

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度上字第631號

上 訴 人 凱珀國際有限公司

代 表 人 陳潔瑩

訴訟代理人 林俊宏 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

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5月16日臺北高等行政法院108年度訴字第101號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件被上訴人之代表人原為許慈美，嗣變更為宋秀玲，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人係經營其他化妝品批發業（行業標準代碼：4572-99），民國104年同業利潤標準毛利率28%、淨利率13%。上訴人辦理該年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本新臺幣（下同）154,556,129元、交際費1,488,301元、佣金支出250,000元、營業淨利406,518元。被上訴人審查，發現帳載進貨明細與銷貨廠商實際出貨明細不符，且未能提示交際費與佣金支出相關證明文件，遂依其所營事業之同業利潤標準毛利率28%核算營業毛利45,744,654元（營業收入淨額163,373,765元×28%），另依帳證查核核定交際費為154,650元及佣金支出0元，並依前揭核算之營業毛利減除經重新核算之營業費用6,827,467元（申報營業費用8,411,118元—交際費調減數1,333,651元—佣金支出調減數250,000元），以此計算之營業淨利為38,917,187元（營業毛利45,744,654元

—6,827,467元）。然此高於以同業利潤標準淨利率13%核算之營業淨利21,238,589元（營業收入淨額163,373,765元×13%），乃據此分別核定營業成本117,629,110元、交際費154,650元、佣金支出0元及營業淨利21,238,589元，應補稅額3,541,452元。上訴人不服關於交際費及佣金支出之核減，循序提起行政訴訟，聲明請求訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審判決駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，聲明請求原判決廢棄，訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：（一）上訴人辦理104年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額163,373,765元，營業成本154,556,129元、交際費1,488,301元、佣金支出250,000元、營業淨利406,518元。然其104年度進貨金額158,767,581元，其中111,289,054元（超過70%）來自百貨公司，進貨發票卻未加蓋各該銷貨商號騎縫印章，實為將原購貨取得之電子發票或收銀機發票申請作廢後所換開取得，而銷貨廠商實際銷貨之品名、規格及數量與上訴人進貨憑證背面所黏貼之出貨明細表完全不符等節，業經被上訴人於106年3月14日及3月21日函請新光三越百貨股份有限公司等7家廠商（下稱新光三越等7家廠商）提供部分銷貨明細表比對上訴人進貨發票確認在卷。該部分銷貨廠商之出貨明細表所載品名、單價及數量均與上訴人實際進貨不符，營業成本無法勾稽。原處分依所得稅法第83條第1項規定，依上訴人所申報營業收入淨額，以104年度其他化妝品業同業利潤標準淨利率13%推計上訴人營業淨利21,238,589元（營業收入淨額163,373,765元×13%），核定應補稅額3,541,452元，自係無誤。（二）營業成本既然無法勾稽，而本件被上訴人未予核認之營業費用也僅1,583,651元（即上訴人所爭執交際費1,333,651元及佣金支出250,000元），即使不

予刪減，全數依上訴人所申報之營業費用8,411,118元予以採認，而採取所得稅法施行細則第81條第1項所示「部分推計，部分核實」方式核定所得額：因營業成本無法勾稽，先以104年其他化妝品業同業毛利率28%，「推估」核算營業毛利45,744,654元（營業收入淨額163,373,765元×28%），再「核實」扣除上訴人所主張之全數營業費用8,411,118元，營業淨利（即所得額）為37,333,536元，仍顯然高於前述以成本費用均無法勾稽，而以同業利潤標準淨利率計算之所得額（21,238,589元）。依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第6條第1項本文，自應依有利於上訴人之推計方式核認所得額，即原處分所採認之21,238,589元。是被上訴人是否追認上訴人所爭執之營業費用，於原處分營業淨利及課稅所得之認定，並無影響。至上訴人主張106年3至4月營業稅核定，經復查業已撤銷云云，與本件104年度營利事業所得稅認定毫無關連，本件亦未論及上訴人進貨事實之真偽，僅針對上訴人所提示之帳簿憑證與銷貨廠商實際出貨明細不符，致營業成本無法勾稽，乃以同業利潤標準淨利率核算營業淨利而已等語，因將訴願決定及原處分（含復查決定）予以維持，駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，尚無不合。茲再論斷如下：

（一）所得稅法第24條第1項前段規定：「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83條第1項、第3項規定：「（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；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」又

01 所得稅法施行細則第81條第1項規定：「本法第83條所稱之
02 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
03 之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分
04 依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。」另查核準則第
05 6條第1項規定：「營利事業之帳簿文據，其關係所得額之一
06 部未能提示，經稽徵機關依所得稅法施行細則第81條之規
07 定，就該部分按同業利潤標準核定其所得額者，其核定之所
08 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
09 定之所得額為限。……」而所謂「未提示」帳簿文據，除全
10 未提示者外，亦包括雖提示而有不完全致無法勾稽者。再納
11 稅者權利保護法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對
12 於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護
13 課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計
14 算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計
15 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
16 法為之。（第3項）推計，有2種以上之方法時，應依最能切
17 近實額之方法為之。」查所得稅法第83條第1項、第3項規
18 定，納稅義務人違反提示有關各種證明所得額之帳簿、文據
19 的協力義務者，稅捐機關得「依同業利潤標準，核定其所得
20 額」，即是立法者明定納稅義務人違反該協力義務時，發生
21 推計課稅之法律明文，亦即允許稅捐機關於課稅資料難以調
22 查時，得以同業利潤標準等間接證據推估稅額，以確保國家
23 債權有效實現並維護租稅公平。又前開推估方法明定僅納稅
24 義務人未提示或提帳簿文據不足以查核部分，始得推計課
25 稅，其餘仍應核實核定，且該部分按同業利潤標準核定者，
26 其核定之所得額，原則上不得超過當年度全部營業收入淨額
27 依同業利潤標準核定之所得額。

28 (二)原判決經調查證據暨斟酌全案辯論意旨，敘明上訴人辦理10
29 4年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額163,37
30 3,765元，營業成本154,556,129元、交際費1,488,301元、
31 佣金支出250,000元、營業淨利406,518元。然經被上訴人查

明上訴人104年度進貨金額158,767,581元，其中111,289,054元（超過70%）來自百貨公司，進貨發票卻未加蓋各該銷貨商號騎縫印章，實為將原購貨取得之電子發票或收銀機發票申請作廢後所換開取得，而銷貨廠商實際銷貨之品名、規格及數量與上訴人進貨憑證背面所黏貼之出貨明細表完全不符，是認該部分銷貨廠商之出貨明細表所載品名、單價及數量均與上訴人實際進貨不符，營業成本無法勾稽。故肯認原處分依所得稅法第83條第1項規定，依上訴人申報營業收入淨額，以104年度其他化妝品業同業利潤標準淨利率13%推計上訴人營業淨利21,238,589元（營業收入淨額163,373,765元 $\times$ 13%），核定應補稅額3,541,452元無誤等情，為原判決依法確定之事實，業已說明其認定依據及理由，核與卷證相符，與證據法則無違，且無悖於論理法則及經驗法則，於法並無違誤。查依原判決認定可知，被上訴人所為原處分以推計課稅方式為之，係因上訴人對於其列報進貨之營業成本，所提出之進貨發票容有前揭所指未符之情，而上訴人無法提出相關帳證資料，得令被上訴人予以查核勾稽，自難遽認上訴人關於該營業成本之主張確屬實在。而有關營業成本之認列扣除，相關帳證資料掌握在上訴人手中，自應由上訴人負該證明之協力義務。上訴人如有違反該協力義務，因此發生推計課稅之不利益，自應由上訴人承擔。又有關對於納稅義務人取得所得客觀上必有成本費用者，即使未能提供確實單據或證明文件，亦應依合理方法予以推估成本費用，將之自所得扣除，而以扣除後之淨值作為稅基。依所得稅法第83條第1項、第3項等規定，納稅義務人違反提示有關各種證明所得額之帳簿、文據之協力義務者，發生稅捐稽徵機關得「依同業利潤標準，核定其所得額」，即是當事人違反特定協力義務，發生推計課稅之法定規定。上訴意旨指摘原判決未衡量要求上訴人盡租稅協力義務不具期待可能性，不符合比例原則，而認定原處分合法，並逕認上訴人營業成本全部

無法勾稽，不符實質課稅原則及比例原則云云，核係其一己主觀之法律意見，難認可採。

(三)次查，原判決就被上訴人所認上訴人前揭營業成本無法勾稽之認定無違，業如前述。原判決因認本件被上訴人未予核認之營業費用僅1,583,651元（即上訴人所爭執交際費1,333,651元及佣金支出250,000元），即使不予刪減，全數依上訴人所申報之營業費用8,411,118元予以採認，而採取所得稅法施行細則第81條第1項所示「部分推計，部分核實」方式核定所得額：因營業成本無法勾稽，先以104年其他化妝品業同業毛利率28%，「推估」核算營業毛利45,744,654元（營業收入淨額163,373,765元 $\times$ 28%），再「核實」扣除上訴人所主張之全數營業費用8,411,118元，營業淨利（即所得額）為37,333,536元，仍顯然高於前述以成本費用均無法勾稽，而以同業利潤標準淨利率計算之所得額（21,238,589元）。依查核準則第6條第1項本文規定，自應依有利於上訴人之推計方式核認該所得額，肯認原處分之核定於法無違，並說明上訴人就交際費及佣金支出之認列為爭執，於原處分營業淨利及課稅所得之認定，並無影響，故未再予論述等語，亦核無不合。上訴意旨猶執詞主張上訴人營業成本費用並非全然無法勾稽，故交際費與佣金費用之爭議仍有實益，原審未依職權調查，率予認定被上訴人是否追認上訴人所爭執之營業費用，不影響原處分營業淨利及課稅所得之認定，有判決不備理由之違誤云云，核係其一己主觀之法律意見，委不足採。

(四)再者，本件係因上訴人所提示之帳簿憑證與銷貨廠商實際出貨明細不符，致營業成本無法勾稽，原判決因而肯認原處分以同業利潤標準淨利率核算營業淨利，於法無違。至上訴人主張其106年3至4月營業稅核定處分，經提起復查業遭撤銷該處分等情，究與本件104年度營利事業所得稅之認定之適法性有何關連，未據上訴人指明，其以不同年度之不同課稅處分，逕指摘原處分違反自我拘束原則，乃不足採。上訴意

旨重述其在原審提出之陳詞，主張原判決有不適用法規之違誤云云，自不足取。

(五)綜合上述，原判決以訴願決定及原處分(含復查決定)俱無不合，予以維持，判決駁回上訴人在第一審之訴，核無違誤。上訴論旨仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 1 月 14 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 高 愈 杰

法官 胡 方 新

法官 王 俊 雄

法官 陳 秀 嫻

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 1 月 14 日

書記官 陳 映 羽