

稅務爭議預防與解決

2023年2-3月號



前言

再生能源憑證 (Renewable Energy Certificate 以下稱REC) 是一種證明能源屬性為「綠色電力」的證書，表彰證書所載之特定電量的電力係產生自再生能源設備。 REC之持有人可以利用再生能源憑證來滿足相關的環境效益需求，例如為了符合政府再生能源使用比例、取得國際大廠的綠色供應鏈資格、出口商品到環保法規嚴格地區亦或是想要增加企業之ESG永續評比等。於現今全球ESG遵循浪潮之下，大多國家採行「電證分離」制度，即得將綠電、憑證分別賣給二位不同的使用者，該制相較於我國目前主要實施之「電證合一」制度 (即須將綠電與憑證同時賣給同一位使用者)，具備較高綠電交易彈性與電證之流通性。然而，縱於電證分離制度下，能源憑證具備可轉讓性，惟電證一旦售予特定買家使用後，該電證表彰之權利應認歸於消滅，即不得再為轉售，如此方得避免綠電量及其環境價值被重複計算而失去再生能源憑證之證明效益。

由於近年來綠電交易之興盛，市場上外國能源業者銷售REC予我國公司之跨境憑證交易可預期將日益蓬勃，然而，針對此等新型態跨境交易所涉及之稅負議題，目前我國稅法相關規定尚未就此議題作出明確、直接之規範，如跨境再生能源憑證交易取得之對價，在稅法上之「所得定性」為何？該定性將決定該銷售價金之來源所得判斷方式、稅負效果、扣繳義務以及潛在可適用之租稅減免方法等。因此，於財政部正式對跨境銷售再生能源憑證交易之相關稅負議題進一步表示見解之前，本刊先根據現行稅法以整理跨境電證交易潛在之可能稅負效果，俾使參與綠電交易之各方於現階段能有進一步之認識。

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。



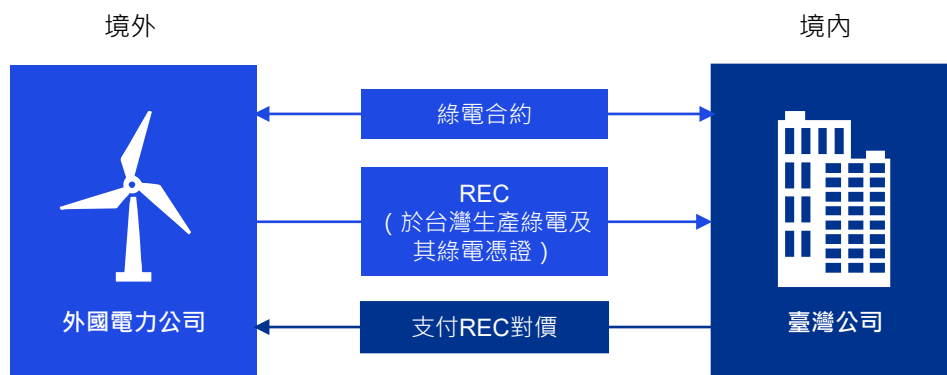
iOS
Android

在ESG之全球浪潮下，外國公司銷售再生能源憑證（REC）給台灣公司，應如何課稅？



案例背景

國外A電力公司（在我國沒有固定營業場所或營業代理人）擬銷售一再生能源憑證予我國B公司使用，該再生能源憑證係表彰產自我國之綠電，則該跨境再生能源憑證之銷售將於我國發生何等稅負？



案例分析

所得稅部分，跨境銷售再生能源憑證之交易所取得之銷售價金，在我國稅法上較可能被認為「財產交易所得」、「權利金收入」或「營業利潤」，惟三種所得類型的來源所得判斷方式、課稅方式與降低稅負手段皆有所不同

不同所得類型會有不同的所得來源地判斷方式

一般來說，總機構在境外之外國公司只有在取得我國來源所得時，方須就該來源所得繳納我國之營利事業所得稅。此外，若該外國公司在臺灣沒有固定營業場所或營業代理人，而取得之來源所得屬於我國稅法規定應扣繳之所得，例如服務費、權利金等，則臺灣付款方須於支付時依法辦理扣繳；惟若該所得非位於我國稅法規定之扣繳範圍內，如財產交易所得，則外國公司仍須自行或委託我國稅務代理人在我國申報該等所得並繳納營所稅。

除此之外，一筆跨境交易所取得之收入是否會被認定為我國來源所得，將會因為該收入被定性於何種類型的所得而有不同的判斷方式。根據跨境銷售再生能源憑證之交易，賣方取得之銷售價金於我國稅法上較可能被認為「財產交易所得」、「權利金收入」或「營業利潤」。

本刊謹根據所得稅法第8條與中華民國來源所得認定原則之規定，將「財產交易所得」、「權利金」與「營業利潤」三種所得來源地的判斷方式如下：

- 1. 財產交易所得：**此類型所得又因不同之財產而有不同的來源所得判斷方式，以下僅整理「再生能源憑證」可能構成的財產類型作整理：
 - 動產：若非於我國境內註冊、登記之動產，且該動產之交付無需移運者，其所在地在中華民國境內。

- 無形資產：若非為依我國法律登記或註冊之專利、商標、營業權等無形資產，其所有權人為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業。

若認「表彰產自我國綠電之再生能源憑證」屬於在我國境內註冊或登記之動產或無形資產，則相關交易產生之所得皆屬我國來源所得。

2. 權利金：無形資產於我國境內供他人使用所取得之權利金。
3. 營業利潤：營利事業在我國境內從事本業營業項目之營業行為所獲取之營業利潤。

由上可知，不同的所得定性將會有對應不同的來源所得判斷方式。因此，同樣是跨境銷售再生能源憑證所取得之收入，於我國稅法上被定性成不同的所得類型，將會直接影響該筆所得是否納入我國所得稅之課徵範圍。

不同所得類型會有不同的課稅方式與降低稅負手段

在根據前述來源所得判斷原則為判斷後，若外國公司取得之跨境收入已確定為我國來源所得，則具體之課稅方式以及潛在可適用之降低稅負手段，仍會因為該筆所得之所得定性而有所區別，例如，若外國公司位於與我國簽有租稅協定之國家，是否得直接適用租稅協定規定之優惠扣繳稅率？抑或需要另外申請適用租稅協定之優惠租稅待遇？如該外國公司之所在地與我國未簽有租稅協定，則是否可透過所得稅法與相關法規命令之規定，向稅局申請降低實質扣繳率？由此可見，公司在評估具體可適用之租稅減免方式時，所得之定性將成為先決條件之一。因此，一筆跨境交易之收入在我國稅法上被定性成不同的所得態樣，不僅影響其是否落入我國所得稅之課徵範圍，同時亦將決定後續之課稅方式與潛在可行之降低稅負手段。

營業稅部分，營業人讓與再生能源憑證核屬銷售勞務，應就其銷售額依法課徵營業稅

針對再生能源憑證讓與衍生之稅負效果，財政部於108年8月26日作成第10800548900號令（下稱「108年令」），明確表示營業人讓與再生能源憑證核屬銷售勞務，應就其銷售額依法課徵營業稅。此外，財政

部亦於該令中進一步說明：「依「自願性再生能源憑證實施辦法」規定，再生能源發電業或再生能源自用發電設備設置者（下稱申請人），得向經濟部標準檢驗局（下稱標檢局）國家再生能源憑證中心（下稱憑證中心）申請，經憑證中心辦理文件審查及現場查核符合規定者，准予設備登錄並發給申請人發電設備查核報告；申請案經標檢局核准後，於報告簽發日之次日起開始累計發電量，每達1,000度累計電量，憑證中心即核發1張電子憑證予申請人，並登錄已核發之憑證數量；申請人得依規定申請讓與憑證，且憑證讓與以1次為原則，經「使用」或「宣告」後之憑證不得讓與。

依標檢局意見，所稱「使用」代表憑證持有者將憑證應用於義務性管理機制，例如溫室氣體盤查、用電大戶使用再生能源義務；「宣告」代表憑證持有者將憑證應用於自願性揭露行為，例如應用於企業社會責任報告書、相關獎項評比等，又營業人銷售憑證與再生能源可合併或分開定價。綜此，憑證非僅作為使用再生能源之證明文件，其「使用」及「宣告」功能，係表彰一定權利之價值，且憑證移轉次數限制規範，係為避免憑證表彰之權利被重複使用宣告，合於消費財性質。是以，該部發布新令核釋，營業人讓與憑證核屬銷售勞務之範疇，應就其銷售額依法課徵營業稅。

鑑於標檢局推行憑證制度屬新型態商品，營業人讓與憑證於108年11月15日前未報繳營業稅者，稽徵機關應積極輔導，免依加值型及非加值型營業稅法第51條及稅捐稽徵法第44條規定處罰。」

依此，縱然108年令未直接說明本令規定是否亦適用於跨境之再生能源憑證讓與，然而，考量銷售之憑證所表彰者皆係產自我國境內之綠電，故無論係境內間或是跨境間銷售該等憑證，所銷售之客體本質並無不同，故應不影響跨境再生能源憑證銷售亦屬於一種落於我國營業稅課徵範圍下之勞務銷售。因此，若外國營業人於我國無固定營業場所，根據營業稅法第36條之規定，應由我國再生能源憑證之買受人報繳營業稅，若買受人為專營應稅銷售之營業人，且其購進之勞務專供經營應稅貨物或勞務之用者，即得免予繳納營業稅。

印花稅部分，若跨境銷售再生能源憑證之買賣合約係於我國境內書立，則該合約自應依法貼足印花稅票或繳納印花稅

印花稅部分，目前稽徵實務尚未針對此等交易作出直接、明確之規範。然而，若跨境銷售再生能源憑證之買賣合約係於我國境內書立，且該合約純粹為買賣綠電憑證而不具任何承攬性質，則似得認該銷售契約性質上屬於買賣動產契據，簽約雙方每件皆需按固定12元貼印花稅票或繳納印花稅。

有可能影響該憑證跨境銷售之稅負效果，若公司現階段已即將、或正在參與跨境再生能源憑證銷售之交易，本刊建議應尋求稅務專家之專業意見，方得對交易衍生之相關稅負有進一步更全面性之瞭解，並得採取適當措施降低風險，甚至得藉由稅務專家之協助，請求稽徵機關就相關稅務議題作成書面解釋函令俾供遵循。

KPMG 觀察

根據本刊上述整理，關於外國公司銷售我國綠電憑證予我國公司買受人之營業稅課徵，縱然財政部108年令未直接明文規定該令是否亦適用於此等跨境交易之情形，然而，從我國營業稅法之體系觀之，由於該再生能源憑證表彰的是產自我國的綠電，稽徵機關可能認為該等銷售屬於「勞務提供地位於境內」之勞務銷售，因此應落入我國營業稅課徵之範圍內，並再視外國營業人是否於我國有固定營業場所與我國買受人是否為專營營業人，具體判斷是否有發生營業稅報繳義務。

而所得稅方面，截至本刊出刊之日，財政部目前尚未對再生能源憑證銷售所衍生之所得稅議題，對外發布聞稿或作成公開之解釋函令以表示見解，此可能係目前我國之再生能源憑證之交易尚多發生於境內公司之間，由於無論此等境內銷售之所得類型定性為何，賣方皆須在每年報稅季以20%稅率申報納稅，因此，稽徵機關可能認為現行法令已足以解釋國內再生能源憑證交易之所得稅負效果。

然而，跨境銷售再生能源憑證之交易已於市場上逐漸蓬勃，而如本刊所整理，外國公司取自我國之銷售價金將因其於我國稅法之所得類別定性而有不同之租稅效果、申報義務與減免手段，而現行我國租稅實務上仍未對此等跨境交易之所得稅效果有任何公開見解可資參照，故為避免此等稅負爭議間接影響綠能交易之發展，財政部似可考慮盡早對外發布統一見解俾供徵納雙方遵循。

綜合上述，考量再生能源憑證交仍屬新型態商品，且該等憑證表彰者為產自我國或是外國之綠電，該憑證係於境內或境外使用，該憑證係由何等方式交付，皆



本文所提及之一部分或全部服務，依相關獨立性規範，可能無法對KPMG之審計客戶及其關係企業提供服務。

Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

林上軒

經理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

鄭筑云

主任

02 8101 6666 ext. 18529

lisacheng@kpmg.com.tw

丁英泰

會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

賴玟宇

經理

02 8101 6666 ext. 19878

sharislai@kpmg.com.tw

林則堯

專員

02 8101 6666 ext. 20459

johnnylin1@kpmg.com.tw

謝昌君

執行副總經理

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

陳渝雯

經理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

kpmg.com/tw

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.

© 2023 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