

稅務爭議預防 與解決

2025年8-9月號



前言

隨著全球供應鏈加速重組及美國關稅政策之影響，臺灣企業可能於美國設立分支機構作為潛在因應方式。然而，企業在美國設立分公司時，除了可能須負擔美國聯邦及各州的相關直接稅外，當分公司關閉並將剩餘財產一次性匯回台灣總公司時，還可能須面對美國「分支機構利潤稅」(Branch Profit Tax)，對該筆累積盈餘課徵30%的稅款，進一步加重企業的稅負壓力。

依據我國所得稅法第3條第2項但書規定，台灣公司如已於國外繳納所得稅，得提出所得來源國稅務機關發給的同一年度納稅憑證，於營利事業所得結算申報時，得適用境外稅額扣抵，以解決同一所得於來源國及居住國重複課稅之問題。然而，針對美國前述課徵分支機構利潤稅的情形，該稅負是否依所得稅法第3條第2項但書規定，作為可扣抵稅額以抵減我國之營利事業所得稅，於稽徵實務上即生爭議。

近期我國行政法院已針對此一境外稅額扣抵爭議問題作成判決，本刊將透過該判決解析現行實務看法並提出本刊觀察，供讀者進一步瞭解該議題與可能的預防措施。

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。

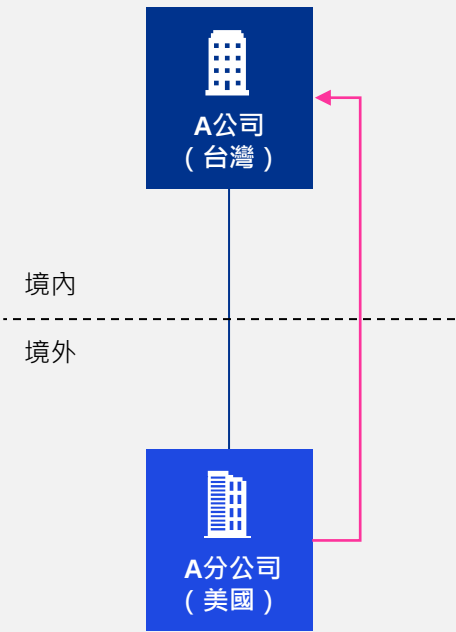
台商關閉美國分公司而將盈餘匯回，美國分支機構利潤稅（Branch Profit Tax）得否在台灣扣抵？



案例

某台灣A公司原於美國設有分公司，嗣後A公司決定關閉美國分公司，並於X5年將美國分公司剩餘資產新臺幣（下同）5億元一次性匯回台灣總公司，並於X5年度，美國政府對該5億元之剩餘資產匯回課徵30%之「分支機構利潤稅」合計1.5億元（其中3,000萬元之稅額係針對5億元剩餘資產中源自X1年度之稅後盈餘1億元所課徵），A公司依此繳納稅款，並取得美國稅務機關核發之納稅憑證。

試問：A公司得否主張該3,000萬元係所得稅法第3條第2項但書所稱「依所得來源國稅法規定繳納之所得稅」，應得以回溯扣抵A公司X1年度應納營利事業所得稅額？



- A分公司於X5年辦理清算解散，因此匯回剩餘財產新臺幣5億元，其中有1億元係源自於X1年之稅後盈餘
- 美國對該5億元之剩餘資產分配課徵30%之「分支機構利潤稅」合計1.5億元
- 美國1.5億元分支機構利潤稅中，歸屬於X1年1億元盈餘部分之稅額為3,000萬元。則該3,000萬元美國稅額得否扣抵A公司X1年之營利事業所得稅？

案關法規及判決見解之整理

針對本境外稅額扣抵之爭議，本刊整理相關法規、財政部函釋及法院判決重點如下：

法規與判決	內容
所得稅法第3條第2項	營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。
財政部93年9月14日台財稅字第09300452930號令	營利事業依所得稅法第3條第2項但書規定扣抵其中華民國境外所得已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，應提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證。所稱「同一年度納稅憑證」，係指營利事業按權責基礎併計之境外所得所屬年度之同一年度納稅憑證。
臺北高等行政法院112年度訴字第1234號判決	按法規範體系觀之，所得稅法第3條第2項意旨，係就我國營利事業之「特定某一年度」全部純益額之結算應納稅額，明定必須將該「特定某一年度」之境內所得額，及該「同一年度」之境外所得額，予以合併為「同一年度」之全部純益額，據以結算「同一年度」之全部應納稅額。.....換言之，所得稅法第24條第1項所定「本年度」純益額之結算、同法第3條第2項所定應就境內外「同一年度」全部所得合併結算應納稅額、提出外國政府之「同一年度」納稅憑證、自「同一年度」之全部結算應納稅額中扣抵等，均指「按權責基礎併計境內外所得之所屬年度」自明。

由上可知，臺北高等行政法院112年度訴字第1234號判決嚴格要求境外所得稅額扣抵，僅限於「按權責基礎併計境內外所得之所屬年度」之納稅憑證，而不包含後續年度針對分支機構將累積盈餘匯回總公司而繳納「分支機構利潤稅」之納稅憑證。

以下茲進一步分別整理納稅者、國稅局及法院於該判決之主要主張。

納稅者之主要主張

納稅者認為，美國分支機構利潤稅之課稅客體仍屬企業所得，具備企業所得稅之性質，納稅者之美國分公司過去年度賺取利潤（即本文案例之X1年度稅後盈餘1億元）當年度尚無須繳納美國之分支機構利潤稅，並於嗣後匯回累積盈餘時發生分支機構利潤稅之納稅義務（即X5年度之3,000萬元之分支機構利潤稅），然而，實質上該美國X5年之分支機構利潤稅係針對X1年之所得課徵，自應符合所得稅法第3條第2項但書境外所得可扣抵稅額之要件，應得以回溯扣抵X1年度之應納營利事業所得稅額。

國稅局之主要處分理由

國稅局否准原告之主張，其主要理由可歸納如下：

一、分公司匯回累積盈餘課徵之分支機構利潤稅，非屬所得稅法第3條第2項所稱「境外所得」

系爭分支機構利潤稅，係美國稅務機關對在美國之分公司匯回國內累積盈餘時所課徵之稅捐，其稅基為累積盈餘及淨值變動數，租稅客體為A公司美國分公司之「累積盈餘」，自與所得稅法第3條第2項規定須為來自中華民國境外之「所得」租稅客體不合。

此外，就美國課徵分支機構利潤稅之目的觀之，係為使外國公司在美國分公司於稅務上與美國本土公司處於相等地位，因此，從租稅公平之角度，對外國公司在美分公司分派盈餘予境外公司時，課徵境外公司約當股利之稅捐，故本案例中，縱使A分公司於X5年匯回之盈餘中有源自X1年之盈餘，仍非A公司X1年度之所得，自不得再於A公司X1年度之應納所得稅額中扣抵。

二. 重複扣抵將損及我國對國內來源所得之課稅權

A公司過去所得稅之應納稅額中，已計入扣抵A分公司各年度之美國所得稅，如再將系爭分支機構利潤稅予以扣抵，等同放棄我國國內來源所得之課稅權，由本國補貼國外之稅捐。

法院判決理由整理

法院判決最終不採納稅者之主張而駁回請求，其主要判決理由歸納如下：

一. 分公司與子公司法律地位不同，適用稅制有別，本案屬於分公司財產內部移動，無法如同子公司分配股利予母公司之情形扣抵稅額

判決原文節錄：「……母公司列報之前開投資收益（股利收入），對應於外國子公司在當地為『母公司』扣繳的『股利所得稅』部分，始有所得稅法第3條第2項國外稅額直接扣抵之適用。……分公司係受本公司管轄之分支機構，即分公司應為本公司整體人格之一部分，分公司本身不具有獨立人格，不能為權利義務主體，亦無自己的獨立財產，故放置於分公司的財產，為本公司總財產之一部分；至於子公司，雖係母公司之從屬公司，然子公司本身仍具有法人人格，子公司與母公司分屬二個不同法律主體，均如上述。則本件X分公司一次性匯回剩餘資產予X本公司，實際上為X本公司一次性取回『自己』在境外之剩餘財產，核與子公司分配股利（盈餘）予母公司之『兩個不同主體間財產終局移轉』情形不同。」

依照上述判決意旨，分公司與子公司二者在國外稅額扣抵制度上適用不同規範。因此，本文案例A公司美國A分公司關閉時，將剩餘財產匯回，屬

於總公司取回自己財產的內部移動，並非兩個不同主體間的財富移轉，不適用子公司分配予母公司之相關扣抵規定。

二. 所得稅課稅對象為「流量」所得，非「存量」累積盈餘，國外稅額扣抵須為「同一年度」之「流量」所得

判決原文節錄：「……在現行稅制設計下，係先就營利事業之特定年度流量所得課徵營利事業所得稅，再就課徵過所得稅後之累積盈餘存量之終局分配，分別情形依法核課或免課。可見，營利事業之『特定年度流量所得（當年度所得）』、『累積盈餘存量之分配（累積盈餘分配）』係分屬不同之租稅客體，依法適用不同之租稅課徵或減免要件，二者不可混為一談。復按所得稅法第24條第1項前段規定意旨，營利事業所得稅是週期稅，其稅基（營利事業所得）乃是『流量』（當年度所得）的概念，並非採『存量』（累積盈餘）的概念，是以，所得稅之稅基計算必須與特定某一『現實年度』相配合，而產生所得（流量）歸屬特定『某一課稅週期年度』之課題。至於國內營利事業將累積盈餘（存量）之一部或全部分配予他人，其性質係財富存量於特定時點，在『兩個不同主體』間，直接且無償的終局移轉，因此造成財富存量歸屬主體的改變，另外依法核課或免課。」

依照上述判決意旨，所得稅是針對特定年度的所得（流量）課稅，累積盈餘則屬於稅後財富（存量），兩者性質不同而屬不同之租稅客體，課稅及扣抵規定亦不同，所得稅法第3條第2項可扣抵稅額之規定，須提出與客體「所得」發生「同一年度」的納稅憑證，本件美國分支機構利潤稅非針對發生於特定某一年度之租稅客體「所得」所課徵，課稅時點亦不發生於所得發生之年度，故該美國分支機構利潤稅不符合我國境外稅額扣抵之要件。

三. 現行法無明文賦予此類經濟行為國外稅額扣抵權，法院自亦不得賦予該扣抵權，以避免稅捐重複減除，並維護我國課稅主權

判決原文節錄：「X公司於Y年度一次性取回其境外剩餘財產此種經濟行為之發生，並『未』併計我國營利事業所得額而予以核課稅捐，自『無』重複課稅之情形，我國又『無』法律明文就此種經濟行為賦予國外稅額扣抵之權利。……至於我國營利事業自國外取回自己之財產，若因而遭外國政府以特定名目課徵稅捐，基於我國租稅主權維護、產業政策、社會經濟狀態等諸多考量，我國應如何予以核課稅捐、如何賦予境外稅額扣抵權、如何限制扣抵權之行使等租稅制度，核屬立法形成自由範疇，於法無明文情況下，基於法治國之權力分立原則，法院亦難逕自片面賦予境外稅額扣抵權。……A公司Y年度自美國取回自己之剩餘財產，致遭美國政府課徵特定名目之稅捐，我國法律就此亦未明文例外賦予境外稅額扣抵權，如容許被告逕自違法擬制，違法賦予扣抵權，無異放棄我國租稅主權，補貼他國稅收，亦非法之所許。」

依照上述判決意旨，現行我國稅法並未明文允許分公司關閉匯回財產時，國外針對此經濟行為課徵之特定名目稅捐得於我國扣抵，因此法院無權逕自創設扣抵權，且如允許將分支機構利潤稅扣抵，將導致同一筆所得重複減除境外之多項稅款，等同於我國放棄對國內來源所得的課稅主權。

惟應注意者，於目前司法實務，本刊討論之稅務爭議尚只有臺北高等行政法院作成相關判決，日後是否有其他高等行政法院或最高行政法院有不同見解，本刊將密切關注實務相關發展。

投資架構（子公司或分公司）的選擇，應充分考量相關稅務風險

分公司與子公司在法律地位及稅務規範上有所差異，於不同架構下，國外稅額扣抵規定亦有不同，企業在規劃海外投資架構時，應審慎評估二者所導致的稅務風險與潛在影響，選擇最適合自身營運策略的架構。

國外稅額扣抵須符合「同一年度」納稅憑證等相關規定

依據我國所得稅法及相關解釋函令，主張國外稅額扣抵必須提出「同一年度」的納稅憑證，且須為該年度境外所得已繳納的所得稅。根據本案國稅局與判決之相關立場，美國分支機構利潤稅之課徵客體為累積盈餘之分配，並非發生於所得年度之所得，故不符合境外稅額扣抵之客體要件。因此，企業應特別留意相關證明文件的要求與年度的正確性，避免因文件不符或年度錯誤而影響扣抵適用。

尋求專業建議降低稅務風險

跨國稅務規劃與境外稅額扣抵涉及不同租稅管轄區之租稅法規適用，且當一方國家稅制發生變動時，即可能牽一髮動全身而影響企業之整體稅捐負擔，因此，建議企業於進行重大跨境投資或資金調度前，應諮詢專業稅務顧問，釐清相關稅務影響，並預先規劃合適的投資架構與資金安排方式，以降低潛在爭議與稅負風險，確保企業跨國營運的財務穩健、稅務合規與合理預估各國之可能稅負。



KPMG Observations

投資美國或其他國家應注意稅務制度不同造成的風險

台灣企業於美國設立分公司並將累積盈餘匯回時，可能面臨美國政府課徵之分支機構利潤稅，根據前述國稅局立場以及法院判決見解，該筆稅款不能於台灣申報營利事業所得稅時主張國外稅額扣抵。因此，企業在跨國投資前，應充分了解當地稅制與台灣稅法間的差異，並評估各國稅制對資金調度、盈餘匯回等行為的影響，避免因制度不同而產生預期外的稅負，進而影響整體投資效益。



Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

陳渝雯

協理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw

顧欣威

主任

02 8101 6666 ext. 22066

hku1@kpmg.com.tw

丁英泰

執業會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtailing@kpmg.com.tw

吳姿穎

副理

02 8101 6666 ext. 22896

sophiawu2@kpmg.com.tw

許可樟

主任

02 8101 6666 ext. 22120

ckhsu@kpmg.com.tw

謝昌君

執業會計師

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

蔡鈺柔

主任

02 8101 6666 ext. 21477

joekok@kpmg.com.tw

李庚翰

主任

02 8101 6666 ext. 22156

warrenli1@kpmg.com.tw

林上軒

協理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

kpmg.com/tw

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.

© 2025 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