臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

108年11月14日辯論終結

原　　告　鑫盛汽車有限公司

代　表　人　張志旭

訴訟代理人　成介之　律師

複 代理 人　潘建儒　律師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　許慈美

訴訟代理人　廖垂蓁

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108年4月2日台財法字第10813908670號（案號：第00000000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、事實概要：

原告經營汽車批發業，其申報民國104年度營利事業所得稅，列報營利營業收入淨額新臺幣（下同）89,771,906元，營業成本87,525,762元及營業淨利28,233元。經被告查核，以其提示帳證不全，致營業成本無法勾稽，乃依汽車批發業（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%），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，惟此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%

），乃以較低者核定其營業淨利，補徵稅額1,519,466元。原告不服，循序提起行政爭訟。

二、原告起訴主張：

原告買賣之中古車輛均有各別之車牌或車身號碼，計算上均可各別認定勾稽；買入之車輛皆取具統一發票、進口報單、收據或合約書；賣出車輛均開立統一發票，符合相關法令規定，且有進銷存明細表及帳簿憑證供核，營業成本應可勾稽核對。原告既已提出相關資料供被告審查，且提出者尚非不健全或有錯誤致被告無法核對或判斷錯誤，原告即無違反納稅義務人提示文據之義務，不應遭受被告片面核定之不利益後果等語。為此聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被告則以：

（一）原告僅提示部分買賣合約書、統一發票、進銷存明細表及帳簿憑證供核，所提示資料無法勾稽：

1.原告僅提供部分買賣合約書，亦未提示款項收付證明等佐證資料，雖有開立統一發票，但被告依據原告提示之車牌號碼及統一發票上記載之車身號碼，向監理單位函查車輛過戶情形，查得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%，有進貨對象於104年度並無過戶紀錄者，甚至持有汽車迄今，原告卻申報向其進貨及銷售他人，實難證明交易內容與原告主張相符。

2.依據原告所提合約書，付款方式有以支票或電匯者，惟依原告提供之現金及銀行存款分類帳，原告多以銀行存款交易方式，且金額多超過百萬元，依經濟部公告，交易金額超過百萬者應使用匯票、本票、支票、劃撥或其他經主管機關核定之支付工具或方法，並載明受款人，惟原告並未

提示款項收付文件供核。另查得多筆銀行帳戶資料為原告之進貨對象，銷貨予原告卻匯款給原告，與所申報之交易情形有違。

3.原告104年度交易車輛計54輛，與關係人鑫鑫小客車租賃有限公司（下稱鑫鑫公司）之交易即高達27筆，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，原告帳上卻早於104年3月即將該車出售予鑫鑫公司。原告迄未提示與鑫鑫公司進銷相關交易及佐證資料供核，其主張核不足採。

（二）原告既未提示足資證明交易內容之資料供核，則被告以營業成本無法勾稽核對，依據所得稅法第83條及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第6條等規定，核定原告104年度營業淨利8,977,190元，自無違誤等語。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院判斷如下：

（一）稽徵機關在核定稅額過程中，須稅捐債務人協同辦理者所在多有，學理上稱為協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等。稅捐債務人無正當理由，而拒絕履行協力義務時，賦予稽徵機關為課稅處分時，得不根據直接資料，而使用各種間接資料來推定之權限；在稅捐爭訟之舉證責任上有相當於法律上事實推定之作用，藉由推計課稅合理性及必要性此一前提事實之證明，代替稅捐構成要件事實此一推定事實之證明，此即學說上所謂「推計課稅」。納稅者權利保護法第14條第1項規定：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」提供了所有稅務事件得以學說上推計

方式課稅之法律明文依據。稽徵機關對於稅捐債權確定發生，惟其數量，或標的物之價值、數量，無法精確查明或查明費用過鉅，難以具體化債權內容時，容許降低稅捐債權之證明度，以推計方式計算稅捐債務人之稅額，茲為補稅依據。

（二）於個別稅法中，所得稅法第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。」當為推計課稅之代表性規定。亦即，法律明文於營利事業就其所申報之收益損費資料未能提示帳冊憑證以明所據時，即承認有推計之必要性；並得依納稅義務人所申報營業收入淨額以同業利潤標準計算其營業淨利及課稅所得，此即承認該等推計方式之合理性。不過，基於核實課稅原則，如果營利事業所提出之帳簿文據，足已查核部分所得額者，就此部分仍應核實核定，餘者始適用同業利潤標準等方式推估，因此，所得稅法施行細則第81條第1項：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。」查核準則第6條第1項本文：「營利事業之帳簿文據，其關係所得額之一部未能提示，經稽徵機關依所得稅法施行細則第81條之規定，就該部分按同業利潤標準核定其所得額者，其核定之所得額，以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。」均本此意旨而為有利於營利事業納稅義務人之推估規定，此較諸納稅者權利保護法第14條第3項：「推計有二種以上之方法時，應依最能貼近實額

之方法為之。」規定，更有利於納稅義務人。稽徵機關援用上開查核準則之規定以核定營利事業之所得稅額時，本院基於救濟法院之地位，不得較稽徵機關為更不利於納稅義務人之稅額認定，乃應肯認稽徵機關該等核定。

（三）如事實欄所載事實，為兩造所不爭執，並有原告104年度營利事業所得稅結算申報書、財政部104年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準、原處分、復查決定及訴願決定在卷為憑，自屬事實。原告雖執詞已提出相關資料供被告審查，且提出者尚非不健全或有錯誤致被告無法核對或判斷錯誤，必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原告應納所得稅額，乃有違法。但查：

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）。必也前開憑證、帳冊及財務報表紀錄彼此之間，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。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。

2.以原告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），再據以依法載入帳冊（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；並使相關之進貨、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）。然而，比對原處分附原告所提出之帳證資訊（買賣合約、統一發票、進銷存明細表）、被告函詢交通部公路總局各監理站所提供之車籍資料以及原告往來銀行103年1月1日至105年1月31日存款往來明細資料，其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，且有多筆銀行帳戶資料為原告之進貨對象，卻匯款給原告；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，原告帳上卻早於104年3月即將該車出售予關係人鑫鑫公司。凡此等節，經被告逐一比對查核後，製有查對結果可憑（原處分卷第281頁、第282頁），而為原告所不否認。此經本院抽查原告提出之購車合約（見原處分卷第180頁），原告向訴外人葉宗奇購買汽車，價款100萬元，原告之銀行存款分類帳於104年12月1日登帳，但稽之被告函查原告往來銀行資料，卻無原告104年12月1日轉出100萬元之交易資

料；堪認被告之查對結果，信而有徵。

3.是以，原告雖提出若干帳證，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。則被告以營業成本無法勾稽核對，依據所得稅法第83條第1項及查核準則第6條，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%），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，惟此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%），乃以較低者核定其營業淨利，補徵稅額1,519,466元，自無不合。

（四）綜上，原告主張均無可採。原處分認事用法，並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，原告求為撤銷，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　12　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　程怡怡

法　官　楊得君

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠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。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　12　　日

書記官　李芸宜