

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第94號

上 訴 人

即原審原告 繁 葵 實 業 股 份 有 限 公 司

代 表 人 劉 清 繁

訴訟代理人 陳宏杰 律師

趙子澄 律師

上 訴 人

即原審被告 財 政 部 北 區 國 稅 局

代 表 人 王 綉 忠

訴訟代理人 游松輝

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9月7日臺北高等行政法院105年度訴字第647號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於撤銷訴願決定及原處分有關佣金支出核定部分暨該訴訟費用部分均廢棄，發回臺北高等行政法院。

上訴人繁葵實業股份有限公司上訴駁回。

駁回上訴部分，上訴審訴訟費用由上訴人繁葵實業股份有限公司負擔。

理 由

一、上訴人繁葵實業股份有限公司（下稱繁葵公司）101年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出新臺幣（下同）33,281,453元、研究發展支出14,997,025元、可抵減稅額2,249,554元，經上訴人財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）初查，核定佣金支出、研究發展支出及可抵減稅額均為0元，另以繁葵公司列報出售資產損失59,699,102元，其中59,404,928元是該公司持有100%股權的被投資公司Sunflower Healthcare Group (HK) Company Limited（下稱SHG公司）辦理清算的投資損失，不符合行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第99條規定，否准認列，核定出售資產損失294,174元，應補稅額18,006,238元。繁葵公司不服，

01 聲請復查，未獲變更，乃循序提起行政訴訟，並聲明：訴願
02 決定及原處分均撤銷。案經原審判決：「訴願決定及原處分
03 （即復查決定）關於核定佣金支出為0元部分均撤銷。原告
04 其餘之訴駁回。」繁葵公司及北區國稅局均不服，各自就原
05 判決不利部分提起上訴。繁葵公司聲明：「原判決不利上訴
06 人部分廢棄。上開廢棄部分，原處分及訴願決定均撤銷。」
07 北區國稅局聲明：「原判決不利於上訴人部分（佣金支出）
08 廢棄，繁葵公司在第一審之訴駁回。」

09 二、繁葵公司起訴主張、北區國稅局在第一審的答辯，均引用原
10 判決的記載。

11 三、原判決撤銷訴願決定及原處分關於核定佣金支出為0元部分
12 ，駁回繁葵公司其餘之訴，其論據如下：

13 (一)佣金支出部分：繁葵公司會計人員雖於「財政部北區國稅局
14 訪查表」將代理商填載為「PRIUS HEALTHCARE CORPORATION
15 」，但繁葵公司提出的佣金合約是由註冊於美國佛羅里達州
16 坦帕市的「PRIUS HEALTHCARE USA,LLC」（負責人為Regis
17 Farrell，下稱佛州PHR公司）與繁葵公司簽署，且依繁葵公
18 司客戶資料，客戶Universal Hospital Services,Inc.（下
19 稱UHS公司）交貨公司為佛州PHR公司，交貨地址為美國佛羅
20 里達州坦帕市，這是客戶赴佛州PHR公司驗收所致，與文件
21 資料（佣金合約、會議記錄、往來郵件、支付憑證）顯示佛
22 州PHR公司參與狀態相一致，故為繁葵公司提供代理仲介勞
23 務的是佛州PHR公司，與繁葵公司所設並註冊於美國加州的
24 「PRIUS HEALTHCARE CORPORATION」（下稱加州PHR公司）
25 無關，北區國稅局誤認是出於繁葵公司提供資訊不完足與錯
26 誤所致。

27 (二)投資損失部分：依繁葵公司主張，SHG公司轉投資加州PHR公
28 司、Prius Healthcare UK Ltd.（下稱UK公司）以及Prius
29 Healthcare Solutions Pty Ltd.。SHG公司因撤銷註冊並解
30 散而將其原所持有UK公司的股權轉讓予繁葵公司致產生損失
31 49,288,848元，另於民國100年6月14日出售加州PHR公司股

01 權而受有美金323,895.57元（折合新臺幣約10,116,080元）
02 的出售資產損失。又因SHG公司是登記於香港的公司，依據
03 香港公司條例第291AA（16）條，香港公司是在香港憲報刊
04 登當日才發生撤銷註冊並解散效力，故SHG公司雖於100年12
05 月31日經股東會承認清算表冊，但該公司撤銷註冊是在101
06 年1月20日才刊登在香港憲報，而發生撤銷註冊並解散的效
07 力，應有行為時查核準則第99條（101年1月4日修正前原條
08 文）第2款適用。北區國稅局則認為應有同條第6款規定的適
09 用，SHG公司的投資損失應於100年度結算申報認列。就此爭
10 議，SHG公司是繁葵公司投資的公司，既經撤銷註冊並解散
11 ，應經清算程序，該當行為時查核準則第99條第6款「被投
12 資事業清算而發生投資損失」的要件，投資損失之始點應為
13 SHG公司於100年12月31日經股東會承認清算表冊的100年度
14 ，而非證明文件所完成的101年度，故SHG公司就59,404,928
15 元（49,288,848+10,116,080）的投資損失，北區國稅局否
16 准認列，實屬有據。

17 (二)研究發展支出部分：本案經經濟部工業局審認，以104年6月
18 16日工化字第10400546570號函復，研發計畫序號1「UWB生
19 理監視器研發計畫」是開發監測病患生理參數（呼吸與心跳
20 ）的近床生理監視器研究案，研發計畫序號2「PROTABLEDVT
21 研發計畫」是開發小型輕便攜帶式深層靜脈栓塞（DVT）PUM
22 P產品的研究案，以上2項研發計畫皆為不需進行臨床試驗的
23 第二等級醫療器材，均屬現有產品外觀或式樣或技術之經常
24 性改良、變更或補強等活動，不符合「高度創新」研發活動
25 範疇。北區國稅局依公司研究發展支出適用投資抵減辦法第
26 2條，認定繁葵公司從事的研究發展活動不具有「高度之創
27 新」，否准研究發展支出及可抵減稅額的認列，於法無違。
28 繁葵公司雖稱「高度創新」是不確定法律概念云云，然因法
29 規範用語無法脫離社會生活的描述，關於「從事研究發展活
30 動，應具有高度之創新」，是一個適當的敘述方式，符合明
31 確性原則，繁葵公司就此質疑當無足憑。

01 (四)據上，關於佣金支出，繁蔡公司所訴為可採，原處分及訴願
02 決定均有違誤，繁蔡公司訴請撤銷，為有理由，應予准許。
03 至於佣金部分應准許的範圍應由北區國稅局依法查核。關於
04 投資損失、研究發展支出部分，繁蔡公司所訴各節均非可採
05 ，原處分及訴願決定並無違誤，繁蔡公司訴請撤銷，為無理
06 由，應予駁回。

07 四、本院的判斷：

08 (一)關於原判決廢棄部分（佣金支出部分）：

09 1.依行政訴訟法第125條第1項、第133條規定，行政法院應
10 依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束；於撤銷訴
11 訟，或於其他訴訟，為維護公益之必要者，應依職權調查
12 證據。且依同法第189條第1項前段、第3項、第209條第1
13 項第7款、第3項規定，行政法院為裁判時，應斟酌全辯論
14 意旨及調查證據結果，依論理及經驗法則判斷事實的真偽
15 ，並將得心證的理由應記明於判決；判決書應記載理由，
16 理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法的意見及法律上的
17 意見。故凡當事人提出的攻擊或防禦方法，行政法院應斟酌
18 全辯論意旨及調查證據結果，依論理及經驗法則判斷其
19 真偽，將得心證之理由記明於判決。如對於當事人提出的
20 攻擊或防禦方法未加以調查，並將其判斷之理由記明於判
21 決者，即構成行政訴訟法第243條第2項第6款之判決不備
22 理由；如認定事實與所憑證據內容不符者，則屬同款所謂
23 判決理由矛盾，其判決當然違背法令。

24 2.又營利事業所得的計算，依所得稅法第24條第1項前段規
25 定，是以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅
26 捐後的純益額為所得額。而關於營利事業列報費用支出的
27 查核，其中「佣金支出」部分，查核準則第92條第1款、
28 第4款及第5款第4目規定：「一、佣金支出應依所提示之
29 契約，或其他具居間仲介事實之相關證明文件，核實認定
30 。…四、外銷佣金超過出口貨物價款5%，經依規定取
31 得有關憑證，提出正當理由及證明文據並查核相符者，准

予認定。五、佣金支出之原始憑證如下：……(四)支付國外代理商或代銷商之佣金，應提示雙方簽訂之合約；已辦理結匯者，應提示結匯銀行書明匯款人及國外受款人姓名（名稱）、地址、結匯金額、日期等之結匯證明；未辦結匯者，應提示銀行匯付或轉付之證明文件；以票匯方式匯付者，應提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認定；非屬代理商或代銷商，無法提示合約者，應於往來函電或信用狀載明給付佣金之約定事項。」審酌佣金支出是營利事業對經紀人、代理人或代銷商因介紹或代理銷售該事業產品或服務，而由該事業支付的報酬，因此有無支付佣金的必要，當以該經紀人、代理人或代銷商有無實際提供仲介勞務為斷，若無實際提供仲介勞務，縱形式上具備有佣金合約書或結匯支付證明文件，也難認該項支出為營利事業經營所必需的必要或合理費用，方符合所得稅法第24條第1項的成本費用及收入配合原則。

3. 原判決認定佛州PHR公司有為繁葵公司提供代理仲介勞務的事實，是以繁葵公司提出的佣金合約為佛州PHR公司與該公司所簽署，且繁葵公司客戶UHS公司資料記載的出貨公司為佛州PHR公司、交貨地址為美國佛羅里達州坦帕市，這是客戶赴佛州PHR公司驗收所致，與文件資料（佣金合約、會議紀錄、往來郵件、支付憑證）所顯示佛州PHR公司參與狀態一致，另有佛州PHR公司應收帳款保險額度，以及繁葵公司銷售統計表呈現對該公司客戶Medline公司自西元2012年起績效甚佳等理由，資為論據。惟查：

(1) 原判決認定事實所憑上開證據，其中佛州PHR公司應收帳款保險額度（即原證12，參原審卷一第122頁、第123頁），是由新安東京海上產物保險股份有限公司所出具，其上記載「Decision Date」為「16th October 2012」、「Insured Buyer」是佛州PHR公司，核准額度為「USD 260,000」。如依繁葵公司說明：「Euler Hermes保險公司不能直接販售保險予我方，故透過新安東京承

01 保 Euler Hermes “應收帳款保險”」（原審卷一第123
02 頁參看）、「該保險額度之性質為本公司為投保人，投
03 保標的為客戶的應收帳款；以 PHR 為例，即本公司倘出
04 貨予 PHR，PHR 無法付款時，保險公司需依核給 PHR 之額
05 度理賠 90% 予本公司，10% 為本公司自負額」等語（訴
06 願卷第14頁參看），上開保險的要保人及被保險人似均
07 為繁葵公司，投保標的則為繁葵公司對佛州 PHR 公司基
08 於銷貨所應收取的「應收帳款」。然而，繁葵公司若因
09 出貨予佛州 PHR 公司而對該公司有所謂的「應收帳款」
10 ，即與繁葵公司所稱：「2010至2012年間，佛州 PHR 公
11 司僅為繁葵公司進行居間仲介勞務而已（繁葵公司僅需
12 支付佣金予佛州 PHR 公司），兩者並無銷貨問題」（原
13 審卷二第478頁參看）有所矛盾，則其等間究竟是銷貨
14 、買賣的關係，抑或如原判決認定是提供仲介勞務而收
15 取佣金的關係，非無疑義，容有再為調查並予以釐清的
16 必要。

- 17 (2) 關於原證5的會議紀錄（參原審卷一第56頁至第70頁）
18 ，實際上包括下列3部分：「Customer Visit」（日期
19 分別為101年1月18日至101年1月19日及101年7月10日）
20 、「Service Training」（日期為101年5月29日至101
21 年5月31日）及「2012 Medtrade at Atlanta」（日期
22 為101年10月18日）。上開紀錄雖均記載「Attendees:
23 Medline…… Prius…… Caremed……」，亦即出席者有
24 Medline公司、佛州 PHR 公司及繁葵公司人員，然觀其內
25 容多是繁葵公司直接與 Medline 公司間就品質、安全庫
26 存、產品設計等事項的討論與約定，且北區國稅局於原
27 審亦就其內容是否足以證明佛州 PHR 公司於101年度有仲
28 介事實而為爭執，則佛州 PHR 公司於上述會議過程中究
29 竟是如何提供仲介勞務及其提供仲介勞務的具體內容為
30 何，並從上開會議紀錄中何處記載得以證明等節，自應
31 由原審依其調查證據的結果而為判斷，並將得心證的理

01 由記明於判決。原判決就上開各節未予論明，並將其判
02 斷理由記明於判決，構成判決不備理由的違背法令。

- 03 (3) 另原證6的往來郵件（參原審卷一第71頁至第88頁），
04 僅原審卷一第81頁至第84頁的2份郵件（日期分別為101
05 年11月12日、101年10月25日）的日期為本件系爭年度
06 （101年度），其他均非系爭年度的郵件。原判決以其
07 他年度的往來郵件作為其認定佛州PHR公司於101年有為
08 繁葵公司提供仲介勞務事實的證據，顯有所誤。又依原
09 判決所載「往來郵件（參本院卷一p71-88，如同原告（
10 按即繁葵公司，下同）陳述：本判決三、本件原告主張
11 ：【關於佣金支出】之2.所示」等語（原判決第18頁參
12 看），原判決似乎認為依據原證6往來郵件可得證明的
13 事實，就如同繁葵公司於原判決「三、本件原告主張」
14 中「關於佣金支出」第2點的主張，亦即佛州PHR公司於
15 101年確實有為繁葵公司提供勞務仲介客戶的事實。惟
16 繁葵公司「關於佣金支出」第2點的主張，是以101年10
17 月25日、101年12月12日及101年9月25日電子郵件的記
18 載為據（原判決第3頁至第4頁參看），其中僅101年10
19 月25日的電子郵件為原證6的往來郵件之一，另2份電子
20 郵件（日期分別為101年12月12日、101年9月25日）並
21 非原證6的郵件。原判決既未以101年12月12日、101年9
22 月25日電子郵件作為其認定事實的證據，而其所引用的
23 證據即原證6又未包括該2份電子郵件，則原判決以原證
24 6往來郵件「如同原告陳述：本判決三、本件原告主張
25 ：【關於佣金支出】之2.所示」，即有未洽。至於原證
26 6往來郵件中日期為101年11月12日、101年10月25日的
27 郵件（原審卷一第81頁至第84頁），其內容可否證明佛
28 州PHR公司有仲介事實，北區國稅局在原審就此亦有爭
29 執，原審未將其依調查證據結果所為判斷的理由記明於
30 判決，併有判決不備理由之違背法令。

31 4. 原判決關於佣金支出部分，既有如上所述的違誤，北區國

01 稅局上訴指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，為有理
02 由，應予准許。又因此部分事證尚有未明，本院無從自為
03 判決，有由原審法院再行調查審認的必要，因此將原判決
04 關於撤銷訴願決定及原處分有關佣金支出核定部分廢棄，
05 發回原審法院另為適法裁判。

06 (二)關於上訴駁回部分（投資損失、研究發展支出部分）：

07 經核原判決維持訴願決定及原處分關於研究發展支出及可抵
08 減稅額核定為0元，並否准認列投資損失59,404,928元的決
09 定，而駁回繁葵公司在第一審此部分之訴，並無違誤。又繁
10 葵公司雖對原判決維持訴願決定及原處分關於研究發展支出
11 及可抵減稅額核定為0元部分，提起上訴，指摘原判決違背
12 法令，但並未於所具上訴書狀內表明原判決此部分究竟如何
13 違背法令及其具體情事，故以下僅就繁葵公司針對原判決有
14 關投資損失部分表明の上訴理由，再予補充論述如下：

15 1.關於營利事業列報費用支出的查核，其中「投資損失：一
16 、投資損失應以實現者為限；其被投資之事業發生虧損，
17 而原出資額並未折減者，不予認定。二、投資損失應有被
18 投資事業之減資彌補虧損、合併、破產或清算證明文件。
19 被投資事業在國外者，應有我國駐外使領館、商務代表或
20 外貿機關之驗證或證明；……六、因被投資事業清算而發
21 生投資損失，以清算人依法辦理清算完結，結算表冊等經
22 股東或股東會承認之日為準。」為行為時（101年1月4日
23 修正）查核準則第99條第1款、第2款及第6款所明定。依
24 上開規定，營利事業的投資損失認定，以損失已實現為要
25 件，如投資損失是因被投資事業清算而發生者，應提出被
26 投資事業清算文件以為證明（被投資事業在國外者，應有
27 我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證或證明），
28 並以被投資事業清算人依法辦理清算完結，結算表冊等經
29 股東或股東會承認之日為認定損失的時點。又依財政部99
30 年6月29日台財稅字第09604531560號函釋，上開投資損失
31 的計算，屬被投資事業清算者，應以實際投資成本減除清

01 算後實際分配金額計算之。是以，被投資事業清算人依清
02 算結果據以製作的清算表冊，既經其股東或股東會承認，
03 而投資損失又是依據清算表冊以清算後實際分配金額與實
04 際投資成本的差額所為的計算，則營利事業投資損失於其
05 被投資事業股東或股東會承認清算表冊之日即屬實現，自
06 屬當然。

07 2.系爭投資損失59,404,928元部分，依繁葵公司主張，既是
08 因其投資登記於香港的SHG公司撤銷註冊並解散而發生，
09 而SHG公司是經清算程序而解散，清算完結後相關結算表
10 冊已於100年12月31日提經股東會承認，又有100年12月31
11 日SHG公司100年第1次股東臨時會議事錄、該次股東臨時
12 會簽到簿及相關表冊等在卷可考（原處分卷第133頁至第
13 139頁），揆諸前揭規定與說明，繁葵公司因被投資事業
14 SHG公司清算結果，縱令有投資損失，其投資損失於100年
15 12月31日即已實現，應當於100年度營利事業所得稅申報
16 時列報損失，而非於系爭年度（101年度）列報損失。北
17 區國稅局於原審105年7月12日準備程序時，即已建議繁葵
18 公司就投資損失申報年度有誤部分應循更正程序辦理正確
19 年度申報（原審卷一第222頁參看），惟迄至原審言詞辯
20 論終結，卷內並無相關更正申報資料。原判決據此維持
21 北區國稅局否准認列系爭投資損失的決定，並論明：SHG
22 公司是繁葵公司投資的公司，既經撤銷註冊並解散則應經
23 清算程序，該當行為時查核準則第99條第6款「被投資事
24 業清算而發生投資損失」的要件，投資損失的時點為SHG
25 公司於100年12月31日經股東會承認清算表冊的100年度，
26 而非證明文件完成的101年度等語，尚無違誤，核無繁葵
27 公司上訴意旨所指應適用查核準則第99條第2款而錯誤適
28 用同條第6款的情事。又繁葵公司是依我國法律核准設立
29 的營利事業（原審卷一第7頁參看），其因被投資事業SHG
30 公司清算，若因此而發生投資損失，有關損失認定，自應
31 依前揭查核準則規定認定之，與SHG公司依據當地法律規

01 定撤銷註冊及解散究竟何時發生效力，要屬二事。繁葵公
02 司上訴意旨以SHG公司股東會承認清算表冊日期固為100年
03 12月31日，但該公司撤銷註冊並解散是在101年1月20日因
04 刊登香港憲報第320號公告才發生效力，投資損失於101年
05 度認列，始符合查核準則第99條第1款「投資損失應以已
06 實現者為限」規定，且香港公司條例所稱「撤銷註冊而解
07 散」未必等同查核準則第99條第6款「被投資事業清算」
08 為由，指摘原判決有適用查核準則第99條規定不當的違背
09 法令云云，並無可採。從而，上訴意旨，指摘原判決維持
10 訴願決定及原處分關於研究發展支出及可抵減稅額核定為
11 0元，並否准認列投資損失59,404,928元的決定部分違背
12 法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

13 五、據上論結，本件北區國稅局的上訴為有理由，繁葵公司的上
14 訴為無理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項、
15 第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

16 中 華 民 國 108 年 3 月 7 日

17 最高行政法院第二庭

18 審判長法官 吳 東 都

19 法官 胡 方 新

20 法官 陳 秀 嫻

21 法官 張 國 勳

22 法官 程 怡 怡

23 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

24 中 華 民 國 108 年 3 月 7 日

25 書記官 莊 子 誼