

裁判字號：臺中高等行政法院 104 年度訴字第 173 號 行政判決

裁判日期：民國 104 年 09 月 30 日

案由摘要：營業稅事件

臺中高等行政法院判決

104 年度訴字第 173 號

104 年 9 月 16 日辯論終結

原 告 晉燁工業股份有限公司

代 表 人 朱燦燃

訴訟代理人 胡芝 會計師

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 許慈美

訴訟代理人 蘇秀珍

林郁慧

李雅雯

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國 104 年 3 月 31 日台財訴字第 10413909460 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、本件被告之代表人於原告起訴後，由阮清華變更許慈美，並經變更後之代表人許慈美聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

被告以原告於民國 96 年間購買不良債權，並於 97 年 11 月以該不良債權參與法院拍賣且聲明承受不良債權抵押物，未就該抵押物之拍定價格大於不良債權之原始買價差額新臺幣（以下同）120,790,000 元部分，開立統一發票，並漏報銷售額，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額 2,415,800 元外，並按所漏稅額 2,415,800 元處以 0.5 倍之罰鍰計 1,207,900 元；又其於 97 年 11 至 12 月及 98 年 11 至 12 月未按兼營營業人營業稅額計算辦法規定之比例計算，報繳營業稅，除核定補徵營

業稅額 3,211,414 元外，並按所漏稅額 3,211,414 元處以 0.5 倍之罰鍰 1,605,707 元，合計補徵營業稅 5,627,214 元及裁處罰鍰 2,813,607 元。原告不服，申請復查，獲追減營業稅 1,322,896 元及罰鍰 661,449 元。原告仍表不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

(一)不良債權抵繳承受抵押物行為法律定性之認定：

1. 按「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴」、「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」分別為行政程序法第 8 條、稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項所明定。人民雖有依法律納稅的義務，但財政部發布解釋函令為稅法的延伸，有不利益不溯及既往之規定，此為保護納稅義務人正當合理的信賴，是不得因嗣後行政機關變更見解，適用不利納稅義務人之解釋函令，否則即違反行政程序法第 8、9 條及稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項規定，處分當然違法。
2. 按「二、以一般公司型態設立之資產管理公司（以下簡稱一般資產管理公司）處理金融機構之不良債權，應分別於收取利息、轉售差價或於自行催收收回金額大於原始買價時，就其銷售額開立特種統一發票，依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 4 章第 2 節特種稅額計算規定計徵營業稅。」、「以一般公司型態設立之資產管理公司處理金融機構之不良債權，就各筆不良債權轉售價差或自行催收收回金額大於原始買價之差額，按月彙總於當月月底開立特種統一發票之時限，應以收款時之月份為限。」、「二、資產管理公司如參與拍賣或聲明承受不良債權之抵押物，並以債權全額抵繳拍定價金者，應就該抵押物之拍定價格大於該不良債權之原始買價差額部分，按 2% 稅率課徵營業稅。三、嗣資產管理公司銷售前開抵押物時，應以實際交易價格認定其銷售額，並依加值型及非加值型營業稅法相關規定徵免營業稅。」分別為財政部 92 年 3 月 17 日台財稅字第 0920451126 號令（下稱 92 年 3 月 17 日令

）、94年2月15日台稅二發字第09404505880號函（下稱94年2月15日函）及99年11月3日台財稅字第09900361980號函（下稱99年11月3日函）所釋明。

3. 按「當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定。」為民法第398條互易規定，強制執行法上之拍賣或變賣，係由執行法院代債務人立於出賣人地位，經由強制執行程序，為移轉拍賣或變賣物所有權以收取價金之行為，即以債務人為出賣人，拍定人為買受人，而以拍賣機關代替債務人立於出賣人地位，是財政部進而採取資產管理公司以不良債權抵繳拍賣價款承受抵押物之法律行為，係以不良債權「交換」抵押物所有權之見解，而符合民法第398條所定當事人雙方約定互相移轉金錢以外財產權之互易行為，將資產管理公司以不良債權抵繳法院拍賣價款，並自債務人取得抵押物所有權時，不良債權已為處分，此時倘成交價即法院拍賣價大於不良債權取得成本及必要費用時，即有處分不良債權所得實現發生。依據上述財政部以不良債權「交換」抵押物所有權之見解，則僅應為債權人變更，該不良債權並未消滅。事實上，該不良債權是資產管理公司抵繳拍賣價款後，因獲清償而消滅，債務人並未能取得該不良債權之所有權，應為資產管理公司以其不良債權支付應繳納拍賣價款之債務，致該不良債權因抵銷債務而消滅。且互易係為2個買賣契約與2個價金互相抵銷行為構成，藉由各自互負價金債務之抵銷，使雙方當事人取得物之所有權，是當資產管理公司自債務人取得抵押物所有權時，應負有移轉該不良債權使債務人取得該債權所有權之義務，然此時該不良債權已因抵繳拍賣價款而消滅，顯非財政部所言互易行為。
4. 再依民法第344條第1項抵銷規定，是抵銷須具備二人互負債務、給付之種類相同、均屆清償期及雙方之債務非不能抵銷等要件，其中以互負債務為抵銷之必備要件。準此，資產管理公司所欲抵銷之債務，須屬以對方之於自己為債務人之債權，此類以債權抵繳拍賣價款抵押物之行為，實為資產管理公司以其承受抵押物應支付與債務人之物款債

務，與債務人應支付與其之金錢債務（即該不良債權）互為抵銷，進而使債之關係消滅之行為，故債權抵繳拍賣價款取得抵押物之行為，於法律定性上應為抵銷行為。

5. 本件原告 97 年參與法院拍賣承受不良債權抵押物，以債權抵繳拍賣價金，適時財政部對於是類案件開立發票時點並無明確規範，原告自始認定該債權抵繳拍賣價款抵押物係屬民法抵銷行為，僅生債之關係消滅效果，不生處分利益，且亦不屬財政部 92 年 3 月 17 日令、94 年 2 月 15 日函之自行催收性質，如上述，原告以不良債權支付應繳納拍賣價款之債務，致該不良債權因抵銷債務而消滅，並非向債務人收回款項而致債權消滅，是當然無開立發票之適用。又財政部 99 年 11 月 3 日函係原告行為後所發布，自係原告適時所無法預見，自有稅捐稽徵法第 1 條之 1 不利益溯及禁止之適用。

(二)處分不良債權損益之認定：

1. 退一步言，即令原告應適用行為後發布不利益之財政部 99 年 11 月 3 日函，基於平等原則，本件既屬訴訟繫屬中未確定案件，自應亦有適用財政部 103 年有利納稅義務人函釋之保障。按「營利事業或個人向金融機構或資產管理公司購入不良債權，嗣向法院聲請強制執行，其因法院拍賣之不動產抵押物無人應買，由該營利事業或個人按該次拍賣所定之最低價額聲明承受，並以所持有債權抵繳法院拍賣價款者，於取得抵押物時，應以抵押物時價減除購入債權成本及相關費用之餘額，認列處分債權損益。其抵押物時價之認定，不以該次法院拍賣價格為限，營利事業或個人如能提示下列足供認定抵押物時價資料及證明文件，經稽徵機關查明屬實者，得予核實認定：（一）報章雜誌所載市場價格。（二）各直轄市、縣（市）同業間帳載房地之加權平均售價。（三）不動產估價師之估價資料。……」為財政部 103 年 2 月 5 日台財稅字第 10304501460 號令（下稱 103 年 2 月 5 日令）發布營利事業或個人購入不良債權向法院聲明承受之抵押物時價認定方式。
2. 原告 97 年 11 月以系爭不良債權參與法院拍賣取得抵押物，

即坐落南投市成功三路 373 號建物及南投市大○段 657、658、659、660、661、662、672、674、675、676、677 地號土地，該抵押物時價經威名不動產估價師事務所出具 97 年 9 月 24 日價格日期之估價報告書，鑑估特定價格總值 159,623,000 元（詳估價報告書第 42 頁），按財政部 103 年 2 月 5 日令，應以抵押物時價減除購入債權成本及相關費用之餘額，認列處分債權損益，是本件課稅基礎應為原告抵押物時價 159,623,000 元減除購入債權成本 148,100,000 元及必要費用 2,661,144 元（原告代墊之土地增值稅 2,015,823 元、房屋稅 250,052 元及地價稅 395,269 元合計 2,661,144 元），尚非被告核定處分系爭不良債權差額 80,694,762 元。另依財政部 96 年 7 月 16 日台財稅字第 09604520160 號令，雖係針對土地增值稅，實際上原告取得權利移轉證書前，須先將土地增值稅、房屋稅及地價稅繳納完畢，否則無法辦理過戶，故土地增值稅既可減除，房屋稅及地價稅應比照辦理。

3. 按強制執行法第 28 條、第 29 條規定，「強制執行之費用，以必要部分為限，由債務人負擔，並應與強制執行之債權同時收取。前項費用，執行法院得命債權人代為預納」，債權人代墊之費用「得求償於債務人者，得就強制執行之財產先受清償。」；再按土地稅法第 5 條之 1 規定「土地所有權移轉，其應納之土地增值稅，納稅義務人未於規定期限內繳納者，得由取得所有權之人代為繳納」。依財政部 98 年 7 月 21 日台財稅字第 09800177380 號函釋：「二、納稅義務人向資產管理公司購入 A、B 兩筆以不動產為抵押擔保品之債權，並向法院聲請強制執行，其中以購入債權抵繳法院拍賣價款取得 B 抵押物部分，納稅義務人所墊付債務人應負擔之強制執行費及法院移轉該抵押物所扣繳之土地增值稅，經取得法院核發之債權憑證者，係屬納稅義務人未實現之收入，依本部 96 年 7 月 16 日台財稅字第 09604520160 號令規定計算處分債權損益時，准自法院拍賣價款中扣除」，抵押物之拍定價格如包含債權人代墊之費用及稅捐，應自法院拍賣價款中扣除。

4. 有關估價報告部分：

- (1)按財政部 103 年 2 月 5 日令，抵押物時價之認定適用要件，係以營利事業或個人能提示足供認定抵押物時價資料及證明文件，其中不動產估價師之估價資料為其一，惟並無限制該時價證明文件須於行為時始存在，因該解釋函令不能逾越母法稅捐稽徵法第 1 之 1 條第 1 項之規定。是本件原告雖於 97 年取得系爭法院拍賣抵押物，至今處分不良債權損益課稅處分尚未確定，依稅捐稽徵法第 1 之 1 條第 1 項規定自有財政部 103 年 2 月 5 日令之適用。再按內政部頒定「不動產估價技術規則」第 2 條：「本規則用詞定義如下：……七、價格日期：指表示不動產價格之基準日期。八、勘察日期：指赴勘估標的現場從事調查分析之日期。」、同規則第 16 條第 2 項規定：「估價報告書應載明事項如下：……三、價格日期及勘察日期。」，該鑑定報告所載價格日期 97 年 9 月 24 日及勘查日期 103 年 12 月 5 日，皆符合內政部不動產規範所為，被告將勘查日期與價格日期混淆，所謂事後補做不得認定主張，顯為無據。
- (2)按原告所委託之威名不動產估價師事務所估價報告第 19 頁已載明：「本次評估價格日期為民國 97 年 9 月 24 日，而根據委託者提供之資料及南投地方法院查封公告（96 年孝 11953 號）內文節錄：『大○段 657、658、672 地號部分土地堆置約千餘噸之燃燒原料、塑膠廢料。674 地號土地及廠房則堆置有塑膠原料、鋼絲及棉絮』，本估價報告之估價條件即為扣除處理上述堆置物之處理費用及時間成本後之不動產價格。」鑑定報告第 1 頁不動產估價摘要三亦載明估價條件：因勘估標的於價格日期當時堆置塑膠廢料等雜物約千餘噸，致產生土地價格減損。所以先評估不動產正常價格，再扣除處理地上堆置物之處理費用及時間成本，鑑估系爭抵押物價格總值為 159,623,000 元（鑑定報告第 42 頁）。至於堆置物處理費金額 44,621,180 元，鑑定報告第 41 頁已載明係經市場訪價結果之保守估計，被告主張與業已實際發生費用 25,0

38,304 元相較為高估，而足證鑑定報告顯不足採。惟本件鑑定報告估計金額與實際廢棄物清理發生金額相當，不僅於 25,038,304 元，另含與廣慶興公司契約約定其中第 4 期款 2 千萬元為清理地上廢棄物費用交付訴外人林錦柱，合計系爭不動產抵押物業發生實際廢棄物清理費 45,038,304 元，差距比率未達百分之一，並無被告所稱估價報告高估情事，且該契約書早於 96 年訂約，契約第 4 期款 2 千萬元清理地上廢棄物費用交付訴外人林錦柱說明書並早於 101 年 4 月 3 日提示與被告所屬南投分局，被告所主張係妨礙該鑑定報告真實性，且無視已存在之調查證據，為不實之推論，欠缺證據及增加法令所無之限制，洵不足採。

5. 按財政部賦稅署 103 年 7 月 7 日發布財政部網站之新聞稿即謂：財政部 99 年 11 月 3 日函規定，資產管理公司如參與拍賣或聲明承受不良債權的抵押物，並以債權全額抵繳拍定價金者，應就該抵押物之拍定價格大於該不良債權之原始買價差額部分，課徵營業稅。前開債權人以「債權全額抵繳」方式取得抵押物者，如屬係其因法院拍賣不動產抵押物無人應買而聲明承受並以所持有債權抵繳法院拍賣價款者之情形，因部分不良債權的債務人已無償債能力，不良債權的買受人取得債權目的係為取得不動產抵押物，故在法院拍賣底價較高而無人應買的情形下，仍聲明承受該抵押物；又因其以持有債權抵繳拍賣價款，此時倘逕以拍定價格認定抵押物的時價，並據以認定處分不良債權回收金額，似未臻公允客觀，類此情形所得稅部分，該部已於 103 年 2 月 5 日令發布。為使營業稅與所得稅認定原則一致，該部爰比照前開 103 年 2 月 5 日令規定補充核釋類此情形的營業稅認定原則，又依稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項規定，尚未核課確定案件均有新令規定之適用。是財政部已表明是類資產管理公司以不良債權抵繳法院拍賣價款案件，目的係取得不動產抵押物，不同於一般法院拍賣案件；再者，亦明確表示逕以拍定價格認定抵押物的時價，並據以認定處分不良債權回收金額，有失公允客觀，遂有 103 年 2 月

5 日令，改以不動產抵押物之時價認定。綜上，本件原告以系爭不良債權抵繳法院拍賣價格取得不動產抵押物，被告據以法院拍賣價格 227,790,000 元作為不良債權回收金額，主張因原告未適時聲明異議即屬客觀可採，與財政部見解皆相違背，實難信服。且實際上，對債權人而言，是取得不動產，縱對價格有異議，也沒有意義。

(三)有關臺灣南投地方法院民事執行處參酌柏宇不動產估價師事務所，價格日期為 96 年 10 月 4 日估價報告書核定之拍賣價格，不適用評估不動產正常價格之說明如下：按不動產估價技術規則為 90 年 10 月 17 日內政部（90）台內地字第 9077692 號令訂定發布，授權法源為不動產估價師法第 19 條第 1 項規定：「不動產估價之作業程序、方法及估價時應遵行事項等技術規則，由中央主管機關定之。」有關本件原告主張 97 年參與法院拍賣承受不良債權抵押物，該系爭不動產估價價格係經不動產估價師依據不動產估價技術規則評定之正常價格，所稱正常價格者係「指具有市場性之不動產，於有意願之買賣雙方，依專業知識、謹慎行動，不受任何脅迫，經適當市場行銷及正常交易條件形成之合理價值，並以貨幣金額表示者。」為不動產估價技術規則第 2 條所明定，然前段柏宇不動產估價師事務所所提供之估價金額係以提供法拍執行目的所為之估價，即屬不動產估價技術規則內同條所稱之特定價格；「特定價格：指具有市場性之不動產，基於特定條件下形成之價值，並以貨幣金額表示者」，故已非屬正常交易條件形成下之合理價值。系爭不動產依威名不動產估價師事務所以經適當市場行銷及正常交易條件形成下之合理價格所估算之正常價格，參照所得稅法第 46 條「稱時價者，指在決算日該項資產之當地市場價格」，即已符合為該系爭不動產時價之規定。又若法院拍賣價格真的為市場價格，即不會無人應買而由債權人以最低價承受。另依不動產估價技術規則第 89 條規定：受有土壤或地下水污染之土地，應先估算其未受污染之正常價格，再依據委託人提供之土壤污染檢測資料，考量該土壤或地下水污染之影響，並計算其地價減損額後，從正常價格中扣除之，以其餘額為該宗地之價格。本件於價

格日期當時地上堆置塑膠廢料等雜物約千餘噸，致產生土地價值減損。該法拍估價報告無考慮此重大影響因素，所以該價格不能採用。

(四)實務上，不良債權強制執行不動產抵押物之法院拍賣價格與時價落差甚大，為符合量能課稅原則，是財政部發布 103 年 7 月 4 日台財稅字第 10304555040 號令，就營業人向金融機構或資產管理公司購入金融機構的不良債權，嗣向法院聲請強制執行，其因法院拍賣該不良債權的不動產抵押物無人應買，由該營業人按該次拍賣所定的最低價額聲明承受，並以所持有債權抵繳法院拍賣價款者，就該抵押物的時價大於該不良債權的原始買價差額部分，計算銷售額課徵營業稅，該抵押物時價的認定，不以該次法院拍賣價格為限。綜上，本件原告主張以威名不動產估價師事務所之估價資料為抵押物的時價的認定依據，實有理由並符合財政部頒定解釋函令規定等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及復查決定（即原處分）不利原告部分。

四、被告則以：

(一)補徵營業稅額部分：

1. 查廣慶興實業股份有限公司（下稱廣慶興公司）於 96 年 5 月 15 日與新興資產管理股份有限公司（下稱新興公司）簽訂債權買賣契約書，買賣標的為臺灣土地銀行股份有限公司（下稱土地銀行）轉讓之安順環保科技股份有限公司（下稱安順公司）貸款債權及擔保物權，此為不良債權買賣之約定，買賣價金 106,000,000 元，廣慶興公司僅支付 30,000,000 元，無法支付尾款，且該土地及廠區堆置廢棄物須清理，乃由廣慶興公司、原告及林錦柱三方於 96 年 7 月 3 日簽訂債權買賣契約書，約定買賣價款 148,100,000 元，即廣慶興公司將其向新興公司購買不良債權讓與原告，依民法第 297 條及第 301 條規定，非經通知新興公司及經該公司承認，不生效力，爰新興公司、廣慶興公司及原告等就契約當事人、付款方法、債權及抵押權移轉等相關事宜於 96 年 7 月 27 日簽訂債權買賣增補契約書，三方同意依原契約書及本增補契約書之條件，由新興公司將安順公司之債

權及擔保物權以 107,000,000 元出售予原告，並由原告概括繼受廣慶興公司基於原契約書所生之全部權利義務。上開不良債權抵押物，經臺灣南投地方法院於 97 年 10 月間拍賣，拍定金額 227,790,000 元，由原告借名登記之債權登記名義人張坤榮聲明承受且以債權抵繳尾款。是原告向新興公司購入不良債權及擔保物權後，經向法院聲明以債權抵繳價金方式而取得抵押物所有權方式，已將上開不良債權予以收回，核屬財政部 92 年 3 月 17 日令所指之自行催收性質，原告收回債權以獲取利益之行為，實質上即屬於金融機構合併法第 15 條所稱資產管理公司之營業行為，經就抵押物拍定價格減除購入不良債權成本之銷售額，按銀行業之營業稅率 2% 補徵營業稅額，並無適用法令錯誤之情形。又首揭財政部令釋，係財政部本於中央財稅主管機關地位，就資產管理公司處理金融機構之不良債權，及聲明承受不良債權之抵押物，並以債權全額抵繳拍定價金，應如何課徵營業稅及稅基如何計算所為之釋示，原告訴稱是時財政部對於是類案件開立統一發票時點並無明確規範，系爭以債權抵繳拍賣價款抵押物行為，僅生債之關係消滅效果，不生處分利益，免開立統一發票，核不足採。

2. 原告雖委託威名不動產估價師事務所鑑定系爭不動產 97 年 9 月 24 日之價格為 159,623,000 元，惟該事務所估價師勘查系爭不動產日期係 103 年 12 月 5 日，尚難以該鑑定價格作為計算基礎。又系爭不動產經原告借名登記人張坤榮按拍定價格 227,790,000 元聲明承受，並以所持有債權抵繳法院拍賣價款，則上開不動產買賣價格自屬原告處分債權，取得系爭不動產之成交價額，且法院拍賣價係法院依強制執行法第 80 條規定，命鑑定人估定價格，據以核定，原告及其借名人張坤榮並未聲明異議，足見原告已就該價格聲明承受之得失利弊有所考量，該價格自屬客觀可採。且被告以拍定價格或時價之較低者作為取得成本，而原告主張地價稅及房屋稅是拍賣以後分配的問題，與拍賣價格無關。
3. 原告於 97 年 12 月 17 日變更登記營業項目增加應收帳款收買業務，變更為兼營營業人，原以原告漏開前揭應開立之特

種統一發票銷售額 120,790,000 元，核算原告 97 年 11 至 12 月及 98 年 11 至 12 月未按兼營營業人營業稅額計算辦法規定之比例計算報繳，核算應補徵營業稅額 3,211,414 元；本件復查重行核算原告漏開前揭處分不良債權差額應開立之特種統一發票銷售額為 80,694,762 元，重新計算其 97 年 11～12 月份不得扣抵比例為 62%，致 97 年 11～12 月份虛報進項稅額 959,913 元；另其於 97 年度兼營期間未滿 9 個月，當年度免辦調整，俟 98 年度最後一期（98 年 11～12 月）再行調整，經重新計算年度不得扣抵比例為 19%，致虛報進項稅額 1,730,510 元，變更應補徵營業稅額 2,690,423 元（959,913 元+1,730,510 元），原核算應補稅額 3,211,414 元予以追減 520,991 元。綜上，本件原核定補徵營業稅額 5,627,214 元，被告復查決定予以追減 1,322,896 元，變更核定補徵營業稅額 4,304,318 元，並無不合，原告所訴，委不足採。

4. 柏宇不動產估價師事務所於 96 年 8 月間受臺灣南投地方法院委託，報告書於同年 10 月提出，確實提及鑑定價格為特定價格而非正常價格或時價，於 97 年 10 月間拍定，從鑑定到拍賣間隔 1 年，鑑定價格為歷史價格而非時價。另依內政部地政司編製都市地價指數，南投縣南投市之工業區土地從 96 年 9 月至 97 年 3 月，平均上漲 1 成。而柏宇不動產估價師事務所估價金額為 205,176,000 元，而拍定價格為 227,799,000 元，相差 1 成，與內政部地政司之地價指數上漲 1 成相當，即南投縣南投市工業區土地之 96 年 9 月 30 日地價指數為 7.340，而 97 年 3 月 31 日日地價指數為 8.37，而房地產於 96 年到 97 年為起升段。

(二)罰鍰部分：原告漏開前揭處分不良債權差額應開立之特種統一發票銷售額 80,694,762 元，逃漏營業稅額 1,613,895 元，暨 97 年 11 至 12 月及 98 年 11 至 12 月未按兼營營業人營業稅額計算辦法規定之比例計算報繳，逃漏營業稅額 2,690,423 元，合計逃漏營業稅額 4,304,318 元，違章事證明確，已如前述，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 項所規定不予處罰之要件，仍應處罰，又原告漏報

銷售額部分，係1年內經第1次查獲案件，原告已於裁罰處分核定前補繳稅款，應按所漏稅額1,613,895元處0.5倍罰鍰806,947元，及原告未依兼營營業人營業稅額計算辦法規定之比例計算報繳，虛報進項稅額部分，應按所漏稅額2,690,423元處0.5倍罰鍰1,345,211元，合計處罰鍰2,152,158元，並無違誤等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、兩造之爭點：被告以原告未就抵押物之拍定價格大於不良債權之原始買價差額，開立統一發票，並漏報銷售額，暨原告未按兼營營業人營業稅額計算辦法規定之比例計算，報繳營業稅，乃予補徵營業稅並裁處罰鍰，是否適法？又原告主張本件抵押物時價之估價，應扣除清除廢棄物之價款，有無理由？

六、本件之判斷：

(一)營業稅部分：

1. 按「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。」、「銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業，除經營非專屬本業之銷售額適用第10條規定之營業稅稅率外，其營業稅稅率為2%。」、「銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業，就其銷售額按第11條規定之稅率計算營業稅額。」加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第1條、第11條第1項前段及第21條前段分別定有明文。又「（第1項）以收購金融機構不良債權為目的之資產管理公司，其處理金融機構之不良債權，得依下列方式辦理：……（第4項）第1項資產管理公司處理金融機構之不良債權，適用銀行業之營業稅稅率。」分別為金融機構合併法第15條第1項及第4項所明定。查我國關於營業稅之課徵係分為加值型及非加值型（即總額型），至加值型或非加值型之適用，依上述營業稅法規定，應按營業行為之屬性定之，尚非逕依營業人登記之營業項目判定。故一般營業人為收購金融機構不良債權之行為，實質屬資產管理公司之營業行為，是關於其營業稅之課徵，依上述金融機構合併法第15條第4項、營業稅法

第 11 條第 1 項及第 21 條規定，應就其銷售額按 2% 稅率課徵營業稅。

2. 另按財政部 92 年 3 月 17 日令釋略以：「一、資產管理公司自金融機構買受之不良債權……如屬自行催收者，係以收回金額與買價之差額計算；……二、以一般公司型態設立之資產管理公司處理金融機構之不良債權，應分別於收取利息、轉售差價或於自行催收收回金額大於原始買價時，就其銷售額開立特種統一發票，依營業稅法第 4 章第 2 節特種稅額計算規定計徵營業稅。……」及財政部 99 年 11 月 3 日函釋：「一、資產管理公司就已取得執行名義之金融機構不良債權，向法院聲請強制執行，並聲明參與分配強制執行所得金額者，應就法院分配金額大於該不良債權之原始買價差額部分，按 2% 稅率課徵營業稅。二、資產管理公司如參與拍賣或聲明承受不良債權之抵押物，並以債權全額抵繳拍定價金者，應就該抵押物之拍定價格大於該不良債權之原始買價差額部分，按 2% 稅率課徵營業稅。三、嗣資產管理公司銷售前開抵押物時，應以實際交易價格認定其銷售額，並依加值型及非加值型營業稅法相關規定徵免營業稅。」係財政部本於中央財稅主管機關地位，就資產管理公司處理金融機構不良債權；及其取得執行名義之金融機構不良債權，於強制執行程序所得金額，應如何課徵營業稅及稅基如何計算所為之釋示，並未抵觸上述營業稅法及金融機構合併法之規定，亦未對納稅義務人創設新的規制內容，參諸司法院釋字第 287 號解釋，應認於法規生效日起，即金融機構合併法於 89 年 12 月 13 日公布，經 2 日生效後即有其適用，原告訴稱 99 年 11 月 3 日函釋係原告行為後所發布，有不利益溯及禁止之適用等語，自無可採。
3. 又按「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第 4 章第 2 節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例……前項銷售淨額，係指銷售總額扣減銷貨退回或折讓後之餘額。」為兼營營業人營業稅額計算辦法第 3 條所規定。又「依營業稅法第 4 章第 1 節計算

稅額，專營應稅貨物或勞務之營業人於年度中成為兼營應稅及免稅貨物或勞務者，如其兼營期間未滿 9 個月，依兼營營業人營業稅額計算辦法第 7 條第 3 項規定，當年度免辦調整，俟次年度最後一期再行調整。」、「營業人向金融機構或資產管理公司購入金融機構之不良債權，嗣向法院聲請強制執行，其因法院拍賣之不動產抵押物無人應買，由該營業人按該次拍賣所定之最低價額聲明承受，並以所持有債權抵繳法院拍賣價款者，應就該抵押物之時價大於該不良債權之原始買價差額部分，計算銷售額課徵營業稅。其抵押物時價之認定，不以該次法院拍賣價格為限，該營業人如能提示下列足供認定抵押物時價資料及證明文件，經稽徵機關查明屬實者，得予核實認定。」分別經財政部 82 年 11 月 18 日台財稅字第 821501539 號、103 年 7 月 4 日台財稅字第 10304555040 號函釋在案。

4. 經查本件原告係經營其他汽車零件製造，於 97 年 12 月 17 日變更登記營業項目新增金融機構金錢債權收買業務，此有原告公司基本資料查詢表在本院卷（第 122 頁）可憑。原告前於 96 年 8 月 8 日以 107,000,000 元向新興公司購買由土地銀行轉讓之安順公司貸款債權及擔保物權（下稱系爭不良債權），並借名登記於張坤榮名下，該擔保物權經臺灣南投地方法院於 97 年 10 月間拍賣，拍定金額為 227,790,000 元，由登記名義人張坤榮聲明承受且以債權抵繳，而於 97 年 11 月間取得坐落南投縣南投市大○段 657 等 11 筆地號土地及大○段 513 建號廠房之所有權，此有債權確認契約書、借名登記契約書、談話紀錄、臺灣南投地方法院民事執行處強制執行金額計算書分配表在原處分卷可稽。被告以原告未依規定就該抵押物之拍定價格 227,790,000 元大於不良債權之原始買價 107,000,000 元之差額 120,790,000 元，開立特種統一發票報繳營業稅，違反首揭規定，乃核算應補徵營業稅額 2,415,800 元（120,790,000 元 x 2%）；又原告因漏未開立上開銷項發票，97 年 11 至 12 月及 98 年 11 至 12 月未按兼營營業人營業稅額計算辦法規定，計算不得扣抵比例報繳營業稅，致 97 年 11~12 月份虛報進項稅額 1,

099,255 元【97 年 11~12 月份不得扣抵比例為 71%，當期已扣抵進項稅額 1,548,247 元—當期得扣抵進項稅額 448,992 元〔1,548,247 元 x (1-71%)〕=虛報進項稅額 1,099,255 元】，另其 97 年度兼營期間未滿 9 個月，當年度免辦調整，俟 98 年度最後一期（98 年 11~12 月）再行調整，致 98 年 11~12 月份虛報進項稅額 2,112,159 元〔98 年全年不得扣抵比例為 26%，當年度已扣抵之進項稅額 11,651,744—當年度進項稅額 12,750,999 元 x (1-26%)—原申報調整補徵應繳稅額 103,846 元=應補徵稅額 2,112,159 元〕，遂補徵原告 97 年 11 至 12 月及 98 年 11 至 12 月營業稅額 3,211,414 元，合計核定補徵營業稅額 5,627,214 元。原告不服，申請復查，經被告復查決定略以：廣慶興公司於 96 年 5 月 15 日向新興公司購買土地銀行轉讓之安順公司貸款債權及擔保物權，買賣價金 106,000,000 元，於支付第 1 期款 20,000,000 元及第 2 期款 10,000,000 元後，因無法支付尾款，遂將該不良債權及擔保物權之權利讓與原告承受，雙方於 96 年 7 月 3 日簽訂債權買賣契約書（實為履約請求權買賣契約書），約定買賣價款 148,100,000 元，第 1 期款於簽訂契約時支付 20,000,000 元予廣慶興公司，第 2 期款於 96 年 7 月 25 日支付 32,100,000 元予廣慶興公司，第 3 期款 76,000,000 元由廣慶興公司協助原告至新興公司正式換約後支付予新興公司，第 4 期款 20,000,000 元由廣慶興公司委託林錦柱清除標的物上廢棄物後支付林錦柱。嗣經新興公司、廣慶興公司及原告等三方同意就契約當事人、付款方法、債權及抵押權移轉等相關事宜簽訂債權買賣增補契約書，三方同意依原契約書及該增補契約書之條件以 107,000,000 元由新興公司將系爭不良債權及擔保物權出售予原告，並由原告概括繼受廣慶興公司基於原契約書所生之全部權利義務，廣慶興公司已支付新興公司之款項，視為原告支付本案買賣價金之一部。嗣上開不良債權抵押物（坐落南投縣南投市大○段 657、658、659、660、661、662、672、674、675、676、677 等 11 筆地號土地及大○段 513 建號廠房），經臺灣南投地方法院於 97 年 10 月間拍賣，拍定金額 227,79

0,000 元，由債權登記名義人張坤榮聲明承受且以債權抵繳尾款，張坤榮又於 101 年 5 月 31 日將前揭不動產過戶返還予原告，原告待借名標的處分後，給付 2,800,000 元予張坤榮作為酬勞等情，業據原告之管理部經理劉嘉惠及證人張坤榮於被告談話紀錄供陳明確，則本件原核以新興公司、廣慶興公司及原告等三方簽訂債權買賣增補契約書之價金 107,000,000 元為原告購入不良債權之成本，並就該抵押物之拍定價格 227,790,000 元大於不良債權成本 107,000,000 元之差額 120,790,000 元，以原告未開立特種統一發票報繳營業稅，核定補徵營業稅額 2,415,800 元，仍有未合；按不良債權之實際成本，應包括支付成本之總價及其他必要支出，查本件原告除了支付新興公司 107,000,000 元外（含廣慶興公司已支付新興公司之 30,000,000 元視為原告支付本案買賣價金），其實際支付廣慶興公司款項 42,100,000 元（第 1 期款 20,000,000 元＋第 2 期款 32,100,000 元＋第 4 期款 20,000,000 元－廣慶興公司原付 30,000,000 元），扣除內含營業稅額後為 40,095,238 元（42,100,000 元÷1.05），亦應認屬其成本，合計購入不良債權成本為 147,095,238 元。據上，本件經重行計算原告處分不良債權差額為 80,694,762 元（抵押物拍定價格 227,790,000 元－購入系爭抵押物所擔保不良債權之成本 147,095,238 元），按銀行業之營業稅率 2%，核算特種稅額 1,613,895 元，原核定補徵營業稅額 2,415,800 元，應予追減 801,905 元。另原告於 97 年 12 月 17 日變更登記營業項目增加應收帳款收買業務，變更為兼營營業人，原以原告漏開前揭應開立之特種統一發票銷售額 120,790,000 元，核算原告 97 年 11 至 12 月及 98 年 11 至 12 月未按兼營營業人營業稅額計算辦法規定之比例計算報繳，應補徵營業稅額 3,211,414 元；本件既經重行核算原告漏開前揭處分不良債權差額應開立之特種統一發票銷售額為 80,694,762 元，重新計算其 97 年 11～12 月份不得扣抵比例為 62%（特種稅額銷售淨額 80,694,762 元÷全部銷售淨額 128,831,514 元），致 97 年 11～12 月份虛報進項稅額 959,913 元【97 年 11～12 月份不得扣抵

比例為 62%，當期已扣抵進項稅額 1,548,247 元－當期得扣抵進項稅額 588,334 元〔1,548,247 元 x (1-62%)〕＝虛報進項稅額 959,913 元】；又其於 97 年度兼營期間未滿 9 個月，當年度免辦調整，俟 98 年度最後一期（即 98 年 11～12 月）再行調整，經重新計算年度不得扣抵比例為 19%（特種稅額銷售淨額 80,694,762 元÷全部銷售淨額 418,310,101 元），致虛報進項稅額 1,730,510 元〔98 年全年不得扣抵比例為 19%，當年度已扣抵之進項稅額 12,162,665 元－當年度進項稅額 12,750,999 元 x (1-19%)－原申報調整補徵應繳稅額 103,846 元＝應補徵稅額 1,730,510 元〕，變更應補徵營業稅額 2,690,423 元（959,913 元＋1,730,510 元），原核算應補稅額 3,211,414 元，應予追減 520,991 元等語。經核依前揭債權確認契約書、債權增補契約書、借名登記契約書、張坤榮、劉嘉惠談話紀錄等資料，原告自係系爭不良債權交易之主體，則原告向新興公司購入系爭不良債權後，經由法院強制執行程序，及聲明以債權抵繳價金方式而承受取得系爭 11 筆土地及 1 筆建物所有權方式，已將上開不良債權予以收回，核屬上述財政部 92 年 3 月 17 日令釋所指之自行催收性質。則依上揭規定及說明，原告收購金融機構不良債權，並藉由強制執行程序收回債權以獲取利益之行為，實質上即屬於金融機構合併法第 15 條所稱資產管理公司之營業行為，被告復查決定依前揭財政部 99 年 11 月 3 日函釋規定，以原告係聲明承受不良債權之抵押物，依其取得不良債權之成本及法院拍定價格之價差，按 2%稅率課徵營業稅，追減 801,905 元，及原告 97 年 11 至 12 月及 98 年 11 至 12 月未按兼營營業人營業稅額計算辦法規定之不得扣抵比例計算報繳營業稅，變更應補徵營業稅額 2,690,423 元，應予追減 520,991 元，共獲追減營業稅 1,332,896 元，自無不合。原告訴稱本件之不良債權並未消滅，其法律定性為抵銷行為，不生處分利益，無財政部 92 年 3 月 17 日令釋之適用，核屬其個人主觀之法律見解，尚非可採。

5. 另按營利事業所得稅，係按營利事業在課稅年度內之純益

額課徵其營利事業所得稅（所得稅法第 24 條第 1 項參照），與營業稅屬消費稅性質及依銷售額課徵均有不同，財政部 103 年 2 月 5 日令釋前段係財政部針對資產公司依所得稅法第 24 條，就已取得執行名義之金融機構不良債權，應如何計算處分不良債權及抵押物之損益課徵營利事業所得稅所為之核釋，與本件營業稅之課徵無關。又原告處理金融機構之不良債權，係以無人應買後聲明以拍賣最低價額即 227,790,000 元承受，並經法官准予承受，此有其民事聲明承受狀及臺灣南投地方法院 97 年 9 月 24 日不動產拍賣（承受）筆錄在卷可稽，則該承受價格為取得抵押物價格，與原告事後代繳土地增值稅 2,015,823 元、房屋稅 250,052 元及地價稅 395,269 元無涉。

6. 復按依前揭財政部 103 年 7 月 4 日台財稅字第 10304555040 號函釋，原告固得提示足供認定抵押物時價資料及證明文件，經稽徵機關查明屬實後，得予核實認定，原告並據此提出威名不動產估價師事務所估價報告，主張該抵押物時價為 159,623,000 元，遠低於法院拍定價格 227,790,000 元。惟查臺灣南投地方法院於受理張坤榮等人向安順公司等人請求清償借款之 96 年度執字第 11953 號強制執行事件後，經於 96 年 10 月 4 日前往執行標的物（即本件之系爭 11 筆土地及 1 筆建物）勘查，發現系爭 672 水泥空地有燃燒棒原料、674 廠房堆置 PU、PC（塑膠）原料、657、658 堆置燃燒棒原料約 1 千多噸，此有該日執行筆錄在卷可稽，並經囑託柏宇不動產估價師事務所鑑估該執行標的物之現值，經該事務所於同年月 12 日製作不動產估價報告書載明：……
- 七、估價條件：本次估價前提係依委託者需求在法院拍賣條件下所評估之結果。…… 價格評估：（一）土地：1.南投縣南投市大○段 657 地號 22,508,000 元、2.同段 658 地號 18,194,000 元、3.同段 659 地號 3,889,000 元、4.同段 660 地號 10,443,000 元、5.同段 661 地號 19,439,000 元、6.同段 662 地號 4,696,000 元、7.同段 672 地號 18,298,000 元、8.同段 674 地號 64,294,000 元、9.同段 675 地號 5,865,000 元、10.同段 676 地號 4,341,000 元、11.同段 677 地號 27,893,0

00 元。(二)建物：同段 513 建號 5,316,000 元。(三)合計：205,176,000 元。嗣經該院於 97 年 9 月 3 日投院霞 96 執孝字第 11953 號第一次拍賣公告之其他公告事項載明：……(四)據地政人員指界、債權人稱及鑑價報告記載：拍賣之土地相毗鄰，657、658、672 地號部分土地堆置約千餘噸之燃燒棒原料、塑膠廢料，674 地號土地及廠房則堆置有塑料原料、鋼絲及棉絮，其餘土地均為空地、雜草、坡炭；拍賣之 513 建號坐落在 672、674 地號土地上，分別為廠房、警衛室及變電室，原有之防空避難室已被水淹沒；另 672、674 地號土地及 513 建號建物原由第三人中亞生物科技股份有限公司承租，租期自 95 年 7 月 20 日起至 102 年 7 月 19 日止，惟雙方已終止租賃關係等語；另據第三人高淑華陳稱：拍賣之 672 地號土地上之欒樹、小葉欖仁、龍柏等作物係由債務人無償借用土地予其種植等語，上開作物並未一併估價拍賣，拍定後除由第三人高淑華占用土地種植作物部分不點交外，其餘均按現況點交。……(七)依「應回收廢棄物回收處理業管理辦法」第 12 條規定，債務人公司廠區內尚未完成清除處理之應回收廢棄物及其再生料或衍生廢棄物，應依當地主管機關之指示辦理，所需費用由回收業、處理業自行負擔。並訂南投縣南投市大○段 657、658、659、660、661、662、672、674、675、676、677 地號之最低拍賣價格分別為 25,000,000 元、20,210,000 元、4,320,000 元、11,600,000 元、21,600,000 元、5,220,000 元、20,320,000 元、71,410,000 元、6,510,000 元、4,820,000 元、30,980,000 元；南投市成功三路 373 號建物之最低拍賣價格為 5,800,000 元（即依鑑估價格各約加一成餘訂定拍賣底價）。經於 97 年 9 月 24 日拍賣時無人應買，張坤榮具狀並當場表示願以最低拍賣價額 227,790,000 元承受，經法官准予承受在案，業據本院調閱該院 96 年度執字第 11953 號執行卷宗查明屬實，並有 96 年 10 月 4 日執行筆錄、柏宇不動產估價師事務所估價報告書、相片、97 年 9 月 3 日第一次拍賣公告、張坤榮聲明承受狀、97 年 9 月 24 日不動產拍賣筆錄在卷可憑。則依強制執行法第 91 條規定，拍賣之

不動產無人應買或債權人無人承受者，執行法院應酌減（數額不得逾百分之二十）拍賣價格再行拍賣，惟原告於拍賣公告已載明地上有廢棄物，應由應回收廢棄物處理業者（即安順公司）自行負擔後，願依鑑估價格再加一成餘之拍賣底價承受，而毋庸再行減價拍賣；又原告及其借名人張坤榮對法院所訂之最低拍賣價格亦未表示不服聲明異議，足認原告已就該價格聲明承受之得失利弊有所考量，該價格自屬客觀可採。另原告於拍定前之 97 年 5 月 19 日雖以訂立不動產買賣預約方式，約定以買賣總價 215,000,000 元，出售系爭不動產予仕揚實業股份有限公司（下稱仕揚公司），惟最終於 102 年 7 月 8 日以買賣總價 235,500,000 元成交，與仕揚公司訂立系爭不動產買賣本約（該 2 契約均附有原告應清除買賣標的物上垃圾、廢棄物之責任，惟依拍賣公告所載，原告於清除廢棄物後，亦應取得對安順公司之求償權），此有該 2 契約書附原處分卷（第 33 頁至第 42 頁）可憑。若原告主張現所提威名不動產估價師事務所鑑定系爭不動產 97 年 9 月 24 日之價格為 159,623,000 元，何以原告當時願以 147,095,238 元承買系爭不良債權及擔保物權，如此根本利差甚微風險甚大。又其於 97 年 5 月 19 日即能以買賣總價 215,000,000 元，預約出售系爭不動產，即代表當時系爭不動產價格已有 215,000,000 元之價值，其事後亦確實以 235,500,000 元售出。是當時系爭不動產所定拍賣最低價額為 227,790,000 元，依前所述情形，應屬合理之當時市場價格（時價）。

7. 又按「受有土壤或地下水污染之土地，應先估算其未受污染之正常價格，再依據委託人提供之土壤污染檢測資料，考量該土壤或地下水污染之影響，並計算其地價減損額後，從正常價格中扣除之，以其餘額為該宗地之價格」固為不動產估價技術規則第 89 條所明定。惟本件拍賣土地上之廢棄污染物應由債務人安順公司負責清除處理費用，業據臺灣南投地方法院於拍賣公告中載明，其亦未提供土壤污染檢測資料委請柏宇不動產估價師事務所於估價時減除，是該事務所於估價條件載明「本次估價前提係依委託者需

求在法院拍賣條件下所評估之結果」，而未就鑑估總值扣除清除處理廢棄物之費用，自無不合。另原告所提其所委託威名不動產估價師事務所估價報告書，其估價條件為：「先評估不動產正常價格，再扣除處理地上堆置廢棄物之處理費用及時間成本」，自與拍賣公告所定條件不符。況該估價報告如不扣除（即加計）堆置處理費用 44,621,180 元，該土地之價格為 202,678,353 元，此有威名不動產估價師事務所估價報告書在卷可稽，亦與柏宇不動產估價師事務所 96 年 10 月 4 日所估價之土地價額為 199,860,000 元差異不大。是本件抵押物之價格為法院所訂之特定價格（即不動產估價技術規則第 2 條第 3 款所稱之具有市場性之不動產，基於特定條件下形成之價格），原告所提威名不動產估價師事務所之估價報告扣除清除處理廢棄物之費用，自與法院所定拍賣條件不符，被告不予採認該鑑價報告，自無不合。

8. 綜上所述，原告所述尚無可採。被告所為復查決定，核無不合，訴願決定予以維持亦無違誤。原告聲明求為撤銷，為無理由，應予駁回。兩造其餘訴辯事由，與判決結果無影響，爰不逐一審論，併予敘明。

(二)罰鍰部分：

1. 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：一、……三、短報或漏報銷售額者。……五、虛報進項稅額者。」為營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款及第 5 款所明定。
2. 本件原告於 97 年間利用借名人張坤榮參與拍賣承受不良債權之抵押物，未就該抵押物之拍定價格大於該不良債權之原始買價差額部分，開立特種統一發票，致生漏報銷售額 120,790,000 元，又 97 年 11 至 12 月及 98 年 11 至 12 月未按兼營營業人營業稅額計算辦法規定之比例計算報繳，逃漏營業稅額 2,690,423 元，合計逃漏營業稅額 4,304,318 元，已如前述。則原告為營業人，本就其行為應否及如何開立統一發票有注意之義務，尤其原告係透過購入金融機構不良債權及聲明承受方式取得系爭不動產，更應就其等行為所

涉相關法令為注意，加以關於一般公司為資產管理公司之行為應如何開立統一發票一節，已經財政部於本件行為前以上述 92 年 3 月 17 日令釋在案，是原告就上述行為之未依法開立統一發票及報繳營業稅，即有應注意、能注意卻疏未注意之過失，應予論罰。被告原核乃依首揭規定，並審酌原告係 1 年內經第 1 次查獲案件，且已於裁罰處分核定前補繳稅款等情，乃分別按所漏稅額 2,415,800 元及 3,211,414 元分別處以 0.5 倍之罰鍰計 1,207,900 元及 1,605,707 元，合計裁處罰鍰 2,813,607 元。復查決定按重行核算所漏稅額，變更裁處罰鍰為 2,152,158 元，係已考量原告違章情節及程度所為之適切裁罰，自屬合法。訴願決定遞予維持，亦無違誤。原告聲明求為撤銷，為無理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 104 年 9 月 30 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法 官 王 德 麟

法 官 許 武 峰

法 官 蔡 紹 良

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	格或為教育部審定合格之大學或獨
委任律師為訴	立學院公法學教授、副教授者。
訟代理人	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	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、
列情形之一，	二親等內之姻親具備律師資格者。
經最高行政法	2. 稅務行政事件，具備會計師資格者
院認為適當者	。
，亦得為上訴	3. 專利行政事件，具備專利師資格或
審訴訟代理人	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 104 年 10 月 8 日

書記官 蔡 宗 融

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（104 年版）第 250-277 頁