

臺中高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

110年1月6日辯論終結

原告 陳美秀

訴訟代理人 張嘉麟 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 李玲珊

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國109年7月15日台財法字第10913920870號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

被告依據檢舉及查得資料，以原告未依規定申請營業登記（民國105年12月28日更名為稅籍登記，下稱稅籍登記），即擅於104年5月至106年4月間（下稱系爭期間）透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券及門票，銷售額共新臺幣（下同）12,401,400元，核定補徵營業稅額583,928元。原告不服，申請復查，經被告以109年2月18日中區國稅法一字第1090001257號復查決定駁回（下稱原處分），原告提起訴願，經財政部109年7月15日台財法字第10913920870號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起本件訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

01 1.被告認透過網路揪團方式之合購行為，若是以營利為目的
02 採進、銷貨方式銷售貨物或勞務，或是透過代購賺取佣
03 金或手續費等，均該當於行為時加值型及非加值型營業稅
04 法（下稱營業稅法）第6條第1款之營業人。然原告若無從
05 中賺取佣金或手續費等，即代購金額與成本相當，並無盈
06 利行為，尚難認定屬營業人：

07 (1)依營業稅法第1條、第2條、第6條、第28條規定，營業
08 稅之納稅義務人，應於開始營業前，分別向主管稽徵機
09 關申請稅籍登記。另網路交易課徵營業稅及所得稅規範
10 中亦有相同規定。不論個人獨資、合夥或公司法人組織
11 均屬營業稅法上所稱之營業人，而營業行為應指為獲取
12 固定收入所從事之經常性、繼續型、持續性之經濟活動
13 ，即行為人所為行為並未從中賺取銷售價差時，恐認與
14 前揭營業人之定義有異。

15 (2)現今眾多網站討論或臉書粉絲團頁面上之團購活動，其
16 團購活動多由其粉絲團內之管理員或團員就有興趣的商
17 品或服務向其餘成員或其他網友發起團購，發起團購主
18 購，從中利用網路平台開放有意願者表示跟團，開團時
19 間結束之後若有成團，始會統計團員所需商品或服務的
20 品項、數量，再由發起主購者負責向出賣人（按：例如
21 本件之飯店、渡假村）訂購相關產品或服務，多見是以
22 主購者單方名義向出賣人一次購買全部的商品或服務，
23 亦有可能是主購者先行與出賣人談好一定價格（即數量
24 ），該種團購型態之開團目的在於達到爭取較優惠的折
25 扣，使參與團購之團員均能以較優惠之價格購買該商品
26 ，而主購者（按：如原告）實際上亦需負擔團員嗣後反
27 悔不買之風險，且從中亦需負擔郵局郵寄及電話聯絡團

01 員或處理轉帳等事宜。而需加收40元郵資費用及票券處
02 理費，故原告並非像網路商店或網路拍賣之經營者，可
03 得先行透過商業交易模式向出賣人購買大量商品後（按
04 ：此由被告曾函詢義大皇家酒店股份有限公司及小叮嚀
05 科學股份有限公司，該等公司均簡略回覆與原告間僅是
06 一般消費客戶購買住宿關係，並非代銷關係等語可證）
07 ，以較高之價格轉賣予團員，以賺取其間差價為目的，
08 而僅是單純將團員委託購買的商品，在實際購入後再轉
09 交予各個團員，通常並沒有藉此銷售固定商品或服務之
10 意思，應屬代收轉付之性質。

11 2.原告之聯邦銀行信用卡消費明細表雖有載列購買門票及住
12 宿券資料合計總金額共12,976,302元，惟其中部分項目均
13 為自用或與自身親友共同購買，被告率然以前揭消費明細
14 表所列金額全額認定屬於營業行為，實屬違反納稅者權利
15 保護法之職權調查義務：

16 (1)依行政訴訟法第125條第1項、第133條規定並參照最高
17 行政法院100年度判字第2254號判決及臺北高等行政法
18 院101年度訴字第1003號判決意旨可知，包括訴願法第6
19 7條規定在內，訴願機關及行政法院本應依職權調查證
20 據，以釐清事實關係。在稅捐稽徵機關與納稅義務人分
21 別為稅務關係之當事人的情形，稅捐稽徵機關雖然僅就
22 稅捐債務之積極要件，例如銷項稅額，負舉證責任；其
23 消極要件，例如進項稅額，應由納稅義務人負舉證責任
24 ，但這不表示，稅捐稽徵機關在稽徵程序中，受理訴願
25 機關在訴願程序中，行政法院在行政訴訟程序中，可以
26 不對當事人有利及不利事項一律注意。舉證責任之分配
27 的意義僅止於：如果無證據能夠釐清爭點事實，主張與

該爭點事實連結之法律效力者，將遭受不利之決定或裁判。但只要已有證據之提出，稅捐稽徵機關在稽徵程序，受理訴願機關在訴願程序，行政法院在行政訴訟程序即有義務，依據證據認定事實。不得拒絕已提出之證據，認定事實，以致發生脫離「實質之真實」，產生「以無為有」、「以有為無」或「指鹿為馬」的情事。是故，營業稅法第43條第1項規定極其量僅得認為是：基於舉證責任之分配的認識所做的規定。但基於行政程序、訴願程序及行政訴訟程序所當遵守之職權調查主義，該項規定絕非稅捐稽徵機關、受理訴願機關及行政法院所以得無視於營業人提出之當期進項稅額之憑證的正當法律依據。

- (2) 承上，納稅義務人協力義務不是舉證責任倒置，更非成為稅捐機關推卸舉證之保護傘，按舉證責任與協力義務之間應當具有邏輯先後關係。而非僅憑聯邦銀行信用卡消費明細往來低度蓋然性之表見證據，即謂其已履行關於課稅要件事實之舉證義務，再假藉納稅資料係原告所管領範圍或無法向其餘團員或出賣人核對往來細節為由，要求納稅義務人就課稅要件事實不存在舉證，倒置其本應負擔之「積極事實」舉證責任。如此不唯架空上述法律立法目的，亦成為稅捐機關推卸舉證之保護傘。再者，租稅協力義務仍應受比例原則之檢驗，履行上應有期待可能性，欠缺期待可能性之協力義務，其實質已非協力義務，反成為稅捐機關自訂法律所無之課稅要件。
- (3) 是以，被告若無法證明原告就團購行為究係賺取差額項目及詳細金額時，單憑原告曾有收取郵寄費用乙事，斷然排除該等雜費之收取，並非所得，僅是屬於舉辦團購

活動時，全體成員對於因團購活動所生各項成本的分擔，或是完全是用於支付運費、郵資、聯絡費用等必要費用，並沒有餘額之情形，確屬速斷。

3. 又縱認原告有納稅義務情節，本件納稅義務，亦應符合實質課稅原則而為認定，實屬正確：

(1) 依稅捐稽徵法第12條之1條文第1至5項規定，實質課稅原則於我國司法院大法官在多號解釋中或在租稅法律實務上被稅捐稽徵機關有所援引使用及援引，然過去此原則卻時常成為稅捐稽徵機關將權利主張與舉證責任等不利益歸諸到人民身上，失卻合理與公平性，故稅捐稽徵法第12條之1特地將實質課稅原則予以明文化，並同時要求稅捐稽徵機關必須負擔舉證責任，而所謂實質課稅的概念，無非係基於源自於「量能課稅原則」與「稅捐負擔公平原則」之影響，也就是認定稅法事件之事實時，並非單純就其表面形式關係決定，應考量其經濟給付能力與實質上的經濟關係。依所得稅法第43條之1及第66條之8等立法意旨觀之，亦可知悉稽徵機關具有得依與常規相當的事實課稅之權限，故實質課稅原則確係稽徵機關針對稅捐行為可得使用之調整手段及遵守原則。

(2) 原告至被告接獲通知及調查訊問，至今歷經3年有餘，身心煎熬可想而知。起初原告均信任財政部南區國稅局告知事項，認為代收代付之團購行為若無從中獲利，亦或縱有獲利若未達到核定額度時自無辦理稅籍登記之必要。原告原係家庭主婦，副業參與精油直銷工作，本基於熱心分享優惠及與其餘家庭主婦結識互動之立場，開始擔任近年來常見之團購行為，欠缺稅法知識，為求平反，事事仰賴專業人士處理，費用負擔可謂極為沉重，

與被告核定之稅款相較，顯不合成本效益。而被告於調查階段中亦有請求原告向出賣人要求提供未賺取差額之證明及相關發票，以利證明原告確實僅為代收代付之性質，而原告多為極力配合，詎料，被告不僅就核定稅務上為不利原告之認定，更隨即認定原告同需負擔違章案件罰鍰，導致原告不僅需額外負擔辦理團購行為時無法預期之稅捐責任外，更需繳納高額罰款，被告顯然與現今社會及網路世界團購行為人之認知差異甚鉅，被告無積極證據即濫開稅單，認定團購行為背景事實亦多有違誤。

4. 縱原告符合營業稅課稅要件，亦應以其代購行為而收取之勞務服務手續費做為計算基準，而非以其代購營業金額而為計算依據，故原處分違反實質課稅原則、實質平等原則及比例原則：

(1) 依行政程序法第6條及第9條、民法第576條規定並參照最高行政法院71年度判字第1211號判決意旨，原告所為其餘團構成員代購商品之行為，至多僅屬以自己之名義，為他人之計算商業上之交易，以賺取勞務服務手續費為目的，本身亦未對代購之商品負瑕疵擔保責任，原告若依我國法令開立發票，應以行紀業之相關規定為之。

(2) 又現行團購經營上，即原告就對目前網路團購行為之了解，幾乎難以符合被告所謂開立統一發票並註明代購字樣等規定，實有窒礙難行之困難，被告不顧此現實困難，亦未輔導原告或團購行為人依法辦理或實施全面清查，卻逕以原告信用卡刷卡金額進而認定均為原告之銷售金額，並作為課稅依據，無法令人昭服，亦有違反租稅公平原則之虞。

01 5.又原告前經財政部南區國稅局已就其餘期間點認定團購行
02 為之銷售額及稅率基準，而被告迄今與前揭行政機關為前
03 後認定不一，已使原告對稅務機關之執法誠信產生質疑，
04 權益並因此受損，蓋：

05 (1)依行政程序法第8條規定，人民因信賴特定行政行為所
06 形成之法秩序，而安排其生活或處置其財產時，不能因
07 嗣後行政行為之變更，而影響人民既得之權益，使其遭
08 受不可遇見之損害。亦即行政機關之行為如罔顧人民值
09 得保護之信賴，而使其遭受不可預測之負擔或喪失利益
10 時，且非基於保護或增進公共利益之必要而對其損失予
11 以補償，或人民有忍受之義務外，不得為之。

12 (2)原告本曾係遵循財政部南區國稅局查明且被告在此之前
13 並多次同意原告所請，今被告與財政部南區國稅局均為
14 稅捐課徵機關，竟會有全盤不同之見解，本件是否有類
15 推適用上揭信賴保護原則及行政自我拘束原則，自有討
16 論之空間。

17 (二)聲明：

18 1.原處分及訴願決定均撤銷。

19 2.訴訟費用由被告負擔。

20 三、被告答辯及聲明：

21 (一)答辯要旨：

22 1.依行為時營業稅法第1條、第2條、第3條及第43條第1項規
23 定，在我國境內有提供勞務予他人，或提供貨物與他人使
24 用、收益，以取得代價之營業事實者，除有營業稅法第2
25 章所定減免事由，得以免徵營業稅外，均須報繳營業稅，
26 如經查有未辦妥稅籍登記，即行開始營業，而未依規定申
27 報銷售額之情事，稅捐稽徵機關應依法追繳營業稅額。至

所謂營業人，包括以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業，復為營業稅法第6條第1款所規定。故只要以營利為目的而從事經營某一行業者，不論其為公營、私營或公私合營，也不論其為個人（獨資）、合夥或公司（法人）組織，均屬營業稅法上所稱之營業人。另對於「營業」一詞，實務上多係以「為獲取收入所從事之經常性、繼續性、持續性之經濟活動」稱之。

2. 參照司法院釋字第537號解釋及最高行政法院100年度判字第192號判決意旨，稅捐法律關係，乃是依稅捐法之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，即難謂未盡舉證責任。

3. 被告依據檢舉及查得資料，以原告於系爭期間透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券及門票，原告雖主張為「親子旅遊揪好康」、「親子童享」粉絲團及精油會員代購，並無價差，惟代購對象既為社團團員或精油會員，究代何人購買、收取多少價款等資料，理應知之甚詳，且為有利於原告之事證，被告分別以105年10月26日中區國稅臺中銷售字第1050160730號函及108年10月1日中區國稅法一字第1080010590號函請其提供相關事證，原告卻迄未提供，乃依查得資料，以系爭期間（約3年）之聯邦銀行信用卡消費明細，屬購買門票及住宿券資料共12,976,302元，其交易金額、數量及頻率，核認屬「經常性」且「持續」從事一定經濟活動之營業行為，且原告自承交付票券予團員之方式郵寄需加收40元郵資費用，自取加收20元票券處理費，及取得贈票金額882,729元（利潤約7%），依原告

之網路郵匯款等資料，有代購煙波大飯店股份有限公司等公司加收40元郵資或20元票券處理費之情事。又被告向悅川觀光事業股份有限公司等公司查證渠等與原告交易詳情及贈票使用情形，經該等公司查復原告係以自己名義刷信用卡購買住宿券，所贈送票券均已使用，足證原告係以營利為目的。復查階段，依原告提示屬個人消費支出之事證計31,270元，予以扣除，重行核認原告購買住宿券及門票金額共12,945,032元（12,976,302元－31,270元），參酌財政部102年3月19日台財稅字第10200517820號函釋意旨，以查得購買住宿券及門票金額同額核定銷售金額為12,945,032元，有調查函、銀行資料、網路銷售資料、談話紀錄及說明書等影本可稽，符合證據法則、經驗法則及論理法則。又原告系爭期間平均每月銷售額亦逾20萬元，已達營業人使用統一發票銷售額標準，應適用營業稅率為5%，經重行核算銷售額12,328,601元、營業稅額616,430元，惟基於行政救濟禁止不利益變更原則，原核定補徵營業稅額583,928元，乃予維持。

4.原告利用網路揪團代購，以自己名義刷信用卡代購住宿券，並酌收郵資及相關處理費，且取得贈票再予轉售獲取利潤。依營業稅法第3條、同法施行細則第19條及統一發票使用辦法第17條第1項規定，應視為銷售勞務，以代購票券之實際價格開立統一發票，並註明「代購」字樣，交付委託之下訂單團員。至原告收取20元票券處理費、40元郵資費用或銷售贈票部分，應另行開立統一發票。是原告所訴，均無足採。

5.至原告稱財政部南區國稅局認定銷售額及稅率基準，與本件被告認定不一等詞。係因被告所屬臺中分局另查獲原告

於106年7月至107年3月間以個人信用卡購買住宿券及門票計7,512,880元，因原告表示係屬臺南市已辦理稅籍登記之營業人「親子童享」（負責人：陳姿君）購票行為，該分局乃於108年4月2日以中區國稅臺中銷售字第1080153005號函移請財政部南區國稅局新營分局辦理，與本件案情不同，二者又分屬不同營業人之購票及銷售行為，所認定銷售額及稅率尚有別。原告所訴，核無足採。綜上所述，復查決定及訴願決定並無違誤。

(二) 聲明：

1. 原告之訴駁回。

2. 訴訟費用由原告負擔。

四、爭點：

(一) 原告是否為營業稅法第6條規定之營業人，而為同法第2條第2款之納稅義務人？其於系爭期間在網路上交易住宿券、門票之行為，是否為營業稅之課稅範圍？

(二) 原處分認定原告未辦妥稅籍登記，即於系爭期間透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券及門票，並核定原告系爭期間之銷售額12,401,400元及核定補徵營業稅額583,928元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一) 前提事實：

被告依據檢舉及查得資料，以原告未依規定申請稅籍登記（丁證11、12），即擅於系爭期間透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券及門票，銷售額共12,401,400元，核定補徵營業稅額583,928元。原告不服，申請復查，未獲變更（乙證1），提起訴願，亦經決定（乙證2）駁回，以上事實有各項資料可查（乙證1、2、丁證11、12，本件判決相關證據之

編號詳附表)。

(二)原告確屬營業稅法第6條規定之營業人，而為同法第2條第1款之納稅義務人，其於系爭期間在網路上交易住宿券、門票之行為，仍為營業稅之課稅範圍：

1.應適用法令：

行為時營業稅法第1條、第2條第1款、第3條第1項、第2項前段、第3項第3款、第4款、第4項、第6條第1款、第2款(附錄)。

2.依上述規定可知，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(最高行政法院107年度判字第413號、109年度判字第415號判決意旨參照)。

3.經查，原告自104年3月間在臉書(Facebook，下稱Fb)社群軟體平台成立社團「親子旅遊揪好康」及粉絲團「親子童享」，分享旅遊景點及心得，自同年4月起開始透過「親子旅遊揪好康」社團及「親子童享」粉絲專頁，經常性、繼續性進行各飯店、渡假村住宿券及旅遊券(門票)等之優惠票券廣告促銷，並以之為其事業。廣告內容如：「親子旅遊揪好康(親子童享)，8月28日中午12點前，完成轉帳填單，免運喔！福華住宿券開團囉，3,900元，家

庭房型，～兩張床～附兩客早餐，三樓海景房喔！」、「親子童享獨家限量優惠－赤子童心.瘋幾米，適用館別：翰品花蓮館，專案代號：親子童享000000000號，5,499元」、「……力麗哲園聯合住宿券，價格2,999元，尚可購買數量：6張。……（條列標示各飯店住宿券可購買數量或註明【已售完】字樣）」（原處分可閱卷第41、46、49、51頁）等語。其交易收款方式係於每則網頁刊登文中，設定連結BeClass線上報名系統網址，進入「親子旅遊揪好康-預購填寫單」，該頁面載有活動說明（票券類別、票券價格、優惠方式、使用期限等）、轉帳資料登載：郵局700帳號*****16041，戶名黃*凱，注意事項記載：「1.自取須先轉帳填表（需加20元票券處理費），……郵寄請把購買商品總金額再加40元郵資費用，填寫於轉帳費用總額。……優惠以票券記載內容為準，一旦售出，恕無法取消退款，敬請見諒。填表後請務必於2天內完成匯款，填單但未轉帳不保留商品。……歡迎加入親子旅遊揪好康社團（還有很多優惠住宿券喔！）」（乙證8）等語。另原告提出之說明記載：「1.剛開始～原告夫妻工作遇到瓶頸，前後失業……2.成立社團代購旅展住宿券，也幫其他團媽、同業泡旅展購票，無賺取價差……飯店只會送些小禮品（文件夾、袋子……等）或贈票（10送1、20送1、30送1，有提供合約佐證，利潤約7%）……10.若以營業額1,657萬元，利潤約7%計算為116萬元，分3年，每年39萬元，收入真的不多……11.……且幾年前剛開始經營，算賺取基本工資……」等語，此有原告申請復查時未命名之補充說明書附卷可查（原處分可閱卷第164、165頁），並另有被告提出之原告網站資料（本院卷第123至135頁）附卷可

稽。

4. 是原告雖主張其代購金額與成本相當，並無盈利行為，並非營業稅法第6條之營業人，其行為屬代收轉付之性質云云。惟查：

(1) 依據上開營業稅法第6條第1款、第2款規定，非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者，亦為營業稅之納稅義務人。準此，不論該銷售行為是否以營利為目的，除符合免徵營業稅規定外，仍應依上開規定課徵營業稅。換言之，營業稅法中有關稅捐主體（即營業人）資格之認定，依現行法及稽徵實務之法律見解，並非單獨觀察其有無形式上之稅籍登記或其組織性格，而係著重其表現在外之行為，凡具備從事勞務或貨物銷售行為之權利主體，即屬營業人。而營業人從事「銷售行為」之定義，係指「持續性出賣行為」，而持續性之實證特徵則表現在「於一段密接時間內反覆多次為出賣行為」。又個人透過網路平台銷售貨物或勞務之營業行為，網路交易課徵營業稅及所得稅規範第4條規定業已闡明，凡個人在中華民國境內利用網路銷售貨物或勞務，除符合免辦營業（稅籍）登記之規定者外，均應於開始營業前向主管稽徵機關申請營業（稅籍）登記。

(2) 依上揭卷附資料之交易數量及頻率，以及原告所自述在Fb上經營社團「親子旅遊揪好康」及粉絲團「親子童享」之緣由及方式，足認原告確以營利為目的，於系爭期間，經常性、繼續性在網路上經營飯店、渡假村等住宿券、旅遊券及門票交易之事實，係屬具有營利目的之營利行為，為營業稅法規定之營業人（營業稅法第6條第1

款），原告即應依規定辦理營業（稅籍）登記及申報營業稅。至營利目的係指獲取利潤之主觀意圖而言，尚與客觀上交易之盈虧有別。

(3) 又依營業稅法第3條第2項規定，所謂銷售勞務，係指營業人提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價之行為，且依同法第3條第4項準用同條第3項規定，營業人以自己名義代為購買勞務交付與委託人者，則視為銷售勞務。從而，營業人從事之銷售行為無論是提供勞務予他人，或以自己名義代為購買勞務並提供委託人使用，以取得代價者，均應依營業稅法規定課徵營業稅（最高行政法院107年度判字第735號判決意旨參照）。

5. 準此，原告於系爭期間經常性且持續出售飯店、渡假村等住宿券、旅遊券及門票，係屬銷售勞務之營業人，自應依法辦理稅籍登記及課徵營業稅。原告主張並非營業稅法所規範之營業人，並非可採。

(三) 原處分核定原告系爭期間之銷售額12,401,400元及核定補徵營業稅額583,928元，應屬適法：

1. 應適用之法令：

(1) 行為時營業稅法第28條、第32條第1項前段、第2項、第33條、第35條第1項、第43條第1項第3款。

(2) 營業稅法施行細則第19條第1項第2款前段、第2項、第3項。

(3) 統一發票使用辦法第17條第1項（附錄）。

2. 依前揭規定可知，營業人不論有無銷售額，均應於營業稅法第35條規定之時期，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額及營業稅額，倘未辦妥營業（稅

籍)登記，即行開始營業者，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。

3.次按，財政部為協助下級機關統一解釋法令、認定事實，基於其法定職權訂頒財政部75年7月12日台財稅第0000000號函：「訂定營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月新臺幣20萬元。」同部75年8月11日台財稅第0000000號函：「營業人課徵營業稅之稅率，應按其業別或規模，分別適用營業稅法第10條至第13條之規定；查獲未辦營業登記擅自營業案件，補徵營業稅時亦同。」

4.復按司法院釋字第700號解釋：「財政部中華民國89年10月19日台財稅第000000000號函說明三，就同年6月7日修正發布之營業稅法施行細則第52條第2項第1款，有關如何認定84年8月2日修正公布，同年9月1日施行之營業稅法第51條第1款（註：100年1月26日修正為第51條第1項第1款）漏稅額所為釋示，符合該法第15條第1項、第33條、第35條第1項、第43條第1項第3款及第51條第1款規定之立法意旨，與憲法第19條之租稅法律主義尚無牴觸。」而財政部89年10月19日台財稅第000000000號函（業經財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正；下稱財政部89年10月19日函）略以：「……三、又依營業稅法第35條第1項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第51條第1項第1款至第4款及第6款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額……。」無非係

01 闡明前揭法規之真意，且未增加法律所無之限制，而與租
02 稅法律主義無違，稅捐稽徵機關自得予以援用。

03 5.經查，原告104年5月至106年4月間使用聯邦商業銀行股份
04 有限公司（下稱聯邦銀行）信用卡刷卡方式購入國內各飯店、
05 渡假村之住宿券及門票共計12,976,302元，有被告所
06 屬臺中分局106年4月29日中區國稅臺中銷售字第10601544
07 86號函、聯邦銀行信用卡消費明細表、網路銷售資料及原
08 告談話紀錄等資料在卷可稽（乙證4-1至4-4）。經被告所
09 屬臺中分局於105年10月26日以中區國稅臺中銷售字第105
10 0160730號函（乙證6），請原告提示銷售貨物清單、收款
11 證明（如支票、收款帳戶存摺影本、信用卡簽單等）、貨
12 運單、送貨單及銷售貨物之進貨憑證（如進貨發票、收據
13 、進口報單等），說明其透過網頁「親子旅遊揪好康」銷
14 售之情形，惟原告均未提供銷售收款等關於認定銷售額之
15 重要資料。被告乃以查得原告向飯店渡假村等業者購買票
16 券金額同額計算，核認漏報銷售金額12,976,302元，並以
17 其中104年5月至同年6月銷售金額902,551元適用營業稅率
18 1%，104年7月銷售金額800元未達營業稅起徵點，104年8
19 月至106年4月銷售金額12,072,951元，平均每月銷售額逾
20 20萬元，已達營業人使用統一發票銷售額標準，適用營業
21 稅率5%，核定漏報銷售額12,401,400元【902,551元+80
22 0元+(12,072,951元/1.05)】，補徵營業稅額583,928元
23 【(902,551元*1%)+(12,072,951元/1.05*5%)】。被告
24 以108年10月1日中區國稅法一字第1080010590號函，於復
25 查時再次請原告提示系爭期間供買家匯款帳號之存摺交易
26 明細（原告及子女黃宥凱、黃蕙庭之帳戶）、非交易存入
27 款項證明文件及其他復查有利事證供核（乙證9），然原

告僅提示元鵬旅行社、花蓮經典假日飯店、九岸海景會館、方舟旅店股份有限公司之帳單明細表、非屬代購住宿券銷售金額及信用卡刷退紀錄等證明文件（乙證10-1）。經被告核對該等聯邦銀行信用卡消費明細，原核認原告購買住宿券及門票刷卡金額計12,976,302元，經查其中104年5月3,272元（928+2,344）、同年7月800元、同年12月150元及105年1月2,580元、同年2月20,000元、同年12月4,468（4,896-428）元，合計31,270元（乙證10-2），係屬原告個人消費支出或信用卡刷退金額等，非屬代購票券金額，應予扣除，重行核認購買住宿券及門票金額計12,945,032元（12,976,302元-31,270元），以同額核認銷售金額，予以追減31,270元，變更為12,945,032元。

6. 準此，原告104年5月之銷售金額613,399元，實已逾20萬元，且系爭期間平均每月銷售額亦逾20萬元（乙證4-1），104年5月起已達營業人使用統一發票銷售額標準，是應適用營業稅率5%，經重行核算銷售額12,328,601元（12,945,302元/1.05），營業稅額616,430元（12,328,601元*5%），惟原處分基於不利益變更禁止原則，乃維持原核定補徵營業稅額583,928元，經核並無違誤。

7. 原告固以前揭情詞主張被告未盡其職權調查義務，惟核其前揭主張，無非係爭執其信用卡消費明細表所列金額中有部分屬自用，被告卻未予調查核認扣除云云，然納稅義務人依稅捐稽徵法及稅法規定所負之協力義務，不因稅捐稽徵機關對於課徵租稅構成要件事實負有舉證責任而得免除，據被告查得資料，原告確有未經辦理稅籍登記，即於系爭期間透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券及門票，共12,401,400元銷售額之情（原告嗣後於復查期間提出

01 非屬代購住宿券銷售金額及信用卡刷退紀錄等證明文件，
02 並經被告重行核認銷售金額計12,945,032元，惟原處分基
03 於不利益變更禁止原則，乃維持原核定補徵營業稅額583,
04 928元），已如前述。則原告之信用卡消費明細中所列金
05 額究何部分屬自用、何部分屬銷售，既屬稅捐減免之事實
06 ，復為原告所得支配或掌握之資料，被告經兩次函請原告
07 說明而未獲原告提供相關事證，則被告據上揭查得資料，
08 作成原處分，補徵原告營業稅額583,928元，經核並無違
09 誤，原告上開主張，並無可採。

10 8.至原告主張縱其行為符合營業稅課稅要件，亦應以其代購
11 收取之手續費做為計算基準，而非以其代購營業金額為計
12 算依據乙節，經查：

13 (1)按在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應就其銷售貨物
14 或勞務所收取之全部代價（不含本次銷售之營業稅額）
15 ，依法課徵營業稅，行為時營業稅法第1條及第16條第1
16 項定有明文。

17 (2)原告上揭所述於我國境內銷售勞務之行為，業如前述，
18 則依法自應就其銷售勞務收取之全部代價為銷售額，計
19 算營業稅。

20 (3)又本件縱如原告所稱係代購收取手續費，依前揭行為時
21 營業稅法第3條及統一發票使用辦法第17條規定，原告
22 以其名義代為購買透過網路銷售飯店、渡假村等業者之
23 住宿券及門票，仍視為銷售勞務，除應按代購費用（原
24 告收取20元票券處理費、40元郵資費用）或銷售贈票部
25 分之收入開立統一發票外，尚應依代購飯店、渡假村住
26 宿券、門票之實際價格開立統一發票並註明「代購」字
27 樣交付委託人，復由原告一併依法報繳營業稅。然原告

01 利用網路揪團以自己名義購買住宿券，業者多係依原告
02 購買之整批票券彙開統一發票，縱開立二聯式統一發票
03 ，倘為受託購買亦可於備註欄記載委託人姓名，或將委
04 託人等相關資料附於統一發票後，但原告係以一般消費
05 者身分購買住宿券，有悅川觀光事業股份有限公司等業
06 者函復（乙證13）可稽。又原告究代何團員購買、收取
07 多少價款，原告應知之甚詳且為其掌握之資料，自應就
08 其主張代收轉付無差額負舉證責任，卻未能提出相關資
09 料以實其說，是原告此部分之主張，亦無足採。

10 9.至原告訴稱財政部南區國稅局認定訴外人陳姿君之銷售額
11 及稅率基準，與原告不一云云。惟查，被告所屬臺中分局
12 因另查獲原告於106年7月至107年3月間以個人信用卡購買
13 住宿券及門票計7,512,880元，據原告表示係屬臺南市已
14 辦理稅籍登記之營業人「親子童享」（負責人：陳姿君）
15 購票行為，該分局乃於108年4月2日以中區國稅臺中銷售
16 字第1080153005號函移請財政部南區國稅局新營分局辦理
17 （乙證14），是二者分屬不同營業人之購票及銷售行為，
18 所認定銷售額及稅率自屬有別，此部分並經原告於本院11
19 0年1月6日之言詞辯論程序中表示不再爭執，附此敘明。

20 (四)綜上所述，原處分之認事用法並無違誤，訴願決定予以維持
21 ，亦無不合，原告所訴，為無理由。另本件判決基礎已經明
22 確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核
23 與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

24 六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

25 中 華 民 國 110 年 1 月 27 日

26 臺中高等行政法院第三庭

27 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。

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
(一) 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。
(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者	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。

，亦得為上訴
審訴訟代理人

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（一）、（二）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（二）所
示關係之釋明文書影本及委任書。

中 華 民 國 110 年 2 月 2 日

書記官 李 孟 純

本判決引用的相關條文：

【**加值型及非加值型營業稅法**】

（104年12月30日修正公布，105年1月1日施行）

第1條

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

營業稅之納稅義務人如下：

一、銷售貨物或勞務之營業人。

第3條第1項、第2項前段、第3項第3款、第4款、第4項

（第1項）將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售
貨物。

（第2項）提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以
取得代價者，為銷售勞務。… …。

01 (第3項) 有左列情形之一者，視為銷售貨物：

02 ……。

03 三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。

04 四、營業人委託他人代銷貨物者。

05 ……。

06 (第4項) 前項規定於勞務準用之。

07 第6條第1款、第2款

08 有下列情形之一者，為營業人：

09 一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。

10 二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或
11 勞務。

12 第28條

13 營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別
14 向主管稽徵機關申請營業登記。

15 第32條第1項前段、第2項

16 (第1項) 營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑
17 證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。……。

18 (第2項) 營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。

19 第33條

20 營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址
21 及統一編號之左列憑證：

22 一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。

23 二、有第3條第3項第1款規定視為銷售貨物，或同條第4項準用該
24 條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一
25 發票。

26 三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。

27 第35條第1項

01 營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期
02 ，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款
03 及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營
04 業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納
05 收據一併申報……。

06 第43條第1項第3款

07 營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核
08 定其銷售額及應納稅額並補徵之：

09 ……

10 三、未辦妥營業登記，即行開始營業，……。

11 **【加值型及非加值型營業稅法施行細則】**

12 第19條第1項第2款前段、第2項、第3項

13 (第1項) 本法第3條第3項規定視為銷售貨物之銷售額，其認定
14 標準如左：

15 ……。

16 二、第3款至第5款，受託代購者，以代購貨物之實際價格為準。

17 (第2項) 前項第2款營業人委託或受託代購、代銷貨物，雙方應
18 訂立書面契約，以供查核。

19 (第3項) 前2項規定，於本法第3條第4項視為銷售勞務準用之。

20 **【統一發票使用辦法第17條第1項】**

21 營業人經營代購業務，將代購貨物送交委託人時，除按佣金收
22 入開立統一發票外，應依代購貨物之實際價格開立統一發票，
23 並註明「代購」字樣，交付委託人。

24 **【網路交易課徵營業稅及所得稅規範第4條】**

25 營業登記：凡在中華民國境內利用網路銷售貨物或勞務之營業
26 人(包含個人以營利為目的，採進、銷貨方式經營者)，除業依
27 營業稅法第28條、所得稅法第18條辦竣營業登記或符合營業稅

法第29條得免辦營業登記規定者外，應於開始營業前向主管稽
徵機關申請營業登記。… …。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱	證據內容	所附卷宗	頁碼
乙證1	被告109年2月18日中區國稅法一字第1090001257號復查決定	被告編乙證1-1	原處分(可閱)卷	P516-524
乙證2	財政部109年7月15日台財法字第10913920870號函附同文號訴願決定	被告編乙證1-2	原處分(可閱)卷	P674-686
乙證3	被告107年1月17日營業稅違章補徵核定通知書及繳款書	被告編乙證1-3	原處分(可閱)卷	P123-124
乙證4-1	原告聯邦信用卡交易明細-104年5月至106年4月	被告編乙證1-4	原處分(可閱)卷	P6-13
乙證4-2	被告所屬臺中分局106年4月29日中區國稅臺中銷售字第1060154486號函及聯邦商業銀行回函	被告編乙證1-4	原處分(可閱)卷	P31、34
乙證4-3	原告網路銷售資料	被告編乙	原處分(	P51-55

(續上頁)

01			證1-4	可閱) 卷	
02					
03	乙證4-4	原告106年1月17日於被告	被告編乙	原處分 (	P73
04		所屬台中分局談話紀錄	證1-4	可閱) 卷	
05					
06	乙證5	原告復查申請書	被告編乙	原處分 (	P128-129
07			證1-5	可閱) 卷	
08					
09	乙證6	被告所屬台中分局105年1	被告編乙	原處分 (	P76
10		0月26日中區國稅臺中銷	證1-6	可閱) 卷	
11		售字第1050160730號函			
12					
13	乙證7	原告106年3月21日說明書	被告編乙	原處分 (	P58-60
14			證1-7	可閱) 卷	
15					
16	乙證8	網頁表單-郵寄方式者加	被告編乙	原處分 (	P560-562
17		收40元郵資費用/自取加	證1-8	可閱) 卷	
18		收20元票卷處理費			
19					
20	乙證9	被告108年10月1日中區國	被告編乙	原處分 (	P413-414
21		稅法一字第1080010590號	證1-9	可閱) 卷	
22		函			
23					
24	乙證10-1	原告非屬代購票券金額一	被告編乙	原處分 (	P169-180
25		飯店住宿證明、帳單明細	證1-10	可閱) 卷	
26		表、信用卡收款說明			

(續上頁)

01	乙證10-2	原告非屬代購票券金額明	被告編乙	原處分(	P474
02		細表	證1-10	可閱)卷	
03					
04	乙證11	原告贈票優惠說明及贈票	被告編乙	原處分(	P159-168
05		資料(含代購票券明細表	證1-11	可閱)卷	
06		)			
07					
08	乙證12-1	原告提示之網路郵局匯款	被告編乙	原處分(	P56-57
09		等資料(105年11月4日至	證1-12	可閱)卷	
10		105年11月6日)			
11					
12	乙證12-2	原告提示之網路郵局匯款	被告編乙	原處分(	P44-45
13		等資料(106年1月9日至1	證1-12	可閱)卷	
14		06年1月15日)			
15					
16	乙證13	悅川觀光事業股份有限公司	被告編乙	原處分(	P582-596
17		109年4月10日悅川執字	證1-13	可閱)卷	
18		第0000000000號函及附件			
19		、高野大飯店股份有限公司			
20		109年4月6日高知本字			
21		第0000000000號函及附件			
22					
23	乙證14	被告所屬臺中分局108年4	被告編乙	原處分(	P478-491
24		月2日中區國稅臺中銷售	證1-14	可閱)卷	
25		字第1080153005號函及親			
26		子童享刷卡明細、營業稅			
27		稅籍資料			

(續上頁)

01					
02	丁證1	109年12月15日準備程序		本院卷	P99-105
03		筆錄			
04					
05	丁證2	被告107年1月17日營業稅		訴願卷	P10
06		違章補徵核定通知書			
07					
08	丁證3	原告提供之飯店住宿證明		訴願卷	P16-19
09		、帳單明細表、信用卡收			
10		款說明			
11					
12	丁證4	牡丹灣休閒管理顧問股份		訴願卷	P20-30
13		有限公司等飯店函文			
14					
15	丁證5	被告所屬臺中分局106年1		訴願卷	P31
16		月17日原告談話紀錄			
17					
18	丁證6	被告所屬臺中分局105年1		訴願卷	P32-33
19		0月26日中區國稅臺中銷			
20		售字第1050160730號函			
21					
22	丁證7	原告106年3月21日說明書		訴願卷	P34-36
23					
24	丁證8	原告107年6月27日補充說		訴願卷	P37-40
25		明			
26					
27	丁證9	被告108年10月1日中區國		訴願卷	P41-42

(續上頁)

01		稅法一字第1080010590號			
02		函			
03					
04	丁證10	原告108年11月說明書		訴願卷	P43-48
05					
06	丁證11	原告營業稅稅籍資料		訴願卷	P49-50
07					
08	丁證12	被告所屬臺中分局106年7		訴願卷	P51-52
09		月5日中區國稅臺中銷售			
10		字第1060156828號函			
11					
12	丁證13	被告所屬臺中分局108年4		訴願卷	P53-56
13		月2日中區國稅臺中銷售			
14		字第1080153005號移文單			
15		及親子童享刷卡明細、營			
16		業稅稅籍資料			
17					
18	丁證14	原告訴願書（含附件1至5		訴願卷	P2-31
19		）			
20					