

透過臺灣碳權交易所交易碳權之課稅簡析

謝慧雯、丁翎育*

要 目

壹、前言	肆、交易國外碳權適用所得稅協定之
貳、我國碳權交易制度發展	分析
參、透過碳交所交易碳權之	伍、碳權交易之所得稅稽徵作業與租
相關課稅規定	稅協定適用程序
	陸、結論與建議

提 要

隨著全球各國積極尋求有效機制以減少溫室氣體排放，碳權交易為因應氣候變遷工具之一。為實現我國於2050年達成溫室氣體淨零排放(Net Zero Emissions)長期減排目標，政府積極推動相關政策，鼓勵產業自願參與減排行動。我國於2023年正式啟動碳權交易市場，我國或外國營利事業得透過臺灣碳權交易所(下稱碳交所)出售碳權予我國營利事業承購，相關交易產生之稅務事宜，財政部設計簡化課徵機制，明確規範營業稅與營利事業所得稅稽徵作業流程及所得計算方式。此外，外國營利事業如屬我國所得稅協定夥伴國之居住者，出售碳權取得相關所得，得依協定按所得性質適用相應條文，減免我國來源所得稅。

壹、前言

隨著全球氣候變遷問題日益嚴峻，各國政府與企業對於溫室氣體排放之控管日益重視。為實現全球減碳氣候目標，碳市場(carbon markets)為工具之一¹，透

* 本文作者分別為國立高雄科技大學會計學系研究所碩士及國立政治大學會計學系研究所碩士。

¹ World Bank(2022), What You Need to Know About Article 6 of the Paris Agreement, <https://www.worldbank.org/en/news/feature/2022/05/17/what-you-need-to-know-about-article-6-of-the-paris-agreement>.

過資源流通並降低成本，讓各國企業漸進轉型為低碳排放，有效實現淨零排放目標。目前全球75個國家或地區實施碳定價制度(採碳稅費制度共39個，採總量管制排放交易共36個)²，碳市場透過各參與者交易由減少或移除溫室氣體而獲得之碳權，以激勵減排活動，例如推動可再生能源取代化石燃料，或提升保育森林等生態系統碳儲量。

目前全球約30個碳權交易系統正在運行³，約20個國家刻研議導入碳權交易機制。依據世界銀行(World Bank)發布「2024年碳定價狀況與趨勢報告」⁴，全球約24%碳排放已納入各種碳定價工具(Carbon Pricing Instruments, CPIs)，反映碳市場做為因應氣候變遷重要工具逐漸得到認可。

我國雖非聯合國氣候變化綱要公約(United Nations Framework Convention on Climate Change, UNFCCC)及巴黎協定(Paris Agreement)之締約國，惟面對低碳時代來臨，對溫室氣體減量之制度規劃朝向與國際接軌方向發展，於2023年正式啟動碳權交易市場。

為因應我國碳權交易市場相關交易衍生課稅事宜，財政部針對外國營利事業透過我國碳交所出售碳權之利益，制定相關所得稅課徵規定及簡化稽徵程序，以提高稽徵效率並減少企業負擔。我國目前已簽署生效35個⁵避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定(下稱所得稅協定)，外國營利事業取得碳權交易所得，若符合適用所得稅協定規定者得適用之。

此外，為利稽徵實務執行，我國稅捐稽徵機關建立碳權交易雙方易於遵循且簡化稽徵作業程序，俾掌握碳權交易稅源，完成輕稅簡政目標。

² 環境部氣候變遷署(2025)，碳費專區，<https://www.cca.gov.tw/affairs/carbon-fee-fund/2301.html>。

³ German Emissions Trading Authority (DEHSt) (n.d.), International emissions trading systems, https://www.dehst.de/EN/Topics/EU-ETS-1/EU-ETS-1-Information/International/international_artikel.html.

⁴ World Bank(2024), Global carbon pricing revenues top a record \$100 billion, <https://www.worldbank.org/en/news/press-release/2024/05/21/global-carbon-pricing-revenues-top-a-record-100-billion>.

⁵ 截至2025年5月，我國簽署生效之全面性所得稅協定35個，包括印度、印尼、以色列、日本、韓國、馬來西亞、沙烏地阿拉伯、新加坡、泰國、越南、澳大利亞、吉里巴斯、紐西蘭、奧地利、比利時、捷克、丹麥、法國、德國、匈牙利、義大利、盧森堡、北馬其頓、荷蘭、波蘭、斯洛伐克、瑞典、瑞士、英國、甘比亞、塞內加爾、南非、史瓦帝尼、加拿大及巴拉圭。

貳、我國碳權交易制度發展

一、我國減碳相關政策發展及法規簡介

2010 年前行政院環境保護署⁶(下稱環保署)為鼓勵國內產業執行溫室氣體減量，發布「溫室氣體先期專案暨抵換專案推動原則」推動溫室氣體減量專案(下稱先期專案)，由申請者提出減量計畫專案申請，經環保署核發取得減量額度。

2015 年通過「溫室氣體減量及管理法」(下稱溫管法)，終止受理申請先期專案，設定 2030 年溫室氣體排放量將比 2005 年減少 20%，及 2050 年達到淨零排放之目標，並採取多項措施以達成前揭目標，包括推動能源轉型，逐步降低對化石燃料依賴，並積極發展再生能源，尤其是太陽能與風力發電。

2015 年溫管法及其子法「溫室氣體抵換專案管理辦法」推動溫室氣體排放額度抵換專案(下稱抵換專案)⁷，嗣 2021 年針對溫管法提出修正並將法案名稱修改為「氣候變遷因應法」(下稱氣候法)，2023 年公布施行後以該法及其子法「溫室氣體自願減量專案管理辦法」推動溫室氣體自願減量專案(下稱自願減量專案)⁸。依據先期專案、抵換專案及自願減量專案申請取得之減量額度，皆為國內碳權。

我國參考國際經驗，於 2023 年依氣候法推動國內碳定價交易，至中長程碳定價機制規劃，依氣候法第 34 條⁹規定，授權行政機關未來可因應國際溫室氣體減量規定，實施溫室氣體總量管制及排放交易制度，逐步發展總量管制下碳交易制度，透過市場機制鼓勵企業減少碳排放。

此外，2026 年起將針對前一年度二氧化碳排放量徵收碳費¹⁰(carbon fees)，依

⁶ 2023 年行政院環境保護署改制為環境部，下轄氣候變遷署、資源循環署、化學物質管理署、環境管理署及國家環境研究院。

⁷ 執行抵換專案排放源後產生之溫室氣體排放量(專案情境)，與照常營運狀態所產生之溫室氣體排放量(基線情境)相比形成溫室氣體減量。而此減量績效可向環境部氣候變遷署申請認可，取得減量額度。環境部氣候變遷署(2025)，溫室氣體自願減量暨抵換資訊平臺—抵換專案介紹，<https://carbonoffset.moev.gov.tw/ApplicationRegistrationView/Intro>。

⁸ 依環境部認可之減量方法撰寫專案計畫書，並判斷採用減量方法是否需先由查驗機構確證，完成後再向該部申請註冊。經註冊通過且執行專案後之減量實績，經查驗機構查證及該部審查通過後，可取得減量額度。環境部氣候變遷署(2025)，溫室氣體自願減量暨抵換資訊平臺—自願減量專案簡介，<https://carbonoffset.moev.gov.tw/VoluntaryReductionView/Intro>。

⁹ 氣候變遷因應法第 34 條，中央主管機關應參酌聯合國氣候變化綱要公約與其協議或相關國際公約決議事項，因應國際溫室氣體減量規定，實施溫室氣體總量管制及排放交易制度。

¹⁰ 依環境部氣候變遷署 2024 年 10 月 23 日新聞稿，環境部依據碳費費率審議會決議之費率建議，核定碳費費率並完成相關法制作業程序後，於同年月 21 日公告「碳費徵收費率」，一般費率

氣候法第26條、第27條及第30條與碳費收費辦法第9條及第10條規定，經中央主管機關認可之國外碳權可於5%額度內扣抵碳費；依自願減量專案、抵換專案及先期專案等取得減量額度之國內碳權，亦可依一定比例扣抵碳費。

二、臺灣碳交所之國內碳權及國外碳權交易概述

依經濟部產業發展署分類，碳權得自兩種管道取得¹¹，其一為「總量管制及排放交易」產生之碳權，即各國政府設定總量管制碳排額度，核發排放額度予事業，若事業排放量高於配額，得於碳市場購入排放額度；其二為「減量計畫」產生之碳權，即事業透過執行植樹或使用再生能源等減碳計畫，經查證認可後核發減量額度。

我國目前尚未採行「總量管制及排放交易」核發碳權，市場碳權交易標的皆為「減量計畫」產生。我國企業主動透過減量計畫獲得減量額度，屬國內碳權，例如漢寶農畜產企業股份有限公司執行污水場沼氣發電抵換專案¹²取得之減量額度；我國企業自國外購買減量額度者，屬國外碳權，例如我國企業購買經Verra國際認證機構認證緬甸藍碳專案之減量額度¹³。

依氣候法規定，環境部委託金融監督管理委員會指定臺灣證券交易所與行政院國家發展基金管理會共同投資成立碳交所，自2023年12月22日正式營業，媒合國內與國外碳權供需。我國碳交所交易平臺(下稱碳交所平臺)分為「國內減量額度交易平台」及「國外減量額度交易平台」¹⁴。國內減量額度交易平台之交易標的，為環境部核發自願減量專案及抵換專案之減量額度，而先期專案減量額度，僅得以協議方式交易，不經由碳交所交易¹⁵；國外減量額度交易平台之交易

定為每公噸二氧化碳新臺幣300元，另符合相關規定得適用優惠稅率，<https://enews.moe.gov.tw/Page/3B3C62C78849F32F/3a0a408a-33e5-4a0d-9939-23e8222c5284>。

¹¹ 經濟部產業發展署(2025)，臺灣碳管制措施—碳權簡介，<https://www.go-moca.tw/carbonManagement?category=carbonPrivilege>。

¹² 環境部氣候變遷署抵換專案查詢網頁(<https://carbonoffset.moe.gov.tw/ApplicationRegistrationView/CaseQuery>)，得查詢專案計畫書及額度申請書。

¹³ 碳交所(2024)，移除類型專案首發：碳交所推出藍碳專案，協助企業符合國際供應鏈要求，<https://www.tcx.com.tw/zh/news.html?402890848e9932d001900a1d0a8f0c4>。

¹⁴ 國外減量額度交易平台於2023年12月22日正式啟動交易；國內減量額度交易平台於2024年10月21日正式啟動，供事業進行減量額度之交易或拍賣，國內減量額度交易之相關資訊詳 <https://carbonoffset.tcx.com.tw/productList>。

¹⁵ 環境部氣候變遷署(2024)，環境部發布「溫室氣體減量額度交易拍賣及移轉管理辦法」，

標的係由國際認證機構(例如Gold Standard Foundation及Verra)核發之國外碳權。

在實務交易上，碳權買、賣雙方如欲透過碳交所平台交易國外碳權，賣家須將原登記於國際認證組織帳戶之國外碳權，移轉至碳交所於該組織開立帳戶；買家則須預先存入足額款項至碳交所提供專屬帳號，方能進行下單交易。嗣買賣成立，即分別將交易價款給付予賣家，碳權則移轉至買家於國際認證組織帳戶，若買家無國際認證組織帳戶，則將暫存於碳交所開立之帳戶，再依買家指示作業。

至透過碳交所平台交易國內碳權部分，先由賣家提出交易或拍賣其「額度帳戶」¹⁶減量額度申請，買家將足額款項預存至環境部指定金融機構專戶。待交易或拍賣完成後，碳交所將交易價款給付予賣家，並通知環境部將賣方事業額度帳戶內減量額度，移轉至買方事業額度帳戶。

叁、透過碳交所交易碳權之相關課稅規定

碳交所成立後，碳權透過碳交所平台進行交易，賣家可為我國營利事業或外國營利事業(包括國外碳權開發商及銷售商)，本文依出售碳權所得人為我國營利事業(營業人)或外國營利事業，分別說明涉營業稅及所得稅適用法令及課徵方式如下：

一、營業稅

加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第1條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，應依法課徵營業稅；同法第3條第2項規定，提供勞務與他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。所稱勞務，就立法意旨，指貨物以外得為交易之標的，如權利及服務均屬之。另依營業稅法第4條第2項第1款規定，銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用，為在中華民國境內銷售勞務。經中央主管機關(環境部)核准取得之國內碳權，及經該機關認可之國外碳權，皆具得扣除溫室氣體排放量或抵銷其超額量之權利，故國內及國外碳權為權利性質。交易前述碳權係在我國境內提供或使用，屬在我國境內銷售

<https://enews.moenv.gov.tw/Page/3B3C62C78849F32F/5bf492fe-5232-4500-9036-431b157c4ee8>。

¹⁶ 溫室氣體減量額度交易拍賣及移轉管理辦法第7條第1項，首次參與交易或拍賣之事業，應先經中央主管機關(環境部)同意開立額度帳戶及買賣帳戶。另同辦法第1條說明額度帳戶指由事業開立，以記錄減量額度之取得、管理、移轉及註銷等作業之帳戶；買賣帳戶指事業為透過交易平臺交易或拍賣減量額度，依本辦法規定開立之帳戶。

勞務，應課徵營業稅。

當碳權交易賣方為我國營利事業，或在我國境內設有固定營業場所之外國營利事業，應就其碳權交易銷售價格，開立三聯式統一發票予國內買受人，以符合營業稅法相關規範。

當碳權交易賣方為在我國境內無固定營業場所之外國營利事業時，依營業稅法第2條第3款¹⁷規定，交易應由國內買受人依營業稅法第36條第1項¹⁸規定報繳營業稅。然此規定導致國內買受人面臨較高行政負擔，例如逐筆交易須自行計算營業稅填報408繳款書(購買國外勞務營業稅繳款書)並自行繳納。為降低國內買受人行政成本，並提升其參與碳權交易意願，碳交所與外國營利事業簽訂委託(受託)代售合約，依營業稅法第3條¹⁹、同法施行細則第19條²⁰及統一發票使用辦法第17條²¹規定，約定碳交所受託銷售國外碳權時，由買方給付碳權交易數額及營業稅，碳交所依銷售價格開立統一發票予國內買受人。

二、所得稅

所得稅法第8條第7款及第9款規定，在中華民國境內財產交易之增益或經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，為中華民國來源所得。因營利事業透過碳交所平台出售國外碳權，交易地點在我國境內，故屬我國來源所得。

當碳權交易賣方為所得稅法第3條第2項規定之我國營利事業，應就我國境內外全部營利事業所得，合併申報課徵營利事業所得稅。因此，我國營利事業出售碳權之所得，應依所得稅法第71條第1項²²規定依限辦理結算申報並完納稅款。

¹⁷ 營業稅法第2條第3款規定，外國之事業、機關、團體組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人為納稅義務人。

¹⁸ 營業稅法第36條第1項規定，外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人於給付報酬之次期開始15日內，就給付額依規定稅率，計算營業稅額繳納之。

¹⁹ 營業稅法第3條第3項節錄，有左列情形之一者，視為銷售貨物：五、營業人銷售代銷貨物者。第4項規定，前項規定於勞務準用之。

²⁰ 營業稅法施行細則第19條第2項節錄，營業人委託或受託代購、代銷貨物，雙方應訂立書面契約，以供查核。第3項規定，前2項規定，於本法第3條第4項視為銷售勞務準用之。

²¹ 統一發票使用辦法第17條第2項節錄，受託代銷之營業人，應於銷售該項貨物時，依合約規定銷售價格開立統一發票，並註明「受託代銷」字樣，交付買受人。

²² 依所得稅法第71條第1項規定，納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實。並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅

當碳權交易賣方為所得稅法第3條第3項規定之總機構在我國境外之外國營利事業，且在我國境內有固定營業場所者²³，出售碳權之所得應由該固定營業場所，依所得稅法第71條第1項規定辦理結算申報。若該外國營利事業在我國境內無固定營業場所者，應依所得稅法第73條第1項前段及各類所得扣繳率標準(下稱扣繳率標準)第3條第1項第10款與第11條第5項規定，就財產交易所得或營業利潤按20%扣繳率申報納稅。為明確相關稽徵程序，財政部於2023年12月4日發布臺財稅字第11204681100號令(下稱2023年令)，訂定外國營利事業透過碳交所出售國外減量額度課徵所得稅，應委託碳交所代為扣取稅款並申報納稅。

至碳權交易課稅所得之計算，依所得稅法第24條第1項前段規定，我國營利事業之營利事業所得額，原則以其年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為課稅所得額。為簡化外國營利事業透過碳交所交易計算應課稅所得額及相關稅額，財政部2023年令規定，外國營利事業在我國境內無論是否有固定營業場所，皆可核實計算交易所得淨額，或以交易收入按淨利率10%計算課稅所得額。惟外國營利事業在我國境內有固定營業場所者，應由其固定營業場所辦理結算申報納稅；在我國境內無固定營業場所者，應委託碳交所依前揭規定淨利率計算所得，按扣繳率標準規定之扣繳率20%計算應納所得稅，於交易價款中扣除並代理申報納稅。

肆、交易國外碳權適用所得稅協定之分析

目前全球愈來愈多國家實行碳權交易制度，惟碳權交易具跨國、跨地區特性，導致各國對其交易所得稅務處理，及適用所得稅協定之所得性質認定與課稅權分配等標準不一。本文以2017年版經濟合作暨發展組織所得及資本稅約範本²⁴(下稱OECD稅約範本)為基礎，分析相關所得於所得稅協定之認定與適用方式。

有關碳權交易所得性質認定及相應條文課稅權分配規定，依序說明如下：

額及依第15條第4項規定計算之可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，不得減除。

²³ 依所得稅法第41條規定，營利事業之總機構在中華民國境外，其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。

²⁴ OECD(2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, Paris.

一、認定碳權交易所屬營業利潤

OECD稅約範本無明確定義第7條「營業利潤」，通常認為係所有與經營業務相關且未適用該範本其他條文之收入²⁵。部分國家對碳權交易所所得可能視為營業利潤，以新加坡²⁶為例，查該國內地稅務局網站說明，出售碳權所得是否課稅，應依照一般所得稅原則進行判斷。倘營利事業主要業務為碳權交易，其交易所所得將被視為營業收入(revenue in nature)而非資本利得(capital gains)²⁷；倘營利事業為營業用途購買碳權，嗣後因故出售，該所得亦視為營業收入，屬於營業利潤。

另紐西蘭所得稅法²⁸規定，碳權屬營業帳戶資產(revenue account property)，處分碳權所得應併入營業利潤課稅。惟處分1990年以前森林土地碳權²⁹之所得屬於排除所得³⁰(excluded income)，免課徵所得稅。

二、認定碳權交易所屬不動產所得、不動產交易利得或動產交易利得

(一)不動產所得或不動產交易利得

OECD稅約範本第6條(不動產所得)第2項定義「不動產」為「符合『財產所在地領域法律規定』不動產之含義；在任何情況下皆應包括『附著於不動產之財產』、供農林業使用之牲畜及設備、適用有關土地財產(landed property)一般法律規定之權利、不動產收益權，及有權取得因開採或有權開採礦產、水資源與其他天然資源所給付變動或固定報酬之權利。船舶、小艇及航空器不視為不動產」。若締約國之國內法將碳權視為不動產，或認定碳權符合「附著於不動產之財產」

²⁵ 依據OECD稅約範本第7條註釋第71節說明，「營業利潤」一詞有廣泛含義，包括企業營業取得之全部所得。

²⁶ 新加坡內地稅務局(Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS)網站，公司所得稅，如何判斷你的收入是否需要課稅，FAQs常見問題第3題，<https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/income-deductions-for-companies/taxable-non-taxable-income>。

²⁷ 新加坡對於資本利得(capital gains)不課稅，例如出售固定資產收益、資本交易外匯收益，<https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/income-deductions-for-companies/taxable-non-taxable-income>。

²⁸ New Zealand Legislation.(2007), Income Tax Act 2007. Section CB36 Disposal of emissions units and Section YA 1Definitions.

²⁹ 紐西蘭政府針對1990年以前森林土地頒發碳權，以補償該土地價值下跌，故此類碳權非歸於營業帳戶(revenue account)，處分所得屬於排除所得，Inland Revenue Department.(2009), Tax treatment of transactions in emissions units, <https://www.taxtechnical.ird.govt.nz/new-legislation/act-articles/2009-34/other-policy-matters/tax-treatment-of-transactions-in-emissions-units>。

³⁰ New Zealand Legislation.(2007), Income Tax Act 2007. Section CX 51B: Disposal of pre-1990 forest land emissions units.

(property accessory to immovable property)之定義，例如某一國家法規將碳權視為於特定地點(例如工廠、礦場或其他自然資源所在地)衍生之權利，並依法附著於該地點，則該碳權依據OECD稅約範本將被認定為「不動產」。

若碳權被視為不動產，相關交易應適用OECD稅約範本第6條或第13條(財產交易所得)第1項規定，可自碳權交易「活動」分析。OECD稅約範本第6條第1項及第3項規範，包括不動產(碳權)所產生所得，與直接使用、出租或以其他方式使用碳權所取得之所得；OECD稅約範本第13條第1項則規定，「轉讓」位於他方締約國境內合於第6條所稱不動產取得之利得。鑑於一般透過從事農業或林業活動取得認證之碳權，並未因獲得認證直接產生所得³¹，係於轉讓時產生利得。爰碳權交易所得應適用OECD第13條第1項規定課稅，即由碳權「所在地」國家取得其非居住者轉讓該等碳權利得之課稅權。

然而，若碳權與特定地點存在法律連結，可能對碳權於多國交易體系(例如歐盟碳排放交易系統 EU Emissions Trading System, EU ETS)之流通造成阻礙。舉例而言，假設某締約國境內實施一項溫室氣體減量計畫，並就該計畫核發碳權，若該碳權屬不動產時，多數情況將賦予該締約國對於碳權首次移轉利得之課稅權。當該等碳權後續再轉售予與該計畫所在地無任何關聯之第三國居住者時，即使該計畫所在地國依其國內法將碳權界定為不動產，其將難以行使對碳權交易所得之課稅權。此種無法有效課稅情況於碳權經過多國間多次交易後尤為明顯。依OECD稅約範本關於碳權之所得稅協定議題進行探討(下稱OECD碳權議題探討)³²，若某一締約國堅持對後續轉售碳權之所得行使課稅權，則其須對該等碳權從首次轉讓至最終處分完整交易流程進行溯源與追蹤。即使以技術層面此追蹤機制可行，然勢必導致交易成本上升，進而影響交易效率。此外，當該類碳權處分時，將適用該締約國有關不動產交易利得稅法規定，與一般未具不動產性質之碳權交易課稅方式(tax treatment)可能存在差異，如交易成本因而增加，將影響此

³¹ "For practical reasons, it seems likely that most States will decide not to recognize income at the time of the issuance but will prefer to wait until alienation." Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits/Credits", in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, Paris, R(25)-8.

³² OECD(2019), "Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits/Credits" in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, Paris, R(25)-12.

類碳權之市場價值與交易流動性。另依據OECD碳權議題探討³³，將碳權視為不動產造成前述交易負面影響，不符合碳權交易制度之經濟理論(Coase Theorem，寇斯定理)。該理論主張當外部性(externality)可透過市場機制進行交易，且不存在交易成本時，市場議價行為將導向最具經濟效率結果(即以最低整體社會成本達成減碳目標)。由此可知，將碳權視為不動產可能削弱碳權交易市場經濟效率。因此，依 OECD 碳權議題探討檢視各國稅法對碳權課稅方式，尚未發現將碳權視為不動產之國家³⁴。

碳權交易不限於分析碳權是否符合OECD稅約範本第6條第2項「不動產」定義。該範本第6條第1項條文關於「不動產所產生之所得」所涉範圍，包括農業或林業產生所得(income from agriculture or forestry)。依OECD碳權議題探討，「包括農業或林業所得」可被解讀為第6條第1項適用範圍之擴張³⁵，顯示第6條第1項所得範圍，不限於第2項定義之不動產所產生之所得，亦可能涵蓋從事農業或林業活動產生之任何所得。舉例來說³⁶，儘管已收穫農作物或木材(相對於仍在土地上作物或林木)於多數國家之國內法不構成不動產，但若由從事農、林業之企業所收穫，其銷售所得可適用OECD稅約範本第6條。另依OECD稅約範本第6條註釋第2.1節說明，農、林業所得不僅包括從事農、林業之企業銷售產品所得，亦包括構成農、林業活動不可分割組成部分(an integral part of the carrying on of agriculture or forestry activities)之其他所得，例如碳權取得或交易即屬農、林業活動不可分割組成部分。

因此，從事農、林業企業之碳權交易所得，若與其本業活動具足夠關聯性，可適用第6條第1項規定。此觀點並非以該碳權是否構成第6條第2項之不動產定

³³ OECD(2019), "Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits/Credits" in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, Paris, R(25)-12.

³⁴ "The examination of the tax treatment of emissions permits in various jurisdictions has not identified any jurisdictions which would consider an emissions permit immovable property." OECD(2019), "Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits/Credits" in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, Paris, R(25)-13.

³⁵ "The phrase including income from agriculture or forestry can be read as broadening the scope of paragraph 1 of Article 6, so that it covers not only income derived from immovable property as defined in paragraph 2 but also any income from activities that constitute agriculture or forestry." OECD(2019), "Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits/Credits" in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, Paris, R(25)-13.

³⁶ OECD(2019), "Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits/Credits" in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, Paris, R(25)-13.

義為判斷基礎，而是基於企業從事活動性質及該等碳權與企業活動之關聯所認定³⁷。據此觀點，處分源自農、林業活動之碳權(如綠碳、黃碳)，例如參與造林(afforestation)或林地復育(reforestation)計畫所取得者，其所得可能構成第6條農、林業所得³⁸。

(二)動產交易所得

依OECD稅約範本第13條註釋第24節說明，第13條第2項規定一方締約國企業轉讓其於他方締約國內常設機構(Permanent Establishment, PE)之動產，他方締約國得對該交易所得課稅。該項所稱動產包括無形資產，例如商譽、特許權及碳權等。爰碳權交易應依據具體情況，當認為轉讓碳權非屬一般經營活動，或將碳權歸類為資本資產(capital asset)，而非一般營業資產(ordinary business asset)者，碳權交易所得可能被視為資本利得。

三、認定碳權交易所得屬國際海空運輸所得

OECD稅約範本第8條(國際海空運輸)及其註釋第14.1節規定，若一方締約國居住者從事國際海空運輸，而交易碳權為其經營本業業務重要部分，不論該一方締約國居住者於他方締約國有無常設機構，相關所得僅由該一方締約國課稅。例如該一方締約國居住者為經營國際海空運輸目的需取得碳權，後續當其無營業需要時再交易出售，則該碳權產生之所得適用第8條(國際海空運輸)規定。

另依OECD碳權議題探討³⁹，若碳權被視為附屬於(pertaining to)國際運輸業

³⁷ “This view would be based not on the treaty characterisation of the permits/credits as immovable property but rather on the treaty characterisation of the activities of the enterprise and on the link between the permits and those activities.” OECD(2019), “Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits/Credits” in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, Paris, R(25)-13.

³⁸ “This issue would be of particular relevance with respect to income from the alienation of CERs and ERUs by the participants in afforestation and reforestation projects. Participants in such projects could reasonably be considered to be engaged in forestry, with the consequence that the income from their sale of the CERs or ERUs generated by such projects would be considered to fall within the scope of Article 6 (i.e. could be considered income from agriculture or forestry).” OECD(2019), “Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits/Credits” in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, Paris, R(25)-20.

³⁹ If it were determined that emissions permits/credits required for or related to such operations qualified as movable property pertaining to the operation of ships, aircraft and boats for the purposes of paragraph 3 of Article 13, then gains from the alienation of such permits/credits would be taxable only in the Contracting State where the place of effective management of the enterprise was located. OECD (2019), “Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits/Credits”, in Model Tax Convention

務之船舶或航空器營運動產，則處分該碳權時適用第13條第3項⁴⁰規定。

四、碳權交易所得適用所得稅協定條文之效果

依據OECD稅約範本第7條(營業利潤)註釋第75.1節，發行與交易排放許可或權利(即碳權)之所得，原則得適用第7條及第13條(財產交易所得)條文，於特定情形可能適用第6條(不動產所得)或第8條(國際海空運輸)條文。

當碳權交易同時具營業利潤及財產交易所得性質，或不易區分時，OECD稅約範本第7條第4項規定應優先適用特定條文，爰應優先適用第13條第2項或第5項。惟因OECD稅約範本第7條與第13條皆規定，除非碳權交易所得人在他方締約國設有常設機構且有實際關聯，該他方締約國始得課稅，否則課稅權應歸屬於所得人居住地國。因此出售碳權所得，無論認定為營業利潤或資本利得，適用第7條或第13條效果應一致；或碳權交易所得屬不動產衍生所得或轉讓利得，而適用第6條或第13條第1項時，依「不動產所在地國」課稅原則，不因適用不同條文產生適用所得稅協定不同課稅結果。

此外，一方締約國經營國際運輸業務之居住者轉讓碳權所獲收入，應僅由該一方締約國課稅。爰出售碳權之所得，倘於國際運輸範疇，適用OECD稅約範本第8條或第13條第3項之課稅結果相同。

五、適用所得稅協定爭議之解決

當締約國雙方對碳權適用協定方式之認定不同，可能導致定性衝突(conflict of qualification)⁴¹。若其源於雙方締約國國內法之歧異，例如雙方對不動產定義存在差異，一方締約國國內法認為碳權屬不動產，處分碳權所得應適用第13條第1項，而他方締約國國內法卻不認定碳權屬不動產。依OECD稅約範本第23條註釋第32.3節，此時所得來源國得依其國內法認定結果，適用相關協定條文進行課稅，而居住地國須依第23條規定，具消除重複課稅義務。

若雙方締約國之定性衝突，係對事實認定或對協定條文內容解釋存有歧異

on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, Paris, R(25)-14.

⁴⁰ OECD稅約範本第13條第3項，一方締約國之企業轉讓經營國際運輸業務之船舶或航空器或附屬於該等船舶或航空器營運動產而取得之利得，僅由該締約國課稅。

⁴¹ OECD稅約範本第23條註釋第32.1至第32.7節。

時，依 OECD 稅約範本第 23 條註釋第 32.5 節，應依相互協議程序⁴²(Mutual Agreement Procedure, MAP)解決相關爭議。舉例而言，若雙方締約國對協定第 6 條第 2 項所稱「附著於不動產之財產」之定義存有不同見解，致來源地國認為碳權屬於「附著於不動產之財產」，主張其交易所得適用第 13 條第 1 項進行課稅。惟居住地國認為「附著於不動產之財產」不涵蓋碳權，主張該所得應適用第 13 條第 5 項，僅由居住地國課稅。抑或雙方締約國對企業碳權交易事實之認定存有歧異，一方締約國主張案關碳權交易所得與其企業經營國際運輸業務有密不可分之關聯，應適用第 8 條或第 13 條第 3 項之規範，由經營國際運輸企業之居住地國課稅。惟他方締約國採不同見解，認為該交易與企業經營國際運輸業務無關，且該碳權應屬企業於他方締約國常設機構營業資產中之動產，主張該所得應依第 13 條第 2 項規定得由該他方締約國課稅。此類對事實認定或對協定條文內容解釋之爭議，雙方僅得透過 MAP 解決。

鑑於 OECD 防止稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)包容性架構(IF)行動計畫 14(提升爭議解決機制之效率)最低標準，尚無要求雙方締約國必須就 MAP 案件達成共識，僅需致力達成決議為已足。倘雙方締約國決議 MAP 個案無共識，來源地國將依其國內法課稅，惟得洽居住地國考量納稅義務人重複課稅問題，評估是否自國內法提供消除重複課稅之可行性⁴³。

六、碳權交易所得適用我國生效所得稅協定之介紹

依前述分析，碳權交易所得原則適用 OECD 稅約範本第 7 條及第 13 條，當依前述條文我國有課稅權時，該所得是否課稅及課稅方式，原則依來源地國國內法規定⁴⁴。我國依 2023 年令核釋，外國營利事業透過碳交所出售國外碳權之所得，

⁴² OECD 稅約範本第 25 條第 1 項，任何人如認為一方或雙方締約國行為，對其發生或將發生不符合本協定之課稅，不論各該締約國國內法救濟規定，得向任一締約國之主管機關提出申訴；此項申訴應於不符合本協定規定課稅首次通知起三年內為之。同條第 3 項，雙方締約國之主管機關應相互協議，致力解決有關本協定解釋或適用上發生任何困難或疑義。雙方並得共同磋商，以消除本協定未規定之雙重課稅問題。

⁴³ 依 OECD 稅約範本第 25 條(相互協議程序)第 5 項，若雙方主管機關均取得申訴人提供 MAP 相關資料後之 2 年內未能依同條第 2 項就特定爭議案件達成協議，則得透過仲裁程序(arbitration procedure)作成具拘束力決議。惟目前並非所有國家均於所得稅協定中納入仲裁機制，該制度之適用範圍尚受限於締約國間之具體協定安排，臺灣目前生效協定中均尚未納入。

⁴⁴ 依據 OECD 稅約範本第 7 條註釋第 30 節及第 13 條註釋第 3 節。

屬我國來源所得。外國營利事業倘為我國所得稅協定夥伴國居住者，於我國碳交所交易碳權取得之所得，得依適用之所得稅協定規定減免所得稅。我國目前已簽署生效 35 個所得稅協定，各協定內容略有差異，適用時應注意特定協定及相關條文規定，以維護納稅義務人權益。外國營利事業於我國碳交所出售碳權，於我國適用所得稅協定之課稅效果，彙整於表 1。

表 1 外國營利事業於我國碳交所出售碳權適用所得稅協定之課稅效果

締約國	適用 條文	不動產所得	財產交易所得		營業利潤		國際運輸
	適用 情形	與在我國從 事農業或林 業活動相關	屬我國常設 機構之動產	屬其他財產	在我國構 成 PE 且 有關聯	在我國 無 PE	屬他國國 際運輸企 業之動產
課稅效果	SG	我國得課稅	我國得課稅		我國 得課稅	我國 免稅	我國免稅
	AU、 NZ		我國得課稅				
	其他 32 國		我國得課稅	我國免稅			

註：SG 係新加坡、AU 係澳大利亞、NZ 係紐西蘭。

資料來源：本文自行整理。

查目前透過我國碳交所平台出售國外碳權者，包括瑞士、英國及新加坡⁴⁵等營利事業，鑑於我國已生效所得稅協定皆定有營業利潤條文，且規定倘所得適用其他特定條文時，應優先適用其他條文。爰以下假設碳權交易所得性質為財產交易所得，分別適用臺瑞(瑞士)、臺英(英國)、臺澳(澳大利亞)、臺紐(紐西蘭)及臺新(新加坡)所得稅協定條文之效果。

臺瑞所得稅協定第 13 條第 2 項與臺英所得稅協定第 13 條第 3 項⁴⁶皆規定，他方締約國企業轉讓我國常設機構營業資產中之動產，所得來源國(即我國)亦得課稅。前二協定第 13 條第 5 項規定，轉讓其他財產時，僅由轉讓人為居住者之締約國課稅，爰碳權若由瑞士或英國之居住者轉讓，且經認定屬其他財產，應由瑞士

⁴⁵ 臺灣碳交所股份有限公司(2023)，新聞稿—碳交所國外碳權交易平臺正式啟動，<https://www.tcx.com.tw/zh/news.html?402890848c90281e018c90af43fd0013>。

⁴⁶ 依臺瑞所得稅協定第 13 條第 2 項及臺英所得稅協定第 13 條第 3 項，一方締約國企業轉讓其於他方締約國內常設機構營業資產中之動產(movable property forming part of the business property of a permanent establishment)而取得之利得，或一方締約國之居住者轉讓其於他方締約國內執行業務固定處所之動產而取得之利得，包括轉讓該常設機構(單獨或連同整個企業)或固定處所而取得之利得，他方締約國得予課稅。

或英國課稅。

有關我國是否適用前二協定第13條第2項或第3項規定取得課稅權，考量前述動產係不動產以外所有財產，碳權符合本項動產定義。至碳權是否構成常設機構之營業資產(business property)，依OECD稅約範本註釋第24節及第27.1節，應判斷其「經濟所有權」(economic ownership)是否歸屬於該常設機構。歸屬於常設機構應視碳權「經濟所有權」是否與常設機構相關，考量基於所得稅目的，一獨立企業對該財產所有權，其承擔相應利益與負擔，包括享有財產所有權所生之所得、承擔可提列折舊或財產貶增值所生損益等。不得僅因財產於會計帳務上記載為常設機構之資產負債表項目，逕自推定該財產與常設機構具經濟實質關聯。

臺澳、臺紐所得稅協定有關財產交易所得條文⁴⁷定有特殊條款，依臺澳所得稅協定第13條第5項與臺紐所得稅協定同條第4項規定，該條文不影響一方締約國法律對轉讓其他財產所生具資本性質之利得課稅，即所得來源地國亦可課稅。條文所稱「其他財產」，於臺澳所得稅協定指非屬在他方締約國境內之不動產、非他方締約國境內常設機構或固定處所之財產、非與國際運輸營運有關之財產及非他方締約國公司股份之任何財產；於臺紐所得稅協定則指非他方締約國境內不動產、非他方締約國境內常設機構或固定處所之動產及非與國際運輸有關之任何其他財產。因此，澳大利亞及紐西蘭營利事業倘在我國碳交所出售碳權取得之所得，所得來源國(即我國)得予課稅。

臺新所得稅協定未訂有財產交易所得條文，倘外國營利事業為新加坡居住者，碳權交易所得被認定為財產交易所得時，因該協定無相應適用條文，我國得依國內法課稅；或該所得被認定與在我國從事農業或林業活動相關，依臺新所得稅協定第6條第1項規定我國得課稅。惟該營利事業以出售碳權為其營運活動，該所得被認定為營業利潤，且該外國營利事業在我國未設有常設機構，或設有常設機構但與該所得無實際關聯者，我國應予免稅。

⁴⁷ 依臺灣與澳大利亞所得稅協定第13條(財產交易所得)第5項及臺灣與紐西蘭所得稅協定第13條(財產交易所得)第4項規定，“Nothing in this Agreement shall affect the application of a law of a territory relating to the taxation of gains of a capital nature derived from the alienation of any property other than that to which any of the preceding paragraphs of the Article apply.”。

伍、碳權交易之所得稅稽徵作業與租稅協定適用程序

一、所得稅稽徵作業規劃

我國稅捐稽徵機關為因應全國第一筆碳權交易時程兼顧法令及稽徵實務需要，進行稽徵作業規劃，建立使交易雙方易於遵循且簡化碳交所配合之稽徵作業程序，掌握碳權交易稅源，達成輕稅簡政目標。

依據財政部2023年令，外國營利事業透過我國碳交所平臺出售碳權之所得，應由碳交所代為扣取稅款並辦理申報納稅。惟現行尚無完整相應稽徵程序規定，故碳權交易所得之稽徵程序規劃，參酌現行其他相關作業制度，建立適用於碳交所代扣取稅款及代申報機制之專屬稽徵程序。

碳權係透過碳交所平臺進行買賣，稽徵作業規劃參考現行有價證券於臺灣證券交易所或證券櫃檯買賣中心進行交易時，證券交易稅之稽徵機制。依證券交易稅條例第3條規定，代徵人(如證券經紀商或承銷商等)應於交割日次一日完成申報及繳納交易稅。又碳權交易所得屬於所得稅課稅範疇，稅捐機關亦參考於境內無固定營業場所之外國營利事業有扣繳範圍所得及非扣繳範圍所得之稽徵機制，依所得稅法第88條與第92條規定，扣繳義務人應於給付時，依規定之扣繳率扣取稅款並於代扣繳稅款之日起10日內完成申報與繳納；同時參酌同法第73條，於所得稅申報期間內完成相關納稅義務；碳權交易稽徵制度參照前述相關法規與作業程序規定彙整如表2。

鑑於碳交所碳權交易係以美元計價，若碳交所於代扣稅款後因未達繳納時點(例如倘依所得稅法第73條申報之繳納時點為隔年五月)而須長期保管該筆稅款，可能產生孳息計算與匯率波動等問題，故稽徵作業規劃上，以代扣稅款能即時入國庫為目標。為此，稽徵機關參照證券交易稅條例第3條之規定，設計於碳權交易交割日之次日，由碳交所先行繳納扣取之稅款至國庫。此外，考量外國營利事業於一年內可能進行多筆碳權交易，且碳交所每日亦可能需處理多家外國營利事業之交易，稅捐機關於稽徵作業程序(包括納稅與申報期限)設計方向，特以簡化碳交所行政配合作業為原則。規劃由碳交所每日彙總交割當日所應繳納稅款，統一於次日繳交，以降低行政成本。至於申報期限，則比照所得稅法第73條有關營利事業所得稅規定，由碳交所於每年5月，就外國營利事業委託於一課

稅年度全部碳權交易所得，辦理代理申報事宜。

基此，稅捐機關參酌碳交所實際交易模式，重新規劃簡便且具彈性「報繳分離」稽徵程序，即於交割日之次日完成稅款繳納，並集中於每年5月辦理申報作業。此一制度設計不僅可避免孳息與匯率波動等風險，亦有助於降低碳交所行政負擔。另為強化制度落實，提升稅務遵循效率，本文建議碳交所與在我國境內無固定營業場所之外國營利事業簽訂碳權交易契約時，首先納入我國相關課稅規定，協助外國營利事業充分瞭解我國稅制。其次納入自我聲明條款，主張該等營利事業應自我檢視並出具相關書面資料，以利碳交所執行代理申報納稅事宜。最後於稅務代理委任書，明確授權碳交所代理辦理申報納稅事宜，簡化其授權與稽徵流程。

表 2 碳權交易所得稽徵程序參考各稅程序比較

	證券交易稅條例第 3 條	所得稅法第 88、92 條	所得稅法第 73 條
納稅期限	買賣交易日之次日	代扣稅款之日起 10 日內	營利事業所得稅申報期
優點	- 稅款立即繳庫 - 降低孳息、匯率變動問題	碳交所行政作業成本較低	碳交所行政作業成本最低
缺點	增加碳交所工作量	- 稅款未立即繳庫 - 產生孳息、匯率變動問題	- 稅款未立即繳庫 - 產生孳息、匯率變動問題
申報期限	買賣交易日之次日	代扣稅款日起 10 日內	營利事業所得稅申報期
優點	即時掌握碳權交易資訊	即時掌握碳權交易資訊	減少碳交所及稽徵機關工作量
缺點	增加碳交所及稽徵機關工作量	增加碳交所及稽徵機關工作量	無法立即掌握碳權交易資訊

資料來源：本文自行整理。

二、申請適用我國所得稅協定程序規定

外國營利事業如屬於我國已生效所得稅協定之他方締約國居住者，其從事碳權交易，若符合我國與該國所得稅協定要件，可申請適用所得稅協定。

依我國稽徵機關受理申請適用所得稅協定實務，原則將碳權交易所得認定為財產交易所得，據此適用協定第 13 條財產交易所得規定，審查其是否符合減免稅條件。惟外國營利事業亦得提出相關佐證文件，主張適用協定第 7 條營業利

潤或其他條文，稽徵機關將依個案判斷所得性質據以認定。

當外國營利事業申請適用所得稅協定財產交易所得、營業利潤或國際運輸業務條文減免時，符合協定資格者得依以下程序提出申請。

(一)事前申請

外國營利事業出售碳權之所得，依現行碳權交易所報繳分離稽徵程序，原應由碳交所先扣取稅款再申報。申請適用所得稅協定時，經定性該所得屬財產交易所得、營業利潤或國際運輸業務後，由該外國營利事業檢附居住者證明及所得相關證明文件，分別依適用所得稅協定查核準則(以下簡稱協定查準)第27條第1項⁴⁸、第23條第1項⁴⁹或第24條第1項⁵⁰規定，於出售碳權前，向碳交所所在國稅局申請核准減免所得稅。

在我國境內無固定營業場所委託碳交所代為扣取稅款並辦理申報之外國營利事業，倘其依前揭規定提出申請並取得核准函，稅捐稽徵機關於核准時將副知碳交所免辦理扣繳，亦免代理申報納稅。惟為兼顧納稅義務人遵循責任與考量碳交所代為扣稅及申報負擔，本文建議碳交所與該等外國營利事業簽訂國外減量額度交易契約時，納入自我聲明條文，主張該等外國營利事業如已事先申請適用所得稅協定，倘經主管機關核准，應將核准函提示碳交所。

(二)事後退稅

外國營利事業經碳交所扣取所得稅稅款繳納後，得依2025年4月8日修正後協定查準第34條第2項規定，於繳納稅款後10年內，檢附上述協定查準第27條第1項、第23條第1項或第24條第1項規定文件(包括居住者證明、所得相關證明

⁴⁸ 協定查準第27條第1項前段：他方締約國之居住者取得前四條規定以外之中華民國來源所得，依所得稅協定規定，應減免所得稅者，應檢附他方締約國稅務機關出具之居住者證明及所得相關證明文件，向給付人所在地之稅捐稽徵機關申請核准。(後略)

⁴⁹ 協定查準第23條第1項前段：他方締約國之企業如有依法應課徵所得稅之營業利潤，但依所得稅協定有關營業利潤之規定，應減免所得稅者，應檢附他方締約國稅務機關出具之居住者證明、在中華民國境內無常設機構或未經由中華民國境內之常設機構從事營業之相關證明文件、所得相關證明文件，向給付人所在地之稅捐稽徵機關申請核准減免所得稅。(後略)

⁵⁰ 協定查準第24條第1項前段：他方締約國之企業以船舶或航空器在中華民國境內經營國際運輸業務之利潤，依所得稅協定有關國際運輸之規定，應減免所得稅者，應依其適用之所得稅協定條文規定，檢附他方締約國稅務機關出具之居住者證明或實際管理處所位於他方締約國之證明及符合所得稅協定減免稅規定之所得相關證明文件，向給付人所在地之稅捐稽徵機關申請核准減免所得稅。(後略)

文件、申報書及繳款書正本)，向稽徵機關申請適用所得稅協定。鑑於碳權交易所屬應申報納稅⁵¹所得，應適用協定查準第34條第2項規定，外國營利事業「已依所得稅法規定『申報』納稅」者，得提出事後申請。考量碳交所代理外國營利事業申報納稅時點為碳權交易日次年5月所得稅申報期間，碳權交易發生日與申報納稅時點落差過大，為加速所得稅協定申請適用，當外國營利事業提出適用所得稅協定申請後，稽徵機關將通知碳交所於1個月內為其提前代理申報，俾稽徵機關可盡快受理及審核該外國營利事業適用所得稅協定，並退還繳納稅款差額，維護外國營利事業權益。

陸、結論與建議

在全球積極應對氣候變遷及減少溫室氣體排放之背景下，碳權交易逐漸成為國際間重要市場機制。我國自2023年啟動碳權交易市場後，積極推動碳定價工具，並針對國外碳權交易制定完善課稅制度及所得稅協定適用規範。本文旨在探討我國碳權交易課稅機制及如何適用所得稅協定，分析其實務挑戰與說明因應制度設計。

首先，透過財政部設計簡便所得稅計算稅制及「報繳分離」稽徵方式，降低碳權交易外國營利事業與碳交所行政負擔，對於未來碳權交易市場發展及活絡具積極意義。尤其是針對國外碳權交易所課稅問題，無論營業稅或所得稅，相關稅制訂定與有效稽徵程序皆能有效保障我國稅基。加上我國與35個國家簽署生效之全面性所得稅協定，得提供相關減免稅待遇，促進我國碳權交易市場發展。

然而，隨著碳權交易市場全球化發展，跨國交易日益繁雜可能引發更多稅務爭議與協定適用問題。尤其在所得稅協定之適用，碳權交易所所得性質界定仍存在一定複雜性，例如雙方締約國國內法對碳權所得性質認定差異或對於所得稅協定適用條文解讀異同。若發生雙方締約國協定爭議，得依相互協議程序解決。惟現今碳權交易市場快速發展與國際合作逐步深化，未來碳權交易課稅可能出現新稅務挑戰。

⁵¹ 依財政部2023年令，外國營利事業在我國境內有固定營業場所者，應由其固定營業場所辦理所得稅結算申報納稅；外國營利事業在我國境內無固定營業場所者，應委託碳交所代理申報納稅。

本文聚焦於外國營利事業在我國碳交所交易國外碳權之課稅議題。然跨國碳權交易模式多樣性不限於此，亦可能涵蓋其他本文未臻全面分析之情況，例如我國營利事業可能於外國碳權交易市場交易國外碳權，或外國營利事業於我國碳交所交易國內碳權等。於此情況下，是否會導致重複課稅，及如何透過所得稅協定消除重複課稅，都是未來值得深入探討議題。

綜上，碳權交易市場發展不僅是環境保護重要工具，亦為現代稅制發展挑戰與機會。政府應持續關注跨國碳權交易市場及因應調整相關租稅政策，並加強國際間合作，以保障公平、透明及高效之跨國碳權交易環境。