

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  
「因應經濟數位化帶來稅務挑戰的兩支  
柱解決方案：支柱一數額 B」  
視訊會議報告

服務機關：財政部賦稅署、財政部綜合規劃司

姓名職稱：呂稽核繼宗、劉稽查宗榮

魏秘書郁倫

派赴國家：臺灣，中華民國

會議日期：113 年 3 月 7 日

報告日期：113 年 5 月 20 日

## 摘 要

經濟合作暨發展組織(OECD)與中國大陸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中第一支柱數額 B 制度之相關內容。本次與會有助我國掌握經濟數位化下國際稅制改革進程，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、 數額 B 內容概要 .....	3
二、 數額 B 案例說明 .....	7
三、 意見交流 .....	10
肆、心得及建議 .....	12

## 壹、會議目的

近年市場所在國家依現行移轉訂價規定，就跨國企業集團於其境內從事基本行銷及配銷活動(baseline marketing and distribution activities)之訂價，常衍生跨境課稅爭議，OECD 爰提出第一支柱數額 B(Amount B)，運用符合常規交易原則觀念之公式化方法，便利該等國家計算從事基本行銷及配銷活動應獲配或歸屬之利潤。OECD 與中國大陸多邊稅務中心召開本視訊會議研討第一支柱數額 B，俾增進各國與會代表對該制度之瞭解，並研提相關因應對策。

## 貳、會議過程

本次會議於 2024 年 3 月 7 日由 OECD 與中國大陸多邊稅務中心採視訊方式召開，首先由 OECD 專家簡介第一支柱之數額 B 內容，再由西班牙代表以案例說明如何運用數額 B，對基本行銷及配銷活動進行訂價。我國由財政部賦稅署呂稽核繼宗、劉稽查宗榮及財政部綜合規劃司魏秘書郁倫參加。

## 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139個BEPS包容性架構成員支持<sup>1</sup>。依前開聲明，包容性架構承諾研議數額B制度，簡化及優化移轉訂價常規交易原則有關分配或歸屬基本行銷及配銷活動利潤之運用，並聚焦在低徵管能力管轄區(low-capacity jurisdictions, LCJs)需求，協助該等國家解決因缺乏當地可比較數據及遵循成本過高而無法實施傳統移轉訂價原則之困擾。

為履行上開承諾，包容性架構於2022年12月8日發布「數額B」草案公眾諮詢文件，並於2022年12月及2023年7月徵詢各界意見，嗣於2024年2月19日發布數額B之正式報告，針對從事基本行銷及配銷活動之企業，透過制定統一利潤率標準，簡化移轉訂價常規交易原則之執行，以降低移轉訂價分析之遵循成本及提高租稅確定性。該報告已納入OECD移轉訂價指導原則，各國自2025年度起可選擇是否採行數額B制度訂價。

### 一、數額B制度內容概要

本場研討會係依據2024年2月19日發布「第一支柱—數額B」報告介紹數額B內容，擇要說明如下：

#### (一) 數額B之適用範圍

1. 數額B針對跨國企業集團之關係企業從事下列有形商品之受控交易，提供簡化常規交易原則供訂價依循：
  - (1) 買賣行銷及配銷交易：批發配銷商(wholesale distributor)向關係企業進貨後批發配銷予非關係企業(第三方客戶)。
  - (2) 銷售代理及仲介交易：銷售代理商(sales agent)或仲介商(commissionaire)從事銷售代理或仲介活動，協助關係企業批發配銷商品予非關係企業。

---

<sup>1</sup> 截至目前為止，BEPS包容性架構計145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. 上開從事批發配銷、銷售代理或仲介之關係企業，須符合以下兩項條件，以確保運用數額 B 對該等交易進行訂價之適當且可靠：
  - (1) 未承擔重大經濟風險(economically significant risks)或擁有特殊且有價值之無形資產(unique and valuable intangibles)。
  - (2) 營業費用占銷售淨額之比率介於 3%(下限)至 20%-30%(上限)間。
3. 配銷商從事之交易活動如有以下情形，將排除適用數額 B 範圍：
  - (1) 配銷商涉及服務(services)。
  - (2) 配銷商涉及配銷大宗商品(commodities)。
  - (3) 配銷商涉及配銷數位商品(digital goods)。
  - (4) 配銷商銷售予最終消費者之零售收入(retail sales)超過最低限度門檻(3 年加權平均總銷售收入之 20%)。
  - (5) 配銷商涉及從事非配銷活動(non-distribution activities)，例如製造、研發、採購、融資等活動，但該非配銷活動可依據一般常規交易原則獨立訂價者不在此限。
4. 包容性架構刻研議訂定一項額外選擇性範圍適用標準(additional optional scoping criterion)，各租稅管轄區可選擇以該標準辨認執行非基本行銷及配銷活動之配銷商<sup>2</sup>。

## (二) 與數額 B 之訂價架構

OECD 為簡化及優化分配或歸屬基本行銷及配銷活動利潤之移轉訂價常規交易原則，並考量低徵管能力管轄區因缺乏當地可比較數據及遵循成本過高而無法實施傳統移轉訂價原則，於數額 B 制定訂價矩陣機制，說明如下：

1. 數額 B 簡化移轉訂價方法，除具有內部可比較資料適合以內部可比較未受控價格法(CUPs)分析外，其餘以交易淨利潤法(Transactional Net Margin Method, TNMM)為最適合方法。
2. 透過「基準搜尋標準(Benchmarking search criteria)」及全球公開資料庫數據<sup>3</sup>，將不同產業別的跨國企業從事基礎行銷及配銷活動之範圍內交易區

<sup>2</sup> 包容性架構預計在 2024 年 3 月 31 日之前完成制定額外選擇性範圍適用標準，並納入 OECD TP 指引。(截至本報告陳核日尚未發布相關說明)

<sup>3</sup> OECD 採用 Moody's BvD Orbis database 設定營業中公司、NACE 主要代碼 45-機動車輛與機車批發、零

分成 3 類產業群組<sup>4</sup>，按其營業資產強度(Operating Asset Intensity, OAS)<sup>5</sup>及營業費用強度(Operating Expense Intensity, OES)<sup>6</sup>區分成 5 種要素強度，並以銷售報酬率(Return on Sales)<sup>7</sup>作為交易淨利潤法之指標，建構近似常規交易結果範圍的訂價矩陣(Pricing Matrix)如下(定期更新資料)：

要素強度 \ 產業群組	第 1 類 產業群組	第 2 類 產業群組	第 3 類 產業群組
A : OAS ≥ 45% OES 任何級別	3.50%	5.00%	5.50%
B : 30% ≤ OAS ≤ 44.99% OES 任何級別	3.00%	3.75%	4.50%
C : 15% ≤ OAS ≤ 29.99% OES 任何級別	2.50%	3.00%	4.50%
D : OAS < 15% OES ≥ 10%	1.75%	2.00%	3.00%
E : OAS < 15% OES < 10%	1.50%	1.75%	2.25%

上開銷售報酬率應再加減 0.5% 為常規交易範圍。

3. 依訂價矩陣得出之銷售報酬率，尚需進行下列調整<sup>8</sup>：

(1) 營業費用交叉檢查(Operating expense cross-check)

受測方採用訂價矩陣得出之銷售報酬率計算之營業費用，超出數額 B 訂價指引所設定的營業費用上下限範圍(Operating expense cap-and-collar range)，則應調整銷售報酬率，使營業費用符合上下限範圍。

(2) 資料可用性機制(Data availability mechanism, DAM)

受測方租稅管轄區符合數額 B 訂價指引認定之高市場風險地區，或

售貿易及維修及代號 46-除汽車和摩托車外的批發貿易等基準搜尋標準進行分析。(2024 年 2 月 19 日發布數額 B 報告 P.38 附錄 A)

<sup>4</sup> 就各產業之報酬水準與營業資產強度及營業費用強度，依統計顯著關係由低至高分類為第 1 類產業群組(如家庭消費品及建築材料等)、第 2 類產業群組(如 IT 零組件、服飾及非第 1 類及第 3 類產業群組等)及第 3 類產業群組(如醫療機械及工業機械等)。

<sup>5</sup> 營業資產強度為營運資產占淨收入之比率，其中營運資產係指當年度的平均營運資金、固定資產及無形資產合計數。

<sup>6</sup> 營業費用強度為營業費用占淨收入之比率。

<sup>7</sup> 銷售報酬率為息稅前淨利占淨收入之比率。

<sup>8</sup> 包容性架構預計在 2024 年 3 月 31 日之前完成制定營業費用交叉檢查及資料可用性機制中的合格管轄區的定義及清單，並納入 OECD TP 指引。(截至本報告陳核日尚未發布相關說明)



在其全球資料庫中沒有資料或資料不足(如低徵管能力管轄區)時，依獨立信用評等機構(如穆迪、標準普爾全球評等及惠譽國際等)等級建構之風險溢價水準調整銷售報酬率。

4. 數額 B 訂價矩陣是計算全球公開資料庫之可比較獨立公司的常規利潤，與傳統移轉訂價方法中逐案找尋可比較獨立公司的原則相同，所有採用數額 B 的租稅管轄區，可就適用範圍內的所有公司提前進行分析，可減少個案投入的行政資源並提高租稅確定性，以減少爭議。

### (三) 實施方式及提高租稅確定性

數額 B 為提高租稅確定性，訂有相關實施方式，簡要說明如下：

#### 1. 實施方式

- (1) 各租稅管轄區可選擇自 2025 年 1 月起，在國內立法實施數額 B 或作為納稅義務人的避風港措施，倘雙方主管機關都同意，數額 B 亦可用於解決相互協議程序(Mutual Agreement Procedure)產生的爭議。
- (2) 租稅管轄區間因移轉訂價引發雙重課稅爭議，在任一方租稅管轄區未選擇適用數額 B 情形下，數額 B 規則對雙方不具有拘束力，惟包容性構架成員已承諾，將尊重低徵管能力租稅管轄區運用數額 B 訂價結果，並採取一切合理措施減輕可能產生之雙重課稅。
- (3) 倘管轄區採用國內立法實施數額 B 者，位於該管轄區之受測方及稅捐稽徵機關均應遵循相關規定辦理，稅捐稽徵機關亦可驗測受測方適用數額 B 的範圍界定標準並要求受測方採用數額 B，惟對交易對方管轄區不具約束力(一方管轄區為低徵管能力管轄區則具約束力)；倘管轄區將數額 B 作為避風港用途者，僅有位於該管轄區之受測方可選擇採用數額 B，稅捐稽徵機關雖可驗測受測方所適用數額 B 的範圍界定標準，但無法要求受測方採用數額 B，對交易對方管轄區亦不具約束力(一方管轄區為低徵管能力管轄區則具約束力)。

#### 2. 租稅確定性考量

- (1) 低徵管能力管轄區對其管轄範圍內的受測方主張數額 B 時，交易對手管轄區依據包容性架構之政治承諾<sup>9</sup>，將尊重低徵管能力租稅管轄

<sup>9</sup> 包容性架構預計在 2024 年 3 月 31 日之前完成制定低徵管能力管轄區的定義及清單以符合政治承諾。(截

區採用數額 B 訂價結果。

- (2) 有移轉訂價爭議的管轄區皆採用數額 B 時，預期各管轄區將接受數額 B 方法對範圍內交易所確定的結果，並提供相對應調整或接受該結果作為相互協議程序的結果。
- (3) 在有移轉訂價爭議的管轄區之間，有一個以上的管轄區未採用數額 B 時：
  - A. 在相互協議程序或由其產生的仲裁程序中，倘有一個以上與相互協議程序有關的管轄區未選擇採用數額 B 或接受該結果，則參與該相互協議程序的管轄區的主管機關應依據 OECD 移轉訂價指引的其他規定證明其立場之合理性。
  - B. 倘主管機關協議要求適用數額 B，或參與交易雙方的管轄區選擇在相關案件中適用數額 B，主管機關將依循數額 B 制度，納稅義務人亦可依循數額 B 制度辦理。

## 二、數額 B 案例說明

### (一) 案例背景簡介：

SS Co.係某跨國企業集團位於西班牙子公司，主要營業活動為配銷肥料產品，將產品從智利之肥料製造關係企業配銷至歐洲及亞洲客戶，此外，該公司亦從事中介運銷等附屬營業活動。

### (二) 適用標準(Scoping Criteria)

依下述適用標準檢視 SS Co.是否符合數額 B 適用範圍(倘無下列情事即可適用數額 B)：

1. 是否擁有特殊且具價值之無形資產?
2. 是否具經濟重大風險?
3. 是否有執行非屬配銷營業活動，例如製造、研發、採購或融資等?如果有，該等活動可否分割?
4. 是否有零售銷售行為?如果有，零售銷貨收入占總銷貨收入比率是否超過 20%?

經檢視 SS Co.主要營業項目為配銷活動，無零售銷售行為，且不具獨特有價值無形資產及經濟重大風險，符合數額 B 適用範圍。

### (三) 訂價架構(Pricing Framework)

數額 B 訂價架構採交易淨利潤法為最通常規交易方法，為簡化作業，以銷售報酬率作為利潤率指標，建立常規交易結果，其透過訂價矩陣、營業費用交叉檢查及資料可利用機制等 3 項檢查步驟確認合理常規交易利潤率。

#### 1. 訂價矩陣

依下列步驟決定 SS Co.當年度常規交易銷售報酬率：

##### (1) SS Co.當年度及前 3 年度財務資料

項目	X-3 年度	X-2 年度	X-1 年度	X 年度
銷貨收入(a)	199	195	205	200
銷售成本(b)	145	142	154	144
毛利(c)=(a)-(b)	54	53	51	56
營業費用(d)	50	47	46	49
息稅前盈餘(EBIT) (e)=(c)-(d)	4	6	5	7
銷售報酬率 (f)=(e)/(a)	2.01%	3.08%	2.44%	3.50%
營業費用報酬率 (g)=(e)/(d)	8.00%	12.77%	10.87%	14.29%

##### (2) 以 SS Co.前 3 年度財務資料，加權平均計算 X 年度之營業資產強度及營業費用強度

項目	年度 X-3	年度 X-2	年度 X-1	前 3 年度 合計
銷貨收入(a)	199	195	205	599
營業資產(b)	72	48	55	175
營業費用(c)	50	47	46	143
營業資產強度 (d)=(b)/(a)	—	—	—	29.22%
營業費用強度	—	—	—	23.87%

(e)=(c)/(a)				
-------------	--	--	--	--

(3) SS Co. X 年度常規交易銷售報酬率

SS Co. 主要營業活動為配銷肥料產品，屬訂價矩陣之第 2 類產業群組；營業資產強度 29.22% 及營業費用強度 23.87%，屬要素強度分類 C，由訂價矩陣產業群組 2 與要素強度分類 C 之交集，決定 SS Co. 當年度常規交易銷售報酬率為 3%(+/-0.5%)。

表 1 訂價矩陣

要素強度 \ 產業群組	第 1 類 產業群組	第 2 類 產業群組	第 3 類 產業群組
A : OAS ≥ 45% OES 任何級別	3.50%	5.00%	5.50%
B : 30% ≤ OAS ≤ 44.99% OES 任何級別	3.00%	3.75%	4.50%
C : 15% ≤ OAS ≤ 29.99% OES 任何級別	2.50%	<b>3.00%</b>	4.50%
D : OAS < 15% OES ≥ 10%	1.75%	2.00%	3.00%
E : OAS < 15% OES < 10%	1.50%	1.75%	2.25%

2. 營業費用交叉檢查

(1) 數額 B 規範下 SS Co. 當年度營業費用報酬率

依上述步驟以訂價矩陣決定 SS Co. 當年度常規交易銷售報酬率為 3%，以該報酬率計算數額 B 之當年度息稅前盈餘為 6(=銷貨收入 200×銷售報酬率 3%)，續以該息稅前盈餘計算營業費用報酬率為 12.24%(=息稅前盈餘 6/營業費用 49)。

項目	X 年度	X 年度數額 B
銷貨收入(a)	200	200
銷售成本(b)	144	145(註)
毛利(c)=(a)-(b)	56	55(註)
營業費用(d)	49	49
息稅前盈餘(EBIT)(e)=(c)-(d)	7	<b>6</b>
銷售報酬率(f)=(e)/(a)	3.50%	3%
營業費用報酬率(g)=(e)/(d)	14.29%	<b>12.24%</b>

註：毛利及銷售成本係分別以訂價矩陣得出之銷售報酬率 3%計算之息稅前盈餘反推計算，即毛利=6+49=55，銷售成本=200-55=145。

(2) 運用營業費用報酬率交叉檢查

SS Co.屬要素強度分類 C，依數額 B 規範計算當年度營業費用報酬率為 12.24%，落於前揭上下限區間，爰無須進行調整<sup>10</sup>。

表 2 營業費用報酬率上下限範圍

要素強度	上限	適格租稅管轄區替代上限	下限
A : High OAS	70%	80%	<b>10%</b>
B&C : Medium OAS	<b>60%</b>	<b>70%</b>	
D&E : Low OAS	40%	45%	

3. 資料可利用機制

倘受測方位於 OECD/G20 包容性架構公布中高風險租稅管轄區名單，須運用資料可利用機制，依所屬租稅管轄區國家信用評等等級，進行銷售報酬率風險報酬調整。本案例 SS Co.所屬租稅管轄區西班牙，未被列於前揭中高風險名單，爰無須進行調整。

### 三、意見交流

(一) 數額 B 對配銷活動訂定統一利潤標準目的

配銷活動之常規交易訂價方法係各租稅管轄區移轉訂價稽徵實務常見徵納爭議，跨國企業須透過所得稅協定之相互協議程序規定，申請雙方主管機關就關係企業配銷活動移轉訂價進行相對應調整協商，觀察近期相互協議程序申請案件，以預先訂價協議(Advance Pricing Agreement)案件量呈顯著增加趨勢。

為簡化各租稅管轄區移轉訂價稅務行政作業，數額 B 透過標準化跨國企業基本配銷活動常規交易銷貨利潤率，期降低稅務爭議案件，提升租稅確定性，並協助稅務行政能力較低之租稅管轄區處理缺乏市場可比較資料之間

<sup>10</sup> 依 2024 年 2 月 19 日發布數額 B 報告 P.29，倘受測方之營業費用報酬率未落於歸屬之要素強度分類之營業費用報酬率區間(本例為歸屬素強度分類 B 或 C 之 10%~60%)，須調整銷售報酬率；倘受測方為 OECD 所定義的適格租稅管轄區，其素強度分類為 B 或 C 之營業費用報酬率則為 10%~70%。

題。

## (二) 批發配銷商適用數額 B 標準

數額 B 主要適用範疇為批發配銷商，包括買賣雙方企業實體(buy/sell entities)及銷售代理/仲介商(sales agents/commissionaires)<sup>11</sup>，其相關適用標準如下：

1. 無特殊且具價值之無形資產。
2. 無經濟重大風險。
3. 無配銷大宗商品或服務。
4. 零售銷貨收入占總銷貨收入比率不超過 20%。
5. 排除非配銷活動。
6. 營業費用占銷貨收入比率達 3%。

## (三) 已開發國家是否須適用數額 B

數額 B 主要係協助低徵管能力之租稅管轄區處理移轉訂價徵管問題，OECD/G20 包容性架構將賦予渠等租稅管轄區政治承諾(political commitment)，惟數額 B 適用範圍包括所有適用 OECD 移轉訂價指導原則企業，各租稅管轄區可選擇自 2025 年起，對符合數額 B 適用標準之交易活動，採用簡化方法進行訂價。

## (四) 數額 B 對預先訂價協議是否具拘束力

預先訂價協議係企業與其關係企業間受控交易發生前，事先向租稅管轄區稅務機關就交易條件、可比較對象、常規交易方法及關鍵性假設等移轉訂價主要問題進行討論，明定一定期間內發生之受控交易利潤率區間，並於徵納雙方達成共識後簽署協議，倘雙方已簽署確認協議，數額 B 尚不影響該協議內容；倘預先訂價協議仍在進行中，雙方未簽署協議，可將數額 B 訂價架構納入討論，以降低稅務行政成本。

---

<sup>11</sup> 係以代理名義為跨國企業於他國銷售貨物，跨國企業多藉此將銷售利潤移轉至海外。

#### **(五) 有無規劃擴大數額 B 適用範圍**

OECD/G20 於 2024 年 2 月 19 日發布第一支柱數額 B 報告，主要適用範圍係企業基本行銷及配銷活動，各國可選擇自 2025 年度後納入國內移轉訂價法規，未來將視各國實施情形適時研議擴大適用範圍可行性。

### **肆、心得及建議**

#### **一、持續關注數額 B 稅改方案，掌握全球租稅趨勢**

OECD 規劃於 2024 年 3 月 31 日完成數額 B 制定工作，預計自 2025 年 1 月起可選擇採用數額 B。宜持續關注 OECD 後續發布文件，通盤評估我國相關課稅規定，適時檢討我國租稅政策及因應方案。

#### **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 代表闡述數額 B 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。