

出國報告（出國類別：其他類別）

參加亞洲開發銀行(ADB)、經濟合作暨
發展組織(OECD)、大英國協稅務管理
協會(CATA)、太平洋島嶼稅務行政協
會(PITAA)及亞洲稅務行政及研究組織
(SGATAR)聯合舉辦
「防止稅基侵蝕及利潤移轉區域研討會
—經濟數位化稅務挑戰下兩支柱解決方
案之最新發展」視訊會議報告

服務機關：財政部綜合規劃司、財政部國際財政司、財政部賦稅署

姓名職稱：楊科長靜怡、黃科員千瑞、郭支援人員映辰

李司長雅晶、包科長文凱、林副研究員盈君

呂稽核繼宗、王稽查齡懋、劉科員宗榮

派赴國家/地區：臺灣，中華民國

會議日期：110年9月22日

報告日期：110年12月16日

摘要

經濟合作暨發展組織(OECD)於 2021 年 7 月 1 日發布「經濟數位化稅務挑戰下之兩支柱解決方案聲明」，獲得 137 個防止稅基侵蝕及利潤移轉包容性架構(G20/OECD Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting，下稱 BEPS)成員支持，該聲明中闡明兩支柱解決方案之關鍵要素，預計於 2021 年 10 月就剩餘部分細節商定明確規範，並著手訂定全球企業最低稅負制之立法範本，供包容性架構成員國參考。

亞洲開發銀行(Asian Development Bank, ADB)、經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)、大英國協稅務管理協會(Commonwealth Association of Tax Administrators, CATA)、太平洋島嶼稅務行政協會(Pacific Islands Tax Administrators Association, PITAA)及亞洲稅務行政及研究組織(Study Group on Asian Tax Administration and Research, SGATAR)為說明第一支柱及第二支柱最新進展及蒐集亞太地區國家對前開國際租稅議題之意見，爰於 2021 年 9 月 22 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 OECD 代表 Eric Robert 及 John Peterson 分別簡介兩支柱解決方案內容，並說明目前進度及後續期程規劃，隨後由 OECD 代表 David Bradbury 介紹第一支柱及第二支柱制度對經濟之影響。

本次與會有助於我國瞭解亞太地區國家參加包容性架構，後續國內法修訂或多邊公約簽署等相關配套措施，並掌握經濟數位化下國際稅制改革進程，據以尋求我國因應方式，避免稅源流失以維持國家競爭力，實為難得之經驗。

目 次

壹、 會議目的	4
貳、 會議過程	5
參、 研討會議內容	6
一、 第一支柱更新內容	6
二、 第二支柱更新內容	8
三、 第一支柱及第二支柱對經濟之影響	11
四、 意見交流	13
肆、 心得及建議	16

壹、會議目的

2021 年 7 月，包容性架構的 134 個成員(至 11 月 15 日則有 137 個)在「經濟數位化稅務挑戰下之兩支柱解決方案聲明」達成主要共識，並冀望在 2021 年 10 月前擬定細部實施計畫。緣此，OECD 和區域性稅務組織及 ADB，辦理一系列區域協商會議，提供包容性架構成員商討數位經濟下面臨之稅務挑戰；同時提高對 BEPS 之認識、克服可能之挑戰並就議題蒐集來自各租稅管轄領域之反饋。

本次會議係邀集位於亞太區域包容性架構成員及非成員之租稅管轄領域與 ADB、CATA、PITAA 及 SGATAR 會員之政府財稅官員，針對前揭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 9 月 22 日由 ADB、OECD、CATA、PITAA 及 SGATAR 共同舉辦，採視訊方式，先由主講人簡介兩支柱解決方案內容並說明目前進度及後續期程規劃，再分別介紹兩支柱之經濟影響，最後開放意見交流蒐集各國意見，並針對問題予以回應。

本次由亞太地區租稅管轄領域或國家派員參加，包含 ADB、CATA、PITAA 與 SGATAR 會員，出席代表 179 人，另由 ADB 代表 Mr. John Versantvoort 擔任主持人。

我國由財政部綜合規劃司楊科長靜怡、黃科員千瑞、郭支援人員映辰、國際財政司李司長雅晶、包科長文凱、林副研究員盈君及財政部賦稅署呂稽核繼宗、王稽查齡懋及劉科員宗榮代表參加。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，充分瞭解兩支柱目前進度及後續期程規劃，並透過意見交流瞭解亞太區域其他國家因兩支柱面臨之挑戰及因應作為。

叁、研討會議內容

OECD 於 2021 年 7 月 1 日發布「經濟數位化稅務挑戰下之兩支柱解決方案聲明」，獲得 137 個 BEPS 包容性架構成員支持，該聲明中闡明兩支柱解決方案之關鍵要素，預計於 2021 年 10 月就尚待商定議題決定方向，並訂定實施計畫，以利各會員於 2023 年起實施¹。會中由 OECD 代表 Eric Robert 及 John Peterson 分別簡介兩支柱解決方案內容，並說明目前進度及後續期程規劃。

一、第一支柱更新內容(update on pillar one)

(一) 第一支柱解決方案之簡介

第一支柱「一致性課稅方法(unified approach)」係處理經濟數位化之所得課稅權分配，創造數額 A(Amount A)賦予市場租稅管轄領域(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領域，以解決傳統所得稅制下僅以實體聯結(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，導致市場租稅管轄領域無法公平獲得課稅權之問題。第一支柱解決方案可拆解為 13 項基本要素(building blocks)：

1. 範圍(scope)：

以全球合併營業收入超過 200 億歐元且稅前淨利率(稅前淨利/營業收入)超過 10%之跨國企業(multinational enterprises)為適用範圍，確保新課稅權適用於全球經濟規模最大、利潤最高之跨國企業(採礦業及受監管金融服務業除外)。在數額 A 制度實施滿 7 年後，將執行為期 1 年之審核，並視審核結果決定是否將數額 A 制度之營業收入門檻由 200 億歐元調降至 100 億歐元。

2. 關聯性(nexus)：

當某跨國企業從某市場租稅管轄領域取得營業收入達 100 萬歐元時，該跨國企業即在該市場租稅管轄領域構成關聯性，從而市場租稅管轄領域即有權分配數額 A 課稅。國內生產毛額(GDP)低於 400 億歐元之小型經濟體市場租稅管轄領域，其營業收入關聯性門檻為 25 萬歐元。

¹ OECD 嗣於 2021 年 10 月 8 日發布更新「經濟數位化稅務挑戰下之兩支柱解決方案聲明」，業獲得 136 個 BEPS 包容性架構成員支持，僅餘肯亞、奈及利亞、巴基斯坦及斯里蘭卡 4 國尚未表態。

3. 配額(quantum)

以跨國企業稅前淨利超過 10%部分認定為剩餘利潤，並以剩餘利潤之 20%~30% 作為數額 A，按營業收入比例分配予市場租稅管轄領域。

4. 收入來源(revenue sourcing)

收入將溯源至使用(或消費)商品(或服務)之終端市場(end market)租稅管轄領域。

5. 稅基認定(tax base determination)

以跨國企業依財務會計準則編製之報表稅前利潤為計算數額 A 之稅基。

6. 拆分(segmentation)

跨國企業之部門如符合適用範圍條件(營業收入超過 200 億歐元且稅前淨利率超過 10%)者將予拆分，以適用數額 A 制度。

7. 行銷和配銷利潤安全港(marketing and distribution profits safe harbour)

跨國企業之剩餘利潤如已在市場租稅管轄領域課稅，行銷和配銷利潤安全港機制將透過數額 A 限制分配剩餘利潤予該市場租稅管轄領域，以免發生雙重課稅情形。

8. 消除重複課稅(elimination of double taxation)

分配給市場租稅管轄領域之利潤如遭重複課稅可採免稅法或扣抵法予以消除。

9. 租稅確定性(tax certainty)

- (1) 係爭議預防和解決機制，以強制性和有約束力方式避免數額 A 遭重複課稅。
- (2) 考慮延遲適用 BEPS 行動計畫 14 同儕監督機制(peer review)或很少發生相互協議程序(mutual agreement procedure)爭議之開發中國家，得自行選擇是否適用租稅確定性爭端解決機制。

10. 數額 B(Amount B)

以常規交易原則為基礎，分配固定利潤予基本行銷及配銷活動(baseline marketing and distribution activities)之簡化措施。

11. 行政管理(administration)

簡化稅務遵循義務(包括申報義務)，允許跨國企業透過單一實體管理流程。

12. 單邊措施(unilateral measures)

協調實施新國際稅收規則並取消數位服務稅及類似單邊措施。

13. 執行(implementation)

透過簽署多邊公約(multilateral convention)方式實施數額 A 制度。

(二) 預計 2021 年 10 月可完成工作

1. OECD 預計修正其 2021 年 7 月聲明(嗣於同年 10 月已發布更新聲明)
 - (1) 分配剩餘利潤予市場租稅管轄領域之比率確認為 25%
 - (2) 延遲適用 BEPS 行動計畫 14 同儕監督機制(peer review)或很少發生相互協議程序(mutual agreement procedure)爭議之開發中國家，得自行選擇是否適用租稅確定性爭端解決機制。
 - (3) 多邊公約將要求所有會員取消適用於所有企業之數位服務稅及其他類似措施，並承諾不再導入此類措施；自 2021 年 10 月 8 日起至 2023 年 12 月 31 日或多邊公約生效前，不會對任何企業徵收新頒之數位服務稅或其他類似措施。
2. 包容性架構工作項目：
 - (1) 針對 OECD 修訂之聲明表示意見及立場。
 - (2) 於 2021 年 10 月 8 日正式同意修訂之聲明及實施計畫。

(三) 預計 2021 年 10 月以後完成工作

1. 2022 年底前完成簽署多邊公約。
2. 2022 年底前完成國內法修正。
3. 取消適用於所有企業之數位服務稅及其他類似措施。
4. 2022 年底前完成數額 B 制度研議。

二、第二支柱更新內容(update on pillar two)

(一) 第二支柱解決方案之簡介

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 Rules，下稱 GloBE 原則)組成，其中 GloBE 原則可再分為所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule，下稱 IIR 原則)及徵稅不足之支出原則(Undertaxed Payments Rule，下稱 UTPR 原則)，說明如下：

1. 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 nominal rate)低於商定最低要求稅率(agreed minimum rate)時，所得來源租稅管轄領域(source jurisdiction)得就商定最低要求稅率與調整後名目稅率間之差額補徵稅額。

- (2) STTR 原則將包含利息、權利金及其他被動所得(適用範圍尚待商定)，並須修正現行雙邊租稅協定方得實施。
- (3) STTR 原則優先 GloBE 原則適用，故依 GloBE 原則計算有效稅率(effective tax rate)時，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。

2. GloBE 原則

- (1) 適用範圍：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，惟其所有權鏈(ownership chain)最終母公司若為政府實體(Governmental Entity)及投資基金(Investment Fund)等，將排除適用 GloBE 原則。
- (2) 有效稅率之計算：GloBE 原則按商定調整後之集團財務報表資訊，以租稅管轄領域基礎(jurisdictional basis)計算各租稅管轄領域之有效稅率。
- (3) GloBE 原則將訂定簡化措施及避風港條款，以減輕納稅義務人之依從成本，並制定公式化實質性排除(substance based carve-out)規定，自 GloBE 原則之適用範圍排除有形資產及人員薪資之一定比例。
- (4) IIR 原則：當集團成員所在租稅管轄領域之有效稅率低於最低要求稅率時，股東階層所在租稅管轄領域(依由上而下方法決定)得予以補稅。
- (5) 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。
- (6) 協調機制(co-ordination)：GloBE 原則將依共同方法(common approach)實施，共同方法未強制 BEPS 包容性架構成員實施 GloBE 原則，惟成員若決定實施，應採行與第二支柱成果一致之施行方式，包括遵循 BEPS 包容性架構通過之立法範本及指導原則，並接受其他成員實施 GloBE 原則，例如各原則

間之適用順序(rule order)。

- (7) 行政執行(administration)：OECD 考慮建立標準申報機制(standard filing mechanism)，以利各國取得有效稅率計算所需相關資訊，及建立爭端預防與解決機制。

(二) OECD 預計修正並更新其 2021 年 7 月聲明之下列內容(已於同年 10 月發布更新聲明)：

1. GloBE 原則之機制設計(rule design)：將提供跨國企業集團初期適用 GloBE 原則時，排除適用 UTPR 原則之機制。

註：OECD 10 月聲明決議，UTPR 原則於適用初期訂有例外規定，允許跨國企業海外有形資產 5,000 萬歐元以下，及營運所在租稅管轄領域少於 5 個者，於首次適用 GloBE 原則後之 5 年內不適用 UTPR 原則。

2. 有效稅率之計算(ETR calculation)：有關現行盈餘分配稅制，將決定符合特定條件之企業應於幾年內分配盈餘，方得免除補充稅(Top-up tax)。

註：OECD 10 月聲明決議，有關現行盈餘分配稅制，倘企業於 4 年內分配盈餘且該盈餘被課徵稅率達最低稅率以上者，無須課徵補充稅。

3. 最低要求稅率(minimum rate)：決定最低要求稅率。

註：OECD 10 月聲明決議稅率為 15%。

4. 公式化實質性排除(carve-outs)：決定薪資費用及有形資產帳面價值之適用比率(包含過渡期間之適用比率)。

註：OECD 10 月聲明決議，跨國企業得將有形資產帳面價值之 8%及薪資費用之 10%，自所得排除，該等比率將於 10 年內逐步調降至 5%；另跨國企業於一租稅管轄領域之營業收入低於 1,000 萬歐元且利潤低於 100 萬歐元者，於該轄領域之所有利潤得自所得排除

5. STTR 原則：將決定其他被動所得之適用範圍，及 STTR 原則之最低要求稅率。

註：OECD 10 月聲明決議稅率為 9%，惟未說明其他被動所得之適用範圍。

6. 執行方式(implementation)：將發布執行計畫(implementation plan)。

註：OECD 10 月聲明決議訂定執行計畫如下：

(1) GloBE 原則部分，立法範本及註釋預計於 2021 年 11 月底前公布。

(2) STTR 原則部分，修正租稅協定之範本條文及註釋預計於 2021 年 11 月

底前公布，並於 2022 年中前建立多邊工具協助修正租稅協定。

至遲於 2022 年底前建立執行架構(implementation framework)，包括商定之行政程序(如申報義務及多邊同儕檢視)及避風港條款，以協助徵納雙方一致遵從 GloBE 原則，並考量建立多邊公約促進一致執行 GloBE 原則之可行性。(前揭預計 2021 年 11 月底前公布者，尚未依該期限公布。)

三、第一支柱及第二支柱對經濟之影響

由 OECD 代表 David Bradbury 簡要說明兩支柱之經濟影響

(一) 回顧 2020 年 10 月影響分析主要發現

1. 初估第一支柱及第二支柱每年可增加全球企業所得稅稅收約 500 億美元至 800 億美元。而合併兩支柱與美國全球無形資產低稅負所得制度(Global Intangible Low Tax Income approach，以下簡稱 GILTI)之綜合影響，則可達到每年 600 億美元至 1000 億美元之額外稅收，相當於高達全球企業所得稅 4%。
2. 在缺乏共識基礎下，各國採取單邊措施(如數位服務稅)以解決問題之可能性提高，將導致各國稅務及貿易衝突，為全球稅負及投資帶來不利影響。在模擬情境中，最嚴重可能會造成全球 GDP 減少 1%以上。
3. 疫情加速經濟數位化轉型之進程，同時租稅改革試圖解決之經濟數位化租稅挑戰亦更趨嚴峻。

(二) 第一支柱及第二支柱對稅收之綜合影響分析

1. 第一支柱透過建置一致性方法，將剩餘利潤之固定比例配額重新分配至稅負較高之市場所在國，藉由課稅權重新分配，解決跨國企業在市場所在國無經營實體獲取集團利潤，致市場所在國無法取得課稅權之問題。
2. 第一支柱對稅收影響在中低所得租稅管轄領域(low and middle income jurisdictions)大於高所得租稅管轄領域，顯示市場活動係位於中低所得租稅管轄領域，藉由第一支柱使課稅權重新分配，將使市場所在國得以獲配集團剩餘利潤。
3. 第二支柱藉由對全球各租稅管轄領域課徵補充稅，以解決各國逐底競低(race to the bottom)及集團母國稅基侵蝕問題。

4. 第二支柱影響全球稅收程度較第一支柱為高，且高所得租稅管轄領域稅收將大幅增加，顯示透過 IIR 原則所增加之稅收，主要係源自於跨國企業集團最終母公司所在之高所得租稅管轄領域。

(三) 第一支柱近期模擬分析

1. 調整適用對象及範圍

參考美國建議，分析對象不再侷限自動數位服務(Automated digital businesses, ADB)及直接與消費者攸關業務(Consumer-facing businesses, CFB)公司類型²，而係以規模最大且獲利最高前 100 家公司作為分析對象，適用條件為符合稅前淨利率超過 10%，且全球營業收入門檻 200 億歐元之跨國企業。

分析結果:

由於剩餘利潤主要源於少數大型跨國企業，特別是數位及資通訊部門，將一些規模大且獲利性佳之跨國企業納入模型中，使分析對象公司數量減少情形下，第一支柱所帶來之稅收金額仍維持相同水準。

2. 關聯性原則:方法及注意事項

針對小型市場所在國降低經濟關聯性門檻，GDP 未達 400 億歐元之小型市場所在國，集團於市場所在國營業收入達 25 萬歐元以上即符合適用條件。

考量關聯性門檻非固定值而係針對不同國家規模大小適用不同門檻之可能性，分析關聯性門檻訂為 100 萬歐元、300 萬歐元及 500 萬歐元對分配剩餘利潤之影響。

分析結果

經濟關聯性門檻在小型經濟體或小型租稅管轄領域，對分配剩餘利潤之影響顯著，而在大型租稅管轄領域，影響則非常輕微，意味著過高之關聯性門檻，將對小型市場所在國產生不利影響。

(四) 第二支柱近期模擬分析

1. 分析結果係假設美國 GILTI 將採取與第二支柱並行之機制，因此第二支柱稅收金額增加與美國跨國企業受 GILTI 影響有關。
2. 排除最終母公司位於美國之跨國企業集團，並假設最低稅率為 12.5%及 15%之

² 2020 年 10 月經濟影響分析中，ADB 及 CFB 類型之分析樣本約 800 多間企業。

前提下，第二支柱在考量第一支柱、跨國企業降低利潤移轉程度及低稅負租稅管轄領域提高實質有效稅率之綜合影響所帶來之全球稅收獲益，分別占全球企業所得稅稅收比率 2.0%及 2.7%。

3. 隨著母公司位於美國之跨國企業因實施第二支柱，減少利潤移轉動機，意味著更多剩餘利潤將留在實際來源租稅管轄領域。

四、意見交流

(一) 我國提問及 OECD 回應情形

1. 查 7 月聲明有關第一支柱就收入來源(revenue sourcing)說明，「收入將認定源自於使用或消費商品或服務之最終市場租稅管轄領域」。此得否解讀為當符合門檻之跨國企業集團(如半導體製造商)商品(如半導體晶片)或服務未銷售或提供予最終消費者或使用，因該集團無任何收入源自最終市場租稅管轄領域，於數額 A 下其剩餘利潤之配額應無分配或歸屬之情形？

OECD 代表 Eric Robert 說明，有關「收入來源」認定部分將參考 2020 年發布第一支柱藍圖中，跨國企業集團透過獨立配銷商銷售商品時收入來源所訂認定原則，就「使用或消費地」訂定相關代理性指標(proxies)，使該等跨國企業集團在未直接銷售商品或提供服務予終端消費者情況下(如其為零組件供應商或係經由獨立配銷商銷售商品)，仍得認定最終市場租稅管轄領域及相關收入來源，就剩餘利潤計算數額 A 分配該最終市場租稅管轄領域。

2. 於規劃第一支柱「預防及解決爭議機制」時，是否考慮非包容性架構成員國，其領域內有符合門檻之跨國企業集團最終母公司或成員實體之參與？

OECD 代表 Eric Robert 表示，為使第一支柱生效並達到預期目標，相關租稅管轄領域加入 OECD 規劃之多邊公約至關重要。目前尚在討論多邊公約或將訂定關鍵多數(critical mass)門檻，以利其生效，另將涵蓋數額 A 之預防與解決爭議機制規定及程序。

(二) 他國提問及 OECD 回應情形

1. 巴布亞紐幾內亞、肯亞、斯里蘭卡、泰國及馬來西亞提問彙總如下：

(1) OECD 是否有計畫提供予對執行兩支柱解決方案(Two-Pillar Solution)尚存疑慮之租稅管轄領域個別性諮詢？

- (2) 如何將採分期繳納所得稅部分租稅管轄領域態樣納入兩支柱解決方案?
- (3) 目前規劃期程，欲參與第一支柱之租稅管轄領域應於 2022 年進行多邊公約簽署並完成各自國內立法批准程序，以利於 2023 年正式生效，是否過於樂觀?
- (4) 第一支柱與第二支柱規則邏輯為何?多邊公約是否僅限數額 A 適用?
- (5) 各租稅管轄領域得否就移轉訂價等其他租稅議題對「適用數額 A 分配剩餘利潤之跨國企業集團」進行查核?
- (6) 若租稅管轄領域對「適用數額 A 分配剩餘利潤之跨國企業集團」進行有無於其境內構成常設機構查核，前揭查核結果是否納入數額 A?
- (7) 若跨國企業集團 99%成員位於同一租稅管轄領域，該跨國企業集團是否仍適用第二支柱?
- (8) STTR 原則是否適用於所得人處於虧損之情況?給付人如何得知所得人所在租稅管轄領域適用之名目稅率及租稅減免(獎勵措施)?
- (9) 何謂採共識決(consensus-based)方式進行?若部分包容性架構成員最終選擇不加入兩支柱解決方案，第一支柱是否仍按規劃施行?
- (10) 一直以來國際間租稅規則為任何國家(地區)僅就其居住者取得或位於其領域內常設機構歸屬之利潤課徵所得稅，第二支柱之 IIR 原則是否背離前揭原則?
- (11) 全球最低要求實質稅率 15%決定及考量因素?
- (12) 鑑於低稅率有利於鼓勵外國企業投資新興市場國家，實施第二支柱全球最低稅率是否導致該等投資停止流向發展中國家?
- (13) 第一支柱與第二支柱並未就 7 月聲明重新進行經濟影響評估，是否對需要前揭該詳細資訊方能決定是否加入兩支柱解決方案之租稅管轄領域提供相關建議?

2. OECD 綜合回應

(1) OECD 代表 Eric Robert

所謂共識決表示絕大多數包容性架構成員不反對第一支柱提案，而同意加入不意味一定實施相關規定。OECD 當前規劃目標係盡可能說服所有包容性架構成員接受並加入兩支柱解決方案，最終同意簽署多邊公約；就執行

面仍存有疑慮之包容性架構成員，OECD 規劃提供相關技術支援及諮詢。各租稅管轄領域得依國內法規定，對位於其領域內適用數額 A 之跨國企業集團成員進行稅務查核，然特定情況下(如進行移轉訂價調整之數額將影響最終利潤分配)可適用多邊公約之租稅確定性程序(tax certainty process)，解決此類稅務查核爭議。第一支柱下多邊公約設計主要目的係為數額 A、稅收確定性、單邊措施等方面建立有效稅務爭議解決機制，相關規定優先避免雙重課稅協定適用。

第一支柱與第二支柱雖相關聯，然其設計目的及適用範圍均不相同。第一支柱係將跨國企業集團部分剩餘利潤之課稅權分配予市場租稅管轄領域，以解決全球化及經濟數位化帶來之租稅挑戰，限縮其適用門檻為全球營業收入超過 200 億歐元且稅前淨利率超過 10%之跨國企業集團，係因規模龐大且高獲利之跨國企業集團為全球化及經濟數位化下主要受益者。第二支柱則係與防止稅基侵蝕規定有關，確保跨國企業集團負擔依最低要求稅率計算之稅額。

(2) OECD 代表 John Peterson

STTR 原則係以名目稅率測試(nominal tax rate test)檢視關聯企業間特定類型給付是否負擔最低要求稅率，並以給付金額之重大性判斷是否適用該規定；如提問者所述情形，若給付方稅捐機關於給付當下無足夠資訊執行 STTR 原則，為確保合規性及資訊正確性，得採事後(ex-post facto)稅額補徵法。

GloBE 原則適用門檻為前一年度合併收入總額超過 7.5 億歐元，其最低要求稅率(15%)係包容性架構成員間妥協商定，前揭主要目的之一係盼經由實質性排除(substance carve-out)規定及各租稅管轄領域租稅優惠政策，鼓勵跨國企業集團成員於所在租稅管轄領域從事實質性營運活動。

BEPS 行動計畫第一工作小組(Working Party No.1)業分析現有租稅協定，評估各國實施 IIR 原則之可行性及合理性，其結論為依該規定，跨國企業集團母公司所在國對該母公司課徵其集團成員於所在租稅管轄領域未繳足最低要求稅率之稅額，並不構成任何潛在違反協定相關問題。

BEPS 行動計畫第一工作小組刻討論議題如下：

- A. 訂定得辨識他方租稅管轄領域稅務制度及租稅優惠政策之機制。
- B. 訂定 STTR 原則重大性門檻值(materiality threshold)。
- C. 祖父條款(grandfathering)與過渡性規定(transitional rules)及實質性排除規定併行實施與否。
- D. 屬國際業務擴張起步階段之跨國企業集團(即有限海外營運據點)納入全球防止稅基侵蝕規定最低限度排除(de minimis exclusion)與否。

(3) OECD 代表 David Bradbury

OECD 發布之經濟影響評估(Economic Impact Assessment)雖以 2020 年 10 月兩大支柱藍圖為基礎進行分析，然所呈現之分析結果，屬與第二支柱相關部分仍具高度適用性及參考價值；至與第一支柱相關部分，除作為投資中心(investment hub)之租稅管轄領域，因其境內有多個跨國企業集團成員落入適用範圍，經濟影響評估較不確定外，所揭露參數仍具高度關聯性。

肆、心得及建議

一、 賡續關注兩項支柱發展，以及早規劃因應

本研討會 OECD 代表闡述第一支柱及第二支柱相關內涵，特著重於制度最新發展情形，BEPS 包容性架構業取得關鍵共識，預計於 2021 年 10 月就細部事項訂定明確方向，並著手草擬全球企業最低稅負制之立法範本，以供包容性架構成員國參考，據以制定或調整其國內法。

我國雖非 BEPS 包容性架構成員，然屬於我國租稅管轄區且符合營收門檻之企業將仍受影響，為期建立與國際接軌之稅務環境，賡續關注兩項支柱發展及各國因應作為，及早思考導入我國稅制之可能性，並適時檢視我國各項租稅協定措施，評估跨國企業可能產生之稅負影響及規劃相關配套方案，以尋求解決方式，避免稅源流失並維持國家競爭力。

二、 政府應審慎評估我國最低稅負制度

鑑於實質稅率 15%已成為判斷一國稅制是否合理之全球共識，建構健全且無害競爭之稅制環境，可長期穩定支持我國各產業在國際間與他國企業競爭。考量現行營利事業基本稅額徵收率為 12%，為使享受免稅之企業(不限證券業、創投業及專業投資公司)租稅負擔臻於合理化，並避免 2023 年全球企業最低稅負制實施後，發生將我國跨國企業集團之課稅權拱手讓人之情形，爰應審慎評估調整營利事業基本稅額徵收率之必要性及適當時機。

三、 積極參與國際租稅會議，掌握全球租稅趨勢

透過參與 OECD 等國際組織舉辦之稅務研討會議，持續關注各國租稅改革趨勢，有助於我國瞭解新興稅務議題及掌握最新租稅發展趨勢，以作為我國精進稅制之參考；同時藉由同仁與各國代表及國際組織稅務專家交流，除可充實專業知能，亦可透過與各國與會成員及講座維持密切聯繫，為推動國際稅務合作奠定良好基礎。