。惟如前述，原告雖有未盡其協力義務之情事，經減輕被告應負擔之證明程度，但被告就此補稅裁罰之前提事實即「原告對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買方（即燦權等4營業人）直接締結買賣契約」2項構成要件，其舉證結果尚未達優勢蓋然性之程度，依上述規定及說明，其不利益應歸被告負擔，故復查決定一不利於原告部分及其訴願決定均應予撤銷。

⑵第2案部分：

①原告96年12月18日至99年12月31日「銷售貨物」（本院1卷163、175-179、195頁）銷售額合計1,490,616,635元（96年2,108,597元、97年104,656,968元、98年583,655,922元、99年800,195,148元），致逃漏營業稅額74,530,832元，經被告補徵營業稅額74,530,832元，嗣以漏報銷售額經更正為1,490,591,714元（減除原誤計之利息收入認定之銷售額24,921元），並按更正後漏稅額74,529,586元處以1.5倍之罰鍰計111,794,39元。

②嗣經被告復查決定二，將原查之「銷售貨物」變更為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」（本院1卷191、197頁參照），因原告無法提示相關外匯收付款憑證，不能適用零稅率，乃參照廢五金批發業居間仲介採購商品之同業利潤毛利率17%重行核算原告漏報銷售額254,342,435元【（原核定1,490,616,635元－復查調減非屬營業性質7,496,568元＋復查調增漏計銷售額13,011,905元＝1,496,131,972元）x 17%；其中96年357,000元，97年17,789,806元，98年98,519,460元，99年137,67

6,169元】，原核定系爭期間漏報銷售額1,490,616,635元，應予追減1,236,274,200元（1,490,616,635元－254,342,435元），原核定補徵營業稅額74,530,832元，應予追減61,813,710元，變更核定12,717,122元（254,342,435元x 5%），並按所漏稅額12,717,122元處以1.5倍之罰鍰計19,075,683元，原罰鍰111,794,39元應予追減92,718,696元，變更為19,075,683元（本院1卷197頁）。

③由上可知，復查決定二變更核定原告此段期間補徵營業稅額12,717,122元，並按之處以1.5倍之罰鍰19,075,683元（此即復查決定二不利於原告部分），係基於原告為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」所為之補稅裁罰。惟如前述，原告雖有未盡其協力義務之情事，經減輕被告應負擔之證明程度，但被告就98及99年度以外之系爭期間（即96年12月18日至97年12月31日）所為補稅裁罰之前提事實即「原告對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買方（即燦權等4營業人）直接締結買賣契約」2項構成要件，其舉證結果尚未達優勢蓋然性之程度，依上述規定及說明，其不利益應歸被告負擔，故復查決定二不利於原告部分（即96年12月18日至97年12月31日期間之補稅裁罰）及其訴願決定均應予撤銷。另此部分有關98及99年度部分復查決定二所為之補稅裁罰，依法核無不合，原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

⑶第3案部分：

①原告100年1月至102年1月間「銷售貨物」（本院1卷71、97頁）銷售額合計2,206,179,770元，營業稅額100,

308,989元，未依規定開立統一發票，未於當期銷售額列報，被告核定補徵營業稅額110,308,989元，並按所漏稅額110,308,989元處以1.5倍之罰鍰計165,463,483元（本院1卷71頁）。

②嗣經被告復查決定三，將原查之「銷售貨物」變更為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」（被告認定與第1、2案之營業模式相同，本院1卷93頁），因原告無法提示相關外匯收付款憑證，不能適用零稅率，乃參照廢五金批發業居間仲介採購商品之同業利潤毛利率17%重行核算原告漏報銷售額374,209,109元【（原核定2,206,179,770元－復查調減非屬營業性質9,052,836元＋復查調增漏計銷售額4,103,117元＝2,201,230,051元）× 17%；其中100年214,311,278元，101年158,130,703元，102年1,767,128元】，原核定系爭期間漏報銷售額2,206,179,770元，應予追減1,831,970,661元（2,206,179,770元－374,209,109元），原核定補徵營業稅額110,308,989元，應予追減91,598,534元，變更核定18,710,455元（374,209,109元元x 5%），並按所漏稅額18,710,455元處以1.5倍之罰鍰計28,065,682元，原罰鍰165,463,483元應予遞減137,397,801元，變更為28,065,682元（本院1卷71、93-99頁）。

③由上可知，復查決定三變更核定原告此段期間補徵營業稅額18,710,455元，並按之處以1.5倍之罰鍰28,065,682元（此即復查決定三不利於原告部分），係基於原告為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」所為之補稅裁罰。惟如前述，原告雖有未盡其協力義務之情事，經減輕被告應負擔之證明程度，但被告就此補稅裁罰前

提事實之構成要件，其舉證結果尚未達優勢蓋然性之程度，依上述規定及說明，其不利益應歸被告負擔，故復查決定三不利於原告部分及其訴願決定均應予撤銷。

五、結論：訴願決定及復查決定不利於原告部分，其中98及99年度所為之補稅裁罰，依法核無不合，訴願決定予以維持，亦無違誤，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回；另被告其餘之補稅裁罰，均有違誤，訴願決定予以維持，亦有不合，均應撤銷。又本件事證已臻明確，且兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

中　　華　　民　　國　　108　年　　4　　月　　17　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　詹　日　賢

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	1.上訴人或其法定代理人具備律師資

之一者，得不委任律師為訴訟代理人	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　　108　年　　4　　月　　17　　日

書記官　詹　靜　宜