

安永稅務剖析-為您追蹤最新法令動態

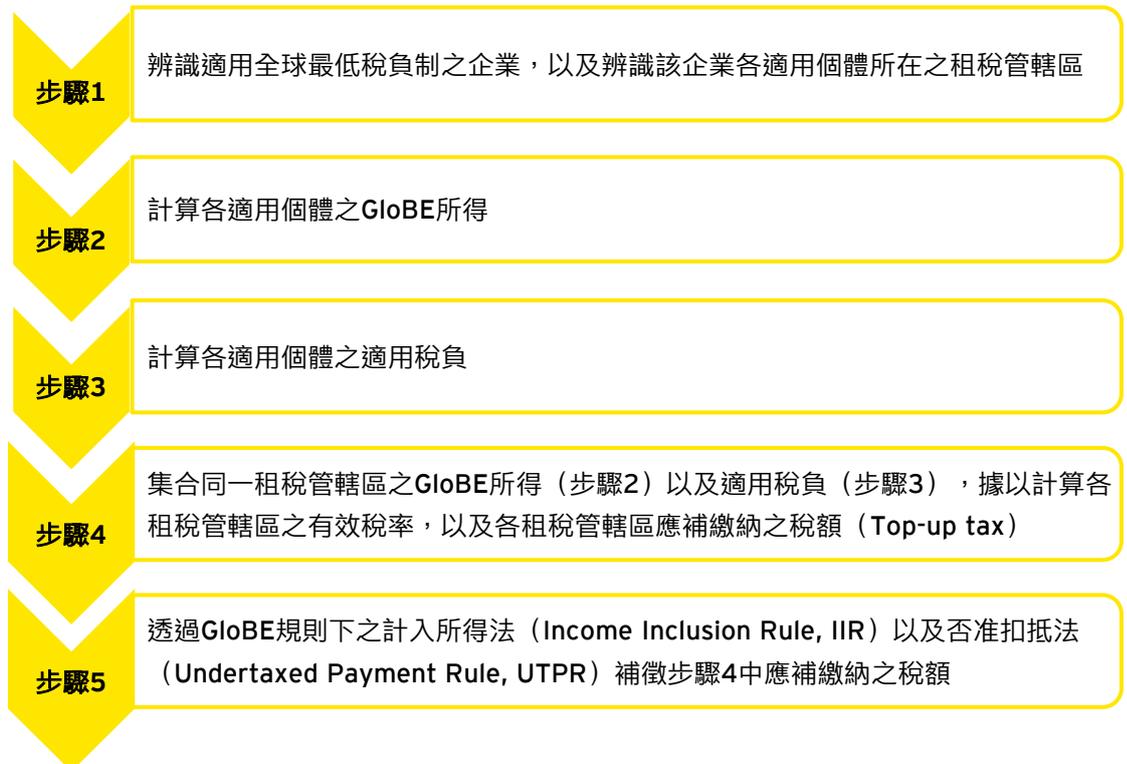
《安永稅務剖析》不定期為您提供最新台灣與國際稅務法令剖析。如您發現該法律法規對您公司的商業運作有所助益，請聯繫安永的客戶服務人員，我們十分樂意提供幫助。

OECD發布全球最低稅負制中，GloBE規則之規範範本

背景

經濟合作暨發展組織（OECD）於12月20日針對支柱2（Pillar Two）中全球反稅基侵蝕規則（Global Anti-Base Erosion Rules, GloBE規則）發布其相關規範範本（Model Rules），旨在提供各國作為其國內稅法自2022年起修法之指引，以達成全球最低稅負制擬於2023年起正式實施之目標。

本次所公布之規範範本共有十個章節，OECD透過本次範本中的十個章節勾勒出全球最低稅負制GloBE規則適用之五大步驟，整理如下表所示：



步驟1：辨識適用企業與租稅管轄區

▶ 適用門檻：

適用GloBE規則之跨國企業，其適用年度前四年中，母公司合併財報收入至少有兩年達到7.5億歐元者。

▶ 跨國企業：

適用門檻中所稱之跨國企業係指一集團，至少有一間公司或一個常設機構其所在之租稅管轄區，與最終母公司之租稅管轄區不同者。

▶ 常設機構：

GloBE規則中指稱之常設機構，係指下列其中之一情形：

- 跨國企業按適用之租稅協定，於該租稅管轄區將構成常設機構者
- 無租稅協定時，根據國內稅法，跨國企業於當地之固定營業場所將被按類似於國內公司之課稅方式課稅者，其當地之固定營業場所
- 若該租稅管轄區沒有施行所得稅法，則若按租稅協定範本下，該跨國企業於當地之固定營業場所會被視為常設機構者
- 除以上三種情形以外，企業所在之管轄區，若並未針對企業於另一租稅管轄區之營業產生之所得課稅時，其於另一租稅管轄區之營業亦為常設機構

▶ 排除適用GloBE規則之企業：

- 政府組織
- 國際組織
- 非營利組織
- 退休基金
- 跨國集團最終母公司為投資基金
- 跨國集團最終母公司為不動產投資工具

▶ GloBE規則中適用個體之定義：

- 跨國集團中之法人、合夥組織與信託；以及
- 跨國集團於上述組織型態中於一地所構成之常設機構

步驟2：計算各適用個體之GloBE所得

全球最低稅負制係以各適用個體財報上之淨利作為基礎，經過相關調整後，得出用以計算全球最低稅負之GloBE所得，GloBE所得之計算公式與相關定義整理如下表所示：

項目	內容摘要
GloBE所得計算公式	適用個體之GloBE所得 = 適用個體財報之淨利 ± 相關調整項目
名詞定義	適用個體財報之淨利 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 適用個體財報之淨利，係指適用個體為準備最終母公司合併財報之目的下，於集團內部交易調整前所決定出之淨利
	相關調整項目 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 稅費、股利、資本利得、重估價損益、外匯損益、前期錯誤與會計變動影響數等 ▶ 股權激勵之費用 ▶ 資產減損損失 ▶ 集團內部之交易需與常規交易原則一致，相關收入費用需做出對應調整 ▶ 排除集團內部財務安排所產生之相關費用（該等費用並無於另一租稅管轄區產生對應之應稅所得） ▶ 其他調整項目（排除國際運輸相關所得、分配適用個體與其常設機構間以及穿透個體股東與穿透個體間之所得）

步驟3：計算各適用個體之適用稅負

全球最低稅負制係以各適用個體財報上之所得稅費用作為基礎，經過相關調整後，得出用以計算全球最低稅負之適用稅負，適用稅負之計算公式與相關定義整理如下表所示：

項目	內容摘要
適用稅負計算公式	適用個體之適用稅負 = 適用個體財報之所得稅費用 ± 相關調整項目
名詞定義	適用稅負 全球最低稅負制下之適用稅負包含以下： <ul style="list-style-type: none"> ▶ 財報之所得稅費用 ▶ 分配（視同分配）盈餘相關之扣繳稅 ▶ 與所得稅同性質之相關稅負 ▶ 以保留盈餘與公司權益項目為基礎所課徵之相關稅負 尚不包含： <ul style="list-style-type: none"> ▶ 適用個體於GloBE規則下須補繳納之稅額（包含計入所得法、否准扣抵法以及國內法中合格之最低稅負制下繳納之稅額） ▶ 不合格之應退稅額 ▶ 保險公司為投保人之收益所支付之相關稅款

項目	內容摘要
名詞定義	<p>相關調整項目</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 加上應計基礎下產生之適用稅負 ▶ 加上GloBE損失中所產生的遞延所得稅資產 ▶ 未確定處分之所得稅費用（於確定時加回適用稅負） ▶ 減去GloBE所得中免稅所得之相關稅負 ▶ 減去可以退還、扣抵之稅款，該等稅款未於財報之所得稅費用下調整者 ▶ 減去所得稅費用中未計畫於三年內支付之項目 ▶ 遞延所得稅資產與遞延所得稅負債之調整

步驟4：計算各租稅管轄區之有效稅率，以及各租稅管轄區應補繳納之稅額

根據本次規範範本，我們可以透過以下九個步驟來計算各租稅管轄區之有效稅率，進而判斷適用之跨國企業於該租稅管轄區是否須於最低稅負制下有應補繳納之稅額，若該租稅管轄區之有效稅率低於15%時，則該跨國企業將產生對應之應補繳納之稅額：

1. 以租稅管轄區為單位，加總當地適用個體之GloBE所得、損失
2. 以租稅管轄區為單位，加總當地適用個體之適用稅負
3. 將第2步得到之適用稅負除以第1步得到之GloBE所得，得出該租稅管轄區之有效稅率
4. 辨識出「低稅率之租稅管轄區」，亦即租稅管轄區於第三步之計算，當地有效稅率低於15%者
5. 計算各「低稅率之租稅管轄區」之「應補繳納稅率」，亦即步驟3下當地有效稅率與15%之差額
6. 以租稅管轄區為單位，計算GloBE所得中屬實質營運活動（針對薪資費用與有形資產之數額提供設算免稅額，詳以下過渡時期條款對此實質營運活動之說明），得享有之免稅額
7. 以租稅管轄區為單位，計算當地之「超額利潤」，亦即將當地加總之GloBE所得減去第6步計算出之免稅額
8. 透過以上資訊，計算應補繳納之稅額（Top-up tax）

租稅管轄區應補繳納之稅額 =

應補繳納稅率 x 超額利潤 + 應補繳納稅額調整項 - 當地應補繳納稅額
9. 以各個適用個體之GloBE所得為基礎，分配步驟8計算出之應補繳納稅額至低稅率租稅管轄區當地之各個適用個體

當以下二條件滿足時，跨國企業於該租稅管轄區之應補繳納稅額將被視為零：

- ▶ 該地各個適用個體之平均GloBE收入（考慮GloBE所得計算時之調整項目）小於1,000萬歐元；且
- ▶ 該地各個適用個體之平均GloBE所得小於100萬歐元，或為損失

根據前頁之說明，有關各租稅管轄區之有效稅率以及其應補繳納之稅額計算，提供以下釋例參考。假設一跨國集團於一租稅管轄區（以下稱「租稅管轄區AB」），分別設立A公司以及B公司，且該兩公司皆為適用個體，是以各步驟說明如下：

步驟	步驟內容	說明				
1	計算加總各適用個體之GloBE所得、損失以及當地各適用個體之適用稅負	租稅管轄區AB	適用GloBE規則之所得	各適用個體之適用稅負		
		A公司	100	30		
2		B公司	200	0		
		總計	300	30		
3	計算該租稅管轄區之有效稅率	$\text{租稅管轄區AB之有效稅率} = \frac{30}{300} = 10\%$				
4	辨識該租稅管轄區是否為低稅率之租稅管轄區	由於租稅管轄區AB之有效稅率為10%，低於全球最低稅率15%，故租稅管轄區AB為低稅率之租稅管轄區				
5	計算該租稅管轄區應補繳納稅率	租稅管轄區AB應補繳納稅率= 15% - 10% = 5%				
6	計算該租稅管轄區之GloBE所得中屬於實質營運活動所享有之免稅額	租稅管轄區AB	薪資費用	薪資費用免稅額 (10%)	有形資產帳面價值	有形資產免稅額 (8%)
		A公司	50	5	93.75	7.5
		B公司	25	2.5	125	10
		總計		7.5		17.5
		租稅管轄區AB之實質營運活動免稅額為25 (7.5+17.5)				
7	以該租稅管轄區之GloBE所得扣除適用之免稅額，計算當地超額利潤	租稅管轄區AB之超額利潤 = 300 - 25 = 275				
8	以該租稅管轄區之超額利潤及應補繳納稅額之稅率，計算應補繳納稅額	租稅管轄區AB應補繳納稅額 = 275 x 5% = 13.75				
9	以各適用個體之GloBE所得占該租稅管轄區GloBE所得之比例，分配應補繳納稅額至各適用個體	租稅管轄區AB	GloBE所得	各適用個體GloBE所得比例	各適用個體分配之應補繳納稅額	
		A公司	100	33.33%	4.58	
		B公司	200	66.66%	9.17	
		總計	300	100%	13.75	

步驟5：透過GloBE規則下之計入所得法（Income Inclusion Rule, IIR）以及否准扣抵法（Undertaxed Payment Rule, UTPR）補徵步驟4中應補繳納之稅額

徵收應補繳納稅額之方式	內容摘要
計入所得法	<p>▶ 適用時機</p> <p>於GloBE規則中，計入所得法將優先適用於徵收跨國企業應補繳之稅額，如適用個體之所在國未有計入所得法之施行時，則由否准扣抵法徵收應補繳納稅額。</p> <p>▶ 徵稅方式</p> <p>跨國企業最終母公司若於一財政年度中（直接或間接）持有位於低稅率租稅管轄區適用個體之股權，則該最終母公司應按其配得之應補繳納稅額，繳交對應稅負。</p> <ul style="list-style-type: none"> 配得之應補繳納稅額 = 各適用個體之應補繳納稅額 x 計入所得比率 計入所得比率 = (GloBE所得 - 將於財報中視同分配予母公司之所得) / GloBE所得 <p>按跨國企業集團股權架構從最終母公司採由上而下（Top-down）的方式檢視是否採用IIR，位於或靠近上層公司的所在地，對該應補繳納稅額具有優先課稅權。</p>
否准扣抵法	<p>▶ 適用時機</p> <p>若最終母公司及中間層母公司所在國皆未實施計入所得法，則需適用否准扣抵法之規定徵收應補繳納稅額。</p> <p>▶ 徵稅方式</p> <p>適用個體應補繳納之稅額將加總計算否准扣抵法下應補繳納之稅額。其中，若適用個體之母公司或其最終母公司已有施行計入所得法而繳交應補繳納稅額時，該適用個體之應補繳納稅額將視為0，以避免重複計算。</p> <p>待計算完跨國企業於否准扣抵法下應補繳納之稅額後，跨國企業投資之租稅管轄區中，有實施否准扣抵法之租稅管轄區（沒有實施否准扣抵法之國家將無法徵收該等稅負），將按以下之比率，分配各個租稅管轄區得以擁有之否准扣抵法課稅權：</p> <ul style="list-style-type: none"> 否准扣抵法比率 = $50\% \times \frac{\text{該租稅管轄區之員工人數}}{\text{各租稅管轄區之員工人數總和}} + 50\% \times \frac{\text{該租稅管轄區之有形資產金額}}{\text{各租稅管轄區之有形資產總和}}$ 租稅管轄區應徵收之稅額 = 否准扣抵法下跨國企業應補繳納之稅額 x 否准扣抵法比率 <p>租稅管轄區將依上述公式配得之應徵收稅額，否准該租稅管轄區企業給付予其他租稅管轄區之費用，於稅上不得扣抵之方式，或採剔除集團管理費之方式（或依據當地稅法規定方式調整）徵收企業應補繳納之稅額。</p>

其他項目

本次規範範本亦針對集團併購、收購和處分適用之情形、位於稅務中立管轄區適用之情形、GloBE規則之行政規範（申報規定與避風港條款）、過渡時期條款以及名詞定義提供相關指引，其內容重點整理如下：

項目	內容摘要	備註
集團併購、收購和處分適用之情形	制訂計算合併財報收入門檻之指引。此外，亦針對後續計算資產和負債之轉移以及應用於合資企業以及雙重上市集團之相關適用細則	-
行政程序指引	<p>針對企業申報義務、避風港規定等提出相關行政程序指引，說明如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 將以制式的申報表格，要求適用GloBE規則之各跨國企業揭露其GloBE所得相關資訊以及對應申報之義務，惟申報表格範本目前OECD仍尚未公布 ▶ 制訂申報義務之避風港條款規定，以減少稅務遵循之行政成本 	針對申報義務及避風港條款規定，OECD已宣布未來將舉行有關GloBE規則施行框架之公開諮詢，以制訂相關施行細則
位於稅務中立管轄區適用之情形	提供受控企業實體適用GloBE規則之相關指引	-
過渡時期條款	<p>▶ 過渡條款</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 包含OECD於10月聲明中公布有關計算GloBE所得之實質營運活動免稅額（即有形資產之8%與薪資之10%得從GloBE所得中扣除），並提供10年過渡期間 ▶ 有形資產與薪資免稅額數額有10年過渡期，10年後各降為5%。（於前五年期間，各比率將以每年0.2%遞減；後五年有形資產之比率以每年0.4%遞減，而薪資則以每年0.8%遞減。過渡期結束後，得免稅之數額將為有形資產和薪資費用合計數之5%） ▶ 針對跨國集企業於國際營運活動之初始階段者（註）排除於適用否准扣抵法 ▶ 針對跨國企業於過渡期間之申報義務時程提供相關指引 	註：若適用GloBE規則之跨國企業其營運之國家不超過6個且海外有形資產低於5,000萬歐元，則該跨國企業適用GloBE課稅規則之前5年，將不適用否准扣抵法；若該企業原先就屬於GloBE規則適用範圍，豁免期間5年之計算將自否准扣抵法規定實施時起算

我們的觀察

本次全球最低稅負制規範範本之公布，將BEPS 2.0專案版圖建構得更加完整，且已知OECD將針對各國GloBE所得規範相關申報義務，亦預告國際間各國稅法將掀起大變革，尤其值得關注的是美國的全球無形資產最低稅負（Global Intangible Low Taxed Income Regime, GILTI）與支柱二共存之指引，以及歐盟針對支柱二方案所公布之相關實施計畫。

此外，OECD亦預告接下來將於2022年初發表GloBE規範範本注釋（Commentary），並於2月和3月針對施行細則（Implementation Framework）以及應予課稅原則（Subject to tax rule, STTR）租稅協定條款範本進行公開諮詢（Public consultation）以提供進一步指引，有關後續BEPS2.0專案實施項目之內容及預計實施時程更新及整理如下：

Pillar One

實施項目	預計時程
新增多邊公約實行Amount A之相關內容及釋義	2022上半年
制定適用於國內稅法實施Pillar One之規範範本	2022上半年
多邊公約之簽署儀式	2022年中
完成有關Amount B之相關內容定稿	將於2022年中進行公開諮詢並於2022年底完成定稿

Pillar Two

實施項目	預計時程
制定適用STTR之租稅協定條款範本	將於2022年3月進行公開諮詢
制定適用於實施STTR之多邊工具	將於2022年3月進行公開諮詢，預計於2022年中完成
制定GloBE課稅規則協調實施之框架內容	將於2022年2月進行公開諮詢，並於2022年底制定稅務遵循及相關行政程序之內容
開始實施BEPS 2.0專案兩大支柱內容	2023年

我們建議台灣企業密切關注相關發展，了解國際稅務與貿易之改變趨勢，評估此BEPS 2.0專案對自身業務之潛在衝擊。安永將持續為您追蹤BEPS 2.0專案後續施行細節，並為您整理分析具體規則及健全配套之實施計畫。

聯繫我們

如閣下希望得到更多的相關資訊，請與您目前接觸的安永聯絡人或以下任何一位安永客戶服務的稅務專業人員聯繫。

安永聯合會計師事務所
國際及併購重組稅務諮詢

劉惠雯 稅務服務部營運長
02 2757 8888 88858
Heidi.Liu@tw.ey.com

林宜賢 執業會計師
02 2757 8888 88870
Yishian.Lin@tw.ey.com

周黎芳 執業會計師
02 2757 8888 88872
Sophie.Chou@tw.ey.com

周鈞培 執業會計師
02 2757 8888 88871
George.Chou@tw.ey.com

林志仁 執行總監
02 2757 8888 67076
Sean.Lin@tw.ey.com

劉小娟 副總經理
02 2757 8888 67100
Meer.Liu@tw.ey.com

陳怡凡 資深協理
02 2757 8888 67106
Yvonne.Chen@tw.ey.com

馮葦祺 資深協理
02 2757 8888 67273
Jeremy.Feng@tw.ey.com

林明臻 協理
02 2757 8888 67150
Jenny.MJ.Lin@tw.ey.com

黃新棠 協理
02 2757 8888 67285
Jonathan.Hwang@tw.ey.com

鍾振東 資深經理
02 2757 8888 67271
Lyon.Chung@tw.ey.com

林楷 資深經理
04 2259 8999 75530
Kai.Lin@tw.ey.com

安永 | 建設更美好的商業世界

安永的宗旨是致力建設更美好的商業世界。我們以創造客戶、利害關係人及社會各界的永續性成長為目標，並協助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。

以數據及科技為核心技術，安永全球的優質團隊涵蓋150多個國家的業務，透過審計服務建立客戶的信任，支持企業成長、轉型並達到營運目標。

透過專業領域的服務 - 審計、諮詢、法律、稅務和策略與交易諮詢，安永的專業團隊提出更具啟發性的問題，為當前最迫切的挑戰，提出質疑，並推出嶄新的解決方案。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。Ernst & Young Global Limited 是註冊於英國的一家保證（責任）有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄ey.com/privacy，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包含：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2021 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC No. 14006310

本材料是為提供一般信息的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。請向您的顧問獲取具體意見。

ey.com/zh_tw



加入安永LINE@好友
掃描二維碼，獲取最新資訊。