

「全球稅制發展變局、進展與應對」

陳國樑
政大財政系

台灣發展重大公共議題 (經濟財政) @ 政治大學社會科學學院



陳國樑

國立政治大學
財政學系教授兼系主任、
財稅研究中心主任

經歷

- 日本東京大學經濟學部
助理教授
- 國際會計師協會
台灣考試人

學歷

- 美國約翰霍普金斯大學經濟學系博士
- 美國約翰霍普金斯大學經濟學系碩士
- 國立政治大學財政研究所碩士

受委託研究 (selected)

- 精進中央政府內地稅稅收估測模型 (112 年度, 財政部委託研究)
- 稅式支出評估報告編製之研究 (110 年度, 財政部委託研究)
- 我國股利所得課稅及兩稅合一制度之檢討 (105 年度, 財政部委託研究)
- 我國稅制檢討架構 (105 年度, 臺灣經濟計量學會委託研究)
- 我國遺產及贈與稅稅制檢討 (104 年度, 財政部委託研究)

Taxation, in reality, is life. If you know the position a person takes on taxes, you can tell their whole philosophy. The tax code, once you get to know it, embodies all the essence of life: greed, politics, power, goodness, charity. Everything's in there. That's why it's so hard to get a simplified tax code.

--Sheldon Cohen

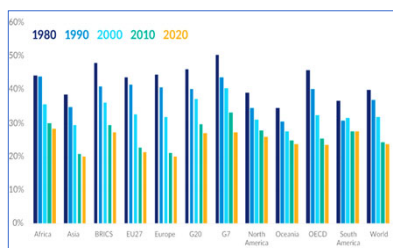
租稅實際上是生活。從一個人對於稅的立場，可推論其 [生活的] 完整哲學。一旦理解稅法，會知道稅法包括了一切生活的精要：貪婪、政治、權勢、美好、慈善。無所不包、盡在其中。是以，簡化稅制，談何容易。

--薛爾登·柯漢

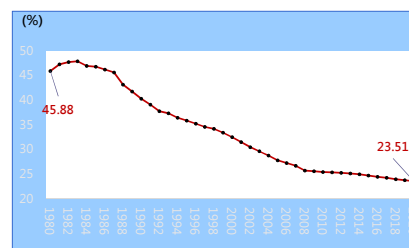
國際發展

- 避稅天堂林立，國際間惡性租稅競爭
- 全球平均企業所得稅率逐年降低
- 全球化與資本市場單一化
- 數位化
- 各國政府財政缺口持續擴大

主要地區企業所得稅率變化



OECD成員國企業稅平均法定稅率



BEPS 2.0 的發展 (三環馬戲團)



Photo: By Robert Washburn
Source: <https://consider-this.ca/cobourg-council-needs-to-slow-down-or-risk-becoming-a-circus/>

第一環：OECD 場景

- 《行動計畫1：數位經濟時代之租稅挑戰》用意：分析數位化對於國際租稅意涵，提出新的公司所得稅架構
 - 2015 年 行動計畫 1 結論：會員國對於公司所得稅改革沒有共識，2020 年再提報告
 - 2017 年 3 月，G20 部長級會議要求 OECD 透過包容性框架於 2018 年 4 月提交出的期中報告
 - 2018 年 4 月期中報告
 - 會員國對於採取暫時性措施沒有共識
 - 不建議採行暫時性措施
 - 2019 年 update、努力於 2020 達成共識基礎的解決方案
- 讓人跌破眼鏡的是，2020 年 10 月的這份報告，讓原本最大的失望，發展成羽翼豐滿的 BEPS 2.0

第二環：EU 場景

- 既有稅制結構下，各國難以從跨國數位企業取得稅收
- 「平等稅」(equalisation tax) 的倡議：面對數位化及跨國公司避稅，以法國為首，連同德國、義大利以及西班牙等「歐盟四大」(the EU's Big Four) 在內的 10 個會員國的支持下，於 2017 年 9 月在愛沙尼亞 (Estonia) 首都塔林 (Tallinn) 提出對於大型數位化跨國公司於歐盟會員國內營業收入，另行課徵平等稅的構想
- 此即為歐盟「數位服務稅」(Digital Service Tax; DST) 或稱為「數位稅」之濫觴

第二環：EU 場景

- 根據歐洲執行委員會統計，相較於傳統公司平均 23.3% 的有效稅率，數位公司僅有 9.5%；在積極的租稅規劃下，稅負甚至更低
 - 以 Facebook 在英國為例，根據外媒報導，2016 年間該公司營收高達 8.42 億英鎊，即便在各種壓力下相較於 2015 年已多繳納近 100 萬英鎊，公司所得稅負仍僅有 510 萬英鎊
- 2018 年 3 月，趕在 OECD 提交期中報告前，EU 公布數位稅兩提案、提交歐盟議會討論，以確保企業稅負公正 (pay fair tax)
 - 提案一：會員國對於「數位存在」(digital presence) 或設有「虛擬常設機構」(virtual permanent establishment) 公司有課稅權
 - 提案二：以數位稅為暫時性措施
- 截至 2020 年 7 月，全球包括印度與印尼在內，共有超過 40 個國家或課稅區，已開徵或積極準備開徵數位稅

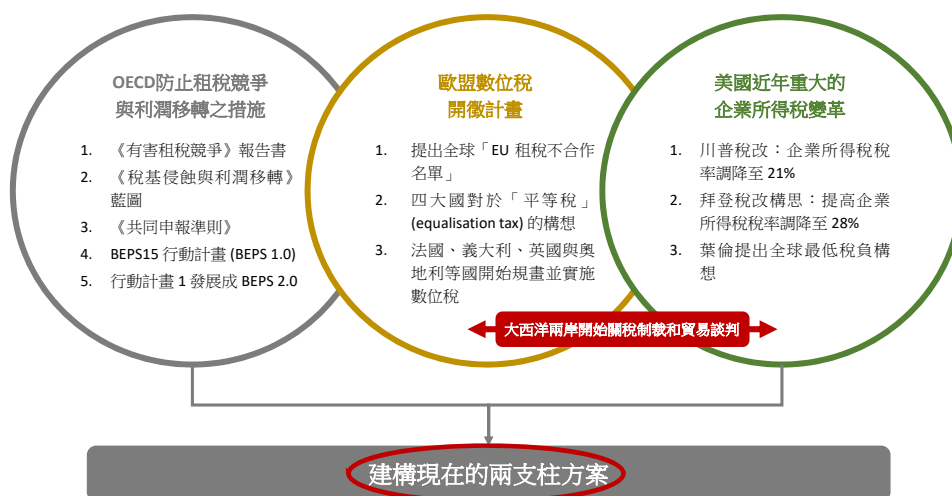
第三環：美國場景

- 川普任內推行減稅與就業法案 (Tax Cuts and Jobs Act of 2017)，將企業所得稅稅率自 35% 降低至 21%，影響各國企業所得稅稅率，揭開新一輪租稅競爭的序幕
- 認為歐盟的數位稅爭針對美國數位科技公司，對開徵數位稅的國家威脅報復性關稅手段，包含法國、義大利、奧地利等國家
- 大西洋兩岸形成對峙僵局，貿易戰一觸即發

第三環：美國場景

- 拜登總統
 - 基建財源
 - 企業稅負：公司所得稅稅率拉高至 28%
- 有鑑於提高公司所得稅率勢在必行，避免國內企業出走以及他國透過優惠稅率的方式吸引美國企業，財政部長葉倫，開始在 OECD 和 G20 會議中，倡議各國執行全球企業最低稅負

兩支柱的生成



BEPS 2.0 的主要內容

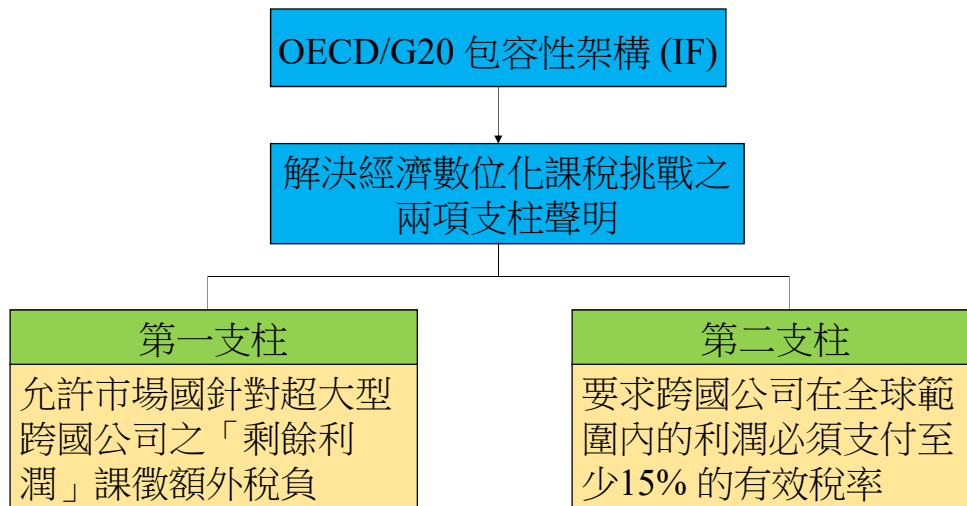
[A] consequence of an interconnected world has been a thirty-year race to the bottom on corporate tax rates. ... We are working with G20 nations to agree to a global minimum corporate tax rate that can stop the race to the bottom.

Remarks by Secretary of the Treasury Janet L. Yellen on International Priorities to The Chicago Council on Global Affairs, April 5, 2021

國與國相互連結的結果是—30 年來公司所得稅率的逐低探底。
... 我們正與 G20 國家努力，以達成全球最低公司所得稅率、終結逐低探底。

珍妮特·葉倫，美國財政部長
芝加哥全球事務委員會演說，2019 年 3 月 21 日

全球稅改背景—國際租稅的最新趨勢



15

第一支柱—剩餘利潤稅

- 跨國公司所得課稅國際規範
 - 發生地國家
 - 總公司所在國
- 跨國企業利潤移轉與數位化經營：
 - 所得究竟於何處發生，實難以釐清
 - 企業登記總機構所在，可能徒具形式
- 第一支柱賦予市場國政府對於跨國企業剩餘利潤課稅的權力，跳脫前述的課稅框架，為公司所得稅制發展之一大突破

支柱一的主要內容

- 目標：針對超大型跨國企業的「剩餘利潤」(residual profits) 課徵額外稅負
- 適用之跨國公司：全球營業額超過 200 億歐元 (約新臺幣 6,600 億元)；且盈利能力 (即稅前利潤/收入) 超過 10% 者
- 作法：超大型跨國企業集團稅前淨利率超過 10% 部分之淨利 \times 25% \times 跨國企業於一國內之營收占跨國企業全球營收比例 = **Amount A** (應額外繳納之稅負)
- 定義「課稅連結」—可參與分配國家之資格限制：跨國企業在一國擁有至少 100 萬歐元；對於較小之國家適用較低標準 25 萬歐元

支柱一的主要內容

- 其他支柱一項目：
 - 簡化移轉訂價行政成本與加強租稅確定性 **Amount B**
 - 建立爭端解決機制
 - 要求成員國不得再課徵數位稅

第二支柱—全球最低稅負

- 稅制改革上之意義：
 - 維持既有公司所得稅架構
 - 鋪設稅率地板
 - 減少企業利用複雜股權結構或利潤移轉方式規避母國所得稅負
 - 減緩租稅庇護所與國際租稅競爭的影響

支柱二的目的與主要方法

- 目標：跨國企業之利潤於全球皆適用 15% 的有效稅率
- 主要方法：全球反稅基侵蝕規則 (the **Global anti-Base Erosion Rules; GloBE rules**)

所得涵蓋規定 (Income Inclusion Rule; IIR)

按跨國企業集團股權架構從最終母公司由上而下的方式檢視，位於或靠近上層公司的所在地，對該補充稅額具有優先課稅權。母公司所在國得針對實質稅率與全球最低稅率 (15%) 之差額課徵補充稅。

徵稅不足之支出原則 (UnderTaxed Payment Rule; UTPR)

如果最終或中層間母公司所在國沒有執行 IIR，跨國企業子公司 A 支付所得給跨國企業子公司 B，則子公司 A 的管轄國可以剔除部分費用或稅額扣抵，使跨國公司集團的有效稅率提升至 15%。IIR 會優先於 UTPR 適用之。

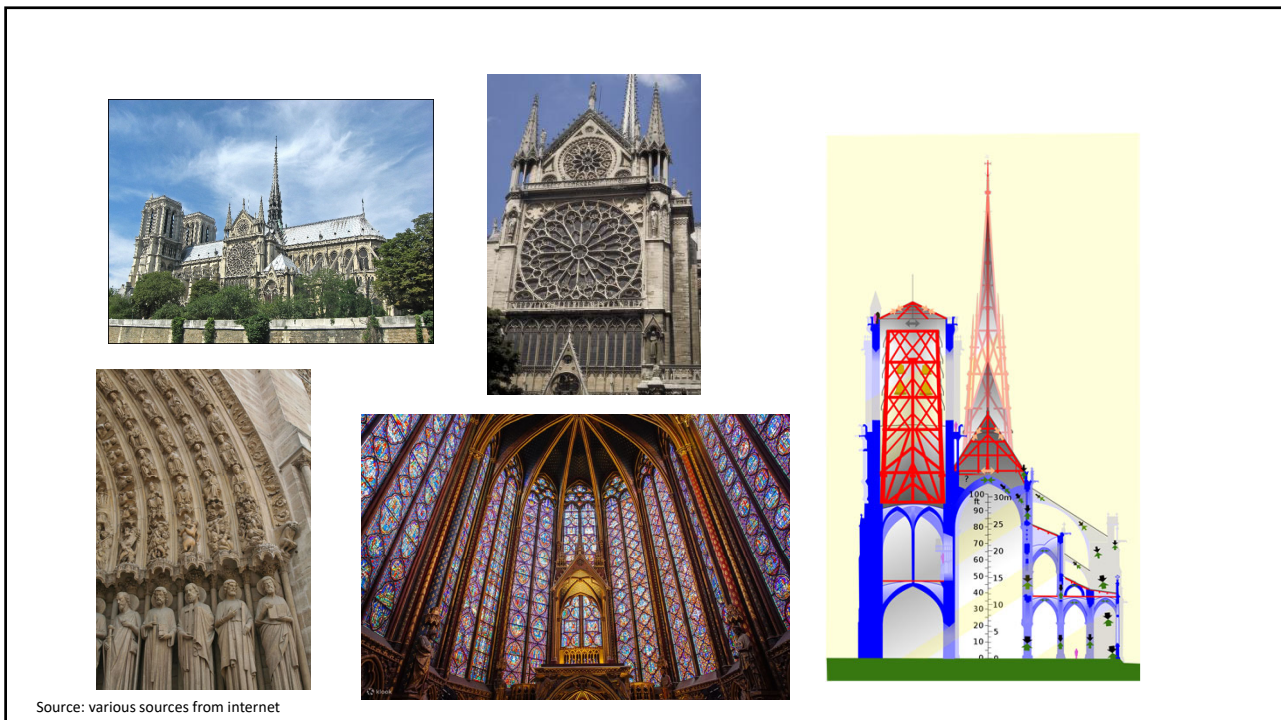


GloBE—適用與排除

- 跨國企業適用條件：
 - 與國別報告相同，企業營業收入達 7 億 5 千萬歐元者
 - 比較有可能適用於母公司所在國訂有受控外國公司制度 (CFC)
- 豁免機構：
 - 公營事業以外的政府組織
 - 國際組織
 - 非營利組織
 - 退休基金及投資基金

GloBE—減免與避風港

- 減免條款 (實質營運減除；substance-based carve-outs)：計算 GloBE 所得時，有形資產帳面價值 (carrying values) 之 8% 與薪資之 10% 得從所得中扣除，有形資產與薪資扣除數額有 10 年過渡期，10 年後各降為 5%
- 轉換原則 (**Switch-over Rule; SOR**)：用以補充所得涵蓋原則，當所得來源國對常設機構歸屬利潤或源自不動產所得課徵之有效稅率低於最低稅率時，透過修訂租稅協定，使企業居住地對來源地之所得由免稅轉為在居住地課稅並享有外國稅額抵減
- 避風港條款：針對 GloBE 課稅規則下跨國企業其營業額低於 1,000 萬歐元且利潤低於 100 萬元的稅務管轄區，該等稅務管轄區，亦排除於 GloBE 課稅規則之適用範圍外

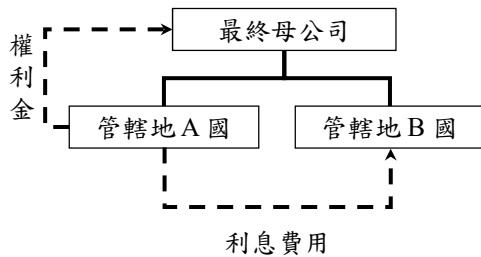


支柱二的輔助方法

- 應予課稅原則 (Subject To Tax Rule; STTR)
 - 主要係針對關聯企業之間的利息、權利金與資本及資產相關之交易類型
 - 允許來源國以稅率 9% 與收受方當地所得稅率之差額，進行扣繳
 - STTR 是讓開發中國家在最低稅負達成共識的重要誘因



交易結構



- 母公司之權利金收入適用稅率為零
- 但管轄地A國已經課徵 10% 的扣繳稅款，固不再課稅
- 管轄地B國利息收入適用稅率為 5%，低於 STTR 之 9%
- A國可以課徵 4% STTR

對最終母公司之付款：

- 對支付予最終母公司的權利金，A國課徵 10% 扣繳稅
- 最終母公司的公司所得稅稅率為 20%，但權利金收入完全免稅

對B國關係企業之付款：

- 向B國支付服務費，A國未課徵扣繳稅
- B國公司所得稅率為 25%，但利息收入適用 5% 特別稅率

合格之當地最低稅負制

(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax; QDMTT)

- 在第二支柱的實施架構中，OECD允許不同國家根據其經濟發展和產業情況，制定適當的 QDMTT 制度，以確保跨國企業在各租稅管轄區內的有效稅率達到15%。
- 各國在制定 QDMTT 時，必須遵守二大原則：
 - QDMTT 的執行方式、稅負計算以及稅務行政方式等應與 OECD 發布之全球最低稅負制立法範本之結果一致，亦即按照全球最低稅負制之規範決定 QDMTT 稅基；
 - QDMTT 須將國內 GloBE 所得之有效稅率補足至 15%，而其課稅結果須與 GloBE 規則保持一致。

合格之當地最低稅負制 (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax; QDMTT)

- 在遵守上述兩項原則的前提下，各國可以在一定程度上因地制宜，制定國內稅法的具體細節，但不能比 GloBE 規則更為寬鬆。
- 在優先順序方面，若企業的子公司所在地已實施 QDMTT，則企業集團應優先支付當地的 QDMTT 補充稅，而在計算企業集團應支付的 GloBE 補充稅時，企業母公司所在國的稅捐主管機關應將已在其他租稅管轄地支付的 QDMTT 扣除：

$$\text{QDMTT} > \text{IIR} > \text{UTPR}$$

對於台灣企業衝擊—以台積電為例
(山不能護國、人才能)

支柱一—最糟的情境

- 2020 與 2021 兩年，台積電的稅前利潤率，分別為 43.66% 與 41.77%；根據台積電綜合損益表（合併）數據、代入支柱一規則計算，兩年分別會有：19.27% 與 19.01% 之稅前利潤，會被納入分配；
- 金額分別高達：1,127.1 億元與 1,260.92 億元。

年	稅前 淨利率	大於10%	大於10% x25%	比重 (%)	稅前淨利 (百萬)	Amount A (百萬)
2020	43.66	33.66	8.415	0.1927	584,777	112,710
2021	41.77	31.77	7.9425	0.1901	663,126	126,092

支柱二—追補稅風險

- 台積電之「有效稅率」（所得稅費用÷稅前淨利）分別為：11.39% 與 9.96%；因此，按支柱二規則，若要達到 15% 有效稅率，應分別「追補」台積電：210.98 億與 334.16 億元的稅負。

年	稅前淨利 (百萬)	所得稅 費用(百萬)	有效稅率	追捕稅額 (百萬)	有效稅率
2020	584,777	66,619	11.3922	21,098	15%
2021	663,126	66,053	9.9609	33,416	15%

荒謬政策思維

- 經濟部日前完成《產業創新條例》修法預告，增設第10條之2—「護國群山」條款；主要內容是對於「具關鍵地位國內企業」，提供：
 - 研發前瞻技術
 - 購置最先進製程設備
 兩項投資抵減優惠。
- 台積電在臺灣享有之新增租稅優惠、而使稅前利潤上升，在支柱一的最糟情境下，新增的利潤莫約兩成，會面臨被納入分配的風險。在支柱二下，由於台積電有效稅率低於15%，租稅優惠所新增的利潤，每一塊錢都將使台積電海外子公司與分公司，遭受國外稅局追捕課稅的風險
- 等同是拿我國國庫因減稅而損失的稅收，來補貼他國國庫收入。

荒謬政策思維

- 台積電的租稅負擔並不重，何須錦上添花？

年	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014
稅前淨利 (百萬)	663,126	584,777	389,845	397,510	396,133	385,959	350,429	302,078
所得稅費用 (百萬)	66,053	66,619	44,502	46,326	52,986	51,621	43,873	38,314
有效稅率(%)	9.96	11.39	11.42	11.65	13.38	13.37	12.52	12.68

最新進展 (2023年9月)

兩項支柱最新進展

- 過去：**
- 現有的課稅連結是建立在實體(Physical Presence)的基礎上(來自1920年代的觀念)，忽略市場價值。
 - 外國企業在使用者參與或市場所在地並無實體存在，企業利潤在使用者參與或市場所在地不需被課稅。
- OECD於2020年2月：**
- OECD發布了兩大支柱的試算模擬結果
 - Pillar 1 適用企業包括：
 - Automated Digital Services ("ADS")
 - Consumer facing business ("CFB")
 - Pillar 2 適用所屬企業
- G7財長會議於2021年6月：**
- 承諾推動OECD所建議的全球數位課稅方案(支柱一)及全球防止稅基侵蝕規定(支柱二)。
 - 全球最低稅率制將以國家別為基礎，承諾全球最低稅率將至少為15%。
- OECD於2021年12月：**
- OECD發布全球最低稅率制(又稱支柱二、Pillar Two) 簡辦法規架構 (Model Rules)
 - 歐盟執行委員會發布第二支柱15%最低稅率的歐盟指令提案
- 註：根據OECD的137國成員國OECD/G20，可代表全球約85%。
- OECD於2019年3月：**
- OECD提出公開徵詢，重新檢視課稅連結性與利潤分配規則，並制訂一致性的國際徵稅規則。
 - 徵稅兩大支柱(Pillar 1 & 2)：
 - 市場所在國對於企業在該地所創造及產生之價值具有課稅權
 - 避免所得集中於低稅地區造成稅基侵蝕
- OECD於2020年10月：**
- OECD針對兩大支柱發布藍圖報告。
- G20及包容性架構會議於2021年7月及10月：**
- 支柱一適用於所有企業，不僅有ADS及CFB
 - G20及包容性架構137國同意推動支柱一及支柱二
 - 包容性架構的137國將於2022到2023年修法(註)
 - OECD預計支柱一及支柱二將於2023年開始全面推行
- OECD於2022年3月-：**
- OECD 3月發布支柱二法規架構註釋(Commentary) 與釋例 (Illustrative Examples)及實施框架的徵求意見稿
 - OECD 7月發布支柱一金額A進度報告
 - OECD於10月應G20要求發布GMT實施後稅務優惠效益再檢討報告
 - OECD於2022年12月發布安全港條款，並於2023年2月發布行政指引

第二支柱方面

- OECD分別於2022年12月及2023年7月提出避風港條款，就全球最低稅負制適用的短期及中長期分別提供簡化測試及排除機制
- 全球已有50個多地區已著手進行相關國內修法程序，包含半數G20成員和歐盟成員國
- 國際會計準則IAS第12號也有因應第二支柱規則而發布修正的規則範本，企業針對第二支柱的稅負在其財報揭露面上會有影響

第一支柱方面

- 數額A 多邊公約(MLC)公布時間延遲到2023年下半年
- 包容性架構絕大多數成員已同意將徵收數位服務稅(DST)的暫停機制再延長一年至2025年

第二支柱各國立法進度 (G7)

美國

- 美國2023年開始課徵15%最低稅負(Book Minimum Tax, “BMT”)。
- FY24預算案預計修改GILTI稅制，且以UTPR及DMTT取代BEAT。

英國

- 英國導入所得涵蓋原則(IIR)和國內最低補充稅 (DTT)，自2024年起適用。
- 隨後英國政府提出多項修訂提案，其中包括UTPR，預計其生效日期不會早於2025年。

加拿大

- 發布全球最低稅稅負制立法草案，包含IIR及QDMTT，預計於2023年12月31日起適用。
- 擬於2025年實行UTPR，草案將在IIR及QDMTT之後發布。

日本

- 通過包含IIR的稅務改革法案，將適用於2024年4月1日開始財年的跨國集團
- 計透過FY24稅務改革草案，引進QDMTT及UTPR，預計最早實施日為2025年4月1日

35

第二支柱各國立法進度 (G7)

歐盟

- 歐盟2022年12月14日理事會指令 (EU) 2022/2523 實施第二支柱規則，要求成員國應於2023年底前完成各國國內立法。
- IIR的實施日期設定在2023年12月31日，UTPR則設定在2024年12月31日。

法國

- 第二支柱相關規定將被納入下一個財政法案，預計於2023年9月底提交議會並在年底前通過

德國

- 依歐盟理事會指令已發布國內法草案，預計該法令通過後自2024年起施行。

義大利

- 通過稅收制度改革的授權法案，預計依歐盟理事會指令，重新審查和合理化稅收激勵措施

36

第二支柱各國立法進度 (彙總)

區域	國家	立法概況	納入所得法 (IIR)	否準扣除法 (UTPR)	合格國內最低稅負制 (QDMTT)
美洲	美國	尚未依OECD建議立法，預計修改其現行及避稅機制並引入UTPR及QDMTT	尚未公布	尚未公布	尚未公布
	加拿大	已公布草案徵求意見中(至2023/9/29)，預計導入IIR、UTPR及QDMTT	2024年 (預計)	2025年 (預計)	2024年 (預計)
	墨西哥	尚未依OECD建議立法，但已有類似UPTR之國內法，預計未來僅會參考OECD建議修改部分條文	尚未公布	尚未公布	尚未公布
歐洲	歐盟	(EU) 2022/2523指令已生效，成員國應於2023年底之前將該指令納入其國內法	2024年	2025年 (預計)	2024年
	英國	法令已生效，導入IIR及QDMTT，並將提案將UTPR修訂入法	2024年	2025年 (預計)	2024年
亞洲	台灣	尚未依OECD建議立法，正在密切關注其他國家的實施情況，後續將評估如何將OECD建議入法或調整現行最低稅負制規定	尚未公布	尚未公布	尚未公布
	中國	尚未依OECD建議立法，官方尚未公開討論	尚未公布	尚未公布	尚未公布
	日本	法令已生效導入IIR，預計透過FY24稅務改革草案導入QDMTT及UTPR	2024年 (4月制)	尚未公布	尚未公布
	韓國	法令已生效，導入IIR及UTPR	2024年	2025年	尚未公布
	越南	已公布草案徵求意見中(預計2023年10月由國民議會通過)	2024年 (預計)	尚未公布	2024年 (預計)
	馬來西亞	已公布草案徵求意見中，預計導入IIR、UTPR及QDMTT	2024年 (預計)	尚未公布	2024年 (預計)
	新加坡	已公布FY23預算案尚待實施，預計導入IIR、UTPR及QDMTT	2025年 (預計)	2025年 (預計)	2025年 (預計)
	印度	尚未依OECD建議立法，官方尚未公開討論	尚未公布	尚未公布	尚未公布
	香港	已公布計畫但尚未實施，預計導入所得涵蓋原則(IIR)及合格國內最低稅負制(QDMTT)	2025年 (預計)	尚未公布	2025年 (預計)
	泰國	已公布計畫但尚未立法，預計導入IIR、UTPR及QDMTT，並以修訂現行租稅優惠政策	2025年 (預計)	尚未公布	2025年 (預計)
澳洲	已公布計畫但尚未立法，預計於2023年底前完成中大型企業及顧問公司徵詢意見，預計導入IIR、UTPR及QDMTT	2024年 (預計)	2025年 (預計)	2024年 (預計)	

37

美國增稅規畫

- 美國總統拜登於競選時提出「重建美好計畫」(Build Back Better Plan)，計畫將公司所得稅稅率從21%調到28%
- 此舉引起許多反彈，為換取法案通過，民主黨提議以累進稅率取代單一公司所得稅率(眾議院版本)
- 2021年底眾議院通過的「重建美好未來」(Build Back Better)法案中並沒有實施公司稅率調升的相關措施
- 2022年規劃2023年美國財政預算時，拜登總統再度將公司所得稅稅率調升至28%的政策加入預算「綠皮書」
- 2022年3月28日拜登政府公布2023年度預算案，內容提到要將公司所得稅率調升至28%

台灣應對之道

潛在衝擊

- 財政部資料顯示，臺灣企業整體營所稅有效稅率為 14.31%
- 若 OECD 實施全球最低稅負，國內共 439 家企業受影響
 - 集團母公司在臺灣境內 (本國企業) 為 180 家
 - 集團母公司在外國但在臺灣境內有營運 (外資企業) 為 259 家
 - 若政府不及早因應，恐嚴重衝擊本土大型企業、在臺跨國企業，以及代表 154.9 萬家 (占全體企業 98.93%) 中小企業的產業供應鏈

對策一

- 整修稅制、確保稅基完整
 - 全球稅改下，大型跨國企業經由各式租稅優惠或避稅操作所獲取之利潤，將面臨被國外稅局，追補稅的風險
 - 我國營利事業整體有效稅率為14.31%
 - 檢討我國企業所得稅基，或從所得基本稅額制度著手
 - 度提高企業有效稅率

對策二

- 避免重複課稅下，導致企業租稅負擔上升
 - 被國外稅局追補稅
 - 擴大國外扣抵稅額相關規定

對策三

- 直接參與全球稅改行動
 - 2002 年 1 月，我國以「臺澎金馬個別關稅領域」（又稱「中華臺北」）名義，成為世貿第 144 個會員
 - 全球稅改透過 OECD 與 G20 所主導之「防止稅基侵蝕及利潤移轉包容性架構」推行。該組織以促進租稅公平為宗旨，目前已有 141 個成員，其中不乏個別關稅領域
 - 我國申請加入，不是完全沒有任何的機會



Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS

Updated: November 2021

1. Albania 阿爾巴尼亞	07. Croatia 克羅埃西亞	73. Jordan 約旦	109. Romania 羅馬尼亞
2. Andorra 安道爾侯國	38. Curaçao 古拉索	74. Kazakhstan 哈薩克	110. Russian Federation (Suspended) 俄羅斯聯邦
3. Angola 安哥拉	39. Czech Republic 捷克	75. Kenya 肯亞	111. Saint Kitts and Nevis 聖克萊斯多福及尼維斯
4. Anguilla 安吉拉	40. Democratic Republic of the Congo 剛果民主共和國	76. Korea 韓國	112. Saint Lucia 聖露西亞
5. Antigua and Barbuda 安提卡及巴布達	41. Denmark 丹麥	77. Latvia 拉脫維亞	113. Saint Vincent and the Grenadines 聖文森及格林納丁斯
6. Argentina 阿根廷	42. Djibouti 吉布地	78. Liechtenstein 列支敦斯登	114. Samoa 薩摩亞
7. Armenia 亞美尼亞	43. Dominica 多米尼克	79. Lithuania 立陶宛	115. San Marino 聖馬利諾
8. Aruba 阿魯巴	44. Dominican Republic 多明尼加	80. Luxembourg 盧森堡	116. Saudi Arabia 沙烏地阿拉伯
9. Australia 澳大利亞	45. Egypt 埃及	81. Luxembourg 盧森堡	117. Senegal 塞內加爾
10. Austria 奧地利	46. Estonia 愛沙尼亞	82. Macau, China 澳門	118. Serbia 塞爾維亞
11. The Bahamas 巴哈馬	47. Eswatini 史瓦帝尼	83. Malaysia 馬來西亞	119. Seychelles 塞席爾
12. Bahrain 巴林	48. Faroe Islands 法羅群島	84. Maldives 馬爾地夫	120. Sierra Leone 獅子山
13. Barbados 巴巴多斯	49. Finland 芬蘭	85. Malta 馬爾他	121. Singapore 新加坡
14. Belarus (Suspended) 白俄羅斯	50. France 法國	86. Mauritania 茅利塔尼亞	122. Slovak Republic 斯洛伐克
15. Belgium 比利時	51. Gabon 加彭	87. Mauritius 模里西斯	123. Slovenia 斯洛維尼亞
16. Belize 貝里斯	52. Georgia 喬治亞	88. Mexico 墨西哥	124. South Africa 南非
17. Benin 貝南	53. Germany 德國	89. Monaco 摩納哥	125. Spain 西班牙
18. Bermuda 百慕達	54. Gibraltar 直布羅陀	90. Mongolia 蒙古	126. Sri Lanka 斯里蘭卡
19. Bosnia and Herzegovina 波士尼亞與赫塞哥維納	55. Greece 希臘	91. Montenegro 蒙特內哥羅	127. Sweden 瑞典
20. Botswana 波札那	56. Greenland 格陵蘭	92. Montserrat 英屬蒙特塞拉特	128. Switzerland 瑞士
21. Brazil 巴西	57. Grenada 格瑞那達	93. Morocco 摩洛哥	129. Thailand 泰國
22. British Virgin Islands 英屬維京群島	58. Guernsey 根西	94. Namibia 納米比亞	130. Togo 多哥
23. Brunei Darussalam 汶萊	59. Haiti 海地	95. Netherlands 荷蘭	131. Trinidad and Tobago 千里達及托巴哥
24. Bulgaria 保加利亞	60. Honduras 宏都拉斯	96. New Zealand 紐西蘭	132. Tunisia 突尼西亞
25. Burkina Faso 布吉納法索	61. Hong Kong, China 香港	97. Nigeria 奈及利亞	133. Türkiye 土耳其
26. Cabo Verde 佛得角島	62. Hungary 匈牙利	98. North Macedonia 北馬其頓	134. Turks and Caicos Islands 英屬土克凱可群島
27. Cameroon 喀麥隆	63. Iceland 冰島	99. Norway 挪威	135. Ukraine 烏克蘭
28. Canada 加拿大	64. India 印度	100. Oman 阿曼	136. United Arab Emirates 阿拉伯聯合大公國
29. Cayman Islands 開曼群島	65. Indonesia 印尼	101. Pakistan 巴基斯坦	137. United Kingdom 英國
30. Chile 智利	66. Ireland 愛爾蘭	102. Panama 巴拿馬	138. United States 美國
31. China (People's Republic of) 中華人民共和國	67. Isle of Man 曼島	103. Papua New Guinea 巴布亞紐幾內亞	139. Uruguay 烏拉圭
32. Colombia 哥倫比亞	68. Israel 以色列	104. Paraguay 巴拉圭	140. Viet Nam 越南
33. Congo 剛果共和國	69. Italy 義大利	105. Peru 秘魯	141. Zambia 尚比亞
34. Cook Islands 庫克群島	70. Jamaica 牙買加	106. Poland 波蘭	
35. Costa Rica 哥斯大黎加	71. Japan 日本	107. Portugal 葡萄牙	
36. Côte d'Ivoire 象牙海岸	72. Jersey 澤西	108. Qatar 卡達	

For more information on the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, visit www.oecd.org/tax/beps/about

對策四

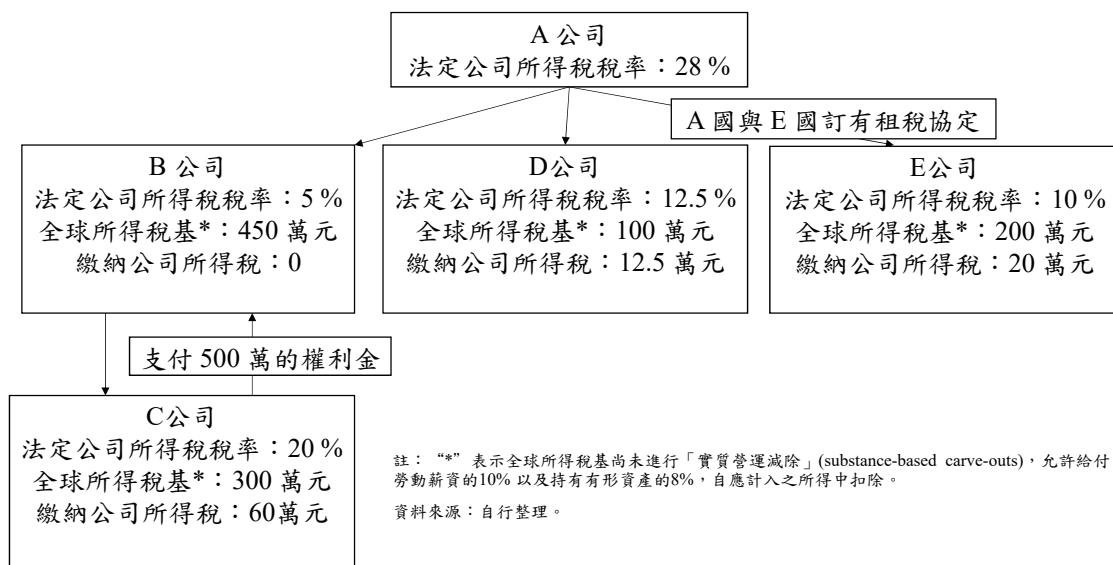
- 間接參與全球稅改行動
 - 是否能透過「包容性架構」成員中，與我國簽有全面性所得稅協定者，間接參予？
 - 在恪遵全球稅改相關規範與協議的情形下，是否能取得比照成員國家與地區的待遇、或列入「白名單」，以降低我國企業所將面臨的租稅不確定性？

《財稅評論》

<http://www3.nccu.edu.tw/~joe/Comm/index.html>

第二支柱案例說明

股權結構



案例說明

表1 跨國公司全球所得基本資料—假設案例

	A公司	B公司	C公司	D公司	E公司
所在國	A國	B國	C國	D國	E國
所在國稅率	28%	5%，採行屬地主義	20%	12.5%	10%
股權結構	集團母公司	集團子公司	集團子公司	集團子公司	分公司
營業收入	-	500萬元	1,300萬元	200萬元	400萬元
勞工薪資費用	-	40萬元	300萬元	50萬元	100萬元
有形資產(全數為當期折舊)	-	10萬元	200萬元	50萬元	100萬元
權利金支付	-	-	500萬元	-	-

備註：

1. A公司對B、C、D公司具有重大影響力；E公司為A公司所屬的分公司。
2. B公司之營業收入為C公司向其給付之權利金500萬元。
3. E公司為A公司於E國設立之分公司，A國與E國之間簽訂有租稅協定，規範E國對於境內來源所得具有優先課稅權。
4. 為簡化有形資產帳面價值與折舊之間的關聯性，便於後續計算有效稅率，本案例假設當期有形資產皆費用化，即有形資產帳面價值等於當期折舊費用。

資料來源：自行整理。

假定情境

• 情況假設：

- 情況一：討論在所得涵蓋規定(計入所得法)下，A國如何計算海外子公司之稅負
- 情況二：在A、B、D國皆非IF成員國的情形下，C國如何透過徵稅不足之支出原則(否準扣抵法)，向C公司進行補稅

情況一

- C 公司面臨之有效稅率為 20% (60 萬元/300 萬元 × 100%)，已高於全球企業最低稅率 15%，因此，C 公司之所得無須繳納追加稅
- 由於 B 國採用屬地主義，海外來源所得無須繳納 B 國之公司所得稅
 - 未實施應予課稅原則之前：C 公司支付給 B 公司之權利金，其有效稅率為 0
 - 實施應予課稅原則後：該權利金給付國可以根據收受國之法定稅率與 9% 之差額扣繳稅款，因此 C 國稅局可以按 9% (9% - 0%) 扣繳 C 公司 45 萬元 (500 萬元 × 9%) 的稅款
 - 有效稅率變化：B 公司的權利金所得按應予課稅原則計稅後，其所負擔之有效稅率為 10% (45 萬元/450 萬元 × 100%)。

情況一

- A 國可依據計入所得法，針對 B 公司的權利金所得課徵追加稅
 - 差額計算：15% - 10% = 5%，因此 A 國稅局可以按 5%，向 A 公司課徵追加稅
 - 費用扣除計算：在計算應稅所得額時，可自所得額中減去 8% 的有形資產帳面價值以及 10% 的總薪資給付，兩筆金額分別為 8 千元 (10 萬元 × 8%) 與 4 萬元 (40 萬元 × 10%)
 - 稅額計算：(450 萬元 - 4 萬元 - 8 千元) × 5% = 22.26 萬元 (應補繳之稅額)
- D 公司於所在國之有效稅率為 12.5% (12.5 萬元/100 萬元 × 100%)，低於最低稅率 15%，A 國稅局可以對該筆所得課徵追加稅
 - 差額計算：15% - 12.5% = 2.5%
 - 費用扣除計算：有形資產價值費用扣除 50 萬元 × 8% = 4 萬元；總薪資給付費用扣除 50 萬元 × 10% = 5 萬元
 - 稅額計算：(100 萬元 - 4 萬元 - 5 萬元) × 2.5% = 2.275 萬元

情況一

- A 國與 E 國訂有租稅協定，由 E 國向 E 公司徵收公司所得稅，有效稅率為 10% (20萬元/200萬元×100%)
 - 依據轉換原則 (Switch-over rule, SOR)，A 國稅局仍可按計入所得法，對 A 公司課徵 5% (15% - 10%) 的追加稅
 - 差額計算：15% - 10% = 5%
 - 費用扣除計算：有形資產價值費用扣除 100 萬元 × 8% = 8 萬元；總薪資給付費用扣除 100 萬元 × 10% = 10 萬元
 - 稅額計算：(200 萬元 - 10 萬元 - 8 萬元) × 5% = 9.1 萬元
- 總計，A 國稅局可向 A 公司徵收 33.86 萬元 (22.26 萬元 + 2.275 萬元 + 9.1 萬元 = 33.635 萬元) 的追加稅，另外，C 國稅局可以向 C 公司另外扣繳 45 萬元的稅款

情況二

- 在其他假設不變下，應予課稅原則賦予的課稅權不因母公司未實施計入所得法而改變
 - C 國稅局仍可按 9% 的稅率，向 C 公司扣繳 45 萬元的稅款
- 由於 A 國未實行計入所得法，所以 C 國可以執行否準扣抵法的規定
 - 作法：剔除 C 公司部分成本費用或稅額扣抵，使該筆權利金所得之有效稅率提高至 15%
 - 計算方式：已知 B 公司的權利金所得尚須補繳 22.26 萬的追加稅，方可達到 15% 的有效稅率
 - 在 C 公司有效稅率為 20% 的前提下，若要增加 22.26 萬的稅負，則需增加應稅所得額 111.3 萬 (22.26 萬/0.2)，因此，C 國可自 C 公司的成本費用中，剔除 111.3 萬元
- 總計，C 公司需向 C 國補繳 67.26 萬元 (22.26 萬元 + 45 萬元) 的稅款
- D、E 公司並未與他國子公司或關聯企業發生交易，無法適用否準扣抵法