

後疫情時代供應鏈布局稅務觀點

新冠疫情持續延燒，極端氣候在各地肆虐，復加以俄烏戰爭，天災、戰爭及疫情除影響全球經濟發展外，亦造成商業模式改變，供應鏈重組從長鏈改為短鏈，從全球化轉為區域化生產。在考量供應鏈布局時，稅負成本及相關稅務遵循成本為必要考量之因素。隨著環境之改變，法規之修正，後疫情時代稅務觀點也必然隨之調整以因應變革。

洪于婷、盧國正（勤業眾信聯合會計師事務所稅務部資深會計師、協理）

壹、前言

極端氣候變遷和新冠疫情除影響全球經濟發展外，也對人類社會造成生活模式和習慣改變，尤其對科技工具的依賴程度大幅增加，各企業和組織以線上會議代替多數面對面會議，減少人員或物資非必要的移動，另一方面，人們也逐漸走向與病毒共存之新常態，經濟反彈復甦，在家上班模式亦

使企業持續增加數位化工具之運用，因而，為降低疫情帶來之衝擊及順應商業模式改變，就近供應和在地供應之短鏈供應更為盛行。人們也逐漸覺悟減緩地球暖化之速度，降低溫室氣體的排放，才是解決氣候異常及地球海平面上升之良方。此外，俄烏戰爭持續進行，俄羅斯作為天然氣主要供應地區，牽動全球能源供應及減碳目標之達成進度。本文將從稅

務觀點就企業在後疫情時代的供應鏈布局提出觀察與建議。

貳、緊密之區域合作

對於製造商而言，貨品原產地認定將影響該貨品是否可以適用特定關稅降稅安排或避免落入加徵關稅之範圍，間接稅（進口關稅及營業稅）在評估供應鏈重組稅務分析比重日趨重要，也逐漸被納入產業及產品線投資地點及投資架構

分析中。在疫情持續延燒之際，「區域全面經濟夥伴協定」（Regional Comprehensive Economic Partnership, RCEP）仍於 2022 年 1 月順利取得足夠成員國批准而正式生效。以涵蓋之人口數及 GDP 產值而言，RCEP 成爲有史以來全球最大貿易協議。RCEP 明確採用區域累積原則認定原產地，產品原產地價值成份可在成員國構成的區域內進行累積，比如說某特定產品在中國大陸、越南及日本這三個成員國都有加工及增加產品附加價值，最後只要區域內會員國的附加價值加總達到一定比例，就認定爲區域內產品，而可達到優惠關稅，甚至在所有會員國全部適用零關稅。因此，建議企業應思考如何利用 RCEP 區域累積原產地規定，在就近供應短鏈策略下，增加內外銷產品之運用彈性。

在此同時，另一個已生效之區域經濟貿易協議「跨太平洋夥伴全面進步協

定」(Comprehensive and Progressive Agreement for Trans-Pacific Partnership, CPTPP) 於 2021 年也陸續有新的成員國遞件申請加入，包括英國、中國大陸、臺灣及韓國。英國在脫歐之後，即積極加入區域合作經濟網絡及與各國洽簽自由貿易協定，英國加入 CPTPP 已取得成員國重要共識，未來 99.9% 自英國出口至 CPTPP 成員國家之貨物將可望取得關稅減讓優惠。

臺灣若能順利加入 CPTPP，將有助於產業升級與加速國內廠商與國際接軌，亦增加其供應鏈布局之彈性，藉由 CPTPP 成員國東協四國（新加坡、馬來西亞、越南、汶萊）連結東協市場、藉由美洲四國（加拿大、墨西哥、智利及秘魯）進入美洲市場，若英國成爲成員國，亦可有機會取道英國進入歐洲市場。CPTPP 本質上是高標準及高度自由化之協定，以關稅降稅安排爲例，CPTPP 要求各成員國之關稅必

須快速且大幅度減讓，協議生效後，短期免除 90% 產品區域內關稅，長期則將免除 95% 產品關稅，實現高度自由化貿易市場；市場准入方面，服務貿易及投資，則要求採負面表列方式做出開放承諾。

CPTPP 也關注環保議題要求各成員國須實施更嚴格之環境保護規定。由於 CPTPP 已於 2018 年 12 月生效，企業若已於 CPTPP 成員國有生產據點（如越南），應先了解 CPTPP 在貿易、服務、投資等市場准入條件及措施，並模擬臺灣及其他新成員國陸續加入後可帶來之產業彈性、關稅降稅安排及市場進入，結合關稅降稅幅度及時程安排，合理運用原產地規則享受優惠關稅，降低生產或營運成本，優化企業供應鏈及價值鏈。

另外，對於企業跨國投資不可避免的是移轉訂價上的考量，尤其在後稅基侵蝕與利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）時代，各國

論述》專論 · 評述

稅局均要求企業在關係人交易上有更透明的揭露，並普遍認為企業所保留的利潤水準應該要和其在價值鏈上的貢獻保持一致。因此，製造商在考慮供應鏈調整時，除了關稅，亦須要考量調整帶來之功能及風險的變動、利潤分配是否合理，以降低相關稅務查核的風險。

參、碳稅催化企業落實綠色轉型，實踐減碳目標

除上述提及緊密區域合作重要性外，不論是政府、勞工、消費者、投資人決策都聚焦於去碳化行動，世界各地之立法者，也紛紛認同「去碳化之稅收政策」將對未來民眾行為及產業供應鏈之運作扮演決定性之角色，因為碳稅課稅機制可以將生產或使用能源所造成二氧化碳排放之外部成本內部化，進而達到減少二氧化碳排放之效。

各國及跨國企業雖早於 2016 年生效之巴黎協定架構

下，因應氣候變遷行為，陸續展開法規制定或修正（如碳稅政策）或供應鏈原物料採購及生產流程的低碳計畫，惟進度及成效有限，畢竟「以鄰為壑」的觀望想法仍舊存在，企業及供應鏈自然可以找到排碳成本更為低廉之生產據點。然而，新冠疫情及氣候異常帶來之影響，加速各國凝聚共識，歐盟在 2021 年 7 月首先提出綠色經濟方案草案，預告歐洲碳邊境調整機制（Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM，俗稱碳關稅）已排定時程表，2026 年起正式對進口鋼鐵、鋁、水泥、肥料及電力等高碳排產品課徵碳關稅；歐盟於 2022 年 3 月 15 日經濟貿易會議亦就 CBAM 一般性原則已達成共識，包括對 CBAM 申報人（進口人）登記須進行集中管理，要求進口商首先必須向歐盟專責登記機構（Central Registry）註冊登記。同時，為降低徵稅複雜度及企業遵循成本，歐盟設置 CBAM 豁免價

值門檻，若進口人每批貨物進口價值低於 150 歐元，則毋須負擔 CBAM 義務。預計將有三分之一進口歐盟之貨物適用此項排除門檻。對歐盟而言，這些適用豁免價值門檻之貨物總價值及總數量所代表之溫室氣體排放量實際上微不足道，但卻可有效降低小型企業遵循 CBAM 之成本。

相較於政府稅收政策通常需要一段時間取得公眾意見徵詢或立法程序，由供應鏈龍頭企業發起的去碳行動及碳稅成本風險控管，則立即顯現在供應鏈的採購計畫及生產流程，甚至是物流運輸距離長短及運具之選用。現今消費者選擇多元化、技術不斷提升、產品普遍壽命週期不長以及市場競爭激烈，供應鏈存貨管理除著重於如何提升客戶滿意度和疫情造成短鏈存貨管理外，如何進行低碳或去碳之供應鏈管理已是另一個重要課題，而碳稅風險管理也成為綠色經濟稅制之顯學。不同於國際租稅之所得

稅長年以來以經濟合作暨發展組織（OECD）公布之範本及解釋為各國稅局之參考及依循原則，各國碳稅政策因國情及天然資源環境不同，暫時難有多數國家採用之準則綱領，再者，短鏈供應鏈之盛行，供應鏈產地分散各國，因而，未來管理各國碳稅風險則成為供應鏈各成員必須面對的挑戰。企業在考量其供應鏈布局時，應聚焦與考量以下議題：

一、排碳有價

歐盟碳關稅之立法意旨，在避免位於歐盟企業，利用非歐盟成員國相對寬鬆的法令，將碳密集之製造業移至歐盟之外，或進口較低價的碳密集產品取代歐盟產品所產生的「碳洩漏」風險。若發生碳洩漏，將削弱歐盟及全球對氣候變遷所做的努力，同時，也造成不公平競爭。透過此機制，將歐盟內生產及進口商品間的碳價一致化，可確保歐盟氣候政策不因製造商移至其他環境及氣

候政策標準較低的國家進行生產，而有所弱化。

一般而言，政府制定稅收政策通常有兩個面向：提供租稅獎勵予民衆及企業，藉由提供誘因、導引及鼓勵達到立法者期待目標（減碳）；另一方面，向民衆及企業徵收稅費，使其增加成本，進而降低立法者不喜之行爲（排碳有價）。該稅收也可用於輔導及補貼民衆及企業，協助其調整行爲。不論是針對造成二氧化碳排放的商品或服務，依排放量課徵環境稅，或者是依二氧化碳的排放來源徵收，各國政府對於碳定價制度及碳費或碳稅的徵收，依據不同國情、政經環境、產業結構（如能源依賴程度及製造業比重等）等做法不一。而歐盟率先公布碳關稅政策，迫使各國政府重新檢視現行政策，避免企業被雙重徵稅。

近期亞洲各國也陸續針對碳稅法規進行調整，新加坡原先針對排放 2.5 萬噸以上溫室氣體的企業（包括發電廠及半

導體公司）要求其須登記申報，並對超過 2.5 萬噸的排放徵收每噸新幣 5 元的碳稅。新加坡於 2022 年 2 月 18 日公布新加坡 2022 年財政預算案，預告碳稅稅率將自 2024 年起逐步由現行每公噸排放量新幣 5 元，提高至新幣 25 元，2026 年起再提高至每公噸新幣 45 元，預計於 2030 年每公噸將達新幣 50 至 80 元，稅收將運用於幫助企業落實綠色轉型，及把握綠色經濟商機之獎勵措施。

印尼則於 2022 年 7 月起針對碳排放徵收碳稅，並將碳稅稅率設定價格高於或相當於碳市場價格。若碳市場價格低於或等同每公斤二氧化碳當量（CO₂e）30 印尼盾，則碳稅為每公斤 CO₂e 為 30 印尼盾。印尼政府將碳稅稅率設定高於或相當於市場價格，乃盼透過碳交易市場機制，實現減碳排放目標。從 2022 年至 2024 年僅限於燃煤發電廠（entities operating in the field of coal-fired power plants），2025 年

論述》專論 · 評述

後，印尼政府將根據相關部門的準備情況、經濟狀況等分階段擴大碳稅課徵規模。

臺灣擬先採取碳費徵收制度，但目前尚未公布碳費收取標準，未來碳費收入將專款專用於發展國內低碳技術及低碳產業綠色轉型，以增加產業競爭力，減低對高碳排產業之衝擊，並逐步建立機制。

二、建構綠色供應鏈

綠色供應鏈是未來趨勢，也是各國在減碳上不得不面對的重要課題。由於去碳化行動不可避免將導致直接或間接生產成本及物價上漲，但在面對國際「碳中和」與「淨零碳排」的浪潮和趨勢下，企業為求生存不得不做出調整，特別是天然氣作為推動綠色能源之重要角色，而俄羅斯為其主要供應地區，俄烏戰爭亦使綠色供應鏈的推動增加變數。供應鏈之改變都須付出代價，比如投資更先進的設備或導入更節能的製程，或者變換供應廠商、甚

至是植林、發展碳捕捉技術等。這對企業來說無疑又是一項新的投資和成本支出，不可不慎。在建構綠色供應鏈上企業應先從自身做起，除對自身的碳排進行徹底盤查外，亦須和上下游的供應商進行合作，由資源相對豐富的大型企業帶頭進行去碳或減碳的改變，進而影響或協助供應鏈上的合作夥伴進行轉型。另外如產品購買方之低碳需求、各國政府要求之碳排放總量管控、各國未來的碳稅政策走向及時程等都須列入考慮。

肆、結語

許多企業近年來受中美貿易紛爭和 COVID-19 影響，已經對其供應鏈布局做出調整，然面對未來區域經濟合作態勢及全球快速去碳化的風潮，供應鏈的轉型及應變能力勢必要比過往更深且要更快，如俄烏戰爭等無法預期之突發事件，均會牽動全球供應鏈之布局和產業之變化，因此持續掌握區

域合作和政經情勢之動態及各國稅務政策，將有助於企業管理供應鏈之稅務風險，並預做轉型之準備，提高供應鏈之彈性及韌性。❖