



降低跨國服務費用支付扣繳稅負之節稅措施

外國營利事業提供勞務予國內營利事業所取得之服務報酬，一般來說，國內營利事業作為扣繳義務人傾向一律於給付時按**20%**之扣繳稅率扣取稅款，以避免短漏扣繳罰則。惟此作法未能考慮勞務提供地點及相關成本費用等因素而一律就給付總額扣繳，顯然將不可避免地提高外國勞務提供人之稅負成本。

準此，現行稅法提供數種扣繳稅款減免措施讓外國營利事業可以進一步主張合理之扣繳稅負，舉例言之，如勞務提供地皆於台灣境外進行及完成，且無涉

及台灣境內人員之參與及協助已完成勞務之提供，則所取得之服務報酬應可主張非屬台灣來源所得免予扣繳。然而，稽徵實務上，國內營利事業是否涉及勞務提供過程之參與協助須以個案事實認定，未有一體適用之標準，主張上有其困難度。但尚有其他可採行之減免措施，可有效降低外國營利事業在台稅負，謹將常用之減免措施、適用範圍、程序及有效稅率彙整如下說明：

措施	適用範圍	有效稅率	適用程序
來源所得 認定原則	(1)全部非來源所得 (不需境內居住之個人或營利事業之參與及協助)	免稅	建議申請認定，或先扣繳再申請更正退稅
	(2)部分非來源所得 (淨利率及貢獻度區分)	假設淨利率20%、貢獻度50% $20\% \times 50\% \times 20\% = 2\%$	需事先申請認定
	(3)成本費用減除	假設成本費用率90% $10\% \times 20\% = 2\%$	先扣繳再申請更正退稅
所得稅法25條	技術服務費用 (按境內營業收入之15%為所得額)	$15\% \times 20\% = 3\%$	需事先申請核准，並可自溢繳之日起5年內申請退稅
租稅協定	營業利潤	免稅	需事先申請核准，並可自溢繳之日起5年內申請退稅

若提供勞務之外國營業事業是與台灣簽訂有租稅協定國家的稅務居民，符合條件之營業利潤可享有免稅之避免雙重課稅優惠；若外國營業事業非來自與台灣簽訂有租稅協定國家，但所提供之勞務屬於「技術服務」，則可以考慮申請適用所得稅法第25條，降低有效稅率至3%。然而，若案關勞務不屬上述兩類措施之適用範圍，仍可依照所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則(下稱「認定原則」)第15點，申請成本、費用減除以重新計算台灣來源所得，並辦理更正扣繳金額及退稅，惟對在台無固定營業場所之外國營利事業而言，要明確劃分歸屬於提供勞務之成本費用並提示相關帳簿文據以計算所得額，有其困難性，此外先繳後退的作業流程，亦使外國營利事業對繁瑣的退稅流程卻步。財政部為減輕所得人資金積壓及徵納雙方作業負擔，於108年度9月增訂認定原則第15點之1，開放外國營利事業得於取得收入前，檢附相關證明文件向稽徵機關申請核定適用之淨利率及境內利潤貢獻度，以降低台灣扣繳稅款，適用要件可參閱[108年9月27日第133期之e-Tax alert](#)。

至該法令發布一年多來，許多因不適用租稅協定之外國營利事業，例如位於中國、美國或韓國等地區之營利事業，或提供非屬技術服務之外國營利事業皆透過申請核定淨利率及貢獻度有效降低在台稅負。惟因該法條施日尚短，稽徵機關於審理過程中亦缺乏前例參考，故謹將KPMG協助外國營利事業申請境內利潤貢獻度之經驗，列舉應注意事項如下：

淨利率

– 多數外國營利事業無法提供完整帳簿或文據供稽徵機關核實認定減除相關成本費用，故通常係透過提供雙方簽定之合約、交易流程說明等證明文件來申請適用同業利潤標準核定淨利率；此部分須注意如簽訂合約為英譯版本，須一併提供中譯版予稽徵機關。

- 申請函內容須就申請人之主要營業項目、提供服務內容、服務交易價金計算方式及所提供服務適用之同業利潤標準淨利率詳細說明；若合約內容涉及多種服務，稽徵機關亦可要求申請時明確拆分服務及計價並依據各別服務項目採用合適之同業利潤標準淨利率。
- 針對合約約定之給付金額，稽徵機關亦會審查服務內容是否與合約條款相符，並進一步要求提示相關成本費用組成(如固定或變動費用)、款項具體計價方式或已開立之憑證等；惟須注意因境內利潤貢獻度是屬事前申請核定，故扣繳義務人(境內給付者)應與申請人(提供勞務之外國營利事業)確認給付時是否已取得核准，避免漏繳稅款遭責罰。

貢獻度程度

- 外國營利事業取得我國來源收入，若其提供勞務行為或營業行為同時在我國境內及境外進行者，可申請核定境內利潤貢獻程度。一般而言貢獻度計算方式包含按工時、成本或營收等比例，但這部分外國營利事業須提示可明確劃分我國境內及境外利潤貢獻程度之證明文件(例如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等)才可核實核定。
- 若申請人主張服務方式係透過電子郵件、電話會議及網際網路等方式交付服務成果，稽徵機關則可進一步要求提示具體服務事證以茲證明境內外分別參與程度。
- 現階段因境內貢獻程度審核實務上並無明確標準，除按規定要求申請人提示上述證明文件外，仍可能視個案情形審查、提問，倘若申請人無法清楚證明貢獻度之合理性，稽徵機關將依相關規定核定境內貢獻度為百分之百。

KPMG Observations **KPMG**觀點

有別於所得稅法第25條規定或租稅協定適用之限制，及申請認定原則第15點成本、費用減除之執行過程曠日耗時，造成實務上外國營利事業常變相將扣繳稅成本轉嫁由台灣企業負擔；而在新認定原則下，如外國營利事業於帳簿文據之準備有其困難者，得比照跨境電商核課所得之規定，允許外國企業得於取得勞務報酬或營業利潤前，檢附相關證明文件向稽徵機關申請核定適用之淨利率及我國境內貢獻度，據以計算我國課稅所得額。雖然觀察目前多數申請案係遭核定境內貢獻程度百分之百，但縱使稽徵機關僅核准以同業利潤標準計算淨利率，仍能大幅降低扣繳稅負，例如依服務性質稅局認定之同業利潤率為

21%者，有效扣繳稅率仍可自原本之20%降低至4.2% ($21\% \times 100\% \times 20\% = 4.2\%$)。因此，建議外國營利事業甚至國內勞務買受人，應積極評估申請認定原則第15點之1下之減免措施，以期有效降低外國營利事業在台稅負之不確定性，避免先繳後退之繁瑣流程，並在合規範圍內達到節省稅負之目的。

作者



陳慧玲 執行副總

謝昌君 副總經理

強詩涵 協理





安侯建業

Contact us

張芷

營運長

+886 2 8101 6666 ext.04590

schang1@kpmg.com.tw

許志文

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

葉維惇

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.02281

wyeh@kpmg.com.tw

陳志愷

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.03174

kchen4@kpmg.com.tw

吳昭德

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.03878

ewu2@kpmg.com.tw

黃素貞

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.03567

viviahuang@kpmg.com.tw

何嘉容

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.02628

vivianho@kpmg.com.tw

胡元森

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.03172

samhu@kpmg.com.tw

何靜江

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.01450

jessieho@kpmg.com.tw

陳彩凰

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.08995

hazelchen@kpmg.com.tw

游雅潔

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.14139

ryu17@kpmg.com.tw

丁傳倫

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.07705

eting@kpmg.com.tw

劉中惠

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.08514

dliu@kpmg.com.tw

吳能吉

會計師

+886 7 213 0888 ext.07178

aikeywu@kpmg.com.tw

林嘉彥

執行副總

+886 2 8101 6666 ext.07886

chrislin@kpmg.com.tw

陳慧玲

執行副總

+886 2 8101 6666 ext.05676

lhchen@kpmg.com.tw

黃彥賓

會計師

+886 2 8101 6666 ext.07271

rhuang3@kpmg.com.tw

蔡文凱

會計師

+886 4 2415 9168 ext.04581

ktsai@kpmg.com.tw

王佩如

會計師

+886 4 2415 9168 ext.10763

peggywang@kpmg.com.tw

林倚聰

會計師

+886 2 8101 6666 ext.10941

easonlin@kpmg.com.tw

林崇妮

執行副總

+886 2 8101 6666 ext.03418

anitalin@kpmg.com.tw

葉建郎

會計師

+886 2 8101 6666 ext.06767

aaronyeh@kpmg.com.tw

洪銘鴻

會計師

+886 2 8101 6666 ext.11161

rhung@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw



@KPMGTaiwan



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.