

# 評估我國稅制配合經濟合作暨發展組織 數位經濟課稅解決方案調整之研究

陳衍任\*

## 要 目

壹、前言	伍、我國面對「第一支柱」的行動方案
貳、「數額A」主要內容	陸、關於我國數位經濟課徵所得稅的制度選項
參、「數額B」主要內容	柒、結論與建議
肆、「第一支柱」對各國稅制影響	

## 提 要

由於網際網路的全球化，21世紀的商業活動不以在消費地國成立實體組織為必要。面對數位時代的課稅挑戰，經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Cooperation and Development, OECD)提出「兩項支柱」稅制調整因應，但實際上只有「第一支柱」與數位經濟課稅有關。該支柱建議企業利潤在國際間的課稅管轄權，應建立全新的「利潤分配規則」，以擴張「消費地國」的課稅管轄權。具體內涵包含「數額A」(amount A)，即對跨國公司計算超額利潤份額，為市場管轄區建立一套全新的課稅管轄權；及「數額B」(amount B)，對市場管轄區實際執行基本行銷與配銷活動設定一固定報酬，簡化移轉訂價規則。

我國為接軌國際稅制，減少對數位經濟的所得稅課徵產生重複課稅爭議，實有必要進一步檢視我國稅法相關規定，包括：如未修改所得稅法相關規定或與他國簽訂互惠協定，我國營利事業依「數額A」規定向他國繳納所得稅時，恐難直接適用所得稅法第3條第2項但書的國外稅額扣抵規定。又我國營業稅未來如有

\* 本文作者為國立臺灣大學法律學系助理教授。

註：本文整理自財政部112年度委託研究計畫報告「評估我國稅制配合經濟合作暨發展組織數位經濟課稅解決方案調整之研究」。

機會採行境外電商銷售電子勞務「全面正向課稅模式」，此時所得稅應可同步調整為「全面申報納稅制」，進而消除B2B與B2C在稽徵程序上的差別對待。另我國現階段尚無引進「數額B」的急迫性與必要性，未來倘國際間有相當數量國家採行「數額B」，或「數額B」未來有機會調整為強制適用時，屆時可再逐步導入我國稅制。

## 壹、前言

### 一、數位經濟課稅發展現況

自從「稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)第 1 號行動方案」發布以來，OECD/G20「BEPS 行動計畫包容性架構」(Inclusive Framework on BEPS，下稱IF)即針對數位經濟課稅所面臨的挑戰，緊鑼密鼓地進行討論，目前已有147個國家加入討論<sup>1</sup>。過去數年，即致力於提出一個全新的全球課稅制度建議方案。OECD於2019年1月發布「基本宣言」(Policy Note)，針對數位時代的課稅挑戰，提出兩項稅制調整「支柱」(Pillar)因應<sup>2</sup>。其中，「第一支柱」建議企業利潤在國際間的課稅管轄權，應建立全新的「利潤分配規則」(Profit Allocation Rules)，具體內涵是藉由「新的關聯性標準」(New Nexus Rules)，擴張「消費地國」的課稅管轄權；「第二支柱」則建議各國就跨國企業所賺取的利潤，應繳納所謂的「全球最低稅負」(Global Minimum Tax)。

OECD分別在2019年2月<sup>3</sup>及11月<sup>4</sup>舉辦公開諮詢，對於這兩項支柱在課徵技

---

<sup>1</sup> 「BEPS包容性架構」係致力將OECD與「二十大工業國」(Group of Twenty，下稱「G20」)關於BEPS計畫成果付諸實施之國家聯盟。關於「BEPS包容性架構」細節，可參考Kreienbaum/Fehling, *Das Inclusive Framework on BEPS—ein neuer Akteur in der internationalen Steuerpolitik*, IStR 2017, 929, 929 f.

<sup>2</sup> OECD (2019). *Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy—Policy note: OECD/G20 base erosion and profit shifting project*. OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (last visited: July 31, 2024).

<sup>3</sup> OECD (2019). *Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy: Public consultation document*. Base Erosion and Profit Shifting Project. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (last visited: July 31, 2024).

<sup>4</sup> OECD (2019). *Global anti-base erosion proposal ('GloBE'), Pillar Two: Public consultation document*. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf> (last visited: July 31, 2024).

術上與實務上可能遭遇的問題，廣泛蒐集利害關係人的改革建議。其後，OECD 在 2020 年 10 月正式發布這兩項支柱的具體「藍圖」(Blueprint)<sup>5</sup>；同時也在 2021 年 1 月徵求公開意見，並在同年 7 月及 10 月陸續發布「雙支柱解決方案」的聲明。這份聲明也提交給 G20 財政部長與中央銀行總裁，內容概述 IF 成員在「第一支柱」與「第二支柱」的目標下，彼此有廣泛合作的意願。

「雙支柱解決方案」雖然都屬於「數位經濟課稅解決方案」的一部分，但實際上，只有「第一支柱」與數位經濟課稅有直接關聯性；至於「第二支柱」的規範目的，則在避免跨國集團內部的利潤移轉行為，同時也在遏止各國競相提供低稅負的租稅競賽。因此，本文主要著重探討「第一支柱」。

2023 年 10 月 11 日，OECD 又發布「實施第一支柱數額 A 多邊公約」(Multilateral convention to implement Amount A of Pillar One, MLC)<sup>6</sup>。儘管該 MLC 尚未開放簽署(因 IF 成員尚未全面達成共識)，OECD 依舊同時發布 MLC 「解釋性聲明」(Explanatory Statement to the MLC)與「對數額 A 確定性應用之理解」(Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One, UAC)兩份文件。共計 138 個國家及管轄區也在 OECD 發布「關於第一支柱與第二支柱結果聲明」(下稱結果聲明)中同意，在 2024 年 12 月 31 日之前，或在 MLC 生效前(如 MLC 提早生效時)，不對任何跨國企業課徵新的數位服務稅(或類似措施)。但前提是，在 2024 年底之前，各國就 MLC 的簽署已有足夠進展。

2024 年 2 月 19 日，OECD 發布「第一支柱關於數額 B 最終報告」，各管轄區可以自 2025 年 1 月 1 日起的會計年度<sup>7</sup>，就其管轄區內的特定交易採用「簡化方法」認定。

---

<sup>5</sup> OECD (2020). *Tax challenges arising from digitalisation – Report on Pillar One blueprint: Inclusive framework on BEPS*. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (last visited: July 31, 2024); OECD. (2020) *Tax challenges arising from digitalisation – Report on Pillar Two blueprint: Inclusive framework on BEPS*. <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en> (last visited: July 31, 2024).

<sup>6</sup> OECD (2023). *Multilateral convention to implement Amount A of Pillar One*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html> (last visited: July 31, 2024).

<sup>7</sup> OECD (2024). *Pillar One - Amount B: Inclusive framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. <https://doi.org/10.1787/21ea168b-en> (last visited: July 31, 2024).

## 二、研究目的與研究範圍

本文將以 OECD 於 2019 年發布的「研議一致處理經濟數位化租稅挑戰工作計畫」(下稱「數位經濟租稅計畫」)，與 2021 年 7 月 1 日發布的「數位經濟課稅解決方案」為基礎，針對 2023 年 10 月 11 日發布的 MLC、2024 年 2 月 19 日發布的「第一支柱數額 B 最終報告」，及迄 2024 年底為止陸續發布的相關法律文件，進行分析與討論。

「第一支柱」主要包含以下三個要素：

首先，在跨國公司層面，計算一個超額利潤份額，為市場管轄區建立一套新的課稅管轄權(數額 A)。

其次，建立一套經協調的規則，對於市場管轄區實際執行的基本行銷與配銷活動，設定一個固定的報酬(數額 B)。

第三，透過一套有效的爭議預防與解決機制，提高稅捐課徵的確定性，進而解決可能出現在市場管轄區間關於利潤歸屬的潛在爭議。

為聚焦「第一支柱」對我國稅捐稽徵實務的影響與建議，本文將探討「數額 A」與「數額 B」的主要內容、「第一支柱」對各國稅制的影響，及我國面對「第一支柱」應有的行動方案。

其次，由於我國於 2018 年 1 月 2 日已率先制定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」，建立我國境外電商課徵所得稅制度。在 OECD「第一支柱解決方案」發布後，為接軌國際稅制，以減少對數位經濟之所得稅課徵產生重複課稅的爭議，實有必要配合上述國際數位經濟稅制的新近發展趨勢，進一步檢視我國稅法相關規定，研議我國關於數位經濟之所得稅課徵制度的優化方向。為此，本文將以對境外電商提供廣告服務課稅為例，說明我國關於數位經濟的所得稅課徵，可考量的稅制規劃選項。最後，則是本文的結論與建議。

## 貳、「數額 A」主要內容

### 一、「數額 A」實體規則

有關「數額 A」的適用，可簡化為以下公式。以市場管轄區 A 為例，影響其

稅收變化的要素如圖1(方塊A至方塊F)<sup>8</sup>：

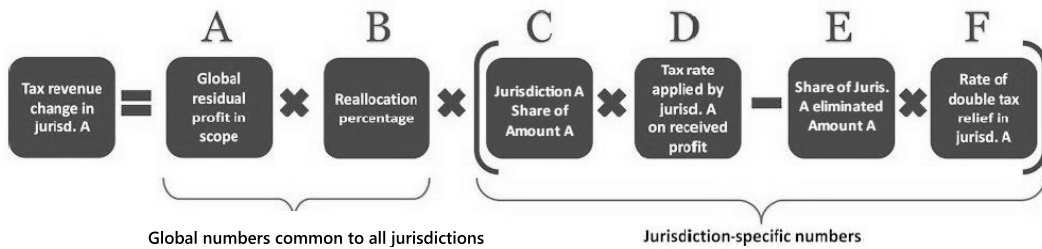


圖1 「數額A」下管轄區A 稅收變化之公式組成

資料來源：O'Reilly, P., et al. (2023). Update to the economic impact assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *OECD Taxation Working Papers*, No. 66.

方塊A：適用範圍內全球超額利潤

方塊B：分配比率(25%)

方塊C：管轄區A得分配「數額A」的份額(或比例)

方塊D：管轄區A對獲配利潤所適用稅率

方塊E：管轄區A減免「數額A」的份額

方塊F：管轄區A減免雙重課稅的稅率

上述公式針對每一個適用範圍內跨國企業逐一計算。對單一跨國企業而言，方塊A及方塊B在每一個管轄區的內容均相同。方塊C至方塊F則適用於跨國企業在個別管轄區。

公式中的組成部分，是針對個別管轄區為個別適用範圍內的跨國企業計算而得，再將所有適用範圍內的結果合併計算，以得出各管轄區的最終結果。此種方法允許行業層級與跨國企業層級的利潤、收入、折舊與薪資分配在各管轄區之間的差異被計算在內，進而影響各管轄區之間的稅收分配與數額。

方塊C及D，與一個管轄區從課稅權重新分配中增加的稅收有關；方塊E及F，與一個管轄區因重新分配而必須放棄的稅收有關(雙重課稅減免)。方塊C及E，分

<sup>8</sup> O'Reilly, P., et al. (2023). Update to the economic impact assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *OECD Taxation Working Papers*, No. 66. OECD Publishing, Paris, pp. 11-13, <https://doi.org/10.1787/7c35a55c-en> (last visited: Nov. 1, 2024).

別是一個管轄區獲得分配與必須放棄的「全球可分配超額利潤」( $A*B$ )的份額。在這兩種情況下，稅收對一個管轄區的影響，都是「稅基調整」( $A*B*C$ 代表獲分配的「數額A」， $A*B*E$ 代表必須放棄的稅基)，與適用「稅率」( $D$ 與 $F$ )的乘積。因此，從「數額A」獲配的稅收總額等於 $A*B*C*D$ ；因雙重課稅減免而放棄的稅收總額等於 $A*B*E*F$ 。這兩個金額之間的差額，即「數額A」對特定跨國企業在特定管轄區的淨稅收影響。

增加稅收方面，各管轄區依其在特定跨國企業集團全球收入中所占份額(方塊C)，分配該跨國企業的可分配超額利潤，並假設該分配以獲配管轄區當地的法定稅率(方塊D)課稅。全球收入的計算，採以目的地為基礎的銷售指標或總體經濟分配指標，具體內容則取決於企業的商業模式，與將收入來源分配給最終消費者的可行性。在此種計算方式下，一個管轄區可能會獲配在該管轄區既無實體存在，亦無直接銷售的跨國企業利潤。在某些情況下，此種分配可能會因「行銷與配銷利潤安全港」規則而減少獲配利潤。

減免稅收方面，方塊E表示特定管轄區因消除規則，而必須提供特定跨國企業全球雙重課稅減免的份額；而方塊F則表示該跨國企業的利潤，目前在特定管轄區被課稅的估計有效稅率。各管轄區為特定跨國企業提供的雙重課稅減免額度，是根據MLC概述的多層次方法計算而得。各管轄區會依據跨國企業在該管轄區的「利潤」與「折舊及薪資」比率分為不同等級，擁有較高利潤比率的管轄區會優先提供雙重課稅減免。當跨國企業的超額利潤被分配到較低層級的管轄區時，該等小型及低所得管轄區往往不會提供任何雙重課稅減免，這是由於低獲利水準及「微量門檻」的適用結果。

## 二、MLC

考量現有的雙邊協議，通常僅允許在雙邊關係中消除重複課稅。然而，要根據「數額A」的規定重新分配課稅權，就必須透過多邊機制來完成。OECD預計採用的MLC，應該可以預防適用上的困難，確保各國規定的一致性與稅捐課徵的安定性。尤其是在課稅安定性方面，OECD預計透過簡化程序進行新制的管理(稅務申報與核定)，同時藉由MLC的締結與適用，避免可能引發的稅務衝突。此

外，OECD也會透過應用指引，協助各租稅管轄區充分理解「第一支柱」的適用(解釋性聲明)。

### 三、實施時程

「第一支柱」原本計畫在2023年1月1日起普遍適用，但由於成員國間達成協議的困難度極高，因此，2023年7月11日，OECD另行發布一份「結果聲明」，更新第一支柱「數額A」與「數額B」的實施日期與時間表。

「第一支柱」MLC至少需要得到30個國家的批准，且這些國家至少必須擁有跨國企業最終母公司數量的60%。一旦滿足這些最低條件，已經批准的國家即可決定，該MLC何時生效。這當中，擁有許多跨國企業最終母公司的美國，會是「第一支柱」的MLC是否(及何時)生效的最大關鍵。

### 四、廢除數位服務稅

「第一支柱」的實施，需要各參與國主動表明且明確承諾，確定廢除既有的單邊措施(例如有些國家採行數位服務稅)，同時不再引進新的稅制。這在2022年7月發布的進展報告中，又再次表明且經確認，並載入MLC中。

## 參、「數額B」主要內容

### 一、「數額B」核心內容

#### (一)「數額B」制度目的

OECD提出「數額B」，目的是為了引進一種全新的分配制度，以確定企業利潤的課稅權歸屬。具體而言，「數額B」可說是一種「基本行銷與配銷活動」的標準化報酬，即大幅簡化基本行銷與配銷活動的移轉訂價規則。對納稅義務人與發展中國家而言，將有更大確定性。因此，IF成員國同意採共同架構，確定及衡量基本行銷與配銷活動的應有報酬，簡化移轉訂價的查核工作<sup>9</sup>。

<sup>9</sup> OECD (2024). *Pillar One - Amount B: Inclusive framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. <https://doi.org/10.1787/21ea168b-en> (last visited: July 31, 2024).

## (二)「數額B」適用範圍

### 1. 符合資格的交易

「數額B」僅針對跨國關係企業從事以下兩類受控交易，提供簡化的常規交易原則，作為價格決定的參考依據<sup>10</sup>：

- (1)買賣行銷及配銷交易：批發配銷商(wholesale distributor)向一個或多個關係企業進貨後，再批發配銷給非關係企業。
- (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，協助一個或多個關係企業批發或配銷商品給非關係企業。

不同於「數額A」訂有適用門檻，僅針對大型跨國企業集團有其適用；「數額B」則未有營運規模門檻的要求，原則上可適用於任何具有基本行銷與配銷活動的企業。

### 2. 範圍界定的標準

為了讓上述兩類符合資格的交易，得以適用簡化的常規交易原則，還必須滿足以下兩項標準<sup>11</sup>：

- (1)符合資格的交易須未承擔重大經濟風險，也未擁有特殊且有價值無形資產。即可使用單邊移轉訂價方法可靠地訂價，且配銷商、銷售代理商或仲介商為受測試方。
- (2)符合資格的交易中，受測試方的年度營業費用占營業收入比重，必須介於3%(下限)至20%-30%(上限)之間。

### 3. 被排除的交易類型

「數額B」所規範的交易，應包含配銷實體從國外關係人購買商品或服務，且主要在當地市場進行配銷，並在此過程中從事簡單的銷售活動。換言之，交易對象僅限於實體物與商品的銷售，亦即交易標的為有形商品，排除數位商品、大

---

<sup>10</sup> Id. at 17.

<sup>11</sup> Id. at 17-18.

宗商品，及與銷售活動無關的服務<sup>12</sup>。

此外，配銷商銷售給最終消費者的零售收入，如超過最低限度門檻(三年加權平均總銷售收入的 20%)，同樣也排除「數額B」的適用<sup>13</sup>。

### (三)「數額B」訂價架構

#### 1. 最通常規交易方法

OECD認為，對於「數額B」適用範圍內的合格交易而言，「交易淨利潤法」(Transactional Net Margin Method, TNMM)應屬測試合理利潤的最通常規交易方法。

#### 2. 適用簡化與優化訂價方法

在TNMM的適用下，應以「營業利潤率」或稱「銷售報酬率」(Return on Sales, ROS)作為利潤率指標。同時藉由以下兩個步驟，確認合理常規交易的利潤率<sup>14</sup>：

##### (1)根據具有固定淨利潤率的TNMM確定交易價格

使用TNMM的移轉訂價方法，是基於一個預先設定且全球適用的價格矩陣，並從中確定應適用的ROS，作為TNMM的利潤指標。為符合接近常規交易的ROS，將根據以下三個要素，以矩陣分配的形式呈現，這些要素必須根據細分的財務數據決定：

- ①淨營業資產強度(net operating asset intensity, OAS)：即淨營業資產與淨收入比率。
- ②營業費用強度(operating expense intensity, OES)：即營業費用與淨收入比率。
- ③產業別：區分為三種類型產業群組(表1)。

<sup>12</sup> Id. at 21-24.

<sup>13</sup> Id. at 10.

<sup>14</sup> Id. at 26-31.

表1 數額B計算ROS三種類型產業群組

第一類產業群組	第二類產業群組	第三類產業群組
易腐食品、雜貨、家庭消耗品、建築材料及用品、水管用品與金屬。	IT硬體及組件、電氣組件及消耗品、動物飼料、農業用品、酒精與煙草、寵物食品、服裝鞋類及其他服飾、塑膠及化學品、潤滑油、染料、藥品、化妝品、健康及福利產品、家用電器、消費電子產品、家具、家庭及辦公用品、印刷品、紙張及包裝、珠寶、紡織品、皮革及毛皮、新舊國產車輛、車輛零件及用品、混合產品，以及未在第一類或第三類列出之產品及組件。	醫療機械、工業機械(包括工業及農業車輛)、工業工具、工業零件及雜項用品。

資料來源：OECD (2024). Pillar One - Amount B: Inclusive framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

價格矩陣(表2)的應用，可區分為三個相對簡單的步驟<sup>15</sup>：

- ①第一步是確定各自的產業群組，以確定價格矩陣的第1行至第3行。OECD根據各產業獲利能力的關聯性，將產業區分為三個群組。如果某產業群組的年銷售額至少80%以上可歸屬該群組，則其他產業群組的銷售額都必須分配給該產業群組。如果某公司的年銷售額，未能至少80%來自單一產業群組，則必須使用價格矩陣計算個別產業的ROS加權平均值。
- ②第二步是在3年加權平均值的基礎上，計算OAS與OES，以確定A至E列中的要素強度(factor intensity；如有必要，可根據細分的財務數據決定)。
- ③第三步則是運用要素強度分類與產業群組間的價格矩陣交叉點，以確定目標ROS。根據簡化與優化訂價方法下的任何價格，在目標ROS+/-0.5%範圍內，都應被視為符合市場慣例的合格交易。

<sup>15</sup> Id. at 26-31.

**表2 「數額B」下採TNMM決定ROS之全球價格矩陣**

要素強度 (Factor Intensity)	產業群組		
	第一類產業群組	第二類產業群組	第三類產業群組
(A) OAS 45%以上，OES 不限	3.50%	5.00%	5.50%
(B) OAS 介於 30%至 44.99%， OES 不限	3.00%	3.75%	4.50%
(C) OAS 介於 5%至 29.99%， OES 不限	2.50%	3.00%	4.50%
(D) OAS 小於 15%，OES 10% 以上	1.75%	2.00%	3.00%
(E) OAS 小於 15%，OES 小於 10%	1.50%	1.75%	2.25%

資料來源：OECD (2024). *Pillar One - Amount B: Inclusive framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

(2)根據營業費用交叉檢查(Operating Expense Cross-Check)「上限與下限」

一旦在全球價格矩陣中確定初步的目標ROS，就必須根據合格交易的營業費用，針對目標ROS進行以下四階段的驗證程序，以避免對營業費用特別低或特別高的企業，給予可能過高或過低的補償<sup>16</sup>：

- ①首先，應根據全球價格矩陣確定(初步)合格交易的ROS，以該利潤占營業費用比率計算「等效營業費用利潤率」(Equivalent return on operating expence)。
- ②其次，應根據要素強度，設定一個下限為10%，上限為40%、60%、70%的限制架構。此外，與收入較高管轄區相比，收入較低管轄區的經銷商，可能因營業費用交叉檢查而產生更為頻繁的調整。在歷經IF成員間的協調後，OECD針對符合資格的管轄區(表3)，另外設計一套較高的營業費用上限比率。對於這些位於特定國家的銷售企業(合格租稅管轄區)，其要素強度的替代上限率，調整為45%、70%、80%(表4)。

<sup>16</sup> Id. at 29-30.

表3 適用替代等效營業費用利潤率上限與下限的合格租稅管轄區名單(2024年6月)

*List of Qualifying Jurisdictions within the meaning of section 5.2 (Operating expense cross-check) – June 2024*

- |                                    |                                    |                                    |
|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| • Afghanistan                      | • Gambia                           | • Pakistan                         |
| • Albania                          | • Georgia                          | • Palau                            |
| • Algeria                          | • Ghana                            | • Papua New Guinea                 |
| • Angola                           | • Grenada                          | • Paraguay                         |
| • Argentina                        | • Guatemala                        | • Peru                             |
| • Armenia                          | • Guinea                           | • Philippines                      |
| • Azerbaijan                       | • Guinea-Bissau                    | • Rwanda                           |
| • Bangladesh                       | • Haiti                            | • Saint Lucia                      |
| • Belarus                          | • Honduras                         | • Saint Vincent and the Grenadines |
| • Belize                           | • India                            | • Samoa                            |
| • Benin                            | • Indonesia                        | • Sao Tome and Principe            |
| • Bhutan                           | • Iraq                             | • Senegal                          |
| • Bolivia                          | • Jamaica                          | • Serbia                           |
| • Bosnia and Herzegovina           | • Jordan                           | • Sierra Leone                     |
| • Botswana                         | • Kazakhstan                       | • Solomon Islands                  |
| • Brazil                           | • Kenya                            | • Somalia                          |
| • Bulgaria                         | • Kiribati                         | • South Africa                     |
| • Burkina Faso                     | • Kosovo                           | • South Sudan                      |
| • Burundi                          | • Kyrgyzstan                       | • Sri Lanka                        |
| • Cabo Verde                       | • Lao People's Democratic Republic | • Sudan                            |
| • Cambodia                         | • Lebanon                          | • Suriname                         |
| • Cameroon                         | • Lesotho                          | • Syrian Arab Republic             |
| • Central African Republic         | • Liberia                          | • Tajikistan                       |
| • Chad                             | • Libya                            | • Tanzania                         |
| • China                            | • Madagascar                       | • Thailand                         |
| • Colombia                         | • Malawi                           | • Timor-Leste                      |
| • Comoros                          | • Malaysia                         | • Togo                             |
| • Congo                            | • Maldives                         | • Tonga                            |
| • Costa Rica                       | • Mali                             | • Tunisia                          |
| • Côte d'Ivoire                    | • Marshall Islands                 | • Türkiye                          |
| • Cuba                             | • Mauritania                       | • Turkmenistan                     |
| • Democratic Republic of the Congo | • Mauritius                        | • Tuvalu                           |
| • Djibouti                         | • Mexico                           | • Uganda                           |
| • Dominica                         | • Micronesia                       | • Ukraine                          |
| • Dominican Republic               | • Moldova                          | • Uzbekistan                       |
| • Ecuador                          | • Mongolia                         | • Vanuatu                          |
| • Egypt                            | • Montenegro                       | • Venezuela                        |
| • El Salvador                      | • Morocco                          | • Viet Nam                         |
| • Equatorial Guinea                | • Mozambique                       | • West Bank and Gaza Strip         |
| • Eritrea                          | • Myanmar                          | • Yemen                            |
| • Eswatini                         | • Namibia                          | • Zambia                           |
| • Ethiopia                         | • Nepal                            | • Zimbabwe                         |
| • Fiji                             | • Nicaragua                        |                                    |
| • Gabon                            | • Niger                            |                                    |
|                                    | • Nigeria                          |                                    |
|                                    | • North Macedonia                  |                                    |

資料來源：OECD (2024). *Statement on the definitions of qualifying jurisdiction within the meaning of section 5.2 and section 5.3 of the simplified and streamlined approach*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

說明：表列國家不代表有義務採行或將採行簡化機制。

**表4 等效營業費用利潤率上限與下限範圍**

要素強度	上限比率	合格管轄區替代上限比率	下限比率
高OAS(A)	70%	80%	10%
中OAS(B+C)	60%	70%	
低OAS(D+E)	40%	45%	

資料來源：OECD (2024). *Pillar One - Amount B: Inclusive framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

- ③再者，應將第一階段確定的「等效營業費用利潤率」，與第二階段確定的限制範圍進行比較。如果「等效營業費用利潤率」在相關的限制範圍內，則無須調整根據全球價格矩陣確定的目標ROS。然而，如果「等效營業費用利潤率」已經超出限制範圍，則應依據下列第四個階段進行，以確保「等效營業費用利潤率」不會超出限制範圍。
- ④最後，如果「等效營業費用利潤率」已經超出限制範圍，則必須降低目標ROS，直到「等效營業費用利潤率」符合相關限制範圍的上限；如果「等效營業費用利潤率」低於限制範圍，則必須提高目標ROS，直到「等效營業費用利潤率」達到10%的下限。

(3)根據「資料可用性機制」進行國家風險調整

此外，對於某些缺乏可比較資料的管轄區(表5)，特別是「低稽徵能力管轄區」(low-capacity jurisdictions)，一般認為屬「高風險」管轄區，此時可根據「資料可用性機制」(data availability mechanism)，例如依獨立信用評等機構(穆迪、標準普爾全球評等)，所建構的風險溢價水準，調整受測方的銷售報酬率。

表5 缺乏可比較資料管轄區名單(2024年6月)

*List of Qualifying Jurisdictions within the meaning of section 5.3 (Data availability mechanism) – June 2024*

- Afghanistan
- Albania
- Algeria
- Andorra
- Angola
- Argentina
- Armenia
- Azerbaijan
- Bahrain
- Bangladesh
- Barbados
- Belarus
- Belize
- Benin
- Bhutan
- Bolivia
- Botswana
- Brazil
- Burkina Faso
- Burundi
- Cabo Verde
- Cambodia
- Cameroon
- Central African Republic
- Chad
- Comoros
- Congo
- Cook Islands
- Costa Rica
- Côte d'Ivoire
- Cuba
- Curaçao
- Democratic Republic of the Congo
- Djibouti
- Dominica
- Dominican Republic
- Ecuador
- Egypt
- El Salvador
- Equatorial Guinea
- Eritrea
- Eswatini
- Ethiopia
- Fiji
- Gabon
- Gambia
- Georgia
- Ghana
- Grenada
- Guatemala
- Guinea
- Guinea-Bissau
- Haiti
- Honduras
- Indonesia
- Iraq
- Jamaica
- Jordan
- Kazakhstan
- Kenya
- Kiribati
- Kosovo
- Kyrgyzstan
- Lao People's Democratic Republic
- Lebanon
- Lesotho
- Liberia
- Libya
- Madagascar
- Malawi
- Malaysia
- Maldives
- Mali
- Marshall Islands
- Mauritania
- Mauritius
- Mexico
- Micronesia
- Moldova
- Mongolia
- Montenegro
- Montserrat
- Morocco
- Mozambique
- Myanmar
- Namibia
- Nepal
- Nicaragua
- Niger
- Nigeria
- North Macedonia
- Oman
- Pakistan
- Palau
- Panama
- Papua New Guinea
- Paraguay
- Peru
- Philippines
- Rwanda
- Saint Lucia
- Saint Vincent and the Grenadines
- Samoa
- San Marino
- Sao Tome and Principe
- Senegal
- Seychelles
- Sierra Leone
- Solomon Islands
- Somalia
- South Africa
- South Sudan
- Sri Lanka
- Sudan
- Suriname
- Syrian Arab Republic
- Tajikistan
- Tanzania
- Timor-Leste
- Togo
- Tonga
- Trinidad and Tobago
- Tunisia
- Turkmenistan
- Turks and Caicos Islands
- Tuvalu
- Uganda
- Uruguay
- Uzbekistan
- Vanuatu
- Venezuela
- West Bank and Gaza Strip
- Yemen
- Zambia
- Zimbabwe

資料來源：OECD (2024). *Statement on the definitions of qualifying jurisdiction within the meaning of section 5.2 and section 5.3 of the simplified and streamlined approach*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

說明：表列國家不代表有義務採行或將採行簡化機制。

#### (四)提高稅務確定性

關於如何提高稅務確定性，可區分為以下三種情形<sup>17</sup>：

##### 1. 「低稽徵能力管轄區」對其管轄區內的配銷商申請適用「數額B」

IF 成員承諾，當「低稽徵能力管轄區」採用「數額B」時，將尊重「數額B」確定的結果，並採取一切合理步驟，以避免雙重課稅或雙重不課稅。

##### 2. 有移轉訂價爭議的管轄區間皆採用「數額B」

各管轄區預期將接受「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(Mutual Agreement procedure, MAP)的結果。

##### 3. 有移轉訂價爭議的管轄區間，有一個以上管轄區未採用「數額B」

在MAP或隨後衍生仲裁程序中，倘若與該MAP相關的其中一個或多個管轄區，未選擇採用「數額B」或接受該結果，則參與該MAP的兩個管轄區的主管機關，應根據「OECD移轉訂價指導原則」的其他規定，來證明其立場的合理性。

## 二、引進「數額B」的可行性評估

如前所述，在MAP或隨後衍生的仲裁程序中，倘若與該MAP相關的其中一個或多個管轄區，未選擇採用「數額B」或接受該結果，此時參與該MAP的兩個管轄區的主管機關，就必須回歸以往的「OECD移轉訂價指導原則」。這意味著在大多數情況下，跨國企業仍須製作補充性的資料庫研究，以確定未將簡化與優化訂價方法納入國內法的國家，對相關交易應適用的淨利率為何，但這正是OECD最初希望避免遇到的困境。

事實上，跨國企業如採行簡化與優化訂價方法，雖然可以減少徵納雙方的法規遵循成本，同時減少事後查核的爭議。但這些優點卻被簡化與優化訂價方法在適用上受到的諸多限制，及額外增加的法規遵循成本所抵銷。例如：簡化與優化訂價方法的適用範圍過於侷限，在實際應用上過於複雜且多層次，並且可能存在法律適用上的不確定性，進而引發爭議。

<sup>17</sup> Id. at 35-37.

有鑑於此，本文認為，在國際間尚未有絕對共識前，我國現階段似無引進「數額B」的急迫性與必要性。倘國際間有足夠數量的國家已決定採納「數額B」，或「數額B」未來有機會調整為強制採用時，屆時可再逐步導入我國稅法。但即便如此，現階段仍不妨礙參考「數額B」相關規定與考量因素(例如全球價格矩陣等因素強度規定)，作為現行稅捐稽徵機關認定相關合格交易之常規交易價格時的參考依據，對我國移轉訂價查核認定的明確化仍有正面影響。

### 肆、「第一支柱」對各國稅制影響

依據法國巴黎經濟學院(Paris School of Economics)於2023年3月發表關於「第一支柱數額A對各國稅收影響」的研究報告(Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates)指出，若以IF成員為研究範圍，在第一支柱數額A的適用下，預計要重新分配的總利潤(即數額A)約為935億歐元。再按市場管轄區的法定公司所得稅稅率計徵，估計產生240億歐元的總稅收增益。如進一步考慮消除雙重課稅的因素後，該金額將進一步減少為156億歐元，占總稅收的0.16%。

前揭報告進一步分析各國的估計淨利潤。研究發現，這些重新分配的利潤，在全球範圍內呈現不均等的分配。最大受益者將是美國，獲得稅收增益77億歐元；中國大陸獲得32億歐元；歐盟則獲得26億歐元。這是因為跨國企業的最終消費者，主要還是集中在該等管轄區。這也可以解釋，為何在絕對數字上，已開發國家與高所得國家的收益，明顯超過發展中國家與低所得國家。在相對數字上，第一支柱數額A帶來的額外稅收，將占已開發國家當前稅收的0.17%，並各占開發中國家及最不發達(least developed)國家的0.15%<sup>18</sup>(表6)。

---

<sup>18</sup> Id. at 14, 19.

表 6 估計數額A將增加的稅收比重

單位：百萬歐元

Classification	No. of countries	Reallocated profits	Gross gain	Elimination	Loss	Net gain	% Taxes
Developed	36	56 761.1	14 914.1	26 159.0	2 894.4	12 019.7	0.17%
<i>of which G7</i>	7	48 033.5	12 989.4	11 748.4	1 962.2	11 027.3	0.20%
<i>of which Tax havens</i>	7	3 719.9	741.6	13 830.7	840.0	-98.4	-0.02%
<i>of which non-havens</i>	29	53 041.2	14 172.5	12 328.2	2 054.4	12 118.1	0.18%
Developing	94	36 611.2	9 116.5	68 140.4	5 614.7	3 501.8	0.15%
<i>of which tax havens</i>	28	2 683.5	452.0	48 162.8	1 578.7	-1 126.7	-2.03%
<i>of which non-havens</i>	66	33 927.7	8664.5	19 977.6	4036.0	4 628.5	0.16%
Least developed	12	167.2	56.1	150.4	24.6	31.5	0.15%
Total	142	93 539.5	24 086.7	94 449.7	8 533.8	15 552.9	0.16%

This table presents descriptive statistics of the covered groups that are subject to Pillar One. The figures are in million of euros for the Turnover and Amount A. The net gains are presented as a percentage of total taxes.

資料來源：法國巴黎經濟學院研究報告，頁14，Table 3。

值得一提的是，前揭報告除了以140個IF成員管轄區作為基準情境測試外，另外也以幾乎所有的全球管轄區(總計200個)作為測試對象，估算其來自數額A的利潤。預計要重新分配的全球總利潤，將增加至約944億歐元，高於僅限於IF成員時的情境；淨稅收增益則略為增加至159億歐元。在此一情境下，有兩個國家躍身成為淨稅收增益超過1億歐元的頂級管轄區，一個是委內瑞拉(1.31億歐元)，另一則是我國(5.53億歐元)。

根據研究資料顯示，我國如有機會適用第一支柱數額A，預計可重新分配的總利潤約為28億歐元。再按我國營利事業所得稅稅率20%計算，估計產生5.55億歐元的淨稅收增益。如進一步考慮消除雙重課稅因素後，該金額略降為5.53億歐元。換言之，我國如有機會適用第一支柱數額A，對我國稅收將有所裨益。

## 伍、我國面對「第一支柱」的行動方案

### 一、「第一支柱」實施不確定性

事實上，「第一支柱」在美國實施的可能性極低，因為這無異是美國政府拿石頭砸自己的腳。因此，美國對推進MLC所需的條約修改進度，明顯支持不足。但如果沒有美國國會，尤其是參議院的支持，美國實在很難批准MLC，同時修改既有的租稅協定，進而實施「第一支柱」。

鑑於美國企業占全球適用「數額A」的企業已超過半數，倘若缺乏美國的支持，「第一支柱」確實無法繼續推行。這意味著，「第一支柱」的未來，有高度不

確定性。

然而，倘「第一支柱」未來有機會實施，對我國政府而言，即有必要事前沙盤推演，以我國是否加入IF為前提假設，分別針對我國跨國企業集團在他國受影響層面及因應措施，及外國跨國企業集團在我國受影響層面及因應措施，進行相關政策的具體評估。

## 二、「第一支柱」MLC的加入方式

非IF成員似無法直接申請加入並簽署MLC，要適用「第一支柱」數額A，必須以加入並簽署MLC為前提。而MLC的簽署，又以具備IF成員為先決條件。

由於IF既有成員對新成員資格享有否決權，在當前國際地緣政治氛圍下，我國近期內如欲申請加入IF，勢將遭遇困難。

但即便如此，本文仍本於制度規劃的完整性，對於國際政治發展不預設過多現實立場。因此，以下說明，將區分「倘我國有機會加入IF」與「倘我國最終無法加入IF」兩種情形，分別論述。

## 三、倘我國有機會加入IF

### (一)我國跨國企業集團在他國受影響層面及因應措施

符合「第一支柱」適用條件的我國跨國企業集團，倘其市場所在地位於他國，此時在「第一支柱」的適用下，我國跨國企業集團針對其超額利潤的25%，必須在市場管轄區當地繳稅。

### (二)外國跨國企業集團在我國受影響層面及因應措施

符合「第一支柱」適用條件的外國跨國企業集團，倘若我國是其市場所在地國之一，且我國最終有機會加入IF，並簽署「第一支柱」相關MLC。外國跨國企業集團應針對我國市場管轄區的部分進行繳稅。

## 四、倘我國最終無法加入IF

### (一)我國跨國企業集團在他國受影響層面及因應措施

1. 原則：我國企業在他國無須依「第一支柱」繳稅

理論上，「第一支柱」僅適用於已簽署「第一支柱」相關MLC的成員國。我國如無法加入IF並簽署MLC，自無「第一支柱」的適用。此時，我國企業無須依「第一支柱」，在他國就其「超額利潤」繳稅；同樣地，他國企業亦無須依「第一支柱」，在我國就其「超額利潤」繳稅。

## 2. 例外：他國如將「第一支柱」國內法化

值得注意的是，各市場管轄區如將「第一支柱」的內容訂入其國內稅法，並依其國內稅法對我國企業在當地的「超額利潤」課稅，屆時我國企業仍可能面臨在市場管轄區被課稅的情境，甚至面臨重複課稅的風險。

倘若如此，我國政府與企業會面臨的下一個問題則是：我國企業在市場管轄區被依國內法化後的「第一支柱」所課徵的稅額，得否抵減我國營利事業所得稅。此牽涉「數額A」是否具備「營利事業所得」的性質，及得否適用所得稅法第3條第2項的國外稅額扣抵規定。

### (1) 「數額A」具備「營利事業所得」性質

分配給市場管轄區課稅的「數額A」，是基於集團損益表上的淨利數字計算而來，「數額A」的計算與分配規定，雖然有別於所得稅法第24條的典型規定，但這並不影響「數額A」屬於針對「營利事業所得」課稅的類型。

### (2) 境外「營利事業所得」稅額扣抵困境

依據所得稅法第3條第2項但書規定，營利事業來自中華民國境外的所得，已依所得來源國稅法規定繳納的所得稅，始得由納稅義務人自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。換言之，僅營利事業的「國外來源所得」已在國外繳納的所得稅，始得扣抵我國應納稅額；至於營利事業的「國內來源所得」，縱使在國外繳納所得稅，依舊無法依現行規定扣抵我國應納稅額。

我國營利事業國內總機構因從事國際貿易，直接對中華民國境外客戶銷售貨物，進而取得營業利潤，依國際貿易慣例，應為「我國來源所得」，非「外國(市場管轄區)來源所得」。因此，在現行法制背景下，縱使認為「數額A」具備「營利事業所得」性質，如未修改所得稅法相關規定或與他國簽訂互惠協定，我國營利事業依「數額A」規定繳納的所得稅，恐難直接適用所得稅法第3條第2項但

書的國外稅額扣抵規定。然而，就中、長期而言，考量「第一支柱」數額A制度，是將跨國企業集團超額利潤分配給市場管轄區課稅，已涉及國際間課稅權的重新分配。倘若此種課稅權重新分配的制度，未來確有付諸實現的可能，為避免我國營利事業可能面臨重複課稅的風險，主管機關屆時宜審慎評估，考慮修正所得稅法相關規定(例如：所得稅法第3條第2項、第8條第9款，及所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則第10條規定)，或配合增訂所得稅法第3條第4項，授權主管機關訂定相關規範，以為因應。

然而，對我國而言，釜底抽薪之道，仍應積極爭取適用「第一支柱」，並簽署MLC，以取得我國企業在他國的稅捐申報資訊，及其他國家分給我國的稅源。

倘若無法簽署MLC，亦應針對現有的35個租稅協定國，在既有的合作默契上，進行雙邊協商。此外，針對尚未與我國簽署雙邊租稅協定的國家(例如：美國、中國大陸)，亦應思考如何以平等互惠方式，進行稅額分配，例如：外國企業在臺如無法依據「第一支柱」繳稅，則我國企業在外國亦可不分配稅負給外國政府。

## (二)外國跨國企業集團在我國受影響層面及因應措施

我國如無法加入IF，以致無法簽訂MLC，我國自無須受MLC的約束。由於課稅權的行使屬於各國主權範圍，當跨境電商的交易涉及我國稅法規範的課稅要件事實時，我國政府原本就可依我國稅法規定，對涉及跨境電商交易的相關人課予稅捐繳納義務，例如在現制下對境外電商的納稅義務及對於購買方的扣繳義務等；或參考「第一支柱」調整我國稅制，改為針對外國企業集團的超額利潤課稅；抑或依循OECD「BEPS第1號行動方案」(BEPS Action Plan 1)的建議方向，徵課「平衡稅」或「數位服務稅」，或採取「數位化常設機構」等課稅模式。簡言之，要如何設計我國稅制，完全是我國課稅主權自主決定的範圍，亦即由我國立法者自行決定(圖2)。

但問題在於，我國雖可自行決定課稅制度，但跨境電商卻未必有遵守我國法令的意願。因為跨境電商一旦在我國繳納稅款，回到其居住國後，未必可扣抵該筆稅款。倘若跨境電商居住國未給予該跨境電商行使扣抵權，則該跨境電商遵守

我國稅法的意願就會大幅降低，或乾脆轉嫁給國內業者或消費者承擔。

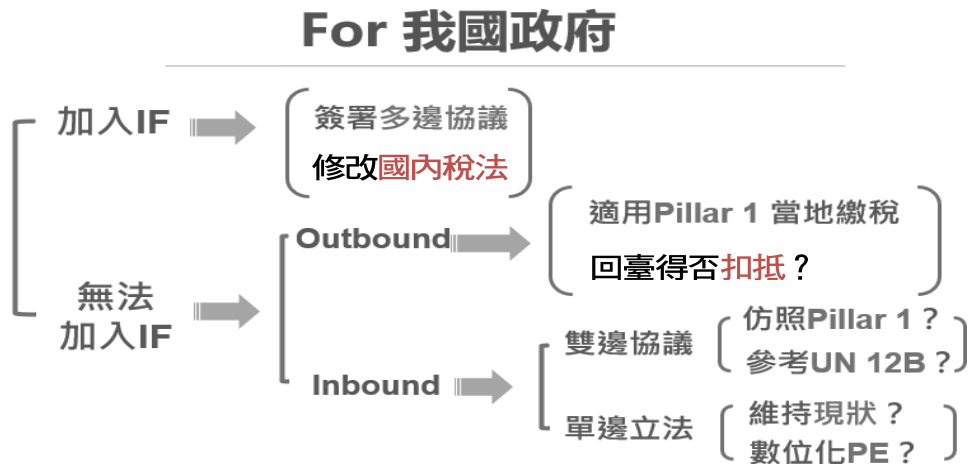


圖2 我國面對「第一支柱」可能影響及因應

資料來源：本文整理。

說明：UN 12B係指聯合國租稅協定範本第12B條規定，詳本文陸、三內容。

由於「第一支柱」數額A的適用範圍，不以銷售電子勞務的境外電商為限。此外，本文研究範圍，除「第一支柱」以外，尚包含我國關於數位經濟之所得稅課徵制度的優化方向等議題。因此，本文以下將針對「關於我國數位經濟課徵所得稅制度選項」作進一步討論。

## 陸、關於我國數位經濟課徵所得稅的制度選項

### 一、跨境數位服務的所得稅課徵<sup>19</sup>

外國營利事業在我國境內有無「固定營業場所」或「營業代理人」，是所得稅法決定該外國營利事業就其我國「境內來源所得」，應如何報繳營利事業所得稅的判斷標準。至於外國營利事業是否在我國境內獲取營業利潤來源所得，則應視外國營利事業在我國境內有無經營工商、農林、漁牧、礦冶等業而定(所得稅法第8條第9款)。但該條中所稱「經營」一詞，在現行所得稅法中並未明文定義。

依據「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」第10點規定，所得

<sup>19</sup> 本文以下說明整理自陳衍任(2023)，〈臉書廣告課稅問題研究—最高行政法院109年度上字第972號判決評析〉，《中正大學法學集刊》，78期，頁64-71。

稅法第 8 條第 9 款是指營利事業在我國境內從事屬本業營業項目之營業行為所獲取的營業利潤。營利事業在我國境外銷售電子勞務給我國境內個人或營利事業時，原則上屬於在我國境內從事營業行為。此外，依據「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」第 3 點規定，外國營利事業跨境銷售電子勞務給我國境內個人或營利事業時，是否屬於我國來源收入，應依「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」及其勞務與我國「經濟關聯性」認定。

換言之，依現行稽徵實務，當境外電商跨境銷售電子勞務給我國境內個人或營利事業時，該境外電商是否在我國境內獲取營業利潤來源所得，應視跨境銷售電子勞務的境外電商與我國的「經濟關聯性」而定，與境外電商在我國境內有無固定營業場所或營業代理人無關。

## 二、扣繳制度的妥適性

### (一)容易轉嫁給扣繳義務人終局負擔

扣繳制度的本意，原本是由境內營業人代替跨境電商，繳納跨境電商理應負擔的納稅義務。但由於境內的中小型營業人缺乏與跨境電商議價的能力，導致扣繳的稅款，實際上卻經常轉嫁由僅負擔扣繳義務的境內營業人承擔，進而增加境內營業人額外的成本負擔<sup>20</sup>。事實上，有些跨境電商也經常依據交易對象之議價能力的差異，採取不同的商業模式。對議價能力較高的境內營業人(即消費額超過一定門檻的企業客戶)，部分跨境電商會提供已扣除稅額後的優惠價格；但對於議價能力較低的境內營業人(即消費額低於一定門檻的企業客戶)，卻必須由境內營業人自行吸收其為跨境電商扣繳的稅款。一筆稅款是否發生轉嫁，固然非法律規定，而是市場機制運作下所形成的事實問題。但一個法律制度的良窳，實際上卻是決定市場機制下是否容易發生轉嫁事實的關鍵因素。

### (二)稽徵程序上差別對待

在現行稅制下，當境外電商銷售電子勞務給「境內自然人」時(B2C)，應由跨境電商自行或委託代理人申報納稅；但在境外電商銷售電子勞務給「境內營業

<sup>20</sup> Jalan, N. (2021). An analysis of diverse unilateral digital tax measures in Asian countries. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 27, para. 2.2.

人」時(B2B)，則由買受人負擔扣繳義務，引起因買受人身分不同，而有稽徵程序上之差別對待的情形。

當買受人為自然人時，既然可以要求外國營利事業自行或委託代理人在臺申報納稅，技術上並無困難；在買受人為營業人時，為何不要求外國營利事業申報納稅，而要求買受人負擔扣繳義務？在數位經濟稅制設計上，相對於傳統經濟而言，可能產生稽徵程序上的差別對待。

### (三)「數位化常設機構」可行性

#### 1. 基本概念

「數位化常設機構」的概念(digitale Betriebsstätte)，在OECD「BEPS第1號行動方案」中首次被提出，也為歐盟執委會認可，可作為一項長期的解決方案。簡言之，即使外國營利事業在市場管轄區無固定營業場所或營業代理人等實體組織，但只要外國營利事業可以藉由網際網路在市場管轄區提供數位服務並賺取利潤，已達到「顯著數位化存在」的標準，則其在市場管轄區依舊可以成立「數位化常設機構」。至於何謂「顯著數位化存在」，歐盟執委會建議應考量企業在市場管轄區提供數位化服務的銷售額(年度銷售額逾700萬歐元)、使用者人數(年度使用者人數逾10萬人次)及交易合約數量(年度締結合約數逾3,000份)三項要素綜合判斷<sup>21</sup>。

#### 2. 稅款轉嫁緩解

相較於扣繳制度而言，如採取「數位化常設機構」，將由外國營利事業直接向境內稅捐稽徵機關辦理稅籍登記，並申報繳納稅捐，而不再由境內營業人代為扣繳稅捐。故此舉可以避免或減緩，在扣繳制度下稅款容易轉嫁給境內營業人負擔的問題。但由於轉嫁與否是市場機制運作的結果，實際上是否可以避免或減緩轉嫁行為的發生，讓外國營利事業實際負擔納稅義務，則仍應視「顯著數位化存

<sup>21</sup> European Commission (2018). *Proposal for a Council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence* (COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS)), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0147>, Art. 3 and Art. 4. (last visited: Jan. 1, 2024)

在」的設定標準是否合理而定<sup>22</sup>。

應予強調的是，境外電商在我國境內是否獲取「營業利潤」，因而有我國境內來源所得，與境外電商在我國境內有無「常設機構」(即有無固定營業場所或營業代理人)無關。惟境外電商的營業稅課徵，未來倘採行「數位化常設機構」的觀念，強制符合特定標準的境外電商應辦理稅籍登記及設立固定營業場所，亦即境外電商銷售電子勞務的營業稅課徵，改採「全面正向課稅模式」，藉由開立發票掌握稅源；則境外電商的所得稅課徵，或可配合「數位化常設機構」的觀念，採行全面申報納稅，進而消除 B2B 與 B2C 在稽徵程序上的差別對待。

### 三、數位經濟課稅的雙邊解決方案<sup>23</sup>

「聯合國租稅協定範本」第 12B 條，是針對「來自自動化數位服務之所得」如何課稅進行規範，該規定全文如下<sup>24</sup>：

- (一)在一方締約國產生，並支付給他方締約國居民來自自動化數位服務的所得，可以在他方締約國課稅。
- (二)在不違反第 8 條規定的情況下，儘管有第 14 條規定，在一方締約國產生來自自動化數位服務的所得，也可以在產生所得之一方締約國，依據該國法律課稅。但該所得的受益所有人如為他方締約國居民，則所課徵的稅款不得超過來自自動化服務所得總額之一定比率(該比率由雙方協商決定)。
- (三)儘管有第 2 項規定，自動化數位服務所得的收益所有人可以要求產生該所得之一方締約國，對一課稅年度內來自自動化數位服務的合格利潤，依該一方締約國之國內法規定的稅率課稅。當受益所有人提出上述請求時，該一方締約國即應依規定進行課稅。就本項規定而言，合格利潤是指將受益所有人的自動化數

<sup>22</sup> Schön, W. (2017). Ten questions about why and how to tax the digitalized economy. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2017-11, pp. 24-26, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3091496](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3091496) (last visited: Jan. 1, 2024).

<sup>23</sup> 本文以下說明整理自陳衍任(2022)，〈數位經濟課稅的雙邊解決方案—評「聯合國租稅協定範本」第 12B 條的修正建議〉，《會計師季刊》290 期，頁 31-43。

<sup>24</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2020). *Twentieth session, 20-23 and 26-29 October 2020, Item 3(i) of the provisional agenda, Tax consequences of the digitalized economy – Issues of relevance for developing countries* (E/C.18/2020/CRP.41, Annex 1)(以下簡稱 UN-MK 2017), <https://www.un.org/development/desa/financing/events/21st-session-committee-experts-international-cooperation-tax-matters> (last visited: Jan. 1, 2024).

位業務部門的利潤率，適用於自該所得之締約國的自動化數位服務年收入總額的30%。當受益所有人未保持分部帳戶時，則將適用受益所有人的整體利潤率以決定合格利潤。然而，當受益所有人屬於跨國企業集團時，此時所適用的利潤率，應為與本條涵蓋之所得有關的業務部門之利潤率，或在該集團未保持分部帳戶的情況下，適用集團整體的利潤率。但前提是，此時跨國集團的利潤率，高於上述受益所有人的利潤率。

#### 四、制度選項的比較

如同前述說明，在未得到美國同意的情況下，「第一支柱」MLC將無法生效。這也代表著，全世界至少有超過30個國家，可能會陸續(恢復)實施「數位服務稅」，使得原先規劃的「第一支柱」將變得毫無用處。因「第一支柱」的概念提出，正是在於防止數位服務稅的擴散，並消除現有的數位服務稅。也因此，接下來的問題則是：如果務實地面對當前國際現實，亦即「第一支柱」不再成為國際間的制度選項，那麼下一個相對理想的方案為何？

目前國際間的討論重心，主要集中在「數位服務稅」，及「聯合國租稅協定範本」第12B條規定的「扣繳稅」：

##### (一)「數位服務稅」評析

數位服務稅的課徵，雖然有其在政治上的支持度；但由於其稅率過低，且經常轉嫁給客戶或廣告商負擔，因此恐不足以替代對數位巨頭課徵的企業所得稅。企業所得稅的課徵，目的在於對負擔能力較佳的股東課稅，同時規範企業的行為。稅率低且會引起轉嫁疑慮的稅捐，經常難以取代企業所得稅的地位。

##### (二)「聯合國租稅協定範本」第12B條評析

「聯合國租稅協定範本」第12B條的扣繳稅，會比數位服務稅來得理想，但依舊存在一些問題：

1. 「聯合國租稅協定範本」第12B條的扣繳稅，也可能適用在個人的小額付款行為。這對於開發中國家而言，可能會產生可管理性的問題，亦即個人是否有扣繳能力、扣繳意願與扣繳效率。

2. 許多開發中國家鮮有締結租稅協定的經驗，因而難以看到該等國家將如何從中獲得實質效益。
3. 最重要的是，在提供「自動化數位服務」的企業中，美國的跨國企業是主要參與者，但美國很可能不會同意將第 12B 條納入租稅協定中。因此，第 12B 條在短期內，可能不會在多數租稅協定中實施。

### (三)各國單方面採納「第一支柱」

事實上，除了「數位服務稅」與「聯合國租稅協定範本」第 12B 條的扣繳稅之外，在制度設計上，還有另一種值得考慮的可能選項，亦即各國單方面採納「第一支柱」，如同印度在「第一支柱」談判開始前的提案。印度的提案，正是「聯合國租稅協定範本」第 12B 條第 3 項規定的原型。第 12B 條第 3 項規定透過對跨國企業利潤進行概算式分配，以確定跨國企業在所得來源國的應稅稅基。此時，在所得來源國負有納稅義務的利潤，是以一筆報酬的受益所有人，依據年度營業額的 30%，作為來自自動化數位服務業務的利潤率。

對於缺少租稅協定網絡的國家而言(例如我國)，「聯合國租稅協定範本」第 12B 條第 3 項規定的精神，毋寧是一個值得參考借鏡的模型。亦即，由各國單邊實施「第一支柱」，單邊採用公式分配法，以跨國企業年度營業額的 30%，作為來自自動化數位服務業務的利潤率。此種作法不僅符合「第一支柱」的理念，亦即以「公式分配」取代「常規交易原則」，也與我國針對跨境電商規定的淨利潤率 30% 不謀而合，甚至有機會成為未來多邊行動的基礎。

## 柒、結論與建議

### 一、「數額 A」結論與政策建議

#### (一)「數額 A」一旦實施

##### 1. 倘我國可以加入 IF 並簽署 MLC

倘我國有機會加入 IF 並簽署 MLC，符合「第一支柱」適用條件的我國跨國企業集團，倘其市場所在地位於他國，該跨國企業集團將針對其超額利潤的 25%，在市場管轄區當地繳稅；同樣地，符合「第一支柱」適用條件的外國跨國企業集

團，倘若我國是其市場所在地國之一，該跨國企業集團也將針對臺灣市場管轄區的部分繳稅。

此時，我國應同步修正所得稅法第3條及「來源所得認定原則」等以「個體課稅」為認定標準的相關規定，以符合以「集團課稅」為認定標準的「數額A」稅制。

## 2. 倘我國無法加入IF因而無法簽署MLC

### (1)對我國企業而言

#### ①短期政策建議

我國如無法加入IF因而無法簽署MLC，我國企業「原則上」無須依「第一支柱」，在他國就其「超額利潤」繳稅。但他國如將「第一支柱」內容訂入其國內稅法，並依其國內稅法對我國企業在當地的「超額利潤」課稅，屆時我國企業仍有可能面臨重複課稅的風險。

鑑於「數額A」是基於集團損益表上的淨利數字計算而來，「數額A」的課稅仍屬針對「營利事業所得」課稅的類型。但由於我國營利事業的國內總機構因從事國際貿易，直接對中華民國境外客戶銷售貨物，進而取得的營業利潤，依國際貿易慣例，應為「我國來源所得」，非「外國來源所得」。

因此，在現行法制下，縱使認為「數額A」具備「營利事業所得」性質，如未修改所得稅法相關規定或與他國簽訂互惠協定，我國營利事業依「數額A」規定繳納的所得稅，恐難直接適用所得稅法第3條第2項但書的國外稅額扣抵規定。

#### ②中、長期政策建議

就中、長期而言，為避免我國營利事業可能面臨重複課稅的風險，主管機關屆時宜審慎評估，考慮修正所得稅法相關規定（例如：所得稅法第3條第2項、第8條第9款，及「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」第10條規定），或配合增訂所得稅法第3條第4項，授權主管機關訂定相關規範，以為因應。

## (2)對他國企業而言

### ①短期政策建議

我國如無法加入IF因而無法簽署MLC，他國企業亦無須依「第一支柱」，在我國就其「超額利潤」繳稅。由於課稅權的行使屬於各國主權範圍，我國政府原本就可依照我國稅法規定，對於涉及跨境電商交易的相關人課予稅捐繳納義務。因此，我國短期仍可維持現行境外電商銷售電子勞務課徵所得稅規定。

### ②中、長期政策建議

鑑於在現行稅制下，當跨境電商銷售電子勞務給「境內自然人」(B2C)時，應由跨境電商自行或委託代理人申報納稅；但在跨境電商銷售電子勞務給「境內營業人」(B2B)時，則由買受人負擔扣繳義務，因而引起因買受人身分不同，而有稽徵程序上之差別對待的情形。又因境內的中小型營業人缺乏與跨境電商議價的能力，導致扣繳的稅款，實際上經常轉嫁由境內營業人承擔，進而增加境內營業人額外的成本負擔。因而就中、長期而言，仍有進一步調整現行跨境電商稅制可行性。至於未來的調整方向，不論是國際間曾有倡議的「數位服務稅」或「聯合國租稅協定範本」第12B條，依據本文意見，上述二者皆有實踐上的困難。

為優化我國跨境電商稅制設計，本文建議，倘營業稅未來有機會採行境外電商銷售電子勞務「全面正向課稅模式」，此時所得稅應同步調整為「申報納稅制」，進而消除B2B與B2C在稽徵程序上的差別對待，同時減緩稅款轉嫁給中小型營業人的疑慮。至於在稅基認定上，或可參採「聯合國租稅協定範本」第12B條第3項規定的精神，以跨國企業年度營業額的30%，作為來自自動化數位服務業務的利潤率。此種作法不僅符合「第一支柱」的理念，亦即以「公式分配」取代「常規交易原則」，也與我國針對跨境電商規定的淨利潤率30%不謀而合，甚至有機會成為未來多邊行動的基礎。

## (二)「數額A」無法實施

### 1. 對我國企業而言

鑑於美國企業占全球適用「數額A」企業已超過半數，倘若缺乏美國的支持，「數額A」確實無法繼續推行。因此，「數額A」實施與否，有高度不確定性。倘

無法實施，我國短期政策上，依舊依循現行稅制規定。惟「數額A」如被另一個重生的版本所取代，在中、長期政策上，即建議持續觀察，並為相對應的調整。

此外，倘若「數額A」最後無疾而終，即有可能被許多國家原本或打算實施的「數位服務稅」或類似稅捐所取代。對於我國企業而言，亦應密切注意國際間稅制發展。政策上，我國主管機關如能協助我國企業提早因應，將有助於我國企業減少稅制變動帶來的衝擊。

## 2. 對他國企業而言

內容同上述「數額A 一旦實施」，我國無法加入IF因而無法簽署MLC時，對他國企業而言的「短期政策建議」與「中、長期政策建議」所述。

## 二、「數額B」結論與政策建議

### (一)短期政策建議

跨國企業如採行「數額B」的簡化與優化訂價方法，雖可減少徵納雙方的法規遵循成本，同時減少事後查核的爭議。惟「數額B」的採用僅為任意性，倘若有移轉訂價爭議的管轄區間，有一個以上管轄區未採用「數額B」，就必須回歸以往的「OECD 移轉訂價指導原則」；再者，「數額B」的全球價格矩陣缺乏適用彈性，是否能顧及個案的特殊性，不無疑義；且「數額B」僅適用於實體物與商品的銷售，排除數位商品、大宗商品，以及與銷售活動無關的服務，適用範圍過於侷限；此外，「數額B」在實際應用上過於複雜且多層次，可能存在法律適用上的不確定性等諸多不利因素，導致其實際成效，恐弊大於利。因此，我國現階段是否引進該制度，仍宜審慎評估。

### (二)中、長期政策建議

我國現階段雖無引進「數額B」的急迫性與必要性，但中、長期而言，倘國際間有相當數量的國家採納「數額B」，或「數額B」未來有機會調整為強制適用時，屆時可再逐步導入我國稅制中。