

企業虧損之共享與移轉— 新的利潤移轉？

安永聯合會計師事務所

周黎芳 執業會計師

2023年12月29日

參與國家

- ▶ **北美洲:** 加拿大、墨西哥、巴拿馬、美國
- ▶ **南美洲:** 阿根廷、巴西、智利、秘魯、烏拉圭
- ▶ **歐洲:** 奧地利、比利時、丹麥、芬蘭、法國、德國、義大利、列支敦士登、盧森堡、荷蘭、挪威、波蘭、西班牙、瑞典、瑞士、英國、烏克蘭
- ▶ **非洲及中東:** 以色列、模里西斯、南非、土耳其
- ▶ **亞太地區:** 澳大利亞、臺灣、香港、印度、日本、韓國、紐西蘭、新加坡

BEPS之OECD/G20 包容性架構

連貫性

混合錯配安排 (2)

利息之扣抵(行動4)

CFC規則(行動3)

有害之租稅行動(行動5)

實質性

防止租稅協定濫用(行動6)

常設機構之避免(行動7)

無形資產之移轉訂價層面
(行動8)

移轉訂價：危機與資本
(行動9)

移轉訂價：高風險交易
(行動10)

透明度

方法論與數據分析
(行動11)

揭露之原則(行動12)

移轉訂價文據(行動13)

爭議之解決(行動14)

數位經濟 (行動1)

多邊工具(行動15)

BEPS之OECD/G20 包容性架構



虧損扣抵原則

虧損後抵規則(loss carryforward)

- ▶ 無限制之虧損扣抵：澳大利亞、比利時、智利、香港、以色列、新西蘭、挪威、巴拿馬、新加坡、瑞典、英國、烏克蘭
- ▶ 限額限制（30%至80%）：巴西、奧地利、丹麥、法國、德國、意大利、日本、列支敦士登、荷蘭、葡萄牙、南非、西班牙
- ▶ 期間限制（5至20年）：加拿大、臺灣、芬蘭、印度、日本、韓國、盧森堡、墨西哥、瑞士、土耳其、烏拉圭
- ▶ 通貨膨脹之調整：墨西哥、烏拉圭以及澳大利亞(一定程度適用)

嚴格限制虧損前抵規則(loss carryback)

- ▶ 12個國家：加拿大、英國、荷蘭、法國、德國、新加坡、日本、美國、瑞典
- ▶ 在時間、金額和/或實質方面受到限制
- ▶ 在法國、德國、新加坡和日本僅適用於中小企業

對憲法之挑戰？

- ▶ 巴西
- ▶ 德國

基於以下條件對虧損之使用進行限制

- ▶ 所有權測試
- ▶ 持有期間測試

以德國為例

- ▶ Under the German change of control rules, all tax loss carryforward (TLCFs) and current losses for CIT and TT purposes generally forfeit in full if within a period of five years more than 50% of the shares, voting or membership rights in a corporation are transferred directly or indirectly to a single acquirer or a group of like-minded acquirers.
- ▶ However, the TLCFs are not forfeit, if one of the following exemption rules applies:
 - ▶ Group clauses
 - ▶ Build in gain clause
 - ▶ Restructuring clause
 - ▶ Application for business continuance exemption

擁有連結稅制的22個國家

- ▶ 區域限制：澳大利亞、奧地利、比利時、臺灣、丹麥、芬蘭、法國、德國、以色列、義大利、日本、盧森堡、荷蘭、新西蘭、韓國、挪威、葡萄牙、波蘭、新加坡、西班牙、英國及美國
- ▶ 跨境集團稅制：奧地利、丹麥、盧森堡、列支敦士登
- ▶ 可選擇性區域應用：義大利
- ▶ 南美國家中沒有採用集團稅制的國家

進入集團

- ▶ 圍欄規則(Ring fencing rules)被廣泛應用，以防止使用集團外發生的虧損來扣抵

從集團退出

- ▶ 廣泛應用的SAARs（反濫用規則）係在防止雙重扣抵

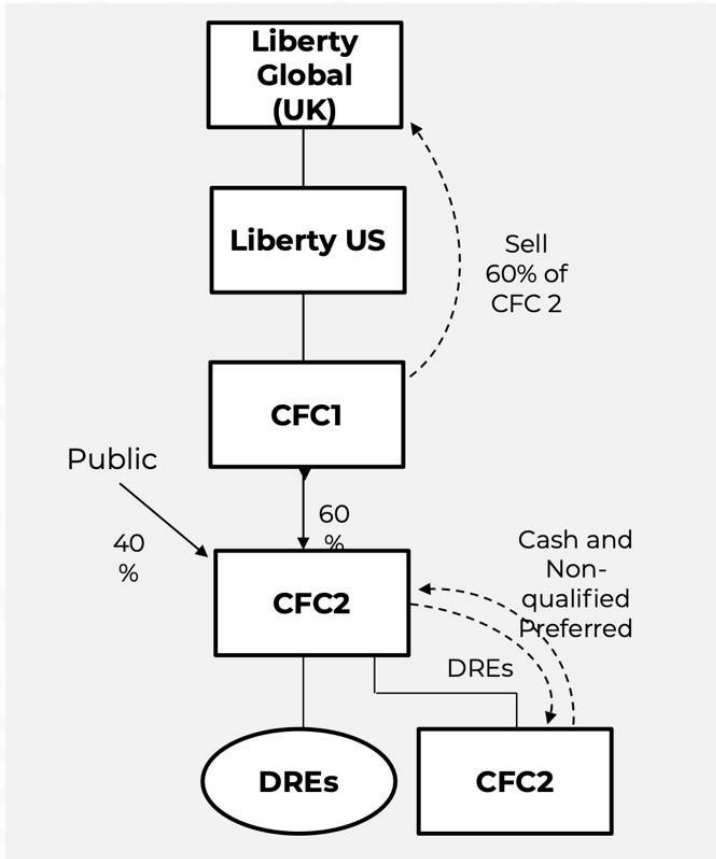
技術性更新將到期之虧損扣抵

更新稅務屬性: 售後租回



- ▶ 虧損公司
 - ▶ 資產已完全折舊
 - ▶ 損失即將到期
- ▶ 以公允市價出售(以創造利益來使用虧損)並自盈利公司租回:
 - ▶ 盈利公司收取租金
 - ▶ 盈利公司可向虧損公司提供淨現值折現

案例: Liberty Global (“project soy”)

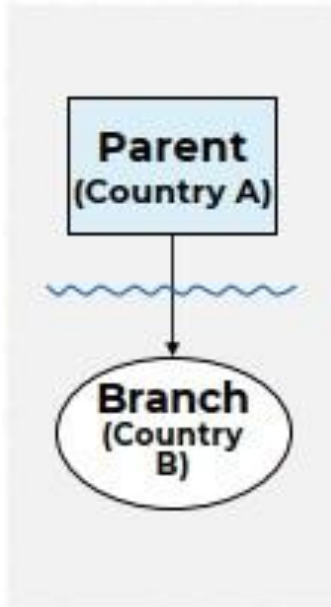


- ▶ CFC1在2018年底將其持有60%的CFC2股份出售予Liberty UK，取得24億美元的收益。
- ▶ 在出售前，CFC成立了集團其中一個無形企業實體(DREs)，取得現金和股票，刻意製造收益並從而產生大量「盈餘和利潤」(E&P)。
- ▶ 根據這些製造出之利潤，上述24億美金之資本利得得以按照美國國內稅法《§ 1248條款》之規定被視為股利並且享有股利參與免稅之規定
- ▶ 依照“向下歸屬(downward attribution)”規則，CFC2仍然是集團中之受控外國公司。因此，因此不受境外無形資產所得（Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI）課稅規定之影響。
- ▶ 此案目前正在美國地方法院進行訴訟。美國國稅局主張 § 351，主張此交易缺乏經濟實質和非稅務相關之商業目的。

損失及外國分公司

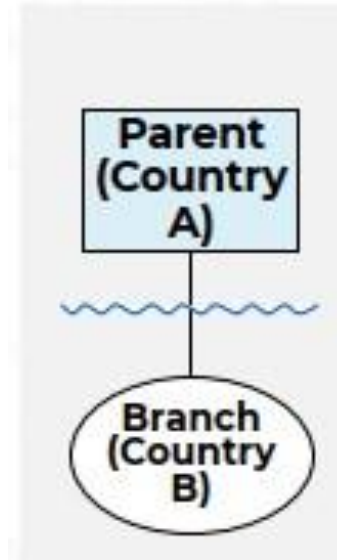
扣抵法 vs. 免稅法

海外稅額扣抵法 (Credit Method)



- ▶ B國分公司的所得和損失皆會直接反應與A國母公司之帳上
- ▶ 母公司得享有於B國已繳納稅額之扣抵
- ▶ 部分國家實施此種方法時，所得雖可穿透，但不允許母公司使用分公司的虧損（例如，西班牙、巴西）。

免稅法 (Exemption Method)



- ▶ A國對母公司之海外分公司所產生之所得提供免稅之優惠。
- ▶ 可能附有「轉換課稅條款」(Switchover clauses) - 如果B國未對分公司的收入徵稅，或徵稅稅率低於最低稅率（例如，10%），則A國將對該收入進行課稅（例如，西班牙）。

各國對常設機構損失之稅上處理方式

- ▶ **巴西：**巴西外國分公司將被視為一獨立的外國公司計算其稅負，同時，外國分公司產生之損失不得用以抵免巴西本國產生之稅負。
- ▶ **日本：**外國分公司之所得與損失將直接穿透並反映於日本公司帳上，地方稅則是對外國分公司之所得採免稅法。
- ▶ **墨西哥：**允許外國分公司的損失列入母公司之帳上。
- ▶ **瑞士：**採免稅法但允許外國分公司的損失列入母公司之帳上，針對該等虧損並設有七年的退還機制（Recapture），若超過七年則稅局就不再有權利要求納稅義務人退還該等虧損。
- ▶ **美國：**允許外國分公司的損失納入母公司帳上，只有當外國分公司被併購時設有退還機制。

由國外常設機構所產生的虧損

防止虧損之雙重利用

- ▶ 巴西、智利、秘魯和西班牙雖然採用扣抵制度，但無法進行抵銷
- ▶ 美國的雙重合併規則 (Dual Consolidated Rules)
- ▶ 挪威、意大利、葡萄牙、奧地利、列支敦士登和奧地利的退還機制 (Recapture rules)
- ▶ 歐盟成員國和紐西蘭適用反混合規則

以英國hybrid mismatch rule 為例

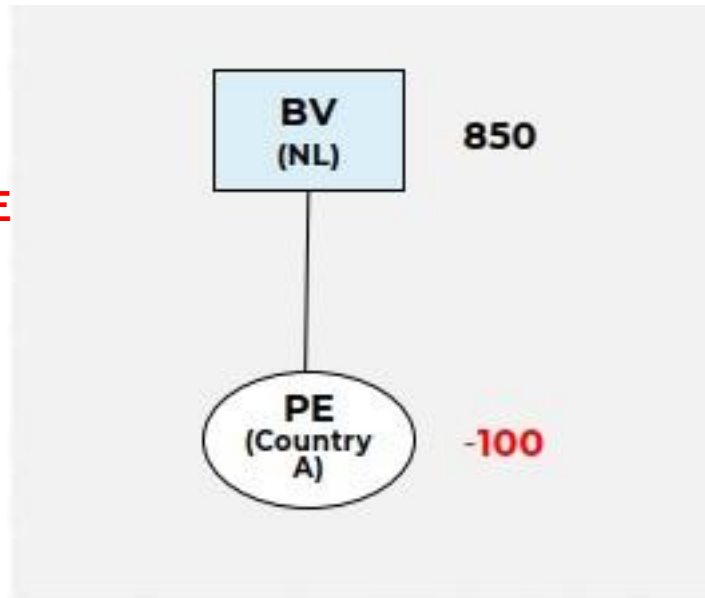
INTM557210: Hybrids: hybrid entity double deduction mismatches (chapter 9) example timing and recognition difference – permitted period – illegitimate overseas deduction

INTM554080- excessive PE deduction

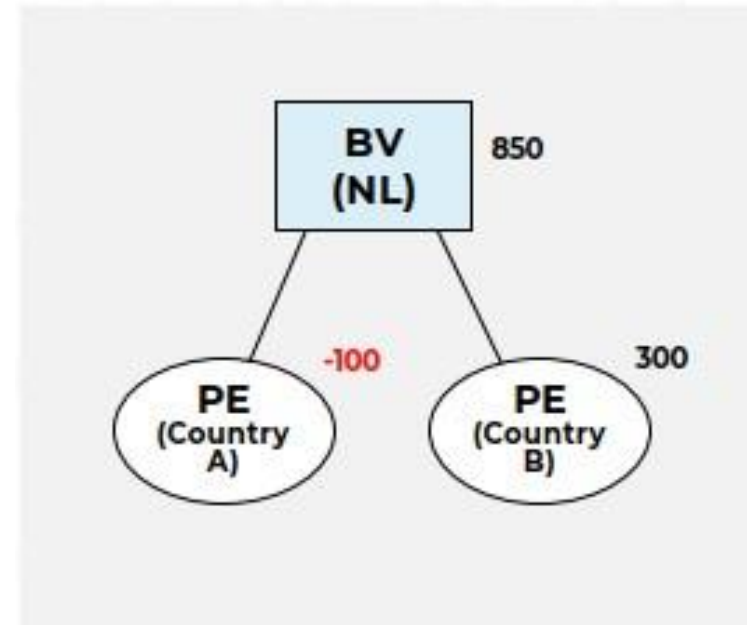
Form CT600B assessment (FY2022)

荷蘭 - 損失輸入：2012年前/後之免稅法制度

BEFORE



AFTER

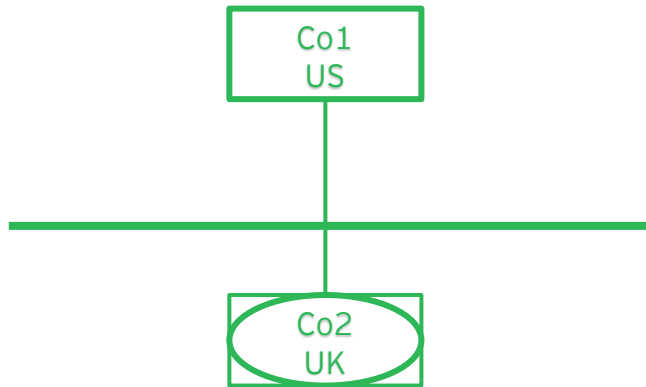


- ▶ NL BV在荷蘭有850元的利潤。
- ▶ NL BV透過其常設機構，在A國有100元的損失。
- ▶ NL BV的總收入為850元 - 100元 = 750元。
- ▶ 常設機構之虧損可自NL BV的應稅利潤中扣除（但仍受制於退還機制）。
- ▶ 同時外國分公司若有所得時，該等所得依照免稅法制度得於荷蘭享有免稅之待遇。

- ▶ NL BV全球總利潤為1,050元。
- ▶ NL BV透過一個常設機構在A國有100元的損失。
- ▶ NL BV透過一個常設機構在B國有300元的所得。
- ▶ NL BV的總所得為1,050元 + 100元 - 300元 = 850元。
- ▶ 常設機構的虧損不可扣抵。
- ▶ 荷蘭稅基：先計算其全球所得，並根據歸屬於外國分公司之利潤與損失減少或增加其全球所得並當作稅基，計算荷蘭之應納稅額

INTM557210 (HMRC)

This example demonstrates how the permitted periods operate when calculating dual inclusion income along with the consequences of illegitimate overseas deductions.



| Income Y1 | |
|-----------------------|-------|
| Operating income Co1 | 250 |
| Operating income Co2 | 100 |
| Expenditure Y1 | |
| Operating Expense Co2 | (220) |
| Taxable income | 130 |

| Income Y1 | |
|-----------------------|-------|
| Operating income Co2 | 300 |
| | |
| Expenditure Y1 | |
| Operating Expense Co2 | (320) |
| Taxable income | (20) |

As country X does not have provisions equivalent to those in part 6A the UK counteraction is under s259KJC. The hybrid entity double deduction amount may only be deducted from dual inclusion income of the hybrid entity for the hybrid entity deduction period.

Co1 has operating income of 250 in Y1 which is not dual inclusion income and against which 20 of the hybrid entity double deduction amount is deducted under the law of country X. the remaining 20 therefore an illegitimate overseas deduction and so it is taken to have already been deducted for a previous accounting period of the hybrid entity and **is not carried forward**

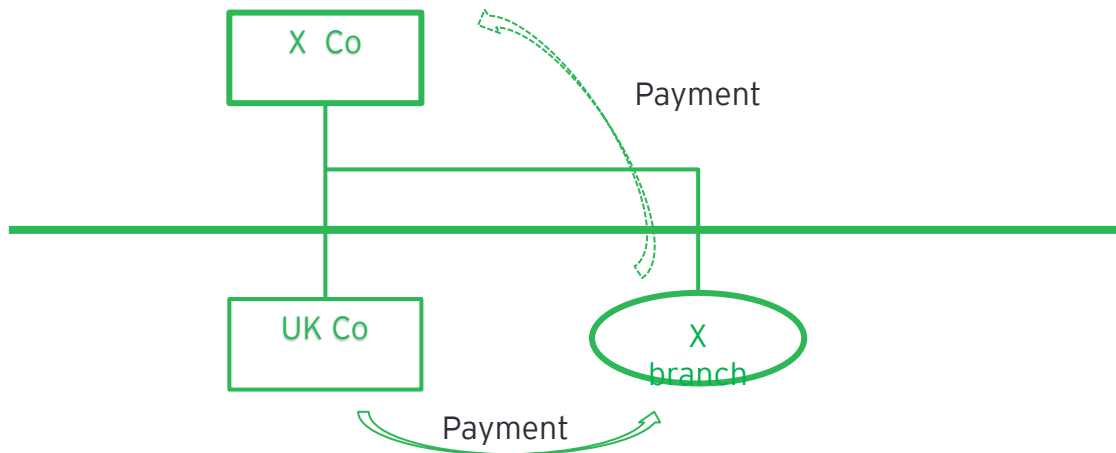
Following the amendment of Finance bill 2021, the amount is deducted against the income of the investor in the hybrid entity, the 20 will not be an illegitimate overseas deduction for the period beginning **after 10 June 2021**

Typically, the UK would be in the position of Country Y and so this example treats Co. 2 as being in the UK.

Hybrid chapter 6- transfer by UK PE of MNC company example

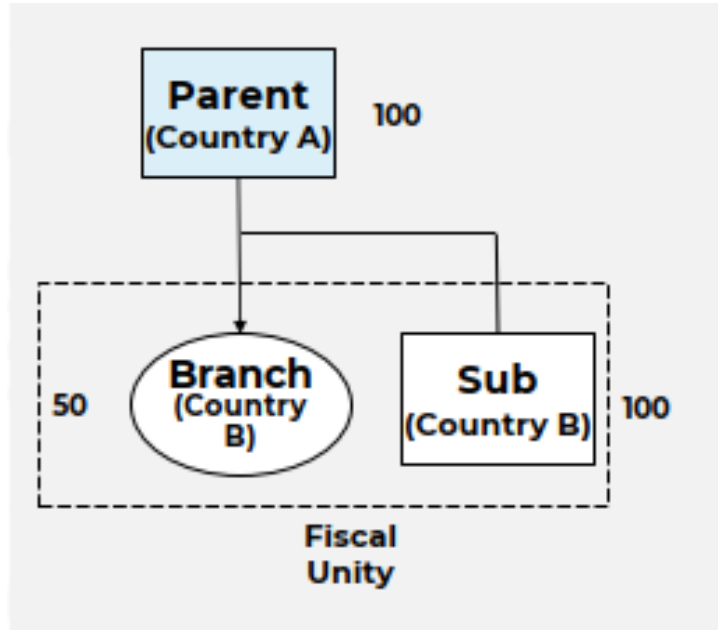
There is no recognition of the transfer when calculating the profit of X Co. therefore the extent of the mismatch (termed the excessive PE deduction) is the entire amount of the PE deduction of X branch

The excessive PE deduction may be deducted only from dual inclusion income of X Co. in this example, X Co does not have any dual inclusion income so X branch cannot deduct any of the excessive PE deduction. The unused deduction is carried forward to subsequent accounting periods and may be used against dual inclusion income of those periods.

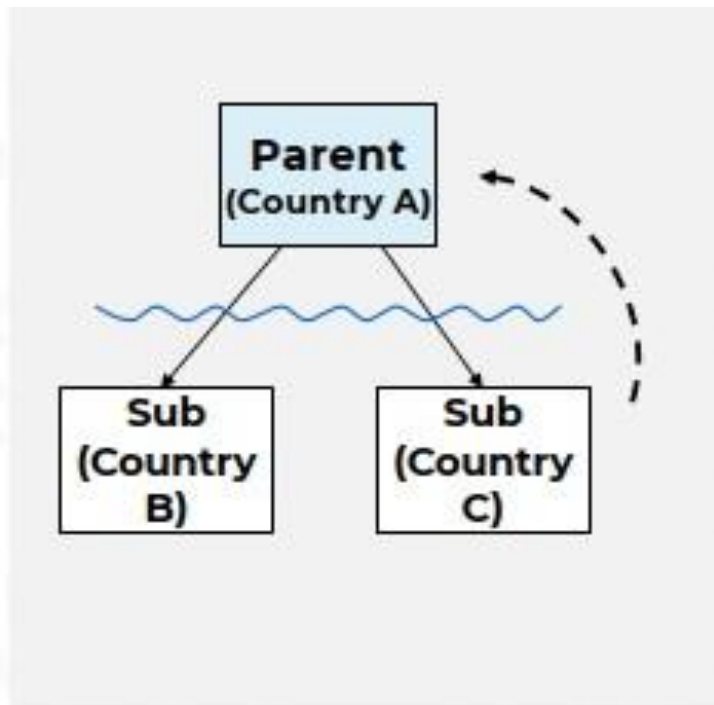


The profit of X branch is taxable in the UK only as Country X's tax system has an exemption for foreign branches

合併申報制度(Fiscal Unity)下之損失重複利用

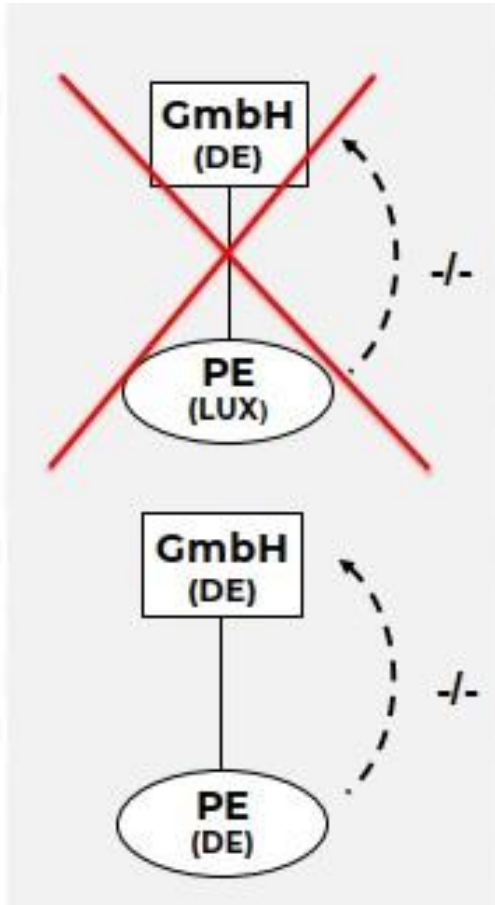


- ▶ 母公司在A國有100元的收入。
- ▶ 母公司持有位於B國的分公司，有50元的損失。
- ▶ 母公司持有位於B國的子公司，有100元的收入。
- ▶ 總經濟收益為100元 + 100元 - 50元 = 150元。
- ▶ 然而，可能出現一種情況，即50元的虧損列入母公司的帳上，抵消母公司所得的同時，也抵消了B國子公司的所得。
- ▶ 損失的重複利用導致應稅收入為(100元 - 50元) + (100元 - 50元) = 100元。
- ▶ 瑞士反雙重虧損規則



Marks & Spencer II / C-446/03

- ▶ 外國子公司的虧損僅能在被視為最終損失(final loss)時，才可被視為可扣抵。
 - ▶ 如果非居民子公司已在其所屬國家中用盡了所有可能讓損失實現的機會；以及
 - ▶ 在未來期間，無論是對於子公司本身還是第三方，在其所在國家中，外國子公司的損失都無法被採用
- ▶ 因此，母公司若證明，通過出售給第三方將無法轉移那些損失。針對此案，若損失被視為最終損失，則母公司得以該外國子公司的損失扣抵其於母公司所在國之稅負。



Lidl Belgium / C-414/06

- ▶ Lidl Belgium在德國設立，並在盧森堡有一個常設機構。
- ▶ 由於根據租稅協定，常設機構的收入僅歸屬於盧森堡，自德國總所得中扣除常設機構損失之處理被否決，
- ▶ 然而，位於德國的常設機構並不會受到自德國總所得中扣除損失之限制。
- ▶ 這影響了設立機構之自由，但基於維護成員國之間稅收權力的平衡分配以及雙重損失補償的風險，此限制是合理的。根據該稅收協定，所得在B國被徵稅，且這些損失在未來年度在B國可被中被納入。

利用、創造及變現損失

在巴西進行的反向併購

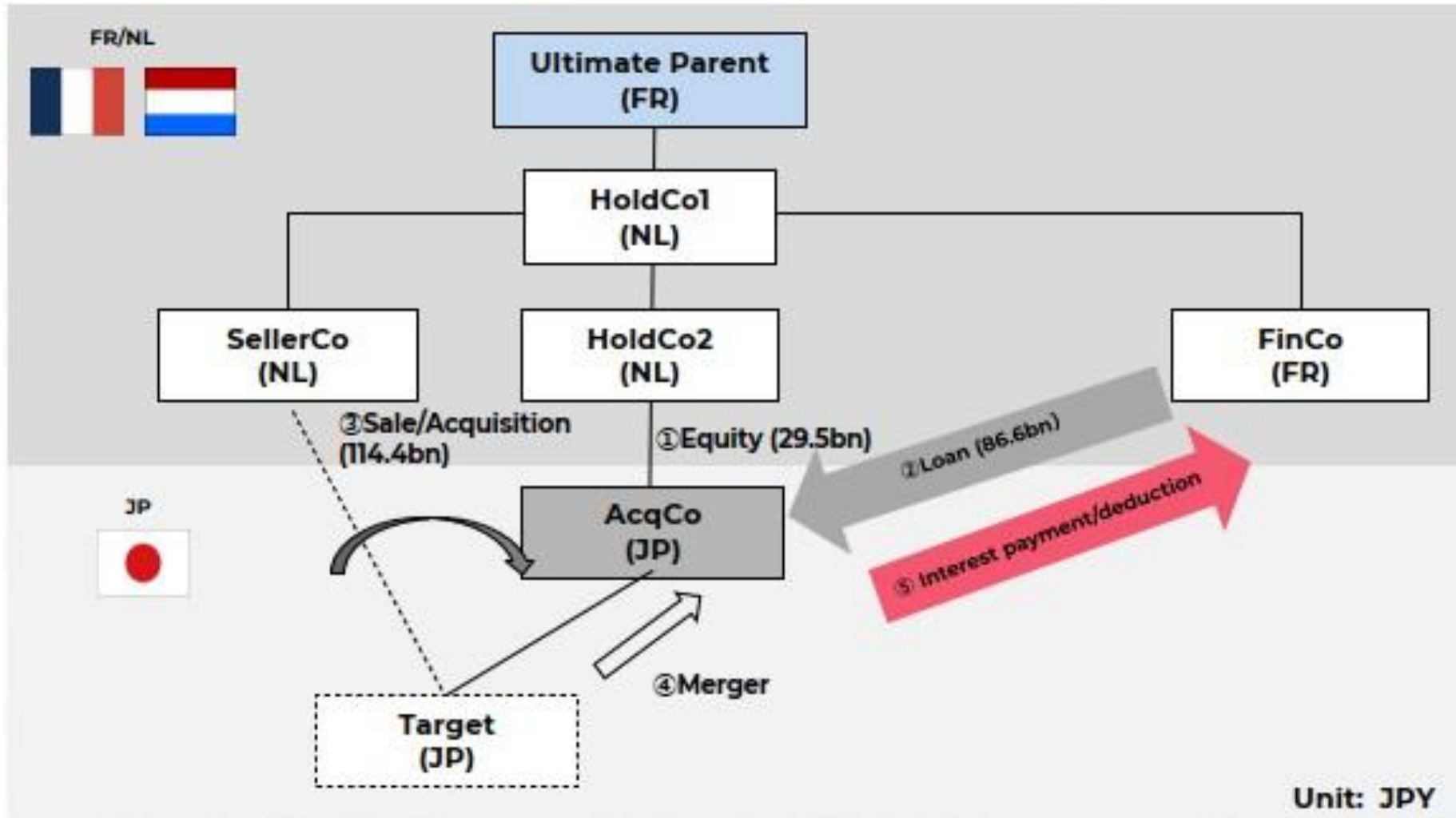
對累積虧損扣抵之限制

- ▶ **營業及非營業虧損：** 過去年度非營業活動所產生之虧損扣抵餘額僅能抵銷由非營業活動中產生的新利潤。
- ▶ **累計之控制權及商業活動變更：** 如果在虧損產生和抵銷期間，公司發生所有權變更且其業務範圍發生變更，則禁止抵銷累積的虧損扣抵。
- ▶ **企業事件：** 禁止將累積的虧損扣抵轉讓給其他法人實體，包括通過合併或分割之交易進行。

「反向併購」： 沒有法律限制規定哪一個實體應該成為合併後的存續公司，也沒有禁止盈利實體被虧損實體併購的規定。

- ▶ 「反向併購」被納稅人濫用：存續之虧損實體，改變其商業活動以被併購實體相符（包括名稱、客戶、員工等）。
- ▶ 巴西國稅局開始否決一些反向併購案件，主張其缺乏經濟實質（公司僅出於稅收目的做出的決策），屬欺詐/模擬行為。
- ▶ 行政案例法朝著對每個案件的事實細節，進行詳細分析。

損失創造: 日本 - Universal Music 案例 (1)



損失創造: 日本 - Universal Music 案例 (2)

簡介

- ▶ AcqCo對Target進行融資併購，使用了「債務推進」技術 (DEBT PUSH DOWN)。
 - ▶ 從法國在日本產生的債務。
 - ▶ AcqCo的利息支出在日本產生了大量利息費用。
 - ▶ 通過收購後的合併，將其用於抵銷Target的應稅收入。

資本弱化之規定?

- ▶ 負債與權益：如果大於3:1，則超出的利息之扣抵將被否決。
- ▶ 此案例：JPY866億對JPY295億 → 小於3:1。
- ▶ 成功避開了資本弱化之規定。

收益剝離規則(Earning-stripping rules)?

- ▶ 僅自2014年開始實行。
- ▶ 當時（或2008年）並未設有收益剝離規則。
- ▶ 若適用，利息扣除將限制為AcqCo（或合併後的Target）的EBITDA的50%/20%（自2021年開始）。

損失創造: 日本 - Universal Music 案例 (3)

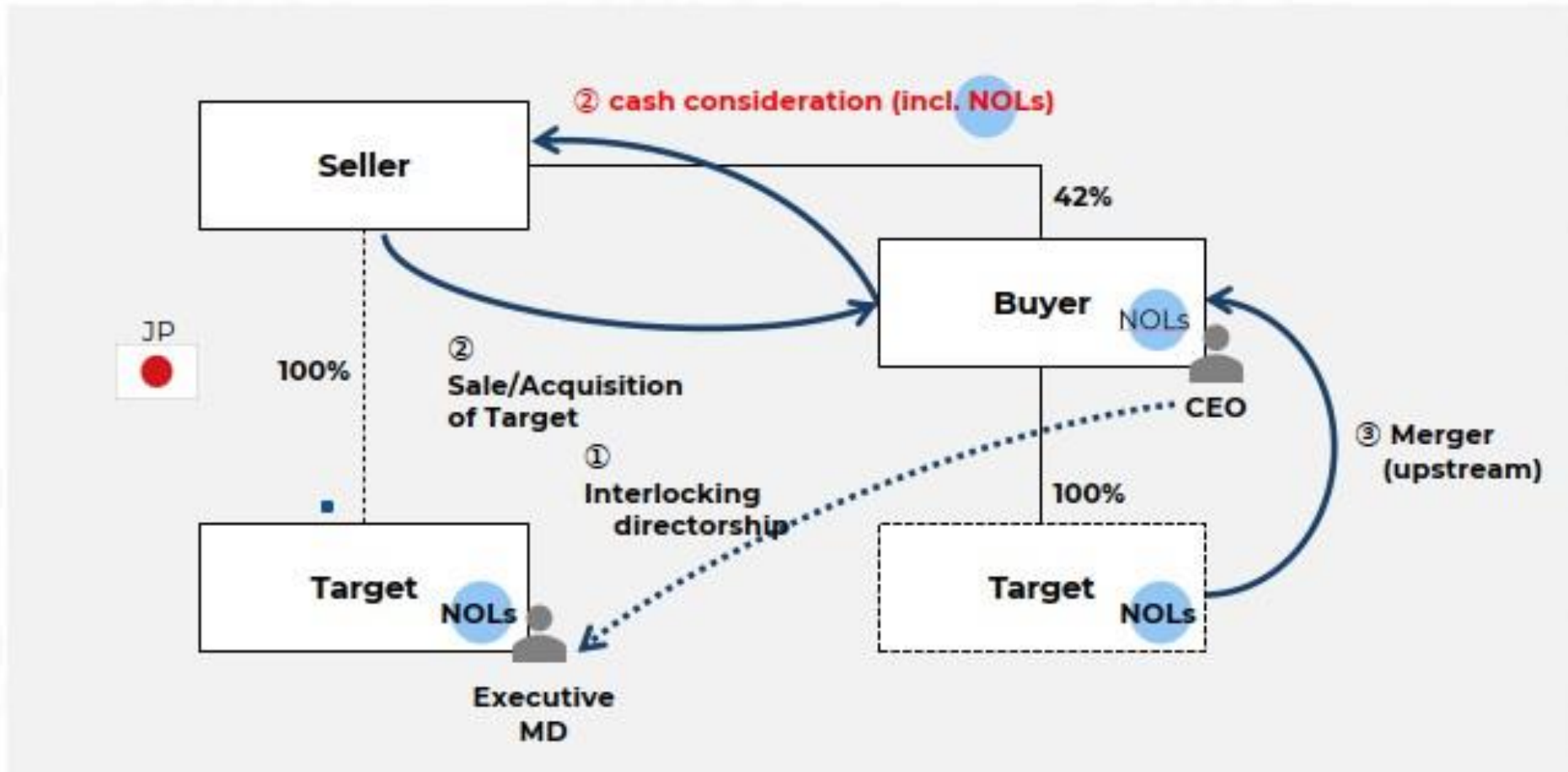
政府主張

- ▶ 利息費用之扣抵應受到限制
- ▶ 閉鎖型公司受針對性之反避稅條款(TARR)之限制
 - ▶ 本收購為一集團內部之收購，因此欠缺合理之經濟實質，是為了避免日本的稅收
 - ▶ AcqCo沒有理由為了最終母公司的利益而負擔巨額債務，而Target是有盈利的
 - ▶ 資本弱化或收益剝離規則不適用對TARR之適用沒有影響

最高法院判決 (2022年4月)

- ▶ 此重組具有正當非稅務上之商業目的
 - ▶ 重組的商業目的有當時的文件佐證
- ▶ 借款具有正當非稅務上之商業目的
- ▶ 亦具有減少日本應稅收入的稅務目的
- ▶ 然此並不會使此重組交易/借款不具經濟合理性
- ▶ 利息費用之扣抵不應該再進一步受到反避稅條款之限制
- ▶ 納稅人勝訴

變現未使用的虧損扣抵: 日本 - Yahoo Japan 案例 (1)



變現未使用的虧損扣抵: 日本 - Yahoo Japan 案例(2)

簡介

- ▶ 出售擁有大量未使用之累積虧損（50億日元）之Target
- ▶ 賣方要將Target的累積虧損變現（按累積虧損的40%（當時之ETR））
 - ▶ 200億日元
 - ▶ 為總對價450億日元之其一組成
- ▶ 買方通過後續向上合併繼受並使用虧損
 - ▶ 合併是免稅合併
 - ▶ 但根據累積虧損之繼受規定...
 - ▶ 買方繼承累虧須先擔任Target的執行董事
- ▶ 賣方和買方間的補償條款
 - ▶ 若累積虧損之繼受被否決
 - ▶ 賣方將補償買方所產生之損失和成本
- ▶ 針對重組的有針對性反避稅規則（TARR）否定了買方對累虧的繼承
 - ▶ 濫用累積虧損之繼受規定
 - ▶ 僅為使用累積虧損繼受規定而創造了執行董事職位，不具商業實質
- ▶ 納稅人敗訴

變現未使用的虧損扣抵: 日本 - Yahoo Japan 案例(3)

法院對於變現未使用累積虧損之態度

- ▶ 認定為支持反避稅條款否決之負面因素之一
- ▶ 對價約有半數（200億日元）源自於標的公司帳上所產生之虧損
- ▶ 相對而言標的公司本身帳上並未有顯著經濟價值，而是稅上之效益
- ▶ 透過設定標的公司之執行董事藉以確立租稅優惠之享受要件

累虧的變現真的不好嗎？

- ▶ 或許並不完全如此
- ▶ 不好的是人為創造董事職位以繼受累積虧損之手法
- ▶ 變現累積虧損本身非為壞事
- ▶ 甚至可以作為雙方以公正價格進行的經濟交易

損失與支柱二

損失的相關GloBE法則

全球最低稅負制細節法規架構及相關指引提供了針對損失之處理規定：

- ▶ 與GloBE損失相關的遞延所得稅資產（DTA）重構
- ▶ 永久差異產生的稅損
- ▶ GloBE損失選擇
- ▶ 股權投資納入選擇
- ▶ Pre-GloBE稅收特性的過渡規則
- ▶ 常設機構的GloBE損失

運用遞延所得稅的特性 來應對損失

損失的遞延所得稅會計

背景

- ▶ 傳統稅制允許利用虧損結轉。
- ▶ 財務會計淨收入不會因為前後年度的財務會計淨虧損而減少。
- ▶ 全球基準反避稅規則(GloBE Rules)依據財務會計的淨收入或淨虧損來計算GLOBE INCOME。
- ▶ 在沒有特殊規定的情況下，當某個租稅管轄區允許虧損結轉時，該租稅管轄區的有效稅率會發生變化

總遞延所得稅調整金額 - MR第4.4條款

例如.....

- ▶ 在第1年，A公司遭受100的當地財務/稅務損失，可以結轉到未來年度以抵銷應稅收入。在第2年，A公司獲得100的財務/應稅收入。
- ▶ A國稅率為20%，A公司是A國唯一的成員實體（CE）。

支柱二下損失的遞延所得稅會計 - 範例

Pillar 2藍圖的方法 - 虧損扣抵

| Financial accounting | Year 1 | Year 2 |
|-----------------------------|--------|--------|
| Financial Net Income (loss) | (100) | 100 |
| Taxable Income (loss) | (100) | 0 |
| GloBE Income (loss) | (100) | 0 |

沒有GloBE稅負

採用方法 - 遞延所得稅會計

| Financial accounting | Year 1 | Year 2 |
|---|--------|--------|
| DTA established / (reversed) | 20 | (20) |
| (Negative) / Positive deferred tax expenses | (20) | 20 |

Starting point for Pillar Two

| Pillar Two | Year 1 | Year 2 |
|---|--------|--------|
| (Negative)/ Positive deferred tax expenses | (20) | 20 |
| Recast of deferred tax expenses to the Minimum Rate | (15) | 15 |
| Total Deferred Tax Adjustment Amount* | (15) | 15 |

$$\frac{15}{100} = 15\%$$

No GloBE liability

GloBE損失選擇

MR第4.5條款

- ▶ 在某一年度中，如果某特定租稅管轄區出現淨GloBE損失，可以進行“GloBE損失選擇”（GloBE Loss Election），以建立“GloBE遞延所得稅資產”（GloBE DTA）*。
- ▶ 如果為某租稅管轄區做出了選擇，GloBE DTA：
 - ▶ 等於淨GloBE損失乘以15%，
 - ▶ 可用於抵銷未來年度的GloBE所得（除非選擇被撤銷）。
- ▶ 此外，總遞延稅調整金額為零（MR第4.4條不再適用）。
- ▶ 預期是簡化某些租稅管轄區的規定，並為零稅收租稅管轄區提供類似於稅損結轉的屬性。

「GloBE Loss Deferred Tax Asset」或稱為「GloBE DTA」僅僅是源自模型規則的一種GloBE稅收屬性，並不反映在財務報表上的遞延所得稅資產。

範例

相同的情況，唯獨有以下變化：

- ▶ 租稅管轄區的稅率為5%
- ▶ 第2年的GloBE收入為50，而非100
- ▶ 第1年：
 - ▶ 該管轄區的淨GloBE虧損為100
 - ▶ 做出GloBE虧損選擇
- ▶ 第2年：
 - ▶ 該管轄區的淨GloBE收入為50
 - ▶ A國稅率為5%

支柱二的後果：

- ▶ 第1年：
 - ▶ 建立GloBE虧損遞延所得稅資產： $100 \times 15\% = 15$
- ▶ 第2年：
 - ▶ 使用GloBE虧損遞延所得稅資產： $50 \times 15\% = 7.5$
 - ▶ GloBE虧損遞延所得稅資產攜帶至後續年份： $15 - 7.5 = 7.5$

與GloBE虧損有關的遞延所得稅資產重估

MR第4.4.3條款

- ▶ 如果遞延所得稅資產與GloBE虧損有關，但以低於15%的稅率記錄，則會將其重估為15%。
 - ▶ 就建立遞延所得稅資產的那一年，應將總遞延所得稅調整金額減少15。
 - ▶ 就遞延所得稅資產逆轉的那一年，應將總遞延所得稅調整金額增加15。
- ▶ 這樣可以實現GloBE虧損以相同金額抵銷GloBE收入的效果。

實際考量因素

- ▶ 如果一個管轄區存在不同層次的稅收（例如州稅和聯邦稅），且虧損轉遞不同，那麼如何將以15%重估的遞延所得稅資產執行？

範例

- ▶ 第一年：
 - ▶ 遞延所得稅資產調整：5（針對符合轉遞的當地稅收虧損）
 - ▶ 該管轄區的GloBE虧損：100
- ▶ 第二年：
 - ▶ 該管轄區的GloBE收入：100
 - ▶ 遞延所得稅資產逆轉（使用當地轉遞的虧損）

未經重估

- ▶ 第一年：
 - ▶ 遞延所得稅資產調整：（5）遞延所得稅費用
 - ▶ 額外稅費：0
- ▶ 第二年：
 - ▶ 遞延所得稅資產逆轉：5遞延所得稅費用
 - ▶ 有效稅率：5%
 - ▶ 額外稅費：（15% – 5%）x 100 = 10

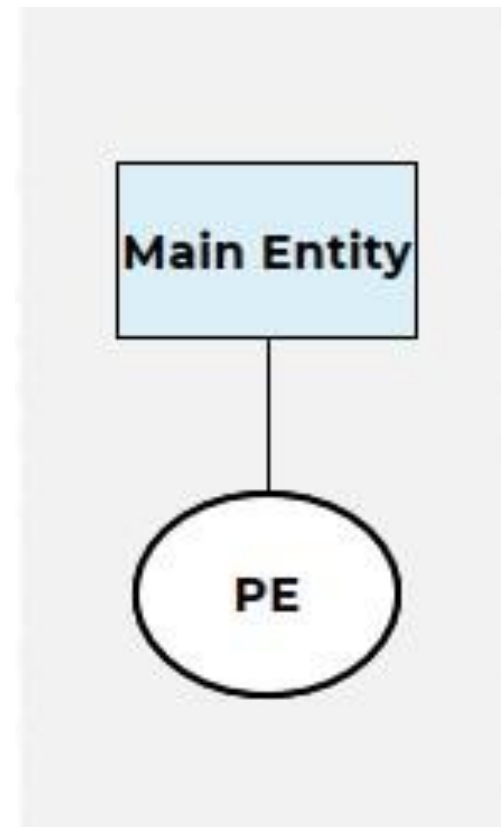
經過重估

- ▶ 第一年：
 - ▶ 遞延所得稅資產調整和重估：100 x 15% = （15）遞延所得稅費用
 - ▶ 額外稅費：0
- ▶ 第二年：
 - ▶ 重估後的遞延所得稅資產逆轉：15遞延所得稅費用
 - ▶ 有效稅率（ETR）：15%
 - ▶ 額外稅費：（15% – 15%）x 100 = 0

收入/虧損的對稱性： 在全球稅收系統中收入/ 虧損/稅收的分配

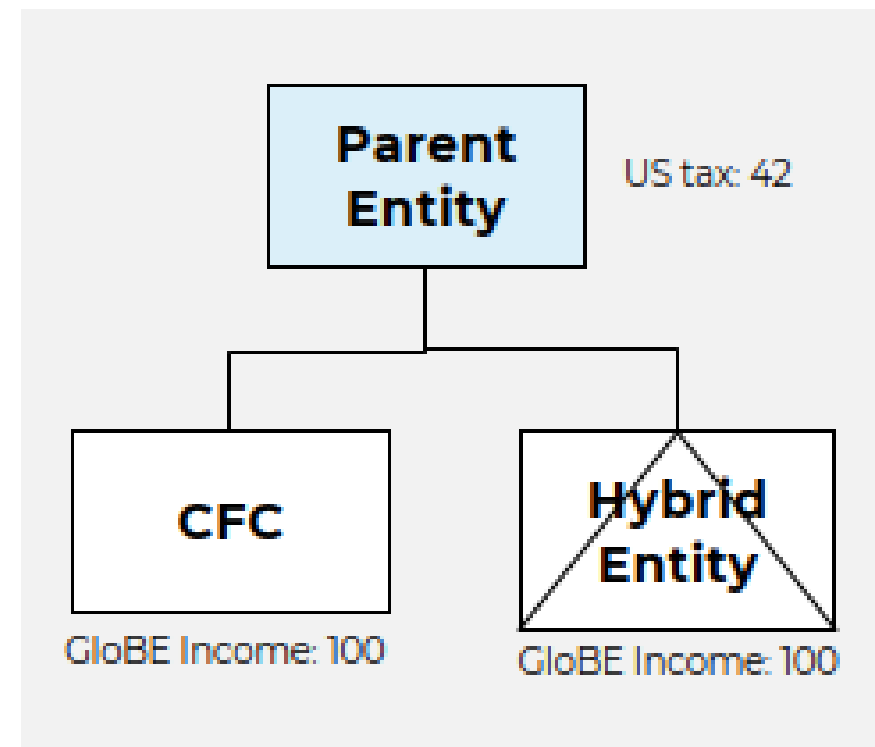
關於常設機構的共享

- ▶ GloBE規則依賴「豁免制度」，將來自分支機構的GloBE收入或虧損與主要實體的GloBE收入或虧損區分開來。
- ▶ 主要實體支付的稅款，關於分支機構的收入，會「推下」至該分支機構。
- ▶ 如果主要實體位於具有外海外稅額扣抵制度(FTC)或類似制度的租稅管轄區，將分支機構的虧損視為主要實體的虧損，GloBE規則允許將任何分支機構的虧損「推升」至主要實體。
- ▶ 這樣可以避免扭曲具有外國稅收抵免系統的租稅管轄區有效稅率計算的情況。
- ▶ 以類似方式對待具有外國稅收抵免系統和豁免系統的租稅管轄區。



關於CFC/混合個體的共享

- ▶ 母公司根據CFC制度（例如GILTI）支付給外國子公司的稅款會在一定限制下「推下」至該外國子公司。
- ▶ 對於混合實體支付的稅款，同樣的規則也適用。
- ▶ 在這些情況下，沒有特殊規則將子公司的GloBE收入或虧損與母公司的GloBE收入或虧損區分開來，因為這些實體是具有獨立法人身份和獨立財務帳戶的。
- ▶ 也沒有規則將由CFC或混合實體產生的任何虧損「推升」至母公司。



範例 - CFC之虧損母公司個體

許多國家的國內法律禁止母公司的國內虧損抵扣CFC收入



與可轉遞的國內虧損有關的遞延所得稅資產



符合CFC稅收制度的課稅

然而，其他國家可能允許國內虧損抵銷CFC收入



沒有與可轉遞的國內虧損有關的遞延所得稅資產，當被CFC收入抵消時



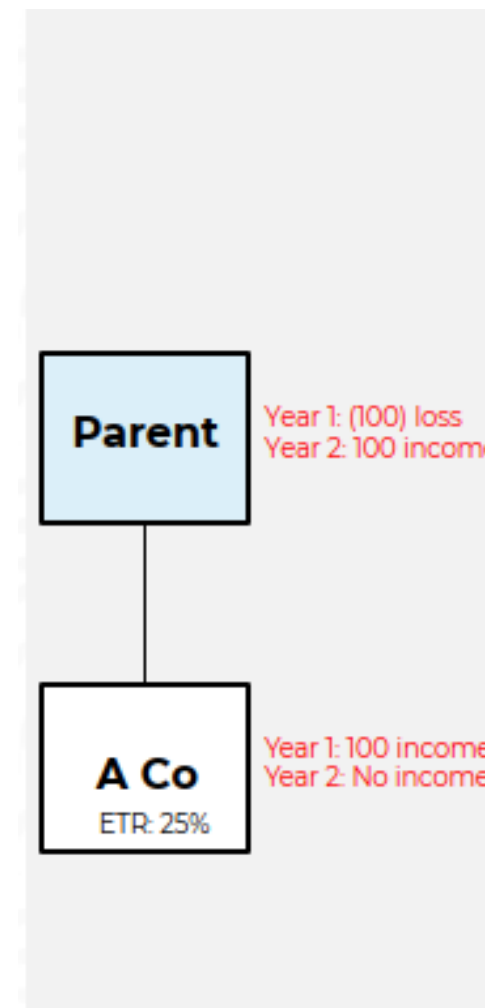
當被母公司的國內虧損抵銷時，CFC收入不徵稅



為了財務會計目的可以建立外國稅收抵免轉遞的遞延所得稅資產，但不會影響MR第4.4.1(e)中的Covered Taxes

二月行動方案, 第2.8段

- 二月行動方案允許就與外國稅收抵免轉遞有關的「替代性虧損轉遞遞延所得稅資產」（Substitute Loss Carry-forward DTA）進行建立，用於GloBE目的。
- 在上述外國稅收抵免轉遞抵銷GloBE收入或虧損的情況下，替代性虧損轉遞遞延所得稅資產將被撤銷並添加到當年度的Covered Taxes中。



範例1 - 當期美國損失抵銷CFC

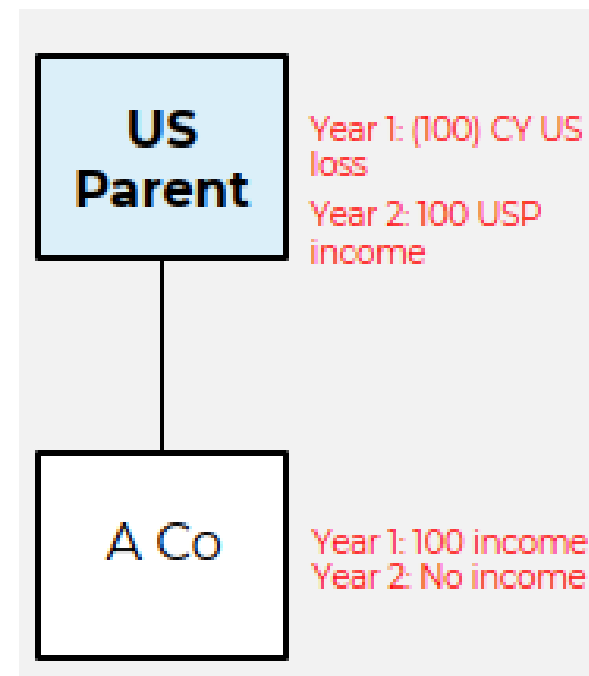
第1年：USP的美國稅務責任為零 - USP當年度100的虧損完全抵消了來自CFC的A公司的100 GILTI。這產生了一個美國稅務資產，即總體國內虧損（ODL），為100。

- ▶ USP產生了替代性虧損轉遞遞延所得稅資產，金額為 (i) $100 \times 15\%$ （最低稅率）或 (ii) $100 \times 21\%$ （適用的國內稅率）中較低的金額。

第2年：USP產生了100美元的美國收入，而在第1年產生的100 ODL被重新歸類為外國來源收入，從而產生了美國外國稅收抵免（FTC）的效益。

- ▶ 替代性虧損轉遞遞延所得稅資產被撤銷，並被視為增加到USP的Covered Taxes中，但僅限於由於ODL重新歸類而使用的額外FTC。

問題：依照二月行動方案，未來的指引是否會擴展替代性虧損轉遞遞延所得稅資產機制在永久性機構的情境中，「認識到鑑於兩個情境之間存在某些差異，可能需要一些機制上的差異」？

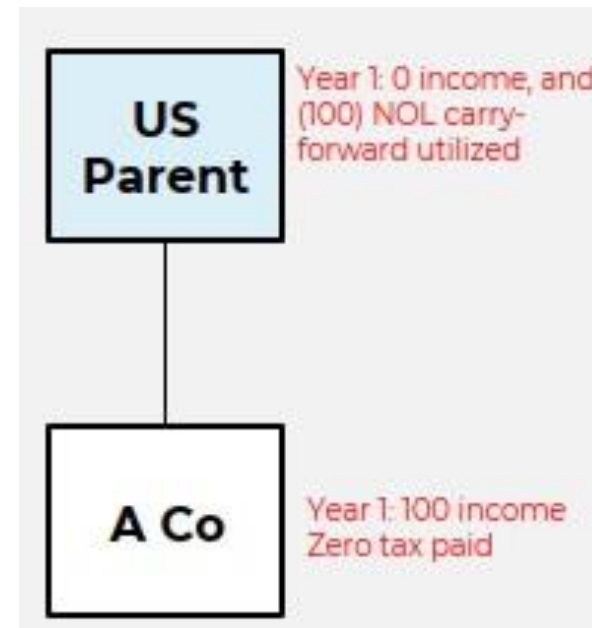


範例2 - 美國損失在CFC下可迴轉

與範例1相同的事實，只是用於抵銷GILTI的USP虧損是前一年度的NOL轉遞。

第1年：

- ▶ 與US虧損的NOL轉遞相關的DTA逆轉將產生Covered Taxes。
- ▶ 問題：遞延所得稅費用是否被推下至A公司？我們應該在這個主題上期待什麼進一步的OECD指引？
- ▶ 註釋指出：“根據第4.3.1條，Covered Taxes的分配不僅限於當前支付或應計的稅金；它還適用於根據第4.4條進行的遞延所得稅。



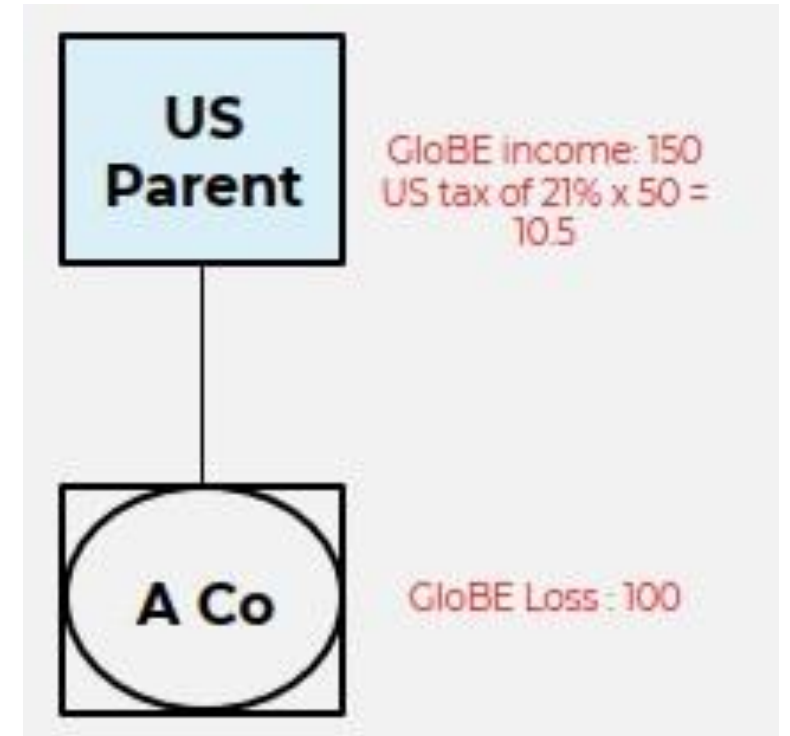
混合個體

MR第4.3.2(d)條：

- ▶ 在其所有者的財務帳戶中包含的“混合實體收入”的Covered Taxes被分配給混合實體。

問題

- ▶ 如果A公司遭受了100的損失，根據MR第4.3.2(d)條，允許的美國稅收扣除/效益是否分配給A公司？
- ▶ 請注意，如果稅收效益未分配給A公司，美國有效稅率將被低估。
- ▶ 與MR第3.4.5條相比，該條款旨在防止主要實體的租稅管轄區因分支機構遭受的損失而低估有效稅率。



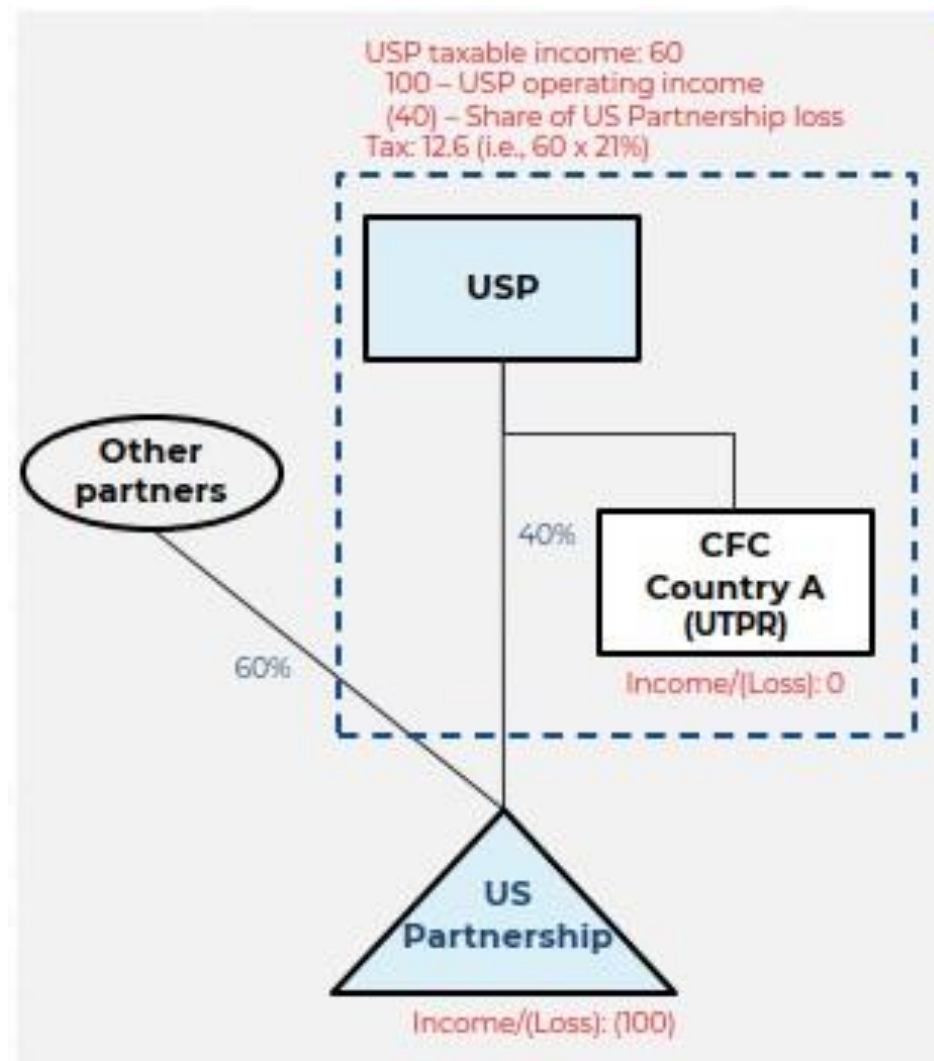
範例 - 股權投資納入選擇

沒有股權投資納入選擇：

- ▶ GloBE收入：100（排除GloBE的USP在美國合夥關係中的份額虧損）
- ▶ Covered Taxes：12.6（即 $(100 - 40) \times 21\%$ ）
- ▶ GloBE有效稅率：12.6%

在股權投資納入選擇之後：

- ▶ GloBE收入：60（即， $100 - 40$ ）
- ▶ Covered Taxes：12.6
- ▶ GloBE有效稅率：21%



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，瞭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。如欲進一步瞭解安永，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臺北市安永文教基金會。如要進一步瞭解，請參考安永台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2022 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC no. (請填上 SCORE number)
ED MMY [填寫圖片版權到期日，若無到期日請寫上 ED None; 若無圖片請刪除]

本材料是為提供一般資訊的用途編製，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。

