

賭博之不法所得應否課稅

-以最高行政法院 105 年判字第 628 號為例

張 暘 會計師

一、前言

財政部 81 年 2 月 20 日台財稅第 810759763 號函：「經營六合彩賭博之收入，其未經沒入部分，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 9 類之其他所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，合併課徵綜合所得稅。」

依憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，大法官釋字第 745 號解釋也說明所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值作為稅基，而非所得毛額，此係量能課稅原則，於各類所得之計算均應有其適用。

因此，賭博之不法所得未經沒入部分仍需依法課徵綜合所得稅，惟依量能課稅原則，納稅義務人應得主張減除必要之成本及費用，而要如何證明卻成為實務上最大的難題，因為此類案件成本及費用之多寡，往往足以影響最終究竟是「所得」抑或「虧損」之結果，本文以最高行政法院 105 年判字第 628 號為例淺談之。

二、案例事實概要

被上訴人(中區國稅局)依據財政部賦稅署通報及查得資料，以上訴人民國 96 年度綜合所得稅結算申報，漏報執行業務所得新臺幣約 3 千萬元，及簽賭職棒之其他所得約 1 億 1 千 6 百萬元，初查乃併同其漏報之營利所得及租賃所得

合計約 3 萬 7 千元，歸課上訴人當年度綜合所得總額約 1 億 4 千 8 百萬元，綜合所得淨額約 1 億 4 千 7 百萬元，除補徵應納稅額約 5 千 8 百萬元外，並按所漏稅額處以 0.5 倍之罰鍰計約 2 千 9 百萬元。上訴人就執行業務所得、其他所得及罰鍰處分部分不服，申請復查，未獲變更。上訴人就其他所得及罰鍰處分部分，仍表不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

三、判決理由摘要

(一) 賭博所得屬所得稅法上之應稅所得

參酌德國租稅通則第 40 條之規定，賭博行為之獲利，只要未經國家沒收，實質上為賭博之人所有，即應依「量能平等負擔」之稅法建制原則，比例負擔國家之公共支出。

(二) 收入與成本、費用（損失）配合原則如何適用於賭博行為

係以特定收入之取得與對應之成本、費用支出或損失發生間，具有因果關連性為必要，適用於賭博行為時之闡明如下：

1. 行為者在形成此等支出或損失之行為時，主觀上具有「創造未來效益」之意識。
2. 成本費用或損失之行為，本質上與最終收益之形成，具有符合社會常態經驗與事務本質之連結。
3. 就對賭之賭博行為而言，其成本、費用主要是指為完成賭博行為所為之支出。而賭輸所支付之賠金，則是該次賭博行為結果之呈現，可以列為賭博

行為之損失。

4. 但每一賭博行為都會因為賭贏或賭輸，而對賭博者形成損益，而損益一旦形成，該次賭博行為有無形成賭博所得，即已決定，賭贏者有所得，賭輸者有損失。

(三)賭博稅基量化，可否基於「客觀淨額原則」之考慮，而將多數各別賭博行為匯總而合計其損益。

原則上應解釋為賭博行為本來即各自獨立，不得合併計算損益，此等解釋與所得稅法有關「中獎所得」之規定相搭配。

而依參與賭博之方式，可再分為「莊家」與「賭客」二種類型，其中莊家所為之多數賭博行為，則可以透過「風險分散」之理性行為，而使其賭博行為之獲利具有可預測性，並有合併計算損益之可能。

(四)上訴人僅損失而非成本費用，且不能與賭博獲勝之彩金相抵。
上訴人所從事賭博行為既為職棒簽賭，此等賭博方式之前置作業，僅有資金之調度，在日常經驗法則上，別無其他必要之成本或費用，因此每一賭博行為實無稅捐法制所定義之「成本費用」發生，唯一在稅捐法制上得確認之金錢支出，僅有賭輸支付賠金而生之「損失」。

又因為上訴人未能證明其是以「莊家」之角色而參與職棒簽賭，因此每次賭博之賠金損失，依現行實證法之規範架構（為貫徹稽徵經濟原則），也不能與賭博獲勝之彩金相抵。何況賠金損失是否真實，尚需調查。如果此部分事實

不明，事實審法院又無法瞭解上訴人在「理性賭博」基礎下之合理獲利期待，實際上也無法為賭博獲利之推計。

四、結語

本案法院見解認為，上訴人違反申報義務，故予以處罰，惟不法所得者有無為盡納稅義務而申報違法所得之期待可能性，而基於違反申報義務之可責性，進而予以處罰，則值得進一步探討。

再者，本案「一對一對應原則」要求賭資必須和中彩當次有關，始得計入必要費用，致本案其他所得(不法所得)之計算方式僅限於有中彩當次之賭資，惟關於稅基之計算，應屬租稅法律主義之範疇，應以法律或法規命令定之，本案限縮條文本文規定，是否有違反租稅法律主義之疑慮，一直得進一步探討。