

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第205號

上 訴 人 永裕興剪鐵工廠有限公司

代 表 人 郭李麗卿

訴訟代理人 王健安 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12月6日臺中高等行政法院107年度訴字第229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：

1. 99年度營利事業所得稅及罰鍰部分：

上訴人民國99年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出新臺幣（下同）7,821,420元、全年所得額9,135,020元、前10年核定虧損本年度扣除額9,135,020元及課稅所得額0元；被上訴人原分別核定7,821,420元、9,563,383元、9,135,020元及428,363元，嗣依據通報及查得資料，以上訴人無進貨事實，卻取具軒維企業有限公司（下稱軒維公司）開立之不實統一發票，金額共24,786,809元（其中99年度7,821,420元），充當進貨憑證，經審理上訴人以上開不實憑證虛列佣金支出7,821,420元之違章成立，乃予剔除，重行核定佣金支出0元，全年課稅所得額17,384,803元，除補徵應納稅額2,882,595元，並依所得稅法第110條第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額1,329,641元處以1倍之罰鍰1,329,641元。上訴人不服，申請復查結果，獲追減罰鍰265,929元，其餘復查駁回。

2. 99年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰部分：

上訴人99年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，被上

01 訴人原暫按申報數核定，嗣依據通報及查得資料，以上訴人
02 99年度營利事業所得稅結算申報，虛報佣金支出7,821,420
03 元，致漏報所得額7,821,420元，乃據以按「當年度依商業
04 會計法規定處理之稅後純益」6,571,092元，加計調增項次
05 3「其他（含經稽徵機關核定短漏報之稅後純益）」6,491,
06 778元（7,821,420元×83%），減除彌補以往年度之虧損6,
07 571,092元，重行核定99年度未分配盈餘6,491,778元，除依
08 行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵
09 10%營利事業所得稅649,177元，並依同法第110條之2第1項
10 規定，審酌違章情節，按所漏稅額649,177元處以1倍之罰鍰
11 649,177元。上訴人不服，申請復查結果，獲追減罰鍰389,5
12 07元，其餘復查駁回。

13 3.100年度營利事業所得稅及罰鍰部分：

14 上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出8,4
15 00,424元、利息收入24,368元、全年所得額7,580,396元、
16 前10年核定虧損本年度扣除額3,867,731元及課稅所得額3,7
17 12,665元；被上訴人初查分別核定為5,842,424元、24,393
18 元、10,597,421元、3,867,231元及6,730,190元，嗣依據通
19 報及查得資料，以上訴人無進貨事實，卻取具軒維公司開立
20 之不實統一發票，金額共24,786,809元（其中100年度8,400
21 ,424元），充當進貨憑證，作為進項憑證，且列報佣金支出
22 ，乃剔除虛列之100年度佣金支出5,842,424元（8,400,424
23 元—上訴人於違章查獲日前已自行調減2,558,000元），重
24 行核定佣金支出0元、全年所得額16,439,845元、前10年核
25 定虧損本年度扣除額0元及課稅所得額16,439,845元，除補
26 徵應納稅額1,650,641元外，並按所漏稅額993,214元處以1
27 倍之罰鍰993,214元。上訴人不服，申請復查結果，獲追減
28 罰鍰198,643元，其餘復查駁回。

29 4.100年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰部分：

30 上訴人100年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，被上
31 訴人查獲其100年度營利事業所得稅結算申報，漏報利息收

入25元，致漏報稅後純益21元，初查核定未分配盈餘21元，嗣依據通報及查得資料，以上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，尚虛報佣金支出8,400,424元，致共漏報所得額8,400,449元，乃據以按「當年度依商業會計法規定處理之稅後純益」6,005,146元，加計調增項次3「其他（含經稽徵機關核定短漏報之稅後純益）」6,972,373元（8,400,449元－1,428,076元），減除彌補以往年度之虧損6,005,146元，重行核定100年度未分配盈餘6,972,373元，除依所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅697,237元，並依同法第110條之2第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額697,237元處以1倍之罰鍰697,237元。上訴人不服，申請復查結果，獲追減罰鍰418,343元，其餘復查駁回。

5.101年度營利事業所得稅及罰鍰部分：

上訴人101年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出8,564,965元及全年所得額6,606,746元，經被上訴人初查依申報數核定，嗣依據通報及查得資料，以上訴人無進貨事實，卻取具軒維公司開立之不實統一發票，金額共24,786,809元（其中101年度8,564,965元），充當進貨憑證，作為進項憑證，且列報佣金支出，乃剔除虛列之101年度佣金支出8,564,965元，重行核定佣金支出0元、全年所得額15,171,711元，除補徵應納稅額1,456,044元外，並按所漏稅額1,456,044元處以1倍之罰鍰額1,456,044元。上訴人不服，申請復查結果，獲追減罰鍰291,209元，其餘復查駁回。

6.101年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰部分：

上訴人101年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元；被上訴人依據通報及查得資料，以上訴人101年度營利事業所得稅結算申報，虛報佣金支出8,564,965元，致漏報所得額8,564,965元，乃據以按「當年度依商業會計法規定處理之稅後純益」4,858,370元，加計調增項次3「其他（含經稽徵機關核定短漏報之稅後純益）」7,108,921元（8,564,965元－1,

456,044元)，減除彌補以往年度之虧損1,423,441元、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額3,091,436元及已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金343,493元，核定101年度未分配盈餘7,108,921元，除依所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅710,892元，並依同法第110條之2第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額710,892元處以1倍之罰鍰710,892元。上訴人不服，申請復查，未獲變更。

7.上訴人復對上開6件復查決定提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

1.上訴人之佣金支出確有憑證及金流存在，亦經臺灣臺中地方檢察署（下稱臺中地檢署）認定部分為真實，被上訴人逕自全數剔除，未盡其證明責任，且對舉證責任之認定有所誤會：

A.依納稅者權利保護法（下稱納保法）第11條第1項及第2項、第14條第1項規定，對於稅捐構成要件事實之認定，應由稽徵機關負證明責任，僅於納稅義務人未盡協力義務之情形，得減輕證明程度，即所謂推計課稅。

B.被上訴人答辯：巫世偉實質上仍為上訴人之員工，軒維公司並無提供仲介勞務之事實云云。並以巫世偉為上訴人負責人之女婿，上訴人交易對象國力鋼鐵股份有限公司（下稱國力公司）、易利鐵材行、三益鐵材廠、山林重工有限公司及鉸泰企業股份有限公司等陳稱：「係直接向原告（即上訴人，下同）訂貨，僅知悉巫世偉為原告之業務員。」等事由否認軒維公司確實有提供勞務。惟查，巫世偉向來為上訴人之員工，負責接洽業務，維持原本對外宣稱之名義，對其繼續與客戶接洽亦較為方便，上開事由與其成立軒維公司，並以軒維公司提供勞務無涉。

C.9百餘萬元經另案刑事緩起訴處分書認定確有事實存在，

01 惟被上訴人卻主張該等居間報酬，主要用於巫世偉本人及
02 家庭之各項生活支出，無法認定軒維公司與上訴人之間有
03 交易事實。惟，被上訴人提出之質疑，包括上訴人與下游
04 廠商接洽之名義以及金流之用途，均與軒維公司是否提供
05 仲介勞務無涉，巫世偉獲得的仲介勞務報酬，本來就可以
06 用來為生活支出之用，不影響報酬之性質。這反倒更證明
07 了「軒維公司負責人巫世偉有為接洽仲介之勞務」以及「
08 確實有收取報酬」兩件事實，甚且被上訴人進一步要求上
09 訴人「證明」軒維公司與上訴人有交易之事實，實已為舉
10 證責任之倒置，與現行納保法之規定相違，至為灼然。

11 2.軒維公司確實替上訴人仲介客戶，與下游廠商實質接洽交易
12 ，業經臺中地檢署103年度偵字第7117號緩起訴處分書認定
13 ：

14 A.本件軒維公司實際提供之勞務，均有開立憑證，並確實有
15 付款，被上訴人亦承認有支付仲介勞務之金流存在，前開
16 事實業已經臺中地檢署103年度偵字第7117號緩起訴處分
17 書所確認。既然軒維公司確有提供勞務，且有收取對價報
18 酬，則自應由被上訴人證明該等勞務並非由軒維公司所提
19 供，而非倒置舉證責任，空言上訴人無法證明。

20 B.至於被上訴人主張，另案營業稅案件無進貨事實云云，並
21 屢屢以此為已確定之事實來核認本件。惟按本院104年度
22 判字第716號判決意旨，營業稅與營利事業所得稅之間，
23 並未有以何者成立作為另一核課之處分要件之情事，營業
24 稅之核課對本件並無構成要件效力，本件法院認事用法並
25 不受另案營業稅案件之拘束，被上訴人之認事用法恐有違
26 誤。

27 3.綜上所述，軒維公司所提供之佣金勞務，經臺中地檢署認定
28 部分為真實，軒維公司負責人巫世偉與上訴人下游廠商接觸
29 、向上訴人收取報酬等情事，亦經被上訴人所承認；被上訴
30 人無法舉證證明軒維公司並未提供佣金勞務，僅以倒置舉證
31 責任之要求令上訴人舉證，原處分對上訴人營利事業所得稅

01 及未分配盈餘加徵營利事業所得稅之核課及罰鍰，顯有違誤
02 等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定不利部
03 分）。

04 三、被上訴人則以：

05 1. 99至101年度營利事業所得稅及罰鍰部分：

06 A. 佣金支出：

07 本件營利事業所得稅部分，被上訴人於106年12月12日以
08 中區國稅法一字第1060014413號函，請上訴人提示有利復
09 查之文據資料供核，惟迄未提示，按「有關課稅要件事實
10 ，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌
11 握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人
12 申報協力義務。」司法院釋字第537號解釋闡明在案；納
13 稅義務人違背上述義務，在行政實務上即產生由稅捐稽徵
14 機關片面核定等不利益之後果，而減輕稽徵機關之證明程
15 度。所得計算基礎之減項（即「成本」與「費用」），係
16 屬於權利發生後之消滅事由，有關成本、費用存在之事實
17 ，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，均應由主張減除之
18 納稅義務人負擔證明責任，是就系爭營業費用支出部分，
19 既為有利於己之主張，自應負舉證之責。又軒維公司並未
20 提供仲介勞務予上訴人，經本院106年度判字第664號判決
21 駁回，上訴人無進貨事實已確定在案。是本件依上開99年
22 至101年度營業稅核課確定其無進貨之事實，取得軒維公
23 司開立不實之統一發票銷售額7,821,420元、8,400,424元
24 、8,564,965元，作為進項憑證，並列報佣金支出，被上
25 訴人予以剔除虛列佣金支出7,821,420元、5,842,424元（
26 8,400,424元－上訴人於違章查獲日前已自行調減2,558,0
27 00元，已如前述）、8,564,965元，並無不合。

28 B. 99年度營利事業所得稅結算申報，列報前10年核定虧損本
29 年度扣除額：

30 本件上訴人99年度營利事業所得稅結算申報，列報前10年
31 核定虧損本年度扣除額9,135,020元，經原查以無財政部

83年7月13日臺財稅第000000000號函釋之適用，乃否准其列報前10年核定虧損扣除額，核定0元。上訴人主張其與軒維公司確實有交易，並無虛列佣金支出云云。申經被上訴人復查決定以，查本件上訴人99年度營利事業所得稅結算申報，虛列佣金支出7,821,420元，致漏報所得額7,821,420元及所得稅額1,329,641元，查其漏報所得稅額超過10萬元，且漏報課稅所得額占全年所得額之比例已超過5%，自無財政部83年7月13日臺財稅第000000000號函釋得視為短漏報情節輕微仍准適用所得稅法有關前10年虧損扣除之規定，原查否准其本年度列報之前10年核定虧損本年度扣除額9,135,020元，並無不合，被上訴人復查決定乃予維持。上訴人仍不服，提起訴願，經財政部訴願決定持與被上訴人相同之論見予以維持。

C. 罰鍰：

依財政部103年4月16日修正前稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表），就所得稅法第110條第1項規定：「二、漏稅額超過新臺幣10萬元者。處所漏稅額1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0.8倍之罰鍰。」並未針對係故意（以詐欺或其他不正當方法）或過失，致逃漏稅款，而規範不同之裁罰參考，嗣財政部於103年4月16日修正之倍數參考表始增訂：「三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅所得額者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」本件既經被上訴人審酌查得事證，核認上訴人係明知無進貨事實，卻取具軒維公司開立之不實統一發票作為進項憑證，虛列99年度佣金支出7,821,420元，致漏報所得稅額1,329,641元、100年度佣金支出5,842,424元，致漏報所得稅額993,214元、101年度佣金支出8,564,965元，致漏報所得稅額1,456,044元，核屬故意，自應論罰。又本件係倍數參考表於103年4月16日變更前應裁處而未裁處之罰鍰案件，而修正

之倍數參考表（屬故意有所得稅法第110條第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅所得額者，處所漏稅額1倍之罰鍰），顯較應裁處時之倍數參考表更不利於上訴人，被上訴人乃依前揭規定及財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令（下稱104年6月11日令），審酌上訴人於被上訴人復查決定前，業於106年12月26日以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，復查決定乃酌予減輕按99年度所漏稅額1,329,641元處0.8倍罰鍰1,063,712元，原處罰鍰1,329,641元，復查決定乃予追減265,929元；100年度所漏稅額993,214元處0.8倍罰鍰794,571元，原處罰鍰993,214元，復查決定乃予追減198,643元；101年度所漏稅額1,456,044元處0.8倍罰鍰1,164,835元，原處罰鍰1,456,044元，復查決定乃予追減291,209元，實已考量上訴人違章程度所為之適切裁罰。

2.99至101年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰部分：

A.未分配盈餘：

(1)上訴人係經營大五金批發業，99至101年度未分配盈餘申報，列報會計師查核簽證當年度財務報表所載之稅後純益：

(A).99年度：6,571,092元，減除彌補以往年度之虧損6,571,092元，未分配盈餘0元，原經被上訴人依申報數核定，嗣經查獲其99年度營利事業所得稅結算申報，虛列佣金支出7,821,420元，致短漏報稅後純益6,491,778元，乃重行核定未分配盈餘6,491,778元，加徵10%營利事業所得稅649,177元。

(B).100年度：6,005,146元，減除彌補以往年度之虧損6,005,146元，未分配盈餘0元，原經被上訴人查獲其100年度營利事業所得稅結算申報，漏報利息收入25元，致漏報所得額25元及稅後純益21元 $25 \times (1 - 17\%)$ ，遂核定未分配盈餘21元，加徵10%營利事業所得稅2元。嗣又查獲其100年度營利事

業所得稅結算申報，另有虛列佣金支出8,400,424元，致漏報稅後純益6,972,352元 $8,400,424 \times (1-17\%) \vee$ ，100年度合計漏報稅後純益6,972,373元（21元+6,972,352元），乃重行核定未分配盈餘6,972,373元，加徵10%營利事業所得稅697,237元。

(C).101年度：4,858,370元，減除彌補以往年度之虧損1,423,441元、已由當年度盈餘分配之股利淨額3,091,436元、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積343,493元，未分配盈餘0元，經被上訴人查獲其101年度營利事業所得稅結算申報，虛列佣金支出8,564,965元，致短漏報稅後純益7,108,921元，乃核定未分配盈餘7,108,921元，加徵10%營利事業所得稅710,892元。

(2).上訴人持與同一課稅事實營利事業所得稅復查相同理由，主張其所經營行業，確實有佣金支出必要，被上訴人將上訴人99至101年度所列報之佣金支出7,821,420元、8,400,424元、8,564,965元全數剔除，顯與事實相悖云云。申經被上訴人復查決定以：

(A).查本件同一課稅事實99至101年度營利事業所得稅結算申報案件，經被上訴人查獲上訴人分別虛列99至101年度佣金支出7,821,420元、8,400,424元（及漏報利息收入25元，惟於違章查獲日前已自行調減佣金支出2,558,000元，經被上訴人核認其漏報利息收入25元及虛列佣金支出5,842,424元，已如前述）、8,564,965元，致短漏報所得額7,821,420元、5,842,449元、8,564,965元，核定補徵營利事業所得稅及裁處罰鍰。上訴人不服，申經被上訴人復查決定依同一漏稅事實營業稅行政救濟確定結果，仍認定上訴人無進貨事實，取得軒維公司開立不實之統一發票銷售額7,821,420元、8,400,424元、

8,564,965元，作為進項憑證，並列報佣金支出，原查剔除上開99至101年度虛列之佣金支出，並無不合，復查後乃予駁回。

(B).本件99至101年度未分配盈餘部分，依前開99至101年度營利事業所得稅復查決定結果，上訴人99至101年度營利事業所得稅結算申報，分別虛列佣金支出7,821,420元、8,400,424元（及漏報利息收入25元）、8,564,965元，致短漏報稅後純益6,491,778元、6,972,373元、7,108,921元，原查據以核定99至101年度未分配盈餘分別為6,491,778元、6,972,373元、7,108,921元，並無不合，復查決定乃予維持。又上訴人99至101年度營利事業所得稅課稅所得額，嗣後如經行政救濟變更核定致影響未分配盈餘，仍可另案辦理更正，並不影響其權益，併予敘明。上訴人猶表不服，提起訴願，經財政部訴願決定，持與被上訴人相同論見，予以駁回。

(3).前揭營利事業所得稅復查決定係依營業稅核課確定之事實，以上訴人無進貨事實，卻取具軒維公司於99年1月至101年12月間開立之不實統一發票18紙，金額共24,786,809元，充當進項憑證，經本院106年度判字第664號判決及原審法院105年度訴字第391號判決確定在案，且查本院判決業肯認原審法院關於課徵營業稅構成要件事實之判斷及認定應以經原審法院調查後之實質上經濟事實關係及所產生實質經濟利益為準，而非以巫世偉及郭李麗卿依據仲介合約書、發票及佣金支付之支票等所稱有仲介行為之形式外觀為判斷基礎之論見；又原審法院業就臺中地檢署檢察官103年度偵字第7117號緩起訴處分書記載軒維公司與上訴人間有實際交易9,133,618元部分，經參酌上訴人與巫世偉間實質關係之各項事證，仍認定上訴人99年1月至101年12月間無進貨事實，取得軒維公司開立不實之統一發票銷售額24,786,809元（其

01 中99年度7,821,420元、100年度8,400,424元、101年度
02 8,564,965元)在案，是上訴人於本案復執前詞主張被
03 認定事實顯有錯誤等情，委無足採。

04 (4).本件99至101年度未分配盈餘部分，依前開營利事業所
05 得稅復查決定結果，上訴人99至101年度營利事業所得
06 稅結算申報，虛列佣金支出7,821,420元、8,400,424元
07 (及漏報利息收入25元)、8,564,965元，致短漏報所
08 得額7,821,420元、8,400,449元、8,564,965元，上訴
09 人顯未依商業會計法規定處理稅前純益，應堪認定。是
10 上訴人99至101年度未分配盈餘申報，被上訴人依前揭
11 漏報所得額認定其漏報稅後純益分別為6,491,778元、
12 6,972,373元、7,108,921元，調增99至101年度稅後純
13 益，核屬有據。從而，被上訴人依所得稅法第66條之9
14 第4項規定，以會計師查核簽證當年度財務報表所載之
15 稅後純益6,571,092元、6,005,146元、4,858,370元，
16 加計調增「其他(含經稽徵機關核定短漏報之稅後純益
17)」6,491,778元、6,972,373元、7,108,921元，減除
18 彌補以往年度之虧損6,571,092元、6,005,146元、1,42
19 3,441元，重行核定99至101年度未分配盈餘6,491,778
20 元、6,972,373元、7,108,921元，加徵10%營利事業所
21 得稅649,177元、697,237元、710,892元，並無不合。
22 又上訴人99至101年度營利事業所得稅課稅所得額，雖
23 經上訴人提起行政救濟尚未確定，惟如經行政救濟變更
24 核定致影響稅後純益及未分配盈餘，仍可另案辦理更正
25 ，並不影響其權益。

26 B.99及100年罰鍰：

27 本件係倍數參考表變更前應裁處而未裁處之罰鍰案件，而
28 修正後之倍數參考表(屬故意有所得稅法第110條之2第1
29 項漏報未分配盈餘者，應處所漏稅額1倍之罰鍰)，顯較
30 應裁處時之倍數參考表更不利於上訴人，被上訴人乃依前
31 揭規定及財政部104年6月11日令，審酌上訴人於被上訴人

01 復查決定前，業於106年12月26日以書面承認違章事實，
02 並承諾願意繳清稅款及罰鍰，復查決定乃酌予減輕按所漏
03 稅額649,177元、697,237元改處0.4倍之罰鍰259,670元、
04 278,894元，原處罰鍰649,177元、697,237元，復查決定
05 乃予追減389,507元、418,343元，實已考量上訴人違章程
06 度所為之適切裁罰。

07 C.101年罰鍰：

08 上訴人為實施商業會計法之營利事業，明知與軒維公司無
09 進貨事實，猶以軒維公司開立之不實統一發票，作為進項
10 憑證，虛列佣金支出，致短漏報所得額及未分配盈餘，核
11 其違章行為，顯係明知有意使其發生，或已預見其發生且
12 縱容其發生，應屬故意為之，自應論罰。依裁罰倍數參考
13 表規定，經查屬故意有所得稅法第110條之2第1項漏報未
14 分配盈餘者，應按所漏稅額處1倍之罰鍰710,892元，原處
15 罰鍰710,892元並無違誤，復查決定乃予維持，實已考量
16 上訴人之違章程度而為適切之裁罰。上訴人仍不服，提起
17 訴願，經財政部訴願決定持與被上訴人相同之論見予以維
18 持等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

19 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以爭點：上訴人是
20 否有系爭佣金支出？被上訴人認定上訴人於99年1月至101年
21 12月間無進貨事實，卻取具軒維公司開立之統一發票，乃屬
22 虛偽，有無上訴人所稱未提出足夠證據之情事？被上訴人為
23 本件營利事業所得稅（含未分配盈餘加徵營利事業所得稅）
24 之補徵稅額及罰鍰，有無違誤？

25 1.被上訴人以上訴人於99年1月至101年12月間無進貨事實，卻
26 取具軒維公司開立之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項
27 稅額為理由，予以剔除重核並補徵稅額，並無違誤：

28 A.本件上訴人係經營建材五金批發業，其於99年1月至101年
29 12月間取具軒維公司開立之統一發票銷售額計24,786,809
30 元，營業稅額1,239,342元，於申報當期銷售額、應納或
31 溢付營業稅額時，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，經被

01 上訴人稽查發現上訴人涉及申報佣金支出並非實在，而有
02 虛報進項稅額之情形，已違反加值型及非加值型營業稅法
03 第51條第1項第5款規定，除發單補徵營業稅1,239,342元
04 外，並按所漏稅額811,094元處以1.5倍之罰鍰計1,216,64
05 1元乙案，前經上訴人循序申請復查及提起訴願，均遭駁
06 回，上訴人再不服提起行政訴訟，亦經原審法院105年度
07 訴字第391號及本院106年度判字第664號判決駁回上訴人
08 起訴及上訴確定在案，有該等判決書附卷可稽。

09 B.準此可知，軒維公司為1人公司，其負責人巫世偉為上訴
10 人負責人郭李麗卿女婿，且上訴人公司與訴外人永裕興鋼
11 鐵有限公司之股東雷同，皆為郭氏一家人；巫世偉代上訴
12 人出面與客戶之間接洽業務，應屬其基於受僱擔任業務員
13 ，甚或係基於上訴人負責人信任而擔任公司代理主管之經
14 營關係所為處理事務之行為，而非立於居間仲介之角色，
15 從事報告居間或媒介居間等搓合訂約之行為。是上訴人訴
16 稱「巫世偉向來為上訴人之員工，負責接洽業務，維持原
17 本對外宣稱之名義，對其繼續與客戶接洽亦較為方便，上
18 開事由與其成立軒維公司，並以軒維公司提供勞務無涉。
19 」云云，要與事理有違，委非可採。

20 C.另上訴人所稱前揭緩起訴處分書，固記載軒維公司與上訴
21 人間仍有實際交易9,133,618元之事實，但依前揭認定結
22 果顯示，巫世偉在該刑事案陳報所支領報酬主要係用於家
23 庭每月基本開支、子女學費、購屋貸款及房屋裝修等，惟
24 軒維公司收取上訴人佣金支票存入臺灣新光商業銀行股份
25 有限公司臺中分行帳戶後，旋即於數日內分次密集提領數
26 萬元至數十萬元不等之現金；而巫世偉所稱報酬主要係用
27 於家庭每月基本開支、子女學費、購屋貸款及房屋裝修等
28 情形，其提領應屬小額，或係一次性大額支出，或係有間
29 隔性之數額支出，而非大額款項入帳後，隨即於短短數日
30 內分次密集提領數萬元至數十萬元之情形。又本件若確實
31 有系爭之佣金支出，為何系爭金額多達24,786,809元，卻

01 僅能提出上開9,133,618元之家庭開銷紀錄，而其他部分
02 則無法交代其去處，均與事理有違。況且，此提領金額亦
03 僅顯示最終係用於購屋等家庭開銷，尚無法直接證明軒維
04 公司有為上訴人提供仲介勞務之實際交易事實。另上訴人
05 均無法再進一步提供其與軒維公司間確有上開交易金額9,
06 133,618元之仲介勞務事證供查核。

07 D.本件經參酌上開顯示上訴人與巫世偉間實質關係之事證，
08 自應依證據自行認定事實，不受前揭刑事偵查認定事實之
09 結果所拘束。是上訴人訴稱其支出9百餘萬元經另案刑事
10 緩起訴處分書認定確有事實存在云云，自不能為有利上訴
11 人事實之認定。因此，被上訴人參酌上開事證，認定上訴
12 人於99年1月至101年12月間無進貨事實，卻取具軒維公司
13 開立之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額為理由
14 ，乃剔除上訴人所申報之佣金支出，並重核本件營利事業
15 所得稅及未分配盈餘，即無違誤，尚難認有上訴人所稱「
16 被上訴人事實上未提出足夠之證據，證明佣金支出全屬虛
17 偽」之情事。

18 E.又上訴人進一步主張被上訴人命其應善盡協力義務，應提
19 出證明成本、費用存在之事證，顯與納保法第11條職權調
20 查義務之規定相牴觸云云，要屬其對法律適用之錯誤認知
21 ，亦非可採。

22 2.本件被上訴人裁處之6件罰鍰，核無違誤：

23 A.上訴人具有違章故意：

24 本件上訴人與軒維公司間並無系爭交易行為，為其所明知
25 ，其既明知與該公司無交易，猶以該公司開立之統一發票
26 作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，自有違反所得稅法第11
27 0條第1項及第110條之2第1項之主觀故意，甚為明顯。又
28 軒維公司既能在無實際交易之情況下交付統一發票，供他
29 人申報扣抵銷項稅額，上訴人自當知悉其為無實際營業之
30 異常營業人。因此，參酌行政罰法第7條規定，上訴人自
31 應承擔本件違章責任。

01 B.有關99年至101年營利事業所得稅罰鍰部分：

02 (1)按「財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表
03 變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案
04 件適用之。」稅捐稽徵法第1條之1第4項定有明文。依其
05 反面解釋，倍數參考表變更，如不利於納稅義務人者，
06 對於尚未核課確定之案件，不適用之。財政部104年6月1
07 1日令：「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更，如
08 不利於納稅義務人者，對於變更前應裁處而未裁處及已
09 裁處尚未確定之罰鍰案件，不適用之。」即係本於上開
10 意旨所作成之解釋，因未增加法律所無之限制，自得援
11 引適用。

12 (2)上訴人99至101年度營利事業所得稅結算申報，經被上訴
13 人依據通報及查得資料，認定上訴人無進貨事實，卻取
14 具軒維公司開立之不實統一發票，金額共24,786,809元
15 ，充當進貨憑證，作為進項憑證，且列報佣金支出，於
16 法不合，應予剔除：

17 (A).上訴人為實施商業會計法之營利事業，明知與軒維
18 公司無進貨事實，猶以軒維公司開立之不實統一發
19 票，作為進項憑證，虛列佣金支出，致短漏報所得
20 額，核其違章行為，顯係明知並有意使其發生，應
21 屬故意为之，自應論罰。又依財政部103年4月16日
22 修正前倍數參考表，就所得稅法第110條第1項並未
23 針對係故意（以詐欺或其他不正當方法）或過失，
24 致逃漏稅款，而規範不同之裁罰參考，嗣財政部於
25 103年4月16日修正之倍數參考表始增訂：「三、經
26 查屬故意有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申
27 報課稅之所得額者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」本件
28 既經被上訴人審酌查得事證，核認上訴人係明知無
29 進貨事實，卻取具軒維公司開立之不實統一發票作
30 為進項憑證，虛列99年度佣金支出7,821,420元，致
31 漏報所得稅額1,329,641元、100年度佣金支出8,400

01 ,424元，致漏報所得稅額993,214元、101年度佣金
02 支出8,564,965元，致漏報所得稅額1,456,044元，
03 核屬故意，自應論罰。依修正後之倍數參考表，所
04 得稅法第110條第1項漏報所得額者，應處所漏稅額1
05 倍之罰鍰，惟因該修正後之倍數參考表，較不利於
06 上訴人，依前揭財政部104年6月11日令規定，本件
07 係倍數參考表變更前應裁處而未裁處之罰鍰案件，
08 應適用103年4月16日修正前倍數參考表之規定。

09 (B).又上訴人業已書面承認違章事實，並承諾願意繳清
10 稅款及罰鍰，應依修正前倍數參考表規定，是被上
11 訴人復查決定乃按所漏稅額99年1,329,641元、100
12 年993,214元、101年1,456,044元，各處0.8倍罰鍰
13 分別為：99年1,063,712元，原處罰鍰1,329,641元
14 ，應予追減265,929元，被上訴人復查決定乃予變更
15 核定1,063,712元；100年794,571元，原處罰鍰993,
16 214元，應予追減198,643元，被上訴人復查決定乃
17 予變更核定794,571元；101年1,164,835元，原處罰
18 鍰1,456,044元，應予追減291,209元，被上訴人復
19 查決定乃予變更核定1,164,835元，均核無裁量怠惰
20 、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，並無違誤。

21 C.有關99年至101年未分配盈餘加徵營利事業所得稅罰鍰部
22 分：

23 (1)99及100年度罰鍰部分：

24 (A).上訴人99至100年度未分配盈餘申報，列報未分配盈
25 餘0元，經被上訴人原暫按申報數核定，嗣依據通報
26 及查得資料，以上訴人99及100年度營利事業所得稅
27 結算申報，虛報佣金支出，於法不合，應予剔除。

28 a.99年度：虛報佣金支出7,821,420元，致漏報所得額
29 7,821,420元，應按「當年度依商業會計法規定處理
30 之稅後純益」6,571,092元，加計調增項次3「其他
31 （含經稽徵機關核定短漏報之稅後純益）」6,491,7

78元（7,821,420元×83%），減除彌補以往年度之虧損6,571,092元，重行核定99年度未分配盈餘6,491,778元，依行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅為649,177元。

b.100年度：虛報佣金支出8,400,424元，加計漏報利息收入25元，致共漏報所得額8,400,449元，乃據以按「當年度依商業會計法規定處理之稅後純益」6,005,146元，加計調增項次3「其他（含經稽徵機關核定短漏報之稅後純益）」6,972,373元（8,400,449元－1,428,076元），減除彌補以往年度之虧損6,005,146元，重行核定100年度未分配盈餘6,972,373元，依所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅697,237元。

(B).上訴人為實施商業會計法之營利事業，明知與軒維公司無進貨事實，猶以軒維公司開立之不實統一發票，作為進項憑證，虛列佣金支出，致短漏報所得額及未分配盈餘，核其違章行為，顯係明知並有意使其發生，應屬故意為之，自應論罰。惟因103年4月16日修正後之倍數參考表，較不利於上訴人，依前揭財政部104年6月11日令釋規定，本件係倍數參考表變更前應裁處而未裁處之罰鍰案件，應適用103年4月16日修正前倍數參考表之規定。

(C).又上訴人業以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，應依修正前倍數參考表規定，分別按所漏稅額649,177元、697,237元，處0.4倍罰鍰259,670元、278,894元，原處罰鍰649,177元、697,237元，被上訴人復查決定乃予追減389,507元、418,343元，變更核定259,670元、278,894元，均核無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，並無違誤。

01 (2) 101年罰鍰部分：

02 (A). 上訴人101年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0
03 元，經被上訴人原暫按申報數核定，嗣依據通報及
04 查得資料，以上訴人101年度營利事業所得稅結算申
05 報，虛報佣金支出8,564,965元，致漏報所得額8,56
06 4,965元，乃據以按「當年度依商業會計法規定處理
07 之稅後純益」4,858,370元，加計調增項次3「其他
08 (含經稽徵機關核定短漏報之稅後純益)」7,108,9
09 21元(8,564,965元－1,456,044元)，減除彌補以
10 往年度之虧損1,423,441元、已由當年度盈餘分配之
11 股利淨額或盈餘淨額3,091,436元及已依公司法或其
12 他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或
13 已依合作社法規定提列之公積金及公益金343,493元
14 ，核定101年度未分配盈餘7,108,921元，依所得稅
15 法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%
16 營利事業所得稅710,892元。

17 (B). 上訴人為實施商業會計法之營利事業，明知與軒維
18 公司無進貨事實，猶以軒維公司開立之不實統一發
19 票，作為進項憑證，虛列佣金支出，致短漏報所得
20 額及未分配盈餘，核其違章行為，顯係明知並有意
21 使其發生，應屬故意为之，自應論罰。又上訴人101
22 年度未分配盈餘係於103年5月16日申報，應適用103
23 年4月16日修正後之倍數參考表，並無倍數參考表事
24 後變更應適用有利當事人之問題，是依修正後倍數
25 參考表規定，上訴人屬故意为所得稅法第110條之2
26 第1項漏報未分配盈餘之行為，應按所漏稅額處1倍
27 之罰鍰710,892元，原處罰鍰710,892元經核無裁量
28 怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，並無違誤
29 ，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合。

30 3. 本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資
31 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必

要，一併說明。原處分及復查決定不利上訴人部分均無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。上訴人訴請撤銷為無理由，應予駁回。

五、本院按：

1.本件上訴爭點之確定：

A.被上訴人針對上訴人如附表所示之年度及種類所得，分別作成補稅與裁罰處分（共計12個原處分），其規制內容均詳附表所示。而徵、納雙方之爭執重點則為「上訴人前開3個年度內，其所申報之下列佣金支出（3個年度金額共計為24,786,809元）是否為真正」。上訴人主張該等佣金支出為真正，故在計算該3年度之一般營利事業所得稅與未分配盈餘稅時，應列為營業費用予以扣除。扣除後前開12個原處分之稅額及裁罰金額核定，即屬有誤，應予撤銷，故提起本件處分撤銷訴訟（至於有關稅額及裁罰倍數金額核定之其餘項目之金額及加減計算，上訴人均無爭議）。

(1).99年度列報之佣金支出7,821,420元。

(2).100年度列報之佣金支出8,400,424元（但上訴人申報時已自行調減2,558,000元，故最後實際遭被上訴人剔除之金額僅5,842,424元）。

(3).101年度列報之佣金支出8,564,965元。

B.上訴人不服前開核定而提起行政爭訟，但遭原審法院判決駁回其所提處分撤銷訴訟，因此提起本件上訴。而徵納雙方之爭執重心始終落於「佣金支出」之真實性與必要性上。簡言之：

(1).原判決支持被上訴人之主張，認為在經職權調查後，上訴人主張之「佣金支出」，其真實性與必要性無法獲得證明，甚至有「可明確證明無此支出卻為不實申報」之情形，而認定上訴人有漏稅故意，前開6個補稅處分及6個裁罰處分均屬合法，從而駁回上訴人之起訴（心證形成理由詳後所述）。

(2).而上訴意旨則指摘原判決有關「佣金支出真實性與必要

性不能證明」或者「為假」之事實認定，違反納保法及
相關證據方法之規定，故有瑕疵，難以維持，應予廢棄
(具體理由詳後所述)。

C.是以本案有待本院判斷之爭點即在於「上訴人所主張3個
年度共計24,786,809元之佣金支出事實，是否真實，且屬
從事營業行為所必要之費用支出」。

2.本院對前開上訴爭點之判斷結論及其理由形成：

A.按上訴人針對支出前開佣金之原因事實，主張「該等佣金
均係因為委請軒維公司(負責人巫世偉)提供勞務，仲介
銷貨對象，促成銷貨合約之締結及履行，而支付予軒維公
司之勞務佣金」云云。

B.但原判決則明確認定「該等佣金支出非屬真實必要支出」
等待證事實，其核心論點可歸結如下：

(1).從本案所涉商業主體之資本主關係言之：

(A).上訴人負責人為郭李麗卿。

(B).與上訴人有關聯之永裕興鋼鐵有限公司，其負責人為
郭李麗卿之女郭乃瑛。

(C).軒維公司負責人巫世偉則為郭李麗卿之女婿(其妻為
郭李麗卿之女郭佩文，為郭乃瑛之姐，由上訴人公司
為其申報勞保)。

(D).3家公司股東雷同，皆為郭氏一家人，屬家族企業。

(2).從實際銷貨流程觀之：

(A).軒維公司為1人公司，僅有巫世偉1人處理公司全部事
務。

(B).且巫世偉亦在永裕興鋼鐵有限公司與上訴人公司實質
任職業務員工作，工作內容均為接洽及招攬銷貨之客
戶，並一律以「永裕興代表」為之(不分永裕興鋼鐵
有限公司與上訴人公司)，如果銷售之產品2家公司
都有進貨，由其任選1家為銷貨公司。且經稽徵機關
向該2家公司之銷貨客戶查詢，其等主觀上均視巫世
偉為該2家公司之人員，而非以軒維公司代表人之身

01 分，仲介客戶與該2家公司購貨。

02 (C).又軒維公司仲介之客戶，均為在軒維公司成立以前，
03 即與上訴人有交易之客戶。

04 (3).再從「金流」觀察：

05 (A).上訴人支付予軒維公司之佣金款項，部分流入巫世偉
06 手中，供作家庭開支、子女學費、購屋貸款及房屋裝
07 修等私人用途。無法證明佣金支出之真實性。

08 (B).此外軒維公司有開立上訴人或永裕興鋼鐵有限公司之
09 大量營業稅銷項憑證，卻無對應而金額相當之進項憑
10 證取得，有違常情。

11 (4).綜合以上情事，本案在經職權調查後，無法直接證明軒
12 維公司有為上訴人提供仲介勞務之實際交易事實，故「
13 該等佣金支出不具真實性與必要性」。

14 C.上訴意旨對原判決認事用法之具體指摘亦如前述，其主要
15 法律論點不外是：

16 (1).引用納保法第7條第4項規定（即「前項租稅規避及第2
17 項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事
18 實有舉證之責任」；該條第2項之規定內容則為「稅捐
19 稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經
20 濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據
21 」），與同法第11條第1項與第2項規定（即「稅捐稽徵
22 機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對
23 當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、
24 必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之」與「
25 稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明
26 文規定者外，負證明責任」）。強調「被上訴人本應對
27 稅捐成立事實盡職權調查義務，並在訴訟中盡其舉證責
28 任。但原判決卻以『上訴人不能證明佣金支出之真實性
29 與必要性』為由，認為本案中『實際無佣金支出』之待
30 證事實已經證明，明顯違反前開規定」等法律觀點。

31 (2).再者原判決對上訴人以下之事實主張怠於回應，有理由

01 不備之違法情事：

02 (A).原判決謂「軒維公司沒有與銷項憑證相當之進項憑證
03 有違常情」云云，忽略了上訴人主張「仲介勞務本
04 身沒有明顯之成本費用支出，沒有進項憑證，與日常
05 經驗法則無違」等證據法則，故其事實認定違法。

06 (B).原判決謂「與巫世偉接觸之客戶，不知軒維公司存在
07 」云云，但上訴人曾主張「巫世偉用原來永裕興名義
08 與客戶交往，比較方便。而且只要確有勞務提供，即
09 可以軒維公司名義取得佣金」等經驗法則，為何不採
10 未見原判決交待，顯屬理由不備。

11 (C).原判決謂「軒維公司仲介之客戶，均早在軒維公司成
12 立以前即與上訴人有交易」一節，忽略了上訴人主張
13 「鋼鐵業為具高度替代性之產業，需不斷與客戶接觸
14 」之經驗法則，故其事實認定違法。

15 (D).原判決謂「軒維公司取得之佣金，部分供巫世偉家庭
16 支出之用，有違常理」一節，卻忽略了上訴人所主張
17 「佣金合法取得後，如何使用軒維公司資本主享有自
18 主權」之法律論點，故其事實認定違法。

19 D.本院則基於下述法律觀點，認原判決之認事用法結論尚無
20 明顯違誤，而上訴人之前開上訴理由則非可採，其上訴為
21 無理由，無從動搖原判決終局判斷結論：

22 (1).本案所涉納保法相關規定之說明：

23 (A).按納保法第11條第1項有關「稅捐稽徵機關對課稅案
24 件負擔職權調查義務」之規定，並不能導出「稅捐法
25 制中之稅捐要件事實，完全沒有為舉證責任客觀配置
26 必要」之結論。因為即使依職權調查，仍會有「待證
27 事實難以完全查明」之情形存在，對應之舉證責任客
28 觀配置實證需求亦始終存續。

29 (B).如謂依納保法第7條第4項規定及同法第11條第2項之
30 規定，一律由稅捐稽徵機關負擔「稅捐要件事實事證
31 不明」之不利益。即需考量此等結果對「稅捐量能平

等課徵」理想之嚴重威脅，而應降低對待證事實之證明高度。現行納保法第14條有關「推計課稅」之規定，即屬前述降低待證事實證明高度之平衡規範。

(C).但降低待證事實證明高度之平衡規範不應只限於納保法第14條「推計課稅」之規定，因為：

a.納保法第14條規定所適用之案型，應為「存在為真但數額多寡無法如實判定」之情形（以稅基量化為主）。而數額多寡之正確判定則要透過協力義務之實踐，方能認定，因此方有納保法第14條第4項之對應規定（即「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」）。

b.但若屬類似本案事實之情形，當「費用支出之真實性及必要性在經稅捐稽關依職權調查後，完全無法相信為真」時（不單指「真實之蓋然性不能跨越證明高度」，而是指「真實蓋然性極低，完全無法令人有絲毫信心，信其可能為真」），則在此等「反對事實完全無法被相信」之前提下，結合日常經驗法則為推論，即可推知「該等費用支出為虛偽」之積極事實為真正。此即屬「需依經驗法則，降低待證事實證明高度」之案型，而為現行納保法完全將稅捐要件事實之「舉證責任（實為事證不明之舉證負擔）」委由稅捐機關負擔後，所漏未考量之案型。

(D).是以針對本案事實之實證特徵，如果不能透過舉證責任之合理配置來作規範，即應考量依循「透過經驗法則降低證明高度」之法理，而在個案中為法律適用，以貫徹「量能平等課稅」精神。此外在此等案型中，因為納稅者有無履行協力義務，對費用支出之真實性及必要性證明，毫無意義（既然此等費用支出不實之蓋然性極高，事後又無調查路徑，得對此「支出不實」事實為積極之證明。則在稅捐法制上申報此等費用

01 支出，也無法降低稅捐機關之事實調查成本。尤其是
02 在「對協力義務具體內容規定不甚清楚」之我國法制
03 中，以上情形更為明顯）。因此不能引用納保法第14
04 條第4項規定來否認漏稅事實之成立及其處罰。

05 (2).原判決則是在前述法理基礎下，明確判定「即使在被上
06 訴人依職權調查後，仍然完全無法使人相信『上訴人前
07 開佣金支出為真實且必要』」。則在此情況下，原審法
08 院依日常經驗法則推論，判斷「該等佣金支出為虛偽」
09 ，此等待證事實之界定與證明，自難指為違法。

10 (3).至於上訴意旨所稱「被上訴人或原審法院依職權為事實
11 調查，而判定『完全無法相信上訴人前開佣金支出之真
12 實性及必要性』時，沒有審酌其所提出之有利反證或經
13 驗法則」一節，其各項主張均非可採，爰說明如下：

14 (A).實則在本案中，真正形成「完全無法相信上訴人前開
15 佣金支出之真實性及必要性」之主要原因，實在於「
16 巫世偉原本即是上訴人與永裕興鋼鐵有限公司之員工
17 ，主要業務亦是與銷貨客戶之連繫與接洽，巫世偉提
18 供勞務之對價，已在其支付薪資中如實反應。根本沒
19 有設立軒維公司而額外支付佣金予軒維公司之必要。
20 而該等佣金申報之原因，合理推測，應是為了在『名
21 目上提高』上訴人公司之稅上費用支出，以降低其對
22 應之營利事業所得稅負，並將公司『稅前』淨利，在
23 『未課所得稅』之情況下，先行移轉予公司資本主或
24 其親屬享用，而逃避對應之營利事業所得稅」。

25 (B).則在以上之心證形成基礎下，上訴人對原判決「理由
26 不備」之各項指摘，均不足以動搖原判決之終局判斷
27 結論，爰說明如下：

28 a.原判決有關「軒維公司沒有與銷項憑證相當之進項
29 憑證，有違常情」之論述，僅屬理由形成之「旁論
30 」，有無此項旁論，均不影響判決結論。

31 b.原判決有關「與巫世偉接觸之客戶不知軒維公司之

存在」一節，正如前述，主要用以推論「巫世偉已
以公司員工之角色，承擔了上訴人公司連絡、接洽
銷貨客戶之全部工作。無需再由軒維公司為額外之
勞務提供」。則上訴意旨指稱「巫世偉確有勞提供
，因此可由軒維公司受領勞務佣金」云云，顯然是
出於對原判決心證形成理由之誤解。

c.此外「既有銷貨關係之維持」與「新銷貨客戶之開
發」，所需之勞務投入力道，有強弱之分。一般而
言，新客戶之開發才有尋求專業仲介業者協助之必
要，舊有客戶之維繫則為公司業務員之例行工作。
原判決正是基於以上之經驗法則，才會以「軒維公
司仲介之客戶，均早在軒維公司成立以前即與上訴
人有交易」等情為由，判斷上訴人支付予軒維公司
勞務仲介佣金為虛偽。此等判斷合情合理，也與上
訴人所言「鋼鐵業為具高度替代性之產業，需不斷
與客戶接觸」等經驗法則，沒有任何衝突存在。

d.至於原判決所指「軒維公司取得之佣金，部分供巫
世偉家庭支出之用，有違常理」一節，極其量僅屬
理由形成之旁論。且其論述功能，客觀言之，亦
是在間接支撐「上訴人實無必要在支付薪津予巫世
偉外，再額外支付佣金予軒維公司」之法律論點，
與上訴意旨所言「軒維公司資本主有權自主決定如
何使用公司收益」一節全然無涉，因此上訴人此部
分上訴理由，尚非有據（當然，原判決有關此部分
法律觀點之論述理由，顯然不夠精準，容易招致上
訴人之誤會）。

3.總結以上所述，原判決認事用法尚無違誤，上訴意旨指摘原
判決違背法令云云，尚非有據，其本件上訴為無理由，應予
駁回。

六、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。

01 中 華 民 國 108 年 4 月 25 日
02 最 高 行 政 法 院 第 四 庭
03 審 判 長 法 官 鄭 小 康
04 法 官 劉 介 中
05 法 官 林 文 舟
06 法 官 林 樹 埔
07 法 官 帥 嘉 寶
08 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
09 中 華 民 國 108 年 4 月 26 日
10 書 記 官 徐 子 嵐