最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第136號

上　訴　人　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠
訴訟代理人　鄭博宇
被 上訴 人　威豪聯合股份有限公司
代　表　人　方財源

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11月1日臺北高等行政法院106年度訴字第655號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於核定被上訴人100年度全年所得額新臺幣負65,055,807元及課稅所得額新臺幣負23,448,008元，應變更全年所得額為新臺幣負96,555,807元及課稅所得額為新臺幣負35,448,008元部分暨該訴訟費用部分均廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、被上訴人（原名：佳鼎科技股份有限公司）100年度營利事業所得稅結算申報，列報投資損失新臺幣（除美元及港幣外，下同）697,212,290元、出售資產損失89,177,948元、免徵所得稅之出售土地損失61,107,799元、全年所得額負793,768,097元及課稅所得額負732,660,298元；經上訴人初查：㈠投資損失部分：被上訴人經經濟部投資審議委員會（下稱投審會）核備，民國94年3月對外投資英屬維京群島CENTURY CHAMPION GROUP LTD（下稱CCG），再轉投資其他境外公司，共透過5層投資架構，間接投資大陸地區佳通科技（蘇州）有限公司（下稱大陸佳通科技公司），另於96年間向佳通投資股份有限公司（下稱佳通投資公司）購入CCG股權（6.72％），嗣於100年3月間出售CCG股權，惟被上訴人投資架構共5層，其投資資金若干及營運情形均不明，又未提示4層投資公司及大陸佳通科技公司100年度經會計師簽證之財務報表、股份買賣合約書所載事項之證明及該股份買賣經投審會

核備函等相關資料，難認其投資CCG之損失已實現。另被上訴人未經投審會核備，對外投資薩摩亞SONIA Communication Co.,Ltd（下稱SONIA），惟SONIA並無實質營運，又無提示SONIA100年度經會計師簽證之財務報表及SONIA解散經投審會核備函供核，核定投資損失0元。㈡列報出售資產損失部分，係出售坐落於經濟部工業局中壢工業區之改制前桃園縣○○市○○路○○○號廠房土地（下稱系爭房地）予精材科技股份有限公司（下稱精材公司），惟出售價格顯較時價為低，又給付碁石顧問有限公司（下稱碁石公司，已於104年8月12日解散登記在案）仲介費用，未提示仲介事實之證明文件供核，否准認列出售資產損失84,993,746元，核定出售資產損失4,181,202元。㈢列報免徵所得稅之出售土地損失部分，因出售系爭房地既認無出售損失，遂核定免徵所得稅之出售土地損失0元，核定全年所得額及課稅所得額負11,562,061元，應退稅額165,412元。被上訴人申請復查，經上訴人以復查決定追認出售資產損失53,493,746元及免徵所得稅之出售土地損失41,607,799元，變更核定全年所得額負65,055,807元及課稅所得額負23,448,008元，其餘復查駁回；被上訴人提起訴願，遭決定駁回，向原審提起行政訴訟，聲明請求原處分（含復查決定）不利於原告（即被上訴人）部分及訴願決定均撤銷。經原審判決：「訴願決定及原處分（即復查決定）關於核定原告（即被上訴人）100年度全年所得額負65,055,807元及課稅所得額負23,448,008元，應變更全年所得額為負96,555,807元及課稅所得額為負35,448,008元，關於上開部分，訴願決定及原處分（即復查決定）均予撤銷。原告其餘之訴駁回。」上訴人就其不利部分提起上訴。並聲明請求：原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於核定被上訴人100年度全年所得額負65,055,807元及課稅所得額負23,448,008元，應變更全年所得額為負96,555,807元及課稅所得額為負35,448,008元部分廢棄，被上訴人在第一審之訴駁回。（至原判決駁回被上訴人之訴部分，因未據

被上訴人不服而確定）

二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審之答辯，均引用原判決之記載。

三、原審為上訴人不利判決部分，係以：關於出售資產損失部分，被上訴人於99年6月7日與碁石公司簽訂財務顧問契約，委請其擔任財務顧問，雙方約定若被上訴人與碁石公司擔任財務顧問期間安排媒介之購買人簽署標的物（含購買被上訴人之新發行股份、資產、已成立或將成立之關係企業等）購買同意書或標的物買賣合約，則以購買標的物之價金乘上3%為手續費率計算報酬，且由碁石公司提供碁石公司與稚富實業有限公司（下稱稚富公司）所簽訂之協力顧問契約，碁石公司另行委請稚富公司為協力顧問，以安排精材公司與被上訴人洽談購買系爭房地之事實，業據被上訴人提出不動產買賣合約書、財務顧問契約、協力顧問契約、統一發票、遠東國際商業銀行匯款申請書及存摺往來明細查詢單為證，並經證人徐仲華證稱：「問：碁石公司是否存有仲介服務之事實？（提示原證11財務顧問契約予證人徐仲華核閱）答：碁石公司收取顧問費是事實，不是仲介費，當時財務顧問合約是按照交易資產價值3%或者是10,000,000元孰高來收取費用，這是符合一般財務顧問收取費用常用之收費方式，原因是該案件屬於財務艱困公司之資產處分，故必須要取得所有債權人同意才能進行，而非一般不動產交易，這是對於碁石公司服務內容的說明。」「問：原證11財務顧問契約貳、服務報酬之給付『成功報酬（Success Fee）』第1點，是否碁石公司要達到第1點所約定的仲介事項並且成功，才需要付該筆報酬？如果碁石公司沒有達到上開第1點約定應完成之事項，是否不須給付報酬？答：本件有成功，故需要支付報酬，有達到原證11財務顧問契約貳、第1點所約定的內容。」「問：證人徐仲華稱有達到上述貳、第1點內容，仲介過程與事實有無證據證明？答：碁石公司擔任財務顧問完成媒介購買人簽署標的，故購買同意書已完成交易，不只是仲介，

更重要的是完成財務顧問服務，本件交易案件主要是因為佳鼎公司是財務艱困公司，資產處分不足以清償債權，在處分金額不足以清償登記債權情況下，買賣交易無法正常進行，故碁石公司必須找到投資人。」等語屬實，此有原審107年7月18日準備程序筆錄可參，故碁石公司就系爭房地之買賣，確實提供仲介服務之事實，堪予認定。惟原處分以被上訴人迄未提示實際仲介服務之具體事證供核，尚難認定有仲介服務事實為由，否准認列系爭仲介系爭房地佣金31,500,000元，即有未合，應予撤銷。原處分（即復查決定）關於核定被上訴人100年度全年所得額負65,055,807元及課稅所得額負23,448,008元，本件應追認系爭仲介系爭房地佣金31,500,000元，惟該佣金按房地售價比（土地售價：650,000,000元；建物售價：400,000,000元），土地佣金為19,500,000元，建物佣金為12,000,000元，故被上訴人100年度全年所得額應變更為負96,555,807元及課稅所得額應變更負35,448,008元（－23,448,008元－房地佣金31,500,000元＋土地佣金19,500,000元＝－35,448,008元）等詞，資為論據。

四、本院查：

(一)被上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，列報投資損失697,212,290元、出售資產損失89,177,948元、免徵所得稅之出售土地損失61,107,799元、全年所得額負793,768,097元及課稅所得額負732,660,298元；經上訴人初查核定投資損失部分0元、出售資產損失4,181,202元、免徵所得稅之出售土地損失0元，核定全年所得額及課稅所得額負11,562,061元，應退稅額165,412元。被上訴人申請復查，經上訴人以復查決定追認出售資產損失53,493,746元及免徵所得稅之出售土地損失41,607,799元，變更核定全年所得額負65,055,807元及課稅所得額負23,448,008元，其餘復查駁回。被上訴人就前揭投資損失、出售資產損失及免徵所得稅之出售土地損失不利部分，循序提起行政訴訟，經原審審認原處分（即復查決定）關於投資損失部分並無不合，駁回被上訴人此部

分之訴；至關於原處分否准認列系爭仲介系爭房地佣金31,500,000元，則認有違誤，就該部分予以追認，而為此部分被上訴人勝訴之判決。茲因被上訴人就前揭關於投資損失敗訴部分，並未表示不服，故本件審理範圍為上訴人聲明不服部分，即「原判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於核定被上訴人100年度全年所得額新臺幣負65,055,807元及課稅所得額負23,448,008元，應變更全年所得額為負96,555,807元及課稅所得額為負35,448,008元」部分，合先敘明。

(二)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；如認定事實與所憑證據內容不符者，則屬同款所謂判決理由矛盾，其判決當然違背法令。

(三)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，營利事業所得稅查核準則第92條第1款規定：「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。」又民法第565條規定：「稱居間者，謂當事人約定，一方為他方報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約。」第56

8條規定：「居間人，以契約因其報告或媒介而成立者為限，得請求報酬。」再者，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。

(四)原判決認定被上訴人於99年6月7日與碁石公司簽訂財務顧問契約，委請其擔任財務顧問，雙方約定若被上訴人與碁石公司擔任財務顧問期間安排媒介之購買人簽署標的物（含購買被上訴人之新發行股份、資產、已成立或將成立之關係企業等）購買同意書或標的物買賣合約，則以購買標的物之價金乘上3%為手續費率計算報酬，且由碁石公司另行委請稚富公司為協力顧問，以安排精材公司與被上訴人洽談購買系爭房地之事實，業據被上訴人提出不動產買賣合約書、財務顧問契約、協力顧問契約、統一發票、遠東國際商業銀行匯款申請書及存摺往來明細查詢單為證，並經證人徐仲華於原審準備程序時到庭作證，故而認定碁石公司就系爭房地之買賣，確實提供仲介服務之事實等情，資為論據。

(五)查原判決既認定被上訴人與碁石公司簽訂有財務顧問契約，委由該公司擔任財務顧問，並約定若碁石公司安排媒介之購買人簽署標的物購買同意書或標的物買賣合約，則以購買標的物之價金乘上3%為手續費率計算報酬，而碁石公司另行委請稚富公司為協力顧問，以安排精材公司與被上訴人洽談購買系爭房地；又被上訴人因碁石公司仲介購買系爭標的（廠房及土地）成功，而給付前揭佣金等情。據上，原判決肯認被上訴人應依約給付前揭仲介費用，乃須碁石公司有仲介系爭房地成功之事實，始足當之。茲依原判決援引之被上訴人與碁石公司所訂定之財務顧問契約載明略以「服務報酬之

給付：成功報酬：購買人與佳鼎科技成立標的物購買契約或簽署標的物購買同意書，則佳鼎科技同意依下列計算基準給付標的物購買款項當日給付成功報酬至碁石顧問指定之帳戶：1.若佳鼎科技與碁石顧問擔任購務管理期間安排媒介之購買人簽署標的物購買同意書或標的物買賣合約，則以購買標的物之價金乘上百分之3為手續費率之計算基準（未稅，以新臺幣給付，元以下捨去）所計算之成功報酬，給付予碁石顧問。惟依照本條例計算之成功報酬少於新臺幣壹仟萬元，則佳鼎科技同意以新臺幣壹仟萬元（未稅）為成功報酬，給付予碁石顧問。……」等情，可知被上訴人與碁石公司間有約定如碁石公司媒介之購買人購買標的物成功時，被上訴人應有給付報酬予碁石公司之義務。原判決固以證人徐仲華證述略以「碁石公司收取顧問費是事實，不是仲介費……」「本件有成功，故需要支付報酬，有達到原證11財務顧問契約貳、第1點所約定的內容。」「碁石公司擔任財務顧問完成媒介購買人簽署標的，故購買同意書已完成交易，不只是仲介，更重要的是完成財務顧問服務，本件交易案件主要是因為佳鼎公司是財務艱困公司，資產處分不足以清償債權，在處分金額不足以清償登記債權情況下，買賣交易無法正常進行，故碁石公司必須找到投資人。」等證詞，為認定碁石公司就系爭房地之買賣，確實提供仲介服務之事實。惟參諸前揭證人徐仲華於原審時之證詞，強調碁石公司有收取顧問費，不是仲介費，且最重要的是完成財務顧問服務等情，然本件被上訴人既主張因出售系爭房地而有支出佣金費用予碁石公司，則該費用之支出，自須碁石公司確有仲介系爭房地買賣之事實，而與被上訴人是否另支付碁石公司其他費用應屬無涉。徵諸證人徐仲華於原審時之證詞有提到「這是顧問費，科目不同，服務內容不同，佣金是錯誤的說法，正確的說法是財務顧問費，依照合約（原證11財務顧問契約）內容，提供的服務與不動產交易不同，本件案件主要的癥結點在於銀行團處理債權協商的財務顧問服務，由於不動產交易的處

分金額不足以清償所有銀行債權，所以必須召開銀行團聯席會議，由14家銀行及1家民間債權人聯席決議是否同意處分，碁石公司所提供主要為財務顧問服務，主要的工作是必須要分析財務資料給銀行團以達成協商同意處分不動產案件，……」等詞（參見原審卷第247、248頁），可見該證人一直強調碁石公司所提供予被上訴人者，主要係財務顧問服務，且收取的費用係顧問費，不是仲介費，並證述本件有成功，故需支付報酬等情；然對於碁石公司究竟如何仲介精材公司與被上訴人交易之事實僅證述「是共同搓合，碁石公司搓合賣方及債權人，協力顧問公司（稚富公司）負責引介買方，不負責處理債權人、債權人協商由碁石公司負責，除了賣方同意，還要銀行團及民間債權人同意」「碁石公司與精材公司至少開過1次會，因為精材公司質疑債權金額沒有辦法塗銷如何交易本案件，故碁石公司有向精材公司說明銀行團協商狀況，沒有證明文件」等語（參見原審卷第251頁），則綜觀前揭證人徐仲華之證詞可知，碁石公司所處理之事務，主要係賣方（被上訴人）與債權人間之顧問服務，惟縱碁石公司有提供被上訴人除仲介系爭房地外之其他相關服務，難認與仲介系爭房地之買賣有直接關連性，無從作為認定該有仲介事實之主張。原審對於本件主要爭執點，即碁石公司或其協力顧問公司即稚富公司究竟如何與精材公司仲介系爭房地買賣之情，僅以證人徐仲華提及由稚富公司負責引介買方（即精材公司）等詞，並未進一步調查該部分事實，以明實情；復對於上訴人於原審時即稱其曾以104年10月29日北區國稅法一字第1040017763號函，請精材公司以書面說明該公司於100年2月17日購入系爭房地，買賣雙方是否透過經紀人仲介成交。經精材公司以104年11月5日精材字第104020號函復略以，該公司於100年2月17日（合約書日期）向被上訴人購入系爭房地，由該公司直接與被上訴人之人員，分別為林和清、呂美蓉及余岳隆聯絡，未透過任何經紀人或經紀公司仲介成交該土地及建物等語，並有該函文在卷可按等情，未

說明何以不採上訴人此部分證據之理由，即遽援引前揭證人徐仲華之部分證詞，為被上訴人此部分有利之認定，撤銷原處分關於否准認列系爭仲介系爭房地佣金31,500,000元，乃嫌速斷，原判決就此部分違反職權調查義務及有判決不備理由、判決理由矛盾之違誤。

(六)原判決關於原處分否准被上訴人支付碁石公司仲介系爭房地佣金31,500,000元之認定，既有如上所述之違法，並於判決結論有影響，則因前揭佣金之認定與否尚有未明，關於原判決引據納稅者權利法護法第21條第1、3項規定，以在被上訴人訴之聲明範圍內，所為確定正確合法之稅捐債務金額，自亦有未明，上訴人據此指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，為有理由，應予准許。又因此部分事證尚有未明，本院無從自為判決，有由原審再行調查審認的必要，因此將原判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於核定被上訴人100年度全年所得額負65,055,807元及課稅所得額負23,448,008元，應變更全年所得額為負96,555,807元及課稅所得額為負35,448,008元部分廢棄，發回原審另為適法裁判。

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　　109　　年　　3　　月　　12　　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　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　陳　秀　媖

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　3　　月　　12　　日

書記官　陳　映　羽