最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第287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　曾能煜　律師
被 上訴 人　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠
訴訟代理人　游松輝

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年1月18日臺北高等行政法院106年度訴字第938號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、上訴人102年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出新臺幣（下同）76,694,661元，被上訴人初查以其中20,218,329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56,476,332元，併同其餘項目查核結果核定應補稅額1,639,852元。上訴人不服，申請復查，為上訴人105年4月14日北區國稅法一字第1050005931號決定駁回，續提訴願，亦遭駁回，乃提起行政訴訟，並聲明：「訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。」經原審法院106年度訴字第938號判決（下稱原判決）駁回，遂提起本件上訴，並聲明：「原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。」

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、原判決為上訴人敗訴判決，係以：㈠上訴人係經營其他未分類電子零組件製造業，102年度列報予支付金佰利（香港）科貿公司（下稱金佰利公司）佣金支出20,218,329元，被上訴人以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其產品或服務所支付之報酬，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

務為斷，若無實際提供仲介勞務，雖形式上具備合約書及結匯支付證明，依收入與成本費用配合原則，亦難謂該支出為經營本業所需之必要或合理費用，因上訴人未能提示金佰利公司居間仲介事實之相關證明文件供核，尚難認定系爭佣金支出與業務有關等為由，否准認列，核定佣金支出56,476,332元，併同其餘項目查核結果，核定應補稅額1,639,852元，於法並無不合。㈡上訴人主張其所提證據資料，已足證明有仲介及佣金支出事實云云。惟上訴人提出之代理協議（生效日期102年7月1日）落款處僅有金佰利公司章，並無負責人簽章，其有效性自有疑義，與一般商業常情亦屬有違，且該代理協議遲至105年7月7日方經金佰利公司代表人補簽名及出具聲明書，衡諸系爭佣金支出達20,218,329元，屬巨額給付，依一般商業交易常情，難謂簽約雙方就未生效之代理協議契約或口頭約定，即進行系爭交易及支付佣金。上訴人提出賣出外匯水單收據，其匯款分類為「已進口之貨款」，非「貿易佣金及代理費支出」，難認該款項屬佣金性質。上訴人雖稱兆豐銀行竹科竹村分行誤選匯款分類名稱，經其申請更正，兆豐銀行及中央銀行已審核更正為「貿易佣金支出」，惟上訴人所提僅係匯出匯款更正申請書及該分行於匯款水單之核章，並非上訴人所稱兆豐銀行或中央銀行審核更正為「貿易佣金支出」。此外，上訴人提出之代理協議、金佰利公司在香港官方網路登記資料、金佰利公司執行董事名片、員工組織圖、辦公室圖片及匯款水單等，僅係形式上佐證資料，並非上訴人支付系爭佣金之直接證明文件，上訴人就此應負舉證責任。至上訴人所提員工組織圖僅係電腦登打及辦公室圖片，難認係金佰利公司實質營運本件居間仲介之佐證。上訴人另稱透過金佰利公司仲介，使其100至102年間對大陸海信集團營業收入大幅成長，足認金佰利公司確有提供居間仲介服務云云，並提出部分E-mail文件、金佰利公司董事訪臺照片、計畫書及行程表等為證，然營業收入變動情形尚非屬具有居間仲介事實之相關證明文件，該等資料不足作

為金佰利公司實際提供本件仲介勞務之證明，故上訴人上開主張並非可採。㈢上訴人復主張被上訴人要求其提出非其控制金佰利公司內部資料（包括公司財報、人數、商業信息等），已超出協力義務之範圍，於法有違云云。惟依司法院釋字第537號解釋意旨及本院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨，納稅義務人對於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，且營利事業之成本、費用及損失等應行扣減項目，應由納稅義務人負客觀舉證責任。上訴人101至103年度支付金佰利公司佣金支出，分別為10,741,031元、20,218,329元及24,248,401元，連續3年支付巨額之佣金，衡情難謂上訴人無法提供與支付系爭佣金（102年度）有關之該公司營運情況相關資料，且該等資料得與上訴人系爭佣金之支出，相互勾稽據以認列，性質上屬於對上訴人有利之事證，上訴人提出以盡其舉證責任及協力義務，於法並無不合，是上訴人上開主張亦非可採等詞，資為其判斷之基礎。

四、本院查：

㈠依行政訴訟法第125條第1項、第133條規定，行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束；於撤銷訴訟，或於其他訴訟，為維護公益之必要者，應依職權調查證據。且依同法第189條第1項前段、第3項、第209條第1項第7款、第3項規定，行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據結果，依論理及經驗法則判斷事實的真偽，並將得心證的理由應記明於判決；判決書應記載理由，理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法的意見及法律上的意見。故凡當事人提出的攻擊或防禦方法，行政法院應斟酌全辯論意旨及調查證據結果，依論理及經驗法則判斷其真偽，將得心證之理由記明於判決。如對於當事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者，即構成行政訴訟法第243條第2項第6款之判決不備理由，其判決當然違背法令。

㈡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：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：……㈣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。」營利事業所得稅查核準則第92條第1款及第5款第4目定有明文。是以，佣金支出既係營利事業對經紀人、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，因此有無支付佣金之必要，自以該經紀人、代理人或代銷商是否有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，仍不得認列。又佣金支出列報為營業費用，乃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，應由納稅義務人就此營業費用事實之存在負客觀舉證責任，亦即必須法院依職權調查，或納稅義務人提出足資證明佣金支出之相關文件與憑證，確實證明該營業費用支出事實存在，始得認列，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。至於納稅義務人所提相關文件與憑證是否足以證明佣金支出事實之存在，應由事實法院個案具體審認。

㈡查原判決以上訴人所提文件與憑證均不足以證明金佰利公司確有實際提供仲介勞務，而維持被上訴人不予認列系爭佣金之決定，固非無據。惟依卷附資料所示，上訴人就其主張本件亦即102年間委託金佰利公司協助將其產品（即電視機之

LED Light Bar/PKG）銷售予中國大陸海信集團，並按產品銷售業績支付金佰利公司佣金乙節，共計提出其與金佰利公司簽訂之代理協議2份為證。其中1份生效日期為101年1月1日，有效期至102年6月30日；另1份生效日期為102年7月1日，有效期至103年12月31日（原處分卷第270頁至第273頁）。原判決所指落款處僅蓋有金佰利公司章，無該公司負責人簽章之情形，僅生效日期為102年7月1日之該份代理協議有之，生效日期為101年1月1日之該份代理協議並無此情，原判決既未否認生效日期為101年1月1日（關於102年部分之效期自102年1月1日至102年6月30日）之代理協議的真實性，以及生效日期為102年7月1日（關於102年部分之效期自102年7月1日至102年12月31日）之該份代理協議所蓋金佰利公司印章之真正，僅以後者代理協議未有負責人簽章，即認代理協議有效性有疑義，並論以「難謂簽約雙方就『未生效』之代理協議進行系爭交易及支付佣金」，已有率斷。又依前開代理協議第1條：「1.1AOT（按即上訴人，下同）委託代理方（按即金佰利公司，下同）為其用於電視機的LED Light Bar/PKG在山東市場的TV廳獨家代理……」、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。……2.2付款時間：AOT應在收到代理商引薦之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。……2.4訂單及交貨：雙方同意接單流程為：代理方協助客戶與AOT簽訂買賣合同並由客戶直接下單給AOT。當AOT簽認客戶之訂單后，AOT依其與客戶之約定條件出貨。」可知金佰利公司依約應提供之仲介勞務係為上訴人推銷商品、開發客戶，並引薦客戶與上訴人簽訂買賣合約，嗣後再按客戶實際給付上訴人之價金一定比例計算佣金以收取報酬。是本件上訴人應證明之核心事項厥為金佰利公司確有為其推銷商品、開發客戶，並引薦客戶與其簽訂買賣合約之事實，且此與系爭佣金之給付得以勾稽相符。觀諸上訴人所提其與金

佰利公司往來對帳之E-mail與會議紀錄（即證物2，原審卷第31頁至第35頁），其發生日期均在102年間，內容載有「……1月總共收到海信支付匯款USD847,349明細如附件，應支付佣金USD847,349*7%=USD59,314.43請儘快提供Invoice……」、「本次拜訪目的主要討論2013 AOT在海信上半年銷售額達成率及後半年計畫」、「希望協助導入推廣直下式機種在海信/海爾使用」等語，以及上訴人所提仲介商與客戶間會議紀錄（即證物5，原審卷第42頁至第43頁），其內容亦載有「TV尺寸，AOT提出……目標是取代首半的7020，內地的5630。單價應可以訂在0.07USD上下3%，還可以再談」、「台灣面板廠提供日韓的4K2K市場反應不錯，海信也有意推出試水溫，AOT可以送樣過來……」、「……宋董表示AOT的3030M已經幾乎沒有利潤，會提出同尺寸的替代方案」等語，則上開證據資料是否與系爭佣金支付有關，可否證明金佰利公司有為上訴人推銷商品、開發客戶，並引薦客戶與上訴人簽訂買賣合約之事實，至關重要，原判決未予審認，亦未說明不採之理由，稽之前開規定與說明，即構成行政訴訟法第243條第2項第6款之判決不備理由，其判決當然違背法令。

㈣原判決既然有如上所述的違背法令情事，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由，並因本件事實尚未明確，必須由原審法院調查事實始能判斷，本院無從自行判決，因此發回原審法院，更為適法裁判。

五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　108　年　6　月　13　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　張　國　勳

法官　程　怡　怡

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　6　　月　　13　　日

書記官　徐　子　嵐