

臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1359號

110年9月9日辯論終結

原告 榮創能源科技股份有限公司

代表人 方榮熙（董事長）

訴訟代理人 曾能煜 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠（局長）

訴訟代理人 呂淑華

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108年6月25日台財法字第10813920140號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：原告民國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，被告初查，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。原告對調減佣金支出32,463,147元部分不服，申請復查，經被告以108年2月25日北區國稅法一字第1080002614號復查決定駁回，原告提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1.原告與金佰利（香港）科貿有限公司（下稱金佰利公司）

間所簽署代理協議，已蓋用該公司之公章，並由負責人宋宸補行簽名及出具聲明書為證，且原告歷次支付佣金數額復與代理協議所載內容相同，宋宸確與原告業務人員古富全及海信集團採購主管李新開會討論相關業務，可證代理協議為真正。又原告在98年間已於山東省開拓業務，積極與海信集團之承辦人員聯繫，期望成為其供應商，但始終無法達成目標，直至與金佰利公司簽署代理協議後，由金佰利公司與海信集團之承辦人及採購高層聯繫磋商後，原告始能成為合格產品供應商，觀諸古富全所製作之出差工作報告書之歷程即明上情。可證金佰利公司確實為原告與海信集團仲介，原告方能成為海信集團之供應商。

2. 依據古富全於本院另案108年度訴字第1360號105年度營利事業所得稅事件110年1月26日準備程序中之證詞可知：

(1) 古富全於99年間雖依業界慣例將產品送樣、檢驗，但一年來毫無結果，更發現海信集團根本未就產品進行檢驗，因原告有打入市場之時間壓力，古富全經他人介紹後認識金佰利公司宋宸，經其指導方向、並引薦海信相關主管與古富全在飯局中見面商談產品內容、項目與驗證等交易事項後，且金佰利公司亦提供其他競爭者之樣品給原告做為參考，經過數月後送驗樣品、規格果真順利的通過驗證。嗣金佰利公司又安排海信集團與原告進行產品規格確認、工廠審廠等準備事項，並提供原告有關夠進入海信集團體系之報價情報，讓原告知悉什麼樣產品價格水平有機會進入海信集團報價之體系，原告若無上開資訊及情報，海信集團顯不可能認可原告之規格、報價。

(2) 原告若可成為海信集團之合格供應商，經簽署供貨合同

01 後，就會不定期繼續性的採購，故成為海信集團之合格
02 供應商極為困難，此即原告願意給予金佰利公司一定比
03 例佣金之原因。另原告之成功做為海信集團之合格供應
04 商後，接下來還會出現所謂產品銷量、比例的問題，原
05 告若想提高銷售額，賺取更多利潤，即需透過金佰利公
06 司與海信集團商討產品分配之額度，觀諸原告所呈銷售
07 數量表可知，原告在101年度第1、2季之1售額尚低，到
08 第3、4季拉高銷售額，而102年第3、4季較低後，又於
09 105年靠金佰利公司充份與海信集團進行研發、商務溝
10 通，蒐集情報、協調集團內部人員給原告訂單，協調探
11 購之數量、價格，並梳理上、下層人員之關係等仲介行
12 為，並將其他競爭者提出之報價給予原告做為參考，讓
13 原告能以最適當之報價取得訂單，並在商業競爭中取得
14 產品正確的規格、適當報價之優勢，進而拉高銷售額，
15 若無金佰利公司從中幫助，原告根本不可能達成上開任
16 務。

17 (3)另觀諸古富全所證可知，金佰利公司於仲介原告成為海
18 信集團之合格供應商並簽署物料供貨合同後，仍不斷與
19 海信集團人員開會討論後續新產品技術規格確認、銷售
20 價格、改進等事宜，並與海信集團內部人員維持商誼，
21 並自海信集團處收集商業訊息後轉知原告，復為原告向
22 海信集團溝通、解決雙方之誤會，履行代理協議第1.2
23 條所載：「提供收集商業信息、市場支持和維持客戶關
24 係」之義務，此亦為金佰利公司可陸續收取佣金的原因
25 之一。

26 3.再依代理協議前言及1.2等記載，可證金佰利公司除為原
27 告推銷商品、開發客戶、引薦客戶與原告簽約外，尚須提

供收集商業信息、市場支持、維持客戶關係等服務。而海信集團為大陸國營企業，為中國家電品牌市占率第一名之企業，金佰利公司得以讓原告成為海信集團之零件供應商，已非常難得，至金佰利公司於101年間究係如何與海信集團高層聯繫，可致仲介成功，此乃該公司之商業秘密，渠絕無透露讓原告知悉之可能，況大陸地區並非法治健全之國家，相關業務人員動輒得咎，則金佰利公司與海信集團採購人員之接觸、通訊內容，對於金佰利公司、海信集團內部人員亦屬極度敏感，渠等擔心提供相關文件資料後遭人利用，招致各種不利益，雖經原告多次溝通，金佰利公司仍嚴正告知無法提供仲介成功、財務文件等訊息，並懷疑原告在挖取其商業機密，與原告關係日益疏遠，致原告與海信集團之營業額日益下降。則依司法院釋字第537號解釋意旨，關於提供金佰利公司財報資料、仲介成功等資料，顯非原告得以支配之範圍，自難令原告負協力義務，故被告命原告提供上開資料，已逾法律規定之範圍，核與比例原則有違。又金佰利公司於100、101年間引介原告成為海信集團之零件供應商後，在102年度以後為原告服務之項目，除依代理協議第1.2條所載「提供收集商業信息、市場支持和維持客戶關係」外，亦不斷增加原告之供貨量，此觀諸宋宸、李新於102年4月8日、同年11月6日之會談紀要所載，即知金佰利公司確向海信集團收集商業信息，並轉交原告，復維持與海信公司間之關係，原告依約自當支付佣金予金佰利公司。

4. 原告在101年間成為青島海信集團之合格供應商後，陸續供貨予青島海信集團，交易模式為青島海信集團委託其在香港設立之海信（香港）有限公司負責發訂單、收貨、報

01 關、運輸，原告收受訂單後，即開始處理生產、出貨、出
02 口等事務。嗣因原告交付之貨物品質穩定，青島海信集團
03 即於102年11月20日與原告簽署正式之物料供貨合同，觀
04 諸合同第（三）、（二）項記載，可知金佰利公司協助原
05 告於101年間成為海信集團之正式供應商後，原告、海信
06 集團之交易模式為「海信集團依照其自身生產計劃及滾動
07 預測，定期下訂單向原告購貨，原告收受訂單後，在約定
08 之交期內交貨」，故金佰利公司協助原告與海信集團間成
09 立的是「繼續性供貨契約」，一旦仲介交易成功，海信集
10 團即會定期向原告下單。原告即根據代理協議，就銷售予
11 海信公司產品金額，支付7%或8%之佣金（102年6月30日前
12 為7%，嗣後漲為8%）予金佰利公司，益證原告支付金佰利
13 公司者，確屬佣金無誤。

14 5. 因海信集團為國營事業，其員工依內部規定不得接受客戶
15 宴請，古富全當然不會把與海信集團員工在飯局討論之事
16 記載於出差報告上。又依商業慣例，許多業務機密訊息在
17 未成定局之前，均由業務人員直接向主管、總經理、董事
18 長進行口頭報告，不會記載於制式之出差報告上，此之所
19 以古富全在大陸山東地區與海信集團、金佰利公司接觸、
20 成交等過程及細節，原告其他人員（包含法務人員）均不
21 知悉，須由古富全出面說明之必要。至被告所舉「致海信
22 合作夥伴的函」，無法看出青島金佰利公司被列入經營黑
23 名單信息。退一步言，縱認被告所述為真（此為假設語氣
24 ！），惟青島金佰利公司遭列入經營異常名單乃109、110
25 年間之事，且大陸乃人治重於法治之地區，海信集團網站
26 上所列各式冠冕堂皇之說詞及相關規範核與實際操作不同
27 ，此乃眾所週知之事，被告昧於事實，一再以海信集團網

頁之記載，完全否認古富全之證詞，此等抗辯毫無可採。

6. 依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第92條第1項既規定申報佣金支出僅需提出「契約」或「其他具居間仲介事實之相關證明文件」，非須一併提供。另並無相關法規規定原告在申報佣金支出時，除須提供「契約」、「匯款資料」等文件外，尚須提供與金佰利公司與原告相關之聯絡電子郵件，以證明金佰利公司確實有仲介事實。則原告在與金佰利公司交涉的過程當中，自然不會要求金佰利公司須以電子郵件進行聯繫，亦不會特意保留。原告於本件已提供包括代理協議、傳票、佣金計算表、匯款申請書、發票、出貨資料、出差報告、會談紀要、電子郵件、古富全證詞等諸多證據，足以證明金佰利公司確實為原告仲介交易成功，實已克盡司法院釋字第537號解釋意旨所指納稅義務人在可支配範圍內，應提供證明方法之義務，至原告所沒有或無法取得之證據，即不在此限內。

7. 原告所製作「海信集團下單之購貨明細日期」係以海信集團下單之日期製作報表，而原告製作之「佣金支出明細表」則係以原告出貨之日期製作報表，二表格之製作基準時點本有差異，也有跨年度的問題。原告自101年至105年間銷貨予海信集團之明細及總額，確實符合101年度至105年度支付予金佰利公司之佣金，被告就此早已查明，未於復核、訴願等程序中爭執，卻於行政訴訟中進行此項無謂之爭執。

8. 被告抗辯稱設於香港之金佰利公司與青島金佰利公司為不同公司，古富全表示本件為青島金佰利公司行仲介業務，但佣金卻匯至金佰利公司，可見雙方並無代理事實等語。惟觀諸原告與金佰利公司簽署之代理協議前言所載：「本

協議是由AOT和Kingbell (Honk Kong) Co,Ltd (代理方) 於2012年1月1日簽訂並生效。其中AOT是一間台灣公司，註冊地在…，代理方是一間香港公司，主要辦公地址在1F, Technology Tower, No.30 Qutangxia Qingdao, China」等語。查金佰利公司雖設置於香港，惟此僅為紙上公司，其設置之目的為係方便收款、簽約及運用其資金，且金佰利公司主要之辦公地點設於大陸青島市〇〇〇路，與青島金佰利公司登記之地點相近，實則辦公地點同一，又宋宸身兼金佰利公司、青島金佰利公司之執行董事，可見原告主張因大陸地區進行外匯管制，青島金佰利公司方前往香港設立紙上公司，可便利收受、支付貨款等語為可採。另觀諸古富全另案之證述：「（法官：那為何這份代理協議是寫金佰利《香港》科貿有限公司？而不是青島？）這家代理商設址青島，但原告因為跟海信集團是用美金交易，所以我們是直接跟香港海信公司交易，那我們也就與香港的金佰利公司簽代理合約。」等語，足證金佰利公司、青島金佰利公司實質同一，原告雖與金佰利公司簽約，但青島金佰利公司會負責執行仲介代理業務。又原告設於臺灣，將佣金匯至青島金佰利公司或申辦手續甚為複雜耗時，方與青島金佰利公司在香港設立之金佰利公司簽署代理協議，並由金佰利公司收取佣金，但實際仲介、代理業務則由青島金佰利公司負責，或以履行輔助人之角色執行代理協議，此乃兩岸商務執行常態。

9. 被告抗辯稱原告未於收到貨款後15日內支付佣金，可見代理協議之不實等語。惟查海信公司在支付原告貨款後，原告尚需與金佰利公司對帳，經扣除退貨、折讓等商品後，再由金佰利公司開立發票請款，原告方會支付佣金，往往

無法在短短的15日內確認佣金數額並匯款支付，雙方因此以口頭協議約定當海信集團支付多次佣金後，再於1至2個月計算核對帳務及支付佣金一次，否則核對帳務、支付佣金之次數過於繁鎖多次，對於雙方均太過麻煩，且此等執行匯款之細節實無以更改契約之方式為之，而企業界在支付貨款有延期亦屬常態，惟原告應支付金佰利公司之佣金均已照實支付，被告以此認定被告與金佰利公司間並無支付佣金之事實，已有速斷等語。

(二) 聲明：訴願決定、原處分（即108年2月25日北區國稅法一字第1080002614號復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一) 答辯要旨：

1. 被告於103年第2季開始查核時，已積極輔導原告就金佰利公司仲介勞務事實提示相關證明文件，是原告早於103年間經被告審核其101年度佣金支出時，已受提示資料之通知而知悉其須提供雙方往來聯繫文件以證明金佰利公司有仲介之事實，自得及早請其員工古富全「必然取得」或「保留」該等往來電子郵件。又原告對其103至106年度營利事業所得稅事件之佣金支出，仍未依規定事先保存相關仲介服務、洽商過程之傳真、電子文件或其檯面下作業等任何仲介文件，是其自始對其主張成本費用存在之事實無法提出證據，即應負擔不利益之法律效果。

2. 證人古富全於另案主張原告銷售予海信集團之產品項目及規格等每年均有不同，每次交易的產品規格、驗證、數量、議價、交貨日期及付款方式等，均須透過古富全與青島金佰利公司及海信集團人員私下於飯局協調搓合，是以每年每筆交易應各有其仲介事實之證明文件，並非青島金佰

利公司1次仲介行為即可搓合原告與海信集團多年（每年數百筆）之交易。再者，其代理協議內容亦未約定原告一旦（即99年至100年間）成為海信集團供應商，嗣後原告銷售予海信集團之產品，均須支付金佰利公司佣金之條款。從而，原告所提其他年度之出差報告及會議紀錄等相關證明文件，並非本件104年度仲介事實之證明文件。又依原告提示之出差申請單內容，亦即預計出差申請計畫，104年3月5日填寫出差申請單，出差日期為104年3月6日至12日。另104年6月12日填寫出差申請單，出差日期為104年6月14日至18日，上開行前出差內容已預期達成目標為原告規劃為推展其商品導入海信集團、驗證狀況及討論產品價格數量等問題並與海信集團做商業溝通討論，且上開出差申請單亦非金佰利公司或青島金佰利公司居間仲介之證明文件。

3. 又依原告提示之古富全104年度3份出差報告，其中2份出差報告內容，分別載明104年3月10日至11日及6月14日至15日出差行程，對象為「海信」，依其工作成果報告可知，原告員工古富全104年度出差洽訪海信集團，均獲得海信集團開誠布公向原告透露商業訊息並確認當年度各季之金額、送樣、分配量等問題，足證原告與海信集團官方得以直接溝通無礙，衡情尚毋須第三方代為仲介並給付價款。再者，上開出差報告自始未提及其出差行程有拜訪金佰利公司宋宸，及古富全曾與金佰利公司及與海信集團人員於三方飯局共同洽談公務並於飯局取得海信集團其他競爭對手的樣品及訂單買賣條件價格等以做評估、分析，故該出差報告尚不足以證明金佰利公司有仲介行為且與原告104年度與海信集團系爭639筆交易密切相關，亦無法就各筆

交易逐筆核對，尚難據以認定海信集團向原告購貨係因金佰利公司居間仲介所致。況將古富全之2次出差申請單與金佰利公司宋宸之2張會議紀錄日期勾稽比對，古富全與宋宸之會議紀錄會談時間及地點分別為104年3月11日上午11時及104年6月14日下午15時均在青島，惟古富全本人並無在會議現場（當時分別在北京及於上海搭乘飛機），即104年3月11日7：55-9：40已自青島搭機飛往北京，104年6月14日14：10-16：00則係自上海虹橋搭機飛往青島，其會議紀錄卻有古富全本人簽名字跡，其所提供之會談紀錄，真實性、合理性，即堪存疑。至古富全之另1份出差報告，出差日期104年2月6日至11日載明出差行程為台北至美國，對象為「金佰利」，工作成果報告內容除溝通104年後續海信工作方向及確認海信銷售額計畫外，餘溝通104年後續海爾/京東方工作方向及計畫推展美國市場照明產品等，上開內容皆非屬金佰利公司104年度如何促成原告與海信集團訂單及洽談訂單買賣條件等居間仲介事實之證明文件。至於原告主張為了做成生意，三方會談之業務機密在未成定局前，於飯局內洽商屬線下（即檯面下）操作，無法留下證據，且屬機密訊息僅口頭直接向主管、總經理、董事長報告，無書面資料，亦不會於制式出差報告載明，應屬臨訟推諉之詞，若原告未保存或無法提示重大關鍵之出差報告及其他仲介事實證明文件以實其說，僅稱古富全與宋宸均以電話、微信通話，也無保存的意識，且古富全已於本院具結保證其所述屬實，否則將負偽證之責等等理由，拒提出金佰利公司仲介勞務之文件，而未積極證明金佰利公司有居間仲介之事實，原告即應負擔不利益之法律效果。

01 4. 依證人古富全及原告主張，事前均已知悉金佰利公司無仲
02 介勞務事實，僅負責收受款項事宜，本件實際之代理商為
03 青島在地公司即青島金佰利公司，核與代理協議未合。又
04 金佰利公司與青島金佰利公司，二者法律主體不同，青島
05 金佰利公司設於青島市，其法定代表人為遲德霞，宋宸為
06 股東；金佰利公司設於香港，宋宸為執行董事。青島金佰
07 利公司果真具有其影響力可居間仲介媒合原告與海信集團
08 購貨交易，其佣金支付對象應屬青島金佰利公司，而非金
09 佰利公司，則系爭佣金支出32,463,147元，依原告所提供
10 結匯證明單計12筆係匯款予金佰利公司，即非屬佣金支出
11 性質。又參酌財政部67年4月4日台財稅第32186號函釋規
12 定，原告並未提出系爭佣金支出之相關仲介證明文件及轉
13 付（即資金流程）資料，難謂居間仲介係青島金佰利公司
14 所為，其佣金支出當無法認列。

15 5. 綜觀海信集團官方網站公告對供應商之基本要求、正式供
16 應商認定過程、對物料採購需求及百度文庫有關海信採購
17 管理制度資訊可知，要與海信集團簽訂買賣合同須經過供
18 應商資格審查、物品認定、報價及議價等公開綜合評估程
19 序，雖原告主張因金佰利公司宋宸與海信集團高層熟識，
20 可協助原告成為海信集團合格供應商，惟海信集團隸屬中
21 國官方國營企業，其進入認定之合格供應商名錄及簽訂物
22 料供貨合同仍應遵循公開透明之採購程序，原告自應提示
23 金佰利公司究竟如何協助原告成為海信集團認定之供應商
24 之相關仲介證明文件，以實其說。原告所提99年度出差報
25 告及其他年度之會議紀錄等相關文件，無法證明金佰利公
26 司於104年度與原告及海信集團間之訂單成立有何關聯，
27 況前開文件並非104年度仲介事實之證明文件，本件應由

原告提示104年間與海信集團交易，其所支付香港金佰利公司佣金之仲介事實之證明文件，以實原告之主張或證人古富全之證詞。

6. 依原告與金佰利公司簽訂代理協議約定，同意按海信集團向其購貨金額計算6%至8%之佣金支出給付予香港金佰利公司，其中出售「Light Bar」（即燈條）的佣金比例為6%，又依證人古富全證詞得知，原告於104年間除銷售燈泡產品給海信集團外，另有銷售燈條，惟查原告支付金佰利公司之「104年度銷貨收入及毛利計算明細表-金佰利」佣金支出明細表內載並無佣金支出6%比率，致無法勾稽比對確切佣金金額，原告竟未依代理協議規定支付佣金比例，均一律給付佣金8%比率，是其所製作之佣金明細表所載訂單號碼、購買數量、佣金數額等資料是否確係香港金佰利公司居間促成海信集團向原告購買之貨物，自當存疑。又依代理協議內載佣金付款時點為原告應在收到金佰利公司引薦的客戶（即海信集團）支付的貨款之日起15個工作日內將佣金支付給金佰利公司，本件佣金付款時點均未依代理協議規定時程支付。

7. 原告所提示之104年3月20日及4月20日往來對帳E-Mail內容，係原告確認2月份及3月收到海信集團支付匯款金額及應支付佣金金額，並開立Invoice以作為支付佣金之依據等，惟並非金佰利公司提供居間仲介事實之文件。又原告提示李新寄發之電子郵件尾頁，經查該電子文件係103年11月10日李新轉發海信集團財務經管部往來帳專員姜慶芬就原告「有筆質量罰款」內容訊息予原告，並非原告所訴為宋宸與李新數度討論原告供應之產品規格、數據、報價、罰款等事宜之文件。另依中國大陸國家企業信用信息公

示系統載明，青島金佰利公司於101年7月10日已被列入「經營異常名錄信息」及列入「嚴重違法失信企業名單（黑名單）信息」，該資料係106年9月12日下載列印，且該公司登記經營項目並無仲介服務項目，而古富全證詞亦佐證海信集團是不允許有仲介行為，青島金佰利公司究有何其影響力可協調大陸「國營企業」海信集團分配不同供應商銷售數量、價格情報及技術方面等問題，自當存疑。

（二）聲明：駁回原告之訴。

四、本件兩造之爭執為：原告104年度營利事業所得稅結算申報，被告剔除原告佣金支出32,463,147元，是否適法？本院判斷如下：

（一）本件應適用之法令：

1. 按所得稅法第24條第1項前段規定：「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。」第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失……不得列為費用或損失。」
2. 查核準則第67條第1項前段規定：「費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。」第92條第1款及第5款第4目前段規定：「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；……。」
3. 依上揭所得稅法第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

01 稅捐後的純益額為所得額。而關於營利事業列報費用支出
02 的查核，財政部依所得稅法第80條第5項授權訂有查核準
03 則，查核準則第62條規定：「經營本業及附屬業務以外之
04 費用及損失，不得列為費用或損失。」第92條第1款及第5
05 款第4目規定：「佣金支出：一、佣金支出應依所提示之
06 契約，或其他具居間仲介事實之相關證明文件，核實認定
07 。……五、佣金支出之原始憑證如下：……（四）支付國
08 外代理商或代銷商之佣金，應提示雙方簽訂之合約；已辦
09 理結匯者，應提示結匯銀行書明匯款人及國外受款人姓名
10 （名稱）、地址、結匯金額、日期等之結匯證明；未辦結
11 匯者，應提示銀行匯付或轉付之證明文件；以票匯方式匯
12 付者，應提示收款人確已實際收到該票匯款項或存入其帳
13 戶之證明憑予認定；非屬代理商或代銷商，無法提示合約
14 者，應於往來函電或信用狀載明給付佣金之約定事項。」
15 上揭查核準則係財政部本於中央財稅主管機關職權，為執
16 行所得稅法正確計算營利事業所得額之必要，而規定有關
17 營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，參照司法
18 院釋字第438號解釋意旨，該準則第92條第1款、第5款第4
19 目等規定，乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節
20 性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列
21 報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人
22 民稅負，與法律保留原則無違，自得予適用。

23 4. 佣金支出乃營利事業對經紀人、代理人或代銷商因介紹或
24 代理銷售該事業之產品或服務，而由該事業支付之報酬，
25 故有無支付佣金之必要，應以該經紀人、代理人或代銷商
26 有無實際提供仲介勞務以為斷，若無實際提供仲介勞務，
27 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（最高行政法院109年度判字第139號判決意旨參照）。

（二）被告剔除系爭佣金支出32,463,147元，尚無不合，說明如下：

1. 按稅捐法上之協力義務最多只能要求納稅義務人「設籍」、「設帳」與「製作、交付（他人）、（向他人）索取、保存（包括從他人取得之與文件交付他人之存根）、登錄」憑證，並履行「報繳及接受調查」等「對己」之協力義務。不能強人所難，要求納稅義務人交付由其他主體（含營利事業）「自行」作成並保存之帳證文書。然在此必須特別指明，協力義務之「對己性格」，並不排斥納稅義務人提出「由他人出具之交易憑證」之協力義務。只要稅捐實證法訂定有明文，課予納稅義務人就特定交易活動，有向交易對手方索取交易證明文件者，該等由交易對手方出具而為納稅義務人保管之交易證明文件，仍屬司法院釋字第537號解釋文所稱「……多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難」之課稅要件事實。此等「提供交易對手方出具之交易證明文件」之協力義務，在

交易對手方處於國外，不受我國稅捐高權管轄時，特別有其意義。

2.則依前開法理所述，針對本案原告104年度營利事業所得稅額之計算，有關「當期支付予金佰利公司之佣金支出32,463,147元」之真實性調查而言，「原告應事前索取而提供予稽徵機關調查之交易證明文件」，則規定於「由財政部依所得稅法第80條第5項授權制訂」之查核準則第92條第1款及第5款第4目之規定中。其內容詳下：

(1)有佣金支出約款之契約，或其他證明具居間仲介事實之相關證明文件。

(2)支付予國外代理商或代銷商之佣金，應提示：

A.雙方簽訂之合約。

B.已辦理結匯者，要有結匯銀行出具之結匯證明〈載明「匯款人及國外受款人姓名（名稱）、地址、結匯金額、日期」等資訊〉。

C.未辦結匯者，要有銀行匯付或轉付之證明文件。

D.以票匯方式匯付者，要有「收款人確已實際收到該票匯款項或存入其帳戶」之證明。

E.非屬代理商或代銷商，無法提示合約者，要在「往來函電或信用狀」中，載明「給付佣金」之約定事項（最高行政法院109年度判字第585號判決意旨參照）。

3.原告（英文名稱為Advanced Optoelectronic Technology Inc，簡稱AOT）104年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出54,139,486元，其中32,463,147元原告主張係支付金佰利公司之佣金，並提出代理協議、匯款水單等資料供核，惟查：

(1)依原告與金佰利公司所訂代理協議（見本院卷一第59至

63頁)第1條：「1.1 AOT(即原告，下同)委託代理方(即香港金佰利公司)為其用於電視機的LED Light Bar/PKG在山東市場的TV廠獨家代理……。AOT未經代理方事先同意不得在獨家代理區域內直接銷售、指派員工或者委託其它代理商與客戶接洽業務。1.2代理方負責為推銷AOT的產品而發展客戶。另外，代理方為AOT提供的服務還包括收集商業信息、市場支持和維持客戶關係。」第2條：「2.1佣金：代理方在代理區域為AOT創造的用於電視機的LED Light Bar/PKG的銷售業績，AOT願意支付代理商佣金。……」雙方並約定104年1月1日至104年12月31日期間，就LED PACKAGE銷售額及LIGHT BAR銷售額，佣金比例分別為8%及6%。此外，佣金付款時間則約定為：AOT應在收到代理商引薦的客戶支付的貨款之日起15個工作日內將佣金支付給代理商，雙方一票一清。可知原告應給付金佰利公司(其公司登記資料見本院卷一第47頁)之佣金金額，以該公司為原告仲介之客戶向原告下單訂貨後，實際給付原告之價金一定比例計算，是原告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。

(2)然而，本件與原告實際洽商往來者，係設籍大陸山東地區之「青島」金佰利電子有限公司，為原告所不爭，亦有原告之員工古富全於本院另案(108年度訴字第1360號)審理時證稱：「(問：那你們是如何到青島找到金佰利這間公司的?)海信的研發主管到臺灣時……他就說因為海信集團是國營事業，政治背景比較複雜，所以要引薦一間在青島比較有力的仲介商，才有機會將產品

01 導入海信集團，所以金佰利公司等於是客戶介紹給我認
02 識的。」「（問：金佰利公司也是大陸的公司嗎？）是
03 是，是青島本地的企業。」「（問：原告公司跟青島金佰
04 利公司之間也是你負責接洽嗎？）一開始是由我接洽的
05 的，接觸後我也跟公司主管報告有這間公司，等主管拜訪
06 過金佰利公司，也認為這是一間有實力的公司後，我們
07 才與該公司洽談仲介合作事宜。」「（問：那為何這份
08 代理協議是寫金佰利〈香港〉科貿有限公司？而不是青
09 島？）……代理商址設青島，但原告因為跟海信集團是
10 用美金交易……我們也就與香港的金佰利公司簽代理合
11 約」等語可參（見本院卷二第151至153頁）。又依公司
12 登記資訊所示（見本院卷一第415頁），設於青島市之
13 青島金佰利公司其負責人係執行董事「遲德霞」。換言
14 之，原告其實是要從「青島」金佰利公司取得在地仲介
15 服務，然而，與原告簽立系爭代理協議之相對人卻是設
16 於「香港」之金佰利公司（負責人宋宸），其法人格自
17 是有別。再者，青島金佰利公司之負責人係執行董事「
18 遲德霞」，雖有股東「宋宸」擔任該公司監事一職，然
19 宋宸是否可得代表青島金佰利公司對外執行公司事務，
20 甚且代表青島金佰利公司與原告從事仲介事宜等，亦非
21 無疑。此外，針對原告於104年間就海信集團之訂單及
22 交易價金，是否確實係因他人之媒介而獲取等事實調查
23 原告無從解免協力義務，亦即，原告依法必須於事前
24 索取交易證明文件以供稽徵機關調查之，已如上述。則
25 原告既係自「青島」金佰利公司取得在地仲介服務，自
26 應依法向青島金佰利公司取具查核準則第92條所定有佣
27 金支出約款之契約、證明具居間仲介事實之相關證明文

01 件等，以供查核。然而，原告卻提示與設於香港之金佰
02 利公司所訂代理協議資為憑據，已難逕認原告主張對金
03 佰利公司負有給付仲介成功之佣金32,463,147元之義務
04 一節為可採。

- 05 (3)縱依原告主張其雖與金佰利公司簽約，但青島金佰利公
06 司會負責執行仲介代理業務，金佰利公司雖設置於香港
07 ，惟此僅為紙上公司，其設置之目的為係方便收款、簽
08 約及運用其資金，但實際仲介、代理業務則由青島金佰
09 利公司負責，或以履行輔助人之角色執行代理協議云云
10 。然而，就「青島金佰利公司居於海信集團與原告之間
11 為仲介」與「原告獲取海信集團官方之訂單」，二者間
12 必須具備之因果關係，原告並未能提供具體證據可資審
13 酌，此由古富全於本院另案審理時證稱：「……有些談
14 判內容在飯局中討論比較方便，這在山東地區尤其明顯
15 ……又因為海信集團其實是要要求原廠及供應商要公司對
16 公司直接接洽，規定代理商不能進公司」「（問：那海
17 信集團官方是否知道是金佰利公司的宋宸居間仲介，才
18 完成原告公司與海信集團間的交易？）……不能在檯面
19 上透露這些訊息。」「（問：按照……海信集團官方網
20 頁內容，該集團明定『不利用職權為家屬及其他有利益
21 關係的人從事營利性經營活動提供各種便利條件』，那
22 要如何證明原告公司跟海信集團間的交易是透過金佰利
23 公司仲介而來的？）所以我說這些都是檯面下作業，不
24 能留下證據。」「（問：但按照海信集團的規定，官方
25 是不准有這樣仲介的事情？）就是因為官方不准，所以
26 我才會一直說我們是一直在檯面下運作。」「（問：剛
27 才證人說事前有先跟金佰利公司鋪墊好了以後，才去海

01 信集團洽談，那有無相關文件可以證明原告與金佰利公
02 司間確實有先透過金佰利公司的協助，所以最後促成跟
03 海信集團的交易？例如信件往來……？否則原告公司如
04 何能確認說確實是因為金佰利公司居中協助的關係才創
05 造這筆業績，並願意支付佣金？）……實際在商務運作
06 及交易促成上有隱密性跟私密性，很多東西無法有書面
07 紀錄……有關於郵件往來，我想大家都很清楚，大陸在
08 查這方面的手段是很厲害的，所以也很難請對方提供。
09 「（問：既然佣金給付的依據跟營業額有關，那原告
10 公司是憑什麼資料來判斷是否要支付佣金給金佰利公司
11 ？也就是要怎麼看出是因為金佰利公司的仲介才讓原告
12 的銷售額提升？）……如果要從其他文字還是系統方面
13 看出來是有困難的，畢竟被告剛才也提到說海信集團其
14 實不允許仲介的事情，但我們為了作成生意，還是需要
15 有些線下操作，那既然是線下操作，就不能留下證據」
16 等語即明（見本院卷二第158至159、164至166頁）。換
17 言之，海信集團官方其實是要要求供應商與海信集團，交
18 易雙方公司互相直接接洽，不允許代理商等中間人居中
19 仲介牟利，則海信集團官方對原告下訂單採購，依該集
20 團之禁止仲介規定，並無考量第三人居中仲介之餘地。

- 21 (4) 原告雖亦提示員工古富全與宋宸2次會談之紀錄供參（
22 見原處分卷一第13至14頁）。然該2次會談紀錄分別記
23 載其2人於104年3月11日「上午11點」及「104年6月14
24 日「下午3點」會晤於青島當地為洽談，經核對古富全
25 之實際行程，古富全於104年3月11日「上午7點55分」
26 即搭機離開青島前往北京（見原處分卷一第40頁），又
27 104年6月14日當天古富全自上海虹橋搭機於「下午4點

」始抵達青島（見原處分卷一第37頁），則原告提示之上開2次會談紀錄，內容是否真實無訛，即非無疑。況且依其內容分別載稱：「金佰利需push海信加速RA驗證、光學驗證。AOT部分則加速產品報價進度。1.AOT廠內要盡快算出2626雙晶BIN的Light Bar的成本，以利業務報價。2.AOT廠內PD要加速COF/FLIP-CHIP的送樣。」「1.討論：目前驗證AOT CSP產品RA至一半亮度decay 3%的對策，初步6月底會有結果。2.因日前首爾半導體提供給海信的產品發生品質事故，被停掉參與新品開發的機會。AOT可以趁此機會積極搶入新品開發行列。3.海信Q3報價要求全系列產品降價10%，由於AOT的成本目前較高且配額比重較大，若Q3不能配合降價，將影響後續分配量。」等資訊，亦不能逕認為係金佰利公司提供仲介事實之證明文件。再者，依原告提示之古富全104年度2份出差報告內容（見原處分卷一第36、39頁），分別載明104年3月10日至11日及6月14日至15日出差行程，對象為「海信」，依其工作成果報告可知，古富全104年度出差洽訪海信集團，均獲得海信集團向原告透露商業訊息並確認當年度各季之金額、送樣、分配量等問題，足認原告與海信集團官方得以直接溝通無礙，衡情尚毋須第三方代為仲介並給付價款。且上開出差報告自始未提及其出差行程有拜訪金佰利公司宋宸之情。從而，上開所述內容皆非屬金佰利公司104年度如何促成原告與海信集團訂單及洽談訂單買賣條件等居間仲介事實之證明文件，並不足以證明金佰利公司曾依代理協議於104年間居間仲介海信集團向原告簽訂買賣合同並下單購貨。

01 (5) 原告雖又主張：其確因金佰利公司之仲介，成為大陸海
02 信集團之合格供應商，陸續出貨予該集團旗下之海信等
03 公司，於101年第3、4季起，對海信集團銷貨之營收金
04 額有顯著成長云云。惟原告所提銷售海信集團營業額變
05 化表（見本院卷一第303頁），僅單純列記各季別營業
06 額，至原告銷售貨物予海信集團是否確係出於金佰利公
07 司居間仲介，自該圖表所列數據並無法知悉。而原告所
08 稱對海信集團銷貨之營收金額有顯著成長一節，按企業
09 對特定客戶之銷貨金額有所提升，其實質原因或係產業
10 供需情勢變化、或係買方為開拓新貨源、或係賣方以低
11 價搶客、或係產品本身具有特殊性、或係終端客戶有所
12 指定……等等，不一而足。僅以原告對海信集團之銷貨
13 金額逐年成長，尚不足以證明原告取得海信集團官方訂
14 單果真係因他人居間仲介媒合成功使然，則此部分亦難
15 對原告為有利之認定。另依原告與金佰利公司簽訂代理
16 協議約定，同意按海信集團向其購貨金額計算6%至8%之
17 佣金支出給付予金佰利公司，其中出售「Light Bar」
18 （即燈條）的佣金比例為6%，又依證人古富全證詞得知
19 ，原告於104年間除銷售燈泡產品給海信集團外，另有
20 銷售燈條，惟原告支付金佰利公司之「104年度銷貨收
21 入及毛利計算明細表-金佰利」佣金支出明細表內載並
22 無佣金支出6%比率，致無法勾稽比對確切佣金金額。原
23 告竟未依代理協議規定支付佣金比例，均一律給付佣金
24 8%比率，是其所製作之佣金明細表所載訂單號碼、購買
25 數量、佣金數額等資料是否確係金佰利公司居間促成海
26 信集團向原告購買之貨物，亦非無疑。

27 (6) 原告雖提出於兆豐銀行竹科竹村分行所開立，受款人均

01 為金佰利公司之10紙外匯水單（見原處分卷一第84至94
02 頁），及系爭美金匯款所涉金佰利公司開立之國外商業
03 發票（即Invoice），並主張對金佰利公司負有給付本
04 件佣金32,463,147元之義務云云。惟該等Invoice其上
05 僅單純列記客戶名稱「Hisense Electric Co.,Ltd」（
06 即海信公司），以及佣金數額等資料，且所涉原告支付
07 佣金表及會計傳票等亦僅列記佣金估算方式及數額等（
08 見本院卷一第183至289頁），至是否確係金佰利公司居
09 間促成海信集團官方向原告購買貨物，自上開表單內容
10 並無從得知。從而，原告提出上開支付佣金表、外匯水
11 單、Invoice、會計傳票等形式文件，仍難憑此即認金
12 佰利公司確有居於原告與買受人之間從事仲介勞務成功
13 ，以致原告必須支付本件系爭佣金32,463,147元予金佰
14 利公司之事實。

15 (7) 至於原告所提其他年度之出差報告及會談紀錄等件，並
16 非本件104年度仲介事實之證明文件，亦無從證明金佰
17 利公司於104年度確有為其居間仲介交易之事實。原告
18 復主張其108年間申報支付金佰利公司佣金，已經被告
19 核定在案，基於行政自我拘束性及相同事件為相同處理
20 ，不得為差別待遇而剔除本件系爭佣金支出云云。惟不
21 同年度之仲介佣金支出能否認列，本應各別依所提相關
22 仲介事實之證明文件予以查核。況被告已說明原告於本
23 院所提108年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（
24 見本院卷二第255頁），核定別欄位係「1.書面審查」
25 ，非屬被告依所得稅法第80條第5項規定具體授權財政
26 部訂定之「營利事業所得稅結算申報書面審查案件抽查
27 要點」予以抽查並進行查帳審核（即調帳進行實質審查

01)之案件，倘原告108年度有與本件相同課稅事實之佣
02 金支出而仍未保存相關仲介佣金支出相關證明文件，則
03 被告仍得另案進行調帳查核並依法核課補稅等語。是原
04 告此部分主張仍不足採為有利之認定。從而，原告於形
05 式上雖備有與金佰利公司簽訂之代理協議或結匯支付證
06 明等文件，惟既未能證明海信集團官方確係接受他人從
07 中仲介媒合始對原告採購貨品等事實，自不得認原告列
08 報系爭佣金支出32,463,147元，係為經營本業所必需之
09 必要或合理費用，被告否准認列，即無不合。原告主張
10 已提出佣金支出證明文件，被告未准認列，係屬違法云
11 云，均非可採。

12 五、綜上所述，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無
13 不合，原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

14 六、本件判決基礎之事證，已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，
15 經審酌對於本件判決結果並不生影響，爰不予逐一論列，附
16 此敘明。

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

19 中 華 民 國 110 年 9 月 30 日

20 臺北高等行政法院第四庭

21 審判長法官 高愈杰

22 法官 鍾啟煒

23 法官 李君豪

24 一、上為正本係照原本作成。

25 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
26 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
27 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

03 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
04 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。
(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、四親等內之血親、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。

(續上頁)

01
02 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴
03 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
04 文書影本及委任書。
05

06 中 華 民 國 110 年 9 月 30 日

07 書記官 樓琬蓉