

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第294號

上 訴 人 達闢環境工程股份有限公司

代 表 人 郭泰宏

訴訟代理人 朱容辰 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

訴訟代理人 江方琪

黃麗玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國110年2月25日臺北高等行政法院109年度訴字第304號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、被上訴人之代表人王綉忠於本件訴訟繫屬本院後變更為蔡碧珍，其新任代表人已聲明承受訴訟，核無不合，應予准許，合先敘明。

二、事實概要：

(一)上訴人民國95年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報營業成本新臺幣（下同）576,850,328元、全年所得額38,235,676元；被上訴人初查依申報數核定，嗣查獲其當年度無進貨事實，卻取具邦洲海事股份有限公司（下稱邦洲公司）、環中實業股份有限公司、聯鑫工程顧問股份有限公司、展吉企業有限公司（下稱展吉公司）、台灣極水股份有限公司、豐鏈股份有限公司、翔圓國際實業有限公司（下稱翔圓公司）及百景造形工程有限公司8家營業人開立之不實統一發票，金額共61,851,648元，充當進貨憑證，經審理上訴人以不實憑證虛增營業成本61,851,648元之違章成立，

01 乃予剔除，重行核定營業成本514,998,680元，全年所得額1
02 00,087,324元，除補徵應納稅額15,462,912元，並依所得稅
03 法第110條第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額15,462,9
04 12元處以1倍之罰鍰15,462,912元。上訴人不服，申請復查
05 結果，獲追認營業成本2,380,952元及追減罰鍰595,238元；
06 上訴人猶表不服，提起訴願，案經被上訴人重新審查原處分
07 結果，以108年6月28日北區國稅法一字第1080008810號重審
08 復查決定：「撤銷……107年12月10日北區國稅法一字第107
09 0017546號復查決定。追認營業成本……2,380,952元及追減
10 罰鍰3,568,773元。」

11 (二)上訴人95年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘30,158,831
12 元，被上訴人原依其申報數核定，嗣查獲其95年度營所稅結
13 算申報，虛列營業成本61,851,648元（重審復查決定誤植為
14 61,851,647元），致漏報稅後純益46,388,735元（正確應為
15 46,388,736元），乃重行核定未分配盈餘76,547,566元，除
16 依行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加
17 徵10%營所稅7,654,756元，並依同法第110條之2第1項規
18 定，審酌違章情節，按所漏稅額4,638,873元處以0.5倍之罰
19 鍰2,319,436元。上訴人不服，申請復查結果，獲追減未分
20 配盈餘1,785,714元及罰鍰89,285元；上訴人仍表不服，提
21 起訴願，案經被上訴人重新審查原處分結果，以108年6月28
22 日北區國稅法一字第1080008814號重審復查決定：「撤
23 銷……107年12月10日北區國稅法一字第1070017548號復查
24 決定。追減未分配盈餘……1,785,714元及罰鍰535,316
25 元。」

26 (三)上訴人96年度營所稅結算申報，列報營業成本734,312,529
27 元、全年所得額30,361,070元，被上訴人原依其申報數核
28 定，嗣查獲其96年度無進貨事實，卻取具潤記營造有限公
29 司、邦洲公司、喬東企業有限公司、勢豐實業股份有限公
30 司、富淵工程有限公司、環中實業股份有限公司6家營業人
31 開立之不實統一發票，金額共37,342,858元，充當進貨憑

證，經審理上訴人以不實憑證虛增營業成本37,342,858元之違章成立，乃予剔除，重行核定營業成本696,969,671元，全年所得額67,703,928元，除補徵應納稅額9,335,715元，並依所得稅法第110條第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額9,335,715元處以1倍之罰鍰9,335,715元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經被上訴人重新審查原處分結果，以108年6月28日北區國稅法一字第1080008816號重審復查決定：「撤銷……107年12月10日北區國稅法一字第1070017549號復查決定。追減罰鍰……1,867,143元，其餘復查駁回。」

(四)上訴人96年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘20,178,704元；被上訴人初查依申報數核定，嗣查獲其96年度營所稅結算申報，虛列營業成本37,342,858元，致漏報稅後純益28,007,144元〔短漏所得額37,342,858元 $\times$ (1-25%)=28,007,143.5元〕，乃核定未分配盈餘48,185,848元，依行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%營所稅4,818,584元，並依同法第110條之2第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額2,800,714元處以0.5倍之罰鍰1,400,357元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經被上訴人重新審查原處分結果，以108年6月28日北區國稅法一字第1080008817號重審復查決定：「撤銷……107年12月10日北區國稅法一字第10700175478號復查決定。追減罰鍰……280,072元，其餘復查駁回。」

(五)上訴人98年度營所稅結算申報，列報營業成本171,505,627元、全年所得額23,398,454元，被上訴人原依其申報數核定，嗣查獲其98年度無進貨事實，卻取具天價企業社及喬東企業股份有限公司2家營業人開立之不實統一發票，金額共5,285,711元，充當進貨憑證，經審理上訴人以不實憑證虛增營業成本5,285,711元之違章成立，乃予剔除，重行核定營業成本166,219,916元，全年所得額28,684,165元，除補徵應納稅額7,161,041元，並依所得稅法第110條第1項規

01 定，審酌違章情節，按所漏稅額1,321,428元處以1倍之罰鍰
02 1,321,428元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴
03 願，案經被上訴人重新審查原處分結果，以108年7月1日北
04 區國稅法一字第1080008931號重審復查決定：「撤銷……10
05 7年12月12日北區國稅法一字第1070017723號復查決定。追
06 減罰鍰……264,286元，其餘復查駁回。」

07 (六)上訴人對前開訴願決定不利部分不服，提起本件行政訴訟，
08 並聲明：訴願決定及原處分不利於上訴人之部分均撤銷。經
09 原審以109年度訴字第304號判決（下稱原判決）駁回，上訴
10 人仍不服，遂提起本件上訴。

11 三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

12 四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略以：(一)上訴人係經營水污
13 染防治工程業，其前任總經理即訴外人陳塊及上訴人前董事
14 兼管理部經理即訴外人邱士菁2人於95年、96年及98年任職
15 於上訴人期間，與邦洲公司等營業人並無實際交易事實，亦
16 即該等公司未提供任何專案工程服務，取得該等公司所開立
17 之不實發票，據以沖銷上訴人「庫存現金」帳目，或以「暫
18 付款」、「其他預付款」、「預付工程款」等名義出帳，將
19 上訴人庫存現金轉出挪用，或透由廠商配合將款項提出予以
20 侵占私用等情，業經最高法院105年度台上字第3244號刑事
21 判決駁回上訴而告確定。被上訴人接獲通報後，函請上訴人
22 提示相關帳簿、文據，查獲上訴人95、96及98年度分別取得
23 前揭邦洲公司等營業人開立之不實發票金額（未稅）分別為
24 61,851,648元、37,342,858元及5,285,711元，且已將該等
25 不實發票帳列於各該年度營業成本相關科目，並申報營業成
26 本等節，且上訴人就上開以不實發票申報各年度營業成本乙
27 節，亦不爭執。被上訴人依據上開查得結果，乃剔除並核認
28 上訴人95年度營業成本為514,998,680元（申報金額576,85
29 0,328元—虛列營業成本61,851,648元）、96年度營業成本
30 為696,969,671元（申報金額734,312,529元—虛列營業成本
31 37,342,858元）及98年度營業成本為166,219,916元（申報

金額171,505,627元—虛列營業成本5,285,711元），一併調增95及96年度稅後純益46,388,735元〔漏報所得額61,851,648元 $\times$ （1-25%），有1元誤差〕及28,007,144元〔漏報所得額37,342,858元 $\times$ （1-25%）〕，核認該等年度未分配盈餘分別為76,547,566元（申報金額30,158,831元+調增稅後純益46,388,735元）及48,185,848元（申報金額20,178,704元+調增稅後純益28,007,144元），並於103年3月24日、103年4月9日送達95年度及96年度營所稅及未分配盈餘之本稅暨罰鍰核定通知書及繳款書，於103年4月9日送達98年度營所稅之本稅暨罰鍰核定通知書及繳款書；嗣復查階段，被上訴人依據同一課稅事實補徵營業稅案本院107年度判字第327號確定判決，核認其中上訴人於95年12月6日取得百景造型工程有限公司發票金額2,380,952元確有交易事實，而予以變更核定95年度營業成本為517,379,632元（原核定金額514,998,680元+重行核認有交易事實之營業成本2,380,952元）及95年度未分配盈餘74,761,852元〔原核定金額76,547,566元—重行核認有交易事實之營業成本2,380,952元 $\times$ （1-25%）〕，原審經核尚無違誤。又基於「有責任始有處罰」之原則，對於違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提，故行政罰法第7條所謂「故意」文字解釋必須嚴格，始與立法本旨相符；而稅捐稽徵法第21條第1項第3款所規範之核課（裁處）期間乃時效制度，故應將該法文中「『故意』以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」解為「違反協力義務而有礙於稅捐構成要件事實闡明障礙者」之例示規定，是若意在逃漏稅捐未盡協力義務者，如未據實申報，即有「核課期間為7年」之適用。故上訴人主張依納稅者權利保護法（下稱納保法）第11條第2項規定，應優先適用納保法而排除行政罰法第7條規定；被上訴人以法人代表人故意為不實申報，推定為法人故意不法申報，進而認定本件核課期間為7年，乃納保法施行前，有關行政罰法第7條第2項之過往實務見解，其適用法律顯有違誤等語，

尚難採信。徵諸前揭關於上訴人前任總經理及董事兼管理部經理於任職期間，利用虛假交易取得無進貨事實之不實發票，據以帳列於95、96及98年度營業成本相關科目並申報營業成本之認定以觀，上訴人於各該年度所得稅申報時，本應據實申報，卻違反該據實申報之協力義務，上訴人行為該當於故意以不正當方法逃漏稅捐者，其核課（裁處）期間應延長為7年。故此，依稅捐稽徵法第21條、第22條及第49條前段規定，95、96及98年度營所稅及95、96年度未分配盈餘加徵10%營所稅其稅捐核課處分核課期間及相應漏稅罰裁處期間屆滿日分別為103年5月28日、104年5月28日、105年5月24日及106年5月28日，被上訴人就上訴人補繳稅款核定及漏稅裁罰分別於103年3月24日及103年4月9日送達，乃於申報日期起7年內為核課（裁處），並未逾核課（裁處）期間。(二)上訴人前總經理及董事兼管理部經理陳塊、邱士菁故意以不實發票申報營業成本，致發生漏稅結果，已如前述，該等2人明顯違反從事商業活動之企業所負擔基本之公法義務，推定上訴人對本件漏稅結果係有故意，上訴人如欲推翻前開法律上之推定，自應積極證明自己對組織成員已盡監督之能事。惟查上訴人不僅由陳塊、邱士菁全權掌控公司業務及財務各項事宜，且上訴人之董事長及法定代表人戴錦明雖負責上訴人之一般管理，卻並未參與上訴人之日常營運，甚且任由陳塊、邱士菁同時保管並使用公司章及法定代表人章等，缺乏監督及制衡機制，自難以上訴人於事發後已對陳塊、邱士菁提出告訴，認上訴人已盡事前監督及防止之能事。又納保法第11條第2項固規定，稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實（構成要件該當性、違法性及有責性），除法律別有明文規定者外，負證明責任。然本件上訴人缺乏監督及制衡機制，難認其已盡事前監督及防止之能事，業如前述，縱上訴人主觀上無故意違反誠實申報義務，然核有應注意、能注意而未注意之過失責任，被上訴人予以論罰，與納保法第11條第2項規定，並無違背，被上訴人重審復查決定因按各年

01 度所漏稅額，處以1倍之罰鍰，亦無違誤。從而，原處分並
02 無違法，訴願決定予以維持，核無不合等語。

03 五、上訴人上訴意旨略以：(一)依稅捐稽徵法第21條第1項第3款之
04 規定，可知立法者顯然分為3種態樣「未於規定內申報」、「
05 「故意以詐欺逃漏稅捐」、「以其他不正當方法逃漏稅
06 捐」。而本件原處分機關及訴願機關均認定的違規事實為
07 「故意以不正當方法逃漏稅捐」而非「違反協力義務而有礙
08 於稅捐構成要件事實闡明障礙者」，是本於明示其一排除其
09 他之法理，自應作為不同之行為態樣認定。然原判決逕認只
10 要有違反協力義務即該當7年之核課要件，顯有曲解稅捐稽
11 徵法第21條第1項第3款之意旨，自有判決違背法令之違誤。
12 (二)納保法已於105年12月28日公布，並於106年12月28日施
13 行，此與原判決所引用本院105年度判字第251號判決之時空
14 背景有所不同，原判決認本稅部分不適用納保法第11條第2
15 項規定，但罰鍰部分則有適用，將本稅與罰鍰部分切割適
16 用，顯有判決違背法令及判決理由矛盾之違誤。又上訴人並
17 不知悉公司資產遭前任總經理虛開發票，當上訴人發覺後即
18 主動委請律師提出告訴，足見上訴人並無任何隱匿之舉，並
19 非「故意以詐欺方法逃漏稅捐」，或是「故意以不正當方法
20 逃漏稅捐」，且最高法院105年度台上字第3244號刑事判決
21 亦認定上訴人為被害者，故本件自不應適用稅捐稽徵法第21
22 條第1項第3款之核課期間，而應適用同條項第1款之核課期
23 間，是此部分，原判決自有判決違背法令及判決理由矛盾之
24 違誤等語。

25 六、本院查：

26 (一)關於95年、96年、98年度營所稅：

27 1.按行為時所得稅法第24條第1項規定：「營利事業所得之
28 計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅
29 捐後之純益額為所得額。」第83條第1項規定：「稽徵機
30 關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所
31 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。」又依行為時所得稅法第110條第1項規定，納稅義務人已依本法規定辦理申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。稅捐稽徵法第21條第1項規定：「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。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」

2. 本件依原審認定之事實，上訴人之前任總經理即訴外人陳塊及上訴人前董事兼管理部經理即訴外人邱士菁2人於95年、96年及98年任職於上訴人期間，辦理95年度、96年度及98年度營所稅結算申報，查其當年度無進貨事實，卻取具邦洲公司等營業人開立之不實統一發票，充當進貨憑證，被上訴人遂以上訴人不實憑證虛增營業成本違章成立，乃予剔除，重行核定營業成本及全年所得額，除補徵應納稅額外，並依所得稅法第110條第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額處以罰鍰。上訴意旨雖以：上訴人並不知悉前任總經理取得虛開不實發票，察覺後立即提出刑事告訴，上訴人並未隱匿，尚非故意以不正當方法逃漏稅捐，不應適用核課期間延長為7年之規定。且納保法施行後，依納保法第11條第2項規定，已不允許稅捐機關依行政罰法第7條第2項規定推定故意云云。經查：

(1) 我國法制對於違反義務之行為課予責任，大別有刑事、民事、行政三種責任；又在實定法國家，各類責任之成立首應該當其實體法定要件，及具備各該規定之主觀責任要件。依行政罰法第7條第1項，必須行為人具備故意或過失之責任條件，始得對其違章行為加以裁罰。一般而言，所謂故意係指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實，明知並有意使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意；所謂「過失」，指行為人對於違

01 反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但
02 按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生
03 而確信其不發生。是以，不論故意或過失，均係以客觀
04 上有「違反行政法上義務之構成要件事實」為前提。又
05 私法人、團體、組織之行為，通常由公司內部之自然人
06 所為，因而同條第2項即規定以「其代表人、管理人、
07 其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人
08 員」之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。是
09 故，關於組織之主觀責任條件之成立，除有反證可以推
10 翻推定之結果外，應以對於「違反行政法上義務之構成
11 要件事實」之成立，具有決定或督導責任之組織代表
12 人、管理人、其他有代表權之人；或實際作成「違反行
13 政法上義務之構成要件事實」行為之職員、受僱人或從
14 業人員，渠等主觀上是否有故意、過失為據。

15 (2)納保法第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處
16 罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責
17 任。」其立法理由進一步說明：「課稅或處罰事實之闡
18 明，無論於稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支
19 配，應由稅捐稽徵機關承擔最終之證明責任。爰於第2
20 項明定稅捐稽徵機關之證明責任。」原判決係認為上訴
21 人主張因納保法第11條第2項規定，應排除行政罰法第7
22 條適用之主張不可採，上訴意旨斷章取意指稱原判決認
23 本稅部分不適用納保法第11條第2項規定，但罰鍰部分
24 則有適用，將本稅與罰鍰部分切割適用云云，自非可
25 採。至於納保法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法
26 上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」為有
27 責性原則之明文，該條項規定原行政罰法已有規定，但
28 在稅捐處罰時常忽略，故納保法第16條特予明文（葛克
29 昌著，納稅者權利保護法析論，西元2018年9月2版，第
30 65頁、第66頁參照）。上訴人主張納保法施行後，即不

得再適用行政罰法第7條第2項法人推定故意過失之相關規定云云，亦有誤會。

(3)查原判決已認定上訴人有代表權之前任總經理即訴外人陳塊及上訴人前董事兼管理部經理即訴外人邱士菁2人，利用虛假交易取得無進貨事實之不實發票，申報營利事業所得稅，致發生漏稅結果，依行政罰法第7條第2項規定推定上訴人對違章行為有故意，且上訴人不能舉證已盡事前監督及防止之能事，而不能推翻前開推定。上訴人該當於故意以不正當方法逃漏稅捐，核課（裁處）期間應延長為7年，自無不合。上訴意旨主張本件核課（裁處）期間應為5年一節，並非可採。至於原判決援引本院105年度判字第251號判決意旨而論述，雖有未洽（該案納稅義務人雖辦理營所稅結算申報，但故意隱匿而消極未據實申報部分所得，因無逃漏稅捐之積極行為，故判決闡釋認為舉凡意在逃漏稅捐而未盡協力義務，均有稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定之適用。惟本件上訴人有以積極行為持虛假交易無進貨事實之統一發票，申報營利事業所得稅，與本院105年度判字第251號判決情形不同，尚無援引該案論述之必要）。原判決既認定上訴人具故意，所以核課（裁罰）期間為7年，則於罰鍰部分又論述上訴人縱無故意亦有過失，即有判決理由矛盾之違誤。且本件依被上訴人於原審所陳，95年、96年、98年營所稅係按所漏稅額科處0.8倍罰鍰（見原審卷第262頁、第285頁、第249頁），原判決理由認定被上訴人按各年度所漏稅額處以1倍罰鍰無違誤（見原判決第25頁），亦與卷內資料不合。

3.行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴

01 訟之職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133
02 條），法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，
03 法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守
04 兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料
05 之正確掌握」。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，
06 都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審
07 酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明
08 理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之
09 應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。經
10 查：

11 (1)上訴人行為時行業標準代號3804-12，係屬營造業項下
12 之水污染防治工程業，依行為時營利事業所得稅查核準
13 則（下稱查核準則）第24條第1項前段規定：「營利事
14 業承包工程之工期在1年以上，有關工程損益之計算，
15 應採完工比例法。」同條第4項第1款並規定：「第1項
16 所稱完工比例，可採下列方法計算之：一、工程成本比
17 例法，即採投入成本占估計總成本之比例計算。……」
18 第5項規定：「在同一年度承包2個以上工程者，其工程
19 成本應分別計算……。」且依行為時財務會計準則公報
20 第11號長期工程合約之會計處理準則第13段規定：「工
21 程成本發生時，應借記在建工程或其他適當之資產科
22 目。」第15段規定：「採用完工比例法時，每期應以期
23 末完工比例計算累積工程利益減除前期已認列之累積利
24 益後，作為本期工程利益。……」故營利事業承包1年
25 以上長期工程，於工程成本發生時，應以在建工程或其
26 他適當科目登帳，至年底時，採用完工比例法，按工程
27 別分別計算工程收入及工程成本，以結算工程損益。

28 (2)查被上訴人所指上訴人取具之不實發票及相關會計紀錄
29 如附表一、二、三。（詳見95年度營所稅原處分可閱卷
30 一第106頁、96年度營所稅原處分可閱卷一第85頁、第1
31 00頁及98年度營所稅原處分可閱卷一第160頁）。由上

01 訴人取得不實發票明細（如附表一、二、三）暨會計紀
02 錄（見卷內上訴人分類帳、部分統一發票及傳票）以
03 觀，上訴人似係將前述不實發票帳列於「在建工程」、
04 「在建包作」、「在建包作-預付工程款」及「其他預
05 付費用」等資產類會計科目，並非帳列營業成本相關科
06 目。以95年度為例，上訴人申報時係採用「完工比例
07 法」之「工程成本比例法」計算當年度工程之完工比例
08 （見95年度營所稅原處分可閱卷一第5頁）。另依卷內上
09 訴人轉帳傳票及分類帳、被上訴人製作上訴人95年度營
10 所稅等明細資料（見95年度營所稅原處分可閱卷一第104
11 頁至第106頁），前揭上訴人遭訴外人陳塊、邱士菁等2
12 人以無實際交易事實取得之不實發票，95年度係以「在
13 建工程-勞務費」、「在建包作」及「在建包作-預付工
14 程款」等資產類會計科目列帳。原判決認定上訴人：
15 「已將該等不實發票帳列於各該年度營業成本相關科
16 目，並申報營業成本等節」（見原判決第19頁），似與
17 卷證資料不合。

18 (3)且95年及96年間之「在建包作」、「在建包作-預付工
19 程款」及「其他預付費用」等會計科目，並非在建工程
20 會計科目，尤其部分帳列「在建包作-預付工程款」交
21 易，其發生即臨近當年度會計期間結束日，是否於期末
22 全額列入當期投入工程成本以計算完工比例？卷內並無
23 證據可稽。【例如：依被上訴人製作上訴人95年度營所
24 稅資料（見95年度營所稅原處分可閱卷一第106頁），其
25 中項次11為上訴人與邦洲公司交易，其傳票號碼為0000
26 00000，似為95年11月25日之傳票，帳列「在建包作-預
27 付工程款」交易，該會計交易發生即臨近當年度會計期
28 間結束日】此攸關原處分之適法性，尚待調查釐清。

29 (4)又依行為時查核準則第24條第4項規定，營利事業長期
30 工程在「完工比例法」下採「工程成本比例法」計算之
31 完工比例，如調減當年度工程成本，當年度完工比例亦

應隨之變動，而工程收入亦應隨著減少之完工比例而減少，最終以變動後之完工比例重新計算之工程收入及工程成本，以結算工程利益。本件上訴人係採「完工比例法」之「工程成本比例法」認列工程收益（見95年度營所稅原處分可閱卷一第37頁），則被上訴人將上訴人無進貨事實，取得不實統一發票憑證部分，調減上訴人95年度、96年度及98年度之營業成本，惟並未依行為時查核準則第24條第4項規定，重新核算完工比例，並據以計算相對應減少之營業收入，自有未洽。且上訴人於復查程序曾主張被上訴人逕以法院起訴交易金額扣除成本，未依法計算相對應減少工程收入等事項（見95年度營所稅原處分可閱卷一第295頁），被上訴人則以「調整完工比例之相關證明文件付之闕如」為由否准調整，然上訴人於復查程序即委請會計師整理提出詳細計算資料（見95年度營所稅原處分可閱卷一第374頁、第354頁至第358頁），因所涉及之年度、帳證甚多，被上訴人若認此部分文據資料未臻詳盡，自應規定時間命上訴人補正，逕以「調整完工比例之相關證明文件付之闕如」為由否准調整，而原判決未予糾正，並依職權調查釐清，逕予維持，亦有應調查而未調查之違背法令。

(5)又，關於被上訴人製作上訴人95年度營所稅資料（見95年度營所稅原處分可閱卷一第106頁），其中項次第5、6、8筆為上訴人與展吉公司及翔圓公司交易（即客雅案），被上訴人將之列為不實交易。經查：

①上訴人於復查程序曾主張刑事判決認定為真實交易（見95年度營所稅原處分可閱卷一第106頁），惟被上訴人於重審復查程序並未交代不採之理由（見95年度訴願卷2第24頁至第32頁）。至訴願程序時，被上訴人補充答辯說明此部分係依上訴人員工蔡瑞人（曾任客雅案工地主任）及游世宗（專案經理）於法務部調查局臺北市調查處（下稱市調處）調查筆錄載有前述展

01 吉等公司並未實際到現場承作工程等供述，認定上訴
02 人縱確有支付款項，惟上開公司開立之統一發票明顯
03 與實際未提供勞務情形不符等由，審認上訴人與展吉
04 公司及翔圓公司並無交易事實（見訴願決定書，附於
05 原審卷第27頁、第28頁）。

06 ②行政罰與刑罰之要件不同，行政處分認定之事實，雖
07 不以與刑事判決相同認定為必要，而得自行認定事
08 實，但認定事實須憑證據。經查：

09 □據展吉公司及翔圓公司負責人蔡進興於刑事原審審
10 理時證稱：伊負責之展吉公司及翔圓公司確有承作
11 上訴人「客雅案」中之儀控、水電、空調、通風、
12 消防等工程（下稱儀控設備等工程），公訴意旨所
13 指總計金額為835萬元之3張發票，應皆屬於客雅案
14 前置準備工程（現場調查、添購設備等），因其與
15 刑事被告陳塊在該案承作前期即議定翔圓、展吉公
16 司無論有無確定承作全部儀控設備等工程，該835
17 萬元之前置準備款項應依約由上訴人支付，然若確
18 定由刑事被告承作，該前置工程之金額則包含於儀
19 控設備等工程之總金額內。因翔圓、展吉公司與上
20 訴人議定「客雅案」之儀控設備等工程案的總工程
21 金額為1億700萬元（未稅，含稅則為1億1,235萬
22 元）並依之前約定將前置工程金額併入總工程金額
23 內，本件展吉公司、翔圓公司及協力之下包廠商於
24 「客雅案」所開立之發票總金額，最終為1億1,235
25 萬元等語。（見刑事判決，附於95年度營所稅原處
26 分可閱卷一第194頁）

27 □又依蔡瑞人於市調處所述，其係95年5月5日到職，
28 負責客雅案的道路工程部分（見95年度營所稅原處
29 分可閱卷一第234頁）。另據游世宗於市調處所
30 述，其經手之蛋消案及竹北案涉及假交易的事情其
31 知道，但其他案件的事情其就不清楚（見95年度營

所稅原處分可閱卷一第224頁）。據此可知蔡瑞人係負責客雅案道路工程而非儀控設備等工程，而游世宗並未經手客雅案，則被上訴人僅擷取部分蔡瑞人及游世宗在市調處籠統概括問題之筆錄，即認定展吉公司、翔圓公司開立之統一發票未實際提供勞務。原判決未審及此，自亦有未依職權調查證據之違誤。

（二）關於95年、96年度未分配盈餘：

1.按「支出之效益及於以後各期者，列為資產。其效益僅及於當期或無效益者，列為費用或損失」；「（第1項）商業在同一會計年度內所發生之全部收益，減除同期之全部成本、費用及損失後之差額，為該期稅前純益或純損；再減除營利事業所得稅後，為該期稅後純益或純損。（第2項）前項所稱全部收益及全部成本、費用及損失，包括結帳期間，按權責發生制應調整之各項損益及非常損益等在內。」分別為行為時商業會計法第48條及第58條第1項、第2項所規定。

2.另按95年5月30日修正公布即行為時所得稅法第66條之9規定：「（第1項）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。（第2項）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：……」，其立法理由更進一步闡明：「為使應加徵百分之10營利事業所得稅之未分配盈餘，更趨近於營利事業實際保留之盈餘，爰修正第2項，規定營利事業自計算94年度之未分配盈餘起，應以依商業會計法規定處理之當年度稅後純益為基礎」，準此，營利事業未作分配之盈餘，應以當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除該條項所列各款後之餘額計算。是以，營利事業未分配盈餘係以年度稅後純益為計算基礎。而營利事業年度期間的損益由收益（收入及利得）及費損（費用及損

失)所構成，並透過損益表予以呈現，依當年度內發生之
收益及費損，而產生稅前淨利，扣除所得稅費用或加計所
得稅利益後，即為損益表所表達之當年度稅後純益（或稅
後盈餘）。

3. 原判決將原處分（補稅及罰鍰）不利上訴人部分及訴願決
定均予維持，固非無見。惟本件未分配盈餘加徵10%營所
稅應適用行為時所得稅法第66條之9第2項規定，其計算基
礎係「依商業會計法規定處理之稅後純益」，而營利事業
當年度的損益係由收益（收入及利得）及費損（費用及損
失）所構成，依當年度內發生之收益及費損，而產生稅前
淨利，扣除所得稅費用或加計所得稅利益後，即為損益表
所表達之當年度稅後純益（或稅後盈餘）額，因此倘營業
成本發生變動，則依商業會計法規定處理之稅後純益，其
數額必然會受影響。上訴人涉嫌虛列營業成本部分，既仍
待釐清，已如前述，自會影響該所得之計算。且依原判決
認定之事實，訴外人陳塊、邱士菁等2人於95年及96年任
職於上訴人期間，與邦洲公司等營業人並無實際交易事
實，取得該等營業人所開立之不實發票，據以沖銷上訴人
「庫存現金」帳目，將上訴人庫存現金轉出挪用，或透由
廠商配合將款項提出予以侵占私用。則依行為時商業會計
法第48條規定，上訴人該等支出項目效益期間及會計科目
性質如何？是否依行為時商業會計法第58條規定，得列為
當年度全部收益之減項而據以計算稅前純益？是否列入上
訴人當年度依商業會計法規定處理之稅後純益之計算項
目？前開調查項目，攸關被上訴人正確核課上訴人依行為
時所得稅法第66條之9第1項規定計算之未分配盈餘（亦即
同法第110條之2第1項所謂有漏報或短報之「未分配盈
餘」）之課稅事實，尚待本次發回更審查明釐清。

4. 依被上訴人於原審所陳，95年、96年度未分配盈餘加徵營
所稅係按所漏稅額科處0.4倍罰鍰（見原審卷第273頁、第
292頁），原判決理由認定被上訴人按各年度所漏稅額處

01 以1倍罰鍰無違誤（見原判決第25頁），亦與卷內資料不
02 合。

03 （三）綜上所述，本件原判決既有前述違背法令，上訴意旨指摘
04 原判決違背法令，求予廢棄，理由雖有不同，惟本院調查
05 原判決有無違背法令，不受上訴理由之拘束（行政訴訟法
06 第251條第2項規定參照），仍應認上訴有理由。因本件事
07 證尚有未明，本院無從自為判決，有由原審再行調查審認
08 之必要，爰將原判決廢棄，發回原審另為適法之裁判。

09 七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1
10 項、第260條第1項，判決如主文。

11 中 華 民 國 112 年 7 月 13 日

12 最高行政法院第二庭

13 審判長法官 帥 嘉 寶

14 法官 林 玫 君

15 法官 李 玉 卿

16 法官 鍾 啟 煒

17 法官 洪 慕 芳

18 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

19 中 華 民 國 112 年 7 月 13 日

20 書記官 張 玉 純