

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 112年度上字第151號

03 上 訴 人 興松有限公司

04 代 表 人 林志郎

05 訴訟代理人 陳欽賢 律師

06 吳佳霖 律師

07 陳金圍 律師

08 被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

09 代 表 人 吳蓮英

10 上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國111年1  
11 1月17日臺北高等行政法院110年度訴字第359號判決，提起上  
12 訴，本院判決如下：

13 主 文

14 一、上訴駁回。

15 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

16 理 由

17 一、被上訴人代表人由宋秀玲變更為吳蓮英，茲據新任代表人具  
18 狀聲明承受訴訟，核無不合，合先敘明。

19 二、上訴人101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入總  
20 (淨)額新臺幣(下同)0元、利息收入94元、其他收入0元  
21 及前10年核定虧損本年度扣除額(下稱虧損扣除額)0元。  
22 被上訴人初查依申報數核定，嗣依其迭次申請查對更正及查  
23 得資料，第4次核定營業收入總(淨)額0元、利息收入34,9  
24 21,789元、其他收入134,811,411元、虧損扣除額為66,288,  
25 215元，應補稅額15,050,440元，並以民國107年7月2日財北  
26 國稅審一字第1071048444號函復上訴人，對核定如有不服，  
27 請依稅捐稽徵法第35條規定申請復查。上訴人於107年7月27  
28 日繕具查對更正補充說明書，被上訴人改依復查程序辦理，  
29 嗣經被上訴人復查決定追減利息收入461,683元，其餘復查

01 駁回。上訴人仍不服，提起訴願遭駁回後，提起行政訴訟，  
02 並聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）不利上訴人部分  
03 （本院按，即被上訴人核定「其他收入134,811,411元」、  
04 「利息收入34,460,106元」、「虧損扣除額66,288,215元」  
05 3項）均撤銷。案經臺北高等行政法院（下稱原審）110年度  
06 訴字第359號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人遂提起本  
07 件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（即復查  
08 決定）不利上訴人部分均撤銷。

09 三、上訴人起訴主張、被上訴人在原審之答辯，均引用原判決之  
10 記載。

11 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

12 (一)上訴人於80年間承攬交通部臺灣區國道新建工程局（下稱國  
13 工局）「北部第二高速公路汐止中和段樟樹里高架橋工程」  
14 （下稱系爭工程），系爭工程於80年7月26日開工、85年3月  
15 3日完工；國工局於87年3月13日正式驗收，於87年12月24日  
16 填發營繕工程結算驗收證明書。上訴人於87年1月間，以其  
17 與國工局因「合約工作項目未計價」部分（包含樑位偏移造  
18 成基樁廢料損失、預力鋼絞線使用量因採用工法變更產生不  
19 利上訴人結果、砂石價格巨幅變更損失、工期展延期間損  
20 失、構造物開挖及回填數量減少損失、開放通車後損害修補  
21 費等6類，下稱系爭6類項目）發生價額爭議，乃向中華民國  
22 仲裁協會（下稱仲裁協會）聲請仲裁。案經仲裁協會於92年  
23 6月5日及同年10月6日以87年度商仲麟聲仁字第006號仲裁判  
24 斷及更正仲裁判斷（下稱系爭仲裁判斷）國工局應給付上訴  
25 人工程款141,551,981元（下或稱系爭款項）。國工局不  
26 服，提起民事訴訟，請求撤銷系爭仲裁判斷，案經臺灣臺北  
27 地方法院92年10月21日92年度仲訴字第21號民事判決撤銷系  
28 爭仲裁判斷後，該民事案件自92年至101年間，訴訟不斷，  
29 嗣經最高法院101年12月27日101年度台上字第2142號民事判  
30 決（下稱系爭最高法院民事判決）上訴駁回而告確定。

31 (二)其他收入部分：

- 01 1.上訴人就系爭工程採「包工包料之製作物供給」方式承  
02 作，且國工局於87年3月13日就上訴人施作完成之系爭工  
03 程驗收完畢，是上訴人施作系爭工程期間投入全部工程所  
04 需料工費包含系爭6類項目，始達成竣工並交付製作物予  
05 國工局之履約義務。既然成本費用均已支付或已耗用，則  
06 上訴人向國工局請求收取系爭款項141,551,981元，係具  
07 備「已賺得」此一要件。又系爭仲裁判斷作成後上訴人與  
08 國工局即訴訟不斷，斯時上訴人行使仲裁判斷債權實際受  
09 有法律上障礙而未具備終局性與確定性，直至101年12月2  
10 7日系爭最高法院民事判決駁回國工局上訴確定，上訴人  
11 之仲裁判斷債權始能行使不受障礙，終局且確定取得法律  
12 上之給付請求權。基此，上訴人向國工局請求收取系爭款  
13 項141,551,981元之收益，係俟101年度始完備「已實現」  
14 及「已賺得」二要件，應認屬上訴人101年度之收益。又  
15 上訴人對系爭款項有未經列報減除之成本及費用事項，始  
16 終未能提示帳證以供核實勾稽，且上述料工費支出既於87  
17 年度前已發生，衡情上訴人於該等支出事項發生年度即已  
18 辦理費用損失之會計帳載結算及其所得稅申報事宜，是  
19 以，系爭款項應列報為101年度之收益，惟該收益所對應  
20 之成本費用損失既已結算列報減除94年度以前之所得額，  
21 自無允許於101年度重複列計支出之餘地。從而，被上訴  
22 人從中排除營業稅金額後，核定其他收入為134,811,411  
23 元（141,551,981元÷1.05），經核尚無不合。
- 24 2.上訴人係於102年5月26日辦理101年度營利事業所得稅結  
25 算申報，本件核課期間至107年5月25日止，被上訴人於10  
26 6年12月28日核定調增其他收入134,811,411元，據以補  
27 稅，嗣對上訴人送達核定及繳納通知文書，並未逾核課期  
28 間。上訴人主張系爭款項所涉營業稅已逾核課期間，本件  
29 營利事業所得稅應比照營業稅，以逾越核課期間方式處理  
30 云云，難以憑採。

01 (三)利息收入部分：系爭款項於101年度才終局確定，故從屬於  
02 系爭款項之遲延利息債權須俟101年12月27日系爭最高法院  
03 民事判決始告確定，被上訴人認上訴人本件遲延利息債權於  
04 101年度始符合收入實現原則，應納入101年度之所得為稅捐  
05 之核課，尚無不合。又本件補徵稅款並未逾核課期間，前已  
06 敘明，上訴人主張遲延利息收入已逾核課期間云云，亦不足  
07 採。

08 (四)虧損扣除額部分：依所得稅法第39條於78年12月30日修正公  
09 布（下稱修正前）與98年1月21日修正公布（下稱修正後）  
10 之規定可知，得享受盈虧互抵期間，依修正前、後規定，分  
11 別為核定之前5年內及10年內。又修正後所得稅法第39條第2  
12 項所稱「尚未依法扣除完畢者」，應以該以前年度核定虧損  
13 扣除之待遇，按修正前之原有規定，尚未逾5年盈虧互抵年  
14 限者，始得適用修正後10年盈虧互抵年限之新規定。準此，  
15 上訴人91年度經核定之營業虧損，上訴人至遲應於97年5月1  
16 日至同年5月31日前主張盈虧互抵，故上訴人主張101年度之  
17 純益額應扣除91年度營業虧損云云，尚難憑採。綜上，原處  
18 分於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，乃判決駁  
19 回上訴人在原審之訴。

#### 20 五、本院按：

21 (一)所得稅法第22條第1項規定：「會計基礎，凡屬公司組織  
22 者，應採用權責發生制，其非公司組織者，得因原有習慣或  
23 因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。」所  
24 謂權責發生制，依商業會計法第10條規定，係指收益於確定  
25 應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費  
26 用，並按其應歸屬年度作調整分錄。營利事業所得稅查核準  
27 則第27條規定：「凡應歸屬於本年度之收入或收益，除會計  
28 基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計  
29 數字，以『應收收益』科目列帳。但年度決算時，因特殊情  
30 形，無法確知之收入或收益，得於確知之年度以過期帳收入  
31 處理。」再「收入通常於已實現或可實現且已賺得時認列。

01 ……」為財務會計準則公報第32號第4段所明定。而所謂已  
02 實現係指商品或勞務已轉換成現金或對現金之請求權；所謂  
03 可實現係指有活絡市場，無須推銷費用即可立即出售。另所  
04 謂已賺得係指賺取收入之活動已全部或大部分已完成，所需  
05 投入之成本亦已全部或大部分投入。

06 (二)在採取權責發生制之企業，乃是以「收入」之認列為核心，  
07 以「特定經濟事實」符合「已實現」及「已賺得」之二要件  
08 後，始應認列該企業之所得，而「已實現」之判斷，無論是  
09 「現實終局取得」，抑或是「在法律上取得給付請求權（且  
10 有收現可能）」，都必須重視其「終局性」與「確定性」。  
11 仲裁係人民關於一定之法律關係，及由該法律關係所生之爭  
12 議，依當事人協議交付仲裁庭依規定之程序為判斷，以解決  
13 私法爭議之制度。依仲裁法第37條第1項規定，仲裁判斷固  
14 與法院確定判決同一效力，但依同法第40條規定，於仲裁判  
15 斷有重大瑕疵時，當事人得對於他方提起撤銷仲裁判斷訴  
16 訟，因此在法院判決撤銷該仲裁判斷確定前，債權人就仲裁  
17 判斷所取得之債權能否終局實現，有極大不確定性，自難謂  
18 符合「終局性」與「確定性」。是以在撤銷仲裁判斷訴訟確  
19 定前，債權人就仲裁判斷所取得債權，僅能被認定為「或有  
20 債權」，而非「債權收入」，自尚不能列為該企業之所得。

21 (三)經查，國工局於87年間驗收上訴人所施作之系爭工程完畢  
22 後，未將上訴人已投入之系爭6類項目料工費予以計價，而  
23 發生價額爭議，上訴人乃聲請仲裁，案經系爭仲裁判斷於92  
24 年6月5日作成，嗣於92年10月6日更正，認其中141,551,981  
25 元之請求為有理由，惟國工局不服，提起民事訴訟，請求撤  
26 銷系爭仲裁判斷，此後，該民事事件自92年至101年間，訴  
27 訟不斷，遲至101年12月27日始由系爭最高法院民事判決駁  
28 回國工局之上訴而告確定，國工局基於訴訟案已告確定，乃  
29 於102年1月25日發文，通知上訴人配合開立發票以備領款等  
30 情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符。依前揭(二)  
31 之說明，原判決以上訴人向國工局請求收取系爭款項141,55

01 1,981元，俟101年12月27日經由系爭最高法院民事判決駁回  
02 國工局之上訴，始終局且確定取得法律上之給付請求權，該  
03 項收益俟101年度始完備「已實現」及「已賺得」二要件，  
04 應認屬上訴人101年度之所得項目，即無不合。上訴人係於1  
05 02年5月26日辦理101年度營利事業所得稅結算申報，本件核  
06 課期間至107年5月25日止，被上訴人於106年12月28日據以  
07 補稅，並對上訴人送達核定及繳納通知文書，本件補徵稅款  
08 並未逾核課期間。原判決因而維持原處分不利於上訴人部  
09 分，駁回上訴人之訴，自於法有據。原判決業敘明其判斷之  
10 依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足  
11 採取，分別予以指駁，認事用法核無違誤，並無判決違背法  
12 令之情事。上訴意旨再就原審已詳為論斷之事項，主張原判  
13 決誤認系爭仲裁判斷之效力，逕認撤銷仲裁判斷之訴確定  
14 後，上訴人始取得系爭款項之法律上給付請求權，有判決不  
15 適用仲裁法第37條、第40條及第42條、稅捐稽徵法第21條第  
16 1項、第22條規定或適用不當及理由不備之違法云云，並無  
17 可採。

18 (四)現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅  
19 之多階段銷售稅，係對營業人之「銷售行為」課稅，亦即只  
20 要將貨物或勞務銷售移轉，即發生消費課稅事實。而營利事  
21 業所得稅係以中華民國境內經營之營利事業為對象，以已實  
22 現及已賺得之「所得」為稅捐客體，二者課稅性質、立法目  
23 的、課稅標的、租稅構成要件及其生效準據、規定申報繳納  
24 期間等等，均不相同，尚難比附援引。依營業人開立銷售憑  
25 證時限表，上訴人與國工局之間，就系爭「合約工作項目未  
26 計價」部分，屬包作業，本應依其工程合約所載每期應收價  
27 款時為限，上訴人就該未計價部分，發生價額之爭議，上訴  
28 人聲請仲裁，案經仲裁協會於92年10月6日更正作成國工局  
29 應給付上訴人工程款141,551,981元之仲裁判斷，應認上訴  
30 人於92年10月6日已獲悉或可得獲悉此部分發票金額為141,5  
31 51,981元，上訴人至遲亦應於92年10月6日開立發票交付國

01 工局，為營業稅額及料工費等款項之請求，並應於92年11月  
02 15日以前申報繳納其銷項稅額。惟因被上訴人未於核課期間  
03 內對上訴人此部分銷售額課徵營業稅，既逾核課期間，被上  
04 訴人即不得就此部分再為營業稅之補徵或處罰。然依前所  
05 述，營利事業所得稅與加值型營業稅，二者課稅性質、立法  
06 目的、課稅標的、租稅構成要件及其生效準據、規定申報繳  
07 納期間等等，均不相同，尚難比附援引，自不能以系爭款項  
08 141,551,981元所涉營業稅部分已逾核課期間，據以推論被  
09 上訴人於本件營利事業所得稅亦應比照營業稅，以逾核課期  
10 間之方式處理，原判決已就上訴人前開主張，何以不足採，  
11 論述甚詳，核無違誤。上訴意旨主張營業稅及營利事業所得  
12 稅均是以權責發生時列入該年度課稅，非以實際取得或訴訟  
13 判決確定時才課稅，原處分不顧權責發生之事實與時間，與  
14 營業稅核課為不同之認定，其處分互相矛盾，原判決有適用  
15 不當之違法云云，核屬主觀一己之見解，就業經原判決論述  
16 不採之事由再予爭執，自無可採。

17 (五)所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，  
18 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  
19 益額為所得額。」所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客  
20 體，為營利事業之收益，包括營業增益及非營業增益。經  
21 查，上訴人與國工局間因「合約工作項目未計價」等事由爭  
22 議循經仲裁判斷、民事訴訟確定判決後，該工程款及系爭遲  
23 延利息始告確定等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證  
24 據相符，則本件遲延利息係從系爭款項而來，屬從債權所產  
25 生之收益，系爭款項141,551,981元係於101年度才終局確  
26 定，已如上述，原判決以遲延利息債權於101年度始應納入1  
27 01年度之所得為稅捐之核課，不應分期計算課稅，本件遲延  
28 利息收入未逾核課期間，即無不合。原判決已敘明，國工局  
29 所給付者係自96年11月20日至102年1月25日止，共1,891天  
30 (41+365×5+25)，按週年利率5%計算之遲延利息36,667,  
31 780元，但就101年度而言，次一年度之102年1月1日至102年

01 1月25日之計息期間尚未屆至，此部分非屬本（101）年度之  
02 所得，被上訴人復查決定追減本年度利息收入461,683元，  
03 尚無不合，核其認事用法，並無違誤。又國工局支付上訴人  
04 系爭遲延利息，是因國工局對於「合約工作項目未計價付  
05 款」此部分之金錢給付有所遲延，依法定利率計算之遲延利  
06 息。上訴人就此所收取之法定遲延利息，並不屬於雙方契約  
07 對價部分，蓋國工局此項支出並非基於給付交換關係，而是  
08 由於遲延提出對待給付造成的損害。故系爭遲延利息雖不屬  
09 於銷售貨物或勞務之代價的一部分，而不應計入加值型及非  
10 加值型營業稅法第16條第1項規定之銷售額課徵營業稅。但  
11 所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，為營利事業之收  
12 益，包括營業增益及非營業增益，已如前述，是以此部分遲  
13 延利息收入，自屬非營業增益，仍屬上訴人之營利事業所  
14 得，被上訴人認定上訴人有此部分利息收入，原判決予以維  
15 持，即無不合。上訴意旨主張利息部分並非營業收入，不能  
16 認為是營業稅、營利事業所得稅課稅標的，且因逾核課期間  
17 而不應再核課，原判決未察系爭款項之遲延利息應自系爭仲  
18 裁判斷作成之日起於每年度估計入帳，逕認該利息須待撤銷  
19 仲裁判斷之訴確定後始確定，有適用法規不當、理由不備及  
20 判決不依證據之違法云云，自無可採。

21 (六)上訴人就系爭6類項目（即未經國工局計價之料工費支  
22 出），已於87年度前支付相關費用，即已辦理費用損失之會  
23 計帳載結算，使之成為所得額之減除項目等情，為原審依法  
24 確定之事實，從而原判決以上訴人因而已經享受過減納所得  
25 稅之利益，基於前開列報101年度終局確定實現之收益所對  
26 應之成本費用損失，已經結算列報減除以前年度之所得額，  
27 自無允許於101年度重複列計支出抑或以同業利潤標準核算  
28 成本。縱使尚有另外發生但未經列報減除所得額之成本及費  
29 用事項，惟被上訴人早於107年12月6日以財北國稅法一字第  
30 1070044881號函，請上訴人提示帳證以供核實勾稽，然上訴  
31 人始終未能提示，即難以對上訴人為有利之認定。原判決就



01 此所為認定，無違證據法則，亦無判決不備理由之情形。上  
02 訴意旨主張系爭款項如認為是101年度收入而仍應課稅，於  
03 會計上亦應認列為營業收入，並依同業利潤標準淨利率9%核  
04 課營利事業所得稅，惟原處分直接將之列為其他收入，未減  
05 除營業成本計算所得核課營利事業所得稅，原判決未依職權  
06 調查證據，亦未說明理由，有判決不依證據及理由不備之違  
07 法云云，核屬主觀一己之見解，就業經原判決論述不採之事  
08 由再予爭執，自無可採。

09 (七)上訴人91年會計年度經核定虧損，依行為時之所得稅法第39  
10 條規定，其往後5年內盈虧互抵年限，係起自92至96年度  
11 止，上訴人至遲應於97年5月31日申報主張盈虧互抵，於97  
12 年6月1日之際，已逾越行為時5年盈虧互抵法定年限，依規  
13 定已無盈虧互抵之適用，嗣98年1月21日修正公布所得稅法  
14 第39條第2項規定，僅係就98年斯時「仍未逾越舊法5年之年  
15 限而可依法扣除，但當時尚未使用完畢之虧損」賦予新法10  
16 年內盈虧互抵年限之待遇。上訴人主張其91年度虧損，延展  
17 抵扣10年乙節，自屬無據。原判決業已敘明理由，認事用法  
18 核無違誤，並無判決違背法令之情事。上訴意旨主張依修正  
19 後所得稅法第39條規定之立法理由可知，只要虧損尚未依法  
20 扣除完畢者，即可適用修正後10年之規定，並非謂未逾5年  
21 盈虧互抵年限內尚未依法扣除完畢者，始可適用，原判決顯  
22 然增加法無明文之限制，有判決適用法規不當之違法云云，  
23 核屬主觀一己之見解，就業經原判決論述不採之事由再予爭  
24 執，自無可採。

25 (八)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原  
26 審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背  
27 法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

28 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1  
29 項、第98條第1項前段，判決如主文。

30 中 華 民 國 113 年 7 月 18 日

31 最高行政法院第四庭

01 審判長法官 王 碧 芳  
02 法官 許 瑞 助  
03 法官 侯 志 融  
04 法官 鍾 啟 煒  
05 法官 王 俊 雄

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異  
07 中 華 民 國 113 年 7 月 18 日  
08 書記官 張 玉 純