

出國報告（出國類別：進修）

參加 2022 至 2023 年荷蘭蒂爾堡大學
國際商業稅務法學碩士課程進修報告

服務機關：財政部臺北國稅局

姓名職稱：稅務員 沈敬華

派赴國家：荷蘭

出國期間：111 年 8 月 26 日至 112 年 8 月 28 日

報告日期：112 年 11 月 2 日

摘要

為因應國際業務需要，培育國際租稅人才，財政部每年依選送財稅人員赴國外進修國際租稅課程計畫，遴選所屬機關(單位)同仁赴國外進修。本報告由本年度進修人員撰寫，首先簡介蒂爾堡大學國際商業稅務法學碩士(IBT LLM)課程，次依我國實務需求，摘要說明近年經濟合作暨發展組織(OECD)因應反避稅(BPES)制度及數位經濟衝擊所發布之相關指南及改革，包括修正後交易性利潤分割法指南、難以評價無形資產(HTVI)方法稅務機關應用指南、BEPS 2.0 支柱一之金額 A 與金額 B、以及 BEPS 2.0 支柱二之全球反稅基侵蝕規則(GloBE 規則)與應予課稅規則(STTR)，最後就本次進修提出心得與建議。

參加 2022 至 2023 年荷蘭蒂爾堡大學

國際商業稅務法學碩士課程進修報告

目次

| | |
|-----------------------------|----|
| 壹、 目的----- | 1 |
| 貳、 課程介紹----- | 2 |
| 參、 數位經濟下之國際租稅挑戰：移轉訂價制度----- | 4 |
| 一、 數位經濟下之國際租稅挑戰----- | 4 |
| 二、 修正後交易性利潤分割法指南----- | 5 |
| 三、 HTVI 方法稅務機關應用指南----- | 11 |
| 肆、 BEPS 2.0：雙支柱----- | 20 |
| 一、 背景----- | 20 |
| 二、 BEPS 2.0：支柱一----- | 21 |
| 三、 BEPS 2.0：支柱二----- | 26 |
| 伍、 心得與建議----- | 39 |
| 一、 心得----- | 39 |
| 二、 建議----- | 39 |

壹、目的

財政部為因應國際業務需要、培育國際租稅人才，每年依選送進修國際租稅課程計畫，遴選所屬機關(單位)同仁赴荷蘭萊登大學國際租稅中心、美國密西根大學、荷蘭阿姆斯特丹大學等知名大學進修國際租稅課程，並於 110 年度起選送同仁赴荷蘭蒂爾堡大學 (Tilburg University)進修。

蒂爾堡大學以所在城市—蒂爾堡市(Tilburg City)命名。蒂爾堡市坐落於荷蘭南部，鄰近比利時與德國，係一寧靜的大學城；城市雖小但擁有來自世界各地的國際學生，充滿著對多元文化的包容及獨有的奔放活力¹。

該校以法學院及經濟暨工商管理學院聞名國際，其法學院於 2022 及 2023 年蟬聯荷蘭全國排名第 1 名²、2024 年全球排名第 18 名³，國際商業稅務法學碩士(International Business Taxation, LLM，以下簡稱 IBT LLM)學程則為國際稅法法學碩士 2023 年全球排名第 5 名⁴；其校園綠意盎然，結合環保與現代設計，條理中不失創意，典型荷蘭風情⁵。

111 年度財政部選送臺北國稅局 1 名同仁赴荷蘭蒂爾堡大學 IBT LLM 進修。本出國報告係由進修人員沈敬華撰寫，內容包括蒂爾堡大學 IBT LLM 課程簡介，並依我國實務需求，摘要說明近年經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Cooperation and Development，以下簡稱 OECD)因應反避稅制度及數位經濟衝擊所發布之相關指南及改革，最後就本次進修提出心得與建議。

¹ DutchReview: https://www.youtube.com/watch?v=XLBVc3fo_70.

² 泰晤士高等教育 (Times Higher Education)網頁 [https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2023/subject-ranking/law#!/length/25/locations/NLD/sort by/rank/sort order/asc/cols/stats](https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2023/subject-ranking/law#!/length/25/locations/NLD/sort%20by/rank/sort%20order/asc/cols/stats)。

³ 泰晤士高等教育 (Times Higher Education)網頁 <https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2024/subject-ranking/law>。

⁴ LLM Guide 網頁 <https://llm-guide.com/lists/top-llm-programs-for-international-tax-law>。

⁵ 蒂爾堡大學校園導覽 <https://www.tilburguniversity.edu/campus> 及 <https://www.youtube.com/watch?v=sTRZMACbOlQ>。

貳、課程介紹

蒂爾堡大學 IBT LLM 學程原則上為期 1 年，分上、下 2 學期⁶。授課講師包括蒂爾堡大學法學院教授群、荷蘭、美國、阿根廷等國之大學教授、法官、前/現任政府官員、IBFD 研究學者、稅務律師、以及 Deloitte、PwC、KPMG 與 EY 等國際聯合會計師事務所之合夥人及高級顧問，實務與學理並重。

各講師須於課前提供學員指定讀物清單、課程綱要及相關補充教材。課程教材包含但不限於知名教科書、歐盟指令 (EU Directives)、OECD 與聯合國 (United Nations, UN) 之稅約範本暨註釋、報告、草案、以及重要判決實例及學術論文等。

學生須於課前自行預習大量指定讀物，課堂間須就課程內容充分表達意見且說明依據、與講師及其他學生溝通交流，課後須就指定議題撰寫各類案例分析報告；期末另就課程內容進行筆試測驗，測驗模式著重於案例分析及適用法規之論證，並依學生評析及論述之充足性與適切性、以及英語詞句表達專業度及流暢度等予以評分。

除筆試測驗外，部分科目(例如移轉訂價，Transfer Pricing)須針對近年重要議題撰寫學期報告，於指定期日由授課講師及其他學生針對報告內容提出質詢，依所撰寫報告文本暨答辯(Defense)品質決定該科學期分數。

各科講師皆高度重視並訓練學生的專業及思辨能力，不斷強調學生應勇於提出個人專業意見及質疑，並為之有效辯護。值得注意的是，不同學科間亦反覆以不同形式詮釋著歐盟法之核心宗旨：不歧視原則(non-discrimination principle)⁷。該原則禁止歐盟國家內存有任何基於性別、種族、

⁶ 詳 IBT 網頁 <https://www.tilburguniversity.edu/education/masters-programs/international-business-taxation>。

⁷ 參歐盟基本權利憲章 (Charter of Fundamental Rights of the European Union) 第 21 條規定、及歐盟條約(Treaty on European Union) 第 2 條規定。

宗教、殘疾、年齡或性取向等理由所形成之歧視，並透過各式法規予以落實。

2022 至 2023 年蒂爾堡大學 IBT LLM 課程共 40 餘名學生參與，除我國選派之進修人員外，餘來自荷蘭、波蘭、俄羅斯、印度、希臘、義大利、西班牙、葡萄牙、法國、土耳其、阿爾巴尼亞及巴西等國家。學生背景多元，包括大學教授、政府官員、企業家、執業會計師及律師等；透過彼此大量腦力激盪與辯論，學生們得以重新省思原有立場之不足及狹隘之處，開闊彼此視野並厚實情誼，不論在專業提升或文化交流方面皆屬難能可貴的經驗。

表1. 2022-2023年IBT LLM課程表

| 上學期 | | 下學期 | |
|---|----|---|----|
| 課程名稱 | 學分 | 課程名稱 | 學分 |
| 商業租稅(Business Taxation) | 6 | 碩士論文(Thesis International Business Taxation) | 18 |
| 企業所得稅結構(Corporate Tax Structures) | 6 | 國際租稅及歐盟稅法(International and European Taxation) | 6 |
| 跨境加值型營業稅法(Value Added Tax in Cross-Border Situations) | 6 | 財務報表分析及評價(Financial Statement Analysis & Valuation) | 6* |
| 移轉訂價(Transfer Pricing) | 6 | 企業永續發展(Corporate Sustainability) | 6* |
| 稅務研討(Seminar Taxation) | 6* | 國際公司法(International Company Law) | 6* |
| 國際商業法(International Business Law I) | 6* | 稅務與科技(Tax and Technology) | 6* |
| - | - | 海關與國際貿易(Customs and International Trade) | 6* |
| 註： | | | |
| 1. 以*標示者為選修科目，其餘皆必修科目。 | | | |
| 2. 取得學位至少需取得60學分，包括必修課程30學分、選修課程12學分及碩士論文18學分。 | | | |

參、數位經濟下之國際租稅挑戰：移轉訂價制度

一、數位經濟下之國際租稅挑戰

網際網路、行動科技(mobile technology)及雲端運算(cloud computing)等資訊及通訊技術(information and communication technology, 以下簡稱 ICT)之快速變革，重塑商業模式，亦促成數位經濟(digital economy)之蓬勃發展⁸。

數位經濟下，ICT 在產品及勞務之價值創造(value creation)過程裡皆扮演關鍵角色，其迅速發展及廣泛運用，促使無形資產成為數位企業之基石；然而，此類無形資產具高度流動性，所呈現形式逾越「實體存在(physical presence)」等傳統思維，亦促成電子商務市場(e-commerce marketplaces)及社交媒體網路(social media networks)等數位平台(digital platforms)崛起。

此類數位平台主係透過「網路效應(network effects)」創造價值，即透過連結世界各地之使用者、並藉由使用者之積極參與與互動來創造價值；此種「多邊(multi-sided)」特徵，強烈挑戰了傳統價值鏈(value chains)、常設機構(permanent establishment)及移轉訂價(transfer pricing)等國際租稅原則於數位經濟中之適用性⁹。

為提高移轉訂價於無形資產交易之適用性，OECD 於 2017 年修訂移轉訂價指南(OECD Transfer Pricing Guidelines，以下簡稱 OECD TPG)，以使 OECD TPG 內容符合 BEPS Actions 8-10 報告揭示之核心共識：「移轉訂價結果應與價值創造一致(Aligning Transfer pricing Outcomes with Value Creation)」¹⁰；並於 2022 年 1 月更新發布 OECD TPG¹¹，納入「修正後交易性利潤分割法指南

⁸ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, p54-p64.

⁹ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, p64-p73.

¹⁰ OECD 網頁 https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en.

¹¹ OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-latest-edition-of-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>.

(Revised Guidance on the Transactional Profit Split Method)¹²、及「難以評價無形資產方法稅務機關應用指南(Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles，以下簡稱「HTVI 方法稅務機關應用指南」)¹³，相關內容將於後續章節摘要說明。

二、修正後交易性利潤分割法指南(Revised Guidance on the Transactional Profit Split Method)

(一)、修正後交易性利潤分割法簡介¹⁴

交易性利潤分割法首先確認受控交易之待分割利潤，再以有效經濟基礎(economically valid basis)於關聯企業間分割之，以確保關聯企業之利潤與其所創造價值一致，且與獨立企業間對類似貢獻之約定報酬相符。

評價關聯企業之報酬時，若各關聯企業對交易利潤之「相對貢獻比例」較「貢獻價值」為更可靠之估計基礎，宜使用交易性利潤分割法。

若確認交易性利潤分割法為最適常規交易方法，則應以相同方式運用於交易之利潤及損失；利潤及損失之「不對稱分割(Asymmetrical splits)¹⁵可能符合常規，但應審慎使用並記錄之。

¹² OECD 於 2018 年 6 月發布該指南，2022 年版 OECD TPG 將該指南取代 2017 年版 OECD TPG 第二章 C 節(第 2.114 段至第 2.151 段)內容及其附件。詳 OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-latest-edition-of-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm> 及 <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.htm>。

¹³ OECD 於 2018 年 6 月發布該指南，2022 年版 OECD TPG 將該指南納入新版做為第六章附件。詳 OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-latest-edition-of-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm> 及 <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-beps-action-8.htm>。

¹⁴ OECD TPG (2022), p128& p133.

¹⁵ 交易雙方因交易結果而有不同運用考量。

(二)、交易性利潤分割法之優、缺點¹⁶

當交易雙方對交易皆有「獨特且富價值之貢獻(unique and valuable contributions)」¹⁷時，無法以其他更可靠的方法取得可比較資訊；此種情況下，以交易性利潤分割法依據貢獻比例、以及交易各方所履行功能、使用資產與承擔風險之相對價值(relative values)來分配利潤，為較有效之訂價方法；此外，若「單邊方式(one-side method)」不適用於「高度整合營運(highly integrated operations)」，亦可能適用交易性利潤分割法。

透過考量可能(僅)存在於關聯企業間之獨特性、事實及情況等因素，交易性利潤分割法較他法更具彈性(flexibility)；當交易各方存有重大不確定性，此法可依據交易相關實際風險結果來調整常規交易利潤。

然而，實務上關聯企業及稅務機關可能皆難以可靠地取得應用此法所需詳細資訊，因此不易衡量交易所涉之收入與成本、分配營業費用以及標準化帳簿與紀錄。確認「利潤分割因子(profit splitting factors)」也不容易。採用此法時應審慎判斷所運用參數(parameters)，故須紀錄其應用過程，包括如何確認待分割利潤及利潤分割因子(profit splitting factors)¹⁸。

有些人聲稱獨立企業間很少使用交易性利潤分割法，故此法在受控交易間之適用性應該也很低。但這並非決定最適常規交易方法時須考量之情事。移轉訂價方法旨在建立及/或驗證受控交易之常規交易結果，若有證據表明可比較交易之獨立企業間採用交易性利潤分割法，則在判斷交易性利潤分割法是否為受控交易之最適常規交易方法時，應考量該等證據¹⁹。

¹⁶ OECD TPG (2022), p129-p131.

¹⁷ 例如貢獻獨特且富價值之無形資產。

¹⁸ 參 OECD TPG (2022)，第 C.4 節及 C.5 節。

¹⁹ 參 OECD TPG (2022)，第 2.129 段。

(三)、正確界定交易(Accurately delineated transaction)²⁰

正確界定實際交易情形為確認交易性利潤分割法是否適用之關鍵步驟。此過程應考量關聯企業間之商業及財務關係，包括分析交易各方之行為及受控交易之發生背景，即須進行「雙邊分析(two-sided analysis)」，必要時亦須對兩個以上關聯企業之貢獻進行「多邊分析(multi-sided analysis)」²¹。

「交易各方皆具獨特且富價值之貢獻」是利潤交易分割法為最通常規交易方法之最佳指標。而交易所屬產業及影響該產業營運績效之因素等交易背景，則為評估交易各方貢獻及其貢獻是否獨特且富價值之攸關資訊。

交易性利潤分割法可能為最通常規交易方法之其他指標，尚有與該交易相關之「營運業務高度整合 (high level of integration in the business operations)」、以及/或交易各方「共同承擔經濟性重大風險 (或各方單獨承擔攸關經濟性重大風險)」。相關指標時常於單一個案中同時存在。

正確界定交易後，若認定交易一方僅履行簡單功能、未承擔與交易攸關之經濟性重大風險、且未具獨特且富價值之貢獻，則不適合採用交易性利潤分割法。

缺乏可比較未受控交易，並不代表交易性利潤分割法即為最通常規交易方法。依據個案事實，使用「充分可比較(sufficiently comparable)」之未受控交易，可能比不當使用交易性利潤分割法更為可靠²²。

業界實務做法(industry practices) 亦須納入考量。例如，若依可得資訊顯示類似情況下獨立企業通常採取交易性利潤分割法，此類實務做法可能表示各方皆有獨特且富價值之貢獻，及/或高度相互依賴，應審慎評估之；

²⁰ OECD TPG (2022), p131-p132.

²¹ 參 OECD TPG (2022)，第一章第 D.1 節，第 D.1.2 節尤其重要。

²² 有關可用可比較對象(available comparables)限制之討論，請參閱 OECD TPG (2022)第 3.38 段至第 3.39 段，以及第 C.2.3 節。

相反的，如果從事可比較交易之獨立企業使用其他訂價方法，決定最適常規交易方法時亦應考慮此種實務做法背後涵義。

1. 交易各方提供獨特且富價值之貢獻²³

符合下列兩項條件之貢獻(例如所履行功能、或使用/貢獻之資產)為「獨特且富價值」：

- (1) 與類似情況下之獨立方(uncontrolled parties)貢獻無法比較；
- (2) 為企業營運實際或潛在經濟利益(economic benefits)之關鍵來源(key source)。

由於此類貢獻為企業營運經濟優勢(economic advantage)之關鍵來源，故難以尋得其可比較對象。此外，他方難以控制與此類貢獻相關之風險，亦影響界定實際交易所承擔風險之正確性。

例如，同一銷售產品由 2 個獨特之關鍵組件(key component)所組成。此種情況下，就該產品之經濟利益關鍵來源來說，2 個獨特關鍵組件之開發商及製造商可能皆提供獨特且富價值之貢獻²⁴，因而都無法控制產品整體之開發風險(development risk)，但可共同控制開發風險並分享貢獻產生之利潤。

當交易各方皆合法擁有與交易相關之獨特且富價值之無形資產，須確認各方是否承擔與無形資產相關之經濟性重大風險，例如開發(development)、過時(obsolescence)、侵權(infringement)、產品責任(product liability)及利用(exploitation)等風險²⁵。

特定情況下²⁶，轉讓完全開發之無形資產(fully developed intangibles)及其權利時，若無法辨識可靠之可比較未受控交易，則交易性利潤分割

²³ OECD TPG (2022), p132-p133.

²⁴ 參 OECD TPG (2022)，第 6.50 段至第 6.58 段及第 6.133 段。

²⁵ 參 OECD TPG (2022)，第 6.65 段至第 6.68 段。

²⁶ 參 OECD TPG (2022)，第 6.148 段至第 6.149 段及第 6.152 段。

法可能是最適常規交易方法。交易性利潤分割法也可能適用於部分開發之無形資產(partially developed intangibles)交易²⁷。

2. 營運業務高度整合²⁸

多數跨國企業集團皆具一定程度之整合程度，但某些營運業務之整合程度特別高，此為適合採用交易性利潤分割法的指標之一。「高度整合(A high degree of integration)」指交易各方所執行功能、使用資產及承擔風險密切相關且難以切割，無法可靠地個別衡量。

然而，許多案例亦顯示，至少交易一方之貢獻可藉由可比較未受控交易來可靠評估。例如，若各公司執行互補但獨立之活動(complementary but discrete activities)，則各階段所涉功能、資產及風險，皆可能與未受控安排(uncontrolled arrangements)比較，故可能存有可靠之可比較對象(reliable comparables)。依據個案決定最適常規交易方法時，須審慎考量前述說明。

此外，特定情況下，當交易各方共同(jointly)執行功能、使用資產且/或承擔風險，致無法個別衡量其貢獻，例如關聯企業間之全球金融工具交易(global trading of financial instruments)²⁹，此時宜採用交易性利潤分割法。

高度整合亦可以「高度相互依賴(high degree of inter-dependency)」之形式呈現。例如，從事長期安排(long-term arrangements)之獨立企業，所涉各方對交易皆有重大貢獻(a significant contribution)，且各方貢獻之價值皆取決於交易對象，此時宜採用利潤分割法。

營運業務高度整合下，決定最適常規交易方法、以及如何應用交易性利潤分割法(若確認此法為最適常規交易方法)時，皆須審慎考量交易各方如何分攤(share)承擔或各自承擔(separately assume)經濟性重大風險，並

²⁷ 參 OECD TPG (2022)，第二章所屬附件二之範例 5，以及第 6.150 段至第 6.151 段。

²⁸ OECD TPG (2022), p133-p134.

²⁹ 參 OECD (2006), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments，第三部分第 C 節。 <https://www.oecd.org/ctp/treaties/37861293.pdf>.

應小心評估是否就實際利潤(actual profits)或預期利潤(anticipated profits)進行分割³⁰。

若交易一方有助於「控制(control)」由交易對象所「承擔」之經濟性重大風險，特定情況下，前者得依其對控制風險之貢獻比例，分享該風險之潛在結果³¹；然而，只有交易一方履行控制特定風險功能之事實，不代表交易性利潤分割法為最通常規交易方法。

當交易各方之貢獻高度相互關聯或依賴時，可能須以整體觀點評估各方之貢獻；例如，將交易對象之特定獨特貢獻(particular unique contribution)併入考量，可能顯著提高己方獨特貢獻(unique contribution)之評估價值。

3.受控交易各方共同或單獨承擔風險³²

若確認受控交易各方共同承擔與該交易相關之經濟上重大風險³³、或者與該受控交易相關之各類經濟上重大風險由交易各方分別承擔，惟各方所承擔風險緊密相關且無法區別，前述情況下，交易性利潤分割法可能為最通常規交易方法。

此因子作為交易性利潤分割法適用指標之攸關性，主要取決於相關風險之經濟性重要程度；而風險之「經濟重要性(economic significance)」，則應按其對受控交易實際或預期相關利潤之重要性進行分析。

若依此因子判斷交易性利潤分割法為最通常規交易方法，由於「實際利潤(actual profits)」始反映交易各方實際承擔之風險，故以實際利潤為待分割利潤較為適當；不論是分割實際利潤或預期利潤，移轉訂價結果皆應與正確界定交易保持一致³⁴。

³⁰ 參 OECD TPG (2022)第 C.4.1 節。

³¹ 參 OECD TPG (2022)第 1.105 段。

³² OECD TPG (2022), p134-p135.

³³ 參 OECD TPG (2022) 第 1.95 段。

³⁴ 有關實際利潤及預期利潤之分割，請參閱 OECD TPG (2022)第 C.4.1 節。

(四)、可靠資訊之可取得性(Availability of reliable information)³⁵

當有指標表明交易性利潤分割法為最適常規交易方法時，通常表示缺乏支持以「完全依賴可比較對象(relies entirely on comparables)」之其他常規交易方法為最適方法之指標³⁶。

換言之，若有可靠之可比較未受控交易資訊可用於交易整體之訂價，則交易性利潤分割法不太可能是最適常規交易方法；然而，僅缺乏可比較對象，並非決定交易性利潤分割法為最適常規交易方法之充分理由³⁷。

雖然交易性利潤分割法可於沒有未受控可比較對象時運用，但獨立方之間的交易資訊仍可能與該方法之應用相關，例如用以指導利潤分割³⁸或殘差分析法(residual analysis approach)之運用³⁹。

(五)、小結

存在(不)適用交易性利潤分割法之指標，不代表交易性利潤分割法必然是(不是)最適常規交易方法；必須依據個案事實分析，並綜合考量可用移轉訂價方法之相對優、缺點，始能判斷。

三、HTVI 方法稅務機關應用指南

(一)、難以評價無形資產(Hard-to-value intangibles, HTVI)⁴⁰

「難以評價無形資產(Hard-to-value intangibles, 以下簡稱 HTVI)」⁴¹係指關聯企業間轉讓之無形資產或其權利(intangibles or rights in intangibles)

1. 沒有可靠之可比較對象；且

³⁵ OECD TPG (2022), p135-p136.

³⁶ 參 OECD TPG (2022) 第 2.2 段。

³⁷ 參 OECD TPG (2022) 第 2.128 段。

³⁸ 參 OECD TPG (2022) 第 C.3.1.1 節。

³⁹ 參 OECD TPG (2022)，第 C.3.1.2 節。

⁴⁰ OECD TPG (2022)，第 D.4 節。

⁴¹ OECD TPG (2022)，第 6.189 段。

2. 交易時，對所轉讓無形資產之預期未來現金流量或估計所得、或用以對該無形資產估價之假設，尚具高度不確定性，因此轉讓時很難預測該無形資產之最終成功程度。

HTVI 交易可能具一項以上之下列特徵⁴²：

- 無形資產於轉讓時僅部分開發(partially developed)。
- 無形資產預計於交易數年後始用於商業目的(exploited commercially)。
- 無形資產並不符合 OECD TPG (2022)第 6.189 段之 HTVI 定義，但為開發或強化(development or enhancement)符合 HTVI 定義之無形資產所不可或缺要素。
- 預計將以創新方式使用該無形資產，因此沒有類似無形資產之開發或利用記錄，致其估計數具高度不確定性。
- 以一次性付款(a lump sum payment)方式將 HTVI⁴³轉讓給關聯企業。
- 依據「成本貢獻安排(Cost Contribution Arrangements, CCA)」⁴⁴或類似安排使用或開發該無形資產。

納稅義務人與稅務機關之間對 HTVI 存有「資訊不對稱」之情形，使稅務機關更難驗證移轉訂價符合常規交易原則⁴⁵、更不易對移轉訂價目的進行風險評估(risk assessment)、評估納稅義務人訂價所依據資訊之可靠性、或衡量納稅義務人是否以非常規交易價格轉讓 HTVI 或其權利，直至轉讓數年後其「事後結果(ex post outcomes)」顯現。

處於此種「資訊不對稱」下，稅務機關可將「事後結果」作為「事前訂價安排(ex ante pricing arrangements)」適當性之推定證據(presumptive evidence)，此即「HTVI 方法」；惟若稅務機關能確認事前訂價所依據資訊之可靠性，則不應依據「事後利潤水準(ex post profit levels)」進行調整。

⁴² OECD TPG (2022)，第 6.190 段。

⁴³ 該無形資產符合 OECD TPG (2022)第 6.189 段 HTVI 定義。

⁴⁴ 詳 OECD TPG (2022)第 8 章。

⁴⁵ 原因請詳 OECD TPG (2022) 第 6.186 段。

評估事前訂價安排時，稅務機關有權以相關財務結果之事後證據，來確認交易時獨立企業間之常規交易訂價安排；此外，採用 HTVI 方法時，或可對所需資訊進行「多年分析(multi-year analysis)」。

若 HTVI 交易符合下列豁免條件之一，則不適用 HTVI 方法⁴⁶：

1. 納稅義務人提供下列資訊：
 - (1)轉讓時用以確認訂價安排事前預測(ex ante projections)之詳細資訊，包括如何將風險納入考量、以及合理可預測事件與其他風險；且
 - (2)有可靠證據(Reliable evidence)證明財務預測(financial projections)與實際結果(actual outcomes)間之「重大差異(significant difference)」，係源於下列原因：
 - A. 交易時無法預料之發展(unforeseeable developments)或事件；或
 - B. 可預見結果之實現，且交易時並未顯著錯估其發生機率。
2. HTVI 之轉讓為一有效之「預先訂價安排(advance pricing arrangement, 以下簡稱 APA)」之適用範疇。
3. 源自前述 1.(2)所稱「重大差異」之 HTVI 報酬變動數，不會超過交易時所確定報酬額之 20%。
4. 自 HTVI 首次為受讓人(transferee)產生「非關聯方收入(unrelated party revenues)」之年度起，已過 5 年商業化期(commercialisation period)；且在該商業化期內，前述 1.(2)所稱「重大差異」未超過同期估計值之 20%。

第一個豁免條件表示，若納稅義務人能合理證明交易時之可預見情形皆已反映於訂價假設(pricing assumptions)，且估計數與實際結果間之重大差異係源自交易時無法預測之事件(unforeseeable events)，則稅務機關無權依據事後結果調整事前訂價安排。

例如，如果財務結果顯示，利用所轉讓無形資產之產品年銷售量為 1,000 個，但其事前訂價安排是基於年銷售量最多僅 100 個之預測，則稅務機

⁴⁶ OECD TPG (2022)，第 6.193 段。

關應審慎斟酌實際銷售量遠高於預測數之原因；如果銷售量遽增係因自自然災害或其他意外事件，致對運用該無形資產之產品(products incorporating the intangible)需求飆漲，而交易時顯難預見相關事件、或者相關事件之發生機率非常低，則事前訂價應視為符合常規交易原則，除非有其他證據表明並非如此。

重要的是，HTVI 方法產生之雙重課稅案件(cases of double taxation)，應允許以適用協定之「相互協議程序(mutual agreement procedure，以下簡稱 MAP)」來解決相關爭端。

(二)、HTVI 方法稅務機關應用指南簡介⁴⁷

為防止跨國集團透過成員間移轉無形資產致侵蝕稅基及移轉利潤，「BEPS 行動計畫-第 8 項行動(BEPS Action 8)」要求針對 HTVI 轉讓為稅務機關發展移轉訂價規則或特別措施⁴⁸，俾利稅務機關就如何執行 HTVI 方法及相關調整達成共識，以提高一致性並降低經濟雙重課稅風險；OECD 爰於 2018 年發布「HTVI 方法稅務機關應用指南」⁴⁹，並於 2022 年因應調整 OECD TPG 相關內容。

如前所述，藉由確保稅務機關可將事後結果做為事前訂價安排適當性之推定證據，HTVI 方法保護稅務機關免於承受資訊不對稱帶來之不利影響，而納稅義務人亦可透過證明其訂價方法所依據資訊之可靠性捍衛其訂價決策。

針對 HTVI 交易，特定情況下，若「實際所得或現金流量(actual income or cash flows)」顯著異於訂價所依據之「預期所得或現金流量(anticipated income or cash flows)」，稅務機關即有推定證據表明原估價依據之「預計所得或現金流量(projected income or cash flows)」應該調整；然而，修正

⁴⁷ OECD TPG (2022)，p633-p637.

⁴⁸ OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/>.

⁴⁹ OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-beps-action-8.htm>.

HTVI 估價時，若僅依據實際所得或現金流量，卻未考量交易時預期所得或現金流量之實現「可能性(probability)」，亦屬錯誤作法。

稅務機關以「事後結果」評估「事前訂價安排」時，須審酌 OECD TPG (2022)第 1 章至第 3 章相關內容，並須參照第 6 章(無形資產之特殊考量)及第 8 章(成本貢獻安排)相關指引；亦可將與 HTVI 交易相關且可取得之資訊、以及關聯企業交易時可以或應該合理地(could or should reasonably)瞭解並評估之資訊納入考量⁵⁰。

HTVI 方法旨在提升納稅義務人之稅負確定性並降低雙重課稅風險，稅務機關應依據國內法及適用協定，及早辨識 HTVI 交易並採取因應措施；此外，即使 HTVI 方法不適用於特定交易，稅務機關仍可能依據 OECD TPG (2022)相關章節(例如第 6 章)適當調整該交易。

某些情況下，「轉讓 HTVI」及「事後結果發生」兩事件之間所經過時間(elapsed time)，可能與審查週期(audit cycles)或行政暨法定期間(administrative and statutory time periods)不符；如果依據 HTVI 方法對 HTVI 交易進行適當調整，且該 HTVI 具較長潛伏期(指 HTVI 轉讓後至其可用於商業目的並產生所得前之期間)，則此落差可能更為明顯⁵¹。

然而此類問題之影響不應被誇大，因為「時間落後(time lag)」現象早已存在於傳統審查週期。例如，第 1 至 3 年之稅務申報資料可能在第 5 年審查，而發生於第一年之「HTVI 轉讓」及其「事後結果」可能皆於審查過程中明確顯現。

為評估事前訂價(ex ante pricing)之適當性，稅務機關應迅速辨識潛在之 HTVI 轉讓、評估納稅義務人據以評估該 HTVI 之假設、以及蒐集可影響「事後結果」發展之相關資訊，並應執行審查程序(audit practices)以確保其迅速辨識並因應 HTVI 交易。

⁵⁰ 詳 OECD TPG (2022)第 3 章第 B.5 節。

⁵¹ 參 OECD TPG (2022)，第 6.190 段。

然而，有時稅務機關難以在交易時或交易後短期內進行「風險評估(risk assessment)」，以衡量訂價所依據資訊之可靠性、以及該訂價是否符合常規交易原則；依據 HTVI 方法，特定情況下，稅務機關可按事後結果來衡量交易時用以估價(valuation)之估計數(projections)及機率權重(probability weightings)是否合理。

HTVI 方法稅務機關應用指南不應被用於延遲或迴避(delay or bypass)一般審查程序。及早辨識 HTVI 轉讓並依據推定證據迅速採取因應措施為重要之行政實務，有助避免陷入審查及重新估價(reassessment)之行政或法定時限相關困境；此外，由於「時間限制(time limits)」屬各租稅管轄區之主權範疇議題，故 HTVI 方法稅務機關應用指南未包含改變時間限制之內容。

為提升納稅義務人之稅負確定性(tax certainty)並降低雙重課稅風險，最好能一致地運用 HTVI 方法；然而，某些租稅管轄區可能因審查週期或訴訟時效(statute of limitations)過短等原因而難以執行 HTVI 方法。雖然 HTVI 方法稅務機關應用指南未強制要求租稅管轄區克服此類困難，但也未阻止租稅管轄區為此更改程序或立法，例如，立法要求及時通知符合定義之 HTVI 轉讓、或修訂一般法定時效。

運用 HTVI 方法時，稅務機關可適時進行「適當調整(appropriate adjustments)」，包括反映「替代訂價結構(alternative pricing structure)」之調整；該替代訂價結構與納稅義務人採用之訂價結構不同，但與獨立企業間於可比較情況下採用之訂價結構一致，且已將訂價時之里程碑款項(milestone payments)等估價不確定性納入考量⁵²。

此外，由於 HTVI 沒有可靠之可比較對象(no reliable comparables exist)，因此不能要求稅務機關以含可比較無形資產(comparable intangibles)之未受控交易(uncontrolled transactions)來證實其調整。

⁵² 詳 OECD TPG (2022)第 6.185 及第 6.192 段

運用 HTVI 方法時應遵守下列原則：

- 稅務機關可將事後結果作為事前訂價安排所依據假設合理性之推定證據。
- 事後結果雖可為交易時之估價提供資訊，但若僅依據實際所得或現金流量進行估價，卻未考慮關聯企業間轉讓 HTVI 時能否或應否合理瞭解並考量此類所得或現金流量實現之機率(probability)，仍為錯誤做法。
- 若「修訂後估價(revised valuation)」顯示無形資產之轉讓價格異於常規交易價格，則可考量對該無形資產之「修訂後價格(revised price)」進行課稅評估。
- 稅務機關應執行審查程序，以確認及時依據事後結果取得推定證據並採取因應措施。

(三)、範例⁵³

背景介紹⁵⁴：

甲公司為 A 國稅務居住者，擁有藥品 X 之專利 Y。甲公司完成該藥品之臨床前測試及第 1 與第 2 階段之臨床試驗。第 0 年時，甲公司將專利權 (patent rights) 轉讓給關聯企業乙公司(乙公司為 B 國稅務居住者)，轉讓後由乙公司負責藥品 X 之第 3 階段臨床試驗。為決定此專利權 Y 之價值，交易各方估計藥品 X 完成開發後可於該專利權 Y 剩餘年限賺取之所得或現金流量，並依據該估計數決定移轉訂價為 700 元，於第 0 年一次性支付。

納稅義務人估價所依據之假設如下：藥品 X 之年銷售量在 1,000 單位以內，至第 6 年始商業化，並依類似藥品於相同開發階段之失敗風險(risk of failure)決定折現率。雖然 A 國稅務機關於第 0 年已知悉與專利權轉讓之攸關事實，但仍難以驗證納稅義務人就案關交易所依據假設之合理性。

⁵³ OECD TPG (2022), p638-p640.

⁵⁴ 假設交易所涉無形資產符合 OECD TPG (2022)第 6.189 段定義之 HTVI，且此交易未符合第 6.193 段之 HTVI 豁免條件，故適用 HTVI 方法應用指南，且稅務機關能以事後結果為事前訂價安排適當性之推定證據。

情境 1：

A 國稅務機關於第 4 年審查甲公司第 0 至 2 年稅務資料，並知悉藥品 X 之第 3 階段臨床試驗提前結束，於第 3 年即開始商業化，而第 3 年及第 4 年之實際銷售量與交易時之第 6 年及第 7 年估計銷售量相符；納稅義務人無法證明其原始估價(original valuation)已考慮提早銷售之可能性，且無法證明此種發展為交易時所難以預見。

稅務機關依據事後結果提供之推定證據，確認納稅義務人於交易時之估價並未考慮提早銷售之可能性，故依據銷售提早實現之風險調整機率(risk-adjusted possibility)適切修改納稅義務人之原始估價，調整藥物 X 於第 0 年之修正後淨現值(revised net present value)為 1,000 元，而非 700 元。

該修正後淨現值亦綜合考量交易各方於交易前、後與 HTVI 相關之執行功能、使用資產及所承擔風險；假設第 0 年之常規交易價格估計數應為 1,000 元 (此估計數為簡化結果，實務上未必僅取決於實際轉讓結果⁵⁵)，依據 HTVI 辦法，稅務機關有權對第 0 年之額外利潤(additional profits)300 元進行調整。

情境 2

A 國稅務機關依據事後結果提供之推定證據，確認交易時之估價未考慮提早銷售之可能性，故適切修改納稅義務人之原始估價以反映提早銷售之風險調整機率，並調整藥物 X 於第 0 年之修正後淨現值為 800 元，而非 700 元，因而假設第 0 年之常規交易價格估計數應為 800 元(此 800 元係為題目簡化，實務上未必僅基於實際結果決定估計數⁵⁶)。

依據 HTVI 方法，稅務機關有權對第 0 年之額外利潤(additional profits)100 元進行調整；但因本情境調整數 100 元未超過交易時訂價 700 元之 20%，故適用 OECD TPG (2022)第 6.193 段第 iii) 項規定之豁免條件，免予調整。

⁵⁵ 詳參 HTVI 方法應用指南第 6 段。

⁵⁶ 參 HTVI 方法應用指南第 6 段。

(四)、預防並解決與 HTVI 方法相關之爭端⁵⁷

HTVI 方法稅務機關應用指南旨在提高租稅管轄區執行 HTVI 方法之一致性，以降低經濟雙重課稅風險；除該指南之外，納稅義務人亦可使用其他工具以避免雙重課稅並增強 HTVI 交易之稅負確定性。

OECD TPG (2022)於第 4 章詳細介紹 APA，指出稅務主管機關間可透過雙邊或多邊 APA 來提高所涉租稅管轄區之確定性、減少雙重課稅機率、並積極預防移轉訂價糾紛；另於第 6.193 段指出，若 HTVI 轉讓為一有效 APA 之適用範疇，禁止使用 HTVI 方法。

因此，「BEPS 行動 14 最終報告：使爭端解決機制更有效(Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report，以下簡稱 BEPS 行動 14 最終報告)」⁵⁸建議，若租稅管轄區能力許可，解決爭端之最佳實務做法為「雙邊 APA (Bilateral APA, BAPA)」⁵⁹。

當採取 HTVI 方法導致雙重課稅時，應允許透過適用租稅協定之 MAP 來解決相關問題⁶⁰；因此，OECD TPG (2022)應與稅約範本第 25 條及其註釋、以及 BEPS 行動 14 最終報告相關內容一致運用⁶¹。

⁵⁷ OECD TPG (2022), p641-p643.

⁵⁸ OECD 網站 <https://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>。

⁵⁹ OECD (2015) BEPS Report on Action 14, Best Practice 4, p30.

⁶⁰ OECD TPG (2022)第 6.195 段。

⁶¹ BEPS 行動 14 最終報告說明了 BEPS 包容性框架成員認可之「爭端解決最低標準(minimum standard on dispute resolution)」，包括提高相互協議程序效率之具體措施，參 OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>。

肆、BEPS 2.0：雙支柱

一、背景

「稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)」係指跨國企業利用各國稅制之差異並錯誤配置等租稅規劃策略，將利潤不實移轉至與其經濟行為顯不相符之低稅負或零稅負之國家/區域，藉此規避稅負⁶²。

為抑制此種現象，並確保於產生利潤之經濟活動發生地及價值創造所在地對利潤課稅，OECD 爰於 2013 年發布國際租稅改革計畫—「BEPS 計畫(BEPS Project)」⁶³—又稱「BEPS 1.0」，內含 15 項「BEPS 行動(BEPS Actions)」⁶⁴，並於 2015 年針對各項 BEPS 行動發布「最終報告(BEPS 2015 Final Reports)」⁶⁵。

圖 1. BEPS 行動計畫



資料來源：OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>。

⁶² OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>。

⁶³ 財政部網頁 <https://www.mof.gov.tw/singlehtml/6618?cntId=82492> 及 OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>。

⁶⁴ OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>。

⁶⁵ OECD 網頁 <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>。

然而，數位經濟的迅速發展，加劇了 BEPS 議題之複雜性與影響範疇，BEPS 1.0 難以有效及時因應相關困境；OECD 故於 2021 年發布「雙支柱聲明(Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)」⁶⁶，又稱「BEPS 2.0」，宣示將致力於以國際共識為基礎(consensus-based)之雙支柱(Two-Pillar)—「支柱一(Pillar One)」及「支柱二(Pillar Two)」—來有效應對數位經濟帶來之稅務挑戰。

二、BEPS 2.0：支柱一

(一)、簡介

數位經濟持續帶來日新月異的營運模式(new business models)，已非傳統國際租稅概念及原則足以因應；故支柱一致力於國際租稅體制中建立新的「利潤分配及關聯性規則(profit allocation and nexus rules)」，以合理擴展「市場國(market jurisdictions)」⁶⁷之課稅權，確保課稅權之分配不再僅取決跨國企業於一國境內有無「實體存在(physical presence)」，使跨國企業在其業務營運所在地支付合理稅款。支柱一之主要架構如下⁶⁸：

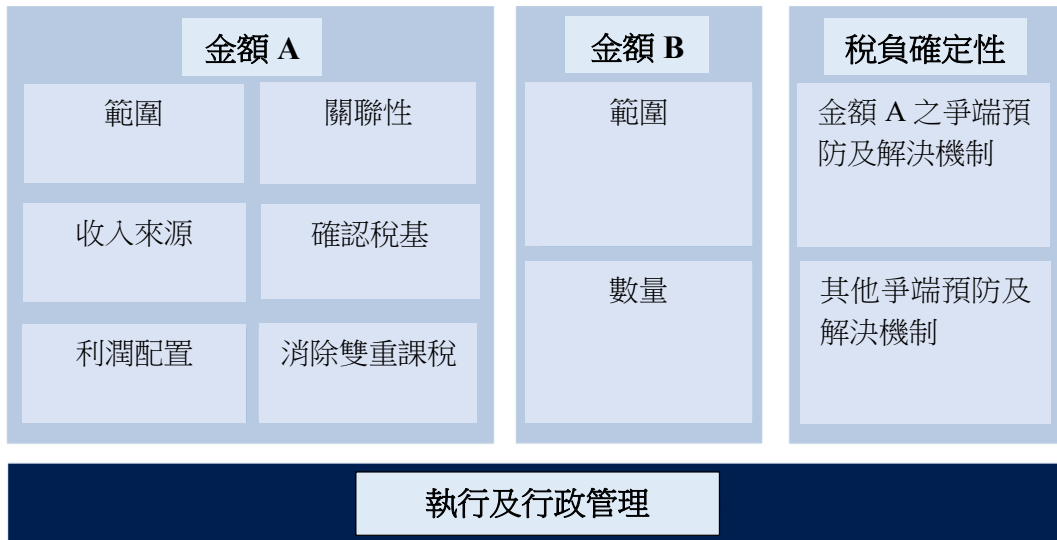
1. 金額 A(Amount A)：賦予市場國對跨國企業集團(或其部門)之部分剩餘利潤(residual profit)—新課稅權；
2. 金額 B(Amount B)：針對於單一市場國內發生之特定基準行銷及配銷行為，設定符合常規交易原則之固定報酬；
3. 稅負確定性(tax certainty)：透過設計有效之預防及解決爭端機制，來避免雙重課稅並增強納稅義務人之稅負確定性。

⁶⁶ OECD 網頁 <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>。

⁶⁷ 指商品/服務提供地或消費者所在地之國家。參 OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>, p8.

⁶⁸ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>, p11.

圖 2.支柱一架構



資料來源：OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint.

(二)、金額 A

金額 A 係一新課稅權，適用於特定大型跨國企業之部分剩餘利潤，為現有利潤分配規則之補充，並引入機制以調節不同制度之差異及避免雙重課稅；此外，金額 A 亦設計流程為跨國企業釐清金額 A 之相關疑義，以強化納稅義務人之稅負確定性⁶⁹。

OECD 數位經濟工作小組(Task Force on the Digital Economy, TFDE)於 2022 年參照各方利害關係人之意見訂定金額 A 之「實質規則(Substantive rules)」⁷⁰，將此類規則作為金額 A 實施依據之「多邊公約 (Multilateral Convention, MLC)」談判基礎，該多邊公約亦將強制取消現行之「數位服務稅 (digital

⁶⁹ OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>, p8.

⁷⁰ 實質規則將以國內法形式呈現。參 OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>, p8-P10.

service taxes, DSTs)」及相關措施⁷¹。金額 A 之實質規則內容得以圖 3 摘要說明⁷²。

圖 3.金額 A 流程圖



資料來源：OECD (2022) Pillar One Amount A Fact Sheet

⁷¹ OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>, p8-p9.

⁷² OECD (2022), Pillar One Amount A Fact Sheet <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-a-fact-sheet.pdf>.

OECD 包容性框架(Inclusive Framework, 以下簡稱 IF)⁷³於 2023 年 10 月針對金額 A 發布 MLC 文本⁷⁴，授予簽約各方對符合條件之跨國企業剩餘利潤特定份額課稅權(domestic taxing right)；OECD 規劃於 2023 年年底就該 MLC 舉行簽約儀式，並於 2025 年使其生效⁷⁵。

(三)、金額 B⁷⁶

簡介

與金額 A 不同，金額 B 旨在提供一框架來簡化移轉訂價規則於「基準行銷及配銷活動(baseline marketing and distribution activities)」之運用，以提高稅負確定性、降低遵循及管理成本，並協助因缺乏當地市場可比較對象而受損之國家/區域。

範圍

金額 B 著重於「商品之批發配銷(wholesale distribution of goods)」，包括銷售代理(sales agents)，適用之交易須符合「基準(baseline)」之定義；「基準」之共同特徵(common features)包括沒有獨特且富價值之無形資產或重大經濟風險(economically significant risks)，惟其定義尚待 OECD 公布。

訂價框架

除非有內部「可比較未受控價格 (comparable uncontrolled prices, CUPs)」，否則適用金額 B 之交易將參照「訂價矩陣(pricing matrix)」進行訂價。

⁷³ OECD 應 20 國集團(G20)要求，於 105(2016)年 6 月成立 BEPS 包容性架構 (Inclusive Framework on BEPS)，發展標準化監督及同儕檢視機制，俾參與成員有效落實行動計畫結論。參財政部網頁 <https://www.mof.gov.tw/Eng/singlehtml/6618?cntId=82492>。

⁷⁴ OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm>。

⁷⁵ OECD (2023), Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>.

⁷⁶ OECD (2022), Pillar One Amount B in a Nutshell <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-b-in-a-nutshell.pdf>.

該訂價矩陣提供以「銷售收益率(returns on sales)」為基礎之常規交易報酬 (arm's length returns)，而該常規交易報酬水準則取決於配銷商之特定特徵 (distributor's specific features)，例如營業資產水準、營業費用或所屬產業等。

金額 B 之訂價框架另亦具有解決「地理差異(geographical differences)」與「資料可得性差異(data availability gaps)」之功能，以及應對高、低功能不同情境所衍生極端結果之機制。

展望

為確保適用範圍及訂價框架之適當性，下列項目仍待深入研議：

1. 確保在辨識「基準配銷活動(baseline distribution activities)」之定量及定性方法(quantitative and qualitative approach)間取得平衡。
2. 下列項目之「適當性(appropriateness)」：
 - (1)以「最終適用範圍協議(final agreement on scope)」等攸關資訊評估訂價框架之適用性；
 - (2)此訂價框架於數位商品(digital goods)批發配銷之應用；
 - (3)區域市場情勢；
 - (4)於特定國家/區域內以當地資料庫(local database)應用金額 B 之標準(criteria)。

OECD 已邀請利害關係人於 2023 年 9 月 1 日前就前述內容提供意見，並規劃於 2023 年底前完成相關工作。俟最終工作完成，IF 將發布「最終金額 B 報告(final Amount B report)」，相關內容並將納入 2024 年 1 月版之 OECD TPG；而金額 B 之具體實施時間表，則取決於特定租稅管轄區之立法變更及企業因應所需時間而定⁷⁷。

⁷⁷ OECD (2023), Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>, p3.

三、BEPS 2.0：支柱二

(一)、簡介

支柱二係由「全球反稅基侵蝕規則(Global anti-Base Erosion Rules，以下簡稱 GloBE 規則)」，以及「應予課稅規則(Subject to Tax Rule，以下簡稱 STTR)」所構成⁷⁸。

「GloBE 規則」包含兩個相互關聯之國內規則(domestic rules)⁷⁹：

1. 收入涵蓋規則(Income Inclusion Rule, 以下簡稱 IIR)：就組成實體(constituent entity)之低稅負所得向母公司課徵「補充稅(top-up tax)」；
2. 徵稅不足之支出原則(Undertaxed Payments Rule, 以下簡稱 UTPR)：當組成實體之低稅負所得非 IIR 適用範圍時，否准相關扣除或要求類似調整。

透過「補充稅」之機制，GloBE 規則確保跨國企業在所營運國家/區域依「議定最低稅率(agreed minimum rate)」繳納稅款；其先依據 IIR 對擁有低稅負子公司之母公司課徵補充稅，嗣後若仍有未分配之補充稅，則於採用 UTPR 機制之租稅管轄區產生補充稅義務⁸⁰。

STTR 為 GloBE 規則之補充，其以租稅協定為基礎(treaty-based rule)，若特定關係人款項係依低於 STTR 最低稅率(9%)之稅率繳納所得稅，STTR 允許所得來源國就該款項課稅，惟衍生稅負限於 STTR 最低稅率(9%)與實際負擔稅率間之差額⁸¹。

⁷⁸ OECD (2023), The Subject to Tax Rule in a Nutshell.

<https://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-subject-to-tax-rule-pillar-two-9afd6856-en.htm>.

⁷⁹ OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, P3. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>.

⁸⁰ OECD (2023), The Pillar Two Rules in a Nutshell. <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>.

⁸¹ OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, p3-p5. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>.

STTR 應優先於 GloBE 規則適用，以幫助開發中 IF 成員國保護其稅基(tax base)，其相關稅負亦得於 GloBE 規則適用範圍內扣抵⁸²；IF 成員可選擇是否執行 GloBE 規則，惟若不執行，則須實施及管理與 IF 提供之規則範本(model rules)及指引(guidance)等文件⁸³相符之措施。

(二)、支柱二規則範本(Pillar Two Model Rules)

OECD 於 2021 年發布「支柱二規則範本(Pillar Two Model Rules)」⁸⁴，作為各國國內法化之模板，促進各國於商定時程內實施支柱二，以確保跨國企業於所營運國家皆繳納最低水準之所得稅。支柱二規則範本由 10 章組成⁸⁵：

- 第 1 章：說明適用範圍。
- 第 2 至 5 章：為「關鍵執行規則(key operative rules)」，說明如何計算跨國企業於所營運租稅管轄區之有效稅率；如果該有效稅率低於 15%，則在跨國企業母公司之租稅管轄範圍課徵補充稅。
- 第 6 章：「併購」相關規則。
- 第 7 章：適用「租稅中立性(tax neutrality)」或「現有分配稅制度(existing distribution tax regimes)」之特別規則。
- 第 8 章：提供國際協調之管理規則，包括標準化資訊申報表(standardised information return)⁸⁶及潛在避風港(safeharbours)機制，以減輕行政負擔。
- 第 9 章：過渡規則。
- 第 10 章：提供必要定義，並說明如何確認實體位置以應用相關計算。

⁸² OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, p3. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>.

⁸³ OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>。

⁸⁴ OECD 網頁 https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en。

⁸⁵ OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>, p4-p5.

⁸⁶ GloBE 資訊申報表，詳參 OECD 網頁 <https://www.oecd.org/tax/beps/globe-information-return-pillar-two.pdf>。

各低稅負組成實體(Low-Taxed Constituent Entity)之補充稅計算步驟如下：

1. 計算各低稅負租稅管轄區之補充稅率(Top-up Tax Percentage)；
2. 對各租稅管轄區之超額利潤(Excess Profits)課以補充稅率；
3. 扣除「合格國內補充稅(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, 以下簡稱 QDMTT)」⁸⁷課徵之補充稅；
4. 將同一低稅負管轄區之補充稅，依 GloBE 所得比例分配予該轄區內之組成實體。

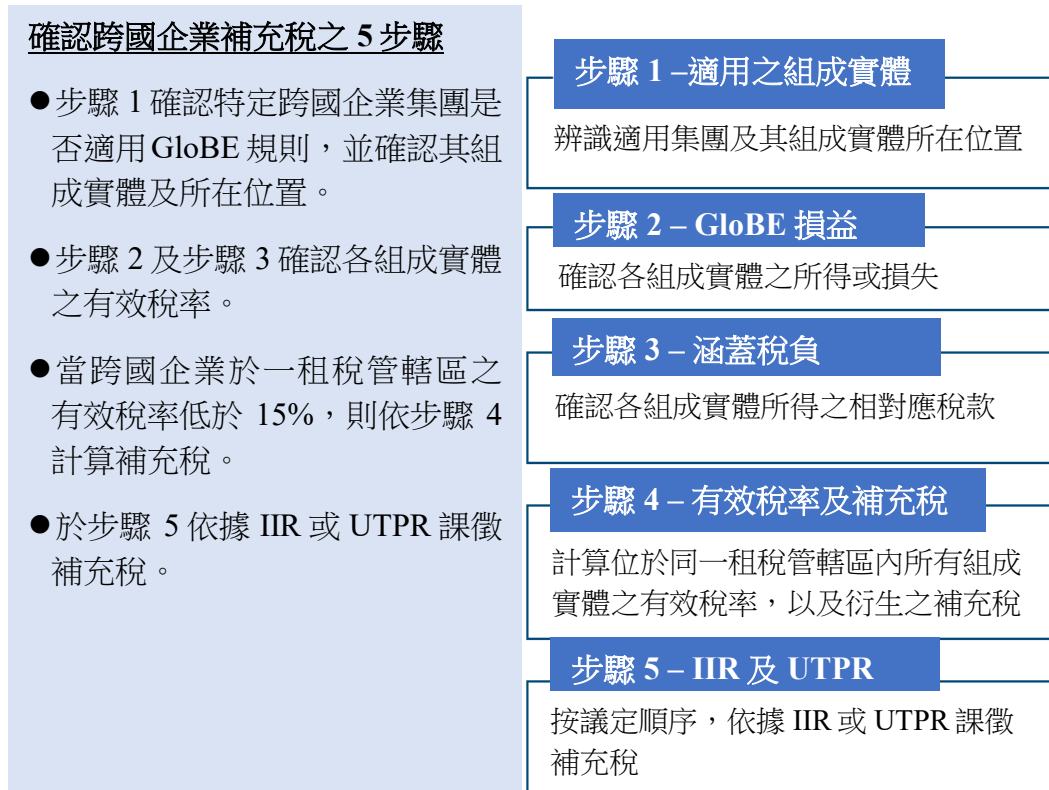
當 QDMTT 被視為「QDMTT 避風港(QDMTT Safe Harbour)」，其可免除 GloBE 規則下之補充稅負(top-up tax liability)，其他情況下，該 QDMTT 可用以扣抵支柱二下之最低稅負義務⁸⁸。

本報告以圖 4 至圖 9 摘要說明支柱二規則範本內容。

⁸⁷ 當一國之國內最低稅負(domestic minimum tax)符合支柱二規則範本，即為「合格國內補充稅(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, 以下簡稱 QDMTT)」。

⁸⁸ OECD (2023), The Pillar Two Rules in a Nutshell. <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>.

圖 4. GloBE 規則關鍵執行條款概述



資料來源：OECD (2023) GloBE Rules Fact Sheets.

圖 5. 步驟 1：適用 GloBE 規則之組成實體

| | |
|-------------------|---|
| <p>步驟 (1)</p> | <p>辨識適用 GloBE 規則之跨國企業集團</p> <p>7.5 億歐元合併收入測試：若跨國企業集團最終母公司(Ultimate Parent Entity, 以下簡稱 UPE)之合併財務報表收入達 7.5 億歐元，則該集團適用 GloBE Rules；此測試係以前 4 個會計年度中之 2 年度為基礎，合併或分拆(mergers or demergers)之合併收入測試適用特殊規則。</p> |
| <p>步驟 (2)</p> | <p>辨識組成實體</p> <p>組成實體：指受 GloBE 規則執行條款約束之集團實體(Group Entities)，包括常設機構 (PE)。</p> <p>常設機構：屬組成實體之常設機構被視為獨立於主要實體(Main Entity)及主要實體之其他常設機構。</p> |
| <p>步驟 (3)</p> | <p>排除被排除實體</p> <p>被排除實體(Excluded Entities)：被排除實體不受 GloBE 規則執行條款約束，但合併收入測試仍會併入其收入。</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 被排除實體係政府實體、國際組織、非營利組織、退休基金、以及作為跨國企業集團 UPE 之投資基金或不動產投資工具。 ✓ 若一實體為被排除實體所擁有，且持有資產或投資基金，並僅進行輔助活動或主要產生未計入 GloBE 稅基之所得，則此類實體亦適用「被排除實體」定義。 <p>前述 GloBE 規則排除適用條款未延伸至被排除實體於其他組成實體之所有權利利益(ownership interest)。</p> |
| <p>步驟 (4)</p> | <p>辨識各組成實體之所在位置</p> <p>實體位於其稅務居住者身分所在地：如果實體依據其管理地點(place of management)、設立地點(place of creation)或類似標準決定其稅務居住者身分，則該實體位於其稅務居住者身分所在地；否則，實體位於其設立所在租稅管轄區，流通實體(Flow-through Entity)則適用特殊處理。</p> <p>PE 位置之認定：PE 位於其被視為常設機構且需承擔稅負之所得來源國，惟免稅之常設機構適用特殊規則。</p> |

資料來源：OECD (2023) GloBE Rules Fact Sheets.

圖 6. 步驟 2：GloBE 損益

| | |
|-----------|--|
| 步驟 (1) | 確認財務會計淨利 消除集團內交易項目(intra-group items)前之 UPE 合併財務報表淨損益為計算 GloBE 損益之起點。 |
| 步驟 (2) | 將財務會計淨利或損失調整至 GloBE 基準 <ul style="list-style-type: none">• 對步驟(1)確定之淨損益進行下列調整，以消除財稅差異：<ul style="list-style-type: none">✓ 排除股利(Dividends)及股權損益(Equity Gain or Loss)，以避免重複課稅。✓ 不允許扣除非法款項(illegal payments)。✓ 避免因股票基礎薪酬計畫(stock-based compensation plans)之財稅差異產生補充稅。✓ 調整因財、稅使用不同功能貨幣(functional currencies)所生差異。• 排除國際運輸所得。 |
| 步驟 (3) | 分配 GloBE 損益 依據當地稅務規則將 GloBE 損益分配給主要實體及常設機構、或流通實體之所有者。 |

資料來源：OECD (2023) GloBE Rules Fact Sheets.

圖 7. 步驟 3：涵蓋稅款

| | |
|-----------|---|
| 步驟 (1) | 辨識涵蓋稅款 |
| | <p>確定涵蓋稅款：涵蓋稅款之計算始於財務會計淨損益對應之當期應計稅費，再依據第 4.1.2 條至第 4.1.5 條規定，對當期應計稅費進行調整。4 年以上之可退還稅額扣抵(Tax credits)，被視為授予年度之涵蓋稅款減項；而 4 年內須支付之合格可退還稅額扣抵(qualified refundable tax credits)用於當期稅費之減項時，則為涵蓋稅款加項。</p> |
| 步驟 (2) | 調整涵蓋稅款 |
| | <ul style="list-style-type: none">● 針對暫時性差異及以前年度虧損，以總遞延稅調整金額(Total Deferred Tax Adjustment amount)來調整涵蓋稅款。● 第 4.4 條概述保護 ETR 計算完整性之措施，以確保涵蓋稅款於規定時限內支付。● 可依據第 4.5 條選擇簡化損失結轉，以適當認列發生於低稅負國家之損失。 |
| 步驟 (3) | 必要時分配涵蓋稅款 |
| | <p>必要時將涵蓋稅款分配給其他組成實體：可能需分配之稅款包括受控外國公司(CFC)稅、預扣稅(withholding tax)以及與常設機構、稅務透明實體(Tax Transparent Entity)或混合實體(Hybrid Entity)相關之稅款。</p> |
| 步驟 (4) | 申報後之調整 |
| | <ul style="list-style-type: none">● 調整以前年度稅務義務時(例如，提交更正申報書以更正錯誤)，適用特殊規則。● 若以前年度稅務義務因而大幅減少，此類特殊規則要求重新計算該年度 ETR；由此產生之額外補充稅款將於當期繳納，無須修改以前年度申報書，並作為當期涵蓋稅款之加項。 |

資料來源：OECD (2023) GloBE Rules Fact Sheets.

圖 8. 步驟 4：有效稅率及補充稅

| | |
|-------------------|---|
| <p>步驟 (1)</p> | <p>計算各低稅負國家/地區之補充稅</p> <ul style="list-style-type: none"> • 特定租稅管轄區之有效稅率(ETR) = $\frac{\text{該管轄區之涵蓋稅款}}{\text{該管轄區之 GloBE 所得}}$。 • 若一租稅管轄區之 ETR 低於最低稅率，必須以最低稅率與 ETR 之差額計算該管轄區之補充稅率。例如，ETR 為 10%，則補充稅率為 15% - 10% = 5%。 • 嗣後將補充稅率乘以該管轄區之超額利潤，以確定該管轄區之補充稅額；一租稅管轄區之超額利潤等於 GloBE 所得減除「實質免稅額(Substance Based Income Exclusion)」後之餘額。 • 最後，將該管轄區之補充稅額扣除 QDMTT。 |
| <p>步驟 (2)</p> | <p>將補充稅分配給低稅負組成實體</p> <p>將一租稅管轄區之補充稅依 GloBE 所得比例分配予於該管轄區內有 GloBE 所得之組成實體，以確認須依步驟 5 繳納補充稅之組成實體。</p> |
| <p>例外情形</p> | <p>GloBE 規則亦包含適用例外情形之「微量豁免(de minimis exclusion)」及「避風港(safe-harbours)」條款。</p> |

資料來源：OECD (2023) GloBE Rules Fact Sheets.

圖 9. 步驟 5：IIR 及 UTPR

| | |
|-------------------|---|
| <p>步驟 (1)</p> | <p>確認依據 IIR 應負擔補充稅之母公司</p> <ul style="list-style-type: none">• 跨國企業集團之最終母公司 (UPE) 對所有低稅負組成實體之補充稅負有主要責任。• 若 UPE 不適用 IIR，則對所有權序列中適用 IIR 之次序位中間母公司 (Intermediate Parent Entity) 課徵補充稅。• 「部分控股母公司 (Partially-owned parent entities)」指由「非集團成員 (non-group members)」持有逾 20% 所有權之組成實體。適用 IIR 之部分控股母公司優先於其他中間母公司負擔補充稅，而非依所有權排序決定課稅順序。 |
| <p>步驟 (2)</p> | <p>確認母公司依據 IIR 繳納之補充稅款</p> <ul style="list-style-type: none">• 補充稅之可分配比例係依各母公司之「納入比率 (Inclusion Ratio)」計算。「納入比率」係指依據會計準則，可將低稅負組成實體之利潤歸屬至特定母公司之比例。• 如果數個母公司依據 IIR 就同一低稅負組成實體負擔補充稅，所有權序位較前之母公司應繳納之補充稅額，應扣除所有權序位較後之母公司或部分控股母公司已繳納之補充稅額。 |
| <p>步驟 (3)</p> | <p>確認可依據 UTPR 分配之剩餘金額</p> <ul style="list-style-type: none">• 若 UPE 實質擁有之低稅負所得不適用 IIR 課徵補充稅，則該低稅負所得適用 UTPR 之備援機制 (back-up mechanism)。• UTPR 亦適用於 UPE 租稅管轄區內因低稅負所產生之補充稅。• 當跨國企業處於海外擴張初始階段時，UTPR 之適用有其限制。 |
| <p>步驟 (4)</p> | <p>UTPR 租稅管轄區對剩餘補充稅之義務</p> <ul style="list-style-type: none">• 依據有形資產帳面淨值及僱用員工總額，於 UTPR 租稅管轄區間分配 UTPR 補充稅。• 分配予各租稅管轄區之 UTPR 補充稅額，係以「否決」可扣除費用之扣除、或國內法規定之同等調整等方式來收取之。 |

資料來源：OECD (2023) GloBE Rules Fact Sheets.

(三)、STTR

1. STTR 簡介⁸⁹

STTR 為一租稅協定條款範本(model treaty provision)。若關聯企業間之跨境匯款於收款人租稅管轄區(recipient jurisdiction)以低於 9%之名目公司所得稅率(nominal corporate income tax rate)課徵所得稅，則 STTR 允許付款人租稅管轄區(payor jurisdiction)對該款項課徵有限之額外稅款(limited additional taxation)。

依據 STTR，付款人租稅管轄區可對「適用所得(Covered Income)」總額課徵最高 9%之額外稅負，惟此額外稅負之減項有二：

- (1)收款人租稅管轄區之名目稅率；以及
- (2)付款人租稅管轄區依適用租稅協定所享有之既有課稅權(existing taxing right)。

例如，如果付款人租稅管轄區可對屬適用所得之特定款項課徵 5%之預扣稅，而收款人須另依名目稅率 1%繳納稅款，則付款人租稅管轄區保留 5% 預扣稅之課稅權，並可依 STTR 對該款項課徵 3%之額外稅款(STTR 最低稅率 $9\% - 5\% - 1\% = 3\%$)。

若無適用之雙邊所得稅租稅協定(bilateral income tax treaty)、或所得來源租稅管轄區可依其他租稅協定條款依高於 9%之稅率對此類跨境款項課稅，則不適用 STTR。

對適用所得課以低於 9%名目公司所得稅率之 IF 成員承諾，將依據要求將 STTR 納入其與被視為開發中國家之 IF 成員之雙邊租稅協定中。

⁸⁹ OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>, p5-p6.

2. STTR 摘要

適用範圍

STTR 適用於關聯人(**connected persons**)間之款項。如果兩個實體在法律上或依據個案事實係受同一人(或數人)所控制，則該兩實體互為關聯。但若關聯人間之款項收受者為以下類別之一，則該筆款項不適用 STTR⁹⁰：

- 個人
- 非營利組織；
- 國家、或國家之部分；
- 國際組織；
- 符合特定條件之投資基金(含退休基金)；
- 完全或幾乎完全由被排除之款項收受者(**an excluded recipient**)擁有之控股工具(**holding vehicle**)。

適用所得

STTR 適用於下列類型之所得⁹¹：

- 利息；
- 權利金；
- 經銷權(**distribution rights**)之對價；
- 保險費或再保險費；
- 擔保或融資費用；
- 工業、商業或科學設備之租金；
- 服務費。

⁹⁰ OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>, p9-p10 及 p35-p41.

⁹¹ OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>, p7-p8 及 p18-p22.

名目稅率

STTR 通常使用名目稅率，而非 GloBE 規則使用之有效稅率。原則上名目稅率即特定類型所得適用之法定稅率(statutory tax rate)，但若對法定稅率進行「優惠調整(preferential adjustment)」，則名目稅率亦隨之降低。「優惠調整」係指⁹²：

- 使應納稅額永久減少；
- 提供方式包括所得之豁免或排除、參照無相對應付款之所得計算之扣除額、或參照所得額計算之稅額抵免(不含外國稅額抵免)；
- 該調整與適用所得直接相關、或源自對地理流動行為(geographically mobile activities)⁹³所得提供之租稅優惠制度。

STTR 其他重要規定

- **加成門檻(Mark-up threshold)⁹⁴**：當適用所得額(不含利息及權利金)超過已發生成本加計 8.5%加價之金額，始適用 STTR；特定情況下，支付給關聯企業之款項可能不計入成本。
- **重大性門檻(Materiality threshold)⁹⁵**：單一會計年度間支付之適用所得總額超過 100 萬歐元(GDP 低於 400 億歐元之租稅管轄區則降為 25 萬歐元)時，始適用 STTR。
- **STTR 稅(STTR taxes)⁹⁶**：依據 STTR 課徵之稅款，於其產生之會計年度結束後徵收(事後年費)。

⁹² OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>, p8-p9 及 p23-p34.

⁹³ 此等行為符合 BEPS 第 5 項行動計劃最終報告之最終要求。

⁹⁴ OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>, p11 及 p41-p45.

⁹⁵ OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>, p13 及 p52-p53.

⁹⁶ OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>, p17.

- **消除雙重課稅(Elimination of double taxation)⁹⁷**：修訂適用之租稅協定內容，以保留採取 STTR 前之狀況。收款人租稅管轄區不需針對 STTR 稅款就適用所得予以免稅或提供租稅抵減。

實施 STTR

STTR 之實施將透過一「多邊工具(multilateral instrument)」促進之，該多邊工具將修訂所有適用之租稅協定以將 STTR 納入其中；亦可透過個別雙邊談判(bilateral negotiations)將 STTR 落實於相關租稅協定。

⁹⁷ OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>, p58-p62.

伍、心得與建議

一、心得

隨著數位經濟的來臨，交易樣態日新月異，傳統制度、觀念及做法已不足以應對新時代帶來的租稅挑戰。

我國天然資源及國內市場有限，經濟發展高度仰賴國際貿易及外人投資，數位經濟衍生之國際租稅議題及影響不容小覷；惟有積極瞭解國際租稅之變革及趨勢，始能及時採取適宜措施，以有效稅制作為經濟發展之動能，改善整體環境。

惟各國語言及文化殊異，培養專才協助我國與國際接軌並非易事。除透過實務訓練及專業進修等方式提升稅務人員專業素養之外，亦需積極培養該等人員之國際觀及外語能力，始能於各式會議及談判等國際場合中及時有效表示意見，為我國爭取利益。

歐盟為國際租稅重鎮，文化豐富多元，與我國共享許多相近之價值觀，亦為我國重要經濟夥伴；雖相隔千里，卻可互為借鑒。透過選送財稅人員赴歐盟國家進修，我國可更瞭解歐盟之法規制度及文化，作為後續我國稅制之參考依據，亦有利我國官員與歐盟國家進行交流、互助並進行相關決策。

二、建議

(一)、持續選送具實務經驗之優秀同仁赴國外進修

近年來反避稅已為國際共識，OECD 不斷研擬、推動各式相關國際準則及提案；隨著數位時代來臨，各國經貿更為緊密牽連，加劇國際租稅改革浪潮。對此趨勢我國難以置身事外，惟如何妥善應對，取決於我國相關人力配置是否適當適量。

以蒂爾堡大學 IBT LLM 為例，課程內容皆配合大量實務案例進行；故宜持續選送具實務經驗之優秀同仁赴外進修，以充分吸收相關知識及經驗、

辨析我國稅制與國際稅制之異同及原因，以利受訓人員返國後有效建置相關稅制及實務指引，於相關領域發揮進修效益。

(二)、跨單位合作發展提升稅務行政及查審效率之科技

數位經濟帶來許多稅務挑戰，但也帶來新的契機。時至今日，人工智慧 (Artificial Intelligence, AI) 已然崛起，科技將如何取代人力已為各領域不可迴避之議題；如何將科技運用於稅務領域，亦為歐盟近年關注焦點之一。

我國既以科技產業聞名國際，資源應相對豐沛。行政部門宜與相關領域之專家或單位交流、合作，共同培育人才並建置相關機制，以於有限資源之下，提升財稅體系之服務與查審品質、降低稽徵雙方之成本與爭端，亦有利我國與國際制度接軌。

長期觀之，相關機制之效益甚或產生外部性，提升我國整體競爭力，值得審慎評估。

(三)、規劃多元英語培訓課程及獎勵機制

全球化與數位經濟浪潮大幅提升跨境支付及所得金額，國際租稅相關案件量亦快速增加，應積極規畫多元英語課程及獎勵制度提升財稅人員之英語水平，以維持案件品質並有利推動國際租稅相關稅制，並增加同仁於繁重業務之餘仍願參與培訓之誘因。

(四)、培育國際租稅英語談判人員

隨著我國國際租稅案件量快速增加，我國與他國公、私部門協商及談判之次數亦顯著成長。惟相關協商及談判之成果及效益，相當程度取決於參與人員之實務經驗、專業能力及英語溝通能力；故宜規劃相關培訓課程，以協助財稅人員於國際場合依據個案事實提出有力陳述，有效為我國爭取利益。