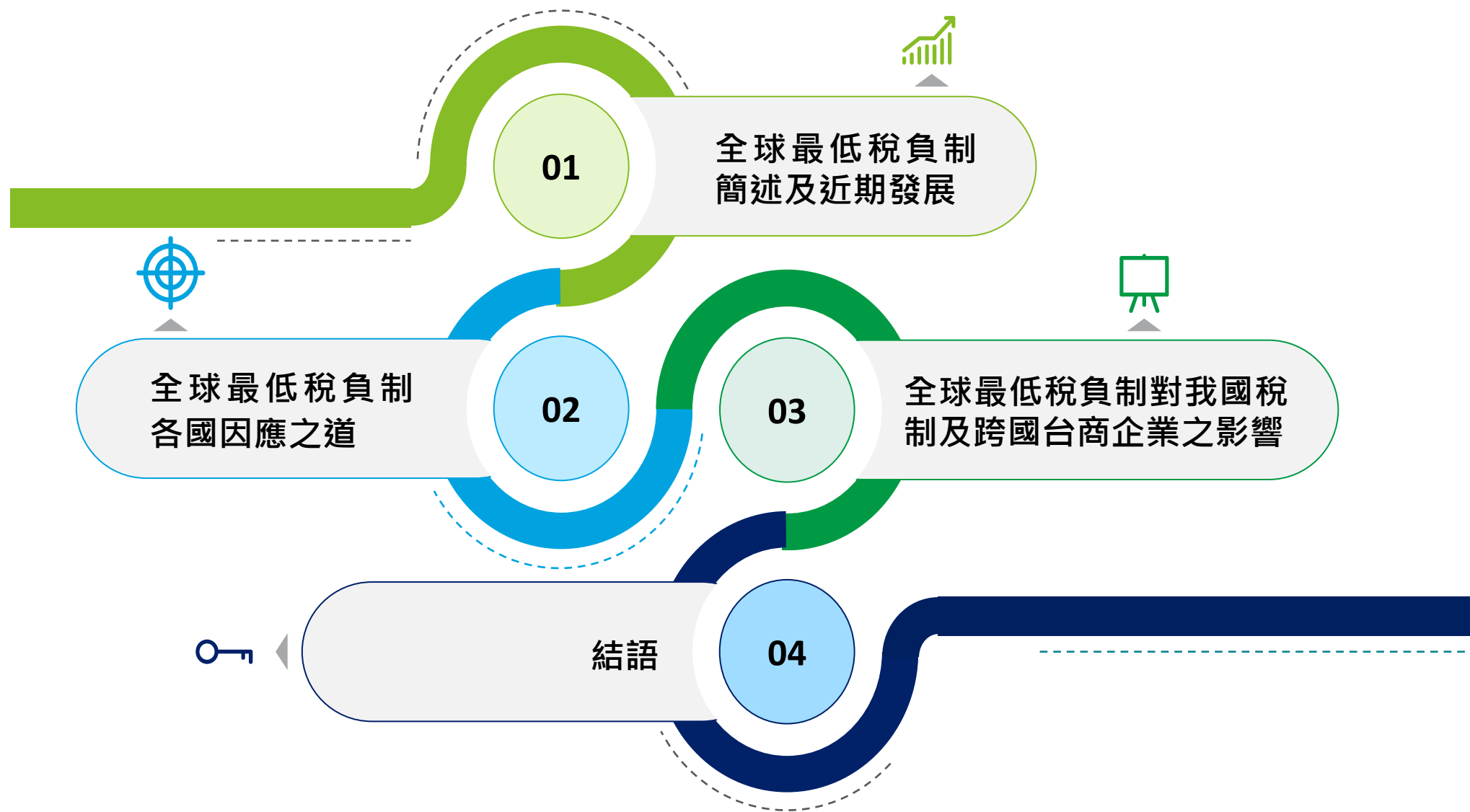




**第二支柱 –
全球最低稅負制之發展及對國際租稅環境之影響**

徐有德會計師/勤業眾信聯合會計師事務所、2022/7/28

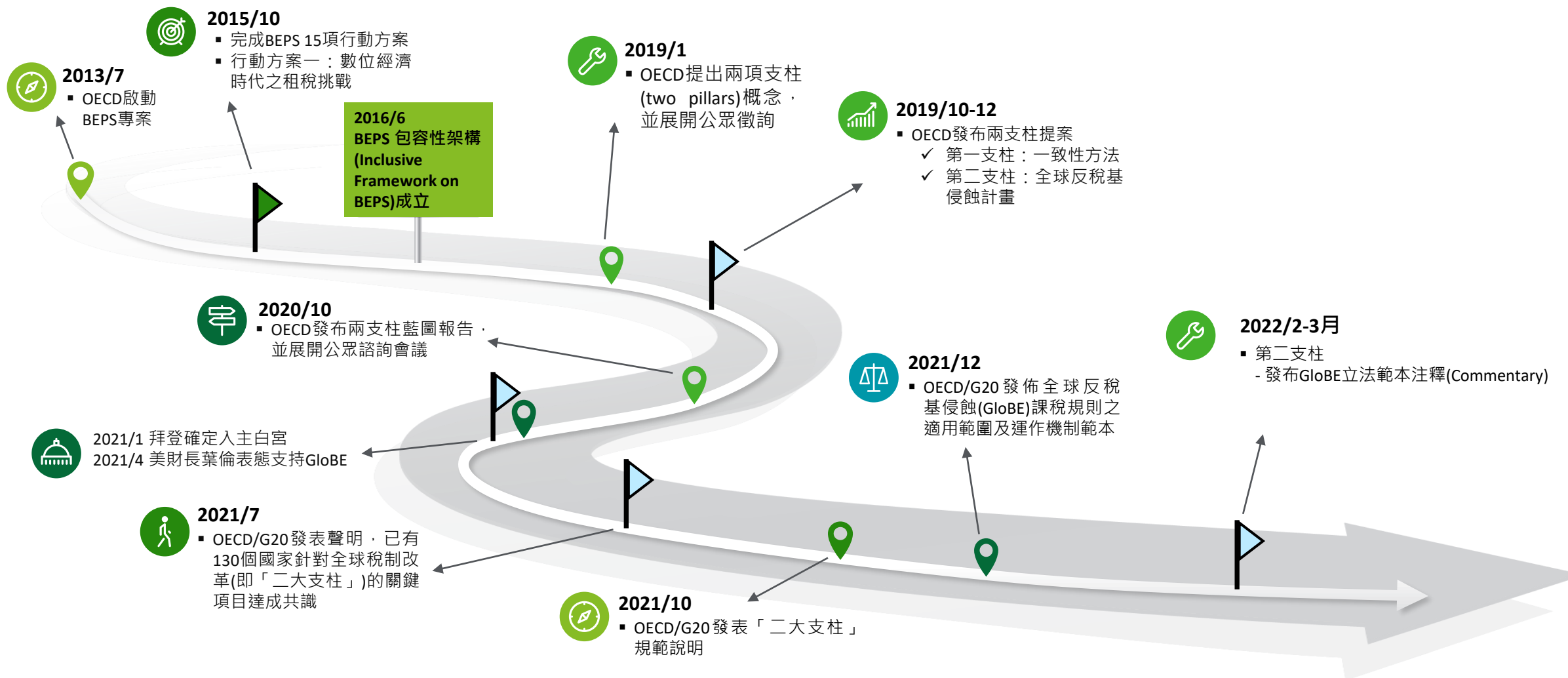
大綱



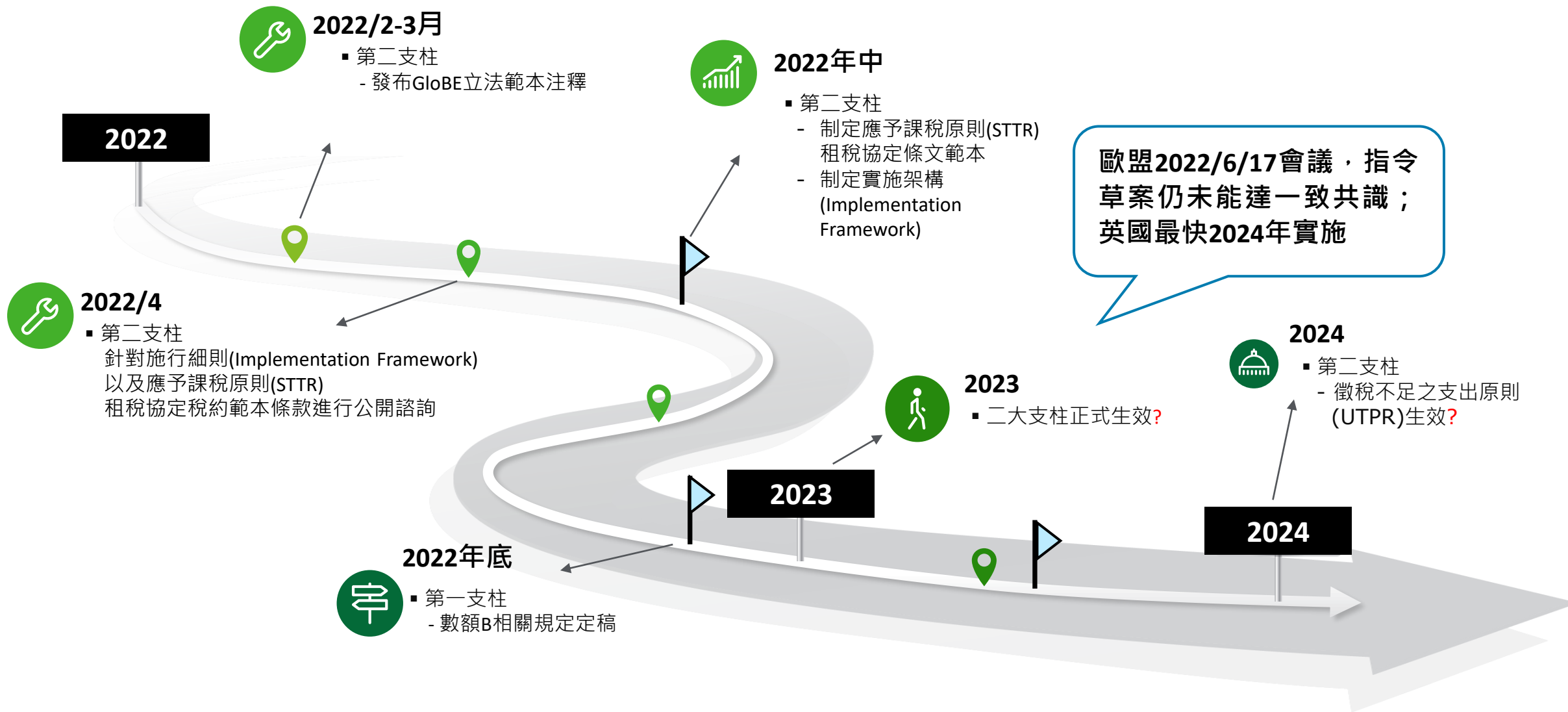
全球最低稅負制簡述及近期發展

OECD稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動方案 – 數位經濟之演進

鑑於數位經濟發展，交易型態日新月異，跨國公司利潤大量存放在低稅負國家或地區，導致各國稅基受到嚴重侵蝕，OECD/G20致力發展獲共識的公平性解決方案。



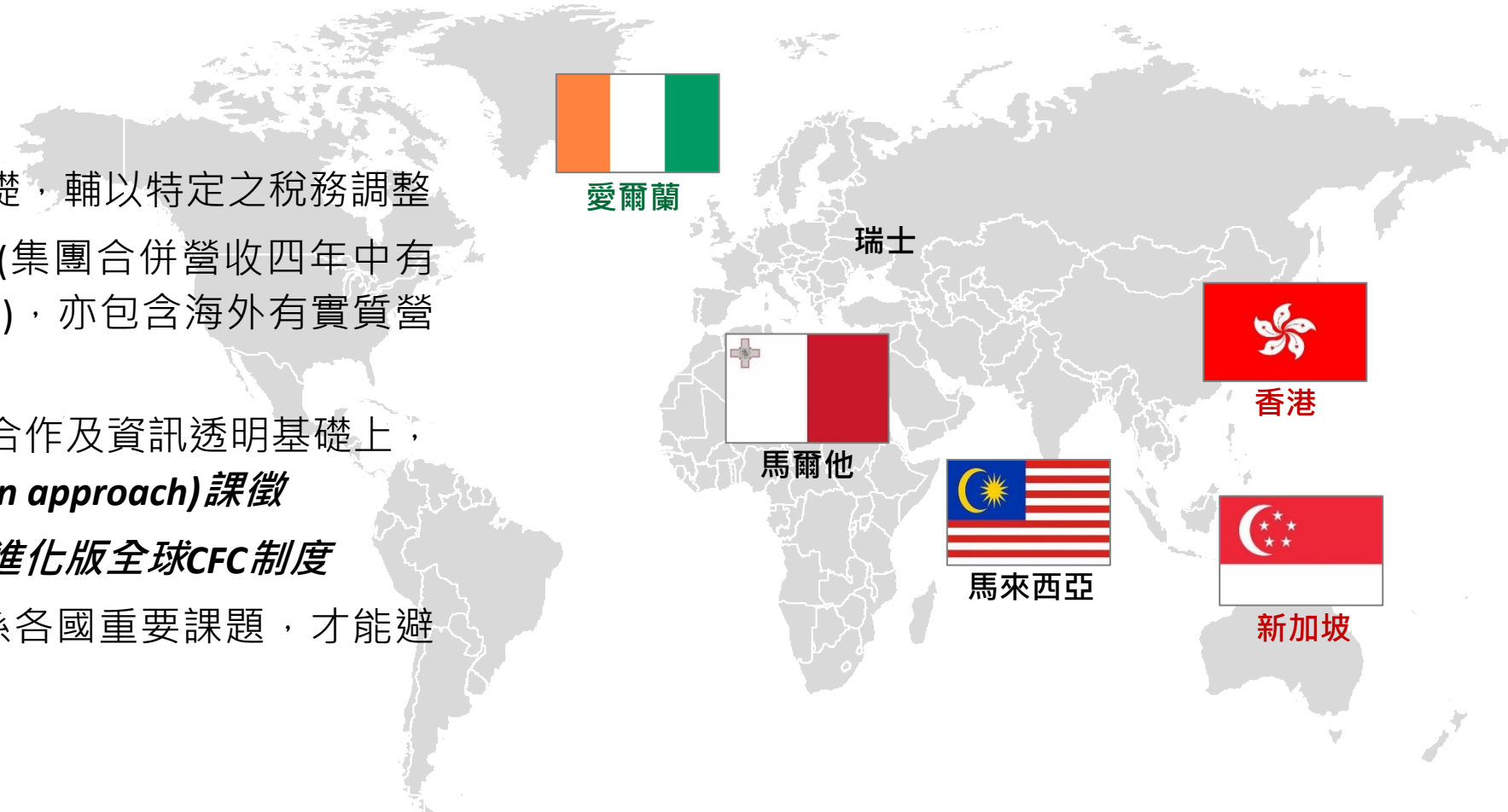
後續發展 預計實施時程



第二支柱 – 全球反稅基侵蝕 (Global Anti-Base Erosion, GloBE 或稱 GMT)

全球最低稅負之特點

- 各國雖有受控外國公司(CFC)制度，可針對海外關係企業之未分配利潤，「視同分配」提前課稅，但針對資本流向低稅負國家，卻無計可施。為避免租稅競爭，G20同意制訂全球最低稅負制，並將稅率訂為15%。
- 全球最低稅負之特點
 - ✓ 稅基以會計所得為基礎，輔以特定之稅務調整
 - ✓ 適用於大型跨國企業(集團合併營收四年中有二年達7.5億歐元以上)，亦包含海外有實質營運之關係企業
 - ✓ 需建立在良好的國際合作及資訊透明基礎上，並採**相同方式(common approach)**課徵
 - ✓ 超越「視同分配」的**進化版全球CFC制度**
 - ✓ 與CFC制度間的調和係各國重要課題，才能避免重複課稅



第二支柱 – 全球反稅基侵蝕 四項原則

主要原則



所得涵蓋原則

(Income inclusion rule, IIR)

大型跨國企業集團個體於各租稅管轄領域之有效稅率低於第二支柱要求之最低稅率(15%)，則集團最終母公司將被課徵全球最低稅負。

替代原則



徵稅不足之支出原則

(Undertaxed payments rule, UTPR)

所得涵蓋原則的替代方案。當集團最終母公司和中間母公司均不採用所得涵蓋原則，則此原則規定需補繳之稅額將分配予集團個體。

優先原則



應予課稅原則

(Subject to tax rule, STTR)

優先於所得涵蓋原則，當企業支付關係人款項，關係人因取得該款項所負擔的所得稅率(包含來源地扣繳稅和企業居住地所得稅)若低於9%，則來源地得補扣繳稅至9%。

補充原則



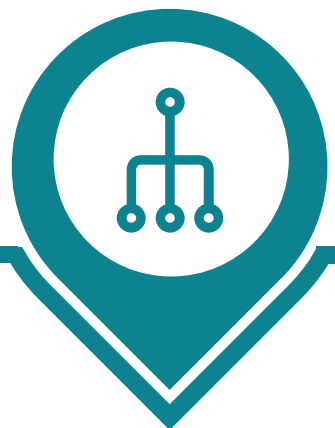
轉換原則 (Switch-over rule, SOR)

補充所得涵蓋原則，當所得來源國對常設機構歸屬利潤之有效稅率低於最低稅率時，透過修訂租稅協定，使企業居住地對來源地之所得得補徵最低稅負並享有外國稅額抵減。

集團合併收入達7.5億歐元(四年內有二年)；各國可針對總部設在該國的集團企業訂定適用較低的門檻
最低稅率15%

適用門檻？
最低稅率9%

第二支柱 – 全球反稅基侵蝕 立法範本(Model Rules)主要章節



Step 1 – 辨認跨國集團 申報範圍

- (1) 辨認跨國集團應申報範圍
- (2) 辨認申報範圍內之個體
- (3) 移除豁免個體
- (4) 辨認申報個體之所在地
(居住者身分或常設機構)



Step 2 – 計算 GloBE 損 益 (全球最低稅負所得)

- (1) 決定財務會計之淨所得金額
- (2) 將財務會計淨所得調整為 GloBE 基礎損益
- (3) 如有需要，將GloBE損益分配至各常設機構或穿透個體



Step 3 – 涵蓋稅款

- (1) 辨識及計算涵蓋稅款
- (2) 考慮暫時性差異及以前年度虧損金額以計算調整後涵蓋稅款
- (3) 如有需要，將涵蓋稅款(如CFC稅款及部分扣繳稅款) 分配至各常設機構或穿透個體
- (4) 如有以前年度之應付所得稅亦應一併調整



Step 4 – 有效稅率及補 充稅款

- (1) 計算低稅率(未達15%)租稅管轄區之補充稅款
 - (2) 依所得比例將補充稅款分攤予低稅負管轄區個別個體
- 例外：另應考慮避風港條款之豁免原則



Step 5 – 所得涵蓋原則 與徵稅不足支出原則

- (1) 辨認所得涵蓋原則下應負擔補充稅款之母公司
- (2) 決定母公司應納之補充稅款金額
- (3) 計算UTPR下之剩餘應納稅款
- (4) 依照各地有形資產帳面值及員工人數比例計算各地應分配之UTPR

第二支柱 – 全球反稅基侵蝕 – IIR & UTPR 計算補充稅款 (Top-up Tax)

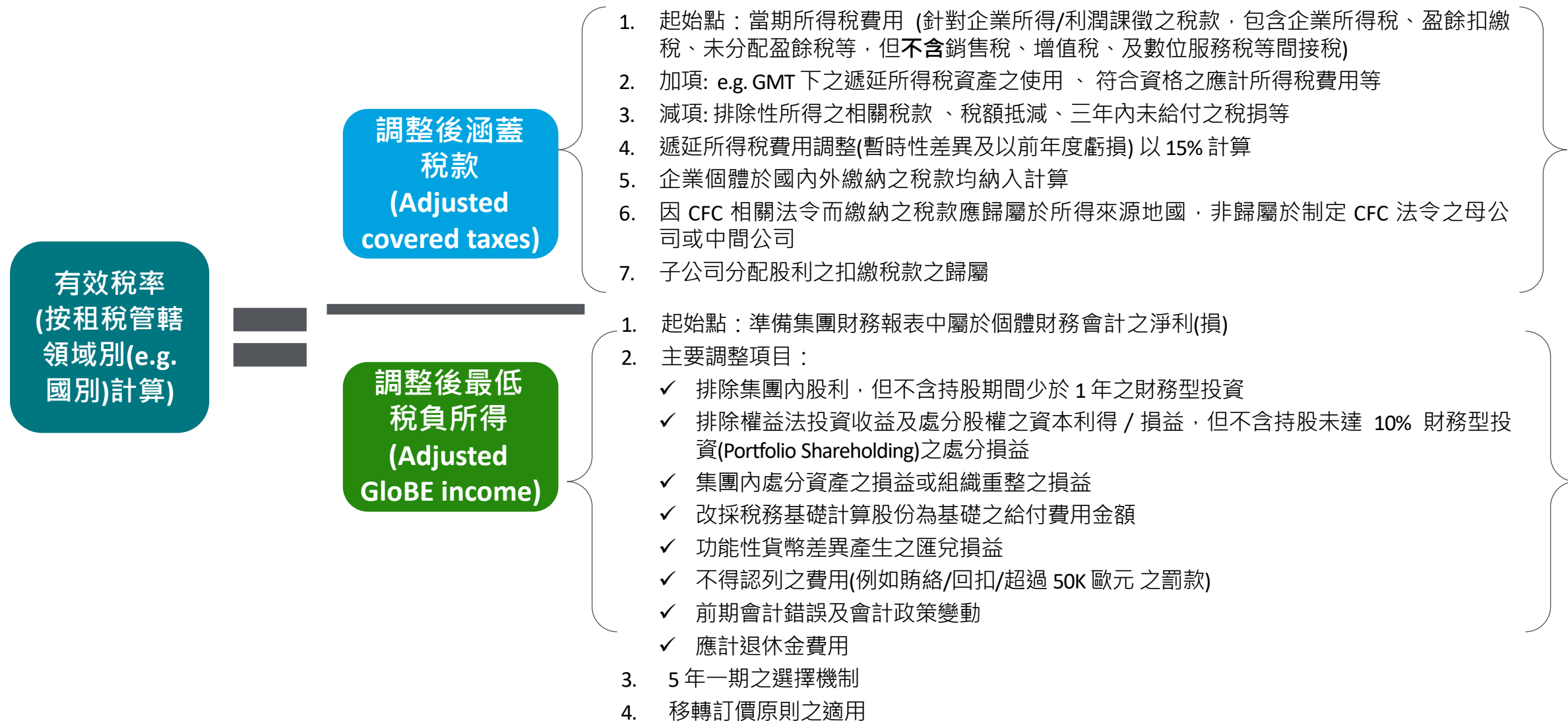
$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{各租稅管轄區} & & & & & & \\
 \text{之補充稅款} & = & \text{補充稅率} & \times & \text{超額利潤} & + & \text{當期額外補充稅款} & - & \text{當地補充稅額}
 \end{array}$$

補充稅率	最低稅率15% - 該租稅管轄區有效稅率
超額利潤	該租稅管轄區之 GMT 稅基總額 - 實質營運免稅額
當期額外補充稅款	重新計算前期有效稅率所產生之額外補充稅款
當地補充稅額	該租稅管轄區訂定意旨、計算邏輯和執行方式與 GMT 一致之當地最低稅負制

註：低稅負地區所產生之補充稅款，將按該地區內個別集團組成個體之 GMT 所得佔比分攤。

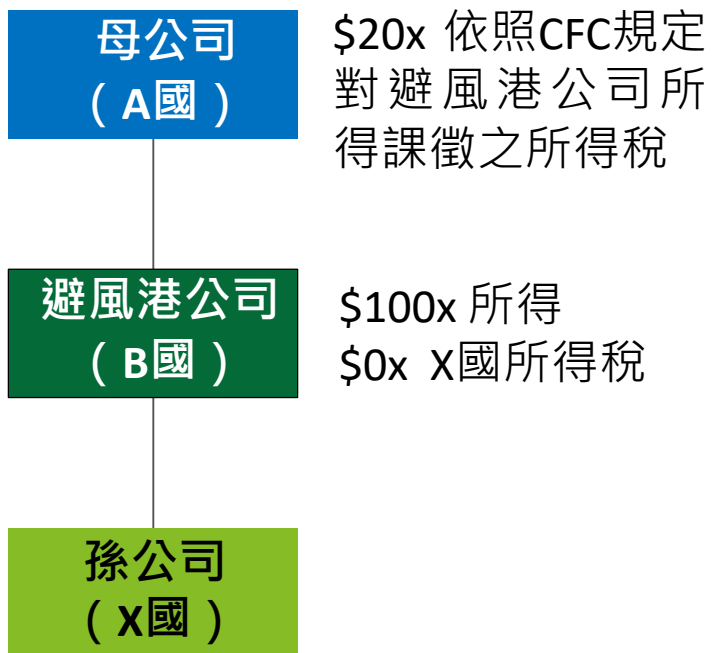
第二支柱 – 全球反稅基侵蝕 – IIR & UTPR

計算有效稅率 (Effective Tax Rate, ETR)



第二支柱 – 全球反稅基侵蝕 – IIR & UTPR

因受控外國公司(CFC)相關法令而繳納之稅款應歸屬於所得來源地國



*假設最低稅率為15%

CFC稅款應歸屬於相關所得來源之課稅領域

釋例：

- A國立法實行所得涵蓋原則(IIR)及徵稅不足之支出原則(UTPR)
- B國不課徵所得稅
- 避風港公司產生\$100x 所得(非關係人交易)
 - 依照A國其CFC法規，應對避風港公司所得於A國繳納\$20x 稅款
 - 計算避風港公司之有效稅率時，前述\$20x稅款應歸屬於**避風港公司**
 - 由於避風港公司之有效稅率是20% (> 15%)，故A國母公司無須再對避風港公司收入繳納IIR稅負

註：計算各地區有效稅率時，\$20x應歸屬於B國。

全球最低稅負制之施行 – IIR & UTPR之適用原則

當母公司或中間母公司不採用 IIR，則適用 UTPR

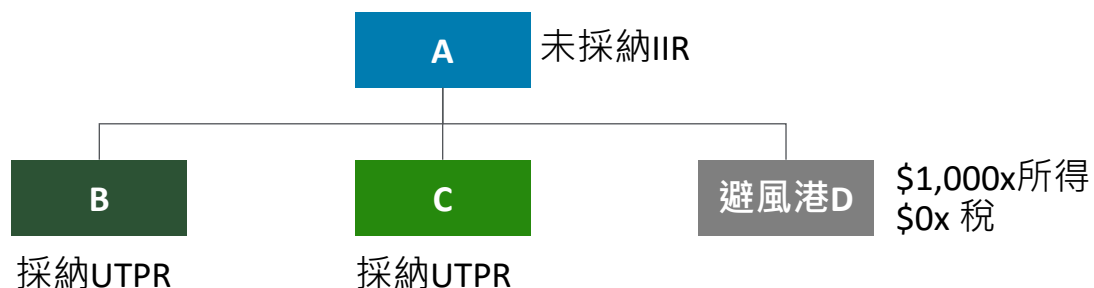
- 由最終母公司負擔 GMT
- 如最終母公司不適用 IIR，則由中間母公司負擔該子集團之稅負(Top down approach)
- 部分持股母公司(20% 以上)依其持股適用 IIR

將有效稅率低於15%地區(包含最終母公司)產生需繳納之最低稅負分配予集團個體

遞延條款：針對在海外有形資產 5 千萬歐元以內且集團營運地點不超過六個國家地區之跨國企業，自其適用 GMT 規定起五年內得免適用 UTPR

- 分攤概念：以各地區員工人數及有形資產之佔比做為分攤基礎
- 分攤地區包含有效稅率低於15%的地區
- 以剔除費用或調整方式進行
- 自2024年起實施

$$\text{分攤公式} = 50\% \times \frac{\text{該轄區/國之員工人數}}{\text{所有採納UTPR轄區之員工人數}} + 50\% \times \frac{\text{該轄區/國之有形資產價值}}{\text{所有採納UTPR轄區之有形資產價值}}$$



釋例：

- 避風港子公司D總所得\$1,000，未被課稅
- A無課徵所得稅，且未採納IIR
- B & C均採用第二支柱規定，包含IIR及UTPR，且二地稅率均超過15%
- 依據UTPR，D所賺取之\$1,000，其應納最低稅負將由B & C 依其員工人數及有形資產占比分攤繳納

全球最低稅負制各國因應之道

第二支柱近期國際進展

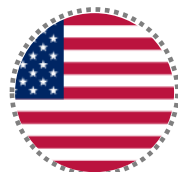
OECD 原訂雙支柱於 2023 年 1 月 1 日起上路，惟落實至各國立法程序上均有延遲

在第二支柱範本註釋 (Commentary) 及釋例 (Examples) 於 2022 年 3 月公布後，第二支柱相關規定已大致公布完成。其後，國際間則開始立法進程之展開討論。



歐盟

因波蘭與匈牙利先後反對，尚未達成 2023 上路之共識



美國

- 歐洲通過進度推遲，連帶影響美國國會決議
- Global Intangible Low-Taxed income (GILTI) 與第二支柱之整合
- 七月初表示擬終止與匈牙利之租稅協定



英國

預計 2023 年 12 月 31 日後之會計年度開始適用

全球最低稅負制對我國稅制及跨國台商企業之影響

釋例一：香港當地最低稅負制與我國CFC制度

a. 當香港實施當地最低稅負制(DMT)後

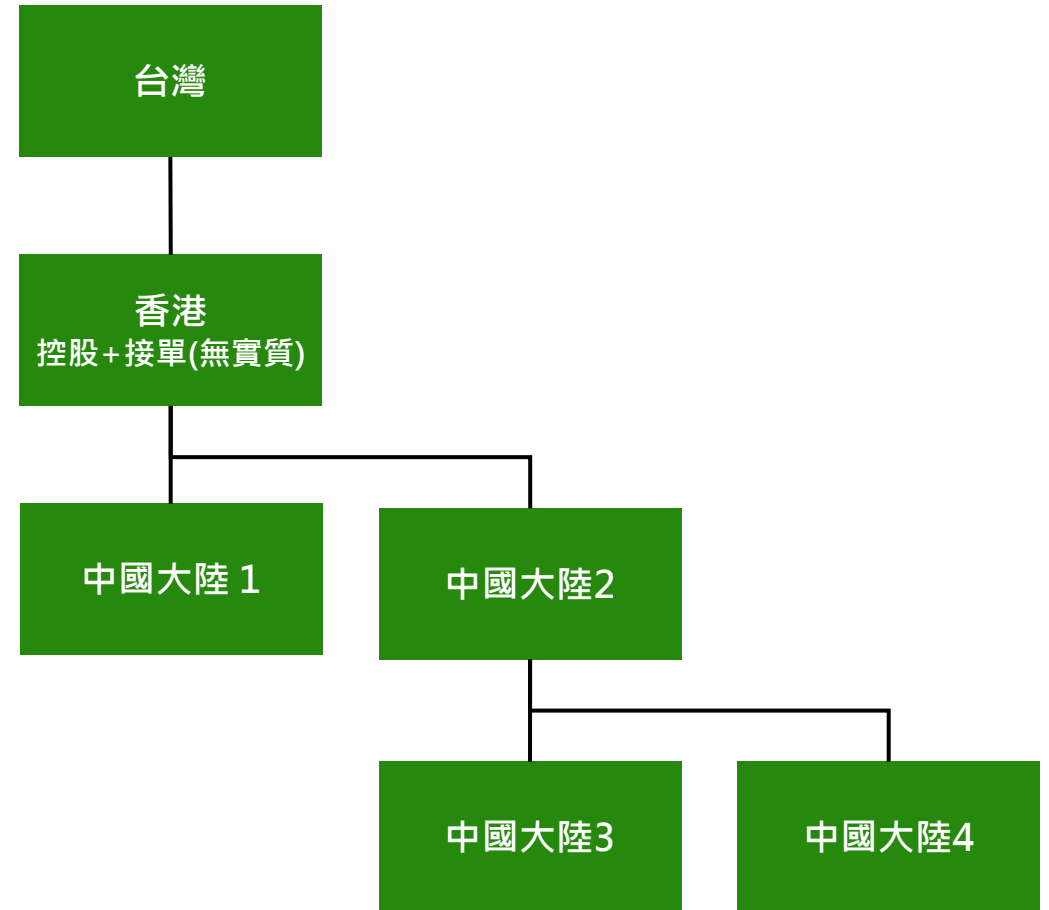
1. 當中國大陸在GMT下之有效稅率(ETR) < 15% → 應補徵GMT 補充稅款 (Top-up tax) ；當中國大陸ETR > 15% → GMT下無需考慮該地補充稅款 **1**
2. 香港公司境外接單收益 → 若因主張境外所得免稅而使其ETR < 15%，亦應課徵GMT補充稅。 **2**
3. 台灣母公司之ETR若 < 15%，亦應課徵GMT 補充稅款 **3**

香港考慮引進當地最低稅負制(DMT)，預估稅率15%

全球最低稅負制之課稅原則：

1. 若台灣推行 IIR，得優先課徵香港與中國大陸之 GMT 補充稅款 **1** **2** **3**
2. 若台灣未推行IIR，將喪失三地補充稅款課稅權
所得基本稅額制度？受控外國企業稅制？

組織架構圖



釋例一：香港當地最低稅負制與我國CFC制度(續)

b. 台灣 CFC VS 香港 DMT (假設香港未達實質活動要求)

情境	台灣未實施IIR		台灣實施IIR	
	香港 DMT	台灣 CFC	香港 DMT	台灣 CFC
中國大陸ETR < 15% 且盈餘分配至香港未回台灣	○	○	X	○
中國大陸ETR < 15% 且盈餘分配至台灣	○	X	X	X
中國大陸ETR > 15% 且盈餘分配至香港未回台灣	X	○	X	○
中國大陸ETR > 15% 且盈餘分配至台灣	X	X	X	X
香港公司境外接單利益	○	○	X	○

實施後之影響

政府之影響

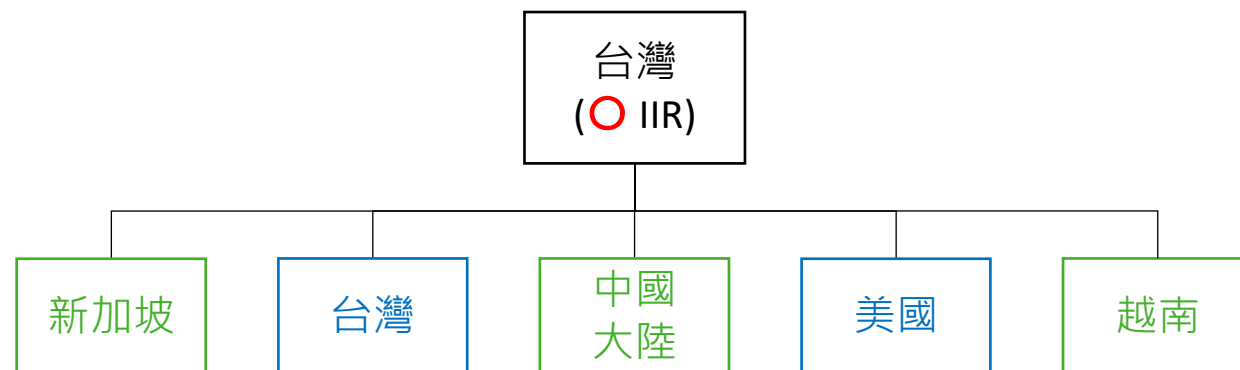
對我國企業之影響

1. IIR對境外稅收保全之重要性
 2. CFC 法令主係保全滯留於香港公司之股利及其他境外所得在台之課稅權，IIR上路後與CFC課徵中國大陸匯至香港之盈餘之整合
 3. 未實施IIR時，透過CFC法令保全稅收
-
1. 使用香港控股及接單公司接單稅務效率不再
 2. 評估是否建立具實質活動的香港公司

釋例二：我國 CFC 與全球最低稅負制下之所得涵蓋原則

a. 背景與假設

1. 台灣和美國之 ETR > 15%
2. 中國大陸、越南和新加坡之 ETR < 15%



	新加坡	台灣	中國大陸	美國	越南
GMT所得	\$100	\$100	\$100	\$100	\$100
有效稅率	0%	18%	10%	18%	10%
GMT 補充稅	\$15	0	\$5	0	\$5
IIR	台灣	N/A	台灣	N/A	台灣
UTPR	除台灣，其他四地區一起分攤				
台灣CFC	若無實質，則需計算CFC所得納入課稅	N/A	N/A	N/A	N/A

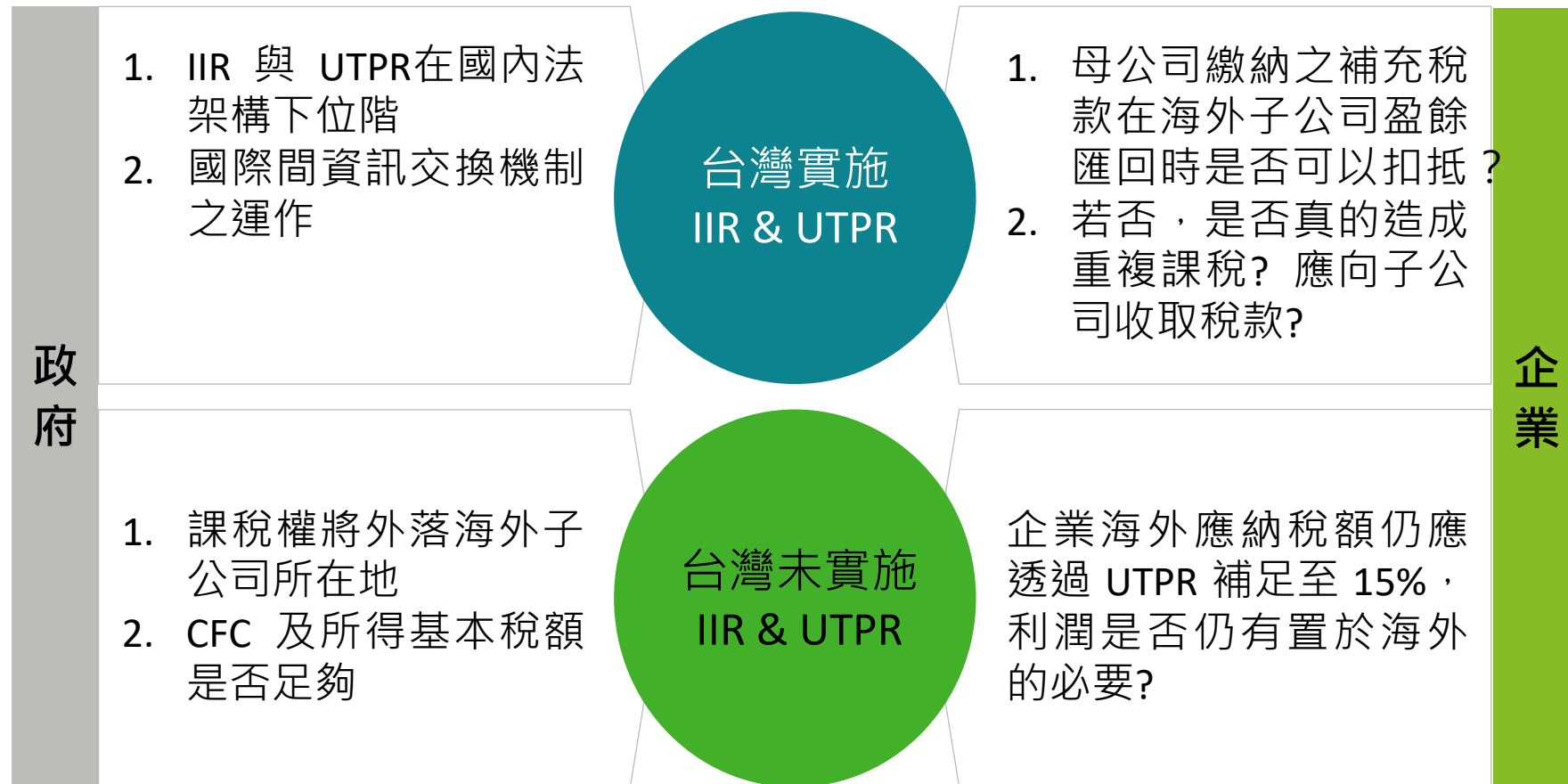
結果：

1. 台灣應對中國大陸、越南、新加坡未達 15% 之補充稅，依 IIR 課徵全球最低稅負。
2. 若台灣未推行 IIR，依照 UTPR 由各海外子公司分配稅款 (所有地區均有課稅權，台灣是否推行 UTPR 以參與分配?)
3. 台灣 CFC 將新加坡視為低稅負國家，而越南和中國大陸則否。台灣 CFC 稅額得計入新加坡 GMT ETR 計算之分子避免重複課稅。對於非低稅負國家或地區 (越南、中國)，在未實行 IIR 下將無法在盈餘分配回台前課稅。
4. 第二點 UTPR 在各國補繳之稅款，回台若無法扣抵，仍就境外盈餘匯回之金額課徵 20% 營利事業所得稅，是否造成「重複課稅」？

釋例二：我國 CFC 與全球最低稅負制下之所得涵蓋原則 (續)

b. 議題

推行GMT下之 IIR 及UTPR 方能與國際接軌、保全國家稅收同時避免造成企業重複課稅之情事。以下謹就我國是否推行GMT下之IIR 及 UTPR對政府及企業之影響分別進行比較：



釋例三：美國德拉瓦公司在全球最低稅負制及我國 CFC 制度下之影響



背景與假設

1. 德拉瓦LLC 係依美國稅法下認定之非獨立課稅實體公司。
2. 以德拉瓦LLC作為控股公司投資中國大陸。



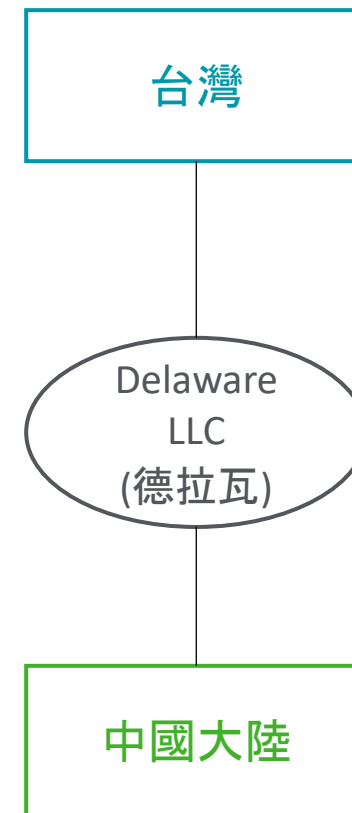
稅負影響

1. 美國稅法下認定之非獨立課稅實體公司，若有任何美國應稅所得，將由股東(台灣母公司)在美進行申報。
2. 若無在美國應稅之所得(例如中國股利收入)，LLC 在美國並無納稅義務。包括營利事業所得稅及盈餘分配扣繳稅款。
3. 同第二點，因非美國納稅主體，在美國亦無 GMT 之議題。
4. 我國目前未將美國德拉瓦 LLC 列於 CFC 下低稅負國家或地區清單。



議題

1. 若中國 ETR < 15%且台灣未實施GMT，則 GMT 補充稅款應在中國繳納。反之，若中國不課徵該筆補充稅額，台灣亦未實施 IIR，則應於何處繳稅？台灣 CFC?
2. 中國繳納之 GMT 補充稅款是否可以主張做為我國境外稅額扣抵？
3. 台灣 CFC 法令在本案之適用?



講者介紹



- 台北市信義區松仁路100號20樓
- Tel : +886 2 2725- 9988
分機3811
- Email :
andyhsu@deloitte.com.tw

徐有德

Andy Hsu

執業會計師

學歷：

政治大學會計學碩士
政治大學會計學學士

專業資格：

台灣會計師
美國會計師考試及格

徐有德現任勤業眾信聯合會計師事務所稅務部會計師。主要負責業務為國際租稅諮詢及併購交易稅務諮詢服務。徐有德會計師已有16年以上台灣稅務及跨國投資稅務諮詢、投資架構設計、跨國併購融資規劃暨後續重組相關經驗。曾協助台灣公司進行對外投資之租稅規劃、提供收購國外公司或參與跨國併購交易之稅務諮詢服務。

徐有德亦協助國外投資人對台灣不同產業公司進行併購案件稅務盡職調查及收購投資架構稅務諮詢，亦經常曾協助國外投資人於併購後進行架構整合、現金匯回及後續出場策略稅務規劃。

徐有德會計師曾調任派駐Deloitte San Jose 會員事務所18個月，對於美國公司稅法相關議題亦有豐富之處理經驗。

經歷：

- 勤業眾信聯合會計師事務所審計部
- 勤業眾信聯合會計師事務所稅務部
- Deloitte Tax LLP, San Jose

Disclaimer

Our advice, comments, analysis or other work product in this slide and attachments (“Deloitte Information”) was made based on the relevant laws, regulations, and rulings in effect and public available as of the date of this review and the facts and assumption given by the Client. The authorities are subject to change, which may be retroactive in their effect. We undertake no obligation to advise the Client of any changes or the developments that may affect Deloitte Information in the review or any matters set forth herein. Any changes to the authorities subsequent to the date of this review may affect the validity of the Deloitte Information. All Services rendered by Deloitte are only intended for the benefit of the Client but not for any third parties’ reference. Without the prior written consent of Deloitte, Deloitte Information in this slide and attachments shall not be used by any third parties for business decision or other purposes. The mere receipt of any Deloitte Information in this mail and attachments by any persons other than the Client is not intended to create any duty of care, professional relationship or any present or future liability between those persons and Deloitte. As a consequence, if copies of any Deloitte Information (or any information derived therefrom) in this slide and attachments are provided to others by the Client, it is on the basis that Deloitte owes no duty of care or liability to them, or any other persons who subsequently receive the same.

本事務所於本簡報及附件所提供之建議、評論、分析或其他工作成果係基於現行法規及 貴公司/客戶提供之事實或假設為前提所提供。現行法規未來可能改變，且主管機關之個案解釋亦可能不同，甚或回溯生效。除 貴公司另行書面委任外，未來如有法規改變、發佈新的解釋函令、或有不同之個案解釋，本事務所並無義務通知 貴公司上述改變，以及對本案所提之建議、評論、分析或其他工作成果之影響。本事務所提出之服務僅供 貴公司/客戶基於本委託目的使用，並不適用於任何 貴公司/客戶以外之人。 貴公司/客戶以外之任何第三人不得以本簡報及附件所載之建議、評論、分析或其他資訊作為商業或其他決定之依據。 貴公司/客戶以外之任何第三人亦不得以曾閱覽本簡報及附件為由，向本事務所主張任何權利（不論係以契約、損害賠償或其他法律關係為基礎）。

Deloitte 泛指Deloitte Touche Tohmatsu Limited (簡稱"DTTL")，以及其一家或多家會員所及其相關實體。DTTL全球每一個會員所及其相關實體均為具有獨立法律地位之個別法律實體，DTTL並不向客戶提供服務。請參閱 www.deloitte.com/about 了解更多。

Deloitte 亞太(Deloitte AP)是一家私人擔保有限公司，也是DTTL的一家會員所。Deloitte 亞太及其相關實體的成員，皆為具有獨立法律地位之個別法律實體，提供來自100多個城市的服務，包括：奧克蘭、曼谷、北京、河內、香港、雅加達、吉隆坡、馬尼拉、墨爾本、大阪、首爾、上海、新加坡、雪梨、台北和東京。

本出版物係依一般性資訊編寫而成，僅供讀者參考之用。Deloitte及其會員所與關聯機構(統稱“Deloitte聯盟”)不因本出版物而被視為對任何人提供專業意見或服務。在做成任何決定或採取任何有可能影響企業財務或企業本身的行動前，請先諮詢專業顧問。對信賴本出版物而導致損失之任何人，Deloitte聯盟之任一個體均不對其損失負任何責任。

