

出國報告(出國類別：其他類別)

參加亞洲開發銀行(ADB)、英聯邦稅務行政組織(CATA)、太平洋島嶼稅務行政協會(PITAA)、亞洲稅務行政及研究組織(SGATAR)及經濟合作暨發展組織(OECD)
「稅基侵蝕與利潤移轉區域交流視訊會議」
視訊報告

服務機關：財政部國際財政司、財政部賦稅署

姓名職稱：丁碧蓮副司長、包文凱科長

林盈君副研究員、呂繼宗稽核

范良芳稽查

會議日期：110年6月10日

報告日期：110年8月25日

摘要

2021 年 4 月 7 日 G20 財政首長與央行行長會議指示經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 調查並報告開發中國家參加稅基侵蝕及利潤移轉包容性架構【G20/OECD Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)；目前 139 個成員】而建置穩定稅基之情形，及確認尚可改善之方向；另一方面，為解決經濟數位化帶來的租稅挑戰，包容性架構成員預計於 2021 年中對第一支柱 (Pillar One，數位經濟利潤關聯性法則及利潤分配) 及第二支柱 (Pillar Two，全球最低稅負制) 提出全球具共識性解決方案。

亞洲開發銀行 (Asian Development Bank, ADB)、英聯邦稅務行政組織 (Commonwealth Association of Tax Administrators, CATA)、太平洋島嶼稅務行政協會 (Pacific Islands Tax Administrators Administration, PITAA)、亞洲稅務行政及研究組織 (Study Group on Asian Tax Administration and Research, SGATAR) 及 OECD 為蒐集開發中國家對前開國際租稅議題之意見，爰於 2021 年 6 月 10 日召開視訊會議，廣邀亞太地區及前開組織會員與會。

本次會議先由主講人簡介「推展開發中國家透過參與 BEPS 包容性架構以強化能力建構」初步調查結果，並製作問卷蒐集各國意見，再分別介紹第一支柱及第二支柱制度及其經濟影響。

本次與會除能提升我國對國際租稅議題之參與度，亦有助於瞭解開發中國家參加包容性架構而完備其國內稅制之進度及國際數位經濟稅制改革進展，更可作為我國未來設計租稅制度之參考，實為難得之經驗。

參加亞洲開發銀行(ADB)、英聯邦稅務行政組織(CATA)、太平洋島嶼稅務行政協會(PITAA)、亞洲稅務行政及研究組織(SGATAR)及經濟合作暨發展組織(OECD)「稅基侵蝕與利潤移轉區域交流視訊會議」 視訊報告

壹、 會議目的	4
貳、 會議過程	5
參、 研討會議內容	6
一、 「推展開發中國家透過參與 BEPS 包容性架構以強化能力建構」報告	6
二、 經濟數位化稅務挑戰之近期發展	8
肆、 心得及建議	15

壹、會議目的

2021 年 4 月 7 日 G20 財政首長與央行行長會議指示 OECD 調查並報告開發中國家參加包容性架構而建置穩定稅基之情形，及確認尚可改善之方向；另一方面，為解決經濟數位化帶來的租稅挑戰，包容性架構成員預計於 2021 年中對第一支柱及第二支柱提出全球具共識性解決方案。

本次會議係邀集位於亞太區域及 ADB、CATA、PITAA 與 SGATAR 會員之政府財稅官員，針對前開重要國際稅務議題討論並蒐集各界意見，俾利未來政策規劃。

貳、會議過程

本次會議於 2021 年 6 月 10 日由 ADB、CATA、PITAA、SGATAR 及 OECD 共同舉辦，採視訊方式，先由主講人簡介「推展開發中國家透過參與 BEPS 包容性架構以強化能力建構」初步調查結果，並製作問卷蒐集各國意見，再分別介紹第一支柱及第二支柱制度及其經濟影響。

本次由 126 個組織或國家派員參加，包含亞太區域及 ADB、CATA、PITAA 與 SGATAR 會員，出席代表 352 人，另由 SGATAR 代表 Mr. Mekar Satria Utama 及 OECD 稅收政策與管理中心 Mr. Ben Dickinosn 擔任主持人。

我國由財政部國際財政司丁副司長碧蓮、包科長文凱、林副研究員盈君及財政部賦稅署呂稽核繼宗與范稽查良芳代表參加，我國代表於本次會議中，藉由主講人介紹及各國代表分享其國內經驗，充分瞭解開發中國家參加包容性架構而完備其國內稅制之進度及國際數位經濟稅制改革進展。

參、研討會議內容

一、「推展開發中國家透過參與 BEPS 包容性架構以強化能力建構」報告

OECD 代表 Melinda Brown 說明，「推展開發中國家透過參與 BEPS 包容性架構以強化能力建構」報告係依 G20 財政首長及央行行長會議要求，就參與 BEPS 包容性架構之開發中國家，落實 BEPS 行動計畫，對提升其自足稅收能力建構情形進行研究，使其瞭解並適時調整國內資源支應。

G20 會議主辦國義大利（Italian G20 Presidency）委託 OECD 秘書處準備該報告，將於 2021 年 10 月 G20 財政首長及央行行長會議正式提交。OECD 代表 Melinda Brown 進一步說明，由於 OECD 可觀察到實施或表達不採行特定 BEPS 行動計畫之開發中國家數量，但難以瞭解其背後之意涵，爰蒐集各發展中國家採行各項行動計畫可能之緣由或動機，初步調查結果分析如下：

（一）行動計畫 1（處理數位經濟下之租稅挑戰）

本行動計畫倡議電子商務增值稅（VAT on e-commerce）標準已被廣泛採納，多數開發中國家已訂定或正在考慮依國際趨勢訂定電子商務增值稅制。

（二）行動計畫 2（消除混合錯配安排之影響）、3（設計受控外國公司法則）和 12（強制揭露規定）

因所涉議題非開發中國家最優先考量，OECD 未能取得開發中國家採行是類行動計畫資訊，例如：行動計畫 3 係資本輸出國採行措施，對於資本輸入國或所得來源國而言，該行動計畫無優先性。

（三）行動計畫 4（限制因利息扣除之稅基侵蝕）

多數開發中國家已訂定防止透過利息費用減除造成稅基侵蝕相關規定，然大部分尚有不足之處，又開發中國家期望 OECD 能制定其他侵蝕稅基付款類型（例如：特許權費用）之處理指導方針。

（四）行動計畫 5（有效打擊有害租稅慣例）

部分開發中國家透過廢除或修正有害租稅制度，以強化其稅基及國際租稅架構。另在改善資訊透明度方面，開發中國家依本項計畫自發提供規

定資訊之數量仍顯不足。

(五)行動計畫 6 (避免不當獲取租稅協定利益)

目前僅約 1/4 包容性架構中之開發中國家於國內批准 (ratify)「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約 (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 下稱多邊公約)」, 且多數於近期才批准; OECD 將審視本行動計畫進度落後之因素。

(六)行動計畫 7 (防止人為規避常設機構之構成)

許多簽署多邊公約之開發中國家, 透過公約立場文件表達以行動計畫 7 相關條款更新其現行雙邊協定規定意願, 解決人為規避常設機構問題, OECD 將進一步研究該等國家是否亦於國內法訂定是類防止人為規避常設機構措施。

(七)行動計畫 8-10 (移轉訂價)

該等行動計畫係多數開發中國家最高優先導入事項, 惟因常規交易原則適用具複雜性, 對該等開發中國家而言, 導入本行動計畫及實務運用仍係棘手議題。

(八)行動計畫 13 (國別報告)

由於開發中國家移轉訂價案件相對單純, 及其移轉訂價制度尚乏健全, 目前僅少數開發中國家自協定夥伴國取得國別報告。

(九)行動計畫 14 (提升爭議解決機制效率)

開發中國家或因適用協定爭議案件相對單純, 或其相互協議程序 (Mutual Agreement Procedure) 制度未臻健全, 大部分開發中國家無大量適用相互協議程序案件, 通過本項同儕檢視者有限。

二、經濟數位化稅務挑戰之近期發展

(一)第一支柱

由 OECD 代表 Matt Andrew 簡要說明第一支柱目前進展。

1. 實質性 (substance) 要求之進展

- (1) 經濟數位化下租稅挑戰面臨之問題，係因是類活動依現行所得稅制所訂要件，不會於市場租稅管轄領域 (market jurisdictions) 構成實體關聯性 (physical nexus)，導致市場租稅管轄領域無法獲得課稅權。
- (2) 第一支柱建立新關聯性規定 (new nexus rules)，該規定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領域構成關聯性之問題，進而於市場租稅管轄領域創造新的課稅權，即數額 A (Amount A)。

2. 制度設計

(1) 數額 A

- i. 數額 A 研議按淨額為計算之基礎 (net basis)，避免重複課稅問題，同時以集團整體為基礎 (group-wide basis)，非著眼於集團個別實體間交易數額之認定。
- ii. 數額 A 之設計係將跨國企業集團合併財務報表之一部分稅前淨利，依銷售收入之比例，分配至實際產生銷售之市場租稅管轄領域。
- iii. 數額 A 待解決問題：適用於哪些跨國企業集團？如何確認其與市場租稅管轄領域關係？如何計算剩餘利潤分配比例？集團虧損之處理？
- iv. 關聯性 (nexus) 係用以確認市場租稅管轄領域對數額 A 具有課稅權；目前已就銷售第三方收入研議新關聯性規則。
- v. 關聯性其中一項特點為收入來源 (revenue sourcing) 之確

認，在「直接與消費者攸關業務（consumer-facing businesses, CFB）」模式下，有時難以判斷透過第三方經銷商銷售行為之收入來源（例如，A 國向 B 國銷售，而 B 國為第三方經銷商，分別向 C、D、E、F 國等消費者所在地進行銷售活動）；而在「自動數位業務（automated digital businesses, ADB）」模式下，因某些客戶或用戶可能使用 VPN（即位於一個國家但卻在另一個國家消費），使追蹤使用者變得複雜。

- vi. 在稅基計算上，因係依集團稅前合併利潤，並以公式分配超過特定利潤水準之部分利潤，集團內部各業務別或有不同利潤水準，導致於計算稅基時，應否適度拆分（segmentation）議題受到關注。

(2) 數額 B

- i. 數額 B 係以常規交易原則為基礎，分配固定利潤予標準行銷及配銷活動（baseline marketing and distribution activities），試圖於目前處理市場配銷商利潤分配爭議問題上，建立較簡化措施（即使用一固定利潤率，而非具體就個別市場配銷商功能、風險及資產配置進行分析）。
- ii. 數額 B 待解決問題：是否適用於所有市場配銷商？或僅限特定類別市場配銷商？是否適用於銷售代理商（sales agents）、行銷中心（marketing hubs）或行紀商（commissioners）？是否設置為與某地區或產業特性相關聯？需要多少固定收益？是否應對所有配銷商設定全球固定收益？

(3) 租稅確定性（tax certainty）

目前規劃爭議預防及解決機制(dispute prevention and resolution)除處理數額 A 爭議，亦用於處理集團成員之利潤配置及移轉訂價安排等爭議項目。

3. 近期發展

(1) 2021 年 1 月第一支柱藍圖公眾諮詢時，有與會者對該藍圖複雜度表示擔憂；G20 亦認同此觀點。

(2) 美國提案之動態（2021 年 2 月至 4 月）

A. 放棄「避風港原則」(safe harbor clause) (即放棄美國企業可自行選擇不在境外納稅規定)。

B. 美國認為第一支柱以營業活動測試 (activity test)、營收測試 (revenue test) 及正面與負面表列方式認定 CFB 與 ADB，程序過於複雜，建議簡化為採定量測試 (quantitative test)，即僅就跨國企業集團營收門檻 (revenue threshold test) 及利潤 (profit quantitative test) 進行測試，達標者即適用第一支柱，相當於營業額和營利能力排名前 100 位全球跨國公司均涵蓋於第一支柱適用範圍，不再以 ADB 與 CFB 為限，使適用對象更為全面。

C. 在關聯性原則之避風港門檻設計上保持彈性，以確保開發中國家能自第一支柱中獲益。

D. 稅收確定性 (Tax certainty) 是第一支柱是否成功之關鍵因素。

E. 各國應立即停止或撤回實施單邊措施 (Unilateral measure)。

(3) OECD 將在 2021 年 7 月 G20 財政首長會議尋求各國政治共識，以利後續工作進行。

(二)第二支柱

由 OECD 代表 Felicie Bonnet 簡要說明第二支柱目前進展。

1. 第二支柱係為建立透明且穩定之租稅制度，預期為租稅政策制定者帶來更可預測之結果，並使跨國企業集團清楚知道其在低稅負租稅管轄領域 (low tax jurisdictions) 進行投資可能產生之稅負影響。
2. 第二支柱係由應予課稅原則 (Subject to Tax Rule，下稱 STTR 原則) 及全球反稅基侵蝕原則【Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules，下稱 GloBE 原則】組成，其中全球反稅基侵蝕原則可再分為所得涵蓋規定

(Income Inclusion Rule，下稱 IIR 原則) 及徵稅不足之支出規定 (Undertaxed Payments Rule，下稱 UTPR 原則)。

3. 應予課稅原則(STTR 原則)

- (1) 適用租稅協定時，倘緊密關聯企業 (closely connected persons) 間特定所得支付，在收款方所在租稅管轄領域依減免稅額調整稅基之名目企業所得稅稅率 (adjusted nominate rate) 低於商定最低要求稅率 (agreed minimum rate) (與全球反稅基侵蝕規定之最低要求稅率不同，仍待商定) 時，來源所得之租稅管轄領域 (source jurisdiction) 得就商定最低要求稅率與調整後名目稅率間之差額進行補徵。
- (2) STTR 原則確切涵蓋之給付類型尚未定論，但將包含利息、權利金及其他被動所得，另重要性門檻 (materiality threshold) 等議題尚待商定。STTR 原則須修正現行雙邊租稅協定方得實施。
- (3) 依 GloBE 原則計算有效稅率 (effective tax rate) 時，得將依 STTR 原則以扣繳方式於來源所得之租稅管轄領域繳納之稅款，計入已繳之所得稅款。

4. 全球反稅基侵蝕原則(GloBE 原則)

- (1) GloBE 原則係在國內法導入 IIR 原則與 UTPR 原則，確保大型跨國企業集團在每一租稅管轄領域內，均能支付最低要求稅負，為各國租稅競爭設置底線；適用對象係參考應送交國別報告門檻，即前一年度合併收入總額超過 7.5 億歐元之跨國企業集團，惟若其所有權鏈 (ownership chain) 最終母公司為政府實體 (Governmental Entity) 及投資基金 (Investment Fund) 等，將排除適用 GloBE 原則。
- (2) IIR 原則：當集團成員有效稅率低於最低要求稅率時，股東階層 (依由上而下方法決定) 所在租稅管轄區得予以補稅。
- (3) UTPR 原則：限制或拒絕列報集團成員間費用，以避免造成稅基侵蝕之情形；UTPR 原則為 IIR 原則之補充規定，僅在 IIR 原則不適用或未補足稅負之情況下實施。

- (4) GloBE 原則按集團財務報表為計算基礎，並以租稅管轄領域基礎（jurisdictional basis）計算各租稅管轄區之有效稅率（effective tax rate），鑑於 GloBE 原則將涉及多個租稅管轄領域，爰須具備協調機制（coordination mechanism）及適用順序規則（rule order），以避免所有規定同時適用及同一所得因不同租稅管轄領域法律規定產生雙重課稅。
- (5) GloBE 原則最關鍵問題係全球最低要求稅率之決定，及計算有效稅率時，是否考慮排除有形資產及人員薪資之一定比例，另其他尚待討論之議題包含：國際航運業是否適用第二支柱、相關簡化選項、避風港條款及 UTPR 執行方式。

(三)第一支柱及第二支柱對經濟之影響

由 OECD 代表 Pierce O'Reilly 簡要說明兩支柱之經濟影響。

1. 2020 年 10 月影響分析主要發現

- (1) 該影響分析係假設美國不實施 GloBE 原則，但維持其全球無形資產低稅負所得制度【Global Intangible Low Tax Income（GILTI）approach】；然美國財政部長現提議美國將實施與藍圖內相似之國別最低要求稅率（country-by-country minimum tax rates）。
- (2) 初步估計第一支柱及第二支柱之總體稅收獲益為全球企業所得稅之 1.9%至 3.2%（約 470 至 810 億美元）。依據近期若干討論，第一支柱及第二支柱當時預期增加之全球企業所得稅收數據恐有低估。
- (3) 在缺乏共識情況下，各國採行單邊措施（unilateral measures）以解決問題可能性提高，而單邊措施之擴散不利於經濟成長，並可能加速租稅及貿易衝突，從而引發貿易報復（trade retaliation）。
- (4) 2020 年 10 月影響分析並未考量 COVID-19 疫情之影響，惟該分析內容指出，此租稅改革試圖解決之經濟數位化租稅挑戰已被 COVID-19 疫情放大。這意味在 COVID-19 疫情後，更需從租稅角度解決該等問題。

2. 第一支柱及第二支柱對稅收造成之影響

- (1) 第一支柱在全球層面稅收影響較第二支柱微小，因第一支柱未對新商業活動開徵新稅目，而係分配各租稅管轄領域得予徵收之新課稅權，亦即課稅權之重新分配。第一支柱得增加稅收之原因，係因其將現有剩餘利潤從低稅負租稅管轄領域重新分配至稅負較高之市場租稅管轄領域。
- (2) 第二支柱在全球層面稅收增長預估較第一支柱高，即使 BEPS 行動計畫已實施多年，目前全球仍有相當多低稅利潤 (low taxed profits)，而第二支柱係對世界各租稅管轄領域低稅利潤額外徵收未達最低要求稅率部分之稅款，使原屬低稅利潤適用之稅率提高至最低要求稅率。
- (3) 就第二支柱而言，將有「直接收益 (direct revenue gains)」及「額外收益 (additional gains)」兩項效益：
 - A. 「直接收益」係對低稅利潤課徵較高稅率之結果；初步估計為全球企業所得稅之 0.9% 至 1.7% (約 230 至 420 億美元)。
 - B. 「額外收益」係預期 GloBE 原則實施後，將抑制跨國企業集團進行稅基侵蝕及利潤移轉活動，跨國企業集團不再將利潤從高稅負管轄區轉移至低稅負管轄區所產生；初步估計為全球企業所得稅之 0.8% 至 1.1% (約 190 至 280 億美元)。
- (4) 低所得租稅管轄領域 (low income jurisdictions) 在第一支柱下獲益較在第二支柱下多，因部分市場活動係位於低所得租稅管轄領域，使其得獲取重新分配之新課稅權。

3. 第一支柱近期模擬分析

(1) 修正第一支柱方案對模擬分析之影響

OECD 2020 年 10 月影響分析中，重點在於 ADB 及 CFB 公司，受分析對象約有 800 多家公司，而近期模擬分析係參考美國建議，不再以 ADB 及 CFB 限縮適用公司類型，而以規模最大且獲利最多前 100 多家公司作為分析對象。分析結果發現即使在受分析對象公司數量減少情況下，第一支柱稅收金額仍保持不變，係因修正前後方案之多數剩餘利潤均係源於相同前二、三十家最大型公

司。

(2) 關聯性原則：方法及注意事項

關聯性門檻 (nexus threshold) 係跨國企業集團分配數額 A 予一國家或地區課稅權前，需達到之銷售額門檻。當跨國企業集團於該地區銷售額低於該門檻，該地稽徵機關將無法分得超額利潤，由於跨國企業集團銷售額在小型租稅管轄領域通常較低，關聯性門檻若過高，對小型租稅管轄領域將造成負面影響；近期 OECD 已在分析將關聯性門檻訂為 100 萬歐元、300 萬歐元或 500 萬歐元之可能性。

4. 第二支柱模擬分析

- (1) 2020 年 10 月影響分析中，OECD 假設美國將保留其現有全球無形資產低稅負所得制度；但美國近期說明，將修正該制度，與第二支柱並行，有利全球稅收。
- (2) 隨著更新、更嚴格之最低稅負施行，OECD 預期母公司為美國之跨國企業集團將減少利潤轉移，此意味更多利潤將留在實際來源租稅管轄領域（非低稅負租稅管轄領域），爰美國以外租稅管轄領域（non-US jurisdictions）亦將從中受益。
- (3) 排除最終母公司為美國之跨國企業集團，並假設最低稅率為 12.5% 及 15% 情況下，第二支柱全球稅收獲益初步估計分別為全球企業所得稅之 2.0% 及 2.7%。

肆、心得及建議

一、美國今年表態支持兩項支柱，全球稅改逐漸明朗化

美國今年稍早「美國製造租稅計畫 (Made in America Tax Plan)」中公開支持第二支柱，且美國財政部對外說明不再主張實施第一支柱時須採取避風港原則，然認為第一支柱適用對象應限縮至規模最大且獲利最多之全球百大跨國企業集團。此外，美國提出第二支柱下全球企業最低稅率應至少為 15%，該提議獲得 OECD 正面回應。

隨著美國立場轉變，可觀察到各國亦轉趨支持，兩支柱各議題上從國際分歧，逐漸走向收斂，有助促成協議達成共識。依目前資料，已有 132 個包容性架構成員國 (含美國) 聲明支持 OECD 規劃之兩大支柱解決方案 (Two-Pillar Solution)¹，並對第一支柱及第二支柱關鍵項目達成共識，可謂全球稅制改革之實現再度向前推進。

二、應持續關注兩項支柱發展，儘速分享，及早規劃因應

本研討會 OECD 代表更加全面的闡述第一支柱及第二支柱相關措施，並分享最新進展，其架構於 2021 年 7 月已由 G20 財政首長及央行行長會議採認，預期將於 2021 年 10 月發布此二支柱施行細節。

我國雖非 BEPS 包容性架構成員，然為期我國稅制在面對國際情勢快速變遷之際，仍能與時俱進並與國際租稅政策接軌，相關稅務同仁宜瞭解二支柱最新發展趨勢，及早思考導入我國稅制可能性，並適時檢視我國租稅協定政策以因應未來全球執行共識下，需面對之國際檢視。

三、政府應審慎提供租稅優惠政策

租稅優惠措施可作為輔助政府推動政策之工具，但絕非唯一之工具，避免企業過度享受我國租稅優惠而有效稅率低於全球最低稅率，致其集團成員遭其他國家補稅或支出不予認定，形同我國以稅收補貼他國政府國庫，

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.htm>

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，審慎評估提供租稅優惠措施之必要性。

四、積極參與 OECD 租稅會議，掌握國際趨勢推動稅務合作

透過參與 OECD 等國際組織舉辦之稅務研討會議，不僅可汲取講座專業知識，更可即時更新目前各國相關稅務改革趨勢供我國參考。建議應持續派員參加該等大型國際研討會議，除瞭解新興議題及掌握最新租稅發展趨勢，供未來精進政策參考外；更應鼓勵同仁積極與各國代表及稅務專家交流討論，並與各國與會成員及講座建立合作關係維持聯繫，為推動國際稅務合作奠定良好基礎。