

稅務爭議 預防與解決

2020年12月號



前言

政府近年來為扶植產業發展，在產業創新條例（下稱產創條例）中提供租稅優惠，包括鼓勵企業發行認股權證予員工，員工行使認股權得享有緩課綜合所得稅之優惠，相同的租稅誘因亦可見於生技新藥產業發展條例（下稱生藥條例）。惟近年來企業及員工適用所得緩課之租稅優惠時，因不諳法令頻遭稅局認定不符合租稅優惠之適用條件，導致員工無法適用租稅優惠緩課，也使原法令規範鼓勵員工協助企業創新的美意無法達成。

對此，本期月刊特別整理近年來企業適用產創條例或生藥條例主張緩課所得稅而涉訟的案件，就其中緩課法律效果之適用條件及應注意事項等規定，分析行政法院見解，提醒讀者注意。此外，生藥條例之租稅優惠將於明(110)年底落日，經濟部工業局已於近期公布修正草案內容，適度納入現行產創條例以股票取得日或可處分日之時價與股票轉讓日之時價價值孰低認定轉讓當年度收益之規定，對於適用本法計算緩課所得之納稅人亦應一併注意。

其次，KPMG稅務爭議預防與解決小組長期以來協助外商辦理境內服務費之扣繳稅款相關爭議時，發現納稅人常忽略依我國稅法規定，扣繳義務人於所得給付日起算十日內即有扣繳義務。由此可知，縱然於特定情形下，外商對於所取得之服務報酬是否屬於中華民國來源所得有爭議，亦應注意申請核實認定成本費用以減低扣繳稅負，另有五年之申請期限。本期稅務爭議預防解決月刊亦精選相關最高法院爭議案例，提醒讀者，如於跨境交易涉及中華民國來源所得認定爭議時，亦應同時申請核實認定所得以減輕扣繳稅負，宜及早規劃，避免錯過申請期限。



Contents

- 01 適用產創條例及生藥條例之緩課租稅優惠實務爭議與預防
- 06 外商針對自國內賺取之利潤，申請核實認定所得額之爭議探討
與注意事項

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



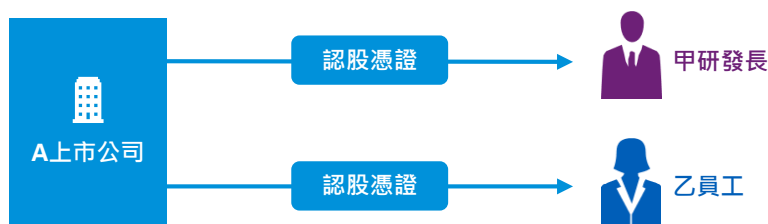
※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面

適用產創條例及生藥條例之緩課 租稅優惠實務爭議與預防



案例背景

A上市公司為取得經濟部審定核准之生技新藥公司，惟在未向經濟部申請核准發行認股權憑證前，即於民國103年決議發行認股權憑證予其甲研發長及乙員工。



問題1：甲研發長（高階專業人員）之課稅方式

甲研發長於105年依約定行使其認股權，取得A公司股票。甲得否主張因行使認股權而取得之股票得適用生藥條例第8條緩課之規定，免於取得股票當年度課徵綜所稅？

高階專業人員或員工行使認股權取得股票之課稅規範及租稅優惠

公司若規劃以發行認股權憑證作為高階專業人員或員工之獎酬手段，應特別注意現行稅制就行使認股權取得股份之課稅規範以及相關租稅優惠，否則可能導致激勵或獎勵員工的目的無法達成。有關行使認股權取得股票之課稅規範如下：「一、公司依證券交易法或公司法

規定發行員工認股權憑證，個人依公司所定之認股辦法行使認股權者，執行權利日標的股票之時價超過認股價格之差額部分，核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得，應計入執行年度之所得額，依法課徵所得稅。.....。」（財政部93年台財稅字第0930451436號令）

此課稅制度認定高階專業技術人員或員工於行使認股權時雖僅取得股票且尚未實際取得現金，惟已發生資產增益，因此若無其他緩課之規定，則納稅義務人需於取得股票該年度，申報繳納綜所稅。

依現行法規，公司發行員工認股權憑證是否需取得主管機關之許可，可分為以下類型：

公司股票發行狀態	發行認股權憑證應適用法規	行政程序
公開發行公司	證券交易法、公司法、發行人募集及發行有價證券處理準則	須向金融監督管理委員會申報認股權憑證發行狀況
非公開發行公司	公司法	經濟部91年商字第09102014280號：無須向經濟部事前申請或事後申報

適用生藥條例第8條緩課租稅優惠			
條文	項目	內容	項次
生藥條例第8條	認股權憑證發行要件	生技新藥公司經董事會以董事三分之二以上之出席及出席董事過半數同意之決議，並經 主管機關核准後 ，得發行認股權憑證予高階專業人員或技術投資人。	第1項
	行使認股權憑證之緩課法律效果準用	前項持有認股權憑證者，.....；其取得之股票依前條規定課徵所得稅。	第2項
生藥條例第7條	緩課法律效果	為鼓勵高階專業人員及技術投資人參與生技新藥公司之經營及研究發展，並分享營運成果，生技新藥公司高階專業人員及技術投資人所得技術股之新發行股票， 免予計入該高階人員或技術投資人當年度綜合所得額或營利事業所得額課稅 。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，應將全部轉讓價格，或贈與、遺產分配時之時價作為轉讓、贈與或作為遺產分配年度之收益，扣除取得成本，申報課徵所得稅。	第1項
生藥條例修正草案第9條	以孰低法認定時價	高階專業人員或技術投資人依前項規定選擇免予計入取得股票或可處分日當年度課稅，自取得股票日起持有股票達二年者，於 實際轉讓或帳簿劃撥至開設之有價證券保管劃撥帳戶時，其全部轉讓價格、贈與或作為遺產分配時之時價或撥轉日之時價，高於取得股票或可處分日之時價者，以取得股票或可處分日之時價，作為該轉讓或撥轉年度之收益，依所得稅法規定計算所得並申報課徵所得稅 。但未申報課徵所得稅，或已申報課徵所得稅.....未能提出取得股票或可處分日時價之確實證明文件，且稅捐稽徵機關無法查得可處分日之時價者，不適用之。	第3項

有鑒於現行行使認股權取得股票之課稅規範，將導致削弱高階專業人員與生技新藥公司約定認股權作為獎勵機制的誘因，生藥條例提供行使認股權取得股票之緩課租稅優惠，其適用要件如下：

生藥條例第8條	
要件1	公司取得經濟部核發之生技新藥公司審定函
要件2	公司發行認股權憑證之對象為高階專業人員
要件3	公司發行認股權憑證前須向先向經濟部申請核准

應特別注意，不論是公開發行公司或非公開發行公司，倘若生技新藥公司之高階專業人員欲適用生藥條例第8條之緩課租稅優惠，則需該公司在發行認股權憑證前，向經濟部依「經濟部核准生技新藥公司發行認股權憑證作業要點」申請核准。在具備以上之要件時，該公司的高階專業人員才可於取得股票當年度適用生藥條例之緩課租稅優惠。

另外，生藥條例將在明年（110年）12月31日期限屆滿，為延續國家對生技與醫藥產業發展政策並調整

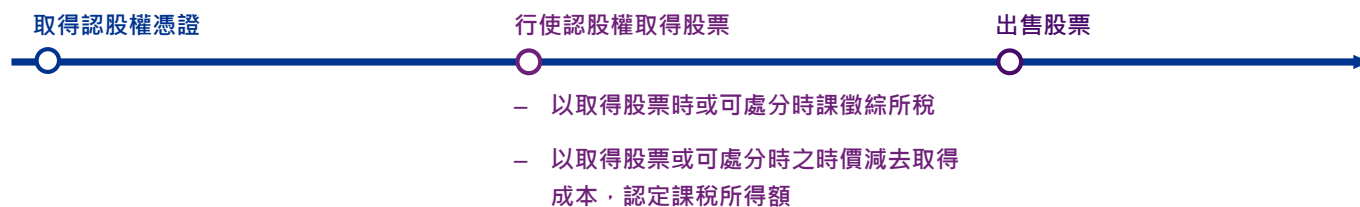
生藥條例的各項租稅優惠規範，經濟部推出生藥條例修正草案，預計將延長生藥條例的施行期間至120年12月31日，並調整各項租稅優惠之規範要件及法律效果。其中生藥條例第8條之認股權行使緩課之租稅優惠移至修正草案第9條，就高階專業人員行使認股權之緩課租稅優惠，亦新增持股達兩年之高階專業人員，得以實際轉讓價格與取得股票時的價格進行比較，並以較低之價格作為轉讓年度之收益（孰低法認定時價）。此項修正係參考產創條例第19條之1取得獎勵員工股份基礎給付緩課之規定，使相關租稅優惠法律效果趨近一致。

案例分析：甲研發長（高階專業人員）之課稅方式

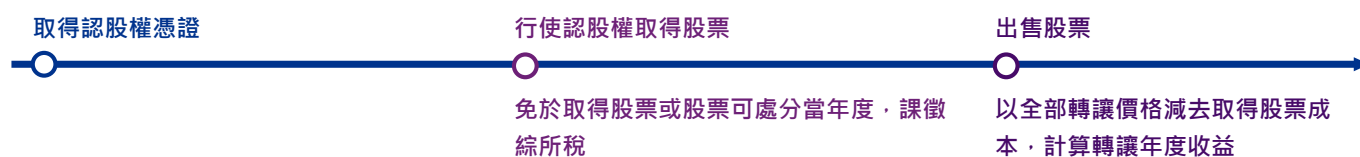
甲研發長所取得之A公司股票，因A公司未在決議發行認股權憑證前向經濟部申請核准，因此不符合適用生藥條例第8條適用緩課要件，故不得適用相關緩課規定。甲研發長因行使認股權取得股票當年度未申報個人綜所稅，需向國稅局補稅。（最高行政法院108年判字第341號判決參照）

緩課規定法律效果比較圖

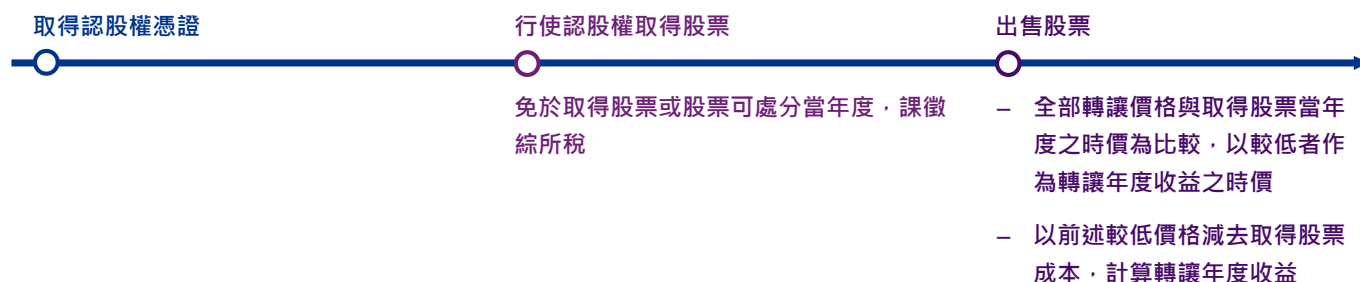
無緩課規定時，行使認股權取得股票之課稅方式



依現行生藥條例規定，行使認股權取得股票適用緩課規定之課稅方式



依生藥條例修正草案，如高階專業人員行使認股權取得股票持有達兩年，適用孰低法緩課之課稅方式



問題2：乙員工之課稅方式

乙員工亦於105年依約定向A公司行使認股權，取得A公司股票。乙得否主張因行使認股權而取得之股票得適用產創條例第19條之1緩課之規定，免予課稅至其實際出售股票年度，並以實際轉讓價格及取得股票價格孰低者，作為認股權行使之收益計算乙之所得？

員工行使認股權取得股票之租稅優惠

有關產創條例第19條之1的規定，亦是政府為增加產業發展動能，就公司發行之獎酬員工股份基礎給付（認股權為其中一種手段），其取得股票價值低於500萬元者，得適用緩課的租稅優惠，免於取得股票當年度繳稅，並於實際轉讓年度課徵綜所稅。

相較於適用生藥條例之緩課需在認股權憑證發行前向經濟部申請核准，產創條例之緩課則是採備查制。依據

產創條例施行細則第3條之5，僅需發行認股權之公司於發行認股權之隔年一月底前，向主管機關提起備查。在取得該備查函後，公司每年需於其營所稅申報書中填寫「公司員工取得獎酬員工股份基礎給付選擇延緩繳稅或緩課申報明細表」，向稽徵機關表明適用緩課的員工及股份明細。另外，若行使該認股權後持股滿兩年者，還可以適用孰低法認定轉讓年度之股票時價。

另外，按產創條例施行細則第3條之7第1、2項之規定，員工行使認股權而需適用產創條例緩課者須特別注意，該緩課租稅優惠僅適用於董事會獲股東會決議日在該緩課規定施行後，且行使認股權取得股票的時間亦在該租稅優惠施行期間者。

適用產創條例第19條之1緩課租稅優惠

條文	項目	內容	項次
產創條例 第19條之1	取得獎酬員工股份 基礎給付之緩課要件	公司員工取得獎酬員工股份基礎給付，於取得股票當年度或可處分日年度按時價計算全年合計新臺幣五百萬元總額內之股票，得選擇免予計入當年度應課稅所得額課稅，一經擇定不得變更。但選擇免予計入取得股票當年度課稅者，該股票於實際轉讓或帳簿劃撥至開設之有價證券保管劃撥帳戶時，應將全部轉讓價格、贈與或作為遺產分配時之時價或撥轉日之時價，作為該轉讓或撥轉年度之收益，依所得稅法規定計算所得並申報課徵所得稅。	第1項
	孰低法認定時價	公司員工依前項規定選擇免予計入取得股票或可處分日當年度課稅，自取得股票日起，持有股票且繼續於該公司服務累計達二年者，於實際轉讓或帳簿劃撥至開設之有價證券保管劃撥帳戶時，其全部轉讓價格、贈與或作為遺產分配時之時價或撥轉日之時價，高於取得股票或可處分日之時價者，以取得股票或可處分日之時價，作為該轉讓或撥轉年度之收益，依所得稅法規定計算所得並申報課徵所得稅。但公司員工未申報課徵所得稅，或已申報課徵所得稅未能提出取得股票或可處分日時價之確實證明文件，且稅捐稽徵機關無法查得可處分日之時價者，不適用之。	第2項
產創條例施行細則 第3條之7	決議日之限制	公司員工適用本條例第十九條之一規定者，發行股票之公司董事會或股東會決議日，應於中華民國一百零五年一月一日至一百十八年十二月三十一日期間。	第1項
	取得股票日之限制	公司員工依前項取得之獎酬員工股份基礎給付，應符合下列規定之一：……。二、屬員工認股權憑證者，憑證取得日應於一百零五年一月一日至一百十八年十二月三十一日期間。但其取得股票日於一百零六年十一月二十三日前者，不適用之。	第2項

案例分析：乙員工之課稅方式

有鑑於產創條例第19條之1的施行日期是在105年1月1日，而乙員工取得之A公司認股權憑證，係A公司於103年決議發行，早於產創條例第19條之1的緩課租稅優惠施行期間，因此該公司發行認股權憑證非係基於產創條例之獎勵目的，故乙不得主張適用緩課之租稅優惠，而需向國稅局補稅。（台北高等行政法院109年訴字第387號判決參照）

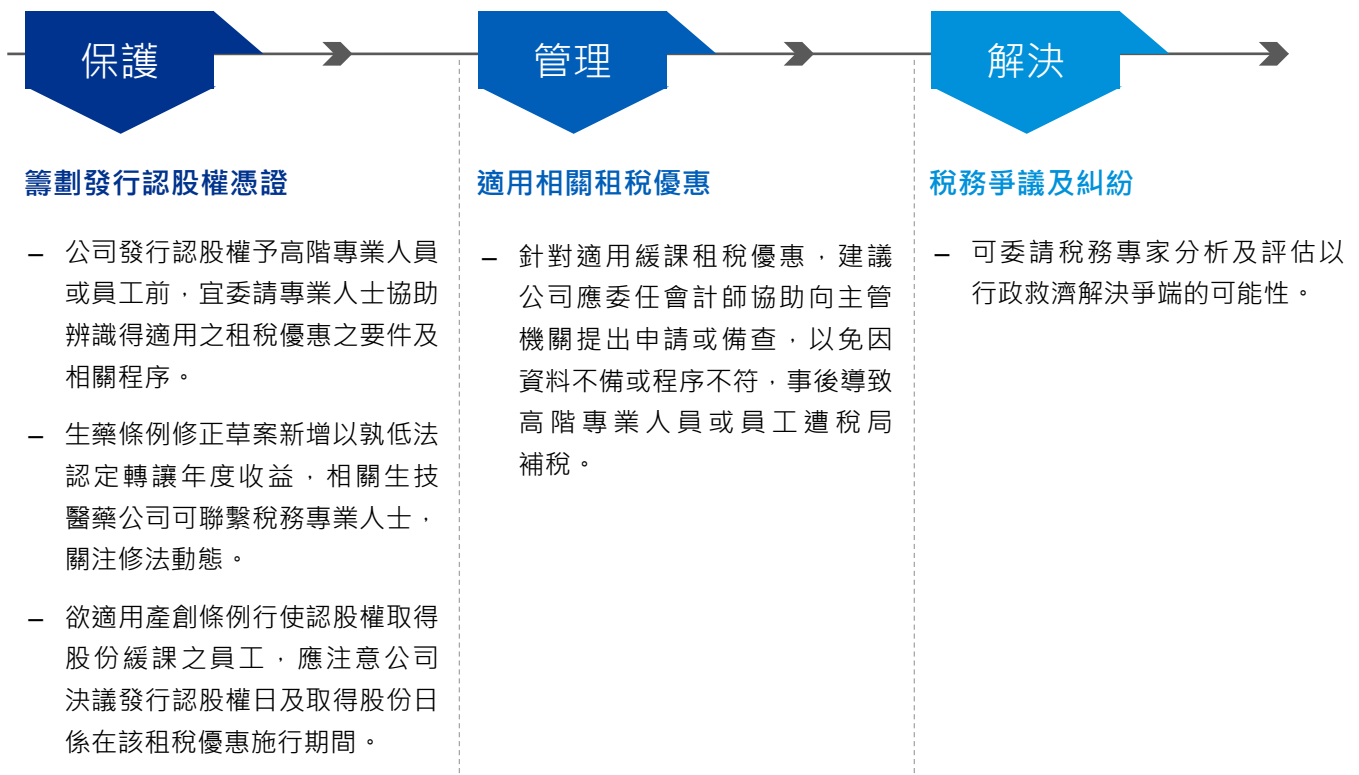
KPMG Observations KPMG觀點

生藥條例修正草案就行使認股權取得股票之緩課租稅優惠，新增以孰低法認定轉讓年度收益。此修法方向係參考產創條例第19條之1的立法模式，使同為緩課之

租稅優惠得適用相同的法律效果，並達成獎勵生技新藥產業人才參與及分享公司營運成果，以及使高階專業人員長期持有公司股票之政策目的。

依照產創條例施行細則第3條之7之規定，適用產創條例第19條之1取得獎勵員工股份基礎給付之緩課租稅優惠者，需該公司之股東會或董事會決議日以及取得股票日在105年1月1日至118年12月31日的施行期間內，因此提醒欲適用產創條例緩課租稅優惠的公司員工，應注意公司核發之認股權憑證之公司決議日是否在該期間內，並且須確保其取得股票亦在該租稅優惠施行期間內，以免不得適用緩課之法律效果。

KPMG基於以上行使認股權取得股票之相關課稅及租稅優惠規範與實務見解，提出以下幾點觀察：

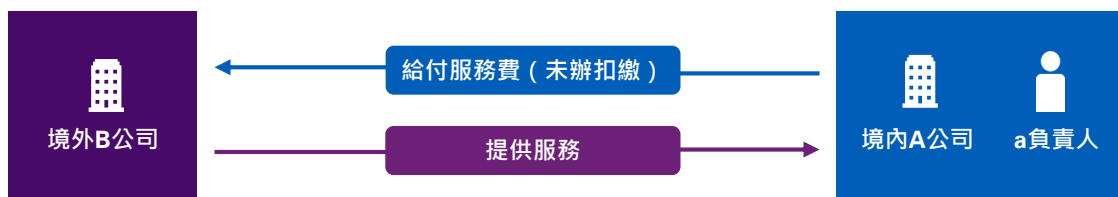


外商針對自國內賺取之利潤， 申請核實認定所得額之爭議 探討與注意事項

案例背景

台灣A公司給付服務費予境外B公司時未辦理扣繳，台灣A公司之a負責人因而遭稅局補稅，a不服，提起行政救濟，該案經8年方終局確定a就該服務費於給付時應辦理扣繳。

境外B公司待行政法院認定該款項確屬中華民國來源所得且應辦理扣繳後，是否還能依「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」（下稱「來源所得認定原則」）第15點規定申請核實認定所得額？



項目	相關條文
中華民國來源所得定義	<p>所得稅法第8條</p> <p>本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：……</p> <p>九、在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。</p>
申請核實認定所得額	<p>來源所得認定原則第15點</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 非中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業，取得本法第八條規定之中華民國來源所得，應依本法規定申報納稅或由扣繳義務人於給付時依規定之扣繳率扣繳稅款。 2. 在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，其有本法第八條第三款規定之勞務報酬、第五款規定之租賃所得、第九款規定之營業利潤、第十款規定之競技、競賽、機會中獎之獎金或給與或第十一款規定之其他收益者，應由扣繳義務人於給付時按給付額依規定之扣繳率扣繳稅款。惟該外國營利事業得自取得收入之日起五年內，委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，向扣繳義務人所在地之稽徵機關申請減除上開收入之相關成本、費用，重行計算所得額。稽徵機關可依據該外國營利事業提示之相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告，核實計算其所得額，並退還溢繳之扣繳稅款。 3. 前項核定計算所得額之申請，得按次申請或依所得類別按年申請彙總計算。

外商在台經營工商之盈餘，在台應辦理扣繳

最高行政法院99年度判字第842號判決見解

按最高行政法院歷來見解，營利事業之營業事項如包含提供勞務，即應屬所得稅法第8條第9款規定「經營」之範圍，倘該勞務在中華民國境內使用，營利事業的經營事實應在中華民國境內始得完成，則其賺取之所得即係在中華民國境內「經營工商之盈餘」，而屬中華民國來源所得。

準此，本文首揭案例中，台灣A公司給付予境外B公司之勞務報酬，屬境外B公司在台經營工商之盈餘，其性質為中華民國來源所得。復依所得稅法第88條、第89條等營利事業所得稅就源扣繳之規定，台灣A公司a負責人為扣繳義務人，應就其給付予在我國境內無固定營業場所或營業代理人之境外B公司之勞務報酬辦理扣繳。

外商申請核實認定在台之所得額，應於境內給付予境外時（即匯款）起算5年內提出申請，不受扣繳義務相關爭議是否確定影響

臺北高等行政法院101年度訴字第1786號判決見解

針對在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，倘有中華民國來源之營業利潤，應依前述規定由扣繳義務人於給付時扣繳稅款。此外，按來源所得認定原則第15點第2項之申請重行計算所得額制度，該外國營利事業於取得應稅收入後，亦可向稅捐稽徵機關申請減除相關成本、費用，重行計算所得額，並退還溢扣繳稅款。由上可知，扣繳義務人之扣繳義務，與外國營利事業申請核實計算所得額，其履行義務、行使權利之主體不同，不會因前者義務之履行

（扣繳義務人扣繳稅款）而影響後者權利之行使（外國營利事業申請重行計算所得額）。

最高行政法院102年度判字第522號判決見解

至於扣繳制度與申請核實認定所得額制度之關係，最高行政法院另解釋，所得稅法對於在我國無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，針對其中華民國來源所得係採就源扣繳，所繳納之扣繳稅額為終局稅額，而有別於自行結算申報繳納稅捐之其他營利事業，得以其課稅年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。由此可見，就源扣繳既係依給付總額之法定比率扣繳稅款，原無成本費用減除問題；惟為衡平外國營利事業適用就源扣繳制度與實質課稅原則間之差異性，來源所得認定原則第15點第2項後段方規定，外國營利事業得自取得收入之日起5年內，向稅捐稽徵機關申請減除上開收入之相關成本、費用，重行計算所得額，並退還溢扣繳稅款。」

總結

回歸本文討論案例，依照最高行政法院上揭判決見解，就源扣繳義務於給付人給付所得時（即納稅義務人取得該收入時）已然發生，不待稽徵機關另為核課處分，從而，按來源所得認定原則第15點第2項申請重行計算所得額之請求權時效，應自外國營利事業取得收入之日起5年內申請。是以，本文案例中，縱使扣繳義務人a針對其扣繳義務是否存在有疑義並提起行政救濟，仍不影響境外B公司申請核實認定所得額5年期間之起算，蓋因境外B公司已取得服務費收入。綜上所述，案例中境外B公司直到取得收入8年後（即a之扣繳義務行政訴訟終局確定後）方申請核實認定所得額，顯已超過5年之申請期限，稅捐稽徵機關即得依法否准其申請，亦無從退還溢繳稅款。

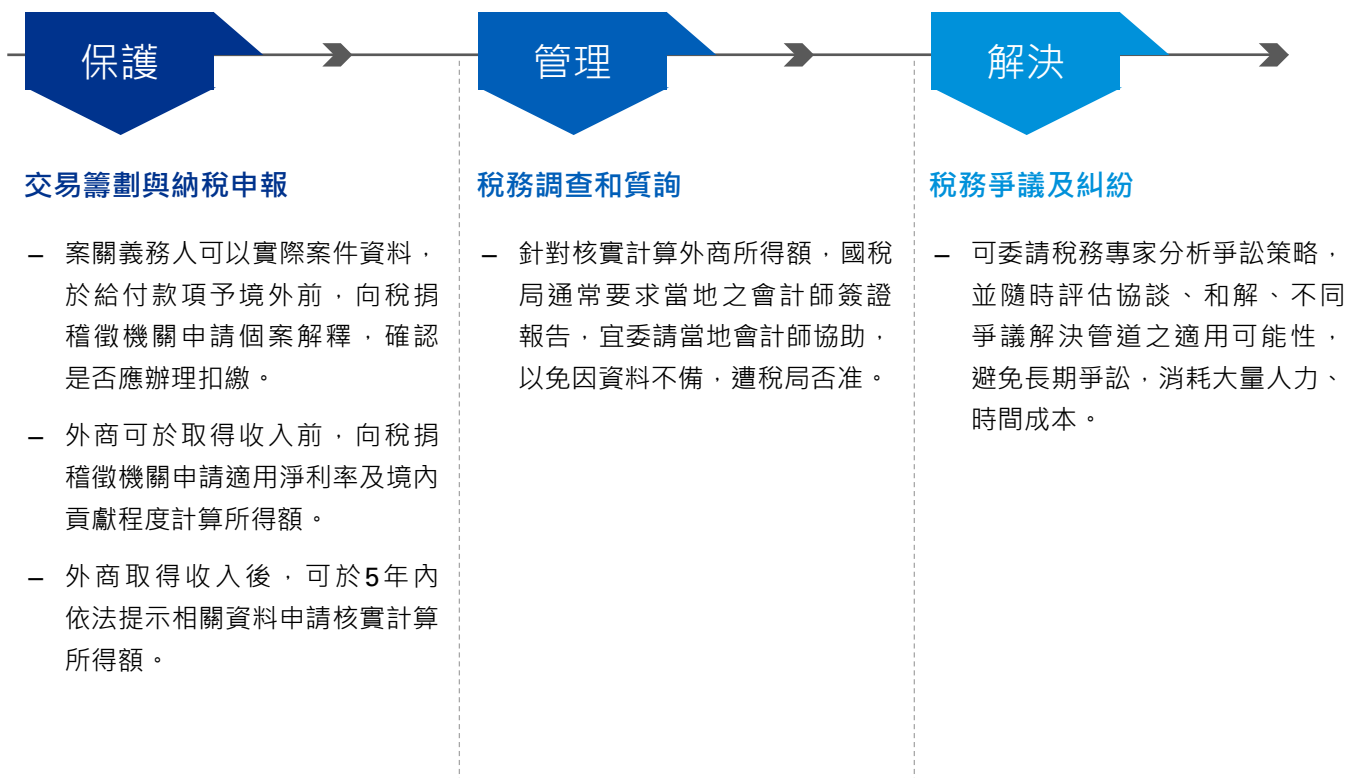


KPMG Observations **KPMG**觀點

所得扣繳稅負管理向來是外商來台投資所重點關注的稅務議題，時有外商或我國扣繳義務人誤以為所給付款項非屬中華民國來源所得，進而扣繳義務人遭補稅加罰，甚至衍生行政救濟案件，徒增訟累。然而，KPMG稅務團隊提醒外商注意，除事前評估其在台經營工商之盈餘是否屬中華民國來源所得外而須辦理扣繳外，還應同時考慮最不利情況，即該營業利潤經行政救濟後，仍被認定屬中華民國來源所得而應辦理扣繳，此時，是否得適用其他降低扣繳稅負之管道。以本文探討案例為例，外商在爭執來源所得扣繳義務涉訟後，始嘗試以來源所得認定原則第15點第2項規定，向稽徵機關申請減除相關成本、費用，核實計算所得額並退還溢扣繳稅款，惟在扣繳爭訟期間已錯過成本費用減除之5年申請期限，致此制度於本案無從適用。

實則，如本文前揭行政法院判決所述，辦理扣繳與申請核實認定所得額之主體不同，本可同時進行，準此，縱

扣繳義務人就款項性質有所爭執，外商仍應於取得收入後5年內先申請核實計算所得額，以避免錯過請求期限。申言之，按來源所得認定原則第15點第2項規定申請核時計算所得額時，應提示相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告，供稅捐稽徵機關查核、確認。尤其在申請實務上，KPMG稅務團隊觀察發現，因本制度所涉款項通常為跨境情形，針對服務之內容、是否發生、計價方式、帳簿憑證等，皆因涉及境外及以外文記錄等因素，使稽查難度大幅提高。為求慎重，稅捐稽徵機關通常仍要求當地會計師簽證報告，且須經中譯、公證人公證、外交機構認證。由此可知，外商除注意申請期限外，亦應於交易過程中，注意留存、準備相關憑證，如經評估，認先扣繳再申請退稅之資金壓力過大，或提供相關帳簿憑證、會計師簽證報告之成本較高，亦可另依來源所得認定原則第15點之1規定，於取得收入前先向稅捐稽徵機關申請適用淨利率及境內貢獻程度計算所得額，俾降低實際扣繳稅額。





聯絡我們

許志文

主持會計師

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

謝昌君

副總經理

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