

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第661號

上 訴 人 葳天科技股份有限公司

代 表 人 陳峯明

訴訟代理人 林瑞彬 律師（兼送達代收人）

張憲瑋 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

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7月18日臺北高等行政法院107年度訴字第1020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、上訴人民國104年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報「銷貨折讓」共新臺幣（下同）21,461,308元，其中19,735,500元乃因上訴人銷貨予子公司上海葳照世電子有限公司（下稱葳照世公司）後，重新檢視報價之合理性並進行一次性折讓調整，惟被上訴人以上訴人無法提出資料證明有銷貨折讓事實而否准認列，並核定銷貨折讓為1,725,808元，補徵稅額3,054,709元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以107年1月3日北區國稅法一字第1070000133號復查決定（下稱原處分）駁回。上訴人循序提起行政訴訟，聲明：原處分及訴願決定均撤銷，經原判決駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

（一）、上訴人固可將「銷貨折讓」列作為營利事業所得計算之減項，然其所主張「銷貨折讓」事由須符合公認會計處理原則之定義，且提出符合該定義及營利事業所得稅查核準則（下稱

查核準則)所定之證明方法，始有被認列減除之可能。另會計上有關營利事業「銷貨收入」之處理，其抵銷科目計有「銷貨退回」、「銷貨折扣」及「銷貨讓價」等項；依行為時經金融監督管理委員會認可之2013年版國際會計準則第18號「收入」第9段及第13段前段規定，「銷貨折讓」既係「銷貨收入」之抵銷科目，故「銷貨折讓」之會計處理方式自應與其抵銷之對象為一致處理，即亦必須符合前揭規定，銷貨折讓之認列條件是個別適用於營利事業所辨認出之每一交易，並且應按公允價值衡量辨認出之每一交易。

(二)、依上訴人會計部門於104年12月9日進行移轉訂價調整之內部簽呈，其分別於同年月24日及25日於會計帳上認列對其100%持股子公司葳照世公司銷貨折讓7,386,837元及12,348,663元，進而將上開共計19,735,500元之系爭銷貨折讓併同其餘銷貨折讓列報於104年度營所稅結算申報書之銷貨折讓科目。再依該內部簽呈之「主旨」部分，就上訴人進行系爭銷貨折讓載明係「因未每季檢視葳照世移轉訂價調整幅度，因此疏失造成葳照世2015/11月財報負毛利率，於2015/12月對葳照世做折讓，……。」及「說明：1.……A.2015上半年營收RMB21,302,613，毛利-13%，因疏於每季檢視葳照世移轉訂價調整幅度，未於2015/6調整葳照世毛利進行折讓。B.2015/1-11營收RMB41,056,990，毛利-9.5%，將於2015/12月對葳照世做折讓。以葳照世高負毛利率及營收高的機種進行折讓，共折讓RMB3,955,802如下表：……。」之內容，及該簽呈就折讓RMB3,955,802之列表觀察，上訴人系爭銷貨折讓之處理並未針對個別銷貨交易，就確有發生折讓原因而逐筆進行分析並認列，而僅係就銷售項目中任意挑選數筆交易即給予銷貨折讓，亦未說明該筆交易之實際折讓情節，顯見上訴人於年底所為系爭一次性銷售價格調整，缺乏銷貨收入之認列應按公允價值衡量所辨認出之每一交易之特徵，而與國際會計準則第18號銷貨收入認列規定未符。

(三)、上訴人上述所為之貨款折減，亦非基於原先成立對價關係因

素的改變，而是上訴人為增加葳照世公司之營業利潤、避免其倒閉所為之策略因應，非但不符合提前付款、品質發現瑕疵、破損等因素，亦非屬其他交易後發生影響原對價平衡的因素，當不符合會計學對銷貨折讓之通常概念。另上訴人雖提示葳照世公司開立借項通知單，惟審諸該借項通知之外觀形式，其上僅載有商品之品名及金額，並未記載折讓原因及折讓方式，被上訴人自無從就上訴人與葳照世公司間之銷貨契約是否有發生締約時所未考慮之事項、買賣雙方因應當時經濟情勢有達成減免銷貨價格協議情事為審認；復因上訴人對葳照世公司所為貨款折減情節不符銷貨折讓要件，則上訴人所提上開確實有為貨款折減之借項通知單亦不能列報銷貨折讓而成為營所稅計算之減項。上訴人上開單純基於利潤分配之考量而於年底所為之系爭一次性調整，應不得於會計帳上認列，更不得於稅務申報時減除。故依上訴人提示之帳載記錄，系爭銷貨折讓之性質並非銷貨價格的減讓，而係單純的企業間利潤之分配，是被上訴人不予認列上訴人所列報之系爭銷貨折讓，尚無違誤。

(四)、再所得稅法第43條之1「移轉訂價」之適用應以關係企業間有交易之約定條件為前提，當約定交易條件不符合常規始進行調整。惟依上訴人前揭內部簽呈記載及會計紀錄顯示，系爭調整在會計處理上因缺少應就個別交易為衡量認列之要求，故其調整之性質應認純屬關係企業間之利潤分配；又上訴人之調整係源於其疏於檢視葳照世公司移轉訂價調整，造成該公司104年11月財務報表負毛利率，上訴人始於104年12月給予一次性銷貨折讓；是縱然上訴人會計部門內部簽呈於形式外觀上載有「移轉訂價調整」，仍不符合所得稅法第43條之1「移轉訂價」之意義；從而該調整應非所得稅法第43條之1及移轉訂價查核準則之適用範圍等詞，茲為其論據。

四、上訴理由略謂：

(一)、上訴人於原審已提示內部簽呈、借項通知單等證據明確指出何筆交易、發生如何之銷貨折讓因素，並依國際會計準則第

18號「收入」公允價值衡量標準判斷系爭銷貨折讓之合法性。又系爭銷貨折讓目的旨在恢復因市場因素致買賣雙方對價平衡遭破壞之狀態，符合公認會計處理原則之銷貨折讓事由。原判決未經兩造言詞辯論逕援引國際會計準則第18號「收入」為本件之適用，有不適用行政訴訟法第125條第2項、第3項規定之違法，且就國際會計準則第18號之解釋有違反文義解釋、體系解釋及目的解釋之適用法規不當之違法。另依財團法人中華民國會計研究發展基金會（上訴人誤載為財政部，下稱會研會）96年9月5日（96）基秘字第148號函（下稱會研會第148號函）意旨，交易雙方為避免產品滯銷而由一方給予他方「原始購入成本與降價後市場價格間之差額補貼」乃財政部承認之銷貨折讓行為。本件銷貨折讓調整目的既係為使銷售予葳照世公司之產品售價符合市場交易常規，避免產品訂價與市場可接受價格落差過大致上訴人產品滯銷，故基於平等原則，亦應准予系爭銷貨折讓之認列。原判決不察，顯有認定事實違反論理法則、判決理由矛盾，且有違反查核準則第2條第2項及第20條第2項規定之違法。

(二)、上訴人源於對葳照世公司為「債務免除」之事實，於104年度收入總額減除系爭一次性銷貨折讓，係於會計年度「結算前」就營利事業各項成本費用、損失所為之認列，乃所得稅法第24條明文授權之財務會計帳載處理範圍。惟原審以系爭一次性銷售價格調整非當然符合會計概念之銷貨折讓逕將該損益項目剔除，顯違所得稅法第24條營利事業所得之計算規定、憲法第19條租稅法律主義及憲法第7條量能課稅原則。

(三)、上訴人與境外關係企業葳照世公司於104年底作一次性銷售價格調整後，其銷售予葳照世公司產品之毛利率仍高於葳照世公司銷售大陸地區客戶之毛利率，該調整仍符營業常規；又調整係為使銷售予葳照世公司之產品售價符合市場公允價格，避免產品訂價與市場可接受價格落差過大致上訴人產品滯銷，目的實屬正當，其調整仍屬財務會計帳載處理範圍。縱被上訴人主張本件一次性銷售價格調整之性質純屬關係企

業間之利潤分配；惟依所得稅法第24條第1項前段規定及財政部108年11月15日台財稅字第10804629000號函釋（下稱財政部108年11月15日函）意旨，上訴人從事受控交易於會計年度終結前得合法進行一次性移轉訂價調整，並依法認列損益。解釋函令作為解釋法規原意，本應自法規生效日起有其適用，上訴人依所得稅法第24條規定得認列損益。且關於國內營利事業與境外關係企業間有關收益、成本、費用與損益之攤計，被上訴人亦僅於該當所得稅法第43條之1規定時始得依法予以調整；又被上訴人若有實質調整關係企業間損益攤計之處分，即應適用所得稅法第43條之1規定。被上訴人剔除上訴人認列關係企業間一次性銷售價格調整之事實，卻迴避本件有所得稅法第43條之1規定之適用，原判決顯有違反所得稅法所得稅法第24條及第43條之1規定之違法等語。

五、本院經核原判決結論並無違誤，茲就上訴意旨再論述如下：

（一）、按所得稅法第21條第1項規定：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」第22條第1項前段規定：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制……」第23條前段規定：「會計年度應為每年1月1日起至12月31日止……」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80條第5項規定：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」財政部據此授權所訂行為時查核準則第2條第2項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、財務會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法……營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則……有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」第20

條第2項規定：「外銷貨物或勞務之折讓，其能提示國外廠商出具註明折讓原因、折讓金額及折讓方式（如減收外匯或抵減其他貨款等）之證明文件，經查明屬實者，應予認定。」準此，外銷貨物之折讓，應提示國外廠商出具註明折讓原因、折讓金額及折讓方式之證明文件，且經查明屬實者，方可認定。

(二)、次按商業會計法第10條第2項規定：「所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。……」第59條規定：「（第1項）營業收入應於交易完成時認列。……（第2項）前項所稱交易完成時，在採用現金收付制之商業，指現金收付之時而言；採用權責發生制之商業，指交付貨品或提供勞務完畢之時而言。」又會計上有關營利事業「銷貨收入」之處理，其抵銷科目計有「銷貨退回」、「銷貨折扣」及「銷貨讓價」等項。其中「銷貨折扣」指的是「現金折扣」即在交易成立，賒銷商品後，企業為求早日收回帳款，以免積壓資金，加重利息負擔，並減少發生壞帳的風險，給予提早付款顧客就其銷貨發票金額減收若干百分比之價款，亦即購貨人只要在一定期間內清償欠款，即可減付某一特定比率帳款之該減付金額，並不包括在買賣成立前為促銷商品，就定價予以折減之「商業折扣」；「銷貨讓價」則係指就貨品銷售所產生之收入，經買賣雙方協議，由貨款中減除而未實際收現之銷貨價款，即對銷貨價格的減讓或免除，通常因貨品之品質有瑕疵，或在運送途中破損，為順利完成該交易，乃在售價上給予折減，或貨款尾數之讓免。而將「銷貨折扣」及「銷貨讓價」兩科目合併即為「銷貨折讓」科目，乃銷貨收入之減項。「銷貨折讓」中之「銷貨讓價」科目之商品價格之減免，其原因雖包括於契約履行時，發生締約時所未考慮之事項，買賣雙方因應當時經濟情勢，出賣人同意為價格退讓，而合意調整原給付金額之情形；然必買賣雙方就已合意之交易價格，嗣後發生影響原對價平衡的因素（例如提前付款、品質發現瑕疵、破損等），賣方為彌

01 補該破壞對價平衡的因素，以貨款折減為條件，經雙方合意
02 者，始足該當。

03 (二)、查上訴人於104年度營利事業所得稅結算申報，列報「銷貨
04 折讓」共21,461,308元，其中19,735,500元，乃上訴人於10
05 4年12月24日及25日於會計帳上認列對其100%持股子公司葳
06 照世公司銷貨折讓7,386,837元及12,348,663元，惟上訴人
07 並未針對個別銷貨交易，逐筆就折讓原因進行分析並認列，
08 僅係就銷售項目中，任意挑選數筆交易即為銷貨折讓（按以
09 葳照世公司高負毛利率及營收高的機種進行折讓），而未說
10 明該筆交易之實際折讓情節，乃原審依法確定之事實。而上
11 訴人就其已取得之收入，嗣既以「銷貨折讓」之會計科目為
12 上開減除，則原審就上訴人列報之「銷貨折讓」事實，依調
13 查證據之辯論結果論明：上訴人採取抵減對葳照世公司應收
14 帳款之方式為系爭折讓，其主張乃因其銷貨予子公司葳照世
15 公司產品之104年1至11月毛利率為18.8%，均高於葳照世公
16 司銷售大陸地區客戶之毛利率17.3%，造成葳照世公司不堪
17 虧損，上訴人為求永續經營考量，進行合理必要調整，遂於
18 104年底重新檢視對葳照世公司報價之合理性並進行一次性
19 折讓調整；被上訴人無從就上訴人與葳照世公司間之銷貨契
20 約，是否有發生締約時所未考慮之事項，買賣雙方因應當時
21 經濟情勢有達成減免銷貨價格協議情事為審認；上訴人雖提
22 示葳照世公司開立借項通知單，惟審諸該借項通知之外觀形
23 式，其上僅載有商品之品名及金額，然並未記載折讓原因及
24 折讓方式，依上訴人提示之帳載記錄，系爭銷貨折讓之性質
25 並非銷貨價格的減讓，而係單純的企業間利潤之分配，於年
26 底所為之系爭一次性調整，不符銷貨折讓要件，則上訴人所
27 提上開確實有為貨款折減之證據，亦不能列報銷貨折讓而成
28 為營所稅計算之減項，是被上訴人不予認列上訴人所列報之
29 系爭銷貨折讓，尚無違誤等得心證理由，經核與卷內事證並
30 無不符，且無違論理法則或經驗法則，依上述規定及說明，
31 亦無判決不適用法規或適用不當等違背法令情事。上訴人主

張其源於對葳照世公司為「債務免除」之事實，乃所得稅法第24條明文授權之財務會計帳載處理範圍，原審以系爭一次性銷售價格調整不符會計概念之銷貨折讓逕將該損益項目剔除，有違所得稅法第24條營利事業所得之計算規定等違法云云，乃其主觀見解，自無可採。又依上訴人所提出之移轉訂價報告（見原處分卷二第238頁上訴人104年移轉訂價報告第15頁），說明上訴人與葳照世公司受控交易具體流程乃：

1、客戶向關係企業上海葳照世公司下訂單；2、關係企業上海葳照世公司依據客戶需求下產品訂單予葳天科技公司；3、葳天科技公司進行製造；4、葳天科技公司運送製造完成商品予關係企業即葳照世公司，再由葳照世公司運送予客戶等情。可知上訴人與葳照世公司交易流程，係依據外界客戶需求訂單生產，不生產品滯銷而須予賣方就差額補貼之問題。上訴人主張其調整係為使銷售予葳照世公司之產品售價符合市場公允價格，避免產品訂價與市場可接受價格落差過大致上訴人產品滯銷云云，核與卷內證據不合，要無可取。而上訴人誤認會研會第148號函為財政部發布，復援引案情與本件顯然不同之該函對「甲公司因應出清庫存或促銷商品而調降特定商品市場售價時，經計算經銷商原始購入成本與降價後市場價格間之差額，由甲公司於經銷商日後再次訂購商品的貨款中分次折讓補貼」之說明，主張交易雙方為避免產品滯銷而由一方給予他方「原始購入成本與降價後市場價格間之差額補貼」，乃財政部承認之銷貨折讓行為，原判決不察係有上述違法云云，亦無可取。至原審於判決中引用國際會計準則第18號，則屬贅述，並不影響判決結果；上訴意旨執此指摘原判決違法云云，仍無可採為有利其之認定。

（四）、另所得稅法第43條之1規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整

。 」又財政部108年11月15日函略以：「一、自109年度起，營利事業從事受控交易，於會計年度結算前進行一次性移轉訂價調整者，應符合下列要件並依第2點規定繳納相關稅捐（費）：（一）所涉受控交易之參與人，事先就其交易條件及所有影響訂價之因素達成協議，且該依協議調整之應收應付價款已計入財務會計帳載數。（二）所涉受控交易之其他參與人，同時進行相對應調整。……」參酌依同法第80條第5項授權訂定之行為時營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第4條第1項第10款規定：「本準則用詞定義如下：……十、移轉訂價：指營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤。」可知，移轉訂價係指營利事業與關係人相互間從事受控交易所訂定之價格或利潤。承前所述，上訴人係以營利為目的之營利事業，葳照世公司向上訴人進貨係基於客戶預訂，價格於訂約時即明白確定，製造完成即交貨收款，上訴人生產銷售予葳照世公司商品，並無因後續商品市場價格下跌等交易雙方所不能控制之外部客觀因素，致銷貨交易成立之後，有何影響訂價因素，須於會計帳上調整原合意價格之必要。且依上訴人上述內部簽呈所載「因未每季檢視葳照世移轉訂價調整幅度，因此疏失造成葳照世2015/11月財報負毛利率，於2015/12月對葳照世做折讓，以使毛利……足以支付葳照世整年行政管理所需費用……」上訴人與葳照世公司於交易完成後，係藉「銷貨折讓」之名，以調整該公司獲利，其調整無涉雙方交易條件之營業內容，則被上訴人於核實認定系爭銷貨折讓不符查核準則第20條第2項認列要件，而予剔除，自無關所得稅法第43條之1之適用，亦不生科目轉正調整之問題。而本件既無上訴人與葳照世公司先就其交易條件及所有影響訂價之因素達成協議之資料，是上訴人自無從援引財政部108年11月15日函釋為其有利之論據。上訴人主張其與境外關係企業葳照世公司於104年底作一次性銷售價格調整，符合營業常規，縱被上訴人主張本件一次性銷售價格調整之性質純屬關係企業間之利潤分配，關於國內營

01 利事業與境外關係企業間有關收益、成本、費用與損益之攤
02 計，被上訴人亦僅於該當所得稅法第43條之1規定時始得依
03 法予以調整，原判決顯有違反所得稅法第24條及第43條之1
04 規定之違法云云，仍無可採。

05 (五)、綜上所述，原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將訴願
06 決定及原處分均予維持，而駁回上訴人之訴，於法並無不合
07 。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，
08 難認有理由，應予駁回。

09 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
10 、第98條第1項前段，判決如主文。

11 中 華 民 國 109 年 12 月 23 日

12 最高行政法院第四庭

13 審判長法官 鄭 小 康

14 法官 劉 介 中

15 法官 帥 嘉 寶

16 法官 李 玉 卿

17 法官 林 玫 君

18 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

19 中 華 民 國 109 年 12 月 23 日

20 書記官 陳 品 潔