

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1020號

) FKT64W1Z1X5L0;@108年7月4日辯論

原告 葳天科技股份有限公司

代表人 陳峯明

訴訟代理人 徐瑩瑩 會計師

林瑞彬 律師

張憲瑋 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠

訴訟代理人 呂淑華

邱玉琴

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
107年6月20日台財法字第10713920140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：

原告民國104年度營利事業所得稅結算申報，列報「銷貨折讓」共新臺幣（下同）21,461,308元，其中19,735,500元乃因原告銷貨予子公司上海葳照世公司（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，惟被告以原告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。原告不服，申請復查，經被告107年1月3日北區國稅法一字第1070000

133號復查決定駁回。原告仍然不服，提起訴願，經訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：

(一)原告為專業發光二極體(LED)之封裝廠，由於銷售葳照世公司時未考量市場價格變動因素，且終端市場之售價持續下跌，至葳照世公司不堪虧損，原告遂於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折讓調整，折讓金額為19,735,500元，並由葳照世公司開立借項通知單(Debit Note)予原告，折讓方式係採抵減對葳照世公司應收貨款之方式為之。上述一次性調整前，原告銷售予葳照世公司產品之104年1至11月毛利率，均高於葳照世公司銷售大陸地區客戶之毛利率，且進行一次性折讓調整後，葳照世公司104年度仍為虧損，足以證明原告與葳照世公司間關係人交易之結果並無不符營業常規情事；且此番銷貨折讓之調整係為使銷售予葳照世公司產品之售價符合市場交易行情，為避免產品訂價與市場可接受價格落差過大，進而使原告產品滯銷之一次性折讓調整，原告實出於為求永續經營之考量，而為營業有關且具實質經濟交易行為合理之必要調整。

(二)退萬步言，系爭銷貨折讓非屬現行稅務法令所規範銷貨折讓範圍，惟係原告與關係企業葳照世公司為調整銷貨利潤的合理分配所為之安排，被告一再空言系爭項目非屬移轉訂價調整事項，規避依所得稅法第43條之1規定及相關法令，來審查系爭項目是否得自課稅所得項下減除，其認事用法顯有錯誤，被告所為之處分自不符所得稅法第43條之1規定。此次一次性調整銷售價格以反映葳照世公司應分配之常規利潤，當屬所得稅法第43條之1之適用範圍；且依財政部回覆美國商會詢問於會計年度結束前，有關一次性調整之移轉訂價議

題內容，財政部已自承 98 年 3 月 31 日台財稅字第 09704135400 號函，即是在規範於會計年度結束前，一次性調整之移轉訂價作業規定，足證本件銷貨折讓確屬移轉訂價調整事項。被告未依所得稅法第 43 條之 1 規定報經財政部核准，其處分顯違反所得稅法第 43 條之 1 規定應無效。

(三)原告銷售 LED 封裝產品予葳照世公司後，經檢視市價下跌行情才給予銷貨折讓，並以抵減應收葳照世公司貨款之方式來給予系爭一次性折讓調整，是以系爭一次性折讓之調整並非如被告認定「實為雙方基於利潤分配及規劃之考量，所為與營業無關之非實質經濟行為之調整項目」。依現行有效法令，並未限制營利事業於會計年度結束前進行一次性的移轉訂價調整的理由及方式。被告應僅能依現行法令審查關係人交易價格或利潤是否符合常規交易，而非另行創設限制營利事業於會計年度結束前，進行一次性的移轉訂價調整的理由及方式，增加所得稅法第 43 條之 1 所無之限制，否則有違租稅法定主義。另財政部 98 年 3 月 31 日台財稅字第 09704135400 號函並未編入所得稅法令彙編，非屬有效的法規命令，被告不得援引適用於本案，此點亦為被告所同意。因此，現行法令並未限制營利事業於會計年度結束前進行一次性的移轉訂價調整的理由及方式，被告應僅能依現行法令審查關係人交易價格或利潤是否符合常規交易，而不能逕行否准減除原告進行一次性調整所給予之系爭銷貨折讓；及參照多數 OECD 會員國法例，不論向上或向下之一次性調整均應准許，稅務機關僅能依現行法令審查關係人交易價格或利潤是否符合常規交易，既原告與葳照世公司間關係人交易之結果並無不符營業常規情事，被告應准予認列系爭銷貨折讓自原告課稅所得項下減除等語。並聲明求為判決：原處分(即復查決定)及訴願

01 決定均撤銷。

02 三、被告答辯略以：

03 (一)由原告所提供內部簽呈文件，可知系爭銷貨折讓實為雙方基
04 於利潤分配及租稅規劃之考量，已與會計學所述之銷貨折讓
05 不同，非屬銷貨折讓性質。原告主張取具葳照世公司開立借
06 項通知單，及抵減葳照世公司應收帳款轉帳傳票影本資料，
07 惟該文件並未約定及載明相關銷貨折讓原因及折讓方式，難
08 認符合銷貨而給予折減或降低價款之折減或讓免事實，此與
09 會計學所稱銷貨折讓定義不同，非屬營業上因實質經濟事實
10 關係所生之必要支出。

11 (二)原告與葳照世公司雖屬關係企業，然均為各自獨立之法人，
12 本應追求各自之最大利潤及自負盈虧，原告卻以疏於檢視葳
13 照世公司財務，造成該公司104年11月財務報表負毛利率為
14 由，於104年12月一次性給予其銷貨折讓，以支付葳照世公
15 司整年行政管理所需費用而做調整，此行政管理費用，實非
16 屬原告所應承擔之責任，核屬原告基於利潤分配及租稅規劃
17 之考量，其目的顯非為追求原告公司之最大利潤，系爭銷貨
18 折讓實不具合理性、必要性。原告給予葳照世公司之系爭銷
19 貨折讓，既與查核準則第20條所定銷貨折讓之性質不符，且
20 亦自承非屬現行稅務法令所規範之適用範圍，自不得減除。
21 被告以原告有無「實際銷貨折讓行為」，予以核實認定，與
22 移轉訂價查核準則進行之調整規定無涉，自無依所得稅法第
23 43條之1規定報經財政部核准審理，原告所訴顯誤解法令。
24 被告依據我國現行法令規定，否准原告認列銷貨折讓19,735
25 ,500元，並無不合等語，資為抗辯。並聲明求為判決：原告
26 之訴駁回。

27 四、上揭如事實概要欄所載之事實，業經兩造分別陳明在卷，並

有原告104年度營利事業所得稅結算申報書（原處分卷2第95頁），被告106年8月16日104年度營利事業所得稅結算申報核定通知書暨調整法令及依據說明書（本院卷第23-24頁）、復查決定書暨核定稅額繳款書（本院卷第31-38頁）、訴願決定書（本院卷第42-48頁）在卷可稽，應屬事實。基於兩造之爭議，本件爭點為：原告於年底進行系爭一次性移轉訂價調整，其性質是否屬銷貨折讓？被告否准原告列報系爭銷貨折讓，是否適法？本件是否應適用所得稅法第43條之1與移轉訂價查核準則規定？

五、本院之判斷：

（一）按所得稅法第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。」財政部依所得稅法第80條第5項授權訂定之營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則），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、所得稅法施行細則、廢止前促進產業升級條例、廢止前促進產業升級條例施行細則、產業創新條例、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利事業適用所得稅法第24條之4計算營利事業所得額實施辦法、營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用

或損失查核辦法、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」第20條規定：「（第2項）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。」上述規定，乃因應外銷業務所得之查證，牽涉外國因素，非我國稅捐機關調查權所及，因稽查困難，易生浮濫列報，乃對於外銷貨物之折讓之認定與法定舉證方式加以規定，以利稽徵作業，並未逾越所得稅法授權意旨，稅捐機關得予以適用。

（二）另由上揭規定可知，營利事業所得之計算，固得由收入總額中減除各項成本、費用或損失，但對影響所得額之計算項目，所得稅法授權由財政部另訂查核準則為補充規範，且依查核準則規定，有關得列減項之會計事項，須依會計規定或公認會計原則據實記載並產生其財務報表，如有外銷貨物之折讓，應提出國外廠商出具有關其原因、折讓金額及折讓方式之證明文件，始予核實認定。亦即，原告固可將「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查核準則所定之證明方法，始有被認列減除之可能。

（三）原告所主張：本件申報營利事業所得減項計算之「銷貨折讓」事實，係因原告銷售予其關係企業葳照世公司產品之104年1至11月毛利率為18.8%，均高於葳照世公司銷售大陸地區客戶之毛利率17.3%，造成葳照世公司不堪虧損，原告為求永續經營考量，進行合理必要調整，遂於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折讓調整，折讓金額為19,735,500元，並以採取抵減原告對葳照世公司應收帳款之方式為之等情，固據原告提出訂價移轉計算表（見本院

卷第50頁)、葳照世公司開立借項通知單(即Debit Note, 見本院卷第51頁)、原告轉帳傳票(見本院卷第52、53頁)、葳照世公司損益表(見本院卷第54頁)、毛利率統計表(見本院卷第55頁)附卷供參。惟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;而「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;又「銷貨讓價」科目之商品價格之減免,其原因固並不限上述,即於契約履行時,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亦得屬之;然必銷貨價格確因買賣雙方協議有所減免,且出賣人與買方就商品價格之削減達成協議,始足當之(最高行政法院100年度判字第1738號判決意旨參照)。又按「收入應按已收或應收對價之公允價值衡量。」、「本準則之認列條件通常係個別適用於每一交易。……。」為行為時經金管會認可之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。基此,「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。即知,買賣雙方原

已有基於對價合意所生之交易價格，但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），賣方為彌平該破壞對價平衡的因素，以貨款折減為條件，雙方重為意思合致以回復原先的對價平衡狀態；故必須明確指出何筆交易、發生如何之銷貨折讓因素，並以公允價值衡量可以折讓的程度。如非出此類貨價折讓緣由，而係出於其他企業經營考量，縱與商業運作有關，亦非當然符合會計概念之銷貨折讓。

(四)經查，依原告會計部門於104年12月9日進行移轉訂價調整之內部簽呈（見原處分卷2第142-143頁），其分別於同年月24日及25日於會計帳上認列對其100%控股子公司葳照世公司銷貨折讓7,386,837元（見原處分卷2第123頁），及12,348,663元（見原處分卷2第141頁），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年度營利事業所得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，就原告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之列表觀查，原告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，顯見原告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。

(五)再查，原告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，而是原告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，非但不符合上述所舉提前付款、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。另原告雖於本件審理時提示葳照世公司開立借項通知單（見本院卷第51頁），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，然並未記載折讓原因及折讓方式，被告自無從就原告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；復因原告對葳照世公司所為貨款折減情節，不符銷貨折讓要件，則原告所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為營所稅計算之減項。原告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。綜上，依原告提示之帳載記錄，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，是被告不予認列原告所列報之系爭銷貨折讓，尚無違誤。

(六)原告雖另主張本件屬所得稅法第43條之1規範之範疇等語。惟所得稅法第43條之1立法理由為關係企業間有關收益、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；故關係企業就原料

或產品價格、成本、費用、及損失等項之攤計，有利用移轉訂價或操控交易訂價之方式，逃漏應納稅額之情事者，為防杜其規避國家租稅權之行使，破壞租稅之公平正義，故特於所得稅法第43條之1及依所得稅法80條第5項授權訂定之移轉訂價查核準則，稅捐稽徵機關得報經財政部核准按營業常規予以調整，以杜逃漏；顯見該條之設係為杜逃漏，而賦予稅捐稽徵機關予以調整之權。再者，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。惟依原告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，已如前述；又原告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，原告始於104年12月給予一次性銷貨折讓，有前揭原告會計部內部簽呈在卷可稽（見原處分卷2第143頁）；是縱然原告會計部門內部簽呈於形式外觀上載有「移轉訂價調整」，但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。況且，適用所得稅法第43條之1乃被告之權，目的在防杜營所稅之逃漏，移轉訂價查核準則第6條及第7條復規定，營利事業於辦理營利事業所得稅結算申報時，應評估受控交易（即交易雙方實際進行之交易）結果是否符合營業常規，其經評估不合營業常規者，應予調整；惟調整結果如減少營利事業在我國境內之納稅義務，則不予調整，制度目的在保障我國稅收；而原告卻以本條要求被告適用，藉以增加其營所稅計算時之減項數額，結果將降低在我國之納稅義務，依上述之規範適用與意旨，自難為

01 原告有利之認定。

02 六、綜上所述，原告104年度營利事業所得稅結算申報，所列報
03 19,735,500元之銷貨折讓，被告認為無實際銷貨折讓事實，
04 而否准認列，尚無不合。從而，原處分並無違誤，訴願決定
05 予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決定及
06 原處分，為無理由，應予駁回。又兩造其餘攻擊防禦方法，
07 經核與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。
08 據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1
09 項前段，判決如主文。

10 中 華 民 國 108 年 7 月 18 日

11 臺北高等行政法院第六庭

12 審判長法官 陳金圍

13 法官 許麗華

14 法官 吳俊瑩

15 一、上為正本係照原本作成。

16 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
17 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
18 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

19 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
20 訟法第241條之1第1項前段）

21 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
22 條第1項但書、第2項）

23 24 25 26	得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
27	(一)符合右列情形之一	1.上訴人或其法定代理人具備律師資

者，得不委任律師 為訴訟代理人	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。
(二)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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 108 年 7 月 18 日
書記官 王月伶