

出國報告（出國類別：其他類別）

參加國際財政協會(IFA)  
第6屆「亞太區域會議」報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：胡專門委員仕賢

蔡科長緒奕

派赴國家：新加坡

會議日期：112年8月16日至17日

報告日期：112年10月30日



## 摘要

國際財政協會(IFA)於新加坡召開第 6 屆亞太區域會議，會議主題為去全球化世界實施之全球化租稅規則，主要在於協助會員瞭解經濟合作暨發展組織(OECD)因應數位化與全球化發展提出之兩支柱解決方案(包含第一支柱各項要件、數額 A 與 B 及數位服務稅等最新進度及影響層面；第二支柱最新進度、納稅義務人應注意重點及如何吸引投資)；其次在於介紹亞太區域國家遠距服務(包含數位服務)間接稅制度與未來發展及公司未來將面臨之實務挑戰、政府運用科技簡化稅務遵循程序，提升徵稅效率及對納稅義務人之影響等議題。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，實為難得之寶貴經驗。



# 目 錄

標題	頁次
壹、會議目的	1
貳、會議過程	2
參、研討會議主要內容—全球稅改 方案(兩支柱)	3
一、第一支柱	3
(一)數額 A(Amount A)基本介紹	3
(二)數額 B(Amount B)基本介紹	4
(三)最新進展	6
(四)未來思考與發展	6
二、第二支柱	11
(一)全球企業最低稅負制(GMT) 背景說明	11
(二)GMT 基本介紹	11
(三)最新進展	13
(四)各國/組織推動 GMT 進展	14
(五)未來思考與發展	15
肆、心得及建議	18



## 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等國際租稅政策框架，強化數位化稅務管理流程。國際財政協會(IFA)本次於新加坡召開第6屆亞太區域會議，會議主題為去全球化世界實施之全球化租稅規則，研討前開相關議題，俾增進各國會員代表瞭解相關內容，研提因應對策。

參與本次區域會議，有助掌握國際租稅議題最新發展趨勢，為我國擬定租稅政策方向重要參考，與會者多為專家學者、政府官員等稅務專業人士，透過討論和交流齊聚一堂，為與會者提供寶貴的見解和實用的解決方案。

## 貳、會議過程

國際財政協會(IFA)2023年8月16日至17日，於新加坡召開第6屆亞太區域會議，8月16日為本次會議主要議題，去全球化世界實施之全球化租稅規則，包含OECD兩支柱解決方案(第一支柱各項要件、數額A與B及數位服務稅等最新進度及影響層面；第二支柱最新進度、納稅義務人應注意重點)；8月17日為本次會議次要議題，包含政府運用科技簡化稅務遵循程序，提升徵稅效率及對納稅義務人之影響、第二支柱如何吸引投資等議題。我國由財政部賦稅署胡專門委員仕賢及蔡科長緒奕參加。



## 參、研討會議主要內容—全球稅改方案(兩支柱)

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租稅管轄區稅基問題，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(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)包容性架構(Inclusive Framework, IF)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」，已獲 G20 領袖高峰會及 138 個包容性架構成員支持(該架構成員共 143 國)，其中第一支柱預計於 2023 年下半年公布多邊公約文本及解釋性聲明，俾利包容性架構成員簽署多邊公約，目標於 2025 年生效施行；另該多邊公約將要求簽署國取消所有適用於企業之數位服務稅及其他類似單邊措施<sup>1</sup>，並承諾不再導入是類措施。

### 一、經濟數位化利潤關聯性及利潤分配(BEPS 2.0 第一支柱)

#### (一)「數額 A(Amount A)」基本介紹

1. 為處理經濟數位化之所得課稅權分配不公問題，創造數額 A(Amount A)賦予市場所在地國新課稅權，將大型跨國企業部分剩餘利潤重新分配予市場所在地國。

#### 2. 適用對象、原則及推行時程

##### (1) 適用對象

全球營收超過 200 億歐元(約新臺幣 6,400 億元)，且稅前

---

<sup>1</sup> 「數位服務稅或相關類似措施」係符合下列 3 要件之稅種(但不包括增值稅、商品及服務稅、銷售稅或其他類似之消費稅)：

(1) 按客戶(或用戶)位置或其他市場基礎標準(market-based criteria)決定是否課稅。

(2) 僅適用於非居住者(non-residents)或外資企業(foreign-owned businesses)。

(3) 依租稅管轄區國內法不被視為所得稅。

資料來源：OECD(2022.12.20), Public consultation document on Pillar One - Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and Other Relevant Similar Measures(第一支柱數額 A 公眾諮詢文件：關於數位服務稅及其他相關類似措施之多邊公約草案；網址 <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-draft-mlc-provisions-on-dsts-and-other-relevant-similar-measures.pdf>)

淨利率超過 10%之跨國企業集團(排除採掘活動及受監管金融服務)。

## (2)適用原則

上開跨國企業集團剩餘利潤(即超過稅前淨利率 10%之利潤)之 25%為數額 A，依營業收入占比重新分配予市場所在地國；另要求各租稅管轄區取消適用於所有企業之數位服務稅及其他相關類似措施，並承諾不再導入是類措施。

## (3)推行時程

預計於 2023 下半年公布數額 A 多邊公約文本並開始簽署，目標於 2025 年生效施行。

### 3.租稅確定性

(1)考量跨國企業集團適用數額 A 規定申報納稅可能涉及百餘個市場租稅管轄區，該等轄區倘各自進行稅務審查，恐產生大量重複申報、審核工作，行政作業成本高又耗時，且可能產生重複課稅爭議，爰有預防及解決爭議機制之需求，及時提供租稅確定性。

(2)涵蓋集團就數額 A 相關議題(例如移轉訂價及商業利潤爭議)依相互協議程序無法在 2 年內達成協議案件，可提交爭議解決小組(dispute resolution panel)以強制性且具約束力方式解決，以確保租稅確定性。

## (二)「數額 B(Amount B)」基本介紹

經濟合作暨發展組織(OECD)於 2022 年 12 月 8 日發布「數額 B」草案，規劃就關係企業於租稅管轄區內從事之基本行銷及配銷活動(baseline marketing and distribution activities)，依循「常規交易原則」進行移轉訂價方式之簡化適用，並徵詢公眾意見。OECD 預計於 2023 下半年完成數額 B 相關工作。

## 1.適用範圍

- (1) 主要係配銷商(distributors)向其他租稅管轄區關係企業購買商品，批發配銷(wholesale distribution)予其居住地市場非關係企業之買賣安排。
- (2) 配銷商除配銷職能外，不得從事其他應獲得常規報酬之經濟活動，如製造、研發等
- (3) 配銷商不得執行任何將致其承擔經濟上重大風險之風險控制功能，如獨特且具價值之行銷無形資產之開發、提升、維護、保護及利用。
- (4) 配銷商與其供應商(supplier)所在租稅管轄區間未就該受控交易簽訂雙邊或多邊預先訂價協議。

## 2.訂價方式

OECD 目前規劃兩種訂價方式：

- (1) 訂價矩陣(pricing matrix)：運用可比較對象量化數據(如資產密度比率、營業費用占收入比率)建立利潤率區間，並分析受測個體相關量化數據以決定常規交易價格。
- (2) 機械式訂價工具(mechanical pricing tool)：建立計量經濟模型(econometric modelling)，並以受測個體相關量化數據透過前開模型計算常規交易價格。

## 3.佐證文據

草案規劃在既有移轉訂價三層文據(集團主檔報告、移轉訂價報告及國別報告)架構下，修正集團主檔報告及移轉訂價報告應載明資訊，以利稅捐稽徵機關驗證納稅義務人數額 B 之適用及訂價之合理性。

## 4.租稅確定性

OECD 說明數額 B 適用範圍僅限基本行銷及配銷活動，可提

升租稅確定性及減少爭議。至徵納雙方間或不同租稅管轄區稅捐稽徵機關間就受控交易事實背景是否屬於數額 B 範疇等爭議，OECD 認為可循既有爭議預防及解決機制，如預先訂價協議及相互協議程序方式處理。

### (三) 最新進展

OECD 於 2023 年 7 月 12 日(第 15 次會議)會後發布「OECD 因應經濟數位化之稅收挑戰兩大支柱解決方案之成果聲明 (Outcome Statement)」，該聲明有關第一支柱主要內容如下：

#### 1. 數額 A

部分包容性架構成員對多邊公約特定項目仍有疑慮，OECD 將在提出解決方案後，才會發布多邊公約文本。

#### 2. 數額 B

簡化適用於各國境內基本行銷和配銷活動的公平交易原則，尚待利害關係人就特定項目提供意見，預計在 2023 年 12 月完成數額 B 報告，於 2024 年 1 月將主要內容納入 OECD 移轉訂價指南。

3. OECD 預計 2023 下半年發布多邊公約文本供各國簽署、同年底舉行簽署儀式，並於 2025 年正式生效，以利各租稅管轄區有 1 年的時間在國內進行協商、立法和相關行政程序。

4. 包容性框架成員已達共識，在 2024 年 12 月 31 日之前、或在多邊公約生效之前，取消實施新頒布的數位服務稅或其他類似措施，此承諾旨在確保各國能採用一致性的課稅規定。

### (四) 未來思考與發展

1. 儘管對於第一支柱數額 A 的技術性作業持續進行，但相關政治協議仍未達成，第一支柱全球生效適用關鍵門檻預計於獲得 30 個以上國家(或地區)同意，且於該等國家(或地區)設

立總部之適用企業達全體適用企業 60%後，開始生效適用。上開生效適用關鍵門檻至關重要，如果美國沒有加入，涵蓋公司及再分配利潤將會大幅減少<sup>2</sup>，無法達到生效適用關鍵門檻。且僅有美國在 2023 年 12 月 31 日前簽署的情形下，各國同意暫停徵收數位服務稅或類似措施的承諾才會生效。然而，美國國會迄今仍反對將 OECD 第一支柱改革方案納入國內法，倘擁有多數適用企業之美國無法獲得國會批准，協議實質上將無法生效，稅制改革恐陷入停滯。另 OECD 原規劃於 2023 年 12 月 31 日前完成相關多邊公約批准事宜，惟部分包容性架構成員迄今仍未做足準備實施第一支柱，增加第一支柱相關多邊公約如期完成批准及實施之困難度。

2. 包容性架構成員對於第一支柱技術性作業之重要議題不易取得共識，討論進度未如預期，2023 年 6 月 30 日歐盟委員會關於第一支柱的進展報告<sup>3</sup>強調幾個懸而未決的問題，包括消除雙重課稅、行銷和配銷避風港規則、扣繳稅處理、數位服務稅措施及生效條件等，並說明 OECD 原規劃於 2023 年 6 月底或 7 月中舉行第一支柱(數額 A)相關多邊公約簽署儀式為何一再推遲，迄今包容性架構成員就該多邊公約條文尚未取得共識。

3. 基於第一支柱規則複雜，易導致重大行政爭議；納入範圍的跨國企業有限，無法為許多國家帶來可觀的收入；預期增加的收入缺乏確定性，而實施該等規則所需負擔的行政成本可

---

<sup>2</sup> 依據獨立研究機構歐盟稅務觀察(EU Tax Observatory)學者研究，美國公司(總部設立於美國之適用企業)佔第一支柱涵蓋公司 46%，再分配利潤 58%。

資料來源：Kane Borders, Elvin Le Pouhaër, Quentin Parrinello(2023). The Long Road to Pillar One Implementation: Impact of Global Minimum Thresholds for Key Countries on the Effective Implementation of the Reform.

<sup>3</sup> OECD(2023.6.30), Report from the Commission to the Council-Progress Report on Pillar One(歐盟委員會向歐盟理事會提交關於第一支柱進展報告；網址 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2023:377:FIN>)

能超過潛在利益；受全球經濟環境影響，各國處理疫後經濟復甦將優先於實施第一支柱規則，且對於如何分配課稅權，政治上難以達成共識。因此，外界普遍認為第一支柱實施之困難度較高。

#### 4. 第一支柱之實施與否仍未定，未來發展可能包括：

##### (1) 第一支柱未能實施—包容性架構成員自行採取單邊措施

倘包容性架構成員未能就第一支柱相關多邊公約或實施取得共識，第一支柱最終未能實施，包容性架構成員將自行採取企業數位服務稅等單邊措施。至於美國，視其屆時執政黨為何，可能採取相應之反制措施。

表 1-1 單邊措施

項目	內容
數位服務稅	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 若第一支柱持續存在爭議，預期數位服務稅將變得更加重要(若第一支柱達成協議，則擱置數位服務稅)。</li> <li>2. 數位服務稅通常採取對總收入而非淨收入徵收消費稅的形式實施，截至 2023 年 1 月，奧地利、法國、匈牙利、義大利、波蘭、葡萄牙、西班牙、土耳其和英國已實施數位服務稅；比利時、捷克共和國和斯洛伐克已發布數位服務稅的提案；拉脫維亞、挪威和斯洛伐尼亞已表示有意實施數位服務稅。</li> </ol>
增值稅或商品及服務稅	要求外國企業登記和繳納消費稅，在亞太地區租稅管轄區，例如新加坡、澳洲和紐西蘭，實施非常成功。

新的聯繫規則和數位常設機構	印度正在實施顯著經濟存在概念，其目標不限於數位服務，符合特定門檻時就會認定在國內存在常設機構。
---------------	---

資料來源：附件簡報 1，頁 12。

(2) 第一支柱以簡化方式實施—包容性架構成員採取多邊公約替代措施

第一支柱可能以另一種較簡便之方式實施，而非以現行規劃架構實施。第一支柱數額 A 之目的係針對大型跨國企業集團之剩餘利潤(即超過其淨利率 10% 之利潤之 25%)課稅，可能就已獲共識之要素及規則，設計概念相似但較為簡便之方案，供包容性架構成員選擇執行，例如概念上同樣係針對剩餘利潤課稅之超額利潤稅制度；或依據第一支柱最初目的，對於跨國數位科技企業課徵數位服務稅。

表 1-2 多邊公約替代措施

項目	內容
扣繳稅	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 聯合國稅務委員會提議在聯合國模式中增訂新條款，該條款使用扣繳稅機制，讓市場所在地國對自動化數位服務的特定利潤徵稅。</li> <li>2. 若擱置第一支柱，亦有可能在雙邊或多邊的基礎上，採相應措施。</li> </ol>
區域合作整合	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 許多歐洲國家已經實施數位服務稅(儘管內容略有不同)，因此進行區域合作整合不無可能。</li> <li>2. 實際上歐盟原有意於 2023 年 1 月推出歐盟數位服務稅。然而，目前該提議因第一支柱尚在進行中，暫且擱置。</li> </ol>
徵收臨時稅	在第一支柱的基礎上，於歐洲採行第一

	支柱簡化規則，對大量數位存在、未徵稅的某些數位活動收入，徵收臨時稅。
--	------------------------------------

資料來源：附件簡報 1，頁 12。

### (3) 第一支柱延後實施

倘多數包容性架構成員基於其強烈政治共識期望促成第一支柱實施，就技術細節等相關重要議題取得共識，並簽署相關多邊公約，則該等多邊公約有望於 2024 年或 2025 年完成批准進而實施第一支柱。

(4) 總結而言，雖包容性架構成員具政治共識推動第一支柱之實施，現實上仍有許多技術及執行問題尚待克服。縱使第一支柱目前進度不如預期，成功實施之可能性不高，但自 BEPS 行動計畫 1 迄今，包容性架構已花費 9 年討論及推動第一支柱，為避免引起全球貿易戰，減少單邊措施之實施，仍期盼第一支柱最終能以折衷方式，於後續年度實施或以簡化方式實施。



## 二、OECD 提倡全球企業最低稅負制(BEPS 2.0 第二支柱)

### (一) 全球企業最低稅負制(GMT)背景說明

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租稅管轄區稅基問題，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」，其中第二支柱之全球防止稅基侵蝕規則(Global Anti-Base Erosion Rules，即外界所稱 GMT)，要求跨國企業集團於成員所在各租稅管轄區之實質稅率應達 15%，目前已獲包容性架構 138 個成員支持。

### (二) OECD 於 2021 年 12 月 20 日發布 GMT 立法範本，包含適用範圍、課徵方式、有效稅率及補充稅額計算公式、併購交易相關調整、申報作業及避風港條款、過渡期及基本名詞定義等，GMT 基本介紹說明如下：

#### 1. 適用對象

前 4 年度合併財務報表年收入，至少有 2 年度達 7.5 億歐元(約新臺幣 240 億元)之跨國企業集團。

#### 2. 補充稅計算公式

符合要件之跨國企業集團於各租稅管轄區之平均實質稅率(ETR)應達全球最低稅率 15%，當集團成員所在租稅管轄區 ETR 低於 15% 時，將產生補充稅，公式如下：

轄區補充稅 = (15% - ETR) × 稅基 - 合格當地補充稅(QDMTT)

#### 3. 合格當地補充稅(Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax，QDMTT)

(1) 為尊重並保障各租稅管轄區課稅主權，OECD 發布之 GMT 立法範本另訂有 QDMTT 供各租稅管轄區自行選擇是否採

行。倘一租稅管轄區選擇實施 QDMTT，當跨國企業集團於該轄區之 ETR 低於 15% 時，該轄區將優先取得補足至 15% 差額稅款之課稅權。

(2)若該轄區僅選擇實施 QDMTT 而不實施 GMT，該轄區將無權課徵跨國企業集團於其他租稅管轄區產生之補充稅。

#### 4.適用原則

符合要件之跨國企業集團於成員所在各租稅管轄區之實質稅率應達 15%，當集團成員所在租稅管轄區實質稅率低於 15% 時，徵稅原則如下：

(1)所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule, IIR)<sup>4</sup>：原則由最終母公司(UPE)所在租稅管轄區予以補稅。倘該 UPE 所在之租稅管轄區未實施該制度，將由該集團次一層級成員所在之租稅管轄區取得補充稅之課稅權；倘該集團有部分控股母公司(POPE)<sup>5</sup>時，該 POPE 所在租稅管轄區將優先取得補充稅之課稅權。

(2)徵稅不足之支出原則(Undertaxed Payment Rule, UTPR)：實施 UTPR 之租稅管轄區以限制或否准在該轄區集團成員列報費用方式補稅，為 IIR 原則之備援。

#### 5.申報程序

(1)適用 GMT 之跨國企業集團 UPE 或指定代理當地成員 (Designated Local Entity)應於會計年度結束後 15 個月內(第 1 年適用 GMT 之期限為 18 個月)，向其所在租稅管轄區申報 GloBE 資訊申報表，並透過主管機關協議與其他集團成員所在租稅管轄區進行資訊交換，以 2025 年會計年度為例，若為首次適用，應於 2027 年 6 月底(18 個月)前完成申

---

4 依立法範本規定，母公司僅能負擔與其不同租稅管轄區低稅負集團成員之補充稅，爰倘母公司自身所在租稅管轄區之 ETR 低於 15%，該轄區尚不得依 IIR 要求該轄區之母公司繳納補充稅。

5 係指超過 20% 所有權權益係由非集團成員之第三方直接或間接持有之母公司。

報，若非首次適用，則應於 2027 年 3 月底(15 個月)前完成申報。

(2)倘一租稅管轄區無資訊交換網絡，則由跨國企業集團在該轄區集團成員向該轄區申報 GloBE 資訊申報表。

## 6.推行時程

OECD 於 2022 年 3 月 14 日發布立法範本註釋(Commentary)及釋例(Illusive Examples)，於 2023 年 7 月 17 日發布行政指引及申報書表。

### (三) 最新進展

OECD 於 2023 年 7 月 12 日(第 15 次會議)會後發布「OECD 因應經濟數位化之稅收挑戰兩大支柱解決方案之成果聲明(Outcome Statement)」，該聲明有關第二支柱主要內容如下：

#### 1.應予課稅原則 (Subject-to-tax rule, STTR)報告

STTR 以修訂租稅協定之方式，就集團關係企業間支付特定款項，若母國適用之名目稅率低於最低稅率 9%，將就其差額課徵補充稅。根據會後發布之報告，除利息、權利金，亦列示其他特定所得，例如服務費用(Payment for services)等，相關項目又稱為涵蓋收入(Covered Income)。此外，STTR 亦制定一重大性門檻(Materiality threshold)，即 STTR 僅適用於在一財政年度中支付之涵蓋收入總額超過 100 萬歐元之情況(GDP 低於 400 億歐元的租稅管轄區門檻則為 25 萬歐元)。預期未來 STTR 實施後，其他國家與他國簽署租稅協定之最低扣繳稅率 9%可能成為多數國家普遍接受之規定。

#### 2.GloBE 資訊申報表和新行政指引

OECD 除公布 GloBE 資訊申報表外，新行政指引亦包含 2 個新的避風港規定，其一為針對引入 QDMTT 之國家提供永久

性避風港規定、另一係為在 2025 年底前導入 UTPR 之國家提供一過渡性避風港規定。

#### (四) 各國/組織推動 GMT 進展

1. 歐盟：歐盟部長理事會(Council of the European Union)已於 2022 年 12 月 16 日以書面程序(written procedure)方式通過 GMT 指令，後續將由歐盟會員國將該指令轉化為國內法，俾於 112 年底實施 GMT。
2. 美國：自 2023 年起課徵 15% 公司最低稅負制(該制度與 GMT 尚不相同)，並將持續致力推動 GMT。
3. 英國：於 2022 年 4 月 4 日完成公開徵詢意見，部分回應意見指出若於 2023 年初開始實施，將可能損害 GMT 之可持續性，並使英國企業處於劣勢競爭，爰將推遲於 2023 年 12 月 31 日以後開始實行，俾使該國企業有較充裕時間因應。
4. 亞洲太平洋地區
  - (1) 日本：日本國會於 2023 年 3 月 28 日通過 GMT 條文，預計自 2024 年 4 月 1 日起實施該制度。
  - (2) 韓國：韓國國會於 2022 年 12 月 23 日通過 GMT 條文，為全球首個完成 GMT 立法之國家，預計自 2024 年 1 月 1 日起實施該制度。
  - (3) 紐西蘭：紐西蘭預計於 2024 年之後導入 GMT。
  - (4) 澳洲：澳洲預計於 2024 年導入 GMT。
  - (5) 香港：香港預計於 2025 年導入 GMT。
  - (6) 新加坡：考量主要國家陸續宣布全球企業最低稅負制相關導入措施，為兼顧該國企業競爭力，新加坡計畫於 2025 年導入該制度，並將持續關注 OECD 最新發展，適時調整導入期程。

(7)泰國：泰國預計於 2025 年導入 GMT。

(8)印度：印度尚未發布導入時程。

表 2-1：OECD 第二支柱導入情形(亞洲太平洋地區)

國家(地區)	導入情形	IIR	UTPR	QDMTT
日本	IIR	2024	2025	2025
韓國	全面採用	2024	2025	NA
紐西蘭	法案諮詢結束	2024 或之後	2025 或之後	NA
澳洲	計畫發布	2024	2025	2024
香港	計畫發布	2025	2025 或之後	2025
新加坡	計畫發布	2025	2025	2025
泰國	計畫發布	2025	2025	2025
印度	NA	NA	NA	NA

資料來源：附件簡報 2，頁 6。

### (五) 未來思考與發展

- 1.第一支柱係透過多邊公約實施，第二支柱全球企業最低稅負制係透過各包容性架構成員自行修改國內法方式實施，且第二支柱相關立法範本及註釋已獲得包容性架構同意，陸續發布相關行政指導原則，提供執行全球企業最低稅負制之簡化措施，增加租稅確定性，是以各租稅管轄區對推動第二支柱之意願相對較高。
- 2.基於受第二支柱改革影響的企業範圍較第一支柱更為廣泛，其所產生的全球稅收亦更為可觀，依據 OECD 估計第二支柱的改革，將使全球利潤減少移轉至低稅負國家(或地區)，有助於全球每年稅收增加高達 2,000 億美元。是以，誠如前述，現階段已有許多租稅管轄區積極修正法令，俾導入全球企業最低稅負制。

表 2-2：經濟影響評估(主要發現)

OECD	獨立機構 (稅務基金會)	IMF
<p>(1) 第二支柱將使全球隱藏於低稅負地區利潤減少 70%。</p> <p>(2) 所有租稅管轄區的平均有效稅率將上升。</p> <p>(3) 全球利潤移轉減少將使全球每年稅收增加高達 2,000 億美元。</p>	<p>澳洲、比利時、加拿大、丹麥、法國、德國、荷蘭、瑞士和英國，9 個國家的第二支柱收入估計約 176 億美元，占 OECD 每年估計總額收入 2,000 億美元 8%。</p>	<p>總體而言，STTR 將為來源國帶來高達 0.14% 的額外企業所得稅收入。</p>

資料來源：附件簡報 2，頁 8。

3. 第二支柱係透過包容性架構成員自行修法導入，故其在實施時點將產生差異，選擇較早開始實施者，其動機可能在於期待透過補充稅增加稅收，以減輕 COVID-19 以來之財政壓力。選擇較晚開始實施者，則可先觀察其他包容性架構成員實施情形瞭解可能面臨之挑戰並汲取經驗。
4. 第二支柱全球企業最低稅負制國內法相關規則包括 IIR、UTPR 及 QDMTT。包容性架構成員視其情況並評估後，可能選擇全面導入或部分導入，故實施模式上，各包容性架構成員間亦有差異。
5. 綜上，包容性架構成員陸續選擇於其國內法導入第二支柱全球企業最低稅負制，未如第一支柱明確受到美國是否參與之影響，其他包容性架構成員仍得依其國內法實施 IIR、UTPR

或 QDMTT，故第二支柱執行進展可謂順利。

## 肆、心得及建議

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

- (一) 自 21 世紀以來，公司結構和業務營運的方式發生本質上的變化，全球化及經濟數位化的發展，使跨國企業集團的無形資產在集團資產中所占比例越來越大，進而廣泛運用無形資產高度移動特性，將其經濟活動擴大至全球各地，得以結合數據資料、使用者參與及智慧財產綜效創造市場價值。跨國企業集團於各市場國無需實體存在(physical presence)，即可進行實際經濟活動，然因現行國際租稅課稅關聯性及利潤分配原則係依循「實體存在」認定，各市場國無法就集團交易活動分配合理利潤課稅。如今，許多跨國企業的海外利潤轉移到低稅負地國家(或地區)，促使許多國家直接對於無實體存在的跨國企業(特別是高度數位化的跨國企業)開徵數位服務稅。
- (二) 為解決此問題，OECD 規劃第一支柱分別納入數額 A 及數額 B 概念，前者係為解決經濟數位化下消費市場所在管轄區按現行所得稅制無法合理就跨國企業集團利潤課稅問題，期重塑國際租稅課稅規則；後者適用於關係企業受控交易屬標準化行銷及配銷活動(baseline marketing and distribution activities)者，得按公式(符合常規交易原則精神)計算受控交易常規利潤，供資源及能力不足國家(low capacity countries)解決移轉訂價查核爭議。
- (三) 第一支柱全球生效適用關鍵門檻預計於獲得 30 個以上國家(或地區)同意，且於該等國家(或地區)設立總部之適用企業達全體適用企業 60%後，開始生效適用。上開生效適用關鍵門



檻至關重要，如果美國沒有加入，涵蓋公司及再分配利潤將會大幅減少，第一支柱即無法生效適用，歐盟對此特別感興趣，因為歐盟疫後復甦振興計畫的部分財源，係建立在第一支柱改革的基礎上，如果第一支柱無法推動成功，復甦振興計畫將出現資金缺口，需要尋求替代財源。因此，歐盟必須謹慎權衡是期望美國通過改革(本屆美國國會反對改革)還是提出替代方案。第一支柱改革之路的政治不確定性也是其他國家需要考量的重要因素，因為改革方案帶有附加條件(多邊公約要求簽署國取消所有適用於企業之數位服務稅及其他類似單邊措施，以及接受仲裁法院的裁決)。

- (四) OECD 規劃以簽署多邊公約方式實施數額 A 制度，預計於 2023 年下半年公布多邊公約文本及解釋性聲明，俾利包容性架構成員簽署多邊公約於 2025 年生效，惟第一支柱是否達國際間共識而順利實施，仍具高度不確定性，我國宜持續關注 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政策及因應方案。

## 二、第二支柱

- (一) GMT 要求跨國企業集團 ETR 應達 15%，但於補充稅稅基計算允許排除實質性所得，即與員工薪資及有形資產 2 類經濟實質要素聯結之租稅優惠，將有助減少跨國企業集團受 GMT 衝擊。各國提供租稅優惠倘與經濟實質要素連結，除可協助該等集團減輕受 GMT 影響程度，亦得導引該等集團實質投資有形資產及提升人力素質，有助整體經濟發展。
- (二) 採用租稅優惠措施將使跨國企業集團 ETR 下降，致可能負擔補充稅，為達成相同獎勵效果，未來各國政府應會強化運用

非租稅政策工具(如建置協助獎勵或補助機制、提供完善籌資管道等)，以獲最直接且最具效益之政策效果，並思考強化產業發展之必要投入要素，如提升基礎建設或優化人力素質等，以推動國家經濟永續發展。

- (三) GMT 係提供選擇而未強制各租稅管轄區導入 QDMTT，一租稅管轄區課徵符合 GMT 之合格國內補充稅，具「直接」扣抵跨國企業集團於該租稅管轄區產生之補充稅數額，即實施合格國內補充稅之租稅管轄區，將可就跨國企業集團於其境內產生之補充稅優先課稅，爰各國為保障課稅權，將有誘因導入合格國內補充稅制度。
- (四) 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，宜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。