

出國報告（出國類別：其他類別）

參加經濟合作暨發展組織(OECD)舉辦
「數位化稅務挑戰與機會」
視訊會議報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：呂稽核繼宗

王稽查齡懋

林稽查岳賢

楊科員佩烜

派赴國家：臺灣，中華民國

會議日期：111年5月31日至6月2日

報告日期：111年8月8日

摘要

經濟合作暨發展組織(OECD)與中國大陸多邊稅務中心(MTC)召開本視訊會議，協助各國概要瞭解 OECD 因應數位化與全球化發展提出之兩支柱解決方案、國際數位貿易加值稅之一致性政策框架，及稅務管理 3.0 七項行動方案之相關內容。本次與會有助我國掌握經濟數位化下國際稅制改革進程，據以研析我國因應方式，實為難得之經驗。

目 錄

壹、會議目的	1
貳、會議過程	2
參、研討會議內容	3
一、第一支柱	3
二、第二支柱	8
三、國際數位貿易增值稅課徵	17
四、稅務管理 3.0 七項行動方案	21
肆、心得及建議	24

壹、會議目的

考量數位化及全球化電子商務蓬勃發展，現有稅制無法對該等交易有效課徵，跨國企業集團藉由各國稅制間差異規避稅負，造成各國稅基流失，OECD 提出兩支柱解決方案及國際數位貿易增值稅之一致性政策框架，並推動稅務管理 3.0 七項行動方案，強化數位化稅務管理流程，以為因應。緣此，OECD 與 MTC 召開本視訊會議研討前開議題，俾增進各國與會代表瞭解相關內容。

貳、會議過程

本次會議於 2022 年 5 月 31 日至 6 月 2 日由 OECD 與 MTC 召開，採視訊方式進行，OECD 代表於 5 月 31 日簡介第一支柱；6 月 1 日簡介第二支柱之全球反稅基侵蝕規則 (Global Anti-Base Erosion Rules，即外界所稱全球企業最低稅負制，下稱 GloBE 規則)；6 月 2 日簡介 OECD 建立之國際增值稅指引如何應用於跨境數位交易(包含勞務及貨物)及稅務管理 3.0 七項行動方案。我國由財政部賦稅署呂稽核繼宗、王稽查齡懋、林稽查岳賢及楊科員佩烜參加。

參、研討會議內容

為解決經濟全球化及數位化發展下，跨國企業集團利用租稅規劃侵蝕各國稅基問題，OECD/G20 防止稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)包容性架構於 2021 年 7 月 1 日及同年 10 月 8 日更新發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」，獲 137 個 BEPS 包容性架構成員支持¹，預計於 2022 年陸續完成兩支柱相關多邊公約(multilateral convention)簽署及國內立法事宜，以利各成員於 2023 年起實施。

一、第一支柱

(一) 第一支柱簡介

1. 第一支柱(利潤關聯性及利潤分配)方案係因應經濟數位化後所得課稅權分配，創造數額 A(Amount A)賦予市場管轄區(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區，以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區構成關聯性，導致市場租稅管轄區無法公平獲得課稅權之問題。
2. 第一支柱方案包括下列基本要素(building blocks)，OECD 目前已針對該等要素陸續發布立法範本草案徵詢公眾意見²：
 - (1) 範圍(scope)：以全球收入超過 200 億歐元(約新臺幣 6,000 億元)且稅前淨利率(稅前利潤/營業收入)超過 10%之企業集團(group)³為適用範圍。數額 A 制度實施滿 7 年後，將檢討收入門檻是否由 200 億歐元調降為 100 億歐元。
 - (2) 關聯性(nexus)：企業集團從某市場租稅管轄區取得收入達 100 萬歐元時構成關聯性，該市場租稅管轄區即有權分配數額 A 課稅權。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區，其關聯性門檻為 25 萬歐元。
 - (3) 配額(quantum)：企業集團稅前淨利率超過 10%部分認定為剩餘利潤，並以剩餘利潤之 25%為數額 A，按收入比例分配予市場租稅管轄區。
 - (4) 收入來源(revenue sourcing)：收入將按可靠方法溯源至使用(或消費)商品(或服

¹ 截至目前為止，BEPS 包容性架構計 141 個成員，該等成員之國內生產毛額(GDP)合計數占全球 GDP 90% 以上。

² 截至 2022 年 5 月 31 日，OECD 已發布「關聯性及收入來源」、「稅基認定」、「範圍」、「排除採掘活動」、「排除受監管金融服務」、「租稅確定性框架」、「租稅確定性相關議題」等立法範本草案徵詢公眾意見。

³ 數額 A 制度以集團層級為適用對象，所謂集團係指集團個體之資產、負債、收入、費用及現金流量已包含或將包含在最終母公司(ultimate parent entity)合併財務報表之集合。

務)之終端市場租稅管轄區。

- (5) 稅基認定(tax base determination)：以企業集團依財務會計準則編製之合併財務報表稅前利潤為計算數額 A 之稅基。
- (6) 消除重複課稅(elimination of double taxation)：分配給市場租稅管轄區之利潤如遭重複課稅，可採免稅法或扣抵法消除重複課稅。
- (7) 租稅確定性(tax certainty)：以強制及具約束力方式預防和解決爭議，惟符合特定條件之開發中國家，得選擇是否適用該爭端解決機制。
- (8) 行政管理(administration)：簡化稅務遵循義務(包括申報義務)，允許企業集團透過單一實體管理流程。
- (9) 執行(implementation)：原規劃 2022 年底前完成簽署多邊公約，自 2023 年開始實施數額 A 制度，惟因相關執行細節仍待商榷，可能無法如期實施。
- (10) 取消單邊措施(removal of 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。
- (11) 其他事項(other matters)：訂定拆分(segmentation)及行銷和配銷利潤安全港(marketing and distribution profits safe harbour)等相關規定。
- (12) 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。

(二) 數額 A 範圍之立法範本草案介紹

1. 2022 年 4 月 4 日 OECD 發布第一支柱數額 A 範圍之立法範本草案徵詢公眾意見，該草案目的在確認企業集團是否在數額 A 適用範圍，並確保數額 A 制度僅適用於全球經濟規模最大、利潤最高之企業集團。
2. 該草案規劃以企業集團「全球收入超過 200 億歐元」及「稅前淨利率超過 10%」為適用範圍門檻，企業集團一段期間內同時符合下列測試者，適用數額 A 制度：
 - (1) 全球收入測試(the global revenue test)：

企業集團當期之總收入大於 200 億歐元。該期間短於或長於 12 個月者，按期間比例調整收入門檻金額。
 - (2) 獲利能力測試(the profitability test，須同時符合下列 3 項測試)：
 - A. 當期測試(the period test)：企業集團當期之稅前淨利率大於 10%。

- B. 前期測試(the prior period test)：企業集團前 4 期中有任 2 個以上期間之稅前淨利率大於 10%。
- C. 平均測試(the average test)：企業集團當期及前 4 期之平均稅前淨利率大於 10%。
3. 企業集團如發生收購(acquire)他企業集團、與他企業集團合併(merge)或分割(demerge)等企業重組之情形者，應以「收購集團⁴」、「分割集團」之前期稅前淨利率，進行前期測試及平均測試。
4. 企業集團整體「符合全球收入測試而不符合獲利能力測試」，但該企業集團合併財務報表中之已揭露部門(disclosed segment)「符合全球收入測試及獲利能力測試」條件者，該部門應予拆分(segmentation)，以適用數額 A 制度。
5. 企業集團源自受監管金融機構(regulated financial institutions)之收入及利潤應排除在數額 A 範圍外，因該等利潤在市場管轄區已課稅，無須透過數額 A 制度重新分配課稅權；同理，在特定地點採掘(extractive)資源活動產生之收入及利潤(須同時符合產品測試及活動測試)，僅在來源管轄區課稅，故亦應排除在數額 A 範圍外。
6. 反分散規則(anti-fragmentation rule)係為防杜企業利用內部分散化(internal fragmentation)，使分散後各企業集團之收入低於 200 億歐元，規避適用數額 A 制度。分散後企業集團如符合以下條件者，仍視為符合全球收入測試：(1)符合獲利能力測試；(2)同一內部分散化集團之收入總和超過 200 億歐元；(3)依相關事證可合理推論內部分散主要目的是為規避全球收入測試門檻。惟適用反分散規則時應注意不得溯及既往，亦即不適用既有組織結構，且僅適用於內部交易安排，如果係基於經濟商業目的而拆分，亦不適用反分散規則。

⁴ 收購集團(acquiring group)係指集團合併前存在之集團，在財務會計準則中作為收購方之合併個體。

應按存續集團 B 之最終母公司合併財務報表資料，計算合併後集團 B 之平均稅前淨利率。

(3) 依據以下資料，何集團之部門應予拆分而適用數額 A 制度？

	Group A	Group B	Group C
Group Revenue	€60bn	€45bn	€50bn
Group Profit Margin	9%	14%	8%
Segment 1 Revenue	€42bn	€25bn	€20bn
Segment 1 Profit Margin	8%	12%	2%
Segment 2 Revenue	€18bn	€20bn	€30bn
Segment 2 Profit Margin	11%	17%	12%

- A. 集團 C 未在數額 A 適用範圍內【僅符合全球收入測試(收入 500 億歐元>200 億歐元)，不符合獲利能力測試(稅前淨利率 8%<10%)】。但集團 C 之部門 2 同時符合全球收入測試(收入 300 億歐元>200 億歐元)及獲利能力測試(稅前淨利率 12%>10%)，故集團 C 之部門 2 應予拆分適用數額 A 制度。
- B. 集團 A 亦未在數額 A 適用範圍內【僅符合全球收入測試(收入 600 億歐元>200 億歐元)，不符合獲利能力測試(稅前淨利率 9%<10%)】，惟其各部門均未同時符合全球收入及獲利能力測試，故集團 A 之部門無須適用拆分規定；至集團 B 已在數額 A 適用範圍內【符合全球收入測試(收入 450 億歐元>200 億歐元)，且符合獲利能力測試(稅前淨利率 14%>10%)】，故其部門亦無適用拆分規定之必要。

二、第二支柱

OECD 規劃第二支柱(全球企業最低稅負制)之 GloBE 規則採共同方法(common approach)，未強制各國均應實施 GloBE 規則，惟倘決定實施者，即應採行與 OECD 發布之立法範本一致之施行方式，並透過國內法化方式推動，另應接受其他租稅管轄區實施該制度。擇要說明 GloBE 規則如下：

(一) GloBE 規則簡介

GloBE 規則係確保大型跨國企業集團均能支付最低要求稅負，為各國租稅競爭設置底限。適用步驟說明如下：

1. 辨認符合適用範圍之集團成員。
2. 計算各集團成員之 GloBE 損益。
3. 計算歸屬各集團成員所得之涵蓋稅。
4. 計算位於同一租稅管轄區之所有集團成員之實質稅率，倘該實質稅率小於 15%，則據以決定補充稅(Top-up Tax)。
5. 按規定之適用順序分別依所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule, IIR)及徵稅不足支出原則(Undertaxed Payment Rule, UTPR)課徵補充稅。

(二) 適用範圍

1. 跨國企業集團前 4 個會計年度中，至少 2 個會計年度合併財務報表年收入達 7.5 億歐元(約新臺幣 225 億元)。
2. 「集團」指因從屬或控制關係相互關聯之企業實體集合體，該等實體之資產、負債、所得、費用及現金流，應納入最終母公司(UPE)之合併財務報表(應納入之實體亦包括因規模或重要性等因素而未納入合併財務報表之實體)。「跨國企業集團」指符合前開定義之集團，且至少有一集團成員(包括常設機構)非位於 UPE 所在租稅管轄區。
3. 集團成員所在地原則以該成員具稅務居住者身分之租稅管轄區認定，常設機構則以對其徵稅之所得來源國認定。
4. 集團成員不包括下列排除實體(Excluded Entity)，即排除實體不適用 GloBE 規則：
 - (1) 政府實體。

- (2) 國際組織。
- (3) 非營利組織。
- (4) 退休基金。
- (5) 具 UPE 身分之投資基金(Investment Fund that is an Ultimate Parent Entity)。
- (6) 具 UPE 身分之房地產投資工具(Real Estate Investment Vehicle that is an Ultimate Parent Entity)。
- (7) 符合特定要件且由(1)至(6)類排除實體持有之實體⁵。

(三) GloBE 損益

1. 集團成員之 GloBE 損益，係以其財務會計淨損益⁶為計算始點，就常見且重要財稅差異項目進行調整，以計算符合 GloBE 規則政策目的之損益，進而核算該成員所在租稅管轄區實質稅率及應納之補充稅數額。
2. 前開調整項目擇要如下：
 - (1) 排除股利(Excluded Dividends)，但不包含短期組合持股股利(short-term portfolio dividends，即持股比例低於 10%且持股期間小於 1 年之股權股利)。
 - (2) 排除權益損益(Excluded Equity Gains or Loss)，但不包含處分組合持股損益(portfolio gains and losses，即持股比例低於 10%)。
 - (3) 非對稱之外幣損益(Asymmetric Foreign Exchange Gains and Losses)⁷。
 - (4) 退休金費用(Pension expenses)。
 - (5) 股份基礎報酬費用(Stock-based compensation)。
 - (6) 政策目的不予認列支費用(Policy Disallowed Expenses)。
3. 考量國際海運事業屬高度人力、資本密集產業，營運涉及多國，且適用之稅制複

⁵ 包含下列 2 種實體：

(1)同時符合下列要件之實體 1：

A.該實體至少有 95%之所有權權益價值(the total value of Ownership Interest)由前開(1)至(6)類排除實體(除退休服務實體)直接或透過其他排除實體持有；

B.主要為排除實體之利益，持有資產或投資基金；或僅從事對排除實體活動有輔助(ancillary)效果之活動，如：資訊技術服務。

(2)同時符合下列要件之實體 2：

A.該實體至少有 85%所有權權益價值由前開(1)至(6)類排除實體(除退休服務實體)直接或透過其他排除實體持有；

B.收入主要為不計入 GloBE 損益之排除股利或排除權益損益。

⁶ 即按 UPE 編製合併財務報表之會計原則，在不考量沖銷集團成員間交易之合併調整下所計算之損益。

⁷ 指財務會計功能性貨幣(accounting functional currency)、稅務功能性貨幣(tax functional currency)及第三方外幣(a third foreign currency)間，因匯率波動產生之損益。

雜(多數國家另外對國際海運事業提供替代公司稅制度)，爰 GloBE 規則特別排除國際海運所得(International Shipping Income)之適用。

4. 考量常設機構係稅務而非財務會計之用詞，實務上常設機構可能無單獨財務會計資訊，又租稅透明實體(tax transparent entity)雖有其獨立財務會計資訊，惟按其適用之稅法規定，通常不會有課稅所得，為正確計算渠等實體之 GloBE 損益，GloBE 規則訂有主要實體及常設機構間、租稅透明實體與其所有者間 GloBE 損益分配之規定。

(四) 調整後涵蓋稅

1. 涵蓋稅包括集團成員對所得或利潤、已分配利潤、視同分配利潤、保留盈餘、公司權益，或按其持有其他集團成員所有者權益比率歸屬之所得或利潤課徵之稅額，及替代一般公司所得稅制之稅額。但不包括間接稅、薪資稅、財產稅、及依 GloBE 規則課徵之補充稅。
2. 考量財務會計與稅法認列收入或費用之時點不盡相同，可能產生暫時性差異，且多數國家稅法訂有虧損後抵規定，將影響往後年度實質稅率之計算。為解決前述問題，GloBE 規則訂有遞延所得稅規定(deferred tax accounting)，將集團成員資產負債表之遞延所得稅資產及遞延所得稅負債納入考量，計算該成員調整後涵蓋稅；又為確保正確計算實質稅率，前開納入考量之遞延所得稅資產及負債亦須進行調整，例如當年度倘認列遞延所得稅負債，將增加遞延所得稅費用致增加涵蓋稅數額，惟該遞延所得稅負債倘未能於認列年度次年起 5 年內實際支付，未實際支付之稅額應自涵蓋稅數額中減除，以正確計算跨國企業集團於一轄區之實質稅率。
3. 涵蓋稅原則上應與其對應之 GloBE 所得歸屬於同一集團成員，擇要說明如下：
 - (1) 主要實體繳納之涵蓋稅與其常設機構 GloBE 損益相關部分，應歸屬於該常設機構。
 - (2) 未具 UPE 身分之租稅透明實體涵蓋稅，於排除應分配予其常設機構部分後，應分配予該實體具集團成員身分之所有者。
 - (3) 具集團成員身分之所有者因適用受控外國企業(CFC)制度而繳納之涵蓋稅，應分配予該 CFC。

- (4) 具集團成員身分之所有者，就混合錯配實體(Hybrid Entity)所得繳納之涵蓋稅，應分配予該實體。
- (5) 具集團成員身分之所有者，就獲配其他集團成員發放之股利繳納之涵蓋稅，應分配予發放該股利之成員。

(五) 實質稅率及補充稅之計算

1. 一轄區之實質稅率計算方式如下：

該轄區調整後涵蓋稅

該轄區GloBE所得

2. 當一轄區實質稅率低於 15%時，該轄區之補充稅計算公式如下：

$[(15\% - \text{該轄區實質稅率}) \times \text{超額利潤}] - \text{合格國內補充稅}$

- (1) 超額利潤(Excess Profit)係該轄區所有集團成員之 GloBE 所得減除實質性排除所得(Substance Based Income Exclusion)；該轄區實質性排除所得之計算公式如下：

$5\% \times \text{符合條件之薪資費用} + 5\% \times \text{符合條件之有形資產之帳面價值}$

為協助跨國企業集團逐步適應全球企業最低稅負制，GloBE 規則訂有過渡期規定，提供薪資費用及有形資產適用之抵減率分別為 10%及 8%，並自 2023 年實施該制度起，分 10 年遞減至 5%。

- (2) 合格國內補充稅(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)指各國於國內法訂定符合下列條件之規定而課徵之稅額，其具類似國外扣抵稅額之效果，得減少補充稅稅負：

A.按 GloBE 規則決定國內超額利潤。

B.就國內超額利潤課徵補足至全球企業最低稅率 15%之稅負。

C.前開稅負之執行及稅務行政方式應與 GloBE 規則立法範本之結果一致。

3. 考量跨國企業集團於一轄區縱有集團成員，但該成員可能規模微小，為減輕納稅義務人依從成本，GloBE 規則訂有微量豁免門檻(De minimis exclusion)規定，倘跨國企業集團於一轄區「3 年平均 GloBE 收入 < 1,000 萬歐元」且「3 年平均 GloBE 損益為損失或所得 < 100 萬歐元」，則該集團得選擇視該轄區當年度補充稅為零。

(六) 依 IIR 及 UTPR 課徵補充稅

1. IIR：

- (1) 原則由集團 UPE 所在租稅管轄區課徵補充稅補足差額稅款，倘該 UPE 所在租稅管轄區未實施 IIR，將由該集團所有權結構次一層級成員所在之租稅管轄區取得前開補徵稅款之課稅權⁸。
- (2) 倘該集團有部分控股母公司(Partially Owned Parent Entity, POPE)⁹時，該部分控股母公司所在租稅管轄區將優先取得前開補充稅之課稅權，即在計算 UPE 或母公司依 IIR 應繳納之補充稅時，應扣除 POPE 依 IIR 繳納之補充稅。

2. UTPR：

- (1) UTPR 為 IIR 之備援，針對剩餘未依 IIR 徵起之補充稅，透過限制或否准列報費用方式補稅，以避免造成稅基侵蝕之情形。
- (2) 倘 UPE 租稅管轄區為低稅率轄區，且未實施合格國內補充稅制度，則其他租稅管轄區得依 UTPR 對 UPE 租稅管轄區之低稅率所得課徵補充稅。
- (3) UTPR 補充稅係以各實施適格 UTPR 租稅管轄區之有形資產帳面價值及員工人數，按下列公式分配予各該租稅管轄區：

$$\begin{aligned} & \text{分配予一實施適格 UTPR 租稅管轄區之補充稅} \\ & = \text{UTPR 補充稅數額} \\ & \times \left(50\% \times \frac{\text{該轄區集團員工人數}}{\text{所有實施適格 UTPR 轄區之集團員工人數合計數}} \right. \\ & \left. + 50\% \times \frac{\text{該轄區集團有形資產淨帳面價值}}{\text{所有實施適格 UTPR 轄區之集團有形資產淨帳面價值合計數}} \right) \end{aligned}$$

⁸ 應繳納補充稅之母公司無須對低稅負成員有控制權，只須該母公司及該低稅負成員均同屬一跨國企業集團，該母公司即應依 IIR 獲分配該低稅負成員之補充稅，並向該母公司所在租稅管轄區繳納。

⁹ POPE 指符合下列要件者：

- (1) 為集團成員但非為 UPE、常設機構或投資實體。
- (2) 直接或間接持有其他屬同跨國企業集團之集團成員之所有權權益。
- (3) 20%以上所有權權益(指盈餘分配權而非表決權)係直接或間接由非集團成員之第三方所持有。

(七) 釋例

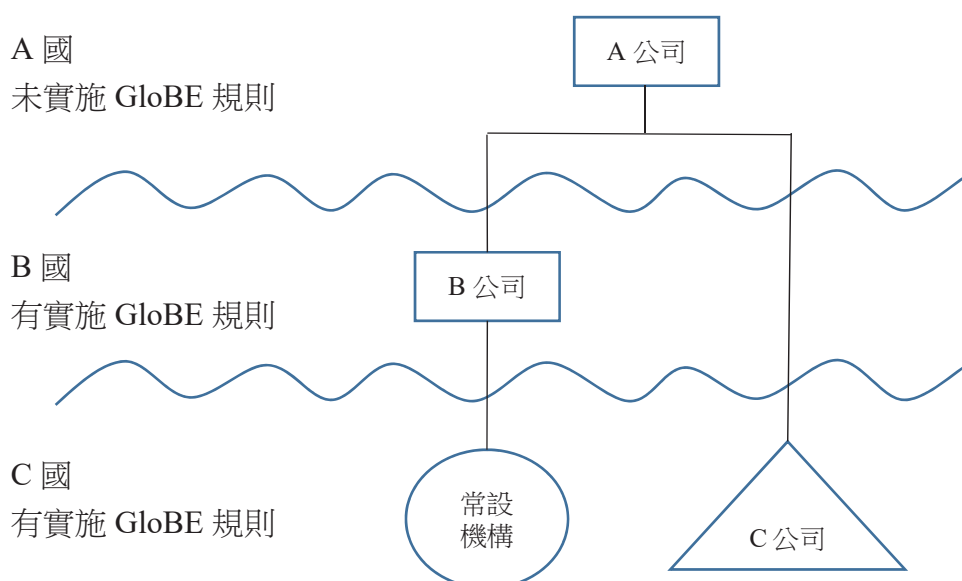
1. 合併(merger)之收入門檻

Q：A 集團及 B 集團為獨立 2 跨國企業集團，各自均應編製合併財務報表。A 集團第 1 年及第 2 年之合併財務報表年收入為 2 億歐元及 3 億歐元，B 集團第 1 年及第 2 年之合併財務報表年收入為 6 億歐元及 4 億歐元。該 2 集團於第 3 年合併為 AB 集團，合併財務報表年收入為 9 億歐元。AB 集團第 4 年之合併財務報表收入為 10 億歐元。請問 AB 集團於第 5 年是否適用 GloBE 規則？

A：查 2 個以上跨國企業集團於案關年度之前 4 個年度內合併，該等集團合併年度之前任一年度收入應合併計算，以判斷是否符合 GloBE 規則。本例中，AB 集團第 1 年擬制合併年收入為 8 億歐元【2 億歐元+6 億歐元】，第 2 年擬制合併年收入為 7 億歐元【3 億歐元+4 億歐元】，前 4 年中已有 3 年(分別為第 1 年、第 3 年及第 4 年)達 7.5 億歐元門檻，爰 AB 集團於第 5 年應適用 GloBE 規則。

2. 常設機構及租稅透明實體之所得分配

Q：A 公司位於 A 國且為跨國企業集團 UPE，其分別 100% 持股位於 B 國之 B 公司，及位於 C 國的 C 公司。C 公司為穿透實體，在 C 國無常設機構；B 公司則於 C 國有常設機構。第 1 年時，B 公司 GloBE 所得為 2,000 元，其中 1,000 元應歸屬於 B 公司在 C 國之常設機構；C 公司 GloBE 所得為 500 元。請問該跨國企業集團在 C 國之 GloBE 所得為何？



A：因 B 公司 GloBE 所得中有 1,000 元應歸屬於其在 C 國之常設機構，爰該 1,000 元應計入 C 國 GloBE 所得；另 C 公司為穿透實體且在 C 國無常設機構，爰其所得 500 元應歸屬於其股東 A 公司。依上，該集團在 C 國之 GloBE 所得為 1,000 元。

3. 有時間性差異下之實質稅率計算

Q：A 公司位於 A 國，適用之公司稅稅率 20%。A 公司於第 1 年以 100 元購買一資產，依 A 國稅法規定得立即費用化(但依財務會計規定，應分 5 年攤銷)。A 公司第 1 年 GloBE 所得為 180 元【所得 200 元－折舊費用 20 元】，課稅所得為 100 元【所得 200 元－折舊費用 100 元】，並繳納 20 元稅負。請問 A 公司第 1 年實質稅率為何？

A：A 公司於第 1 年將因有遞延所得稅負債而增加遞延所得稅費用，致增加涵蓋稅數額，考量 A 國公司稅稅率高於最低要求稅率 15%，應以 15%計算涵蓋稅增加數額，基此，A 公司第 1 年實質稅率為 17.78%【(稅負 20 元＋遞延所得稅負債 80 元×最低要求稅率 15%)÷GloBE 所得 180 元】。

4. 補充稅之計算

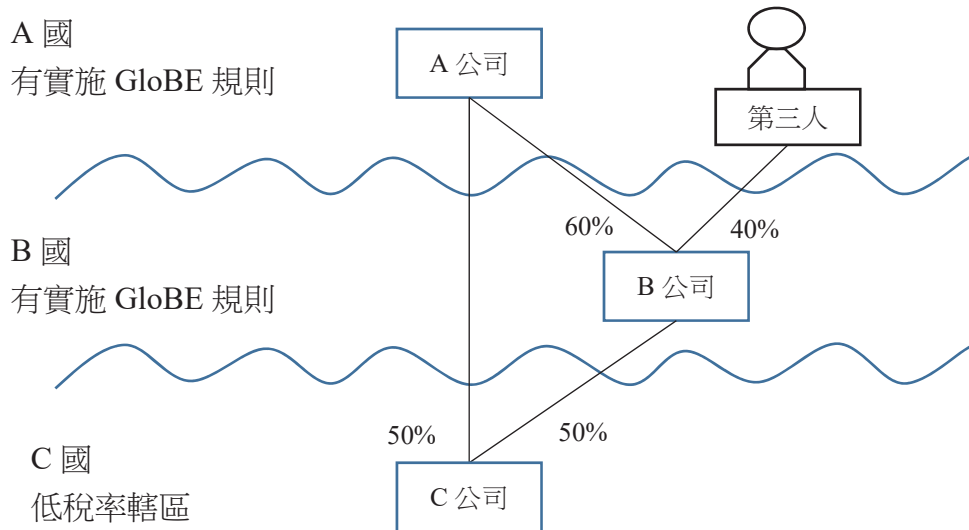
Q：假設一轄區適用情形如下，請問該轄區於過渡期第 1 年之補充稅數額為何？

GloBE 所得	調整後涵蓋稅	適格薪資費用	適格有形資產帳面價值
800	100	1,000	1,250

A：該轄區實質稅率為 12.5%【調整後涵蓋稅 100 元÷GloBE 所得 800 元】，又過渡期第 1 年適格薪資費用及有形資產帳面價值適用之抵減率分別為 10%及 8%，爰該轄區超額利潤為 600 元【GloBE 所得 800 元－適格薪資費用 1,000 元×10%－適格有形資產帳面價值 1,250 元×8%】。依上，該轄區於過渡期第 1 年補充稅 15 元【超額利潤 600 元×(最低要求稅率 15%－該轄區實質稅率 12.5%)】。

5. POPE 適用 IIR

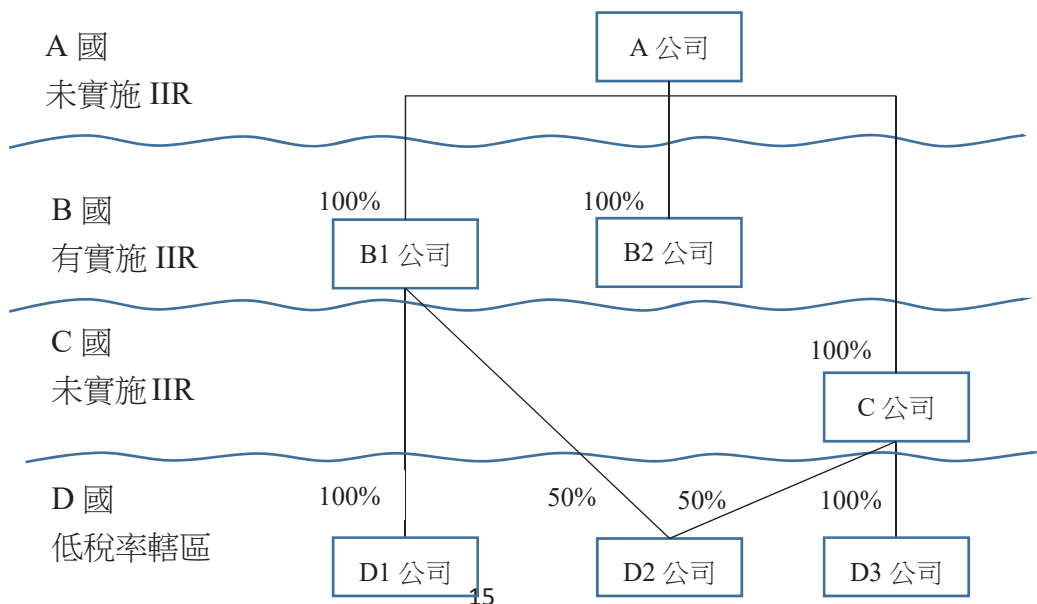
Q：跨國企業集團適用 GloBE 規則，其組織架構如下；C 公司補充稅為 1,000 萬歐元，A 公司及 B 公司均適用 IIR；請問 A 公司及 B 公司可分配之補充稅各為多少？



A：B 公司因被第三人持股比例為 40%(超過 20%)而為 POPE，應優先適用 IIR，可分配予 B 公司之補充稅為 500 萬歐元【1,000 萬歐元×50%】；A 公司可獲配之補充稅應扣除已分配予 B 公司(POPE)部分，爰其可獲配數額為 500 萬歐元【1,000 萬歐元×A 公司對 C 公司持股比例 80%(50%+60%×50%)–B 公司獲分配之補充稅 500 萬歐元×A 公司對 B 公司持股比例 60%】。

6. 分配 UTPR 補充稅

跨國企業集團適用 GloBE 規則，其組織架構如下：



Q1：D 國為低稅率轄區，D1 公司補充稅 100 元，D2 公司補充稅 200 元，D3 公司補充稅 300 元；A 國及 C 國未實施 IIR，請問 UTPR 補充稅數額為何？

Q2：B 國公司稅稅率 20%，B1 公司及 B2 公司之稅負計算情形如下；假設按 B 國規定，UTPR 補充稅數額由 B1 公司及 B2 公司均分，請問 B1 公司及 B2 公司依 UTPR 調整後之稅負為何？

	收入	可減除費用	課稅所得	應納稅額
B1 公司	2,000	(1,000)	1,000	200
B2 公司	2,000	(1,000)	0	0

A1：UTPR 補充稅數額：查僅 B 國實施 IIR，故由 B 國取得跨國企業集團補充稅之課稅權。D1 公司補充稅 100 元及 D2 公司 100 元【200 元×50%】將分別分配予 B1 公司，由其向 B 國繳納；UTPR 補充稅(即剩餘未依 IIR 課徵之補充稅)為 400 元【D2 公司剩餘尚未分配補充稅 100 元+D3 公司補充稅 300 元】。

A2：B1 公司及 B2 公司依 UTPR 調整後之稅負：B1 公司及 B2 公司各分得 UTPR 補充稅 200 元，查 UTPR 係透過限制或否准列報費用方式補稅，故 B1 公司及 B2 公司各應剔除費用 1,000 元【200 元÷20%】，調整後稅負情形如下：

	公司稅負計算		依 UTPR 調整後之稅負		
	課稅所得	應納稅額	UTPR 調整 (剔除費用)	課稅所得	應納稅額
B1 公司	1,000	200	(1,000)	2,000	400
B2 公司	0	0	(1,000)	1,000	200

三、國際數位貿易增值稅課徵

鑑於數位化及全球化電子商務蓬勃發展，例如線上服務、數位產品(如應用軟體、串流影音及電子遊戲)及低價貨物等跨境交易持續增長，現有增值稅課稅制度無法對於該等交易有效課徵，為避免稅基侵蝕，OECD 提供國際一致性政策框架，解決增值稅面臨數位經濟之挑戰。本場研討會主要討論跨境數位交易(包含勞務及貨物)應用於增值稅政策框架之核心建議，摘要如下：

(一) 增值稅面臨數位經濟之挑戰

科技發展日新月異，過去 30 年資訊及通訊技術快速發展，為跨境數位交易成長奠定基礎，尤其疫情期間更促使全球電子商務零售業銷售額持續增加，據估計，2020 年亞太地區電子商務銷售額超過 2.4 兆美元，占全球電子商務市場 60%以上；惟跨境數位交易之特性及下列因素造成增值稅課徵面臨挑戰：

1. 跨境數位交易之賣家及平臺具「顯著經濟存在」之特性，而不具「實體存在」。
2. 各國就跨境數位交易課徵增值稅規定不一致，全球化經營之企業面臨挑戰。
3. 當供應商自境外遠距提供勞務或無形資產予境內自然人，很多國家基於傳統法定之課稅權歸屬原則，尚無法對該交易課徵增值稅。
4. 低價進口貨物長期減免增值稅破壞租稅中立性原則，且大量進口低價貨物增加海關業務負擔。

(二) 建立跨境數位交易課徵增值稅之法律基礎

1. 為因應跨境數位交易課徵增值稅之挑戰，OECD 領導各國合作建立國際增值稅指引，簡述該指引核心架構如下：
 - (1) 參照消費者居住地，建立有效之跨境數位交易課稅原則。
 - (2) 透過簡易課徵及依從制度，要求經營跨境數位交易之供應商於消費者居住地註冊稅籍及繳納增值稅。
 - (3) 藉由數位平臺參與跨境交易增值稅之徵收，促進及加強法規依從。
 - (4) 運用以模型及數據分析為基礎之風險管理策略與國際稅務行政合作，促進納稅者法規依從及強化稅捐稽徵機關行政執行力，並補充簡易課徵及依從制度之不足。

2. 為符合目的地原則，OECD 加值稅指引建議跨境交易勞務(包含 B2B 及 B2C)依下列規則決定課稅權歸屬：

(1) B2B 一般規則：購買勞務企業之常設機構所在國家對跨境交易勞務或無形資產具有課稅權。

(2) B2C 一般規則

A. 跨境交易勞務有實體使用地點，課稅權歸屬勞務使用地所在國家。

B. 跨境交易勞務無實體使用地點，例如：網路銷售軟體、數位產品(電影、電視劇、音樂等)、數位資料儲存服務、線上遊戲等，課稅權歸屬消費者居住地所在國家。

(3) 特殊規則之評估架構

上述 B2B 及 B2C 一般規則可能無法適用在各種情況，如需採用特殊規則(例如：動產或不動產位置所在國家具有課稅權)，必須滿足以下條件：

A. 在中立性、依從及稽徵成本、明確及簡易性、效率性、公平性等標準下，一般規則已無法提供適當之課稅成效。

B. 在相同標準下，特殊規則之課稅成效明顯優於一般規則。

(三) 實施有效之加值稅課徵制度

跨境勞務提供者通常未於具課稅權之國家設立實體據點，如按傳統加值稅課徵制度要求其設立登記、申報及繳稅等義務，除依從成本相對較高外，稅捐稽徵機關亦不易執行。為實施有效之加值稅課徵制度，OECD 加值稅指引建議如下：

1. B2B：建議維持逆向課稅機制，俾減少稽徵成本及複雜度。

2. B2C：因消費者無動機遵從逆向課稅機制，且稅捐稽徵機關需耗費大量成本向消費者徵收加值稅，故建議採行跨境電商加值稅簡易登記及繳納制度，並提供可能之簡化措施如下：

(1) 設立登記：僅要求必要之登記資訊，例如：境外電商名稱及地址、境內架設之網址、所在國核發之稅務識別碼、稅務聯絡人姓名、地址、電話及電子郵件等。

(2) 開立發票：可考慮取消境外電商開立發票之要求，減輕其負擔；如仍需開立發票，建議發票資訊僅限加值稅管理所需，例如客戶身分、銷售品名與日期、

銷售額及應納稅額等，甚至允許以主要貿易夥伴語言開立該發票。

- (3) 進項稅額扣抵：在簡易制度下，可考慮不提供境外電商進項稅額扣抵權利。
- (4) 申報程序：可考慮簡化申報表格，於境外電商簡易申報與稅捐稽徵機關檢核需求間取得平衡，申報資訊可僅限於境外電商登記識別碼、納稅期間、使用貨幣與匯率、標準或優惠稅率之應稅銷售額、應納稅額等。
- (5) 繳納方式：建議使用電子方式繳納稅款，以減輕境外電商支付成本及稅捐稽徵機關處理成本。
- (6) 紀錄保存：建議使用電子方式保存紀錄，供稅捐稽徵機關驗證稅款繳納正確性。

(四) 數位平臺跨境提供勞務(無形資產)課徵增值稅之主要作用

全球約三分之二跨境數位交易係透過少數大型數位平臺完成，因該等數位平臺擁有巨量交易資訊，倘平臺參與跨境增值稅之徵收，將可促進法規依從並確保稅收，爰 OECD 就跨境提供勞務之交易建議採行「數位平臺擔負增值稅責任制度」，即供應商透過數位平臺提供之勞務視為該平臺提供予最終消費者，由數位平臺承擔全部增值稅之責任(如開立發票、申報及繳稅等)。考量各國政策、立法環境及行政文化不同，各國設計該制度可能有所差異，為降低境外電商面對各國不同規定而產生之依從成本，講者建議各國在制度設計時應考慮下列事項：

1. 盡量簡化登記及法規制度，聚焦在促進法規依從之必要範圍內。
2. 加強聯繫數位平臺及其他可能受影響之參與者(如勞務供應商)，促使稅捐稽徵機關瞭解數位平臺承擔增值稅責任之能力，並使數位平臺理解自身應負擔之義務。
3. 廣泛宣傳新制度，並提供數位平臺足夠調整作業流程及系統之時間。
4. 明確規範勞務供應商與數位平臺間增值稅課稅規定。
5. 確保新制度不影響勞務供應商在一般增值稅規範下享有進項稅額扣抵權利。
6. 提供境外電商應辦理稅籍登記之操作指引。
7. 透過國際行政合作及基於風險之管理策略，補充數位平臺擔負增值稅責任制度之不足。

(五) 進口低價免稅貨物問題及建議解決方案

網路購物不斷發展下，低價進口貨物大量成長，由於是類貨物進口時免徵增值稅，

影響稅收及造成國內零售商不公平競爭，故講者建議取消進口貨物免徵增值稅門檻，並將進口低價貨物課徵增值稅之責任重新分配予跨境供應商或數位平臺；另關務流程受許多國際通用準則約束，需衡酌清關流程與進口低價貨物課徵增值稅之兼容，爰提出下列建議：

1. 制訂適當關務流程，以便貨物抵達邊境時能有效識別應課徵增值稅之低價貨物。
2. 參照 OECD 發布之增值稅指引及增值稅有效課徵機制，建立增值稅簡易登記、申報及繳納制度。
3. 界定跨境供應商及數位平臺應辦理稅籍登記之門檻。
4. 明確規範進口低價貨物隨附之必要文件，例如：數位平臺之稅務識別碼、貨物之增值稅稅額、貨物完稅證明等；數位平臺需即時提供上開文件予海關，或確保物流鏈業者(如郵政、快遞、運輸商等)交付該等文件。
5. 當跨境供應商或數位平臺未就進口低價貨物繳納增值稅時，可採取以下備案：
 - (1) 採用傳統進口貨物課徵增值稅制度，由收貨人或持有人於進口時繳納。
 - (2) 由運輸商繳納進口增值稅。
6. 海關及稅捐稽徵機關需建立行政合作機制，並即時交換資訊，俾確保進口之低價貨物均已依規定繳納增值稅。

四、稅務管理 3.0 (Tax Administration 3.0)七項行動方案

2020 年稅務管理論壇(Forum on Tax Administration, FTA)公布自 2021 年起推動稅務管理 3.0 七項行動方案，以數位化稅務管理流程為主軸，透過介接稅捐稽徵機關之管理系統、第三方資訊系統(如企業之管理系統等)及納稅人使用系統，以提升納稅依從度、減少租稅遵循及稅務行政成本。稅務管理 3.0 由「數位轉型成熟度模型(Digital Transformation Maturity Model)」、「各國數位化稅務行政之方法研議」及「知識共享」三大面向構成，並區分七項行動方案各別執行，以下簡介七項行動方案內容及其最新進展：

(一) 行動方案一：數位轉型成熟度模型(Digital Transformation Maturity Model, DTMM)

DTMM 主要用於協助稅務主管機關逐步推行稅務行政數位轉型，除可用於自我評估數位轉型之成熟程度、提供各該機關數位化指引，亦可用於跨機關比較。本項方案由來自加拿大、丹麥、芬蘭、挪威、俄羅斯及新加坡等財政官員組成之諮詢及推動小組，於 2021 年 7 月完善該模型後，進一步邀請 FTA、非洲稅務管理論壇(ATAF)、亞洲開發銀行(ADB)、美洲稅務管理中心(CIAT)及歐洲稅務管理組織(IOTA)等機關成員使用 DTMM 進行自我評估，OECD 統計迄今已有 50 個稅捐稽徵機關使用，並表示未來將持續鼓勵開發中國家及其他未參與此行動方案之機關加入，並致力於導入人工智慧機器學習及專家評估之可行性，持續滾動更新 DTMM。

(二) 行動方案二：稅務技術計畫調查(Inventory of Tax Technology Initiatives, ITTI)

隨著全球數位化之發展，多數國家已開始進行稅務行政數位轉型、導入數位化創新措施以提升納稅依從度、及減少稽徵成本。儘管已有國際稅務徵收及管理調查組織(The International Survey on Revenue Administration, ISORA)定期蒐集各成員國有關稅務行政之跨國比較數據，惟在稅務行政數位化之措施數據部分尚有不足，為完善各國稅務行政數位化及相關發展資訊，ISORA 成員(包括 CIAT、IMF、IOTA 及 OECD)、ADB 及 ATAF 共同著手 ITTI，內容包含提供稅捐稽徵機關實施數位化轉型之技術、解決與革新方法，以及各成員國之研究案例分析。OECD 表示迄今已有 40 個稅捐稽徵機關完成本項調查，將持續鼓勵未納入 ITTI 之國家參與本方案，並以每年更新 ITTI 為目標，提供各國最新之數位化稅務行政趨勢及相關資料。

(三) 行動方案三：數位化識別機制(Digital identification)

數位化識別機制係稅務行政數位化之核心要件之一，建構安全之數位化識別機制可促進政府稅務資訊系統、納稅人使用系統及第三方資訊系統之結合，達到內部稅務徵收及管理流程自動化，減少行政負擔。本項方案由澳洲、加拿大、芬蘭、印尼、西班牙、挪威及美國財政官員組成推動，透過各國案例(包含商業模式、稅務規劃、法律及相關知識)分享，協助稅捐稽徵機關建立國內及跨國之數位化識別機制。本項方案近期著重於設計及完善稅捐稽徵機關之案例研究，以知識分享為目標，並規劃將於 2022 年前編撰完整報告，包含現行稅務行政下之數位識別、提供稅捐稽徵機關數位化識別機制指引及特定情況下之跨國數位化識別機制指引。

(四) 行動方案四：全球電子發票解決方案(Global E-invoicing solutions)

使用電子發票可以有效降低交易成本、提升交易安全性及納稅依從度，其勾稽效果有助稅捐稽徵機關審查案件，根據 OECD 報告顯示，使用電子發票可有效縮小企業增值型營業稅及所得稅之稅基差距。本項方案由加拿大、中國大陸、智利、匈牙利、CIAT、挪威、俄羅斯、西班牙財政官員及 OECD 秘書處組成推動，透過各國案例(包含商業模式、稅務規劃、法律及相關知識)分享，以幫助各國建立電子發票使用機制，並研析跨境交易下之電子發票使用原則。本項方案規劃將於 2022 年前編撰完整報告，包含現行電子發票使用環境、提供稅捐稽徵機關電子發票使用指引及電子發票跨境交易合作範疇。

(五) 行動方案五：在共享及零工經濟中嵌入稅務徵收流程(Including taxation processes in sharing and gig economy applications)

稅務管理 3.0 重點之一係將稅務徵收流程嵌入納稅人使用系統，在共享經濟平臺(如 Uber、Airbnb 等)及零工經濟(gig economy)平臺(如 Uber Eats、foodpanda 等)蓬勃發展下，將稅捐稽徵機關平臺、業者平臺(如共享經濟平臺、零工經濟平臺)及納稅人使用系統介接，以提升納稅人納稅依從度為本方案最終目標。本項方案由澳洲、加拿大、丹麥、愛爾蘭、芬蘭、以色列及英國財政官員組成推動，透過舉辦研討會與各國案例分享，與平臺業者經驗交流，規劃於 2022 年編撰報告，包括提供稅捐稽徵機關在共享及零工經濟中嵌入稅務徵收流程之指引(如納稅義務人如何申報、扣繳方法及稅捐稽徵機關可能面臨之挑戰)、本項方案可能面臨之資料安全、透明度、租稅負擔與稅務資訊

交換等議題研析。

(六) 行動方案六：支援開發中國家稅務行政數位化轉型(Support for the digitalisation of developing country tax administrations)

本項方案由智利、哥倫比亞、喬治亞、義大利、肯亞、馬來西亞、瑞典及英國財政官員組成推動，已於 2021 年 FTA 稅務論壇中發布《支援開發中國家稅務行政數位化轉型》報告，報告內容分為三部分：首先說明稅務行政數位化之必要性，其次為稅務行政數位化各階段做法，提供各稅捐稽徵機關數位化革新之指引，最後分享稅務行政數位化轉型成功之案例。本項方案規劃將繼續提供開發中國家稅務行政數位化轉型之案例及經驗分享，並持續研議新形態稅務行政數位化措施，如無國界稅務查核(Tax Inspectors Without Borders)，匯集各國財政官員及專家，以保密方式共同討論稅務行政數位化之策略方針及未來變革，以及持續鼓勵發展中國家納入 ITTI 與使用 DTMM。

(七) 行動方案七：知識共享(Knowledge sharing group)

本項方案主要係成立讓各國經驗分享、訊息交流之論壇，討論議題包括現行及未來之稅務標準審計檔案(Standard Audit File – Tax developments, SAF-T)、探究數位化創新措施(如區塊鏈)，以及稅務行政數位化革新措施，本項方案由巴西、加拿大、芬蘭、法國、肯亞、俄羅斯、新加坡及瑞典財政官員組成，並將持續於每季舉辦知識共享會議，持續開發稅務行政數位化轉型之更多可能(如結合人工智慧、區塊鏈技術等議題)。

肆、心得及建議

一、我國採行租稅措施以完善公平合理稅制

鑑於網路交易蓬勃發展，為掌握稅源及促使國內、外電商業者公平競爭，我國參考 OECD 建議及國際作法於 2016 年 12 月 28 日修正公布加值型及非加值型營業稅法，定明在我國境內無固定營業場所，跨境利用網路銷售電子勞務予境內自然人之境外電商，應於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅，並自 2017 年 5 月 1 日實施；另於 2018 年 1 月 2 日訂定外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定，明確規範境外電商 2017 年度起銷售電子勞務予我國買受人之報酬，應按經濟關聯性認定是否為我國來源收入，並合理簡化計算所得及報繳稅款程序，建立我國境外電商課稅制度，合理課徵營業稅及所得稅。

又營利事業所得稅實質稅率 15% 已成為國際間衡量一國稅制是否合理之標準，為完善我國公平合理稅制，防杜跨國企業藉於低稅負國家或地區成立受控外國企業(Controlled Foreign Company, CFC)保留盈餘不分配以規避我國稅負，及因應 OECD 推動全球企業最低稅負制，財政部評估 CFC 制度之施行條件已臻完備，報請行政院於 2022 年 1 月 14 日核定營利事業 CFC 制度自 2023 年度施行，以接軌國際反避稅趨勢及保障我國稅基。

二、賡續關注國際發展趨勢

(一) 第一支柱

1. OECD 規劃以簽署多邊公約方式實施數額 A 制度，並陸續發布部分國內法立法範本草案公眾徵詢稿，蒐集各界意見，迄 2022 年 6 月尚未正式提出多邊公約文本及國內法立法範本，執行措施仍未明朗。
2. 財政部將持續關注 OECD 後續發布文件、BEPS 包容性架構成員簽署多邊公約及國內法制定情形等，通盤評估檢討我國相關課稅規定之必要性與可行性，並適時檢討我國租稅協定政策及因應方案。

(二) 第二支柱

OECD 預計 2023 年實施全球企業最低稅負制，惟未強制各租稅管轄區均應實施。該制度對我國跨國企業集團及政府稅收之影響，尚須視 BEPS 包容性架構各成員推行情形及立法時程而定。財政部將觀察國際間主要國家實施情形，審慎研議推動，以符合國際租稅發展趨勢，兼顧我國課稅權及跨國企業集團遵循成本。

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，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。