



# 稅務爭議預防 與解決

2024年3-4月號



# 前言

公司為開拓新市場或發展新業務，常因為不熟悉相關商業模式、消費習慣以及欠缺銷貨通路，往往需透過代理商之協助以達成擴展營運之商業目標。基於此代理關係，公司須向代理商間支付佣金作為代理之對價，而公司當然欲就該支出之佣金費用作稅上申報扣除。

根據我國營利事業所得稅查核準則第92條第1項之規定，佣金支出之認列應依所提示之契約，或其他具居間仲介事實之相關證明文件以核實認定。然而，稽徵機關於審核佣金支出之列報時，除要求營利事業提供仲介契約及銀行結匯證明等形式文件外，亦會要求營利事業提供其他額外之佐證文件以供核認，藉以證明仲介事實確實具體存在。因此，於稽徵實務上，徵納雙方對代理商「有無實際提供仲介勞務」之關鍵課稅事實，認定上往往滋生爭議。

甚而，此等佣金支出認列之稅務爭議，亦不少案件進入我國之稅務爭訟程序。基於此，本刊整理並挑選若干近年來我國行政法院對於該等佣金支出爭議之相關判決，分析佣金支出認列之潛在爭議熱區並歸納公司可能得採取之措施，以降低佣金支出遭稽徵機關否准認列之機率。



讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。掃瞄或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS  
Android

## 關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

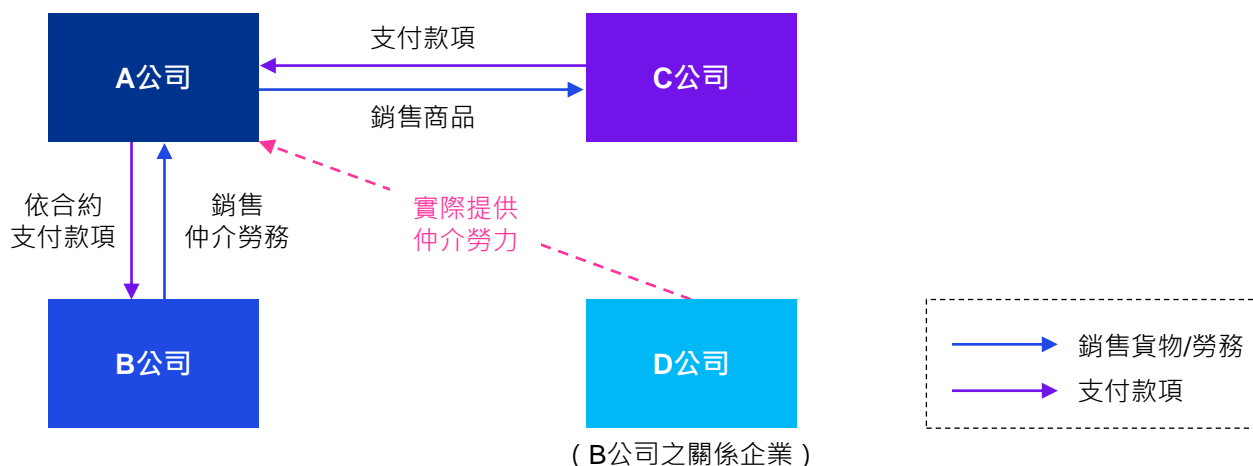
# 從行政法院判決看公司認列 佣金支出之爭議熱區！



## 案例背景

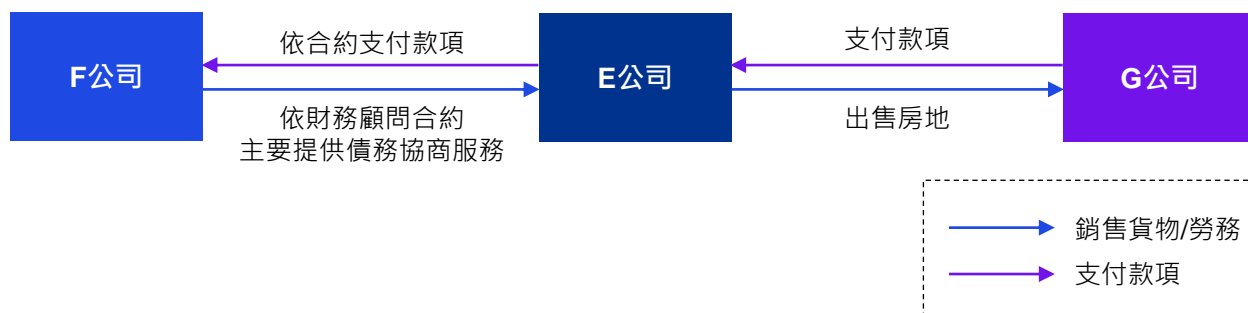
### 案例一

1. A公司為開拓海外新市場，故與B公司簽訂代理協議，希望將自身貨物銷售給海外C公司，並依銷售額x%支付佣金。
2. B公司復指示關係企業D公司向A公司提供有關C公司之庫存狀況等市場資訊及報價策略相關建議。
3. 然而，根據C公司自身之供應商政策，供應商須直接與C公司接洽，禁止代理商從中仲介牟利，故A公司除其與D公司間之會議記錄，尚無法提出其他D公司確有居中協助促成特定訂單之證據。
4. A公司乃依據其與B之間簽訂之代理協議、B公司開立之佣金帳單以及銀行之外匯水單作為實際使用仲介服務之憑證，據以申報認列相關佣金支出。



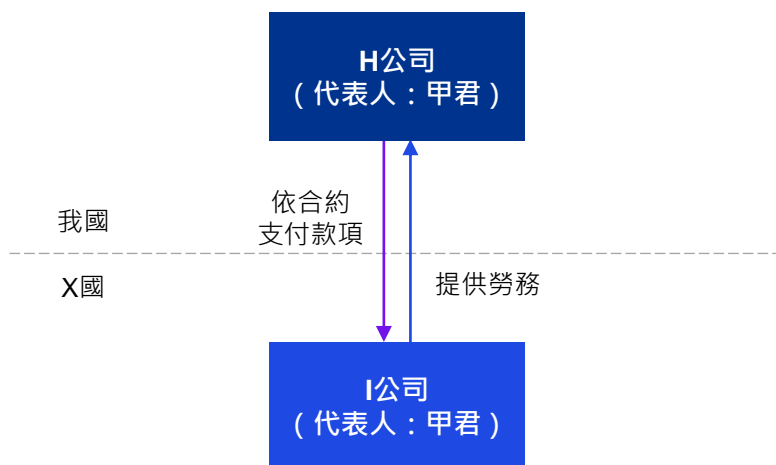
案例二

1. E公司因財務困難而欲變賣資產，故與F公司簽訂財務顧問合約，約定若F公司成功引介其他公司購買E公司已設定抵押之房地，且說服抵押貸款銀行同意此筆交易，則依成交金額之x%向F公司支付顧問費。
2. F公司透過協力顧問得知G公司有購買房地的需求，故通知E公司與G公司接洽，並協助E公司與抵押貸款銀行間之溝通。
3. 然而，根據G公司自身之供應商政策，供應商須直接與G公司接洽，禁止代理商從中仲介牟利，故E公司係與G公司直接接洽，且G公司人員自始皆稱本案未透過仲介進行交易。
4. 交易成功後E公司依約支付F公司顧問費並申報為佣金支出。



案例三

1. H公司委託I公司協助開拓外國市場及客戶，並約定未來以該國銷售額之固定比例作為佣金支付上限。
2. H公司與I公司間的合約僅記載約定之佣金上限（即銷售額之固定比例），H公司無法提供實際發生佣金費用之相關計算明細，逕直接支付並認列約定佣金之上限。此外，H公司及I公司之代表人皆為甲君。
3. I公司出具之服務報告，稽徵機關與法院皆認定該報告內容無法與實際銷售情形勾稽，且H公司未提示其他仲介相關證明文件。
4. H公司復主張備位請求，認系爭支出即便不屬於「佣金支出」，仍應轉列為「其他費用」。



案例分析

各案例稽徵機關之調整理由 (即剔除認列佣金費用之理由) 以及法院之判決理由彙整

案例一

判決字號	仲介勞務是否實際存在	稽徵機關之調整理由	法院判決理由	狀態
最高行政法院 111 年度上字第 126 號	否	<p><b>1. 無法證明仲介勞務與訂單之成立間有因果關係</b></p> <p>A公司銷售予C公司的產品項目及規格常有變動，均需透過D公司與C公司人員私下搓合，故每筆交易應有各自對應的仲介事實證明文件，A公司提示之各項資料無法證明仲介行為與各項交易密切相關，也無法逐筆核對，故難以認定A公司銷售成功係D公司仲介行為所致。</p> <p><b>2. 簽約對象與實際服務對象不同</b></p> <p>A公司於事前知悉B公司僅負責收款事宜，實際的代理商係為D公司，故若D公司果真有仲介行為，佣金支付之對象應為D公司，若B公司係代表D公司簽署合約，應將A、B、D公司之權利義務記載於合約中，惟A公司提供之合約均無相關記載。</p>	<p>佣金支出乃營利事業對代理人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，故有無支付佣金之必要，應以該代理人有無實際提供仲介勞務以為斷，若無實際提供仲介勞務，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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>與A公司實際洽商往來者係D公司，惟A公司卻提示與B公司所訂代理協議資為憑據，已難逕認A公司有給付B公司仲介成功佣金之義務。</li> <li>C公司要求供應商直接與C公司接觸，故無第三人居間仲介之餘地。A公司所提電子郵件、會談紀錄及出差申請單等資料，不足以證明B公司果真完成訂單之仲介，也難認定C公司之採購訂單係中間人媒合所致。</li> <li>縱使依A公司主張，即，雖A公司與B公司簽約，但D公司以履行輔助人角色執行代理協議，但就「D公司居於A公司與C公司間的仲介」，以及「A公司取得C公司的訂單」間需具備因果關係，但A公司並未提供相關證據。</li> </ul>	全案確定

案例二

判決字號	仲介勞務是否實際存在	稽徵機關之調整理由	法院判決理由	狀態	
臺北高等行政法院 109 年度訴更一字第 23 號	是	<p><b>1. 無法證明仲介事實存在</b></p> <p>G公司人員稱本案未透過仲介進行交易，且E公司僅能提示F公司與協力廠商間的顧問契約，難認定該筆房地交易確有仲介事實。</p> <p><b>2. 系爭勞務非屬仲介勞務</b></p> <p>F公司提供與E公司的主要服務為仲介房地以外之其他相關服務(即：債務協商服務)，難謂與仲介買賣系爭房地有直接關聯性，故無從認定有仲介事實。</p>	<p>原告E依約給付系爭仲介費用，須F有仲介系爭房地成功之事實，始足當之。從而F有無仲介系爭房地成立之事實，即F有無達到上開契約所約定成功報酬之支付條件，為本件審究之重點：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>雖F公司人員稱其收取的是顧問費而不是仲介費，主係因F公司提供之服務內容包含財務顧問性質，而不是單純的不動產交易，惟該顧問服務仍應以是否有仲介成立之事實為斷。</li> <li>居間契約之標的，為報告訂約機會或媒介契約成立，考量本案E公司當時考量，委任之主要工作在於尋求買主購買房地，且F公司也確實引介E公司與G公司簽訂買賣契約，不能因過程中G公司也透過其他管道尋求買家之介入，以致交易成功，遽以否認F公司有居間行為。</li> </ul>	<p>最高行政法院110年上字第551號判決原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。</p> <p><b>廢棄理由：</b></p> <p>由於各方證言有所矛盾，故仍然無從確定F公司與協力顧問如何仲介E公司與G公司簽訂合約，說明如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>F公司人員作證時稱該公司主要係提供被上訴人與債權人間之財務顧問服務，與不動產交易不同，其所收取為服務費，並非仲介費，且F公司人員未敘明其如何促成此筆房地買賣交易。</li> <li>E公司人員作證時稱該公司給付F公司係因為F公司仲介G公司購買房地交易成功所致，惟G公司人員稱購買房地並未透過他人仲介。</li> <li>F公司稱其負責與E公司及債權人接洽，F公司之協力顧問則負責與G公司接洽，惟E公司人員稱其對G公司無印象。</li> <li>協力顧問作證稱其大多與F公司接洽，且未參與E公司與G公司間的簽約過程。</li> </ul>	

案例三

判決字號	仲介勞務是否實際存在	稽徵機關之調理由	法院判決理由	狀態
最高行政法院102年度派字第763號	否	<p><b>1. 仲介合約未說明雙方權利義務及佣金之計算方式</b> 合約內容僅簡單表達佣金計算之上限為銷售予該國客戶之固定比例，並未約定實際支付佣金之計算方式與雙方就仲介安排之權利義務。</p> <p><b>2. 無法證明仲介事實存在</b> 依I公司之服務報告等資料，無法與實際銷售情形相互勾稽，且未提供其他居間仲介事實之相關證明文件供核。</p> <p><b>3. 若H公司備位請求轉列其他費用，仍無法證明其他費用為經營本業之必要支出</b> 就H公司備位請求將佣金支出轉列其他費用部分，H公司提示之服務報告及佣金計算表無法勾稽，不足以證明該其他費用為經營本業之必要支出。</p>	<p>佣金支出乃營利事業對代理人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，故有無支付佣金之必要，應以該代理人有無實際提供仲介勞務以為斷，若無實際提供仲介勞務，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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>合約簽約雙方即H公司與I公司之代表人皆為甲君，且就I公司應如何盡仲介義務等契約雙方之權利義務並未具有具體規範，致稅局無從與實際銷售情形相互勾稽。</li> <li>I公司服務報告說明書關於實際提供之服務內容說明包括「軟體升級、測試、專案準備等項」，與佣金合約所稱I公司「應從事之進行市場調查、開發，並提供市場資訊及客戶反應予H公司」不相符，且合約所載之服務亦與仲介居間有別。故，本件佣金計算表不分服務品項差異，一律以銷售額之x%計算，顯有H公司透過僅形式存在之佣金合約，將銷售額x%逕列成本作為稅捐減項。</li> <li>H公司僅憑按銷售額x%計算之形式上約定而為給付，並未提出I公司實質履行給付內容之事證供為勾稽，自無從證明I公司確有居間仲介或給付之款項確屬查核準則第103條規定之其他費用之事實。</li> </ul>	全案確定

根據前述三案例，本刊整理佣金支出認列之潛在爭議熱區如下：

- **形式法律關係與實質交易流不一致：即簽約/付款對象與實際提供服務對象不同**
  - 根據營利事業所得稅查核準則第92條第1項之規定：「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」。同法第5項第4款復規定：「佣金支出之原始憑證如下：... (略) ... (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... (略)。」
  - 在案例一中，該仲介勞務形式上係由B公司與A公司簽訂仲介合約並進行收付款，然而實質上卻由D公司提供勞務予A公司，據此，稽徵機關與法院皆認為A公司不具給付仲介佣金與B公司之義務，故A公司與B公司間不存在仲介事實，佣金支出應予剔除。倘A公司欲主張B公司僅代D公司處理代收佣金事宜，則應於合約中載明A、B與D間之權利義務。
- **代理人須更全面性地提供實際提供仲介勞務之相關佐證文件：**

在案例一及案例二中，因銷售對象公司政策要求供應商直接與其接觸，不允許仲介行為，故於此二案例中，最終銷售契約簽訂時將不會有代理人居中仲介之相關記錄，受查之營利事業於實務上亦難以留存銷售之成功確實與仲介勞務有關之證據。舉例而言，在案例二中，E公司未能提示此筆房地交易有仲介參與之相關會議記錄，且G公司人員亦於法院審理時作證稱洽談房地交易係與E公司人員直接進行，故最高法院認依據各證人之證詞仍無法確定代理人如何提供仲介勞務。

• **縱使仲介勞務之事實已被證明，仍須證明該勞務與訂單成立間存在因果關係：**

在案例一中，即使A公司已提示代理商與銷售對象間的會議記錄，稽徵機關仍以該次會議記錄無法證明該會議與各項交易密切相關，也無法逐筆核對，以否准認定A公司銷售成功係D公司仲介行為所致，意即僅憑雙方有討論銷售相關事宜會議記錄仍可能因該會議記錄無法證明其與特定銷售有關而遭否准認列。在案例三中，營利事業提示之代理商服務報告無法與營利事業之銷售狀況相互勾稽，難以證明特定地區營業額之提升確實與代理商提供之仲介勞務有關。

• **佣金支出遭否准認列，是否得轉列為其他費用？**

在案例三中，H公司主張其給付與I公司之費用為市場調查、開發客戶及提供X國客戶售後服務之經營本業所需之必要費用，故得轉列為其他費用，惟H公司提示之合約書無法描述I公司應履行之工作內容及H公司應為之對待給付，也無法提出I公司之逐項服務與H公司營業間之必要關聯及對應等證據，故法院認H公司僅形式上約定就給付x%費用，欠約營業費用之必要性與業務關聯性，故無法轉列與業務有關的其他費用。

## KPMG Observations

根據若干佣金支出之相關判決，行政法院多採取一致見解，認定「佣金支出乃營利事業對代理人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，故有無支付佣金之必要，應以該代理人有無實際提供仲介勞務以為斷，若無實際提供仲介勞務，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」，據此，佣金支付除了營利事業所得稅查核準則第92條第5項規定之仲介合約與結匯支付證明等形式要件具備以外，關鍵仍在於納稅義務人是否能提供「代理人實際提供仲介勞務」之相關文件與完整說明加以佐證。

以上述案例言之，合約若無具體詳細規範代理人須從事之仲介勞務為何、或訂單成立方內部存在「禁止仲介商媒介交易」之相關政策、或實際仲介提供者與合約簽訂方不一致、或該合約中勞務提供方負有提供仲

介以外之其他勞務之義務等等，皆可能造成稽徵機關與行政法院認定仲介勞務事實難以證明，據此拒絕列報佣金支出之核認。

此外，即便證明「代理人提供仲介勞務之事實存在」，實務上稽徵機關與行政法院仍可能認定「仲介勞務與成立之訂單間不存在因果關係」而否准佣金支出之認列。再者，若居間仲介安排存在於關係人間，稽徵機關亦可能嚴加審視交易之真實性、必要性與合理性，亦可能從移轉訂價角度審查營利事業是否透過不合營業常規之仲介勞務虛增佣金支出，規避或減少其在境內之納稅義務。

觀察近年最高行政法院對於營利事業所得稅之相關判決中，關於佣金支出認列之行政爭訟不在少數。因此，本刊基於對於前述案例之觀察，若公司欲降低佣金支出遭稽徵機關查核或否准認列之機率，得盡可能確保得以完成以下事項：

1. 仲介合約簽訂方、真實仲介勞務提供者與佣金支付對象須一致；
2. 仲介合約應盡可能以居間仲介勞務為唯一之合約給付標的，意即，盡可能避免其他非仲介之勞務涵蓋於同份服務合約中；
3. 仲介合約應清楚規範仲介勞務之項目、性質，與佣金之計算細節；
4. 佣金帳單、相關計算明細與帳簿記錄皆能勾稽以供稽徵機關查核；
5. 仲介行為與訂單成立間之相關仲介服務事證與訂單成立過程中之溝通往來，皆須完整保存；且仲介服務事證須與合約記載事項一致。

儘管上述事項如能全數達成，稽徵機關仍得於個案中視個別情況要求不同之佐證資料、說明或開展進一步查核，且若涉及跨境關係人間之仲介交易，稅局亦可能從移轉訂價角度確認交易定價是否符合常規，最終仍作成剔除或部分剔除認列之佣金支出。因此，本刊建議，若公司有相對具規模之佣金支出，從具體仲介交易安排、合約訂立、服務事證保存與佣金計價方式等，應及早尋求專業稅務專家之意見與相關協助，確認相關帳簿文據、佐證資料之完備，以供於稽徵機關查核、甚至稅務爭訟過程中，得盡可能提示相關證據資料以降低佣金支出遭剔除之可能性。



# Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

丁英泰

執業會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

謝昌君

執業會計師

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

林上軒

經理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

陳渝雯

經理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw

鄭筑云

副理

02 8101 6666 ext. 18529

lisacheng@kpmg.com.tw

蘇泓人

副理

02 8101 6666 ext. 22209

hsu1@kpmg.com.tw

卓奕廷

主任

02 8101 6666 ext. 21406

aycho@kpmg.com.tw

蔡鈺柔

高級專員

02 8101 6666 ext. 21477

joekok@kpmg.com.tw

顧欣威

高級專員

02 8101 6666 ext. 22066

hku1@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

[kpmg.com/tw](https://kpmg.com/tw)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2024 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization