

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭

112年度稅簡字第5號

113年6月7日言詞辯論終結

原告 天元廣告有限公司

代表人 陳宗隆

訴訟代理人 何雲開會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 張素媛

上列原告因營利事業所得稅事件，不服財政部民國111年12月29日台財法字第11113943470號（案號：第00000000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、爭訟概要：

本案原告、通元廣告有限公司（下稱通元公司）分別與大佳國際開發股份有限公司（下稱大佳公司）簽訂「大佳敦皇廣告銷售合約書」，由原告、通元公司分別承攬大佳公司敦皇建案（下稱系爭建案）之廣告銷售業務。嗣原告於民國108年5月20日為107年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報其營業淨利、全年所得額分別為新臺幣（下同）負228,260元及負226,359元，經被告於109年12月22日分別核定為2,445,755元及2,447,663元，應補稅額489,532元。原告不服，申請復查，獲被告以111年8月3日財北國稅法一字第1110022289號復查決定，追減其營業淨利1,099,978元，

01 改核定其營業淨利、全年所得額分別為1,345,777元、1,34
02 7,685元，補稅稅額269,537元。原告仍不服，提起訴願，經
03 訴願決定駁回後，遂提起本件行政訴訟。

04 二、原告主張及聲明：

05 (一)原告107年度之營業收入分為兩大類，一為代銷營收，二為
06 實品屋營收。經被告復查後，剔除營業費用租金支出300,00
07 0元，代銷營收4,349,983元及成本費用部分，兩造已無任何
08 爭議。爭議重點為實品屋營收及成本。

09 (二)實品屋營收部分，原告與通元公司以各自實際代墊付裝潢成
10 本加成5%，各別向大佳公司請款。惟107年度大佳公司資金
11 緊俏，原告與通元公司多次請款均被拒絕退回，滋生糾紛。
12 原告申報107年度營所稅時，實品屋營收部分，原告以實際
13 墊付裝潢成本3,371,000元加5%即3,539,550元認列為應收帳
14 款，連同代銷佣金應收帳款4,349,983元，申報為107年度營
15 業收入7,889,533元。其中於107年12月底暫先開立發票，計
16 實品屋營收809,524元，代銷營收611,667元，共1,421,191
17 元，為應收已開立發票金額。又關於被告質疑原告，未能說
18 明認列實品屋裝潢收入(50%)與分攤實品屋裝潢成本比例(8
19 0%)不同之緣由，原告107年申報認列實品屋之營收3,539,55
20 0元，約為當年度兩公司實品屋營收總額4,403,621元之8
21 0%。申報認列實品屋之成本3,371,000元，亦約為當年度兩
22 公司實品屋成本總額4,193,925元之80%。原告前於復查時，
23 即已說明清楚，並無被告查核認定原告申報實品屋營收佔總
24 額之50%，而成本卻佔總額80%之情事。

25 (三)倘被告核定原告之實品屋裝潢成本僅得認列50%，剔減1,27
26 4,037元，而核定為2,096,963元；則原告此部分之營收亦應
27 由原申報之3,539,550元(佔實品屋總收入之80%)，核減1,77
28 7,645元，並重新核定為1,761,905元(佔實品屋總收入之5
29 0%)，並將107年度之總營收(營業收入淨額)由原申報之7,
30 889,533元，修正為6,111,888元，並核定營所稅稅額為0
31 元。被告未一併核減原告申報之營業收入淨額，違反所得稅

01 法第24條第1項前段之會計成本收益配合原則，亦與行政程
02 序法第36條、第43條、第8條之規定不符。

03 (四)並聲明：107年度補徵原告營所稅部分之訴願決定與復查決
04 定不利於原告部分及原補稅處分均撤銷。107年度原告之總
05 營收應依法剔減1,777,645元，總營收修正為6,111,888元。
06 營所稅額改核定為0元。

07 三、被告答辯及聲明：

08 (一)原告與通元公司之負責人及營業登記地址均相同，雙方於10
09 7年度共同承攬大佳公司「敦皇」建案房地及車位之廣告企
10 劃及代銷服務，原告說明該建案所有勞務皆由原告與通元公
11 司各為50%分擔承作。原告與通元公司107至109年度營利事
12 業所得稅結算申報(通元公司109年度為決算申報)，行業代
13 號均為其他廣告服務業(行業標準代號:7310-99)；原告申報
14 之全年所得額均為負數；通元公司各該年度營利事業所得稅
15 結算申報案件均依擴大書面審核實施要點核定，合先敘明。

16 (二)大佳公司系爭建案之實品屋裝潢工程係原告與通元公司共同
17 委託能能工程有限公司(下稱能能公司)施作，依原告提示
18 之日記簿與總分類帳簿、收入支出兩站式損益表及銷售廣告
19 成本明細表等資料所載，實品屋實際裝潢支出計4,193,925
20 元(工程款3,142,236元+家具 3925元設備款1,051,689元)，
21 原告認列實品屋裝潢支出3,371,000元，占實品屋裝潢支出
22 總額80%，其餘20%部分由通元公司認列，與原告所述所有勞
23 務皆由原告與通元公司各為50%分擔承作不符。

24 (三)系爭建案之實品屋裝潢銷售收入，經向大佳公司查證，原告
25 與通元公司共同向大佳公司請領實品屋款項金額僅3,700,00
26 0元(含稅)，尚非原告所稱4,403,621元，又渠等分別按請領
27 金額50%認列營業收入1,761,905元〔3,700,000元÷(1+5%)×
28 50%〕，有大佳公司提示之請款明細及統一發票可查，復依
29 原告復查階段提示之兩站式損益表，僅載明「營業收入」7,
30 889,533元及「利息收入」1,908元，並未區分係何種類型收
31 入，且於復查時所提出之說明、協議書關於系爭收入之比率

01 及金額說法皆不一致，又未於107年度營利事業所得稅申報
02 書中列明收入明細，且未於營業收入調節說明中載明，總分
03 類帳亦僅有107年12月21日之1,421,190元及同年月31日之6,
04 468,343元之記載，無法勾稽，尚難證明原告主張之實品屋
05 銷售收入金額3,539,550元為真，原告主張應將相關實品屋
06 裝潢銷售收入對應減列1,761,905元一節，並不足採。

07 (四)並聲明：原告之訴駁回。

08 四、本件之爭點：

09 (一)被告以原告與通元公司之實品屋營收各分得50%之比例，核
10 定其實品屋營業成本為2,096,963元，剔除超過部分即1,27
11 4,037元，有無違誤？

12 (二)原告主張「其107年度申報營所稅時，實品屋營業收入係以
13 其與通元公司各按80%、20%之比例，即3,539,550元認列，
14 如實品屋營業成本改以各50%之比例並予剔除，則實品屋營
15 業收入應改核定為1,761,905元，並將107年度之營業收入淨
16 額一併核減」等語，有無理由？

17 五、本院之判斷：

18 (一)前提事實：

19 1.原處分階段：經查，原告與大佳公司簽訂「大佳敦皇廣告
20 銷售合約書」，承攬系爭建案之廣告銷售業務等情，有該
21 廣告銷售合約書在卷可查（原處分卷第496頁）。又查，
22 原告107年度營利事業所得稅結算申報，原申報經營其他
23 廣告服務業（行業標準代號：7310-99），並列報營業收入
24 淨額7,889,533元（申報營業稅銷售額1,421,190元、本期
25 應收未開立發票金額6,468,343元）、營業成本5,479,672
26 元、營業費用及損失總額2,638,121元及營業淨利負228,2
27 60元等情，有原告107年度營所稅申報書在卷可佐（原處
28 分卷第6頁）。嗣被告查核原告提供之帳簿文據，將原告
29 列於營業成本之勞務成本999,800元調整為薪資支出、原
30 告列於租金支出445,000元調整為營業成本，並以原告107
31 年銷售對象大佳公司所提供之銷售資料與原告申報之營業

01 收入有鉅額差異，且原告不提出收入成本分析表致無法查
02 核相關收入成本配合情形為由，以不動產代銷業（行業標
03 準代號：6812-12）同業利潤標準毛利率74%核定營業成
04 本，惟上述調整之營業淨利為2,645,333元【營業收入淨
05 額7,889,533元－按同業利潤標準毛利率核定營業成本2,0
06 51,279元〔營業收入淨額7,889,533元×（1－同業利潤標
07 準毛利率74%）〕－調整後營業費用及損失總額3,192,921
08 元（原申報營業費用及損失總額2,638,121元＋調整薪資
09 支出999,800元－調整租金支出445,000元）】高於全部營
10 業收入淨額依同業利潤標準淨利率31%計算之營業淨利2,4
11 45,755元（7,889,533元×同業利潤標準淨利率31%），而
12 按同業利潤標準淨利率核定營業淨利為2,445,755元（營
13 利事業所得稅查核準則第6條第1項前段規定參照），另查
14 得原告漏報利息收入7元，核定課稅所得額為2,447,663元
15 （核定營業淨利2,445,755元＋原申報利息收入1,901元＋
16 漏報利息收入7元），補徵稅款489,532元（2,447,663元×
17 20%）等情，有被告107年度營所稅結算申報核定通知書暨
18 調整法令及依據說明書在卷可查（原處分卷第127-130
19 頁）。

20 **2.復查階段：**原告申請復查後，被告再就原告提供資料查
21 核，以原告與通元公司共同承攬大佳公司系爭建案房地及
22 車位之廣告企劃及代銷服務，該建案於107年度銷售實品
23 屋C21及B21兩戶，原告與通元公司分別於107年12月21
24 日、108年7月20日各自大佳公司取得戶別C21實品屋裝潢
25 款170萬元之50%即85萬元（含營業稅）及戶別B21實品屋
26 裝潢款200萬元之50%即100萬元（含營業稅），合計向大
27 佳公司請領3,700,000元，並分別按50%認列稅後營業收
28 入1,761,905元（3,700,000元÷（1+5%）×50%）等情，有系
29 爭建案第1期及第6期之請款表及銷售請款明細可查（原處
30 分卷第187-194、285頁）。惟查，該兩戶實品屋係原告與
31 通元公司共同委託能能公司施作，其實際裝潢支出總額為

01 4,193,925元，然原告於107年度認列樣品屋成本費用為3,
02 371,000元，原告就該兩屋裝潢成本之分攤比率約為8
03 0% (3,371,000/4,193,925) 等情，有原告於復查程序所
04 提出之日記簿、總分類帳簿、收入支出兩站式損益表（原
05 處分卷第500頁）及銷售廣告成本明細表（原處分卷第499
06 頁），及原告於復查程序所提出之說明7及其附表在卷可
07 佐（原處分卷第386-385頁），被告遂以其實品屋裝潢成
08 本與銷售收入認列比率50%不同，乃剔除實品屋裝潢成本
09 超過裝修工程及家具設備支出總額50%部分即1,274,037元
10 （原帳列樣品屋成本3,371,000元－實品屋裝潢支出4,19
11 3,925元×50%），重行核定營業成本為4,205,635元（原告
12 申報數5,479,672元－被告剔除數1,274,037元）；另剔除
13 原告未提示憑證且查無扣繳資料或統一發票之廣告外牆租
14 金支出計300,000元，重新核算營業淨利為1,345,777元
15 （營業收入淨額7,889,533元－營業成本4,205,635元－原
16 告申報營業費及損失總額2,638,121元＋剔除認列之租金
17 支出300,000元），即追減營業淨利1,099,978元（重行核
18 定營業淨利1,345,777元－原核定營業淨利2,445,755
19 元），課稅所得額為1,347,685元（重行核定營業淨利1,3
20 45,777元＋原申報利息收入1,901元＋漏報利息收入7
21 元），補徵稅款為269,537元（1,347,685元×20%）等情，
22 復有復查決定及應補稅額更正註銷表等情，有復查決定
23 書、107年度營所稅核定稅額繳款書及應補稅額更正註銷
24 表可查（訴願卷第23-25頁）。

25 (二)被告以原告與通元公司之實品屋營收各分得50%之比例，核
26 定其實品屋營業成本為2,096,963元，剔除超過部分即1,27
27 4,037元，並無違誤：

28 1.按商業會計法第60條規定：「與同一交易或其他事項有關
29 之收入及費用，應適當認列。」企業會計準則公報第1號
30 「財務報導之觀念架構」第58條第1項規定：「費損應以
31 發生之成本與賺得特定收益項目間之直接關聯為基礎，認

01 列於綜合損益表。意即直接及共同由同一交易或其他事項
02 所產生之收入與費用，應同時予以認列，此通常稱之為成
03 本與收入配合。……」由於一般用途財務報導之目的，
04 在於提供其使用者有關企業之「有用」財務資訊，俾其使
05 用者投資及授信等決策之作成（同號公報第3條規定參
06 照），又為使財務資訊成為「有用」，關於「費用」或是
07 「費損」之認列，要求應與有關收入（賺得特定收益）間
08 以適當方式、直接關聯基礎為之。

09 2. 又按所得稅法第24條第1項規定：「營利事業所得之計
10 算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐
11 後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免
12 稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明
13 確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作『合理之分攤』；其
14 分攤辦法，由財政部定之。」為正確計算應稅之所得，針
15 對成本、費用或損失而涉有應稅所得及免稅所得者，稅法
16 規定源自同一投入成本、費用，難以區隔時，其分攤方法
17 應具有合理性。另營利事業所得稅查核準則第51條之1規
18 定：「（第1項）營建業已興建完成但未出售或已轉供自
19 用之房地，得依工程別依收入法、建坪比例法或評定現值
20 法擇一適用，分攤其房地成本，但同一工程既經擇定後，
21 不得變更。（第2項）前項所稱收入法，係指營建業建屋
22 出售，其銷貨成本係按出售房屋售價及待售房屋之預計合
23 理售價占總售價比例攤計成本之方法。建坪比例法，係指
24 營建業建屋出售，其銷貨成本係按出售及待售房屋坪數占
25 房屋總坪數比例攤計成本之方法。評定現值法，係指營建
26 業建屋出售，其銷貨成本係按出售及待售房屋評定現值占
27 房屋總評定現值比例攤計成本之方法。」為正確計算課稅
28 所得，針對房地興建成本而涉有已出售及未出售（或轉自
29 用）者，稅法亦規定源自同一投入房地成本，難以區隔
30 時，得以收入法、建坪比例法或評定現值法分攤之。綜
31 上，同一營利事業內所生無法個別直接歸屬之成本費用，

01 已要求應以合理之方式予以分攤，則2個以上營利事業所
02 共同發生之成本費用，自亦應以適當、合理之方法，進行
03 分攤認列，以正確計算課稅所得額。

04 3.又財政部為簡化稽徵作業，推行便民服務，於94年度起，
05 特於每年度訂定各年度營利事業所得稅結算申報案件擴大
06 書面審核實施要點，依據108年1月21日發布「107年度營
07 利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點」（下
08 稱擴大書審要點）第2點本文規定：「凡全年營業收入淨
09 額及非營業收入【不包括土地及其定著物（如房屋等）之
10 交易增益暨依法不計入所得課稅之所得額】合計在新臺幣
11 3千萬元以下之營利事業，其年度結算申報，書表齊全，
12 自行依法調整之純益率在下列標準以上並於申報期限截止
13 前繳清應納稅款者（獨資、合夥組織應辦理結算申報，但
14 無須計算及繳納應納稅額），應就其申報案件予以書面審
15 核：……」是擴大書審案件係逕按純益率計算所得額，無
16 須精確計算其成本及費用，且符合條件者，原則上即就其
17 申報資料進行書面審核，而不再調帳查核。是以，由同一
18 第三人所控制之多家公司，其一採用擴大書審純益率計算
19 自行申報者，各家公司就其等共同承攬業務所生無法個別
20 直接歸屬認列之成本費用投入，自應參照上開財務會計及
21 稅法相關規定，採用適當及合理之分攤基準，參與分擔，
22 以正確計算應納稅之所得額，並防止藉由擴大書審案件無
23 須精確計算成本費用數額之特點，而將其應承擔之成本費
24 用，移由其他各家公司吸收，有失平等原則。

25 4.經查，原告與通元公司於107年至109年間共同承攬大佳公
26 司系爭建案之房地銷售，且原告與通元公司之負責人均為
27 「陳宗隆」，兩家公司亦均設立於「臺北市○○區○○○
28 路0段000號8樓之4」等情，有大佳公司提供之天元/通元
29 廣告明細表及原告與通元公司各期請款所開立發票影本可
30 查（原處分卷第263-285頁），是原告與通元公司應屬由
31 同一第三人所控制之公司。又原告與通元公司107年至109

01 年度營所稅結算申報中，就原告申報之全年所得額均為負
02 數，而通元公司各年度均依擴大書面審核實施要點核定等
03 情，有原告與通元公司107年度至109年度營所稅申報書在
04 卷可查（原處分卷第580-582、529-531頁）。然依前開說
05 明，通元公司採用擴大書審純益率計算自行申報者，原告
06 就其等共同承攬業務所生無法個別直接歸屬認列之成本費
07 用投入，自應參照前開財務會計及稅法相關規定，採用適
08 當及合理之分攤基準，參與分擔，以正確計算應納稅之所
09 得額。

10 5.再查，由原告提供之能能公司室內裝修合約書及購置家具
11 設備請款單（原處分卷第170-186、498頁），可知實品屋
12 C21及B21之裝修工程及家具設備支出係由原告及通元公司
13 共同委由能能公司施作裝潢工程，亦係由原告及通元公司
14 共同承買各式家俱，並未區分有特定工程或物品係專由原
15 告或是通元公司所訂製或購置，可認該兩實品屋之裝潢支
16 出4,193,925元（工程款3,142,236元及家俱設備款1,051,
17 689元，原處分卷第497頁）均屬原告及通元公司取得該兩
18 實品屋裝潢款計370萬元（C21為170萬元、B21為200萬
19 元，含營業稅）所共同投入難以拆分、區隔之成本及費
20 用。被告以原告向大佳公司就實品屋裝潢請款之比例50%
21 （見原處分卷第188頁及第192頁之銷售請款明細表），計
22 算原告應分攤實品屋裝潢支出為2,096,963元（4,193,925
23 元×50%），而剔除超過部分即1,274,037元（帳列樣品屋
24 成本3,371,000元－2,096,963元），並無違誤。

25 (三)原告主張「其107年度申報營所稅時，實品屋營業收入係以
26 其與通元公司各按80%、20%之比例，即3,539,550元認列，
27 如實品屋營業成本改以各50%之比例並予剔除，則實品屋營
28 業收入應改核定為1,761,905元，並將107年度之營業收入淨
29 額一併核減」云云，難認有據：

30 1.按行政訴訟法第136條規定：「除本法有規定者外，民事
31 訴訟法第277條之規定於本節準用之。」民事訴訟法第277

01 條前段規定：「當事人主張有利於自己之事實者，就其事
02 實有舉證之責任。」另參酌司法院釋字第537號解釋文揭
03 示：「……因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查
04 原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人
05 所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合
06 法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」

07 2.又按帳簿憑證以及會計紀錄，乃認定計算營利事業所得額
08 之重要證據。因此，個別稅法內常規範有納稅義務人應設
09 置、保管及提出帳冊予稽徵機關查核之協力義務，此觀諸
10 所得稅法第21條第1項規定：「營利事業應保持足以正確
11 計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」甚明
12 （最高行政法院104年度判字第232號判決意旨參照）。而
13 所得稅法第83條規定所謂未提示，兼指帳簿文據全部未提
14 示，或雖提示而不完全、不健全或不相符者均有其適用
15 （改制前行政法院61年度判字第198號判例參照）。是稽
16 徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證
17 明之帳簿、文據等，此為納稅義務人協力義務之範疇。而
18 所謂「帳簿、文據提示」，特別是在「營利事業」之情
19 形，並非僅要求納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資
20 料，交給稅捐機關查核，即認其協力義務已了結。而是要
21 求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完
22 備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據
23 （最高行政法院109年度裁字第385號裁定、107年度判字
24 第49號判決意旨參照）。準此，所謂帳證可勾稽，除形式
25 上應具備法定要求之帳簿記載、內部（會計）憑證、外部
26 （會計）憑證及各式分類帳與報表外，各項帳載、憑證及
27 分類帳、表間應有合理關連性，且前後可以正向或逆向相
28 互勾稽，始足當之。從而，納稅義務人雖提出符合形式要
29 件之帳簿、憑據等相關證明資料，但其相關證明資料間若
30 無法互相查核勾稽，即無從證明納稅義務人申報之內容為
31 真正。

01 3.復按為促使營利事業保持足以正確計算其銷售額及營利事
02 業所得額之帳簿憑證及會計記錄，財政部依所得稅法第21
03 條第2項規定，訂定稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿
04 憑證辦法（下稱會計帳簿憑證辦法），依該辦法第2條第4
05 款規定：「凡實施商業會計法之營利事業，應依左列規定
06 設置帳簿：……四、勞務業及其他各業：（一）日記簿：得
07 視實際需要加設特種日記簿。（二）總分類帳：得視實際需
08 要加設明細分類帳。（三）營運量紀錄簿：如貨運業之承運
09 貨物登記簿（運輸單）、旅館業之旅客住宿登記簿、娛樂
10 業之售票日計表、漁撈業之航海日程統計表等是。（四）其
11 他必要之補助帳簿。」準此，屬勞務業之營利事業，除應
12 設置日記帳、總分類帳以外，尚須編製營運量紀錄簿及其
13 他必要之補助帳簿，於稽徵機關進行調查或復查時送交備
14 查；且各式分類帳、表間應有合理關連性，前後並可以正
15 向或逆向相互勾稽，始得以證明納稅義務人所申報之內容
16 為真正。

17 4.經查：

18 (1)原告申報時所認列之營業收入淨額7,889,533元，依其
19 營業收入總分類帳之帳載，分別為107年12月21日之1,4
20 21,190元及同年月31日之6,468,343元，合計認列7,88
21 9,533元（原處分卷第416頁），又依原告於復查時所提
22 出之兩站式損益表，亦僅載明「營業收入」7,889,533
23 元及「利息收入」1,908元，然均無入帳憑證或明細，
24 無法證明其申報時「代銷營收」及「實品屋營收」各自
25 認列為何。

26 (2)再者，原告雖於本院審理時主張「107年度申報營所稅
27 時，實品屋營業收入係以80%比例、3,539,550元認列」
28 云云，然參酌原告於110年9月11日陳報原告與通元公司
29 107年3月16日所簽訂之協議書記載：「收入分為甲方
30 （按：原告）按共同承攬之總收入之70%；乙方（按：
31 通元公司）30%」（原處分卷第299頁）；110年9月13日

01 陳報之說明3表示：「本公司與通元公司為共同承攬，
02 所有勞務皆由原告與通元公司各為50%分擔承作」（原
03 處分卷第295頁）；111年2月8日陳報之說明書5表示：
04 「裝潢款部分復查人本期分得50%計850,000元；通元公
05 司分得50%計850,000元」（原處分卷第327頁），原告
06 主張前後多所矛盾，尚難驟信；況原告與通元公司係各
07 按50%向該公司請領共計3,700,000元（含稅），原告實
08 品屋裝潢實際銷售收入營收為1,761,905元（ $3,700,000$
09 $\div (1+5\%) \times 50\%$ ）等情，有大佳公司提示之請款明細
10 及統一發票附卷可稽（原處分卷第263-285頁），與原
11 告主張之3,539,550元，顯有未合，難認可採。

12 (3)至於原告雖另主張「107年請款時與業主發生激烈糾
13 紛，雙方爭執到108年7月底，其全面讓步，不按原協商
14 之成本加5%各自請款，改由業主通知兩公司各按50%請
15 款」云云（本院卷第17頁）。惟依據原告於107年12月2
16 1日編制之第1期請款表、銷售請款明細表暨原告及通元
17 公司於同日所開立予大佳公司之發票（原處分卷第194-
18 191頁），顯示實品屋C21之裝潢款170萬元，原告及通
19 元公司於107年12月21日即是依照兩公司各50%之比例
20 （金額各為85萬元）向大佳公司請款，原告並據以開立
21 含有裝潢款50%即85萬元之實品屋收入銷售發票金額
22 （未含稅）1,421,190元予大佳公司，而於帳上認列營
23 業收入1,421,190元（見原處分卷第416頁之營業收入之
24 總分類帳），核與原告所述其於108年7月底因業主通知
25 始改按50%請款之情，已不相符。況查，原告107年度營
26 業收入帳載紀錄共計2筆，即上述之107年12月21日1,42
27 1,190元以及同年月31日之6,468,343元。然原告於107
28 年12月21日既係按照50%之比例，開立C21之裝潢收入銷
29 售發票給予大佳公司（此為對外憑證），換言之，原告
30 在其收取裝潢款之比例僅有50%為已確定事實之前提
31 下，卻於107年12月31日仍然以80%之比例認列實品屋裝

01 潢收入，此舉顯與會計入帳原則相違。而原告又未提出
02 其107年12月31日帳載營業收入6,468,343元之原始憑
03 證，以證明實品屋裝潢收入於107年度入帳金額確實為
04 其所主張之3,539,550元，並依其所稱業主於108年7月
05 底通知按50%請款之後，業於2個月內將實品屋裝潢收入
06 由3,539,550元於帳上更正為1,761,905元之會計傳票暨
07 原始憑證，或是無法收現而已於帳上認列為損失之會計
08 傳票暨原始憑證，以實其說。原告上開主張，自難採
09 憑。

10 (4)又原告主張「其主要營業為房屋仲介，屬勞務業，營業
11 量甚少，且投入與產出間無正相關比例關係，故無設置
12 營運量記錄簿供查核」云云（本院卷第113頁）。然
13 查，原告營業稅籍登記行業為廣告代理商及不動產代銷
14 （原處分卷第139頁），107年度營利事業所得稅申報為
15 其他廣告服務業（原處分卷第6頁），可知原告係勞務
16 業，則原告所應提示之帳證，除日記帳及總分類帳暨其
17 相關原始憑證之外，會計帳簿憑證辦法附表10之「營運
18 量紀錄簿」格式之規定，尚須包括營運量紀錄簿等紀錄
19 營利事業各筆收入暨其對應成本間關係之帳冊，才得以
20 觀察、評價及勾勒整體經濟活動全貌，始能被認可具有
21 證據價值。又觀之原告與大佳公司於107年3月26日簽訂
22 之廣告業務銷售合約書第7條責任義務：「……五、乙
23 方（按：本件原告）於開始銷售時，應提出來人來電及
24 銷售狀況日報表及週報表供甲方（按：大佳公司）查
25 核。六、乙方於結案時需提供結案報告資料（含客戶資
26 料）。」（原處分卷第241頁）之約定，可知原告就其
27 日常營運及其銷售狀況已有書面紀錄，並於代銷結案時
28 提出整體報告，則據此等資料，原告依稽徵機關要求提
29 示「營運量紀錄簿」供核，應無困難，原告卻拒不提
30 供，自難認定其主張之申報內容為真。

31 (5)是以，原告關於實品屋裝潢銷售收入之比例及金額說法

01 皆不一致，又未於107年度營利事業所得稅申報書中列
02 明收入明細，且未於營業收入調節說明中載明，總分類
03 帳亦僅有2筆收入1,421,190元及6,468,343元，金額無
04 法勾稽，尚難證明原告主張實品屋銷貨收入金額乙節為
05 真，自無足採。

06 (四)另原告於本院審理時稱「被告復查核認其107年度代銷佣金
07 營收為4,349,983元，徵納雙方就代銷佣金部分之營收、成
08 本及全公司營業費用已無疑義」乙節（本院訴字卷第14頁，
09 本院卷第15、17、108-3、115頁），應有誤解，並予說明如
10 下：

11 1.原核定階段：被告以109年9月22日財北國稅信義營所字第
12 1090161070號函請原告提供「收入成本分析表」等資料供
13 核，惟經原告以該公司進銷皆屬實為由拒絕提供（原處分
14 卷第29、115頁）；被告再以109年11月6日財北國稅信義
15 營所字第1090163117號函覆原告，為查明107年度營業收
16 入及成本列報情形，仍請提供代銷收入計算明細表及支付
17 代銷人員之合約書等資料供核，經原告提供「敦皇」銷售
18 累計明細表，該表記載4筆交易計3戶房屋及4個車位（戶
19 別：C21、C11、A14；車位編號：B2-126、B6-56、B6-5
20 1、B5-75），請款金額456.38萬元（原處分卷第26、71
21 頁）；然因該明細表所載上開請款金額與原告107年度申
22 報營業收入7,889,533元有鉅額差異，被告另函大佳公司
23 調查該公司107年度委託原告銷售房屋及車位之交易情
24 形，獲該公司提供「敦皇107年度銷售資料」表載以，原
25 告銷售3戶房屋及4個車位（戶別及車位編號與上開原告所
26 提供之資料相符），請款銷售服務費1,340,150元及裝潢
27 費用850,000元共計2,190,150元（原處分卷第23、42
28 頁）。被告因原告未提供收入成本供核，無法查得相關收
29 入成本配合情形，乃按同業毛利率核定成本（見原處分卷
30 第130頁之調整法令及依據說明書）。

31 2.復查階段：被告為勾稽營業收入及營業成本列報情形，以

01 110年3月11日財北國稅信義營所字第1100152957號函請原
02 告提供資料，經原告僅針對實品屋C21及B21部分，提供第
03 1期及第6期請款表之收入資料以及該2戶裝潢成本資料
04 （原處分卷第153、154-197頁）。被告復於110年3月30日
05 以財北國稅信義營所字第11001152777號函請原告提示完
06 整帳簿憑證並說明其營業收入入帳時點，經原告函覆略
07 以，該公司認列收入時點以完成銷售合約簽約日為準，並
08 說明第2期至第5期請款表與107年度營收無關等語（原處
09 分卷第200-202、225頁）。被告又以110年9月7日財北國
10 稅法一字第1100026658號函請原告提示收入成本分析表供
11 核仍未果（見原處分卷第297頁之函文說明二(三)及第294
12 頁）。被告最終再先後以110年11月4日財北國稅法一字第
13 1100031901號及111年1月7日財北國稅法一字第111000080
14 5B號等函詢原告，其107年度申報收入與其請款及開立發
15 票金額間之差異，何以實品屋C21及B21之裝潢款請款比例
16 與成本負擔比例不一致等疑義，原告僅補充說明，該公司
17 就共同費用拆分比例為70%，依成本收入配合原則，對於
18 未開發票部分仍認列當期收入等語（原處分卷第302-301
19 頁、第304-305頁、第322頁）。被告乃認定實品屋裝潢部
20 分，原告與通元公司係分別按大佳公司請領款3,700,000
21 元（含稅）之50%認列營業收入1,761,905元，其相關支出
22 得依帳載核實認定，因原告申報裝潢支出3,371,000元超
23 出裝潢支出總額4,193,925元之50%，否准認列超出部分而
24 追減營業成本1,274,037元（3,371,000元－4,193,925元×
25 50%）（本院訴字卷第52至54頁之復查決定理由第三點參
26 照）。由上可知，原告於復查階段仍未提供「符合會計帳
27 簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要
28 求」之帳證供核，被告自無法從其中觀察、評價及勾勒原
29 告整體經濟活動全貌。被告復查決定僅就實品屋裝潢部
30 分，原告認列收入金額為1,761,905元暨其相關成本為核
31 認，被告並未亦無從對原告申報之107年度代銷佣金營

01 收、成本及全公司營業費用等帳載紀錄進行實質調查。

02 3.原告起訴稱107年度列報營業收入淨額7,889,533元係由C2
03 1、B21、A14、A23、B23、C11、A13、A21、A11計9戶及11
04 個車位之仲介佣金計4,349,983元（含多估105,002元）及
05 C21、B21共2戶裝潢工程款3,539,550元所組成（見本院卷
06 第19頁表格第1欄），基此主張其107年度申報實品屋裝潢
07 營收係3,539,550元。惟查，原告於原處分查核時提供之
08 銷售累計明細表，係記載戶別C21、C11、A14計3戶房屋及
09 編號B2-126、B6-56、B6-51、B5-75計4個車位之4筆交易
10 紀錄（原處分卷第71頁），並於復查程序中向被告說明第
11 2期至第5期請款表與107年度營收無關（原處分卷第225
12 頁），後另補充說明107年度僅出售1戶（含裝潢）及1個
13 車位（原處分卷第327頁），嗣於訴願階段時自行編制107
14 年度營收與應收帳款推估表，記載C21（含實品屋營
15 收）、B21（含實品屋營收）、A23、B23計4戶房屋（見訴
16 願卷2內之訴願補充理由書(一)附表）。是關於107年度代銷
17 收入金額，原告於各階段之說明，尚且前後不一、相互齟
18 齬，亦與原告本件起訴主張並不一致。甚且，依據大佳公
19 司提供予被告之「天元/通元廣告請款明細」（原處分卷
20 第285頁）顯示，上開9戶房屋及11個車位係經原告於第1
21 期至第6期請款，請款日期分別為107年12月28日、108年1
22 月23日、108年2月20日、108年3月21日、108年4月23日、
23 108年7月24日，部分交易之請款日期竟與原告主張入帳日
24 期即107年12月31日，相距長達近6個月，此顯與常情相
25 違，原告有臨訟拼湊之嫌。

26 4.綜上，被告並無「核定107年度代銷佣金營收為4,349,983
27 元」，原告上開主張，顯非可採，自無從據以推得原告主
28 張「107年度申報營所稅時實品屋營業收入係以3,539,550
29 元認列」之事實。

30 (五)本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊及防禦方法，均與本件判
31 決結果不生影響，不一一論駁，併予敘明。

01 六、綜上所述，被告復查決定書依據查得之資料，認定應以原告
02 與通元公司之實品屋營收各分得50%之比例，核定其實品屋
03 營業成本為2,096,963元，剔除超過部分即1,274,037元，並
04 追減原處分核定營業淨利1,099,978元部分，改核定原告107
05 年度營業淨利、全年所得額分別為1,345,777元、1,347,685
06 元，應補稅稅額269,537元，經核其認事用法均無違誤；訴
07 願決定予以維持，亦無不合。是原告訴請撤銷並改核定應補
08 稅額0元，為無理由，應予駁回。第一審訴訟費用應由敗訴
09 之原告負擔，爰宣示如主文第2項所示。

10 中 華 民 國 113 年 7 月 5 日
11 法 官 林敬超

- 12 一、上為正本係照原本作成。
- 13 二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理
14 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
15 判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
16 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
17 後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起
18 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
19 造人數附繕本）。
- 20 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
21 逕以裁定駁回。

22 中 華 民 國 113 年 7 月 5 日
23 書記官 陳玫卉