



國際租稅議題之司法實務探討

普華商務法律事務所
李益甄 律師



大綱

- 租稅協定中營業利潤之司法實務判斷
- 租協協定之適用時點
- 勞務報酬及權利金之判斷
 - 中華民國來源所得認定原則
 - 司法實務見解
 - OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

■ 中英租稅協定第4條第1項：

本協定所稱「一方領域之居住者」，係指依該領域法律規定，因住所、居住地、管理處所、設立登記地或其他類似標準負有納稅義務之人。

■ 中英租稅協定第7條第1項：

一方領域之企業，除經由其於他方領域內之常設機構從事營業外，其利潤僅由該一方領域課稅。該企業如經由其於他方領域內之常設機構從事營業，他方領域得就該企業之利潤課稅，但以歸屬於該常設機構之利潤為限。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- 97年度訴字第00898號

- **事實：**

高盛集團英國資產管理公司(下稱高盛英國)提供中華郵政公司辦理中華民國境外之有價證券與金融商品之投資業務，並按月計算收取委任報酬。嗣高盛英國就所收取之服務收入依中英租稅協定第7 條第1項(營業利潤)規定，向國稅局申請免納中華民國所得稅。



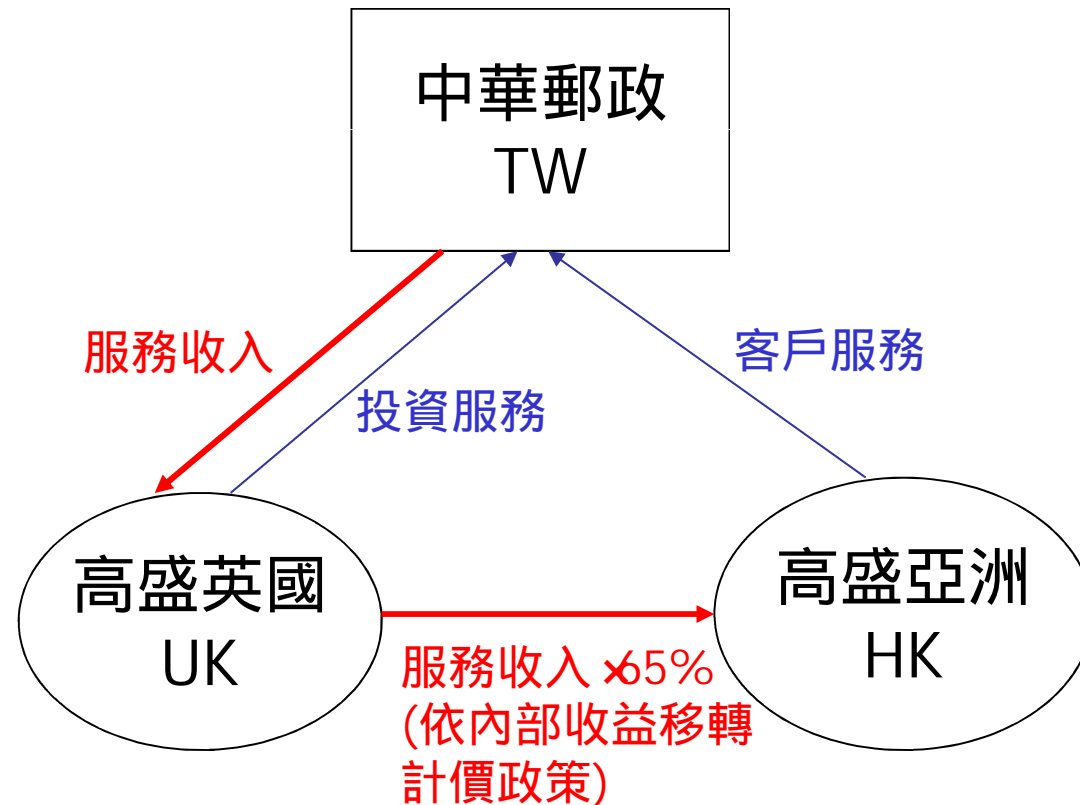
租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

■ 事實(續):

國稅局審查後，因高盛英國實際上依契約自行提供中華郵政公司服務所取得之報酬僅占全部服務收入之35%，另65%係由高盛亞洲公司於香港實際提供服務取得，再由高盛英國依高盛集團內部收益移轉計價政策將該65%收益分配予高盛亞洲(下稱高盛亞洲)，而因高盛亞洲係依香港公司，非中英租稅協定第4條及第7條所定簽約國之居住者，自無該協定之適用，僅核准原告實際取得之35%服務收入部分免納中華民國所得稅，並否准其餘65%之服務收入免稅之申請。

租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- 事實(續):





租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- **爭點：**

高盛英國所請65%之服務收入是否得依中英租稅協定第7 條第1項規定免納中華民國所得稅？



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

■ 台北高等行政法院判決理由：

1. 營業利潤歸屬判定 - 風險及資本：

租稅協定「常設機構利潤歸屬」傳統係採：風險、資本兩部分分析，風險部分係自於因承擔職能及案關業務功能，而導致之各種風險；資本部分係考量資產投入、可使用資本的配置與歸屬等經濟實質（事實）之分析等，故判斷「營業利潤」之歸屬時，須同時考量因投入資本，並對營業內容承擔職能及業務，且對因執行業務所產生之風險加以承擔者，兩者兼備，方能歸屬營業利潤。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- 台北高等行政法院判決理由：
 2. 高盛亞洲公司該部分營業收入等同原告營業成本，亦即高盛英國收到款項同額支付高盛亞洲公司，其中並無任何利潤空間，與一般承攬人轉包時，投入資本並承擔風險，因而賺得價差之常情不合，其內部關係實為代收轉付。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

■ 台北高等行政法院判決理由：

3. 高盛英國96年申請書自稱該65% 收益之營業活動內容為客戶服務，類型為勞務之提供，直接由高盛亞洲提供中華郵政公司，則高盛亞洲自行投入資本，實質進行營業活動，高盛英國就之既未實質進行營業活動，介入交易內容，亦未對該等服務負擔職能並承擔風險，其未就客戶服務進行商業活動，按公平合理方法，收入及利潤不應歸屬於高盛英國，而應歸屬於實際投入營業活動之高盛亞洲。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

■ 台北高等行政法院判決理由：

4. 高盛英國實質上對該65%之收入無權進行控制，而須同額轉付高盛亞洲。高盛亞洲所提供之客戶服務，高盛英國並未負擔任何職能之情況，而其與高盛亞洲公司為高盛集團內之關係人，該等風險自可基於該一般移轉訂價政策完全轉嫁由高盛亞洲負擔，尚難因高盛英國形式上負擔可轉嫁予勞務提供者之風險，即可認其實質從事營業活動，進而，認定其為系爭營業利潤歸屬之主體。據此，系爭委任投資契約服務收入之65% 屬高盛亞洲提供服務所應取得，因其非屬英國居住者，自非該協定第7條營業利潤規範之範圍。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

中新租稅協定第7條第1項：

一方領域之企業，除經由其於他方領域內之常設機構從事營業外，其利潤僅由該一方領域課稅。該企業如經由其於他方領域內之常設機構從事營業，他方領域得就該企業之利潤課稅，但以歸屬於該常設機構之利潤為限。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

中新租稅協定第3條第1項第6款：

稱「企業所得或利潤」，不包括：文學或藝術作品，電影片或電視影片或廣播之錄音帶，礦場、油井、採石場、或其他天然資源、或木材或森林產物開採場所之租金或權利金；股利、利息、租金、權利金等項所得，公費或因管理、控制或監督貿易、事業或另一企業之其他活動所得之報酬；勞動或個人服務之報酬；或由經營船舶或航空器而來之所得。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- 96年度判字第00986號
96年度訴更一字第00098號
- **事實：**

昇陽電腦股份有限公司（下稱昇陽公司）於86年間給付國外新加坡商Sun Microsystems Pte Limited公司（下稱新加坡公司）「產品諮詢服務中心服務費」（下稱產品諮詢服務費），未就該給付扣繳稅額。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

■ 爭點：

新加坡公司向昇陽公司收取之產品諮詢服務費，可否依中新租稅協定第7條有關「營業利潤」規定：「一方領土內之企業，除在他方領土內透過其常設機構從事營業外，其營業利潤應僅在該一方領土內可予課稅」，在其所在地之領土（新加坡）內課稅，亦即昇陽公司自無須辦理扣繳部分？



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- **台北高等行政法院原審判決理由：**
系爭產品諮詢服務費，係新加坡公司因「昇陽公司銷售人員於銷售前整體性規劃，遇有困難時所需之諮詢顧問服務」，係屬該公司因提供技術服務而收取費用，為中新租稅協定第3條第1款第6目所定之因另一企業之其他活動所得之報酬，並非新加坡公司經營本業營業行為發生之所得，故非屬第7條之營業利潤。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- **最高行政法院上訴判決理由：**

原判決引用「中新租稅協定」第3 條第1款第6目之除外規定，認為上開收入為「因管理、控制或監督事業(或另一企業)」所得報酬，非「企業利潤」。然原判決對昇陽公司與新加坡公司間有「管理、控制或監督貿易、事業或另一企業之其他活動」之構成要件事實，卻未具體說明其涵攝過程及認定理由，而逕謂：「新加坡公司因『銷售人員於銷售前整體性規劃，遇有困難時所需之諮詢顧問服務』，係屬該公司因提供技術服務而收取費用」云云，亦顯有判決不備理由之違法。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- 台北高等行政法院更審判決理由：

依中新租稅協定第1條、第7條規定，適用該協定主張在我國免稅者，除須為「一方領土或雙方領土之居住者之人」外，尚須「在我國境內未設有常設機構或固定處所」，始足當之。依照前開說明，原告即應就新加坡已具備上開要件之事實負舉證責任。 原告既無法證明新加坡公司取自昇陽公司之系爭諮詢服務費，業經核准或符合中新租稅協定免稅規定之要件，空言主張新加坡公司並無在中華民國境內繳稅之義務，原告自無扣繳義務云云，亦無足採。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- 法律問題：在中華民國境內取得之提供勞務之報酬而非屬所得稅法第8條第3款、第8款或第9款規定者，是否得依同法條第11款「在中華民國境內取得之其他收益」之規定，仍認屬中華民國來源所得？



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- **最高行政法院 99 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議**
- 所得稅法第 8 條第 9 款規定之所得類型，係以是否在中華民國境內經營作為是否屬中華民國來源所得之判斷基準。總機構在中華民國境外且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，雖在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。



租稅協定中營業利潤之司法實務判斷

- **最高行政法院99年決議對實務見解之影響**
 - 對實務見解之影響：雖然相關法規對何謂勞務並未明確的定義，但法院似乎認為勞務提供僅限於個人，如屬公司提供的服務應歸類為經營工商的盈餘；經營工商盈餘是否屬於中華民國來源所得，非依提供地判斷，而是依使用地判斷。
 - 上述見解似乎與財政部2009年9月3日發布的「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」不符。



租稅協定之適用時點



租稅協定之適用時點

- 97年度訴字第1283號

- **事實：**

飛利浦電子股份有限公司（下稱飛利浦公司）於96年出售所持有之台積電緩課股票，該緩課股票係84至87年間所配發，其股利所得是否得適用台荷租稅協定第10條第2項規定？



租稅協定之適用時點

■ 爭點

行為時促產條例第16條：「公司以其未分配盈餘增資供左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所得，申報課稅。」

屬於所得實現之遞延或租稅遞延？



租稅協定之適用時點

- **台北高等行政法院判決理由：**

系爭股票股利取得年度均在88年度之前，就此所負稅捐債務業已成立，僅其清償期及計算因促進產業升級條例第16條之特別規定，延緩至轉讓時徵起。故上述臺荷租稅協定既係於90年間始簽立，就系爭成立於其生效前之稅捐債務，自無適用。



勞務所得及權利金之判斷



中華民國來源所得認定原則

■ 勞務報酬(認定原則 §4)

若提供勞務之行為：

- 全部在境內進行
- 需在境內及境外進行；或
- 在境外進行 + 境內居住之個人或營利事業參與及協助。

該勞務報酬屬中華民國來源所得：



中華民國來源所得認定原則

■ 勞務報酬(續)

若外國營利事業提供之勞務全部在境外進行及完成，且在境內：

- 無固定營業場所及營業代理人；
- 有營業代理人，但未代理該業務；或
- 有固定營業場所，但未參與及協助該業務。

該勞務報酬非屬中華民國來源所得



中華民國來源所得認定原則

權利金

下列無形資產在台以使用權作價投資，或授權客戶自行使用或提供他人使用所取得之權利金(認定原則 §7)

- (1) 著作權或已登記或註冊之專利權、商標權等無形資產。
- (2) 未經登記或註冊之秘密方法或專門技術等無形資產。



中華民國來源所得認定原則

權利金(續)

- 境內營利事業
委託境外加工、製造或研究而於境外使用無形資產所給付之權利金，屬中華民國來源所得。
- 非屬中華民國來源所得：接受外國營利事業委託加工或製造，使用該外國營利事業取得授權之無形資產且無須另行支付權利金者。



司法實務判斷

勞務報酬

1. 98年度判字第545號

所謂「提供勞務」係指現時勞務之提供，其法律關係主要係以民法第482條僱傭、第490條承攬、第528條委任及第565條居間等勞務給付契約為範圍。而所謂「勞務」通常指利用人的心力或體力所提供之勞務，乃是隱藏於自然人之身體中，客觀上無從觀察掌握，且具有不可儲存之特性，如果不即時受領完成，提供即行消失。而且給付報酬而受領勞務之一方，在受領勞務時，原則上不須自己付出勞務，只需坐享勞務所帶來的便利。



司法實務判斷

勞務報酬(續)

2. 98年度訴更一字第76號

「勞務之提供」，應係指勞務提供者經過一段時間之累積，透過其心智活動與身體活動之交互影響與作用，進而創造出有形或無形之勞務成果而言。



司法實務判斷

勞務報酬(續)

1. 96年度訴字第02385號

透過「勞務」交換而取得部分，對應之民法契約類型眾多，且屬人性之高低不一，而承攬契約、僱傭契約分別為屬人性最低與最高者，委任契約則居中；核其特質乃在出自於自然人之活動，具有不可儲存之特性。是在判斷是否屬所得稅法第8條第3款之勞務報酬時，自應參酌該契約性質及當事人真意究係著重於勞務提供或財產權之取得而定。



司法實務判斷

權利金

1. 96年度訴字第02385號

另同法條第6款所謂權利金之支付，係特殊技術及專門知識之提供者，將其秘密方法及技術授權給使用者使用、實施，而該提供者仍保有此項秘密方法及技術之主權，使用者無權將前項特殊技術出售移轉或部分轉讓與第三者，此與買賣之效果在使賣方喪失所賣物品或權利之所有權，而買方則取得所有權，使財產權變易其主體，而買受人有充分自由得以轉讓其買得之財產權之情形不同。

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

OECD租稅協定範本第12條第2項之權利金定義：
為能使用或有權使用文學、藝術或科學作品的著作權，包括電影、專利權、商標權、設計或模型、計畫、秘密處方或方法，或有關工業、商業或科學經驗之資訊，所取得之任何方式之給付。

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

OECD租稅協定範本第12條第2項之權利金定義：

The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

OECD租稅協定範本註釋(2008年7月18日修正):

- 一、權利金的支付是以取得使用權為目的，而非以權利的移轉為目的，故獨家經銷合約的權利及軟體銷售權利的取得，均非權利金的範圍。

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

OECD租稅協定範本註釋：

(1) 獨家經銷合約

為了獲得特定區域內商品或服務的獨家經銷權利而支付的對價，並非以使用為目的，不符合前述「為能使用或有權使用」的定義，因此不構成權利金。

(2) 軟體銷售權利的取得

若是以出售的方式，在特定期間或特定地理區域內對某一智慧財產權作成排他性的授權，且其給付是作為此種授權的對價時，因為涉及權利的讓渡，則應屬於第7條營業利潤或第13條資本利得。

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

OECD租稅協定範本註釋：

二、使用的客體應以已發展完成為要件：
對價的支付是為了發展尚未存在的設計、模型或計畫，縱使設計者保留了對於設計、模型或計畫的全部權利，此種給付亦非權利金的範圍，而應屬於第7條所定的營業利潤。

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

■ 現行解釋函令與OECD範本不一致之處：

一、將專門技術獨家授權所收取的報酬認為係屬權利金(台財稅字第38301號函)：

「貴公司與日商 xx會社總公司簽訂技術合作契約所支付之報酬金，核屬所得稅法第八條第六款規定之權利金性質，不適用同法第二十五條第一項有關提供技術服務收入核計營利事業所得額之規定，應由貴公司於給付時按20%扣繳率扣繳其所得稅款。

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

■ 現行解釋函令與OECD範本不一致之處：

一、將專門技術獨家授權所收取的報酬認為係屬權利金(台財稅字第38301號函)(續)：

其中說明二載明：「依據約載內容，日商係將其專門技術（秘密方法）等，在約定之地區、日期內，提供貴公司獨家使用，所取得之報酬，屬所得稅法第八條第六款所稱權利金性質。」

→ 將專門技術在特定期間或特定地理區域內的排他性授權，亦認定具有權利金的性質，而與前述註釋規定將此定性為權利讓渡不同。

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

■ 現行解釋函令與OECD範本不一致之處：

二、將獨家授權所收取的報酬認為係屬權利金(台財稅字第09404512020號函)：

一、自 94 年 8月1日起，國外影片事業提供影片供我國營利事業放映使用，經約定不得重製及提供他人使用，且於一定期限放映者，國外影片事業所取得之收入得依所得稅法第 26 條規定計算所得課稅：

(一) 國外影片事業在我國境內無分支機構而有營業代理人者，以其收入二分之一核計所得額；(二) 國外影片事業在我國境內設有分支機構者，以其收入之 45 %計算成本；

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

■ 現行解釋函令與OECD範本不一致之處：

二、將獨家授權所收取的報酬認為係屬權利金(台財稅字第09404512020號函)(續)：

(三) 國外影片事業在我國境內無分支機構及營業代理人者，我國營利事業於給付相關費用時，應依所得稅法第 88 條規定辦理扣繳。二、國外影片事業提供影片供我國營利事業放映使用，我國營利事業如可重製使用或再授權他人使用者，該國外影片業者取得之收入應屬所得稅法第 8 條第 6 款規定之權利金所得，應依權利金所得課稅。」

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

■ 現行解釋函令與OECD範本不一致之處：

二、將獨家授權所收取的報酬認為係屬權利金(台財稅字第09404512020號函)(續)：

→ 可將影片重製使用或再授權他人使用時，該國外影片業者取得之收入應屬權利金所得，此與前述註釋規定相符。

然而，於約定影片不得重製及提供他人使用的情形，是否應依所得稅法第26條規定課稅？

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

■ 現行解釋函令與OECD範本不一致之處：

三、以軟體屬標準化或客製化，作為銷售收入如何課稅之區別標準(台財稅字第09604520730號函)：

「一、外國營利事業直接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 (shrink wrap software)、套裝軟體 (packaged software) 或其他標準化軟體，銷售予國內購買者使用，各該使用者不得為其他重製、修改、轉售或公開展示等行為者，得視為商品之銷售，其銷售收入應按一般國際貿易認定。

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

■ 現行解釋函令與OECD範本不一致之處：

三、以軟體屬標準化或客製化，作為銷售收入如何課稅之區別標準(台財稅字第09604520730號函)(續)：
二、外國營利事業透過國內經銷商，將未經客製化修改之標準化軟體，透過網路下載或壓製於光碟，依購買之國內最終使用者指示，將該等軟體安裝於其購買之電腦硬體設備中，併同硬體出售，而該經銷商不得為其他重製、修改、或公開展示等行為者，得視為商品之銷售，其銷售收入應按一般國際貿易認定。惟該國內經銷商，應就其經銷軟體銷售業務之所得，依所得稅法之相關規定申報納稅。」

OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正

■ 現行解釋函令與OECD範本不一致之處：

三、以軟體屬標準化或客製化，作為銷售收入如何課稅之區別標準(台財稅字第09604520730號函)(續)：

→ 如不得重製、修改、或公開展示等行為者，得視為商品之銷售，其銷售收入應按一般國際貿易認定，與前開OECD註釋規定相同。然其銷售的客體卻僅以標準化軟體為限，客製化軟體？