

出國報告(出國類別：國際會議)

參加國際財政協會(IFA) 第 8 屆亞太區域會議報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：稽核 范良芳

專員 簡以淳

派赴國家：馬來西亞吉隆坡

會議日期：114 年 4 月 29 日至 4 月 30 日

報告日期：114 年 6 月 16 日

摘要

國際財政協會(International Fiscal Association, IFA)第8屆亞太區域會議於114年4月29日至30日在馬來西亞吉隆坡舉行,主要介紹亞太區域及國際租稅進展(如:全球企業最低稅負制、移轉訂價、租稅協定等)。與會人員涵蓋來自亞太區域各國之財稅官員、國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等。藉由參加本次會議,得以掌握國際租稅最新發展趨勢,作為我國相關法令措施研議之參考。

目錄

壹、緣起及目的	3
貳、第 8 屆亞太區域會議及會議議題概述	4
叁、研討會議主要內容	5
一、亞太區域近期租稅發展趨勢.....	5
二、持續推動跨境服務.....	8
三、稅務爭議-興訟與否之考量	11
四、新租稅秩序下，租稅協定角色轉換.....	14
五、第二支柱－全球企業最低稅負制.....	17
陸、心得與建議	22
一、應積極評估 GMT 對我國企業影響及研議因應對策.....	22
二、持續派員參與國際財政協會相關會議，培育國際租稅人才.....	22

壹、緣起及目的

IFA 成立於西元(下同)1938 年，為一非營利國際財稅組織，以研究與精進財政相關國際法及比較法為其宗旨，主要活動包括召開年會、發表相關刊物及進行研究計畫等。IFA 總部設於荷蘭，所建置之官方網站(網址：<https://www.ifa.nl>)載有相關活動報導，會員可經由帳號登入資料庫，查詢歷年年會討論內容及專題研究等資料。目前 IFA 約有 13,000 個會員，分別來自 114 個國家，並於其中 71 個國家成立分會。我國於 1994 年 5 月 15 日由官、學界與業者推動成立「國際財政協會中華民國總會」，屬於 IFA 之分會，積極派員參與 IFA 年會，並不定期舉辦國際稅制發展專題演講或研討會。

IFA 亞太區域會議係由亞太區域各分會爭取主辦權，無一定輪序，2025 年 4 月 29 日至 30 日在馬來西亞吉隆坡第 8 屆亞太區域會議，2026 年將由日本分會主辦第 9 屆亞太區域會議，預定於 2026 年 5 月 11 日至 12 日假該國東京召開。出席本次會議，可從不同面向多方瞭解各國稅制發展趨勢及跨國租稅合作議題，俾作為我國規劃與精進稅制稅政之參考。

貳、第 8 屆亞太區域會議及會議議題概述

本屆亞太區域會議由財政部賦稅署范稽核良芳與簡專員以淳及理律律師事務所共計 3 名會員共襄盛舉。與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD)代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等，就各項討論議題研討分析與意見交流。

本屆亞太區域會議議題包含亞太區域近期租稅發展趨勢、跨境服務稅之發展趨勢、永續租稅、稅務爭訟、租稅協定角色轉換、第二支柱、移轉訂價議題、及租稅高階主管之挑戰。本報告將擇要說明相關議題背景、報告內容及討論經過，作為我國日後各相關法令措施研議之參考。

叁、研討會議主要內容

一、亞太區域近期租稅發展趨勢 (Tax Trends Across the Asia-Pacific Region)

主席：Ichwan Sukardi (RSM Global 管理合夥人兼稅務部總監)

與談人：

Barbara Voskamp(新加坡 DLA Piper 合夥人)

PVSS Prasad(IFA 印度主席)

Shaun Cartoon(澳洲 Arnold Bloch Leibler 合夥人)

Dr Veerinderjeet Singh(馬來西亞 KPMG 資深稅務政策顧問)

主席請與談人分享各國近期國際稅務發展、政策實施情況及實務挑戰，藉以促進跨區域交流與合作。以下摘要會議重點：

(一) BEPS 2.0 最新進展

1. 澳洲

澳洲政府已正式宣布於 2024 年施行第二支柱—全球企業最低稅負制 (Pillar Two—Global Minimum Tax, GMT)，並於 2025 年底前進行首次 GMT 申報。目前正進行細部行政規則立法程序，包括合格當地補充稅(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT)之計算方式。

2. 印度

印度尚未決定是否實施 GMT，隨著美國川普總統宣布退出全球稅收協議，印度對 GMT 之實施將採取更審慎態度，尤其會特別關注會計與稅務基礎差異所產生之爭議與實務挑戰。另談及租稅優惠政策調整需與國內法及雙邊租稅協定協調，應保留必要之主權空間。

3. 新加坡

(1) 新加坡經濟非常倚賴國際貿易，雖其已於 2025 年實施 GMT，但隨著美國表態退出全球稅收協議，外界正在關注新加坡政府會如何因應。

(2) 長期以來，新加坡一直透過提供區域總部相關租稅優惠來吸引跨國企業集團(Multinational Enterprises, MNEs)投資，在各國實施

GMT 後，傳統租稅優惠效果將會受到抵銷。因此，新加坡正在重新檢討投資獎勵措施，例如實施「可退還投資抵減(refundable investment credits)」。

4. 馬來西亞

如同多數東南亞國家一樣，馬來西亞先觀察新加坡實施 GMT 之動向後，才決定相關政策。為保護國家稅基，馬來西亞於 2025 年 1 月 1 日起實施 GMT，另為吸引投資，目前也考慮是否推行可退還投資抵減機制，然對於目前處於稅收赤字狀態之馬來西亞而言，推行此退稅機制將帶來龐大財政負擔。

5. 印尼

印尼提供之租稅優惠主要分成兩大類型，第一類為稅收假期(Tax Holiday)，係依據 MNEs 投資金額決定租稅減免幅度；第二類為特殊經濟區，係針對較不發達地區或特定產業所設計之稅務優惠。印尼刻戮力於吸引外資與 GMT 之間取得平衡，並因應未來導入 GMT 進行了相關調整，但仍須觀察國際租稅後續發展，目前尚未決定將採取何種機制或制度來延續這些租稅優惠。

(二) 各國稅務政策更新

1. 澳洲

(1) 澳洲大力推動反避稅措施，MNEs 一直是澳洲稅務局(ATO)稽查重點，而近幾年查核重心轉向家族企業與私人財富。

(2) 澳洲就非稅務居住者之資本利得不課稅，但與土地有關聯者，不在此限，近期刻討論風電場、太陽能等是否屬「土地附屬物」之議題。

2. 印度

(1) 印度於 2016 年實施均衡稅(Equalization Levy 1.0¹)，並於 2020 年導入進階版均衡稅(Equalization Levy 2.0²)，惟均衡稅無法適用租

¹非稅務居住者之廣告商應按其提供之線上廣告服務收入繳納 6%均衡稅。

²非稅務居住者之境外電商應按其提供電子勞務所收取之對價繳納 2%均衡稅。

稅協定之避免雙重課稅機制，引發美國貿易代表強烈抗議，雙方進行了長時間協商，考量美國仍屬 OECD 包容性架構(Inclusive Framework, IF)成員並參與第一支柱之協商，印度本著互助合作精神最終撤銷該兩稅目³。

(2) 印度自 2017 年起，成功推行商品服務稅(Goods and Services Tax, GST)，目前稅率稍微偏高(18%)，因此產業界正與稅務機關進行磋商討論，希望將標準稅率調降。

(3) 印度雖早已廢除財富稅(Wealth Tax)，惟隨著印度經濟的發展，富裕人士之數量迅速成長，目前稅務機關正在研擬針對高資產淨值個人(high-net-worth individuals, HNWI)的課稅方式。

3. 馬來西亞

(1) 目前政府為應對預算赤字，首要目標為「增加稅收」，遂規劃擴大銷售與服務稅(Sales and Service Tax, SST)範圍，預計將帶來 55 億令吉(約新臺幣 389 億元)稅收，原訂 2025 年 5 月 1 日實施，嗣後延至 6 月。

(2) 電子發票政策(E-invoicing)第一階段實施成果良好，但未來推展至中小企業仍有許多挑戰。

³印度政府在 2024 年 7 月年度預算演說中宣布 Equalisation Levy 2.0 不再適用於 2024 年 8 月 1 日或之後進行的線上交易，並提出了必要的立法變更。另印度下議院已通過 2025 年財政法案中的修正案，自 2025 年 4 月 1 日取消 Equalisation Levy 1.0 稅收。

二、持續推動跨境服務 (Cross-Border Services – Moving Along)

主席：Rachel Saw(IFA 馬來西亞主席)

與談人：

Dr Na Li(上海華東政法大學國際法學院教授)

Michael Lennard(聯合國永續發展融資辦公室國際租稅合作處處長)

Tan Hooi Beng(德勤馬來西亞及東南亞地區 國際稅務主管)

Yoshihiro Masui(東京大學教授)

會議探討主題聚焦於數位經濟下之跨境課稅與全球稅制改革，尤其是今(2025)年3月於聯合國稅務委員會第30屆會議上通過之稅約範本(UN Model Tax Convention, UN Model)第12AA條條文草案⁴，該條款將合併並取代 UN Model 的第12A條技術服務費(Fees for Technical Services)和第14條獨立個人服務(Independent Personal Services)。該草案提議無論服務實際提供地點為何，允許一方締約國對其支付給另一方締約國居民之服務費，按總額基礎徵稅，適用稅率則由締約國彼此協商。以下摘要與談人發言重點：

(一)Michael Lennard (聯合國)

1. 講者認為，依現行全球經濟發展趨勢及活動態樣，應以「經濟關聯」(Nexus)為基礎來判定各租稅管轄區之課稅權，而非僅依據以往的判斷法則(構成常設機構(Permanent Establishment, PE)判斷，並強調上述第12AA條草案係為兼顧已開發國家及開發中國家之利益所做出之決議。
2. 講者認為，現行制度無法有效應對數位服務跨境提供的情境，長遠將不利於所有國家。課徵數位服務稅(Digital Services Tax, DST)不應被視為貿易保護主義，而是一種平衡本國與外國服務提供者稅負之手段。

(二)Dr. Na Li (大陸)

1. 大陸目前未實施 DST，其國內法對於服務所得來源地認定係以服務提

⁴ 聯合國: **New Article 12AA on Taxation of Services Presented for Approval**
<https://regfollower.com/un-new-article-12aa-on-taxation-of-services-presented-for-approval/#:~:text=On%2025%20March%202025%20the%20Subcommittee%20on%20Taxation,presented%20a%20revised%20commentary%20to%20the%20new%20Article.>

供地來判定，這意味著即使大陸與各租稅協定夥伴國一一修正租稅協定，將第 12AA 條草案內容納入租稅協定，賦予付款方居住地國課稅權，也無法立即適用第 12AA 條內容，而須修正其國內法來源所得認定規則。但不管修正國內法或是租稅協定，對於稅務總局都是一龐大工程，爰短期之內預期不會採取任何行動。

2. 大陸現行之營業稅制度課稅範圍包含跨境服務行為，爰其效果等同於 DST。此外，在所得稅方面，對服務提供地的認定也相當寬鬆，只要服務是在大陸境內提供，無論提供者是實體還是非實體，都應依現行所得稅法計稅。
3. 講者認為 UN Model 第 12AA 條草案對所得來源地認定標準不清，恐增加開發中國家的稅務機關管理負擔。呼籲 UN 在推進稅制改革時，應考慮開發中國家稅務管理能力與推行實務之困難。提議在全球共識難以達成時，區域層面(如亞太區域)可率先推動合作框架。

(三) Tan Hooi Beng(馬來西亞)

1. 馬來西亞未實施 DST，但其所得稅法第 4A 條(Section 4A)已有類似 UN Model 第 12AA 條草案立法精神之規定，該法條規定只要服務費用係由馬來西亞納稅居民支付，無論服務提供地是否在馬來西亞境內，該筆收入均會被視為馬來西亞之來源所得，並課徵 8%之稅負。另其國內稅法將針對軟體與電子商務支付之使用費納入其課稅稅基。
2. 講者認為各國可考慮將數位服務概念納入國內所得稅法，並更新與各國的租稅協定條文，以避免爭議與稅收流失。

(四) Yoshihiro Masui(日本)

1. 由於在日本憲法體制下國內法有一橋接性法律(bridging statute)⁵，該法律將使協定有優先於國內法之法律效力，倘日本於租稅協定中導入類似

⁵ 《日本憲法》第 98 條第 2 項的規定，日本締結之條約及國際法上確立之一般法規，應誠實遵守之，為國內法的一部分。此意味著一旦日本與他國簽署條約並完成國內批准程序(如通過國會審議)，該條約將具有與國內法同等或優先之效力。

聯合國稅約範本第 12AA 條草案的新規定，這可能會徹底改變現行來源所得認定機制。

2. 日本並未實施 DST，認為 DST 類似「服務進口關稅」，擔心全球數位稅制將對自由貿易體系造成之潛在影響，講者主張稅收政策應避免變相成為非關稅貿易壁壘，呼籲應維持以 WTO 為核心的自由貿易秩序，並強調需審慎評估數位課稅政策對整體經濟與國際關係之連鎖效應。

三、稅務爭議-興訟與否之考量(Tax Disputes - To Litigate or Not to Litigate)

主席：Anand Raj(馬來西亞 Shearn Delamore & Co.律師事務所，稅務爭議業務部門負責人)

與談人：

Brendan Brown(紐西蘭 Mayne Wetherell 律師事務所合夥人)

Ong Ken Loon(新加坡 Drew & Napier 律師事務所稅務及私人客戶服務部門負責人)

Robert Danon(IFA 常設科學委員會主席)

Seema Kejriwal Jariwala(印度 BMR Legal Advocates 律師事務所合夥人)

以下摘要與談人發言重點:

(一) Robert Danon (IFA)

與談人以「如何在不採用本國訴訟途徑情況下，運用國際層面的爭端解決機制」為主題進行探討，主要聚焦三大部分：

1. 相互協議程序(Mutual Agreement Procedure, MAP)的問題與限制

(1) 面臨實務挑戰：

- A. 有關被稅務機關認定為濫用租稅協定或規避稅負之交易安排 (Alleged abusive transactions)，即使 OECD 稅約範本註釋第 25 條第 26 段說明，除非協定中有明確規定，否則原則上不應因交易被視為濫用租稅協定而拒絕納稅義務人申請適用 MAP 程序⁶，惟實務上仍有部分稅務主管機關拒絕納稅義務人之申請。
- B. 稅務機關可能主張非依租稅協定而係依國內法規定進行核課為由，或者與納稅義務人進行稅務協商達成共識或和解而迴避或限制適用 MAP，導致雙重課稅無法消除。
- C. MAP 之適用範圍有限，只涵蓋涉及租稅協定條款的爭議，然有

⁶ OECD, 2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION, P.171，資料來源：<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/oecd-mtc/2017-update-model-tax-convention.pdf>

許多稅務爭議(如所得性質認定爭議)不屬於該範疇。

D. 目前雙邊預先訂價協議(Bilateral Advance Pricing Agreement, BAPA)為稅務爭議預防工具,但僅限於與移轉訂價相關之案件,非移轉訂價性質爭議缺乏事前預防及處理機制。

2. GMT 相關爭議

- (1) 各國將 GMT 立法範本導入國內法時,可能出現部分國家對立法範本有不同解釋、落實規則之方式不同、與既有國際義務(如租稅協定義務)產生衝突等問題,但目前缺乏配套之爭端解決機制。
- (2) 雖然多邊公約(Multilateral Convention)可作為上述問題之解決方案,但尚有適用範圍、涵蓋哪些爭議類型及如何處理 OECD 後續發布之 GMT 指引間之衝突等疑義需釐清。

3. 投資人與國家爭端解決機制(Investor-State Dispute Settlement, ISDS)⁷在跨國投資協議(International Investment Agreements, IIAs)⁸之稅務爭議案件中扮演之角色

- (1) ISDS 雖非為解決稅務爭議之目的而設計,但當國家行為涉及稅務因素且違反投資協定時,ISDS 為重要救濟途徑。典型案例為印度 Cairn 與 Vodafone 案,印度稅務機關涉及追溯課稅,被認為違反投資協定中公平與公正待遇。
- (2) 投資人可透過 ISDS 直接在國際層級對政府機關提起仲裁,彌補 MAP 無法直接提出訴訟之缺陷,主要仲裁焦點係政府之行為是否違反「公平與公正待遇」及「非法徵收」。

(二) Anand Raj(馬來西亞)

1. 馬來西亞稅務機關偏好傳統查核(traditional review)程序,而非 MAP 須與他國稅捐機關合作之查核方式。又馬來西亞稅務訴訟程序複雜且漫長,

⁷ 是一種國際法律機制,允許外國投資人在某些條件下,直接對投資所在國提出仲裁訴訟,而無需透過其母國政府外交介入。這種制度主要出現在雙邊投資協定(BITs)、自由貿易協定(FTAs)或多邊條約中。

⁸ 包括雙邊投資協定 BITs、自由貿易協定 FTAs。

導致納稅義務人皆盡量避免提起訴訟，爰其稅務爭議案件數量較少。

2. IIAs 及 ISDS 在馬來西亞仍屬較少使用的解決機制，因仲裁的程序繁瑣、成本較高。
3. 馬來西亞的預先核釋制度(Advance Ruling)與其他租稅管轄區類似，有助於在交易初期確定稅務處理，減少爭議。

(三) Ong Ken Loon(新加坡)

新加坡傳統查核程序仍是處理稅務爭議的主要途徑，稅務訴訟為較高層級的救濟手段，惟新加坡稅務訴訟審查門檻較高，申請人需舉證行政決策存在「不合理性」(administrative unreasonableness)，爰納稅義務人稅務訴訟成功機率較低。

(四) Brendan Brown(紐西蘭)

1. 紐西蘭的稅務訴訟程序複雜且漫長，加上嚴格的時限，讓納稅義務人不輕易決定提起訴訟申請。
2. MAP 程序雖然存在，但並非所有情況下都能有效利用，有時會遇到稅務機關企圖利用訴訟程序增加納稅人負擔之情況。
3. 近年受新冠疫情及稅務機關內部資源調整影響，稅務爭議案件數量不多。

(五) Seema Kejriwal Jariwala(印度)

印度 APA 案件平均耗時 62 個月、MAP 平均耗時 35 個月。目前印度無專門處理稅務訴訟案件之法庭，且法院裁量空間大，根據近期法院判決(如 2023 年 10 月印度最高法院 Nestle 案)顯示，國內法與行政命令甚至可以凌駕國際法(如租稅協定)，使得納稅義務人承擔龐大稅務不確定性。

四、新租稅秩序下，租稅協定角色轉換

(The Changing Role of Tax Treaties in New Tax Order)

主席：Darren Koh (新加坡社會科學大學法律學院副院長)

與談人：

John Peterson(OECD 租稅政策及管理中心主任)

Michael Lennard(聯合國永續發展融資辦公室國際租稅合作主任)

Dr Leopoldo Parada(倫敦國王學院稅法副教授)

(一) 會議背景

D 主席引言，過去，租稅協定之目的係為處理所得來源國及居住地國間之課稅權分配問題，惟 GMT 允許非所得來源國及居住地國之第三個國家取得課稅權，忽視各國租稅主權及允許自行設計稅制之自由，許多國家被迫實施 GMT，GMT 之概念與過去租稅協定相當不同，簽署租稅協定是否仍有意義，為本議程欲討論之重點。

(二) 會議過程

1.OECD J 代表

雙邊租稅協定是國際租稅之基礎及共識，全世界 3,500 多個雙邊租稅協定係為不同國家量身打造，以最有效率之方式消除雙重課稅並促進跨境投資，爰雙邊租稅協定仍是國際租稅之核心。然而，雙重不課稅之問題無法利用雙邊租稅協定解決，爰 OECD 提出最低標準－行動計劃 6「防止協定濫用」，利用主要目的測試(Principal Purpose Test, PPT)避免納稅義務人濫用租稅協定。又考量雙邊租稅協定眾多，難以逐一修約快速因應問題，爰 OECD 推出多邊工具(Multilateral Instrument, MLI)快速導入新措施，MLI 係為輔助雙邊租稅協定而存在，雙邊租稅協定仍是國際租稅之基石。

幾週前，IF 會議在開普敦舉行，會議過程清楚顯示美國並未要完全退出 GMT，其仍持續尋求與 GMT 共存之方式。

2.倫敦學院 L 代表

L 代表以三階段介紹租稅協定角色之轉變及退化：

(1) 第一階段－傳統稅收目的(The Traditional Aim)

租稅協定之目的係為減少交易成本，以降低跨境交易之障礙，爰長久以來，租稅協定係用來分配居住地國及所得來源國間之課稅權利，惟縱使一國獲得該課稅權利，仍可於國內法自行選擇是否行使該權利，選擇自願造成雙重不課稅之情形。

**(2) 第二階段－防止稅基侵蝕及利潤移轉及第一次轉變
(BEPS and the First Twist)**

OECD 於 BEPS 行動計畫 6 提出主要目的測試及利益限縮條款 (Limitation on Benefits, LOB)，避免濫用租稅協定。另提出 MLI，讓租稅協定從雙邊工具轉向為多邊工具，提供更簡易且快速修改條約之方式，以符實際需求。

(3) 第三階段－租稅協定角色退化(The Devolution of Tax Treaties)

A. Pillar 1

在傳統租稅協定架構下，所得來源國僅有在非居住者於其境內設有常設機構時，始有權對該非居住者之營業利潤課稅，倘非居住者於其境內未設有常設機構，即無課稅權。OECD 跳脫傳統租稅協定架構，推出了 Pillar 1，Pillar 1 採用了統一方法(Unified Approach)，將企業 25%超額利潤之課稅權強制分配予市場地國。

B. Pillar 2

所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule, IIR)及徵稅不足原則(Undertaxed Profits Rule, UTPR)允許非所得來源國及居住地國之第三個國家取得課稅權，完全違反傳統租稅協定概念，各國之 GMT 應完全符合 GMT 立法範本，弱化了租稅協定之角色。

應予課稅原則(Subject to Tax Rule, STTR)目的係為保護所得

來源國之課稅權，要求特定給付之名目稅率至少應達 9%，倘未達 9%，所得來源國可以取得差額稅負，惟該稅率須同時將所得來源國與居住地國之課稅情形納入考量，舉例說明，倘有一筆特定給付於所得來源國應扣繳 5%，並於居住地國適用 4%名目稅率，因該筆支出適用之稅率合計已達 9%，爰不會產生 STTR 補充稅，參考目前各國稅率情形，幾乎無適用 STTR 之可能性。

五、第二支柱—全球企業最低稅負制(Pillar Two: Global Minimum Tax)

主席：Aurobindo Ponniah(馬來西亞資誠執行長)

與談人：

Amir Zainuddin bin Abdul Hamid (馬來西亞國內稅務局國際稅務部)

John Peterson(OECD 租稅政策及管理中心)

Melani Dewi Astuti(印尼財政部)

Tay Ang Sim(新加坡國內稅務局)

馬來西亞、印尼及新加坡分別約有 60 個大型 MNEs 受 GMT 影響，印度及中國雖係 IF 成員，惟尚未決定是否實施 GMT。

(一) OECD

OECD J 與談人表示，目前各國已向 OECD 提供多個實施 GMT 之實務問題，OECD 已成立小組處理該等問題，2023 年底 OECD 透過線上會議(Amsterdam Dialogue)，邀集各國稅捐稽徵機關共同討論並解決 GMT 相關問題，並持續辦理多場視訊會議蒐集實務執行困難，OECD 預計於 2025 年發布評估結果。另一方面，OECD 刻規劃納稅義務人之爭端解決機制。目前 GMT 受到美國政府決議退出全球稅收協議之衝擊，OECD 目前刻尋求與美國共存之方式並努力掌握影響力。

(二) 馬來西亞

馬來西亞 A 主席說明，GMT 規定較複雜，遵循成本很高，且 MNEs 位在同一個租稅管轄區之成員可能各自經營不同產業，各個產業部門各自獨立，很難要求該等成員合併計算轄區有效稅率及繳納補充稅。另一方面，租稅優惠措施對開發中國家(如：馬來西亞、越南、印尼)十分重要，縱新加坡已非開發中國家，其成長快速之原因，部分亦係源於提供許多租稅優惠，惟 GMT 削弱了租稅優惠措施之效用。

馬來西亞 T 代表說明馬來西亞實施 GMT 之方式：

1. 實施方式

馬來西亞於其所得稅法增訂一個 GMT 章節，並於 2025 年開始實施 IIR

及 QDMTT。

2. 行政程序

(1)電作系統：申報全球資訊申報書(GloBE Information Return, GIR)之系統係原送交國別報告系統，當地 MNEs 已對該系統相當熟悉，可降低其遵循成本，且在修正系統過程中，該國邀請適用 GMT 之 MNEs 一起參與設計，以符使用者需求。馬來西亞 T 代表表示，GMT 除對納稅義務人之遵循成本很高外，稽徵機關亦須額外編列預算建置新資訊系統及伺服器。

(2)申報書設計：除 GIR 外，另針對 IIR 和 QDMTT 設計兩份申報書。

(3)繳稅規定：申報 GIR 時同時繳納補充稅款。

3. GMT 對馬來西亞租稅優惠措施之影響

馬來西亞刻評估 GMT 對其租稅優惠措施效用之影響程度，該國於 2023 年發布戰略產業租稅優惠措施(strategic tax incentive credit)，該措施符合合格可退還租稅抵減(Qualified Refundable Tax Credit, QRTC)定義。

(三) 印尼

1. 實施方式

印尼 M 代表表示，該國預計於自 2025 年實施 IIR 及 QDMTT，UTPR 之實施日程尚未確定，可能自 2026 年實施。

2. 制度內容

印尼 IIR 規定與 GMT 立法範本及指引內容相同，而 QDMTT 規定適用於所有適用 GMT 之 MNEs 在印尼之成員(不論最終母公司是否持有該成員 100%所有權)，不適用於隸屬於純本土集團或未達 GMT 適用門檻 MNEs 之成員，亦不適用於合資(Joint Venture, JV)、投資實體及未隸屬於任一租稅管轄區(stateless)成員。QDMTT 補充稅應以印尼盾支付，且由個別成員有效稅率低於 15%之成員繳納，舉例說明，倘一 MNEs 在印尼有 3 個成員，其中 2 個成員之有效稅率低於 15%，該 MNEs 在印尼之 QDMTT 補充稅應由該 2 個成員繳納。

3. 行政程序

(1)通知義務：除了適用 IIR 之成員外，MNEs 在印尼成員應於財務會計年度終了後 15 個月內通知稅捐稽徵機關。

(2)申報義務

A. 印尼 GIR 與 OECD 頒布內容相同，MNEs 應於財務會計年度終了後 15 個月內辦理申報。

B. 印尼另有設計其他 GMT 申報書：

a. 全球申報書(Global tax return)：由印尼之最終母公司(Ultimate parent entity, UPE)申報，內含 IIR、UTPR 及 QDMTT 計算內容，惟該申報內容較 GIR 內容簡易。

b. 當地合格補充稅制申報書(DMTT tax return)：由 MNEs 在印尼成員申報。

c. 徵稅不足原則申報書(UTPR tax return)：如一 MNEs 應分配 UTPR 補充稅予印尼，該 MNEs 在印尼成員應申報該申報書。

(3)繳稅規定：2025 年達 GMT 適用門檻之 MNEs，應於 2026 年 12 月 31 日前繳納 GMT 補充稅，並於 2027 年 6 月 30 日前申報 GMT 相關申報書；2026 年達 GMT 適用門檻之 MNEs，應於 2027 年 12 月 31 日前繳納 GMT 補充稅，並於 2028 年 3 月 31 日前完成通知義務，同年 4 月申報 GMT 相關申報書。

4. GMT 對印尼租稅優惠措施之影響

(1) 印尼原提供很多租稅優惠措施，惟 GMT 降低該等租稅優惠措施之效用，M 代表認為 GMT 無法消除租稅競爭，各國只是改變租稅優惠措施形式，從原本租稅假期、免稅額(Tax Allowance)或投資抵減，改變成現金基礎之租稅優惠措施(如：QRTC)或直接補助。鑑於開發中國家之財政預算通常較為拮据，尚難執行渠等直接補貼措施，印尼刻配合 GMT 制度，調整其租稅優惠措施制度，降低其受 GMT 之影響並維持其競爭力。

- (2) OECD J 代表同意印尼代表看法，GMT 未消除租稅競爭，而是將以收入為基礎之租稅優惠措施(如：免稅)，調整改以費用為基礎(如：投資抵減)。惟其表示許多國際組織已經針對租稅優惠措施型態進行許多研究，該等組織幾乎一致認為以收入為基礎之租稅優惠措施對鼓勵產業進行投資之效用很低，但確實造成各國租稅損失。GMT 為開發中國家提供透明之租稅體系，並為其提供新的下限，該等國家無須再藉由提供租稅優惠措施降低他們已經很低的有效稅率。另一方面，J 代表認為 QRTC 本質上與直接補貼相同，計算 GMT 有效稅率時，應與直接補貼採相同方式(即計入有效稅率公式之分母)，且實務上，該種可退還稅款之租稅抵減通常具有更高之透明度，更可能與特定支出(如：研發)連結。
- (3) 印尼 M 代表表示，該國其實不想推行 GMT，而受限於 GMT 特殊課稅權分配方式(即本國不課，會由他國取得課稅權)不得已而實施，又因為藉由非稅措施吸引投資須投入許多資金，開發中國家難以執行，愛渠等國家非常仰賴藉由租稅優惠措施吸引投資。

(四) 新加坡

1. 實施方式

新加坡自 2025 年實施 IIR 及 QDMTT，該國法律已納入 GMT 立法範本及 2023 年 12 月行政指引(Administrative Guidance, AG)內容，目前刻繼續修法導入 OECD 於 2024 年以後發布之 AG 內容。該國已針對 GMT 發布國內指引，並設立專屬信箱窗口供業界詢問 GMT 問題，另建置資訊系統供 MNEs 申報 GIR。

2. 行政程序

- (1)註冊義務：MNEs 須於首個財務會計年度終了後 6 個月內辦理註冊。
- (2)申報書義務：除 GIR 外，新加坡另就 IIR 及 QDMTT 設計申報書，3 個申報書均須於財務會計年度終了後 15 個月內申報。
- (3)繳稅規定：應於申報後 1 個月內繳納補充稅。

(4)GMT 對新加坡租稅優惠措施之影響

新加坡 T 代表表示，因該國為小型且仰賴對外貿易之經濟體，爰須藉由提供許多租稅優惠措施吸引許多外部實質投資，以促進經濟發展，GMT 實施後，對不適用 GMT 之企業，租稅優惠措施仍扮演很重要之角色；對適用 GMT 之企業，該國透過提供非稅措施(如：有良好技術之勞工、基礎設施、數位環境及值得信賴、穩定且具競爭力之商業環境)維持其競爭力，並實施了 QRTC。

陸、心得與建議

一、應積極評估 GMT 對我國企業影響及研議因應對策

未來 MNEs 應按照集團成員在各國經營之實質經濟活動，合理分配利潤，降低稅務風險。我國身為全球重要經濟體之一，為保障我國課稅權，健全國家財政，及建立符合國際趨勢之公平合理租稅環境，宜持續關注此等國際稅制發展趨勢，適時精進稅制稅政，評估對國內企業影響及研議因應對策，研議我國課稅規定配合修正之必要性與可行性。

二、持續派員參與國際財政協會相關會議，培育國際租稅人才

IFA 亞太區域每年由各分會輪流主辦區域會議，該區域會議已成為亞太區域推動跨境稅務資訊透明與國際合作之重要平臺。我國應持續派員參與類此國際組織會議，深入瞭解國際租稅相關議題之立論、規劃細節，汲取他國經驗，以利我國國際租稅人才之培育及稅制健全發展，更應鼓勵同仁積極與各國代表及稅務專家交流討論，並與各國與會成員及講座建立合作關係維持聯繫，為推動國際稅務合作奠定良好基礎。