

出國報告
(出國類別：其他)

參加亞洲開發銀行 (ADB)、大英國協稅務行政協會 (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) 聯合舉辦「亞太區域諮詢視訊研討會—國際租稅事務」
視訊報告

服務機關：財政部

姓名職稱：國際財政司專員 吳珍菊

國際財政司副研究員 周柏宇

綜合規劃司科員 郭映辰

派赴國家/地區：臺灣, 中華民國

會議期間：111 年 6 月 2 日

報告日期：111 年 8 月 26 日

摘要

為解決經濟全球化及數位化發展下，市場所在租稅管轄區依現行國際租稅規定無法取得課稅權，及各國所得稅逐底競爭，產生跨國企業集團母國稅基侵蝕問題，經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）/二十國集團（G20）防止稅基侵蝕及利潤移轉包容性架構（OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 BEPS 包容性架構）於 2021 年 7 月 1 日發布及同年 10 月 8 日更新發布「經濟數位化稅務挑戰下之兩項支柱解決方案聲明」（Two-Pillar Solution to the Tax challenges Arising from the Digitalization of the Economy），獲得 137 個 BEPS 包容性架構成員支持；OECD 規劃各國預計於 2022 年陸續完成兩項支柱相關國內立法及簽署多邊公約，以利 2023 年起正式實施。

本次會議由 OECD 相關人員說明第一支柱及第二支柱最新進展、其對現行稅制之影響及無國界稅務查核計畫（Tax Inspectors Without Borders, TIWB），蒐集亞太地區國家意見。

目錄

壹、會議目的及方式	1
貳、會議情形	2
第一場：第一支柱進展更新	2
第二場：「全球防止稅基侵蝕規定（GloBE rules，全球最低稅負制）」之 「實施框架」（Implementation Framework）	10
第三場：第二支柱與租稅優惠（tax incentives）	17
第四場：兩項支柱對經濟之影響	23
第五場：無國界稅務查核（Tax Inspectors Without Borders, TIWB）	26
參、心得與建議	27

圖目錄

圖 1 數額 A：各要素工作進度規劃	2
圖 2 佣金或仲介安排是否應列入數額 B 範圍	7
圖 3 數額 B 應否適用於可取得當地可比較資料之情況	8
圖 4 應如何導入適用數額 B.....	8
圖 5 GloBE 實施框架公眾諮詢意見來源歸納.....	11
圖 6 GloBE rules 時程	15
圖 7 GloBE 實施框架最應解決問題.....	15
圖 8 稅務官員或政策制定者對第二支柱規定重視程度	16
圖 9 蒐集各國採行租稅優惠方式情形	17
圖 10 蒐集各國提供租稅優惠條件	18
圖 11 蒐集各國租稅優惠法律基礎及主管機關	19
圖 12 是否考慮或參與第二支柱租稅改革	21
圖 13 是否開始評估哪些租稅法規及投資人可能涉及第二支柱範圍 21	
圖 14 是否考慮導入 QDMTT	22

表目錄

表 1 後續 OECD 第 11 工作小組會議重點工作.....	14
----------------------------------	----

壹、會議目的及方式

經濟合作暨發展組織(OECD)與區域型稅務組織(Regional Tax Organisations, RTO)及多邊開發銀行(Multilateral Development Banks, MDB)合作,規劃一系列區域型會議,討論OECD BEPS 包容性架構針對經濟數位化課稅挑戰議題工作,蒐集各界意見,解決前揭議題面臨之政策制定及稅務管理問題。

本次「亞太區域諮詢視訊研討會—國際租稅事務」會議為該系列區域型會議之第四場¹,採視訊方式,由亞洲開發銀行(ADB)、大英國協稅務行政協會(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OECD 聯合舉辦,邀請租稅管轄區稅務機關人員參與,分享以下主題:(一)解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱解決方案及相關公開徵詢意見稿;(二)第二支柱對租稅優惠政策之衝擊影響;(三)兩項支柱之導入對經濟衝擊影響評估;(四)無國界稅務查核組織(Tax Inspectors Without Borders, TIWB)之稅務查核計畫進展,盼透過資訊分享提升各租稅管轄區對經濟數位化課稅挑戰議題瞭解,蒐集回饋意見,尋求共同解決目標。

¹ 本系列前三場次分別於 110 年 6 月 10 日、9 月 22 日及 111 年 1 月 25 日舉辦,業於公務出國報告資訊網上傳,詳細出國報告連結如下:

第一場: <https://report.nat.gov.tw/ReportFront/ReportDetail/detail?sysId=C11000104>。

第二場: <https://report.nat.gov.tw/ReportFront/ReportDetail/detail?sysId=C11000272>。

第三場: <https://report.nat.gov.tw/ReportFront/ReportDetail/detail?sysId=C11100108>。

貳、會議情形

第一場：第一支柱進展更新

一、第一支柱概述

(一) 第一支柱主要構成要素 (building blocks) 於 2021 年 10 月 BEPS 包容性架構「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」取得多數成員同意，OECD 數位經濟工作小組 (TFDE)、第 6 工作小組 (WP6) 及 OECD 稅務管理論壇 (FTA) 相互協議程序 (MAP) 論壇刻研議前揭聲明各要素之實質規定；第一支柱數額 A (Amount A) 需透過簽署多邊公約及修正國內法導入，數額 B (Amount B) 則研議透過明確技術指引方式落實。

(二) 概述

1、數額 A

第一支柱數額 A 針對大型獲利跨國企業集團，就其剩餘利潤重新分配予市場所在租稅管轄區。其中「大型企業」定義為集團合併營收達 200 億歐元，稅前淨利率超過 10% 以上。

(1) 數額 A 目前討論項目、工作進度及規劃如下圖所示：

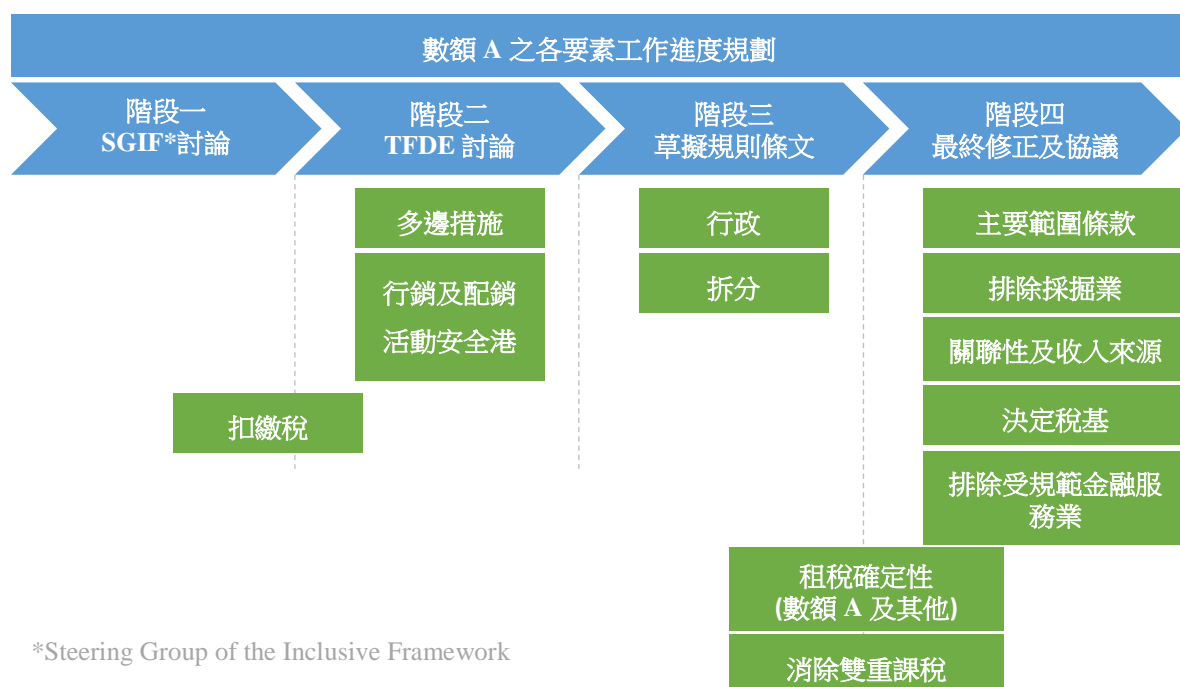


圖 1 數額 A：各要素工作進度規劃

OECD 代表 Eric Robert 表示，第一支柱各要素內涵將透過各階段討論、草擬條文及公開徵詢等流程規劃確認，截至 2022 年 5 月 27 日，業發布 6 項數額 A 相關要素內容草案，徵詢公眾意見²。

- A. 階段一之扣繳稅款，目前進度為 BEPS 包容性架構指導小組（SGIF on BEPS）討論初期階段。
- B. 階段二針對較敏感多邊措施議題與行銷及配銷利潤安全港（Marketing and distribution profit safe harbor），刻密切研議，期能有較清楚規劃方向。
- C. 階段三之拆分（Segmentation），需俟其他草案（如適用範圍、排除規定等原則）有明確結果始能定案；行政（Administration）則需進一步研擬細部內容，以增進實施效率。
- D. 階段四之各項草案目前皆參酌公眾徵詢意見，進入最終調整定稿階段。

(2) 各項草案針對徵詢意見稿之回應

A. 關聯性及收入來源³（Nexus and Revenue Sourcing）

採取彈性收入來源規則，允許企業無需逐筆交易判斷（transactional level），得使用廣泛可取得資訊決定收入來源之租稅管轄區，減少遵循成本。另外提供過渡期間（transitional phase），使企業能有更多時間發展收入來源認定系統，制定有效收入來源之預先確定程序（Advance

² 6 項草案分別為「關聯性及收入來源」、「決定稅基」、「適用範圍」、「排除採掘業」、「排除受規範金融服務業」、「租稅確定性架構及租稅確定性相關問題」。

³ 收入來源（revenue sourcing）：集團依「銷售製成品」、「銷售零組件」、「提供服務」、「特許、銷售或轉讓無形財產」、「不動產」、「政府補助」等交易類別來源規定（source rule）之指標（Indicator）決定其收入源自之消費市場租稅管轄區；無指標或指標不可信賴者，依分配因子（Allocation Key）或全球分配因子（Global Allocation Key）計算結果決定之。

Certainty Process)。

OECD 秘書處刻研擬註釋，釐清收入來源適用分配因子 (allocation keys) 時機，強調企業原則應以可信賴指標 (reliable indicators) 決定收入來源。

B. 決定稅基 (Tax base determination)

現行第一支柱財稅差異調整 (book-to-tax adjustment；或稱帳外調整) 項目，原則將與第二支柱規定一致，以簡化行政程序 (包含排除年度財報重編影響調整上限)，並考慮比照第二支柱以逐案方式新增財稅差異調整項目。

OECD 秘書處刻就非例行性商業利潤、歸屬於少數股權利益、組織重組虧損等議題徵詢公眾意見。

C. 適用範圍 (scope)

為確保數額 A 穩定性及中立性，草案制定利潤平均測試機制 (averaging test mechanism)，即公開徵詢稿中數額 A 之適用條件，於檢視集團稅前利潤率是否超過 10%，以當年及其前 4 年之稅前利潤率平均值 (平均測試, the average test) 計算，公眾徵詢結果多表支持。

關於利害關係人就草案所提其他意見，OECD 秘書處正草擬相關註釋提供進一步指引，亦同步研議降低企業行政成本可行性，評估導入簡化措施。

D. 排除採掘業 (Extractives exclusion)

該草案指出，適用排除採掘業需同時通過兩項測試：(1) 產品測試 (銷售採掘產品) 及 (2) 活動測試 (從事探勘、開發或採掘)，僅從事採掘商品買賣或提供採掘服務者不適用此排除規定。據此，公眾表達可排除採掘業之定義範圍狹

隘，適用集團需進一步分拆僅有採掘上游（Up-stream）供應鏈活動（例如：探勘、開發及生產）屬排除範圍，如純屬下游（Down-stream）供應鏈之活動（如行銷及銷售終端產品）仍需列入適用，實務辨認及操作困難度高（例如：企業內部系統能否分類辨認），OECD 秘書處刻依蒐集意見，鬆綁草案較複雜之內容。修正後之簡化草案將朝允許改以財務報表揭露資訊作為計算排除範圍之資料來源，而非從交易紀錄等源頭評估適用排除及進行測試；修正後草案將以降低稽徵機關查核成本，提供適用此排除採掘業之不同大型集團取得一致性計算結果為導向。

E. 排除受規範金融服務業（Regulated financial services exclusion）

OECD 刻研議公眾諮詢提交意見。

2、數額 B

多數開發中國家實施移轉訂價查核，按常規交易原則進行可比較分析時，面臨缺乏當地可比較對象，於辨識行銷及配銷交易性質時產生問題。因此，2021 年 10 月兩項支柱聲明中，針對標準化（baseline）行銷及配銷交易活動，規劃透過一簡化方式適用常規交易原則。

(1) 針對數額 B，目前 OECD 刻發展以下兩個主要項目：

- A. 「適用範圍」：發展簡化且符合常規交易原則之適用範圍標準。
- B. 「訂價」：檢視及分析可行訂價方案，以確保該等方案符合常規交易原則及簡化目的。

(2) 針對「適用範圍」，以下細部議題仍持續研議：

- A. 批發買/賣之配銷交易及佣金或仲介交易安排：目前佣金或仲介交易是否納入適用數額 B，仍處討論階段。

- B. 合約要件 (contractual elements) 及量化指標 (quantitative metrics) 之原則認定：透過上述兩項原則設定，將可協助辨認受控交易是否屬標準化行銷及配銷活動，進而決定適用數額 B。
 - C. 檢視排除實體之理由：倘實體擁有非例行性無形資產 (non-routine intangibles)、具 DEMPE 功能⁴、具製造功能、或作為商品行銷庫 (commodities marketing hubs) 等，將進一步檢視各項目是否適合作為排除適用數額 B 之理由。
 - D. 稅務機關保留完整 (full-blown) 移轉訂價分析量能：稅務機關仍可實際檢視相關受控交易實質，進而執行完整之移轉訂價分析，取得更全面分析結果。
- (3) 針對「訂價」，以下相關議題仍持續研議：
- A. 區域及產業差異：針對數額 B 適用，由於涉及導入標準化常規交易認定，如何在區域及產業差異下取得徵納雙方共識，是目前訂價發展議題之一。
 - B. 受測個體其他影響訂價之攸關特徵考量。
- (4) 針對「實施導入」相關議題：
- 是否透過修正 OECD 移轉訂價指導原則或其他方式導入仍處研議階段；由於數額 B 之設計係為關係企業受控交易屬標準化行銷及配銷活動 (baseline marketing and distribution activities) 者，提供按公式 (符合常規交易原則精神) 計算常規利潤，簡化處理方式，惟考量如得取得當地可比較對象，執行完整分析建立之常規交易利潤，其仍將與數額 B 分配利潤產生差異，影響數額 B 分配之合理性，OECD 刻同步討論。

⁴ 發展 (Development)、價值提升 (Enhancement)、維護 (Maintenance)、保護 (Protection) 及開發利用 (Exploitation)

(三) 下一階段

1. 數額 A：

針對目前發布草案，TFDE 表示部分草案已進入最終修正階段，將著手完成技術性工作，並確認數額 A 各項基本架構要素（building blocks）草案間協調一致，即可達成共識。

2. 數額 B：

根據 2021 年 10 月聲明，OECD 持續研擬數額 B 制度，同時評估透過修正移轉訂價指導原則（Transfer Pricing Guidelines）導入數額 B 機制可行性。

二、問卷投票

(一) 問題：依您認為佣金或仲介安排是否應列入數額 B 範圍？

調查結果：

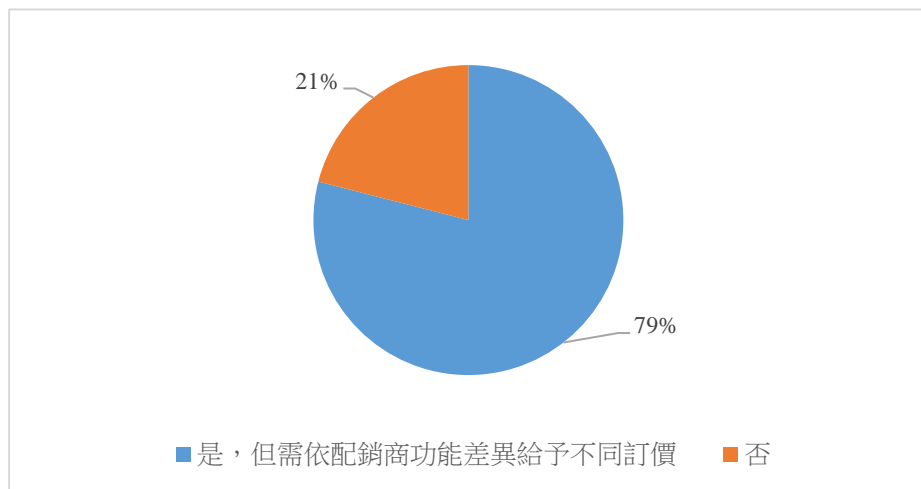


圖 2 佣金或仲介安排是否應列入數額 B 範圍

OECD 代表 Chris Miller 表示，該調查結果顯示多數支持佣金及仲介安排應納入數額 B，但需依配銷商功能差異給予不同訂價，OECD 將持續研議相關實施細節。

(二) 問題：依您評估，數額 B 應否適用於可取得當地可比較資料之情況？

調查結果如下：

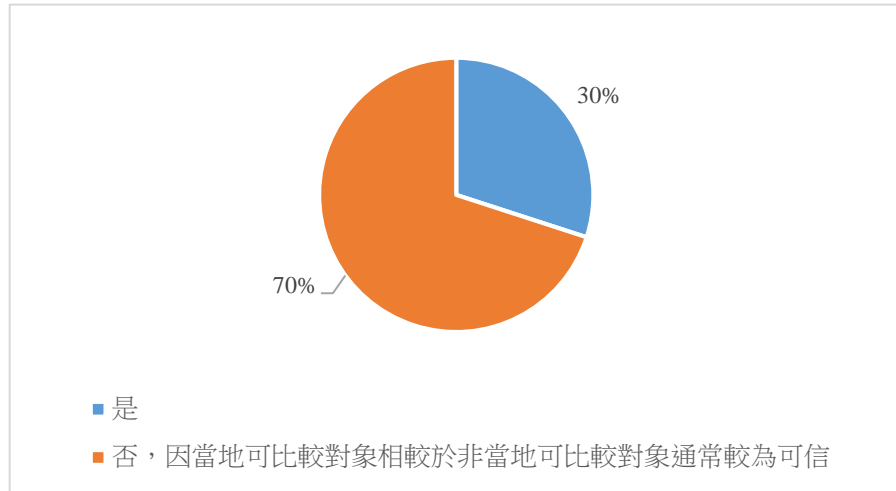


圖 3 數額 B 應否適用於可取得當地可比較資料之情況

OECD 代表 Chris Miller 表示，結果顯示具可信賴移轉訂價分析之重要性，多數與會者認為於可取得當地可比較對象情況下，無需適用數額 B，可比較對象取得與否應為評估是否適用數額 B 重要前提假設。

(三) 問題：依您評估，應如何導入適用數額 B？

調查結果如下：

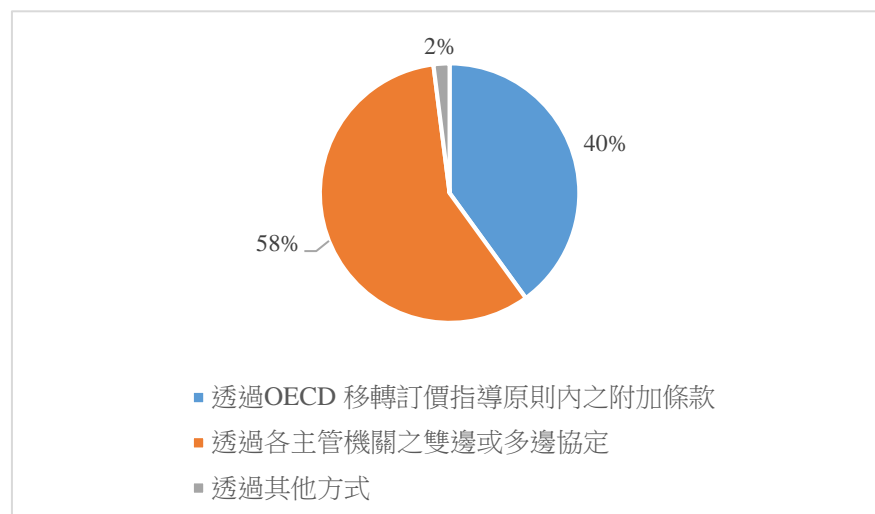


圖 4 應如何導入適用數額 B

OECD 代表 Chris Miller 表示，投票結果顯示約 58% 傾向透過各主管機關之雙邊或多邊協定導入數額 B，這對於政策擬定具指標參考價值。

(四) 其他會議提問

泰國詢問導入第一支柱數額 A 多邊公約 (Multilateral Convention, MLC) 簽署日期時程規劃，OECD 代表 Eric Robert 回應，仍持續討論研議中。

第二場：「全球防止稅基侵蝕規定 Global anti-Base Erosion (GloBE rules，全球最低稅負制)」之「實施框架」(Implementation Framework)

一、GloBE 實施框架概述

(一) 何謂「GloBE 實施框架」

- 1、OECD 於 2021 年 12 月發布 GloBE rules 國內立法範本，嗣於 2022 年 3 月發布該範本相關註釋及釋例，下階段工作為制定 GloBE 實施框架。
- 2、GloBE 實施框架為由 OECD BEPS 包容性架構所制定之一套程序，提供實施 GloBE rules 之行政指導準則，確保各租稅管轄區稅務機關及跨國企業能以一致及協調方式導入 GloBE rules。

(二) OECD 召開相關會議

OECD 於 2022 年 4 月 25 日舉行 GloBE 實施框架公眾諮詢會議，彙整各界利害關係人意見，確認需由 GloBE 實施框架解決之議題。OECD 2022 年 6 月 15 日至 17 日於法國巴黎舉行 OECD 第 11 工作小組（侵略性租稅規劃）會議，討論 GloBE 實施框架工作計畫。

二、GloBE 實施框架公眾諮詢意見歸納

OECD 於 2022 年 3 月 14 日就 GloBE 實施框架相關問題徵詢公眾意見，截至 2022 年 4 月 11 日止，OECD 秘書處自學界、專業顧問及商會等利害關係人蒐集 73 份超過 500 頁不同觀點之公眾意見，意見來源分布如下圖，並分析如下：

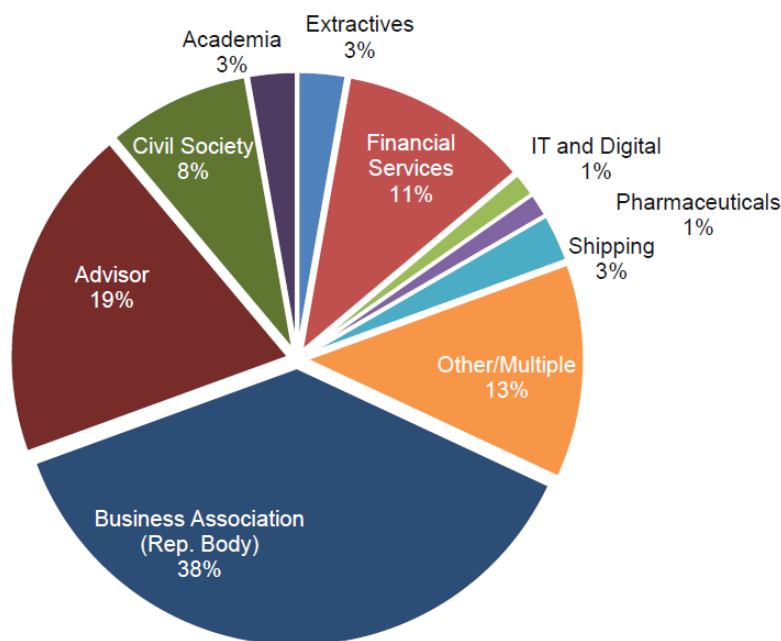


圖 5 GloBE 實施框架公眾諮詢意見來源歸納

(一) 進一步行政指導準則 (further administrative guidance)

1、GloBE rules 狀態及一致性

近半數公眾諮詢意見指出應進一步明確 GloBE rules 立法範本相關註釋、釋例及其他指導準則，使其更清楚、明瞭及易懂。另應確保各租稅管轄區一致詮釋立法範本，俾有效實施 GloBE rules。

2、需優先處理之準則

(1) 應採滾動式調整 (rolling basis) 發布相關準則。

(2) 應優先處理「適用範圍」(scope)及「過渡規定」(transition rules)。

過渡規定規範於 GloBE rules 立法範本第 9 章。該範本第 9.1 條註釋第 2 節指出，倘未考量跨國企業集團落入 GloBE rules 適用範圍前之營業損失，可能使集團被超額課徵補充稅 (Top-up tax)。例如，跨國企業集團成員於該集團適用 GloBE rules 前幾年發生營業損失，依該成員所在租稅管轄區稅法規定，該損失可享虧損後抵及減少未來年度課稅所得，一旦忽略前期損失，可能造成以後年度所得達到 GloBE rules 門檻而被課徵 GloBE 補充稅，產生超額課稅情況。另同條註釋第 3 節指出，跨 GloBE rules 適用日期之財稅時間性差異 (timing differences)，

亦將造成跨國企業集團於回轉年度被課徵補充稅，例如，稅法規定於收取合約款時對預收款課稅，而非於合約期間實現收入時繳稅，可能造成未來回轉年度實質稅率（ETR）低估，致被課徵補充稅。過渡規定採用現行遞延所得稅會計概念（包括前期虧損所產生之遞延所得稅資產），以防止跨國企業集團成員開始適用 GloBE rules 時發生扭曲。

- 3、其他特定指導準則：包括如何處理 GloBE rules 與美國「全球無形資產低稅負所得」（Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI）共存議題、如何運用遞延所得稅會計制度、如何處理稅額抵減（tax credit）議題、移轉訂價調整、透視課稅實體（例如私募股權基金、合資經營）及保險投資基金議題。雖然 GloBE rules 立法範本及註釋已明定前揭議題處理規則，惟該等議題具複雜性及技術性，公眾諮詢意見指出，期 OECD 就其提出事實模式，進一步闡示相關釋例及說明。

（二）資訊蒐集及申報義務（Information Collection and Reporting）

- 1、標準化申報書（Standard Return）：標準化申報書確保跨國企業集團無論於何地申報資訊，其資訊均有一致性。倘各租稅管轄區應申報資訊或格式不同，將導致企業負擔遵循成本過重。
- 2、集中式申報（Centralised Filing）：GloBE 資訊涉及商業機密，需由跨國企業集團最終母公司（UPE）於其所在租稅管轄區申報，無法由其他集團成員（Constituent Entity）申報。另各租稅管轄區間應建立有效資訊交換機制，即透過包括保密與資訊保護及適當使用條款之合規主管機關協議（QCAAs）交換申報資訊。
- 3、寬限期（Grace Period）：公眾諮詢意見指出，鑑於 GloBE rules 複雜度高且額外增加企業申報義務，企業於適用初期發生善意錯誤（good faith mistakes），應免予處罰。

（三）安全港規定（Safe Harbours）

- 1、國別報告資訊（Country-by-Country Reports, CbCR）：依 GloBE rules 立法範本第 8 章第 8.2.1 條規定，符合 GloBE 安全港規定之租稅管轄區，該轄區補充稅將視為零，而該規定相關條件將由 GloBE 實施

框架制定。公眾諮詢意見指出，簡化版 ETR 可藉由現行 CbCR 資料計算，使用「所得稅前損益」及「當期應付所得稅」欄位資料。倘簡化版 ETR 高於 15%外加額外利潤率（extra-margin），即可達成 GloBE rules 最低稅負要求。

- 2、合規國內最低補充稅制（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT）：依 GloBE rules 立法範本第 10 章（名詞定義），QDMTT 即租稅管轄區於其國內法納入最低補充稅規定，其超額利潤與補充稅計算方式及相關行政執行須與 GloBE rules 規定一致。一旦租稅管轄區之國內最低補充稅制符合 QDMTT，實體所給付 QDMTT 可抵扣該管轄區依 GloBE rules 所計算之補充稅，爰實施 QDMTT 租稅管轄區可優先自其管轄區實體取得補充稅；倘未實施 QDMTT 者，該補充稅將依 GloBE rules 規定順序決定分配之租稅管轄區。OECD 將制定評估程序，協助各租稅管轄區稅務機關評估其擬定之最低補充稅制是否符合 QDMTT，跨國企業集團於 OECD 實施同儕檢視（peer review）前可先採各租稅管轄區之自我評估（self-assessment）。
- 3、發布低風險租稅管轄區清單：一旦確認租稅管轄區不會發生低稅負而落入適用 GloBE rules 情況，跨國企業集團僅需計算不符安全港規定租稅管轄區之 ETR，以減輕其遵循成本。

（四）規則協調及租稅確定性（Rule Co-ordination and Tax Certainty）

- 1、確認「合規」（qualified）規定：為確保各租稅管轄區一致詮釋 GloBE rules，OECD 將制定判定租稅管轄區相關規定是否合規之程序，由 BEPS 包容性架構判定結果，且秉持透明及公開原則。
- 2、爭議預防：設計一套協調審核方法，集中由能獲取跨國企業集團整體資訊之 UPE 或申報實體所在租稅管轄區領導審核，且該管轄區稅務機關未與其他可能涉及租稅管轄區稅務機關諮商前，不得進行補充稅核定或徵稅。OECD 將參考第一支柱規定，制定「事前確定程序」（early certainty process）。
- 3、爭端解決機制：制定及時且有拘束力解決程序。雖多邊公約（MLC）為理想方案，惟其於短中期內不一定能達各國政治共識，爰 OECD

尋求於現行國際租稅協定架構下，解決適用 GloBE rules 爭議可能性，例如，OECD 稅約範本第 25 條第 3 項「雙方領域之主管機關應相互協議，致力解決有關本協定之解釋或適用上發生之任何困難或疑義。雙方並得共同諮商，以消除本協定未規定之雙重課稅問題」。

三、後續 OECD 第 11 工作小組會議重點工作

表 1 後續 OECD 第 11 工作小組會議重點工作

GloBE rules 規定	行政指導準則	協調、資訊蒐集及交換	安全港規定及簡化措施	技術協助
<ul style="list-style-type: none"> • 確認租稅管轄區相關規定是否「合規」之同儕檢視及租稅確定程序。 • 確認需上述程序之其他議題，例如涵蓋稅 (Covered Taxes) 計算項目。 	<ul style="list-style-type: none"> • 確認需進一步指導準則之優先議題。 • 發展及時且一致解決 GloBE 詮釋問題之程序。 	<ul style="list-style-type: none"> • 制定標準化 GloBE 資訊申報書。 • 制定資訊交換機制，包括可延伸標記式語言 (XML) 及合規主管機關協議 (QCAA)。 • 解決倘跨國企業受各國不同 GloBE rules 規範時，如何協調各國稅務機關問題。 	<ul style="list-style-type: none"> • 達成安全港規定設計及運用共識。 • 制定安全港規定。 	<ul style="list-style-type: none"> • 執行手冊。 • 技術協助各國導入 QDMTT、所得涵蓋規定 (Income Inclusion Rule, IIR) 及徵稅不足之支出規定 (Undertaxed payments rule, UTPR)。 • 能力建構。

四、GloBE rules 時程

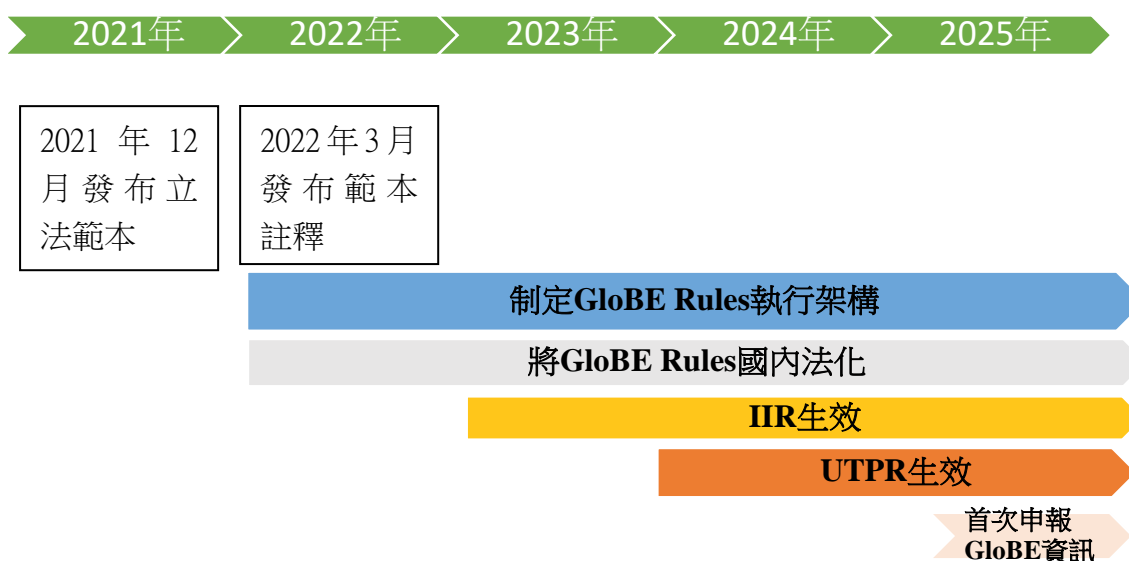


圖 6 GloBE rules 時程

五、問卷投票

(一) GloBE 實施框架最應解決問題為何?

- 1、判定各租稅管轄區國內執行 GloBE rules 規定是否「合規」(qualified) 程序。
- 2、未解決技術議題之行政指導準則。
- 3、制定標準化 GloBE 資訊申報書。
- 4、制定安全港規定。
- 5、提供技術協助，例如手冊或線上研討會。
- 6、制定爭議解決機制

投票結果：

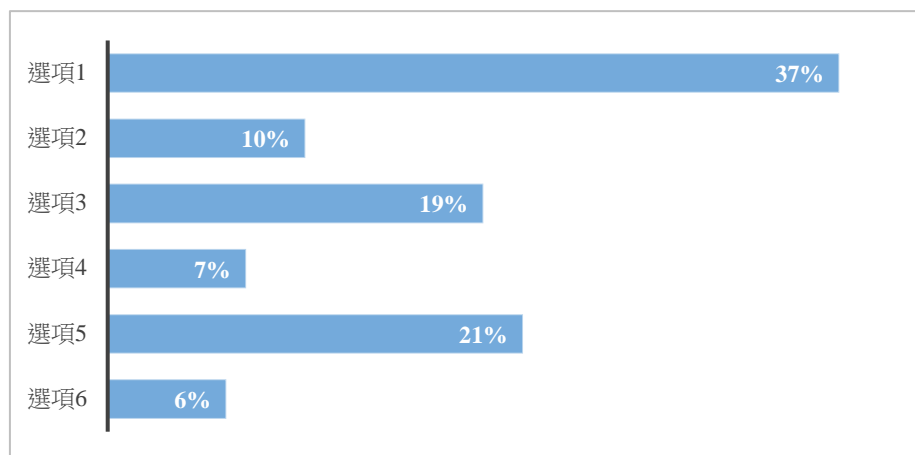


圖 7 GloBE 實施框架最應解決問題

(二) 您所屬租稅管轄區稅務官員或政策制定者對第二支柱規定重視程度?

- 1、稅務官員或政策制定者不知道第二支柱亦不感興趣。
- 2、稅務官員或政策制定者知道第二支柱但未積極瞭解相關規定。
- 3、稅務官員或政策制定者積極瞭解第二支柱進展，但未就實施部分進行討論。
- 4、稅務官員或政策制定者刻評估採行第二支柱規定可行性。
- 5、稅務官員或政策制定者已採取積極行動實施第二支柱。

投票結果：

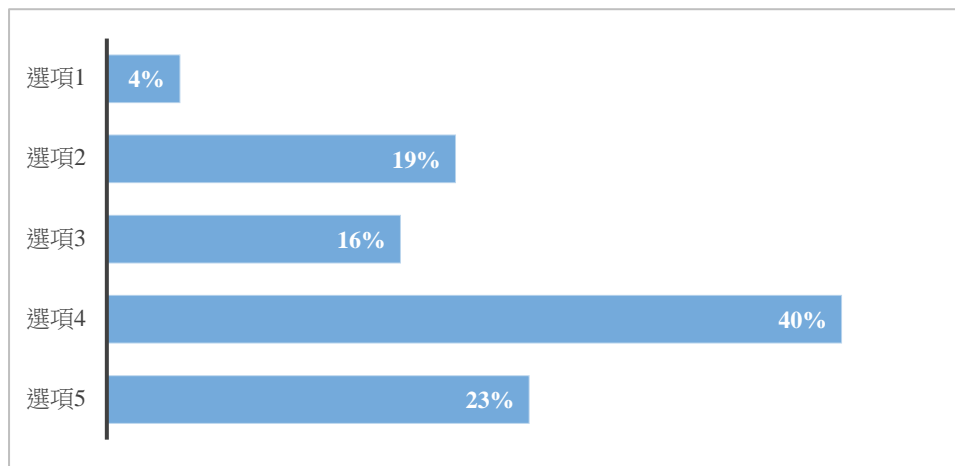


圖 8 稅務官員或政策制定者對第二支柱規定重視程度

第三場：第二支柱與租稅優惠 (tax incentives)

一、OECD 投資租稅優惠資料庫

(一) OECD 投資租稅優惠資料庫分析開發中國家公司所得稅租稅優惠，截至 2021 年 7 月止，該資料庫涵蓋 36 個開發中國家資料，包括歐亞大陸、中東、北非、東南亞及撒哈拉以南非洲地區國家，對每項租稅優惠蒐集下列三方面資料：

- 1、制度設計：制度設計上如何提供減免稅優惠？
- 2、資格條件：哪些投資人或投資計畫符合資格？
- 3、法律基礎：如何制定法律管理？

(二) 該資料庫主要分析結果如下：

1、全部所得免稅法 (full tax exemptions)、稅額減除法 (tax allowance) 及優惠稅率 (reduced rate) 為最廣泛使用工具

(1) 資料庫中 2/3 國家至少制定一項給予投資人在一定期間內全部所得免稅之租稅優惠措施，尤其在經濟特區 (Special Economic Zones, SEZ) 內使用最為頻繁。因以收入而非以新增投資為基礎給予免稅，爰對投資活動影響不大。

(2) 資料庫中 64% 國家至少制定一項稅額減除租稅優惠，通常對購置機器設備等資本支出或人才培訓支出提供稅額減除，在 SEZ 區外使用較為頻繁。

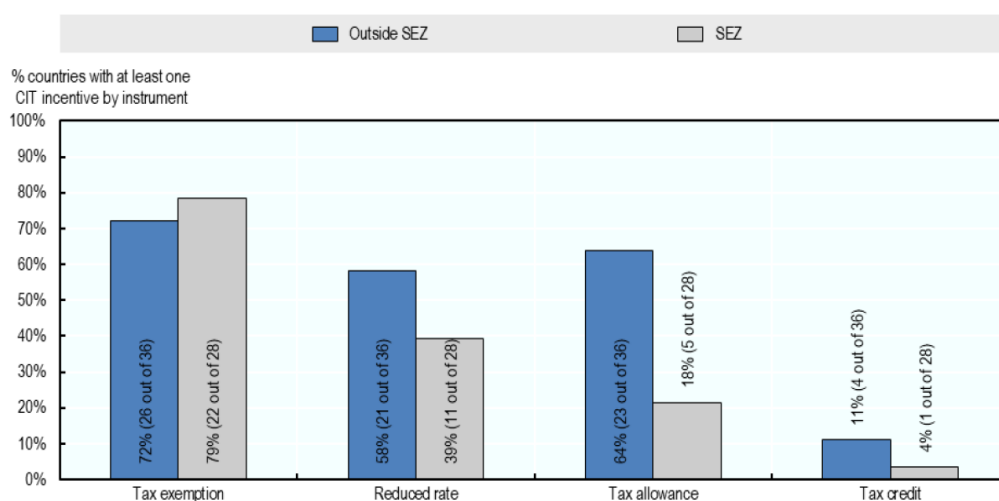


圖 9 蒐集各國採行租稅優惠方式情形

- 2、投資租稅優惠取決資格條件，該條件因國家而異
- 符合具體資格條件方得享租稅優惠，例如部門活動、地理區位、投資人或投資項目類別及特定永續發展目標（例如出口及創造就業機會）等。資料庫中國家最常使用特定部門活動或 SEZ 得享租稅優惠，顯示該國發展政策集中於該等活動。

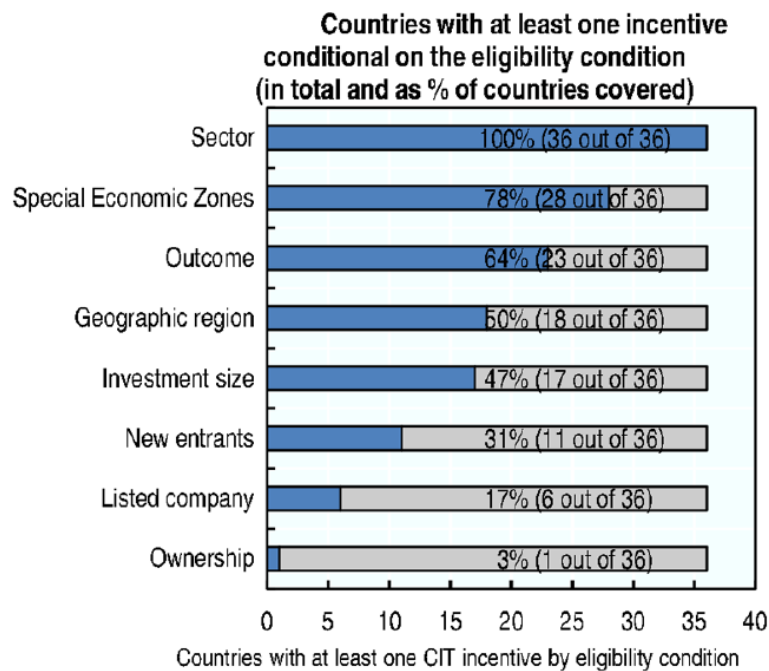


圖 10 蒐集各國提供租稅優惠條件

- 3、投資租稅優惠治理複雜
- (1) 數據顯示許多國家將租稅優惠條款分散在多項法律中，例如所得稅法、投資法規或 SEZ 法規，大部分制定在稅法。

(2) 管理租稅優惠主管機關包括財政部、經濟部、投資促進機關（Investment Promotion Agency, IPA）、其他部會及主管 SEZ 機關。約 1/3 國家由財政部為核定主管機關，大部分由財政部、IPA 及 SEZ 共同核定。治理複雜性及重疊責任可能導致透明度問題，降低政策有效性，增加自由裁量行政及利潤移轉行為。

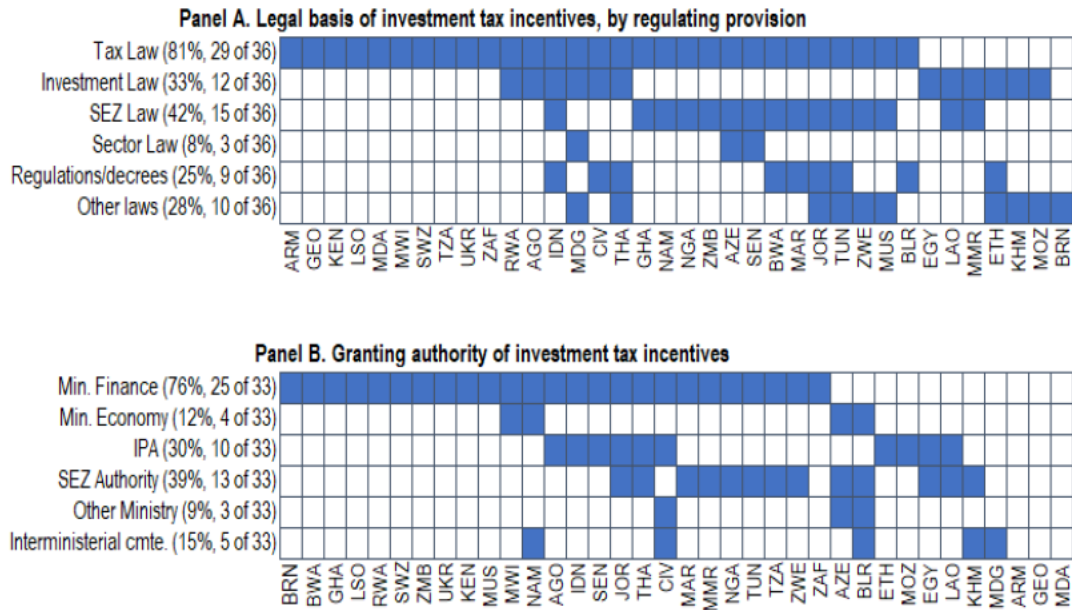


圖 11 蒐集各國租稅優惠法律基礎及主管機關

二、GloBE rules 如何影響租稅優惠制度

GloBE rules 將改變各租稅管轄區租稅優惠制度。倘租稅優惠制度使企業實質稅率低於 15%（例如 11%），之後將依 GloBE rules 對不足 15% 之差額課徵補充稅，影響企業自租稅優惠取得利益。又倘企業所在租稅管轄區不課徵補充稅，該補充稅將由其他租稅管轄區課徵，爰各國需重新檢視其租稅優惠政策並從下列三面向著手：

- (一) 租稅管轄區層面 (jurisdictional level)：雖租稅管轄區名目公司所得稅率高於 15%，然其實質稅率仍可能偏低，而受 GloBE rules 拘束。各租稅管轄區應考量其整體稅負水準，檢視相關租稅法規及稅基，並同時考量其企業所得是否受其他租稅管轄區之受控外國企業制度 (Controlled Foreign Company, CFC) 課稅，而增加其 GloBE rules 涵蓋稅額。

- (二) 企業層面 (entity level)：檢視租稅管轄區企業是否落入 GloBE rules 適用範圍，倘其企業未落入適用範圍，則現行租稅優惠制度不受 GloBE rules 影響；倘為適用範圍企業，該企業應注意於租稅管轄區內營運活動性質得否受益於 GloBE rules 之實質性所得排除額 (substance-based carve-out)。
- (三) 租稅優惠制度層面 (incentive level)：檢視符合租稅優惠資格條件，包括是否有實質要求，例如增僱員工或新增投資等；租稅優惠適用範圍，例如限定特定所得或廣泛所得；如何制定租稅優惠工具，例如免稅期間或稅額扣抵。

三、第二支柱對開發中國家影響

(一) 對開發中國家具正面影響

為吸引投資，各國競相提供各式租稅優惠，產生所得稅逐底競爭 (race to the bottom) 現象。第二支柱 GloBE rules 為各國租稅競爭設定底限，對開發中國家亦具正面影響。其一為減少跨國企業集團移轉利潤至低稅或免稅地區誘因，避免侵蝕開發中國家稅基；其二為減輕開發中國家為吸引外資而提供租稅優惠 (通常為無效) 壓力，重新檢視現行租稅優惠措施，減少稅式支出成本，回歸提升其他實質非租稅因素 (基礎建設、法規、金融、人才等)。

(二) 提供開發中國家導入 QDMTT 機會，對低稅負所得課稅

QDMTT 允許所得來源租稅管轄區於其他管轄區 (例如集團總部) 行使課稅權前先行徵收補充稅。倘所得來源租稅管轄區 (例如開發中國家) 未課徵 QDMTT，其稅額將由其他租稅管轄區徵收。由於 QDMTT 補充稅無論如何都將由一個租稅管轄區徵收，對企業而言，其整體補充稅負並無改變，爰開發中國家課徵 QDMTT 不影響其競爭力。

(三) OECD 技術支援

OECD 刻研議提供租稅管轄區二方面支援，一為協助特定租稅管轄區就現行租稅優惠措施進行評估分析，俾利具體租稅改革；二為提供技術支援，包括實施第二支柱及草擬 QDMTT 指導準則。

四、問卷投票

(一) 您所屬租稅管轄區是否考慮或參與第二支柱租稅改革？

- 1、是，已進行可能租稅改革討論。
- 2、尚在考慮。
- 3、現階段不考慮。

投票結果：

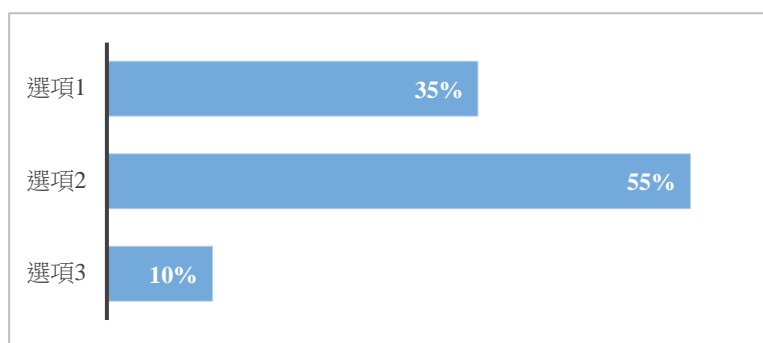


圖 12 是否考慮或參與第二支柱租稅改革

(二) 您所屬租稅管轄區是否開始評估哪些租稅法規及投資人可能涉及第二支柱範圍？

- 1、是，已開始評估。
- 2、尚在考慮。
- 3、現階段不考慮。

投票結果：

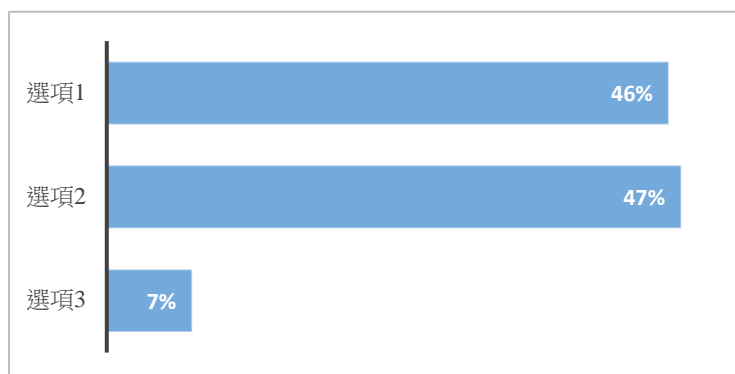


圖 13 是否開始評估哪些租稅法規及投資人可能涉及第二支柱範圍

(三) 您所屬租稅管轄區是否考慮導入 QDMTT？

1、是，已進行導入 QDMTT 之討論。

2、尚在考慮。

3、現階段不考慮。

投票結果：

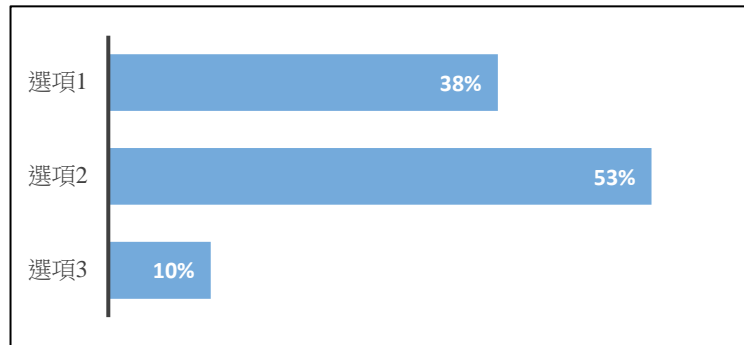


圖 14 是否考慮導入 QDMTT

第四場：兩項支柱對經濟之影響

由 OECD 代表 Pierce O'Reilly 簡要說明，重點內容如下：

一、近期經濟影響評估方法之調整

依據 2021 年 11 月第 2 工作小組 (WP2) 會議，OECD 秘書處刻研議更新經濟影響評估作業，原則上仍依循 2020 年使用之估計方法，透過最新可得資料盡可能反映兩項支柱內容修正後所產生之影響，相關調整如下：

- (一) 除現行 2017 年 CbCR 數據，併持續蒐集納入 2018 年 CbCR 相關數據。
- (二) 將 2020 年估計時使用 63%CbCR 涵蓋企業利潤數據提高至涵蓋 82%CbCR 涵蓋企業利潤數據。
- (三) 導入 Orbis 資料庫內容。
- (四) 導入資料驗證 (data validation) 方法。
- (五) 運用其他方法提升數據品質。

二、第一支柱預期影響分析

(一) 評估方法調整重點：

1、調整適用範圍：

2020 年 10 月公布經濟影響分析僅限於自動化數位營業活動 (Automated digital businesses, ADB) 及緊鄰消費者營業活動 (Consumer-facing business, CFB) 等約 800 多間企業，本次則以規模最大且獲利最高前 100 家企業作為分析對象，惟因該等企業具體活動相關數據取得不易，致相關分析過程面臨高度挑戰。

2、併同考量發展中之相關規定：

將不同交易類型適用收入來源規定、針對小型市場所在租稅管轄區降低經濟關聯性門檻、消除重複課稅方法、行銷及配銷利潤安全港 (marketing and distribution profits safe harbor, MDSH) 等規則併同納入考量。

(二) 預期影響分析：

- 1、部分屬投資中心(investment hubs)者，將因消除雙重課稅原則調整，相較 2020 年估計產生更多損失，爰修正後第一支柱全球稅收總金額，預期將較 2020 年評估結果為高。
- 2、開發中國家因關聯性及收入來源規定調整，預期可獲配更多剩餘利潤。
- 3、最終評估結果將依行銷及配銷利潤安全港及消除重複課稅原則等制度設計而定。

三、第二支柱預期影響分析

(一) 評估方法調整重點：

將修正後第二支柱相關規定，如徵稅不足之支出原則(UTPR)、公式化實質性排除規定，及美國實施全球無形資產低稅負所得制度(GILTI)納入分析模型。

(二) 預期影響分析：

- 1、考量企業最低要求稅率由 2020 年估計使用之 12.5%提高至 15%，同時美國 GILTI 由全球混合法改以領域別混合法作為稅基計算基礎，致修正後第二支柱預估整體稅收總數將高於 2020 年預估水準。
- 2、全球稅收增加總數預估可達 1,300 億美元至 1,850 億美元，相當於全球企業所得稅稅收 6%至 7.5%。
- 3、全球仍存在相當程度低稅負所得⁵。實施第二支柱對各租稅管轄區之低稅負所得，將因額外徵收未達最低稅率部分之稅款(即補充稅)，進一步提高是類所得之稅負。
- 4、實施第二支柱致全球移轉利潤活動下降，使部分投資中心營運因而蒙受損失。

⁵ 當一租稅管轄區實質稅率低於 15%時，跨國企業集團在該管轄區之所得即為低稅負所得。

四、意見交流

- (一) 蒙古代表提問，經濟關聯性門檻是否保護自然資源豐富小型經濟體之課稅權？或在第一支柱下，有無維護該等經濟體之課稅權相關規定？

OECD 代表 Pierce O'Reilly 表示，針對小型市場所在國降低經濟關聯性門檻之設計，使其仍可適用第一支柱，進而保障其課稅權。惟須特別留意，跨國企業集團屬採掘業者，非第一支柱之適用對象，故採掘業之剩餘利潤不會納入透過數額 A 進行剩餘利潤分配。

- (二) 馬來西亞代表提問，在全球最低稅負制下，是否分就國內實施及未實施最低稅負制所課徵國內補充稅 (top-up tax) 進行相關經濟評估？

OECD 代表 Pierce O'Reilly 表示，工作小組掌握各租稅管轄區之平均稅率資料，並著重在高稅率租稅管轄區經濟評估，因該等管轄區平均名目稅率雖高於 15%，惟因租稅優惠等因素，使部分所得實質稅率仍低於 15%，也因此實施國內最低稅負制課徵合規國內最低補充稅制(QDMTT) 相當重要。針對此部分，評估實施 QDMTT 之經濟影響，亦設計不同情境一併進行分析。

- (三) 肯亞代表提問，現階段針對第一支柱數額 A 就各項要素、立法範本及多邊公約文本刻進行密切討論，惟制度設計複雜及時程規劃緊湊，對於開發中國家為一大挑戰，OECD 是否考慮調整實施時程，以利各國有更充裕時間瞭解並完成相關國內法修正？

OECD 代表 Melinda Brown 表示，兩項支柱制度設計確實複雜且具有相當難度，惟依實施計畫時程規劃，2022 年中期部分目標仍待完成，爰推動時程較為緊湊。兩項支柱制度推動過程持續有部分壓力要求儘速實施，然亦有規模較小或相關能力較為不足之國家政府反映需要更多時間瞭解制度內容，且相關意見迴響亦日益增大，包容性架構成員就時程規劃將持續討論，適時調整。

第五場：無國界稅務查核（Tax Inspectors Without Borders, TIWB）

由 OECD 代表 Amna Khalifa 介紹，主要內容整理如下：

一、計畫目標

TIWB 為 OECD 與聯合國開發計畫署（The United Nations Development Programme, UNDP）⁶協助各國建立稅務審計能力之聯合倡議計畫，旨在提高該國稅務審計之質量與一致性、提升稅務審計能力、提高納稅義務人納稅依從度及潛在稅收開發等目的。

二、協助領域

包含稅務審計、稅務調查、金融帳戶資訊自動交換（Automatic Exchange of Financial Account Information, AEOI）、稅務行政數位化及導入兩項支柱方案等項目。

三、執行情形

至 2022 年 TIWB 在全球累計執行 105 個專案項目（非洲地區 61 項、亞太地區及拉丁美洲地區各 17 項及東歐地區 10 項），其中 55 項已完成、50 項進行中及 14 項即將展開。

四、實施效益

全球總稅收預估徵起 39 億美元，實際徵起 16 億美元。亞太地區共計 10 個租稅管轄區參與計畫，目前共有 13 項進行中及 4 項已完成專案，協助項目包含移轉訂價、預先訂價協議、稅務調查、AEOI 及稅務行政數位化試點專案，業別則涵蓋建築業、採掘業、林業、製造業及旅遊業等，累計培訓超過 100 名稅務員。

⁶ 係聯合國下轄機構，主要為開發中國家提供技術建設、培訓人才及所需設備之相關協助。

叁、心得與建議

一、我國應持續關注並掌握兩項支柱全球稅改方案

OECD BEPS 包容性架構於 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 日發布更新聲明，明確關鍵項目，原預計於 2023 年實施，嗣 OECD 秘書長 Mathias Cormann 於 2022 年 5 月底在瑞士達沃斯舉行之世界經濟論壇（World Economic Forum, WEF）表示，第一支柱方案可能延遲至 2024 年實施，至第二支柱部分，部分歐盟會員國於 2022 年 4 月歐洲經濟暨財政事務理事會（Economic and Financial Affairs Council, ECOFIN）會議中表示，GloBE rules 需轉換為歐盟指令，原規劃時程過於緊迫，建議延後實施。

第一支柱部分，OECD 刻就數額 A「關聯性及收入來源」、「決定稅基」、「適用範圍」、「排除採掘業」、「排除受規範金融服務業」、「租稅確定性架構及租稅確定性相關問題」立法範本草案徵詢公眾意見；第二支柱部分，OECD 已發布 GloBE rules 立法範本、相關註釋及釋例，刻蒐集各界意見，研擬實施框架，制定相關行政程序措施及安全港規定，以協助及調和各國實施。

本次會議著重分享上揭資訊及兩項支柱議題工作重點，使與會者瞭解兩項支柱內涵，構思未來採行時程規劃及政策方向。為確保我國稅務環境與國際接軌，維護我國課稅稅基，應持續掌握第一支柱及第二支柱最新發展動向，及早研擬兩項支柱導入我國租稅制度之可能性及適時修正所得稅協定政策，並提醒我國受影響之跨國企業集團關注並及早規劃因應。

二、持續派員參與國際會議，蒐集最新資訊

受嚴重特殊傳染性肺炎疫情影響，近年 OECD 等國際組織均以視訊方式舉辦線上會議，相較於實體會議較不受空間限制，有助各國稅務人員廣泛參與。未來應廣派員參與各項重要國際租稅會議，汲取各國稅務官員觀點，培養國際租稅視野，掌握國際租稅最新發展資訊。