

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第881號

上 訴 人 大灣營造股份有限公司

代 表 人 李南翰

訴訟代理人 許清連 律師

許祖榮 律師

被 上 訴 人 財政部南區國稅局

代 表 人 盧貞秀

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國109年7月2日高雄高等行政法院108年度訴字第447號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於原處分有關一百零三年度營利事業所得稅補徵本稅及裁罰部分暨該部分訴訟費用均廢棄，發回高雄高等行政法院。

其餘上訴駁回。

駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人民國100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）51,111,648元，營業淨利2,391,744元，非營業收入總額226,004元，非營業損失及費用總額2,015,342元，全年及課稅所得額602,406元，被上訴人暫依申報數核定，嗣依通報資料，查獲上訴人漏報營業收入14,000,000元，乃重行核定營業收入淨額65,111,648元，按未分類其他土木工程（行業標準代號：0000-00）同業利潤標準淨利率9%，重行核定營業淨利5,860,048元，非營業損失及費用總額1,042,866元，全年及課稅所得額5,043,186元，除補徵稅額754,932元，並按所漏稅額214,200元處以0.7倍之罰鍰149,940元。上訴人不服，申請復查結果，獲追減全年及課稅所得額60,000元及罰鍰7,140元，上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回。上訴人103年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額57,971,655元，營業淨利2,095,64

5元，非營業收入總額663,206元，非營業損失及費用總額2,098,772元，全年及課稅所得額660,079元，被上訴人初查，以上訴人短漏報當年度營業收入6,268,920元，因無法提示相關帳證資料，乃核定營業收入淨額64,240,575元，並分別按各該行業之同業利潤標準淨利率，核定營業淨利6,337,420元，非營業收入總額664,067元，全年及課稅所得額4,902,715元，除補徵稅額721,163元，並按所漏稅額159,919元處以0.7倍之罰鍰111,943元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回。上訴人不服，遂對100年及103年度營利事業所得稅補徵稅額及罰鍰合併提起行政訴訟，並聲明：1.訴願決定及原處分（被上訴人100年度營利事業所得稅核定稅額繳款書、104年12月30日104年度財營所字第74104102420號裁處書及108年5月27日南區國稅法一字第1080004048號復查決定書）不利於上訴人部分均撤銷。2.訴願決定及原處分（被上訴人103年度營利事業所得稅核定稅額繳款書、105年9月5日105年度財營所字第1Z000000000號裁處書及108年5月27日南區國稅法一字第1080004058號復查決定書）均撤銷。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：

(一)就100年度部分：

1.高雄○○醫院舊眷舍000000拆除工程（下稱系爭工程1）轉包契約所收取之價款14,000,000元非保證金而屬銷貨收入：上訴人於100年7月29日以承攬金額（含追加部分）5,132,470元（未含稅）向高雄○○醫院標得系爭工程1，並因工程中有關舊建物及RC牆拆除後之鋼筋歸廠商，上訴人遂於同年8月30日以關係企業承暉企業行名義，將上開拆除舊建物及RC牆部分之工程以承包總價14,000,000元轉包（賣斷）予借用鑫和環保有限公司名義簽約之訴外人黃彥棋承做，並由黃彥棋取得拆除工程後剩餘舊鋼筋之銷售。

01 上訴人主張該14,000,000元為拆卸廢鐵之噸數保證金，因
02 鑫和環保有限公司未履約，非營利所得，有協議書為證等
03 語。然黃彥棋於104年1月28日及105年3月8日談話筆錄中
04 陳稱：向承暉企業（李南翰）承包的買賣金額為14,000,0
05 00元，向鑫和環保借牌的，該14,000,000元為取得拆除工
06 程之廢五金而支付上訴人之金額，非保證金（保證金另外
07 給付1,000,000元票據），且該款項亦確實匯入上訴人前
08 任負責人馬淑芬及現任負責人李南翰帳戶等語，應堪認定
09 上訴人將系爭工程1中有關舊建物及RC牆之拆除以承包總
10 價14,000,000元再轉包與黃彥棋施作，並實際取得價金1
11 4,000,000元。上訴人提出之協議書雖然載明14,000,000
12 元為保證金，待工程竣工經驗收合格，無息退還，然上訴
13 人並未退還；上訴人於105年2月4日之說明書，亦僅主張
14 因鑫和環保有限公司未履行合約內容，故尚未退還保證
15 金，然未敘明鑫和環保有限公司未履行合約內容之爭議為
16 何，且與上開黃彥棋之談話筆錄內容未合，是上訴人主張
17 14,000,000元為保證金，自難採據。

- 18 2.本稅部分：被上訴人原依書面審查暫按上訴人列報之申報
19 數核定，嗣查獲上訴人漏開統一發票並漏報銷售額14,00
20 0,000元，並於104年10月8日函請上訴人提示帳簿憑證及
21 相關證明文件，上訴人未提示且出具承諾書及說明書，同
22 意被上訴人依部頒同業利潤標準淨利率9%核定及剔除其
23 他損失972,476元，被上訴人遂依所得稅法第83條規定，
24 按其業別（行業標準代號：0000-00）之同業利潤標準淨
25 利率9%重行核定營業淨利5,860,048元，全年及課稅所得
26 額為5,043,186元。上訴人於復查時雖主張營業稅漏報收
27 入14,000,000元等語，然100年度同一漏稅事實營業稅行
28 政救濟部分，業經本院108年度判字第92號判決認定上訴
29 人就轉包契約未依規定開立統一發票並申報銷售額之漏稅
30 事實確定，則營利事業所得稅部分，被上訴人亦已以108
31 年3月20日南區國稅法一字第1080002438號函請上訴人提

供資料，上訴人迄未提示，復查決定遂以上訴人漏報之營業收入應為13,333,333元（ $=14,000,000 \text{元} \div 1.05$ ），重新核定營業淨利5,800,048元，全年及課稅所得額為4,983,186元（追減60,000元），訴願決定予以維持。原審認上訴人仍執前詞主張其無漏報銷售額，惟其所據者，仍為前訴訟所提出之協議書資料及主張應屬保證金等語，未有未經審酌之新訴訟資料，則揆諸爭點效之法理（本院104年度判字第235號判決參照），就上訴人漏報銷售額之事實，自不得作相異之判斷。從而，被上訴人基於同一違章事實，認定上訴人100年度營利事業所得稅申報有漏報銷售貨收入，並以上訴人自承無法提出符合稅捐法制要求之帳證供稅捐機關查核，及承諾同意依部頒之同業利潤標準淨利率9%核定，遂按未分類其他土木工程業（行業標準代號：0000-00）同業利潤標準淨利率9%重行核定上訴人之營業淨利為5,800,048元〔 $= (51,111,648 \text{元} + 13,333,333 \text{元}) \times 9\%$ 〕，全年及課稅所得額為4,983,186元〔 $= \text{營業淨利} 5,800,048 \text{元} + \text{非營業收入} 226,004 \text{元} - \text{非營業損失及費用} 1,042,866 \text{元} (\text{上訴人同意非營業損失剔除} 972,476 \text{元})$ 〕，應補徵稅額744,732元（ $= \text{應納稅額} 4,983,186 \text{元} \times 17\% - \text{暫繳自繳稅額} 216,018 \text{元} - \text{可扣抵稅額} 1,596 \text{元} + \text{已退稅額} 115,205 \text{元}$ ），即無違誤。

3. 罰鍰部分：上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，漏列銷售貨收入13,333,333元，致漏稅額204,000元（ $= 13,333,333 \text{元} \times 9\% \times 17\%$ ），違反所得稅法第71條第1項規定。上訴人對其營業活動及各項收入、成本費用，已身知之最詳，其於辦理100年度營利事業所得稅結算申報時，本應注意按時覈實申報納稅，竟漏列營業收入，致漏報所得額，難謂無應注意能注意而不注意之過失，故被上訴人依所得稅法第110條第1項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）規定，審酌上訴人已於裁罰處分核定前承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，但無

裁罰倍數參考表所列其他減輕事由（上訴人另於103年4月10日遭查獲101年度營利事業所得稅結算申報時漏報所得額2,000,000元，並科處罰鍰204,000元）等情，經被上訴人一併審酌上訴人漏報所得額之過失程度、所得利益及其資力後，按所漏稅額204,000元處以0.7倍之罰鍰計142,800元，自無不合。

(二)就103年度部分：

1.本稅部分：上訴人於102至103年間承攬海軍陸戰隊高雄市○○、○○○、○○○、○○○○等4村地上物拆除清運及圍籬新建工程（下稱系爭工程2），明定（辦理變更後）合約總價15,889,492元，及拆除後可用資源折抵工程款6,582,366元（含稅），上訴人亦將拆除後所得之可用資源（即廢鐵）自行登載於進銷存明細表，惟上訴人於申報營業稅時未依規定就銷貨（承攬系爭工程2）及進貨（取得拆除後廢鐵）分別開立及取得統一發票，逕以系爭工程2折抵後之金額開立銷貨發票並報繳營業稅，致漏報繳折抵部分之銷售額（工程收入）6,268,920元（=6,582,366元÷1.05），且經本院108年度判字第92號判決認定上訴人未依規定開立統一發票，並申報銷售額之漏稅事實確定。上訴人除仍主張6,268,920元非其營利事業所得外，並主張拆卸之廢鐵因遭竊，致無實際收入及所得等語。惟折抵工程款仍屬銷貨收入，不得逕以折抵後之差額開立統一發票，已如前述，至於上訴人取得拆除後之廢鐵如何處理、是否遭竊，與上訴人承攬系爭工程2應核實申報銷售額無涉。則被上訴人於上訴人系爭工程2完工年度（103年），以上訴人漏報折抵工程款部分之銷貨收入，且僅提示工程成本表及進銷存明細表，未提示相關合法憑證或付款證明等資料，無從核實查證申報之成本費用與營業活動之關連性及支出之必要性與合理性；復以上訴人並未爭執其營業或活動之「業別選定」，並出具承諾書及說明書同意依部頒之同業利潤標準淨利率核定，被上訴人遂

01 按上訴人承攬工程所屬業別之同業利潤標準淨利率15%、
02 9%及8%，核定103年度營業淨利6,337,420元，併其漏報
03 之利息收入861元，核定全年及課稅所得額4,902,715元
04 （＝營業淨利6,337,420元＋非營業收入663,206元＋漏報
05 之利息收入861元－非營業損失及費用總額2,098,772
06 元），應補徵稅額721,163元（＝應納稅額4,902,715元×1
07 7%－已報繳稅額112,213元－可扣抵稅額85元），要無不
08 合。

09 2.罰鍰部分：上訴人於87年即成立，為專業營造公司，應知
10 悉如何正確申報營利事業所得，卻於103年度營利事業所
11 得稅結算申報，逕以系爭工程2折抵後之金額申報銷售額
12 （工程收入），其漏報銷貨收入6,268,920元（未稅）及
13 利息收入861元，致生漏報所得額941,199元（＝6,268,92
14 0元×15%＋利息所得861元），違章事證明確，且有應注
15 意能注意而不注意之過失責任。從而，被上訴人依所得稅
16 法第110條第1項規定，並參據裁罰倍數參考表，審酌上訴
17 人已於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實並承諾願意
18 繳清稅款及罰鍰，且無裁罰倍數參考表所列其他減輕事由
19 （上訴人除於103年4月10日被查獲漏報101年度所得額
20 外，亦於104年3月13日被查獲漏報100年度所得額，如前
21 揭所述）等情，並審酌上訴人漏報所得額之過失程度、所
22 得利益及其資力等事由，按所漏稅額159,919元（＝941,1
23 99元×17%－利息扣繳稅額85元）裁處0.7倍罰鍰111,943
24 元，已屬適法之裁量等語。

25 四、上訴意旨略謂：就100年度部分，上訴人提出之協議書中已
26 明確載明14,000,000元為保證金，待工程竣工經驗收合格無
27 息退還，確屬非營利項目，而該保證金雖因他故尚未退還，
28 亦非上訴人有實質收入，自非屬營利事業所得。原審僅以黃
29 彥棋之談話筆錄推翻協議書之文書證據，認系爭工程1轉包
30 契約所收取之價款14,000,000元非屬保證金而屬銷貨收入，
31 自有違證據法則之違法。就103年度部分，折抵工程款雖屬

銷貨收入，惟既稱為折抵工程款，就應查證是否確有所折抵及其折抵金額，以資作為銷貨收入金額之依據，如折抵金額有所出入，實際收入仍屬不確定，自難全部視為銷貨收入，以資課稅，且上訴人亦已證明拆除後之廢鐵確有遭竊及多為原住戶取去，因而難認上訴人有廢鐵之取得及實質工程款之收入。上訴人申報時如何能核實，難苛責上訴人，原審卻認上訴人取得拆除後之廢鐵如何處理，是否遭竊與上訴人承攬系爭工程²應核實申報銷售額無涉，認事用法亦有違經驗法則之違法。另本件營利事業所得稅之訟爭已有違證據法則及經驗法則之違法，上訴人所提之資料亦仍有存疑與待查，若經詳實調查並為上訴人有利之認定，足可推翻原判斷，則本件並無爭點效之適用，原審仍遽認為有爭點效之適用，即認後訴訟不得再就同一爭點為相反之判斷，認事用法亦有違誤等語，為此請求廢棄原判決，並發回原審法院更為審理。

五、本院查，本件上訴人援以為程序標的者，可析分為被上訴人就該公司營利事業所得稅結算申報而作成之100年度漏稅補稅、裁罰，及103年度漏稅補稅、裁罰。茲援引相關法規如附表，論究如下：

(一)100年度漏稅補稅及裁罰

1.按學說上所謂之「爭點效」，係指法院於確定判決理由中，對訴訟標的以外當事人所主張或抗辯之重要爭點，本於兩造辯論之結果所為之判斷結果，除有顯然違背法令，或當事人提出新訴訟資料足以推翻原判斷之情形外，於同一當事人間，就與該重要爭點有關之他訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相異之判斷而言，其乃源於訴訟上之誠信原則及當事人公平之訴訟法理而來，避免紛爭反覆發生，以達「一次解決紛爭」所生之一種判決效力（拘束力），自當為程序法所容許。是「爭點效」之適用，除理由之判斷具備「於同一當事人間」、「非顯然違背法令」及「當事人未提出新訴訟資料足以推翻原判斷」等條件外，必須該重要爭點，在前訴訟程序已列為足以影響判

01 決結果之主要爭點，經兩造各為充分之舉證，一如訴訟標
02 的般極盡其攻擊、防禦之能事，並使當事人適當而完全之
03 辯論，由法院為實質上之審理判斷，前後兩訴之標的利益
04 大致相同者，始應由當事人就該事實之最終判斷，對與該
05 重要爭點有關之他訴訟負結果責任，以符民事訴訟上之誠
06 信原則。最高法院96年度台上字第307號判決及本院104年
07 判字第235號判決意旨可資參照。故就影響訴訟標的之重
08 要爭點，如已經前訴訟程序充分辯論，並為確定判決所認
09 定，除有顯然違背法令，或當事人提出新訴訟資料足以推
10 翻原判斷之情形外，於同一當事人間之後訴訟應有爭點效
11 之適用，即後訴訟不得再就同一爭點為相反之判斷。

12 2.本件關於上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，有無
13 短漏稅額之爭議，在於因系爭工程1所收取之價款14,000,
14 000元（減去5%營業稅後，營業收入為13,333,333元），
15 其給付之原因係轉包予訴外人黃彥棋之銷貨收入或保證
16 金？原判決業已審酌黃彥棋於104年1月28日及105年3月8
17 日被上訴人調查時，陳稱：向承暉企業（李南翰）承包的
18 買賣金額為14,000,000元，向鑫和環保借牌的，該14,00
19 0,000元為取得拆除工程之廢五金而支付上訴人之金額，
20 非保證金（保證金另外給付100萬元票據），且該款項亦
21 確實匯入上訴人前任負責人馬淑芬及現任負責人李南翰帳
22 戶等語，有黃彥棋104年1月28日及105年3月8日談話筆錄
23 可證；另上訴人雖稱該款項為保證金，然該款項既為保證
24 金卻於工程結束後未為退還一節，則未能敘明，有105年2
25 月4日說明書可憑。另有該同一筆收入衍生逃漏營業稅額
26 之行政救濟事件，前經本院108年度判字第92號判決確
27 定，認定上訴人就轉包契約有銷貨收入，惟未依規定開立
28 統一發票申報銷售額，於該訴訟中對同一爭點已為充分辯
29 論，此有該確定判決可憑，而上訴人於本件復未提出新訴
30 訟資料足以推翻原判斷，基於爭點效之法理，於本件難為
31 相異之認定。另關於裁罰部分，原審也已審酌上訴人可以

01 掌握自己營業活動所生之各項收入，覈實申報，乃有過失
02 責任，又按其情節，處於0.7倍之罰鍰，為適法有據，因
03 而為原處分為合法之判斷。本院核其認定之依據與得心證
04 之理由，於法均無不合。上訴意旨以證人黃彥棋之談話筆
05 錄為不可採云云，純係對原審證據取舍所為之爭執，並未
06 能指出原審認定事實有何違反證據法則之違背法令，即無
07 足採。

08 (二)103年度漏稅補稅及裁罰

09 1.兩造就上訴人103年度營利事業所得稅結算申報，就有無
10 短漏稅額之爭議，在於其與定作人海軍陸戰隊指揮部就系
11 爭工程2工程款之約定，合約總價為15,889,492元，其中
12 6,582,366元（含稅）係以工程拆除所取得之可用資源來
13 抵付工程款，上訴人也因而將拆除後所得之可用資源（即
14 廢鐵）自行登載於進銷存明細表，則此部分之收入，應否
15 以營業收入列報？

16 2.查此部分爭點所及之事實，因上訴人於申報營業稅時未依
17 規定就銷貨（承攬系爭工程2）及進貨（取得拆除後廢
18 鐵）分別開立及取得統一發票，逕以系爭工程2折抵後之
19 金額開立銷貨發票並報繳營業稅，致涉有漏報繳折抵部分
20 之銷售額（工程收入）6,268,920元（6,582,366元÷1.0
21 5）之情事，經被上訴人核定補繳營業稅，上訴人對之提
22 起行政救濟，最終經本院108年度判字第92號判決確定，
23 認定其漏報營業稅屬實，而為其敗訴之判決。故對於此筆
24 6,268,920元應屬營業收入，在爭點效之法理下，本件亦
25 無法推翻異為不同之認定。惟於營利事業所得稅之核定作
26 為，須先核算營利事業之所得額，依所得稅法第24條第1
27 項前段規定，對於上訴人之當年度之所得額，應先減除各
28 項成本費用、損失及稅捐後之純益額；此與營業稅係就每
29 一次的進貨、銷貨間之加值予以核課，具有不同之稅基內
30 涵。故於本件營利事業所得稅之爭議中，上開漏報之營業
31 收入固應計入所得額，惟如有損失科目，則應予減除，就

此有無損失之爭點，即非前開本院確定判決之爭點效所及範圍，於本件仍應另予查究。乃上訴人於復查、起訴均主張上開6,268,920元之拆除所得廢鐵資源，大部分在現場即遭住戶取走、少部分遭竊，有定作人國軍承辦人可證（見原審卷第17頁），亦提出臺灣高雄地方法院102年度審易字第1798號刑事判決1件為證（見103年度原處分A卷第163-166頁）。而依營利事業所得稅查核準則第103條第2款第4目規定，竊盜損失無法追回，經提出損失清單及警察機關之證明文件者，其未受有保險賠償部分，即應核實認定，故上訴人此一主張，即關係其有無竊盜損失若干，可資減除。就此有利於上訴人之主張，其既已提出其證明方式，被上訴人應審酌上訴人是否於救濟程序已盡協力義務，如有不足，有無必要依稅捐稽徵法第30條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」或其他方式促其完成協力義務，或依職權調查，覈實予以認定。惟被上訴人答辯主張，被竊鐵條是否有被攜離現場，亦有未明，上訴人主張被竊事證，為上訴人與他人間之私法問題，與本件漏報營業收入係屬二事云云，即有疏漏前揭規定之違法情事。原審就此上訴人已為之主張，認與銷售額無涉而不可採，即有應予適用所得稅法第24條第1項、營利事業所得稅查核準則第103條第2款第4目規定，而未予適用之違法。

(三)綜上，原處分關於100年度漏稅補稅、裁罰部分之合法性，已經原審審酌各項事證及援用爭點效之法理，予以支持，並詳述其得心證之理由，並無任何違背法令之情事，上訴人重複其於原審之主張，並就原審之認事用法，空泛指為違法，此部分之上訴即無理由，應予駁回。惟就原處分關於103年度漏稅補稅、處罰，則有前述未就上訴人主

張之竊盜損失予以調查認定，原審疏漏所得額應減除損失之規定，致影響本稅稅額及裁罰金額之計算，而有應予適用法律未予適用之違誤，上訴人請求予廢棄，即屬有據；而關於上訴人103年度營利事業所得稅之核計，有前述有無竊盜損失及損失若干之事實爭點，猶待原審予以查明，爰予發回原審重為審理判斷。

據上論結，本件上訴為一部有理由、一部無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1項、第260條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 12 月 16 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 鄭 小 康

法官 林 玫 君

法官 洪 慕 芳

法官 李 玉 卿

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 12 月 16 日

書記官 楊 子 鋒