最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第417號

上　訴　人　興松有限公司
代　表　人　林志郎
訴訟代理人　吳存富　律師
被 上訴 人　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年2月14日臺北高等行政法院107年度訴字第1117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、事實概要：

上訴人辦理民國102年度營利事業所得稅結算申報，列報利息收入新臺幣（下同）36,792,371元、其他收入141,551,981元、利息支出164,559,652元及其他損失46,840,637元，經被上訴人分別核定為36,792,371元、141,551,981元、0元及0元，應補稅額16,960,749元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以106年12月6日財北國稅法一字第10600459 32號復查決定追減其他收入141,551,981元及利息收入36,792,368元；追認利息支出144,120元，併同追減前10年核定虧損本年度扣除額66,288,215元，其餘復查駁回。上訴人就其他收入、利息支出及其他損失三項，仍表不服，提起訴願，嗣撤回其他收入部分，其餘經訴願決定駁回，遂提起行政訴訟。經臺北高等行政法院（下稱原審法院）107年度訴字第1117號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

1.上訴人對交通部臺灣區國道新建工程局（下稱國工局）有債權金額141,551,981元，及自92年5月29日起至清償日止按年

息5%計算之利息。國工局依法院執行命令將其中113,846,064元提繳於法院，尚有70,000,000元將俟法院判決確定依結果清償。上訴人之債權人知悉上訴人對國工局有此債權存在，乃向臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）聲請強制執行。其中，訴外人王良雄獲分配61,542,388元，旭耀資產管理股份有限公司（下稱旭耀公司）獲分配35,222,810元，鼎陽建設股份有限公司（下稱鼎陽公司）獲分配10,804,085元。

2.關於申報利息支出部分，上訴人申報有支付訴外人王良雄及旭耀公司利息支出：

A.支付予王良雄部分：上訴人與關係企業於84年間向華南商業銀行股份有限公司（下稱華南銀行）借款442,483,112元，王良雄於91年間受讓上開債權，嗣王良雄參與臺北地院102年度司執字第4551號強制執行分配，獲分配61,542,388元。

B.支付予旭耀公司部分：上訴人於87年至89年間，向中興商業銀行（下稱中興銀行）借款，至93年6月15日止，上訴人尚有借款320,979,959元及利息130,350,318元尚未清償；嗣上訴人之上開債務經中興銀行輾轉讓予旭耀公司，上訴人乃與旭耀公司訂定債務清償協議書，並將上訴人對國工局之債權70,000,000元讓予旭耀公司。嗣旭耀公司參與臺北地院102年度司執字第4551號強制執行分配，獲分配35,222,810元。

C.依財政部63年6月10日台財稅第34156號函，營利事業之負債，如未屆消滅時效而自行轉列為收入課稅者，應准於實際清償時，以營業外支出列帳，惟列支之金額，應以其減少之所得稅額，不超過原列為收入時所增加之所得稅額為限。因應付利息每逾2年即轉列其他收入，上訴人自91年至96年向華南銀行及中興銀行之借款產生之利息支出轉列其他收入金額共計392,442,771元；而上訴人對國工局之債權，業經臺北地院102年度司執字第4551號強制執行113,845,794元，該等利息既透過強制執行分配予債權人王良

雄及旭耀公司，自屬已清償，而應於轉列其他收入之金額內准予列支。上訴人透過上開執行案件分配予債權人王良雄及旭耀公司之利息尚未逾91年至96年應付利息轉列其他收入之金額392,442,771元，自應准予認列利息支出。

3.關於列報其他損失部分，上訴人申報有對鼎陽公司合建分屋案件賠償款及對茂豐租賃股份有限公司（下稱茂豐公司）之返還所有權訴訟案件敗訴而生之其他損失：

A.因與鼎陽公司合建分屋案所生之其他損失部分，乃上訴人因與鼎陽公司合建分屋案合作不成應付之賠償款，金額計112,818,657元，因鼎陽公司參與臺北地院102年度司執字第4551號強制執行分配，獲分配10,804,085元，應認上訴人已清償10,804,085元，而應准予認列其他損失。

B.上訴人將所有之苗栗縣○○鄉○○段0000-000、0000000000000000000號等4筆土地及同段174、175建號房屋（下稱系爭不動產），以過戶方式代替抵押擔保，登記予訴外人茂豐公司（原名太設公司），嗣茂豐公司於95年間私自將系爭不動產出售，上訴人乃提起返還所有權訴訟，惟經法院判決敗訴。上訴人未能取回上開不動產所有權，亦未獲茂豐公司支付任何款項，自屬受有損失，上開不動產金額計30,405,921元，應准許上訴人認列其他損失等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於利息支出否准認列王良雄61,542,388元、旭耀公司70,000,000元及其他損失否准認列鼎陽公司6,500,000元、茂豐公司30,405,921元部分。

三、被上訴人則以：

1.利息支出部分：

A.關於上訴人申報對王良雄之利息支出，被上訴人請上訴人說明王良雄取得之債權中，屬於上訴人之欠款金額、帳列科目、支付情形及提示相關帳證供參，上訴人雖提出102年度損益表、資產負債表、債權讓與協議書等，主張上訴人積欠王良雄之本金239,403,112元，帳列「長期借款—

華銀」221,000,000元及「短期借款」18,403,112元，惟並未提示與營業有關之證明文件供核，且依據以往年度核定資料，自89、90年度上訴人即無法證明華南銀行之借款與營業有關，故原處分將相關利息支出予以剔除並無不合。

B.關於上訴人列報旭耀公司之利息支出，依據臺灣高等法院105年度重上字第23號民事判決之參加人王耀彬表示，旭耀公司已於100年1月6日出具債務清償證明書，載明上訴人前向旭耀公司設定抵押權借款已全部清償，並於100年1月14日塗銷4.5億元之抵押權，故旭耀公司自100年1月6日後對上訴人即無債權存在；上訴人並未提示其申報對旭耀公司之利息支出與上開借款之關連性證明，難認與營業有關。

C.上訴人雖主張其應付利息/利息支出逾2年轉列其他收入，惟上訴人歷年之利息支出轉其他收入金額，或有差額而未據上訴人說明原因，或未經上訴人將利息支出轉列其他收入，且對中興銀行之利息支出於100年後並未列帳，尚難認定與上訴人讓予旭耀公司並塗銷抵押權之債權有關。是以，上訴人並未提示該利息支出與營業有關之證明文件，未予認列並無違誤。

2.其他損失部分：

A.關於上訴人列報對鼎陽公司之其他損失部分，上訴人雖稱係與鼎陽公司合建分屋案件之賠償款，惟經被上訴人函請上訴人說明原始債權帳列科目為何並提示相關帳證供參，上訴人並未提示相關入帳證明文件，致無從審酌。

B.關於上訴人列報對茂豐公司之其他損失部分，經法院判決上訴人將系爭不動產登記予茂豐公司之登記原因為買賣，上訴人主張僅屬借名契約並非可採，被上訴人乃函請上訴人提示其於83、84年間移轉或借名登記時之帳載紀錄及損失金額計算基礎，惟上訴人僅提出83年移轉系爭不動產之分錄、99年度應收帳款總分類帳及102年12月31日其他損

失傳票，並未提示原始入帳憑證，亦未說明該損失金額之計算基礎，被上訴人無從審酌，乃核定其他損失0元，並無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

1.首先指明，針對營利事業所得稅之報繳，上訴人基於下述理由，應承當「協助證明費損真實必要且合理」之協力義務。同時一併說明，不履行該協力義務所生之法律效果。

A.依行為時所得稅法第24條第1項前段、同法第38條與行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第62條規定之規範意旨所示。在計算所得稅額時，與收入相對應的成本、費用及損失，除必須「真實」外，尚須客觀上「合理」且「必要」，方得認列。

B.而營利事業帳列之成本、費用及損失，於稅務稽徵上如何認定為真實、合理且必要，就有賴於營利事業誠實申報及設帳立憑等協力義務之履行，俾令稽徵機關得依該等資料勾稽經濟事實，核實課稅。

C.營利事業若違背上開義務，於爭訟程序中，於客觀舉證責任之分配雖無影響；但參酌行政訴訟法第135條第1項規定意旨，營利事業違反誠實申報及設帳立憑等協力義務時，可於自由心證之範圍內予以斟酌，而認為稽徵機關於該證據之主張為正當，或減輕其證明程度。

D.當營利事業設帳認列之成本、費用或損失，與所保存之憑證不合，無法認定為真實，或無法與所營本業及附屬業務相互勾稽時，法院得降低稽徵機關對稅捐構成要件該當之證明度，以認定事實。

2.然後在前述法理基礎下指明：上訴人對下述費損發生之待證事實，未盡到以「帳證明確記載以確保查核可能性」之稅法上協力義務。且經調查結果亦發現，上訴人所主張之下列費損，其真實性、必要性與合理性，或屬不能證明，甚或與客觀事實不符，其具體理由詳如下述：

A.針對被動支付王良雄利息費用61,542,388元部分：

(1).對此利息支出事實，上訴人主張「該筆利息之本金」，源自「其向華南銀行長期借款221,000,000元及短期借款18,403,112元，而後由王良雄代為清償」之借款。

(2).但上訴人沒有提供足夠之帳證紀錄，用以證明其對華南銀行之借款與其營業活動有關，真實性值得懷疑。且「該筆借款與上訴人之營業活動間欠缺關連性」一節，已經其他稅捐機關為認定，上訴人也曾在其他稅捐週期中，同意剔除由該筆借款所生之利息支出。因此無法判定「此筆利息支出與上訴人之經營業務有關」。

B.針對被動支付予旭耀公司利息費用70,000,000元部分：

(1).對此利息支出事實，上訴人係主張：該筆利息源自其向中興銀行之借款320,979,959元本金。該借款本金債權事後由旭耀公司取得，故其轉讓對國工局工程款債權70,000,000元予旭耀公司，以為清償，因此有該利息支付存在。

(2).但國工局曾對上訴人及旭耀公司，就前開70,000,000元債權之範圍內，提起債務人異議之訴。經臺灣高等法院作成105年度重上字第23號民事判決，而在判決中明確認定「旭耀公司未能證明收購上訴人對中興銀行所負債務之資金來源」，且「擔保上訴人借款之抵押權，於102年1月25日上訴人將其對國工局工程款債權於70,000,000元範圍內讓與予旭躍公司公司之前，即已塗銷。足以認定上訴人前開帳列中興銀行借款已清償」等情（見原處分卷第1089頁至第1099頁），因此認定該70,000,000元，已經民事判決認定不存在之債務，不得再為利息支出之認列。

C.針對被動支付予鼎陽公司違約賠償款6,500,000元部分：

(1).上訴人係依臺北地院民事執行處之強制執行金額分配表，以「債權人鼎陽公司受配16,434,712元（含債權

分配金額16,434,566元及程序費用146元共計16,434,712元）」為由，主張該筆款項中之6,500,000元為「與該公司因合建分屋案合作不成所應給付之賠償款」。

(2).但上訴人始終無法提出系爭損失原始發生原因之帳列記錄以及相關入帳證明文件（如合建合約、訴訟和解筆錄及債權讓與證明等），是其帳列與其憑證全然未符，被上訴人不予認列，於法有據。

D.針對上訴人主張「因茂豐公司不依約履行，民事爭訟結果又遭敗訴判決結果」所生30,405,921元損失部分：

(1).上訴人主張：其於102年度轉列其他損失之帳載「應收帳款-造橋房屋」30,405,921元（見原處分卷第444頁），係源於原為其所有而借名登記於茂豐公司名下之不動產。該不動產後經上訴人訴請返還，而遭民事法院判決敗訴，喪失該不動產所有權，因此屬營業損失。

(2).但依臺灣高等法院臺中分院100年度重上字第67號民事判決、最高法院103年度台上字第339號民事裁定所附判斷理由（見原處分卷第418頁至第440頁），已明確認定「上訴人係出於買賣契約而將系爭不動產所有權移轉予茂豐公司，且價金業經受償，並非借名登記予茂豐公司」等情。而上訴人又不能提出關於其所謂將系爭不動產「借名登記」予茂豐公司之原始入帳憑證可資查核，且未說明該損失金額之計算基礎，是自應認上訴人以訴請茂豐公司返還系爭不動產敗訴為由，帳列其他損失30,405,921元非屬真實。

五、上訴人上訴意旨略以：

1.稅捐稽徵機關動輒以納稅義務人未盡舉證責任，率將其法定之舉證責任，轉換（倒置）責由納稅義務人負擔，進而恣意剔除納稅義務人實際發生且營業所必要之費用，作成極度不合理之課稅處分。本院107年度判字第722號判決、107年度

判字第368號決援引納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條、第11條、行政程序法、行政訴訟法及稅捐稽徵法等相關規定，確立了「法院依職權調查之證據，其證明程度至少應達到『高度蓋然性』（蓋然率75%以上），始能認為真實，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於『稽徵機關』。至於納稅義務人雖有協力義務，但其履行必須在客觀上及主觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故協力義務之違反，無法轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任。」納保法既已於105年12月28日制訂公布，於施行後1年即106年12月28日施行生效，原判決未予適用，自有判決違背法令之違法。

2.原判決關於利息支出部分違背法令：

A.依上訴人102年12月31日之資產負債表觀之，上訴人之自有資本「股本」僅235,000,000元（2億餘元），施作完成之在建工程款達1,051,915,013元（10億餘元），倘無向銀行舉借以浥注高達10億元之工程款所需，該工程實無法施作完成。系爭向金融機構華南銀行、中興銀行舉借所生之利息支出，自屬上訴人營業所必需之必要成本費用，合於「真實」、「合理」、「必要」，原處分就營業規模高達10億餘元之上訴人全數利息支出僅准予追認不及原申報數千分之一，有悖於論理法則及經驗法則。依本院前揭判決見解，顯屬違法。

B.蓋一般商業均以自有資金（股本），輔以舉借之資金（負債）為商業經營，僅是槓桿比例於各商業間有所不同而已，豈有稍具規模且永續經營之商業完全不仰賴貸款之道理。被上訴人自應就其認定之變態事實負舉證責任，惟被上訴人仍僅以（倒置）舉證責任作為答辯，就其認定之變態事實全無一字交代。縱原處分認有不合理之處，亦應衡酌同業利潤標準費用率，予以調整，豈有全數剔除之理。

C.又上訴人支付王良雄之利息，係緣於上訴人向華南銀行借

款所生，上訴人業已帳列「長期借款-華銀」221,000,000元。經王良雄代償之事實，業經臺灣高等法院101年度金上重訴字第24號刑事判決、臺灣高等法院101年度抗字第516號裁定及臺北地院100年度自字第18號裁定認定在案；上訴人支付旭耀公司之利息，係緣於上訴人向中興銀行借款所生，上訴人帳列「銀行借款-中興台北」320,979,959元，上訴人業於帳內載明債權人之真實姓名與地址，並有上訴人102年資產負債表可佐。經中興銀行將該債權輾轉由旭耀公司受讓，旭耀公司遽以向國工局為強制執行，亦經臺灣高等法院105年度重上字第23號民事判決認定在案。又該向金融業之借款係使用上訴人名義所借入，且應付系爭利息支出已取得金融之結算單或證明書，業已符合查核準則第97條第2款、第3款、第12款及第18款所明訂。

D.上開借款均非向私人之借貸，原判決似有誤會。系爭向金融機構華南銀行、中興銀行之借款，僅係由第三人代償或轉讓第三人，嗣經代償人王良雄與受讓人旭耀公司參與臺北地院102年度司執字第4551號強制執行分配，獲清償分配，其真實性無疑，原判決誤解代償之法律效果，復誤認本件利息之權責發生年度（本非102年度，而係上訴人於旭耀公司參與臺北地院102年度司執字第4551號強制執行分配，於確定獲分配之102年度，依財政部63年6月10日台財稅第34156號函法令明訂之例外規定，以過期帳列為102年度利息支出，原判決卻誤認102年度為系爭利息支出權責發生年度），致錯誤轉換（倒置）舉證責任，違反納保法第7條、第11條及本院前揭判決所揭示之舉證責任配置，並有應適用財政部63年6月10日台財稅第34156號函釋而未適用之違法，原判決有判決適用法令錯誤及判決不備理由之違法。

3.原判決關於其他損失部分違背法令：

A.鼎陽公司部分：

系爭損失原始發生原因之帳列紀錄以及相關入帳證明文件

（如合建合約、訴訟和解筆錄及債權讓與證明等），上訴人已以108年1月14日行政訴訟補充理由狀中之附件2提出，原判決卻未加審酌，遽以「上訴人始終未能提出系爭損失原始發生原因之帳列紀錄以及相關入帳證明文件，是其帳列與其憑證全然未符」駁回，顯有判決理由不備之違法。

B.茂豐公司部分：

有關系爭不動產「借名登記」與茂豐公司之原始入帳憑證，及該損失金額之計算基礎，上訴人已以108年1月14日行政訴訟補充理由狀中說明，並提出附件3（即臺灣高等法院高雄分院103年度重上更字第29號案之105年6月1日準備程序筆錄）為證，原判決卻未加審酌，遽以「上訴人於本案中，既未能提出關於其所謂將系爭不動產借名登記予茂豐公司之原始入帳憑證可資查核，又未說明該損失金額之計算基礎」駁回，顯有判決理由不備之違法。

4.原審有應調查未調查證據之違法：

系爭向金融機構華南銀行（王良雄代償）、中興銀行（旭耀公司受讓）舉借所生之利息支出，屬上訴人營業所必要之成本費用，合於原審所稱客觀上「合理」且「必要」之要件。且上開支付金融機構之利息，必有金融機構收取利息之證明，原審並無發函調查之困難。且系爭借款並非私人間之借貸，原審誤解代償之法律效果，誤認本件為私人間之借貸，致未依職權為任何調查，原審有應調查未調查證據之違法，應予廢棄。

5.原判決有漏未審酌爭點、裁判脫漏之違法：

106年12月28日施行之納保法已放寬爭點主義，則本件上訴人既於原審言詞辯論終結前之108年1月14日行政訴訟補充理由狀提出「合建協議書」、「合建補充確認書（二）」及「第三人清償協議書」，主張因合建分屋案合作不成無法償還向鼎陽公司之借款，致鼎陽公司採取法律程序向上訴人追討債權，嗣由旭耀公司承接該債權，應給付鼎陽公司訴訟費用

650萬元，系爭訴訟費用已併入本案102年度司執字第4551號強制執行，並變更訴之聲明。原審依法自應予審酌，稅捐稽徵機關並應於原審提出答辯書狀，具體表明對於該追加或變更事由之意見。然被上訴人未依納保法第21條規定於原審提出答辯書狀，僅於行政訴訟上訴答辯狀及上訴補充答辯狀以「與上訴人營業是否有關仍有『疑義』，且訴訟費用650萬元亦僅概算數……」為答辯理由，仍未能補正原審漏未審酌爭點、裁判脫漏之違法。原判決僅據被上訴人先前之答辯理由，逕駁回上訴人在原審之訴，顯然違反納保法第21條第1項、第2項規定，為判決違背法令等語。

六、本院按：

1.上訴爭點之確定：

A.原因事實：

(1).針對上訴人102年度營利事業所得稅之報繳，被上訴人就上訴人列報之下列費用及損失，於核定時予以部分或全部剔除，並在後續之行政前置爭訟過程中，均未予追認。

(A).上訴人申報利息支出164,559,652元，被上訴人僅核定認列144,120元，其餘164,415,532元則予剔除，否准認列為計算上訴人當期所得(稅基)之減項。

(B).上訴人申報其他損失46,840,637元，被上訴人則全數剔除，否准認列為計算上訴人當期所得(稅基)之減項。

(2).上訴人因此針對前開二項核定結果，向原審法院提起行政訴訟，請求在此範圍內撤銷原處分及訴願決定。但於言詞辯論時又再次減縮「訴之聲明」之爭點範圍，只爭執以下項目及金額之損費支出。請求將原處分（即復查決定）與訴願決定，有關該4項部分之規制決定，予以撤銷。

(A).因受強制執行而被動支付予王良雄之利息費用61,542,388元。

(B).因受強制執行而被動支付予旭耀公司之利息費用70,000,000元。

(C).因受強制執行而被動支付予鼎陽公司之違約賠償款6,500,000元。

(D).因「茂豐公司不依約履行，民事爭訟結果又遭敗訴判決」所生之30,405,921元損失。

(3).原判決則駁回上訴人所提之處分撤銷訴訟，上訴人因此提起本件上訴，請求本院將原判決廢棄，並作成如其在言詞辯論期日所請求內容之判決。

B.上訴意旨則詳如前述，於法不再贅言。而有待本院判斷之上訴爭點，即在於上訴人所提出之前開各項上訴理由是否足以動搖原判決之合法性。

2.本院對前開上訴爭點之判斷結論及其理由形成：

A.本案判決既判力範圍之界定說明：

(1).按納保法第21條第1項規定「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」該條項之規範意旨，乃是容許稅務爭訟之當事人，在爭訟過程中，隨時擴張追加新爭點，不限定在「已於復查階段終結前提出之既有爭點」。

(2).不過該條規定內容，並無將稅務行政爭訟範圍擴大至「與稅額正確核定有關」之一切事實或法律爭點（即學術界所稱「總額主義」）。因為稅務爭訟事件過於複雜（特別是營利事業所得稅案件），不經當事人主張，法院很難依職權探知「涉及核課處分合法性」之全部事實及法律爭點。

(3).因此有關核課處分之稅務行政爭訟判決，為配合上開「容許爭點擴張而不採總額主義」之規範意旨，其既判力範圍，亦應採取「既判力相對論」，限定在「經當事人

主張，復經法院實際為判斷」之爭點範圍。

(4).依此法理，本案之審查範圍以及法院作成判決後之既判力範圍，均限定在上訴人前開4筆費損之認列請求，是否於法有據，而不及於上訴人所未主張，亦未經事實審法院實質審理之其他潛在爭點，爰先此敘明之。

B.本案所涉實體爭點之法理說明：

(1).按稅捐案件有以下之類型特徵：

(A).公部門（稅捐機關及法院）對稅捐案件，有依職權調查證據及查明事實之職權義務。但若僅單方片面要求公部門要履行該義務，成本太高，實對資源有限之公部門而言，構成沈重之負擔，也不符合效率要求，更會使普通平等課稅之稅法建制原則無法達成。

(B).稅捐案件之事實與證據資料，多處於納稅者之支配領域。因此稅捐機關之調查，必須有納稅者之充分配合，由其提出相關事證以配合公部門之職權調查。

(C).稅捐案件大量且繁雜，必須有當事人之配合，方能有效調查事實真相，維持稅捐之平等量能負擔。

(2).在稅捐案件之前開類型特徵基礎下，為求客觀真實之發現，而有協力義務之設計。協力義務之近程目的為幫助稅捐機關正確認識稅捐構成要件事實，終局目的則在實踐稅法規範適用上之平等。其主要內容依時序觀察，即為設籍、設帳及取得、登錄、保存或開立憑證與誠實申報全面揭露事實，並配合調查之義務。

(3).再者協力義務之存在，並不改變稅捐法上舉證責任（用「舉證負擔」更為妥適，因為負舉證負擔之一方，要承當「待證事實」不明之不利益，故非「責任」，而是「負擔」）之客觀配置。只不過不履行「協力義務」之納稅者，若不能透過稅務協談達成事實認定之共識，則可能會依實證法之規定，承當以下之不利益。

(A).依法推定「經由協力義務所欲認定之稅捐基礎事實不存在」（可舉反證推翻）。

(B).由稅捐機關依法為行政執行，促使納稅者履行協力義務。

(C).若稅捐要件事實之一部可獨立調查時，則在舉證責任客觀配置不改變之情況下，參酌行政訴訟法第135條之規範意旨，應減輕稅捐機關對（由其負擔舉證責任）「待證事實」真實性之證明高度。同時降低稅捐機關對「由納稅者負擔舉證責任」待證事實之職權調查義務。

(D).若不履行協力義務之結果，導致稅捐要件事實中之稅基計算，完全無法進行時，則會依法形成「推計課稅」之法律效果。

(4).原判決正是以上訴人未盡到「完整登錄費損原因事實」之協力義務為由，而在4筆費損事實可獨立調查之情況下，認為本案中「應由上訴人負擔舉證責任」之費損要件事實，其真實性、必要性與合理性無法被證明而駁回上訴人之請求。

C.而在前開法理基礎下，原判決之理由形成於法並無不合，應予維持，爰說明如下：

(1).有關上訴人主張「被動支付王良雄利息費用61,542,388元」部分：

(A).實則該筆利息費用所源出之華南銀行借款本金，其與上訴人之營業活動關連性證明，必須透過「符合查核準則第97條第1款至第19款規定要求」之帳證記載來呈現。並且需要從借款之始，依時序連續在各期帳證中逐期反應，以利相互勾稽。但原判決已指明，上訴人之帳證記載，完全無法證明「費用支出必要性」（即費用支出與本業業務活動有關）。

(B).而上訴人對此爭點所持之上訴理由，仍是反複強調其在原審法院已主張之事實論點，即「該借款本金債權確為王良雄取得」云云，並謂「雖然其在89年及91年之稅捐週期，曾同意稅捐機關剔除此等銀行借款之利

息支出，但不能因此否認王良雄在以後年度為其支付利息之可能性」云云。但是利息支出有持續性，上訴人此等主張有違日常經驗法則，自無從推翻原判決此部分爭點之判斷結論。

(2).有關上訴人主張「被動支付予旭耀公司利息費用70,000,000元」部分：

(A).此部分之利息費用支出，原判決乃是依臺灣高等法院105年度重上字第23號民事判決之事實認定，確認「產生該筆利息之銀行借款本金，於102年1月25日經上訴人將其對國工局工程款所擁有工程款債權，在70,000,000元範圍內，讓與予旭耀公司時，早已因清償而消滅」，而認定該利息支出非真正。經審酌前開民事判決提及「上訴人公司負責人，與旭耀公司負責人為父女關係，上訴人公司負責人又屬旭耀公司股東」；「擔保該銀行借款而設定之抵押權，最後為旭耀公司取得，但已於100年1月14日因清償而塗銷」等情。亦足佐證原判決之事實認定，與日常經驗法則尚無違反之處。

(B).上訴意旨雖謂「該借款利息支出，係從93年起逐年列為利息支出之累積，因上訴人無力清償，乃依稅法規定轉列為收入。前開借款本金320,979,959元與逐年所生利息130,350,318元之債權，事後移轉予旭耀公司，並由旭耀公司於102年受償70,000,000元，故列為當期利息費用支出」云云。但查既然「前開銀行借款本金（應連同利息），早在100年1月14日即因清償而消滅（抵押權亦被塗銷）」一事被認為真正，則上訴人即不可能於102年之稅捐週期內，再被動支付前開利息費用，是以上訴人此部分上訴理由，於法顯非有據，亦不足以動搖原判決此部分判斷結論之合法性。

(3).有關上訴人主張「被動支付予鼎陽公司違約賠償款6,50

0,000元」部分：

(A).原判決係以上訴人無法提出記載「損失原始發生原因」之帳列紀錄以及相關入帳證明文件，證明損失發生之真實性，而否准認列。

(B).上訴意旨雖謂「其已提出合建協議書、合建補充確認書(二)、第三人清償協議書與附表一紙，可作為帳列紀錄及入帳證明文件」云云。經核上訴人所提之書面資料，並非「足以忠實呈現損失如何發生，並可前後相互勾稽」之原始帳證資料，是其此部分上訴主張，顯非可採。

(C).在此另需附帶說明，對既有爭點事實而為新證據之提出，實並非納保法第21條第1項所指之「追加或變更主張課稅處分違法事由」。上訴意旨對此尚有誤會，應併予指明。

(4).有關上訴人主張「因茂豐公司不依約履行，民事爭訟結果又遭敗訴判決結果，致生30,405,921元損失」之部分：

(A).原判決已明白認定：上訴人主張之「不動產借名登記」一事，既然缺乏原始帳證為證，復遭民事判決駁回其返還不動產之請求，則其主張「有因借名登記致無法取回不動產之損失」一節，自屬無法證明。此等認事用法，尚無違誤。

(B).而上訴人所提、足以證明前開「借名登記一事為真」之書證（臺灣高等法院高雄分院103年度重上更字第29號案之105年6月1日準備程序筆錄），為何能證明前開待證事實，上訴意旨全無任何論述，自無從推翻原判決之結論。

D.至於上訴人通案式之上訴主張，其不可採之原因則如下述：

(1).上訴意旨謂「被上訴人對前開4筆費損支出之真實必要合理，沒有盡到舉證責任。而依上訴人實際從事之營業

活動觀察，必然會有支出之產生」云云。但查：

(A).舉證責任之客觀配置在所有爭訟案件均存在，而費損支出是計算所得之減項，仍應由上訴人負擔「事證不明」之終局不利益。因此即使在調查過程中，被上訴人仍有職權調查義務，但在上訴人未盡協力義務之情況下，該職權調查義務之履行程度，亦應有所降低。且法院亦可自由心證範圍內，考量上訴人不履行協力義務之客觀事證，認定費損支出不具真實性。

(B).本案中之利息支出，都不是對原始借款銀行為之，而是輾轉由與上訴人有關之第三人或第三方公司，以強制執行手段為之。該等借款債權移轉至第三人或第三方公司之過程又極其曲折，原判決認其支出之必要性及真實性，無從證明實屬有據。

(C).若上訴人欲主張「依利潤率為當期全部稅額之推計」，則因其在原審與本院中所聲明不服之爭點範圍不同。在其未依法擴張爭點之情況下，此等主張不足以動搖原判決就爭點事項作成判斷結論之合法性。

(2).上訴意旨復謂「原判決舉證責任配置錯誤，未考量工程成本必有利息支出」云云，但在上訴人「沒有擴張爭點，要求對全部稅基或全部稅基中之業內所得為推計」之情況下，此等主張於法無據。

(3).上訴意旨謂「原判決有應調查而未調查證據之違法情事，因為原判決沒有調查『原銀行借款債務由第三人代償』，以及『上訴人有將對國工局享有工程款債權轉讓予第三人事實』等事實」云云。但依前所述，原判決對以上2項事實均有調查，只是調查結果認為「在上訴人沒有履行協力義務之情況下，無法使法院對『原銀行借款所生、得在102年度認列之利息支出，確實存在，並由王良雄與旭耀公司分別代償』等情為真正」。

(4).上訴意旨謂「原判決誤認2筆利息支出之權責發生年度」云云。但本院前已言之，王良雄與旭耀公司因強制執

行取得之受償金額，其原因事實是否為代償上訴人銀行借款利息後之補償，在上訴人所提帳證不完整，無法依時序前後勾稽之情況下，稅捐機關及法院無法相信該事實之真實性，與支出之必要性與合理性。而與權責發生年度之認列無涉，上訴意旨對此實有誤會。

3.綜上所述，原判決認事用法均無違誤，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　22　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　蕭　惠　芳

法官　劉　介　中

法官　林　文　舟

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　22　　日

書記官　徐　子　嵐