

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第227號

上 訴 人 毅 樺 有 限 公 司

代 表 人 楊 克 毅

訴 訟 代 理 人 梁 景 岳 律 師

陳 冠 諭 律 師

張 嘉 勳 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106年12月28日臺北高等行政法院106年度訴字第1162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、上訴人99年度營利事業所得稅結算申報，列報旅費新臺幣（下同）5,450,362元及佣金支出31,022,259元，經被上訴人均核定為0元，應補稅額4,584,078元。上訴人不服，申請復查結果，獲被上訴人以民國106年3月29日財北國稅法一字第1060012812號復查決定追認旅費3,176,342元，其餘復查駁回。上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回後，續提行政訴訟，並聲明：「訴願決定、復查決定及原處分不利上訴人部分均撤銷。」經原審法院106年度訴字第1162號判決（下稱原判決）駁回，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：「原判決廢棄。上開廢棄部分，訴願決定、復查決定及原處分不利於上訴人部分均撤銷。」

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、原判決斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）旅費部分：上訴人列報旅費5,450,362元，出差報告單記載出差人有楊克毅（上訴人代表人）、孫善娥（上訴人代表人之配偶）

、設計師陳梅枝及簡惠芳，出差內容主要為與客戶討論箱包新款顏色、至上海毅樺箱包有限公司（下稱上海毅樺公司）與客戶討論產品等。經被上訴人初查核定旅費0元，復查決定以楊克毅、陳梅枝及簡惠芳3人出差至國外洽商之費用3,176,342元，難謂與業務無關，乃追認旅費3,176,342元。至於孫善娥部分，上訴人雖主張為該公司業務經理，然依上訴人所提上海毅樺公司之企業執照，其法定代表人為孫善娥、公司類型為有限責任公司（臺港澳自然人獨資），經營範圍為箱包、鞋、服裝及服飾的批發、零售、進出口及相關配套業務。參以大陸之公開資訊所載上海毅樺公司擁有工廠，主要從事箱包生產及銷售，在香港、日本、美國紐約、倫敦及巴黎等地均設有分支機構，擁有自有品牌並在上海百貨公司設有專櫃，是上訴人與上海毅樺公司不但為關係人，上海毅樺公司所經營之業務涵蓋上訴人之業務，規模亦遠大於上訴人，孫善娥既為上海毅樺公司之唯一股東及對外之聯繫人，且孫善娥99年度在上海日數高達233天，其他國家22天，總計255天不在境內，顯見其工作、生活及經濟重心均在上海，孫善娥出差報告所載內容亦與上海毅樺公司營業活動直接相關，有別於上訴人在臺屬於批發、零售之營業活動。再依行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第74條第1款規定，列報旅費支出，應提示足資證明與營業有關之詳載逐日前往地點訪洽對象及具體內容等出差報告單及相關文件供核，上訴人提示之出差報告單僅以書面簡略說明行程，前經被上訴人多次函請提示相關資料，以證明孫善娥於境外仍為上訴人提供勞務，而非為上海毅樺公司推展業務，惟上訴人迄未提示，是孫善娥旅費支出2,274,020元應屬上海毅樺公司之費用，被上訴人否准認列，於法並無不合。(二)佣金支出部分：上訴人復查時主張應付之佣金美金972,622.27元，已於101年4月6日、11月15日及12月22日各票匯美金325,000元、325,000元及322,622.27元予Eva Schadt，並提示相關匯款資料影本等資料供核。惟其中101年11月15日之票匯

「匯款人」為Eva Schadt，並非上訴人，上訴人說明原101年11月2日票匯予Eva Schadt，因故於101年11月15日退匯，已於同日改以電匯予Eva Schadt（匯款編號：T2NG000000-000），然上訴人提示之電匯單受款銀行及帳號空白，與正常電匯單有別。另被上訴人向第一商業銀行忠孝路分行查詢上訴人101年4月6日及101年12月22日外匯支票兌領情形，該分行函復上訴人分別於101年4月18日及102年1月16日申請退匯，顯見並無支付之事實。嗣上訴人稱Eva Schadt係香港KING LONG公司業務代表，佣金合約為Eva Schadt代表KING LONG公司與上訴人所簽訂，上述佣金於申請退匯同日另以匯款編號T2NG000000-000、T2NG000000-000及T2NG000000-000電匯美金477,663.71元、325,000元及322,622.27元予KING LONG公司。然觀諸上訴人所提示與Eva Schadt簽訂之佣金合約，上訴人及其委任人Robert Yang同時署名，Eva Schadt僅其本人署名，未見KING LONG公司署名或登載於合約中，再依其合約內容亦可知該合約簽署係基於Eva Schadt本人之行為而非委任關係，且編號T2NG000000-000之匯款單，105年12月15日提示時，受款人為Eva Schadt，106年1月24日提供時受款人卻為KING LONG公司，上訴人提示之相同憑證前後受款人卻為不同，說詞前後矛盾與相關證物未合，被上訴人因認上訴人所為屬彌縫之作，並無不合。又上訴人本期列報營業收入以接國外訂單在大陸生產並直接銷售之三角貿易為主，上訴人於訴願時已稱本年度三角貿易之銷售廠商為往來已久之舊有廠商，上訴人員工復每月數次出差與國外銷售廠商洽商，上訴人既能與買方當面連繫，本身即有連絡資訊，所提出與KING LONG公司往來信函非所謂仲介文件，且上訴人與銷貨廠商雙方得以直接溝通無礙，衡情無需第三方代為仲介並給付價款，是原核定佣金支出為0元，並無不合。另本件係被上訴人審酌上訴人提示之相關帳簿文據而剔除系爭旅費及佣金支出，與查核準則第6條第1項前段規定之情形有別，上訴人稱稽徵機關依「查得資料」或「同業利潤標準」核

01 定其所得額，應以不超過當年度全部營業收入依同業利潤標
02 準核定之所得額者為限，顯係誤解等由，因認被上訴人以復
03 查決定追認旅費支出3,176,342元，其餘復查駁回，於法並
04 無違誤，而駁回上訴人之訴。

05 四、本院經核原判決駁回上訴人之訴並無違誤，茲就上訴理由再
06 予補充論述如下：

07 (一)依所得稅法第24條第1項前段規定，營利事業所得的計算，
08 是以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後的
09 純益額為所得額。而關於營利事業列報費用支出的查核，財
10 政部依所得稅法第80條第5項授權訂有查核準則，其中「旅
11 費」部分，行為時查核準則第74條第1款規定：「旅費支出
12 ，應提示詳載逐日前往地點、訪洽對象及內容等之出差報告
13 單及相關文件，足資證明與營業有關者，憑以認定；其未能
14 提出者，應不予認定。」另「佣金支出」部分，行為查核準
15 則第92條第1款及第5款第4目規定：「一、佣金支出應依所
16 提示之契約，或其他具居間仲介事實之相關證明文件，核實
17 認定。……五、佣金支出之原始憑證如下：……(四)支付國外
18 代理商或代銷商之佣金，應提示雙方簽訂之合約；已辦理結
19 匯者，應提示結匯銀行書明匯款人及國外受款人姓名（名稱
20 ））、地址、結匯金額、日期等之結匯證明；未辦結匯者，應
21 提示銀行匯付或轉付之證明文件；以票匯方式匯付者，應提
22 示收款人確已實際收到該票匯款項或存入其帳戶之證明憑予
23 認定；非屬代理商或代銷商，無法提示合約者，應於往來函
24 電或信用狀載明給付佣金之約定事項。」據上可知，營業費
25 用為計算營利事業所得額之減項，有利於納稅義務人，依行
26 政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，應由納稅義
27 務人就營業費用事實之存在，負客觀舉證責任。除非納稅義
28 務人提出足資證明與其營業有關之旅費及佣金支出之相關文
29 件與憑證，確實證明該等營業費用支出事實存在，否則，包
30 括確實證明支出事實不存在及無法證明支出事實存在與否之
31 情形，均不得予以認列。本院100年12月份第1次庭長法官聯

01 席會議決議雖係針對企業併購取得商譽之認列所為，惟因商
02 譽價值與本件旅費及佣金之營業費用支出，同為營利事業所
03 得計算基礎之減項，就此而言二者情形並無不同，原判決援
04 引上開決議揭示營利事業所得計算基礎之減項應由納稅義務
05 人負客觀舉證責任之意旨，而認上訴人應就營業費用支出事
06 實負客觀舉證責任，尚無違誤。上訴意旨以原判決援引與本
07 件基礎事實及法律爭點迥異之本院100年12月份第1次庭長法
08 官聯席會議決議，且在無法源依據下逕課其提出相關文件之
09 協力義務為由，指摘原判決有適用法規錯誤及適用法規不當
10 之違誤，核不足採。

11 (二)又事實認定是事實審法院的職權，而如何調查事實或證據的
12 證明力如何，事實審法院有斟酌判斷之權，如其事實認定已
13 經斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、
14 經驗法則或證據法則，縱其證據取捨與當事人所希冀者不同
15 ，致其事實的認定不同於當事人之主張者，亦不得謂原判決
16 有違背法令的情形。查原判決就其維持被上訴人不予核定上
17 訴人列報孫善娥旅費2,274,020元部分，論明：孫善娥為上
18 海毅樺公司之代表人，且為唯一股東，99年度在上海日數高
19 達233天，顯見其工作、生活及經濟重心均在上海，而上海
20 毅樺公司經營範圍為箱包、鞋、服裝及服飾的批發、零售、
21 進出口及相關配套業務，並擁有工廠從事箱包生產及銷售，
22 其自有品牌在上海百貨公司設有專櫃，較諸上訴人在臺營業
23 為（皮包、手提包）批發、零售，上海毅樺公司所營業務涵
24 蓋上訴人之業務，規模亦遠大於上訴人，並因孫善娥出差報
25 告所載「進上海箱包公司驗CK新款包之品質」、「到上海公
26 司有駐點的百貨公司，參觀門市及店面」、「進上海箱包與
27 設計師討論CK新開發產品的問題」、「進上海箱包與設計師
28 一起討論下季流行設計趨勢」、「到上海箱包公司與百貨公
29 司主管討論要駐點之費用」、「與客戶到上海箱包公司找設
30 計師討論修改型體」等內容亦與上海毅樺公司營業活動相關
31 ，有別於上訴人在臺屬於批發、零售之營業活動，雖經被上

01 訴人先後2次函請上訴人提示相關資料供核，上訴人均未提
02 供，衡情尚難謂系爭旅費非屬上海毅樺公司之費用，再依查
03 核準則第74條第1款規定，上訴人應提示足資證明與營業有
04 關之詳載逐日前往地點訪洽對象及具體內容等出差報告單及
05 相關文件供核，上訴人提示之出差報告僅以書面簡略說明行
06 程，經被上訴人通知後，又未能提示相關資料以證明孫善娥
07 於境外仍係為上訴人提供勞務，而非為上海毅樺公司推展業
08 務，自不能認上訴人主張為真實，被上訴人否准認列系爭旅
09 費2,274,020元，於法並無不合等語，核已詳述其得心證之
10 理由。審酌孫善娥具有上訴人業務經理及上海毅樺公司代表
11 人之雙重身分，二者公司所營業務又有重疊，上訴人提示之
12 孫善娥出差報告所載內容亦與上海毅樺公司營業活動相關，
13 上訴人經通知後復未能提供足資證明孫善娥之系爭旅費支出
14 確與上訴人營業有關之文件以資佐證，則原判決斟酌全辯論
15 意旨及調查證據之結果，認上訴人所提資料尚不足以證明孫
16 善娥係為上訴人提供勞務，亦即孫善娥出差所從事之活動與
17 上訴人營業有關，因而維持被上訴人否准認列系爭旅費2,27
18 4,020元之決定，揆諸前揭規定與說明，並無違誤。

19 (三)上訴人徒以孫善娥出差報告未提及上海毅樺公司名稱，其上
20 所載「上海箱包公司」、「上海箱包」、「上海公司」非指
21 上海毅樺公司為由，指摘原判決據以逕認孫善娥之旅費支出
22 與上海毅樺公司之營業活動直接相關，違反論理法則，且縱
23 認有關，出差報告亦非每次皆有「上海箱包公司」等記載，
24 不應全部不予認列，原判決有認定事實未依證據之違誤云云
25 ，要屬其一己之見解，不足為採。再者，原判決關於孫善娥
26 99年度在上海的日數高達233天，顯見其工作、生活及經濟
27 重心均在上海的論述，係在表明孫善娥長時間居留上海，與
28 孫善娥為上海毅樺公司之唯一股東且為對外聯繫人，二者間
29 之關聯性，且上訴人於原審法院106年11月9日行準備程序時
30 亦稱「……孫善娥1年在上海233天部分，由原證4，孫善娥
31 是依原告公司（按即上訴人，下同）指揮從事原告公司業務

，而非上海毅樺公司業務」（原審卷第184至185頁參看），並未爭執被上訴人上開日數之認定有錯誤之情事，原判決據此認定孫善娥工作、生活及經濟重心均在上海，即非無據。上訴人於提起上訴後始爭執前開日數計算有誤，執此指摘原判決有認定事實不依證據及判決理由不備之違法，並以孫善娥工作結束後均返臺覆命，主張原判決認定孫善娥出差係從事與上海毅樺公司有關之營業活動係出於恣意並違反經驗法則云云，亦無可採。

(四)另關於佣金支出部分，原判決斟酌全辯論意旨及其調查證據之結果，並綜合上訴人先是主張歷年來均與Eva Schadt介紹之廠商合作，依民法第153條規定口頭合意契約即為成立，無需提示仲介事實證明，應付之佣金共計美金972,622.27元已於101年4月6日、11月15日及12月22日各票匯美金325,000元、325,000元及322,622.27元予Eva Schadt，嗣經被上訴人查明上述3張匯票均申請退匯，無支付事實後，上訴人改稱Eva Schadt係KING LONG公司業務代表，其與Eva Schadt簽訂之佣金合約係Eva Schadt代表KING LONG公司所簽訂，相關佣金已另於101年4月18日、11月15日及102年1月16日電匯美金477,663.71元、325,000元及322,622.27元予KING LONG公司，以及上訴人提示之佣金合約係由Eva Schadt本人署名，未有KING LONG公司署名或登載於合約中，且依其內容觀之，該合約之簽署亦係基於Eva Schadt本人之行為而非委任關係等情，審認被上訴人以上訴人說詞反復、前後矛盾且與證據不合，顯係彌縫之作，且仲介事實之證明文件部分亦未有具體資料，核定佣金支出為0元，非屬無據，乃據以維持被上訴人所為核定，經核並無違誤。上訴人猶以其前已提出而為原審所不採之KING LONG公司負責人David Yip於98年12月20日簽署予上訴人之信函、委任書及佣金合約（原處分卷第795至798頁、第802至803頁、第800至801頁、第488至489頁），主張該等文件資料可證明KING LONG公司與上訴人間有居間之合意，居間契約於98年12月20日前即已成立，

01 且Eva Schadt係代表KING LONG公司簽訂佣金合約而有隱名
02 代理之適用，原判決漏未審酌，亦未說明不採之理由，復未
03 依實質課稅原則，以經濟觀察法審酌調查上訴人支付之佣金
04 費用是否實質上有助於上訴人獲取營業收入，有應調查事實
05 而未調查情形，構成判決不備理由之違法云云，並無可採。
06 又原判決已敘明「原告（按即上訴人）復聲請傳訊證人黃幸
07 嬉如其前開聲請調查證據所述，因本件事證已明，詳如前述
08 ，核無必要」等語，並無上訴人所指未具體表明否准理由之
09 情事，上訴意旨指摘原判決違反證據法則，並有判決不備理
10 由之當然違背法令云云，要無足採。從而，上訴意旨指摘原
11 判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

12 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
13 、第98條第1項前段，判決如主文。

14 中 華 民 國 108 年 5 月 9 日

15 最高行政法院第二庭

16 審判長法官 吳 東 都

17 法官 胡 方 新

18 法官 陳 秀 嫻

19 法官 張 國 勳

20 法官 程 怡 怡

21 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

22 中 華 民 國 108 年 5 月 13 日

23 書記官 莊 子 誼