

第 312 場工商講座活動紀要刊登網站

主辦單位：中華民國工商協進會

時 間：110 年 10 月 20 日(星期三)下午 2 時

主 題：全球最低稅負制簡介及對台灣企業之影響與因應建議

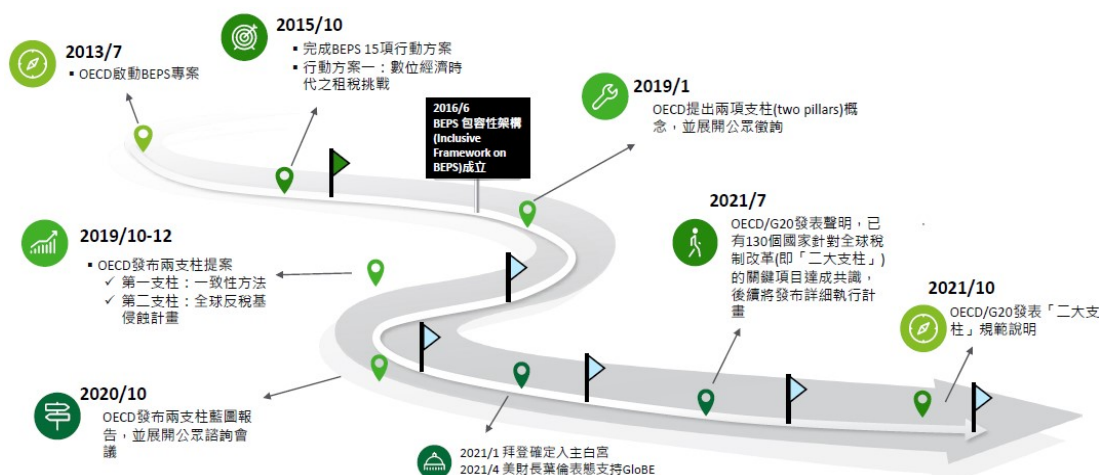
主講人：勤業眾信聯合會計師事務所 徐有德會計師

摘要：

壹：全球最低稅負制簡介

一、經濟合作暨發展組織(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 及 20 國集團(G20)致力發展獲共識的公平性解決方案。



二、第一及第二支柱 G7, G20 & OECD 包容性架構

(一)2013 年 OECD 即開始研擬 BEPS 方案，並於 2021 年先後獲得 G7 及 G20 國家支持，OECD 遂提出全球共識的「兩大支柱」解決方案，這項稅改協議聚焦在解決稅基流失及利潤轉移兩大問題：

1. 第一支柱是「一致性課稅方法(unified approach)」，

著重在跨國公司剩餘利潤重新分配徵稅權，適用於全球營收超過 200 億歐元且利潤率超過 10%之跨國企業，無論在何處設點，其剩餘利潤 20-30%依據收入比例，重新分配至有課稅連結之市場管轄區進行課稅，並取消所有數位服務稅及其他類似措施。

2. 第二支柱是「全球反稅基侵蝕規定（Global Anti Base Erosion Rules, GloBE Rules）」，就是外界俗稱的全球企業最低稅負制，對跨國公司利潤訂定最低有效徵稅稅率(15%)，按租稅管轄領域別(例如：國別)為基礎進行。

- (二) OECD 日前公布包容性架構之國際稅制改革方案，截至 2021 年 9 月止，原先參與的 140 個稅收管轄國家及地區，已有 136 個支持，包括美國、新加坡、中國大陸、印度等，其中愛沙尼亞、愛爾蘭、匈牙利由反對轉向支持，更有助於推動全球最低稅負制與超額利潤分配，預計 2023 年生效。

三、全球最低稅負制之緣起

- (一) 受控外國企業(CFC)指的是企業或個人在低稅負地區(如租稅天堂)設立由其直接或間接控制之外國企業，將利潤移轉並保留於 CFC，透過控制 CFC 之股利決策，刻意不分配盈餘規避稅負的情形。
- (二) 各國雖有應對 CFC 的制度，可針對海外無實質營運之關係企業，提前課稅，但針對資本流向低稅負國家，卻無計可施。
- (三) 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%。

四、全球最低稅負制之特點

- (一)適用範圍較廣，包含海外有實質營運之關係企業。
- (二)適用於合併營收 7.5 億歐元以上大型跨國企業集團。

- (三)稅基以會計所得為基礎，輔以特定之稅務調整。
- (四)需建立在良好的國際合作及資訊透明基礎上。
- (五)與 CFC 制度間的調和係各國重要課題，才能避免重複課稅。

五、全球反稅基侵蝕概念

- (一)全球反稅基侵蝕規定（GloBE Rules），終極目標即是避免跨國企業持續將利潤移轉至無稅負或低稅負地區，避免租稅競爭。
- (二)推出最低稅率 15%，適用於企業支付關係人(例如子公司)款項，關係人因取得該款項所負擔的所得稅率為零或低於最低稅率時適用，必須課徵最低稅率 15%。
- (三)OECD 主導的 BEPS 包容性架構稅改方案參與的成員國採共識決做成第二支柱決定，以改革多國籍公司的稅收問題，並在 12 月 20 日公布第二支柱全球最低稅負制之立法範本(model rules)。

六、全球反稅基侵蝕四項原則

- (一)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若低於 9%，則不得適用租稅協定之優惠扣繳稅率。計算有效稅率重點如下：

1. 領域混合法

跨國企業將按租稅管轄領域別(例如：國別)為基礎進行計算各租稅管轄領域之有效稅率，而非依單一法律個體計算。

2. 對企業個體之會計所得或利潤輔以少數財稅差異調整課稅：

- (1)企業個體於國內外繳納之稅款均納入計算。
- (2)受控外國企業因相關法令而繳納之稅款應

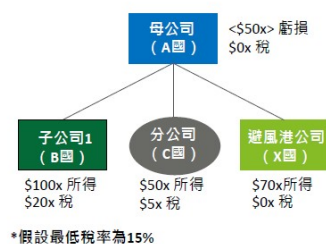
歸屬於所得來源地國，非歸屬母公司或中間公司。

(3) 涵蓋稅款係指針對企業所得利潤課徵之稅款，包含企業所得稅、盈餘扣繳稅、未分配盈餘稅等，但不含銷售稅、增值稅、及數位服務稅等間接稅。

(4) GloBE 係針對剩餘所得課徵最低稅負，如果該地區之有效稅率低於最低稅率，計算所得時可減除薪資支出及自行產製有形資產合計金額之5%之免稅額(用以代表實質營運活動之固定報酬)。

(二) 主要原則-所得涵蓋原則(Income inclusion rule, IIR)

1. 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。
2. IIR 應優先於徵稅不足之支出原則(Undertaxed payments rule, UTPR)適用，由實施 IIR & UTPR 之母國課徵全球最低稅負，範例如下：



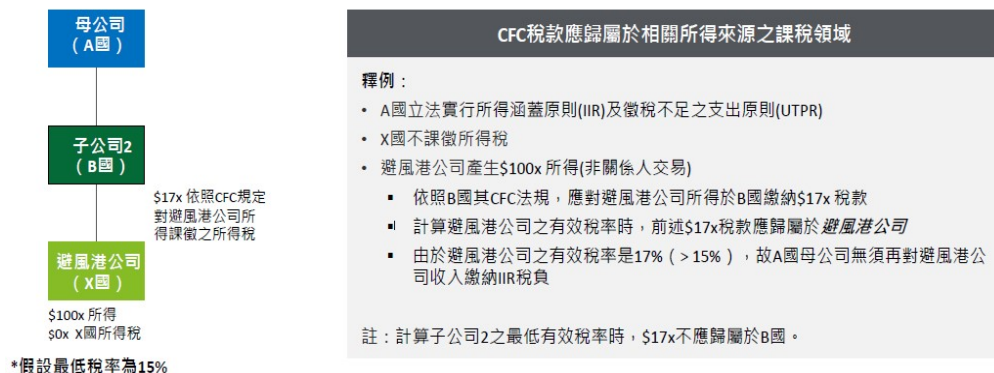
由A母國課徵全球最低稅負

釋例

- A國已立法實行所得涵蓋原則(IIR)及徵稅不足之支出原則(UTPR)。
- 母公司於A國產生 $\$50x$ 虧損，繳納 $\$0x$ 所得稅款。
- 子公司1於B國賺取 $\$100x$ 所得並繳納 $\$20x$ 所得稅款。
- 分公司於C國賺取 $\$50x$ 所得並支付 $\$5x$ 所得稅款，依據A國與C國之租稅協定，C國分公司之所得於A國不課稅。
- 避風港公司於X國賺取 $\$70x$ 所得且無須繳納所得稅。
- 依照IIR：
 - IIR不適用於子公司1，因子公司1已繳納高於最低稅率之所得稅款($20\% > 15\%$)
 - 依據轉換原則(Switch-over rule)，C國分公司被視為獨立個體
 - C國分公司當前有效稅率低於最低稅率($10\% < 15\%$)，故A國得對母公司課徵「充值」稅款，使有效稅率上升至15%
 - $(\$50x * 15\%) - \$5x = \$2.5$ 充值稅款
 - 避風港公司之所得於X國不課稅，故A國得對母公司課徵 $\$10.5 (\$70 * 15\%)$ 充值稅款

註：依照IIR，儘管母公司有虧損，仍應繳納充值所得稅款。

3. 因受控外國公司相關法令而繳納之稅款應歸屬於所得來源地國，範例如下：

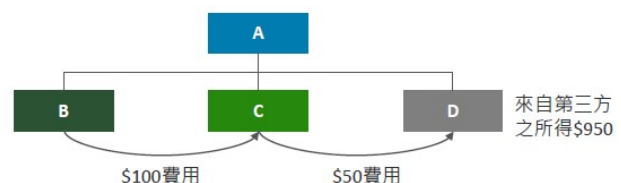


(三) 替代原則 - 徵稅不足之支出原則 (Undertaxed payments rule, UTPR)

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。主要概念如下：

1. 首要分攤概念：每年支付予低稅負地區個體之可扣除費用。
2. 次要分攤概念：按支付關係人費用佔集團內關係人費用總額比例。
3. 不會分攤至有效稅率低於最低稅率(15%)的地區。
4. 各地區最終被分攤之應繳納最低稅負不得高於該地區給付關係人費用乘以該地區公司所得稅率後之金額。
5. 設置過渡期間適用規定；因分攤方式尚待取得共識，此項替代原則可能延後實施。
6. 將低稅負地區產生需繳納之最低稅負分配予集團個體，範例如下：

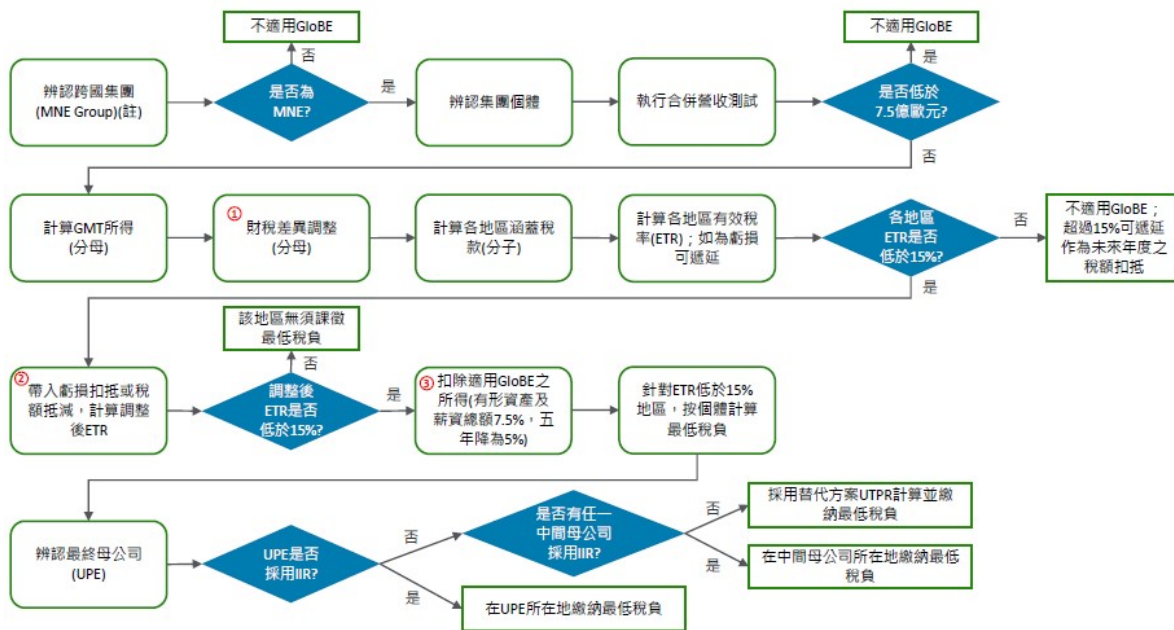
D公司有效稅率	0%
待分攤之最低稅負	\$150
1. 分攤予C公司	\$50 (上限\$12.5)
2. 分攤予B公司	\$100 (上限\$25)
假設：	
• A不採用IIR	
• B和C地區之公司所得稅率為25%	



(四) 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或源自不動產所得課徵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由免稅轉為在居住地課稅並享有外國稅額抵減。

七、全球反稅基侵蝕適用流程圖

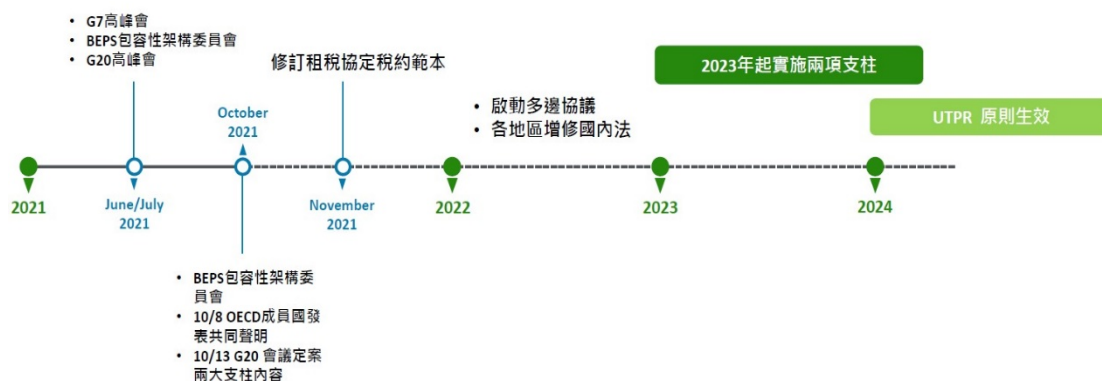


八、全球反稅基侵蝕新增豁免及免稅額過渡期規則



九、後續預計推動時程

全球最低稅負制因為牽涉到租稅協定，所以 OECD 表示發布協定範本後，2022 年預計是給各國修訂各自國內法的時間，2023 年開始實施兩支柱，尤其是第二支柱(即全球最低稅負制)的實施，2024 年預計 UTPR 上路生效。



十、台灣現況

目前財政部並未明確指出要施行全球最低稅負制，依據先前立院制定境外資金匯回專法並通過該專法附帶決議要求財政部於該專法落日一年內報請行政院核定受控外國企業制度之施行日期。日前財政部表示考量 OECD 預計 2023 年實施 GloBE，將通盤檢視國際間反避稅制度之發展，審慎評估規劃 CFC 制度之施行日期及適時研議精進相關課稅規定，俾接軌國際。

貳：GloBE 對台商的潛在影響

一、是否適用全球最低稅負

依據最終母公司合併財報，集團總營收是否超過 OECD 所訂 GloBE 門檻 7.5 億歐元，而適用 GloBE 規範。

二、海外關係企業所在地適用情形

即使台灣未實施 IIR，需關注集團中間母公司及其下子公司所在地區適用 GloBE 之情況，仍可能於關係企業所在地依照 IIR 或 UTPR 原則於當地納稅。

三、是否符合 UTPR 豁免門檻及排除計稅地區門檻

依規則評估海外有形資產、營收、利潤等金額及營運

地點數量。

四、有效稅率初步檢視

針對海外關係企業所在地區，除名目稅率明顯低於15%及無實質營運者外，尚應檢視是否有以下情形：

- (一)財報上為虧損之個體，可遞延虧損抵扣未來年度 GloBE 所得。
- (二)稅上有未使用之累積虧損之個體 GloBE 生效後，不確定是否可後抵。
- (三)適用租稅優惠如中國高新技術、費用加計扣除、經濟特區租稅優惠、營運總部租稅優惠等之未來成效。
- (四)名目稅率>15%之個體，應考慮經財稅調整後，是否有落入 GloBE 之可能。

五、關係人交易檢視

現有關係人交易中是否有給付予低稅率國家地區之款項，該款項是否受 UTPR 影響。

六、其他注意事項

- (一)持續掌握 UTPR 施行時程、豁免條款及過渡期規則
因 UTPR 施行時程可能會延遲至(2024~2026)，且具有豁免條款及過渡期條款。若台灣施行 IIR 之日期較晚，集團應把握此時機評估 GloBE 對集團之影響，進而了解是否有調整架構或交易安排之需要。
- (二)以國別為基礎計算有效稅率
 - 1.因為 GloBE 有效稅率之計算係以國別為單位，故同一國之關係企業應計算一合併有效稅率。
 - 2.IIR 或 UTPR 之稅基雖以會計所得為基礎，仍需做部分財稅差異調整，故即使當地國名目稅率大於15%，仍需重新計算各分公司及子公司所在地在 GloBE 概念下之有效稅率，才能確認其影響。
 - 3.計算前述 IIR&UTPR，跨國企業應建立以國別為基礎之有效稅率計算模組，包含累計虧損及溢付稅額等金額。

(三)全球最低稅負制與 CFC 因應之道大不相同

- 1.台灣 CFC 制度主要著重在低稅負地區設立無實質營運活動公司之所得。在當地建立營運活動後或可免除台灣 CFC 規範之適用。
- 2.然而此規畫方式在全球最低稅負制下仍可能須繳 15%之最低稅負。惟需注意未來 CFC 及 IIR&UTPR 施行是否有衝突或重複課稅之情形。

(四)各地租稅優惠有效稅率可能上升

各地子公司&分公司享有之各國當地租稅優惠應不致影響，但將影響 IIR&UTPR 之計算，進而補徵全球最低稅負。建議應持續關注並評估各地租稅優惠內容之變化及申請之必要性。

本場講座共計 50 餘位企業界人士參加，本場講座有開放線上直播，至截稿為止累積觀看次數為 522 人次。



第 312 場工商講座會場一隅。



邱代理秘書長(右)、徐會計師(左)共同主持 Q&A 互動交流。