

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第177號

上 訴 人 午陽企業股份有限公司

代 表 人 鄭麗芬

訴訟代理人 王健安 律師

高羅亘 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 吳蓮英

上列當事人間未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國110年1月28日臺中高等行政法院109年度訴更一字第1號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人申報98年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅（下稱營所稅），列報未分配盈餘新臺幣（下同）31,851,836元，原經被上訴人依申報數核定。嗣被上訴人查得上訴人98年度營所稅結算申報，虛列營業成本56,579,565元，致漏稅後純益42,434,674元，乃重行核定未分配盈餘74,286,510元，加徵10%營所稅7,428,651元，並按所漏稅額4,243,468元處0.5倍罰鍰2,121,734元。上訴人不服，申請復查，經復查決定（下稱原處分），追減13,980,508元及罰鍰699,026元（因被上訴人於上訴人98年度營所稅及罰鍰事件復查決定時追認上訴人國外營業收入相對應之加工成本19,640,677元），變更核定未分配盈餘60,306,002元，罰鍰1,422,708元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定不利部分）均撤銷，經臺中高等行政法院（下

01 稱原審)民國107年度訴字第91號判決駁回後，本院以108年
02 度判字第573號判決將原審前開判決廢棄，發回更審，復經
03 原審以109年度訴更一字第1號判決(下稱原判決)駁回。上
04 訴人仍表不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴
05 願決定及原處分(含復查決定不利部分)均撤銷。

06 二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
07 的記載。

08 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

09 (一)未分配盈餘加徵營所稅自94年度起，係指營利事業當年度依
10 商業會計法規定處理之稅後純益，而非指稅捐機關依所得稅
11 法核定之稅後純益。又依商業會計法第33條規定，商業會計
12 須根據真實事項依照一般公認會計原則為登載，而非依稅法
13 之規定登載，故所得稅法第83條第1項及納稅者權利保護法
14 (下稱納保法)第14條所規定之推計課稅，例如同業利潤標
15 準，僅適用於稅務會計，於商業會計自不適用。然因未分配
16 盈餘加徵營所稅應以營利事業當年度依商業會計法規定處理
17 之稅後純益為基準，而稅後純益係來自商業會計法之稅前純
18 益扣除營所稅，故營所稅多寡仍會影響未分配盈餘加徵營所
19 稅之金額，且其中營所稅可能係採推計課稅之結果，惟究非
20 商業會計直接採用推計課稅。而在稅務會計上，納稅義務人
21 取得不實統一發票登載在帳簿上，經主管機關查明其無交易
22 事實者，應予全額剔除；經查明其僅係取得非實際交易對象
23 的統一發票但有交易事實者，則應全額准予認列；二者均無
24 推計其營業成本或費用之必要。至於所得稅法第83條及納保
25 法第14條有關推計課稅之規定，其適用係以納稅義務人應提
26 示而未提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，經調查仍不
27 能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，稅捐稽徵
28 機關得推計課稅，此種情形核與納稅義務人取得不實統一發
29 票之情形，顯有不同。

30 (二)本件屬98年度未分配盈餘加徵營所稅，係指上訴人當年度依
31 商業會計法規定處理之稅後純益，上訴人就系爭遭剔除成本

01 之金額，依法應盡協力義務，提出依一般公認會計原則所登
02 載之相關商業會計帳簿、憑證供被上訴人審認，且就其主張
03 有利於己之事實，應負舉證責任，於上訴人未盡協力義務，
04 亦未盡舉證責任時，被上訴人之舉證責任則應予減輕。

05 (三)上訴人對於98年間取得元陽貿易事業股份有限公司（下稱元
06 陽公司）、川輝興業有限公司（下稱川輝公司）開立統一發
07 票銷售額合計37,938,888元部分，就該進貨事實主張如下：
08 於復查、訴願、前審及109年5月5日原審更審之初均主張，
09 係其與元陽、川輝公司間之產品加工及代工交易；於109年6
10 月23日原審更審準備程序則主張，其遭剔除之成本、費用係
11 向元陽、川輝公司進貨汽車零件（油封等）及向境外UTstar
12 com Hong Kong Ltd（下稱UTHK）採購IPTV系統整合費用；
13 於109年10月27日準備程序則主張：98年度遭被上訴人剔除
14 之金額全部都是IPTV的整合服務費用。是以，上訴人就上開
15 進貨事實多次翻異前詞，前後主張自相矛盾，已違反誠信原
16 則，且就其所為前開主張皆未能提示會計帳簿、金流及物流
17 證明文件或相關資料以供查核，足證上訴人最初主張系爭金
18 額係與元陽、川輝公司之真實交易一事，顯不可採，且原審
19 對於上訴人原先主張有委託元陽、川輝公司產品加工之事
20 實，即無庸再予調查及審理。又上訴人對於取自元陽、川輝
21 公司統一發票，列報營業成本37,938,888元部分之進貨事
22 實，既已變更主張為向UTHK採購IPTV系統整合費用，則上訴
23 人就其主張有利於己之事實，即應負舉證責任，然上訴人僅
24 僅提出與UTHK簽訂之採購合約1份，並未提出相關付款帳簿
25 憑據，及UTHK出貨或提供服務之相關證明，且該合約載明
26 「午陽」一詞應包括其子公司、後續公司、關係企業及受讓
27 人，又該合約係於96年間所簽訂，距98年度已1年餘，自難
28 為有利於上訴人之認定。加以，此部分主張係上訴人於原審
29 更審時新提出之主張，衡諸常情，上訴人於變更主張前應有
30 相關憑據、帳冊資料為佐證，自應提出以供被上訴人審認，
31 且對此有利於己之事實應負舉證責任，然上訴人既未盡協力

01 義務，亦未盡舉證責任，被上訴人自無從據以審認。參以，
02 賴富源（元陽公司及川輝公司之實際負責人）及鄭麗芬（賴
03 富源之配偶，上訴人之代表人，亦為元陽公司及川輝公司之
04 財務主管）於98年1月起至101年12月間止，明知元陽公司及
05 川輝公司與上訴人等營業人並無實際銷售貨物或提供勞務之
06 事實，竟虛開不實之統一發票，分別交付上訴人等營業人充
07 當進貨憑證使用，申報扣抵銷項稅額，致分別幫助上訴人等
08 營業人逃漏稅捐，足生損害稅捐稽徵機關課稅之公平及正確
09 性，經臺灣臺中地方檢察署檢察官提起公訴後，因賴富源及
10 鄭麗芬均認罪，檢察官聲請改依協商程序而為判決，經臺灣
11 臺中地方法院106年度訴字第353號刑事判決各應執行有期徒刑
12 2年，如易科罰金，以1,000元折算1日，緩刑3年，業經原
13 審調取該刑事案卷，核閱屬實。從而，本件經查純屬無交易
14 事實而取得不實統一發票藉以虛增營業成本之情形，系爭金
15 額無論在稅務會計上或商業（財務）會計上均屬虛增之營業
16 成本，尚無「應就營業收入相應之商品或服務依推計認定營
17 業成本。」之問題，被上訴人予以剔除，並無違法。

18 (四)本件98年度未分配盈餘加徵營所稅，依營所稅復查決定重行
19 核算漏報所得額37,938,888元、稅後純益28,454,166元〔3
20 7,938,888元×（1-25%）〕及未分配盈餘28,454,166元，應
21 准予追減未分配盈餘13,980,508元（42,434,674元－28,45
22 4,166元），變更核定未分配盈餘60,306,002元並加徵10%營
23 所稅2,845,417元，實屬有據。

24 (五)財政部100年5月27日台財稅字第10004516580號令修正發布
25 稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱100年5月27日倍
26 數參考表），就所得稅法第110條之2第1項規定：「一、
27 ……二、漏稅額超過新臺幣5萬元者。處所漏稅額0.5倍之罰
28 鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承
29 認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.4倍
30 之罰鍰。」（本院按，100年5月27日倍數參考表未修正所得
31 稅法第110條之2第1項規定，應係97年1月24日修正之倍數參

考表)嗣於103年4月16日修正增訂：「三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短報未分配盈餘者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」亦即就納稅義務人違反申報義務情形，按違章情節予以區分不同之裁量基準。又財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令：「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更，如不利於納稅義務人者，對於變更前應裁處而未裁處及已裁處尚未確定之罰鍰案件，不適用之。」被上訴人復查決定以上訴人係所得稅法之納稅義務人，明知營利事業有誠實申報之義務，惟於98年間無進貨事實，卻取具元陽公司及川輝公司開立之不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本37,938,888元，致漏報課稅所得額，進而於98年度未分配盈餘申報，漏報未分配盈餘28,454,166元，違反誠實申報義務，致發生逃漏未分配盈餘加徵營所稅之結果，核有逃漏稅捐之故意，依上說明，103年4月16日修正之倍數參考表顯較應裁處而未裁處時之100年5月27日倍數參考表（本院按，應係97年1月24日修正之倍數參考表）更不利於上訴人，於是依修正前「倍數參考表」，審酌上訴人於裁罰處分核定前，未以書面承認違章事實及願意繳清稅款與罰鍰等情，按所漏稅額2,845,417元處0.5倍之罰鍰1,422,708元，亦無違誤。

(六)綜上，復查決定不利於上訴人部分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

四、本院按：

(一)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。」行為時即95年5月30日修正公布第66條之9第1項、第2項規定：「自87年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之10營利事業所得稅。」「前項所稱未分配盈餘，自94年度起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除下列各款後之餘額：……。」所得稅法第110條之2第1項規定：「營利事業已依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配

01 盈餘者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」準此，營利事業
02 未作分配之盈餘，應以當年度依商業會計法規定處理之稅後
03 純益，減除該條項所列各款後之餘額計算。是以，營利事業
04 未分配盈餘係以年度稅後純益為計算基礎。而營利事業年度
05 期間的損益由收益（收入及利得）及費損（費用及損失）所
06 構成，並透過損益表予以呈現，依當年度內發生之收益及費
07 損，而產生稅前淨利，扣除所得稅費用或加計所得稅利益
08 後，即為損益表所表達之當年度稅後純益（或稅後盈餘）。

09 (二)本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用
10 後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各
11 類所得之計算均應有其適用。商業會計法第60條規定：「與
12 同一交易或其他事項有關之收入及費用，應適當認列。」以
13 符收入及成本費用配合原則，因此營利事業所得額減項之營
14 業成本支出，應係與營業收入相對應，倘營業收入經認定並
15 未發生，自無相對應之營業成本支出，營利事業即不得列
16 報。復按營利事業之成本支出，係計算營利事業所得額之減
17 項，為有利於納稅義務人之要件事實，由納稅義務人負客觀
18 舉證責任。倘營業收入業已發生，除非能確實證明營業成本
19 支出為必要、合理，且確實存在，否則，包括確實證明營業
20 成本支出不存在及無法證明營業成本支出事實存在與否之情
21 形，不得予以認列。本院100年度12月份第1次庭長法官聯席
22 會決議意旨：「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收
23 購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算
24 基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人
25 應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務
26 會計準則公報第25號第18段衡量可辨認淨資產之公平價值，
27 或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」即同此旨。

28 (三)再按事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明力如何，
29 事實審法院有認定判斷之權，苟其事實之認定已斟酌全辯論
30 意旨及調查證據的結果，而未違背論理法則、經驗法則或證
31 據法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實

01 的認定異於當事人之主張者，亦不得謂為原判決有違背法令
02 之情形。原判決就上訴人所主張98年度取自元陽、川輝公司
03 之統一發票，其中列報營業成本金額37,938,888元認定係屬
04 虛增，並敘明上訴人對於98年間取得元陽及川輝公司開立統
05 一發票銷售額合計37,938,888元部分，其進貨事實不僅前後
06 矛盾，並且無法提出委託元陽、川輝公司產品加工相關金流
07 及物流證明文件，嗣後又變更主張為一部分係向元陽公司、
08 川輝公司進貨汽車零件（油封等），一部分係向UTHK採購IP
09 TV系統整合費用，最後又改稱系爭遭剔除之金額，全部都是
10 向UTHK採購IPTV系統整合費用。上訴人多次更改主張，前後
11 矛盾，均無可採。上訴人於原審僅提出與UTHK簽訂之採購合
12 約1份，並未提出相關付款帳簿憑據，及UTHK出貨或提供服
13 務之相關證明，且該合約載明「午陽」一詞應包括其子公
14 司、後續公司、關係企業及受讓人，又該合約係於96年間所
15 簽訂，距98年度已1年餘，已難認可採。參以賴富源（元陽
16 公司及川輝公司之實際負責人）及鄭麗芬（賴富源之配偶，
17 上訴人之代表人，亦為元陽公司及川輝公司之財務主管）於
18 98年1月起至101年12月間止，明知元陽公司及川輝公司與上
19 訴人等營業人並無實際銷售貨物或提供勞務之事實，竟虛開
20 不實之統一發票，分別交付上訴人等營業人充當進貨憑證使
21 用，申報扣抵銷項稅額，致分別幫助上訴人等營業人逃漏稅
22 捐，足生損害稅捐稽徵機關課稅之公平及正確性，經臺灣臺
23 中地方檢察署檢察官提起公訴後，因賴富源及鄭麗芬均認
24 罪，檢察官聲請改依協商程序而為判決，經臺灣臺中地方法
25 院106年度訴字第353號刑事判決各應執行有期徒刑2年，如
26 易科罰金，以1,000元折算1日，緩刑3年等情。原審乃認定
27 上訴人係純屬無交易事實而取得不實統一發票藉以虛增營業
28 成本，被上訴人認定上訴人無交易事實，而蓄意以關係企業
29 元陽公司、川輝公司所開立之不實統一發票虛增營業成本，
30 企圖逃漏營所稅，並無違誤。原判決已敘明其得心證理由，
31 核其事實認定，並無違經驗法則、論理法則或證據法則。據

此，本件並無法證明上訴人98年度有營業成本37,938,888元存在，從而被上訴人以上訴人98年度未分配盈餘加徵營所稅，依營所稅復查決定重行核算漏報所得額37,938,888元、稅後純益28,454,166元〔37,938,888元×(1-25%)〕及未分配盈餘28,454,166元，應准予追減未分配盈餘13,980,508元(42,434,674元－28,454,166元)，變更核定未分配盈餘60,306,002元，並加徵10%營所稅2,845,417元，核屬有據。又原判決以上訴人明知營利事業有誠實申報之義務，惟於98年間無進貨事實，卻取具元陽公司及川輝公司開立之不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本37,938,888元，致漏報課稅所得額，進而於98年度未分配盈餘申報，漏報未分配盈餘28,454,166元，違反誠實申報義務，致發生逃漏未分配盈餘加徵營所稅之結果，核有逃漏稅捐之故意，原處分依所得稅法第110條之2第1項及最有利於上訴人之倍數參考表等規定，按所漏稅額2,845,417元處0.5倍之罰鍰1,422,708元，亦無不合。原判決予以維持原處分，乃屬有據。原判決業已敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，核無違誤，自並無判決違背法令、判決不備理由之違法。上訴意旨主張其於原審行準備程序時即表明已找不到明確銀行資料，如原審調得銀行帳戶明細，上訴人願意逐一說明等語，惟原判決仍逕以上訴人未盡協力義務及舉證責任為由，認其向UTHK採購IPTV系統整合之進貨事實不存在，顯誤解稅法上之協力義務及舉證責任之意義，有判決不備理由之違法云云，核係對原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為違法，難認有據。

(四)依原判決所認定之事實，被上訴人於復查時，查得上訴人係於98年12月31日始將原帳列「其他營業成本」科目調整轉列至「推銷一出貨一加工費用」科目19,344,429元，且有帳列「商品存貨一貿易」科目296,248元於100年度始轉列成本，是原查剔除營業成本56,579,565元(即虛列營業成本)(57,579,565元－上訴人同意自行減列加工費1,000,000元)，

01 復查後乃予追認19,640,677元（19,344,429元＋296,248
02 元）。因此，被上訴人於上訴人98年度營所稅及罰鍰事件復
03 查決定時業已追認上訴人國外營業收入相對應之加工成本1
04 9,640,677元，最終復查決定始剔除營業成本為37,938,888
05 元（57,579,565元－19,640,677元）（見原處分卷4-3第60頁
06 至第69頁）；被上訴人於上訴人98年度未分配盈餘加徵營所
07 稅及罰鍰事件復查決定時，同為追減未分配盈餘13,980,508
08 元及罰鍰699,026元（見原處分卷4-3第108頁至第114頁）。
09 由上觀之，被上訴人對於上訴人所列報之營業成本，並未全
10 數否准，尚有追認上訴人國外營業收入相對應之加工成本1
11 9,640,677元（即98年12月31日自「其他營業成本」轉列「推
12 銷-出貨-加工費用」科目，註記為加工費），原審既已查明
13 上訴人所主張98年度取自元陽、川輝公司之統一發票，其中
14 列報營業成本金額37,938,888元係屬虛增，自無所對應之代
15 工活動內容。況縱如上訴人於原審主張系爭遭剔除營業成本
16 金額37,938,888元，全部都是向UTHK採購IPTV系統整合費
17 用，惟觀諸上訴人與UTHK合約係96年10月17日訂立，並非本
18 件課稅年度（即98年度），又合約中載明「午陽」一詞應包
19 括其子公司、後續公司、關係企業及受讓人間（見原審更一
20 審卷第157頁至第161頁），參諸證人楊孟茹就上訴人代表人
21 鄭麗芬及其配偶賴富源涉犯商業會計法第71條第1款及稅捐
22 稽徵法第43條第1項罪嫌之刑事案件，於檢察官偵訊時結證
23 陳稱：98年1月至101年12月間，伊在威達集團、午陽集團任
24 職，負責集團內威達、上訴人、元陽、川輝等公司的會計業
25 務。伊老闆是賴富源，老闆娘是鄭麗芬，鄭麗芬負責管理上
26 開2集團的所有事務，集團設有財務長，財務長也須向鄭麗
27 芬報告相關事宜。伊曾申報過元陽、川輝公司的營業稅，是
28 老闆娘鄭麗芬和財務主管蔡美麗、許相仁請伊申報，伊曾開
29 立元陽、川輝公司的發票，也曾將上開元陽公司、川輝公司
30 及上訴人等3家公司發票互開給對方，這些也都財務主管口
31 頭上要伊開立的，並沒有出貨單等原始憑證可以佐證等語

（見外放刑事4-3卷第53頁至第56頁，臺灣臺中地方檢察署檢察官詢問筆錄），足認上訴人及其關係企業於98年至101年間又有互開發票之情形，自難認上訴人前揭成本為真實。復依上訴人該等「加工及系統整合」成本認列時未見其同時認列相關之營業收入（見原審前審卷第219頁至第221頁），上訴人復未提出其他帳簿表冊以為佐證，則依收入及成本費用配合原則，既無營業收入之認列，當然無相對應之營業成本。本院前次判決發回更審後，原審業已查明事實，上訴人於原審並未能提出有其列報營業成本金額37,938,888元支出之證據，被上訴人及原審亦已盡調查證據之能事，自須進入客觀舉證責任分配領域，則上訴人是否有其列報營業成本金額37,938,888元支出之事實，係計算營利事業所得額之減項，為有利於納稅義務人之要件事實，依規範有利原則，縱於要件事實存否不明時，亦應由上訴人負擔客觀舉證責任，因此當「營業成本支出」之事實存否不明確時，本即得出「營業成本支出」之事實不存在相同之法律效果，原判決亦已敘明其認定無從確實證明上訴人有該列報營業成本支出之得心證理由，原審認定上訴人98年度取自元陽、川輝公司之統一發票，其中列報營業成本金額37,938,888元係屬虛增，核屬有據，且亦未見上訴人有認列相對應之營業收入。又被上訴人對於上訴人98年度所列報之營業成本，並未全數否准，尚有追認上訴人國外營業收入相對應之加工成本19,640,677元等情，業如前述，自無須再就上訴人營業收入相應之商品或服務依推計課稅認定營業成本。依行政訴訟法第260條第3項規定，發回判決對該事件之受發回法院固有拘束力，然此須限於同一事實狀態下，倘發回後因調查事證而致事實認定有變更時，自可不受發回判決法律意見之拘束。上訴意旨主張原判決以納稅義務人取得不實統一發票態樣僅在區分「有」及「無」交易事實，而應予全認列或剔除等語，將原處分就上訴人之系爭營業成本全數剔除部分予以維持，與發回判決所闡明之意旨相左，有判決不備理由之違法云

01 云，核係主觀一己之見解，自無足採。至原判決所載「所得
02 稅法第83條及納保法第14條所規定之推計課稅，僅適用於稅
03 務會計，於商業會計自無適用之餘地」乙節，雖有未洽，惟
04 駁回之結論，則並無不合，仍應予維持。

05 (五)綜上所述，上訴人主張均無可採。原判決駁回上訴人在原審
06 之訴，尚無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法
07 令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

08 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
09 項、第98條第1項前段，判決如主文。

10 中 華 民 國 111 年 8 月 11 日

11 最高行政法院第一庭

12 審判長法官 吳 東 都

13 法官 蔡 紹 良

14 法官 林 妙 黛

15 法官 侯 志 融

16 法官 王 俊 雄

17 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

18 中 華 民 國 111 年 8 月 11 日

19 書記官 張 玉 純