

OECD/G20 會議之聲明有望改變數位經濟下的國際課稅規則

魏世和 編譯

摘要

今(2020)年1月31日,經濟合作暨發展組織發布聲明,表示包容性架構成員同意將以「一致性徵稅方法大綱」為基礎,進行方針一之後續談判。鑒於新聲明中之大綱大多借鏡經濟合作暨發展組織秘書處於去(2019)年10月提出之「一致性徵稅方法提案」。本文將說明「一致性徵稅方法」之「適用範圍」、「新課稅關聯性與新利潤分配規則」、「利潤分配之具體方法」、及若干待解決的問題。包容性架構成員於聲明中承諾將在2020年底達成具共識之解決方法。下次會議預計將於7月初在柏林舉行。

在數位經濟發展下,企業已不再需要在市場設立實體公司,即得享受當地市場。因而,許多國家認為數位時代的課稅權分配不應再局限於實體據點(physical presence)的有無¹。換言之,對於可追溯至1920年代的現行國際租稅規則而言,實體據點的要求已不足以確保課稅權在日益全球化的世界中被公平地分配²。國際間為解決企業高度數位化所產生之現象已提出若干提案,但未能有效解決數位化經濟中的重要部分,例如數位服務與某些高科技產業等³。

因此,經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)秘書處遂於去(2019)年10月9日提出「一致性徵稅方法(Unified Approach)」提案,旨在就課稅關聯性和利潤分配原則等議題達成共識,以確保市場所在地租稅管轄地區(market jurisdiction)亦能公平地對未在該地設立實體據點的跨國企業課稅⁴。針對該「一致性徵稅方法提案」,其源由可追溯至2015年OECD為防止跨國企業進行租稅規避所發布之「稅基侵蝕與利潤轉移(Base Erosion

¹ Organization for Economic Co-operation and Development [OECD], *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, ¶ 16, (Oct. 9, 2019), <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> [hereinafter *The OECD Unified Approach Proposal*].

² *Id.*

³ *Id.*

⁴ *OECD Invites Public Input on the Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, OECD (Oct. 9, 2019), <https://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>.

and Profit Shifting, BEPS)」行動計畫⁵。為確保 BEPS 行動計畫之執行，OECD 遂提出了「包容性架構 (The Inclusive Framework on BEPS)」⁶，在此架構下之成員皆有執行 BEPS 計畫的義務⁷。去年 6 月，二十國集團 (Group of Twenty, G20) 通過包容性架構下之工作計畫 (Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)⁸，該工作計畫包含兩大方針，方針一主要係針對關聯性規則的修訂與利潤重新分配；方針二則將處理其餘的 BEPS 議題⁹。而「一致性徵稅方法」提案即 OECD 秘書處為了落實方針一的目標所提出之文件¹⁰。

經濟合作暨發展組織於今 (2020) 年 1 月 29 至 30 日舉行 OECD/G20 包容性架構會議，在 1 月 31 日所提出之聲明中，包含附件一及附件 A：附件一為「關於方針一之一致性徵稅方法大綱」(以下簡稱「一致性徵稅方法大綱」)，包容性架構成員同意將以此大綱為基礎，進行後續討論¹¹；附件 A 為一工作計畫，旨在發展以共識為基礎之解決方式，以處理方針一下待解決的問題¹²。在此聲明中，包容性架構成員重申將在 2020 年底前達成具共識之解決方法¹³。鑒於「一致性徵稅方法大綱」係大幅借鏡去年 OECD 秘書處的提案，本文將簡介該「一致性徵稅方法提案」，並以新發展之聲明作為補充。

壹、「一致性徵稅方法」之源起提案

⁵ 目前 BEPS 發展了 15 項行動計畫，其中的行動計畫一為「針對數位經濟的課稅挑戰」，係針對數位經濟而提出的。OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, OECD, <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>.

⁶ 「包容性架構 (Inclusive Framework)」下有 137 個參與成員，其係 OECD 為確保 BEPS 行動計畫之執行所提出的文件，以期所有參與國家都能參加 BEPS 相關議題的制定過程。OECD, *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, at 2, (June 8, 2019), <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf>.

⁷ OECD, *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, at 2, (June 8, 2019), <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf>.

⁸ G20, *Communiqué: Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting (June 8-9, 2019)*, https://www.mof.go.jp/english/international_policy/convention/g20/communique.pdf (last visited Mar. 25, 2020).

⁹ *Id.*

¹⁰ *Id.* at 2.

¹¹ OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*, ¶ 8, (Jan. 31, 2020), <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> [hereinafter *Statement by the Inclusive Framework on BEPS*].

¹² *Id.* Annex A, ¶ 2.

¹³ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 7; *Statement by the Inclusive Framework on BEPS*, ¶ 1.

OECD 秘書處提出之「一致性徵稅方法提案」旨在解決經濟數位化所帶來的課稅挑戰，並賦予高度數位化商業模式之用戶所在的租稅管轄地區新的課稅權¹⁴。此提案提到移轉訂價和利潤分配議題間具有更高度的相關性，同時亦認知到即便在有 BEPS 計畫適用之情形，當今的移轉定價規則 (transfer pricing rules)¹⁵ 也面臨了挑戰¹⁶。儘管參與包容性架構的成員似乎都遵循常規交易原則¹⁷，然而，有越來越多人懷疑常規交易原則是否在所有情況下皆可得出適當的結果，例如因無形資產所產生非例行性利潤之情形¹⁸。

另一方面，國際間似乎皆同意常規交易原則正日益複雜化，希望藉由簡化該規則以遏制日益增加的管理成本和遵循成本¹⁹。因此，尋求一可行之解決方案是相當重要的，特別是對於新興國家和發展中國家更是如此²⁰。今 (2020) 年 1 月所發布之「一致性徵稅方法大綱」即立基於 OECD 秘書處過去所提出之「一致性徵稅方法」提案，以下將進一步詳細說明「一致性徵稅方法」之具體規定。

貳、簡介「一致性徵稅方法」內容

一、適用範圍

「一致性徵稅方法提案」並非純然聚焦於高度數位化的企業，而係針對「面對消費者的企業」(consumer-facing businesses)。在今年「一致性徵稅方法大綱」中，除重申「面對消費者的企業」指「透過通常售予消費者之貨品或服務的消費，以產生收益之企業」²¹，更進一步說明此類企業不僅包括直接銷售貨品和服務給消費者之企業，亦涵蓋透過第三方經銷商或中介商而間接銷售產品之企業²²，例如販售個人電腦產品、服飾、品牌食品、加盟經營模式、汽車等企業²³。

¹⁴ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 17.

¹⁵ 「移轉訂價」指「關係人交易之訂價或條件，將影響所在地區之利潤或虧損。因此，各國稅捐機關基於稅收目的會制定法規來規範企業運用移轉訂價進行租稅規避。李鳳美，馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織聯合舉辦『跨國企業進階查核』」，財政部北區國稅局，2014 年 6 月 26 日，頁 12，網址：<https://report.nat.gov.tw/ReportFront/PageSystem/reportFileDownload/C10301000/001> (最後瀏覽日：2020 年 3 月 25 日)。

¹⁶ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 17.

¹⁷ 「常規交易原則」係指「將關係企業彼此間的關係，當作獨立競爭企業間的關係予以處理，即關係企業相互間於其商業或財務上所訂定的條件，均按照與非關係人交易的公平交易價格來計算。」吳德豐、曾博昇，BEPS 行動政策方案下的跨國企業國際稅收管理與新知，1 版，頁 156 (2009)。

¹⁸ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 17.

¹⁹ *Id.*

²⁰ *Id.*

²¹ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 20; *Statement by the Inclusive Framework on BEPS*, Annex 1, ¶ 24.

²² *Statement by the Inclusive Framework on BEPS*, Annex 1, ¶ 25.

²³ *Id.* Annex 1, ¶ 28.

此「一致性徵稅方法大綱」亦指出，提供「自動數位服務 (automated digital services)」之企業亦適用「一致性徵稅方法」²⁴。該等服務包含以標準化之自動數位服務為基礎，向多個市場的大量用戶或消費者提供服務，從而產生收入之企業，例如，線上搜尋引擎、社群媒體平台、線上遊戲、數位內容串流、線上廣告服務等商業模式²⁵。

二、建立新課稅關聯性與新利潤分配規則

「一致性徵稅方法」對適用於此提案的企業創造新課稅關聯性規則²⁶。由於企業在市場所在地租稅管轄地區缺乏實體據點，該企業可能會因為未在該地區執行任何職能、無任何資產、或並未承擔任何風險，以至於該地區無法藉由現有的移轉定價規則取得稅收²⁷。因此新關聯性規則將不以實體據點為要件，而主要以銷售額為基礎，使經調整後的潛在銷售額能確保經濟規模較小之租稅管轄地區仍可獲得稅收利益²⁸。

「一致性徵稅方法」也建立利潤分配的新規則²⁹。在此規則下，不論納稅主體在國內有無行銷或經銷據點（如常設機構或獨立子公司）、或是否透過不相關之經銷商來進行銷售，皆有所適用³⁰。此外，「一致性徵稅方法」大幅保留目前以常規交易原則為基礎的移轉定價規則，在現行國際租稅體制下較具爭議性之部分，則以新課稅權（即後段說明之金額 A）作為補充³¹。以下進一步說明利潤分配之具體方法。

三、利潤分配之具體方法——三類別之利潤分配規則

「一致性徵稅方法」將公司利潤劃分為「金額 A」、「金額 B」、與「金額 C」三項類別。在此機制之運作下，「金額 A」為新的課稅權，對無實體據點之市場所在地租稅管轄地區而言，其分配到的利潤數額將普遍提高³²。「金額 B」及「金額 C」之部分，則僅適用在納稅主體與市場所在地租稅管轄地區具有傳統關聯性之情形（如在市場所在地租稅管轄地區設有子公司或常設機構）³³。因此，企業經調整後之全球

²⁴ *Id.* Annex 1, ¶ 22.

²⁵ *Id.*

²⁶ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 22.

²⁷ *Id.* ¶ 27.

²⁸ *Id.* ¶ 15.

²⁹ *Id.*

³⁰ *Id.*

³¹ *Id.*

³² *Id.* ¶ 50.

³³ *Id.*

性利潤將等於「金額 A」、「金額 B」及「金額 C」三者的總和。以下具體說明三者。

「金額 A」對應到不受實體據點要求所限之新課稅關聯性。不論企業的營業地或住所地為何，將把跨國企業剩餘利潤 (residual profits)³⁴之一部重新分配給市場所在地租稅管轄地區³⁵。此種方式將專門處理因遠距且未實體參與市場經濟的企業所引起的問題，以及跨境活動在數位時代下所生之所得稅分配問題³⁶。

「金額 B」旨在為市場所在地租稅管轄地區之例行性行銷和經銷，建立一固定報酬³⁷，僅在納稅人於該市場地區具有據點時，始能以移轉定價規則等現有方法課徵「金額 B」之稅收³⁸。對此，「一致性徵稅方法提案」建議有必要對何謂符合固定報酬的活動訂出明確的定義，固定報酬的範圍得以透過多種方式予以界定，例如，單一的固定比率、因產業或區域而異的固定比率、或其他合意的方法³⁹。

「金額 C」係指額外利潤，亦即企業靠例行性業務所賺取之利潤扣除「金額 B」下之固定報酬後，所剩餘之數額。惟納稅人與稅務機關就「金額 C」之判斷仍有異議空間，納稅人與稅務機關得各自主張以下事項：一、是否確實有剩餘之數額以及數額之多寡為何，或；二、跨國集團或企業所為之經濟活動是否與「金額 B」之例行性行銷或經銷有關⁴⁰。因此，「金額 C」之計算將需要強而有力的措施來解決爭端和避免雙重課稅的情形⁴¹。

參、待解決的問題

儘管「一致性徵稅方法大綱」對避免雙重課稅的後續工作達成了初步共識⁴²，但仍有不少待解決的問題，像是應透過相關機制以區分不同之商業模式、三類別之利潤分配規則的具體內涵、以及其他執行上的問題等，以下詳述之：

³⁴ 「剩餘利潤 (residual profits)」係指扣除企業經濟活動所生之例行性利潤後所剩之利潤。Id. ¶ 30.

³⁵ Id. ¶ 51; 值得注意的是，由於剩餘利潤之產生可歸因於許多活動，例如無形資產利潤、資本和風險，其中包含了一些非屬新課稅權（「金額 A」機制）下所涵蓋之利潤，故剩餘利潤僅會有一部分在「金額 A」之新課稅權下進行分配，其餘之剩餘利潤則將照舊依據「常規交易原則」分配。Id. ¶¶ 57, 61.

³⁶ Id. ¶ 51.

³⁷ Id. ¶ 62.

³⁸ Id. ¶ 30.

³⁹ Id. ¶ 63.

⁴⁰ Id. ¶ 64.

⁴¹ Id.

⁴² *Statement by the Inclusive Framework on BEPS*, Annex 1, ¶ 52.

一、應區別不同的商業模式

有些租稅管轄地區希望不論是在「金額 A」下，或是透過調整「金額 B」和「金額 C」的計算方法，得發展出反映不同商業模式間之潛在數位差異的適用機制，或者應進行加權以確定分配給市場租稅管轄地區之利潤額⁴³。在今年 1 月發布之「一致性徵稅方法大綱」已提到未來有意制定不同的計算方法，以因應數位差異⁴⁴。

二、利潤分配規則下之三種類別的相關定義與具體內涵尚無共識

三種類別之內涵仍存有技術性問題，例如「金額 B」下之例行性行銷與經銷所指為何尚定義不明，且「金額 A」之計算公式尚未確定⁴⁵。在「金額 A」的部分，對於重新分配給市場所在地租稅管轄地區的比例或利潤數額達成共識是「一致性徵稅方法」的重要面向⁴⁶。對於將重新分配的利潤數額（即落入新課稅權之非例行性利潤），將以簡化的計算方式予以確立⁴⁷。然而，因新規則之訂立需要被所有包容性架構成員所接受，此類數額之選擇最終將歸於政治協議的結果⁴⁸。就「金額 B」之固定報酬比例，若要達成協議，亦有賴各國在嚴格遵守常規交易原則與「金額 B」之可執行性間做出權衡⁴⁹。

三、應兼顧現存之消除雙重課稅規範

跨國企業對於消除雙重課稅規定（不論是現有之國內法或條約）的適用，皆是以個別租稅管轄地區為基礎，因此「一致性徵稅方法」之執行將需要識別跨國企業的集團成員，亦即被視為在市場所在地租稅管轄地區下屬於「金額 A」的應稅利潤，例如高獲利性或擁有智慧財產權之機構⁵⁰。此部份在今年 1 月包容性架構成員所同意的「一致性徵稅方法大綱」中，有了更近一步的後續工作方向，例如，藉由參考盈利能力來識別納稅實體的方法；在一集團內有多個實體的情形時，分配「金額 A」責任之方法；並評估以此方式所識別之相關納稅人範圍，是否可使現有之消除雙重課稅機制繼續有效運作⁵¹。

⁴³ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 33.

⁴⁴ *Statement by the Inclusive Framework on BEPS*, Annex 1, ¶ 46.

⁴⁵ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 34.

⁴⁶ *Id.* ¶ 35.

⁴⁷ *Id.* ¶ 56.

⁴⁸ *Id.*

⁴⁹ *Statement by the Inclusive Framework on BEPS*, Annex 1, ¶ 62.

⁵⁰ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 36.

⁵¹ *Statement by the Inclusive Framework on BEPS*, Annex 1, ¶ 52.

四、其他執行上的問題

實施「一致性徵稅方法」的一項重要目標為：在「盡可能降低納稅人法令遵循成本與行政成本」及「確保納稅人會履行其新義務」間取得平衡⁵²。如果將「金額 A」的納稅義務分配給在租稅管轄地區沒有稅籍之企業，執行和稽徵可能會變得更加複雜⁵³。因此，採取扣繳稅 (withholding tax)⁵⁴ 制度是否能做為降低「金額 A」稽徵成本的適當機制，值得探究⁵⁵。

現行雙邊租稅協定中皆未劃分「金額 A」、「金額 B」和「金額 C」，因此若要透過此「一致性徵稅方法」對不具實體據點之企業課稅，且非按「常規交易原則」方式進行計算，將需改變現行的租稅協定⁵⁶。另一問題是，未來應如何要求非條約當事國之租稅管轄地區作出相關承諾，亦須再討論⁵⁷。歸根究底，課稅權之重新分配攸關重大的政治考量，且確保一個公平的競爭環境是相當重要的⁵⁸。包容性架構成員針對未來將達成之共識被賦予三項期望：承諾執行協議、承諾撤回相關單方行為、以及承諾將來不再採取此類單方措施⁵⁹。

肆、後續發展

今 (2020) 年 1 月 31 日所發布之聲明同意在「一致性徵稅方法大綱」的基礎上針對方針一進行後續談判，下次會議預計將於 7 月初在柏林舉行⁶⁰。包容性架構成員已重申將在 2020 年底前達成具共識之解決方法⁶¹，倘若能如願，屆時將重大影響全球稅收制度的公平性和穩定性。

⁵² *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 38.

⁵³ *Id.* ¶ 39.

⁵⁴ 「扣繳稅」一般係指「從收入來源徵收的預扣稅款，像是先從工資，費用或股息中扣除，以作為所得稅的預付款。」 *Withholding Tax*, MERRIAM-WEBSTER, <https://www.merriam-webster.com/dictionary/withholding%20tax> (last visited Mar. 25, 2020).

⁵⁵ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 39.

⁵⁶ *Id.* ¶ 40.

⁵⁷ *Statement by the Inclusive Framework on BEPS*, Annex 1, ¶ 85.

⁵⁸ *The OECD Unified Approach Proposal*, ¶ 40.

⁵⁹ *Statement by the Inclusive Framework on BEPS*, Annex 1, ¶ 89.

⁶⁰ *News: International Community Renews Commitment to Multilateral Efforts to Address Tax Challenges from Digitalisation of the Economy*, OECD, <http://www.oecd.org/newsroom/international-community-renews-commitment-to-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm> (last visited Mar. 25, 2020).

⁶¹ *Id.*