



安侯建業

稅務爭議 預防與解決

2021年7月號



前言

依據所得稅法之規定，在我國無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業取得中華民國來源所得者，原則上應由扣繳義務人按給付額（即外國營利事業之「收入」）辦理就源扣繳（一般而言，扣繳率為20%）。然而，我國營利事業依據所得稅法第24條第1項之規定，係以收入減除成本費用、損失及稅捐後之純益額作為營利所得，再按20%之稅率課徵營利事業所得稅。亦即，我國營利事業於課徵所得稅時，得核實減除相關成本費用，但外國營利事業則否，此一差別待遇，似與所得稅法上量能課稅原則、客觀淨值原則及平等課稅原則之要求不盡相符。

不過，財政部發布之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，外國營利事業取自我國之所得經扣繳義務人辦理扣繳後，外國營利事業得檢具相關文件，向我國稽徵機關申請核實減除成本費用以重行計算所得額，並退還溢扣之稅款。此一制度，理論上得以解決外國營利事業在所得稅法上，必須按「收入」而非「所得」課徵所得稅之問題。然而，在實務上，外國營利事業依來源所得認定原則第15點規定向稽徵機關提出申請時，往往會面臨諸多挑戰與困難，不僅申請流程可能曠日廢時，且最

終可能僅能認列部分之成本費用，致該制度之美意不能完全獲得貫徹。本期將以外國公司因專利權受我國廠商之侵害而取得之賠償金為例，說明外國公司就其取自我國之賠償金申請適用來源所得認定原則第15點規定可能發生之問題，並提出本刊之看法。

再者，財政部於108年間，增訂來源所得認定原則第15點之1之規定，容許外國營利事業就其取自我國之勞務報酬及營業利潤，按一定之淨利率及境內利潤貢獻程度計算所得額課稅，但外國營利事業必須於「取得收入前」提出申請，始有該點規定之適用。此一規定之意旨，基本上與來源所得認定原則第15點之規定相同，均係為使外國營利事業得以就其「所得」在我國負擔納稅義務。惟來源所得認定原則第15點之1對於證明文件之要求，其強度較該原則第15點之規定為低，且外國營利事業可選擇不按實際發生之成本費用認定淨利率，而依同業利潤標準推計其所得額，故該規定施行後，許多外國營利事業均有意透過該規定減輕其在我國之稅捐負擔。儘管如此，來源所得認定原則第15點之1所規定之「取得收入前」，其意義為何？外國營利事業係於何時「取得收入」，其判準為何？似有疑問，容有進一步之探討之必要。

Contents

- 01 外國公司因專利權受因侵害而取自我國廠商之賠償金，其所得額如何認定？
- 04 中華民國來源所得認定原則第15點之1規定之「取得收入」應如何認定？

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

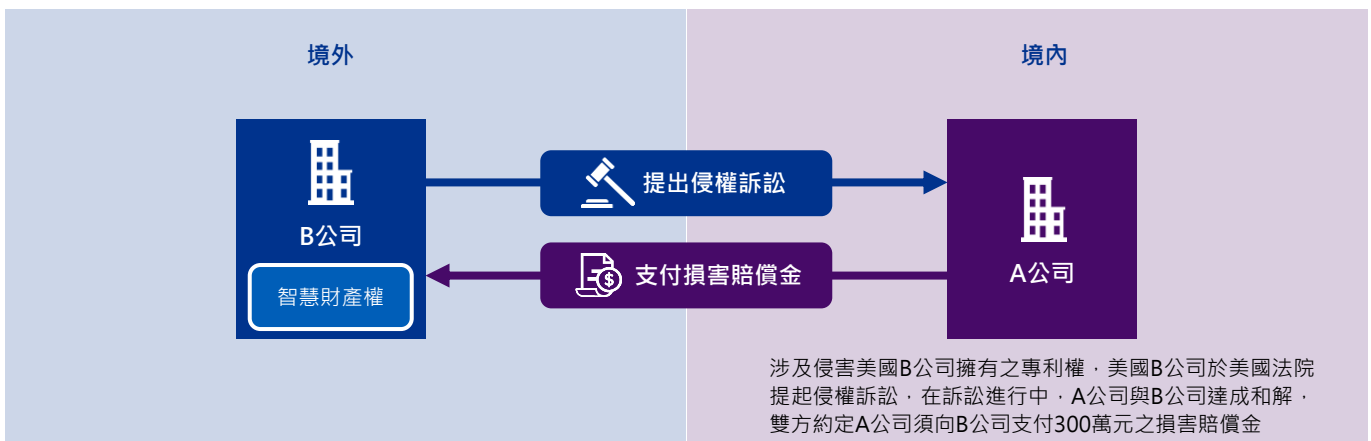


※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面

外國公司因專利權受因侵害而取自我國廠商之賠償金，其所得額如何認定？

案例背景

我國A公司經美國B公司（在我國無固定營業場所或營業代理人）以侵害其所有之專利權為由，向美國法院提起侵權訴訟。在訴訟進行中，A公司與B公司達成和解，雙方約定A公司須向B公司支付美金300萬之和解金，且和解契約中並未訂定相關稅捐應由何造當事人負擔之條款。A公司於支付賠償金予B公司時，是否應辦理扣繳？又A公司如辦理扣繳，B公司有無任何減輕其稅負之方法？



案例分析

我國廠商因侵害外國公司專利權而給付之賠償金，屬於外國公司之中華民國來源所得，應於我國課徵所得稅

依據財政部66年8月20日台財稅第35580號函（下稱「66年函」）之規定，外國公司因專利權或商標權受侵害而自我國廠商取得之賠償金，屬於該外國公司之「中華民國來源所得」（性質上為「其他所得」），因此該外國公司於我國境內如無固定營業場所或營業代理人，我國廠商於給付時，應按20%扣繳所得稅。

另針對損害賠償是否應課稅之問題，財政部83年6月16日台財稅第831598107號函（下稱「83年函」）雖規定：「二、訴訟雙方當事人，以撤回訴訟為條件達成和解，由一方受領他方給予之損害賠償，該損害賠償中屬

填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償性質，可免納所得稅；其非屬填補債權人所受損害部分，核屬所得稅法第14條第1項第9類規定之其他所得，應依法課徵所得稅。三、所稱損害賠償性質不包括民法第216條第1項規定之所失利益。」惟在實務上，稽徵機關多認為該函僅適用於債權人為「個人」之案件。再者，即使認為83年函得適用於債權人為「營利事業」之情形，如屬侵害專利權之損害賠償，該賠償金一般而言亦非屬「所受損害」之填補，而較接近於「所失利益」之賠償。

根據上揭法令，在本篇所舉之案例中，A公司應於依和解契約給付賠償金予B公司時，就美金300萬之給付總額，按20%之扣繳率辦理扣繳（扣繳稅額為美金60萬元），故B公司實際取得之賠償金為美金240萬元。

外國公司得依照來源所得認定原則第15點規定，向稽徵機關申請減除相關成本費用以重行計算所得額，並退還溢扣之稅款

來源所得認定原則第15點規定，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，若取得我國來源之勞務報酬、租賃所得、營業利潤、機會中獎之獎金或其他收益，且已由扣繳義務人按規定之扣繳率扣繳稅款者，該外國營利事業得自取得收入之日起5年內，檢具有關帳簿、文據或其委託當地會計師之查核簽證報告，向我國稽徵機關申請減除上開收入相關之成本、費用，以重行計算所得額並退還溢扣之稅款。

以本篇所舉案例而言，B公司於A公司就美金300萬元之賠償金辦理扣繳後，得向稽徵機關提出申請並檢附相關證明文件，請求將相關成本費用（例如：律師費、鑑定費等等）自美金300萬元之收入中減除，以核實計算其所得額。假設經稽徵機關核認之成本費用為美金160萬，則稽徵機關即應退還美金32萬元之溢扣稅款予B公司，其計算方式為：〔已扣繳稅額美金60萬元－（收入美金300萬元－成本費用160萬元）×扣繳率20%〕＝美金32萬元。

KPMG Observations KPMG觀點

外國公司就其取自我國之損害賠償，倘無其他稅捐減免途徑可資適用（例如：租稅協定），固然可依來源所得認定原則第15點之規定，透過申請減除相關成本費用以重行計算所得額之方式，降低其在我國所應負擔之所得稅。

然而，依據KPMG稅務團隊之經驗，外國公司在向稽徵機關提出申請時，可能會面對以下問題：

- 外國公司自我國廠商取得之賠償金，性質上是否全數為「其他收益」，從而得依來源所得認定原則第15點規定減除相關成本費用？例如：如該賠償總額中包含未如期給付賠償金而產生之遲延利息，該利息部分究屬外國公司之「利息收入」或「其他收益」？

- 外國公司如何證明其所主張之成本費用與取自我國廠商之賠償金收入有關？倘若外國公司係利用同一訴訟同時請求二間以上之我國及外國廠商給付賠償金（此在專利權侵害訴訟實務上，並非罕見），則相關成本費用應如何分攤？
- 如外國公司已出具當地會計師簽證之協議程序執行報告，稽徵機關可否再要求外國公司提供帳簿、文據或其他資料供核？

對此，本刊認為，來源所得認定原則第15點之制度目的，在於使外國營利事業得就其「所得」而非「收入」在我國負擔納稅義務，以符合量能課稅原則與客觀淨值原則，同時維護外國營利事業與我國營利事業在課稅上之公平性，並非在給予外國營利事業稅捐優惠或減免稅捐之特別待遇。

詳言之，我國營利事業依所得稅法第24條第1項之規定，應以其收入減除相關成本費用、損失及稅捐之純益額作為營利所得，並按20%之稅率課稅。然而，對於外國營利事業之取自我國之課稅所得，所得稅法係規定按「給付額」（即收入）進行扣繳，且扣繳率亦為20%。由此可見，我國營利事業係按所得之20%課徵營利事業所得稅，但外國營利事業卻須負擔收入之20%之所得稅，兩者間顯然存在差別待遇。準此而論，來源所得認定原則第15點針對「在計算所得時，理論上應減除成本費用之收入類型」，容許外國營利事業於所得稅按「給付額」經扣繳後，向稽徵機關申請核實認定成本費用以重行計算所得額課稅，並退還溢扣稅款，顯然係為衡平所得稅法對於外國營利事業之所得採取就源扣繳方式完稅，在技術上無法考慮其成本費用，導致僅能對其「收入」課稅之不合理現象。

考量來源所得認定原則第15點係為實現客觀淨值原則及維護租稅公平之制度，尚非給予外國公司之租稅優惠，稽徵機關於取得賠償金之外國公司依該規定申請核實認定成本費用以重行計算所得額課稅時，不應採取過度保守或嚴格之態度。是以，在來源所得認定原則第15點之審核上，稽徵機關宜採取下列作法，以合理保障自我國廠商取得賠償金之外國公司之權利：

- 依據66年函之意旨，肯認外國公司取得之賠償金，屬於得減除成本費用重行計算所得額課稅之「其他收益」；
- 在成本費用證明文件之強度要求上，應予適當放寬；
- 如有成本費用必須分攤之情形，外國公司如能夠提出合理之分攤方法，即應予以核認；
- 外國公司已提出當地會計師出具之協議程序執行報告者，稽徵機關僅於報告內容有重大疑義或錯誤時，始要求外國公司進一步提出相關帳簿、文據或其他資料供核。



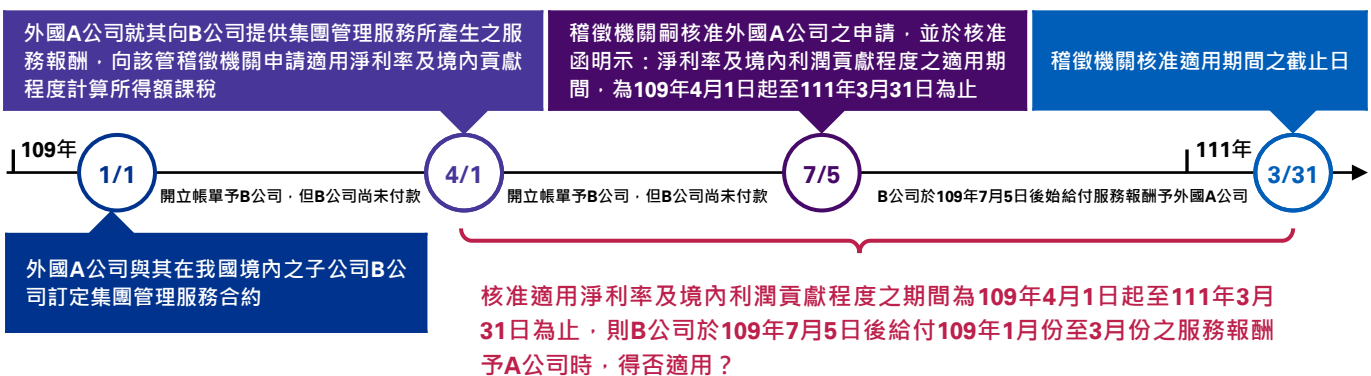
中華民國來源所得認定原則第15點之1規定之「取得收入」應如何認定？

案例背景

外國A公司與其在我國境內之子公司B公司訂定集團管理服務合約，約定自109年1月1日起，由A公司提供B公司財務、會計、人力資源、法務、資訊系統等集團管理服務，並按月開立服務費帳單予B公司。

A公司於109年4月1日，就其向B公司提供集團管理服務所產生之服務報酬，向該管稽徵機關申請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點之1規定，適用淨利率及境內利潤貢獻程度計算所得額課稅。

稽徵機關嗣於109年7月5日核准A公司之申請，並於核准函明示：淨利率及境內利潤貢獻程度之適用期間，為109年4月1日起至111年3月31日為止。又B公司雖於取得A公司開立之服務費帳單當日，即於帳上認列服務費支出（A公司則相應於帳上認列服務收入），但迄至稽徵機關同意A公司申請之日為止，B公司尚未給付任何服務費予A公司。試問：B公司於給付109年1月份至3月份之服務報酬予A公司時，可否按稽徵機關核准之淨利率及境內利潤貢獻程度辦理扣繳？



案例分析

有意適用來源所得認定原則第15點之1規定之淨利率及境內利潤貢獻程度計算所得額課稅者，應於「取得收入前」提出申請

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」及「境內利潤貢獻程度」計算所得額課稅。

來源所得認定原則第15點之1之規定			
條文依據	適用範圍	核定方式	時間效力
第15點之1	<ul style="list-style-type: none"> - 勞務報酬 - 營業利潤 	<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 2. 淨利率之核定方式： <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. 境內利潤貢獻程度之核定方式： <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 	須於「取得收入前」提出申請

經稽徵機關核准之淨利率及境內利潤貢獻程度，可否適用於「適用期間前已發生，而於適用期間內獲得給付之收入」？

承前所述，來源所得認定原則第15點之1僅明文規定，外國營利事業必須於「取得收入前」提出適用淨利率及境內利潤貢獻程度計算所得額之申請。惟關於「取得收入」之認定，究竟係指「收入認列於帳上之時點」（即「入帳日」），抑或應該筆收入獲得給付之時點（即「給付日」）為準？來源所得認定原則及作業要點均無明確之定義。

根據KPMG稅務團隊之經驗，稽徵機關目前就來源所得認定原則第15點之1的申請案件，其核准之適用期間通常係以「申請函送件之日」作為始日。同時，稽徵機關於核准函上一般僅會敘明：就核准之適用期間內取得之中華民國來源收入，同意按申請適用之淨利率及境內利潤貢獻程度計算其所得額課稅，而不會進一步說明所謂「核准之適用期間內取得之中華民國來源收入」，是否包含「於核准之適用期間前已發生，而於適用期間內獲得給付之收入」？

按照KPMG稅務團隊與稽徵機關討論之結果，雖有部分稽徵機關認為「核准之適用期間內取得之中華民國來源收入」，係指「於核准之適用期間內發生並認列於帳上之收入」，從而不包含「於核准之適用期間前已發生，而於適用期間內獲得給付之收入」；然而，

亦有部分稽徵機關認為，只要「收入係於適用期間內獲得給付」，即可按經核准之淨利率及境內利潤貢獻程度計算所得額課稅。就此而論，稽徵實務對於來源所得認定原則第15點之1所稱「取得收入前」之解釋，似未有統一之見解。

KPMG Observations KPMG觀點

在我國所得稅制之下，對於外國營利事業獲取之「勞務報酬」及「營業利潤」，係以其「是否構成中華民國來源所得」而決定是否應於我國課稅；勞務報酬或營業利潤構成中華民國來源所得時，如果外國營利事業在我國境內無固定營業場所或營業代理人，即應以就源扣繳之方式完稅，由扣繳義務人於給付時，按「給付額」（即外國營利事業之「收入」）扣繳20%之稅款。

然而，基於量能課稅原則下「客觀淨值原則」之要求，所得稅本應以「所得」而非「收入」作為稅捐客體，此亦為所得稅法第24條第1項明定，營利事業所得之計算，應以收入減除各項成本費用、損失及稅捐之純益額為準之理由。是以，財政部增訂來源所得認定原則第15點之1，實係為解決在我國無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，就其取自我國之勞務報酬及營業利

潤，必須按「收入」而非「所得」於我國課稅（扣繳）之問題。準此，來源所得認定原則第15點之1非為給予外國營利事業租稅優惠，而係為實現客觀淨值原則此一所得稅基本課稅原則，稽徵機關在認定該規定之適用範圍時，自不宜採取過於嚴格或限縮之立場。

有關來源所得認定原則第15點之1所稱「取得收入前」之認定，KPMG稅務團隊認為宜與扣繳時點之認定原則一致，亦即以「收入是否獲得給付」為準（所得稅法施行細則第82條第1項參照）。換句話說，凡屬「在適用期間內獲得之給付」，即使收入之入帳時點係於適用期間前，仍可適用淨利率及境內利潤貢獻程度計算所得額課稅，以免因「外國營利事業開始提供服務並收取服務費」之時點與其「向稽徵機關送件申請適用來源所得認定原則第15點之1」之時點存有落差，而導致其取得之部分服務報酬無法按「所得」進行課稅，而有悖於來源所得認定原則第15點之1貫徹客觀淨值原則之意旨。

就本篇案例而言，稽徵機關核准之淨利率及境內利潤貢獻程度雖然為「109年4月1日起至111年3月31日為止」，惟B公司如於109年4月1日後，始對A公司給付發生於109年1月至3月間之服務費，即A公司應可主張其係於適用期間內取得109年1月至3月份之服務費，從而B公司就該等服務費，得依稽徵機關核准之淨利率及境內利潤貢獻程度課稅。





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

主任

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

趙崇聖

高級專員

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

吳京翰

專員

02 8101 6666 ext. 19694
alexwu2@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw/tax



@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.

© 2021 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