

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 438 號

解釋日期：民國 86 年 10 月 30 日

資料來源：司法院公報 第 39 卷 12 期 5-14 頁

司法院大法官解釋（九）（99年5月版）第 338-352 頁

總統府公報 第 6191 號 6-17 頁

相關法條：中華民國憲法 第 7、15、19、23 條

營利事業所得稅查核準則 第 92 條

解 釋 文： 財政部於中華民國八十二年十二月三十日發布之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項。該準則第九十二條第五款第五目規定「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無抵觸。對於在台灣地區以新台幣支付國外佣金，與同準則第九十二條中其他規定之國外佣金，僅就認定標準為斟酌事實情況差異所為之不同規定，與憲法第七條之平等原則亦無違背。

理 由 書： 人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。涉及租稅事項之法律，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則解釋之，亦為本院釋字第四二〇號解釋所揭示。財政部於八十二年十二月三十日發布之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項。該準則第九十二條第四款規定國外佣金超過百分之五者，應另提出正當理由及證明文據，核實認定；第五款第三目規定不予認定之支付對象；第四目規定證明支付佣金之文件等，皆屬有關國外佣金之舉證方法與認定要件。其中同條第五款第五目規定「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，係考量營利事業在台灣地區以新台幣支付國外佣金者，是否有支付之事實，因查證困難，故斟酌以往外匯管制時外匯主管機關規定得逕行辦理押匯之限額，以出口貨物價款百分之三為認定標準，營利事業向稅捐機關所需提出之證據與舉證之程度，因是否超出此標準而有別。又財政部賦稅署八十六年八月十六日台稅一發第八六一九一二六七一號函亦稱，營利事業在台灣地區以新台幣支付國外佣金如未超過出口貨物價款百分之三，稽徵機關得依其所提出之國外代理商或代銷商名義出具之收據及雙方簽訂之合約加以認定；至超過出口貨物價款百分之三者，除能提出上開收據及合約以外之其他相關證明文件，如雙方往來函電、傳真文件、國外人員來台

護照影本等，以及國外代理商或經銷商確已收到該新台幣款項或存入其帳戶之證明，如轉交、匯付、或沖轉其在臺貨款之證明等資料，經稽徵機關查核相符亦得予以認定。綜上可知，營利事業所得稅查核準則第九十二條第五款第五目乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無抵觸。對於在台灣地區以新台幣支付國外佣金，與同準則第九十二條其他規定之國外佣金，僅就認定標準為斟酌事實情況之差異所為之不同規定，對於超過標準部分，仍許營利事業提出其他證明文件予以認定，與憲法第七條之平等原則亦無違背。

大法官會議	主 席	施啓揚
	大法官	翁岳生
		劉鐵錚
		吳 庚
		王和雄
		王澤鑑
		林永謀
		施文森
		城仲模
		陳計男
		曾華松
		董翔飛
		楊慧英
		戴東雄
		蘇俊雄

抄○意實業有限公司（代表人簡○火）聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如左：

一、聲請解釋憲法之目的：

財政部營利事業所得稅查核準則第九十二條第五款第五目規定：「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定。」違反憲法第七條、第十五條、第十九條、第二十三條之規定，應屬無效。

二、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文：

（一）憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文：

緣聲請人七十九年度營利事業所得稅結算申報，其中列報佣金支出新台幣（以下同）九、二四八、〇九二元遭財政部台北市國稅局剔除。嗣經聲請人申請復查結果未獲變更，乃提起訴願，案經財政部訴願決定原處分撤銷，由財政部台北市國稅局另為處分。財政部台北市國稅局乃依訴願決定意旨重核，重為復查決定（附件一）：「

追認佣金支出四、六二五、四六八元，其餘復查之申請駁回。」其決定理由援引營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第九十二條第五款第五目之規定：「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定。」對於聲請人所列報之佣金支出在出口貨物價款百分之三範圍內予以追認，超過百分之三規定限額部分仍不予認定。該復查決定違反憲法第七條、第十五條、第十九條、第二十三條，侵害聲請人受憲法保障之財產權。

（二）所經過之訴訟程序：

聲請人爰就該復查決定，一再提起訴願，遞遭駁回（附件二、三），嗣復提起行政訴訟，亦遭行政法院判決駁回（附件四）。

（三）確定終局裁判所適用之命令之名稱及內容：

行政法院亦援引前揭查核準則第九十二條第五款第五目之規定（內容已見前述），而為不利於聲請人之判決。

（四）有關機關處理本案之主要文件及說明：

行政院再訴願決定書略謂：「財政部為中央財稅主管機關，其基於職權依據各有關法令及經驗法則，訂定查核準則以為營利事業結算申報及調查審核之準據，自應有其適用。」（參附件三）。行政法院判決理由略謂：「支付國外佣金，若以新台幣給付應向銀行結匯匯出，其自有結匯證明文件可供查核，其以手持外幣或外幣存款給付者，則有銀行匯付或轉付之證明以供查核，故對於國外給付之外銷佣金超出貨款百分之五如提出正當理由及證明文據並查核相符者，依查核準則第九十二條第四款規定仍予認定。惟對於在台支付國外佣金者，因無銀行結匯證明文件或銀行匯付或轉付之證明可供查核，且外匯管制取消後，外匯主管機關亦無規定逕行辦理押匯之限額。為免浮濫不實，其以新台幣支付者，參照以往得逕行辦理押匯限額。查核準則第九十二條第五款第五目乃規定不得超過出口貨價百分之三範圍，係對於外銷佣金在國內以新台幣支付之特別規定，難認其有何違反平等原則及信賴保護原則。又財政部為中央財稅主管機關，其基於職權依據各有關法令及經驗法則，訂定查核準則以為營利事業結算申報及調查審核之準據，自應有其適用，原告主張查核準則第九十二條第五款第五目違反所得稅法之規定，亦無足採。」（參附件四）。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

（一）對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義之內容：上揭行政法院確定判決所適用之查核準則第九十二條第五款第五目，有下列牴觸憲法之疑義：

1. 牴觸憲法第十九條：

按「人民有依法律納稅之義務」，為憲法第十九條所明定之租稅法律主義（釋字第二一〇號解釋）。查所得稅法對營利事業支付佣金之額度並無任何限制，僅於該法第二十四條第一項規定：「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。」查核準則竟未經法律之授權而規定：「在台以新台幣支付國外佣金，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據予以認定。」對於在台以新台幣支付國外佣金之情形，擅自設立佣金之限額，不問營利事業就超過限額部分得否取具有關憑證並提出正當理由，均不予認定，導致營利事業所得額虛增，而需課徵所得稅，實有牴觸憲法第十九條之嫌。

2. 牴觸憲法第七條：

按憲法第七條揭示平等原則，通說認為平等原則之意義為：「相同的事務，應為相同之處理；不同的事務應依其差異而為不同之處理。」德國通說並以「禁止恣意」為判斷是否違反平等原則之準則。上開查核準則第九十二條第四款規定：「外銷佣金超過出口貨物價款百分之五，經依規定取得有關憑證，提出正當理由及證明文據，並查核相符者，准予認定。」即超過百分之五部分，如依規定取得有關憑證，提出正當理由及證明文據，並查核相符，仍准予認列。同條第五款係就佣金支出之原始憑證所為規定，但其第五目卻規定：「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據予以認定。」兩項規定顯對同一支付國外佣金事件予以差別待遇，支付國外佣金超過出口貨物價款百分之五部分，原則上只須取具有關憑證，提出正當理由仍得予以認列；反觀在台以新台幣支付國外佣金則不得超過出口貨物價款百分之三，超過部分即便取具有關憑證並提出正當理由，仍不准予認列，此種厚此薄彼處理方式，顯有牴觸憲法第七條「平等原則」之嫌。

3. 牴觸憲法第十五條、第二十三條：

上開查核準則第九十二條第五款第五目之規定，有牴觸憲法第十九條、第七條之疑義，因而使營利事業之所得額虛增，而需負擔不必要之稅捐，已見前述，自有侵害聲請人受憲法保障之財產權，而有牴觸憲法第十五條之疑義。另按憲法所保障之權利，固得依憲法第二十三條規定，以法律限制之，但上開查核準則並非法律，亦未經法律之授權，已如前述。且依憲法第二十三條限制基本人權時，依通說見解，需符合比例原則，即具必要性、適當性（又稱合目的性），及合比例性（即狹義比例原則）（參附件五）。

上揭行政法院判決對上開查核準則第九十二條第五款第五目之立法理由，固有說明：「對於在台支付國外佣金者，因無銀行結匯證明文件或銀行匯付或轉付之證明可供查核，且外匯管制取消後，外匯主管機關亦無規定逕行辦理押匯之限額。為免浮濫不實，其以新台幣支付者，參照以往得逕行辦理押匯限額。查核準則第九十二條第五款第五目乃規定不得超過出口貨價百分之三範圍，係對於外銷佣金在國內以新台幣支付之特別規定，難認其有何違反平等原則及信賴保護原則。」惟此項見解以查核困難為由，而

逕行規定在台以新台幣支付國外佣金之限額，不僅違反稅法上之核實課稅原則（詳下說明），且有牴觸憲法第二十三條比例原則之嫌。

（二）聲請人對於前項疑義所持之見解：

1. 上開查核準則第九十二條第五款第五目違反憲法第十九條：

按查核準則第一條雖規定：「本準則係依稅捐稽徵法、所得稅法……及其他有關法令之規定。」但其所指出之各該法律並無授權財政部訂定查核準則之規定，故查核準則並非合法之委任命令，而係職權命令（附件六）。德國通說及我國學者多數見解均認為職權命令不得規定有關人民權利義務之事項（參附件七、八），故查核準則第九十二條第五款第五目，就營利事業在台以新台幣支付國外佣金，擅自設立限額，導致營利事業所得額虛增，而需就超出限額之部分課徵所得稅，顯然違反憲法第十九條租稅法律主義。

2. 上開查核準則第九十二條第五款第五目違反憲法第七條：

按查核準則第九十二條第四款及同條第五款第五目就同為支付國外佣金，僅支付方式不同，而予以差別待遇，已見前述。惟營利事業在台以新台幣支付國外佣金，雖有前揭行政法院判決所指查核上之困難，然此種查核上之難易，係屬舉證之問題，應從規範舉證責任之分配及舉證方式之要求上求其解決，究不得因舉證查核之困難，而就超出限額部分之佣金支出，不問其是否真實，均不准予認定。且查核困難，乃稅捐稽徵行政上應克服之問題，豈可因查核困難，而武斷規定佣金支出限額，對超出限額部分，不問其真實與否，一概不予認定？以致營利事業即使取得有關憑證，提出正當理由及證明文據並查核相符，仍不得依查核準則第九十二條第四款予以認定。故查核準則第九十二條第五款第五目之規定，顯然未依其事務之差異而為適切之處理，反而恣意規定國外佣金限額，顯然違反憲法第七條平等原則。

3. 上開查核準則第九十二條第五款第五目違反憲法第十五條、第二十三條：

上開查核準則第九十二條第五款第五目違反憲法第十九條、第七條之規定，因而使營利事業之所得額虛增，而需負擔不必要之所得稅，已如前述，自係侵害營利事業受憲法保障之財產權，顯然違反憲法第十五條。

又上開查核準則第九十二條第五款第五目之立法理由，係以查核困難，避免營利事業浮濫虛報而訂定。惟所得稅之課徵，原則上應以「真實所得」為稅捐客體，此即稅法上所稱之核實課稅原則（附件九）。上開查核準則第九十二條第五款第五目之規定，不問超過限額部分之佣金支出是否真實，一概不予認定，已嚴重違反核實課稅原則。如前所述，查核困難，係屬舉證上之問題，應可從舉證責任之分配及舉證方式之要求上獲得解決，並無規定佣金限額之必要，就此而論，查核準則第九十二條第四款之規定如

妥適運用，已足解決查核困難之問題；且以稅捐稽徵行政上之便利，作為否認營利事業超過限額之佣金支出之理由，既違反核實課稅原則，並侵害人民受憲法保障之財產權，其手段顯然超過目的，自亦構成違反憲法第二十三條之比例原則。

4. 上開查核準則第九十二條第五款第五目規定，應屬無效：

按「命令與憲法或法律牴觸者無效」，憲法第一百七十二條定有明文。惟以往大院大法官會議解釋憲法，從未宣告法令違憲而無效，其或基於法律安定性之考慮，或為避免因無效之宣告而導致規範真空狀態。然就本件而論，如宣告查核準則第九十二條第五款第五目規定違憲無效，即可回歸同條第四款，依營利事業所提理由及有關憑證、證明文據核實認定，並無規範真空之顧慮。至於法律秩序安定性之考慮，須就憲法觀點加以權衡，除非宣告法令違憲無效後之法秩序，較諸宣告法令違憲但非無效之法秩序，更不符合憲法之意旨，否則，仍應宣告法令違憲無效。故不斟酌憲法觀點，單純基於法律秩序安定性之考慮，即排斥違憲無效之宣告，顯不足採。就本件而論，宣告系爭查核準則規定無效之目的，正在於排除該規定所造成之違憲狀態，並無因此而衍生其他不符憲法意旨之虞，且有該查核準則第九十二條第四款之規定可資適用，自以宣告系爭查核準則規定無效，始為合憲。為此，爰請大法官會議秉持憲法所定「法令違憲者無效」之原則，宣告系爭規定為無效。

此 致

司法院

關係文件之名稱及件數：

附件一：財政部台北市國稅局訴願決定重核案件復查決定書。

（ 82 年 11 月 22 日（82）財北國稅法字第八二〇三六一〇三六號）

附件二：財政部訴願決定書。

（ 83 年 3 月 18 日台財訴第八三〇〇三五八四二號）

附件三：行政院決定書（ 83 年 9 月 16 日台八十三訴字第三五三四四號）。

附件四：行政法院判決（ 84 年度判字第七五〇號）。

附件五：行政法之理論與實用，吳庚著，第五四—五五頁。

附件六：職權命令與行政規則之研究，莊國榮碩士論文，第八五—八六頁。

附件七：同前註，第一一四頁。

附件八：稅法之基本原理，陳清秀著，第二七—二九頁。

附件九：稅捐法論衡，黃茂榮著，第一七四頁。

附委任書一份。

聲 請 人：○意實業有限公司

法定代理人：簡○火

代 理 人：蔡兆誠 律師

中華民國八十四年六月十二日

附件 四：行 政 法 院 判 決

八十四年度判字第七五〇號

原 告 ○意實業有限公司

代 表 人 簡 ○ 火

被 告 財政部臺北市國稅局

右當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服行政院中華民國八十三年九月十六日台八十三訴字第三五三四四號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告七十九年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出新台幣（下同）九、二四八、〇九二元，被告初查，不予認定。原告不服，申經復查結果，未准變更，訴經財政部台訴字第八二〇一七七四四四號訴願決定將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。案經被告重為復查決定，除准予追認四、六二五、四六八元外，其餘仍未准變更。原告不服，就復查決定未准變更部分，向財政部提起訴願，經遭駁回後，復就支付澳洲商・EUROPE TILE CO.及加拿大商・STRANDS IMPORTS INC.佣金未准認列部分，向行政院提起再訴願，亦經遭決定駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：壹、再訴願決定機關所以維持原處分，無非以營利事業所得稅查核準則第九十二條第五款第五目「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」之規定對原告公司所提再訴願予以駁回。貳、惟依營利事業所得稅查核準則第九十二條第四款：「外銷佣金超過出口貨物價款百分之五，經依規定取得有關憑證，提出正當理由及證明文據並查核相符者，准予認定」之規定，顯然認為外銷佣金並無百分之三或百分之五之上限，易言之，依該條款規定，只要納稅義務人依規定取得有關憑證，提出正當理由及證明文據，經查核相符者，該外銷佣金支出即應覈實認列，並無比例之限制。至於同條第五款第五目乃有關「佣金支出原始憑證」之規定，此觀該條款所示即明，由於該條第五款第五目並非針對外銷佣金比例限制之特別規定，從而，有關外銷佣金比例有無限制之問題，於適用法律條文時，即應以同條第四款之規定為依據，殊無以規範原始憑證之規定作為限制佣金支出比例之根據，合先敘明。經查原告公司支付澳洲 EUROPE TILE CO.及加拿大 STRANDS IMPORTS INC. 之佣金，乃依據雙方之代理合約書所載佣金比例分別為出口貨價之百分之九及百分之五，計按出口貨價之百分之九支付 TONY（EUROPE TILE CO.總經理）三、二七二、九八八元，及按出口貨價之百分之五支付 RICHARD（STRANDS IMPORTS INC. 總經理）五、八九二、四五四元，且分別取有 TONY 及 RICHARD 開列之佣金明細收據，足資憑證，又上述二家仲介公司授權委託

第三者謝蔚霖及吳○惠在台代收佣金，亦有該二家公司之領款授權書及領款收據為憑，是原告公司有系爭外銷佣金支出，應屬可信。然再訴願決定機關卻捨營利事業所得稅查核準則第九十二條第四款之規定不予適用，反以同條第五款第五目有關佣金支出原始憑證之規定，對超過出口貨物價款百分之三之部分不予認定，揆諸首揭說明，其適用法律顯有重大錯誤。退一萬步言之，即令營利事業所得稅查核準則第九十二條第四款與同條第五款第五目之效力相同，無何者優先適用之問題，然二者之規定既有互相矛盾之處，則依「信賴保護」之原則，亦應適用較有利於人民之規定；再訴願決定機關未審酌及此，其認定實嫌草率。況原告確實支付國外佣金予國外代理商，僅係國外代理商自行委託在台第三者代收該筆佣金，與查核準則第九十二條第五款第五目規定直接在台以新台幣支付國外佣金規定有間，原行政機關就此未能詳查事實逕予適用上開規定顯屬率斷。參、復查營利事業所得稅查核準則（以下簡稱查核準則）僅係財政部為執行所得稅查核工作而依職權訂定的「行政命令」，除必須有法律明確授權外，亦僅得在授權範圍內制定所得稅查核工作，然查，所得稅法對營利事業支付佣金並無一定的限制，自應按各營利事業目的需要實際支出佣金予以認定。惟查核準則第九十二條第四款、第五款第五目卻對營利事業支付佣金訂定特別的認定限額，顯已逾越法律授權範圍。再者，就支付佣金認列標準，依查核準則第九十二條第四款規定「外銷佣金超過出口貨物價款百分之五，經依規定取得有關憑證，提出正當理由及證明文據並查核相符者，准予認定。」卻又於同條第五款佣金支出之原始憑證第五目規定「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據予以認定。」兩項規定顯對同一支付國外佣金事件認定方法與範圍大相逕庭；抑有進者，支付國外佣金超過出口貨物價款百分之五部分只須取具有關憑證，提出正當理由仍得予以認列，反觀在台以新台幣支付國外佣金不得超過出口貨物價款百分之三，超過部分取具有關憑證並提出正當理由，仍無法得到主管機關認列，此種厚此薄彼處理方式，顯已違背「平等原則」至為灼然。肆、末按，佣金支出係營利事業對經紀人、代理人或代銷商，因介紹或代理銷售本事業之產品或服務，而由營利事業支付之報酬，故佣金之支出應以確有提供勞務為前提，是以原告願依代理合約支付高額佣金，無非澳洲 E · T · C · 公司經銷區域包括澳洲、紐西蘭、新幾內亞等地，與加拿大商 S · I · I · 公司經銷區域包括加拿大、北美等地推展業務不易，才同意支付高額佣金，且業已取具相關憑證，自應得就超過部分予以認列為佣金支出。被告認定事實與適用查核準則顯有違誤，請撤銷原處分及訴願、再訴願決定等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定。」為查核準則第九十二條第五款第五目所明定。二、查系爭支付國外佣金，原告依合約按出口貨價百分之九支付澳洲商 EUROPE TILE CO. 佣金三、二七二、九八八元，支付加拿大商 STRANDS IMPORTS INC. 佣金五、八九二、四五四元，雖取有合約書、佣金明細收據及有關函件，本局依首揭規定認列百分之三，分別為一、〇九〇、九九六元及三、五三

五、四七二元，合計四、六二五、四六八元，其餘未准認定，並無不合。三、查支付國外代理商或代銷商之佣金，依行為時查核準則第九十二條第一款及第四款規定，除支付對象為國外營利事業，且未超過美金一千元得以票匯方式匯付外，應以信匯或電匯方式匯出為限，其超過出口貨物價款百分之五部分，經提示合約及取得結匯銀行出具之結匯證明等有關憑證，提出正當理由及證明文據並查核相符者，准予認定。惟若在台以新台幣支付者，依同條第五款第五目規定，則應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定，並無所稱規定互相矛盾之處，是本件原告在台以新台幣支付上述二家公司授權委託第三者謝蔚霖君及吳○惠君國外佣金，依首揭規定認定百分之三並無不合。原告之訴無理由，請予駁回等語。

理 由

按「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。」為所得稅法第二十四條第一項所明定。關於費用中佣金部分之支出，在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定，為行為時營利事業所得稅查核準則（以下簡稱查核準則）第九十二條第五款第五目予以規定。本件原告七十九年度營利事業所得稅結算申報，原列報佣金支出九、二四八、〇九二元，其中支付澳洲商・EUROPE TILE CO.佣金三、二七二、九八八元，支付加拿大商・STRANDS IMPORTS INC.佣金五、八九二、四五四元，被告以其雖取有合約書及有關函件，惟據其八十一年三月一日說明書說明其佣金均係在國外以新台幣支付，乃不予認列。原告以其經營磁磚等建材外銷業務，外銷收入佔全年營收百分之九十五以上，支付佣金以獲取訂單，拓展市場為國際貿易所常見，其有關佣金支付方式及支付比例，均明定於雙方所簽訂之合約中，均依合約之規定以台幣在台支付，亦均取有收據云云，申經復查結果，未准變更。訴經財政部台財訴字第八二〇一七七四四四號訴願決定將原處分撤銷，由被告另為處分。被告重為復查結果，以原告依合約按出口貨價百分之九以新台幣在台支付澳洲商・EUROPE TILE CO.佣金三、二七二、九八八元，取有該公司開列之佣金明細收據，惟超過出口貨物價款百分之三之規定限額二、一八一、九九二元部分，仍不予認定，其餘一、〇九〇、九九六元准予追認；又依合約按出口貨價百分之五以新台幣在台支付加拿大商・STRANDS IMPORTS INC.佣金五、八九二、四五四元，取有該公司開列之佣金明細收據，惟超過百分之三規定限額二、三五六、九八二元部分，仍不予認定，其餘三、五三五、四七二元准予追認，計追認佣金支出四、六二五、四六八元，其餘未准變更，依首開說明，並無不合。原告雖以：營利事業所得稅查核準則（以下簡稱查核準則）第九十二條第四款對於外銷佣金並無比例之限制，而同條第五款第五目乃有關「佣金支出原始憑證」之規定，並非針對外銷佣金比例限制之特別規定。原核定捨第四款之規定不予適用，反以同條第五款第五目有關佣金支出原始憑證之規定，對超過出口貨物價款百分之三之部分不予認定，其適用法律顯有重大錯誤。又二者之規定既有互相矛盾之處，依「信賴保護」原則，亦應適用較有利於人民之規

定，況其確實支付國外佣金予國外代理商，僅係國外代理商自行委託在台第三者代收該筆佣金，與查核準則第九十二條第五款第五目規定直接在台以新台幣支付國外佣金規定有間。及所得稅法對營利事業支付佣金並無一定的限制，而查核準則第九十二條第四款、第五款第五目卻對營利事業支付佣金訂定特別的認定限額，逾越法律的授權範圍，且兩項規定對同一支付國外佣金事件認定方法與範圍大相逕庭，違背「平等原則」，伊確已支付國外佣金，應全部核實認定云云。惟依行爲時查核準則第九十二條第一款及第四款規定，除佣金支付對象爲國外營利事業，且未超過美金一千元得以票匯方式匯付外，應以信匯或電匯方式匯出爲限，其超過出口貨物價款百分之五部分，經提示合約及取得結匯銀行出具之結匯證明等有關憑證，提出正當理由及證明文據並查核相符者，准予認定，惟若在台以新台幣支付者，依同條第五款第五目規定，則應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據爲憑予以認定。原告本期在台以新台幣支付國外佣金，超過出口貨物價款百分之三部分，雖取有國外代理商收據，惟依行爲時查核準則第九十二條第五款第五目規定，其超過出口貨物價款百分之三部分不予認定，不因該佣金係國外代理商在台直接受取，或委託第三者代收而有不同。又支付國外佣金，若以台幣給付應向銀行結匯匯出，其自有結匯證明文件可供查核，其以手持外幣或外幣存款給付者，則有銀行匯付或轉付之證明以供查核，故對於於國外給付之外銷佣金超出貨款百分之五如提出正當理由及證明文據並查核相符者，依查核準則第九十二條第四款規定仍予認定。惟對於在台支付國外佣金者，因無銀行結匯證明文件或銀行匯付或轉付之證明可供查核，且外匯管制取消後，外匯主管機關亦無規定逕行辦理押匯之限額。爲免浮濫不實，其以新台幣支付者，參照以往得逕行辦理押匯限額。查核準則第九十二條第五款第五目乃規定不得超過出口貨價百分之三範圍，係對於外銷佣金在國內以新台幣支付之特別規定，難認其有何違反平等原則及信賴保護原則。又財政部爲中央財稅主管機關，其基於職權依據各有關法令及經驗法則，訂定查核準則以爲營利事業結算申報及調查審核之準據，自應有其適用，原告主張查核準則第九十二條第五款第五目違反所得稅法之規定，亦無足採。被告就原告超過貨價百分之三佣金部分不予認定，並無違誤，一再訴願決定遞予維持，亦無不合，原告起訴論旨，難認爲有理由，應予駁回。據上論結，本件原告之訴爲無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國八十四年三月二十八日

（本聲請書其餘附件略）

參考法條：營利事業所得稅查核準則 第 92 條 (86.02.26)

中華民國憲法 第 7、15、19、23 條 (36.01.01)