

【裁判字號】 102, 判, 257

【裁判日期】 1020502

【裁判案由】 營利事業所得稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

102 年度判字第 257 號

上 訴 人 光發鍍金股份有限公司

代 表 人 江國松

訴訟代理人 葉維惇 會計師

郭士功 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 李慶華

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 101 年 12 月 13 日臺北高等行政法院 101 年度訴更二字第 93 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、緣上訴人為金屬品表面電鍍、板金、烤漆製造業者，民國 88 年度營利事業所得稅結算申報，原列報營業費用—佣金支出新臺幣（下同）62,070,000 元，被上訴人初查核定佣金支出 0 元（本稅部分業經本院 98 年度判字第 1476 號判決維持確定）。嗣法務部調查局北部地區機動工作組（下稱北機組）認為上訴人涉嫌虛列佣金支出浮報成本，逃漏稅捐，除將其負責人江振豐移送臺灣桃園地方法院檢察署檢察官偵查外（刑案部分業經臺灣桃園地方法院以 97 年度訴字第 597 號判決無罪確定），另於 95 年 4 月 26 日以電廉八字第 09501017350 號函通報被上訴人重行核定漏報所得額 62,070,000 元，並依所得稅法第 110 條第 1 項規定，按所漏稅額 15,517,500 元處 1 倍罰鍰 15,517,500 元（計至百元止）。上訴人不服，申請復查及提起訴願均未獲變更，乃提起行政訴訟，經臺北高等行政法院以 96 年度訴字第 4069 號判決駁回，上訴人提起上訴後，本院以 100 年度判字第 1197 號判決廢棄發回更審。復經該院以

100 年度訴更一字第 134 號判決駁回，上訴人再提起上訴，本院以 101 年度判字第 459 號判決廢棄發回更審。嗣原審法院仍以 101 年度訴更二字第 93 號判決駁回，上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人於原審起訴意旨略謂：(一)被上訴人雖以上訴人所提示之證物，無法證明仲介事實之有無，而認非屬佣金支出之範疇；然縱如被上訴人所言，則依更上訴審廢棄判決意旨，僅生佣金支出能否認列之問題，與該判決所指示應究明有無支付事實以決定應否處罰之系爭罰鍰案件無涉。(二)上訴人支付系爭費用時，已於結算申報時如實申報為佣金支出，帳務上並已登載為營業費用之一項，並已提示相關仲介事證及匯款水單供核，從未刻意隱瞞任何事實，則系爭佣金既已申報、帳已記入、文據已提出，並無被上訴人所稱未善盡協力義務之情。依據更上訴審判決意旨，上訴人自始至終所認定及實際支付佣金之對象即為 YIK 公司，縱認定上訴人所提資料不足證明仲介事實之有無，亦僅生費用能否認列之問題，不生虛報費用之故意或過失，參照行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 67 條第 1 項、第 2 項之規定，自不應課處罰鍰。(三)與本件相同原因事實之 83、84、86 年營所稅事件，於當時亦經上訴人申請復查決定，提出與本件相同之相關證據及資料，亦經被上訴人於復查調查後以確有仲介事實而撤銷補稅及處罰在案，遑論於本件上訴人提出更多資料證明仲介事實存在。上訴人已竭盡所能提示 YIK 公司解散證明文件及其在香港匯豐銀行之開戶資料，以證明 YIK 公司確實存在，縱遭認定不足證明仲介事實，亦無歸責上訴人故意、過失責任而應處罰之理等語，為此請求判決撤銷訴願決定及復查決定（即原處分）。

三、被上訴人答辯意旨略謂：(一)就上訴人提示之傳真往來文件查核，該往來文件屬 88 年度者共計 6 份，其內容除片面載有 DELL、COMPAQ、NEC、TWINHEAD 及 SHARP 等廠預計開發的模型或機型之型號外，無異係催款單，至催款內容經發傳真者 YIK 公司自述有推薦、透露該等廠商開發訊息及移轉好處予上訴人等情而得索價，然該等傳真文件僅具通知性質，至訂單之爭取皆需上訴人自行向該等大廠聯繫洽談，所稱 YIK 公司仲介事實卻付之闕如；再者，上訴人僅提出 YIK 公司傳真往來

文件內容所陳，從無具體之仲介事實可稽，被上訴人否准認列自屬合法。且依本院 36 年判字第 16 號判例意旨，香港既無 YIK 公司註冊及商業登記之紀錄，上訴人主張其確有支付系爭佣金一節，顯無足採。(二)再就上訴人提出應付佣金對帳單查核，該對帳單列有客戶名稱、料號、品名、日期、發票號碼、單價、數量及金額等欄項，經查純係上訴人依銷貨發票內容明細逐筆列表以供查驗，充其量僅為銷貨之明細表，與 YIK 公司傳真之往來文件內容及原審法院 96 年度訴字第 696 號事件（即上訴人 88 年度營所稅本稅事件一審）96 年 11 月 7 日言詞辯論庭提示「客戶基本資料建立作業」「客戶訂單建立作業」之電腦畫面資料，並不具可勾稽性。且本件 88 年營所稅本稅有關係系爭佣金部分，業經本院 100 年 7 月 14 日 100 年度判字第 1198 號判決再審駁回確定在案。(三)按「稅捐逃漏」乃有意識地隱瞞事實，而隱瞞之手段包括違反稅捐義務而未據實陳報之情形在內，此等行為即屬稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款所稱「故意以其他不正當方法逃漏稅捐」之情形。查本件所申報佣金支出，經發現係屬不實，該費用原不得申報而予申報，致所得減少，短納所得稅，自屬「故意以其他不正當方法逃漏稅捐」，而得補徵並予處罰等語。

- 四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：(一)上訴人主張上開情事，固提出傳真往來文件為證，然細繹上開傳真文件，揆其實際僅具通知性質，至訂單之爭取皆需上訴人自行向上開廠商聯繫洽談，關於 YIK 公司仲介事實卻付之闕如，是上訴人僅提出上開 YIK 公司傳真往來文件，惟依該等傳真內容所陳，並無法證明有具體之仲介事實。尤有甚者，上訴人上開所提之 6 份傳真文件，悉未記載寄件者及收件者為何人，且根本未為任何署名，則上開傳真文件實不知究係何人所為，姑不論香港有無 YIK 公司註冊及商業登記，亦難認 YIK 公司與上訴人間具有仲介之法律關係。(二)調查局北機組於 95 年 1 月 17 日對上訴人進行搜索，並先後於同年月 17 日及 20 日約談上訴人總經理即實際負責人江振豐及會計江淑惠 2 人到案，其等雖均否認有以虛假公司名義虛報佣金支出浮報費用情節，惟江振豐對於上訴人支付佣金對象即 YIK 公司之負責人、營業所設址、合約署名者 Jim M. Antuchiewicz 究係何人、相關聯繫方式及仲介談定過程等契約重要之點，除陳稱並不清楚外

，更陳述：「有沒有這家公司對我來說並不重要，我也不知道這家公司有沒有設立，只要常光宇有介紹生意給我，我有錢賺，然後支付佣金給他就好了，因此到底有沒有益昌公司，我並不在意。」等語，準此，縱使香港 YIK 公司存在，亦難認上訴人有與之成立仲介契約之合意，則上訴人主張其與 YIK 公司間確有仲介關係，並因而支付系爭佣金一節，顯無足採。(三)上訴人雖復提出 88 年應付佣金計算明細表、應付佣金對帳單，其上載列有客戶名稱、料號、品名、日期、發票號碼、單價、數量及金額等欄項為證。惟核上開佣金對帳表，純係上訴人依銷貨發票內容明細逐筆列表以供查驗，僅為銷貨之明細表，與上開 YIK 公司傳真之往來文件內容，及本件上訴人於原審法院 96 年度訴字第 696 號事件（即上訴人 88 年度營所稅本稅一審）96 年 11 月 7 日言詞辯論庭所提「客戶基本資料建立作業」、「客戶訂單建立作業」之電腦畫面資料，均無法相互勾稽，更無從證明上訴人與 YIK 公司間具有仲介關係。是本件上訴人既不能說明與其關係密切之 YIK 公司背景資料，又將相關事證推諉於已死亡之常光宇，是其主張確曾因仲介關係而支付系爭佣金予 YIK 公司一節，顯無足採。(四)上訴人雖續以：上訴人確曾分別於 88 年 11 月 26 日、89 年 3 月 3 日、89 年 6 月 30 日支付佣金 21,627,000 元、11,012,620 元及 29,430,380 元（依斯時匯率分別折算為美金 681,594.71 元、358,483.72 元及 955,159.68 元）予 YIK 公司，並提出佣金付款明細表、匯款水單、外匯局 96 年 5 月 24 日台央外捌字第 0960024796 號函為證；而上訴人上開主張關於其曾 3 度匯款至 YIK 公司香港銀行之部分，及所提之上開匯款水單形式上之真正，已為被上訴人所不爭執，是上訴人此部分之匯款事實洵堪認定。惟依查核準則第 67 條第 2 項之反面解釋，即「有支付之事實，不應依所得稅法第 110 條之規定處罰」之情形，自係以同條第 1 項係以單據不全為前提而不予認定之費用或損失方得適用；且同條第 2 項所稱「支付之事實」，應係指支付所得稅法第 24 條規定費用—在本件為「佣金」之事實，而非只要有金錢之支出而不論該支出是否為佣金均得納入。本件上訴人爭執之重心，即其所稱對 YIK 公司所為之 3 筆匯款，是否為其所主張之「佣金支出」；上訴人於本件行政救濟業已提出其與 YIK 公司之仲介合約、匯款水單，在形

式上已符合查核準則第 92 條第 1 款、第 5 款第 4 目相關證明文件、原始憑證之規定；然經原審法院依職權調查之相關資料及上訴人所提之相關文件、憑證綜合加以研判，因而認定本件上訴人與 YIK 公司根本無其所主張仲介關係存在，已如前所述，則上訴人上開 3 筆匯款，自無評價為佣金之可能。易言之，本件被上訴人之所以將此 3 筆匯款自佣金支出項下剔除，並非以「上訴人有佣金支出，惟因未經取得原始憑證或經取得而記載不符者」為前提，而係以上訴人所提相關證明文件、原始憑證，無從認定其與 YIK 公司間有仲介關係，既無仲介，上開 3 筆匯款僅能證明上訴人有此金錢往來，惟絕非佣金支出之證明為論據，上訴人自不得依查核準則第 67 條第 2 項之反面解釋主張免罰。(五)被上訴人查核本件上訴人所提之證帳資料，認上訴人與 YIK 公司間並無系爭仲介勞務存在之事實，已如前述，而上訴人就其與一無所悉之 YIK 公司間並無仲介關係存在，YIK 公司於 88 年度並無實際提供其仲介勞務一事，均知之甚稔，至於其 3 度匯款至 YIK 公司香港銀行帳戶，絕非佣金支出，自為灼然，上訴人疏未注意及此，逕以上開匯款列報當年度之佣金支出，致生上開漏報所得額之結果，縱無故意，亦難謂無過失。本件上訴人係違反所得稅法第 110 條第 1 項之規定，致漏報應罰之所得稅額 15,517,500 元，被上訴人審酌上情，及參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於所得稅法第 110 條第 1 項第 2 項「漏稅額超過 10 萬元」之違章情形，按所漏稅額 15,517,500 元處 1 倍罰鍰 15,517,500 元，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，自係合法等語。

- 五、上訴意旨略謂：(一)原判決理由未以本院廢棄理由之法律上判斷為更審案件之判決基礎，在已查明上訴人確有付款事實之前提下，仍認定上訴人有虛報佣金支出之過失，顯有違行政訴訟法第 260 條之規定，自有判決違背法令之情，應予廢棄。本院廢棄判決已認定本件有無虛報費用之故意、過失取決於上訴人有無付款之事實，若有付款事實，則該部分之所得額既已因支付（花費）而不存在，縱因仲介事證不足而認非屬佣金支出性質，亦屬其他費用之本質，上訴人並無虛報費用之故意、過失，而不應處罰；惟原判決理由七卻另為法律之判斷，而限縮查核準則第 67 條第 2 項之適用範圍，除將導

致所有費用支出如遭剔除之案件皆無法再主張有付款事實而予以免罰外，並有違行政訴訟法第 260 條第 3 項之規定，已構成判決違背法令之上訴事由，要難謂合，應予廢棄。(二)退萬步言，縱原判決以上訴人所提示之證物，無法證明仲介事實之有無，而認系爭費用非屬佣金支出之範疇，亦難據此認定上訴人涉有過失而應予處罰之情。原判決認定上訴人顯有過失；惟查，上訴人對系爭佣金支出之仲介事實所舉證者，包括載有 DELL、COMPAL、NEC、SHARP 等國際大廠擬開發新機型信息之 YIK 公司往來文件，應付佣金計算明細表，載有客戶名稱、料號、品名、發票號碼等資料之應付佣金對帳單等事證資料，其雖不足以形成被上訴人及原判決認定為佣金支出之心證，但確無法否認該等資料之真實；則原判決既未認定上訴人所提供資料為偽，即表示往來資料屬真，因此，上訴人據此而支付與 YIK 公司之金錢，縱非佣金支出之範疇，亦屬取得 YIK 公司信息所支付之對價，而事後證明上訴人也確實取得相關型號產品之訂單，當非與業務無關之支出，自不生故意或過失漏報所得額之情。(三)上訴人提示之匯款水單之匯款項目已載明為「佣金支出」，則上訴人與 YIK 公司簽訂者為佣金合約，支付者為佣金計算明細，提供者為佣金信息之引介，入帳及申報者為佣金支出之科目，自始均認定系爭支出屬佣金支出之範疇，又何來過失之有？原判決慮未及此，僅以無法證明仲介事實，推定無佣金支出之存在，進而得出上訴人有漏報所得之過失，顯與事證不符。(四)與本件同一原因事實之本院 102 年度判字第 122 號判決，亦遵循本院 100 年度判字第 1197 號判決及 101 年度第 459 號判決「有付款事實即無須處罰」之意旨，而發回臺北高等行政法院更審，顯見原判決在已查明上訴人確有付款事實之前提下，仍對上訴人予以處罰，實有違背查核準則第 67 條第 2 項規定之情，應予廢棄等語，為此請求廢棄原判決並自為判決，及撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

六、本院查：

- (一)行為時所得稅法第 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。」、第 110 條第 1 項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所

得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰。

」；行為時營利事業所得稅查核準則第 62 條規定：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」

、第 67 條第 1、2 項規定：「費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。前項之費用或損失，如經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，應依所得稅法第一百十條之規定處罰。」準此，營利事業辦理所得稅結算申報，其費用或損失之列報，須經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，始應依所得稅法第 110 條之規定處罰；如有付款之事實，僅因帳證不全或有疑，致無法有效證明該項支出與申報科目相符，或係其他本業或附屬業務所需者，固得予以剔除，依法補稅，惟既非查明確無支付之事實，即難援引所得稅法第 110 條第 1 項之規定加以處罰。蓋稅捐徵收處分既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應以「高度蓋然性」為原則，亦即適用「幾近於確實的蓋然性」作為訴訟上證明程度的要求，另基於稅務案件所具有的大量性與課稅資料為納稅義務人所掌握的事物本質，法院固得視個案情形，適當調整證明程度，以實現公平課稅之要求。惟關於租稅裁罰處分，則係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，且與刑事罰類似，基於行政訴訟法保障人民權益，確保國家行政權合法行使的宗旨，其證明程度自應達到使法院完全的確信，始能予以維持。故本院 39 年判字第 2 號判例要旨明示：「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」（32 年判字第 16 號判例同此意旨）；行為時營利事業所得稅查核準則第 67 條規定即係本於與前述說明相同之意旨，區別補稅罰鍰處分所需事實基礎的證明程度，對於營利事業辦理所得稅結算申報，剔除其費用或損失，而增加課稅所得額之核定，並不要求應達到「確無支付之事實」的強度，但對於漏報課稅所得額之處罰，則要求應達到「查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅」的強度，包括根本無此筆金額的支出，或雖有此筆支出，但完全無法證明其與本業或附屬業務有關等情形。

（二）次按「受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所

為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。」行政訴訟法第 260 條第 3 項定有明文。前述適用行為時所得稅法第 110 條第 1 項、營利事業所得稅查核準則第 67 條第 1、2 項規定之法律見解，為本院 100 年度判字第 1197 號判決及 101 年度判字第 459 號判決（二次廢棄原審判決）所明示，受發回之高等行政法院自應以本院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。本件原判決理由既謂上訴人主張其確曾分別於 88 年 11 月 26 日、89 年 3 月 3 日、89 年 6 月 30 日支付佣金 21,627,000 元、11,012,620 元及 29,430,380 元（依斯時匯率分別折算為美金 681,594.71 元、358,483.72 元及 955,159.68 元）予 YIK 公司，並提出佣金付款明細表、匯款水單、中央銀行外匯局 96 年 5 月 24 日台央外捌字第 0960024796 號函為證，其中上訴人主張關於其曾 3 度匯款至 YIK 公司香港銀行（帳戶）部分，及所提之上開匯款水單形式上之真正，已為被上訴人所不爭執，是上訴人此部分之匯款事實洵堪認定等語，即認定上訴人有付款之事實，並謂上訴人於本件行政救濟業已提出其與 YIK 公司之仲介合約、匯款水單，在形式上已符合查核準則第 92 條第 1 款、第 5 款第 4 目相關證明文件、原始憑證之規定等語，則依前揭本院判決發回意旨，自難認已查明上訴人確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者。然原判決卻以前揭查核準則第 67 條第 1 項係規定「費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。」所稱「未經取得原始憑證」或「經取得而記載不符者」即係所謂單據不全之情形。而同條第 2 項既係規定「『前項』之費用或損失，如經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，應依所得稅法第 110 條之規定處罰。」則同條第 2 項反面解釋即「有支付之事實，不應依所得稅法第 110 條之規定處罰」之情形，自係以同條第 1 項係以單據不全為前提而不予認定之費用或損失方得適用；且同條第 2 項所稱「支付之事實」，應係指支付所得稅法第 24 條規定費用—在本件為「佣金」之事實，而非只要有金錢之支出而不論該支出是否為佣金均得納入；本件上訴人爭執之重心，即其所稱對 YIK 公司所為之 3 筆匯款，是否為其所主張之「佣金支出」，上訴人於本件行政救濟業已提出其與 YIK 公司之仲介合約、匯款水單，在形式上已符合查核準則第 92 條第 1 款、第 5 款第 4 目相關證明文件、

原始憑證之規定；然經原審依職權調查之相關資料及上訴人所提之相關文件、憑證綜合加以研判，因而認定本件上訴人與YIK公司根本無其所主張仲介關係存在，則上訴人上開3筆匯款，自無評價為佣金之可能；易言之，本件被上訴人之所以將此3筆匯款自佣金支出項下剔除，並非以「原告有佣金支出，惟因未經取得原始憑證或經取得而記載不符者」為前提，而係以上訴人所提相關證明文件、原始憑證，無從認定其與YIK公司間有仲介關係，既無仲介，上開3筆匯款僅能證明上訴人有此金錢往來，惟絕非佣金支出之證明為論據；上訴人自不得依查核準則第67條第2項之反面解釋主張免罰等語為由，將原訴願決定及原罰鍰處分均予維持，駁回上訴人之訴，並未遵循前揭發回意旨之法律上判斷為其判決基礎，實有未洽；且依行為時營利事業所得稅查核準則第67條第1項規定，營利事業申報費用及損失，如未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，即不予認定，並無所謂「原告有佣金支出，惟因未經取得原始憑證或經取得而記載不符者」之情形，原判決竟以此命題作為適用行為時營利事業所得稅查核準則第67條第2項規定之前提要件，亦違反論理法則而難以維持。又原判決謂前揭查核準則第67條第1項所稱「未經取得原始憑證」或「經取得而記載不符者」，即係所謂單據不全之情形，同條第2項反面解釋「有支付之事實，不應依所得稅法第110條之規定處罰」，自係以同條第1項係以單據不全為前提而不予認定之費用或損失方得適用云云，乃排斥本件「上訴人已提出仲介合約（原始憑證）、匯款水單等符合行為時營利事業所得稅查核準則第92條第1款、第5款第4目規定之證明文件，且未查出系爭支出有資金回流之情事（參見中央銀行外匯局96年5月24日台央外捌字第0960024796號函，附原審卷第29頁），僅因被上訴人質疑其提出部分文件之證明力（並未論證仲介合約書的真實性），顯非查明確無支付佣金之事實」等情形，可以適用同準則第67條第2項反面解釋，豈非自陷於情節較重者可以免責，情節較輕者反而要受罰的邏輯謬誤？其不當限縮行為時營利事業所得稅查核準則第67條第2項的適用範圍，不言可喻。

(三)另依原判決意旨，其僅係謂以上訴人所提相關證明文件、原始憑證，無從認定其與YIK公司間有仲介關係，既無仲介，

上開3筆匯款僅能證明上訴人有此金錢往來，惟絕非佣金支出之證明云云，並未進一步認定系爭支出是否為其他經營本業及附屬業務所生之費用，而忽略論證如系爭支出屬佣金以外其他經營本業及附屬業務所生之費用，尚非不能認列。原判決徒以上訴人所提相關證明文件、原始憑證，無從證明系爭支出屬佣金支出，即認定上訴人無支付所得稅法第24條規定「費用」之事實，而有行為時營利事業所得稅查核準則第67條2項規定之適用，亦嫌速斷。

(四)綜上所述，上訴意旨指摘原判決不適用法規及適用不當，尚非無據，且影響裁判之結果，上訴人聲明將之廢棄，為有理由，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

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 102 年 5 月 2 日

最高行政法院第三庭

審判長法官	藍	獻	林
法官	胡	國	棟
法官	陳	秀	蟬
法官	林	玫	君
法官	林	文	舟