

出國報告（出國類別：其他）

亞洲開發銀行亞太地區國際租稅發展區域諮詢會議報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：林天琴 科長

派赴國家城市：菲律賓 馬尼拉

出國期間：113 年 12 月 1 日至 4 日

報告日期：114 年 2 月 27 日

## 摘要

經濟合作暨發展組織（OECD）與亞洲開發銀行（ADB）、大英國協稅務管理協會（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 Asia-Pacific Tax Administration and Research, SGATAR）於 113 年（報告內文依會議討論資料以西元呈現）12 月 2 日至 3 日於 ADB 總部聯合舉辦亞太地區國際租稅發展區域諮詢會議。

本次會議主題包括二大部分，第一部分為稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）1.0 版更新：聚焦 BEPS 14 項行動計畫中，4 項最低標準同儕檢視相關修正，及實施國別報告（Country-by-Country Report, CbCR）重要性與對開發中國家之利益與挑戰；第二部分為 OECD BEPS 包容性架構（Inclusive Framework, IF）解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱方案推動情形，包括第一支柱數額 A 多邊公約（Multilateral Convention, MLC）、數額 B 進展與第二支柱全球防止稅基侵蝕規定（GloBE Rules，即外界所稱全球企業最低稅負制）與應予課稅規定（Subject to Tax Rule, STTR）之多邊工具（Multilateral Instrument, MLI）。

為掌握最新國際租稅發展趨勢，並汲取其他國家實務經驗，本部指派國際財政司科長林天琴出席本次會議。本次會議主要由 OECD 秘書處專家以專題講述方式進行，並於講述主題後，由所有與會成員輪流分享各國導入相關機制之落實階段與推動所遭遇之困難，透過 OECD 專家提供建議與即時回應，促使開發中國家儘速落實 BEPS 最低標準與最新國際租稅原則。

# 亞洲開發銀行亞太地區國際租稅發展區域諮詢會議 報告

## 目 錄

壹、 緣起及目的 .....	1
貳、 與會人員及會議經過 .....	2
參、 會議研討內容 .....	3
一、 BEPS 1.0 版更新：BEPS 4 項最低標準同儕檢視相關內容 .....	3
(一) OECD BEPS 行動計畫 5 (打擊有害租稅慣例) 同儕檢視 .....	3
(二) OECD BEPS 行動計畫 6 (防止租稅協定濫用) 同儕檢視 .....	4
(三) OECD BEPS 行動計畫 13 (移轉訂價文據及國別報告) 同儕檢視 .....	5
(四) OECD BEPS 行動計畫 14 (提升爭議解決機制效率) 同儕檢視 .....	6
二、 OECD BEPS IF 解決經濟數位化課稅挑戰之第二支柱 (Pillar Two) 應予課稅 規定 (STTR) 及全球防止稅基侵蝕 (GloBE) 規定 .....	7
(一) 第二支柱應予課稅規定 (STTR) 與多邊工具 (MLI) .....	7
(二) 全球企業最低稅負制 (GMT) .....	9
三、 BEPS 1.0 版更新：國別報告 (CbCR) 執行情形、利益與挑戰 .....	15
(一) 國際實施 CbCR 情形 .....	15
(二) 稅捐稽徵機關運用 CbCR 之效益與方式 .....	16
四、 OECD BEPS IF 解決經濟數位化課稅挑戰之第一支柱數額 B (Amount B)、 數額 A (Amount A) 與多邊公約 (MLC) .....	17
(一) Amount B 背景與目標 .....	18
(二) Amount B 實施進展與承諾 .....	18
(三) Amount B 主要內容 .....	18
(四) Amount A 與 MLC .....	20
肆、 心得與建議 .....	22
一、心得 .....	23
二、建議 .....	23

## 附 件 (不上傳至公務出國報告資訊網)

附件 1：行前資料

附件 2：會議簡報



# 亞洲開發銀行亞太地區國際租稅發展區域諮詢會議報告

## 壹、緣起及目的

亞洲開發銀行（ADB）舉辦本次區域諮詢會議，介紹近期國際租稅標準發展趨勢，如經濟數位化課稅挑戰下兩項支柱解決方案（下稱兩項支柱解決方案）之第一支柱與第二支柱主要內容，及經濟合作暨發展組織（OECD）與 20 國集團（G20）稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）包容性架構（IF）會員落實 BEPS 4 項最低標準之同儕檢視情形，ADB 另請開發中會員國（DMCs）逐一分享近 5 年落實移轉訂價相關稅務措施遭遇之困難與阻礙，OECD 專家於會議中提供開發中國家未來規劃建議。

我國雖非 BEPS IF 成員，惟一向積極關注國際租稅發展趨勢，為瞭解兩項支柱解決方案相關規定與鄰近租稅管轄區落實情形，並適時研議因應方式，藉參與本次會議期間與 OECD 專家交流，盼提升對國際租稅標準之瞭解。

## 貳、與會人員及會議經過

本次會議於菲律賓馬尼拉 ADB 總部舉行，由 CATA 執行總監（Executive Director）Esther A.P. Koisin 博士主持，出席會議人員包括不丹、孟加拉、柬埔寨、印度、印尼、哈薩克、泰國、馬爾地夫、帛琉、斯里蘭卡、越南等多國代表共約 70 餘位人員參加；OECD 邀派 3 位租稅專家指導，包括資深稅務顧問 Ms. Melinda BROWN 以視訊參加，另兩位專家 Ms. Laura 及 Ms. Sara 實體出席會議。

本次會議議程為 2 日，議程內容與時程安排簡述如下：

（第 1 日）

- 一、BEPS 1.0 版更新：聚焦 BEPS 4 項最低標準之修正後同儕檢視程序（60 分鐘）。
- 二、OECD BEPS IF 解決經濟數位化課稅挑戰之第二支柱應予課稅規定（STTR）（90 分鐘）及全球防止稅基侵蝕（GloBE）規定（90 分鐘）。
- 三、開發中國家代表輪流分享落實 BEPS 最低標準相關經驗與第二支柱相關推動情形。

（第 2 日）

- 一、BEPS 1.0 版更新內容：國別報告（CbCR）執行情形、利益與挑戰（60 分鐘）。
- 二、OECD BEPS IF 解決經濟數位化課稅挑戰之第一支柱數額 B 規定（90 分鐘）及數額 A 與多邊公約（MLC）（45 分鐘）。
- 三、開發中國家代表輪流分享簽署第一支柱多邊公約進程與相關推動政策。

## 叁、會議研討內容

### 一、BEPS 1.0 版更新：BEPS 4 項最低標準同儕檢視相關內容

OECD 於 2015 年發布 15 項 BEPS 行動計畫相關最終報告，2016 年 6 月將行動計畫 5（打擊有害租稅慣例）、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）列為 4 項最低標準，並建立標準化同儕檢視機制，俾 BEPS IF 成員有效落實，本次會議 OECD 秘書處介紹各項最低標準同儕檢視之成果與相關時程調整內容。

#### （一）OECD BEPS 行動計畫 5（打擊有害租稅慣例）同儕檢視

行動計畫 5 打擊有害租稅慣例，責成 BEPS IF 成員，倘屬參與關係企業間交易之集團成員、直接或最終母公司所在地或常設機構（PE）所在地之租稅管轄區，其主管機關應將任何「由稅捐稽徵機關提供特定納稅義務人就其稅務案件之建議、資訊或承諾，足供該納稅義務人據以為相關規劃之稅務核釋（Rulings）」，透過資訊交換機制自發提供予相關之其他 IF 成員主管機關。前揭核釋包括 6 類：涉租稅優惠制度之核釋、跨境單邊預先訂價協議及其他跨境單邊核釋、跨境單邊向下調整課稅所得額之核釋、PE 之核釋、關係企業導管公司之核釋及其他可能產生 BEPS 風險之核釋，但該等核釋不包括一般或涉特定納稅義務人稅務個案之核定或判決。

為確保稅務核釋透明架構確實實施，協助 BEPS IF 成員因應同儕檢視，OECD 2023 年就 BEPS IF 成員執行行動計畫 5 之情形進行同儕檢視，並於 2024 年 12 月發布同儕檢視報告，該同儕檢視報告包括 4 項主要內容如下：

- 1、 資訊蒐集面：租稅管轄區是否自發提供符合範圍內之資訊及其完整性。
- 2、 資訊交換面：租稅管轄區是否具備執行自發提供之法律架構、具標準化文件格式及於規定時限內交換。
- 3、 資訊保密面：租稅管轄區是否完備保密與資料保護要求，確保所有交換資訊均被妥善保護。

- 4、 交換統計面：租稅管轄區是否統計自發提供案件數量，並公開各式核釋類型之交換結果。

OECD 鼓勵 BEPS IF 成員確實執行行動計畫 5，俾 IF 成員相互間自發提供跨境核釋資訊，提升稅務資訊透明度，辨識影響可能侵蝕稅基、產生稅務逃漏或規避之風險案件，或取得新型態租稅規避或規劃資訊，有效協助稅務選查及查核，配合資訊交換個案請求（EOIR）機制進行後續個案追蹤，達事半功倍效果。

## （二）OECD BEPS 行動計畫 6（防止租稅協定濫用）同儕檢視

行動計畫 6 之最低標準規定 BEPS IF 成員於雙邊租稅協定（ADTA）序言應納入該協定之目的為避免所得雙重課稅及避免所得雙重不課稅，該協定並應納入下列任何一類避免協定濫用之條款：

- 1、 納入主要目的測試（Principal Purpose Test, PPT）條款與簡要版利益限制條款（Simplified Limitation on Benefits, SLOB）或完整版利益限制條款（Detailed Limitation on Benefits, DLOB）。
- 2、 僅包括 PPT 條款。
- 3、 僅納入 DLOB 條款，但配合納入防止協定濫用相關規定。

行動計畫 6 之全面性同儕檢視包括三階段，第一階段為自我評估（Self-Assessment），OECD BEPS IF 成員需於 9 月至 12 月間填報問卷，列示該租稅管轄區截至 5 月 31 日之有效全面性租稅協定及執行行動計畫 6 之情況，並提供落實該行動計畫之相關佐證資訊；第二階段為報告準備，OECD 秘書處於次年 1 月草擬同儕檢視報告草案並與相關租稅管轄區進行討論，確保同儕檢視報告資訊完整性及正確性；第三階段為最終報告與檢視，OECD 秘書處與租稅管轄區進行討論與確認，於該次年 12 月提交最終報告。

鑑於 OECD BEPS IF 成員皆已確實落實行動計畫 6 最低標準，OECD 工作小組於 2023 年調整同儕檢視方法，簡化相關流程，自 2024 年起每 5 年進行一次全面性同儕檢視，該期間內 OECD 秘書處將持續協助相關租稅管轄區瞭解行動計畫

6 最低標準之解釋與適用，IF 成員與其他租稅協定締約他方諮商時，倘就納入行動計畫 6 最低標準相關條文產生疑義，OECD 秘書處亦得提供相關建議。

### (三) OECD BEPS 行動計畫 13（移轉訂價文據及國別報告）同儕檢視

行動計畫 13 要求跨國企業集團（MNEs）每年向該集團最終母公司所在之租稅管轄區申報國別報告（Country by Country Report, CbCR），該報告應包括該集團於各租稅管轄區集團成員之業務活動、收入、利潤與已納稅額等資訊；BEPS IF 成員應透過多邊稅務行政互助公約（MAAC）之主管機關協定（MCAA）、ADTA 或稅務資訊交換協定（TIEA）等架構進行自動交換。

為確實執行 CbCR 自動交換，IF 成員之租稅管轄區需完備國內法據，要求 MNEs 申報 CbCR，並確保具備完整租稅協定網絡，俾進行有效資訊交換。自動交換 CbCR 可提高 MNEs 稅務透明度，協助各租稅管轄區辨識與評估跨國企業集團之活動可能產生之租稅風險，惟 OECD 強調各租稅管轄區自動交換時需確實落實保密與資料保護，避免資訊在未獲授權情形下被揭露；租稅管轄區接獲 CbCR 資訊後，應妥善運用於評估稅務風險，例如透過數據分析增加租稅查核準確性，以降低 BEPS 風險。

行動計畫 13 同儕檢視之主要目的，係即早為需要協助之租稅管轄區提供適當資源，俾確保各租稅管轄區順利落實 CbCR 機制，其同儕檢視每年例行工作時程如下：

- 1、 每年 9 月：OECD 秘書處寄送自我評估問卷予 IF 成員進行自我評估。
- 2、 每年 10 月：IF 成員填復問卷，提供該國執行狀況、面臨之挑戰及提出相關制度改善建議。
- 3、 每年 12 月至次年 5 月：OECD 秘書處與 IF 成員共同就問卷內容討論疑義，審查相關檢視報告並就潛在問題提供技術協助。
- 4、 每年 6 月：召集 CbCR 工作小組會議，就尚未獲核准之同儕檢視報告進行討論。

5、 每年 7 月：由 IF 批准同儕檢視最終報告。

6、 每年 9 月：於 OECD 網站公布最終報告。

為確實執行行動計畫 13，OECD 歡迎 IF 成員與 OECD 相關部門協調，例如與 OECD 稅務資訊透明及交換全球論壇（Global Forum）進行資料保密評估，或與相關資訊部門合作確保具備安全之資訊傳輸能力，OECD 亦提供相關訓練與技術援助，包括正確解讀與運用 CbCR，確保 CbCR 資訊有效應用於稅務風險分析。

#### （四）OECD BEPS 行動計畫 14（提升爭議解決機制效率）同儕檢視

行動計畫 14 之最低標準包括 3 項核心要件，第一，確實執行租稅協定有關相互協議之程序（MAP）條文；第二，確保各租稅管轄區以合理善意（good faith）方式進行 MAP 並及時解決；第三，建立有效行政指引以提升解決租稅協定爭議效率。

行動計畫 14 之同儕檢視機制，主要透過各租稅管轄區自評、蒐集締約他方主管機關與其進行 MAP 之經驗與納稅義務人回饋意見等進行檢視，內容包括各租稅管轄區國內法律架構及租稅協定網絡建置情形，另包括相關案件統計分析，檢視要件如下：

##### 1、 預防稅務爭議案件產生

建立適當機制確保租稅管轄區主管機關確實執行雙邊租稅協定，同時使稅捐稽徵機關與納稅義務人對提出 MAP 相關程序充分瞭解，以減少可能產生之稅務爭議案件。

##### 2、 確保納稅義務人有權提出 MAP 申請

確保納稅義務人具完整權利申請 MAP，並容易取得申請 MAP 所需資訊及簡便申請程序，降低納稅義務人與主管機關行政負擔。

##### 3、 爭議解決

確保租稅管轄區主管機關與納稅義務人充分合作，依循租稅協定 MAP 規

定機制，致力在合理期間（通常為 24 個月）解決 MAP 案件。

#### 4、執行 MAP 決議

確保租稅管轄區主管機關達成之協議得即時有效執行，避免對納稅義務人產生不必要影響。

行動計畫 14 第一階段同儕檢視報告於 2021 年 2 月全數發布，涵蓋 82 個租稅管轄區，共提出超過 1,750 項改進建議，其中 66% 之建議為租稅管轄區宜修正既有租稅協定 MAP 條款，其餘 34% 之建議為有關調整 MAP 執行機制與政策，受評之租稅管轄區應於一年內提出改善策略。

第二階段同儕檢視報告於 2022 年 9 月全數發布，係就第一階段提出相關建議之後續監督與改善，接獲修正建議之租稅管轄區應每 3 年更新其報告直到問題解決為止，惟倘第二階段之建議涉及租稅協定之修訂，則毋需再進一步檢視；租稅管轄區過去 3 年之每年未結 MAP 案件數超過 10 件、於 OECD 稅務管理論壇（FTA MAP Forum）遭其他租稅管轄區提出負面評價或自行選擇持續參與同儕檢視者，OECD 將持續檢視。

OECD 自 2023 年 1 月起簡化行動計畫 14 同儕檢視機制，自 2024 年 4 月起將每 4 年進行完整同儕檢視，檢視項目主要包括租稅協定網絡、MAP 資料統計、MAP 指導原則、統計數據及實際應用等，以協助尚未建立完善 MAP 機制之租稅管轄區，建立健全機制。

## 二、OECD BEPS IF 解決經濟數位化課稅挑戰之第二支柱（Pillar Two）應予課稅規定（STTR）及全球防止稅基侵蝕（GloBE）規定

### （一）第二支柱應予課稅規定（STTR）與多邊工具（Multilateral Instrument, MLI）

OECD BEPS IF 於 2021 年 10 月提出 STTR 倡議，後續提出 STTR 範本條文及相關報告，於 2023 年 7 月重申相關機制，同年 10 月開放 MLI 簽署，IF 成員簽署 STTR MLI 後，通常於該國完成國內法律程序 6 個月後生效，各國亦可選擇於接獲 OECD 簽署保存通知 30 天後生效。

STTR 規定 IF 成員為居住地國時，對其居住者企業自來源地國關係企業取得之涵蓋所得（包括利息、權利金及其他特定給付（不包括與國際運輸相關者）），於居住地國適用之法定企業所得稅稅率低於 9% 者，且來源地國在既有租稅協定下涵蓋所得課稅權被限縮時，將額外賦予來源地國課徵該所得之 9% 與在居住地國負擔法定稅率之差額補充稅權利。開發中國家得向其他 IF 成員要求於既有之 ADTA 納入 STTR 規定，前揭被要求之 IF 成員倘為已開發國家者不得拒絕，相關機制以釋例說明如下：

釋例 1：S 公司向 R 公司支付服務費 100 元，依 S 國與 R 國租稅協定 S 國扣繳稅率限縮為 0%，R 國公司所得稅法定稅率為 5%；因 R 公司就源自 S 國之服務費所得僅於 R 國負擔 5 元稅款，倘 S 國與 R 國租稅協定有 STTR 規定，S 國有權就 4%（9%-5%-0%）之差額稅率課徵額外補充稅。

釋例 2：S 公司向 R 公司支付利息費用 100 元，依 S 國與 R 國租稅協定 S 國扣繳稅率限縮為 5%，R 國調整租稅優惠後適用之公司所得稅法定稅率為 1%；倘 S 國與 R 國租稅協定有 STTR 規定，S 國有權就 3%（9%-1%-5%）之差額稅率課徵額外補充稅。

2023 年 10 月 STTR MLI 開放簽署，簽署國可在不進行雙邊修約之情形下，以附件方式新增 STTR 規則於雙邊協定，快速將 STTR 條文納入其雙邊租稅協定，STTR MLI 主要內容及執行機制介紹如下：

- 1、適用範圍：關係企業間就跨境交易給付之利息、權利金、保險費、租賃款及其他可能造成稅基侵蝕之給付。
- 2、適用門檻：涵蓋所得於所得人居住之租稅管轄區適用法定稅率低於 9% 者，來源地租稅管轄區有權額外徵收規定之補充稅。
- 3、不適用 STTR 之主體：個人所為之給付、非關係人間給付、經認可退休基金與特定投資基金、各級政府機關與國際組織之給付等產生 BEPS 風險較低者，均予排除適用。

4、徵收管理機制：STTR 稅款需於課稅年度結束後始得確定，不得提前徵收，爰納稅義務人應於課稅年度終了後自行評估是否需負擔 STTR 稅額，倘有相關稅負，於次年主動向來源地國申報納稅。

5、STTR MLI 通知義務：

(1) 選擇得通知事項：簽署 STTR MLI 之租稅管轄區檢視既有之租稅協定倘未包括「認可退休基金」、「退休基金」、「認可退休計畫」或「退休計畫」等定義，得自行選擇相關租稅管轄區通知有關「認可退休基金」定義，以確保該等基金免課徵 STTR 補充稅；因 STTR 主要為凝聚開發中租稅管轄區共識，開發中國家之經濟狀態變動者，得選擇通知阻斷條款（Circuit-breaker Provision）之適用，例如約定開發中國家連續 5 年成為非開發中國家者，STTR 暫停適用，但倘該國往後再符合開發中國家資格時，STTR 將重新適用。

(2) 絕對應通知事項：簽署 STTR 之租稅管轄區皆應通知其他租稅管轄區有關依 STTR 規定計算之調整後之企業所得稅法定稅率及源自該國所得所課徵之稅率。

(二) 全球企業最低稅負制（GMT）

1、背景與推動情形

「全球反稅基侵蝕規定（GloBE Rules）」，即全球企業最低稅負制（GMT），係 OECD BEPS 第二支柱之主要部分，其目標係確保 MNEs 在全球各租稅管轄區之營運活動皆需繳納最低有效稅率（ETR）達 15%。該機制包括所得涵蓋原則（Income Inclusion Rule, IIR）及徵稅不足之支出原則（Undertaxed Payments Rule, UTPR）。為確實執行該機制，MNEs 需提交全球資訊（GloBE information）報告以確保資訊透明，同時 OECD 將建立相應之同儕檢視機制，以確保該機制於全球一致施行。GMT 實行後，可能降低 MNEs 於低稅負租稅管轄區設置分支機構之誘因，同時提高在高稅負租稅管轄區之投資，重塑全球資本配置原則。

目前全球各租稅管轄區實施 GMT 之進度如下：

- (1) 於 2024 年制定法規：約 35-40 個租稅管轄區已完成立法並準備執行。
- (2) 公開法規草案：約 10 個租稅管轄區刻制定相關法案，並公開立法草案，進行與企業及利害關係人溝通，計劃於 2025 年生效。
- (3) 有具體行動規劃實施：約 10 個租稅管轄區明確表示有意願採納，但目前仍處於立法初期階段。
- (4) 尚無具體立法行動：約 5-10 個租稅管轄區尚於將 GMT 納入其稅收政策之研議階段。

為協助全球有效落實 GMT，降低行政成本並預防爭議，OECD 提供各項技術援助及能力建構活動，包括推動 13 項 BEPS 兩項支柱導入計畫、展開 14 項雙邊合作計畫、提供 15 個國家雙邊協助，協助範圍包括經濟影響評估及 GloBE 規定、建立兩項支柱知識共享網絡 (Pillars Knowledge Sharing Network)、透過全球關係計畫 (Global Relations Programme) 與區域稅務組織及多邊開發銀行合作，提供技術援助、專業會議及區域諮詢，並發布相關輔助資料 (例如：全球最低稅負制實施手冊)；於特定國家進行「領航員試點計畫」，與世界銀行合作，於埃及、喬治亞、牙買加、馬來西亞、納米比亞、奈及利亞、秘魯、塞內加爾、泰國等 9 國進行專案推動計畫；推動無國界稅務調查員計畫 (TIWB)，協助各租稅管轄區評估其管轄區適用之企業與可能之特定納稅義務人進行機密性合作，確保執行合規。

## 2、全球資訊申報 (GloBE Information Return, GIR) 架構

OECD 建置 GIR 架構，規定 MNEs 需向其最終母公司所在租稅管轄區申報詳細財務及稅務報告，各租稅管轄區再透過 MAAC 下多邊主管機關協定 (MCAA) 進行資訊交換，相關申報之內容包括：

- (1) 整體性資訊 (General Section) (整體 GIR 報告)：包括跨國企業集團資訊 (MNE Group Information)、應申報之集團成員 (Filing Constituent Entities,

CE)、企業一般資訊與營業架構、GloBE 較高層次之相關摘要。

(2) 租稅管轄區資訊 (Jurisdictional Section) (領域別報告):

甲、租稅管轄區之避風港原則與豁免 (Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions)，涵蓋避風港原則之選擇、微量排除標準 (de minimis exclusion) 及國際業務初始階段之相關規則。

乙、GloBE 計算 (GloBE Computations)，包括各租稅管轄區需依標準格式計算 ETR (租稅管轄區按其境內個別集團成員計算後混合)、補充稅計算、補充稅分配與歸屬 (如適用)。

原則上 MNEs 每個集團成員 (CE) 皆需向所在租稅管轄區稅捐稽徵機關申報 GIR，倘最終母公司 (UPE) 或指定申報實體 (Designated Filing Entity) 已提交 GIR，且於報告年度內具生效合格主管機關協定 (QCAA) 以進行資訊交換時，可免除其他當地 CE 之申報義務；惟當地之租稅管轄區不得要求 CE 提供與資訊交換取得 GIR 資訊格式或內容不同之資訊，以確保資料一致，OECD 刻研議標準化 QCAA 範本及 可延伸模式語言 (XML) 架構，以用於 GIR 資訊交換。

3、GIR 資訊交換原則

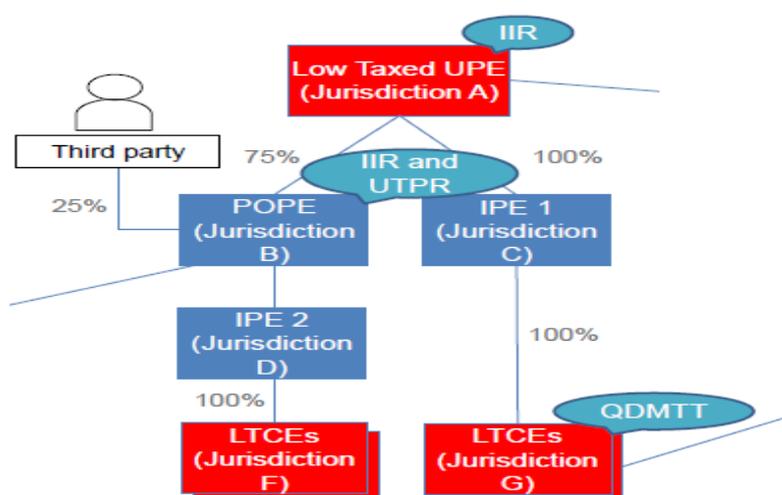
目前有意願進行 GIR 資訊交換之國家，得透過現行 MCAA 做為法律架構，惟因 GMT 之適用係以租稅管轄區之集團成員為基礎，OECD 建立 GIR 資訊傳遞原則 (Dissemination approach)，每個租稅管轄區將依其在 GloBE 規定下之適用情形獲取 MNEs 申報之不同層次資訊，說明如下：

- (1) 最終母公司所在租稅管轄區 (UPE Jurisdiction)：因 IIR 主要適用於 UPE 所在地，故 UPE 所在之租稅管轄區得接收整體 GIR 報告、租稅管轄區之避風港原則與豁免資訊及 GloBE 計算資訊。
- (2) 採行 GloBE 具課稅權之租稅管轄區：為核實計算其租稅管轄區得課徵之補充稅額，在租稅管轄區具課稅權情形下，得取得整體 GIR 報告、與該轄區計算租稅義務有關之租稅管轄區之避風港原則與豁免資訊及 GloBE

計算資訊。

- (3) 僅適用合格當地補充稅 (QDMTT) 之租稅管轄區：為計算補充稅額之正確性，將取得整體 GIR 報告 (不包括 GloBE 較高層次之相關摘要)、僅與該轄區有關之租稅管轄區之避風港原則與豁免資訊及 GloBE 計算資訊。
- (4) 其他 GloBE 執行國：僅取得整體 GIR 報告，供確認該轄區在 GloBE 規定下有無課稅權。

前揭 GIR 資訊交換原則舉例說明如下：



- (1) 一 MNE 最終母公司位於採行 IIR 制度之 A 國，該國為低稅負地區，A 國將取得該 MNEs 之整體 GIR 報告。
- (2) 該 MNE 在採行 IIR 及 UTPR 制度之 B 國設有部分持股母公司 (Partially Owned Parent Entity, POPE)，則 B 國取得整體 GIR 報告，並提供具 IIR 課稅權之 D 國及 F 國領域別報告，另提供 A 國有關 B 國課徵 UTPR 補充稅之領域別報告。
- (3) 該 MNE 在 C 國設有中間母公司並直接在採行 QDMTT 制度之低稅負 G 國設置 CE，G 國取得整體性 GIR 報告 (不包括較高層次摘要)，及當地

集團成員之領域別報告。

#### 4、合格當地補充稅（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT）與 GIR

##### （1）QDMTT 機制簡介

QDMTT 具課稅優先性，優先於 IIR，再優先於 UTPR；低稅負租稅管轄區倘實施 QDMTT，位於該租稅管轄區之 MNE 近 4 年內有 2 年之年收入超過 7.5 億歐元者，該租稅管轄區優先就該 MNE 境內集團成員課徵 GMT 最低稅率 15%，該 MNE 之其他集團成員所在租稅管轄區倘有施行 IIR 或 UTPR，該等租稅管轄區於計算 IIR 與 UTPR 補充稅時，需扣除 QDMTT 稅額，如有餘額始得補徵。

##### （2）QDMTT 與 GIR 之調和運用

鑑於 QDMTT 機制具優先性，施行 QDMTT 之租稅管轄區應責成其轄內之 UPE 或當地集團成員於集團申報 GIR 總體資訊前申報該集團繳納之 QDMTT 資訊，惟 OECD 亦建議租稅管轄區得規定該二者資訊同時申報，俾減少納稅義務人負擔。

為使相關租稅管轄區在相同基礎下計算 QDMTT 已納稅額，簡化後續執行程序，即使各租稅管轄區申報之 QDMTT 格式可能具有差異，OECD 要求 QDMTT 申報資訊需與 GloBE 規定一致且具相同功能，亦即計算 QDMTT 稅額應採用 GIR 之數據，且資訊蒐集與計算之要求皆需與 GIR 內容一致，例如租稅管轄區應遵守 GMT 規定 QDMTT 避風港原則有關 MNEs 過渡期內簡化計算方式，僅在租稅管轄區具 QDMTT 補充稅課稅權，或該租稅管轄區稅法要求當地 CE 申報有關財務資訊時，該租稅管轄區得不採簡化申報程序。

#### 5、GloBE 規定之同儕檢視機制

GloBE 規定之同儕檢視旨在確保各租稅管轄區一致且公平地執行 GMT 制度，並確保就 MNEs 之利潤以一致標準課徵 ETR 達 15%。鑑於 GMT 機制規定

QDMTT 課稅優先性，有必要確認各租稅管轄區訂定之 QDMTT 國內法具「合格」地位，俾顯示 GloBE 規定與國際標準一致或具同等功能，且該租稅管轄區不得提供其他與之相關之優惠措施。OECD 強調該合格地位相當重要，各執行 GloBE 規定之租稅管轄區於評估及計算補充稅額時，需將其他租稅管轄區執行之 GloBE 規定納入考量，以避免 MNEs 重複繳納補充稅。

GloBE 規定之同儕檢視主要程序如下：

- (1) 過渡性合格機制 (Transitional Qualification Mechanism) 目的為協助各租稅管轄區逐步全面執行 GMT。規定自 2024 年起，各租稅管轄區自完成 GMT 立法後，應於 2 年內啟動法令檢視程序；該 2 年期間，已完成立法之租稅管轄區應自我聲明其於過渡期間具合格地位。
- (2) 法令檢視 (Legislative Review) 旨在評估各租稅管轄區是否已將 GloBE 規定納入其國內法律，並確保其法規內容與 OECD 規定一致，目前同儕檢視條款 (Terms of Reference) 尚建置中，預期於 2025 年進行首次檢視，通過法令檢視之租稅管轄區將自過渡期間合格地位轉變為合格地位，且即使成為具合格地位之租稅管轄區，相關檢視仍將持續進行。
- (3) 同儕檢視包括 4 項最低要求：
  - 甲、GIR 申報義務與內容及資訊傳遞應符合 GloBE 規定要求。
  - 乙、過渡性國別報告 (CbCR) 避風港原則應納入立法並實施。
  - 丙、承認其他具合格地位租稅管轄區執行之 IIR 或當地補充稅 (DMTT)。
  - 丁、不得就 IIR 提供任何形式之租稅優惠措施 (OECD 第 11 工作小組刻研議建置檢視程序，以協助辨識有關「優惠」，並推動「防止相關優惠規則 (Anti-Related Benefit Rule)」之協調運作。)
- (4) 當地補充稅 (DMTT) 包括 5 項最低要求：
  - 甲、就該租稅管轄區符合適用範圍之 MNEs 計算並徵收全額補充稅。

- 乙、認定 MNEs 之集團成員所位於之租稅管轄區規定應一致。
- 丙、符合 GloBE Rules 有關 QDMTT 註釋第 118.28 節至第 118.30 節跨境所得稅分配之強制規則。
- 丁、遵循 2022 年 12 月發布之「避風港與罰則減免規定」，明定適用過渡性國別報告 (CbCR) 避風港原則。
- 戊、不得就 DMTT 提供任何形式之租稅優惠措施。

(5) 避風港原則最低要求：倘 DMTT 符合 QDMTT 避風港原則之最低標準時，DMTT 將被視為於過渡期間具避風港合格地位，該租稅管轄區得於自我聲明文件中註記，相關最低要求包括下列 6 項：

- 甲、QDMTT 適用於所有符合 GMT 適用範圍之 MNEs，但可依一致性標準豁免。
- 乙、在「關閉原則 (Switch-off Rule)<sup>1</sup>」適用時，不得適用其他排除規定。
- 丙、所有 DMTT 稅負應由該轄區之一個或多個 CEs 承擔，除非在一致性標準下，租稅管轄區不對特定實體（如透視實體、投資實體、合資經營企業與證券化實體）徵收 DMTT。
- 丁、QDMTT 會計準則應符合標準，在特定情況下允許與當地財務會計準則不一致。
- 戊、GloBE 資訊申報義務及內容應符合 GIR 要求，包括資訊傳遞方式。
- 己、同意遵循 QDMTT 避風港原則相關註釋規定標準，並配合持續檢視。

### 三、BEPS 1.0 版更新：國別報告 (CbCR) 執行情形、利益與挑戰

#### (一) 國際實施 CbCR 情形

OECD BEPS 1F 規劃 CbCR 分階段實施，初期階段確保 MNEs 之 UPE 所

---

<sup>1</sup> 跨國企業集團須適用合格當地補充稅 (QDMTT) 之關閉原則，指申報 CE 不得選擇適用該租稅管轄區之 QDMTT 避風港規定，該 CE 應向 QDMTT 租稅管轄區提供額外資訊。

在之租稅管轄區制定法律架構，要求 MNEs 申報 CbCR，中期階段確保獲得資訊之租稅管轄區具運用 CbCR 數據能力。IF 統計目前幾乎所有適用 CbCR 申報義務之 MNEs 所在之租稅管轄區皆導入此機制，目前 IF 共 121 個成員（82%）實施 CbCR 申報規定，105 個成員（71%）於 MAAC 下簽署 CbCR MCAA，89 個成員（61%）進行自動交換（AEOI），80 個成員（54%）已透過 AEOI 取得總部設於境外 MNEs 之 CbCR；低收入及中等收入成員參與程度相對較低，約 72% 實施 CbCR 申報規定，53% 簽署 MCAA，43% 進行 AEOI，37% 透過 AEOI 取得總部設於境外 MNEs 之 CbCR。

## （二）稅捐稽徵機關運用 CbCR 之效益與方式

CbCR 呈現 MNEs 整體相關營運情形，稅捐稽徵機關得善用相關資訊評估個案租稅風險，同時促進各租稅管轄區主管機關間之聯繫溝通，提升企業自願法規依循。稅捐稽徵機關運用 CbCR 數據可做為評估風險之指標如下：

- 1、 MNEs 在某租稅管轄區之業務規模。
- 2、 MNEs 在低稅負租稅管轄區擁有之流動型業務活動，可能據以降低稅務成本。
- 3、 MNEs 在某租稅管轄區之受控交易收入比率過高，可能顯示 BEPS 風險。
- 4、 MNEs 於某些租稅管轄區執行有限經濟實質活動但有顯著利潤。
- 5、 MNEs 在某些租稅管轄區擁有高額利潤但低稅負。
- 6、 MNEs 在某些租稅管轄區從事大量活動但利潤低或虧損。
- 7、 MNEs 在有 BEPS 風險之租稅管轄區營運。
- 8、 CbCR 數據與以前年度申報資訊不一致。
- 9、 MNEs 組織架構調整，有關資產或營運地點轉移產生之影響。
- 10、 MNEs 之無形資產所在地與相關活動地不同。

- 11、MNEs 之行銷實體設於主要市場以外地區，行銷功能所在地與實際市場所在地不符。
- 12、MNEs 之採購實體非設於主要製造地。
- 13、MNEs 在某租稅管轄區的營業淨利與可比較之企業具顯著差異。
- 14、MNEs 之營業淨利未反映市場發展趨勢。
- 15、MNEs 於某些租稅管轄區之已納所得稅額長期低於應納所得稅額。
- 16、MNEs 之集團成員具雙重稅務居住者身分。
- 17、MNEs 之集團成員包括無稅務居住者身分實體。
- 18、MNEs 之收入被歸類為「無國籍收入」。
- 19、MNEs 在某租稅管轄區活動僅限低風險業務，可能係為降低租稅查核風險目的。
- 20、MNEs 其他具異常交易模式或財務數據等。

為協助 IF 會員之稅務行政機關有效利用 MNEs 之 CbCR 數據進行稅務風險評估，OECD 開發 CbCR 稅務風險評估工具（Tax Risk Evaluation and Assessment Tool, TREAT）無償提供 IF 會員使用，該工具以公式化分析數據，提供結構化報告，使 CbCR 數據易於分析，並協助快速識別潛在稅務風險，同時檢測 CbCR 常見錯誤，確保資料一致性與正確性，協助 IF 會員之稅捐稽徵機關進行審查、篩選查核案件及制定相應查核策略。

OECD 秘書處另表示 OECD 提供相關工具協助租稅管轄區實地運用 CbCR，包括移轉訂價稅務風險概覽，概述常見移轉訂價風險指標與數據來源、CbCR 風險評估手冊，提供如何運用 CbCR 識別風險指標、舉辦風險評估會議，TIWB 計畫促進各租稅管轄區之稅捐稽徵機關經驗交流與學習等。

#### 四、OECD BEPS IF 解決經濟數位化課稅挑戰之第一支柱數額 B（Amount B）、

## 數額 A (Amount A) 與多邊公約 (Multilateral Convention, MLC)

### (一) Amount B 背景與目標

跨國企業集團成員間從事配銷業務應歸屬之利潤數額常為稅捐稽徵機關與納稅義務人所爭議，且需透過雙邊租稅協定規定之 MAP 機制解決；Amount B 主要為低查核能力之租稅管轄區提供基礎行銷與配銷活動之簡化且一致之移轉訂價適用原則，以確保相關利潤符合常規交易原則，減少與預防該等營業活動產生之移轉訂價查核爭議。

### (二) Amount B 實施進展與承諾

OECD BEPS IF 於 2024 年 2 月發布 Amount B 指導原則，並納入 OECD 移轉訂價指導原則 (Transfer Pricing Guidelines)，Amount B 透過訂價矩陣 (Matrix) 界定特定基準 (baseline) 配銷交易，在特殊情況下得彈性調整，2024 年 9 月 IF 發布 Amount B 主管機關協定範本 (Model CAA)，自 2025 年 1 月起，租稅管轄區得選擇採行 Amount B，採用 Amount B 者，除非其締約夥伴國亦屬「涵蓋租稅管轄區」，否則依 Amount B 所為之核定對該夥伴國無拘束力，IF 成員並承諾，當一涵蓋租稅管轄區適用 Amount B 時，各成員應尊重其採用之簡化處理方式，並透過租稅協定相關機制消除潛在所得雙重課稅。

IF 於 2024 年 6 月發布「涵蓋租稅管轄區」定義，包括世界銀行人均收入分類屬低收入與中等收入之租稅管轄區 (原則不包括歐盟、OECD 與 G20 成員)、OECD 和 G20 成員倘符合前揭低收入與中等收入條件，於 2024 年 3 月前向 IF 表達適用 Amount B 意願之租稅管轄區 (如阿根廷、巴西、哥斯大黎加、墨西哥和南非已表達參與意願)，及非 IF 成員但符合世界銀行分類為低收入與中等收入標準之租稅管轄區，向 IF 表達意願並經 IF 批准者，得成為涵蓋租稅管轄區。

### (三) Amount B 主要內容

#### 1、適用範圍

Amount B 主係標準化關係企業間進行批發配銷 (wholesale distribution)

活動之報酬，適用業務包括買賣 (Buy/Sell)、委託代理商 (Commissionaires)、銷售代理 (Sales Agents) 等，不適用具獨特且具價值之無形資產企業、承擔經濟上重大風險企業、涉數位服務、商品或數位產品之配銷活動，同時以量化方式限制營業活動之適用範圍，即營業基本活動標準不得低於營業費用占銷售額 (OpEx/sales) 比率之 3%，且營業費用占銷售額 (OpEx /Sales) 比率不得高於 20%~30% (由租稅管轄區自行規定)。

## 2、運用訂價矩陣 (Pricing Matrix) 之訂價架構

Amount B 之訂價方法係基於常規交易原則，確保配銷商依其執行之功能、承擔之風險及運用之資產基礎上獲適當報酬；訂價方式係以單邊方法訂價，以配銷商做為受測個體，即僅依配銷商之利潤進行測試，而非交易雙方同時測試。

## 3、Amount B 訂價範圍基於兩項核心指標：

- (1) 營運資產密集度 (Operating Asset Intensity, OAS)：為淨營業資產占營業收入之比率。
- (2) 營業費用密集度 (Operating Expense Intensity, OES)：營業費用占營業收入之比率。

Amount B 採用之最適常規交易方法為交易淨利潤法 (TNMM)，於例外情形，納稅義務人或稅捐稽徵機關得主張使用可比較未受控價格法 (CUP)。

Amount B 依不同行業與市場條件，設定基準訂價範圍 (Benchmark Range)，反映基本獲利能力，並可考慮某些特殊情況如地緣風險或市場特徵，在該基準範圍允許一定 (例如正負 0.5% 間) 之調整幅度，例如高風險市場可能需要額外補償，若市場存在顯著不確定性，亦可能需調整訂價範圍之上下限，以應對特殊情況或功能差異。

訂價矩陣係按不同行業分組設計，旨在根據行業特性提供適當訂價範圍。各行業分組之訂價範圍以營業淨利率 (Return on Sales, ROS) 作為利潤率指標，依全

球市場數據與行業獲利能力分析，分為三個組別，對應不同之訂價範圍：

- 1、第一組：低價值商品，包括涉易腐之食品業、家庭用品、建築材料等，該等商品通常具低利潤率與較大銷售量，訂價範圍相對較窄，ROS 為 1.5% 至 3.5%。
- 2、第二組：中價值商品，包括資訊 (IT) 硬體、電子元件、服裝、化學品等，該等商品具中等利潤，且通常涉較複雜之生產或供應鏈，需較大訂價彈性，ROS 為 1.75% 至 5%。
- 3、第三組：高價值商品，包括醫療設備、工業機械及機具等，該等商品通常具高附加價值技術或無形資產，具更高利潤率與更寬之訂價範圍，ROS 為 2.25% 至 5.5%。

#### (四) Amount A 與 MLC

##### 1、發展背景

2013 年在 G20 呼籲各國終止激進租稅規劃，責成 OECD 提出 15 項 BEPS 行動計畫，其中行動計畫 1「數位經濟時代之租稅挑戰」為關鍵行動計畫之一，2015 年發布 BEPS 行動計畫 1 最終報告，涵蓋消除 BEPS 及加值型營業稅 (VAT) 措施，但未解決經濟數位化帶來之廣泛直接租稅挑戰。

2018 年 OECD 發布「數位化帶來之租稅挑戰期中報告」(Interim Report on Tax Challenges Arising from Digitalisation)，進一步研究經濟數位化對國際租稅之影響。2019 年 1 月 OECD BEPS IF 發布策略備忘錄，提出「兩項支柱方法」為共識解決方案，2021 年 10 月 139 個 IF 成員達成協議，發布「兩項支柱解決方案」，提出以 Pillar One 與 Pillar Two 解決經濟數位化帶來之租稅問題，2023 年 7 月制定 Amount A 機制，同年 10 月 MLC 正式對外公佈，確保資訊透明，並敦促各租稅管轄區確保國內內部程序得以運作。

##### 2、Amount A MLC 推動現況

2023 年 10 月 11 日 MLC 正式公布，提供框架供 IF 成員落實 Amount A 課稅制度，MLC 機制規定使 MNEs 公平分配利潤與課稅權，減少國際租稅爭議，目前 OECD 已完成相關技術性工作，但仍需各租稅管轄區進行政策調整、通過內部批准程序及完成相關簽署事宜，以確保第一支柱機制統一實施。OECD 原規劃 2024 年 IF 成員正式簽署 MLC，並促使更多租稅管轄區加入，IF 將持續關注各國發展，確保實施之透明度與一致性。2024 年 11 月 G20 於巴西里約熱內盧發布領袖宣言，重申對 IF 聲明之承諾，支持所有有意願加入之租稅管轄區落實兩項支柱解決方案，包括加速第一支柱之推動進展<sup>2</sup>。

### 3、Amount A 之經濟與行政成本影響評估

OECD 依 2021 年相關數據預估，全球約 2,200 億美元之企業利潤適用 Amount A，且該利潤規模將隨時間增加，第一支柱主要將課稅權自投資中心（Investment Hubs）重新分配至市場管轄區（Market Jurisdictions），依據統計與分析，原由投資中心對利潤之課稅權中，約 70% 將轉移至市場管轄區，自低稅率租稅管轄區重新分配至高稅率租稅管轄區之稅收重分配，將使全球總稅收增加，以 2021 年相關數據預估，每年全球所得稅額將增加 130 億至 360 億美元。

基於發展中國家之市場需求比重通常較高，在目前國際租稅協定架構下，該等國家無法就與市場相關之利潤課稅，OECD 預估 Amount A 若於全球各租稅管轄區落實，除投資中心（investment hubs）外，其他租稅管轄區皆可獲得額外課稅權，以營利事業所得稅增加之比例而言，企業規模較小且為低收入之租稅管轄區增幅將更顯著；復因 Amount A 排除採掘業活動（Extractives activities）及與天然資源相關之課稅權參與重新分配，開發中國家擁有豐富天然資源者，其課稅權可獲保

---

<sup>2</sup> 美國總統川普於 2025 年 1 月 20 日發布備忘錄，聲明 OECD 全球稅務協議（OECD Global Tax Deal）不僅允許對美國所得進行跨域管轄（extra-territorial jurisdiction），且限制美國制定符合其企業及人民利益稅務政策之能力。因上揭全球稅務協議及其他歧視性外國稅務實務，美國如未遵循外國稅務政策意旨，其企業可能面臨報復性國際稅務措施。該備忘錄澄清全球稅務協議在美國不具效力，以保障美國主權及經濟競爭力；美國財政部部長及常駐 OECD 代表應通知 OECD，上屆政府代表美國就 OECD 全球稅務協議所作任何承諾，在美國國會通過相關條文前，於美國不具任何效力。該備忘錄對美國就 2024 年 11 月 G20 領袖宣言相關承諾增添變數。

障，另外因 Amount A 採多邊簡化程序（streamlined and multilateral compliance process），主要由「主導稅務機關」（Lead Tax Administration），即最終母公司所在地租稅管轄區負責相關行政遵循，或透過多邊審查程序（Multilateral Review Process）確保行使 Amount A 之課稅權利，對於開發中國家而言，落實該制度所需投入之行政成本不高。

## 肆、心得與建議

### 一、心得

#### (一) 參與國際會議可獲得國際租稅發展資訊

本次會議由 ADB 與其他區域組織共同辦理，藉由參與會議，得汲取 OECD 相關稅務知識文件，並於會後與 OECD 專家與其他落實兩項支柱租稅管轄區之代表進行討論交流，有助瞭解國際租稅發展趨勢與其他租稅管轄區落實情形，且為極佳之財政外交機會。

#### (二) 汲取各租稅管轄區經驗並與各租稅管轄區建立聯繫管道

本次會議主要說明 OECD BEPS IF 成員落實 BEPS 最低標準之檢視情形，並協助亞太區開發中國家能建構，各租稅管轄區出席會議之代表多為政策制定者。我國目前刻研議建置 GMT 制度，向 OECD 專家洽詢兩項支柱執行過程中可能面臨疑義，並與其他租稅管轄區稅務官員建立聯繫網絡，俾日後交流，有助業務推動。

### 二、建議

#### (一) 持續派員參與國際租稅會議

國際稅務資訊豐富且經常更新，為因應國際潮流，有必要積極參與 OECD 等國際組織舉辦之各類租稅會議，以有效獲取 OECD 系統性租稅知識，爰持續積極參與國際組織舉辦是類會議，俾瞭解國際組織倡議相關租稅政策所帶來之影響，為發展我國國際租稅重要觸角。

#### (二) 配合國際租稅發展趨勢研擬我國相關法令

我國非 OECD BEPS IF 成員，惟一向積極掌握最新國際租稅發展趨勢，為與國際步調一致，我國需積極參考相關租稅管轄區實施經驗，審慎研議可行因應方式，適時徵詢各界意見，規劃我國接軌國際稅制之時程，避免我國企業遭受所得重複課稅，維護國際競爭力。

### （三）積極參與國際研習訓練，儲備涉外人才

鑑於 OECD 兩項支柱解決方案規定租稅管轄區一經採納相關制度，即需與國際標準一致，並透過同儕檢視機制敦促各租稅管轄區確實落實，為避免我國稅務行政機關認知與執行落差，有必要確實瞭解相關規定並擴大知識傳遞，建議本部及本部各地區國稅局積極派員參加 ADB·OECD 或其他國際組織舉辦之國際租稅研討會或訓練課程，培養國際租稅及涉外事務人才。