

臺北高等行政法院判決

108年度訴更一字第29號

111年11月3日辯論終結

原告 繁蔡實業股份有限公司

代表人 劉宗軒（董事）

訴訟代理人 陳宏杰 律師

彭正元 律師

趙子澄 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 邱玉琴

何靜宜

鄭博宇

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國105年4月15日台財法字第10513916370號（案號：第10500081號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院105年度訴字第647號判決一部撤銷、一部駁回後，兩造各自就不利部分提起上訴，最高行政法院以108年度判字第94號判決廢棄上開撤銷部分，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用，除確定部分外，由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

原告提起本件訴訟時，原告與被告之代表人原分別為劉清繁、王綉忠，於訴訟進行中分別變更為劉宗軒、蔡碧珍，茲

據兩造新任代表人各自具狀聲明承受訴訟（見本院卷二第31至33頁、第359至361頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告於民國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，經被告初查，核定佣金支出、研究發展支出及可抵減稅額均為0元，另以原告列報出售資產損失59,699,102元，其中59,404,928元係原告持有100%股權之被投資公司辦理清算之投資損失，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。原告不服，申請復查，未獲被告104年11月16日北區國稅法一字第1040018842號復查決定（下稱原處分）變更，提起訴願復經決定駁回，遂提起行政訴訟。前經本院以105年度訴字第647號判決（下稱前審判決）撤銷訴願決定及原處分關於核定佣金支出為0元部分，另駁回原告其餘之訴。兩造均不服，各自就前審判決不利部分提起上訴，經最高行政法院以108年度判字第94號判決駁回原告上訴部分而確定，另廢棄前審判決關於撤銷訴願決定及原處分有關佣金支出核定部分暨該訴訟費用部分，發回本院更為審理。

三、原告之主張及聲明：

(一)佛州PHR公司與原告有居間仲介之法律關係，並有付出仲介勞務：

1. PRIUS HEALTHCARE USA, LLC（下稱佛州PHR公司）註冊於美國佛羅里達州坦帕市，其負責人Regis Farrell（下稱Regis）並非原告所屬醫療器材專業人員，該公司與原告於美國加州註冊之PRIUS HEALTHCARE CORPORATION（下稱加州PHR公司）係屬不同之法人主體，加州PHR公司係由原告之子公司SUNFLOWER HEALTHCARE GROUP（HK）持有全部之股份，其後於100年6月14日將該公司之持股532,001.48股，以美金6,

01 104.43元出售予SKYLINE BIO-TEC CO, LTD，是以，佛州PHR
02 公司與加州PHR公司間實無任何關聯。

03 2.佛州PHR公司本與原告有居間仲介關係，並於100年11月10日
04 簽訂代理銷售協議（Caremed Sales Representative Agree
05 ment，下稱系爭代理銷售協議），故佛州PHR公司居間仲介U
06 niversal Hospital Services, Inc.（下稱UHS公司）及Me
07 dline Industries, Inc.（下稱Medline公司）與原告進行
08 交易，依約可獲取佣金報酬。從而，依佛州PHR公司負責人R
09 egis出具之宣誓書及往來之電子郵件紀錄（99年1月8日、26
10 日及27日、同年5月18日、100年1月18日）所示，佛州PHR公
11 司自99年以降即有向原告報告締約機會，並作為原告與客戶
12 間締約之媒介，進而仲介UHS公司及Medline公司成為原告之
13 客戶，並陸續向原告訂購產品（如病床產品、間歇性防止靜
14 脈栓塞幫浦、幫浦電池及腿套等產品）之事實，且佛州PHR
15 公司並在原告與客戶間居間溝通後續產品規格改良需求、就
16 商品銷售規畫進行仲介與溝通協調、協助客戶將產品送回原
17 廠維修、甚至於後續協助原告向客戶催收貨款，足以證明佛
18 州PHR公司有付出仲介勞務，並成功促成各該公司向原告進
19 行交易之事實。

20 3.至新安東京海上產物保險股份有限公司（下稱新安東京公
21 司）保單之保險標的為應收帳款，須與佛州PHR公司間有銷
22 貨關係始有適用，然因與佛州PHR公司間另有居間仲介之法
23 律關係存在，並因此支付佣金，是以該份應收帳款之保單實
24 與本案佣金支出無涉，不能僅以該保單即倒果為因推論與佛
25 州PHR公司僅有應收帳款之銷貨關係，而無其他居間仲介法
26 律關係同時存在，是以，發回判決以保單內容質疑原告與佛
27 州PHR公司間在101年度即有銷貨往來之主張有前後矛盾之
28 嫌，顯對客觀事實有所誤會。

29 4.關於佛州PHR公司仲介Medline公司予原告過程，此由佛州PH
30 R公司負責人Regis寄送予原告董事長劉清繁或總經理劉宗軒
31 之電子郵件（99年5月18日、100年1月18日、101年12月12

01 日)可獲證明；佛州PHR公司負責人Regis所出具之宣誓書足
02 證該公司除仲介Medline公司與原告購買商品外，尚協助交
03 易雙方當事人溝通產品需求、確定產品規格、談判價格等事
04 項，以延續Medline公司持續向原告購買商品，足徵佛州PHR
05 公司於仲介過程中付出諸多勞務。觀諸101年1月18至19日同
06 年5月29日至31日、7月10日、10月18日之會議紀錄亦可證明
07 佛州PHR公司不僅在前階段確實有仲介Medline公司向原告訂
08 購產品，甚至派員參加原告與Medline公司於101年間討論產
09 品設計、更新、改善、價格討論或周邊設備採購等事宜之會
10 議，扮演居中溝通、協調之角色，以促成Medline公司繼續
11 向原告訂製產品而有付出居間勞務，以求獲得佣金報酬。至
12 原告生產之病床確曾發生品質瑕疵而不符合UHS公司之期
13 待，佛州PHR公司始會代表原告與UHS公司之人員開會討論改
14 善措施，足見佛州PHR公司確有協助原告與UHS公司溝通之事
15 實。其次，為確保UHS公司所購買之病床無瑕疵，原告斯時
16 之總經理劉宗軒乃擬定商品卸貨、檢查及運送等流程，並協
17 調佛州PHR公司向UHS公司說明相關事宜，且原告亦指派人員
18 至佛州PHR公司位於佛州坦帕之倉庫進行產品檢查；嗣後，
19 該公司亦完成設置接收、檢查、維修與運送的處所，以解決
20 在美國病床維修問題。再者，佛州PHR公司完成檢查或修繕
21 後，該公司會再依照UHS公司之指示，委請貨運公司將貨物
22 轉送至UHS公司所指定之地點，貨運單之「SHIPPER」（託運
23 人）係記載「PRIUS/UHS」，而「CONSIGHNEE」（收貨人）
24 列載「UNIVERSAL HOSPITAL SERVICES」，出貨地點為佛州
25 坦帕（TAMPA）等內容，更可證UHS公司確為實際買受人，且
26 原告係先將貨品運至佛州PHR公司位於美國佛州坦帕之倉庫
27 先進行檢查或修整，後續才依實際買受人UHS公司之指示運
28 送至其指定地點給終端客戶，因此UHS公司才需於上開貨運
29 單上將自己與PRIUS同列為託運人。

30 5.佛州PHR公司於處理仲介事務時，係仲介客戶向原告訂購生
31 產該客戶之自有品牌產品。而佛州PHR公司於100年及101年

均有銷售原告自有品牌「Prius」之醫療器材，且該公司僅能對醫院以外之機構銷售（例如：長照機構），故銷售之產品類型及銷售範圍有所區隔，其販售原告自有品牌之商品，並未與佣金契約第6條第1項約定有所矛盾或衝突。又原告出售予Medline公司之Hemo-Force SQ系列商品，係防止靜脈血栓之幫浦及腿套，上開產品係應用於病患手術時及術後住院療養期間，且其使用場域為設有手術房之醫院，而原告出售予佛州PHR公司之商品（即自有品牌之SUPPORT SURFACE S），係防止褥瘡之氣墊床及其幫浦，應用於長期臥床且無法自行翻身之患者，是以，原告出售予Medline公司、佛州PHR公司之產品及其用途各不相同，彼此並無競業之可能。又依2011年2月25日之協議書可知，原告、佛州PHR公司及Medline公司三方已經約定原告或佛州PHR公司已得Medline公司同意可銷售原告自有品牌之部分DVT產品予特定客戶，故於三方已經協議銷售產品及客戶之情形下，彼此間即不生競業問題。縱使佛州PHR公司於履約過程中有違反競業禁止之約定，亦僅係該公司違約，而須對原告或Medline公司負違約責任而已，尚非據此論斷佛州PHR公司與原告間之一切交易均無效；況且，此也涉及該等買賣關係而已，要與本件之仲介佣金性質不同且無關，若以佛州PHR公司違反競業禁止為由，率爾認定原告與佛州PHR公司亦不存在仲介法律關係，並據此推翻全部佣金支出，實屬不當聯結。此可傳訊Kevin Farrell作證，即可證明佛州PHR公司於101年間確有付出仲介勞務，進而促成原告與Medline公司及UHS公司進行商品買賣之交易。原告與佛州PHR公司雖同時存在仲介與買賣之法律關係，但彼此間無競業關係存在。

- 6.原告於98年間原係自行銷售自有品牌之醫療器材，惟因銷售狀況不佳，乃於99年間改為先銷售予佛州PHR公司，再由該公司推廣銷售。此外，美國醫療設備產業之付款時間通常較長，若原告與佛州PHR公司合作之初，無法配合美國產業特性，並寬限買賣貨款之給付期限，該公司恐不欲與原告進行

01 交易，造成原告喪失商業機會。尤其，原告於100年間銷售
02 自有品牌之醫療器材予佛州PHR公司之銷貨金額，係排名於
03 原告前10大客戶以外，金額並非甚鉅，且原告亦可以應給付
04 佛州PHR公司之佣金抵銷應付之買賣貨款，對原告之權益並
05 無任何影響，故原告未催促佛州PHR公司應於特定期限前給
06 付買賣貨款。況買賣貨款之付款期限及方式本可由買賣雙方
07 自由約定，屬私法自治之範疇，故無所謂交易常規存在，遑
08 論原告有違反交易常規之情事。縱使原告有少數貨款係於銷
09 貨1年後始以佣金抵銷，然此部分非但未有任何法律或契約
10 約定為無效，況且亦僅屬買賣法律關係之問題，與本案涉及
11 之仲介佣金係屬二事，不得混為一談，若以被抵銷之買賣貨
12 款不合交易常規為由，即認定原告與佛州PHR公司間不存在
13 仲介法律關係，而否准認列相關佣金支出，恐有不當聯結之
14 嫌，亦無任何法律或契約之依據。

15 (二)原告於收受貨款後，依系爭代理銷售協議給付佣金予佛州PH
16 R公司：

- 17 1. UHS公司及Medline公司在101年度向原告訂購產品並支付價
18 款，原告於收受各該公司之貨款後，依系爭代理銷售協議約
19 定內容給付佣金予佛州PHR公司，並無虛偽不實之情事，被
20 告指稱佣金應於出售貨物時為核算云云，顯係對於系爭代理
21 銷售協議約定之內容有所誤會。實際上，原告申報之佣金支
22 出，實際上係由「實際支付佣金25,746,140元（包含「匯款
23 水單金額」與「佛州PHR公司將其應付貨款與原告應給付之
24 仲介佣金相互抵銷金額」組合而成）」，及「估列數減迴轉
25 數之餘額7,535,313元」等二部分之金額所組成，其中佛州P
26 HR公司將其應付貨款與原告應給付之仲介佣金相互抵銷金
27 額，亦有在原告內部傳票中呈現。
- 28 2. 原告於101年7月以後之應收貨款，Medline公司或UHS公司係
29 於102年度始為支付，故原告對於本應於101年度所需支付之
30 佣金亦隨之遞延至102年度始支付予佛州PHR公司，因此，經
31 原告將101年之佣金估列數額減去迴轉數額後，應屬原告101

01 年度銷貨佣金（即支付予佛州PHR公司）之餘額即為7,535,3
02 13元（估列數34,750,722元—迴轉數27,215,409元），因原
03 告所採行之會計原則均屬一致，故此部分自應予以認列為10
04 1年度之佣金支出。原告實際給付金額與佛州PHR公司應獲得
05 之佣金不同，係因原告將應給付予佛州PHR公司之佣金，與
06 佛州PHR公司應給付與原告之部分貨款進行抵銷，方產生實
07 際給付數額與應付佣金有落差之情形。至原告101年度銷貨
08 情形及佣金支付數額明細表（即附表四）編號1、3、4、1
09 0、12涉及100年度之部分項目係於101年度收到貨款並支付
10 佣金，因此原告係於101年度申報迴轉金額及實際支付佣金
11 金額，原告之實際作法係符合收入及成本配合原則。被告徒
12 憑匯款水單之金額即率爾指稱匯款水單總金額與申報佣金支
13 出金額不符云云，與客觀事實不符，否准原告認列101年度
14 佣金支出33,281,453元，並不合理。

15 3.原告於101年1月20日、2月10日、2月17日及12月7日於匯出
16 款項時，固有將匯款分類名稱及編號誤申報為「19D專業技
17 術事務支出」，然各該支出之實際內涵仍為原告應給付佛州
18 PHR公司之佣金支出，惟匯款銀行已更正為「貿易佣金及代
19 理費支出」，以符實際，被告拘泥於匯款分類名稱，率爾指
20 稱各該款項非佣金支出云云，洵不足採。

21 4.原告將本案於101年度估列、迴轉及實付佣金之實際情況重
22 新整理如附表五，可知迴轉數金額係與估列數金額相同，而
23 與實際支付金額不同（例如：傳票號碼為20120131091估列
24 銷貨予Medline公司而應給付佛州PHR公司佣金為美金149,62
25 4.83元，而傳票號碼為20120630041將該筆估列金額全數迴
26 轉），故迴轉日期與實際支付佛州PHR公司佣金之日期自不
27 相同，故迴轉數金額與實際支付佣金數額並不相同。原告對
28 於估列數額進行迴轉之時點，主要是於每年6月底及12月底
29 進行，但仍有部分估列數於次月底迴轉（例如傳票號碼為20
30 120430078，將101年3月估列銷貨予Medline公司及UHS公司
31 而應給付佛州PHR公司的佣金，因已經於4月間支付佣金，而

於4月底先進行迴轉)，係將已支付與佛州PHR公司之佣金的結清，避免於每年6月底及12月底進行迴轉時，累積數額過多且繁雜，但只要在支付佣金之當年度進行迴轉，即符合收入及成本配合原則。

(三)聲明：原處分、復查決定及訴願決定關於佣金支出核定為0元部分均撤銷。

四、被告之答辯及聲明：

(一)佛州PHR公司於101年度未有為原告仲介勞務之事實：

1.原告對於佛州PHR公司應收帳款保險額度所作之說明，與一般商業往來及一般代理仲介關係未臻相同，況原告未就佛州PHR公司如何進行仲介成功之過程，及該佣金支出如何確係原告經營本業所必需或合理費用提示相關證明文件供核，則原告與佛州PHR公司間究竟是銷貨、買賣關係、抑或是提供仲介勞務而收取佣金關係，尚難憑以審酌。又原告自陳新東京公司之保單與本案無關，且其與佛州PHR公司間另有銷貨關係，則依照陳報資料，原告數次異動有關佣金支出之明細、金額，歷次陳報之明細表包含之項次也常有變動，益證原告出貨給Medline公司與UHS公司，究竟是單純銷貨抑或透過佛州PHR公司仲介而完成之交易或有混淆。

2.原告與佛州PHR公司簽訂之系爭代理銷售協議，雖載有仲介產品項目、價格、佣金比率及佣金限額等條款，惟原告客戶來訪或服務培訓所作之會議紀錄，如發售數量、安全庫存、未來預測、支架改善、最初定價及減價比率等討論項目，係透過E-mail寄送客戶、佛州PHR公司負責人及原告員工等人員，且各該會議紀錄之與會者並未簽名，且未載明會議地點，僅係原告自行書載，顯與一般公司會議紀錄有別，無法證明佛州PHR公司如何提供仲介勞務。又101年10月18日會議原告之與會者Oscar Liu、Emily Su及Kaiti Chen等3人有否赴美國亞特蘭大與會，原告亦未提示佐證資料（如出境或差旅費核銷紀錄等），就上開討論項目及E-mail傳送日期多為

102及103年度觀之，上開會議紀錄難以認定佛州PHR公司之參與狀態及為原告提供代理仲介勞務。

3.Regis係佛州PHR公司負責人，該公司與原告存在交易往來關係之情形下，其立場非全然中立，縱有Regis之證詞，倘原告仍未提示因佛州PHR公司居間仲介致使訂單成立或及促成交易往來之相關文件情況，相關佣金支出亦無從認列。依110年3月31日宣誓書所載，負責人自99年1月8日起已陸續向原告報告UHS公司與其他公司Stryker結束獨家採購關係之消息，透露UHS公司於99年間向原告購買病床之意願，此部分對照佛州PHR公司負責人之宣誓書亦表示，99年1月底原告與UHS公司成功達成病床（LH1000 Oncare Harmony Hi Lo Bed）之獨家銷售合約，斯時起，該公司即開始向原告購買病床，換言之，原告早在與佛州PHR公司於100年11月簽訂系爭代理銷售協議前，即已銷售病床予UHS公司，無由針對已經建立之交易關係所陸續發生之交易行為支付佣金。又依原告與Medline公司99年5月18日與19日通信內容，足證原告與佛州PHR公司於簽訂系爭代理銷售協議之前，已與Medline針對M13計畫（客製化產品計畫，產品編號為FC-MDS001 VASO-FORCE INTERMITTENT DVT PUMP、FC-MDS002 VASO-FORCE INTERMITTENT DVT PUMP）進行電話會議達成協議，縱如負責人Regis宣誓書所稱佛州PHR公司有介入溝通產品需求、確定產品規格、談判價格等交易訊息之轉達，惟該等行為均係在系爭代理銷售協議簽訂之前，尚無法證明佛州PHR公司於101年有提供仲介勞務，原告自不得依照後來簽訂之合約支付佣金。

4.UHS公司人員Gary於101年10月25日寄發之電子郵件，其內容係向佛州PHR公司確認送貨情況，僅提到腳踏板已打包運送，並非佛州PHR公司協助處理產品送廠維修有關101年9月25日及101年12月12日郵件內容，僅係Medline公司與佛州PHR公司針對安全庫存量等往來郵件，其他郵件仍為99年及100年間之郵件，凡此均不足說明原告必須支付高達12%佣金支

01 出之正當理由，難認認佛州PHR公司確有為原告居間仲介之
02 事實。

03 5.被告外匯查調作業匯入外匯明細（匯款別：3，為匯入匯
04 款；匯款分類：700，為已出口之貨款；匯款別：5，為匯出
05 匯款；匯款分類：192，為佣金支出），原告101年度有因銷
06 貨與佛州PHR公司所應收取之應收帳款，亦有佣金匯款支
07 出，則其究竟係買賣關係，抑或提供仲介勞務而收取佣金關
08 係，尚無相關營業收入對照表可資與原告提示之101年度銷
09 貨情形及佣金支付數額明細表勾稽核對，縱形式上具備有系
10 爭代理銷售協議或結匯支付證明文件，也難認該項支出為營
11 利事業經營所必需的必要或合理費用，而符合所得稅法第24
12 條第1項的成本費用及收入配合原則。

13 (二)原告無法證明佣金支出確係其經營本業所必需或合理費用：

14 1.原告檢附之支付憑證部分，其中101年2月10日、101年2月17
15 日、101年12月7日及102年1月18日等4筆匯出匯款水單，所
16 載之匯款分類名稱分別為：專業技術事務支出及尚未進口之
17 預付貨款，顯與佣金支出性質不合。銀行於108年9月17日、
18 109年2月13日更正4紙匯款水單，均屬本案經最高行政法院
19 發回更審後之行為，且匯款水單記載之匯款分類，金融機構
20 均係依照匯款人填寫或指示登打，並未實質審查相關文件，
21 銀行與原告往來多年，基於商業關係之維繫當然願意配合更
22 正，在無其他仲介事證之情形下，該等更正後之匯款水單尚
23 難作為佛州PHR公司提供居間仲介勞務之證明。

24 2.依原告101年度銷貨情形及佣金支付數額明細表所示，項次
25 1、佣金支付日期為101年1月20日，佣金支付金額為2,043,8
26 26元（67,220美元），出貨日期為100年12月23日，銷貨總
27 額為482,680美元，惟查所附出口報單日期分別為101年11月
28 1日、101年11月2日及101年11月7日，銷貨總額為106,982.4
29 美元；項次2、佣金支付日期為101年2月10日，佣金支付金
30 額為3,760,612元（約美金125,228.52元），出貨日期為101
31 年1月9日，惟查所附出口報單日期分別為101年1月9日，銷

01 貨總額為626,820.72美元；項次3、佣金支付日期為101年2
02 月15日，佣金支付金額為1,139,960元（約美金38,603.45
03 元），出貨日期為100年11月10日，銷貨總額為美金264,05
04 5.8元，惟查所附出口報單日期分別為101年7月11日及7月20
05 日，銷貨總額為美金18,964.35元，其佣金金額明細表所載
06 佣金支付總額25,746,140元無法與相關出口報單及101年度
07 列報之佣金支出33,281,453元勾稽核對，亦無相關營業收入
08 對照表可資與原告提示之101年度銷貨情形及佣金支付數額
09 明細表勾稽核對，縱形式上具備有系爭代理銷售協議或結匯
10 支付證明文件，亦難認該項支出為營利事業經營所必要或合
11 理費用，不符所得稅法第24條第1項成本費用及收入配合原
12 則。

13 3.依原告代理銷售協議附表列示佣金計算方式，因公司採權責
14 發生制之會計基礎及收入成本費用配合原則，本件佣金金額
15 計算基礎即應以原告銷售貨物予Medline公司及UHS公司時之
16 數量及金額核算，亦即應以銷貨予Medline公司之銷售額之1
17 2%核算佣金，銷貨予UHS公司之相關佣金支出則以銷售數量
18 每臺美金360元核算。至雙方約定支付佣金之時點，以其收
19 到Medline公司及UHS公司貨款後，按前開條款計算出之金額
20 支付，與財政部67年1月19日台財稅第30400號函釋，認列佣
21 金支出之時間點應為出貨日之意旨相悖。

22 4.原告於99年間即與Medline公司、UHS公司有交易往來，而佛
23 州PHR公司於100年11月18日始與原告簽訂系爭代理銷售協
24 議，依常情而言，實難認為原告需透過其他公司居間仲介方
25 能完成交易，況Regis係佛州PHR公司負責人，在該公司與原
26 告存在交易往來關係下，立場非全然中立，原告給付之佣金
27 比率高達7至12%，依目前事證未能證明佛州PHR公司有居間
28 仲介促使訂單成立並完成交易，亦未說明支付高額佣金之正
29 當理由，相關佣金支出亦無從據以認列，原處分全數否准認
30 列佣金支出並無不合。

31 (三)聲明：原告之訴駁回。

01 五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘
02 為兩造所不爭執，並有：被告101年度營利事業所得稅核定
03 通知（前審卷一第18頁）、復查決定（前審卷一第19至26
04 頁）、訴願決定（前審卷一第27至39頁）、100年11月18日
05 系爭代理銷售協議（前審卷一第40至55頁）、原告提供101
06 年1月18至19日、5月29至31日、7月10日、10月18日之會議
07 記錄（前審卷一第56至68頁）、原告提供102年9月25日、5
08 月16日、7月12日、101年11月12日、10月25日、103年2月25
09 日、6月16日電子郵件（前審卷一第71至88頁）、匯款水單
10 及其他交易憑證（前審卷一第89至116頁）、原告對佛州PHR
11 公司、UHS公司應收帳款保險額度審查結果（前審卷一第237
12 至238、318頁）、原告公司2010年至2015年大客戶銷貨金額
13 統計表（前審卷第263頁）、佛州PHR公司與原告間之102年5
14 月16日、101年11月12日、10月25日、103年2月25日、101
15 年12月12日、105年7月5日、101年10月4日、9月25日、5月3
16 1日、7月20日、6月4日電子郵件紀錄（前審卷一第264至291
17 頁）、加州PHR公司出售備忘錄暨匯款交易憑證（前審卷二
18 第483至484頁）、佛州PHR公司與原告間之99年1月8日、1月
19 26日、1月27日、5月21日、100年1月11日、1月18日、101年
20 3月23日電子郵件紀錄（本院卷一第101至121頁）、原告提
21 供之101年度佣金支付匯款水單、公司內部傳票、發票、出
22 貨單、出口報單及匯款匯入水單及其他憑證（本院卷一第12
23 3至367、485至627頁）、原告提供之101年度出貨單及出口
24 報單（本院卷一第443至483頁、本院卷二第1131至1173
25 頁）、被告提供之外匯查調作業查詢作業及查詢明細（本院
26 卷二第51至59頁）、匯出匯款水單明細表（本院卷二第61
27 頁）、原告提供之101年度銷貨情形及佣金支付數額明細表
28 （即附表四）及項次1至16之組成明細、發票、出口報單
29 （本院卷二第99至105、429至817、821至1129頁）、更正後
30 匯出匯款水單（本院卷二第107至113頁）、客戶拜訪會議記
31 錄中文翻譯（本院卷二第155至170頁）、原告於歷次書狀所

01 引用電子郵件之中文翻譯（本院卷二第171至180頁）、我國
02 駐美國邁阿密台北經濟文化辦事處文件證明書、美國佛羅里
03 達州務廳簽註文件及宣誓書（本院卷二第193至199頁）、聲
04 明書中文翻譯（本院卷二第201至209頁）、Medline公司、
05 佛州PHR公司網站商品介紹資料（本院卷三第19至22頁）、2
06 011年2月25日三方協議書節本（本院卷三第23至29頁）、原
07 告提供之2011年6月6、10日電子郵件（本院卷三第71至74
08 頁）、原告提供之發票11份（本院卷三第75至95頁）、101
09 年4月17日、10月11日銀行匯款交易憑證及原告匯款收入明
10 細表（本院卷三第頁97至99、101至103頁）等文件可參，自
11 堪認為真正。是本件爭執事項厥為：(一)佛州PHR公司於101年
12 度是否有為原告仲介勞務，促成客戶與原告簽訂合約且完成
13 交易？(二)原告於101年度營利事業所得稅申報時列報支付佛
14 州PHR公司之佣金支出，是否有實際支出？是否為其經營本
15 業所必需或合理費用？

16 六、本院之判斷：

17 (一)本件應適用之法令：

- 18 1.按「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成
19 本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」為所得稅法第
20 24條第1項前段所明定。次按財政部依所得稅法第80條第5項
21 規定授權所訂定之查核準則第62條：「經營本業及附屬業務
22 以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」第92條：「佣
23 金支出：一、佣金支出應依所提示之契約，或其他具居間仲
24 介事實之相關證明文件，核實認定。二、佣金支出應辦理扣
25 繳稅款而未扣繳者，除責令補繳並依法處罰外，該項佣金應
26 予以認定。三、財產保險業及人身保險業支付非經取得目的
27 事業主管機關核發執業證書之經紀人佣金，或代理人之代理
28 費，不予認定。四、外銷佣金超過出口貨物價款百分之5，
29 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
30 符者，准予認定。五、佣金支出之原始憑證如下：(一)支付營
31 業人之佣金，應以統一發票為憑；其為免用統一發票之營業

人者，以收據為憑。(二)支付個人之佣金，應以收據或書有受款人姓名、金額及支付佣金字樣之銀行送金單或匯款回條為憑。(三)支付國外佣金以下列對象為受款人者，不予認定：1. 出口廠商或其員工。2. 國外經銷商。3. 直接向出口廠商進貨之國外其他廠商，但代理商或代銷商不在此限。(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。(五)在臺以新臺幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之3範圍內取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定；其超過百分之3者，如另能提供國外代理商或代銷商確已收到該新臺幣款項或存入其帳戶之證明及其他相關證明文件時，准予認定。」準此，營利事業所得的計算，依所得稅法第24條第1項前段規定，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，其中佣金支出部分，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（最高行政法院106年度判字第329號判決意旨參照）。故所得稅上與收入相應之成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上「合理」且「必要」，方得認列。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（最高行政法院109年度判字第174號判決意旨參照）。

2.復按商業會計法第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、……、本準則及有關法令之規定未符者，應於申報書內自行調整之。」行為時查核準則第2條第2項定有明文。

3.另參據司法院釋字第537 號解釋意旨，稅務案件具有課稅資料多為納稅義務人所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相關資料，容有困難，為貫徹課稅公平原則，納稅義務人對所得支配或掌握之課稅要件事實，負有提供資料之協力義務；營利事業之成本、費用及損失等應行扣減之項目，則屬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歸屬之觀點言之，均應由納稅義務人負擔證明責任（最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議參照）。佣金支出，係計算營利事業實際應

納稅額時之減項，屬於權利發生後之消滅事由，倘有待證事實真偽不明之情況，自應由申報扣減之營利事業負舉證責任。

(二)原告101年度營利事業所得稅結算申報，列報其給付予佛州PHR公司之佣金支出33,281,453元（實際上係由「實際支付佣金2,574萬6,140元【包含「匯款水單金額」與佛州PHR公司將其應付貨款與原告公司應給付之仲介佣金相互抵銷金額」組合而成）】及「估列數減迴轉之數額753萬5,313元」等二部分之金額所組成，雖據其提出系爭代理銷售協議、會議紀錄、電子郵件、佛州PHR公司負責人聲明書、系爭佣金支出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文件為證。惟查：

1.依原告與佛州PHR公司於100年11月18日簽訂（此據原告當庭及具狀確認在案，前審卷二第474、481頁）之系爭代理銷售協議，約定略以：「原告為在北美銷售附表A、B1、B2等產品而亟需有代理銷售商，兩造因此為如下之約定：……2.銷售自有品牌產品（Private Label Product）予Medline公司及UHS公司之佣金如附表D、E所示。」、「附表D（Medline公司佣金）：當原告收受來自Medline公司之貨款，應支付佣金予佛州PHR公司。佣金依附表B1、附件1、2所列品項單價12%計算……原告於2011年即使還未收受來自Medline公司之貨款，亦應事先給付佣金，但佣金總額不得超過美金98,000元」、「附表E（UHS公司佣金）：原告收受來自UHS公司之貨款應支付佣金。佣金依據附表B2所列品項佣金支付（每單位售價美金4,600元；每單位支付佣金美金360元）。原告於2011年即使還未收受來自UHS公司之貨款，亦應事先給付佣金，但佣金總額不得超過美金98,000元」等語（本院前審卷一第40至55頁）觀之，原告應給付佛州PHR公司之佣金數額，係以佛州PHR公司為原告仲介國外買方Medline公司及UHS公司向其購買上開協議附表A、B1及B2等所列商品，原則上於取得該等客戶給付之貨款後（除2011年之交易外），

01 始對佛州PHR公司負有給付佣金之義務。另參照首揭規定及
02 說明，原告列報系爭佣金支出自應提出相關交易文件，確實
03 證明於101年間佛州PHR公司有仲介Medline公司及UHS公司向
04 其購買前揭附表所列商品，及原告有實際支付系爭佣金，及
05 該項支出為營利事業經營所必需的必要或合理費用等事實，
06 始足當之，先予敘明。

07 2.原告所提會議紀錄、電子郵件及佛州PHR公司負責人聲明書
08 等文書，均不足證明佛州PHR公司有為其提供居間仲介勞務
09 之事實，茲分別說明如下：

10 (1)經查，原告於本院105年度訴字第647號前審審理時具狀說明
11 其與佛州PHR公司之關係為：「原告將子公司出售之背景為
12 原告原於各區成立子公司，但各子公司因未接到訂單虧損嚴
13 重，……將營運方式改為由各區之代理商取代原來子公司之
14 功能，大客戶銷售方式為推銷後，按銷售金額抽成，……佛
15 州PHR公司負責人Regis原即為原告所屬醫療器材業資深人
16 員……原告原投資所有海外子公司，均因經驗不足，經營不
17 善，產生虧損，故於西元2010年至2012年間分別關閉所有子
18 公司，美國子公司售予Regis後，PHR即取具世界三大應收帳
19 款保險公司之一的Euler Hermes26萬美元之保額，應收帳款
20 保險公司的重大風險來自若被投保客戶破產無力償還時，需
21 理賠應收帳款予投保公司……。」等語（前審卷一第233
22 頁），原告上開書狀之附件「PHR沿革」（前審卷一第309至
23 315頁）另說明：「PHR公司係本公司於98年7月設立，並於9
24 9年6月資本金到位……2011年本公司赴美參展期間，與舊識
25 Regis先生提及此苦惱，適逢Regis先生計畫由原單位退休
26 後，思量創業之際。Regis先生原即為美國醫療器材通路商
27 界極具經驗之專業經理人，屢於各知名醫療器材公司擔任執
28 行長之要務，並於業界擁有良好之信譽……。」惟參照原告
29 嗣後所提供之佛州PHR公司設立登記資料對照以觀（見前審
30 卷一第372至377頁），可見佛州PHR公司應該是由Regis於20
31 09年10月23日原始設立而成，並非承接原告子公司加州PHR

01 公司（公司登記資料見前審卷一第370至371頁）變更登記而
02 來。又「PHR沿革」所附之資產負債表及損益表，其實是加
03 州PHR公司而非佛州PHR公司。再依原告所提及大客戶銷貨金
04 額統計表，顯示佛州PHR公司自2013年起係名列於原告前5大
05 客戶之排行榜，但2010年至2012年間銷貨金額均為空白（前
06 審卷一第263頁），亦與其所述佛州PHR公司於101年10月間
07 即取具世界三大應收帳款保險公司之一的Euler Hermes26萬
08 美元之保額擔保原告對其之銷貨關係「應收帳款」債權等情
09 相歧異。故就此等卷證不一致及有疑義之處，經本院前審準
10 備程序中當庭與原告確認，除據其答覆稱：確係將佛州PHR
11 公司誤為加州PHR公司等語外（前審卷二第473頁筆錄），另
12 進一步具狀陳稱：「原告與佛州PHR公司間之帳款可區分為
13 勞務仲介及銷貨收入兩種，惟於2010年至2012年間，佛州PH
14 R公司僅為原告進行居間仲介勞務而已（原告僅需支付佣金
15 予佛州PHR公司），兩者並無銷貨問題，故原告所列佛州PHR
16 公司於2010年至2012年之銷售額自為空白。」等語明確（前
17 審卷二第478頁）；嗣於本件審理中原告卻又主張：「原告
18 於2009年間原係自行銷售自有品牌『Prius』之醫療器材，
19 惟因銷售狀況不佳，乃於2010年間改為先銷售予佛州PHR公
20 司，再由佛州PHR公司推廣銷售原告自有品牌『Prius』之醫
21 療器材。……原告於2011年間銷售自有品牌『Prius』之醫
22 療器材予佛州PHR公司之銷貨金額，係排名於原告前10大客
23 戶以外，金額並非甚鉅。」等語（本院卷三第7至9頁、第38
24 頁），另從其所提供原告與Medline公司、佛州PHR公司於20
25 11年2月25日簽立之三方協議書以觀（本院卷三第23至27
26 頁），原告與佛州PHR公司同列為「賣方」，Medline公司則
27 為買方，顯示佛州PHR公司亦得獨立銷售原告公司之DVT等產
28 品予Medline公司。綜上事證可知，原告對於與佛州PHR公司
29 間之關係為何，及於101年間有無同時存在銷貨關係等節，
30 前後所述顯有矛盾、歧異之情，又原告前已自承佛州PHR公
31 司負責人Regis原即為原告所屬醫療器材業資深人員，原屬

01 舊識，且從卷附資料可見原告與佛州PHR公司間始終維持頻
02 繁之業務往來，足認原告與佛州PHR公司負責人Regis兩者關
03 係匪淺，故有關佛州PHR公司是否有為原告提供居間仲介勞
04 務之事實認定，衡情自應綜合原告與佛州PHR公司整體交易
05 關係研判，而非可僅憑原告或佛州PHR公司單方所出具之內
06 部文書，或形式上具備有佣金合約書、結匯支付證明文件，
07 即遽予認定佛州PHR公司確有提供居間仲介之勞務；又縱或
08 有提供勞務，但其勞務是否僅屬交易往來關係密切公司間，
09 基於互益之考量而為之支援或協助行為，或因經營公司本業
10 及附屬業務，而確有支付佣金之合理性及必要性，已有可
11 疑。

12 (2)其次，支付國外佣金以國外經銷商為受款人者，不予認定，
13 此為查核準則第92條第5款第3目所明訂。而所謂「經銷
14 商」，指向原廠商購買商品，再以自己名義並為自己計算，
15 轉賣購入之商品，從中賺取價差，自負商品買賣之盈虧，並
16 負擔商品無法出售滯銷及囤積存貨之風險。至於所謂代銷，
17 是指代銷商向供應商簽訂區域代銷契約，取得某地區的代銷
18 權，代銷商受託代銷產品所經收之價款，屬代收代付性質，
19 其營業收入為代銷商品所收取之手續費或佣金收入而不是價
20 差，原則上產品賣不出去的風險，是由供應商承擔。易言
21 之，經銷與代銷主要之不同在於經銷關係中供應商與經銷商
22 間就提供之商品或服務有交易關係。而原告於本院審理中既
23 自承：自99年間改為先銷售予佛州PHR公司，再由佛州PHR公
24 司推廣銷售原告自有品牌「Prius」之醫療器材等語，並有
25 其提出新安東京公司所出具佛州PHR公司應收帳款保險額度
26 證明（本院前審卷第122至123頁）在卷可參，顯見佛州PHR
27 公司係向原告購入商品後再轉售牟利，實應屬經銷關係甚
28 明，而非僅止於代收代付性質，此可另參諸前揭原告與Medl
29 ine公司、佛州PHR公司於2011年2月25日簽立之三方協議
30 書，將佛州PHR公司同列為「賣方」益明。是以，依前揭規
31 定，原告縱有支付佣金予佛州PHR公司，亦不得依前開規定

01 認列為費用。至原告雖另援引由其公司內部自行製作之發票
02 及出口報單等帳證文書（本院卷二第429至1129頁），主張
03 三方協議書附表所列之產品交易，均係由原告直接出售予Me
04 dline公司，而與佛州PHR公司無涉，然查，觀諸原告所提前
05 揭文書，卻有諸多筆交易之商業發票所記載買受人及收貨人
06 均為佛州PHR公司，且該等交易之出口報單所記載之買方名
07 稱亦為佛州PHR公司，而無隻字片語提及Medline公司或UHS
08 公司（見本院卷二第799至805頁、第813至817頁、第927至9
09 33頁、第1033至1055頁及第1093至1099頁），是原告前揭主
10 張核與其提出之帳證文書不盡相符，本院已難盡信。

11 (3)此外，依據100年11月18日原告和佛州PHR公司簽訂系爭代理
12 銷售協議，雖載明原告與UHS公司銷貨金額每單位為4,600美
13 金，每單位給付佛州PHR公司佣金360美金，又與Medline公
14 司銷貨金額之12%作為給付佛州PHR公司之佣金費用。然查，
15 觀諸卷附自99年1月8日起至101年12月12日止原告與佛州PHR
16 公司往返之電子郵件（本院卷二第171至180頁，原文參見本
17 院前審卷一第264至291頁、本院卷一第101至121頁），可知
18 佛州PHR公司早於99年1月8日即向原告提及得向UHS公司推廣
19 購買原告公司生產之Excalibur病床，然原告自99年起與佛
20 州PHR公司既已存在經銷關係，業如前述，故佛州PHR公司亦
21 非無可能係基於經銷商之地位，向原告提及前揭事項；另參
22 以其他信件所載，其中部分信件內容固提及準備與UHS公司
23 簽約，或UHS公司已決定向原告下單等事宜（本院卷一第103
24 至109頁），惟絕大部分僅為原告與佛州PHR公司間之往來聯
25 繫，尚乏由系爭佣金支出交易之第三方（即Medline公司或U
26 HS公司）所製作之文書資料，至其中雖少數附有Medline公
27 司、佛州PHR公司及原告間之信件往返，然查其連繫事項分
28 別為：①99年5月18日佛州PHR公司因即將與Medline公司討
29 論自有品牌計畫，先與原告溝通幫浦及腿套等生產期程（本
30 院卷一第111頁）；②100年1月11日佛州PHR公司受Medline
31 公司要求提供幫浦標籤貼紙之電子設計圖檔，轉而要求原告

01 提供（本院卷一第113頁）；③101年3月23日轉達Medline公
02 司電匯867,310.93元予原告之通知（中譯誤載為UHS公司，
03 本院卷一第119頁、卷二第178頁）等內容。綜合前開聯繫內
04 容，均僅屬原告或佛州PHR公司與Medline公司間聯繫關於銷
05 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
06 開發過程均付之闕如，自無法依此證明原告所主張嗣於101
07 年與Medline公司及UHS公司間之銷貨關係，係由佛州PHR公
08 司居間仲介所促成。又況，倘依原告主張從99年間起，佛州
09 PHR公司業已向原告報告與Medline公司及UHS公司締約機
10 會，與原告締約後並負責後續居間溝通產品需求、規格及催
11 收貨款，暨於100年3月23日成功仲介原告公司與Medline公
12 司之交易並獲取佣金等情，至此原告與Medline公司及UHS公
13 司建立銷貨關係之目的應已達成，衡情自無再支付前述高額
14 佣金予佛州PHR公司之實益與必要，原告卻嗣於100年11月10
15 日始與佛州PHR公司簽訂系爭代理銷售協議，並約定支付佣
16 金，衡諸一般交易常情，此在私經濟活動上，顯缺乏合理正
17 當性，不在常態狀況下之營業活動範圍內，因此與原告經營
18 之本業或附屬業務間難認有何關連，故該項佣金支出縱認屬
19 實，亦非屬營利事業經營所必需的必要及合理費用。又況，
20 原告按契約書應給付佛州PHR公司之佣金金額、原告公司內
21 部製作的轉帳傳票會計憑證，會計科目-佣金支出之金額和
22 原告公司實際支付佛州PHR公司款項應可互相勾稽，然其所
23 提供之內部帳證資料多有不一致，且不符合情理之處（詳後
24 述），自難依此推認佛州PHR公司於101年度有為原告提供仲
25 介勞務而如實支付佣金之事實。

26 (4)另從原告所提供101年間4份英文會議紀錄（前審卷一第56至
27 68頁；中譯參見本院卷二第155至170頁）以觀，核均係由原
28 告單方製作，此可參諸紀錄用紙下方均印有原告之英文公司
29 名稱、地址、網址、電子郵件址、電話及傳真等資料即明，
30 然查無出席人員之簽到表或其餘事證可資佐證，況且，縱認
31 原告上開會議紀錄所紀錄內容為真實，惟依4次會議紀錄記

載：①101年1月18日、19日討論議題包含品質、安全存貨、未來預測、最初價格等，一旦庫存從Tampa被提走，佛州PHR公司將會下新訂單……Medline公司會傳送2012年的數量預估並每月更新，使原告可以做好原料規劃。……Medline公司希望原告同意8%-10%減價（前審卷一第56至59頁及本院卷二第155至159頁之中譯）；②101年5月29日至31日討論議題包含掛架升級、腿套更換、成本及服務與維修等，Medline公司不同意5月30日於電子郵件所示MDS601MSQ的價格。原告理解DVT市場因歐巴馬健保案削減補貼而艱困，故提供8%減價，甚至在MDS630L提供高達15%之折扣。受限於產能及訂購量因素，原告能提供最佳的價格是4%折扣一組12.2元，敬請諒解（前審卷一第60至63頁之會議紀錄及本院卷二第159至164頁之中譯）；③101年7月10日討論議題包含幫浦之美編、價格、存貨及既有訂單等議題，MDS601MSQ材料測試將於7月23日完成，原告會將測試結果向Medline公司更新，Medline公司將會移轉既有訂單至Tampa去購買安全存貨，Medline公司也會購買在Tampa之安全庫存。Medline公司會通知原告確認MDS601L幫浦之CPC連接器黑色外罩變更事宜……原告會提供商品認證信予Medline公司（前審卷一第64至66頁之會議紀錄及本院卷二第164至167頁之中譯）；④101年10月18日討論議題包含保固提案、銷售預測及產品價格等議題，原告要提出保固提案供Medline公司審視，Medline公司要提供至12月的銷售預測給原告、原告要提出MDS601MSQ報價議案及1年承諾數量（前審卷一第67至68頁之會議紀錄及本院卷二第168至170頁之中譯）等語。惟此等會議討論內容至多僅足以說明原告在其主導會議中，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原告所主張之系爭101年間銷貨關係之佐證。至原告於本件訴訟中提出之宣誓書（本院卷二第

197至209頁），是由與原告關係至為密切之佛州PHR公司負責人Regis於2021年3月31日所出具，其上雖載稱：在此4次會議中，佛州PHR公司貢獻在於協助雙方在會議中達成共識等語，然從前開會議紀錄所載並未呈現此情，自難遽予採信。至原告另聲請傳訊Kevin Farrell作證，惟此聲請傳訊之證人即為佛州PHR公司負責人Regis之子，且亦任職於佛州PHR公司，為原告於本院準備程序中所是認，且有證人之個人簡介資料1份在卷可稽（本院卷三第40頁、第31至32頁），是其既已提出Regis之宣示書，核無再傳訊前開證人之必要，併此敘明。

3.原告所提系爭佣金支出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帳證文書，不足證明佛州PHR公司有為其提供居間仲介勞務之事實，說明如下：

- (1)原告主張其申報101年度佣金支出33,281,453元分為當年度支付25,746,140元以及估列數7,535,313元兩部分，其中當年度支付25,746,140元係由「佛州PHR公司以佣金沖銷貨款數額」及「實際匯款數額」所組成，原告將此部分於本院審理中先後編製為「附表一：原告公司101年度部分銷貨情形及佣金支付數額明細表」（本院卷一第97至99頁）、（附表二：原告公司101年度銷貨情形及佣金支付數額明細表」（本院卷一第413至417頁）、「附表三：原告公司101年度佣金估列數及迴轉數統計表」（本院卷一第425至441頁）、「附表四：原告公司101年度銷貨情形及佣金支付數額明細表」（下稱原告附表四，見本院卷二第99至105頁），並依該表陸續提出所列交易之相關發票及出口報單等帳證文書為佐證（見本院卷一第123至367頁、本院卷二第391至1173頁）。惟經審酌上開原告所提證明文件，部分交易之商業發票記載買受人及收貨人均為佛州PHR公司，且該等交易之出口報單所記載之買方名稱亦為佛州PHR公司等情，業如前述，質言之，原告雖稱系爭銷售交易係因佛州PHR公司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等交

01 易之買方及收貨人均為佛州PHR公司而非Medline公司或UHS
02 公司等國外買方。原告就此固主張UHS公司之貨物需先送至
03 佛州PHR公司進行檢查或修繕，故報關用發票名義人填載佛
04 州PHR公司，其請款之付款發票係開立予UHS公司，並補提出
05 付款發票影本計11筆（見本院卷三第75至95頁）。惟查，原
06 告上開補提所謂之「付款發票」，其中號碼IV2012030102、
07 IV2012030705、IV2012040501、IV2012041201、IV20120712
08 02及IV2012071901等6筆發票，於本件訴訟中已業經原告提
09 出為證，而原告先前所提出之商業發票影本均蓋有原告之進
10 出口專用章（依序見本院卷一第235、245、283、321、34
11 1、359頁之商業發票），並非如原告所稱僅是供請款之用，
12 況再與原告前揭提出陳稱僅供出口報關用之商業發票對照以
13 觀（本院卷二第799、803、931、1053、1093、1097頁），
14 足見原告所提示之相同憑證前後買受人卻不相同，且其原告
15 提供之發票及出口報單等均為其單方製作之內部帳務憑證，
16 是否與真實交易相符，顯有可疑。

17 (2)再者，依原告附表一、二、四中各項次所載「佛州PHR公司
18 所應獲之佣金數額」絕大多數均與原告實際匯款之數額不
19 符，自難以逕認原告匯款之目的係為用以支付佣金。又依原
20 告附表四之B欄「佛州PHR公司以佣金沖銷貨款數額」顯示，
21 總計16筆佣金支出交易之中有9筆（分別為項次1、2、4、
22 5、8、10、12、14、15）各有1萬美元之佣金支出係由原告
23 對佛州PHR公司之應收貨款所抵付，再經核對原告沖銷佣金
24 支出之帳證紀錄，可見原告附表四項次1、2、4、5、8、1
25 0、12所列各筆佣金支出其中1萬美元部分，均係以原告於10
26 0年1月5日對佛州PHR公司銷貨所生應收貨款互為抵銷（原告
27 以應收帳款沖銷佣金之會計憑證分別見本院卷一第489至49
28 1、127至129、155至157、207至209、259至261、279至28
29 1、317至319頁；原告對佛州PHR公司應收貨款之銷貨單據見
30 本院卷二第1131至1137頁）；原告附表四項次14所列佣金支
31 出其中1萬美元部分，係以原告於100年2月25日及101年4月2

01 6日對佛州PHR公司銷貨所生應收貨款互為抵銷（原告以應收
02 帳款沖銷佣金之會計憑證分別見本院卷一第337至339頁；原
03 告對佛州PHR公司應收貨款之銷貨單據見本院卷二第1139至1
04 156頁）；原告附表四項次15所列佣金支出其中1萬美元部
05 分，則係以原告於101年5月25日、同年6月6日及同年6月14
06 日對佛州PHR公司銷貨所生應收貨款互為抵銷（原告以應收
07 帳款沖銷佣金之會計憑證分別見本院卷一第615至617頁；原
08 告對佛州PHR公司應收貨款之銷貨單據見本院卷二第1157至1
09 173頁）。惟查，原告附表四項次1、2、4、5、8、10、12、
10 14以應收貨款沖銷佣金支出之日期分別為101年1月20日、同
11 年2月10日、同年4月6日、同年4月30日、同年6月1日、同年
12 7月13日同年8月24日及同年10月19日，比諸上開沖銷交易相
13 對應之原告對佛州PHR公司應收貨款銷貨日期（按：分別為1
14 00年1月5日及同年2月25日），兩者相距已長達1年以上。可
15 證原告對佛州PHR公司給予長達1年以上之應收款帳齡而未積
16 極回收貨款，核與一般交易常情顯然有異，又其所主張用以
17 抵銷佣金債務之應收貨款債權並非全數持以抵銷，均僅見其
18 東拼西湊，毫無規則可循，另再經逐一檢視原告提出應付佣
19 金數額之組成明細，其中有多筆減項亦查無相關事證可憑
20 （參見本院卷二第392頁、第409至415頁、第419頁），則原
21 告附表四所載實際匯款予佛州PHR公司是否確屬佣金性質，
22 自堪存疑。又況，佣金支出為費用之一部分，被告對於原告
23 提出之佣金契約、匯款資料，不論其是給付營業人或個人、
24 抑或支付國外之代理商或代銷商，對於佣金契約是否真正、
25 佣金支付是否屬實，仍有「核實認定」之必要，並非只要原
26 告提出佣金契約或匯款證明，即不問其是否真正，均應予認
27 列。對照原告於本院前審審理中檢附之支付憑證部分，其中
28 101年1月20日、2月10日、2月17日、12月7日等4筆匯出匯款
29 水單（本院前審卷一第485、123、503、351頁），所載之匯
30 款分類名稱均為：「專業技術事務支出及尚未進口之預付貨
31 款」，而與佣金無涉，嗣於本院審理中，原告於109年間始

01 再向匯款銀行申請更正為「192貿易佣金及代理費支出」在
02 案，此有原告提出之更正後匯出匯款水單附卷可考（本院卷
03 二第107至113頁），然匯款銀行對於原告匯款之用途為何實
04 無從為實質審核，自難僅憑此為原告有利之認定。

05 (3)末以，按「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生
06 制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申
07 報該管稽徵機關採用現金收付制。」、「凡應歸屬於本年度
08 之費用或損失，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應
09 於年度決算時，就估列數字以『應付費用』科目列帳，但年
10 度決算時，因特殊情形無法確知之費用或損失，得於確知之
11 年度以過期帳費用或損失處理。」為所得稅法第22條第1項
12 及營利事業所得稅查核準則第64條規定所明訂，而原告為公
13 司組織，關於營利事業所得稅之申報自應依前揭規定採權責
14 發生制，是倘依原告所提出100年11月18日與佛州PHR公司簽
15 立系爭代理銷售協議之約定，原告於銷售自有品牌產品予Me
16 dline公司及UHS公司時，即負有依約支付佣金之義務，依權
17 責發生制之前揭規定，原告於出貨予Medline公司及UHS公司
18 時，應支付之佣金費用既已得確定，即應行入帳。惟查，原
19 告附表四項次1、3、4、10、12部分均涉及100年間之銷貨收
20 入（於100年出貨），不論依權責發生制，或系爭代理銷售
21 協議之約定，均本應於出貨時將佣金列報為100年度之費
22 用，原告卻自承除於出貨時已估列並申報於100年度之佣金
23 費用外，復於101年度實際付款時（支付100年度發生之佣金
24 費用），再申報實際支付佣金數額等情（本院卷二第381
25 頁），顯見其於101年申報營利事業所得稅時列報前開佣金
26 支出有重複列報之情。又原告就其所主張之估列數7,535,31
27 3元部分，固提出101年度佣金估列數及迴轉數統計表為憑
28 （本院卷一第425至441頁），惟按司法院釋字第537號解釋
29 文意旨明白揭示：「因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職
30 權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義
31 務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平

01 合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」即納
02 稅義務人申報課稅所得減項，是否合於列報要件，應由稽徵
03 機關依職權予以審查。惟帳簿憑證與會計紀錄既為課徵稅捐
04 之依據，營利事業自應完整保持足以真實正確計算稅捐之帳
05 簿憑證及會計紀錄，故營利事業應提出「符合會計帳簿結
06 構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文
07 書（帳）與憑證（證）供稽徵機關審查，此為納稅義務人之
08 協力義務。易言之，所得稅法第83條第3項所定之「帳簿、
09 文據提示」，特別是在「營利事業」之情形，並非僅要求
10 「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關
11 查核」，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提出「符
12 合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法
13 規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據。然查，前揭統計
14 表至多僅係原告自行編製之文書，並無相關入帳原始憑證可
15 稽，其雖陳稱針對未來可能支付佛州PHR公司之佣金須提列
16 負債準備，於還未收受貨款之前，依據出貨金額計算應付佣
17 金數額（即估列數，見本院卷二第349頁筆錄），嗣日後實
18 際收受Medline公司或UHS公司給付之貨款時，再沖銷該估列
19 金額，然從原告自行製作之估列、迴轉及實付佣金狀況統計
20 表以觀（本院卷二第425至427頁），均僅是原告就101年度
21 各月份應支付佛州PHR公司佣金所為抽象之估列，而無法與
22 卷附帳證文書相互勾稽，亦無從確認原告銷售對象是否為Me
23 dline公司及UHS公司，以及銷售項目是否均為系爭代理銷售
24 協議附表所列之商品，亦難遽採之為原告有利之認定。

25 七、綜上所述，原告所提事證均尚不足以證明佛州PHR公司於101
26 年度有為其提供仲介勞務之事實，自難認其所主張此部分之
27 支出確為營業所需之必要或合理費用，況其與佛州PHR公司
28 同時存有銷貨關係，兩公司間資金往來頻繁，亦無從認定原
29 告於101年度確有佣金之支出，而此等待證事實陷於真偽不
30 明之不利益，揆諸首揭舉證責任之分配原則，應歸由原告負
31 擔。從而，被告否准原告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，原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。
八、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影響，爰不逐一論述，附此指明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 11 月 30 日
臺北高等行政法院第五庭
審判長法官 畢 乃 俊
法官 林 妙 黛
法官 鄭 凱 文

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

01

(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 111 年 11 月 30 日

03

書記官 吳 芳 靜