

稅務爭議 預防與解決

2021年11月號



前言

本期二篇主題報導均與跨境交易有關。第一則主題報導探討外國營利事業以不同模式將貨物輸入我國進行加工、儲存，再運送至境內或境外時，其於我國之營利事業所得稅稅負效果為何？針對不同之物流模式，財政部已先後發布許多解釋函令就其是否以及如何課徵營利事業所得稅進行解釋。本則報導除整理、歸納財政部解釋函令之看法外，亦將就該等解釋函令在實務運作上產生之疑義及問題進行說明。

本期第二則主題報導所涉及之議題，為位於租稅協定國家之外國營利事業提供服務予我國買受人，如有服務轉包之情形，該外國營利事業取自我國之服務報酬可否適用租稅協定減免所得稅？在稽徵實務上，外國營利事業就其取得之服務報酬申請適用租稅協定時，稽徵機關經常會詢問服務是否轉包由關係企業提供。如有轉包予關係企業之情事，且關係企業非位於租稅協定國家或地區，稽徵機關即可能否准外國營利事業適用租稅協定。另因外國營利事業經常透過合約將扣繳稅轉嫁予我國買受人負擔，從而外國營利事業如因服務轉包而不能適用租稅協定減免所得稅，將嚴重影響我國服務買受人之權益。

然而，外國營利事業為提供服務予我國買受人，可能需向其他營利事業採購勞務，或因合理之商業理由，必須將一部分之服務委由其他營利事業完成。稽徵機關以服務轉包為由，認定該外國營利事業非實際享有服務報酬利益之人而否准其適用租稅協定，是否合理？值得進一步討論。



Contents

- 01 外國營利事業物流營運模式之營利事業所得稅爭議探討
- 06 服務報酬申請適用租稅協定應留意實際提供服務者是否位於租稅協定國家或地區

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。掃描或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS
Android

KPMG 安侯建業獲 ITR 殊榮

國際財經雜誌 (ITR) 評選為「2021年度稅務爭議解決服務最佳事務所」！再度證明KPMG為臺灣及全球稅務服務的領導品牌。

[瀏覽新聞稿](#)

外國營利事業物流營運模式之 營利事業所得稅爭議探討



案例背景

總機構在我國境外之外國營利事業A公司，基於集團整體營運及業務考量，預計將其自行產製或於境外採購之貨物輸入於我國境內倉庫儲存或委由我國境內廠商加工後，再行出口運送至其境外客戶，則因此產生之所得是否為臺灣來源所得而須申報及繳納營利事業所得稅？

案例分析

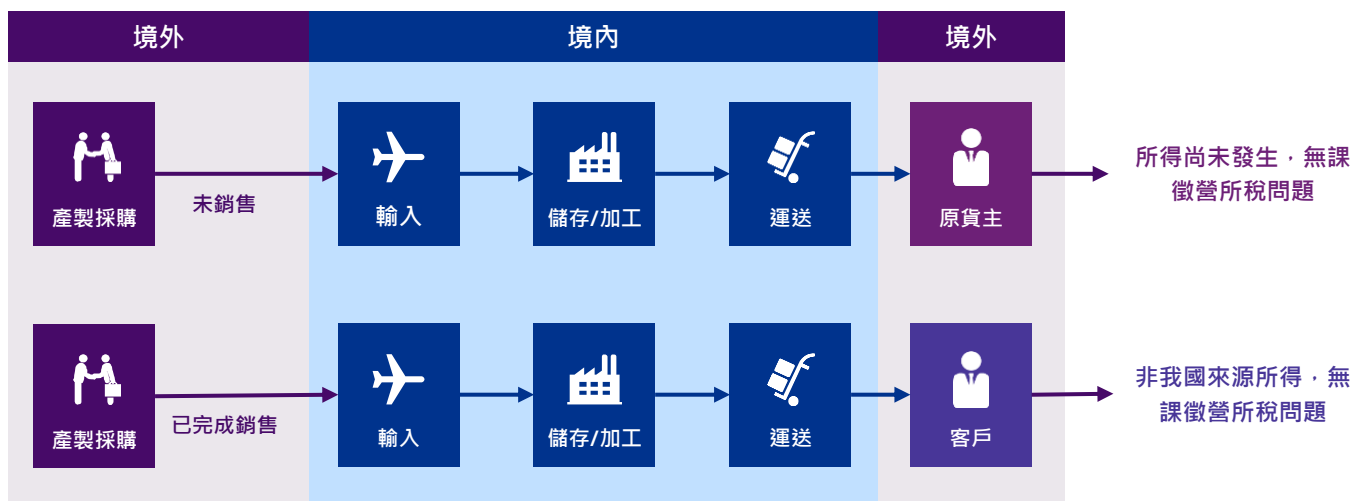
現行外國營利事業之物流營運模式是否產生臺灣來源所得？

按所得稅法規定，總機構在我國境外之外國營利事業，不論其在境內有無固定營運場所或營業代理人，倘取得所得稅法第8條規定之臺灣來源所得時，須課徵營利事業所得稅。至於現行外國營利事業在我國境內從事貨物之輸入、儲存或加工製造後，再行出口運送至境外之物流營運模式，是否產生所得稅法第8條第9款規定在我國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘而有臺灣來源所得，而有須課徵營利事業所得稅之問題，分述如下：

無須課徵營利事業所得稅情形

現行稽徵實務認為，倘若外國營利事業將其自行產製或於境外採購之貨物（如材料或半成品）輸入於我國境內倉庫儲存或委由我國境內廠商加工且屬下列情形者（如下圖所示），則無須課徵營利事業所得稅：

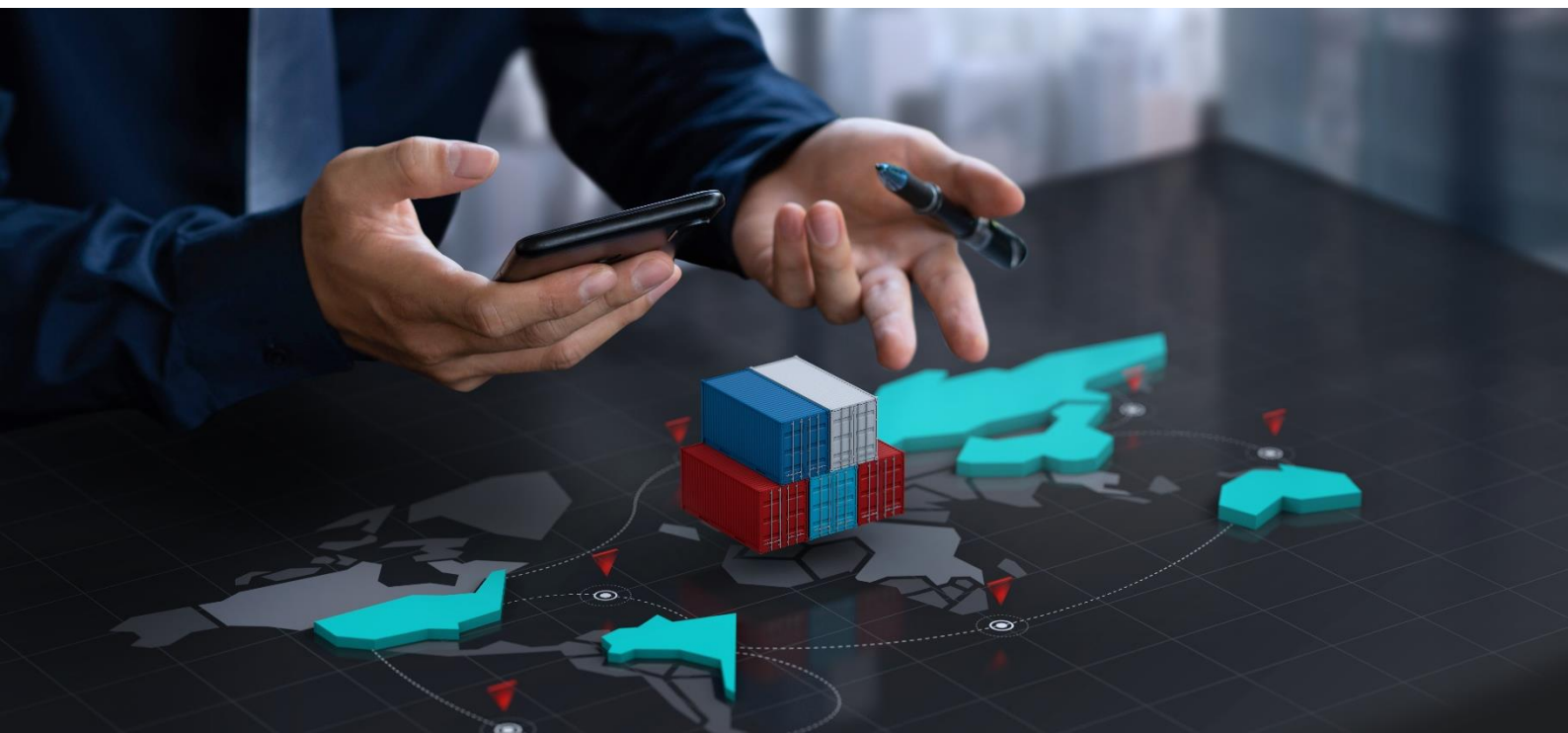
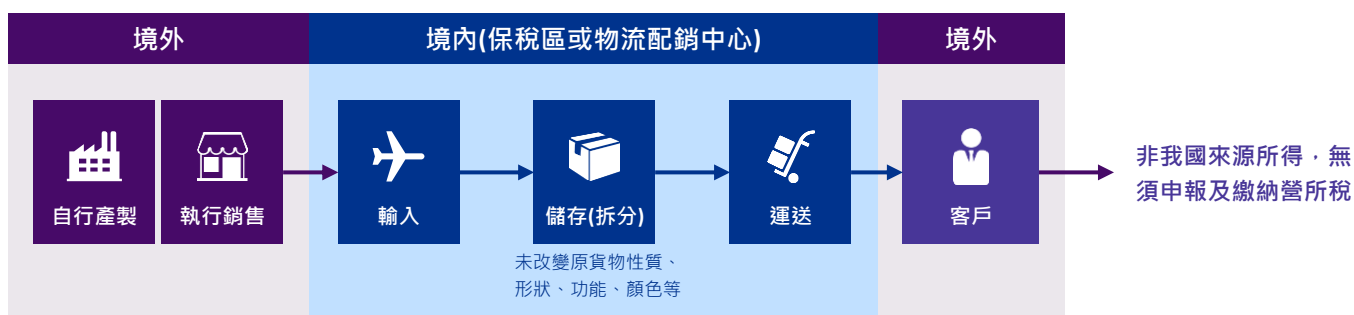
- 一 嗣將加工後成品運回原貨主（即該外國營利事業）者，則因未發生銷售而未有所得，故無須課徵營利事業所得稅。
- 一 貨物輸入前已完成銷售，於我國境內從事儲存或加工後再運送予其境外客戶者，因貨物非在境內時完成銷售，非屬臺灣來源所得，故無須課徵營利事業所得稅。



又現行財政部函釋認為，倘若外國營利事業將其自行產製之貨物輸入於我國境內倉庫儲，係屬下列轉運行為者（如下圖所示），亦無須課徵營利事業所得稅：

- 依據財政部69年11月13日臺財稅第39371號函（下稱「69年函」）之規定，外國營利事業在境外執行銷售，境內分公司承租保稅倉庫、代為報價及從事輸入與儲存寄售貨品，再轉售予我國境外其他地區，非屬臺灣來源所得，無須申報及繳納營所稅。

- 又財政部97年5月15日臺財稅第09704523800號函亦補充說明，外國營利事業在境內設立物流配送中心（自行或委託設立），儲存其在境外產製之貨物，如該貨物在我國境內僅從事以分散交付為目的之拆分處理，無重行改裝行為，且未改變原貨物性質、形狀、功能、顏色等，期將儲存於物流中心之貨物售予我國境外其他地區者，亦可適用69年函規定，無須繳納營利事業所得稅。



須課徵營利事業所得稅情形

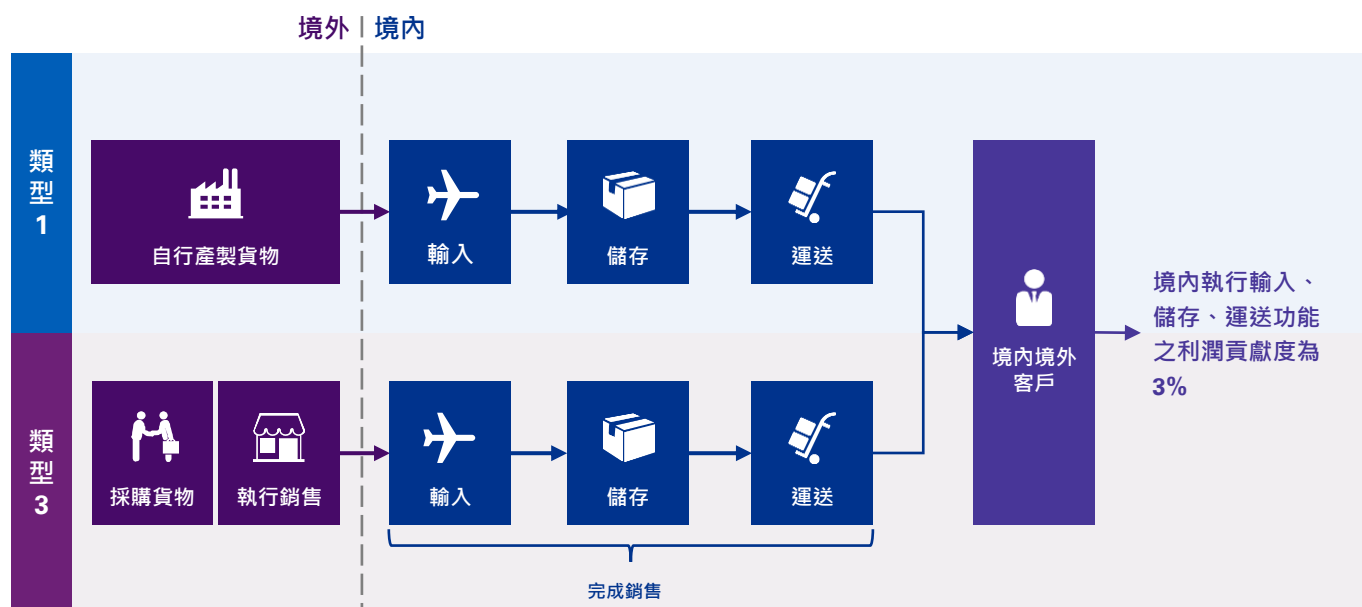
然倘若外國營利事業將其自行產製或於境外採購之貨物輸入於我國境內倉庫儲存或委由我國境內廠商加工，並於貨物在我國境內時銷售予境內外客戶之所得，屬所得稅法第8條第9款規定在境內經營工商等業之盈餘，為我國來源營業利潤而須課徵營利事業所得稅。

而其境內外整段交易流程之總利潤計算，原則上應按所得稅法相關規定設置帳簿及保存憑證，核實計算，然無法或未提示帳證者，則例外按同業利潤標準計算其所得。惟考量外國營利事業之物流營運模式係在境外從事主要營業活動，在境內僅從事部分營業活動，故財政部於107年4月17日另以臺財稅字第106006640

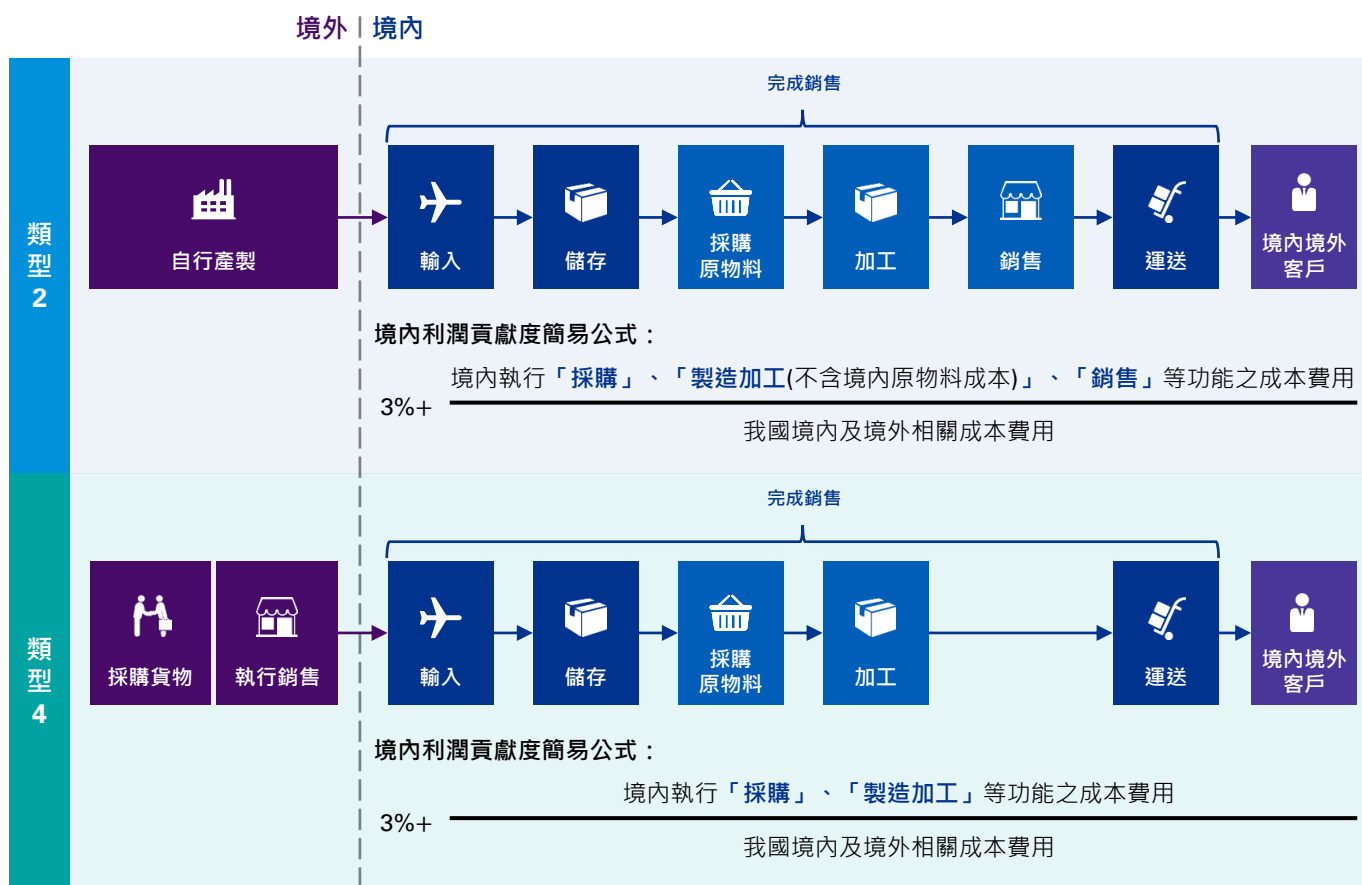
60號函（下稱「107年函」）規定，以其在我國境內交易流程（即境內營業活動）對總利潤之貢獻程度計算我國來源所得。

上開107年函將外國營利事業之物流營運模式區分為下列四種類型，並就各類型規範其總利潤境內貢獻程度（如下各圖所示）：

- 類型1：輸入、儲存其在境外自行產製之貨物（含製成品、半製品、原物料，下同），並於貨物在境內時完成銷售（不論執行銷售地），嗣運送予境內外客戶。
- 類型3：輸入、儲存其在境外採購之貨物，並於貨物在境內時在境外執行銷售活動且完成銷售，嗣運送予境內外客戶。



- 類型2：輸入、儲存其在境外自行產製之貨物，且在境內從事製造加工（含採購製造加工用境內外原物料或半製品），並於貨物在境內時完成銷售，嗣運送與境內外客戶。
- 類型4：輸入、儲存其在境外採購之貨物，且在我國境內從事製造加工（含採購製造加工用境內外原物料或半製品），並於貨物在我國境內時在我國境外執行銷售活動且完成銷售，嗣運送與境內外客戶。



KPMG Observations KPMG觀點

本案例之A公司是否產生來源所得而須申報及繳納營利事業所得稅？

由上述整理可知，外國營利事業之物流營運模式是否產生來源所得而須申報及繳納營利事業所得稅區別在於是否在境內「完成銷售」。簡言之，對於境外自行

產製並於境外執行銷售，只要純屬透過保稅區倉庫或物流中心轉運者，則依69年函見解，非屬臺灣來源所得，無須申報及繳納營利事業所得稅。惟就應如何認定該交易係於境外執行銷售且純屬轉運行為，恐仍需與稽徵機關就個案認定。

至於其他之物流營運模式，則須進一步判斷自行產製或採購之貨物輸入我國境內前是否已完成銷售，以決定其是否為臺灣來源所得。即本案例中A公司倘若將

其自行產製或於境外採購之貨物輸入前即於境外完成銷售者，則不論其於境內是否有再加工，均非屬臺灣來源所得，惟如何認定該交易係於境外即完成銷售，亦需與稽徵機關就個案認定。

反之，若A公司係於貨物輸入後方於境內完成銷售者，則為臺灣來源所得而應依「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」第10點及第15點規定，就其取得我國來源收入核實減除相關成本費用後之所得額（或採同業利潤標準計算），再依上述107年函規定判斷A公司之物流營運模式係屬何種類型，以決定其在我國境內之利潤貢獻程度。

財政部未明確定義如何認定「完成銷售」

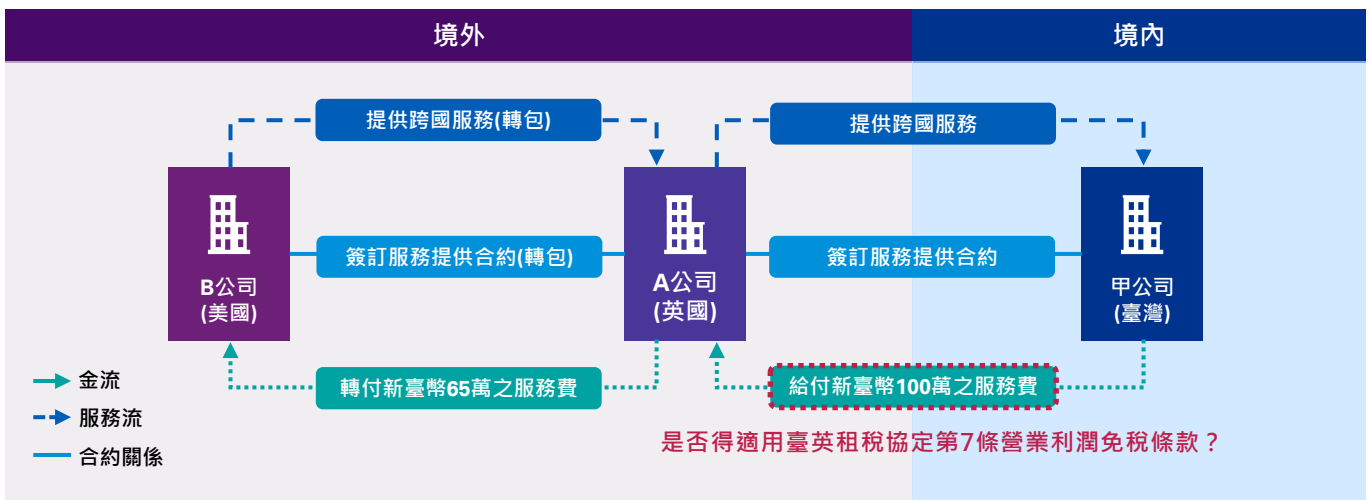
如前所述，財政部僅以自行產製或採購之貨物輸入我國境內前是否「完成銷售」之要件判斷是否為臺灣來源所得，惟財政部目前並未明確定義如何認定「完成銷售」，導致外國營利事業與稽徵機關就其物流營運模式是否產生臺灣來源所得，於認定上產生爭議。

財務會計上就「銷售完成」的定義係以貨物的所有權和風險發生轉讓之時點為判斷依據，簡言之，倘外國營利事業於合約中約定以出貨時即完成所有權移轉為貿易條件，則貨物所有權和風險於其自臺灣境內倉庫或加工廠商處出貨時即移轉予買方，故此銷售視為在我國境內完成應較無爭議；然若係以完稅後交貨為其貿易條件，則貨物所有權和風險係於到達買方所指定位之我國境外地區方才移轉，則此是否仍得視為在臺灣完成銷售而產生臺灣來源所得，恐非無爭議。

服務報酬申請適用租稅協定應留意實際提供服務者是否位於租稅協定國家或地區

案例背景

英國A公司與我國甲公司簽訂服務提供合約，A公司因此取得甲公司給付之服務報酬，惟A公司實際上將部分服務轉委託予美國B公司執行，並將取自甲公司之服務收入之80%給付予B公司。A公司就其取自甲公司之服務報酬，得否適用臺英租稅協定而免稅？



案例分析

外商欲就取自我國之服務費收入申請適用租稅協定，我國稽徵機關審查的重點之一，在於協定申請人是否確實為「實際服務提供者」與「服務費之實質受益者」

外商與我國公司簽訂服務提供合約並取得服務費收入，若該外商為租稅協定締約國之稅務居民，該外商得就取自我國之服務費收入，申請適用租稅協定之免稅待遇。

我國稽徵機關在審查租稅協定之適用時，往往針對申請人是否確實為實際服務之提供者，以及是否確實享有服務費收入等事實部分，要求申請人提供足夠證明資料佐證之。若稽徵機關查明申請人有將全部或部分服務轉委託由他公司提供並轉付服務費之情形（尤其是轉委託予關係企業者），即可能否准全部之服務費收入適用租稅協定。

我國臺北高等行政法院曾對上述情形作成相關判決，本刊將該判決整理如下：

臺北高等行政法院97年度訴字第898號判決	
事實	<ul style="list-style-type: none"> 中華郵政委託一英商（原告）處理境外之投資業務，該英商就此所取得之服務收入申請中英租稅協定營業利潤免稅，然因其中65%之服務收入係再轉委託原告之香港關係企業提供服務而取得，故該65%之部分遭稅局否准適用中英租稅協定免稅。
判決理由之整理	<ul style="list-style-type: none"> 關於香港公司取得之65%服務收入部份，倘由香港公司自行與中華郵政訂約並直接提供服務，將依法課徵20%之扣繳所得稅，且香港與我國間並未簽有租稅協定。因此，若僅因本件形式上以原告名義承攬業務，該部分收入即可享受中英租稅協定之免稅優惠，將導致二種交易安排之租稅負擔差異甚鉅。 因此，應將「營業利潤」作嚴格解釋為「由締約國居住者投入資本並承擔風險，實質進行營業活動，其所產生之營業利潤並按公平合理方法歸屬之營業活動主體」範圍內，方符租稅協定防止雙重課稅之意旨，以及維護課稅公平。 綜上，65%服務收入部分之實質所得人為香港公司，而非原告，故稅局否准原告就此部分所得適用中英租稅協定第7條規定免稅，於法尚無不合。

另外，根據財政部108年6月24日發布之臺財際字第10800577770號令（下稱「108年令」），稽徵機關在審查租稅協定申請案件時，若查明申請人無權享有、無權運用案關所得，或基於契約關係須將案關所得移轉予他人，即可能認定申請人非屬案關所得之實質受益所有人，進而否准租稅協定之適用。



財政部於今年8月發布新修正之「適用所得稅協定查核準則」以及11月完成臺英租稅協定修約議定書的簽署，增訂「主要目的測試原則」之規定

針對前述可能造成協定濫用之情形，經濟合作暨發展組織（OECD）在2017年版本之稅約範本（Model Tax Conventions）中，增訂「主要目的測試」之規定。當稽徵機關在審核適用租稅協定案件時，若查明交易安排主要目的之一係「直接」或「間接」獲取

「協定利益」，且授予該利益將與協定之意旨未符時，稽徵機關得拒絕給予租稅利益。

我國財政部參照前揭修正稅約範本之精神，在今（110）年8月修正發布「適用所得稅協定查核準則」，並於今年11月簽署之臺英租稅協定修約議定書中，明文增訂「主要目的測試原則」之規定。茲將兩者之修正內容，整理如下表：

	適用所得稅協定查核準則增訂第4條第5項	臺英租稅協定修約議定書 (根據財政部發布之新聞稿)
增訂內容	<ul style="list-style-type: none"> 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員依前項規定調查、審核適用所得稅協定案件相關事實及情況，可合理認定有關之交易或安排，其主要目的之一係為直接或間接規避或減少稅負、延緩繳稅、退還稅款或獲取其他協定利益情形，且授予該等協定利益未符適用之所得稅協定條文意旨者，得依該協定有關防止協定濫用規定辦理；其未規定者，依納稅者權利保護法或其他法律有關租稅規避處理規定辦理。 	<ul style="list-style-type: none"> 議定書內容尚未公布。
修法理由之整理	<ul style="list-style-type: none"> 明訂濫用協定案件之處理原則，納入「主要目的測試」規定，若稅捐稽徵機關或相關調查人員審核適用所得稅協定案件時，交易安排主要目的之一係「直接」或「間接」獲取「協定利益」，得依該協定有關防止協定濫用規定辦理，亦得依國內防止濫用規定處理（例如納稅者權利保護法第七條第三項）。 	<ul style="list-style-type: none"> 於原協定增訂第27條（享有利益資格），納入主要目的測試規定。

針對濫用租稅協定之情形，上述修正可預期為徵納雙方提供一更為明確之標準。稽徵機關在審查協定適用案件時，須從經濟實質上判斷交易安排是否具備合理之商業理由，若查明申請人之交易安排確實係以直接或間接規避稅負為主要目的，則該安排始屬濫用協定而不得授予租稅利益之情形。

證該轉委託安排之合理商業上理由（若A與B公司為關係企業，稽徵機關之證明要求恐將更高），稽徵機關可能根據臺北高等行政法院判決與財政部108年令之意旨，認定A公司並非收取服務費之實質受益所有人，逕將全部服務費收入否准適用租稅協定。

然而，在我國將「主要目的測試原則」明文增訂於「適用所得稅協定查核準則」後，根據「主要目的測試」之意旨，稽徵機關應查明協定申請人之轉委託安排是否確實係以獲取租稅利益為主要目的。若單純為服務供應商基於合理商業目的之勞務採購或服務轉包，縱使該等交易發生於關係企業之間，仍不宜認定其有濫用租稅協定而否准其適用租稅協定之免稅規定。

KPMG Observations KPMG觀點

以本文所舉案例言之，當A公司將部份服務轉委託予非協定締約國B公司時，若A公司無法明確拆分轉付予B公司服務費之80%部份，或無法提供足夠證明文件佐

另外，臺灣公司向外商購買服務所須支付之服務費用，實務上可能透過契約條款約定，將外商應負擔之扣繳稅款轉嫁由給付人（即臺灣公司）負擔。若該跨國服務費得適用租稅協定而免稅，將實質減輕臺灣公司之成本費用。根據前述討論，建議臺灣公司於訂約時在服務合約中訂立相關條款，要求位於租稅協定國家或地區之外商必須在臺委任代理人申請適用租稅協定，並且提醒外商服務轉包如被認定有濫用協定之情事，可能無法適用租稅協定。

綜合前述，我國今年將主要目的測試原則明文定於適用所得稅協定查核準則與臺英租稅協定中，可謂對於國際反避稅措施之積極回應。在此一趨勢之下，可預期稽徵機關對於租稅協定適用之審查將趨於嚴格。然而，本刊認為審查仍應符合主要目的測試之意旨，不應逕將具備合理商業目的之轉委託服務排除於協定之適用範圍外。另一方面，建議外商或臺灣公司進行跨境服務交易時，先行諮詢稅務專家之意見，倘現有交易條件或模式有無法適用租稅協定之風險，宜一併考量是否申請適用其他租稅減免措施（例如：所得稅法第25條、所得稅法第八條中華民國來源所得認定原則第15點之1等），以有效控制交易相關之稅捐負擔。





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

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

賴玟宇

主任

02 8101 6666 ext. 19878
sharislai@kpmg.com.tw

陳渝雯

主任

02 8101 6666 ext. 17670
leilachen@kpmg.com.tw

吳京翰

專員

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

游芷涵

專員

02 8101 6666 ext. 20254
vivianyu3@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