

「全球最低稅負制」 對國際稅法的衝擊與挑戰*

陳衍任**

<摘要>

OECD 在 2015 年發布 15 項「BEPS 行動方案」，對於 BEPS 的防杜雖有重要貢獻，但仍不足以終結跨國企業將利潤移轉至低稅負國家的現象。為了克服上述問題，OECD 提出兩項稅制調整的主要「支柱」。其中，「第二支柱」希望各國就跨國企業所賺取的利潤，應繳納「全球最低稅負」一事達成共識，其目的在於避免跨國集團內部的利潤移轉，同時也在於遏止各國競相提供低稅負的稅務競賽。

然而，「全球最低稅負制」的實施，不僅在「工業化國家」與「發展中國家」（及「新興工業化國家」）之間，埋下一個容易引發利益衝突的引信；且「所得納入規則」對於「分離原則」的違反，以及「低稅支付規則」對於

* 本文為科技部「美國企業所得稅改革對國際稅法的衝擊與挑戰」專題研究計畫（MOST 109-2410-H-011-024-MY2）的部分研究成果，業經部分修正。此外，由於本文投稿日為 2021 年 7 月 1 日，故本文的研究素材，均以投稿日之前的 OECD 文件及相關論著為準。雖截至本文刊登日之前，OECD 文件及相關論著已有許多延伸補充。惟礙於篇幅，及考量本文體系上的完整性，相關補充說明，將留待日後另行撰文討論。最後，本文作者衷心感謝兩位匿名審稿人的寶貴意見，使本文更加完整，惟文責仍由作者自負。

** 國立臺灣科技大學專利研究所專任副教授。德國奧格斯堡大學法學博士、德國柯隆大學企業稅法碩士。

E-mail: yenjenchen@mail.ntust.edu.tw

• 投稿日：07/01/2021；接受刊登日：09/24/2021。
• 責任校對：林筠喬、高映容、李樂怡。
• DOI:10.6199/NTULJ.202212_51(4).0003

「客觀淨值原則」的違反，皆缺乏正當的合憲化事由；此外，上述兩者都有一個共同的缺失，就是為了實現與美國稅法的兼容或整合，因而不得不在其中加入複雜的規則。這不僅大幅提升跨國企業的法規遵循成本，同時適用兩者的結果，也容易引發「重複課稅」的風險。

就我國法而言，「所得納入規則」與「受控外國公司稅制」雖有近似性，但將兩者同時適用的結果，實無助於上述問題的解決。反倒是，將「所得納入規則」重新調整後，再整合至「受控外國公司稅制」中，應該是我國未來在稅制規劃上，可以審慎考慮的可能選項。

關鍵詞：全球最低稅負、全球反稅基侵蝕、稅基侵蝕與利潤移轉、第二支柱、所得納入規則、轉換規則、低稅支付規則、應稅規則、受控外國公司、全球無形資產以低稅負課稅的所得