



國際稅改動態 – 新課稅權之建立

洪于婷會計師
勤業眾信聯合會計師事務所





洪于婷

執業會計師

+886 2 2725 9988 ext.3836
christiyhung@deloitte.com.tw

講座資料

學歷：

- 美國印第安納大學布魯明頓分校會計碩士
- 國立台灣大學國際企業學系學士

經歷：

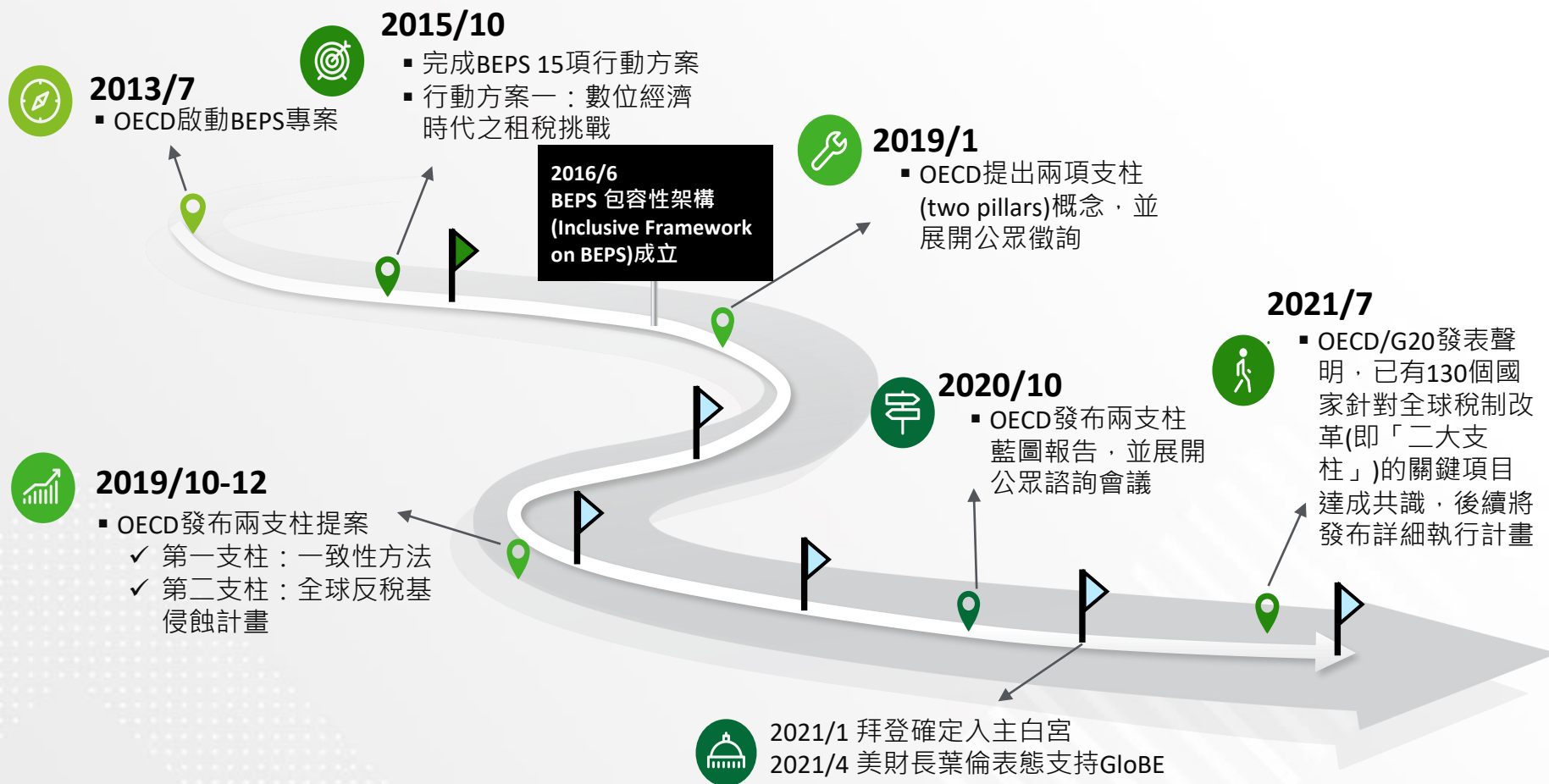
- 現任勤業眾信聯合會計師事務所稅務部執業會計師及間接稅負責人，於稅務諮詢已累積超過15年專業服務經驗，專長為跨境電子商務稅務諮詢服務、跨國投資稅務分析、關稅與間接稅諮詢、上市架構分析、外國帳戶稅收遵從法 (FATCA)與共同申報準則(CRS)諮詢及移轉訂價報告製作與諮詢。

簡報大綱

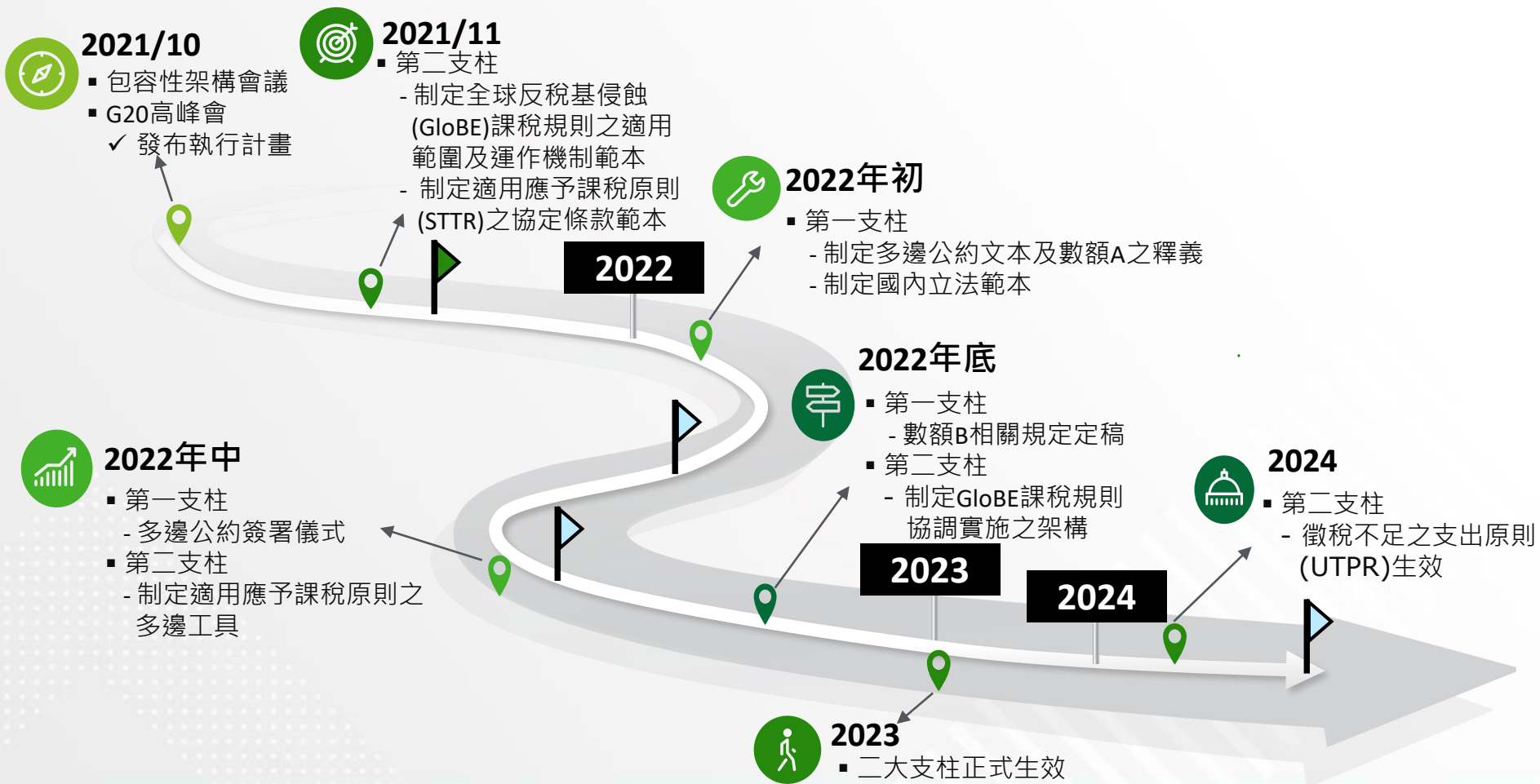
- 近期發展
- 第一支柱
 - 主要內容
 - 數額A（新課稅權）
 - 數額B（基本行銷及配銷活動）
- 亞太地區國家之觀點
- 問題與討論

近期發展

OECD稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動方案 – 數位經濟之演進



OECD稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動方案 – 數位經濟之演進 (續)



兩大支柱 – 包容性架構

G7共識

2021/7/5

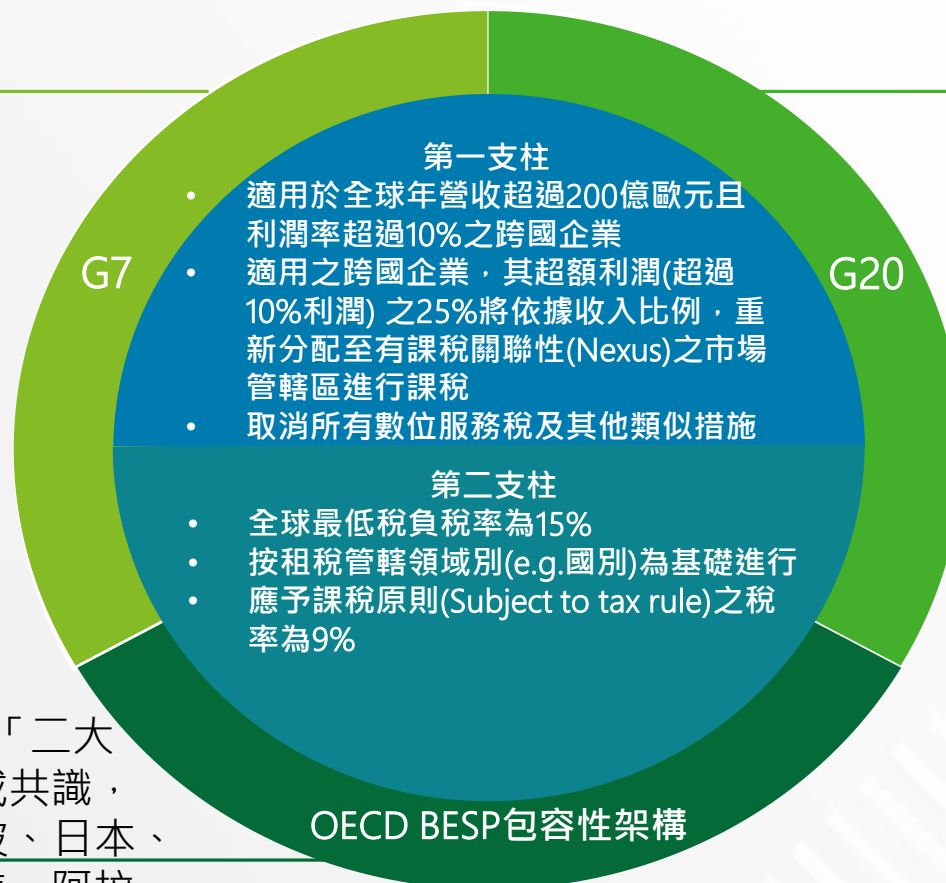
OECD BEPS包容性架構指導委員會聲明

2021/10/8

136國針對數位經濟下「二大支柱」的關鍵項目達成共識，其中包含中國、新加坡、日本、印度、英、法、德、美、阿拉伯聯合大公國等

G20表態支持

2021/10



尚未表態的國家(截至2021/10/8)：

- 肯亞
- 奈及利亞
- 斯里蘭卡
- 巴基斯坦

部分國家對兩大支柱之看法摘錄

					
美國	愛爾蘭	愛沙尼亞	匈牙利	波蘭	瑞士
國內對於是否支持第一支柱仍不明確 - 需2/3參議院多數同意	將僅針對營業額超過7.5億歐元的公司適用全球最低稅負制稅率	因第二支柱未考慮其國內分配稅制而持反對意見；得確保4年過渡期	希望對於全球最低稅負制提出10年過渡期	得確保從事實際活動之公司適用實質性排除規定 (substance-based carveout)	批評OECD規劃於2023年實施係不尊重國家立法程序。4年前簽署之多邊公約仍有許多國家未批准

資料來源 IFA 2021 Virtual Event

第一支柱

主要內容

第一支柱-主要內容

Amount A

新課稅權

透過公式法將超額利潤分配予市場所在國

超大型且高獲利企業

Amount B

基本行銷及配銷活動 (Amount B)

依據常規交易原則決定行銷及配銷功能之報酬

所有企業

Tax
Certainty

租稅確定性

建構有效爭議預防及解決機制

所有企業

第一支柱 – 13個基石



參考資料: OECD 2021年10月8日 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy

第一支柱 – 13個基石(續)

適用對象	- 全球年營收超過200億歐元且利潤率超過10%之跨國企業 (預計於2031年全球年營收門檻調降至100億歐元) - 排除採礦業及受管制金融服務
關聯性	跨國企業在國民生產毛額 (GDP) 超過400億歐元之消費者國家產生年收入超過100萬歐元或在GDP小於400億歐元之消費者國家產生年收入超過25萬歐元
分配比例	超過利潤率10%部分 (即超額利潤) 的 <u>25%</u> 重新分配予終端市場之租稅管轄區 (貨物或服務之消費地) 進行課稅
收入來源	- 收入來源為貨物最終運送地及服務使用地 (市場所在國) - 詳細規定將待討論後發布
稅基	- 依集團合併財務報表及國際會計準則，僅有小部分調整 - 可遞延損失
拆分	僅在特殊情況且當財務報表之拆分達適用範圍規定下進行損益拆分

第一支柱 – 13個基石(續)

行銷及配銷利潤之避風港	將考慮整體適用對象，進一步規劃避風港規定
避免雙重課稅	採免稅法 (exemption method) 或扣抵法 (credit method)
稅負確定性	- 強制且具約束力之爭議預防及解決機制 - 選擇性之爭議解決機制 (針對僅有少數相互協議程序之國家且與數額A相關之議題)
數額B	- 簡化移轉訂價國內基本行銷及配銷活動 - 2022年底完成相關規定
管理	簡化稅務遵循且允許集團單一成員進行管理程序
單邊措施	多邊公約將要求各成員國取消所有數位服務稅及其他類似措施
實施	- 2022年將制定多邊公約文本及數額A之釋義供後續簽署 - 數額A預計於2023年生效

實施第一支柱必須承諾停止徵收或取消數位服務稅

- 承諾將於2023年取消數位服務稅之國家：英國、奧地利、法國、義大利、西班牙、印度
- 美國亦善意回應將相應取消報復性關稅

11/25/21, 3:01 PM India US News: India, US reach settlement on 2% equalisation levy - The Economic Times

THE ECONOMIC TIMES News
English Edition | 25 November, 2021, 02:59 PM IST | E-Paper

India, US reach settlement on 2% equalisation levy

Synopsis
The settlement is broadly on the lines of the one reached under the Unilateral Measures Compromise reached among the UK, Austria, France, Italy and Spain with the US on October 21 this year.



New Delhi: **India** and the **United States** have reached an agreement to settle differences relating to the 2% **equalisation levy** imposed by New Delhi on e-commerce operators.

The settlement is broadly on the lines of the one reached under the Unilateral Measures Compromise reached among the UK, Austria, France, Italy and Spain with the US on October 21 this year.

OFFICIAL – MARKET SENSITIVE



HM Treasury

Joint statement from the United Kingdom, Austria, France, Italy, Spain and the United States regarding a compromise on a transitional approach to existing unilateral measures during the interim period before Pillar 1 is in effect

A. Background

- On October 8, 2021, the United Kingdom, Austria, France, Italy, Spain and the United States, joined 130 other members of the OECD/G20 Inclusive Framework in reaching political agreement on the Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.
- From the outset, a key impetus of the OECD/G20 Inclusive Framework's negotiations was to stop the proliferation of "Digital Services Taxes and other relevant similar measures" (collectively "Unilateral Measures") by replacing them with a consensus-based reallocation of taxing rights among Inclusive Framework ("IF") members. [See Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy](#) (October 8, 2021).
- In line with this objective, **the United Kingdom, Austria, France, Italy, Spain and have agreed that as part of Pillar 1, they will withdraw all Unilateral Measures on all companies and refrain from imposing new Unilateral Measures.** In general, the United Kingdom, Austria, France, Italy and Spain had preferred for withdrawal of Unilateral Measures to be contingent on implementation of Pillar 1, while the United States had preferred withdrawal of Unilateral Measures immediately as of October 8, 2021, the date political agreement with respect to Pillar 1 was reached.
- This joint statement describes a political compromise reached among the United Kingdom, Austria, France, Italy, Spain and the United States, on a transitional approach to existing Unilateral Measures while implementing Pillar 1 (hereinafter, the

第一支柱

數額A（新課稅權）

數額A-新課稅權(適用對象)

由於數位經濟及網路環境變遷之關係，過去的稅務法規已逐漸不合時宜，「二大支柱」顛覆了過去五十年國際租稅以「常設機構」概念建構之課稅框架

第一支柱毋須認定常設機構之存在與否，並提出對「超大型跨國企業」新關聯性（nexus）及公式化利潤配置（profit allocation）之新課稅權（Amount A）

之前包容性架構提案之適用對象
被否決：



Automated Digital Services (ADS)
and
Consumer Facing Business (CFB)
industries



集團全球年營收>200億歐元且稅前利潤率超過10%

預計於2031年全球年營收門檻調降至100億歐元

排除採礦業及受管制金融服務*
(Extractives and Regulated Financial Services)

*排除採礦業及受管制金融服務係因其營業特性須在當地營業，利潤皆須在營運地賺取，故現有課稅制度已能有效課稅

數額 A – 新課稅權 (關聯性)

	國民生產毛額(GDP) 超過400億歐元	國民生產毛額(GDP) 小於400億歐元
達到「關聯性」之 收入門檻	100萬歐元 (約新台幣3,200萬元)	25萬歐元 (約新台幣800萬元)



數額A之關聯性不得用於其他租稅目的(包含營業稅及關稅)

全球現行國際租稅課稅制度及第一支柱稅改比較表：

	現行課稅制度	第一支柱稅改 (預計2023年生效)
常設機構之判定	需要	毋需
數額A之適用對象	N.A.	全球合併年營業收入超過200億歐元 且利潤率超過10%之跨國企業
課稅權之認定	常設機構之確立或來源所得	達「關聯性」收入門檻之市場所在國

數額 A – 新課稅權(收入來源規定)

收入來自於商品消費或服務使用之市場所在國

基於特定事實和情況之可靠方法

釋例:

直接向消費者銷售商品或服務之收入

收入來源原則

貨物最終運送地及服務使用地(市場所在國)

a) 商店所在國

b) 最終運送地及服務使用地

B2B銷售型態之認定方式尚待討論

數額 A – 新課稅權 (公式化方式)

1

集團之超額利潤為「**利潤率超過10%**」之部分



根據稅前利潤率

2

重分配比率：將超額利潤之**25%**重分配予市場所在國

3

按比例分配超額利潤予市場所在國



根據市場所在國當地收入

有關行銷及配銷利潤率之避風港規定尚待討論

數額 A – 新課稅權 (範例)

	百萬歐元
集團總營收	25,000
稅前利潤	6,500
稅前利潤率	26%

百萬歐元	當地收入 (a)	要分給市場國的 超額利潤比率(b)	數額A (a*b)
Market A (子公司)	2,000	4%	80
Market B (未設據點)	18,000	4%	720
Market C (未設據點)	5,000	4%	200
Total	25,000		1,000

➤ 符合數額A適用對象

1. 集團年營收250億歐元 ☒
2. 集團稅前利潤率超過10% ☒

➤ 可分配之超額利潤

- 超額利潤率：16% (26%-10%)
- 超額利潤：40億歐元 (250億*16%)
- 可分配之超額利潤：10億歐元 (40億*25%)
- 分配市場國之超額利潤比率：
16%*25%=4%

➤ 是否具關聯性 (Nexus)

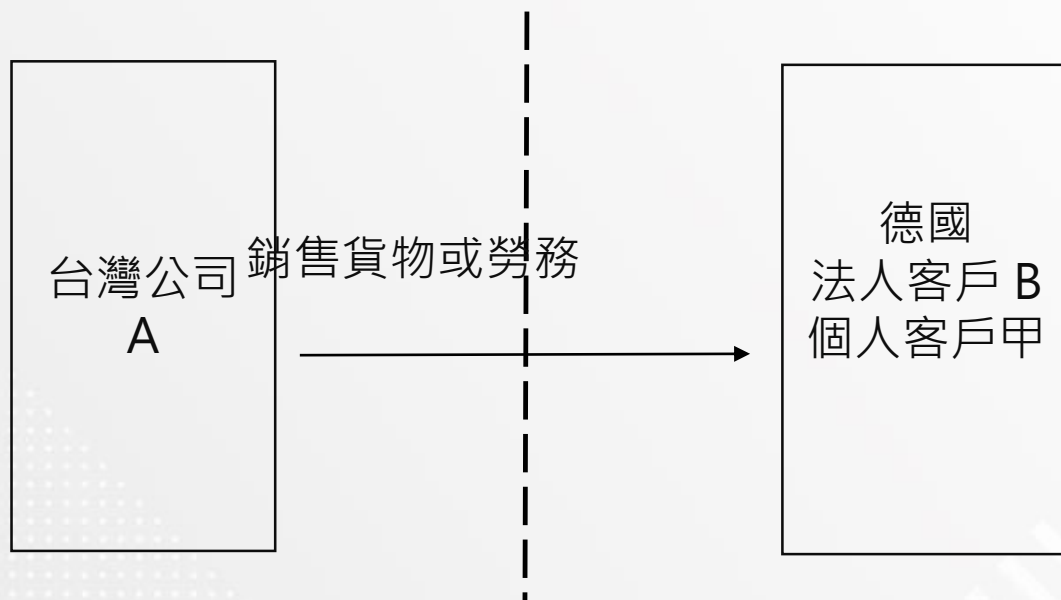
集團取自A, B, C國之營業收入>100萬歐元 ☒

➤ 數額A

可分配超額利潤10億，A國數額A為8,000萬歐元，B國為7.2億歐元，C國為2億歐元

數額A-新課稅權思考一

- 現行課稅制度下，A公司在台灣被課稅但是否被德國課稅？
- 第一支柱生效後德國有新課稅權？



德國考量點：
現有課稅制度下

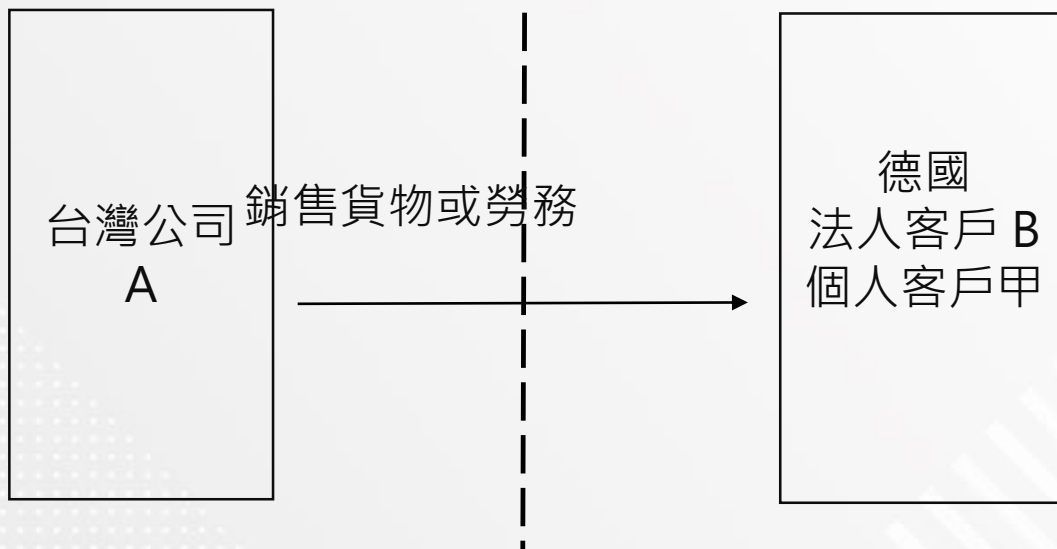
- A公司在德國是否有常設機構
- 銷售貨物是否為國際貿易
- 德國是否有數位勞務稅？
- 勞務提供地？

第一支柱生效後

- A公司集團全球年營收
- A公司在德國之營業收入

數額A-新課稅權思考二

- 未來A公司在德國如何繳稅？德國稅法納稅義務人是誰？
- 繳稅後回來台灣作國外所得扣抵？
- 臺德租稅協定要怎麼修訂？



第一支柱

數額B（基本行銷及配銷活動）

數額 B (基本行銷及配銷活動)

- 數額B係採用一個符合常規交易之公式，簡化計算跨國企業在市場所在國之關係企業或常設機構間進行之基本行銷及配銷活動應分配之利潤，以提高稅負確定性

簡化移轉訂價國內基本行銷及配銷活動

關注開發中國家的需求

2022年底完成技術層面工作

根據藍圖：

適用於所有企業
相關門檻規定尚不明確

固定報酬可能依產業別及/或地區別而不同
• 如有其他移轉訂價方法為最適之方法，則其他方法或可優先適用（例如：嚴格的可比未受控價格法）

不取代現有的預先訂價協議 / 相互協議程序之協議

限縮範圍 - 可能為擁有貨物所有權之經銷商

數額 B – 致力達成目標

「簡化稅務機關移轉訂價規定之管理，降低納稅義務人遵循成本.....
提高稅負確定性並減少稅務機關與納稅義務人間之爭議」

減少有關價值分配造成耗時且成本高之爭論

確保成員國間利潤分配之正當性、一致性及公平性 –
尤其是較少資源之發展中國家

提供之基準(baseline)可能有助解決非數額B範圍內行銷/配銷安排之爭議 –
採用正負面表列

採限縮範圍以增加達成基準一致之可能性，並盡量提高確定性

提供基於常規交易原則且普遍被接受之方法

數額 B – 範圍



有關基準的正負面表列之範圍及數量

正負面表列之確定性

門檻之適用 – 排除範圍外之活動 – 以功能性或數額A以外的方式

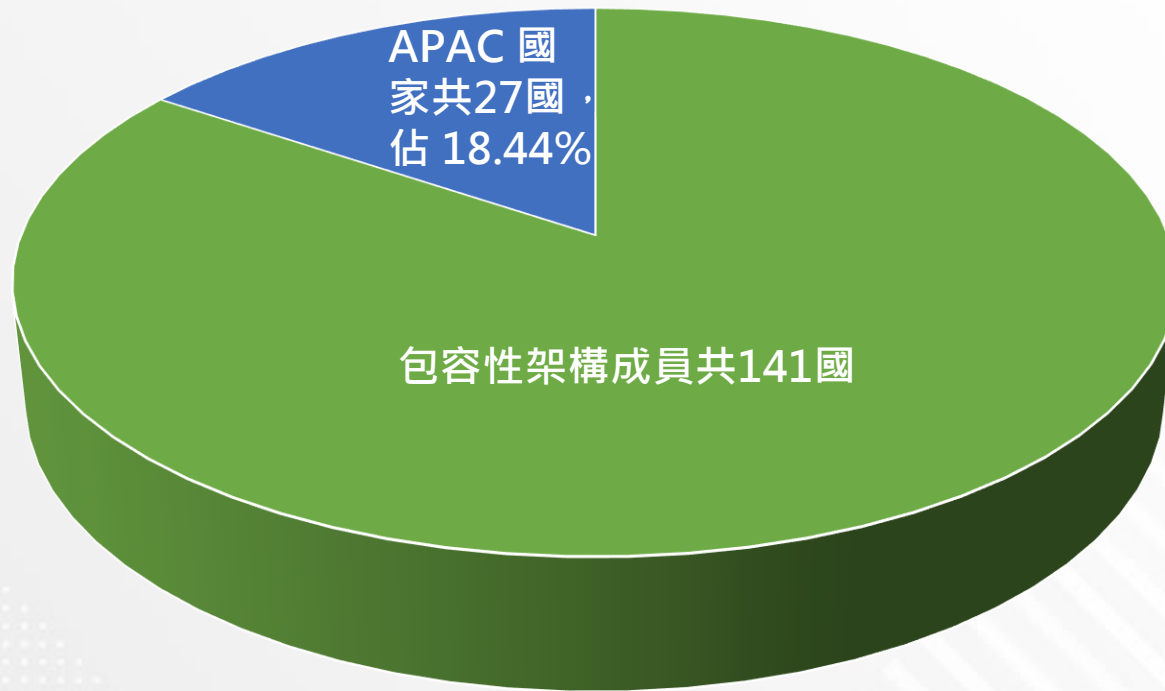
限制為可比較模式帶來可能性及風險之配銷活動，如佣金代理商及銷售代理商

與功能強度相關，且如何在評估範圍內實際拆分

亞太地區國家之觀點

包容性架構 – APAC成員佔比

- APAC國家雖僅佔18.44%，惟人口數佔比超過50%。



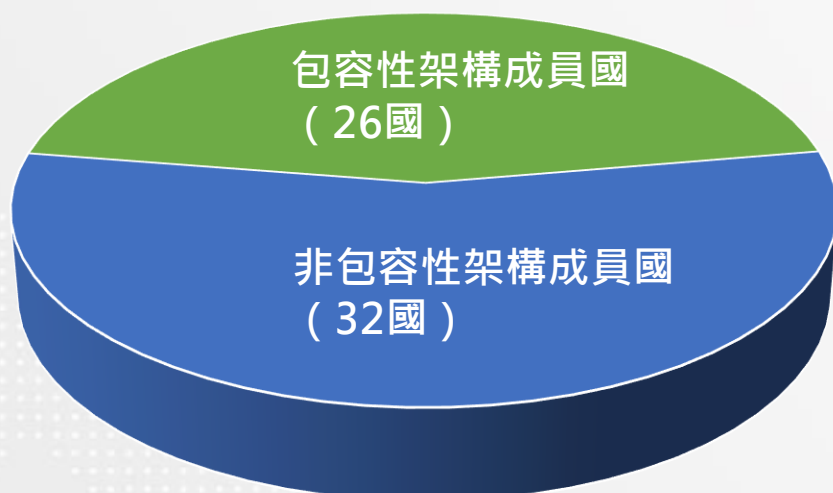
資料來源 IFA 2021 Virtual Event

BEPS包容性架構 – APAC統計

- 雖APAC國家僅佔BEPS包容性架構成員的45%，惟已涵蓋APAC人口之86%。除菲律賓，所有主要經濟體皆為包容性架構成員。

APAC國家

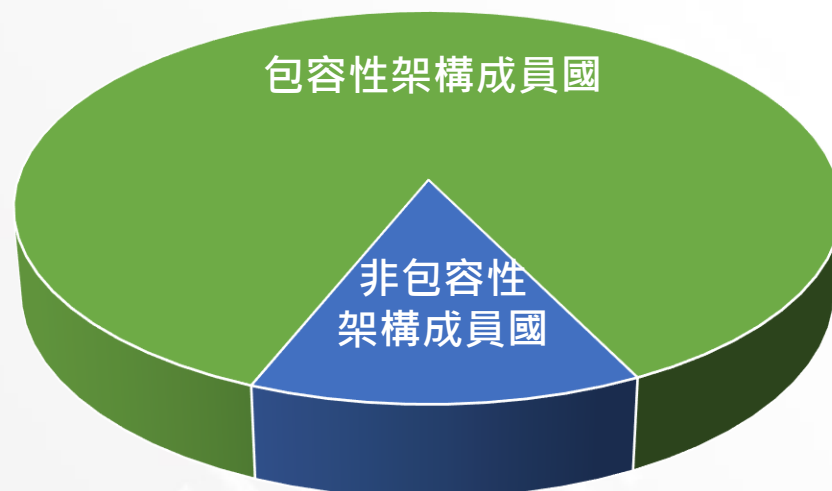
44.83%



55.17%

APAC人口

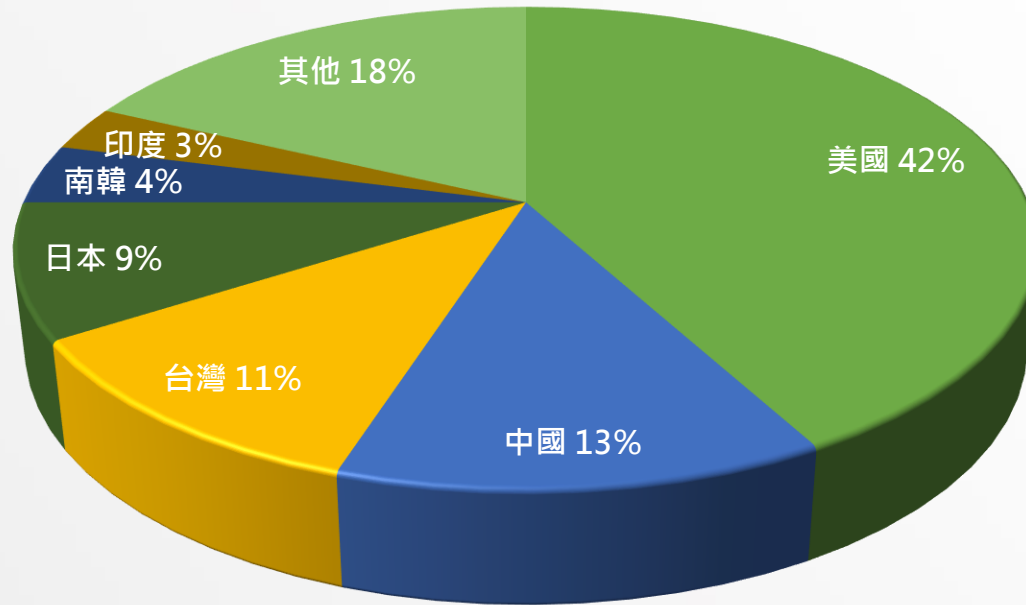
86.56%



13.44%

Forbes對百大科技公司之分析

科技公司家數



■ 美國 (65) ■ 中國 (20) ■ 台灣 (17) ■ 日本 (14) ■ 南韓 (6) ■ 印度 (5) ■ 其他 (27)

資料來源 IFA 2021 Virtual Event

亞太地區國家對第一支柱之觀點

澳大利亞

- 對於取消數位服務稅之承諾是否會受類似之數位服務稅侵蝕？

中國

- 收入來源規定：將修改國內稅法
- 行銷及配銷功能之避風港利潤率：與中國移轉訂價協議相容
- 稅負確定性之機制：是否為事實上 (de-facto) 仲裁機制？

印度

- 國內法承認市場所在國之重要性 (重大經濟連結 (Significant Economic Presence ; SEP) /利潤分配規定)
- 跨國集團納稅義務人之確定性 – 單邊預先訂價協議計畫及改善相互協議程序

日本

- 決定收入來源規定
- 減輕各國/支付實體第一支柱之稅收 (所有有剩餘利潤之集團成員?)

新加坡

- 10月8日達成政策方向共識，惟後續仍有許多重要設計議題
- 第一支柱之設計需公平的、明智的且可實施的
- 主要考量點：需有健全及原則性的設計、需確認各國實施之一致性、確保稅負確定性

台灣是否有類似數位服務稅之法令？

106年4月發布「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」
規範電子勞務之定義

107年1月發布外國電商跨境銷售電子勞務之來源所得
認定及所得稅課稅方式之解釋令（台財稅字第
10604704390 號令）

107年5月訂定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵
所得稅作業要點」規範外國營利事業跨境銷售電子勞
務取得我國來源所得之所得稅課徵規定

108年9月訂定「外國營利事業申請核定計算中華民國
來源所得適用之淨利率及境內利潤貢獻程度作業要點」

外國營利事業跨境銷售電子勞務依前點規定認定之我國來源收入，依下列規定減除相關成本費用及按利潤貢獻程度計算我國應課稅之所得額：

(一)所得額計算

1. 核實減除相關成本費用後之餘額計算所得額。
2. 同業利潤標準淨利率計算所得額；「提供平臺服務之電子勞務」者，淨利率為百分之三十。
3. 不符合前二目規定者：以我國來源收入按稽徵機關核定之淨利率百分之三十計算所得額。
4. 查得實際淨利率高於依前二目規定核定之淨利率者：按查得資料核定。

外國營利事業跨境銷售電子勞務部分交易流程在我國境外者，依下列規定認定我國境內交易流程對全部交易流程總利潤貢獻程度(以下簡稱境內利潤貢獻程度)

1.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：核實認定境內利潤貢獻程度。

2.全部交易流程或勞務提供地與使用地均在我國境內(例如境內網路廣告服務)者：境內利潤貢獻程度為百分之一百。

3.不符合第一目及非屬前目規定情形者：境內利潤貢獻程度為百分之五十。但稽徵機關查得實際境內利潤貢獻程度高於百分之五十，按查得資料核定。

有效稅率3% ($30\%*50\%*20\%$)或6% ($30\%*100\%*20\%$)
現行租稅協定若可適用，則營業利潤免稅。

問題與討論

問題與討論

倘台灣未能與各國簽署多邊公約，是否能依據第一支柱取得分配稅源？

面對利潤將分配至市場所在地，我國企業面臨雙重課稅之可能性？

外國企業因本國稅制致重複課稅，是否會產生跨國企業或國際間之貿易報復？

Q&A