



反避稅措施及全球最低稅 負制對我國企業之影響

徐有德 會計師
勤業眾信聯合會計師事務所





徐有德
Andy Hsu

勤業眾信聯合會計師
事務所 稅務部
執業會計師

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。

學歷：

- 政治大學會計學碩士
- 政治大學會計學學士

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

簡報大綱

2021 IFA研討會內容摘要

- 全球最低稅負制議題探討
- 對企業及各國政府之可能影響
- 亞太區各國現況與困境

全球最低稅負制簡介

- OECD 第二支柱內容介紹
- 全球最低稅負制對我國企業之影響
- 因應全球最低稅負制應考慮事項
- 全球最低稅負制與我國所得基本稅額之比較

2021 IFA 研討會內容摘要

全球最低稅負制之目的

為國際間之共識及高度政治協商之結果

- 全球最低稅負制為反避稅之必要手段
 1. 課基本稅，避免稅基侵蝕與利潤移轉
 2. 目的並非統一全球稅收
 3. 基於於傳統CFC規則演化而來
 4. 建立全球一致且可比較之有效稅率計算基礎
 5. 將採多邊協議(MLI)方式進行以利快速執行
 6. 避免租稅競爭?
 7. 定為15%是否過高或過低?

全球最低稅負制之預期影響

影響提供稅務優惠之國家，未來可能增加非稅務優惠。

延伸問題:

1. 各國非稅務優惠可能開始變得不透明?
2. 租稅優惠是否仍具有實益?

全球最低稅負制之實質carve-out，有助於改變企業營運模式

延伸問題: 無形資產是否亦代表實質營運?

期望企業可以減少稅務規劃之投入，更專注於創新、投資等活動

預期將改變各國CFC制度及利息減免規則

全球最低稅負與各國之CFC規則

- 各國CFC規則均不盡相同。全球最低稅負制重點在於「標準化」，以建立「全球版CFC規則」
- 若只將全球最低稅負制架在各國稅法及反避稅規則中，將使各國稅制變得更複雜。各國應在所得涵蓋原則 (IIR) 與其CFC之規則間抉擇。
- 預計進行方式:
 1. 簽署多邊協議並建立資訊交換機制
 2. 在歐盟，預計將全球最低稅負制置入歐盟法律架構 (EU legal framework)，以使會員國同步執行資訊之收集及交換
 3. 在美國，將著重全球最低稅負制與GILTI TAX之調和

稅務確定性及爭議預防

-  全球最低稅負之建立需考慮與各國現有稅制之調和，並降低跨國企業之行政及遵循成本
-  開發中國家在包容性架構(Inclusive framework)制訂時之參與有限，適用全球最低稅負制時可能遇到較多障礙
-  未來訂定執行架構(Implementation framework)時，應著重避風港規則、行政程序、申報義務等項目以降低企業之行政負擔。
-  不強迫參加之一致性方法(Common approach)

全球最低稅負之執行時程及遞延所得稅

時程：

- 2021/12 完成最終規則及model rule制訂
- 2022 上半年制訂多邊協議 (MLI)
- 2022 下半年執行多邊工具
- 2023 全球最低稅負制生效

免稅天堂國家雖已參與聲明，仍須留意最後是否簽署多邊協議以確認是否有IIR之適用

有效稅率分子計算是否包含遞延所得稅費用？

→ 暫時性差異目前暫不列入計算，以當期所得稅為主

對企業之影響

-  企業進行租稅規劃時，思維將從單一個體轉變為從集團及國家別為出發點思考。
-  為計算調整後最低稅負所得，企業應維持全球最低稅負制下新的帳簿紀錄並建立以國別為基礎之有效稅率計算模組(Module)作為因應。

對各國政府之影響

- 全球最低稅負制生效後，過度租稅優惠對企業不再具有實益。
 - 提供租稅優惠國家，可考慮利用國內最低稅負補強
 - 評估提供非稅務優惠之可能性
 - 吸引外資/技術 vs 課稅權外落?
 - 仍應照顧7.5億歐元以下之企業
- 評估藉由非稅務優惠或協定(如雙向投資協定)吸引投資之可能性
- 對退出包容性之國家目前沒有考慮制裁，惟可思考其退出之原因其可能有哪些國家會退出。

亞太區各國現況與困境



澳洲

- 考慮提供投資優惠以取代現有租稅優惠
- 將留意其他國家針對非稅務優惠之規劃



中國大陸

- 重新檢視現行法規是否需改變(例如：高新技術產業優惠、CFC 規則)
- 修訂110個租稅協定及國內法預估將非常耗時，應評估接軌全球最低稅負制之時點
- Substance carve-out 將影響企業組織架構



印度

- 全球最低稅負制可能適用較低之門檻 (低於7.5億歐元)
- 肯定全球最低稅負制可能帶來之租稅確定性

亞太區各國現況與困境(續)



日本

- 評估企業同時考慮日本CFC規則及全球最低稅負制而增加之依從成本
- 日本現有CFC規則排除所有積極性所得，初步認為全球最低稅負制之carve-out將產生不利影響



新加坡

- 積極配合國際新制全球一致之稅制有助企業減少遵循成本並關注於非稅務優惠
- 政府將從各種面向打造新加坡為更有競爭力之市場



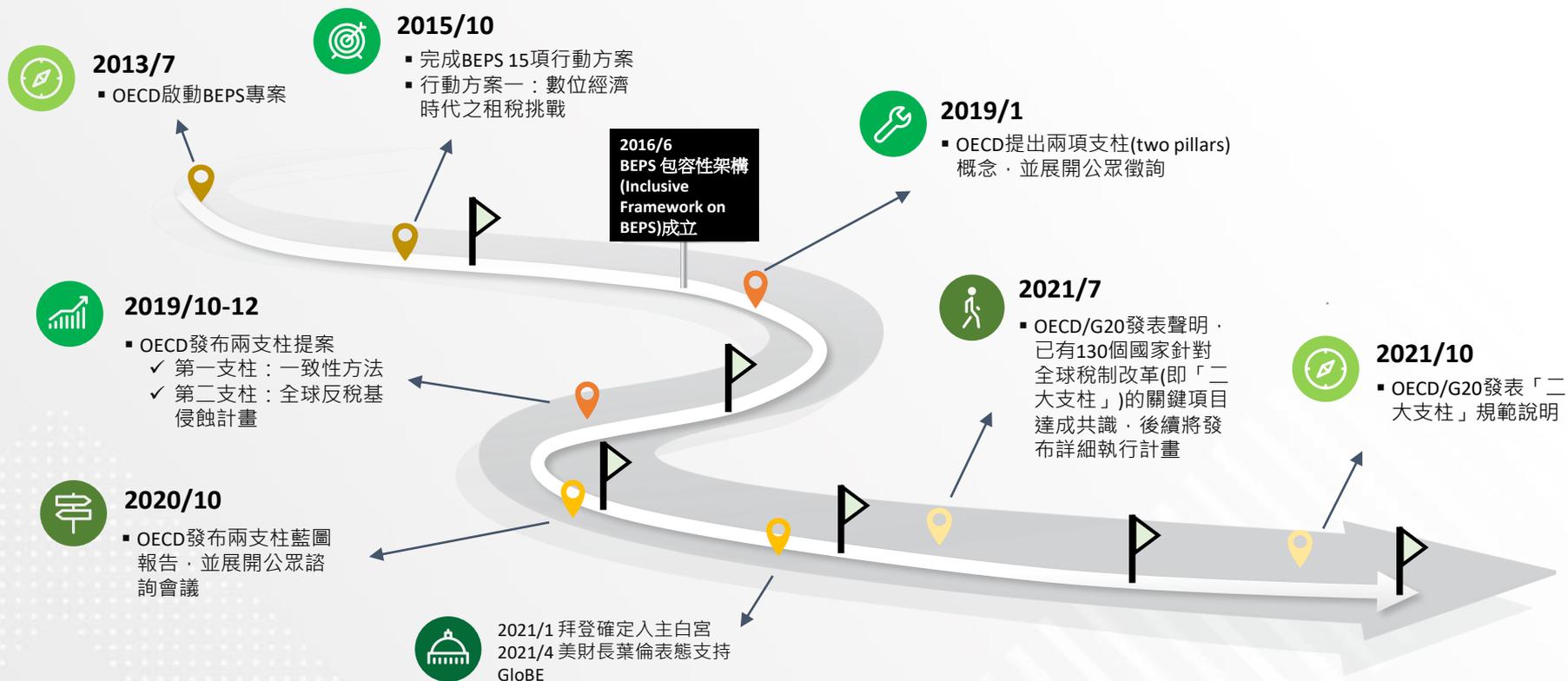
中東地區

- 執行時可能面臨行政成本增加、稅務員教育訓練、爭議解決等挑戰
- 關注對免稅區 (Free Zone) 之影響
- 租稅協定及法令修訂預估耗時

全球最低稅負制簡介

OECD稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動方案

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。



國際租稅觀念之演進 – 反避稅之發展



1

屬人 & 屬地主義

- 屬人主義: 依照納稅義務人之國籍或註冊地, 就其境內外所得、納入課稅範圍
- 屬地主義: 就其境內來源所得/財產/使用地課稅



2

受控外國公司(CFC)

- 母公司就其海外無實質營運公司之盈餘, 提前課稅



3

OCED第一 / 第二支柱 – 重新分配課稅權

- 第一支柱不以公司營運所在地作為課稅依據, 就其市場分布區域分配稅源
- 第二支柱就其資本流入租稅天堂或低稅率國家, 給予母公司所在地國一補充稅款課稅權

第一及第二支柱 – G7, G20 & OECD 包容性架構

G7共識
2021/6/5

G20表態支持
2021/10/13

OECD BEPS包容性架構指導委員會聲明

2021/10/8國針對數位經濟下「二大支柱」的關鍵項目達成共識，其中包含中國、新加坡、日本、印度、英、法、德、美、愛爾蘭、阿拉伯聯合大公國等



尚未表態的國家：

- 肯亞
- 奈及利亞
- 斯里蘭卡
- 巴基斯坦

全球最低稅負之特點

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

各國雖有受控外國公司(CFC)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。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

- 適用範圍較廣，包含海外有實質營運之關係企業
- 適用於大型跨國企業(集團合併營收7.5億歐元以上)
- 稅基以會計所得為基礎，輔以特定之稅務調整
- 需建立在良好的國際合作及資訊透明基礎上
- 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 (Global Anti-Base Erosion, GloBE)

四項原則

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%。

適用門檻？
最低稅率9%

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。

適用門檻：集團總營收達7.5億歐元；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

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。

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。

最低稅率15%

第二支柱 – 豁免機制

包括行業及營收之標準



行業豁免

上述GloBE原則均不適用於投資基金、政府組織、非營利組織及國際運輸業



地區避風港原則

排除計稅規定(De minimis exclusion)：營收低於1千萬歐元且稅前利潤低於1百萬歐元之地區不予計稅



遞延適用

針對在海外有形資產在5千萬歐元以內且集團營運地點不超過五個國家地區之跨國企業，自其適用GloBE規定起五年內得豁免適用UTPR。

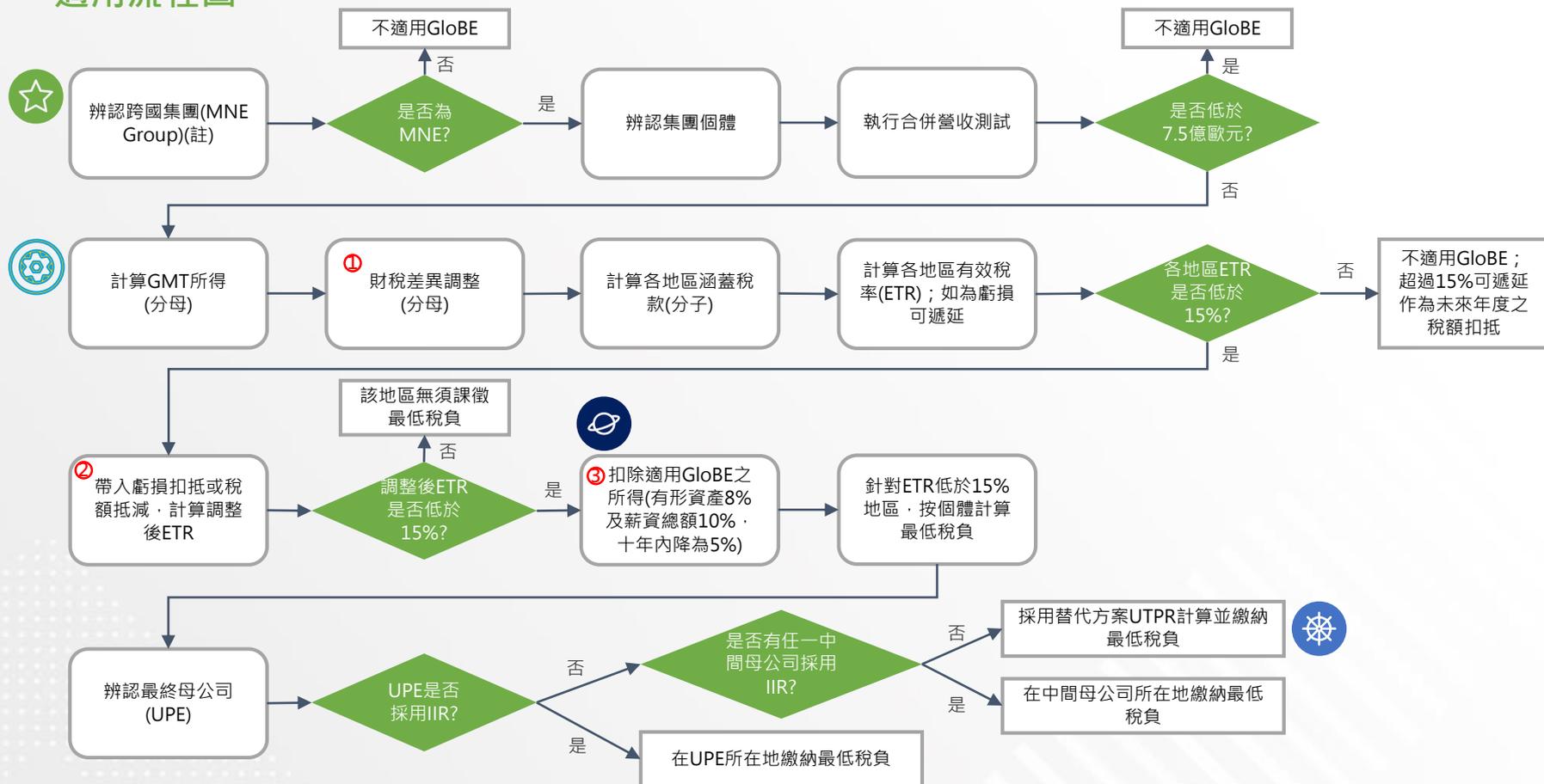


降低稅基

訂定全球最低稅負免稅額之金額為企業有形資產及薪資總額合計數的5%，且將過渡期由五年延長為十年。GloBE生效首年，免稅額將設定為有形資產金額之8%及薪資費用10%之合計數。並於十年過渡期內，逐年調降至5%

第二支柱 – 全球反稅基侵蝕 (GloBE)

適用流程圖



註：跨國集團(MNE Group)係指包含二個以上個體之企業集團，且各個體屬不同地區之稅務居民，或一地區稅務居民之個體透過設機構在另一地區經營工商並申報納稅。

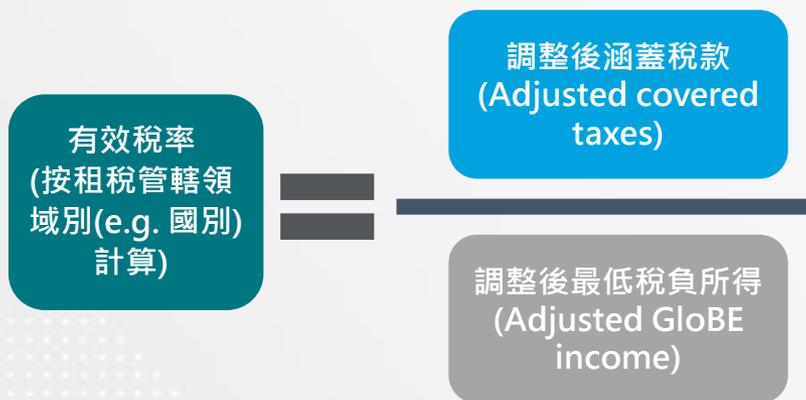
資料來源：“Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar Two Blueprint”, Inclusive Framework on BEPS, 2020/10/12



第二支柱 – 全球反稅基侵蝕 (GloBE)

計算有效稅率

排除計稅規定(De minimis exclusion)：營收低於1千萬歐元且利潤低於1百萬歐元之地區不予計稅

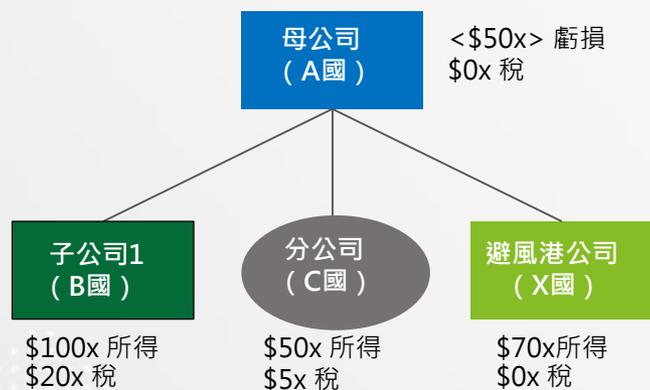


- 指針對企業所得/利潤課徵之稅款，包含企業所得稅、盈餘扣繳稅、未分配盈餘稅等，但不含銷售稅、增值稅、及數位服務稅等間接稅
- 企業個體於國內外繳納之稅款均納入計算
- 因CFC相關法令而繳納之稅款應歸屬於所得來源地國，非歸屬於制定CFC法令之母公司或中間公司
- 經上述計算出的有效稅率低於15%，則可進一步調整以前年度溢付稅額(如有)後再計算一次有效稅率

- 起始點：集團財務報表，個體稅前淨利 / 損(考量移轉訂價、分公司視為獨立個體)
- 調整排除項目：
 - ✓ 股利&權益法投資收益
 - ✓ 處分股權之資本利得 / 損益
 - ✓ 同一國(或區域)之關係人交易要排除
 - ✓ 股份基礎給付
- 經上述調整計算出的有效稅率低於15%，則可進一步減除以前年度累積虧損(如有)後再計算一次有效稅率

主要原則 – 所得涵蓋原則(IIR)

IIR 應優先於UTPR 適用，由實施IIR & UTPR 之母國課徵全球最低稅負



*假設最低稅率為15%

由A母國課徵全球最低稅負

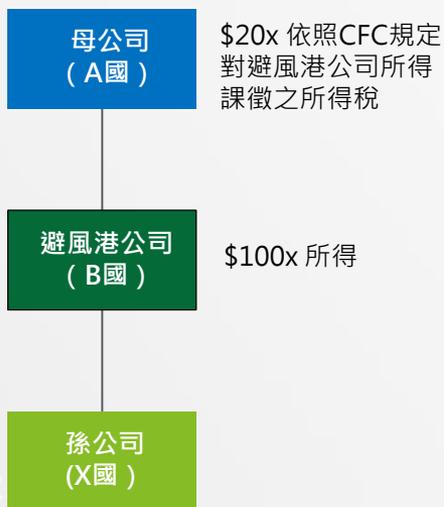
釋例

- 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。

主要原則 – 所得涵蓋原則(IIR)

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
 - 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：計算避風港公司之最低有效稅率時，\$20x應歸屬於B國。

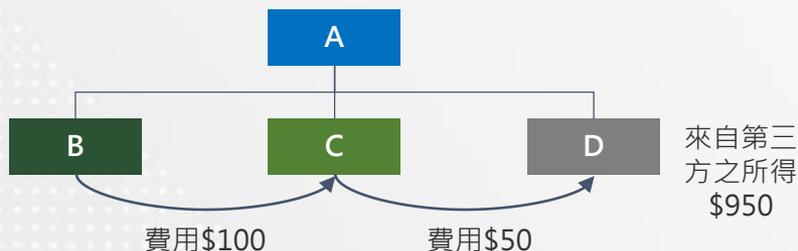
第二支柱 – 全球反稅基侵蝕 (GloBE)

當母公司或中間母公司不採用IIR，則適用UTPR

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

豁免條款：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五個國家地區之跨國企業，自其適用GloBE規定起五年內得免適用UTPR

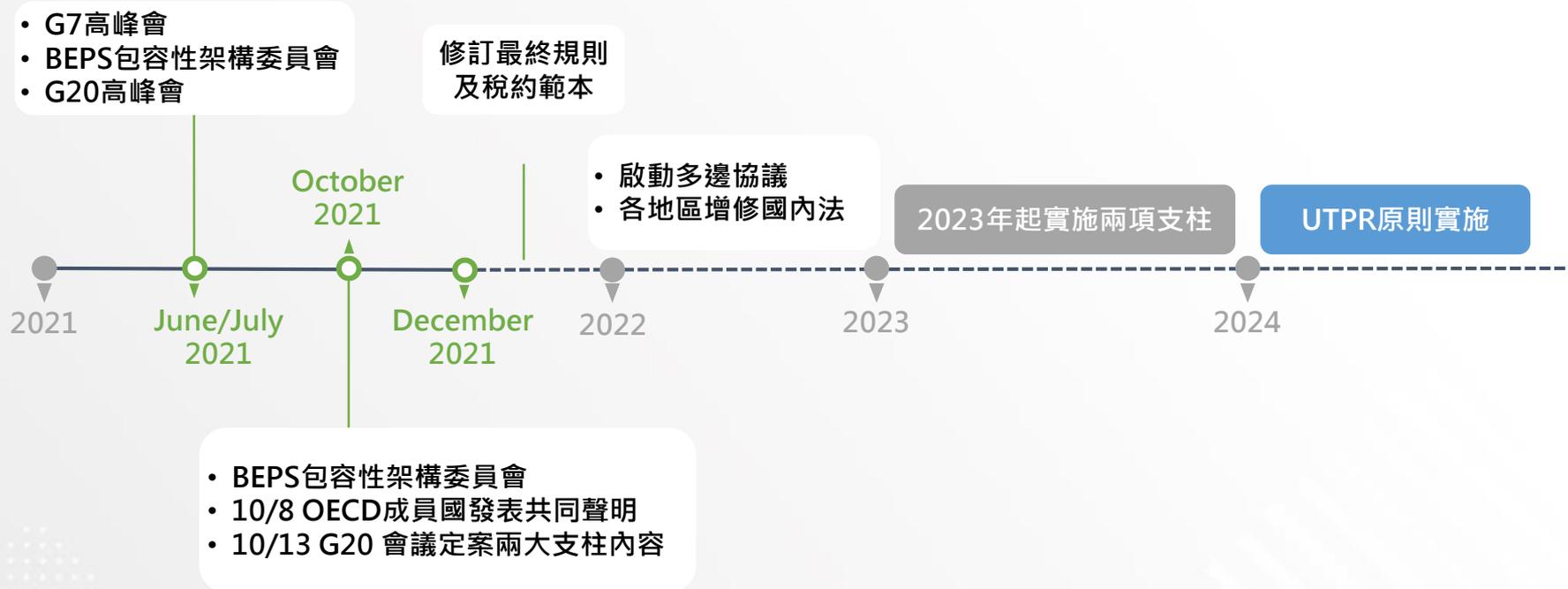
- 分攤概念：每年支付予關係人個體之可扣除費用佔集團內關係人費用總額比例(分攤因子)
- 不會分攤至有效稅率低於15%的地區
- 各地區最終被分攤之應繳納最低稅負不得高於該地區給付關係人費用乘以該地區公司所得稅率後之金額
- 將設置過渡期間適用規定；因分攤方式尚待取得共識，此項替代原則將延後至2024年實施



釋例：

- 避風港子公司D合計所得\$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分攤繳納

後續發展與延伸議題



全球最低稅負制對我國企業之影響



1

需計算各國有效稅率及保存良好帳簿及稅務資訊

建立以國別為單位且依全球最低稅負制規則計算之合併有效稅率；另針對虧損扣抵及超過15%溢額稅額扣抵，企業各關係間應保存良好之帳簿紀錄、累計虧損及溢付稅額之紀錄。稅務遵循成本將提高



2

評估各地可能增加之稅負及租稅優惠之實益

評估各地之有效稅率與可能補繳之稅額及方式，以及現有租稅優惠在全球最低稅負制下之影響



3

評估我國稅法變動之影響

觀察財政部提出之稅制改革方案(如施行CFC日期及提高所得基本稅額稅率)，與全球最低稅負三者同步納入試算以及是否有重複課稅之可能

因應全球最低稅負制應考慮事項

- 目前繳納所得基本稅額之營利事業，在全球最低稅負制下，其有效稅率是否低於15%？
- 若所得基本稅額與全球最低稅負制之稅基相去不遠，繳納基本稅額者，在台有效稅率可能接近12%而可能需要繳納全球最低稅負。倘我國未採行所得涵蓋原則，如何與我國稅制(包含受控外國企業法令(CFC))接軌以避免重複課稅？
- 觀察其他國家是否加稅以暨OECD立法之範本及各國修法方向
- 考量全球最低稅負制之衝擊及所得基本稅額徵收率分級之可能性
- 我國如果未加入多邊協定，是否可以倚賴僅有之雙邊租稅協定來調解紛爭？
- 有關第二支柱有關應予課稅原則 (Subject to tax rule, STTR)及轉換原則 (Switch-over rule, SOR)，需修改租稅協定或以其他方式解釋

全球最低稅負制與所得基本稅額投資性所得之比較

我國基本所得稅額AMT

$$\frac{\text{所得基本稅額}}{\text{(課稅所得 + 免稅所得)}} = 12\%$$

= 基本所得額

個體財務會計所得

+/-各項財稅差調整，包含：

- 所42轉投資收益(不分持股比)
- 國內證券交易所所得 + 國內證券交易所所得
- 權益法認列之投資收益
- 各項免稅所得 + 我國AMT免稅所得
(租稅獎勵、OBU利息收入等)

分母包含：

- 國內外權益法已實現證券交易所所得 ①
- 國內外成本法證券交易所所得
- 國外成本法獲配股利收入
- 國外權益法獲配之股利收入 ②
- 我國AMT條例加回免稅所得

分母未包含：

- 國內外權益法認列之投資收益
- 國內權益法獲配之股利收入
- 國內成本法獲配股利收入 ③

全球最低稅負GMT

$$\frac{\text{調整後涵蓋稅款}}{\text{調整後最低稅負所得}} = 15\%$$

地區別(集團)財務會計所得

+/-各項GMT財稅差調整，包含

- 一定持股比以上獲配股利收入
- 一定持股比以上證券交易所所得
- 權益法認列之投資收益
- 股份基礎給付
- 同一國家/地區之關係人交易

分母包含：

- 國內外成本法證券交易所所得
- 國外成本法獲配股利收入
- 國內成本法獲配股利收入 ③

分母未包含：

- 國內外權益法認列之投資收益
- 國內外權益法已實現證券交易所所得 ①
- 國外權益法獲配之股利收入 ②
- 國內權益法獲配之股利收入

項目	AMT 有效 稅率	GMT 有效 稅率
① 權益法已實現證券交易所所得	低	高
② 國外權益法獲配之股利收入	低	高
③ 國內成本法獲配股利收入	高	低
免稅所得 (內容或有不同) 國內外成本法證券交易所所得 國外成本法獲配股利收入 權益法認列之投資收益 國內權益法獲配股利收入	稅基計算相同 不影響	

註1：僅討論所得部分暫不考慮損失

註2：尚未考慮我國CFC上路之影響

註3：GMT尚未公布「一定持股比例以下」細節，本比較表假定與會計上成本法比率相同

註4：本表僅就投資相關所得進行比較，不包含所有全球最低稅負及所得基本稅額差異比較



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）。