

稅務爭議 預防與解決

2022年3月號



Contents

- 01 公司向外國營利事業租賃機器設備應注意之扣繳議題
- 03 元宇宙趨勢之下，新型態數位資產NFT（非同質化代幣）之交易應如何課稅？

關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

Tax 360 app

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。掃瞄或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS
Android



公司向外國營利事業租賃機器設備應注意之扣繳議題

案例背景

A公司為一在我國境內無固定營業場所及營業代理人之外國公司，其將特定機器設備出租予我國B公司，雙方約定租賃期間為5年，B公司應按月給付使用機器設備之對價予A公司，而在租賃期間屆滿後，機器設備將歸B公司所有。扣繳義務人於B公司對A公司為給付時，應如何辦理扣繳？

五年之租賃期間



租賃期間屆滿後



案例分析

會計上融資租賃與營業租賃之分類

依據國際財務報導準則第16號「租賃」(下稱「IFRS 16」)之規定，企業應將其每一租賃區分為「融資租賃」或「營業租賃」。租賃之分類，並非取決於合約之形式，而係以交易實質為準。亦即，如附屬於標的資產所有權之幾乎所有風險與報酬已移轉予承租人，該租賃應分類為融資租賃；反之，則為營業租賃。例如，假使雙方當事人約定租賃期間屆滿後，標的資產所有權將移轉予承租人，或者雖然所有權不移轉，但租賃期間已涵蓋標的資產經濟年限之主要部分，該租賃應屬融資租賃。

茲將融資租賃與營業租賃之會計分錄，列示如下：

營業租賃

承租人	承租人 (符合豁免條款時)	出租人
簽約時： 使用權資產 租賃負債	簽約時： 無分錄	簽約時： 無分錄
每年年底攤銷： 折舊費用 累計折舊 利息費用 租賃負債	每年年底攤銷： 不適用	每年年底攤銷： 不適用
每期給付租金： 租賃負債 現金	每期給付租金： 租金費用 現金	每期收取租金： 現金 租金收入

融資租賃 (IFRS16)

承租人	出租人
簽約時： 使用權資產 租賃負債	簽約時： 應收租賃款 出租資產 融資租賃之未賺得賺得利益
每年年底攤銷： 折舊費用 累計折舊 利息費用 租賃負債	每年年底攤銷： 融資租賃之未賺得賺得利益 利息收入
每期給付租金： 租賃負債 現金	每期收取租金： 現金 應收租賃款

以前述之案例事實而言，由於A公司（出租人）與B公司（承租人）約定，在機器設備之租賃期間屆滿後，該機器設備之所有權將歸B公司，因此依據IFRS 16之規定，在會計上A公司與B公司間之租賃應分類為融資租賃。

融資租賃與營業租賃相關稅法規定

有關營利事業出租資產之稅務處理，營利事業所得稅查核準則（下稱「營所稅查準」）第36條之2第1項、第3項分別規定：「（第1項）營利事業出租資產，其融資租賃之認定與會計處理，依國際會計準則第十七號或企業會計準則公報第二十號規定辦理。……（第3項）營利事業採營業租賃方式出租資產者，按每期應收之租金認列收入，除有正當理由者外，合約內各期應認列之收入，應按合約租金總額以平均法攤至各期。」該條文雖尚未配合IFRS 16之實施而修正，仍規定融資租賃之認定及會計處理，應按國際會計準則（IAS）17號或企業會計準則公報第20號辦理，但究其意旨，可認為營利事業出租資產在會計上經分類為融資租賃者，亦應按融資租賃之方式課徵營所稅。

依據前揭營所稅查準第36條之2以及IFRS 16之規定，出租人取得之給付在稅法上應如何定性，將因其資產出租行為經認定為融資租賃或營業租賃而有不同。在融資租賃，出租人取得之給付應定性為「本金之償還加上利

息收入」；在營業租賃，出租人取得之給付則為「租金收入」。準此而言，當出租人係在我國無固定營業場所或營業代理人之營利事業時，假使標的資產之出租屬於「融資租賃」，由於「本金之返還」非屬出租人之所得，扣繳義務人似有機會主張僅就出租人「利息收入」部分扣繳稅款；至於標的資產之出租經分類為「營業租賃」者，因出租人取得之所有報酬均為「租金收入」，故扣繳義務人應按給付額之全部辦理扣繳。

KPMG Observations KPMG觀點

儘管營所稅查核準則第36條之2將營利事業出租資產區分為「融資租賃」與「營業租賃」，但在稽徵實務上，如出租人係在我國無固定營業場所或營業代理人之境外營利事業，因扣繳相關法令並未明確規定扣繳義務人於辦理扣繳時，應視租賃為融資租賃或營業租賃而有不同之處理，且在具體個案中，當事人間之交易究應如何定性，徵納雙方之間可能有不同的看法，故為避免經稽徵機關認定有短扣稅款之情事，扣繳義務人如無法確定應按融資租賃或營業租賃辦理扣繳，不宜堅持以會計上之入帳科目為準繩，而應選擇較為保守之立場。

必須注意的是，雖然在跨境之機器設備租賃交易，如該交易經分類為「融資租賃」，扣繳義務人理論上僅需就承租人之給付中屬於出租人「利息收入」之部分辦理扣繳，而就「營業租賃」，扣繳義務人應按承租人給付之全額（即出租人之「租金收入」）辦理扣繳，但不代表按「營業租賃」進行扣繳即必然為較為保守之作法。原因在於，境外出租人如依所得稅法第25條規定，以其成本費用分攤計算困難，向稽徵機關申請以租金收入之15%作為所得額，再由扣繳義務人按法定扣繳率（原則上為20%）扣繳稅款（等同按收入之3%進行扣繳），即可能導致以營業租賃辦理扣繳反而對出租人較為有利。

在跨境租賃扣繳相關法令未臻明確的情況下，境內承租人對境外出租人為給付前，亦可考慮將交易相關合約提供予主管稽徵機關並申請個案解釋，請求稽徵機關就該交易究應按融資租賃或營業租賃辦理扣繳進行核示，以將短扣稅款之風險降至最低。

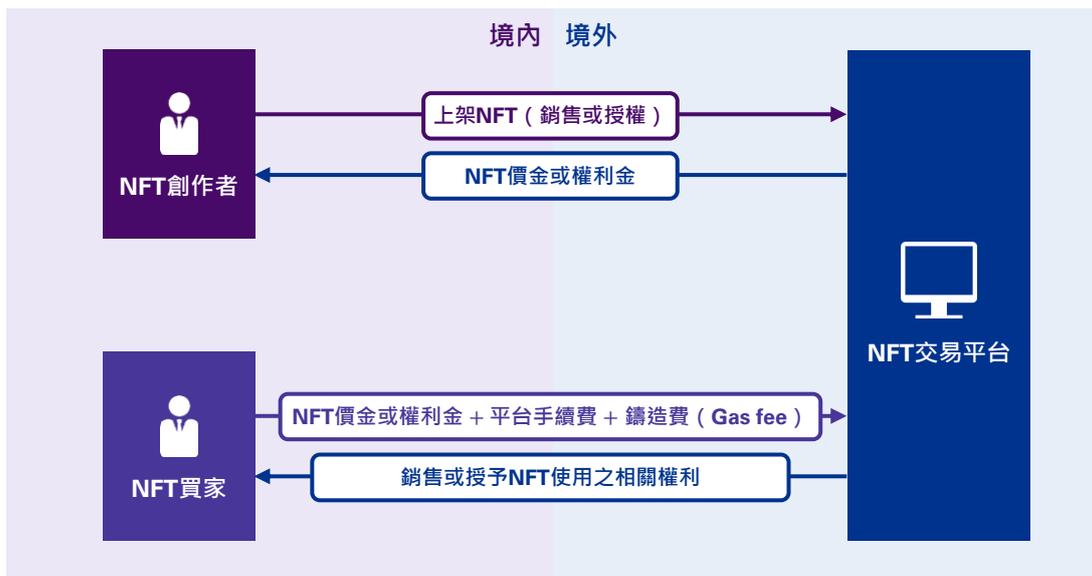
元宇宙趨勢之下，新型態數位資產NFT（非同質化代幣）之交易應如何課稅？



案例背景

我國用戶A自行創作設計出一NFT，於一外國線上NFT交易平台上架，並經海外買家B透過該交易平台購買該NFT，之後B又於該平台將該NFT轉售與另一買家。則該NFT之交易可能涉及之我國所得稅與營業稅負為何？

可能之NFT交易流程



案例分析

現今NFT之交易流程與可能之法律關係

一般而言，NFT創作者會將創作之NFT上架於線上交易平台，買家透過該交易平台購買該NFT並向交易平台支付價金，買家亦得再將該NFT轉售予他人，在每階段之NFT銷售，交易平台皆會收取手續費，創作者亦會取得每階段銷售額一定比例之收入，而於交易之法律關係上，NFT創作者可能直接將NFT之所有權移轉予交易平台，交易平台嗣再將所有權移轉予NFT之

後續買家；或者，NFT創作者可能不移轉NFT之所有權，即採取授權之模式，NFT買家係取得該NFT公開展示之權利，此時交易平台僅擔任提供平台媒介交易之角色。

另外，由於NFT本質上係依存於區塊鏈上之一特定數位資產，針對將特定NFT「鑄造 (minting)」至區塊鏈上（可理解為一編碼處理程序）產生之成本，交易平台亦可能向NFT買家額外收取一筆NFT交易特有之「鑄造費 (Gas fee)」。

我國稅法目前尚未針對NFT此種新型態數位資產之交易，制定相關法令予以特別規範，惟財政部先前針對虛擬通貨之課稅說明，現階段似可作為NFT之課稅參考

針對NFT此種新型態數位資產之交易，我國尚未修訂稅法或頒布相關解釋函令作出具體明確之規範。然而，於107年，財政部賦稅署曾於與虛擬通貨交易平台業者之

座談會中，對虛擬通貨之課稅規定作出說明，雖該次說明表示僅以「比特幣」為對象，惟由於NFT與比特幣等虛擬通貨之本質類似，且NFT應屬於我國現行法令定義之「虛擬通貨」（參「[虛擬通貨平台及交易業務事業防制洗錢及打擊資恐辦法](#)」），故該次說明似仍可作為NFT交易課稅規定之參考。本文將財政部賦稅署對於銷售虛擬通貨課稅方式之說明整理如下：

銷售虛擬通貨之營業人

定性	營業稅	所得稅
電子勞務	<ul style="list-style-type: none"> 境內營業人應辦理營業登記並申報繳納營業稅。 針對於我國無固定營業場所之境外營業人，依現行境外電商銷售電子勞務之規定課徵營業稅： <ul style="list-style-type: none"> 外國營利事業銷售予境內自然人之銷售額逾一定基準時，應辦理營業登記。 針對銷售予我國自然人之交易，外國營業人應申報繳納營業稅；若銷售予境內營業人，該營業人應按營業稅法第36條申報繳納營業稅。 	<ul style="list-style-type: none"> 銷售虛擬通貨而有所得之境內營利事業，應申報銷售收入，於減除相關成本費用後，課徵營利事業所得稅；若我國自然人非經常性買賣虛擬通貨致有所得，則應申報於財產交易所得，課徵綜合所得稅。 針對於我國無常設機構或營業代理人之境外營利事業，則依現行境外電商銷售電子勞務之規定課徵所得稅： <ul style="list-style-type: none"> 銷售虛擬通貨予我國自然人，應於我國申報繳納營利事業所得稅；若銷售予境內營業人，則應由扣繳義務人於給付時扣繳稅款。
作為支付工具之交易媒介	<ul style="list-style-type: none"> 我國營業稅屬消費稅性質，原則係對具消費財性質之一般貨物或勞務課徵。因此，倘認虛擬通貨為支付工具，則銷售該虛擬通貨所收取之代價，尚非我國營業稅之課稅範圍。 如為營業人以虛擬通貨交換貨物或勞務，應以換出或換入貨物或勞務之時價從高者認定為銷售額，開立統一發票課徵營業稅（參營業稅法施行細則第18條）。 	<ul style="list-style-type: none"> 賦稅署於本次說明中，尚未對支付工具性質之虛擬通貨之課稅方式作出明確指引。然而，倘交易之虛擬通貨被認定為支付工具，於轉換不同種類之虛擬通貨時，將有匯兌損益之課稅議題；而提供貨物或勞務收取虛擬通貨作為對價，則屬營利事業經營工商行為，其所得稅之課徵方式與收取法定貨幣提供貨物或勞務應無不同。

經營虛擬通貨交易平台之營業人

定性	營業稅	所得稅
我國業者	按所收取手續費之金額申報繳納營業稅。	於扣除相關成本費用後，課徵營利事業所得稅。
外國業者 (在我國無固定營業場所或營業代理人)	銷售予境內自然人達基準時，應辦理稅籍登記，並就向自然人收取之交易價款總額（包含手續費）報繳營業稅；若購買者為境內營業人，則由該境內營業人依營業稅法第36條規定辦理。	外國營利事業提供網路交易平臺供境內外買賣雙方進行虛擬通貨交易，買賣雙方或一方為我國個人或營利事業，其向買賣雙方收取之交易價金與手續費即為我國來源收入，外國平台業者可申請減除相關成本費用或申請淨利率與貢獻程度計算我國之課稅所得額並課徵營利事業所得稅。

KPMG Observations KPMG觀點

因近期元宇宙之蓬勃發展，NFT交易大幅增長，近期財政部對外針對NFT交易之稅負議題，其強調於現行稅法

之下即可以處理相關課稅問題，似亦肯認NFT交易之課稅係按上述關於虛擬通貨之課稅方式辦理。依此，根據至今NFT之交易發展，NFT交易應可定性為我國稅法體系下之電子勞務銷售，則根據相關法令，本刊將NFT各階段交易可能涉及稅負效果整理如下：

交易	營業稅	所得稅
我國NFT創作者銷售NFT所取得之價金	<ul style="list-style-type: none"> 若創作者為自然人，且非經常性銷售者，應而不構成我國營業稅法定義之營業人。惟應注意若屬經常性創作及銷售NFT，則實務上稅捐機關可能援引「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」，以該自然人係以營利為目的銷售勞務，而應辦理營業人登記並報繳營業稅。 我國營業人就銷售NFT取得之銷售價金，課徵營業稅。 	我國自然人就銷售NFT取得之收入，應申報於財產交易所得，課徵綜合所得稅；我國營利事業亦應扣除相關成本費用後，申報繳納營利事業所得稅。
境外NFT交易平台取自NFT買家所支付之NFT銷售價金	<ul style="list-style-type: none"> 境外NFT交易平台向境內自然人買家所收取之NFT價金、手續費與鑄造費，須申報繳納營業稅。 	<ul style="list-style-type: none"> 境外NFT交易平台取自我國自然人買家之NFT價金、手續費與鑄造費收入，須申報繳納營所稅。
境外NFT交易平台向NFT買家收取之手續費與鑄造費	<ul style="list-style-type: none"> 若NFT購買者為我國營利事業，則由該我國營利事業繳納營業稅。 	<ul style="list-style-type: none"> 若NFT購買者為我國營利事業，則由該營利事業之扣繳義務人扣繳稅款。 惟平台業者應可依法申請減除相關成本費用或申請淨利潤與貢獻程度計算我國之課稅所得額。
我國NFT交易平台取得之收入 (包括NFT價金、手續費與鑄造費)	申報繳納營業稅。	申報繳納營利事業所得稅。

然而，由於NFT等虛擬通貨具備加密性質，且其交易模式去中心化、利用區塊鏈之框架也有別於傳統實體世界或既有網路交易之架構，稅負之課徵勢必面臨多項未知挑戰，例如稽徵程序上如何獲取交易相關資料，或實體上所得客體之定性與稅基計算問題，皆存在若干議題仍待解決：

- 稽徵程序上，縱然財政部於近日之說明中，認為元宇宙之交易都有交易軌跡，包括存在於平台業者或往來銀行之交易紀錄，稽徵程序上較無現金交易之隱密問題。然而，「去中心化」之特色在於人人皆可提交內容、參與交易並取得收入，加

上區塊鏈本身之加密性質，虛擬通貨交易於其他法令之監管層次皆尚未完全跟上元宇宙之發展腳步，稅捐稽徵機關如何從參與NFT交易之平台業者、或經營NFT錢包之業者完整獲取交易相關資料，包括得知交易之發生，具體交易金額之計算等，皆仍有課題仍需克服。

- 至於所得類別認定之部份，NFT原創者銷售NFT之交易模式，可能係採取將所有權移轉予交易平台之買賣交易，嗣交易平台再將NFT所有權移轉予買家；NFT原創者亦可能係透過授權方式，將權利授權與交易平台，嗣再轉授權予NFT買家。如為後

者，則NFT創作者或平台業者收取之對價可能被認定為「權利金收入」而非「服務費收入」，進而導致產生所得在租稅協定中應適用何種所得類型之優惠稅率，以及是否得申請適用淨利率貢獻度計算課稅所得額之爭議。

元宇宙趨勢之下，加密數位資產相關產業蓬勃發展，交易型態瞬息萬變，但各個租稅管轄區在稅務層面的發展進度依然相對落後，且各自之規範皆有所落差。我國財政部現階段雖採取現行稅法即可處理課稅方式之立場，惟隨著科技發展與交易之擴大，未來實可遇見稅務徵納雙方勢必將面臨許多未知之爭議。本刊建議相關市場參與者尋求稅務專家之協助，與稅局溝通、交換意見並申請解釋函令，在OECD建立相關之稅務指引或各國產生租稅解決手段之共識以前，盼能於我國建立起公平合理之稅負環境，使我國於元宇宙之發展進程上，促使更多人能積極參與市場獲得利潤，國家亦能因此提升稅收，達成徵納雙方皆贏之局面。





聯絡我們

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815
stephenhsu@kpmg.com.tw

丁英泰

會計師

02 8101 6666 ext. 16154
yingtaiting@kpmg.com.tw

謝昌君

執行副總經理

02 8101 6666 ext. 11307
ethanhsieh@kpmg.com.tw

巫念衡

協理

02 8101 6666 ext. 16892
larrywu@kpmg.com.tw

周彤

副理

02 8101 6666 ext. 18386
tiffanychou@kpmg.com.tw

林上軒

副理

02 8101 6666 ext. 18431
seanlin2@kpmg.com.tw

賴玟宇

副理

02 8101 6666 ext. 19878
sharislai@kpmg.com.tw

陳渝雯

副理

02 8101 6666 ext. 17670
leilachen@kpmg.com.tw

吳京翰

專員

02 8101 6666 ext. 19694
alexwu2@kpmg.com.tw

游芷涵

專員

02 8101 6666 ext. 20254
vivianyu3@kpmg.com.tw

林則堯

專員

02 8101 6666 ext. 20459
johnnylin1@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw/tax



@KPMGTaiwan



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2022 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan