

# 臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

114年度訴字第261號

民國115年2月25日辯論終結

原告 京讚建設有限公司

代表人 尤孟澤

訴訟代理人 林佳穎 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 李永彬

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114年7月17日台財法字第11413922290號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

## 主 文

- 一、原告之訴駁回。
- 二、訴訟費用由原告負擔。

## 事實及理由

### 一、事實概要：

原告於民國110年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）111,826,096元、營業成本98,947,119元、營業費用及損失總額項下之其他費用（下稱其他費用）1,328,564元及全年所得額8,776,006元。被告分別核定營業收入淨額108,911,810元、營業成本70,373,687元、其他費用538,049元及全年所得額35,225,667元，應補稅額5,289,932元。原告對營業成本及其他費用不服申請復查，復查結果追認營業成本4,568,211元，其餘復查駁回。原告對營業成本部分猶表不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

01 二、原告主張及聲明：

02 (一)本件經被告以中華民國不動產估價師公會全國聯合會（下稱  
03 不動產估價師全聯會）第四號公報（下稱第四號公報）為基  
04 準推計課稅，然第四號公報包括「附表一：營建或施工費標準  
05 表」（彰化縣為附表一-10）及「附表二：各地方公會轄  
06 區利潤率表」（下稱附表二），則依納稅者權利保護法（下  
07 稱納保法）第14條第3項規定，應選擇附表二始最能切近實  
08 額。被告依第四號公報附表一之方式核定後，原告之利潤率  
09 高達32.5%（被告原核定）與28.31%（復查決定）。衡酌本  
10 件○○縣○○鎮○○段23戶之建物，其建築執照係彰化縣政  
11 府於108年4月3日發給、實際工期為108年7月17日至110年6  
12 月8日，建築工期符合第四號公報附表二所載「超過1年~2年  
13 （含）以下」，依第四號公報附表二所示彰化地區之利潤率  
14 應僅有12%~22%，顯見被告推計課稅之利潤率達28.31%顯然  
15 過高。究其原因，或因申報時營業成本、費用歸類有待商  
16 權。然營業成本與營業費用之區分，有其困難度（雖然學理  
17 稱營業成本為與營業收入有直接相關之支出、營業費用則為  
18 與營業收入有關之間接支出），迭為徵納雙方之爭議。惟本  
19 件既經被告認定應以第四號公報之方式推計課稅，自應符合  
20 納保法第14條規定關於推計課稅之原則，亦即，以扣除營業  
21 成本、費用後之之利潤率推計課稅，否則目前推計課稅結  
22 果，顯高於第四號公報附表二之利潤率，不符實額，與納保  
23 法第14條第3項規定意旨相違。

24 (二)被告關於○○縣○○鎮○○段24戶房屋座落土地之營業成  
25 本，認定15,014,500元，並非有據：

26 印花稅、謄本費及書狀費，均應屬購入土地之直接支出。原  
27 告於108年度列為預付費用後，均於當年度轉土地之待售成  
28 本，有留存之日記帳可稽（108年會計憑證本身已過保存期  
29 限）。關於取得土地簽約而發生之印花稅，屬於「取得土地  
30 的必要支出」、「購入房屋及土地達到可供使用狀態前所支  
31 付」且與土地之取得有直接關係，自應歸類為成本。108年

01 度轉列上開所述土地成本實為16,174,342元，日記帳轉列待  
02 售土地7,780,520元（伸光段土地）、16,174,342元（小公  
03 館土地即上開所述土地）及9,067,057元（斗南土地），共  
04 計33,021,919元（計算式：7,780,520+16,174,342+9,067,0  
05 57=33,021,919），與原告108年營所稅申報書所附資產負債  
06 表，編號1131項目商品，金額小計33,021,919，可以互相複  
07 核，該108年營利事業所得稅業經被告機關核定在案。又關  
08 於印花稅部分，被告訴訟代理人表示「印花稅為稅費，不用  
09 列入土地成本」等語，可見原告主張：成本跟費用難以區  
10 分，並非無據，從本件推計課稅之結果不合理性來看，亦有  
11 選擇以利潤率核定之必要，原告之訴應有理由等語。

12 (三)聲明：原處分、復查決定不利於原告之部分及訴願決定均撤  
13 銷。

### 14 三、被告答辯及聲明：

15 (一)依所得稅法第21條第1項及第24條之5第1項規定，營利事業  
16 應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀  
17 錄，房屋、土地交易所得或損失之計算，以其收入減除相關  
18 成本、費用或損失後之餘額為所得額。又依房地合一課徵所  
19 得稅申報作業要點（下稱申報作業要點）第25點第2項規  
20 定，營利事業依所得稅法第24條之5第4項規定計算房屋、土  
21 地交易所得，應依所得稅法及查核準則規定辦理。依此，營  
22 利事業有依規定設帳並按帳證紀錄計算所得額申報納稅之義  
23 務，其出售房屋、土地之交易，應有相關紀錄以確知自身營  
24 運狀況及獲利情形，於稽徵機關進行調查或復查時，應善盡  
25 協力義務，提示證明所得額之相關資料，稽徵機關則應依帳  
26 證資料核實認定所得額。再依所得稅法第24條之5第5項及申  
27 報作業要點第26點第1項規定，營利事業於稽徵機關進行調  
28 查或復查時，未提示有關房屋、土地交易所得額之帳簿、文  
29 據，稽徵機關應依查得資料核定。另按「有關課稅要件事  
30 實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌  
31 握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申

01 報協力義務。」司法院釋字第537號解釋闡明在案；協力義  
02 務包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等，納稅義務人  
03 違背上述義務，在行政實務上即產生由稅捐稽徵機關片面核  
04 定等不利益之後果，而減輕稽徵機關之證明負擔。是故納稅  
05 義務人於稽徵機關進行調查或復查時，有提供帳證供查核之  
06 義務，如未能提示帳證供查核，稽徵機關即得依查得之資  
07 料，核定其所得額。復依最高行政法院105年度判字第480號  
08 判決意旨，所謂未提示，兼指帳簿文據全部未提示，或雖提  
09 示而不完全、不健全或不相符者均有其適用。

10 (二)原告係經營不動產投資開發業，110年度營利事業所得稅結  
11 算申報，列報營業成本98,947,119元，包含1.出售○○縣○  
12 ○鄉1戶房屋（係104年12月31日前與地主合作興建之房屋）  
13 之營業成本2,593,624元、2.出售○○縣○○鎮○○段24戶  
14 房屋及其坐落基地（係原告自地自建，於110年7月12日取得  
15 建物所有權第1次登記，嗣於110年9月至111年1月間買賣移  
16 轉建物及土地所有權與買受人）之營業成本96,353,495元。  
17 經被告所屬彰化分局調帳查核，關於出售○○縣○○鄉1戶  
18 房屋之營業成本2,593,624元並無不合，乃依其申報數核  
19 定；然出售○○縣○○鎮○○段24戶房屋及其坐落基地之營  
20 業成本96,353,495元部分，被告所屬彰化分局以其中1戶房  
21 屋（門牌號碼：○○縣○○鎮○○路00巷00○0號，下稱系  
22 爭房屋）及其坐落基地係於111年1月28日方買賣移轉登記與  
23 買受人，應屬111年度之營業成本，又因原告並無提供完整  
24 帳簿文據資料供核。彰化分局遂依查得之土地買賣契約書、  
25 建物所有權狀、土地所有權狀、原告分類帳及第四號公報所  
26 附彰化縣營造或施工費之標準等資料，核算原告110年度出  
27 售○○縣○○鎮○○段23戶房屋及其坐落基地之營業成本6  
28 7,780,063元（房屋營建成本53,173,348元及土地成本14,60  
29 6,715元），乃核定原告營業成本70,373,687元（○○縣○  
30 ○鄉1戶房屋之營業成本2,593,624元+○○縣○○鎮○○段  
31 23戶房屋及其坐落基地之營業成本67,780,063元）。

01 (三)○○縣○○鎮○○段23戶房屋及其坐落基地之營業成本67,7  
02 80,063元：

03 1.關於○○縣○○鎮○○段23戶房屋及其坐落基地之土地成  
04 本14,606,715元，係被告查得原告於108年1月21日買賣移  
05 轉登記取得上開24戶房屋坐落基地（本院按即○○縣○○  
06 鎮○○段1114地號土地，總面積732平方公尺），買賣總  
07 價款15,000,000元，加計登記及複丈相關費用14,500元，  
08 上開24戶房屋坐落土地取得之總成本計15,014,500元，因  
09 其中1戶房屋即系爭房屋及其坐落基地（面積19.8807平方  
10 公尺）係於111年1月28日買賣移轉登記與買受人，依申報  
11 作業要點第3點規定，該房地之收入及相關成本，應歸屬1  
12 11年度之營業收入及營業成本，被告所屬彰化分局乃核算  
13 原告110年度出售系爭○○縣○○鎮○○段23戶房屋坐落  
14 土地之成本14,606,715元〔計算式：（732平方公尺－19.  
15 8807平方公尺）×（土地總成本15,014,500元/土地總面積  
16 732平方公尺）〕。

17 2.另房屋營建成本部分，經被告所屬彰化分局於112年9月18  
18 日以中區國稅彰化營所字第1120256222號函請原告提供房  
19 屋成本明細表、憑證及工程合約等證明文件供核，惟原告  
20 未提供，被告所屬彰化分局遂依查得之彰化縣營造或施工  
21 費標準，以系爭建案之樓層別為6樓，每坪平均房價介於1  
22 50,000元以上未達200,000元間，依上開標準房屋每坪造  
23 價介於68,000元至89,300元，乃就原告110年度出售系爭  
24 ○○縣○○鎮○○段23戶房屋面積（總計約595.46坪），  
25 以房屋每坪造價89,300元，核算系爭○○縣○○鎮○○段  
26 23戶房屋營建成本53,173,348元（逐戶按實際面積計算之  
27 合計數）。

28 3.基上，被告所屬彰化分局依查得資料核定系爭○○縣○○  
29 鎮○○段23戶房屋及其坐落基地之營業成本67,780,063元  
30 （房屋營建成本53,173,348元＋土地成本14,606,715  
31 元）。

01 (四)原告不服，申請復查，被告所屬彰化分局及被告分別於113  
02 年2月26日、113年3月21日及113年6月12日以中區國稅彰化  
03 營所字第1130251308號函、中區國稅彰化營所字第11302518  
04 77號函及中區國稅法務字第1130005395號函請原告提供系爭  
05 ○○縣○○鎮○○段23戶房屋成本明細、相關帳簿文據及復  
06 查有利事證供核，惟原告迄未提供，原告既未提供足資證明  
07 其列報系爭○○縣○○鎮○○段23戶房屋之營業成本資料供  
08 核，本件自得依所得稅法第24條之5第5項及申報作業要點第  
09 26點第1項規定，依查得資料核定。而被告所屬彰化分局依  
10 據彰化縣營造或施工費標準之房屋每坪造價資料，係不動產  
11 估價師全聯會依不動產估價技術規則第56條規定，按不同主  
12 體構造種類、用途、樓層別、平均房價水準及地區研訂並公  
13 告之資料，且被告所屬彰化分局已採前開彰化縣營造或施工  
14 費標準房屋每坪造價最高金額89,300元核算系爭建案之營建  
15 成本，核屬客觀合理

16 (五)至於被告所屬彰化分局於計算系爭○○縣○○鎮○○段23戶  
17 房屋面積，未計入各戶附屬建物陽台之面積，本件經重行計  
18 算各戶面積（總計約646.56坪），並依查得房屋每坪造價89,  
19 300元，重行核算系爭○○縣○○鎮○○段23戶房屋營建成本  
20 計57,741,559元（逐戶按實際面積計算之合計數），原核  
21 定○○縣○○鎮○○段23戶房屋之營建成本53,173,348元，  
22 應予追認4,568,211元，變更核定57,741,559元，原核定營  
23 業成本70,373,687元，復查決定予以追認4,568,211元，變  
24 更核定74,941,898元〔○○縣○○鄉1戶房屋之營業成本2,5  
25 93,624元+○○縣○○鎮○○段23戶房屋及其坐落基地之營  
26 業成本72,348,274元（房屋營建成本57,741,559元+土地成  
27 本14,606,715元）〕並無違誤。

28 (六)再本件系爭○○縣○○鎮○○段23戶房屋成本，經被告依查  
29 得資料核定，如上所述，其餘成本及費用部分亦經被告就原  
30 告提示之帳簿文據資料依所得稅法及查核準則相關規定予以  
31 核實認定，尚無成本及費用無法核認之情形，自無第四號公

01 報之利潤表核定所得額之適用。況依納保法第14條第3項規  
02 定，推計應依最能切近實額之方法為之，被告所採據方法僅  
03 有營建成本為推計，其餘均為核實認定，而原告主張以利潤  
04 表核定所得額，則成本及費用均為推計，顯見被告所採方法  
05 較為近實額，且符合規定，原告所訴，顯有誤解。

06 (七)原告主張其108年間支付土地之印花稅、謄本費及書狀費等  
07 費用會計憑證已逾保存期限一節，本件○○縣○○鄉1戶房  
08 屋與和美鎮大雅段23戶房屋及其坐落基地，係於110年間出  
09 售並完成所有權移轉登記，其營業收入、成本及費用，依商  
10 業會計法第38條第1項、第59條第1項前段及第2項、第60條  
11 及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第27條第1  
12 項、申報作業要點第3點前段等規定，應於110年度認列，則  
13 上開「未結會計事項」之憑證，原告即應保存，是原告未盡  
14 協力義務提示上開費用憑證供被告查核，尚難僅依日記帳載  
15 紀錄認定上開費用係與申購土地有關之支出。

16 (八)原告主張土地之成本應為16,174,342元一節，細繹原告所提  
17 示之分類帳項目，除本件之土地款項（分別於107年9月18  
18 日、107年12月5日、108年1月10日及108年1月28日帳列，帳  
19 列總金額15,000,120元），尚有108年5月31日入帳之土地款  
20 尾款1,139,606元，該土地尾款加計前開帳列土地成本15,00  
21 0,120元計16,139,726元，核與原告提示之土地買賣契約書  
22 所載土地之總價款15,000,000元不符，且原告就分類帳所列  
23 項目自始未提供相關憑證供核，是原告主張申購土地之成本  
24 應為16,174,342元一節，核不足採等語。

25 (九)聲明：原告之訴駁回。

#### 26 四、本院判斷：

##### 27 (一)前提事實：

28 如事實概要所述之事實，有原處分即110年度營利事業所得  
29 稅結算申報核定通知書（見原處分卷一第123頁）、復查決  
30 定（見本院卷第65頁至第75頁）、訴願決定（見本院卷第20  
31 頁至第30頁）等件可稽，堪認屬實。

01 (二)按納保法第14條第1項至第3項規定：「(第1項)稅捐稽徵  
02 機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，  
03 為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依  
04 據及計算資料。(第2項)稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經  
05 調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，  
06 得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。(第3  
07 項)推計，有2種以上之方法時，應依最能切近實額之方法  
08 為之。」

09 (三)所得稅法第4條之4第1項規定：「個人及營利事業交易中華  
10 民國105年1月1日以後取得之房屋、房屋及其坐落基地或依  
11 法得核發建造執照之土地(以下合稱房屋、土地)，其交易  
12 所得應依第14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得  
13 稅。」第21條第1項規定：「營利事業應保持足以正確計算  
14 其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」第24條第1項  
15 規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各  
16 項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。……」第24  
17 條之5第1項、第4項及第5項規定：「(第1項)營利事業當  
18 年度房屋、土地交易所得或損失之計算，以其收入減除相關  
19 成本、費用或損失後之餘額為所得額。……(第4項)營利  
20 事業交易其興建房屋完成後第1次移轉之房屋及其坐落基  
21 地，不適用前2項規定，其依第1項規定計算之房屋、土地交  
22 易所得額，減除依土地稅法第30條第1項規定公告土地現值  
23 計算之土地漲價總數額後之餘額，計入營利事業所得額課  
24 稅……(第5項)稽徵機關進行調查或復查時，營利事業未  
25 提示有關房屋、土地交易所得額之帳簿、文據者，稽徵機關  
26 應依查得資料核定；成本或費用無查得資料者，得依原始取  
27 得時房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價  
28 指數調整後，核定其成本，其費用按成交價額百分之3計  
29 算，並以30萬元為限。」

30 (四)申報作業要點第1點規定：「為利納稅義務人依所得稅法  
31 (以下簡稱本法)第4條之4……及第24條之5規定計算及申

01 報房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地  
02 (以下合稱房屋、土地) 交易所得，特訂定本要點。」第2  
03 點第1項規定：「……營利事業交易105年1月1日以後取得之  
04 房屋、土地，應依本要點規定計算房屋、土地交易所得，課  
05 徵所得稅。」第3點本文規定：「房屋、土地交易日之認  
06 定，以所出售或交換之房屋、土地完成所有權移轉登記日為  
07 準。」第25點規定：「(第1項) 本法第24條之5第4項規定  
08 營利事業交易其興建房屋完成後第1次移轉之房屋及其坐落  
09 基地，指營利事業交易其以起造人申請建物所有權第1次登  
10 記所取得之房屋及其坐落基地。(第2項) 營利事業依本法  
11 第24條之5第4項規定計算房屋、土地交易所得，應依本法及  
12 營利事業所得稅查核準則規定辦理，其計算方式如下：(一)房  
13 屋、土地交易所得為正數者，於減除該筆交易依土地稅法第  
14 30條第1項規定公告土地現值計算之土地漲價總數額後之餘  
15 額，計入營利事業所得額課稅，餘額為負數者，以零計算；  
16 其交易所得為負數者，得自營利事業所得額中減除，但不得  
17 減除土地漲價總數額。(二)當年度交易2筆以上之房屋、土地  
18 者，應按前款規定逐筆計算交易所得及減除該筆交易之土地  
19 漲價總數額後之餘額，計入營利事業所得額課稅或自營利事  
20 業所得額中減除。」第26點第1項規定：「稽徵機關進行調  
21 查或復查時，營利事業未提示本法第24條之5第1項規定房  
22 屋、土地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地、股份或出資  
23 額交易所得之帳簿、文據者，稽徵機關應依查得資料核  
24 定。」

25 (五)經查：

26 1.原告係經營不動產投資業之公司(營利事業業別標準代號6  
27 70012)，其於110年度營利事業所得稅結算申報，列報11  
28 0年度營業收入淨額111,826,096元、營業成本98,947,119  
29 元(伸港鄉房屋成本2,593,624元及和美鎮24戶房地成本9  
30 6,353,495元)、營業費用及損失總額3,932,889元(內含其  
31 他費用1,328,564元)及全年所得額8,776,006元。列報項

01 目包含出售○○縣○○鄉○○村○○街0巷0號1戶房屋  
02 (下稱伸港鄉房屋)、○○縣○○鎮○○段24戶房屋及其  
03 坐落基地(下稱和美鎮24戶房地)乙節,有原告之110年  
04 度營利事業所得基本稅額申報表、110年度損益及稅額計  
05 算表、110年度營利事業所得稅結算申報書、原告房地明  
06 細表、原告110年房地移轉售價明細表等在卷可憑(見原  
07 處分卷一第12至14、35、107頁)。

08 2.關於營業收入部分:原告申報出售和美鎮24戶房地中之系  
09 爭房屋及其坐落基地,建物所有權登記日期為111年1月28  
10 日,該房地銷售額為2,914,286元,此有系爭房屋之建物  
11 所有權狀、原告110年房地移轉售價明細表在卷可參(見  
12 原處分卷一第69、107頁),則依申報作業要點第3點規  
13 定,該筆房地銷售額2,914,286元應屬111年度銷售房地之  
14 營業收入,是被告以其餘之和美鎮23戶房地(下稱系爭23  
15 戶房地)及伸港鄉房屋,核定原告110年度營業收入淨額  
16 合計為108,911,810元(計算式:申報營業收入淨額111,82  
17 6,096元-歸屬111年度調整數2,914,286元),核屬適法有  
18 據。

19 3.關於營業成本部分:

20 ①本件被告依原告所申報出售伸港鄉房屋之營業成本為2,  
21 593,624元而予以核定乙情,有原告110年房地移轉售價  
22 明細表等在卷可參(見原處分卷一第107頁)。

23 ②系爭23戶房地之土地成本部分:依據系爭23戶房地建築  
24 基地之土地買賣契約書、系爭23戶房地之建物所有權  
25 狀、土地所有權狀、購地預付款總分類帳等資料(見原  
26 處分卷一第40、42、43至47、48至73頁),可知原告經  
27 買賣取得和美鎮24戶房地之坐落基地(基地總面積732  
28 平方公尺,土地所有權移轉登記日期為108年1月21  
29 日),買賣總價款為15,000,000元;另依原告之預付款  
30 總分類帳所列載之登記代辦費及複丈費共為14,500元。  
31 又上述系爭房屋及其坐落基地(面積19.8807平方公

01 尺)係於111年1月28日買賣移轉登記予買受人,該房地  
02 之收入及成本應歸屬111年度之營業收入及營業成本,  
03 業如前述,是被告彰化分局依上述資料,核算原告110  
04 年度出售系爭23戶房地之坐落土地成本為14,606,715元  
05 〔(732平方公尺-19.8807平方公尺)×(土地總成本15,  
06 014,500元/土地總面積732平方公尺)〕,亦無違誤。

07 ③系爭23戶房地之建物建造成本部分:本件依前開系爭23  
08 戶房地之建物所有權所載,系爭23戶房地之房屋為6層  
09 樓建築,另依卷附「○○縣○○鎮○○段房屋成本計算  
10 表」(見原處分卷一第146頁)所載,系爭23戶房地之  
11 每坪房價係介於150,000元以上未達200,000元間,則依  
12 據不動產估價師第四號公報之附表一-10(彰化縣營造  
13 或施工費標準表,見原處分卷一第85頁),系爭23戶房  
14 地建案之房屋每坪造價介於68,000元至89,300元。被告  
15 乃於原核定階段,依系爭23戶房屋之主建物及共有部分  
16 面積(見原處分卷一第146頁,然漏計附屬建物面積總計  
17 約51.16坪之建造成本,復查決定已予以追認,另詳後  
18 述),以上開施工標準之房屋每坪造價最高89,300元為  
19 計算,核算系爭23戶房地建物之建造成本53,173,348  
20 元,核定系爭23戶房地之營業成本為67,780,063元(計  
21 算式:建物建造成本53,173,348元+土地成本14,606,71  
22 5元)。

23 ④綜上,被告依此核定原告110年度營利事業所得稅之營  
24 業成本為70,373,687元(計算式:伸港鄉房屋之營業成  
25 本2,593,624元+系爭23戶房地之營業成本67,780,063  
26 元),此有被告110年度營利事業所得稅結算申報核定  
27 通知書可稽(見原處分卷一第123頁)。

#### 28 4.關於營業費用及損失總額部分:

29 本件原告所申報之營業費用及損失總額為3,932,889元,  
30 其中其他費用為1,328,564元,原告並申報雜項購置794,1  
31 72元。經被告請原告提供該科目明細分類帳及憑證,查得

01 雜項購置之794,172元中，有790,515元為購買iphone13手  
02 機21支及配件等節，有原告110年度其他費用及製造費用  
03 明細表、110年度損益及稅額計算表、電子發票證明聯、  
04 現金支出傳票、工作表等在卷足參（見原處分卷一第9、1  
05 3、147至170頁）。可見原告就上開790,515元部分，並未  
06 能合理說明係屬於經營本業或附屬業務所必要之支出費  
07 用，是被告彰化分局將790,515元予以剔除，核定其他費  
08 用為538,049元（計算式：原告申報數1,328,564元-剔除數  
09 790,515元），並進而核定營業費用及損失總額為3,142,37  
10 4元（計算式：原告申報數3,932,889元-剔除數790,515元  
11 ），於法亦無不合。

12 5.本件被告依上述查得資料，於原核定階段以原處分核定原  
13 告110年度營利事業所得稅之營業收入淨額108,911,810元  
14 （依申報數調減歸屬111年度之2,914,286元）、營業成本7  
15 0,373,687元（依查得資料核定）、營業費用及損失總額3,1  
16 42,374元（依原告申報數額核實認定），全年所得額35,22  
17 5,667元，應補稅額5,289,932元，此有原處分即原處分即  
18 110年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（見原處分  
19 卷一第123頁）在卷可查。

20 6.嗣因原告不服申請復查，被告彰化分局以113年2月26日中  
21 區國稅彰化營所字第1130251308號函、113年3月21日中區  
22 國稅彰化營所字第1130251877號函（見原處分卷一第129  
23 至133頁），及被告另以113年6月12日中區國稅法務字第1  
24 130005395號函（見原處分卷一第141至144頁），函請原  
25 告提供相關帳簿文據資料以供查核，惟原告未予提供，被  
26 告乃維持前開以彰化縣營造或施工費標準房屋每坪造價最  
27 高金額89,300元核算系爭23戶房地之建物建造成本。惟於  
28 計算系爭23戶房地之建物面積部分，被告於復查階段，以  
29 原核定階段並未計入各戶附屬建物（陽台）面積之建造成  
30 本，故重行計算各戶主建物面積總計1435.75平方公尺、  
31 附屬建物面積總計169.11平方公尺、共有部分面積總計53

01 2.71平方公尺，被告並依上述每坪造價最高金額89,300  
02 元，重行核算系爭23戶房地之建物建造成本為57,741,559  
03 元等節，有工作表2-彰化縣和美鎮大雅段房屋成本計算表  
04 可參（見原處分卷一第146頁），故被告於復查階段，將  
05 系爭23戶房地之建造成本53,173,348元追認4,568,211  
06 元，變更核定57,741,559元，亦即原處分核定原告營業成  
07 本為70,373,687元，復查決定追認4,568,211元，變更核  
08 定74,941,898元（計算式：伸港鄉房屋之營業成本2,593,  
09 624元+系爭23戶房地之營業成本72,348,274元〈房屋建造成  
10 本57,741,559元+土地成本14,606,715元〉），經核本  
11 件復查決定並無違誤，核屬適法。

12 (六)原告雖主張：依納保法第14條第3項規定，本件應選擇第四  
13 號公報附表二利潤率表，始能最切近實額；本件推計課稅結  
14 果，顯高於第四號公報附表二之利潤率表，不符實額云云  
15 （見本院卷第12、13頁），然：

16 1.按民事訴訟法第277條前段規定：「當事人主張有利於己  
17 之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍依行政  
18 訴訟法第136條之規定，仍為撤銷訴訟所準用。查稅捐稽  
19 徵機關在核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者所在  
20 多有，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義  
21 務、記帳義務、提示文據義務等，納稅義務人違背上述義  
22 務，在行政實務上即產生由稅捐稽徵機關片面核定等不利  
23 益之後果，而減輕稽徵機關之證明程度。又查租稅稽徵程  
24 序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅  
25 要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽  
26 徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課以  
27 納稅義務人申報協力義務，業經司法院釋字第537號解釋  
28 闡明。是以，稅捐稽徵協力義務，無非為確保營利事業所  
29 得稅之稽徵，有事實之證明方法可稽，則在稅捐稽徵機關  
30 對於課稅要件有關之事實負舉證責任外，課以納稅義務人  
31 各種協力義務，無非在減輕稅捐稽徵機關調查之功能，如

01 因未盡協力義務致調查困難或花費過鉅，則產生證明程度  
02 降低之效果。是故納稅義務人於稽徵機關進行調查或復  
03 查，如未能提示帳證供查核，稽徵機關即得依查得之資  
04 料，核定其所得額（最高行政法院107年度判字第241號判  
05 決意旨參照）。

06 2.次按課稅基礎事實的本體已經證明存在，僅係因事件本質  
07 或其他障礙，致調查困難或不可能，而無法正確計算其具  
08 體數額時，基於公平及比例原則，不能認定全有或全無，  
09 本應准許推計課稅。故課稅基礎事實的本體已經證明為存  
10 在的前提下，推計其具體數額只是一種事實推定，乃認定  
11 事實過程中之一種方法，未必須有法律依據。司法院釋字  
12 第218號解釋即肯認「國家依法課徵所得稅時，納稅義務  
13 人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以  
14 便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵  
15 機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此  
16 項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。」於  
17 106年12月28日施行之納稅者權利保護法第14條第1項規  
18 定：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或  
19 調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並  
20 應以書面敘明推計依據及計算資料。」更將推計課稅予以  
21 明文化（最高行政法院109年度判字第311號判決意旨參  
22 照）。

23 3.依所得稅法第24條第5項規定可知，稽徵機關進行調查或  
24 復查時，營利事業未提示有關房屋、土地交易所得額之帳  
25 簿、文據者，稽徵機關應依查得資料核定。另申報作業要  
26 點第26點第1項亦規定，稽徵機關進行調查或復查時，營  
27 利事業未提示本法第24條之5第1項規定房屋、土地、房屋  
28 使用權、預售屋及其坐落基地、股份或出資額交易所得之  
29 帳簿、文據者，稽徵機關應依查得資料核定。

30 4.如前所述，原告不服申請復查，被告彰化分局以113年2月  
31 26日中區國稅彰化營所字第1130251308號函、113年3月21

01 日中區國稅彰化營所字第1130251877號函（見原處分卷一  
02 第129至133頁），被告另以113年6月12日中區國稅法務字  
03 第1130005395號函（見原處分卷一第141至144頁），函請  
04 原告提供相關帳簿文據資料以供查核，然原告均未提供。  
05 則依前揭規定及說明，原告既未提供足資證明其列報系爭  
06 23戶房地之營業成本資料供核，被告自得依所得稅法第24  
07 條之5第5項及申報作業要點第26點第1項規定，依查得資  
08 料予以核定。又被告係依據不動產估價師第四號公報之附  
09 表一-10（彰化縣營造或施工費標準表，見原處分卷一第8  
10 5頁），採取房屋每坪造價介於68,000元至89,300元中之  
11 最高金額89,300元予以核算系爭23戶房地之建物營建成  
12 本，顯屬對原告有利之認定。是以，關於系爭23戶房地之  
13 營業成本，原告既未提供足資勾稽之帳證供查核，被告依  
14 查得資料予以核定，於法自無不合。

15 5.再查，第四號公報之內容包括一、營造或施工費標準表、  
16 二、廣告費、銷售費、管理費及稅捐費率、三、建物經濟  
17 耐用年數表、四、建物殘餘價格率及五、開發或建築利潤  
18 率表。就開發或建築利潤率表部分，第四號公報載明係依  
19 不動產估價技術規則第60條第2項規定研訂；並載明各地  
20 方工會轄區有另訂標準者（即附表二），依其標準優先適  
21 用，此有第四號公報及附表二可參（見原處分卷一第75至  
22 104頁）。

23 6.按所得稅法第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復  
24 查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文  
25 據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標  
26 準，核定其所得額」。另按不動產估價技術規則第60條第  
27 1項、第2項規定：「（第1項）勘估標的之開發或建築利  
28 潤應視工程規模、開發年數與經濟景氣等因素，按營造或  
29 施工費、規劃設計費、廣告費、銷售費、管理費、資本利  
30 息、稅捐及其他負擔之合計額乘以適當利潤率計算之。  
31 （第2項）前項利潤率應由全聯會定期公告；未公告前依

01 營造或建築業之平均經營利潤率為準，並得依開發或建物  
02 形態之不同，考量經營風險及開發或建築工期之長短酌予  
03 調整之。」準此可知，「開發或建築利潤」係指建商或開  
04 發商在進行土地開發或房屋建築過程中，因承擔風險、投  
05 入資金與管理能力而應獲得的合理回報，開發或建築利潤  
06 率通常係用以評估開發效益或成本利潤時的「毛利」或  
07 「預估收益」概念。而依據所得稅法第83條之推計課稅制  
08 度，已明文稽徵機關推計核課之依據為「查得之資料」或  
09 「同業利潤標準」，推計課稅係指納稅義務人在稽徵機關  
10 進行調查時，未能在規定期限內提示足以證明所得額之帳  
11 簿、文據，或帳簿紀錄不健全，無法據以正確計算所得額  
12 時，稽徵機關可以推計核定稅額。營利事業所得稅課徵者  
13 為「課稅所得額」，即扣除成本及營業費用後的淨利，此  
14 與「開發或建築利潤」係屬不同法律體系，其法律依據、  
15 制度目的、性質與功能均不相同，自無法以「開發或建築  
16 利潤率」作為同業利潤標準據以推計課稅。查本件系爭23  
17 戶房地之營業成本，因原告未提供足資勾稽之帳證供查  
18 核，經被告依查得資料，並參酌第四號公報之「營造或施  
19 工費標準表」，作為推計核定成本之依據，乃有所據；並  
20 且，被告復查核定營業收入淨額108,911,810元、營業成  
21 本74,941,898元，營業毛利33,969,912元，核定毛利率3  
22 1.19%（計算式：33,969,912元 $\div$ 108,911,810元），亦低  
23 於財政部所公告110年度營利事業各業所得額暨同業利潤  
24 標準：標準代號6700-12、不動產投資開發業之同業利潤  
25 標準毛利率38%，於制度上亦具備合理性。是原告上開主  
26 張，均洵無可採。

27 (七)從而，被告依查得資料，核定原告營業收入淨額108,911,81  
28 0元、營業成本70,373,687元、營業費用及損失總額項下之  
29 其他費用538,049元及全年所得額35,225,667元，核定應補  
30 稅額5,289,932元；另以復查決定追認營業成本4,568,211  
31 元，經核於法並無不合。

01 五、綜上所述，原告上開主張均洵非可採。原處分、復查決定關  
02 於不利原告部分核屬有據，並無不法，訴願決定予以維持，  
03 亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決定、復查決定不  
04 利於原告之部分及原處分，均非有據，應予駁回。

05 六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及聲明陳述，於  
06 判決結果無影響，爰不逐一論列，附此敘明。

07 七、結論：原告之訴無理由，爰判決如主文。

08 中 華 民 國 115 年 3 月 18 日

09 審判長法官 蔡紹良

10 法官 林學晴

11 法官 陳怡君

12 以上正本證明與原本無異。

13 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  
14 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  
15 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  
16 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表  
17 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

18 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  
19 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. 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，具備會計師資格者。
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. 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者。

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(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

中 華 民 國 115 年 3 月 18 日

書記官 許騰云