

出國報告（出國類別：開會）

參加亞洲開發銀行(ADB)及經濟合作暨發展組織(OECD)聯合舉辦之「亞太國家租稅與數位化區域研討會」報告

服務機關：財政部國際財政司

財政部賦稅署

姓名職稱：李專門委員明機

陳專門委員秋珠

楊專門委員純婷

包科長文凱

派赴國家/地區：菲律賓馬尼拉

出國期間：2019年11月18日至21日

報告日期：2020年2月17日

摘 要

因應國際數位經濟發展，為協助亞洲地區經濟體即時調整租稅政策及建立公平、具競爭力的租稅環境並掌握國家稅收，亞洲開發銀行（Asia Development Bank, ADB）、經濟合作暨發展組織（Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD）及太平洋島嶼稅務行政協會（Pacific Islands Tax Administrators Association, PITAA）於 2019 年 11 月 19 日至 11 月 20 日，於菲律賓馬尼拉 ADB 總部共同舉辦「亞太國家租稅與數位化區域研討會（Regional Meeting on Tax and Digitalisation for Asia and Pacific Countries）」，邀請亞洲地區經濟體稅務機關派員參加。

前揭研討會由 ADB 及 OECD 專家擔任講座，與出席代表探討近期 OECD 提出的數位經濟下二大支柱(一致性方法及全球計畫)相關議題，交換彼此租稅政策擬定及稅務行政管理經驗，俾供各經濟體擬訂相關政策與實務運作參考。議程首先介紹 OECD 為防止稅基侵蝕及利潤移轉的目前工作進度及未來方向、概述二大支柱內容及分析經濟影響，諮詢外界(包括企業界、社會團體及學術界)意見，並與亞洲地區經濟體稅務機關代表就未來面臨稅制稅政相關問題進行討論。

透過本次研討會有助與會人員充分瞭解數位經濟二大支柱內容及尚待處理問題，可作為我國因應數位經濟挑戰研擬所得稅相關稅制稅政的重要參考資料，俾使國內稅制與國際稅制接軌。

目 錄

壹、目的.....	2
貳、會議過程	3
參、議題內容摘述	4
議題 1：介紹防止稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）行動計畫、包容性架構（Inclusive Framework）及面臨數位化經濟工作情形	4
議題 2：概述數位經濟下第一支柱及第二支柱.....	6
議題 3-4：企業界、社會團體及學術界觀點	12
議題 5：經濟分析.....	16
議題 6-7：第一支柱（一致性方法） Pillar One the Unified Approach.....	20
議題 8-9：第二支柱（全球計畫） Pillar 2 the GloBE proposal	31
議題 10：結論及未來進程規畫.....	39
肆、心得與建議	40
伍、附件.....	42

圖目錄

- 圖一 一致性方法綜覽圖
- 圖二 數額 A 計算原則
- 圖三 利潤分配的三層機制模式
- 圖四 數額 A 的計算
- 圖五 一致性方法在 Q Co.中的應用
- 圖六 一致性方法在 R Co.中的應用
- 圖七 全球計畫四大原則架構
- 圖八 CFC 制度與所得涵蓋原則關聯圖
- 圖九 全球計畫各適用原則架構圖

表目錄

- 表一 一致性方法下 3 項數額簡介
- 表二 數額 B 及數額 C 的目標及方法
- 表三 第一支柱未來規劃進程表
- 表四 全球計畫未來規劃進行表
- 表五 全球收入增益估計表

壹、目的

ADB 於 1966 年成立，總部設於菲律賓馬尼拉，為亞太地區最主要國際發展金融組織，致力促進亞太地區經濟與社會發展，目前 ADB 計有 68 個會員經濟體，我國係創始會員經濟體之一，亦為亞洲開發基金捐助國。鑑於數位經濟成為全球化的重要推動力，大幅改變企業營運模式，各國傳統稅制設計與稅政運作方式，亦面臨重大挑戰。為協助亞洲地區開發中經濟體因應數位經濟進行法規調適，由 ADB、OECD 及 PITAA 共同舉辦本次「亞太國家租稅與數位化區域研討會」，邀請亞洲地區經濟體稅務機關代表，探討各國如何進行稅制與稅政調整，俾與國際標準一致，以確保對數位經濟活動公平課稅、制定合理課稅權分配原則、防杜潛在規避租稅風險及增進租稅遵從等相關措施。

由 OECD 主導的稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）行動計畫 1「處理數位經濟下之租稅挑戰」，於 2019 年提出數位經濟所得稅處理最新進展報告「研議一致處理數位經濟租稅挑戰工作計畫」(Programme of work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy，下稱數位經濟工作計畫)，並分別於 2019 年 10 月 9 日及 11 月 8 日提出數位經濟兩大支柱(一致性方法及全球計畫)諮詢文件，本次研討會即係就上開兩大支柱所涉稅制稅政議題，由 ADB 及 OECD 國際租稅專家擔任講座及與談，交換彼此租稅政策擬定及稅務行政管理經驗，俾供各會員經濟體擬訂相關政策與實務運作參考。

財政部相關單位（機關）多年來就重要國際組織舉辦的國際租稅研討會擇定合適議題派員參加。有鑑於數位經濟的租稅挑戰為當前各國面臨的重大議題，為加強我國與國際組織及與會經濟體的實質關係與交流合作，我國雖非 ADB 援助之開發中經濟體，仍積極爭取本次會議獲邀指派代表參加，期透過與各經濟體稅務機關代表及國際租稅專家交換實務心得與意見之難得交流機會，互相討論切磋，掌握國際租稅最新發展趨勢，作為未來我國賦稅政策制定及稅務行政設計之參考，使我國稅制稅政更加完善、健全及接軌國際。

貳、會議過程

本次研討會係 2019 年 11 月 19 日至 11 月 20 日於菲律賓馬尼拉 ADB 總部舉行，研討議題主要分為 3 大部分：

- 一、簡要說明 BEPS 行動計畫、包容性架構(Inclusive Framework on BEPS)及 2019 年數位經濟所得稅處理最新進展。
- 二、說明數位經濟兩大支柱(一致性方法及全球計畫)內容及經濟分析。
- 三、說明兩大支柱諮詢文件內容及相關議題並徵詢與會代表意見。

本次研討會我國由財政部國際財政司李專門委員明機及包科長文凱、賦稅署陳專門委員秋珠及楊專門委員純婷代表參加，積極參與會議提出問題，與主辦單位 ADB 相關人員及他國代表良好互動並就稅制、稅政交換意見，在專業領域與官方交流方面均收穫豐碩。

叁、議題內容摘述

議題 1：介紹防止稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）行動計畫、包容性架構（Inclusive Framework）及面臨數位化經濟工作情形

一、ADB 代表日籍官員 Mr. Nagata 說明 ADB 係以促進亞太地區繁榮、包容、具彈性及永續發展為目的，並致力消除貧窮社會。為達成上述目標，ADB 訂定 2030 年 7 項優先操作（Operational Priority, OP）策略，包括：

- （一） 重視貧窮地區發展及減少區域間不公平情形。
- （二） 加速性別平等進展。
- （三） 處理氣候變遷議題，強化天然災害復原力及永續經營環境。
- （四） 營造適合居住城市空間。
- （五） 促進鄉村發展並保障食物安全。
- （六） 強化治理及能力建構。
- （七） 加速區域合作及整合。

在上述優先操作策略第 6 項有關強化治理及能力建構，ADB 倡議應加強發展中國家能力，以防止稅基侵蝕及利潤移轉，包括支持其會員國成為包容性架構成員，以確保其租稅透明度及稅收永續性。

近期 ADB 就數位經濟租稅政策相關倡議活動如下：

- （一） 協助會員國：2019 年 ADB 提供菲律賓及亞美尼亞有關數位經濟租稅相關資訊教育訓練課程。
- （二） 舉辦區域研討會：2019 年迄今，已與 OECD 共同舉辦下列 3 場區域型數位經濟租稅制度研討會：

1. 2019 年 7 月在日本東京舉辦數位經濟租稅策略研討會。（財政部派員

參加，並簡報我國跨境電商課徵營業稅經驗及所遭遇問題)

2. 2019 年 9 月在泰國清邁及曼谷舉辦第 12 屆東協論壇工作階層有關租稅議題研討會。
3. 2019 年 10 月在亞賽拜然巴庫舉辦歐亞國家 (Eurasian Countries，依 OECD 定義指位於歐亞大陸交界處 13 國) 第 5 屆 BEPS 區域型會議。

二、OECD 代表資深顧問 Ms. Brown 報告 BEPS 及包容性架構

Ms. Brown 首先報告 OECD 財政事務委員會 (Committee on Fiscal Affairs, CFA) 主要工作領域為發展相關租稅制度範本或指引、建立有效租稅行政管理，以及增進租稅主管機關能力建構。CFA 迄今工作成果包括發布避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定範本、移轉訂價指導原則、資訊交換全球標準、全球消費稅原則與稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫成果報告等。

OECD 應 20 國集團 (G20) 要求，於 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。在包容性架構下，要求各成員國增進國內資源調和，落實執行國際標準，確保國家稅收不被侵蝕。

包容性架構各成員國以平等基礎方式 (on an equal footing) 參與討論並採共識決 (consensus-based) 方式進行。截至 2019 年 10 月有 135 個成員，其中 33% 為 OECD 及 G20 成員，15% 來自亞太地區國家。

有關 BEPS 行動計畫部分，OECD 於 2013 年 7 月發布 BEPS 15 項行動計畫，2015 年 10 月完成行動計畫最終報告，鑑於交易型態日新月異，跨國公司利潤大量「存放」(stash) 在低稅負國家或地區，導致各國稅基受到嚴重侵蝕，爰提出各項具競爭、效率、透明度及公平性解決方案。

議題 2：概述數位經濟下第一支柱及第二支柱

OECD 包容性架構正致力於發展長期具共識的解決方案，以因應數位經濟帶來稅收挑戰，防止稅基侵蝕及利潤移轉。依最新所擬解決方案草案，以兩項支柱建構新課稅制度，一為數位經濟下課稅權重新分配（第一支柱）；另一為確保跨國企業（MNEs）應繳納最低稅負，避免該等企業持續將利潤移轉至無稅負或低稅負地區（第二支柱）。

OECD 代表概述第一支柱和第二支柱下工作內容，包括目標設定、時間表、工作組織及近期發展，期望於 2020 年底全球對數位經濟所得稅一致處理達成共識。

一、第一支柱

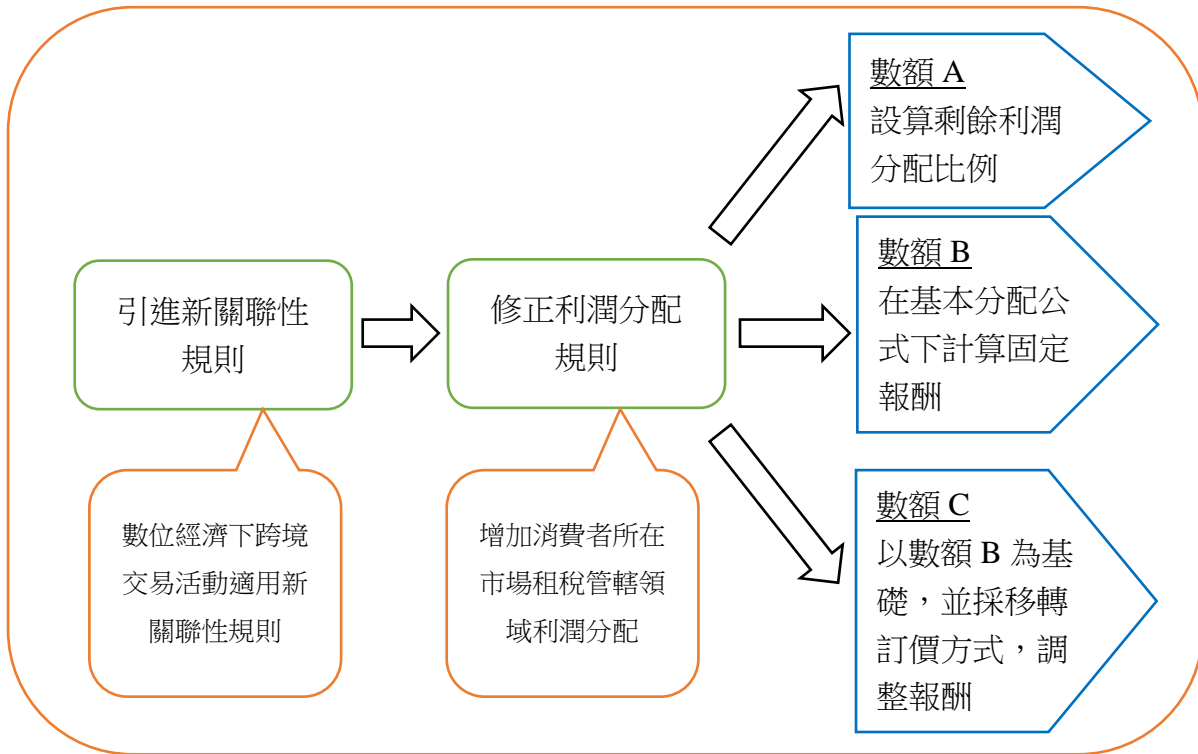
（一） 2018 年 3 月 OECD 發表數位化租稅挑戰的期中報告，2019 年 1 月提出兩項支柱概念，隨後展開公眾徵詢，徵詢期間計有超過 400 位回應者提供達 2,000 頁意見。OECD 嗣於 2019 年 10 月發布「第一支柱：一致性方法」（Unified Approach under Pillar One）提案文件。該項提案係在使跨國企業消費者（市場）所在國家或地區，能重新分配利潤並擁有相當課稅權，以確保於消費者（市場）所在地未設立實體據點（physical presence）的跨國企業能於該地負擔公平租稅。

（二） 針對第一項支柱，OECD 前提出 3 種方法（修正剩餘利潤分割法、比例分攤法、配銷基礎分攤法），惟迄今仍未取得共識。目前 OECD 主要工作在整合外界意見，達成共識，提出一致性徵稅原則，該一致性原則將考量下列面向：

1. 強調數位化下關聯性（nexus）及利潤分配（profit allocation）相關議題。
2. 依消費者或市場所在地，重新分配課稅權，而不受實體據點限制。
3. 相關制度設計力求簡便。
4. 盡量降低與常規交易原則不一致性。

5. 避免重複課稅及租稅爭議。
6. 力求達成共識。

(三) 綜觀一致性方法，可用下圖表示：



圖一 一致性方法綜覽圖

(四) 限制規模範圍

OECD 基於跨國企業的遵循成本將因此增加，考量下列因素訂定方案的適用門檻，排除部分跨國企業：

1. 全球營收規模。
2. 營業活動性質除純數位活動外，亦包含其營業性質主要為經營銷售與消費者 (consumer-facing business) 業務，通常屬 B2C 或潛在 B2B 型態。
3. 其他應被排除營業項目（例如開採產業及經營大宗原物料產業）。

(五) 新關聯性規則－不受實體據點限制

鑑於在數位環境下，跨國企業遠距從事大量具達成消費目的活動（consumer-facing activities），持續且顯著涉入租稅管轄領域的經濟行為，新關聯性規則將打破以往採實體據點認定並據以課稅的規則，並將相關門檻納入訂定標準：

1. 收入門檻及市場規模。
2. 期間門檻。
3. 其他在當地消費市場執行營業活動可能指標。

（六）新利潤分配規則

1. 依市場使用者得到的報酬，設計 3 種不同類型：

表一 一致性方法下 3 項數額簡介

數額 A	數額 B 及數額 C
(1) 在新關聯性規則下，產生新課稅權。	(1) 未產生新課稅權（僅修正常規交易原則的執行）。
(2) 與實體據點相互獨立。	(2) 遵循獨立個體判別方法（separate entity approach）。
(3) 未與常規交易原則產生連結。	(3) 不適用新關聯性規則。
(4) 採公式化方式（formulaic approach）分配集團或營業項目別利潤。	

2. 數額 A－產生新課稅權，計算利潤以簡單為原則，確保稅務行政可行性及確定性，計算步驟如下：

- (1) 決定整體利潤（以跨國企業集團或營業項目別計算）。
- (2) 排除設算例行性利潤（deemed routine profit，按利潤門檻設算，例如一固定比例）。
- (3) 歸屬部分設算非例行性利潤（deemed non-routine profit，按公式分割，例如一固定比例）。

(4) 分配予相關租稅管轄領域（按經同意之關鍵要素分配，例如銷售額）。



圖二 數額 A 計算原則

3. 數額 B 及數額 C—改善既有制度

表二 數額 B 及數額 C 的目標及方法

	數額 B	數額 C
目標	<ul style="list-style-type: none"> (1) 減少爭議。 (2) 達成更高確定性。 	<ul style="list-style-type: none"> (1) 保留租稅管轄領域在超過數額 B 基本稅收外，仍有課稅權。 (2) 避免與數額 A 重複計算。
方法	<ul style="list-style-type: none"> (1) 為市場所在地依標準 (baseline) 或經常性行銷 (配銷) 活動建立固定報酬。 (2) 移轉訂價調整消除重複課稅。 	<ul style="list-style-type: none"> (1) 從事超過數額 B 標準的活動，適用現行常規交易原則。 (2) 採用具拘束力及有效方式，解決租稅爭議問題並降低重複課稅情形發生。

(七) 第一支柱未來規劃進程如下表

表三 第一支柱未來規劃進程表

一致性方法進展			發展全球一致解決方案	
2019.10	2019.11	2020.1	2020.7	2020.11
在 G20 財長會議提出報告	進行公開意見徵詢	包容性架構會議討論	在 G20 財長會議提出報告	在 G20 領袖峰會提出報告

二、第二支柱—全球反稅基侵蝕計畫 (the GloBE proposal)

OECD BEPS 行動方案提出後，國際上仍認為利潤依舊有可能被移轉至免稅或低稅負地區，因此 OECD 提出第二支柱以解決此問題，且強調該支柱非僅限於因數位化產生利潤移轉，主要是期望能降低各國訂定低稅負或免稅租稅優惠動機。

第二支柱主要係為確保跨國企業能支付依最低要求稅率計算的稅額，惟仍需要國際間達成共識，採取統一且具連貫性方法。全球反稅基侵蝕計畫 (the GloBE proposal，以下簡稱全球計畫) 包含下列四項原則：

- (一) 所得涵蓋原則 (Income inclusive rule)。
- (二) 轉換原則 (Switch-over rule)。
- (三) 徵稅不足之支出原則 (Undertaxed payments rule)。
- (四) 應予課稅原則 (Subject to tax rule)。

全球計畫未來規劃進程如下表。

表四 全球計畫未來規劃進行表

2019.3	2019.5-6	2019.11-12	2020
工作計畫進行 公開意見徵詢	採認工作計畫	全球計畫進行 公開意見徵詢	發布最終報告

三、預估增加稅收

- (一) 採行第一支柱及第二支柱，預計全球稅收將有顯著成長。
- (二) 第一支柱涉及市場租稅管轄領域課稅權顯著改變，稅收將適切增加，且中低所得地區增長幅度將高於已開發國家。
- (三) 兩項支柱將深切影響具數位導向及無形資產密集跨國企業集團。
- (四) 兩項支柱將降低租稅管轄領域稅率的差異性，並減少跨國企業移轉利潤動機。

議題 3-4：企業界、社會團體及學術界觀點

一、PwC（菲律賓）

- （一） 2020 年底前完成數位經濟課稅規範勢在必行，期待為一具確定性、容易執行、爭議最小的全球性規範，並就相關措施細節提供充足資訊，以釐清各界疑慮。第一支柱適用範圍關於「消費地（consumer-facing）」要件，建議確實依適用跨國企業集團的特性訂定，且需解決透過中介人（代理人）銷售者應否排除適用的問題。
- （二） 第一支柱倡議新關聯性（new nexus）適用要件部分，建議以現行常設機構（PE）認定原則為基礎，搭配防止協定濫用措施的執行，依此方式，市場所在地租稅管轄領域仍得分配適當利潤；如採營收總額認定要件，宜考量跨國企業集團稅務依從度及稅捐機關行政成本，營收門檻宜從高訂定，例如高於現行送交國別報告所使用的集團營收總額 7.5 億歐元。

二、國際公司稅制改革委員會（Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation, ICRICT）

- （一） 第一支柱設算例行性與非例行性利潤難以區分，且以「設算例行性利潤」歸屬利潤方法，與現行移轉訂價的常規交易原則不符。ICRICT 認為，數位經濟產業課稅應完全與現行按 PE 規定歸屬利潤切割，即數位經濟跨國企業於市場所在租稅管轄領域具 PE 者，透過歸屬 PE 利潤已可維護市場所在租稅管轄領域課稅權。依此，新關聯性及相關利潤歸屬原則，應限縮適用對象為數位經濟產業於市場所在租稅管轄領域未構成 PE 者。
- （二） 支持對該跨國企業集團採比例（公式）方式（formulaic approach）歸屬市場所在租稅管轄領域課稅利潤，重視後續導入措施訂定及各國落實執行情形。
- （三） ICRICT 主張，「全球化」為第一支柱及第二支柱討論課稅問題的緣由，

無涉各租稅管轄領域「包容性」問題。已開發國家早期為求經濟發展，各自為政，或默許、縱容跨國企業集團從事安排行為，而今因承受稅收不足後果，方提案改革。此改革提案不具包容性，因開發中國家尚無此類問題。建議 BEPS 包容性架構為達成提案或倡議的「包容性」，不宜僅因 G20 要求即著手推動，宜先訪談所有 BEPS 包容性架構成員，尤以開發中國家，依其需求統整後再行研提對策。

三、亞太稅務顧問組織 (Asia Oceania Tax Consultants' Association, AOTCA)

- (一) AOTCA 成立宗旨係提供亞太地區稅務知識交流，成員包括「中華民國記帳及報稅代理人公會全國聯合會」。
- (二) AOTCA 認同對新關聯性提出必要且可行方案，惟建議相關資訊應更公開透明；期未來達成的措施為一徵納雙方均易於執行的一致性方案，並應落實於日常 (day to day) 活動；另提醒注重納稅者的權利保護。
- (三) 有關第一支柱的適用範圍，是否納入 B2B 應明確規範；至第二支柱所提最低要求稅率 (Minimum Tax Rate)、稅基 (Tax Base) 及爭議解決機制等，亦應提出相應措施。

四、印度籍稅務律師 K. Vatheeswarn

- (一) 新關聯性原則採顯著數位呈現 (significant digital presence) 訂定方式，應屬可行；歸屬利潤 (即數額 A) 則以剩餘利潤比例分配較為容易，惟有無法落實「依顯著數位呈現強度歸屬適當利潤」問題。
- (二) 有關數額 B，所稱標準活動 (baseline activity) 似過於主觀，且不易定義。
- (三) 建議全面改採推定課稅制度 (presumptive tax)，跨國企業集團於市場所在地構成數位 PE 者，透過功能、資產、風險及經濟呈現 (Functions, Assets, Risks, Economic presence, FARE) 分析計算受分配比例 (apportionment)，作為歸屬利潤基礎。

五、其他組織或個人對第一支柱意見綜整

- (一) 新關聯性及新利潤歸屬原則（數額 A）：營收金額門檻宜從高訂定，並排除新創產業（Startups），以利創新並協助中小企業發展；透過重整 PE 定義，納入數位 PE 型態，從數位 PE 的執行功能、使用資產及負擔風險分析，規範歸屬利潤，亦不失為可行方案。
- (二) 數額 B：係對從事行銷及配銷等標準活動的 PE，按比例分配定額利潤的方法，建議搭配給付課稅原則（例如扣繳）執行，以茲簡化。
- (三) 執行：要求符合規定數位經濟產業應向市場所在地辦理登記，方便徵管。
- (四) 爭議解決：對於數位經濟課稅爭議案件採取強制仲裁的建議，仍需斟酌。例如，各國法院對是否接受仲裁認知或想法不同，強制仲裁未必解決跨境稅務爭議。

六、我代表團

- (一) 第一支柱的數額 B 及數額 C 所倡議利潤歸屬方法，似偏離「常規交易原則」，倘通過採行，需修正現行計算相關指導原則或方法。
- (二) 建議第二支柱參考第一支柱「一致性方法（unified approach）」理念，研議全球一致適用規範。

七、中國大陸

本案立意良善，給予肯定及支持，然諸多技術問題待克服。例如，第一支柱的適用範圍、新關聯性、設算例行及非例行性利潤等要件，亟待發布細節。本計畫係以取得各租稅管轄領域共識為前提，考量第一支柱（數位經濟課稅）為當前各租稅管轄領域應立即處理的課題，為免分散動能，建請考量是否急於此時完成第二支柱全球計畫。

八、印尼

消費地（consumer-facing）為重要要件，惟不易完整定義；設算例行及非例行性利潤概念雖清楚，但實務上正確劃分困難度高。

九、印度

租稅制度的設計以簡單、易於執行為重要關鍵，減少爭議發生。依此，請考慮放棄按設算例行及非例行性活動歸屬利潤的提案，全面改採比例（公式）方法分配利潤。

十、OECD 回應彙整

- （一） 認同本案宜以簡單、易於執行為前提的想法，且目前 BEPS 包容性架構研議方向係以多邊導入為出發。
- （二） OECD 瞭解各界對消費地（consumer-facing）要件、營收金額、設算例行及非例行性利潤等項目內涵甚為關切，惟因本案屬草案階段，目前無可對外提供的細節資訊。OECD 將致力完成第一支柱及第二支柱草案大綱，以利 BEPS 包容性架構成員明（2020）年 1 月決議採行，屆時即釋出完整資訊及執行方案，以利各界瞭解。
- （三） 有關第二支柱「所得涵蓋原則」（Income Inclusion Rule），係 OECD 基於瞭解並尊重各租稅管轄領域課稅主權，於考量跨國企業集團租稅負擔，所提最終母公司所在地國（即居住地國）衡酌其他租稅管轄領域未依最低要求稅率所執行課稅的數額，支援並完善第一支柱，改善跨國企業集團從事利潤移轉誘因。
- （四） BEPS 包容性架構至今 135 個成員包括多數開發中國家，相關提案亦由開發中國家成員參與討論，研提意見，併予敘明。

議題 5：經濟分析

一、背景說明

目前有數十國研議對數位經濟產業課稅措施（例如：法國已開徵數位服務稅，對數位經濟產業銷售收入按 3% 課稅），為避免各國採行單邊措施對數位經濟產業產生重複課稅問題，建置全球一致規範的數位經濟課稅制度，為 OECD 努力目標。

OECD 已公布第一支柱及第二支柱，對外公開徵詢意見，為利相關提案後續由 BEPS 包容性架構成員進行確認程序，各支柱需具備良好及充足的經濟分析。

OECD 透過蒐集各式資料庫，取得 200 多個租稅管轄領域，超過 2 萬 7,000 個跨國企業集團屬「成員階層」(entity-level) 數據，爰就各支柱方案進行稅收評估，並依評估結果推論各支柱方案對經濟行為（投資）的影響。

二、稅收評估

（一）第一支柱

係處理導入數額 A 及數額 B 後對一租稅管轄領域稅收變化的評估，其稅收變化按下列公式估算：

$$\text{稅收變化} = \text{全球剩餘利潤}^{\text{註}1} \times (\text{跨國企業集團於該領域銷售金額占全部銷售金額的比例}^{\text{註}2} - \text{該領域已受分配的剩餘利潤比例}^{\text{註}3}) \times \text{該領域稅率}$$

註 1：「全球剩餘利潤」，係以 2 萬 7,000 個跨國企業集團財務數據為基礎，計算所有市場所在租稅管轄領域，所得受分配的剩餘利潤（受分配比率為一固定數額，例如 20%）；主要資料來源為 Orbis 及 Worldscope 資料庫。

註 2：「各跨國企業集團於該領域銷售金額占全部銷售金額的比例」，主要資料來源為 OECD Analytical Activities of Multinational enterprises

(AMNE) 資料庫。

註 3：「該領域已受分配的剩餘利潤比例」，主要資料來源為國別報告、Orbis、AMNE 等資料庫。

OECD 嗣依計算稅收變化數據進行適當調整，發送各租稅管轄領域確認（我國未在發送對象之列）；結合其他可用資料，初步發現 4 點結論：

1. 本方案具全球淨稅收效益。
2. 中低所得經濟體較高所得經濟體取得更多效益。
3. 間接投資經由第三地區（Investment hubs），稅收將有明顯損失。
4. 對屬數位導向及仰賴無形資產的跨國企業集團而言，影響顯著。

（二）第二支柱

按下列公式計算其對一租稅管轄領域可能的稅收變化：

$$\text{稅收變化} = \text{負擔低稅負的全球利潤}^{\text{註 1}} \times (\text{最低要求稅率}^{\text{註 2}} - \text{負擔低稅負利潤的實際有效稅率}^{\text{註 3}}) \times \text{該租稅管轄領域依第二支柱所分配的收入比例}^{\text{註 4}}$$

註 1：「負擔低稅負的全球利潤」，依全球混合法（Worldwide blending）或領域混合法（Jurisdiction blending）所計算的低稅負利潤。主要資料來源，全球混合法為 Orbis 及 Worldscope 等資料庫；領域混合法為國別報告、Orbis、AMNE 等資料庫。

註 2：「最低要求稅率」，由 BEPS 包容性架構成員決定；分析時將就多個稅率進行評估。

註 3：「負擔低稅負利潤的實際有效稅率」，資料來源眾多，全球混合法主要為 Orbis 及 Worldscope 等資料庫；領域混合法為 OECD 租稅統計、Torsiov et al. (2018)、US BEA 資料、國別報告等資料庫。

註 4：「該租稅管轄領域依第二支柱所分配的收入比例」，現階段尚未建構，將依第二支柱結論、跨國企業集團及各國政府回應研議。

表五 全球收入增益估計表

稅率	最低要求稅率	最低要求稅率	最低要求稅率
混合法	10%	12.5%	15%
全球混合法 ^{註2}	0.6% ^{註1}	1.0% ^{註1}	1.5% ^{註1}
領域混合法 ^{註2}	2.4% ^{註1}	3.5% ^{註1}	4.7% ^{註1}

註 1：為占全球企業所得稅收的百分比。

註 2：有關全球混合及領域混合法於議題 8 及議題 9 介紹。

OECD 推算全球收入增益比如表五，並認為具下列效益：

1. 第二支柱產生的全球淨稅收效益將明顯高於第一支柱。
2. 國家間收益的分配取決於第二支柱細部規劃及跨國企業集團、政府對該支柱的態度。
3. 因第二支柱所生的額外稅負，係由從事租稅規劃的跨國企業集團負擔。

有關第二支柱可能帶來的行為變化，OECD 預期如下：

1. 領域混合法較全球混合法具影響納稅者行為的效果。
2. 對跨國企業集團而言，因各國稅率訂定更趨一致，將減少其利潤移轉動機；有效稅率高於最低要求稅率的租稅管轄領域，稅收效益較多。
3. 對部分原採低稅率或零稅率的租稅管轄領域而言，具提高稅率誘因，或減少租稅優惠、增訂反避稅措施。
4. 對長期實質投資者而言，因租稅而改變投資決策情形將大幅減少。

三、對投資的影響

（一） 第一支柱

1. 第一支柱對經濟投資行為的影響輕微。第一支柱未改變多數跨國企業集團納稅情形，不改變其投資行為，不會對多數租稅管轄領域實質稅率產生影響。
2. 具減少跨國企業集團利潤移轉誘因效果。
3. 預期第一支柱導入將減少租稅對投資行為的影響，跨國企業集團投資決策回歸經濟因素（例如：基礎建設、教育程度等）考量。

（二） 第二支柱

1. 第二支柱的導入將使各租稅管轄領域實質稅率趨於一致，減少利潤移轉誘因。
2. 跨國企業集團投資決策取決於實質經濟因素（例如規模、投資地點選擇）。

（三） 兩支柱綜合分析

1. 第二支柱對全球稅收分配影響大於第一支柱。
2. 對多數租稅管轄領域（除屬間接投資所經由之熱點地區）稅收具正面效益。
3. 兩支柱具相輔相成的效益。
4. 兩支柱均具使跨國企業集團投資決策回歸實質經濟因素效果（例如規模、投資地點選擇）。

議題 6-7：第一支柱（一致性方法） Pillar One the Unified Approach

一、背景

因應數位經濟發展企業營運模式及獲利因素改變的挑戰，OECD 於 2019 年 10 月 9 日發布關於第一支柱的最新報告，提出有關新利潤分配（Profit allocation rules）和新關聯性規則（Nexus rules）的當前建議和最新發展。本次會議由 OECD 專家說明第一支柱工作的最新進展並與各會員國與會代表深入研討，提供意見、經驗分享及回饋，凝聚共識，以達交流之目的。

二、一致性方法（Unified Approach）

數位經濟工作計畫業就數位經濟所得稅議題，提出 3 項建議重點，包括「使用者參與」(User participation)、「行銷型無形資產」(Marketing intangibles) 及「顯著經濟存在」(Significant economic presence) 概念，惟各界對於適用範圍、計算方法、考量因素及理由，尚有意見，暫時無法達成共識。為儘快達成一致意見，OECD 整合 3 項建議的共同特性，包括擴大使用者或客戶所在地管轄區（即市場管轄區）的課稅權、不受限於現行租稅制度需有實體場所的關聯性規則，以及針對數位化企業的整體利潤訂定簡易、可行且明確原則等，提出「一致性方法」，期能藉該提案達成共識，以避免各國採取單邊課稅措施，造成重複課稅，影響全球投資與成長。

（一）概述

1. 適用範圍

納入適用範圍包括高度數位化企業及消費者直接服務型企業（consumer-facing businesses）。消費者直接服務型企業指透過與市場所在地消費者或使用者的互動服務而產生收入，業務內容包括提供第三方配銷商設計與行銷予消費者的服務而產生銷售額。惟明確的適用範圍仍待進一步討論，如「消費者直接服務型企業」的定義為何、是否排除部分類型產業（如採礦業、大宗商品）或特定部門（如金融服務），以及訂定企業達一定規模以上〔例如參考跨國企業集團收入已達應提出國別報告(country-by-country report)的收入門檻 7.5 億歐元標準〕始納

入適用範圍等。

2. 新關聯性規則

本規則設計目的係因應數位經濟環境的長期發展趨勢，探討訂定一收入門檻，供認定企業「持續且顯著參與市場管轄區經濟活動」的指標，不論其在該租稅管轄領域是否存在實體場所。該規則可能採一獨立訂定方式，且架構在 PE 規則基礎上，以避免產生現行制度以外的非預期外溢影響。有關「持續且顯著參與」的指標，主要以市場管轄區取得的收入為衡量標準，該標準可依市場規模大小作相應調整。至門檻涵蓋的收入範圍，包含透過遠端銷售予消費者、透過經銷商（無論是否為關係企業）在市場管轄區銷售，以及直接與當地未付費使用者互動服務（例如線上廣告服務）所產生的收入，亦即涵蓋任何以遠距參與市場管轄區經濟活動，確保納入不同營運模式的收入，以維持營運模式中立性。

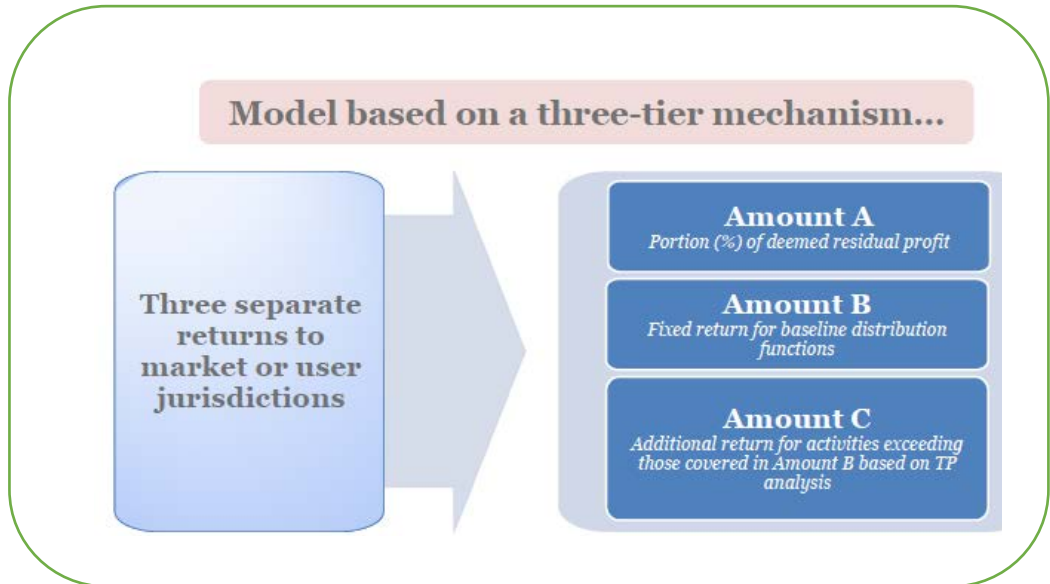
3. 新利潤分配規則

「一致性方法」下，將訂定新的利潤分配規則，重新分配跨國企業集團一部分利潤予市場（或使用者）管轄區，無論其在該國是否有實體場所，或是通過非關聯方銷售。本規則有部分係超越現行常規交易原則；另部分係在現行的移轉訂價規則外，建立以公式為基礎的解決方案，取代現行規則的繁瑣程序。OECD 指出，新利潤分配規則需結合現有移轉訂價規則，透過協商合意將跨國企業集團的一定額度利潤分配予市場管轄區，其方式應力求簡單、避免重複課稅、避免產生扭曲及提高租稅確定性，同時應考慮企業的盈餘及虧損。

（二）利潤分配的三層機制（three-tier mechanism）模式

為因應跨國企業集團複雜業務活動下的利潤分配問題，一致性方法提出以下三層的利潤分配機制，減少市場管轄區之間的利潤分潤爭議並提高租稅確定性。上開三層利潤分配機制目的分別為：「數額 A」（Amount A）賦予市場管轄區新的課稅權以解決數位經濟下的利潤分配問題；「數額

B (Amount B) 係為減輕(有限功能配銷商)的納稅風險;「數額 C (Amount C) 賦予市場管轄區可依據現行移轉訂價規則對於超過「數額 B」基準的額外利潤予以課稅的權利。

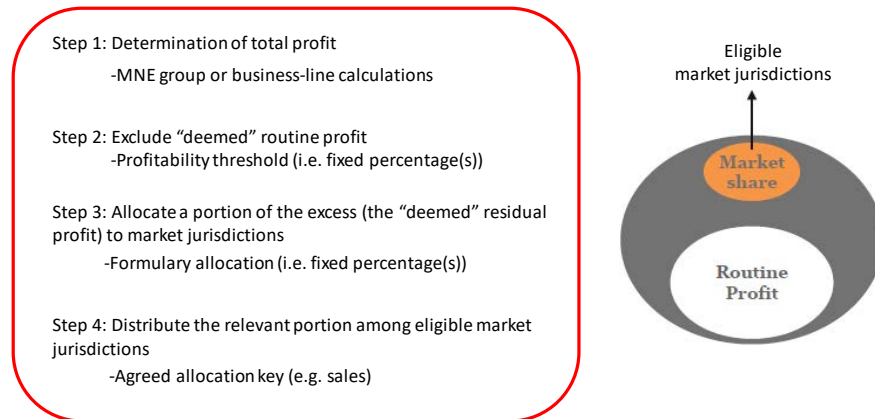


圖三 利潤分配的三層機制模式

1. 「數額 A」

係指跨國企業視為剩餘利潤 (deemed residual profit) 的部分，採用新的公式分配給市場及消費者管轄區的份額。例如，將 X 企業 (位於 X 國的居民企業) 一定比例的剩餘利潤在市場管轄區間進行重新分配。剩餘利潤是指 X 企業的全部利潤扣除日常經營的例行性利潤(routine profit)後的餘額。該分配規則同時適用於發生盈餘及虧損情形，但處理虧損的具體方法〔如前抵 (claw-back) 或後抵機制 (earn-out mechanism)〕仍在討論。

數額 A 尚有相關議題需進一步討論，包括決定被分配到 X 國例行性利潤的比例，以及在新關聯性原則下，採銷售額為基礎的計算公式，將剩餘利潤分配到特定市場管轄區的比例應如何決定，尚須包容性架構會員國達成共識。又數額 A 同時具備剩餘利潤分割法和比例分攤法的特點。



註

圖四 數額 A 的計算

步驟 1：確定跨國企業集團的總利潤

由跨國企業集團的總部管轄區企業依一般公認財務會計原則（Generally Accepted Accounting Principles, GAAP）或國際財務報導準則（International Financial Reporting Standards, IFRS）編製的合併財務報表取得相關數據，該數據較易取得且不易受人為操控，適宜用於評估利潤，且可能需將該利潤進行合理調整（例如以集團或業務範圍基礎計算）。另跨國企業獲利能力因在不同的業務、區域或市場之間可能有很大差異，故對於利潤的計算，可能需要根據業務線、區域或市場來衡量。

步驟 2：排除“視為常規（例行性）利潤”

計算出例行性活動的報酬，類似在剩餘利潤分割法下給予執行例行性功能的利潤，該報酬得以不同方法決定，較簡單的一個方法是根據行業差異分別訂定一固定百分比。例行性活動的報酬被定義為常規利潤，在計算需分配給市場管轄區的利潤時，應首先扣除這些報酬。總利潤扣除該常規利潤後的餘額即為“視為剩餘利潤”。

步驟 3：決定應分配予市場管轄區之“視為剩餘利潤”

當企業的獲利能力超過規定常規利潤水準的部分，將視為該企

業的非例行性利潤，且應進一步確定該利潤如何歸屬於市場管轄區，及決定進行歸屬分攤所考量的因素（例如：無形資產、資本、風險等）。以傳統移轉訂價規則進行上開分析步驟時，在實務操作面較困難，故本方案假設歸屬於市場管轄區的非例行性利潤係根據簡化方式決定，例如採國際一致同意的固定比例計算，此固定比例可能因不同的業務、區域或市場而異。

步驟 4：將利潤分配予相關的市場管轄區

將視為非例行性常規（超額）利潤中應歸屬於市場管轄區的部分，依據國際一致同意的分配基礎（例如銷售額），分配給適格的市場管轄區。

(2) 「數額 B」

係指市場管轄區基於行銷和經銷功能分配的固定報酬。根據現行移轉訂價下的常規交易原則及稅約範本第 7 條有關營業利潤的分配原則，對於市場管轄區的業務，特別是銷售功能，保留一定應稅利潤，透過協商對此例行性功能訂定固定利潤率，以簡化計算規定，增加稅務確定性及減少重複課稅。固定利潤率的訂定，得採不同方法，包含單一固定比例、依不同產業或地區決定不同的單一固定比例及其他方法。在大多數情況下，市場管轄區的行銷及經銷活動，與跨國企業集團進行的其他活動之間可以明顯區隔，但有時也交互影響，因此，尚需明確定義適用於哪些經營活動產生的收益，據以決定固定利潤率。

(3) 「數額 C」

當跨國企業集團的公司在市場管轄區發生的行銷及經銷活動超出「數額 B」基準水準時，或在市場管轄區從事與行銷及經銷以外的其他商務活動時，賦予市場管轄區對於超過「數額 B」固定報酬部分的利潤予以課稅權利。亦即某企業在市場管轄區的業務活動

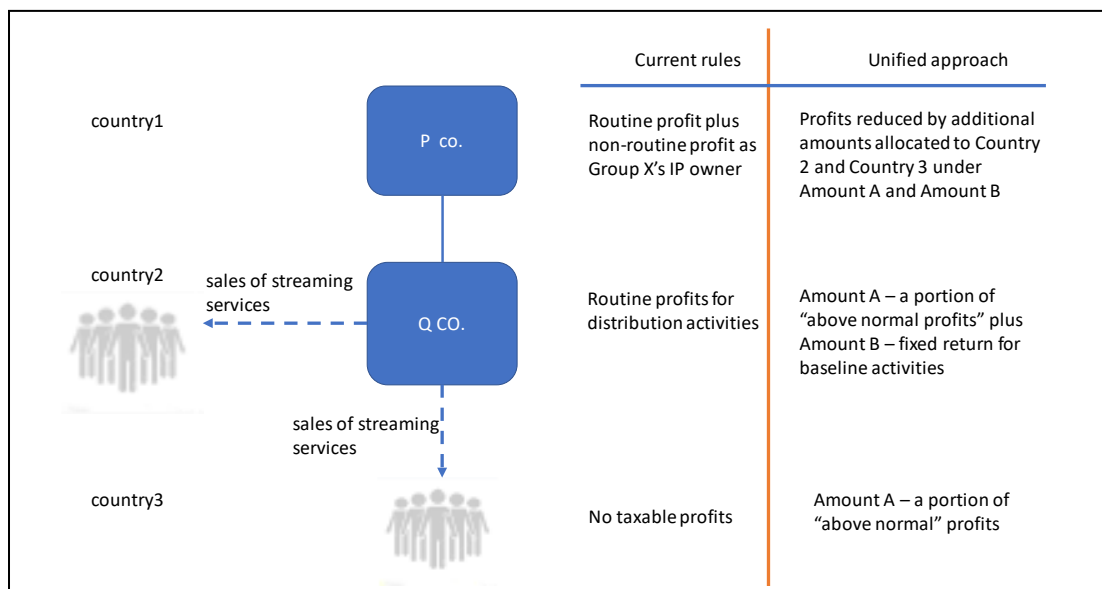
有執行更多的功能，該功能係根據現行移轉訂價規則的常規交易原則判斷，所應分配的利潤金額，高於參照當地個體假設認定例行性功能的利潤（主要指「數額 B」的固定報酬）者，該市場管轄區可對額外功能所產生的利潤予以課稅。納稅義務人及稅捐稽徵機關均可主張依上開常規交易原則判斷並運用現有爭議解決機制。

上開利潤分配的三層機制，其中新增訂的課稅權利（即數額 A），通常會增加分配予市場管轄區的利潤，不論跨國企業集團在市場管轄區有無實體場所；惟數額 B 及數額 C 僅適用依傳統關聯性原則在市場管轄區有課稅呈現（如子公司或常設機構），不適用於新的無實體場所關聯性原則（the new non-physical nexus rule）下形成的課稅呈現情形。上開三層機制提出的利潤分配規則計算方法，均強調應預防及解決爭議。又關於數額 C 的計算，應避免納入數額 A 規則下計算分配至市場管轄區的利潤（無論全部或部分），避免重複分配。

「一致性方法」對企業最直接的影響，主要在於建立利潤分配給各主要市場管轄區的新課稅模式，該模式將深切影響生產高價值商品及服務眾多消費者人口國家之間的相互關係。現階段尚待解決問題，包括如何決定分配因素、如何消除重複課稅、如何決定例行性活動及如何建立各國之間稅務爭議解決機制或仲裁制度等。關於「一致性方法」提案的公眾諮詢會議已於 2019 年 11 月 21 日至 22 日在法國巴黎舉行，未來倘就該方法達成共識，將會是現行國際租稅規則的重大實質性修正，也將對國際租稅環境產生深遠影響。

(三) 新利潤分配原則運作釋例

1. 案例一（如圖五）



圖五 一致性方法在 Q Co. 中的應用

在案例一，X 集團為大型跨國企業集團，主要公司（P 公司）位於國家 1，該集團利潤豐厚，賺取顯著高於市場及競爭對手平均標準的非例行性利潤。P 公司擁有該集團關於串流媒體服務（例如：音樂、影音）中使用的所有無形資產。因此，P 公司有權獲得 X 集團賺取的全部非例行性利潤。經銷商 Q 公司位於國家 2，Q 公司為 P 公司的子公司，負責串流媒體服務市場行銷業務。Q 公司將串流媒體服務直接出售給國家 2 地區的客戶，並向國家 3 的客戶提供遠距銷售串流媒體服務，依現行課稅規則，因 X 集團在國家 3 並未以任何形式的課稅呈現 (taxable presence)。

案例一的 X 集團中的 P 公司，在現行課稅規則下，將擁有例行性利潤加上其作為 X 集團無形資產擁有者所享有的非例行非常規（超額）利潤；Q 公司則獲配市場行銷活動的例行性利潤，在國家 3 則沒有應課稅的利潤。

X 集團在國家 2 依一致性方法的適用情形如下：

(1) 數額 A

Q 公司在國家 2 的銷售收入已達門檻，因此，國家 2 有權對 X 集團的部分視為非例行性利潤予以課稅。國家 2 可直接對認定擁有視為非例行性利潤者（如本例的 P 公司）課稅，另為便於稽徵管理，可認定 Q 公司共同負擔此租稅債務，另減緩重複課稅的方法，係 P 公司在國家 1 可主張國外稅額扣抵或所得減免。

(2) 數額 B

Q 公司依其市場行銷業務而獲得固定例行性利潤。另運用移轉訂價調整 P 公司及 Q 公司間的交易價格，可減少重複課稅。

X 集團在國家 3 依一致性方法的適用情形如下：

(1) 數額 A

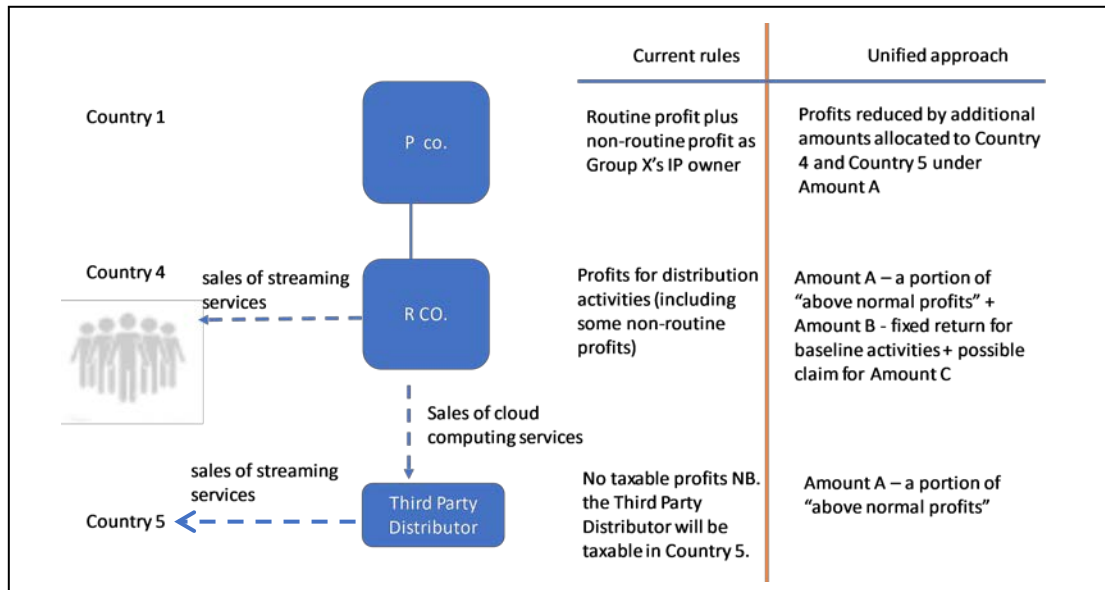
Q 公司在國家 3 的遠距銷售收入已達門檻，因此，國家 3 有權對 X 集團的部分視為非例行性利潤予以課稅。國家 3 可直接對認定擁有視為非例行性利潤者（如本例的 P 公司）課稅，在新關聯性規則下，P 公司在國家 3 有課稅呈現。

(2) 數額 B

在目前課稅規則下，X 集團在國家 3 沒有國內呈現（in-country presence），即無分公司或子公司，因此不適用數額 B。

在國家 1 的 X 集團中，P 公司於適用一致性方法後，其利潤為全部利潤減除依數額 A 及數額 B 規則分配予國家 2 及國家 3 部分利潤後的餘額。

2.案例 2（如圖六）



圖六 一致性方法在 R Co.中的應用

圖六的案例 2，X 集團係大型跨國企業集團，主要公司（P 公司）位於國家 1，該集團利潤豐厚，賺取顯著高於市場及競爭對手平均標準的非例行性利潤。P 公司擁有該集團關於串流媒體服務（例如：音樂、影音）中使用的所有無形資產。因此，P 公司有權獲得 X 集團賺取的全部非例行性利潤。經銷商 R 公司位於國家 4，R 公司是 P 公司的子公司，負責行銷和經銷 X 集團的串流媒體服務。R 公司直接將串流媒體服務出售給國家 4 的客戶，並於該地區負責為 X 集團制定關鍵的品牌發展決策。R 公司亦通過第三方經銷商間接向國家 5 的客戶出售串流媒體服務，根據現行規則，X 集團在國家 5 無任何形式的課稅呈現。

案例 2 的跨國企業 X 集團中的 P 公司，在現行課稅規則下，享有例行性利潤加上其作為 X 集團無形資產擁有者的非例行性利潤，R 公司則獲配市場行銷活動的例行性利潤（包括一些非例行性利潤），在國家 5 中則沒有應課稅的利潤，而第三方經銷商則應在國家 5 課稅。

本案 X 集團在國家 4採用一致性方法的適用情形如下：

(1)數額 A

R 公司在國家 4 的銷售收入已達門檻，因此，國家 4 有權對 X 集團的部分視為非例行性利潤予以課稅。國家 4 可直接對認定擁有視為非例行性利潤者（如本例中 P 公司）課稅。

(2)數額 B

R 公司依其市場行銷業務而獲得固定例行性利潤。

(3)數額 C

R 公司負責制定 X 集團關鍵的品牌發展決策，業務活動大於銷售例行性功能，國家 4 可主張依常規交易原則，就超出功能所應分配的利潤課稅，並提供健全爭端解決及防止重複課稅的措施。

X 集團在國家 5 依一致性方法的適用情形如下：

(1)數額 A

R 公司在國家 5 的間接遠距銷售收入已達門檻，因此，國家 5 有權對 X 集團的部分視為非例行性利潤予以課稅。國家 5 可直接對認定擁有視為非例行性利潤者（如本例的 R 公司）課稅，在新關聯性規則下，R 公司在國家 5 擁有課稅呈現。

(2)數額 B

在目前課稅規則下，X 集團在國家 5 沒有國內呈現(in-country presence)，即無分公司或子公司，因此不適用數額 B。

在國家 1 的 X 集團中 P 公司，於適用一致性方法後，其利潤為全部利潤減除依數額 A、數額 B 及數額 C 規則下分配予國家 4 及國家 5 部分利潤後的餘額。

三、我國代表對一致性方法相關議題的提問

- (一) 鑑於目前發布資料有限，在「一致性方法」下，對於未符合數位經濟定義的企業（如未符合「消費者直接服務型」定義的企業），市場所在地國是否得適用「數額 B」及「數額 C」計算課稅利潤？

會中獲 OECD 代表說明，仍有其適用。

- (二) 承上，「數額 B」及「數額 C」似不符合現行「常規交易原則」，尤指數額 B 就所訂標準活動（baseline activity），依固定比例或數額配額市場所在地固定營業場所利潤方式，未見諸現行 OECD 稅約範本第 7 條（營業利潤）規定，依經認可 OECD 方法（Authorized OECD Approach, AOA）對 PE 歸屬利潤（對 PE 進行事實及功能分析，依其結果就 PE 從事內部往來之價格或利潤準用 OECD 移轉訂價指導原則最通常規交易方法計算），或第 9 條（關係企業）規定依 OECD 移轉訂價指導原則計算常規交易利潤（對測試企業進行可比較分析，依其結果就受控交易之價格或利潤選擇最通常規交易方法計算），是否意謂該等規範應配合調整？

OECD 代表持肯定態度表示，「數額 B」未能以「常規交易原則」自稱，惟結合「數額 C」，一致性方法精神未偏離「常規交易理念（Arms-length Concept）」，在目前國際未棄卻「常規交易理念」前提下，此作法係為簡化計算，提升依從度，減少爭議，且「數額 C」仍可謂按前述方法或指導原則的「常規交易原則」結果，並將佐以適當或多邊的爭議解決機制（尚未研提具體方案），倘後續確認採行（BEPS 包容性架構），將修正前述利潤歸屬相關方法或指導原則。

四、印尼對一致性方法的評論

印度尼西亞代表說明該國為因應目前數位經濟發展趨勢，持續致力於 OECD 提出並經 G20 承諾的數位經濟工作計畫進度，並將依據最終成果，檢視修正該國相關法規或租稅協定條文，使數位經濟相關稅制更為周全。

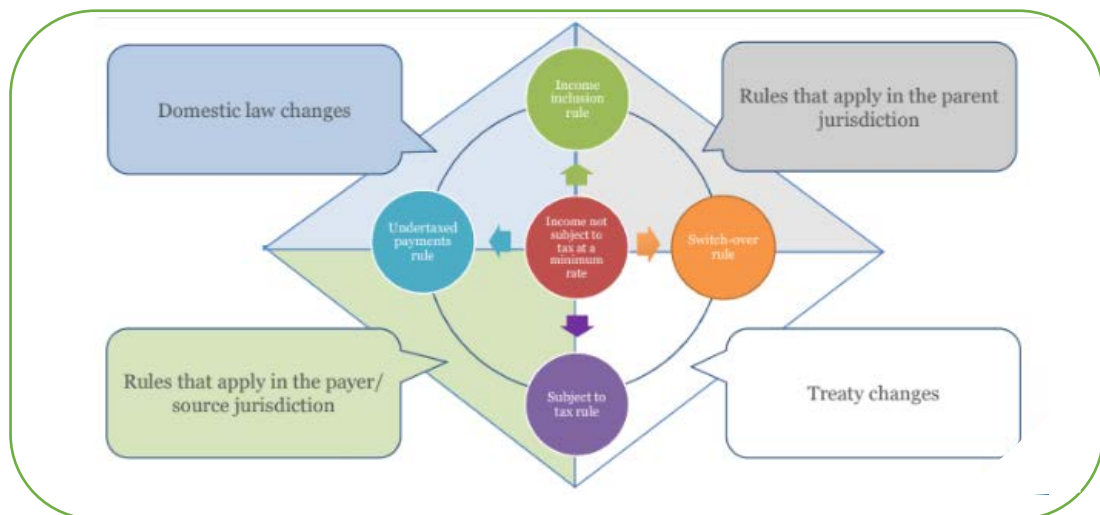
議題 8-9：第二支柱（全球計畫） Pillar 2 the GloBE proposal

一、背景緣由

依 2019 年 5 月包容性架構通過關於數位經濟工作計畫，分為兩大支柱（two pillars）方案，包括第一支柱（一致性方法）及第二支柱（全球計畫）。在第二支柱部分，OECD 期藉由制定一套規則，解決跨國企業將利潤移轉至免稅或低稅負地區風險的問題；OECD 秘書處已於 2019 年 11 月 8 提出全球計畫公開諮詢文件，對外徵求各界意見。

二、全球計畫四大原則

全球計畫設計的目的係為減少跨國企業集團將利潤由高稅負租稅管轄領域轉移至免稅或低稅負租稅管轄領域的動機，依全球計畫規劃，提出四大原則，包括所得涵蓋原則(Income inclusion rule)、徵稅不足之支出原則(Undertaxed payments rule)、轉換原則(Switch-over rule)及應予課稅原則(Subject to tax rule)：



圖七 全球計畫四大原則架構

各原則基本概念如下：

- (一) 所得涵蓋原則(Income inclusion rule): 如果該外國分支機構或受控個體所得被課徵的有效稅率低於最低要求稅率者，該所得應再予課稅。本原則涉及可被一致認可的最低要求稅率之決定，及各租稅管轄領域外國

分支機構的有效稅率及稅基的計算方法，須進一步討論。

- (二) 徵稅不足之支出原則(Undertaxed payments rule)：企業支付關係人的款項（支出），關係人因取得該款項（所得）所負擔的稅額，其有效稅率低於認可的最低要求稅率者，企業將無法減除該筆支出，或被要求按來源所得課稅（包括採取給付關係人款項時，即就源扣繳），可有效避免跨國企業透過列報對關係企業之支出而侵蝕稅基。惟為避免產生過度課稅的風險，應考量企業給付關係人的支出性質（如是否為導管或間接支付情形）、適用的支出金額及確認關係人因該筆所得負擔的稅額，並進行有效稅率測試，另可訂定排除適用範圍，使依從及行政成本最小化。
- (三) 轉換原則(Switch-over rule)：於租稅協定中增訂，當來源地國對 PE 歸屬利潤或源自不動產（不屬於 PE 的部分）所得所課徵的有效稅率低於最低要求稅率者（例如外國分支機構享有免稅所得或免稅不動產所得），透過本原則，居住地租稅管轄領域消除雙重課稅的方法，應由免稅法（exemption method）修正為稅額扣抵法（credit method），達到抑制不當租稅安排所產生的稅負規避效果（即雙重不課稅情形）。
- (四) 應予課稅原則(Subject to tax rule)：為徵稅不足之支出原則的補充規定，當企業的支出於取得方未被課徵至最低要求稅率時，租稅協定將採就源扣繳或其他方式，且特定所得將不得享有協定提供之減免稅利益。做法如下：
1. 該筆來源所得在另一租稅管轄領域已負擔租稅的假設前提下，租稅協定方提供租稅利益或減免。
 2. 本原則准許所得來源租稅管轄領域於適用租稅協定時，倘該筆所得於居住地租稅管轄領域未被課予最低要求稅率時，得運用本原則對該筆所得課稅，惟應進行有效稅率測試並處理可能發生的重複課稅問題。
- 上開原則可透過修正國內法及租稅協定方式實施，並透過協商或排序原

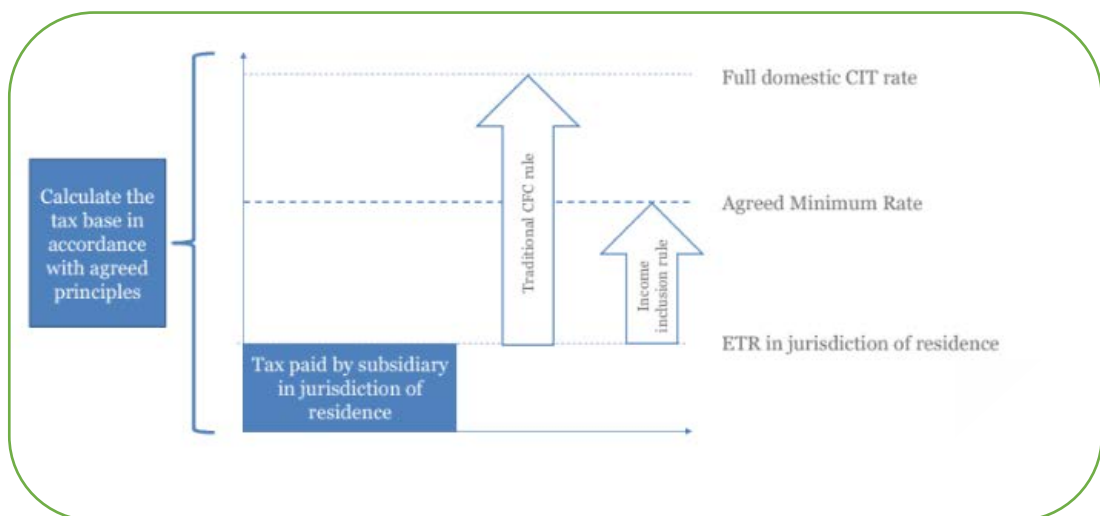
則，降低不同租稅管轄領域對同一交易架構或安排均依上開原則課稅所產生重複課稅風險。

三、全球計畫規劃內容

第二支柱全球計畫藉由對跨國企業全部利潤課徵最低要求稅率的稅負，以澈底解決 BEPS 所產生的挑戰，降低納稅義務人移轉利潤誘因，期透過全球化行動減少各國間有害租稅競爭，並可降低開發中國家提供無效率租稅優惠的壓力，會中 OECD 代表表示，本支柱實施對納稅義務人及租稅管轄領域行為產生的影響將大於第一支柱。

在一般稅制下，外國子公司於其租稅管轄領域應依規定認列收入課徵所得稅，嗣該機構將盈餘匯回母公司時，則由母公司認列投資收益，並由母公司所在租稅管轄領域據以課徵所得稅；在受控外國企業（CFC）制度下，倘跨國企業的租稅管轄領域將該外國子公司視為 CFC，無論 CFC 是否將盈餘匯回，均須依跨國企業所在租稅管轄領域適用的稅率課徵營利事業所得稅。

依第二支柱全球計畫的所得涵蓋原則，外國子公司於所在租稅管轄領域繳納的所得稅應先計算適用的有效稅率(Effective tax rate, ETR)，倘低於認可的最低要求稅率(agreed minimum rate)，跨國企業須再加徵所得稅至總稅負達到按最低要求稅率計算的金額。



圖八 CFC 制度與所得涵蓋原則關聯圖

OECD 建議各租稅管轄領域可透過協商獲致共識，訂定認可的最低要求稅率，並就稅基計算有一致性的認定原則。依第二支柱全球計畫內容，實施重點如下：

(一) 有效稅率測試(Effective tax rate test)

本項測試包括下列兩大部分：

1. 認可的有效稅率為一固定名目稅率(nominal rate)。
2. 原則依財務會計金額據以計算稅基(tax base)。

(二) 稅基計算方法

OECD 考量如要求所有租稅管轄領域的外國子公司均依同一會計準則重新計算稅基，可能會產生鉅額的依從成本，為提高納稅依從度及行政可行性，OECD 建議以跨國集團所在租稅管轄領域規定的會計準則為起點，據以估算稅基，且因各租稅管轄領域對於稅基的認定方式不同，僅以跨國企業集團所在租稅管轄領域適用的會計準則計算各外國分公司的所得，亦有缺乏透明與不具比較性等問題，以及時間性差異（如遞延損失及所得稅費用認列方式等），爰須進行調整。

(三) 混合(Blending)

1. 規劃做法

為利計算稅基，跨國企業應先區隔適用高稅率及低稅率的國外來源所得，決定是否進行混合，以及混合時採取的方式，計算適用所得涵蓋原則的所得金額。依全球計畫內容，規劃下列三種做法：

(1) 個體混合法(entity blending approach)：

跨國企業必須決定集團內各外國分公司的所得(包括被分配的海外來源所得)及稅額，當該外國分公司的有效稅率低於認可最低要求稅率時，跨國企業須依全球計畫額外繳納稅額。

(2) 領域混合法(jurisdictional blending approach)：

跨國企業將其海外所得按租稅管轄領域別為基礎進行分攤，當該筆所得於所在租稅管轄領域繳納的稅額低於依認可最低要求稅率計算的稅額時，跨國企業必須依全球計畫繳納額外稅額至該筆所得的租稅負擔達認可最低要求稅率。

可採取的做法之一，如將同一租稅管轄領域的外國分公司已課稅的所得及稅額分別加總，據以認定跨國企業於該租稅管轄領域合計已課稅的所得額及已納稅額，倘該已納稅額低於依認可最低要求稅率計算的稅額時，跨國企業須繳納增加稅額。

(3) 全球混合法(worldwide blending approach)：

為最廣泛的所得混合方法，將跨國企業所有海外所得混合，並加總該筆所得繳納的稅額，當該筆所得負擔的稅額低於依認可最低要求稅率計算的稅額時，跨國企業必須依全球計畫繳納額外稅額至該筆所得的租稅負擔達認可最低要求稅率。

倘跨國企業有部分所得被課予較低稅率者，此法因就所有個體所得採跨個體及跨轄區混合，致未能發現其負擔較低稅額情形，對該跨國企業集團而言，具減少應繳納最低要求稅額的效果。

參照美國採用全球無形資產低稅負所得方法(Global Intangible Low Tax Income approach, GILTI)，該國為解決境內的跨國企業透過將無形資產轉由設籍在低稅率地區的外國分公司持有，再由子公司授權跨國企業或關係人使用，因跨國企業支付的權利金費用可減少應繳納稅額，進而將該無形資產的利潤保留境外等租稅規避問題，爰將同一集團內所有個體境外來源所得混合，計算 GILTI 所得，納入所得額課稅，並得減除已納國外稅額。

2. 實務問題

無論採取上開何種方法，均有助達成全球計畫為確保跨國企業海外所得的租稅負擔達最低水準的目的，其中又以個體混合法及領域混合法的作法較為細緻。因全球混合法以跨國企業所有海外所得加總，據以確認繳納總稅負有無達到認可的最低要求稅率，其產生的依從成本可能最小，惟因適用較高稅率的所得，其繳納的稅額可填補適用低稅率所得的稅額不足部分，進而弱化全球計畫可達到的效果。

另外，在個體混合法下，必須注意外國子公司於租稅管轄領域相關租稅優惠規定，如外國子公司因該國其他集團成員營運活動而享有租稅減免利益時，僅從單一個體所繳納的稅額據以評估有無達到認可的最低要求稅率，可能無法完全反映實際稅負，此時可能必須透過分組將相關個體享有租稅減免利益納入混合，再進行比較。

OECD 建議各租稅管轄領域可參考相關實務經驗尋求一最佳合理解決相關執行問題：

- (1) 建議訂定所有權門檻(ownership thresholds)，決定適用全球計畫應涵蓋的外國子公司範圍，可透過經濟及控制測試(economic and control tests)、與關係人交易行為等，並應注意所訂定的所有權門檻是否妥適，倘門檻太低，將增加實務執行的複雜度，產生重複課稅的風險亦較高。
- (2) 為合理決定各外國子公司所得及稅收的歸屬金額，可參考 CFC 制度下所採用的原則，另外所得的認定基礎與按時間分配的數額亦須合理。
- (3) 注意與應遵守的國際義務(包括歐盟的基本自由權¹等)相容性。

(四) 訂定豁免適用範圍或門檻

¹ 依歐盟憲章所規範的自由權，內容包括對身體自由及安全的權利、個人資料的保護、執行業務的自由及財產權等。

為簡化作業程序及降低依從成本，OECD 建議訂定排除適用範圍或訂定門檻，且運用上應更簡化並注意相關限制。

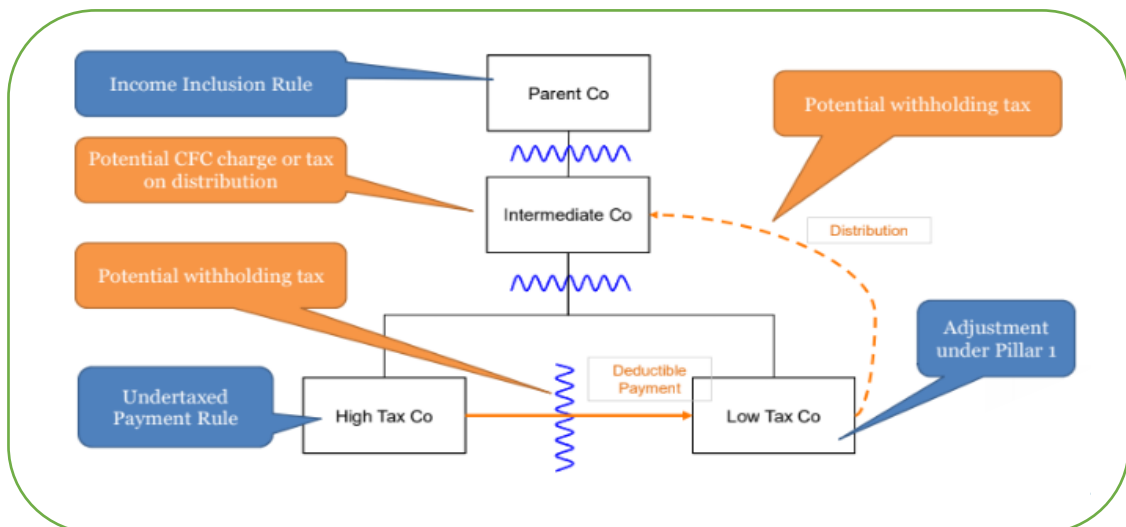
有關排除適用範圍或訂定門檻，可採取的設計方式如下：

1. 訂定 CFC 營業額或規模標準，低於該標準者，排除適用。
2. 訂定與關係人交易額或利潤標準，低於該標準者，排除適用。
3. 特定行業不予納入適用範圍。

上開標準的訂定取決於政策考量，設計時須注意稅制的中立性、對於其他活動正面或負面外部性的影響，以及如何降低稽徵行政成本及提高納稅依從度。另外，倘跨國企業適用的租稅優惠已符合 BEPS 行動計畫 5「有效打擊有害租稅慣例」所規範的標準者，可排除適用，亦即不構成有害租稅慣例者，不納入適用範圍，惟可能損害所得涵蓋規則的政策目的及有效性。

四、未來工作方向

數位經濟工作小組後續將就全球計畫各原則內容、適用順序及相互影響程度進行協調整合，並將第一支柱的相關做法納入考量，有效降低重複課稅風險，以及透過簡化實施程序，以減少稽徵行政成本並提高納稅依從度。



圖九 全球計畫各適用原則架構圖

五、小結

本次會議 OECD 代表已初步就全球計畫規劃內容，包括各原則基本概念、構成要素與待處理問題予以說明，並就與會代表所提疑義逐一討論，惟因全球計畫甫於 2019 年 11 月 8 日提出，各界對於內容仍有諸多疑問，數位經濟工作小組將持續整合相關建議，依規劃期程於 2020 年提出完整報告，提供各國參考據以設計，俾符合政策需要並與國內現有租稅制度協調一致，減少跨國企業集團將利潤由高稅負租稅管轄領域轉移至免稅或低稅負租稅管轄領域之動機，並兼顧課稅精確性及簡易可行。

議題 10：結論及未來進程規畫

OECD 代表 Ms. Brown 感謝本會議參與國家或地區對相關議題評論建議及貢獻，並邀請 ADB 資深顧問 Mr. Brian McAuley 做本次會議之結論，重點如下：

- 一、ADB 持續與 OECD 合作就數位經濟租稅議題舉辦區域型研討會徵集外界意見。
- 二、強調除數位經濟導致所得稅議題外，營業稅議題亦是焦點，均必須在具爭議之解決方案中取得合理共識，並舉中華台北為例，該會員體於前次東京會議報告實施數位經濟課徵營業稅新制後，稅收顯著增加，即是成功例子。
- 三、有關財產稅部分，ADB 正規劃利用數位政府及土地房屋財產大數據，研究財產稅有效之徵課措施。
- 四、亞洲地區共享經濟發展非常快速，對政府稅收影響將十分重大，因此期盼明年 OECD 發布的期末報告，能提供亞太地區新課稅制度一致性標準。

有關未來進程規劃部分，OECD 擬於 2019 年 11 月下旬（訂 11 月 21 日及 22 日）對第一支柱內容公眾意見徵詢會議，同年 12 月上旬（訂 12 月 9 日）對第二支柱公眾意見徵詢會議，OECD 包容性架構推動小組將於 2020 年 1 月召開定期性會議就第一支柱及第二支柱公眾意見及各界建議詳細討論，期望在 2020 年上半年能取得各會員體政治上共識。

肆、心得與建議

一、心得

- (一) 美國與 OECD 國家針對數位經濟所得課稅方案見解的衝突，近期仍難以解決，後續發展值得關注

OECD 期望在 2020 年底達成數位經濟所得課稅全球一致處理共識，目前部分國家如法國及奧地利對數位服務收入課徵數位服務稅，作為過渡措施。惟美國就法國課徵數位服務稅已公布 301 調查報告，以制裁法國針對美國大型跨國企業課徵數位服務稅。法國則呼籲美國清楚說明其對 OECD 協商中全球稅改協議立場。

據報導美國嚴重擔憂 OECD 第一支柱將偏離美國稅制長期仰賴移轉訂價與課稅關聯性標準。至第二支柱部分，美國支持「全球無形資產低稅收入」(Global intangible low-taxed income, GILTI-like) 方案。由此可見，美國與 OECD 國家意見仍存在重大分歧，近期難以解決，此或可能導致 2020 年底前無法達成共識，宜持續關注國際最新發展。

- (二) 第一支柱與第二支柱倘經獲致共識並為多數國家施行，將對我國稅收及經濟發展產生重大影響

OECD 因應數位經濟帶來稅收挑戰，防止稅基侵蝕及利潤移轉，目前所提出數位經濟所得課稅方案，包括第一支柱（一致性方法）對數位經濟下課稅權重新分配，以及第二支柱（全球計畫），確保跨國企業（MNEs）應繳納最低稅負，避免該等企業持續將利潤移轉至無稅負或低稅負地區。無論第一支柱或第二支柱，均將改變各國稅收結構，其中第二支柱產生的全球淨稅收效益並將明顯高於第一支柱。

鑑於我國國際地位特殊，目前仍未能成為 OECD 包容性架構成員，惟未來二大支柱倘經獲致共識並為多數國家採行，將對我國稅收及經濟發展產生重大影響，宜儘早規劃採取因應措施。

二、建議

- (一) 持續積極參與國際會議，關注兩項支柱最新進展，並應盡速分享稅務同仁

本研討會 OECD 代表介紹數位經濟所得課稅方案，包括第一支柱及第二支柱規劃內容及相關議題，並說明 BEPS 包容性架構成員將於 2020 年底前獲致共識並決定採行，預期此二大支柱將成為國際租稅新標準。

我國雖非 BEPS 包容性架構成員，仍應持積極態度參與相關會議，重視相關議題發展以接軌國際租稅政策，就 OECD 所提第一支柱（一致性方法）數位經濟課稅及利潤歸屬原則（數額 A、數額 B 及數額 C）草案，第二支柱（全球計畫）居住地國最低要求稅率計畫及其 4 項配套等措施，持續關注未來進度，並促使相關稅務同仁充分掌握發展趨勢，即早思考參考導入我國稅制可能性。

- (二) 關注與我國經貿關係密切的國家所採取數位經濟所得課稅方案，適時規劃相關因應措施，避免衝擊國內經濟發展

目前我國已參採 OECD 及歐盟相關規範實施境外電商營業稅新制，並於 2018 年 1 月 2 日修正「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」，另訂定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」，俾建構公平、合理及簡便之網路交易課徵所得稅制度。

OECD 以往研議國際租稅議題，主要著眼已開發國家觀點，本次會議則以開發中國家角度探討數位經濟所得稅議題，鑑於我國與該等國家經貿往來密切，未來宜持續關注相關國家因應 OECD 研議數位經濟所得稅全球一致處理規範所採取稅制稅政變革，檢視我國應否修正國內稅法或現行之雙邊所得稅協定，以符合國際租稅新標準，平衡國內社會及國際間對稅制稅政接軌國際之要求，並因應未來可能的國際組織檢視。

伍、附件

一、會議議程。

三、會議相關資料。