

出國報告（出國類別：出席會議）

參加第 11 屆亞太稅務論壇會議報告

服務機關：財政部賦稅署

財政部臺北國稅局

姓名職稱：稽 核楊純婷

稅務員張伯豪

派赴國家：越南河內

出國期間：103 年 10 月 1 日至 10 月 3 日

報告日期：103 年 12 月 25 日

摘要

第 11 屆亞太稅務論壇於本(2014)年 10 月 1 日至 3 日於越南河內舉行。本次論壇由越南財政部(Ministry of Finance Socialist Republic of Vietnam)與國際租稅及投資中心(The International Tax and Investment Center , ITIC)共同舉辦。除主辦國越南外，尚包括美國、英國、澳洲、柬埔寨、香港、印度、印尼、馬來西亞、緬甸、紐西蘭、巴基斯坦、菲律賓、新加坡、泰國及我國共 16 個國家的政府部門、學術單位及企業界代表共同與會，除分享各國政府在租稅政策及實務面經驗，以及探討國際間租稅制度發展趨勢外，並期藉由類此租稅研討會的場合，由各國政府代表與專家、業者間能就彼此意見進行交流，使各國稅務機關能獲得學界及業界完整、客觀及實務的建議，以制定更務實的租稅政策。

本次會議討論議題包括亞太地區公司相關國際租稅議題探討、租稅侵略及利潤移轉(BEPS)行動計畫相關議題及汽車及環境稅制等議題。透過參加本會議，除可增進瞭解國際間間接稅理論及實務的發展，並經由他國稅務經驗的分享，可作為本國稅制改革及稽徵實務改進的參考。

參加第 11 屆亞太稅務論壇會議報告

目錄

壹、前言	2
貳、與會國家、代表及議程	3
參、專題報告	4
一、亞太地區公司所得稅及相關國際租稅議題探討 OECD/G20 的 BEPS 行動計畫及對亞太地區國家的挑戰	
二、汽車與環境稅	
肆、心得與建議	27
附件.....	29
附件 1：與會人員名單.....	29
附件 2：會議議程.....	29

參加第 11 屆亞太稅務論壇會議報告

壹、前言

亞太稅務論壇(The Asia-Pacific Tax Forum , APTF)自 2005 年首度在新加坡舉行亞洲地區特種租稅研討會(Asia Excise Taxation Conference)，與會代表認為有必要定期邀集東南亞國協(Association of Southeast Asian Nations , ASEAN)區域內的國家(目前有 10 個正式會員，包括汶萊、柬埔寨、印尼、寮國、馬來西亞、緬甸、菲律賓、新加坡、泰國及越南)及其他有興趣參與的各國政府資深官員、學術專家及實業界代表舉辦區域性論壇，除分享各國政府在租稅政策及實務面經驗，以及探討國際間租稅制度發展趨勢外，並期藉由類此租稅研討會的場合，由各國政府代表與專家、業者間能就彼此意見進行交流，使各國稅務機關能獲得學界及業界完整、客觀及實務的建議，以制定更務實的租稅政策。自此以後，每年均定期舉辦亞太稅務論壇，至今已舉辦 10 屆，在歷屆論壇期間除由政府代表及學者、研究機構提出間接稅稅制相關變革或研究計畫外，亦常針對當前國際關切的間接稅及國際租稅議題提出研究報告，與與會代表分享及交流。

今年為第 11 屆亞太稅務論壇，除持續就間接稅各項重要議題進行報告及討論外，本次研討議題亦納入目前國際間重要關注的稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫議題以及移轉訂價相關評價議題等。我國雖非東南亞國協的成員國，惟透過參加本研討會，除可增進瞭解國際間間接稅理論及實務的發展，並經由他國稅務經驗的分享，可作為本國稅制改革及稽徵實務改進的參考，是以，我國每年均指派代表與會，本年出席代表為財政賦稅署所得稅組楊稽核純婷及財政部臺北國稅局張稅務員伯豪。

貳、與會國家、代表及議程

一、與會國家、代表

第 11 屆亞太稅務論壇於本(2014)年 10 月 1 日至 3 日於越南河內舉行。本次論壇由越南財政部(Ministry of Finance Socialist Republic of Vietnam)與國際租稅及投資中心(The International Tax and Investment Center , ITIC)共同舉辦。除主辦國越南外，尚包括美國、英國、澳洲、柬埔寨、香港、印度、印尼、馬來西亞、緬甸、紐西蘭、巴基斯坦、菲律賓、新加坡、泰國及我國共 16 個國家的政府部門、學術單位及企業界代表共同與會。

二、會議議程

本次會議於 10 月 1 至 10 月 3 日假越南喜來登河內飯店(Sheraton Hanoi Hotel)舉行，為期 3 天。第 1 天的討論議題為亞太地區公司相關國際租稅議題探討，以及 ASEAN 貨物稅研究小組研究報告的分享；第 2 天的討論重點則包括由經濟合作暨發展組織(the Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)以及 20 國集團(Group of 20, G20)所倡議的稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫相關議題、移轉訂價及間接稅相關評價議題、旅遊業相關稅制及影響、跨境服務的增值稅議題、汽車及環境稅制議題，以及租稅差距分析及政策措施衝擊等議題；第 3 天的討論重點則包括亞太地區貨物及勞務稅與增值稅的發展、租稅整合及財政主權的討論，以及利害關係人對租稅改革的影響等。會議進行方式係由專家學者提出主題報告，再由政府稅務機關代表或民間企業代表就該國法令規範及實務經驗分享，提供與會人員參考(會議議程及討論主題詳附件 2)。

叁、專題報告

專題報告一：亞太地區公司所得稅及相關國際租稅議題探討

OECD/G20 的 BEPS 行動計畫及對亞太地區國家的挑戰

一、前言

近年來，世界經濟結構產生重大變化，以往由歐美地區占全球經濟主要地位，在金融海嘯之後，新興經濟體崛起，並逐漸取代歐美地區，成為世界經濟成長的重要關鍵，其中尤以亞太地區最具影響力，依據新華道瓊斯國際金融中心發展指數報告顯示，全球綜合競爭力最強的十大國際金融中心，有 5 個位於亞太地區，包括東京、新加坡、香港、上海及北京。此外，亞太地區國家在全球產業分工鏈中扮演世界工廠的角色，且因經濟持續高度成長，國民所得及購買力增加，亦成為全球重要產品消費市場之一。

據研究指出，全世界包括亞太地區在內等部分國家的政府，基於經濟成長政策目的，往往透過提供各種不同租稅優惠措施以吸引外國資金進入該國投資，部分跨國企業則不當利用各國租稅制度差異，運用租稅策略及交易安排，以達到集團租稅支出最小化的目標，造成各國稅收的流失。有鑑於此，已有部分國家在國內租稅法規中納入反避稅相關措施，在國際組織會議上，各國亦針對遏止有害租稅競爭、不當的稅基侵蝕及利潤移轉等國際議題廣泛地討論。

本專題報告人為雪梨大學的 Lee Burns 教授，其專長為國際租稅制度比較，自 1991 年以來，即協助多個開發中國家進行稅法的設計及起草，近年來則主要在協助太平洋島國進行稅制改革工作。本次會議 Lee Burns 教授應國際租稅及投資中心邀請，進行 2 場專題報告，包括「亞太地區公司所得稅及相關國際租稅議題探討」以及「OECD/G20 的 BEPS 行動計畫及對亞太地區國家的挑戰」，深入剖析亞太地區國家現行公司所得稅制改革現況，以及已開發國家目前所積極倡議的稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫(Action Plan on

Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)相關議題，可能對亞太地區的影響，並提醒各國與會代表不能自絕於外，應提早準備預為因應。

二、亞太地區公司所得稅及相關國際租稅議題探討

(一) 國際間公司所得稅稅率改革趨勢

據安侯建業聯合會計事務所的統計，近年來，全球的平均公司所得稅率呈現下降趨勢，由 2006 年的 27.5% 下跌至 2014 年的 23.5%。其中，亞洲地區由 2006 年的平均稅率 29.0%，下降為 2014 年的 22.0%，OECD 國家由 2006 年的 27.5%，下降為 2014 年的 24.1%；亞洲地區稅率下降幅度高達 7 個百分點，高於 OECD 國家的 3.4 個百分點，以及全球的 4 個百分點。

1. 各地區公司所得稅稅率比較

公司所得稅稅率	2006 年	2014 年
亞洲地區	29.0%	22.0%
歐洲地區	23.7%	19.7%
北美地區	38.0%	33.3%
拉丁美洲地區	29.0%	27.0%
非洲地區	30.8%	27.8%
大洋洲地區	30.6%	27.0%

由上表顯示，平均公司所得稅稅率最低的地區仍在歐洲，惟亞洲地區的平均公司所得稅稅率已由 2006 年的 29% 下降為 2014 年的 22%，未來倘持續呈現下跌趨勢，將有可能超越歐洲，成為公司所得稅稅率最低的地區。

2. 選樣國家的名目公司所得稅稅率

再以亞洲地區國家公司所得稅稅率比較：香港 16.5%、新加坡及臺灣 17%、泰國及柬埔寨 20%、越南 22%、馬來西亞 25%、緬甸 25%、印尼 25%、中國大陸 25%、孟加拉 27.5%、菲律賓 30%、印度 34%、巴

基斯坦 34%。整體而言，亞洲地區各國公司所得稅稅率介於 16%~34% 間，我國為 17%，僅次於香港的 16.5%，與新加坡相同，均為亞洲地區公司所得稅稅率最低的國家。

(二) 全球化租稅競爭

跨國企業的經營策略均以追求極大化利潤及極小化成本為目標，而租稅支出被視為成本項目之一，故企業基於提高利潤的考量下，往往選擇將資金投資在成本(包括租稅支出)較低的國家，造成各國政府為吸引跨國企業至該國投資，轉而提供一個較具競爭力的租稅環境，以提升該國的經濟成長。

(三) 有害的租稅競爭(Harmful Tax Competition)

OECD 認為，課稅權為各國的主權之一，各國政府得自由依本身國情，設計一個最適合的租稅制度以達成國家的政策目標，包括有權提供一個低稅負的租稅環境，以促進該國經濟發展。然而為其他國家所關注的是，某一國所提供的租稅措施是否會對他國發生損害，亦即該租稅競爭是否為”有害的(harmful)”的。

依一般通念，所稱「有害的租稅競爭」，係指一個國家的租稅政策對於其他國家的稅收將產生不利的影響。其評估標準，OECD 認為可包括下列 4 項指標：

1. 有效稅率很低或甚至為 0。
2. 租稅優惠提供僅限於特定範圍，以吸引外國投資。
3. 租稅政策缺乏透明度。
4. 與其他國家缺乏有效資訊交換。

上開指標中，以提升租稅政策的「透明度」最為重要，為避免部分國家採取不當的租稅優惠措施，致其他國家產生稅收損失，且恐進一

步引發群起效尤的結果，講座認為各國宜協調要求相互通知所採行的租稅優惠措施，俾利其他國家據以判斷該國的措施會否造成潛在有害的租稅競爭。

(四) 租稅競爭及公司所得稅制改革

從 2006 年至 2014 年公司所得稅稅率變化比較分析，各國在推動公司所得稅制改革時，主要係以吸引外國資金為目的，並採以降低公司名目所得稅稅率為手段，惟在公司所得稅制的基礎改革上，則無太大變革。然而，講座認為，對外資而言，其在評估是否於該國投資時，名目公司所得稅率的高低與否，尚非其主要考量因素，倘該國的租稅制度相當完善且執行上亦具明確性，將更能誘使外資至該國投資。

此外，講座認為各國應針對跨國企業可能利用不同國家間租稅政策差異而產生的租稅風險，據以規劃完整的課稅制度。以集團的所得課稅方式為例，開發中國家多係採用簡單的課稅方式，將每一個集團內的營利事業，均視為單一納稅主體；對於集團內各企業間的交易，則要求其應個別辨認計算損益。

由於跨國集團可能因應不同國家的稅制差異，利用集團內各企業的交易規避整體租稅負擔。講座認為，可能發生的租稅風險包括：

1. 由於集團內個別企業所適用的所得稅率，將依其所在國家而有不同，如設在免稅天堂的企業，其適用的所得稅率為 0。此時，將產生利潤移轉的風險，設立在高稅率國家的企業透過與集團內其他企業的交易，將其利潤移轉至免稅天堂的企業。
2. 虧損的企業可透過與集團內其他企業的交易(如採融資租賃方式)，將其無法與所得扣抵的損失移轉至有利潤的企業，以享受減稅效果。
3. 企業亦可能透過與集團其他企業移轉折舊性資產，以適用新的折舊方法重新評價，進而產生租稅利益。

為了避免上開集團間內部交易可能產生的租稅風險，目前已有部分國家採用集團課稅制度(Taxation of Corporate Groups)，如在損失的認定及免稅資產處理方式上，將集團視為一個經濟個體，據以課徵租稅，以契合跨國企業的複雜經營結構。

(五) 跨國租稅規劃(International Tax Planning)

1. 數位交易(Digital Transaction)

由於網際網路快速發展，各種類型的數位交易模式因應而起，企業改變營運模式並利用網路使用大量資訊並從中謀取利潤，在租稅課徵上應如何決定其利潤分配，俾據以課稅，實為租稅制度上的一大難題。

此外，依照國際慣例，所得來源國有權對於該國設有常設機構(permanent establishment)的營業利潤課稅，然而，由於數位經濟的發達，可能發生企業雖然主要的經濟活動係在該國，惟依現行國際租稅認定原則，卻無法認定其在該國有常設機構，產生租稅規避情形。

2. 企業重組(Business Restructures)

跨國企業的組織架構由以往著重在以特定國家為主模型(country-specific model)，改變為供給鏈整合的矩陣管理(matrix management organization)模型，企業在營運上以功能別為區分，採以地區性或全球性集中管理，並將產品的生產過程拆解為一個個階段，在不同的國家進行增值生產以完成最終產品。此時，必須透過移轉訂價原則，以確保該產品在各別的生產品所產生的增值或利潤，能在各國課以應課的稅捐。

3. 服務提供(Services)

跨國企業採取跨境服務貿易流程，由設立於低稅率國家或地區的 A 公司提供跨境服務予高稅率國家或地區的 B 公司，進而將適用高稅

率的 B 公司利潤移轉至適用低稅率的 A 公司，產生稅負規避情形。或透過在高稅率國家的企業支付高額服務費用予座落在免稅天堂的企業等交易，將其利潤移轉至低稅率或免稅的關係企業，以獲取租稅利益。

4. 租稅套利(Tax Arbitrage)

跨國企業利用各國間公司所得稅制度差異，規劃獲取租稅利益。如跨國企業運用金融工具，利用兩個國家對於負債及權益認定的差異，獲取租稅利益：假設在 A 國的甲公司買入 B 國的乙公司所發行的金融工具，但依 A 國稅法視該金融工具為權益，B 國則視為債券，此時 B 國的乙公司支付 A 國的甲公司的支出得以利息費用列支，至 A 國的甲公司自 B 國乙公司取得的收入，則因依 A 國稅法規定為股利收入且適用免稅優惠，故甲公司毋須就該筆收入負擔稅負。

5. 資本弱化(Thin Capitalization)

一般而言，企業取得資金的方式可分為增資或舉債，前者係屬權益，為投資者擁有對企業的利益，其孳息即股利，係屬稅後利潤的分配；而企業舉債所須支付的利息則屬企業的營運費用。由於權益及負債在課稅處理的差異，企業往往為降低其應納所得稅，採取以舉債方式替代增資方式，將所支付的利息費用自收入中扣除，再以其餘額課徵所得稅，產生資本弱化情形。

國際上大多數國家為防杜資本弱化情形，業設有負債及權益的比例(如 3:1)，在該比率下的利息支出，始得認列費用，自所得額中扣除。

6. 租稅協定濫用(Treaty Shopping)

利用投資國家的租稅協定網絡，以規避所得來源國的租稅，甚而享受雙重免稅，獲取不當租稅利益。

近年來，全球化經濟及數位交易蓬勃發展，跨國企業藉由各國間

稅法差異從事不當的租稅規劃，租稅規避手法亦日新月異，導致各國稅基侵蝕及稅收流失。有鑑於此，OECD 應 G20 的要求，發布稅基侵蝕與利潤移轉(addressing Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)報告，嗣並陸續發表該報告的 15 項行動計畫，俾供各國參考運用，以遏止租稅規避，維護各國合理稅收。

三、OECD/G20 的 BEPS 行動計畫及對亞太地區國家的挑戰

由 OECD 及 20 國集團(G20)共同倡議的稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動計畫，已成為全球性共通的議題，亦將對開發中國家產生影響，爰納入本次論壇重要議題之一，並由雪梨大學的 Lee Bruns 教授擔任講座，簡要說明 BEPS 各項行動計畫重要內容，並剖析對亞太地區國家可能造成的影響，提醒各國及早因應。

(一) BEPS 行動計畫基本方針

BEPS 行動計畫的宗旨，係期透過國際合作以建立國際租稅規則，促使跨國企業應就其所賺取的利潤，在各國負擔其應有的稅負。

下表為 BEPS 的 15 項行動計畫目標及預計完成日期：

計畫		預期目標	完成日
1	數位經濟時代的租稅挑戰	確認數位經濟活動於適用現行國際稅制所面臨的瓶頸，並建立細部規範加以因應。	2014 年 9 月前
2	消除混合錯配安排的影響	修正租稅協定稅約範本相關規定。	2014 年 9 月前
		發布制定國內法規的建議。	2014 年 9 月前
3	強化受控外國公司的應用	發布制定受控外國公司法則的建議。	2015 年 9 月前
4	減少因利息及其金融支付的扣除所產生的稅基侵蝕	發布制定國內法則的建議。	2015 年 9 月前
		修正移轉訂價指導原則。	2015 年 12 月前
5	有效打擊有害租稅	全面檢視 OECD 會員國稅制。	2014 年 9 月前

	競爭，並將租稅透明及實質課稅原則納入考量	全面檢視 OECD 非會員國稅制。 修正現行有害租稅競爭稅制標準。	2015 年 9 月前 2015 年 12 月前
6	防止租稅協定的濫用	修正租稅協定稅約範本相關規定。 發布制定國內法則的建議。	2014 年 9 月前 2014 年 9 月前
7	防止人為規避常設機構的構成	修正租稅協定稅約範本相關規定。	2015 年 9 月前
8	確保移轉訂價結果與無形資產的價值一致	修正移轉訂價指導原則及租稅協定稅約範本相關規定 修正移轉訂價指導原則及租稅協定稅約範本相關規定	2014 年 9 月前 2015 年 9 月前
9	確保移轉訂價結果與風險及資本的價值一致	修正移轉訂價指導原則及租稅協定稅約範本相關規定	2015 年 9 月前
10	確保移轉訂價結果與其他高風險交易的價值一致	修正移轉訂價指導原則及租稅協定稅約範本相關規定	2015 年 9 月前
11	建立蒐集分析稅基侵蝕與利潤移轉資料及執行計畫的方法	發布有關資料蒐集及分析方法的建議。	2015 年 9 月前
12	要求納稅義務人揭露侵略性租稅規劃	發布制定國內法則的建議。	2015 年 9 月前
13	重新檢視移轉訂價的文據	修正移轉訂價指導原則及發布制定國內法則的建議。	2014 年 9 月前
14	提升爭議解決機制的效率	修正租稅協定稅約範本相關規定	2015 年 9 月前
15	建立執行相關計畫的多邊工具	完成國際法相關分析。 建立執行相關計畫的多邊工具或規則。	2014 年 9 月前 2015 年 12 月前

(二) BEPS 的潛在問題

講座認為目前 OECD 所出具的 BEPS 相關報告內容係屬概念性的說明，其相關具體原則並不甚明確，且僅著重在 3 項資訊結果的分析：

1. 公司所得稅收(Corporation Income Tax Revenue)資訊

調降公司所得稅係全球化趨勢，如美國及英國在 1980 年代中期所進行的租稅改革，即採擴大稅基及降低稅率的方式進行，OECD 國家的平均公司所得稅的稅率亦由 2000 年的 32.6% 降至 2011 年的 25.4%。

然而，OECD 國家的公司所得稅占國內生產毛額(GDP)的比率由 1965 年的 2.2% 提高至 2011 年的 3%，2007 年則達到最高為 3.8%。該比率提高的理由可歸類如下：

- (1) 稅基的擴大。
- (2) 企業所賺取的利潤增加。
- (3) 採企業型態經營的家數增加。

參據上開公司所得稅稅收占國內生產毛額比率有逐年提高的結果，跨國企業的租稅規避情形是否如 OECD/G20 想像中的嚴重，值得商榷。

2. 外國直接投資(Foreign Direct Investment Data)資訊

依據國際貨幣基金組織(International Monetary Fund, IMF)201 年統計資料，外國直接投資各國的資金占總外國投資資金的比率，以巴貝多(Barbados)、百慕達(Bermuda)及英屬維京群島(British Virgin Islands, BVI)的 5.11% 為最高，另德國及日本則分別為 4.77% 及 3.76%。此外，自巴貝多(Barbados)、百慕達(Bermuda)及英屬維群島(British Virgin Islands, BVI)投資其他國家的資金占總外國投資資金的比率達 4.54%，德國則為 4.28%。

以泰國為例，2012 年各國直接投資泰國的資金比率，前 8 名分別為日本(31.5%)、新加坡(18.1%)、美國(8.9%)、荷蘭(6.5%)、香港(4.6%)、英屬維京群島(3.1%)、開曼群島(2.7%)及模里西斯(2.6%)。2012 年自泰國投資其他國家的資金比率，前 8 名分別為新加坡(13.1%)、開曼群島(11.2%)、香港(9.5%)、中國大陸(8.4%)、馬來西亞(4.5%)、印尼(4.4%)、模里西斯(4.2%)、越南(3.7%)及英屬維京群島(3.2%)。

跨國企業在其他國家投資未必係基於租稅規避的目的，而是基於長期投資策略的考量。另以泰國為例，前 3 名至該國投資的企業，其資金亦非來自租稅天堂。

3. 跨國企業的有效稅率(Effective Tax Rate of MNEs)資訊

稅法上所規定的公司所得稅稅率係名目稅率，一般而言，公司所得稅的有效稅率指公司所得稅費用占稅前盈餘的比率。分析跨國企業的有效稅率低於名目稅率的可能原因，包括：

- (1) 透過租稅規劃以降低其應納所得稅。此時，引入 BEPS 行動計畫應可適度遏止此種不法的租稅規避情形。
- (2) 因適用租稅優惠措施，如資產設備加速拆舊方法，使應納所得稅減少。

講座認為，一個國家的公司所得稅的有效稅率較低的原因，可能係來自企業本身的租稅規劃或是該國政府提供租稅優惠措施的結果，是否可直接以公司所得稅有效稅率較低為由，認定係源於跨國企業從事租稅規避的結果，尚有爭議。

然而，依 OECD 的研究結論，各國有效稅率與名目稅率的差距逐漸擴大的情形，其原因有二：

- (1) 跨國企業的實際營運活動及投資活動的所在國家並不相同。

(2) 尤其是，當跨國企業的主要利潤係來自具有移動性的經濟活動時，其所得稅的申報地將以可獲取最大的租稅利益為考量。

(三) 跨國企業因應全球化所採取的策略

講座認為，影響跨國企業的組織架構及管理方式的主要因素，可歸納為下列幾點：

1. 勞動力及資本的自由移動。
2. 生產活動由高成本地區移動至低成本地區。
3. 貿易壁壘的消除。
4. 生產技術及通訊發達。
5. 管理風險的考量。
6. 資訊安全保護更為周全。

由於近年來經濟活動邁向全球化，跨國企業亦逐步改變原有的組織架構，由鎖定特定國家地區的發展型態，轉化為全球性組織型態。除在管理模式上，採功能性管理的結構外，並整合生產及供應鏈，將產品的生產過程分階段、分地區進行，其生產的最終產品所使用的原料或服務，可能來自不同國家，此外，企業所擁有的無形資產價值的評價，亦逐漸被重視。

(四) BEPS 相關議題討論

有鑑於跨國企業的利潤越來越難被衡量，講座提出幾項 BEPS 議題，進行討論。

1. BEPS 行動計畫一、數位經濟時代的租稅挑戰：

依據 BEPS 的觀察，由於服務貿易及數位經濟的發展，跨國企業的经营利潤可能係來自提供顧客跨境服務或透過網路跨境銷售產品，

意即，跨國企業的產品生產地與消費者市場所在地，可以相距很遠，則該跨國企業的销售服務及網路交易的利潤應如何計算及分配，成為重要議題。

有關銷售產品及服務價值的衡量，OECD 認為應分別就上游的生產活動 (upstream activities) 階段，以及下游的銷售活動 (tail-end downstream) 階段來討論。上游階段包括產品設計、研究發展及核心組成生產階段；下游階段包括市場行銷及品牌推廣階段，以進一步探討各該階段的所在地，並據以計算產品價值及分配各階段應歸屬的營業利潤金額。

2. BEPS 行動計畫五、有效打擊有害租稅競爭，並將租稅透明及實質課稅原則納入考量

租稅支出向來被企業視為成本項目之一，在追求利潤極大化的前提下，跨國企業乃以追求總租稅支出最低為目標，將投資集中在低稅負國家或地區。因此，各國政府在經濟發展壓力下，轉而以提供具競爭力的租稅環境，吸引外國投資以確保該國經濟成長，似無可厚非，然而在各國競相提供外資更優惠的租稅政策情況下，可能引發有害的租稅競爭，進而影響其他國家的租稅收入。

為有效打擊有害的租稅競爭，OECD 希望藉由各國將各自的租稅政策透明化，並透過資訊交換機制來有效監督。

(五) 對於 OECD/G20 推動 BEPS 計畫的評論

如之前所述，OECD/G20 推動 BEPS 計畫的目的是跨國企業均應依其所賺取的利潤繳納應納的稅捐，並據此研定 15 項行動計畫項目，然而，這 15 項計畫應如何執行、其相關執行策略為何等問題，各國代表在之後相關國際會議討論時，亦有相當大的歧見，目前亦尚未有具體定論。

下列為講座提出 BEPS 各項行動計畫衍生幾點問題，供大家討論。

1. 以行動計畫一「數位經濟時代的租稅挑戰」為例，僅在強調數位商業交易的租稅課徵困難性，並建議應調整國際上有關「常設機構」的認定原則，如經認定某跨國企業 A 在該國具有「常設機構」，該國即對 A 企業的營業利潤有課稅權存在。然而，由於 A 企業在該國並無實體營業據點，應如何徵起其應納的稅捐，目前並無解決方法。
2. 鑑於跨國企業可以任意的移轉其利潤，實務上無法設計一個理想的稅制，使跨國企業繳納其應負擔的所得稅，故有論者提出廢除公司所得稅制的觀點，各國應將重心放在其他稅目上，如消費稅、財產稅、薪(工)資稅等，因其課稅標的不易移動，較不致發生租稅規避情形。
3. 有關行動計畫十五「建立執行相關計畫的多邊工具」，OECD 建議可研擬一個多邊的協議架構，參與協議的各國均應遵循協定規範，促使跨國企業依其在各該國賺取的利潤，繳納在各該國應負擔的稅負。惟依國際經驗，參與多邊協議的國家愈多，在稅制協調上，恐需更多時間才能完成，且在參與國家眾多情況下，該多邊協議內容僅能為原則性規範，對於未來在處理跨國企業雙重免稅的租稅規避情形時，因該協議未訂定相關細部作法，尚需由涉及國家間進行協議並整合各國稅制差異，恐無法有效執行。

四、結語

防杜稅基侵蝕及利潤移轉的目的是全球性的重要議題，而非僅僅是 OECD 國家及 G20 集團的問題，講座認為，BEPS 行動計畫雖係由 OECD/G20 所提出，但應允許其他非屬 OECD/G20 的國家參與規劃，故建議過去未及參與 BEPS 行動計畫的亞太地區國家，應持續關注及參與此項行動計畫，因為此項行動計畫將改變現存的國際租稅架構，未來倘經通過執行，勢將對開發中國家產生影響，故各國均應作好準備因應。

專題報告 二：汽車與環境稅

一、前言

汽車已是現代文明生活中所不可或缺的一環，汽車的出現加速了人類活動的進展，擴大了民眾生活的版圖，在民眾享受著汽車所帶來的便利，同時，新的問題也隨之產生：因現今汽車產業仍是生產以石油做為燃料的汽車為主，而石油經燃燒後會產生二氧化碳(CO₂)、氮氧化物(NO_x)及硫化物(SO_x)等溫室氣體，加劇了溫室效應的形成。在環境保護意識抬頭的今日，如何能享受著汽車所帶來的便利性，並且減少其對環境的傷害，即成了世界各國所共同面臨的課題。

本專題由亞洲稅務論壇指導委員會顧問 Warwick Ryan 先生擔任報告人，探討政府如何運用稅制等經濟手段達成兼顧汽車產業發展及環境保護的目標，其中尤以消費稅扮演重要關鍵的角色。

二、全球汽車產業趨勢

以全球汽車產量觀察，2011 年度全球汽車產量約達 8,009 萬輛，其中，一般乘用車(Passenger Car)約占 5,993 萬輛，商業車則近 2,010 萬輛，又以中國大陸為全球汽車生產及銷售量最高的國家，其汽車生產量占全球比例的 23%，約有 1,800 萬輛，其餘生產大國依序為美國、日本、巴西、德國、印度、俄羅斯、法國、英國、義大利、加拿大、韓國、澳大利亞、西班牙、印尼、墨西哥及阿根廷等。

而以發展趨勢觀察，亞太地區漸漸成為汽車的生產及組裝中心，尤以東南亞國協已成為汽車產業的新興市場，成為市場上所不容忽視的新興力量。惟由於東南亞國協各會員國之間的經濟發展與產業特性存在著極大的差異，故於探究該區域對全球汽車產業發展的影響因素時，除需就整個東南亞國協的區域範圍予以考量外，並應考量每一成員國間個別差異性。

然而，無論各個國家的汽車產業發展情形如何，全球的汽車產業均應

設法降低汽車使用時所排放二氧化碳等溫室氣體的排放量，減少對環境的傷害，以符合各界的期待。對於汽車產業而言，未來發展的目標大致可歸類如下：

- (一) 持續投資。
- (二) 發展新技術。
- (三) 減少溫室氣體排放量。

但在前述發展目標之下，汽車產業在未來也面臨許多的挑戰及衝擊，例如：

- (一) 政府基於環境保護目的對汽車產業或汽車使用者課徵新稅目的危機。
- (二) 產品價格變化所帶來的立即衝擊。
- (三) 於現有產品生命週期內，或尚在研發新產品階段時，有新技術的出現。
- (四) 現有商品在市場上的生存能力。
- (五) 當新技術研發成功時，消費者是否願意支付更高的價格來支持使用新技術的產品。

如何克服挑戰及衝擊，並兼顧發展目標，將是汽車產業努力的目標。

三、政府政策手段種類

隨著經濟發展程度升高，民眾在享受著經濟發展所帶來的善果時，同時也意識到經濟發展所帶來的惡果，正嚴重地破壞或影響我們所居住的環境，而這些惡果以經濟學的角度來說就是所謂的負面外部效應。過去在工業革命時，因經濟發展程度不高，民眾並未意識到此一議題，但時至今日，隨著經濟高度成長，自然環境也快速惡化，惡化的程度讓各界不得不反思，之前以追求經濟成長為唯一目標的方向必須做出修正，否則人類將無法走出環境惡化，資源匱乏的困境。

近年來，各國政府在各界亟力要求注重環境保護的呼聲下，亦開始思考如何在追求經濟成展的目標下，並同時能兼顧「永續發展」(Sustainable Development)。當前各國政府於制定相關政策時，業將「永續發展」列為重要考量因素，審慎評估該項政策是否會與環境保護發生衝突外，並開始規劃執行相關環境保護政策，思考採取必要的措施，透過經濟面、法律面及行政面等相關政策執行，改變企業及民眾的行為模式，使國家走向永續發展的目標。

而政府為了達成永續發展的目標，所採取的手段大致可分為管制手段及經濟手段，其中，經濟手段又可分為徵收手段及補貼手段。

(一) 管制手段

管制(regulation)手段係指政府根據相關的法規命令，透過對生產者的生產製程或使用產品的管制、禁止或限制某些污染物的排放，以及把某些活動限制在一定的時間或空間範圍，最終直接影響污染者的環境行為。管制手段可分為直接管制手段及間接管制手段兩種，前者是直接對於污染物排放進行規定，後者一般是透過對生產投入或消費前端過程中可能產生的汙染物數量進行規定，最終達到控制污染排放的目的。

為執行管制手段，政府首先必須訂定完整的環境保護法規，明確訂定污染排放的種類、數量、方法以及產品和生產製程相關污染指標，該環境保護措施必須具有強制性及義務性，所有的生產者及消費者均須符合環境保護法規的要求，另為確保管制手段的能被具體落實，政府通常會採取相關處罰手段，對於生產者和消費者有違反相關規定情形者，可能透過法律強制執行或採取經濟制裁。

(二) 徵收手段

徵收手段係指針對產生外部不經濟效應的生產者，向其課徵稅捐，藉提高其生產成本以促使生產者減少其污染行為的方式。徵收手段的採行，

政府將可從中獲得一筆可觀的經濟收益，如向生產者徵收環境稅或收取污染費等，由於徵收手段的對象應僅限於對環境產生污染的生產者，故政府如欲採行徵收手段，必須向生產者取得相關資訊，較容易說服生產者被動接受該項徵收手段，然而政府為取得所需資訊，可能需要花費較高的成本。

(三) 補貼手段

補貼手段係指針對受到外部效應影響者，或是產生外部效應的生產者，給予其補貼，補貼其遭受損失，或是提高其減少污染的誘因。由於採取補貼手段，政府需要花費大筆支出，故當政府財政困難時，補貼手段常會面臨難以施行的困境。且政府補貼的對象，除包括外部經濟的生產者，以及外部不經濟的受害者外，尚可能包括產生外部不經濟效應的生產者，對於一般民眾而言，此種政府補貼污染者的手段，恐較難被接受。另外由於受害者會主動提供相關污染資訊，故政府資訊取得成本較為低廉。

(四) 管制手段與經濟手段的比較

以下分別就政府採取管制手段及經濟手段(徵收手段及補貼手段)，對經濟激勵效果、企業自主程度、政策靈活程度、執行成本高低及資訊取得難易等方面進行探討：

1. 經濟激勵效果

由於管制手段只考慮環境效果，不考慮經濟刺激，在管制過程中，往往會出現「不惜一切代價」的現象，政府對違反環境保護規定者，祭出嚴刑重罰，可能僅促使污染者設法逃避稽查，而無法達到抑制污染的效果。而經濟手段可能提供生產者經濟刺激及經濟動力，使生產者儘可能以較小的成本，將污染減少到政府所規定的標準之下。

此外，政府尚進一步透過資助研究和開發活動等經濟手段，協助業

者開發新的污染控制技術、生產製程核和新的無污染產品，將可能對生產者產生更大的激勵效果。

2. 企業自主程度

管制手段是一種僵硬的手段，企業僅能被動接受政府管制。而經濟手段允許生產者自行決定最合適的方式來降低污染以達到政府規定標準，生產者基於規定的環境標準要求下，既可以選擇添置環保設備，也可以選擇超過排放標準而繳納污染排放費，或者到污染排放許可證交易市場購買許可證等等。對任何一個經濟主體來說，自主選擇總比被動執行較容易接受得多，且生產者的自主選擇的空間越大，其改善污染情形的可能性也越大。

3. 政策靈活程度

管制手段往往是透過確定的法律程序，不能輕易更改；而經濟手段可以提高政府政策的靈活性，對政府而言，修正收費標準，總比調整法律或管制規章容易且迅速。

4. 執行成本高低

管制手段可能產生執行成本過大的結果，因為在執行過程中，政府常常會遭遇各利益團體間的鬥爭，以及無法有效管制的情形，然而，政府如要嚴格執行管制，又必須付出極高的執行成本。相對於政府採行經濟手段時，由於可能係交由各個經濟主體間的協商，政府僅擔任輔助角色提供協助，甚或不需政府介入，其政策執行成本遠較管制手段為低。

5. 資訊取得難易程度

由於管制手段所需的資訊需求量較大，但政府又不可能獲取生產者完整的生產技術或污染的相關資訊。在資訊不完全或不對稱的情形下，管制手段往往難以產良好的效果。而在經濟手段下，由於政府

毋須花費太高資訊蒐集成本，係交由各生產者自行透過市場機制獲取價格資訊，以有效率的方式達到環境與經濟平衡的結果。

四、消費稅為關鍵的政策手段

由於汽車在給使用者帶來便利的同時，亦增加大量的社會成本，包括交通擁堵、環境污染及能源危機等問題日益嚴重，已經成為各國在經濟社會發展過程中，無法迴避的問題。基於汽車使用上所產生的諸多外部不利益效應，政府應設法透過價格及消費稅等經濟手段予以引導。

理論上，政府可採取對汽車產業課徵消費稅的政策，藉由提高汽車的稅後銷售或使用價格，而對購買者/使用者產生影響，即透過改變汽車銷售收入與成本的比重，最終影響使用者對汽車的消費行為。具體而言，就是通過選擇適當的稅目、確立計稅依據、設定稅率及是否提供租稅優惠措施等方案，促使得汽車消費在購買、使用和持有階段負擔不同的稅負，從而引導使用者產生合理的汽車消費行為。

在這種情況下，政府的租稅政策並不是在抑制汽車消費，而是引導消費者能理性消費，相關消費稅政策的制定原則，包括：

- (一) 從汽車生產角度：支持汽車產業發展，調整汽車產業發展結構。
- (二) 從汽車使用者角度：鼓勵使用者購買低耗能、低排放量的汽車。

總結來說，政府係以消費稅政策為手段，一方面引導汽車產業能永續發展，一方面鼓勵民眾購買低污染的汽車，以減少對環境的衝擊。

五、汽車稅的技術問題

目前，全世界多數對汽車課徵消費稅的國家，均以汽車引擎的排氣量大小，做為分類的基礎，除係基於分類方便的特性外，尚可作為產生外部性的衡量指標，例如：

- (一) 能源政策的制定標準及分類依據。

(二) 燃油效率。

(三) 二氧化碳排放量。

然而，在現今汽車生產技術不斷更新下，汽車所使用的新引擎或新燃料已不同已往的情形，傳統僅以汽車引擎的排氣量大小，作為衡量二氧化碳排放量的分類依據，將面臨極大的挑戰。例如，電動車或油電混合車等新型汽車，舊有採取傳統方式，以引擎排氣量做為分類標準將無法反映此類型汽車對環境污染的真實情形，對於降低汽車產業產生的二氧化碳排放量的目標並沒有幫助。故目前已有部分國家在對汽車課徵消費稅時，其計稅基礎已由引擎排氣量大小，改變為依引擎排放二氧化碳量為標準〔例如：以每公里排放二氧化碳量(g/km)作為衡量標準〕。各國採取的稅制變革趨勢及訂定原則如下：

(一) 基本原則係以二氧化碳排放量作為課徵汽車消費稅的分類標準，多數國家係以每公里排放多少公克(g/km)作為測量標準。

(二) 有關二氧化碳標準排放量的訂定，應基於觀測大量的樣本數所獲得的數據為準據。

六、 案例分享-泰國

為符合全球環境保護的潮流，泰國政府積極鼓勵汽車產業對具環保性汽車生產進行投資，一方面鼓勵國內、外汽車製造商投資生產符合歐四排放標準的環保型汽車，一方面大力推行酒精汽油混合燃料，以減少對進口石油的依賴。目前泰國政府所採行的汽車消費稅仍是以引擎排氣量大小，作為課稅分類標準，其結構如下表：

分類	引擎大小	稅率(%)		
		E10	E20	E85
一般乘載車 (10 人以下)	≤2,000 CC	30	25	22
	2,001-2,500 CC	35	30	27
	2,501-3,000 CC	40	35	32

	>3,000 CC	50	50	50
商務車/箱型車/貨車	≤3,250 CC	20/12-/3,18		
	>3,250 CC	50		
環保車(苯/柴油)/E85	1,300/1,400 CC	17		
電動車/燃料電池/油電混合車	≤3,000 CC	10		
	>3,000 CC	50		
天然氣燃料車(NGV)	≤3,000 CC	20		
	>3,000 CC	50		

註：E10、E20、E85 均是使用酒精汽油混合燃料的車輛，依據乙醇及汽油的比例不同，而有不同數字，例如 E10 即為 10%乙醇加上 90%汽油所混合而成的酒精汽油混合燃料。

而為了符京都議定書所簽訂應達成二氧化碳減量的目標，泰國政府預計自 2016 年開始採用新的汽車消費稅稅率，其課稅標準不再是依據引擎排氣量大小，而是依據車輛二氧化碳的排放量多寡，作為課稅依據，針對排放量少的車輛，給予較低的稅率優惠，排放量較高者，則課徵較高稅率，希望藉由此政策工具，鼓勵民眾購買較為環保的汽車，進而達到二氧化碳減量的目標。目前規劃預定的稅率結構如下表：

分類	二氧化碳排放量	稅率(%)		
		E10/E20	E85/NGV	油電混合車
一般乘載車 (10 人以下)	≤100 g/km			10
	101-150 g/km			20
	151-200 g/km	30	30	25
	>200 g/km	40	35	30
	>3,000 CC	50	50	50
商務車/箱型車/貨車	≤200 g/km	25/12/5/3,18		
	>200 g/km	30/15/7/5,18		
	>3,250 CC	50		
環保車(苯/柴油)/E85	≤100 g/km	14/12		
	101-120 g/km	17/17		
電動車/燃料電池/油電混合車	≤3,000 CC	10		
	>3,000 CC	50		

天然氣燃料車	>3,000 CC	50
--------	-----------	----

依泰國政府所估計，改變汽車消費稅的計稅基礎，由傳統的依引擎排量大小改變為以二氧化碳排放量課以不同稅率後，可產生下列優點：

- (一) 提升汽車燃料的使用效率並兼顧環境保護的目標。
- (二) 達成京都議定書所定的二氧化碳減量目標。
- (三) 所生產的汽車符合各國的環保要求，可提高國內汽車出口量。

七、結語

講座認為，政府在汽車消費稅制度設計上，應考慮將二氧化碳排放量納入計稅基礎，相關稅制建議如下：

- (一) 為達到降低二氧化碳排放量，各國政府基於國情需要擬定相關汽車消費稅課稅方案，促使二氧化碳排放量降低至規定標準以符合環境保護政策，惟政府相關部門間必須緊密合作，方能使政策能夠有效推展。
- (二) 政府課徵汽車消費稅的方式，如係以汽車二氧化碳的排放量多寡為計稅基礎，依汽車類型據以建立二氧化碳量的排放級距基準，則該級距基準必須符合政策目標並能反映市場情形。此外，政府亦可利用稅率的設計，針對二氧化碳排放量低於某一級距或特定種類的汽車，給予較低稅率，以產生激勵的效果。
- (三) 二氧化碳標準排放量，應基於觀測大量的樣本數所獲得的數據，且其測試必須符合國際間所接受的標準，並使汽車產業採用該標準時，有足夠的彈性。

有鑑於溫室氣體減量已是國際間的共識，而汽車產業又是產生溫室氣體的主要來源之一，各國應思考改變現有汽車消費稅計稅方式，透過新的課稅制度建立，將二氧化碳排放量導入計稅基準，引導汽車產業及民眾對於汽車的生產及消費行為邁向低耗能、低排放的方向，不但有利汽車產業

發展更為潔淨的新技術、亦能達到保護地球及改善生活環境的目標。

肆、心得與建議

一、心得

舉辦亞洲稅務論壇的主要目的係為減少 ASEAN 各會員國間貿易障礙並協調區域體內各國稅制，以達成單一經濟個體的目標所設計。我國雖非 ASEAN 成員國，惟由於國內廠商在該組織成員國的投資比重甚高，參加本論壇不僅可瞭解國際間重要租稅議題及實務發展，並透過與參與國家間稅務經驗分享與意見交換，強化彼此間稅務合作關係。

建構公平及合理透明稅制，營造公平投資與工作環境，向為我國政府努力的目標，透過本次亞太稅務論壇會議所提供產、官、學的對話平臺，各國代表齊聚一堂，互相交流，並就國際租稅重要議題進行討論與交換意見，有助於提昇我國國際租稅的能見度。未來，我國亦應持續積極參與類此國際租稅交流機會，藉由政府部門對談、議題報告或參加與談等活動，獲取其他國家政府單位及研究單位可貴的建議。

二、建議

(一) 有關 OECD/G20 的 BEPS 行動計畫議題

由 OECD 所擬訂的 15 項 BEPS 行動計畫，係期能透過國際上通力合作，以全面性解決稅基侵蝕及利潤移轉的問題，並修正目前國際上租稅法則，降低跨國企業逃漏稅的機會，目前已有 44 個國家參與，OECD 亦積極尋求開發中國家的參與，以提昇 BEPS 行動計畫的綜效。

為防範跨國企業利用各國國內稅法間的相互作用所產生的租稅漏洞，達到租稅規避的效果，未來我國應持續關注國際上稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫發展，積極參與國際會議討論，汲取各國租稅制度實務經驗，建構我國具公平、具效率及效能的稅制，維護我國稅基外，並應尋求與其他國家合作機會，共同解決跨國企業惡意利用租稅規劃逃漏稅的問題。

(二) 有關汽車與環境稅議題

全球暖化、氣候變遷是當前世界各國共同面臨的重要課題，部分國家已逐漸採用能源稅或環境稅開徵等租稅手段，減少對能源的消費，達到降低溫室氣體排放的目標。由於我國並未實施「能源稅」課稅制度，在汽車消費方面，則除對油品課徵貨物稅外，另依據公路法及授權訂定「汽車燃料使用費徵收及分配辦法」規定，基於公路養護、修建及安全管理經費需要，對車主徵收汽車燃料使用費，按各型汽車每月耗油量，依規定費額課徵。

本次會議有關對汽車消費的課稅，依二氧化碳的排放量多寡為計稅基礎的建議，或可作為我國未來於修訂關於「能源稅」制度規劃的參考，積極尋求社會各界對能源稅制之共識，配合國家節能減碳計畫，以提升能源使用效益為基本精神，在兼顧產業競爭力、經濟發展及環境保護原則下，完善建構有助節能減碳的租稅制度。

附件

附件 1：與會人員名單

附件 2：會議議程