

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第785號

上 訴 人 榮創能源科技股份有限公司

代 表 人 方榮熙

訴訟代理人 曾能煜 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

訴訟代理人 黃麗玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國110年9月30日臺北高等行政法院108年度訴更一字第62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、被上訴人代表人由王綉忠變更為蔡碧珍，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、上訴人102年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出新臺幣（下同）76,694,661元，被上訴人初查，以其中20,218,329元未提示合約、支付價金證明及居間仲介證明文件為由，否准認列，核定佣金支出56,476,332元，併同其餘項目查核結果，核定應補稅額1,639,852元。上訴人不服，申請復查，未獲被上訴人以民國105年4月14日北區國稅法一字第1050005931號復查決定（下稱原處分）變更，提起訴願，遭訴願決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）106年度訴字第938號判決駁回（下稱前判決）駁回，乃提起上訴，經本院108年度判字第287號判決，將原審前判決廢棄，發回更

01 審。嗣經原審以108年度訴更一字第62號判決（下稱原判
02 決）駁回後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢
03 棄，發回原審。

04 三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
05 的記載。

06 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

07 (一)針對上訴人102年度營利事業所得稅額有關「當期支付予金
08 佰利公司之佣金支出20,218,329元」之真實性調查而言，上
09 訴人應事前索取營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）
10 第92條第1款及第5款第4目規定之交易證明文件，且提供予
11 稽徵機關調查。依上訴人與金佰利（香港）科貿有限公司
12 （下稱香港金佰利公司）所訂系爭代理協議可知，上訴人應
13 給付香港金佰利公司之佣金金額，以該公司為上訴人仲介之
14 客戶向上訴人下單訂貨後，實際給付上訴人之價金一定比例
15 計算，是上訴人於香港金佰利公司促成其與客戶締結買賣契
16 約，並取得客戶給付之貨款後，始對香港金佰利公司負有給
17 付佣金之義務。然而，本件與上訴人實際洽商往來者，係設
18 籍大陸山東青島地區之金佰利電子有限公司（下稱青島金佰
19 利公司；與香港金佰利公司下合稱金佰利公司），此為上訴
20 人所不爭，亦有上訴人員工古富全於原審另案（108年度訴
21 字第1360號）審理時證稱可參，換言之，上訴人是從青島金
22 佰利公司取得在地仲介服務，卻與香港金佰利公司簽立系爭
23 代理協議，二者法人格自是有別。再者，青島金佰利公司之
24 負責人係執行董事「遲德霞」，雖然股東「宋宸」擔任該公
25 司監事一職，然宋宸是否可得代表青島金佰利公司對外執行
26 公司事務，甚且代表青島金佰利公司與上訴人從事仲介事宜
27 等，亦非無疑。此外，針對上訴人於102年間就海信集團之
28 訂單及交易價金，是否確實係因他人之媒介而獲取等事實調
29 查，上訴人無從解免協力義務。上訴人既係自青島金佰利公
30 司取得在地仲介服務，自應向青島金佰利公司取具查核準則
31 第92條所定有佣金支出約款之契約、證明具居間仲介事實之

01 相關證明文件等，以供稽徵機關查核，然而，上訴人並未就
02 「青島金佰利公司居於海信集團與上訴人之間為仲介」與
03 「上訴人獲取海信集團官方之訂單」二者間具備之因果關係
04 提供具體證據以資審酌，僅提示與香港金佰利公司所訂代理
05 協議資為憑據，難認上訴人主張對香港金佰利公司負有給付
06 仲介成功之佣金20,218,329元之義務一節為可採。另上訴人
07 所提E-mail、宋宸與古富全之談話紀錄（發生日期均在102
08 年間），宋宸與李新之會談紀要、古富全於99至100年間出
09 差至大陸之工作報告書、102年間之大陸出差紀錄及出差申
10 請單等，皆不足以證明金佰利公司於102年間成功媒合仲介
11 海信集團官方對上訴人採購貨品，且上訴人因而必須對金佰
12 利公司給付高達20,218,329元之佣金。甚且，上訴人提示資
13 料係記載「102年1月10日及6月10日」由員工古富全在大陸
14 青島地區會晤宋宸所為談論之談話紀錄，惟古富全於102年6
15 月8日至6月19日期間實際並未出境，則上訴人提示之洽商談
16 話紀錄內容是否真實，亦有疑義，縱如上訴人所稱係古富全
17 對於會談時間之誤載，惟其內容亦不足為有利上訴人之認
18 定。況依古富全於原審另案審理時證稱可知，海信集團官方
19 要求供應商與該集團直接接洽，不允許代理商等中間人居中
20 仲介牟利，是以，海信集團官方對上訴人下訂單採購，依該
21 集團之禁止仲介規定，並無考量第三人居中仲介之餘地。

22 (二)上訴人以系爭12紙外匯水單分類名稱及編號應為「貿易佣金
23 支出」誤記為「已進口之貨款」為由，向兆豐國際商業銀行
24 股份有限公司（下稱兆豐銀行）竹科竹村分行申請更正，經
25 該分行出具無故意申報不實意見書，且經中央銀行核准更
26 正。惟上開主張乃上訴人單方面之陳述，且其所提香港金佰
27 利公司開立之國外商業發票（Invoice），其上僅單純列記
28 客戶名稱「Hisense Electric Co., Ltd」（即海信公司）、
29 「Haier」（即海爾公司），以及佣金數額等資料，惟無從
30 證明其上所載貨物確係金佰利公司居間促成買受人向上訴人
31 購買貨物，尚難憑此即認金佰利公司確有居於上訴人與買受

01 人之間從事仲介勞務成功，以致上訴人必須支付本件系爭佣
02 金之事實。

03 (三)上訴人以其對海信集團之銷貨金額逐年成長，尚不足以證立
04 上訴人取得海信集團官方訂單果真係出於金佰利公司居間仲
05 介使然。至上訴人所提其他年度之出差報告及會談紀錄等
06 件，並非本件102年度仲介事實之證明文件，亦無從證明金
07 佰利公司於102年度確有為其居間仲介交易之事實。至上訴
08 人108年度營利事業所得稅結算申報列報支付香港金佰利公
09 司之佣金應否准許認列，應視其於該年度有無提出相關仲介
10 事實之證明文件予以查核；況被上訴人已說明上訴人所提10
11 8年度營利事業所得稅結算申報核定通知書，核定別欄位係
12 「1. 書面審查」，並非進行查帳審核（即調帳進行實質審
13 查），倘上訴人108年度有與本件相同課稅事實之佣金支出
14 而仍未保存相關仲介佣金支出相關證明文件，則被上訴人仍
15 得另案進行調帳查核並依法核課補稅。從而，上訴人於形式
16 上雖備有與金佰利公司簽訂之代理協議或結匯支付證明等文
17 件，惟既未能證明海信集團官方確係接受他人從中仲介媒合
18 始對上訴人採購貨品等事實，自不得認上訴人列報系爭佣金
19 支出20,218,329元，係為經營本業所必需之必要或合理費
20 用，被上訴人否准認列，即無不合。綜上，原處分於法並無
21 違誤，訴願決定予以維持，核無不合，乃判決駁回上訴人在
22 第一審之訴。

23 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就
24 上訴意旨論斷如下：

25 (一)營利事業所得的計算，依所得稅法第24條第1項前段規定，
26 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
27 純益額為所得額。而關於營利事業列報費用支出的查核，其
28 中「佣金支出：一、佣金支出應依所提示之契約，或其他具
29 居間仲介事實之相關證明文件，核實認定。……五、佣金支
30 出之原始憑證如下：……(四)支付國外代理商或代銷商之佣
31 金，應提示雙方簽訂之合約；已辦理結匯者，應提示結匯銀

01 行書明匯款人及國外受款人姓名（名稱）、地址、結匯金
02 額、日期等之結匯證明；未辦結匯者，應提示銀行匯付或轉
03 付之證明文件；以票匯方式匯付者，應提示收款人確已實際
04 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
05 或代銷商，無法提示合約者，應於往來函電或信用狀載明給
06 付佣金之約定事項。」營利事業所得稅查核準則第92條第1
07 款及第5款第4目定有明文。再按「稱居間者，謂當事人約
08 定，一方為他方報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付
09 報酬之契約。」「居間人，以契約因其報告或媒介而成立者
10 為限，得請求報酬。」為民法第565條、第568條第1項所明
11 文。

12 (二)佣金支出乃營利事業對經紀人、代理人或代銷商因介紹或代
13 理銷售該事業之產品或服務，而由該事業支付之報酬，故有
14 無支付佣金之必要，應以該經紀人、代理人或代銷商有無實
15 際提供仲介勞務以為斷，若無實際提供仲介勞務，縱形式上
16 具備有合約書或結匯支付證明，亦難謂該項支出為經營本業
17 所必需之必要或合理費用，方符合前揭所得稅法第24條第1
18 項之成本費用及收入配合原則。又有關營利事業所得加項之
19 收入，雖應由稅捐稽徵機關負客觀舉證責任；惟營業費用為
20 計算營利事業所得額之減項，有利於納稅義務人，依行政訴
21 訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，應由納稅義務人
22 就營業費用事實之存在，負客觀舉證責任。除非納稅義務人
23 提出足資證明與其營業有關之佣金支出之相關文件與憑證，
24 確實證明該等營業費用支出事實存在，否則，包括確實證明
25 支出事實不存在及無法證明支出事實存在與否之情形，均不
26 得予以認列。

27 (三)本件上訴人就列報系爭年度支付金佰利公司佣金支出20,21
28 8,329元，雖提出代理協議、匯款水單、電子郵件、談話紀
29 錄、出差報告書、出差紀錄、出差申請單、匯出匯款更正申
30 請書、佣金數額及會談紀錄等資料為據，然經原審斟酌全辯
31 論意旨及調查證據之結果，依法認定上訴人於金佰利公司促

01 成其與客戶締結買賣契約，並取得客戶給付之貨款後，始對
02 金佰利公司負有給付佣金之義務。然與上訴人實際洽商往來
03 者，係設籍大陸山東地區之青島金佰利公司，惟上訴人卻提
04 示與設於香港之金佰利公司所訂代理協議資為憑據，已難逕
05 認上訴人主張對金佰利公司負有給付仲介成功之佣金20,21
06 8,329元之義務一節為可採。依上訴人之員工古富全於另案
07 之證述，海信集團官方其實是要要求供應商與海信集團，交易
08 雙方公司互相直接接洽，不允許代理商等中間人居中仲介牟
09 利，則海信集團官方對上訴人下訂單採購，依該集團之禁止
10 仲介規定，並無考量第三人居中仲介之餘地。上訴人所提電
11 子郵件、談話紀錄、出差報告書、出差紀錄、出差申請單等
12 資料，不足以證明金佰利公司果真完成本件訂單之仲介媒
13 合，難認定上訴人對金佰利公司確實生有給付佣金之義務，
14 亦難據以認定102年間海信集團官方對上訴人採購貨品係經
15 由中間人成功媒合所致。上訴人所提匯出匯款更正申請書及
16 佣金數額，是否確係金佰利公司居間促成買受人向上訴人購
17 買貨物，自上開Invoice內容並無從得知，仍難憑此即認金
18 佰利公司確有居於上訴人與買受人之間從事仲介勞務成功，
19 以致上訴人必須支付系爭佣金之事實。上訴人於形式上雖備
20 有與香港金佰利公司簽訂之代理協議或結匯支付證明等文
21 件，惟既未能證明海信集團官方確係接受他人從中仲介媒合
22 始對上訴人採購貨品等事實，自不得認上訴人列報系爭佣金
23 支出20,218,329元，係為經營本業所必需之必要或合理費
24 用。原判決核已明確論述其事實認定之依據及得心證之理
25 由，對於上訴人各項主張如何不足採，亦均有詳為論斷，與
26 經驗、論理、證據法則無違，其所適用之法規與該案應適用
27 之法規並無違背，與司法院大法官解釋亦無牴觸，並無所謂
28 判決不適用法規或適用不當等違背法令之情形。上訴意旨主
29 張：古富全稱海信集團不許仲介代理人進公司的意思係指海
30 信集團要求與供應商（上訴人）直接簽約，避免貨物發生瑕
31 疵或其他法律責任時，海信集團須向代理人求償，無法直接

01 對供應商主張商品責任。又縱認海信集團禁止代理商介入供
02 應商之交易，然此亦僅為海信集團之內部規定，並非法制上
03 之強制或禁止規定，上訴人與金佰利公司間之代理協議自屬
04 有效，李新與宋宸之會談紀錄縱屬私下，惟依債的相對性原
05 則，金佰利公司確有對上訴人提供仲介代理之助力，上訴人
06 對之給付佣金，與稅法規定無違，被上訴人不得任意刪除，
07 原判決僅因會議紀錄之時間記載錯誤，未慮及上訴人所提供
08 金佰利公司處理相關仲介業務之文件與會議紀錄已經古富全
09 證述為真實，即逕認該會議紀錄之內容不可採，其所為推論
10 顯然違法云云，無非係對原審取捨證據、認定事實之職權行
11 使，加以爭執，尚難認原審有違反經驗法則或判決違背法令
12 之情形，上訴人前開主張，自無足採。

13 (四)上訴意旨主張：香港金佰利公司屬商貿服務公司，設置之目
14 的係為方便收款、簽約及運用資金，青島金佰利公司則以履
15 行輔助人角色執行代理業務，原判決堅持僅由香港金佰利公
16 司執行協議書之仲介業務，違反民法第224條債之履行得由
17 債務人委託第三人為之之規定，與商業慣例、經驗法則有
18 違；又上訴人因與香港金佰利公司簽署代理協議而支付其佣
19 金，並非上訴人單方面之陳述，原判決認定兆豐銀行竹科竹
20 村分行出具之無故意申報不實意見書及中央銀行核准更正，
21 乃上訴人單方面之陳述，無法證明金佰利公司確有居於上訴
22 人與海信集團間從事居間仲介勞務並媒合成功，其所認顯與
23 相關法令及卷附事證有違，有判決理由矛盾及理由不備之違
24 法云云。然依所得稅法第24條第1項規定，營利事業所得之
25 計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐
26 後之純益額為所得額，則各項成本費用及損失之計算自應有
27 一定之標準以為準繩，始克達到實質課稅及公平原則。原判
28 決係以上訴人其實是要從「青島」金佰利公司（負責人遲德
29 霞）取得在地仲介服務，然而，與上訴人簽立系爭代理協議
30 之相對人卻是設於「香港」之金佰利公司（負責人宋宸），
31 其法人格自是有別，已難逕認上訴人主張對金佰利公司負有

給付仲介成功之佣金20,218,329元之義務一節為可採。縱依上訴人主張其雖與金佰利公司簽約，但青島金佰利公司會負責執行仲介代理業務，青島金佰利公司以履行輔助人之角色執行代理協議等情為可採。然而，就「青島金佰利公司居於海信集團與上訴人之間為仲介」與「上訴人獲取海信集團官方之訂單」，二者間必須具備之因果關係，上訴人亦未能提供具體證據可資審酌。本件原判決係按上訴人舉證之證據資料，認上訴人於形式上雖備有合約書或結匯支付證明，惟其既未能證明金佰利公司有依約為其提供仲介勞務，及其係因此匯款支付佣金之事實，自不得認其列報上開佣金支出，係為經營本業所必需之必要或合理費用，被上訴人否准認列，即無不合。上訴人再對原判決就代理協議、會議紀錄及結匯支付證明等證據之判斷予以爭執，自係就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加指摘違誤，及就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言原判決違反論理法則、證據法則，尚難採信。至原判決關於上訴人之匯款證明，業已敘明雖經上訴人向銀行申請更正，將所載「已進口貨款」更正為「貿易佣金支出」，惟此不過係上訴人單方面向銀行之陳述，仍難憑此即認金佰利公司確有居於上訴人與海信集團間從事仲介勞務並媒合成功，致其於102年間必須依約支付佣金20,218,329元之事實，業已說明該項證據不足為上訴人與金佰利公司間有仲介事實之憑據，上訴人主張原判決認定事實不憑證據，有判決不備理由之違法云云，尚難採信。

(五)又營業費用為計算營利事業所得額之減項，應由主張扣抵之納稅義務人即上訴人負擔客觀舉證責任（參見本院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨），依所得稅法規定，營利事業之支出須為營業所必要之支出，始得列為成本、費用或損失，而佣金係指營利事業對經紀人、代理人或代銷商因介紹或代理銷售本事業之產品或勞務，而由本事業給付之報酬，有無支付佣金之必要，端視有無代理銷售產品或提供仲介勞務而定。經查，上訴人102年營利事業所得稅

01 結算申報，既列報對金佰利公司給付佣金20,218,329元，主
02 張應由該年度收入總額中減除，自應就金佰利公司曾對其提
03 供仲介勞務，上開佣金確屬其經營本業及附屬業務所生必要
04 合理費用之事實，提出證據以實其說。原判決已敘明古富全
05 前開出差事宜，不過係關於海信主要供應商為海爾、技術交
06 流討論、可能合作模式、上訴人對銷售額之期望、計畫導入
07 特定產品等等商務事項，仍不足以證明金佰利公司於102年
08 間成功媒合仲介海信集團官方對上訴人採購貨品，且上訴人
09 因而必須對金佰利公司給付高達20,218,329元之佣金。再
10 者，企業對特定客戶之銷貨金額有所提升，其可能原因或係
11 產業供需情勢變化、買方開拓新貨源、賣方以低價搶客、產
12 品本身具有特殊性、終端客戶有所指定……等等，不一而
13 足，僅以上訴人對海信集團之銷貨金額逐年成長，尚不足以
14 證立上訴人取得海信集團官方訂單果真係出於金佰利公司居
15 間仲介使然。上訴人於原審所提各項證據均無法證明金佰利
16 公司確有為其居間仲介交易之事實，被上訴人及原審已盡調
17 查證據之能事，原判決亦已敘明其認定無從確實證明金佰利
18 公司有為上訴人居間仲介交易存在之得心證理由，核其事實
19 認定，並無違經驗法則、論理法則或證據法則，即不能指為
20 違法。上訴意旨主張其能通過海信集團內部的樣品檢查、產
21 品驗證、審廠程序、價格審定而取得該集團長期、繼續性供
22 貨契約，係因香港金佰利公司不斷提供上訴人相關的商業資
23 訊與協助，上訴人與香港金佰利公司約定，由其繼續提供海
24 信集團內部訊息及維持商誼以增加上訴人對海信集團之供
25 貨，上訴人則給付該期間交易額度一定比例之佣金予香港金
26 佰利公司，此約定與商業慣例相符，且與稅法規定無違，原
27 判決所認顯與商業交易常規及經驗法則有違云云。無非執其
28 個人主觀見解，就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項
29 為爭議，其據以指摘原判決違法，仍無足取。

30 (六)綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決駁回上訴人在原
31 審之訴，並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背

01 法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

02 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
03 項、第98條第1項前段，判決如主文。

04 中 華 民 國 112 年 3 月 9 日

05 最高行政法院第一庭

06 審判長法官 吳 東 都

07 法官 洪 慕 芳

08 法官 許 瑞 助

09 法官 侯 志 融

10 法官 王 俊 雄

11 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

12 中 華 民 國 112 年 3 月 9 日

13 書記官 張 玉 純