臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

108年11月21日辯論終結

原　　告　傳奇美有限公司

代　表　人　劉龍騰（董事）

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　許慈美（局長）

訴訟代理人　劉淑珍

　　曹能俊

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1月19日台財法字第10813900010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、程序事項：原告經合法通知，無正當理由未於言詞辯論期日到場，核無民事訴訟法第386條各款所列情形，爰依行政訴訟法第218條準用民事訴訟法第385條第1項前段之規定，由被告聲請而為一造辯論判決。

二、事實概要：原告104年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）424,334,267元、營業淨利5,167,458元及全年所得額4,049,796元。被告初查以其提示帳證尚有缺失，經函請補充說明並提供佐證資料，原告未能提示，乃依申報及查得資料，核定營業收入淨額424,334,267元，按其經營之其他化妝品批發業（行業標準代號4572-99）同業利潤標準毛利率28%，核算營業成本305,520,672元，減

除營業費用及損失總額20,576,396元，核計營業淨利98,237,199元，因高於按同業利潤標準淨利率13%核算之營業淨利55,163,454元，乃依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第6條第1項前段規定，核定營業淨利55,163,454元，加計非營業收入總額746,139元（原申報721,386元＋漏報保險賠償24,753元），減除非營業損失及費用總額1,839,048元，核定全年所得額54,070,545元，應補徵稅額8,296,895元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張：依財務會計準則公報第32號「收入認列之會計處理準則」第9條前段及企業會計準則公報第10號「收入」第12條第1項前段規定，在數個商品一起銷售之情形（即所謂「搭售」之情形），應將實際交易價格分攤至每一可辨認商品，分攤基礎則以每一可辨認商品之相對公允價值為準，按各商品之公允價值比例分攤實際交易價格。同理，搭售之情形在品牌化妝保養品亦然，原告購買品牌化妝保養品之特惠組合，其內容包含主商品及品牌贈品，依上述一般公認會計原則，贈品應按公允價值分攤進貨成本，而非無進貨成本，蓋因贈品仍具經濟價值，得為獨立販賣之商品。被告以原告未提示各項商品明細之進銷貨帳、期初及期末存貨明細帳為由作成原處分，惟此實係被告所屬大安分局前後兩位承辦員就進銷存帳之會計處理見解有異（其中一位承辦員認為主商品與贈品應按市價比例拆分進貨金額，另一位承辦員則認為僅將主商品按進貨金額入帳即可，贈品無須入帳），原告深受困擾，致未能及時提出進銷存帳供被告查核，不應由原告負不利益之結果等語。並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

四、被告答辯略以：原告之商業模式係自各大百貨公司專櫃購買品牌化妝保養品及品牌贈品，並將品牌贈品獨立或搭配出售。然百貨公司銷售對象多為消費者，舉辦周年慶促銷活動附送贈品，一般均不得轉售，原告卻將該贈品當商品大量銷售，且如原告所言，贈品有其價值，亦為原告主要獲利來源，自應就贈品設置進銷存明細帳供稽徵機關查核，若贈品無須入帳，原告是否依法確實開立贈品之銷售額將無從查核，任由原告操縱收益，稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳薄憑證辦法形同虛設。原告主張因稽徵機關就會計處理見解有異，致未能提示乙節，核無足採。又原告未能提示各項商品期初及期末存貨明細帳，且其取具百貨公司發票僅有主商品品名、單價及數量，附贈之商品於發票上不會載明品名、單價及數量，其補正提示之進銷存明細帳僅呈現附贈之商品銷貨數量及金額，無期初或期末存貨之數量及金額，以1月份轉帳傳票為例，1月3、11、18、23日發票多無載明商品明細，而係原告自行分類登載，並無資料可資查證。另原告登載方式未按會計事項發生之次序逐日登帳，以1月11日轉帳傳票為例，其係將1月11日至1月25日發票彙總於1月11日登帳，形成未取得憑證卻已有商品數量及金額入帳之時序錯置不合理情形。本件因原告未提示期初存貨明細，取具之發票亦未載明商品明細，無從查核勾稽，被告依所得稅法第83條第1項、第3項、同法施行細則第81條第1項、查核準則第6條第1項規定，核定營業淨利55,163,454元及全年所得額54,070,545元，並無不合。並聲明：駁回原告之訴。

五、本院的判斷：

㈠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：「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。」「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。」同法施行細則第81條第1項規定：「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。」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。但營利事業有漏報營業收入情事，經稽徵機關就該漏報部分按同業利潤標準核定其所得額者，不在此限。」而所謂「未提示」帳簿文據，除全未提示者外，亦包括雖提示而有不完全致無法勾稽者。所得稅法第83條第1項、第3項規定，納稅義務人違反提示有關各種證明所得額之帳簿、文據的協力義務者，稅捐機關得「依同業利潤標準，核定其所得額」，即是立法者明定納稅義務人違反該協力義務時，發生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查時，得以同業利潤標準等間接證據推估稅額，以確保國家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義務人未提示或提帳簿文據不足以查核部分，始得推計課稅，其餘仍應核實核定，且該

部分按同業利潤標準核定者，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依同業利潤標準核定之所得額，核與實質課稅原則無違，並符合推計課稅應致力發現最大蓋然性正確結果以切近實額之要求，應可適用。

㈡本件如事實概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，並有原告104年度營利事業所得稅結算申報書、被告核定通知書、復查決定書及訴願決定書等各在卷可稽，堪認屬實。又原告係經營其他化妝品批發業（行業標準代號：4572-99；本院卷第9頁、原處分卷第18頁參看），其經營模式係向各百貨公司專櫃購買品牌化妝保養品的贈品組合（內含主要商品與品牌贈品），再將贈品搭售或獨立銷售獲利，業經原告於其所具訴願補充理由㈠書自陳在卷（訴願卷所附該書狀第2頁參看）。準此，原告既將其購入品牌主要商品所附贈之贈品獨立銷售或搭配出售，而為原告主要獲利來源，自應將此等具有價值之品牌贈品連同主要商品設置進銷存明細帳，立帳載明各項商品之編號、名稱、規格、計量單位等基本資料，並按交易發生日期之先後，依序將各項商品每次進貨及每月銷貨之數量、單價及成本金額逐筆記入帳頁，據以結算各項商品於特定日期之結存數量、平均單位成本及結存成本金額，以隨時得根據帳簿紀錄瞭解銷貨成本及結存之存貨，並得以對應每次進貨或銷貨之會計傳票編號及進貨發票、採購單、驗收單等原始憑證，供稽徵機關查核。

㈢惟觀諸原告所提示其104年進銷存明細帳（外放卷外），其內多項商品「期存存貨」（期初存貨）之數量、平均單價均無記載，且在無存貨數量及進庫數量記載之情形下，卻有出庫數量及出庫單價（售價）的記載，足見其帳載資料並不完備。再稽之原告提示之進貨發票，其上未載明商品明細者所

在多有（原處分卷第710頁、第664至670頁、第639至641頁、第623至629頁參看），無法與原告自行分類登載之商品明細（原處分卷第711頁、第671頁、第642頁、第630頁參看）互為勾稽，且原告登載方式並未按會計事項發生之次序逐日登帳，以1月11月轉帳傳票為例，原告係將1月11日至1月25日發票彙總於1月11日登帳，形成未取得憑證卻已有商品數量及金額入帳之時序錯置不合理情形（原處分卷第644至672頁參看）。依原告前述帳載情形，除未將贈品入帳外，亦多有疏漏不足，以致無法查核勾稽，即屬違反提示有關各種證明所得額帳簿文據之協力義務，因此發生推計課稅之不利益，自應由原告承擔。原告徒以稽徵機關就贈品之會計處理見解有異，其深受困擾，致未能及時提出進銷存帳供查核為由，主張不應由其負不利益之結果云云，要非可採。

㈣綜上，原告雖提示系爭年度帳簿文據等資料供核，但提示不完全，致成本無法勾稽，被告據此而以原告提示帳證尚有缺失，進銷存無法查核勾稽，遂依原告列報之營業收入淨額424,334,267元，按其經營之其他化妝品批發業（行業標準代號4572-99）104年度同業利潤標準毛利率28%，核算營業成本305,520,672元，減除原告列報之營業費用及損失總額20,576,396元，核計營業淨利98,237,199元，然此較諸按同業利潤標準淨利率13%核算之營業淨利55,163,454元為高，乃依查核準則第6條第1項前段規定，核定營業淨利55,163,454元，加計非營業收入總額746,139元（原申報721,386元＋漏報保險賠償24,753元），減除非營業損失及費用總額1,839,048元，核定全年所得額54,070,545元，應補徵稅額8,296,895元，於法尚無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、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、第218條、民事訴訟法第385條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　19　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　楊得君

法　官　程怡怡

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　　12　　月　　19　　日

書記官　許婉茹