

出國報告（出國類別：其他類別）

參加經濟合作暨發展組織(OECD)、亞洲
開發銀行(ADB)、英聯邦稅務行政組織
(CATA)、太平洋島嶼稅務行政協會
(PITAA)及亞太稅務行政及研究組織
(SGATAR)聯合舉辦
「亞太地區諮詢『稅基侵蝕與利潤移轉』
(BEPS)－解決經濟數位化課稅挑戰：2
項支柱解決方案進一步發展」視訊會議
報告

服務機關：財政部賦稅署、財政部國際財政司、財政部綜合規劃司

姓名職稱：劉專門委員旭峯、蔡科長緒奕、呂稽核繼宗、范稽查良芳、

王稽查齡懋、劉科員宗榮

包科長文凱、林副研究員盈君

譚秘書大宏

派赴國家/地區：臺灣，中華民國

會議日期：111年1月25日

報告日期：111年4月13日

摘要

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，經濟合作暨發展組織(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，下稱 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支柱解決方案聲明」，獲得 137 個 BEPS 包容性架構成員支持；OECD 預計於 2022 年陸續完成兩支柱相關多邊公約簽署及國內立法事宜，以利各成員於 2023 年起實施。

OECD、亞洲開發銀行(ADB)、英聯邦稅務行政組織(CATA)、太平洋島嶼稅務行政協會(PITAA)及亞太稅務行政及研究組織(SGATAR)為說明第一支柱及第二支柱最新進展及相關能力培育計畫之更新情形，於 2022 年 1 月 25 日召開視訊會議，廣邀亞太地區及前開組織會員與會。本次會議先由 OECD 代表 Eric Robert 及 Manuel De Los Santos 分別簡介兩支柱解決方案內容，並說明目前進度及後續期程規劃，隨後由 OECD 代表 Andrew Auerbach 簡要說明能力培育計畫之更新部分。

本次與會有助於我國瞭解亞太地區國家參加 BEPS 包容性架構，後續國內法修訂或多邊公約簽署等相關配套措施，並掌握經濟數位化下國際稅制改革進程，據以尋求我國因應方式，避免稅源流失以維持國家競爭力，實為難得之經驗。

目 錄

壹、會議目的	4
貳、會議過程	5
參、研討會議內容	6
一、第一支柱更新內容	6
二、第二支柱更新內容	7
三、能力培育計畫之更新	10
四、意見調查及交流	12
肆、心得及建議	17

壹、會議目的

OECD/G20 發布之「經濟數位化稅務挑戰下之兩支柱解決方案聲明」獲 137 個 BEPS 包容性架構成員支持，預計於 2023 年實施。緣此，OECD、亞洲開發銀行(Asian Development Bank, ADB)、英聯邦稅務行政組織(Commonwealth Association of Tax Administrators, CATA)、太平洋島嶼稅務行政協會(Pacific Islands Tax Administrators Association, PITAA)及亞太稅務行政及研究組織(Study Group on Asian Tax Administration and Research, SGATAR)共同辦理本次區域諮商會議，邀集位於亞太區域 BEPS 包容性架構成員及非成員之租稅管轄領域之政府財稅官員，商討在數位經濟下面臨之稅務挑戰，並蒐集各界意見，俾利未來政策規劃。

貳、會議過程

本次會議於 2022 年 1 月 25 日由 OECD、ADB、CATA、PITAA 及 SGATAR 共同舉辦，採視訊方式，先由主講人簡介兩支柱解決方案內容並說明目前進度及後續期程規劃，再簡要說明能力培育計畫之更新部分，中間穿插問卷調查及開放意見交流蒐集各國意見，並針對問題予以回應。

本次由亞太地區租稅管轄領域或國家派員參加，包含 ADB、CATA、PITAA 與 SGATAR 會員，並由 ADB 代表 Mr. John Versantvoort 擔任主持人。

我國由財政部賦稅署劉專門委員旭峯、蔡科長緒奕、呂稽核繼宗、范稽查良芳、王稽查齡懋、劉科員宗榮、國際財政司包科長文凱、林副研究員盈君及綜合規劃司惲秘書大宏參加。我國代表於本次會議中，藉由主講人介紹及各國代表意見交流，充分瞭解兩支柱目前進度、後續期程規劃、亞太區域其他國家因兩支柱面臨之挑戰及因應作為。

叁、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 BEPS 包容性架構於 2021 年 7 月 1 日及同年 10 月 8 日更新發布「經濟數位化稅務挑戰下之兩支柱解決方案聲明」，獲得 137 個 BEPS 包容性架構成員支持，預計將於 2022 年陸續完成兩支柱相關多邊公約簽署及國內立法事宜，以利各成員於 2023 年起實施。本次研討會由 OECD 代表 Eric Robert 及 Manuel De Los Santos 分別簡介兩支柱解決方案內容，並說明目前研議進度及後續期程規劃。

一、第一支柱更新內容(update on pillar one)

(一) 第一支柱簡介

依上開 OECD 2021 年發布之聲明，第一支柱包括數額 A(Amount A)及數額 B(Amount B)兩概念：

1. 數額 A：針對超大型(全球營收超過 200 億歐元)高利潤(稅前淨利率超過 10%)跨國企業集團，以其剩餘利潤(即超過淨利率 10%之利潤)之 25%為數額 A，依營業收入比重新分配數額 A 予消費市場所在地國，增加市場所在地國課稅權，解決經濟數位化所得課稅權分配不公問題。
2. 數額 B：透過對常規交易原則之簡化運用，就跨國企業集團於市場所在地國從事基本行銷及配銷活動(baseline marketing and distribution activities)，使用公式化方式(符合常規交易原則理念)，計算應獲配或歸屬利潤之數額。

(二) 數額 A 之研議期程

OECD 規劃以簽署多邊公約方式實施數額 A 制度，預計於 2022 年中公布多邊公約文本及國內法立法範本，以便各國於 2022 年下半年開始簽署及進行國內法化程序，並於 2023 年生效施行。OECD 分 4 階段就數額 A 制度各項基本要素(building blocks)、立法範本及多邊公約文本進行研議：

1. 第 1 階段(2021 年 10 月至 2022 年 1 月)，就下列議題提交 OECD 工作小組討論，並陸續發布公眾徵詢稿，蒐集各界意見：
範圍(scope)、收入來源及關連性(revenue sourcing & nexus)¹、稅基(tax base)²、租

¹ OECD 於 2022 年 2 月 4 日發布「第一支柱數額 A 關聯性收入來源立法範本草案」公眾徵詢稿

² OECD 於 2022 年 2 月 18 日發布「第一支柱數額 A 稅收確定立法範本草案」公眾徵詢稿

稅確定性(tax certainty)、立法範本架構(skeleton model rules)、多邊公約文本架構(multilateral convention framework)。

2. 第 2 及第 3 階段(2022 年 2 月)，就下列議題於包容性架構指導小組討論後再交 OECD 工作小組研議：

行銷及配銷利潤避風港(marketing and distribution profits safe harbour)、消除重複課稅(elimination of double taxation)、扣繳(withholding taxes)、單邊措施(unilateral measures)。

3. 第 4 階段(2022 年 3 月至 2022 年 5 月)，俟第 1 至第 3 階段各項議題達成共識後，再研議以下議題：

行政管理(administration)、最終立法範本(final model rules)、最終多邊公約文本(final multilateral convention)。

(三) 數額 B 之研議期程

OECD 自 2021 年 11 月開始進行數額 B 研議工作，預計 2022 年底完成。目前研議主要工作如下：

1. 訂定基本行銷及配銷概念定義(特徵)，以確定得適用數額 B 制度之活動。
2. 將基本行銷及配銷概念定義轉換為數據及經濟指標，以量化確定範圍之交易。
3. 比較各地區基本行銷及配銷活動之常規交易報酬之差異，以解決無當地可比對象時可能採行之訂價方法。

二、 第二支柱更新內容(update on pillar two)

(一) 第二支柱簡介

第二支柱係由應予課稅規定(Subject to Tax Rule，下稱 STTR 原則)及全球反稅基侵蝕原則(Global Anti-Base Erosion Rules，即外界所稱全球企業最低稅負制，下稱 GloBE 原則)組成，其中 GloBE 原則可再分為所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule，下稱 IIR 原則)及徵稅不足之支出原則(Undertaxed Payments Rule，下稱 UTPR 原則)，說明如下：

1. STTR 原則

- (1) STTR 原則係以租稅協定為基礎之規定，其賦予小型租稅管轄領域額外課稅權，並較 GloBE 原則優先適用；發展中國家得於雙邊租稅協定中增訂相關條文實施。
- (2) STTR 原則基本理念源自租稅協定規定，所得來源租稅管轄領域為防止雙重課稅，依協定須放棄源自其領域給付(source-based payment)之課稅權，如嗣後該筆給付未於他方租稅管轄領域課稅，即產生該給付未被課徵任何稅負之問題，爰規劃於租稅協定中增訂當關聯企業給付(related party payment)於收款方租稅管轄領域被課徵較低稅率時，所得來源租稅管轄領域得依 STTR 原則恢復其因租稅協定規定而減少之課稅權。
- (3) STTR 原則係採逐筆交易執行調整後名目稅率測試(adjusted nominal tax rate test)，適用 STTR 原則之給付，所得來源租稅管轄領域得就「依租稅協定或收款方租稅管轄領域稅法規定繳納之稅款」與「商定最低要求稅率 9%計算之稅額」差額額外課徵。舉例說明，若租稅協定規定扣繳稅率為 5%，而收款方租稅管轄領域名目稅率為 0%，則所得來源租稅管轄領域得就給付總額額外課徵 4%稅款。
- (4) STTR 原則及 GloBE 原則應相互協調，爰依 STTR 原則以扣繳方式於所得來源租稅管轄領域額外繳納之稅款，於適用 GloBE 原則時得計入涵蓋稅(Covered Taxes)。
- (5) 第一工作小組(Working Party No.1)於 2021 年開始擬定租稅協定範本條文(model treaty provisions)及啟動實施協助計畫，並於同年底啟動制定多邊工具(Multilateral Instrument)，該多邊工具制定將持續至 2022 年中。
- (6) STTR 原則之適用範圍(例如：關聯企業間其他類型給付)、門檻(例如：企業規模)及排除適用規定(例如：主權財富基金(sovereign wealth fund)及退休基金(pension fund))持續研議中。

2. GloBE 原則

- (1) GloBE 原則係確保大型跨國企業集團(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 240 億元))在每一租稅管轄領域內，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：

- A. 辨認符合適用範圍之集團成員
 - B. 計算各集團成員之 GloBE 所得
 - C. 計算歸屬各集團成員所得之涵蓋稅
 - D. 計算位於同一租稅管轄領域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)
 - E. 按規定之適用順序分別依 IIR 原則³及 UTPR 原則⁴課徵補充稅
- (2) 當一租稅管轄領域實質稅率低於 15%時，該領域之補充稅計算公式如下：
- $$[(15\% - \text{該領域實質稅率}) \times \text{超額利潤}^5] - \text{合格國內補充稅}^6$$
- (3) OECD 代表建議各租稅管轄領域先行審視是否有符合資格之大型跨國企業集團為該領域之居住者，或在該領域內從事營業。倘有，再進一步檢視該等跨國企業集團是否在該領域(或其他領域)有低稅負所得(low-tax income)⁷，說明如下：
- A. 倘該等跨國企業集團在該領域有低稅負所得
 - a. 該領域應進一步評估其國內稅法租稅優惠相關規定是否將導致該等跨國企業集團在該領域之實質稅率低於 15%？以及提供予該等跨國企業集團之租稅優惠是否具經濟實質？
 - b. OECD 代表建議，倘一租稅管轄領域經檢視跨國企業集團在該領域實質稅率低於 15%，該領域可進一步檢視其國內稅法規定，如研議調整相關租稅優惠制度之設計，或導入國內最低稅負制(domestic alternative minimum tax)規定。
 - B. 倘該等跨國企業集團在其他領域有低稅負所得

³ IIR 原則：當集團成員所在租稅管轄領域之實質稅率低於最低要求稅率時，股東階層所在租稅管轄領域(依由上而下方法決定)得予以補稅

⁴ UTPR 原則：限制或否准列報費用，以避免造成稅基侵蝕之情形；UTPR 原則為 IIR 原則之補充規定，僅在 IIR 原則不適用或未補足稅負之情況下實施

⁵ 超額利潤(Excess Profit)係該領域所有集團成員之 GloBE 所得減除實質性排除所得(Substance Based Income Exclusion)；該領域實質性排除所得之計算公式： $5\% \times \text{符合條件之薪資費用} + 5\% \times \text{符合條件之有形資產之帳面價值}$

⁶ 合格國內補充稅(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)係指各國於國內法訂定符合下列條件之規定而課徵之稅額：

(1)按 GloBE 規則決定國內超額利潤

(2)就國內超額利潤課徵補足至全球最低稅率 15%之稅負

(3)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

⁷當一租稅管轄領域實質稅率低於 15%時，跨國企業集團在該領域之所得即為低稅負所得。

- a. 該領域應檢視該跨國企業集團之國別報告資訊是否顯示重大風險之存在？
- b. OECD 代表建議，倘經檢視有重大風險存在，該領域應考慮實施 GloBE 原則，以消除該等重大風險。

(二) 下一階段

1. STTR 原則：相關細節刻由第一工作小組研議，規劃分別於 2022 年 2 月、3 月及 5 月商定該規定程序及多邊工具，並預訂於同年 3 月就相關內容進行公眾諮詢 (public consultation)。
2. GloBE 原則：立法範本之註釋刻由第 11 工作小組研議，規劃於 2022 年 2 月底發布，並預訂於同年月就 GloBE 執行架構(Implementation Framework)進行公眾諮詢 (public consultation)⁸。

三、能力培育計畫(Capacity-Building Programmes)之更新

由 OECD 代表 Andrew Auerbach 簡要說明能力培育計畫之更新部分。

(一) 當前 BEPS 與開發中國家活動計畫

1. BEPS 包容性架構成員與 BEPS 實施：包括最低標準(minimum standards)⁹。
2. 雙邊支持(Bilateral Support)：專注於移轉訂價。
3. 全球稅務關係計畫(Global Relations Programme on Tax, GRP)：多邊與雙邊研討會、數位學習、知識資源分享。
4. 無國界稅務查核(Tax Inspectors Without Borders, TIWB)提供量身訂做之協助
5. 主要為移轉訂價，但擴展至包括有效使用自動資訊交換(Automatic Exchange of Financial Account Information, AEOI)、刑事稅務調查等新領域。

(二) 兩項支柱解決方案一對訓練計畫之影響

1. 緊湊的實施期程及工作規模對低能力之開發中國家帶來重大挑戰。

⁸ OECD 於 2022 年 3 月 14 日發布立法範本註釋(commentary)及釋例(illustrative examples)，就「執行架構」(Implementation Framework)內容(如避風港制度、稅務行政措施、遵循及調和等機制)徵詢公眾意見。

⁹ OECD 應 G20 要求，於 2016 年 6 月成立 BEPS 包容性架構，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，初期擇定行動計畫 5(有效打擊有害租稅慣例，將租稅透明及經濟實質納入考量)、行動計畫 6(防止租稅協定濫用)、行動計畫 13(移轉訂價文據及國別報告)及行動計畫 14(提升爭議解決機制效率)部分建議措施為「最低標準(Minimum Standard)」，其中行動計畫 6 及行動計畫 14 涉及租稅協定議題。

2. 調整當前能力培育活動，確保持續提供現有支持(如移轉訂價等)。
3. 擬定綜合能力培育計畫，對開發中國家提供量身訂做之技術協助，與稅務合作平臺(Platform for Collaboration on Tax, PCT)、非洲稅務管理論壇(African Tax Administration Forum, ATAF)、其他研究機構(research and technology organizations, RTOs)及區域型發展銀行(Regional Banks)協調合作，包括：
 - (1) 定期提供簡報與更新，使成員瞭解事態發展。
 - (2) 兩項支柱培訓及就特定領域深入探討。
 - (3) 雙邊援助以支持國內立法改革，包括新一輪導入計畫。
 - (4) 數位學習與其他知識資源。
 - (5) TIWB 支持兩項支柱實施。

(三) 兩項支柱解決方案—經濟影響評估

1. 瞭解兩項支柱對個別 BEPS 包容性架構成員之經濟影響已成為討論之關鍵要點。
2. 為協助決策者，須配合 2021 年 10 月兩項支柱聲明內容更新經濟影響評估，考量相關協議報告之最終版本及最新可用數據，將於 2022 年初提供國家層級結果，包括：
 - (1) 根據最終協議範圍重新計算全球剩餘利潤(residual profit)。
 - (2) 瞭解第二支柱最低稅率 15%之影響。
 - (3) 分析實質排除規定(substance carve-out)之影響。

(四) 兩項支柱解決方案—增值稅與租稅優惠措施

實施兩項支柱解決方案尚須關注下列 2 項議題：

1. 增值稅(VAT)

電子商務增值稅應與第一支柱並行(BEPS 行動計畫 1)。立法與實施電子商務增值稅為開發中國家之高度優先事項，須提供支持之原因：

 - (1) 對數位經濟課稅至關重要。
 - (2) 顯著稅收成長潛力。
 - (3) 已建立一致性準則且相對容易實施。
 - (4) 區域性工具包(Regional Toolkits)正在推展。
 - (5) 對雙邊能力培育計畫之高需求。

2. 租稅優惠(Tax Incentives)

需分析第二支柱對開發中國家租稅優惠政策之影響，以及該等國家如何相應調整租稅政策。

(五) 兩項支柱導入計畫

為促進兩項支柱實施尚須採取下列措施：

1. 高層參與：特別是與促進多邊條約、文書之簽署或批准，及支持國內立法改革之相關人士。
2. 技術研討會：主要向稅務人員解釋新規則特點，後續關注重點在 STTR 原則及數額 A 等之關鍵依從技能(key compliance skills)。
3. 回顧 BEPS 1.0 進展：主要關於最低標準，並探索其他租稅政策及稅務行政議題。

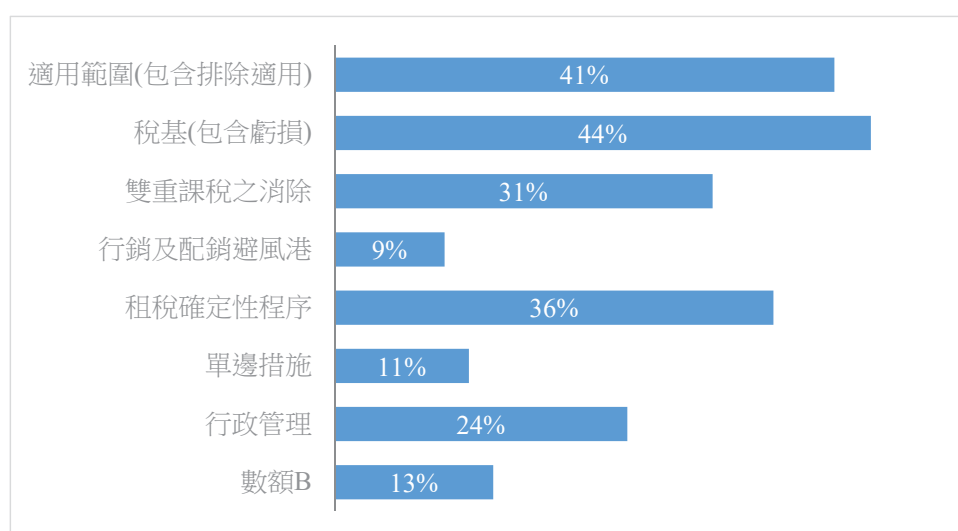
四、意見調查及交流

(一) 意見調查

1. 第一支柱

問題：就第一支柱討論而言，您所在租稅管轄領域最優先考量事項為何？(至多選擇 2 項)

調查結果：



OECD 代表 Eric Robert 表示，該調查結果除顯示與會者熟悉數額 A 外，亦瞭解其對各租稅管轄領域之潛在影響。

(1) 「適用範圍及排除適用」對 BEPS 包容性架構成員，尤其新興經濟體成員，

至關重要，採掘業之排除即係為確保從事採掘活動之特定租稅管轄領域，並未因數額 A 而損失課稅權。

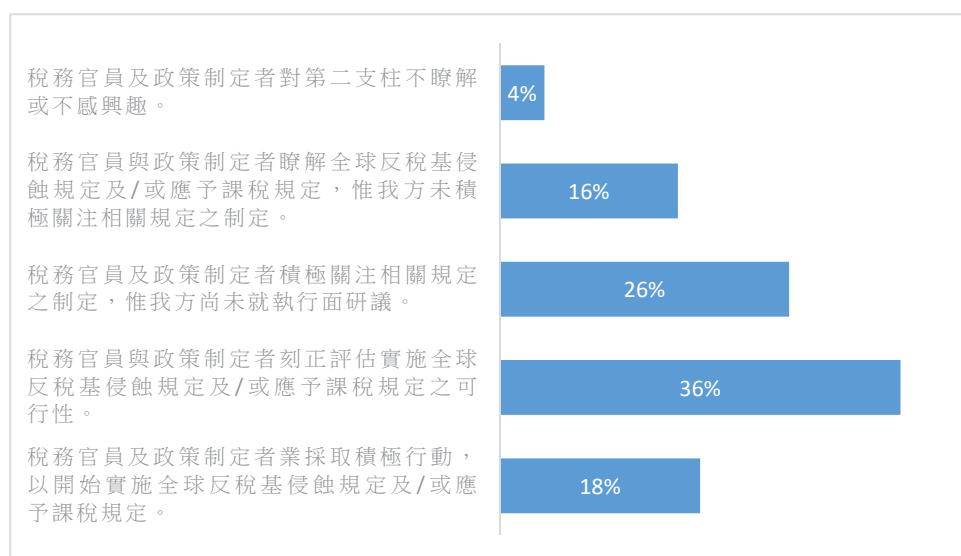
- (2) 「稅基」係據以計算數額 A 剩餘利潤重分配之基數，甚為重要，至「虧損」方面，工作小組業經多次商議，認為「適用數額 A 分配剩餘利潤之跨國企業集團」為最具規模且高獲利者，爰受虧損影響相對有限。
- (3) 「租稅確定性」與租稅管轄領域課稅主權有關，由 BEPS 包容性架構全體成員共同參與研議相關程序、機制尤為重要，爰可理解屬與會者較關心議題之一。
- (4) 數額 A 之建置，係為將跨國企業集團保留於一租稅管轄領域利潤之課稅權，重新分配予另一租稅管轄領域，爰「雙重課稅之消除」取決於各租稅管轄領域定位屬「提供數額 A 稅額扣抵之租稅管轄領域(relieving jurisdiction)」，或屬「受益於數額 A 之市場租稅管轄領域(market jurisdiction)」；若屬後者，較關切得否適用第一支柱，適用後增加多少稅收。

OECD 代表 Manuel De Los Santos 表示，調查結果與預設一致，而從政治及技術角度而言，「雙重課稅之消除」係「行銷及配銷避風港」外最艱難議題之一。

2. 第二支柱

問題：依您評估，您所在租稅管轄領域稅務官員及政策制定者對第二支柱興趣如何？

調查結果如下：



OECD 代表 Jeff Mitchell 表示，實施第二支柱應不致對租稅管轄領域產生負面影

響，調查結果支持這項假設，且有 80% 租稅管轄領域積極關注第二支柱，其中超過 50% 採取行動或刻評估實施可行性，26% 租稅管轄領域雖積極關注，惟未採取進一步行動，或關注立法範本及註釋之發布。

(二) 意見交流

1. 第一支柱

- (1) ADB 代表提問，依與會者第一支柱意見調查結果，「行銷及配銷避風港」及「數額 B」關注優先順序較低，您如何看待？

OECD 代表 Manuel De Los Santos 表示，數額 B 相較於組成數額 A 各要素 (Amount A elements) 而言，複雜程度低，爰依上述結果解析與會者於進一步探討數額 B 前，更傾向先釐清數額 A 下各要素之疑義。另在政治授權 (political mandate) 下，數額 B 主要目的之一係為解決發展中國家特定需求。然而，依現行稅務執行情形，不論發展中或已開發國家或均有簡化常規交易原則適用之需求。

- (2) OECD 代表 Andrew Auerbach 提問，可否告知第一支柱規劃之相關時程 (例如：多邊公約規劃年中簽署) 及數額 A 實施時點？

OECD 代表 Eric Robert 表示，兩支柱解決方案業就部分關鍵事項設立期限，2022 年中即為一個重要時點。按目前規劃，2022 年 6 月前所有與建構數額 A 相關基礎、國內立法範本及多邊公約規定皆應定稿，俾利各租稅管轄領域於簽署多邊公約後儘快展開國內法規修正工作，使第一支柱規定得於預定時程實施 (2022 年底)。至多邊公約雖預定於 2022 年中開放簽署，惟因多邊公約之生效取決於各租稅管轄領域國內之批准程序，而各租稅管轄領域國內適用程序及推動速度或有不同，使多邊公約實際生效時點具高度不確定性，爰數額 A 最快得於 2023 年適用，否則為 2024 年。

- (3) 日本提問，就企業而言，其較關切數額 A 之課稅年度於何時開始？2023 年或 2024 年？

OECD 代表 Eric Robert 表示，數額 A 適用之課稅年度取決於多邊公約生效及批准程序之推動，除多邊公約因達該公約規定之關鍵多數門檻而生效之時程外，各租稅管轄領域批准程序推動時程亦影響數額 A 實施期程。

- (4) 馬爾地夫提問，可否闡明各國將如何解決因剩餘利潤無法與消費者緊扣，致無法合理分配予市場租稅管轄領域之情形？

OECD 代表 Eric Robert 表示，市場租稅管轄領域是否擁有數額 A 課稅權，取決於適用關聯性及收入來源規定認定之情形，該等規定設計旨在辨識市場租稅管轄領域之企業對企業(B2B)或企業對消費者(B2C)交易，及集團與消費者間是否存在中間商或獨立配銷商之情形。OECD 預計近期就關聯性及收入來源規定進行公眾諮詢，確保其實務可行。

2. 第二支柱

- (1) 我國代表提問，在簡報第 9 頁於計算實質稅率分母中加入「可退還稅額扣抵」(refundable tax credit)，是否導致實質稅率降低？能否舉例？

OECD 代表 Jeff Mitchell 表示，「可退還稅額扣抵」存在之本質，即會對實質稅率產生降低之效果，例如：部分「可退還稅額扣抵」係屬透過租稅系統(tax system)實現政府對企業提供補助。爰屬「合規之可退還稅額扣抵」(qualified refundable tax credits)者，應於 4 年內完成申請稅額退還程序。目前規劃將其計入實質稅率計算公式之分母(即 GloBE Income 之加項)，確實影響實質稅率計算結果，惟該影響遠小於其對分子(即涵蓋租稅)減少之影響。另此處理方式與財務會計原則一致，常見例子為研發稅額扣抵(R&D tax credit)，於財務會計處理上雖無時間限制，惟將其認列為收入處理。

- (2) 不丹提問，所述「經由實施 GloBE 規定課徵全球最低企業稅負 15%，將緩解發展中國家提供租稅優惠措施吸引外國直接投資(Foreign direct investment, FDI)之壓力」係指不丹應對在其境內投資之跨國企業課徵現行稅率 30%嗎？發展中國家應如何確認跨國企業集團剩餘利潤？是否須要求跨國企業集團提供相關資訊？可否自行設立門檻或訂定稅率？

OECD 代表 Jeff Mitchell 表示，所述「緩解發展中國家提供租稅優惠措施吸引外國直接投資之壓力」係就稅率低於 15%之租稅管轄領域與稅率高於 15%之租稅管轄領域比較，稅率低於 15%租稅管轄領域最終仍將因其他租稅管轄領域課徵補充稅，使得該領域之企業實質仍負擔 15%稅額，爰降低租稅管轄領域以租稅優惠措施吸引外資誘因。依此，發展中國家或可免受稅率逐底競爭壓力之影響，自由選擇是否採用高於 15%之稅率。第二支柱相關規定將要

求跨國企業集團各實體申報執行 GloBE 原則所必要之資訊，並建立資訊交換機制，以利跨國企業集團集中申報並透過政府間資訊交換提供相關資訊。

- (3) 馬爾地夫提問，STTR 原則如何於第二支柱下實施？就馬方理解，該規定並非透過扣繳或否准費用認列方式施行。

OECD 代表 Jeff Mitchell 表示，一租稅管轄領域依 STTR 原則取得補充稅課稅權，原規劃由該領域是否對低稅負領域給付之事實為認定依據，嗣修正為以一租稅管轄領域是否具實質經濟活動情形認定之。具實質經濟活動之租稅管轄領域得透過於其營利事業所得稅課稅基礎下，減少費用之認列，俾依所得涵蓋規定計算得課徵補充稅之額外稅負。

- (4) 印尼提問，要求協定夥伴國執行 STTR 原則之機制為何？是否係建立在雙方國家均參與簽署多邊工具？抑或依第二支柱規定提出請求？OECD 是否更新發布第一支柱及第二支柱經濟影響分析？

OECD 代表 Andrew Auerbach 表示，經濟影響分析係兩支柱解決方案討論過程最關鍵部分。為能確切瞭解影響程度，相關工作小組刻使用最新數據，按 10 月聲明發布內容重新進行評估，預計 2022 年第一季公布分析結果。至 STTR 原則運作之首要問題為：實施該規定之對象為何？第一工作小組刻以名目稅率 9% 為基礎，研發得辨識居住地國對所得之課稅是否觸發實施 STTR 原則之評估系統，此或將為多邊工具之一部分。

- (5) 澳大利亞提問，第二支柱係採共同方法制(common approach)而非最低標準(minimum standard)，是否進行同儕檢視(peer review)？

OECD 代表 Jeff Mitchell 表示，目前尚無定論。惟考量第二支柱需透過各租稅管轄領域均落實合規之 GloBE 原則及 STTR 原則方得運作為前提，GloBE 執行架構(GloBE implementation framework)必須適度檢視採行者之實施情形，以確保合規，俾利各規定依循適用，並相互協調。

3. 其他

- (1) 馬來西亞代表提問，OECD 是否將對兩項支柱實施之經濟影響重新評估？

OECD 代表 Eric Robert 表示，目前正在配合 2021 年 10 月出版之聲明重新評估，將使用更多更新數據，惟尚無完成時間表。

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 111 年 1 月 14 日核定營利事業 CFC 制度自 112 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，於 2022 年 2 月 4 日及同年 18 日就該制度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，目前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 包容性架構成員國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 預計於 2023 年實施全球企業最低稅負制，惟未強制各國均應實施。該制度對我國跨國企業集團及政府稅收具有重大影響，其程度尚須視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相關制度情形，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，除可充實專業知識，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。