

出國報告（出國類別：其他）

參加 2021 年國際財政協會（IFA）
線上稅務研討會「全球租稅協議—
兩項支柱方案（Two-Pillar
Solution）」
視訊報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：吳科員珍菊

吳科員明彥

林副研究員盈君

派赴國家/地區：臺灣，中華民國

會議期間：110 年 11 月 29 日至 12 月 1 日

報告日期：111 年 2 月 18 日

摘要

國際財政協會（International Fiscal Association, IFA）2021年11月29日至12月1日舉辦「2021年線上稅務研討會—全球租稅協議：兩項支柱解決方案」，聚焦討論經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development, OECD）2021年10月更新發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」相關內容，包括全球租稅協議及其實施藍圖（Blueprints）或計畫。與會人員涵蓋各國財稅官員、OECD、非洲稅務管理論壇（African Tax Administration Forum, ATAF）及歐盟（European Union, EU）等國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人及會計師等，從全球租稅政策及IFA區域（IFA Regions）各小組觀點，分享對兩項支柱解決方案內涵之瞭解，及各國未來導入可能涉及之議題。

目錄

壹、會議目的及方式	1
貳、會議情形	2
第一場：兩項支柱方案（Two-Pillar Solution）—全球租稅政策觀點	2
第二場：兩項支柱方案（Two-Pillar Solution）—全球租稅協議實務執行	10
第三場：「IFA 區域：包容性架構」亞太小組	18
參、心得與建議	27

壹、會議目的及方式

IFA 成立於 1938 年，為一非營利國際財稅組織，以研究與精進財政相關國際法及比較法為其宗旨，主要活動包括召開年會（Annual Congresses）、發表相關刊物及進行研究計畫等。

目前 IFA 約有 13,000 個會員，分別來自 117 個國家，並於其中 71 個國家成立分會。我國於 1994 年 5 月 15 日由官、學界推動成立「國際財政協會中華民國總會」（<https://www.ifataipei.org/en/>），屬於 IFA 之分會，積極派員參與 IFA 年會，不定期舉辦相關專題演講或研討會。

2021 年 IFA 考量嚴重特殊傳染性肺炎（COVID-19）疫情，以線上會議方式召開研討會，為期 3 日，11 月 29 日主題為「全球觀點」，分為「兩項支柱方案—全球租稅政策觀點」及「兩項支柱方案—全球租稅協議實務執行」2 場次；30 日為「IFA 區域：包容性架構（The Inclusive Framework）」，分為「亞太」、「EU」、「非洲」、「拉丁美洲」、「北美」5 場次；12 月 1 日為「IFA 獎（IFA Awards）」及「IFA 網絡（IFA Networks）」等場次。各國代表依國際租稅協定實務經驗，分享其就 OECD 發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱」內涵之認知或觀點，透過 IFA 各區域小組討論兩項支柱解決方案近期發展及預見未來潛在實施問題，與會者得掌握國際租稅議題最新發展趨勢，做好未來採行或調整因應行動之準備。

本報告就與我國具關聯性「全球觀點」之「兩項支柱方案—全球租稅政策觀點」、「兩項支柱方案—全球租稅協議實務執行」兩場次，及「IFA 區域：包容性架構亞太小組」場次，分別說明會議情形。

貳、會議情形

第一場：兩項支柱方案—全球租稅政策觀點

一、兩項支柱方案工作簡介

OECD 租稅政策及行政中心主任 Pascal Saint-Amans 表示，2021 年 10 月 8 日 OECD/二十國集團（G20）防止稅基侵蝕及利潤移轉包容性架構（Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 IF）更新發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」（以下簡稱 10 月聲明），該聲明獲得 G20 財長及領袖高峰會支持，達成全球政治上及執行上共識，並明確兩項支柱部分關鍵項目，包括第一支柱（Pillar One）有關課稅權重分配比例、第二支柱（Pillar Two）有關最低稅率及公式化實質活動排除（formulaic substance-based carve-out）比例等。

兩項支柱方案因美國拜登政府支持得以順利推動，IF 政治層級要求儘速於 2023 年實施，然目前相關多邊公約（Multilateral Convention, MLC）或國內法律範本尚未完成。第一支柱及第二支柱導入所需法律文件及其作業優先時程不同，OECD/IF 目前著重第二支柱國內立法範本（Model Rules）及相關註釋發布。有關諮詢公眾意見（public consultation）部分，OECD/IF 於 2020 年發布「經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱方案藍圖（Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One and Pillar Two Blueprints）」時曾向公眾徵詢意見，未來第二支柱立法範本發布後，將開放五至六週時間向企業或利害關係人等徵詢意見據以修正。又由於第二支柱中「全球防止稅基侵蝕規定」（Global anti-Base Erosion Rules, GloBE Rules）設計上主要參考美國「全球無形資產低稅所得」（Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI）法案，爰未來亦將密切注意 GILTI 法案修正情況，據以參考修正 GloBE Rules。

GloBE Rules 包括「所得涵蓋規定¹」（Income Inclusion Rule, IIR）及「徵稅不足支出規定²」（Undertaxed Payment Rule, UTPR），內容參考防止稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）行動計畫 2（消除混合錯配安排之影響）及行動計畫 4（限制因

¹ 集團成員所在租稅管轄區實質稅率低於 15%時，母公司所在租稅管轄區得予以補稅。

² 限制或拒絕集團成員間費用之認列，為 IIR 補充規定。

利息扣除及其他金融支付之稅基侵蝕)設計,且採共同方法制(**common approach**),即不強制各國採行,然一旦決定採行,需按 OECD 發布上述立法範本規定採取一致方法實施。另第二支柱為全球最低稅負制,除國內法制定之 **GloBE Rules** 外,尚包括所得稅協定之「應予課稅規定³」(**Subject to Tax Rule, STTR**),上述 10 月聲明尚未確定適用 **STTR** 之特定給付範圍,刻由 IF 及 OECD 侵略性租稅規劃工作小組(WP11)及數位經濟工作小組(WP1)合作草擬。適用 **STTR** 特定給付範圍確定後,將制定多邊工具(**Multilateral Instrument, MLI**),以快速實施該規定,亦可透過雙邊談判修正現行所得稅協定方式導入實施。

第一支柱適用全球營收超過 200 億歐元且稅前淨利率超過 10%之跨國企業集團,將該集團超過 10%部分之利潤視為剩餘利潤,以該剩餘利潤 25%(即數額 **A, Amount A**)重新分配予市場所在地國。第一支柱建立市場所在地國新課稅權、經濟關聯性(**Nexus**)及租稅確定機制等,將透過 **MLC** 規定,以利上述課稅權分配運作,並利用該規定強制性及約束性爭議解決機制,以達租稅確定性。OECD 數位經濟工作小組負責規劃第一支柱,第一階段任務為將 10 月聲明政治協議事項轉換為技術可行之規定,例如:營收門檻 200 億歐元將於實施 7 年後降至 100 億歐元之細節,及如何定義排除探勘及受監管金融服務業、如何計算營收及利潤率、如何消除雙重課稅、如何決定行銷及配銷利潤避風港法則等;第二階段任務為將技術可行之規定轉換為立法範本及 **MLC**。

美國租稅專家 **Itai Grinberg** 表示,兩項支柱方案談判曾在 2021 年一度暫停,直至美國政權移轉拜登政府後,財政部長葉倫積極參與兩項支柱方案,認為其具穩定國際租稅制度效果,並公開支持全球最低企業稅率至少為 15%提案。至第一支柱部分,其不僅處理數位服務稅(**Digital Service Tax, DST**)議題,亦為解決具挑戰性課稅權分配議題,需要穩定且健全方案,以提高租稅確定性,並避免跨境所得重複課稅。美國認為 OECD 於 2020 年 10 月發布第一支柱藍圖,適用對象限縮為跨國企業集團自動化數位服務(**Automated Digital Services, ADS**)及緊臨消費者業務(**Consumer Facing Businesses, CFB**),透過逐案認定過程決定適用企業之行為,恐造成歧視結果。因此,美國提出更中立性方案,採量化指標之廣泛

³ 適用所得稅協定時,要求關係企業間特定給付於所得人居住地國適用名目稅率應達最低要求稅率 9%。

性範圍，僅限規模最大、利潤最高之跨國企業集團適用第一支柱，改善租稅確定性及歧視問題。對美國而言，租稅確定性及國際租稅制度穩定性為第一支柱持續討論之核心議題，爰需各國簽署具強制性爭議解決規定之 MLC，俾據以實施。

二、第一支柱議題

問題一：居住地國及來源國課稅權取得之新平衡是否得解決問題? (Is the new balance between Residence and Source the end of the story?)

(一) 印度租稅專家 Rasmi Ranjan Das 表示，直到 1990 年，許多歐洲國家仍奉行居住地國課稅原則，而現今數位化時代，居住地國課稅原則已過時，所得來源國對於經濟數位化所得應具課稅權。又 2008 年金融海嘯前，國際租稅制度均討論如何消除雙重課稅，嗣 OECD 防止稅基侵蝕及利潤移轉 (BEPS) 行動計畫討論如何避免雙重不課稅。今兩項支柱方案，第一支柱規範新課稅權分配規則；第二支柱規範跨國企業最低稅負，其中 IIR 確保當來源國不行使課稅權時，最終母公司居住地國依國內法可代為行使；STTR 確保居住地國未對某項所得課稅時，來源國於所得稅協定無需過度減稅。依此，討論新規則是否平衡居住地國及來源國課稅權，或是否有利居住地國或來源國，並無意義，應討論新規則有關稅制公平及稅務管理問題。新規則對各國而言應屬公平。

(二) ATAF 代表 Mary Baine 表示，第一支柱就居住地國與來源國間課稅權分配之討論結果，因涵蓋適用對象範圍有限，似未達原方案目的。估計僅 70 至 100 家大型獲利跨國數位企業 (社群媒體平臺、搜尋引擎等) 適用，而大部分在非洲營運企業，尤其小型數位企業在非洲有顯著呈現 (significant presence) 者，未涵蓋適用，爰此方案對非洲市場國分配之課稅權仍屬有限。ATAF 建議第一支柱應涵蓋全球營收超過 2.5 億歐元跨國企業集團，且至少應以該集團 35% 之剩餘利潤分配至市場所在地國。

問題二：第一支柱跨國企業適用門檻倘由全球營收 200 億歐元降至 100 億歐元之影響? (What would be the effect of the announced lowering of the threshold

from 20b to 10b?)

- (一) ATAF 代表 Mary Baine 表示，第一支柱數額 A 實施 7 年後，適用跨國企業全球營收門檻將下修至 100 億歐元。營收門檻下修與否取決於數額 A 是否成功實施，目前尚無法估計其影響。
- (二) 印度租稅專家 Rasmi Ranjan Das 表示，對於符合規定企業數量應予限制，新國際租稅制度才得以有效運行。由於稅務機關無法應付數量龐大之合規企業，爰第一支柱實施初期，將營收門檻設定為 200 億歐元，應屬合理，隨此新制度漸趨穩定，稅務機關處理能力提高時，再將營收門檻降為 100 億歐元。

問題三：在後全球租稅協議時代，單邊措施未來發展為何? (What will be the likely future of unilateral measures in the post-Global Tax Agreement world?)

義大利租稅專家 Fabrizia Lapecorella 表示，在 OECD 新全球租稅制度尚未建立前，各國為因應經濟數位化所造成財政漏洞，紛紛提出課徵 DST 等暫時性措施。然因採行 DST 造成投資決策障礙，增加雙重課稅爭議及國際租稅環境不確定性，義大利停止國內 DST 課徵。美國租稅專家 Itai Grinberg 進一步指出，第一支柱 MLC 將要求締約方取消 DST 等單邊措施及其他相關類似措施，舒緩美國對其他國家貿易制裁之緊張關係，而目前懸而未決問題為如何定義「相關類似措施」。

問題四：爭端預防及解決機制未來面臨挑戰為何? (Dispute prevention and resolution. What challenges lie ahead?)

- (一) 瑞士租稅專家 Rahul Sahgal 表示，傳統租稅協定解決國際租稅爭議之工具為相互協議程序 (MAP)，於 BEPS 行動計畫 14 (提升爭議解決機制效率) 有重大改善，然部分國家仍抗拒採行其建議之強制性仲裁 (arbitration) 規定。第一支柱爭端預防及解決機制不僅適用數額 A，也適用數額 A 相關議題，例如移轉訂價查核及營業利潤分配爭議，採強制性及約束性方式執行，以避免雙重課稅，其未來將面臨挑戰有三：

1. 部分發展中國家僅願意接受選擇性及非強制性之爭議解決機制。
2. 爭議解決機制適用議題之界定仍有待研究，目前尚不清楚可能涉及之其他議題。
3. 適用數額 B (Amount B) (公式化分配市場所在地國行銷及配銷活動利潤) 之門檻應有明確定義。第一支柱對企業造成重大額外之租稅負擔，應有相對租稅確定性作為補償。

(二) 印度租稅專家 Rasmi Ranjan Das 表示，目前雙邊爭議解決機制無法處理第一支柱問題，假設數額 A 分配至 150 個國家，其中一個國家認為其應分得更多數額 A 而要求調整時，該調整不僅影響交易攸關之他方締約國，亦影響其餘各國，爰第一支柱爭議解決應採多邊機制，且應為強制性規定始得發揮作用。此外，第一支柱應制定清楚、簡單規則，預防或減少使用爭議解決機制，並注意與租稅協定無差別待遇條款、最惠國待遇及其他條款間之交互作用。

問題五：常規交易原則及國際租稅制度之未來發展為何？(The future of the Arm's Length Standard and the International Tax Regime. What will be next?)

德國租稅專家 Wolfgang Schön 表示，新國際租稅制度為公式型稅制，背離常規交易原則係以與未受控交易個體比較之結果分配利潤，未達第一支柱門檻之企業仍適用上述常規交易原則規定。目前美國區域內及地方之課稅或多普遍採用公式型稅制，然因常規交易原則行之有年，爰需更多國際合作以建立全球公式型稅制。但可預見隨新稅制越穩定及紮根後，常規交易原則可能漸趨式微。

三、第二支柱議題

問題一：第二支柱最低稅率 15% 過低或過高，抑或適當？(So the question, is the 15 percent minimum tax too low or too high? Or is it appropriate?)

(一) 瑞士租稅專家 Rahul Sahgal 表示，瑞士平均公司稅稅率約為 16%，全球最低稅率訂為 15%，瑞士無需修改其國內公司稅制。然全球最低稅率目的為防止稅基侵蝕及利潤移轉，並非統一全球稅制，各國於考量其企業

規模、國內市場規模、政治制度、地理位置及自然資源等因素，或有不同稅率需求，期尋求適合自身政策，以充裕其政府預算財源、創造就業機會及經濟繁榮。例如瑞士租稅政策為提供具競爭力租稅環境，輔以其他限制性租稅獎勵措施。再者，第二支柱最低稅率係針對公司所得稅，意即有所謂涵蓋稅（Covered Tax）及非涵蓋稅，因有此區分，可能造成跨國企業集團移轉特定交易之非涵蓋稅至涵蓋稅行為。最後，最低稅率將使各國重新思考 BEPS 單邊措施，例如利潤移轉風險將透過此全球方案獲得更全面有效解決，而選擇停止適用或修改其受控外國企業（Controlled Foreign Company, CFC）制度或利息扣除限制等，期減低稅制複雜之遵循成本。

- （二）義大利租稅專家 Fabrizia Lapecorella 表示，最低稅率為政治協商結果，所達成共識可終結各國公司所得稅逐低競爭（race to the bottom）之惡性循環，確保跨國企業集團依據經濟因素決定其投資地點。

問題二：租稅及非租稅獎勵措施之未來發展及其與國際協定交互作用為何？
（What will be the future of tax and non-tax incentives and their interaction with international agreements?）

- （一）印度租稅專家 Rasmi Ranjan Das 表示，獎勵措施及第二支柱之實質活動排除（substance-based carve-out），基本上為解決同一問題之不同方法。其認為此將使各國未來僅對經濟活動提供有限度之租稅獎勵；另外，此舉是否促使與租稅獎勵具相同效果之非租稅獎勵措施進行重組，可再觀察。
- （二）瑞士租稅專家 Rahul Sahgal 表示，第二支柱重視實質概念，實質活動排除考量之項目應導向企業可永續發展之面向，例如研發、高階工作、投資現代化生產設備及其他處理氣候變遷風險等。值得注意的是，第二支柱或使各國增加非租稅獎勵措施，可能導致透明度（transparency）降低問題。

問題三：實質活動排除理論基礎為何？（What is the rationale of the substance carve-

out?)

- (一) 德國代表 **Wolfgang Schön** 表示，相對於 BEPS 行動計畫關注跨國企業集團濫用稅法之避稅結構、侵略性租稅規劃等，第二支柱強調消除為吸引無助實質活動投資之租稅競爭行為。美國 2017 年推出 GILTI 法案即包括類似實質活動排除適用課稅之規定。實際活動排除規定一定程度得區分有形資產所得及無形資產所得，然現行第二支柱實質活動排除規定為政治妥協協議結果，無法辨識其絕對之理論基礎。
- (二) 美國租稅專家 **Itai Grinberg** 表示，兩項支柱方案為全球 137 個國家(占全球 95% GDP) 間妥協後之協議，目的為終止各國就企業所得稅逐底競爭行為，建立公平競爭租稅環境，解決稅基侵蝕及利潤移轉問題及增加國家財政收入。全球競相逐底稅率，使企業將產品運往低稅率或零稅率國家，並帶給其他國家壓力，使各國認為其不降低稅率，其他租稅管轄區會調降稅率以吸引投資，而紛紛調低公司所得稅率。透過此協議使企業減少關注租稅規劃，多關注創新及投資，確保資產以最有效率方式配置。

問題四：第二支柱對國內稅制影響為何？(**Impact of Pillar 2 on Domestic Tax Legislation?**)

- (一) 德國租稅專家 **Wolfgang Schön** 表示，新規定原則應凌駕於舊規定，倘第二支柱凌駕於其他租稅規定例如 CFC 制度等，則於其他國家設有子公司而適用 CFC 制度之企業，亦須適用 IIR 或 UTPR。其認為已適用第二支柱之合規企業應於一定程度下免除其產生 CFC 制度等額外租稅義務。
- (二) 義大利租稅專家 **Fabrizia Lapecorella** 表示，義大利將以 EU 法律為基礎實施第二支柱。EU 即將提出第二支柱 EU 指令 (**Directive**)，將 OECD 立法範本依 EU 法律架構做必要調整，並將於 1 年內通過該指令，促使 EU 成員國同步實施。第二支柱需於國內法建立有關徵稅、提交報告及交換資訊等制度。

問題五：第二支柱主張之共同方法制概念能否達成租稅確定性及預防爭議？

(Will the common approach achieve tax certainty and prevent disputes?)

ATAF 代表 Mary Baine 表示，為減輕雙重課稅風險，需制定全球規則之共同方法。IF 透過制定立法範本實現共同方法。對非洲及其他發展中國家而言，實施全球立法範本最大挑戰為其複雜性。大部分參與第二支柱技術會議之歐洲國家即認為立法範本極為複雜，遑論大部分無法充分參與發展立法範本之開發中國家。又即使實施 IIR 及 UTPR，大多數發展中國家並無補充稅⁴ (top-up tax) 可徵收，且第二支柱將影響開發中國家之租稅獎勵制度。因此，所有非 IF 成員應充分瞭解 IIR 及 UTPR 運作方式，以評估對其自身國內租稅政策之影響。

⁴ 租稅管轄區實質稅率低於最低稅率 15%時，差額將課徵補充稅。

第二場：兩項支柱方案—全球租稅協議實務執行

一、第一支柱議題

兩項支柱方案發展歷程



第一支柱時程



第一支柱主要議題

(一) 「數額 A」範圍(Scope)、關聯性(Nexus)及收入來源(Revenue Sourcing):

- 1、在第一支柱下，倘跨國企業集團在市場所在地國境內主動且持續參與商業活動，或以遠端方式參與商業活動，則該市場所在地國對該集團部分剩餘利潤享有課稅權，不論該集團在該國是否有實體成員或構成常設機構，該國均得依財務會計數據，公式計算受分配所得額（即數額 A）課稅。
- 2、由於整合型與分散型供應鏈（整合型，即為由一個跨國企業集團擁有供應鏈情形；分散型，即為由多個跨國企業集團共同擁有之供應鏈）分配利潤結果不同，倘企業得因不同商業模式操作取得不同之租稅待遇，將有採用租稅負擔較低之商業模式誘因，致產生經濟上扭曲。
- 3、收入來源

10 月聲明	收入來源於商品或服務所使用或消費之「最終市場所在地 (the end market jurisdictions)」租稅管轄區
第一支柱藍圖	以「緊臨消費者業務」(consumer-facing business) ⁵ 之貨物銷售為例，為其「最終交貨地 (the place of final delivery)」租稅管轄區： 1、直接銷售予個人消費者：商店所在地（透過零售商銷售）或最終交貨地。 2、透過獨立配銷商銷售予個人消費者：商店所在地、最終交貨地或其他依跨國企業集團可得資訊得知地點。

- 4、如何追蹤市場所在地國銷售額?

法國租稅專家 Béatrice Deshayes 表示，企業無法要求第三方提供具專有性 (proprietary information) 之最終消費者資訊，且第三方因商

⁵ 2021 年 10 月聲明已不再就達標之跨國企業集團區分「自動化數位服務」(automated digital service) 及「緊臨消費者業務」(consumer-facing business)。

業競爭因素無法揭露該資訊。舉例而言，Louis Vuitton (LV) 精品配銷商在 LV 未設立據點之國家銷售商品，其消費者資訊掌握在該配銷商手中，而該配銷商不會分享該資訊予 LV。因此，如何提供企業無法得知資訊，以重分配稅基予企業具固定消費情形之租稅管轄區，為一大難題。又稅務機關將查詢或可接受何種資訊?是否得以公開資訊為基礎?

(二) 租稅確定性

- 1、確保租稅確定性及減輕徵納雙方成本。相關程序架構及遵循制度應設計一站式機制 (one-stop shop mechanism)，使合規企業得以更簡化行政程序履行申報相關義務，尤其小型規模市場國家。
- 2、法國租稅專家 Béatrice Deshayes 表示，各國應培訓稅務機關審查人員對相關規定適當瞭解，然以法國為例，多數法國稅務官員對國際財務報告準則 (International Financial Reporting Standards, IFRS) 原理原則尚未具備相關知能。

(三) 爭議解決及預防機制

- 1、第一支柱涉及課稅權分配，可能造成租稅管轄區放棄課稅權之政治敏感議題。爭議解決機制為實施第一支柱關鍵。OECD 於 2020 年 10 月發布第一支柱藍圖，說明倘由超過 100 個 IF 成員個別受理並單獨審查跨國企業集團來源所得，將造成不同國家稅務機關不同看法之爭議。為解決此問題，將設計一個由納稅義務人提出申請之數額 A 多邊租稅確定機制，成立審查小組 (Review Panel) (組成租稅管轄區數量及成員尚在討論)，就跨國企業集團申報數額 A 自我評估報告 (self-assessment return) 進行審查。該機制將確保在審查小組中分享之任何資訊均應保密，不得用於其他爭議事項或政府調查。
- 2、德國租稅專家 Christian Kaeser 表示，許多發展中國家仍不願意實施仲裁機制，因其稅務主管機關不願將案件提交獨立仲裁小組，寧願採取與納稅義務人協商方式，以較仲裁方式更快結案。

(四) 數額 B

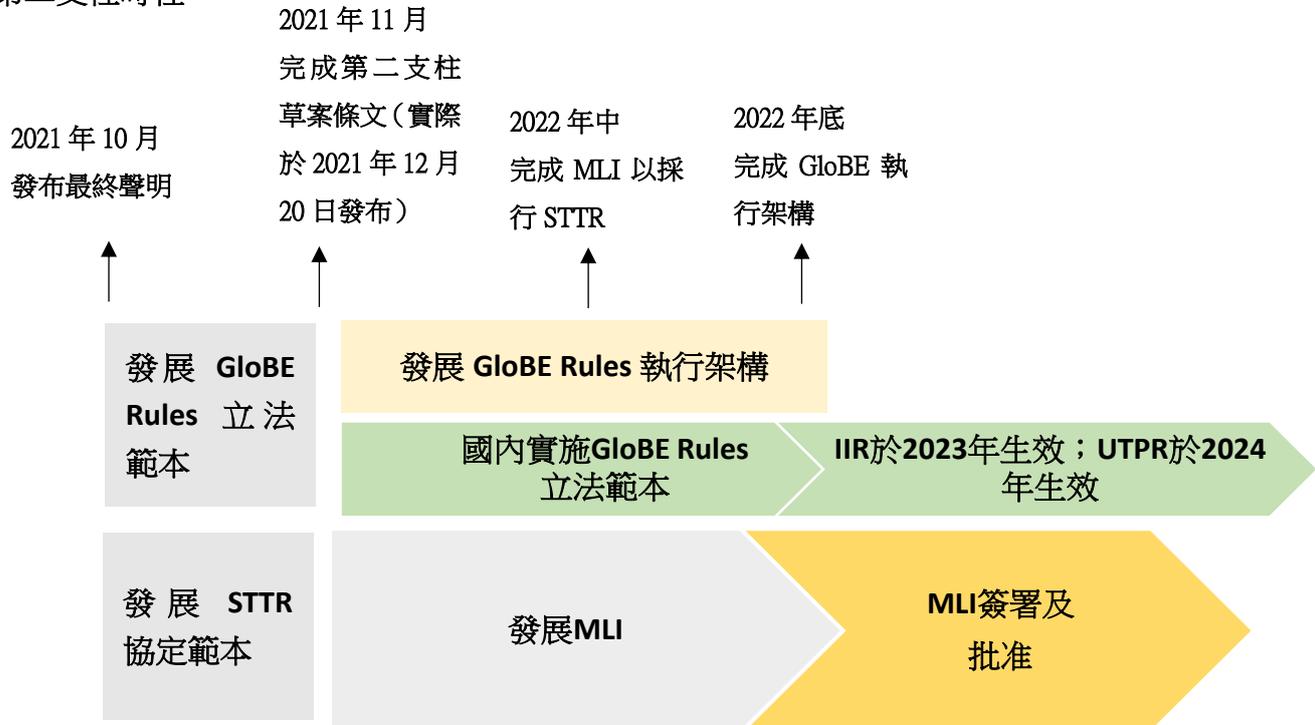
刻討論個別交易之行銷及配銷活動之價值分配議題。為解決行銷或配銷安排是否符合適用範圍爭議，應提供相關指引，例如正面及負面表列清單（the positive and negative list of factors）。

（五） 實施時程挑戰

- 1、美國租稅專家 Lisa Wadlin 表示，2023 年實施第一支柱過於樂觀。實施第一支柱必須三管齊下，第一為修改國內法；第二為修正租稅協定，因租稅協定具優先國內法適用；第三執行 MLC，這三方面制度都存在限制。MLC 需美國參議院三分之二多數票才能批准，對現任美國政府非常具挑戰性。又全球稅務機關行政量能有限，於一年內實施似不切實際。
- 2、從實施角度而言，應試圖減少決定利潤分配要素之數量，以簡化措施及減輕行政負擔。

二、第二支柱議題

第二支柱時程



第二支柱主要議題

- （一） 共同方法制與租稅確定性間關係

- 1、第二支柱合規企業全球營收門檻為 7.5 億歐元，較第一支柱低，爰受第二支柱影響跨國企業集團較多。GloBE Rules 實質稅率(Effective tax rate, ETR) 係以跨國企業集團最終母公司合併財務報表為基礎，調整重大與財稅永久及暫時性差異，計算個別租稅管轄區稅基及涵蓋稅，並於計算補充稅時，將 GloBE 稅基減除公式化實質活動（薪資及有形資產特定比例）。
- 2、目前 GloBE Rules 立法範本及 STTR 協定範本進入發展最後階段，2022 年底需達全球共識以利實施，然 GloBE 執行架構仍有許多工作待完成，STTR 之 MLI 亦仍在發展中。
- 3、GloBE Rules 採共同方法制，不代表所有 IF 成員國均須依此規定修正國內公司所得稅或採行特定稅率，惟一旦承諾執行（目前 141 個 IF 成員中 137 個國家支持），相關制度必須與 GloBE Rules 一致。然仍有諸多問題待釐清：
 - (1) 倘各國實施制度偏離「共同方法」時，會產生什麼結果？
 - (2) 各國國內現行最低稅負規定於實施 GloBE Rules 後，會發生什麼變化？
 - (3) 對企業而言，為因應第二支柱實施，有必要充分瞭解 GloBE Rules，包括是否符合簡化措施資格，以預備企業內部系統及相關流程。
 - (4) 如同國別報告（CbCR），第二支柱亦需同儕檢視及共同註釋機制（Common interpretation mechanism），確保各國間一致遵循。
 - (5) UTPR 為 IIR 互補規定。在 UTPR 生效前，IF 成員國是否有足夠時間導入 IIR？

(二) 稅基計算及時間性差異（Timing differences）

- 1、GloBE Rules 稅基係以財務會計準則，包括國際會計準則（International Accounting Standards）、美國一般公認會計準則（Generally Accepted Accounting Principles）及其他財務會計準則為基礎計算，再針對重大財稅永久性差異及暫時性差異項目進行調整，調整後 GloBE Rules 稅基已偏離財務會計所得，計算上非常複雜。

2、GloBE Rules 對時間性差異(例如資產費用化及加速折舊)進行調整，惟因稅務會計或有認列費用上限，此類問題將造成永久性差異，最終可能產生補充稅。

(三) 實質活動排除

瑞士租稅專家 Jean-Louis Geyr 表示，第二支柱藍圖說明實質活動排除之理由⁶為從 GloBE 所得中排除租稅管轄區內實質性活動之報酬，然仍有諸多問題待釐清：

- 1、為何僅涵蓋薪資費用及有形資產兩項因素?企業實質活動顯然非常複雜，尤其經濟全球化時代下應有更多商業實質因素，該兩項因素無法全面反應實際企業營運實質。
- 2、即使第二支柱目的係為各國所得稅逐低競爭設定共同底線，而非解決經濟數位化課稅問題，然第二支柱設計仍應聚焦快速發展之數位經濟，而非傳統經濟。
- 3、在數位經濟環境下，無形資產對企業利潤貢獻急劇增加。一般認為無形資產具易移動性，稅基侵蝕及利潤移轉風險高，然實際情況為大多數無形資產均需實質研發能力及管理控制地點。再者，移轉無形資產可能課徵以公平市價計算之離境稅 (exit tax)，租稅成本高；相反地，移轉使用年限較短之有形資產或員工較容易且租稅成本較低。
- 4、僅排除薪資費用及有形資產將造成重大經濟扭曲，使企業傾向經營人力密集之傳統產業，與其長期大量投資創新產品，不如投資快速消費品⁷ (Fast Moving Consumer Goods)。

(四) 簡化措施 (Simplification)

⁶ 第二支柱藍圖第 94 頁及第 95 頁：“The policy rationale behind a formulaic carve-out based on expenditures for payroll and tangible assets is to exclude a fixed return for substantive activities within a jurisdiction from the scope of the GloBE rules. The use of payroll and tangible assets as indicators of substantive activities is justified because these factors are generally expected to be less mobile and less likely to lead to tax induced distortions.”

⁷ 指產品使用壽命較短、消費速度較快且需不斷購買的產品，例如和日常生活息息相關之食品、生活用品、化妝品等。

- 1、依國別報告計算實質稅率安全港 (ETR safe-harbor) 措施：跨國企業集團申報國別報告合併營收門檻與第二支柱同，均為 7.5 億歐元，爰第二支柱藍圖說明以國別報告「所得稅稅前損益」及「當期應付所得稅」計算各租稅管轄區實質稅率。倘該實質稅率高於一定門檻，即可免適用 GloBE Rules。
- 2、微量利潤排除門檻 (de minimis profit exclusion)：當跨國企業集團於一租稅管轄區稅前淨利占整體稅前淨利低於一定比率時，該租稅管轄區可免適用 GloBE Rules。
- 3、單一實質稅率適用多個年度：當跨國企業集團於一租稅管轄區實質稅率達到一定比率時，將無需在未來 3 至 5 年計算該租稅管轄區之實質稅率。
- 4、跨國企業集團免計算低風險租稅管轄區之實質稅率：此為減少需計算實質稅率租稅管轄區數量機制，例如該租稅管轄區名目法定稅率高於 15%。

(五) STTR

- 1、依據第二支柱藍圖第 151 頁⁸及第 163 頁⁹說明，當特定給付於收款人租稅管轄區之調整後名目稅率低於最低稅率 (9%) 時，所得來源國得依所得稅協定適用 STTR，課徵兩稅率差之稅額。調整後之名目稅率係以收款人租稅管轄區法定稅率為基礎，參考與該特定給付或收款實體直接相關優惠稅率或特殊免稅、排除、扣除或擴大優惠適用等進行調整。
- 2、荷蘭租稅專家 Marlies De Ruiter 指出，STTR 適用仍需釐清下列問題：
 - (1) 特定給付範圍為何?例如權利金適用類型?

⁸ The STTR will be triggered where a covered payment is subject to a nominal tax rate in the payee jurisdiction that is below an agreed minimum rate, after adjusting for certain permanent changes in the tax base.

⁹ ..., the determination of the adjusted nominal rate would start with the statutory rate applicable to the counterparty in the payee jurisdiction and adjust this by reference to any preferential rate or special exemptions, exclusions, reductions or expansions that are linked directly to the payment or the entity receiving it.

- (2) STTR 適用調整後名目稅率，需詳細研究外國稅制，且由於不同稅制間永久性與暫時性差異，計算複雜。
- (3) 給予所得免稅之專利盒制度¹⁰ (Patent box regime) 屬 STTR 適用範圍，然同樣為吸引無形資產研發而給予成本扣除相關制度，則不在 STTR 適用範圍。
- (4) STTR 與 BEPS 行動計畫 2¹¹ (消除混合錯配安排之影響) 間之交互影響為何?
- (5) 稅務機關是否可能發布非適用 STTR 給付之解釋令 (pre-ruling) 或預先協議 (advance agreement)，以提供納稅義務人租稅確定性?

(六) 各國將如何處理其國內租稅優惠?

- 1、有些國家試圖推動現有國內租稅優惠「祖父條款¹² (grandfather clause)」化，俾於第二支柱實施前已適用該租稅優惠案件，於第二支柱實施後繼續適用。
- 2、各國應思考如何處理國內租稅優惠法規，哪些關鍵因素可能導致補充稅?各國過去所提供之租稅優惠制度，將因第二支柱實施成為過去式，未來各國國內租稅政策或制度應如何制定，以減少補充稅產生?應取消何種租稅優惠措施，或是否實施類似第二支柱之國內最低稅負制，以保障該國課稅權，確保相關租稅政策或制度不會降低國家經濟競爭力?

¹⁰ 專利權所得之特殊稅制，對專利權授權或轉讓所得給予租稅減免。

¹¹ 該方案分為兩部分，第一部分為國內法設計建議；第二部分為針對租稅協定建議。第一部分內容主要說明運用混合金融工具、混合個體或具雙重居住者身分之個體等安排，而產生一方可作費用扣除，另一方不計入所得 (D/NI) 或雙重扣除 (DD) 等錯配結果。

¹² 相對於追溯適用，允許舊制下已存在者適用舊法，不受新法約束。

第三場：「IFA 區域：包容性架構」亞太小組

一、IFA 亞太小組各國代表就「兩項支柱解決方案近期發展」及「兩項支柱解決方案潛在實施問題」提出觀點概述如下：

（一） 澳大利亞¹³

1、 第一支柱

- (1) 澳大利亞財政部瞭解租稅政策（tax policies）及稅務行政（tax administration）相輔相成之重要性，爰持續與稅務機關諮商，確保有關措施得以順利實施。澳大利亞財政部預計 2022 年向國會（parliament）提出國內立法法案。
- (2) 綜合第一支柱「營業收入超過 200 億歐元且利潤率超過 10%」門檻及「金融服務或採掘排除適用」規定，澳大利亞財政部不預期會有任何澳大利亞跨國企業集團落入第一支柱適用範圍。
- (3) 澳大利亞作為市場所在地國將受益於新關聯性規定（new nexus rule）及部分跨國企業集團之剩餘利潤重分配。OECD 預估第一支柱實施後，全球每年約 1,250 億美元之利潤課稅權將重分配至市場所在地國，若以澳大利亞全球 GDP 占比 1.7%，並維持現行 30% 營利事業所得稅，澳大利亞每年約可增加 7 億美元稅收。
- (4) 對可能具 DST 課稅效果之措施，因旨在確保澳大利亞租稅制度完整性，澳大利亞財政部將不同意取消，即應在澳大利亞課徵之稅負皆應依法課徵。

2、 第二支柱

- (1) 第二支柱主要目的係改變其他國家行為模式而非提高稅收，爰第二支柱對澳大利亞而言，主要效益為競爭力之提升。考量他國應對方針難以預測，澳大利亞執行競爭力模擬分析可行性不高。

¹³ 代表為眾達國際法律事務所（Jones Day）合夥人 Niv Tadmor。

- (2) 澳大利亞現行營利事業所得稅為 30%，屬高稅率租稅管轄區，第二支柱整體而言對澳大利亞直接租稅收益（direct revenue gain）影響相對有限，反之，澳大利亞或因需提供額外減免措施、消除重複課稅等，致些微稅收損失。
- (3) 澳大利亞有三種一般反避稅規定（General Anti-Avoidance Rules）制度，其中之一係將刻意規避澳大利亞稅負之跨國企業集團視同境內營利事業課徵所得稅。澳大利亞一般反避稅規定效力凌駕於租稅協定之上，重複課稅爭議無法透過相互協議程序解決。
- (4) 若有國家決定提供對新公平競爭環境具影響力之其他形式優惠，澳大利亞不會持反對意見，因第二支柱旨在消除特定租稅行為。

（二）中國大陸¹⁴

1、第一支柱

- (1) 中國大陸就數額 A 有兩方面考量，一為國內法收入來源規定修正之必要性，以辨識最終市場所在地國；二為相關爭端預防及解決機制若實為仲裁制度（de facto arbitration regime），將與中國大陸實務上對國際租稅爭議採不透過仲裁方式處理之原則相牴觸。
- (2) 數額 B 方面，利潤分配安全港規定（profit distribution harbor rules）應要能符合中國大陸對跨國企業集團於市場所在地國取得地域性特殊優勢（location-specific advantages）課稅之規定。

2、第二支柱

- (1) 中國大陸企業所得稅法定稅率雖為 25%，惟將租稅優惠措施納入考量後，有效稅率或將低於 15%。中國大陸或需全面審查評估各類中央政府或地方政府給予之租稅優惠措施，

¹⁴ 代表為華東政法大學（East China University of Political Science and Law）國際法學院教授 Nali。

俾利施行 GloBE Rules；相關調整預計於未來幾年內進行。

- (2) 中國大陸 CFC 規定適用對象為「由中國大陸股東控制且於註冊地適用有效稅率低於 12.5%」之受控外國企業。該規定與 IIR 具相似特質，若兩者並行實施，對稅務機關及企業而言，不論複雜度或法令遵循成本，皆將大幅增加，兩者相互協調為必要考量。
- (3) 中國大陸業與 110 個國家簽訂雙邊租稅協定，具備廣泛租稅協定網絡，若有 IF 成員提出 STTR 納入雙邊租稅協定要求，將使中國大陸稅務機關面臨巨大修約工作量。加入 MLI 似為明智做法，惟依過往經驗，由於完成 MLI 國內法定程序問題，預期將難以於 2023 年前完成。

(三) 印度¹⁵

1、第一支柱

- (1) 10 月聲明係國際租稅制度邁向更穩定且更公平之重要里程碑，而兩項支柱解決方案某種程度上證實印度長期以來於「課稅權歸屬地點 (location of taxing rights)」及「市場所在地國利潤分配話語權」之主張。
- (2) 印度政府致力於租稅議題上提供納稅義務人確定性及可預測性，印度擁有具規模之預先訂價協議制度，於雙邊預先訂價協議制度施行亦領先世界主要經濟體。
- (3) 第一支柱於租稅管轄區稅收益之確切影響無法精準預測，惟依達適用門檻之印度跨國企業集團數量及其全球銷售成長幅度推估，或可合理預期印度將增加稅收。
- (4) 印度業與美國達成協議，均衡稅 (equalization levy) 於第一支柱實施前將採過渡性措施方式繼續實施，即自 2022 年 4 月 1 日至實施日或 2024 年 3 月 31 日 (以較早者為準) 間課徵之 2% 均衡稅，得用以扣抵未來第一支柱下應繳納之稅

¹⁵ 代表為 BMR Legal 創辦人及管理合夥人兼 IFA 印度分會主席 Mukesh Butani 及印度稅務局 (IRS) 聯合秘書 (Joint Secretary) Rasmi Ranjan Das。

負。

2、第二支柱

- (1) IIR 並非新概念；現行稅務制度已有 CFC 規定，IIR 在某程度上係將 CFC 規定適用範圍擴展至主動所得（active income）。
- (2) CFC 規定未訂有收入門檻，或將被視為實施 IIR 之類似機制，CFC 規定所課徵之稅款亦得視為符合 IIR 規定之稅款；又美國採取之 GILTI 制度亦未訂有收入門檻，且適用對象不僅限於企業，爰第二支柱實質動機或為促使行為改變，而非增加租稅收益。

（四）日本¹⁶

1、第一支柱

- (1) 日本對於以建立科技產業及傳統產業間公平競爭環境為目的之兩項支柱解決方案給予正面肯定，惟日本企業及社會對第一支柱關注程度較低，截至 2021 年年初約僅 6 家日本跨國企業集團達營收及利潤率門檻，其中 3 家為主要營業活動據點於日本境內之電信業者。
- (2) 日本跨國企業集團就第一支柱下收入來源規定（Revenue Sourcing Rule）提出實務執行面疑義：達適用門檻之跨國汽車企業集團，若透過獨立配銷商（independent distributor）於市場所在地國銷售產品，其如何確認該獨立配銷商提供之銷售數據準確性，以計算數額 A 剩餘利潤分配？

2、第二支柱

- (1) 針對兩項支柱解決方案，日本企業界主要擔憂因第二支柱複雜規定產生之稅務遵循成本。為接軌 OECD BEPS 行動計畫 3 最終報告，日本受控外國企業（CFC）規定於 2017 年進行根本性修正，大幅影響稅務遵循成本及複雜度，而

¹⁶ 代表為東京大學當代比較法學系（Department of Comparative Contemporary Law）教授 Takeshi Fujitani。

與之重疊但不同適用範圍之 IIR，或將使達第二支柱適用門檻跨國企業集團負擔雙重遵循成本。

- (2) 日本業界代表指出，GloBE Rules 訂有之「10%薪資支出及 8%有形資產帳面價值」排除項目產生之減稅效果，尚不足彌補日本現行 CFC 規定下，得免除具經濟實質者主動所得，因需計入 GloBE Rules 納稅，而增加之稅額。

(五) 新加坡¹⁷

1、第一支柱

- (1) 新加坡將關注三面向：健全及符合原則之設計（sound and principle design）、公平競爭環境（level playing field）及租稅確定性（tax certainty）。
- (2) 新規定須建立在健全且符合原則基礎上，以確保國際租稅新制度之公平性及穩定性。於第一支柱而言，係指若一集團成員實體未自市場所在地國賺取超額利潤，則其所屬跨國企業集團不應被要求分配剩餘利潤至該市場所在地國，同理若已將部分剩餘利潤留在市場所在地國，則數額 A 下剩餘利潤不應再分配予該市場所在地國。
- (3) 第一支柱將透過 MLC 實施，且可能訂有達關鍵多數（critical mass）門檻方可生效實施之規定。為確保租稅管轄區不論其規模大小、開發程度，皆能享有公平競爭環境，所稱關鍵多數門檻應涵蓋所有主要經濟體。
- (4) BEPS 2.0 旨在消除各租稅管轄區採取單邊行動，10 月聲明提及 DST 及相關措施之停徵及溯及（standstill and rollback）將納入執行計畫（implementation plan），爰可合理預期 MLC 將訂明第一支柱之實施應併同單邊措施之取消。
- (5) 為防止數額 A 造成雙重課稅，應當建立租稅確定性程序

¹⁷ 代表為新加坡內地稅務局（IRAS）國際、調查及直接稅組（International, Investigation & Indirect Taxes Group）主任秘書 Huey Min Chia-Tern。

(tax certainty process)，俾適用第一支柱跨國企業集團得受益於具強制性及約束力之爭議預防及解決機制。

2、第二支柱

- (1) 第二支柱係由 GloBE Rules 及 STTR 所組成，其非最低標準 (minimum standard)，而採共同方法制，即選擇採行之國家或租稅管轄區當遵循相關立法範本。
- (2) 若所有租稅管轄區皆實施 GloBE Rules，跨國企業集團將面臨全球一致最低實質稅率要求，新加坡勢必將依第二支柱規定修正國內租稅制度。任何租稅制度之調整皆遵循三原則：遵守國際間遵循之規範、捍衛新加坡稅收權利及致力降低企業遵循成本。
- (3) 租稅成本雖非影響企業投資決策之決定性因素，然新加坡預期於 BEPS 2.0 落實後，企業進行投資決策時將更關注非租稅因素。新加坡將持續投資其價值主張 (value proposition)、提供具吸引力且有利之基礎環境、進行經濟改革，並與企業密切合作協助因應稅制變化。
- (4) STTR 係以租稅協定為基礎之規定，旨在預防集團間給付因收款方租稅管轄區課徵過低稅率，對所得來源國造成 BEPS 風險，惟該規定之設計無法就 BEPS 風險存在與否進行事實及情況調查，而係直接適用於特定類型給付。
- (5) STTR 之設計目的及原訂目標係明確規範高 BEPS 風險之給付，爰不應成為來源國擴大其課稅權之渠道，亦不該使租稅管轄區間原經審慎協商所訂之優惠且平衡之租稅協定規定失去效力。

二、IFA 亞太小組綜合討論

- (一) 依據 OECD 聲明，數額 A 剩餘利潤以行銷及配銷利潤安全港為分配上限，其執行方式？

- 1、 印度代表表示，行銷及配銷安全港規定原係因應採緊臨消費者（consumer-facing）經營模式且市場高度分散（highly decentralized）之企業，已將部分利潤保留予市場所在地國課稅，如將剩餘利潤再次重分配將致其租稅負擔過重問題。此外，第一支柱適用範圍已從企業對消費者（B2C）擴增至涵蓋企業對企業（B2B），該藍圖規定細節應全面調整。於執行面，首先需有商定之行銷及配銷收益，瞭解其多少來自數額 A 後，將兩者相加，舉例說明若行銷及配銷商定收益為 X，重分配之剩餘利潤為 Y，而保留於市場所在地國之利潤大於 X 加 Y，則不應再分配剩餘利潤予該市場所在地國。
- 2、 印度代表強調，行銷及配銷安全港與數額 B 不同，數額 B 係為市場所在地國依標準（baseline）或經常性行銷及配銷活動建立固定報酬數額，適用於所有企業，不受營收多寡限制。若數額 B 設計良善，或將有效降低移轉訂價爭議。

（二） GloBE Rules 採共同方法制，若有國家選擇不採用，可能造成之影響為何？

日本代表表示， GloBE Rules 之推動有部分係因應美國 GILTI 制度及 BEPS 行動計畫 3 之不足處，其主要為資本輸出國間之合作，因此交易鏈中若一個實體適用 GloBE Rules，理論上整體交易即落入該規定適用範圍。

（三） 權利金及利息以外之所得是否將涵蓋於 STTR？

- 1、 新加坡代表表示， STTR 適用範圍若擴增至權利金及利息外，將與第一支柱課稅範圍重疊，造成重複課稅。舉例說明，若一筆給付適用 STTR，而收款方租稅管轄區稅率低於觸發稅率（trigger rate），來源租稅管轄區得就該筆給付總額課徵 9% 稅負，若收款方同時屬適用第一支柱數額 A 跨國企業集團成員，且需分配剩餘利潤予市場所在地國，則收款方恐被超額徵稅。此外，若來源租稅管轄區同為第一支柱下市場所在地國，來源租稅管轄區亦將超額徵收稅款。

2、印度代表表示，STTR 並非對課稅重分配，而係當收款方租稅管轄區不行使其課稅權時，由來源管轄區獲得該課稅權，爰該規定擴大到涵蓋所有性質給付之可能性小。

(四) 是否會有國家提供租稅制度外之投資優惠？是否會有國家為彌補取消 DST 造成之損失採行新措施，如將軟體收入視為權利金性質課稅？

澳大利亞代表表示，就租稅政策而言，第一支柱係改變遊戲規則之解決方案，除制定新課稅連結，亦建立和諧租稅環境，惟與 IF 最初營收 7.5 億歐元門檻相比較，最終達成共識之營收 200 億歐元，略顯溫和。此階段應審慎思考係第一支柱實施後，若政界人士察覺其成效與原先目標有落差，是否將對該規定提前檢討調整、加大力度，抑或維持原排程於實施滿 7 年後再執行審核。租稅優惠方面，對於未建設大規模基礎設施、未具備高質量勞動市場或地理位置不優越，但希望吸引外商投資之國家，於第二支柱最低稅率 15% 規定下，或將以補助、提供有關員工低所得稅負優惠等方式吸引外資，此舉是否符合第二支柱精神？

(五) 部分國家（例如巴基斯坦）加入 7 月兩項支柱解決方案聲明，但 10 月選擇退出，政治協議之精神還存有多少？MLC 是否應訂有懲罰性退出機制？

中國大陸代表表示，7 月聲明合法性本具爭議，若該聲明係經表態同意加入之租稅管轄區視同 MLC 簽署，嗣後選擇退出者應受維也納條約法公約（Vienna Convention on the Law of Treaties）約束，惟 7 月聲明未定有相關懲處條款，顯見其為政治承諾所做聲明，不具法律約束力。另若 MLC 訂定懲處機制，或將降低部分租稅管轄區簽署意願，違背 MLC 需促使各攸關租稅管轄區致力參與宗旨，或得以 BEPS 之 MLI 為借鏡，簽署國得向存放機構（depository）通知後隨時退出，無需受懲處。

(六) 有關協定適用流程（treaty application process），似先行檢視該協定是否於 MLI 下由雙邊國家所批准，其次依序參考 MLI 文本或雙邊條

約、第一支柱 MLC 及第二支柱 MLI，檢視流程是否過於複雜？

印度代表表示，不同於 BEPS 行動計畫 15 下制定之 MLI，MLC 效力位階優於所得稅協定。第一支柱 MLC 將適用於彼此間無所得稅協定之國家（或適用彼此間有所得稅協定國家，待 MLC 發布相關細節），欲加入者須同時執行簽署及批准程序，且絕大多數為所謂關鍵多數，方能生效；第二支柱 MLI 則為促進訂有雙邊協定國家採用 STTR 最適方法（best approach）。

（七）第一支柱以 2023 年開始實施為目標是否可行？是否會要求所有租稅管轄區同步實施？

日本代表表示，「關鍵多數」係第一支柱得否順利於預定時程施行之關鍵，此階段仍存在大量之不確定性，惟第一支柱具激勵特性，若主要租稅管轄區決定採行，將帶動其他租稅管轄區跟進，整體評估屬樂觀。

叁、心得與建議

一、持續關注國際全球稅改方案，作為精進稅制研議基礎

OECD IF 2021 年 7 月 1 日發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」，同年 10 月 8 日就前開聲明尚待確定事項作出決議，發布 10 月聲明，預計於 2023 年實施。本次會議著重討論兩項支柱相關議題，透過各國與會租稅專家從全球租稅政策觀點分析，各 IF 區域分組討論兩項支柱議題之想法或論點，有助與會者深入瞭解兩項支柱內涵，構思未來採行之優劣。依此，應持續參與 IFA 相關會議或課程，善用網路資源，持續關注兩項支柱相關報告、法規範本，及未來之同儕檢視標準、檢視結果及建議，作為我國因應經濟數位化課稅挑戰研擬相關稅制稅政重要參考資料，依國際相關標準持續精進國內稅制。

二、廣續積極參與國際租稅視訊研討會議，掌握國際趨勢

受嚴重特殊傳染性肺炎疫情影響，近年國際組織諸如亞太經濟合作（APEC）、OECD 及亞太稅務行政及研究組織（SGATAR）等，均以視訊方式舉辦線上會議，參加人員不受空間限制，有助各國稅務人員更廣泛參加學習，從中獲取相關專業知能。目前全球疫情依舊嚴峻，短期內恐無法全面性回歸實體會議，建議我國稅務機關應善用網路科技，鼓勵同仁持續參加相關國際或區域性租稅議題視訊研討會，透過共同學習研討，掌握國際租稅發展趨勢。