

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第669號

上 訴 人 林宛靜

訴訟代理人 楊昌禧 律師

被 上 訴 人 財政部高雄國稅局

代 表 人 陳柏誠

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國111年7月7日高雄高等行政法院110年度訴字第56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、被上訴人代表人由李怡慧變更為陳柏誠，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、被上訴人依據查得資料，以上訴人未依規定申請稅籍登記，自民國95年起，陸續對外銷售高雄觀音山金寶塔之骨灰罐塔位（下稱系爭塔位）。經核算自102年3月至107年12月之核課期間（下稱系爭核課期間），銷售額新臺幣計（下同）50,297,143元（未含稅），未依規定開立統一發票並報繳營業稅，經審理違章成立，除核定補徵營業稅2,514,857元，並依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條第1項規定，擇一從重裁處罰鍰2,493,138元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。案經高雄高等行政法院（下稱原審）110年度訴字第56號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

01 三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
02 的記載。

03 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

04 (一)上訴人與其債務人天興實業股份有限公司（下稱天興公司）
05 於95年1月24日成立訴訟上和解而取得系爭塔位5,954個之權
06 利，有臺灣高雄地方法院92年度重訴字第530號民事判決、
07 臺灣高等法院高雄分院94年度重上字第9號確認債權不存在
08 等民事事件和解筆錄附原處分卷可稽。上訴人自95年起至10
09 7年12月間，陸續出售塔位計3,546個，扣除已逾核課期間
10 （95年至102年2月間）出售之塔位，其於系爭核課期間之銷
11 售金額計50,297,143元（未含稅；102年銷售10個、103年銷
12 售7個、104年銷售1,946個、106年銷售10個及107年銷售1,4
13 64個），銷售對象計有徐孟平、徐明莉、徐珮菁、李雅婷、
14 李冠樺等10餘人，足認其係為獲取營業收入，獨立從事繼續
15 性、反覆性之經濟活動，合於營業稅法第6條第1款為個人營
16 利事業之營業人，而其以營利為目的之銷售行為，與個人一
17 時性、偶發性之非繼續性經濟活動之交易行為，並不相同。
18 上訴人主張其係為取回投資款於訴訟上和解，經債務人天興
19 公司給付而取得系爭塔位抵償，並非購買取得，出售系爭塔
20 位僅為收回投資，純屬偶一為之個人財產交易所得，性質上
21 不該當營業稅法第2條第1款、第6條第1款所稱營業人之要
22 件，自非屬營業人之營業行為云云，並無可採。

23 (二)上訴人於111年5月3日準備程序已捨棄「有贈與黃綉菁等4人
24 121個塔位」之主張及訊問證人黃綉菁等4人之請求（原審卷
25 第279頁筆錄），則於言詞辯論結束後，復具狀主張曾無償
26 贈與塔位給他人，可推知上開銷售行為並無營利目的，其非
27 屬上開規定所指營業人云云，難信為真實，況亦無從依其主
28 張贈與之間接事實，證明其他銷售行為非以營利為目的，此
29 部分主張，並無可採。綜上，上訴人屬營業稅法第2條第1
30 款、第6條第1款所稱營業人，就其從事銷售系爭塔位之營業
31 行為，依法應課徵營業稅。又上訴人未辦理稅籍登記，且未

01 依規定申報銷售額，依營業稅第43條第1項第3款規定，應補
02 徵營業稅。從而，被上訴人核算上訴人於系爭核課期間之未
03 含稅銷售額50,297,143元，按營業稅率5%核定補徵應納營業
04 稅額2,514,857元，並無違誤。

05 (三)上訴人於系爭核課期間，未依規定申請稅籍登記，從事銷售
06 系爭塔位之營業行為，已如前述，而依上述銷售額，計算每
07 月平均銷售額，已遠超過財政部75年7月12日台財稅第75262
08 54號函訂定之營業人使用統一發票銷售額標準（平均每月20
09 萬元），自應依規定開立統一發票。又上訴人為102年1月經
10 高雄市經濟發展局核准設立榮耀城有限公司、收割時刻有限
11 公司之負責人，公司所在地均同上訴人之住所，且登記「所
12 營事業資料」之項目中，包括「H701030殯葬場所開發租賃
13 業」，有經濟部商工登記公示資料查詢服務、營業稅籍查詢
14 及個人戶籍資料在卷為證。準此，上訴人擔任2家從事殯葬
15 場相關營業之公司負責人，理應具有該業務之相當經驗，至
16 少應有詢問專業人員或有營業經驗人士之基本商業知識，則
17 就從事銷售系爭塔位之營業活動，應先辦理稅籍登記並開立
18 統一發票乙節，不可能不知。是以，上訴人未辦妥營業登記
19 即從事個人銷售系爭塔位之營業活動，亦未於所定時限內開
20 立統一發票交付買受人，向稽徵機關申報銷售額、應納營業
21 稅額，其違反行政法上義務之行為，顯有應注意、能注意而
22 未注意之過失，並已生逃漏稅捐之結果，自應受罰。上訴人
23 所為同時構成營業稅法第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽
24 徵法第44條第1項處罰要件，係一行為違反兩個以上行政法
25 上義務規定而應處罰鍰之情形，應依行政罰法第24條第1項
26 前段規定從一重處罰。經比較結果，應從一重擇定營業稅法
27 第51條為裁處之依據。又被上訴人審酌上訴人係第1次處罰
28 日以前之違章行為，且上訴人未於裁罰處分核定前補辦稅籍
29 登記並補繳稅款等情形，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數
30 參考表（下稱裁罰倍數參考表）規定，依營業稅法第51條第
31 1項第1款之規定，按所漏稅額2,514,857元，減除核課期間

內屬每期漏稅額2,000元以下，符合稅務違章案件減免處罰標準第15條第1項第1款免予處罰規定之營業稅額21,719元（102年3月至103年12月、106年1月至12月部分），核算應罰之漏稅額為2,493,138元，處1倍之罰鍰2,493,138元，核已充分考量上訴人違章情節而為適切之裁罰，於法並無違誤。

(四)綜上，被上訴人就上訴人於系爭核課期間銷售系爭塔位之營業行為，核定補徵營業稅額2,514,857元，並從一重依營業稅法第51條第1項第1款規定裁處罰鍰2,493,138元，於法並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人之訴，並無違誤。茲就上訴意旨論斷如下：

(一)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2條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第6條第1款規定：「有下列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。」據此可知，營業稅係以營業人為納稅義務人，就其在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物之行為課徵之稅捐。而營業人之認定，非單獨觀察其有無營業（稅籍）登記或其組織性格，乃係著重其表現在外之實質經濟行為，故凡以營利為目的而持續性地獨立從事貨物或勞務銷售者，不論其是否已辦理營業（稅籍）登記或其究屬法人、獨資商號或自然人個人，亦不問其為公營、私營或公私合營，依前開規定及營業稅法關於營業稅之立法目的，均應認屬營業稅法第6條第1款所稱之營業人，為同法第2條第1款所定營業稅之納稅義務人。

(二)上訴人未依規定申請營業登記，於系爭核課期間（銷售期間102年3月至107年12月間）陸續出售塔位，銷售金額共計50,297,143元（未含稅，102年銷售10個、103年銷售7個、104

01 年銷售1,946個、106年銷售10個及107年銷售1,464個），其
02 銷售對象計有徐孟平、徐明莉、徐珮菁、李雅婷、李冠樺等
03 10餘人，核定補徵應納營業稅額2,514,857元等情，為原審
04 依法確定之事實，且依卷附天興公司108年8月19日補充說明
05 書及109年2月14日補充說明書暨高雄觀音山金寶塔塔位進銷
06 存明細表、轉讓同意書、發狀存根聯及部分付款支票影本，
07 相互參核以觀，上訴人於前述銷售期間，銷售塔位之數量高
08 達3千餘個、出售頻率數十次、買受人10餘人，銷售金額高
09 達5千餘萬元，原判決認定上訴人係為獲取營業收入，獨立
10 從事繼續性、反覆性之經濟活動，屬營業稅法上所稱銷售貨
11 物之營業人，依法應課徵營業稅，原判決已就其認定事實之
12 依據及得心證之理由，詳論甚明，經核與卷證資料相符，亦
13 無違論理法則及經驗法則，於法核無違誤，並無上訴人所指
14 未敘明理由之情事。

15 (三)依納稅者權利保護法第7條規定：「……（第2項）稅捐稽徵
16 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
17 係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4
18 項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，
19 稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依
20 本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。
21 ……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之
22 要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅
23 捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟
24 有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，
25 稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而
26 納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資料有協力義務，若納
27 稅義務人未能履行其協力義務，應認稽徵機關對於課稅構成
28 要件之證明程度得減輕之，因此稅捐稽徵機關倘對課稅要件
29 提出相當證明，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實
30 之經濟活動，已可使法院綜合所有證據而形成心證，如當事
31 人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為

01 該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。經
02 查，依原審認定之事實，被上訴人業已就上訴人於系爭核課
03 期間所出售系爭塔位及銷售金額提出相當證明，客觀上已足
04 能證明銷售之營業稅額。況依證人徐明莉於原審之證述，當
05 初係上訴人將塔位整筆賣給徐明莉處理，徐明莉找同業一起
06 集合參與買受，沒有簽書面契約，直接到觀音山金寶塔總公
07 司，確認權狀沒有問題，就直接過戶，塔位是全包的價格，
08 用總價購買，沒辦法逐一確認單價等語（原審卷第187至201
09 頁），上訴人於原審對此事實亦不爭執（原審卷第277
10 頁），原審以被上訴人依查得資料，計算總銷售額，亦符合
11 上訴人所收取之實際資金總額，即得作為本案核課稅捐之依
12 據。上訴人無法合法說明事由及提出證據以動搖原審已形成
13 之心證，上訴意旨主張原判決未曾查出其所列之買受人與上
14 訴人間有資金往來、買賣契約，不同位置的塔位金額不同乃
15 一般所知之事實，上訴人之前代理人為配合被上訴人結案所
16 製作說明書，顯與事實不符，不得作為本案核課稅捐之證
17 據，上訴人欠缺殯葬業務之知識，無任何銷售塔位的管道，
18 原判決有判決不備理由之違法云云，核係就原審證據取捨及
19 事實認定事項指為違法，自不足採。

20 (四)營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負
21 擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，
22 但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負
23 擔。依營業稅法第2條第1款、第3條第1項、第32條第1項前
24 段等規定，營業稅納稅義務人（營業人）應開立銷售憑證等
25 納稅義務人之協力義務。經查，上訴人於95年1月24日成立
26 訴訟上和解，自債務人天興公司取得系爭塔位5,954個之權
27 利，並自95年起至107年12月間，陸續出售塔位計3,546個，
28 扣除已逾核課期間出售之塔位，不在計算範圍內，系爭核課
29 期間內銷售3,437個塔位等情，為原審依法認定之事實。則
30 上訴人縱使無一般進貨關係，惟並不影響上訴人與購買塔位
31 消費者間，將塔位之所有權移轉與他人，以取得代價之買賣

01 合意，故上訴人主張係為取回投資款於訴訟上和解，經債務
02 人天興公司給付而取得系爭塔位抵償，並非購買取得，出售
03 系爭塔位僅為收回投資款，性質上不該當營業稅法第2條第1
04 款、第6條第1款所稱營業人之要件云云，即無可採。

05 (五)有關墓基、骨灰骸存放單位受託銷售之商業行為皆屬殯葬管
06 理條例之範疇，因此，不問殯葬設施受託銷售是否涉及土地
07 或建物之使用權或所有權移轉，皆應依殯葬管理條例規定辦
08 理，並不適用不動產經紀業管理條例之規定。另買賣行為因
09 本質上即具一定之營利性，而獨立且繼續為一定買賣之行
10 為，即得認其行為主體係具有「營利之目的」，是以營利為
11 目的，從事一定銷售貨物為業務者，縱係未為商業登記之個
12 人，仍該當營業稅法第6條所規範之營業人。依原審確定之
13 事實，上訴人出售塔位之期間、頻率及數量以觀，與個人一
14 時性、偶發性之非繼續性經濟活動之交易行為，並不相同，
15 上訴人顯係在一定期間內從事經常性銷售塔位之營業行為，
16 該當營業稅法第6條第1款規定之營業人，原判決所為認定，
17 自於法有據。財政部106年6月7日台財稅字第10604591190號
18 令係關於個人購（建）屋出售課徵營業稅及稅籍登記相關規
19 定之令釋，於本件並無適用。上訴意旨主張塔位屬可移轉的
20 權利，依不動產經紀業管理條例第4條第1款規定，塔位屬房
21 屋的範疇，上訴人並未因出售塔位設有固定營業場所，也未
22 具有營業牌號，更未僱用員工協助處理房屋銷售事宜，且持
23 有塔位期間逾6年以上，依財政部106年6月7日台財稅字第10
24 604591190號令，不應課徵營業稅，原判決有判決不適用法
25 規之違法云云，無非係上訴人以其主觀一己之法律見解，就
26 業經原判決論述不採之事由再予爭執，自無可採。

27 (六)原判決已說明被上訴人認定上訴人有未依規定辦理營業登
28 記，於系爭核課期間，從事銷售系爭塔位之營業行為，依上
29 述銷售額，計算每月平均銷售額，已遠超過財政部75年7月1
30 2日台財稅第7526254號函訂定之營業人使用統一發票銷售額
31 標準（平均每月20萬元），自應依規定開立統一發票。上訴

人未辦妥營業登記即從事個人銷售系爭塔位之營業活動，亦未於所定時限內開立統一發票交付買受人，向稽徵機關申報銷售額、應納營業稅額，其違反行政法上義務之行為，顯有應注意、能注意而未注意之過失，並已生逃漏稅捐之結果，同時構成營業稅法第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條第1項規定之違章行為，經適用行政罰法第24條第1項規定，按法定罰鍰額度最高之營業稅法第51條第1項第1款為裁處之法據，且因上訴人係第1次處罰日以前之違章行為，且未於裁罰處分核定前補辦稅籍登記並補繳稅款等情形，參據裁罰倍數參考表之規定，按所漏稅額2,514,857元，減除核課期間內屬每期漏稅額2,000元以下，符合稅務違章案件減免處罰標準第15條第1項第1款免予處罰規定之營業稅額21,719元（102年3月至103年12月、106年1月至12月部分），核算應罰之漏稅額為2,493,138元，處1倍之罰鍰2,493,138元，經核於法並無不合。上訴意旨主張被上訴人並未實際查得上訴人銷售系爭塔位的時間及金額，而是以拼湊的數字推計上訴人的銷售額，再以不正確的推計漏稅額處上訴人1倍罰鍰，違反納稅者權利保護法第14條第4項規定云云，核係其主觀一己之見解，亦不足採。

(七)綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 10 月 12 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 吳 東 都

法官 許 瑞 助

法官 侯 志 融

法官 鍾 啟 煒

法官 王 俊 雄

01 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
02 中 華 民 國 112 年 10 月 12 日
03 書記官 張 玉 純