

最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第353號

上 訴 人 張鎮麟
訴訟代理人 鐘登科 律師
被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 翁培祐
訴訟代理人 謝幸肆
古智文

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國113年5月16日臺中高等行政法院111年度訴更一字第3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98年度綜合所得稅結算申報，未列報源自○○市○○○○文理短期補習班（下稱○○補習班）之所得，該補習班98年度原申報收入總額新臺幣（下同）6,218,701元、費用總額7,696,978元、虧損1,478,277元，經被上訴人所屬○○稽徵所（下稱○○稽徵所）第1次核定收入總額9,000,000元、費用總額8,100,000元、所得總額900,000元。嗣經○○稽徵所查得○○○○銀行股份有限公司○○分行之○○○○○○補習班000-000-000-0000帳戶（下稱舊○○補習班帳戶）、○○補習班000-000-000-00000帳戶（下稱系爭○○補習班帳戶）、○○○○000-000-000-00000帳戶（下稱系爭○○○○帳戶）、○○○○000-000-000-00000帳戶（下稱系爭○○○○帳戶）、○○○○及張進峰（上訴人舊名）000-000-000-00000聯名帳戶（下稱系爭魏張聯名帳戶）、○○○○及○○○○000-000-000-00000聯名帳戶（下稱系爭魏李聯名帳戶）等6個帳戶（下稱系爭6帳戶）之交易明細，認定系爭6

01 帳戶之存入金額，減除非屬學費收入後之餘額為○○補習班
02 之學費收入，第2次核定收入總額71,296,015元、費用總額3
03 9,248,008元、所得總額32,048,007元。又○○稽徵所以臺
04 灣高等法院臺中分院100年度重上字第93號民事判決已審認
05 ○○補習班於民國97年6月16日核准立案時之實際合夥人為
06 ○○○、○○○及上訴人（下稱○○○等3人），爰按其等9
07 7年3月17日簽訂之契約書所載合夥出資比例各3分之1計算，
08 乃歸課上訴人98年度源自○○補習班之其他所得10,682,669
09 元（即32,048,007元 $\times$ 1/3），以105年10月19日第106000021
10 6號綜合所得稅核定通知書，補徵應納稅額3,816,761元（下
11 稱原核定），併同前次核定漏報租賃所得169,168元（免罰
12 所得），並以105年11月22日105年度財綜所字第4810510121
13 3號裁處書，按所漏稅額3,475,728元裁處0.5倍罰鍰1,737,8
14 64元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人排除系爭6帳戶
15 中之舊○○補習班帳戶，重新計算其餘5個帳戶（下稱系爭5
16 帳戶）存入金額，並重行核定○○補習班98年度收入總額7
17 7,886,355元、所得總額38,958,985元，因與第2次核定所得
18 總額32,048,007元相較為高，被上訴人乃以行政救濟不利益
19 變更禁止原則，維持原核定，而為復查駁回決定。上訴人循
20 序提起行政訴訟，經臺中高等行政法院（下稱原審）108年
21 度訴字第60號判決（下稱原審前判決）訴願決定及原處分
22 （即復查決定）均撤銷。被上訴人不服，提起上訴，經本院
23 109年度上字第896號判決將原審前判決廢棄，發回原審更為
24 審理。嗣經原審更為審理後，復以111年度訴更一字第3號判
25 決（下稱原判決）駁回，上訴人仍未甘服，遂提起本件上
26 訴。

27 二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯及原判決理由，均
28 引用原判決之記載。

29 三、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上
30 訴意旨補充論述如下：

01 (一)行為時（下同）所得稅法第14條第1項第2類及第10類規定：

02 「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算
03 之：……第2類：執行業務所得：……執行業務費用之列
04 支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之
05 查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政
06 部定之。……第10類：其他所得：不屬於上列各類之所得，
07 以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。……」

08 第83條第1項、第3項規定：「（第1項）稽徵機關進行調查
09 或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、
10 文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標
11 準，核定其所得額。……（第3項）納稅義務人已依規定辦
12 理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種
13 證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依
14 查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另
15 行發現課稅資料，仍應依法辦理。」所得稅法施行細則第13
16 條規定：「（第1項）執行業務者未依法辦理結算申報，或
17 未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿
18 文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得
19 額。（第2項）前項收費及費用標準，由財政部各地區國稅
20 局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政部核定之。」財
21 政部依上開規定授權訂定之行為時（下同）執行業務所得查
22 核辦法（下稱查核辦法）第2條第2項規定：「私人辦理之補
23 習班……其所得之查核準用本辦法。」第8條前段規定：

24 「執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得
25 額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核實認
26 定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施
27 行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。」
28 又財政部前以99年1月21日台財稅字第09904900440號令發布
29 之「98年度私人辦理補習班托兒所幼稚園與養護療養院所成
30 本及必要費用標準」（下稱系爭成本及必要費用標準）規
31 定：「私人辦理補習班……，其創辦人、設立人或實際所得

01 人如未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，
02 或未能提供證明所得額之帳簿文據者，依下列標準計算其成
03 本及必要費用：……二、文理、升學、語文、法商職業補習
04 班：為收入之百分之50。……」依上開規定意旨可知，經營
05 補習班者，其所得應屬所得稅法第14條第1項第10類所稱之
06 其他所得，其所得之查核依查核辦法，經營者應提供證明所
07 得額之帳簿、文據供調查，未依規定提供調查者，則應以推
08 計之方式，核定其所得。

09 (二)所得稅法第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月
10 1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申
11 報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項
12 目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納
13 稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計
14 算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」是綜合所得稅
15 係採自行申報制，納稅義務人有誠實報繳之義務，並對申報
16 內容盡審查核對之責。而為查核納稅義務人申報是否確實，
17 稅捐稽徵機關本得依稅捐稽徵法第30條之規定，向有關機
18 關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。因此，向
19 稅捐稽徵機關所為之檢舉函，僅是促請稅捐稽徵機關依職權
20 發動查核被檢舉對象稅務資訊之作為，非稅捐稽徵機關必以
21 該檢舉函內容為核課稅捐，稅捐稽徵機關於職權查核過程中
22 發現檢舉函所述以外之稅捐基礎事實，自仍得核實課稅，而
23 不受限於檢舉函所檢舉之事實為限。上訴意旨主張本件被上
24 訴人係因檢舉而啟動查核，並利用檢舉之物證勾稽相關帳
25 戶，以此核定○○補習班98年度之收入。惟被上訴人既以檢
26 舉之物證作為事實調查之依據，即應先調查該物證之真正，
27 確認屬實後方有查核課稅之必要。而本件依證人即曾於98年
28 度擔任○○補習班班主任○○○之證詞可知，檢舉函所檢附
29 之學員名冊確與事實不符，則被上訴人依此發動查核，自非
30 合法云云，即非可採。

01 (三)納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條規定：「……（第2
02 項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實
03 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
04 據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件
05 事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5
06 項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規
07 定而免除。……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課
08 稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責
09 任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉
10 證責任，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支
11 配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之
12 目的，因而納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資料有協力
13 義務，若納稅義務人未能履行其協力義務，應認稽徵機關對
14 於課稅構成要件之證明程度得減輕之，因此稅捐稽徵機關倘
15 對課稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事人構成課
16 稅要件事實之經濟活動，已可使法院綜合所有證據而形成心
17 證，如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動
18 搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅
19 之目的。又依據所得稅法第83條第1項及第3項規定，納稅義
20 務人違反提示有關各種證明所得額之帳簿、文據之協力義務
21 者，發生稅捐稽徵機關得「依查得之資料或同業利潤標準，
22 核定其所得額」，此即當事人違反特定協力義務，發生推計
23 課稅之法定規定。又所得稅法第83條第1項及第3項所定之
24 「帳簿、文據提示」，並非僅要求「納稅義務人將眾多而未
25 經整理之帳證資料，交給稅捐機關查核」，即認其「協力義
26 務」已了結，而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互
27 對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與
28 憑證（證）為據。

29 (四)經查，上訴人98年度綜合所得稅結算申報未列報源自○○補
30 習班之所得，經○○稽徵所查得系爭6帳戶，認定系爭6帳戶
31 之資金存入金額減除非屬學費收入後之餘額為○○補習班之

學費收入，乃核定收入總額71,296,015元、費用總額39,248,008元、所得總額32,048,007元；又○○補習班立案時之實際合夥人為○○○等3人，出資比例各3分之1，被上訴人遂按合夥比例計算，歸課上訴人98年度源自該補習班之其他所得10,682,669元（32,048,007元/3），補徵應納稅額3,816,761元，併同前次核定漏報租賃所得169,168元（免罰所得），按所漏稅額3,475,728元處0.5倍罰鍰1,737,864元；上訴人不服，提起復查，經復查決定剔除非屬○○補習班收入之舊○○補習班帳戶，重行核定○○補習班全年收入為77,886,355元【系爭6帳戶存入金額143,118,593元—舊○○補習班存入金額及利息58,777元—○○○○文理短期補習班（下稱○○補習班）、○○市○○○○文理補習班（下稱小○○補習班）、○○市○○○○文理短期補習班（下稱中○○補習班）、○○○○有限公司等4家補習班及公司（下合稱○○等4家補習班）已核定之收入65,173,461元】，因○○補習班未能提供證明所得額之帳簿文據，遂按財政部發布之系爭成本及必要費用標準規定之費用率50%核算○○補習班全年所得額為38,958,985元【（77,886,355元—利息收入31,615元）×（1—50%）+利息收入31,615元】，基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持上訴人其他所得10,682,669元（32,048,007元/3）之核定，以及1,737,864元之罰鍰等情，為原審依職權所確定之事實，核與卷證相符。

(五)原判決依調查證據之辯論結果，論明：1.由證人即合夥人○○○之證詞可知，由相同股東所經營之不同名稱補習班會有共用銀行帳戶之情形，且係以同一體系補習班為經營模式。○○○等3人係合夥共營「○○○○」補習班，且在「○○○○」名號下分出數家不同名稱補習班，故「○○○○」補習班是一集團概念，並非單指97年間新設之「○○私立○○文理短期補習班」；上訴人既不否認系爭5帳戶中之系爭○○○補習班帳戶、○○○帳戶、魏張聯名帳戶係供○○○補習班

01 使用，而系爭○○○帳戶、魏李聯名帳戶則係分別借予○○
02 集團內之○○補習班、中○○補習班使用，則原處分將系爭
03 5帳戶金流認列查核認定，自無違誤；至○○○等3人雖於98
04 年10月23日簽立備忘錄，將中○○補習班轉讓予○○○，然
05 ○○○於99年1月20日仍以○○○為代理人，就中○○補習
06 班之經營權再與臺中○○補習班代理人「張進峰」即上訴人
07 簽立契約書，是就98年全年度中○○補習班之經營，應仍屬
08 其等3人之合夥關係，從而系爭魏李聯名帳戶內中○○補習
09 班之收入當亦屬上訴人之其他所得；2.關於上訴人主張系爭
10 5帳戶尚存有私人自有資金及其他補習班之學費收入乙節，
11 並未舉證以實其說。況且，自被上訴人接獲檢舉後，迄函請
12 斯時○○補習班名義負責人○○○到局說明相關帳戶金流、
13 提供相關金流證明或自有資金之證明資料，嗣並多次函請○
14 ○補習班提示相關帳簿憑證供核，惟均未置理。而上訴人身
15 為○○○○集團執行長，於補習班營運期間，實際掌握集團
16 內包含○○補習班、○○補習班、中○○補習班、小○○補
17 習班等收支相關帳證資料，然卻自原查階段、復查、訴願程
18 序中，均未提示真實帳證資料，乃至本件訴訟期間除製作附
19 表外，仍完全未提出補習班之帳證資料供原審審理調查，自
20 難認已盡協力義務，則上訴人主張系爭5帳戶尚包含私人款
21 項及○○○○等8家補習班之學費收入乙語，即非可採。從
22 而，被上訴人依系爭成本及必要費用標準之規定，以系爭5
23 帳戶為基礎核算○○補習班全年所得額為38,958,985元（含
24 ○○等4家補習班存入系爭5帳戶之金額，下同），且基於行
25 政救濟不利益變更禁止原則，仍維持原核定之所得額32,04
26 8,007元，尚無違誤等語，業已詳述其認定之依據及得心證
27 之理由，並就系爭5帳戶內之金額何以得認屬上訴人於98年
28 度之其他所得，暨上訴人於原審之主張及原審審理時證人○
29 ○○證稱系爭○○○帳戶內有其個人投資與自有資金，且包
30 括○○○○及○○○○補習班之收入；證人即○○補習班財
31 務人員○○○證稱系爭○○○帳戶內之現金有部分是○○○

○補習班之收入，並未提供予○○補習班使用；證人亦為○
○補習班財務人員○○○證稱系爭○○○帳戶僅提供○○補
習班學員匯款使用，不包括現金及支票等等證詞何以不足採
取，均分別予以指駁，核無違誤，亦無違反證據法則、經驗
法則、論理法則，及判決理由不備或矛盾之情事。又如前所
述，復查決定已重行核定○○補習班全年收入為77,886,355
元，並依系爭成本及必要費用標準規定之費用率50%核算○
○補習班全年所得額為38,958,985元，僅因不利益變更禁止
原則，維持○○補習班98年度所得額為32,048,007元之核
定，故上訴人主張系爭○○○帳戶中存有○○市○○○○高
級中學（下稱○○高中）8,000元之匯款及上訴人名義1,01
0,000元之匯款部分，縱經扣除，亦不會影響被上訴人核定
○○補習班98年度所得額為32,048,007元之結果。上訴意旨
以證人○○○、○○○、○○○之部分證詞為據，仍執陳詞
主張：系爭5帳戶實際上僅有系爭○○補習班帳戶、○○○
帳戶、魏張聯名帳戶等3個帳戶供○○補習班使用，且各該
帳戶內之款項仍有部分屬於其他補習班之收入，非均屬○○
補習班98年度之收入；甚且，其中系爭○○○帳戶中存有○
○高中8,000元之匯款及上訴人名義1,010,000元之匯款，既
已載明匯款來源，則該兩筆款項顯非補習班學員所支付，是
被上訴人為核定○○補習班收入，乃以系爭5帳戶之金流為
核定之依據，即有違誤；被上訴人針對○○補習班98年度收
入額之認定，未盡客觀舉證責任，且上訴人對於被上訴人之
調查業已配合提出帳冊，並整理提出系爭○○○帳戶及○○
○帳戶98年之交易明細金流定性表暨帳戶內其他補習班收入
之金額等等，以供被上訴人勾稽查核，自可謂已盡協力義
務，原判決將舉證責任倒置予上訴人負擔，已違反稅捐稽徵
法第12條之1及納保法第11條第2項規定，而有行政訴訟法第
243條第1項不適用法規或適用不當之違法；被上訴人雖扣除
○○等4家補習班已核定之收入，但仍有○○○○等8家補習
班之收入皆被列計為○○補習班所得額，而該8家補習班98

01 年度之收入既已申報核課完畢，於本件又將該等補習班收入
02 歸課為○○補習班所得額，並再次對上訴人補徵稅款，即有
03 重複課稅之情形云云，無非係執一己主觀之見解，就原審已
04 論斷或指駁不採其主張之理由，或就原審認定事實、證據取
05 捨之職權行使，而指摘原判決有適用法規不當或理由不備之
06 違背法令情事，尚非足採。

07 (六)納保法第21條第1項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查
08 決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟
09 事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事
10 由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關
11 或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」該規定係
12 參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取「總額主
13 義」之精神，為了確保依法課稅原則，並維護納稅人權益，
14 僅允許納稅者追加或變更違法事由，以擴張法院「應審理」
15 之範圍，但並未賦予稽徵機關追加對於納稅者不利爭點之
16 權。因此，本件倘無有利納稅者（即上訴人）之爭點追加，
17 其「應審理」之範圍即予固定，是原判決據此論明：原處分
18 既以系爭5帳戶為基礎事實，進而確認上訴人之應納稅額及
19 以此為基礎之罰鍰，在上訴人未提出有利於己之新爭點下，
20 審理範圍則固定在系爭5帳戶金流經原處分認列為上訴人98
21 年度之其他所得，是否符合稅法上核實課稅原則之適法性等
22 語，經核並無違反納保法第21條第1項規定之意旨。上訴意
23 旨主張本件審查之程序標的從「上訴人98年度源自○○補習
24 班之所得」，擴張為「上訴人98年度源自合夥經營補習班之
25 其他所得」，不僅有違納保法第21條第1項之規範意旨，亦
26 逾越稅捐稽徵法第21條第2項關於「補徵」規定之適用範
27 圍，而有不適用法規或適用不當之違誤云云，亦非可取。

28 四、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴
29 意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
30 回。

01 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
02 項、第98條第1項前段，判決如主文。

03 中 華 民 國 115 年 5 月 20 日

04 最高行政法院第一庭

05 審判長法官 胡 方 新

06 法官 張 國 勳

07 法官 林 欣 蓉

08 法官 林 麗 真

09 法官 林 秀 圓

10 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

11 中 華 民 國 115 年 5 月 20 日

12 書記官 蕭 君 卉