最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第260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
　　吳俊志　律師
被 上訴 人　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年11月29日臺中高等行政法院107年度訴字第188號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理　由

壹、本件被上訴人之代表人已由蔡碧珍變更為宋秀玲，茲經其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、緣上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本新臺幣（下同）291,441,028元及全年所得額28,158,352元，原經被上訴人分別核定291,441,028元及30,017,730元，嗣被上訴人依據被上訴人所屬臺中分局通報資料，查獲上訴人虛列營業成本37,337,918元，乃重行核定營業成本254,103,110元，全年所得額67,355,648元，應補稅額6,175,483元，並按所漏稅額6,347,446元處1倍罰鍰6,347,446元（下稱原處分1）。上訴人不服，申經復查及提起訴願，均未獲變更。上訴人101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本295,701,878元、營業費用及損失總額項下之其他費用（下稱其他費用）47,613,537元及全年所得額9,522,007元，原經被上訴人分別核定295,701,878元、39,053,429元及18,082,115元。嗣被上訴人依據被上訴人所屬臺中分局通報資料，查獲上訴人虛列營業成本28,478,520元及其他費用17,391,292元，乃第2次核定營業成本267,223,358元、其他費用21,662,137元及全年所得額63,951,927元，應補稅額7,797,

868元，並按所漏稅額7,797,868元處1倍罰鍰7,797,868元（下稱原處分2）。上訴人不服，申經被上訴人復查結果，獲追認營業成本2,950,000元及追減罰鍰501,500元，上訴人仍表不服，提起訴願亦遭駁回。上訴人101年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘負7,785,281元，原經被上訴人依申報數核定，嗣依據被上訴人所屬臺中分局通報資料，查獲其101年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本28,478,520元、營業費用及損失總額項下之其他費用17,391,292元，合計45,869,812元，致漏報稅後純益45,176,834元，乃重行核定未分配盈餘37,391,553元，加徵10％營利事業所得稅3,739,155元，並按所漏稅額3,739,155元處1倍罰鍰3,739,155元（下稱原處分3）。上訴人不服，申經被上訴人復查結果，獲追減未分配盈餘9,553,390元及罰鍰955,339元，上訴人仍表不服，提起訴願亦遭駁回。上訴人對上述3份訴願決定均表不服，遂向臺中高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，經原審判決駁回後，提起上訴。

參、上訴人起訴主張：[關於100年度及101年度營利事業所得稅及罰鍰事件：上訴人、元陽貿易事業股份有限公司（下稱元陽公司）及川輝興業有限公司（下稱川輝公司）均有實際營業，屬「午陽集團」，其於98年間改變商業模式，將採購之商品委由元陽公司及川輝公司簡易加工、包裝，所需耗材由元陽公司及川輝公司採購，所使用之人力多為臨時工，部分工作亦復轉交其他家庭式企業執行。縱認非由元陽公司及川輝公司加工，上訴人委外加工之事實確實存在，成本不應全數剔除，被上訴人完全剔除來自川輝公司及元陽公司之進貨成本，並依所得稅法第110條之漏稅罰處罰，容有違法之處。) 關於101年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰事件：101年度營利事業所得稅額之核定有誤，故本於同一事實，被上訴人對於101年度未分配盈餘之核定亦應予撤銷等語，求為判決撤銷財政部民國107年5月3日台財法字第10713910930號、台財法字第10713911020號、台財法字第1071391

1320號訴願決定及原處分1、2、3（含復查決定不利部分）。

肆、被上訴人則以：[關於100年度營利事業所得稅及罰鍰事件：　參據元陽公司98年度至101年度營利事業所得稅結算申報資料，其營業成本明細表未列報勞務成本或加工成本，且依資產負債表及財產目錄及未能提示另有委外加工之證明文件，該公司並無足以提供加工勞務之人力及設備。參據川輝公司98年度至101年度營利事業所得稅結算申報資料，並未列報勞務成本或加工成本，且未能提示另有委外加工之相關證明文件。又據相關資料，該公司於違章期間均未列報員工薪資所得，亦未參加勞工保險，足見該公司於系爭期間未僱用員工，自無可能提供勞務予上訴人。又此2公司僅提示系爭發票影本及明細表等部分交易資料，而未能提示系爭年度之帳簿文據及完整原始憑證供核，自難認定元陽公司、川輝公司與上訴人之交易屬實。　上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，查得上訴人虛列營業成本37,337,918元，乃重行核定營業成本254,103,110元，嗣重行核認營業成本250,856,862元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，復查決定遞予維持原核定營業成本254,103,110元，經核並無不合。而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，核其違章行為有逃漏稅捐之故意，自應處罰。復查決定依所得稅法第110條第1項、稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表）規定，計算所漏稅額6,899,308元處1倍之罰鍰6,899,308元，已大於原處罰鍰6,347,446元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，復查決定遞予維持原核定，經核並無不合。）關於101年度營利事業所得稅及罰鍰事件：　上訴人雖仍稱其與元陽公司及川輝公司間確實有交易事實，惟經被上訴人於上訴人同一漏稅事實營業稅復查案件查核結果，依元陽公司及川輝公司98年度至101年度營利事業所得稅結算申報資料，並未列報勞務成本或加工成本。且依元陽公司資產負債表及財產目錄，該公司並無足以提

供加工勞務之人力及設備。又據川輝公司之相關資料，未列報員工薪資所得，亦未參加勞工保險，足見該公司於系爭期間未僱用員工，自無可能提供勞務予上訴人。該2家公司98年度至101年度進銷金額比例異常，自難認定元陽公司及川輝公司與上訴人銷貨發票之加工費為真實交易。另有關金流部分之查核結果，經查川輝公司合作金庫銀行0000000000000號（下稱0000帳號）帳戶存摺資金往來明細，若干資金轉入川輝公司帳戶後，旋即於當日以現金支出或轉帳支出方式提領，或轉出至上訴人之負責人鄭麗芬個人帳戶內，且於每日存款結餘數額僅維持在數千元至數萬元間，顯違常情，益徵渠等與上訴人間交易為不實。準此，復查決定重行核算本件應剔除虛報之營業成本25,528,520元（2,200,000元＋23,328,520元），原查第2次核定營業成本267,223,358元，復查後予以追認2,950,000元（原核定虛報28,478,520元－重核後虛報25,528,520元），變更核定270,173,358元；原查第2次核定其他費用21,662,137元，並無不合。　上訴人為實施商業會計法之營利事業，其虛增營業成本及其他費用，短漏報所得額，經核其違章行為，顯係故意為之，自應論罰。財政部103年4月16日修正倍數參考表規定，上訴人因未於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，爰按所漏稅額7,296,368元處1倍罰鍰7,296,368元，洵屬適法允當。(關於101年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰事件：101年度未分配盈餘部分，被上訴人依前開復查決定重行計算漏報所得額42,919,812元及稅後純益35,623,444元，重行核算未分配盈餘27,838,163元，原核定未分配盈餘37,391,553元，復查決定乃予追減9,553,390元，變更核定27,838,163元，經核並無不合。上訴人為實施商業會計法之營利事業，其虛增營業成本及其他費用，並於101年度短漏報所得額42,919,812元，致短漏報稅後純益35,623,444元及未分配盈餘27,838,163元，核其違章行為，顯係故意為之，自應論罰。依財政部103年4月16日修正後倍數參考

表規定，爰按所漏稅額2,783,816元處1倍罰鍰2,783,816元，洵屬適法允當等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人在原審之訴。

伍、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：[上訴人並無於100年及101年委託元陽公司及川輝公司進行汽機車零件之加工事實，其取自該2家公司所開立之系爭發票（100年度銷售額37,337,918元，101年度54,429,920元），係屬虛偽不實： 上訴人及川輝公司與元陽公司之100年度及101年度營利事業所得稅結算申報書，主要均係經營一般汽車零件、百貨批發業，同屬買賣業別，100年度及101年度上訴人之負責人為賴富源。同時間元陽公司及川輝公司之實際負責人亦為賴富源，鄭麗芬（賴富源之配偶，即目前本件上訴人之代表人）為元陽公司及川輝公司之財務主管，為商業會計法上所稱主辦會計人員。渠等於98年1月起至101年12月間，明知元陽及川輝2公司無銷貨之事實，竟分別虛開不實之統一發票，分別交付上訴人及其他訴外營業人充當進貨憑證，觸犯稅捐稽徵法第43條及商業會計法第71條規定等情，業經臺灣臺中地方檢察署檢察官起訴在案，有105年度偵字第27734號起訴書可稽。且上訴人自承元陽公司、川輝公司與上訴人均屬「午陽集團」企業，是可確認元陽公司、川輝公司與上訴人互為關係人。 貨物流查核部分： 上訴人100年度取得元陽公司及川輝公司系爭發票金額為8,523,354元及28,814,564元，合計37,337,918元，經被上訴人函請上訴人提供相關文據資料供核，核上訴人所提發票收執聯、日記帳、分類帳、傳票等資料，顯示上訴人於100年間取得元陽公司及川輝公司系爭發票金額合計37,337,918元，全數已入帳登列於上訴人100年度「其他營業成本」會計科目，惟此僅為上訴人取得系爭發票所為內部憑證及帳簿之登錄製作，尚無檢視貨物流及資金流虛實之功能。 上訴人101年度取得元陽公司及川輝公司系爭發票金額為27,664,620元及26,765,300元，合計54,429,920元，經核上訴人所提資料，顯示上訴人於10

1年間取得元陽公司及川輝公司系爭發票，已入帳登列於上訴人101年度「其他營業成本」（註：其中有2,950,000元帳列於100年度）及營業費用之其他費用「推銷-出貨-加工費用」會計科目，惟此僅為上訴人取得系爭發票所為內部憑證及帳簿之登錄製作，尚無檢視貨物流及資金流虛實之功能。

依100年度、101年度上訴人與元陽公司及川輝公司分別簽訂之承攬加工商品契約書，核與上訴人於起訴書所主張執行系爭加工業務所需耗材均由元陽公司、川輝公司採購說詞相違。又上訴人所提100年度、101年度加工明細，仍無法核對勾稽至100年度、101年度系爭發票之各張發票之品項金額。況如前所述，上訴人與元陽公司及川輝公司互為關係人，諸此資料仍為關係人內部憑證資料，亦無法實證貨物流為真實。上訴人均未能具體提供系爭加工商品運送、交付紀錄及進銷存情況等相關貨物流證明文件，是上訴人所提供資料無法直接證明其取得元陽公司及川輝公司之系爭發票，確有委託由該2家公司進行加工之貨物流真實性。　資金流查核部分：　依上訴人先後提供自行製作之100年度及101年度付款明細表，原處分卷內可查詢到銀行交易明細（存摺）僅合作金庫銀行之川輝公司0000帳號，觀諸0000帳號銀行帳戶，賴富源及鄭麗芬甚多次以EDI（註：所謂EDI，係指企業或個人利用電腦作業，以特定的標準格式，經由通訊網路與銀行連線，進行企業或個人之付款、資金調撥及轉帳等金融服務）存入，於同日立即轉帳支出，由此可知此川輝公司之0000帳號銀行帳戶，因上訴人及川輝公司互為關係人受賴富源及鄭麗芬支配使用。　針對上訴人100年度及101年度取得元陽公司之系爭發票部分，卷內尋無上訴人有提供收付價款之銀行交易明細證明文件。100年度部分，除有金額不符、無支付價款證明外，其餘相關資金均流轉至元陽公司。101年度部分，經核0000帳號交易明細，此大筆金額27,119,742元於100年12月28日轉帳存入當日亦同時以現金支出及轉帳支出提領25,842,496元，與一般正常商業交易收付款項之常情不符。

又101年7月6日及9月10日存入2,439,885元及2,117,850元，各在該同日立即以EDI提領轉入合作金庫銀行之鄭麗芬0000-000-000000帳號戶內。諸此顯違常情之事證，在無法直接證明其確有委託由該2家公司進行加工之貨物流真實性之查核要件情況下，仍不能採信上訴人與川輝公司間之資金流動，確有委由元陽公司及川輝公司加工事實，對關係人間虛偽安排資金流程紀錄仍存有合理懷疑。　又依元陽公司及川輝公司之財產目錄、勞健保查詢資料及支付勞動工資之綜合所得給付清單等資料，亦顯示元陽公司及川輝公司均無提供勞務加工之人力及設備之情事。故其取自該2家公司所開立之系爭發票（100年度銷售額37,337,918元，101年度54,429,920元），不足以採認為進貨之真實交易。）被上訴人認定上訴人無進貨事實而取得川輝公司與元陽公司開立之系爭發票，分別於100年度及101年度營利事業所得稅結算申報虛列營業成本及其他費用，致漏報全年所得額及未分配盈餘，分別予以補徵本稅及裁處1倍罰鍰，並無違誤：　100年度虛增營業成本及罰鍰部分：上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，經被上訴人查得上訴人虛列營業成本37,337,918元，乃重行核定營業成本254,103,110元。上訴人提起復查，經重行核認營業成本250,856,862元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，復查決定遞予維持原核定營業成本254,103,110元，應補稅額為6,175,483元，經核並無不合。上訴人係所得稅法之納稅義務人，其違章行為有逃漏稅捐之故意，自應處罰。被上訴人審酌上訴人於裁罰處分核定前，未依書面承認違章事實及願意繳清稅款與罰鍰等情，依倍數參考表規定，處所漏稅額6,899,308元1倍之罰鍰計6,899,308元，已大於原處罰鍰6,347,446元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，復查決定予以維持原核定，經核並無不合。　101年度虛增營業成本、其他費用及罰鍰部分：上訴人101年度營利事業所得稅結算申報，被上訴人查得上訴人虛列營業成本28,478,520元及其他費用17,391,292元（虛報25,951,400元－

上訴人於被上訴人第1次核定營利事業所得稅同意調減加工費用8,560,108元），乃重行核定營業成本267,223,358元及其他費用21,662,137元，應補稅額7,797,868元。上訴人提起復查，變更核定營業成本為270,173,358元，經核並無不當；其他費用部分，乃核定21,662,137元，復查決定予以維持，經核並無違誤。上訴人係所得稅法之納稅義務人，核其違章行為有逃漏稅捐之故意，自應處罰。被上訴人已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，依倍數參考表規定，應按所漏稅額7,296,368元處1倍之罰鍰計7,296,368元，並無不合。 101年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰部分：被上訴人基於同一事實及理由，就上訴人101年度未分配盈餘申報部分，復查決定重行核算短漏報稅後純益35,623,444元，追減未分配盈餘9,553,390元，變更核定101年度未分配盈餘為27,838,163元，經核並無不合。上訴人係所得稅法之納稅義務人，違反自動誠實申報義務，致發生逃漏未分配盈餘加徵營利事業所得稅之結果，核有逃漏稅捐之故意。又上訴人未於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實及承諾願意繳清稅款及罰鍰，被上訴人依所得稅法第110條之2第1項規定，參酌倍數參考表，按所漏稅額2,783,816元處1倍之罰鍰2,783,816元，經核並無不合等語，因將訴願決定及原處分1、2、3（含復查決定不利部分）均予維持，駁回上訴人之訴。

陸、上訴意旨略以：

[上訴人已於另案刑事案件聲請傳喚證人侯金水、何日專及相關證據證明有加工之需求，若稽徵機關欲否認前開事實，自應盡其職權調查義務，並提出證據證明委外加工事實不存在。被上訴人未盡此等義務，原判決逕認上訴人未盡協力義務為由，否認其委託元陽公司、川輝公司加工之事實存在。就上訴人已證明有加工需求，應由「被上訴人」（上訴人誤繕為「上訴人」）負責舉證證明加工內容不存在部分未加審酌

，顯有行政訴訟法第235條第2項判決違背法令之違法。且對上訴人所提之證明，其判決亦有違背論理法則及經驗法則之違法。

) 上訴人確實無加工能力，且有加工需求之情事，且對於上訴人於原審主張之「把貨分給50、60個歐巴桑，是帶回去全家加工，因此實際上是50、60戶」。惟原判決遽以：「不足以證明元陽、川輝有加工」，即認定無加工情事，對上訴人所提多項證明有加工之事實不加審酌，非但判決違背法令、違反論理法則與經驗法則，並有判決不備理由之違法。

(上訴人已於言詞辯論程序中主張本件確實有進貨事實，縱或法院認定不應由元陽公司、川輝公司取具，惟進貨之事實確實存在，則並無虛報進項導致漏稅結果，自不得處所得稅法第110條之漏稅罰。原判決未慮及此，仍逕以所得稅法第110條第1項裁罰，容有適用法令不當及判決不備理由之違法等語。

柒、本院查：

[行為時所得稅法第3條規定：「（第1項）凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。（第2項）營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。……」第24條第1項規定：「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。」加值型及非加值型營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第15條第1項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」是以營利事業所得稅與營業稅係不同之稅目，各具課徵要件，二者間並無以何者之成立作為另一稅捐之課徵要件情事。行政法院就審理之營利事業所得稅事件，雖得斟酌相關連營業稅事件所調查證據而為事實之認定，但不得逕援引營業稅事件確定判決所認定之事實，作為營利事

業所得稅事件之事實。經查，本件同一漏稅事實營業稅部分，經原核查得上訴人98年4月至101年11月間無進貨事實，取得元陽公司及川輝公司開立不實之統一發票，銷售額計196,712,034元，於申報當期銷售額、應納或溢付營業稅額時，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額，乃核定補徵營業稅額4,132,188元，並經被上訴人處罰鍰353,182元。上訴人不服，申經被上訴人復查結果未獲變更，循序提起訴願，經財政部訴願決定駁回，上訴人猶表不服，提起行政訴訟，經原審106年度訴字第285號裁定，以上訴人提起行政訴訟，已逾法定不變期間，並非合法，乃予駁回在案，上訴人未循序提起抗告，營業稅部分雖已告確定，但基於上開說明，行政法院就審理之營利事業所得稅事件，雖得斟酌相關連營業稅事件所調查證據而為事實之認定，但不得逕援引營業稅事件確定判決所認定之事實，作為營利事業所得稅事件之事實，本件為營利事業所得稅案件，應自行認定事實，合先敘明。

) 再按納稅者權利保護法第11條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」再者，會計上對「營業成本」之定義，於所得稅法自應為相同解釋，乃指「經企業銷售、取得營業收入」之貨物或勞務，在「到達可供銷售狀態前所必要」之一切資源耗費，以與「企業為銷售商品、提供勞務等日常活動所發生之經濟利益總支出」所指之費用，二者相區別。則成本是對象化的費用，會計損益表上有關商品或服務之直屬成本即稱之為營業成本，又稱為直接成本。成本相對於一定的產品而言，應與所產生之收入相配合，亦即成本應與一定種類和數量的產品相聯繫。沒有營業收入，營業成本無所附麗，反之，特定企業因銷售貨物或勞務而獲致之營業收入，所銷售之貨物或勞務客觀上，亦應有對應之營業成本存在。惟若該企業客觀上未盡到稅捐法制所要求

之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者，稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依職權調查證據，就查得之證據為斷，或依法定標準推計該營業成本金額。

(經查：上訴人就100、101年度營利事業所得稅申報，經原核查得帳列100、101年度虛列營業成本如本判決理由貳所載及復查後追認金額。原判決從「金流可疑（進貨價金之支付有回流現象）」、「物流可疑（加工貨物之送交與取回沒有跡證可查）」與「稅上憑證不實（統一發票之開立張數、金額無法與交易相對應）」，加上「進貨對象（元陽公司及川輝公司）無法證明有提供加工服務之人力或物力」，以及「上訴人所舉證人立場公正性值得懷疑」等相關事證，認其申報內容不實，無從依其申報內容，認列原查得帳列100、101年度虛列營業成本如本判決理由貳所載金額及復查後追認金額，而為不利上訴人之判決，固非無見。

但原判決上開論述，並未證明被上訴人至少曾「核實」認列上訴人如本判決理由貳所載就100、101年度營業成本支出，原審應依職權調查證據，探究「上訴人所主張之加工內容，是否為其已銷售貨物，要到達可供銷售狀態，所必然需投入之資源耗用」等事實，依查得之證據詳予研求，若本件依查得資料無法勾稽營業成本，再決定是否對營業成本為推計課稅。

就推計課稅申言之，所得稅法第83條規定：「（第1項）稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、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。（第2項）前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。（第3項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得

額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」準此，營利事業如無法提示有關營業成本之帳簿文據，稅捐稽徵機關自得以同業利潤標準核定其營業成本（因營業收入減營業成本等於毛利率，所以營業成本即依同業利潤標準之毛利率核定），自屬於法有據。此外，在稅捐稽徵機關發現漏報收入亦漏報營業收入之成本之案例，實務上亦有：「營利事業申報案，按書面審核核定，嗣後發現漏報收入，如該漏報營業收入之成本未列報，依同業利潤標準毛利率核計漏報所得額，……」之作法，此有財政部於97年6月3日發布之營利事業漏報營業收入核計漏報所得額之計算方式二、（三）點前段文字可稽。

在本件之案例，被上訴人既已認定上訴人之營業收入，但上訴人營業收入之成本未提示有關營業成本之帳簿文據而未准予列報，則被上訴人自應就營業收入相應之商品或服務依推計課稅認定營業成本。原判決所認定尚無從作「上訴人申報之此部分營業成本全然不存在」之事實論斷。是以上訴人於原審主張：上訴人係經營汽車零件、百貨批發業，則被上訴人於無法確實調查成本時，則應以推計課稅方式，以同業淨利率或毛利率核定稅額等語，即非全然無據，原審仍有先調查如本判決理由貳所載有爭議營業成本所對應之代工活動具體內容為何，代工活動又是已銷售貨物到達可供銷售狀態，必須經過工序流程，即有依法推計該代工活動營業成本之必要。

至於本件關於漏稅罰部分，納稅者權利保護法第14條第4項既已規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」自應依該規定辦理。又關於101年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰部分，101年度盈餘之認定為101年度未分配盈餘申報之基礎，而101年度營利事業所得稅額，就虛列成本尚有應重為核定情事，故本於同一事實，原判決對於101年度未分配盈餘之核定亦應予

相同處理。

從而，原判決既有上述應調查而未調查之違法，已無從維持，上訴人求予廢棄，自屬有據。且有關原處分1、2、3合法之基礎事實是否為真正，尚有待進一步之調查，本院無從自為法律判斷，故將原判決廢棄，發回原審更為審理，另為適法裁判。

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

中　華　民　國　108　年　5　月　30　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　林　文　舟

法官　帥　嘉　寶

法官　林　樹　埔

法官　劉　介　中

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　108　年　5　月　30　日

書記官　劉　柏　君