

臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭

112年度地訴字第4號

114年2月26日辯論終結

原告 千易鋼鐵興業有限公司

代表人 張文卿

訴訟代理人 蕭仲達會計師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 陳芳質

吳郁萱

李永彬

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部民國112年8月7日台財法字第11213917850號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

二、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告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，原經被告依申報數核定，嗣經被告依通報及查得資料，以原告漏報營業收入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。原告不服，申請復查，經被告以112年1月30日中區國稅法務字第1120000938號復查決定駁回（下稱復查決定），原告再提起訴願，亦經

01 財政部以112年8月7日台財法字第11213917850號訴願決定
02 (下稱訴願決定)駁回，遂提起本行政訴訟。

03 二、本件原告主張：

04 (一)本稅部分：

05 1.按公司組織會計事項入帳基礎應採用權責發生制。故當交易
06 一方履行契約後即取得請求另一方支付價金之權利，另一方
07 則負清償價金之義務；是債權債務成立後，不論債權人是否
08 已經收到價金，均不影響於銷售貨物或提供勞務完成時當期
09 入帳，認列營業收入；相對地，不論債務人是否已經支付價
10 金，亦須於取得貨物或勞務時當期入帳，認列營業成本或費
11 用；故不以當期是否已收到(支付)價金為入帳基礎，方符合
12 商業會計法第10條及所得稅法第22條第1項前段之規定。另
13 按一般有償交易行為應有(本能)的基本認知，只要交易雙方
14 於契約條件成就時，除非另有特別約定，原則上，債權人即
15 取得隨時得向債務人請求交付價金的權利，債務人同時即負
16 隨時清償價金的義務，並無須於契約中另行訂定收款(清償)
17 日期，否則，營業行為(經濟活動)只能以現金交易或以物易
18 物。

19 2.經查，依臺灣高等法院106年度上字第325號民事判決可知，
20 交通部公路總局第一區養護工程處(下稱養工處)於99年4月
21 23日驗收工程完畢(該日期依行為時營利事業所得稅查核準
22 則〈下稱查核準則〉第24條第4項規定，為原告最遲應於99
23 年度認列工程收入，符合權責發生制之規定，核課期間最慢
24 應為100年5月31日至105年5月30日)，原告即有權向明亞營
25 造有限公司(下稱明亞公司)請求履行清償債務，只因該公
26 司另就調整物價指數調整款(下稱物調款)以外之債務未清
27 償，且對原告要求清償物調款債務一直置之不理，致原告不
28 得已於透過法院起訴請求履行清償其他債務後，再於105年4
29 月15日起訴請求清償物調款債務(按此係一般請求債權給付
30 之訴，並非確認債權債務存在之訴，且明亞公司僅對消滅時
31 效提出抗辯而已，足證該公司不否認原告物調款債權於99年

度完工時即已存在)；當初原告雖先僅以物調款5,000,000元(未含稅)之50%2,500,000元，做為請求權金額，但此為可期待最低可收取之債權金額(按物調款之金額，均經原告與養工處及明亞公司三方協議過，若金額未確定，原告不可能再進場完成剩餘吊裝作業)，雖於起訴後再追加152,300元，惟差距甚微，並無債權有無法確定之處。是以，物調款債權金額並非未確定，依查核準則第24條第4項規定即應於養工處驗收工程完畢當期認列工程收入(同理，明亞公司亦應同時認列工程成本)，故核課期間之起算仍應以99年4月23日養工處驗收工程完畢時，100年度申報99年度營所稅之日期起算5年；而非以養工處105年10月28日函覆法院之年度做為原告工程收入應入帳年度，再以原告106年度申報105年度營所稅之日期106年5月26日，做為計算核課期間之始日。

3.另查，依「基隆暖暖至宜蘭大溪改善十分寮至雙溪段(臺2丙線14K +190~15K+060)新建工程」(下稱系爭工程)吊樑時程檢討會會議內容觀之，可知原告確信只要完成剩餘吊裝作業經養工處估驗後即可獲得物調款，依權責發生制即應認列工程收入，不論明亞公司是否依約履行支付物調款予原告；倘原告無法收取物調款債權，僅發生依法認列呆帳損失而已，而非以養工處105年10月28日函覆法院之日期始做為原告認列工程收入之日期；倘以養工處函覆法院之日期做為原告認列工程收入之日期，將違反查核準則第24條第4項及27條前段之規定。反倒是：明亞公司未依權責發生制及查核準則第64條前段規定於養工處驗收日期當期認列工程成本，其於106年9月25日清償物調款債務所認列之其他損失，即屬以前年度之營業成本費用，不符合該條文後段之規定，被告應本於職責通知財政部北區國稅局對於明亞公司帳列其他損失扣減所得額情事應不予認定，並對之補徵106年度之營所稅，方為適法。

4.至於被告復查決定書第7頁第3行謂：「次查，申請人(即原告)雖與明亞公司簽訂系爭協議書，惟未約定應給付物調款

01 之時間及確定金額，且渠等對於物調款應否支付、給付時間
02 或金額若干仍存有爭議。觀之協議書內容，並未約定鋼構工
03 程完工驗收合格作為給付物調款之條件，其等並未約定應收
04 物調款之時間，無從依權責發生制估計入帳或開立發票。
05 」等云云，實與一般商場運作不符。蓋原告係營利事業，營
06 利事業以營利為目的，一心一意在於儘早完工以獲取金錢維
07 持事業正常營運，不可能平白無故做白工，故知只要完成履
08 約，即可隨時向明亞公司要求支付價金，何須於契約上明訂
09 收款日期等，被告非當事人對契約內容豈有置喙的餘地；原
10 告對於與明亞公司之承攬工程並非無償，不會不知債權金額
11 有多少，亦知如何透過法院取得勝訴判決確保物調款債權能
12 收回，在在可證明99年工程完工經養工處驗收完成，債權即
13 已存在，況明亞公司並未以協議書未訂明給付時間等做抗
14 辯，故核課期間自應以100年度申報99年度營所稅之日期起
15 算。對此，被告對契約內容若認有與常情不合之處，理應向
16 明亞公司及養工處調查有關證據以查明實情為何，而非恣意
17 自行解釋。

18 5.有關被告援引企業會計準則公報第9號第28條規定，然由該
19 公報第2條第2點規定觀之，本件係建造合約，並無適用該號
20 公報之餘地，其他條文可毋庸論矣。至被告另引用查核準則
21 第27條但書之規定做為答辯，然查該條但書意旨，係為防止
22 營利事業藉口收入未確定而脫免因未認列收入遭補稅處罰所
23 作之規定，原告無此情形，被告予以引用，自屬錯誤。

24 (二)罰鍰部分：本件稅捐之課徵已逾核課期間，本稅課徵無由成
25 立，罰鍰亦無所附麗等情

26 (三)聲明：訴願決定及復查決定含原處分均撤銷。

27 三、被告則以：

28 (一)全年所得額部分：

29 1.本件同一漏稅事實營業稅違章罰鍰事件部分，經被告重審復
30 查決定，以原告應於105年10月28日確認應收物調款時開立
31 統一發票，然原告105年10月間銷售貨物銷售額計2,526,000

元，營業稅額126,300元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額時未列入申報，經被告所屬彰化分局查獲，除核定補徵營業稅額126,300元外，並移經被告處罰鍰126,300元，經重行審酌該營業稅違章案件係1年內經第1次查獲，原告已補繳稅款，依倍數參考表規定，改按所漏稅額126,300元處0.5倍罰鍰63,150元，原告仍表不服，提起訴願亦遭駁回，原告未提起行政訴訟而告確定。另原告對被告核定補徵營業稅額並未提起行政救濟而告確定。

2.被告基於同一事實認定，查獲原告105年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入(即物調款)2,526,000元，乃於110年8月27日以中區國稅一字第1100008069號函請原告說明漏報營業收入之成本費用，原告出具承諾書承認違章事實，並說明該漏報收入之相關成本費用已入帳，遂依漏報營業收入2,526,000元，核定漏報所得額2,526,000元。

3.公司組織之營利事業應採權責發生制認列收入，如因特殊情形，無法確知之收入或收益，得於確知之年度以過期帳收入處理，系爭物調款收入依行為時所得稅法第22條及查核準則第27條規定，原告應於105年10月28日確認應收物調款數額時應計入帳：

(1)依所得稅法第22條第1項前段及查核準則第27條規定，公司組織之營利事業應採權責發生制認列收入，如因特殊情形，無法確知之收入或收益，得於確知之年度以過期帳收入處理。次依查核準則第2條第2項、商業會計法第10條第1項及第2項前段、財務會計準則公報第32號「收入認列之會計處理準則」第4段，依權責發生制，收益於確定應收時，即行入帳，亦即當收入已實現或可實現且已賺得時應認列入帳。

(2)原告與明亞公司於98年11月18日簽訂鋼構工程物價調整款協議書(下稱系爭協議書)，明亞公司同意給付原告所承攬系爭工程之物調款，其金額為養工處依行政院訂頒「機關已訂約施工中因應營建物價變動之物價調整補貼原則」所核算系爭工程中ASTMA709 Gr. 50鋼料(下稱系爭鋼料)物價調整金

01 額，扣除明亞公司與養工處所原訂契約系爭鋼料之物價調整
02 金額後之50%。查系爭協議書約定明亞公司同意給付原告物
03 調款，金額為養工處所核算系爭鋼料物調款之半數，又依明
04 亞公司與養工處簽訂之契約變更協議書第14條，亦載明明亞
05 公司應提出與分包廠商（即原告）簽署之協議書，養工處始
06 給付明亞公司系爭工程之物調款，足徵明亞公司與原告簽訂
07 系爭協議書時，已另行達成「明亞公司應將養工處所給付系
08 爭鋼料物調款之半數給付原告」之意思表示合致甚明。依原
09 告與明亞公司簽訂系爭協議書，原告既已投入系爭工程之鋼
10 料，且明亞公司已承諾將養工處所給付系爭鋼料物調款之半
11 數給付原告，價款收現性可合理確定，僅是金額尚無法可靠
12 衡量，無從依權責發生制估計入帳，又依臺灣臺北地方法院
13 （下稱臺北地院）105年度建字第267號民事判決及臺灣高等
14 法院106年度上字第325號民事判決卷附資料所示，明亞公司
15 取得物調款後並未告知原告，其屢次催請給付均置之不理，
16 乃在105年4月15日提起本訴訟，在起訴前就系爭物調款何時
17 撥付？實毫無所悉，直至養工處正式函覆臺北地院之日期即
18 105年10月28日，原告始明確知悉得予請求明亞公司給付物
19 調款計2,526,000元，是本件系爭物調款收入2,526,000元依
20 所得稅法第22條及查核準則第27條規定，原告自應於105年
21 10月28日確認應收物調款數額時，編製會計憑證應計入帳，
22 惟查原告105年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入
23 2,526,000元，致漏報所得額2,526,000元及所得稅額
24 429,420元，被告據以補稅及處罰，核屬有據。

- 25 4.又物調款收入係構成105年度營利事業收入總額之項目及數
26 額之一，依所得稅第71條第1項規定，自應於106年5月間辦
27 理105年度營利事業所得稅結算申報時，列入申報及繳納營
28 利事業所得稅。另依稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定，已
29 在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏
30 稅捐者，其核課期間為5年，同法第22條第1款規定，依法應
31 由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自

01 申報日起算。查原告已在106年5月26日辦理105年度營利事
02 業所得稅結算申報，是核課期間應自106年5月26日起算5
03 年，至111年5月25日止，本件繳款書於110年12月21日送達
04 原告，尚未逾核課期間。原告主張系爭物調款收入已逾核課
05 期間一節，核不足採。

06 (二)罰鍰部分：

07 1.按我國營利事業所得稅採結算申報制，由納稅義務人就其年
08 度內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、
09 扣除之事實，並依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳
10 之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報
11 前自行繳納，即納稅義務人有依法誠實申報課稅之注意義
12 務；納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，而對依本法規
13 定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事時，處以所漏稅額
14 2倍以下之罰鍰，所得稅法第110條第1項定有明文。

15 2.原告雖與明亞公司簽訂系爭協議書，惟該協議書未約定以系
16 爭鋼構工程完工、驗收合格，作為明亞公司給付原告物調款
17 之條件，亦未約定以該協議書作為協力廠合約書之修正或補
18 充條款，協議書未約定應給付物調款之時間及確定金額，且
19 渠等對於物調款應否支付、給付時間或金額若干仍存有爭
20 議，養工處撥付明亞公司物調款時，亦未副知原告，致原告
21 無法確定及估計應收物調款金額，無從依權責發生制估計入
22 帳，直至養工處105年10月28日函覆臺北地院ASTM鋼料物調
23 款時，原告始明確知悉得請求明亞公司給付物調款之金額。
24 本件系爭物調款收入(營業收入)應於105年10月28日確認應
25 收物調款時，編製會計憑證入帳，惟原告卻於辦理105年度
26 營利事業所得稅結算申報時漏報該筆營業收入，違章事證明
27 確，又原告簽證會計師以111年9月14日函，敍及原告物調款
28 收入「擬於111年9月30日補行入帳」；並以111年10月4日函
29 復被告機關，已補作系爭物調款收入之會計分錄於111年度
30 入帳，是原告於105年10月28日明確知悉得請求明亞公司給
31 付物調款之金額時，未將系爭物調款收入(營業收入)入帳

(或揭露該收入)未於105年度入帳，亦未於臺灣高等法院於106年7月4日以106年上字第325號民事判決駁回明亞公司上訴，或於明亞公司106年9月25日實際匯款支付物調款時入帳(或揭露該收入)仍未於106年度入帳，核有應注意、能注意而未注意之過失，自應論罰。被告依所得稅法第110條第1項規定，並參據倍數參考表審酌原告於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，且屬查獲之日前5年內未曾查獲有所得稅法第110條第1項漏報或短報依同法規定應申報課稅之所得額者，按所漏稅額429,420元處以0.6倍之罰鍰257,652元，已考量原告違章情節而為適切之裁罰。

(三)聲明：原告之訴駁回。

四、本件爭點：

被告認定系爭物調款為原告於105年度即已實現之收入，核定原告漏報營業收入2,526,000元，應補徵稅額429,420元，並按漏稅額處以0.6倍罰鍰257,652元，有無違誤？

五、本院之判斷：

(一)前揭事實概要之事實，除上開所列爭點外，其餘為兩造不爭執，並有承諾書（原處分卷第3頁）、被告110年11月30日110年度財營所字第1C110150193號裁處書與繳款書（原處分卷第8頁至第10頁）、被告105年營利事業所得稅申報更正核定通知書（原處分卷第12頁）、復查決定（原處分卷第232頁至第243頁）及訴願決定（原處分卷第256頁至第270頁）等件在卷可稽，應堪認定。

(二)本件應適用之法令：

1.稅捐稽徵法：

(1)第21條第1項第1款及第2項前段規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年……。 （第2項前段）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或

01 並予處罰。」

02 (2)第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依下列規
03 定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期
04 間內申報者，自申報日起算。」

05 2.行為時所得稅法：

06 (1)第22條第1項前段規定：「會計基礎，凡屬公司組織者，應
07 採用權責發生制。」

08 (2)第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年
09 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
10 得額。」

11 (3)第71條第1項本文規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5
12 月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一
13 年度內構成……營利事業收入總額之項目及數額，以及有關
14 減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、
15 尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅
16 額，於申報前自行繳納。」

17 (4)所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦
18 理結算……申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏
19 報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」

20 3.行為時查核準則：

21 (1)第2條第2項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計
22 法、商業會計處理準則、企業會計準則公報……等據實記
23 載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事
24 項與所得稅法……有關法令規定未符者，應於申報書內自行
25 調整之。」

26 (2)第27條規定：「凡應歸屬於本年度之收入或收益，除會計基
27 礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計數
28 字，以『應收收益』科目列帳。但年度決算時，因特殊情
29 形，無法確知之收入或收益，得於確知之年度以過期帳收入
30 處理。」

31 (三)經查，明亞公司於96年間向養工處承攬系爭工程，原告於96

01 年12月6日與明亞公司簽訂工程協力廠商合約書（下稱系爭
02 合約書），約定明亞公司將系爭工程中之鋼構工程部分發包
03 予原告施作；雙方復於98年11月18日簽訂系爭協議書略以：
04 明亞公司同意給付原告所承攬系爭工程之鋼構工程物價調整
05 款。其金額為養工處依行政院頒訂「機關已訂約施工中因應
06 營建物價變動之物價調整補貼原則」所核算系爭工程中系爭
07 鋼料之物價調整金額，扣除甲方（即明亞公司）與業主（即
08 養工處）所原訂契約系爭鋼料之物價調整金額後之50%等
09 語。嗣明亞公司與養工處於98年11月25日簽訂契約變更協議
10 書，約定明亞公司應提出與原告共同簽署之協議書，書明明
11 亞公司與原告就明亞公司所獲物價調整補貼款之處理已達成
12 協議；養工處復於100年1月20日估驗該工程，明亞公司並於
13 100年1月26日向養工處請領最末期估驗款（包含物調款），
14 養工處於100年2月8日給付明亞公司最後一筆工程款中包含
15 物調款9,110,309元。惟明亞公司未依約定給付原告50%物調
16 款，原告遂於105年4月15日提起民事訴訟，請求法院判決明
17 亞公司給付50%物調款，經臺北地院發函向養工處確認物調
18 款金額中，屬系爭鋼料之物調款為5,304,600元，且養工處
19 皆依契約規定於各期估驗撥付明亞公司，並於最末期估驗款
20 全數撥付完成；臺北地院遂於105年12月30日以105年度建字
21 第267號判決明亞公司應給付原告2,652,300元（5,304,600
22 元 $\times$ 1/2）及利息，訴訟費用由明亞公司負擔等，明亞公司提
23 起上訴，並經臺灣高等法院於106年7月4日以106年度上字第
24 325號判決駁回明亞公司上訴確定等，兩造均不爭執（本院
25 卷第128頁至129頁），復有系爭協議書（原處分卷第112
26 頁）、系爭合約書（原處分卷第113頁至第122頁）、臺灣高
27 等法院106年度上字第325號民事判決（原處分卷第176頁至
28 第179頁）、臺北地院105年度建字第267號民事判決（原處
29 分卷第180頁至第184頁）等件在卷可參；明亞公司已於106
30 年9月25日給付原告2,652,300元乙節，此有原告111年10月4
31 日函暨所附說明書、明亞公司106年9月25日轉帳傳票及債權

計算書等件在卷可佐（原處分卷第71頁至第72頁、第102頁至103頁），上開事實，均堪以認定。

(四)原告之系爭物調款2,652,300元收入須俟106年度始完備「已實現」及「已賺得」二要件：

1.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入及費用，無論實際有無現金收付，均應入帳，以確定其營利事業所得額。而權責發生制之理解，學理上言之，乃是以「收入」之認列為核心，以「特定經濟資源」符合「已實現」及「已賺得」之二要件後，應認列該企業之所得。其中「已實現」要件，除了包括對經濟資源之終局性占有支配外，也包括在法律上取得給付請求權之情形（再配合收現可能性之存在）。而在「已賺得」之定義則是指：該筆「已實現」之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗用（最高行政法院105年度判字第630號判決意旨參照）。行為時財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則公報第32號「收入認列之會計處理準則」第4點規定：「收入通常於已實現或可實現且已賺得時認列。下列4項條件全部符合時，方宜認為收入已實現或可實現，而且已賺得：(1)具有說服力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轉、勞務已提供或資產已提供他人使用。(3)價款係屬固定或可決定。(4)價款收現性可合理確定。」亦同此意旨。

2.查系爭工程經養工處於99年4月23日驗收工程完畢，是認原告施作系爭工程中之鋼構工程部分，已投入全部工程所需料工費，包含原告於上開民事事件所請求金額，始達成竣工並交付製作物予明亞公司之履約義務，既然成本費用均已支付或已耗用，則原告向明亞公司請求收取系爭款項2,652,300元，業具備「已賺得」此一要件。

3.然明亞公司於100年間向養工處領取物調款後，未依約定給付原告50%之物調款，原告因而向明亞公司提起民事訴訟，已如前述，而觀諸該民事訴訟明亞公司以：「依系爭合約書第16條第2項約定，系爭鋼構工程係採總價承包，並約明不

01 隨物價指數調整，被上訴人（即原告）應承擔物價變動風
02 險，不得向上訴人（即明亞公司）另為請求。而被上訴人亦
03 未依系爭合約書完成工作物，並使上訴人因此經養工處處以
04 逾期罰款931萬2,828元，被上訴人實無理由向上訴人請求物
05 調款。又系爭鋼構工程為承攬契約，被上訴人依系爭協議書
06 請求法院為增加給付部分，係就原來給付報酬為量之增加，
07 非就原來給付報酬為質之變更，雖非屬原有報酬之範圍，但
08 視同報酬之性質，自應適用承攬報酬請求權之短期時效。因
09 系爭工程已於99年4月23日驗收完畢，養工處亦於100年1月
10 20日給付上訴人最後一筆工程款，依民法第127條第7款規
11 定，承攬報酬請求權之時效為2年，被上訴人於105年4月15
12 日始提起本件訴訟，已逾2年請求權時效期間，上訴人自得
13 拒絕給付。」等情（原處分卷第178頁），否認原告有依系
14 爭協議書約定請求給付系爭物調款之權利，是原告於該民事
15 訴訟確定前是否得終局「確定」取得系爭物調款，即有疑
16 義。

17 4.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
18 年度上字第325號判決駁回明亞公司上訴方告確定，已如上
19 述，則原告於106年7月4日前，就系爭物調款2,652,300元及
20 其利息，並未終局且確定取得法律上之給付請求權，應俟
21 106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
22 訴確定後，原告之民事債權始能行使不受障礙，終局且確定
23 取得法律上之給付請求權。準此，原告向明亞公司請求收取
24 系爭物調款2,652,300元，該項收入須俟106年度始完備「已
25 實現」及「已賺得」二要件，應認屬原告106年度之所得項
26 目。

27 5.原告雖主張應以養工處於99年4月23日驗收工程完畢時，做
28 為認列工程收入之年度等語，然此僅認原告就物調款收入具
29 備「已賺得」此一要件，難認符合「已實現」之要件；原告
30 系爭物調款債權係於106年度方具備終局性，且確定取得法
31 律上之給付請求權，應認屬原告106年度之所得項目，已如

前述，則原告上開主張，不足採信。

6.被告雖認應以原告於提起上開民事事件，養工處105年10月28日函覆法院時，作為原告工程收入應入帳之年度等語，然原告於105年間就系爭民事訴訟勝敗未定，系爭物調款債權難謂已實現，原告並未終局「確定」取得保有該筆款項，被告上開主張，亦容有誤會。

(五)原告又主張：被告援引企業會計準則公報第9號第28條規定，而依該公報第2條第2點規定觀之，本件係建造合約，並無適用該號公報之餘地等語，然觀諸臺灣高等法院106年度上字第325號判決書所載：「…依系爭合約書被上訴人（即原告）所需完成之工作為系爭工程鋼橋上部結構新建工程，約定總價為3,989萬6,409元，而依系爭合約書詳細價目單所示，其中有關ASTM A709 Gr. 50鋼料即被上訴人負責提供之系爭鋼料部分，其未稅價值高達2,359萬8,000元，占系爭合約書總價款62%之多，有系爭合約書詳細價目單影本在卷可參〈見新北地院卷第39-1頁〉，顯見兩造所簽訂之系爭合約書，已非屬單純動產買賣，亦非為單純承攬報酬或商品代價請求權，而為具有承攬與買賣混合性質之不動產製造物供給契約。故就不動產財產權之移轉而言，實與民法第127條第7款所定『技師、承攬人之報酬及其墊款』為一般單純之承攬有別，更與同條第8款所稱『商人、製造人、手工業人所供給之商品係專指『動產』者有間。則此類買賣與承攬混合契約之價金或報酬請求權，應適用民法第125條前段規定之15年消滅時效期間，而無民法第127條第7款2年短期消滅時效之適用。準此，被上訴人主張系爭鋼料物調款之請求權時效，應適用民法第125條前段規定之15年時效期間等語，應屬有據。」等語（原處分卷第177頁），因此，本件並非建造合約，自無原告上開主張情形，原告所述，顯有誤解。

(六)綜上所述，系爭物調款於105年度尚屬未確定收入，被告認定系爭物調款為原告於105年度即已實現之收入，而以原告漏報營業收入2,526,000元，重行核定營業收入淨額

30,849,632元及全年所得額3,329,368元，補徵稅額429,420元，並按漏稅額處以0.6倍罰鍰257,652元，尚有違誤，復查決定及訴願決定未予糾正，亦有未合。原告訴請撤銷原處分、復查決定及訴願決定，其所持之理由雖不可採，然原處分既然有違誤，本院仍應予撤銷。

(七)本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院審酌後，認對於本判決結果不生影響，爰不逐一論駁，併予敘明。

七、結論：本件原告之訴為有理由，應予准許。

中 華 民 國 114 年 3 月 26 日

審判長法 官 簡璽容

法 官 張佳燉

法 官 溫文昌

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，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。

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，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第2款），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3項、第4項）：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)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，上訴或其法定代理人具備會計師資格者。3. 專利行政事件，上訴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，經高	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親律師資格者。2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。3. 專利

(續上頁)

01

等行政法院高等 行政訴訟庭認為 適當者，亦得為 上訴審訴訟代理 人	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。	

02

中 華 民 國 114 年 3 月 26 日

03

書記官 張宇軒