

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

114年度高上字第6號

上訴人 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 吳紹衍

被上訴人 千易鋼鐵興業有限公司

代表人 張文卿

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國114年3月26日本院地方行政訴訟庭112年度地訴字第4號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

- 一、上訴駁回。
- 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

事實及理由

一、緣被上訴人105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）28,323,632元及全年所得額803,368元，原經上訴人依申報數核定，嗣經上訴人依通報及查得資料，以被上訴人漏報營業收入2,526,000元，乃重行核定營業收入淨額30,849,632元及全年所得額3,329,368元，應補稅額429,420元，並按漏稅額處以0.6倍罰鍰257,652元（下稱原處分）。被上訴人不服，申請復查，經上訴人以民國112年1月30日中區國稅法務字第0000000000號復查決定駁回（下稱復查決定）。被上訴人提起訴願，亦經財政部以112年8月7日台財法字第0000000000號訴願決定（下稱訴願決定）駁回後，續提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）以112年度地訴字第4號判決（下稱原判決）：「原處分、復查決定及訴願決定均撤銷」。上訴人不服，遂提起本件上訴。

01 二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審之答辯，均引用原判決所
02 載。

03 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

04 (一)按採取權責發生制之企業，其在會計期間內已確定發生之收
05 入及費用，無論實際有無現金收付，均應入帳，以確定其營
06 利事業所得額。而權責發生制之理解，學理上言之，乃是以
07 「收入」之認列為核心，以「特定經濟資源」符合「已實
08 現」及「已賺得」之二要件後，應認列該企業之所得。其中
09 「已實現」要件，除了包括對經濟資源之終局性占有支配
10 外，也包括在法律上取得給付請求權之情形（再配合收現可
11 能性之存在）。而在「已賺得」之定義則是指：該筆「已實
12 現」之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗用（最高
13 行政法院105年度判字第630號判決意旨參照）。行為時財團
14 法人中華民國會計研究發展基金會（下稱會計研究發展基金
15 會）財務會計準則公報（下稱財務會計準則公報）第32號
16 「收入認列之會計處理準則」第4點規定：「收入通常於已
17 實現或可實現且已賺得時認列。下列4項條件全部符合時，
18 方宜認為收入已實現或可實現，而且已賺得：(1)具有說服力
19 之證據證明雙方交易存在。(2)商品已交付且風險及報酬已移
20 轉、勞務已提供或資產已提供他人使用。(3)價款係屬固定或
21 可決定。(4)價款收現性可合理確定。」亦同此意旨。

22 (二)查「基隆暖暖至宜蘭大溪改善十分寮至雙溪段（臺2丙線14K
23 +190~15K+060）新建工程」（下稱系爭工程）經交通部公路
24 總局第一區養護工程處（下稱養工處）於99年4月23日驗收
25 工程完畢，是認被上訴人施作系爭工程中之鋼構工程部分，
26 已投入全部工程所需料工費，包含被上訴人於民事事件所請
27 求金額，始達成竣工並交付製作物予明亞營造有限公司（下
28 稱明亞公司）之履約義務，既然成本費用均已支付或已耗
29 用，則被上訴人向明亞公司請求收取2,652,300元（下稱系
30 爭物調款），業具備「已賺得」此一要件。

01 (三)然明亞公司於100年間向養工處領取調整物價指數調整款
02 (下稱物調款)後，未依約定給付被上訴人50%之系爭物調
03 款，被上訴人因而向明亞公司提起民事訴訟，而觀諸該民事
04 訴訟【臺灣高等法院106年度上字第325號民事事件，下稱系
05 爭民事事件】明亞公司以：「依系爭合約書第16條第2項約
06 定，系爭鋼構工程係採總價承包，並約明不隨物價指數調
07 整，被上訴人(即本件被上訴人)應承擔物價變動風險，不
08 得向上訴人(即明亞公司)另為請求。而被上訴人亦未依系
09 爭合約書完成工作物，並使上訴人(即明亞公司)因此經養
10 工處處以逾期罰款931萬2,828元，被上訴人(即本件被上訴
11 人)實無理由向上訴人(即明亞公司)請求系爭物調款。又
12 系爭鋼構工程為承攬契約，被上訴人(即本件被上訴人)依
13 系爭協議書請求法院為增加給付部分，係就原來給付報酬為
14 量之增加，非就原來給付報酬為質之變更，雖非屬原有報酬
15 之範圍，但視同報酬之性質，自應適用承攬報酬請求權之短
16 期時效。因系爭工程已於99年4月23日驗收完畢，養工處亦
17 於100年1月20日給付上訴人(即明亞公司)最後一筆工程
18 款，依民法第127條第7款規定，承攬報酬請求權之時效為2
19 年，被上訴人(即本件被上訴人)於105年4月15日始提起本
20 件訴訟，已逾2年請求權時效期間，上訴人(即明亞公司)
21 自得拒絕給付。」等情，是明亞公司否認本件被上訴人有依
22 與其於98年11月18日簽訂之鋼構工程物價調整款協議書(下
23 稱系爭協議書)約定請求給付系爭物調款之權利，是被上訴
24 人於系爭民事事件確定前是否得終局「確定」取得系爭物調
25 款，即有疑義。

26 (四)是以，系爭民事事件係經臺灣高等法院於106年7月4日以106
27 年度上字第325號判決駁回明亞公司之上訴而確定，則本件
28 被上訴人於106年7月4日前，就系爭物調款2,652,300元及其
29 利息，並未終局且確定取得法律上之給付請求權，應俟106
30 年7月4日經由臺灣高等法院民事判決駁回明亞公司之上訴確
31 定後，被上訴人之民事債權始能行使不受障礙，終局且確定

01 取得法律上之給付請求權。準此，被上訴人向明亞公司請求
02 收取系爭物調款2,652,300元，該項收入須俟106年度始完備
03 「已實現」及「已賺得」二要件，應認屬被上訴人106年度
04 之所得項目。被上訴人雖主張應以養工處於99年4月23日驗
05 收工程完畢時，做為認列工程收入之年度等語，然此僅認被
06 上訴人就系爭物調款收入具備「已賺得」此一要件，難認符
07 合「已實現」之要件；被上訴人就系爭物調款債權係於106
08 年度方具備終局性，且確定取得法律上之給付請求權，應認
09 屬被上訴人106年度之所得項目，已如前述，則被上訴人上
10 開主張，不足採信。上訴人雖認應以被上訴人於提起上開民
11 事事件，養工處105年10月28日函覆法院時，作為被上訴人
12 工程收入應入帳之年度等語，然被上訴人於105年間就系爭
13 民事訴訟勝敗未定，系爭物調款債權難謂已實現，被上訴人
14 並未終局「確定」取得保有該筆款項，上訴人上開主張，亦
15 容有誤會，乃撤銷原處分、復查決定及訴願決定而為上訴人
16 敗訴之判決。

17 四、經核原判決駁回上訴人於原審之訴之結論，並無違誤，上訴
18 意旨雖指摘原判決適用行為時已非一般公認會計原則之財務
19 會計準則公報第32號「收入認列之會計處理準則」，以系爭
20 物調款收入須俟106年度始完備「已實現」及「已賺得」二
21 要件，認屬被上訴人106年度之所得項目，有判決不適用法
22 規或適用不當之違背法令云云，茲就上訴意旨再予論述如
23 下：

24 (一)按所得稅法第80條第5項規定：「稽徵機關對所得稅案件進
25 行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所
26 得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部
27 定之。」財政部依上揭規定訂定發布營利事業所得稅查核準
28 則（下稱查核準則）。觀諸98年9月14日修正發布查核準則
29 第2條第2項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計
30 法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產
31 生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所

01 得稅法、所得稅法施行細則、……、本準則及有關法令規定
02 未符者，應於申報書內自行調整之。」嗣配合經濟部104年9
03 月16日經商字第00000000000號函規定，商業會計處理準則
04 第2條規定所稱一般公認會計原則，指「財團法人中華民國
05 會計研究發展基金會所公開之各號企業會計準則公報及其解
06 釋」（自105年1月1日適用），爰於106年1月3日將查核準則
07 第2條第2項規定之「財務會計準則公報」修正為「企業會計
08 準則公報」發布：「營利事業之會計事項，應參照商業會計
09 法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、……等據實記
10 載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事
11 項與所得稅法、所得稅法施行細則、……及有關法令規定未
12 符者，應於申報書內自行調整之。」準此，我國非公開發行
13 企業（俗稱中小企業）所遵循之會計準則，依據商業會計
14 法、商業會計處理準則及一般公認會計原則規定，而「一般
15 公認會計原則」之範圍，在104年12月31日以前為會計研究
16 發展基金會所公開之各號「財務會計準則公報及其解釋」，
17 於105年1月1日以後則為該基金會所公開之各號「企業會計
18 準則公報及其解釋」，為課徵營利事業所得稅之法源，先行
19 說明。

20 (二)有關本件所涉收入認列時點之相關問題，就「財務會計準則
21 公報」及「企業會計準則公報」所定標準分述如下：

22 1.按原財務會計準則公報（即104年12月31日前，105年1月1
23 日以後之財務報表不再適用）第32號「收入認列之會計處
24 理準則」第2點規定：「本公報所稱之收入係指企業在一
25 定期間內因銷售貨品、提供勞務及將資產提供他人使用等
26 而導致業主權益增加之經濟效益流入總額，……。」第4
27 點規定：「收入通常於已實現或可實現且已賺得時認列。
28 下列4項條件全部符合時，方宜認為收入已實現或可實
29 現，而且已賺得：(1)具有說服力之證據證明雙方交易存
30 在。(2)商品已交付且風險及報酬已移轉、勞務已提供或資
31 產已提供他人使用。(3)價款係屬固定或可決定。(4)價款收

01 現性可合理確定。」第8點規定：「收入僅包括屬於企業
02 之已收及應收經濟效益流入總額。……」第15點規定：
03 「當與交易有關之經濟效益很有可能流向企業時，方宜認
04 列收入。在某些情況下，須於已收到對價或已排除不確定
05 性時方屬很有可能。……」

06 2. 又按企業會計準則公報（於105年1月1日以後之財務報表
07 適用之）第10號「收入」第3條第1款規定：「本公報用語
08 定義如下：1. 收入：係指因企業之正常活動所產生，而導
09 致權益增加之當期經濟效益流入總額，……。」第4條規
10 定：「收入應僅於與交易有關之經濟效益很有可能流入企
11 業，且該效益能可靠衡量時認列。」第6條第1項規定：
12 「在某些情況下，於收取對價或排除不確定性前，與交易
13 有關之經濟效益流入或許並非很有可能。……，則於該不
14 確定性排除時，始應認列收入。」第7條規定：「收入僅
15 包括屬於企業為本身利益已收及應收之經濟效益流入總
16 額，……。」

17 3. 觀諸，上揭105年1月1日後適用之企業會計準則公報第10
18 號「收入」第4條規定：「收入應僅於與交易有關之經濟
19 效益很有可能流入企業，且該效益能可靠衡量時認列。」
20 其規定收入認列之2項重要基準為(1)「經濟效益很有可能
21 流入企業」及(2)「該效益能可靠衡量」。然在104年12月3
22 1日前適用之原財務會計準則公報第32號「收入認列之會
23 計處理準則」亦均有上揭2項重要基準之相關規定，其中
24 第15點規定：「當與交易有關之經濟效益很有可能流向企
25 業時，方宜認列收入。……」、第27點規定：「銷售商品
26 應於符合下列所有情況時認列收入：……(3) 收入金額
27 能可靠衡量。……」、第28點規定：「當提供勞務之交
28 易……認列收入……必須符合下列所有條件：……(1)
29 收入金額能可靠衡量。……」等，可知原財務會計準則公
30 報第32號「收入認列之會計處理準則」第4點規定：「收
31 入通常於已實現或可實現且已賺得時認列。下列4項條件

01 全部符合時，方宜認為收入已實現或可實現，而且已賺
02 得：(1)具有說服力之證據證明雙方交易存在。(2)商品已交
03 付且風險及報酬已移轉、勞務已提供或資產已提供他人使
04 用。(3)價款係屬固定或可決定。(4)價款收現性可合理確
05 定。」，其「已實現或可實現且已賺得」之認定，並列舉
06 上揭4項判斷條件，實際上與105年1月1日後適用之企業會
07 計準則公報第10號「收入」第4條規定之「經濟效益很有
08 可能流入企業」及「該效益能可靠衡量」是相同的判斷基
09 準。同時，新舊公報都針對「經濟效益很有可能流入企
10 業」之基準，明確指出「已排除不確定性時方屬很有可
11 能」（舊公報第15點），「該不確定性排除時，始應認列
12 收入」（新公報第6條）。

13 (三)經查，系爭工程經養工處於99年4月23日驗收工程完畢，是
14 認被上訴人施作系爭工程中之鋼構工程部分，已投入全部工
15 程所需料工費，包含被上訴人於系爭民事事件所請求金額，
16 始達成竣工並交付製作物予明亞公司之履約義務，既然成本
17 費用均已支付或已耗用，則被上訴人向明亞公司請求收取系
18 爭物調款2,652,300元，業具備「已賺得」此一要件等情，
19 為原判決依法確定之事實，核與卷內證據相符，則系爭工程
20 既於99年4月23日經養工處驗收工程完畢，被上訴人施作系
21 爭工程中之鋼構工程部分，確實已投入全部工程所需料工
22 費，即工程成本費用均已支付耗用完畢，則原判決適用行為
23 時財務會計準則公報第32號「收入認列之會計處理準則」第
24 32號「收入認列之會計處理準則」，審認被上訴人對系爭款
25 項業具備「已賺得」此一要件，並無判決不適用法規或適用
26 不當之違背法令。上訴意旨主張原判決何以認定已賺得之時
27 點，並未說明其理由，有判決不備理由之當然違背法令云
28 云，核屬主觀一己之見解，就業經原判決論述不採之事由再
29 予爭執，自無可採。

30 (四)又查，原判決認定明亞公司於100年間向養工處領取物調款
31 後，未依約定給付被上訴人50%之系爭物調款，被上訴人因

01 而向明亞公司提起系爭民事事件，已如前述，而依該民事訴
02 訟案卷所示明亞公司否認被上訴人有依系爭協議書約定請求
03 給付系爭物調款之權利，是被上訴人於系爭民事事件確定前
04 是否得終局「確定」取得系爭物調款，即有疑義。是以，系
05 爭民事事件係經臺灣高等法院於106年7月4日以106年度上字
06 第325號判決駁回明亞公司上訴而確定，為原判決依法確定
07 之事實，核與卷內證據相符，則被上訴人於106年7月4日
08 前，就系爭物調款2,652,300元及其利息，並未終局且確定
09 取得法律上之給付請求權，應俟106年7月4日經由臺灣高等
10 法院民事判決駁回明亞公司之上訴確定後，被上訴人之民事
11 債權始能行使不受障礙，終局且確定取得法律上之給付請求
12 權。準此，被上訴人向明亞公司請求收取系爭物調款收入須
13 俟106年度始完備「已實現」及「已賺得」二要件，應認屬
14 被上訴人106年度之所得項目等情。經查，依前列新舊公報
15 規定比較，此部分係涉及「經濟效益很有可能流入企業」基
16 準之判斷，而新舊公報均有就此基準明文指出：當與交易有
17 關之經濟效益很有可能流向企業時，方宜認列收入。「在某
18 些情況下，須於已收到對價或已排除不確定性時方屬很有可
19 能」（舊公報）；「在某些情況下，於收取對價或排除不確
20 定性前，與交易有關之經濟效益流入或許並非很有可能。
21 ……則於該不確定性排除時，始應認列收入」（新公報），
22 上揭兩句用語應僅是正面與反面論述之差別，殊途同歸，兩
23 者結論均為：已排除不確定性時方屬很有可能，始應認列收
24 入。是本件就「經濟效益很有可能流入企業」基準之判斷，
25 原判決雖直接適用系爭民事事件判決確定時已非一般公認會
26 計原則之104年12月31日前原財務會計準則公報第32號「收
27 入認列之會計處理準則」論述系爭物調款完備「已實現」之
28 要件，尚有欠妥。惟即使依105年1月1日開始適用之企業會
29 計準則公報第10號「收入」關於「經濟效益很有可能流入企
30 業」之判斷基準，本件系爭物調款仍應以系爭民事事件即臺
31 灣高等法院就系爭民事事件判決駁回明亞公司之上訴確定即

01 106年7月4日後，被上訴人之民事債權始能行使不受障礙，
02 終局且確定取得法律上之給付請求權，「該不確定性排除
03 時，始應認列收入」，始完備新公報「收入應僅於與交易有
04 關之經濟效益很有可能流入企業，且該效益能可靠衡量時認
05 列」之要件，故系爭物調款屬被上訴人106年度之所得項
06 目，核無違誤，是原判決撤銷原處分、復查決定及訴願決
07 定，理由雖未臻周詳，但與判決結果不生影響，仍應予以維
08 持。

09 五、綜上所述，原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，駁回上
10 訴人在原審之訴，結論核無違誤。上訴意旨所執前詞，指摘
11 原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

12 六、結論：上訴無理由。

13 中 華 民 國 114 年 10 月 9 日
14 審判長法官 劉錫賢
15 法官 郭書豪
16 法官 林靜雯

17 以上正本證明與原本無異。

18 本判決不得上訴。

19 中 華 民 國 114 年 10 月 9 日
20 書記官 黃毓臻