

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第126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 謝清傑 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

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1月16日臺北高等行政法院109年度訴字第1051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106年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出新臺幣（下同）46,681,169元，被上訴人初查以其中13,033,289元未提示仲介往來證明文件為由，否准認列，核定佣金支出33,647,880元，應補稅額2,215,659元。上訴人不服，申請復查，未獲被上訴人民國109年1月14日北區國稅法一字第1090000677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）109年度訴字第1051號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄，發回原審。

01 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
02 的記載。

03 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

04 (一)針對上訴人106年度營利事業所得稅有關「當期支付予金佰
05 利公司之佣金支出13,033,289元」之真實性調查而言，上訴
06 人應事前索取營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第
07 92條第1款及第5款第4目規定之交易證明文件，且提供予稽
08 徵機關調查。依上訴人與金佰利（香港）科貿有限公司（下
09 稱香港金佰利公司）所訂系爭代理協議可知，上訴人應給付
10 香港金佰利公司之佣金金額，以該公司為上訴人仲介之客戶
11 向上訴人下單訂貨後，實際給付上訴人之價金一定比例計
12 算，是上訴人於香港金佰利公司促成其與客戶締結買賣契
13 約，並取得客戶給付之貨款後，始對香港金佰利公司負有給
14 付佣金之義務。然而，本件與上訴人實際洽商往來者，係設
15 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
16 利公司；與香港金佰利公司下合稱金佰利公司），此為上訴
17 人所不爭，亦有上訴人員工古富全於原審另案（108年度訴
18 字第1360號）審理時證稱可參，換言之，上訴人是從青島金
19 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
20 代理協議，二者法人格自是有別。再者，青島金佰利公司之
21 負責人係執行董事「遲德霞」，雖然股東「宋宸」擔任該公
22 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
23 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
24 等，亦非無疑。此外，針對上訴人於106年間就海信集團之
25 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
26 查，上訴人無從解免協力義務。上訴人既係自青島金佰利公
27 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
28 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
29 相關證明文件等，以供稽徵機關查核，然而，上訴人並未就
30 「青島金佰利公司居於海信集團與上訴人之間為仲介」與
31 「上訴人獲取海信集團官方之訂單」二者間具備之因果關係

01 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
02 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
03 仲介成功之佣金13,033,289元之義務一節為可採。

04 (二)觀諸上訴人所提與香港金佰利公司間就產品規格討論及產品
05 送驗及客戶動態聯繫之電子郵件、香港金佰利公司開立的10
06 6年12月1日COMMISSION INVOICE、兆豐國際商業銀行股份有
07 限公司賣出外匯水單及手續費收入收據、李新與宋宸106年1
08 月9日之會談紀要、106年1月11日、8月22日古富全與宋宸會
09 談紀錄、古富全於106年間至大陸之出差申請單等紀錄內
10 容，皆不足以證明香港金佰利公司於106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香港
12 金佰利公司給付13,033,289元之佣金。況依古富全於原審另
13 案審理時證稱可知，海信集團官方其實是要要求供應商與海信
14 集團直接接洽，不允許代理商等中間人居中仲介牟利，是
15 以，海信集團官方對上訴人下訂單採購，依該集團之禁止仲
16 介規定，並無考量第三人居中仲介之餘地，從而，古富全出
17 差至大陸會晤宋宸談及商務事項，即難認係海信集團官方所
18 授意或認許，亦難據以認定106年間海信集團官方對上訴人
19 採購貨品係經由中間人成功媒合所致，更遑論香港金佰利公
20 司於106年11月17日已告解散，卻猶於解散後開立該等INVOI
21 CE，亦有斟酌餘地。

22 (三)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
23 介事實之證明文件予以查核，況被上訴人已說明上訴人所提
24 108年度營利事業所得稅結算申報核定通知書核定別欄位係
25 「1. 書面審查」，並非進行查帳審核（即調帳進行實質審
26 查），倘上訴人108年度有與本件相同課稅事實之佣金支出
27 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
28 得另案進行調帳查核並依法核課補稅。從而，上訴人於形式
29 上雖備有與香港金佰利公司簽訂之系爭代理協議或結匯支付
30 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
31 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

01 系爭佣金支出13,033,289元，係為經營本業所必需之必要或
02 合理費用，被上訴人否准認列，即無不合。綜上，原處分於
03 法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，乃判決駁回上
04 訴人在第一審之訴。

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

07 (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，
08 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
09 純益額為所得額。而關於營利事業列報費用支出的查核，其
10 中「佣金支出：一、佣金支出應依所提示之契約，或其他具
11 居間仲介事實之相關證明文件，核實認定。……五、佣金支
12 出之原始憑證如下：……(四)支付國外代理商或代銷商之佣
13 金，應提示雙方簽訂之合約；已辦理結匯者，應提示結匯銀
14 行書明匯款人及國外受款人姓名（名稱）、地址、結匯金
15 額、日期等之結匯證明；未辦結匯者，應提示銀行匯付或轉
16 付之證明文件；以票匯方式匯付者，應提示收款人確已實際
17 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
18 或代銷商，無法提示合約者，應於往來函電或信用狀載明給
19 付佣金之約定事項。」營利事業所得稅查核準則第92條第1
20 款及第5款第4目定有明文。再按「稱居間者，謂當事人約
21 定，一方為他方報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付
22 報酬之契約。」「居間人，以契約因其報告或媒介而成立者
23 為限，得請求報酬。」為民法第565條、第568條第1項所明
24 文。

25 (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
26 理銷售該事業之產品或服務，而由該事業支付之報酬，故有
27 無支付佣金之必要，應以該經紀人、代理人或代銷商有無實
28 際提供仲介勞務以為斷，若無實際提供仲介勞務，縱形式上
29 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
30 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
31 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

01 收入，雖應由稅捐稽徵機關負客觀舉證責任；惟營業費用為
02 計算營利事業所得額之減項，有利於納稅義務人，依行政訴
03 訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，應由納稅義務人
04 就營業費用事實之存在，負客觀舉證責任。除非納稅義務人
05 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，
06 確實證明該等營業費用支出事實存在，否則，包括確實證明
07 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
08 得予以認列。

09 (三)本件上訴人就列報系爭年度支付香港金佰利公司佣金支出1
10 3,033,289元，雖提出代理協議、匯款水單、電子郵件、會
11 談紀錄、會談紀要、出差申請單、外匯水單及手續費收入收
12 據等資料為據，然經原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結
13 果，依法認定上訴人於香港金佰利公司促成其與客戶締結買
14 賣契約，並取得客戶給付之貨款後，始對香港金佰利公司負
15 有給付佣金之義務。然與上訴人實際洽商往來者，係設籍大
16 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
17 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
18 對香港金佰利公司負有給付仲介成功之佣金13,033,289元之
19 義務一節為可採。依上訴人之員工古富全於另案之證述，海
20 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
21 相直接接洽，不允許代理商等中間人居中仲介牟利，則海信
22 集團官方對上訴人下訂單採購，依該集團之禁止仲介規定，
23 並無考量第三人居中仲介之餘地。上訴人所提電子郵件、會
24 談紀錄及出差申請單等資料，不足以證明香港金佰利公司果
25 真完成本件訂單之仲介媒合，難認定上訴人對香港金佰利公
26 司確實生有給付佣金之義務，亦難據以認定106年間海信集
27 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
28 人所提會談紀要、外匯水單及手續費收入收據，核與證明香
29 港金佰利公司果真完成相關訂單之仲介媒合，而有仲介事實
30 一節，係屬二事，且依李新、宋宸、古富全之討論係私自運
31 作，並非海信集團官方所認可，更遑論香港金佰利公司於10

6年11月17日已告解散，卻猶於解散後開立該等INVOICE，亦有斟酌餘地，是否確係香港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，仍難憑此即認香港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香港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13,033,289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，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。上訴意旨主張：香港金佰利公司提供上訴人服務事項包括：提供新產品的仲介服務、提供既有產品的仲介服務、提供客戶動態的資訊及協助維繫客戶等，且衡諸商業實況，在大陸地區人脈關係至為重要，且對於訂單之促成，往往不會有「一次仲介言行」對應「一筆訂單」之一對一關係，原判決否認香港金佰利公司有提供仲介勞務，違反公眾所知的商務經驗，有適用法規不當之違法云云，無非係對原審取捨證據、認定事實之職權行使，加以爭執，尚難認原審有違反經驗法則或判決違背法令之情形，上訴人前開主張，自無足採。

(四)上訴意旨主張：宋宸對青島金佰利公司與香港金佰利公司都具有實質影響力，則香港金佰利公司為履行與上訴人簽訂之系爭代理協議，透過青島金佰利公司為之處理事務，自屬合理。原判決認上訴人依法應向實際洽商往來與取得在地仲介服務之青島金佰利公司取具查核準則第92條規定之相關證明文件，以供查核，其就此部分之認定，有不適用民法第224條規定之違法外，復對其全然否認企業間協助履行契約之可能性，未記載理由，亦構成判決不備理由之違誤云云。然依

01 所得稅法第24條第1項規定，營利事業所得之計算，以其本
02 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
03 所得額，則各項成本費用及損失之計算自應有一定之標準以
04 為準繩，始克達到實質課稅及公平原則。原判決係以上訴人
05 其實是要從「青島」金佰利公司（負責人遲德霞）取得在地
06 仲介服務，然而，與上訴人簽立系爭代理協議之相對人卻是
07 設於「香港」之金佰利公司（負責人宋宸），其法人格自是
08 有別，已難逕認上訴人主張對香港金佰利公司負有給付仲介
09 成功之佣金13,033,289元之義務一節為可採。縱依上訴人主
10 張其雖與香港金佰利公司簽約，但青島金佰利公司會負責執
11 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
12 代理協議等情為可採。然而，就「青島金佰利公司居於海信
13 集團與上訴人之間為仲介」與「上訴人獲取海信集團官方之
14 訂單」，二者間必須具備之因果關係，上訴人亦並未能提供
15 具體證據可資審酌。本件原判決係按上訴人舉證之證據資
16 料，認上訴人於形式上雖備有合約書或結匯支付證明，惟其
17 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
18 此匯款支付佣金之事實，自不得認其列報上開佣金支出，係
19 為經營本業所必需之必要或合理費用，被上訴人否准認列，
20 即無不合。上訴人再對原判決就代理協議、會議紀錄及結匯
21 支付證明等證據之判斷予以爭執，自係就原審取捨證據、認
22 定事實之職權行使事項，任加指摘違誤，及就原審所為論斷
23 或駁斥其主張之理由，泛言原判決違反論理法則、證據法
24 則，尚難採信。

25 (五)依納稅者權利保護法第7條規定：「……（第2項）稅捐稽徵
26 機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關
27 係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4
28 項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，
29 稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依
30 本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。
31 ……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之

要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第19條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。因此稅捐稽徵機關倘對課稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，已可使法院綜合所有證據而形成心證，如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。準此，有關租稅撤銷訴訟之客觀舉證責任，就課稅要件事實之存否及課稅標準，固應由稅捐機關負客觀舉證責任；惟租稅之免除、減輕等權利障礙要件事實及權利消滅要件事實，既為有利於人民之事實，且其相關資料均由人民所控制掌握，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，自應由納稅義務人負客觀舉證責任。是以，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106年營利事業所得

01 稅結算申報，既列報對香港金佰利公司給付佣金13,033,289
02 元，主張應由該年度收入總額中減除，自應就香港金佰利公
03 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
04 務所生必要合理費用之事實，提出證據以實其說。原判決已
05 敘明古富全前開出差事宜，不過係關於產品庫存、價格及呆
06 滯原料等等商務事項，仍不足以證明香港金佰利公司於106
07 年間成功媒合仲介海信集團官方對上訴人採購貨品，且上訴
08 人因而必須對香港金佰利公司給付高達13,033,289元之佣
09 金。上訴人於原審所提各項證據均無法證明金佰利公司確有
10 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
11 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
12 上訴人居間仲介交易存在之得心證理由，核其事實認定，並
13 無違經驗法則、論理法則或證據法則，即不能指為違法。上
14 訴意旨主張本件佣金支出能否列報，根本無庸考量大陸地區
15 企業的規定，原判決將海信集團禁止仲介之規定納入考量，
16 形同禁止我國公司支付佣金，也形同我國企業在我國稅務上
17 應遵守大陸地區企業的規定，顯然有未適用臺灣地區與大陸
18 地區人民關係條例第1條規定之違法，其復未就其所為前開
19 認定記載理由，亦有判決不備理由之違誤云云。無非執其個
20 人主觀見解，就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項為
21 爭議，其據以指摘原判決違法，仍無足取。又原判決關於上
22 訴人未盡協力義務之說明，僅在闡釋上訴人未依查核準則第
23 92條第1款及第5款第4目規定，提出供調查之具關聯性交易
24 證明文件，並未要求上訴人提供「金佰利公司或海信集團所
25 自行制作，而未經其依我國稅捐實證法規定索取」之財務報
26 表、會計憑證等資訊。原判決係以佣金支出(待證事實)之真
27 實性被證明，方可認列為當期費用，計入計算當期課稅所得
28 額之減項。前開待證事實，依舉證責任之客觀配置原則，事
29 證不明之不利益應歸上訴人負擔。上訴人所舉證據既未能證
30 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
31 貨品等事實，自不得認上訴人列報系爭佣金支出13,033,289

元，係為經營本業所必需之必要或合理費用，原判決予以維持原處分，而駁回上訴人在原審之訴，自於法無違。上訴意旨主張：香港金佰利公司係一閉鎖性公司，且不受上訴人指揮，故上訴人根本無法取得該公司之財務報表或營業資料；上訴人為將產品銷售予海信集團而委請該公司居間協助，其在商業上占有絕對優勢，故對上訴人數度請求提供財務報表及營業資料均以營業秘密為由拒絕。上訴人已窮己力要求香港金佰利公司提供相關資料未果，不應強令上訴人舉證。再者，大陸地區並非法治健全國家，海信集團又是國營企業，因此，香港金佰利公司與海信集團採購人員接觸、通訊內容屬極度敏感，渠等擔心提供相關文件資料後遭致各種不利益，故上訴人難以取得資料至為合理，原判決全然未論及納稅者權利保護法第11條第2項對此別有規定，或依其情形顯失公平，有判決理由不備及適用法規不當之違法云云。核係上訴人以其主觀一己之法律見解，就業經原判決論述不採之事由再予爭執，自無可採。

(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審之訴，並無違誤。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。

六、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 112 年 3 月 9 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 吳 東 都

法官 洪 慕 芳

法官 許 瑞 助

法官 侯 志 融

法官 王 俊 雄

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 112 年 3 月 9 日

