最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第573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108年3月6日臺中高等行政法院107年度訴字第91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

一、緣上訴人98年度未分配盈餘申報，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。嗣查得上訴人98年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，虛列營業成本56,579,565元，致漏報稅後純益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）追減未分配盈餘13,980,508元及罰鍰699,026元，變更核定未分配盈餘60,306,002元，罰鍰1,422,708元。上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回後，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（下稱原審）107年度訴字第91號判決（下稱原判決）駁回。上訴人猶未甘服，遂提起本件上訴，並聲明「原判決廢棄；原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。」

二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠上訴人98年度營所稅結算申報案件，前經被上訴人依同一漏

稅事實營業稅核課確定（該營業稅事件經原審106年度訴字第285號以起訴逾期裁定駁回確定在案）；上訴人無進貨事實，取得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）開立不實之統一發票（下稱系爭不實統一發票），經被上訴人核對系爭不實統一發票、日記帳及分類帳等資料，以原處分（即復查決定）變更核定上訴人98年度虛列營業成本37,938,888元，應補稅額為9,484,722元，並處1倍罰鍰9,484,722元（下稱營所稅處分）。上訴人不服營所稅處分，循序提起行政救濟，經原審107年度訴字第92號判決駁回（下稱營所稅原審判決）。上訴人經原處分重行核定未分配盈餘加徵10%營所稅部分，既係以營所稅處分核定之所得額為核算基礎，則在該營所稅處分未經判決撤銷前，其效力繼續存在。是以，被上訴人以營所稅處分核定之課稅所得額為基礎，以上訴人98年度營所稅結算申報，漏報所得額37,938,888元，核算漏報稅後純益28,454,166元及未分配盈餘28,454,166元，原核定未分配盈餘74,286,510元予以追減13,980,508元，變更為60,306,002元，於法有據。

㈡上訴人主張其並未虛列成本，縱被上訴人認定加工勞務並非川輝公司、元陽公司提供，亦僅取得非實際交易對象之憑證，上訴人並無短漏報98年度課稅所得額及稅後純益，即無短漏報未分配盈餘云云，惟觀其內容，均係對於同年度營所稅部分之爭執，屬於營所稅原審判決審理之範圍，尚非本件得予審酌。況營所稅原審判決於理由敘明，因上訴人未就其主張委託元陽公司、川輝公司加工，及元陽公司與川輝公司除向外部廠商採購外，有委託家庭企業加工提出進項憑證供核，且對被上訴人函請其提供相關帳簿憑證及與元陽公司及川輝公司交易之合約書、訂購單、報價單、簽收單、運送單、交貨驗收紀錄及加工明細表暨收付價款證明文件等資料供核，亦僅提供系爭年度之日記帳及明細帳資料，迄未提示相關貨物送交及取回之簽收資料。衡情上訴人係屬股份有限公司

之組織型態，若欠缺委外加工之品名、數量與工作品質驗收標準及紀錄、加工費用計算明細等重要物流證明資料，殊難憑認雙方間存在有委託加工之法律關係。故被上訴人作成復查決定認定應剔除之虛報營業成本計37,938,888元（285,239元＋37,653,649元），第2次核定營業成本637,254,170元，乃予追認19,640,677元（原核定虛報56,579,565元＋原調減營業成本1,000,000元－復查重核後之虛報金額37,938,888元），乃變更核定營業成本656,894,847元（637,254,170元＋19,640,677元），自屬適法有據。是上訴人上開主張，並無可採。

㈢營利事業主張其營業收入所對應之營業成本有其必要且數額合理之前提要件為該營利事業對其主張之營業成本支出具有真實性，在此真實性前提下，稅捐機關在核定該營業成本時，倘因該營利事業未取得合法憑證或其他證明文件而予以剔除否准時，始應依法定標準推計該成本累積金額，為符合核實課稅原則之要求，尚非在未討論真實性之情況下，即率然要求以推計方式核計該項營業成本。上訴人於本案中雖主張，其確實有加工事實，只是非由川輝公司、元陽公司所加工，而是由家庭代工等語，並提出甲證9至甲證12佐其主張，惟觀諸所檢附證明物品文件，僅說明其貨物包裝之必要性，至於成本累積數額僅檢附一張進貨明細——成本分析表粗略說明，非能對全數委託加工商品之成本累積做完整勾稽，其數額之合理性仍存有懷疑，更遑論究竟是委託何人代工？加工價格之議定？貨物如何移送加工？加工完成後加工成本款項之給付流程等有關系爭加工包裝費之真實性均付之闕如，在此情況下，實無就系爭營業成本為推計核認之可能。是上訴人前揭主張亦不可採。

㈣上訴人係所得稅法規定之納稅義務人，應知營利事業有誠實申報之義務，及銷售貨物應依規定開立統一發票，並應於申報銷售額時列入，惟上訴人明知與元陽公司及川輝公司無進貨事實，猶持渠等開立之系爭不實統一發票作為進項憑證，

虛增營業成本，致短漏報所得額及稅後純益，核其違章行為，顯係明知有意使其發生，或已預見其發生且縱容其發生，應屬故意為之，自應論罰。又稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）於民國103年4月16日修正，關於所得稅法第110條之2第1項規定：「……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。」修正前則規定：「……二、漏稅額超過新臺幣5萬元者。處所漏稅額0.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.4倍之罰鍰。」本件係裁罰倍數參考表變更前應裁處而未裁處之案件，依財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令意旨，應適用103年4月16日修正前裁罰倍數參考表之規定。上訴人未於裁罰處分核定前以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，依修正前裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額2,845,417元（全部應納稅額6,030,600元－核定免罰部分應納稅額3,185,183元）處0.5倍罰鍰1,422,708元，原處罰鍰2,121,734元，復查決定乃予以追減699,026元，變更核定1,422,708元，原處分並無違誤，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：

㈠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：……。」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）。

㈡本件上訴人之營所稅處分（即上訴人98年度一般營利事業所得稅之課稅及裁罰處分）其稅基形成之法規範基礎為所得稅法第24條第1項規定；而原處分（即上訴人98年度稅後盈餘加徵10％未分配盈餘加徵營利事業所得稅之課稅及裁罰處分），其稅基形成之法規範基礎則為行為時所得稅法第66條之9第2項之規定。在立法沿革上，所得稅法第66條之9曾於95年5月30日經修正，修正前之該條第2項係規定「前項所稱未分配盈餘，係指『經稽徵機關核定之課稅額』，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額、已依第39條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：……」，行為時條文則規定為「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：……」。由該條文第2項修正前後規定內容之差異足知，修正前未分配盈餘金額之形成，是以「稽徵機關核定之課稅額」為起點，逐步往財務所得之方向調整，以求反映營利事業分配盈餘之真實能力。但因商業會計法及財務會計準則與所得稅法間一直存在財稅差異，差異項目太多，既有規定常掛一漏萬，造成很多不合理之結果，以致經常出現企業帳上無盈餘可供分配，惟稅上卻需繳納10％未分配盈餘稅額，引發諸多行政爭訟。所以行為時所得稅法第66條之9條文於95年5月30日修正時，將未分配盈餘之計算基礎，從修法前的「稽徵機關核定之課稅額」改以「依商業會計法規定處理之稅後純益」為計算未分配盈餘。

㈢比較行為時所得稅法第66條之9第2項修正前後規定之差異，如謂在舊法實施期間，一般營利事業所得稅之課稅及裁罰處

分其所認定之「課稅所得額或漏稅額」事實，對其後作成之未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之課稅及裁罰處分而言，具有構成要件效力，固屬正確。事實上，原判決引用之本院102年9月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，亦是在此規範背景下所形成之正確法律見解。但若未分配盈餘數額之計算係適用行為時所得稅法第66條之9第2項之規定者，則未分配盈餘數額之事實認定，完全獨立於「課稅所得額或漏稅額」之事實認定，不能謂未分配盈餘數額之計算，是以「課稅所得額或漏稅額」為其構成要件事實，自無構成要件效力理論適用之餘地，必須另為事實認定，無法引用構成要件效力理論，而排除被上訴人對原因事實之證明責任，原審更有依職權調查事實之義務。

㈣原判決將原處分（補稅及罰鍰）及訴願決定均予維持，固非無見。惟本件未分配盈餘加徵10%營利事業所得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。本件上訴人在原審一再主張其並未虛列營業成本，其確有加工事實等語，則被上訴人於調整上訴人帳列營業成本部分，本應依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，「營業成本」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」之一切合理必要之支出，與「企業為銷售商品、提供勞務等日常活動所發生之各項支出」所指之費用，二者相區別。因此，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應有對應之營業成本存在。是以，即便企業客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務及誠實申報義務，其在申報稅捐（營利事業所得稅）時不提供正確之憑證或出具不實之憑證，以致虛增營業成本數額而遭稅捐機關查獲者，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，始符合行政訴訟法第125條及第133條規定，行政法院於撤銷訴訟，或於其他訴訟，為維護公益者，應依職權調查證據，及依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束，並應行使闡明權，使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論之意旨。否則其判決理由即難謂完備。

㈤本件乃因被上訴人查獲上訴人98年度營所稅結算申報，虛列營業成本，致漏報所得額、稅後純益及未分配盈餘，而重行核定未分配盈餘60,306,002元，補徵10%營利事業所得稅額，並按該所漏稅額2,845,417元處以0.5倍罰鍰1,422,708元，上訴人對該補稅及罰鍰處分不服，循序提起訴訟，為原審確定之事實。而上訴人98年度營所稅結算申報案，因上述虛列營業成本情形，亦經被上訴人就原核定之營業成本予以調整後，重行核定其收入數額及全年所得額，而補徵稅額並處罰鍰，亦為原審確定之事實。此營所稅之補稅、罰鍰處分與本件未分配盈餘加徵營所稅之補稅、罰鍰處分，顯係源於同一虛列營業成本而漏報所得之違章事實甚明。上開營所稅之補稅及罰鍰處分，經上訴人不服，循序提起行政救濟後，雖經原審107年度訴字第92號判決駁回其訴，然上訴後業經本院108年度判字第261號判決（下稱本院前判決）廢棄營所稅原審判決，本院前判決業已論明：「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；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。」等語甚詳。本件未分配盈餘之稅後純益額之核計，既同涉及上訴人98年度收入總額及營業成本項目之核認，則上訴人98年度未分配盈餘之核算基礎「依商業會計法規定處理之稅後純益」，其數額如何，更不得以上開原審107年度訴字第92號判決之認定為據。本件被上訴人既已認定上訴人之營業收入，但因上訴人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認定營業成本。原審就上開疑義，未先依職權加以調查釐清，逕以「原告（即上訴人）雖援引對該核定課稅所得額處分之爭執，於本件加徵10%營利事業所得稅再為指摘，尚非本件得予審酌」及「無就原告（即上訴人）營業成本推計核認可能」為由，將原處分及訴願決定均予維持，容嫌速斷。

㈥原判決既有前開理由不備之違法，且影響裁判之結果，上訴人聲明將之廢棄，即為有理由；又因系爭事實尚未臻明確，本院自無從為法律上之判斷（自為判決），爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

五、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　12　月　12　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　媖

法官　林　妙　黛

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　12　　日

書記官　張　玉　純