

裁判字號：最高行政法院 109 年判字第 103 號判決

裁判日期：民國 109 年 02 月 27 日

裁判案由：營利事業所得稅

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第103號

上 訴 人 豪紳纖維科技股份有限公司

代 表 人 陳明聰

訴訟代理人 林巨峯 會計師

李益甄 律師

高文心 律師（兼送達代收人）

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108年4月18日臺北高等行政法院107年度訴字第994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102年度營利事業所得稅結算申報，列報依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額（下稱境外所得可扣抵稅額）新臺幣（下同）0元，被上訴人暫按申報數核定（即第1次核定）。嗣依據印尼賦稅署通報及查得資料，以上訴人漏報取自國外營利事業印尼商PT SOUTH PACIFIC VISCOSE（下稱SPV公司）之佣金收入8,661,508元（下稱系爭佣金收入）及已扣繳稅款2,863,298元，乃依所得稅法第3條第2項規定，重行核定境外所得可扣抵稅額2,441,485元（即第2次核定）；復以系爭佣金收入係屬我國與印尼簽訂「駐印尼臺北經濟貿易代表處與駐臺北印尼經濟貿易代表處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定」（下稱臺印租稅協定）第7條規範之「營業利潤」，應僅由我國課徵所得稅，自無所得稅法第3條第2項規定之適用，核定境外所得可扣抵稅額0元，補徵稅額2,441,485元（即第3次核定，為原處分）。上訴人循序提起行政訴訟，聲明請求判決訴願決定、原處分（含復查決定）均撤銷。經原審判決駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴，聲明請求：原判決廢棄，訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。
- 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決之記載。
- 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：(一)上訴人10

2年度列報境外所得可扣抵稅額0元，被上訴人原依申報數核定，嗣依上訴人補報取自SPV公司之系爭佣金收入8,661,508元及已扣繳稅款2,863,298元，更正後取自SPV公司佣金收入為14,361,677元，被上訴人乃依所得稅法第3條第2項規定，重行核定境外所得可扣抵稅額為2,441,485元，復以該稅款相對佣金收入係屬臺印租稅協定第7條第1項規範之「營業利潤」，除經由其於締約他方之國家境內之固定營業場所從事營業外，其利潤應僅由我國課徵所得稅，無所得稅法第3條第2項之適用，不得列報境外所得可扣抵稅額，第3次核定境外所得可扣抵稅額為0元。而上訴人為在我國境內營業之營利事業，其102年度於印尼所取得之系爭佣金收入，為與服務、工作和活動相關之報酬，依OECD代碼表係屬臺印租稅協定第7條所規範之營業利潤，按我國所得稅法第124條規定，應優先適用臺印租稅協定，僅由我國課徵所得稅，而無所得稅法第3條第2項規定之適用。復依適用所得稅協定查核準則第26條第2項規定可知，上訴人102年度於印尼如有溢繳臺印租稅協定之情形，應向印尼主張適用該協定第7條規定免稅並申請退還其溢繳稅額，尚不得以SPV公司囿於印尼稽徵實務無法配合辦理退稅為由，向我國主張扣抵該年度營利事業所得稅應納稅額。是被上訴人乃核定境外所得可扣抵稅額0元，補徵稅額2,441,485元，於法並無不合。(二)上訴人於民國103年5月28日辦理102年度營利事業所得稅結算申報，其核課期間為5年，被上訴人原依上訴人申報數核定境外所得可扣抵稅額0元，復依上訴人申請更正資料，第2次更正核定境外所得可扣抵稅額2,441,485元，補徵稅額0元。嗣被上訴人發現系爭佣金收入應僅由我國課徵所得稅，無所得稅法第3條第2項規定境外所得可扣抵稅額之適用，遂於核課期間內重為第3次核定境外所得可扣抵稅額0元，補徵稅額2,441,485元，並於106年8月30日送達補徵稅額繳款書，尚非僅係法律見解變更而已。上訴人主張被上訴人並未於第2次核定確定後，發見其他足資證明原處分確有錯誤短徵之新事實或新課稅資料，而僅係變更其法律見解，不得為第3次核定云云，洵非可採。(三)上訴人為總機構在中華民國境內經營之營利事業，系爭佣金收入為印尼來源所得，依所得稅法第124條規定，應優先適用臺印租稅協定第7條第1項規範確認課稅權歸屬我國後，再依我國所得稅法第3條第1項規定，與上訴人其他境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。且系爭佣金收入係上訴人為印尼商提供仲介服務所取得之報酬，與其列報營業收入之常態本業亦屬有別。復按所謂佣金收入乃居間他人之買賣契約所獲致之所得，上訴人如主張其此部分收入有未列報之費用，自應另行檢據供被上訴人核定，惟上訴人迄未提示相關成本費用帳簿文據，亦難憑採等語，因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人在原審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人之訴，結論並無不合。茲論斷如

下：

- (一)所得稅法第3條第1項、第2項規定：「(第1項)凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。(第2項)營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同1年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵……。」第124條規定：「凡中華民國與其他國家所簽訂之所得稅協定中，另有特別規定者，依其規定。」依上開規定，營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得向我國合併申報課稅；倘境外所得已依所得來源國稅法規定繳納所得稅，得提出相關憑證及文件，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵，但我國與其他國家簽訂之所得稅協定中另有特別規定者，依其規定。
- (二)我國與印尼於84年3月1日簽訂臺印租稅協定，並自00年0月00日生效。該協定第2條規定：「☐本協定所適用之現行租稅：(一)在駐印尼臺北經濟貿易代表處所代表國家：營利事業所得稅及綜合所得稅。……」第3條規定：「☐除依文義須另作解釋外，本協定稱……<sup>(四)</sup>『締約一方之國家之企業』及『締約他方之國家之企業』，係分別指由締約一方之國家之居住者所經營之企業。……」第7條規定：「☐締約一方之國家之企業，除經由其於締約他方之國家境內之固定營業場所從事營業外，其利潤僅由該締約一方之國家課稅。……☐利潤如包括本協定其他條款規定之項目所得，各該條款之規定，應不受本條規定之影響。」依前揭第7條規定可知，我國企業除經由其於印尼境內之固定營業場所從事營業外，其自印尼所取得之營業利潤僅由我國課稅，印尼並無課稅管轄權，以避免重複課稅。又財政部依所得稅法第80條第5項授權訂定之適用所得稅協定查核準則第3條第1項規定：「本準則所稱所得稅協定，指依稅捐稽徵法第5條、所得稅法第124條或其他法律規定簽署並已生效之所得稅協定……」第5條第1項規定：「適用所得稅協定之中華民國之居住者，個人指所得稅法第7條第2項規定之中華民國境內居住之個人；公司或其他任何人之集合體指依所得稅法第3條第2項規定，應就中華民國境內外全部營利事業所得課稅之人。」第11條規定：「各類所得之課稅權歸屬，應依所得稅協定辦理。所得稅協定規定得由所得來源地國課稅者，居住地國亦得課稅，但應依該協定或其稅法規定消除重複課稅；所得稅協定規定僅由所得來源地國或居住地國課稅者，居住地國或所得來源地國應予免稅。」第26條規定：「(第1項)中華民國之居住者依所得稅協定有關消除重複課稅之規定申報國外稅額扣抵，

應於辦理所得稅結算申報時，檢附他方締約國稅務機關出具載有所得年度、項目、金額、適用稅率及已納稅額之納稅證明，其扣抵之限額及計算方式，依所得稅協定、所得稅法、所得基本稅額條例及相關法令規定辦理。（第2項）依所得稅協定規定屬於他方締約國免予課稅之所得，或訂有上限稅率之所得，不得申報扣抵其因未適用所得稅協定而溢繳之國外稅額。」

(三)查上訴人為總機構在我國境內營業之營利事業，其102年度營利事業所得稅結算申報，列報境外所得可扣抵稅額0元，被上訴人原暫按申報數核定（即第1次核定）；嗣依上訴人補報取自國外印尼商SPV公司之系爭佣金收入8,661,508元及已扣繳稅額2,863,298元，更正後取自印尼商SPV公司佣金收入為14,361,677元，被上訴人乃依所得稅法第3條第2項規定，重行核定境外所得可扣抵稅額為2,441,485元（即第2次核定）；復以系爭佣金收入屬臺印租稅協定第7條規範之「營業利潤」，應僅由我國課徵所得稅，無所得稅法第3條第2項規定之適用，核定境外所得可扣抵稅額0元（即第3次核定）等情，為原判決依法確定之事實。原判決依上認定上訴人102年度於印尼取得之系爭佣金收入，為與服務、工作和活動相關之報酬，係屬臺印租稅協定第7條所規範之營業利潤，依我國所得稅法第124條規定，應優先適用臺印租稅協定第7條第1項規範確認課稅權歸屬我國後，僅由我國課徵所得稅，無所得稅法第3條第2項規定之適用；復依適用所得稅協定查核準則第26條第2項規定，以上訴人102年度於印尼如有溢繳臺印租稅協定稅款之情形，應向印尼主張適用該協定第7條規定免稅並申請退還其溢繳稅額，不得以印尼商SPV公司囿於印尼稽徵實務無法配合辦理退稅為由，向我國主張扣抵該年度營利事業所得稅應納稅額，已說明其認定依據及理由，經核與卷證資料相符，於法並無不合。

(四)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。（第3項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」又「關於營利事業，其營業費用及損失之認列，依租稅公平之原則，應以合理及必要者為限。……。」有本院前71年判字第1242號判例可循。茲依量能課稅原則，納稅

義務人取得之所得客觀上必有成本費用者，如能提供確實單據或證明文件，固應予減除，即使未能提供確實單據或證明文件，亦應依合理方法予以推估成本費用，將之自所得扣除，而以扣除後之淨值作為稅基，財政部就各種所得訂定之各種成本費用標準，具合理性者，自可作為推估成本費用之依據。惟就營業事業漏報收入，計算其漏報課稅所得額時，如該項收入確已包含成本費用在內，且其當年度結算申報書尚未申報減除者，固應予以減除，然如該項收入之成本費用於結算申報書內已列報減除，而經稽徵機關予以減除者，當然不得再依同業利潤標準推估成本費用而予重複減除。本件上訴人就102年度營利事業所得稅業已結算申報，且已申報成本費用等項，並經核定課稅所得額在案。系爭佣金收入，係經由上訴人申請更正，由被上訴人以第2次核定境外所得可扣抵稅額2,441,485元，補徵稅額0元。嗣被上訴人發現系爭佣金收入應僅由我國課徵所得稅，無所得稅法第3條第2項規定境外所得可扣抵稅額之適用，遂於核課期間內重為第3次核定，而為補徵稅款情事，而該佣金收入乃上訴人為印尼商提供仲介服務所取得之報酬，此為原判決確定之事實。故依上可知，上訴人於列報102年度營利事業所得稅結算申報時，已就其營業淨利部分申報收入及成本費用等項，亦經被上訴人為核實認定。上訴人嗣申請更正資料，經被上訴人為第2次核定，又嗣經被上訴人發現系爭佣金收入應僅由我國課徵所得稅，始為補徵稅款。查佣金收入於上訴人為申報時，列報在非營業收益部分，是原判決核認該收入與上訴人經營之本業尚屬有別，於法並無不合。參諸上訴人所列報之營業收入、成本費用等項，既經被上訴人核實認定，則該列報之相關成本費用已經認列，為避免有重複認列情事，對於上訴人補報之系爭佣金收入部分，如確另有支出成本費用等項，上訴人就此有利事項，自有盡協力義務陳明並提出相關帳簿文據等資料供被上訴人查核，以明實情。原判決敘明此應由上訴人檢據供被上訴人核定，惟上訴人迄未提示相關成本費用帳簿文據，故認上訴人主張難以憑採，即無不合，亦核與證據法則、經驗法則及論理法則並無違背。上訴人就此並未盡協力義務提出帳簿文據等資料，逕主張被上訴人應依所得稅法第83條規定，按102年度其他商品經紀業（行業標準代號4510-99）之同業利潤標準淨利率28%核定所得，即無所據，難認可採。原判決關於此部分之理由固嫌簡略，未盡妥適，惟駁回結論尚無不合。上訴意旨主張原判決以上訴人未提出相關單據供被上訴人核實認定為由，逕認不得扣除相關成本費用，復未探究系爭佣金收入之實質，認定本件無同業利潤標準之適用，與所得稅法第83條第3項及納稅者權利保護法第14條第2項及第3項規定暨司法院釋字第218號解釋有違；又原判決一方面認定系爭佣金收入為上訴人從事「本業」所獲致之收入，而有臺印租稅協定第7條之適用，一方面

又認定系爭佣金收入為上訴人之「非本業」收入，而無同業利潤標準之適用，亦有判決理由矛盾之違法云云，核係以其主觀之法律意見再為指摘，難認可採。

- (五)又依稅捐稽徵法第21條第2項規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」行政程序法第117條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：□撤銷對公益有重大危害者。□受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」可知違法授予利益之行政處分於法定救濟期間經過後，如其撤銷對公益沒有重大危害，且受益人有同法第119條所列信賴不值得保護之情形，或受益人雖無法定信賴不值得保護之情形，但其信賴利益非顯然大於撤銷所欲維護之公益者，原處分機關或其上級機關得依職權為全部或一部之撤銷。而課稅處分並非授益處分，即使納稅義務人受有違法但較為有利的課稅處分，就其受有少繳稅捐之利益，稽徵機關亦可適用上開規定，於發現原查定處分違法短徵時，自行變更原查定處分，補徵其應納之稅款，惟應受核課期間的限制。本院前58年判字第31號判例意旨謂「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分，固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發見原處分確有錯誤短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。」即本於相同法理。而本院76年5月份庭長評事聯席會議決議雖謂：「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經稅捐稽徵機關調查核定之案件，如於法定期間，納稅義務人未申請復查，其原查定處分，固具有形式上之確定力，惟稅捐稽徵機關如因發見新事實或新課稅資料，認確有短徵情形，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應納而未納之稅款。」然係因設題內容（原以「中華民國境內居住之個人」身分，按時辦理結算申報，並經核定課徵確定，嗣經發現其實「非中華民國境內居住之個人」）涉及發見新事實或新課稅資料，為配合題旨而作成決議，並未否定對於純粹適用法律錯誤而短徵之情形，得補徵其應納之稅款。依上可知，稽徵機關（原處分機關）於原課稅處分發生形式確定力後，於核課期間內，發現原課稅處分違法短徵時，仍得依職權撤銷之，自行變更原查定處分，補徵其應納之稅款，不以發見新事實或新課稅資料為限。查依原判決認定事實可知，上訴人於103年5月28日辦理102年度營利事業所得稅結算申報，被上訴人原按上訴人申報數核定境外所得可扣抵稅額0元；嗣後

依上訴人申請更正資料，第2次核定更正系爭境外所得可扣抵稅額；復於第2次核定後，發現系爭佣金收入係屬臺印租稅協定第7條規範之「營業利潤」，應僅由我國課徵所得稅，而無所得稅法第3條第2項規定之適用，遂於5年之核課期間作成第3次核定境外所得可扣抵稅額0元，並補徵稅款，並於106年8月30日送達補徵稅額繳款書等情。據上可知，被上訴人係於第2次核定後，發現上訴人有關係爭佣金應依上揭規定，由我國課徵所得稅，故於5年之核課期間內作成本件補稅處分（即第3次核定），依其處分理由可知，核係被上訴人因於第2次核定時適用法令錯誤（應適用所得稅法第124條及臺印租稅協定而誤用所得稅法第3條規定），而有短徵稅額情事，此係被上訴人適用法令錯誤而致，與法律見解變更自屬有異，被上訴人基此理由，重為核定作成本件補稅處分，於法核無不合。原判決就此敘明被上訴人作成第3次核定，尚非僅法律見解變更而已之理由雖嫌簡略，惟肯認本件被上訴人補徵稅款之結論並無違誤。上訴意旨指摘原判決率認第3次核定之作成非僅被上訴人法律見解變更云云，除有認定事實未憑證據之違誤外，亦與本院決議及判決意旨相左；又原判決僅泛稱被上訴人「尚非僅法律見解變更而已」，卻未敘明本件有何「發見新事實或新課稅資料」之情事，有判決不備理由之違法；復認原判決有適用稅捐稽徵法第21條第2項不當之違誤云云，據以指摘原判決違背法令，核係其一己主觀之法律意見，並不足採。至上訴意旨援引本院75年12月份庭長評事聯席會議決議：「漏貼印花稅票事件，既經稅捐稽徵機關於第1次復查時，決定印花稅額為零，依稅捐稽徵法第23條第3項第2款規定已屬確定。且稅捐稽徵機關於該復查決定時，系爭2份合約書業已扣案，不論是否為稅捐稽徵機關疏於查核，依司法院院字第1629號解釋，難謂為發見新事實或新證據，自不得再據為變更原處分之依據。」據以指摘原判決違法，經核本件個案情形係因稅捐稽徵機關適用法令錯誤而重為核定，與前引決議所揭情形，並不相同，上訴人此項主張，亦容有誤解。

(六)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 109 年 2 月 27 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 王 俊 雄

法官 林 妙 黛

法官 陳 秀 嫻  
以上正本證明與原本無異  
中華民國 109 年 2 月 29 日  
書記官 陳 映 羽

---

資料來源：司法院法學資料檢索系統