

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

113年度簡上字第20號

上訴人 謝秉勳

訴訟代理人 張慶宗 律師

被上訴人 財政部中區國稅局

代 表 人 樓美鐘

上列當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國113年6月27日本院地方行政訴訟庭112年度稅簡字第16號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人為兆豐國際商業銀行（下稱兆豐銀行）北臺中分行帳號03710928237號帳戶（下稱系爭帳戶）之所有人，被上訴人以上訴人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）45,069,083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0000000000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（下合稱前處分），經最高行政法院以111年度上字第956號維持本院高等庭111年度訴字第84號判決確定在案（下稱前案）；惟上訴人就106年度之營業收入並未依規定期限辦理營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報。被上訴人於109年7月3日填具並寄發滯報通知書，通知上訴人依法辦理補申報，惟上訴人逾補報期限仍未申報，被上訴人遂依查得資料，核定上訴人106年度之營業收入淨額為11,287,062元，

01 並按經營網際網路拍賣業（行業標準代號4871-13）同業利
02 潤標準淨利率為12%，核定上訴人106年度之全年所得額為1,
03 354,447元，應納稅額為230,255元，並依所得稅法第108條
04 第2項規定，按核定應納稅額之半數加徵20%怠報金23,025
05 元。被上訴人以106年度營利事業所得稅核定稅額繳款書，
06 核定應補徵之結算稅額為115,127元，及應徵之怠報金為23,
07 025元（下稱原處分），繳款書繳納期間自109年10月6日起
08 至109年10月15日。上訴人不服原處分而申請復查，經被上
09 訴人以112年3月23日中區國稅法務字第0000000000號復查決
10 定書（下稱復查決定）駁回，上訴人猶未甘服，提起訴願，
11 再經財政部以112年5月25日台財法字第0000000000號訴願
12 決定（下稱訴願決定）予以駁回後，上訴人繼而向臺灣臺中
13 地方法院（下稱臺中地院）提起行政訴訟（案號：臺中地院1
14 12年度稅簡字第10號），嗣因112年8月15日行政訴訟新制實
15 施後，原地方法院已無行政訴訟庭之組織配置，臺中地院遂
16 將本件移交由本院地方行政訴訟庭（下稱原審）接續審理。
17 經原審以113年6月27日112年度稅簡字第16號判決（下稱原
18 判決）駁回，遂提起本件上訴。

19 二、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯理由及
20 聲明、原判決認定之事實及理由，均引用原判決書所載。

21 三、上訴意旨略以：

22 (一)被上訴人未依職權調查係透過何種遊戲點數、遊戲幣、寶物
23 交易平台或其他網路管道所為之交易、向何賣家所購得，且
24 就透過臉書、網路直播買賣二手精品部分，亦無調查相關物
25 流資料及出貨對象。再觀系爭帳戶轉帳存入之11,484筆紀錄
26 中，被上訴人僅挑選交易重覆筆數較多或合計金額較高者共
27 7,292筆寄發訪查紀錄表，回復者僅2,497筆，比例僅有34.2
28 4%，若與轉帳存入之紀錄筆數相比，比例更僅有21.74%，顯
29 不成比例，惟原判決竟以營業稅案與本案具備於同一當事人
30 間，且對此一主要爭點亦經兩造各為充分之舉證及辯論，法
31 院據此所為審理判斷非顯然違背法令為由，認本件有爭點效

01 之適用云云，自有理由不備、應調查而未調查之判決違背法
02 令等語。

03 (二)聲明：原判決廢棄，發回原審更為審理。

04 四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，尚無違誤，茲就上
05 訴意旨再予論述如下：

06 (一)按行為時所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經
07 營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第
08 11條第2項規定：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公
09 私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合
10 夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、
11 冶等營利事業。」第24條第1項前段規定：「營利事業所得
12 之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅
13 捐後之純益額為所得額。」第71條第1項、第2項前段規定：
14 「（第1項）納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填
15 具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜
16 合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減
17 免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚
18 未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，
19 於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，
20 及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不
21 得減除。（第2項）前項納稅義務人為獨資、合夥組織之營
22 利事業者，以其全年應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳
23 稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納……。」
24 第79條第1項規定：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申
25 報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限
26 於接到滯報通知書之日起15日內補辦結算申報；其屆期仍未
27 辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標
28 準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連
29 同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發
30 現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。其屬獨資、
31 合夥組織之營利事業者，稽徵機關應核定其所得額及依第71

01 條第2項規定計算應納之結算稅額，並填具核定稅額通知
02 書，連同繳款書送達納稅義務人依限繳納；並將其營利事業
03 所得額減除應納稅額半數後之餘額，歸併獨資資本主或合夥
04 組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。」第
05 108條第2項規定：「納稅義務人逾第79條第1項規定之補報
06 期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機關依查得資料或同業利
07 潤標準核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵
08 百分之20怠報金；……」又按所得稅法施行細則第81條規
09 定：「（第1項）本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得
10 額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務
11 人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤
12 標準核定其所得額。（第2項）本法第83條所稱之帳簿文
13 據，其關係未分配盈餘之一部，而納稅義務人未能提示者，
14 稽徵機關得就該部分依查得資料核定其未分配盈餘。」納稅
15 者權利保護法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於
16 課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課
17 稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算
18 資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具
19 有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法
20 為之。（第3項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切
21 近實額之方法為之。（第4項）納稅者已依稅法規定履行協
22 力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」

23 (二)經查，原審業已審酌被上訴人113年5月7日中區國稅法務字
24 第0000000000號函檢送系爭帳戶交易明細、上訴人之談話紀
25 錄、往來對象之查訪資料、106年度網際網路拍賣同業利潤
26 標準表、104-107年度營利事業所得稅結算申報滯報通知書
27 暨送達證書、復查決定書、106年度營所稅結（決）算未申
28 報核定通知書、106年度營所稅核定稅額繳款書暨送達證
29 書、訴願決定等件，認定上訴人於106年度以系爭帳戶為網
30 路交易營業行為且具有營業收入，依法自應辦理營所稅之結
31 算申報，上訴人未依規定辦理，經被上訴人以滯報通知書通

01 知上訴人補行申報，上訴人逾期仍未辦理申報，被上訴人遂
02 依查得資料按同業利潤標準核定上訴人106年度之全年所得
03 額為1,354,447元、應納之營所稅結算稅額為115,127元，並
04 應加徵怠報金23,025元等情，為原判決所認定之事實，核與
05 卷證相符，堪為裁判基礎。

06 (三)上訴意旨雖主張原審僅依系爭帳戶轉帳交易往來紀錄，逕認
07 上訴人有使用系爭帳戶從事銷售貨物或勞務，獲有所得，有
08 理由不備，應調查而未調查之違背法令情形。惟：

09 1.按事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明力如何，事
10 實審法院有認定判斷之權限。苟其事實之認定已斟酌全辯論
11 意旨及調查證據的結果，而未違背論理法則、經驗法則或其
12 他證據法則者，不能因其取捨證據與當事人所希冀者不同，
13 致所認定之事實異於當事人之主張者，即謂有違背法令之情
14 形。再者，原判決認定事實及法律判斷，若無應適用之法規
15 漏未適用，或不應適用而誤為適用之情形，自不構成行政訴
16 訟法第243條第1項所稱之違背法令情形。又判決已敘明其判
17 斷事實所調查證據之結果及斟酌辯論意旨等項之理由，足以
18 勾稽其認定事實之證據基礎，並明瞭其調查證據及取捨原
19 因，證據與應證事實間之關聯性，事實真偽之判斷，合於經
20 驗法則與論理法則者，即難謂有未依職權調查證據及認定事
21 實未憑證據之違背法令情形。

22 2.查原判決業已敘明，經審酌上訴人所有之系爭帳戶自106年1
23 月1日起至同年12月31日止，有非特定對象頻繁轉帳存入，
24 扣除顯非屬營業交易所生之利息178元，106年間其餘轉帳存
25 入金額共計11,851,415元，是被上訴人據以認定上訴人於10
26 6年間有以系爭帳戶為網路交易營業行為，且具有營業收
27 入，核屬有據；則依行為時所得稅法第71條第1項及第2項前
28 段規定，上訴人自應向被上訴人申報106年度營利事業收入
29 總額，並應計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納，惟
30 上訴人並未為之；且經被上訴人依行為時所得稅法第79條第
31 1項規定，於109年7月3日填具並寄發滯報通知書，請上訴人

於收受送達之日起15日內填具106年度營所稅結算申報書補行申報，上訴人於109年7月6日收受送達後逾限仍未申報，被上訴人自得依所得稅法第83條第1、3項規定核定所得額，並依同法第108條第2項規定核定應徵之怠報金，原處分並無違誤等情，並於判決理由欄敘明所憑之證據及得心證之事由甚詳，核與證據法則、經驗法則及論理法則均無違，難謂有判決不備理由之違法。

3.又按認定事實應綜合直接、間接證據，參酌個案全部情狀，本於推理作用，依一般經驗法則為整體性及實質性之評價。再者，納稅義務人有配合稽徵機關進行調查或復查，提示有關各種證明所得額之帳簿、文據供核之義務，其未提示者，稅捐稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額，為行為時所得稅法第83條第1項所明定。是以，鑑於稅捐核課基礎事實資料多為納稅義務人支配，稅捐稽徵機關就稅捐成立要件事實，固應負客觀舉證責任，但其未直接參與私人經濟活動，不易蒐集齊全相關事證資料，乃課予納稅義務人應履行上開協力調查義務。換言之，若納稅義務人未履行該協力義務時，稅捐稽徵機關對於課稅構成要件之證明程度得降低之，倘綜觀稅捐稽徵機關調查取得資料顯示之客觀情況，堪認納稅義務人構成課稅要件之經濟活動始符常態時，稅捐稽徵機關就稅捐債權存在之要件事實即已盡舉證責任，納稅義務人如主張有異於常態之特殊情況者，必須就所主張事實提出證據以實其說，方足以動搖稅捐構成要件該當性之基礎，以貫徹公平合法課稅之目的（最高行政法院111年度上字第568號及112年度上字第752號判決意旨參照）。

4.衡諸金融機構帳戶乃供申設人自己使用為常態，故申設人除能提出具體證據證明該帳戶為他人所使用者外，仍應認其為帳戶之管理支配者，對於轉帳存入其帳戶內款項之原因事實，於稽徵機關調查或復查所得額時，必須提示足以證明該款項取得原因之相關資料供核。觀諸上訴人為系爭帳戶之申設人，上訴人有持續經營遊戲虛擬商品及網路平臺二手物品

買賣交易，且自104年5月26日起至107年8月3日止，使用系爭帳戶作為銷售營業行為之交易帳戶。上訴人若主張其未使用系爭帳戶從事銷售貨物或勞務獲有所得，並非從事具有繼續性之經濟交易行為，自當提供具體證據資料以證明之，否則，無從責求被上訴人逐筆勾稽各該入帳款項之原因事實，其空泛否認系爭帳戶內之存款非屬銷售貨物或勞務之所得，並未從事營業行為，自無從憑採。

5. 又按納稅義務人因同一漏稅事實，涉嫌分別逃漏營業稅及營利事業所得稅，經稅捐稽徵機關調查核定應補徵營業稅及營利事業所得稅者，納稅義務人如對核定之營業稅及營利事業所得稅不服，分別申請復查，稅捐稽徵機關實務作法係對有關營利事業所得稅部分之復查申請，暫緩作成決定，俟營業稅部分經復查或訴願決定終結，或行政訴訟終局判決結果後，再依營業稅部分確定之事實，作為營利事業所得稅復查決定之參考（財政部80年8月8日台財稅字第800695600號函釋意旨參照）。是以，納稅義務人就同一漏稅事實衍生之補徵營業稅與營利事業所得稅之核課處分，其先後所提起之行政訴訟，雖非屬同一訴訟標的，無既判力適用，但兩造間就同一課稅基礎事實有關之重要爭點，業據前訴終局確定判決本於當事人辯論結果為實質判斷者，除有顯然違背法令，或當事人另外提出新訴訟資料足以推翻原判斷之情形外，基於當事人之程序權業受保障，可預見法院對於該爭點之判斷將產生拘束力而不致生突襲性裁判，仍應賦予該判斷一定之拘束力，以符程序上誠信原則及訴訟經濟。準此以論，同一課稅基礎事實業據行政法院於前訴確定判決為實質判斷者，除客觀上具有足以推翻原判斷之特殊情形，行政法院審理同一當事人間之後訴訟，就此等重要爭點不允為相反判斷，當事人亦無從為反於前訴確定判決所為判斷之主張。否則，行政法院就相同證據及事實之評價，前後反覆無常，當事人必無所適從，明顯違背訴訟法上之誠信原則及訴訟經濟原則（最高行政法院106年度判字第200號判決意旨參照）。查本件上

01 訴人前經被上訴人補徵104年5月起至107年8月間銷售貨物或
02 勞務之營業稅及裁罰處分，不服提起行政訴訟，關於系爭帳
03 戶是否為上訴人供作銷售遊戲虛擬商品、網路平台二手精品
04 等貨物使用之課稅基礎事實，經兩造於訴訟上就此重要爭點
05 為充分攻擊防禦後，業經本院111年度訴字第84號判決實質
06 認定上訴人於上開期間銷售遊戲虛擬商品、網路平台二手精
07 品等貨物，確實以系爭帳戶供作買受人給付價金之轉帳用
08 途，並經最高行政法院以111年度上字第956號裁定駁回上訴
09 確定在案。

10 6.是故，原審綜觀上開事證情況，於原判決敘明：營業稅案與
11 本案具備「於同一當事人間」，且對此一主要爭點亦經兩造
12 各為充分之舉證及辯論，法院據此所為審理判斷「非顯然違
13 背法令」，上訴人於本案亦「未能提出新訴訟資料足以推翻
14 原判斷」，基於爭點效之法理，就此一主要爭點於本案難為
15 相異之認定。上訴人於106年度以系爭帳戶為網路交易營業
16 行為且具有營業收入，依法自應辦理營所稅之結算申報，上
17 訴人未依規定辦理，且經被上訴人請上訴人補行申報，上訴
18 人逾期仍未申報；則被上訴人依查得資料按同業利潤標準核
19 定上訴人106年度之全年所得額為1,354,447元、應納之營所
20 稅結算稅額為115,127元，並應加徵怠報金23,025元，均屬
21 適法有據等理由，以論駁上訴人在原審主張各節，於法核無
22 不合。上訴意旨指摘原判決有認定事實未憑證據，應調查而
23 未調查之違背法令情形，自非可採。

24 7.至於上訴人援引最高行政法院104年度判字第412號、108年
25 度判字第525號及109年度判字第153號等判決意旨，資為主
26 張原判決違背法令之論據。惟稽之各該判決所闡述稅捐稽徵
27 機關應負客觀舉證責任之理論，係以構成課稅要件事實真偽
28 尚屬不明情形為前提，核與本件個案情形有別，殊難比附援
29 引，併此敘明。

30 五、綜上所述，原判決認事用法並無違誤，且已明確論述其事實
31 認定之依據及得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不

01 足採之論證取捨等事項，亦均詳為論斷，其所適用之法規與
02 該案應適用之法規並無違背，並無所謂判決不適用法規或適
03 用不當或判決理由不備及矛盾等違背法令之情形。上訴意旨
04 無非執其歧異之法律見解，就原審取捨證據、認定事實職權
05 之行使為指摘，且對於業經原判決詳予論述不採之事項再為
06 爭執。上訴論旨指摘原審判決違背法令，求予廢棄，為無理
07 由，應予駁回。

08 六、結論：本件上訴為無理由，判決如主文。

09 中 華 民 國 113 年 10 月 8 日

10 審判長法官 劉錫賢

11 法官 郭書豪

12 法官 林靜雯

13 以上正本證明與原本無異。

14 本判決不得上訴。

15 中 華 民 國 113 年 10 月 8 日

16 書記官 許騰云