# 最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第139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　蔡朝安　律師
　　王萱雅　律師
　　李威忠　律師
被上訴人　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠

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1月17日臺北高等行政法院106年度訴字第937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101年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出新臺幣（下同）33,553,450元，被上訴人初查，以其中10,741,031元，未提示合約、支付價金證明及居間仲介證明文件，否准認列，核定佣金支出22,812,419元，併同其餘項目查核結果，核定應補稅額16,389,367元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回後，乃提起行政訴訟，經原審判決駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原判決略以：

㈠依上訴人所提其與香港商金佰利（香港）科貿公司（下稱金佰利公司）於民國99年間之電子郵件往來內容可知，目的係為其間所欲締結之契約內容進行磋商，無法證明金佰利公司嗣於101年間有為上訴人提供仲介勞務之事實；上訴人所提該公司員工Peter於102年10月28日與12月9日，對金佰利公

司名為宋俊之人所發電子郵件，內容分別係告知收信人申請入台所需資料，及提供上訴人將至青島拜訪之陳處長照片，不足以證明金佰利公司在101年間有代理上訴人銷售產品或促成第三人與上訴人進行交易之情；上訴人提出該公司人員蕭庭禎於102年2月4日對名為宋阿瓏之人所發電子郵件，依其內容記載：1月總共收到海信集團旗下之青島海信電器股份有限公司（下稱海信公司）支付匯款美金847.379元，應支付7%之佣金美金59.314元，請儘快提供Invoice作為支付佣金依據等語之電子郵件，可知上訴人在該郵件於102年2月4日發出時，尚未對金佰利公司支付佣金，上訴人執以主張在101年間已對金佰利公司給付該電子郵件所載之佣金，其數額得作為同年度營利事業所得之減項予以扣除，仍無足取。

㈡上訴人所提金佰利公司在香港公司註冊處註冊之資料、金佰利公司執行董事宋宸之名片與照片、上訴人邀請宋宸於101年5月28日至6月22日來臺從事商務活動之計畫書及行程表，暨金佰利公司員工組織圖及辦公室照片，充其量僅能證明金佰利公司已在香港登記註冊，該公司僱有員工並實際運作，及上訴人曾邀請該公司執行董事於101年間來臺參訪等情，無從逕予推論金佰利公司於101年間對上訴人有何提供仲介勞務之事實。上訴人雖復提出海信公司採購部主管李新之名片，及李新與金佰利公司執行董事宋宸於101年1月10日及7月20日在青島香格里拉大酒店之會談紀要，惟觀諸上述會談紀要提及上訴人部分之內容，不過係關於上訴人希望達成之業績目標，與上訴人產品有何優點之說明，及對海信公司有無可能採購上訴人產品一事之討論與評估，仍不足以證明金佰利公司曾依其與上訴人於101年1月1日所簽訂之代理協議（下稱系爭代理協議），於101年間代理上訴人在山東青島市場銷售產品及居間仲介第三人向上訴人購貨，且上訴人因而必須依該協議支付金佰利公司高達10,741,031元之佣金。

㈢上訴人提出「101年度匯出外銷佣金支出明細表」，係其自

行製作，且未就表上所載營業額、國外買受人（均為海信公司）、佣金受款人（均為金佰利公司）、佣金金額等內容提出相關單據供核，真實性尚待查證，而自該表單所列數據，亦無法知悉上訴人銷售貨物予海信公司是否確係出於金佰利公司居間仲介。又縱上訴人對海信集團銷貨之營收金額、比例於100至102年逐年成長，惟是否係因金佰利公司提供仲介勞務所致，仍應依證據認定；上訴人就此提出補充協議，依其前言記載觀之，該補充協議係於101年1月1日簽訂系爭代理協議後始簽訂，惟補充協議首3行卻記載該補充協議係於100年1月1日簽訂，則上訴人稱其係因在金佰利公司依其間於101年1月1日所訂代理協議，居間仲介其與海信集團之交易下，對海信集團之銷售業績明顯成長，故與金佰利公司再訂定該補充協議，增加代理產品云云，是否屬實，已值存疑。縱該補充協議所載訂約日係出於誤繕，正確締約日應係該補充協議第3條所載協議生效日，即101年9月1日，惟對照上訴人所提101年度匯出外銷佣金支出明細表，其上列載107筆對「海信公司」之銷貨中，僅有31筆銷貨，上訴人列載對金佰利公司匯出佣金之日期，係在101年9月1日之前；易言之，上訴人上開明細表所列101年度對海信公司銷貨之訂單，超過3分之2係在其與金佰利公司所訂補充協議生效後始發生，至上訴人對海信集團102年之銷貨業績如何，於該補充協議在000年0月0日生效時，更無從得知，加以該補充協議內容，不過係約定由金佰利公司代理銷售上訴人之新產品LENS，上訴人應給付金佰利公司按銷售金額3%計算之佣金，仍無法證明金佰利公司於101年間有實際居間促成上訴人與海信集團間買賣交易之事實，是上訴人主張其係因金佰利公司為其居間仲介與海信集團之交易後，營收金額於100至102年間大幅成長，始再與金佰利公司簽訂補充協議，增加代理商品，足徵金佰利公司確實對其提供仲介勞務云云，仍非可採。

㈣上訴人於兆豐國際商業銀行股份有限公司竹科竹村分行（下稱兆豐銀行）所開立，受款人均為金佰利公司，匯出匯款日

期、編號分別為101年12月13日、AADQTE00000000；102年1月17日、AADQTE00000000，及102年3月28日、AADQTE00000000之3紙外匯水單，原記載匯款分類名稱及編號為「已進口之貨款」，上訴人嗣向兆豐銀行申請更正該3筆匯出匯款之性質為「貿易佣金支出」，經該行於105年8月間檢具無故意申報不實意見書及相關證明文件，向中央銀行申請更正，經受理並辦理更正在案。惟上開3紙外匯水單中，匯出匯款日期為102年1月17日及同年3月28日之2紙，其上所載匯款並非上訴人於101年間支出，不得作為上訴人該年度經營本業之必要費用予以減除。另上訴人於105年7月11日提出匯出匯款更正申請書，請求兆豐銀行協助其將101至103年間，委託該行匯出包括上述3紙匯款水單所示款項在內之匯款，原申報之性質「已進口貨款」，修改為「貿易佣金支出」，並檢附其與金佰利公司所訂系爭代理協議，與金佰利公司開立之Commission Invoice等資料為證。惟上開匯出匯款更正申請書其上所載上訴人將佣金支出記為已進口貨款，係上訴人單方面陳述，另金佰利公司開立之Commission Invoice，中文意義雖為佣金收據，惟其上僅單純列記客戶名稱「Hisense Electronic Co.,Ltd」（即海信公司）、訂單號碼、購買數量及佣金數額等資料，至該等訂單是否確係金佰利公司居間促成海信公司向上訴人購買之貨物，自上開收據內容無從得知。從而，上訴人提出上開更正申請，先經兆豐銀行出具無故意申報不實意見書，嗣送請中央銀行核准更正，僅能證明兆豐銀行及中央銀行認為上訴人並無故意申報不實情事，仍難憑此即認金佰利公司確有依系爭代理協議提供仲介勞務，致其於101年間必須依約支付佣金10,741,031元之事實。被上訴人對上訴人101年度營利事業所得稅結算申報，列報對金佰利公司之佣金支出10,741,031元部分，予以否准認列，併同其餘項目查核結果，核定應補稅額16,389,367元，及以原處分駁回上訴人之復查申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人之訴並無違誤，茲就上訴理由再予補充論述如下：

㈠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（下稱查核準則），查核準則第62條規定：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」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。

㈡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，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。

㈢本件上訴人就列報系爭年度支付金佰利公司佣金支出10,741,031元，雖提出代理協議、補充協議、匯款水單、電子郵件、香港公司註冊處網頁資料、金佰利公司執行董事宋宸之名片與其訪臺照片、商務活動計畫書與行程表，及兆豐銀行賣出外匯水單及手續費收入收據等資料為據，然經原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依法判斷上訴人與金佰利公司於99年間之上開信件往來，目的顯係為其間所欲締結之契約內容進行磋商，自無法證明金佰利公司嗣於101年間，有何為上訴人提供仲介勞務之事實，上訴人在該公司人員蕭庭禎於102年2月4日對名為宋阿瓏之人所發電子郵件於102年2月4日發出時，尚未對金佰利公司支付佣金；上訴人所提證據，充其量僅能證明金佰利公司已在香港登記註冊，該公司僱有員工並實際運作，及上訴人曾邀請該公司執行董事於101年間來臺參訪等情，無從逕予推論金佰利公司於101年間對上訴人有何提供仲介勞務之事實。海信公司李新與金佰利公司宋宸之會談紀要，不過係關於上訴人希望達成之業績目標，與上訴人產品有何優點之說明，及對海信公司有無可能採購上訴人產品一事之討論與評估，仍不足以證明金佰利公司曾

依與上訴人所訂代理協議，於101年間代理上訴人在山東青島市場銷售產品及居間仲介第三人向上訴人購貨，且上訴人因而必須依該協議支付金佰利公司高達10,741,031元之佣金；上訴人所提補充協議對照明細表所列101年度對海信公司銷貨之訂單，超過3分之2係在其與金佰利公司所訂補充協議生效後始發生，至上訴人對海信集團102年之銷貨業績如何，於該補充協議在000年0月0日生效時，更無從得知，加以該補充協議內容，不過係約定由金佰利公司代理銷售上訴人之新產品LENS，上訴人應給付金佰利公司按銷售金額3%計算之佣金，仍無法證明金佰利公司於101年間有實際居間促成上訴人與海信集團間買賣交易之事實；上訴人所提外匯水單中，其中有3紙匯出匯款日期為102年1月17日及102年3月28日之2紙，其上所載匯款，並非上訴人於101年間所為支出，自不得作為上訴人該年度經營本業之必要費用予以減除。其餘匯款更正申請書所載上訴人將佣金支出記為已進口貨款，不過係上訴人單方面之陳述，另金佰利公司開立之Commission Invoice，中文意義雖為佣金收據，惟其上僅單純列記客戶名稱「Hisense Electronic Co.,Ltd」（即海信公司）、訂單號碼、購買數量及佣金數額等資料，至該等訂單是否確係金佰利公司居間促成海信公司向上訴人購買之貨物，自上開收據內容並無從得知；自無從證明金佰利公司確有居間仲介或給付之款項確屬查核準則第92條規定佣金支出之事實；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。

㈣上訴意旨主張原判決未附具體理由說明何以上訴人銷售予海信集團之銷售額增加非屬金佰利公司之居間仲介，且由金佰利公司陪同上訴人前往海信集團拜訪並進行仲介作成會議紀錄可知，金佰利公司引介上訴人拜訪海信集團並積極爭取銷

貨額能達到海信集團10%，參以上訴人自101年度起銷售至海信集團之營收逐年顯著成長，足證金佰利公司確有仲介事實，上訴人申請更正之匯款水單計27筆，其中涉及101年度計有8筆，惟原判決僅以102年1月17日、同年3月28日之匯款水單，逕予否認上訴人所認列之佣金支出屬必要費用，就101年度之8筆佣金支出匯款水單視若無睹，認定事實顯有違論理法則、證據法則及查核準則第92條第1款之違法云云。然按取捨證據、認定事實屬於事實審法院之職權，若取捨、認定及解釋並不違背法令，即不許任意指摘其採證或認定不當，以為上訴理由。本件原判決係按上訴人舉證之代理協議、補充協議、匯款水單、電子郵件、香港公司註冊處網頁資料、金佰利公司執行董事宋宸之名片與其訪臺照片、商務活動計畫書與行程表，及兆豐銀行賣出外匯水單等資料，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、證據法則及查核準則第92條第1款，尚難採信。至原判決關於上訴人之匯款證明，係說明其中3筆匯出匯款日期為102年1月17日及102年3月28日，並非上訴人於101年間所為支出，自不得作為上訴人該年度經營本業之必要費用予以減除。然就其餘之匯款證明，雖經上訴人向銀行申請更正，將所載「已進口貨款」更正為「佣金支出」，惟此不過係上訴人單方面向銀行之陳述，僅能證明兆豐銀行及中央銀行認為上訴人並無故意申報不實情事，仍難憑此即認金佰利公司確有依與其所訂代理協議提供仲介勞務，致其於101年間必須依約支付佣金10,741,031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。

㈤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），營利事業列報佣金支出，須具有經紀人、代理人或代銷商實際提供仲介勞務事實的合約、相關證明文件及支付證明等，始可認列佣金支出。經查，上訴人101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10,741,031元，主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。然原判決業已論述，上訴人對其在位處中國大陸東北之青島拓展業務，何以必須委託在香港註冊之金佰利公司代其推銷商品？金佰利公司對於上訴人所欲擴大交易之對象海信集團，究竟有何影響力？未見其提出說明。且依上訴人與海信公司之交易金額龐大、筆數眾多，倘皆由金佰利公司於上訴人與海信公司間居中促成，衡情金佰利公司當會以書面、電子郵件等方式告知上訴人，藉以請求上訴人支付佣金，上訴人竟無法提出任一由金佰利公司於101年間所發類此通知，亦殊難想像，乃以上訴人所舉證據之實質內容無法勾稽，而採信被上訴人所為無從准予認列佣金支出之主張，於法無違。上訴意旨主張其已盡所能提出支配範圍內之各項證據，被上訴人要求提供訴外人金佰利公司之財務報表、會計憑證等資訊，已超過法定協力義務範圍，與司法院釋字第537號解釋意旨有違云云。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。又本院108年度判字第287號判決之所以廢棄原審106年度訴字第938號判決，係以原審該判決對於上訴人提出的攻擊或防禦方法未加以調查，並將其判斷之理由記明於判決，而認原審該判決不備理由，其判決當然違背法令。然本件原判決業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，並無上訴人所指前揭違背法令之情形，二者情形不同，尚難比附援引，上訴人主張應予援引，請求廢棄原判決，自無可採。

㈥綜上所述，原判決對於被上訴人以上訴人辦理101年度營利事業所得稅結算申報，列報前開佣金支出10,741,031元，無法證明係金佰利公司為上訴人居間仲介之報酬，乃否准認列之合法性，暨上訴人在原審之主張如何不足採等事項，均已詳為論述，並無上訴人主張之違反查核準則第92條規定，亦無判決不備理由、不適用法規或適用不當及違反論理法則、經驗法則、證據法則等情形，則原判決維持訴願決定及原處分（即復查決定），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，並撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），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　3　月　12　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　陳　秀　媖

法官　林　妙　黛

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　3　月　12　日

書記官　張　玉　純