

臺北高等行政法院判決

107年度訴更一字第67號

108年7月4日辯論終結

原告 家興人力資源顧問有限公司

代表人 黎金生（董事）

訴訟代理人 黃合文 律師

施博文 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠（局長）

訴訟代理人 江方琪

黃麗玲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國106年2月23日台財法字第10613903640號訴願決定，提起行政訴訟，經最高行政法院發回更審，本院更為判決如下：

主 文

原告之訴（除確定部分外）駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用除確定部分外由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣被告依檢舉及查得資料，以(一)原告民國97年9月至101年12月間承攬由錄興國際股份有限公司（下稱錄興公司）轉包自日月光半導體製造股份有限公司中壢分公司（下稱日月光公司）之外籍勞工（下稱外勞）住宿管理業務收取費用，短漏開立統一發票（下稱發票）予錄興公司新臺幣（下同）9,712,607元及營業稅額485,630元；101年10月至11月間收取外勞機票、體檢費及交通費差額為988,837元（含稅），短漏報銷售額941,750元及營業稅額47,088元；另收取力特光電科技股份有限公司（下稱力特公司）退佣回饋

01 金，短漏開立發票 69,571 元及營業稅額 3,479 元，合計漏報
02 銷售額 10,723,928 元（未含稅，97 年：8,594,319 元；98 年
03 ：1,187,859 元；101 年：941,750 元），核定補徵營業稅額 5
04 36,197 元。(一)原告 99 年 11 月至 101 年 12 月間承攬由錄興公司
05 轉包自日月光公司之外勞業務，未依規定開立發票予錄興公
06 司，卻直接開立發票予日月光公司銷售額合計 15,200,494 元
07 ，就(一)漏報銷售額及(二)未依規定給與他人憑證之違章行為處
08 罰鍰計 807,112 元。(三)101 年 12 月間無進貨事實，取得錄興公
09 司、家事通人力股份有限公司、協展人力仲介股份有限公司
10 及錄興企管股份有限公司（下合稱錄興公司等 4 家公司）開
11 立之發票，銷售額合計 5,126,225 元，作為進項憑證申報扣
12 抵銷項稅額，逃漏營業稅 256,312 元，核定補徵營業稅額 256
13 ,312 元，並按所漏稅額 256,312 元處 2.5 倍之罰鍰 640,780 元
14 。(四)102 年 1 月間向英屬維京群島商太古股份有限公司臺灣
15 分公司敦化營業所（下稱太古公司）購入 7 人座之自用乘人
16 小客車，取得不得扣抵之進項憑證金額合計 993,904 元，申
17 報扣抵銷項稅額，逃漏營業稅 49,696 元，核定補徵營業稅額
18 49,696 元，並按所漏稅額 49,696 元處 1 倍之罰鍰 49,696 元。
19 合計核定補徵營業稅額 842,205 元及處罰鍰 1,497,588 元。原
20 告不服，申請復查，經被告 105 年 3 月 23 日北區國稅法一字第
21 1050004687 號復查決定追減營業稅額 55,914 元及罰鍰 128,15
22 6 元，原告仍不服，提起訴願，嗣經財政部 106 年 2 月 23 日台
23 財法字第 10613903640 號訴願決定駁回。原告就訴願決定及
24 原處分（含復查決定）關於 97 年 9 月至 97 年 12 月短漏開銷售
25 額 8,594,319 元及 101 年 12 月間無進貨事實取得錄興公司等 4
26 家公司所開立發票 5,126,225 元之補稅及罰鍰，以及 99 年 11
27 月至 101 年 12 月未依規定開立發票予錄興公司漏報銷售額 15,

200,494 元違反行為罰之罰鍰部分，仍未甘服，遂提起行政訴訟。案經本院以106年10月26日106年度訴字第524號判決（下稱原判決）駁回原告之訴，原告提起上訴後，嗣經最高行政法院以107年5月31日107年度判字第316號廢棄「原判決關於上訴人請求撤銷97年9月至97年12月短漏開銷售額8,594,319元之補稅及處罰，及99年11月至101年12月未依規定開立發票予錄興公司漏報銷售額15,200,494元之行為罰暨該訴訟費用部分」，發回本院更為審理。

二、本件原告主張略以：

（一）按一般外勞委任招募契約（下稱委招契約）內，如無約定於外勞引進同時成立外勞管理中心，負責外勞之食宿管理之記載，便無法單獨持該單份委招契約向我國勞動部及外勞所屬國之駐台負責之單位取得外勞引進之許可。外勞之招募工作與外勞之食宿管理如分由不同二公司與委託人簽訂書面委託契約時，則需同時檢附不同二公司之委任契約向我國勞動部及外勞所屬國之駐台單位辦理外勞引進事宜，手續較煩雜。實務上往往便宜行事，僅在一份之委招契約內形式上記載於外勞引進同時成立外勞管理中心，負責外勞之食宿管理。錄興公司取得招募外勞之許可後，因委任人日月光公司所需外勞究採一次全部引進或分批引進，及錄興公司在海外能招募並引進到多少合格外勞數目均有待日後確定，錄興公司在於能取得招募引進外勞之資格及員額，在引進外勞後得直接向外勞按月向外勞收取固定服務費。錄興公司對日月光公司不但沒有收取招募費用，反而在外勞逃跑之控管及錄興公司作業疏失而導致外勞名額之喪失時，錄興公司要賠償日月光公司每名外勞3萬元。原告與錄興公司為同屬一經營集團之二公司，集團內之各公司各自負責所經營之各項服務，因錄興

01 公司自身無宿舍，而原告則有宿舍等硬體設備並以外籍員工
02 食宿管理為實際營業項目之一。原告與日月光公司就外勞之
03 食宿管理部分，雖基於便宜行事之考量，透過口頭合意直接
04 締約由原告直接履行，而未另行簽訂書面契約，仍無法否認
05 食宿管理部分係由原告與日月光公司直接口頭締約之事實，
06 顯見外勞之食宿管理並非向錄興公司轉包而來。

07 (二)證人郭品泓及林美珠於簽約時，分別任職於錄興公司及日
08 月光公司之關係企業，且該二人亦曾分別任職於錄興公司及日
09 月光公司，足證該二人有權代表原告與日月光公司簽約。而
10 關係企業間人員之相互協助本為商業常態，此與經驗法則及
11 常情無違。證人郭品泓、林美珠均證稱錄興公司從來沒有自
12 己的外勞管理中心，簽訂委招契約均係依以前慣例便宜行事
13 ，足證錄興公司亦從未經營外勞食宿管理業務，即錄興公司
14 僅負責外勞之招募部分，而外勞食宿管理部分則由原告負責
15 。參照原告財產目錄用以證明原告購買專供日月光公司外勞
16 宿舍使用之熱水系統、廚房設備、整修工程——外勞用餐區、
17 飲水機和監視器、廣播主機及外勞宿舍專用紅外線鏡頭等19
18 張照片，且供日月光公司外勞住宿專用之監視器等固定資產
19 在財產目錄上均有列示，亦足證確係原告提供外勞住宿管理
20 服務。

21 (三)錄興公司僅形式上有簽訂外勞住宿合約，實質上並未提供外
22 勞住宿之硬體設備，故實際上並未提供外勞食宿服務。外勞
23 食宿部分係由日月光公司與原告口頭約定，由原告直接履行
24 並直接自日月光公司取得款項，原告亦直接開立發票與日
25 月光公司，其中並無任何金流經過錄興公司。依實質課稅原則
26 ，被告既未能證明錄興公司有轉包行為及因此取得轉包利益
27 ，自不應逕認錄興公司有漏稅事實，更不應逕認原告有短漏

01 開銷售額及未依規定開立發票予錄興公司。

02 (四)錄興公司與日月光公司於96年1月25日所簽委招契約(96年1
03 月25日起至99年1月25日止)及98年12月22日所簽委招契約
04 (99年1月25日起至102年1月25日止),因該二次契約均係
05 書面且形式均記載有「於外勞引進同時成立外勞管理中心,
06 負責外勞食宿管理」之約定,當日月光公司將伙食部分改由
07 訴外人嘉苗食品有限公司(下稱嘉苗公司)承包時,日月光
08 公司與錄興公司於100年2月16日簽訂條款變更協議書(99年
09 10月1日起至102年1月25日止),係為使兩者間委招契約形
10 式上伙食部分之記載加以變更,以使形式上負責伙食部分不
11 再存在,實難以此為由,引申推斷錄興公司前將伙食部分轉
12 包給原告。嗣錄興公司保管印信之經理更換,新經理發現錄
13 興公司實際上並未向日月光公司承攬食宿管理,而且伙食部
14 分早已簽訂條款變更協議,因此日月光公司、錄興公司及原
15 告三方同意,於101年12月18日將招募與管理契約分別簽訂
16 ,由日月光公司與錄興公司簽訂招募契約(102年1月26日起
17 至105年1月26日止),由日月光公司與原告簽訂住宿契約(
18 102年1月25日起至105年1月25日止),目的在使形式與實際
19 不符之情況,不再繼續存在。而錄興公司104年9月16日說明
20 書第2、3點之記載應整體觀察文意,係單就住宿管理部分說
21 明已無任何契約關係,而無包含委招契約部分甚明。

22 (五)原告曾於98年7月21日至99年年7月20日將外勞膳食轉包給嘉
23 苗公司,由此可知日月光公司外勞膳食確係由原告所承攬,
24 否則如係錄興公司承攬,則嘉苗公司應向錄興公司承包,豈
25 可能係向原告承包。又原告公司99年5月31日支付嘉苗公司
26 餐費1,484,005元(營業稅74,200元),合計1,558,205元。
27 當被告向日月光公司追查錄興公司與日月光公司間委招契約

內情時，日月光公司為避免事態擴大，波及嘉苗公司，且罰鍰100萬元對日月光公司而言並非鉅款，因而未提行政爭訟，尚難以此為由，便逕認錄興公司將食宿管理轉包給原告。原告將伙食部分轉包給嘉苗公司，原告均依規定，先由嘉苗公司開立發票向原告請款，原告再向日月光公司請款，焉有甘冒原告、錄興公司與日月光公司等3家公司均遭被告重罰風險之必要，是被告一直誤以為係錄興公司將外勞食宿管理轉包給原告。

(六) 依舉證責任分配原則及稅捐稽徵法第12條之1第4項規定，稅捐債務成立之舉證責任應由稅捐稽徵機關負擔，本件營業稅之稅捐主體、稅捐客體及銷售額之多寡等課稅事實自應由被告負客觀之舉證責任，此不因納稅義務人依稅捐稽徵法第12條之1第5項規定有提出與課稅要件事實有關證據資料之協力義務而得免除。依行政訴訟法第189條第1項規定，本件外勞食宿及管理費均由日月光公司直接匯款予原告，從未經由或假手錄興公司付款，且錄興公司從未設有外勞管理中心或經營外勞食宿管理業務，則錄興公司自不可能承攬日月光公司之外勞食宿管理業務，既未承攬則如何轉包，被告在僅有委招契約情況下，以其對於交易習慣臆測，即逕認錄興公司將所承包之外勞食宿及管理業務轉包予原告，上開匯款係由錄興公司指示日月光公司匯款予原告（即指示交付），實有違論理及經驗法則。復依錄興公司及原告之聲明書、說明書、日月光公司函文及證人郭品泓、林美珠之證言，均無隻字片語提及錄興國際有轉包情事，則被告對於轉包之課稅事實既未能負舉證責任，僅憑日月光公司與錄興公司間委招契約即遽認錄興公司有轉包之事實及指示交付匯款之情事，實有違依證據認定課稅事實之原則。

(七)依稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項、司法院釋字第420號解釋、最高行政法院82年度判字第2410號、94年度判字第702號、93年度判字第1602號判決意旨、87年度7月份第1次庭長評事聯席會議（下稱聯席會議）決議意旨，我國現行加值型營業稅係就「各個銷售階段之加值額」分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，依實質課稅原則，稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，而非以形式外觀為準，稅捐稽徵機關並應以實際營業人為營業稅之納稅義務人，而納稅義務人之認定均應以實際進貨、銷貨及支出進項稅額、收取銷項稅額之情形為斷，不應選擇性地一方面之認定以實質為準，另一方面之認定又以形式外觀為準，否則與實質課稅原則有違。而依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條第1項規定，所謂「買受人」係指貨物或勞務之直接買受人而言，本件外勞之住宿管理部分係由原告與日月光公司直接簽約，並提供外勞住宿管理服務予日月光公司，原告與錄興公司間並無轉包關係，亦無任何資金款項之支付，觀其交易實質內涵而論，原告依法開立發票予日月光公司及繳納營業稅，自無違誤；反觀錄興公司僅與日月光公司簽立外勞之委招契約並負責外勞招募部分，實際上並未提供外勞住宿管理之勞務予日月光公司，亦未自日月光公司處收取任何對價或支付對價予原告。況衡諸常情及一般商業慣例，如錄興公司係轉包，應有轉包利潤，惟本件外勞住宿管理部分並無資金於原告與錄興公司間往來。故被告泛稱係經轉包，卻未能證明原告與錄興公司間有資金往來及錄興公司有取得轉包利益，即逕認有轉包關係，顯悖於經驗法則及論理法則，更與實質課稅原

則有違。

(八) 本件被告既無法舉證證明有錄興公司有轉包情事，原告自無漏稅事實。關於被告認原告短報自97年9月至同年12月營業收入8,594,319元之部分，其營業稅429,716元顯已逾5年核課期間，被告不得裁處補稅及罰鍰。又縱如本件有被告所認之轉包行為，惟本件交易流程所產生之進項稅額及銷項稅額與實際上無轉包行為之結果相同，於我國營業稅法制度下，並不因此產生漏報營業稅及造成國家稅收損失之結果。

(九) 是原告聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）關於97年9月至97年12月短漏開銷售額8,594,319元之補稅及處罰，及99年11月至101年12月未依規定開立發票予錄興公司漏報銷售額15,200,494元之行為罰部分均撤銷。

三、被告主張略以：

(一) 本件係經人檢舉並提供相關契約，且被告查核時，因錄興公司僅提示104年9月16日說明書，主要說明與日月光公司簽訂委招契約第7條改由原告服務，參照錄興公司及原告96年1月30日聲明書所載，內容關於簽訂委招契約第7條業務由原告提供，而委招契約第1次簽訂日期為96年1月25日，而上開說明僅有錄興公司及原告出具說明書，未見有契約立書人日月光公司之確認，且依委招契約第13條約定，錄興公司與日月光公司簽訂委招契約，契約中有代募引進外勞及成立外勞中心（負責外勞食宿及外勞管理），錄興公司將外勞食宿管理業務委由其關係企業原告提供，原告為錄興國際公司之關係企業，錄興公司與原告之契約因承攬契約並非要式契約，只要當事人互相表示意思一致時契約即成立，尚不以書面成立為必要。又錄興公司與原告說明書皆自認有委招契約，其內容有引進外勞及外勞食宿管理，立契約書人為日月光公司及

01 錄興公司，雙方有書面契約，應不會有口頭契約，此為商業
02 行為常見方式，況契約並無割裂適用之情事，故以上述相關
03 文件，亦可驗證關係企業轉包為商業經營模式，其交易方式
04 以口頭契約為主，為現行經營現況，以當事人相互表示一致
05 ，契約即成立。又因關係企業有控制與從屬關係或相互投資
06 ，因而直接或間接控制公司之人事、財務或業務，故當事人
07 相互表示一致，從交易過程亦可證明。

08 (二)查錄興公司與日月光公司簽訂委招契約，第1份契約效期自
09 96年1月25日至99年1月25日止，第2份契約效期自99年1月25
10 日至102年1月25日止。變更契約於100年2月16日簽訂，變更
11 後效期自99年10月1日起至102年1月25日止，並將第2份契約
12 第7條變更約定。依合約第12條所載：契約內容如有任何增
13 減條文或內容刪改時，應經雙方同意後並加蓋雙方負責人或
14 代表人章方屬有效，然錄興公司並未提示雙方同意解約之文
15 件供核，亦無舉證契約有終止及解除之事由，以實其說，僅
16 以口頭合意為依據，惟既簽訂契約，應不會以相同事項作口
17 頭約定，且錄興公司與日月光公司（為上市公司）共簽訂3
18 次書面契約，立契約書人皆為錄興公司，又書面契約對雙方
19 權利及義務較具有明確的依據可資遵行，由98年12月22日簽
20 訂第2份委招契約及100年2月16日條款變更協議書，立約人
21 皆為錄興公司與日月光公司，與第1次委招契約內容第13條
22 、第2次委招契約第12條合約之效期、變更及解約相符，其
23 契約事實由前述契約條件堪稱確實。錄興公司應提供代募引
24 進外勞、負責外勞食宿及管理與日月光公司，其中負責外勞
25 食宿及管理錄興公司委由其關係企業之原告提供。又依本條
26 所定付款時程開立發票，並依日月光公司請款作業流程向日
27 月光公司請款，發票應註明合約（專案）名稱，故錄興公司

01 銷售貨物及勞務時應開立發票予日月光公司，至臻明確。依
02 上開委招契約內容及鎔興公司聲明書，足證鎔興公司將外勞
03 食宿管理業務委由原告提供，惟外勞若發生逃跑問題時，其
04 所發生之任何問題或法律問題，全部由鎔興公司負責全權處
05 理；若鎔興公司作業疏失喪失外勞名額，須賠償日月光公司
06 每名3萬元整，其權利及義務均載明於契約中。

07 (三)證人郭品泓、林美珠於相關案件即本院105年度訴字第1347
08 號案件之證言，所稱鎔興公司從來沒有自己的外勞管理中心
09 ，簽訂委任招募契約均依以前慣例便宜行事，並未將外勞招
10 募引進業務及外勞食宿管理業務分別簽訂2份委招契約等語
11 。惟查，鎔興公司總集團包含有鎔興公司、協展人力、家興
12 人力、鎔興企管及家事通人力等公司，總管理組織設董事長
13 ，下設總經理並設宿舍建購專案及總經理室。鎔興公司與關
14 係企業經營業務為其他人力仲介及人力供應，足證鎔興公司
15 及關係企業均經營相同業務。又查鎔興公司及原告財產目錄
16 ，均無坐落桃園市○○區之房屋，顯見提供外勞之食宿及外
17 勞管理處所，均為租賃，亦可驗證無須自有設備也能經營相
18 關業務。又依鎔興公司內帳記載之分類帳中，有外勞體檢費
19 、機票及交通費等支出，證明鎔興公司有提供管理服務。再
20 查證人郭品泓勞工保險被保險人投保資料表（明細），簽約
21 時非任職於日月光公司；林美珠於簽約時任職於原告，雖為
22 關係企業，惟其等如何代表鎔興公司與日月光公司另訂契約
23 ，且被告查獲鎔興公司與日月光公司於96年1月至101年12月
24 ，共簽訂3份契約，立約人悉為日月光公司及鎔興公司，由
25 此可知日月光公司與鎔興公司簽約採書面契約，應無口頭約
26 定之情事。日月光公司為臺灣上市公司，其營業規模在封測
27 產業產值堪稱最大，依商業習慣，簽訂契約應以文書確定雙

方權利義務為原則。錄興公司與日月光公司之權利及損害賠償均規定於契約內容，應為真實，並非原告訴稱採取便宜行事所為之方式。

(四)原告於首揭期間銷售貨物及勞務，開立發票與非實際交易對象，未依規定給與他人憑證，銷售額合計15,200,494元，及未依規定開立發票，漏報銷售額合計9,605,640元（8,594,319+941,750+69,571）；另於101年12月間無進貨事實，取具錄興公司等4家營業人開立之發票銷售額5,126,225元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致虛報進項稅額256,312元（此部分經前上訴審判決駁回確定在案）；又於101年1月間有進貨事實，取得不得扣抵之進項憑證金額合計993,904元，申報扣抵銷項稅額，致虛報進項稅額49,696元（原告不爭執，亦已判決確定），違章事證明確，已如前述。查原告為營業人，應知悉進貨時應依法取得進項憑證及銷貨時應依法開立發票之規定，其未依規定取得進項憑證，並於銷貨時未依規定開立發票交付買受人，核有逃漏稅捐之故意，原告自違章行為發生日（97年11月14日）起至查獲日（104年8月4日）止累積留抵稅額最低金額為0元，又同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定，按行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51條規定，按重新核算所漏稅額480,283元處最高5倍之罰鍰2,401,415元，與依稅捐稽徵法第44條規定，按經查明認定未給與憑證之總額合計16,142,244元銷售額合計24,806,135元（9,605,641+15,200,494）—已逾5年行為罰裁處期間之銷售額8,663,891元（69,571+8,594,320）√計算5%罰鍰金額807,112元，兩者相較從重者，則應以營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰之法據；又原告未於裁罰處分核定前繳清稅款，經衡酌其違章情節

及應受責難程度，依前揭規定，應按重新核算所漏稅額480,283元處1.5倍罰鍰720,424元，惟依行政罰法第24條第1項但書規定，不得低於各該規定之罰鍰最低額，則本件違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款之罰鍰最低額分別為807,112元及720,424元，此部分裁處之額度應不得低於807,112元，原處罰鍰807,112元並無違誤。（三）原告無進貨事實，取具錄興國際公司等4家營業人開立之統一發票銷售額合計5,126,225元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致生虛報進項稅額256,312元之行為，自有逃漏稅捐之故意，應予論罰。原告自違章行為發生日（97年11月14日）起至查獲日（104年8月4日）止累積留抵稅額最低金額為0，經就各期實際扣抵數予以加總計算之漏稅額256,312元，已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額情事，又原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，原查經衡酌其違章情節及應受責難程度，按所漏稅額256,312元處2.5倍罰鍰640,780元核屬有據。惟查原告已於復查決定前補繳稅款842,205元（104年12月16日繳納），依前揭規定，應按所漏稅額256,312元改處2倍罰鍰，原處罰鍰640,780元應予追減128,156元，變更為512,624元（經最高行政法院107年度判字第316號判決駁回確定在案）。（四）原告有進貨事實，取得不得扣抵之進項憑證金額合計993,904元，申報扣抵銷項稅額，致虛報進項稅額49,696元部分，依前揭規定，按所漏額處1倍之罰鍰49,696元並無違誤。綜上，本件原處罰鍰合計1,497,588元應予追減128,156元，復查決定變更為1,369,432元（807,112+512,624+49,696）並無違誤。

（五）是被告聲明：駁回原告之訴。

四、上開事實概要欄所述之事實，有原告與嘉苗食品公司之合約

書、原告與嘉苗公司支付帳款資料、本院107年度訴更一字第121號判決、裁處書、核定通知書、復查決定及訴願決定等件附於原處分卷（下稱原卷）、訴願卷、前一審卷及本院卷可稽。是本件應審酌之爭點即為：被告認定原告97年9月至101年12月間承攬由錄興公司轉包自日月光公司之外勞住宿管理業務收取費用，一方面未依規定開立發票予錄興公司，另方面卻直接開立發票予日月光公司，有未依規定給與他人憑證及漏報銷售額，進而為補徵營業稅及裁處罰鍰之處分，於法是否有據。

五、補徵營業稅部分：

（一）按營業稅法第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。」第3條第1項、第2項前段規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。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。」第15條第1項、第3項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」第32條第1項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，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。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第43條第1項第4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

01 應納稅額並補徵之……四、短報、漏報銷售額者。」稅捐稽
02 徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條第1項前段規
03 定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取
04 得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發
05 票。」

06 (二)被告認定錄興公司與日月光公司簽訂委招契約，原告97年9
07 月至101年12月間承攬由錄興公司轉包自日月光公司之外勞
08 住宿管理業務收取費用，未依規定給與他人憑證及漏報銷售
09 額，所稱之委招契約究係何指，茲臚列如下：

10 1. 96年1月25日簽訂之委招契約，期間自96年1月25日至99年1
11 月25日，合計3年，締約雙方為日月光公司及錄興公司（委
12 任及食宿併約，見原卷四第1305至1308頁）。而依96年1月
13 30日原告及錄興公司之聲明書，就上開委招契約第7條業務
14 ，由原告承辦（見原卷四第1297頁）。

15 2. 99年12月22日簽訂之委招契約，期間自99年1月25日至102年
16 1月25日，合計3年，締約雙方為日月光公司及錄興公司（委
17 任及食宿併約，參原卷四第1302至1304頁）。

18 3. 100年2月16日簽訂委招契約條款變更協議，期間自99年10月
19 1日至102年1月25日。締約雙方為日月光公司及錄興公司，
20 原為委任及食宿併約，變更為委任及宿併約，刪除「食」的
21 部分（見原卷四第1429頁）。

22 4. 101年12月18日簽訂住宿契約，期間自102年1月25日至105年
23 1月25日，締約雙方為日月光公司及原告（住宿契約，參原
24 卷三第1257至1260頁）。

25 5. 102年1月25日簽訂委招契約，期間自102年1月25日至105年1
26 月25日，締約雙方為日月光公司及錄興公司（委招契約參本
27 院107年度訴更一字第121號原卷第61頁）。而依104年9月16

01 日原告之說明書（見原卷四第1296頁），因錄興公司無住宿
02 及管理服務，經雙方協議及取得諒解，改由原告提供服務（
03 依96年1月30日原告及錄興公司之聲明書，送交日月光公司
04 ，而於文到7日內無異議聲明或索賠者），錄興公司與日月
05 光之間，已無任何契約關係與法律責任。

06 (二)就契約之真意及其解釋，由契約之主要目的及其經濟價值而
07 言，日月光公司及錄興公司所簽訂之委招契約，自96年1月
08 25日起至105年1月25日止，簽訂了3次，共計9年，其重心在
09 於外籍勞工之招募與食宿之處理，當然也包括外勞逃跑之控
10 管及因錄興公司作業疏失而導致外勞名額之喪失（或錄興公
11 司因故未能將外勞交付日月光公司，導致聘僱許可遭撤銷）
12 ，每名要賠償日月光公司3萬元。茲以：

13 1.依第1次（96年1月25日至99年1月25日）委招契約，僅因錄
14 興公司及原告之聲明書，就第1次委招契約第7條業務宣稱由
15 原告承辦。然此委招契約第7條業務僅為食宿部分，至於其
16 他關於外籍勞工之招募、外勞逃跑之控管及相關之賠償約定
17 等，均未因96年1月30日錄興公司及原告之聲明書而一併由
18 原告承辦，縱日月光公司無意見，錄興公司104年9月16日說
19 明書宣稱與日月光之間，已無任何契約關係與法律責任者，
20 顯不足採。

21 2.就契約之整體而言，3件效期合計9年的契約，先由「第1次
22 委任及食宿併約」，其間於96年1月30日原告及錄興公司之
23 聲明書，就委招契約第7條業務由原告承接外勞之食宿（及
24 因食宿而衍生之管理）。「第2次委任及食宿併約」仍有第7
25 條業務，即包括外勞之食宿及因食宿而衍生之管理。倘若如
26 同96年1月30日原告及錄興公司之聲明書所稱錄興公司並無
27 「經營外勞食宿管理」業務，而需他人協助處理經營外勞食

宿管理之業務者，錄興公司又何需簽訂「第2次委任及食宿併約」，且於第2次委任及食宿併約中言明錄興公司應依契約第7條所訂付款時程開立發票註明合約名稱向日月光公司請款（見原卷四第1303至1304頁）。足證第1、2次之委招契約，均係由錄興公司與日月光公司簽訂，而僅將兩次契約第7條業務（外勞之食宿及因食宿而衍生之管理）委由原告協助處理。而且「第2次委任及食宿併約（99年1月25日至102年1月25日）」履行期間，日月光公司及錄興公司就委任招募契約，達成條款變更之協議就99年10月1日至102年1月25日期間，將原為委任及食宿併約，變更為委任及住宿併約，刪除「食」的部分（見原卷三第1257至1260頁），款項也因之減縮（由食宿費用5千元至5,500元，變更為住宿費用2千元）。由此可見，日月光公司就外勞飲食的事務，已經自行辦理，而無需委外處理。

3. 日月光公司及錄興公司簽訂之第3次委招契約（102年1月25日至105年1月25日），已係單純之委招契約，已無涉外勞之食宿事宜。日月光公司僅將第3次委招契約有關第7條之變更協議（住宿費用2千元），由日月光公司及原告另行簽訂住宿契約（見原卷三四第1257至1260頁），而就日月光公司外勞之住宿事宜（及住宿而衍生之管理），於第3次委招契約期間（102年1月25日至105年1月25日）由原告依合約處理之。

(四) 故以，由歷次相關契約所呈現者，係錄興公司與日月光簽訂「第1次委任及食宿併約」，期間於96年1月30日原告及錄興公司之聲明書就委招契約第7條業務，由原告承接外勞之食宿及相關之管理。而「第2次委任及食宿併約（99年1月25日至102年1月25日）」履行期間，日月光公司及錄興公司就食

宿部分自99年10月1日至102年1月25日，刪除「食」的部分（見原卷四第1429頁），由日月光公司自行辦理外勞飲食事務，僅由鎔興公司處理契約第7條關於住宿之業務（而鎔興公司仍委由關係企業之原告處理）。日月光公司及鎔興公司之第3次委招契約（期間自102年1月25日至105年1月25日）僅屬單純委招，無涉於外勞之食宿事宜（飲食的部分，日月光自行處理，而住宿部分與原告簽約委外處理）。茲以：

1. 鎔興公司與日月光公司前後合計簽訂3次委招契約，其中第1次契約中含有代募引進外勞及成立外勞中心（負責外勞食宿及外勞管理），鎔興公司將外勞食宿管理業務委由關係企業之原告提供，此聲明書及委招契約亦已證實原告轉包之事實。第2次契約中則含有代募引進外勞及成立外勞中心（負責外勞食宿及外勞管理），日月光公司及鎔興公司就食宿部分於99年10月1日至102年1月25日期間刪除「食」的部分，而住宿部分仍為原告提供協助。依據第1、2次契約第7條約定之付款時程，應由鎔興公司開立發票，並依日月光公司請款作業流程向日月光公司請款，發票應註明合約（專案）名稱。故鎔興公司銷售貨物及勞務時應開立發票給日月光公司，而原告則應開立發票與鎔興公司，如此方符營業稅法之規定。

2. 次以，日月光公司取據非實際交易對象之發票（應取具鎔興公司開立之發票，而非原告所開立）而遭裁罰事件，日月光公司業於104年11月6日公開資訊觀測站重大訊息：「公告本公司104年11月5日受國稅局裁罰案說明：1.事實發生日：104年11月5日。2.發生緣由：日月光半導體製造股份有限公司中壢分公司，因民國99年12月至民國101年12月未遵行稅捐稽徵法第44條，經國稅局裁處以新臺幣100萬元罰鍰。3.處

理過程：將依規定於期限內繳交罰鍰。4.預計可能損失：罰鍰新臺幣100萬元。5.可能獲得保險理賠之金額：無。6.改善情形及未來因應措施：將依法令規定辦理。7.其他應敘明事項：無。」（見本院卷第267頁）此為一對日月光公司有負面影響的情事，日月光公司取據非實際交易對象之發票（應取具錄興公司開立之發票，而非原告）而遭裁罰事件，而於公開資訊觀測站重大訊息上公布，足見日月光公司亦認同上開關於3次委招契約所呈現內容之論述。

3.再者，日月光公司經被告進行調查，於104年10月8日光封中財字第1041008001號說明函（見前一審卷第48頁正反面，原卷四第1294至1295頁亦同），自陳委由錄興公司代辦招募引進外勞並從事相關食宿管理，而原告是錄興公司之關係企業，承辦外勞之食宿管理，並載明：「會計人員於帳載傳票時亦一律以『錄興（公司）』」記載。」係便宜措施，而稱原告是代辦招募引進外勞業務，而家興公司是負責外勞食宿管理業務等語，正是前述第1至3次委招契約就食宿的處理，第1次是錄興公司簽約包括食宿部分，而錄興公司自行委由原告協助；第2次是錄興公司簽約包括食宿（但協議變更為僅有住宿）部分，而住宿部分錄興公司仍委由原告協助，第3次是與錄興公司簽約（代辦招募引進外勞業務），而與原告另簽約（處理外勞住宿及管理），如此以觀，原告、日月光公司及錄興公司三者間之契約均有不同，當然要依個別契約所發生之法律關係，進行發票之開立與請款。而日月光公司及錄興公司之第3次委招契約（102年1月25日至105年1月25），僅屬單純委任招募，住宿部分與原告簽約處理；故第3次委招契約無關於外勞食宿部分。所以原告於103年1月10日就第1、2次委招契約相關食宿部分之交易（補申報98年1月

至101年12月短漏銷售額)自動補報並補繳在案(見原卷三第1192至1200、1206至1214、1220至1228、1233至1241頁)。

4.日月光公司於97年1月至101年12月間共計匯款142,609,450元予原告(見原卷二第883、885頁,明細表見原卷二第881頁),並由原告直接開立發票與日月光公司。但日月光公司係與鎔興公司簽訂委招合約(其中第7條包括成立外勞中心,負責外勞食宿及外勞管理之業務),簽約之對象並非原告,因此依合約款項之交付應是日月光公司付款給鎔興公司,再由鎔興公司付款給原告;至於發票亦應由原告就外勞食宿部分開立發票給鎔興公司,而鎔興公司就合約全額開立發票給日月光公司以資請款(如同日月光公司公開資訊觀測站重大訊息之說明),故原告未依規定開立發票,足堪認定。

(五)原告主張被告既未能證明鎔興公司有取得轉包利益,自不應逕認原告與鎔興公司有轉包行為而有逃漏稅,且原告既已開立發票予日月光公司,銷項稅額5,476,012元,而被告認定應開立予鎔興公司,充其量只是開立對象錯誤,被告僅能適用營業稅法第48條第1項規定處罰,且對本件交易並無漏稅,況原告向被告申請退還開給日月光公司發票所繳交之營業稅,亦經被告否准,足認被告亦認定原告開立予日月光公司發票所繳營業稅為真正等情。惟查,本件原告非單純之發票記載錯誤,自與營業稅法第48條第1項規定之情形不同,原告主張縱其發票開立錯誤,被告僅能適用營業稅法第48條第1項規定處罰等情,自非可採。次依鎔興公司與原告公司之董事、監察人或其他負責人資料查詢表所載(見前一審卷第106至107頁),鎔興公司之股東成員即為原告之股東,鎔興公司是否因此未取得轉包利益(鎔興公司與原告為關係企業

01)，已非無疑。況按我國現行加值型營業稅係就各個銷售階
02 段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，係對營業人之「
03 銷售行為」課稅，只要將貨物或勞務銷售移轉，即發生課稅
04 事實，而不問銷售行為是否以營利為目的，故營業人不論是
05 否獲利，均須課稅。且各銷售階段之營業人皆為營業稅之納
06 稅義務人，故營業稅立法意旨係對營業人就各個銷售階段之
07 加值額分別予以課稅，因此應就各銷售階段之營業人單獨論
08 斷，不能僅依國家整體營業稅收論斷，方符合其立法精神。
09 況關於非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業
10 稅額，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之
11 義務，均符營業稅法第2條第1款、第3條第1項、第32條第1
12 項前段之立法意旨，與憲法第19條之租稅法律主義尚無牴觸
13 ，亦經司法院作成釋字第685號解釋在案。換言之，公庫財
14 政上之收支情形，或加值型營業稅事實上可能發生之追補效
15 果，均不能改變法律明定之租稅主體、租稅客體及租稅客體
16 對租稅主體之歸屬，而租稅義務之履行是否符合法律及憲法
17 意旨，並非僅依公庫財政上之收支情形或特定稅制之事實效
18 果進行審查，仍應就法定納稅義務人是否及如何履行其納稅
19 義務之行為認定之，始符租稅法律主義之本旨。且基於租稅
20 法定主義，國家之稅制既有明確規範，納稅主體自不容由營
21 業人任意變更之，是原告透過自行交易安排設計，任意將營
22 業稅納稅主體改變或轉移之跳開發票行為，已違反營業稅法
23 之立法精神。準此，在營業稅法制下，原告及錄興公司為個
24 別獨立之營業及納稅主體，各該主體因營業稅相關法規所生
25 之權利義務，即應各自承擔。從而，被告以原告違反營業稅
26 法規定而補稅，與錄興公司亦因違反營業稅法規定而補稅，
27 係屬二事。至原告主張其已按開立發票予日月光公司之金額

報繳營業稅，經被告否准退稅，與本件應補徵營業稅亦非相同，原告前開主張顯係誤解法令，委無足採。

(六)按「(第1項)稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……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。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。」為稅捐稽徵法第21條第1項第1款、第3款及第2項所規定。原告雖執上開規定，主張其自97年9至12月間營業收入及所生營業稅部分已逾法定5年核課期間，被告不得補稅及罰鍰等情。惟上開稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定5年之核課期間，係以納稅義務人已在規定期間內「誠實申報」為前提，如納稅義務人雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報之作為義務，而故意以詐欺或匿報、短報、漏報之積極作為或消極不作為之不正當方法逃漏稅捐者，即與稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定之情形相當，其稅捐之核課期間為7年，俾維護租稅之公平。原告為營業人，其在中華民國境內銷售勞務，自應於完成所提供之勞務，並於日月光公司匯款時，即依匯款金額誠實開立發票交付，並依法申報繳納營業稅，惟其卻未依實際交易金額開立發票，亦未報繳系爭銷售額，致漏報銷售額，其於申報銷售額時未誠實揭露，核屬未在規定期間內「誠實申報」，依上說明，尚不得適用稅捐稽徵法第21條第1項第1款5年核課期間之規定，而應適用同條項第3款「未於規定期間內申報」之7年核課期間。況依日月光公司所提供匯款資料及原告於103年補申報98至101年銷售額統計表顯示（

見原卷三第1250至1256頁），原告自97至101年均未誠實申報應申報銷售額及開立發票之情事，核屬長時間未盡誠實申報之作為義務，隱匿交易事實，致有逃漏營業稅之情形，核屬故意以消極不作為之不正當方法逃漏稅捐，顯與單純之不作為有別，自構成「故意以其他不正當方法逃漏稅捐」之可責要件（最高行政法院100年度判字第984號、100年度判字第1552號判決意旨參照），不得適用稅捐稽徵法第21條第1項第1款5年核課期間之規定，而應係同條項第3款規定核課期間為7年，俾維護租稅之公平。是本件核課期間係自原告發生申報繳納稅捐之義務即自97年11月15日起算7年，至104年11月14日屆滿；而本件稅額繳款書已於104年11月5日送達原告（見原卷四第1310頁），尚未逾稅捐核課期間，故原告此部分之主張，亦無可採。

(七)綜上，足證錄興公司為日月光公司實際交易對象，而原告承作之業務，非直接承攬自日月光公司，而係由錄興公司轉包，是本件交易流程，原告應開立發票予錄興公司，錄興公司應開立發票予日月光公司，惟錄興公司卻由原告直接跳開發票予日月光公司，被告審認原告未依規定開立發票予實際交易對象之錄興公司，核屬有據。

六、罰鍰部分：

(一)按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處5%罰鍰。……前項處罰金額最高不得超過新臺幣1百萬元。」為裁處時稅捐稽徵法第44條所明定。次按「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、短報或漏報銷售額者。」

01 復為裁處時營業稅法第51條第1項第3款所明定。可知，營業
02 人銷售貨物，應依規定時限開立發票交付買受人，並按期向
03 主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，如經查有
04 漏開發票或短漏報銷售額情事，稅捐稽徵機關除依照查得資
05 料，核定其銷售額、應納稅額並補徵稅款外，應依前揭規定
06 就經查明認定其未給與憑證之總額裁處5%罰鍰，另按所漏
07 稅額裁處5倍以下之罰鍰。次按「稅捐稽徵法第44條規定係
08 屬行為罰，營業稅法第51條第3款及第5款之規定係屬漏稅罰
09 」。兩者處罰之條件固不盡相同，惟稅捐稽徵法第44條與營業
10 稅法第51條第3款之情形，通常以『漏開或短開統一發票』
11 致生短報或漏報銷售額之結果，又稅捐稽徵法第44條與營業
12 稅法第51條第5款之情形，亦皆以『應自他人取得統一發票
13 而未取得』致以不實發票生虛報進項稅額之結果，稅捐稽徵
14 法第44條係就未達漏稅階段之違規為處罰，營業稅法第51條
15 第3款或第5款則係對已達漏稅階段之違規為處罰，祇依營業
16 稅法第51條第3款或第5款規定處罰鍰已足達成行政上之目的
17 ，勿庸二者併罰」（最高行政法院84年9月份第1次聯席會議
18 決議參照）。是以財政部乃先後以85年4月26日台財稅第000
19 000000號函及97年6月30日台財稅字第09704530660號令（嗣
20 均經該部以101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正
21 ）釋示：「納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰
22 則之案件，依本函規定處理。……（二）營業人觸犯營業稅法第
23 51條第1項各款，如同時涉及稅捐稽徵法第44條規定者，參
24 照行政法院84年9月20日9月份第2次庭長評事聯席會議決議
25 意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。」「營業人觸犯營業稅
26 法第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者，
27 ……應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第

24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」以符合前揭最高行政法院84年9月份第1次聯席會議之決議意旨。

(二)被告查得原告於99年11月至101年12月間，銷售貨物及勞務，開立發票予非實際交易對象，未依規定給與他人憑證，銷售額合計15,200,494元；及於97年9月至12月間未依規定開立發票，漏報銷售額8,594,319元，違章事證明確，已如前所述。原告執其前於本稅之理由，主張其並無漏報銷售額及未依規定給與他人憑證，本件不應裁罰等情，自無可採。查原告為營業人，應知悉銷貨時應依法開立發票之規定，其未依規定開立發票交付買受人，核有逃漏稅捐之故意，且未符行政罰法第7條第1項不予處罰之規定，應予論罰。

(三)關於前上訴審發回之範圍（即原告請求撤銷97年9月至97年12月短漏開銷售額8,594,319元之補稅及處罰，及99年11月至101年12月未依規定開立發票予錄興公司漏報銷售額15,200,494元之行為罰），原告自違章行為發生日（97年11月14日）起至查獲日（104年8月4日）止累積留抵稅額最低金額為0元，同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定，按行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51條規定，按重新核算（包括發回範圍）所漏稅額480,283元（復查決定變更後外勞食宿及管理429,716元＋外勞機票等47,088元＋力特公司3,479元）處最高5倍之罰鍰2,401,415元，與依稅捐稽徵法第44條規定，按經查明認定（包含發回範圍）未給與憑證之總額合計16,142,244元（銷售額合計24,806,135元〈未申報亦未依規定給與錄興公司憑證9,712,

607元、外勞機票等 941,750元及力特公司 69,571元合計 10,723,928元－復查決定減除自動補報 1,118,287元+已申報但未依規定給與錄興公司憑證 15,200,494元〉－已逾 5 年行為罰裁處期間之銷售額 8,663,891元〈力特公司 69,571元+向錄興公司所承攬日月光公司之外勞食宿及管理之漏報銷售額 9,712,607元－復查決定減除自動補報 1,118,287元〉) 計算 5% 罰鍰金額 807,112 元，兩者相較從重者，則應以營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定為處罰之依據（計算式詳如前一審卷第 130 頁）。又原告未於裁罰處分核定前繳清稅款，從而，被告審酌原告違反本件行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，依現行且本件裁判前並未修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款違章情形二前段規定，按重新核算所漏稅額 480,283 元處 1.5 倍罰鍰 720,424 元，惟依行政罰法第 24 條第 1 項但書規定，不得低於各該規定之罰鍰最低額，則本件違反稅捐稽徵法第 44 條及營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款之罰鍰最低額分別為 807,112 元及 720,424 元，此部分裁處之額度應不得低於 807,112 元，被告裁處罰鍰 807,112 元，揆諸首揭規定並無違誤，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，更與行政罰法第 18 條第 1 項、納保法第 16 條第 3 項之規定相符，均屬合法。則原告主張本件應免罰或不應裁罰等情，委無足採。

七、綜上所述，被告認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告仍執前詞，訴請撤銷如聲明所示，為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院詳加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決結果

01 不生影響，爰不逐一論述，併予敘明。

02 九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
03 1項前段，判決如主文。

04 中 華 民 國 108 年 7 月 18 日

05 臺北高等行政法院第二庭

06 審判長法官 許 瑞 助

07 法官 林 妙 黛

08 法官 鍾 啟 煌

09 一、上為正本係照原本作成。

10 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
11 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
12 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

13 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
14 訟法第241條之1第1項前段）

15 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
16 條第1項但書、第2項）

17

18 得不委任律師為訴訟
19 代理人之情形

所 需 要 件

20

21 (一)符合右列情形之一
22 者，得不委任律師
23 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。

24

25

26

27

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

01		利代理人者。
02		
03	(二)非律師具有右列情	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、
04	形之一，經最高行	二親等內之姻親具備律師資格者。
05	政法院認為適當者	2.稅務行政事件，具備會計師資格者
06	，亦得為上訴審訴	。
07	訟代理人	3.專利行政事件，具備專利師資格或
08		依法得為專利代理人者。
09		4.上訴人為公法人、中央或地方機關
10		、公法上之非法人團體時，其所屬
11		專任人員辦理法制、法務、訴願業
12		務或與訴訟事件相關業務者。
13		
14	是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴	
15	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	
16	文書影本及委任書。	
17		

18 中 華 民 國 108 年 7 月 18 日

19 書記官 吳 芳 靜

20 上