

出國報告（出國類別：其他類別）

參加經濟合作暨發展組織（OECD）
韓國多邊稅務中心及馬來西亞
「租稅優惠與全球企業最低稅負制」
視訊報告

服務機關：財政部國際財政司、財政部綜合規劃司、
財政部賦稅署

姓名職稱：吳專員珍菊、范專員良芳、
黃科員千瑞、吳科員振德

會議日期：112年3月6日

報告日期：112年5月18日

摘要

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）韓國多邊稅務中心（Korea Multilateral Tax Centre）及馬來西亞於 2023 年 3 月 6 日舉辦「租稅優惠與全球企業最低稅負制」（Tax Incentives and the Global Minimum Tax）線上稅務研討會，聚焦討論 OECD 2022 年 10 月發布「租稅優惠及全球企業最低稅負制」（Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax）報告相關內容，包括各國租稅優惠措施及其受全球反稅基侵蝕規則【Global anti-Base Erosion Rules（下稱 GloBE 規則），即全球企業最低稅負制】之影響，並以範例計算說明補充稅（top-up tax）之徵收方式，及對各國衝擊及因應之道，期為各國制定政策時提供參考及建議。

本次會議與會人員涵蓋各國財稅官員、OECD、及歐盟（European Union, EU）等國際組織代表，本次與會除能提升我國對國際租稅議題之參與度，亦有助於瞭解不同租稅優惠措施與 GloBE 規則之關聯性，更可作為我國未來推行 GloBE 規則及租稅優惠措施之參考，實為難得之經驗。

參加經濟合作暨發展組織 (OECD)「租稅優惠與全球企業最低稅負制」視訊報告

壹、 會議目的.....	4
貳、 會議過程.....	4
參、 研討會議內容	5
一、 實施租稅優惠措施背景	5
二、 GloBE 規則	8
三、 GloBE 規則影響分析架構	13
四、 GloBE 規則與租稅優惠措施設計之關聯性	14
五、 租稅優惠影響評估指引	17
六、 政策制定者指引	21
七、 問卷投票	23
肆、 心得及建議	24

壹、會議目的

本次研討會主要係介紹已開發國家及開發中國家運用租稅優惠措施之情形，及 GloBE 規則對不同租稅優惠措施之影響方式，供各國未來制定租稅政策時參考。

貳、會議過程

本次會議於 2023 年 3 月 6 日由 OECD 韓國多邊稅務中心及馬來西亞舉辦，採視訊方式，先由主講人 Ana Cinta Gonzalez Cabral 及 Tom Zawisza 簡介 2022 年 10 月發布之「租稅優惠及全球企業最低稅負制」報告內容，並製作問卷蒐集各與會代表意見。

我國由財政部國際財政司吳專員珍菊、財政部綜合規劃司黃科員千瑞與財政部賦稅署范專員良芳及吳科員振德代表參加，我國代表於本次會議中，藉由主講人介紹，充分瞭解國際間實施租稅優惠措施情形，及 GloBE 規則對不同租稅優惠措施之影響方式。

參、研討會議內容

一、實施租稅優惠措施背景

OECD 代表 Ana Cinta Gonzalez Cabral 簡要說明各國政府租稅優惠措施實施背景、類型、效益、稅收損失、法據及授權機關等情形：

(一)簡介

租稅優惠措施係各國政府為達成各項政策目標（如吸引外資、促進經濟成長率、經濟發展及導正市場失靈），提供異於基本稅制體系之租稅措施，通常在發展中國家廣泛運用（開發中國家及新興國家公司所得稅租稅優惠情形如圖 1），尤以降低所得稅率為主，其所造成之稅收損失有時相當可觀，進而影響政府財政；跨國企業集團受惠於各國競相採行租稅優惠措施，租稅負擔程度普遍較低。租稅優惠依其計算基礎，分成 2 種類型：

1. 支出基礎型（**expenditure-based**）租稅優惠：如提高特定企業投資支出加倍減除。
2. 所得基礎型（**income-based**）租稅優惠：如提供特定企業優惠稅率或免稅。

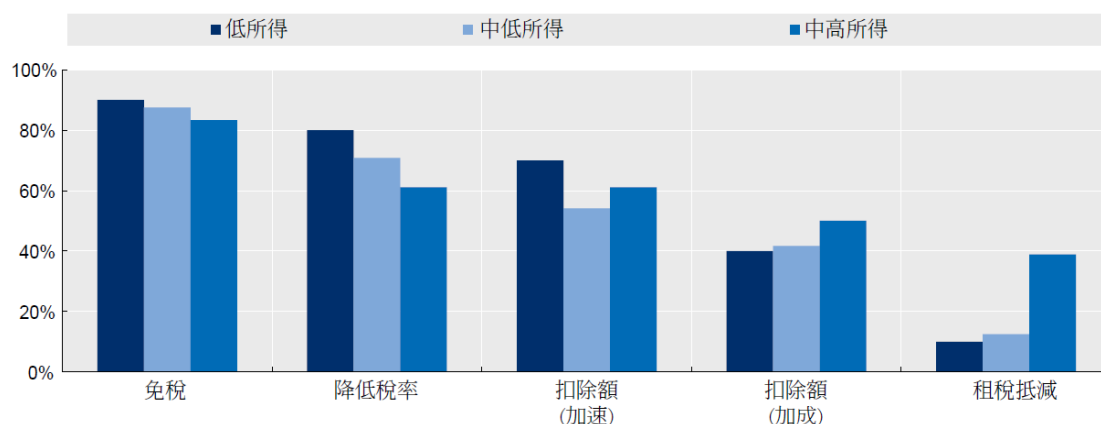


圖 1 開發中國家及新興國家運用公司所得稅租稅優惠之情形

(二)有效性

評估租稅優惠措施有效性，關鍵因素在於實施該租稅優惠措施之相關成本效益，及跨國企業因不同租稅管轄區實施各項租稅優惠措施而從事實質投資或租稅規劃之交互效果。租稅優惠措施有效性主要取決於制度設

計及框架條件：

1. 支出基礎型租稅優惠較具政策有效性，原因包括：
 - (1) 直接影響投資成本。
 - (2) 與經濟實質有更直接連結。
2. 所得基礎型租稅優惠較不能達成支持投資目的，原因包括：
 - (1) 可能僅吸引較容易移轉之投資和短期投資。
 - (2) 過於優惠之措施可能會提供投資者賺取暴利機會。
 - (3) 較為優惠之措施可能產生移轉利潤機會。

(三)實質稅收損失

藉由稅法或其他法令針對特定個人、團體或事項給予之租稅減免，將造成稅基侵蝕與稅收損失，成為政府隱藏之支出（即稅式支出），目前多數國家因難以明確推估租稅優惠措施產生之稅收損失，故未揭露及估算稅式支出之稅收影響數，容易導致政府依賴租稅優惠措施，造成鉅額稅收損失（公司所得稅稅收及稅式支出占全部稅收比率如圖 2）。再者，開發中國家對公司所得稅稅收具高度依賴性，OECD 代表認為政府更應謹慎衡酌藉由租稅優惠措施促進投資與保護政府財政穩健間之平衡。

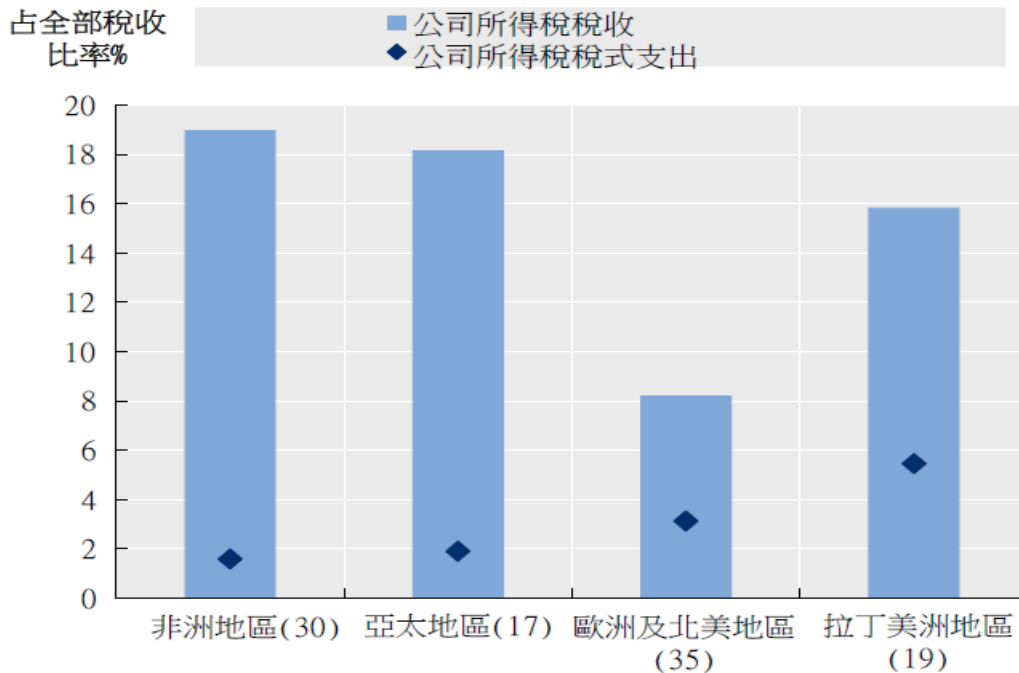


圖 2 公司所得稅稅收及稅式支出占全部稅收比率（以區域分）

(四) 跨國企業集團於各租稅管轄區利潤分配情形

OECD 代表闡述跨國企業集團運用全球各租稅管轄區提供之租稅優惠措施進行租稅規劃，致其集團成員所在租稅管轄區之實質稅率多低於 15%，尤以其位在新興國家及開發中國家之集團成員實質稅率偏低之情形更為明顯（如圖 3）。

較狹窄之稅基將降低國內資源調配（domestic resource mobilisation, DRM¹）能力，又開發中國家更易暴露於利潤移轉風險，致侵蝕稅基進而加大稅收損失。

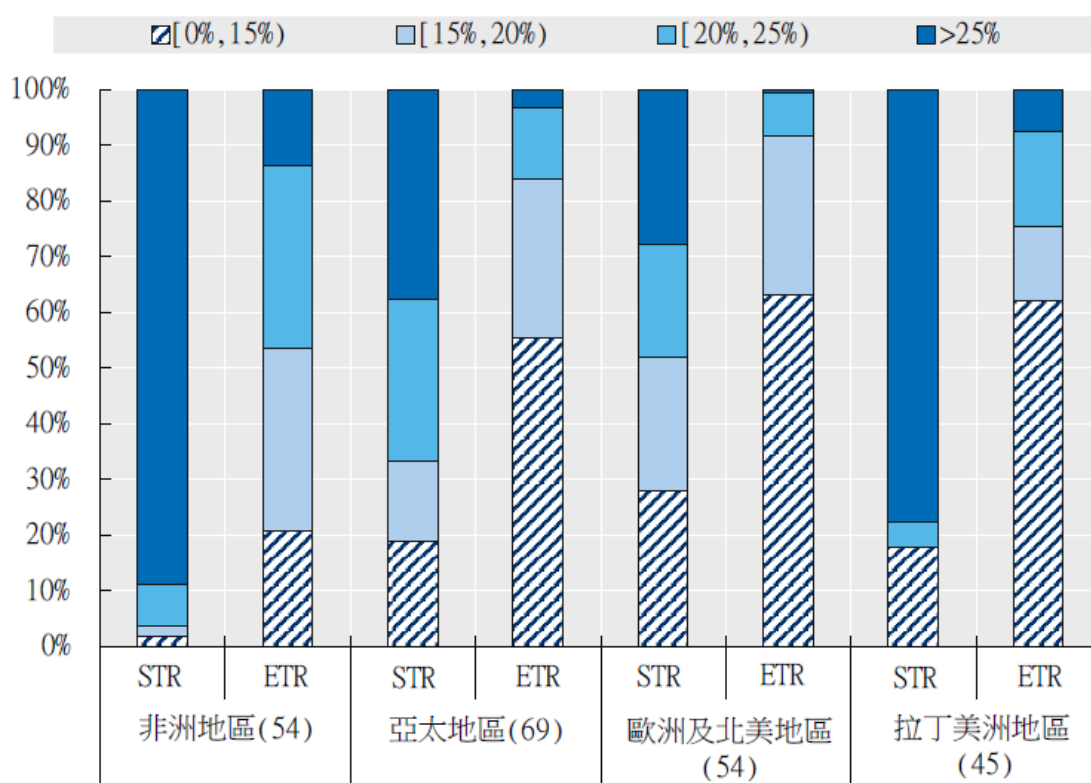


圖 3 2018 年利潤超過 7.5 億歐元跨國企業之國外分支機構平均稅率
(註：STR=法定稅率 Statutory Tax Rate；ETR=實質稅率 Effective Tax Rate)

(五) 公司所得稅租稅優惠措施常由不同機關管轄

租稅優惠措施常制定於不同權責機關管轄之法律（OECD 整理各國租稅優惠措施之法據及授權機關如圖 4），此外，評估政策有效性及檢討程序亦須蒐集相關成本效益資料並進行分析，再由相關機關審慎評估後方

¹指國家取得國內收入以提供服務予其國民之過程。（<https://www.usaid.gov/domestic-resource-mobilization>）

能決定，評估及改革過程相對緩慢，使租稅優惠措施之運用缺乏效率。

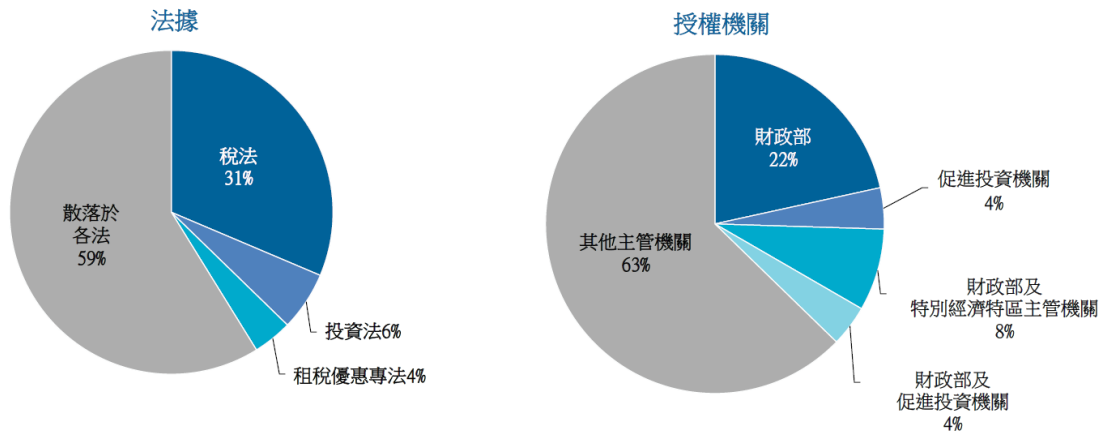


圖 4 各國公司所得稅租稅優惠措施之法據及授權機關²

二、GloBE 規則

OECD 代表 Ana Cinta Gonzalez Cabral 就 GloBE 規則之簡介、稅收及其他層面影響、各國推行情形、關鍵組成因素、適用步驟及簡單釋例介紹如下：

(一)簡介

OECD 於 2019 年提出 GloBE 規則，要求全年合併年收入達 7.5 億歐元之跨國企業集團，於集團成員所在之各租稅管轄區實質負擔之稅率未達最低稅率 15% 部分繳納補充稅，世界各國刻研議實施 GloBE 規則，以接軌國際租稅趨勢，確保其課稅權，預計最早於 2024 年實施。又 GloBE 規則將跨國企業集團於所在租稅管轄區之實質活動納入考量，於該轄區從事實質經濟活動愈多，其須繳納之補充稅愈少。

(二)稅收影響數

依 OECD 報告指出，倘各國逐步實施 GloBE 規則，大型跨國企業集團除應繳納補充稅外，GloBE 規則亦降低其將利潤移轉至低稅負租稅管轄區之誘因，預估未來租稅收入將隨著時間推移逐漸增加。

² 統計範圍：OECD 租稅優惠資料庫之 52 國 467 項公司所得稅租稅優惠措施。

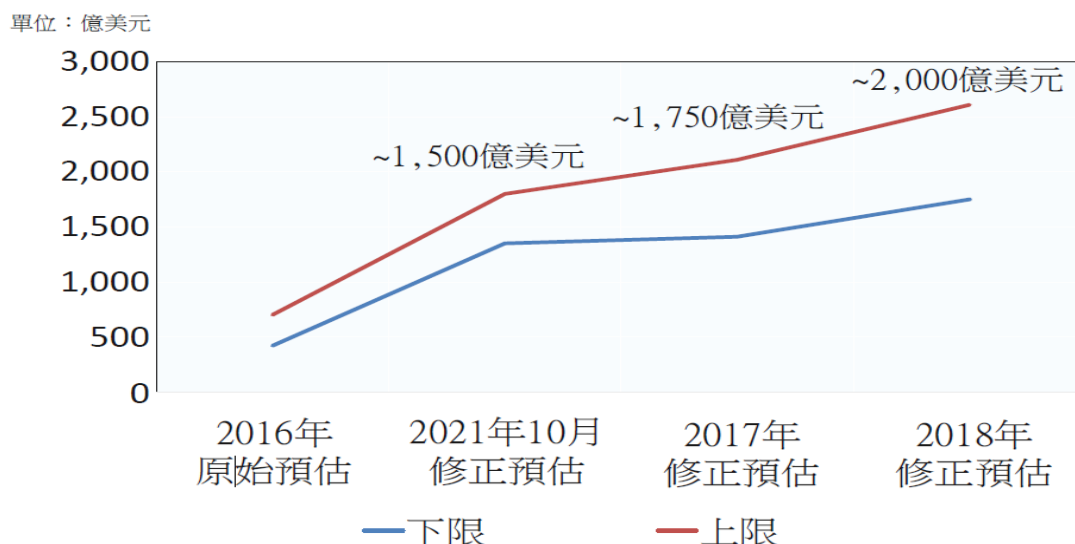


圖 5 2016 年至 2018 年實施 GloBE 規則預估可增加稅收

(三)其他非稅影響層面

依 OECD 報告指出，各國實施 GloBE 規則後，除帶來新收入來源外，將降低企業要求政府提供租稅優惠措施之壓力、減少租稅競爭、提升非稅因素對投資決策之攸關性、降低企業利潤移轉誘因，從而為跨國企業集團創造更為公平競爭之環境。



圖 6 GloBE 規則其他非稅影響層面

(四)包容性架構 (Inclusive Framework, IF) 成員推行情形



圖 7 IF 成員推行 GloBE 規則情形

(五)關鍵組成因素

國內法		
<p>適用範圍</p> <p>V 年收入達 7.5 億歐元之跨國企業集團</p> <p>X 排除實體</p>	<p>實質稅率計算</p> <ul style="list-style-type: none"> • 以各集團成員之個體財務報表數據進行特定調整 • 按租稅管轄區別計算 • 若有效稅率低於 15% 需計算補充稅 	<p>實質性所得排除</p> <ul style="list-style-type: none"> • 排除以有形資產帳面價值及員工薪資成本設算之報酬 • 排除國際海運所得 • 微量豁免門檻
<p>補充稅</p> <ul style="list-style-type: none"> • 適用於超額利潤 • 以租稅管轄區別計算補充稅 	<p>所得涵蓋原則 (Income Inclusion Rule, IIR)</p> <p>由最終母公司或其他母公司繳納低稅負集團成員之補充稅</p>	<p>徵稅不足支出原則 (Undertaxed Payment Rule, UIPR)</p> <p>備援機制，適用於無法依 IIR 原則課徵之補充稅</p>

圖 8 GloBE 規則關鍵組成因素

1. 適用對象

跨國企業集團前 4 年度至少 2 年度合併財務報表年收入達 7.5 億歐元者即須適用 GloBE 規則，但排除實體（包含政府實體、國際組織、非營利組織、退休基金等實體）得免適用 GloBE 規則。

2. 實質稅率 (ETR)

(1) GloBE 損益

各集團成員個體財務報表損益係計算各集團成員 GloBE 損益之基礎，集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記錄。

(2) 涵蓋稅 (covered tax)

涵蓋稅係企業實體當年度繳納具所得稅性質之稅款，包括 (1) 企業實體之所得或利潤課徵之稅額 (含對已分配利潤課徵之稅額)、(2) 替代一般所得稅制所課徵之任何稅額 (如納稅義務人對政府之強制性無償給付)、及 (3) 對保留盈餘及公司權益課徵之稅額。

(3) 計算 ETR

ETR 係按租稅管轄區別計算，跨國企業集團應先加總各租稅管轄區內集團成員之調整後涵蓋稅及 GloBE 損益，並以調整後涵蓋稅合計數除以 GloBE 損益合計數，即為各租稅管轄區之 ETR。

$$\text{該轄區 ETR} = \frac{\sum_{\text{該轄區集團成員}} \text{調整後涵蓋稅}}{\sum_{\text{該轄區集團成員}} \text{GloBE 損益}} \times 100\%$$

3. 排除所得

(1) 實質性所得排除 (Substance Based Income Exclusions, SBIE)

實質性所得係按跨國企業集團之集團成員有形資產帳面價值、薪資費用及一定利潤率設算³。

(2) 國際運輸所得

(3) 微量豁免門檻 (De minimis exclusion)⁴

4. 補充稅

補充稅係按租稅管轄區別計算，將補充稅稅率及超額利潤 (Excess Profit)⁵之乘積，加上當期增額補充稅額後，再減除於合格國內補充稅制 (QDMTT) 課徵之餘額。

³ SBIE=薪資成本利潤率×適格員工薪資成本+有形資產利潤率×適格有形資產帳面價值；前開薪資成本及有形資產利潤率，OECD 考量制度施行初期須提供跨國企業集團適應期，故於 2033 年度以前訂定較高的利潤率 (5%-10%)，2033 年度 (含) 以後統一為 5%。

⁴ 當跨國企業集團於一租稅管轄區同時符合下列 2 條件者，該區之補充稅額視為 0：

(1) 3 年平均 GloBE 收入低於 1,000 萬歐元；

(2) 3 年平均 GloBE 損益低於 100 萬歐元或為損失。

⁵ 超額利潤係 GloBE 損益減除實質性所得之餘額。

5. 所得涵蓋原則 (Income Inclusive Rule, IIR)

由跨國企業集團之最終母公司或其他母公司繳納補充稅。

6. 徵稅不足支出原則 (Undertaxed payment rule, UTPR)

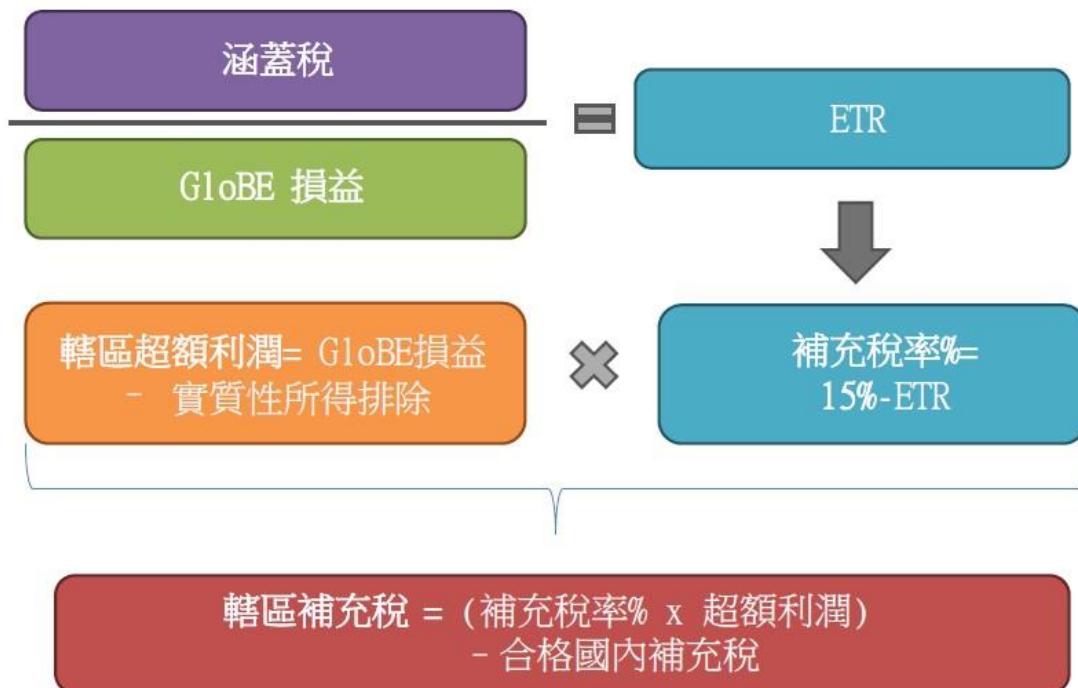
IIR 原則之備援機制，當母公司所在租稅管轄區無法藉由 IIR 原則對跨國企業集團課徵補充稅時，實施 UTPR 原則之租稅管轄區得透過 UTPR 原則課徵該等剩餘補充稅。

(六)適用步驟

1. 辨認適用之跨國企業集團及其集團成員所在租稅管轄區。
2. 決定各集團成員 GloBE 損益。
3. 決定各集團成員涵蓋稅。
4. 計算各租稅管轄區 ETR 及補充稅。
5. 依序適用 IIR 原則或 UTPR 原則。

(七)簡單釋例

假設一國公司所得稅稅率 10%，當收入為 1,000 元時，應納稅負為 100 元 (=1000x10%)，在沒有租稅扣抵情況下，其適用 GloBE 規則前應納稅負為 100 元，ETR 為 10%。又假設無實質性所得及合格國內補充稅，應繳納補充稅 50 元，ETR 從 10% 上升至 15%。



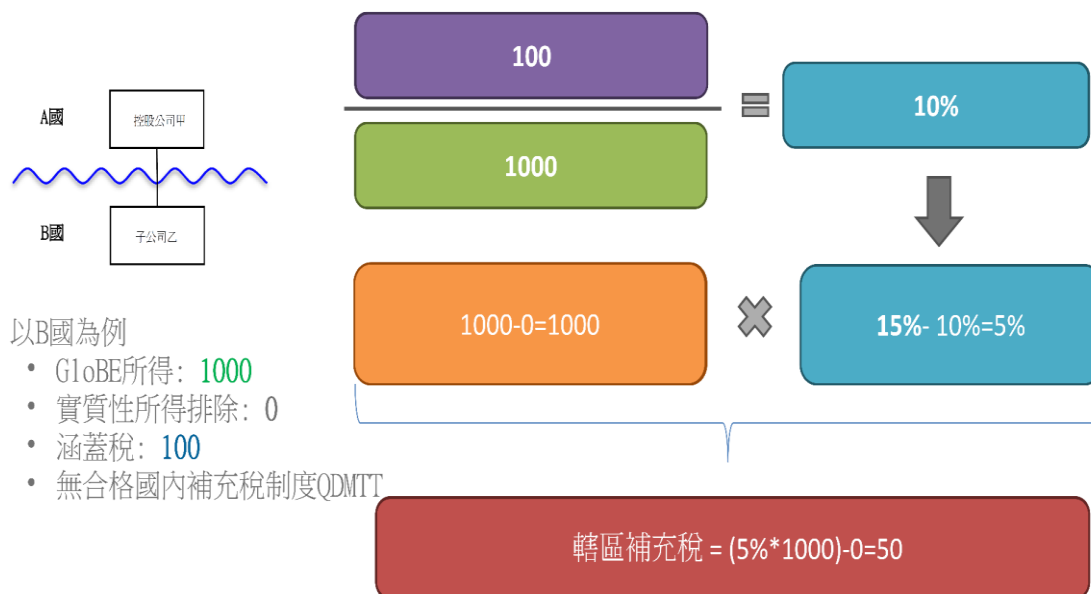


圖 9 ETR 及補充稅計算公式

三、GloBE 規則影響分析架構

OECD 代表 Ana Cinta Gonzalez Cabral 說明 GloBE 規則對各租稅管轄區之影響程度不同，取決於各租稅管轄區公司所得稅制、租稅政策及跨國企業集團於該轄區之營運活動，各租稅管轄區評估 GloBE 規則影響程度時，可分別就租稅管轄區層次、實體層次及租稅優惠措施層次進行分析：

(一)租稅管轄區層次

1. 公司所得稅制

法定稅率高低、稅基涵蓋範圍大小皆會影響課徵補充稅之可能性，例如法定稅率較高的國家，即使提供部分所得租稅優惠措施（如權利金收入免稅），整體實質稅率仍可能高於 15%。

2. 國際租稅措施

母公司所在國如有受控外國企業制度（Control Foreign Company, CFC），計算該 CFC 所在租稅管轄區之 ETR 時，得將母公司依 CFC 制度繳納之稅款計入 CFC 所在租稅管轄區 ETR 之分子，提升其 ETR。

(二)實體層次

1. 僅影響適用 GloBE 規則之實體

2. 實質經濟活動

如跨國企業集團於該租稅管轄區有執行實質經濟活動，得自補充稅稅基中排除實質性所得，減少其受 GloBE 規則之影響。

3. 轄區混同

如跨國企業集團於一租稅管轄區內有多個集團企業成員，因 ETR 係以租稅管轄區別為單位，高稅負所得及低稅負所得混同計算後，得降低 GloBE 規則之影響。

(三)租稅優惠措施層次（詳第四點）

四、GloBE 規則與租稅優惠措施設計之關聯性

OECD 代表 Tom Zawisza 說明，不同租稅優惠措施對 GloBE 規則影響程度不同，以下分就 4 個面向分析之：

(一)適格納稅義務人（Qualifying Taxpayer）

若租稅優惠措施適用對象免適用 GloBE 規則（如：獨立之新設立公司、中小企業或小型跨國企業集團），則該租稅優惠措施將不影響 GloBE 規則計算結果。

(二)租稅工具（Tax Instrument）

租稅工具可能係永久降低企業應納稅負（永久性差異），亦可能僅是遞延企業繳納稅負之時間點（暫時性差異），且不同租稅工具以不同方式影響 GloBE 規則 ETR 之分子（涵蓋稅）及分母（GloBE 損益）（詳表 1 及表 2），故對 GloBE 規則影響程度不一。

表 1 租稅工具對 GloBE 規則影響程度

影響機率	租稅工具
極可能影響	1. 全額免稅（如：租稅假期） 2. 部分免稅 3. 優惠稅率 4. 費用加成減除 5. 租稅抵減
較不會影響	1. 對存續期間較短之無形資產提供加速折舊措施 2. 立即費用化 3. 適格可退還租稅抵減（Qualified Refundable Tax Credits, QRTC） ⁶

⁶ 適格可退還租稅抵減係指租稅管轄區於集團成員符合該轄區授予租稅抵減要件之 4 年內，以現

影響機率	租稅工具
不影響（註）	1. 對有形資產提供加速折舊或立即費用化措施 2. 研發費用立即費用化 3. 處分有形資產之利得再投資

（註）此 3 類均為轉回例外應計項目（Recapture Exception Accrual）。

表 2 租稅工具造成之財稅差異對 GloBE 規則影響程度

財稅差異類型		影響程度	
永久性差異		有	
暫時性差異	5 年內轉回	無	
	超過 5 年轉回	非例外項目	有
		轉回例外項目	無

表 3 一般租稅抵減與 QRTC 對 GloBE 規則影響

項目	無 GloBE 規則	適用 GloBE 規則	
		一般 租稅抵減	QRTC
A. 所得	1000	1000	1000
B. 公司所得稅稅率	15%	15%	15%
C. 應納稅額 (A×B)	150	150	150
D. 租稅抵減	100	100	100
E. 實際應納稅額 (尚未考量補充稅) (C-D)	50	50	50
F. GloBE 損益		1000	1100
G. SBIE		0	0
H. 轄區超額利潤 (F-G)		1000	1100
I. 未適用 QRTC 之補充稅率【15%-(E÷F)】 適用 QRTC 之補充稅稅率【15%-((D+E)÷F)】		10%	1.36%
J. 轄區補充稅 (I×H)		100	14.96
K. 應納稅額 (納入補充稅) (E+J)		150	64.96
L. 實質稅率 (K÷A) ⁷	5%	15%	6.50%

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）將租稅抵減給予納稅義務人。

⁷ 本文 ETR 及實質稅率均係表達納稅義務人之實際租稅負擔程度，惟二者計算方式不同：

（1）ETR=涵蓋稅÷GloBE 所得（即按 GloBE 規則計算）。

另一方面，雖一般租稅抵減及 QRTC 均為直接抵減國內應納稅額，但依 GloBE 規則計算 ETR 時，相對於一般租稅抵減僅減少 ETR 分子（涵蓋稅），QRTC 之 ETR 分母（GloBE 損益）及分子卻同步增加，爰在同樣額度之租稅抵減情形下，提供 QRTC 將使集團成員 ETR 下降幅度較小，應繳納補充稅較少。

以表 3 釋例，假設在無 GloBE 規則情形下，無論提供哪個種類之租稅抵減 100 元，實質稅率均為 5%；惟於租稅管轄區適用 GloBE 規則情形下，倘該轄區提供一般租稅抵減，集團成員實質稅率仍至少維持 15%；但倘該轄區係以 QRTC 方式提供租稅抵減，集團成員實質稅率僅是自 5% 提升至 6.50%。

(三) 適格所得、費用或經濟實質

(Qualifying Income, Expenditure, or Economic Substance)

1. 租稅優惠措施之優惠標的倘係 GloBE 規則排除所得（如：國際海運所得），該租稅優惠措施不影響 GloBE 規則計算結果。
2. 租稅優惠措施獎勵標的係某種特定所得或費用時，該租稅優惠措施對 GloBE 規則之影響程度較小

舉例說明，假設 A 國法定稅率 20%，但就智慧財產權所得提供優惠稅率 5%，位在 A 國之 A 公司一般所得 1000 歐元、智慧財產權所得 500 歐元，其於 A 國應納稅額為 225 歐元（ $=1000 \times 20\% + 500 \times 5\%$ ），ETR 為 15%（ $=225 \div 1500$ ），已達全球最低要求稅率 15%，免繳納補充稅。

3. 租稅優惠措施獎勵標的係有形資產或勞力密集活動時，該等租稅優惠措施對 GloBE 規則之影響程度較小

GloBE 規則計算轄區超額利潤（即補充稅之稅基）時，會排除該跨國企業集團於該轄區之 SBIE，跨國企業集團於該轄區之經濟實質活動程度愈高，受 GloBE 規則影響程度愈低。

舉例說明，假設甲公司於某轄區無 SBIE，應繳納補充稅 50 元，則

(2) 實質稅率=公司應納稅額（包含補充稅）÷所得。

整體實質稅率為 15%；乙公司所得與甲公司相同，惟其於某轄區支付 10,000 元薪資費用，按 GloBE 規則規定之薪資成本利潤率 5% 計算，乙公司 SBIE 為 500 元 (=5%×10,000)，此時乙公司應繳納補充稅降為 25 元，整體實質稅率降為 12.5%（計算公式詳表 4）。

表 4 SBIE 對 ETR 影響程度釋例

項目	甲公司 (無 SBIE)	乙公司 (有 SBIE)
A.所得	1000	1000
B.公司所得稅稅率	10%	10%
C.實際應納稅額（尚未考量補充稅）(A×B)	100	100
D. GloBE 損益	1000	1000
E.SBIE	0	500
F.轄區超額利潤 (D-E)	1000	500
G.補充稅率【15%-(C÷D)】	5%	5%
H.轄區補充稅 (F×G)	50	25
I.實際應納稅額（納入補充稅）(C+H)	150	125
J.實質稅率 (I÷A)	15%	12.5%

依此，當租稅優惠措施獎勵標的係有形資產或勞力密集活動（如：旅宿業、能源業），因渠等活動之有形資產及薪資費用較高，SBIE 較高，故該租稅優惠措施對 GloBE 規則影響程度較小。又以有形資產相關費用或薪資費用為基礎計算優惠額度之租稅優惠措施，對 GloBE 規則影響程度亦較小。

(四)租稅優惠限制 (Limitations to Tax Benefits)

當租稅優惠措施設有限額，或國內另有最低稅負制等規定時，會降低租稅優惠措施造成之稅收損失數以及對 GloBE 規則之影響程度。

五、租稅優惠影響評估指引

OECD 代表 Ana Cinta Gonzalez Cabral 說明，鑑於 GloBE 規則實施後，倘跨國企業於一租稅管轄區之 ETR 低於 15%，差額部分將依 GloBE 規則繳納補充稅，原則該補充稅應由該跨國企業集團最終母公司所在租稅管轄區取得優先課徵

之權利，爰各國需重新檢視其租稅優惠政策，主管租稅優惠機關間應相互協調，評估 GloBE 規則對其租稅優惠措施之影響，包括檢視整體稅制及租稅優惠制度，蒐集企業面數據，評估其租稅管轄區企業落入 GloBE 規則適用範圍之風險。

進行相關評估時，各租稅管轄區應考慮下列兩項問題，包括（1）依據現行稅制及跨國企業集團境內活動，租稅管轄區產生補充稅之風險；（2）租稅管轄區之租稅優惠措施如何增進投資，其有效性為何？OECD 建議下列主要評估步驟：

(一) 協調各租稅優惠主管機關間意見

1. 租稅優惠可能由不同主管機關授予，包括財政部、稅務機關、促進投資機關及特別經濟特區（Special Economic Zone Authorities）主管機關等，鑑於 GloBE 規則對租稅優惠措施影響複雜，欲分析其影響，須全面檢視租稅獎勵及其設計，並藉由不同機關廣泛參與，提升租稅管轄區內部對 GloBE 規則可能影響之認知。
2. 此步驟之優先事項為成立租稅優惠專家工作小組，小組成員涵蓋上述跨機關部會成員。

(二) 評估租稅管轄區面臨 GloBE 規則之風險

1. 依據租稅管轄區之公司所得稅制，評估該轄區企業產生得由其他租稅管轄區徵收之補充稅風險。
2. 評估租稅管轄區內企業之平均 ETR：使用公司所得稅申報資料或國別報告資料，彙總資訊亦有助益。
3. 分析可能導致補充稅之公司所得稅制度特點，包括公司所得稅租稅獎勵制度，其他諸如資本利得稅、以分配為基礎之公司所得稅制或古典稅制（classical tax system）、企業已繳納但未納入涵蓋稅（covered taxes）之稅額等。

(三) 分析 GloBE 規則對租稅優惠措施之影響

1. 盤點租稅管轄區之公司所得稅制獎勵措施，並建立租稅優惠清單。該清單為廣泛性租稅優惠清單，可能涉及不同各方（parties），亦可能部分租稅優惠措施已不再實施。
2. 定期檢視租稅優惠措施之實際使用情形及稅收損失，可評估相關措施是否符合所設目的及成效，亦有助衡量產生補充稅之風險。

3. 依據 GloBE 規則，評估租稅優惠有效性及產生補充稅之風險（應評估因素詳第四點）
 - (1) 對 GloBE 規則涵蓋範圍內之企業提供免稅假期（tax holidays）之租稅優惠，其受 GloBE 規則影響甚大，且研究顯示是類減免對促進投資幫助有限，應重新評估該等優惠措施之使用。
 - (2) 限定特定所得或支出之租稅優惠(Narrowly-targeted incentives)，例如智慧財產權或出口所得，因 GloBE 規則以租稅管轄區為基礎計算 ETR，納入企業在該轄區全部所得，在混合作用下，該等租稅優惠產生補充稅風險較小。惟倘特定類型跨境所得於居住地國適用名目稅率未達最低要求稅率 9%時，依第二支柱之應予課稅規定（Subject to tax rule, STTR），所得來源地國依租稅協定就居住地國稅率不足 9%部分之稅額保有課稅權。
4. 此步驟之優先事項為依產生補充稅風險程度，將國內租稅優惠分類，並辨別其他國內稅制可能導致補充稅之風險。

(四)依據跨國企業集團活動分析其面臨 GloBE 規則之風險及影響

1. 適用 GloBE 規則跨國企業集團在一租稅管轄區之從屬企業數量。
2. 適用 GloBE 規則跨國企業集團之平均 ETR。
3. 適用 GloBE 規則跨國企業集團之從屬企業是否受益於租稅優惠措施。
4. 上揭從屬企業從事活動及該等活動實質程度（薪資及有形資產）為何。
5. 此步驟之優先事項為依跨國企業集團營運活動及使用租稅優惠情形，瞭解租稅管轄區產生補充稅之風險。

(五)開發資料基礎設施（Data infrastructure）協助資料分析

1. 欲精確分析 GloBE 規則對跨國企業集團影響，需匯集大量數據資料。惟此項目的並非欲準確估計特定跨國企業集團之補充稅，因精確估算補充稅，需以跨國企業集團詳細財務報表之資訊為基礎進行調整，然相關調整資訊並非在估計階段可以獲得。此項工作目的在瞭解跨國企業集團 ETR 太低是否係因其享受租稅優惠措施所致，

及 GloBE 規則如何影響租稅優惠措施。

2. 三項步驟

(1) 辨識涵蓋跨國企業集團之從屬企業

倘缺乏集團合併收入資訊，可能無法單獨辨識跨國企業集團之從屬企業為租稅管轄區之國內公司。雖國別報告可解決上述問題，惟需與公司所得稅申報資料交互比對。集團合併財務報表可提供進一步資訊。

(2) 租稅優惠資訊

所得稅申報資料提供資訊有限，例如缺乏免稅期訊息等，而租稅優惠數據可能由不同授予之主管機關持有，應交互比對跨機關設計及使用租稅優惠結果資料。

(3) 跨國企業集團之經濟實質情形

自跨國企業集團所得稅申報書取得經濟實質資訊可能有限，國別報告可輔助瞭解企業於一租稅管轄區之經濟實質資訊，另外，其他相關來源，例如企業申請租稅減免文件，亦有所幫助。

3. 此步驟之優先事項為確認可得數據及資訊、使用資訊權利及交互比對數據方法。

(六) 小結

評估租稅管轄區產生 GloBE 規則補充稅之風險，可從二個面向著手，一為依據補充稅風險對國內租稅優惠措施進行分類，並辨識其他可能導致企業產生補充稅之國內稅制；二為依據跨國企業集團於轄區內從事營業活動及使用租稅優惠措施情形，評估產生補充稅之風險。各國應蒐集相關資訊，俾制定適當政策，以因應當前和未來可能之風險。

六、政策制定者指引

OECD 代表 Ana Cinta Gonzalez Cabral 總結上開內容，配合各國即將實施 GloBE 規則，提供各國政策制定者 6 個未來得採行之租稅改革方向：

(一)過去使用特定租稅優惠好處可能因實施 GloBE 規則而改變

對於 GloBE 規則如何影響租稅優惠之使用，尚無一體適用所有情況（one-size-fits-all）之結論，不同租稅管轄區、投資者及租稅優惠之影響程度不同。然某些租稅優惠所受影響較小，例如以 SBIE 為基礎之租稅優惠。另 GloBE 規則對不同租稅管轄區整體影響亦具差異性，取決跨國企業類型、其所執行活動型態、實質活動水準、租稅優惠措施類型、租稅優惠措施使用程度，及提供租稅優惠措施之租稅管轄區公司所得稅稅制，與投資者所在租稅管轄區之公司所得稅制而定。

(二)GloBE 規則提供租稅改革動力

考量 GloBE 規則之全球性質，不採取任何租稅改革之租稅管轄區恐面臨稅收流失。因特定租稅優惠使企業 ETR 低於 15%，依 GloBE 規則之 IIR 原則或 UTPR 原則所計算之補充稅，可能由其他租稅管轄區徵收，而使授予租稅優惠之租稅管轄區，租稅優惠措施形同無效，無法為企業帶來預期效益，並且喪失補充稅稅收。

(三)採取因應作法因不同租稅管轄區而異

租稅改革應建立在深入的特定租稅管轄區影響分析上，以辨識最可能受 GloBE 規則影響之租稅優惠，確認改革優先事項，亦即最常被 GloBE 規則涵蓋範圍內之納稅義務人使用，且產生最大稅式支出之租稅優惠。租稅改革規模可能依據各租稅管轄區之情況而有所不同，需跨機關間通力合作。

(四)租稅優惠措施設計之重要性

租稅優惠措施可分為下列型態：

1. 限定特定所得或支出之租稅優惠：即針對特定類別所得或支出之租稅優惠，如前所述，因計算 ETR 時以企業全部所得為基礎，在混合作用下，該等租稅優惠產生補充稅風險較小。
2. 支出基礎型租稅優惠：針對薪資及有形資產投資所給予租稅優惠，

因涉及一定程度經濟實質，於計算補充稅基時，可自 GloBE 損益中扣除，受 GloBE 規則影響較小。

3. 所得基礎型租稅優惠：此類租稅優惠所受影響較支出基礎型租稅優惠為大，特別是利潤較高之投資。
4. 時間性差異之租稅優惠：受影響較小，例如特定資產加速折舊或延長虧損後抵等，受 GloBE 規則影響較小。
5. 適格可退還租稅抵減：受 GloBE 規則影響較小，然而租稅管轄區應考量可退還租稅抵減之租稅結果。

(五)短期因應方案

1. 考量全面性租稅優惠改革需時審慎研議，隨著愈來愈多國家實施 GloBE 規則，在進行全面性租稅改革前，QDMTT 將成為許多租稅管轄區考慮重要選項。
2. 自 2024 年起，部分租稅管轄區⁸將陸續實施 GloBE 規則，開始徵收補充稅，而實施 QDMTT 之租稅管轄區得優先於其他實施 GloBE 規則之租稅管轄區徵收補充稅。非洲稅務管理論壇亦於 2022 年 12 月發布草擬 QDMTT 之立法建議（Drafting Domestic Minimum Top-Up Tax legislation）。雖 QDMTT 無法取代各國徹底檢視其租稅優惠，防止無效之租稅優惠繼續存在，然鑑於租稅優惠改革需要時間，QDMTT 可做為短期解決方案。

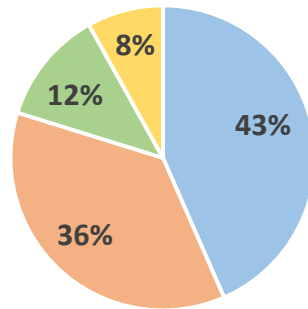
(六)OECD 技術援助

1. OECD 可提供發展中或新興經濟體於執行第二支柱及檢視其租稅優惠方面之技術支援，包括透過視訊會議深入瞭解 GloBE 規則，提供租稅優惠分析及執行 GloBE 規則之客製化技術支援。
2. 第二支柱及租稅優惠之試行計畫（Pilot Program）。

⁸ 例如法國、韓國、香港等。

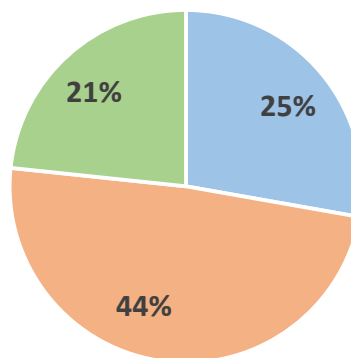
七、問卷投票

(一)您所在租稅管轄區負責授予租稅優惠之主管機關間是否開始討論有關 **GloBE** 規則的影響？



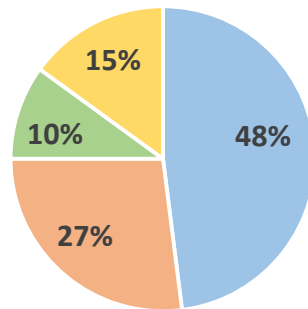
- 1.是，跨機關間已開始討論。
- 2.目前還沒，但計畫近期展開討論。
- 3.否，尚無溝通。
- 4.不適用，因僅單一授予租稅優惠主管機關。

(二)您所在租稅管轄區目前是否考慮進行租稅優惠改革？



- 1.是，但與GloBE規則無關。
- 2.是，響應實施GloBE規則。
- 3.否，目前尚無有關改革之討論。

(三)您所在租稅管轄區是否正討論實施 GloBE 規則及/或 QDMTT？



- 1. 是，有意願在近期實施GloBE規則及QDMTT。
- 2. 是，僅有意願在近期實施GloBE規則。
- 3. 是，僅有意願在近期實施QDMTT。
- 4. 否，目前尚無討論。

肆、心得及建議

一、應審慎提供租稅優惠措施，並評估其與 GloBE 規則之關聯性

GloBE 規則要求跨國企業集團於各租稅管轄區之 ETR 均應達 15%，避免企業因過度享受租稅優惠，致 ETR 低於全球最低要求稅率（15%），爰將削弱各國利用租稅優惠措施吸引投資之效果，且不同租稅優惠措施受 GloBE 規則影響程度不一。政府應審慎評估租稅優惠政策之有效性，並進行效益及成本分析，審慎評估提供租稅優惠措施之必要性及其受 GloBE 規則之影響程度。

二、積極參與國際租稅研討會議，掌握國際趨勢推動稅務合作

透過參與 OECD 等國際組織舉辦之稅務研討會議，不僅可汲取講座專業知識，更可即時更新目前各國相關稅務改革趨勢供我國參考。建議應持續派員參加該等大型國際研討會議，除瞭解新興議題及掌握最新租稅發展趨勢，供未來精進政策參考外；更應鼓勵同仁積極與各國代表及稅務專家交流討論，並與各國與會成員及講座建立合作關係維持聯繫，為推動國際稅務合作奠定良好基礎。