

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第42號

上 訴 人 繁 蔡 實 業 股 份 有 限 公 司

代 表 人 劉 宗 軒

訴訟代理人 陳宏杰 律師

彭正元 律師

趙子澄 律師

被 上 訴 人 財 政 部 北 區 國 稅 局

代 表 人 李 怡 慧

訴訟代理人 鄭博宇

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國111年1月30日臺北高等行政法院108年度訴更一字第29號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人代表人已由蔡碧珍變更為李怡慧，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、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）33,281,453元、研究發展支出14,997,025元、可抵減稅額2,249,554元，經被上訴人初查，核定佣金支出、研究發展支出及可抵減稅額均為0元，另以上訴人列報出售資產損失59,699,102元，其中59,404,928元是該公司持有100%股權的被投資公司辦理清算的投資損失，不符合行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第99條規定，否准認列，核定出售資產損失294,174元，應補稅額18,006,238元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願

01 復經決定駁回，遂提起行政訴訟，聲明請求：訴願決定及原
02 處分（即復查決定）均撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原
03 審）以105年度訴字第647號判決（下稱前審判決）撤銷訴願
04 決定及原處分關於核定佣金支出為0元部分，另駁回上訴人
05 其餘之訴。兩造均不服，各自就前審判決不利部分提起上
06 訴，經本院以108年度判字第94號判決駁回上訴人上訴部分
07 而確定，另廢棄前審判決關於撤銷訴願決定及原處分有關佣
08 金支出核定部分暨該訴訟費用部分，發回原審更為審理。經
09 原審更為審理後，以108年度訴更一字第29號判決（下稱原
10 判決）駁回上訴人之訴。上訴人遂提起本件上訴。

11 三、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原
12 判決所載。

13 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

14 (一)上訴人所提會議紀錄、電子郵件及PRIUS HEALTHCARE USA ,
15 LLC（下稱佛州PHR公司）負責人宣誓書等文書，均不足證明
16 佛州PHR公司有為其提供居間仲介勞務之事實：

17 1.上訴人於前審審理時具狀說明其與佛州PHR公司之關係為：

18 「上訴人將子公司出售之背景為上訴人原於各區成立子公
19 司，但各子公司因未接到訂單虧損嚴重，……將營運方式改
20 為由各區之代理商取代原來子公司之功能，大客戶銷售方式
21 為推銷後，按銷售金額抽成，……佛州PHR公司負責人Regis
22 Farrell（下稱Regis）原即為上訴人所屬醫療器材業資深人
23 員……上訴人原投資所有海外子公司，均因經驗不足，經營
24 不善，產生虧損，故於西元2010年至2012年間分別關閉所有
25 子公司，美國子公司售予Regis後，PHR即取具世界三大應收
26 帳款保險公司之一的Euler Hermes26萬美元之保額……。」

27 等語，惟參照上訴人嗣後所提供之佛州PHR公司設立登記資
28 料對照以觀，佛州PHR公司應該是由Regis於2009年10月23日
29 原始設立，並非承接上訴人於美國加州註冊之PRIUS HEALTH
30 CARE CORPORATION（下稱加州PHR公司）變更登記而來。又

31 「PHR沿革」所附之資產負債表及損益表，其實是加州PHR公

01 司而非佛州PHR公司。再依上訴人所提及大客戶銷貨金額統
02 計表，顯示佛州PHR公司自2013年起係名列於上訴人前5大客
03 戶之排行榜，但2010年至2012年間銷貨金額均為空白，亦與
04 所述佛州PHR公司於民國101年10月間即取具世界三大應收帳
05 款保險公司之一的Euler Hermes26萬美元之保額擔保上訴人
06 對其之銷貨關係「應收帳款」債權等情相歧異。就此等卷證
07 不一致及有疑義之處，經前審準備程序中當庭與上訴人確
08 認，除據其答覆稱：確係將佛州PHR公司誤為加州PHR公司等
09 語外，另進一步具狀陳稱：「上訴人與佛州PHR公司間之帳
10 款可區分為勞務仲介及銷貨收入兩種，惟於2010年至2012年
11 間，佛州PHR公司僅為上訴人進行居間仲介勞務而已（上訴
12 人僅需支付佣金予佛州PHR公司），兩者並無銷貨問題，故
13 上訴人所列佛州PHR公司於2010年至2012年之銷售額自為空
14 白。」等語明確；嗣於本件原審審理中上訴人卻主張：「上
15 訴人於2009年間原係自行銷售自有品牌『Prius』之醫療器
16 材，惟因銷售狀況不佳，乃於2010年間改為先銷售予佛州PH
17 R公司，再由佛州PHR公司推廣銷售上訴人自有品牌『Priu
18 s』之醫療器材。……上訴人於2011年間銷售自有品牌『Pri
19 us』之醫療器材予佛州PHR公司之銷貨金額，係排名於上訴
20 人前10大客戶以外，金額並非甚鉅。」等語，另從其所提供
21 上訴人與Medline Industries, Inc.（下稱Medline公
22 司）、佛州PHR公司於2011年2月25日簽立之三方協議書以
23 觀，上訴人與佛州PHR公司同列為「賣方」，Medline公司則
24 為買方，顯示佛州PHR公司亦得獨立銷售上訴人之DVT等產品
25 予Medline公司。綜上事證可知，上訴人對於與佛州PHR公司
26 間之關係為何，及於101年間有無同時存在銷貨關係等節，
27 前後所述顯有矛盾、歧異之情。又上訴人前已自承佛州PHR
28 公司負責人Regis原即為上訴人所屬醫療器材業資深人員，
29 原屬舊識，且從卷附資料可見上訴人與佛州PHR公司間始終
30 維持頻繁之業務往來，足認上訴人與佛州PHR公司負責人Reg
31 is兩者關係匪淺，故有關佛州PHR公司是否有為上訴人提供

01 居間仲介勞務之事實認定，衡情自應綜合上訴人與佛州PHR
02 公司整體交易關係研判，而非可僅憑上訴人或佛州PHR公司
03 單方所出具之內部文書，或形式上具備有佣金合約書、結匯
04 支付證明文件，即遽予認定佛州PHR公司確有提供居間仲介
05 之勞務；又縱或有提供勞務，但其勞務是否僅屬交易往來關
06 係密切公司間，基於互益之考量而為之支援或協助行為，或
07 因經營公司本業及附屬業務，而確有支付佣金之合理性及必
08 要性，已有可疑。

09 2.又支付國外佣金以國外經銷商為受款人者，不予認定，此為
10 查核準則第92條第5款第3目所明訂。而所謂「經銷商」，指
11 向原廠商購買商品，再以自己名義並為自己計算，轉賣購入
12 之商品，從中賺取價差，自負商品買賣之盈虧，並負擔商品
13 無法出售滯銷及囤積存貨之風險。至於所謂代銷，是指代銷
14 商向供應商簽訂區域代銷契約，取得某地區的代銷權，代銷
15 商受託代銷產品所經收之價款，屬代收代付性質，其營業收
16 入為代銷商品所收取之手續費或佣金收入而不是價差，原則
17 上產品賣不出去的風險，是由供應商承擔。上訴人於原審審
18 理中既自承：自99年間改為先銷售予佛州PHR公司，再由佛
19 州PHR公司推廣銷售上訴人自有品牌「Prius」之醫療器材等
20 語，並有其提出新安東京海上產物保險股份有限公司（下稱
21 新安東京公司）所出具佛州PHR公司應收帳款保險額度證明
22 在卷可參，顯見佛州PHR公司係向上訴人購入商品後再轉售
23 牟利，實應屬經銷關係甚明，而非僅止於代收代付性質，此
24 可另參諸上訴人與Medline公司、佛州PHR公司於2011年2月2
25 5日簽立之三方協議書，將佛州PHR公司同列為「賣方」益
26 明。是以，上訴人縱有支付佣金予佛州PHR公司，亦不得依
27 前開規定認列為費用。至上訴人雖另援引由其公司內部自行
28 製作之發票及出口報單等帳證文書，主張三方協議書附表所
29 列之產品交易，均係由上訴人直接出售予Medline公司，而
30 與佛州PHR公司無涉，然觀諸上訴人所提前揭文書，卻有諸
31 多筆交易之商業發票所記載買受人及收貨人均為佛州PHR公

01 司，且該等交易之出口報單所記載之買方名稱亦為佛州PHR
02 公司，而無隻字片語提及Medline公司，是上訴人前揭主張
03 核與其提出之帳證文書顯不盡相符。

04 3.此外，依據100年11月10日上訴人和佛州PHR公司簽訂Careme
05 d Sales Representative Agreement（下稱系爭代理銷售協
06 議），雖載明上訴人與Universal Hospital Services, Inc
07 .（下稱UHS公司）銷貨金額每單位為4,600美金，每單位給
08 付佛州PHR公司佣金360美金，又與Medline公司銷貨金額之1
09 2%作為給付佛州PHR公司之佣金費用。然觀諸卷附自99年1月
10 8日起至101年12月12日止上訴人與佛州PHR公司往返之電子
11 郵件，可知佛州PHR公司早於99年1月8日即向上訴人提及得
12 向UHS公司推廣購買上訴人生產之Excalibur病床，然上訴人
13 自99年起與佛州PHR公司既已存在經銷關係，故佛州PHR公司
14 亦非無可能係基於經銷商之地位，向上訴人提及前揭事項；
15 另參以其他信件所載，其中部分信件內容固提及準備與UHS
16 公司簽約，或UHS公司已決定向上訴人下單等事宜，惟絕大
17 部分僅為上訴人與佛州PHR公司間之往來聯繫，尚乏由系爭
18 佣金支出交易之第三方（即Medline公司或UHS公司）所製作
19 之文書資料，至其中雖少數附有Medline公司、佛州PHR公司
20 及上訴人間之信件往返，然其連繫內容，均僅屬上訴人或佛
21 州PHR公司與Medline公司間聯繫關於銷貨關係之後續履約事
22 項，對於涉及促成訂單及洽商客戶之前端開發過程均付之闕
23 如，自無法依此證明上訴人所主張嗣於101年與Medline公司
24 及UHS公司間之銷貨關係，係由佛州PHR公司居間仲介所促
25 成。況倘依上訴人主張從99年間起，佛州PHR公司業已向上
26 訴人報告與Medline公司及UHS公司締約機會，與上訴人締約
27 後並負責後續居間溝通產品需求、規格及催收貨款，暨於10
28 0年3月23日成功仲介上訴人與Medline公司之交易並獲取佣
29 金等情，至此上訴人與Medline公司及UHS公司建立銷貨關係
30 之目的應已達成，衡情自無再支付前述高額佣金予佛州PHR
31 公司之實益與必要，上訴人卻於100年11月10日始與佛州PHR

01 公司簽訂系爭代理銷售協議，並約定支付佣金，衡諸一般交
02 易常情，此在私經濟活動上，顯缺乏合理正當性，不在常態
03 狀況下之營業活動範圍內，因此與上訴人經營之本業或附屬
04 業務間難認有何關連，故該項佣金支出縱認屬實，亦非屬營
05 利事業經營所必需的必要及合理費用。況上訴人按契約書應
06 給付佛州PHR公司之佣金金額、上訴人內部製作的轉帳傳票
07 會計憑證，會計科目-佣金支出之金額和上訴人實際支付佛
08 州PHR公司款項應可互相勾稽，然其所提供之內部帳證資料
09 多有不一致，且不符合情理之處，自難依此推認佛州PHR公
10 司於101年度有為上訴人提供仲介勞務而如實支付佣金之事
11 實。

12 4.另上訴人所提供101年間4份英文會議紀錄，核係由上訴人單
13 方製作，查無出席人員之簽到表或其餘事證可資佐證，且縱
14 認上訴人上開會議紀錄所紀錄內容為真實，惟該等會議討論
15 內容至多僅足以說明上訴人在其主導會議中，與Medline公
16 司針對商品報價、規格、訂購量、品保等各項事宜由雙方直
17 接往來商洽以形成共識，然未見佛州PHR公司有何實質參
18 與，亦難依此推測佛州PHR公司在其中扮演之角色，遑論依
19 此作為佛州PHR公司有實際提供仲介勞務以促成上訴人所主
20 張之系爭101年間銷貨關係之佐證。至上訴人於本件訴訟中
21 提出之宣誓書，是由與上訴人關係密切之佛州PHR公司負責
22 人Regis於2021年3月31日所出具，其上雖載稱：在此4次會
23 議中，佛州PHR公司貢獻在於協助雙方在會議中達成共識等
24 語，然從前開會議紀錄所載並未呈現此情，自難遽予採信。
25 至上訴人另聲請傳訊Kevin Farrell作證，惟此聲請傳訊之
26 證人即為佛州PHR公司負責人Regis之子，且亦任職於佛州PH
27 R公司，是其既已提出Regis之宣誓書，核無再傳訊前開證人
28 之必要。

29 (二)上訴人所提系爭佣金支出入帳憑證暨相關交易之發票、出口
30 報單及匯入款交易憑證等帳證文書，不足證明佛州PHR公司
31 有為其提供居間仲介勞務之事實：

- 01 1.上訴人主張其申報101年度佣金支出33,281,453元分為當年
02 度支付25,746,140元，以及估列數7,535,313元兩部分，其
03 中當年度支付25,746,140元係由「佛州PHR公司以佣金沖銷
04 貨款數額」及「實際匯款數額」所組成，上訴人將此部分編
05 製為「附表一：上訴人101年度部分銷貨情形及佣金支付數
06 額明細表」、「附表二：上訴人101年度銷貨情形及佣金支
07 付數額明細表」、「附表三：上訴人101年度佣金估列數及
08 迴轉數統計表」、「附表四：上訴人101年度銷貨情形及佣
09 金支付數額明細表」，並陸續提出所列交易之相關發票及出
10 口報單等帳證文書為佐證。惟經審酌上訴人所提證明文件，
11 部分交易之商業發票記載買受人及收貨人均為佛州PHR公
12 司，且該等交易之出口報單所記載之買方名稱亦為佛州PHR
13 公司，質言之，上訴人雖稱系爭銷售交易係因佛州PHR公司
14 居間仲介國外買方所成立，惟其提供相關佐證文件卻顯示該
15 等交易之買方及收貨人均為佛州PHR公司而非Medline公司或
16 UHS公司等國外買方。上訴人就此固主張UHS公司之貨物需先
17 送至佛州PHR公司進行檢查或修繕，故報關用發票名義人填
18 載佛州PHR公司，其請款之付款發票係開立予UHS公司，並補
19 提出付款發票影本計11筆。惟上訴人上開補提所謂之「付款
20 發票」，其中號碼IV2012030102、IV2012030705、IV201204
21 0501、IV2012041201、IV2012071202及IV2012071901等6筆
22 發票，於本件訴訟中已業經上訴人提出為證，而上訴人先前
23 所提出之商業發票影本均蓋有上訴人之進出口專用章，並非
24 如上訴人所稱僅是供請款之用，況再與上訴人前揭提出陳稱
25 僅供出口報關用之商業發票對照以觀，足見上訴人所提示之
26 相同憑證前後買受人卻不相同，且上訴人提供之發票及出口
27 報單等均為其單方製作之內部帳務憑證，是否與真實交易相
28 符，顯有可疑。
- 29 2.再依上訴人附表一、二、四中各項次所載「佛州PHR公司所
30 應獲之佣金數額」絕大多數均與上訴人實際匯款之數額不
31 符，自難以逕認上訴人匯款之目的係為用以支付佣金。又依

01 附表四之B欄「佛州PHR公司以佣金沖銷貨款數額」顯示，總
02 計16筆佣金支出交易之中有9筆（分別為項次1、2、4、5、
03 8、10、12、14、15）各有1萬美元之佣金支出係由上訴人對
04 佛州PHR公司之應收貨款所抵付，再經核對上訴人沖銷佣金
05 支出之帳證紀錄，可見附表四項次1、2、4、5、8、10、12
06 所列各筆佣金支出其中1萬美元部分，均係以上訴人於100年
07 1月5日對佛州PHR公司銷貨所生應收貨款互為抵銷；附表四
08 項次14所列佣金支出其中1萬美元部分，係以上訴人於100年
09 2月25日及101年4月26日對佛州PHR公司銷貨所生應收貨款互
10 為抵銷；上訴人附表四項次15所列佣金支出其中1萬美元部
11 分，則係以上訴人於101年5月25日、同年6月6日及同年6月1
12 4日對佛州PHR公司銷貨所生應收貨款互為抵銷。惟查，附表
13 四項次1、2、4、5、8、10、12、14以應收貨款沖銷佣金支
14 出之日期分別為101年1月20日、同年2月10日、同年4月6
15 日、同年4月30日、同年6月1日、同年7月13日、同年8月24
16 日及同年10月19日，比諸上開沖銷交易相對應之上訴人對佛
17 州PHR公司應收貨款銷貨日期（按：分別為100年1月5日及同
18 年2月25日），兩者相距已長達1年以上。可證上訴人對佛州
19 PHR公司給予長達1年以上之應收款帳齡而未積極回收貨款，
20 核與一般交易常情顯然有異，又其所主張用以抵銷佣金債務
21 之應收貨款債權並非全數持以抵銷，均僅見其東拼西湊，毫
22 無規則可循，另再經逐一檢視上訴人提出應付佣金數額之組
23 成明細，其中有多筆減項亦查無相關事證可憑，則附表四所
24 載實際匯款予佛州PHR公司是否確屬佣金性質，自堪存疑。
25 又佣金支出為費用之一部分，被上訴人對於上訴人提出之佣
26 金契約、匯款資料，不論其是給付營業人或個人、抑或支付
27 國外之代理商或代銷商，對於佣金契約是否真正、佣金支付
28 是否屬實，仍有「核實認定」之必要。對照上訴人於前審判
29 決審理中檢附之支付憑證部分，其中101年1月20日、同年2
30 月10日、同年2月17日、同年12月7日等4筆匯出匯款水單，
31 所載之匯款分類名稱均為「19D專業技術事務支出及尚未進

01 口之預付貨款」，而與佣金無涉，嗣於本件原審審理中，上
02 訴人於109年間始再向匯款銀行申請更正為「192貿易佣金及
03 代理費支出」，然匯款銀行對於上訴人匯款之用途為何實無
04 從為實質審核，自難僅憑此為上訴人有利之認定。

05 3.上訴人為公司組織，關於營利事業所得稅之申報自應依所得
06 稅法第22條第1項及查核準則第64條規定採權責發生制，是
07 倘依上訴人所提出100年11月10日與佛州PHR公司簽立系爭代
08 理銷售協議之約定，上訴人於銷售自有品牌產品予Medline
09 公司及UHS公司時，即負有依約支付佣金之義務，依權責發
10 生制之規定，上訴人於出貨予Medline公司及UHS公司時，應
11 支付之佣金費用既已得確定，即應行入帳。惟查，附表四項
12 次1、3、4、10、12部分均涉及100年間之銷貨收入（於100
13 年出貨），不論依權責發生制，或系爭代理銷售協議之約
14 定，均本應於出貨時將佣金列報為100年度之費用，上訴人
15 卻自承除於出貨時已估列並申報於100年度之佣金費用外，
16 復於101年度實際付款時（支付000年度發生之佣金費用），
17 再申報實際支付佣金數額等情，顯見其於101年申報營利事
18 業所得稅時列報前開佣金支出有重複列報之情。又上訴人就
19 其所主張之估列數7,535,313元部分，固提出101年度佣金估
20 列數及迴轉數統計表為憑，惟依司法院釋字第537號解釋意
21 旨，納稅義務人申報課稅所得減項，是否合於列報要件，應
22 由稽徵機關依職權予以審查。惟帳簿憑證與會計紀錄既為課
23 徵稅捐之依據，營利事業自應完整保持足以真實正確計算稅
24 捐之帳簿憑證及會計紀錄，故營利事業應提出「符合會計帳
25 簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」
26 之文書（帳）與憑證（證）供稽徵機關審查，此為納稅義務
27 人之協力義務。所得稅法第83條第3項所定之「帳簿、文據
28 提示」，特別是在「營利事業」之情形，並非僅要求「納稅
29 義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查
30 核」，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提出「符合
31 會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規

要求」之文書（帳）與憑證（證）為據。然查，前揭統計表至多僅係上訴人自行編製之文書，並無相關入帳原始憑證可稽，其雖陳稱針對未來可能支付佛州PHR公司之佣金須提列負債準備，於還未收受貨款之前，依據出貨金額計算應付佣金數額，嗣日後實際收受Medline公司或UHS公司給付之貨款時，再沖銷該估列金額，然從上訴人自行製作之估列、迴轉及實付佣金狀況統計表以觀，均僅是上訴人就101年度各月份應支付佛州PHR公司佣金所為抽象之估列，而無法與卷附帳證文書相互勾稽，亦無從確認上訴人銷售對象是否為Medline公司及UHS公司，以及銷售項目是否均為系爭代理銷售協議附表所列之商品，即難遽採之為上訴人有利之認定。

(三)綜上所述，被上訴人否准上訴人101年度營利事業所得稅結算申報認列前揭佣金支出，於法並無違誤，訴願決定遞予維持，核無不合，上訴人訴請撤銷，為無理由，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，並無違誤，茲就上訴意旨論斷於下：

(一)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額。」為所得稅法第24條第1項前段所明定。而關於營利事業列報費用損失的查核，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。」就「佣金支出」部分，查核準則第92條第1款、第4款及第5款第4目規定：「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。……四、外銷佣金超過出口貨物價款5%，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。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收款人姓名（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。」審酌佣金支出是營利事業對經紀人、代理人或代銷商因介紹或代理銷售該事業產品或服務，而由該事業支付的報酬，因此有無支付佣金的必要，當以該經紀人、代理人或代銷商有無實際提供仲介勞務為斷，若無實際提供仲介勞務，縱形式上具備有佣金合約書或結匯支付證明文件，也難認該項支出為營利事業經營所必需的必要或合理費用，方符合所得稅法第24條第1項的成本費用及收入配合原則。又營利事業本業及附屬業務之經營，其核心目的係為獲取經營事業之收入，且獲取收入之經營活動，有其循環性，即自投入資金、購置資產或勞務、製成產品或備具服務能力或建置資產，經由銷售產品或勞務或提供資產，再收回資金之程序，此始為企業所由存立經營事業活動。是所謂經營本業及附屬業務合理發生之費用，自當限於費用之性質係直接或間接指向獲取收入之經營事業活動所生者，始足當之。

(二)次按商業會計法第10條規定：「（第1項）會計基礎採用權責發生制；在平時採用現金收付制者，俟決算時，應照權責發生制予以調整。（第2項）所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。（第3項）所稱現金收付制，係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。」營利事業所得稅係按營利事業之年度盈餘計徵，稅捐客體為營業收入與非營業收入，減去相對應之成本、費用及損失（所得稅法第24條第1項前段規定參照），按權責發生制（所得稅法第22條規定參照）計算之財務會計盈餘。又「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、……、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整

01 之。」查核準則第2條第2項定有明文。另參據司法院釋字第
02 537號解釋意旨，稅務案件具有課稅資料多為納稅義務人所
03 掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得
04 相關資料，容有困難，為貫徹課稅公平原則，納稅義務人對
05 所得支配或掌握之課稅要件事實，負有提供資料之協力義
06 務；營利事業之成本、費用及損失等應行扣減之項目，則屬
07 於課稅公法關係發生後之消滅事由，不論從證據掌控或利益
08 歸屬之觀點言之，均應由納稅義務人負擔客觀舉證責任。

09 (三)復按事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明力，事實
10 審法院有判斷之權，苟其事實之認定已斟酌全辯論意旨及調
11 查證據之結果，而未違背證據法則、經驗法則或論理法則，
12 縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定異
13 於該當事人之主張者，亦不得謂為原判決有違背法令之情
14 形。又佣金支出，係計算營利事業實際應納稅額時之減項，
15 依前揭說明，屬於權利發生後之消滅事由，倘有待證事實真
16 偽不明之情況，自應由申報扣減之營利事業負客觀舉證責
17 任。準此，上訴人列報系爭佣金支出自應提出相關交易文
18 件，確實證明於101年間佛州PHR公司有仲介Medline公司及U
19 HS公司向其購買前揭附表所列商品，及上訴人有實際支付系
20 爭佣金，且該項支出為營利事業經營所必需的必要或合理費
21 用等事實，始足當之。

22 (四)經查，原審依調查證據之辯論結果，論明上訴人101年度營
23 利事業所得稅結算申報，列報其給付予佛州PHR公司之佣金
24 支出33,281,453元，雖據其提出系爭代理銷售協議、會議紀
25 錄、電子郵件、佛州PHR公司負責人宣誓書、系爭佣金支出
26 入帳憑證暨相關交易之發票、出口報單及匯入款交易憑證等
27 文件為證，惟上訴人對於與佛州PHR公司間之關係為何，及
28 於101年間有無同時存在銷貨關係等節，前後所述顯有矛
29 盾、歧異之情，有關佛州PHR公司是否有為上訴人提供居間
30 仲介勞務之事實認定，衡情自應綜合上訴人與佛州PHR公司
31 整體交易關係研判，而非可僅憑上訴人或佛州PHR公司單方

01 所出具之內部文書，或形式上具備有佣金合約書、結匯支付
02 證明文件，即遽予認定佛州PHR公司確有提供居間仲介之勞
03 務；上訴人內部製作的轉帳傳票會計憑證，會計科目-佣金
04 支出之金額和上訴人實際支付佛州PHR公司款項應可互相勾
05 稽，然其所提供之內部帳證資料多有不一致，且不符合情理
06 之處，自難依此推認佛州PHR公司於101年度有為上訴人提供
07 仲介勞務而如實支付佣金之事實；況上訴人與佛州PHR公司
08 同時存有銷貨關係，兩公司間資金往來頻繁，亦無從認定上
09 訴人於101年度確有佣金之支出或屬營業所需之必要或合理
10 費用，上訴人所提事證均尚不足以證明佛州PHR公司於101年
11 度有為其提供仲介勞務之事實，而此等待證事實陷於真偽不
12 明之不利益，依前揭舉證責任之分配原則，應歸由上訴人負
13 擔，從而，被上訴人否准上訴人101年度營利事業所得稅結
14 算申報認列前揭佣金支出，並無違誤等情，已詳予敘明其判
15 斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以
16 不足採取，分別詳予指駁，並無違反證據法則、經驗法則或
17 論理法則等情事，經核並無判決違背法令之情形。上訴意旨
18 主張報關用 INVOICE 或出口報單記載之名義人（或買受人）
19 雖填載佛州PHR公司，但該等貨物之最終買受人為UHS公司，
20 而非佛州PHR公司；原審卻全盤推翻其他報關用發票及出口
21 報單之憑信性，未說明其他發票及出口報單之受貨人（或買
22 受人）交易對象完全相符之證據不可採之理由；又上訴人將
23 應給付予佛州PHR公司之佣金，與上訴人之部分貨款進行抵
24 銷，方產生實際給付數額與應付佣金有落差之情形，已於原
25 審提出附表四進行說明，原審未說明不可採之理由；又本件
26 所涉及之佣金抵銷佛州PHR公司之買賣貨款，僅有發票號碼
27 為IV2011010503、IV2011022505等發票之貨款，於銷貨後約
28 1年始與佣金進行抵銷，其餘均係於銷貨後約半年內即進行
29 抵銷，且「仲介佣金」與「買賣貨款」係屬二事，自不得以
30 偏概全，不當聯結，遽認本件仲介法律關係不存在，原審未
31 查明本件交易與仲介模式；另上訴人所提出之部分匯款水單

01 雖曾錯誤申報為「19D專業技術事務支出」，但上訴人亦已
02 更正為「192貿易佣金及代理費支出」，原判決率爾指稱
03 「佛州PHR公司所應獲之佣金數額」絕大多數均與上訴人實
04 際匯款之數額不符，難認上訴人匯款之目的係為用以支付佣
05 金；原判決核有不備理由、認定事實未依證據、不當聯結、
06 違反論理法則等判決違背法令云云；無非執其於原審已提
07 出、業經原判決論駁不採之主張，及對原審認定事實、取捨
08 證據之職權行使事項再為爭議，並非可採。

09 (五)上訴意旨主張原審未辨明Medline公司或UHS公司係向上訴人
10 訂購客製化商品，而非購買上訴人自有品牌「Prius」的醫
11 療器材，不僅混淆不同商品所應適用之法律關係，更錯誤認
12 定上訴人係透過佛州PHR公司「經銷」商品予Medline或UHS
13 公司，有認定事實未依證據之違法。另觀諸被上訴人作成之
14 原處分及歷審之答辯內容、本院108年度判字第94號判決之
15 發回意旨，均未提及本件係應該當查核準則第92條第5款第3
16 目有關經銷關係之規定而不得認列佣金支出；原審未闡明並
17 令兩造針對上開規定進行事實上及法律上之辯論，其逕依該
18 規定認定上訴人與佛州PHR公司間屬於經銷關係云云，對上
19 訴人構成突襲性裁判，有違反闡明義務之判決違背法令云
20 云。惟查，原判決已敘明上訴人於原審審理中既自承：自99
21 年間改為先銷售予佛州PHR公司，再由佛州PHR公司推廣銷售
22 上訴人自有品牌「Prius」之醫療器材等語，並有其提出新
23 安東京公司所出具佛州PHR公司應收帳款保險額度證明（原
24 審前審卷1第122至123頁）在卷可參，另參諸前揭上訴人與M
25 edline公司、佛州PHR公司於2011年2月25日簽立之三方協議
26 書，將佛州PHR公司同列為「賣方」益明等情，為原審依調
27 查證據之辯論結果，依法認定，核與卷內證據資料相符。原
28 判決據上揭事證，因認上訴人與佛州PHR公司同時存有銷貨
29 關係，兩公司間資金往來頻繁，上訴人所提事證均尚不足以
30 證明實際支付系爭佣金，及該項支出為營利事業經營所必需
31 的必要或合理費用等事實，容非無據。至於原判決雖另敘及

佛州PHR公司購入商品後再轉售牟利，實應屬經銷關係甚明，乃屬贅論，尚與判決結論，不生影響。上訴意旨以其主觀之見解，指摘原判決有認定事實未依證據之違法，復執與原判決基礎無關之爭議，指摘原判決違反闡明義務，對上訴人構成突襲性裁判之違背法令，求予廢棄，均非可採。

(六)上訴意旨主張關於佛州PHR公司仲介UHS公司及Medline公司予上訴人過程，可參佛州PHR公司負責人Regis寄送予上訴人之電子郵件即明，此亦經Regis於宣誓書說明綦詳，更徵佛州PHR公司於仲介過程中有付出諸多勞務甚明。原判決仍認定上訴人就此並未舉證，且就Regis所出具宣誓書所載內容何以不可採之理由恣置未論，有判決不備理由、認定事實未依證據之判決違背法令。又原審未准予傳訊Kevin Farrell作證，以查明佛州PHR公司參與系爭4次會議之過程事實，逕以會議記錄未記載佛州PHR公司之貢獻，即認定該公司無居間仲介之事實，有判決不備理由及違反經驗法則之違背法令云云。惟查，原判決依調查證據之辯論結果，敘明綜觀卷附自99年1月8日起至101年12月12日止上訴人與佛州PHR公司往返之電子郵件，均僅屬上訴人或佛州PHR公司與Medline公司間聯繫關於銷貨關係之後續履約事項，然涉及促成訂單及洽商客戶之前端開發過程均付之闕如，自無法依此證明上訴人所主張嗣於101年與Medline公司及UHS公司間之銷貨關係，係由佛州PHR公司居間仲介所促成；又從上訴人所提供101年間4份英文會議紀錄以觀，核均係由上訴人單方製作，查無出席人員之簽到表或其餘事證可資佐證，況且，縱認上訴人上開會議紀錄所紀錄內容為真實，惟依4次會議紀錄記載討論內容至多僅足以說明上訴人在其主導會議中，與Medline公司針對商品報價、規格、訂購量、品保等各項事宜由雙方直接往來商洽以形成共識，然未見佛州PHR公司有何實質參與，亦難依此推測佛州PHR公司在其中扮演之角色，遑論依此作為佛州PHR公司有實際提供仲介勞務以促成上訴人所主張之系爭101年間銷貨關係之佐證；至上訴人於本件訴訟中

01 提出之宣誓書，是由與上訴人關係至為密切之佛州PHR公司
02 負責人Regis於2021年3月31日所出具，其上雖載稱：在此4
03 次會議中，佛州PHR公司貢獻在於協助雙方在會議中達成共
04 識等語，然從前開會議紀錄所載並未呈現此情，自難遽予採
05 信等情，尚與證據法則、經驗法則或論理法則無違。原判決
06 併敘明上訴人另聲請傳訊Kevin Farrell作證，惟此聲請傳
07 訊之證人即為佛州PHR公司負責人Regis之子，且亦任職於佛
08 州PHR公司，為上訴人於原審準備程序中所是認，且有證人
09 之個人簡介資料1份在卷可稽，是其既已提出Regis之宣誓
10 書，核無再傳訊前開證人之必要等情，要屬原審取捨證據、
11 認定事實之職權行使事項，尚難遽指為違法。至於原判決雖
12 另贅論倘依上訴人主張從99年間起，佛州PHR公司業已向上
13 訴人報告與Medline公司及UHS公司締約機會，暨於100年3月
14 23日成功仲介上訴人與Medline公司之交易並獲取佣金等
15 情，至此上訴人與Medline公司及UHS公司建立銷貨關係之目
16 的應已達成，衡情自無再支付前述高額佣金予佛州PHR公司
17 之實益與必要，上訴人卻嗣於100年11月10日始與佛州PHR公
18 司簽訂系爭代理銷售協議，並約定支付佣金，顯缺乏合理正
19 當性等情，不論當否，尚與判決結論不生影響。上訴意旨無
20 非就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加爭執，
21 復執與原判決基礎無關之爭議，指摘原判決違背法令，求予
22 廢棄，殊屬其一己主觀意見，並不足取。

23 (七)上訴意旨主張上訴人於101年度收到Medline公司與UHS公司
24 給付之貨款後，所支付之佣金雖會包含部分因於100年度銷
25 貨予Medline公司或UHS公司，而須支付佛州PHR公司之佣
26 金，但因上訴人亦同時將100年度原已申報之佣金支出估列
27 數予以迴轉，101年申報之佣金支出即係該年度實際給付予
28 佛州PHR公司之佣金數額，而無重複申報之問題；上訴人針
29 對101年度佣金支出之組成方式，亦已提出相關INVOICE及出
30 口報單證明上訴人確係將商品出售Medline公司及UHS公司，
31 原判決未見及此，遽認上訴人於101年度重複申報100年度之

01 佣金支出云云，顯有認定事實未依證據之違法；又原審未使
02 兩造針對該佣金估列數及迴轉數統計表進行攻防或表示意
03 見，也未曾闡明上訴人應提出該文件所載之傳票，原審竟於
04 判決理由泛稱該等金額僅係上訴人之抽象估列，亦有違闡明
05 義務之判決違背法令云云。惟查，上訴人列報系爭佣金支出
06 應提出符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、符合會計法規
07 要求之帳簿憑證相關交易文件，確實證明佛州PHR公司於101
08 年度有為其提供仲介勞務及上訴人有實際支付系爭佣金等事
09 實；倘未能舉證證明，即無從予以認列系爭佣金支出。查原
10 審經斟酌全辯論意旨及調查證據結果，業已敘明上訴人就其
11 所主張之估列數7,535,313元部分，固提出101年度佣金估列
12 數及迴轉數統計表為憑（原審卷1第425至441頁），然查，
13 前揭統計表至多僅係上訴人自行編製之文書，並無相關入帳
14 原始憑證可稽，其雖陳稱針對未來可能支付佛州PHR公司之
15 佣金須提列負債準備，於還未收受貨款之前，依據出貨金額
16 計算應付佣金數額（即估列數，見原審卷2第349頁筆錄），
17 嗣日後實際收受Medline公司或UHS公司給付之貨款時，再沖
18 銷該估列金額，然從上訴人自行製作之估列、迴轉及實付佣
19 金狀況統計表以觀（原審卷2第425至427頁），均僅是上訴
20 人就101年度各月份應支付佛州PHR公司佣金所為抽象之估
21 列，而無法與卷附帳證文書相互勾稽，亦無從確認上訴人銷
22 售對象是否為Medline公司及UHS公司，以及銷售項目是否均
23 為系爭代理銷售協議附表所列之商品，亦難遽採之為上訴人
24 有利之認定等情，核與證據法則、經驗法則或論理法則無
25 違。再者，上訴人列報系爭佣金支出之相關待證事實，已據
26 兩造於原審前審及更審訴訟程序，攻防甚詳，況原審受命法
27 官於111年1月6日準備程序時亦向上訴人訴訟代理人提問：
28 「原告所提供附表三佣金估列數及迴轉數統計表所載估計數
29 是如何估計？」、「附表三所載迴轉數金額及傳票日期，是
30 原告實際支付佣金給佛州PHR公司之時間與金額？」、「附
31 表三所載佣金之時間與數額為何均與附表四所載不一致？」

等情（原審卷2第349頁），自難謂原審違反闡明義務。原判決雖另敘及涉及100年間之銷貨收入，上訴人自承除於出貨時已估列並申報於100年度之佣金費用外，復於101年度實際付款時，再申報實際支付佣金數額，顯見其於101年申報營利事業所得稅時列報前開佣金支出有重複列報之情，乃屬贅論，尚與判決結論不生影響。上訴意旨以其主觀之見解，指摘原審有認定事實未依證據及違反闡明義務之判決違背法令情事，並非可採。

六、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，結論核無違誤，上訴論旨執詞指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 113 年 4 月 19 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 王 俊 雄

法官 侯 志 融

法官 鍾 啟 煒

法官 許 瑞 助

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 113 年 4 月 19 日

書記官 章 舒 涵