

高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

113年度地訴字第59號

114年6月24日言詞辯論終結

原告 林宛靜

訴訟代理人 陳石城會計師

被告 財政部高雄國稅局

代表人 翁培祐

訴訟代理人 朱玲瑤

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年5月10日台財法字第11313913570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：

原告未依規定辦理稅籍登記，於民國95年至107年間，經營高雄觀音山金寶塔之納骨塔塔位（下稱系爭塔位）銷售業務，其中屬107年度營業收入計新臺幣（下同）22,062,857元，原告未依限辦理當年度營利事業所得稅結算申報，經被告填具催報通知書，始依規定辦理。嗣經調帳查核原告未提示相關帳冊資料，被告乃按骨灰（骸）存放設施經營（行業標準代號9630-14）同業利潤標準淨利率31%，核定全年所得額及課稅所得額6,839,485元，應補徵稅額0元。原告就全年及課稅所得額不服，申請復查，未獲變更，提起訴願亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）原告於95年1月24日與天興實業股份有限公司（下稱天興公

司)成立訴訟上和解，天興公司應給付5,954個塔位予原告，性質屬原告取回投資款及獲利與損失補償之營利實物所得(系爭塔位之永久使用權，已逾核課期間)，依所得稅法第14條第2項規定，其價值應以實物取得日(即95年1月24日)之時價認定，並以該時價作為系爭塔位之成本。

(二)原告與天興公司曾於84年9月27日簽訂協議書，約定天興公司分別於85年9月15日、86年3月15日及86年9月15日按每個塔位以12,000元、15,000元及18,000元向原告購回，天興公司未依約履行，乃於87年5月29日與原告另行簽訂和解書，另外增加給予原告1,010個塔位作為補償，其中55個塔位以100萬元折抵換算每個塔位時價約為18,200元，該價格為已實現之交易價格，自得作為系爭塔位實現之時價，亦即系爭塔位出售時之取得成本。

(三)被告核定原告107年營業收入22,062,857元，出售塔位1,464個，每個塔位平均售價約為15,070元，惟系爭塔位每個成本約為18,200元，業如上述，故原告就107年出售塔位使用權之財產型態轉換過程交易，係有遭受營利損失(每個塔位虧損約3,000元)，原告無營利所得至為明顯。被告不可忽略原告中間已經獲得實物報酬之事實，而逕以最後出售之收入以未取得成本資料為由，依同業利潤標準核定所得額等語。

(四)並聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告則以：

(一)原告於95年1月24日與天興公司成立訴訟上和解，由天興公司於同年月27日前給付原告502萬元，同時交付塔位5,954個(和解前出售1個)，是以原告係於95年間以個人名義取得系爭塔位。嗣被告依查得資料，以原告未依規定辦理稅籍登記，於95年至107年間銷售系爭塔位共3,546個、出售頻率數十次、買受人10餘人，銷售金額高達5千餘萬元，足認係為獲取營業收入，獨立從事繼續性、反覆性之經濟活動，乃核認原告係以營利為目的，從事系爭塔位銷售之營業人。

(二)原告為榮耀城有限公司、收割時刻有限公司公司之負責人，

01 上揭公司登記之所營事業資料項目包含「殯葬場所開發租售
02 業」，是以原告應明知其出售系爭塔位時，應依稅捐稽徵機
03 關管理營利事業會計帳簿規定設置帳簿，並正確計算其出售
04 塔位之所得。惟經被告於111年3月1日及同年月17日函請原
05 告就其補申報107年度營利事業所得稅之營業收入、成本及
06 其他費用提示入帳等相關資料並說明原因，並提示107年度
07 營利事業所得稅結算申報之有關帳簿文據，僅獲原告回復略
08 以，因轉讓系爭塔位受被告核課營業稅事件，仍在爭訟中，
09 請被告待上開案件確定後，再行審理本案，惟皆未提示相關
10 證明文件供核。被告乃基於同一課稅事實，以其107年度營
11 業收入22,062,857元，依所得稅法第83條第1項規定，按骨
12 灰（骸）存放設施經營（行業標準代號9630-14）同業利潤
13 標準淨利率31%，核定全年及課稅所得額6,839,485元。嗣復
14 查階段，被告再於112年11月24日函請原告提示107年度營利
15 事業所得稅結算申報之有關帳簿文據，仍迄未見復，乃遞予
16 維持全年及課稅得額。

17 (三)綜上，原告為營利事業，依法即應保持足以「正確計算」其
18 營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄，佐實系爭塔位之實
19 際取得成本若干，惟原告一再執稱之每個塔位成本18,000元
20 或20,000元，僅係其與天興公司間約定買回或折抵價格，且
21 渠等約定購回價格自12,000元至18,000元不等，原告卻採最
22 高單價主張為成本，而天興公司亦自始未以約定價格購回系
23 爭塔位，難謂上開約定金額足稱為公允時價，並為原告之取
24 得成本。本案經被告多次通知原告提示成本、費用之帳簿文
25 據未果，致系爭塔位之實際成本陷於不明，被告爰依所得稅
26 法第83條規定以同業利潤標準淨利率核定，業已依規定計算
27 成本費用，並無不合等語，資為抗辯。

28 (四)並聲明：原告之訴駁回。

29 四、本院之判斷：

30 (一)前提事實：

31 1.爭訟概要欄所載之事實，業據兩造分別陳明在卷，復有原告

01 107年度營利事業所得稅結算申報書暨107年度損益及稅額計
02 算表（原處分卷第15至16頁）、財政部高雄國稅局107年度
03 營利事業所得稅決算申報核定通知書（原處分卷第36頁）、
04 107年度營利事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說
05 明書（原處分卷第34頁）、營利事業所得稅決算申報案件核
06 定計算表（原處分卷第32頁）、復查決定書（原處分卷第
07 199至204頁）及訴願決定書（原處分卷第344至252頁）等在
08 卷可稽，洵堪認定為真。

09 2.原告與天興公司間請求確認債權不存在等事件之民事訴訟，
10 於95年1月24日成立訴訟上之和解，天興公司願交付原告系
11 爭塔位5,954個乙情，有臺灣高雄地方法院92年度重訴字第
12 530號民事判決（原處分卷第135至142頁）、高雄高分院94
13 年度重上字第9號確認債權不存在等民事事件和解筆錄（原
14 處分卷第143至146頁）附卷為證，亦可信屬實。

15 (二)應適用之法令：

16 所得稅法：

17 (1)第5條第5項第2款：「營利事業所得稅起徵額及稅率如下：
18 ……二、營利事業全年課稅所得額超過12萬元者，就其全部
19 課稅所得額課徵20%……。」

20 (2)第11條第2項：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私
21 合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、
22 公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等
23 營利事業。」

24 (3)第24條第1項：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總
25 額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得
26 額……。」

27 (4)第71條第1項、第2項：「（第1項）納稅義務人應於每年5月
28 1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申
29 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
30 目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納
31 稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及依第15條第4項

規定計算之可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納……。 (第2項) 獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第14條第1項第一類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅……。」

(5) 第79條第1項：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起15日內補辦結算申報……其屬獨資、合夥組織之營利事業者，稽徵機關應於核定其所得額後，將其營利事業所得額直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。」

(6) 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。」

(7) 第108條第1項：「納稅義務人違反第71條規定，未依限辦理結算申報，而已依第79條第1項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵10%滯報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額另徵10%滯報金。但最高不得超過3萬元，最低不得少於1,500元。」

(三) 被告以原告未提示相關帳冊資料，乃按骨灰（骸）存放設施經營（行業標準代號9630-14）同業利潤標準淨利率31%，核定全年及課稅所得額6,839,485元，並無違誤：

1. 按租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，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，故所得稅法課納稅義務人應為誠實申報之協力義務及應提供帳簿文據之協力義務，並賦予稅捐稽徵機關於納稅義務人違反提供帳簿文據之協力義務時，得依職權以查得之資料或同

業利潤標準核定其所得額。

2.經查，原告與天興公司於95年1月24日成立訴訟上和解，自天興公司取得系爭塔位5,954個之權利，並於107年間出售1,464個塔位，營業收入為22,062,857元等情，為兩造所不爭執（本院卷第13、139、297頁），並有天興公司108年8月19日補充說明書（本院卷第181頁）、原告109年2月7日補充說明書暨部分付款支票影本（本院卷第243、249、251至259頁）附卷可查，另經本院職權調取本院110年度訴字第56號案件卷宗，堪信為真實。

3.次查，原告經被告催報後始補辦理107年度營利事業所得稅結算申報，經被告分別以111年3月1日財高國稅鎮營字第1110550685號函（原處分卷第17至18頁）、111年3月17日財高國稅鎮營字第1110550896號函（原處分卷第23至24頁）請原告提供107年度營業收入、營業成本及其他費用之相關帳簿、文據資料等入帳資料及說明，僅獲原告分別於同年3月21日、同年3月30日說明書函復略以：原告因轉讓系爭塔位之營業稅事件，尚在行政訴訟中，因事涉本案是否為營業事實之認定，請求待上開案件確定後，再行審理本案等語（原處分卷第22、28頁），然原告迄今仍未提示相關帳簿文據以供查核。原告為獨資之營利事業，此為原告所不爭執（本院卷第326頁），依法即應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿文據等相關資料，原告既違反提供帳簿文據之協力義務，被告自得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額。是被告以原告未提示相關帳冊資料，乃按骨灰（骸）存放設施經營（行業標準代號9630-14）同業利潤標準淨利率31%，核定全年及課稅所得額6,839,485元，並無違誤。

4.原告固主張依所得稅法第14條第2項規定，系爭塔位之價格應以95年1月24日取得日之時價認定，並作為系爭塔位之成本。系爭塔位以原告87年和解書55個塔位折付現金100萬元約定計算，每個成本約為18,000元，原告就107年出售塔位使用權之財產型態轉換過程交易，每塔位平均售價約為

15,070元（營業收入22,062,857元÷1,464個＝15,070元），係有遭受營利損失，原告無營利所得云云。惟所得稅法第14條第2項規定，係在規範納稅義務人所取得之所得如為實物時，應以取得時政府規定之價格折算之，苟未經規定時，則以當地時價計算，目的係為將實物之價格予以量化，以核課個人綜合所得稅，此與107年度所銷售系爭1,464個塔位實際之取得成本核算無涉。況且，原告僅憑其與天興公司等人於87年5月29日所簽訂之和解書（本院卷第81頁），以約定同意增加給予原告1,010個塔位作為損失補償，其中55個塔位折付現金100萬元，推估原告95年實際取得每個塔位時價約為18,000元，進而認定為系爭塔位出售時之取得成本云云，然審酌該55個塔位折付100萬元係因原告與天興公司等人於87年度達成私法上和解所取得，經核應屬87年度已實現所得之性質，並無法以此推估95年每個塔位為18,000元，更遑論等同視之為系爭塔位之取得成本。原告前揭主張，無足採信。

五、綜上所述，被告以原告未提示相關帳冊資料，乃按骨灰（骸）存放設施經營（行業標準代號9630-14）同業利潤標準淨利率31%，核定全年及課稅所得額6,839,485元，應補徵稅額0元，認事用法均無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦屬適法。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

七、結論：本件原告之訴為無理由。

中 華 民 國 114 年 7 月 11 日

審判長法官 邱美英

法官 謝琬萍

法官 蔡牧珏

上為正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第49條之1第1項）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第3項、第4項）

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. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4. 當事人為公法人、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。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出	

(續上頁)

01

(二) 所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 114 年 7 月 14 日

03

書記官 駱映庭