

第二支柱—— 全球防止稅基侵蝕規定簡介

范良芳、王齡懋

110年11月30日

目 錄

第壹章、前言	1
第貳章、全球最低稅負制	3
第一節、制度簡介	3
第二節、適用範圍	6
第三節、有效稅率(Effective Tax Rate, ETR)及補充稅(top-up tax).....	11
第四節、所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule, IIR)	24
第五節、徵稅不足之支出原則(Undertaxed Payments Rule, UTPR).....	31
第六節、簡化措施	40
第參章、結論與建議	41
第肆章、參考文獻	42

圖目錄

圖 1 全球最低稅負制適用流程圖	5
圖 2 判斷 GloBE 規則適用範圍流程圖	6
圖 3 判斷集團成員及其所屬管轄區流程圖	8
圖 4 IIR 原則操作流程圖	24
圖 5 POIP 範例	28
圖 6 UTPR 原則操作流程圖	31

表目錄

表 1 排除實體定義	9
表 2 重大財稅差異調整項目	12

摘 要

為因應經濟數位化帶來國際所得稅制度挑戰，自 2013 年迄今，經濟合作暨發展組織(OECD)積極進行研究與討論，以研議及發布具國際共識之解決方案為目標，推出「兩項支柱」方案計畫，並於 2021 年 7 月 1 日及 10 月 8 日發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」，獲多國支持。其中第二支柱(Pillar Two)制度由全球反稅基侵蝕規則(Global anti-Base Erosion Rules，即全球最低稅負制)及應予課稅原則(Subject to tax rule)組成。本文將簡介全球最低稅負制規定內容，並簡析其對我國之影響及因應措施。

第壹章、前言

為吸引外國直接投資，協助國內產業發展，許多國家提供租稅工具使企業享有免稅或僅負擔極低稅負之優惠，形成各國間惡性租稅競爭，致跨國企業常藉由各國稅制及稅政差異與資訊不透明性，將利潤轉移至低稅負租稅管轄區，以規避稅負。

為導正跨國企業避稅行為並結束各國惡性租稅競爭，經濟合作暨發展組織(OECD)近來推動許多稅制及稅政改革，於 2000 年建立「全球稅務透明與資訊交換論壇」(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)，結束銀行保密時代，強化各國間資訊交換管道，以提升租稅透明度，並於 2015 年發布稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting，下稱 BEPS) 15 項行動計畫最終報告，提升國際租稅體系之一致性、資訊透明度、及強化實質課稅原則，使跨國企業租稅負擔與其創造之價值相符，致力減少跨國企業前開利用各國稅制及稅政差異之租稅規避。

OECD 續於 2021 年 7 月 1 日及 10 月 8 日發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」，其中第二支柱(Pillar Two)制度由全球反稅基侵蝕規則【Global anti-Base Erosion Rules (下稱 GloBE 規則)，即全球最低稅負制】及應予課稅原則(Subject to tax rule，下稱 STTR)組成，為各國租稅競相逐底(race to the bottom)設定底限，致力減少過往跨國企業藉由各國租稅競爭進行租稅規劃，享有免稅或僅負擔極低稅負之不合理情形。OECD 於前開 10 月聲明設定雄心勃勃之實施規劃，預計於 2021 年 11 月底前完成 GloBE 規則之立法範本(model rules)¹，確認相關機制之運行方式，並發布註釋(commentary)闡釋立法範本之目的及操作細節，由各國於 2022 年將 GloBE 規則導入國內法，並於 2023 年起正式施行。

GloBE 規則係要求跨國企業集團成員所在租稅管轄區之有效稅率(Effective Tax Rate，下稱 ETR)應達全球最低要求稅率 15%；另考量各國為推動國內社會及經濟政策，或有提供租稅優惠導引企業配合政策方向之需求，第二支柱對具實質性之租稅優惠措施提供適度調整機制，以促進具實質性之商業活動。OECD 雖就第二支柱內容細節尚未定案，惟考量世界經貿緊密相連，我國經貿發展尤

¹ 截至 2021 年 11 月底，OECD 尚未發布。

其仰賴國際經貿活動，本文經參酌 OECD 2020 年 10 月發布「數位化下之租稅挑戰第二支柱藍圖報告」及其前開 10 月聲明等資訊，彙整簡介全球最低稅負制相關規劃內容，並簡析該制度對政府及企業之影響，俾供我國日後提出可能因應措施之參考。

本篇文章架構如下：第貳章說明 GloBE 規則，並分節說明適用範圍、有效稅率及補充稅(top-up tax)、所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule，下稱 IIR 原則)、徵稅不足之支出原則(Undertaxed Payments Rule，下稱 UTPR 原則)及簡化措施，第參章係結論與建議，第肆章係參考文獻。

第貳章、全球最低稅負制

第一節、制度簡介

為避免各國營利事業所得稅稅率競相逐底及減少提供不具實質性租稅優惠之動機，OECD 擬訂 GloBE 規則，要求全年營收超過 7.5 億歐元之跨國企業集團，於其所在各個租稅管轄區之租稅負擔應達全球最低要求稅率 15% 稅額；惟適用範圍排除投資基金、退休基金、政府實體(如國家主權基金)、國際組織及非營利組織等。

GloBE 規則由 IIR 原則及 UTPR 原則組成，跨國企業集團適用 GloBE 規則之流程圖請見圖 1。IIR 原則之設計係參考受控外國企業(Controlled Foreign Company，下稱 CFC)制度，當海外集團成員所在租稅管轄區 ETR 低於全球最低要求稅率時，母公司所在租稅管轄區得透過 IIR 原則對跨國企業集團課徵補充稅；UTPR 原則為 IIR 原則之備援，當母公司所在租稅管轄區無法藉由 IIR 原則對跨國企業集團課徵補充稅時，符合規定之租稅管轄區得透過 UTPR 原則課徵該等補充稅。值得注意的是，ETR 是 GloBE 規則重要關鍵，除用以檢視跨國企業集團是否應負擔 GloBE 稅負，亦用以計算該稅負金額，俾提供一公平競爭環境，確保所有跨國企業集團於營運所在租稅管轄區均負擔最低要求稅負。

IIR 及 UTPR 原則均按各集團成員之個體財務報表資訊計算其稅基，編製該財報之會計原則應與跨國企業集團最終母公司編製合併財務報表之會計原則相同，且應為國際財務報導準則(IFRS)或其他公認會計原則，以提升透明度並減少跨國企業集團依從成本。考量財務會計原則與第二支柱之政策目的不完全相同，以前開財務資訊計算稅基時，應進行適當調整，例如一集團成員自其他集團成員取得集團內股利收入，係源自計入其他集團成員稅基之所得，為避免重複計算，在計算取得該股利之集團成員所屬租稅管轄區有效稅率時，應將集團內股利收入自分母(稅基)排除。

另 IIR 及 UTPR 原則採用相同之租稅定義，在 GloBE 規則下，涵蓋稅(covered taxes)為對企業之所得或利潤課徵之稅額，該定義與許多國際組織(如 OECD 或聯合國)為統計目的所使用之租稅定義相符，以較寬鬆之定義方式含括各國間租稅制度與法律體系之差異。

ETR 應依租稅管轄區別為基礎(jurisdictional basis)，以調整後之涵蓋稅除以調整後之稅基計算之，爰跨國企業集團之所得及稅額應適當分配至其營運所在之租稅管轄區。在計算 GloBE 稅負時，GloBE 規則包含 2 項重大調整規定：遞轉後期(carry-forwards)規定及公式化實質性排除(formulaic substance carve-out)規定。

考量企業因時間性差異造成 ETR 偏低之情形並非 GloBE 規則計徵補充稅之涵蓋範圍，因此 GloBE 規則訂定遞轉後期規定，允許跨國企業集團將以前年度之虧損或超額稅額(excess taxes)，納入以後年度 ETR 之計算，以減輕時間性差異造成 ETR 之潛在波動。

公式化實質性排除規定則允許自 GloBE 規則之適用範圍中，排除集團成員於一租稅管轄區從事實質性經濟活動之某固定比例報酬，以反映 GloBE 規則更關注於易受 BEPS 影響之超額所得(excess income)，如與無形資產有關之所得。

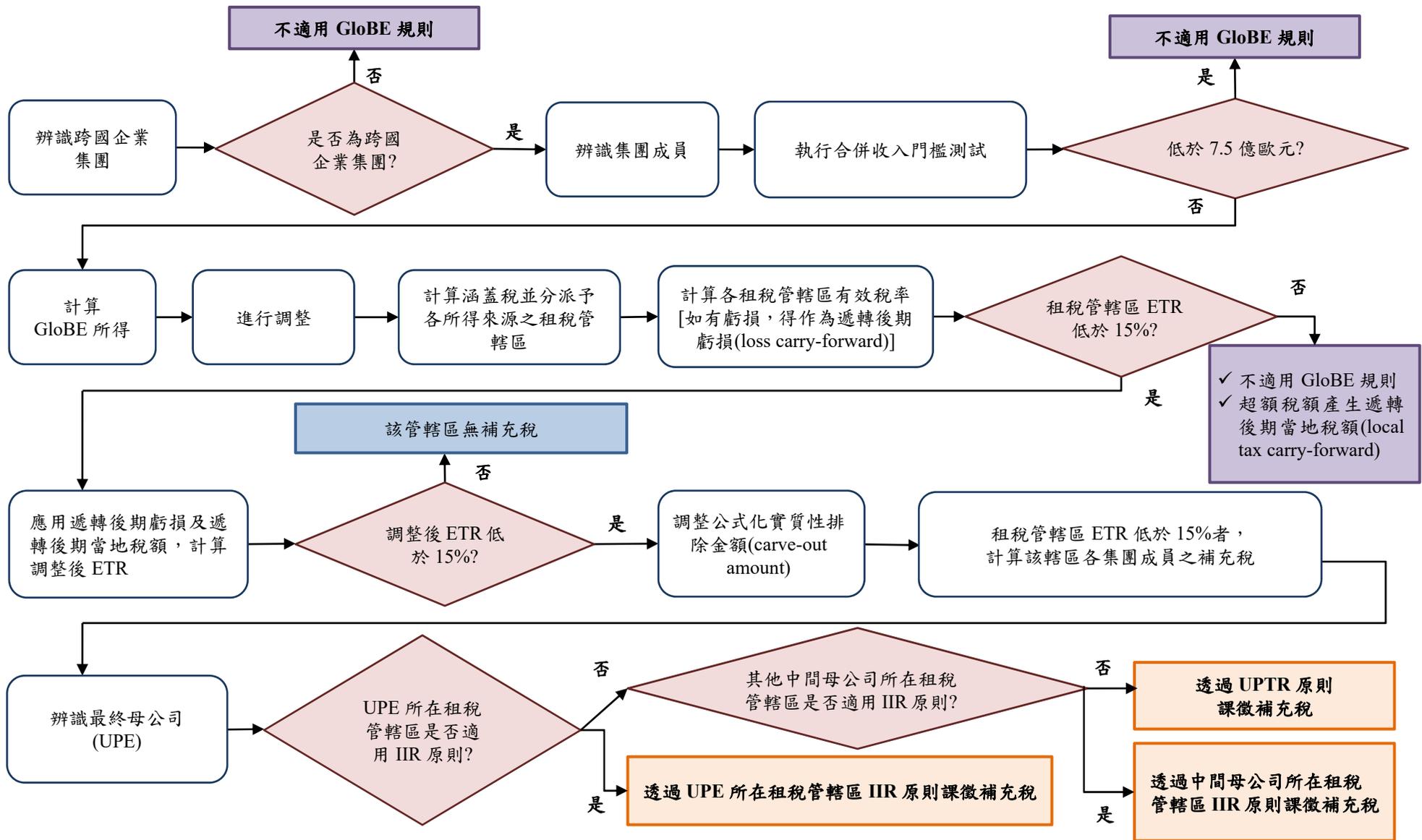


圖 1 全球最低稅負制適用流程圖

第二節、適用範圍

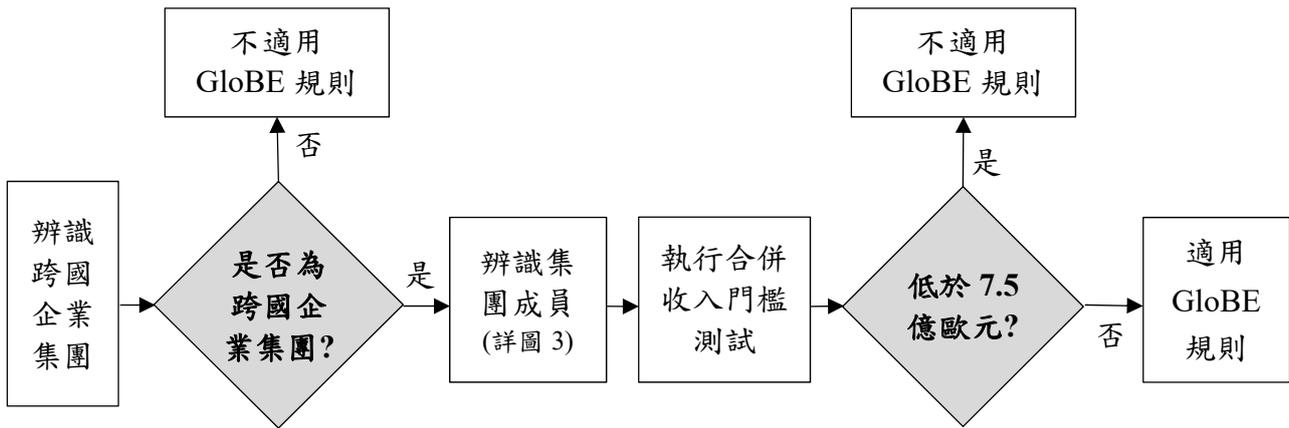


圖 2 判斷 GloBE 規則適用範圍流程圖

一、適用對象

GloBE 規則適用對象範圍係參酌 BEPS 行動計畫 13(國別報告)規定訂定：

(一) 集團(Group)定義

適用 GloBE 規則之集團指因從屬或控制關係，依編製財務報導目的依循之一般會計原則規定，或其中任一營利事業股權如於公開證券交易市場交易，依該公開證券交易市場交易應遵循之財務報告編製規定，應納入編製合併財務報表範圍之營利事業集合體。

(二) 跨國企業集團(MNE Group)定義

適用 GloBE 規則之跨國企業集團指集團所屬成員包括二個以上不同居住地國或地區之營利事業，或包括營利事業與其於另一居住地國或地區設立、從事商業活動且負納稅義務之常設機構。

(三) 最終母公司(Ultimate Parent Entity, UPE)定義

最終母公司指跨國企業集團符合下列規定之成員：

1. 直接或間接持有該集團其他成員之一定股權，致依其居住地國或地區編製財務報導目的依循之一般會計原則規定，或其股權如於居住地國或地區公開證券交易市場交易，依該公開證券交易市場交易應遵循之財務報告編製規定，應編製合併財務報表者。
2. 未被該集團其他成員直接或間接持有符合前項規定之股權者。

(四) 集團成員(Constituent Entity)定義

1. 適用 GloBE 規則之集團成員指符合下列各項情形之一者，惟不包含排除實體(Excluded Entity)(詳第二點)：
 - (1) 依最終母公司居住地國或地區之法規或基於編製財務報導目的依循之一般會計原則規定，應納入編製合併財務報表範圍之營利事業。
 - (2) 未納入前項編製合併財務報表範圍，但最終母公司之股權如於居住地國或地區公開證券交易市場交易，依該公開證券交易市場交易應遵循之財務報告編製規定，應納入編製合併財務報表標準之營利事業。
 - (3) 僅因規模或重要性因素考量而未納入前述 2 項編製合併財務報表範圍之營利事業。
 - (4) 符合前述 3 項規定之營利事業，基於編製財務報導、法規、稅務申報或內部管理控制目的，應單獨編製財務報表之常設機構(permanent establishment)(如：分支機構)。
2. 因 GloBE 規則須計算跨國企業集團於各租稅管轄區之 ETR，爰須先決定各集團成員所屬租稅管轄區，辨認集團成員及其所屬租稅管轄區之流程圖如圖 3。

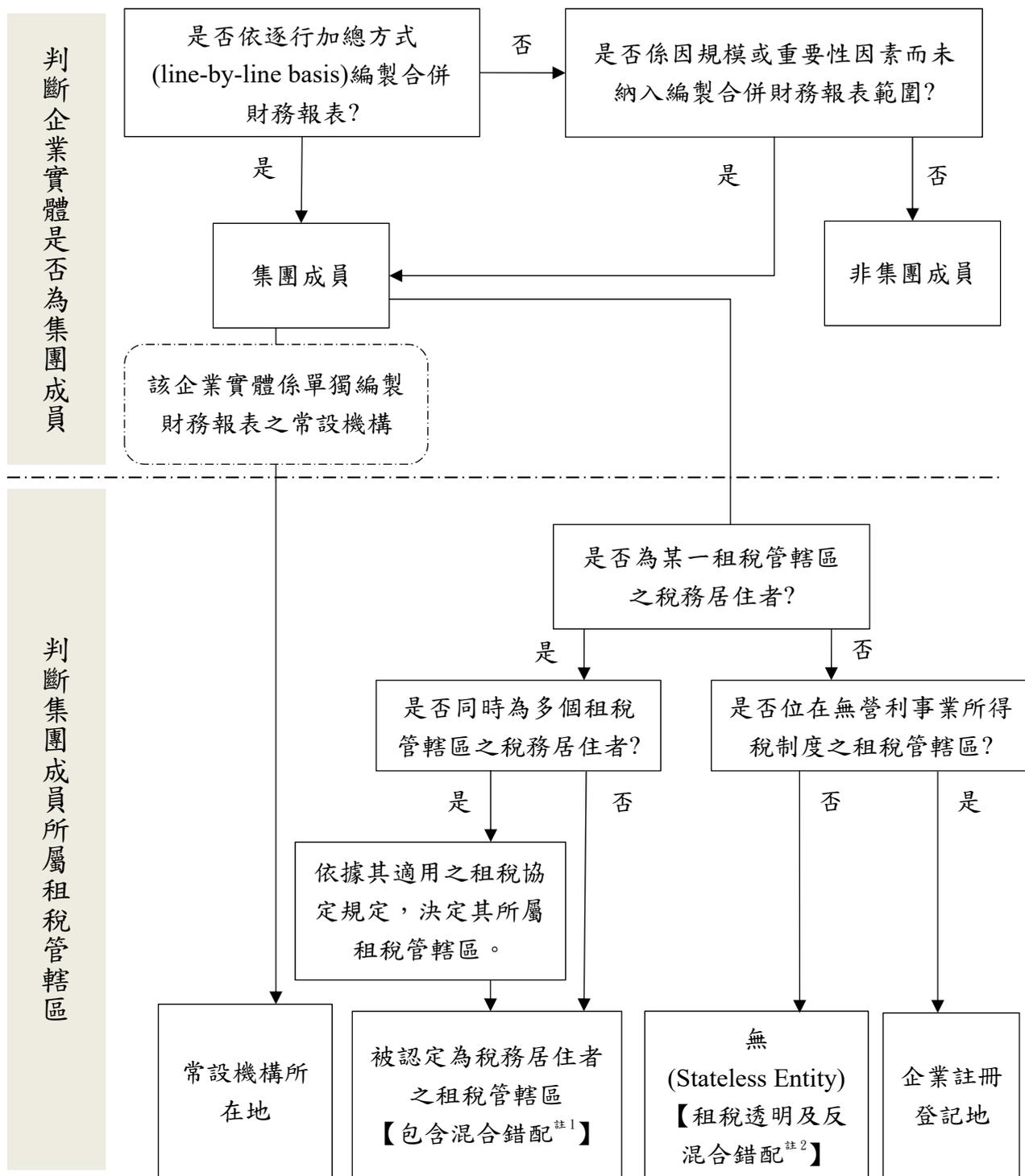


圖 3 判斷集團成員及其所屬租稅管轄區流程圖

說明：

1. 混合錯配實體(Hybrid entities)指該實體在其註冊登記地，被視為獨立納稅實體，但卻被其所有者所在租稅管轄區視為租稅透明。
2. 反混合錯配實體(Reverse-hybrid entities)指該實體在其註冊登記地被視為租稅透明，但其所有者所在租稅管轄區中，至少有一轄區視其為獨立納稅實體。

二、 排除實體(Excluded Entity)

當最終母公司符合排除實體定義(詳表 1)時，將不被視為集團成員，亦不適用 GloBE 規則，但排除範圍不擴及其所控制之不符合排除實體定義之企業實體。另外，倘一企業實體(或安排)成立之目的僅為持有排除實體之資產或投資基金(如:單純控股工具)，且其所得均為消極性所得(如股利、利息或資本利得)，該企業實體亦非屬 GloBE 規則適用範圍。

表 1 排除實體定義

排除實體	定義
投資基金 (Investment Fund)	<ol style="list-style-type: none"> 1. 由源自於排除實體或數名投資者(至少部分投資者為非關係人)之資產(可能是金融資產及非金融資產)所組成。 2. 該實體之投資行為具有既定之投資策略(如:減少交易成本、降低研究分析成本或分散風險)。 3. 主要目的係賺取投資利得或避免發生某事件或結果。 4. 投資者有權利按其投資比率，要求返還基金資產或由該資產產生之利潤。 5. 該基金或該基金之管理單位應遵循其所在租稅管轄區之投資基金相關規定(如：洗錢防制或投資者保護)。 6. 由代表投資人之專業基金管理人管理。
退休基金 (Pension Fund)	退休基金指由政府單位設立之實體(或安排)，以提供社會保障、退休、補助或福利，其幾乎僅服務其所在租稅管轄區之個人，且由當地政府機關監管。
政府實體 (Government Entity)	<ol style="list-style-type: none"> 1. 由政府單位設立。 2. 主要成立目的為 <ol style="list-style-type: none"> (1) 藉由建立或持有投資標的、資產管理及利用政府資產進行相關投資活動，以管理或投資政府資產。 (2) 執行政府功能。 (3) 未執行商業活動。 3. 須向政府定期回報營運績效。 4. 當該實體解散後，其賸餘資產及淨收益應歸屬於政府，不得分配予私人。
國際組織 (International Organisation)	<p>同時符合下列要件之任何政府間組織或其完全控制之機構：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 主要由多個政府組成。 2. 與其所在租稅管轄區簽署特定協議(如:享有特權或豁免權)。 3. 法律或政府文件禁止將其利益歸屬於個人。

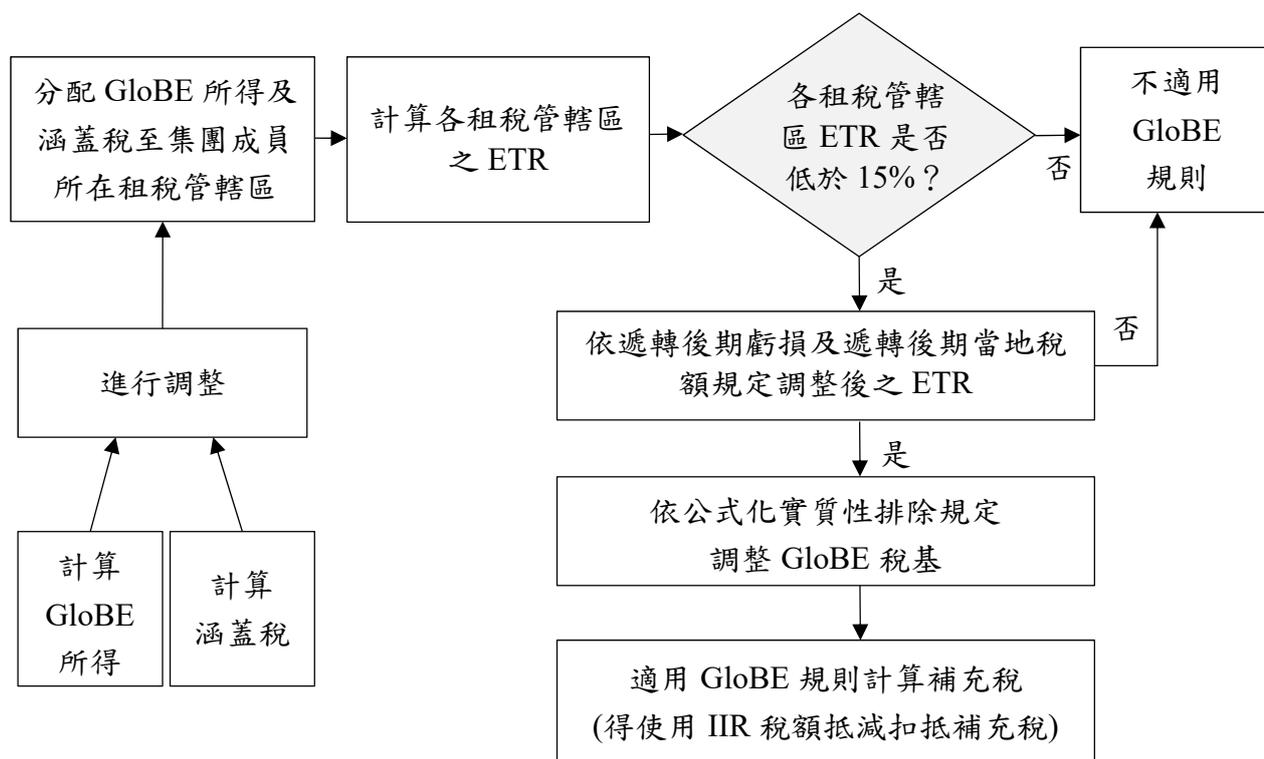
排除實體	定義
非營利組織 (Non-profit Organisation)	<ol style="list-style-type: none"> 1. 由一租稅管轄區之居住者成立及營運。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 專門用於宗教、慈善、科學、藝術、文化、體育或教育目的。 (2) 作為專業組織、商業聯盟、商會、勞工組織、農業或園藝組織、公民聯盟或專為促進社會福利而運作之組織。 2. 於其所在租稅管轄區完全免納所得稅。 3. 無對其所得或資產具有所有權或權益之股東或成員。 4. 該組織之所得或資產不得分配予私人或非慈善機構，除非： <ol style="list-style-type: none"> (1) 用以執行該組織之慈善活動。 (2) 支付使用服務或資產之合理報酬。 (3) 依公平市場價值購買財產之付款。 5. 當該組織終止、清算或解散後，其賸餘資產應歸屬於非營利組織或政府。 6. 不得執行與設立目的無直接相關之商業活動。
適用特定租稅中立稅制 (tax neutrality regimes) 之最終母公司	<p>特定租稅中立稅制應同時符合下列要件²：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 所有者按其持股比率，就該實體產生之所得納稅。 2. 所得發生時立即產生納稅義務。 3. 該稅率不低於全球最低要求稅率。

三、 合併收入門檻(Consolidated Revenue Threshold)

以最終母公司會計年度為基準，前一會計年度合併收入總額達 7.5 億歐元之跨國企業集團始須適用 GloBE 規則。另因排除實體非跨國企業集團之集團成員，爰計算跨國企業集團合併收入是否達前開門檻金額時，免計入排除實體之收入，惟仍應將排除實體對其他集團成員之支出(即其他集團成員之收入)計入跨國企業集團合併收入。

² 為對投資者提供租稅中立之環境，租稅管轄區可能將特定實體(或安排)視為租稅透明實體而直接對其投資者課稅。雖該租稅透明實體未屬於任一租稅管轄區(stateless)，按 GloBE 規則，該實體所得及對該所得課徵之相關涵蓋稅將被分配予其具集團成員身分之股東(即另一集團成員)，並據以計算 ETR；惟倘最終母公司為租稅透明實體，因最終母公司之所有者非集團成員，依據 GloBE 規則計算 ETR 時，不會將最終母公司所有者繳納之稅負納入考量，可能使最終母公司所在租稅管轄區之 ETR 低於全球最低要求稅率，致其被其他租稅管轄區依 UTPR 原則補稅。為避免造成前開不符合 GloBE 規則立法精神之補稅結果，爰適用特定租稅中立稅制之最終母公司將排除適用 GloBE 規則。

第三節、有效稅率(Effective Tax Rate, ETR)及補充稅(top-up tax)



為確認跨國企業集團於所在租稅管轄區均繳納全球最低稅負，GloBE 規則以各租稅管轄區之 ETR 是否達全球最低要求稅率 15%，判斷跨國企業集團是否適用 GloBE 規則並負擔補充稅。跨國企業集團應依 GloBE 規則決定並分配各集團成員之 GloBE 所得及涵蓋稅至各集團成員所在租稅管轄區，依「租稅管轄區別」計算各轄區之 ETR。

一、 GloBE 稅基

GloBE 規則按各集團成員個體財務報表資訊稅前損益，作為計算各集團成員之 GloBE 稅基，編製該財報之會計原則應與跨國企業集團最終母公司編製合併財務報表之會計原則相同；倘負責核閱合併財務報表之獨立審計人員認為以個體財報數據編製合併財務報表時，某一集團成員之個體財務數據應進行調整，則該成員於計算其 GloBE 稅基時，亦應進行相同調整，除非須進行調整之項目不計入 GloBE 稅基³。

鑑於各集團成員計算 GloBE 稅基係以企業個體層面之稅前損益為起點，集

³ OECD 未提供釋例，惟就全文分析其制度設計，此處所稱「須進行調整之項目不計入 GloBE 稅基」應得參考表 2 所列重大財稅差異調整項目。

團成員間交易之收益、成本、費用及損益不應被沖銷，並應依常規交易原則紀錄。倘集團成員間交易未依常規交易原則紀錄於案關成員之單獨財務報表，應依常規交易原則進行調整，又交易參與成員應以相同常規交易價格計價，以避免規避 GloBE 規則。

考量依財務會計為基礎計算之 GloBE 稅基將異於依所在租稅管轄區稅法規定計算之應稅所得，為簡化制度並聚焦於檢視跨國企業集團於所在租稅管轄區是否均負擔最低稅負，GloBE 規則將對重大永久性及暫時性財稅差異、政府補助及租稅抵減等項目進行調整。

(一) 重大財稅差異調整

有關重大永久性財稅差異部分，調整說明如表 2；至重大暫時性財稅差異部分，GloBE 規則擬就資產立即費用化及加速折舊機制進行調整，惟至本報告截稿日期(2021 年 11 月 30 日)，該調整方式尚未定案：

表 2 重大永久性財稅差異調整項目

調整項目		處理方式	說明
股利	集團內股利 (Intra-group dividends)	應自 GloBE 稅基排除	一集團成員自其他集團成員取得之股利，係源自計入其他集團成員 GloBE 稅基之所得，為避免重複計算，爰予以排除。
	非集團股利 (Portfolio dividends)	原則應自 GloBE 稅基排除，另 OECD 將續行研議股東持股低於一定比例者，仍應納入 GloBE 稅基計算之規定。	多數租稅管轄區將全部或部分股利視為免稅，爰予以排除。
依權益法認列之損益(Use of equity method)		應自 GloBE 稅基排除	OECD 認為依權益法認列之損益係反映整體投資之所得淨額，本質與股利所得相似，且依多數租稅管轄區稅法規定，俟被投資者實際分配盈餘時，方就該盈餘計入所得課稅，爰予以排除。
處分股票損益 (Gain or loss from		原則應自 GloBE 稅基排除，另 OECD 將續行研	在財務會計中，處分股票損益應計入出售方之所得，惟依多數租稅管

調整項目	處理方式	說明
the disposition of stock)	議股東持股低於一定比例者，仍應納入 GloBE 稅基計算之規定。	轄區稅法規定，處分股票損益為免稅所得，爰予以排除。
股份基礎報酬 (Stock-based compensation)	自 GloBE 稅基排除數額，以集團成員所在管轄區稅法規定，股份基礎報酬得列支費用之金額為限，另位於無公司所得稅機制之租稅管轄區之集團成員，股份基礎報酬費用得自 GloBE 稅基中排除。	依稅務目的，股份基礎報酬係以最終市場價值(ultimate market value)計算費用減除金額；惟依財務報導目的，股份基礎報酬係以股票選擇權之現值入帳，為減輕財稅差異，爰予以調整。
賄賂(Bribes)	應自 GloBE 稅基排除	鑑於各國稅捐稽徵機關可能在相關所得完成申報多年後，方辨識並確認有賄賂情事，爰各國得於發現賄賂事實時，對相關集團成員 GloBE 稅基進行申報後調整 (post-filing adjustments)。
罰款 (Fines and penalties)	累積金額超過 50,000 歐元者，應自 GloBE 稅基排除	基於微罪不舉原則，OECD 訂定罰款應自 GloBE 稅基排除之門檻，包含大額罰款或就同一事項連續性處罰至累積金額超過門檻者。
企業重組損益 (Gains and losses on restructuring)	尚未定案	OECD 目前刻研議相關調節機制，倘企業重組損益無須課稅，則其應自 GloBE 稅基排除。
壽險保單持有之投資收益 (Investment returns of life insurance policy holders)	壽險公司倘依會計準則須將壽險保單持有之投資收益認列為該公司之所得者，於計算 ETR 時，應將該投資收益自 GloBE 稅基排除	特定壽險產品同時提供保險及投資報酬，雖壽險公司於名目上持有前開投資資產，惟其產生之投資收益應歸屬於壽險保單持有人。

調整項目	處理方式	說明
第一支柱調整結果(Adjustment for Pillar One Outcomes)	應納入 GloBE 稅基	按 OECD 解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱規劃，第一支柱優先於第二支柱適用，爰按第一支柱調整結果應納入 GloBE 稅基。
涵蓋稅 (Covered tax)	<ol style="list-style-type: none"> 當涵蓋稅對應之所得計入 GloBE 稅基時，該涵蓋稅不得自 GloBE 稅基排除 當涵蓋稅對應之所得不予計入 GloBE 稅基時，該涵蓋稅應併同自 ETR 計算公式之分子中排除 集團內股利應計入發放股利成員 ETR 計算公式之分子 	<ol style="list-style-type: none"> GloBE 稅基係反映集團成員調整後之稅前損益，且涵蓋稅係 ETR 計算公式之分子，爰不得將涵蓋稅列為 GloBE 稅基之費用減項。 基於 GloBE 所得與相應涵蓋稅配合原則，倘一所得自 GloBE 稅基排除，對該所得課徵之稅額亦應自 ETR 計算公式之分子排除。 考量集團成員係自計入 GloBE 稅基之所得發放股利，為避免重複計算，取得股利成員於計算其 GloBE 稅基時將排除集團內股利所得；惟鑑於發放股利成員對該股利扣繳之稅額，及取得股利成員對該股利所得課徵之稅額，係對案關所得課徵之租稅，爰仍將其計入發放股利成員 ETR 計算公式之分子。

(二) 政府補助(government grants)及租稅抵減(tax credits)

1. 政府補助

依國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」(下稱 IAS20)，政府補助係指政府透過移轉資源予企業之形式，對於過去或未來進行符合一定條件經營活動之企業給予之補助，但不包括無法合理衡量價值之補助，及無法自企業正常交易區分之與政府之交易；符合前項定義之政府補助應以合理且有系統之方法配合其相關成本之預期發生期間認列為收入。

2. 以營利事業支出為基礎之租稅抵減

IAS20 及國際會計準則第 12 號「所得稅」(下稱 IAS12)未規範投資抵減之會計方法，實務上通常類推適用 IAS20 或 IAS12 要件處理投資抵減議題。

鑑於 GloBE 規則係依最終母公司編製合併財務報表使用之財務會計準則，計算各集團成員之 GloBE 稅基，爰 OECD 參酌 IAS20 及 IAS12 規定，訂定按 GloBE 規則在計算 ETR 時，處理政府補助及租稅抵減之方式如下：

1. 政府補助及適格可退還租稅抵減(qualified refundable tax credit)⁴應全數列為所得。
2. 非適格可退還租稅抵減(non-qualified refundable tax credit)³及不可退還租稅抵減(non-refundable tax credit)，應全數列為涵蓋稅之減項。

鑑於近來各國受 Covid-19 疫情影響，多數政府提供急難協助(如因應疫情之補助及租稅抵減)，以減輕人民及企業經濟負擔，惟按目前 GloBE 規則，該等急難協助將使跨國企業集團 ETR 降低而致跨國企業集團可能產生補充稅義務，與政府提供急難協助之政策目的不符，爰 BEPS 包容性架構將續行討論於計算 ETR 時，排除該等政府急難協助之可行性。

二、 涵蓋稅(covered taxes)

涵蓋稅為對企業實體之所得或利潤課徵之任何稅額(含對已分配利潤課徵之稅額)，及替代一般所得稅制所課徵之任何稅額，涵蓋稅亦包括對保留盈餘及公司權益課徵之稅額。

前開稅額指納稅義務人對政府(包括中央及地方政府)之強制性無償給付，納稅義務人尚無法依其繳納稅額多寡而自政府取得福利，爰為獲取政府提供之服務或其他福利而給付之對價，非屬涵蓋稅範疇。

依上，判斷一租稅究否符合涵蓋稅定義時，尚不得僅依其稅目名稱、徵稅方式(如以扣繳完稅)等表徵逕為判定，而應依其本質判斷是否屬對所得或利潤課徵之強制性無償給付。如採簡化方式推計課稅之噸位稅、CFC 股東所在租稅管轄

⁴ 「可退還(refundable)租稅抵減」係指該租稅抵減以現金方式，或以相當現金方式(如：免除納稅義務人涵蓋稅以外之其他負債)給予納稅義務人；「適格」係指於適用前開租稅抵減規定之 4 年內，納稅義務人即得取得前開現金(或相當現金)。

區對該股東依 CFC 制度課徵之稅額，及按第一支柱規定繳納之稅額，均屬涵蓋稅範疇。

另 OECD 於第二支柱藍圖報告明列罰金、罰鍰或加計之利息、消費稅、貨物稅、數位服務稅、印花稅、交易稅、薪資稅、社會安全捐及財產稅，非屬涵蓋稅範疇。

三、 計算各租稅管轄區之有效稅率

依 GloBE 規則，ETR 係依租稅管轄區別計算，一筆所得及相應之涵蓋稅僅得分配至一租稅管轄區，跨國企業集團應依各租稅管轄區內集團成員之 GloBE 稅基及涵蓋稅總和，計算該租稅管轄區之 ETR。

常設機構成員之稅前損益應分配至其所在租稅管轄區，其他集團成員之稅前損益應分配至其居住地租稅管轄區；倘集團成員無所屬居住地租稅管轄區，該等成員之 GloBE 所得應依下列方式分配至指定租稅管轄區：

1. 倘其所有者均為集團成員，且依該等所有者之居住地租稅管轄區稅法規定，視該成員為租稅透明(tax transparent)者，其具集團成員身分之所有者對該成員之利潤份額，應分配至該等所有者之居住地租稅管轄區；
2. 不符合前開條件者，其具集團成員身分之所有者對其之利潤份額，應分配至無國籍管轄區(stateless jurisdiction，為 GloBE 規則創設之一獨立虛擬轄區)。

至對前開 GloBE 所得課徵之涵蓋稅，應依相同方式與對應之 GloBE 所得分配至相同租稅管轄區，例如權利金給付方所在租稅管轄區對該權利金扣繳之稅額，因權利金屬收受方之所得，故權利金所得及對該所得課徵之扣繳稅額，均應分配至權利金收受方所在租稅管轄區；又倘一集團成員之股東就該成員發行之股利課徵稅額，或依 CFC 制度對該集團成員當年度盈餘按持有比例認列投資收益課徵稅額，因該等稅額係對該成員或 CFC 之所得課徵，爰相關所得及稅額應分配至發放股利之集團成員或 CFC 所在租稅管轄區。

四、 遞轉後期(carry-forwards)

在計算 ETR 時，除特定永久性財稅差異需要調整外，財稅間暫時性差異亦為重要關注項目，跨國企業集團可能長期整體 ETR 達全球最低要求稅率，惟短期因暫時性差異致 ETR 未達全球最低要求稅率。為此，GloBE 規則訂定遞轉後期(carry-forwards)規定，跨國企業倘有效稅率未達全球最低要求稅率，允許以之前年度虧損數或溢繳稅額調整其 ETR，重新檢視其是否符合全球最低要求稅率。

在 GloBE 規則下，得遞轉後期之項目為虧損(loss)、當地稅額(local tax)及 IIR 稅額抵減(IIR tax credit)，說明如下，另計算範例請詳範例 1：

(一) 遞轉後期虧損(loss carry-forward)

一租稅管轄區之當年度虧損(即包含於 GloBE 稅基之費用超過收入之數額)，得遞轉後期作為往後年度 GloBE 稅基之減除項目。

(二) IIR 稅額抵減(IIR tax credit)及遞轉後期當地稅額(local tax carry-forward)

1. 超額稅額(excess taxes)：一租稅管轄區內所有集團成員當年度稅務申報之涵蓋稅總和，超過該租稅管轄區當期所有集團成員 GloBE 稅基總額依全球最低要求稅率計算之數額部分。
2. 超額稅額依下列方式區分為 IIR 稅額抵減或遞轉後期當地稅額：
 - (1) 倘該租稅管轄區當年度 GloBE 稅基為零或虧損，則該租稅管轄區當期涵蓋稅總額即為遞轉後期當地稅額：
 - (2) 該租稅管轄區往年因 ETR 低於全球最低要求稅率致跨國企業集團母公司繳納 IIR 稅額者，在該等 IIR 稅額尚未作為 IIR 稅額抵減之範圍內，超額稅額將構成 IIR 稅額抵減。
 - (3) 餘未構成 IIR 稅額抵減之超額稅額，則構成遞轉後期當地稅額。

為利明確辨識使用遞轉後期項目情形，GloBE 規則要求遞轉後期虧損及遞轉後期當地稅額應依各租稅管轄區分別設立帳戶紀錄，而 IIR 稅額抵減則由適用 IIR 原則之跨國企業集團母公司設立帳戶紀錄，三者之使用限制說明如下：

(一) 遞轉後期虧損

無使用期限限制，但僅得於未考慮遞轉後期虧損前計算之有效稅率小於全球最低要求稅率時，方得使用，且該虧損僅得作為同租稅管轄區之所得減項，不得跨租稅管轄區使用。

(二) 遞轉後期當地稅額

有使用期限限制，且僅得作為同租稅管轄區往後年度 ETR 分子涵蓋稅之加項，不得跨租稅管轄區使用。

(三) IIR 稅額抵減

無使用期限限制，可扣抵當年度及往後年度任何租稅管轄區之應納之補充稅。惟若同一跨國企業集團不同母公司於同一年度均適用 IIR 原則而有 IIR 納稅義務，一母公司不得以其他母公司之 IIR 稅額抵減扣抵其應納 IIR 稅負。

各租稅管轄區實際核定稅務情形可能異於跨國企業集團成員之稅務申報內容，為處理該等差異對遞轉後期項目之影響，GloBE 規則訂定申報後調整機制，說明如下：

(一) 稅額向下調整(tax decrease)或退稅(refund)相關調整適用順序如下：

1. 調減「稅額向下調整或退稅」所屬稅務申報年度之遞轉後期當地稅額餘額；
2. 倘該年度稅額不足減除，則依序調減其往後年度之遞轉後期當地稅額餘額；
3. 倘仍不足減除，則調減「稅額向下調整或退稅」確定年度之涵蓋稅額。

(二) 稅額向上調整(tax increase)

就以往 IIR 稅額尚未作為 IIR 稅額抵減之範圍內，構成 IIR 稅額抵減；未構成 IIR 稅額抵減部分，則作為「稅額向上調整」所屬稅務申報年度之遞轉後期當地稅額。

【範例 1】IIR 稅額抵減及遞轉後期當地稅額之計算

1. 假設跨國企業集團在 A 國有子公司 A，全球最低要求稅率為 15%，子公司 A 第 1 年至第 4 年相關納稅情形如下：

子公司 A	第 1 年	第 2 年	第 3 年	第 4 年
所得	1,000	1,000	1,000	1,000
A 國當地稅額	0	80	425	70
最低稅負(稅率 15%)	150	150	150	150
以遞轉後期當地稅額調節前之應納 IIR 補充稅	150	70	0	80
超額稅額(當地稅額－最低稅負)	0	0	275	0
當期構成 IIR 稅額抵減 Min(超額稅額，前期累計已納 IIR 稅額)	0	0	220	0
遞轉後期當地稅額使用數	0	0	0	55
遞轉後期當地稅額 (超額稅額－當期構成之 IIR 稅額抵減－遞轉後期 當地稅額使用數)	0	0	55	0
以遞轉後期當地稅額調節後之應納 IIR 補充稅 (以遞轉後期當地稅額調節前之應納 IIR 補充稅－ 遞轉後期當地稅額)	150	70	0	25
IIR 稅額抵減使用數 Min(以遞轉後期當地稅額調節後之應納 IIR 補充 稅，前期累計 IIR 稅額抵減)	0	0	0	25
實際應納 IIR 補充稅 (以遞轉後期當地稅額調節後之應納 IIR 補充稅－ IIR 稅額抵減使用數)	150	70	0	0
累計已納 IIR 稅額 Σ (當期實際應納 IIR 補充稅)－當期構成 IIR 稅額 抵減	150	220	0	0
累計 IIR 稅額抵減 Σ (當期構成 IIR 稅額抵減)－IIR 稅額抵減使用數	0	0	220	195

2. 各年度構成 IIR 稅額抵減或遞轉後期當地稅額情形說明如下：

(1) 第 1 年

當地稅額為 0 元，小於最低稅負 150 萬元，無超額稅額，應繳納 IIR 稅額為 150 萬元(=150 萬元－0 萬元)，跨國企業集團當期依 IIR 原則繳納

補充稅 150 萬元(=150 萬元-0 萬元)，累計已納 IIR 稅額為 150 萬元。

(2) 第 2 年

當地稅額為 80 萬元，小於最低稅負 150 萬元，無超額稅額，應繳納 IIR 稅額為 70 萬元(=150 萬元-80 萬元)；跨國企業集團當期依 IIR 原則繳納補充稅 70 萬元(=150 萬元-80 萬元)，累計已納 IIR 稅額為 220 萬元。

(3) 第 3 年

- A. 當地稅額為 425 萬元，大於最低稅負 150 萬元，超額稅額 275 萬元。
- B. 前期累計已納 IIR 稅額為 220 萬元，且尚未作為 IIR 稅額抵減，故超額稅額 275 萬元中之 220 萬元將構成 IIR 抵減稅額，並將累計已納 IIR 稅額歸零；餘 55 萬元之超額稅額，則構成遞轉後期當地稅額。

(4) 第 4 年

- A. 當地稅額為 70 萬元，小於最低稅負 150 萬元，無超額稅額。
- B. 遞轉後期當地稅額得作為分子涵蓋稅之加項，以提升 ETR。本年度以遞轉後期當地稅額調節前之應納 IIR 補充稅為 80 萬元(=150-70)，經使用遞轉後期當地稅額 55 萬元，A 國有效稅率提升為 12.5%【 $=(70+55)\div 1,000$ 】，仍低於 15%，爰跨國企業集團應負擔 25 萬元補充稅【 $=(15\%-12.5\%)\times 1,000$ 】；該補充稅可使用 IIR 稅額抵減 25 萬元扣抵，故跨國企業集團當年度實際依 IIR 原則繳納之補充稅為 0 元。
- C. 依上，次一年度(第 5 年)遞轉後期當地稅額之期初餘額降為 0 元，累計 IIR 稅額抵減之期初餘額降為 195 萬元。

五、 公式化實質性排除(formulaic substance carve-out)

為使 GloBE 規則聚焦於易受 BEPS 風險影響之超額利潤(如無形資產產生之相關所得)，OECD 考量員工薪資費用(payroll)及有形資產(tangible asset)為衡量納稅義務人於案關租稅管轄區從事實質性活動之適當衡量指標，不易產生規避稅負問題，爰 GloBE 規則訂定公式化實質性排除規定，倘跨國企業集團 ETR 未達全球最低要求稅率時，得自 GloBE 稅基減除薪資費用及有形資產折舊之一定比例，減輕其補充稅負擔；惟倘排除之金額超過 GloBE 稅基，超過部分尚不得遞轉後期作為往後年度 GloBE 稅基之減項。

OECD 設定公式化實質性排除規定之 GloBE 所得減除比例起始值為薪資費用 10%及有形資產折舊費用 8%，在實施 GloBE 規則後之第 1 年至第 5 年間，兩者均每年減少 0.2%；第 6 年至第 10 年間，薪資費用減除比例每年減少 0.8%，有形資產折舊費用減除比例每年減少 0.4%，即 GloBE 規則實施 10 年後，薪資費用及有形資產折舊費用得減除比例均為 5%。另 GloBE 規則訂定最低利潤排除 (de minimis exclusion) 規定，跨國企業集團倘於一租稅管轄區之營業收入低於 1,000 萬歐元且利潤低於 100 萬歐元，該租稅管轄區將排除適用 GloBE 規則。

(一) 員工薪資費用

1. 員工係指自然人(不包括法人)，包括跨國企業所有員工(含兼職員工)及參與跨國企業日常經營活動之獨立承包商。
2. 薪資費用係指雇主對員工產生直接且單獨個人利益之支出，包括薪資、其他員工福利或報酬(如醫療保險等)及薪資稅(或其他與員工費用相關之稅負，如對員工福利課徵之稅負及雇主社會安全捐等)。
3. 員工薪資費用係依執行實際活動所在租稅管轄區分別計算得納入公式化實質性排除之金額，原則以支付員工薪資之集團成員(即雇主)之居住地租稅管轄區區分，但若支付員工薪資之集團成員所在租稅管轄區，與員工從事活動或提供服務所在租稅管轄區不同，則員工薪資費用應歸屬至該員工居住地租稅管轄區，除非有證據指出實際活動係於另一租稅管轄區進行。

(二) 有形資產折舊費用

1. 有形資產指下列資產：
 - (1) 不動產、廠房及設備
 - (2) 土地
 - (3) 自然資源
 - (4) 承租人使用權有形資產。
2. 倘集團成員之有形資產係作投資用途，或待出售等非供自行使用，則不適用公式化實質性排除規定。
3. 有形資產依所在租稅管轄區分別計算折舊費用，原則依集團成員計

算 GloBE 稅基適用之財務會計準則相關規定辦理；至土地部分，以土地原始購置成本為擬制折舊基數，採直線法方式計算折舊費用。

4. 前開計算應排除因重估價或關係人間資產交易而增加之折舊增額、已納入自建資產持有成本之人工成本及在興建期間產生之折舊費用。另鑑於有形資產減損發生之原因通常為市場條件惡化、不良管理、新增之競爭或科技創新，並非資產實質效用下降，故有形資產之減損費用應視同折舊費用，納入發生年度公式化實質性排除之計算。

世界各國為帶動當地經濟發展，常透過提供租稅優惠方式，吸引跨國企業進行投資，惟各國因此亦陷入惡性競爭迴圈。GloBE 規則將政府提供之租稅優惠作為有效稅率分母(GloBE 稅基)之加項，或分子(涵蓋稅)之減項，提升跨國企業集團須依 GloBE 規則負擔補充稅之可能性，藉此讓各國得以跳脫過度提供租稅優惠之惡性競爭泥淖。但這並未限制各國不得提供租稅優惠，各國倘提供具實質性租稅優惠措施，享受該等租稅優惠之企業得依公式化實質性排除規定，降低其補充稅負，減輕受全球最低稅負制之影響。

六、 計算補充稅(top-up tax)

(一) 租稅管轄區之有效稅率公式如下：

$$\text{租稅管轄區之 ETR} = \frac{\text{該租稅管轄區調整後涵蓋稅之總和}}{\text{該租稅管轄區調整後 GloBE 稅基之總和}}$$

1. 調整後涵蓋稅
= 分配至該租稅管轄區之涵蓋稅額
- 未計入 GloBE 稅基之所得對應之稅額
+ 使用遞轉後期當地稅額數額
2. 調整後 GloBE 所得係指位於該租稅管轄區之所有集團成員當年度所得及虧損合計數，減除該租稅管轄區之遞轉後期虧損

(二) 各集團成員補充稅額計算方式：

該集團成員調整後 GloBE 所得 × 補充稅率(top – up tax percentage)

其中，該集團成員調整後 GloBE 所得，係指該成員案關期間依 GloBE 規則計算之所得，減除其就同租稅管轄區其他成員同期損失份額、遞轉後期虧損份額、及公式化實質性排除之份額；補充稅率係指全球最低要求稅率超過該轄區案關期間計算之有效稅率之差額。

第四節、所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule, IIR)

為使跨國企業集團於各租稅管轄區至少負擔全球最低要求稅率 15%，當跨國企業集團之集團成員位於低稅率轄區(low-tax jurisdiction)⁵，且母公司(大部分情形即為最終母公司)所在租稅管轄區實施 IIR 原則時，母公司應按其對該等位於低稅率轄區之集團成員(下稱低稅率成員)之直接或間接持股比例，劃分集團成員之所得，並據以計算並繳納補充稅，操作流程圖如圖 4。

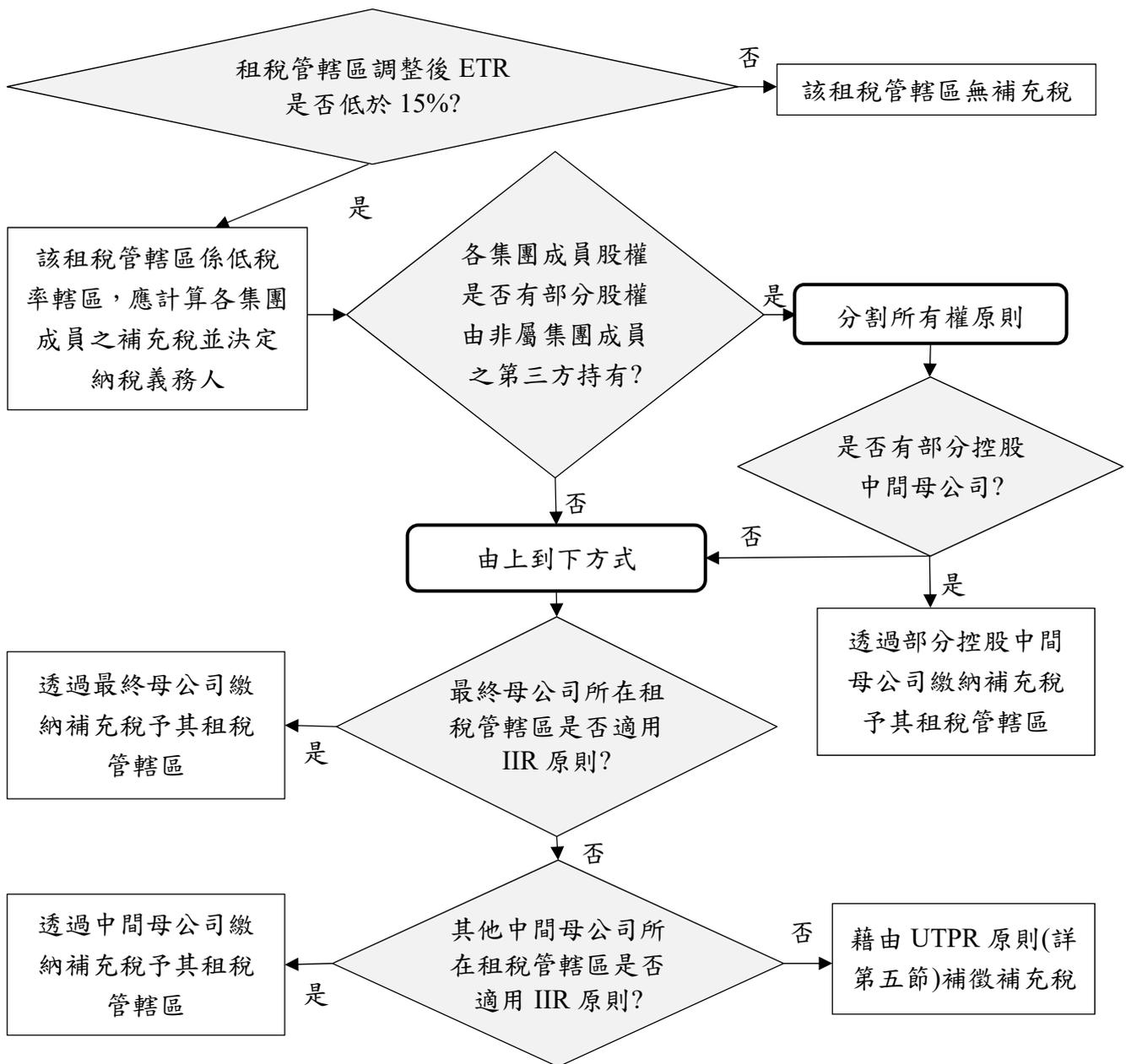


圖 4 IIR 原則操作流程圖

⁵ 跨國企業集團於該租稅管轄區之有效稅率低於全球最低要求稅率。

欲適用 IIR 原則之租稅管轄區均應依循 OECD 所訂機制修訂其國內法，始得適用，以確保跨國企業集團係按同一標準於各租稅管轄區至少負擔全球最低稅負，並避免造成雙重或過度徵稅之情形。

IIR 原則與 CFC 制度立法精神類同，均係各國要求境內納稅義務人按其對受控子公司持股比率，就受控子公司境外所得徵稅，未來 OECD 將規劃相關稅額抵減制度(tax credit rule)，以避免雙重課稅之情形。

一、 由上到下方式(top-down approach)

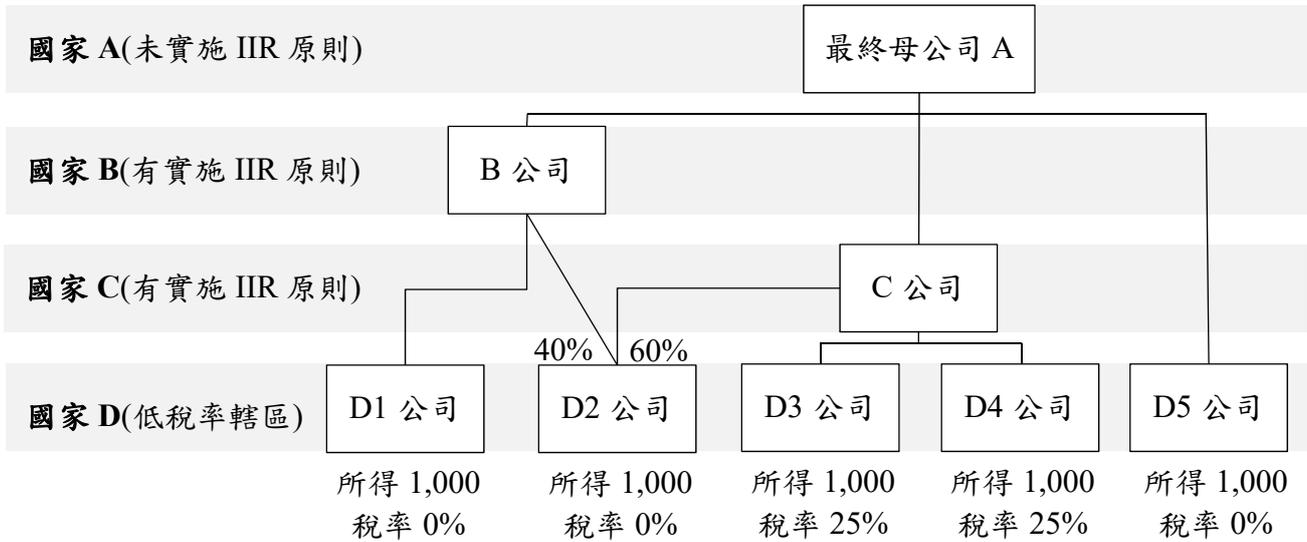
IIR 原則要求由跨國企業集團母公司繳納補充稅，前開母公司係指符合下列 3 條件之集團成員：

1. 擁有其他集團成員股權。
2. 所處租稅管轄區有實施 IIR 原則。
3. 未被適用 IIR 原則之其他集團成員直接或間接持有股權。

當有多個符合前開要件之母公司時，為使各國認定標準一致，IIR 原則以由上到下方式認定納稅義務人，原則應由跨國企業集團所有權結構最上層者(即最終母公司)優先擔任 IIR 原則納稅義務人，惟倘最終母公司所在租稅管轄區未實施 IIR 原則，則順著跨國企業集團所有權結構往下，由次一層級位於實施 IIR 原則租稅管轄區之母公司擔任納稅義務人，若其仍不適用 IIR 原則，則繼續往下尋找符合要件之母公司。

在由上到下方式中，當最終母公司未適用 IIR 原則，可能將在同一跨國企業集團之不同所有權結構鍊中，存在多個符合前開要件之中間母公司(intermediate parent)，此時，該等中間母公司均得適用 IIR 原則，個別按其對低稅率成員之直接或間接持股比例，據以分配應繳納之補充稅。又倘低稅率成員部分股權由不適用 IIR 原則之其他集團成員持有，該部分補充稅將無法利用 IIR 原則徵起，而應改採用 UTPR 原則。

【範例 2】IIR 原則及由上到下方式計徵補充稅



1. 假設條件

- (1) 某跨國企業集團位處國家 A、B、C 及 D，最終母公司 A 位於國家 A，並且直接持有 B 公司(位於國家 B) 100% 股權、C 公司(位於國家 C) 100% 股權及 D5 公司 100% 股權；B 公司直接持有 D1 公司 100% 股權及 D2 公司 40% 股權；C 公司直接持有 D2 公司 60% 股權、D3 公司 100% 股權及 D4 公司 100% 股權；D1 公司、D2 公司、D3 公司、D4 公司及 D5 公司均位於國家 D。
- (2) D1 公司、D2 公司及 D5 公司稅率均為 0%，D3 公司及 D4 公司稅率均為 25%，該等公司調整後所得皆為 1,000 萬元。
- (3) 國家 A 未實施 IIR 原則，國家 B 及國家 C 有實施 IIR 原則，位於該等國家之集團成員均非低稅率成員。
- (4) 全球最低要求稅率為 15%。

2. 補充稅分配方式

(1) 檢視租稅管轄區調整後有效稅率是否低於全球最低要求稅率

位處國家 D 之集團成員總所得為 5,000 萬元、涵蓋稅負為 500 萬元，有效稅率為 10%，低於全球最低要求稅率 15%，爰位於國家 D 之集團成員均為低稅率成員。

(2) 計算補充稅金額

- A. 補充稅比率為 5%(全球最低要求稅率 15%—有效稅率 10%)
- B. 每個位於國家 D 之集團成員均產生補充稅 50 萬元(各集團成員調整後所得 1,000 萬元×補充稅比率 5%)，共 250 萬元。

(3) 依據由上到下方式決定補充稅納稅義務人

- A. 國家 A 未實施 IIR 原則，故最終母公司 A 非補充稅納稅義務人。
- B. 國家 B 及國家 C 有實施 IIR 原則，且 B 公司及 C 公司未被適用 IIR 原則之其他集團成員直接或間接持有股權：
 - a. B 公司為 D1 公司及 D2 公司之中間母公司，B 公司須負擔補充稅 70 萬元(D1 公司補充稅 50 萬元+持股比例 40%×D2 公司補充稅 50 萬元)。
 - b. C 公司為 D2 公司、D3 公司及 D4 公司之中間母公司，C 公司須負擔 130 萬元(持股比例 60%×D2 公司補充稅 50 萬元+D3 公司補充稅 50 萬元+D4 公司補充稅 50 萬元)。
- C. D5 公司未被任何母公司持有，將以 UTPR 原則計徵補充稅。

二、 分割所有權原則(split-ownership rule)

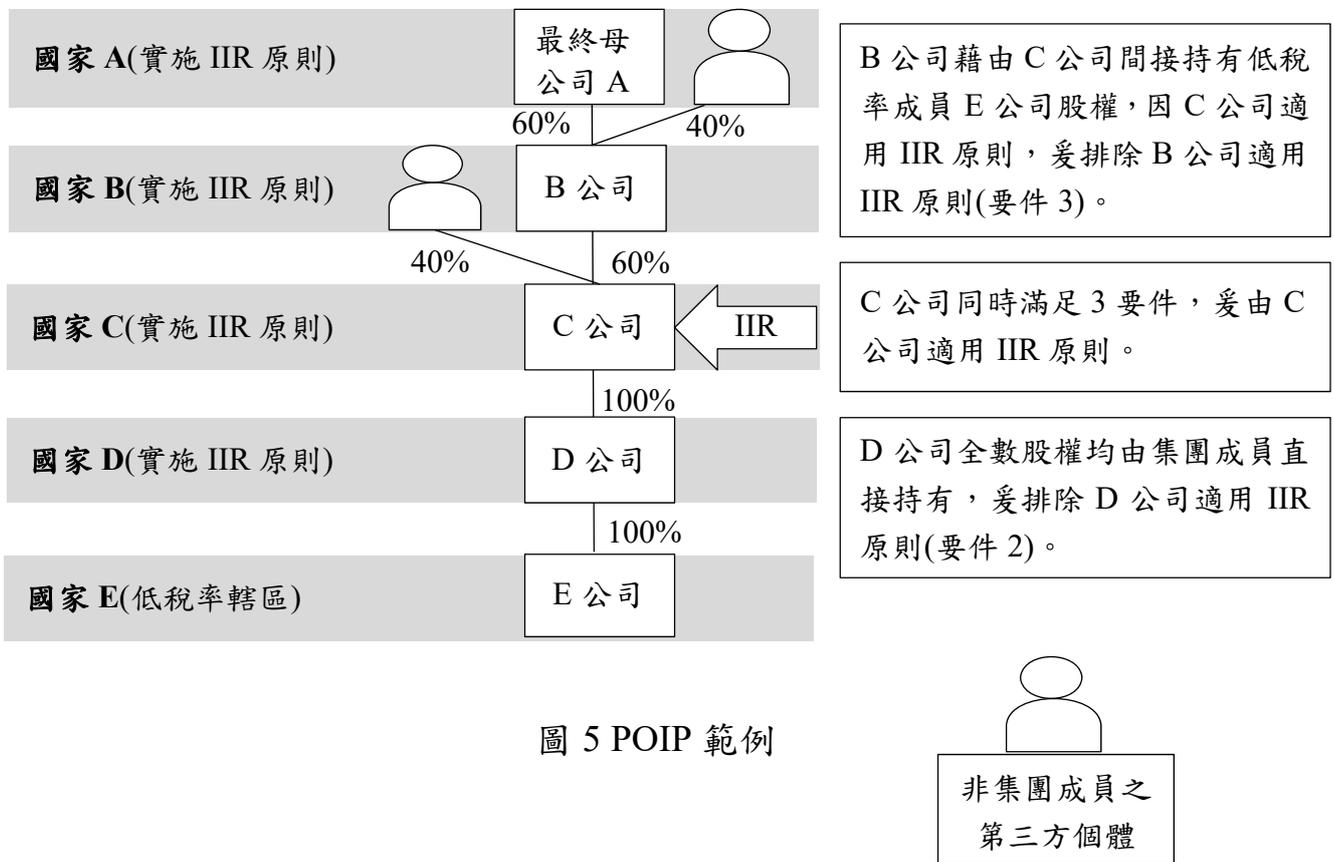
在某些情況下，部分集團成員之股權未被最終母公司 100% 持有，而由非屬集團成員之第三方持有部分股權，倘此種情形仍持續採用由上到下方式決定補充稅納稅義務人，母公司僅須就其持股比例分配部分補充稅並繳納之，致所得水準相同之公司間，將因股權結構不同而產生不同租稅負擔之不公平情形，且跨國企業集團亦可藉由分散股權予非集團成員之第三方，減少其補充稅金額。為解決此項問題，OECD 引進分割所有權原則，由部分控股中間母公司(Partially Owned Intermediate Parent，下稱 POIP)優先適用 IIR 原則，按其對低稅率成員之直接或間接持股比例，劃分集團成員之所得，據以計算並繳納補充稅。POIP 指符合下列要件者：

1. 為集團成員但非最終母公司。
2. 所處租稅管轄區適用 IIR 原則。

3. 20%⁶以上股權(指盈餘分配權而非表決權)直接或間接由非集團成員之第三方所持有⁷。

同一所有權結構中倘同時有多個 POIP 適用 IIR 原則時(如圖 5 之 B 公司、C 公司與 D 公司)，應同時符合下列 3 要件：

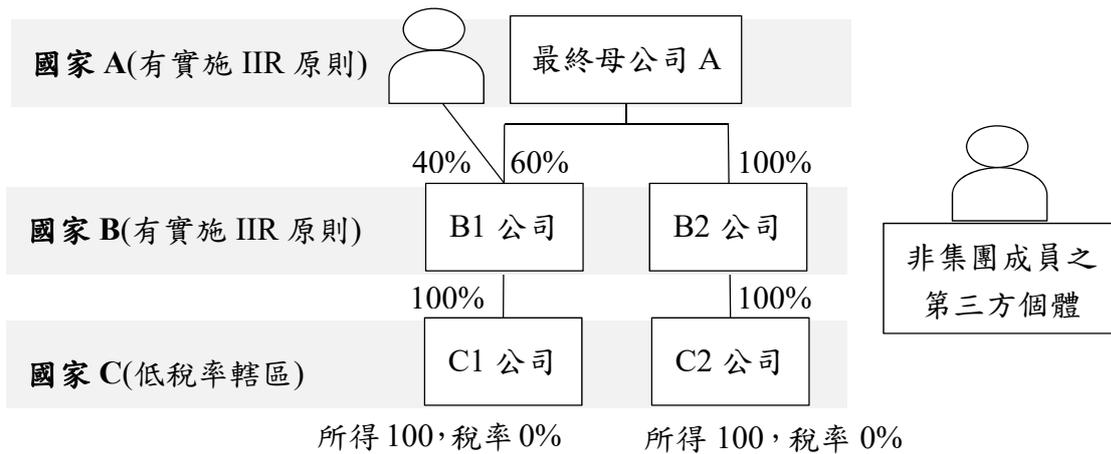
1. 原則由所有權結構中，最靠近低稅率成員之 POIP 優先適用。
2. 部分股權由「非集團成員」直接持有。
3. 當【POIP 甲】藉由【POIP 乙】間接持有低稅率成員股權，倘【POIP 乙】適用 IIR 原則，則排除【POIP 甲】適用 IIR 原則。



⁶ 參考 OECD/G20 BEPS 包容性架構 2021 年 7 月 1 日及 10 月 8 日「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」。

⁷ 考量在某些狀況下，某些股東具有優先分得盈餘之權利，其分得盈餘多寡將會影響公司全體股東各自盈餘分配比例，為避免各年度股東持股比例波動幅度過大，OECD 以 3 年平均持股比例決定是否適用分割所有權原則。

【範例 3】 分割所有權原則調和機制(假設全球最低要求稅率 15%)



1. 檢視租稅管轄區調整後有效稅率是否低於全球最低要求稅率

國家 C 有效稅率 0%，係低稅率轄區。

2. 計算補充稅金額：C1 公司及 C2 公司各產生補充稅 15 萬元【100 萬元×(15% - 0%)=15 萬元】。

3. 決定補充稅納稅義務人

(1) 最終母公司 A 雖適用 IIR 原則，惟因其子公司 B1 公司有 20% 以上股權由非集團成員持有，爰應依分割所有權原則，由 POIP(即 B1 公司)繳納補充稅 15 萬元。

(2) 最終母公司 A 適用 IIR 原則且 100% 直接或間接持有 C2 公司股權，爰依據 IIR 原則及由上到下方法，最終母公司 A 應繳納補充稅 15 萬元。

三、 轉換原則(Switch- over rule)

常設機構(permanent establishment，下稱 PE)依 GloBE 規則為集團成員，其所得及涵蓋稅應分配至 PE 所在租稅管轄區，以正確計算各租稅管轄區之有效稅率，以避免於母公司所在租稅管轄區發生母公司所得與 PE 所得混合計算之情形。

倘 PE 為低稅率成員，且母公司及 PE 所在租稅管轄區間雙邊租稅協定係採用免稅法(exemption method)消除重複課稅時，基於租稅協定優先國內稅法適用原則，母公司所在租稅管轄區將無法透過 IIR 原則就 PE 之所得課徵補充稅。為解決前述問題，OECD 訂定轉換原則，透過修正現有雙邊租稅協定方式執行，允許母公司所在租稅管轄區得運用 IIR 原則對 PE 之所得補稅至全球最低要求稅率；倘不動產所產生之所得⁸歸屬於 PE 且所適用之租稅協定採用免稅法時，轉換原則亦得適用之。

⁸ Article 6 of the OECD Model Tax Convention (OECD, 2017)

第五節、徵稅不足之支出原則(Undertaxed Payments Rule, UTPR)

UTPR 原則係為避免集團成員藉由支付予其他低稅率成員之支出列為費用減除之方式，減少其應納稅額而造成 BEPS 問題；UTPR 原則僅適用於支付予其他租稅管轄區之集團間支出，不適用於同一管轄區內產生之集團間支出。雖 IIR 原則與 UTPR 原則均為使跨國企業集團於各租稅管轄區至少負擔全球最低要求稅率，惟 UTPR 原則僅在低稅率所得無法利用 IIR 原則補稅時，始得適用，屬 IIR 原則備援機制。UTPR 原則操作流程圖如圖 6。

另外，UTPR 原則於適用初期訂有例外規定，允許跨國企業集團海外有形資產價值未超過 5,000 萬歐元，且未於 5 個以上租稅管轄區營運⁹時，於首次適用 GloBE 規則起 5 年內，免適用 UTPR 原則。

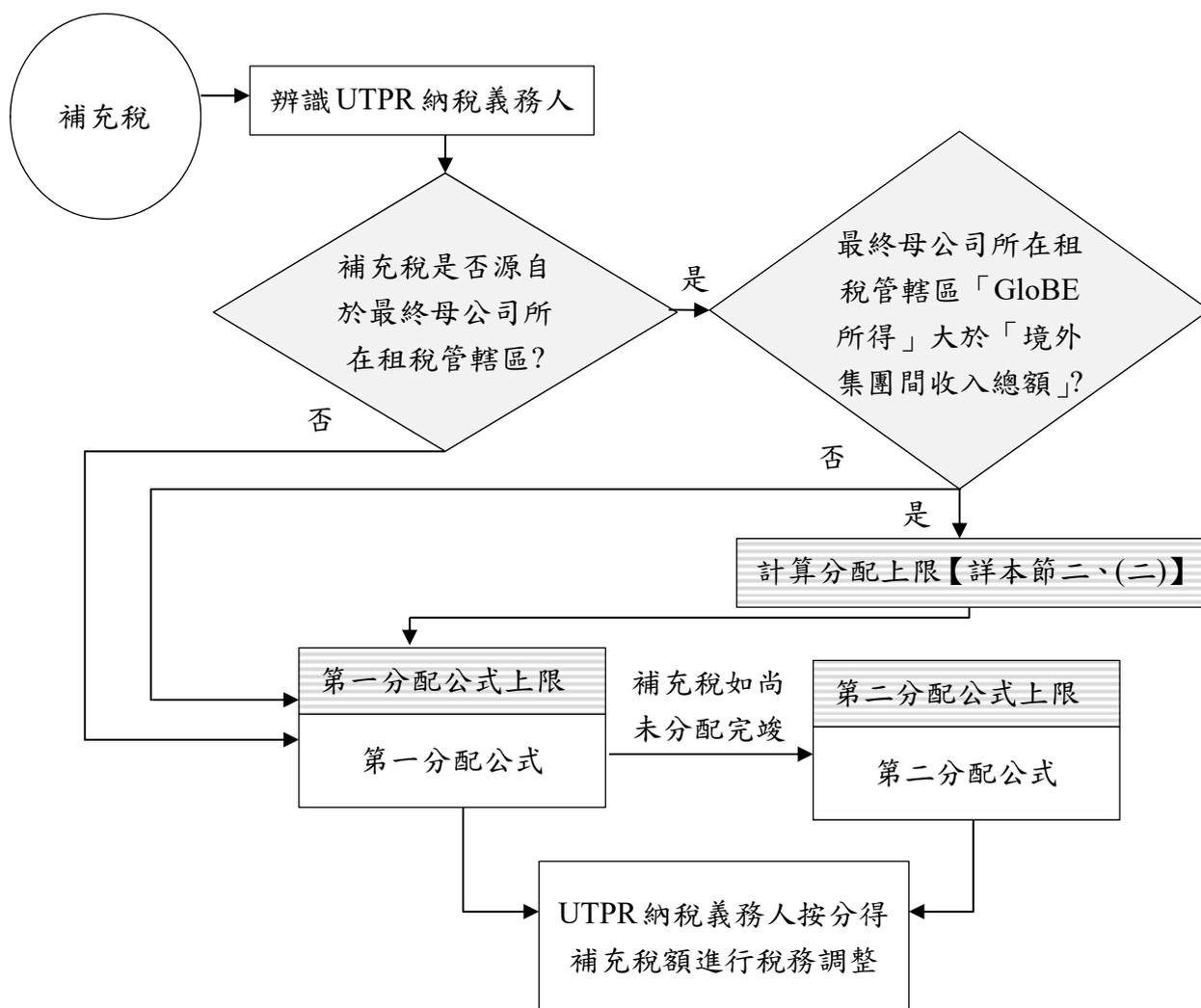


圖 6 UTPR 原則操作流程圖

⁹ 跨國企業集團於一租稅管轄區營運，係指跨國企業集團於該租稅管轄區有符合 GloBE 規則定義之集團成員。

二、 補充稅分配方式

當跨國企業集團所在各租稅管轄區均無法運用 IIR 原則徵收低稅率轄區之補充稅時，其位在該等低稅率轄區之集團成員所得係來自於其他集團成員(即由其他集團成員支付予低稅率成員之支出)，UTPR 納稅義務人所在稅捐稽徵機關即可利用 UTPR 原則，以「企業個體」為單位，依照第一分配公式分配補充稅，倘分配後仍有剩餘補充稅未被分配予 UTPR 納稅義務人時，再以第二分配公式分配剩餘補充稅；分配完竣後，再由 UTPR 納稅義務人進行稅務調整(如：限制 UTPR 納稅義務人就該筆支出列支費用)。

(一) 第一分配公式

$$\frac{\text{UTPR 納稅義務人(A)直接支付予低稅負集團成員(Z)之集團內支出}}{\text{所有 UTPR 納稅義務人直接支付予低稅負集團成員(Z)之集團內支出}}$$

(二) 第二分配公式

$$\frac{\text{UTPR 納稅義務人(A)淨集團間支出}}{\text{所有 UTPR 納稅義務人淨集團間支出}}$$

分配公式名詞定義：

1. UTPR 納稅義務人(UTPR taxpayer)

位處在實施 UTPR 原則租稅管轄區之集團成員，另為避免違反 UTPR 原則之立法精神，將補充稅額分配予低稅率轄區，UTPR 原則規定僅能將補充稅分配予位處非低稅率成員，換句話說，當集團成員位處於低稅率轄區時，即無法擔任 UTPR 納稅義務人¹⁰，該低稅率成員之直接支出或淨集團間支出亦不會納入補充稅分配公式中計算。

2. 可減除支出(deductible payments)

(1) 支出定義得參考 BEPS 行動計畫 2。

(2) UTPR 原則以應計基礎認定支出金額所屬年度。

(3) 依據支付方所在租稅管轄區一般稅法規定，該項支出得列為費

¹⁰ 依據 GloBE 規則，租稅管轄區之所得為虧損者免計算有效稅率，故虧損之租稅管轄區並非低稅率租稅管轄區，位於該轄區之集團成員仍可適用 UTPR 原則，並擔任 UTPR 納稅義務人。

用減除項目時，該筆支出始得納入補充稅分配公式計算。

3. 集團內支出(intra-group payments)

集團內支出係指同一跨國企業集團之集團成員支付予另一集團成員支出，且該筆支出係可減除支出。

4. 淨集團間支出(net intra-group expenditure)

某集團成員之淨集團間支出係指下列 2 項目差額，惟當(1)小於(2)時，淨集團間支出為零：

(1) 某集團成員所有集團內支出。

(2) 某集團成員源於其他集團成員之收入總額(即其他集團成員支付予某集團成員之集團內支出)。

三、 補充稅分配上限

UTPR 原則作為 IIR 原則備援機制，藉由 UTPR 原則調整之補充稅額，將使低稅率轄區之有效稅率提升至全球最低要求稅率，惟不得超過全球最低要求稅率，故 UTPR 原則訂有補充稅分配上限，說明如下：

(一) 分配補充稅至 UTPR 納稅義務人所在租稅管轄區之上限

1. 第一分配公式分配上限

= UTPR 納稅義務人(A)所在租稅管轄區之國內涵蓋稅稅率¹¹

× 該 UTPR 納稅義務人(A)直接支付予該低稅負集團成員(Z)之集團內支出
(即第一分配公式之分子)

2. 第二分配公式分配上限

= UTPR 納稅義務人(A)所在租稅管轄區之國內涵蓋稅稅率

× 該 UTPR 納稅義務人(A)集團內支出(排除已計入第一分配公式之集團內支出)

(二) 分配源自最終母公司所在租稅管轄區補充稅額之上限

低稅率成員之所得，可藉由 IIR 原則及 UTPR 原則予以補稅，惟當最終母公司為低稅率成員時，因其位處所有權結構最上層，無法利用 IIR

¹¹ 國內涵蓋稅包含營利事業所得稅及其他符合涵蓋稅定義之租稅。

原則予以補稅，僅得藉由 UTPR 原則補徵補充稅額。因 UTPR 原則無法適用 IIR 原則特有之 IIR 租稅抵減等機制調節暫時性差異，致最終母公司遵循成本及租稅負擔程度將大於位處同一低稅率轄區之子公司。為避免此情形，OECD 建議各國可推行國內最低稅負制(Alternative Minimum Tax)，以確保最終母公司所在租稅管轄區之有效稅率不低於全球最低要求稅率。

另一方面，當最終母公司位處低稅率轄區，且該最終母公司所得僅有小部分源自於境外租稅管轄區之所得時，倘其境外業務所在租稅管轄區須依 UTPR 原則補徵該最終母公司稅額，將不利於其拓展境外業務，因此，當藉由 UTPR 原則分配源自最終母公司所在租稅管轄區補充稅額，且當最終母公司所在租稅管轄區之所有集團成員之「GloBE 所得」大於「境外集團間收入總額」時，須計算分配源自於最終母公司所在租稅管轄區補充稅額上限：

分配源自最終母公司所在租稅管轄區之集團成員(B)補充稅額上限

= 補充稅率

× $\frac{\text{集團成員(B)調整後 GloBE 所得}}{\text{最終母公司所在租稅管轄區之調整後 GloBE 所得}}$

× 境外集團間收入總額

名詞定義：

- (1) 境外集團間收入總額：最終母公司所在租稅管轄區之集團成員自境外租稅管轄區之集團成員¹²取得之收入(即境外租稅管轄區之集團成員支付予最終母公司所在租稅管轄區集團成員之支出)。
- (2) 因補充稅額分配上限是以企業個體為單位計算，倘最終母公司所在租稅管轄區有多個集團成員時，須按其調整後 GloBE

¹² 包含 UTPR 納稅義務人及其他集團成員

所得比率分配補充稅額上限。

- (3) 補充稅率(Top-up Tax Percentage)：當最終母公司所在租稅管轄區之有效稅率¹³低於全球最低要求稅率時，其與全球最低要求稅率之差額即補充稅率。

四、 UTPR 原則徵收補充稅方式

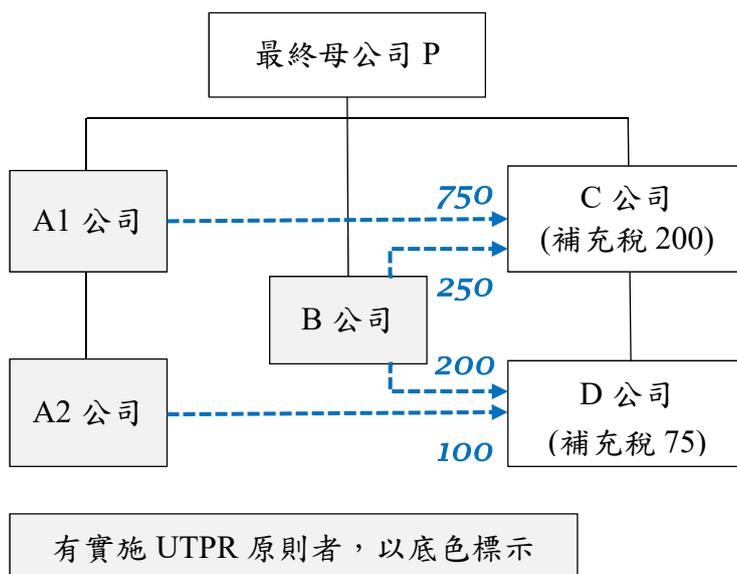
藉由上述方式將補充稅分配予各 UTPR 納稅義務人後，OECD 未限制 UTPR 納稅義務人所在租稅管轄區之補徵稅額方式，補徵方式可由各租稅管轄區國內法立法程序自行選擇，例如：限制或拒絕列報費用或損失、直接補稅、減少租稅免稅額、設算所得等。倘一租稅管轄區係採用限制或拒絕列報費用或損失方式補徵補充稅，其應剔除之費用金額係補充稅額除以營利事業所得稅稅率，舉例來說，若 UTPR 納稅義務人分得補充稅 10 元，其營利事業所得稅稅率 25%，則該 UTPR 納稅義務人應剔除費用 40 元(=10 元÷25%)。

倘藉由前開方式無法補徵所有分配予 UTPR 納稅義務人之補充稅額(如：一租稅管轄區採用限制或拒絕費用扣抵方式補徵補充稅，惟該 UTPR 納稅義務人無足夠費用可供剔除)，該調整程序可延至後續年度¹⁴賡續調整。

【範例 4】第一分配公式(不考慮任何上限)

1. 假設條件

- (1) 跨國企業集團位處租稅管轄區 P、A、B、C 及 D，最終母公司 P 位於國家 P，並且直接持有 A1 公司(位於國家 A) 100% 股權、B 公司(位於國家 B) 100% 股權及 C 公司(位於國家 C) 100% 股權；A1 公司直接持有 A2 公司(位於



¹³ 依據 GloBE 規則調整後之有效稅率。

¹⁴ OECD 目前建議合理調整期間為 2-3 年。

國家 A)100%股權；C 公司直接持有 D 公司(位於國家 D)100%股權。

(2) 國家 P 及國家 C 未實施 IIR 原則，國家 A 及國家 B 有實施 UTPR 原則，位於該等國家之 P、A1、A2、B 公司均非低稅率成員。

(3) 國家 C 及國家 D 為低稅率轄區，經計算國家 C 補充稅為 200 萬元，國家 D 補充稅為 75 萬元。

(4) 非低稅負成員直接支付予低稅負成員之集團內支出

A. A1 公司直接支付予 C 公司 750 萬元。

B. A2 公司直接支付予 D 公司 100 萬元。

C. B 公司分別直接支付予 C 公司 250 萬元及 D 公司 200 萬元。

2. 第一分配公式

UTPR 納稅義務人	分配 C 公司補充稅	分配 D 公司補充稅	分得補充稅
A1 公司	$200 \times \frac{750}{(750 + 250)} = 150$	-	150
A2 公司	-	$75 \times \frac{100}{(200 + 100)} = 25$	25
B 公司	$200 \times \frac{250}{(750 + 250)} = 50$	$75 \times \frac{200}{(200 + 100)} = 50$	100
合計	200	75	275

【範例 5】第二分配公式(不考慮任何上限)

1. 假設條件

(1) 組織架構假設延續範例

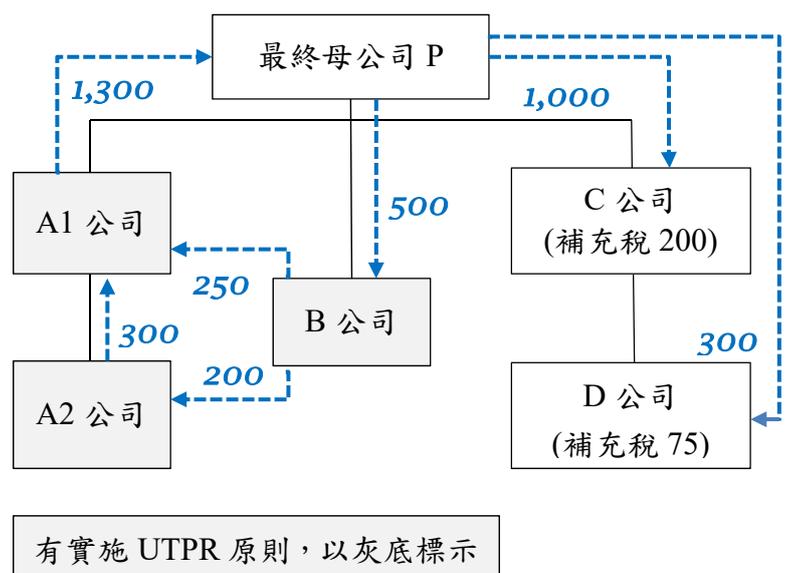
4。

(2) 集團內支出

A. A2 公司直接支付予 A1 公司 300 萬元。

B. A1 公司直接支付予 P 公司 1,300 萬元。

C. B 公司分別直接支付予 A1 公司 250 萬元



及 A2 公司 200 萬元。

D. P 公司分別直接支付予 B 公司 500 萬元、C 公司 1,000 萬元及 D 公司 300 萬元。

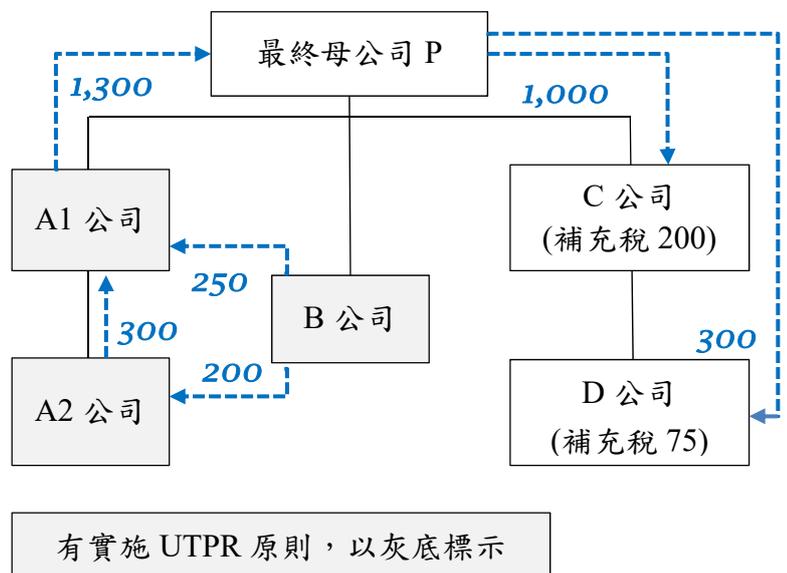
2. 因 UTPR 納稅義務人 A1 公司、A2 公司及 B 公司未直接支付予 C 公司及 D 公司費用，無法利用第一分配公式分配補充稅，爰採第二分配公式分配補充稅。

3. 第二分配公式

UTPR 納稅義務人	源於其他集團成員之收入總額	集團內支出	淨集團間支出	分得補充稅
A1 公司	300+250=550	1,300	550-1,300=(750)	$275 \times \frac{750}{850} = 242$
A2 公司	200	300	200-300=(100)	$275 \times \frac{100}{850} = 33$
B 公司	500	250+200=450	0	0
合計			850	275

【範例 6】第二分配公式(不考慮任何上限)

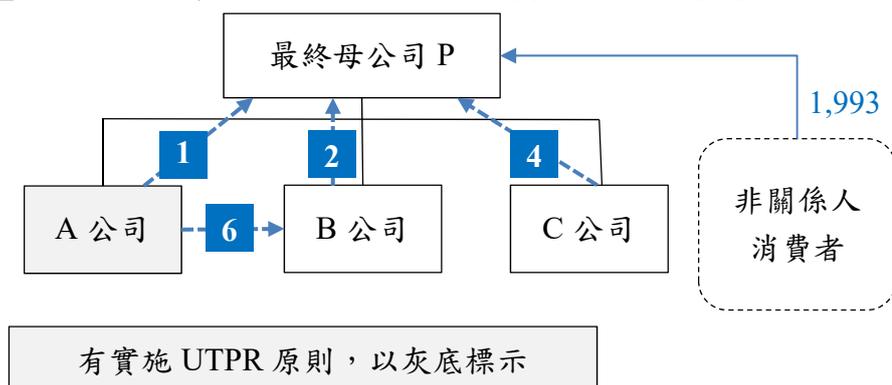
1. 假設條件：延續範例 5 假設條件，惟 B 公司為低稅率成員，且 P 公司未直接支付予 B 公司費用。
2. 因 B 公司為低稅率成員，不能擔任 UTPR 納稅義務人，又 UTPR 納稅義務人 A1 公司及 A2 公司未直接支付予 C 公司及 D 公司費用，無法利用第一分配公式分配補充稅，爰採第二分配公式分配補充稅。



3. 第二分配公式

UTPR 納稅義務人	源於其他集團成員之收入總額	集團內支出	淨集團間支出	分得補充稅
A1 公司	300+250=550	1,300	550-1,300=(750)	$275 \times \frac{750}{850} = 242$
A2 公司	200	300	200-300=(100)	$275 \times \frac{100}{850} = 33$
合計			850	275

【範例 7】分配源自最終母公司所在租稅管轄區補充稅



1. 假設條件

- (1) 跨國企業集團位處租稅管轄區 P、A、B 及 C，最終母公司 P 位於國家 P，並且直接持有 A 公司(位於國家 A) 100% 股權、B 公司(位於國家 B) 100% 股權及 C 公司(位於國家 C) 100% 股權。
- (2) 國家 P 未實施 IIR 原則，收入 2,000 億元、費用 1,720 億元及利潤 280 億元，故有效稅率 14%(=利潤 280 億元÷收入 2,000 億元)，另假設全球最低要求稅率 15%，爰 P 公司為低稅率最終母公司，補充稅率為 1%(=15% - 14%)，補充稅為 2.8 億元(=280×1%)。
- (3) 國家 A、國家 B 及國家 C 非低稅率轄區，僅有國家 A 實施 UTPR 原則且其營利事業所得稅率為 20%。
- (4) 非低稅負成員直接支付予低稅負成員之集團內支出
 - A. A 公司直接支付予 P 公司 1 億元。
 - B. B 公司直接支付予 P 公司 2 億元。
 - C. C 公司直接支付予 P 公司 4 億元。

2. 跨國企業集團於國家 P 之 GloBE 所得 280 億元，該集團最終母公司 P 取自境外集團間收入總額 7 億元(=1+2+4)，因為 GloBE 所得大於境外集團間收入

總額，須計算「分配源自最終母公司所在租稅管轄區補充稅額上限」：補充稅率 $1\% \times$ 境外集團間收入總額 7 億元 = 700 萬元，爰應分配補充稅降成 700 萬元。

3. 因只有 A 公司為 UTPR 納稅義務人，依據第一分配公式，補充稅將全數分配予 A 公司，另因第一分配公式分配上限為 2 千萬元(=20% \times 1 億元)，高於補充稅 700 萬元，爰實際分配予 A 公司之補充稅為 700 萬元。

第六節、簡化措施

GloBE 規則以租稅管轄區別為基礎計算有效稅率，考量許多大型跨國企業集團營業範圍常擴及 100 多個租稅管轄區，其適用 GloBE 規則計算有效稅率之複雜度相當高，又其中多數租稅管轄區之有效稅率高於全球最低要求稅率，爰外界在歷次座談會中，持續要求 OECD 簡化相關機制以降低遵循成本。目前 OECD 提出下列簡化措施方案，未來可能擇取其中幾項措施執行：

一、 國別報告有效稅率安全港(ETR safe-harbor)

GloBE 規則適用對象與國別報告之合併收入門檻相同(7.5 億歐元)，亦即適用 GloBE 規則之跨國企業集團亦須申報國別報告，OECD 擬藉由國別報告(1)所得稅前損益及(2)當期應付所得稅數據計算各租稅管轄區之有效稅率，倘該有效稅率高於一定門檻(可能高於全球最低要求稅率)，即可免適用 GloBE 規則。惟因國別報告適用之會計原則與欄位呈現方式與 GloBE 規則仍有差異，部分數據仍需進行調整始可計算符合 GloBE 規則之有效稅率。

二、 最低利潤排除門檻(De minimis profit exclusion)

當跨國企業集團於某租稅管轄區之稅前利潤低於某個比率或某個特定金額時，該租稅管轄區即排除適用 GloBE 規則，此簡化措施雖仍需要計算各租稅管轄區之稅前利潤，但可免除計算符合排除門檻之租稅管轄區涵蓋稅。

三、 單一有效稅率適用多個年度

當某一租稅管轄區有效稅率高於特定門檻(可能係以單年度或多年度為基礎，該門檻可能高於全球最低要求稅率)時，跨國企業集團將可豁免計算該轄區數個年度(可能是3年至5年)有效稅率。此一措施仍須計算各租稅管轄區之有效稅率，始得評估其是否符合排除門檻，簡化效果不大。

四、 租稅行政指引

依據各租稅管轄區稅制評估於該轄區企業之租稅負擔程度，倘該等企業有效稅率通常大於全球最低要求稅率，即認定屬低風險租稅管轄區，跨國企業集團免計算低風險租稅管轄區之有效稅率。

第叁章、結論與建議

我國為國際社會成員之一，跨境投資與貿易為我國經濟命脈，無論企業或我國政府，均有必要迅速掌握全球最低稅負制規定，無法置身事外，爰建議企業及我國政府均密切關注相關進展，並審慎評估因應：

一、 跨國企業集團方面

在國際間反避稅趨勢下，各國開始建立防杜租稅規避之合作機制，配合修正相關稅法，以避免稅基侵蝕、維護合理稅收並避免遭各國稽徵機關質疑為低稅率轄區，未來跨國企業集團應改變租稅規劃思維，重新回歸經濟因素之考量，檢視及調整現行投資架構、營運策略、交易模式，應按於各國經營之實質經濟活動，合理分配利潤，避免被認定為有侵蝕稅基或移轉利潤情形，降低稅務風險。

二、 我國政府方面

(一) 謹慎提供租稅獎勵措施，應加強提升稅制穩定度及確定性

1. 全球最低稅負制之目的在降低各國租稅競相逐底之誘因，倘企業過度享受租稅獎勵措施而有效稅率低於全球最低要求稅率，致其集團成員遭其他國家補稅，將抵銷租稅優惠措施獎勵效果，亦形同以稅收補貼他國政府國庫。
2. 第二支柱將削弱租稅獎勵措施吸引跨國企業投資之效果，未來我國應更注重租稅制度穩定性、降低遵循成本及租稅確定性。除此之外，亦可利用其他非租稅措施吸引外資，如：高階技術人才、穩定法治與政治環境、有效爭議解決機制或完善基礎建設等。

(二) 應持續關注國際反避稅制度發展，全面檢視國內相關稅制

全球最低稅負制將使跨國企業集團於各租稅管轄區至少負擔全球最低要求稅率，建議我國政府應全面檢視國內相關稅制，是否會造成企業有效稅率低於全球最低要求稅率之情形，並思考導入相關反避稅制度或提高稅率之必要性，以保護國內稅收，並降低跨國企業集團遵循全球最低稅負制之成本。

第肆章、參考文獻

- Tan, A., & Ho. J (2021, September 3). *A Global Minimum Level of Taxation* [Conference presentation]. 2021 Signature Conference, Singapore.
- OECD. (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation- Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. <http://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.
- OECD. (2021, July), *Statement on a Two-Pillar Solution to Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD. (2021, October), *Statement on a Two-Pillar Solution to Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.