

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第790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 呂淑華

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年度訴字第1359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、被上訴人之代表人王綉忠於本件訴訟繫屬本院後變更為蔡碧珍，其新任代表人已聲明承受訴訟，核無不合，應予准許，合先敘明。

二、緣上訴人民國104年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出新臺幣（下同）54,139,486元，被上訴人初查，以其中32,463,147元未提示仲介往來證明文件，否准認列，核定佣金支出21,676,339元，併同其餘項目查核結果，核定應補稅額5,728,874元。上訴人對調減佣金支出32,463,147元部分不服，申請復查，經被上訴人以108年2月25日北區國稅法一字第1080002614號復查決定駁回，上訴人提起訴願，亦遭駁回，循序提起本件行政訴訟，並訴請撤銷訴願決定及復查決定。經原審以108年度訴字第1359號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

01 三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

02 四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略以：(一)依上訴人與金佰利

03 (香港)科貿有限公司(下稱金佰利公司)所訂代理協議及

04 上訴人之員工古富全於原審另案(108年度訴字第1360號)

05 審理時之證稱，可知上訴人其實是要從「青島」金佰利公司

06 取得在地仲介服務，然而，與上訴人簽立系爭代理協議之相

07 對人卻是設於「香港」之金佰利公司(負責人宋宸)，其法

08 人格自是有別。再者，青島金佰利公司之負責人係執行董事

09 「遲德霞」，雖有股東「宋宸」擔任該公司監事一職，然宋

10 宸是否可得代表青島金佰利公司對外執行公司事務，甚且代

11 表青島金佰利公司與上訴人從事仲介事宜等，亦非無疑。則

12 上訴人既係自「青島」金佰利公司取得在地仲介服務，自應

13 依法向青島金佰利公司取具營利事業所得稅查核準則(下稱

14 查核準則)第92條所定有佣金支出約款之契約、證明具居間

15 仲介事實之相關證明文件等，以供查核，然上訴人卻提示與

16 設於香港之金佰利公司所訂代理協議資為憑據，已難逕認上

17 訴人主張對金佰利公司負有給付仲介成功之佣金32,463,147

18 元之義務一節為可採。(二)上訴人主張其雖與金佰利公司簽

19 約，但青島金佰利公司會負責執行仲介代理業務，金佰利公

20 司其設置之目的為係方便收款、簽約及運用其資金，但實際

21 仲介、代理業務則由青島金佰利公司負責，或以履行輔助人

22 之角色執行代理協議云云。惟依古富全於原審另案審理時證

23 稱，可知海信集團官方其實是要要求供應商直接與海信集團接

24 洽，不允許代理商等中間人居中仲介牟利，依該集團之禁止

25 仲介規定，並無考量第三人居中仲介之餘地。(三)上訴人雖提

26 示員工古富全與宋宸2次會談之紀錄供參。然該2次會談紀錄

27 分別記載其2人於104年3月11日「上午11點」及「104年6月1

28 4日「下午3點」會晤於青島當地為洽談，經核對古富全之實

29 際行程，古富全於104年3月11日「上午7點55分」即搭機離

30 開青島前往北京，又104年6月14日當天古富全自上海虹橋搭

31 機於「下午4點」始抵達青島，則上訴人提示之上開2次會談

01 紀錄，內容是否真實無訛，即非無疑。況且依其內容亦不能
02 逕認為係金佰利公司提供仲介事實之證明文件。再者，依上
03 訴人提示之古富全104年度2份出差報告內容，分別載明104
04 年3月10日至11日及6月14日至15日出差行程，對象為「海
05 信」，足認上訴人與海信集團官方得以直接溝通無礙，衡情
06 尚毋須第三方代為仲介並給付價款。(四)上訴人雖又主張其確
07 因金佰利公司之仲介，成為大陸海信集團之合格供應商，陸
08 續出貨予該集團旗下之海信等公司，於101年第3、4季起，
09 對海信集團銷貨之營收金額有顯著成長云云。惟上訴人所提
10 銷售海信集團營業額變化表，僅單純列記各季別營業額，至
11 上訴人銷售貨物予海信集團是否確係出於金佰利公司居間仲
12 介，自該圖表所列數據並無法知悉。另依上訴人與金佰利公
13 司簽訂代理協議約定，其中出售「Light Bar」（即燈條）
14 的佣金比例為6%，惟上訴人支付金佰利公司之「104年度銷
15 貨收入及毛利計算明細表-金佰利」佣金支出明細表內載並
16 無佣金支出6%比率，致無法勾稽比對確切佣金金額。上訴人
17 未依代理協議規定支付佣金比例，均一律給付佣金8%比率，
18 是其所製作之佣金明細表所載訂單號碼、購買數量、佣金數
19 額等資料是否確係金佰利公司居間促成海信集團向上訴人購
20 買之貨物，亦非無疑。(五)上訴人雖提出於兆豐國際商業銀行
21 股份有限公司竹科竹村分行所開立受款人為金佰利公司之10
22 紙外匯水單，及金佰利公司開立之國外商業發票（即Invoic
23 e），並主張對金佰利公司負有給付本件佣金32,463,147元
24 之義務云云。惟該等Invoice其上僅單純列記客戶名稱「His
25 ense Electric Co.,Ltd」（即海信公司），以及佣金數額
26 等資料，且所涉上訴人支付佣金表及會計傳票等亦僅列記佣
27 金估算方式及數額等，至是否確係金佰利公司居間促成海信
28 集團官方向上訴人購買貨物，自上開表單內容並無從得知。
29 (六)至上訴人所提其他年度之出差報告及會談紀錄等件，無從
30 證明金佰利公司於104年度確有為其居間仲介交易之事實。
31 上訴人復主張其108年間申報支付金佰利公司佣金，已經被

上訴人核定在案，基於行政自我拘束性及相同事件為相同處理，不得為差別待遇而剔除本件系爭佣金支出云云。惟不同年度之仲介佣金支出能否認列，本應各別依所提相關仲介事實之證明文件予以查核。是上訴人此部分主張仍不足採為有利之認定。從而，上訴人於形式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支出32,463,147元，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，即無不合等語。

五、上訴人上訴意旨略以：(一)查大陸地區之公司行號均會在香港設立公司便利其商業行為，係屬商業交易之常態，因此上訴人雖係與海信（青島）公司簽立物料供貨合同，實際由海信（香港）公司收發訂單；另系爭協議書簽署主體雖為金佰利公司，惟主要辦公地點設於青島市，且金佰利公司與青島金佰利公司之執行董事皆為宋宸；又古富全於另案證稱上訴人與海信集團以美金交易所以直接與海信（香港）交易，因此與金佰利公司簽代理協議等語，顯見上訴人與金佰利公司簽署代理協議，係基於商業交易之便捷及技術性。然原判決就上開有利事證未於判決理由中說明，已有判決理由矛盾及判決不備理由。(二)海信集團為國營企業需相關人脈疏通始可打入其市場，依上訴人對海信集團101年至105年之銷售額成長可知，金佰利公司就上訴人與海信集團之供貨交易，確實提供極大助益，又上訴人與海信集團屬長期繼續性供貨契約，並非一次性大量供貨契約，金佰利公司顯無可能於每次下單採購時均介入交易文件之確認，則上訴人與金佰利公司約定由金佰利公司提供海信集團相關商業訊息及維持商誼，則每筆繼續性供貨契約成立後金佰利公司均可收取一定比率之佣金，核與商業慣例及經驗法則相符。然原判決未察，逕認金佰利公司在每次為繼續性供貨交易時，均應提供仲介勞務，否則無法領取104年度供貨交易之佣金云云，顯與一般商業

交易常情及經驗法則有違。(三)古富全所指海信集團不准許仲介代理係指海信集團需與供應商直接簽約及交易，不能與代理商簽約，為避免貨物在有瑕疵或衍生其他法律責任時，海信集團無法直接對供應商主張商品責任。原判決逕認海信集團不允許代理商等中間人居中仲介牟利，即無考量第三人居中仲介並支付佣金之餘地云云，顯有重大誤會，並與交易常情及經驗法則有違。縱認海信集團禁止代理商介入貨物供應交易，此僅屬海信集團個別內部規定，上訴人與金佰利公司間之代理協議並未違背強制或禁止規定，自屬有效，上訴人依據代理協議支付佣金，並無違法之處。(四)依原證11第1、6、7、12-20之出貨明細，可知104年度出貨均為Led PKG並非Led lightbar，上訴人依此支付金佰利公司8%佣金自屬有據，原判決未察，逕認上訴人於104年間尚有出售Led light bar予海信集團，顯有認定事實未憑證據並違背採證法則之違法。(五)金佰利公司與青島金佰利公司實質為同一或有代履行契約等關係，由金佰利公司收受佣金，而青島金佰利公司履行仲介事宜。然原判決未察，逕認二公司法人不同，復未說明理由，顯有判決不備理由之違法。

六、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上訴意旨補充論斷如下：

(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，是以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後的純益額為所得額。而關於營利事業列報費用支出的查核，財政部依所得稅法第80條第5項授權訂有營利事業所得稅查核準則，查核準則第92條第1款及第5款第4目規定：「佣金支出：一、佣金支出應依所提示之契約，或其他具居間仲介事實之相關證明文件，核實認定。……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。」上揭查核準則係財政部本於中央財稅主管機關職權，為執行所得稅法正確計算營利事業所得額之必要，而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92條第1款、第5款第4目等規定，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，與法律保留原則無違，自得予適用（參照司法院釋字第438號解釋意旨）。再按「稱居間者，謂當事人約定，一方為他方報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約。」「居間人，以契約因其報告或媒介而成立者為限，得請求報酬。」為民法第565條、第568條第1項所明文。

（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理銷售該事業之產品或服務，而由該事業支付之報酬，故有無支付佣金之必要，應以該經紀人、代理人或代銷商有無實際提供仲介勞務以為斷，若無實際提供仲介勞務，縱形式上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所必需之必要或合理費用。如此之法律解釋，方符合前揭所得稅法第24條第1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收入，雖應由稅捐稽徵機關負客觀舉證責任；惟營業費用為計算營利事業所得額之減項，有利於納稅義務人，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，應由納稅義務人就營業費用事實之存在，負客觀舉證責任。除非納稅義務人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，確實證明該等營業費用支出事實存在，否則，包括確實證明支出事

實不存在及無法證明支出事實存在與否之情形，均不得予以認列。

(三) 本件上訴人就列報104年度支付金佰利公司佣金支出32,463,147元，雖提出代理協議、補充協議、匯款水單、電子郵件等資料為據，然經原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，認定上訴人需於金佰利公司促成其與客戶締結買賣契約，並取得客戶給付之貨款後，始對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者，係設籍大陸山東地區之青島金佰利公司，惟上訴人卻提示與設於香港之金佰利公司所訂代理協議資為憑據，已難逕認上訴人主張對金佰利公司負有給付仲介成功之佣金32,463,147元之義務一節為可採。依上訴人之員工古富全於另案之證述，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利，則海信集團官方對上訴人下訂單採購，依該集團之禁止仲介規定，並無考量第三人居中仲介之餘地。上訴人所提談話紀錄、出差報告書、出差紀錄、出差申請單等資料，不足以證明金佰利公司果真完成本件訂單之仲介媒合，難認定上訴人對金佰利公司確實生有給付佣金之義務，亦難據以認定104年間海信集團官方對上訴人採購貨品係經由中間人成功媒合所致。上訴人所稱佣金數額，是否確係金佰利公司居間促成買受人向上訴人購買貨物，自上開Invoice內容並無從得知，仍難憑此即認金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，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有與金佰利公司簽訂之代理協議或結匯支付證明等文件，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支出32,463,147元，係為經營本業所必需之必要或合理費用。原判決核已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，對於上訴人各項主張如何不足採，亦均有詳為論斷，核與經驗、論

理、證據法則無違，其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與司法院大法官解釋亦無牴觸，並無所謂判決不適用法規或適用不當等違背法令之情形。

(四) 事實認定乃事實審法院之職權，苟其事實之認定符合證據法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於當事人之主張者，亦不得謂判決有違背法令之情形。經查，上訴人104年營利事業所得稅結算申報，既列報對金佰利公司給付佣金32,463,147元，主張應由該年度收入總額中減除，依首揭說明，自應就金佰利公司曾對其提供仲介勞務，上開佣金確屬其經營本業及附屬業務所生必要合理費用之事實，提出證據以實其說。上訴人於原審所提各項證據均無法證明金佰利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公司有為上訴人居間仲介交易存在之得心證理由。關於上訴人執其自行製作之104年佣金明細，主張104年出貨予海信集團均為燈泡（Led PKG），並無燈條（Led lightbar），並據以指摘原判決認定其104年有出售燈條，若依合約約定佣金應為6%，原判決認定事實未憑證據並有違背採證法則之違背法令一節，經查原判決已說明依證人古富全之證詞可知，上訴人104年除銷售燈泡予海信集團外，尚有銷售燈條，但上訴人製作之佣金明細並無燈條佣金支出6%，致無法勾稽比對確實佣金數額（見原判決第22頁第22行至第26行）。且經核卷附原審法院另案110年1月26日準備程序筆錄所載，證人古富全確實證述上訴人103、104年間銷售給海信集團的除了燈泡外，尚有燈條（見原審卷二第46頁），是原判決依證人古富全之證言，據以作成上開認定，並無上訴人所指認定事實未憑證據、違背採證法則之違法。至於其於上訴意旨所述，無非執其個人主觀見解，就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項為爭議，其據以指摘原判決違法，仍無足取。

01 (五) 綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決駁回上訴人在
02 原審之訴，並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決
03 違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

04 七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
05 、第98條第1項前段，判決如主文。

06 中 華 民 國 112 年 3 月 16 日

07 最高行政法院第二庭

08 審判長法官 帥 嘉 寶

09 法官 鄭 小 康

10 法官 林 玫 君

11 法官 李 玉 卿

12 法官 洪 慕 芳

13 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

14 中 華 民 國 112 年 3 月 16 日

15 書記官 張 玉 純