

因應經濟數位化所得稅制度發展趨勢簡析

陳珮瑜*

要 目

壹、前言	肆、我國所得稅因應數位經濟相關規範
貳、數位經濟下租稅措施與挑戰	伍、結論與建議
參、第一支柱方案最新進展	

提 要

傳統商業型態因應數位時代持續蛻化，跨國企業集團藉由網路而無須透過實體通路即可進行跨境交易，使市場所在地國(下稱市場國)於現行公司所得稅與避免雙重課稅協定制度下，無法對無實體存在之跨國企業行使課稅權。鑑此，為尋求數位經濟課稅權全球共識規範，經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD)前於2019年提出兩項支柱概念，並透過第一支柱(Pillar One)試圖重新分配全球課稅權。後歷經持續研議與修正，截至2022年12月16日止，已有138個包容性架構成員加入兩項支柱計畫(Two-Pillar Plan)，預計將於2024年生效。

然而，第一支柱重新分配課稅權建立租稅公平之立意雖好，實際導入國內法之可行性尚未可知，而我國已另針對外國營利事業跨境銷售電子勞務訂定相關規範。基此，本文將針對第一支柱與我國跨境銷售電子勞務規定，就制度面等多面向分析，期除有助全面瞭解數位經濟下國際所得稅發展趨勢，另提供我國研議評估導入第一支柱參考，俾打造健全公平租稅環境。

* 本文作者為荷蘭蒂爾堡大學國際商業稅務經濟理學碩士。

壹、前言

受惠於資通訊科技高度發展，數位經濟快速成長，於市場國設立實體據點已非銷售商品或勞務唯一路徑，跨國企業集團亦可透過電子商務通路如網際網路或行動裝置等，進行銷售行為獲取利潤。此種新興商業模式雖使企業獲利管道多元化，然亦使市場國依現行所得稅制或避免雙重課稅協定規定之經濟關聯性，如常設機構(permanent establishment, PE)利潤歸屬失靈，進而失其課稅權，OECD 爰於 2013 年提出稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profits Shifting, BEPS)¹行動，隨後提出 15 項行動計畫²，審視現行國際租稅規則漏洞並提出可能修正方向；其後，於 2015 年發布「行動計畫 1 最終報告」(Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report，下稱 2015 行動計畫 1 最終報告)³，顯示其面對數位經濟發展稅收挑戰決心。各租稅管轄地(國)在 OECD 尚未研議具體作法前提下，紛紛訂定過渡性措施⁴如特定交易之給付扣繳所得稅(Withholding tax)或課徵其他平衡稅(Equalisation levy)等以為因應。

前述過渡性措施致跨國企業集團同一商業行為於不同租稅管轄地(國)適用不同規定甚至發生重複課稅現象，造成跨國企業集團沉重法遵成本與租稅負擔。OECD 為解決此問題，於 2019 年說明應建構數位經濟所得稅全球一致性規範，首度提出兩項支柱概念，第一支柱著重於審查與修改現行利潤分配與經濟關聯性規則，將課稅權重新分配予市場國；第二支柱則提出企業最低稅負概念，減少跨國企業集團進行積極型租稅規劃誘因，將利潤移轉至低稅率管轄地(國)或租稅天堂⁵。第一支柱概念可望解決前述商業型態數位轉型，致市場國無法透過傳統 PE 定義獲配課稅權造成之租稅挑戰，然因其相關細節與行政流程尚未完全確立，其制度可行性與效益仍待時間驗證。

¹ 跨國企業集團利用國際租稅規則漏洞與跨境交易各租稅管轄地(國)租稅法律不一致現象，進行積極性租稅規劃(aggressive tax planning)以降低集團總租稅負擔，OECD 為解決所涉稅基侵蝕與利潤移轉問題，於 2013 年 2 月應二十國集團(G20)要求發布「Addressing Base Erosion and Profit Shifting」報告(OECD, 2013a)，冀提高國際租稅規則一致性並確保租稅環境透明化。

² OECD (2013b)。

³ OECD (2015)。

⁴ OECD (2015), paras. 382, pp. 147-148.

⁵ OECD (2019a), paras. 7, p. 6.

奠基於以往針對網路交易所得稅規範⁶，我國於2018年1月公布外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅相關規定⁷，有效彌補我國於數位經濟下遭受侵蝕之稅基，現行規範雖非屬OECD認定應廢除之現行數位服務稅(digital service taxes, DSTs)及類似過渡性措施⁸，然若在我國未來考慮參與第一支柱分配利潤前提下，恐造成重複課稅現象，不利我國提升國際競爭力。爰此，在我國已有完善外國營利事業跨境銷售電子勞務規範，而第一支柱預期效益未明下，是否應順應國際潮流參與第一支柱分配，成為值得討論之議題。

貳、數位經濟下租稅措施與挑戰

一、經濟數位化引發之稅務議題⁹—傳統PE定義受制挑戰

世界各租稅管轄地(國)對應課稅所得定義不盡相同，但多遵循相同規則，即先行將個人或實體區分為居住者(resident)或非居住者(non-resident)，對居住者之全球所得課稅，非居住者則僅就來源所得課稅。因此在納稅義務人為實體而非個人時，非居住者企業僅須就可歸屬於該租稅管轄地(國)之利潤負納稅義務。然上述原則在涉及跨境經濟活動時，可能發生跨國企業集團於「公司居住地國」與「所得來源地國」遭受重複課稅情形。鑑此，OECD與聯合國(UN)分別發布避免所得稅雙重課稅協定範本¹⁰，提供不同租稅管轄地(國)遇課稅權爭議時，透過簽署避免雙重課稅協定，按共同依循原則解決重複課稅爭議。

避免雙重課稅協定範本原則上未限制居住地國課稅權，然若該所得已於所得來源地國依協定規定繳納稅捐，居住地國應核認企業依免稅法(Exemption method)或扣抵法(Credit method)消除雙重課稅¹¹；至所得來源地國則須依協定課稅權分配規定，依經濟關聯性以歸屬利潤課稅。以企業營業利潤為例，為明確

⁶ 財政部賦稅署94年5月5日台財稅字第09404532300號函。

⁷ 財政部賦稅署107年1月2日台財稅字第10604704390號令及同年5月11日台財稅字第11000061701號令。

⁸ OECD (2021), p. 3.

⁹ 包文凱、王瑀璇(2021)，pp. 2-4。

¹⁰ OECD發布「所得及資本稅約範本(Model Tax Convention on Income and on Capital)」；UN發布「已開發國家與開發中國家間避免雙重課稅條約範本(Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)」，最新版本皆為2017版。

¹¹ 其詳細內容規範於OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Paris: OECD. Article 23.

其經濟關聯性以歸屬利潤課稅，協定範本於第5條提出PE概念¹²，跨國企業僅於所得來源地國構成PE，且其利潤可歸屬於PE時，所得來源地國對歸屬該PE之營業利潤具課稅權¹³。

由上述PE概念可知，無論是固定營業場所或代理人代表從事營業活動，外國企業於所得來源地國(即市場國)從事經濟活動以具「實體呈現(physical presence)」為判定利潤歸屬關鍵要件，若不具實體呈現則無法核認該利潤與市場國具經濟關聯性，該利潤亦無法歸屬於市場國，市場國因而失其課稅權¹⁴。因此若國際租稅規則中，營業利潤仍遵循傳統經濟關聯性(即PE)定義，由於經濟數位化活動無需於市場國實體呈現之特性，市場國將無法對此等活動產生之利潤課稅，恐侵蝕市場國稅基，誘使跨國企業集團濫用構成PE規定，造成國際租稅扭曲現象¹⁵。

二、OECD 因應對策

(一) OECD-BEPS 行動計畫

隨數位經濟發展，傳統經濟關聯性定義已不合時宜，造成市場國稅基侵蝕現象越趨嚴重。OECD於2013年提出15項行動計畫。後於2015行動計畫1最終報告承諾將持續推動BEPS行動計畫，並針對跨國企業集團可能濫用構成PE規定提出過度性措施，2016年6月創立BEPS包容性架構(Inclusive Framework on BEPS)，鼓勵開發中國家及所有具意願之租稅管轄地(國)參加，合作推動並同時監督與審查BEPS行動計畫¹⁶。截至2023年1月底，已有142個租稅管轄地(國)參加該架構¹⁷，共同維護國際租稅規則一致性與透明度。

基此，OECD於2018年續發布「經濟數位化帶來租稅挑戰—2018年期中報

¹² 即企業於一方締約國從事全部或部分營業之固定營業場所，或無固定營業場所但有「代理人」代表該企業從事任何活動，則視該企業於該一方締約國設有常設機構。其詳細定義規範於OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Paris: OECD. Article 5.

¹³ OECD (2015), paras. 27, 35 and 40, p. 23, p. 2, p. 27.

¹⁴ OECD (2015), paras. 35-36, pp. 26-27.

¹⁵ OECD (2015), paras. 184, p. 79.

¹⁶ OECD網站，OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

¹⁷ OECD網站，Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

告」(Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018)¹⁸，深入分析高度數位化商業模式之三大特徵：1.無實體呈現下仍可達經濟規模：數位化發展使跨國企業集團於市場國無實體據點情形下，仍可開展其業務並賺取利潤；2.高度依賴包含智慧財產權之無形資產：不同於傳統商業模式，無形資產對其而言可創造更多價值，使企業對無形資產依賴程度日益加深；3.數據、使用者參與及智慧財產權(IP)可創造綜效：跨國企業集團可利用該三要素蒐集有利資訊以調整其商業模式，加強與客戶間連結性，進一步提升其生產力與利潤¹⁹。然而，2018年期中報告對數位經濟因應對策仍無定論，僅於報告中承諾將於2019年針對國際租稅制度提出建議，預計於2020年發布最終報告²⁰。

(二)兩支柱解決方案(Two Pillar Solution)

2019年1月OECD首度提出兩項支柱(two-pillars)概念，並於同年月19日獲包容性架構共識通過²¹，復據此於2020年10月發布「數位化下租稅挑戰－第一支柱藍圖報告²²」與「數位化下租稅挑戰－第二支柱藍圖報告²³」(下稱第一與第二支柱藍圖報告)，該兩份報告為未來公眾諮詢內容奠定基礎。2021年7月OECD續發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」(Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy)²⁴，以第一與第二支柱藍圖報告為基礎，確立其定義、範圍、適用規範與未來計畫，強調建構公平、透明與效率租稅環境之願景，後於2021年7月9日至10日舉行之G20財政部長及央行總裁會議中獲致同意²⁵。

¹⁸ OECD (2018).

¹⁹ OECD (2018), paras. 33-35, p. 24.

²⁰ OECD (2019a), paras. 5-6, pp. 5-6.

²¹ OECD (2019b).

²² OECD (2020a).

²³ OECD (2020b).

²⁴ OECD 網站，Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

²⁵ Italian G20 Presidency (2021, July 10), Third Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, Communiqué, 9-10 July 2021, <https://reliefweb.int/report/world/third-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-meeting-communiqu-9-10-july-2021>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

OECD 持續修訂前揭聲明並增加對租稅確定性相關規範，於 2021 年 10 月發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱修訂聲明」(Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy，下稱兩項支柱修訂聲明)²⁶，確保跨國企業集團繳納公平份額稅負並訂定相關導入規則。截至 2022 年 12 月 16 日止，該聲明已獲 138 個包容性架構成員國同意²⁷。其後 OECD 奠基於該修訂聲明徵詢公眾意見，發布許多相關指南與指引，提供更具體詳細之導入計畫。

三、數位經濟下我國所得稅制度發展

針對跨國企業集團於我國境內銷售商品或勞務，我國 30 餘年前開始建立相關課稅規範，即財政部於 1987 年 1 月發布之「境內有分支機構之外商總機構直接對境內銷售貨物勞務之課稅規定」(下稱 1987 年跨境銷售規定)²⁸，然該規定僅包括於境內有分支機構之外商總機構，亦即僅具「實體存在」之外商總機構屬其課稅範疇。其銷售勞務報酬若屬所得稅法第 8 條規定之中華民國來源所得²⁹，該跨國企業集團在臺分支機構須依法繳納營利事業所得稅(下稱營所稅)。

其後，隨數位經濟高度整合跨國企業集團營運模式，我國政府亦提高對外國企業集團於我國境內進行商業行為之關注程度。為解決外國營利事業於我國境內銷售電子商務課稅權問題，2005 年公布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」(下稱 2005 年網路交易規範)³⁰，明確指出無論在中華民國境內有無固定營業場所及營業代理人之(一)網路註冊機構提供註冊服務³¹予境內買受人收取之費用

²⁶ OECD 網站，Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

²⁷ OECD 網站，Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 16 December 2022, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

²⁸ 財政部賦稅署 76 年 1 月 9 日台財稅第 7575300 號函。

²⁹ 財政部賦稅署 98 年 9 月 3 日台財稅字第 11000061702 號函。

³⁰ 同註 6。

³¹ 如取得網域名稱及網路位址等。

³²；(二)營利事業及其他組織³³向註冊機構申請特定服務³⁴，或向特定業者³⁵承租網路商店或申請會員加入賣家，藉以銷售貨物或勞務取得代價所收取之費用³⁶，皆應屬所得稅法第3條規定範疇課徵營所稅³⁷。可知該規範相較於1987年跨境銷售規定，已將課稅範圍擴展至於我國無實體存在而取得利潤之跨國企業集團，試圖解決跨國企業集團侵蝕我國稅基問題。

我國於2018年1月公布「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」(下稱2018所得稅規定)³⁸，隨後於同年5月發布「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點」(下稱2018所得稅作業要點)³⁹，該所得稅規定與作業要點不僅延伸無實體存在概念，亦對外國營利事業跨境銷售電子勞務提供更詳盡之定義與規範，符合第一支柱試圖解決無實體PE造成市場國利潤侵蝕目標。

叁、第一支柱方案最新進展

一、第一支柱制度介紹與發展

第一支柱概念主要包括四大核心要件(key elements)，即重新分配跨國企業集團課稅權、提升租稅確定性並訂定爭議解決機制、廢除現行類似過渡性措施及針對特定活動建立簡化移轉訂價規則⁴⁰。該要件精神體現於兩項支柱修訂聲明中有關數額A與數額B課稅制度。

(一)數額A

不同於過去以各集團成員個別實體作為移轉訂價利潤歸屬依據，數額A以跨

³² 如註冊費及管理費等。

³³ 如教育、文化、公益、慈善機構或團體、或其他組織。

³⁴ 如取得網域名稱及網路位址並自行架構網站。

³⁵ 如網路服務提供者及其他提供虛擬主機之中介業者。

³⁶ 如提供網路連線、虛擬主機或增值服務，收取之連線服務費用、帳號手續費用、代管主機費用等；提供線上交易平臺，協助承租人或會員從事交易活動，收取之網頁設計建置費用、平臺租金、商品上架費用或廣告等費用；利用網路接受上網者訂購無形商品，再藉由實體通路提供服務或直接藉由網路傳輸方式下載儲存至買受人電腦設備運用，或未儲存而以線上服務、視訊瀏覽、音頻廣播、互動式溝通、遊戲等數位型態使用所收取之費用。

³⁷ 若於中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，其費用須屬所得稅法第8條規定之中華民國來源所得，始可依同法第3條規定課徵營所稅。

³⁸ 財政部賦稅署107年1月2日台財稅字第10604704390號令。

³⁹ 財政部賦稅署107年5月11日台財稅字第11000061701號令。

⁴⁰ OECD (2021), p. 4.

國企業集團財務會計合併財務報表為計算基礎，依據跨國企業集團之營收、淨利潤率及與市場國新經濟關聯性(收入來源認定)為關鍵指標，認定該集團是否屬涵蓋集團範圍，再透過收入來源規定與利潤分配公式，判斷得獲數額A分配之市場國及計算應獲配利潤數額，同步兼顧安全港與消除雙重課稅機制，避免涵蓋集團因故產生租稅競爭劣勢⁴¹。鑑此，OECD於2022年7月11日在包容性架構同意下發布「第一支柱數額A進度報告」(Progress Report on Amount A of Pillar One)⁴²徵詢公眾意見，內容涵蓋實施數額A主要項目相關技術性規範並提供簽署地(國)導入國內法時建議條文⁴³。該報告之方法論關鍵要點如下：

1. 涵蓋範圍⁴⁴

第1條—涵蓋集團(Covered Group)

為確保僅大型且高利潤之跨國企業集團為數額A涵蓋範圍，制定以下兩點要件：

(1)營業收入測試(The revenue test)

跨國企業集團財務會計年度合併營業收入超過200億歐元者。若跨國企業集團財務會計期間非12個月者，依其會計期間占年度比率調整200億歐元門檻，超過調整後門檻者屬數額A涵蓋範圍之集團。

(2)獲利能力測試(The profitability test)

跨國企業集團財務通過以下兩條件且會計年度集團稅前淨利潤率(Pre-Tax Profit Margin)超過10%者。

A. 當年度稅前利潤率超過10%者；及

B. 於前2個年度均非屬涵蓋集團，前期測試及平均測試之稅前利潤率均超過10%⁴⁵者。

⁴¹ 包文凱、王瑀璇(2021)，p. 10。

⁴² OECD (2022a).

⁴³ 徵詢期間至2022年8月19日止，嗣於同年9月12日以實體及線上併行方式舉辦公眾諮詢會議，以提供外部利害關係人表達意見機會。會後OECD與數位經濟工作小組(Task Force on the Digital Economy, TFDE)指出，充分瞭解避免單邊措施之重要性，並承諾將儘快發布有關稅收確定性之修正及取消/辨別單邊措施之擬議提供公眾諮詢，期符合原訂於2023年中簽署多邊公約(Multilateral Convention, MLC)之目標。

⁴⁴ OECD (2022a), pp. 10-12.

⁴⁵ 「前期測試」指集團當年度之前4個年度中至少2個年度稅前利潤率超過10%；「平均測試」指集團當年度及其前4個年度之平均稅前利潤率超過10%。

若跨國企業集團合併財務會計數據未符合前述條件，然集團中部份部門 (disclosed segments) 於單獨報表基礎 (standalone basis) 下之營收與淨利潤率達數額 A 標準者，仍屬其規範之涵蓋集團。

此外，跨國企業集團涵蓋集團亦須通過非採掘活動測試 (non-Extractives test)⁴⁶ 與非受監管金融服務測試 (non-Regulated Financial Services test)⁴⁷，始屬數額 A 所稱之涵蓋集團。

2. 課稅權利⁴⁸

第2條—市場國課稅權利 (Charge to Tax)

賦予市場國對涵蓋集團之數額 A 課稅權利。

3. 關聯性與收入來源規則 (Nexus and Revenue Sourcing Rules)⁴⁹

第3條—關聯性測試 (Nexus Test)

跨國企業集團屬前述規定下之涵蓋集團，先依建議條文第4條確認該集團收入來源類別屬數額 A 涵蓋範圍後，該收入來源於市場國超過100萬歐元者，則認定該集團與該市場國具關聯性 (Nexus)，即該租稅管轄地 (國) 為得獲數額 A 分配之市場國。若市場國屬小型經濟體 (該國 GDP 於財務會計年度內低於40萬歐元) 者，其關聯性門檻降為25萬歐元。

第4條—收入來源規則 (Revenue Sourcing Rules)

確認涵蓋集團於一租稅管轄地 (國) 之收入來源是否屬數額 A 涵蓋之經濟活動範圍⁵⁰，若是即通過收入來源測試。

⁴⁶ OECD (2022a), pp. 32-46.

⁴⁷ 除適格受監管金融機構 (如受監管金融機構係指存款、信貸、投資、保險、資產經理人、混合金融與資訊提供服務機構) 提供之服務外，餘屬涵蓋集團範圍。詳細說明可參閱 OECD (2022a), p. 29, pp. 54-58。

⁴⁸ OECD (2022a), p. 13.

⁴⁹ OECD (2022a), pp. 13-15.

⁵⁰ 數額 A 涵蓋收入來源類別包括：1. 銷售最終商品予最終消費者產生之收益；2. 銷售數位商品產生之收益；3. 銷售零組件商品予最終消費者之收益；4. 銷售特定服務產生之收益 (如特定位置、廣告、線上中介、運輸、顧客獎勵計畫及其他服務等)；5. 銷售特許權、轉讓所有權或其他類型轉讓產生之收益；6. 於市場國不動產之銷售、租賃、或轉讓產生之收益；7. 收受市場國政府提供之補助金產生之收益。上述各收入類別由來源規定 (source rule) 及其相應「指標」(Indicator) 決定；無指標或指標不可信賴者，依「分配因子 (Allocation Key)」計算。詳細說明可參閱 OECD (2022a), pp. 13-15。

4. 確定數額A應稅利潤⁵¹

第5條—確認涵蓋集團調整後稅前利潤(Adjusted Profit Before Tax)

涵蓋集團調整後稅前利潤基礎為集團財務會計下總利潤(或損失)先依據特定費用項⁵²進行調整[即進行財稅差異調整(book-to-tax adjustments)]，另扣除前期結轉淨損失⁵³後之數額。

第6條—分配利潤(Allocation of Profit)

涵蓋集團得依下列公式計算市場國得獲配利潤(Q)：

$$Q=(P-R\times 10\%)\times 25\%\times \frac{L}{R}$$

其中，Q為市場國得獲配利潤；

P為依據第5條規定計算調整後稅前利潤；

R為該集團財務會計年度合併營業收入；

10%為該集團正常利潤率(Routine profit ratio)；

25%為剩餘利潤用於分配市場國之比率；

L為根據第4條並通過第3條門檻規定認定得歸屬該市場國營業收入。

依據上述公式，可得知市場國得獲配利潤，為該集團超額利潤依固定比率(25%)分配後，再根據集團得歸屬該市場國之營業收入比率分配。

值得注意的是，為避免市場國依現行稅制已就集團剩餘利潤課稅後又重複獲配數額A，OECD設計行銷及配銷利潤安全港機制(the Marketing and Distribution Profits Safe Harbour, MDSH)，若該集團得獲配利潤高於行銷及配銷利潤安全港調整額(the Marketing and Distribution Profits Safe Harbour Adjustment)⁵⁴，則該利潤須先減除調整額後，始為最終市場國應獲配利潤；若

⁵¹ OECD (2022a), pp. 15-17.

⁵² 如稅費、股利、資本利得或損失、不予認列費用等。詳細說明可參閱OECD (2022a), pp. 15-16。

⁵³ 如可結轉前後期之淨損失。詳細說明可參閱OECD(2022a), p.16。

⁵⁴ 行銷及配銷利潤安全港調整額(M)之公式如下：

$$M=\text{Min}\{(EP-PEP)\times Y\%, Q\}$$

其中，總合應減除利潤(Elimination Profit, EP)即為集團成員之財務會計利潤針對特定費用項(如稅費、股利、資本利得或損失、不予認列費用等)進行調整後數額。詳細說明可參閱OECD (2022a), p. 85；部分總合應減除利潤比率(Portion of Elimination Profit, PEP)即一定比率之EP，該比率之計算細節OECD仍在研議中；Y為抵銷比率(offset percentage)，即涵蓋集團剩餘利潤(即EP-PEP)中在行銷及配銷利潤安全港機制下得抵銷之比率。

該集團得獲配利潤低於行銷及配銷利潤安全港調整額者，市場國無應獲配利潤。

5. 消除數額A 雙重課稅(Elimination of Double Taxation)⁵⁵

第7條—雙重課稅減免(Relief for Amount A Taxation)

為減除雙重課稅問題，適格市場國⁵⁶為應消除雙重課稅國(Specified Jurisdictions)，依建議條文第9條，選定前述適格市場國中具消除雙重課稅義務者，作為具消除雙重課稅義務國(Relieving Jurisdiction)，另依第9條第6項至第14項公式決定各該市場國抵扣順序。

第8條—選定應消除雙重課稅國(Specified Jurisdictions)

於涵蓋集團成員所在各市場國中，依下列特定條件選定應消除雙重課稅國，由其負擔消除雙重課稅責任：

- (1) 選定之特定市場國集團成員應減除利潤(Elimination Profit, EP)⁵⁷占涵蓋集團總合應減除利潤95%以上者。
- (2) 若有無法滿足前述條件之個別成員，其EP達5,000萬歐元市場國即認定為應消除雙重課稅國。

第9條—排定具消除雙重課稅義務國(Relieving Jurisdiction)順序

選定應消除雙重課稅國後，依據集團成員財務會計年度於各該市場國轄區內使用之資產及人力創造該領域利潤之比率⁵⁸，將市場國分類並依下表1順序抵扣⁵⁹。

⁵⁵ OECD (2022a), pp. 18-21.

⁵⁶ 係依據建議條文第8條規定，於市場國中選定之應消除雙重課稅國。

⁵⁷ 有關總合應減除利潤定義與說明可參閱本文註54。

⁵⁸ 此處所指「使用之資產及人力創造該領域利潤之比率」計算公式為折舊及薪資費用報酬率(Return on Depreciation and Payroll)=總合應減除利潤(EP)/[折舊(含折耗、攤銷等)+薪資費用]。

⁵⁹ 落入特定組別(Tier 1, Tier 2, Tier 3A 或 Tier 3B)之個別集團成員，將其比率超過該組別部分提出並參與分配，分配後剩餘比率將落入下一抵扣順序組別，並於下一層組別再依同規定進行分配，直到消除所有雙重課稅金額。

表 1 具消除雙重課稅義務國抵扣順序表

抵扣順序	市場國組別	集團成員市場國轄區內資產及人力創造該領域利潤之比率	法條依據
1	Tier 1	超過 1500%	Art9(6), 9(7), 9(8)
2	Tier 2	超過 150%	Art9(9), 9(10)
3	Tier 3A	超過 40%	Art9(11), 9(12)
4	Tier 3B	若屬 Tier 1、2、3A 之應消除雙重課稅國未完全消除數額 A 之雙重課稅義務，則由屬 Tier3B 之應消除雙重課稅國依序分擔。	Art9(13), 9(14)

資料來源：本文自行整理，參考 OECD(2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.

第 10 條—涵蓋集團之集團成員具消除雙重課稅義務條款(Provision of Relief for Amount A Taxation to Entities of a Covered Group)

要求應消除雙重課稅國內特定集團成員利用免稅法(Exemption method)或扣抵法(Credit method)消除數額 A 重複課稅義務。

第 11 條—識別涵蓋集團中成員具消除數額 A 雙重課稅義務者(Identification of Group Entities of a Covered Group Entitled to Elimination of Double Taxation with Respect to Amount A)

6. 稅務行政(Administration)

OECD 在兩項支柱修訂聲明⁶⁰中說明，將建立強制而具約束力之數額 A 課稅機制，其中除包括與數額 A 規範有關問題(如移轉訂價與利潤分配爭議)，亦包括集團利潤是否屬數額 A 之爭議解決機制⁶¹。

2022 年 10 月 OECD 發布「第一支柱稅務行政及租稅確定性進度報告」(Progress Report of the Administration and Tax Certainty Aspects，下稱稅務行政進度報告)徵詢公眾意見⁶²，該報告試圖建立數額 A 有關(1)稅務行政架構、立法範本及註釋；(2)租稅確定性框架及條款；(3)租稅確定性相關問題及條款等面向，以利於 2023 年中完成第一支柱之新多邊公約，並於 2024 年實施之目標。

綜上，數額 A 機制係確認涵蓋集團範圍後，再依據關連性與收入來源測試確

⁶⁰ 同註 26，p. 7。

⁶¹ 針對開發中經濟體，OECD 允許其推遲施行有關行動計畫 14 中，同儕檢視相關規定與僅具中或低程度之爭議解決機制。

⁶² OECD (2022c)，徵詢期間至 2022 年 11 月 11 日止。

認得獲配數額A市場國，另依涵蓋集團合併財務報表為課稅基礎，計算應分配予市場國數額，並同步訂定安全港與消除雙重課稅機制以解決雙重課稅問題。本文整理並簡化數額A規定，俾利第一支柱之租稅管轄地(國)理解及應用(如表2)。

表2 數額A計算步驟表

計算步驟		說明	法條
適用對象	第一步驟 確認涵蓋範圍 (Scope determination)	確認跨國企業集團是否屬數額A涵蓋集團 <ul style="list-style-type: none"> • 跨國企業集團財務會計年度合併營業收入超過200億歐元，且集團稅前淨利潤率超過10%。 • 若跨國企業集團未符合前述條件，然集團中部份部門於單獨報表基礎下，符合數額A涵蓋範圍。 • 通過非採掘活動測試與非受監管金融機構測試之跨國企業集團。 	Art1
	第二步驟 關聯性與收入來源測試 (Nexus & revenue Sourcing)	確認市場國對涵蓋集團之數額A具課稅權 <ul style="list-style-type: none"> • 關聯性測試：集團收入來源於市場國超過100萬歐元者，則認定該集團與該市場國具關聯性(若市場國屬小型經濟體者，其門檻降為25萬歐元)。 • 收入來源測試：確認涵蓋集團於一租稅管轄地(國)之收入來源是否屬數額A涵蓋之經濟活動範圍。 	Art2 Art3 Art4
市場國獲配額	第三步驟 確認稅基 (Tax base determination)	確認涵蓋集團應計入數額A利潤 <ul style="list-style-type: none"> • 在合併財務報表下計算涵蓋集團總利潤(或損失)作為課稅基礎。 • 將課稅基礎進行財稅差異調整，另扣除前期結轉淨損失。 	Art5
	第四步驟 數額A分配 (Allocation of Amount A)	分配數額A予適格市場國 <ul style="list-style-type: none"> • 計算總數額A利潤=(調整後稅前利潤-10%合併營業收入)×25%，再將總數額A利潤得歸屬該市場國營業收入占涵蓋集團總營業收入比率分配予市場國。 • 將市場國得獲配數額依據行銷及配銷利潤安全港調整額進行調整。 	Art6
稅負不重複	第五步驟 消除雙重課稅 (Elimination of double taxation)	消除雙重課稅 <ul style="list-style-type: none"> • 依序由第7條至第11條認定之應消除雙重課稅市場國消除雙重課稅問題。 	Art7 Art11

資料來源：本文自行整理，參考自 OECD (2022), pillar-one-amount-a-fact-sheet:Progress Report on Amount A of Pillar One, Paris: OECD。

(二)數額B

為簡化移轉訂價規則並強化稅收確定性，若跨國企業集團或其 PE 於市場國從事個別「標準化行銷及配銷活動」(Baseline marketing and distribution activities)，則依符合常規交易原則擬定之公式，計算應分配或歸屬市場國利潤金額(數額 B)，以減少移轉訂價跨境課稅查核爭議⁶³。為配合第一支柱推動進度，包容性架構小組於 2022 年 12 月 8 日公布數額 B 公眾諮詢文件(public consultation document)，處理市場國內關係企業或 PE 從事前述跨境受控交易課稅爭議。該報告針對適用範圍、最適常規交易方法、移轉訂價文件要求、租稅爭議機制及租稅確定性議題進行討論，公眾回饋意見將納入未來制定相關制度參考⁶⁴。然因數額 B 仍在解決原移轉訂價利潤分配議題而非全球利潤新課稅權分配，非本文主要探討議題。

二、第一支柱推動進度

OECD 原研議將第一支柱規範增訂於「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約」(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, MLI)⁶⁵中，然因 MLI 僅更新既存雙重課稅協定而不涉課稅權分配之精神，與數額 A 賦予市場國新興課稅權規定不符，且數額 A 亦無法適用既存協定中避免雙重課稅規範與爭議解決機制⁶⁶。鑑此，OECD 設計優先於現行雙重課稅協定之新型態多邊公約(Multilateral convention, MLC)，不經由修正現行雙重課稅協定，而採直接賦予市場國於國內法導入數額 A 課稅權利，使市場國得依據 MLC 規定，將獲配數額 A 課稅權納入國內法修訂。然為避免跨境交易規範複雜致過度提高跨國企業集團法遵成本，

⁶³ OECD (2021), p. 7.

⁶⁴ OECD (2022b)公開徵求公眾意見至2023年1月25日止，其最新公眾評論公開於OECD網站，<https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-design-elements-of-amount-b-under-pillar-one-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules.htm>。(最後瀏覽日：2023/02/20)

⁶⁵ 2016年11月，OECD依據15項行動計畫設計一多邊工具，即「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, MLI)」，該工具使各簽署國得直接與多國同步修改現行避免雙重課稅協定漏洞，而無須與各協定夥伴國重新進行雙邊談判，有效提高 BEPS 行動計畫施行可行性與效率。<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

⁶⁶ 包文凱、王瑀璇(2021)，p. 13。

MLC 僅規範與數額 A 有關規定，數額 A 以外之跨境徵稅活動仍適用原避免雙重課稅規定⁶⁷。

MLC 於 2021 年兩項支柱修訂聲明中，即要求參與簽署之會員國須廢除現行 DSTs 及類似之過渡性措施，並承諾於 2021 年 10 月 8 日至 2023 年 12 月 31 日止，或自該公約簽署生效日起，不得頒布或施行類似稅收措施⁶⁸。

為強化 MLC 訴求，OECD 於 2022 年 12 月發布「數額 A 涉 DSTs 及 MLC 條款草案公眾諮詢文件」(Public Consultation Document: Pillar One-Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures，下稱 MLC 公眾諮詢文件⁶⁹)，該文件依據 MLC 草案第 37 條，要求締約雙方應取消已實施之 DSTs 及類似性質租稅措施，且承諾未來不再引入相關措施，若違反將取消數額 A 之分配；第 38 條初步定義實施 DSTs 或類似措施之概念包括：(一)該稅目課稅規範係依據集團最終母公司(Ultimate Parent Entity, UPE)居住地國或市場國標準訂定；(二)該稅目完全或大部分對非居住者企業或外資企業課徵；(三)該稅目於國內法不視為所得稅，故不適用所得稅相關避免雙重課稅協定；(四)排除增值稅、商品服務稅、銷售稅等類似消費稅性質之稅目。

OECD 表示將儘速完成發布 MLC 細則(detailed provisions)及其解釋性聲明(Explanatory Statement)，並預計於 2023 年度上半年完成 MLC 草案與簽署儀式。為配合數額 A 預計期程，數額 B 預計於 2023 年度上半年完成技術性規範(technical work)，並參考公眾諮詢結果後於同期間發布數額 B 最終報告⁷⁰，以達第一支柱於 2024 年生效之目標⁷¹。

三、第一支柱制度評析

(一)制度面分析

1. 涵蓋範圍

由前述規範可知，僅財務會計年度合併營業收入超過 200 億歐元，集團稅前

⁶⁷ OECD (2020a), paras. 823-839, pp. 207-210.

⁶⁸ 同註 8。

⁶⁹ OECD (2022d), pp. 1-6. 徵詢期間至 2023 年 1 月 20 日止，相關意見將納入未來訂定制度參考。

⁷⁰ OECD (2022b), p. 3.

⁷¹ OECD (2022e), p. 3.

淨利潤率超過 10% 之跨國企業集團屬數額 A 涵蓋範圍，且排除特定產業與例外條款。然我國僅極少數企業規模達此標準⁷²，因此我國若作為 UPE 居住地國，僅少數我國涵蓋集團具將其利潤分配予其他市場國義務；而我國作為市場國，符合數額 A 營收與淨利潤率標準之涵蓋集團皆為我國之潛在納稅義務人。

2. 關聯性與收入來源測試

涵蓋集團於市場國通過收入來源測試之特定收入超過門檻者，則認定該集團與該市場國具關聯性。根據行政院主計總處資料，2022 年我國估計實質 GDP 約新臺幣 21 兆 6,737 億元⁷³(約 7,225 億歐元⁷⁴)，屬 OECD 認定之國民所得第五分位組(即最大型經濟體)⁷⁵，即若涵蓋集團於我國通過收入來源測試之特定收入超過 100 萬歐元者，該涵蓋集團與我國具關聯性。

3. 財務報表計算基礎

傳統上，跨國企業集團成員於其居住地國多以個別實體為基礎提交移轉訂價報告，此規範提供集團成員利用各地區稅制差異與資訊不對稱問題，操縱利潤歸屬以達集團稅負成本極小化之可行性。數額 A 為解決此問題，在一般情況下以跨國企業集團財務會計合併財務報表為計算基礎。然其制度雖可能降低前述規避誘因，仍有諸多實務上施行之困難，如依據合併報表計算數額 A 後分配予市場國之複雜性與消除雙重課稅可行性等。截至目前，雖已有許多國際租稅規則[如共同企業所得稅稅基計畫(Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB⁷⁶)]

⁷² 有關我國符合數額 A 規範之涵蓋集團可參閱財富網站。https://www.fortunechina.com/fortune500/c/2021-08/02/content_394571.htm(最後瀏覽日：2023/02/20)。

⁷³ 中華民國統計資訊網站新聞稿，https://www.stat.gov.tw/News_Content.aspx?n=2677&s=230700(最後瀏覽日：2023/02/20)。

⁷⁴ 本文採用 1 歐元兌換新臺幣 30 元估算。

⁷⁵ OECD (2020c), p. 49. OECD 將經濟體依據其國民生產毛額(GDP)分為五等分位，第一等分位為年度 GDP 小於 43 億歐元；第二等分位為年度 GDP 於 43 億歐元至 220 億歐元區間內；第三等分位為年度 GDP 於 220 億歐元至 1,020 億歐元區間內；第四等分位為年度 GDP 於 1,020 億歐元至 4,000 億歐元區間內；第五等分位為年度 GDP 超過 4,000 億歐元者。同為第五等分位之大型經濟體包括阿根廷、澳大利亞、比利時、巴西、加拿大、中國大陸、法國、德國、印度、印度尼西亞、義大利、日本、墨西哥、荷蘭、奈及利亞、波蘭、俄羅斯、沙烏地阿拉伯、西班牙、瑞典、瑞士、泰國、土耳其、英國及美國。

⁷⁶ 如歐盟執委會於 2011 年提出共同企業所得稅稅基計畫(Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB)草案，要求於歐盟內部營運之跨國企業集團應以合併財務報表為計算基礎，計算該集團於各會員國之應納稅額，然該草案歷經多次修正並於 2016 年再次重新啟動，截至目前仍未達成共識。

試圖以合併財務報表作為提交與計算基礎，然皆遭遇重重問題而難以實踐⁷⁷。

4. 稅務違章裁罰措施

明確的裁罰機制將有效提高跨國企業集團法遵意願，進而降低政府稽徵成本，OECD僅於MLC公眾諮詢文件提及若締約雙方未取消已實施之DSTs及類似性質租稅措施，將取消數額A之分配權。至第一支柱藍圖報告中承諾，將針對如跨國企業集團未及時通知UPE租稅管轄地(國)資訊變更，或集團成員逾期申報、申報不完全或未申報行為等訂定裁罰機制⁷⁸，OECD續於稅務行政進度報告中說明，除數額A所得將併入市場國國內所得稅稅基外，相關申報、評估、裁罰亦同步適用各市場國國內稅相關法規，故須待市場國建立數額A相關裁罰機制，若一涵蓋集團數額A所涉市場國眾多，不但無助租稅確定性，更徒增高額政府稽徵與企業法遵成本。

5. 預估稅收

以全球稅收角度觀之，數額A因僅對利潤進行重新分配，將跨國企業集團利潤由UPE居住地國移轉至市場國，對全球稅基可能不具實質影響⁷⁹，然若僅審視單一租稅管轄地(國)，數額A規定將使其增獲或侵蝕原課稅權。依據OECD估計，2021年市場國估計可獲配利潤超過2,000億美元(約新臺幣6兆元)⁸⁰，而與中小型經濟體相比，大型經濟體稅基增加程度較不顯著⁸¹。此外，若將全球經濟體依據企業所得稅稅率分組，則實證結果顯示於企業所得稅稅率較高經濟體(稅率達20%以上)，因數額A而獲配之稅收較多。而在中低稅率經濟體(稅率0%至20%)，其稅基增加幅度有限，甚至可能造成原稅基侵蝕⁸²。根據前述OECD估計，我國

⁷⁷ Pistone, P., Pinto Nogueira, J. F., & Andrade, B. (2019), p. 9.

⁷⁸ OECD (2020a), paras. 782, pp. 192-193.

⁷⁹ OECD (2020c), paras. 153, p. 61.

⁸⁰ 若以2017年至2021年市場國每年可獲配金額估算，則為1,320億美元(約新臺幣3.9兆美元)。參考自OECD網站，Webinar: Economic impact assessment of the Two-Pillar Solution, <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf>(最後瀏覽日：2023/02/20)。本文採用1美元兌換新臺幣30元估算。

⁸¹ OECD (2020c), p. 53.其中，該文依據世界銀行(World Bank)之大、中與小型經濟體定義分類世界各經濟體。OECD於2023年發布之最新估計簡報再次重申其推論結果，Webinar: Economic impact assessment of the Two-Pillar Solution, <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

⁸² OECD (2020c), paras. 153, p. 61.

屬大型經濟體且其營所稅稅率⁸³屬中低稅率，故數額A對我國稅收增加幅度恐相當有限。

(二)經濟面分析

為解決跨境銷售財貨或提供勞務及無形資產之課稅問題，OECD於1998年提出「渥太華租稅架構條件」(the Ottawa Taxation Framework Conditions)⁸⁴，該架構條件提供政府於訂定電子商務課稅制度時得應用參酌之原則，所稱原則包括 1. 租稅中立性(Tax Neutrality)；2. 租稅確定及簡化性(Tax Certainty and Simplicity)；3. 租稅效率(Tax Efficiency)；4. 租稅有效及公平性(Tax Effectiveness and Fairness)及 5. 租稅彈性(Tax Flexibility)⁸⁵。其後，前述原則持續廣泛應用於各國政府訂定與數位經濟有關租稅制度時之審視條件，故本文亦依前述原則檢視第一支柱。

1. 租稅中立性(Tax Neutrality)

租稅中立性被定義為一種消極性規範，即租稅制度不應扭曲個人或實體之經濟行為⁸⁶。然在現實環境下，為其他目的(如公平或稅收考量等)訂定之新興稅收制度不可避免將影響個人或實體之經濟行為或商業活動，進而違反其租稅中立性。例如OECD於數額A中訂定之利潤分配規則，雖可望解決數位經濟下跨國企業集團無實體PE致侵蝕市場國課稅權問題，然亦同步觸發其修正策略，如調整集團商業模式或收入來源以避免落入數額A課稅範圍等，使該制度不具中立性⁸⁷。然若以OECD長期目標觀之，在越多租稅管轄地(國)陸續加入數額A假設下，其租稅扭曲程度將持續下降，至所有租稅管轄地(國)皆施行數額A後，跨國企業集團進行租稅規劃誘因下降至0，最終仍可能實現租稅中立性。

2. 租稅確定及簡化性(Tax Certainty and Simplicity)

租稅確定及簡化性意即稅收制度應簡明易懂⁸⁸，應使納稅義務人明確瞭解履

⁸³ 我國營利事業全年課稅所得額超過12萬元未逾50萬元者，於107年度至109年度逐年提高其適用稅率(107年度為18%；108年度為19%)，超過50萬者則適用20%稅率。109年度起不區分課稅所得額金額高低皆適用20%稅率。

⁸⁴ OECD (2001). p. 3.

⁸⁵ OECD (2001). p. 10.

⁸⁶ Shu-Chien, J. C. (2018), p. 36.

⁸⁷ Hongler, P. & Pistone, P. (2015), pp. 41-42.

⁸⁸ 同註85。

行租稅義務之時間、地點及方法⁸⁹。第一支柱概念改變原國際租稅規則，傳統跨境利潤分配方式不再完全適用集團跨境交易，涵蓋集團另須適用數額A規定分配超額利潤。故雖其設計可提升利潤分配效率，然雙軌制度恐未達原簡化利潤歸屬美意，亦大幅提升租稅不確定性⁹⁰。

此外，數額A中涵蓋集團認定機制依該集團之年度營業收入與淨利潤率等標準，可能導致跨國企業集團因年度財務情形變動而遭受不同稅收待遇，使稅制更加複雜與不穩定。

OECD於2022年發布之稅務行政進度報告試圖建立數額A導入國內法規範，並說明為達租稅簡化目的，冀數額A得在各租稅管轄地(國)不須大幅調整其國內法前提下軟著陸(soft-landing)。然現存企業所得稅多以各集團成員個別實體作為移轉訂價利潤歸屬依據，如何順利嫁接數額A之合併財務報表基礎仍需時研議。至負擔數額A納稅義務與消除雙重課稅義務之集團成員是否相同之爭議⁹¹，亦為OECD為提升租稅簡化與確定性尚待解決之問題⁹²。

3. 租稅效率(Tax Efficiency)

租稅效率原則要求租稅制度應盡可能降低企業法遵與政府稽徵成本⁹³。如前所述，第一支柱設計之雙軌制度不僅降低租稅確定與簡化性，企業與政府成本皆將因應新興利潤分配方式而大幅提升⁹⁴，對此OECD說明，該雙軌制度造成之成本增加尚難以估計，雖可能降低租稅效率，然亦同步推使跨國企業集團於商業決策時降低租稅規劃程度，以非租稅角度進行商業決策，提升非租稅要素考量權重，如提升基礎設施、教育與勞動力成本等，進而提升全球資本配置效率⁹⁵。

除施行第一支柱產生之成本外，後續爭議解決亦對企業法遵與政府管理成本造成沉重負擔。納稅義務人面臨具不確定性租稅環境下，其租稅不效率與福

⁸⁹ Rogers-Glabush, J. (Ed.). (2009), p. 58.

⁹⁰ Sydänmaanlakka, L. (2021), p. 50.

⁹¹ 包容性架構據此提出單一納稅者方案(single taxpayer approach)與多元納稅者方案(multiple taxpayer approach)，前者認為涵蓋集團應選定一集團實體負擔所有市場國繳納數額A義務，其消除雙重課稅義務則由市場國所轄集團成員抵扣；後者認為各市場國所轄涵蓋集團成員應各自負擔繳納數額A與消除雙重課稅義務。

⁹² OECD (2022c), pp. 8-9.

⁹³ 同註85。

⁹⁴ Sydänmaanlakka, L. (2021), p. ii.

⁹⁵ OECD (2020a), p. 11.

利損失程度恐因租稅爭議與後續行政訴訟大幅提升。OECD 估計各國實施第一支柱後，造成之租稅爭議可能降低全球 GDP 1% 以上⁹⁶。雖 2022 年發布之稅務行政進度報告目標解決多數稅務爭議，該報告預計獨立於傳統相互協議程序(Mutual Agreement Procedure, MAP⁹⁷)外，另訂定數額 A 爭議解決機制，此舉仍造成涵蓋集團於爭議解決時，依其爭議性質適用雙軌機制，是否得提升租稅效率尚未可知。

4. 租稅有效及公平性(Tax Effectiveness and Fairness)

租稅有效及公平性原則認為，租稅制度應於正確之時間地點課徵正確稅額，且其規範應包含反避稅措施，以降低納稅義務人進行租稅規避與逃漏活動之機率與誘因⁹⁸。

第一支柱之設計即為解決跨境交易中，跨國企業集團利用無實體 PE 規避稅負之現象，使傳統與數位型態企業面對相同租稅競爭環境，有效提升租稅公平性。然因數額 A 仍有通過關聯性與收入來源測試規範，涵蓋範圍內外之跨國企業集團適用不同規定，削弱其租稅有效與公平性。

再者，數額 A 之利潤分配比率為涵蓋集團剩餘利潤之 25%，而不考慮符合常規交易原則之應歸屬市場利潤，依各市場國收入金額比率直接設算分配利潤方法，雖簡化其繁雜利潤計算過程，減少爭議發生可能性，但恐無法反映市場國實際對該數位經濟活動貢獻度，降低該制度之租稅有效性。

5. 租稅彈性(Tax Flexibility)

租稅制度應具彈性與動態調整能力，以持續配合技術與商業發展⁹⁹。鑑於數位經濟改變跨國企業集團跨境交易模式，傳統利潤分配模式亦不再符合新興交易模式¹⁰⁰，因此第一支柱規範將傳統 PE 規範進一步延伸與擴大，提供租稅制度更大靈活度與彈性¹⁰¹。

⁹⁶ OECD (2020), p. 11.

⁹⁷ 相互協議程序(Mutual Agreement Procedure, MAP)說明可參閱我國財政部網站，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/6590?cntId=80351>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

⁹⁸ 同註 85。

⁹⁹ 同註 85。

¹⁰⁰ 同註 10。

¹⁰¹ Pinto, D. (2017), paras. 309, p. 318.

(三)法制面分析

國際租稅規則與各租稅管轄地(國)國內稅法交互關係非常複雜且界線模糊，以全球觀點觀之，國際租稅應優先於國內法，以確保國際間租稅規則公平性。然以各租稅管轄地(國)角度思考，多數國家不願輕易交出租稅主權以防本地(國)稅源受到侵蝕。第一支柱大幅度修改傳統國際租稅規則，與國內法關係及其法律效力亦備受考驗。鑑此，本節將就上述議題，就與國內法關係、法律效力與區域接受度提供多元法制面分析。

1. 國際法與國內法關係

時至今日，尚無任一國際組織有權於各租稅管轄地(國)內或之間新增稅權，所稱之國際租稅規則，其制度仍仰賴國內法於各租稅管轄地(國)內建立強制性規範，以確保其執行可行性與合法性。且國際租稅規則不但影響各租稅管轄地(國)之租稅法，與其他法律如公司法、相關物權法乃至國家憲法等皆息息相關，因此不同法典間交互作用使國際租稅問題越趨複雜，即使第一支柱試圖簡化跨國企業集團利潤分配議題，仍須考慮各租稅管轄地(國)國內法規定與所得稅制度¹⁰²。

2. 國際多邊公約法律效力

國際租稅規則高度仰賴租稅管轄地(國)間簽署相關協定以建立實際法律效力，現行 MLI 雖可藉由租稅管轄地(國)加入簽署，直接取代或增訂相關條款於現行 3,000 餘個租稅協定，然僅簽有協定之締約雙方得適用 MLI，且其僅取代或修正各協定定義或防止濫用措施，不影響原由締約雙方所商定之課稅權分配規則¹⁰³。

第一支柱之 MLC 概念則更具挑戰性，在無雙邊協定基礎上直接賦予市場國數額 A 課稅權同時，意味著 UPE 居住地國將同步讓與課稅權，降低各國簽署意願¹⁰⁴。又若租稅管轄地(國)囿於國際壓力簽署 MLC 後，未如期於國內法導入 MLC，則其簽署有效性亦名存實亡，恐使 OECD 多邊工具推行進度陷入困境。包容性架構聲明將嚴格監控 MLC 簽署與後續執行情形，然其效果與強制性仍有待驗證。

¹⁰² Li, J. (2021), p. 85.

¹⁰³ OECD 網站，Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI), <https://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf> (最後瀏覽日：2023/02/20)。

¹⁰⁴ OECD (2020a), paras. 829-830, p. 208.

3. 各租稅管轄地(國)接受度

(1)財政考量

OECD 預計第一支柱將提高全球稅收，然並非所有租稅管轄地(國)皆得受惠，UPE 居住地國可能因喪失稅收主權而受到威脅，由於較高企業所得稅稅率(20%至30%或超過30%)之租稅管轄地(國)僅具有限之潛在稅收利益¹⁰⁵，甚至恐小於國內修法與稽徵成本，即便看似受益之市場國，亦可能失去參與誘因¹⁰⁶。又現有許多國家已有既存之 DSTs 及類似之過渡性措施，在 OECD 未有更明確可行之指引下，貿然廢除改參與數額 A 分配，反造成稅基侵蝕。

考量實施第一支柱之政府行政成本、租稅不確定性與廢除 DSTs 減少之稅收可能降低各國參與第一支柱信心，尤其是對 UPE 居住地國或企業所得稅稅率較高之市場國，其民眾與企業對施行第一支柱支持度可能更低¹⁰⁷。

(2)租稅制度多重目標

租稅制度對國家除財政收入外，常兼具多重目標，如促進經濟成長、增加國家競爭力、維護社會公平或扶持弱勢團體等¹⁰⁸，租稅管轄地(國)參與第一支柱後可能無法實現原政策願景，或失去與其他租稅管轄地(國)談判或交易之籌碼，因而對是否參與第一支柱遲疑。

肆、我國所得稅因應數位經濟相關規範

一、2018 所得稅規定與作業要點制度介紹¹⁰⁹

(一)課稅範圍

自 2017 年度起，外國營利事業¹¹⁰跨境銷售電子勞務¹¹¹予我國境內買受人¹¹²

¹⁰⁵ 同註 82。

¹⁰⁶ Li, J. (2021), p. 88.

¹⁰⁷ Li, J. (2021), pp. 88-89.

¹⁰⁸ Piontek, W. (2003), p. 106.

¹⁰⁹ 同註 7。

¹¹⁰ 外國機關團體比照適用。

¹¹¹ 電子勞務係指(1)經由網路或其他電子方式傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置(例如智慧型手機或平板電腦等)使用之勞務；(2)不須下載儲存於任何裝置而於網路或以其他電子方式使用之勞務，包括線上遊戲、廣告、視訊瀏覽、音頻廣播、資訊內容(例如電影、電視劇、音樂等)、互動式溝通等數位型態使用之勞務；(3)其他經由網路或電子方式提供使用之勞務，例如經由外國營利事業之網路平臺提供而於實體地點使用之勞務。

¹¹² 包括個人、營利事業或機關團體。

所取得之報酬。

(二)銷售電子勞務營運模式

基於課徵所得稅目的，外國營利事業跨境銷售電子勞務主要區分為以下兩種經營模式：

1. 提供「平臺服務」電子勞務

外國平臺業者¹¹³於網路建置交易平臺供境內外買賣雙方經由網路或其他電子方式進行交易，並向使用該平臺者收取平臺服務手續費。

2. 提供「非平臺服務」電子勞務¹¹⁴

外國非平臺電子勞務業者¹¹⁵提供平臺服務以外之電子勞務予買受人¹¹⁶。

(三)我國來源收入認定¹¹⁷

外國營利事業跨境銷售電子勞務，若屬所得稅法第 8 條認定之中華民國來源所得且其勞務與我國具經濟關聯性者¹¹⁸，則認定為我國來源收入。

(四)所得計算

我國應課稅所得額可依據下列步驟計算：

1. 所得額計算

外國營利事業適格收入減除相關成本費用後，即為該事業於我國境內應認定之所得額，其成本費用認定方式如下：

¹¹³ 指經營「提供平臺服務之電子勞務」之外國營利事業。

¹¹⁴ 如銷售電子書、標準化軟體、線上遊戲、音樂影視、廣告、雲端儲存運算、線上課程等。

¹¹⁵ 指經營「提供非平臺服務之電子勞務」之外國營利事業。

¹¹⁶ 其銷售模式包括(1)透過自行架設之網站銷售電子勞務，並自行向買受人收取銷售價款；(2)透過外國平臺業者銷售電子勞務，自行向買受人收取銷售價款，買賣雙方或一方另行給付外國平臺業者手續費；(3)透過外國平臺業者銷售電子勞務，未自行收取而係由該平臺業者收取銷售價款者，該平臺業者於扣除手續費後將剩餘價款交付外國非平臺電子勞務業者。

¹¹⁷ 以網路或其他電子方式傳輸提供專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利供他人在我國境內使用，非屬銷售電子勞務範疇，其取得之報酬為所得稅法第 8 條第 6 款規定之權利金。

¹¹⁸ 依其外國營利事業屬外國平臺或外國非平臺電子勞務業者訂定相關我國來源收入認定規範，詳細說明可參閱 2018 所得稅作業要點第 3 點規定，<https://law-out.mof.gov.tw/LawContent.aspx?id=GL010432>(最後瀏覽日：2023/01/20)。

(1)核實認定

外國營利事業可提示帳簿、文據供核者，以我國來源收入核實減除相關成本費用後之餘額計算所得額。

(2)依據同業利潤標準淨利率

無法提示帳簿、文據，但可提示合約、主要營業項目、我國境內外交易流程說明及足資證明文件，供稽徵機關核定主要營業項目者，以我國來源收入按該主要營業項目適用之同業利潤標準淨利率計算所得額(經核定屬經營「提供平臺服務之電子勞務」者，淨利率為30%)。

不符合前兩項規定情形者，以我國來源收入按稽徵機關核定之淨利率30%計算所得額；或由稽徵機關查得實際淨利率高於依規定核定之淨利率者，按查得資料核定。

2. 計算境內利潤貢獻程度

可提示明確劃分我國境內及境外交易流程對全部交易流程總利潤相對貢獻程度之證明文件者¹¹⁹，核實認定境內利潤貢獻程度。若全部交易流程或勞務提供地與使用地均在我國境內者，境內利潤貢獻程度為 100%；不符合前兩項規定情形者，境內利潤貢獻程度為 50%。

另稽徵機關查得實際境內利潤貢獻程度高於依規定核定之貢獻程度者，按查得資料核定。

3. 課稅所得額計算

(1)核實認定成本費用及境內利潤貢獻程度者

課稅所得額 = (營業收入淨額 - 成本及費用) × 核實認定境內利潤貢獻程度 + 非營業收入總額 - 非營業費用或損失總額

(2)稽徵機關核定適用淨利率及境內利潤貢獻程度者

課稅所得額 = 營業收入淨額 × 核定淨利率 × 核定境內利潤貢獻程度 + 非營業收入總額 - 非營業費用或損失總額

¹¹⁹ 如移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等。

二、2018 所得稅規定與作業要點制度實施成效

(一)制度面分析

1. 涵蓋範圍

相較於第一支柱訂定財務會計年度合併營業收入與集團稅前淨利潤限制，2018 所得稅規定與作業要點對於我國境內適格外國企業定義更加廣泛，即於我國跨境銷售電子勞務予我國境內買受人之外國營利事業，皆屬我國潛在納稅義務人。截至2023年2月底，已有197家外國營利事業在我國完成稅籍登記¹²⁰，雖目前於我國註冊之公司仍有限，然可預見未來登記數量將持續成長，稅收亦可望同步增加。

2. 來源收入認定

外國營利事業於我國跨境銷售電子勞務，若屬所得稅法認定之中華民國來源所得且其勞務與我國具經濟關聯性者，則認定為我國來源收入。此種因應電子勞務型態較為多元而不設限之規定，符合OECD欲解決數位經濟下市場國失去課稅權之初衷。

3. 稅務違章裁罰措施

2018 所得稅規定與作業要點係所得稅法下之行政規則¹²¹，即該規範未創造而是延伸原所得稅法課稅權，因此有關逾期申報、申報不完全或未申報行為等違章行為裁罰標準皆同於所得稅法規定。若具爭議亦可依稅捐稽徵法提出行政救濟，該機制行之有年，對違章案件之預防及處理亦具一定成效。

4. 稅收成果

2018 所得稅規定與作業要點中明訂，自2017年度起外國營利事業跨境銷售電子勞務具申報我國營所稅義務。依據財政部發布之新聞稿顯示，2017年度境外

¹²⁰ 根據2018所得稅規定與作業要點第9點，未依加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)規定辦理稅籍登記之外國營利事業，應至財政部稅務入口網提供相關資料登記。查詢依營業稅法稅籍登記企業，可參考財政部稅務入口網稅籍登記查詢，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/etw310w/cases/services/olfetwb303>(最後瀏覽日：2023/02/28)。

¹²¹ 兩者皆為行政程序法第159條第2項第2款所稱之行政規則，即為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。行政院公報資訊網，<https://gazette.nat.gov.tw/egFront/>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

電商申報營所稅件數 57 件，申報應納稅額新臺幣 6.8 億元¹²²，其後申報家數與金額皆不斷成長¹²³，至 2021 年度件數已達 114 件，申報應納稅額亦達新臺幣 16.56 億元¹²⁴，已為我國帶來實際且穩定之稅收。

(二)經濟面分析

1. 租稅確定及簡化性

根據 2018 所得稅規定與作業要點，跨境銷售電子勞務收入若屬中華民國來源所得且具經濟關聯性，則須於我國繳納營所稅。此外，外國營利事業可根據與我國經濟關聯程度與成本費用，核實計算利潤貢獻率與境內淨利率，若無法提示帳簿、文據者，亦可以直接以固定比率認定，有效提升租稅確定與簡化性。

2. 租稅效率

任一新興規範短期內無法避免提高企業法遵與政府稽徵成本，爭議案件亦因企業不熟稔制度而時有所聞，短期恐降低租稅效率。然綜觀而言，我國規範有助提升租稅公平性，降低跨國企業集團進行租稅規劃可能，提升租稅及資源配置效率。

3. 租稅有效性及公平性

鑑於 2018 所得稅規定與作業要點涵蓋所有外國營利事業跨境銷售電子勞務行為，使外國企業於我國境內無論其銷售模式皆受到相同租稅待遇，有效提升我國境內租稅公平性，其完善制度規劃與穩定稅收亦帶來租稅有效性。

4. 租稅彈性

我國跨境銷售電子勞務規範係配合動態成長之技術與商業模式建立之新興課稅規範，進一步補足傳統規定無法涵蓋之稅基侵蝕範圍，使稽徵機關可更加靈活運用而提升租稅彈性。

¹²² 參閱財政部 2019 年 11 月 14 日新聞稿，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=dot79555>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

¹²³ 2018 年度境外電商申報營所稅件數 86 件，申報應納稅額新臺幣 8.96 億元；2019 年度境外電商申報營所稅件數 100 件，申報應納稅額新臺幣 10.83 億元；2010 年度 111 件，申報應納稅額新臺幣 12.72 億元(可分別參閱財政部 2019 年 6 月 13 日、2020 年 7 月 1 日、2021 年 7 月 1 日新聞稿，<https://www.mof.gov.tw/multiplehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974>)(最後瀏覽日：2023/02/20)。

¹²⁴ 參閱財政部 2022 年 7 月 1 日新聞稿，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=9beed06954814ac2a052c899f72c2707>(最後瀏覽日：2023/02/20)。

伍、結論與建議

數位經濟加速產業朝跨境、跨虛實趨勢發展，企業透過多元平臺賺取利潤已非無本之木，全球化與數位化帶動跨國企業集團跳脫傳統框架，無須在市場國建立實體據點仍可透過數位方式觸及消費者。然此新興趨勢亦造成市場國稅收受到嚴重侵蝕，長期為非跨國、非數位企業帶來競爭劣勢。鑑此，各租稅管轄地(國)皆自行訂定 DSTs 或類似之過渡性措施以為因應，我國亦於2018年發布2018所得稅規定與作業要點，將跨境銷售電子勞務納入所得稅範疇。OECD後提出第一支柱概念，冀透過一致性方法衡平跨國企業集團藉數位經濟操縱利潤誘因，並統一全球數位稅制度。

第一支柱可望提升租稅中立性、公平性與彈性，然其法制面仍面臨諸多挑戰，我國參與第一支柱實際可獲配數額A與須分配予其他市場國之數額A金額合併後，是否仍具稅收淨效益，尚待後續範本發布釐清；再者，OECD至2023年2月底雖已發布許多第一支柱相關文件與指引，預計將於2024年生效，惟仍有諸多細節尚待明確，是否如期生效仍須觀察。我國現行2018所得稅規定與作業要點係對境外電商銷售電子勞務之我國來源收入，減除相關成本費用及劃分境內利潤貢獻程度後計算之來源所得課稅，屬所得稅性質，納入避免雙重課稅協定之適用。依OECD發布草案非屬應廢止之DSTs及其他類似措施，其利潤分配之計算雖不同於數額A，但已得處理部分於我國無實體呈現外國跨國企業集團，於我國合理分攤剩餘利潤之課稅，增加我國稅收。

我國雖非包容性架構成員，然經貿活動依存度高，不容自外於該等重大國際租稅制度變革，未來若兩項支柱架構獲致共識並為多數國家採行，勢必對我國稅制及企業投資與租稅規劃決策產生相當影響，我國應尋求參與第一支柱之可行性與效益。未來若第一支柱發布更完整指令，甚包括數位經濟所得稅雙重課稅消除機制，則我國可望於不影響原稅制穩定前提下，同時配合國際租稅趨勢適時研擬稅制改革，厚植國家發展實力。

參考文獻

一、中文部分

1. 包文凱、王瑀璇(2021),「經濟數位化之國際所得稅制度發展簡析」, *財稅研究*, 50(5), 116-141.

二、英文部分

1. Hongler, P. & Pistone, P. (2015), Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy. *Available at SSRN 2586196*.
2. Li, J. (2021), The legal challenges of creating a global tax regime with the OECD pillar one blueprint. *Bulletin for International Taxation, 2021 (Volume 75), No. 2*.
3. OECD (2001), Taxation and electronic commerce: implementing the Ottawa taxation framework conditions. Paris: OECD.
4. OECD (2013a), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris: OECD.
5. OECD (2013b), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris: OECD
6. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.
7. OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.
8. OECD (2019a), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris: OECD.
9. OECD (2019b), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note*, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challengesdigitalisation.pdf
10. OECD (2020a), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar One Blueprint*: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and

Profit Shifting Project, Paris: OECD.

11. OECD (2020b), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar Two Blueprint*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.
12. OECD (2020c), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.
13. OECD (2021), *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.
14. OECD (2022a), *Progress Report on Amount A of Pillar One*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.
15. OECD (2022b), *Public Consultation Document: Pillar One – Amount B*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.
16. OECD (2022c), *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.
17. OECD (2022d), *Public Consultation Document: Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.
18. OECD (2022e), *Cover Note by the Inclusive Framework to the Progress Report on Amount A of Pillar One*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.
19. Peiyu Chen (2022), *The BEPS project and the digitalisation of the economy: opportunities and risks for tax administrations*. Master's Thesis, Tilburg University, The Netherlands.
20. Piontek, W. (2003), *Zarys finansów publicznych*. Śląskie Wydawnictwa Naukowe Wyższej Szkoły Zarządzania i Nauk Społecznych, Tychy.

21. Pistone, P., Pinto Nogueira, J. F., & Andrade, B. (2019). The 2019 OECD Proposals for addressing the tax challenges of the digitalization of the economy: an assessment. *International Tax Studies (ITAXS)*.-Amsterdam, 2(2), 44.
22. Pinto, D. (2017), Options to Address the Direct Tax Challenges Raised by the Digital Economy-A Critical Analysis. *Can. Tax J.*, 65, 291.
23. Rogers-Glabush, J. (Ed.). (2009), *IBFD International tax glossary*. IBFD.
24. Shu-Chien, J. C. (2018), Neutrality as tax justice: The case of Common Consolidated Corporate Tax Base under the EU law. *European Studies-the Review of European Law, Economics and Politics*, 5(1), 33-66.
25. Sydänmaanlakka, L. (2021), OECD Pillar One Proposal: Fragmentation of the Profit Allocation Rules: A Level Playing Field?.

三、網站資料

1. OECD 網站，<https://www.oecd.org/>。
2. Reliefweb 網站，<https://reliefweb.int/report/world/third-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-meeting-communic-9-10-july-2021>。
3. 中華民國統計資訊網，<https://www.stat.gov.tw/Default.aspx>。
4. 中華民國財政部網站，<https://www.mof.gov.tw/>。
5. 財政部稅務入口網，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain>。
6. 財富 FORTUNE 網站，https://www.fortunechina.com/fortune500/c/2021-08/02/content_394571.htm。