

# 稅務爭議 預防與解決

2022年8月號



# 前言

本期稅務爭議預防與解決月刊所探討之議題，係討論公司銷售電腦軟體或提供線上軟體即服務等電子勞務予我國客戶時，不同之銷售主體、銷售方式、銷售軟體或電子勞務之交易內容與合約之具體約定，將可能導致不同之我國所得稅負效果並影響潛在可適用之租稅減免措施。尤其，當非境外電商之外國公司銷售不符合「標準化軟體」定義之軟體時，相關銷售收入往往被稅局定性為權利金收入，外國公司因而不得主張減除成本費用、亦不得申請適用核定淨利率與境內利潤貢獻程度降低有效稅率。美國商會之稅務委員會亦於2022年度白皮書中正式提出此爭議。本篇報導除針對相關法規進行整理及討論外，亦根據KPMG過往之經驗，分析相關法令在實務運作上產生之適用爭議與稅負進行闡述，以利外國公司在銷售電腦軟體或線上提供電子勞務予我國客戶時，能釐清相關稅負與潛在爭議。

## 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







# 外國公司銷售電腦軟體或提供線上軟體予我國客戶，該銷售收入於我國之所得稅負與潛在降低租稅措施為何？

## 案例背景

外國公司銷售電腦軟體或提供線上軟體即服務等電子勞務予我國客戶，相關銷售收入在我國之所得稅負效果與潛在降低稅負之手段為何？是否因該外國公司為跨境電商、或是否該電腦軟體為標準化軟體而有所不同？若係由我國公司銷售電腦軟體，稅負效果又有何差異？

## 案例分析

### 我國現行稅法對於銷售電腦軟體或提供相關電子勞務之規定

在我國現行相關稅法規定之下，銷售者為外國公司、本國公司或是我國稅法定義下之境外電商，以及銷售軟體之內容與合約之具體約定，皆可能產生不同之所得稅負效果。本刊茲將不同電腦軟體或電子勞務交易態樣所可能造成之所得稅負，以及潛在可行之降低稅負措施，整理於下表：

	境外電商線上銷售電腦軟體或軟體即服務 (Software as a Services, SAAS) 之電子勞務	外國公司 (非境外電商) 銷售標準化軟體	外國公司 (非境外電商) 銷售非標準化軟體	我國公司銷售電腦軟體
潛在之降低稅負方式	<ul style="list-style-type: none"> <li>主張非來源所得：外國營利事業於我國境外產製完成之「單機軟體」，其取得之報酬非為我國來源收入。</li> <li>若不符前述要件，例如銷售SAAS等電子勞務等，得申請適用核定淨利率與境內利潤貢獻程度降低課稅所得額，一般而言可將有效扣繳稅率降低至3%</li> <li>若境外電商位於租稅協定國，則可申請適用營業利潤條款之免稅</li> </ul>	按一般國際貿易認定，符合要件之銷售標準化軟體產生之所得，免課徵我國所得稅	若外國公司位於租稅協定國家，得適用租稅協定對於權利金之優惠扣繳稅率10%	我國公司得主張合理且必要之成本費用，降低課稅所得額

降低稅負之法令要件	境外電商線上銷售電腦軟體或軟體即服務 ( Software as a Services, SAAS ) 之電子勞務	外國公司 ( 非境外電商 ) 銷售標準化軟體	外國公司 ( 非境外電商 ) 銷售非標準化軟體	我國公司銷售電腦軟體
	<ul style="list-style-type: none"> <li>須符合財政部107年1月2日台財稅字第1060470439號令針對跨境銷售電子勞務課稅規定之要件。</li> <li>若欲主張非來源所得，須證明銷售之軟體為單機性質 ( 概念類似標準化軟體 )，且亦須證明該軟體非需經由我國境內個人或營利事業參與及協助始可提供者，其銷售取得之報酬始非我國來源所得。</li> <li>針對SAAS等非單機軟體之電子勞務提供，得申請適用核定淨利率與貢獻度降低有效扣繳率。申請過程中，境外電商須提供銷售合約、交易流程圖與服務事證等其他稅局要求之補充資料供核認。</li> </ul>	<p>須符合所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 ( 下稱「認定原則」 ) 第10點第4項：「外國營利事業直接或透過國內營利事業 ( 非屬代銷行為 ) 將未經客製化修改之標準化軟體，包括經網路下載安裝於電腦硬體中或壓製於光碟之拆封授權軟體、套裝軟體或其他標準化軟體，銷售予國內購買者使用，各該購買者或上開營利事業不得為其他重製、修改或公開展示等行為」與財政部96年4月9日台財稅字第09604520730號令：「.....所稱標準化軟體，係相對於客製化軟體而言，屬於現成可供銷售之軟體，供一般使用者使用，且未針對個別使用者撰寫或修改之軟體。買方取得在單一或特定數量之個人電腦安裝及使用程式之權利，但不允許執行任何方式之複製或修改，亦不得進行電腦程式之還原工程、解編譯或反向組譯.....。」之規定。</p>	<p>須符合認定原則第7點：「以網路或其他電子方式提供第一項無形資產在中華民國境內供他人使用，非屬第四點第二項及第十點第二項規定之提供或銷售電子勞務，應適用本點規定。」依此，針對非境外電商銷售非標準化軟體之情形，我國稽徵機關多半將銷售收入定性為權利金收入，故不得按認定原則第15點之1申請適用核定淨利率與利潤貢獻度。</p>	<p>須證明主張成本費用之相關性與必要性，提供相關佐證資料供核認。</p>

## KPMG Observations KPMG觀點

針對境外電商銷售電腦軟體予我國客戶之情形，境外電商若欲主張銷售收入非我國來源所得，須提供相關佐證資料證明該軟體全部於境外產製，且該軟體屬於單機而非線上使用性質 ( 概念上類似標準化軟體 )。若境外電商銷售內容為軟體即服務等電子勞務，僅得就銷售電子勞務之收入申請適用核定淨利率與利潤貢獻度，根據KPMG過往經驗，由於現行法明文規定境外電商得選擇適用30%淨利率與50%利潤貢獻度計算所得額，若電商選擇申請適用該等比率，稅局於審查過程中要求公司提供之補充資料與說明程度，將可能相對較低，因此整體審查進度將可能較為快速。應注意的是，無論係銷售單機軟體或線上提供電子勞務，皆須符合財政部107年令

我國跨境電商課徵所得稅規定之要件，方得適用跨境電商稅制規定之降低稅負措施。

若外國公司欲主張銷售之軟體屬於「標準化軟體」，應按一般國際貿易認定而免稅，根據KPMG過往經驗，國稅局在認定該軟體是否為「標準化軟體」時，通常會嚴守上述來源所得認定原則與96年令文義規定之要件，此外，若軟體銷售非為「一次性永久授權」之性質 ( 舉例言之，即使有自動續行授權之約定，亦可能被認定非為一次性永久授權 )，稅局往往認定該等銷售之軟體非屬標準化軟體，並認定相關銷售收入為權利金性質，因而不得按一般國際貿易認定免徵我國所得稅。

由前述說明可知，當外國公司銷售電腦軟體或提供軟體即服務等電子勞務予我國用戶，若皆不符合境外電商銷售電子勞務或標準化軟體之要件時，實務上稅局一般皆將銷售軟體之收入定性為權利金所得，導致我國用戶須於給付軟體價款時，就給付總額扣繳20%稅款，且外國公司無法主張減除成本費用，亦無法依照跨境電商稅制或來源所得認定原則第15點之1之規定，申請適用核定淨利率與境內利潤貢獻度以降低有效扣繳稅率。

然而，若為國內軟體公司銷售軟體所獲取相似性質之對價，我國稅法將定性為該國內軟體公司之營業利潤，國內公司可主張減除相關成本費用而僅就所得淨額課稅。

根據上述，可發現同為銷售電腦軟體或提供軟體即服務之電子勞務，也許軟體或勞務之性質、授權方式等交易內容無顯著差異，卻因為銷售主體為國內或國外公司、銷售方式與銷售合約之個別約定不同，導致衍生稅負大相逕庭，此現象應非立法者之本意。美國商會之稅務委員會亦於2022年白皮書中提出此等問題。

本刊建議，針對非境外電商之外國公司銷售非標準化軟體之情形，似可在個案中具體判斷，若銷售軟體收入確實屬於外國公司之營業利潤或勞務費等積極性所得，而非僅為被動權利金收入，該外國公司應仍有主張減除成本費用（例如研發軟體之成本、維護軟體之費用等）或申請適用核定淨利率與境內貢獻度以計算課稅所得額之空間。

此外，於現今數位時代、元宇宙浪潮之下，各式軟體、線上工具解決方案之相關交易蓬勃發展，我國稽徵實務對於「標準化軟體」之認定，似宜觀察現今軟體交易之發展趨勢與交易特性，重新檢討相關法令之定義，以使我國稅制切合科技與數位經濟發展，進而維持租稅中立。舉例言之，似不應以「一次性永久授權」之銷售約定作為認定「銷售標準化軟體」之必要條件，根據KPMG過往經驗，曾有外國公司銷售一量產之非客製化軟體產品，我國客戶因自身財務考量與淡旺季需求差異等商業上因素，向外國公司協商以「定期決定是否續行授權」之方式購買軟體，該方式對於我國客戶較具商業彈性且價格較為低廉，該軟體業已大量量產且非客製化、客戶亦不得以任何形式修改、複製該軟體，故該軟體實具備標準化性質，惟稅局仍可能以該軟體非「一次性永久授權」為由，否准該等銷售得按一般國際貿易認定而免稅。

綜合前述觀察，可知在現行法與稽徵實務之下，外國公司銷售軟體或電子勞務與我國客戶，不同之銷售內容、方式與合約約定，將可能導致不同之我國所得稅負與影響降低稅負之方式，因此，本刊建議外國公司從事相關交易時，應及時尋求稅務專家之專業意見，針對銷售軟體之內容，妥善規劃銷售之具體方式並研擬銷售合約相關條款之內容，以依法適用對應之稅負減免措施以節省稅務成本。





## 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

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