最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第138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

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12月21日臺北高等行政法院106年度訴字第1710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103年度營利事業所得稅結算申報，列報佣金支出新臺幣（下同）67,309,729元，被上訴人初查，以其中24,248,401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43,061,328元，併同其餘項目查核結果，核定應補稅額4,341,018元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：「訴願決定及原處分均撤銷。」經原審法院106年度訴字第1710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，係略以：

㈠上訴人係經營其他未分類電子零組件製造業等，103年度列報支付予金佰利（香港）科貿公司（下稱金佰利公司）佣金24,248,401元，然因無從核實認定買受人海信集團對上訴人購貨係因金佰利公司居於買賣雙方之間仲介所致，難謂該支出為經營本業所需之必要或合理費用，被上訴人乃否准上訴人列報系爭佣金支出24,248,401元，併同其餘項目查核結果，核定應補稅額4,341,018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。惟上訴人於復查時提出與金佰利公司間之代理協議（下稱系爭代理協議），然該協議（生效日期民國102年7月1日）落款處僅有金佰利公司章，並無負責人之簽章，其有效性自有疑義，且與一般商業常情有違。況該協議遲至105年7月7日方經金佰利公司負責人宋宸補簽名及出具聲明書，而系爭佣金支出高達24,248,401元，屬鉅額給付，依一般商業之交易常情，殊難想像簽約雙方就未生效之代理協議契約或口頭約定即率爾進行交易或付款。又上訴人提示之部分外匯水單，本係由其自行申報匯款分類為「已進口之貨款」，嗣於105年間向兆豐國際商業銀行股份有限公司竹科竹村分行（下稱兆豐銀行）申請變更為「貿易佣金支出」，然而針對本件金佰利公司如何居間於「海信集團公司」與「上訴人」等法人之間而為仲介，如何因金佰利公司居中代理上訴人與「海信集團公司」斡旋以致該集團願意向上訴人購貨……等種種具體仲介情節，兆豐銀行並無參與，縱其基於商業關係之維繫而配合上訴人變更匯款分類名稱，亦無以證明金佰利公司居間仲介之勞務事實。再按卷附「出差報告」所載，上訴人之員工古富全於103年3月26日至27日出差至青島，其出差對象為「海信」集團公司；103年6月27日至28日再度出差至「海信」集團公司，直接與海信集團公司會商，雙方當場形成合意，完成買賣議價、產品送樣、出貨產品混料賠償事宜之具體磋商結果。另上訴人曾與海信集團洽談美國沃爾瑪50萬台電視訂單事宜，惟實際成交數量僅152,500台，銷售金額349,875元，而上訴人中央會計部員工針對此事件亦表示：「……當時於第3季開始小量交貨，惟『海信告知』美國市場反應不佳，導致第4季的銷售量下滑……」據上可知，上訴人之員工可直接與海信集團中包含品質部門在內之各種人員互為正式且有效之商務往來行為，則上訴人主張其與海信集團公司之間必須透過金佰利公司居間仲介云云，顯有疑義。

㈢上訴人101至103年度均支付佣金予金佰利公司，本件所付佣金更高達鉅額24,248,401元，衡情難謂上訴人無法提供與支付系爭佣金有關之該公司營運情況之相關資料，且該等資料得與上訴人系爭佣金之支出，相互勾稽據以認定，性質上屬於對上訴人有利之事證，故該等資料諸如與系爭佣金之支付以及具有合理必要性有關之金佰利公司營業收入、佣金收入列報文件等，若能由上訴人提出以盡其舉證責任及協力義務，於法並無不合。

㈣上訴人稱：「金佰利公司負責人宋宸都是私下約海信集團內部人員在公司以外的場所碰面，推展上訴人公司產品及討論產品報價問題」，並提示「宋宸」與「李新」（上訴人主張李新係海信集團內部人員）之私下談話內容供核。惟查，所稱海信集團內部人員「李新」既是「個人私下」與宋宸會面並有所談話，「海信集團公司」本身並不知悉「宋宸」係居中為「上訴人」與「海信集團」二者間為仲介服務並媒合買賣，又未見「海信集團公司」授權由李新代表該集團受領宋宸之仲介媒合並與宋宸進行商務往來，則「李新個人私下」與宋宸之會談，與「海信集團公司」願意受領仲介媒合行為，係屬二事。本件縱使海信集團公司103年度直接向上訴人有所購貨，亦難認定係因「宋宸與李新個人私下會晤」所致，上訴人主張「海信集團」係經由金佰利公司為上訴人仲介，且經「海信集團」認可金佰利公司居中仲介後，始向上訴人購貨達308,014,107元云云，尚難採信。是以，上訴人101至103年間對海信集團營業收入大幅成長縱然屬實，亦屬營業收入變動情形，尚非屬具有居間仲介事實之證明，上訴人所提金佰利公司董事訪臺計畫書及行程表、部分E-mail文件、會計傳票、商業發票（INVOICE）、古富全與宋宸之談話內容等資料，尚不足作為金佰利公司實際提供本件仲介勞務之證明。

㈤綜上，上訴人103年度營利事業所得稅結算申報，被上訴人以其未能提出足資證明金佰利公司確有實際提供仲介勞務之

相關證明，並說明金佰利公司係如何促成上訴人與海信集團訂單之洽談及買賣條件之居間仲介等事實，尚難認該項支出屬佣金性質，又上訴人雖形式上具備有合約書或結匯支付證明等，亦難據以認定該項支出係為經營本業之必要合理費用，因認上訴人未善盡其舉證責任及協力義務，乃否准上訴人列報系爭佣金支出24,248,401元，併同其餘項目查核結果，核定應補稅額4,341,018元，於法並無違誤。復查及訴願決定予以維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

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：……(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。」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，亦即必須經法院依職權調查，或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。

㈢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103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。原判決所指其中1份落款處僅蓋有金佰利公司章，無該公司負責人簽章之情形（見原處分卷1第7至9頁），然第2份業於105年7月7日補簽該公司負責人簽名，上訴人於原審業已主張其與金佰利公司已意思表示一致，無論明示或默示，契約即為成立，其與中國大陸、香港廠商簽署契約時，亦經常有負責人未簽名蓋章之情形，雖該

代理協議漏簽負責人，但已經金佰利公司負責人宋宸於105年7月7日補正，原判決既未否認該補正簽名之效力，僅以系爭佣金支出高達24,248,401元，屬鉅額給付，依一般商業之交易常情，殊難想像簽約雙方就「未生效」之代理協議契約或口頭約定即率爾進行交易或付款，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廠獨家代理……」、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。又觀諸上訴人與金佰利公司簽署之系爭代理協議並未限定金佰利公司應以何種方式仲介交易成功，上訴人於原審係主張「在不危害客戶海信集團內部人員之人身安全，並兼顧符合稅法課稅之舉證原則下，原告（即上訴人）以仲介商與客戶內部人員私下進行的會議紀錄，作為仲介商推廣原告公司產品進入客戶端供應鏈之事實證據……。」（見原審卷第14頁），僅在說明其舉內部會議證據之緣由。然原判決卻以「李新個人私下」與宋宸之會談，未見「海信集團公司」授權由李新代表該集團受領宋宸之仲介媒合並與宋宸進行商務往來，即據以認定並非「海信集團公司」願意受領仲介媒合行為，尚嫌速斷。且上訴人於原審業已

主張依海信集團李新、金佰利公司宋宸之會議紀錄，及金佰利公司、上訴人會議紀錄觀之，金佰利公司宋宸、海信集團李新於103年3月28日在青島假日酒店討論：「1.第二季度運營目標已下達，零組件成本壓縮指針為基本3個百分點，請傳達供貨商配合辦理。」（見原審卷第239頁）；宋宸於103年3月29日與上訴人公司員工古富全洽談時，會議紀錄載稱：「商討海信/海爾2014 Q2各產品報價，並推估4月的FCST金額約USD 260萬，5月約USD 230萬。」等資訊（見原審卷第234頁）；金佰利公司宋宸、海信集團李新於103年3月28日另討論：「海信業務已掌握美國wal-mart（渥爾瑪超商）50萬台電視訂單，採用3× 9 D-type solution。現階段正在進行成本核算，供貨商如果有意願爭取，可以優先報價。」（見原審卷第239頁）；宋宸於103年3月29日與古富全會談時會議紀錄載稱：「2.海信目前有美國沃爾瑪50萬台電視訂單（貢獻營收約USD 330萬元），採取3× 9 D-type solution，目前三星積極搶單中，AOT如果有意開發產品，金佰利可以協助爭取。」（見原審卷第234頁）；金佰利公司宋宸、海信集團李新於103年3月28日在青島假日酒店討論會議紀錄載稱：「3.55”A7000的機種，務必抓緊切換2121 LED，其他供貨商已經提供solution，廠內的壓力很大，不要因為這件事，造成不好的影響。」（見原審卷第239頁）；宋宸即於103年3月29日與古富全之會議紀錄載稱：「5.55”A7000案要求在4/20後切換為2121 LED，但因模具尚未開發完成，協調中。」、「55”A7000案的LED切換進度，請金佰利與客戶說明&協調，並將結果反饋給AOT，方便AOT要求模具廠商修改&製作。」等語（見原審卷第234頁）。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，並引薦海信集團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，僅一語泛稱該等資料不足作為金佰利公司實際提供本件仲介勞務證明文件，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　　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　陳　秀　媖

法官　林　妙　黛

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　3　　月　　12　　日

書記官　張　玉　純