

# 第二支柱—應予課稅規定簡析

包文凱、王瑀璇

## 目 錄

壹、前言—問題緣起 .....	1
貳、所得稅協定防止稅基侵蝕措施發展歷程 .....	3
參、所得稅協定防止稅基侵蝕新措施—應予課稅規定 .....	7
肆、應予課稅規定效果釋例 .....	12
伍、結論與建議 .....	17
參考文獻.....	19

### 圖目錄

圖 1 關係企業受控交易示意圖 .....	13
-----------------------	----

### 表目錄

表 1 BEPS 行動計畫分類—目標別 .....	3
表 2 所得來源地國適用應予課稅規定要點整理 .....	8

## 壹、前言—問題緣起

各國之公司所得稅制度，多將納稅義務人區分為「居住者」(resident)與「非居住者」(non-resident)，常見對居住者採全球所得課稅，對非居住者僅就與該國達一定程度「經濟關聯性」(nexus)門檻之所得課稅；惟當涉及跨境經貿活動時，常產生「居住地國」與「所得來源地國」對同一所得雙重課稅情形(法律上之雙重課稅，juridical double taxation)，增加企業跨境經貿活動額外租稅成本，影響人員、資本、商品及服務自由移動，不利經濟成長。

為解決此問題，自 1928 年國際聯盟 (the League of Nations) 發布最早避免所得稅雙重課稅協定 (以下簡稱所得稅協定) 範本，至現行國際間廣泛參採之經濟合作暨發展組織 (OECD) 「所得及資本稅約範本<sup>1</sup>」(以下簡稱 OECD 稅約範本) 及聯合國「已開發國家與開發中國家間避免雙重課稅條約範本<sup>2</sup>」，近 100 年來，各國參考上述範本，已簽署 3,000 多個所得稅協定。依據協定規定，一方面依經濟關聯性考量，限縮「所得來源地國」課稅權，以利息所得為例，源自所得來源地國，給付予居住地國居住者受益所有 (beneficially owned) 之利息，所得來源地國之課稅不得超過所得總額之一定比例 (即上限稅率)；另一方面，雖不限縮「居住地國」課稅權，但就前述所得來源地國已依協定規定對其居住者課徵之稅，居住地國應採免稅法 (exemption method) 或扣抵法 (credit method) 等方式提供消除雙重課稅措施，此即所得稅協定透過分配課稅權解決雙重課稅問題機制。

近年來，數位化、全球化商業模式發展快速，價值之創造與具高度可移動性之資本及無形資產密不可分，復以許多國家為吸引投

---

<sup>1</sup> 最新版本為 2017 年版，OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing。

<sup>2</sup> 最新版本為 2017 年版，United Nations, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017*。

資，提供各式租稅優惠措施，競相降低境內所得稅負，跨國企業集團為極小化集團整體所得稅成本，具誘因利用各國公司所得稅制度與所得稅協定差異，移轉無形資產之形式所有權，將相關所得安排至低稅負國家（地區），進行租稅規劃。此類透過人為安排享有所得稅協定減免稅利益情形，違反洽簽所得稅協定所為消除雙重課稅、維持合理稅負意旨，且影響租稅公平，為各國政府所不樂見；為維護財政健全，各國日益重視該等「稅基侵蝕及利潤移轉」（Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 BEPS）挑戰，亟欲尋求解決之道。

## 貳、所得稅協定防止稅基侵蝕措施發展歷程

為解決 BEPS 問題，OECD 應二十國集團（G20）要求，於 2013 年 2 月發布「解決 BEPS」（Addressing Base Erosion and Profit Shifting<sup>3</sup>）報告，同年 7 月發布 15 項防止 BEPS 行動計畫，嗣於 2015 年 10 月發布所有行動計畫之最終報告 13 份<sup>4</sup>（如表 1），內容包括改善國內稅制及所得稅協定政策相關國際標準與建議，期盼透過落實該等行動計畫，達成「利潤應於經濟活動發生地及價值創造地課稅」目標。

表 1 BEPS 行動計畫分類—目標別

目標	稅制一致性	經濟實質	資訊透明
行動計畫	2：消除混合錯配安排之影響	5：第 1 項要素—租稅優惠制度	5：第 2 項要素—稅務核釋之資訊交換
	3：設計有效受控外國公司法則	6：防止租稅協定濫用	11：衡量及監控 BEPS
	4：限制因利息扣除及其他金融支付之稅基侵蝕	7：防止人為規避常設機構之構成	12：強制揭露規定
		8 至 10：移轉訂價結果與創造之價值一致	13：移轉訂價文據及國別報告 14：提升爭議解決機制效率
	<b>綜合項目</b>		
	1：處理數位經濟下之租稅挑戰		
	15：建立多邊工具以修正雙邊租稅協定		

就所得稅協定部分，2015 年最終報告著重修正協定相關規定或定義<sup>5</sup>，防止跨國企業集團透過組織架構或契約形式外觀等人為安排，

<sup>3</sup> OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing。

<sup>4</sup> 網路資料，OECD 網站，<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>，最後瀏覽日：2021/12/01。

<sup>5</sup> 包括但不限於行動計畫 2（消除混合錯配安排之影響）、行動計畫 6（防止租稅協定濫用）、行動計畫 7（防止人為規避常設機構之構成）、行動計畫 14（提升爭議解決機制效率）及行動計

使不符合協定意旨之經濟活動得以享有協定利益，進而產生濫用協定之稅基侵蝕問題，例如行動計畫 6（防止租稅協定濫用）及行動計畫 7（防止人為規避常設機構之構成）最終報告<sup>6</sup>，建議新增或修正所得稅協定條文，防止協定因人為避稅安排遭濫用。

2016 年 6 月，OECD 建立 BEPS 包容性架構（Inclusive Framework on BEPS），鼓勵開發中國家及非 OECD/G20 會員國參與，至 2021 年 11 月底已有 141 個成員<sup>7</sup>。該架構成立目的包括協助成員能力建構、進行同儕檢視與監督及擴大 BEPS 後續議題討論之參與等，期共同落實 BEPS 行動計畫，解決 BEPS 問題。

為利各租稅管轄領域迅速將防止 BEPS 相關規定導入現行已生效所得稅協定，OECD 於 2016 年 11 月依行動計畫 15（建立多邊工具以修正雙邊租稅協定）成果發布「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<sup>8</sup>，以下簡稱多邊公約或 MLI），加入簽署之國家（地區）無須逐一洽簽修約，即得透過 MLI 將相關規定導入現行所得稅協定；另於 2017 年 11 月修正稅約範本納入防止 BEPS 相關規定，以利新洽簽所得稅協定具備防止協定濫用相關措施。

然而，2015 年最終報告及相關建議措施並未解決所有 BEPS 問題。行動計畫 1（處理數位經濟下之租稅挑戰）最終報告<sup>9</sup>就所得稅協定部分，僅說明宜因應經濟數位化發展，調整現行所得來源地國

---

畫 15（建立多邊工具以修正雙邊租稅協定）。

<sup>6</sup> OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris ; OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 。

<sup>7</sup> 網路資料，OECD 網站，<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>，最後瀏覽日：2021/11/29。

<sup>8</sup> 網路資料：OECD 網站，<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>，最後瀏覽日：2021/12/03。

<sup>9</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 。

得獲配課稅權之「經濟關聯性」門檻，例如修正協定規定構成常設機構要件，不以外國公司須在所得來源地國具備特定程度「實體呈現」(physical presence)為必要，惟尚無最終結論。OECD 承諾持續研究並與更廣泛利害關係人討論<sup>10</sup>。

2019 年 5 月，OECD 發布「研議一致處理經濟數位化租稅挑戰工作計畫」，首度提出兩項支柱概念<sup>11</sup>，此即一般所稱「BEPS 2.0」，期解決未能有效透過 2015 年防止 BEPS 行動計畫相關措施解決之 BEPS 問題。2020 年 10 月發布「數位化下租稅挑戰－第一支柱藍圖報告<sup>12</sup>」及「數位化下租稅挑戰－第二支柱藍圖報告<sup>13</sup>」(以下簡稱第二支柱藍圖報告)，徵詢公眾意見；嗣於 2021 年 7 月發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」並於 10 月更新<sup>14</sup>(以下簡稱 2021 年 10 月聲明)，勾勒執行兩支柱之關鍵要點；該聲明業獲 BEPS 包容性架構超過 130 個成員同意，並獲 2021 年 10 月 G20 領袖會議支持。

本文將焦點集中於第二支柱 (Pillar Two) 中與所得稅協定相關之倡議。第二支柱目的係解決全球化、經濟數位化發展及各國競相降低所得稅 (race to the bottom) 政策下，跨國企業集團將利潤移轉至位於免稅或低稅負國家 (地區) 之集團成員，使集團整體稅負顯與其創造之價值及獲取之利潤不相當，屬 2015 年 BEPS 行動計畫未能處理之稅基侵蝕問題。透過該支柱倡議之新措施，無論跨國企業集團全球營運模式及投資架構如何布局，或各國如何在既有所得稅

---

<sup>10</sup> 同前註，第 385 段，頁 149。

<sup>11</sup> OECD (2019), *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, OECD, Paris, 第 7 段，頁 6。

<sup>12</sup> OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris。

<sup>13</sup> OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris。

<sup>14</sup> 網路資料：OECD 網站，<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.htm>，最後瀏覽日：2021/11/30。

制下競相提供優惠措施，跨國企業集團整體而言均須負擔一定程度之合理稅負，爰亦有人稱第二支柱為「全球企業最低稅負制」；此需各國均瞭解問題嚴重性，通力合作方能有效解決。

第二支柱倡議包括「全球防止稅基侵蝕規定」(Global anti-Base Erosion Rules, GloBE Rules，屬國內法範疇)及「應予課稅規定」(Subject to Tax Rule, STTR，屬所得稅協定範疇)，本文僅就後者進行簡析與釋例說明。

## 叁、所得稅協定防止稅基侵蝕新措施－應予課稅規定

### 一、目的及方法論

2015 年防止 BEPS 行動計畫最終報告發布後，BEPS 包容性架構致力推動及落實相關國際標準與建議，改善跨國企業集團透過人為安排濫用所得稅協定課稅權分配機制之 BEPS 問題。

然而，現行實務上屢見跨國企業集團成員之居住地國於國內稅法提供租稅優惠，吸引集團將具高度可移動性之資本、資產（例如專利權）或風險移轉至位於該低稅負國成員所有，當該成員運用該等資本、資產進行跨境交易取得所得（例如權利金），復得依所得稅協定規定享有所得來源地國減免稅措施（例如依 OECD 稅約範本第 12 條規定，所得來源地國對權利金無課稅權），最終該所得於所得來源地國享有協定減免稅利益，於居住地國享有國內稅法規定租稅優惠，實質未負擔合理稅負，此安排或不致構成前述 2015 年最終報告相關措施所述之協定濫用情形，然依此所致跨國企業集團持續進行 BEPS 安排誘因難以根除。

為此，BEPS 包容性架構貫徹「使跨國企業集團均負擔合理稅負」意旨，於「第二支柱藍圖報告」納入所得稅協定之「最低要求稅負」（minimum tax）機制，以確保得解決前段案例指出跨國企業集團透過各國國內法低稅負政策及協定課稅權分配機制，實質未負擔合理稅負之 BEPS 問題，此即「應予課稅規定」（STTR）<sup>15</sup>。

STTR 定位為所得稅協定之跨國企業集團最低要求稅負制度，其機制係於所得稅協定有關各類所得課稅權分配規定（例如：股利、利息及權利金適用之上限稅率）外，額外增訂條文且獨

---

<sup>15</sup> 同註 13，9. Subject to Tax Rule, 第 566 段至第 667 段，頁 148 至頁 167。



立運作，就相關所得適用協定規定，於所得來源地國獲減免稅之結果，再次測試是否發生前述 BEPS 問題並依 STTR 予以解決，且適用範圍限縮於具控制關係之緊密關聯企業<sup>16</sup>間給付之特定類型所得<sup>17</sup>。當一跨國企業集團成員取得位於其他國家成員給付之特定類型所得，該其他國家（所得來源地國）依協定規定提供減免，而取得所得成員之居住地國對該特定類型所得課稅之名目稅率（nominal tax rate）未達最低要求稅率（minimum tax rate）時，STTR 額外賦予所得來源地國課徵「最低要求稅率與名目稅率差之稅額」（top-up tax，以下簡稱稅率差之稅額），確保該跨境交易產生之所得，於適用所得稅協定後亦負擔一定程度（最低要求稅率）之合理稅負。

## 二、STTR 內涵簡析

### （一）所得來源地國

依據第二支柱藍圖報告，就所得來源地國適用 STTR 相關要點整理如表 2。

表 2 所得來源地國適用應予課稅規定要項

要點	說明
適用對象	1、緊密關聯企業（closely related enterprises）間，所得來源地國集團成員給付居住地國集團成員特定類型所得（詳次列「給付類型」說明）之情形；不適用於個人。 2、居住地國集團成員若為投資基金、退休基金、政府實體（包括主權基金）、國際組織或非營利

<sup>16</sup> 符合（OECD）「所得及資本稅約範本」第 5 條（常設機構）第 8 項（或聯合國「已開發國家與開發中國家間避免雙重課稅條約範本」第 5 條第 9 項）有關「緊密關聯」（closely related）之人及企業定義者。OECD（2020），同註 13，第 585 段，頁 152。

<sup>17</sup> 指與資本、資產或風險移轉相關，致具有 BEPS 風險之給付。OECD（2020），同註 13，第 568 段，頁 148。

要點	說明
	組織者，排除 STTR 適用範疇。
給付類型	<p>1、符合協定定義之利息。</p> <p>2、符合協定定義之權利金。</p> <p>3、特許經營費（franchise fee），或結合使用／有權使用無形資產及服務相關之給付。</p> <p>4、保險或再保險費。</p> <p>5、保證、經紀（brokerage）或融資（financing）相關費用。</p> <p>6、租金，或使用／有權使用動產之給付。</p> <p>7、與行銷、採購、代理（agent）或中介（intermediary）服務相關之給付。</p> <p>8、其他集團成員間具下列易生 BEPS 效果特性之給付（尚待 OECD 發布細節）：</p> <p>（1）與具高度可移動性之資本、資產或風險相關，且其受控交易價格或利潤易有移轉訂價爭議。</p> <p>（2）於所得來源地國屬可造成稅基減少效果之支出或費用。</p>
重要性門檻	就適用對象設立適用企業規模門檻，或就給付類型設立適用金額門檻，以減輕中小型跨國企業集團稅負或徵納雙方適用 STTR 稅務行政負擔。
名目稅率 (nominal tax rate)	<p>1、指居住地國成員取得特定類型所得於其國內適用之法定稅率（statutory tax rate）。</p> <p>2、STTR 採名目稅率而非 GloBE Rules 所採實質稅率（effective tax rate），係為解決所得發生（常為所得來源地國依適用協定提供給付所得減免稅時）與得計算實質稅率（常為企業辦理所得結算申報後）兩者之時間落差問題。</p> <p>3、因名目稅率可能無法反映實際課徵稅額，爰須</p>

要點	說明
	<p>將與該特定類型所得直接相關之特別免稅額 (exemptions)、稅基減除額 (exclusions)、扣除額 (reductions) 或擴增額 (expansions) 納入考量並作必要調整，計算「調整後名目稅率」(adjusted nominal rate)；適用 STTR 之所得，於居住地國依國內所得稅法令或協定規定消除雙重課稅機制計算之免稅或扣抵額，無需納入「調整後名目稅率」計算。</p>
<p>最低要求稅率 (minimum tax rate)</p>	<p>STTR 係賦予「所得來源地國」就符合規定「單項所得之總額」於居住地國適用「名目稅率」之課稅未達最低要求稅率時，額外課徵稅率差之稅額 (top-up tax)，與 GloBE Rules 係「集團母國」(即母公司之居住地國) 就該集團其他成員於所在國「利潤」課稅之「實質稅率」未達最低要求稅率時，額外課徵稅率差之稅額 (top-up tax)，兩者之目的及機制設計明顯不同。為避免對所得總額課稅過重問題，STTR 最低要求稅率應低於 GloBE Rules 所訂 15%；依 2021 年 10 月聲明，STTR 最低要求稅率 9%。</p>
<p>稅率差之稅額 (top-up tax)</p>	<p>當取得所得成員居住地國「調整後名目稅率」小於最低要求稅率 9%，且依該協定所得課稅權分配規定，所得來源地國得就該所得課稅之最高稅率小於「最低要求稅率與調整後名目稅率差」者，所得來源地國得課徵該稅率差之稅額 (top-up tax)。</p>

## (二) 居住地國

依據第二支柱藍圖報告，所得來源地國適用上述所得稅協定 STTR 規定課徵稅率差之稅額 (top-up tax)，「居住地國」成員應關閉 (switch-off) 其適用協定消除雙重課稅條文之義務

(此節尚待 OECD 發布細節)，確保案關所得於適用協定後，仍維持課徵最低要求稅率 9% 水準。

在取得所得成員居住地國「調整後名目稅率」小於最低要求稅率 9%，但所得來源地國依協定得就該所得課稅之最高稅率大於「最低要求稅率與調整後名目稅率差」之情形，依上述所得稅協定 STTR 規定，所得來源地國不得適用 STTR 課徵稅率差之稅額 (top-up tax)，應適用協定有關分配課稅權條文規定之最高稅率；此時，該所得於居住地國適用消除雙重課稅條文規定後，整體稅率仍未達最低要求稅率。為解決 STTR 規定產生此斷層 (cliff-edge) 效果問題，OECD 或將限制居住地國適用消除雙重課稅機制之比例，俾使該所得最終整體稅負符合最低要求稅率之水準 (此節尚待 OECD 發布細節)。

## 肆、應予課稅規定效果釋例

### 一、案例背景

- (一) 有一 A 國，依其所得稅法規定，該國居住者公司應就全球所得負納稅義務，所得稅稅率 20%；就海外所得之課稅，未規定消除雙重課稅機制。A 國所得稅法為促進國內居住者公司發展或轉型，對因持有無形資產取得之收入提供下列租稅優惠：
- 1、以半數計算收入。
  - 2、以適用上述規定收入額 70% 計算應稅所得額。
- (二) 另有一 B 國，其所得稅法規定該國居住者公司給付外國公司權利金時，需就給付額就源扣繳 20%。
- (三) A 國與 B 國簽署所得稅協定（以下簡稱 AB 協定），規定內容大致與 2017 年 OECD 稅約範本一致，重點說明如下：
- 1、AB 協定第 12 條（權利金）第 1 項規定，「源自一方締約國而給付他方締約國居住者之權利金，僅由該他方締約國課稅」。
  - 2、AB 協定第 23 條（消除雙重課稅）規定，A 國就 B 國依 AB 協定規定之課稅，採「免稅法」消除雙重課稅，惟如屬 B 國依 AB 協定第 10 條（股利）或第 11 條（利息）規定之課稅，採「扣抵法」消除雙重課稅。
- (四) 假設依 A、B 兩國所得稅法及 AB 協定規定，A 公司為 A 國居住者，B 公司為 B 國居住者；A 公司與 B 公司為同一跨國企業集團之成員，且該 2 公司及所屬集團符合適用 STTR 之重要性門檻。A 公司將其持有無形資產提供 B 公司使用，B 公司給付 A 公司 1,000 萬歐元之權利金（如圖 1），該權利金符合 AB 協定第 12 條規定權利金之定義，且 A 公司除上述交易外在 B 國未從事其他營業活動或取得其他類型所得。

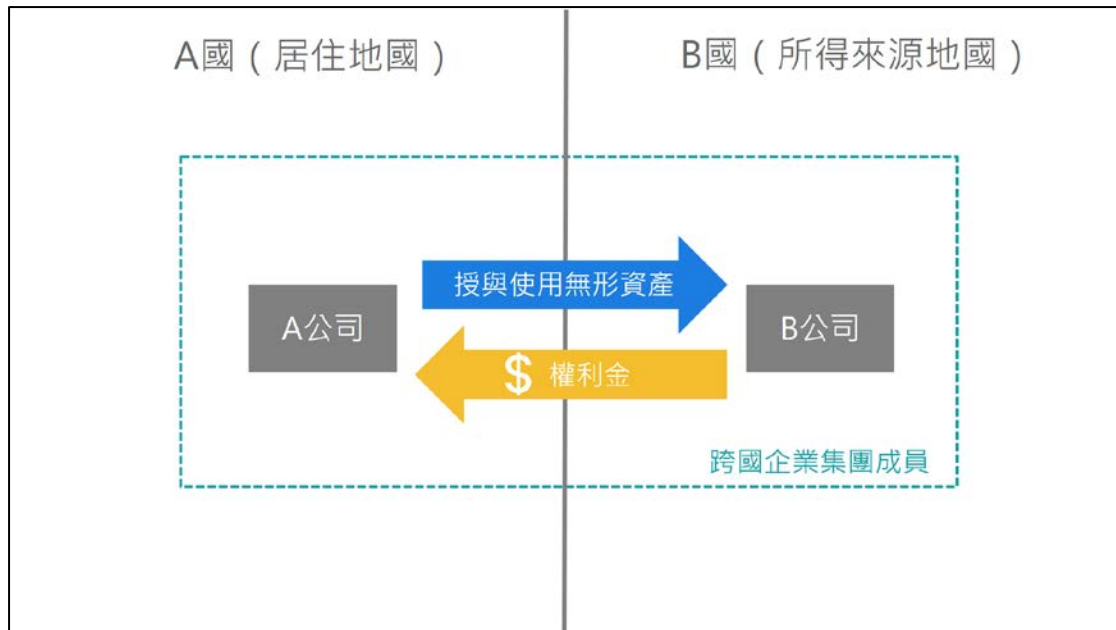


圖 1 關係企業受控交易示意圖

## 二、A 國與 B 國依各自所得稅法課稅，具雙重課稅問題

- (一) 於 B 國 (所得來源地國)，B 公司給付 A 公司 1,000 萬歐元權利金，應由 B 公司按 20% 稅率就源扣繳，向 B 國稅捐稽徵機關繳納 200 萬歐元 (1,000 萬歐元收入額 \* 20%)，屬 A 公司取得 B 國所得應納之扣繳稅款。
- (二) 於 A 國 (居住地國)，A 公司因持有無形資產取得源自 B 國 1,000 萬歐元權利金收入，依 A 國租稅優惠規定，得以半數計算收入，再以 70% 計算應稅所得額，即 350 萬歐元 (1,000 萬歐元收入額 \* 50% \* 70%)；A 公司依 A 國所得稅法加計該項權利金所得後，增加應納稅額 70 萬歐元 (350 萬歐元 \* 20%)，且因 A 國所得稅法未規定消除雙重課稅機制，該權利金所得於 B 國扣繳 200 萬歐元所致雙重課稅無法消除。
- (三) 綜上，A 國 A 公司取得 B 國 B 公司給付權利金 1,000 萬歐元，於 B 國 (所得來源地國) 扣繳 200 萬歐元，於 A 國納稅 70 萬歐元，稅額合計 270 萬歐元，有效租稅負擔率 27% (270 萬歐元稅額 / 1,000 萬歐元收入額)；部分所得雙重課稅，且

或有稅負過重情形，不利跨境經濟活動發展之問題。

### 三、適用 AB 協定解決雙重課稅及稅負過重問題

- (一) 於 B 國（所得來源地國），A 公司適用 AB 協定第 12 條（權利金）第 1 項規定，得向 B 國稅捐稽徵機關主張其取得之權利金於 B 國免稅，僅由 A 國課稅，爰免除其原依 B 國所得稅法應扣繳 200 萬元稅款〔詳二、(一)〕。
- (二) 於 A 國（居住地國），因 A 公司自 B 國取得權利金，屬 B 國依 AB 協定規定應予免稅之所得，A 國依該協定第 23 條（消除雙重課稅）規定，無須適用「免稅法」，爰於 A 國依所得稅法規定繳納 70 萬歐元〔詳二、(二)〕。
- (三) 綜上，依 AB 協定規定，A 國 A 公司就取得 B 國 B 公司權利金 1,000 萬歐元，於 B 國（所得來源地國）免稅，於 A 國應課徵 70 萬歐元，稅額合計 70 萬歐元，有效租稅負擔率 7%（70 萬歐元稅額／1,000 萬歐元收入額），相較二、(三) 未適用所得稅協定前有效租稅負擔率 27%，因雙重課稅問題獲得解決，有效租稅負擔率下降 20%。

### 四、如 AB 協定增訂第二支柱 STTR 之效果

- (一) 於 B 國（所得來源地國），A 公司適用 AB 協定第 12 條（權利金）第 1 項規定，得向 B 國稅捐稽徵機關主張其取得之權利金於 B 國免稅，僅由 A 國課稅〔詳三、(一)〕；惟經確認下列 STTR 規定事項，B 國稅捐稽徵機關得額外課徵 A 國「調整後名目稅率 7%」與「最低要求稅率 9%」差異所產生之稅額 20 萬歐元，即稅率差之稅額（top-up tax）：
  - 1、適用對象測試：A 公司與 B 公司符合 AB 協定規定「緊密關聯企業」定義，且該 2 公司及所屬集團符合適用 STTR 之重要性門檻。

- 2、給付類型測試：A 公司自 B 公司取得之所得符合 AB 協定第 12 條規定權利金定義，屬適用 STTR 之給付類型，且假設相關給付金額亦符合重要性門檻測試。
- 3、名目稅率調整測試：依 A 國所得稅法規定，A 公司適用法定稅率 20%，但就案關權利金所得另有直接相關之「稅基減除額」（以半數為收入）及「扣除額」（以 70% 計算應稅所得額），爰法定之名目稅率應予調整，調整後名目稅率為 7%（於 A 國適用租稅優惠後稅額 70 萬歐元 / 1,000 萬歐元收入額）。
- 4、稅率差之稅額（top-up tax）測試及其數額：A 國就案關權利金「調整後名目稅率」為 7%，小於「最低要求稅率 9%」，不足 STTR 規定之稅率差為 2%（最低要求稅率 9% - 調整後名目稅率 7%），且依 AB 協定課稅權分配規定，B 國應就案關權利金免稅，課徵稅率為 0%，小於稅率差 2%，符合適用 STTR 所有條件，爰 B 國依 STTR 得額外課徵稅率差之稅額（top-up tax）20 萬歐元（1,000 萬歐元收入額 \* 2%）。

（二）於 A 國（居住地國），依 AB 協定第 23 條規定，A 國就 B 國依協定 STTR 課徵稅率差之稅額（top-up tax），原應採「免稅法」消除雙重課稅，惟依 STTR 規定，A 國關閉（switch-off）AB 協定第 23 條消除雙重課稅規定之適用，爰 A 公司於 A 國應納所得稅仍維持 70 萬歐元〔詳二、（二）〕。

（三）綜上，A 國 A 公司就取得 B 國 B 公司權利金 1,000 萬歐元，依 AB 協定第 12 條規定，於 B 國（所得來源地國）免稅；於 A 國應依所得稅相關法令課徵 70 萬歐元。又 B 國依該協定 STTR 規定得額外向 A 公司課徵稅率差之稅額（top-up tax）20 萬歐元，依此，A 公司適用 AB 協定後有效租稅負擔率 9%



〔(B 國稅率差之稅額 20 萬歐元 + A 國 70 萬歐元稅額) /  
1,000 萬歐元收入額〕，與最低要求稅率 9% 一致。

## 伍、結論與建議

依第肆部分 STTR 案例，A 國（居住地國）A 公司依 AB 協定之課稅權分配規定，於 B 國（所得來源地國）取得之權利金免稅，惟由於 A 國（居住地國）就該所得額外提供減免優惠，即使名目稅率 20%，該所得調整後名目稅率僅 7% [詳肆、三、(三)]，雖無人為安排濫用協定問題，惟在 A 公司及 B 公司所屬集團追求集團整體利潤極大化動機下，持續具有將高度可移動性資本、資產及風險移轉至 A 公司，安排自 B 公司取得與該等資產相關所得之誘因。

AB 協定如依第二支柱建議訂有「應予課稅規定」(STTR)，A 公司取得源自 B 國所得，即使適用 A 國國內法租稅優惠及 AB 協定，有效租稅負擔率仍可提升至 9% 之國際間最低要求稅率，減少 A 公司及 B 公司所屬集團基於追求集團整體利潤極大化動機，刻意移轉具高度可移動性資本、資產及風險予 A 公司之誘因，降低 BEPS 風險，使集團間資源配置、營運模式及全球布局回歸經濟因素及市場機制考量。

依 2021 年 10 月聲明，BEPS 包容性架構成員認為 STTR 有助開發中國家防止稅基侵蝕，倘一 BEPS 包容性架構成員就利息、權利金或其他符合 STTR 規定之特定類型所得，於國內適用名目公司所得稅率低於最低要求稅率，應按其他屬開發中國家之 BEPS 包容性架構成員要求，於雙邊所得稅協定增訂 STTR 規定。OECD 將陸續（原訂 2021 年 11 月底前）發布所得稅協定 STTR 範本及註釋，以利新洽簽協定運用；至增訂於現行所得稅協定部分，OECD 目前規劃將於 2022 年下半年發布 MLI 相關條文，以利 BEPS 包容性架構成員透過 MLI 修正雙邊所得稅協定納入適用。

我國目前未加入 BEPS 包容性架構及 MLI，倘有於現行雙邊所得稅協定增訂 STTR 需求，應與協定夥伴國逐一洽商修約；新洽簽所得稅協定亦得適度考量增訂 STTR，減少跨國企業集團透過我國協定

網絡從事具有 BEPS 風險之給付規畫；於國內稅制政策宜注意不過度提供租稅減免，避免使企業萌生從事 BEPS 安排誘因，維護我國稅基及租稅公平。

## 參考文獻

1. OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris: OECD.
2. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris: OECD.
3. 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.
4. OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris: OECD.
5. United Nations (2017), *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017*, New York: United Nations.
6. OECD (2019), *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.
7. OECD (2020), *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.
8. OECD. (July 2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
9. OECD. (October 2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.