最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第507號

上　訴　人　昭臺股份有限公司
代　表　人　黃俞雄
訴訟代理人　蔡瑞煙　律師
　　蕭仰歸　律師
被上訴人　財政部中區國稅局
代　表　人　吳蓮英

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5月9日臺中高等行政法院107年度訴字第361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、被上訴人代表人由宋秀玲變更為吳蓮英，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人104年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）192,461,697元、營業毛利46,338,764元、其他損失4,536,695元及全年所得額2,310,364元。被上訴人依臺灣臺中地方檢察署（原名臺灣臺中地方法院檢察署，下稱臺中地檢署）通報及民國104年7月27日查扣資料中之ERP（ENTERPRISE RESOURCE PLANNING即企業資源規劃系統）系統資料光碟列印出貨資料查詢及月報單明細表等資料，查獲上訴人漏報營業收入2,887,087元及列報其他損失未提示相關事證，乃核定上訴人實際營業收入淨額195,348,784元（已申報營業收入淨額192,461,697元+漏報營業收入2,887,087元）、營業毛利46,814,185元、其他損失0元及全年所得額7,393,257元，應補稅額863,866元，並按所漏稅額80,821元處1倍之罰鍰80,821元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願亦遭駁回。上訴人不服，續提行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。經原審法院107年度訴字第361號判決(下稱原判決)駁回，遂提起本件上訴

。

三、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。

四、原判決駁回上訴人在原審之訴，係以：

㈠上訴人漏報營業收入之事實，應可認定：1.上訴人之負責人黃俞雄既係商業會計法規定之商業負責人，負有據實製作商業會計憑證之義務，竟基於逃漏上訴人營利事業所得稅之犯意，先於95年12月15日，在模里西斯設立昭臺公司海外子公司「GLORY FORMOSA CO.,LTD」(下稱G公司)，並以G公司名義向兆豐國際商業銀行（下稱兆豐銀行）豐原分行申請OBU（國際金融業務）帳戶；另在英屬維京群島設立無實際營業之紙上公司「ARCOMA ARABIA CO.,LTD」（下稱A公司）、「PREMIER CHOIX INC.」（下稱P公司）與「RAPESCO GROUP CO.,LTD」（下稱R公司），並以R公司名義向兆豐銀行新加坡分行申請OBU帳戶、以P公司及A公司名義分別向兆豐銀行香港分行申請OBU帳戶。上訴人並未實際銷貨予A公司、P公司、R公司，卻將其銷貨予「美洲、歐洲以外市場客戶」、「美洲市場客戶」、「歐洲及中南美洲市場客戶」分別偽作係A公司、P公司、R公司向上訴人下單訂購，要求客戶將貨款全數匯至G公司銀行帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G公司帳戶分別匯入A公司銀行帳戶、P公司銀行帳戶、R公司銀行帳戶後，由公司會計王佳珍、業務王美珍依黃俞雄之指示，自A公司、P公司及R公司之銀行帳戶，將一定比例之貨款匯至上訴人在兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為上訴人之營業收入，自96年間起至103年間止，於出口申報時隱匿真正買主及價格，製作買主分別為A公司、P公司、R公司，及較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，漏報上訴人之營業收入，並自97年度起至104年度止每年1月1日迄3月15日之間，短報外銷營業收入，且於每年5月1日迄5月31日據以提出申報上一

年度之營利事業所得稅，以詐術或不正當方法逃漏96年度至103年度之稅捐，足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性，違反稅捐稽徵法第41條第1項第1款、第47條及商業會計法第71條第1款等情，業經臺中地檢署檢察官105年度偵字第17117號起訴書起訴，並經臺灣臺中地方法院(下稱臺中地院)以106年度訴字第1026號判決黃俞雄罪刑在案。2.上開刑事判決之認定雖不及於104年度，惟本件既有前揭上訴人與各地區客戶之外銷交易，於出口報單上買方名稱欄位分別偽填P公司、R公司及A公司，並將貨款自G公司帳戶分別匯入P公司、R公司及A公司之OBU帳戶，隨後再由P公司、R公司及A公司OBU帳戶將一定比例之貨款匯至上訴人設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報上訴人實際銷貨金額等交易模式；且上開上訴人公司人員亦供承ERP系統係由負責人黃俞雄決策導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出等情，被上訴人依據檢調人員於104年7月27日所查扣之帳冊資料，將其中上訴人公司ERP系統資料光碟列印系爭期間之出貨資料查詢、月報單明細表等資料，以不限外銷區域方式抽核「出貨資料查詢」所載訂單單號，交叉核對至「月報單明細表」所載同一訂單單號，查得「出貨資料查詢」所載「出貨日期」、「客戶代號」及「出貨金額」，與「月報單明細表」所載「出貨日期」、「客戶代號」及「貨款金額」均相同，惟部分「月報單明細表」所載「報關外幣金額」，低於「貨款金額」，與上訴人之業務人員王美珍於調查程序及被上訴人之談話紀錄陳稱：「有2種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種供作出口報關金額」之內容相符；另「月報單明細表」所載報單號碼、報關日期、貨款金額、報關外幣金額、匯率及臺幣金額等資訊，與被上訴人「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」核對，皆可查得該筆抽核訂單單號之出口報單明細資料，且二者之報單號碼、報關日期及臺幣金額等資料皆一致；又臺中地檢署查扣上訴人之「銷售明細表」載有訂單號碼、客戶代號、國別、匯

率、外幣金額、臺幣金額、出貨日期、收款日期及實收金額等資訊，經與抽核之「出貨資料查詢」所載之訂單單號比對，均有收款資料，分別有出貨資料查詢、月報單明細表、銷售明細表、出口報單及「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」等件在卷可資比對，是被上訴人認定上開經查扣ERP系統資料光碟所列印出貨資料查詢及月報單明細表等資料具有完整性，可作為認定事實之依據，並據以核認上訴人系爭期間實際營業收入，經核即無不合。顯見在系爭期間，上訴人對於外銷業務之處理，其內部操作流程均相同，即以製作不實出口報單申報出口等方式，短漏報營業收入，是上開臺中地院106年度訴字第1026號判決結果仍得作為本件認定之依據。3.系爭出貨資料查詢、月報單明細表及銷售明細表等均係自上訴人ERP系統下載或會計隨身碟查獲，上訴人雖主張前揭查扣之出貨資料查詢及月報單明細表等資料，內容均非正確數據，欠缺正當性，不足為課稅依據云云。然被上訴人依其提示帳簿憑證，核對出貨資料查詢、月報單明細表及銷售明細表等資料，並依據該系爭期間出貨資料查詢及月報單明細表所載「貨款金額」核算之金額，所為核認，尚非無據。而本件除有上訴人公司人員之陳述外，復有檢調人員查扣經比對相符之上訴人公司內部ERP系統資料可資佐證，並非僅以上訴人公司負責人之前配偶張嘉芳陳述為唯一認定依據。又上開上訴人外銷業務之作業模式及流程並未區分外銷歐洲、中南美洲或以外地區之外銷交易，是上訴人訴稱王美珍僅負責歐洲、中南美洲之業務，且上訴人有關船務工作、船期、運費及包括報關公司聯繫，自96年起即由專人王興蓮負責，則王美珍不從事報關工作，自不可能得知報關之相關細節，其所述不足採信云云，亦非可採。另黃俞雄104年12月14日於法務部調查局中部地區機動工作站（下稱中機站）調查筆錄已自承，所查扣會計隨身碟列印「OBU匯款明細報表」、「102年度昭臺股份有限公司銷貨及OBU明細」，係由王佳珍製作，是伊請王佳珍整理銷貨、OBU匯款明

細等資料，作為公司治理的參考等語，其所訴前後不一，亦難採信。況本件銷售明細資料所顯示之「出貨日期」、「客戶代號」及「出貨金額」等項目，經與扣案上訴人ERP系統資料光碟比對結果，並無不符，是不論原內部文件係由張嘉芳或黃俞雄提供，均無礙上開認定事實之真實性，自難作為有利上訴人認定之依據。4.被上訴人係比對臺中地檢署查扣之上訴人ERP系統資料光碟及會計隨身碟列印104年度「出貨資料查詢」（包含所有內外銷資料）、「月報單明細表」（僅出口報關資料）及人工編製之各月份「銷售明細表」等資料，另以「月報單明細表」所載報單號碼與「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」勾稽，皆可查得該筆抽核訂單單號之出口報單明細資料，且二者之報單號碼、報關日期及以月報單明細表所載報關外幣金額換算新臺幣金額等資料皆一致。又上開「銷售明細表」詳實記載上訴人各筆內外銷交易之「訂單號碼」、「客戶代號」、「外幣幣別及金額」、「換算臺幣金額」、「收款日」、「費用明細」、「實收金額」、「入款銀行帳號」及「開立發票號碼」等資訊，被上訴人按逐筆交易之「訂單單號」交叉比對上訴人「出貨資料查詢」報表，以驗證該報表之正確性及完整性，並未查得「銷售明細表」或「出貨資料查詢」報表有虛構或記載不實之情事，進而認定上訴人有漏報營業收入之事實。上開「出貨資料查詢」報表所載交易雖無幣別，惟其金額與「月報單明細表」所載「貨款金額」及「銷售明細表」所載「外幣金額」可相互勾稽，當可藉以辨別上訴人實際銷貨金額之幣別，自不因上開「出貨資料查詢」資料未記載幣別而影響其證明力。另上訴人所稱「出貨資料查詢」報表有部分並無單價及金額等情，經核多為以「GS」（即樣本）為開頭之訂單單號，或係上訴人免費提供樣品給客戶之訂單，雖無須收取貨款，惟該樣品亦屬出貨，故於「出貨資料查詢」報表建檔，上訴人以此主張該報表內容並非正確，實難採信。至於上訴人公司內部製作之月報單明細表關於系爭年度部分，雖

有上訴人所提出前揭「報關外幣金額」大於「貨款金額」之情形，然此情形或係包含樣品金額在內，或係訂單併櫃所致，皆有其合理原因，是上訴人所稱該等月報單明細表有金額歧異之異常情形，其內容顯非正確云云，即非可採。5.依所得稅法第22條第1項前段規定，公司組織之會計基礎固應採權責發生制，但營利事業所得稅查核準則第15條之2第1款前段亦明定，外銷貨物銷貨收入之年度歸屬，以外銷貨物報關日所屬之會計年度認定，而非以貨款「收款日」作為認列收入之基準。本件既係上訴人於出口申報時隱匿真正買主及價格，並以較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報上訴人之營業收入，則被上訴人依前述查獲「月報單明細表」所載報關日期，歸屬該年度外銷營業收入，尚無不合。

㈡被上訴人否准認列系爭成本費用，應予維持：原處分（即復查決定）以上訴人原列報營業成本146,122,933元，初查以其漏報營業收入2,887,087元，其中82,824元部分之成本已列報；另2,804,263元部分之成本無法查核，遂依文具製造業（行業標準代號：3314-00）同業利潤標準毛利率14%核算調增營業成本2,411,666元【2,804,263元×（1-14%）】，核定營業成本148,534,599元（146,122,933元＋2,411,666元）。惟復查時被上訴人函請上訴人提示漏報營業收入2,887,087元，除已申報之成本費用外，尚未列報成本費用之相關事證供核，亦未提示，爰變更核認漏報營業收入2,887,087元之成本、損費均已列報，原核定營業成本148,534,599元，應予以調減2,411,666元，變更核認146,122,933元，經重行核算本件營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784元－復查變更核認營業成本146,122,933元），惟較原核定營業毛利46,814,185元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定營業毛利46,814,185元等由，駁回其復查之申請，固非無見。然查，上訴人係主張其並未漏報營業

收入，因而未再提供其他尚未列報成本費用之相關憑證供核，是本件自不能在上訴人之主張無從信為真實之情況下，立即導出「上訴人可申報此部分營業成本全然不存在」之事實論斷。以本件銷售貨物獲致營業收入之情形而言，其銷售貨物有成本支出，乃屬常態，被上訴人既係就上訴人所提示之104年度帳簿憑證及查得資料相互勾稽查得其漏報之營業收入，自不能僅以上訴人在客觀上未盡協力義務及誠實申報義務，迄未能提出其他營業成本之具體事證，即全數否准其成本費用之認列。依照上開說明，被上訴人初查階段依同業利潤標準毛利率計算系爭漏報營業收入之營業成本，並無不當；原處分不採，除准認列82,824元部分之成本費用外，其餘全數不予認列成本費用，即有未洽。然因原處分經重行核算本件營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784元－復查變更核認營業成本146,122,933元），較原核定營業毛利46,814,185元為高，乃基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定營業毛利46,814,185元，已回復至初查正確認定之結論，是原處分縱有上開認事用法不當之處，但因結論對上訴人並無不利，故仍應予以維持。

㈡被上訴人否准認列系爭其他損失，並無違法：上訴人104年度營利事業所得稅結算申報，列報其他損失4,536,695元，係報廢已達耐用年限之粉體塗裝設備、雙子星模具及船型膠臺模具等固定資產，被上訴人以上訴人未提示報廢資產之相關事證，遂予以全數剔除，核定其他損失0元。查已屆滿規定之耐用年限而無法繼續使用，固得列為當年度的損失，惟記錄企業行為乃會計功能之一，商業之資產、負債或業主權益發生增減變化之事項，為會計事項，會計事項發生均應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證。又報廢損失認列之前提為當年度須有報廢及廢料售價收入不足預留殘價之事實，亦為所得稅法第57條第1項所明定。因此，上訴人主張系爭資產於104年度報廢，依法應有記錄該會計事項經過之原始憑證及記帳所根據之記帳憑證，而系爭資產之使用已逾

耐用年數不堪使用予以廢棄時，雖無須事前向稽徵機關報備，惟系爭資產取得時點為何、是否確已達規定耐用年限、何時報廢、何時出售、其廢料售價收入是否已不足預留之殘價等事實，均發生於上訴人支配範圍，且涉及系爭資產得否報廢、當年度有無報廢事實、是否生有損失之認定，上訴人依法自應盡協力義務，提供相關資料及帳簿憑證以供查核，然上訴人迄未提出，被上訴人予以全數剔除，核定其他損失0元，尚無不合。

㈣本件被上訴人裁處之罰鍰，核無違誤：上訴人明知其銷售貨物應依規定申報銷售額，卻自96年至104年間連續多年漏報銷售額，並漏報104年度營業收入，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，被上訴人審酌其違章情節，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」(下稱裁罰參考表)規定，應按所漏稅額處1倍罰鍰。本件被上訴人初查時以上訴人104年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入2,887,087元，致漏報所得額475,420元，事證明確，乃依所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額80,821元（漏報所得額475,420元Ｘ17％）處以1倍之罰鍰80,821元。上訴人不服，申經被上訴人復查決定略以：本件既經復查變更核認漏報營業收入2,887,087元部分之成本、損費均已列報，應予變更核認漏報所得額2,887,087元及所得稅額490,804元（2,887,087元Ｘ17％），依裁罰參考表應按所漏稅額490,804元處1倍罰鍰490,804元，惟較原處罰鍰80,821元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原處罰鍰80,821元，應予維持為由，駁回其復查之申請等情。然本件被上訴人初查階段依同業利潤標準毛利率計算系爭漏報營業收入之營業成本，據以裁處之罰鍰80,821元，經核係已考量上訴人違章程度而為之適切裁罰，洵屬適法允當。惟原處分除准認列82,824元部分之成本費用外，其餘全數不予認列成本費用，並核

認所得稅額為490,804元，按所漏稅額490,804元處1倍罰鍰490,804元，即有未洽。然因原處分經裁處之罰鍰較原處罰鍰80,821元為高，乃基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原處罰鍰80,821元，已回復至初查正確認定之結論，是原處分縱有上開認事用法不當之處，但因結論對上訴人並無不利，故仍應予以維持等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院查：

甲、關於短漏報營業收入2,887,087元部分：

㈠依行政訴訟法第125條、第189條規定，行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束；為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將得心證之理由，記明於判決。同法第209條第3項亦規定，判決書理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見。故行政法院對有利於當事人之事實或證據，如果有應調查而未予調查之情形，或認定事實未憑證據或未說明其理由者，即構成判決不備理由之違法。

㈡原判決以被上訴人依查扣上訴人ERP系統資料光碟所列印「出貨資料查詢」、「月報單明細表」及「銷售明細表」之資料具有完整性，可作為認定上訴人短漏申報訂單金額（即營業收入）違章事實之依據，即「出貨資料查詢」之金額係實際外銷金額，「月報單明細表」上載貨款金額同出口報單上之金額，惟出口報單之金額低於「出貨資料查詢」所實際外銷金額，二者的差額即為上訴人漏報之營業收入。並以上訴人就系爭104年度外銷業務之處理，其內部操作流程均相同，即以製作不實出口報單申報出口等方式，短漏報營業收入，是以臺灣臺中地方法院106年度訴字第1026號刑事判決雖係認定上訴人96年起至103年間之漏報營業收入逃漏稅捐之事實，不及於本件逃漏104年度部分，但判決結果仍得作為本件認定之依據（見原判決第20頁第1至第3行，第21頁第12至第15行，下稱刑事判決）。原判決依據上開證據認上訴人就申報外銷出口有違章行為，違章事實如下：上訴人利用其

設立在海外之G公司、P公司、R公司、A公司及其開立之OBU銀行帳戶作為掩飾，明知未銷貨予P公司、R公司及A公司，卻於「出口」申報時隱匿真正買主及價格，製作買主分別為A公司、P公司、R公司，及較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理「出口申報」，低報實際銷貨金額，並要求客戶將貨款全數匯至G公司帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G公司帳戶分別匯入P公司、R公司及A公司之OBU帳戶，隨後再由P公司、R公司及A公司OBU帳戶將一定比例之貨款匯至上訴人設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報實際銷貨金額，以此方式漏報104年度之營業收入逃漏稅捐等情（原判決第17至21頁及第27頁第24行以下）。可見原判決認定上訴人違章行為係低報外銷實際銷貨金額，致漏報營業收入，綜觀判決全文並無隻字片語提及上訴人有何漏報內銷營業收入之違章行為。

㈢惟被上訴人於原審陳述其認定系爭漏報之營業收入額，經過如下：「我們以原告（本院按：即上訴人，下同）的出貨資料去查，比對出口報單及內帳的訂單編號，如果出口報單有，訂單編號也有，這部分我們就不核課，代表原告已經申報；如果出貨資料查詢有，但出口報單沒有，或者是短報，我們就會針對沒有報單或短報的部分補繳。例如：……」並說明其查證勾稽比對方式為：「參照原處分卷第325頁，右側的核定資料是我們整理的，左側的出貨資料查詢是從當事人ERP系統列印出來的，經勾稽出貨資料查詢、月報單及銷售明細表等資料，外銷未申報金額為993,027元（新臺幣），這是短報部分；ERP系統出貨資料查詢，漏報部分有1,954,060元，這兩個金額加起來就是系爭金額2,887,087元」等語（見原審卷第376頁筆錄）。即被上訴人核定外銷未申報金額為993,027元，其餘漏報1,954,060元則非外銷未申報金額。又復查卷第325頁記載「內銷訂單短漏金額1,954,060元」第332頁亦記載「依出貨資料查詢及銷售明細表核對後內銷金額合計2,483,640元。昭臺開立發票金額529,580元。……

非常科技（本院註：被上訴人未記載其組織型態）開立發票金額1,695,300元。未開立發票金額258,760元」足見系爭1,954,060元（1,695,300元及258,760元合計數額）為內銷訂單短漏之營業收入，並非刑事判決所認定以製作不實出口報單申報出口方式，致短漏報之外銷營業收入。被上訴人核定之短漏營業收入其中1,954,060元既為內銷訂單短漏金額，原判決以涉及96年至103年犯罪事實之刑事判決，作為本件違章之依據，認定系爭1,954,060元為104年低報外銷實際銷貨金額，其認定事實有違反論理法則之違背法令。而且原判決就系爭1,954,060元內銷部分何以構成低報外銷實際銷貨金額之違章，並未論斷，並與卷內資料不符，有判決不備理由及違反證據法則之違背法令。

㈣雖被上訴人以出貨資料查詢與銷售明細表顯示款項有入帳，即便沒有出口報單，仍認定有漏報1,954,060元，且本件爭點在於上訴人是否漏報外銷收入，而營利事業所得稅查核準則第15條之2，旨在規範銷貨收入之歸屬年度，並未涉及是否漏報銷貨的判斷，核與本案爭點在於上訴人是否漏報外銷收入無涉，至於未查得報關日者，仍應依所得稅法第22條第1項及商業會計法第59條規定，依權責發生制認列收入，尚不得以未有報關日可據，即認無收入云云，為原判決所採認。惟查，被上訴人核認系爭1,954,060元為上訴人短漏報之內銷銷貨收入（復查卷第332頁）本無辦理出口申報的問題，且查無出口資料，原判決卻認構成漏報外銷收入，且未於判決理由中說明系爭1,954,060元究如何計算得出及入帳於上訴人何帳戶而足以認定為外銷收入，核有判決不備理由之違背法令及未盡調查能事之違背法令。又被上訴人認系爭1,954,060元其中「非常科技開立發票金額1,695,300元」為上訴人漏報之銷貨收入，惟原判決就訴外人非常科技與上訴人有何關係？何以「非常科技開立發票金額1,695,300元」可以認作是上訴人短漏報之銷貨收入及數額如何計算得出，原判決未據調查而論述「本件既係原告（本院按：即本件上訴

人，下同）於出口申報時隱匿真正買主及價格，並以較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告之營業收入，則被告（本院按：即本件被上訴人，下同）依前述查獲『月報單明細表』所載報關日期，歸屬該年度外銷營業收入，尚無不合。」等語，亦有判決不備理由及未依職權調查之違背法令。綜上，上訴意旨以被上訴人就1,954,060元部分，列印資料既查無出口報單（出口資料）即無法查得上訴人有被上訴人所稱漏報銷貨收入應歸屬年度。原判決竟誤認被上訴人係依「月報單明細表」所載報關日期，歸屬年度外銷營業收入，指摘原判決違背法令，為有理由。

乙、關於列報其他損失4,536,695元部分：

㈠所得稅法第57條第1項規定：「固定資產於使用期滿折舊足額後毀滅或廢棄時，其廢料售價收入不足預留之殘價者，不足之額得列為當年度之損失，其超過預留之殘價者，超過之額應列為當年度之收益。」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。」

㈡財政部69年12月18日台財稅第40295號函（下稱69年12月18日函）：「（一）固定資產於使用期滿折舊足額後，如該項資產已不存在，僅剩殘值者，如欲報廢，無須向稽徵機關辦理報備手續。（二）上項固定資產如未達毀滅或報廢之程度，予以出售，其售價超過預留的殘值部分，應列為當年度之收益。」

㈢商業會計事務之處理，依商業會計法之規定。商業會計法第11條第1項規定：「凡商業之資產、負債、權益、收益及費

損發生增減變化之事項，稱為會計事項。」第14條規定：「會計事項之發生，均應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證。」第15條規定：「商業會計憑證分下列二類：一、原始憑證：證明會計事項之經過，而為造具記帳憑證所根據之憑證。二、記帳憑證：證明處理會計事項人員之責任，而為記帳所根據之憑證。」第16條規定：「原始憑證，其種類規定如下：一、外來憑證：係自其商業本身以外之人所取得者。二、對外憑證：係給與其商業本身以外之人者。……」第18條第1項本文規定：「商業應根據原始憑證，編製記帳憑證，根據記帳憑證，登入會計帳簿。……」

㈣上訴意旨以其104年度營利事業所得稅結算申報，係將已達耐用年限、報廢未使用折舊性資產粉體塗裝設備、雙子星模具及船型膠臺模具等（下稱系爭資產），以帳面價值列報其他損失4,536,695元（下稱系爭報廢損失），並於被上訴人以107年1月9日以中區國稅法一字第1070000428號函（下稱107年1月9日函），請上訴人提供104年度帳簿憑證及復查有利證據供核時，提出104年度帳簿憑證供被上訴人查核，原判決就其提出之卷存證據恝置不論，遽謂上訴人迄未提出相關資料及帳簿憑證查核，被上訴人予以全數剔除，核定其他損失0元，尚無不合，有認定事實與證據資料不符之違法云云。按所得稅法制上，有關損失科目為計算所得之減項，有利於上訴人，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，應由上訴人就系爭資產報廢事實之存在負客觀舉證責任，亦即上訴人應提出足資證明報廢相關文件與憑證，確實證明報廢事實存在，否則，若未能證明報廢事實，自不得予以認列報廢損失。按所得稅法第57條第1項係規定固定資產於使用期滿折舊足額後毀滅或廢棄時，其廢料售價收入不足或超過預留之殘價之處理方法。而上訴人列報系爭資產報廢損失，屬足以使費損事項發生增減變化之會計事項，且系爭資產在上訴人掌控中，上訴人應依商業會計法第11條第1項及第14條規定，取得、給予或自行編製足以證明報廢事實之

會計憑證，用以證明有報廢事實。經查，被上訴人係以107年1月9日函通知上訴人提出系爭資產報廢資料，上訴人僅提出103年度財產目錄、104年度出售報廢退回資產明細表（見復查卷第92至97頁、第105至110頁），揆諸上開103年度財產目錄之內容係記載上訴人之財產、104年度出售報廢退回資產明細表內容係系爭資產明細，核非符合上開規定之商業會計法之會計憑證，不足以證明系爭資產有報廢事實，自無從認列報廢損失。上訴人主張系爭資產使用已達耐用年數，依所得稅法第57條第1項立法目的，即得列為當年度損失，乃一己之見解，並指摘原判決適用所得稅法第57條第1項有增加法律所無之限制，違反法律保留原則及租稅法律原則云云，為不可取。至上訴人於向本院提起上訴後，始提出報廢單及機台名稱/圖片相同之資料，其據以指摘原審就此部分資料有提出之資料未予調查審酌而違背法令，亦不可採。

㈤被上訴人係針對上訴人短漏報營業收入之違章行為按所漏稅額處以1倍之罰鍰（見原判決第14頁），並未就剔除上訴人列報報廢損失部分處罰鍰，上訴人認剔除列報損失部分影響罰鍰金額之正確性，容有誤解。

丙、罰鍰部分：被上訴人以上訴人漏報104年度營業收入2,887,087元，致漏報所得額475,420元及所得稅額80,821元（漏報所得額475,420元×17%），按所漏稅額80,821元處1倍罰鍰80,821元。上訴人之違章行為，原判決認屬故意為之，自應論罰，本無違誤。惟如前所述，本件漏報之營業收入金額尚有以上疑義，有待原審另為實體調查，此部分將影響上訴人所漏稅額之多寡，進而影響裁罰金額。

六、綜上所述，原判決維持原處分之補稅及裁罰，有認定事實違反論理法則、證據法則；及判決不備理由之違背法令。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，即有理由。又因本件事證有由原審再為調查審認之必要，本院尚無從自為判決，故將原判決廢棄，發回原審法院更為適法之裁判。

七、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　　109　　年　　9　　月　　30　　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　嫈

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　9　　月　　30　　日

書記官　徐　子　嵐