

半導體與光電產業 財稅法律新知

www.pwc.tw

Jun. 2020 Vol.4

本期內容

- 半導體供應鏈業者赴美投資應注意事項《系列一》 1
- 後疫情時代的併購趨勢與因應模式 4
- 觀念與應用:從收入認列與稅務觀點探析NRE相關交易的重要面向 6
- 個資的法遵成本與效益 10

半導體供應鏈業者赴美投資應注意事項 《系列一》

資誠稅務諮詢顧問(股)公司 蘇宥人執行董事 / 蔡怡歆 副總協理

導序

如果大家仍記憶猶新，年初國際社會最熱門的議題當為延燒超過一年的中美貿易戰，其影響範圍涵蓋經濟、政治、外交甚至於政治層面。然而就在貿易戰休兵期簽訂首階段貿易協議的同時，新冠肺炎正悄悄在全球快速蔓延，無疑為中美複雜而緊張的貿易關係再添變數。在中美貿易戰與新冠肺炎雙重夾擊下，過往仰賴單一供應鏈的營運模式也面臨斷鏈危機，據此，如何在全球各地建立完整的供應鏈是國際企業當前須立即思考的課題。建立多區域性供應鏈除可配合各國近年力推在地生產之政策，亦可分散及降低過於仰賴單一地區單一供應鏈所衍生之潛在營運風險。

在中美貿易戰的影響之下，美國政府“鼓勵”全球半導體企業赴美設廠投產以實現“Made in USA”的終極目標，有鑑於台灣企業近年來在全球半導體產業供應鏈中佔有一席之地，台灣半導體產業不免面臨赴美營運之潛在壓力。

半導體赴美投資—近期重大動態

五月中，全球晶圓代工大廠台積電宣布有意於美國興建且營運一座5奈米先進晶圓廠，預計於2021年動工，於2024年開始量產，2021年至2029年，台積電於此新廠專案上的支出（包括資本支出）約120億美元。

由於半導體產業鏈有群聚特性，業界因台積電新設美國5奈米晶圓廠，最近也陸續開始討論到美國設立營運據點相關議題。

赴美投資的三個階段

到美國投資前，企業可先就進場、營運和退場三個階段之商業規範及稅務法規有基本了解，以避免未預期的營運風險。因前述三個階段涵蓋的議題既廣且值得深入探討，自本期起將陸續刊載《半導體供應鏈業者赴美投資應注意事項》系列文章，提供上述議題之稅務法規及經營實務建議，本期將先就「進場階段」說明之。



第一階段 進場

除了選擇進場方式(如選擇公司型態及集團的投資架構)，也須了解美國稅務法規(包括所得稅及其他營運相關稅負)和各州政府為吸引投資所祭出的租稅獎勵，以妥善評估赴美投資成本



第二階段 營運

須考量美國公司之聯邦與各州稅務遵循程序、集團關係人間跨境交易之移轉訂價策略與利潤配置、美國當地員工聘僱及跨國員工調派、美國公司營運資金規劃及當美國公司盈餘匯回扣繳和台商集團整體有效稅率等議題



第三階段 退場

集團如果決定退出美國市場，則需考量不同股權/資產處分方式之法律程序及稅負影響

進場階段 – 新設或收購

從零開始還是收購既有體質良好之公司，為初次赴美投資之台灣企業最常見的疑問。收購既有公司最大的優勢除可快速取得美國當地營運經驗，並省去從頭適應供應鏈上下游及開發市場的心力，但收購標的可能伴隨收購前商業及稅務風險等隱藏債務、舊工作團隊與新管理階層之人事與資源整合等難題，可能造成合併綜效不如預期；若台灣企業仍欲透過併購做為進入美國的方式，為了避免承擔標的公司潛在重大稅務風險，建議企業事先進行財務、稅務及法律的盡職調查 (Due Diligence)，審慎評估標的公司過往營運的法規遵循程度及預期承擔之風險成本，以降低併購風險。

相較於併購，新設美國公司是較多台商赴美投資選擇的方式，雖然前期投入的設立及建置成本不低，但新設公司之人員編置、帳務處理、稅務申報、交易模式等環節均由台灣企業安排，營運成本及風險皆容易掌握。如以新設公司為進場方式，首要考量的是選擇公司型態、公司設立州別，除了客戶群、銷售市場的地理分佈外，也需考量各州的商業發展、物價水準等經濟環境差異、當地稅制特色、倉儲及運輸成本，以及產業聚落、勞動人口品質...等。

■ 進場階段 – 公司型態的選擇

在公司組織型態的選擇上，股份公司(Corporation)、有限責任公司(Limited Liability Company, LLC) 均提供投資人「有限責任」的法律保障，而成為台商赴美投資時較常採用的組織型態，但兩者在稅上各有不同的稅負效果，說明如下：

➢ 股份公司 (Corporation)

Corporation是美國最常見的公司類型之一，需設有董事會，每年需召開董事會及股東會，公司營運規範透過制定公司章程進行；股東可透過增資取得公司的股票，公司可透過股票上市進行融資；稅法上，因Corporation被視為獨立課稅個體，一旦公司將其稅後盈餘(Earnings and Profits)發放予股東(「股利」)，股東需就股利申報納稅。

➢ 有限責任公司(Limited Liability Company, LLC)

相較於Corporation，LLC之設立程序簡單，公司營運規範透過營運合約(Operating Agreement)由股東合意進行決策，LLC在稅法上預設為合夥或非獨立個體，但仍可透過向IRS申請改以股份公司形式課稅，但前述異動生效後60個月內不得再申請改變。因LLC具有稅務申報方式選擇彈性，逐漸廣受台商企業所青睞。

實務上，許多台商之美國營運個體多以功能單純、營業規模有限為前提，故設立「單一成員有限責任公司」(Single member LLC)並選擇以Corporation型態課稅，藉以兼顧設立程序簡單且簡化外國股東稅務遵循義務。

	股份公司 (Corporation)	有限責任公司 (LLC)	合夥組織 (Partnership)
所有者人數限制	一人或以上	一人或以上	兩人以上
對於權益轉讓的限制	股權轉讓受到證券法、公司章程或公司內部法規限制	新成員加入需經各成員批准	新成員加入需經各成員批准
課稅規則	一旦公司將其稅後盈餘發放予股東，股東才需就股利申報納稅	有限責任在稅法上雖然被預設為合夥或非獨立個體，但仍可向IRS申請改以股份公司形式課稅	合夥人依持份併計其他所得課稅
優點	股票可以上市且資金募集方式較多樣化	管理模式較靈活，申請手續較簡單	無雙重課稅
缺點	雙重課稅	股票不能上市交易，限制發展空間	股票不能上市交易，限制發展空間

除以上常見公司型態外，亦有部分企業考量於美國設立分公司、辦事處或合資公司是否較設立子公司有利，分析如下：

➢ 分公司 (Branch)

不同於子公司，分公司並非其母公司外的一個獨立法律個體，若分公司產生美國所得稅申報義務，申報主體為境外母公司，增加母公司在美稅務遵循風險；而當外國企業透過美國分公司、美國合夥組織或其他非子公司型態之代理人在美國進行營業活動，通常須就兩類收入在美國繳納所得稅：營業活動有效關聯所得 (Effective Connected Income, ECI) 和定期定額所得 (Fixed, Determinable, Annual or Periodic Income, FDAP)，另就分公司有效關聯所得之盈餘須課徵30%分公司利潤稅 (Branch Profits Tax)。

➢ 辦事處 (Representative Office)

辦事處為外國企業於美國國內設立之經營據點，並無獨立的法律個體。通常功能較為受限，不可進行簽約、投標、報價...等營業行為；若辦事處有營業行為並產生ECI，則在所得稅上會被認定為分公司並具有與分上述公司相同的稅務遵循義務。

➢ 合資公司 (Joint Venture)

一般定義為由兩家公司共同投入資本成立，分別擁有部分股權，並共同分享對該公司的控制權；若係透過合約訂定之商業關係，雖未實際成立公司，該商業關係視為合資雙方以合夥型態在美從事商業活動，若該商業活動產生ECI，則合資方視同在美設有分公司，具有相同稅務遵循義務。

(比較表請詳下頁)

	分公司 (Branch)	辦事處 (Representative Office)	合資公司 (Joint Venture)
盈餘分配	稅後所得為母公司之盈餘，沒有分配之問題	在當地不能有營業行為，故不會產生盈餘	稅後盈餘可分配予股東
盈餘課徵	須課徵30%的分公司利潤稅(branch profit tax)	不適用	公司分配予外國股東之股利必須扣繳30%
所得稅	境外母公司繳交美國聯邦公司所得稅(21%) 和州公司所得稅	在當地不能有營業行為	視美國當地公司組織型態而定

■ 進場階段 – 審慎採取「最適方案」

美國公司型態多元，並沒有任何一個公司型態絕對有利於台灣企業，不同公司組織型態在稅上也有不同的稅負效果；在進入美國市場之前，台灣企業須以集團整體營運目標規劃美國個體之功能定位，並考量集團價值鏈評估美國個體之交易利潤，進而判斷最適之美國公司型態。公司型態決定後，企業還需同時留意各州別之稅目和稅率，與各州政府為吸引投資所祭出的租稅獎勵，以妥善評估赴美投資成本並最大化整體投資報酬率。

本系列文章後續將就公司設立州別、美國稅制規定及美國公司營運規劃等方面，提供稅務法規及經營實務之分享。

若您希望進一步了解本文所討論的相關內容，或有相關服務需求，歡迎與下列專業人員聯繫：

■ 蘇宥人 Peter Su (稅務服務)執行董事

資誠稅務諮詢顧問(股)公司 PricewaterhouseCoopers Taiwan
Office: +886 2 27295369 | Mobile: +886 978156552
Email: peter.y.su@pwc.com
台北市信義區基隆路一段333號23樓

■ 蔡怡歆 Cynthia Tsai (稅務服務)副總經理

資誠聯合會計師事務所 PricewaterhouseCoopers Taiwan
Office: +886 2 27296666 ext.23747 | Mobile: +886 988265095
Email: cynthia.tsai@pwc.com
台北市信義區基隆路一段333號23樓

後疫情時代的併購趨勢與因應模式

資誠普華國際財務顧問有限公司 周容羽 董事 / 張肇均 協理

“ 2020年新冠肺炎疫情自1月延燒迄今已逾數月，全球政府及企業無不冀望能快點重啟經濟活動與成長動能。在後疫情時代，預期長年國際分工的供應鏈體系將面臨重組，企業需重新思索定位企業的核心價值與商業模式，並可能重新藉由併購平台整合資源，創造競爭優勢與成長動能。在市場快速重新洗牌的同時，企業主應趁此觀察市場的趨勢與變化，並透過併購超前部署加速轉型，化危機為轉機，讓企業在後疫情時代造就更強健的營運體質。

■ 後疫情時代四大趨勢將影響企業併購決策

趨勢一 中美G2對抗升溫，「去中國化」的布局成為企業併購重要考量

新冠肺炎疫情蔓延，改寫全球政經風貌，不僅強權版圖洗牌，美中兩強權較勁的世界G2格式大致成形，也讓大家習以為常的全球分工模式出現裂痕。許多跨國企業，在疫情過後意識到過度依賴來自中國的供應鏈風險，產業鏈「去中國化」已在發生，如以美國為首的歐美國家，正限制國內企採購來自如華為等中資企業的5G通訊設備，甚至要求企業自中國撤資移回國內。此外，考量國家安全及產業技術外流等因素，各國政府對於「外資」收購國內企業的監管力道也正逐漸加強，如歐盟、日本、及印度等陸續有相關政策實施，中國企業首當其衝，亦可能讓中國企業的海外併購動能進一步受阻。

全球許多國家積極防堵中國海外併購或供應鏈去中國化，而台灣企業受到全球供應鏈的信賴，顯然站在較佳的位置去調整全球布局。台灣企業勢必將跳脫過去舊式「藉由中國走向全球」的三角貿易策略，開始強化全球運籌的多元供應鏈管理能力，不僅是增建台灣與東南亞的製造據點，亦需考量在美日歐等地同樣擁有製造能力來貼近市場與客戶，如近期台積電公告有意到美國設置5奈米晶圓廠，主要是美國政府著眼在確保戰略性產業鏈的完整及戰略性物資來源無虞。另外，歐美陣營在擔憂技術外流及產業空洞化等國家安全考量下，對中資的併購與投資活動監管趨嚴，也讓台灣企業有相對優勢去收購歐美國家的企業，擴大全球先進製造的布局。當台灣企業欲建構全球供應體系時，透過二階段式併購或先合資再收購來與當地業者策略結盟，是降低初期投資風險及穩固客戶關係的可行併購策略思維。

在全球去中國化的趨勢下，中國產業鏈亦勢必走向「本土化」。在G2的抗衡下，台灣企業如何拿捏與中資企業的競合關係。持續經營中國市場，值得經營者通盤思考。

趨勢二 全球市場資金寬鬆，體質較佳的企業及滿手現金的私募股權基金可望受益

新冠肺炎疫情肆虐，全球商業活動被迫中止，各國政府為提供企業基本資金及刺激市場需求，均透過紓困振興方案，或是調降利率及貨幣量化寬鬆等財經手段，如美國聯準會將基準利率調降為0%~0.25%之間，並釋出美金7,000億元的量化寬鬆措施，為市場提供更多的資金流動，也減低企業的營運成本。豐沛的資金及低廉的資金成本，讓體質相對健康的企業更有餘裕在此時此刻「危機入市」，藉由市場價格修正的期間，尋求合適的併購投資標的。

相較於一般企業受疫情影響有較高之財務壓力，滿手現金的私募股權基金也可望因此受惠，成為後疫情時代重要的併購方類型之一。依據Preqin統計，2019年私募股權基金在全球募資超過美金6,000億元，並分別投入美金3,930億元及美金2,240億美元在併購及新創投資上。許多私募股權基金仍擁有相對較高的資金部位，在市場動盪時期更顯優勢，也讓私募股權基金有較好的議價能力與空間來進行併購。私募股權基金可能透過基金本身或旗下的投資組合公司來進行併購，可帶入國際性與產業資源，具有市場領先或利基，短期可能產生資金缺口的優質企業，將是私募股權基金意欲投資合作的對象之一。



趨勢三 受疫情衝擊，中堅企業及集團非核心事業可望加速處分股權引進新投資方

近年因應全球成長動能趨緩，許多大型集團與企業正積極推動產業整併，產業中大者恆大的趨勢明顯，小廠的生存空間受到擠壓，而此波新冠肺炎疫情，更是讓這些小廠的經營雪上加霜，在業務存續及資金上都面臨極大的挑戰。此外，許多產業中的隱形冠軍及中堅企業，多是以家族經營型態經營，企業的存續全取決於家族的實力，一旦遇到家族資源有限，或是傳承接班等議題，企業の後勢往往無以為繼。在企業內外挑戰俱存下，家族企業主要經營者開始向外尋求奧援，出售其所有股權予新投資方，或引進策略性投資人共同經營。

大型集團與企業則是同步透過併購積極調整旗下事業，一邊收購具成長潛能的明星事業，一邊處分在集團中不具協同效益的非核心事業，以回收資金及集團資源，轉型布局企業新成長動能。許多集團的非核心事業具有一定的技術與市場價值，但在集團內部受到資源限制而不易再成長，但可能反而是台灣企業再成長的重要養份。透過適當整合，反而有更好更多的價值創造。由於這些大型集團策略藍圖明確，處分非核心事業的執行度高，因應這趨勢，台灣企業可以關注全球在早期從事多角化的集團企業，以及近期大型集團間的整併，可能都有處分旗下事業的意向與規劃。

趨勢四 因應疫情企業將打破地域及疆界限制，打造新的商業模式與共生模式

這次新冠疫情不僅影響企業的商業活動，也正改變消費者的消費行為，具有遠端解決方案，以及融入線上線下的數位經濟在這波疫情中更備受重視，預期在疫情過後，製造業及服務業都會積極調整商業模式，提升企業面對突發事件的彈性，也強化因應數位轉型的需求。台灣製造能力及營運彈性有目共睹，未來宜加強軟體能力，深化軟硬整合，走向智慧化，強化AI與5G的應用，例如與疫情息息相關的數位健康(Digital Health) 等需求如遠距醫療，就需結合5G高速連網及高解析畫質的呈現，以及資料庫的大數據分析方能形成解決方案。未來如科技與醫療的跨業併購結盟，也將成為產業發展重要的一環。

既有產業需求趨緩已是現在式，在後疫情時代後自發性成長更日益困難，相信未來企業間的商業活動合作會愈來愈多，預期企業也將思考透過合資、相互投資、甚至併購等模式強化合作共生關係。未來企業可以思考建立併購平台，透過併購與同業甚至異業合作，方能成長與具競爭性。

■ 企業宜回到「策略藍圖」需求來評估採用併購手段

新冠疫情的發生，確實對於市場與企業的營運帶來不小的衝擊，但企業宜回歸到企業營運的本質去看待未來的機與會發展。人無遠慮，必有近憂，企業與管理團隊需將目光放遠，透過企業策略藍圖來擬定企業未來的成長途徑，並在過程中，不斷地透過自行生成與開發，以及併購投資手段來取得所需的資源，補足目前營運不足之處，建構企業永續經營之基石。

對於短期已投入評估併購交易案件的企業，交易雙方可評估藉由遞延或分期付款，以及採用或有價金(Earn-Out)等付款調整機制，來縮小對價格上的歧議並形成共識。此外，企業可引進共同投資人或策略夥伴，可共同承擔潛在風險，引進異質資源加速整合與綜效的發揮。

至於對併購起心動念的企業，則可以儘早與投資銀行或財務顧問等專業機構，分享企業的策略藍圖並盤點市場可能的投資機會，並藉由這些外部專業顧問幫忙瞻前顧後，提點可能的交易風險並擬定合適的交易架構及機制，再銜接併購後整合階段，讓併購真正的效益得以充份實現，疫情後之經營環境，整併計畫與風險管理實為提昇併購價值之關鍵。最後，企業可藉由這段沈澱期重新檢視併購策略與盤點可能浮現的併購標的，也可藉由企業創投(Corporate Venture Capital)，先行布局具有前瞻性的新創企業，或與上下游同業形成策略聯盟。■

若您希望進一步了解本文所討論的相關內容，或有相關服務需求，歡迎與下列專業人員聯繫：

■ 周容羽 Kelly Chou (併購服務)執行董事

普華國際財務顧問股份有限公司 PricewaterhouseCoopers Taiwan
Office: +886 2 27295080 | Mobile: +886 958308757
Email: kelly.chou@pwc.com
台北市信義區基隆路一段333號26樓

■ 張肇均 George Chang (併購服務)協理

普華國際財務顧問股份有限公司 PricewaterhouseCoopers Taiwan
Office: +886 2 27296666 ext.26368 | Mobile: +886 920250845
Email: George.c.chang@pwc.com
台北市信義區基隆路一段333號26樓

觀念與應用：從收入認列與稅務觀點探析NRE 相關交易的重要面向

資誠聯合會計師事務所 鄭雅慧 會計師 / 廖烈龍 會計師

近年來，隨著人工智慧、物聯網、5G、智慧製造等新興應用潮流，半導體客製化晶片需求日益增加，除了長期經營晶片設計服務(ASIC Design Service)業者外，具備充足IP元件並有能力提供整合型服務(例如軟體開發、協調其他功能晶片廠商及代工供應鏈)的傳統IC設計業者，也逐漸加入客製化晶片設計業務行列；客製化晶片設計是按專案別提供整合型服務，而專案合約相關收入認列需按IFRS15「客戶合約之收入」原則處理，稅務上也有相關需特別留意的地方，因此本刊特地邀集對委託設計開發(Non-Recurring Engineering，以下簡稱NRE)財稅諮詢有長足經驗的鄭雅慧會計師、廖烈龍會計師，各以常見的問題來淺顯說明處理NRE收入認列與稅務處理可事先留意的觀念應用，以提供讀者參考。

會計小辭典—什麼是「客戶合約」？

- IFRS15下的客戶合約，是企業為了將正常營運所生產的產品或勞務換取對價，而與另一方簽訂之合約。舉例來說，目前業界常見的共同開發合約，有時未必是希望取得企業現用於營業的技術及產品，企業本身亦非以研發為業之公司，則該共同開發合約即非屬於IFRS15下的客戶合約。
- 客戶合約收入認列五步驟：1)辨識與客戶之間的合約；2)辨識合約中的單獨履約義務；3)決定交易價格；4)分攤交易價格；5)認列收入。

財務報表收入認列觀點

問一：從收入認列角度，NRE合約有哪幾個重點應優先留意？

主要重點包含判斷履約義務有幾項、是否有變動對價並判斷合約交易價格、再按履約義務別分攤合約交易價格，履約義務何時可確認已達成及收入於何時認列，專案外購項目的成本是代收代付或應認列為專案成本等。

履約義務也就是企業答應客戶要完成的項目。許多企業簽立合約時，都會把各種商品或勞務一併報價給客戶，由於在IFRS15下收入係按各履約義務個別認列，因此這些項目是各自獨立或是彼此相關，則需要加以判斷。通常是以客戶的角度來看他們想要購買的項目到底是甚麼。當一項商品或勞務是屬於單獨的履約義務時，通常同時具有以下兩個特性：

- 這項商品或勞務，在合約當中是可以單獨辨認的，移轉之目的非僅為其組合。
- 客戶在結合其輕易可取得之資源，即可享有這項商品或勞務的效益。

問二：以ASIC NRE合約的通常實務，公司需應客戶要求提供設計及試產成功的客製IC(Deliverable)，如果合約內容還包含了自有IP授權或其他服務項目，那麼該如何判斷合約有幾個履約義務呢？

客戶需求的是一顆設計及生產完成的客製IC，雖然整個過程中會涉及IC設計、晶圓生產、封裝及測試等不同的階段，但合約是基於提供一個重大整合性的服務，因此ASIC NRE合約若以經試產成功的IC為唯一Deliverable，則該NRE合約僅有單一履約義務，不能按各段製程分別拆分為多項履約義務。

另外，在交付客製化IC後，合約可能約定公司需再提供FAE服務或協助客戶解決部分技術問題，而FAE服務是否屬於單獨履約義務，需要考量FAE服務與客製IC間的關係。若FAE服務屬於客製化IC驗收標準範圍內的項目，代表該FAE服務若不提供，將造成客製化IC無法順利使用運作，因此該FAE服務與客製化IC係屬同一個履約義務；若FAE服務係提供客戶其他驗收標準外的項目提升，並非僅公司才可提供，則非屬同一履約義務。

有些NRE合約也許涉及公司的自有IP授權，如果IP是專案客製IC的組成項目之一，客戶必須藉由專案客製IC才能受益，則自有IP授權與IC是同一項履約義務。如果自有IP授權不是僅在專案客製IC實施，客戶也能使用在專案以外的其他用途，則此IP授權與客製IC是兩項不同的履約義務。

問三：判斷履約義務後，接下來是否就是按履約義務判斷交易價格了？實務上有特別注意甚麼爭議？

是的。按履約義務判斷交易價格之前，有一件事要特別注意，就是變動對價。

客製化晶片設計專案開發成本其實並不低，業者除了賺取開發服務費收入外，也希望未來能夠獲得量產的大單收入。因此在NRE合約與後續量產供應合約中，可能一併有折扣、讓價、退款、價格誘因及罰款等約定條款，這些條款對NRE合約總價款產生變動的因子，統稱為變動對價。如果，在NRE合約中有上述變動對價約定時，公司須評估其影響，以確定是否需調整NRE收入認列時應採用的交易價格基礎。

問四：各履約義務的價格是不是合約上訂的個別單價？

不是依據合約上議定的單價來認列對應的項目收入，舉例來說，若判斷合約有IP授權及晶片設計服務兩項履約義務，則應依單獨售價之比例分攤合約交易價格如下簡例：

履約義務	單獨售價及比例	合約交易價格分攤 (總價\$1,200萬)
1. 晶片設計服務	\$1,000萬 (10/15)	\$800萬
2. IP授權	500萬 (5/15)	400萬

問五：NRE合約通常採分期收款，公司收款時就可認收入嗎？NRE合約常有non-refundable約定，這種約定對收入認列是否有影響？

在收入認列的會計處理上，並非依照收款期限認列收入，以ASIC NRE通常實務來說，必須等到ASIC試產完成並通過約定的驗收標準，才能把客製IC移轉給客戶，因此在交貨移轉控制權時才可認列收入。

上述即為IFRS15的會計原則主要觀念：「收入認列的時點係於將所承諾之商品或勞務移轉給客戶，且客戶取得該商品或勞務之控制時認列收入」。

問六：在控制權移轉給客戶時才能認收入，代表一定是要在交貨的時候才能認列？

由於控制的移轉方式不同，收入認列時點可能是在特定時點或在履約期間內，若企業移轉商品或勞務係符合下列條件之一時，則為隨時間逐步滿足履約義務，應依據履約義務的完成程度逐步認列收入；若否，則企業係於特定時點滿足該項履約義務，應於所承諾之商品或勞務之控制移轉給客戶之時點認列收入。

1. 在企業履約的同時，客戶已可取得並使用其所帶來之效益。
2. 企業之履約創造出或強化了一項資產，該資產於創造或強化的過程中，即由客戶所控制。
3. 企業之履約並未創造出對企業具有其他用途之資產，且企業對迄今已完成履約部分之應得款項，具有可執行之權利。

由於ASIC的NRE設計服務，客戶通常無法在晶片開發的過程中就可以使用服務帶來的效益，而開發中的項目也非客戶可控制，因此並不符合上述的1及2，而除上述外，實務上若遇合約提前終止，客戶允諾在非歸因於「企業未依承諾履約」而終止合約時，亦會支付已發生成本加上合理毛利給企業，則符合「企業對迄今已完成履約部分之應得款項，具有可執行之權利」，應於履約期間內認列收入。反之，若客戶僅願意支付已發生之成本，則並不符合上述定義，則於服務完成時認列收入。

問七：如果依合約的約定條款，判斷應在履約期間內認列收入，具體該如何認列呢？

應依照履約義務完成程度認列，並選擇按「產出法」或「投入法」來衡量履約義務的完成程度，但並非恣意選擇，而應依所提供的商品及勞務性質，採用最佳的衡量方式。

產出法：通常用於能直接衡量已移轉之商品或勞務對客戶的價值，例如衡量在以下時點所移轉與客戶之價值：已經過的時間、已達到的里程碑、已達成的結果或已交付的數量等。NRE服務通常可透過合約訂定的里程碑(Milestone)及成果交付(Deliverable)，據以判斷履約義務是否完成並依其達成時反映的價值來認列收入，倘若該價值無法直接觀察，例如遇客戶提前終止合約，則應考慮使用投入法。

投入法：係依照實際履約所發生的努力或投入(已發生之成本、人工、機器時數等)相對於預期總投入的比例來衡量。由於投入法係以投入來描述移轉商品及勞務的程度，因此對於完成

履約義務無貢獻或投入成本與完成履約程度不成比例的項目應予排除。以客戶提前終止合約、並依約按成本及合理利潤補償的狀況為例，因NRE服務的投入比例與專案人員成本最為攸關，則可按時間經過逐步認列收入。如有發生NRE專案中向外取得高價公規授權IP或其他特定功能元件的支出項目，在投入比例的衡量時則應予排除。

問八：現在的ASIC通常是SoC架構，為執行NRE專案，常需要取得公規授權IP、客戶指定的IP或其他特定功能元件，這些外購費用是代收代付還是成本的一部份？

NRE服務業者除了向外取得這些IP授權或元件外，更重要的是將這些項目整合到自己的產品中(Integration)，在此情形下將須取得該外購項目的控制，因此這些外購費用屬於成本的一部份，並非代收代付。

問九：如果NRE合約包裹了交付客製試產品、售後服務、IP授權(可實施於其他用途)，假設IP授權與其他兩項服務分屬兩項履約義務時，授權的部分又該如何認列收入？

在IFRS 15，智慧財產的授權可分為「動態授權」及「靜態授權」兩種，因此必須先了解公司授權予客戶使用的內容與性質，再判斷該項授權如何認列收入，就前述兩種授權類型說明如下：

動態授權：客戶享有的權利內容於授權期間經常改變，於授權期間透過持續取用跟耗用該授權效益，因此應隨授權期間經過認列收入。

靜態授權：客戶享有之權利內容於授權期間不會改變，因此在被授權時即可主導該授權之使用並取得剩餘效益，故於授權時認列收入。

問十：合約內容是收入認列的判斷依據，綜合上列說明，有哪些立約原則是業者須事先留意的？

IFRS 15係以客戶合約為基礎的收入認列原則，希望能忠實表達每份客戶合約的經濟表徵。收入是企業營運績效衡量重要指標之一，也是計算毛利率、營業淨利率及每股盈餘等績效指標的要素。如果業者能在議約時也將收入認列納入事前評估，除可具體確認合約條款是否達到雙方的期待，並能預先留意收入要素的績效指標議題。

半導體產業或光電產業的NRE服務內容多元，可能涉及設計、授權及製造等，如果與客戶合約約定的內容及履約方式稍加變動，可能在會計上收入認列的結果就會全然迥異，因此在與客戶訂立合約時須特別注意，若有必要也務必與會計師討論。 ■

若您希望進一步了解本文所討論的相關內容，或有相關服務需求，歡迎與下列專業人員聯繫：

■ **鄭雅慧 Tina Cheng (審計服務)執業會計師**

資誠聯合會計師事務所 PricewaterhouseCoopers Taiwan

Office: +886 3 5780205 ext.35329 | mobile: +886 972235193

Email: tina.cheng@pwc.com

新竹科學園區工業東三路2號5樓

■ **范詠嵐 Yolanda Fan (審計服務)經理**

資誠聯合會計師事務所 PricewaterhouseCoopers Taiwan

Office: +886 3 5780205 ext.35359 | mobile: +886 937008416

Email: yolanda.fan@pwc.com

新竹科學園區工業東三路2號5樓

稅務觀點

問一：從業務經營者的稅務角度，NRE交易通常有哪幾個重點應優先留意？

基於NRE客製化交易屬性，可分從收入、成本費用兩層面留意下列幾個重點環節，後面再一一詳述。

收入層面：

- 何時應開統一發票？預收款為遠期支票，如果屆期無法兌現，營業稅能否申退？
- 與國外客戶NRE交易，能否適用營業稅零稅率？
- 財報上認列的收入即營所稅應申報的收入？
- 與國外客戶NRE交易，國外客戶付款時可能需按當地稅法扣繳

成本費用層面：

- 自外國IP業者取得公規IP或客戶指定的IP授權，支付這些IP授權費用要注意哪些稅務問題？
- 轉包費用可能也須把衍生的稅項費用列入考量(包含關係企業移轉訂價)

問二：何時應開統一發票？預收款為遠期支票，如果屆期無法兌現，營業稅該如何處理？

依照營業稅法的營業人開立銷售憑證時限表規定，發貨前已收之貨款，應先行開立統一發票，但有書面約定銷售之貨物，必須買受人承認買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限。實務上，賣方通常於分次請款時即開立發票，但如果遇到買方以遠期支票支付、屆期無法兌現，賣方除了面臨呆帳損失，也有營業稅是否能申退的困擾，因此可事先考慮引用統一發票使用辦法第16條規定，於票載日開立統一發票，以適度緩解前述困擾。

問三：與國外客戶NRE交易，能否適用營業稅零稅率？

NRE交易雖有服務屬性，但常以交付實體貨物為交易方式，所以在營業稅上可循外銷貨物的規定來適用零稅率。在營業稅申報實務上，如果貨物起運地與交付地皆在境外，可能需注意是否仍符合零稅率的要件。

問四：財報上認列的NRE收入即營所稅應申報的收入？

財報採用IFRS15「客戶合約之收入」於移轉所承諾的勞務給客戶而滿足履約義務時認列收入，營所稅申報則於外銷勞務提供完成日所屬年度申報銷貨收入，另外，財政部在今年也有發解釋令，營利事業採用IFRS15「客戶合約之收入」處理會計事項，應依該準則規定認列的合約收入及相關成本申報營所稅，因此財報和營所稅申報的NRE收入原則是相同。

問五：與國外客戶NRE交易，國外客戶付款時可能需按當地稅法扣繳？

以中國大陸為例，稅局實務上多要求就服務價款全額扣繳10%，除非是可歸屬為國際貿易屬性而得免予扣繳。在中國

大陸或其他國家所繳納的所得扣繳稅款，可在申報台灣營所稅時扣抵，不過，因為境外已納稅額扣抵限額是以所得額為計算基礎，而在中國大陸或其他國家繳納的扣繳稅是以收入總額扣繳，因可扣抵稅額此限額規定，常導致海外已納稅額於申報台灣營所稅時無法全額扣抵。為緩解稅負成本，公司或許可考量向中國大陸稅局申請核定非居民企業勞務所得的利潤率，以收入總額乘算利潤率後的所得淨額計算扣繳稅基礎(計算式如下)，可從源頭合法減少稅基。由於前述納稅方式視個案所在地區有不同的審查實務，建議公司可依實際情況及內容諮詢專業意見。

於中國大陸境內提供勞務所得相關的扣繳稅額

= 收入總額 × 經稅務機關核定的利潤率 × 中國企業所得稅稅率25%

問六：為執行NRE專案，可能需要自外國IP業者取得公規IP或客戶指定的IP授權，支付這些IP授權費用要注意哪些稅務問題？

這種涉外支付的授權費用需留意台灣稅法的權利金所得扣繳稅，需按照給付總額乘標準扣繳稅率20%予以扣繳，但所得人所在國家如有與台灣簽立租稅協定，則可適用較低的扣繳稅率，說明如下：

- 目前台灣已簽署之全面性所得稅協定共33個，租稅協定對於權利金所得扣繳率各自訂有上限稅率(3%至15%不等)，以半導體公司或光電公司常取得授權IP的供應商所在地英國、以色列、荷蘭、加拿大、日本、德國為例，台灣業者支付權利金給這些國家的IP授權商，扣繳稅率為10%，相較標準扣繳稅率20%可大幅減輕稅負。
- 台灣公司以租稅協定權利金所得上限稅率進行扣繳前，不需事先取得國稅局核准，但務必要求IP授權業者(所得人)提供受益所有人聲明書及所在地稅務機關出具的所得年度居住者證明，除確認的確符合租稅協定國家的居民身分外，也需一併連同「適用租稅協定上限稅率申報書」，權利金合約及中譯本、權利金計算及明細及invoice等證明文件，向國稅局進行扣繳申報。

除透過適用租稅協定降低權利金扣繳稅外，也可考慮申請適用所得稅法第4條第21款的免稅規定，但此規定有多項條件限制，例如授權技術以供國內生產製造產品使用為原則，授權技術需有專利證書...。實際適用情況需視不同個案情形而定，如果公司有申請適用需求，建議諮詢專業意見。

問七：為執行NRE專案，可能需要轉包部分工作給外國技術服務業者，支付外包服務費用要注意哪些稅務問題？

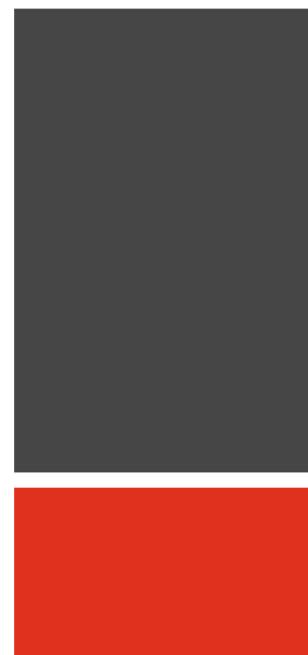
這種涉外支付的服務費用也是需留意台灣稅法的所得扣繳稅，通常按照給付總額乘標準扣繳稅率20%予以扣繳，但可考慮下列方式來降低扣繳稅：

- 申請租稅協定營業利潤免稅
- 申請適用所得稅法第25條的推定所得額扣繳，有效稅率3%
- 申請以服務所得的利潤為扣繳基礎(所得稅法第8條相關規定)，可採先扣後退或預先申請核定利潤

上列服務相關的扣繳稅減免各有限制規定，建議按所得人身分及所在地國家、服務範圍及具體內容、收費計費方式、服務人員來台期間、服務成果的歸屬...等一一檢視後，再評估合適採用的減免規定。

問八：上一題所談的轉包部分工作給外國技術服務業者，如果是集團內關係企業，需要額外留意之處？

主要是應留意服務合約與服務費的移轉訂價需符合功能風險定位與常規原則，海外關係企業如果僅為服務屬性的成本中心、不承擔營運風險或參與重要營運決策，則按照服務成本費用加成特定比率來計付服務費即可，服務費收付應依約定平穩執行，盡量避免過度偏離約定的移轉訂價計費方式，以兼顧扣繳稅處理與兩地移轉訂價合規性。 ■



若您希望進一步了解本文所討論的相關內容，或有相關服務需求，歡迎與下列專業人員聯繫：

■ **廖烈龍 Elliot Liao (稅務服務)執業會計師**

資誠聯合會計師事務所 PricewaterhouseCoopers Taiwan
Office: +886 2 27296217 | Mobile: +886 972235786
Email: elliot.liao@pwc.com
台北市信義區基隆路一段333號23樓

■ **周依潔 Alianna Chou (稅務服務)協理**

資誠聯合會計師事務所 PricewaterhouseCoopers Taiwan
Office: +886 3 5780205 ext.35356 | mobile: +886 988577819
Email: alianna.chou@pwc.com
新竹科學園區工業東三路2號5樓

個資的法遵成本與效益

普華商務法律事務所 蔡朝安 律師 / 張馨云 副總經理



指紋辨識打卡，聽起來很威，但別忘了個資的遵法要求 —— 本文轉載自-普華法律時事漫談

過去以來，如果被要求按指紋，通常都沒好事。但現今這個年代，指紋可以做好多事情，可以替自己的電話解鎖、忘了帶提款卡也可以到提款機提款、縱使沒帶鑰匙也不怕被鎖在家門外、甚至可以讓雇主作為考勤記錄之用。前面提及的這些指紋的用途，原則上都是大家自己心甘情願地「利用」自己指紋，但是按指紋代替傳統的打卡，這可能就有問題了。試圖導入指紋打卡設備的企業用指紋打卡鐘看似非常高科技，但有沒有想過這樣的作法可能會替自己以及員工增加多少風險？

今年四月，荷蘭個資保護主管機關就對一家公司開罰，而且一下就罰了725,000歐元，因為該公司被主管機關認定為非法處理員工的生物辨識資訊(biometric data)。生物辨識資訊係指任何得以用於辨識特定個人的生物特徵資訊，目前市場上較常見的利用包含臉部辨識、虹膜辨識、及指紋辨識。

在2018年，該公司因為懷疑員工沒有依照規定使用公司原本發的門禁卡，決定安裝指紋辨識門禁與出勤管制系統。為了使用該系統，公司必須採集員工的指紋樣本。因為沒有指紋的樣本，就無法進行辨識。或許因為擔心員工反彈，該公司在安裝了新的指紋辨識門禁系統，仍保留原有系統，讓公司員工可以選擇要使用哪個系統進出公司。結果一位公司員工就向荷蘭的個資保護主管機關抗議，最後導致該公司遭到主管機關調查。

依照GDPR(General Data Protection Regulation)的規定，生物辨識資訊屬敏感個資之一，其收集與處理僅得在有GDPR第九條所載的收集處理依據時，才能進行。在荷蘭這個案例裡，被罰的公司要收集處理員工的指紋，可能可以利用的依據有二：1) 取得員工出於自主意願的明示同意；或 2) 基於辨識或安全所需（荷蘭為將GDPR導入為內國法的法規中所載）。若是台灣的企業，肯定是馬上要求所有員工簽署同意書，但這樣的同意，在GDPR之下，基本上不具任何說服力。

經過一段時間的調查後，荷蘭個資保護主管機關認為，該公司並沒有任何收集與處理員工指紋的合法依據，原因如下：
(1) 該公司無法提供任何證據，證明員工出於自主意願且明確表示其同意公司掃描其指紋做出辨識樣本。在GDPR之下，考量到雇主與員工之間不平等的協商能力，員工的同意一般是不會被視為出於自主意願的同意。而荷蘭個資保護主管機關調查結果顯示，很多員工覺得必須同意公司使用其指紋。

(2) 此外，荷蘭個資保護主管機關認為，縱然公司必須確保門禁安全，但考量到該公司的營業活動類型，為達到此目的，生物辨識資訊的使用並非必須。

(3) 針對該公司將如何使用所取得的員工生物辨識資訊並沒有足夠的說明。

(4) 過度保存離職員工的生物辨識資訊樣本，雖然有機制讓該樣本無法從存取，但並未自公司的資料儲存系統中移除。

現在市面上我們可以看到各式各樣的機器設備讓生物辨識技術可以被更普遍的利用。不過，企業在利用這樣的技術前，應該要注意，任何辨識需要的是樣本資料庫的建置。只要有資料庫的需求，就表示會有資料必須要儲存。而只要有儲存，就有遺失、遭竊或被濫用的風險。因此，建議企業在試圖利用任何生物特徵辨識技術前一定要想清楚，這樣的技術是否確實有其必要。如果企業只是為了讓外界覺得自己很高科技，那就真的要再仔細評估法遵成本和效益才是。 ■

若您希望進一步了解本文所討論的相關內容，或有相關服務需求，歡迎與下列專業人員聯繫：

■ **蔡朝安 Eric Tsai (法律服務)執業律師**

普華商務法律事務所 PricewaterhouseCoopers Legal

Office: +886 2 2729 6687

Email: eric.tsai@pwc.com

台北市信義區基隆路一段333號22樓

■ **張馨云 Rebecca Chang (法律服務)副總經理**

普華商務法律事務所 PricewaterhouseCoopers Legal

Office: +886 2 2729 5200 ext. 23613

Email: rebecca.h.chang@pwc.com

台北市信義區基隆路一段333號22樓

近期法令輯要索引



《國際租稅要聞 2020年6月》

- 美國2019年度預先訂價協議報告案件增加
- 經濟前景不明，企業應重新檢視金融交易的移轉訂價政策



《臺灣租稅及投資法令要聞 2020年5月》

- 受疫情影響，財政部增列2項計算107年度未分配盈餘之減除項目
- 財政部核釋母子公司依法合併辦理未分配盈餘申報，適用產業創新條例第23條之3之規定



《資誠通訊第343期：掌握新變局中的併購契機 2020年6月》

- 防疫現金為王 企業稅務三策略
- 後疫情時代 資誠解析南向新契機



《中國稅務熱訊點評 2020年5月》

大陸各部委聯合發布11項助力台商復工復產與加大投資的政策（11條措施）



中華產業國際租稅學會 敬邀加入會員

本會為依法設立、非以營利為目的的社會團體，以建構產業稅務專業人士的交流平台，研究產業稅務問題，促進公平合理課稅為宗旨。在台灣稅務界，本會成已為稅務專業的意見領袖，產、官、學界的主要諮詢機構。

本會除例行會員集會，相互交換國際稅務新知與經驗交流外，每月提供會員最新國際、國內及大陸之稅務新規，每年舉辦國際與兩岸租稅專題研討會，邀請兩岸稅務機關首長及稅務官員蒞會演講、座談及研討，與業界會員雙向溝通，共同分享最新租稅相關議題、

歡迎兩岸財稅法學者、專家及在工商界服務的稅務專業精英加入本會會員，入會相關事宜可到學會網站(連結如下)。

<http://www.industries-tax.org.tw/SitePages/Home.aspx>

編輯群

- 廖烈龍 Elliot Liao 執業會計師
- 林彩網 Sabrina Lin 協理

- 黃雪真 Hsu-Chen Huang 經理
- 黃曜遵 Chris Huang 資深專員
- 陳欣佳 Cindy Chen 資深專員

聯絡資訊

tel: +886 3 – 5780205 ext.35330
sabrina.lin@pwc.com
新竹科學園區工業東三路2號5樓