

外國營利事業所得稅扣繳探討

財會處

本公司近年來承製許多與過去不同的船舶，相對需要引進外國技術，借用外國技術人員或租借外國裝備到台灣來，依照中華民國所得稅法，除商品買賣以外股利、營利、勞務所得、利息、租金、權利金及其他所得，在給付外國供應商報酬時，扣繳是必須要考量的問題，以免扣繳義務人（公司負責人）因違反扣繳義務而須補稅並且加罰。特別在買賣雙方簽訂之服務合約中，如約定報酬相關之扣繳稅應由給付人負擔之條款，或是契約所載之服務報酬金額賣方是不含稅的價格，稅額負擔實質上由買受人承受，實際稅負也增加不少。因此買方對於外國營利事業所得稅需要有所了解，並且有效利用稅法及各項減免措施，以降低負擔。

所得稅課稅的基礎是「所得」，按所得稅法第 8 條將所得規定，列舉了在中華民國境內取得股利、盈餘分配、勞務報酬、利息、租金、權利金、財產交易增益、派駐外國勞務所得、農牧工礦盈餘、競技機會獎金等十款，最後還有其他所得概括。所得乘以稅率等於應繳稅款，淺顯易懂，但是稅法規定並非字面上直接，實際適用的結果，所得或非所得及應該扣繳稅率大有不同。

首先應檢視外國提供的之服務報酬，該是否構成外國人之「中華民國來源所得」。依據民國 98 年台財稅字第 11000061702 號令，所得稅法第八條規定

「中華民國來源所得認定原則」，訂定了各類所得是否屬境內所得認定原則。

例如第四點對勞務所得，本法第八條第三款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，於個人指在中華民國境內提供勞務取得之薪資、執行業務所得或其他所得；於營利事業指依下列情形之一提供勞務所取得之報酬：

(一)提供勞務之行為，全部在中華民國境內進行且完成者。

(二)提供勞務之行為，需在中華民國境內及境外進行始可完成者。

(三)提供勞務之行為，在中華民國境外進行，惟須經由中華民國境內居住之個人或營利事業之參與及協助始可完成者。

故若不符合以上情況，即非屬中華民國來源所得，不在我國的課稅範圍，所以毋須申報營業稅，也免代扣稅款及申報所得稅。所謂「參與及協助」，指提供設備、人力、專門知識或技術等資源，但不包含台灣公司應配合提供之基本背景相關資訊、通知、確認、聯繫。

實務上，國稅局如果對於特定案件有疑慮，調閱相關該外國人所屬人員的入出境記錄，了解國外承商提供服務過程中有沒有入境台灣，即使完全沒有入境台灣，卻有相互來往郵件聯繫，澄清規格，審閱圖稿，稽徵機關可能認定公司已經「參與及協助」外國公司。「勞務提供地」與「台灣境內買方的參與及協助」是認定境內所得的核心概念。技術服務報酬全部或部分是在境內提供（例如：外國供應商派人來台提供服務），或者技術服務完全是在境外提供，但須由境內個人或營利事業之參與及協助始可完成，相關技術服務報酬均可能構成外國供應商之中華民國來源所得，而須於國內課徵營利事業所得稅。

如認定屬於外國供應商之中華民國來源所得，且該外國供應商在台無固定營業場所（例如：分公司）或營業代理人沒有整年度申報，在未適用稅捐減免措施的情況下，扣繳義務人應就必須按給付價款總額，目前所得稅可以爭取優惠方式有：

(1) 適用租稅協定：如果外國供應商居住之國家或地區如與我國定有租稅協定而且給付內容可適用租稅協定，可能有機會免予扣繳，建議優先考慮適用租稅協定第 7 條營業利潤免稅之規定。惟應注意的是，在適用租稅協定營業利潤免稅之規定前，外國供應商必須先依適用財政部於 99 年 1 月 7 日以台財稅字第 09904504820 號令發布「適用所得稅協定查核準則」取得我國稽徵機關之核准。

(2) 相當成本之所得項目申請稅捐減免措施：有兩個方式可以申請核准適用：

(i) 外國供應商申請適用所得稅法第 25 條第 1 項並經稽徵機關核准；

(ii) 外國供應商申請適用所得稅法第八條中華民國來源所得認定原則：第 15 條在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，其有本法第八條第三款規定之勞務報酬、第五款規定之租賃所得、第九款規定之營業利潤、第十款規定之競技、競賽、機會中獎之獎金或給與或第十一款規定之其他收益者外國營利事業得自取得收入之日起五年內，委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，向扣繳義務人所在地之稽徵機關申請減

除上開收入之相關成本、費用，重行計算所得額；第 15 條之 1 關於勞務報酬或營業利潤之規定計算所得額課稅（可適用核定之「淨利率」及「境內利潤貢獻程度」計算所得額）並經稽徵機關核准。

租稅協定是指跨國交易時，為雙方締約國家為消除所得稅課稅差異對跨境投資、經貿往來及文化交流活動所形成之障礙，本於互惠原則，所產生各類所得商訂減、免稅措施，以消除雙重課稅，甚至減輕稅負，營造有利雙方投資及人民往來之永續低稅負環境，並商訂相互提供稅務行政協助之範圍，以防杜逃稅，維護雙方稅收。租稅協定具有特別法效力，優先內國稅法規定而適用，至 106 年 12 月 31 日止，我國已簽署並生效之全面性所得稅協定計 32 個，締約國之營利事業一方領域企業在他方領域未設有常設機構，或雖設有常設機構，但並無可歸屬該常設機構之利潤，報酬不涉及無形財產權授權使用之權利金給付，應備妥相關文件，向給付人所轄稽徵機關申請核准減免所得稅。他方締約國居住之人取得中華民國來源之股利、利息、權利金或技術服務所得，適用之租稅協定較低稅率。特別注意是倘若稽徵機關認定企業所給付之技術服務報酬，實際上有部分或全部為企業使用外國供應商之專利權、著作權、商標、秘密配方、工業、商業或科學經驗之資訊等等而給付之對價，該價款即應依租稅協定中關於「權利金」之規定按上限稅率辦理扣繳，而無法享有免稅的待遇。再者，租稅協定系各自經過談判後達成，部分租稅協定僅可能導致適用較低之上限稅率扣繳，而不能按營業利潤之規定免稅而且股利、利息、權利金不同締

約國稅率有所不同。最後，倘若企業支付予外國供應商之價款包含技術服務報酬、權利金等等多種性質之給付，應按其性質，分別適用租稅協定中關於營業利潤或技術服務報酬（技術費）、權利金或其他所得類型之規定。

所得的觀念應該是淨所得，因此對於須額外投入許多人力和資源等支出的所得項目，所得稅法第 25 條提供直接優惠認定所得的方式，所得稅法第 25 條第 1 項則係指外國營利事業在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，已產生中華民國來源所得的情況下，若其成本費用分攤計算困難者，則可申請適用依該條文之相關規定計算營利事業所得額。經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，基於淨所得觀念得以 15% 認定所得（國際運輸 10%），然後再乘以目前扣繳稅率 20%，等於可以減至 3%，差距頗大。

特別注意的是財政部發佈的「外國營利事業申請適用所得稅法第 25 條第 1 項規定計算所得額案件審查原則」第 6 點第 3 款第 3 目所稱營業權、著作權、專利權等權利而取得之報酬，屬權利金性質，故無所得稅法第 25 條規定之適用。指當所購買之電子勞務是標準化軟體時，依 96 年解釋令，因非屬中華民國來源所得，故免予扣繳，向國外廠商購買套裝軟體所支付之授權費，如該套裝軟體非為標準化軟體，還會依客戶需求修改部分權利時，該授權費一般會被認定是複製程式至產製產品以供銷售之給付，為有權使用「著作權」之給付，屬權利金，而無所得稅法第 25 條規定之適用。

至於所得稅法第八條中華民國來源所得認定原則第 15 條及第 15 條之 1，參考財政部 108 年 9 月 26 日台財稅字第 10804544261 號 令「外國營利事業申請核定計算中華民國來源所得適用之淨利率及境內利潤貢獻程度作業要點」，向稽徵單位申請核定之「淨利率」及「境內利潤貢獻程度」計算所得額，外國營利事業須提示之相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告，核實計算其所得額，相較於租稅協定或所得稅法第 25 條第 1 項得申請，需要賣方配合拿出成本資料，複雜許多。

依據上述判斷後計算其所得額扣繳 20%或適用租稅協定中優惠稅率並於給付後 10 日向當地國稅稽徵機關申報。緊急的付款在核准前給付仍須先以未減免優惠前總額計算所得繳納，待核准後，才能申請退還。至於大陸地區營利事業因適用「臺灣地區與大陸地區人民關係條例」不能申請所得稅法第 25 條適用，又兩岸目前無租稅協定得適用，至於依所得來源認定原則得減除相關成本仍可適用。

為了提升公司經營境界引進外國技術，借用外國技術人員或租借外國裝備，固所必須，但扣繳申報義務是公司法律上強行義務，如果我方負擔稅負是合約上的條件估計工程成本時，請需求單位應計算預算在內，需要賣方授權配合提出的文件最好事先清楚告知。如前所述，認定是否境內所得及應該適用的

性質，在一些狀況下存在不確定性，國稅局透過向申請單位承辦人了解詳情，也是法律上賦予的權力請配合。爭取合法節稅減輕稅負，一切應以遵循稅務法令為前提，需要採購權責單位配合本處按程序辦理方能成功。

參考法規

所得稅法

中華民國來源所得認定原則 <https://law-out.mof.gov.tw/LawContent.aspx?id=FL050237>

所得稅法第 25 條 <https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawSingle.aspx?pcode=G0340003&flno=25>

外國營利事業申請核定計算中華民國來源所得適用之淨利率及境內利潤貢獻程度作業要點 <https://law-out.mof.gov.tw/LawContent.aspx?id=GL010712>

所得稅法第 25 條第 1 項專區

<https://www.ntbna.gov.tw/multiplehtml/1b4a2f4b58d943cdb3c90aaa628a40de>

租稅協定

適用所得稅協定查核準則 <https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340125>

所得稅協定專區 <https://www.ntbt.gov.tw/multiplehtml/c877bab3060747febe48425e06d072f3>

