

出國報告（出國類別：國際會議）

參加加拿大租稅基金會第 68 屆 年度租稅會議報告

服務機關： 財政部綜合規劃司
姓名職稱： 楊靜怡 秘書
派赴國家： 加拿大（卡爾加利）
出國期間： 105 年 11 月 26 日至 12 月 2 日
報告日期： 106 年 2 月 23 日

參加「加拿大租稅基金會第 68 屆年度租稅會議」

摘 要

加拿大租稅基金會(Canadian Tax Foundation)係加拿大獨立租稅研究機構，2016 年 11 月 27 日至 29 日於該國卡爾加利舉辦第 68 屆年度租稅會議(68th Annual Tax Conference)，該會議除探討目前加拿大重要租稅議題，亦介紹最新國際租稅趨勢，為加拿大租稅專業領域之研習盛會。我國與加拿大簽署之駐加拿大臺北經濟文化代表處與加拿大駐臺北貿易辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協議(簡稱臺加租稅協議)於同年 12 月 19 日生效，自 2017 年 1 月 1 日起適用，藉由參與本會議，亦有助進一步瞭解加國稅制。

本次會議探討目前歐盟最新反避稅措施，包括為利經濟合作暨發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD) 稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行動計畫最終報告發布後，歐盟會員國有一致遵循之反避稅規範，發布反避稅指令，另歐盟持續就全球大型跨國企業享受部分歐盟會員國提供之選擇性租稅優惠，可能造成不利公平競爭進行調查，部分已完成調查之案件如：設立在愛爾蘭之蘋果集團，歐盟以愛爾蘭提供有害競爭之租稅優惠政策違反歐盟法令，決議其應向蘋果公司追回相關應納之稅負。加拿大亦積極進行反避稅之查核，包括要求更多資訊之移轉訂價文件。

隨著科技資訊應用範圍擴展，共享經濟日益蓬勃發展，除對傳統產業帶來挑戰，也帶來新的課稅議題，釐清平臺、供應商及消費者正確法律關係建立有其必要。

碳定價措施為各國因應全球暖化，減少碳排放之重要政策工具之一，我國已有溫室氣體減量及管理法，作為實施碳定價之法源，未來如實際推動，可參考加拿大等國外稅制研議相關租稅規範。

稅式支出提供目前租稅優惠政策之減免估算，加拿大係編列所得稅及加值型營業稅稅式支出報告，我國則已依預算法編製所得稅稅式支出報告，未來可增列加值型營業稅式支出報告，供相關政策評估及學術研究等參考。

參加「加拿大租稅基金會第 68 屆年度租稅會議」 目 錄

壹、緣起及目的	1
貳、會議議程	2
參、議題內容摘述	4
伍、附件	21

壹、緣起及目的

一、加拿大租稅基金會(Canadian Tax Foundation)

加拿大租稅基金會成立於 1945 年，為獨立租稅研究機構，由加拿大會計師公會及加拿大律師協會共同贊助。主要工作包括舉辦租稅會議、研討會及研究租稅與財政議題，並出版研究成果，供企業界、專業人士、學術界及政府官員參考，會員涵蓋國內外個人及公司。

二、加拿大租稅基金會年度租稅會議

加拿大租稅基金會每年舉辦之年度租稅會議(annual tax conference)，除探討目前加拿大重要租稅議題，亦介紹最新國際租稅趨勢，為加拿大租稅專業領域之研習盛會。臺加租稅協議於 2016 年 1 月 15 日完成簽署，經雙方各自完成使協議生效之國內法律程序及相互通知，於同年 12 月 19 日生效，自 2017 年 1 月 1 日起適用，藉由參與本次會議，亦有助進一步瞭解加國稅制，可作為我國相關政策研議參考。

貳、會議議程

本次會議於 2016 年 11 月 27 至 29 日在加拿大卡爾加利(Calgary)舉行，會議進行採主題報告方式，探討當前國際及加拿大重要租稅議題。除全體會議，同時段亦有不同場次研討會，主要議程如下：

日期	議題
11 月 27 日(日)	
13：45~14：30	加拿大不同區域經濟體近期及未來展望
14：30~15：30	從業人員論壇
16：15~17：30	現行稅務案例
11 月 28 日(一)	
8：00~9：00	全球規範改變下移轉訂價爭端解決
9：00~10：00	美國近期重大租稅發展
10：40~11：20	加拿大稅務局與納稅義務人有關所得公平價值爭議
11：20~12：00	特別反避稅條款及一般反避稅條款關係
14：00~14：40	併購重組之加拿大租稅效果
14：40~15：20	碳定價－碳交易及碳稅
16：00~16：40	共享經濟下之所得及商品稅考量
16：40~17：20	債務重組交易
11 月 29 日(二)	
8：00~9：00	超越 BEPS 歐洲稅法變動對加拿大投資架構之影響
9：00~10：00	租稅政策論壇(Tax Policy Forum) 加拿大 2016 聯邦預算有關財政部對稅式支出檢視
10：30~11：15	美國租稅改革及新任總統可能之重大改革展望
11：15~11：30	加拿大租稅法院最新案例
11：30~11：50	加拿大財政部最新報告
11：50~12：20	加拿大稅務局最新報告
12：30~13：45	加拿大稅務局圓桌會議

本次會議由本部綜合規劃司秘書楊靜怡代表與會，藉由參與會議討論瞭

解目前國際上最新租稅趨勢及加拿大重要租稅議題，並與當地代表充分交換意見，研討內容可供我國相關稅制研議參考。

參、議題內容摘述

一、碳定價－碳交易及碳稅(Pricing Carbon－Carbon Trading and Carbon Taxes)

全球已走向低碳經濟發展，40 個國家及 20 個地方政府已經或將採行碳定價(carbon pricing)措施，碳定價制度涵蓋全球碳排放量之 12%。以往採行市場機制減少其他污染源排放已有成效，例如美國實施酸雨成份總量管制與排放交易計畫(cap and trade component of Acid Rain Program)，降低 60% 二氧化硫(Sulphur dioxide)。

碳定價主要型態包括總量管制與交易制度及碳稅，目前仍面臨許多政治、技術及經濟之挑戰。

(一)總量管制與排放交易制度及碳稅綜覽

1.總量管制與排放交易制度

- (1)排放權經由分配、購買或由政府給予排放者，排放權會隨時間經過而減少。
- (2)碳排放者如需要或擁有排放權，可經由拍賣程序或向政府購買。
- (3)此制度有助於鼓勵改善技術及使受益人獲得經濟利益。

2.碳稅

- (1)對二氧化碳排放課徵之稅捐。
- (2)面臨國際競爭之排放者，可例外免除課徵。
- (3)稅收中立性(Revenue Neutral)：加拿大碳稅多採稅收中立性，課徵碳稅後降低所得稅及間接稅。

3.加拿大碳定價實施概況

- (1)總量管制與排放交易制度：加拿大魁北克省及安大略省採行，曼尼托巴省原議採行該制度，最後仍排除適用。
- (2)碳稅：英屬哥倫比亞省及亞伯達省採行。
- (3)未實施碳定價之地區：薩斯喀徹溫省(Saskatchewan)、西北地區(Northwest territories)、育空地區(Yukon)及努納武特地區(Nunavut)、新

斯科舍省(Nova Scotia)、新布朗斯維克省 (New Brunswick)、愛德華王子島(Prince Edward)及紐芬蘭省(NL)。

(4)加拿大聯邦政府已宣示推動碳定價措施。

(二)魁北克省之總量管制與排放交易制度

1.背景：魁北克省於 2013 年 1 月 1 日起實施總量管制與排放交易制度，2014 年起與美國加州排放交易機制相互連結。

2.適用部門

(1)適用於排放二氧化碳當量(carbon dioxide equivalent, CO₂e)達 25,000 公噸以上之企業。

(2)分階段納入適用之產業

a.第 1 階段(2013 年至 2014 年)：工業及電力部門。

b.第 2 及第 3 階段(2015 至 2017 年及 2018 年至 2020 年)：化石燃料配銷商。

3.排放額度(Emission allowance)：每一排放額度代表 1 公噸二氧化碳當量，政府每年制定排放額度總量，且逐年降低。排放額度採電子形式，且可與美國加州碳排放額度抵換。

4.面臨國外競爭之碳排放業者可取得較多免費排放額度，但 2014 年以後此等免費排放額度將逐年減少 1%至 2%，以避免碳洩漏(carbon leakage)，電力生產業者及化石燃料配銷商不可取得此等免費排放額度。

5.排放額度型態分為 3 類

(1)溫室氣體排放單位(Greenhouse Gas Emission Units)：採免費分配、拍賣或政府出售方式。

(2)抵換額度(Offset credit)：來自於不適用總量管理與排放交易制度之溫室氣體排放減量部門。

➤覆蓋儲存糞肥破壞甲烷。

➤掩埋場破壞甲烷。

▶破壞消耗臭氧物質

▶其他。

(3)早期減量抵換(Early Reduction Credits)：供早期溫室氣體排放減量者之抵換。

5.管制遵循：排放者須在管制期間內有足夠排放額度以涵蓋其排放量，否則將受罰。排放額度之取得可來自政府拍賣、向其他參與者購買或購買抵換額度。交易制度規範參與者持有限額，以避免操控市場。

6.拍賣

(1)未分配之排放額度單位 1 年拍賣 4 次。

(2)2012 年最低價格為 10 加幣，至 2020 年逐年提高 5%另加通貨膨脹率。

(3)與加州聯合拍賣之最低價格為以現行匯率換算 2 個制度下最低價格取較高者。

(三)安大略省之總量管制與排放交易制度：

1.安大略省自 2017 年 1 月 1 日開始採行總量管制與排放交易機制，規劃與加州及魁北克省之制度連結。

2.適用於排放二氧化碳當量(carbon dioxide equivalent, CO₂e)達 25,000 公噸以上之企業，分階段納入適用，第 1 階段(2017 年至 2020 年)納入者為工業、電力部門(括進口電力及天然氣)及化石燃料配銷商。其他規範與魁北克省雷同。該制度採行後收入將用於投資減少溫室氣體排放及提升能源效率計畫。

(四)英屬哥倫比亞省之碳稅

1.英屬哥倫比亞省自 2008 年開始對於該省境內購買或使用化石燃料者課徵碳稅，透過減輕英屬哥倫比亞居民企業所得稅及個人所得稅返還，達成稅收中立性。

2.2008 年起對每噸二氧化碳當量課徵 10 加幣碳稅，2012 年提高至 30 加幣。

- 3.就於該省境內購買、進口、燃燒或使用燃料者課徵碳稅，與汽車燃料稅之徵收方式相近。
- 4.省政府於 2016 年 8 月發布氣候領導計畫，提出 21 項新行動計畫，以降低數個產業部門之溫室氣體排放量，並維持每噸二氧化碳當量課徵 30 加幣之碳稅，直到加拿大之氣候變遷政策(包括聯邦政府採行之碳定價措施)明朗化再行決定是否調整。

(五)亞伯達省之碳稅

- 1.亞伯達省自 2007 年 7 月起課徵碳稅。
- 2.制定特定氣體排放者條例(the Specified Gas Emitters Regulation)規範涵蓋近 45% 之亞伯達省碳排放者。
 - (1)廠商之設備每年排放超過 5 萬噸二氧化碳當量(CO₂e)者，須每年申報其排放量。
 - (2)廠商之設備每年排放 10 萬噸二氧化碳當量(CO₂e)以上者，須依規範減少碳排放比率。
 - (3)廠商之設備碳排放量低於要求之標準時，可取得排放效能減量額度 (emission performance credits)，用於交易或留供以後年度使用。
 - (4)廠商之設備超過排放標準時，可遵循下列選項：
 - a.改善設備。
 - b.贖回排放效能減量額度。
 - c.購買抵換減量額度。
 - d.支付每噸 20 加幣之碳稅予氣候變遷與排放管理基金(Climate Change and Emissions Management Fund)，2017 年 1 月 1 日起提高至每噸 30 加幣，未來在保持亞伯達省碳價競爭力下，預期碳稅仍將提高。
- 3.於 2015 年 11 月 22 日宣布實施範圍更廣之碳定價規範，將目前涵蓋亞伯達省碳排放之 45% 提高至 90%，研議制定碳競爭力條例 (Carbon Competitiveness Regulation)，自 2018 年開始取代特定氣體排放者條例。

4.自 2017 年 1 月 1 日起擴大碳稅課徵範圍：

- (1)包括所有燃燒排放溫室氣體之燃料，包括柴油、汽油、天然氣及丙烷。
- (2)除部分免稅，2017 年 1 月 1 日起對納入課稅之燃料課徵每噸二氧化碳排放當量 20 加幣之碳稅，2018 年 1 月 1 日起提高至每噸二氧化碳排放當量 30 加幣。

(六)加拿大聯邦政府提議之碳定價制度

加拿大聯邦政府從國家整體層級思考碳定價制度，2016 年 9 月宣布最低國家碳定價規範如下：

- 1.所有加拿大地方政府須於 2018 年採行至少每噸碳定價 10 加幣之碳定價制度，至 2022 年增加至每噸碳定價 50 加幣。
- 2.如地方政府無法透過碳稅或碳交易總量管理與排放交易機制達到前開要求，聯邦政府會採行自己所訂制度。

(七)碳定價之租稅議題

1.所得稅議題

- (1)取得免費排放額度：稅法未明確規範，然而取得政府發放之碳排放權形同取自政府之給予可能須列入所得課稅，然而未有成本調整之規定，亦即免費排放額度取得時課稅，後續出售時如不能將原課稅稅基列為成本減除，將產生雙重課稅問題。
- (2)自市場取得排放減量額度，排放者通常將該排放額度視為合格資本資產 (eligible capital property)，然資本資產通常有持久效益，排放額度為 1 次使用，無持久效益。
- (3)目前加拿大已提案修法明確規範排放額度之課稅規定，避免免費排放額度之交易有雙重課稅問題。
 - a.排放額度將視為存貨，但不適用成本市價孰低法。
 - b.取得免費排放額度時不課稅。
 - c.出售排放額度時須課稅。

2. 加值型營業稅(VAT)議題

- (1) 原始分配排放額度應為免稅。
- (2) 出售排放額度則可能適用 VAT。

二、共享經濟下之所得及商品稅考量因素(Income and Commodity Tax Considerations for the Sharing Economy)

(一) 共享經濟之特色

共享經濟係指透過平臺執行(一般係於網路平臺)，允許人們(特別是個人)提供財貨或服務(供應商)及與其他人(消費者)進行交易之經濟活動。例如：Uber(運輸)、Airbnb(短期住宿)、Etsy(藝術品與手工藝品)、WeSwap(交換外幣)。可使用電子查核(e-auditing)，並加強加值型營業稅之資訊交換¹及其他國際行政合作。

(二) 共享經濟與傳統營業模式差別

共享經濟與傳統企業營運模式之差別，舉例說明如下：

傳統礦業公司僱用礦工開採礦，該礦業公司再將開採出來之礦產出售給消費者收取銷貨收入，礦業公司支付薪資予礦工。在共享經濟下，礦工個人有採礦工具，其藉由網路平臺知道有購買礦產需求之消費者，礦工個人(供應商)乃透過網路平臺出售其所開採之礦產予消費者，並取得貨款，另礦工及消費者分別支付費用給該媒合平臺。

觀察共享經濟與傳統營業模式之區別，可歸納下列差異：

1. 特定成本與風險可能移轉予供應商。
2. 共享經濟下參與者之營運效果與傳統營業模式相近。
3. 法律關係配置明顯不同。
4. 可視為公司與市場之混合。
5. 衍生其他議題，如管制問題。

(三) 共享經濟下考量之所得稅議題

¹ OECD 多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)包含 VAT 之資訊交換。

有必要釐清平臺、供應商及消費者正確法律關係，因平臺未提供消費者產品或服務，供應商與消費者間彼此直接締約，其文件須明確。就供應商而言，衍生如：如何切割個人及營業上使用資產之稅務議題。此外，共享經濟結構影響租稅政策部分，可能在於是否適用員工薪資所得稅。平臺與傳統營運模式從事相同經濟活動賺取所得，但平臺營運商之所得特性不同，包括其非來自實體營業而係來自平臺及相關無形資產，且平臺架設非固定於特定區位，而有潛在更多所得產生來源。

OECD 之 BEPS 報告「處理數位經濟之租稅挑戰」(Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)，觸及共享經濟，但非該報告主要部分。報告另指出其他處理數位經濟議題之行動計畫，如租稅協定濫用之防杜、常設機構之規避、移轉訂價等，但此等議題並未明確規範如何影響平臺賺取之所得。

(四)共享經濟下之商品稅分析

以加拿大共享經濟平臺為例，個人供應商可能涉及之商品稅包括：加值型營業稅、燃料稅、碳稅等等。假定供應商非平臺之員工，供應商須負徵收繳納稅款及符合開立發票要求，可能適用小型供應商門檻。如果平臺辦理加值型營業稅登記，供應商則繳納加值型營業稅，如果平臺為非居住者，未辦理營業登記，供應商可能不會自行申報繳納營業稅。平臺於何種情況下可對該平臺之供應商稅負負責？

- 1.自願負責：(1)因有良好公司名譽，如果公司涉避稅，可能損害其名聲；(2)增加確定性，減少供應商債務。
- 2.平臺成為供應商之代理人。
- 3.平臺系統應允許供應商徵收與繳納稅款及開立發票。OECD 報告提及數位經濟下因大量小額免加值稅之進口(加拿大為 20 加幣)導致稅收流失，可推論共享經濟下國內存在許多小型供應商(加拿大加值型營業稅門檻為 30,000 加幣)。就此議題，OECD 建議採行由仲介者(intermediaries)負責加值型營業稅之繳納。

(五)政策建議

- 1.提高對共享經濟認知與教育是關鍵。
- 2.稅制必須因應新經濟型態而調整。
- 3.引發競爭中立性議題。
- 4.執行期程短且具挑戰性。
- 5.向其他國家學習加值型營業稅制度，並須因應中國大陸市場狀況而調整。

三、超越稅基侵蝕及利潤移轉－歐盟稅法變動 (Beyond BEPS－Changes in European Tax Law)

(一)歐盟反避稅指令(Anti-Tax Avoidance Directive)

OECD 於 2015 年 10 月完成 BEPS 行動計畫報告，歐盟立場係完全支持 OECD/G20 BEPS 報告結論。鑑於歐盟會員國採行 OECD/G20 BEPS 結論須有一致性，故歐盟執行委員會(European Commission，以下簡稱歐盟執委會)於 2016 年 1 月 28 日提出反避稅指令，歐盟財長會議於同年 6 月同意該反避稅指令，同年 7 月 12 日正式通過發布²。

歐盟反避稅指令規範內容有：

1.屬實施 OECD BEPS 行動計畫之內容，包括：

- (1)混和錯配安排(Hybrid mismatch)(行動計畫 2)。
- (2)限制利息扣除規定(Interest limitation rules)(行動計畫 4)：防杜人為債務安排設計以使稅負極小化。
- (3)受控外國企業法則(Controlled Foreign Companies rule, CFC rule)(行動計畫 3)：遏止利潤移轉至低/免稅地區。

2.其他反避稅措施：

- (1)出走稅(exit tax)：係避免公司藉由資產重新配置所屬國家，以規避稅負之防杜措施，例如納稅義務人從一歐盟國家總部將資產移轉至其他歐盟國家或第三國，使原歐盟國家失去對所移轉財產之課稅權等情形，對之課徵出走稅。
- (2)轉換條款(Switchover rule)：防止某些所得發生雙重不課稅情形。
- (3)一般反避稅條款(General Anti-Abuse Rule)：運用於其他防杜積極性租稅

² COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164.

規劃皆不適用時。

(二)國家援助(state aid)

下列情形，不當之租稅優惠可能會被歐盟視為國家援助：

- 1.國家或透過國家資源進行干預；
- 2.選擇性提供優惠；
- 3.造成競爭扭曲；
- 4.干預可能影響歐盟會員國間之貿易。

歐盟執委會認定部分大型跨國企業受國家援助之攻防立場：

案例	所在地	歐盟執委會立場
星巴克製造公司 (Starbuck Manufacturing)： 期間涵蓋 2008 年 以後	荷蘭	星巴克製造公司係星巴克集團在歐洲唯一咖啡烘焙公司，銷售烘焙咖啡予及相關產品(如：杯子、糕點等)等予星巴克在歐洲、中東及非洲之門市。歐盟執委會調查認為荷蘭當局自 2008 年開始給予星巴克選擇性租稅優惠，透過支付高額權利金予位在英國之集團成員及支付過高之咖啡豆價格位於瑞士之星巴克集團成員，不當降低星巴克製造公司稅負達 2,000 萬至 3,000 萬歐元。
飛雅特金融及貿易公司 (Fiat Finance and Trade)	盧森堡	飛雅特金融及貿易公司提供集團金融服務，例如：提供集團內部其他汽車公司貸款。歐盟執委會認為該等交易與銀行之交易行為相當，故其利潤應與銀行相當，惟盧森堡提供不適用銀行交易之課稅所得計算方式降低飛雅特之稅負。
蘋果銷售國際 (Apple Sales International) 及蘋果營運歐洲 (Apple Operations Europe)	愛爾蘭	蘋果銷售國際及蘋果營運歐洲為兩家位於愛爾蘭，由美國蘋果母公司控制之蘋果集團成員。該兩家公司透過與美國蘋果公司間之成本分攤協議，有權使用蘋果之智慧財產權，以製造及銷售蘋果產品予北美洲及南美洲以外之地區，該成本分攤係用於支應蘋果在美國之研發成本。另該兩家公司將大部分利潤移轉至紙上總部而不課稅。
亞馬遜(Amazon)	盧森堡	歐盟正執行調查。

麥當勞 (McDonald's)：期 間涵蓋 2009 年以 後	盧森堡	歐盟正執行調查。
---	-----	----------

1.2015 年 10 月歐盟執委會決議盧森堡及荷蘭提供飛雅特金融及貿易公司與星巴克製造公司選擇性租稅優惠，係違反歐盟競爭法-適用國家援助規定(EU Competition law Rules applicable to State Aid)：

- (1) 歐盟執委會指出租稅規定人為性減少一家公司之稅負，不合歐盟國家援助規定。歐盟執委員自 2014 年 6 月調查發現該兩國提供人為且複雜之方式計算該兩家公司之課稅所得，特別是集團間提供貨物及勞務之交易價格未能反映經濟實質。此違反歐盟國家援助規定，租稅規定不能使用方法建立無經濟合理性之移轉訂價(不論有多複雜)，造成不適當之利潤移轉降低公司稅負，造成該公司相較其他公司(尤其是中小企業)處於不公平之競爭優勢。
- (2) 歐盟執委會要求盧森堡及荷蘭各自向飛雅特公司及星巴克公司徵收其未付之稅款，以消除其不公平之競爭優勢，並回復其與他公司相等之租稅待遇。

2.2016 年 8 月歐盟執委會表示愛爾蘭提供高達 130 億歐元之租稅利益予蘋果，此違反歐盟國家援助規定，因其允許蘋果公司支付明顯少於其他公司之稅負，愛爾蘭必須收回此非法援助。

- (1) 歐盟執委會自 2014 年 6 月起啟動深入調查，發現愛爾蘭自 1991 年起提供明顯人為降低稅負之租稅規範予蘋果公司，該等租稅規範適用於蘋果公司位於愛爾蘭之兩家公司(蘋果銷售國際及蘋果營運歐洲公司)其課稅所得之計算並不符合經濟實質，該兩家公司之銷售利潤內部移轉予總部(head office)，而此總部僅係紙上公司，並未實質營運產生該等利潤。依愛爾蘭稅法(目前已失效)規定歸屬於該總部之利潤無須課稅。透過此分攤方式，蘋果銷售國際公司於歐洲所之利潤所適用之實質公司所得稅率自 2003 年 1%，降為 2014 年之 0.005%。
- (2) 上開蘋果公司在愛爾蘭適用之選擇性租稅待遇違反歐洲國家援助規定，

因其給予蘋果公司待遇明顯優於其適用相同國際租稅之企業。歐盟執委會可要求其回復自 2013 年第一次要求資訊前 10 年之非法國家援助，因此愛爾蘭須收回蘋果公司自 2003 年至 2014 年在愛爾蘭未繳納之稅款達 130 億元並加計利息。

四、全球規範改變下移轉訂價爭端解決(Transfer Pricing and Dispute Resolution in a World of Changing Rules & Guidelines)

(一)前所未有之發現與反應

- 1.巴拿馬文件。
- 2.美國政府啟動對抗稅負倒置(tax inversions)
- 3.美國國稅局正調查全球大型之跨國企業。
- 4.歐盟國家援助調查。
- 5.加拿大國稅局希望數家國內最大之跨國企業可繳納數百萬加幣稅款。
 - (1)加拿大於 5 年內投資 4 億 4,440 萬加幣於打擊租稅規避。
 - (2)增加透明度及稅務當局之合作。
 - (3)提高對跨國企業報告要求：強調實質性及增加要求提供企業位於海外之資訊。

(二)移轉訂價計畫

- 1.價值創造與利潤之連結
 - 強調經濟實質。
 - 強調承擔風險之控制及財務能力。
 - 強調重要功能(例如：開發、維護無形資產等)
- 2.增加利潤分割法之使用。
- 3.預期技術性發展
 - 涵蓋利潤分割法在內分析更複雜。
 - 增加專注於價值鍊分析。
 - 隨著移轉訂價複雜性增加雙重課稅可能。

五、租稅政策論壇(Tax Policy Forum)

(一)加拿大 2016 聯邦預算稅式支出(tax expenditure)檢視

2016 年聯邦政府預算仍致力於確保聯邦稅式支出對加拿大人公平、有效率且對財政負責。持續增加之稅式支出項目增加聯邦稅制之複雜性，檢視稅制是否健全，並檢視消除無效率且未能有效提供之租稅措施。學術界外部專家已參與提供意見予財政部，確保意見觀點廣泛性，避免明顯之利益衝突，部分專家建議進行稅制改革。

依加拿大財政部 2016 年聯邦稅式支出觀念、估計及評價報告(Report on Federal Tax Expenditures Concepts, Estimates and Evaluation 2016)，目前稅式出金額較大之項目包括：

- 1.註冊退休金計畫(Registered Pension Plan)/註冊退休儲蓄計畫(Registered Retirement Savings Plans)：約 350 億至 420 加幣。
- 2.慈善捐贈：約 26 億加幣。
- 3.較低所得者之老年扣抵額(Age credit)：約 30 億加幣。
- 4.資本利得優惠待遇
 - (1)資本利得半數課稅：個人所得稅約 40 億至 60 億加幣，公司所得稅約 40 億至 70 億加幣。
 - (2)終身免稅：約 10 億加幣。
 - (3)出售主要住所免稅：40 至 50 億加幣。
 - (4)個人股票選擇權扣減(相當於資本利得優惠待遇)：約 6 億至 8 億加幣。
- 5.小型企業扣除額：30 億至 40 億加幣。

(二)稅式支出理論

稅式支出主要關鍵議題為「何為基準制度(benchmark system)?」有關基準制度，有 2 種衡量稅式支出方法：

- 1.任何偏離基準之所有「租稅減免」(tax concessions)皆屬稅式支出(廣義)。
- 2.偏離基準之租稅讓與若不採行只能以政府支出替代者方屬稅式支出(狹義)

釋例：假設 A、B 兩個國家之法定最高稅率皆為 30%

➤A 國對所得低於 30,000 元者課徵 15% 稅率。

➤B 國對所得低於 30,000 元者允許其使用扣抵、減除及免稅額。

➤在租稅減免下，B 國對所有納稅義務人課徵之稅負與 A 國相同。

上開 2 種租稅架構皆有相同租稅結果，但目前標準實務，以稅率作為基準，則：

✓A 國沒有任何稅式支出。

✓B 國將列報鉅額稅式支出。

加拿大個人基本扣抵額(Credit for the Basic Personal Amount)³稅式支出金額約 360 億加幣，但透過調整稅率結構也可產生相同租稅效果，則其是否仍為稅式支出項目？稅式支出係租稅減免，但並非所有減低租稅(tax reduction)皆屬稅式支出，建議採行 3 個步驟判斷：

1.辨認基準。

2.與基準相較，決定租稅減免程度。

3.決定租稅減免可否用支出面替代，如果可以，則屬稅式支出，如否，則僅係減低租稅。

但實際上有時只採行前 2 個步驟。

稅式支出報告表達常見“n.a.”，係無資料可支持有意義之估算或預測(No data available to support a meaningful estimate or projection)。應用上勿將稅式支出不同項目金額加總，因稅式支出計算未將不同項目彼此之影響納入考量。又稅式支出並非潛在稅收之估算，因其未考量稅制對行為之影響及稅式支出項目彼此相互影響。

於稅基基準(the benchmark base)估算上，可採行綜合所得(comprehensive income)及綜合消費(comprehensive consumption)²種方法。政府計算稅基基準偏重採(修正式)綜合所得稅稅基，但加拿大之所得稅制係所得稅與消費稅制混合體，且實際上係偏重消費稅制，對大多數個人納稅義務人而言，加拿大所得稅制接近消費稅而非所得稅。

(三)加拿大資本利得稅式支出

1.資本利得未納入全含所得處理之傳統理論

³ 1987 年加拿大稅制改革以個人基本扣抵額取代個人免稅額。

- (1) 鼓勵冒險、儲蓄及投資以促進經濟成長。
- (2) 對利得來自通貨膨脹之減免。
- (3) 對適用高稅率產生集遽效果（**Bunching Effect**）之減免。
- (4) 對公司利得雙重課稅之部分減免。

2. 對資本利得之減免程度如何才適當、必要且可承受?

- (1) 所得稅係就名目所得課稅，部分有指數化考量，且資本利得係已實現才課稅。
- (2) 公司所得稅採比率稅率情形下，應無急遽效果問題，又公司所得稅率調整，股利所得與資本利得課稅處理差異擴大，加拿大似可考量改為資本利得 2/3 納入課稅。
- (3) 資本利得多集中於高所得者，提供資本利得租稅優惠，產生不利所得平均分配之稅制。
- (4) 資本利得稅制仍像是粗糙之政治承諾。

肆、心得與建議

一、心得

加拿大年度租稅會議探討國際上最新租稅趨勢，自 OECD 發布 2015 年發布 BEPS 行動計畫最終報告後，各國積極依循 OECD BEPS 報告之建議，歐盟於 2016 年 7 月 12 日正式通過發布反避稅指令，除包括 OECD BEPS 行動計畫之內容(包括：混和錯配安排之防杜、限制利息扣除規定及受控外國企業法則)，另課徵出走稅，以避免公司藉由資產重新配置所屬國家而規避稅負、轉換條款以防止某些所得有雙重不課稅情形及一般反避稅條款，俾供歐盟國家有一致反避稅措施之遵循。又歐盟執委會調查發現多家全球大型跨國企業因享受部分歐盟國家(如：愛爾蘭、荷蘭等)提供之選擇性租稅優惠待遇，與其他企業相較有不公平之租稅優勢，產生貿易之競爭扭曲，歐盟以其違反歐盟競爭法之國家援助規定，要求提供該等不公平選擇性租稅優惠待遇國家，須向受惠之大型跨國企業追討過去一定期間內應繳未繳之租稅。

加拿大亦積極採取行動，希使位於加拿大之大型跨國企業可繳納合理稅負，其中移轉訂價之查核更為積極，包括對大型跨國企業要求更多之資訊揭露，包括位於海外之企業相關資訊，移轉訂價查核使用利潤分割法之情形亦增加。各國積極推動反避稅措施，亦是其健全稅制及財政重點之一。我國亦已積極研議國際租稅趨勢，並加強反避稅之查核。

共享經濟之商業營運模式日益蓬勃發展，運用資訊技術涵蓋適用之行業逐漸擴大，不但使傳統產業面臨新的競爭壓力，也對目前租稅課徵帶來新的挑戰，本次會議亦探討共享經濟可能帶來所得稅及加值型營業稅之問題，因傳統經濟模式，公司雇用員工從事營運活動，共享經濟則透過平臺媒介，撮合個人供應商與消費者，例如：有技術之員工可透過共享經濟平臺成為個人供應商，平臺之商業模式異於傳統銷售方式，收入亦有來自無形資產，非架設固定區位，且有更多潛在所得來源，有必要釐清平臺、供應商及消費者在交易過程中所扮演的角色，以因應共享經濟下租稅課徵方式之調整。

全球暖化議題已為各國政府關注之焦點，因應氣候變遷主要政策工具之

一為推動碳排放交易及碳稅制度。加拿大碳排放採總量管制，排放權可經由分配、購買或政府給予，並逐年減少；對二氧化碳課徵碳稅，採稅收中立原則，同時降低所得稅及間接稅。該國部分省分已實施，加拿大聯邦政府亦於 2016 年 9 月提出最低國家碳定價規範。由於總統在就職演說中特別提到：「我們不會在防制全球暖化、氣候變遷的議題上缺席。」行政院也成立「能源及減碳辦公室」，整合各部會力量推動，上開加拿大推動經驗，值得作為相關稅制等研議參考。

編列稅式支出報告可供檢視現行稅制存在之稅制優惠項目及金額，亦可為租稅政策檢討之參考，加拿大目前係編製所得稅及加值型營業稅稅式支出報告，主要檢視持續增加之稅式支出項目是否複雜化聯邦稅制及消除無效率稅式支出，並供學術研究參考。據該國 2016 年稅式支出評估報告金額較大項目包括註冊退休金計畫、慈善捐贈及資本利得優惠等，本次會議除簡要介紹稅式支出基本理論，亦說明部分所得稅稅式支出項目可能之檢討方向，顯示加拿大學術界及政府對稅式支出編列之重視。

二、建議

(一)持續關注國際反避稅趨勢

後 OECD BEPS 行動計畫時代，各國已如火如荼展開報告建議之政策落實，包括歐盟已發布反避稅指令供歐盟會員國遵循，我國亦未置身事外，未來國際反避稅趨勢之進展，值得持續關注，可為我國推動相關反避稅措施研議之參考。

(二)推動編製營業稅稅式支出報告

加拿大現行稅式支出報告編製之範圍包括所得稅及加值型營業稅，供政策及學術研究等參考，我國目前依預算法第 29 條規定編製所得稅稅式支出報告，未來可考量增加編製營業稅式支出項目，供相關政策及稅制檢視參考。

(三)配合研議碳排放交易相關稅制

碳排放交易制度及碳稅係目前各國因應氣候變遷、減少溫室氣體排放重要政策工具之一，我國溫室氣體減量及管理法已提供相關政策推動之法源，未來政策如推動實施時，則現行包括加拿大在內之相關稅制建議，包括碳排放權之配發、買賣等相關所得稅及加值型營業稅課徵規範，可為我國政策規劃之參考。

伍、附件

會議相關資料