

出國報告(出國類別：國際會議)

參加國際財政協會第 74 屆年會 會議報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：署 長 許慈美

服務機關：財政部中區國稅局

姓名職稱：局 長 吳蓮英

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：科 長 陳果廷

派赴國家：德國柏林

出國期間：111 年 9 月 1 日至 9 月 11 日

報告日期：111 年 12 月 10 日

摘要

國際財政協會(International Fiscal Association, IFA)第 74 屆年會於 111 年 9 月 4 日至 8 日在德國柏林舉行，安排 2 項主要議題會議「國內稅法與國際稅法有關企業集團方法及個別實體方法」與「大數據與租稅—數據驅動業務之國內及國際租稅」；10 場專題討論會議「稅制銜接—國內課稅對國外課稅處置之依賴」、「公司管理者對稅務規劃之職責 vs. 稅務道德與合規性」、「課稅新技術之使用」、「氣候變遷：碳稅」、「IFA/OECD 政策近程」、「近期國際租稅發展」、「發展中國家在落實 OECD BEPS 方案之政策及經驗」、「IFA/EU 稅制發展近程」、「加值型營業稅之中立性原則」及「家庭稅收：個人流動性」。

與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等。藉由參加本次會議，得以掌握國際租稅最新發展趨勢，作為我國相關法令措施研議之參考。

參加國際財政協會第 74 屆年會目錄

壹、緣起及目的.....	1
貳、第 74 屆年會及會議議題概述.....	1
參、主要議題會議	2
肆、專題討論會議	17
伍、心得與建議	67

附件 會議議程

壹、緣起及目的

國際財政協會(International Fiscal Association, IFA)成立於西元(下同)1938年，為一非營利國際財稅組織，以研究與精進財政相關國際法及比較法為其宗旨，主要活動包括召開年會(Annual Congresses)、發表相關刊物及進行研究計畫等。IFA總部設於荷蘭，所建置之官方網站(網址：<https://www.ifa.nl>)載有相關活動報導，會員可經由帳號登入資料庫，查詢歷年年會討論內容及專題研究等資料。目前 IFA 約有 12,900 個會員，分別來自 114 個國家，並於其中 70 個國家成立分會。我國於 1994 年 5 月 15 日由官、學界與業者推動成立「國際財政協會中華民國總會」，屬於 IFA 之分會，積極派員參與 IFA 年會，並不定期舉辦國際稅制發展專題演講或研討會。

IFA 年會係由各分會爭取主辦權，無一定輪序，因受嚴重特殊傳染性肺炎(COVID-19)疫情影響，IFA 實體年會於 2020 年至 2021 年停辦 2 年，2022 年 9 月 4 日至 8 日始於德國柏林舉辦第 74 屆年會。第 75 屆年會將由墨西哥分會主辦，預定於 2023 年 10 月 22 日至 26 日假該國坎昆召開；第 76 屆年會將由南非分會主辦，預定於 2024 年 10 月 27 日至 31 日假該國開普敦召開；第 77 屆年會將由葡萄牙分會主辦，預定於 2025 年 10 月 5 日至 9 日假該國里斯本召開。出席本次會議，可從不同面向多方瞭解各國稅制發展趨勢及跨國租稅合作議題，俾作為我國規劃與精進稅制稅政之參考。

貳、第 74 屆年會及會議議題概述

IFA 第 74 屆年會於 2022 年 9 月 4 日至 8 日在德國柏林舉行，會議地點擇定為 Hotel Berlin Central District。本屆年會，財政部由賦稅署許署長慈美、中區國稅局吳局長蓮英及國際財政司陳科長果廷代表出席。與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD)及聯合國(United Nations, UN)等國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等，就各項討論議題研討分析與意見交流。此外，IFA 亞太區域委員會於 9 月 5 日下午召開亞太地區分會代表會議，討論香港第 6 屆亞太區域稅務會議辦理

情形及往後年度舉辦期程，我國由國際財政協會中華民國總會鍾騏博士代表出席。

依循往年慣例，主辦單位於會場安排許多單位設站宣傳及提供相關資訊，包括 Bloomberg Tax、Deloitte、EY、WTS Global、Flick Gocke Schaumburg、Maisto e Associati、Mazars GmbH & Co. KG、Aibidia Ltd、Baker McKenzie、CMS、Lenz Staehelin、Loctax、Algonomia、Tax Analysts、KPMG、PwC、Wolters Kluwer、國際財政文獻局(IBFD)、ADIT、ITIC、Optravis、Simens Energy 及第 75 屆至第 77 屆年會主辦分會(墨西哥、南非、葡萄牙)等。為使與會代表對柏林有更深刻之認識，本屆年會主辦單位分別於 9 月 4 日上午、5 日、6 日晚間安排柏林城市巴士之旅、柏林大教堂(Berlin Dom)文化表演及博物館島(Museums Island)參訪行程；9 月 4 日晚間舉行大會開幕典禮。會議開始前，主辦單位已建置 IFA 2022 之 APP 軟體供與會者下載使用，其中涵蓋會議議程、講者介紹、會議文件、攤位與贊助商資訊、即時訊息及線上投票等功能，並於每日會議前一晚或當天早上更新會議文件(含各項議題及專題簡報)，現場不提供紙本。

本屆年會安排 2 項主要議題會議及 10 場專題討論會議。主要議題會議包括「國內稅法與國際稅法有關企業集團方法及個別實體方法」與「大數據與租稅—數據驅動業務之國內及國際租稅」；專題討論會議包括「稅制銜接—國內課稅對國外課稅處置之依賴」、「公司管理者對稅務規劃之職責 vs. 稅務道德與合規性」、「課稅新技術之使用」、「氣候變遷：碳稅」、「IFA/OECD 政策近程」、「近期國際租稅發展」、「發展中國家在落實 OECD BEPS 方案之政策及經驗」、「IFA/EU 稅制發展近程」、「加值型營業稅之中立性原則」及「家庭稅收：個人流動性」議題。本報告將擇要說明相關議題背景、報告內容及討論經過，作為我國日後各相關法令措施研議之參考。

叁、主要議題會議

一、國內稅法及國際稅法有關企業集團方法(group approach)及個別實體方法(separate entity approach)

報告人：Johanna Hey (德國)、Arne Schnitger (德國)

主 席：Janine Juggins (英國)

與談人：Matt Andrew (紐西蘭)、Marlies De Ruiter (荷蘭)、Brigitte Muehlmann
(美國)、Belema Obuoforibo (IBFD)、Jasna Voje (EU)

秘 書：Jacco Bouman(荷蘭)

(一)背景說明

鑑於多數國家公司稅制係基於個別實體方法，就各企業實體之交易結果課稅，惟大型企業集團鮮少以前開概念經營管理，而多以集團整體業務進行決策管理並揭露相關財務會計資訊，且跨境交易大多為集團內關係企業間交易，爰當今國際租稅改革逐漸導入企業集團方法，以彌補個別實體方法可能產生之問題。

(二)報告及討論紀要

本節討論要旨包含企業集團方法及個別實體方法介紹、主要選樣國家對該等方法觀點、租稅中立性及公式型分配方法(formulary apportionment approach)等議題。

1. 報告主要結論

報告人說明個別實體方法係以獨立法人實體為納稅主體，而企業集團方法係以整體企業集團為納稅主體。當前國內稅法及國際稅法有關納稅主體規定主要採個別實體方法，因該方法關注於個別企業實體所得及稅負，未能有效反映集團整體經濟狀況，爰跨國企業集團反而可利用該方法特性，進行租稅規劃安排，透過位於不同租稅管轄區之集團成員從事稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行為。

為解決前述問題，各國稅法陸續導入特別規定，以處理跨國企業集團內部成員間之特殊關係，報告人並舉數例說明各國稅法特別規定應用個別實體方法及企業集團方法情形，謹擇要就有關移轉訂價原則及限制利息扣除原則(interest barrier rules)部分說明如下：

(1) 移轉訂價原則

現行 OECD 移轉訂價指導原則訂定之常規交易方法均屬個別實體方法，以各企業實體為基礎決定其常規交易價格或利潤；全球公式型分配方法(global formulary apportionment)則屬企業集團方法，將集團整體利潤按公式分配予各集團成員，惟該方法目前尚非屬 OECD 移轉訂價指導原則認可之常規交易方法。

OECD BEPS 行動計畫 8 至 10 融合個別實體方法及企業集團方法要素，要求跨國企業集團決定各集團成員間利潤分配是否符合常規時，應就無形資產之開發、提升、維護、保護及利用(Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation, DEMPE)經濟活動進行分析，以確保各集團成員之利潤與其從事 DEMPE 活動之貢獻一致。

(2) 限制利息扣除原則

為防杜企業集團藉融資操縱利息費用或經濟實質上等同利息之支付而規避稅負，多數國家限制利息扣除規定，訂有負債占業主權益比例或減除利息、所得稅、折舊及攤銷費用前盈餘(Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization, EBITDA)門檻，規範企業實體扣除利息費用之限額，該等規定一方面遵循個別實體方法，另一方面兼有企業集團方法之運用。

依上，報告人說明企業集團方法之精神係反映集團整體經濟單位之支付能力，實務上各國多參照企業集團方法要素訂定特別規定，作為個別實體方法之輔助，彌補其可能產生之 BEPS 問題。

2. 歐盟觀點：

與談人 Jasna Voje 說明歐盟現行稅法規定有純粹採行企業集團方法或個別實體方法者，也有部分規定兼採兩類方法混合之方式；另說明歐盟法院(Court of Justice of the European Union, CJEU)判決亦在企業集團方法及個別實體方法間徘徊，以企業集團母公司認列境外子公司虧損為例，倘一歐盟會員國否准其境內企業集團母公司認列境外子公司虧損，原則違反非歧視待遇

原則(non-discrimination)，惟歐盟法院在一些案例中，基於保障課稅權平衡分配等理由，認定在特定情形下，一會員國得准其境內企業集團母公司認列境外子公司虧損。

與談人並舉數例說明個別實體方法及企業集團方法於稅法特別規定之應用情形，謹擇要就有關 OECD 兩支柱方案說明如下：

- (1) OECD 兩支柱方案屬企業集團方法及個別實體方法之混合方式。
- (2) 第一支柱數額 A(Amount A)以企業集團為基礎，建立新課稅權分配原則，將跨國企業集團之部分剩餘利潤重新分配予市場所在租稅管轄區，屬企業集團方法；數額 B(Amount B)雖尚未公布草案，但依 OECD 先前藍圖報告規劃，係依移轉訂價常規交易原則進行簡化認定，屬個別實體方法。
- (3) 第二支柱全球企業最低稅負制要求跨國企業集團應繳納最低稅負，其適用門檻以企業集團合併財務報表數據衡量，屬企業集團方法，但在計算實質稅率部分，則以集團成員個體財務及納稅資訊為基礎，屬個別實體方法。報告人並補充說明歐盟參照 OECD 全球企業最低稅負制立法範本訂定「確保歐盟境內跨國企業集團全球最低程度稅負指令」草案，其中有關所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule, IIR)部分，OECD 立法範本規定母公司所在租稅管轄區僅得對境外子公司之低稅負所得依 IIR 課稅，即母公司所在租稅管轄區無法依 IIR 對境內子公司之低稅負所得課稅，為符合歐盟基本自由(fundamental freedoms)之設立場所自由(freedom of establishment)規範，前開歐盟草案放寬適用範圍，規定母公司所在租稅管轄區對境內、外子公司之低稅負所得均得依 IIR 課稅。

3. 租稅中立性(Tax neutrality)

OECD 尚未發布第一支柱最終規定，但與談人 Marlies De Ruiter 依 OECD 目前發布之草案文件內容，以第一支柱行銷及配銷利潤安全港(Marketing and Distribution Profits Safe Harbour, MDSH)虛擬案例討論該制度消除重複課稅機制及租稅中立性；與談人說明依第一支柱目前草案規劃，應由獲取較高剩餘利潤之租稅管轄區負擔消除重複課稅義務，惟與談人假設之

案例可能產生小型經濟體市場租稅管轄區無法獲配數額 A，卻須負擔消除重複課稅之不合理情形。

與談人說明租稅中立性之扭曲主要受企業商業模式、市場規模及資本密集度等因素影響，目前第一支柱草案規劃似尚不符合租稅中立性要求，可能無法達成國際稅制改革之政策目的。

4. 美國觀點：

與談人 Brigitte Muehlmann 說明美國 2017 年導入之稅基侵蝕及防杜租稅規避稅(Base Erosion and Anti-Abuse Tax, BEAT)，及 2022 年導入之企業最低稅負制(Corporate Alternative Minimum Tax)均屬企業集團方法及個別實體方法之混合方式。

與談人並說明美國企業最低稅負制與 OECD 第二支柱全球企業最低稅負制尚不相同，例如美版適用於連續 3 年平均調整後財務報表利潤達 10 億美元之跨國企業集團，而 OECD 版適用於 4 個會計年度中有 2 個年度合併財務報表年收入達 7.5 億歐元之跨國企業集團，爰美版適用對象範圍遠小於 OECD 版適用對象。

5. 低所得國家觀點：

與談人 Belema Obuoforibo 說明低所得國家原則支持 OECD 兩支柱方案，並就該方案有下列想法：

(1) 第一支柱

A. 第一支柱僅適用於營業收入 200 億歐元以上且淨利超過 10% 之企業，適用範圍太窄，且 25% 分配率太低，低所得國家可能難以獲配數額 A。

B. MDSH 規定重點在於消除重複課稅，主要為穩定國際稅收體系。低所得國家認為在計算行銷及配銷利潤時，應配合扣繳制度，以保障低所得國家課稅權，惟 OECD 現行發布之進展報告尚無相關說明。

C. 低所得國家建議數額 A 制度不應允許跨國企業扣除前期虧損，因為此舉

將降低稅基，減少低所得國家可獲配課稅權；倘制度設計允許扣除前期虧損，亦應設定得扣除年限，建議不超過 5 年。

(2) 第二支柱

- A. 考量大多數低所得國家之公司稅稅率介於 20% 至 25% 之間，為保障低所得國家稅收，建議提高全球企業最低稅負制之最低稅率。
- B. 考量實施全球企業最低稅負制後，低所得國家為吸引外資所提供之租稅優惠效果將被該制度抵銷，租稅因素(tax factors)對吸引外資之重要性將逐漸下降，低稅負國家應重視非租稅因素(non tax factors)，如推動基礎建設、提升勞動力素質、強化政治經濟環境穩定性等。

6. 公式型分配(formulary apportionment)

與談人 Matt Andrew 認為全球公式型分配方法可穩定現行國際稅收制度，跨國企業集團之稅負係反映其全球整體經營情形，而非依其各集團成員單獨計算，考量該方法係按相同分配因子分配稅負予集團營運所在租稅管轄區，跨國企業集團尚無利用低稅負國家或地區移轉利潤之節稅誘因，並將減少跨國企業集團在低稅負國家或地區設立據點之情形。

與談人認為全球公式型分配方法採目的地分配因子(destination-based apportionment factors)，如銷售額之效果最好，其他類型之分配因子仍有潛在 BEPS 問題。另外，公式型分配方法之實施尚有其他挑戰，如需配合建立全新之全球租稅架構作為實施基礎。

(三) 結論與建議

主席表示現行各國稅制仍以個別實體方法為主，惟個別實體方法面臨租稅規避、租稅中立性扭曲及重複課稅等問題；企業集團方法雖無法完全取代個別實體方法，惟二者可協調互補，各國以企業集團方法之要素設計特別規定，輔助個別實體方法，將可更有效因應前開問題。

二、大數據與租稅-數據驅動業務之國內及國際租稅

報告人：Gary Sprague(美國)

主 席：Wolfgang Schon(德國)

與談人：Veronika Daurer(奧地利)、Xenia Legendre(法國)、Lionel Nobre(美國)、
Reimar Pinkernell(德國)、Andreas Sattler(德國)、Yan Xu(澳洲)

秘 書：Gustavo Weiss(巴西)

(一)各國報告摘要

依各國報告，大數據(Big Data)的課稅問題主要癥結點在於所得定性。所以在探討此議題之前，必須先探討關於相對應法律層面的規範。

目前大部分國家法律系統對於資料(Data)的規範都還僅限於資料保密(Data Privacy)層次。但對於資料能產生巨大商業價值，而此商業價值性質在法律仍缺乏完整架構規範。正因為法律上規範尚有欠缺，各國分析出來結論有很多歧異。

在「所得定性」方面，多數國家均認為主要議題在於資料移轉(Data transfer)交易到底應定性為「服務提供」或是「權利金交易」。少數國家認為資料移轉等同「財產交易」性質。以現行相關稅法規範的交易類型來說，此類大數據交易並無可類比適用交易型態，比較相近的是 OECD 對於軟體交易的探討。但因為兩者本質尚有不同，究竟應完全參照軟體交易的規範抑或針對大數據量身訂製新的學術分析架構，尚未有一致結論。為使國際間有統一標準可資遵循，多數國家認為應該由 OECD 出具一致性原則。

在「移轉訂價」方面，多數國家認為現行 OECD 移轉訂價規範或各國國內稅法中關係人交易規範已足夠處理此議題。特別是 OECD BEPS 行動計畫 8 至 10 提到無形資產之(DEMPE 等經濟活動，可以作為共同參與此類交易的集團成員間利潤分配的參考依據。

目前部分國家已施行數位服務稅(Digital Service Taxes, DST)，但是大數據交易與 DST 所要處理議題不盡相同，再者已經施行 DST 國家目前所發布解釋令或類似規定，也未針對大數據交易應如何課稅做出相關規範。

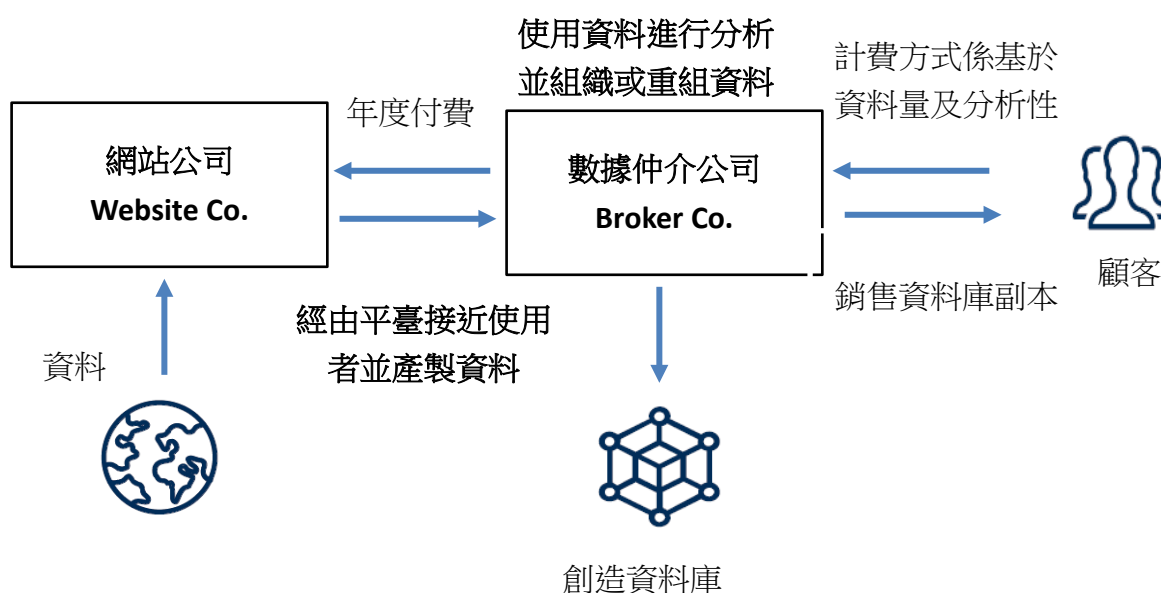
(二)法律架構

一般而言，有下列幾種法律形式以規範大數據交易：

1. 資料的財產權：一般法律上都同意就資料本身而言，並無所謂財產權的概念。例如個人不能對其相關資料(性別、年齡、宗教等)主張具有財產權。因此，現行各國並未將資料列入財產權範圍。
2. 著作權：資料本身並不具獨創性，有別於創作，因此不適用著作權相關規範。但：
 - (1) 對於資料庫(Database)，美國著作權法對於依特定方式集結並編輯資料的資料庫，有別於原始資料(Raw Data)，已納入著作權保護規範。
 - (2) 歐盟法令認為在符合某些條件下，資料庫應受著作權法保障。歐盟還有資料庫特別權利保護法(Database Sui Generis Rights)，此有別於著作權法，將保護範圍延伸到非原始創造的資料庫，即若使用者投入巨額的維護成本來維護或驗證非原始創作的資料庫，為此法保護範圍。
3. 營業秘密：資料或資料庫是否可納入營業秘密法保護範疇，視情況而異。例如我國，需符合特定條件的資訊，可納入營業秘密法。
4. 民商法：契約自由原則，在不違反強制法令下，雙方可以自行約定資料使用方式。

(三)案例討論

1. 案例一：數據仲介者/資訊經銷商(Data Brokers/Information Resellers)



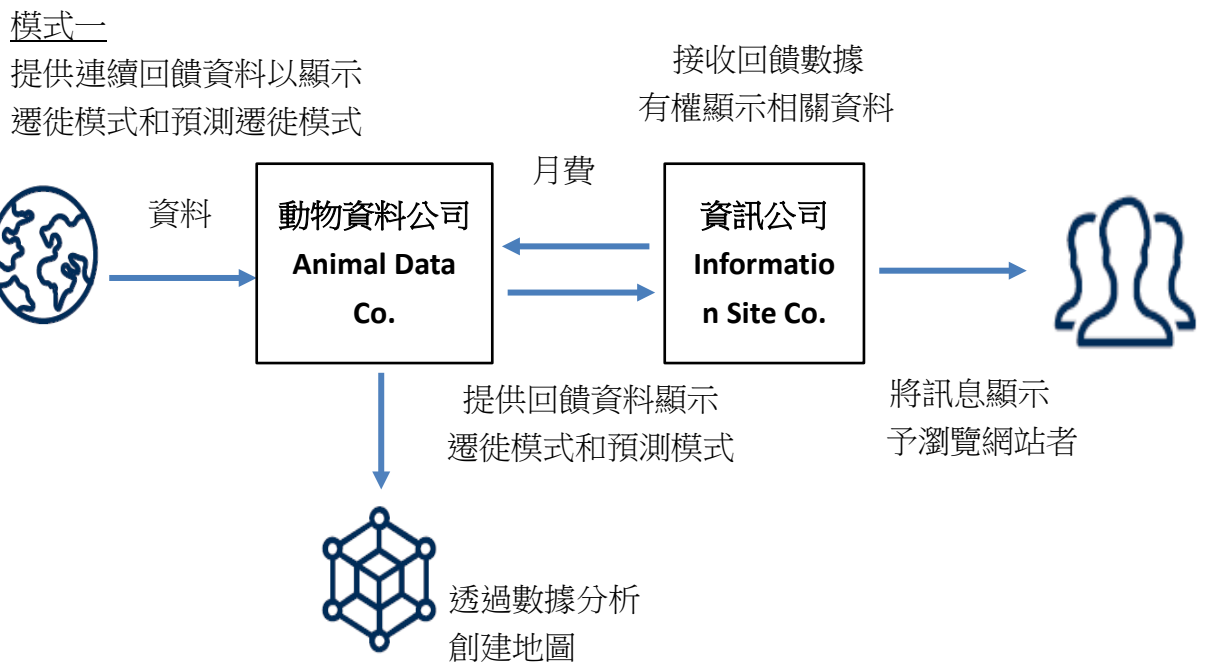
數據仲介公司(Broker Company)從事自各種來源收集數據以建立用戶行為資料庫的業務，該公司透過應用程式介面(Application Program Interfaces, API)收集資訊，以 API 獲取用戶產生的資料，並進而建立資料庫。網站公司(Website Company)則是數據仲介公司資料來源之一，該公司將公司網站用戶流量所產生數據出售予數據仲介公司並收取費用。數據仲介公司還可以單獨與其他資訊供應商簽訂合約，例如透過會員卡、社交媒體網站等各種其他資料來源以獲取用戶資訊。目前國際租稅領域所仰賴之常設機構(Permanent Etablissement, PE)及就源扣繳 2 項課稅機制，不僅在 BEPS 時代面臨極大挑戰，亦可能因各國採用純屬理論或尚未成熟之新措施，以致衍生相關風險與其他問題。在此情形下，結合降低 PE 門檻及適當擴大扣繳稅制適用範圍之雙軌做法，將有助克服 BEPS 現象引發之各種問題。因此，未來扣繳稅制將在兼顧納稅者權利之同時，持續作為保護所得來源國稅基之有效手段，往後如進行任何改革，均需適當考慮其缺陷與限制。

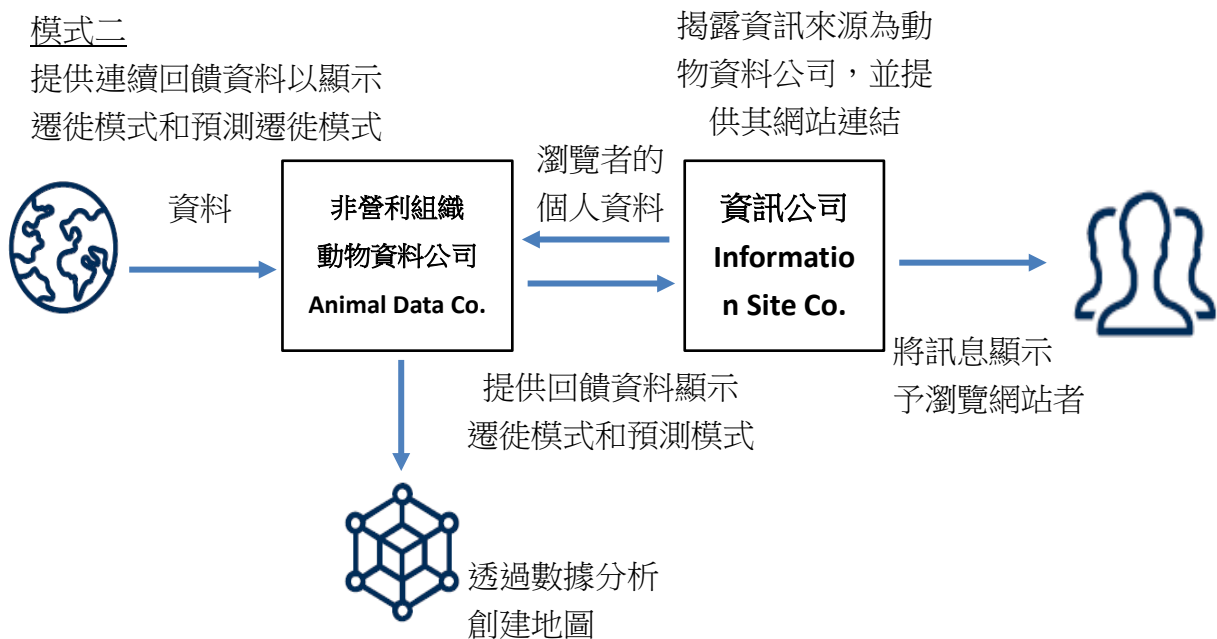
數據仲介公司會研發數據分析軟體，藉由分析軟體來組織和建構資料，這些結構化資料庫中的資料可以保存多年。數據仲介公司向顧客出售資料庫

副本，副本可以依顧客目的另行設置參數以重新組織與建構。顧客購買資料庫副本的目的相當多元，可能是出於廣告、詐騙偵測、營銷統計、保險分析等目的，顧客可以依其需要而購買不同資料庫副本。數據仲介公司依據提供資料庫大小和應用於該資料庫的分析程度向顧客收取費用。數據仲介公司可以透過合約禁止顧客轉售數據，儘管靜態資料庫的價值會隨著時間的推移而迅速下降。

大多數顧客與數據仲介公司並非處於同一居住國，所以通常會從數據仲介公司的伺服器下載資料庫，在處理相關稅務問題時，須特別注意數據仲介公司、顧客和網站公司通常在不同租稅管轄區。

2. 案例二：數據回饋(Data Feeds)



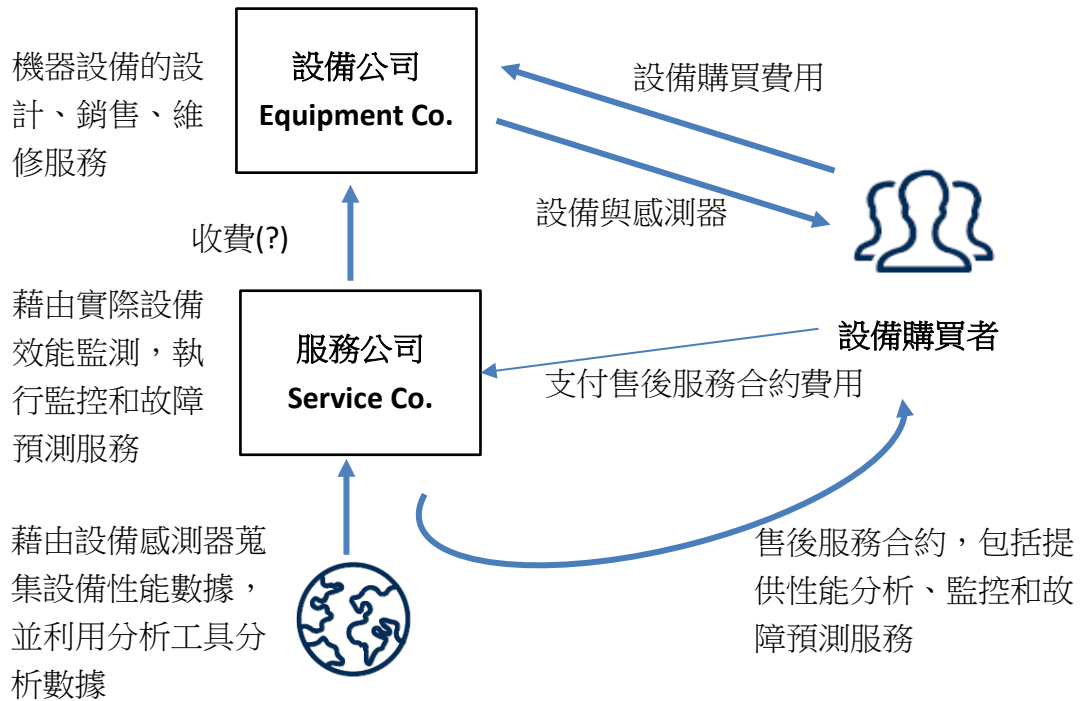


動物資料公司(Animal Data company)從事預測動物遷徙的業務，該公司收集有關天氣預報、食物供應、捕食者密度、城市發展、氣候變化和其他要素資料，並負責開發數據分析工具，用於創建預測未來不同時間點的動物密度地圖。資訊公司(Information Site company)則經營一個網站，因為該網站的瀏覽者對動物遷徙資訊感興趣，所以資訊公司與動物資料公司簽訂合約，由資訊公司按月支付費用予動物資料公司，動物資料公司則提供遷徙模式和預測模式的連續回饋資料予資訊公司，資訊公司接收相關回饋數據後，有權在其網站上向所有瀏覽者顯示資訊。但是資訊公司無權使用動物資料公司的數據分析軟體和演算法，除非是用於資訊公司網站顯示與輸出。

另外一種模式是動物資料公司是一個非營利非政府組織，其創設目的在於提倡野生動物保護。動物資料公司不向資訊公司收取費用，但它要求資訊公司在其網站上表明資訊來源為動物資料公司，並提供動物資料公司的網站連結。同時，資訊公司將提供查看動物遷徙資訊的瀏覽者相關個人資料予

動物資料公司，動物資料公司可利用這些蒐集的個人資料，積極地向網站瀏覽者募款。

3. 案例三：性能數據分析(Performance Data Analytics)



設備公司(Equipment Company)從事機器設備之設計、銷售和維修業務，服務公司(Service Company)則是設備公司在不同租稅管轄區的關係企業，負責與設備購買者簽訂售後服務合約。售後服務合約的服務內容包含設備性能監測、執行監控設備和故障預測服務。設備公司出售機器時均裝有機器感測器，服務公司可以透過機器感測器獲取即時設備性能數據，以執行監控和預測故障服務。因為機器上均裝有感測器，所以服務公司可以蒐集所有已出售的設備資料，無論設備購買者是否購買售後服務合約。服務公司已開發出有效且可供執行的性能數據分析工具。此分析工具可以從設備接收性能數據，並透過從其他機器所獲得的數據，向設備購買者和服務公司員工提供設備故障的早期及風險預測，並提供維修有關資訊。

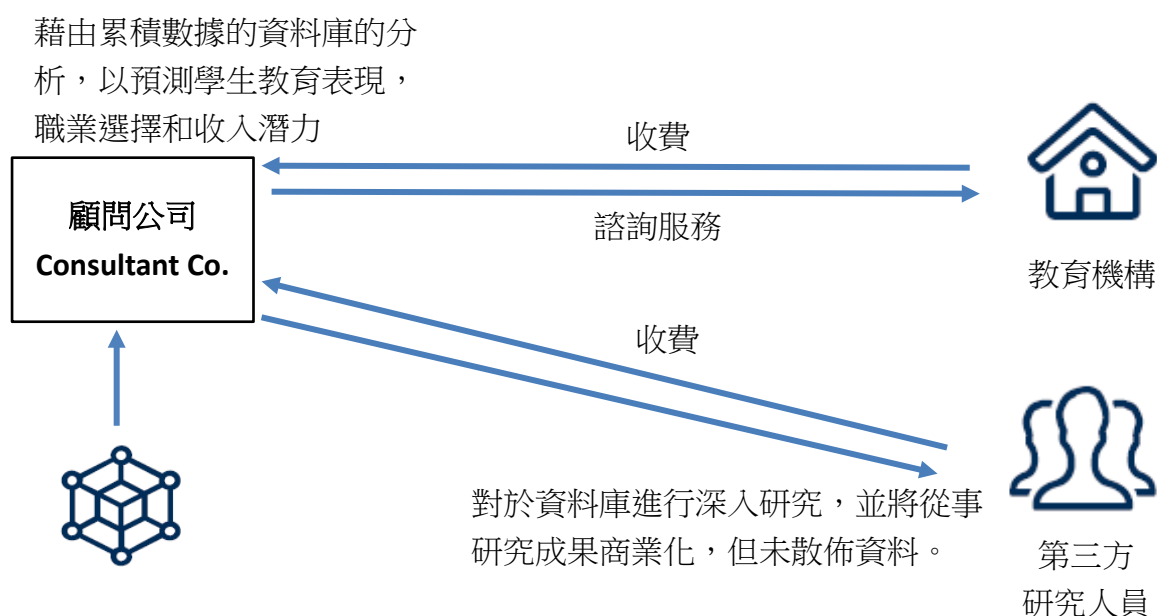
設備公司出售機器時通常會提供一年期售後服務合約，感測器蒐集的

數據可以提高設備購買者繼續購買售後服務合約的意願。大多數(但非全部)設備購買者會在一年期售後服務合約到期後，繼續購買售後服務合約。

服務公司可以藉由儲存歷史數據及即時性能數據，提供遠端監控和故障預測服務，雖然機器購買者與服務公司在不同國家，但是這些服務可以透過網路監控，而無須有實際人員至現場維修。

服務公司還會根據所蒐集資訊，向非機器購買者的第三方收費提供諮詢服務，但並未提供實際的機器性能數據給諮詢服務之客戶。

4. 案例四：藉由資料分析提供諮詢服務(Analytics Based Consultancies)



顧問公司(Consultant Company)從事為教育機構提供諮詢服務之業務，以提高學生成績。顧問公司取得學生累積數據並製作資料庫，其目的在於預測學生教育表現、職業選擇和收入潛力。學生的累積數據包括多年考試成績、背景資料(包括社會經濟背景、居住地址、種族、語言能力、父母教育水準和職業等)，以及畢業後工作經歷，該累積數據來自世界各地受測者。顧問公司藉由資料庫數據分析提供教育機構諮詢服務，希望可以改進教育方法，以提升學生生涯表現。顧問公司根據不同諮詢項目收取服務費用。

顧問公司亦允許第三方研究人員付費使用其資料庫以從事研究，允許

研究人員將其研究成果商業化，但不允許研究人員散布相關資料。

(四)各國報告結論與摘要

由於各國對於此議題缺乏具體規範，因此各國報告也只能從各國國內法一般處理原則出發。

各國報告分別以 OECD 及國內法規定討論大數據交易所得定性，但各國所採用分析方式有許多不同，因此只能大約描述出一個趨勢或輪廓。國內法部分，有些國家稅法對於購買資產或勞務、權利金交易、出租資產或出售專門技術等，均有個別明確定義及課稅規定，在這種情況下，這些國家依據上述規定來判斷本議題下 4 個案例的所得定性。但有些國家，規定較為籠統，例如比利時，僅將交易分為提供技術服務及可移動所得(Moveable Income)兩大類型。再如我國關於電子勞務有特別規定，在處理這議題時，基本上就參考該規範。

總體言之，各國的分析大約分為將所得定性視為「服務提供」或是「權利金交易」兩種，其中「服務提供」為大宗。但有少數國家指出大數據交易非服務提供，亦非權利金交易，而應當為財產交易性質，以資本利得或一般商品出售所得等方式處理。

如以現有國際稅務法規論，此類交易最為接近的規範是 OECD 關於「軟體交易」權利金條款下的討論(如德國及美國報告)。其中以下列國家論述方法，值得參考：

1. 澳洲報告是從探討服務提供或權利金交易的精神出發，其認為界定服務或授權主要差異在於「投入成本」多寡。因此案例 1 數據仲介公司和案例 2 動物資料公司，因為必須付出蒐集資料及分析資料的成本，有別於權利金交易幾乎無需投入成本，因此認為數據仲介公司和動物資料公司交易本質應定性為服務提供。
2. 法國報告則是先探討資料移轉本身是否為買賣資產，其認為經過客製化的資料，例如案例 1 數據仲介公司所出售資料是經過特別處理，屬於買賣資產交

易。相對的，案例 2 動物資料公司只是提供資料展示，並未涉及為其客戶客製化資料，取得之收入為權利金。

3. 德國報告則是援引 OECD 有關軟體交易的精神及該國 2017 年發布相關函令，即如果使用者被賦予授權商業化開發¹(Right to Commercially Exploit the Copyright)，若該資料庫可被重製(Reproduce)再銷售，則具授權性質。在此框架下，在案例 1 中，該國認為顧客僅有閱讀資料權利，無權再將案例 1 數據仲介公司給的資料進一步運用，所以未構成權利金。至於案例 2，該國認為有兩種可能，一為服務提供，另一為權利金，依現有資料來說，因為資訊公司對於取得資料有展示於網站之權利，動物資料公司對於資料庫仍擁有版權(Copyright)，則此交易構成授權交易，所收取之收入應屬權利金。
4. 另外部分國家例如芬蘭及奧地利，認為資料庫應被視為一種無形資產或專門技術(Know How)，所支付對價依據 OECD 對於軟體交易的規定，應依其字面文義而被視為權利金。
5. 我國報告主要依據「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」作為所得定性的參考，除應考慮資產本身性質外，亦應考慮計價方式，如若屬客製化，依製作複雜度收費，即較為接近服務提供，若是定期定額收費，則趨近權利金。如果提供資料庫並向客戶收取定期定額費用²，則類似權利金；

¹ 可參考我國財政部 101 年 8 月 9 日台財稅字第 10100515180 號令規定：「一、總機構在中華民國境外之營利事業以經營期刊、圖書、論文之電子全文、索引、目錄、摘要及統計數據等線上資料庫為本業，經由網路提供使用者搜尋及擷取特定資料之服務，並與使用者約定僅能基於自用之目的，在合理使用範圍內下載、儲存、列印線上資料庫之資料，且無權就線上資料庫之資料進行重製、散布、編輯、改作等著作權之商業化利用，其所收取之報酬屬所得稅法第 8 條第 9 款所規範『經營工商業之盈餘』。……」為類似之所得定性規定。

² 可參考財政部 94 年 1 月 25 日台財稅字第 09404507160 號函說明三規定：「頻道業者透過上開方式取得國外頻道及國外影片節目在中華民國地區播出所支付之費用，適用財政部 68 年 7 月 6 日台財稅第 34585 號函『營利事業進口國外電影片，經約定不得重製，僅供一定期限放映之用者，其所支付之費用，尚不屬權利金性質，國外營利事業取得該款項，免予課徵所得稅』規定疑義乙節，說明如下：(一) 國外頻道供應商將其所擁有之頻道，授權予頻道業者在中華民國境內銷售，頻道業者為取得該國外頻道在中華民國境內銷售之代理權所給付之頻道代理權費用，係屬所得稅法第 8 條第 6 款規定之權利金所得，為中華民國來源所得，尚無財政部 68 年函規定之適用。頻道業者給付上開國外頻道代理權費用時，應依所得稅法第 88 條及第 92 條規定扣繳稅款及申報扣繳憑單。(二) 頻道業者向國外影片事業購買節目播放帶，取得播映權授權後，再授權予有線電視系統經營者播放。如頻道業者所取得國外影片節目播放帶，係與國外影片事業約定不得重製，僅供一定期限放映之用者，其支付國外影片事業之播映權費用，在上開財政部 68 年函規定未廢止前，應有其適用。(三) 國外影片事業透過衛星傳輸節目訊號，由頻道業者接收後重製成節目播放帶，再授權予有線電視系統經營者播放。前開重製行為，雖屬合法授權下之重製，惟尚不符合財政部 68 年函有關『經

至於如果使用客戶提供之原始資料製作客製化資料庫給客戶，則類似服務的提供。除以上一般原則外，我國對於電子商務有特殊規範，由於法令對於電子勞務定義範圍涵蓋甚廣，相關大數據交易亦有機會適用電子勞務課稅範疇。

肆、專題討論會議

一、稅制銜接—國內課稅對國外課稅處置之依賴

主 席：Madeleine Simonek(瑞士)

與談人：Daniel Fehling(德國)、Elizabeth Gil Garcia(西班牙)、John

Peterson(OECD)、Kimberly Blanchard(美國)、Mark Brabazon(澳洲)

秘 書：Thomas Dilen(瑞士)

近 20 年來，納稅義務人所屬居住地國稅捐稽徵機關就該人於所得來源國課稅認定，多係參採 OECD 有關居住地國認可所得來源國國內課稅相關之註釋規定處理(即跨國課稅應如何銜接)。隨著 OECD 積極倡導各國落實 BEPS 相關行動計畫，跨國課稅銜接問題逐漸受到國際重視。本場次主要探討納稅義務人於所得來源國之課稅處置，對其所屬居住地國之課稅產生之交互影響，國際間就國內外課稅銜接議題之發展，並探討實務案例。

(一)稅制銜接之目的及背景

國際間不同稅制之交互作用往往會產生不確定性，並可能產生租稅規避及租稅逃漏。國際聯盟 1927 年報告(League of Nations Report, 1927)即指出，各國間稅制之調和對於處理租稅逃漏及雙重課稅問題有其必要性，須設計一套對於所得(包括跨境交易之所得)僅一次課稅之單一稅制(Single Taxation)，避免雙重課稅及雙重不課稅。

1920 年代國際間專注於處理雙重課稅問題，包括法律上之雙重課稅(對同

約定不得重製，僅供一定期限放映之用』之要件，故頻道業者給付予國外影片事業之播映權費用，應屬所得稅法第 8 條第 6 款規定之權利金所得，為中華民國來源所得；頻道業者給付上開播映權費用，應依同法第 88 條及第 92 條規定扣繳稅款及申報扣繳憑單。」

一個納稅義務人之同一筆所得於不同國家均予課稅)及經濟上之雙重課稅(對同一筆所得於不同之納稅義務人均予課稅)，各國發展出單邊或雙邊機制以消除雙重課稅，而租稅協定即可調和締約雙方不同課稅規定，進行課稅權分配以消除雙重課稅。

國際租稅發展至今，雙重不課稅問題已成為國際間關注議題，而課稅關乎一國主權，亦有論者主張跨境交易所得如非屬人為安排而產生雙重不課稅，似不應成為討論焦點。

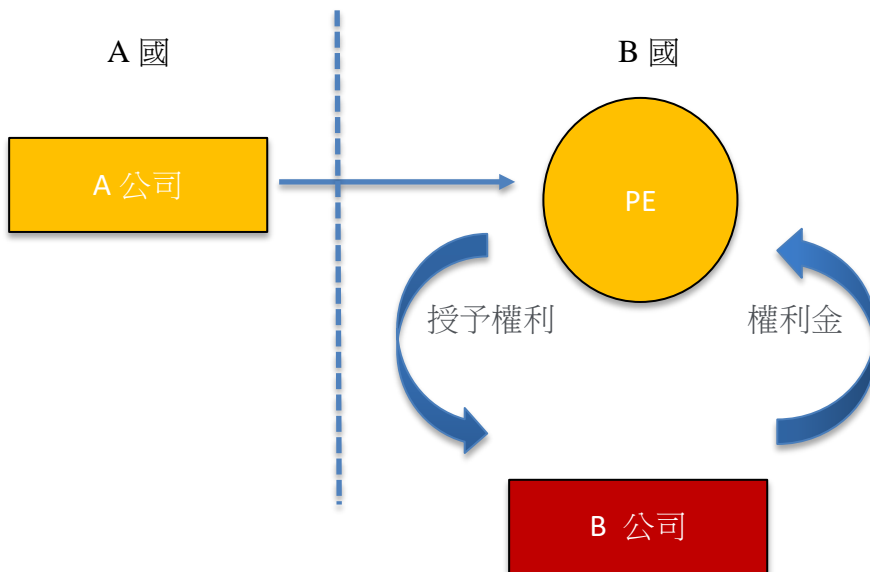
1. 國內課稅對國外課稅處置之依賴—源自租稅協定

德國之 Mr. Fehling 說明租稅協定係處理避免雙重課稅問題，除協定另有規定外，無法處理雙重不課稅問題。例如依 OECD 所得及資本稅約範本 (Model Tax Convention on Income and on Capital，下稱稅約範本)第 23A 條採免稅法消除雙重課稅之國家(例如德國)，訂定如所得於來源地國實際未課稅，可採應予課稅條款(Subject to Tax Clause)³或轉換規定(Switch Over Rule)⁴，將原本以免稅法(於所得來源地國依協定屬應課稅之所得，於居住地國免稅)消除雙重課稅轉換為扣抵法。此外，租稅協定並未特別強調處理跨境所得至少課稅一次(No less than single taxation)之問題。相關案例說明如下：

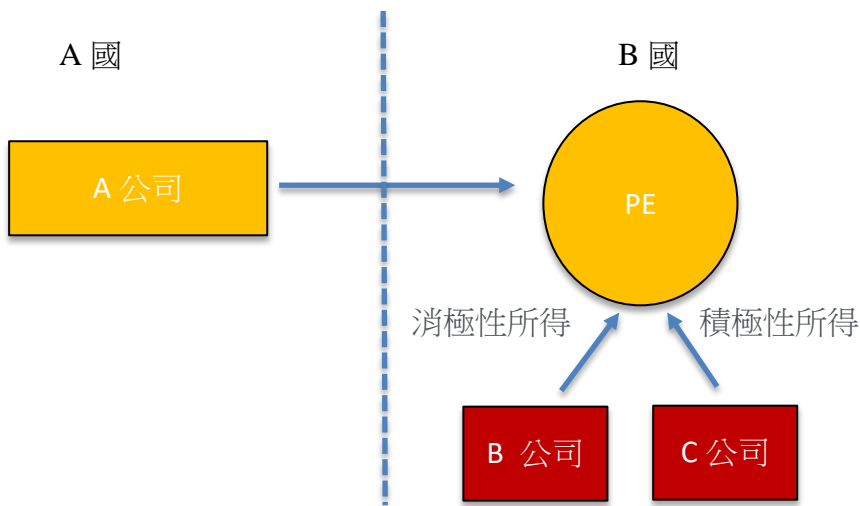
(1) OECD 之 Mr. Peterson 說明 A 國 A 公司透過 B 國常設機構取得其授權 B 國 B 公司之權利金，惟 B 國針對常設機構取得之權利金收入提供專利免稅優惠(Patent Box)，依據 OECD 稅約範本第 7 條及第 23A 條(免稅法)規定，A 國就透過 B 國常設機構取得之權利金應予免稅，此時即可適用應予課稅條款，將消除雙重課稅之方法由免稅法轉換為扣抵法，避免雙重不課稅。

³ 通常適用於居住地國，少數情況適用於來源地國。例如企業於歐盟境內繳納公司所得稅時，同時申報其他國家應納稅額、已繳稅額作為境外稅額扣抵，為避免稽徵程序繁瑣，許多歐盟國家即規定公司境外來源所得免稅，導致企業於歐盟內低稅率國家設立常設機構(Permanent Establishment, PE)並移轉部分利潤，藉以享受避稅利益，此時居住地國應取消對於來源地國所得之免稅待遇。

⁴ 適用於居住地國，例如規定若所得來源國之公司所得稅率低於 40%時，該境外來源所得仍應計入居住地國之公司所得稅。



(2) OECD 之 Mr. Peterson 說明 A 國 A 公司透過 B 國常設機構取得 B 公司之消極性所得及 C 公司之積極性所得，倘該常設機構於 B 國適用之法定稅率低於 A 國稅率之 40%，則 A 國可適用轉換規定，將消除雙重課稅之方法由免稅法轉換為扣抵法，避免雙重不課稅。



2. 國內課稅對國外課稅處置之依賴—源自國內稅法

一般避免雙重課稅之方法包括免稅法、扣抵法及減除法(deduction method)。至於處理雙重不課稅之反避稅特別規定則包括受控外國公司 (Controlled Foreign Company, CFC)制度、防止納稅義務人將所得及資產移轉

至境外信託不分配，規避境內所得稅之轉讓信託(Transfer Trust)制度、解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱中第二支柱(Pillar Two)相關規定，及確保費用扣除或稅額扣抵僅發生於一個租稅管轄區，且應計入交易對手國所得額予以課稅之混合錯配規定(Hybrid Mismatch Rules)。

(1)混合錯配規定

該規定係就稅務上具有達成混和錯配效果交易之工具或個體(Hybridity)等所產生之下列錯配結果，作必要調整：

- A. 交易雙方同時認定給予費用扣除(Double Deduction)。
- B. 已給予費用扣除，且不對交易收入方課稅，惟交易對手國亦未就該所得納入稅基課稅(A deduction or non- taxation without inclusion)。
- C. 雙重稅額扣抵(Double Tax Credit)。

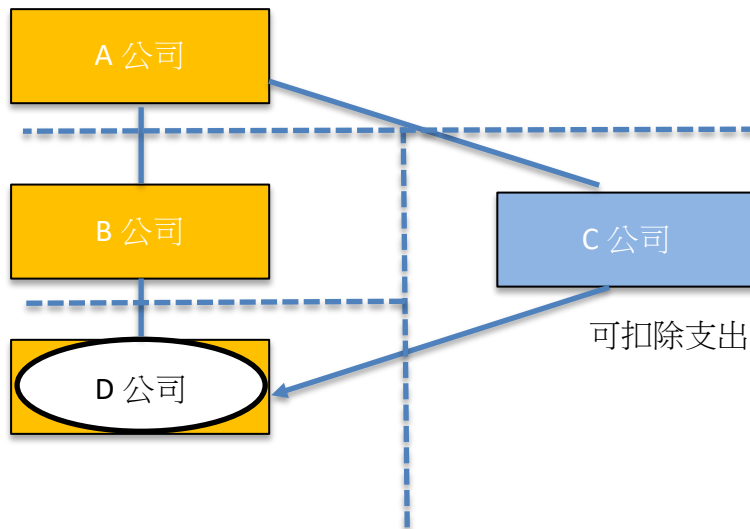
(2)錯配租稅效果

- A. D/NI(Deduction/No Inclusion) Outcome：一項支出可以作為費用減除，但卻未計入納稅義務人所得中，產生 D/NI 錯配效果。
- B. DD(Double Deduction) Outcome：一項支出可同時於 2 個國家作為費用扣除，產生 DD 錯配效果。
- C. 案例

(A) C 國之 C 公司給付款項予 D 國 D 公司，D 公司係依 D 國法律設立屬透視課稅實體，D 公司於 B 國屬課稅實體。B 公司、C 公司及 D 公司皆為 A 公司所有。由於 D 國視 D 公司為透視課稅實體，D 公司取得 C 公司之款項於 D 國免稅，又 A 國及 B 國視 D 公司為獨立分離之實體，D 公司該筆所得亦未於 A 國及 B 國課稅。此時如 C 國國內法具有混合錯配規定，其給付予 D 公司之款項於 C 國不得作為費用扣除，避免產生 D/NI 錯配效果。

(B)與上述案例(A)相同，不同的是 A 國具有受控外國公司稅制，將該給付視同歸屬於 A 公司；或 A 國具有境外無形資產低稅所得(Global Intangible

Low-taxed Income, GILTI)或第二支柱所得涵蓋規定(IIR)，可對 A 公司課稅。



3.第二支柱

(1)第二支柱之緣起及設計架構

A. 全球防止稅基侵蝕規定(Global Anti-Base Erosion Rules, GloBE 規定)

為解決稅基侵蝕及利潤移轉問題(例如利潤移轉、實質性及租稅透明)，爰延伸既有工具作為衡量超額利潤是否須課徵最低程度稅負之標準。該制度有賴各國共同且一致之立法實施，並於實施框架下(Implementation Framework)就相關規定之解釋、實施及稅務行政問題加以協調。

B. 應予課稅規定(Subject to Tax Rule, STTR)

居住地國對關係企業間特定給付之課稅未達最低稅率者，協定將賦予來源地國得予扣繳補充稅(top-up tax)之權利，係部分國家(尤其是開發中國家)關切租稅協定可能被運用為將所得移轉至低稅率居住地國所設計之防杜機制。

(2)案例

同前述案例(A)及(B)，惟 D 公司為 GloBE 規定規範之無國籍實體(stateless entity)，D 公司之所得及費用將歸屬於其他成員實體，如 A 國及 C 國同時實施 GloBE 及混合錯配規定，則須留意可能產生經濟上雙重課稅問題(同一所得同時因混合錯配規定及 GloBE 規定而於不同實體課稅情形)。

4.稅制銜接之美國方法

(1)對國外法律之依賴—事實依賴

美國之 Ms. Blanchard 指出，美國稅法往往會參據其他國家稅法以外之規定，例如評估境外金融工具是否屬美國課稅目的之債務、依美國稅法之分類將境外法定實體歸類為非屬實質性公司(per se corporation)，並參考相關之境外事實，例如境外已納稅額及認列時點等。以美國內地稅法(Internal Revenue Code, IRC)section 267(a)(3)規範美國人給付利息予境外關係人為例，係於實際給付時方認列費用，其基本假設為權責基礎下，該境外關係人尚未實際負擔稅負。此外，美國協定政策並無應予課稅條款(Subject to Tax Clauses)或轉換規定(Switch Over Rule)，亦無將境外因租稅獎勵而減免之稅額視同已納稅額(tax sparing)扣抵之機制。

(2)GILTI 及第二支柱—新境外稅額扣抵法規

美國稅制為屬人主義，針對全球所得(包括境外分支機構之積極性所得即時課稅及境外子公司之股利遞延至宣告分配股利時課稅)，為避免美國企業將盈餘保留至海外不分配以規避稅負，於 1962 年增訂子部 F(Subpart F)條款，納入 CFC 相關課稅規定，當 CFC 產生特定之國外所得時，即視同該所得為股利分配，「推定」為美國股東當年度的股利所得，提前課稅而不能延緩至股利真正分配時才課稅。而 GILTI 則是將此類取消遞延課稅之概念延伸至受控外國公司之積極性所得。

在此稅制下，若美國股東持有一受控外國公司 10%以上之股權或價值，則該受控外國公司總所得超過有形資產 10%的部分視為無形資產產生之所得。若美國股東為公司，則此無形資產所得的半數須計入該美國公司之課稅所得。GILTI 在本質上並非屬於典型之 CFC 稅制(非屬防止濫用規定，僅有對於境外積極性所得提前課稅效果)，亦非屬典型之最低稅負制或就超額利潤課稅制度，而該新制將產生下列問題：

A. 任何境外已納稅額是否符合新制下境外來源所得已納稅額要件？

- B. 其他國家之所得來源認定原則是否與美國之所得來源認定原則一致？例如美國認定權利使用地如位於美國則為美國來源所得，然其他國家則認定權利金給付者之居住地為所得來源地。
- C. 其他國家之成本回收(cost recovery)原則(例如折舊或攤銷)是否與美國之規定一致？

(二)稅制銜接之方法

1.與其他國家法令規定之銜接

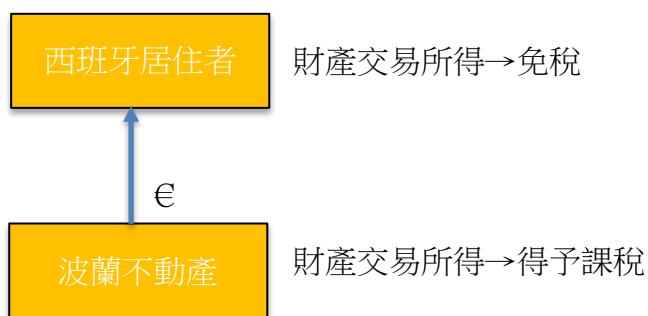
主席 Mr. Simonek 表示，法令之銜接指對於其他國家法律體系有足夠之解釋及證明。

2.與其他國家實質課稅(effective taxation)之銜接

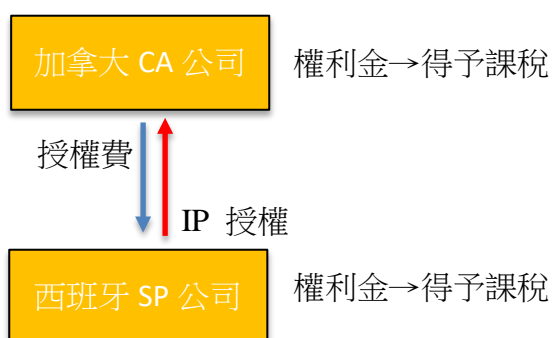
Mr. Simonek 表示，與其他國家實質課稅之銜接得基於下列各項：

- (1)實質課稅之意涵：係討論負納稅義務？或實質給付稅額？
- (2)特定情況，例如其他國家損失之認列、優惠稅制或租稅減免、核課期間(statute of limitations)如何影響實質課稅之銜接。
- (3)時間性差異之後果為何？
- (4)外國法庭或行政機關之裁決對其他國家是否具有拘束力？
- (5)於其他國家課稅之意涵及應予課稅條款之案例研析：

- A. 西班牙與波蘭租稅協定第 13 條(財產交易所得)規定一方締約國居住者出售位於他方締約國不動產取得之所得，他方締約國得予課稅。西班牙與會代表 Ms. Garcia 說明，該國賦稅署 2018 年 7 月 26 日發布解釋令，依西班牙與波蘭租稅協定第 23 條(消除雙重課稅)規定，當西班牙居住者出售位於波蘭之不動產取得之所得，依西班牙與波蘭租稅協定第 13 條規定波蘭得予課稅者，西班牙就該筆所得應予免稅，不論該筆所得依波蘭國內法律規定是否實際課徵。



B. 西班牙 SP 公司授權加拿大 CA 公司使用其無形資產，CA 公司給付權利金予 SP 公司，西班牙國內適用 Patent Box 優惠稅制。依西班牙與加拿大租稅協定第 12 條(權利金)規定居住地國得就權利金課稅，惟權利金來源地國亦得依該國法律規定，對該權利金課稅，但其課徵之稅額不得超過 10%。由於該權利金於居住地國西班牙屬應予課稅情形，即使因其國內之 Patent Box 優惠稅制以致實際未有效課徵，來源地國加拿大依須前述協定第 12 條規定，對該權利金課稅不得超過 10%。



3.舉證責任及相關程序議題

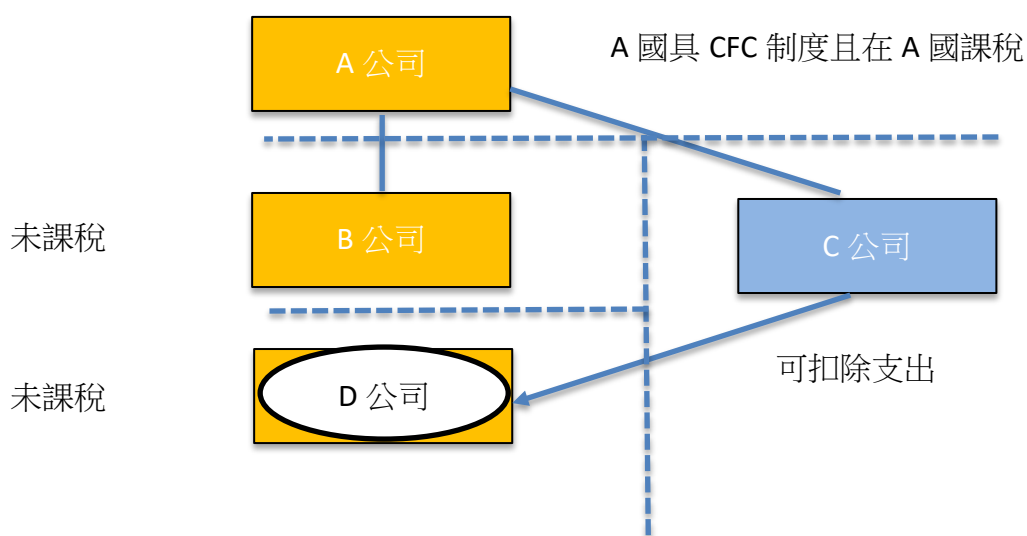
(1)舉證責任案例研析

C 國之 C 公司給付款項予 D 國 D 公司，D 公司係依 D 國法律設立屬透視課稅實體，D 公司於 B 國屬課稅實體。B 公司、C 公司及 D 公司皆為 A 公司所有。A 國具有受控外國公司稅制，A 國對 D 公司之所得具有課稅權。

此案例中必須確認之事實包括 D 國就 C 公司給付予 D 公司之款項是否未課稅？如是，則未課稅之理由為何？如 D 公司為 Hybridity，在 A 國具有受控外國

公司稅制前提下，該款項是否已於其他國家課稅？又舉證責任在 C 公司亦或是 A 國稅務機關？如 C 公司並未自 A 公司取得必要之資訊又應如何處理？

此案例問題：A 國稅務機關如須對 D 公司之所得課稅，具有確認相關事證之責任，而納稅義務人如主張減輕稅負則有義務充分配合提供相關佐證資訊，尤其是跨境交易之情形。相關稅務機關必須舉證前述款項在 B 國及 D 國並未課稅，如 C 公司無法提供相關佐證資訊，則相關稅務機關可提出資訊交換個案請求。



澳洲之 Mr. Barbazon 表示，澳洲租稅訴訟之相關舉證責任多為納稅義務人，外國法律相關規定之舉證可以專家證詞(expert testimony)方式提供，外國相關租稅待遇之舉證不限於特定形式，澳洲稅務機關亦可運用稅務資訊交換機制自其他人取得相關事證。美國之 Ms. Blanchard 則說明在美國租稅訴訟之相關舉證責任為尋求適用外國法律之人，其舉證須以專家證詞(expert testimony)或外國法律規定摘譯(translated excerpts)之方式提供。

(2)時間性差異案例研析

同前述之舉證責任案例，惟 A 國與 C 國就該案例之審查期間並不一致，C 公司之費用扣除發生於 2022 年，而 C 國於 2025 年就 C 公司 2022 年之費用扣除進行最後審查，因 B 國及 D 國均未就該筆給付課稅，則 C 國依混合錯配規定否准

該筆費用之扣除，然而於 2029 年 A 國又依 CFC 制度就該筆給付課稅，此時 C 公司是否可提起訴訟？

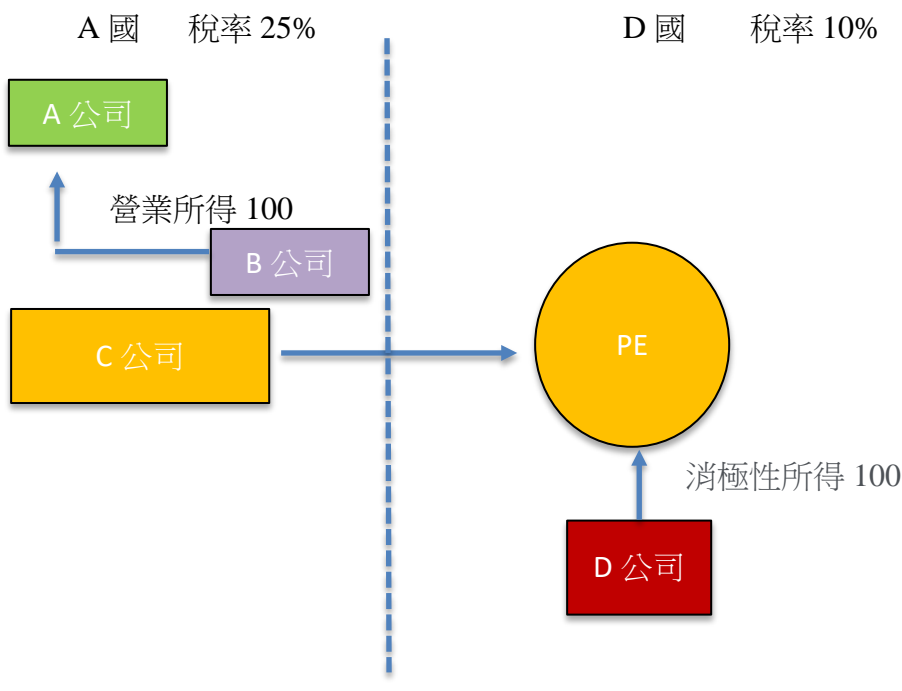
澳洲之 Mr. Barbazon 表示，在澳洲，不同之納稅義務人，得於原核定起 2 至 4 年內提起有關事實認定之訴訟；美國之 Ms. Blanchard 則說明在美國，如核課期間終了、美國國稅局(IRS)完成最終審查且納稅義務人無異議、已與 IRS 達成協議或法院已做出不可上訴之判決等案件，徵納雙方原則不得再提訴訟。

4.歧視待遇原則之探討

(1)案例研析 1(第二支柱之轉換規定)

A 國之公司所得稅稅率為 25%，該國 A 公司完全持有同國之 B 公司，A 公司自 B 公司取得 100 元營業所得；A 國之 C 公司透過位於 D 國之常設機構取得同國 D 公司消極性所得 100 元，而 D 國之公司所得稅稅率為 10%，A 國就 C 公司透過 D 國常設機構取得利潤而在 D 國課徵之稅額以扣抵法取代免稅法消除雙重課稅，是否產生與 A 公司之差別待遇？

依 OECD 稅約範本第 24 條之無差別待遇原則第一項規定，如 A 公司及 C 公司均設籍 A 國，且 A 公司與 C 公司取得所得非屬相同情況(A 公司與 B 公司之交易活動無稅基侵蝕問題)，尚無差別待遇問題⁵。

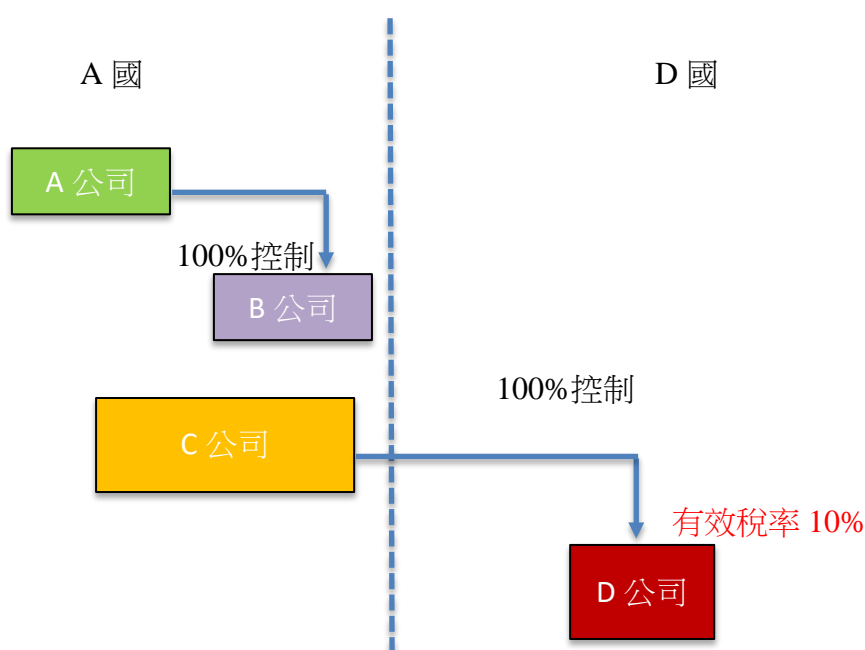


⁵ 查 OECD 稅約範本第 24 條無差別待遇原則似無處理此類問題之規定。又第二支柱 GloBE 規定係對居住者之課稅，未涉差別待遇問題。

(2) 案例研析 2(第二支柱之所得涵蓋規定)

A 國 A 公司完全持有同國之 B 公司，B 公司之實質稅率為 10%；A 國之 C 公司完全持有 D 國之 D 公司，而 D 國之 D 公司實質稅率亦為 10%，A 國針對 C 公司依第二支柱所得涵蓋規定課徵補充稅，是否產生與 A 公司之差別待遇？

依歐盟相關指令草案規定，跨境交易與純境內交易均適用所得涵蓋規定，尚無差別待遇。



二、氣候變遷碳稅費機制

主 席：Tatiana Falcão(巴西)

與談人：David Boubilil (歐盟)、David Duff (加拿大)、Ian Parry (美國)、Anna Theeuwes (荷蘭)、Kurt Van Dender (OECD)、Marta Villar Ezcurra (西班牙)

秘 書：Doris Canen(巴西)

(一) 背景說明

由於企業未對其產品製造過程中衍生之污染與環境外部成本負擔對應費用，使得該等費用未納入產品最終價格，由產品生產者或消費者負擔，致全球社會須共同承擔污染及環境外部性所生全球氣候變遷之外部成本。

解決環境外部成本得透過碳定價機制，以徵收明確的碳價格方式，將之納入產品價格中；惟碳定價機制之執行方式，各國國際組織缺乏一致性共識，目前認為應包含明示型碳價格(explicit carbon price)及暗示型碳價格(implicit carbon price)⁶。

明示型碳價格通常藉由碳排放交易(Emissions Trading Scheme, ETS)或碳費(稅)(carbon tax)機制執行，而暗示型碳價格亦稱為暗示型碳稅(implicit carbon taxes)，係將化石燃料稅及能源稅(fossil fuel taxes and energy taxes)等稅負透過二氧化碳排放係數換算化石燃料或能源之碳價格⁷。

因應低碳時代，為減少產業碳成本，許多企業陸續實施內部碳價格(internal carbon price)，以檢視投資決策及提高業務營運效率，促進企業低碳轉型。從企業之角度觀察，內部碳價格是建立明確環境治理結構之重要工具，可作為財務評估基準或篩選機制，不致對企業產生成本。

碳價格組成宜調和多樣化租稅及非租稅政策工具，綜觀近年各國採行氣候變遷、調適及因應策略發展近況，包括採行單邊「邊境碳調整」(Border Carbon Adjustments, BCA，如歐盟提出之碳邊境調整機制，Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM)、多邊氣候俱樂部(climate club，成員國得於在該機制中對全球暖化相關規則與相互認證標準凝聚共識，透過夥伴關係提升對抗全球氣候變遷力量)，以及多邊採用共同最低碳價(Carbon Price Floor, CPF，為政府指定之碳價格下限)等措施之可行性。

(二)報告紀要

1.碳定價機制在環境政策工具上之定位與分類方式

(1)碳定價機制在環境政策工具上之定位

⁶惟世界銀行認為「暗示型碳價格」散見於各法令規定，實務上不夠明確，故世界銀行 State and Trends of Carbon Pricing 2022 研究報告不採認「暗示型碳價格」。

⁷換算方法：以我國汽油之油氣類貨物稅為例，我國汽油貨物稅每公升法定稅額新臺幣(下同)6.83 元，依據行政院環境保護署提供之「二氧化碳排放係數」每公升汽油排放 2.2631 公斤二氧化碳當量，換算為暗示型碳稅稅額為每公噸二氧化碳當量 3,018 元(法定稅額每公升 6.83 元÷二氧化碳排放係數 2.2631 [每公升汽油排放 2.2631 公斤二氧化碳當量]×1,000=每公噸二氧化碳當量 3,018 元)。

目前各國採行環境政策工具，包含直接管制(regulatory approaches)、市場基礎工具(market based instruments)及提高公眾意識(awareness raising)3類。不同環境政策工具之協調與評估，屬於政策決定應考量之重要事項，用以解決日趨複雜之環境及健康相關問題。依簡報資料之研究，碳定價機制歸屬環境政策工具之市場基礎工具類別項下。環境政策工具彙整如下表：

表1：環境政策工具類型表

環境政策工具	直接管制	市場基礎工具		提高公眾意識
		環境稅費 (價格工具)	總量管制交易 (數量工具)	
類型	污染物排放標準、有毒物質清單、國土規劃等	能源稅費、污染稅費 (pollution taxes)、資源稅費 (resource taxes)等	空氣污染總量管制交易 ⁸ 、碳排放交易等	能源效率標章、社會溝通運動等
說明	不同環境政策工具應互相協調，避免對同一標的多重管制，並依據政府設定之階段性環境政策目標(減排或淨零排放目標)及策略，妥適評估及選擇各階段適切之環境政策工具。			

資料來源：IFA柏林年會會議簡報資料

(2)碳定價機制之分類方式

如上所述，碳定價機制屬於市場基礎工具，依政策工具之性質區分價格工具及碳數量工具2類，碳費(稅)、化石燃料稅及能源稅等環境稅費為碳價格工具；碳排放交易等總量管制交易機制為碳數量管制工具。

另依OECD分類將碳定價機制統稱為實質碳價格(Effective Carbon Rate, ETRs)，並以各該工具之政策導向作為分類標準，區分為以目的導向訂定之碳價格[包含碳費(稅)及碳排放交易]及以結果為導向訂定之碳價格(包含化石燃料稅及能源稅)，由表2觀之，其與前面背景說明所述世界銀行

⁸如我國高屏地區空氣污染物總量管制交易。

將碳定價機制區分為明示型碳價格及暗示型碳價格分類方式相同，僅名稱不同。

表2：OECD與世界銀行碳定價機制分類方式比較

OECD		世界銀行
	政策工具項目	政策工具分類
實質碳價格	碳排放交易之碳價格 (emission permit price)	目的導向：政策工具之目的為訂定碳價格
	碳費(稅)	
	化石燃料稅及能源稅	結果導向：政策工具之結果為訂定碳價格
		明示型碳價格
		暗示型碳價格

資料來源：OECD (2021), Effective Carbon Rate

(3)碳定價機制與環境稅(費)之關係

依據OECD之定義，環境稅(費)(Environmental tax)係對環境產生負面影響的特定商品或勞務、行為課徵之稅(費)，為外部成本內部化之重要工具，包含對於化石燃料或能源課徵之相關稅(費)、對污染排放課徵之污染稅(費)[如對燃燒產生之氮氧化物(NO_x)及硫氧化物(SO_x)等空氣污染物課徵之稅費]⁹及對天然資源耗用課徵之資源稅(費)¹⁰。

依本議題報告人之意見，該等稅費立法目的源於環境保護及天然資源耗用等行政管理管制目的，由政府決定該等特定商品、服務、污染排放或天然資源耗用應負擔之相對價格。其中屬於碳價格工具之環境稅(費)，為對於能源或化石燃料課徵之相關稅(費)[包含實質碳定價之碳費(稅)、碳排放交易配額拍賣收入¹¹、化石燃料及能源貨物稅，我國油氣類貨物稅亦屬

⁹對我國環境政策工具規劃之借鑑：如我國對汽油、柴油課徵之空氣污染防制費、土壤及地下水污染整治費等費用，因其設定之環境政策目標係降低污染物排放量，已將硫含量、氮氧化物(NO_x)等污染物排放管制標準納入考量，故依國際慣例規劃，均不宜整併或納入能源稅(碳稅)政策規劃範疇。

¹⁰以我國為例，石油管理法第 34 條規定之石油基金、水利法第 84 條規定之水權費及第 84 條之 1 規定之耗水費、漁業法第 32 條規定之入漁費及中央管河川採取土石使用河川公地使用費收費標準規定之採取土石使用河川公地使用費，屬於資源稅(費)。

¹¹依據 OECD 及歐盟官方統計(Euro Stat)分類，碳排放交易配額拍賣之收入，被計入為碳費(稅)。

之]，但不包含污染稅(費)及資源稅(費)¹²，依據立法目的區分為賦稅體系或非稅公課體系如下表：

表3：對於能源或化石燃料課徵之相關稅(費)彙整表

對於能源或化石燃料課徵之相關稅(費)	主要立法目的及法制背景	歸類
1. 碳費(稅) 2. 碳排放交易配額拍賣收入	財政目的 (fiscal purpose)	賦稅體系 (tax system) (例如：我國油氣類貨物稅)
3. 化石燃料貨物稅、能源貨物稅、電力貨物稅、其他能源稅(費)	行政管理管制目的 (regulatory purpose)	非稅公課體系 [包含其他環境稅費、其他目的稅費，如健康稅、捐、費(health tax)等]

資料來源：IFA柏林年會會議簡報資料

(4)2022年受俄烏戰爭影響，造成國際能源價格高漲，各國多以降低化石燃料貨物稅或以補貼方式因應，以避免大宗物資價格上漲對於民生、產業及經濟造成負面衝擊，致同年世界各國推動碳價格政策之效果，均顯著降低。¹³

2.政策工具之目的為訂定碳價格(明示型碳定價)

目前國際間推動之碳費(稅)及碳排放交易，均屬此類政策工具，說明如下：

(1)碳費(稅) (Carbon Tax)

依據世界銀行定義，政府藉由法規規定溫室氣體排放當量之費(稅)率(額)，或是依化石燃料之碳含量直接設定碳價格(即設定每公噸二氧化碳排放當量之價格)，無論法律形式為何，均統稱為「碳費(稅)」。¹⁴如：加拿大聯邦

¹²因此依報告人之意見，能源相關稅費之經濟實質意義與 OECD 報告所稱之實質碳價格(Effective Carbon Rate, ETRs)類同。

¹³G20 國家所有部門 2021 年實質碳價格組成中，化石燃料貨物稅占比約 80%，碳費(稅)占比不及 5%。參見：OECD(2022), Tax Policy Reforms 2022-OECD and Selected Partner Economies, P106。

「化石燃料費」(fuel charge)，世界銀行State and Trends of Carbon Pricing研究報告將其歸類為「Carbon Tax」。

碳費(稅)係於政府藉由在法令中定明溫室氣體排放當量之費(稅)率，提供社會各界一個明確之碳價格訊號，故與碳排放交易同屬明示型碳定價。徵收實務上，多數國家將其換算為按化石燃料之消費量徵收[如：每公升汽油、柴油課徵若干費(稅)額]。與未於法令中明定內含碳價格，但實質上具有相同經濟誘因之化石燃料貨物稅，均可透過以價制量達到減排及外部成本內部化之效果，在政策結果上並無不同。

(2)碳排放交易之碳價格¹⁴

碳排放交易之碳價格與對使用燃料課徵之關稅(duty)、稅(tax)、費(fees and charges)不同，非基於財政目的，而係依據政府設置之各階段減碳目標，核發配額數量，屬於碳數量工具，藉由直接控管二氧化碳排放量，確保達成環境政策目標，並藉由市場機制決定碳價格，爰其行政管理成本較碳費(稅)為高。每公噸二氧化碳當量價格由市場碳排放量配額交易競價機制(包含碳排放許可證之初級市場配額拍賣及次級市場交易等)決定，可確保以最低社會成本達成預定環境政策目標所需減少溫室氣體排放量。

(3)碳費(稅)與碳排放交易之差異

碳費(稅)與碳排放交易最大差異，在於碳費(稅)屬於碳價格工具，須透過「以價制量」之價格機制間接制約二氧化碳排放量，其溫室氣體減量結果無法預先確定，使得碳費(稅)作為環境政策工具之環境有效性(最終溫室氣體減量效果)難以確定，且碳價格由政府政策決定，非藉由碳市場自由交易決定，使得碳費(稅)作為環境政策工具，欲達成相同減碳目標，其民生、經濟與產業因應、調適及減碳成本較高，經濟效率亦不如碳排放交易，故較難達成環境及生態保護與經濟發展兼籌並顧之政策目的。

¹⁴由於碳定價機制之分類，各國國際組織缺乏共識，對於特定之碳定價政策工具，究屬於碳費(稅)抑或是碳排放交易，界限有時難以明確劃分，如澳洲固定費率之碳交易機制(Australia CPM，現已廢止)，即曾被部分研究文獻分類為碳費(稅)。

3.碳定價機制之設計原則

(1)在氣候變遷減緩政策中具有核心功能

碳定價機制可賦予溫室氣體減量全面性誘因措施，設計時可適當導入成本效益概念，使其作為產業升級及投資價格指標，同時增加政府財政收入，具備國內環境及經濟協同效益。

(2)設計細節至關重要

- A.碳定價機制範圍應涵蓋電力、工業、交通、建築等部門。
- B.碳定價機制應具備可預測且逐漸上漲之碳價格調整機制。
- C.碳定價機制產生之收入應有效運用。

(3)對化石燃料依碳含量徵收碳費(稅)，具有價格確定性、挹注政府財政收入等優點，可替代傳統化石燃料稅；若碳排放交易機制包括最低碳價¹⁵及配額拍賣機制¹⁶，則具有與碳費(稅)相似優點¹⁷。

4.強化部門別行動工具(Reinforcing Sectoral Instruments)¹⁸

(1)碳定價工具具有能源價格之可接受性(能源價格之可負擔性)疑慮¹⁹，故仍有強化部門別行動工具之必要

¹⁵最低碳價又稱碳底價、碳價支持(carbon price support)，用於處理碳排放交易市場價格出現非政府預期性崩跌之議題。如政府因核發過量免費碳排放配額造成碳排放交易市場價格崩跌，致碳排放交易市場價格低於政府指定最低碳價時，碳排放者應補繳碳排放交易市場價格與政府指定最低碳價之差額(碳排放者倘以低於政府指定最低碳價於碳排放交易市場上出售配額將無利可圖)。

¹⁶配額拍賣機制，用於處理碳排放交易市場價格出現非政府預期性飆漲之議題。如俄烏戰爭致天然氣價格上漲，政府為維持民生及產業需要，必須大量啟用高碳排放燃煤電廠，各燃煤電廠大量購買碳排放配額，導致碳市場交易價格大幅飆漲時，政府得以標售方式額外發行碳排放配額以抑制碳排放交易市場價格、維持交易秩序，並兼顧國家減碳目標。

¹⁷因最低碳價為政府政策決定碳價格，為法制上具備可預測且逐漸上漲之碳價格調整機制且其產生之收入係由主管機關統籌運用，同時具有價格確定性、挹注政府財政收入等碳費(稅)機制優點。世界銀行 State and Trends of Carbon Pricing 2022 研究報告，為利比較分析，以最低碳價(碳價格下限)機制作為碳排放交易配套措施者，該配套措施部分歸屬為碳費(稅)(如：英國、荷蘭之最低碳價機制)。最低碳價及配額拍賣機制共同實質構成碳排放交易市場之碳價格上限及下限，當政府設定之碳價格上限及下限相近時，碳排放交易市場價格即被限定於政府設定之狹幅區間。

¹⁸部門別行動工具意味著對不同的特定部門，依該部門特性及減碳能力，設置不同暗示型碳價格(This will imply some divergence in implicit carbon prices across sectors)，非一體適用所有部門平均二氧化碳排放量標準或碳價格。

¹⁹詳參：International Monetary Fund (2021) Country Report No. 21/65(Republic of Korea)，頁 32-34，<https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2021/03/24/Republic-of-Korea-Selected-Issues-50307>

部門別行動工具係基於「收入中性」原則設計，對於特定部門(如：電力、工業、交通、建築等部門)超過該部門平均二氧化碳排放量之排放者課徵費用，並透過「退費(feebates)」機制將取得之政府收入全數退還該部門低於平均二氧化碳排放量之排放者，故對於該部門產業並無增加額外負擔，部門產業產製及銷售貨物或勞務(如：電力、工業產品及交通費用)平均價格亦不受影響，產業之終端消費(需求面)亦未受到衝擊。

上開措施係自供給面源頭減碳²⁰，無須經由「以價制量」等需求面回應(demand response，指需求抑制措施，如因電力、燃油價格提高減少電力使用或減少燃油使用)，故不影響終端消費價格，低收入家庭、失業工人、弱勢群體地區，碳密集及貿易暴露(Emission Intensive and Trade Exposed, EITE)產業等脆弱族群不受碳價格上升衝擊，可促進低碳經濟轉型，故部門別行動工具可能比碳定價機制更具有政治吸引力 (They may have greater political traction than pricing.)。

(2)優點

- A.可全面強力推動減排措施。
- B.相較管制碳排放量措施，具有成本效益性。
- C.採收入中性設計，與補助相較，可避免增加政府財政負擔。
- D.與碳定價機制相較，對於家戶部門及產業部門並無增加負擔。
- E.與監管法規相容，可避免重複管制造成產業多重負擔。

5.個案研討：加拿大碳定價機制

- (1)多數為省級碳定價機制[聯邦碳定價機制訂有最低標準(Backstop)]，包含下列3項機制：

²⁰以電力部門為例，因燃煤等高碳排發電業者繳交鉅額費用，而低碳排或零碳排之再生能源發電業者將受領對應「退費(feebates)」，故倘其他電力公司沒有超出主管機關訂定之部門別標準(產業平均電力排碳係數)誘因，將使整體電力部門朝向低碳及再生能源發電進行能源轉型，而電力部門之終端消費價格平均而言並無異動。不似碳定價工具係透過「以價制量」之需求面回應方式，以電價鉅額上漲形式減碳，易造成民生、產業、物價重大衝擊而降低政治可行性。

A. 碳費(稅)：依2018年溫室氣體污染定價法(Greenhouse Gas Pollution Pricing Act)，採聯邦化石燃料費形式徵收。

B. 碳排放交易：總量管制及碳排放交易(cap and trade)。

C. 產出基礎碳排放配額定價機制(Output Based Emissions Pricing, OBPS)：對年碳排放量達5萬公噸之大型碳排放者，依其產出進行碳排放配額定價，配額依據平均碳排放強度(每單位產出的溫室氣體)核發，並對貿易暴露(trade exposed)部門²¹進行調整，未使用配額得於市場交易。

(2) 司法判解²²：

加拿大溫室氣體污染定價法屬於聯邦法，惟溫室氣體排放不分國界，加拿大薩克其萬省(Saskatchewan)²³、安大略省(Ontario)²⁴及亞伯達省(Alberta)²⁵因主要核心產業為石化、工業及畜牧業，且受溫室氣體污染定價法之多重管制負面衝擊，爰對此提出司法爭訟，主張該法因超脫聯邦管轄權範圍而違憲。

亞伯達省獲得該省上訴法院判決溫室氣體污染定價法違憲；薩克其萬省、安大略省上訴法院承認聯邦有因應對氣候變遷之憲法權能而判決該法合憲，該2省對判決不服，上訴加拿大聯邦最高法院；另卑詩省(British Columbia)²⁶亦就亞伯達省上訴法院判決違憲部分，上訴加拿大聯邦最高法院。

²¹ 貿易暴露部門之定義為「由於實際或潛在的國際競爭，其轉移碳成本能力受限之產業部門」，意即這些部門是屬於出口商，或屬於與進口商直接競爭之產業部門，這些行業由於國際競爭而難以將成本前轉到下游買方。

²² 詳參：<https://www.canada.ca/en/environment-climate-change/news/2021/03/supreme-court-of-canada-rules-on-the-constitutionality-of-the-greenhouse-gas-pollution-pricing-act.html>

²³ 薩克其萬省主要核心產業為石油、天然氣及畜牧業(三者均為碳密集產業)，三者產值於加拿大均僅次於亞伯達省。

²⁴ 安大略省為加拿大石化、汽車、鋼鐵等工業產業中心(均為碳密集產業)，所屬休倫湖及喬治灣亦為畜牧業(牛肉)產區。

²⁵ 亞伯達省主要核心產業為石油、天然氣(該省為世界第4大天然氣生產地)及畜牧業(牛肉產量近加拿大半數)，產值為加拿大之冠。

²⁶ 卑詩省與亞伯達省鄰接，主要產業為林業及造紙業、服務業(以溫哥華地區為核心之高等教育產業)及漁業(鮭魚)，轄區富有大量水力發電能力，經濟活動主要依賴於自然資源，且該省原已實施碳稅(省稅)，故加拿大溫室氣體污染定價法對其並無任何負面影響。

加拿大聯邦最高法院2021年3月25日判決，承認碳污染不分國界，惟國會仍有其憲法上權能，藉由碳污染定價方式，對不符國家聯邦最低碳價格標準省區，加重其負擔，以解決此問題，判決支持依該法徵收化石燃料費符合加拿大憲法規定。

另政治實務上，加拿大聯邦政府藉由將聯邦化石燃料費大部分收入直接退還薩克其萬省、安大略省、亞伯達省及曼尼托巴省(Manitoba)家戶之方式獲得政治支持，並消弭相關爭議。²⁷

6. 邊境碳調整 (BCA) 措施

依據國際貨幣基金(International Monetary Fund, IMF)定義，BCA係擁有碳定價司法管轄區[jurisdiction，視情形可能為國家、經濟實體(如香港、澳門)、經濟聯盟(如歐盟)或是關稅聯盟]對進口產品內含碳排放量收取費用，可與出口產品內含碳排放量退費相互配合。BCA主要目的係防杜碳洩漏(carbon leakage)，以避免產業外移至碳價格較低之地區，目前下列國家及地區已規劃相關法制作業：

- (1)我國：與「Carbon Tax」²⁸相連結(此為我國溫室氣體減量及管理法修正草案規劃徵收之碳費及減量額度代金，報告人依據國際慣例，分類為「Carbon Tax」)。
- (2)歐盟：碳邊境調整機制(CBAM)與碳排放交易機制相連結。
 - A.法律性質：對進口產品依歐盟碳排放交易價格徵收對應費用，非屬賦稅範疇。
 - B.計算方法：依據進口產品實際碳含量課徵，得扣除進口產品已於第三國支付之明示型碳價格(限出口時未予退還者)。

²⁷同註 17，另參見：<https://www.canada.ca/en/environment-climate-change/services/climate-change/pricing-pollution-how-it-will-work.html>

²⁸行政院版溫室氣體減量及管理法修正草案第 31 條規定參照。

C.與世界貿易組織(World Trade Organization, WTO)國際貿易規則相容；已納入歐盟碳排放交易體系或碳排放交易制度已與歐盟碳排放交易體系連結者，排除適用CBAM。

D.聚焦於碳密集(emission-intensive，即高碳排產業)部門，如：水泥、鋼鐵、鋁、肥料、電力等產業。

E.政策目的：降低碳洩漏風險、維持境內產業競爭力、支持歐盟減碳政策、鼓勵其他司法管轄區進行氣候變遷因應行動。

(3)美國：以直接管制強化監管法規措施方式，規劃該國BCA措施。

7.IMF國際最低碳價(International Carbon Price Floor, ICPF)

(1)國際最低碳價機制：多國政府藉由氣候俱樂部等國際協調機制，對全球氣候變遷因應相關規則與相互認證標準凝聚共識後，共同指定具備成本效益的最低碳價。

(2)聚焦大型碳排放經濟體對氣候變遷因應行動的協調一致，如中國大陸、歐盟、印度、美國及其他G20國家應建立氣候變遷因應及調適相關對話機制。

(3)國際最低碳價相關議題

A.須訂定有效率且易於理解之衡量指標：公平(對不同的目標國家、族群、部門設置不同的最低碳價或碳價移轉機制)、彈性(針對國家階段性環境政策目標應同時規劃可行的替代政策方案)及其他相關議題。

B.須處理產業競爭力、政策不確定性議題(如：碳排放源及監督議題)。

C.各國仍可自行訂定較高之碳價格。

(4)具備成本效益性，但跨國協商困難。若能成功，可形成全球碳市場、大規模BCA(如藉由氣候俱樂部機制協調，該俱樂部成員國可彼此協調決定最低碳價，且相互免除成員國間就氣候變遷、調適及因應相關議題應繳納之貿易費用)，可避免碳洩漏、區域產業外移至減碳成效不彰地區。

8.內部碳定價(Internal Carbon Pricing)

- (1)企業於組織內部不同單位移撥貨物或提供勞務時，設定特定碳價格以移轉訂價形式進行內部碳定價，藉由該等碳價格，可供企業就氣候變遷、因應及調適風險及提高業務營運效率等議題納入投資決策參考，加速企業低碳轉型及升級。
- (2)越來越多公司運用內部碳定價機制檢視投資決策、提高業務營運效率及評估財務報表風險²⁹。
- (3)目前內部碳定價機制多數為自願性質，並散布於不同部門，以歐洲、日本、英國及美國等先進國家占多數。

(三)結論與建議

主席表示為因應全球氣候變遷之減緩及調適政策，建置碳定價機制已為各國當務之急，目前已有許多環境政策工具，但如何協調並整合該等工具仍具挑戰性。由於涉及民生、經濟及產業，在討論碳定價議題時，必須持續警惕及關注能源價格的可負擔性，並檢視環境相關政策工具有無其他可行替代方案(如：直接管制、部門別行動工具、提高公眾意識等)。碳定價議題須與其他環境相關政策工具相互調和，除國內利害關係人外，亦須持續關注國際碳定價機制之推動情形，並朝向減碳及環境永續目標邁進，共同努力。

²⁹以氣候相關財務揭露(Task Force on Climate-related Financial Disclosures, TCFD)為例，TCFD 設定一致性的自願性氣候相關財務資訊揭露規定，協助投資者與決策者瞭解組織對於氣候變遷、因應及調適重大風險，並使投資人得以更準確評估氣候變遷相關風險及機會。部分企業及跨國公司即以內部碳定價強化其投資決策評估機制方式，因應相關財務報表之表達及揭露風險。

三、 IFA/OECD 政策近程

主 席：Porus Kaka(前 IFA 主席)

與談人：Pascal Saint-Amans(OECD 租稅政策與行政管理中心主任)、Achim Pross(OECD 國際合作暨租稅行政部門主管)、Ruth Mason(維吉尼亞租稅法律中心主任)、Gael Perraud(法國經濟暨財政部歐洲及國際事務組副組長)、Huey Min Chia-Tern(新加坡內地稅務局副局長)、Lisa Wadlin(Netflix 稅務長)、Peter Shaw(Maersk 亞太區租稅爭議部門主管)、Manal Corwin(KPMG 美國華盛頓國稅部門主管)

秘 書：Heydon Wardell-Burrus(牛津大學企業租稅中心研究員)

本場次主要探討 OECD 自 2021 年 10 月發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」後，第一支柱(包括數額 A 及數額 B)與第二支柱[包括全球防止稅基侵蝕(GloBE)規定及應予課稅(Subject to Tax)規定]相關規範之發展、實施期程、公眾回饋意見及政策考量等，並邀請各國政府部門、學術單位、民間企業等專業人士分享觀點。

(一)第一支柱

1. 近期進展

OECD 於 2021 年 10 月發布之聲明，充分反映在 BEPS 包容性架構(Inclusive Framework, IF)下，各國對於制定第一支柱主要關鍵項目達成共識。OECD 近期刻擬定第一支柱相關範本內容，於 2022 年 7 月就分配新課稅權予市場國機制(亦即數額 A 之分配課稅)發布進度報告及立法範本並徵詢公眾意見，於同年 9 月 12 日舉行公眾徵詢會議。OECD 近期亦就數額 A 之行政程序指引及租稅確定性發布相關報告。

依據前述 OECD 於 2021 年 10 月發布之聲明，跨國企業集團剩餘利潤(即調整後財務會計稅前利潤超過淨利率 10%部分)之 25%，將按公式計算分配各市場國，以利其額外獲配利潤據以課稅。未來 OECD 將透過各國簽署多邊公約(Multilateral Convention, MLC)實施數額 A，各國之國內稅法亦須作相對應之修正；如簽署 MLC 之租稅管轄區達關鍵多數(Critical mass)，則數額 A 規定

預計於 2023 年生效。MLC 將要求參與之租稅管轄區廢止單邊之數位服務稅 (DST)及其他類似措施，並承諾未來不會執行類似課稅措施。



圖 1 第一支柱組成要素

2. 先前公眾意見徵詢會議已討論之主題

(1) 適用範圍(Scope，立法範本第 1 章)

依立法範本草案規定，跨國企業集團源自受規範金融服務(Regulated financial services)及採掘(Extractive)活動之收入及利潤應自數額 A 適用範圍排除。公眾意見徵詢時，外界建議於施行初期，排除適用之受規範金融服務活動及採掘活動之辨識及其利潤拆分之規定應予簡化；另建議適用範圍亦應將以國內收入為主要來源之企業(Domestic oriented businesses)排除。

(2) 關聯性及收入來源(Nexus & Revenue sourcing，立法範本第 4 章)

有關收入來源之認定，立法範本草案允許於過渡期間適用較簡易規定，公眾意見徵詢建議延長過渡期間，並對收入來源認定規定提供進一步指引。

(3) 決定稅基(Tax base determination，立法範本第 5 章)

依立法範本草案規定，係以跨國企業集團依財務會計準則編製之合併財務報表稅前利潤為起點，就部分重要財稅差異項目進行調整，計算數額 A 稅基。為確保各租稅管轄區施行之一致性，公眾意見徵詢時，外界建議就差異調整規定提供進一步指引。

3. 近期公眾意見徵詢會議討論之主題

(1) 各業務別利潤拆分之適用(Segmentation，立法範本第 1 章)

立法範本草案規定，跨國企業集團符合「全球收入測試」³⁰而不符合「獲利能力測試」³¹，其合併財務報表中已揭露部門(disclosed segments)，應額外就各部門進行全球收入測試及獲利能力測試，其符合測試之部門應予拆分(Segmentation)適用數額 A；公眾意見徵詢時，外界對前述拆分規定限於合併財務報表已揭露部門，表達支持。

(2) 行銷及配銷利潤安全港(MDSH，立法範本第 6 章)

- A. 為處理跨國企業集團剩餘利潤已於市場國依現行稅制課稅，適用數額 A 課稅制度時產生之稅基重複問題，跨國企業集團剩餘利潤 25%按收入比例分配給市場租稅管轄區之利潤(下稱受分配利潤)，應再減除「行銷及配銷利潤安全港調整數(Marketing and Distribution Profits Safe Harbor Adjustment)」，其調整後數額，始為市場國得予課稅之利潤。
- B. 依立法範本草案，行銷及配銷利潤安全港調整數指下列 2 數額較低者：
- a. 該租稅管轄區之「受分配利潤」。
 - b. 以跨國企業集團於該租稅管轄區折舊及薪資報酬率(Return on Depreciation and Payroll, ROPD)為基礎之公式乘以扣抵比例(Y%³²)，推估屬該管轄區已課稅之剩餘利潤。
- C. 立法範本草案規範前述行銷及配銷利潤安全港調整數規定僅適用於跨國企業集團於該租稅管轄區之利潤超過一定金額以上(即 de minimis threshold，微量門檻)。公眾意見徵詢時，外界對微量門檻之規定表達關切。
- D. 此外，外界支持於計算「行銷及配銷利潤安全港調整數」時，應將扣繳稅款納入考量。

(3) 消除雙重課稅(Elimination of double taxation，立法範本第 9 章)

依立法範本草案，係規定由跨國企業集團賺取剩餘利潤之租稅管轄區以免稅法或扣抵法消除雙重課稅。至跨國企業集團於一租稅管轄區賺取之

³⁰ 集團營收超過 200 億歐元。

³¹ 集團稅前利潤率超過 10%。

³² 扣抵比例(Y%)尚待決定。

剩餘利潤，係以該集團於該租稅管轄區 RODP 為基礎計算之指標辨識。公眾意見徵詢時，外界對前述指標之適切性表達關切；另外界支持跨國企業集團於租稅管轄區之剩餘利潤在一定金額以下者，該管轄區免負消除雙重課稅義務(de minimis rule，微量規定)，且支持採免稅法消除雙重課稅。

4. 未來工作重點

- (1) 針對廢除或停止實施單邊課稅措施及數額 B 提供進一步之指引。
- (2) 提供有關行政程序及租稅確定性之指引。
- (3) 補充數額 A 之實質細項規定(Substantive Rules)。
- (4) 完成 MLC 及其簽約儀式。

5. 各國針對第一支柱之觀點

(1) 法國

國內稅務機關支持實施第一支柱；盼第一支柱完善稅務爭端解決機制。除有解決數額 A 計算爭議機制外，亦涵括與數額 A 相關其他爭議解決機制；另建議對消除雙重課稅機制，設計完善配套措施。

(2) 新加坡

認同法國上述關切租稅確定性觀點，期望能制定完整稅務爭端解決機制及流程，俾建構國際間公平競爭之租稅環境(level playing field)；由於透過 MLC 實施數額 A 之立法程序較繁雜，且目前相關制度仍有待改進，第一支柱能否順利實施需仰賴多數國家參與才能產生關鍵多數效應；期盼就數額 A 及數額 B 可能之課稅爭議，設計相關配套措施。

(3) 美國

美國稅務機關原並未將第一支柱列為重點實施項目，但最終轉向支持，確保各國稅收之穩定性；另建議於實施第一支柱時，亦應停止實施單邊課稅措施(如數位服務稅)。

(4) 綜合討論

有關實施第一支柱應同時廢除或停止實施單邊課稅措施，目前多數意見強調廢除數位服務稅，但其他單邊課稅措施(如營業稅)亦為企業所關注；

從企業或政府角度而言，期望可制定完善租稅穩定性之機制，以避免產生額外租稅成本。

(二) 第二支柱

1. 簡介

(1) 全球防止稅基侵蝕規定(GloBE 規定)

GloBE 規定包括所得涵蓋規定(IIR)及徵稅不足支出規定(Undertaxed Payments Rule, UTPR)，該規定係作為制定國內稅法及各國一致性課稅之指引，以各租稅管轄區實質稅率(Effective Tax Rate, ETR)是否達 15%作為課徵補充稅(top-up tax)之基準，並設計協調機制。

(2) 應予課稅規定(Subject to tax rule, STTR)

屬開發中國家成員(為所得來源地國)要求於租稅協定增訂之規定，所得來源地國就符合規定之給付(例如利息、權利金、租金等)，如於居住地國適用名目稅率未達最低要求稅率 9%者，所得來源地國就居住地國稅率不足 9% 部分之稅額保有課徵補充稅(top-up tax)之課稅權；為開發中國家在 GloBE 規定達成共識之重要妥協規定。

2. GloBE 規定六項基本要素(building blocks)

(1) 適用範圍(Scope of application)

跨國企業集團當年度前 4 個年度至少有 2 個年度合併財務報表之收入超過 7.5 億歐元，即適用 GloBE 規定。

(2) 課稅稅基共同衡量基準(Common tax base)

以跨國企業集團基於財務會計目的編製之合併財務報表數據為基礎，其編製須為經認可之會計原則，例如國際財務報導準則(International Financial Reporting Standards, IFRS)或一般公認會計原則(Generally Accepted Accounting Principles, GAAP)。

(3) 實質性所得排除原則(Substance carve-outs)

課徵補充稅之稅基，排除企業有形資產帳面價值及薪資費用一定比例。

(4) GloBE 規定適用順序及調和(Co-ordination & rule order)

課徵補充稅之方法包括 IIR 及 UTPR，IIR 優先於 UTPR 之適用。

(5) 以租稅管轄區為單位衡量課稅基準(Jurisdictional blending)

依不同租稅管轄區分別計算適用之 GloBE 所得及 ETR。

(6) 補充稅之概念(Top-up tax concept)

符合要件之跨國企業集團(涵蓋集團)於各租稅管轄區之實質稅率應達全球最低稅率 15%，當某一集團成員所在租稅管轄區實質稅率不足 15%時，由該集團母公司向其所在租稅管轄領域就不足 15% 部分之稅額繳納補充稅。

3. GloBE 規定實施框架(Implementation Framework)聚焦四大面向

(1) GloBE 規定額外釐清事項。

(2) 租稅政策目標與簡化實施方式(包括安全港規定)取得平衡。

(3) 行政程序、資訊交換機制、會計系統及資訊科技技術是否完備。

(4) 相關規定之調和、租稅爭議預防及爭端解決機制。

4. 各國針對第二支柱之觀點

(1) 法國

國內稅務機關認為第二支柱可有效處理國際間持續之租稅逐底競爭，表態支持實施；法國內部已同意 OECD 發布之 GloBE 規定範本內容，正著手進行相關國內稅法之立法作業。

(2) 新加坡

目前正著手制定有關 GloBE 規定之國內稅法，以訂定當地之最低稅負制。惟新加坡企業界認為 GloBE 規定內容複雜且實施時程仍不甚明確，有鑑於此，新加坡內地稅務局正致力修訂有關安全港條款規定，以簡化行政程序，降低企業稅務遵循成本。

(3) 美國

美國稅務機關傾向強化 CFC 規定，並且認為 CFC 可有效解決當地稅基侵蝕問題。近期美國通過 2022 年降低通貨膨脹法案(The Inflation Reduction Act of 2022)，調整最低稅負制規定，要求最近 3 年平均調整後財務報表所得 (Adjusted Financial Statement Income, AFSI)超過 10 億美元之

美國企業，依其 AFSI 課徵至少 15% 之公司最低稅負，預計 2023 年 1 月 1 日起實施。第二支柱與上述美國最低稅負制仍存在許多差異(適用門檻、遞延所得稅之調整等)。

5. 未來展望

(1) 實施框架之具體規範

刻就實施框架進行公眾諮詢。

(2) STTR 草案

相關範本及註釋尚待發布，擬定多邊工具(Multilateral Instrument, MLI)之公開討論草案，亦尚待訂定。

(3) 各國立法實施之進展

歐盟、加拿大、瑞士及英國已開始進行相關立法程序。

(4) 稅制安定性

後續將進一步討論是否須修正或廢止相關規定。

四、發展中國家在落實 OECD BEPS 方案之政策及經驗

主 席：Miranda Stewart(澳洲)

與談人：Michael Lennard(聯合國永續發展辦公室)、Annet Qguttu(南非)、Lolade Ososami(奈及利亞)、Martin Hearson(英國)、Juan David Velasco(哥倫比亞)、Melani Astuti(印尼)

秘 書：Prasanna Nidumolu(澳洲)

(一) 背景說明

OECD 近年致力推動反避稅措施，廣邀各國(包括非 OECD 會員國、新興市場國及發展中國家)加入包容性架構，並提供技術指導，落實 BEPS 1.0 及 BEPS 2.0 行動方案。究其成效如何？尤其是發展中國家稅制與工業國家有落差，即便簽署多邊架構，能否有效落實執行，亦為各方所關注。

(二) 發展中國家推動 BEPS 1.0 之情形

1. 非洲國家：

依據 UN 調查，非洲國家特別關注 BEPS 行動計畫 1(處理數位經濟下之租稅挑戰)有關電子商務環境下銷售稅議題，其他較受討論之行動計畫分別為 4(限制因利息扣除及其他金融支付之稅基侵蝕)、6(防止租稅協定濫用)、7(防止人為規避常設機構之構成)、8 至 10(移轉訂價結果與創造之價值一致)、13(移轉訂價文據及國別報告)，尤其關注移轉訂價相關議題。

反避稅行動立意良好，惟囿於各國稅制及經濟水準不同，不同國家對 BEPS 1.0 接受度亦有所不同，例如有些國家尚未實施移轉訂價制度，僅概念上瞭解該制度相關改革議題(如移轉訂價結果應與創造之價值一致)。儘管如此，許多包容性架構成員國仍持續努力逐步落實 BEPS 1.0，例如奈及利亞實施行動計畫 5(有效打擊有害租稅慣例，將租稅透明及經濟實質納入考量)，自 2019 年起逐步取消數項租稅減免措施，包括利息免稅、加工出口區事業、自由貿易區事業之租稅減免；落實行動計畫 6(防止租稅協定濫用)，修正該國對外租稅協定磋商立場；參採行動計畫 13(移轉訂價文據及國別報告)，於 2018 年導入移轉訂價三層文據架構規定，並據以進行案件查核；採行行動計畫 14(提升爭議解決機制效率)，於 2019 年發布相互協議程序(Mutual Agreement Procedure, MAP)相關規定(惟目前申請適用之納稅義務人尚不多)。

2. 拉丁美洲國家：

拉丁美洲各國在落實 BEPS 1.0 時，須調和既有國內相關法律解釋與相關 BEPS 行動計畫建議間之差異，納稅義務人為提升其稅負安定性，亦須就 BEPS 1.0 相關稅制革新及資訊透明度提升有所因應。即使一國稅法相關規定尚未正式依 BEPS 1.0 建議完成修正作業，實務上該國稅捐稽徵機關已參採前開建議精神進行案件查核。

拉丁美洲國家可區分為 3 類，屬 OECD 會員國之哥倫比亞、智利、墨西哥及哥斯大黎加，即將加入 OECD 會員國之秘魯、巴西及阿根廷，及尚未加入 OECD 之國家(如玻利維亞、厄瓜多爾及委內瑞拉)。前 2 類國

家均致力遵循 OECD 推動 BEPS 1.0 之建議，惟該等國家積極落實之理由主係政治考量，而非經成本效益分析具採行價值；至第 3 類國家則較不積極落實相關 BEPS 行動計畫。

拉丁美洲國家亦經歷與非洲國家類似問題，BEPS 1.0 反避稅措施高複雜度及高依從成本對納稅義務人產生莫大壓力，如行動計畫 13(移轉訂價文據及國別報告)有關移轉訂價三層文據架構相關議題。儘管租稅環境已因各國推行 BEPS 1.0 產生變化，OECD 對拉丁美洲國家進行之 BEPS 1.0 對稅收影響調查顯示，近十年來，拉丁美洲國家租稅負擔率與 BEPS 1.0 之推行並無正相關，從實證經驗來看，部分國家稅收增加係因其採行增稅措施，而許多國家仍持續實施租稅獎勵措施，兩者交互影響致 BEPS 1.0 之實施對財政收入並無顯著影響。

3. 亞洲國家：

亞洲國家執行 BEPS 15 項行動計畫情形差異甚大，部分國家(如印尼、新加坡、南韓、日本、馬來西亞、中國及印度)實施較多項行動計畫建議，其餘國家則僅採取較少項行動計畫建議，如越南及新加坡尚未實施行動計畫 3(設計有效受控外國公司法則)之建議。較多亞洲國家實施之行動計畫為行動計畫 5(有效打擊有害租稅慣例，將租稅透明及實質課稅原則納入考量)、6(防止租稅協定濫用)、13(移轉訂價文據及國別報告)、8 至 10(移轉訂價結果與創造之價值一致)及 14(提升爭議解決機制效率)。總體來說，移轉訂價相關措施較被廣泛採行，最少被採行之措施為行動計畫 12(侵略性租稅規劃之強制揭露規定)。

與談人印尼財政部官員 Ms. Melani Astuti(為印尼參與包容性架構之聯絡人)被問及亞洲國家實施 BEPS 相關行動計畫之挑戰與機會，其表示有效資訊交換為能否成功之重要因素，而此亦為實施 BEPS 相關行動計畫之最大挑戰。其他挑戰尚有：

- (1)部分行動方案複雜度高(例如行動方案 2 有關消除混合錯配安排影響)。
- (2)部分行動方案需靠協調始能完成。

- (3)可能對投資有負面影響。
- (4)不是所有國家均簽署多邊協議。
- (5)以雙邊租稅協定磋商方式進行，非常耗費時間及成本。
- (6)欠缺執行能力。
- (7)涉及複雜行政及資訊系統。
- (8)缺乏數據資料。

儘管亞洲各國於推動過程中面臨各項挑戰，但在多方努力下，2022年越南與泰國相繼簽署多邊公約，國際組織亦提供教育訓練，協助發展中國家建立執行能力，並透過亞洲國家間合作機制，例如 G20 峇里島倡議「租稅透明宣言」(G20 Asia Initiative Bali Declaration on Tax Transparency)、亞洲租稅論壇、亞太稅務行政及研究組織(Study Group on Asian Tax Administration and Research, SGATAR)等持續推動。

與談人 Martin Hearson 總結發展中國家在國際租稅規範面臨之問題有三：1、如何有效將發展中國家意見納入國際組織制定之規則，目前 OECD 及 UN 均積極推動新國際租稅規則，該等組織制定過程必須留意參採各方意見，不能獨厚一方。2、國際租稅領域具高度複雜性，開發中國家常面臨適用之不確定性。3、現行國際租稅體系對所得來源國之課稅權仍存在偏見。

4. 國別報告(Country-by-Country Report, CbCR)

與談人 Martin Hearson 特別觀察到發展中國家對國別報告制度存有疑惑，鑑於國別報告係依轄區別彙總跨國企業集團相關稅務資訊，而無企業個體層面之明細資料，致無法逕作為稅務查核調整之依據，爰發展中國家導入國別報告制度之依循成本高，惟所獲實益相對有限。考量導入國別報告制度為加入包容性架構國家已承諾之最低標準，爰縱實益有限，開發中國家仍必須落實相關規定。至其他非洲國家執行國別報告面臨之挑戰尚有：

- (1) 送交國別報告之門檻(7.5 億歐元)過高。

- (2) 交換及接收資訊之程序繁瑣。
- (3) 部分國家未能落實保密規定。
- (4) 資訊交換技術層面問題尚待克服。
- (5) 較無能力處理大量資訊。
- (6) 尚未建立自動資訊交換(Automatic Exchange of Information, AEOI)機制。
- (7) 僅 14 國簽署協助多邊稅務行政互助公約(The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAAC)。

5. 發展新的課稅規範

UN 致力發展適合開發中國家之國際租稅標準，並促進開發中國家對該標準凝聚共識。UN 稅約範本第 13 條第 2 項有關所得來源國對他方締約國居住者轉讓來源國境內常設機構之營業用動產得予課稅規定，及 UN 稅約範本第 12A 條有關技術服務費規定，即基於開發中國家共同利益而制定。又其中 UN 稅約範本第 12A 條有關管理、技術及諮詢跨國服務交易，實體呈現(physical presence)已非所得來源國(多為開發中國家)取得課稅權之必要條件，2017 年以後開發中國家洽簽之租稅協定多納入前開規定。

6. 其他行動方案

有關建議導入主要目的測試(Principle Purpose Test, PPT)條文³³部分，大部分非洲國家依循行動計畫 6(防止租稅協定濫用)建議，將 PPT 條文納入該等國家對外租稅協定，荷蘭亦據以調整其租稅協定政策，將 PPT 條文納入其與肯亞、馬拉威及尚比亞之租稅協定，惟限縮 PPT 條文僅適用租稅協定第 10 條(股利)、第 11 條(利息)及第 12 條(權利金)之濫用情況。至有關行動計畫 7(防止人為規避常設機構之構成)部分，非洲國家大多數

³³ OECD 稅約範本第 29 條第 9 項規定：「倘考慮所有事實及情況後，可以合理認為某安排或交易之主要目的之一係為直接或間接取得協定利益，則其相關之所得或資本不得適用本協定利益，不受本協定其他規定之限制。但能證明在此情況下給予利益符合本協定相關條款之宗旨及目的者，不在此限。」

均採納該計畫有關常設機構之修正建議。

(三) BEPS 2.0 與包容性架構執行情形

為因應全球經濟數位化產生之課稅問題，OECD 進一步提出 BEPS 2.0，於 2021 年納入包容性架構，並於 G20 峰會討論。2022 年 G20 峰會由印尼主辦，因俄烏戰爭，未簽署聯合公報。BEPS 2.0 發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」，第一支柱係將經濟規模較大、獲利能力較高跨國企業集團之部分剩餘利潤，重新分配予市場所在地國；第二支柱則要求跨國企業集團於成員所在各租稅管轄區之稅負應達最低要求稅率 15% [依所得涵蓋原則(IIR)及徵稅不足支出原則(UTPR)分配課稅權]，及適用租稅協定時，要求關係企業間特定給付於所得人居住地國適用名目稅率應達最低要求稅率 9% [即應予課稅規定(STTR)]。BEPS 2.0 為非常具有雄心之倡議，儘管仍有許多待解決問題，OECD 仍樂觀預期在 2024 年達關鍵多數(critical mass)門檻，得以將兩支柱同時付諸實施。

(四) 第一支柱及替代方案

1. 第一支柱對發展中國家的影響、機會與挑戰：

UN 認為第一支柱以市場為基礎課稅係屬合法，其並未產生新課稅權，各國採行之單邊措施(例如數位服務稅)亦不應被妖魔化，且扣繳稅制亦可扮演正面角色。對發展中國家而言，市場所在地國對在該國無實體據點之跨國企業集團得以課稅之範圍有限，僅能部分解決數位經濟產生之課稅挑戰，且行銷與配銷利潤安全港及消除重複課稅等規定則可能進一步減少市場所在地國之稅收。由於第一支柱制度之稅務行政複雜、實施時程緊迫(須於期限內完成多邊公約簽署，部分國家尚須配合修正國內相關法令)，且租稅確定性相關議題涉及具有拘束力之爭議解決機制，為成功施行第一支柱制度，追求更公平之課稅權分配，各國須更緊密合作。

2. 替代方案：

肯亞及奈及利亞尚未同意上開歷史性的全球公司所得稅方案。其中

奈及利亞所採行之替代方案，係以實質經濟呈現(Significant Economic Presence, SEP)原則，作為認定經濟活動與相關價值創造所產生利潤經濟關聯性之標準，非居住者企業如有下列情形者，將被認定符合 SEP 原則，而負擔繳納所得稅義務：

- (1) 數位 SEP：提供媒體串流、數位內容下載、蒐集使用者資訊、平臺中介等服務所取得之年度營業收入超過一定金額奈及利亞幣者；或使用奈及利亞域名(.ng)或在奈及利亞註冊網址者；或透過客製化數位網頁或平臺，針對奈及利亞當地人進行有目的性且持續性互動者(例如以奈及利亞幣定價及付款)。
- (2) 服務 SEP：提供技術、專業、管理及諮詢服務予奈及利亞居住者或非居住者公司在奈及利亞境內的固定處所或營業代理人。技術服務包括廣告、訓練或人力資源服務。

印尼亦於 2020 年通過類似法案(Income tax and Electronic Transaction Tax based on SEP concept)，惟尚未實施。該法案設定 SEP3 種門檻標準，包括集團全球合併收入(group's consolidated gross turnover)、印尼境內銷售額(sales in Indonesia)及印尼境內數位媒體活躍用戶數(number of active users of digital media in Indonesia)。縱外國電子商務供應商依適用租稅協定未於印尼境內構成常設機構，倘其同時符合前開 3 種 SEP 標準，仍將被徵收電子交易稅(tax on electronic transactions)。另外，UN 稅約範本第 12B 條賦予所得來源國對自動化數位服務(Automated Digital Services)之課稅權，並透過預先扣繳稅款方式課稅，以簡化稅務行政，且無須受爭議解決機制拘束。

(五)第二支柱對發展中國家的影響與挑戰

考量當跨國企業集團於集團成員所在租稅管轄區適用租稅優惠致實質稅率(ETR)低於 15%時，稅捐稽徵機關將得就不足 15%部分課徵補充稅，爰第二支柱將削減一國提供租稅獎勵措施對跨國企業集團投資之吸引力；惟目前發展中國家極度仰賴租稅獎勵措施以吸引投資，為因應第二支柱，渠等國家應審慎評估提供租稅獎勵措施之相關經濟影響。其他開發中國家面臨之挑

戰尚有：第二支柱將增加稅制複雜度、缺乏人力資源、資訊系統及爭端解決機制以有效執行第二支柱，各國如何落實依 IIR 及 UTPR 分配課稅權以避免重複課稅。但第二支柱之實施亦帶來轉機，一方面可透過新稅制確保各國稅收，另一方面提供各國重新審視其租稅優惠政策，倘仍有維持租稅獎勵措施必要性，可選擇提供與經濟實質連結之租稅優惠(如以增進就業或有形資產投資為適用要件)，並思考強化非租稅措施(如提升基礎建設或優化人力素質)，以推動國家經濟永續發展。

考量非洲國家之平均稅率為 26.8%，遠高於第二支柱跨國企業集團應負擔之 15% 稅率，第二支柱似尚無法有效遏阻跨國企業集團規避渠等國家高稅負之風險，及渠等國家間為吸引投資而提供大量租稅獎勵措施之租稅競爭；至有關 STTR 規定部分，目前 STTR 草案尚不適用於服務費或財產交易所得，其對一國經濟及稅收影響尚待評估。鑑於 OECD 並未強制各國均應實施第二支柱，非洲國家得自由採取適合之方案，非洲稅務管理論壇(ATAF) 將研提相關建議供非洲國家參考。

五、 IFA/EU 稅制發展近程

主 席：Georg Kofler(奧地利)

與談人：Nadia Altenburg(德國)、Benjamin Angel(歐盟稅務暨關務總署，TAXUD)、Susi Baerentzen(丹麥)、Alessandro Bucchieri(義大利)、Juliane Kokott(盧森堡)、Bastien Lignereux(法國)、Adolfo Martin Jiménez (西班牙)

秘 書：Valentin Bendlinger(奧地利)

本場次係檢視歐盟近期相關租稅改革措施，包括第二支柱歐盟指令草案、平衡股權及債權融資稅務處理差異措施、防止濫用空殼企業避稅指令草案及為執行資訊交換個案請求進行歐盟稅務行政合作指令第 7 次修正。

(一)全球租稅改革及公司所得稅改革

1.第二支柱歐盟指令草案(簡稱歐盟指令草案)核心議題

(1) 歐盟指令草案與第二支柱主要差異

歐盟指令草案將以與 OECD 全球防止稅基侵蝕規定(GloBE 規定)立法範本之原則實施，但考慮歐盟法律及歐盟單一市場情形進行相關調整，以避免純境內交易及跨境交易適用不同規定產生歧視。

A. 適用範圍

所得涵蓋規定(IIR)適用範圍擴大至純境內達標之企業集團。指令要求僅在單一歐盟成員國境內從事營業活動並達到收入門檻之集團企業也應適用 GloBE 規定。

B. 國內最低補充稅制(Domestic Minimum Top-up Tax, DMTT)之簡化

為維護各成員國主權，歐盟指令草案規定成員國可以選擇在國內對位於其境內實體課徵國內補充稅。此選擇允許低稅率租稅管轄區課徵補充稅，而非在跨國企業集團最終母公司課徵補充稅。行使此選擇權時，適用 IIR 之母公司實體在計算來自該租稅管轄區之補充稅時，得以上述合規之 DMTT 抵減。在低稅率租稅管轄區導入此類制度情形下，不應要求該管轄區進行實質稅率(ETR)計算。適用初期，跨國企業集團得在同儕檢視(peer review)實施之前信賴相關租稅管轄區之審核。

C. 實施期程及過渡期間條款

歐盟指令草案預計於 2023 年 12 月 31 日生效，如成員國適用之最終母公司(UPE)少於 12 個，則可選擇將 IIR 及徵稅不足支出原則(UTPR)延後實施。

(2) 第二支柱實施過渡期間規定之追溯效果

依據 GloBE 規定立法範本第 9.1.3 條規定，如成員實體間在 2021 年 11 月 30 日以後及過渡年度開始前進行資產轉讓，被收購之資產(存貨除外)課稅基礎，應以處分實體於處分時所轉讓資產之帳面價值認定，並納入 GloBE 遞延所得稅資產及負債調整。該項規定係規範如果資產之轉讓發生於 GloBE 規定實施前，應以帳面價值作為課稅基礎。

依上述 OECD 立法範本第 9 章第 10 項說明，以帳面價值作為資產認列基礎目的係將利得排除於計算 GloBE 收入或損失外，以限制此類資產認列基礎

被提高之情形。遞延所得稅僅在財務會計與稅務會計有差異時產生，如果資產之移轉係以公允價值(fair value)認列，應無遞延所得稅之產生。

(3)第二支柱實施所面臨之挑戰

A. 企業觀點

跨國企業集團多認為目前 OECD 發布之 GloBE 規定立法範本及其註釋仍有許多不甚明確或需要再詳予解釋之內容。爭端預防及爭議解決機制有明確立法之必要，以避免租稅之不確定性。此外，全球自動化及數位化趨勢下，租稅環境已日趨複雜，亦有必要採取相關簡化措施，免除規模較小企業不必要之租稅負擔。

B. 複雜之稅務遵循程序

由於第二支柱之實施涉及多個國家之間集團成員之課稅及複雜之集團架構，並整併各個集團成員之財務數據，因此必須整合租稅、資訊科技、法律、行政管理、會計及審計等各方面專業領域人才，以因應各種複雜之狀況，例如 GloBE 所得/損失及涵蓋稅在不同國家或公司間之異常情形、各項稅務申報之確認及調和等。而國別報告數據之利用及最低稅負之國內立法，則可作為相關稅務遵循之優先考慮途徑。

2. 平衡債權及股權扣除額差異(The Debt Equity Bias Reduction Allowance, DEBRA) 指令草案

(1) 股權融資

歐盟於 2022 年 5 月提出 DEBRA 指令草案，其目的在鼓勵企業以股權進行融資，而非僅以舉債作為融資方式，股權融資扣除額(即可作為稅上費用減除之金額)係將當年度期末權益淨額與前一年度期末權益淨額間差額乘以名目利率計算。名目利率是相關貨幣 10 年期無風險利率加上 1% 或者 1.5%(如為中小企業)之風險溢價。如上述權益差額為負數，除納稅義務人得證明係基於課稅期間發生會計損失或具減資之法律義務，應調增公司應課稅所得額。另為防止濫用，可扣除額不得超過納稅義務人於各課稅年度未減除利息、租稅、折舊及攤銷前利潤(EBITDA)之 30%。此外，DEBRA 指令草案亦納入相關反避稅措

施，例如集團內貸款、集團內股份或現有業務活動之轉讓及某些條件下現金出資之股權增加額不計入扣除額，以確保股權融資扣除額不會用於非預期目的。

(2)債權融資

債權融資利息扣除限額為借款成本(即利息支出減利息收入)之 85%。鑑於債權融資利息扣除限制規定係依據歐盟先前通過之反避稅指令(The Anti Tax Avoidance Directive, ATAD)第 4 條規定，爰上述 DEBRA 指令草案亦規定，如適用 ATAD 規則(扣除限額為借款成本之 85%)導致可扣除額較股權融資扣除額之限額(EBITDA 之 30%)為低者，納稅義務人有權根據 ATAD 第 4 條將兩者差額結轉以後年度或以前年度。

(3)實施期程及後續工作

DEBRA 指令將從 2024 年 1 月 1 日開始適用，當前有相關制度之成員國(例如比利時、賽普勒斯、義大利、馬爾他、波蘭及葡萄牙)可繼續適用既有規定 10 年。由於歐洲聯盟運作條約(Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU)第 115 條為 DEBRA 草案之法律依據，根據此立法程序提出之草案需經歐盟理事會一致同意。因此，27 個歐盟成員國將針對相關提案內容持續討論，倘 27 個成員國未能一致通過，各成員國也可能選擇單邊引入 DEBRA 草案。

(二)歐盟反避稅規定之未來展望

1.制訂防止濫用空殼企業避稅指令草案(Unshell Directive Proposal)

歐盟執委會於 2021 年 12 月 22 日發布「防止濫用空殼企業避稅指令草案(Proposal for a Council Directive Laying Down Rules to Prevent the Misuse of Shell Entities for Tax Purposes and Amending Directive 2011/16/EU)」(簡稱 Unshell 指令草案)旨在建構公平租稅環境、防杜空殼企業之濫用。當歐盟企業構成空殼企業且不符合「最低實質要求」者，將對其適用透視課稅規定。

(1)空殼企業適用要件及最低實質要求

歐盟企業符合以下各項標準者，屬 Unshell 指令草案之適用範圍：

- A. 企業於前兩個課稅年度 75%以上之所得源自股利、利息、權利金、財產交易所得、不動產所得，或源自保險、金融及其他財務活動等所得(以下合稱「相關所得」)。
- B. 企業 60%以上相關所得來自跨境交易活動；或於前兩個課稅年度，其符合要件之資產帳面價值超過 60%係位於企業稅籍登記地所在成員國境外者。
- C. 企業於前兩個課稅年度，將日常營運工作及重大功能決策外包。
- D. 特定類型歐盟企業排除適用，包括上市(櫃)公司、受歐盟規範之金融企業等。

若歐盟企業符合上述要件，且非屬排除適用之特定類型企業，須向稅捐稽徵機關申報，供其判斷是否符合下列 Unshell 指令草案第 7 條規範之最低實質要求：

- A. 該企業在成員國擁有自己或可供其專門使用之營業場所。
- B. 企業在歐盟擁有經常使用之銀行帳戶。
- C. 符合下列條件之一：
 - (A) 企業任一有資格且有決策權之董事為企業所在地成員國之居住者，或為鄰近該成員國之居住者。該董事未任職非關係企業，亦未擔任其他非關係企業之董事或類似職務。
 - (B) 企業多數全職員工係所在地成員國居住者，或為可適當執行職務之鄰國居住者，且該等員工具備為企業從事產生相關所得活動之資格。

Unshell 指令草案亦規範若歐盟企業未向稅捐稽徵機關申報，以利認定其是否符合最低實質要求，將處以企業於相關課稅年度至少 5%營業額作為行政罰鍰。如果一方成員國主管機關有理由相信另一方成員國之企業未履行其在 Unshell 指令之義務，一方成員國可要求另一方成員國主管機關對該企業進行稅務審查。一方成員國亦可透過稅務資訊交換取得其為執行相關稅務調查所需資訊。

2. 經認定為空殼企業且未符合最低實質要求之租稅效果

若一歐盟企業未符合最低實質要求，將產生對該企業透視課稅之不利效果。該企業將無法取得其設立登記地所在成員國核發之居住者證明，無法享有歐盟成員國間或成員國與第三國間「避免雙重課稅協定(Double Tax Convention)」提供之減免稅措施。

3. 案例探討

丹麥公司係由其他歐盟成員國之母公司所有，而母公司則由第三地(例如百慕達及開曼群島)之公司所有，丹麥公司主張其支付予歐盟母公司之利息或股利無須繳納扣繳稅款，丹麥稅務局則主張歐盟母公司非該所得之受益所有人，不能適用相關優惠規定。歐盟法院(CJEU)認為受益所有人一詞並未涉及形式上可認定之所得人，而係判斷何人可從所得取得實質之經濟利益，如一實體短暫取得所得後即將該所得移轉至其他人，則該實體即可能為一導管，非受益所有人。又或者取得所得者並不具實質營運活動，則該實體有濫用租稅協定減免稅優惠之可能。

(三)歐盟稅務行政合作指令(Directive for Administrative Cooperation, DAC)第 7 次修正主要內容(DAC 7)

1. 對執行資訊交換個案請求須符合可預見相關(foreseeable relevance)及集體個案請求(group request)進行定義，並規範受請求方接獲請求方請求後 3 個月內須回應請求方(第 1 條資訊交換)。
2. 一方締約國得向他方締約國提出請求，允許其稅務官員參與他方締約國為執行其稅務資訊交換個案請求所做之稅務調查(presence of tax officers abroad)，並得運用電子數位工具參與。受請求方接獲請求方請求後無論是否同意，須於 60 日內回應請求方(第 11 條境外稅務官員之參與)。
3. 一方締約國得向他方締約國提出請求，允許與他方締約國就所請求之稅務資訊交換個案請求案件進行同步稅務調查(simultaneous tax examinations)。受請求方接獲請求方請求後無論是否同意，須於 60 日內回應請求方(第 11 條境外稅務官員之參與)。

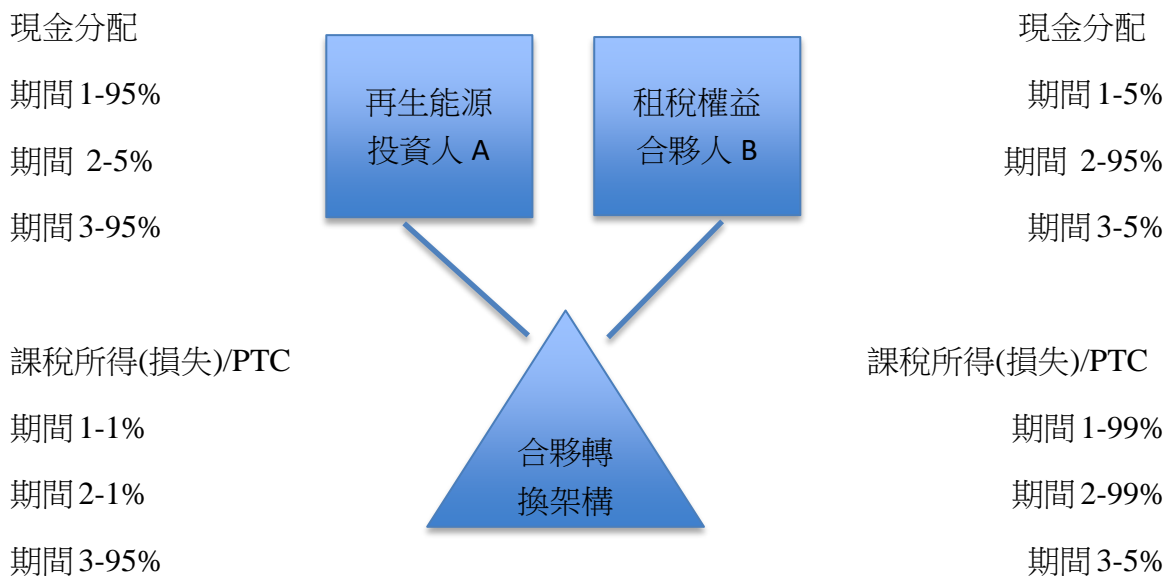
4. 一方締約國得向他方締約國提出請求，就一方締約國內之稅務案件進行聯合審查(joint audits)。受請求方應在收到聯合審查請求後 60 天內作出回應，如有正當理由可拒絕該請求(第 12a 條聯合審查)。

(四)綠色稅制與第二支柱

1.美國能源轉型租稅優惠

許多國家為吸引對於再生能源解決方案之投資，運用租稅優惠作為激勵措施，例如加速折舊或補貼。以美國為例，訂定能源投資稅額抵減(Investment Tax Credit, ITC，指投資者可以獲得相當於其在再生能源方案中投入金額 30%之稅額抵減)或生產稅額抵減(Production Tax Credit, PTC，指企業主可以針對發電量取得經通貨膨脹調整後之稅額抵減)。此外，為了使前揭稅額抵減對再生能源新創公司具吸引力(再生能源新創公司在初始階段，尚無應稅所得，致無法享有此類稅額抵減效益)，新創公司可利用特定公司結構，例如有限責任公司(US LLC)等透視課稅實體進行規劃。

2.案例研析³⁴



假設一合夥轉換架構(Flip Partnership)係由再生能源投資人 A(Party A REN Investor)及租稅權益合夥人 B(Party B Tax Equity Partner)共同組成，雙方同意合夥人

³⁴ 本案例僅計算期間 1 之情形。

A 有權獲得合夥轉換架構中 95% 現金及 1% 租稅抵減，合夥人 B 有權獲得 5% 現金及 99% 租稅抵減。假設合夥人 A 再生能源營業項目之利潤為 100(名目稅率 27%)，PTC/ITC 為 200(非課稅項目)，再生能源投資合夥人 A 於不同情境³⁵之第二支柱課稅效果如下：

情境 1：PTC/ITC 屬合規可退還稅額扣抵(Qualified Refundable tax credits)及 GloBE 所得

情境 2：PTC/ITC 屬合規可退還稅額扣抵及 GloBE 所得，且 99% 之所得歸屬於合夥人 B

情境 3：PTC/ITC 屬非合規之可退還稅額扣抵(Non-Qualified Refundable tax credits)，視為涵蓋稅(Covered Taxes)之減項

情境 4：PTC/ITC 屬非合規可退還稅額扣抵(Non-Qualified Refundable tax credits)，視為涵蓋稅之減項且非屬 GloBE 所得

情境 5：PTC/ITC 屬非合規可退還稅額扣抵(Non-Qualified Refundable tax credits)，視為涵蓋稅(Covered Taxes)之減項，且 99% 之所得歸屬於合夥人 B

表 4 美國能源轉型租稅優惠於第二支柱之租稅效果

國家級別	合規可退還稅額扣抵		非合規可退還稅額扣抵		
	情境 1	情境 2	情境 3	情境 4	情境 5
GloBE 所得	300	300	300	300	300
其他 GloBE 調整：租稅 權益合夥/租稅抵減	—	-297	—	-200	-297
調整後 GloBE 所得=a	300	3	300	100	3 ³⁶

當期租稅(100*27%)	27 (100*27%)	0.27 (100*1%*27%)	27	27	0.81(3*27%)
遞延租稅調整@15%	—	—	—	—	—
非合規可退還稅額扣抵 之涵蓋稅調整	—	—	-200	-200	-2
涵蓋稅=b	27	0.27	-173 ³⁷	-173	-1.19

³⁵ 目前發布之 GloBE 規定立法範本及相關註釋就 PTC/ITC 如何成為合規或非合規可退還稅額扣抵，及透視課稅實體如何分配至合夥人尚未提供具體指引，爰設定不同情境。

³⁶ 為簡報人自行假設計算，未有 OECD 人員確認真實性。

³⁷ 同註 36。

實質稅率(b/a)	9%	9%	-57.67%	-173%	-39.67%
實質稅率與最低稅率之差額(15%-b/a=c)	6%	6%	72.67%	188%	54.67%
補充稅(c*a)	18	0.18	218	188	1.64
實質性排除(d) ³⁸	50	0.5	50	50	0.5
實質性排除後之 GloBE 所得(a-d)	250	2.5	250	50	2.5
調整後補充稅 c*(a-d)	15	0.15	181.7	94	1.37

六、家庭稅收—個人流動性

主 席：Stéphanie Aufénil (法國)

與談人：Maria Ines Assis (葡萄牙)、Seth Entin (美國)、Inbal Faibish Wassmer (以色列)、Nicola Saccardo (義大利)、Mark Summers (英國)、Claudia Suter (瑞士)

秘 書：Stéphanie Sebbagh (法國)

(一) 背景說明

主席和與談人就其國內法、租稅協定及歐盟法律等規定，探討個人跨境移居當年度認定居住者規定、跨境移居當年度租稅效果、各國為吸引高資產個人移居所採行租稅措施、個人出走稅及信託制度於委託人或受益人移居他國之稅負影響等議題進行討論。

(二) 報告及討論紀要

1. 議題一：從個人居住地、住所、具備公民身分觀點探討課稅制度(Taxation of individuals based on tax residence, domicile, citizenship)

本議題旨在探討個人在跨境移居時，各國對居住者³⁹身分之認定方式。

Maria Ines Assis 表示，在葡萄牙，個人於連續 12 個月期間住滿 183 天或在葡

³⁸ 本案例自行假設。

³⁹ 本文中所稱居住者，係指各國稅法中認定稅務上的居住者，非指取得該國公民權或長久居留權者。

萄牙有住所，即可認定為居住者，未居住滿 183 天者，因其生活及經濟重心主要在葡萄牙，亦可被認定為居住者。

Mark Summers 表示，英國居住者認定規定，主要以與英國的連結性或居住天數為判斷標準，其認定方式主要先考量移居者與英國的連結性，倘未符連結性規定者，則以居住天數認定，例如 A 君於英國出生，父親屬英國人，其本身無英國國籍，其移居英國當年度將自動繼承父親的原籍地(domicile of origin)而被認定為英國居住者；如其父親非英國人，則需符合居住天數規定，方可認定為居住者。又以原籍地認定居住者，不需再計算居住天數。

Seth Entin 表示，美國綠卡持有者無論在美國居住天數長短都會自動成為美國稅務居民。而且美國綠卡持有者，倘實際上未居住於美國或當年度移居他國，並申請適用美國非居住者課稅規定時，將會被美國政府認定其無居住在美國境內意願而喪失持有綠卡資格。另外美國綠卡持有者在移居他國前 15 年間有 8 年為美國居住者，依美國稅法規定，應繳納出走稅(Exit tax)⁴⁰。

各國居住者認定標準臚列如下：

	居住者認定標準
法國	符合下列情形之一： 1. 在法國境內有住所或無住所者但居住地設於法國境內。 2. 主要經濟活動及重心在法國境內。
以色列	符合下列情形之一： 1. 生活重心在以色列境內。 2. 一個納稅年度在以色列境內居住滿 183 天或 3 年內居住合計滿 425 天。
義大利	符合下列情形之一： 1. 在義大利登記為稅務居民。 2. 在義大利有經常居所(habitual abode)。 3. 主要收入及經濟重心設於義大利境內。
葡萄牙	符合下列情形之一：

⁴⁰ 該稅目，在國內亦被翻譯為「棄國稅」、「棄籍稅」等不同名稱。參見陳怡秀，歐盟架構下出走稅規範之研究，月旦財經法雜誌 35 期，頁 157 以下。

	<ol style="list-style-type: none"> 1. 連續 12 個月期間在葡萄牙境內居住滿 183 天。 2. 在葡萄牙有經常居所。
瑞士	符合下列情形之一： <ol style="list-style-type: none"> 1. 設定住所於瑞士境內。 2. 於瑞士境內有經常居所 30 天或 90 天不間斷連續居住。
英國	英國居住者需符合英國稅法所稱之法定居住測試 ⁴¹ (Statutory Residence Test, 下稱 SRT), 該測試如於英國居住 16 至 183 晚 ⁴² 之情形者, 均應納入該測試並由稅務機關依規定個案認定。
美國	符合下列情形之一： <ol style="list-style-type: none"> 1. 合法永久居民(持有綠卡者)。 2. 居住於美國滿 183 天以上, 計算方式以下擇一： <ol style="list-style-type: none"> (1)當年度居住天數。 (2)上年度居住天數滿全年天數 1/3 且前年度居住天數滿全年天數 1/6。

由上開各國居住者認定標準可知, 大部分國家計算移居者居住天數時, 係採連續期間或多年度居住天數合併計算。移居者倘居住天數未足規定天數但生活或經濟重心在移居國境內者, 亦將被移居國認定為居住者, 各國間簽訂之租稅協定中有特別條款者, 以特別條款為準。

2. 議題二：吸引外國人租稅制度(Attractive tax regimes)

本議題旨在探討各國為吸引高資產個人移居該國, 所採行優惠租稅制度, 主席和與談人就適用租稅優惠之對象及租稅措施規定討論, 相關規定臚列如下表：

國家	適用對象	租稅優惠規定
以色列	1. 經授權機構(通常是猶太機構)認定符合 Aliyah ⁴³ 資格。	1. 移居後所有非以色列來源收入 10 年內免所得稅。

⁴¹ 該測試分為海外測試、居住測試及連結測試三部分, 簡而言之, 滿足連結測試者即為英國居住者, 但滿足居住測試者需同時不滿足海外測試方為居住者。

⁴² 指入境當日計入天數計算, 離境當日未計入天數計算。

⁴³ Aliyah 為希伯來字, 意為「上行」。原意是上行至耶路撒冷守節, 現今則指猶太人回歸以色列故土。台灣耶路撒冷國際基督徒協會, <猶太人回歸錫安的意義及歷史>, 載於：<http://https://icej.org.tw/aliyahmeaning> (最後瀏覽日：2022.10.17)

	<p>2. 退伍軍人返回以色列者，且其非居民身分應超過 10 年。</p> <p>* 不考慮是否持有以色列公民資格。</p>	<p>2. 移居後 10 內年免申報非以色列來源資產和收入。</p> <p>3. 豁免適用 CFC 制度。</p>
瑞士	<p>非瑞士公民在瑞士有稅務居住地/居留地，且在瑞士沒有何營利活動或從事任何有酬工作。</p>	<p>採總額課稅(Lump-sum taxation)：以下三者取最高，按固定稅率徵收之</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 瑞士生活費用基準額。 2. 瑞士規定最小稅基。 3. 納稅人在瑞士和國外為自己及其家屬所花費的年度總生活費用。
義大利	<p>於義大利登記為稅務居民且登記前 10 年間至少有 9 年未居住於義大利。</p> <p>* 義大利公民亦可適用</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 國外來源收入按 10% 單一稅率課徵所得稅。 2. 持有義大利境外資產免課徵財產稅。 3. 適用所得稅及財產稅優惠規定最長達 15 年。 4. 所得稅優惠規定可於申報時擴展至一名或多名符合條件家庭成員。 5. 持有義大利境外資產免申報。 6. 義大利境外資產不課徵遺產稅和贈與稅。
葡萄牙	<p>成為居住者前 5 年內，為非葡萄牙居住者。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 源自葡萄牙境外養老金收入按 10% 單一稅率課徵所得稅。 2. 葡萄牙境內外之高附加價值商業收入均按 20% 單一稅率課徵所得稅。 3. 國外投資收入(租金、股息、利息、特許權使用費)免稅。

		<p>4. 前 4 項規定適用期間最長 10 年。</p> <p>特別規定</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 數位資產(例如加密貨幣)、藝術品、古董、貴金屬、收藏品(汽車、葡萄酒等)的收入，除屬營利活動外，其交易所得無需納稅。 2. 葡萄牙境內住宅用房地產課稅價值未逾 60 萬歐元或加計已婚或未婚伴侶未逾 120 萬歐元，免課徵財產稅。 3. 非葡萄牙境內資產無需繳納遺產稅。 4. 沒有資產報告義務(外國銀行賬戶 IBAN⁴⁴/SWIFT⁴⁵除外)。
英國	<p>同時符合下列條件</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 屬英國稅法規定之匯款制用戶⁴⁶(Remittance Basis Unit, RBU)且依法於英國申請住所者。 2. 須每年自行申報納稅申報表。 	<p>RBU 僅對源自英國或實際匯入英國收入和收益課稅。</p> <p>*RBU 尚須額外支付行政費用：移居後 6 年內免收取行政費用，第 7 至 9 個納稅年度後每年須支付 30,000 英鎊，第 12 至 15 年行政費用上升到每年 60,000 英鎊。居住第 15 至 20 年，RBU 則視同居住者就全球收入課稅。另英國的反避稅規</p>

⁴⁴ 國際銀行帳戶號碼 (International Bank Account Number, 簡稱 IBAN) 是各國各銀行之間互相訂立的標識號碼。

⁴⁵ 環球銀行金融電信協會 (Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication, 縮寫: SWIFT), 為全球社群提供金融報文傳送平台和通信標準。

⁴⁶ 居住英國而非擁有居住權, 那麼只有源於英國的收入和收益要繳稅, 海外收入可選擇以匯款制計稅, 即只把匯入英國的海外收入和收益計稅。 <https://www.litrg.org.uk/tax-guides/migrants/residence-and-domicile/how-are-foreign-income-and-gains-taxed>(最後瀏覽日:2022.10.17)

		則非常複雜而全面，因此稅務遵循成本較高。
美國 (美屬波多黎各)	同時符合下列條件 1. 移居前 15 年非美屬波多黎各居民。 2. 2035 年 12 月 31 日前移居。 3. 移居後一年至少居住 183 天。 * 以上規定僅限移居至美屬波多黎各境內。	1. 設於美屬波多黎各公司享有優惠稅率(最高 4%)。 2. 個人源自於美屬波多黎各股利及資本收益免稅。
法國	同時符合下列條件 1. 法國稅務居住者身分，且移居前 5 年內非法國稅務居住者。 2. 需有法國公司或管理職位僱傭合同(僅適用於所得稅制度)。	1. 所得稅部分：境外薪資及從事境外活動特定收入 50% 免稅，居住後 8 年內再移居他國免納出走稅。 2. 財產稅部分：境外房地產 5 年內免稅。

各國與談人就雙重居住者如何適用租稅協定探討，並表示大多數案件係取決於納稅義務人實際生活及經濟重心，各國認定方式取決於過往判例或經驗，而非完全依照條約或文本中的指導。

3. 議題三：反避稅條款及出走稅(Anti-avoidance provisions and Exit taxes)

本議題旨在探討歐盟、美國及以色列對於課徵出走稅及反避稅條款運用情形。

(1) 歐盟

歐盟為避免納稅義務人採取遷徙至其他國家方式規避原居住國家之稅賦，並避免各會員國為引進外國人而進行不當租稅優惠政策競租，允許歐盟成員國針對本國遷往另一成員國之企業或個人資產未實現之資本利得課稅，以確保原居住國稅基，此一制度被稱做「出走稅」。

Stéphanie Aufénil 表示，歐盟成員國可透過租稅協定，將出走稅遞延至資產實際出售時課稅，或訂定遷往他國一定期間內該項投資資產未出

售則免課出走稅，因此，歐盟內部雖有自由流通原則，但大部分歐盟成員國認為課徵出走稅規定並未違反上開原則。另目前僅英國、義大利及葡萄牙未對個人課徵出走稅。

(2) 美國

Seth Entin 表示，美國出走稅制度，主要是針對放棄美國公民權或長期居留權並離開美國本土之個人，在離境前徵收之稅捐。換言之，納稅義務人在拋棄美國長期居住權利(無論放棄國籍或長期居留權)，應於離開美國領土前，就其在美國持有資產按市場公平價格，納入當年度所得計算課徵個人所得稅。該規定針對放棄公民或長期永久居留權利之個人(長期永久居留，指持有綠卡達 8 年)。因此，在美國持有非綠卡簽證者，縱使居住 20 年不課徵出走稅。

(3) 以色列

Inbal Faibish Wassmer 表示，以色列自 2003 年起，即實施出走稅，個人在以色列資產，於其移居他國之日視同出售並應支付稅款。例外規定，可推遲到資產實際變現之日繳納稅款。但目前因以色列邊境問題及人口流動未確實登記，因此實際執行效果不彰。有鑑於此，以色列目前正在修訂有關出走稅相關規定，新規定要求移居者於放棄以色列居民身分 90 天內自行申報，至適用推遲規定範疇，僅限於資產在以色列境內。

4. 議題四：遺產規劃策略和信託的使用(Estate planning strategies and use of trusts)

Mark Summers 表示信託可追溯至大約十一世紀十字軍東征，參加戰爭的貴族會將土地及自己妻兒(當時法律規定其屬於私人財產)，轉讓給信任男性友人，並要求保障他們生活需要。而此種方式逐漸演變為信託制度，其目的係為解決 2 個問題，一是幫助人們安排遺產，因中世紀英國禁止遺贈土地，並固守長子繼承制，其他家屬無法獲得財產，因此利用此種方式，使家屬生活獲得保障。二是用於規避當時封建附屬權利，按照中世紀英國土地法，領主對下一級分封對象在其所有土地範圍內享有許多附屬權利，包括協助金、

繼承金、沒收和收回等，為規避這些沉重經濟負擔，人們使用信託制度將財產委託於他人，以避免領主收回其財產。而信託制度逐漸演變為規避債權人、離婚時財產糾紛或其他運用於財產上的規劃。又各國對於信託制度認定及法規不同，因此，在委託人或受益人在移居他國時，會使信託制度下課稅更為複雜。以下以兩種案例分別說明：

(1) 委託人(或受益人)離開美國並移居英國時，對美國信託的稅收影響

美國視受託人為一法律實體⁴⁷，設置於美國境內的信託，係由受託人對於信託收益所得負申報及納稅義務，只要委託人未轉換美國信託為英國信託(即變更受託人)，不會因為委託人或受益人移居至他國，而變更信託收入的所得稅課稅方式或規定。但就遺產稅部分，受益人如為美國居住者，信託資產無論在美國境內或境外，均應課徵遺產稅，但受益人倘移居至英國後，美國僅就該美國境內之信託資產，課徵遺產稅。

(2) 委託人離開英國並移居美國時，對英國信託的稅收影響

英國視受託人為一法律實體，在英國，信託制度屬於金融業業務，主要稅收以所得稅為主，並徵收資本利得稅，由受託人負責申報及納稅義務。原則上，不因委託人移居他國而變更課稅方式，但英國信託法中規定，當委託人與受益人均非屬英國居住者時，僅對源自英國的養老金及收入課稅，但對非源自英國的收入不課徵所得稅。

伍、心得與建議

一、心得

IFA 自 1939 年起，每年由各分會舉辦年會，為 IFA 之年度盛事，主辦單位對議題之擇定無不深思熟慮，考量 OECD、UN 等國際組織近期各項租稅議題之發展、各國稅制稅政改革趨勢及相關法院判決等，廣泛徵詢專家學者意見，所擇定討論議題均為當前國際間重要租稅議題，並因應國際政經情勢及科技創新，提出新興議題，主談人及與談人涵蓋 OECD、歐盟、UN 及 IBFD 等國際組

⁴⁷ 美國分為可撤銷信託與不可撤銷信託，本案例係就不可撤銷信託說明。

織之專家，尚有來自北美洲、拉丁美洲、歐洲、亞洲及大洋洲之政府官員、律師、會計師、學者及產業代表，從不同面向及觀點深入議題討論，與會者獲益良多。

我國向來重視國際反避稅發展趨勢，近年積極參考 OECD BEPS 行動計畫結論及最低標準，建構反避稅制度及依國際新資訊透明標準建置有效資訊交換機制。相關成果包括：建立受控外國企業(CFC)制度；導入移轉訂價三層文據架構，建置與國際標準一致之國別報告規範；因應數位經濟衍生租稅議題，規定境外電商業者銷售電子勞務予我國境內買受人，應在我國辦理稅籍登記、報繳營業稅及所得稅；將 BEPS 結論建議具體應用於租稅協定諮商，據以洽簽新約及修約。在促進國際租稅合作與透明部分，致力擴展雙邊租稅協定及資訊交換網絡，完備資訊交換法制及實務作業規範。藉由參與是類國際研討會，我國可與各國及國際組織保持密切交流，俾掌握國際租稅發展動態，以期師法國際寶貴經驗並創造合作契機。

二、建議

(一)持續關注兩支柱議題之進展

本屆年會多場會議均論及兩支柱議題之發展，第二支柱相關規定已大致完備，第一支柱將推遲至 2024 年生效，為保障我國課稅權，健全國家財政，我國 CFC 制度也將自 2023 年度起施行，未來跨國企業集團應按照在於各國經營之實質經濟活動，合理分配利潤，降低稅務風險。我國身為全球重要經濟體之一，為建立國際間公平合理租稅環境，宜持續關注此等國際稅制發展趨勢，適時精進稅制稅政，善盡國際租稅公民義務，兼顧租稅公平及經濟發展。

(二)配合數位化經濟趨勢，迎向稅務新發展

科技演變正重塑全球金錢流動方式，為因應全球數位化經濟之產業結構改變及人口流動性增加之調適政策，本次年會分別就數據產業之課稅方式、

跨境流動人口之課稅權歸屬，進行深入探討。由於部分爭議性問題仍缺乏完整架構的法律規範，未來應努力增進對這些快速演進的全新領域之理解，並檢視相關政策工具有無其他可行替代方案，在促成產業發展同時也提供開放又兼顧合理課稅的租稅環境。

(三) 持續派員參與國際財政協會相關會議，培育國際租稅人才

近期國際合作趨向多邊方式，多數國家以參與 OECD 相關全球論壇、包容性架構、簽署多邊稅務行政互助公約、多邊主管機關協定等方式，推展 BEPS 相關建議及落實國際新資訊透明標準，並在 G20 之支持下，日新月異，各項報告及同儕檢視亦環環相扣，部分報告雖得由網頁下載，惟僅為原則性說明，未能得知規劃應注意事項及實務執行細節。我國目前未能參與上述相關會議及運作，爰各項國際會議之參與顯得格外重要，國際財政協會年會討論面向前瞻多元兼具深度及廣度，爰宜持續派員參與各項國際會議及相關訓練計畫，深入瞭解國際租稅相關議題之立論、規劃細節，汲取他國經驗，以利我國國際租稅人才之培育及稅制健全發展。

附件 會議議程

日期及時間		議程
9/4 (日)	11:00-13:30	柏林巴士城市之旅
	19:00	開幕典禮
9/5 (一)	09:00-12:00	Subject 1: 國內稅法與國際稅法有關企業集團方法及個別實體方法
	13:30-15:30	Seminar A: 稅制銜接：國內課稅對國外課稅處置之依賴
		Seminar B: 公司管理者對稅務規劃之職責 vs. 稅務道德與合規性
19:00	德國文化之夜	
9/6 (二)	09:00-12:00	Subject 2: 大數據與租稅—數據驅動業務之國內及國際租稅
	13:30-15:30	Seminar C: 課稅新技術之使用
		Seminar D: 氣候變遷：碳稅
19:00	博物館之夜	
9/7 (三)	09:00-12:00	Seminar E: IFA/OECD
	13:30-15:30	Seminar F: 近期國際租稅發展
		Seminar G: 發展中國家在落實 OECD BEPS 方案之政策及經驗
19:00	YIN Party	
9/8 (四)	09:00-12:00	Seminar H: IFA/EU
	13:30-15:30	Seminar I: 加值型營業稅之中立性原則
		Seminar J: 家庭稅收：個人流動性