臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@106年度訴字第

107年12月27日辯論終結

原　　告　通達國際股份有限公司

代　表　人　蔡江隆（清算人）

訴訟代理人　陳彥希　律師　（兼送達代收人）

　　李宛珍　律師

　　丁金輝　會計師

複　代理人　陳家慶　律師

被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　王綉忠（局長）

訴訟代理人　鄭博宇

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國106年3月22日台財法字第10513966640號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告民國94年度營利事業所得稅結算申報，列報交際費新臺幣（下同）21,607,226元，被告原依申報數核定。嗣被告查獲其於94年間無支付事實，取具不實之統一發票，並以之虛報交際費3,200,000元，乃重行核定交際費18,407,226元，應補稅額800,000元，並按所漏稅額800,000元處1倍之罰鍰計800,000元。原告不服，申請復查，遭被告105年2月16日北區國稅法一字第1050002347號決定駁回；原告仍表不服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：

1.訴願決定、原處分（即復查決定）均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

㈡被告聲明：

1.駁回原告之訴。

2.訴訟費用由原告負擔。

三、原告主張：

㈠依訴願法等規定及最高行政法院見解，訴願審議委員於訴願事件有利害關係者，應自行迴避，不得參與審議。如於訴願程序未予迴避，其踐行之訴願程序有重大瑕疵，應予撤銷：

1.依訴願法第55條、行政院93年5月18日院臺規字第0930000835號函釋、行政程序法第32條第3款規定，及最高行政法院92年判字第550號、本院102年度訴字第504號、100年度訴字第674號、104年度訴字第1893號判決意旨，訴願審議委員會主任委員或委員對於訴願事件有利害關係者，應自行迴避，不得參與審議，參與訴願決定之委員若曾參與原處分之作成，無異批判本身曾作成之原處分，因將影響當事人於訴願審級之利益，當事人難免疑其具有成見，而影響行政救濟利益，應認其對該事件有利害關係，而構成應自行迴避之事由。其於訴願程序未予迴避，則踐行之訴願程序即有重大瑕疵，應予撤銷。

2.本件訴願審議委員會主任委員吳自心，先具名作成原處分，又於訴願程序擔任訴願審議委員會主任委員，自具備職務上之利害關係，其參與訴願之審議而審查原處分之合法性及妥當性，無異批判本身曾作成之原處分，使行政救濟制度失去意義，而影響原告之行政救濟利益，吳自心有應

迴避之事由，未予迴避，其踐行之訴願程序有重大瑕疵，應予撤銷。

㈡機關首長曾具名作成原處分，復參與訴願審議未予迴避，構成訴願法第55條應予迴避之情事：

1.依行政院及各級行政機關訴願審議委員會審議規則第12條第1項、第13條、第28條第2項規定可知，訴願審議委員會主任委員不但在程序上主導訴願審議程序，更具名作成訴願決定書。

2.本院102年度訴字第504號、100年度訴字第674號及104年度訴字第1893號判決意旨，均認為參與訴願決定之委員若曾參與原處分之作成，將影響當事人於訴願審級之利益，應認其對該事件有利害關係，構成訴願法第55條規定應自行迴避之事由，為維護當事人之程序利益，應認依法令應迴避之委員參與訴願決定，該訴願決定即屬當然違法。

3.依最高行政法院92年度判字第726號、95年度判字第199號判決意旨反面解釋，若曾居機關首長職位，且曾於處分書或駁回異議通知書（或復查決定書）等具名作成處分，應認參與處分之作成，則其後擔任訴願委員，自有應迴避之情事。上開案例之基礎事實固與本件不盡相同，惟判決理由所揭示之當事人行政救濟利益之保護，及訴願決定應保持公正無偏頗之要旨，則無二致。

4.被告引用最高行政法院95年度判字第199號判決，主張本件訴願審議委員會主任委員於本件原處分裁處書上蓋章，係屬職務上之行為，並無訴願法第55條規定應迴避之情事云云。惟該案之案情與本案不同，並無援引參考之餘地。

㈢應迴避之委員未予迴避，是否影響訴願決定之結論，與認定是否有應迴避而未迴避之程序違法事由無涉：依行政院及各

級行政機關訴願審議委員會審議規則之規定，訴願審議委員會主任委員在程序上主導訴願審議程序，且本院曾於100年度訴字第674號判決指出：「至該應迴避委員之未迴避，是否影響訴願決定之結論，則非所問。」。

㈣吳自心既有違反誠信作成不利原告復查決定之情形，於原告就本件維持原處分（即第2次核定）之復查決定提起訴願，又擔任訴願委員會主任委員參與審議，自難期公正公平。訴願程序有重大瑕疵，應予撤銷：

1.本件訴願審議委員會主任委員吳自心，於99年7月23日至101年3月間擔任被告代表人，於100年4月1日具名參與作成不利原告之原處分（原處分核定日期：99年9月1日，裁處書日期：100年4月1日），又於訴願程序擔任訴願審議委員會主任委員，依本院102年度訴字第504號、104年度訴字第1893號判決意旨，吳自心於訴願審議程序未予迴避，訴願決定即屬當然違法，應予撤銷。

2.其次，吳自心在94年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書（即原處分）以改制前之財政部臺灣省北區國稅局局長身分具名蓋章，又於核定同日以被告代表人身分具名蓋章於罰鍰裁處書上。則吳自心既以該機關首長之身分具名作成原處分，則其後擔任訴願審議委員會主任委員，顯有職務上利害關係，難以期待其就先前擔任首長時該機關以其名義所作成之行政處分，能公平對待原告並公正行使其訴願委員會主委職權，自有應迴避之情事（最高行政法院92年度判字第726號判決、本院92年度訴更一字第70號判決意旨參照）。

3.況吳自心於擔任被告代表人期間，又曾經參與作成原告系爭年度營利事業所得稅第1次核定之復查決定（101年2月

20日）。而早在被告作成第1次核定之復查決定前，原告已將新北地方法院檢察署100年10月間起訴周雲楠等人於系爭年度虛設國內外人頭公司從事虛偽交易之起訴書及相關資料提供予被告，請求更正原核定，惟被告並未詳細調查證據，逕為維持第1次核定處分之復查決定（吳自心為被告之代表人），可見其針對原告就系爭年度營利事業所得稅核定之事實、證據及主張是否採納，早有接觸及預斷，其嗣又擔任系爭案件之訴願審議主任委員，自難期公平審議本案，於原告之程序利益有重大損害。

4.尤其，被告怠於調查證據，割裂系爭年度之課稅處分事實，分別作成2次營利事業所得稅核定。原告無論於第1次核定或本件處分之救濟程序，均一再主張系爭年度之營業收入包含鉅額虛偽國外交易之營收，被告應依司法調查結果剔除虛偽外銷營收以正確核定所得稅額，本件訴願審議主任委員吳自心擔任被告代表人，於99年9月1日核定原處分（開徵日期100年5月6日至100年5月15日）及101年2月20日就系爭年度營利事業所得稅第1次核定作成復查決定時，即曾參與審議原告此等主張及證據，其不但無視許副局長指示應查明原告是否虛設行號，監察室於97年6月6日查復被告於94年收到檢舉函，嗣經調查於95年12月27日以賦四發字第0544號函，將系爭年度營所稅申報以涉嫌虛設行號移送司法偵辦，為免案件久懸，先作成處分再依司法調查結果更正，竟以國外虛偽銷貨非第1次核定審究範圍作成維持原處分之復查決定。

5.嗣被告就同一年度營利事業所得稅作成第2次核定之復查決定（即本件處分）前，系爭年度營業收入涉有國外虛偽銷貨而不實一情，業經刑事法院判決確定在案，原告於多

次重申虛偽外銷收入應予減除，吳自心擔任訴願審議委員會主任委員，其既曾具名參與作成第1次核定復查決定，熟知原告爭執事實及證據，仍為不利於原告之處分，復參加主要爭點相同且為其擔任被告代表人期間具名參與作成處分之第2次核定及訴願審議，審查原處分之合法性及妥當性，無異批判本身曾參與作成之處分，使行政救濟制度失去意義，且難期其參與訴願決定無偏頗之虞，應依訴願法第55條之規定自行迴避。

6.訴願審議主任委員吳自心於99年間擔任被告之代表人，檢察官於100年10月就原告前實際負責人及員工從事虛偽交易違反商業會計法等罪提起公訴，被告由原告取得起訴書及相關證據後，竟於101年2月為第1次核定處分案之復查決定時，未依承諾將前後兩次處分同時依司法調查之結果更正處分，卻由吳自心具名作成維持第1次核定處分之復查決定，就本件原處分（即第2次核定）亦未依司法調查結果處理。

7.徵以吳自心分別具名作成系爭年度被告對原告之第1次營利事業所得稅核定處分之復查決定及本件原處分，該復查決定及原處分之結果均不採納原告提出之主張及事證，其嗣又擔任本件訴願審議委員會之主任委員，自難期待其以公正客觀之態度審議原告之理由及證據；又原告於兩次營利事業所得稅核定處分行政救濟程序之主要爭點均為被告應依承諾，依司法調查之結果減除國外虛偽交易產生之虛偽營業收入1,505,360,482元，更正錯誤之核定處分，若本件訴願程序中，訴願審議委員會採納原告之主張，勢將變更訴願審議委員會主任委員吳自心擔任被告代表人時所為之原處分及系爭年度第1次處分之復查決定，其間有利

害關係，顯有應迴避之情形。

㈤原告於訴願程序所請求事項係「原處分及原復查決定均撤銷」，觀之訴願決定所載之理由，亦明顯可見訴願審議範圍包含原處分：

1.關於課稅處分之訴願決定，實務上不乏同時撤銷復查決定及原處分之案例，例如財政部99年5月26日台財訴字第09900137060號、107年3月5日台財法字第10613957840號訴願決定、高雄高等行政法院91年度簡字第270號、93年度簡字第320號簡易判決、臺中高等行政法院97年度訴字第179號判決可資參照。

2.原告於系爭訴願程序請求審理之範圍係「原處分及原復查決定均撤銷」，有訴願書第1頁「請求事項」可稽，是訴願審議範圍自非僅限於復查決定，原處分亦包括在內。由系爭訴願決定所記載之理由壹、四、㈠、㈡、貳、四、㈠、㈡等，亦明顯可見訴願審議之範圍包括原處分。

㈥另依訴願法第81條之規定及財政部107年3月15日台財稅字第10704536520號函令補充核釋該部50年5月25日台財稅發第03497號函，益見訴願決定審究及撤銷之對象，絕非僅限於復查決定：

1.訴願法第81條第1項前段既規定得視事件之情節，逕為變更之決定，則課稅處分訴願決定之審議對象，自無限縮於復查決定之理，有前揭財政部訴願決定撤銷原處分及復查決定可證。

2.被告主張目前訴願決定實務只撤銷到復查決定，吳自心並非具名作成本件復查決定之被告代表人，因而無須迴避云云，與原告陳報之案例及財政部107年3月15日台財稅字第10704536520號函令意旨不符，顯不足採。

3.尤在納保法施行後，納保法第21條第1項之法條文義已明文規定受理訴願之機關就納稅者追加或變更，或依職權發現之「原課稅處分」違法事由，均應予以審究，顯見訴願審議或撤銷之對象，包含原課稅處分云云。

四、被告主張：

㈠原告所提有關迴避之判決，均係應迴避者有參與原處分或復查決定之作成為前提，本件吳自心並無參與原處分及復查決定處分之作成，已然無應行迴避之事由：

1.時任被告局長吳自心自始至終並未參與本件原處分之審議及處分之作成，本件訴願決定踐行之審議程序，自無違反訴願法第55條之規定：實務上被告每年所作數萬件裁處書，每件均有蓋被告代表人（即局長）之章戳，惟行政機關（尤其是稅務機關）因案件繁多態樣不一，為維護民眾權益及行政效率，皆有訂定公務分層負責及各項委員會（例如復查委員會處理復查案件，裁罰審議小組會議處理違章裁罰案件等）處理各類繁複大量之稅務案件，並非每一份裁處書皆由當時局長（吳自心）親自參與作成，此乃各公務機關（非僅限於行政機關）推行公務之常規。本件原處分之裁處書係由被告100年3月30日第429次裁罰審議小組會議審議作成，並由當時副局長王玠琛擔任主席，各出席會議者並無當時被告之局長吳自心，況原處分之裁處書所蓋局長吳自心章戳，僅係屬職務上之行為（最高行政法院95年度判字第119號判決肯認本院92年度訴更一字第70號判決之見解參照）。

2.吳自心並未參與本件復查決定之作成：本件105年2月16日北區國稅法一字第1050002347號復查決定，被告代表人為李慶華（距吳自心101年3月卸任被告局長長達約3年），

吳自心亦非參與作成復查決定之人，自無行政程序法第32條第3款規定之情形，且本件（原告94年度營利事業所得稅第2次核定之行政處分）係依稅捐稽徵法第21條第2項規定，於核課期間內另發現應徵之稅捐，依法予以補徵及裁罰，與原告94年度營利事業所得稅第1次核定事件之行政處分（目前繫屬本院105年度訴字第38號）內容亦不同。是吳自心既未參與本件復查決定之作成，又與原告無密切之交誼或嫌怨，僅憑吳自心曾任被告之代表人而主觀臆測其執行職務有偏頗之虞，構成訴願法第55條規定應自行迴避之事由，顯屬率斷，原告認事用法顯有錯誤。

3.財政部訴願委員會之委員，依首揭訴願法規定，係包含一定比例之專家及學者等外部委員所組成，訴願決定須經出席委員過半數同意。本件行政處分係原告虛報交際費3,200,000元（1紙統一發票）致補徵稅額800,000元，並處罰鍰800,000元，且有相關刑事判決及原告帳載等資料為據，案情單純且事證至為明確，此等近乎一望即知之事證，尚非任一訴願委員得以影響其訴願決定之結果。

4.本件訴願決定僅審理復查決定，並非審理原核定：

⑴稅務爭訟程序於司法實務上，以復查對課稅處分不服之第1道救濟程序，且係訴願之先行程序，未經復查者，不得提起訴願，因此，納稅義務人若對於罰鍰處分不服而欲進行救濟，須依稅捐稽徵法第49條準用第35條之規定，向原處分機關申請復查，作為救濟性質的復查決定，係由復查委員會作成，因係原處分機關之內部單位，故仍屬原處分機關之行政處分。復查與其他救濟程序不同之處，在於無論復查申請有無理由，仍由原處分機關作成復查決定。不論復查結果如何，論其性質應屬第2

次裁決，而在第2次裁決之情形，由於原處分機關對於相同事實已實際進行兩次實體審查行政程序而作出兩次實體行政處分，原則上應認為第2次裁決（復查決定）已取代第1次之處分（含罰鍰處分），故復查決定成為原處分機關之終極處分。

⑵就本件而言，原告對本件復查決定依法提起訴願，本件財政部訴願決定係審理復查決定而非原處分，而本件復查決定書之被告代表人為李慶華而非吳自心已如前述，顯難認吳自心有應予迴避之事由。

⑶吳自心並未參與本件原處分及復查決定之作成，訴願決定無應迴避事由已如前述，尚不因訴願決定是否審究原處分而有不同，惟退步言：

①觀諸訴願決定書內之理由提及原處分部分，旨在審理「復查決定於審理原處分之認定之課稅主體、客體、漏稅違章事實認定與證據取捨及行政程序等，所作復查決定書有無違法或不當」，並非直接審理原處分，於法於理甚明。

②原告所舉2則訴願決定撤銷復查決定及原處分部分：財政部107年1月15日台財稅字第10704536520號令僅係闡明財政部50年5月25日台財稅法第03497號函適用之範圍；實務上每年財政部所作關於課稅處分之訴願決定多如牛毛，最大範圍均僅撤銷至復查決定，遍尋歷年財政部訴願決定，僅原告所提2則係撤銷至原處分，應係當時部分訴願委員之法律見解不同所致，實屬少數例外。當然，此一見解無論係基於撤銷原處分將使案件（將）逾稅捐之核課期間，對誠實依法納稅者顯失公平，或前述第2次裁決（復查決定）已取代

第1次之原處分之法律見解，均無違本件訴願決定時訴願法或行政訴訟法之相關立法意旨或行政目的。

㈡京宇公司開立與原告之系爭統一發票，雙方並無交易之事實堪予認定，原告雖未將系爭統一發票之進項稅額申報扣抵營業稅銷項稅額，惟仍將該不實憑證據以列報營業費用項下之交際費，依法自應予以剔除，原核定交際費18,407,226元，並無不合：

1.依被告99年1月4日刑事案件移送書所載，京宇公司94年間明知無進貨事實，卻取具奇異國際實業有限公司等營業人開立不實統一發票共52紙，銷售額合計56,817,283元，申報扣抵銷項稅額，並於同期間虛偽開立不實統一發票共57紙，銷售額合計46,596,093元（含系爭原告取具銷售額3,047,619元之統一發票1紙）。案經臺灣新北地方法院（原臺灣板橋地方法院）99年度簡字第8176號刑事簡易判決京宇公司之負責人鍾欣惠有期徒刑在案，判決內容含系爭統一發票1紙（詳案關檢察官聲請簡易判決處刑書之附表二編號9）。

2.同一課稅事實營業稅部分：原告94年11月間無支付事實，取具京宇公司開立之統一發票銷售額3,047,619元，經查原告並未將該不實憑證申報扣抵銷項稅額，被告並無作成補徵營業稅之行政處分。

3.本件營利事業所得稅部分：京宇公司開立之系爭統一發票，原告94年度營利事業所得稅係帳列交際費（統一發票及入帳之會計傳票），並非供銷售之貨物，是原告稱僅剔除虛偽進貨，未就虛偽外銷予以剔除，致產生有銷貨收入而無進貨成本之荒謬結果等語，應屬誤解。

㈢原告所主張國外虛偽銷貨收入情節及相關事證，尚非本件行

政處分應予審究之範圍：

1.依行為時所得稅法第24條第1項、第71條規定，營利事業所得稅係按年度採（誠實）結算申報制，結算申報書內之損益科目高達數十項，每一科目之申報金額，可能由當年度數十、數百甚至更多筆交易之合計數，是以每一筆交易或每一申報科目數字有變動，均可能影響核定之課稅所得額，進而影響未分配盈餘之核定數，而稅捐稽徵機關對於同一年度營利事業所得稅申報案件，於稅捐之核課期間內，可能因查獲時點不同及每次查獲項目（科目）不同，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，而可能有多次行政處分，同一年度每次行政處分之補徵稅額，係就當次查獲項目或科目金額，核算應納稅額後，減除歷次補徵稅額（或申報已納稅額），就差額部分補徵稅款，並無重複，此乃稅捐稽徵法基於租稅公平及稽徵實務考量所訂定。爰此，基於一個課稅處分原則上植基於多數的課稅基礎。因此，各個課稅基礎得被核定作為具體案件（部分事實關係）之獨立的規制，在此範圍內，課稅處分按其基礎理由可認具有可分性。同一年度不同課稅之行政處分各有其內涵（亦即就本次查獲科目或項目調整，未調整科目或項目數則依申報數或上次核定數），亦各有其行政程序或救濟程序，尚非謂任一未誠實申報（例如本件原告主張之虛偽外銷情事）、漏未申報或申報錯誤而影響課稅所得額之科目或交易項目，均得於本件行政處分之行政救濟程序主張。

2.基於稅捐稽徵法第21條第2項明定稅捐之行政處分基礎，按其具體事實關係具有行政處分之可分性，本件行政處分之內涵與爭點，係被告查獲原告94年度營利事業所得稅虛報交際費3,200,000元，而予以補徵稅款並處罰鍰，至於

94年度營利事業所得稅之營業收入並未經被告調整而造成對原告有不利之行政處分，係依申報數（應誠實申報），原告所主張其國外虛偽交易致其94年度營利事業所得稅（應誠實）申報之營業收入金額虛增，與本件據以核定之94年度營利事業所得稅虛報交際費無涉，尚非本次行政處分之內涵，原告自可提示有利事證主張系爭交際費並無虛報情事，而原告卻主張另有發現原（應誠實）申報之營業收入涉有虛偽交易情形，致原申報之營業收入有虛增之事證（並非完整之帳簿憑證）。基於前述營利事業所得稅之複雜性及事後申報查核之特性，依稅捐稽徵法之立法架構，若原告主張營業收入科目或系爭交際費以外科目之申報金額有誤致溢繳稅款者，應另案依稅捐稽徵法第28條或其他適法之規定，提出具體事證申請更正退還；如非致溢繳稅款而係致短漏報稅款者，在未經人檢舉或稅捐稽徵機關查獲前，應依同法第48條之1規定自動補報補繳稅款免予處罰，依現行法制架構，原告之主張，非無適法之更正申請或救濟管道。是原告所主張國外虛偽交易等情，尚非本件行政處分審究之範圍，否則將形成原告未誠實申報之營業收入，原應依稅捐稽徵法第28條規定申請更正之公法上請求權，早已罹於申請時效，卻可在另一無關之行政處分救濟程序中復活，此等有違租稅公平之現象，應非屬相關稅捐稽徵法、訴願法及行政訴訟法，甚至甫施行之納稅者權利保護法之立法意旨。

3.又原告就所主張國外虛偽銷貨收入部分，曾於98年7月20日委託代理人財瑞會計師事務所向被告具文申請更正其94年度營利事業所得稅結算申報書，案經被告以99年8月9日北區國稅審一字第0990023698號函復在案略以，本案既經

原告委任律師主張俟營業稅行政救濟確定後始有適用，所更正內容請俟行政救濟確定後再具文辦理。惟原告迄未就被告函復之行政處分另提出異議或逕提訴願之救濟程序，併予陳明。

㈣罰鍰部分：我國營利事業所得稅採申報制，由納稅義務人就其年度內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之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，且納稅義務人亦有依法誠實申報課稅之注意義務。原告明知營利事業有誠實申報之義務，其無支付事實猶持京宇公司開立之統一發票，充當交際費虛列營業費用，致稽徵機關陷於錯誤，因而發生逃漏營利事業所得稅之結果，自有逃漏稅捐之故意，又原告係屬「故意」之事由亦屬本件行為時已存在之事實，依修正後之裁罰金額或倍數參考表，應處1倍罰鍰，惟修正後之裁罰金額或倍數參考表並未有利於原告，依上開規定，自應參酌「裁處時」即修正前之裁罰金額或倍數參考表。準此，本件原告虛報之交際費，經核算所漏稅額800,000元，已超過10萬元，原告未於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，被告經衡酌其違章情節及應受責難程度，依法按所漏稅額800,000元處1倍罰鍰800,000元，並無違誤等語。

五、前揭事實概要所載各情，為兩造所不爭，且有上開各該文件、原處分、復查決定書、訴願決定書等件影本附原處分卷、訴願卷可稽。茲依兩造主張之意旨，敘明判決之理由。

六、原告主張本件訴願決定之訴願審議委員會主任委員吳自心參與原處分之作成，有法定之迴避事由，本件訴願決定有程序

違法之情事等語。按訴願法第55條規定：「訴願審議委員會主任委員或委員對於訴願事件有利害關係者，應自行迴避，不得參與審議」，所定「利害關係」如何界定，行政院93年5月18日院臺規字第0930000835號函釋略以：「……其範圍如何，於適用上既有不明確之處，則依行政程序法第3條第1項，訴願法未規定者，應適用行政程序法第32條及第33條有關公務員在行政程序中之迴避規定。」等語，核與相關法規，並無不合。而行政程序法第32條第3款規定：「公務員在行政程序中，有下列各款情形之一者，應自行迴避：……三、現為或曾為該事件當事人之代理人、輔佐人者。」是以訴願審議委員會主任委員或委員就訴願決定所審查之前置程序之行政行為，曾為作成該行政行為之下級機關之法定代理人（或代表人）者，應即符合「曾為該事件當事人之代理人」之法定要件，而構成行政程序法第32條第3款所定之迴避事由。若有依法應迴避之訴願審議委員會主任委員或委員參與訴願決定，其踐行之審議程序即有重大瑕疵，所作成之訴願決定自難予以維持（最高行政法院92年判字第550號判決意旨可參），應予撤銷。查本件訴願審議委員會主任委員吳自心，先具名作成原處分，又於訴願程序擔任訴願審議委員會主任委員，即吳自心於99年7月23日至101年3月間擔任被告機關之代表人，具名作成不利原告之原處分（即94年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書，核定日期：99年9月1日，及裁處書，日期：100年4月1日；參見本院卷1第41、42頁），又於訴願程序擔任訴願審議委員會主任委員（本院卷1第63頁），吳自心既以被告機關首長之身分具名作成原處分，則其後擔任訴願審議委員會主任委員，顯有職務上利害關係，即有應自行迴避之事由。被告雖稱訴願審議委員會主

任委員吳自心於本件原處分上蓋章，係屬職務上之行為，並無應迴避之情事等云。惟查，本件吳自心於原處分之作成，並未另請其他職務代理人，而係自居機關首長職位，並於處分書具名，其情形已符合行政程序法第32條第3款所定曾為該事件當事人（即被告機關）之代理人（即代表人）之要件，對於訴願事件即有利害關係，依訴願法第55條規定，應自行迴避，不得參與審議，被告所稱上情，並非可取。被告復稱訴願決定之審議範圍係復查決定，並不包括原處分，吳自心並未具名作成本件復查決定故無須迴避等云，惟查，訴願決定之審議範圍並非僅限於復查決定，亦包括原處分（即原核定處分）；且關於課稅處分之訴願決定，實務上不乏同時撤銷復查決定及原處分之案例，例如，財政部99年5月26日台財訴字第09900137060號訴願決定、財政部107年3月5日台財法字第10613957840號訴願決定（本院卷2原證38、39）等；又原告於訴願程序所請求事項係「原處分及原復查決定均撤銷」，有原告之訴願書（訴願卷2第14頁）可證；此外，觀之本件訴願決定所載理由，其訴願審議之範圍亦包含原處分，摘引如下：「壹、交際費部分：四、第查：(一)本件訴願人94年度營利事業所得稅結算申報，列報交際費21,607,226元，原處分機關原依申報數核定。嗣原處分機關依據通報及查得資料，以訴願人於94年11月間無支付事實，取具京宇公司開立之統一發票，銷售額計3,047,619元（不含稅），並於94年11月24日帳列交際費3,200,000元（含稅），而該統一發票品名載為『禮品乙批』，核與京宇公司營業稅稅籍資料記載之庭園景觀工程、室內裝潢工程、家具零售（進口家具除外）及文具零售等營業項目不符，乃予剔除交際費3,200,000元，核定交際費為18,407,226元，並無不合」（

本院卷1附件3訴願決定第4頁第23行至第5頁第7行）、「(三)綜上，訴願人既未能證明其有支付該交際費之事實，原處分機關予以剔除，並無不合。訴願人所訴，核無足採，本部分原處分應予維持。」（本院卷1附件3訴願決定第7頁第6至8行），可見訴願決定已審理原核定處分之事證，並肯認原處分機關之核定。又「貳、罰鍰部分：四、第查：(一)本件原處分機關依據通報及查得資料，初查以訴願人對其營業活動及各項營業成本費用，己身知之最詳，……按所漏稅額800,000元處以1倍之罰鍰計800,000元，經核並無不合。」（本院卷1附件3訴願決定第9頁第24行至第10頁第11行），亦見訴願決定就原核定處分是否合法妥適，予以審究，被告所稱訴願決定之審議範圍不包括原處分，亦不足取。綜上，本件訴願審議主任委員吳自心既於原核定處分時擔任被告機關代表人，具名作成原處分，若允許其於訴願程序擔任主任委員，無異使其審查本身曾參與作成之原處分之合法性及妥適性，自難期待其參與訴願決定無偏頗之虞，勢將有損於訴願程序行政救濟之功能，而影響當事人於訴願審級之利益。是以原告主張本件訴願決定之訴願審議委員會主任委員吳自心參與原處分之作成，有法定之迴避事由，本件訴願決定有程序違法之重大瑕疵，揆諸前揭規定及說明，並非無據，核屬可採。

七、從而，本件訴願決定既有上開程序違法之情事，基於當事人之程序利益，自難予以維持，應由本院予以撤銷，由受理訴願機關重行為適法之審議。至於原告對於本件原處分及復查決定所提不服之表示，則有待受理訴願機關重行審議，其應否撤銷，本院尚無從逕行判決，兩造其餘實體爭議，本院亦尚無論究之必要，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　17　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　楊得君

法　官　蕭忠仁

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠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。

（續上頁）

㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　17　　日

書記官　李承翰