

# OECD《執行支柱 1 下之數額 A 之多邊公約》的前景

## ——美國立場之分析

陳昱穎 編譯

### 摘要

OECD《執行支柱 1 下之數額 A 之多邊公約》原訂於今 (2024) 年 3 月確認最終內容，並於 6 月舉行簽署儀式，但卻未如預期，主因為對該公約之生效與否舉足輕重之美國，至今國會仍不同意其內容，甚至對於是否繼續參與該多邊公約之談判，也出現分歧。一派支持續行在 OECD 下談判，原因是若該議題移至聯合國談判，對美國不見得有利；而且不藉此多邊公約消弭他國對美國企業課徵之數位服務稅，則將有可能再度引發貿易大戰。另一派則認為本多邊公約造成美國過多之稅收損失，即使是要反制他國之數位服務稅，也可以採取立法授權貿易報復之手段。即將於今年底到來之美國總統大選更平添難以預測之變數，使得本多邊公約之前景晦暗不明，是否因此重啟數位服務稅之貿易戰爭亦有待觀察。

(取材資料：Brett Fortnam, *Analysts: U.S. Should Stay in OECD Tax Talks Despite Issues with Draft Deal*, INSIDE U.S. TRADE, Vol. 42 No. 10, Mar. 11, 2024)

經濟合作暨發展組織 (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) 以及二十國集團 (G20) 所發起之「稅基侵蝕及利潤移轉包容性架構 (Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, BEPS IF)」於去 (2023) 年 10 月發布《執行支柱 1 下之數額 A 之多邊公約 (The Multinational Convention to implement Amount A of Pillar 1)》(以下簡稱本公約) 的草案文本後，原預計於今 (2024) 年 3 月底完成最終確認，並於 6 月底前舉行公約之簽署儀式<sup>1</sup>，然而發展並未如預期。美國眾議院歲入委員會 (House Committee on Ways & Means) 於 3 月初舉行有關本公約之聽證會上，甚至出現所有專家一致地不支持目前公約草案文本的情況<sup>2</sup>。鑑於本公約草案文本中有關生效的規定，幾乎等於

<sup>1</sup> *Update to Pillar One Timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD (Dec.18, 2023), <https://www.oecd.org/tax/beps/update-pillar-one-timeline-beps-inclusive-framework-december-2023.pdf>.

<sup>2</sup> *OECD Pillar 1: Ensuring the Biden Administration Puts Americans First, Hearing Before the H. Comm. on Ways & Means*, 118<sup>th</sup> Cong. (2024) [hereinafter *Hearing*], <https://www.congress.gov/event/118th-congress/house-event/116928?s=1&r=48>.

使美國享有否決權(詳見以下第壹節說明),也使本公約生效之可能性大受挑戰。

接下來,本文先介紹本公約目前草案文本中之重要規定,然後分析美國國內對於是否利用本公約消弭他國數位服務稅(Digital Service Tax, DST)之不同看法,最後為結論。

## 壹、簡介本公約草案文本之重要規定

OECD 為解決國際租稅上「稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)」問題而於 2013 年展開國際稅改談判,並於 2015 年提出 15 項行動計劃,其中第 1 項行動計畫處理之數位經濟之租稅挑戰,正是指國際稅改談判未完成前,國際間可能會出現 DST 這類型之單邊租稅措施<sup>3</sup>。為了讓 OECD 與 G20 成員以外的國家也能參與上述稅改談判,前所提及之 BEPS IF 於 2016 年成立<sup>4</sup>。BEPS IF 成員所提出之解決方案則於 2019 年被整編為兩大支柱<sup>5</sup>。其中支柱 1 方案為處理傳統國際租稅法上課稅主權必須與企業「常設機構(Permanent Establishment, PE)」所在地連接所造成之問題——即與該企業之營收有關的國家,僅因該企業未在當地設有 PE 即課不到稅的問題,設計出將大型且高獲利之多國籍企業(Multinational Enterprises, MNEs)的一部分超額利潤的課稅權,重新在相關國家間進行分配之方案<sup>6</sup>。需重新分配課稅主權的這部分超額利潤即為數額 A (Amount A): 代表 MNEs 超過 10% 之利潤中之 25%<sup>7</sup>, BEPS IF 成員國即使簽署本公約,若不取消其所採取之 DST,就不能依本公約取得數額 A 重新分配後之課稅權<sup>8</sup>。

依據文本中有關本公約之生效規定,必須有至少 30 個 BEPS IF 成員國批准本公約,並且至少有 60% 應受本公約規範之 MNEs 之最終母公司位於這些批准國境內,才得以召開締約國大會決定本公約是否生效以及何時生效等事項<sup>9</sup>。這些應受本公約規範之 MNEs,有 48.6% 之最終母公司位於美國境內<sup>10</sup>,因此若美國不批准本公約,就絕對無法達到上述 60% 之生效門檻。

## 貳、美國國內之分歧立場

在今年 3 月美國眾議院歲入委員會(House Committee on Ways & Means)所舉辦之有關本公約的聽證會上,專家們之所以不贊同目前公約草案版本之理由,

<sup>3</sup> 楊光華,數位服務稅之戰爭與和平,收錄於:楊光華編,第 22 屆國際經貿法學發展學術研討會論文集,頁 205,240-241 (2022 年)。

<sup>4</sup> 同上註,頁 241。

<sup>5</sup> 同上註,頁 242。

<sup>6</sup> 同上註。

<sup>7</sup> OECD, THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT AMOUNT A OF PILLAR ONE 8-9 (2023), <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

<sup>8</sup> *Id.* at 77.

<sup>9</sup> *Id.* at 86.

<sup>10</sup> *See id.* at 212.

乃是本公約草案並不像財政部長葉倫 (Janet Louise Yellen) 當初所言，對美國稅收之影響大體上是中性<sup>11</sup>；而且實施本公約後是否確實得以完全消弭 DST 也尚不清楚<sup>12</sup>。

作證的專家指出要使本公約對美國稅收之影響確如葉倫所言，必須滿足兩項前提：一是在本公約重新分配數額 A 的課稅權後，美國得以從外國 MNEs 或美國 MNEs 之境外營收徵收到相當大的稅收，二是實施全球 15% 最低實質稅率之支柱 2 規則，必須幾乎不會改變美國 MNEs 的海外佈局<sup>13</sup>。

專家分析在重新分配數額 A 課稅權的情況下，市場大之國家會因數額 A 之重分配而受益；相反的，擁有高獲利型之 MNEs 的國家則可能會因為需與其他國家分享數額 A 之課稅權，而蒙受稅收損失；由於美國兼具兩者，特別是在高獲利的服務業以及智慧財產權方面占有相當比例，因此能否在本公約實施後不影響稅收不無疑問<sup>14</sup>。

再者，支柱 2 規則實施後也可能影響美國 MNEs 之海外佈局，使得原本高獲利之資產 (尤其是無形資產) 未來可能不再外移，因為海外之實質稅率即使再低，也會因為支柱 2 規則之實施，而導致節省下來之租稅利益喪失，使得移往海外不具意義<sup>15</sup>。在這樣的情況下，留在美國的業務及無形財產部分愈多，對海外客戶之銷售愈高、獲利愈多，就會使得美國對數額 A 之「貢獻」愈大，也就是與其他國家分享更多之課稅權<sup>16</sup>。因此必須仔細衡量上述諸多變因，才能確實了解本公約之實施對美國稅收之影響。

其次，專家也指出根據目前公約草案所列出之 DST 定義，似乎並非所有這類型之措施皆被涵蓋<sup>17</sup>。再加上本公約對於不肯移除此類措施之締約國的處置不過是不分配數額 A 之課稅權予該國而已；換言之，締約國一旦發現獲分配之數額 A 的課稅權不如其自行實施 DST 所帶來之稅收時，必然會失去廢止 DST 措施

<sup>11</sup> LETTER TO SENATOR MIKE CRAPO FROM TREASURY SECRETARY JANET YELLEN, DEP'T OF THE TREASURY (Jun. 4, 2021), [https://mnetax.com/wp-content/uploads/2021/06/Yellen\\_letter\\_to\\_Crapo\\_on\\_OECD\\_tax\\_negotiations920.pdf](https://mnetax.com/wp-content/uploads/2021/06/Yellen_letter_to_Crapo_on_OECD_tax_negotiations920.pdf).

<sup>12</sup> *Hearing, supra* note 2, at 1, <https://www.congress.gov/118/meeting/house/116928/witnesses/HHRG-118-WM05-Wstate-BunnD-20240307.pdf>.

<sup>13</sup> *Id.* at 5; 關於支柱 2 規則可參考楊光華 (註 3)，頁 246-248。支柱 2 之模範規則有賴 IF 成員轉化成國內法並在 IF 成員同意的時程內實施。*The Pillar Two Rules in a Nutshell*, at 1, OECD (last updated July, 2023), <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>。目前在不少成員國內，除「否准扣抵規則 (UTPR)」延至 2025 年實施外，其他部分之支柱 2 規則已在 2024 年生效實施；有些成員國則計畫自 2024 年或 2025 年起實施。*OECD Pillar Two Readiness*, PWC, <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness.html> (last visited May 10, 2024).

<sup>14</sup> *Hearing, supra* note 2, at 5-6,

<https://www.congress.gov/118/meeting/house/116928/witnesses/HHRG-118-WM05-Wstate-BunnD-20240307.pdf>.

<sup>15</sup> *See id.* at 5.

<sup>16</sup> *Id.* at 6.

<sup>17</sup> *Id.* at 7.

之誘因<sup>18</sup>。

雖然參加聽證之專家對本公約可能對美國稅收所造成之影響以及是否能因此移除所有 DST 之類的措施，持有保留態度，但與多數支持本公約之議員見解一致，就是美國不該因此退出本公約之後續協商，因為多邊公約的解決方案可避免 DST 泛濫而引發之貿易戰爭，也可為企業創造更加穩定且可預測之租稅環境<sup>19</sup>，對商業環境及企業成長更有益處。更何況若是放棄在本公約上繼續努力，萬一聯合國尋求填補此真空，以其多數決而非共識決之設計，發展出來的規則將更難以預料<sup>20</sup>。

另一方面，主戰派之國會議員引用國會聯合稅務委員會 (Joint Committee on Taxation) 之分析，指出若是以 2021 年實施本公約為計算基礎，則美國所承受之稅收損失高達 14 億美元<sup>21</sup>，故主張應放棄有關本公約之多邊談判，改尋求其他可能解決 DST 之路徑<sup>22</sup>。事實上，在聽證會之前，就已有議員提出制裁其他國家 DST 措施之法案<sup>23</sup>。

### 參、結論

對開徵 DST 之國家，美國早在 2019 年就已啟動其 1974 年貿易法之 301 條款調查，面對可能因調查結果而遭受美國單邊制裁措施之 DST 實施國並未示弱，也表示若美國制裁，必將予以還擊；當時眼看貿易大戰一觸即發，幸賴最後雙方互有退讓，同意一旦 OECD 稅改談判達成協議，DST 實施國即應取消 DST，甚至返還原已課徵之稅款<sup>24</sup>。

經過多方之努力，本公約原本已達成重新分配數額 A 之課稅權的共識，進而提供消弭 DST 措施之誘因；但此時美國國內卻出現擔心本公約造成美國稅收大幅流失、以及質疑本公約可能無法消弭所有 DST 等雜音，為本公約之批准平添變數。問題是若美國不批准，本公約根本無法跨越生效門檻；果真如此，各國是否又要為 DST 而開打貿易戰呢？目前不得而知。

<sup>18</sup> *Id.*

<sup>19</sup> *Id.* at 8; *id.* at 5, <https://www.congress.gov/118/meeting/house/116928/witnesses/HHRG-118-WM05-Wstate-FunkhouserM-20240307.pdf>.

<sup>20</sup> *Id.* at 8.

<sup>21</sup> STAFF OF JOINT COMMITTEE ON TAXATION, BACKGROUND AND ANALYSIS OF THE TAXATION OF MULTINATIONAL ENTERPRISES AND THE POTENTIAL REALLOCATION OF TAXING RIGHTS UNDER THE OECD'S PILLAR ONE 50 (2024), <https://www.jct.gov/getattachment/ada69ece-7f9e-42d3-beee-a917b14e59e9/x-7-24.pdf>.

<sup>22</sup> Brett Fortnam, *Analysts: U.S. Should Stay in OECD Tax Talks Despite Issues with Draft Deal*, INSIDE U.S. TRADE, Vol. 42 No. 10, Mar. 11, 2024.

<sup>23</sup> Defending American Jobs and Investment Act, H.R. 3665, 118<sup>th</sup> Cong. (2023), <https://www.congress.gov/bill/118thcongress/house-bill/3665/text>.

<sup>24</sup> 楊光華 (註 3)，頁 219-212。

值得注意的是美國將於今年底舉行總統大選，曾經在其任期內，讓美國退出 OECD 稅改談判之川普也捲土重來，其一旦再度當選，本公約之實施前景恐怕就更加不樂觀。

另一方面，專家所擔心的聯合國干擾本公約生效的問題，今年 4 月底又有了進一步發展，在美國反對下仍於去年 12 月成立的臨時稅務委員會<sup>25</sup>，於 4 月 26 日至 5 月 8 日開始起草「聯合國國際租稅合作架構公約」之範疇<sup>26</sup>，若一切順利，預計可於年底提交至聯合國大會，依照這樣的時程，其實是可避免與 OECD 稅改工作重疊，只要聚焦在本公約以外之其他稅收問題<sup>27</sup>。不過聯合國主管經濟與社會事務之副秘書長中國籍之李軍華在今年 2 月為此臨時委員會揭牌時卻表示很多開發中國家感覺在處理其優先議題之國際稅務規則的制訂上，其所能做出之貢獻有限或幾乎沒有<sup>28</sup>。此番言詞似乎暗示已參加 OECD 稅改談判之開發中國家可轉向聯合國場域，這也是許多 BEPS IF 成員對創設此臨時委員會不滿的原因，因為若在本公約之外尚有其他備案，將使本公約之實施更加困難<sup>29</sup>。

---

<sup>25</sup> G.A. Res. 78/230, at 4 (Dec. 28, 2023).

<sup>26</sup> Brett Fortnam, *Could a UN Tax Committee Complicate OECD Pillar One Efforts?*, INSIDE U.S. TRADE Vol. 42, No. 24, Apr. 25, 2024.

<sup>27</sup> *Id.*

<sup>28</sup> *Id.*

<sup>29</sup> *Id.*