

## 境外電商所得稅課稅制度探討

黃竑傑 組 長

高考會計師及格

暨筆者於上期中山月刊撰寫有關境外電商營業稅課稅制度的探討，本期筆者則著重於所得稅課稅制度的剖析。在所得稅方面，外國營利事業(外國機關團體比照適用)跨境銷售電子勞務予我國境買受人所取得之報酬，課徵營利事業所得稅依據及相關規定為：所得稅法、所得稅法施行細則、網路交易課徵營業稅及所得稅規範、所得稅法第八條規定<sup>1</sup>中華民國來源所得認定原則(下稱來源所得認定原則)及財政部 107 年 1 月 2 日台財稅字第 10604704390 號令(下稱財政部 107 號令)規定辦理。藉由以上規範除杜絕稅捐侵蝕外，更能彌補境內當地實體店家租稅不公與競爭力下滑等情形以實現公平競爭與租稅正義。

### 一、我國來源收入認定

常有企業詢問：我這筆收入到底是否需課所得稅呢？其實在所得稅法第三條即給了這個問題的答案而筆者在此幫大家整理，簡而言之以機構是否在中華

<sup>1</sup> 所得稅法第八條：本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：

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，及一般僱用人員在國外提供勞務之報酬。九、在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。十、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。十一、在中華民國境內取得之其他收益。

民國境內來判定:就總機構在境內營利事業而言，雖然是境內、境外所得併同課稅，然而只要在境外有納稅證明是可以用來扣抵我國所得稅，是故我國政府並無境外繳稅而境內仍須繳納造成跨國企業剝兩層皮的情形；就總機構在境外營利事業而言，需判斷是否有中華民國來源所得，若為中華民國來源所得則須課所得稅。常見的判斷標準有：

**(一)、買賣雙方或其中一方為我國境內個人、營利事業或機關團體：**

境外電商於網路建置交易平臺供境內外買賣雙方經由網路或其他電子方式進行交易，買賣雙方或其中一方為我國境內個人、營利事業或機關團體，其向買賣雙方所收取之報酬為我國來源收入。

**(二)、銷售電子勞務無實體使用地點：**

1、境外電商於我國境外產製完成之商品（例如軟體、電子書等），以網路或其他電子方式傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置供我國境內買受人使用之電子勞務，因僅改變其商品呈現方式，該外國營利事業取得之報酬非為我國來源收入。但需經由我國境內個人或營利事業參與及協助始可提供者，其取得之報酬為我國來源收入。

2、境外電商利用網路或其他電子方式提供即時性、互動性、便利性及連續性之電子勞務（例如：線上遊戲、線上影劇、線上音樂、線上視頻、線上廣告等）予我國境內買受人，其取得之報酬為我國來源收入。

**(三)、銷售電子勞務有實體使用地點，依使用地點是否於境內或境外區分：**

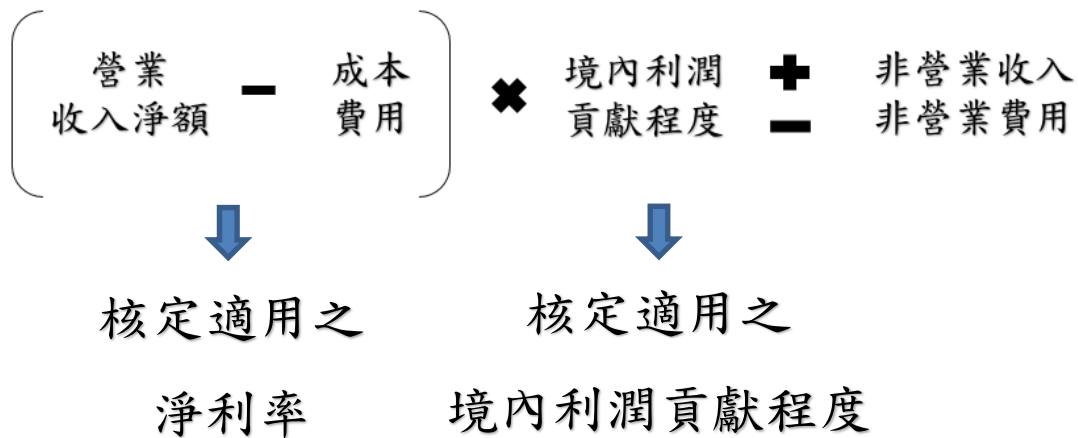
外國營利事業利用網路或其他電子方式銷售有實體使用地點之勞務(如：飯店住宿、汽車出租、建築物修繕、表演及展覽活動)，其勞務提供或經營地點在我國境內者，無論是否透過外國平臺業者銷售，依所得稅法第 8 條第 3 款及第 9 款規定，其取得之報酬為我國來源收入。如該勞務提供或經營地點在我國境外者，其取得之報酬非為我國來源收入。

## 二、境外電商跨境銷售電子勞務，其所得稅與營業稅之課稅範圍是否相同？

常有人將營業稅與營所稅搞混，其實兩者是不盡相同的。就課稅範圍而論，我國營業稅採消費地課徵原則，境外營利事業在我國境內無固定營業場所，而銷售電子勞務予境內自然人，只要有銷售勞務的事實且因消費地在我國，我國有課稅權；所得稅則以境外營利事業跨境銷售電子勞務與我國具經濟關聯性，認定為我國來源收入，依規定課徵所得稅。簡而言之，不論此筆銷售是否為營業稅課稅範圍，惟屬我國來源收入，依實質課稅原則精神仍應課徵所得稅。

## 三、境外電商跨境銷售電子勞務有我國來源收入，其所得額如何計算？

關於境外電商所得稅如何計算主要規範於財政部 107 號令，該令主旨主要因某些境外電商會計帳簿、成本憑證提供有其困難度，且對於收入來源難以明確劃分來自於我國之比例為何，因此對於境外營利事業的所得稅課稅方式有較特殊規定，主要規範其淨利率及境內利潤貢獻程度之計算方式以利納稅義務人有明確的租稅規章。筆者於本文以所得額課稅公式搭配文字說明方式，煩請參考下圖：



(一)淨利率：

1. 可提示帳簿、文據：核實認定。
2. 無法提示帳簿、文據，但可提示合約、主要營業項目、交易流程：
  - (1) 非平臺業者：按主要營業項目之同業利潤標準淨利率。
  - (2) 平臺業者：淨利率 30%。
3. 無法提示前述文據：淨利率 30%。
4. 稽徵機關查得實際淨利率高於上開淨利率者，按查得資料核定。

(二)境內利潤貢獻程度：

1. 全部交易流程或勞務提供地與使用地均在境內：100%。
2. 提示明確劃分境內外交易流程對總利潤相對貢獻程度之證明文件者：核實認定。
3. 非前述情形且無法提示明確劃分境內外交易流程對總利潤貢獻程度之證明文件者：50%。

4. 稽徵機關查得實際境內利潤貢獻程度高於 50%，按查得資料核定。

#### 四、境外電商跨境銷售電子勞務有我國來源收入，其所得稅課徵方式為何？

(一)、屬所得稅法第88條規定扣繳範圍之所得：

買受人為我國營利事業或機關團體者，應由扣繳義務人於給付時，按給付額依扣繳率 20%扣繳稅款。外國營利事業如已事先向稽徵機關申請並經核定適用之淨利率及境內利潤貢獻程度，扣繳義務人得依核定之淨利率及境內利潤貢獻程度計算該外國營利事業之所得額，依扣繳率 20%扣繳稅款，並於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報。

(二)、非屬所得稅法第88條規定扣繳範圍之所得：

買受人為我國境內個人、境外個人或營利事業者，依所得稅法第 73 條第 1 項及同法施行則第 60 條規定，應由外國營利事業自行或委託代理人於該年度所得稅申報期限內依有關規定申報納稅。

#### 五、境外電商申請核定適用淨利率及境內利潤貢獻程度，其申請程序、應檢附證明文件及受理機關為何？

境外電商欲申請淨利率及境內利潤貢獻程度可委由代理人申請、扣繳義務人申請、外國營利事業自行申請，至於申請程序可分事前申請或申報時併同申請，填具「外國營利事業跨境銷售電子勞務適用淨利率、利潤貢獻程度申請書」向稽徵機關申請核定。在此筆者建議採事前申請的方式以免相關稅捐資料例如：

合約、憑證、交易流程說明書等有遺失的風險，倘若稅局對於相關檢附文件有所疑慮亦可提早說明。申請時應檢附的文件在淨利率方面有：主要營業項目證明文件（例如：財務報告）相關合約範本、營業內容及境內外交易流程說明、其他證明文件、委任書（如委由代理人申請時，請檢附委任書）。申請時應檢附境內利潤貢獻程度的文件有：明確劃分我國境內及境外交易流程對其總利潤相對貢獻程度之證明文件（如移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告、其他證明文件。）、相關合約範本、營業內容及境內外交易流程說明、委任書（如委由代理人申請時，請檢附委任書）。

## 六、結語

我國自 2017 年(民國 106 年)5 月境外電商課稅制度上路以來統計至 8 月底，合計申報銷售額達 3,100 億元，繳納營業稅額 128 億元，已登記稅籍、營運中的 108 家境外電商，已有 82 家開發票，由此可見境外電商課稅制度已逐步為數位經濟課稅奠定基礎，況且今年遇到新冠肺炎疫情，許多民眾更是會選擇透過電商消費，相關稽徵業務、稅收等更是應運而生，更可謂經濟稅制的建立顯得重要且即時，藉由筆者於上期及本期撰文關於境外電商營業稅及營所稅課稅制度的探討，期許讀者們可對於相關制度有初步之了解以避免自身權益受損。