

KPMG 安侯建業

稅務爭議 預防與解決

2020年11月號



Contents

- 01 公司超額分配可扣抵稅額予非居住者股東而已補繳稅款者，可否請求退還已繳之稅款？
- 04 來源所得認定原則第15點之1可否適用於申請前已取得之收入？
- 07 營業人外銷勞務是否符合營業稅零稅率要件之爭議探討

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。

Tax 360 app

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。

iOS

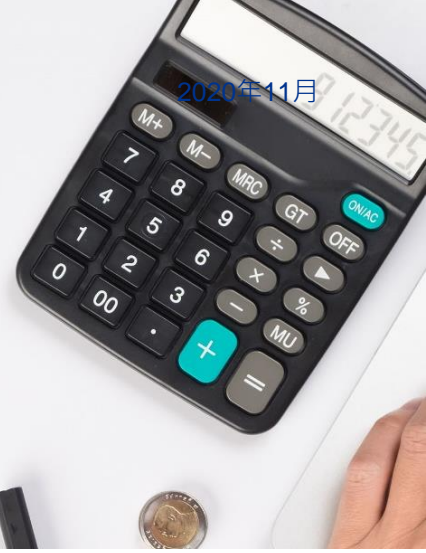


Android



※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面

公司超額分配可扣抵稅額予非居住者股東而已補繳稅款者，可否請求退還已繳之稅款？



案例背景

A公司為外國公司100%持有之在台子公司。A公司於辦理105年度股東可扣抵稅額申報後，經國稅局於107年間，核定其違反所得稅法第66條之6規定致超額分配股東可扣抵稅額，乃依所得稅法第114條之2規定，命A公司就超額分配之股東可扣抵稅額補繳稅款；A公司則於補稅處分所定之期限內繳清稅款，且未就該處分提起行政救濟。嗣最高行政法院於109年8月14日作成109年度判字第434號判決，認為公司超額分配股東可扣抵稅額予非境內居住者股東，依法應無須補繳稅款。A公司可否請求稽徵機關退還其已補繳之稅款？

案例分析



公司超額分配股東可扣抵稅額予「非居住者股東」所應負之責任

承本刊2020年9月號〈公司超額分配股東可扣抵稅額予非居住者股東是否應補稅？—簡析最高行政法院109年度判字第434號判決〉一文所述，公司之股東為非境內居住者，其股東可扣抵稅額之計算如發生錯誤，在「稅務違章案件減免處罰標準」（下稱「減免處罰標準」）第7條規定於105年1月15日修正前，公司除須就超額分配之股東可扣抵稅額負擔補繳責任外，尚須依所得稅法第114條之2第1項規定裁處罰鍰。

105年1月15日修正之減免處罰標準第7條雖然明定，公司超額分配股東可扣抵稅額，其股份由非境內居住者持有之部分，免予處罰，但稽徵實務與行政法院仍認為公司必須就超額分配之股東可扣抵稅額負擔補繳責任。

然而，最高行政法院第二庭在依大法庭制度以書面徵詢最高行政法院各庭之法律見解後，於109年8月14日

作成109年度判字第434號判決（下稱「109年判決」）。該判決明確指出，由於境外居住者股東不適用兩稅合一設算扣抵制度，從而在實務運作上，境外居住者股東就其獲配之股利，將取得無股東可扣抵稅額之記載之「扣繳憑單」，而非取得載有股東可扣抵稅額之「股利憑單」。因此，公司即使有股東可扣抵稅額計算錯誤之情事，實際上亦不發生「超額分配」股東可扣抵稅額予「非居住者股東」之可能與結果，自無所得稅法第114條之2第1項補稅規定之適用。

據了解，在最高行政法院作成109年判決後，因該判決所持之法律見解乃是最高行政法院最新之統一見解，故稽徵機關目前多會依據109年判決，而不會再命公司就超額分配之股東可扣抵稅額中屬於非居住者股東之部分補繳稅款。

公司請求稽徵機關退還稅款之法律依據

一般而言，納稅義務人如有溢繳稅款之情事，應依稅捐稽徵法第28條規定請求稽徵機關退還其已溢繳之稅款。稅捐稽徵法第28條將納稅義務人之退稅請求權區分成以下兩種情形：

條文依據	構成要件	消滅時效
稅捐稽徵法第28條第1項	<ul style="list-style-type: none"> 納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤 有溢繳稅款 	5年
稅捐稽徵法第28條第2項	<ul style="list-style-type: none"> 納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤 有溢繳稅款 	條文無時效規定，但司法實務傾向認為係10年 ^[註]

[註]：依最高行政法院109年裁提字第4號提案裁定之意旨，稅捐稽徵法第28條第2項規定雖未規定時效，但應適用行政程序法第131條規定，其請求權時效為10年。

另雖然稅捐稽徵法第28條第2項係規定「稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限」，而非如同條文第1項明確規定納稅義務人「得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還」，但在實務運作上，納稅義務人仍得主動以稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤為由，申請稽徵機關退還溢繳之稅款。

惟須注意者為，按照目前司法實務之見解，儘管納稅義務人得就「已經核課確定」之案件，依稅捐稽徵法第28條規定請求稽徵機關退還溢繳稅款，但納稅義務人如曾就該核課處分提起行政救濟，經行政法院判決駁回而確定在案，納稅義務人即不得再主張核課處分有誤，而依稅捐稽徵法第28條規定請求稽徵機關退還其以繳納之稅款（依照最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議決議之意旨）。

KPMG Observations KPMG觀點

依據上述之說明可知，在前揭案例中，在最高行政法院109年判決作成後，雖然稽徵機關A公司補繳稅款之處分已於107年確定，但因A公司未曾就該補稅處分提起行政救濟，故A公司似得依稅捐稽徵法第28條規定，請求稽徵機關退還其已繳納之稅款。

此外，在其他類似案件中，倘若案件仍未確定（行政救濟程序尚在進行中），公司自得依據最高行政法院109年判決之意旨，請求受理復查、訴願機關或行政法院對其作成有利之決定或判決。

假使公司於最高行政法院109年判決作成前，即已就補稅處分提起行政爭訟，且經行政法院判決駁回而確定在案，按照最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議決議之意旨，納稅義務人似無法再依稅捐稽徵法第28條規定請求退還已繳納之稅款。

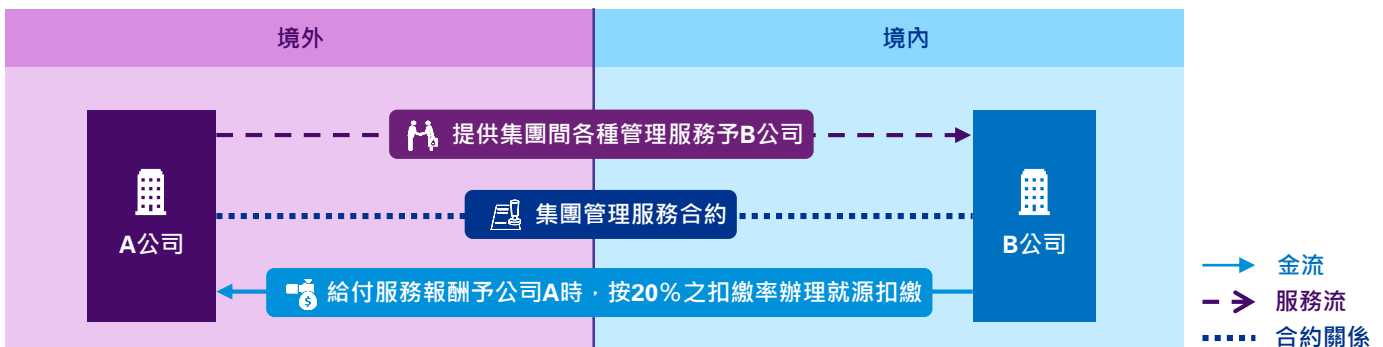
然而，倘若公司已補繳之稅款金額龐大，為保障公司之權益，公司或可主張：稽徵機關命公司就其超額分配予非居住者股東之股東可扣抵稅額負擔補繳責任，業經最高行政法院109年判決認為不符合所得稅法第114條之2之補稅要件，且實際上確實已導致「公司沒有漏稅，卻須補繳稅款」之不合理結果，故稽徵機關應參照稅捐稽徵法第28條第2項及行政程序法第117條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。」之意旨，退還公司已補繳之稅款；如稽徵機關不同意退還，再考慮是否循序提起行政救濟。



來源所得認定原則第15點之1 可否適用於申請前已取得之 收入？

案例背景

外國A公司自107年1月1日起，與其在我國境內之子公司B公司訂定集團管理服務合約，約定由A公司提供財務、會計、人力資源、法務、資訊系統等服務予B公司，B公司則須按月給付服務費予A公司。B公司於給付服務費時，均會按20%之扣繳率辦理就源扣繳。嗣財政部發布來源所得認定原則第15點之1之規定，A公司為降低扣繳稅款，乃委請代理人於109年1月15日向該管稽徵機關申請適用「淨利率」及「境內利潤貢獻程度」計算所得額課稅，並於109年7月15日取得稽徵機關之核准。A公司可否請求稽徵機關按已核准之淨利率及境內利潤貢獻程度，就其取得核准前已扣繳之服務費，重行計算所得額並退還溢繳之稅款？



案例分析

來源所得認定原則關於成本費用減除及境內外貢獻程度之規定

在來源所得認定原則第15點之1增訂前，該原則第15點第2項即已規定，在我國境內無固定營業場所或營業代理人之外國營利事業，其取得屬於中華民國來源所得之勞務報酬、租賃所得、營業利潤、競技、競賽、機會中獎之獎金或給與、其他受益者，應由扣繳義務人於給付時按給付額扣繳稅款；外國營利事業得自取得收入之日起5年內，委託境內代理人，提示相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告，向該管稽徵機關申請核實計算其所得額，並退還溢繳之稅款。

然而，在實務運作上，外國營利事業通常難以提供帳簿、文據或會計師針對其中華民國來源收入及相關成本費用出具之查核簽證報告供稽徵機關審核，且即使

外國營利事業得以提供該等證明文件，稽徵機關亦須耗費相當之查核成本，才能核實認定外國營利事業之所得額。

有鑑於此，財政部於108年9月26日增訂來源所得認定原則第15點之1之規定，並於同日發布「外國營利事業申請核定計算中華民國來源所得適用之淨利率及境內利潤貢獻程度作業要點」（下稱「作業要點」），明定外國營利事業取得屬於中華民國來源所得之「勞務報酬」及「營業利潤」者，得於「取得收入前」，向該管稽徵機關申請適用「淨利率」計算所得額課稅（即核定其收入減除成本費用後所得之淨利）。除淨利率之外，來源所得認定原則第15點之1亦規定，外國營利事業得一併檢附相關證明文件，申請稽徵機關核定其適用之「境內利潤貢獻程度」。

來源所得認定原則第15點第2項、第10點第3項與第15點之1之差異比較

條文依據	第15點第2項及第10點第3項	第15點之1項
適用範圍	<ul style="list-style-type: none"> - 勞務報酬 - 租賃所得 - 營業利潤 - 競技、競賽、機會中獎之獎金或給與 - 其他收益 	<ul style="list-style-type: none"> - 勞務報酬 - 營業利潤
核定方式	<ol style="list-style-type: none"> 1. 核實認定應歸屬於境內之營業利潤或勞務報酬 (收入) 2. 收入-核實認定之成本費用=重行計算之所得額 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 收入×核定之淨利率×核定之境內利潤貢獻程度=所得額 1. 淨利率可按下列方式核定： <ul style="list-style-type: none"> - 核實認定 - 以前年度核實認定之淨利率之平均數 - 同業利潤標準淨利率 - 查得資料 3. 境內利潤貢獻程度： <ul style="list-style-type: none"> - 核實認定 - 以前年度核實認定之境內淨利潤貢獻程度之平均數 - 按100%核定
時間效力	取得收入之日起5年內均可提出申請	須於取得收入前提出申請

適用來源所得認定原則第15點之1之淨利率及境內利潤貢獻程度應於「取得收入前」提出申請

來源所得認定原則第15點之1容許外國營利事業按核准後之「淨利率」，就其屬於中華民國來源收入之勞務報酬及營業利潤計算所得額課稅，相較於按同原則第15點規定「核實認定」成本費用而言，固然得以減輕徵納雙方之遵循及查核成本（申請適用境內利潤貢獻程度之部分，則與第10點第3項規定無顯著差異）。

惟須注意者為，來源所得認定原則第15點之1明文規定，外國營利事業必須於取得「收入前」，即提出適用淨利率及境內利潤貢獻程度計算所得額之申請。換言之，在「提出申請前已取得」之收入，無法適用經稽徵機關核定之淨利率及境內利潤貢獻程度；倘若外國營利事業有意減輕該部分之稅負，只能依來源所得認定

原則第15點規定，提示相關帳簿、文據或會計師查核簽證報告，申請核實認定成本費用計算所得額課稅。

KPMG Observations KPMG觀點

在我國現行稅制之下，對於勞務報酬及營業利潤，係以其「是否構成中華民國來源所得」決定是否應於我國課稅；在課稅時，又因採取就源扣繳方式完稅，從而必須按「給付額」（即外國營利事業之收入）進行扣繳，而無法按「收入減除相關成本費用後之所得額」課稅。

然而，基於量能課稅原則下客觀淨值原則之要求（司法院大法官釋字第745號解釋參照），所得稅應以「所得」而非「收入」作為課稅對象。就此而論，不論是

來源所得認定原則第15點之「申請核實減除成本費用重行計算所得額」，抑或是同原則第15點之1之「申請適用淨利率計算所得額」，皆可將課稅對象由原先之勞務報酬或營利利潤「收入」，轉變為勞務報酬或營利利潤「所得」，從而更能符合量能課稅原則與客觀淨值原則。

況且，依據作業要點第3點之規定，淨利率除按外國營利事業主要營業項目適用之「同業利潤標準淨利率」核定外，外國營利事業如可提示帳簿、文據，稽徵機關應按我國來源收入「核實」減除相關成本費用核定其應適用之淨利率。此種淨利率之核定方式，其實已與來源所得認定原則第15點之規定相同。

再者，來源所得認定原則第15點之1關於境內利潤貢獻程度之規定，其所要求提示之證明文件（會計師查核簽證報告、移轉訂價報告、工作計畫紀錄或報告等）及法律效果，基本上均與同原則第10點第3項之規定相同。

自以上之分析可知，來源所得認定原則第15點第2項、第10點第3項與同原則第15點之1之目的，皆係為使外國營利事業於我國負擔之所得稅，更能符合量能課稅原則及客觀淨值原則。二者之主要差異，僅在於成本費用及境內利潤貢獻程度之「計算方式」，有核實認定及推估設算之不同而已。是以，倘若外國營利事業於提出申請前即已取得鉅額之勞務報酬或營業利潤，且難以提示帳簿、文據或會計師查核簽證報告供稽徵機關依來源所得認定原則第15點規定核實認定成本費用，該外國營利事業或可考慮先申請適用來源所得認定原則第15點之1之「淨利率」及「境內利潤貢獻程度」，並於取得核准後，再按上揭主張，進一步說服稽徵機關或行政法院同意將核定之「淨利率」及「境內利潤貢獻程度」適用於申請前5年已取得之給付，以符合稅法最為重視之平等原則。

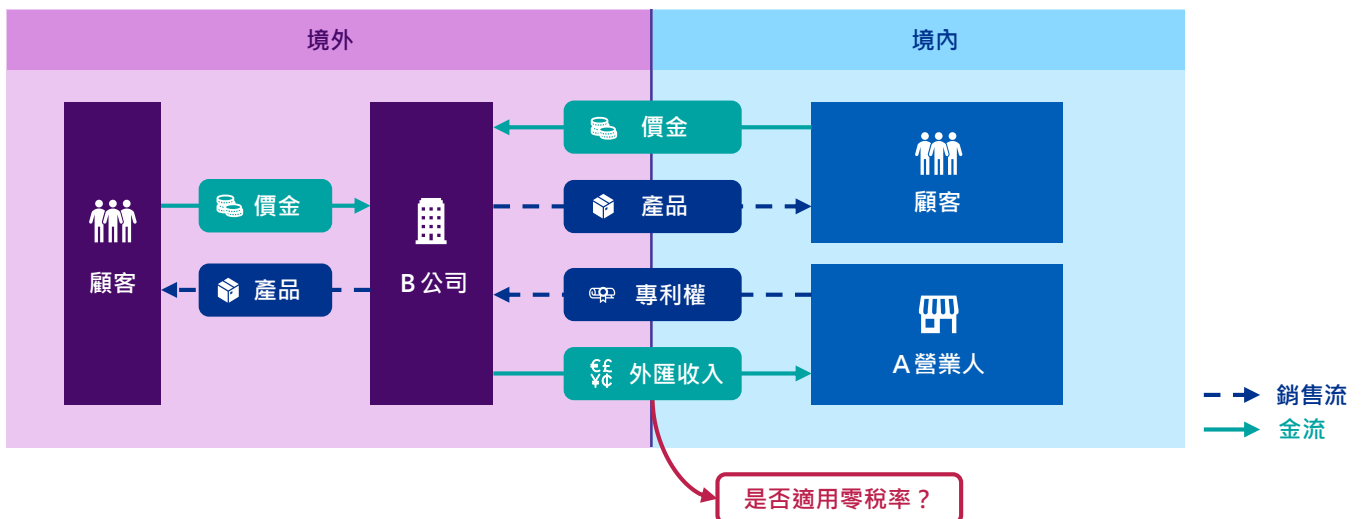




營業人外銷勞務是否符合營業稅零稅率要件之爭議探討

案例背景

我國A營業人將其研發之專利權，授權予國外B公司使用，該國外B公司利用該專利權製造產品後，其產品將銷售予全球各地之客戶，包含台灣。如此A營業人因授權該專利權而取得之外匯收入，是否得適用零稅率課徵營業稅？



案例分析

我國營業人就其銷售予外國買受人之勞務，若欲適用營業稅之零稅率，該勞務銷售必須符合「與外銷有關」或「在國內提供而在國外使用」之要件

我國營業人欲針對其銷售之勞務適用營業稅零稅率，必須符合我國加值型及非加值型營業稅法（以下稱「營業稅法」）第7條第2款規定所稱「與外銷有關之勞務」或「在國內提供而在國外使用之勞務」之要件。另根據營業稅法施行細則第11條第2款規定，該營業人須取得與該銷售勞務有關之外匯收入證明文件。若得適用零稅率，營業人不僅可退還留抵之進項稅額，亦免予開立統一發票。

針對銷售勞務是否符合「在國內提供而在國外使用」之要件，實務認定上常發生爭議

然而，實務上常見爭議為，我國營業人於銷售勞務予外國買受人時，雖已備齊證明文件申報適用零稅率並申請退還留抵之進項稅額，卻被稽徵機關以該銷售予外國買受人之勞務，實際上係用於製造銷售至我國境內之產品為由，而認定該勞務之銷售不符合「在國內提供而在國外使用」要件，故核定營業人短報應稅銷售額，不僅命其補繳營業稅，甚至可能對營業人裁處罰鍰。

自相關行政法院判決中可知，「在國內提供而在國外使用」之認定爭議，多發生於跨國多階段交易之模式。亦即，外國買受人以其購自我國之勞務製作、加工、組合為其他勞務或貨物，若該勞務或貨物再銷售至我國境內，稽徵機關與行政法院即可能認定該我國營業人銷售勞務予外國買受人之交易，不符合「在國內提供而在國外使用」之要件，從而否准零稅率之適用。

以下為相關行政法院判決之論述依據以及財政部解釋函令之規定：

臺北高等行政法院104年度訴字第2039號判決

「……復按營業稅法第7條第2款規定所指「在國內提供而在國外使用之勞務」之營業稅率為零元，其規範目的乃在獎勵勞務輸出以賺取外匯。因「勞務之受領及使用」並無物質實體可供認定，自應以勞務輸出是否賺取外匯為其判斷標準。……則由於經濟上最終支付勞務價格者，仍為本國業者，國家並未因此而賺得外匯，該等勞務之使用地，法律上應解為『在國內』。」

財政部85年7月24日台財稅第851912320號函

「……三、至甲方提供加工勞務之產品如係在國外使用，則屬甲方銷售在國內提供而在國外使用之勞務，其所收取之加工費收入依營業稅法第7條第2款規定可適用零稅率；惟如該產品係在國內使用，則尚無上開零稅率規定之適用。」

由此可知，於跨國多階段交易模式下，若外國勞務買受人於前階段自我國購買勞務，並於後階段將相關產品再銷售予我國境內買受人，實務上即可能認為此情形不符合「在國內提供而在國外使用」之零稅率要件。

KPMG Observations KPMG觀點

以本文前揭案例而言，稽徵機關可能認為我國A營業人將專利權授權予國外B公司之情形，該專利權最終仍成為銷回我國產品之一部，且國外B公司因而取得我國買受人給付之所得，與零稅率制度為鼓勵賺取外匯之立法目的相違，故該專利權授權之交易不得適用零稅率，仍應按照一般稅率申報繳納營業稅。

如是，由於該專利權授權交易不得適用零稅率，必然導致其授權價格上升，如此一來，將對我國勞務輸出造成不利之影響。因此，KPMG基於以下理由認為，我國稽徵實務確實有調整其見解之空間：

外銷勞務適用零稅率之判斷上，應與外銷貨物之判斷標準一致

營業稅法第7條第1款規定，零稅率亦適用於外銷貨物之情形。然而，針對外銷貨物之交易，實務上並未存在前述銷售勞務之爭議。假設我國營業人外銷電子產品零組件予境外買受人，該境外買受人又將該零組件組裝為電子產品銷售予我國境內顧客，實務上一般認為該外銷之電子產品零組件可適用零稅率。

營業稅零稅率之規範目的之一，既然在於鼓勵我國營業人從事外銷而賺取外匯，則於該外銷交易之法律關係下，倘若銷售之勞務確實於國外使用，而我國營業人亦已取得外國買受人給付之外匯收入，則無論外國買受人是否將該勞務組成其他產品再銷售予我國營業人，皆不影響我國營業人銷售之勞務係「於國外使用」之本質。簡言之，外銷勞務適用零稅率之判斷，其標準應與外銷貨物一致。

境外營業人於前階段購買我國勞務後，在後階段加工、重製為其他產品銷售予我國買受人時，仍須課徵營業稅，故前階段勞務銷售適用零稅率，最終不會導致我國營業稅稅收流失

再者，即使購買該外銷勞務之外國買受人，後續將該勞務組成其他產品再銷售予我國境內買受人，該階段銷售之售價中必已包含原來購買之勞務成本。若該階段銷售者為貨物，依營業稅法第41條規定，於進口時由海關代徵營業稅；若銷售者為勞務，按營業稅法第36條規定，於進口時由買受人負擔營業稅。因此，不論再銷售至我國者為勞務或貨物之型態，皆須於該階段，以最終售價計算繳納營業稅，故於我國銷往外國之階段適用零稅率，並不會導致我國營業稅稅收短少。

況且，由於國際間普遍認為營業稅為消費稅之性質，多以「勞務買受人所在地」為判斷標準，亦即於買受人所在地課徵進口營業稅，若於出口階段亦課徵營業稅，將導致經濟上重複課稅，顯然不利於我國外銷貿易。

綜合上述，稽徵機關於勞務是否「於國外使用」之要件判斷上，若外國買受人向我國營業人購買勞務後，確實於我國境外使用該勞務，且我國營業人亦因此取得外匯收入，即符合零稅率適用之要件。至於之後該勞務是否基於其它法律關係再銷售予我國境內買受人，仍不影響外銷階段適用零稅率之租稅效果。如此，除符合零稅率為鼓勵外銷而賺取外匯收入之規範目的，亦有效降低外銷勞務成本，維持外銷勞務價格於國際之競爭力。



聯絡我們

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815
stephenhsu@kpmg.com.tw

謝昌君

副總

02 8101 6666 ext. 11307
ethanhsieh@kpmg.com.tw

丁英泰

協理

02 8101 6666 ext. 16154
yingtaiting@kpmg.com.tw

巫念衡

經理

02 8101 6666 ext. 16892
larrywu@kpmg.com.tw

周彤

副理

02 8101 6666 ext. 18386
tiffanychou@kpmg.com.tw

陳益利

副理

02 8101 6666 ext. 18947
jackchen5@kpmg.com.tw

林上軒

高級專員

02 8101 6666 ext. 18431
seanlin2@kpmg.com.tw

趙崇聖

專員

02 8101 6666 ext. 18249
jasperchao@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw/law



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.

© 2020 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.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan