最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第585號

再 審原 告　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
再 審被 告　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠

送達代收人　謝秋萍

上列當事人間營利事業所得稅事件，再審原告對於中華民國109年3月12日本院109年度判字第139號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主　文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、事實概要：

再審原告民國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)33,553,450元，再審被告初查，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。再審原告不服，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，經臺北高等行政法院(下稱原審法院)以106年度訴字第937號判決(下稱原審判決)駁回。再審原告仍不服，提起上訴，經本院以109年度判字第139號判決(下稱原確定判決)駁回，再審原告仍不服，遂提起本件再審之訴。

二、再審原告起訴主張：

1.本院108年度判字第287號判決及109年度判字第138號判決均認依據再審原告所提出之資料文件，難以否認香港商金佰利(香港)科貿公司(下稱金佰利公司)未替再審原告仲介交易買賣成功。且原審法院所認有諸多速斷之處，尚有多處事證須為調查，因此發回更審。惟原確定判決就相同事件卻為相反

認定，極可能產生同一司法機關就同一事件為歧異判決之情
。

2.原確定判決認為再審原告應提供「金佰利公司究係如何與海信集團旗下之青島海信電器股份有限公司(下稱海信集團)成交之資訊」、「金佰利公司之財報」、「金佰利公司之會計憑證」等資料，除已違背司法院釋字第537號解釋外，亦違背比例原則：

A.關於金佰利公司究竟與海信集團哪些單位及高層人物接觸、接觸方式及如何交易成功等相關流程，乃金佰利公司之重要營業秘密，絕無可能提供予再審原告。否則，再審原告即可直接與海信集團之高層人員聯繫，免除支付高達貨款6%、7%之佣金予金佰利公司。原確定判決卻為完全相反之認定，並誤解司法院釋字第537號解釋所指之「支配範圍內之協力義務」。

B.金佰利公司收受再審原告支付之佣金後，究竟有無誠實申報，再審原告顯然無法控制。倘再審原告支付者確為佣金，但金佰利公司未誠實申報，難道就會因此變成非佣金嗎？可證金佰利公司之財報顯與本件待證事實無關。

C.且金佰利公司係一境外閉鎖性公司，非屬公開發行公司，再審原告根本無法取得其財報或相關營業資料。則原確定判決認定再審原告應有提供金佰利公司之財報及如何與海信集團成交之資訊等法律見解，顯與司法院釋字第537號解釋及比例原則嚴重違背，符合判決違背法令之再審要件
。

3.再審原告於99年以前已於山東省開拓業務，期望成為海信集團之供應商，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，再審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，即知上情。故依商業慣例，金佰利公司以開會方式告知再審原告如何支付佣金及商談佣金數額即可，不一定要以原確定判決所指之書面、電子

郵件告知再審原告。原確定判決以再審原告無法提出金佰利公司於101年間所發類此通知，殊難想像，而認再審原告未盡協力義務等語，已有判決違背法令之處。

4.另古富全已於105年間離職，不受再審原告之指揮監督，核其證詞應無虛假，亦無維護再審原告之必要。況古富全為全案極為重要之關鍵人物，故聲請傳訊古富全協助法院釐清金佰利公司究竟有無促成本件Led Lightbar之買賣。

5.金佰利公司不論在山東青島或香港均設有公司，且其執行之業務均相同。查大陸係管制外匯之國家，則金佰利公司依其自身資金運用之考量及需求，選擇以金佰利(香港)公司與再審原告簽約，惟執行業務時仍得由金佰利(青島)履行。則原確定判決認定「再審原告就其位處中國大陸東北之青島拓展業務，無須委託在香港註冊之金佰利公司代其推銷商品」等語，顯然違背經驗、論理法則。

6.再審原告於原審所提供宋宸(為香港金佰利公司、青島金佰利公司之股東及執行董事)、李新(為海信集團採購部主管)之兩份會議紀錄，可知兩人於101年1月10日及101年7月20日會談時，確實就再審原告銷售之產品應如何就產量達標、如何安排海信集團人員至臺灣交流、產品質量檢驗、產品製程、保證金……等議題進行實質討論，可見金佰利公司確實已執行代理協議第1.2所載「負責推銷榮創公司產品而發展客戶……為榮創公司提供的服務包含收集商業信息、市場支持和維持客戶關係」等工作。

7.另前揭會議紀錄係由宋宸簽名，其簽名時並未記載係代表青島金佰利公司，非香港金佰利公司。故再審被告抗辯「執行相關談判均為青島金佰利公司，而非香港金佰利公司」，即毫無所據。

三、再審被告則以：

1.再審原告所提本院108年度判字第287號判決及109年度判字第138號判決，之所以廢棄原審判決，係以原審對於再審原告提出之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，而認原審判決不備理由。並非認定再審原告所提資料，難以否認香港金佰利公司未替再審原告仲介交易買賣成功。況該二判決亦載明，有無支付佣金之必要，仍應就該經紀人、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，雖形式上具備合約書或結匯支付證明，仍不得認列。

2.本件再審原告應證明之核心事項為香港金佰利公司確有為其推銷商品、開發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。經查：

A.依再審原告提示員工古富全99年及100年間出差工作報告書內容，僅能證明再審原告於99年及100年間與海信集團已就再審原告商品驗證、採購及商品需求量等商業資訊互相交流，並無從證明嗣後於101年間香港金佰利公司有居間為再審原告與海信集團提供仲介服務之事實。

B.根據再審原告所提101年5月2日之商務活動計畫書及行程表內容可知，再審原告係青島金佰利公司之上游供應廠商。而依代理協議所載，再審原告係委託香港金佰利公司推銷其產品，該代理協議主體並非青島金佰利公司。惟再審原告提示之99年出差工作報告書記載訪洽對象為青島金佰利公司宋董(指宋宸)，並非香港金佰利公司。況內容主要係針對所欲締結契約內容進行磋商，均無法證明香港金佰利公司於101年間與再審原告及海信集團間之訂單成立有何關聯，尚難遽以認定該證據資料與系爭佣金支出有關。再審原告卻主張金佰利公司選擇以香港金佰利公司與其簽訂代理協議，惟執行業務時仍得由青島金佰利公司履行等語，因合約所載法人主體明顯不同，其主張核不足採。

3.故本件再審原告未能提示因香港金佰利公司居間仲介所致訂單成立或產品報價及相關促成交易往來文件。且原確定判決以原審判決業已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，對於再審原告各項主張及證據資料如何不足採，均已詳為論斷，與經驗、論理及證據法則無違，再審原告主張本件原

確定判決就相同事件卻為相反認定一節，核不足採。

四、本院按：

1.再審原告以本院109年度判字第139號確定判決(即前述之原確定判決)為再審對象，主張原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所定「適用法規顯有錯誤」之再審事由，提起本件再審之訴。則在法律適用上，有下述法律觀點應先予指明。

A.再審之訴案件之審理，要先通過門檻審查，確定「作為再審對象之確定判決，確實存有再審原告主張之再審事由存在」後，方得重啟通常審理程序，對該確定判決所審理之案件，重新進行全面審查，以判定該確定判決之終局判斷結論是否有誤，而為實體廢棄或實體駁回再審之訴之諭知(行政訴訟法第280條規定參照)。

B.若再審案件無法通過再審門檻審查，實質確認其有再審事由存在者，再審法院即應依行政訴訟法第278條第2項規定，逕以判決駁回該再審之訴，勿庸再審究該確定判決有無違誤。此即再審法制門檻審查之意義。

2.本案再審原告對「原確定判決存在適用法規顯有錯誤再審事由」之具體論述，實如下載：

A.原確定判決第11頁第6行至第11行所載「……上訴意旨主張……，被上訴人(指再審被告)要求(其)提供……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……無非執其個人主觀見解，……仍無足取」等法律意見之表達，實違反司法院釋字第537號解釋之規範意旨，亦違反比例原則之要求。

B.司法院釋字第537號解釋文載明「……惟有關課稅要件事實，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，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。……」。依此釋憲解釋文所表明之法律見解，申報協力義務之範圍是以「納稅義務人所得支配」

之領域為界。

C.而由第三營利事業(如金佰利公司)所制作及保存之財務報表或會計憑證，不在再審原告之實力支配範圍領域，再審被告如何能苛求再審原告「履行協力義務」，要其交出此等非屬再審原告所支配管領之財務報表及會計憑證。事實上從商業競爭之角度言之，前開與再審原告交易之第三營利事業，當然會採取保密之手段，以維持競爭優勢。再審原告絕無提供「金佰利公司財務文件」之可能，要求再審原告履行此等義務，亦違反比例原則(再審原告對比例原則之規範意涵，僅一語帶過，並無深入剖析)。

3.但本院基於下述理由認為，本件再審之訴，尚無法通過「具備再審事由」之門檻審查，是以本件再審顯無理由，應逕以判決駁回之，而不進入本案之實體審理。

A.本案若僅「孤立」審究再審原告前開再審理由主張，形式上似得認其通過再審門檻要件之審查。因為：

(1).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。

(2).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「……(證明)發生於納稅義務人所得支配範圍、而為稅捐稽徵機關掌握困難」之課稅要件事實。此等「提供交易對手方交易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。

(3).則依前開法理所述，針對本案再審原告101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10,741,031元」之真實性調查而言：

(A).再審原告無需提供「金佰利公司所自行制作、而未經其依我國稅捐實證法規定索取」之財務報表、會計憑證等資訊，乃屬當然。

(B).至於再審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「營利事業所得稅查核準則」(下稱查核準則)第92條第1款及第5款第4目之規定中(內容詳下)。

a.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。

b.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。

(C).而再審原告在形式上亦曾提出「外觀符合前開法定要求」之交易證明文件，此點亦為原確定判決所不否認者。

(4).因此若單單觀察原確定判決書第11頁第6行至第11行，有關「上訴意旨主張，再審被告認定金佰利公司之財務報表、會計憑證等資訊，亦在再審原告之法定協力義務範圍，有違司法院釋字第537號解釋，核屬個人主觀見

解」等文字論述，確實易生「是否有適用法規顯有錯誤」之誤會。

B.但若實質全面審究本案之實體爭點內容與原確定判決之論述結構，即會發現原確定判決之前開在法理上有爭議之論述，實屬對判決終局結論無影響之贅論，而非決定原因案件勝負結論之關鍵法規範。是以此等法理論述，實質上非屬原確定判決所曾適用之法規，亦不存在適用法規顯有錯誤之情形，爰詳述如下：

(1).實則本件爭點為「佣金支出費用之真實性」，原確定判決之論述結構則是：

(A).佣金支出(待證事實)之真實性被證明，方可認列為當期費用，計入計算當期課稅所得額之減項。

(B).前開待證事實，依舉證責任之客觀配置原則，事證不明之不利益應歸再審原告負擔。

(C).原確定判決書完成前開法理論述後，其下從判決書第7頁第13行起至第11頁第5行止，即逐項論述再審原告所提證據方法與待證事實間之關連性及其證明強度，肯認原審判決「無法形成再審原告主張事實為真正之心證」之理由論述「合法」。再評價再審原告在上訴審中之補強事實主張，與所提出之補強證據，仍認無法確信待證事實為真。同時指明「再審原告提出之銀行匯款證明文件，有依再審原告之指示，更改其內容，因此削弱了該銀行匯款證明文件之證明力」等情。最後強調心證無法形成之結論。

(2).該等得出原確定判決終局判斷結論之判斷理由論述結構，基本上全然不涉及司法院釋字第537號解釋中有關「協力義務」之適用，亦與比例原則之適用欠缺關連性(再審意旨甚至連比例原則之規範意涵及該原則對本案事實之具體法律涵攝，均未置一詞)。若再審原告認原確定判決心證形成有所違誤(包括違反證據法則，不憑經驗法則認定事實)，亦應指明具體事由及列明明顯違反

之特定法規範條文。不能試圖「借用」與本案終局判斷無關之法理，以遂行「違法」開啟再審門檻之目的。

(3).但本件再審理由論述，實質內容無一不是「心證形成理由」之指責，在其指責內容未與特定具體法規範連結之情況下，根本不符合開啟再審門檻之要件。

4.是以本件再審之訴，其訴顯無再審理由，應逕予駁回，而不再進入原因案件之全面審理。

五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　11　　月　　19　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　王　碧　芳

法官　劉　介　中

法官　林　玫　君

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　11　　月　　19　　日

書記官　徐　子　嵐