臺中高等行政法院判決

108年度訴字第60號

109年7月2日辯論終結

原　　告　張鎮麟

訴訟代理人　鐘登科　律師

　　翁楷嵐　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

訴訟代理人　鄭智仁

　　劉淑華

　　陳怡云

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年12月28日台財法字第10713942300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（即復查決定）均撤銷。

二、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

本件被告之代表人於原告起訴後，由宋秀玲變更為吳蓮英，並經變更後之代表人吳蓮英具狀聲明承受訴訟，有該聲明承受訴訟狀附卷可稽，核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

緣原告係臺中市私立儒林文理短期補習班（下稱儒林補習班）之實際合夥人，民國98年度綜合所得稅結算申報漏報源自該補習班之所得，經被告所屬民權稽徵所依查得資料核定該

補習班全年所得額新臺幣（下同）32,048,007元，按合夥比例計算，歸課原告98年度源自該補習班之其他所得10,682,669元，補徵應納稅額3,816,761元，並按所漏稅額3,475,728元處以0.5倍之罰鍰1,737,864元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭財政部決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.被告所重行核定之儒林補習班收入總額71,296,015元、費用總額39,248,008元顯與事實不符，致被告認定原告未列報其取自儒林補習班之其他所得，因而向原告補徵應納稅額並課漏稅額半數罰鍰，係屬違誤：

⑴儒林補習班與其他儒林補習班系列機構包括①私立儒苑文理短期補習班（下稱儒苑補習班）、②臺中市私立小儒林文理補習班（下稱小儒林補習班）以及③中儒林文教有限公司（下稱中儒林公司）等，均屬不同事業主體；且除儒林補習班有以補習班名義於永豐商業銀行股份有限公司（下稱永豐銀行）臺中分行開戶運用外，其餘機構乃借用關係人於該行開設帳戶存放資金等情，已為被告所知悉者，此有被告103年8月11日中區國稅民權綜所字第1030606658號函可稽，合先敘明。

⑵其次，儒林補習班係於97年6月16日立案設立，與97年4月14日註銷設立登記之舊儒林補習班，並非同一合夥團體，此有臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）100年度重上字第93號民事判決可資參照，該案並經最高法院104年度台上字第1613號判決維持而告確定，此應為兩造所不爭執。至於臺中市私立中儒林文理短期補習班（下稱中儒

林補習班）之負責人為李幸美，與儒林補習班為有競爭關係之不同補習班事業，應予以明辨。

⑶被告以下列6個永豐銀行臺中分行帳戶（下稱系爭6帳戶）98年度之存入金額，作為核定儒林補習班收入總額之依據，惟此係誤將他人收入當作儒林補習班收入，顯有違誤：

①臺中私立儒林補習班000-000-000-0000帳戶（下稱舊儒林補習班帳戶）

②儒林補習班000-000-000-00000帳戶（下稱儒林補習班帳戶）

③楊麗珠000-000-000-00000帳戶

④魏宏泰000-000-000-00000帳戶

⑤魏宏泰及張進峰（後改名張鎮麟，即原告）聯名帳戶（帳號：000-000-000-00000）

⑥魏宏泰及李慎廣聯名帳戶（帳號：000-000-000-00000)

⑷關於系爭6帳戶之存入金額，原告逐一說明如下：

①舊儒林補習班帳戶部分，因舊儒林補習班與儒林補習班顯為不同補習班事業，因此其帳戶內之現金均與儒林補習班之收入無涉。

②儒林補習班帳戶部分，除用於收受儒林補習班取得之現金外，亦借予儒苑補習班收存現金。

③楊麗珠帳戶部分，則係借予儒林補習班收受轉帳及匯款，因此該帳戶除轉帳及匯款收入外，其餘現金存入部分則均非儒林補習班收入。

④魏宏泰帳戶部分，係借予儒苑補習班收受匯款，該帳戶內所得全與儒林補習班無涉。

⑤魏宏泰及張進峰聯名帳戶部分，係借予小儒林補習班及中儒林公司使用，該帳戶內收入仍與儒林補習班無涉。

⑥魏宏泰及李慎廣聯名帳戶部分，應係供中儒林補習班使用，該帳戶內之收入為中儒林補習班營業收入，亦與儒林補習班無涉，況其與儒林補習班間存有競爭關係，該帳戶內所得，顯不應計入儒林補習班之收入總額。

⑦總結上述，儒林補習班實際使用之帳戶僅有儒林補習班帳戶以及楊麗珠帳戶，兩帳戶分別用於收受儒林補習班收取之現金及轉帳（匯款）；其餘4個帳戶則均非儒林補習班所使用。

⑸被告於103年8月11日已知所謂儒林補習班係一集團事業，旗下共有13家不同名稱之補習班，然而被告以儒林補習班所使用之系爭6帳戶核定儒林補習班之收入時，卻僅扣除該集團中小儒林等4家補習班核定收入，被告就其餘8家補習班所核定之收入卻未一併扣除，可見被告用以核算儒林補習班收入之計算式顯然有誤，此觀證人陳玉玲證述：「（問：所有補習班的現金收入究竟存入何帳戶？）臺北力誠存入魏宏泰帳戶，新竹宏泰也是存入魏宏泰帳戶，臺中儒林存入儒林自己本身帳戶，臺中儒苑存入儒林補習班帳戶，臺中小儒林高四重考班存入儒林補習班帳戶，臺中中儒林補習班存入中儒林帳戶或魏-李帳戶，彰化力行存入楊麗珠帳戶，員林大學門存到張-吳帳戶，嘉義儒林存到楊麗珠帳戶，臺中東華存入楊麗珠，（各人帳戶內的錢也有自己使用），這是大約情形，不是全部的情況，沒有辦法很確定。」等語，即知楊麗珠帳戶中，至少還有彰化力行補習班、嘉義儒林補習班、臺中東華補習班之學費收入，被告亦自陳此部分金額並未扣除，足證被告核定儒林補習班收入，顯然有包含其他補習班收入之情形。

⑹原告就楊麗珠帳戶、魏宏泰帳戶使用情形，將交易紀錄各

筆金流逐一辨明其性質，並整理如附表1（本院卷1第419-430頁）、附表2（本院卷1第431-458頁），原告並就如何為金流定性之標準說明如下：

①因補習班學費收入均是以百元為單位計算，不可能會有十位數、個位數零頭，因此金流中有十位數、個位數零頭之款項，即顯非補習班學費收入；且補習班單次學費收入難以超過1百萬，故百萬以上款項，亦顯非補習班學費收入。

②原告與楊麗珠夫妻處理私人事務均係使用現金或支票交易，因此楊麗珠帳戶內以匯款方式存入的款項，除1筆以嘉華中學和另1筆以張鎮麟名義之匯款外，均可以認為屬於儒林補習班學費收入；而魏宏泰帳戶內匯款，亦多屬儒苑補習班學費收入。此部分併參證人陳玉玲證詞：「（問：上述三間匯款分別使用何帳戶？）儒林是匯到楊麗珠帳戶，儒苑匯到魏宏泰帳戶，小儒林匯到小儒林公司帳戶。」等語，應無疑義。

③魏宏泰帳戶內之現金存入，除私人款項外，另有新竹市私立宏泰物理短期補習班（下稱新竹宏泰補習班）學費收入、臺北市私立力誠文理短期補習班（下稱臺北力誠補習班）學費收入，由於臺北力誠補習班除家教班外，亦有經營學費訂價較高之重考班，因此款項金額較高者，通常應是臺北力誠補習班學費收入，惟尚需佐以各班班主任當年回臺中總部開會的時間判斷。

④楊麗珠帳戶內之現金存入，除私人款項外，另有多間原告投資的補習班學費收入，至區分方式，僅能依照各間補習班學生人數，與各班班主任當年回臺中總部開會的時間判斷。

⑤至於所謂私人雜收，係指楊麗珠、魏宏泰自己撰寫的書籍、講義出售收入，以及為授課學生代訂便當所收取之便當錢。

⑺經原告比對帳戶內之金流後，98年楊麗珠帳戶內各補習班收入及私人項目金額彙整如下：

①儒林補習班（內含98、99年學費收入）：8,126,165元。

②臺南市私立儒林補習班（下稱臺南儒林補習班）：7,603,200元。

③臺南同心補習班：4,766,800元。

④嘉義市私立儒林升學文理短期補習班（下稱嘉義儒林補習班）、嘉義市私立垂楊文理短期補習班（下稱嘉義垂楊補習班）：6,553,600元。

⑤私立大學門文理短期補習班（下稱彰化大學門補習班）、私立大佳文理短期補習班（下稱彰化大佳補習班）：5,188,200元。

⑥私立力行文理短期補習班（下稱彰化力行補習班）：893,500元。

⑦臺中東華補習班：734,400元。

⑧私人存入之現金：9,282,000元。

⑨私人雜收（學生應付的書籍、講義費；代收學生便當費等）：11,744,079元。

⑩錯帳誤植：538,183元。

⑪嘉華中學匯入：8,000元。

⑫原告張鎮麟匯入：1,010,000元。

（總計56,448,127元）

98年魏宏泰帳戶內，各補習班收入及私人項目金額彙整如

下：

①儒苑補習班：27,387,500元。

②新竹市私立宏泰物理短期補習班（下稱新竹宏泰補習班）：2,970,500元。

③臺北市私立力誠文理短期補習班（下稱臺北力誠補習班）：12,584,300元。

④私人雜收（學生應付的書籍、講義費；代收學生便當費等）：8,553,370元。

⑤私人存入之現金：3,785,000元。

⑥錯帳誤植：577,473元。

（總計55,858,143元）

⑻據上所述，被告用以計算儒林補習班學費收入之楊麗珠帳戶及魏宏泰帳戶，其帳戶內除儒林補習班學費收入外，尚另有其餘11家補習班之收入，被告卻未將其餘補習班學費收入（均已完納當年稅捐）全部和除，致其核定儒林補習班所得時，顯有重複課稅之情形。

⑼楊麗珠帳戶除借予儒林補習班之學生匯款外，其餘帳戶內之現金收入款項係原告投資之補習班學費收入、補習班給付楊麗珠之講義費、書籍費、授課報酬，被告卻將楊麗珠帳戶內之現金收入仍認定為儒林補習班之學費收入，其事實認定顯有錯誤；魏宏泰帳戶除借予儒苑補習班之學生匯款外，其帳戶內之現金存入款項，確實是魏宏泰所投資的臺北力誠補習班、新竹宏泰補習班之學費收入；儒林補習班與儒苑補習班係分別經營高中社會組與自然組之升大學補習班，而因自然組學生人數遠多於社會組人數，因此理論上儒苑補習班之年營收應高於儒林補習班，方屬合理。惟原處分所認定之儒林補習班營收竟遠高於儒苑補習班之

營收，其認定事實顯然違反經驗法則，自屬違法處分。

⑽準此，被告怠於調查舉證，竟將不同補習班事業主體，甚至存有競爭關係之不同補習班事業帳戶內之存入金額，一概核定由儒林補習班負擔應納稅額，致核課及裁罰處分所根據之基礎事實顯然有誤，自屬違法處分，應予以撤銷。

2.觀諸證人鄭荃卉、陳玉玲之證詞，本案原處分調查事實顯有錯誤，致被告未能正確適用法律，進而使原處分存有應予以撤銷之違法：

⑴儒林補習班的所有學費收入，實際上僅存放於①儒林補習班帳戶、②楊麗珠帳戶、③魏宏泰及張進峰聯名帳戶，分別用以收存現金、匯款及支票：

①儒林補習班學生若以現金繳交學費，則會計鄭荃卉、陳玉玲會將款項存入儒林補習班帳戶內，而不會存入其他帳戶內。此觀證人陳玉玲證稱：「（問：如何分辨不是儒林補習班的收入？不是學生交的學費？）新儒林補習班的學費現金收入不會存入楊麗珠的帳戶。」「（問：新儒林補習班的現金收入會存到哪裡？）新儒林補習班自己的公司帳戶。」；及證人鄭荃卉證述：「（問：如何分辨？）儒林補習班的錢會存在自己公司的帳戶內。」「（問：你們匯款和現金是分開？）是，這幾間都是。」「（問：上述三間匯款分別使用何帳戶？）儒林是匯到楊麗珠帳戶，儒苑匯到魏宏泰帳戶，小儒林匯到小儒林公司帳戶。」等語，互核為真。況渠等證述現金存入楊麗珠之傳票均非儒林補習班之學費收入，不僅與渠等證詞前後一致，亦可證實儒林補習班為求管理方便，遂將現金學費收入與匯款學費收入分由不同帳戶存放，此亦可參見證人陳玉玲證稱：「（問：乙證1-27-2傳票

（提示P1003）是否你的字跡？）是。」「（問：該筆存入款是否為新儒林補習班的學費收入？）不是。」等語；以及證人鄭荃卉證述：「（問：提示補充答辯狀附件乙證1-27-1（P1009）存款憑條是證人字跡？）是。」、「（問：這筆存入款是儒林補習班的錢？）我認知中不是。」等語甚明。

②儒林補習班學生若欲以匯款方式繳交學費，則儒林補習班會請求學生將款項匯至楊麗珠帳戶，而楊麗珠帳戶並不提供儒林補習班存入現金，因此楊麗珠帳戶內僅有匯款部分屬儒林補習班學費收入，其餘均與儒林補習班無關。此見證人陳玉玲證稱：「（問：楊麗珠帳戶提供給新儒林補習班做何使用？）供給儒林補習班做學生匯款之用。」「（問：為何學生匯款繳費需要借用楊麗珠、魏宏泰帳戶？何不匯入儒林帳戶就好？）匯款學費是學生各自匯入，補習班不會知道是何補習班的學生匯入的，所以張進峰才會指定儒林的學生匯款匯到楊麗珠帳戶，儒苑的學生匯款匯到魏宏泰帳戶以做區分。」；以及證人鄭荃卉證述：「（問：你們匯款和現金是分開？）是，這幾間都是。」「（問：上述三間匯款分別使用何帳戶？儒林是匯到楊麗珠帳戶，儒苑匯到魏宏泰帳戶，小儒林匯到小儒林公司帳戶。」「（問：儒林補習班的所有學生收款都存在儒林補習班的帳戶？）現金是的，匯款部分是匯到楊麗珠帳戶。」等語即知。

③至於倘若學生家長有以支票繳交學費的需求時，則儒林補習班會將支票存入魏宏泰及張進峰聯名帳戶做票據交換，且該帳戶同時也提供儒苑、小儒林等補習班存入支票。此觀證人陳玉玲證稱：「（問：原告與魏宏泰的聯

名帳戶有無提供給何補習班使用？）儒林、儒苑、小儒林補習班，中儒林文教支票代收。」、「（問：支票是學生費用還是其他款項？還是其他收入？）學生收款，也有非學生收款支票。」；證人鄭荃卉證述：「（問：魏先生和原告的聯名帳戶是提供給何補習班使用？）儒林、小儒林、儒苑、中儒林文教公司存票用，支票都會存到那邊，也有學生用支票繳學費。」、「（問：你的意思就是這聯名帳戶不止供學生交學費支票使用？）很久了，我知道這帳戶在託收支票用。」等語甚為明瞭。

④至於魏宏泰帳戶是用於收受儒苑補習班學生匯款、臺北力誠補習班現金學費收入及其私人用途，均與儒林補習班無涉。此參證人陳玉玲證稱：「（問：魏宏泰的帳戶有無提供給何補習班使用？）臺北力誠補習班使用。他也有提供給臺中儒苑補習班學生匯款使用。」、「（問：儒苑補習班學生的現金學費收入，會存到魏宏泰的帳戶？)不會。」；證人鄭荃卉證述：「（問：上述三間匯款分別使用何帳戶？）儒林是匯到楊麗珠帳戶，儒苑匯到魏宏泰帳戶，小儒林匯到小儒林公司帳戶。」、「（問：魏先生帳戶借給儒苑使用？帳戶有供補習班其他用途？）我知道是只有匯款。」等語即明。

⑤而魏宏泰及李慎廣聯名帳戶則是中儒林補習班在使用，該帳戶內之款項亦與儒林補習班無關。此見證人陳玉玲證稱：「（問：魏宏泰和李慎廣的聯名帳戶有無提供給何補習班使用？）中儒林補習班。」、「（問：有其他補習班收入會使用李、魏宏泰聯名帳戶？）沒有。」甚明。

⑥綜上所述，儒林補習班帳戶係用於存放儒林補習班、儒

苑補習班及小儒林補習班的國四班現金學費收入；楊麗珠帳戶則用於收受儒林補習班學生匯款；而魏宏泰帳戶用於收受儒苑補習班學生匯款、臺北力誠補習班現金學費收入；魏宏泰及張進峰聯名帳戶則專門託收支票；魏宏泰及李慎廣聯名帳戶則只供中儒林補習班使用。是以，與儒林補習班有關之帳戶僅有儒林補習班帳戶、楊麗珠帳戶、魏宏泰及張進峰聯名帳戶，足證原處分將魏宏泰帳戶、魏宏泰及李慎廣聯名帳戶內之款項亦當作儒林補習班之學費收入，顯屬調查事實有所錯誤。

⑵關於儒林補習班帳戶內共有儒林補習班、儒苑補習班及小儒林補習班的國四班現金學費收入等3組款項，當時原有學生名冊可區分，惟名冊因時間久遠已未留存，此觀證人鄭荃卉證述：「（問：儒林補習班裡面有三間補習班的收入，證人是如何從帳戶裡區分是何補習班的收入？）現金收入部分，各個補習班都有名冊。」「（問：名冊現在還有留存？）不清楚。」等語可知。然而，原告當年申報儒林補習班收入總額為9,000,000元（調增後）；儒苑補習班收入總額為32,107,250元（調增後）；小儒林補習班收入總額為7,411,000元（調增後）；中儒林補習班收入總額為16,687,500元；中儒林公司收入總額為8,965,316元，總計74,171,021元，仍已超越被告將全體補習班（儒林、儒苑、小儒林、中儒林）暨中儒林公司戶頭內所有款項，作第2次核定收入總額之71,296,015元，足見原告當年並未漏報各個補習班之收入總額，因此本案儒林補習班的收入總額，亦無漏報之情事甚明。

⑶據上所述，原處分核定儒林補習班的收入總額為71,296,015元，顯係誤將儒苑補習班、小儒林補習班、臺北力誠補

習班等學費收入，以及原告、魏宏泰之私人投資，均充作儒林補習班之收入，致原處分所調查之事實顯有錯誤，自屬違法處分。

3.儒林補習班之帳冊，因原告、魏宏泰於98年10月與李慎廣拆夥後，雙方糾葛甚多，101年3月間李慎廣找黑道至儒林補習班恐嚇，原告遂決定結束儒林補習班業務，故同年6月間，該年度學生課程結束後，即未再繼續營運，嗣100年間亦曾在被告查核後向被告補稅，是以原告認為既已完成補稅，即無稅務上問題，故而未再留存相關帳冊，以致現今無法提出當時帳冊供查。

4.本案檢舉物證是否屬實已有疑義，被告未先確認檢舉物證是否與事實相符，即逕以其所提出之真偽不明物證，對儒林補習班查稅，被告所為之事實調查即顯有錯誤，更不得因此逕命原告負起協力義務；況且被告最終也並非僅以檢舉人侯家元所提出檢舉範圍核計儒林補習班所得額，而係將所有存入系爭6帳戶之存入款項全列算收入，原處分所憑據之事實顯屬錯誤：

⑴本案檢舉人侯家元所提出之檢舉證物恐非真實，被告若以其提出之證物作為事實調查依據，其所查核之課稅事實即顯有錯誤，且於被告查明檢舉人檢舉之證物屬實前，原告就課稅事實部分，應尚不生協力義務之問題：

①徵諸證人侯家元所證述：「（問：98年間任職？何職務？）臺中儒林補習班班主任，100年7月就離開到其他補習班。」「（問：擔任何種班的主任？）重考班的班主任。」「（問：知不知道本件檢舉案是否為李卓澔（即李慎廣）所為？）我不知清楚的緣由，李先生曾經有帶壹份學生名單，以我名字具名檢舉，但不知道是否就是

本件。」「（問：你有看到檢舉的資料？）我有看到學生名字，有些是我知道的重考班的學生名字，但不是全部都認得。」「（問：你重考班的學生名字你都記得？）我的學生至少九成我會記得，因會有約談，追蹤學生成績起伏等。我有問李先生怎麼可以檢舉，檢舉不怕自己要補稅嗎？他說檢舉有獎金可以彌補過去。」「（問：沒有看過名字的比例多少？）大約有三分之一沒有看過。」等語，即知證人侯家元交付被告之學生名單，顯並非均為儒林補習班之學生，因此證人侯家元對於朝夕相處的學生始有三分之一以上不認得，被告若依此名單逕行作為儒林補習班所得額之依據，則原處分之課稅事實即顯有錯誤。此外，證人侯家元於98年間，原告與訴外人李慎廣拆夥後，係於李慎廣所經營之中儒林補習班任職，更曾因此與原告互告、結下樑子，法院並因此認為「證人侯家元與被告張鎮麟間不僅具商業上競爭之利害關係，彼此間又有多起訴訟紛爭……證人侯家元之證詞顯有重大瑕疵實難採為不利於被告張鎮麟之認定。」等語，此有臺中地檢署102年度偵字第22770號起訴書、臺中高分院102年度上訴字第1223號判決可稽，足證證人侯家元之證人屬性上，應屬原告之敵性證人，其所為證述應不至有偏頗原告之情形，勘信為真。

②依此，揆諸稅捐稽徵法第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，被告就課徵租稅構成要件事實負有客觀舉證責任，被告即應先證實檢舉人所提交之證物是否屬實？有無挾怨報復之情事？若經調查確認檢舉證物為真正，納稅義務人始有負擔協力義務之必要，否則一經檢舉，納稅義務人即須提出其為欠稅之

證明，豈非將舉證責任倒置由納稅義務人負擔？被告一概要求原告窮盡其舉證責任，證明其於本案並未欠稅，顯已違反稅捐稽徵法第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。況被告若依偽造檢舉物證核算原告稅額，則原處分所調查之課稅事實即顯有錯誤。

⑵況且，證人侯家元於檢舉時亦僅表示，儒林補習班有以「匯款」至私人帳戶之方式收受學費，則被告竟將非屬匯款方式存入楊麗珠、魏宏泰帳戶之款項，仍列算為儒林補習班之收入，其認定之事實顯無任何憑據，原處分之課稅事實顯然有誤：

①觀諸證人陳玉玲、鄭荃卉證述之內容，可知儒林補習班雖有借用楊麗珠老師的帳戶收受學生匯款，但並未有將補習班所收學費現金存入楊麗珠帳戶之行為，核與檢舉人檢舉之意旨相符。然原處分竟將楊麗珠帳戶內所有存入款項均核定為儒林補習班之收入，其就此部分認定之事實，顯欠缺任何證據足以支持，原處分之課稅事實即有錯誤。

②至於魏宏泰之帳戶則是提供儒苑補習班之學生匯款，實與儒林補習班無涉。此觀證人魏宏泰證述：「（問：是否有將該帳戶借給任教之補習班使用？）有借一永豐銀行臺中分行帳戶給臺中儒林中的儒苑補習班作為學生匯款使用。」「（問：如何確認某個學生有沒有匯款完成？）學生匯款後，會拿匯款條交給導師，導師再交給執行長張鎮麟先生對帳。」「（問：學員匯款至該帳戶後，你是否會將款項領出，再交付儒苑補習班？）會將學生匯款部分不定期領出，交給補習班。」「（問：若補

習班有需支出款項時，動支該帳戶內學收款流程為何？）帳戶借給補習班使用後，我保管印章，存摺給執行長保管，他會看需要把一段期間內學生匯款加總之後，跟我對帳，然後請會計製作取款條，我再蓋章。」「（問：被告機關提出的永豐銀行提供的儒苑補習班及儒林系列補習班所開立的銀行帳戶（提出，影本送對造訴代簽收，附卷），證人的永豐銀行的帳戶存入現金部分之性質為何？）現金部分有些是我私人的投資。有些是臺北力誠補習班跟新竹宏泰補習班的現金。」等語即明。且與證人鄭荃卉、陳玉玲證述之內容，互核為真。職是，魏宏泰帳戶內收入顯然均與儒林補習班無涉，原處分竟將魏宏泰帳戶內所有存入款項均列入新儒林補習班之收入核算所得額，足證課稅事實顯有錯誤，原處分自屬違法。

③綜上所述，本案檢舉人提交被告之證物顯有真偽不明之情形，被告本應先調查檢舉物證之真正，於被告確認屬實後，方有查核課稅事實是否存在之必要，原告至此方應負協力義務，與被告共同發現真實。惟被告竟未曾查核檢舉物證是否為真，即對儒林補習班查稅，被告依據形式上虛偽之證據所進行之事實調查，即無可能為正確之課稅事實，原處分自有錯誤。況且被告最終調查結果，竟更逾越檢舉人之檢舉範圍，更將楊麗珠帳戶、魏宏泰帳戶內非儒林補習班收入之個人收入核計為儒林補習班所得，原處分所憑據之基礎事實顯與實際上課稅事實相去甚遠，已然背離核實課稅原則，顯屬違法處分。

⑶退步言之，原告於被告100年間請求提出帳冊時，即將所有帳冊、學生名冊交付被告，且被告迄今均未返還，縱認

原告因檢舉人提出的虛偽證物而負有協力義務，然原告當年交出帳冊時，即已履行其協力義務，因此本案應由被告舉證證明楊麗珠帳戶內現金存入款項、魏宏泰帳戶內全部款項，確實均為新儒林補習班之收入。

5.儒林補習班集團旗下各補習班於98年之股東及持股比例：

⑴臺北力誠補習班：魏宏泰40%、李慎廣30%、原告張鎮麟30%。

⑵新竹宏泰補習班：魏宏泰100%。

⑶彰化力行補習班：原告張鎮麟60%、吳菀庭40%。

⑷彰化大學門補習班：原告張鎮麟60%、吳菀庭40%。

⑸彰化大佳補習班：彰化大學門補習班100%。

⑹嘉義儒林補習班：原告張鎮麟70%、魏宏泰30%。

⑺嘉義垂楊補習班：原告張鎮麟70%、魏宏泰30%。

⑻臺南儒林補習班：原告張鎮麟100%。

⑼臺南同心補習班：臺南儒林補習班100%。

6.原處分據以補徵稅額之基礎事實（即儒林補習班漏報10,682,669元之情事）顯有錯誤，致被告未能正確適用法律，進而使原處分存有應予以撤銷之違法，蓋被告調查儒林補習班之收入時，未就構成要件事實負起舉證責任，調查成本費用時，更有濫用推計課稅之情形：

⑴被告針對儒林補習班98年度收入額之認定，顯然並未盡客觀舉證責任，且原告對於被告之調查業已配合提出帳冊，當已盡其協力義務，依法並無減輕被告證明程度之理由。查原告100年間即已將98年儒林補習班相關帳冊、憑據交付被告勾稽，然而被告明知儒林補習班與儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林公司等均屬不同事業主體，儒林補習班並有借用關係人帳戶等情，卻無視其已取得之相關帳冊

、憑證等證據資料，逕將系爭6帳戶內除利息以外之收入，均認定為儒林補習班98年度收入，顯然有怠於調查課徵租稅構成要件事實之情事，原處分尚難謂已盡其舉證責任，鈞院自應依法認定該課稅要件事實為不存在，由被告負擔其未盡舉證責任之不利益。

⑵承前，被告雖稱本案係出於檢舉方行啟動調查，並將檢舉人稱儒林補習班所借用之個人帳戶作為課稅依據；惟原告於本案業已舉證證明，原處分據以計算儒林補習班98年收入之系爭6帳戶，實際上僅有⑴儒林補習班帳戶、⑵楊麗珠帳戶及⑶魏宏泰及張進峰聯名帳戶等3個帳戶供儒林補習班使用，且各該帳戶內之款項仍有部分屬於集團內其他補習班之收入，仍非均屬儒林補習班98年之收入，原處分所調查之事實顯有錯誤。

⑶又楊麗珠帳戶內之現金，實際上尚包含儒林補習班集團旗下臺中東華補習班、彰化力行補習班、彰化大學門補習班、彰化大佳補習班、嘉義儒林補習班、嘉義垂楊補習班、臺南儒林補習班、臺南同心補習班等班系之學費收入；而魏宏泰帳戶內之現金，實際上則有臺北力誠補習班、新竹宏泰補習班之學費收入，此有證人陳玉玲之證詞：「（問：所有補習班的現金收入究竟存入何帳戶？）臺北力誠存入魏宏泰帳戶，新竹宏泰也是存入魏宏泰帳戶，臺中儒林存入儒林自己本身帳戶，臺中儒苑存入儒林補習班帳戶，臺中小儒林高四重考班存入儒林補習班帳戶，臺中中儒林補習班存入中儒林帳戶或魏-李帳戶，彰化力行存入楊麗珠帳戶，員林大學門存到張-吳帳戶，嘉義儒林存到楊麗珠帳戶，臺中東華存入楊麗珠，（各人帳戶內的錢也有自己使用），這是大約情形，不是全部的情況，沒有辦法很

確定。」、「（問：總櫃台包含很多補習班，請確認共有何補習班？）臺北力誠、新竹宏泰、臺中儒林、臺中儒苑、臺中小儒林、臺中中儒林、彰化力行、嘉義儒林、員林大學門、臺中東華。他們分點的櫃台彙整到臺中總櫃台，再交給執行長。執行長要我們代存入他指定的帳戶。執行長就是原告。」等語可參，且並經各班班主任林育廷、陳志超、鄭積偉、陳麗娟、傅郁琦等人證稱確有將各班現金學費收入繳回集團臺中總部之情事，勘信為真。

⑷據上，儒林補習班實際上僅使用儒林補習班帳戶、楊麗珠帳戶、魏宏泰及張進峰聯名帳戶三者，分別用於存放儒林補習班之現金、匯款及支票；甚且各該帳戶內之收入款項，實際上也並非全屬儒林補習班之收入，仍有集團旗下其他補習班之收入存放，故可證原處分就課稅要件事實之調查顯有錯誤。

⑸退步言之，縱認楊麗珠帳戶、魏宏泰帳戶及魏宏泰及張進峰聯名帳戶內之現金收入為儒林補習班轉投資收入，惟該3帳戶中仍有不少收入與儒林補習班無涉，如新竹宏泰補習班之收入即屬之，據證人詹志偉證述：「（問：你有無投資新竹宏泰補習班？）沒有。」、「（問：新竹宏泰是何人投資？）具我所知，95年設立，是魏宏泰投資設立，請我去擔任班主任，可是我只是物理老師，實際招生與行政事宜是陳香甄負責……」、「（問：據你所知，98年新竹宏泰補習班是何人投資設立？）我知道一開始是魏宏泰開的，後來臺中儒林要去設立，但消防沒有過，所以就用新竹宏泰的名義，後來要整併，但不知有無成功。」等語，可證新竹宏泰補習班是屬於證人魏宏泰個人所投資的，與儒林補習班無關。甚且，即使為儒林補習班各別轉投資

之收入，但仍應扣除各班之成本費用後，始能分別認定儒林補習班之投資所得。職是，被告擅將與儒林補習班無關之收入，列計為儒林補習班之所得，原處分所調查之課稅要件事實仍顯有錯誤。

⑹準此以觀，原處分作為課稅基礎之系爭6帳戶，其中舊儒林補習班帳戶、魏宏泰帳戶、魏宏泰及李慎廣聯名帳戶等3帳戶確非供新儒林補習班使用；且即便供儒林補習班使用之儒林補習班帳戶、楊麗珠帳戶、魏宏泰及張進峰聯名帳戶等3個帳戶，帳戶內收入款項仍非全屬儒林補習班之收入，可見原處分調查之構成要件事實顯有錯誤，自無從正確適用法律，當屬違法應予撤銷之處分。

⑺被告就儒林補習班98年度所得額之核算，所採用之推計課稅標準顯有不當，自屬濫用推計課稅之違法處分：

①查被告採用99年1月21日台財稅字第09904900440號令發布之「98年私人辦理補習班托兒所幼稚園與養護療養院所成本及必要費用標準規定」作為本案計算儒林補習班98年成本及必要費用之推計課稅標準，亦即以收入之50%計算儒林補習班98年度所得額。惟同年月7日台財稅字第09800610961號函亦有提供「98年營利事業各業所得額暨同業利潤標準」，該標準顯示專業考試補習班之所得額標準僅為19%，此一標準沿用至今均未變動，被告並無不知之理。而本案原告經營之儒林補習班主要業務為高中社會組學生升學考試之專業補習教學，此觀證人鄭荃卉證述：「（問：為何銷帳比較方便？）儒林是社會組、儒苑是自然組、小儒林的就匯入小儒林自己的帳戶。查帳比較方便。」等語即知，故本案自應適用99年1月7日台財稅字第09800610961號函提供之所得額標準1

9%，而非幼稚園或養護療養院所之成本及必要費用標準50%。然本案被告於原處分中未附任何理由即採用50%作為儒林補習班所得計算標準，顯未依納稅者權利保護法第14條第1項說明其推計之依據，已有違法之處。再者，兩者推計所得之標準差距高達31%，儒林補習班為升大學補習班，並非幼稚園或養護療養院所，本案被告卻採後者之標準，顯非貼近實額之方法，其推計課稅之標準即有欠合理，顯係濫用推計課稅之違法處分。

②況99年1月21日台財稅字第09904900440號令亦明白表示「所得人如未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，依下列標準計算其成本及必要費用……」等語，然本案原告確實已於100年間提出相關帳冊、憑證供被告查核，顯然並不符合採用該計算標準之前提，被告竟仍執意採用該不適用於原告之標準，其違法之處，灼然至明。

③原告所經營之儒林補習班係升大學補習班，尚難與托兒所、幼稚園和養護療養院等機構等同視之，何況原告業已提出帳冊、憑證供核，顯不應適用50%作為計算所得額之標準，而應以19%作為計算標準，原處分顯屬違法無疑。

7.原處分所依憑之課稅事實，更顯然違反經驗法則，蓋經營高中社會組升學考試之儒林補習班，其所得額竟高於經營高中自然組學生升學考試之儒苑補習班，顯非合理：

⑴查民國90年代，學子考醫科風氣盛行，所以自然組學生人數均遠多於社會組人數，補習班學生人數自也以自然組學生居多，此觀證人侯家元證稱：「（問：臺中儒林、臺中儒苑開課有何不同？）儒林是社會組，儒苑是自然組，但

對外統稱儒林補習班。」、「（問：自然組或社會組學生多？）自然組偏多，以考醫科、台清交為主。」、「（問：自然、社會組收費差別？）自然組收費比社會組一學期多幾萬元。」等語即知。

⑵次查98年度儒林補習班原先申報年營收為6,218,701元；儒苑補習班則為29,107,738元，確實係來自自然組考生的學費較多。嗣後始因被告要求才分別調整為9,000,000元、32,107,738元，但仍係儒苑補習班之年度營收顯高於新儒林補習班之年度營收，足證證人侯家元之證述與當年報稅之情形相符，勘信為真。

⑶然而，本案被告竟將儒林補習班之98年度營收核定為38,958,985元，竟反超儒苑補習班之營收32,107,738元，全然與新儒林補習班之經營實況相去甚遠，原處分所調查認定之事實顯與經驗法則迥不相符，足證原處分認定之課稅要件事實顯屬錯誤。

⑷被告明知儒林補習班係經營高中社會組之升學補習業務，而儒苑補習班則係經營高中自然組之升學補習業務，儒林補習班之營收絕無可能超過儒苑補習班之營收，被告竟仍無視此一經驗法則，擅將系爭6帳戶內之收入款項全部認列為儒林補習班之營收，致原處分之課稅事實顯與儒林補習班之實際所得不符，原處分自屬違法，應加以撤銷，以障原告身為納稅義務人應有之權利。

8.補徵稅額所憑之基礎事實既有錯誤，則被告據以裁罰之漏稅罰鍰1,737,864元，亦無可能正確適用法律，況已盡協力義務之推計課稅，不得裁處當事人，此部分裁罰性處分亦屬違法，自應一併加以撤銷：

⑴按「又租稅裁罰爭訟案件，則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）。」此有最高行政法院107年判字第369號行政判決可供參酌。

⑵次按「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。」納稅者權利保護法第14條第4項定有明文。

⑶本案被告怠於調查課稅要件事實，致原處分所查核之儒林補習班98年度所得總額有誤，則被告按錯誤之漏稅額裁處之罰鍰1,737,864元即無正確適用法律之可能，此部分之裁罰性處分自當一併撤銷。況本案原告業已將儒林補習班之帳冊交付被告查核，已盡原告之協力義務，揆諸納稅者權利保護法第14條第4項規定，被告即不得再依其推計課稅之結果科處原告漏稅罰，原處分無視原告已交付帳冊之事實，仍對原告裁處罰鍰，此部分之裁罰性處分亦屬違法甚明。

9.被告所調查之課稅事實及裁罰要件事時均顯有錯誤，原處分所認定之事實亦違反經驗法則，本案事實不明之不利益，依法應由被告承擔，則被告據錯誤事實做成之原處分即非適法，自應加以撤銷，以維原告權益等語。

㈡聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.其他所得部分：

⑴原告98年度綜合所得稅結算申報未列報源自儒林補習班之所得（乙證1-4，原卷1第519頁至第521頁），該補習班98年度原申報收入總額6,218,701元，費用總額7,696,978元、虧損1,478,277元（乙證1-5，原卷1第379頁），經該補習於100年6月16日提示帳簿憑證，被告所屬民權稽徵所乃據以核定第一次核定收入總額9,000,000元、費用總額8,100,000元、所得總額900,000元（乙證1-6，原卷1第311頁）並以獨資型態核定所得人為詹秀惠，通報財政部北區國稅局歸課詹君系爭年度綜合所得稅。

⑵嗣被告所屬民權稽徵所查得永豐銀行臺中分行之系爭6帳戶）（乙證1-7，原卷1第125頁至第219頁），認定系爭6帳戶之資金存入金額減除非屬學費收入後之餘額為儒林補習班之學費收入，第二次核定收入總額71,296,015元，並於104年1月9日以中區國稅民權綜所字第1040600173號調帳函（原卷1第363頁），通知該補習班補提示前揭短漏報收入62,296,015元（71,296,015元－9,000,000元）之相關成本費用供核，因其未能提供相關費用憑證供核，基於收入費用配合原則，乃依財政部頒定之費用率50%規定，核認查獲收入總額62,296,015元50%之費用，核定全年費用總額39,248,008元　（62,296,015元x 50%）＋8,100,000元∨，所得總額32,048,007元（71,296,015元－39,248,008元；乙證1-1-1，原卷1第325頁），並依臺中高分院100年度重上字第93號民事判決已審認，儒林補習班之實際合夥人為魏宏泰、李慎廣及原告，爰按各合夥人之合夥比例計算，核定原告系爭年度其他所得10,682,669元（32,048,007元/3）。原告主張已提供帳簿憑證資料且該資料存

放於被告所屬民權稽徵所，原告尚未領回，惟前揭帳簿憑證係屬第一次核定收入總額9,000,000元之相關收入及成本費用，尚無系爭經查獲其短漏報之收入及成本費用資料，原告容有誤解。

⑶原告於復查階段主張系爭6帳戶之存入金額非僅屬儒林補習班1家之學費收入，而係包含中儒林補習班、儒苑補習班、小儒林補習班及中儒林公司之學費收入云云。被告依查證結果，減除前開補習班及公司已核定之收入65,173,461元。另減除舊儒林補習班帳戶之存入金額及利息合計58,777元。重行核定儒林補習班全年收入為77,886,355元（143,118,593元－65,173,461元－58,777元）。又被告分別函請儒林補習班及原告提示通知該補習班補提示前揭短漏報收入62,296,015元（71,296,015元－9,000,000元）之相關成本費用供核，帳簿憑證及相關費用憑證等資料供核，渠等迄未提示，依規定，該補習班既未能提供證明所得額之帳簿文據，應按財政部發布之「98年度私人辦理補習班托兒所幼稚園與養護療養院所成本及必要費用標準」規定之費用率50%核算儒林補習班全年所得額為38,958,985元　（77,886,355元－利息收入31,615元）x（1－50%）＋利息收入31,615元∨，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原核定儒林補習班所得額為32,048,007元，按各合夥人之合夥比例計算，核定原告其他所得10,682,669元（32,048,007元/3），並無不合。

⑷原告主張系爭6帳戶部分帳戶非屬儒林補習班收入等節，均無法採據：

①系爭楊麗珠及魏宏泰之個人帳戶之現金存入部分，原告先於復查階段主張係屬個人資金運用與儒林補習班無涉

，經被告函請原告、魏宏泰及楊麗珠提示相關足資證明其主張之文件（乙證1-17-2，原卷1第629頁與第645頁至第647頁、乙證1-17-3，第633頁），惟迄未提示相關事證，以實其說，又於訴訟階段主張楊麗珠帳戶部分現金存入係臺南市私立儒林補習班收入金額7,603,200元、同心補習班收入金額4,766,800元、嘉義市私立儒林升學文理短期補習班及嘉義市私立垂楊文理短期補習班收入金額6,553,600元、員林私立大學門文理短期補習班及私立大佳文理短期補習班收入金額5,188,200元、私立力行文理短期補習班收入金額893,500元、臺中東華補習班收入金額734,400元，小計25,739,700元（7,603,200元＋4,766,800元＋6,553,600元＋5,188,200元＋893,500元＋734,400元）及魏宏泰帳戶之現金收入部分包含新竹市私立宏泰物理短期補習班收入金額2,970,500元及臺北市私立力誠文理短期補習班收入金額12,584,300元，小計15,554,800元（2,970,500元＋12,584,300元），合計41,294,500元（25,739,700元＋15,554,800元）。私人雜收楊麗珠帳戶11,744,079元，魏宏泰帳戶3,785,000元。惟均未提示私人雜收及魏宏泰、楊麗珠帳戶各筆現金存入屬前揭各該補習班學費收入之相關證明文件（如私人收入之證明文件、各筆現金存入屬前揭各該補習班之學員清冊、報名表、學費收據等資料），即原告應提示其編制上揭補習班收入明細資料之依據，而非僅空言主張。

㈡又原告聲請傳喚陳志超、侯家元、傅郁琦及陳麗娟等部分班主任，證稱渠等就所服務之補習班現金學費收入，定期至臺中以現金交付方式予臺中總部等節。惟被告於

歷次準備程序庭中，就證人證述將補習班學費收入均交回臺中總櫃檯之證詞與事實不符部分，已逐一舉證證明，依原告目前陳述及相關證人證詞，並無法證明原告所稱楊麗珠及魏宏泰之個人帳戶內有存入上開10間補習班學費收入，而非屬儒林補習班之學費收入，原告主張無法採信。

③原告所經營之補習班利用系爭人頭帳戶存入學費收入，為原告所不爭，益證原告藉由人頭帳戶隱匿補習班學費收入之意圖甚明。本件被告提出相當事證，就掌握客觀之資金流動事實，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，認定系爭銀行帳戶存入款係原告所經營儒林補習班之收入，並非無據，原告主張該等資金流動非儒林補習班收入，而另有其他原因關係者，自應由其負舉證責任。惟原告迄今均未盡其協力義務，就其主張提供相關事證，是因此所生之不利益，即應歸由原告負擔。

⑸被告復查決定於系爭6帳戶之收入總額減除儒苑補習班等4家收入，惟依證人及原告證詞，原告涉嫌漏報並分散其源自儒苑補習班等3家（中儒林公司為法人組織，其盈餘非屬原告之其他所得）之其他所得乙節，說明如下：

①依證人魏宏泰於108年7月30日證詞：「95年以前，有儒林、小儒林、儒苑，負責人是郭茂鏞，當時的執行長是張鎮麟。95年我與張鎮麟、李慎廣就將補習班頂下，整個體系執行長還是張鎮麟，中儒林補習班負責人是李慎廣，登記負責人則是他母親李幸美。其他部分負責人是張鎮麟，我擔任財務監察。95年之後就我們三人，只有中儒林負責人是李慎廣。中儒林到98年才拆夥變成李慎

廣個人的。」「被告訴代鄭：年頂下五家補習班，持股都是三分之一？」「證人：98年10月中儒林歸李慎廣全部所有，之後也有其他股東加入。」查原告代表儒林補習班就中儒林補習班經營權轉讓事宜，於98年10月23日與李慎廣、魏宏泰簽訂備忘錄（原卷1第539頁）；嗣李慎廣委託蔡安國與儒林補習班代理人即原告，雙方於99年1月20日簽訂「契約書」（原卷1第534頁至第537頁）依契約書第四點所載，本契約簽訂後，卓皓數學（中儒林補習班）之經營、管理、人事、收費、開銷、稅務等皆由甲方（即李慎廣）全權處理，與乙方（儒林補習班）無關。足證中儒林補習班於99年1月20日契約簽訂後方屬李慎廣所有，益證98年度儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班、中儒林公司為原告、魏宏泰及李慎廣等3人各持有1/3，且原告均非名義負責人。足證原告有漏報及分散其源自上揭補習班之其他所得。

㈡依上揭資料，及被告復查決定已於系爭6帳戶之收入總額減除上揭儒苑補習班等4家核定收入，按被告查得案關儒苑補習班等3家（中儒林公司為法人組織，其盈餘非屬原告之其他所得）98年度核定資料估算原告系爭年度分散所得合計1,860,396元（1,186,924元＋150,000元＋523,472元），明細如下：

A.儒苑補習班：98年度經被告核定收入總額32,107,738元，費用總額28,546,964元，所得總額3,560,77 4元（原卷1第47頁至第51頁）。依上揭原告、魏宏泰及李慎廣等3人各持有1/3估算，原告分散所得1,186,924元　（3,560,774元x 1/3）。

B.小儒林補習班：98年度經被告核定收入總額7,411,00

0元，費用總額6,961,000元，所得總額450,000元（原卷1第38頁至第43頁）。依上揭原告、魏宏泰及李慎廣等3人各持有1/3估算，原告分散所得150,000元（450,000元x 1/3）。

C.中儒林補習班：98年度經被告核定收入總額16,689,407元，費用總額15,018,750元，所得總額1,670,657元（原卷1第30頁至第35頁）。登記合夥（合夥人：李幸美49%、詹秀惠49%、張進峰即原告2%），原告系爭年度經申報核定源自該補習班所得33,413元，申報依上揭原告、魏宏泰及李慎廣等3人各持有1/3估算，原告分散所得523,472元　（1,670,657元x 1/3）－33,413元∨。

D.被告復查決定於系爭6帳戶之收入總額減除上揭儒苑補習班等4家收入，縱原告有漏報及分散其源自儒苑補習班等3家之其他所得1,860,396元，倘加計原核定原告之儒林補習班其他所得10,682,669元，合計12,543,065元（1,860,396元+10,682,669元），高於原核定原告其他所得10,682,669元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，仍不影響原核定結果，併予敘明。

⑹原告主張新儒林補習班係升大學補習班，尚難以幼稚園、托兒所、養護、療養院（所）等機構等同視之，應採財政部99年1月7日台財稅字第09800610961號令發布之「98年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準規定」之專業考試補習教學（標準代號：8579-12）所得額標準19%作為計算標準，原處分援用錯誤之推計課稅標準核算新儒林補習班之所得額，自屬違法乙節，被告說明如下：

①行為時所得稅法第14條第1項第10類前段規定：「個人

之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之……第10類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」執行業務所得查核辦法（以下簡稱查核辦法）第1條規定：「本辦法依所得稅法第14條第1項第2類第3款之規定訂定之。」第2條第2項規定：「私人辦理之補習班、幼稚園、托兒所、養護、療養院（所），不符合免稅規定者，其所得之查核準用本辦法。」第3條規定：「執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。」第8條前段規定：「執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核實認定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。」補習及進修教育法第6條規定：「短期補習教育，由學校、機關、團體或私人辦理，分技藝補習班及文理補習班二類。」短期補習班設立及管理規則第4條規定：「依本法第6條規定，學校、機關、團體或私人得依本準則……申請設立補習班。前項私人屬自然人者，包括依法取得居留證之外國人」第6條第3項前段規定：「補習班由學校、機關、團體或法人設立者，應冠以學校、機關、團體或法人名稱。」財政部69年4月15日台財稅第33034號函：「營利事業附設之各種補習班，如係經教育主管機關核准設立者，其所得可由該事業合併申報課徵營利事業所得稅。」87年8月19日台財稅第000000000號函：「私人經營之各種補習班，原則上應以向目的事業主管機關申請立案登記之設立人為所得人。三、前述幼稚園、托兒所、

補習班如經主管機關核准為合夥經營並具有證明文件者，可以合夥人為所得人，分別按其分配比例歸戶課徵綜合所得稅。至經營權及所有權經查明另有實際所得人者，應視個案情形，以實際所得人為課稅主體，按其實際經營期間課徵所得稅。四、前述幼稚園、托兒所、補習班之所得，應以其所收學雜費等減除成本及必要費用後之餘額，由所得人按其他所得依法申報課徵綜合所得稅。」

㈡依此，營利事業依法設立經營附設之各種補習班，其所得可由該事業合併申報課徵營利事業所得稅，倘屬私人經營之各種補習班，應由所得人按其他所得依法申報課徵綜合所得稅。本案儒林補習班係依前揭補習及進修教育法規定，以自然人申請設立補習班，並經教育主管機關核准設立，並非屬經教育主管機關核准設立之營利事業附設補習班，即非屬前揭所得稅法所規定之營利事業，自難適用「98年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準規定」，從而，被告機關依查核辦法，以該補習班既未能提供證明所得額之帳簿文據，按財政部發布之「98年度私人辦理補習班托兒所幼稚園與養護療養院所成本及必要費用標準」規定之費用率50%核算儒林補習班全年所得額並無違誤，原告顯係誤解法令規定，洵難採據。

2.罰鍰部分：

綜合所得稅結算申報採自動報繳制，重在誠實報繳，納稅義務人取有所得，即應自行申報，並盡查對之責，俾符合稅法之強行規定。本件被告依據查得資料，以原告98年度既取有儒林補習班之其他所得10,682,669元，於辦理綜合所得稅結

算申報時，即負有據實合併申報之責，其未依規定申報，已違反法律上應負之義務，乃行為時所得稅法第71條第1項前段、現行同法第110條第1項規定，並參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，審酌違章情節，按所漏稅額3,475,728元處以0.5倍之罰鍰1,737,864元，經核係已考量原告違章情節所為之適切裁罰，並無違誤。

3.原告98年度綜合所得稅結算申報繳退稅情形說明如下：

⑴原告98年度綜合所得稅結算申報經被告第1次核定退稅333,924元，並於99年7月30日直接撥款匯入原告於永豐銀行臺中分行帳戶。

⑵被告依後到資料增列核定通知書序號38租賃所得45,833元及序號39租賃所得89,922元，金額合計135,755元，捐贈扣除額同步增加27,151元，第2次核定補徵稅額22,807元，原告於100年1月14日繳納22,807元。

⑶嗣再接獲後到資料增列核定通知書序號41其他所得33,413元作成第3次核定補徵稅額5,610元。原告於101年10月12日繳納5,610元。

⑷被告依查得資料核定增列本案系爭核定通知書序號42其他所得10,682,669元，作成第4次核定原告應納稅額3,979,744元，經扣除扣繳稅額及可扣抵稅額468,490元，及原（退）補稅額-305,507元（-333,924元＋22,807元＋5,610元），本次應補繳稅額3,816,761元（3,979,744元－468,490元＋305,507元並無違誤。

4.儒林補習班98年度帳簿憑證之說明：

⑴原告98年度綜合所得稅結算申報未列報源自儒林補習班之所得，該補習班98年度原申報收入總額6,218,701元、費用總額7,696,978元、虧損1,478,277元，經該補習於100

年6月16日提示帳簿憑證，包含日記帳1本、總分類帳1本、執行業務報酬收據10份、學費收據5冊、傳票及憑證7本、扣繳憑單及各類所得資料申報書1份、各類所得資料更正通知書1份、薪資及伙食印領清冊1份、財產目錄2份、印花稅總繳申報書及繳款書6份及各類所得扣繳繳款書9份等資料供核，被告所屬民權稽徵所乃據以核定第1次核定收入總額9,000,000元、費用總額8,100,000元、所得總額900,000元，並以獨資形式核定所得人為詹秀惠，通報財政部北區國稅局歸課詹秀惠系爭年度綜合所得稅，前揭帳簿憑證資料該補習班迄今尚未領回。

⑵嗣被告所屬民權稽徵所於102年12月31日（檢舉書所載日期）接獲檢舉並查得永豐銀行案關系爭6帳戶，認定系爭6帳戶之資金存入金額減除非屬學費收入後之餘額為儒林補習班之學費收入，第2次核算收入總額71,296,015元，並於104年1月9日以中區國稅民權綜所字第1040600173號調帳函，通知該補習班補提示前揭短漏報收入62,296,015元（71,296,015元－第1次核定收入9,000,000元）之相關成本費用供核，因其未能提供相關費用憑證供核，基於收入費用配合原則，乃依財政部頒定之費用率50%規定，核認查獲收入總額62,296,015元50%之費用，核定全年費用總額39,248,008元【（62,296,015元x 50%）＋第1次核定費用總額8,100,000元】，所得總額32,048,007元（71,296,015元－39,248,008元）。再依臺中高分院100年度重上字第93號民事判決審認儒林補習班之實際合夥人為魏宏泰、李慎廣及原告，爰按各合夥人之合夥比例計算，核定原告系爭年度其他所得10,682,669元（32,048,007元/3），並無不合。

⑶原告主張已提供帳簿憑證資料且該資料上存放於被告所屬民權稽徵所，原告尚未領回乙節。經查前揭帳簿憑證係第1次核定收入總額9,000,000元之相關收入及成本費用，尚無系爭經查獲短漏報之收入及成本費用資料，原告容有誤解。

5.關於原告編製98年楊麗珠及魏宏泰帳戶內各補習班收入乙節：

⑴原告主張楊麗珠及魏宏泰帳戶內部分現金存入係其投資臺南儒林補習班、同心補習班、嘉義儒林補習班、嘉義垂楊補習班、大學門補習班、大佳補習班、力行補習班、臺中東華補習班，以及魏宏泰投資新竹宏泰補習班及臺北力誠補習班等之學費收入，並非儒林補習班學費收入，經查上揭補習班98年度資料如下：

①臺南儒林補習班：登記負責人李貞貞，聯合執業註記：合夥，系爭年度經財政部南區國稅局核定收入14,476,545元，以補習班名義於合作金庫商業銀行帳戶收入計1,517,865元。另查班主任陳志超與張進峰（即原告張鎮麟）於97年6月17日永豐銀行臺中分行開立聯名帳戶，該帳戶98年度存入收入金額807,415元，惟原告於準備程序庭並未說明該帳戶是供那一家補習班使用。

②同心補習班：查無資料。

③嘉義儒林補習班：登記負責人詹秀惠，聯合執業註記：合夥，98年度經財政部南區國稅局核定收入3,744,50 5元。

④嘉義垂楊補習班：登記負責人李雅瑩，聯合執業註記：獨資，98年度經財政部南區國稅局核定收入5,852,579元，以補習班名義於永豐銀行帳戶收入計736,860元。

⑤大學門補習班：登記負責人吳芝庭，聯合執業註記：獨資，98年度經被告核定收入1,768,000元。

⑥大佳補習班：登記負責人吳芝庭，聯合執業註記：獨資，98年度經被告核定收入1,500,000元。另查吳芝庭與張進峰97年12月30日於永豐銀行臺中分行開立聯名帳戶，98年度該帳戶存入收入金額24,881,853元，惟原告於準備程序庭並未說明請問該帳戶是供那一家補習班使用。

⑦力行補習班：登記負責人顧文華，聯合執業註記：獨資，98年度經被告核定收入102,000元，以補習班名義於永豐銀行臺中分行帳戶，98年度尚未開戶。

⑧新竹宏泰補習班：登記負責人詹志偉，聯合執業註記：獨資，98年度經財政部北區國稅局核定收入7,365,600元，以補習班名義於永豐銀行臺中分行帳戶，98年度尚未開戶。

⑨臺北力誠補習班：登記負責人劉秋幸，聯合執業註記：獨資，98年度經財政部臺北國稅局核定收入20,820,127元，以補習班名義於永豐銀行臺中分行帳戶收入計68,884,511元，新光商業銀行帳戶收入計1,027,066元，安泰商業銀行帳戶收入計170,600元，合計70,082,177元（68,884,511＋1,027,066＋170,600）。

⑩臺中東華補習班：查無資料。

⑪綜上，上揭8家補習班98年度經稅捐稽徵機關核定收入總計55,629,356元（14,476,545＋3,744,505＋5,852,579＋1,768,000＋1,500,000＋102,000＋7,365,600＋20,820,127），98年度以各該補習班名義於金融機構之帳戶收入總計72,336,902元（1,517,865＋736,860＋70,0

82,177）。

⑵原告迄今均未提示渠等投資上揭各該補習班之相關證明文件及魏宏泰及楊麗珠帳戶各筆現金存入屬渠等投資之各該補習班學費收入之相關證明文件（如私人收入之來源憑證、學員清冊、報名表、學費收據等原始憑證資料），空言主張，委不足採。

⑶退萬步言，縱依原告主張楊麗珠及魏宏泰帳戶內部分現金存入係臺南儒林補習班等8家補習班學費收入，從而本件復查核定98全年收入總額77,886,355，縱經減除上揭8家補習班系爭年度經稅捐稽徵機關核定收入總計55,629,356元，並加計各該補習班系爭年度於金融機構收入總計72,336,902元後，系爭全年收入總額94,593,901元（77,886,355－55,629,356＋72,336,902），再依財政部頒定標準核定全年所得額為47,312,758元【（94,593,901－利息收入31,615）x（1－50%）＋利息收入31,615】，仍高於原核定所得額32,048,007元（基於行政救濟不利益變更禁止原則，原核定仍應維持），亦不影響原核定結果，併予敘明。

6.儒林補習班合夥人李慎廣，依臺中高分院108年9月17日107年度上訴字第76號刑事裁定所載，李慎廣先後遭臺灣臺中地方檢察署及臺灣高等法院發布通緝，目前行蹤不明。

7.關於是否重新審理乙節：

⑴被告所屬民權稽徵所查得永豐銀行臺中分行之系爭6帳戶，認定系爭6帳戶之資金存入金額（含利息），扣除可辨認非屬學費收入之退票金額，核算舊儒林補習班、儒林補習班、楊麗珠、魏宏泰、魏宏泰及張進峰聯名帳戶、魏宏泰及李慎廣聯名帳戶等系爭6帳戶之存入金顯分別為58,777元

、5,103,196元、52,072,909元、55,867,207元、15,412,642元、14,603,862元，合計143,118,93元。嗣原告於復查階段主張前揭帳戶之存入金額非僅屬儒林補習班1家之學費收入，而係包含儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班、中儒林公司之學費收入等語。被告依查證結果，減除前開補習班及公司已核定之收入65,173,461元。另減除舊儒林補習班帳戶之存入金額及利息合計58,777元。重行核定儒林補習班全年收入為77,886,355元（143,118,593－65,173,461－58,777）。

⑵然有關楊麗珠及魏宏泰之個人帳戶之現金存入部分，原告先於復查階段主張係屬個人資金運用與儒林補習班無涉，經被告函請原告、魏宏泰及楊麗珠提示相關足資證明其主張之文件，惟迄未提示相關事證，以實其說。復於訴訟階段改主張楊、魏帳戶部分現金乃臺南儒林補習班等10家補習班學費收入，並聲請傳喚陳志超、侯家元、傅郁琦及陳麗媚等部分班主任，證稱渠等就所服務之補習班現金學費收入，定期至臺中以現金交付予臺中總部，且原告自承臺南儒林補習班等10家補習班均由其本人或與人合夥借用人頭名義所設立，渠等補習班學費收入係由各名義負責人各自申報綜合所得稅等節。惟查原告上揭主張無法採證理由如下：

①原告於行政訴訟準備狀㈡主張楊麗珠帳戶之現金收入部分包含臺南儒林補習班收入金額7,603,200元、同心補習班收入金額4,766,800元、嘉義儒林、垂楊補習班收入金額6,553,600元、員林大學門及大佳補習班收入金額5,188,200元、彰化力行補習班收入金額893,500元、臺中東華補習班收入金額734,400元，小計25,739,700

元（7,603,200＋4,766,800＋6,553,600＋5,188,200＋893,500＋734,400）及魏宏泰帳戶之現金收入部分包含新竹宏泰補習班收入金額2,970,500元及臺北力誠補習班收入金額12,584,300元，小計15,554,800元（2,970,500＋12,584,300），合計41,294,500元（25,739,700＋15,554,800元）。私人雜收楊麗珠帳戶11,744,079元，魏宏泰帳戶3,785,000元。惟均未提示私人雜收及魏宏泰、楊麗珠帳戶各筆現金存入屬前揭各該補習班學費收入之相關證明文件（如私人收入之證明文件、各筆現金存入屬前揭各該補習班之學員清冊、報名表、學費收據等資料）。

②證人陳志超、傅郁埼、鄭積偉、侯家元等部分班主任證詞無助釐清事實：

A.證人證稱渠等就所服務之補習班現金學費收入，定期至臺中以現金交付予臺中總部，但渠等亦證稱不知道繳回的現金存入何人帳戶。又縱證人所稱定期繳交臺南儒林補習班等10家之現金學費收入至臺中總部屬實，亦無相關證據顯示該等現金係存入楊麗珠及魏宏泰帳戶。

B.況依原告證稱其與吳苑庭（原名吳芝庭）於永豐銀行臺中分行之聯名帳戶係供員林大學門及大佳補習班、彰化力行補習班共同使用。惟查98年度該帳戶存入金額總計24,881,853元，其中存入之現金共363筆，金額合計15,078,323元係來自位於彰化縣之永豐銀行員林分行及彰化分行，並非自臺中分行存入：足證前揭3家補習班98年度現金學費收入並非如證人傅郁琦所稱皆將補習班現金學費收入，定期至臺中以現金交付

予臺中總部，證人證詞與事實不符。

C.又臺北力誠補習班98年度其以補習班名義於永豐銀行臺中分行帳戶收入總額68,884,511元，其中存入之現金共314筆，金額合計35,405,598元，係由位於臺北市之永豐銀行世資分行、臺北分行等存入，並非自臺中分行存入：另以轉帳及支票交換存入共662筆，金額合計27,380,336元。依證人鄭積偉所證述「（問：臺北力誠如何收費？）基本上現金，沒有以匯款方式收費」、「（問：現金收了之後如何處理）當場會簽收到保管箱，每周來臺中開會時，帶到臺中繳交」，惟上揭帳戶資料顯示，該補習班收費有以轉帳匯款收取學費，且現金學費收入大多於永豐銀行位於臺北市之分行存入，足證前揭補習班現金學費收入並非如證人鄭積偉所稱皆將補習班現金學費收入，定期至臺中以現金交付方式予臺中總部，證人證詞與事實不符。

D.又證人陳志超仍為儒林補習班員工，證人侯家元107年度具領儒園數化科技有限公司薪資，該公司負責人為陳志超；證人傅郁琦107年度具領中儒林文教有限公司薪資，顯示證人與原告間有利害關係，渠等證詞欠缺證明力。

③綜上，原告雖自承借用他人名義或與人合夥設立上開9家補習班，惟其僅陳報上開9家補習班合夥比例，均未能提供原出資、帳簿憑證及合夥盈餘分配資料等足資證明補習班所得資料及合夥相關事證供核，尚難認其主張為真實；又案關補習班以個人聯名或補習班名義於永豐銀行設置之帳戶顯示，非屬臺中分行現金存入之金額合計高達50,483,921元【原告與吳苑庭（原名吳芝庭）聯

名帳戶15,078,323元＋臺北力誠補習班帳戶35,405,598元），證人證述將補習班學費收入均交回臺中總櫃檯之證詞與事實不符。從而，依原告目前陳述及證人證詞，並無法證明原告所稱楊麗珠及魏宏泰之個人帳戶內有存入上開9間補習班學費收入，非屬儒林補習班之學費收入，蓋證被告原核定無誤。

⑶按「稅務訴訟之舉證責任分配理論與一般行政訴訟相同，即主張權利或權限之人，於有疑義時，除法律另有規定外，應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利或權限之人或主張相反權利之人，對權利之障礙或是消滅、抑制之事實，負舉證責任。是稅捐稽徵機關對於課稅處分之要件事實，即負有舉證責任，惟稅捐法律關係，乃是依稅捐法律之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，則稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，即難謂未盡舉證責任。若納稅義務人不提示憑證，從證據掌控或利益歸屬之觀點言之，法院即無從依職權調查，故行政法院所得獲知之事實及調查事實之證據，即受限於訴訟當事人中之納稅義務人是否履行其協力義務，即納稅義務人已否為完全而真實之陳述及提出其所知悉之證據方法；如訴訟當事人有違反協力義務情形，自將影響行政法院事實闡明之密度與範圍，故而，因訴訟當事人所為之協力越少，致行政法院獲得越少之調查根據以履行其事實闡明義務，從而限縮其調查範圍，是因此所生之不利益，即應歸由應履行協力義務之當事人負擔，亦即行政法院就此得減輕他造之證明程度，而為課稅事實之判斷。」最高行政法院100年度判字第1

432號判決可資參照。本件係以永豐銀行系爭6帳戶98年度存入金額減除非屬學費收入金額，核定原告所經營補習班之收入，被告已提出相當事證，原告主張該等資金流動非該補習班收入，而另有其他原因關係者，自應由其負完全之舉證責任，惟原告編製前揭案關補習班現金存入明細無相關佐證資料，其空言主張，委不足採。被告原核定並無違誤，無需重新審理等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠原告是否已盡協力義務？

㈡原告主張系爭6帳戶內之款項，包含有私人款項及其他非臺中補習班之收入，究應由原告或被告負舉證責任？

㈢被告歸課原告98年度源自儒林補習班之其他所得10,682,669元，據以核定其應補徵稅額，是否正確？

㈣被告核定原告98年度補徵應納稅額3,816,761元，並按所漏稅額3,475,728元，裁處原告0.5倍罰鍰1,737,864元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

原告98年度綜合所得稅結算申報未列報源自儒林補習班之所得，該補習班98年度原申報收入總額6,218,701元、費用總額7,696,978元、虧損1,478,277元，經被告所屬民權稽徵所第1次核定收入總額9,000,000元、費用總額8,100,000元、所得總額900,000元。嗣被告所屬民權稽徵所查得永豐銀行臺中分行之系爭6帳戶，認定系爭6帳戶之資金存入金額減除非屬學費收入後之餘額為儒林補習班之學費收入，第2次核定收入總額71,296,015元、費用總額39,248,008元、所得總

額32,048,007元；又儒林補習班97年間向臺中市政府教育局申請核准立案，登記負責人為詹秀惠，共同設立人為詹秀惠、李幸美及楊麗珠，該補習班原申報合夥人亦為渠等3人；被告所屬民權稽徵所以臺中高分院100年度重上字第93號民事判決已審認，儒林補習班於97年6月16日核准立案時之實際合夥人為魏宏泰、李慎廣及原告，爰以原告等3位合夥人97年3月17日訂立契約書所載之出資比例各三分之一，按合夥比例計算，歸課原告98年度源自該補習班之其他所得10,682,669元（32,048,007元/3），補徵應納稅額3,816,761元，併同前次核定漏報租賃所得169,168元（免罰所得），按所漏稅額3,475,728元處0.5倍罰鍰1,737,864元；原告不服，提起復查，經被告以107年6月25日中區國稅法二字第10700007451號復查決定，重行核定儒林補習班全年收入為77,886,355元（系爭6帳戶存入金額143,118,593元－舊儒林補習班存入金額及利息58,777元－儒苑補習班等4家補習班及公司已核定之收入65,173,461元），因儒林補習班未能提供證明所得額之帳簿文據，而按財政部發布之「98年度私人辦理補習班托兒所幼稚園與養護療養院所成本及必要費用標準」規定之費用率50%核算儒林補習班全年所得額為38,958,985元【（77,886,355元－利息收入31,615元）x（1－50%）＋利息收入31,615元】，基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定所得額32,048,007元，按各合夥人之合夥比例計算，仍維持原告其他所得10,682,669元（32,048,007元/3）之原核定，以及罰鍰1,737,864元未獲變更；原告不服，提起訴願，經財政部於107年12月28日以台財法字第10713942300號訴願決定駁回等情，為兩造所不爭執，且有被告103年8月11日中區國稅民權綜所字第1030606658號函影本（本院卷1

第61頁）、臺中高分院100年度重上字第93號民事判決（本院卷1第63-88頁、原處卷1第468-493頁）、儒林補習班98年度綜合所得稅執行業務及其他所得之核定調整法令及依據說明書（原處分卷1第11、311頁）、儒林補習班98年度綜合所得稅執行業務及其他所得申報案件重核報告書及附件（原處分卷1第323-329頁）、原告98年度綜合所得稅核定通知書影本（原處分卷第523-525頁）、原告98年度綜合所得稅已申報核定稅額繳款書及違章案件罰鍰繳款書影本（原處分卷1第516-517頁）、被告105年11月22日105年度財綜所字第48105101213號裁處書影本（原處分卷1第527頁）、原告98年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書（原處分卷1第519-521頁）、儒林補習班98年度執行業務（其他）所得損益計算表（原處分卷1第379頁）、系爭6帳戶存摺存款歷史往來明細查詢一覽表（原處分卷1第125-219頁）、臺中市教育局103年9月2日中市教社字第1030071406號函及附件影本（原處分卷1第540-545頁）、97年3月17日「合夥經營臺中市私立儒林補習班契約書」影本（原處分卷1第540-541頁）、儒林補習班98年度收入核定情形一覽表及系爭6帳戶明細表（原處分卷1第668-681頁）、本案關係人存款憑條影本（原處分卷1第61-123頁）、永豐銀行金融資料查詢回覆函及附件影本（原處分卷1第560-623頁）、陳玉珍、鄭荃卉談話紀錄（原處分卷1第656-667頁）、被告107年1月5日中區國稅法二字第0000000000A號函影本（原處分卷1第651-653頁）、被告107年1月5日中區國稅法二字第0000000000B號函影本（原處分卷1第645-647頁）、被告106年8月23日中區稅民權綜所字第0000000000B號函影本（原處分卷1第629頁）、被告106年8月23日中區稅民權綜所字第0000000000A號函影本

（原處分卷1第632-633頁）、被告105年11月7日中區國稅法二字第1050013386號函影本（原處分卷1第624-625頁）、儒苑補習班98年度綜合所得稅執行業務及其他所得申報案件覆核報告書及附件影本（原處分卷1第45-51頁）、小儒林補習班98年度綜合所得稅執行業務及其他所得查帳案件調查報告書及附件影本（原處分卷1第36-43頁）、中儒林補習班98年度綜合所得稅執行業務及其他所得申報案件重核報告書及附件影本（原處分卷1第28-35頁）、中儒林公司98年度營利事業所得稅結算申報核定通知書影本（原處分卷1第27頁）、復查申請書及附件影本（原處分卷1第363-513頁）、被告107年6月25日中區國稅法二字第1070007451號復查決定書及送達回執影本（原處分卷1第685-701頁）、訴願書及附件影本（原處分卷1第702-847頁）、財政部107年12月28日台財法字第10713942300號訴願決定書影本（原處分卷1第849-865頁）等資料附卷可證，此部分事實堪以認定。

㈡原告並未善盡其協力義務：

1.稅捐稽徵法第30條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」行政訴訟法第163條規定：「下列各款文書，當事人有提出之義務：一、該當事人於訴訟程序中曾經引用者。二、他造依法律規定，得請求交付或閱覽者。三、為他造之利益而作者。四、就與本件訴訟關係有關之事項所作者。五、商業帳簿。」

2.司法院釋字第537號解釋略以：「……租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，

多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」這是因為在稅務案件，由於課稅資料多處於納稅義務人之管領範圍，且租稅行政又是屬於大量程序，若是將租稅債權成立或增加之構成要件事實完全責由稽徵機關負責，將使得稅法的執行窒礙難行，此不僅不利於依法課稅而有害國家租稅債權之確保，更進而影響到法律適用之平等而有害租稅公平。然而，另一方面，租稅之課徵本屬對人民基本權之限制，這是一個侵益行政的典型領域，與民事訴訟只是處理私權爭執有本質上的不同。若僅僅考量證據距離之遠近以及稽徵機關蒐證的困難，將租稅債權成立或增加之構成要件事實之舉證責任，簡單地透過所謂管領理論，逕行轉換為由納稅義務人負擔，使納稅義務人在租稅債權成立或增加之構成要件事實存否不明的情況下，必須承擔繳納租稅的風險，亦嚴重違背法治國租稅法律主義以及人民基本權有效保障的精神。是故在租稅法的領域，乃發展出「協力義務」的制度，透過在稅法上的特別規定，要求納稅義務人（及第三人）即使是處於應由稽徵機關負擔客觀舉證責任的領域，仍負有種種協力義務，以協助稽徵機關能充分掌握及釐清對課稅具有重要性之事實。

3.經查：

⑴原告98年度綜合所得稅結算申報並未列報源自儒林補習班之所得，而儒林補習班98年度原申報收入總額6,218,701元、費用總額7,696,978元、虧損1,478,277元，經該補習於100年6月16日提示帳簿憑證，包含日記帳1本、總分類帳1本、執行業務報酬收據10份、學費收據5冊、傳票及憑證7本、扣繳憑單及各類所得資料申報書1份、各類所得資

料更正通知書1份、薪資及伙食印領清冊1份、財產目錄2份、印花稅總繳申報書及繳款書6份及各類所得扣繳繳款書9份等資料供核，被告所屬民權稽徵所乃據以核定第1次核定收入總額9,000,000元、費用總額8,100,000元、所得總額900,000元，並以獨資形式核定所得人為詹秀惠，通報財政部北區國稅局歸課詹秀惠系爭年度綜合所得稅，前揭帳簿憑證資料儒林補習班迄今尚未領回。

⑵嗣被告所屬民權稽徵所於102年12月31日接獲檢舉並查得永豐銀行案關系爭6帳戶，認定系爭6帳戶之資金存入金額減除非屬學費收入後之餘額為儒林補習班之學費收入，第2次核算收入總額71,296,015元，並於104年1月9日以中區國稅民權綜所字第1040600173號調帳函，通知儒林補習班補提示前揭短漏報收入62,296,015元（71,296,015元－第1次核定收入9,000,000元）之相關成本費用供核，惟儒林補習班並未再提出任何帳簿憑據供核，故原告迄今僅提出儒林補習班之部分帳簿憑據，至於原告所經營之其他補習班（儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班、臺北力誠補習班、彰化力行補習班、……），則自始至終均未提供相關帳簿憑據供核。

⑶原告主張其已提供帳簿憑證資料且該資料上存放於被告所屬民權稽徵所，原告尚未領回乙節。經查，前揭帳簿憑證係儒林補習班第1次核定收入總額9,000,000元之相關收入及成本費用，尚無儒林補習班經查獲短漏報及原告經營之其他補習班之帳簿憑據等資料，故原告顯未善盡協力義務。

㈢原告主張系爭6帳戶內之款項，包含有私人款項及其他非臺中補習班之收入，應由原告負舉證責任：

⑴依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」

⑵原告主張系爭6帳戶內之款項，除含有儒林補習班、儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班、中儒林公司等5家之收入外，另含有原告、楊麗珠、魏宏泰私人款項及臺北力誠補習班、新竹宏泰補習班、彰化力行補習班、彰化大學門補習班、彰化大佳補習班、嘉義儒林補習班、嘉義垂楊補習班、臺南儒林補習班、臺南同心補習班等非臺中補習班之收入，係屬有利於原告之事實，且得以證明上述有利事實之證據資料均為原告所掌握，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，原告就其事實有舉證之責任。原告主張應由被告負舉證責任，並非可採。

㈣被告歸課原告98年度其他所得10,682,669元，補徵應納稅額3,816,761元，並不正確：

1.應適用的法令：

⑴稅捐稽徵法第21條第1項第3款、第2項規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定……三、未於規定期間內申報，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2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

⑵行為時所得稅法第14條第1項第10類前段規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之……第10類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有

關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」

⑶所得稅法施行細則第13條規定：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。前項收費及費用標準，由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政部核定之。」

⑷民法第667條第1項規定：「稱合夥者，謂2人以上互約出資以經營共同事業之契約。」

⑸行為時執行業務所得查核辦法（下稱查核辦法）第2條第2項規定：「私人辦理之補習班……其所得之查核準用本辦法。」第3條規定：「執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。」第5條規定：「執行業務者聯合執業之合約，須載明各執行業務者之姓名、身分證統一編號、戶籍地址、分配盈餘比例及收支處理方式等事項，並應於事實發生之年度辦理結算申報時，由代表人檢附聯合執業合約書，變更、註銷時亦同……執行業務者於申報個人綜合所得稅時，應檢附執行業務場所之財產目錄及收支報告表；其為聯合執行業務者，得由代表人檢附。各聯合執行業務者並應檢附盈餘分配表，以供查核。」第8條前段規定：「執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核實認定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。」

⑹財政部87年8月19日台財稅第000000000號函：「私人經營

之各種補習班，原則上應以向目的事業主管機關申請立案登記之設立人為所得人。三、前述幼稚園、托兒所、補習班如經主管機關核准為合夥經營並具有證明文件者，可以合夥人為所得人，分別按其分配比例歸戶課徵綜合所得稅。至經營權及所有權經查明另有實際所得人者，應視個案情形，以實際所得人為課稅主體，按其實際經營期間課徵所得稅。四、前述幼稚園、托兒所、補習班之所得，應以其所收學雜費等減除成本及必要費用後之餘額，由所得人按其他所得依法申報課徵綜合所得稅。」

⑺財政部99年1月21日台財稅第00000000000號令發布之98年度私人辦理補習班托兒所幼稚園與養護療養院所成本及必要費用標準規定：「私人辦理補習班、托兒所、幼稚園與養護、療養院（所），其創辦人、設立人或實際所得人如未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，依下列標準計算其成本及必要費用……二、文理、升學、語文、法商職業補習班：為收入之50% 。」

⑻司法院釋字第377號解釋：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規定並參照第76條之1第1項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」司法院釋字第537號解釋：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」司法院釋字第218號解釋理由書：「國家依據所得稅法課徵所得稅時，無論為個人綜合所得

稅或營利事業所得稅，納稅義務人均應在法定期限內填具所得稅結算申報書自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關於接到結算申報書後，調查核定其所得額及應納稅額。凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查時，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第71條第1項前段、第76條第1項、第79條第1項、第80條第1項及第83條第1項規定甚明。」

2.依據檢舉函（原處分不可閱卷第0000-0000頁）顯示，檢舉資料之對象不僅限於儒林補習班（經營社會組），至少尚應包括儒苑補習班（經營自然組）：

⑴檢舉函雖記載：「檢舉98年台中市私立儒林補習班漏稅案」，惟觀之其中「5、由收據可知上學期約收50,000～60,000元，下學期自然組128,000，社會組98,500，故可估收入金額為153× 15萬＝2,295萬，435× 17萬＝7,395萬，近9,690萬元。」等語，可知檢舉內容應包括社會組153名，每名15萬元，計2,295萬元；自然組435名，每名17萬元，計7,395萬元。

⑵又儒林補習班同時係該集團之泛稱，其中除經營社會組的儒林補習班之外，另有經營自然組的儒苑補習班，及小儒林補習班、中儒林補習班等，業據原告陳述明確。上述檢舉內容，核與原告陳稱自然組人數較社會組人數為多，收費亦較高等情相符。

⑶對照被告所屬民權稽徵所於102年12月31日接獲檢舉函，並查得永豐銀行案關系爭6帳戶，認定系爭6帳戶之資金存入金額減除非屬學費收入後之餘額為儒林補習班之學費收

入，第2次核算儒林補習班收入總額71,296,015元，並於104年1月9日以中區國稅民權綜所字第1040600173號調帳函，通知該補習班補提示前揭短漏報收入62,296,015元（71,296,015元－第1次核定收入9,000,000元）之相關成本費用供核等情，可知被告係誤以該檢舉函對象僅係針對經營社會組的「儒林補習班」，致其調查、核定均以儒林補習班為對象，而未一併查核原告所經營的儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班，此部分被告容有違誤。

⑷觀之被告所屬民權稽徵所於102年12月31日接獲檢舉並查得永豐銀行案關系爭6帳戶，認定系爭6帳戶之資金存入金額減除非屬學費收入後之餘額為儒林補習班之學費收入，第2次核算收入總額71,296,015元，並於104年1月9日以中區國稅民權綜所字第1040600173號調帳函，通知儒林補習班補提示前揭短漏報收入62,296,015元（71,296,015元－第1次核定收入9,000,000元）之相關成本費用供核等情，可知被告僅通知儒林補習班提示帳簿憑證，並未一併通知儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班、中儒林公司等提供帳簿憑據，更可證明被告僅以儒林補習班為查核對象。

⑸實則，依據被告所提出之儒林補習班98年度收入及所得核定情形一覽表（本院卷1第407頁），其中自系爭6帳戶金額扣減之「小儒林補習班等4家收入」65,173,461元，可知被告復查決定時已知悉系爭6帳戶除儒林補習班之收入外，另包含有儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班、中儒林公司等4家之收入，惟被告並未要求原告進一步提出小儒林補習班等之帳簿憑據供核，此部分容有未當。

3.被告於計算原告98年度所得時，扣減非儒林補習班經核定之

收入65,173,461元（儒苑補習班32,107,738元＋小儒林補習班7,411,000元＋中儒林補習班16,689,407元＋中儒林公司8,965,316元），顯屬錯誤：

⑴被告依據永豐銀行臺中分行之舊儒林補習班、儒林補習班、楊麗珠、魏宏泰、魏宏泰及原告聯名帳戶、魏宏泰及李慎廣聯名帳戶共6個帳戶（即系爭6帳戶）之交易明細所載各筆存入款，扣除可辨認非屬學費收入之退票金額，核算存入金額分別為：58,777元（舊儒林補習班帳戶）、5,103,196元、52,072,909元、55,867,207元、15,412,642元、14,603,862元，共143,118,593元，有「儒林補習班98年度收入及所得核定情形一覽表可佐（見本院卷第407頁）。

⑵另被告調查認定儒林補習班同時設有多家系列補習班，包括儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班、中儒林公司，系爭6帳戶之現金存入，係上述各補習班每日之現金款項來源彙整，並由負責之人員至銀行辦理相關存款或匯款或轉帳事宜。由銀行傳票可知，櫃檯彙整各補習班之學費收入同日亦分散存入前揭銀行帳戶，是系爭6帳戶存入金額含有源自儒林補習班，及儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班、中儒林公司之學費收入，而系爭6帳戶之提領與轉匯亦為支付該系列補習班之相關費用，故系爭6帳戶之存入金額非僅屬儒林補習班1家之學費收入，尚包含儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班、中儒林公司之學費收入，遂予以扣減非儒林補習班及公司經核定之收入65,173,461元（儒苑補習班32,107,738元＋小儒林補習班7,411,000元＋中儒林補習班16,689,407元＋中儒林公司8,965,316元）（本院卷1第407頁）。

⑶然而，其中除中儒林公司屬法人，其盈餘非屬原告之其他所得，而應予以扣減之外，其餘儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班等3家同屬原告所經營（原告擁有各三分之一），本應按股權比例計入原告之其他所得，惟被告因僅計算原告於儒林補習班之所得，故於核定原告98年度所得時，誤將儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班之所得予以扣減，此部分顯有違誤。

4.被告所為復查決定於核定原告98年度所得時，未及加計原告所投資而非屬臺中區之其他8家補習班收入，亦有違誤：

⑴原告於本院審理階段，另以陳報二狀陳報對臺北力誠等8家補習班有投資（另新竹宏泰補習班為魏宏泰100%），投資比例分別為：

①臺北力誠補習班：魏宏泰40%、李慎廣30%、原告張鎮麟30%。

②彰化力行補習班：原告張鎮麟60%、吳菀庭40%。

③彰化大學門補習班：原告張鎮麟60%、吳菀庭40%。

④彰化大佳補習班：彰化大學門補習班100%。

⑤嘉義儒林補習班：原告張鎮麟70%、魏宏泰30%。

⑥嘉義垂楊補習班：原告張鎮麟70%、魏宏泰30%。

⑦臺南儒林補習班：原告張鎮麟100%。

⑧臺南同心補習班：臺南儒林補習班100%。

（見本院卷2第225-226頁）

⑵原告98年度擁有上述8家補習班30%至100%不等之股權，卻未於申報綜合所得稅時計入其於該8家補習班之所得，而借用人頭分別擔任該8家補習班之名義負責人，再以人頭名義分別報繳所得稅，顯係蓄意分散分所得之逃漏稅行為。尤有進者，原告竟以同一年度自己逃漏稅之事實，作

為本件訴訟之攻擊防禦方法，一方面主張系爭6帳戶內之金額包含上述8家補習班之收入，另一方面卻又不提出各家補習班帳簿憑據以供查核，誠屬可議。因原告98年度綜合所得稅仍在行政救濟中，尚未確定，核課期間並未屆滿，故此部分依法應予計入原告98年度所得補徵稅款。而且，此部分係原告隱匿所得致被告未計入原核定所得內，自始非原告爭執及被告核定範圍內，應無不利益變更禁止原則之適用。

⑶被告雖主張：原告雖自承借用他人名義或與人合夥設立上開8家補習班，惟其僅陳報上開8家補習班合夥比例，均未能提供原出資、帳簿憑證及合夥盈餘分配資料等足資證明補習班所得資料及合夥相關事證供核，尚難認其主張為真實等語。惟查：

①原告就其投資彰化力行補習班、彰化大學門補習班、彰化大佳補習班之詳情，於本院109年3月31日準備程序時陳稱：「（法官問：原告陳報㈡狀陳報9個補習班的資料，此部分是否實在？）原告答：實在。（法官問：這些補習班原告98年度持有股份所應得所得有無列入原來原告98年度的綜合所得稅申報？）原告答：我都是請我所借名的人依法申報。（法官問：原告陳報狀內所陳報的吳菀庭與被告所陳報的吳芝庭何關係？）原告答：原名是吳芝庭，後改名吳菀庭。（法官問：原告何以要借用別人名義登記補習班？）原告答：吳菀庭原本是大佳、大學門單獨經營，我單獨經營力行。我與她交往後，她不想獨立經營後，我們交叉持股，交換後，3家補習班都是我占6成，她占4成。因我持有的補習班幅員很遠，所以補習班他們自己處理，才用借名登記，我只要管

好財務就好。」等語（本院卷2第270-271頁）。衡諸常情，苟非確有其事且親身經歷，原告不可能於出庭時當場陳述如此詳盡，本院認為其此部分陳述應可採信。

②證人傅郁琦於本院109年3月31日準備程序時亦證稱：「（問：力行的老闆是誰？）我知道的老闆是本件原告張先生。（問：力行的老闆是原告，你從98年任職？你是任職開始就負責彰化力行？）我從96年起任職。我96年在臺中儒林任職，98年才調職到彰化。大約是這樣，好像是暑假過後才去力行，還有負責招生。」等語（本院卷2第269頁）。

③證人詹志偉即新竹宏泰補習班之登記名義人於109年5月5日本院準備程序時證稱：「（問：新竹宏泰物理短期補習班98年間登記是你獨資的負責人？）不是，我只是班主任，登記上我是負責人的事情我不知道。（問：你有無投資新竹宏泰補習班？)沒有。（問：新竹宏泰是何人投資？）據我所知，95年設立，是魏宏泰投資設立，請我去擔任班主任，可是我只是物理老師，實際招生與行政事宜是陳香甄負責。我（提出公證書）只擔任老師，103年我離開補習班，但102年說我要離開時，有與魏宏泰的媽媽詹秀惠去辦理股份轉讓，當時我才知道我占30%股份。我完全不知道我占有任何股份。我請補習班當時主任說我已經離職，請將登記在我名下的任何事項都應改掉、解除，直到現在還陸陸續續要我改登記電話、班主任等等事項，今年3月我還要求不應再掛名，他們還說在趕辦，我昨日去新竹教育局查，仍然還掛名在我名下。補習班有消防問題，上面有人簽名，未經我同意，偽造文書，這我會去檢方檢舉。前幾天我接到魏

宏泰、原告密集的電話，我不願接他們電話，因今日我要來作證，我不願先接他們電話。（問：據你所知，98年新竹宏泰補習班是何人投資設立？）我知道一開始是魏宏泰開的，後來臺中儒林要去設立，但消防沒有過，所以就用新竹宏泰的名義，後來要整併，但不知有無成功。」等語（本院2第350-351頁）。

④證人顧文華即彰化力行補習班之登記名義人於109年5月5日本院準備程序時證稱：「（問：98年間你是登記為私立力行文理短期補習班的負責人？）是，97年就頂給儒林補習班了。（問：你與何人接洽？）原告張進峰先生，是他來頂的。」等語（本院卷2第351-352頁）。

⑤證人林雅瑩即嘉義垂楊補習班之登記名義人於109年5月5日本院準備程序時證稱：「（問：98年間你是嘉義垂陽短期文理補習班之負責人？）是。（問：是你實際投資？）我從91年設立，本來我與我先生獨資，後來賣給儒林補習班。我00年生第3個小孩，生後大約2、3年賣，大約是98年到99年間出售給儒林補習班。（問：出售時，何人與你接洽？）張進峰先生代表儒林來與我接洽。（問：出售後有在垂陽任職？）賣斷，出售後沒有擔任任何職務。」等語（本院卷2第352頁）。

⑥經核證人傅郁琦、詹志偉、顧文華、林雅瑩等人之證詞，與原告陳述之內容相符，更可印證原告陳述其具有上述8家補習班股權一事，應屬實在。

⑷依稅捐稽徵法第21條第1項第2項前段規定，在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰。從而，被告所為復查決定於核定原告98年度所得時，未及加計原告所投資之上述8家補習班所得，亦有違誤。

5.綜上所述，被告復查決定以系爭6帳戶之總收款143,118,593元，扣減舊儒林補習班之收款58,777元、儒苑補習班、小儒林補習班、中儒林補習班、中儒林公司已核定之所得65,173,461元，並按財政部頒定之標準核算成本費用，認定原告98年度綜合所得稅漏報其他所得10,682,669元，補徵應納稅額3,816,761元，顯有違誤，自應予以撤銷，由被告另為適法處分。

㈤被告核定原告98年度綜合所得稅之其他所得漏報金額已有上開違誤情形，故被告按原核定之漏稅額3,475,728元，裁處原告0.5倍罰鍰1,737,864元，於法亦屬不合：

1.應適用的法令：

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……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除……扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」現行同法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算……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。」

2.原告98年度綜合所得稅結算申報，經被告所屬民權稽徵所核定漏報系爭其他所得10,682,669元，併同前次核定漏報租賃所得169,168元（免罰所得），經被告按核定之漏稅額3,475,728元處0.5倍之罰鍰1,737,864元。惟查，原告漏報其他所得金額尚有上開應查核釐清之部分，本稅部分已由本院予以撤銷，責由被告另為適法處分，則罰鍰部分亦應併予撤銷。

六、結論：原處分（即復查決定）有上開違誤，訴願決定予以維

持，亦有不合。原告訴請撤銷之理由雖不可採，惟原處分及訴願決定既有上述違誤，仍應認原告之訴為有理由，應予以撤銷，另由被告重為適法之處分。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　16　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　莊　金　昌

法　官　劉　錫　賢

法　官　陳　文　燦

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）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專

	利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，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　　109　　年　　7　　月　　16　　日

書記官　林　昱　妏