

第二章 營利事業所得稅議題

國際物流發展趨勢不斷演變，我國為了發展成為國際物流中心，投入不少努力，然而至今仍未達預期效果，主要係稅法未能針對國際物流供應鏈新模式做新的詮釋與應用。本章節主要針對營利事業所得稅相關議題進行分析及建議。

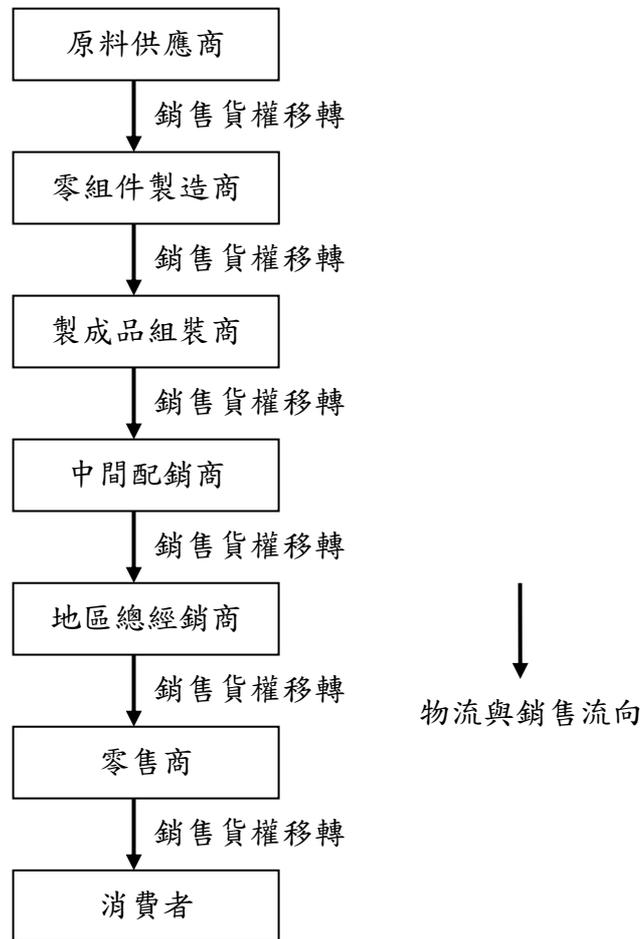
第一節 國際物流發展趨勢

(一) 傳統國際物流供應鏈模式

國際上傳統之物流供應鏈係由原料供應商、零組件製造商、製成品組裝商、中間配銷商、地區總經銷商、零售商等，每一物流供應鏈上之廠商各自向上游廠商採購後，再銷售給其下游之客戶，最後銷售至消費者身上，此種物流供應鏈之安排，每一環節之廠商均有貨物所有權，利潤基本上平均分配在每一廠商上，由於貨物在做跨國間銷售與物流時採取“國際貿易方式”，因此較少構成國際租稅議題。此種出貨即發單收款之傳統型交易具有以下特色：

- 在供應鏈中之各家廠商分屬於不同集團企業；
- 貨物在各國之間以國際貿易方式轉運租稅議題少；
- 存貨與財務資金無法集中管理與有效率相互調度；
- 到消費市場之時間過長不適合生命週期短的商品；
- 不適合反向物流(reverse logistics)供應鏈之處理。

傳統物流供應鏈圖示如下：

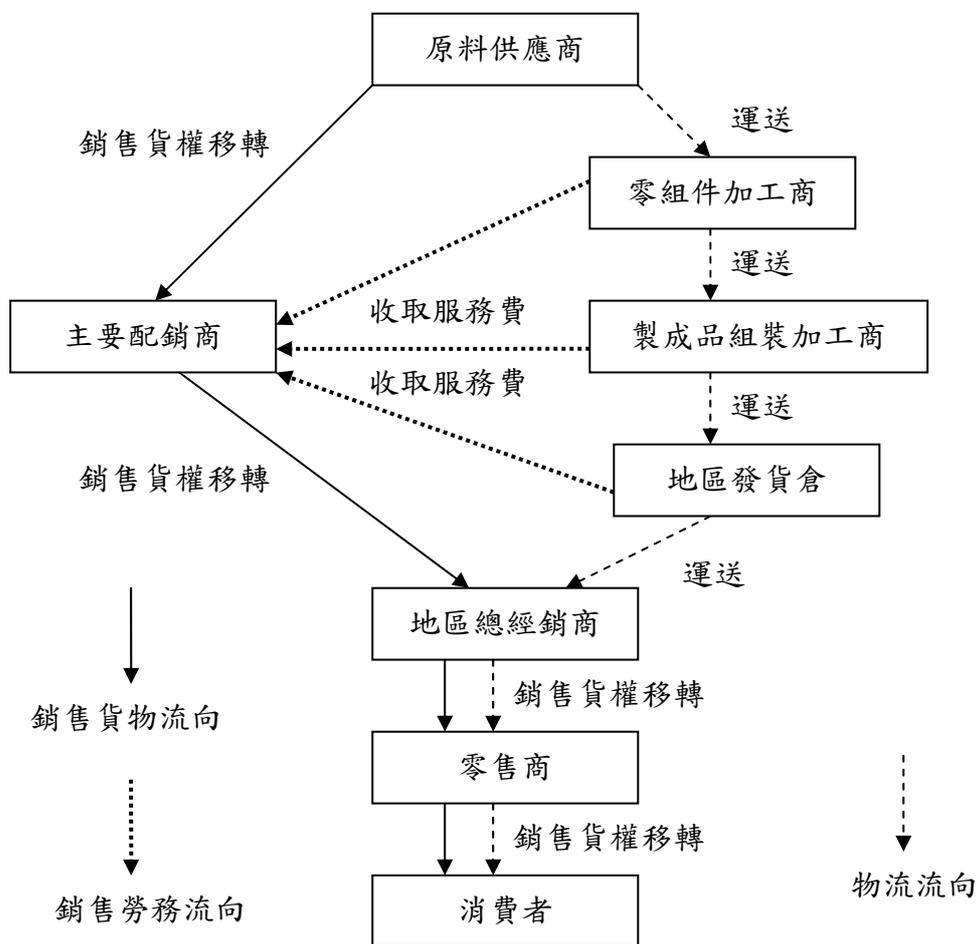


(二) 國際物流供應鏈新發展模式

國際上逐漸形成新潮流之物流供應鏈，在此型態之交易模式下，係由一家主要配銷商向原料供應商採購貨物後，運交給零組件廠加工，然後再轉交製成品組裝廠加工，製成品轉運至地區發貨倉儲存，等待地區總經銷商下單給主要配銷商後，貨物由地區發貨倉轉送地區總經銷，甚至直接交給零售商或消費者手上(例如電子商務銷售方式)，在這種物流供應鏈中，零組件加工廠、製成品組裝加工廠，地區發貨倉均未擁有貨物所有權，貨物在做跨國間物流與製造時採取“提供服務方式”，向主要配銷商收取服務費，在地區總經銷商與零售商無貨物所有權之狀況下，亦向主要配銷商收取佣金，利潤基本上集中在主要配銷商上，由於貨物在做跨國間採取發貨模式，因此經常造成常設機構之所得稅等國際租稅議題，但這種物流供應鏈模式可以減少各環節廠商積壓貨款資金，大量資金由主要配銷商來集中控管與周轉使用，以提升公司財務效能，因此經常為國際大廠所採用。此種先出貨後發單收款之交易模式特色如下：

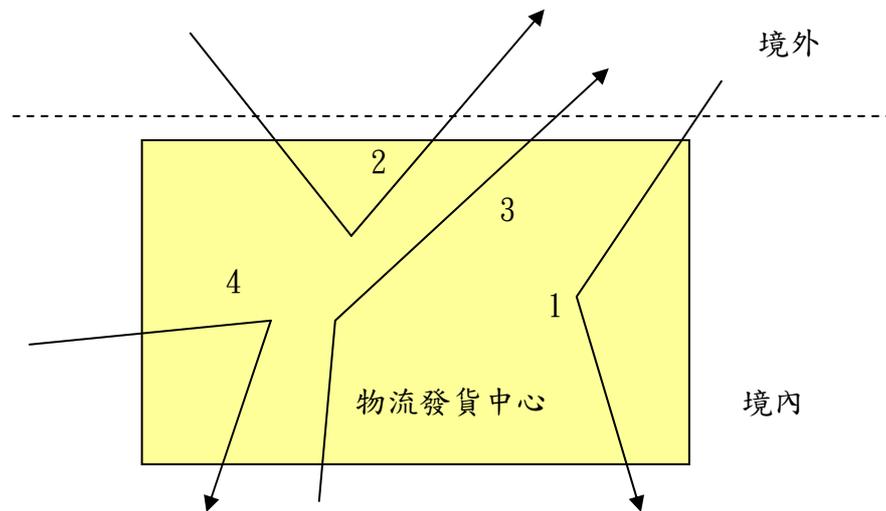
- 在供應鏈中之各家廠商集中於少數集團企業；
- 貨物在各國之間以無實際交易之發貨模式運作，主要以提供服務為主，例如：進出口商與製造加工商並非貨物經濟所有權人，產生許多關稅、營業稅以及所得稅之議題；
- 存貨與財務集中管理與有效率相互調度；
- 可快速到達消費市場適合生命週期短的商品；
- 適合反向物流供應鏈之處理與交易，例如：壞品送回到地區或中央發貨倉，立即以交換方式將良品送回，壞品則轉送到維修中心檢測修復後，回流到地區或中央發貨倉；
- 國際供應鏈新模式需要專業整合之第三方物流公司(3LSP)，替主要配銷商統合、掌控與高效率處理跨國貨物流動。

新潮流之物流供應鏈圖示如下：



(三) 國際物流四大基本樣態

針對國際物流可分為以下四大基本樣態：



1. 國外採購之貨物進儲物流發貨中心，轉銷國內保稅區或課稅區客戶(國外至國內)。
2. 國外採購之貨物進儲物流發貨中心，轉銷國外客戶(國外至國外)。
3. 向國內保稅區或課稅區供應商採購貨物進儲物流發貨中心，轉銷國外客戶(國內至國外)。
4. 向國內保稅區或課稅區供應商採購貨物進儲物流發貨中心，轉銷國內保稅區或課稅區客戶(國內至國內)。

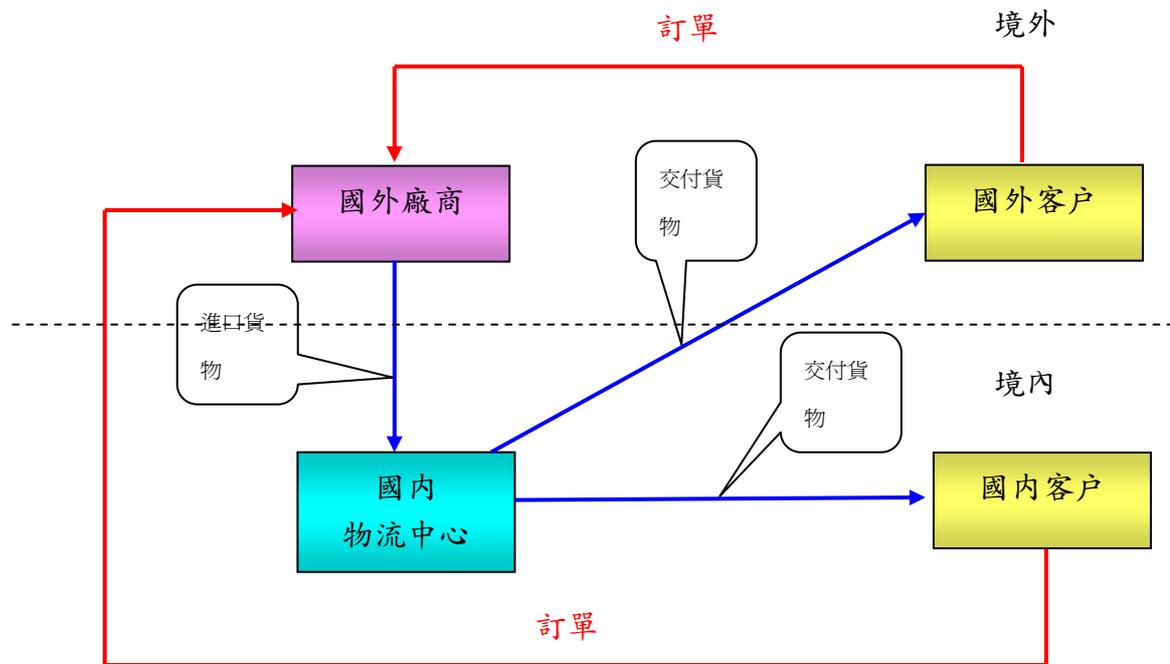
然而，由於物流發貨中心可能處理拆裝、重整、併貨、包裝、標籤等服務，實際上國際物流供應所產生之所得無法清楚區分與分配至此四大樣態。

第二節 我國對於常設機構之認定

我國營利事業所得稅之租稅管轄權係採屬地兼屬人主義，因此當外國營利事業在中華民國境內設立發貨配銷中心，從事輸入、儲存並交付該事業在國內外產製之貨物予國內外客戶之活動因而產生之所得，依據我國所得稅法第八條第一項第九款規定，我國稅務機關認定該發貨配銷中心所執行之物流活動為“經營工商”之行為，構成有中華民國來源所得，應依所得稅法第四十一條及七十三條第二項規定繳納我國營利事業所得稅。又因為當外國營利事業，將其貨物運至我國（未在國內設立任何固定營業場所），委託我國服務業者儲存、運送、重整、檢測、維修、組裝、加工，依我國所得稅法第十條第二項第二款之規定有營業代理人之問題，因此須依同法第八條第一項第九款規定認定有中華民國來源所得，必須依法申報繳納我國營利事業所得稅，此項課稅規定相較於其他致力發展國際物流產業國家或地區之類似規定(例如新加坡、香港、荷蘭等)，顯然較為嚴苛，對於政府計劃發展我國成為全球運籌中心及自由貿易港區，顯有不利影響。

以下針對物流中心之交易流程所衍生之相關營利事業所得稅課稅方式進行更細部說明：

物流中心之一般交易型態(貨物由海外進入台灣物流中心，含進入自由貿易港區)



- 課稅依據

依所得稅法第三條第一項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅」，又依同條文第三項規定：「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」而所謂中華民國來源所得係規定在所得稅法第八條。

- 課稅內涵

依所得稅法第八條第一項第九款規定，凡在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘為中華民國來源所得。是故判斷此一營運模式下，國外廠商在台灣是否應課徵營利事業所得稅，端賴國外廠商是否在台灣有從事“營業行為”而定。

凡是只要在台灣海關報關時即以完成貨物買賣者(貨物所有權及風險已移轉)，係屬一般國際貿易，並不涉及國外廠商在台灣有經營

工商行為，是故並不須課徵台灣營利事業所得稅。惟外國營利事業在台設立物流中心，通常其貨物進入物流中心時仍係屬外國營利事業之存貨，待有訂單再從物流中心移出，是故此種配銷行為即涉及國外廠商在台灣有經營工商行為，所以應課徵台灣之營利事業所得稅。另依財政部民國 92 年 5 月 6 日台財稅第 920451591 號函規定：「外國營利事業委託國內營利事業代其從事輸入、儲存該外國營利事業在國外產製之貨物，並將貨物運交其外國買主在我國境內之合約製造商進行加工，係屬在我國境內交付貨物並完成銷售之行為。上開外國營利事業銷售予國外客戶之收入，核屬其在我國境內之營業收入，應依本部 87 年 1 月 23 日台財稅第 871924181 號函及同年 4 月 1 日台財稅第 871936481 號函說明二規定，計算其中華民國來源所得，課徵我國營利事業所得稅。」。是故依財政部之行政命令認為應課徵所得稅，然而基於所得稅法之原則與精神，相關儲存、加工以及運送行為在新時代之物流供應鏈模式中，是否真的構成“經營工商行為”或者只是構成“購買勞務行為”，仍是值得商榷之議題。

第三節 OECD Model 常設機構之精神與我國稅法之比較

OECD 提出「常設機構」(Permanent Establishment “PE”)概念，世界各國在各自的本國稅法中以及避免雙重課稅的租稅協定中相繼採納此一概念。

- 許多物流活動高度發展之國家，例如新加坡、香港以及歐盟會員國等，其稅務機關對常設機構(PE)之認定，除對有租協定之國家係依據所訂定租稅協定之內容加以認定外，對於未簽署租稅協定之國家，仍然依循 OECD Model 對常設機構之認定範圍，這些國家與地區因儲存、加工與運送之物流活動，並未必須基於簽訂租稅協定，本國稅法之詮釋與應用均完全依循 OECD Model 相關規定之方式，免除外國廠商有 PE 及當地國來源所得之問題。
- 依據我國所得稅法第十條第二項第二款規定，外國營利事業若委託國內代理人「經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者」，將構成有營業代理人之問題，然而依據一般民法之定義，物流服務業者並無“代理權”，亦無“代表權”，而是只有“提供勞務之義務”，因此物流業者係：「經常儲備屬於其他業者之產品，並依據其他業者之指示，提供物流服務將此項貨品交付與他人者」，因此從法理上並未構成營業代理之行為，而是只有構成提供勞務之義務。
- 依據 OECD Model 第五條第四項規定，外國廠商在我國設立之物流配送中心，該中心專為儲存、展示或運送，或轉為供國內廠商加工而儲備屬於該外國廠商之貨物或商品者，非屬常設機構之認定範圍，即無我國所得稅法所稱營業代理人之問題。而依據 OECD Model 第五條第四項規定外國廠商在我國指定代理人，該代理人有權以該外國企業名義於我國領域簽訂契約，並經常行使該項權力，（所稱具有非獨立身分之代理人），視該外國企業於我國領域內有

常設機構。但該人透過固定營業場所僅從事第四項規定之物流活動者，該固定營業場所不視為常設機構。因此很顯然，我國所得稅法第十條第二項第二款規定，係將 OECD Model 第五條第四項與第五項規定綜合在一種情況，此情況在傳統物流供應鏈上，代理人通常為貨物之所有權人，並同時處理倉儲與運送，應當被視為營業代理人，但在新型態之國際物流供應鏈上，代理人通常只有銷售行為上之代理權，但貨物之所有權可能仍在外國企業之身上，而貨物之倉儲運輸則委託專業物流服務公司，因此 OECD 將營業代理人之身分設定在前者有代理權之人上，而認為處理倉儲運輸之專業物流服務公司，只是造所謂準備或輔助性質之活動，因此不應該被認為是營業代理人，OECD 甚至認為提供任何層次的加工活動者，均為非營業代理人。

- OECD 判斷營業代理之精神係主要在「人」所構成之代理行為上，但對於「貨」之流動行為，則認為不構成代理，也就是不構成“營業”或“經營工商”之行為。我國稅務主管機關，將無代理權而只提供倉儲運輸服務之物流公司視為營業代理人，似乎有過度解釋所得稅法第十條第二項第二款以及第八條第一項第九款規定之情形。

第四節 世界各國之作法參考

(一) 美國為主之處理方式(日本、韓國等有類似之規定)：

美國對於常設機構主要係因“經營工商(營業)”時,「貨」與「人」相關之經濟活動而產生,主要是針對在美國若產生「營業行為」(Trade or Business)時之關聯所得(Attributable Income)為課稅依據。其判斷標準主要是針對：

- 貨物之所有權實際在境內移轉(貨物之實體移動不在定義內);或者
- 代理人有實際代理權,並經常代理(代表)國外廠商,在境內(涵蓋保稅區以及課稅區)接洽業務、議定合約、接受訂單者。

(二) 歐洲為主之處理方式(所有歐盟會員國均有類似法令,無需簽訂租稅協定才適用)：

歐洲對於常設機構之認定主要係以“經營事業(營業)”為判斷標準,此亦為OECD所提倡之原則,係以「人」為主要經濟活動產生之判斷依據,屬於「貨」所產生之經濟活動係為輔助性。

- 針對專為儲存、展示、運送、供其他企業加工而儲備屬於該企業之貨物以及所使用之設備,該活動僅為準備或輔助性質(preparatory or auxiliary)者不構成常設機構。
- 非獨立身份代理人,並經常行使其代理(代表)國外廠商之權力,在境內議定合約者構成常設機構。

(三) 其他國家之處理方式(墨西哥等國有類似之規定)：

基本上其判斷標準與美國相似,“經營事業(營業)”係因「貨」與「人」之經濟活動產生,但將保稅區視為“所得稅”之境外,因此貨物所有權在保稅區內移轉者並不構成有當地國來源所得

之議題。其常設機構判斷標準主要是針對：

- 貨物所有權實際在境內課稅區內移轉；或者
- 代理人有實際代理權，並經常代理(代表)國外廠商，在境內接洽業務、議定合約、接受訂單者。

綜上所述，針對世界各國對於物流配銷中心之四大樣態是否產生常設機構(即在當地國產生營業行為)，彙總整理如下：

交易樣態	美國作法	歐洲作法	其他國家作法
1. 國外採購國內銷售	有營業行為	無營業行為	有營業行為 (貨物到達課稅區後才移轉所有權)
2. 國外採購國外銷售	無營業行為 (貨物到達境外後才移轉所有權)	無營業行為	無營業行為 (貨物到達境外後才移轉所有權)
3. 國內採購國外銷售	無營業行為 (貨物到達境外後才移轉所有權)	無營業行為	無營業行為 (貨物到達境外後才移轉所有權)
4. 國內採購國內銷售	有營業行為	無營業行為	有營業行為 (貨物到達課稅區後才移轉所有權)

第五節 我國現行稅制與國際規範之衝突

綜上所述，針對當外國營利事業在中華民國境內設立發貨配銷中心，從事輸入、儲存並交付該事業在國外產製之貨物予國內營利事業之活動應課徵我國營利事業所得稅，與 OECD Model 及歐洲作法相衝突。依 OECD Model 第五條第四項規定（請詳後附件：OECD 租稅協定範本 常設機構條文），外國廠商在我國設立之物流配送銷中心，若該中心（設備）專為儲存、展示或運送，或專為供國內廠商加工而儲備屬於該外國廠商之貨物或商品者，非屬常設機構之認定範圍，顯然我國現行實務與 OECD Model 及歐洲作法並不一致。

另就目前與我國簽有『租稅協定』之內容觀之，例如包括『中新避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定』、『中馬避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定』、『中英避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定』等，均不將此種情形視為『常設機構』之規定，其課稅權在他國，我國在處理此種情況時，又與國際規範一致。對簽有『租稅協定』者依循國際慣例不課稅；對未簽有『租稅協定』者，依租稅管轄權主張須課稅，對於我國之租稅管轄權與提供租稅協定國廠商之優惠待遇，確實有其正面之意義。然而對目前大部份未與我國簽訂『租稅協定』之國家來說有不利影響，降低至我國從事國際物流之誘因。目前我國主要商業貿易夥伴(如美國、日本)均未與我國簽有『租稅協定』，故應考慮修改或者重新詮釋本國法令，以求與國際規範相一致，以有效推展我國國際物流活動發展。

第六節 相關議題之解析

由於目前台灣設置發貨物流中心之外商很容易被認定有固定營業場所或營業代理人，而必須繳納我國之所得稅，造成擬進駐廠商多所遲疑，以下彙總目前我國發展國際物流中心主要的營利事業所得稅議題：

- 物流活動涉及營業代理人認定與申報營利事業所得稅之問題

來我國從事物流活動之外國事業，通常未在國內設立任何固定營業場所，而物流活動最重要之功能為採購、儲存與運送，國外事業若將擁有之貨物進儲在我國之物流配銷中心，然後由代為管理貨物之廠商將貨物交付至其他廠商，將因所得稅法第十條第二項第二款之規定，造成該外國事業在我國有營業代理人之問題，以及因為同法第八條第一項第九款之規定產生中華民國來源所得，必須依法申報繳納營利事業所得稅，此項課稅規定與其他致力發展國際物流產業國家之類似規定相比較，顯然較為嚴苛，對於發展我國成為全球運籌中心是項嚴重之阻礙。

若就中華民國來源所得之認定進一步分析，外國貨主將貨物送到我國境內儲存、運送、重整、檢測、維修、組裝、加工等，係單純來我國購買勞務，是否構成經營工商，而被認定為中華民國來源所得，尚有討論空間。實際經營工商之物流服務商、維修廠、加工組裝廠等，所收取的服務費係屬中華民國來源所得，已經申報繳納相關稅款，若外國貨主僅因將貨物送至我國境內並支付勞務費，就構成中華民國來源所得，是否造成重覆課稅，不利於我國發展國際物流，產生參與跨國供應鏈增值服務之租稅障礙？此外，若確實構成中華民國來源所得，到底要如何計算課稅所得亦為另一大問題。

此外，針對固定營業場所、營業代理人之認定加以分析發現，外國

貨主將貨物送到我國境內儲存、重整、檢測、維修、組裝、加工等，係單純來我國購買勞務，是否構成固定營業場所？

外國貨主向國內外廠商採購之貨物，暫時儲存於物流中心或自由貿易港區者，是否可依據所得稅法第十條“專為採購貨品之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者”得以不被視為固定營業場所？

外國貨主將貨物送到我國境內儲存與配送，所委託之第三方物流服務公司係屬於受委託服務者？亦或是代理經銷商？依據所得稅法施行細則第十條，「國外營利事業所派調查商情及報價接洽之聯絡人員並不代表其事業簽訂契約或交付訂貨者，不屬本法第十條第二項所稱之營業代理人」。第三方物流服務公司依據服務契約，只有依據外國貨主之指示，將貨物運交其客戶，並無所謂代表權或者代理權可言，是否能夠認為物流服務公司為外國貨主之營業代理人是相當值得商確的問題？

- 租稅優惠適用上之矛盾

依據促進產業升級條例第十四條之一規定，外國事業在我國從事物流配銷活動，仍然構成屬中華民國來源所得，按照此條款申請核准者可取得免徵營利事業所得稅之優惠，並非直接認定該物流配銷活動並未構成中華民國來源所得。然而依據「外國營利事業來台設立國際物流配銷中心獎勵實施辦法」之內容發現，該辦法只有探討外國事業在我國設立物流配銷中心，並將貨物轉作內銷以及部份外銷之情況，這一個標準並未考慮到物流配銷中心會同時進行第 2-5 頁所示之四大交易樣態，而且貨物採購、重整、併貨、包裝後，無法清楚區分四大交易樣態的數量與金額，由於規定之標準不符合實務操作，因此外國事業對於此項租稅優惠缺乏興趣，。

但當外國營利事業從事儲存、簡易加工並交付貨物之物流活動所取

得之所得，仍構成中華民國來源所得與營業代理人之問題時，外國營利事業必須依據所得稅法第四十一條規定，單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得課稅，其最後計算出來之所得免徵營利事業所得稅，這些會計行政成本對外國廠商而言實屬成本之浪費，亦增加稅捐稽徵機關之審核程序作業，雙方徒增申報與稽核之困擾，實務上外國營利事業為在我國境內之物流發貨倉單獨設立帳簿，有相當大之困難，而且將影響外國公司在台設立物流中心之決策。

- 設立會計帳簿與分攤或認列境外成本之問題

依所得稅法第四十一條規定，外國營利事業在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。對於外國營利事業而言，帳簿之設立與維護雖會增加相當之行政成本，但對於稅捐稽徵機關查核所得稅之申報情形，係為不可或缺之基本資訊，但國際性物流活動涉及之入帳單據並非只侷限在國內廠商所提供之憑證，常常包括許多國家不同廠商所提供之憑證，然而核算國際性物流活動所產生之利潤，不可能只限定在境內所發生之成本與費用，因此境外成本與費用之認列，對於外國營利事業計算其中華民國營利事業所得課稅額，乃為最重要之問題。

- 衡量國內交易貢獻程度之困難

目前法令，對於前述交易流程之中華民國來源所得之計算，除依其相關收入成本核實計算外，並得依發生在我國境內之交易流程對總利潤之貢獻程度計算之。外國營利事業基於上述設立與維護帳簿之成本考量及境外成本之認列不易，可能會選擇依貢獻程度計算所得之方式課稅。然而，如何衡量發生於我國境內之交易流程佔境內外整段交易流程(以製造業為例，包含接單、製造、儲存、運送、交貨等階段)之貢獻程度究竟為多少，具一定之困難度。因此必須重

新找尋另一合理與有清楚課稅基礎之方法，來認定外國事業在我國構成營業代理人時，應該申報課稅所得之認定方法與標準。

第七節 建議方案及理由

國際性廠商在經營全球貿易時，除觀察各國消費或生產市場外，對於各國租稅制度均會作相當程度之比較分析，進而選擇地區進行投資與交易活動。我國現行實務一般認為國外貨主將貨物送到我國境內儲存、重整、檢測、維修、組裝、加工等，在我國有營業代理人之問題，並且會產生中華民國來源所得，必須依法申報繳納營利事業所得稅，此項課稅規定對於我國發展物流運籌中心係屬一大障礙。

然而，我國稅法相關規定究竟能不能夠適用現今國際流行之物流供應模式，實有其可能性，主要在於能不能以嶄新之稅法思維來進行稅法新詮釋。只要能夠明確說明相關法令意旨，完善其相關配套措施，以及改善稅務申報與稽徵之行政程序，應能將執行物流活動相關之稅務疑慮、風險與成本降至最低，自然能吸引更多國際性廠商來我國從事物流活動。而我國在改革租稅制度與修正租稅法規時，應著重以下之原則：

- 租稅制度「透明化」
- 租稅法令「國際化」
- 申報方式「簡易化」
- 稽徵作業「效率化」

為發展與提升我國在國際物流供應鏈中經濟活動之重要性，並降低相關之租稅障礙，建議可朝向以下四種方向，執行相關法令之修改：

1. 仿效美國對營業活動之定義與課稅原則，並且清楚定義課稅原則。
2. 仿效美國對營業活動之定義與課稅原則，但針對促進產業升級條例第十四條之一，修改「外國營利事業來台設立國際物流配銷中心獎勵實施辦法」，繼續提供國外貨主免徵營利事業所得稅之優

惠。

3. 仿效其他國家對營業活動之定義與課稅原則，提供國外貨主在自由貿易港區內(其他保稅區暫時不考慮)之營業活動，免徵營利事業所得稅之優惠。
4. 仿效歐洲國家對營業活動之定義與課稅原則，重新對我國稅法上之名詞作清楚之定義，認定構成營業活動限於與「人」有關之經濟活動(代理人行為)，至於「貨」之實體流動不構成營業行為。

【建議方案一】仿效美國對營業活動之定義與課稅原則，並且清楚定義課稅原則。

茲以下例說明本建議方案：

● 傳統物流配送銷模式之稅務負擔：

我國製造商或配銷商向其他供應商(可能為國外原貨主)以\$600 購買後再以\$800 銷售與國外貨主，並於境內產生\$100 之營業費用。

<u>美國外國貨主：</u>		<u>我國製造或配銷商：</u>	
銷售金額	1,000	銷售金額	800
銷貨成本	(800)	銷貨成本	(600)
銷貨毛利	200	銷貨毛利	200
營業費用	(100)	營業費用	(100)
營業淨利	100	營業淨利	100
稅率	40%	稅率	25%
稅負	40	稅負	25

← 其他供應商

● 新型物流配送銷模式之稅務負擔：

外國貨主提供價值\$600 之貨物給我國製造或配銷商，提供加工製造或物流增值服務，貨物加工製造完成或者經過物流配送銷商檢測、重整、包裝後後返還外國貨主，我國製造商或者物流業者向國外貨主收取\$200 之服務費，並於境內產生\$100 之營業費用。

美國外國貨主：

銷售金額	1,000	
銷貨成本	(600)	← 其他供應商
服務成本	(200)	←
銷貨毛利	200	
營業費用	(100)	
營業淨利	100	
稅率	40%	
稅負	40	

我國加工或物流服務商：

服務收入	200
營業費用	(100)
營業淨利	100
稅率	25%
稅負	25

美國貨主在我國構成有營業行為，應申報繳納營利事業所得稅，但應如何申報課稅所得不清楚？

- 過去採行貢獻度方式計算課稅所得：

假設以貢獻度 20% 為例，美國貨主應分攤營業淨利中之 \$20 (= \$100 x 20%) 課稅所得到我國課稅，應負擔稅額為 \$5 (\$20 x 25%)。

此方式需要外國貨主提供相關帳簿組織與會計憑證，審核程序複雜，對於如何評估適當之貢獻度以計算我國課稅所得，無法有客觀之方式來處理。

- 建議採用增值服務成本之加價率方式計算課稅所得：

例如以上述案例，外國公司在我國支付之服務費為 \$200，國際上服務公司之一般成本加價率為 10% 作為收費之標準，因此美國貨主應分攤 \$20 (= \$200 x 10%) 課稅所得到我國課稅，應付稅額為 \$5 (\$20 x 25%)。

不需外國貨主提供相關帳簿組織與會計憑證，審核程序單純，對於課稅所得之計算基於在我國之增值服務成本，為較客觀之方式。

由於交易樣態 1(國內至國外)與 4(國內至國內)之內銷服務部分才

構成應課稅之營業行為，因此加值服務成本應分開為處理內銷與外銷之部分，並就內銷部分採成本加成課稅。例如若內銷佔所有銷售額之 40%，應負稅額只有\$2 ($\$20 \times 40\% \times 25\%$)。

上述案例同樣適用在外國公司在我國委託物流服務公司，單純執行倉儲、運送、包裝等活動，假設外國公司支付物流服務費\$100，則基於上述成本加價率來計算課稅所得之概念，因此外國貨主應分攤\$10 ($=\$100 \times 10\%$)課稅所得到我國課稅，應付稅額為\$2.5 ($\$10 \times 25\%$)，若內銷佔所有銷售額之 40%，應負稅額只有\$1 ($\$10 \times 40\% \times 25\%$)。

【建議方案二】修改「外國營利事業來台設立國際物流配送銷中心獎勵實施辦法」。

● 過去「國際物流配送銷中心獎勵實施辦法」執行之困難度：

(第一條)只鼓勵外國事業來我國執行儲存與簡易加工活動，無法提高加值型之實質深層加工產業之我國廠商，在國際物流供應鏈之重要性。

(第一條)對於外國事業使用物流配送銷中心，產生何種中華民國來源所得，所得計算之方式如何，仍舊不清楚。

(第三條)合法登記之公司組織，可能位於租稅避風港地區，相關之物流配送銷獲利並未繳納稅款，或者繳納極低的稅款，因此該公司之納稅證明書或稅務居民證書應當為審核之要件。

(第三條)對於適用免稅年度發貨之銷售額必須達 NT\$2 億元，其中出口貨物銷售總價應達 NT\$1 億元，或者達當年度發貨銷售額之 10%等條件，對於同時執行四大交易樣態之國際物流配送銷中心而言，缺乏邏輯與合理性標準，實際業務型態亦無法有效區分。而且為達到出口貨物銷售總價應達 NT\$1 億元，或者達當年度發貨銷售額之 10%等條件，廠商可將貨運往香港再轉運回我國內銷，以達到符合此項標準之條件，因此設定出口貨物比率並無實質意義，因此對於國際物流中心之租稅優惠範圍，必須同時涵蓋四大交易樣態，但不能強行要求區分各大樣態的交易量，因為貨物可能來自國內外之採購，物流中心並處理簡單加工、併貨、重包裝等服務，因此實務無法清楚區分四大樣態的個別交易量。

(第四條)免稅獎勵不適用於外國事業於我國境內採購之貨物轉銷其他國內廠商，無法鼓勵外國公司對我國廠商之採購行為，而實務上由於物流配送銷中心同時執行四大交易樣態，國內外採購之貨物會

經過整併重包裝，甚至加工組裝後，再轉銷國內外客戶，很難為第 4 交易樣態，計算出合理之課稅所得，此項限制讓此「獎勵實施辦法」難以被申請採用。

● 建議對「國際物流配銷中心獎勵實施辦法」修改議案如下：

(第一條)由於涉及促進產業升級條例第十四條之一修法，以及所得稅法中對來源所得之定義，因此不擬提出修正。

(第三條)提出審核之文件應增加該公司之納稅證明書或稅務居民證書，以及最近一期會計師出具之審計財務報告。

(第三條)建議對於適用免稅年度發貨之銷售額必須達 NT\$2 億元以上，該國際物流配銷中心能夠同時執行四大交易樣態，但不再區分各交易樣態應該達到之銷售額。

(第三條)對於外國事業在我國除委託第三方物流服務公司外，不得有與儲存在我國境內貨物有關聯之代理商，執行接洽業務、議定合約、接受訂單等行為，查獲有代理人在我國境內者，依據稅捐稽徵法處以補稅、加計利息與罰鍰等處分。

(第四條)刪除第一項“外國事業於我國境內採購再發貨至國內之所得，不適用本辦法之獎勵”文字。

(第四條)修改第二項：“外國事業在中華民國境內設立之子公司或分公司，若執行與外國事業儲存於國際物流配銷中心之貨物相關之代理行為，但處理物流發貨服務者除外，即使相關貨物未經過子公司或分公司來做買賣之行為，無論內銷或外銷(含四大交易樣態)之所得，應併入該子公司或分公司之營利事業所得稅申報中，繳納所得稅款。

【建議方案三】提供國外貨主在自由貿易港區內(其他保稅區暫時不考慮)之營業活動，免徵營利事業所得稅之優惠。

仿效其他國家與物流配銷有關之營業活動，若單純在保稅區內產生者，提供免稅之優惠，此方式係將境內關外免稅之概念，涵蓋到營利事業所得稅，現行我國境內關外免稅之概念業已涵蓋關稅與營業稅。鑒於許多對於物流常設機構之認定較為嚴苛之國家，將保稅區或自由貿易區視為「境外」之概念，應用在“所得稅”之課徵上。亦即對未簽訂租稅協定國家之廠商，如將貨物儲存在保稅區或自由貿易區內，並自該區將貨物銷售給當地客戶時，視同國際貿易形式，不會構成常設機構或有來源所得之問題。因此我國所得稅法可引進“自由貿易區視同境外”之概念，讓外國事業利用自由貿易區從事儲存、簡易加工並交付貨物於國內客戶者，所取得之收益，免納營利事業所得稅。由於保稅倉庫與保稅工廠，涉及其他許多相關法令必須同時修改，因此建議短期內將此免稅優惠，設定在「自由貿易港區管理條例」中。

建議案三.(1)：第五章第 21 條加入第三項『單方租稅優惠條款』

自由貿易港區事業自國內外運入自由貿易港區內屬於外國營利事業暫時儲存之貨物，再經由自由貿易港區事業轉運至國內外廠商者，所構成之中華民國來源所得，免徵營利事業所得稅。該外國事業在我國境內不得有與儲存在我國境內貨物有關聯之代理商，執行接洽業務、議定合約、接受訂單等行為。相關免稅應具備之規模、適用範圍與要件、申請程序、核定機關及其他相關事項之實施辦法，由行政院定之。

建議案三.(2)：第五章第 21 條加入第三項『雙方租稅互惠條款』

自由貿易港區事業自國內外運入自由貿易港區內屬於外國營利事業暫時儲存之貨物，再經由自由貿易港區事業轉運至國內外廠商

者，所構成之中華民國來源所得，若我國廠商在該外國營利事業所在國執行相同之經濟活動，無論是否該國與我國有否簽訂租稅協定，我國廠商受到該國免徵所得稅或者認為不構成該國來源所得之待遇者，我國應該基於國際上之互惠原則，同樣提供該外國營利事業免徵營利事業所得稅之待遇。該外國事業在我國境內不得有與儲存在我國境內貨物有關聯之代理商，執行接洽業務、議定合約、接受訂單等行為。相關免稅應具備之規模、適用範圍與要件、申請程序、核定機關及其他相關事項之實施辦法，由行政院定之。

【建議方案四】仿效歐洲國家對營業活動之定義與課稅原則，重新對我國稅法上之名詞作清楚之定義，使營業活動限於與「人」有關之經濟活動(代理人行為)。

此方案建議修正所得稅法施行細則第十條，明確定義營業代理人之範圍不包括委託儲存與配送之物流廠商、以及委託加工之廠商，並且於所得稅法施行細則配套增訂第八條之十一，將外國營利事業在我國單純指定物流服務公司提供儲存與配送服務所取得之收益，排除於中華民國來源所得認定範圍之外：

- 建議修正所得稅法施行細則第十條

國外營利事業所派調查商情及報價接洽之聯絡人、委託儲存與配送之物流廠商、以及委託加工之廠商，並不代表其事業簽定契約或接受訂單者，不屬於本法所稱之「營業代理人」。

- 建議修正增訂所得稅法施行細則第八條之十一(物流活動免稅之條件)：

外國營利事業在我國單純指定物流服務公司提供儲存與配送服務，未在我國有代理商，代表其事業簽定契約或接受訂單者，不構成中華民國來源所得。

第八節 結論

我國所得稅法母法本身基本上仍可適用在新型之國際物流供應鏈，但對於“營業行為”、“固定營業場所”、“營業代理人”等名詞，必須因應新時代跨國交易型態之轉變，做重新之定義與詮釋。

短期為解決外國廠商在我國執行國際物流供應鏈，所產生之所得稅議題，建議暫時在自由貿易港區相關條款中修正，自由貿易港區基本上應該尊重國際租稅準則，處理相關稅務議題，因此必須引進 OECD 對常設機構之概念，並尊重國與國間之互惠原則，即使雙方國未簽定租稅協定，仍需要依循國際慣例以及互惠原則處理租稅議題，否則無法發展我國之國際運籌能力，我國廠商也無法繼續在跨國物流供應鏈上佔有重要地位。

相關「所得稅、營利事業所得稅查核準則及促進產業升級條例」部分條文彙總

民國 92 年 06 月 25 日 修正

條文	所得稅內容
第八條	<p>(中華民國來源所得)</p> <p>本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一、依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利。 二、中華民國境內之合作社或合夥組織營利事業所分配之盈餘。 三、在中華民國境內提供勞務之報酬。但非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過九十天者，其自中華民國境外僱主所取得之勞務報酬不在此限。 四、自中華民國各級政府、中華民國境內之法人及中華民國境內居住之個人所取得之利息。 五、在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金。 六、專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。 七、在中華民國境內財產交易之增益。 八、中華民國政府派駐國外工作人員，及一般雇用人員在國外提供勞務之報酬。 九、<u>在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。</u> 十、<u>在中華民國境內參加各種競技、競賽、機會中獎等之獎金或給與。</u> 十一、<u>在中華民國境內取得之其他收益。</u>
第十條	<p>(固定營業場所、營業代理人)</p> <p>本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。</p> <p>本法稱營業代理人係指合於左列任一條件之代理人：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一、除代理採購事務外，並有權經常代表其所代理之事業接洽業務，並簽訂契約者。 二、<u>經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者。</u> 三、經常為其所代理之事業接受訂貨者。

條文	所得稅內容
第二十一條	<p>(帳簿憑證)</p> <p>營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。</p> <p>前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、驗印、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部另定之。</p>
第三十九條	<p>(以往年度虧損扣除之限制)</p> <p>以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第七十七條所稱藍色申報或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前五年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。</p>
第四十一條	<p>(總分支機構分別計算課稅)</p> <p>營利事業之總機構在中華民國境外，其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。</p>
第七十一條	<p>(結算申報之期限與內容)</p> <p>納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但短期票券利息所得之扣繳稅款及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除。</p> <p>中華民國境內居住之個人全年綜合所得總額不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數者，得免辦結算申報。但申請退還扣繳稅款及可扣抵稅額者，仍應辦理申報。</p> <p>前二項所稱可扣抵稅額，係指股利憑單所載之可扣抵稅額及獨資資本主、合夥組織合夥人所經營事業繳納之營利事業所得稅額。</p>

條文	所得稅內容
第七十三條	<p>(非居住者稅款扣繳及申報納稅)</p> <p>非中華民國境內居住之個人，及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，在中華民國境內有第八十八條規定之各項所得者，不適用第七十一條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；如有非屬第八十八條規定扣繳範圍之所得，並於該年度所得稅申報期限開始前離境者，離境前應向該管稽徵機關辦理申報，依規定稅率納稅；其於該年度所得稅申報期限內尚未離境者，應於申報期限內依有關規定申報納稅。</p> <p>在中華民國境內無固定營業場所，而有營業代理人之營利事業，除依第二十五條及第二十六條規定計算所得額，並依規定扣繳所得稅款者外，其營利事業所得稅應由其營業代理人負責，依本法規定向該管稽徵機關申報納稅。</p>
第八十三條	<p>(調查、復查應提示證明文據)</p> <p>稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。</p> <p>前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。</p> <p>納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。</p>

民國 93 年 01 月 02 日 修正

條文	營利事業所得稅查核準則內容
第七十條	<p>中華民國境內外國分公司，分攤其國外總公司之管理費用，經查符合下列規定者，應予核實認定：</p> <p>一、總公司不對外營業而另設有營業部門者，其營業部門應與各地分公司共同分攤總公司非營業部門之管理費用。</p> <p>二、總公司之管理費用未攤計入分公司之進貨成本，或總公司供應分公司之資金或其他財產，未由分公司計付利息或租金者。</p> <p>前項分攤管理費用之計算，應以總公司與所屬各營業部門，或分支營業機構之營業收入百分比，為計算分攤標準。但其有特殊情形者，得申報該管稽徵機關核准採用其他合理分攤標準；分公司分攤國外總公司管理費用，應由該分公司辦理當年度所得稅結算申報時，提供國外總公司所在地合格會計師簽證，載有國外總公司全部營業收入及總公司管理費用金額之國外總公司財務報告，並經我國駐在地使領館或我國政府認許機構之簽證，或外國稅務當局之證明。但經核准採用其他分攤標準者，其所提供之國外總公司財務報告，應另載明分攤標準內容、分攤計算方式及總公司所屬各營業部門、各分支營業機構之分攤金額等資料。</p> <p>中華民國境內外國分公司給付國外總公司利息並分攤國外總公司管理費用者，國外總公司供應其在中華民國境內分公司資金，如未經目的事業主管機關核准，該分公司支付國外總公司之資金利息，不予認定，惟得依前二項規定分攤其國外總公司之管理費用；國外總公司供應其在中華民國境內分公司資金經目的事業主管機關核准者，該分公司支付國外總公司之資金利息，准予認定。惟不得分攤其國外總公司之管理費用。</p> <p>國外總公司在中華民國境內設立之工地場所，如已依規定辦理營業登記，並依所得稅法第四十一條規定單獨設立帳簿並計算其營利事業所得額課稅者，可比照前三項規定辦理。</p>

民國 92 年 02 月 06 日 修正

條文	促進產業升級條例內容
第十四條之一	<p>(外國營利事業境內物流配送中心免徵營利事業所得稅)</p> <p>外國營利事業或其在中華民國境內設立之分公司，自行或委託國內營利事業在中華民國設立物流配送中心，從事儲存、簡易加工，並交付該外國營利事業之貨物予國內客戶，其所得免徵營利事業所得稅。</p>

條文	促進產業升級條例內容
	前項物流配銷中心應具備之規模、適用範圍與要件、申請程序、核定機關及其他相關事項之實施辦法，由行政院定之。

相關解釋令重要內容彙總

年度	函號(台財稅)	主要內容彙總
69.01.30	第 30916 號	<p>外國事業在我國未設分支機構而委託營業代理人者僅報備無需登記</p> <p>重要內容摘要：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.在我境內未設分支機構之外國營利事業，委託本國營利事業為營業代理人，該營業代理人無須辦理營業登記。 2.營業代理人應向稽徵機關報備並領取營利事業統一編號。 3.營業代理人應負責將外國營利事業之應納營利事業所得稅向稽徵機關申報納稅。
69.11.13	第 39371 號	<p>外商在台分公司接受外國寄售貨品應代為報繳稅款</p> <p>重要內容摘要：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.國外營利事業委託其分公司代為承租保稅倉庫儲存寄銷貨品，並代為報價銷售予我國境內客戶，分公司應代為申報繳納營利事業所得稅。 2.前項貨品若轉售予我國境外，則無須繳納營利事業所得稅。
76.01.09	第 7575300 號	<p>境內有分支機構之外商總機構直接對境內銷售貨物或提供勞務之課稅規定</p> <p>主旨：外商之國外總機構直接對我國客戶銷售貨物或提供勞務，其營利事業所得稅部分，自民國七十六年一月一日起應依下列規定辦理：</p> <p>重要內容摘要：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.銷售貨物： <ol style="list-style-type: none"> (1)銷售貨物：應按一般國際貿易認定，不再認定為在華分支機構之營業收入課稅。 (2)分支機構取得總機構之補助費或佣金，仍應報繳營利事業所得稅。 2.提供勞務： <p>國外總機構直接對我國客戶在我國境內提供銷售勞務所取得之報酬，應由分支機構依法繳納營利事業所得稅。</p>

年度	函號(台財稅)	主要內容彙總
87.01.23	第 871924181 號	<p>外商在台設立物流中心其所得稅之課徵釋疑</p> <p>主旨：核釋外國營利事業在中華民國境內設立物流中心，從事輸入、儲存並交付該事業在國外產製之貨物等交易流程相關所得稅課稅疑義。</p> <p>重要內容摘要：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.前揭物流中心所在地係屬外國營利事業在中華民國境內之固定營業場所。 2.外國營利事業上述交易流程所產生之所得，係屬中華民國來源所得。 3.外國營利事業之所得計算，應由固定營業場所-物流中心設置帳簿文據作為計算其在我國境內應課稅所得額之依據。 4.無法提示帳簿文據者，依查得之資料核定或依同業利潤標準核定其所得額。
87.04.01	第 871936481 號	<p>營利事業代理在台無固定營業場所之物流中心辦理交易流程應代為報繳營所稅</p> <p>主旨：核釋外國營利事業在臺設立物流中心，委託國內營利事業代為輸入、儲存並交付該外國營利事業在國外產製之貨物予國內客戶相關所得稅及營業稅課稅疑義。</p> <p>重要內容摘要：</p> <p><u>所得稅方面</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1.在中華民國境內無固定營業場所之外國營利事業在或設立物流中心，委託國內營利事業代其輸入、儲存並交付該外國營利事業在國外產製之貨物予國內客戶等交易流程，該國內營利事業核屬營業代理人。 2.營業代理人-物流中心應代為申報繳納營利事業所得稅，並比照台財稅第 871924181 號函辦理。
88.01.20	第 881896532 號	<p>外商之國外總機構直接對境內提供勞務其帳簿及成本費用之認定</p> <p>主旨：核釋總機構在中華民國境外之營利事業，其國外總機構直接對我國客戶在我國境內提供勞務，有關帳簿設置、記載與成本、費用認</p>

年度	函號(台財稅)	主要內容彙總
		<p>定疑義。</p> <p>重要內容摘要：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 總機構在中華民國境外，其在中華民國境內設立之分支機構，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。 2. 依本部七十六年一月九日台財稅7575300號函規定，屬於該國外營利事業之中華民國來源所得，應由其在華分支機構依法繳納營利事業所得稅。 3. 為明確計算外國總機構在我國境內提供勞務之所得及分支機構在台營業之所得，該外國總機構在我國境內之分支機構應設置帳簿，分別記載總機構、分支機構之收入、成本、費用，計算所得額後，再合併辦理結算申報，依規定累進稅率繳納營利事業所得稅。 4. 國外總機構提供勞務之成本或費用，如有在我國境外發生者，依國外總公司所在地合格會計師簽證，載有境外成本費用金額內容及其計算分析或分攤方式等資料之國外總公司財務報告，並經我國駐在地使領館或我國政府認許機構之簽證，或外國稅務當局之證明，以憑認定。
92.05.06	第 920451591 號	<p>外國營利事業委託國內營利事業從事輸入、儲存其國外產製之貨物並運交其外國買主在我國境內之合約製造商，應就該銷貨收入計算中華民國來源所得課徵營利事業所得稅。</p> <p>重要內容摘要：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 外國營利事業委託國內營利事業代其從事輸入、儲存該外國營利事業在國外產製之貨物。 2. 將貨物運交其外國買主在我國境內之合約製造商進行加工，係屬在我國境內交付貨物並完成銷售之行為。 3. 外國營利事業銷售予國外客戶之收入，核屬其在我國境內之營業收入。 4. 應依本部八十七年一月二十三日台財稅第 871924181 函及同年四月一日台財稅第 871936481 台財稅第 871936481 函說明二規定，計算其中華民國來源所得，課徵我國營利事業所得稅。

相關解釋令原文彙總

財政部690130台財稅第30916號

外國事業在我國未設分支機構而委託營業代理人者僅報備無需登記

外國營利事業在我國境內未設分支機構，而委託本國營利事業為營業代理人，該營業代理人無須辦理營業登記，但應向該管稽徵機關報備，並得領取營利事業統一編號。至該外國事業應納之營利事業所得稅，應由其營業代理人負責，依所得稅法規定向該管稽徵機關申報納稅。

財政部691113台財稅第39371號

外商在台分公司接受外國寄售貨品應代為報繳稅款

茲分別核復如次：

1. 貴分公司接受國外營利事業委託代為承租保稅倉庫以儲存寄售貨品，並代為報價銷售予我國境內客戶，應依照所得稅法第四十一條及第七十三條第二項規定，代為申報繳納營利事業所得稅。
2. 前項儲存於保稅倉庫之寄售貨品，轉售予我國境外其他地區，無須繳納營利事業所得稅。

財政部760109台財稅第7575300號

境內有分支機構之外商總機構直接對境內銷售貨物或提供勞務之課稅規定

外商之國外總機構直接對我國客戶銷售貨物或提供勞務，其營利事業所得稅部分，自民國七十六年一月一日起應依左列規定辦理：

- (一) 銷售貨物：應按一般國際貿易認定，不再認定為在華分支機構之營業收入課稅，惟該國外總機構因該等交易行為所匯撥與在華分支機構之補助經費或佣金，應由在華分支機構依法列計收入報繳營利事業所得稅。
- (二) 提供勞務：國外總機構直接對我國客戶在我國境內提供銷售勞務所取得之報酬，屬於該國外營利事業之中華民國來源所得，應由該國外事業在華分支機構依法繳納營利事業所得稅。

財政部861204台財稅第861924459號

外商在我國境內包工列報境外之成本費用認定釋疑

主旨：核釋在中華民國境內從事設計、包工或其他工程之外國營利事業，其在我國境內之分支機構或工程場所辦理營利事業所得稅結算申報，列報我國境外相關成本費用認定疑義。

說明：二、首揭外國營利事業在我國境內之分支機構或工程場所辦理營利事業所得稅結算申報，如列報在我國境外發生之成本費用，可依國外總公司所在地合格會計師簽證，載有境外成本費用金額、內容及其計算分析或分攤方式等資料之國外總公司財務報告，並經我國駐在地使領館或我國政府認許機構之簽證，或外國稅務當局之證明，以憑認定。其無法提供上開財務報告，或該財務報告經稽徵機關查核認為仍有疑義者，得簽奉稽徵機關首長核准，依所得稅法第八十三條規定請其提示相關帳簿、文據；其不提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。

財政部870123台財稅第871924181號

外商在台設立物流中心其所得稅之課徵釋疑

主旨：

核釋外國營利事業在中華民國境內設立物流中心，從事輸入、儲存並交付該事業在國外產製之貨物等交易流程相關所得稅課稅疑義。

說明：

二、依據所得稅法第十條第一項規定，首揭物流中心所在地係屬該外國營利事業在中華民國境內之固定營業場所。該外國營利事業在我國境內設立物流中心從事輸入、儲存並交付其本身在國外產製之貨物等交易流程所產生之所得，係屬中華民國來源所得，依據同法第三條第三項及第七十一條第一項規定，應由該固定營業場所辦理所得稅結算申報，繳納我國營利事業所得稅。

三、前開中華民國來源所得之計算，應由該固定營業場所，依所得稅法第二十一條及第四十一條規定設置帳簿並依規定給予、取具及保存相關憑證，俾作為核實計算其在我國境內應課稅所得額之依據。其無法提示上開帳簿文據者，依據同法第八十三條規定，稽徵機關得依查得之資料核定其中華民國來源所得額，或依該外國營利事業適用之稅務行業標準代號之同業利潤標準核定其

境內、外整段交易流程（以製造業為例，包含接單、製造、儲存、運送、交貨等階段）之總利潤，再依其發生在我國境內之交易流程對總利潤之貢獻程度，計算其中華民國來源所得額；至其貢獻程度，稽徵機關應依行業性質，參酌相關資料擬訂後報部核定。

- 四、外國營利事業屬電子零組件製造業者，參酌我國上市公司電子業平均損益資料估算，其在我國境內從事說明二所述交易流程對其整段交易總利潤之貢獻程度訂為百分之十二。即電子零組件物流中心之同業利潤標準，按電子零組件同業利潤標準百分之十二計算之。

財政部870401台財稅第871936481號

營利事業代理在台無固定營業場所之物流中心辦理交易流程應代為報繳營所稅

主旨：

核釋外國營利事業在臺設立物流中心，委託國內營利事業代為輸入、儲存並交付該外國營利事業在國外產製之貨物予國內客戶相關所得稅及營業稅課稅疑義。

說明：

二、所得稅方面：

在中華民國境內無固定營業場所之外國營利事業在臺設立物流中心，委託國內營利事業代其從事輸入、儲存並交付該外國營利事業在國外產製之貨物予國內客戶等交易流程，該國內營利事業核屬所得稅法第十條第二項第二款所稱之營業代理人，應就其代理業務範圍內該外國營利事業之中華民國來源所得，依同法第七十三條第二項規定，代為申報繳納營利事業所得稅；上開中華民國來源所得之計算，並准比照本部八十七年一月二十三日台財稅第八七一九二四一八一號函說明三及四規定辦理。

三、營業稅方面：

營業稅法第四條第一項第一款規定，銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內，係在中華民國境內銷售貨物。外國營業人在中華民國境內無固定營業場所，委託國內營業代理人在臺儲備及交付該外國營業人所有之貨物予國內客戶，依營業稅法第三條第三項第五款規定，係屬國內營業代理人銷售該外國營業人委託代銷之貨物，應由國內營業代理人按視為銷貨開立統一發票交付買受人；買受人如屬免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理保稅工廠或保稅倉庫者，並可依同法第七條第四款規定，適用零稅

率。又上開貨物如自海關管理之保稅倉庫銷售至國內課稅區，且已按進口貨物報關程序填具進口報單向海關申報者，依本部七十五年四月三日台財稅第七五二二〇二四號函規定，免予開立統一發票。至該外國營業人在臺之權利金收入部分，如非屬國內營業代理人代理之業務範圍，免由其開立統一發票，仍應依營業稅法第三十六條第一項規定辦理。

財政部880120台財稅第881896532號

外商之國外總機構直接對境內提供勞務其帳簿及成本費用之認定

主旨：

核釋總機構在中華民國境外之營利事業，其國外總機構直接對我國客戶在我國境內提供勞務，有關帳簿設置、記載與成本、費用認定疑義

說明：

- 二、依所得稅法第四十一條規定，營利事業之總機構在中華民國境外，其在中華民國境內設立之分支機構，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。另依本部七十六年一月九日台財稅第七五七五三〇〇號函規定，國外總機構直接對我國客戶在我國境內提供勞務所取得之報酬，屬於該國外營利事業之中華民國來源所得，應由其在華分支機構依法繳納營利事業所得稅。為明確計算外國總機構在我國境內提供勞務之所得及分支機構在台營業之所得，並避免總分支機構間之成本、費用混淆不清，該外國總機構在我國境內之分支機構應設置帳簿，分別記載總機構、分支機構之收入、成本、費用，計算所得額後，再依所得稅法第七十一條規定合併辦理結算申報，依規定累進稅率繳納營利事業所得稅。
- 三、前開國外總機構提供勞務之成本或費用，如有在我國境外發生者，可依本部八十六年十二月四日台財稅第八六一九二四四五九號函規定，依國外總公司所在地合格會計師簽證，載有境外成本費用金額內容及其計算分析或分攤方式等資料之國外總公司財務報告，並經我國駐在地使領館或我國政府認許機構之簽證，或外國稅務當局之證明，以憑認定。

財政部920506台財稅第920451591號

外國營利事業委託國內營利事業從事輸入、儲存其國外產製之貨物並運交其外國買主在我國境內之合約製造商，應就該銷貨收入計算中華民國來源所得課徵營利事業所得稅。

主旨：

外國營利事業委託國內營利事業代其從事輸入、儲存該外國營利事業在國外產製之貨物，並將貨物運交其外國買主在我國境內之合約製造商進行加工，係屬在我國境內交付貨物並完成銷售之行為。上開外國營利事業銷售予國外客戶之收入，核屬其在我國境內之營業收入，應依本部八十七年一月二十三日台財稅第八七一九二四一八一號函及同年四月一日台財稅第八七一九三六四八一號函說明二規定，計算其中華民國來源所得，課徵我國營利事業所得稅。

財政部960111台財稅第9604506050號

外商在臺常設機構依租稅協定計算我國得課稅之營業利潤及其課稅方式

一、依據我國與其他國家簽署且已生效之避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（以下簡稱租稅協定）規定，他方締約國之企業在我國境內有常設機構（permanent establishment），並依租稅協定有關營業利潤之規定，就歸屬於該常設機構之利潤課稅者，應依下列規定計算我國得課稅之利潤：

（一）應將該常設機構視為於相同或類似條件下從事相同或類似活動之獨立企業，且以完全獨立之方式與他方締約國之企業從事交易，並依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定計算可歸屬該常設機構之利潤，同時備妥足資證明其所歸屬之利潤符合常規之移轉訂價文據，以供稽徵機關查核。但他方締約國之企業以其在我國境內銷售貨物或提供服務之利潤全部歸屬於該常設機構之利潤者，得以該全部利潤為準，不受備妥移轉訂價文據之限制。

（二）他方締約國之企業依租稅協定有關營業利潤之規定，減除為該常設機構營業之目的而發生之費用時，應依所得稅法、營利事業所得稅查核準則、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則暨有關法令之規定辦理。

二、他方締約國之企業在我國境內之常設機構，非屬所得稅法第十條規定之固定營業場所或營業代理人者，其課稅方式如下：

(一)他方締約國之企業所取得之報酬，其屬所得稅法第八十八條規定扣繳範圍之所得者，應由扣繳義務人於給付時，按規定之扣繳率辦理扣繳。其報經稽徵機關核准，委託在中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，負責代理申報者，得依第一點第二款規定，減除其在我國境內之常設機構為營業目的而發生之費用，並得依所得稅法規定，將前開已扣繳稅款自其應納稅額中減除。

(二)前款報酬非屬扣繳範圍之所得者，他方締約國之企業應報經稽徵機關核准，委託在中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，負責代理申報，並得依第一點第二款規定，減除其在我國境內之常設機構為營業目的而發生之費用。

(三)前二款規定之代理人應單獨設立帳簿，取具合法憑證及相關文據、資料，並備妥第一點第一款規定之移轉訂價文據，以供稽徵機關查核。

參照：依據所得稅法第 3 條第 2 項規定，營利事業之總機構在中華民國境外（簡稱外國營利事業），而有中華民國來源所得者，應就其中華民國來源之營利事業所得課徵營利事業所得稅。其課稅方式，係按外國營利事業在我國境內是否有固定營業場所或營業代理人而定，茲說明如下：

一、外國營利事業在我國境內有固定營業場所者，應由該固定營業場所，依所得稅法第 71 條規定辦理結算申報；其在我國境內無固定營業場所而有營業代理人者，應依同法第 73 條第 2 項規定，由營業代理人申報納稅。

二、外國營利事業在我國境內無固定營業場所及營業代理人，如有所得稅法第 88 條規定之各項所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定稅率扣繳之，不適用結算申報；如有非屬第 88 條規定之所得，則應報經稽徵機關核准，委託在我國境內居住之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，負責代理申報納稅。

財政部表示，按所得稅法第 124 條規定，凡我國與其他國家所簽訂之所得稅協定有特別規定者，應依其規定。故外國營利事業之總機構所在地國若與我國簽署租稅協定，且按租稅協定之「營業利潤」（Business Profits）條文規定，我國僅得就他方締約國企業之營業利潤中可歸屬於其在我國之常設機構（Permanent Establishment）部分予以課稅者，則該外國營利事業得依相關租稅協定主張就可歸屬於該常設機構之營業利潤部分申報納稅；如該外國營利事業在我國境內無常設機構（其定義依租稅協定之「常設機構」規定辦理）或無可歸屬於我國境內常設機構之營業利潤者，則可依相關租稅協定免稅。

財政部進一步說明，前項依租稅協定計算他方締約國之企業可歸屬於其在我國境內之常設機構之營業利潤及相關課稅方式如下：

一、可歸屬於常設機構之營業利潤計算原則：

- (一)應將該常設機構視為於相同或類似條件下從事相同或類似活動之獨立企業，且以完全獨立之方式與他方締約國之企業從事交易，並依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定計算可歸屬該常設機構之利潤。但他方締約國之企業以其在我國境內銷售貨物或提供服務之利潤全部歸屬於該常設機構之利潤者，得以該全部利潤為準，不受前揭查核準則有關備妥移轉訂價文據規定之限制。
- (二)他方締約國之企業依租稅協定有關「營業利潤」之規定，主張減除該常設機構為營業目的而發生之費用時，應依所得稅法、營利事業所得稅查核準則、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則暨有關法令之規定辦理。

二、課稅方式：

- (一)他方締約國之企業在我國境內之常設機構，屬所得稅法第 10 條規定之固定營業場所或營業代理人者，其與一般外國營利事業相同，應由該固定營業場所，依所得稅法第 71 條規定辦理結算申報，或由其營業代理人依同法第 73 條第 2 項規定申報納稅，並得依租稅協定之規定，減除該常設機構為營業目的而發生之費用。
- (二)他方締約國之企業在我國境內無所得稅法第 10 條規定之固定營業場所及營業代理人，例如：經由其員工或其他僱用之人員在我國境內提供服務，且服務活動超過一定期間，依我國與丹麥、比利時、澳洲、英國、荷蘭、瑞典、印尼、史瓦濟蘭等國家所簽署之租稅協定，視為該企業在我國境內有常設機構者，我國得就可歸屬該服務活動之營業利潤課徵所得稅。其課稅方式分述如下：

他方締約國之企業所取得之報酬，如屬所得稅法第 88 條規定之各項所得，且依所得稅法第 73 條第 1 項規定，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳完納稅捐者（如其他所得），如欲依租稅協定之規定，主張減除其為營業目的而發生之境內、外費用，則應報經稽徵機關核准，委託在中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，負責代理申報納稅，並得將已扣繳稅款自其應納稅額中減除。

他方締約國之企業所取得之報酬，如非屬所得稅法第 88 條規定扣繳範圍之所得者（如財產交易所得），應報經稽徵機關核准，委託在中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，負責代理申報納稅，並得依租稅協定之規定，主張減除其為營業目的而發生之境內、外費用。

財政部進一步強調，目前與我國簽署且已生效之全面性租稅協定計有 16 個國家，大部分協定對於「營業利潤」之課稅，係規定他方締約國之企業於一方締約國境內有「常設機構」者，一方締約國始具有課稅權，且課稅範圍亦僅限於可歸屬於該常設機構之營業利潤。而按我國所得稅法有關外國營利事業之課稅規定，係不論其在我國是否有常設機構或固定營業場所，只要有中華民國來源所得皆須課稅，故外國營利事業若有符合租稅協定之適用要件者，可向稽徵機關提出申請，以享受較諸國內法優惠之租稅待遇。

外國營利事業來台設立國際物流配銷中心獎勵實施辦法

第一條（訂定依據）

本辦法依促進產業升級條例（以下簡稱本條例）第十四條之一第二項規定訂定之。

第二條（簡易加工、所得）

本條例第十四條之一第一項所稱簡易加工，指對儲存貨物依下列行為辦理重整：

- 一、檢驗、測試。
- 二、整補修理或加貼標籤。
- 三、依性質、形狀、大小、顏色等特徵，予以區分等級或類別。
- 四、切割。
- 五、利用人力或簡單工具予以組合。
- 六、重行改裝或另加包裝。

本條例第十四條之一第一項所稱所得，指中華民國來源所得。

第三條（申請免徵營利事業所得稅之獎勵應符合之要件）

外國營利事業在中華民國境內設立分公司從事國際物流配銷中心業務或委託中華民國國內之營利事業從事國際物流配銷中心業務，申請適用免徵營利事業所得稅之獎勵，應符合下列各款之規定：

- 一、該外國營利事業在國外為合法登記之公司組織。
- 二、該國際物流配銷中心貨物配銷之對象非屬自然人。
- 三、儲存於該國際物流配銷中心或於該中心從事簡易加工之貨物，於適用免稅年度發貨之貨物銷售總價達新臺幣二億元；其中出口之貨物銷售總價達新臺幣一億元，或達當年度發貨貨物銷售總價百分之十。設立未達一年者，按月平均銷售總價按比例換算之。
- 四、儲存於該國際物流配銷中心或於該中心從事簡易加工之貨物，為該外國營利事業所有，並由該外國營利事業與中華民國國內客戶直接簽訂契約銷售，或僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，以其通常之營業方式在中華民國境內從事營業。

前項第三款貨物銷售總價之計算，其銷售至中華民國境內者，以進口報單起岸價格（C I F）或統一發票價格為認定標準；銷售至中華民國境外者，以出口報單離岸價格（F O B）為認定標準。

前項貨物銷售總價，包括外國營利事業於中華民國境內採購再發貨之金額。

第四條（境內採購再發貨至境內之所得不適用獎勵）

外國營利事業於中華民國境內採購再發貨至中華民國境內之所得，不適用本辦法之獎勵。

外國營利事業儲存於國際物流配銷中心之貨物，銷售予該外國營利事業在中華民國境內設立之分公司，再配銷予中華民國國內客戶之所得，不適用本辦法之獎勵。

第五條（申辦免納營利事業所得稅）

外國營利事業申請適用免徵營利事業所得稅之獎勵，應檢具下列文件向經濟部工業局申請核發符合國際物流配銷中心證明函：

- 一、在中華民國境內自行或委託經營國際物流配銷之計畫書。
- 二、委託中華民國國內之營利事業於中華民國境內從事國際物流配銷中心業務者，應另檢附其與該營利事業所簽訂生效配銷合約之中文簡譯本。

前項申請得委任代理人為之；受外國營利事業委任之申請人，應另檢附委託申請授權書一份。

第一項第一款經營國際物流配銷計畫書之格式，由經濟部定之。

經濟部於核發第一項證明函時，應副知財政部賦稅署及管轄稽徵機關。

第六條（申辦免納營利事業所得稅應檢具文件）

依前條規定取得符合國際物流配銷中心證明函者，於辦理當年度營利事業所得稅結算申報時，應檢具下列文件，向所在地稅捐稽徵機關申辦免納營利事業所得稅：

- 一、經濟部核發之符合國際物流配銷中心證明函影本。
- 二、經營利事業所得稅查核簽證申報會計師複核之當年度適用國際物流配銷中心租稅獎勵表及相關證明文件。

前項國際物流配銷中心租稅獎勵表，由財政部定之。

外國營利事業於辦理當年度營利事業所得稅結算申報期限截止日前，未取得經濟部核發之符合國際物流配銷中心證明函者，不得適用本辦法之獎勵。

第七條（更換委託）

外國營利事業委託中華民國國內之營利事業於中華民國境內從事國際物流配銷中心業務，更換所委託之營利事業，或因合約屆滿再行續約者，應依第五條規定，重新申請符合國際物流配銷中心證明函。

第八條（施行日期）

本辦法自中華民國九十一年二月一日施行。

OECD 租稅協定範本 常設機構條文

第五條 常設機構

一、本協定稱「常設機構」，係指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。

二、「常設機構」包括：

(一) 管理處。

(二) 分支機構。

(三) 辦事處。

(四) 工廠。

(五) 工作場所。

(六) 礦場、油井或氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所。

三、建築工地、營建、安裝或裝配工程，其存續期間超過十二個月者。

四、本條前述各項之「常設機構」，不包括下列各款：

(一) 專為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物或商品而使用之設備。

(二) 專為儲存、展示或運送而儲備屬於該企業之貨物或商品。

(三) 專為供其他企業加工而儲備屬於該企業之貨物或商品。

(四) 專為該企業採購貨物或商品或蒐集資訊而設置之固定營業場所。

(五) 專為該企業從事其他具有準備或輔助性質之活動而設置之固定營業場所。

(六) 專為從事(一)至(五)款各項活動而設置之固定營業場所，但以該固定營業場所之整體活動具有準備或輔助性質者為限。

五、代表一企業，有權以該企業名義於一方領域簽訂契約，並經常行使該項權力之人，(非第六項所稱具有獨立身分之代理人)，其為該企業所從事之任何活動，視為該企業於該領域內有常設機構，不受第一項及第二項規定之限

制。但該人透過固定營業場所僅從事第四項規定之活動者，該固定營業場所不視為常設機構。

六、一方領域之企業如僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，以其通常之營業方式，於他方領域內從事營業者，不得視為該企業於他方領域內有常設機構。

七、一方領域之居住者公司，控制或受控於他方領域之居住者公司或於他方領域內從事營業之公司（不論是否透過常設機構或其他方式），均不得就此事實認定任一公司為另一公司之常設機構。