



移轉訂價洞悉

TP Insights

2023年7月4日

# Transfer Pricing

隨著全球化及數位經濟發展，跨國集團透過交易將利潤保留於低稅負國家或地區，造成各國稅基侵蝕情形，為防杜跨國企業進行租稅規避，經濟合作暨發展組織（OECD）/二十國集團（Group of Twenty, G20）為防止稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）包容性架構（Inclusive Framework）於2021年7月1日發布及同年10月8日更新發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」，獲137個BEPS包容性架構成員支持。本期將承續前期支柱一（Pillar One）之介紹，就支柱二（Pillar Two）全球最低稅負制做一個簡單的介紹。

## 安永聯合會計師事務所 稅務服務部 移轉訂價服務



林志仁  
執業會計師



龔宣穎  
經理



## BEPS 2.0 支柱二之緣起及簡介

隨著全球化發展及跨國集團興盛，跨國企業為降低成本及租稅考量，透過交易安排將其利潤保留在低稅負國家或地區，造成許多國家面臨稅基侵蝕問題，為降低各國政府訂定低稅或免稅稅制的動機、防止國際間進行租稅競賽及實行單方面有害稅收公平的措施，OECD發布支柱二之相關規定，確保大型跨國企業支付最低企業稅率。

支柱二將適用於集團年度合併收入達7.5億歐元之大型跨國集團，以其集團內企業個體所在租稅管轄區為單位，針對有效稅率低於15%者計算應繳納之補充稅額（Top-Up Tax）。

支柱二為影響全球跨國集團企業之重要議題，本期我們將一起了解支柱二：全球最低稅負制之規定。針對支柱一：全球利潤分配稅制之相關內容，請參閱前期文章。

### 支柱二主要是由應予課稅原則（STTR）及全球反稅基侵蝕原則（GloBE Rule）所組成

#### 應予課稅原則 (STTR)

- 透過租稅協定，STTR針對特定關係企業間交易允許所得來源國以最低名目稅率（Minimum Nominal Tax Rate）9%與收受方當地所得稅率之差額，進行扣繳。
- 前述特定關係企業交易包含利息、權利金等關係企業間支出交易。

#### 全球反稅基侵蝕原則 (GloBE Rule)

- 可進一步劃分為：
  - 計入所得法（IIR）
  - 否准扣抵法（UTPR）



移轉訂價洞悉

TP Insights





## 計入所得法及否准扣抵法是甚麼？ 如何課稅？

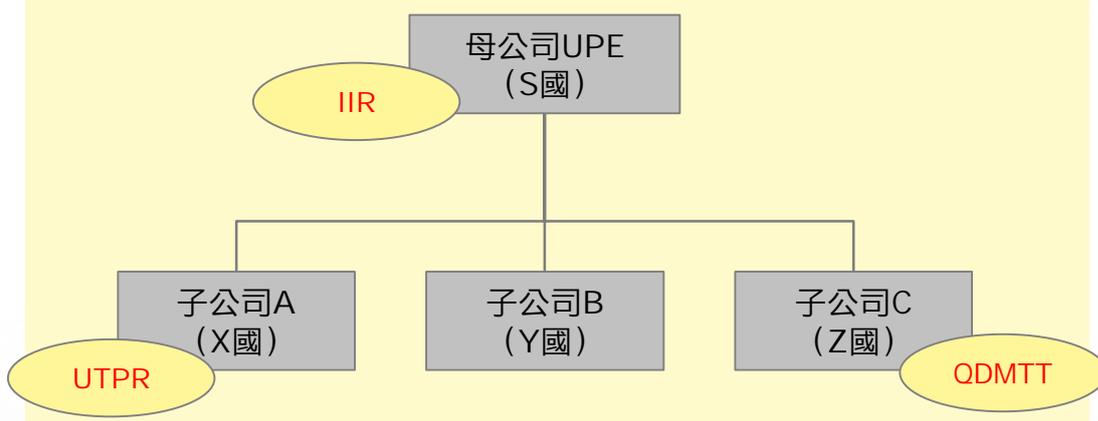
### 計入所得法 (IIR)

- 對於跨國企業低稅負租稅管轄區之利潤，母公司或中間層母公司所在國家得針對該租稅管轄區之實質有效稅率與最低稅率15%之差額課徵補充稅額。
- 優先於否准扣抵法 (UTPR) 之適用。

### 否准扣抵法 (UTPR)

- 用來輔助計入所得法 (IIR) 的補充原則。針對未按照IIR徵收的低稅負利潤課徵補充稅額。
- 給付國之稅務機關針對給付予低稅率租稅管轄區之費用，得規定費用限額、否准費用扣抵等稅上調整方式，課徵補充稅額。

### 各國課稅原則及課稅順序架構 (釋例)



- ▶ UPE為S國之跨國集團，其集團於年度合併收入達7.5億歐元。
- ▶ 若跨國集團UPE所在地S國有實施IIR，則S國可針對集團子公司所在之X國、Y國以及Z國（註），其實質有效稅率與15%之差額進行徵收。
- ▶ 反之，若UPE未執行IIR，而子公司A所在之X國有實施UTPR制度，則X國稅局得否准子公司A給付予Y國或Z國等低稅負國家費用之方式徵收補充稅額。

註：若Z國實施合格之當地最低稅負制（QDMTT），能優先把稅額留在國內進行課徵，避免被其他國家依據IIR或UTPR徵稅。



移轉訂價洞悉

TP Insights



## 支柱二避風港條款

OECD於2022年12月20日發布針對支柱二方案中全球反稅基侵蝕規則，提供於過渡期間或一般情況，GloBE規則下有關之避風港條款。

過渡期間係指起始日始於或早於2026年12月31日之會計年度，但不包含截止日晚於2028年6月30日之會計年度。根據目前歐盟各國立法進度，已有多國預計於2024年度開始實施GloBE規則下計入所得法（IIR），以曆年制之企業而言，過渡期間係指2024、2025及2026會計年度。

### 過渡期間

過渡期間以國別報告（CbCR）所揭露之財務資訊為基礎，若集團內企業個體所在之租稅管轄區符合下列其中一項，則該租稅管轄區當年度之補充稅額視為零（亦即該租稅管轄區之企業實體免於計算補充稅額）：

#### 微量排除測試（De Minimis Test）

- 該租稅管轄區當年度之營業收入總額小於1,000萬歐元且稅前淨利（損）小於100萬歐元。

#### 簡易有效稅率測試（Simplified ETR Test）

- 該租稅管轄區於當年度採用之簡化有效稅率等於或大於過渡期間適用之避風港有效稅率。
- 過渡期間適用之避風港有效稅率：2023/2024年度為15%；2025年度為16%；2026年度為17%。

#### 例行性利潤測試（Routine Profits Test）

- 該租稅管轄區之稅前淨利（損）等於或小於實質性所得排除額（Substance-Based Income Exclusion, SBIE）。

### 永久性

若跨國企業已備妥GloBE稅務資訊申報表（GIR）並完成申報義務，即便該跨國企業不適用過渡期間之避風港條款，其仍可適用永久性GloBE規則避風港條款：

#### 微量排除測試（De Minimis Test）

- 該租稅管轄區三年度平均簡化GloBE營業收入小於1,000萬歐元，且三年度平均GloBE所得小於100萬歐元或是產生GloBE損失。

#### 簡易有效稅率測試（Simplified ETR Test）

- 該租稅管轄區於當年度之簡化有效稅率等於或大於15%。

#### 例行性利潤測試（Routine Profits Test）

- 該租稅管轄區之簡化GloBE所得等於或小於實質性所得排除額（SBIE）。



移轉訂價洞悉

TP Insights



## 實質性所得排除額 (SBIE)

- 實質性所得排除額 (SBIE) = 符合條件的員工薪資費用 \* X% + 符合條件的有形資產平均帳面淨值 \* Y%。
- SBIE有10年過渡期間，自2023至2032年度，在此期間薪資費用及有形資產排除額之比率為：

歷年制會計年度	薪資費用排除額比率 (X%)	有形資產排除額比率 (Y%)
2023年度	10%	8%
2024年度	9.8%	7.8%
2025年度	9.6%	7.6%
2026年度	9.4%	7.4%
2027年度	9.2%	7.2%
2028年度	9.0%	7.0%
2029年度	8.2%	6.6%
2030年度	7.4%	6.2%
2031年度	6.6%	5.8%
2032年度	5.8%	5.4%
2033年度及以後	5%	5%



## GloBE稅務資訊申報表

- 為制定全球統一的GloBE稅務申報表，OECD釋出有關GloBE稅務申報表之範本架構及相關說明，作為各租稅管轄區申報GloBE補充稅額之指引。
- 目的在於發展一套全面、一致性且透明之資訊蒐集標準，供各租稅管轄區使用。
- 目前擬議GloBE稅務資訊申報表係於每一會計年度結束日後15個月內進行申報，惟首次申報期限為18個月，因此，預計2024年度申報期限為2026年6月30日前。
- GloBE稅務資訊申報表擬議將涵蓋內容包括：



跨國企業集團和  
申報成員個體之基本資訊

跨國企業  
集團架構

有效稅率和補充稅額之計算  
(依各租稅管轄區及各申報  
成員個體計算之)

補充稅額之分配  
(IIR及UTPR之應用及  
分配)

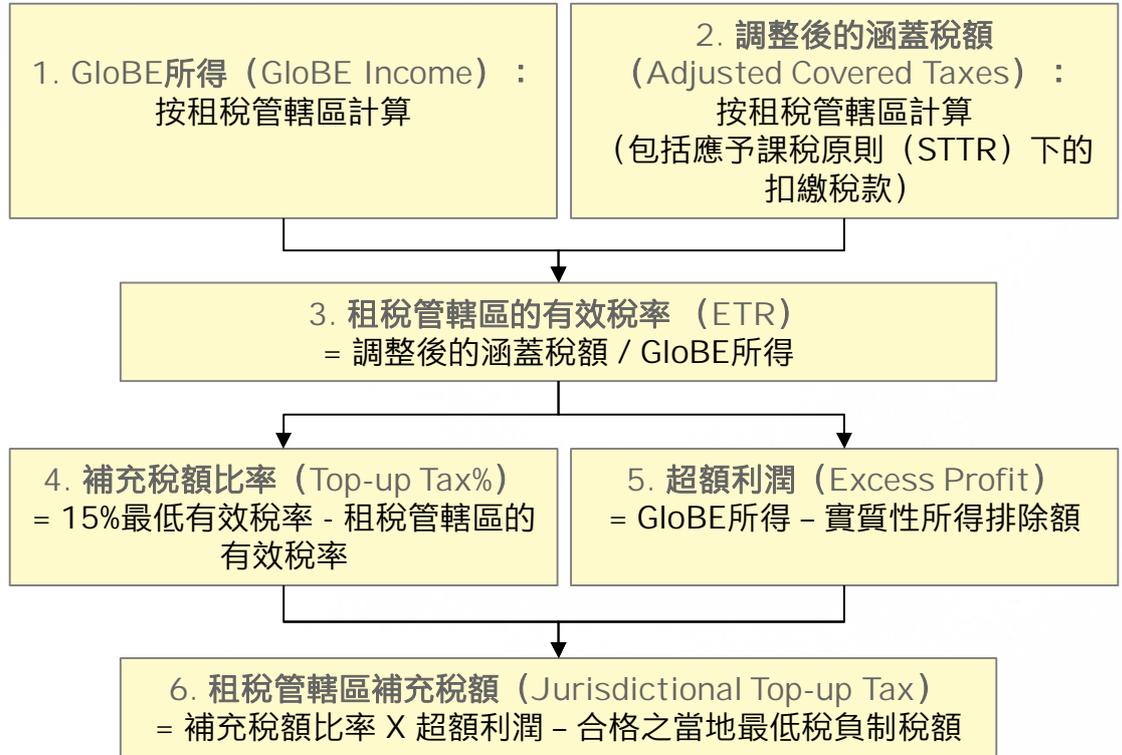




## 補充稅額計算



### ▶ 補充稅額之計算機制：



補充稅額之設算流程如上圖所示，簡要說明如下：

- ▶ 補充稅額之計算係將租稅管轄區內所有集團個體彙整為同一單位以計算有效稅率。
- ▶ GloBE所得及調整後之涵蓋稅額皆須依規範考量調整數，並進一步設算。
- ▶ 補充稅額比率則為15%與該租稅管轄區設算出有效稅率間之差額。
- ▶ 設算超額利潤之實質性所得排除額 (SBIE) 係「符合條件的員工薪資費用\*X%+符合條件的有形資產平均帳面淨值\*Y%」。(X及Y值請詳第6頁)
- ▶ 補充稅額則為補充稅額比率乘以超額利潤與當地最低稅負稅額之差額。





## 支柱二與移轉訂價之關聯為何？

### GloBE Model Rule : Article 3.2.3

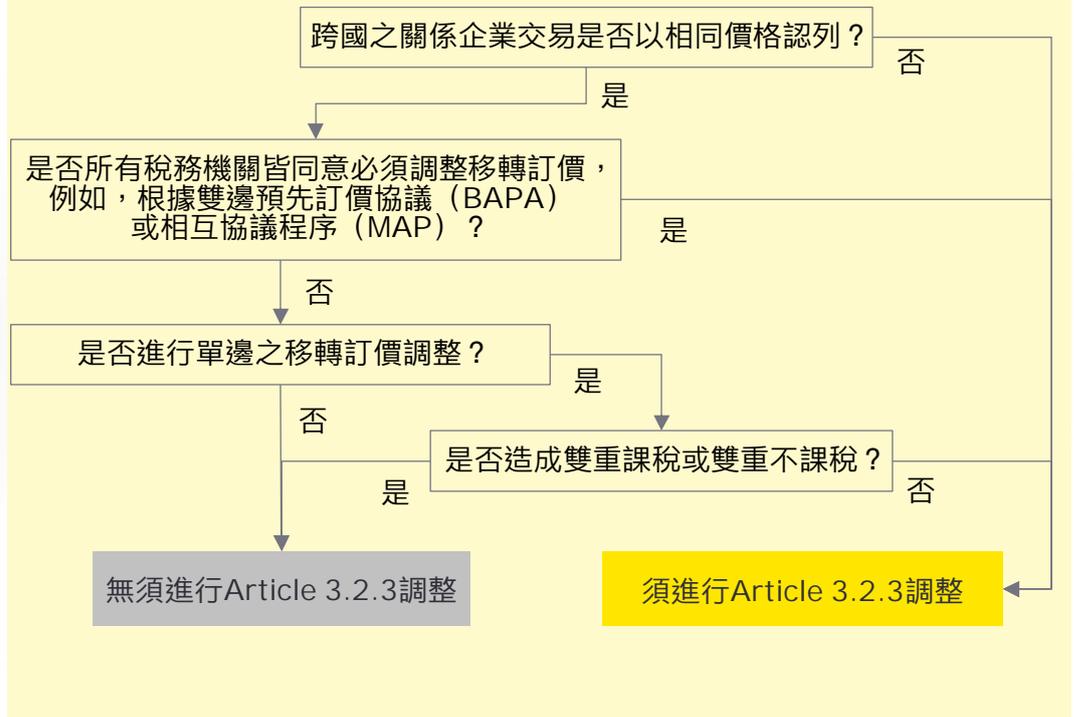
- 若位於不同租稅管轄區之兩個個體間任何關係企業交易，其認列之交易金額不同或不符合同常規交易原則，則必須進行調整，使其交易金額認列相同並符合同常規交易原則。
- 若位於同一租稅管轄區之兩個個體間因出售或轉讓其資產產生之損失未依照常規交易原則進行認列，且該損失包含在GloBE所得之計算中，則應根據常規交易原則重新計算。

根據Article 3.2.3之規定，跨國集團間關係企業交易之移轉訂價須符合常規交易原則，且交易雙方須以相同的金額認列GloBE所得。

若所有相關稅務機關都同意必須將移轉訂價調整為相同價格以反映常規交易原則，則交易雙方皆應根據該價格調整其GloBE所得，以計算GloBE所得。倘若根據GloBE原則進行調整將導致雙重課稅或不課稅，則不進行該項調整。



### Article 3.2.3示意圖



## 移轉訂價洞悉

### TP Insights

## 安永的觀察與建議

歐盟會員國已於2022年12月15日針對支柱二指令（Pillar Two Directive）通過書面程序，並且表示該指令將會於2023年底前納入歐盟法規中，預計最快於2024年開始實施。

雖然該制度仍有許多細節尚待各國立法討論過程及發布實施規則，但支柱二之實施將對於大型跨國集團之臺商帶來一定程度之影響，並衝擊集團於低稅負國家交易之安排。建議企業針對現行集團營運模式進行檢視，包括：確認於各租稅管轄區之納稅情形、實質有效稅率及關係企業交易是否符合常規交易原則，同時評估集團於低稅負國家之利潤配置及風險，並對跨境協議（如：預先訂價協議）的影響性及租稅優惠的適用性進行了解並做全盤考量。

針對目前OECD規範之適用有任何進一步討論之處，歡迎隨時與安永聯繫！



移轉訂價洞悉

TP Insights

## 安永移轉訂價服務

安永專業團隊以國際稅務的新思維為基礎，提供客戶複核、編製及管理移轉訂價政策與流程建議，以制定積極、具實效及整合的策略，並協助客戶因應稅務風險，提供安永客戶優質的服務，包括從供應鏈全面重整到營運模式優化、從移轉訂價管理到協助編製報告以符合法令規定、協助企業準備移轉訂價相關文件以及進行預先訂價協議申請，並與主管機關溝通協調，以降低企業移轉訂價風險及稅負。

我們於2019至2021年連續三年榮獲權威雜誌International Tax Review (ITR) Asia Tax Awards-Taiwan Transfer Pricing Firm of the Year 的肯定。

## 安永聯合會計師事務所 移轉訂價服務

電話：+886 2 2757 8888		電子郵件	
劉惠雯	稅務服務部 營運長	分機 88858	Heidi.Liu@tw.ey.com
林宜賢	執業會計師	分機 88870	Yishian.Lin@tw.ey.com
吳文賓	執業會計師	分機 88990	Ben.Wu@tw.ey.com
孫孝文	執業會計師	分機 88681	Jimmy.HW.Sun@tw.ey.com
林志仁	執業會計師	分機 88812	Sean.Lin@tw.ey.com
劉小娟	副總經理	分機 67100	Meer.Liu@tw.ey.com
陳怡凡	資深協理	分機 67106	Yvonne.Chen@tw.ey.com
蔡佩倪	協理	分機 77383	Penny.PN.Tsai@tw.ey.com
林楷	協理	分機 75530	Kai.Lin@tw.ey.com
賴怡玟	資深經理	分機 67084	Yvonne.IW.Lai@tw.ey.com
龔宣穎	經理	分機 67080	Jenny.Kung@tw.ey.com
邱昱傑	經理	分機 67133	Jack.Chiu@tw.ey.com
譚聿婷	經理	分機 67088	Emily.TY.Tan@tw.ey.com
廖淑樺	經理	分機 67094	Shuhua.Liao@tw.ey.com
黃一琳	經理	分機 75563	Yilin.Ng@tw.ey.com
謝承富	經理	分機 75709	Jimmy.Hsieh@tw.ey.com
黃鈺書	經理	分機 66439	Tiffany.Huang2@tw.ey.com
陳彥霖	經理	分機 67089	Kenny.YL.Chen@tw.ey.com
郭怡辰	經理	分機 67112	Betty.Kuo@tw.ey.com

## 移轉訂價洞悉

### TP Insights

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](https://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](https://ey.com)。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：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](https://ey.com/zh_tw)。

© 2023 安永聯合會計師事務所。  
版權所有。

APAC No. 14007340  
ED None

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](https://ey.com/zh_tw)



加入安永LINE@好友  
掃描二維碼，獲取最新資訊。