臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度簡上字

上　訴　人　何炳賢

被上訴人　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於民國107年11月30日臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第6號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、程序部分：

被上訴人代表人於訴訟繫屬中變更為宋秀玲，已據其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第83頁），經核無不合，應予准許。

二、上訴人因未辦理96年度及97年度綜合所得稅結算申報，經被上訴人所屬沙鹿稽徵所查獲其未依規定申請營業登記，於95年5月至98年3月間經營網路拍賣業務，乃依查得資料，分別核定96年度及97年度營業收入淨額新臺幣（下同）2,487,040及3,547,743元、全年所得額298,445及425,729元；並核課上訴人96年度及97年度營利所得298,445元及425,729元，歸課綜合所得總額381,967及537,063元，補徵應納稅額12,448及18,465元，其中97年度部分，經被上訴人處罰鍰16,299元。上訴人就營業所得及罰鍰不服申請復查結果，被上訴人106年9月29日中區國稅法二字第1060011598號（下稱復查決定1）、同年10月27日中區國稅法二字第1060012471號復查決定（下稱復查決定2）96年度及97年度之營利所得157,948元

及225,168元，分別減列140,497元及200,561元；另上訴人已全數繳納96年度及97年度之營利事業所得稅51,382元及83,941元自應納稅額中扣抵，乃追認96年度及97年度之可扣抵稅額51,382元、83,941元及註銷罰鍰16,299元。上訴人不服，分別提起訴願，均經決定駁回（財政部台財法字第10713900520號、及第00000000000號函，下稱訴願決定1、2），因而提起撤銷訴訟。經原審法院以107年度稅簡字第6號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴。上訴人不服，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴之主張及聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明暨原判決關於證據取捨、認定事實及適用法規之論據，均詳如原判決所載。

四、上訴意旨略謂：

㈠對於營業稅核課部分，被上訴人從未跟上訴人核對。已經核對部分，很多都沒被扣除。如被上訴人指稱上訴人二手的部分，上訴人已經在卷證裡面提供明確證據。又連二手的部分運費也沒扣除。運費是上訴人代行之服務，沒有任何營利的行為，是應該被扣掉的。又原審判決指上訴人未提供證據證實上訴人之主張，實有誤解。原審不應將舉證的責任與協力義務都歸於納稅義務人。

㈡被上訴人解釋告知網路拍賣的所得稅有3種，簡單說就是分成兩種：營利及財產。自用二手物品與不合用者售出，依照稅法規定是屬於財產範圍，是免納所得稅範圍，與個人是否為營業人無關。財政部依照相關網路交易課徵營業稅規定，是依循所得稅法的營利與財產概念延伸，營利的部分要課徵，財產部分不課徵營業稅與所得稅。又行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之

信賴；被上訴人應於當事人有利及不利之情形，一律注意，故自用二手物品與不合用之部分，沒有營利，屬於財產就應該被剔除。

㈢被上訴人對於課徵租稅之構成要件事實應該負舉證責任，而非將舉證責任與協力義務均歸於納稅義務人，被上訴人以上訴人提供之自用二手資料，臆測上訴人於很多地方也有販售，所以核定所有存摺資料，惟上訴人提供之證據是證明那幾項是二手物品，與實質營利的網路拍賣無相關，被上訴人聲稱很多營利行為是透過e-mail或其他平台交易，但e-mail交易完全沒有保證可言，網路詐騙猖獗之下沒有人會只透過e-mail交易，被上訴人亦未提出相關證據以實其說。而依被上訴人提供的資料去勾稽核對結果，勾稽到的筆數可能佔存摺的筆數5%不到，且要上訴人提供五年內所有存摺之交易原因，是不可能做到，被上訴人應負舉證之責，而非要上訴人提供所有舉證與協力義務，且因資料不確定，被上訴人應採推計課稅。又存摺為個人存款與各種用途所使用，並無任何法令規定只要有收到匯款就需要繳稅，且個人收到匯款，僅代表匯款人可能為上訴人或是與上訴人有債務之問題。且上訴人非公務員，不負擔不明財產罪。

㈣經上訴人4、5天核對，被上訴人僅能提供露天交易紀錄，實質核對露天交易紀錄與存摺勾稽出來的比數與比例很低；很多沒有交易成功，或下標後是沒有購買的。再者，被上訴人拿出雅虎6個月的交易紀錄，只看到幾筆，且有代號、金額，沒有列哪個人、品項與運費，完全不知道是何項交易，無法實質勾稽出來。依照納稅義務人保護法第14條稅捐稽徵機關得推計課稅，且應斟酌與推計具有關聯性

之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。被上訴人稱他們只負責所得稅法，且受營業稅判決確定之拘束，但所得稅發現有誤，是否能更改，希冀有解決辦法等語。上訴聲明：1.原判決廢棄；2.撤銷訴願決定及原處分（含復核決定）。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，認事用法尚無違誤，茲就上訴理由再予論述如下：

㈠按行為時所得稅法第1條規定：「所得稅分為綜合所得稅及營利事業所得稅。」行為時所得稅法第2條第1項：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」第3條之1：「營利事業繳納屬87年度或以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東、社員、合夥人或資本主將獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。」第4條第1項第16款前段：「左列各種所得，免納所得稅：……十六、個人及營利事業出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。……」第9條：「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。」第11條第2項：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」第14條第1項第1類：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：……獨資資本主每年自其獨資經營事

業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。……獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，應按核定之營利事業所得額計算之。」第71條第1項前段及第3項：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除……扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……前二項所稱可扣抵稅額，係指……獨資資本主……所經營事業繳納之營利事業所得稅額。」稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項及第6項：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵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係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。……」第30條第1項：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」納稅者權利保護法第14條第1項：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具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為之。推計，有二種以上之方法時，應依最能

切近實額之方法為之。」依該等規定可知，所得稅法第11條第2項所稱營利事業之解釋，依稅捐稽徵法第12條之1第1項規定，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的、衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之；故以營利為目的，持續性地獨立從事特定經濟活動者，不論其是否已辦理營業登記或有無登記之營業牌號或場所，既從事同樣經濟活動，而有實質相同之經濟上意義，依所得稅法關於營利事業所得稅之立法目的，並衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，即應認屬所得稅法第11條第2項所稱之營利事業，而為營利事業所得。又所謂財產交易所得（或財產交易損失）依據所得稅法第9條規定，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益（或損失），而一時貿易所得即一時貿易之盈餘，指非營利事業組織之個人買賣商品而取得之盈餘，係歸於營利所得範疇；故從交易活動之持續程度觀察，可從獨資營利事業之營利到一時貿易活動，至一時性的財產交易行為。

㈡經查，原判決已敘明：上訴人於95年5月至98年3月間未依規定申請營業登記，獨資經營網路拍賣所得，屬具經常性、持續性買賣商品之營利活動，係營利事業之營利所得，則非屬一時性貿易活動盈餘或財產交易所得；故上訴人所為網路拍賣交易事實，已難與財產交易之性質相當，自無上訴人所主張之所得稅法第4條規定：「下列各種所得，免納所得稅：…十六、…，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，…，其交易之所得。」及財政部公告之網路拍賣課稅之規定的Q&A適用之情形。是上訴人於系爭期間未依規定申請營業登記，獨資經營網路拍賣，核屬以營利為

目的具有營利事業型態之私營事業，雖未辦理營業登記，而無登記之營業牌號或場所，然其與從事同樣經濟活動，有營業牌號或場所者，有實質相同之經濟上意義，依所得稅法關於營利事業所得稅之立法目的，並衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，應認其屬所得稅法第11條第2項規定之營利事業，而為營利事業所得稅之課徵對象。至上訴人雖稱，營業稅應該需要參酌所得稅的規定，當營業稅判決錯誤，所得稅判決也應該推翻之，又自用二手物品與不合用者售出，依照稅法規定是屬於財產範圍，是免納所得稅範圍，與個人是否為營業人無關云云。經查，依本院104年度訴字第283號判決、臺灣臺中地方法院105年簡字第125號判決、本院106年簡上字第21號裁定之認定，關於被上訴人同一課稅事實已明確，上訴人於系爭期間未依規定申請營業登記，獨資經營網路拍賣，核屬以營利為目的具有營利事業型態之私營事業，雖未辦理營業登記，而無登記之營業牌號或場所，然其與從事同樣經濟活動，有營業牌號或場所者，有實質相同之經濟上意義，依所得稅法關於營利事業所得稅之立法目的，並衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，應認其屬所得稅法第11條第2項規定之營利事業，而為營利事業所得稅之課徵對象。且因網路交易之複雜性，被上訴人以所查得之金融機構帳戶核課上訴人之所得，並無不法。是被上訴人前揭主張，應屬誤認法律，自不足採，原處分及原判決就此部分課稅事實認定，並無違誤。

㈢復按稅捐稽徵法第12條之1第4項及第5項：「第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不

因前項規定而免除。」及納稅者權利保護法第14條第2項：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」復參司法院釋字第537號解釋：「……惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。……」以及所得稅法第83條第1項：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」即稅捐稽徵機關對於課徵租稅之構成要件事實之存在，固負有舉證責任，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，以致機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課與納稅義務人相關之協力義務，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等，納稅義務人違背上述義務，在行政實務上即產生受罰鍰或由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，而減輕稅捐稽徵機關之舉證證明程度（最高行政法院91年度判字第1867號判決參照）。又基於職權調查原則，稽徵機關固就課徵租稅之構成要件事實負有職權調查之義務，如未盡到調查義務逕為核課處分，即為違法處分；對當事人有利不利事項，未予以一律注意，亦然。調查證據，納稅義務人亦有協力義務，此等協力義務並不妨礙職權調查主義。當事人協力之目的即為徵納雙方共同協力以闡明事實，共同追求稅捐負擔公平。當事人未盡協力義務，致調查困難或花費過鉅，則生降低證明程度之法律效果，而得以間接證據之推估核定方法取代職權調查。既得推估，即無舉證責任問題。僅在已盡協力義務

，而調查事實仍未能闡明，此時始有客觀舉證責任問題，將事實不能闡明之危險加以分配。是以納稅人之協力義務，與稽徵機關之職權調查並行不悖。稅法原則採行職權調查，作為「公共利益之受託人」之稽徵機關對課稅原因事實，具有最終之闡明責任，協同合作理念做為職權調查原則之補充及效率化。納稅人越不盡協力義務，稽徵機關之職權調查義務隨之降低，從而納稅人證據法上負擔越為不利，二者具有相互影響替代效果。

㈣經查：被上訴人多次發文，請上訴人提示96年度及97年度帳簿、文據及其他有利事證供核，上訴人並未善盡協力義務，遵期提示帳簿、文據，故被上訴人自得依據所得稅法第83條第1項後段規定，依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。上訴人雖主張被上訴人核定處分違法，應予撤銷云云，惟其空言前開營業稅確定裁判認定之營業收入不正確、二手的部分運費未扣除、賴柏憲、賴家偉等人為其親朋，並均已提供卷證等語，惟並未見上訴人提出客觀證據以實其說，自不足採。又上訴人主張系爭帳戶部分存款非其營業收入，則其就系爭期間之營業收入為何依法即負有協力義務。經被上訴人認定為營業收入者，上訴人主張其非營業收入，則上訴人更負有詳予釐清之協力義務與舉證責任，以說明系爭帳戶各筆存款是否屬於上訴人之營業收入。上訴人未舉出所銷售商品確係出售家庭日常用品之具體事證以實其說，僅重述其在營業稅及營利事業所得稅之主張而為法院判決不採之陳詞。上訴人既無法盡其協力義務與舉證責任，以釐清該爭議事實，則被上訴人據查得事證，依一般經驗法則，扣除應減除之金額以計算所得，上訴人因未盡協力義務，故應承受不利之結果。

㈤是被上訴人依前開規定及函釋內容，認上訴人未辦理96、97年度綜合所得稅結算申報，經查獲未依規定申請營業登記，於95年5月至98年3月間經營網路拍賣業務，依系爭相關營業稅、營利事業所得稅行政救濟結果，核認上訴人經營網路拍賣事業之96年度全年所得額245,530元，並扣除已繳納屬96年度之營業稅罰鍰87,582元，重行核定上訴人之營利所得157,948元，原核定營利所得298,445元乃予減列140,497元，已繳納96年度之營利事業所得稅51,382元，自應納稅額中扣抵追認51,382元；及97年度全年所得額375,764元，扣除已繳納屬97年度之營業稅罰鍰150,596元，重行核定營利所得225,168元，原核定營利所得425,729元減列200,561元，上訴人已繳納97年度之營利事業所得稅83,941元，故可扣抵稅額乃予追認83,941元及註銷罰鍰16,299元，係屬適法有據。原判決認定上訴人獨資經營網路拍賣所得，屬具經常性、持續性買賣商品之營利活動，係營利事業之營利所得，並維持被上訴人核定之內容及其復查決定1、2、訴願決定1、2，認事用法，核無違誤，且已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，並無判決不適用法規或適用不當，或判決不備理由等情事。上訴論旨，無非就原判決業已論駁之理由，以及就原審證據取捨、認定事實之職權行使事項，執其歧異之法律見解，加以爭執，指摘原判決有違背法令情事，求予廢棄云云，難認為有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第236條之2第3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　30　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　詹　日　賢

法　官　林　靜　雯

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　30　　日

書記官　黃　靜　華