

出國報告

(出國類別：進修)

參加 2018-2019 年美國密西根大學法學院
國際租稅法律碩士課程進修報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：科員 王齡懋

派赴國家：美國

出國期間：107 年 8 月 27 日至 108 年 6 月 14 日

報告日期：108 年 9 月 12 日

摘 要

本報告首先簡介美國密西根大學法學院國際租稅法律碩士課程，接續說明必修課程「國際租稅」內容，包括國際租稅基本原則、課稅管轄權及定義、來源所得認定、非居住者源自美國消極性/積極性所得課稅方式及美國居住者取得海外所得課稅方式，並介紹美國 2017 年 12 月 22 日經總統簽署生效稅改法案中涉及國際租稅之新稅制，包括稅基侵蝕及防杜租稅規避稅(Base Erosion and Anti-Abuse Tax, BEAT)、參與免稅(participation exemption)、過渡稅(transition tax)、全球無形資產低稅負所得(Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI)及海外來源無形資產所得(Foreign Derived Intangible Income, FDII)。最後提出心得與建議。

參加 2018-2019 年美國密西根大學

國際租稅法學碩士課程進修報告

目 錄

壹、目的.....	1
貳、課程介紹.....	3
參、美國國際租稅.....	4
一、國際租稅基本原則.....	4
二、課稅管轄權及定義.....	5
三、美國來源所得.....	6
四、外人對美投資—消極性所得稅務議題.....	7
五、外人對美投資—積極性所得稅務議題.....	10
六、美國對外投資稅務議題.....	14
肆、心得與建議.....	26

參加 2018-2019 年美國密西根大學法學院

國際租稅法律碩士課程進修報告

壹、目的

財政部為因應國際業務需要，培育國際租稅人才，每年訂定選送進修國際租稅課程計畫，遴選所屬機關(單位)同仁赴國外進修，自 94 年起每年選送同仁赴荷蘭萊登大學國際租稅中心(International Tax Center, Leiden University)進修；自 106 年度起亦選送同仁赴美國密西根大學法學院(University of Michigan Law School)進修。

密西根大學法學院國際租稅法律碩士課程(International Taxation LL.M. Program，以下簡稱 Tax LLM)為期一年，分 2 學期。授課內容區分必修及選修課程，包括美國稅法導論、公司稅、國際租稅、租稅協定、合夥稅及租稅規劃等科目，必修課程授課教師主要為 Avi-Yonah 及 Adams 教授。授課教授多訂有指定教科書，並適時配合課程進度發放講義，歸納課程重點並彙集相關法院判決，增進學生對課程重點之瞭解。

2018-2019 年 Tax LLM 學生計 2 名，來自我國及義大利。修習課程方式採混班授課，爰除 Tax LLM 學生外，學生組成亦包括對租稅課程感興趣之 JD、General LLM、SJD 學生及訪問學者。學生除來自不同國家外，其專業領域亦橫跨人文至科學學科；另 General LLM 學生及訪問學者多為執業律師、檢察官、法官及教授，背景多元，於學習課業之餘，並得接觸各國不同文化。107 年財政部各選送 1 名同仁赴荷蘭萊登大學國際租稅中心及美國密西根大學法學院進修，本篇出國報告由財政部賦稅署王齡懋撰寫，內容說明必修課程「國際租稅」內容，包括美國稅法課稅管轄權及定義、來源所得認定、非居住者源自美國消極性/積極性所得課稅方式及美國居住者取得海外所得課稅方式，並介紹美國 2017 年 12 月 22 日經總統簽署生效稅

改法案中涉及國際租稅之新稅制，包括稅基侵蝕及防杜租稅規避稅(Base Erosion and Anti-Abuse Tax, BEAT)、參與免稅(participation exemption)、過渡稅(transition tax)、全球無形資產低稅負所得(Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI)及海外來源無形資產所得(Foreign Derived Intangible Income, FDII)。

貳、課程介紹

2018-2019 年國際租稅法律碩士課程內容如下，取得學位者應至少修習 24 學分，其中必修 16 學分，餘 8 學分選修不限修習下列課程，得選修其他法律課程或經法學院副院長認可之其他學院研究所層級課程：

上學期/Fall		下學期/Winter	
必修/Required	選修/Optional	必修/Required	選修/Optional
美國稅法導論 /Intro to US Tax Law (1學分)	消費稅 /Consumption Tax (2學分)	合夥稅 /Partnership Tax (3學分)	個人所得稅/Taxation of Individual Income (4學分)
國際租稅 /International Tax (3學分)	所得稅協定 /Income Tax Treaties (2學分)	商業租稅規劃 /Tax Planning for Business(2學分)	
公司稅 /Corporate Taxation (4學分)	租稅政策研討會 /Tax Policy Workshop (2學分)	研究寫作 /Research Paper (2學分)	
國際租稅進階議題 /Advanced Topics in International Tax (1學分)	不動產交易租稅規劃 /Tax Planning for Real Estate Transactions (2學分)		

叁、美國國際租稅

一、國際租稅基本原則

世界各國對所得之課稅權主要二分為「屬人主義」及「屬地主義」，「屬人主義」對其居住者(resident)境內外之全球所得課稅，對非居住者(non-resident)僅就源自其境內來源所得課稅；「屬地主義」，對其無論居住者或非居住者，皆僅就源自其境內來源所得課稅。美國稅法係採「屬人主義」，分別對其居住者之全球所得¹，非居住者之美國來源所得課稅²。

隨著科技進步、金融創新及逐漸鬆綁之外匯管制，資本在貿易全球化趨勢下快速流動於國際間，相關跨境所得面臨雙重課稅問題。聯合國前身國際聯盟(League of Nations)為解決雙重課稅問題，召集專家研議並提出全球第一個所得稅協定範本，其中包括下述 2 個主要原則：

- (一) 所得來源國優先課稅原則(first bite at the apple)：因所得係源自所得來源國，居住地國無權阻止所得來源國對該所得課稅，爰居住地國應負消除雙重課稅之責任。
- (二) 受益原則(benefits principle)：納稅義務人積極性所得由所得來源國課徵，消極性所得由居住地國課徵。

隨著時間推進，許多納稅義務人藉由各國稅制差異及租稅協定優惠等措施，透過租稅規劃以獲取雙重不課稅之避稅情形，爰「單一課稅原則(single tax principle)」逐漸受到重視，該原則主張所得應課徵一次稅負，且雙重課稅及雙重不課稅情形皆應避免。經濟合作暨發展組織(OECD)之稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫與美

¹ 26 USC § 1.

² 26 USC § 2(d).

國 2017 年 12 月 22 日通過之「減稅與就業法案(Tax Cuts and Job Act, TCJA)」(以下簡稱稅改)皆含有單一課稅原則之精神。有關 2017 年稅改新稅制—參與免稅(participation exemption)制度(詳見「叁、美國國際租稅」說明)部分，大眾認為可能違背單一課稅原則精神，然該參與免稅制度實際上包含預防雙重不課稅情形之限制，舉例而言，倘股利於所得來源國可作費用減除，其將產生一筆支付在一國可作費用減除，而在另一國(即美國)無相對認列應稅收入之混合錯配(deduction/no inclusion mismatch)情形，爰美國稅法規定有前述情形之股利所得不適用參與免稅制度；另外，稅改亦就大部分外國來源所得課徵最低稅負，已實質落實單一課稅原則之精神。

二、課稅管轄權及定義

美國稅法係採註冊登記地判定一公司是否為其居住者。此法屬形式判斷，易於規避，例如納稅義務人於海外設立一外國公司，惟於美國境內實際經營業務，僅就美國境內經營之所得負擔美國稅負，無須如其他美國公司應就境外來源所得併同課稅，達到規避稅負目的。另美國於 1997 年實行「畫勾」(check the box)實體分類規則³，允許美國納稅義務人選擇將其海外實體視為應課稅之公司(corporation)，或穿透課稅之合夥(partnership)或分支機構(branch)。因於他國設立之子公司非美國居住者，其除源自美國之所得外，餘所得皆為外國來源所得，在子公司分配股利予美國母公司前，該等外國來源所得並無須按美國稅法課稅，爰美國跨國企業常藉由於他國設立子公司方式規避課徵相關美國稅負。然而，美國 2017 年稅改後，美國跨國企業就其大部分外國來源所得將負擔最低稅負，另其以往累積未分配之零稅負或低稅負盈餘亦將負擔一次性稅負。

3 Treas. Reg. §§ 301.7701-1 through -4.

世界各國除採註冊登記地判斷居住者身分外，部分國家係以公司管理及控制所在地判斷居住者身分。上述兩種判斷標準之錯配(mismatch)，將使跨國企業得於採不同判定標準之兩國，規避居住者身分之構成，例如愛爾蘭在 2015 年以前採管理及控制所在地判斷公司居住者身分，美國蘋果公司於愛爾蘭設立子公司，因其子公司係由位於美國加州之蘋果總部管理及控制，爰美國稅法認定該子公司為愛爾蘭居住者，而愛爾蘭稅法認定其為美國居住者，兩國皆未就該子公司全球所得課稅，致其幾乎所有所得皆不必負擔任何稅負。

美國 2017 年稅改後，美國蘋果公司須就其子公司源自無形資產之所得負擔稅負，另歐盟亦研議對該等透過居住者身分轉換規避稅負之所得課稅。惟美國稅改未修正美國稅法有關公司居住者身分之判定標準，爰美國公司仍可能藉由公司倒轉 (corporate inversion) 方式，將美國境內總公司遷移至其他低稅率國家並成為該國居住者，以規避在美國 2017 年稅改新稅制下應負擔之稅負。

三、美國來源所得

美國 2017 年稅改修正製成品銷貨所得 (income from inventory sales of manufactured property) 之來源認定標準，將原由製造地及銷售地所在國均分來源所得，修正為以製造地是否在美國境內判定。來源所得判定標準彙整如下⁴：

4 參見美國內地稅務局(IRS)網頁：

<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/nonresident-aliens-source-of-income>

所得項目		來源判定標準
薪資、工資或其他報酬		服務提供地
經營所得 /Business income	個人服務	服務提供地
	購入品銷貨 /Sale of inventory-purchased	銷售地
	製成品銷貨 /Sale of inventory-produced	製造地
利息		給付人之居住地
股利		給付人之居住地 ⁵
租金		出租物所在地
權利金	自然資源	自然資源所在地
	商標及版權等	無形資產使用地
出售不動產		不動產所在地
養老金		獲取養老金之服務提供地

四、外人對美投資－消極性所得稅務議題

在美國稅法下，非居住者取得源自美國之固定或可得決定之每年或定期所得 (fixed or determinable, annual or periodic income, FDAP) 應課徵 30% 扣繳稅款⁶。FDAP 原係限縮應扣繳稅款之所得範圍，惟適用範圍嗣經法院判例逐漸擴張，「固定或可得決定」係以後見(hindsight)判斷，在所得給付時為固定或可得決定者即屬 FDAP (即便在交易完成前尚無法決定所得金額)⁷；另 FDAP 雖規定為「每年或定期」所得，

5 例外情形：當配發股利之外國公司前 3 年超過 25% 毛所得係與美國交易或營業行為 (trade or business) 有實際關聯 (effectively connected) 時，部分股利將被認定為美國來源所得。

6 26 USC §§ 871(a) 及 881(a)。

7 Barba v. United States 2 Cl. Ct 674 (1983)。此判決係以後見(hindsight)判定原告於賭場博奕所得雖於交易過程中無法確定其所得金額，惟於博奕所得給付時已為「可得決定」金額，爰該所得仍屬 FDAP。

惟法院判例亦擴張認定一次性給付(a single lump sum payment)亦屬 FDAP，爰現今 FDAP 理論上除特定規定所得類型外(例如資本利得、利息)，泛指任何所得。

美國常見 FDAP 類型為資本利得、利息、權利金及股利所得，惟相關扣繳稅款對美國總體稅收貢獻並不大，理由說明如下：

(一) 資本利得

按美國來源所得規定，資本利得係以出售人居住地是否在美國為來源所得判斷標準，爰實務上非居住者出售取得之資本利得非屬美國來源所得，不負擔美國扣繳稅負。

(二) 利息所得

美國自 1984 年起廢除投資組合利息所得(portfolio interest)扣繳規定，原則上從美國給付境外之利息免扣繳，此舉促使大量資金流入並投資美國，使美國成為資本淨流入國。鑑於從美國給付境外之利息免扣繳，投資人為規避稅負，積極稅務規劃將其他類型所得轉換或包裝為利息所得以適用免扣繳規定，增加實務上稅務稽徵成本。

(三) 權利金所得

權利金所得屬應扣繳 FDAP，跨國企業得另依適用之租稅協定適用權利金所得免扣繳(OECD 及美國稅約範本有關權利金所得適用免扣繳；UN 稅約範本則為應扣繳，扣繳率由締約雙方諮商訂定)。美國對外租稅協定雖訂有利益限制(limitation on benefits, LOB)條文，以確保適格之人(qualified person)方得享有協定利益，惟實務上仍有公司利用租稅協定獲取權利金所得免扣繳之協定利益⁸。

8 SDI Netherlands BV v. Commissioner 107 TC 161 (1996). SDI 為一荷蘭商，其母公司百慕達商 SDI Bermuda 持有一電腦軟體權利並授權予 SDI，SDI 再轉授權其美國子公司。SDI 自其美國子公司收取權利金所得後，按該所得一定比例支付權利金予 SDI Bermuda。因 SDI 為一公開交易公司，依美荷租稅協定符合利益限制規定，為適格之人得享有協定利益，爰其自美國子公司收取之權利金所得適用該協定免扣繳規定。至有關美國內地稅務局(IRS)主張 SDI 給付 SDI Bermuda 權利金係源自美國子公司給付 SDI 權利金，應視為美國來源所得部分，判決略以雖 SDI 給付 SDI Bermuda 權利金係源自美國子公司給付

(四) 股利所得

因利息所得免扣繳，實務上納稅義務人進行稅務規劃以衍生性金融商品、可轉換股票及其他金融工具，將股權轉換為債權，以享有利息所得免扣繳規定，並規避股利所得扣繳稅負。另外，現行租稅協定亦提供股利所得優惠稅率。

因美國免除部分 FDAP 扣繳(如利息所得)，促使居住者偽裝成非居住者以享有免扣繳利益；另該等美國單方提供租稅減免措施，其他國家原則上不易獲得相關資訊，易使納稅義務人濫用減免稅規定，造成稅基侵蝕問題。

瑞士銀行(UBS)前爆發醜聞，協助美國居住者於租稅天堂設立紙上公司及開立境外帳戶，運用相關資金投資美國，並規避相關稅捐。為防杜透過境外帳戶逃漏稅捐，美國於 2010 年實施外國帳戶稅收遵從法(Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA)，要求外國金融機構(Foreign Financial Institution)對美國帳戶(即美國公民及綠卡持有人個人帳戶及法人帳戶餘額達一定標準者)，應依規定辨識客戶身分及申報美國帳戶資料；另為建立取得交換資訊之法律基礎，美國與各國洽簽跨政府合作協定(Intergovernmental Agreement, IGA)⁹。

世界各國在美國政府 FATCA 及 IGA 影響下，OECD 積極倡議各國加入多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)之簽署(截至 2019 年 8 月底，已有 112 個國家及 17 個地區簽署)，並於 2014 年公布「稅務用途金融帳戶資訊自動交換準則」，該準則包括共同申報標準(CRS)及主管機關協定(CAA)，作為前揭公約或雙邊租稅協定執行自動資訊交換之全球標準，期透過跨國稅務合作提升資訊透明度，防杜跨境逃稅。在

SDI 權利金，惟兩者為不同給付，且倘美國子公司給付 SDI 權利金未受美荷租稅協定保障，相同所得將被雙重課稅，爰否認 IRS 主張。

9 我國與美國係洽簽 IGA 模式 2，即不架構於全面性租稅協定(ADTA)及稅務資訊交換協定(TIEA)，由我國金融機構就取得客戶同意之金融資訊逕行提供美國政府；未同意客戶之不合作帳戶部分，則透過我國政府與美國政府交換或傳送。

OECD 倡議下，目前已有 61 個國家或地區簽署多邊 CAA，承諾將按 CRS 進行自動資訊交換(Automatic Exchange of Information，AEOI)。

五、外人對美投資－積極性所得稅務議題

對內投資產生之積極性所得依受益原則由所得來源國課稅，美國稅法自 1930 年代中期，改採是否構成交易或營業行為(trade or business，TB)判斷屬美國應課稅之所得。美國稅法 TB 概念近似於租稅協定之常設機構(permanent establishment，PE)概念，非居住者於美國若有實體存在(physical presence)，不論直接以分支機構等形式，或是間接透過代理人方式於美國從事營業行為，將構成 TB。

實務上非居住者之美國積極性所得依下述二步驟處理：

- (一) 判斷納稅義務人是否有 TB；
- (二) 倘納稅義務人有 TB，判斷哪些所得與 TB 有實際關聯(effectively connected)。

有關步驟(一)判斷是否構成 TB 部分，說明如下：

1. TB 概念與 PE 相似，惟構成 TB 門檻原則上低於構成 PE 門檻。又美國稅法就 TB 之構成訂有除外規定¹⁰，例如納稅義務人以自身名義投資股票或商品者，無論係自行或委託他人投資，原則上於美國境內不構成 TB(法院判例亦持相同見解¹¹)。然而，現今納稅義務人常利用上開除外規定於美國境內不構成 TB，即使該等納稅義務人在美國對外租稅協定上構成 PE，也將因不構成 TB 使美國政府無課稅權而規避相關稅負。

¹⁰ 26 USC § 864.

¹¹ Liang v. Commissioner 23 TC 1040 (1955). Liang 君透過代理人投資美國基金，IRS 主張代理人交易活動量在美國構成 TB，法院拒絕 IRS 主張。

2. 此外，美國稅法上並未定義 TB，相關法規命令僅表明應依個案情形判斷¹²。例如由承租人負擔所有成本之一間公寓出租原則上不構成 TB，但出租兩間以上公寓則可能構成 TB；另在 Lewenhaupt 一案中¹³，原告因透過代理人購買及出售多筆土地而被法院判定於美國境內構成 TB。

有關步驟(二)歸屬 TB 之所得部分，說明如下：

1. 美國稅法規定符合下列任一種測試方法之所得與 TB 有實際關聯：
 - (1) 資產測試(asset-use test)：所得應與經營 TB 使用(use)或為使用而持有(held for use)位於或源於美國之資產相關。
 - (2) 營業活動測試(business activities test)：在美國境內經營 TB 之營業活動是實現所得之主要因素。
2. 上開測試方式易使 FDAP 所得被認定為與 TB 有實際關聯之所得，這將有利於納稅義務人，因 FDAP 所得適用 30%扣繳稅率，且原則上以總額扣繳，無成本費用可供扣除；若認定為與 TB 有實際關聯之所得，將適用 21%公司稅稅率，且得以扣除相關成本費用。

除上開簡易以消極性/積極性區分所得課稅方式外，美國 2017 年稅改導入「稅基侵蝕及防杜租稅規避稅(Base Erosion and Anti-Abuse Tax, BEAT)¹⁴」，限制美國公司給付予海外關係人且未扣繳之費用減除，以創造公平競爭環境。美國公司倘前三年平均年營收 5 億美元以上，且向外國人之稅基侵蝕給付(base eroding payments，原則上包含可減除之對海外關係人給付，例如向關係人購買之可折舊貨攤銷資產¹⁵)，超過所有可減除費用及稅基侵蝕租稅利益(base erosion tax benefits¹⁶)，原則上即一般稅法下可扣除之稅基侵蝕給付)合計數之 3%者(特定

12 Treas. Reg. § 1.864-2(e).

13 Lewenhaupt v. Commissioner 20 TC 151 (1953).

14 26 USC § 59A.

15 惟尚不包括銷貨成本(cost of goods sold)，爰 BEAT 不影響美國公司向海外關係企業之一般採購活動。

16 26 USC § 59A(c)(2).

銀行及證券自營商為 2%)，該美國公司將適用 BEAT 規定¹⁷，其給付予海外關係人¹⁸且未扣繳之費用於稅務申報減除時將受限。BEAT 為一最低稅負制 (alternative minimum tax)，計算說明如下：

- (一) 按美國稅法一般規定，扣除「稅基侵蝕給付(base eroding payments)」，按 21%稅率計算一般稅負(A)；
- (二) 排除稅基侵蝕給付及淨營業損失(net operating loss，NOL)依稅基侵蝕比率(base erosion percentage)計算之金額，按 10%稅率¹⁹計算最低稅負(B)；
- (三) 就(A)、(B)中稅額較高者繳納稅負。
- (四) 因 BEAT 係就美國來源所得課徵之美國稅負，爰不適用國外稅額扣抵。

有關 BEAT 計算部分，試以下例說明：

- (一) 背景：假設在 2020 年，有一美國公司 USCO 提供其美國客戶 \$ 300 元服務；該美國公司委託其海外母公司 FCO 提供該服務，並支付 \$ 200 元予 FCO(支付予 FCO 之 \$ 200 元款項無須就源扣繳)。另 USCO 就該服務支付 \$ 20 元之其他可減除費用予非關係人。

17 適用對象排除註冊投資公司(Registered Investment Company，RIC)、不動產投資信託基金(REITs)及 S 公司(S corporation，S 公司於美國稅法上係採透視(pass through)課稅，即 S 公司獲取之所得歸屬至其股東課稅)。S 公司係指符合下列規定之公司：(1)依據美國法律成立之國內公司、(2)其股東僅得為個人、遺產或特定之信託，不得為公司或合夥組織，且須為美國之公民或居住者，同時股東人數不得超過 100 人、(3)公司發行之股票限於同一種類。

18 關係人原則上為持有納稅義務人 25%股權者。於計算持股比例時，應考量透過特定關係人之推定持有(constructive ownership)部分。

19 2018 年稅率為 5%，2019 年至 2025 年稅率 10%，2026 年起稅率 12.5%。特定銀行及證券自營商稅率為一般稅率加 1%。

(二) 分析：

1. 因給付予 FCO 之\$ 200 元無須就源扣繳且係給付予關係人，USCO 有稅基侵蝕租稅利益\$ 200 元；稅基侵蝕租稅利益及可減除費用合計數為 220 元，USCO 之稅基侵蝕比率約為 91%(=200/220)，超過 3%，爰 USCO 適用 BEAT 規定。
2. USCO 一般稅負為\$ 16.8 元(=(300-200-20)×21%)；USCO 修正後課稅所得(modified taxable income)為\$ 280 元(=300-20)，其最低稅負應為\$ 28 元(=280×10%)
3. 稅基侵蝕基本稅額(base-erosion minimum tax amount)為一般稅負與最低稅負二者取高，爰 USCO 應負擔\$ 28 元稅負，補繳\$ 11.20 元(=28-16.8)。

BEAT 遭批評可能違反租稅協定，因其係就協定規定之利息、權利金及其他所得間接課徵扣繳稅負。惟美國稅約範本第 1 條第 4 項規定(租稅協定原則上不得影響美國對其居住者之課稅權)係美國對外租稅協定政策且見諸於所有現行有效之租稅協定，按上開保留條款(saving clause)規定，BEAT 稅制並未違反美國對外租稅協定規定。

另 BEAT 亦被批評可能違反租稅協定有關非歧視待遇條文(non-discrimination provision)，因 BEAT 僅適用對外國人之給付且保留條款並未適用於非歧視待遇規定。然而 Avi-Yonah 教授認為因無論該跨境給付係由美國子公司給付海外母公司或美國母公司給付海外子公司，該等給付皆適用 BEAT 規定，爰本質上 BEAT 稅制並未構成歧視待遇；即使 BEAT 確係違反非歧視待遇，在法庭上美國政府仍得依逾越協定(treaty override)主張 BEAT 稅制並未違反非歧視待遇²⁰。

20 逾越協定原則係指一國未經修改其對外之國際協定，以單邊新制定之國內法違反其於該協定下之義務。許多國家(包括我國)係採「協定優先國內法適用」處理逾越協定情形，惟部分國家(包含美國)，係採「新法優於舊法適用」(last in time)方式處理(按美國憲法規定，「國際協定」與「國內法律」係屬同一位階)，爰美國在 2017 年稅改導入之 BEAT 稅制得逾越 2017 年以前生效之租稅協定。

六、美國對外投資稅務議題

一般而言，美國人對外投資產生之所得在現行美國稅法下無須負擔稅負，理由說明如下：

- (一) 美國稅法未採「揭穿公司面紗(pierce the corporate veil)」原則否認公司之法人格，即使該公司為一空殼公司(shell)。
- (二) 在現行「畫勾原則(check-the-box)」下，納稅義務人得自由選擇一實體(entity)是否為適用公司稅法之公司。
- (三) 美國稅法對公司居住者身分係採註冊登記地辨別，納稅義務人得輕易於海外國家或地區設立公司，取得非居住者身分。
- (四) 綜上，倘納稅義務人透過持有之海外公司進行租稅規劃，即使美國採全球所得課稅且該海外公司無實質營運活動，身為股東之納稅義務人仍得透過租稅遞延(tax deferral)方式規避稅負，且不易受 IRS 挑戰其稅負適法性。

海外公司之美國股東僅於該公司分配股利或該美國股東出售公司股權時應負擔美國稅負²¹，惟若該公司不分配股利且遞延時間夠長，考量貨幣之時間價值(time value of money)，租稅遞延之效果近似免稅，另一方面，租稅遞延形同自美國政府獲取一筆無息貸款；又倘美國股東為一公司²²且其持有海外公司股權超過 10%，按 2017 年稅改之參與免稅(participation exemption)規定²³，其所獲配之海外公司股利原則上享有 100%扣除額²⁴，即不課徵稅負，惟因已享有免稅，

21 例外得免稅情形僅有一種：倘該美國股東為自然人且過世，其遺產繼承人繼承之股權價值將墊高至市場價格(step-up basis)，爰該繼承人倘於繼承時出售股權，所得近乎於零，尚無須負擔所得稅。

22 參與免稅優惠僅限公司股東適用，自然人股東獲配之股利不適用參與免稅制度。

23 26 USC § 245A.

24 26 USC § 245A(e). 倘 CFC 分配之股利為混合股利(hybrid dividends)，即該 CFC 就該分配股利享有扣除額或其他租稅優惠者，美國股東不得適用參與免稅。

該等股利之海外已納稅額尚不得用以扣抵美國稅負。

為避免納稅義務人濫用上開租稅規劃方式規避稅負並維護租稅公平等目的，美國稅法於 1962 年增訂 Subpart F 章節訂定受控外國公司(Controlled Foreign Corporation, CFC)規定²⁵，簡介如下：

(一) CFC 定義

1. CFC 係指美國股東在一年度中任何一天²⁶，持有外國公司具表決權之股權或股權價值合計超過 50%者，該外國公司即為受美國股東控制之 CFC。
2. 其中，美國股東係指美國公民、獨資、合夥、公司或遺產與信託²⁷，符合直接、間接或推定持有該外國公司所有具表決權之股權或股權價值 10%以上者²⁸(即所有持股 10%以上美國股東之持股比例加總超過 50%者，認屬 CFC；持股未達 10%之美國股東，其持股比例不予計算。)

(二) 控制權認定

1. 直接及間接持有：直接持有指美國股東直接持有外國公司之股權；間接持有指美國股東透過一個或多個外國實體(entity)持有外國公司之股權，應依據各層持股比例之乘積，得出間接持股比例。
2. 推定持有²⁹：將美國股東之關係人³⁰持有之股權歸屬(attribute)計入該美國股東之持有股權比例。

25 26 USC §§ 951 至 965.

26 26 USC § 951. 2017 年稅改將原在一年度中，外國公司至少連續 30 天符合 CFC 認定要件方為 CFC 之規定，放寬至外國公司在一年度中任一天符合 CFC 認定要件即為 CFC。

27 26 USC § 957(c).

28 26 USC § 951(b). 2017 年稅改前，美國股東僅以所有具表決權之股權持股比例為判定標準；稅改後新增持有股權之價值比例判斷標準。

29 26 USC § 958(b).

30 26 USC § 318.

3. 2017 年稅改前，美國稅法§ 958(b)(4)規範美國股東若與外國股東共同持有 CFC，該外國股東持有部分不計入美國股東持有股權比例，成為美國股東規避構成 CFC 之漏洞，舉例說明如下：
 - (1) 美國公司 USCO 100%持有設立於 A 國之 SubA，SubA 於美國稅法下構成 USCO 之 CFC，USCO 得另設立一海外公司使該海外公司 100%持有 USCO，並透過資產交換股權方式使該海外公司取得 SubA 超過 50%股權。
 - (2) USCO 因對 SubA 持股低於 50%，美國稅法將不視 SubA 為 USCO 之 CFC。
4. 上開租稅規劃促使大量美國股東於海外設立公司持有其美國公司後，透過資產交換股權方式規避 CFC 之構成，爰 2017 年稅改已廢除§ 958(b)(4)規定，以杜絕前述問題。

(三) 課稅所得範圍

1. 美國 CFC 制度係採交易法(transactional approach)³¹決定課稅所得範圍，僅特定瑕疵所得(tainted income)須按比例計入美國股東所得額課稅³²，其中包括 Subpart F 所得及投資於美國財產之盈餘，說明如下：
 - (1) Subpart F 所得³³：包括保險所得、外國基地公司所得(foreign base company income)、源自於美國抵制國家之所得、與國際聯合抵制國家有關之所得、對外國政府或機構非法賄賂及回扣等。其中較重要者為下列各項外國基地公司所得³⁴：

31 交易辨識法僅就外國公司特定瑕疵所得併計本國居住者股東課稅，爰美國股東所持有之外國公司不因非設立於租稅天堂而得排除美國 CFC 制度之適用；惟美國稅法§ 954(b)(4)定有高稅率除外規定(high-tax exception)，規範若 CFC 所在國有效稅率(effective rate)達美國稅率 90%，則 CFC 制度不適用於該國設立之公司，因 2017 年稅改後，美國稅率自 35%降為 21%，爰美國企業之海外子公司所在國有效稅率在 18.9%(=21%×90%)以上者，該等海外子公司不構成美國企業之 CFC。

32 26 USC § 951.

33 26 USC § 952.

34 26 USC § 954. 2017 年稅改刪除外國基地公司石油相關所得(Foreign base company oil related income)規定。

- a) 外國控股公司所得(Foreign personal holding company income)：主要為以關係人名義取得之特定股利、利息、權利金、租金、財產交易所得及各類投資資產如商品、外匯、股票、債券等所產生之所得。另訂有若干除外規定排除 CFC 實際經營活動之所得，常見者如下：
- A. 相同國家除外規定(same country exception)³⁵：CFC 取自設立登記於相同海外國家之當地關係人公司之股利或利息所得，且該公司主要資產係用於當地貿易或營業活動(如製造)，則該等所得不予計入。
- B. 穿透除外規定(look-thru exception)³⁶：CFC 取自其他關係人 CFC 之股利、利息、租金及權利金所得，倘非歸屬於該關係人 CFC 之 Subpart F 所得且未與美國 TB 有實際關聯，則該等所得不予計入。
- b) 外國基地公司銷售所得(foreign base company sales income)：CFC 自關係人購買產品或銷售產品予關係人之所得，但不包括銷售該公司在當地國製造之產品或銷售產品予當地國之所得。
- c) 外國基地公司勞務所得(foreign base company services income)：CFC 為其關係人提供技術、管理、工程、建築、科技等勞務之所得，且該勞務在當地國以外之國家發生。
- (2) 盈餘投資於美國財產者(Investment of earnings in United States property)³⁷：CFC 如以其資金投資於美國財產，將認定該項投資相當於股東已將盈餘匯回美國進行投資，應視同 CFC 已將盈餘分配予美國股東，並按股東持股比例歸課股東

35 26 USC § 954(c)(3)及 Treas. Reg. § 1.954-2(b)(4).

36 26 USC § 954(c)(6)及 Notice 2007-9.

37 26 USC § 956.

所得稅。所謂美國財產包括位於美國之有形財產、公司股票、債權、專利權、著作權、發明、模型、設計、秘密方法及使用權等，但不包括購買美國公債、銀行存款及購買供出口之財產等。

(四) 鑑於美國稅法未採揭穿公司面紗原則以否認公司之法人格，爰美國稅法對 CFC 課稅係採視同股利(deemed dividend)方式，尚非將 CFC 視為穿透實體(pass-through entity)。

鑑於美國稅法就 CFC 認定提供許多除外規定，如前提及之高稅率除外規定、相同國家除外規定、穿透除外規定等，當配合畫勾實體分類規則，實務上美國企業得輕易透過租稅規劃規避構成 CFC，享有租稅遞延效果。據統計在 2017 年稅改前，美國跨國企業集團於海外積累近 3 兆美元，該等資金「受困」於海外係為避免股利分配回美國應負擔之納稅義務，爰美國政府面臨許多遊說建議效仿英國及日本採參與免稅制度之壓力；另因美國 2017 年稅改前，公司稅稅率高達 35%，促使許多美國公司選擇至其他簽署許多租稅協定或有利稅制國家(如荷蘭及愛爾蘭)設立新集團總部，在配合運用美國 CFC 稅制除外規定下，即使舊美國集團總部支付利息、權利金等侵蝕稅基給付予新集團總部，美國 IRS 亦將因新集團總部不構成 CFC 而流失稅基。為解決上述問題，美國 2017 年稅改採行新稅務措施處理受困海外之巨額資金，相關稅務措施說明如下：

(一) 參與免稅(participation exemption)³⁸：

美國公司自其持有 10%股權之特定海外公司(specified 10-percent owned foreign corporation)取得之股利所得，將可享有 100%同額之股利扣除額，亦即美國公司取得之股利所得 100%免稅。倘該股利為混合股利(hybrid dividend)，即於所得來源國可作費用減除或享有其他租稅利益，且符合美國稅法參與免稅制度者，該混合股利將產

38 26 USC § 245A.

生在一國可作費用減除，而在另一國無相對認列應稅收入之混合錯配(deduction/no inclusion mismatch)情形，為防杜避稅，混合股利不適用參與免稅制度³⁹。

(二) 過渡稅(transition tax)⁴⁰：

1. 過渡稅係為導入參與免稅制度，配套銜接因租稅遞延受困海外之資金與前述參與免稅制度之橋樑。
2. 過渡稅為一次性優惠稅負，遞延海外所得公司(deferred foreign income corporation)，包括 CFC 及被一個以上美國企業持股 10% 以上之外國公司之累積遞延海外所得，將視為已匯回，現金及約當現金部分，稅率為 15.5%，非現金部分稅率 8%。為防止納稅義務人於稅法公布後緊急處分累積遞延海外所得，累積遞延海外所得之金額以 2017 年 11 月 2 日與同年 12 月 31 日取高者計算。此外，美國稅法亦提供分期繳納制度，在前 5 年每年繳納 8% 稅負，第 6 年至第 8 年分別繳納 15%、20% 及 25%。
3. 鑑於過渡稅稅率顯著低於稅改前公司稅稅率 35%，有效促使海外資金匯回美國。依據國際收支平衡報告，美國企業在稅改後 2018 年第一季海外資金即已匯回超過 \$ 3,000 億美元，成效顯著。

(三) 全球無形資產低稅負所得(Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI)⁴¹：

1. 美國跨國科技企業常將其無形資產轉由其設立於低稅負國家或地區之子公司持有，再由該子公司授權美國母公司及其他關係企業使用。在此模式下，美國母公司支付之權利金費用將減少美國應稅所得，另透過美國 CFC 稅制除外規定及畫勾實體分類規則，亦得規避構成應稅情形，將權利金產生之利潤保留於低

39 26 USC § 245A(e).

40 26 USC § 965.

41 26 USC § 951A. 此稅制英文縮寫 GILTI 讀音同有罪(guilty)，其命名之巧思令人莞爾。

稅負國家或地區。

2. 為解決前述問題，美國 2017 年稅改導入 2 項有關無形資產之稅務措施：GILTI 及海外來源無形資產所得 (foreign derived intangible income, FDII)，透過胡蘿蔔加棍子，一方面增加美國企業支付其 CFC 權利金稅負，另一方面減少海外公司支付美國企業權利金稅負，期於恩威並施下導引美國企業將無形資產移轉回美國，由美國企業持有。
3. GILTI 為美國稅法 Subpart F 章節新增之條文，按條文順序適用原則，CFC 之所得若為美國稅法§ 951 應納入美國股東總所得之 Subpart F 所得，則該所得非美國稅法§ 951A 之 GILTI 所得。GILTI 稅制課稅標的為前述無形資產創造之低稅負所得，因無形資產範圍廣闊，GILTI 稅制不採正面表列方式，而係以全部 CFC 所得扣除有形資產之擬制報酬後之剩餘所得，衡量無形資產低稅負所得，簡要說明其計算方式如下：

(1) 計算淨 CFC 測試所得 (net CFC tested income)。「淨 CFC 測試所得」為「CFC 測試所得」合計數減除「CFC 測試損失」合計數；「CFC 測試所得」為總測試所得減除應歸屬扣除額(包含稅負)；「CFC 測試損失」為應歸屬扣除額(包含稅負)減除總測試所得。CFC 總測試所得為其全部所得，減除特定類型所得(如 Subpart F 所得、自關係人獲配之股利等)。

(2) 減除 CFC 淨擬制有形資產報酬 (net deemed tangible income return, NDTIR)，計算 GILTI 所得。NDTIR 為 CFC 適格營業資產投資 (qualified business asset investment, QBAI) 之 10% 減除特定利息費用後之金額。倘測試損失之 CFC 有營業資產投資 (BAI)，惟因其未有測試所得，爰其 QBAI 將為 0。

(3) GILTI 所得之半數⁴²計入美國公司之應稅所得。

(4) 計算「測試所得外國稅負合計數」乘以「計入率(inclusion percentage)」之金額，其金額之 80%得作為視同已納國外稅額 (deemed-paid foreign tax credit)，扣抵 GILTI 應納稅負⁴³。視同已納外國稅額扣抵為「測試所得外國稅負合計數」乘以「計入率(inclusion percentage)」後之 80%，其中計入率為 GILTI 所得占測試所得合計數比率；另視同已納外國稅額扣抵僅限所得年度當期使用，使用之剩餘數不得扣抵其他年度。

(5) 計算範例如下：

a) 假設美國公司 USCO 100%持有 2 家 CFC，CFC1 及 CFC2，該等 CFC 稅務情形如下(假設外國所得稅稅率均為 20%)：

	CFC1	CFC2
總所得	\$ 1,000	\$ 200
總測試所得	\$ 300	\$ 200
Subpart F所得	\$ 700	\$ 0
費用	\$ 400	\$ 225
應歸屬於總測試所得之費用	\$ 200	\$ 225
淨所得	\$ 600	(\$ 25)
外國稅負(稅率20%)	\$ 120	\$ 0
BAI	\$ 400	\$ 600
QBAI	\$ 400	\$ 0

b) CFC1 測試所得=\$ 300(總測試所得)-\$ 200(應歸屬費用)-\$ 20(應歸屬稅負)⁴⁴=\$ 80；CFC2 測試損失=\$ 225(應歸屬費用)-\$ 200(總測試所得)=\$ 25；爰 USCO 之淨 CFC 測試所

42 26 USC § 250(a)(1).

43 26 USC § 960(d)(1).

44 \$ 120 元外國稅負中，只有\$ 20 元稅負(=20%× [\$ 300- \$ 200])應歸屬於測試所得。

得為\$ 55(=\$ 80-\$ 25)。

c) USCO 之 QBAI= \$ 400+\$ 0= \$ 400，因本例無特定利息費用，爰 USCO 之 NDTIR 為\$ 40(=\$ 400× 10%)。

d) USCO 之 GILTI 所得= \$ 55- \$ 40=\$ 15；計入 USCO 美國應稅所得為\$ 7.5(=50%× \$ 15)，此部分所得應負擔稅額為\$ 1.58(=\$ 7.5× 21%)。

e) USCO 之計入率為 18.75% [= \$ 15(GILTI 所得)÷ \$ 80(測試所得合計數)]，USCO 之視同已納國外稅額扣抵為\$ 3(=\$ 20[測試所得外國稅額合計數]× 18.75%× 80%)。

f) 綜上，USCO 實際負擔 GILTI 所得稅負為\$ 0(=\$ 1.58-\$ 3)。

4. 鑑於 GILTI 所得得以於 CFC 所在國或地區已納與 GILTI 所得相關稅額之 80%扣抵，且美國稅改後公司稅稅率為 21%，若 CFC 所在國或地區之所得稅稅率超過 13.125%⁴⁵，則美國企業就其 GILTI 所得實際應納稅額為 0。

5. 若美國股東有 2 個以上 CFC 各自位於不同國家或地區，於該等國家或地區就其 GILTI 所得之已納所得稅額，得混同扣抵 (cross-crediting) 美國 GILTI 稅負，即不須所有 CFC 皆位於高稅率國家或地區；惟於海外國家或地區就非 GILTI 所得之已納所得稅額，不得用以扣抵美國 GILTI 稅負。

6. GILTI 所得與 Subpart F 所得之差異比較：

(1) GILTI 條文雖位於美國稅法 Subpart F 章節下，惟 GILTI 所得自成一格，非屬 Subpart F 所得項目之一。

(2) GILTI 所得為以美國股東層級計算之所得額；Subpart F 所得則係以 CFC 層級計算之所得額。

45 50%(餘額之半數)× 21%(美國公司稅稅率)為 10.5%，因得抵減已納外國稅額扣抵 80%，爰 CFC 所在國或地區稅率若超過 13.125%(=10.5% ÷ 80%)，則 GILTI 所得產生之美國稅負將全額抵減已納外國稅額扣抵。

(3) GILTI 所得與 Subpart F 所得概念有別，惟 GILTI 所得計入美國股東應稅所得之方式原則上與 Subpart F 所得計入方式相同。

(4) CFC 有 Subpart F 所得，惟其當年度無可供分配之盈餘時，Subpart F 所得不計入美國股東應稅所得⁴⁶，GILTI 所得則無此限制。

7. 美國政府配合其科技產業居領先地位之經濟實力，透過 GILTI 租稅措施，增加位於租稅天堂國家或地區子公司持有無形資產之租稅成本。鑑於大多數美國跨國企業之海外 CFC 並未擁有顯著有形資產，爰 GILTI 稅制之導入將使該等跨國企業實質負擔 10.5% GILTI 稅負，且無法如稅改前以租稅遞延方式延後繳納稅負時點。

8. GILTI 稅制之實施，將可能促使美國跨國企業將其子公司遷移至所得稅稅率超過 13.125% 之非租稅天堂國家或地區，或將美國國內持有之有形資產所有權轉移至海外 CFC，增加 NDTIR 以降低其 GILTI 所得。

(四) 海外來源無形資產所得(foreign derived intangible income, FDII)⁴⁷：

1. 鑑於 GILTI 所得適用稅率為 10.5%，低於稅改後公司稅稅率 21%，爰美國企業仍有誘因將利潤移轉至海外節稅。為防堵前揭誘因及鼓勵美國企業保留無形資產所有權於美國境內，並自外國賺取海外來源所得，2017 年稅改採行 FDII 稅制，為海外來源無形資產所得提供 37.5% 扣除額，降低該等所得之美國應納稅負。因無形資產所得不易正面表列定義，爰 FDII 稅制亦如 GILTI 採全部所得減除擬制有形資產報酬方式，計算無形資產所得。FDII 計算方式簡述如下：

46 26 USC § 952(c).

47 26 USC § 250.

- (1) 美國企業就其出口商品或服務(包括授權無形資產)取得之適用減除所得(deduction eligible income, DEI)⁴⁸, 減除美國適格營業資產投資(qualified business asset investment, QBAI)之 10%, 計算其擬制無形資產所得(deemed intangible income, DII)。
- (2) 將上開 DII 所得乘以海外來源 DEI 占全部 DEI 之比率, 計算 FDII。
- (3) 該 FDII 計入美國應稅所得額時, 得享有 37.5%抵減【適用稅率為 13.125%(= (1 - 37.5%) × 21%)】。
- (4) 計算範例如下：
- a) 假設美國公司 USCO 稅務情形如下：
- A. 銷售境內非關係人客戶 \$ 200 元。
 - B. 銷售國外非關係人客戶 \$ 300 元。
 - C. 海外分公司所得 \$ 50 元。
 - D. GILTI 所得 \$ 100 元。
 - E. QBAI \$ 400 元。
- b) USCO 之 FDII 計算如下：
- A. DEI = 總所得 \$ 650 - 排除所得(海外分公司所得及 GILTI 所得) \$ 150 = \$ 500 ; DII = \$ 500 - (10% × QBAI \$ 400) = \$ 460 。
 - B. 海外來源 DEI = \$ 300 , FDII = \$ 460 × (\$ 300 / \$ 500) = \$ 276 ; 應計入美國企業之 FDII 所得 = \$ 276 × (1 - 37.5%) = \$ 172.5 。
 - C. 應納美國稅負為 \$ 36.225 (= \$ 172.5 × 21%), 有效稅率為 13.125% (= \$ 36.225 ÷ \$ 276) 。

48 DEI 即美國企業總收入扣除特定收入類別, 例如 Subpart F 所得、GILTI 所得、海外分公司所得、CFC 分配之股利等。

2. FDII 稅制之立法意旨係鼓勵從事出口商品或服務之美國跨國企業能將利潤留置於美國境內，並鼓勵外國跨國企業將利潤移轉至美國(FDII 亦適用於進口商品及服務後再出口等情形。)
3. FDII 能否達成其立法目的仍待時間檢驗，美國 2018 年直接外人投資(foreign direct investment, FDI)並無顯著增加，或許係因外國跨國企業對 FDII 稅制未來是否修正存有疑慮，亦或是因為該等跨國企業得適用低於 13.125%之稅率(例如美國跨國企業在 GILTI 稅制下稅率為 10.5%)。
4. 此外，鑑於 FDII 係立基於出口實績(export performance)，可能違反世界貿易組織(WTO)相關出口補貼規定而遭其他國家挑戰。另歐盟亦向 OECD 要求檢視 FDII 是否因不符合關聯性要求而構成有害租稅慣例。

(五) 外界大多因美國採行參與免稅制度及過渡稅，認為美國稅制自屬人主義轉變為屬地主義，惟美國稅制並非為完全屬地主義，理由說明如下：

1. 美國個人及公民仍以屬人主義就其全球所得課徵所得稅，美國企業僅就源自積極性所得及符合特定條件之股利適用參與免稅制度，而其他非透過其 CFC 獲取之海外所得仍以屬人主義納入其所得額計算稅負。
2. 美國因採行 GILTI 稅制，實務上大多數美國跨國企業得適用參與免稅之所得並不多。美國透過實施 GILTI 稅制，廢除以往跨國企業常用租稅遞延手段，完整地行使對其居住者全球所得之課稅權(儘管海外所得有關 GILTI 所得部分適用稅率 10.5%，低於其稅改後公司稅稅率 21%)，爰美國稅制並非純粹屬地主義。

肆、心得與建議

一、心得

密西根大學建校於 1817 年，其法學院為全美前 14 大(Top 14)法學院中排名第 8。除法學院外，其他各學科領域亦名列前茅，成就卓越並深具影響力；另學校所在城市－安娜堡(Ann Arbor)為一大學城，人口組成單純，為全美排名前十之安全城市，對國際學生是個理想的學習環境。

密西根大學及法學院提供優良學習環境，並對國際學生相當友善，積極協助國際學生快速融入新生活。校方國際中心(International Center)在入學前除以電子郵件通知新生應注意事項(例如簽證、保險等資訊)，亦舉辦數場說明會，介紹美國文化背景、食衣住行育樂等各種新生在學業及生活上可能面臨的問題，甚至包車載新生至 IKEA 量販店採買生活必需品。另校方亦提供免費英文顧問諮詢，協助國際學生英文溝通、寫作等問題；至法學院部分，考量國際學生英文熟稔度不如英文母語者，上學期考試給予國際學生額外 25%作答時間，若國際學生上學期成績平均達 B-，下學期考試作答時間則縮減為一般考試時間；另院方亦不定期舉辦交誼活動，協助國際學生排遣課業壓力、融入當地文化。

美國普通法法律體系與我國有別，除條文繁複外，尚有多如牛毛的解釋函令及法院判例，需透過長時間地閱讀、理解、比較及分析不同判例個案間之異同，以體會其背後精神，恰如拼圖般，總是得在見樹不見林中辛苦打轉，逐漸摸索出其脈絡，方能嘗試完成這上千片的鉅幅美國稅法拼圖。赴美進修學習期間點點滴滴，都是一生難忘且定能受用的寶貴經驗。

二、建議

跨國企業租稅規劃樣態多元又複雜，稅捐機關人員需瞭解國際租稅規劃運作，挖掘該等企業租稅規劃意圖，掌握查核重點，避免侵蝕我國稅基情形；另亦需及時掌握國際間租稅最新進展，與國際接軌，方能制定配合我國經貿發展的租稅政策。

美國位居世界經濟領導地位，其稅法透過其對外經貿關係深深影響其他國家稅法制度，許多稅制及租稅協定條文皆係源自美國首創的稅法規定。為接軌國際並掌握國際間租稅發展，選派同仁需具備一定英語能力方能有效汲取相關知識，而英語能力培養絕非一蹴可幾。赴密西根大學法學院進修期間，授課教授不定期抽點學生回答問題、分組進行案例分析並簡報、課後作業繳交等，透過課程安排，除專業知識外，對英文能力增進亦有所助益。建議於經費許可下，持續選派同仁出國進修，培育國際租稅人才，俾利我國租稅業務推動與執行。