臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年8月29日辯

原　　告　鑫盛汽車有限公司
代　表　人　張志旭（董事）
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（局長）
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10813908720號訴願決定（案號：第00000000號），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

原告民國103年度營利事業所得稅結算申報，列報營業淨利新臺幣（下同）2,250,887元及全年所得額636,681元，被告初查以其提示帳證不完全，致營業成本難以勾稽，乃依同業利潤標準淨利率10%，核定營業淨利10,622,723元及全年所得額9,008,517元，補徵稅額1,423,212元。原告不服，申請復查，經被告以107年12月18日北區國稅法一字第1070046559號復查決定（下稱復查決定）駁回。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）原處分及訴願決定未斟酌原告已實際提出之發票、帳簿、文據等帳證資料，而逕為判斷營業成本難以勾稽，並因此以同業利潤標準課稅，實有違誤：

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個別認定勾稽；且買入車輛部分皆取具統一發票、進口報單、收據或合約書，賣出車輛也均有開立統一發票，均有符合法令相關規定，並有進銷存明細表及帳簿憑證供核，則營業成本即應可勾稽核對。故原告已提出相關資料供被告審查，且所提出者亦非不健全或有錯誤，致被告無法核對或判斷錯誤，則原告即未違反納稅義務人之提示文據義務，不應產生被告片面核定之不利益後果，故被告忽略已提出之資料，泛泛指稱原告所提帳載成本與存貨進銷存明細表無法勾稽核對，並逕依同業利潤核定營業淨利為課徵，其認定及處分即過於速斷而有所違誤。

（二）依據納稅者權利保護法第14條規定，推計，有2種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之，現無法確認同業利潤標準是否為推計唯一最適切之方法，故應由被告舉證，並由本院依職權調查。

（三）綜上所述，聲明求為判決：

1.原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、本件被告抗辯：

（一）原告並未提示新事證，則就復查階段雖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，惟其提示資料無法勾稽情形，說明如下：

1.原告僅提示部分交易合約書，並於復查時主張與交易對象係依統一發票為相關交易證明，依此提供保固及售後服務

之雙方依據，顯與常情有違，有違經驗法則。又原告未提示所有權交付佐證文件、說明及款項收付證明等佐證資料，以證交易事實，則雖有開立統一發票或合約書，尚不足資證明交易之內容，其空言主張，實無可採。

2.又依原告所附合約書，付款方式仍有支票或電匯方式，而其總分類帳「現金」及「銀行存款」科目金額，顯示係以銀行存款交易金額為大宗，且查相關交易每筆金額多為百萬元以上，依經濟部84年10月28日經商字第84222667號公告，原告即應提示款項文件供核，其迄未提示，亦與前揭規定未合。

3.經依原告提示之車牌號碼及統一發票上登載之車身號碼，就車輛過戶情形分別函證監理單位，惟查得車主歷史資料與進銷存明細表所載賣出及買受人資料不符比例高達約85%，且原告迄未提示所有權交付佐證文件及收付款項證明，其主張核不足採。

4.原告本年度全年交易車輛計54輛，與關係人鑫鑫小客車租賃有限公司（下稱鑫鑫公司）即達21筆，且原告迄今未提示與該公司進銷相關交易流程及佐證資料供核，其主張核不足採。

5.另查有29筆進銷貨日期幾為同日，且銷貨對象多為個人或關係人，又有12筆毛利甚且為0元，則交易目的為何、入帳依據為何、是否收取佣金收入等，皆應有相關佐證資料，以明交易事實及入帳金額。

6.另依查得銀行帳戶資料，有多筆資料進貨對象銷貨給原告，卻匯款給原告情形，與申報之交易情形顯有矛盾。

（二）原告諸多交易疑義已如前述，其主張交易情形又與被告向監理單位查調之客觀第3方資料多有未合，原告自應提示

足資證明交易事實及價金收付之資料供核。原告主張被告未斟酌其提出之帳簿、文據而逕以同業利潤標準課稅實有違誤乙節，顯非可採。又縱以符合監理單位回報資料認列收入及成本，惟經計算後之營業淨利14,386,911元，尚大於原核定之營業淨利10,622,723元，亦難對原告為有利之核定。

（三）依據納稅者權利保護法第14條規定及同法施行細則第6條規定，推計方法及適用順序另有規定時，就應優先於納稅者權利保護法適用，而營業成本是否能勾稽部分，在所得稅法第83條已明確規定，無法勾稽時，得以同業利潤標準核定。

（四）綜上所述，聲明求為判決：

1.駁回原告之訴。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、本院之判斷：

（一）按「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」「（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。……（第3項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；……」所得稅法第24條第1項前段及第83條第1項及第3項分別定有明文。次按「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。」為所得稅法施行細則第81條第1項所明定。而所得稅法第83條1第1項所謂未提示，兼指帳簿文據全部未提示，或雖提示而有不完全、不健全或不相符者均有其適用（最高行政法院105年度判字第480號判決意旨參照）。

（二）次按行為時查核準則第6條第1項規定：「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。……」

（三）又按「當事人主張事實須負舉證責任。倘其所提出之證據不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。」「納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時未提示該項帳簿文據或雖提示而有不完全者，稽徵機關應依所得稅法第83條第2項規定時間命其提示或補正，如經過規定時間，而納稅義務人仍不遵照提示或補正者，稽徵機關始得依同條第1項後段規定，依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」最高行政法院36年判字第16號及61年判字第198號判例可參。從而，如納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時未提示該項帳簿文據或雖提示而有不完全者，經稽徵機關依所得稅法第83條第2項規定時間命其提示或補正，經過規定時間，而納稅義務人仍不遵照提示或補正者，稽徵機關得依同條第1項後段規定，依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額（最高行政法院101年度判字第618號判決意旨參照）。

（四）本院經核原處分並無違誤，茲分述如下：

1.經查：原告103年度營利事業所得稅結算申報，列報營業

成本100,563,305元及營業淨利2,250,887元，被告原查以其資料提示不全致營業成本難以勾稽報汽車批發業（行業標準代號：4651-00)同業利潤標率率19%，核算營業毛利為20,183,174元（營業收入淨額106,227,234元x19%)，減除營業費用及損失總額3,413,042元後，營業淨利為16,770,132元，惟高於按同業利潤標準淨利率10%核算之營業淨利10,622,723元（106,227,234元x10%)，爰按查核準則第6條規定，核定營業淨利為10,622,723元，此有被告103年度營利事業所得稅結算申報調查項目調整數額報告表附於原處分卷可參（見原處分卷1第135頁至第136頁）。

2.次查：縱以符合監理單位回報資料認列收入及成本，惟經計算後之營業淨利14,386,911元，此有計算表附於原處分卷可參（見原處分卷1第431頁），尚大於原核定之營業淨利10,622,723元，此有被告103年度營利事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書附於原處分卷可參（見原處分卷1第141頁）。

3.綜上，原告迄未提出足資證明交易內容及價金收付之證明文件，以實其說，依上開規定，被告乃以原告營業成本無法勾稽查核，依同業利潤標準淨利率10%，核定營業淨利10,622,723元，揆諸前揭規定及說明，並無違誤。

（五）原告雖主張：原處分及訴願決定未斟酌原告已實際提出之發票、帳簿、文據等帳證資料，而逕為判斷營業成本難以勾稽，並因此以同業利潤標準課稅，實有違誤云云。惟查：

1.按「營利事業應保存足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」、「商業應根據原始憑證，編製記帳憑證，根據記帳憑證，登入帳簿。但整理結算及結算後

轉入帳目等事項，得不檢附原始憑證。商業會計事務較簡或原始憑證已符合記帳需要者，得不另製記帳憑證，而以原始憑證，作為記帳憑證。」所得稅法第21條第1項及商業會計法第18條分別定有明文。

2.次按稅捐稽徵程序與其他行政領域並無不同，均有職權調查主義之適用，但適用職權調查主義之行政領域，是否即無舉證責任之客觀配置議題存在，而認為有利或不利事實一律要由行政機關負擔，此項議題在稅捐行政領域，固然在學理上尚無統一之見解，但目前司法實務仍然認為「適用職權調查主義後，如果待證事實之真偽仍然無法確認，即需依舉證責任之客觀配置，決定事實真偽不明之不利歸屬對象」，而在稅捐領域中，其舉證責任之客觀配置原則，乃是以計算稅捐之加、減項為準（稅捐加項要件事實由稽徵機關負舉證責任，稅捐減項要件事由則由人民負擔舉證責任）（最高行政法院106年度判字第259號判決意旨參照）。況租稅稽徵程序，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，因而課予納稅義務人申報協力義務。

3.經查：本件原告起訴，並未提示新事證，茲就復查階段雖提示部分買賣合約書、統一發票、進銷存明細表及帳簿憑證，惟其提示資料無法勾稽情形，說明如下：

⑴按原告係以買賣車輛為業，於購入車輛時，須向交易對象取得相關憑證（即原始憑證，例如統一發票或收據）；出售車輛時，亦應依法開立統一發票予買受人；且原告為稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第2條規定應設置帳簿之營利事業，應依規定，設置日記簿、總分類帳

、存貨明細帳及其他必要之補助帳簿，以供稅捐稽徵機關勾稽核定，合先敘明。

⑵經查：買賣中古車雖無明文規定需訂合約，惟一般民眾買賣車輛皆有訂約習慣，以明相關權益及保障，原告僅提示部分交易合約書計59份（見處分卷1第53頁至第66頁及第218頁至第263頁），並於復查時主張與交易對象係依統一發票為相關交易證明，依此提供保固及售後服務之雙方依據，此有原告復查申請書附於原處分卷可參（見原處分卷1第294頁至第295頁），顯與一般常情有違。又部分原告之進貨對象於監理單位登記之車輛過戶日期晚於進貨合約書所定車輛交付日期至隔年，且過戶對象亦不合，此有被告查核情形附於原處分卷可參（見原處分卷1第388頁項次3、6)，顯示合約書內容甚有疑義，故原告未提示所有權交付佐證文件、說明及款項收付證明等佐證資料，以證交易事實，則雖有開立統一發票或合約書，尚不足資證明上開交易之內容，其空言主張，不足採據。

⑶原告雖稱為順利取得貨源及利潤空間遭受壓縮，進銷貨多以現金交易乙節，此有原告所提之說明書附於原處分卷可參（見原處分卷1第67頁），惟查：就原告所附合約書，其付款方式仍有支票或電匯方式，此有被告查核情形附於原處分卷可參（見原處分卷1第388頁項次1、4、7），而其總分類帳「現金」及「銀行存款」科目金額，此有原告總分類帳附於原處分卷可參（見原處分卷1第44頁至第51頁），顯示係以銀行存款交易金額為大宗，且查相關交易每筆金額多為百萬元以上，依經濟部84年10月28日經商字第84222667號公告：「公告商業之支出超過新臺幣壹佰萬元以上者，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。」原告依上開公告，應提示款項收付文件供核，顯與上開公告規定未合，不足採信。

⑷次查：經依原告提示之車牌號碼及統一發票上登載之車身號碼，就車輛過戶情形分別函證監理單位（見原處分卷2全卷），惟查得車主歷史資料與進銷存明細表所載賣出及買受人資料不符比例高達約85%，此有被告查核情形附於原處分卷可參（見原處分卷1第387頁至第388頁），茲以車號0000-00為例（見原處分卷1第388頁項次6)，依車籍資料查詢結果，進貨對象持有至104年4月始移轉他人，此有汽車異動歷史查詢附於原處分卷可參（見原處分卷2第211頁），原告卻提示於103年9月向其買進之交易合約書（見原處分卷1第53頁），甚且進貨對象賣車給原告卻匯款給原告，此有原告各類存款往來明細資料附於原處分卷可參（見原處分卷1第339頁），則其提示之統一發票或合約書等買賣交易紀錄，難證交易內容與其主張相符，原告迄未提示所有權交付佐證文件及收付款項證明，足見其此部分主張顯與事實不符，核不足採。

⑸又查：原告103年度全年交易車輛計54輛，與關係人鑫鑫公司即達21筆，此有被告查核情形附於原處分卷可參（見原處分卷1第388頁項次3)，以車號0000-00為例，原告帳列銷貨給鑫鑫公司，惟依查得之車籍及銀行資料，係過戶對象匯款給原告而非鑫鑫公司（見原處分卷1第365頁、第379頁），且金額亦與原告開立給與鑫鑫公司之統一發票銷貨金額不符，此有原告進銷存明細表附於原處分卷可參（見原處分卷1第119頁項次3)，實無法勾稽其交易內容，且原告迄未提示與鑫鑫公司進銷相關交易流程及佐證資料

供核，足見其此部分主張顯與事實不符，核不足採。

⑹再查：另有29筆進銷貨日期幾為同日，且銷貨對象多為個人或關係人；又有12筆毛利甚且為0元，此有原告進銷存明細表附於原處分卷可參（見原處分卷1第118頁至第119頁），則其交易目的為何、入帳依據為何、是否收取佣金收入等，皆應有相關佐證資料，以明交易事實及入帳金額，惟原告迄未提示相關交易流程及佐證資料供核，足見其此部分主張顯與事實不符，核不足採。

⑺另查：依查得銀行帳戶資料，有多筆資料進貨對象銷貨給原告，卻匯款給原告情形，此有原告各類存款往來明細資料附於原處分卷可參（見原處分卷1第338頁、第339頁、第380頁），顯與申報之交易情形矛盾，亦不足採。

4.承上，原告所提示之上開統一發票及合約書等資料，無法勾稽核對其交易內容，業如前述，且被告以105年1月7日財北國稅內湖營所字第1055950019號函、105年6月1日財北國稅內湖營所字第1050954450號函、105年6月1日財北國稅內湖營所字第1050954450號函、107年5月28日以財北國稅法一字第1070020152號函（見原處分卷1第18頁、第76頁至第77頁及第304頁至第305頁）請原告提示相關資料（詳前揭函之說明二內容），惟原告迄未能依前揭函提示佐證文件及說明以實其說，其帳載成本與存貨進銷存明細表無法勾稽核對，則被告以原告營業成本無法勾稽查核，依同業利潤標準淨利率10%，核定營業淨利10,622,723元，經核於法並無不合。

5.綜上，足見原告此部分之主張，不足採信。

（六）原告又主張：依據納稅者權利保護法第14條規定，推計，有2種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之，現

無法確認同業利潤標準是否為推計唯一最適切之方法，故應由被告舉證，並由本院依職權調查云云。惟查：

1.按納稅者權利保護法第14條規定：「（第1項）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。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第4項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」同法施行細則第6條規定：「本法第14條第3項所稱有二種以上之推計方法時，除稅法就推計方法或適用順序另有規定者外，應依最能切近實額之方法為之。」

2.經查：原告103年度營利事業所得稅結算申報，列報營業淨利2,250,887元及全年所得額636,681元，被告初查以其提示帳證不完全，致營業成本難以勾稽，業如前述；又因上開所得稅法第83條第3項已明定，於被告進行調查時，通知原告提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，被告得依同業利潤標準核定其所得額，自應優先於納稅者權利保護法第14條規定之適用，故被告乃依同業利潤標準淨利率10%，以原處分核定營業淨利10,622,723元及全年所得額9,008,517元，補徵稅額1,423,212元，揆諸前揭規及說明，並無違誤。

3.綜上，足見原告此部分之主張，亦非可採。

五、綜上所述，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分，並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原

告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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　　9　　月　　12　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　畢乃俊

法　官　許麗華

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　　9　　月　　12　　日

書記官　陳可欣