

# 稅務爭議 預防與解決

2022年6月號



# 前言

台灣許多新創公司常見在外國架設上層母公司，並且由外國母公司發行員工認股權憑證予台灣新創公司之員工做為員工獎勵，究其原因係考量到境外地區在公司法規上較具彈性且稅負較低，因此新創公司多採用此種股權架構以及員工激勵機制。

在上述員工認股權安排下，台灣員工執行外國公司發行的認股權之所得，按所得稅法規定為中華民國來源所得，應按照其他所得類型繳納個人綜合所得稅。然而，在稅務實務案件中，不乏台灣公司員工認為其所得應為海外所得或主張依境內居留天數比例計算其他所得。

另外，就該員工認股權計劃執行上，採由外國母公司直接將員工認股權給付予台灣子公司員工，或是採由台灣子公司以外國員工認股權支付其員工之方式時，台灣子公司之營利事業所得稅費用認列應如何處理及相應之稅法上申報義務為何，均值得公司注意。本期稅務爭議預防與解決月刊，將整理上述議題，並藉由相關函釋及行政法院判決，提醒台灣新創公司及納稅者於執行員工認股權計劃時，應特別留意之處。



# Contents

## 01 我國境內公司員工執行外國公司發行之員工認股權稅務議題

### 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。



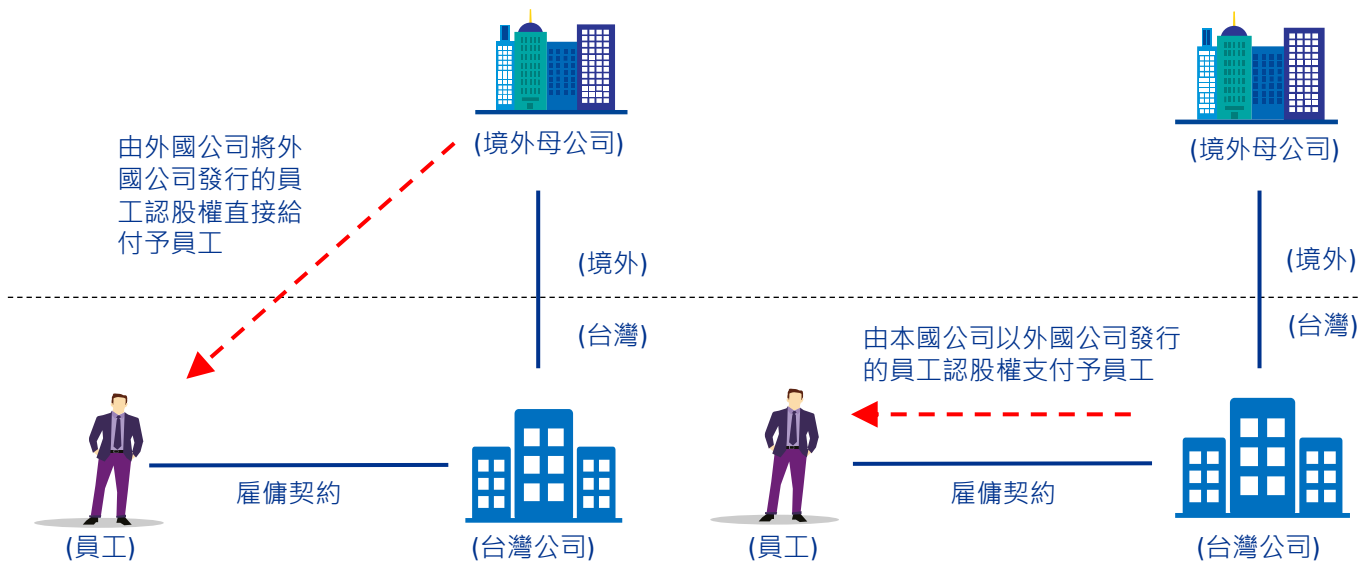
iOS  
Android



# 我國境內公司員工執行外國公司發行之員工認股權稅務議題

## 案例背景

甲為台灣A新創公司員工，其取得並執行A之外國母公司所發行之認股權時，甲員工及A公司之稅負影響分別為何？如果係由A公司將外國母公司所發行之認股權給付予甲且A公司於帳上分攤該認股權之成本，則對甲及A公司之稅負影響有何不同？



## 案例分析

### 一、台灣新創公司常見的員工獎勵機制設計

台灣許多新創公司選擇配發其外國母公司或總公司發行之員工認股權憑證作為激勵員工之工具，其主要原因有幾點。首先，和境外地區相比，台灣的公司法規限制較多。在2018年修法前台灣公司法不允許公司發行低面額股與無面額股，特別股能做的設計也較少；此外台灣要求公司設立時須驗資，而資金有限的新創多以技術入股，然技術出資的驗資難度較高。相較之下境外的公司法制度較靈活，對需要更多彈性的新創更有吸引力。

其次，台灣的技術入股之課稅規定，使新創的技術股股東可能在出資階段即須繳稅；另外在CFC制度上路前，若採境外股權架構，則台灣公司若將盈餘匯到境外後保留不分配，台灣股東通常不會有額外稅負，顯然設境外公司有節稅優勢。

再者，新創公司在創立初期通常資源有限，難以支付高額獎金來激勵員工，因此改以發放員工認股權作為報酬，以提升核心團隊成員對公司的向心力。

綜上，由於境外公司法制較靈活且有節稅優勢，台灣新創大多設境外公司以持有台灣子公司或分公司，又為留

才攬才，故配發該境外母公司或總公司發行之員工認股權憑證予台灣公司聘任之員工。

## 二、台灣公司員工執行外國母公司或總公司員工認股權之稅負影響

上述員工認股權安排可能發生之課稅問題，可分別從員工及本國營利事業兩方面探討：

### (一) 員工其他所得之認定

首先，按所得稅法第8條第3款及「所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則」第4點規定意旨，個人在中華民國境內提供勞務取得之各種薪資所得、執行專門職業之所得及其他因提供勞務所獲得之補償性報酬或福利等，均為個人在中華民國境內提供勞務之報酬，屬中華民國來源所得。

因此，若員工任職於我國境內營利事業，其實際提供勞務地點是在中華民國境內，又員工係基於為公司提供勞務為對價而取得員工認股權，則縱然該員工認股權係由外國關係企業所發行，員工執行認股權所取得股票之時價超過認股價格之差額，仍屬個人在中華民國境內提供勞務之報酬，為中華民國來源所得，並非海外所得。

其次，在所得類別上，依照財政部96年台財稅字第09604503990號函令以及財政部北區國稅局106年7月31日新聞稿，上述認股價差其性質非屬薪資所得，而係屬所得稅法第14條第1項第10類規定之「其他所得」，應計入執行權利年度之個人綜合所得總額，依法課徵所得稅。

### (二) 我國境內營利事業之稅負影響

依94年台財稅字第09404528910號函令意旨與稽徵實務，若外國公司發行之員工認股權並非由外國公司直接給付境內營利事業之員工，而係由境內營利事業以外國

公司之員工認股權支付予其員工，且境內營利事業有分攤該認股權之成本，則境內營利事業可在員工執行認股權之當年度，將該認股權之酬勞成本，依營利事業所得稅查核準則第71條規定核實認列為薪資支出。

惟應注意的是，上開員工認股權之酬勞成本，應依「外國公司認股權證之公平價值或內含價值」來計算以認列薪資費用，而非依員工認股權執行日股票時價超過認股價格之差額來計算。實則，員工認股價格與股票時價之差額，依上述說明應屬員工個人之其他所得，尚非屬公司得認列之損費科目（財政部101年6月18日新聞稿參照）。

另外，財政部為能掌握稅源，故規定我國境內公司之員工取得並執行外國公司發行之員工認股權時，我國公司應於每年1月底前，將上一年度執行認股權之員工資料及我國來源所得列單申報主管稽徵機關，並填發免扣繳憑單予納稅義務人（94年台財稅字第09404527550號函令參照）。

綜上，依由外國公司直接將員工認股權給付予本國公司員工之方式，或是採由本國公司以外國員工認股權支付員工之方式，可歸納員工及我國公司之課稅方式如下：

	員工	本國營利事業
由外國公司直接給付員工認股權予本國公司員工	取得股票之時價超過認股價格之差額，屬中華民國來源所得之其他所得	不影響所得；應填報免扣繳憑單
由本國公司以外國公司員工認股權支付其員工，且本國公司有分攤該認股權成本	同上	可認列薪資支出（以國外公司認股權證之公平價值計算認股權之酬勞成本）；應填報免扣繳憑單

### (三) 其他員工所得認定之爭議

在過往實務中，曾有納稅人就其執行外國員工認股權的課稅發生爭議，以不同理由主張其取得的價差利益

為海外所得，或主張依境內居留天數比例計算其他所得，惟皆遭稅捐稽徵機關與行政法院加以否定，其相關實務見解整理如下，提醒納稅人注意：

爭議	函釋/判決字號	納稅人主張 vs 實務見解
台灣公司並未分攤外國員工認股權成本，是否影響台灣來源所得之判斷？	最高行政法院 104 年度判字第 133 號判決	<p>納稅人主張：員工認股權係由外國母公司發行，且台灣公司並未於帳上負擔或分攤該認股權之成本費用，則該認股權非屬台灣公司所給付的勞務報酬，故應屬海外所得。</p> <p>實務見解：只要取得該員工認股權之原因事實係「在中華民國境內提供勞務而取得之報酬」，則不問該報酬之給付地是否在境內，亦不問境內子公司是否分攤國外母公司所支付之報酬，均屬我國來源所得。</p>
執行外國員工認股權取得之價差利益，是否得「按境內居留天數比例」計算其他所得，或需「全額」歸課其他所得？	最高行政法院 104 年度判字第 133 號判決、94年台財稅字第09404527550號函、84年台財稅字第841629949號函	<p>納稅人主張：其在任職台灣公司期間經常有國外出差，故就其執行外國公司發行之認股權之所得，主張依94年台財稅字第09404527550號函令（「94年函」），按取得認股權日至得請求履約之始日之期間內，在我國境內居留之天數佔該期間之比例，計算我國來源所得。</p> <p>實務見解：受雇於外國公司而「派駐」台灣境內公司者，始可依94年函按境內居留天數比例計算其執行外國認股權之台灣來源所得。而受雇於台灣公司者，縱有國外出差，仍需按認股價差「全額」歸課其他所得。</p>
員工於離職後始於境外執行外國員工認股權，是否仍屬台灣來源之其他所得？	臺中高等行政法院 98年度簡字第 130號判決	<p>納稅人主張：其自台灣公司離職後，方於境外執行外國總公司發行之員工認股權，且股票出售過程及價差取得地皆在境外，故為海外所得。</p> <p>實務見解：員工提供勞務地在中華民國境內，且其取得該股票選擇權價差，係台灣公司基於其提供勞務及工作表現而給予之報酬，則縱員工離職或退休後始執行其受僱期間取得之認股權，該認股價差仍屬其他所得，而非境外所得。</p>

## KPMG Observations KPMG觀點

由於境外地區的公司法制較寬鬆而允許較彈性的股權設計，在台灣新創界十分流行設立境外公司並發放該境外公司發行之員工認股權予台灣員工。在本國公司員工取得外國公司之員工認股權憑證時，提醒員工應注意課稅時點及適用的稅率。員工認股權之課稅時間點為「執行權利日」，也就是員工行使認股權而取得並可自由處分該股票之日，並非將股票實際出售取得現金時。此外，行使認股權取得價差利益係其他所得，應併入個人綜合所得總額課稅，可能適用較高稅率，而非屬適用20%稅率之海外所得。故若員工執行認股權所獲得之價差龐大時，可能須籌措現金繳稅。

另外，本國公司配發外國公司的員工認股權時，提請公司注意須區辨係採由外國公司直接給付予本國公司員工之方式，或是採由本國公司以外國員工認股權支付其員工並分攤認股權成本之方式，而有不同稅負效果—僅有在後者的情況，本國公司才可將該認股權之酬勞成本，依該認股權證之公平價值或內含價值計算，核實認列為薪資支出。另外，無論採何種給付方式，本國公司均應填報免扣繳憑單，亦須留意。



## 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

林上軒

副理

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

賴玟宇

副理

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

陳渝雯

副理

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

王郁霖

高級專員

02 8101 6666 ext. 20559  
jeffreywang4@kpmg.com.tw

林則堯

專員

02 8101 6666 ext. 20459  
johnnylin1@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