最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第385號

上　訴　人　鑫盛汽車有限公司
代　表　人　張志旭
訴訟代理人　成介之　律師
被 上訴 人　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年12月12日臺北高等行政法院108年度訴字第646號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、本件上訴不合法而裁定駁回之規範依據說明：

1.按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。

2.當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為最高審判機關之裁判先例或司法院大法官解釋，則應揭示該裁判或解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。

3.上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，或表明內容與判決合法性判斷缺乏關連性者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、案件之原因事實及爭訟經過說明：

1.原因事實：

A.上訴人經營汽車批發業，申報其民國104年度營利事業所得稅時，為以下內容之申報：

(1).營業收入(淨額)列報新臺幣(下同)89,771,906元。

(2).營業成本列報87,525,762元。

(3).營業費用及損失列報2,217,911元。

(4).營業淨利28,233元。

B.被上訴人則依下述流程，核定上訴人當期營業淨利為8,977,190元，並據為核課處分之稅基量化基礎。

(1).先以「上訴人提示帳證不全，致營業成本無法勾稽」為由，依汽車批發業(行業標準代號4651-00)同業利潤標準毛利率19%，核算營業毛利17,056,662元(營業收入淨額89,771,906元x 19%)。再減除營業費用及損失總額2,217,911元，核算營業淨利為14,838,751元。

(2).惟上開依毛利率算得之營業淨利14,838,751元，高於以同業利潤標準淨利率10%核算之營業淨利8,977,190元(營業收入淨額89,771,906元x 10%)，乃依法以較低者核定上訴人當期營業淨利為8,977,190元。

2.行政爭訟經過說明：

上訴人不服前開核課處分之稅基量化，依法提起行政爭訟，但遭原審法院以108年度訴字第646號判決(下稱原判決)駁回上訴人所提處分撤銷訴訟，上訴人因此提起本件上訴。

三、原判決駁回上訴人所提處分撤銷訴訟，其理由形成如下：

1.確認上訴人確有「提示帳證不全」之客觀事實存在，導致被上訴人就其當期營業成本金額之認定，無法為有效之勾稽。

2.上訴人雖以「已提出相關資料供被上訴人審查，且提出者尚非不健全或有錯誤，致被上訴人無法核對或判斷錯誤。故本件上訴人尚無違反『納稅義務人提示文據』之義務，原處分逕以推計方式核定上訴人應納所得稅額，乃有違法」等語為辯。但基於下述理由，上訴人前開主張並不可採。

A.上訴人透過提示帳證，揭露經營資訊時，其資訊內容應具

有可信度及可驗證性說明。

(1).營利事業以持續經營為其本質，所有的經濟活動，都不可能透過單一憑證之觀察而被正確理解以及呈現。因此，其於稅捐稽徵程序中被要求應為記帳，及提示各種文據之協力義務，並非僅要求其將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查核，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書(帳)與憑證(證)。

(2).前開憑證、帳冊及財務報表紀錄彼此間，需可互為往復比對勾稽無訛(從真實原始憑證順查至財務報表，或從財務報表逆查至真實原始憑證)，會計紀錄始稱信實，也才得以觀察、評價及勾勒整體經濟活動全貌。

(3).納稅義務人所提出之帳證必須具有該等特質，而可合理完整說明營利事業所有經濟活動者，始能被認已履行其協力義務。

B.而本案上訴人透過帳證所揭露之資訊，並不符合前開可信度之要求標準，因此本案確有「帳證不可查」之情形存在。理由如下：

(1).以上訴人所從事之汽車批發業而論，其汽車進銷存之實際作業流程中，營業人基於保障資產安全及計算實際成本等現實目的，當會依循以下之流程行事。

(A).取得或產生各種由經手人出具之原始憑證(例如採購單、驗收單、入庫單、匯款單、客戶訂單、出庫單、送貨單、貨運單、客戶簽收單、收付款紀錄、庫存盤點單……)，並據以依法編製記帳憑證(會計傳票)。

(B).再將上開資料依法載入帳冊(諸如日記帳、進貨明細帳、銷貨收入明細帳、應付帳款明細帳、應收帳款明細帳、銀行存款明細帳……)等各種帳證。使相關之進貨、進項稅額、應付帳款、銷貨收入、銷項稅額、應收帳款、銷貨成本費用、盤存損益、銀行存款……

等會計科目產生對應之借記或貸記事項以反應交易事實，據以依法產生財務報表(商業會計法第14條以下參照)。

(2).然而比對原處分卷所附上訴人提出之帳證資訊(買賣合約、統一發票、進銷存明細表)，及被上訴人函詢交通部公路總局各監理站所提供之車籍資料，與上訴人往來銀行103年1月1日至105年1月31日存款往來明細資料，有以下不完整或不連續之情形。此等情節，均經被上訴人逐一比對查核後，製有查對結果可憑，而為上訴人所不否認。

(A).買賣合約書所記載付款方式與現金及銀行存款分類帳所示有別，又無款項收付文件可供核。

(B).有多筆銀行帳戶資料為上訴人之進貨對象，卻匯款給上訴人。

(C).另以統一發票上記載之車身號碼，比對監理單位所提供車輛過戶情形，車主歷史資料與進銷存明細表所載資料不符之比例高達90%。以車牌號碼000-0000之車輛為例，依查得之車籍資料，該車原持有人至104年5月始移轉該車予他人，上訴人帳上卻早於104年3月即將該車出售予關係人鑫鑫小客車租賃有限公司。

(3).原審法院復曾抽查上訴人提出之購車合約(見原處分卷第180頁)，發現：上訴人向訴外人葉宗奇購買汽車，價款100萬元，上訴人之銀行存款分類帳於104年12月1日登帳，但稽之被上訴人函查上訴人往來銀行之資料，卻無上訴人於104年12月1日轉出100萬元之交易資料；堪認被上訴人之查對結果，信而有徵。

C.是以本案上訴人雖提出若干帳證，但為片段且無信實可言，無從觀察、評價及勾勒整體經濟活動全貌，難認已盡其納稅義務人之協力義務。則被上訴人以營業成本無法勾稽核對，依據所得稅法第83條第1項及營利事業所得稅查核準則(下稱查核準則)第6條規定，而為前開營業淨利推計

，於法有據。依其稅基量化基礎作成之核課處分，亦無違法可言。

四、上訴意旨則依下述理由指摘原判決違法。

1.營業人在申報營業稅時，是以統一發票為銷售額之憑證，商業會計法第71條第1款規定復明定商業負責人虛開統一發票者，要負擔刑責。因此除了有事證顯示有虛開發票之情形外，應認統一發票本身有相當之證明力，得作為交易事實及交易金額真實性之依據。

2.同一統一發票憑證，為何申報營業稅時被採信，但在營利事業所得稅中卻不予採信，二者在認定上即有矛盾之虞。

3.而推計課稅之法律效果僅是降低稅捐機關對待證事實之證明度，並未因此改變舉證責任之客觀配置。

4.又上訴人於104年度稅捐週期內，並非所有交易車輛均係自行買入再行出售，也有多部車輛是其他廠商或個人寄託銷售者(但車輛數目及各車交易金額則未具體表明)，此部分交易上訴人僅屬居間人，被上訴人卻逕以販賣車輛價值為推計，亦與實情不符，被上訴人顯然怠於查證事實等語。

五、經查

1.原判決之理由論述詳盡，認事用法均無違誤，實無違法可言。而上訴人前開主張之各項上訴理由，均非針對原判決之法律見解為針鋒相對式之具體論駁，而僅屬無實質意義之空泛陳述，爰說明如下：

A.首先原判決已指明：透過帳證揭露(經營)資訊時，有關資訊可信度及可驗證性，應到達能使被上訴人得「按圖索驥」，從帳證結構，循線追查事實真相之程度。同時指明上訴人提示之帳證，未符合此一標準。則在此法律見解基礎下，上訴意旨所言「其開立之統一發票在營業稅之查核上被採信，在營利事業所得稅之查核上，也應一併被採信」云云。明顯忽略了「營業稅之進銷紀錄，本質上不能與營利事業所得稅之成本費用與收入劃上等號」之事物法則，自屬無實質意義之空泛陳述。

B.又違反協力義務所生之「推計」法律效果為何，其證明程度如何降低，取代之證明方式為何，均要由有關稅捐稽徵程序之實證法具體規定來決定。未盡協力義務之當事人面對規定推計效果之法規範，或可舉出更接近真實、且合理完整之推計方式，以取代實證明定之推計方式，但不能在沒有合理完整推計方案之情況下，全盤否認實證法明定之推計方法。原判決已指明「本案因上訴人未提帳證，故依所得稅法第83條第1項及查核準則第6條規定為推計課稅」。此時上訴人再抽象論述「推計課稅僅生降低待證事實證明高度之效果，被上訴人對待證事實之舉證責任仍不免除」等抽象法理論述，亦屬無針對性之空泛論述。

C.最後在推計過程中，有關上訴人行業別之選取，除非上訴人確有兼營不同業務，且不同業務活動又可明確劃分者外，即應選取最接近其主要核心業務為其判準。是以上訴人在「僅有少量居間仲介賣車事實，又無法與其主要業務明確劃分，並舉證證明劃分結果」之情況下(見原審卷第103頁準備程序筆錄之記載；依此筆錄記載，上訴人當時稱「有關仲介資料庭後陳報」云云，但言詞辯論時卻無相關資料之提出。而被上訴人之訴訟代理人亦當庭指明「上訴人雖主張有賺取佣金收入之事，但其申報資料並無申報佣金收入」等情)，指摘「被上訴人在推計過程中，應依不同行業別為劃分其營業收入再依不同業別為推計」云云，仍屬無實質針對性之空泛陳述。

2.總結以上所述，本案原判決之認事用法尚無違法可言，上訴意旨所提前開上訴理由，僅係對原判決之法律適用為空泛指摘，而非具體表明原判決有何「不適用法規」、「適用法規不當」、或有「行政訴訟法第243條第2項所列各款」之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其本件上訴為不合法。

六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條，民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文

。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　3　　月　　5　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　林　文　舟

法官　林　玫　君

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　3　　月　　5　　日

書記官　徐　子　嵐