

出國報告（出國類別：其他類別）

參加經濟合作暨發展組織（OECD）
「全球企業最低稅負制互動工作坊
—常見問題」視訊報告

服務機關：財政部綜合規劃司、財政部國際財政司、
財政部賦稅署

姓名職稱：魏專員郁倫、范專員良芳
吳科員振德、郭副研究員芳好

會議日期：112年5月23日至112年5月25日

報告日期：112年8月17日

摘要

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）韓國稅務計畫政策中心（Korea Policy Centre – Tax Programme）及馬來西亞於 2023 年 5 月 23 日至 25 日舉辦「全球企業最低稅負制互動工作坊—常見問題」（Interactive Workshop on Global Minimum Tax—Frequently Asked Questions）線上稅務研討會，聚焦討論有關全球企業最低稅負制推動情形、該制度對租稅優惠措施影響、補充稅（Top-up Tax）與合格國內補充稅制（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT）計算方式、合規法遵、其他技術性問題及建置整備能力等 7 項議題，並請澳洲稅務局（Australian Taxation Office, ATO）代表及英國稅務海關總署（His Majesty's Revenue and Customs, HMRC）代表分享渠等推動經驗，期透過技術援助與經驗分享，協助各國整備實施全球企業最低稅負制能力。

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，亦有助瞭解各國推動全球企業最低稅負制關注議題，作為我國未來評估導入該制度之參考，實為難得經驗。

參加經濟合作暨發展組織（OECD）互動工作坊— 「全球企業最低稅負制互動工作坊—常見問題」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、推動情形.....	5
二、租稅優惠影響.....	8
三、補充稅計算概述.....	10
四、合格國內補充稅制.....	16
五、法規遵循.....	19
六、技術面問題.....	21
七、能力建構.....	23
八、各國經驗分享.....	25
肆、心得及建議.....	27

壹、會議目的

本次研討會主要係全面性綜整回應各國於研議推動全球企業最低稅負制面臨問題，協助釐清各界疑義，俾利制度推動。

貳、會議過程

本次會議於 2023 年 5 月 23 日至 25 日由 OECD 舉辦，採視訊方式，由主講人 Andrea Sollecito 及 Nestor Venegas 針對全球企業最低稅負制常見問題，依推動情形、對租稅優惠影響、補充稅、QDMTT、法規遵循、技術性規定及建置整備能力等 7 項議題綜整回應，並邀請 ATO 代表 Caroline Arman 及 HMRC 代表 Michael Hashemi 分享渠等實務推動經驗。

我國由財政部綜合規劃司魏專員郁倫、財政部國際財政司郭副研究員芳妤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，藉由主講人說明各國提問及澳洲與英國代表經驗分享，瞭解各國對全球企業最低稅負制關注議題及推動概況。

叁、研討會議內容

一、推動情形

(一)推動歷程

為解決全球經濟數位化發展下，跨國企業集團利用租稅規劃侵蝕各國稅基，OECD 防止稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）包容性架構（Inclusive Framework, IF）於 2019 年 5 月發布「研議一致處理經濟數位化租稅挑戰工作計畫」，首度提出兩項支柱概念，其中第二支柱（Pillar Two）旨在建立國際間公平合理租稅環境，避免各租稅管轄區租稅競相逐底（race to the bottom），並使跨國企業集團負擔基本稅負。

前揭概念經多次討論及協商，OECD 於 2020 年 10 月公布「數位化下租稅挑戰－第二支柱藍圖報告」，經徵詢公眾意見後，於 2021 年 7 月發布並於 10 月更新「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明」，確立第二支柱制度－全球反稅基侵蝕規則【Global anti-Base Erosion Rules（下稱 GloBE 規則），相關概念即所稱全球企業最低稅負制】基本組成架構，截至 2023 年 6 月 9 日止，該聲明業獲 139 個 IF 成員支持，展現政治協議之具體成果。

為將 GloBE 規則之概念落實立法架構，協助各租稅管轄區推行並導入國內法，OECD 分別於 2021 年 12 月及 2022 年 3 月公布第二支柱之立法範本及逐條註釋，詳細規範 GloBE 規則之適用範圍、實質稅率（Effective Tax Rate, ETR）、補充稅、所得涵蓋規定（Income Inclusive Rule, IIR）及徵稅不足支出原則（Undertaxed payment rule, UTPR），並自 2021 年起持續研議避風港機制、行政管理及 GloBE 資訊申報等行政實施框架議題，規劃自 2024 年起實施 IIR，2025 年起實施 UTPR。

(二)各國推動概況

有關與會代表提問各國最新推動情形，OECD 代表表示全球許多租稅管轄區刻研議全球企業最低稅負制(詳圖 1)，並評估該制度相關影響。其中部分國家已完成立法程序，如韓國於 2022 年 12 月 31 日修正公布國際稅收調整法 (Adjustment of International Taxes Act, AITA)，規劃自 2024 年 1 月 1 日起實施全球企業最低稅負制；歐盟理事會 2022 年 12 月 12 日召開經濟暨金融事務委員會 (ECOFIN) 會議，通過全球企業最低稅負制草案，後續歐盟成員國將各自修訂國內法，預計於 2023 年底前完成導入第二支柱制度；亦有國家已公布立法草案，或於財政預算宣示未來推動期程。

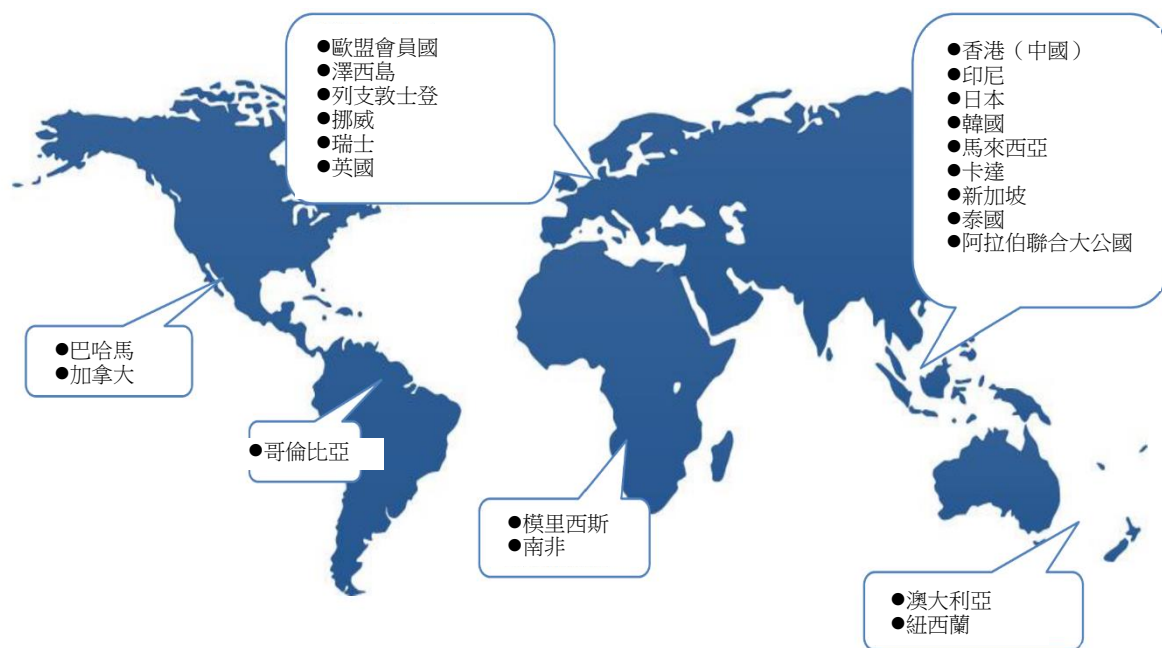


圖 1 推行 GloBE 規則之 IF 成員

(三)實施工具

與會代表詢問 OECD 2023 年第二支柱工作計畫內容，OECD 表示 IF 刻廣續研議全球企業最低稅負制之實施工具(如表 1)，並提供各租稅管轄區技術支援及協助整備相關能力，以利渠等獲取最新資訊與正確應用。

表 1 GloBE 規則實施工具

立法範本及逐條註釋	GloBE 資訊申報及交換機制	行政實施框架	行政管理指引及技術協助
<ul style="list-style-type: none"> • 提供實施 GloBE 規則範本。 • 提供跨國企業集團技術指引及執行 GloBE 規則稅務行政措施。 	<ul style="list-style-type: none"> • 標準化 GloBE 規則申報機制，以利跨國企業集團遵循。 	<ul style="list-style-type: none"> • 建置交換機制及行政實施框架，以協調稽徵機關稅務審核與納稅義務人稅務依從。 	<ul style="list-style-type: none"> • 透過 IF 發布相關規則，提供技術性行政管理指引。 • OECD 秘書處及其他單位提供技術協助。

(四)同儕檢視立法內容

有關 OECD 是否強制 IF 成員實施 GloBE 規則及如何進行各租稅管轄區協調等問題，OECD 代表說明 GloBE 規則採用共同方法（common approach），未強制各國均應實施，惟倘決定實施者，即應採行與 OECD 發布之立法範本一致之施行方式並透過國內法化方式推動，並應接受其他租稅管轄區實施該制度。為確保各租稅管轄區實施法案內容符合 OECD 發布之立法範本，OECD 規劃透過 IF 進行同儕檢視，並協調各租稅管轄區課稅權適用順序，檢視流程如表 2 所示。

表 2 同儕檢視立法內容流程

1.技術援助	由 OECD 秘書處就各租稅管轄區擬實施法案內容提供技術協助（如草案檢視、回復提問等）。
2.過渡性立法檢視	依據 OECD 標準進行自我評估，以獲取過渡性資格。
3.全面性立法檢視	進行全面性詳細檢視，以取得最終合規資格。
4.立法檢視更新	各租稅管轄區應報告任何影響合規資格之法案變更內容。

二、租稅優惠影響

(一) 評估 GloBE 規則影響範圍

GloBE 規則係針對前 4 個年度至少 2 個年度合併年收入達 7.5 億歐元之跨國企業集團，於其所在各租稅管轄區之 ETR 應達全球最低要求稅率 15%，其設立各租稅管轄區租稅競爭下限，減輕各國提供企業無效率租稅優惠措施壓力，以降低各國透過低稅率、租稅優惠等提供低稅負租稅環境之動機，確保跨國企業集團能負擔最低稅負。

跨國企業集團成員於其所在各租稅管轄區之 ETR 低於 15%，實施 GloBE 規則之租稅管轄區得依 QDMTT、IIR 及 UTPR 取得課稅權，OECD 規劃透過 IF 就各國實施 GloBE 規則法案進行同儕檢視，協調課稅權適用順序。按 GloBE 規則適用於任何低稅負租稅管轄區，無論渠等是否屬 IF 成員，均會受到影響，OECD 建議各國應先評估 GloBE 規則及 QDMTT 對國內稅制影響，包括確認符合適用範圍之跨國企業集團、該等集團是否有低稅負國家來源所得、是否可透過實質性所得排除（Substance Based Income Exclusions, SBIE）¹及微量豁免門檻（De minimis exclusion）²等規定降低補充稅稅額，以及跨國企業集團所在租稅管轄區是否實施 GloBE 規則等事項。

(二) 重新檢視租稅優惠措施

與會代表詢問 GloBE 規則對租稅優惠政策措施影響及是否應全面取消租稅優惠以因應該制度等問題，OECD 代表表示 GloBE 規則並非適用於所有租稅優惠措施之受益者，各國無須因推動該規則全面性取消租稅優惠，惟應注意過去使用特定租稅優惠取得之利益，可能因實施 GloBE 規則而改變，又 GloBE 規則對於租稅優惠運用之影響，尚無一體適用

¹ 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，於計算 GloBE 所得中排除。

² 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。

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，爰 OECD 對於各國應如何設計租稅優惠制度，亦無一致性方案，另強調 GloBE 規則提供租稅改革動力，係由於國內實施特定租稅優惠使企業 ETR 低於 15%，依 GloBE 規則之 IIR 或 UTPR 所計算之補充稅，可能由其他租稅管轄區徵收，而使租稅優惠措施形同無效，不採取任何租稅改革之租稅管轄區恐面臨稅收流失，爰各租稅管轄區應重新盤點受 GloBE 規則衝擊之租稅優惠措施。

(三)制定租稅優惠措施考量要素

關於與會代表提問各國租稅政策應修正租稅優惠使 ETR 達 15%？抑或應實施 QDMTT？OECD 代表表示該問題係涉各租稅管轄區政策選擇，應視各國實際狀況訂定租稅政策，惟不同租稅優惠措施對 GloBE 規則影響程度不同，以下擇要說明供各國於制定租稅優惠政策參考：

- 1.獎勵對象明確之租稅優惠措施（如針對特定所得或支出項目給予租稅優惠）影響程度較低，設定上限或有限額之租稅優惠措施亦得降低影響程度。
- 2.所得基礎型（income-based）³租稅優惠受影響程度高於支出基礎型（expenditure-based）⁴，尤以對獲利能力高額之投資給予租稅優惠影響最鉅。
- 3.以薪資或有形資產為適用範圍之支出基礎型租稅優惠，因得適用 SBIE 規定，爰影響程度甚低。
- 4.時間差異之租稅優惠措施（如立即費用化、加速折舊、遞延損失認列）幾乎不具影響。
- 5.適格可退還租稅抵減【（Qualified Refundable Tax Credits, QRTC，詳六（三）】影響較低。

³ 如提供特定企業優惠稅率或免稅。

⁴ 如提高特定企業投資支出加倍減除。

三、補充稅計算概述（Overview of the Top-up Tax computation）

（一）步驟一：適用對象（Constituent Entities within scope）

1. 適格跨國企業集團

為避免 GloBE 規則影響規模較小或僅在單一租稅管轄區營運之集團，並確保跨國企業集團於各會計年度開始時，即可判斷當年度是否適用 GloBE 規則，OECD 參考國別報告（Country-by-Country Report, CbCR）適用門檻，訂定 GloBE 規則適用對象為案關會計年度之前 4 個會計年度中，至少 2 個會計年度合併年收入（包含「排除實體」之收入）達 7.5 億歐元之跨國企業集團。

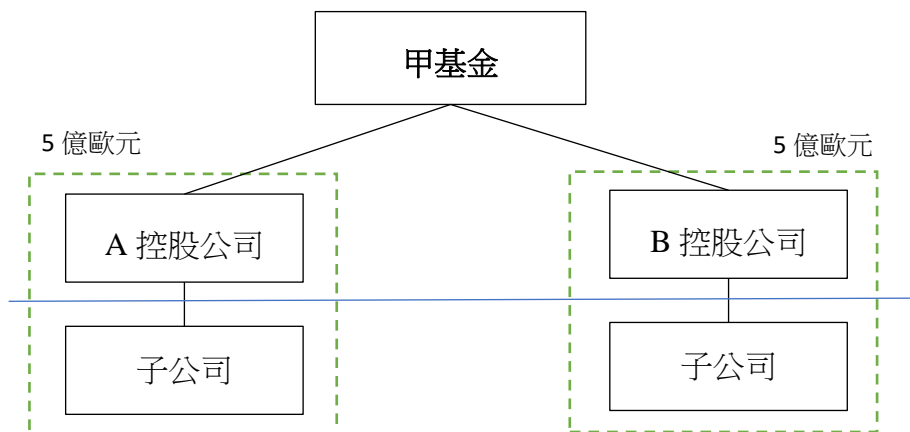
2. 排除實體

- (1) 政府實體（Government Entity）
- (2) 國際組織（International Organization）
- (3) 非營利組織（Non-Profit Organization）
- (4) 退休基金（Pension Fund）
- (5) 具最終母公司（UPE）身分投資基金（Investment Fund That is an Ultimate Parent Entity）
- (6) 具 UPE 身分房地產投資工具（Real Estate Investment Vehicle that is an Ultimate Parent Entity）
- (7) 由前揭 6 種當然排除實體持有之特定實體⁵。

⁵ 95%之所有權權益價值由當然排除實體（除退休服務實體）直接或透過其他排除實體持有，且主要係為排除實體之利益，持有資產或投資基金，或僅從事對排除實體活動有輔助（ancillary）效果之活動；或 85%所有權權益價值由當然排除實體（除退休服務實體）直接或透過其他排除實體持有，且收入主要係不計入 GloBE 損益之排除股利（Excluded Dividends）或排除權益損益（Excluded Equity Gain or Loss）。

案例 1

- (1) **案件背景**：甲基金控制 2 個跨國企業集團，甲基金免編製合併財務報表，惟渠等跨國企業集團須分別編列合併財務報表，且前 4 個會計年度集團合併年收入各為 5 億歐元。

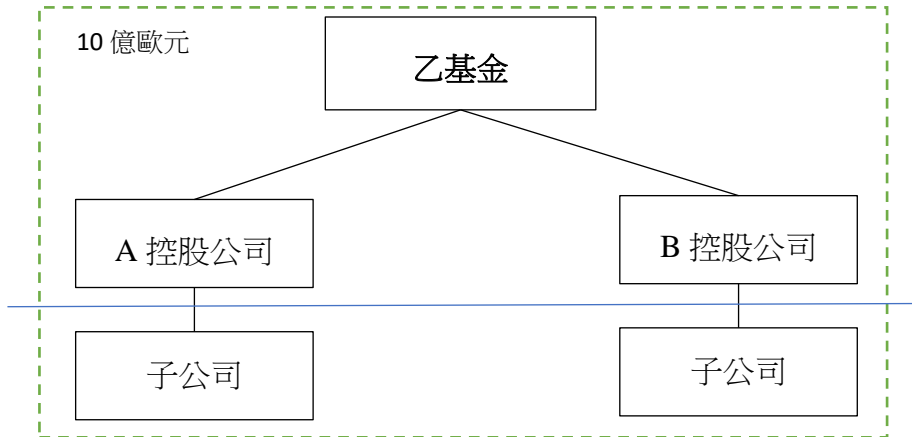


(2) 適用 GloBE 規則對象

- A. 甲基金屬排除實體，免適用 GloBE 規則。
- B. 因甲基金免編製合併財務報表，惟其所控制之 2 個跨國企業集團須分別編製，爰須各自判斷渠等合併年收入是否達 GloBE 適用門檻金額（7.5 億歐元）。本案例因 2 個跨國企業集團各自合併年收入僅 5 億元，均免適用 GloBE 規則。

案例 2

- (1) **案件背景：**乙基金係投資基金且係跨國企業集團 UPE，須編列合併財務報表，該跨國企業集團前 4 個會計年度合併年收入為 10 億歐元。



(2) 適用 GloBE 規則對象

因乙基金須編製合併財務報表，爰乙基金、A 控股公司與其子公司及 B 控股公司與其子公司屬同一跨國企業集團，又因該跨國企業集團合併年收入（10 億元）達 GloBE 適用門檻金額（7.5 億歐元），其成員原則均應適用 GloBE 規則，惟其中因乙基金屬排除實體，爰僅乙基金免適用 GloBE 規則。

(二) 步驟二：GloBE 損益 (GloBE Income or Loss)

1. GloBE 損益計算基礎係跨國企業集團各集團成員之財會淨損益，該數額係在不沖銷集團成員間交易下，按 UPE 編製合併財務報表之財務會計準則編製之各集團成員個體綜合損益表淨損益，再針對重大財稅差異及防杜租稅規避調整等項目進行調整。
2. 倘一集團成員無法合理可行地按 UPE 編製合併財務報表之財務會計準則計算其財會淨損益，符合特定條件時，得改按其他公認財務會計準則【Acceptable Financial Accounting Standard，如國際財務報導準則 (IFRS)】或其所在租稅管轄區主管機關認可之財務會計準則 (Authorised Financial Accounting Standard)。
3. 按 UPE 編製合併財務報表之財務會計準則計算 GloBE 損益之優點：
 - (1)較使用不同租稅管轄區之財務會計準則更具一致性。
 - (2)減少遵循成本。

(三) 步驟三：調整後涵蓋稅 (Adjusted Covered taxes)

1. GloBE 規則所稱涵蓋稅，係指集團成員對所得或利潤、已分配利潤、視同分配利潤、保留盈餘、公司權益，或按其持有其他集團成員所有權權益比率歸屬之所得或利潤課徵之稅額，爰涵蓋稅通常即係各租稅管轄區課徵之所得稅。又 GloBE 規則明列間接稅、薪資稅、財產稅、IIR 稅額及 UTPR 稅額，非屬涵蓋稅範疇。
2. 暫時性差異係因財務會計與稅法認列收入或費用時點不同，為確保 GloBE 規則合理性，避免因暫時性差異導致納稅義務人多繳或少繳補充稅，GloBE 規則利用現行財務會計之遞延所得稅費用建立遞延所得稅調整總額機制，以調節暫時性差異。

表 3 遞延所得稅調整總額調節項目

調整方式	項 目
遞延所得稅費用 = 遞延所得稅負債變動數 - 遞延所得稅資產變動數	
1. 排除項目	(1) 與不計入 GloBE 損益之所得有關之遞延所得稅費用金額。 (2) 因評價調整或會計認列調整對遞延所得稅資產之影響數。 (3) 因國內適用稅率改變重新衡量遞延所得稅費用所產生之金額。 (4) 與租稅抵減 (tax credit) 產生或使用有關之遞延所得稅費用。
2. 實際支付時再予以加回之排除項目	「不允許認列之應計項目 (Disallowed Accruals)」 (1) 與不確定稅務申報情況有關之遞延所得稅費用之變動。 (2) 與集團成員分配有關之遞延所得稅費用之變動。

(四) 步驟四：計算各租稅管轄區之 ETR 及補充稅

GloBE 規則衡量跨國企業集團之租稅負擔情形時，係以租稅管轄區為單位計算 ETR，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。

(五) 步驟五：依 IIR 或 UTPR 課徵補充稅

1. GloBE 規則係由 IIR 及 UTPR 決定補充稅之納稅義務人，IIR 之設計係參考 CFC 制度，當境外集團成員所在租稅管轄區 ETR 低於全球最低要求稅率 (Low-Tax Constituent Entity, LTCE，下稱低稅負集團成員) 時，母公司所在租稅管轄區得透過 IIR 對跨國企業集團課徵補充稅，並按由上到下方法 (top-down approach) 辨認 UPE、中間母公司⁶或部分控股母公司⁷擔任納稅義務人之優先順序；UTPR 為 IIR 之備

⁶中間母公司指符合下列要件者：

- (1) 於同一跨國企業集團中，直接或間接持有另一集團成員之所有權權益。
- (2) 非 UPE、部分控股母公司、常設機構或投資實體。

⁷部分控股母公司指符合下列要件者：

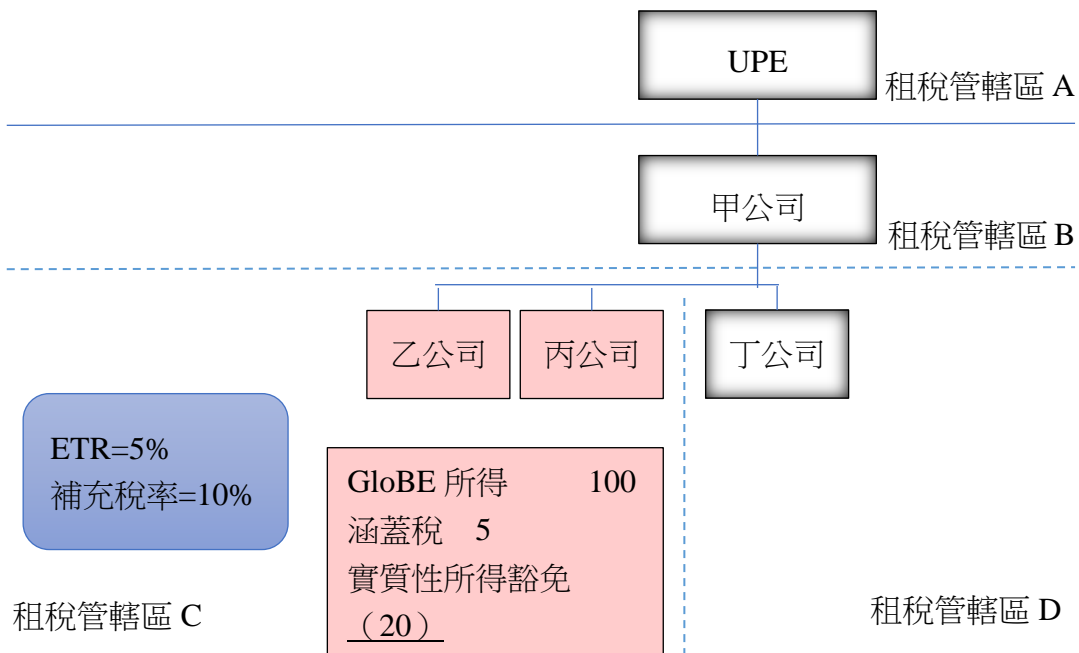
- (1) 為集團成員但非為 UPE、常設機構或投資實體。
- (2) 直接或間接持有其他屬同跨國企業集團之集團成員之所有權權益。
- (3) 20% 以上所有權權益 (盈餘分配權而非表決權) 係由非集團成員之第三方所直接或間接持

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

2. 案例說明

(1)租稅管轄區 A、B、D 為非低稅負地區，UPE 位在租稅管轄區 A 並持有甲公司 100% 股權，甲公司位在租稅管轄區 B 並分別持有乙、丙、丁公司 100% 股權，丁公司位在租稅管轄區 D。

(2)乙公司及丙公司位在租稅管轄區 C，乙、丙公司涵蓋稅分別為 4 元及 1 元（2 者合計為 5 元），GloBE 所得皆為 50 元（2 者合計為 100 元），爰該跨國企業集團於租稅管轄區 C 之 ETR 僅為 5%（=涵蓋稅 5 元÷GloBE 所得 100 元），應就超額利潤 80 元（=GloBE 所得 100 元-實質性所得豁免 20 元），按補充稅率 10%（=15%-5%）課徵補充稅 8 元（=超額利潤 80 元 x 補充稅率 10%）。



有。

(3)課稅權優先順序說明 (QDMTT > IIR > UTPR)：

- A.若租稅管轄區 C 有實施 QDMTT，則由該轄區優先課徵補充稅 8 元。
- B.若租稅管轄區 C 未實施 QDMTT，而租稅管轄區 A 有實施 IIR，則按上到下方法由 UPE 所在地租稅管轄區 A 課徵補充稅 8 元。
- C.若租稅管轄區 C 未實施 QDMTT、租稅管轄區 A 未實施 IIR、租稅管轄區 B 有實施 IIR，則按上到下方法由租稅管轄區 B 課徵補充稅 8 元。
- D.若租稅管轄區 C 未實施 QDMTT 及 UTPR、租稅管轄區 A 及 B 皆未實施 IIR 及 UTPR，而租稅管轄區 D 有實施 UTPR，則由該租稅管轄區課徵補充稅 8 元。

四、合格國內補充稅制 (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT)

(一)制度設計

1.設計原則

QDMTT 應採取與 GloBE 規則實質相同 (Functionally equivalence) 之架構及機制，且計算結果須與 GloBE 規則相同；另各租稅管轄區可以就 QDMTT 進行一定程度客製化，但僅能配合各租稅管轄區國內稅制進行調整，其計算之補充稅不得低於 GloBE 規則。舉例而言，GloBE 規則設有「遞延所得稅調整總額」(Total Deferred Tax Adjustment) 及「GloBE 損失選擇 (GloBE Loss Eleciotn)⁸」² 機制解決涵蓋稅暫時性差異問題，其中 GloBE 損失選擇主要係提供無所得稅制或未提供虧損後抵 (loss carry-forwards) 機制之租稅管轄區較簡易作法，爰倘渠等租稅管轄區之 QDMTT 未導入 GloBE 損失選擇，因其計算之補充稅將不低於 GloBE 規則，故該租稅管轄區之 QDMTT 仍會被認為與 GloBE 規則實質相同。

⁸ GloBE 損失選擇係 GloBE 規則解決暫時性差異之簡化機制，一租稅管轄區可以該年度「GloBE 淨損失乘以 15%」之數額作為假定之遞延所得稅資產 (GloBE Loss Deferred Tax Asset)，用於調增以後年度之涵蓋稅。

2.適用範圍 (Scope)

QDMTT 適用範圍原則為符合 GloBE 規則適用門檻之跨國企業集團（即前 4 個會計年度中，至少 2 個會計年度合併年收入達 7.5 億歐元）中，位在採行 QDMTT「租稅管轄區內」之集團成員，惟前開租稅管轄區得擴大適用 QDMTT 之對象，如：純國內企業集團，或針對 UPE 位在租稅管轄區內之跨國企業集團降低適用 QDMTT 門檻金額。

3.混合 (Blending) 計算

原則上，GloBE 規則規定補充稅應以租稅管轄區為單位計算，而少數持股集團成員 (Minority Owned Constituent Entity, MOCEs) 及合資經營 (Joint Ventures) 應獨立計算 ETR 及補充稅，因此 QDMTT 亦應單獨計算渠等特殊集團成員之 ETR 及補充稅。又為了符合 QDMTT 立法精神，OECD 未來可能發布指引，就混合計算集團成員之 ETR 及補充稅規定引入較嚴格之限制。

4.QDMTT 補充稅

$$\text{轄區補充稅} = \text{轄區補充稅率} \times \text{轄區超額利潤} + \text{當期增額補充稅} \\ - \text{合格國內補充稅}$$

計算及徵收 QDMTT 補充稅時，無須考量母公司持有位在實施 QDMTT 租稅管轄區之集團成員之股權比率，惟 IIR 須考量母公司持股比率，故在某些情況下，可能發生按 QDMTT 計徵之稅款大於 IIR 徵得金額，爰未來部分租稅管轄區訂定 QDMTT 時，可能僅要求於被 UPE 或部分控股母公司持有 100% 股權之國內集團成員始須依 QDMTT 納稅。

5.財務會計準則

GloBE 規則規定應以母公司編製合併財務報表之財務會計準則計算 GloBE 損益，惟考量當地稅捐機關可能對國內認可之財務會計準則較為熟悉，爰 QDMTT 允許以租稅管轄區公認之財務會計準則計算 GloBE 損益，但倘發生重大競爭扭曲⁹，仍應進行調整。

⁹ 重大競爭扭曲 (Material Competitive Distortion) 指按國內認可之財務會計準則計算之金額與按

6.各項跨境稅制適用順序

在 GloBE 規則下，集團成員所有者依其租稅管轄區之受控外國企業（CFC）制度規定繳納之 CFC 稅款，應作為集團成員涵蓋稅（ETR 分子）；惟為簡化制度，依 QDMTT 計算 ETR 時，其分子不包含前開 CFC 稅款，故各項跨境稅制適用順序應為 QDMTT、CFC 制度、IIR 及 UTPR。

案例說明

- (1) 假設 A 國有 CFC 制度並規定 A 國公司之子公司有效稅率低於 13%（依 QDMTT 繳納之稅款得納入有效稅率分子計算）時，該子公司即為 A 國公司之 CFC；A 公司位在 A 國，A 公司持有 B 公司 100% 股權。B 公司位在 B 國，B 國有 QDMTT。
- (2) B 公司當年度所得 100 元及涵蓋稅 10 元（不包含 CFC 稅款），故 B 公司之 ETR 為 10%（=10 元÷100 元），QDMTT 補充稅為 5 元【=100 元×（15%-10%）】。
- (3) B 公司有效稅率納入依 QDMTT 繳納之稅款 5 元後，有效稅率達 15%，已高於 A 國 CFC 制度有效稅率門檻（13%），A 公司免再繳納 CFC 制度。

(二)未來規劃

OECD 將針對未屬於任一管轄區（Stateless Constituent Entities）、穿透實體（Flow-through entities）、投資實體（Investment entities）、租稅中立及分配課稅機制（Tax neutrality and distribution regime）、QDMTT 避風港門檻等議題發布指引。

(三)常見問答

1. 執行 QDMTT 好處

- (1) 低稅負租稅管轄區得藉由 QDMTT 先保障自身課稅權。
- (2) 依 QDMTT 繳納之稅款得直接扣抵 GloBE 規則之補充稅，惟其他國內所得稅僅能作為 GloBE 規則 ETR 之分子，QDMTT

國際財務報導準則（IFRS）計算之金額差異超過一定金額（尚未公布）以上。

得較直接降低企業按 GloBE 規則繳納補充稅之機率。

(3) 相較於調整國內稅制或租稅優惠措施，QDMTT 僅影響合併收入達 7.5 億歐元跨國企業集團之集團成員，影響幅度較小。

(4) 因 QDMTT 有 SBIE 制度，可能得吸引企業於租稅管轄區內增加實質投資。

2. OECD 禁止實施 QDMTT 之租稅管轄區針對 QDMTT 提供任何優惠，IF 未來將如何執行此禁止措施

未來將推行檢視或監管機制。

五、法規遵循

(一) GloBE 規則法規遵循程序

跨國企業集團需先計算其營運所在之租稅管轄區 ETR 是否有低於 15% 而需繳納補充稅情形，並於會計年度結束日後 15 個月內提交 GloBE 資訊申報表 (GloBE Information Return, 下稱 GIR)，而第一年適用 GloBE 跨國企業集團則可延長至 18 個月。GIR 是一標準化申報表格，供各租稅管轄區稅務機關評估跨國企業集團是否有正確計算其補充稅。

(二) 實施 GloBE 規則是否需要廣泛資訊交換網絡

依 GloBE 規則立法範本第 8.1.1 條規定，原則上跨國企業集團各集團成員皆有向其所在租稅管轄區申報義務，但若符合第 8.1.2 條規定，集團成員所屬跨國企業集團 UPE 或指定代理送交成員 (Designated Filing Entity) 已辦理申報，且該等公司或成員所在領域與集團成員租稅管轄區簽署適格主管機關協議 (Qualifying Competent Authority Agreement) 進行資訊交換，則該集團成員無需再向其所在租稅管轄區申報 GIR。由上述規定可見，資訊交換機制並非實施 GloBE 規則之必要條件，即使一國無資訊交換網絡，依立法範本第 8.1.1 條，位於其國內集團成員仍需向該國申報 GIR，因此資訊交換機制主要是降低遵循成本，若一國未參與該機制，仍可順利實施 GloBE 規則。

(三) 目前 GIR 制定進度

1. IF 於 2022 年 5 月成立專案小組 (Focus Group)，負責開發與設計標準化 GIR，此專案小組由具有制定 GloBE 規則與稅務管理經驗政策專家，以及來自大型企業、國際稅務論壇之稅務行政專家所組成。GIR 包含計算補充稅所需數據及其解釋，IF 並於 2022 年 12 月發佈徵求意見稿，針對 GIR 設計徵詢公眾意見。從實施 GloBE 規則之國家稅務機關角度，與其他國家使用一致標準化表格而不需自行設計申報書，可以去除對其申報書內容資訊不完整或補充稅計算方式錯誤之疑慮。而從企業角度，尤其對於在許多國家皆有營運之跨國企業集團而言，無需在各國使用不同表格申報，可降低遵循成本。
2. GIR 包含 4 個主要部分，跨國企業集團之一般資訊、集團控股架構、ETR 及補充稅計算，及補充稅之分配，說明如下：
 - (1) 跨國企業集團之一般資訊：包含一般資訊及申報 GIR 之集團成員資訊。
 - (2) 集團控股架構：包含每個集團成員控股情況、各集團成員如何適用 IIR 或 UTPR，以及會計年度間控股架構變化資訊，例如是否有新收購或被其他第三方收購之集團成員。
 - (3) ETR 及補充稅計算：包含集團成員及合資企業所在之租稅管轄區 ETR 及補充稅，以及依據 GloBE 規則所做選擇。此部分亦包括避風港¹⁰之適用計算。
 - (4) 補充稅之分配：包含依 GloBE 規則可分配到補充稅之租稅管轄區，亦包括計算各母公司對其集團成員可分配份額以適用 IIR，以及若有無法依 IIR 機制課徵部分時，計算 UTPR 比率以適用 UTPR。

¹⁰ 避風港分為過渡性國別報告避風港 (Transitional CbCR Safe Harbour) 與永久性避風港 (Permanent Safe Harbour)。過渡性國別報告避風港適用年度為 2024 年至 2026 年，以租稅管轄區為單位分為三項測試，符合其一則該轄區之補充稅負視為 0：小型微利測試 (De minimis test，國別報告之收入及稅前損益小於規定門檻)、簡易有效稅率測試 (Simplified ETR test，簡易有效稅率高於規定門檻) 及固定利潤測試 (Routine profits test，稅前淨利扣除實質營運免稅額後無剩餘利潤)；而永久性避風港之測試則尚由 OECD 研擬中。

目前專案小組正依照取得回饋意見對 GIR 做最後修正，也持續與各利害關係人進行溝通，同時亦思考如何讓 GIR 更加簡化，以達到使用者友善目標，另部分跨國企業集團可能不會涉及所有 GIR 所列應申報之資訊，專案小組同時研究如何拆分申報表以提升效率。

六、技術面問題

(一)GloBE 規則與移轉訂價關聯性

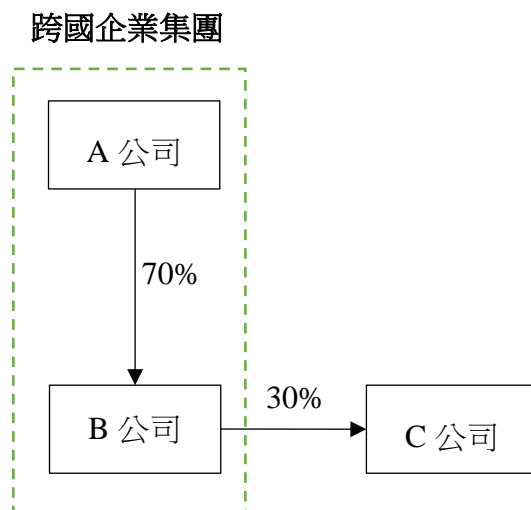
GloBE 規則要求所有交易應符合常規交易原則，倘不符合，應先按移轉訂價之常規交易方法調整至符合常規交易原則。

(二)適格可退還租稅抵減 (QRTC)

QRTC 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。

(三)非控制權益 (non-controlling interests)

案例一：跨國企業集團持有一公司之非控制權益

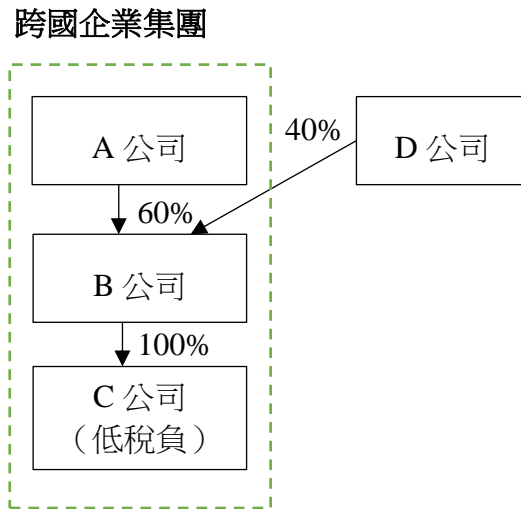


1.A 公司與 B 公司同屬於一跨國企業集團，C 公司不屬於該跨國企業集團，B 公司持有 C 公司 30% 股權。

2.依 GloBE 規則規定，B 公司計算 GloBE 損益及涵蓋稅時，須排除依權益法認列 C 公司之投資收益及涵蓋稅，惟於 OECD 2023 年 2 月頒布之指引中規定，於特殊情形下（如避險工具），B 公司計算 GloBE 損

益及涵蓋稅時，得選擇不排除依權益法認列 C 公司之投資收益及涵蓋稅。

案例二：少數股東持有跨國企業集團成員股權



1. A 公司（位在 A 國）、B 公司（位在 B 國）與 C 公司（位在 C 國）同屬一跨國企業集團，D 公司非屬於該跨國企業集團，A 公司及 D 公司分別持有 B 公司 60% 股權及 40% 股權，B 公司持有 C 公司 100% 股權，C 公司位在低稅負租稅管轄區。
2. 假設 A 國有實施 GloBE 規則但 B 國未實施，A 公司須依 IIR 繳納 60% C 公司補充稅，剩下 40% C 公司補充稅則依 UTPR 補徵。
3. 假設 B 公司有實施 GloBE 規則但 A 公司未實施，B 公司須依 IIR 繳納 100% C 公司補充稅。
4. 假設 C 國有實施 QDMTT，則 C 公司須依 QDMTT 繳納 100% 補充稅。

(四)GloBE 規則與租稅協定之關聯性

原則上租稅協定不會限制締約雙方於各自租稅管轄區內實施課稅權，爰 GloBE 規則係兼容（compatible）於歐盟及 OECD 租稅協定範本。

七、能力建構（Capacity Building）

（一）請問對於各個國家，尤其對開發中國家，實施 GloBE 規則主要挑戰為何？另外 OECD 是否會提供技術性支援？

不僅開發中國家，各國普遍認為最大挑戰是 GloBE 規則複雜。雖然此規則有良好設計與立意，但各國都需要花許多時間理解。因此，如何落實能力建構，並增進各國對 GloBE 規則認識，是目前首要工作。

以英國及澳洲稅務局為例，其皆已成立專家團隊研究 GloBE 規則（包括研讀立法範本、註釋及各種指引等），並分析 GloBE 規則導入後之影響及制定國內稅法條文，而該團隊成員不只需有稅務專長，具備會計知識也同樣重要。

除各國自行成立專家團隊外，OECD 亦積極努力提升各界對此新規則之理解並促進實施，具體作為包括向世界各國推廣 GloBE 規則、設計培訓課程及舉辦線上研討會、針對特定國家提供雙邊技術性支援，以及與其他組織合作進行倡議，簡述如下：

1. 推廣 GloBE 規則

OECD 於 2022 年共舉辦 14 場區域性會議，邀請各地稅務官員及政策制定者參加，會議中集結來自 130 幾個國家 1,900 多名與會者共同討論兩支柱議題，除推廣並解釋目前 GloBE 規則進展狀況，OECD 也收集各國回饋，尤其是來自開發中國家意見，其主要疑慮是如何提升 GloBE 規則基礎知識以及向政府單位高層溝通實施 GloBE 規則益處，皆有待 OECD 思考如何解決。

2. 設計培訓課程及舉辦線上研討會

過去一年中，OECD 設計許多 GloBE 規則培訓課程並舉行線上研討會開放各國提問，亦將課程及研討會內容上傳至網站供大眾點閱，計畫開設實體研討會讓與會者得以面對面討論，並就不同主題進行更深入分析（例如 2023 年 10 月 23 至 10 月 26 日即將在土耳其舉辦之實體研討會）。

目前 OECD 已上傳至網站課程包括：

編號	課程內容
1	第二支柱概覽：GloBE 規則介紹 Pillar Two - Overview of the Pillar Two - Focus on GloBE Rules
2	GloBE 規則之主要規定之一：辨認適用 GloBE 集團成員 The Key Provisions of the GloBE Rules (1) Identifying Constituent Entities within Scope
3	GloBE 規則主要規定之二：計算 GloBE 損益（分母） The Key Provisions of the GloBE Rules (2) Computation of GloBE Income or Loss
4	GloBE 規則之主要規定之三：計算涵蓋稅（分子） The Key Provisions of the GloBE Rules (3) Adjusted Covered Taxes
5	GloBE 規則主要規定之四：計算 ETR 及補充稅 The Key Provisions of the GloBE Rules (4) How to compute the Effective Tax Rate (ETR) and the Top-up Tax in the GloBE rules
6	GloBE 規則主要規定之五：適用 IIR 及 UTPR 規則分配補充稅 The Key Provisions of the GloBE Rules (5) Applying the Top-Up Tax under the IIR and UTPR
7	租稅優惠及 GloBE 規則 Tax Incentives & GloBE Rules
8	線上問答研討會 Q&A session related to recorded webinars on Pillar 2

3. 針對特定國家提供雙邊技術性支援

對於表示有意實施 GloBE 規則國家（IF 成員），OECD 主動提供支援協助，例如幫助其了解 GloBE 規則運作原理、辨認 GloBE 規則實施後可能會受到影響之租稅優惠、評估導入新規則後之影響，以及協助草擬 GloBE 或 QDMTT 法案。目前接受 OECD 雙邊技術性支援國家有 9 個，包括埃及、喬治亞、牙買加、馬來西亞、納米比亞、奈及利亞、秘魯、塞內加爾和泰國等，未來印尼也將包括在內。

4. 與其他組織合作進行倡議

OECD 與其他合作夥伴也共同開發出各種資源及工具，例如世界銀行（World Bank）發布 2 份關於第二支柱出版物、亞洲開發銀

行 (Asian Development Bank, ADB) 的服務平台提供關於第二支柱背景資料 (包括指南、實用工具和亞太地區即將舉行之活動資訊)、非洲稅務管理論壇 (African Tax Administration Forum, ATAF) 提出建議各國應採用 QDMTT、HMRC 主導稅務行政論壇 (Forum on Tax Administration, FTA)，讓各國稅務機關互相分享知識以及討論在實施 GloBE 規則時所遇困難。最後，由 OECD 及聯合國共同發起無國界稅務檢查計畫 (Tax Inspectors Without Borders)，其成立目的協助各國稅務機關進行稅務查核，未來也可能加入 GloBE 規則之推動。

八、各國經驗分享

(一) 澳洲

ATO 官員 Caroline Arman 表示，現任政府政見之一為使跨國企業支付合理稅負 (pay their fair share of tax)，其中明確支持實施 OECD 兩支柱解決方案，雖徵詢公眾意見並非法律強制規定，為瞭解各方意見以順利推動政策，澳洲財政部於 2022 年 10 月就推行第二支柱解決方案徵詢公眾意見，收到超過 2,000 件書面意見，另為釐清該制度對現行所得稅制之影響及稽徵制度之設計，亦同時諮詢相關利害關係人。

澳洲政府將於 2023 年 5 月 9 日聯邦預算審議日，正式公布將施行全球企業最低稅負制，預計於 2024 年起施行 IIR 及 QDMTT，2025 年起施行 UTPR，渠等制度均僅適用於集團營收超過 7.5 億歐元之集團企業成員。

整體而言，因澳洲公司所得稅法定稅率為 30%，澳洲政府預期實施 GloBE 規則不會大幅增加稅收，2025-2026 預算年度及 2026-2027 預算年度預計稅收增加數分別為澳幣 1 億 6 千萬及澳幣 2 億 1 千萬。

立法程序面，澳洲政府係由 Office of Parliamentary Counsel (OPC) 專責各類法案草擬，OPC 刻擬定 GloBE 規則草案中。稽徵實務面，ATO 刻研議建置新資訊系統以接收 GloBE Information Return 申報，並分析

運用該申報資料。因 GloBE 規則係基於財務報導準則，ATO 亟需熟稔國際及各國財務報導準則之人才，已招募或調動相關專家成立專家團隊，並對稅務人員進行培訓。租稅宣導面，ATO 將對可能適用 GloBE 規則之集團企業進行非正式之一對一輔導，協助企業釐清其是否落於適用範圍。

放眼未來 1 年，ATO 將持續向跨國企業及專業會計服務業者諮詢，以了解渠等意見及遵循意願，密切關注 OECD 最新進展，並持續開發資訊系統、增進同仁稅務能力及編撰行政指引。

(二)英國

HMRC 官員 Michael Hashemi 表示於立法程序面，英國與澳洲同係由 Office of Parliamentary Counsel (OPC) 專責各類法案草擬，並由英國財政部及 HMRC 積極協助撰擬，該國於 2022 年初就實施第二支柱解決方案向公眾徵詢意見，並於同年夏天發布相關草案初稿，嗣於 2023 年春季將更新版草案送議會審議，IIR 及 QDMTT 將自 2023 年 12 月 31 日以後之會計年度生效，UTPR 將自 2024 年 12 月 31 日以後之會計年度生效。為確保與其他租稅款轄區施行 GloBE 規則之範圍一致，跨國企業集團營業收入門檻係以歐元為單位，預估約 4,000 家跨國企業會落入 GloBE 規則適用範圍，每年帶來額外稅收約英鎊 20 億。

Michael Hashemi 進一步分享草案撰擬過程，經多方考量該草案係按英國國內法制用語重新改寫，該草案開頭即敘明該法意圖與 GloBE 規則立法範本及註釋一致，草案頁數遠高於 GloBE 規則立法範本，係因英國將 GloBE 規則註釋及行政指引寫入法案，並為提升其明確性，以明列計算步驟方式改寫條文。在架構上，為使該草案更易理解，調整 GloBE 規則立法範本章節順序，依序為納稅義務人範圍、稅額計算、各項計算細節及雜項規定。展望未來，期 OECD 儘速更新行政指引，以便將相關規定彙整至草案內，提升跨國企業遵循確定性，若 OECD 未能即時更新，議會將授權財政部訂定相關子法規。

資訊系統面，英國業於 1 年前成立專家團隊開始籌畫，刻正建置相關資訊系統。租稅遵循面，將依循過往經驗組建約 20 人之專業團隊，以輔導跨國企業集團遵循新規定。

肆、心得及建議

一、應積極評估 GloBE 規則對我國企業影響及研議因應對策

OECD 包容性架構成員國刻透過國內法化方式推動全球企業最低稅負制，並就立法程序、成立專家團隊、建構資訊系統及能力建構等分享相關經驗，我國未來宜持續研析 GloBE 規則立法範本、註釋及執行架構，評估對國內企業影響及研議因應對策，研議我國課稅規定配合修正之必要性與可行性。

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。