

出國報告（出國類別：國際會議）

參加亞太稅務論壇（APTF）  
「第 14 屆 APTF 年度會議」報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：王專員齡懋

林科員正新

派赴國家：印尼

出國期間：112 年 5 月 2 日至 5 日

報告日期：112 年 7 月 17 日

## 摘要

印尼經濟與財政發展研究院（Institute for Development of Economics and Finance，INDEF）與馬來西亞稅務會計師協會（Malaysian Association of Tax Accountants，MATA）於 112 年 5 月 3 日至 4 日假印尼雅加達 Aryaduta Hotel 舉行亞太稅務論壇（APTF）「第 14 屆 APTF 年度會議」，探討議題涵蓋多元面向，包括「亞太地區財政改革」、「公司稅全球發展－包容性架構與聯合國的新興指南」、「當今加值稅之隱憂」、「就有害貨物設計結構化、風險敏感型之貨物稅制度」、「區域整合與間接稅合作需求」、「兩支柱解決方案之影響及第二支柱在亞太地區實施情形」、「亞太地區租稅優惠議題」與「加強 BEPS 行動方案 13 要求之租稅安排揭露與公開報告」等。

本次會議主辦單位就上開各議題邀請 1 名主講人與數名與談人，其中，我國受邀擔任「公司稅全球發展－包容性架構與聯合國的新興指南」之與談人，分享我國因應國際租稅發展趨勢調整稅制之經驗。

透過參與是類會議，有助我國瞭解最新國際租稅發展，另經由他國稅務經驗之分享，可了解各國實務執行經驗，並作為我國稅制改革及稽徵實務改進之參考。

關鍵詞：BEPS、包容性架構、兩支柱、GloBE 規則、加值稅、貨物稅

## 目錄

壹、緣起及目的 .....	1
貳、議程及與會人員 .....	2
參、會議議題 .....	3
主題一、亞太地區財政改革 .....	3
主題二、公司稅全球發展－包容性架構與聯合國的新興指南 .....	6
主題三、當今增值稅之隱憂 .....	10
主題四、就有害貨物設計結構化、風險敏感型之貨物稅制度 .....	13
主題五、區域整合與間接稅合作需求 .....	16
主題六、兩支柱解決方案之影響及第二支柱在亞太地區實施情形 .....	20
主題七、亞太地區租稅優惠議題 .....	24
主題八、加強 BEPS 行動方案 13 要求之租稅安排揭露與公開報告 .....	26
肆、心得與建議 .....	28

## 表目錄

表 1	貨物或勞務生產、銷售及移轉稅（OECD 稅收分類 5100）統計	16
表 2	一般銷售稅（OECD 稅收分類 5110）統計	16
表 3	貨物稅（OECD 稅收分類 5121）統計	16
表 4	QDMTT 與我國 AMT 異同之例釋說明	21
表 5	GloBE 規則對租稅優惠影響之例釋背景假設	22
表 6	GloBE 規則對租稅優惠影響之例釋說明	23

## 壹、緣起及目的

亞太稅務論壇 (Asia-Pacific Tax Forum, 下稱 APTF) 2005 年以「亞洲特種銷售稅會議」為名，首度於新加坡舉行，自第 2 屆起更名為「亞洲稅務論壇」，2010 年舉行第 7 屆時，考量與會人員除我國、柬埔寨、印度、印尼、韓國、寮國、馬來西亞、菲律賓、泰國等亞洲地區代表外，尚包括英國、澳洲、紐西蘭等非亞洲地區代表，爰大會指導委員會決議，亞洲稅務論壇自該屆起更名為「亞太稅務論壇」。

上開論壇 2005 年首屆於新加坡舉行後，至 2016 年每年定期舉辦，主辦單位為國際租稅及投資中心 (International Tax and Investment Center, ITIC)，並與亞太地區各國財政部合作，歷經 13 屆之研討；嗣停辦論壇，進行組織及論壇定位調整與在地化，於本 (2023) 年由印尼經濟與財政發展研究院 (Institute for Development of Economics and Finance, INDEF) 與馬來西亞稅務會計師協會 (Malaysian Association of Tax Accountants, MATA) 接手籌辦，並於本年 5 月 3 日至 4 日假印尼雅加達召開「第 14 屆 APTF 年度會議」。

APTF 目標有二：一是讓參與者分享各國經驗與問題解決方案，二是提供國際發展之新觀點，並協助各國進一步思考如何運用他國經驗因應當前挑戰。透過參加是類會議，除有助於瞭解最新國際租稅發展，亦可經由他國稅務經驗之分享，作為我國稅制稅政改革之參考。

## 貳、議程及與會人員

「第 14 屆 APTF 年度會議」於本年 5 月 3 日至 4 日假印尼雅加達 Aryaduta Hotel 舉行，第 1 日主辦單位邀請印尼副總統 Ma' ruf Amin 為活動揭開序幕，並就「亞太地區財政改革」、「公司稅全球發展－包容性架構與聯合國的新興指南」、「當今增值稅之隱憂」與「就有害貨物設計結構化、風險敏感型之貨物稅制度」等議題進行研討；第 2 日就「區域整合與間接稅合作需求」、「兩支柱解決方案之影響及第二支柱在亞太地區實施情形」、「亞太地區租稅優惠議題」與「加強 BEPS 行動方案 13 要求之租稅安排揭露與公開報告」等議題進行研討，並於晚間舉行晚宴，為活動畫下句點。

本次會議主辦單位就各議題邀請 1 名主講人與數名與談人，受邀人員橫跨公部門、私部門與專家學者，APTF 期望透過不同角度的分享與討論，激盪出多元的想法。

本次會議與會人員包括地主國印尼、我國、馬來西亞、泰國、越南、菲律賓、東帝汶、斯里蘭卡與巴基斯坦等國之官方代表，及來自新加坡、中國、澳洲、西班牙與英國等國之學界、業界或國際組織代表；我國與會代表為財政部賦稅署王專員齡懋與林科員正新。

## 叁、會議議題

### 主題一、亞太地區財政改革

自 2019 年 COVID-19 疫情爆發以來，疫情影響亞太地區經濟發展，各國舉債增加、稅收減少，直到近一年疫情趨緩，各國爰開始研議如何因應後疫情時代經濟高度不確定性、利率上升與通貨膨脹等各類財政風險。

世界銀行（World Bank）就此議題提出其觀察重點：首先，低經濟成長率導致財政復甦速度緩慢，尤以低收入國家特別明顯；第二，通貨膨脹造成中產階級名目收入增加，但實則侵蝕實質收入與投資獲利能力；此外，化石燃料費用補貼在 2021 年至 2022 年間持續增加，成為各國政府一大財政負擔。世界銀行認為，前開狀況對各國財政造成直接性、循環性影響；至亞太地區、特別是東南亞國家，其影響主要於農作物價格與利率。

在農作物價格部分，世界銀行認為在財政面臨潛在危機下，東南亞各國政府可能陷入支持生產者或消費者的壓力中，且各國肥料及糧食之進口需求不同，亦將進一步造成不同程度、不同面向的脆弱性，其中，面臨食品安全問題的進口商將遭受嚴重打擊；另外，開發中國家則受到下列因素影響使得農作物產量不足：

- （一） 農業生產力低。
- （二） 運輸及儲存系統不發達。
- （三） 食品市場依地理區域劃分。
- （四） 極易遭受與天氣有關之衝擊、自然災害與氣候變化影響。

在利率部分，利率上升會改變政府的風險偏好，促使政策決定保守化，各國並可能會轉向國內市場、深化與主權銀行連結；另外，對非優惠外債較高的國家而言，將更容易受利率上升影響。

為協助各國面對並解決上開風險，世界銀行提出以下建議：

(一) 改革稅式支出以提高稅收及促進發展

世界銀行指出，精簡效率不彰的稅式支出可以簡化稅制，並提高稅收或以較低稅率徵得相同稅收，甚至進一步提高租稅累進程度及效率；另外，世界銀行鼓勵各國配合推動全球最低稅負制以合理化稅式支出，在該制度下，倘公司所得稅有效稅率過低，國外直接投資（FDI）出口國將取得課稅權。

(二) 善用現行具誘因調整功能之租稅

世界銀行建議，部分租稅之徵收除可獲得財政收入外，亦可校正外部成本，各國應善加運用。

有關此類租稅，世界銀行列舉二例供各國參考：其一為可改善環境與氣候狀況之碳費（稅），根據該行研究，碳費（稅）具一定程度累進性，以泰國為例，富裕家庭所支付之碳費（稅）占其家戶所得比例較高；其二為可改善健康之菸稅，根據世界衛生組織建議，為有效控制吸菸行為，菸稅應達菸價之75%，據此，目前各國現行稅率仍存在進一步調高空間。

(三) 針對數位服務課徵增值稅

COVID-19 疫情後，數位經濟加速發展，惟東亞部分國家增值稅法規並未與時俱進，產生大量稅損，世界銀行強烈建議各國應調整相關制度，儘速將數位服務納入增值稅課徵範圍。

另外，亞洲開發銀行（Asian Development Bank，下稱 ADB）針對本議題分享該行運用總體經濟數據，預測亞太地區之經濟前景。ADB 認為，後疫情時代各國雖面臨



諸多經濟挑戰，但經濟前景基於以下原因仍不容悲觀：

- (一) 去年底全球需求疲軟抑制生產活動，惟近期商業狀況有關指標顯示該狀況正在改善。
- (二) 2022 年亞太地區預期經濟成長率為 4.2%，2023 年與 2024 年皆回升至 4.8%。
- (三) 通貨膨脹狀況預計將趨緩，2022 年預期通貨膨脹率為 4.4%，2023 年降為 4.2%，2024 年再進一步降至 3.3%，整體數值逐漸接近疫情前的平均值。
- (四) 中國疫情後的重新開放比預期更快發生，有助於亞洲地區開發中國家的經濟前景，並帶來上行風險 (Upside Risk)。

## 主題二、公司稅全球發展—包容性架構與聯合國的新興指南

主辦單位就本議題邀請印尼前財政部部長 Prof. Bambang Brodjonegoro 擔任主講人，並邀集印尼賦稅署國際租稅組組長 Mekar Satria Utama、經濟合作暨發展組織 (Organisation for Economic Cooperation and Development, 下稱 OECD) 資深稅務專家 Melinda Brown 及我國財政部賦稅署王專員齡懋共同與談。

全球化促進各租稅管轄區貿易發展及外商直接投資，協助經濟成長、創造就業、推動產業革新，進而提升人民生活水平。各租稅管轄區經濟因應全球化逐漸整合互相依賴，營利事業亦復如是，隨著跨國企業集團產值占全球國內生產毛額 (GDP) 比例逐漸提高，集團內交易情形越來越普遍，考量各租稅管轄區比較利益不同，跨國企業集團在不同區域執行不同功能，整合並發展全球供應鏈模式。

在此背景下，主講人指出，租稅課徵為國家主權核心，隨著近年來全球化發展，逐漸暴露各租稅管轄區因現行稅制差異產生許多潛在漏洞，促使跨國企業集團藉以發展稅基侵蝕及利潤移轉 (BEPS) 之侵略性租稅規劃，將利潤移轉至低稅負、低經濟實質之地區，以極小化集團整體稅負 (據統計全球政府每年稅收因此損失約 1,000 億至 2,400 億美元，相當於全球企業所得稅稅收 10%)。為解決前述規避稅負情形，OECD/二十國集團 (G20) 發布 15 項行動計畫，促進國際租稅原則一致性及提升稅務資訊透明，以打擊租稅規避情形；OECD 並建立包容性架構 (Inclusive Framework) 組織，攜手各租稅管轄區 (尤其處於發展中階段者) 共同平等參與研議 BEPS 相關議題準則，並接受同儕檢視 (peer review)，以落實相關行動計畫建議事項。另外，OECD/G20 於 2021 年發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」，以解決經濟數位化發展下，跨國企業集團利用租稅規劃侵蝕各租稅管轄區稅基問題。

另外，主講人說明各租稅管轄區通力合作有助於防杜租稅規避及維護稅務體制完

整性，以印尼為例，該國已加入稅務資訊透明及交換全球論壇，並簽署稅務用途金融帳戶資訊多邊主管機關協定；該論壇提供能力建構計畫及技術協助服務，協助開發中租稅管轄區落實資訊交換，積極運用取得之資訊查核高稅務風險案件。

印尼與談代表接續說明印尼落實 BEPS 1.0（即前開 15 項行動計畫）情形，並簡介 BEPS 2.0（兩支柱）內容如下：

- （一） 第一支柱：該方案（利潤關聯性及利潤分配）係因應經濟數位化後所得課稅權分配，創造數額 A（Amount A）賦予市場管轄區（market jurisdictions）新課稅權，將大型跨國企業部分剩餘利潤（residual profit）重新分配予市場租稅管轄區，以解決傳統所得稅制下僅以實體連結（physical connection）或實體據點（physical presence）認定是否於市場租稅管轄區構成關聯性，導致市場租稅管轄區無法公平獲得課稅權之問題。
- （二） 第二支柱：全球防止稅基侵蝕規則（Global Anti-Base Erosion Rules，即外界所稱全球企業最低稅負制，下稱 GloBE 規則）要求集團成員於所在各租稅管轄區實質稅率應達最低稅率 15%。當一租稅管轄區集團成員之平均實質稅率低於 15%時，原則由該集團最終母公司向其所在之租稅管轄區補足差額稅款，倘該最終母公司所在之租稅管轄區未實施該制度，將由該集團所有權結構次一層級成員所在之租稅管轄區取得前開補徵稅款之課稅權。
- （三） OECD 目前僅就第二支柱 GloBE 規則發布最終規定，印尼刻進行導入國內法之立法作業；鑑於印尼為發展中國家，其稅法訂有諸多租稅優惠措施協助招商引資，促進該國經濟成長，惟在 GloBE 規則機制下，前開租稅優惠措施可能使跨國企業集團在該國實質稅率低於 15%，面臨繳納補充稅風險，且倘其他租稅管轄區依 GloBE 規則取得補充稅課稅權，形同印尼損失稅收補貼該等轄區國庫情形，爰為保障印尼課稅主權，該國亦刻檢討現行租稅優惠措施。

OECD 資深稅務專家分享反避稅已成為全球趨勢，透過各租稅管轄區通力合作修正現行稅制漏洞及強化資訊透明，將有助落實相關反避稅措施。至有關 BEPS 2.0 部分，OECD 說明 BEPS 1.0 將 4 項行動計畫列為最低標準，強制包容性架構成員均應實施，但 BEPS 2.0 採取不同執行方式，未強制各租稅管轄區均應實施，而係由各租稅管轄區自行評估是否採行。第一支柱進展部分，OECD 刻專注於制定多邊公約草案及其解釋性聲明，預計於 2023 年上半年公布數額 A 多邊公約文本，俾利租稅管轄區開始簽署；第二支柱進展部分，目前已有多個租稅管轄區表態考慮推動 GloBE 規則，以日本及韓國為例，該 2 國已完成 GloBE 規則之立法作業，預計自 2024 年度起實施該制度。

我國則分享因應國際租稅發展趨勢調整稅制之經驗。我國目前非包容性架構成員，惟鑑於我國經濟與國際社會高度連結，向來積極關注國際租稅發展趨勢，從 OECD 於 2013 年推動 BEPS 15 項行動計畫以來，我國財政部即成立專案小組負責研議及推動，陸續修法導入受控外國企業制度、移轉訂價三層文據規定，並於制定各項租稅優惠措施時，要求各部會應檢視是否構成有害租稅慣例，以具實質性且具外溢效果之活動為主要獎勵範圍；並將防止濫用協定、提升爭議解決機制效率等最低標準納入協定政策。另外，在提升租稅透明部分，亦導入共同申報及盡職審查準則（CRS），自 2020 年進行金融帳戶資訊自動交換。

以行動計畫 5（打擊有害租稅慣例）為例，經檢視我國營利事業所得稅租稅優惠制度，自由貿易港區設置管理條例第 29 條租稅優惠規定具藩籬制度（即排除居住者適用該租稅優惠），財政部立即啟動修法作業，使符合資格之營利事業均可平等享有該租稅優惠，並落實該項行動計畫之精神；歐盟自 2017 年起陸續對非歐盟國家稅務體制進行檢視，我國稅務體制經檢視為公平、合理且符合國際標準。

隨著近年國際間發展兩支柱，我國積極掌握相關制度內容及最新發展，與其他租

稅管轄區因應方式及進度。我國雖尚未正式宣布是否實施兩支柱，但已預先採取相關因應措施，例如自 2017 年起實施跨境電商所得稅制度，就與我國具一定經濟關聯性之外國營利事業跨境銷售電子勞務所取得之報酬，提供合理簡化之所得計算方式，及對特定投資抵減租稅優惠（產業創新條例第 10 條之 2）訂定納稅義務人有效稅率應達 15%之適用要件，落實第二支柱要求納稅義務人應繳納一定稅負之精神。

### 主題三、當今增值稅之隱憂

主辦單位就本議題邀請來自澳洲的稅務專家 Michael Evans 擔任主講人，並邀集亞馬遜公司（Amazon）國際公共政策部門資深經理與印尼及馬來西亞財政部代表共同與談。

#### （一） 增值稅為亞太地區國家重要收入來源

根據 OECD 統計，亞太地區國家消費稅（OECD 稅收分類 5000）稅收占總收入比例達 50.6%，為所有收入來源之首；東南亞國家協會（Association of Southeast Asian Nations，下稱東協）成員國一般銷售稅（OECD 稅收分類 5110）稅收占總收入 22.8%，為新加坡與馬來西亞以外成員國收入來源之首。

OECD 認為，增值稅作為亞洲開發中國家主要稅收，改革勢在必行，並提出以下改革目標：

1. 確保增值稅稅收之可靠性、穩定性與永續性，其占 GDP 比重應持續成長。
2. 致力於確保增值稅之中立性，相關作為包含擴大稅基、實施單一稅率與無差別對待各類消費者等。
3. 提升稅務行政效率及納稅義務人法遵。

#### （二） 增值稅之累退性

多數國家推行增值稅過程中，外界多有增值稅具累退性之批評；惟實際上，增值稅累退與否取決於各國稅制設計與民眾消費模式，如部分國家給予食物等必需品免稅或低稅率之待遇及消費者向未辦登記之廠商購買應稅貨物等情形，皆可能影響增值稅之累退性；除此之外，各國在推行增值稅之初，亦透過不同方式給予低所得者補償，其方式包含個人所得稅扣抵、補貼、社會

福利提升與負所得稅制等。

OECD 認為，增值稅是否具累退性之爭議，考量前開因素，開發中國家之增值稅制度可能具累進性；馬來西亞財政部代表則提出，增值稅僅為整體稅制之一環，公平性可透過其他政策或租稅工具達成，累退與否不該成為推動增值稅的阻礙。

另外，各國普遍以「所得」作為衡量累退程度之基準，然而該基準可能使低所得高儲蓄者遭誤認為低納稅能力者，且所得並非唯一衡量納稅能力之指標，故 OECD 提出，可改以「家戶支出」重新評估增值稅累退程度，以排除儲蓄在評估過程中造成的影響。

### （三） 增值稅成長趨緩

根據 OECD 統計，亞太地區經濟體 2010 年至 2020 年間增值稅稅收占 GDP 比重逐漸下降，各經濟體平均值從 2015 年占比 5.2% 降至 2020 年占比 4.6%，東協成員國平均值從 2015 年占比 4.0% 降至 2020 年占比 3.46%。造成上開成長趨緩之原因，OECD 綜整以下可能因素：

1. 整體消費成長情勢趨緩。
2. 儲蓄占家戶所得之比重提升，致增值稅稅基縮減。
3. 增值稅稅率偏低、免稅項目眾多，且消費者購買非課稅或未達課稅門檻商品之支出比重提升。
4. 數位經濟之擴展。
5. 納稅義務人之法遵程度。

#### (四) 跨境銷售與數位經濟增值稅議題

為確保增值稅之中立性，並避免雙重課稅或漏未課稅情事，增值稅之課徵應符合「目的地原則 (Destination Principle)」，對於東協與歐盟等區域經濟共同體或其他關稅同盟而言，該原則是增值稅課稅權分配的重要基礎。

根據該原則，當交易雙方非位於同一租稅管轄區時，出口方應享有零稅率待遇，並由進口方所在地取得增值稅課稅權，惟部分行業（如電信業）基於業務性質，消費地難以確定，使得目的地原則適用困難。

另外，多數國家傳統上基於稽徵成本考量，就增值稅報繳設有登記門檻，並就進口貨物設有免稅門檻，惟前揭門檻不僅造成稅收損失，更造成不公平競爭，尤其疫情後全球經濟數位化快速發展，使上開情況愈加嚴重，破壞增值稅中立性。

為解決以上問題，OECD 建議各國取消低價進口貨物免稅政策，同時賦予電子商務平臺 (electronic market-place) 報繳增值稅之責任；此制度除有效降低稽徵機關管理與稽徵成本，亦相當於取消供應商之登記門檻，有助提升增值稅稅收。

針對數位經濟增值稅議題，Amazon 資深經理指出，該公司支持各國建立一致、公平的數位經濟增值稅課稅制度，並建議各國政府參照 OECD 等國際組織發布之指引訂定課稅規範；其中，Amazon 強烈建議各國在制度設計過程中，應力求簡化及電子化登記與報繳流程，並於正式實施前應預留至少 6 至 12 個月的過渡時間，以利業者遵循。



## 主題四、就有害貨物設計結構化、風險敏感型之貨物稅制度

主辦單位就本議題邀請英國稅務及海關總署前資深官員 Elizabeth Allen 擔任主講人，並邀集馬來西亞學者、INDEF 代表與東協海關執行與合規工作小組主席共同與談。

### (一) 貨物稅制簡介與設計原則

貨物稅為針對特定貨物課徵之特種銷售稅，除可滿足政府財政需求外，亦為政府達成健康、社會及環境目標之重要政策工具。各國現行貨物稅多已實施數年，隨著技術及產品開發創新與消費者喜好變化，貨物稅制應隨時空背景更迭與時俱進。

除貨物稅外，部分國家亦針對特定勞務課徵特種勞務稅；就特種銷售稅制之改革，應符合下列原則：

1. 明確定義課稅客體；倘同時針對勞務課徵特種勞務稅，應與針對貨品課徵之貨物稅有明確區隔。
2. 依國際經驗，貨物稅最適稅制為「從量稅」；惟針對勞務課徵特種勞務稅則應設計為「從價稅」。
3. 課稅時點：應於產製貨物或消費勞務時課徵。
4. 稅率應根據「危害程度」設計。
5. 稅務行政流程應盡可能電子化。
6. 應開發電子稅務登記系統，並基於法遵風險進行查核及實地檢驗。
7. 為鼓勵法遵以減少逃漏稅情事，法規執行應搭配以風險及情報為基礎的宣導活動，並設計裁罰機制。

## (二) 國際現行貨物稅主要課稅客體

貨物稅之課徵，可協助各國政府達成改善健康、社會及環境之政策目標，故現行各國主要課稅客體為菸品、酒類、含糖飲料與污染物等有害貨物，以下分就各類說明：

### 1. 菸品

針對菸品課徵之貨物稅應直接反映其隱含之健康風險，並建議以差別稅額提供消費者購買低危害程度菸品之誘因，據此，電子菸稅負相較其他類菸品應為最低、傳統菸品應為最高、加熱菸品則應介於兩者之間。

以英國為例，該國透過上開差別稅額之制度設計，成功改變消費者對菸品之偏好，自 2002 年起，傳統菸品占所有菸品之消費比例逐年降低；另外，馬來西亞與談代表指出，隨菸品消費量因菸害防制政策而日漸減少，政府將失去一個重要收入來源，各國擬定有關政策時應併同思考替代財源問題。

### 2. 酒類

就酒類課徵之貨物稅應依據酒精含量設計稅額級距，以反映酒類在不同濃度下對健康造成的危害程度。

以歐盟與英國為例，兩者皆透過對酒類課徵貨物稅達成長期政策目標：歐盟計劃在 2025 年前將人均酒精使用量降至 10% 以下；英國政府則將自 2023 年 8 月 1 日起根據零售物價指數提高酒類貨物稅稅額，此舉將使飲用高濃度酒精產品之消費者負擔更高的貨物稅。

### 3. 含糖飲料

鑑於攝取糖分將提高肥胖與罹患糖尿病及心血管疾病之健康風險，部分國家針對含糖飲料課徵貨物稅，藉以影響消費者消費偏好、解決兒童肥胖問題，並鼓勵廠商重新調配飲料含糖比例，甚至轉型生產其他產品。

以英國為例，該國於 2018 年 4 月實施含糖飲料貨物稅，並就高含糖量之飲品課徵較高稅額；實施後，消費者購買含糖飲料的偏好確實轉向較低含糖程度之產品。

### 4. 汙染物

所謂汙染物，包含化石燃料、垃圾掩埋、航空業與水泥等，各國可能針對不同類型汙染物或生產過程具汙染之產品課以差別稅率之貨物稅，以達成改善與保護環境之政策目的。

以挪威為例，該國溫室氣體排放量的 30%與交通有關，為提升電動汽車使用率以降低溫室氣體排放量，就首次購買電動汽車提供相關租稅優惠與獎勵措施，包括針對非電動汽車課徵貨物稅與電動汽車免徵增值稅、過路費及停車費等；在上開政策推動後，2020 年汽車溫室氣體排放量較 2019 年減少 4%。

## (三) 稅務行政與執行

就行政面，首要目標為促進個人與廠商法遵，透過電子化相關系統與資料，建立法遵管理架構，以進行風險評估與管理；就執行面，關務、稅務、警政及地方政府等相關單位應共同努力，確保走私、造假與未誠實申報者受到調查，並確實執行裁罰。

## 主題五、區域整合與間接稅合作需求

主辦單位就本議題再度邀請來自澳洲的稅務專家 Michael Evans 擔任主講人，並邀集印尼、菲律賓與馬來西亞之稅務或關務官員共同與談。

### (一) 間接稅之重要性

間接稅為亞太地區國家重要收入來源，根據 OECD 統計，各國間接稅稅收長期且穩定占 GDP 與總稅收一定比重（如表 1 至表 3），惟受疫情影響，上開比重近年有微幅下滑趨勢，建議各國應審慎檢視現行間接稅制設計基礎，以確保財政收入穩定。

表 1 貨物或勞務生產、銷售及移轉稅（OECD 稅收分類 5100）統計

	亞太地區國家		東協國家	
	2010 年	2020 年	2010 年	2020 年
占 GDP	8.9%	8.6%	6.5%	6.76%
占總稅收	50.5%	48.2%	46.2%	44.4%

表 2 一般銷售稅（OECD 稅收分類 5110）統計

	亞太地區國家		東協國家	
	2010 年	2020 年	2010 年	2020 年
占 GDP	4.7%	4.6%	3.3%	3.46%
占總稅收	24.1%	26%	23.3%	22.8%

表 3 貨物稅（OECD 稅收分類 5121）統計

	亞太地區國家		東協國家	
	2010 年	2020 年	2010 年	2020 年
占 GDP	2.2%	2%	2.35%	2.43%
占總稅收	12.8%	11.6%	16.1%	15.45%

## （二） 間接稅之特性

國際現行課徵之間接稅主要有二：增值稅與特種銷售稅，以下分別簡介其特性：

### 1. 增值稅

- （1） 收入穩定且具效率。
- （2） 具中立性之租稅，不造成扭曲。
- （3） 以發票為基礎，透過進銷項發票相互勾稽之多階段消費稅。
- （4） 稅基為家戶之最終消費支出；理想上，各類貨物及勞務皆為課稅範圍。
- （5） 出口貨物（勞務）不負擔增值稅，進口貨物（勞務）之增值稅待遇與境內貨物（勞務）一致。

### 2. 特種銷售稅

- （1） 為選擇性消費稅，稅收較增值稅不穩定。
- （2） 實施特種銷售稅之重要目標為解決負外部性，據此，特種銷售稅不適宜作為長期穩定財源；另外，課稅客體之價格彈性為稅收變化之一大影響因素。
- （3） 各國基於解決負外部性之政策目標，多選擇酒、菸、含糖飲料、塑膠、石油、汽機車、博弈業、旅館業、娛樂業及奢侈品等存在外部成本之產品或產業為課稅客體。
- （4） 為避免傷害經濟活動，並確保有效課徵，課稅客體之選擇多為小眾消費財。

## （三） 特種銷售稅稅制設計原則

有關特種銷售稅稅制設計，除應選擇特定具外部成本之貨物或勞務作為

課稅客體，以解決健康、環境或社會問題外，主講人並提出以下建議：

1. 應注意課稅主體、客體與稅收之確定性、穩定性及可預測性，並確保稅制簡單明確、易於理解。
2. 隨經濟與科技變化，應注意稅制是否與時俱進。
3. 建立有效的稅務行政程序，以促進法遵。

另外，就稅率部分，主講人提醒各國應檢視特種銷售稅稅制之設計是否符合以下原則：

1. 應為「從量稅」，惟針對奢侈品，考量公平原則，建議採「從價稅」。
2. 稅率結構應為差別稅率，並依酒精濃度、菸品重量或含糖多寡等訂定稅率級距，以切合政策目標。
3. 與鄰近國家研商合作，避免稅率差異扭曲廠商行為。

#### (四) 區域合作議題

區域合作為現今各國努力目標，合作領域橫跨經濟、法律、健康與環境等不同面向。就稅務部分，依據東協經濟共同體 2025 年藍圖，東協認為稅務相關合作是提升東協區域競爭力的關鍵因素之一，並於該藍圖提出以下合作措施：

1. 為吸引投資，東協各國應完善雙邊租稅協定網絡以解決重複課稅問題，並加強扣繳稅制之結構。
2. 依據國際標準改善資訊交換之執行。
3. 就稅基侵蝕與利潤轉移問題討論相關措施，以確保財政健全。
4. 為強化租稅徵收與交易監管，東協各國應思考運用全球納稅義務人識別號之可行性。
5. 探討貨物稅合作與貨品資訊共享之可行性

## (五) 結語

就特種銷售稅部分，主講人綜整 10 點原則供與會各國參考：

1. 應以解決負外部性為目標，而非獲取財政收入。
2. 稅制應持續施行，並搭配一定稅率，以達減少消費之目標。
3. 就稅務行政面考量，單一稅率之從量稅為最佳設計。
4. 運用稅率級距設計，以區別不同消費水準代表的外部成本嚴重程度。
5. 從量稅之稅制設計應具備自動調整機制，以避免通貨膨脹造成實質稅收損失。
6. 稅制之施行應搭配反走私措施，以確保稅收及政策效果。
7. 適時進行市場分析，以優化稅制設計，並搭配教育與社會政策。
8. 稅制改革後，應持續監測廠商行為與市場價格，以防範廠商將稅負透過價格上漲方式轉嫁予消費者。
9. 對市場共同體（如歐盟與東協）而言，應確保各國制度設計與系統之協調性，以達促進內部貿易目標。
10. 市場共同體內各國之制度設計應避免市場內部競爭與扭曲，惟仍不得剝奪各國稅制設計因地制宜之彈性。

## 主題六、兩支柱解決方案之影響及第二支柱在亞太地區實施情形

主辦單位就本議題邀請 ADB 顧問 Matthew Andrew 擔任主講人，並邀集印尼國會議員、Amazon 國際公共政策部門資深經理及 OECD 資深稅務專家共同與談。

### (一) 國際間推動第二支柱情形

日本及韓國已完成立法，澳洲、紐西蘭、馬來西亞及印尼刻進行立法作業中，預計自 2024 年起實施；新加坡、香港及泰國宣布預計自 2025 年起實施；餘亞太地區租稅管轄區尚未宣布是否採行。

### (二) 第二支柱有助強化各租稅管轄區國內資源調配 (Domestic Resource Mobilisation, 下稱 DRM) 能力

開發中租稅管轄區稅收高度仰賴營利事業所得稅，且大量提供租稅優惠吸引外人投資，致跨國企業集團於該等轄區成員之實質稅率極可能低於 15%。按第二支柱 GloBE 規則規定，跨國企業集團於營運所在租稅管轄區均應負擔實質稅率 15% 稅負，此舉有助減輕各租稅管轄區為吸引外資而大量提供租稅優惠之租稅競爭壓力。按 GloBE 規則徵起之稅收，將有助各租稅管轄區強化 DRM 能力，落實政府欲推行之政策。

### (三) 國內合格補充稅制度<sup>1</sup> (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, 下稱 QDMTT) 與我國所得基本稅額條例 (AMT) 之異同

依 GloBE 規則規定，補充稅計算公式如下；AMT 與 QDMTT 計算稅額方式

---

<sup>1</sup> 指各租稅管轄區於國內法訂定符合下列條件規定而課徵之稅額：

- (1) 按 GloBE 規則決定國內超額利潤。
- (2) 就國內超額利潤課徵補足至全球企業最低稅率 15% 之稅負。
- (3) 前開稅負之執行及稅務行政方式應與 GloBE 規則立法範本之結果一致。



不同，爰 AMT 不似 QDMTT 具「直接」減除補充稅效果，僅得計入實質稅率分子項目（涵蓋稅），「間接」提升實質稅率以降低補充稅：

$$(15\% - \text{實質稅率}) \times \text{稅基} - \text{QDMTT}$$

$$\text{即} (15\% - \frac{\text{涵蓋稅}}{\text{GloBE 損益}}) \times (\text{GloBE 損益} - \text{實質性排除所得}^2) - \text{QDMTT}$$

另外，因實質稅率分母項目無減除實質性排除所得規定，致透過 AMT 提升實質稅率之方式未能享有實質性排除所得之效益，在為使跨國企業集團於一租稅管轄區補充稅為零前提下，透過 AMT 課徵之稅額將大於 QDMTT 稅額（詳見表 4 例釋說明）。

表 4 QDMTT 與我國 AMT 異同之例釋說明

背景假設	情境 1：AMT	情境 2：QDMTT
GloBE 損益	200	
應納稅額 <sup>3</sup>	0	
實質性排除所得	100	
AMT/QDMTT 稅額	30	15
補充稅稅率計算		
涵蓋稅	30 (0+30)	0
GloBE 稅基	100 (200-100)	
實質稅率	15% (30/200)	0% (0/200)
補充稅	0 [(15%-15%)x100-0]	0 [(15%-0%)x100-15]

<sup>2</sup> 實質性排除所得係指補充稅稅基之減除項目，為符合條件之薪資費用及有形資產帳面價值之按規定比例計算之金額。

<sup>3</sup> 假設公司所得稅稅率為 0%。

#### (四) GloBE 規則對租稅優惠之影響

主講人說明 GloBE 規則對不同租稅優惠類型有不同程度影響，以適格可退還租稅抵減 (Qualified Refundable Tax Credits, 下稱 QRTC)<sup>4</sup> 為例，GloBE 規則立法範本認為其與政府補助 (grants) 性質相似，應列為集團成員 GloBE 損益之加項，非如一般租稅抵減列為涵蓋稅之減項，而此特點將使跨國企業集團適用 QRTC 之實質稅率，較適用相同稅額一般租稅抵減之實質稅率高，有助降低該集團受補充稅之影響 (詳見表 5 與表 6 例釋說明)。

GloBE 規則並未禁止各租稅管轄區提供租稅優惠，惟各租稅管轄區應參考 GloBE 規則精神，審慎檢視既有及未來研議提供租稅優惠之類型及範圍；又各租稅管轄區應強化自身非租稅 (non-tax) 競爭力，如充沛勞動力、穩健智慧財產權制度、良好實體及數位基礎建設等。在租稅管轄區檢視並修正租稅優惠制度過程中，主講人及與談人均認同在短期可透過導入 QDMTT，確保得對該轄區產生之補充稅優先取得課稅權，以保障該轄區稅基。

表 5 GloBE 規則對租稅優惠影響之例釋背景假設

背景假設	情境 1： 一般租稅抵減	情境 2： QRTC
所得	400	
稅率	16.5%	
應納稅額	66	
抵減稅額	50	
當期所得稅費用 <sup>5</sup>	16	

<sup>4</sup> 指租稅管轄區於集團成員符合該轄區授予租稅抵減要件之 4 年內，以現金或相當現金方式 (如免除納稅義務人涵蓋稅以外之其他負債) 將租稅抵減給予納稅義務人。

<sup>5</sup> 假設適用之財務會計準則不區分租稅抵減類型，均視為當期所得稅費用之減項。

表 6 GloBE 規則對租稅優惠影響之例釋說明

補充稅計算步驟	情境 1： 一般租稅抵減	情境 2： QRTC	備註
GloBE 損益	400	400+50 =450	依立法範本規定，QRTC 應列為 GloBE 損益加項
涵蓋稅	16	16+50 =66	QRTC 依適用之財務會計準則列為當期所得稅費用減項者，應列為涵蓋稅加項
轄區實質稅率	16/400 =4%	66/450 =14.7%	
補充稅稅率 (=15% - 實質稅率)	15%-4% =11%	15%-14.7% =0.3%	
轄區補充稅	11%×400 =44	0.3%×450 =1.35	

#### (五) 跨國企業集團應及早因應

鑑於歐盟會員國、日本及韓國已確定自 2024 年起實施 GloBE 規則，於前開租稅管轄區營運之跨國企業集團將受 GloBE 規則影響。考量 GloBE 規則複雜，跨國企業集團將面臨以往未見之實務挑戰（如為適用 GloBE 規則，另行建立自動化資訊系統計算相關數據）；另外，即使 GloBE 規則訂有過渡期避風港規定，跨國企業集團仍負有相關資訊之申報義務，爰主講人及與會者均認同跨國企業集團應及早因應。

## 主題七、亞太地區租稅優惠議題

主辦單位就本議題邀請印尼財政部官員 Wahyu Hidayat 擔任主講人，並邀集菲律賓國會議員、巴基斯坦及東帝汶稅務官員共同與談。

主講人簡介印尼現行租稅優惠措施，包括減、免徵公司所得稅（優惠期間為 5 至 20 年，依個案適用情形有所不同）；提供費用加成減除優惠（如研發支出抵減幅度為 300%，人才培訓支出抵減幅度為 200%）；現行設有 19 個經濟特區（Special Economic Zone），提供一定程度之金融及稅務優惠；減免特定產業進口貨物相關稅負。

主講人認為 OECD 推動第二支柱，係續行處理未解決之 BEPS 問題，並試圖消除各租稅管轄區競相逐底降低公司所得稅稅率之惡性競爭情形。在各租稅管轄區實施第二支柱下，跨國企業集團將在其營運所在租稅管轄區負擔至少 15% 稅負，租稅優惠對投資人之吸引力下降；倘所得來源國（如印尼）維持現行租稅優惠措施且未實施 GloBE 規則，將可能使跨國企業集團於該國實質稅率低於 15%，相關補充稅將由其他有實施 GloBE 規則之租稅管轄區取得課稅權，形同該國以稅收補貼其他租稅管轄區國庫。

GloBE 規則對不同租稅優惠類型將產生不同程度影響，以所得基礎租稅優惠（如免徵公司所得稅）為例，其將減少涵蓋稅數額，致跨國企業集團實質稅率下降而產生補充稅；至費用基礎租稅優惠，倘其與符合條件之薪資費用或有形資產具關連性，考量 GloBE 規則允許補充稅稅基得減除實質性排除所得（即得減除符合條件之薪資費用及有形資產帳面價值按公式計算之金額），爰縱使該費用基礎租稅優惠將致跨國企業集團實質稅率下降，亦可透過前開實質性排除所得降低補充稅稅基，以減緩跨國企業集團受補充稅之影響。

與談人並再次強調，雖然在 GloBE 規則下仍可提供租稅優惠，惟長期而言，租稅優惠將不再是吸引外人投資之有效工具，各租稅管轄區將就其他影響投資決策之非租

稅因素進行競爭，爰建議各租稅管轄區應善用實施 GloBE 規則所徵起之稅收，進行國內資源調配，強化前揭影響投資決策之非租稅因素之競爭力。

## 主題八、加強 BEPS 行動方案 13 要求之租稅安排揭露與公開報告

主辦單位就本議題邀請西班牙國家石油公司（Repsol）稅務主管 German MIÑANO 擔任主講人，並邀請印尼大學學者共同與談。

西班牙國家石油公司租稅政策係致力於符合營運所在租稅管轄區稅法規定，落實良好稅務治理實務。該公司說明其稅務治理理念與聯合國永續發展目標（United Nations Sustainable Development Goals）一致，且為西班牙第一家每年自主公開符合 OECD 行動計畫 13 規定國別報告資訊之企業，並自主遵循國際間有關企業永續資訊揭露倡議規定（如 GRI-207）；該公司於官網自主揭露稅務資訊包括下列 6 項：

- （一） 租稅政策
- （二） 納稅貢獻報告
- （三） 國別報告
- （四） 於租稅天堂及其他爭議租稅管轄區營運情形報告
- （五） 良好稅務實務自我檢視報告
- （六） 與各租稅管轄區合作關係報告

主講人說明除賡續提升稅務資訊透明度外，近年來西班牙國家石油公司亦積極強化與各租稅管轄區稅捐稽徵機關合作關係。其認為徵納雙方良好合作關係須建立於稅捐稽徵機關具適切能力與納稅義務人建立合作關係並良好落實相關規定；納稅義務人則應有穩健租稅控制架構，積極進行稅務風險管理及願意透明揭露相關稅務資訊與稅捐稽徵機關進行溝通。該公司已透過預先訂價協議（APA）、風險評估機制（risk assessment）及聯合稽查（joint audits）等方式，與不同轄區稅捐稽徵機關通力合作，增進渠等對該公司實際營運情形之掌握，及強化徵納雙方間互信，並據此取得該等轄區稅法適用確定性及避免稅捐稽徵爭議。

與談學者亦分享學術研究發現稅務資訊透明度之提升，有助強化可究責性（accountability），對企業產生遏阻效果，增進企業稅務依從度；另一方面，政府應致力簡化稅務體系，減少徵納雙方成本，以提升效率。基此，與談學者建議政府及稅捐稽徵機關應以提升租稅透明度為優先事項，例如強化資訊交換機制、提升稅務資訊公開揭露及簡化稅務體制。

## 肆、心得與建議

### 一、 廣續關注國際發展趨勢

#### （一） 第一支柱

1. OECD 規劃以簽署多邊公約方式實施數額 A 制度，並陸續發布部分國內法立法範本草案公眾徵詢稿，蒐集各界意見，迄 2023 年 5 月底尚未正式提出多邊公約文本及國內法立法範本，執行措施仍未明朗。
2. 財政部將持續關注 OECD 後續發布文件、BEPS 包容性架構成員簽署多邊公約及國內法制定情形等，通盤評估檢討我國相關課稅規定之必要性與可行性，並適時檢討我國租稅協定政策及因應方案。

#### （二） 第二支柱

OECD 預計 2023 年實施全球企業最低稅負制，惟未強制各租稅管轄區均應實施。該制度對我國跨國企業集團及政府稅收之影響，尚須視 BEPS 包容性架構各成員推行情形及立法時程而定。財政部將觀察國際間主要國家實施情形，審慎研議推動，以符合國際租稅發展趨勢，兼顧我國課稅權及跨國企業集團遵循成本。

#### （三） 跨境銷售與數位經濟增值稅議題

就跨境銷售勞務部分，我國已參考 OECD 建議及國際作法，修改增值型及非增值型營業稅法，自 2017 年 5 月 1 日起實施境外電商課徵增值稅制度；至跨境銷售貨物部分，現行我國仍就進口低價貨物維持免稅限額規定，財政部未來將持續關注國際趨勢，併同考量通關效率、海關人力負荷與稽徵成本等因素，適時評估取消免稅限額之可行性。



## 二、 審慎提供租稅優惠措施，並評估其與 GloBE 規則之關聯性

GloBE 規則要求跨國企業集團於營運所在租稅管轄區實質稅率均應達 15%，將削弱各租稅管轄區利用租稅優惠措施吸引投資之效果，且不同租稅優惠措施受 GloBE 規則影響程度不一。政府應審慎評估租稅優惠政策之有效性，並進行效益及成本分析，研議提供租稅優惠措施之必要性及其受 GloBE 規則之影響程度。

## 三、 積極參與國際會議，增進國際交流及合作

透過參與本次會議，與各國與會代表相互分享稅制及稅務行政經驗，可增進國際合作機會，建議持續積極參與國際組織舉辦之國際會議，以了解各國實務執行經驗，精進相關稅務行政措施，促進納稅義務人法遵，維護租稅公平。