

# 稅務爭議 預防與解決

2022年1月號







# Contents

- 01 境內公司給付國際組織會費是否應辦理扣繳？
- 04 兼營免稅貨物或勞務之營業人購買國外勞務如須負擔扣繳稅款，相關營業稅應如何計算？

## 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。掃瞄或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS  
Android



# 境內公司給付國際組織會費是否應辦理扣繳？

## 案例背景

T電信負責人於2004年至2008年間給付予全球移動通訊系統協會（Global System for Mobile Communication Association，下稱GSMA）之會費皆有辦理扣繳，嗣於2013年以自行適用法令錯誤為由向國稅局申請退稅遭否准，經行政救濟後，最高行政法院於2015年判決T電信負責人敗訴確定<sup>1</sup>。自此，電信業給付予GSMA之會費屬中華民國來源所得應辦理扣繳之見解確立，C電信與F電信負責人遂陸續補辦扣繳申報並繳納稅款。然而，未回溯辦理扣繳申報之V電信負責人，旋即遭國稅局補稅加罰，除針對2015年當年度之給付未辦理扣繳乙事裁處違章外<sup>2</sup>，另追溯過去7年間給付之款項核定補稅加罰，全案經行政救濟後，於2020年皆以V電信負責人敗訴結案<sup>3</sup>。

<sup>1</sup> 臺北高等行政法院103年訴字第721號判決、最高行政法院104年判字第572號判決參照

<sup>2</sup> 臺灣臺北地方法院106年度簡字第222號行政訴訟判決、臺北高等行政法院108年度簡上字第40號判決、臺灣臺北地方法院109年度簡更一字第2號行政訴訟判決參照

<sup>3</sup> 臺北高等行政法院106年訴字第1106號判決、最高行政法院109年判字第361號判決參照



## 法院分析

隨著全球化的趨勢及跨境交易日漸普及，各產業多有參與國際組織、給付會費以取得相應國際組織提供之專門知識、技術、標準或勞務等情形，然而該給付予國際組織之款項是否屬我國來源所得而應辦理扣繳，經常無明文規定或判決前例可資遵循。

以電信業為例，我國電信業為提供國際電信服務，皆參與GSMA並定期向GSMA繳納會費。針對該會費是否屬GSMA之中華民國來源所得、給付人是否應於給付時辦理扣繳，過去長時間未有明確規定而產生爭議，於2015年至2020年間行政法院陸續就三起相似案件判決確定，或可供其他亦有參與國際組織情事之行業參考。

## 法院見解

### GSMA提供之勞務與國內電信業者之使用密不可分，GSMA賺取之會費屬其在台經營工商之盈餘

GSMA為全球性電信產業協會，其制定國際漫遊GSM標準制式合約範本及格式（某種協定），透過網路提供各國GSM電信業者間溝通、交易之依據，所提供內容必須經由各該會員持續、反覆使用後，方具有價值，而非GSMA得憑藉一己之力即可賦予其價值，因此，**GSMA提供之勞務與T電信之使用實為密不可分且一體兩面之事實**，若非各國通訊業者均使用GSMA所制定可共同使用之資料及協定，則T電信亦無從提供所有漫遊電信業者其基地台通訊之服務，其性質應非單純的勞務提供，而係一種具有經濟價值之觀念或知識的交換，亦與單純資料庫之使用有別。

雖GSMA係在中華民國境外，在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，且係在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但因**T電信之GSM電信系統操作或使用均在中華民國境內**，系爭銷售勞務與使用地已產生連結，其既在中華民國境內使用後，經營事實始得完成，因此該等取自中華民國境內之營利事業之所得，即屬所得稅法第8條第9款『在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘』之中華民國來源所得。

### 稅捐稽徵機關補稅之核課期間以七年計算

按稅捐稽徵法第21條第1項第3款將「是否已依規定申報」列為將核課期間自五年延長至七年之事由，係因依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，倘納稅義務人未於規定期間內申報，將增加稽徵機關正確核課稅捐之困難，從而有延長核課期間，俾利稽徵機關取得相關證據之必要。因此，**V電信既未主動辦理扣繳申報**，國稅局即得依前述規定就過去七年內之漏稅案件核定徵收。

### 電信業者無法以依循產業實務作法為由主張自己無違章之故意或過失而免罰

臺灣臺北地方法院行政庭、臺北高等行政法院皆認扣

繳制度意旨在於使稽徵機關得以掌握我國對境外公司之稅源資料，達成維護租稅公平並確保國庫收入之目的，扣繳義務人若無「應不扣繳」之絕對憑藉，自以扣繳為原則，不扣繳為例外。故而在「應扣繳與否」尚不明確前，本於「例外之適用應從嚴」的法理，扣繳義務人應先為扣繳，俟明確後再辦理退稅，方可謂無故意過失，而產業實務諸如「多數電信公司之負責人亦未扣繳稅款」、「被上訴人（按：此指國稅局）多年來未通知扣繳」等並不足為「不應扣繳」之憑據。

就此，最高行政法院雖認為，扣繳義務人就未扣繳之違章是否有故意過失應依個案事實判斷之，不應泛稱應扣繳與否不明確時應以扣繳為原則，而據此論斷扣繳義務人未辦理扣繳有故意過失，惟最高行政法院強調，在法律解釋及適用上發生疑義時，扣繳義務人應事前向稅捐稽徵機關查詢並於獲得正確及充分之資訊後依法辦理。如扣繳義務人逕自未依規定辦理扣繳，任令報繳期限屆滿，又未能舉出其他得認其對無扣繳義務具有正當合理確信之情事，應屬有過失無疑。從而，國稅局針對V電信負責人裁處之罰鍰屬合理有據。

## KPMG Observations KPMG觀點

上述案件雖係針對電信業，惟現行社會各產業之商業活動中，多有需參與國際組織方能提供完整服務予終端客戶情形，倘有特定國際組織類似電信業，其提供之服務已與我國連結、密不可分，則該國際組織收取之款項將可能被稅捐稽徵機關認定屬其在台經營工商之盈餘，係我國給付人應辦理扣繳之中華民國來源所得。就此，建議公司應檢視自身產業特性與交易活動，若發現有加入國際組織給付會費或勞務報酬等情形，應確認是否已依法辦理扣繳完納稅捐。

承上，倘公司所處產業普遍針對給付予國際組織之款項是否屬我國來源所得及應否辦理扣繳尚有疑慮，為免因法律見解與稅捐稽徵機關、行政法院相異而於未



來遭罰，建議可透過產業公會以書面敘明事實，向主管稅務稽徵機關確認相關扣繳稅務處理以為遵循，倘日後遭調查或相關見解變動時，公司亦可以稅務稽徵機關之回覆爭取免罰。

此外，由電信業給付國際組織會費遭補扣繳稅款並裁處罰鍰案例可見，個案判決雖僅有拘束該案件之效力，惟最高行政法院確定判決之見解通常會成為往後案件遵循之準繩，稅務稽徵機關亦可能進一步針對同行業其他相類似案件重啟調查、補稅、處罰，並不因產業實務諸如成員普遍不辦理扣繳等情形而免罰，故納稅人宜持續關注實務見解之變動，並定期檢視自身稅務申報立場，進行滾動式調整，以有效管理公司稅務風險。



# 兼營免稅貨物或勞務之營業人 購買國外勞務如須負擔扣繳稅款， 相關營業稅應如何計算？



## 案例背景

兼營免稅貨物或勞務之營業人A公司（下稱「A公司」）因業務需求，自110年1月起向在我國境內無固定場所之外國關係企業B公司（下稱「B公司」）購買技術服務，並約定由A公司負擔扣繳稅款。假設雙方約定之服務報酬為新台幣（下同）100萬元，則A公司應繳納之營業稅如何計算？倘B公司於111年2月間取得稽徵機關核准，得按所得稅法第25條規定，以其所取得技術服務報酬之15%計算所得額課稅，並自110年1月起生效，如此是否會影響A公司原已繳納之營業稅稅額？



## 案例分析

### 兼營免稅貨物或勞務之營業人購買國外勞務之一般營業稅計算方法（無扣繳稅款轉嫁約定）

一般而言，兼營免稅貨物或勞務之營業人向在我國境內無固定營業場所或營業代理人之外國公司購買服務，如相關合約中未特別規定由給付人負擔扣繳稅款，公司於給付服務報酬予外國公司時，扣繳義務人應依所得稅法第88條第1項第2款及各類所得扣繳率標準第3條等規定，於給付時就「給付額」按20%扣繳率

辦理扣繳（不考慮適用租稅協定或其他稅捐減免措施之情形）。

至於營業稅部分，兼營免稅貨物或勞務之營業人作為勞務買受人，應依營業稅法第36條規定，就「給付額」依同法第10條規定之5%稅率課徵營業稅，並依「兼營營業人營業稅額計算辦法」第6條規定，按當期不得扣抵比例計算其應納稅額（公式：應納稅額 = 給付額 × 徵收率 × 當期不得扣抵比例，計算過程請見附表一）。

### 附表一

給付額	100萬元
扣繳稅額	100萬元 × 20%扣繳率 = 20萬元
給付淨額	100萬元 - 20萬元扣繳稅款 = 80萬元
營業稅額 (假設當期不得扣抵比例為50%)	給付額100萬元 × 5%稅率 × 50%當期不得扣抵比例 = 2.5萬元

### 倘合約特別約定由勞務買受人負擔扣繳稅款，稽徵實務就營業稅計算方法之見解

如果兼營免稅貨物或勞務之營業人向外國公司購買勞務時，雙方約定由我國買受人負擔扣繳稅款，則我國買受人給付予外國公司之價款應包含扣繳稅款在內。以本文所舉案例為例，由於A公司應負擔扣繳稅款，亦即B公

司可「實拿」100萬元，則A公司之給付額應為125萬元，扣繳稅款為25萬元，給付淨額為100萬元。

針對營業稅部分，有關A公司營業稅應納稅額之計算，目前稽徵實務有認為，A公司應以給付淨額100萬元作為營業稅之計算基礎，而非以給付額125萬元為準（計算過程請見附表二）。

附表二

給付額	$100\text{萬元} \div (1 - 20\% \text{扣繳率}) = 125\text{萬元}$
扣繳稅額	$125\text{萬元} \times 20\% \text{扣繳率} = 25\text{萬元}$
給付淨額	$125\text{萬元} - 25\text{萬元扣繳稅款} = 100\text{萬元}$
營業稅額 ( 假設當期不得扣抵比例為50% )	$\text{給付額}100\text{萬元} \times 5\% \text{稅率} \times 50\% \text{當期不得扣抵比例} = 2.5\text{萬元}$

是以，倘B公司於111年2月間取得稽徵機關核准按所得稅法第25條規定，就其自110年1月起所取得之技術服務報酬按15%計算所得額課稅，A公司仍無法以其給付額降低為由，申請重新計算並退還其先前溢繳之營業稅。原因在於，無論B公司是否取得適用所得稅

法第25條規定計算所得額之核准，按上述稽徵實務之見解，A公司於給付時均應按「給付淨額」100萬元計算並繳納營業稅，故無論給付額是否因適用租稅減免措施而降低，對於A公司應納之營業稅並無影響（計算過程請見附表三）。

附表三

給付額	$100\text{萬元} \div (1 - 15\% \times 20\% \text{扣繳率}) = 103\text{萬元}$
扣繳稅額	$103\text{萬元} \times 15\% \times 20\% \text{扣繳率} = 3\text{萬元}$
給付淨額	$103\text{萬元} - 3\text{萬元扣繳稅款} = 100\text{萬元}$
營業稅額 ( 假設當期不得扣抵比例為50% )	$\text{給付額}100\text{萬元} \times 5\% \text{稅率} \times 50\% \text{當期不得扣抵比例} = 2.5\text{萬元}$



## KPMG Observations KPMG觀點

營業稅法第16條第1項明定，「銷售額」係指營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。是以，於本案例中，雙方既然約定由勞務買受人A公司負擔依法應對B公司之所得課徵之扣繳稅款，則A公司於計算應繳納之營業稅

時，自應以給付額125萬元為基礎。此一計算邏輯，方與當事人間未約定扣繳稅款轉嫁之情形一致。

如依本文之看法，B公司於取得稽徵機關核准適用所得稅法第25條規定時，因A公司可按營業收入之15%計算所得額課稅，致其給付額由125萬元降低為103萬元，故A公司將產生溢繳營業稅額之情事（計算過程請見附表四）。

附表四

未適用所得稅法第25條，以給付額計算應繳納之營業稅額 (假設當期不得扣抵比例為50%)	給付額125萬元 × 5%稅率 × 50%當期不得扣抵比例 = 3.13萬元
適用所得稅法第25條，以給付額計算應繳納之營業稅額 (假設當期不得扣抵比例為50%)	給付額103萬元 × 5%稅率 × 50%當期不得扣抵比例 = 2.58萬元
溢繳之營業稅額	3.13萬元 - 2.58萬元扣繳稅款 = 0.55萬元

然而，如前所述，目前稽徵實務有見解認為，勞務買受人A公司於依營業稅法第36條規定計算應納營業稅時，本應以給付淨額100萬元為準，故無論提供勞務之B公司是否取得適用所得稅法第25條規定之核准，A公司應繳納之營業稅並不會受到影響。是以，A公司如於B公司取得適用所得稅法第25條規定之核准後，以其先前繳納之

營業稅有溢繳之情事而向稽徵機關申請退還時，稽徵機關可能以上述理由而予拒絕。於此情形，如按照稽徵機關之見解，A公司似可依稅捐稽徵法第28條第1項規定，以其原先營業稅計算錯誤為由（應按給付淨額100萬元計算，卻誤按給付額125萬元計算），申請稽徵機關退還其溢繳之營業稅額（計算過程請見附表五）。

附表五

以給付額計算應繳納之營業稅額 (假設當期不得扣抵比例為50%)	給付額125萬元 × 5%稅率 × 50%當期不得扣抵比例 = 3.13萬元
以給付淨額計算應繳納之營業稅額 (假設當期不得扣抵比例為50%)	給付額100萬元 × 5%稅率 × 50%當期不得扣抵比例 = 2.5萬元
溢繳之營業稅額	3.13萬元 - 2.5萬元扣繳稅款 = 0.63萬元

此外，本文所提及之問題，在勞務買受人係營業稅法第四章第二節之特種營業人之情形，亦會發生。是以，特種營業人購買國外勞務而須負擔扣繳稅款者，如其先以給付額計算並繳納營業稅，在外國勞務提供者（所得人）取得減免扣繳稅款之核准而導致給付額

降低時，亦可考慮依前開討論，向稽徵機關申請退還溢繳之營業稅。



## 聯絡我們

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

丁英泰

會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

謝昌君

執行副總經理

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@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

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](http://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.

© 2022 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