臺中高等行政法院判決

111年度訴字第84號
111年9月21日辯論終結

原　　告　謝秉勳

訴訟代理人　張慶宗律師
複 代理 人　彭佳元律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　紀賀耀

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國111年3月11日台財法字第11113905470號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、訴願決定、復查決定及原處分關於應補課營業稅額逾新臺幣貳佰貳拾肆萬玖仟參佰參拾柒元，及裁處罰鍰逾新臺幣貳佰貳拾肆萬捌仟伍佰肆拾陸元部分均撤銷之。

二、原告其餘之訴駁回。

三、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告謝秉勳為兆豐銀行北臺中分行帳號03710928237號帳戶（下稱系爭帳戶）之所有人，被告財政部中區國稅局以原告未依規定申請營業登記（民國105年12月28日改為稅籍登記，下稱稅籍登記），擅於104年5月至107年8月間銷售貨物或勞務，銷售額共新臺幣（下同）4,506萬9,083元，有未依規定開立統一發票報繳營業稅之違章成立，乃以109年6月11日中區國稅臺中銷售字第1090155112號函檢附核定稅額繳款書、補徵核定通知書、違章案件罰鍰繳款書及裁處書（下合稱原處分），核定補徵營業稅款225萬0,290元，並裁處罰鍰

224萬9,499元。原告不服，申請復查未獲變更，再提起訴願，經財政部以111年3月15日台財法字第11113905470號訴願決定駁回。原告仍表不服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠被告為查明系爭帳戶存入款項之交易性質，針對轉帳所存入之11,484筆中，僅挑選交易重覆筆數較多或合計金額較高者共7,292筆寄發訪查紀錄表，有回復者僅2,497筆，回復比例僅34.24%，如與轉帳所存入11,484筆相比，比例更僅21.74%，且就上開回復者內容可分成兩類，其一為遊戲玩家，係線上購買遊戲商品者，共1,602筆，該金額合計係757萬7,561元，其二為透過臉書、網路直播買賣二手精品、包包者，共733筆，該金額合計係517萬9,760元，以上金額合計僅1,275萬7,321元，惟原處分卻認定本件銷售額高達4,506萬9,083元，差距高達3,231萬1,762元，顯見原處分所為認定確有違誤。況前開調查表，其中①黃品豪②鄭誠偉③高銘茂④宋瑞萍⑤吳振嘉⑥廖國祥⑦邱顯旻⑧沈凡博⑨梁智煌⑩歐學翰⑪黃銘樺⑫賴鴻昇⑬吳佳尚等人之問題欄位係直接載明「轉入款是否為向謝秉勳購買遊戲幣、遊戲寶物、線上遊戲儲值所支付款項？」等內容，係先設定「購買遊戲幣、遊戲寶物、線上遊戲儲值所支付款項」讓答覆人勾選「是」或「不是」，答覆人有可能為避免麻煩而隨意勾選，未必能反應實情，原處分竟以此認定原告有銷售貨物或勞務而漏報營業稅之違章行為，顯有未洽。

㈡綜上，被告未職權調查原告係透過何種遊戲點數、遊戲幣、寶物交易平台或其他網路管道所為之交易，亦無調查係向何一賣家所購得；另外就透過臉書、網路直播買賣二手精品、包包部分，並無調查相關物流資料及出貨對象，依最高行政法院109年度判字第153號判決意旨，尚難認已就處罰之要件事實負擔證明責任（納稅者權利保護法〈下稱納保法〉第11條第2項參照）。準此，被告違反行政程序法第36、43條之規定，認事用法顯有違誤。

㈢聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠補徵營業稅額部分：

原告於108年9月19日至被告所屬臺中分局製作談話紀錄表示系爭帳戶閒置未用，所以借給網咖認識之友人「阿凱」作為個人線上遊戲點數使用，復查時亦持相同主張。又被告所屬臺中分局函查明系爭帳戶存入款項之交易性質，針對轉帳存入之11,484筆中，挑選交易重覆筆數較多或合計金額較高者計7,292筆寄發訪查紀錄表，排除750筆無送達回執、3,497筆已送達未回復，另有回復者計3,045筆，其中表示為遊戲玩家，係線上購買遊戲商品者2,150筆，比率高達70.6%，與其說明系爭帳戶係借給「阿凱」作為線上遊戲點數使用相符，故原告主張被告未查其網路銷售遊戲商品之事實，核不足採。復查時，被告已函原告系爭帳戶存入及轉出之金額，係與買賣線上遊戲點數或購買遊戲裝備及寶物有關，倘其主張非屬供銷售遊戲點數買賣有關之性質，請原告說明該帳戶存入及轉出之性質並提供相關事證供核，又系爭帳戶究竟係借給何人使用，並請提示該友人之真實姓名及身分證字號供核。惟原告仍未能提示非屬其銷售貨物或勞務之相關資料供核，且迄未提示有利事證及系爭帳戶借給「阿凱」之真實身分資料等具體合理之說明。按有關課稅要件事實，類皆發生於納稅者所得支配之範圍，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，能掌握之資料不若當事人，因此課以納稅者申報及配合調查等協力義務，納稅者違背提示文據之協力義務，即產生由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，而減輕稽徵機關之證明程度。原處分已盡查核能事，原告未能就有利事證提供舉證責任，應負擔該等不利益之後果，是其主張舉證上不利益應歸屬被告，核不足採。

㈡罰鍰部分：

查原告未依規定申請稅籍登記，核算自104年5月26日起至107年8月3日止銷售貨物或勞務銷售額計4,506萬9,083元，逃

漏營業稅額225萬0,290元，違章事證明確，綜觀其違反行政法上義務行為之事實，有應注意、能注意而不注意之過失，仍應處罰。原告同時觸犯加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條規定，依行政罰法第24條第1項前段規定及財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令釋意旨，應就營業稅法第45條所定，未依規定申請稅籍登記，處最高3萬元罰鍰，營業稅法第51條第1項第1款規定，按所漏稅額224萬9,337元處最高5倍之罰鍰1,124萬6,685元，與稅捐稽徵法第44條第1項所定經查明認定總額4,474萬8,263元（4,497萬0,930元－104年6月1日至6月15日已逾5年處罰期間之金額22萬2,667元）處5%罰鍰上限100萬元比較，擇一從重按營業稅法第51條第1項第1款規定處罰。本件經審酌係第1次處罰日以前之違章行為，原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表）規定，重行核算應按所漏稅額224萬8,546元（224萬9,337元－104年5月漏稅額791元，依規定每期所漏稅額在2,000元以下免罰）處1倍之罰鍰224萬8,546元，應屬允當適法，原處罰鍰並無違誤。

㈢聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

原處分是否合法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要所述之事實，有原告談話紀錄、原處分、復查決定、訴願決定各1份在卷可查（見原處分卷1第311、370、439至441頁；本院卷第39至54、61至72頁）。

㈡應適用的法令：

1.原處分關於核定營業稅款部分：

營業稅法第43條第1項第3款規定：「營業人有下列情形之一者，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……三、未辦妥稅籍登記，即行開始營業……而未依規定申報銷售額。」

2.原處分關於罰鍰部分：

①營業稅法第45條規定：「營業人未依規定申請稅籍登記者，除通知限期補辦外，並得處新臺幣三千元以上三萬元以下罰鍰；屆期仍未補辦者，得按次處罰。」

②營業稅法第51條第1項第1款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請稅籍登記而營業。」

③稅捐稽徵法第44條規定：「（第1項）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，處百分之五以下罰鍰。……（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元。」

④倍數參考表（營業稅法規定部分）規定：「稅法：營業稅－稅法條次及內容：第五十一條－納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請稅籍登記而營業。－違章情形：一、第一次處罰日以前之左列違章行為。－罰鍰金額或倍數：按所漏稅額處一倍之罰鍰。……」

㈢原告有使用系爭帳戶從事銷售貨物或勞務之營業行為：

1.原告就課徵租稅之構成要件事實有未盡協力義務情事：

①系爭帳戶自104年4月7日開戶後，從104年5月26日起至107年8月3日止，有非特定對象轉帳存入11,484筆、現金存入118筆及匯款存入15筆，有系爭帳戶存款往來明細1份在卷可按（見原處分卷1第328至332頁），金額共計4,731萬8,582元，且每日均有數十筆存入，當日或數日後隨即以現金或轉帳方式提款計3,561筆，顯見系爭帳戶有交易頻繁，資金短進短出之情形。

②被告所屬臺中分局遂於108年9月19日對原告進行訪談，原告表示：伊開戶是預計將來供工作之薪資轉帳用途，後來因為有一位在網咖認識自稱「阿凱」的人，說要借用我沒有在用的帳戶，作為供阿凱個人線上遊戲點數使用，我想我除開戶1,000元外，該帳戶正好閒置，所以我就借他使用，存入與轉帳情形我都不清楚，阿凱沒有留電話，也不知道真實姓名等語，有談話筆錄1份在卷可稽（見原處分卷1第310、311頁），復於109年5月15日出具「陳述意見」，表示：「本人已於108年9月19日至　貴局說明系爭帳戶係借給綽號阿德作為線上遊戲點數使用，因此，關於系爭帳戶自104年4月7日至107年8月3日存入及轉出之情形，本人完全不知情……」等語（見原處分卷1第16頁）。

③被告所屬臺中分局認為系爭帳戶存入及轉出之金額，與買賣線上遊戲點數或購買遊戲裝備及寶物有關，倘原告否認上情，應提供資料查證並予說明，另應提出借用帳戶者之年籍資料等，請原告到場說明（見原處分卷1第377頁），原告除更正系爭帳戶出借對象為「阿凱」外，仍拒絕提供「阿凱」之姓名年籍，且對原告有關系爭帳戶用途之質疑，未置一詞，亦未作任何澄清，有更正書1份存卷可參（見原處分卷1第371頁），顯見原告確有未盡納稅者權利保護法第7條第5項所揭示之協力義務之情事。

2.被告就課徵租稅之之構成要件事實之舉證，已足認定原告有使用系爭帳戶營業之行為：

①按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；法院依職權調查之證據，其證明程度至少應達到「高度蓋然性」，始能認為真實。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，最高行政法院108年度判字第450號判決意旨參照。準此，納稅義務人就課徵租稅之構成要件事實，有未盡協力義務之情事時，稅捐稽徵機關就上開事實之存在，倘已舉證至優勢蓋然性之程度時，即可對納稅義務人課徵稅捐。

②被告所屬臺中分局為查明細爭帳戶存入款項之交易性質，針對轉帳存入之11,484筆中，挑選交易重複筆數較多或合計金額較高者，計7,292筆，寄發訪查紀錄表，回覆者計2,497筆，其中表示為遊戲玩家，交易性質為線上購買遊戲商品者計1,602筆，比率為64.16%，交易性質為透過臉書、網路直播買賣二手精品、包包者計733筆，比率為29.35%，有工作表2、調查帳號及回復情形明細表、受調查銀行帳戶資金往來彙總表104年7月-107年7月各1份在卷可考（見原處分卷1第232至240頁）。就上揭交易實情，被告所屬臺中分局曾請交易相對人說明，茲舉數例說明如下：⑴黃品豪：資金移轉至系爭帳戶係為購買「鑽石俱樂部」之線上虛擬遊戲等語（見原處分卷1第226頁），⑵朱良彬：向系爭帳號取款及轉入原因，是105年6月至107年5月那段時間我有於天堂（橘子）網站玩桌遊（線上遊戲名稱亞丁城、肯特城等），因桌遊遊戲中，有1人扮演城主或會長，與我一起打怪物，他賣我遊戲裝備，我付錢給他，我也賣遊戲裝備給他，他付錢給我等語（見原處分卷1第175頁），⑶林宥勝：我於105年5月至105年7月玩手遊需要買遊戲幣，匯款請系爭帳戶代儲值，因比較便宜，又只在網路線上聯絡，我不認識系爭帳戶所有人，遊戲名稱「天堂M」，遊戲幣稱作「鑽石」等語（見原處分卷1第165頁），⑷張國榮：於107年2月至107年5月，在九洲娛樂網路交易平台轉入原告系爭帳戶，本人並無從原告獲得任何金額等語（見原處分卷1第153頁），⑸林貝容：106年3月至107年7月轉出金額是購買（儲值）賭博性電玩遊戲點

數，轉入金額是贏的錢，印象中是網路上的九洲娛樂真人遊戲我玩的是比大小的遊戲等語（見原處分卷1第144頁），⑹林國凱：我匯錢給系爭帳戶及自系爭帳戶取款原因是，105年10月至107年7月間我經由8591平台，玩橘子公司設計電腦版「天堂」虛擬線上遊戲而買賣虛擬寶物所花的錢，因為只在線上接觸（網路平台），所以不清楚對方，付款也都以匯款方式等語（見原處分卷1第139頁），⑺黃莉元：匯款給系爭帳戶是玩遊戲買寶物，匯款後，給設備，對方會給密碼取寶物等語（見原處分卷1第122頁），⑻陳信宇：107年間取得及匯款轉入系爭帳戶是於107年1至4月間有玩線上遊戲，並於線上遊戲儲值或購買遊戲商品等語（見原處分卷1第108頁），⑼陳學壬：匯款至系爭帳戶原因是電腦網路買點數換開啟網路，即花錢看視頻，儲值買點數等語（見原處分卷1第100頁），⑽鄭誠偉：系爭帳戶轉入款原因是在網路平台購買的精品、商品，因不喜歡，或用不到賣出等語（見原處分卷1第75頁），⑾高銘茂：系爭帳戶轉入款原因是二手品網路直播拍賣買賣，買入時因不喜歡而退換貨等語（見原處分卷1第74頁），⑿吳振嘉：系爭帳戶轉入款原因是FB買東西等語（見原處分卷1第72頁），⒀邱顯旻：系爭帳戶轉入款原因是FB二手品網路直播賣賣，買賣的都是二手精品、二手手錶、精品包等語（見原處分卷1第68頁），足見系爭帳戶確係供買賣遊戲虛擬商品、網路平台二手精品等。

③至於訪談對象林俊廷表示：106年10月至107年7月，匯款給原告31萬4,382元，是因為原告先幫我支付聚會的錢，而我在這段時間陸續匯給他欠他的錢等語（見原處分卷1第128頁），然查其於10個月間轉帳至系爭帳戶高達162筆，每筆存入金額平均1,940元，與常見之償還借款方式不符，故林俊廷所持償還借款乙說尚有疑義，不能據此為有利原告之認定。

④另原告主張被告所提出之調查表，已先設定問題，答覆人有可能為避免麻煩而隨意勾選，未必能反應實情等語，然查上開調查表均經答覆人於頁尾簽名確認，有各該調查表可稽，足見調查表（除林俊廷外）之內容均為答覆人之真意，原告上開主張，純屬臆測之詞，尚難採取。

⑤系爭帳戶係作買賣遊戲虛擬商品、網路平台二手精品交易用途，已如本院認定及說明如上揭2之②所述，而原告既係系爭帳戶之所有人，持有系爭帳戶，則系爭帳戶有相當高之可能性為原告自己所使用，原告雖主張系爭帳戶係借給「阿凱」使用，但無法指出調查方法查證，自難憑採。綜前可推論，原告有使用系爭帳戶作買賣遊戲虛擬商品、網路平台二手精品等交易之情事，是原告應有使用系爭帳戶從事從事銷售貨物或勞務之營業行為甚明。

㈣本件應補繳營業稅額之計算：

本件被告係以系爭帳戶之匯款、存款及提款等交易型態，認定原告有使用系爭帳戶從事營業之行為，已如上揭㈢所述，然系爭帳戶中存有1筆「跨行交易退款」，金額為「20,005」（見原處分卷第244、271頁），顯然非交易所生者，此款項自應予以排除。依此，存入系爭帳戶之金額合計應為4,729萬8,577元【存入款合計4,732萬0,064元－開戶1,000元－利息482元－跨行交易退款2萬0,005元】，銷售額計4,505萬0,030元【104年5月銷售額7萬9,100元未達使用統一發票標準+（4,721萬9,477元÷1.05）】，補徵營業稅額224萬9,337元【7萬9,100元x1%+（4,721萬9,477元÷1.05）x5%】，是原處分原所核定補徵營業稅額225萬0,290元，應予追減營業稅額953元，變更核定為224萬9,337元，此與被告計算結果相符（見本院卷第146頁），原告就追減部分亦不爭執（見本院卷第152頁），堪可認定。

㈤本件應處罰鍰之計算：

1.財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令：「營業人觸犯營業稅法第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第

44條規定者……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。」財政部109年11月3日台財稅第10904634190號令：「一、納稅義務人之行為同時構成行為罰及漏稅罰規定，依司法院釋字第503號解釋及行政罰法第24條規定，應採擇一從重處罰者，包含但不限於下列情形……㈢納稅義務人之行為構成營業稅法第45條或第46條，同時涉及稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項規定。」財政部上揭函釋係基於其主管機關職權，為下級機關在執行職務時為之解釋，性質上屬行政規則，其內容係闡明法規之原意，核與行政罰法第24條第1項前段規定意旨相符，被告自得予以援用。

2. 原告未辦理稅籍登記，於104年5月至107年8月間銷售貨物或勞務，未開立統一發票，亦未報繳營業稅等節，已如本院認定及說明如上，是原告上揭違章行為，同時觸犯營業稅法第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條規定，依上揭財政部函釋意旨，應依行政罰法第24條第1項前段規定，從一重處斷，自應依營業稅法第51條第1項第1款規定處罰，再依倍數參考表之規定，按所漏稅額處1倍之罰鍰。

3. 準此，本件原告應按所漏稅額224萬8,546元【224萬9,337元－104年5月漏稅額791元，依規定每期所漏稅額在2,000元以下免罰】，處1倍之罰鍰224萬8,546元，原處分原所裁處罰鍰224萬9,499元，應予追減953元，變更裁處罰鍰224萬8,546元，此與被告計算結果相符（見本院卷第147頁），原告就追減部分亦不爭執（見本院卷第152頁），同堪認定。

4. 另原告指謫被告並未依職權調查原告係以何網路商家名義經營網路銷售，其相關細節為何？且未調查相關物流資料

及出貨對象，難認已負擔證明責任乙節，惟本件依被告調查結果，就原告「未依規定申請稅籍登記」、「未依規定申請稅籍登記而營業」及「應給（或取）憑證而未給（或取）憑證」之要件事實，已可確信為真實，至於各筆交易之交易人、實際內容及金額為何，涉及營業稅款之核定，而物流資料亦非課徵稅捐之構成要件，均非裁處罰鍰之「要件事實」，是自不得據此指謫被告就裁罰之「要件事實」未善盡舉證責任，亦予敘明。

㈥綜上所述，被告依據查得之資料，認為原告未依規定申請稅籍登記，從事貨物或勞務之銷售，有未依規定開立統一發票報繳營業稅之違章行為，而以系爭帳戶所存（或匯）入款項作為原告營業所得，而作成原處分補徵營業稅款224萬9,337元，並裁處罰鍰224萬8,546元範圍內，認事用法俱無違誤，復查決定、訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於此等部分者，為無理由，應予駁回。至於原處分、復查決定補徵營業稅額逾224萬9,337元、裁處罰鍰逾224萬8,546元部分，並不適法，訴願決定未予糾正，亦有未洽，原告就此部分請求撤銷，為有理由，應予准許。

㈦本件為判決基礎事證已經明確，兩造間其餘攻擊防禦方法及提出證據，雖經審酌，亦不影響判決結果，爰不一一論述，附此敘明。

六、結論：原告之訴為一部有理由，一部無理由。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　12　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　陳　文　燦

法　官　張　鶴　齡

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
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。
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　　111　　年　　10　　月　　12　　日

書記官　黃　靜　華