

出國報告（出國類別：其他類別）

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

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：呂稽核繼宗

詹專員濰庭

楊稽查佩烜

鄧科員詠襄

林科員正新

派赴國家：臺灣，中華民國

會議日期：111年10月18日至20日

報告日期：112年1月11日

摘要

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

目 錄

壹、會議目的	1
貳、會議過程	2
參、研討會議內容	3
一、 第一支柱	3
二、 第二支柱	10
三、 國際數位貿易增值稅課徵	21
四、 稅務管理 3.0 七項行動方案	24
肆、心得及建議	28

壹、會議目的

鑑於近年經濟數位化成全球發展趨勢，跨國企業集團利用傳統稅制弱點及各國稅制差異規避稅負，造成各國稅基流失，OECD 提出兩支柱解決方案及國際數位貿易增值稅之一致性政策框架，並推動稅務管理 3.0 七項行動方案，強化數位化稅務管理流程。OECD 與韓國、匈牙利多邊稅務中心召開本視訊會議研討前開議題，俾增進各國與會代表瞭解相關內容，研提因應對策。

貳、會議過程

本次會議於 2022 年 10 月 18 日至 20 日，由 OECD 與韓國、匈牙利多邊稅務中心採視訊方式召開，OECD 代表於 10 月 18 日簡介第一支柱之數額 A(Amount A)租稅確定性(Tax Certainty)框架及相關議題之租稅確定性；10 月 19 日簡介第二支柱之全球反稅基侵蝕規則(Global Anti-Base Erosion Rules，即外界所稱全球企業最低稅負制，下稱 GloBE 規則)；10 月 20 日簡介 OECD 建立之國際增值稅指引如何應用於跨境數位交易(包含勞務及貨物)及稅務管理 3.0 七項行動方案。我國由財政部賦稅署呂稽核繼宗、詹專員濰庭、楊稽查佩烜、鄧科員詠襄及林科員正新參加。

參、研討會議內容

為解決經濟全球化及數位化發展下，跨國企業集團利用租稅規劃侵蝕各國稅基問題，OECD/二十國集團(G20)防止稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)包容性架構於 2021 年 7 月 1 日發布及同年 10 月 8 日更新發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」，獲 137 個 BEPS 包容性架構成員支持¹，預計於 2023 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 2024 年起實施。

一、第一支柱

第一支柱目標之一為恢復國際租稅體系穩定，而確保數額 A 稅收確定性為達成前開目標核心要素。依 OECD 2021 年 10 月 8 日聲明，適用數額 A 之跨國企業集團(下稱涵蓋集團)將受益於爭議預防和解決機制，以強制性及具約束力方式避免對數額 A 重複課稅²。本場研討會係依 OECD 2022 年 10 月 6 日發布「數額 A 行政管理和稅收確定性方面之進度報告」介紹數額 A 租稅確定性框架及相關議題，擇要說明如下：

(一) 數額 A 之租稅確定性框架

1. 第一支柱(利潤關聯性及利潤分配)方案係為因應經濟數位化，將大型跨國企業集團部分剩餘利潤(Residual Profit)重新分配予市場租稅管轄區，創造數額 A 賦予市場租稅管轄區新課稅權，以解決市場租稅管轄區無法公平獲得課稅權問題。
2. 由於跨國企業集團適用數額 A 規定報稅可能涉及百餘個市場租稅管轄區，市場租稅管轄區如各自進行稅務審查，恐生大量重複申報審核工作，費用高且耗時；又市場租稅管轄區如不同意集團申報內容而予調整，可能會產生重複課稅爭議，亦難透過現行雙邊租稅協定之相互協議程序(Mutual Agreement Procedure)解決，故需要一種創新方法預防及解決爭議，及時為跨國企業集團提供租稅確定性。
3. 依 OECD 2022 年 10 月 6 日發布「數額 A 行政管理和稅收確定性方面之進度報告」，數額 A 之租稅確定性框架包含以下 3 種機制，為跨國企業集團適用數額 A 規定各方面提供確定性：

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

² OECD 嗣於 2022 年 5 月 27 日發布「數額 A 租稅確定性框架」及「數額 A 相關議題之租稅確定性」立法範本草案、同年 10 月 6 日發布「數額 A 行政管理及租稅確定性方面之進度報告」徵詢公眾意見。

- (1) 範圍確定性(Scope Certainty)：為跨國企業集團在某一段期間非屬數額 A 規定適用範圍(亦即非屬涵蓋集團)提供確定性。
 - (2) 預先確定性(Advance Certainty)：為涵蓋集團未來多個期間適用特定數額 A 規定及其內部控制架構提供確定性。
 - (3) 全面確定性(Comprehensive Certainty)：為涵蓋集團在預先確定性之結果以外適用數額 A 規定之其他各方面，提供具有約束力之多邊確定性。
4. 上開租稅確定性之審查流程具以下共通點：
- (1) 由跨國企業集團之協調實體(Coordinating Entity)³向主導稅務機關(Lead Tax Administration)⁴提出租稅確定性申請。
 - (2) 成立稅務機關小組(Panel of Tax Administration)。
 - (3) 由主導稅務機關(或稅務機關小組)進行確定性審查；其他稅務機關可就跨國企業集團適用數額 A 相關規定情形提出疑慮及評論。
 - (4) 由主導稅務機關(或稅務機關小組)將審查結果送其他稅務機關交換意見，確保所有租稅管轄區稅務機關均有機會表達看法。
 - (5) 由主導稅務機關(或稅務機關小組)在期限內解決異議，無法解決之異議將提交裁決小組(Determination Panel)決議。
 - (6) 由裁決小組解決異議，以確保提出申請跨國企業集團之租稅確定性。
5. 範圍確定性審查：
- (1) 必要性：租稅確定性框架主要適用對象為涵蓋集團，對於非屬涵蓋集團(例如從事採掘活動、受監管金融服務取得收入之集團)亦有範圍確定性審查之需要，以確定該等集團不在數額 A 適用範圍，消除收入來源租稅管轄區片面要求遵循數額 A 規定之風險。
 - (2) 提交申請：跨國企業集團應向主導稅務機關提交範圍確定性之申請，並檢附範圍確定性文件(Scope Certainty Documentation Package)及預計尋求範圍確定性之租稅管轄區締約方名單(List of Listed Parties)，未被列入名單之租稅管轄區將不受範圍確定性審查結果約束。

³ 「協調實體」係跨國企業集團指定代表提交申請文件及說明之集團個體；在未指定情形下，為跨國企業集團之最終母公司(Ultimate Parent Entity)。

⁴ 「主導稅務機關」原則上係指跨國企業集團最終母公司所在締約方之稅務機關。

- (3) 進行審查：主導稅務機關(或範圍審查小組)代表列單締約方(Listed Parties)進行範圍確定性審查，列單締約方在審查完成前可就該集團適用數額 A 規定提出相關疑慮及解決方案。範圍確定性審查應於申請後 180 天內完成，如涉及適用排除收入(Excluded Revenue)、拆分(Segmentation)或分散(Fragmentation)等規定，則應在 270 天內完成；如係首次申請範圍確定性案件，前開期限分別延長為 270 天及 360 天。
 - (4) 審查結論：跨國企業集團如經審查非屬涵蓋集團，列單締約方不得要求該集團適用數額 A 規定；如經審查為涵蓋集團，則應準備通用文件(Common Documentation Package)向主導稅務機關申報數額 A 資料。另從事採掘活動或受監管金融服務之企業集團經審查非屬涵蓋集團者，後續年度可依簡化文件作業之後續確定性審查(Follow-Up Certainty Review)提出申請，取得後續年度仍不在數額 A 適用範圍之證明。
6. 預先確定性審查：
- (1) 必要性：數額 A 計算規定多以跨國企業集團經審計之合併財務報表為基礎，然部分數額 A 規定(例如收入來源認定、排除採掘活動及受監管金融服務等)所需資料無法自財務報表中取得，跨國企業集團需費時開發新方法或投資新系統取得正確可靠資訊，因此，允許跨國企業集團就適用該等規定之方法申請預先確定性。
 - (2) 提交申請：跨國企業集團應於向主導稅務機關提交前期之通用文件時，同時提出預先確定性之申請，並檢附預先確定性文件(Advance Certainty Documentation Package)，主導稅務機關應將該文件交換予所有租稅管轄區，包括市場租稅管轄區或提供消除重複課稅減免之租稅管轄區(Relieving Jurisdictions)等受影響締約方(Affected Parties)。
 - (3) 進行審查：預先確定性審查由審查小組進行者，該審查小組成員應包括主導稅務機關、3 個提供減免之租稅管轄區稅務機關及 3 個市場租稅管轄區稅務機關，並由具系統審計經驗稅務官員組成之專家諮詢小組(Expert Advisory Group)就跨國企業集團內部控制框架(Internal Control Framework)進行審查。未參加審查小組之受影響締約方可於審查完成前就該集團適用數額 A 規定提出相關疑慮。預先確定性審查應於申請後 270 天內完成，如係首次申請預先

確定性案件，前開期限延長為 360 天。

- (4) 審查結論：審查小組及受影響締約方如同意跨國企業集團所申請適用數額 A 規定之方式及其內部控制框架，該首次申請可獲得 3 年預先確定性期間，後續年度申請案，得延長預先確定性期間為 5 年；無法解決之異議將提交裁決小組決議。

7. 全面確定性審查：

- (1) 必要性：全面確定性審查為跨國企業集團在適用數額 A 規定所有方面(業經審查適用之預先確定性結果以外)，提供對所有締約方具約束力之多邊確定性。
- (2) 提交申請：跨國企業集團應於向主導稅務機關提交通用文件時，同時提出全面確定性之申請，主導稅務機關應將相關文件交換予所有受影響締約方，並通知其他非受影響締約方已受理該集團全面確定性之申請，使所有締約方在全面確定性申請之涵蓋期間內，暫停要求該集團進行任何與適用數額 A 規定相關之遵循活動。
- (3) 進行審查：審查小組代表所有締約方進行全面確定性審查。該期間如無適用預先確定性結果，應由專家諮詢小組另就跨國企業集團內部控制框架進行審查，並向審查小組提出建議。審查應於申請後 360 天內完成，如係首次申請全面確定性案件，則延長為 480 天。
- (4) 審查結論：審查小組及受影響締約方如同意跨國企業集團所申請之適用方式，對該集團提供全面確定性，受影響締約方需承諾實施商定結果，其他締約方承諾不會片面要求該集團遵循數額 A 規定。無法解決之異議將提交裁決小組決議。

8. 過渡期間(Transition Period)之租稅確定性：

數額 A 規定開始實施一段期間內，將採取靈活之過渡性措施，以利跨國企業集團適用新規則，協助其軟著陸(Soft Landing)：

- (1) 跨國企業集團有更大彈性應用分攤因子(Allocation Key)代替可靠指標(Reliable Indicator)認定收入來源；採掘業有更大彈性運用揭露部門(Disclosed Segment)資訊代替定制部門(Bespoke Segment)資訊，確認是否為涵蓋集團。
- (2) 跨國企業集團如已採取合理措施正確適用收入來源規則，該集團所提出預先確定性之申請將被受理且無需修正。

(二) 與數額 A 相關議題(Related Issue)之租稅確定性

1. 依 OECD 2021 年 10 月 8 日聲明，涵蓋集團除受益於數額 A 爭議預防和解決機制避免重複課稅外，其他與數額 A 相關議題⁵(例如移轉訂價及商業利潤爭議)亦可透過該機制以強制性及具約束力方式解決。另依 OECD 2022 年 10 月 6 日發布「數額 A 行政管理和稅收確定性方面之進度報告」，前開機制針對涵蓋集團依租稅協定或多邊公約之相互協議程序規定，向租稅管轄區主管機關(Competent Authority)就「與數額 A 相關議題」申請相互協議程序，而主管機關自開始日(Start Date)起 2 年內無法達成協議之案件，可提交爭議解決小組(Dispute Resolution Panel)解決。
2. 上開「數額 A 相關議題」爭議解決流程概述如下：

- (1) 相互協議程序階段：(自開始日起 2 年)：

步驟 1：涵蓋集團成員向租稅管轄區主管機關提出相互協議程序之申請。

步驟 2：決定相互協議程序之開始日。

- (2) 解決爭議階段：(自提出申請起約 390 天)

步驟 3：對開始日起 2 年內無法達成協議之案件提出解決爭議之申請。

步驟 4：租稅管轄區主管機關雙方協議資訊聲明⁶及職權範圍⁷。

步驟 5：任命爭議解決小組成員。

步驟 6：租稅管轄區主管機關提交解決方案、立場文件及對他方租稅管轄區主管機關所提解決方案之回覆。

步驟 7：爭議解決小組從租稅管轄區主管機關提案中擇定最終解決方案。

步驟 8：租稅管轄區主管機關按爭議解決小組擇定解決方案達成相互協議。

3. 決定開始日

由於相互協議程序「開始日」起 2 年內無法達成協議案件，始提交爭議解決小組以強制性及具約束力方式解決，決定相互協議程序何時開始成為重要議題。決定開始日相關規定如下：

- (1) 涵蓋集團成員提出相互協議程序之申請後，租稅管轄區主管機關「未要求」

⁵ 「與數額 A 相關議題」係指涵蓋集團適用數額 A 現有或潛在之影響，且在現行 OECD 稅約範本第 5 條(常設機構之定義)、第 7 條(歸屬常設機構之營業利潤)或第 9 條(移轉訂價)租稅協定條款涵蓋範圍之議題；如數額 A 範圍擴大，則涵蓋之租稅協定條款亦有可能隨之增加。

⁶ 「資訊聲明」包括確定受案件直接影響之涵蓋集團成員名單及對案件待解決相關議題之描述等。

⁷ 「職權範圍」包括涵蓋集團相關業務活動之描述、案件爭議相關議題之說明及對未決事項採取之立場等。

提供額外資訊(additional information)者：

- A. 通知程序：租稅管轄區主管機關(CA1)應於收到相互協議程序申請後 60 天內，通知涵蓋集團成員已收到申請；如集團申請文件未包括案件已併提交另一方主管機關(CA2)之聲明，則主管機關(CA1)應副知另一方主管機關(CA2)。雙方租稅管轄區主管機關應於收到相互協議程序申請後 90 天內，通知涵蓋集團成員及另一方主管機關已收到審查案件之必需資訊。(如圖 1)
- B. 決定開始日：以雙方主管機關通知涵蓋集團成員已收到審查必需資訊之最後日期，與主管機關副知另一方主管機關已收到相互協議程序申請之日起第 90 天日期，兩日期較早者為開始日。

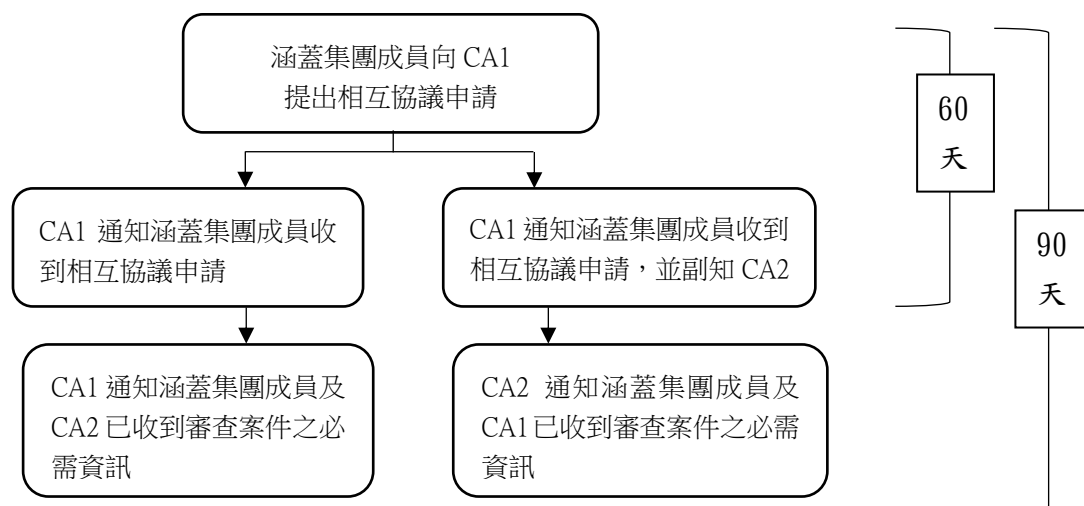


圖 1：決定相互協議程序開始日(未要求額外資訊)

- (2) 涵蓋集團成員提出相互協議程序申請後，租稅管轄區主管機關「要求」提供額外資訊者：
 - A. 通知程序：主管機關應於收到額外資訊後 90 天內，通知涵蓋集團成員及另一方主管機關已收到額外資訊。(如圖 2)
 - B. 決定開始日：以要求提供額外資訊之主管機關通知涵蓋集團成員及另一方主管機關已收到額外資訊之最後日期為開始日。惟要求提供額外資訊之主管機關如未進行前開通知，應視為該主管機關未要求提供額外資訊。

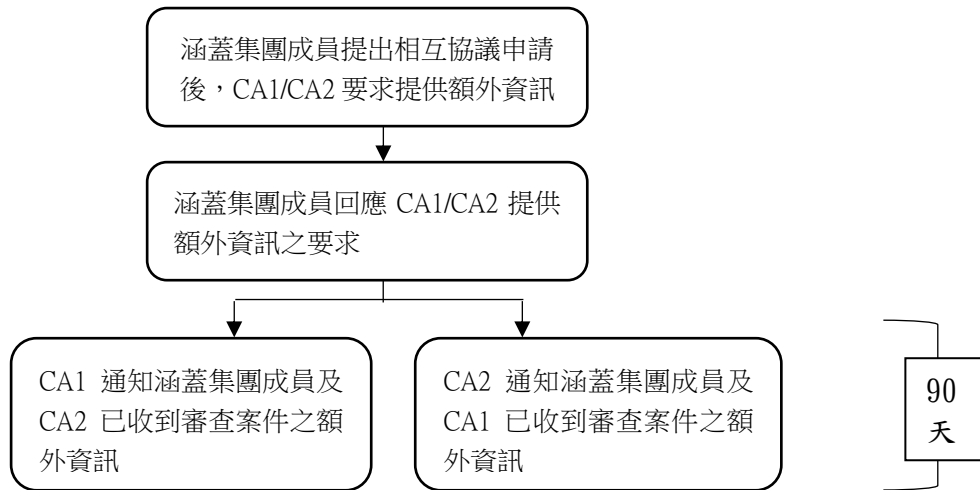


圖2：決定相互協議程序開始日(要求額外資訊)

4. 選擇適用具約束力爭議解決機制

依 OECD 2021 年 10 月 8 日聲明，部分發展中國家如屬同時符合下列條件之租稅管轄區，可選擇適用具約束力爭議解決機制，解決與數額 A 相關議題爭議。租稅管轄區選擇適用該機制之資格將被定期檢視(目前規劃每 3 年檢視)，一旦經審議喪失選擇適用資格將無法恢復。

- (1) 世界銀行依人均國民所得(Gross National Income)劃分為低、中收入之租稅管轄區。
- (2) 非 OECD 成員，亦非 G20 成員。
- (3) 未從自由貿易協定(Free Trade Agreement)相互協議論壇收到關於相互協議程序規定或做法之改進建議。
- (4) 無或僅少數相互協議程序爭議案件。

二、第二支柱

根據 OECD 評估，第二支柱(Pillar Two，即 GloBE 規則)倘正式施行，全球預計產生 1,500 億美元之稅收，另包容性架構成員未被強制要求實行 GloBE 規則，惟如其選擇施行，相關規範須與 OECD 規劃之第二支柱制度一致，並接受其他施行第二支柱成員採行之 GloBE 規則。

(一) 簡介(Overview)

GloBE 規則包含 5 項步驟，列示跨國企業集團適用全球企業最低稅負制應遵循之程序。步驟 1 說明適用本制度之跨國企業集團合併營業收入門檻(Scope)；步驟 2 闡明集團成員適用本制度之所得計算，前開損益係用於實質稅率(Effective Tax Rate, ETR)及補充稅(Top-Up Tax)之計算；步驟 3 定義 ETR 計算式之涵蓋稅(Covered Taxes)；步驟 4 計算 ETR，如前開稅率低於 15%，則實施補充稅；步驟 5 則依相關順序，按所得涵蓋原則(Income Inclusive Rule, 下稱 IIR)或徵稅不足支出原則(Undertaxed Payment Rule, 下稱 UTPR)加徵補充稅。

(二) GloBE 規則 5 步驟

1. 步驟 1-門檻

跨國企業集團於 4 個會計年度內如有任 2 年合併營業收入達 7.5 億歐元，即符合全球企業最低稅負制適用範疇。步驟 1 先就集團及跨國企業集團進行定義，集團泛指應編製合併報表(含視同合併報表)之企業集團，跨國企業集團係指至少一個集團成員或常設機構(Permanent Establishment, PE)與最終母公司(Ultimate Parent Entity, UPE)位於不同租稅管轄區之企業集團。另前開常設機構依 GloBE 規則定義，視為一獨立集團成員。跨國企業集團成員以具備稅務居民身分之所在地認定為其租稅管轄區，常設機構則以對其徵稅之所得來源租稅管轄區認定，惟集團成員如為穿透個體(Tax Transparent)，則適用特殊規定。前揭個體排除政府單位、國際組織、非營利組織、退休基金、具最終母公司身分之投資基金、具最終母公司身分之不動產投資工具，以及由前開排除個體所持有之關聯企業，皆屬 GloBE 規則之排除項目⁸。

⁸ 前開排除個體之損益如被納入跨國企業集團合併報表中，則其僅用於計算該跨國企業集團合併報表是否達 7.5 億歐元門檻，該排除個體仍無 GloBE 規則之適用。

2. 步驟 2-各集團成員之收益或損失(GloBE Income or Loss, 下稱 GloBE 損益)

本步驟係計算跨國企業集團於各租稅管轄區之損益，為核算 ETR 作準備。本步驟以集團成員之財務會計淨損益(Financial Accounting Net Income or Loss, FANIL)為基礎，依集團最終母公司編製合併財務報表之會計準則，計算集團內部交易沖銷前之損益，進行相關調整，計算出 GloBE 損益。如集團成員使用之會計準則與集團最終母公司有差異，該成員需調整其財務報表以併入集團合併財務報表。GloBE 損益為 ETR 計算式之分母，如 ETR 小於 15%，則有步驟 4 補充稅之適用，GloBE 損益即為計算補充稅之稅基。另國際海運所得(International Shipping Income)因其特殊性及部分租稅管轄區施行噸位稅(Tonnage Tax)之故，排除適用 GloBE 規則。

為使集團成員之課稅基礎貼近當地課稅原則，GloBE 規則應調整之排除項目包含：股利(1 年內短期投資組合之股利不需排除)、權益相關損益(權益投資組合之損益不需排除)、政策不允許列支之費用(如：賄賂等非法支出)、應計退休金費用，以及適格可退還租稅抵減(Qualified Refundable Tax Credits, QRTC)。

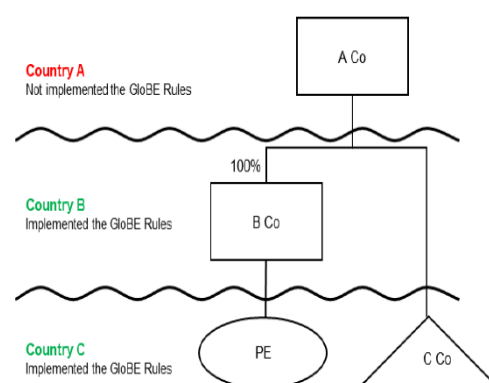
GloBE 損益為各集團成員所在租稅管轄區之 ETR 計算式分母，惟如遇集團成員為常設機構或穿透個體時，適用特殊規定，將相關損益分配至其他租稅管轄區，規定如下：

- (1) 常設機構：由主要集團成員(如總部)將損益分配至常設機構所在租稅管轄區。
- (2) 穿透個體：由穿透個體將損益分配至該個體所有權人所在租稅管轄區。

【案例一：計算常設機構及穿透個體 GloBE 損益】

A Co 為位於 A 國之跨國企業集團最終母公司，同時擁有位於 B 國之 B Co 及位於 C 國之 C Co 100%股份所有權，惟 C Co 被 C 國視為穿透實體且無常設機構，另 B Co 於 C 國擁有 1 常設機構。B Co 第 1 年全球所得為 2,000 歐元，其中 1,000 歐元應歸屬至其位於 C 國之常設機構(PE)；C Co 全球所得為 500 歐元。試問跨國企業集團於 C 國之合併損益為多少？

答：依據上述規定，B Co 2,000 歐元所得中之 1,000 歐元應歸屬予其位於 C



國之常設機構，另 C Co 於 C 國被視為穿透個體，依 GloBE 規則設計，其所得應歸屬於所有權人(即 A Co)，故該集團於 C 國之合併損益為 1,000 歐元(1,000+0)。

【案例二：計算應調整之股利】

A Co 為跨國企業集團之最終母公司，B Co 為發行普通股 10,000 股之獨立公司。A Co 於第 1 年 1 月 1 日收購 B Co 普通股 200 股，再於同年 6 月 1 日收購 B Co 普通股 100 股，計持有 B Co 股份 300 股。A Co 於第 2 年 4 月收到 B Co 分配之股利 160 元，其中 100 元為不予計入 A Co 之 GloBE 所得之企業集團間股利，餘 60 元為 B Co 分配之股利。試問該集團應調整之股利為多少？

答：A Co 共持有 B Co 股份 300 股，其中 200 股持有超過 1 年(第 1 年 1 月 1 日至第 2 年 4 月)，餘 100 股持有未達 1 年(第 1 年 6 月 1 日至第 2 年 4 月)，按上開規定，持有超過 1 年股份所配發之股利，應予調整排除，故 A Co 獲配 B Co 股利 60 元應予排除部分為 40 元【 $60 \times (\text{滿 1 年持股 } 200 / \text{全部持股 } 300)$ 】，另企業集團間分派股利亦屬排除項目，爰最終應調整排除股利計 140 元(40+100)。

3. 步驟 3-調整後涵蓋稅(Adjusted Covered Taxes)

調整後涵蓋稅為 ETR 計算式之分子，當期所得稅款(Current Tax)及遞延所得稅款(Deferred Tax)為涵蓋稅主要組成要件，包含針對所得或利得、盈餘分配或視同盈餘分配、代替一般公司所得稅、保留盈餘及公司權益、多階層架構之課稅，但不包含間接稅、薪資稅、財產稅、IIR 稅款及因 UTPR 課徵之額外稅負，換言之，兩支柱(Two Pillars)對跨國企業集團課徵之稅負中，第一支柱(Pillar 1)課徵之稅款須計入，但第二支柱(Pillar 2)課徵之稅款則無需計入調整後涵蓋稅。

ETR 之分子及分母應依一致邏輯基礎計算，惟依部分租稅管轄區現行課稅制度，財務會計與稅務會計折舊率差異等問題可能導致財稅差異，另虧損後抵(Loss Carry-forward)抵銷課稅所得額之情形，可能使稅收效果遭扭曲，致未來年度 ETR 產生差異。為解決前開問題，GloBE 規則採用遞延所得稅會計制度(Deferred Tax Accounting)，當集團成員計算各該年度調整後涵蓋稅時，需將資產負債表內之遞延所得稅資產(Deferred Tax Assets, DTAs)及遞延所得稅負債(Deferred Tax Liabilities, DTLs)納入考量，以維持 ETR 計算之正確性，此外，DTAs 及 DTLs 亦須追蹤調整，確保 ETR 分子及分母計算之正確性，並確保涵蓋稅之稅負已於特定

期間內實際支付。

調整後涵蓋稅原則上配合 GloBE 損益所在地歸屬予各集團成員，例外規定說明如下：

- (1) 集團成員為其常設機構支付之稅款，應歸屬於該常設機構，惟如常設機構所在租稅管轄區對其所得免稅(Tax Exempted)，則前開稅款則歸屬於該集團成員。
- (2) 稅務穿透個體所支付之稅款，依 GloBE 規則應歸屬予該穿透個體之所有人，除非前開稅款已歸屬予常設機構。
- (3) 集團母公司為集團成員支付之受控外國企業(Controlled Foreign Company, CFC)稅款，應向下(Push Down)歸屬予該集團成員，惟需實際支付之稅款方得向下歸屬，且有上限規定。
- (4) 集團母公司為混合錯配成員(Hybrid Entity)支付之 CFC 稅款，應向下歸屬予該混合錯配成員。
- (5) 集團成員間因分配盈餘所支付之稅款，應歸屬予分配盈餘之集團成員(Distributing Constituent Entity)。

【案例三：調整後涵蓋稅之分配計算】

A Co 是位於 A 國之跨國企業集團成員，持有位於 B 國之 B Co 全部股權，B 國之營利事業所得稅(下稱營所稅)稅率為 5%。B Co 第 1 年 GloBE 所得為 100 歐元並支付營所稅 5 歐元，B Co 另分配以前年度累積未分配盈餘 200 歐元予 A Co 並支付 10%扣繳稅款。請問可歸屬於 B Co 之調整後涵蓋稅為多少？

答：B Co 於 B 國繳納營所稅 5 歐元，並分配以前年度累積盈餘 200 歐元予 A Co，因該國扣繳稅率 10%，故給付扣繳稅款 20 歐元(200*10%)。按 GloBE 規則，跨國企業集團間分配盈餘所支付之稅款應歸屬於分配該盈餘之集團成員，故扣繳稅款 20 歐元應屬 B Co 之調整後涵蓋稅，B Co 當年度調整後涵蓋稅為 25 歐元(5+20)。

【案例四：財稅差異時之 ETR 計算】

A Co 位於 A 國，A 國之營所稅率為 20%，A Co 於第 1 年購買價值 100 歐元

之資產，根據 A 國稅法規定，相關購置支出可全數列為 A Co 當期費用，惟依會計準則，該資產需分 5 年攤提折舊。A Co 第 1 年 GloBE 所得為 200 歐元，扣除折舊費用 20 歐元，當年度財務報表帳列收益 180 歐元。惟 A Co 稅務上之課稅所得額為 100 歐元(GloBE 所得 200-當期費用 100)，且於當年度繳納 20 歐元稅款。試問 A Co 當年度之 ETR 為多少？

答：依據會計準則，A Co 當年度購入之資產需於 5 年內按期認列折舊，故第一年認列折舊費用 20 歐元，惟依 A 國稅務法規，稅務上可認列費用為 100 歐元，因稅上課稅所得額較財務會計多認列購置費用，致產生 80 歐元之財稅差異(遞延所得稅負債)，依據 GloBE 規則之 ETR 計算規定，A Co 之 GloBE 所得為 180 歐元，調整後涵蓋稅為當年度已納營所稅 20 歐元加計遞延所得稅負債調整數 12 歐元(財稅差 80*符合 GloBE 規則最低稅率 15%)，爰 A Co 之 ETR 為 17.78%【(20+12)/180】。

4. 步驟 4-計算 ETR 及補充稅

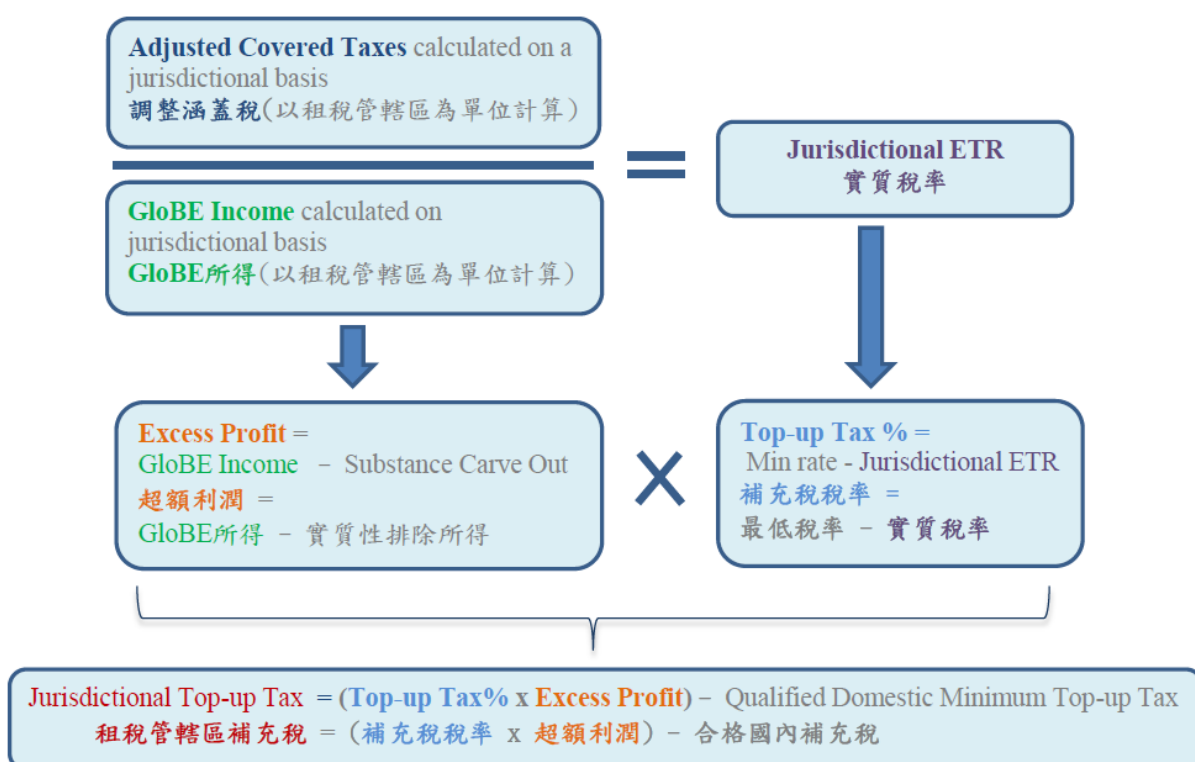


圖 3：ETR 及補充稅之計算式

一租稅管轄區之 ETR，係以該轄區調整後涵蓋稅為分子，GloBE 所得為分母計算，如 ETR 小於 15%，即應計算補充稅。補充稅係以超額利潤(Excess Profit)乘

以全球企業最低稅率(15%)與該轄區實質稅率之差額計算之。超額利潤係以 GloBE 所得減除實質性排除所得(Substance-based Income Exclusion)計算之(圖 3)。

實質性排除所得係以有形資產帳面價值之 5%與薪資費用之 5%加總計算之。在 GloBE 規則開始實施年度(即過渡期間第 1 年)，前開實質性排除所得將先以有形資產帳面價值之 8%與薪資費用之 10%加總計算之，並於 10 年過渡期間逐漸遞減為有形資產帳面價值之 5%與薪資費用之 5%加總。前開所稱薪資費用，指適格(Eligible)員工薪資費用，員工範圍除全職員工外，尚包括兼職人員(Part-Time)及參與企業日常營運活動之獨立契約人員(Independent Contractor)；費用範圍則包括薪資及員工福利(Fringe Benefits)。實質性排除所得適用於所有跨國企業集團，惟該集團經評估計算實質性排除所得之成本及效益，可選擇不採用，則其超額利潤即為 GloBE 所得。

為平衡跨國企業集團依從成本及稅務稽徵機關之稽徵效益，GloBE 規則訂有微量豁免門檻規定(De Minimis Exclusion)，跨國企業在一租稅管轄區總營業收入少於 1 千萬歐元且總利潤少於 1 百萬歐元者，該租稅管轄區免予計算 ETR 及補充稅。跨國企業集團當年度是否達到前開門檻，應以當年度及前 2 個年度之 3 年平均總營業收入及總利潤認定之，並應提示相關文據證明達前開豁免門檻，俾適用之。除前述微量豁免門檻規定之簡化措施，工作小組刻討論設置避風港之簡化措施，以減少跨國企業集團依從 GloBE 規則之行政成本。

以超額利潤(Excess Profit)乘以全球企業最低稅率(15%)與 ETR 差額計算而得之補充稅並非最終補充稅數額，尚需視有無合格國內補充稅(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)，倘有則應予減除，始得出最終之補充稅數額。

合格國內補充稅並非調整後涵蓋稅，其係低稅負租稅管轄區用於保護其稅收，防止其他租稅管轄區適用 IIR 規定徵收補充稅，故合格國內補充稅將減少補充稅之數額。合格國內補充稅應具備下列特徵：

- (1) 對於集團成員超額利潤之計算方式與 GloBE 規則之計算方式相同。
- (2) 就 ETR 與全球企業最低稅率(15%)之差額徵收國內超額利潤之國內補充稅。
- (3) 其執行及管理與 GloBE 規則規範方式一致。

【案例五：計算補充稅 1】

集團母公司位於 A 國，子公司 B Co 位於 B 國。B Co 之 GloBE 所得為 100 元，實質性排除所得為 20 元，調整後涵蓋稅為 10 元，無合格國內補充稅。請問 B 國補充稅為多少？

答：B Co ETR 為 10%(10/100)，低於全球企業最低稅率 15%，應就差額 5%(15%-10%)計算補充稅。B Co 超額利潤為 80 元(100-20)。因無合格國內補充稅，最終補充稅數額為 4 元(80x5%-0)(圖 4)。

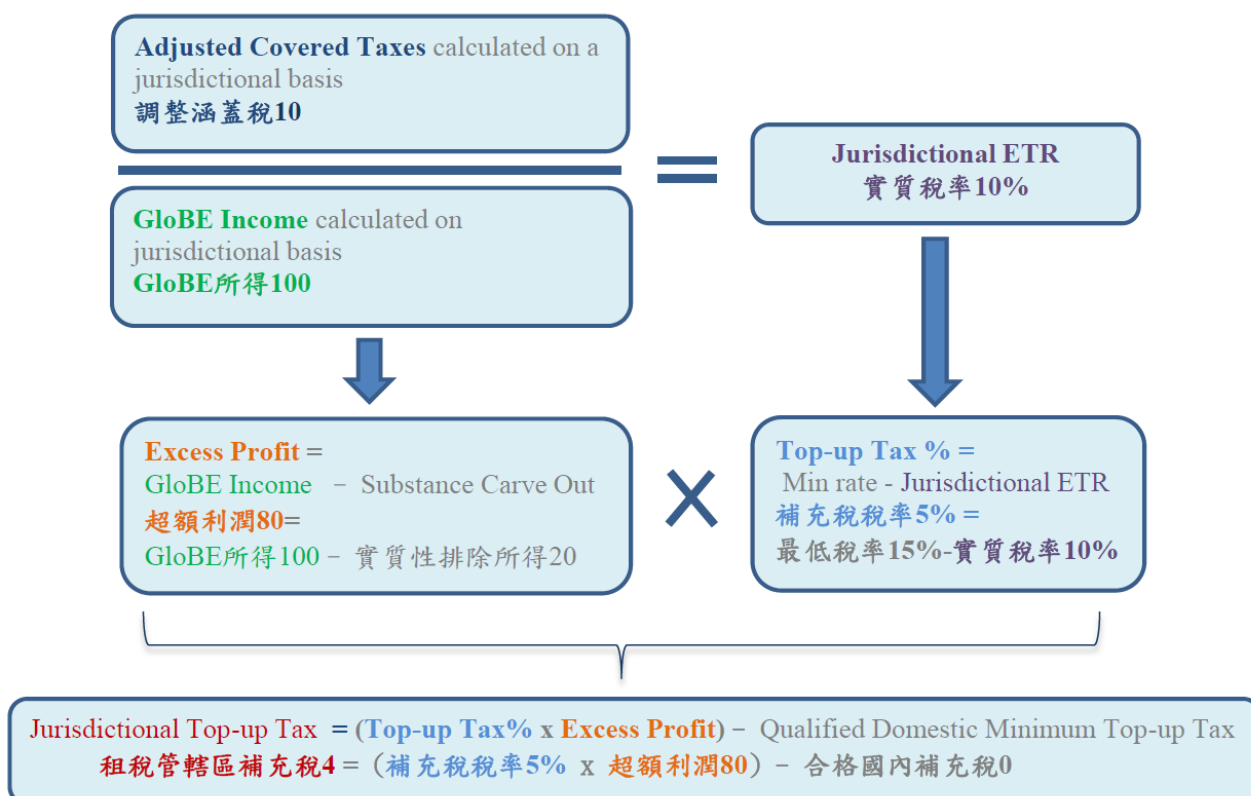


圖 4：補充稅計算釋例

【案例六：計算補充稅 2】

請依下列資料計算過渡期間第 1 年之補充稅數額：GloBE 所得為 800 元，調整後涵蓋稅為 100 元，適格薪資費用為 1,000 元，適格有形資產帳面價值為 1,250 元。

答：

- (1) ETR 為 12.5%(100/800)，小於全球企業最低稅率 15%，稅率差額為 2.5%(15%-12.5%)。
- (2) 過渡期間第 1 年實質性排除所得係以薪資費用之 10%與有形資產帳面價值之

8%加總計算，故超額利潤為 600 元 $[800-(1,000 \times 10\% + 1,250 \times 8\%)]$ 。

(3) 補充稅數額為 15 元 $(600 \times 2.5\%)$ 。

5. 步驟 5-IIR 及 UTPR

(1) IIR

IIR 運作方式類似於 CFC 制度，其精神均為由母公司繳納其所屬成員所應納稅捐。在 IIR 制度下，集團母公司應負擔位於低稅負租稅管轄區集團成員之補充稅。為調和 IIR 於不同租稅管轄區之執行，採取從上而下(下稱 Top-Down 原則)執行 IIR。

例如，集團母公司 Hold Co 位於 A 國，子公司 B Co 位於 B 國，孫公司 C Co 位於 C 國。A 國及 B 國均實施 IIR 制度，C 國為低稅負租稅管轄區，則依 Top-Down 原則，母公司 Hold Co 優先適用 IIR 制度，由 A 國對其徵收 C Co 之補充稅。在適用 IIR 制度時，只要位於低稅負租稅管轄區之公司在當年度曾經為集團成員，母公司即應負擔該公司之補充稅，以避免集團母公司於年度中透過處分位於低稅負租稅管轄區之集團成員規避補充稅。

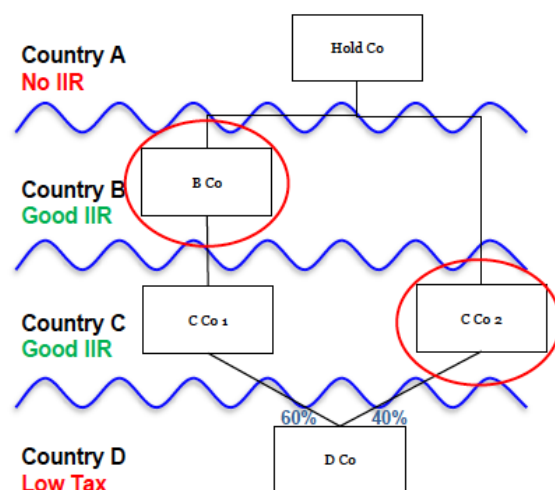
【案例七：依 Top-Down 原則計算補充稅】

集團最終母公司 Hold Co 位於 A 國且未實施 IIR 規則。B Co 位於 B 國且實施 IIR 規則。C Co1 及 C Co2 位於 C 國且實施 IIR 規則。D Co 位於低稅負租稅管轄區 D 國。C Co1 持有 60% D Co 股權，C Co2 持有 40% D Co 股權。

說明：

A、依據 Top-Down 原則，因 A 國未實施 IIR 規則，爰由該集團所有權結構次一層級成員且位於實施 IIR 規則租稅管轄區之 B Co 及 C Co2 優先適用 IIR 規則，由該等公司負擔 D Co 之補充稅。C Co1 雖直接持有 60% D Co 股權，但因其被 B Co 持有，依據 Top-Down 原則，C Co1 不適用 IIR 規則。

B、另 IIR 規則之適用，不以母公司對位於低稅負租稅管轄區集團成員具有控制

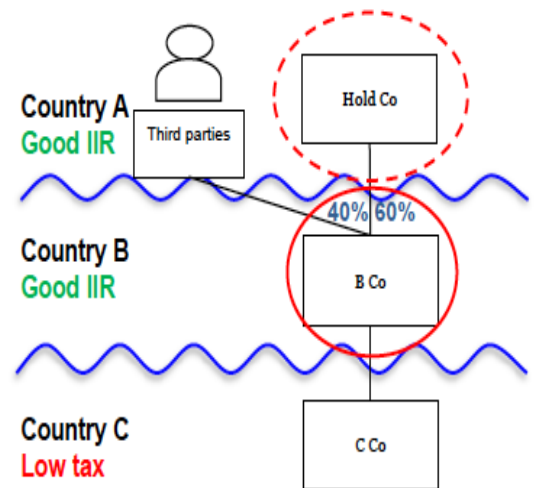


權為要件。是以，C Co 雖僅持有 40% D Co 股權，對 D Co 無控制權，但 C Co 仍適用 IIR 規則。綜上，依 Top-Down 原則，由 B Co 負擔 60% D Co 之補充稅，由 C Co 負擔 40% D Co 之補充稅。

【案例八：依部分控股母公司(Partially-Owned Parent Entity，下稱 POPE⁹)及 Top-Down 原則計算補充稅】

本案例中，最終母公司 Hold Co 位於 A 國且實施 IIR 規則。B Co 位於 B 國且實施 IIR 規則，其中 B Co 60% 股權由 Hold Co 持有，40% 股權由第三人持有，且其關聯企業 C Co 位於低稅負租稅管轄區 C 國。

說明：為確保完整執行 GloBE 規則，避免漏未徵收補充稅，集團成員屬 POPE 者，亦應適用 IIR 規則。本案例之 B Co 因其 40%(超過 20%) 股權由第三人持有，B Co 為 POPE，故 B Co 應適用 IIR 規則，負擔 100% C Co 之補充稅。依據 GloBE 規則，POPE 有優先課稅權，最終母公司或其他得課徵補充稅之個體僅得就扣除歸屬 POPE 補充稅之差額進行課稅。綜上，雖 Hold Co 為最終母公司，惟因 B Co 為前開所稱之 POPE，故對 C Co 未達全球最低稅負標準之補充稅有優先課稅權。



(2) UTPR

UTPR 規則係 IIR 規則之備援措施，在 IIR 規則下未徵收之補充稅，則透過 UTPR 規則徵收之。是以，UTPR 規則對於補充稅數額之計算方式與 IIR 規則相同。當最終母公司位於低稅負租稅管轄區且該租稅管轄區未實施合格國內補充稅時，亦得適用 UTPR 規則對最終母公司租稅管轄區之低稅率所得課徵補充稅。

UTPR 規則係透過限制或否准費用之減除，增加收入及應納稅額，以達徵收補充稅之目的。各租稅管轄區可自行決定限制或否准減除費用之給付對象為關係人或第三人。倘適用 UTPR 規則之企業為虧損狀態，限制或否准費用之減除無法

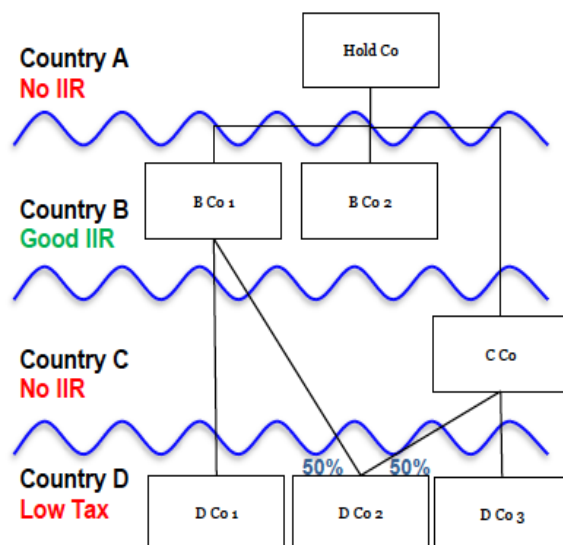
⁹ POPE 係指非最終母公司之集團成員，且其利潤之所有權權益超過 20% 直接或間接為非集團成員之第三方所持有，如案例八之 B Co。

達到徵收補充稅之目的時，各租稅管轄區亦得為其他相當之調整，以達前開目的。

應透過 UTPR 規則徵收之補充稅數額，係依據公式分配予位於實施 UTPR 規則租稅管轄區之集團成員。該公式係以有形資產帳面價值及員工人數為分配因子。員工人數分配因子非如實質性排除所得以薪資費用計算，而係考量可能發生員工人數極少，但每位員工薪資費用極高之情形，爰選擇以員工人數為分配因子。

【案例九：依 UTPR 規定計算補充稅】

最終集團母公司 Hold Co 位於 A 國且未實施 IIR 規則。B Co1 及 B Co2 位於 B 國且實施 IIR 規則。C Co 位於 C 國且未實施 IIR 規則。D Co1、D Co2 及 D Co3 位於低稅負租稅管轄區 D 國。B Co1 持有 100% D Co1 股權及 50% D Co2 股權，C Co 持有 50% D Co2 股權及 100% D Co3 股權。D Co1、D Co2 及 D Co3 之補充稅分別為 100 元、200 元及 300 元。



答：

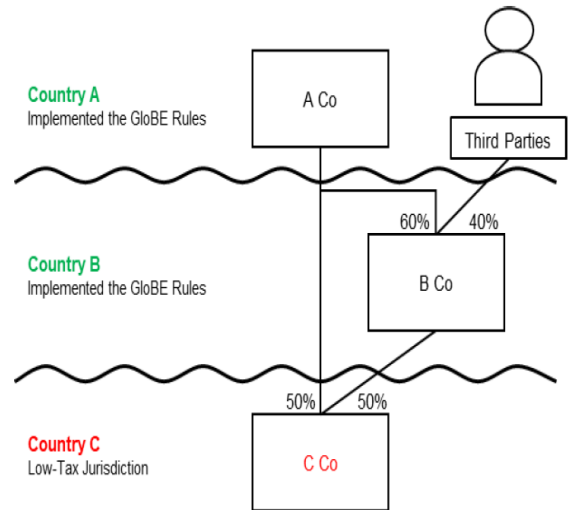
- A、因 A 國及 C 國均未實施 IIR 規則，僅 B Co1 適用 IIR 規則，B Co1 負擔之補充稅為 200 元(D Co1 補充稅 100x100%+D Co2 補充稅 200x50%)。未於 IIR 規則下徵收之補充稅為 400 元(D Co2 補充稅 200x50%+D Co3 補充稅 300x100%)，應透過 UTPR 規則徵收之。
- B、假設前述應透過 UTPR 規則徵收之補充稅 400 元僅於 B 國分配，且依 B 國相關規定係平均分配予 B Co1 及 B Co2，B 國營所稅率為 20%，則 B Co1 及 B Co2 適用 UTPR 規則調整情形說明如下：
- a.假設 B Co1 適用 UTPR 規則前，收入為 2,000 元，費用為 1,000 元，課稅所得額 1,000 元，應納稅額為 200 元(1,000x20%)。適用 UTPR 規則，B Co1 應負擔補充稅 200 元，爰否准其減除費用 1,000 元(200/20%)，課稅所得調整為 2,000 元，B Co1 整體稅負為 400 元(原應納稅額 200+補充稅 200)。
- b.假設 B Co2 適用 UTPR 規則前，收入為 1,000 元，費用為 1,000 元，課稅所得

為 0 元，應納稅額為 0 元(0x20%)。適用 UTPR 規則，B Co2 應負擔補充稅 200 元，爰否准其減除費用 1,000 元(200/20%)，課稅所得調整為 1,000 元，B Co2 整體稅負為 200 元(原應納稅額 0+補充稅 200)。

【案例十：POPE 適用 IIR 規則計算補充稅】

假設一跨國企業適用 GloBE 規則，其架構圖如右：集團成員 C Co 位於低稅負租稅管轄區 C 國，C Co 之補充稅為 1,000 萬歐元，A Co 及 B Co 皆應適用 IIR 規則，則 A Co 及 B Co 個別可歸屬之補充稅應為多少？

答：B Co 直接持有 50% C Co 股權且 B Co 40%股權為第三人持有，故 B Co 為 POPE，其可歸屬之補充稅為 500 萬歐元 (1,000 萬歐元 x50%)。A Co 直接持有 50% C Co 股權，間接持有 30% C Co 股權 (60%x50%)，惟因 B Co 屬 POPE，享有優先課稅權，故可歸屬 A Co 之補充稅為 500 萬歐元[1,000 萬歐元 x A Co 持股(50%+30%)-500 萬歐元 x A Co 對 B Co 持股 60%]。



三、國際數位貿易增值稅課徵

各國增值稅稅收占總稅收比例逐年成長，傳統增值稅制因國際數位貿易發展受到多重挑戰，本場研討會討論 OECD 提出之增值稅改革方案，包含跨境勞務與低價進口貨物增值稅課徵議題，摘要如下：

(一) 傳統增值稅制度在經濟數位化下面臨之挑戰

受科技發展及疫情等因素影響，電子商務銷售額占全球零售業銷售額比重大幅躍升，數位經濟快速成長致傳統增值稅制度面臨以下挑戰：

1. 經營跨境數位貿易之賣方與平臺僅具「顯著經濟實質」，而無實體存在。
2. 各國增值稅課徵制度不一，企業依從法規難度高。
3. 運用傳統課稅原則難以對境外供應商遠距提供服務之交易課徵增值稅。
4. 大量進口低價貨物免稅使增值稅中立性受到挑戰，亦造成關務主管機關業務負擔。

上開挑戰造成以下影響：

1. 增值稅稅收損失。
2. 對境內外企業公平競爭造成扭曲。
3. 間接衝擊就業及直接稅收入。

(二) 建構對國際數位貿易課徵增值稅之有效法律基礎

為協助各國政府面對全球經濟數位化帶來增值稅挑戰，OECD 針對跨境銷售勞務或無形資產提供原則性處理建議如下：

1. 針對跨境線上交易創建有效法律基礎以確立課稅權

OECD 強調增值稅應由最終消費者負擔，且不得對相同類型交易或境內外企業實施歧視性待遇，倘必須就境外企業訂定特殊規範，則應符合比例原則；另外，為符合增值稅之目的地原則，OECD 提供課稅地認定之一般規則及特殊規則供各國參採，分述如下：

(1) B2B 一般規則

課稅權歸屬於買方所在地，並建議依常設商業實質或合約內容認定買方所在地。

(2) B2C 一般規則

倘供應勞務有實體使用地(如餐廳服務、按摩、電影院、博物館、音樂會、體

育賽事或理髮服務等)，課稅權歸屬該使用地；倘供應勞務無實體使用地，課稅權歸屬消費者經常居住地，並建議參考消費者之銀行帳戶、信用卡、電信、網路位址等資料認定居住地。

(3) 特殊規則：

倘一般規則無法適用時，可改依特殊規則認定課稅地，如銷售與不動產相關之勞務，課稅權歸屬不動產所在地等，惟前提是必須確定適用特殊規則顯著優於一般規則。

2. 實施有效且高效率徵收機制

為有效就境外勞務或無形資產供應商課徵增值稅，OECD 提供增值稅徵收機制建議，B2B 跨境交易建議維持「逆向課稅機制」；B2C 跨境交易，因個人消費者無足夠動機遵循逆向課稅機制，為免稽徵成本過高，建議向境外供應商課徵增值稅，並提供相關簡化措施以提高其稅籍登記率及依從性。相關簡化措施建議如下：

- (1) 簡化設立稅籍登記制度，針對境外供應商僅要求必要資訊，並提供線上辦理。
- (2) 簡化申報表格、減少應申報資訊，並可考慮不給予進項稅額扣抵之權利。
- (3) 提供線上申報增值稅及電子方式繳納增值稅之系統。
- (4) 宜取消境外供應商開立發票義務，並建議其保存交易之電子紀錄，以供稽徵機關查審。

3. 利用數位平臺以加強增值稅徵收成果

跨境電子勞務多係透大型數位平臺進行交易，該等平臺持有大量資訊，將其納入增值稅徵收制度，將可有效提高徵收效率，爰建議各國賦予數位平臺「完全增值稅責任」，包含辦理稅籍登記、憑證開立與申報及繳納等義務。

4. 透過以數據驅動之現代化風險管理與行政合作策略，促進法規依從性及加強執法

建議各國政府推動稅制變革前應及早進行溝通與協調工作，透過不同媒體及多元語言宣導、提供線上指南及詢問管道，以最大化提升法規依從性及最小化制度施行後之風險與管理成本。

在行政執行面，建議各國政府利用第三方(如金融機構或數位平臺)數據加強執法，防杜逃漏稅，並可善用國際行政合作與資訊交換相關機制，如多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)、雙邊租稅協定(Bilateral Tax Conventions)、稅務資訊交換協定(Tax

Information Exchange Agreements)等，以協助處理境外供應商不合作問題。

(三) 低價進口貨物之衝擊

考量稽徵成本，過去多數國家就進口貨物設有免稅門檻。國際數位貿易快速發展影響境內外供應商公平競爭，OECD 建議改按「供應商徵收模式(vendor collection model)」課徵進口貨物增值稅，以提升徵收效率、避免扭曲公平競爭及減輕海關負擔，相關建議如下：

1. 將低價進口貨物之增值稅責任移轉予境外供應商及數位平臺。
2. 將境外供應商銷售勞務或無形資產適用之增值稅簡化措施擴大應用於跨境銷售貨物。
3. 在稅制中確立數位平臺角色，賦予該等平臺完全增值稅責任。
4. 利用以數據驅動之現代化風險管理與行政合作策略，促進法規依從性及加強執法。

(四) 增值稅制度改革之設計與執行

OECD 針對前述措施就實務改革面提出以下建議：

1. 建立穩健政府治理與管理結構。
2. 改革順序應以境外供應商跨境銷售勞務為優先，再逐漸擴及至低價進口貨物。
3. 改革通過日至生效日應預留適當緩衝時間，跨境勞務改革建議預留 6 至 12 個月、低價進口貨物改革建議預留 12 至 18 個月。
4. 應與受影響之企業多溝通，並善用諮詢其他國家或國際與區域多邊組織之機會，使改革貼近國際慣例。

四、稅務管理 3.0(Tax Administration 3.0)部分行動方案最新進展

OECD 2021 年發布稅務管理 3.0 七項行動方案後，積極研議並實踐七項行動方案內容，其中行動方案一：數位轉型成熟度模型(Digital Transformation Maturity Model, 以下簡稱 DTMM)為首批研究成果之一，並可作為其他行動方案(如行動方案三－數位化識別機制、行動方案六－支援開發中國家稅務行政數位化轉型及行動方案七－知識共享)之執行基礎。本場研討會主要係分享 DTMM 執行成果、馬來西亞之 DTMM 評估經驗分享及行動方案二：稅務技術計畫調查(Inventory of Tax Technology Initiatives, ITTI)之近期成果：

(一) DTMM 評估方式介紹及其成果

DTMM 主要用於協助稅務主管機關逐步推行稅務行政數位轉型，除可用於自我評估數位轉型之成熟程度、提供各該機關數位化指引，亦可用於跨機關比較。DTMM 將稅務主管機關劃分為 5 個成熟度層級，由低至高依序為新興(Emerging)、進展中(Progressing)、已建置(Established)、領先(Leading)及抱負(Aspirational)，成熟度越高，表示其數位轉型發展愈成熟，提升至下一層級之難度愈高，該 5 個層級之成熟度說明如下：

1. 新興：表示該稅務機關在數位轉型領域尚有重大進步空間。
2. 進展中：表示該稅務機關正在進行數位轉型改革。
3. 已建置：係以較先進之稅務機關為基準衡量層級，OECD 於 2022 年 9 月出版之 Digital Transformation Maturity Model 報告係以「稅務管理論壇(Forum on Tax Administration, FTA)成員國」平均數位轉型發展程度定義為本層級水準。
4. 領先：表示該稅務機關正在積極透過各項行動及合作發展數位轉型，為目前技術下最可能實踐之層級。
5. 抱負：本層級為稅務管理 3.0 之最終願景，亦即完全將納稅義務人使用系統嵌入稅務徵收流程(下稱稅收流程)，以達成更無縫(more seamless)及實時性(increasingly real-time)掌握稅收事件發生時點，該層級之水準需結合成熟之人工智能(Artificial Intelligence, AI)發展、大數據之運用及實務上運作之配合。

DTMM 模型評估由 6 大評估面向組成，分別為數位身分識別(Digital Identity)、納稅義務人接觸點(Taxpayer Touchpoints)、數據管理及標準(Data Management and

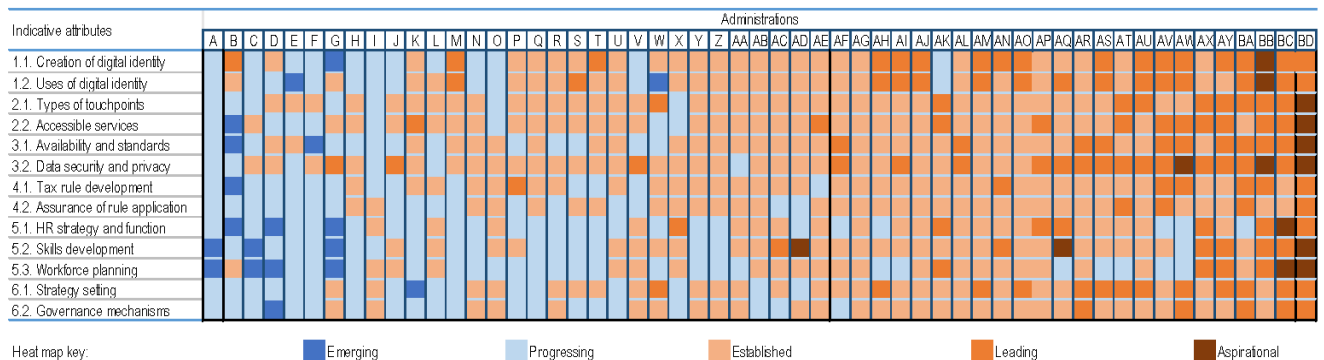
Standards)、稅則管理及應用(Tax Rule Management and Application)、結合新技能(New Skill Sets)及政府治理框架(Governance Frameworks)，各面向之簡介如下：

1. 數位身分識別：納稅義務人數位身分識別係稅務流程運作之關鍵因子，因應國內外經濟社會發展日新月異，國際金融環境快速演變，跨境電子商務蓬勃發展，為有利各國稅務機關辨認相同之納稅義務人(包含自然人及法人)身分，多數國家已建置稅務識別碼機制(Tax Identification Number, TIN)，除用於稅務用途資訊之蒐集、交換、辨認及歸戶外，未來將持續運用於政府機關之其他服務範疇。
2. 納稅義務人接觸點：建立便民之稅務申報、納稅及溝通管道是稅捐徵起業務順利之關鍵，多數 FTA 國家成員陸續推動新式數位化服務(例如：綜合所得稅申報結合手機 APP 及電子郵件等方式進行申報)，將納稅義務人使用系統嵌入稅收流程，讓徵稅過程逐漸與納稅義務人日常生活及交易流程完整連結，進而改變納稅義務人與政府互動，實現此一願景關鍵在於開放應用程式介面(Application Programming Interface, API)，將多種應用程式、系統、裝置開放 API 接口，與其他系統對接，允許第三方開發之應用程式與稅務管理系統進行資訊或技術之交換。
3. 數據管理及標準：稅務管理仰賴稅務資訊之有效使用及操作，在數位轉型時代，來自納稅義務人及第三方之稅務數據(如：電子發票、數位交易資訊及金融帳戶等)將大幅納入稅務管理資料庫，為有效發揮相關數據價值，稅務機關研議如何與其他機構之資訊系統介接及共享，由集中式大批資料處理朝向更以納稅義務人為主之即時性資料處理，並提高資訊安全層級。
4. 稅則管理及應用：稅則管理及應用係指在數位化轉型下，持續確保納稅義務人正確地運用稅法(如報繳稅、填報表格及完成稅籍登記等)，並由公部門及私部門共同參與相關法律規範之制定。
5. 結合新技能：因應稅務行政數位化轉型趨勢，稅務機關所需之業務技能及知識不斷推陳出新，未來將朝向以納稅義務人為中心之電子化稅務服務，運用大數據分析進行風險評估及遠端認證。目前稅務人員係以辦理稅務案件審查、債務管理、納稅義務人報繳稅及稅籍登記等為主，稅務行政 3.0 之願景係將前揭業務大幅度透過人工智能(AI)輔助運行，且稅務人員仍扮演重要角色，並以辦理更複雜之稅務案件為主軸。
6. 政府治理框架：稅收管理之管理方式取決於政治、文化、社會及技術因素，與稅

務機關之組織文化、政府機關與私部門間之合作息息相關。部分國家之稅務機關更與私部門(如企業或稅務代理人等)建立合作夥伴關係，協助管理及徵收增值稅及薪資所得稅。在稅務行政 3.0 之框架下，政府部門與私部門將進行跨國之系統及流程整合，因此會更著重政府部門與私部門之聯合治理，達到數位轉型之目標。

7. DTMM 6 大面向各層級之成熟度說明，請詳附件。

Figure 2.2. Results of the self-assessment for the thirteen indicative attributes of the model



Source: OECD Secretariat analysis based on participants' self-assessments.

圖 5 選樣國家 DTMM 自我評估圖

上圖係以匿名方式呈現 55 個稅務機關(其中 1/3 為開發中國家)之 DTMM 自我評估結果分布圖(6 大面向項下又分別有細部面向，共 13 個細部面向)，大多數稅務機關係位於「已建置」層級(占 52%)，其他依次為「進展中」(占 26%)、「領先」(占 17%)、新興(占 3%)，最少為「抱負」(占 2%)；各國進行 DTMM 自我評估之參與人數由 1 至 60 人不等(平均為 12 人)，超過 93%稅務主管機關表示其評估小組包含稅務管理部門以外之成員，並有 62%稅務主管機關使用協調方式進行討論，各稅務機關間之討論時間具有顯著差異，評估時間由 1 小時至 120 小時不等(平均時間為 24 小時)。

在各稅務機關成熟度分布方面，除編號 A 之稅務機關外，其餘稅務機關至少有 1 個評估面向為「已建置」以上層級，除編號 AG 之稅務機關各面向之自評層級皆為一致外，其餘面向之評估結果均不同，儘管各稅務機關均致力於發展稅務行政數位化轉型，距離稅務行政 3.0 之最終願景目標仍有許多提升空間。

(二) 馬來西亞經驗分享

馬來西亞於本次會議中分享其 DTMM 之評估過程，該國係由國際稅務部門主導、

稅務執行部門、資訊技術操作(IT)部門及稅務服務部門(係指一線之櫃台服務人員或客服中心人員)組成之委員會進行 DTMM 自我評估，首先由國際稅務部門簡介 DTMM 及其評估過程後，再由委員會成員就各面向所屬層級進行初步討論，最後由該國管理層級人員審核並確定評估結果。該國之 DTMM 評估結果有 2 個細部面向評估為「進展中」、7 個細部面向為「已建置」、4 個細部面向為「領先」。

該國之數位身分認證主要係以線上表單方式申請，並可用於自然人及法人之橫向更新，並希望未來各政府部門及金融機構均能使用相同之數位身分認證；該國目前亦致力於強化線上稅務服務，建立線上服務中心並拓展稅務服務範圍(包含納稅義務人身分認證、申報、繳納稅款及預約稅務服務)，未來納稅義務人(包含自然人及法人)亦可透過手機 APP 使用該項服務，目前正在第二階段測試，預計於 2023 年前推出。

除此之外，馬來西亞亦積極研議人臉辨識功能，規劃於納稅義務人未來領取繳納證明等相關稅務證明文件時，運用人臉辨識功能進行身分認證，該國希望未來能透過該項技術運用，提升其 DTMM 之評估層級。最後，馬來西亞認為 DTMM 評估之好處在於確定該國與其他先進國家數位轉型成熟度之差異，借鏡他國數位轉型之經驗及方法，開拓該國數位轉型之視野，有助於未來提供納稅義務人更便利及更無縫之稅務服務，並提升該國納稅義務人稅務遵循程度。

肆、心得及建議

一、持續關注兩項支柱稅改方案，掌握全球租稅趨勢

(一) 第一支柱

OECD 規劃以簽署多邊公約方式實施數額 A 制度，並陸續發布部分國內法立法範本草案公眾徵詢稿，蒐集各界意見，於 2023 上半年正式提出多邊公約文本及國內法立法範本。建議持續關注 OECD 後續發布文件、BEPS 包容性架構成員簽署多邊公約及國內法制定情形等，通盤評估檢討我國相關課稅規定之必要性與可行性，並適時檢討我國租稅協定政策及因應方案。

(二) 第二支柱

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

二、積極參與國際租稅會議，蒐集最新資訊

受嚴重特殊傳染性肺炎疫情影響，近年國際組織多以視訊方式舉辦線上會議，有利各國稅務人員廣泛參與。本研討會 OECD 代表闡述兩項支柱方案相關規定，並分享最新進展，有助我國掌握經濟數位化下國際稅制改革進程。未來倘有類似主題研討會議，應積極派員參與，蒐集最新資訊，俾利我國規劃相關因應作為。