



BEPS (二) : BEPS 2.0



安侯建業聯合會計師事務所

稅務投資部

廖月波 副總經理

November 7, 2022



廖月波

KPMG安侯建業

稅務投資部 副總經理

行業專長

- 科技、媒體與電信業
- 航運交通業

相關國家之服務經驗

- 台灣

學歷

- 國立台北大學財政學系碩士
- 國立政治大學財政學系學士

專長領域

- 跨國公司及國內外稅務諮詢服務 (包括企業投資、營運架構諮詢、稅務查核協助及租稅協定適用)

個人經歷簡述

- KPMG台灣所稅務投資部協理
- 財政部國際財政司
- 財政部財政人員訓練所課程中心及國稅局講師
- 企業客戶及KPMG舉辦內部訓練講師

專業經歷

- 於財政部國際財政司期間，負責辦理我國租稅協定洽簽、資訊交換、相互協議案件 (MAP)、及雙邊主管機關協定以完成CRS自動資訊交換
- 提供跨國公司及國內外企業稅務諮詢服務，包括稅務解釋令之申請及企業投資或營運架構稅務規劃案件
- 擔任經濟部國際投資合作計畫之專案經理及台灣投資窗口之印度及菲律賓管考

代表性客戶

- | | |
|--------------|----------------|
| - 台灣中油股份有限公司 | - 松下產業科技股份有限公司 |
| - 漢唐集成股份有限公司 | - 禾伸堂股份有限公司 |
| - 中國鋼鐵股份有限公司 | - 明緯企業股份有限公司 |
| - 大陸工程股份有限公司 | - 中磊股份有限公司 |

大綱

- 
- 01 | OECD BEPS 2.0緣起與兩支柱簡介
 - 02 | Pillar 1：第一支柱
 - 03 | Pillar 2：第二支柱
 - 04 | 全球最低稅負制之遵循規定
 - 05 | BEPS 2.0 最新發展趨勢



OECD BEPS 2.0緣起與兩支柱簡介




全球稅改趨勢

COVID-19 疫情肆虐導致各國財政嚴重惡化，為了促進經濟復甦，各國須重新檢視其稅收和支出政策。透過 BEPS 2.0 框架下以第一支柱和第二支柱的形式引入革命性變革，國際稅收制度正在面臨重大改變。

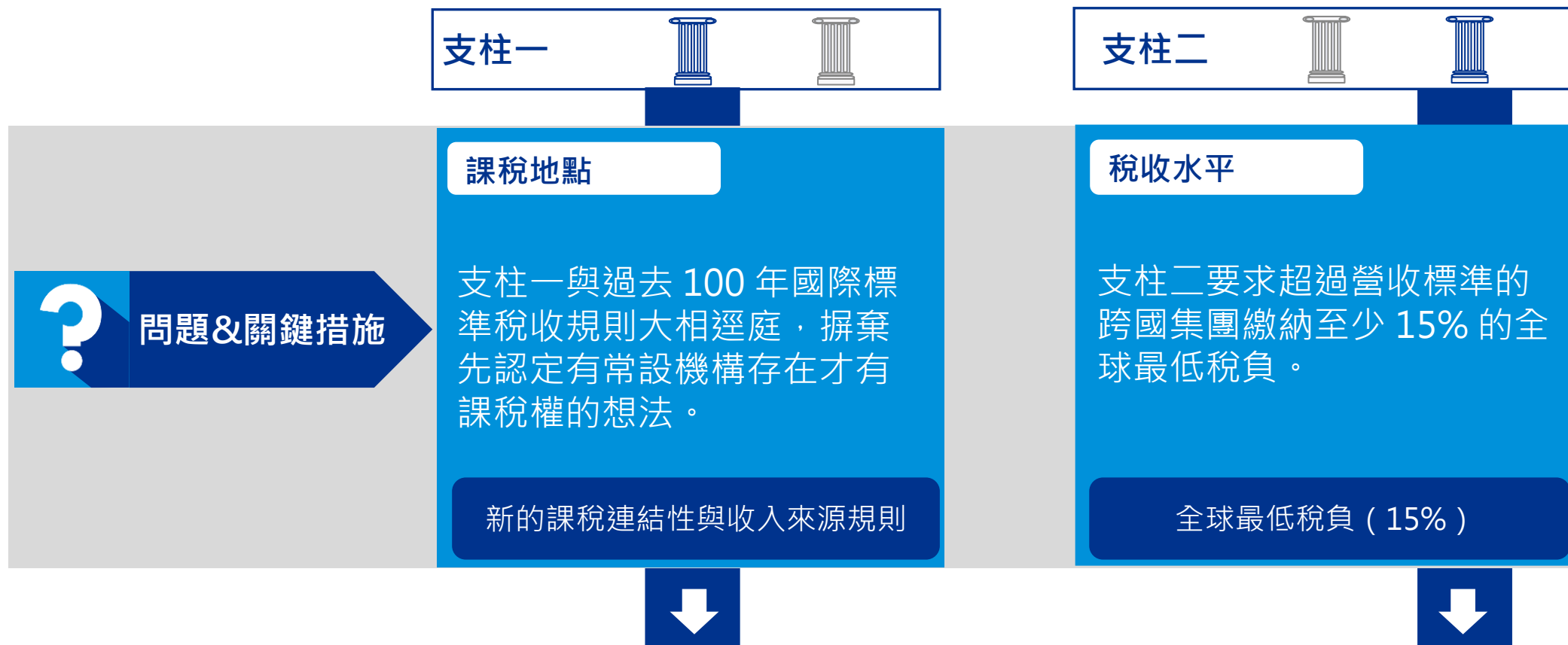


包容性框架的全球最低稅收規則有什麼好處？各國是否需要採用全球最低稅收規則，如果未實施有何後果？

- GloBE 規則的最低有效稅率為 15%，預計每年將產生約 **1500 億美元額外的全球稅收**。這不僅包括 GloBE 規則本身所產生的預期收入，還包括因引入該規則導致利潤移轉活動減少而預期增加的額外企業所得稅收入。
 - GloBE 規則雖然 **不具強制性**，但被認為將採用「**通用方法**」（**common approach**）。這意味一租稅管轄區即使不執行 GloBE 規則，在通用方法下也須接受若另一租稅管轄區對其轄區內營運的跨國公司適用 GloBE 規則時，沒有採用 GloBE 規則的國家須放棄對範圍內跨國公司的課稅權。
- 

兩大支柱概述

在 2021 年 10 月 8 日達成的歷史性協議中，OECD/G20 稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）包容性框架（IF）已同意改革現有的國際稅收規則，目前正準備上路實施。制定核心規則的聲明已得到 141 名 IF 成員中的 137 國以及 G20 財長和領導人在 2021 年 10 月的會議上的認可。



兩大支柱概述（續）

支柱一



支柱二



將利潤重新分配予市場國

對於適用支柱一的集團，金額A是就獲利超過10%的超額利潤，將其中25%分配予市場國課稅。

減少各國惡意的租稅競爭

如果集團經營所在租稅管轄區的有效稅率低於15%，則需要計算和繳納補充稅。此外，向集團內的關係企業所支付的款項若稅率低於9% 可能需要繳納額外的扣繳稅。

目標

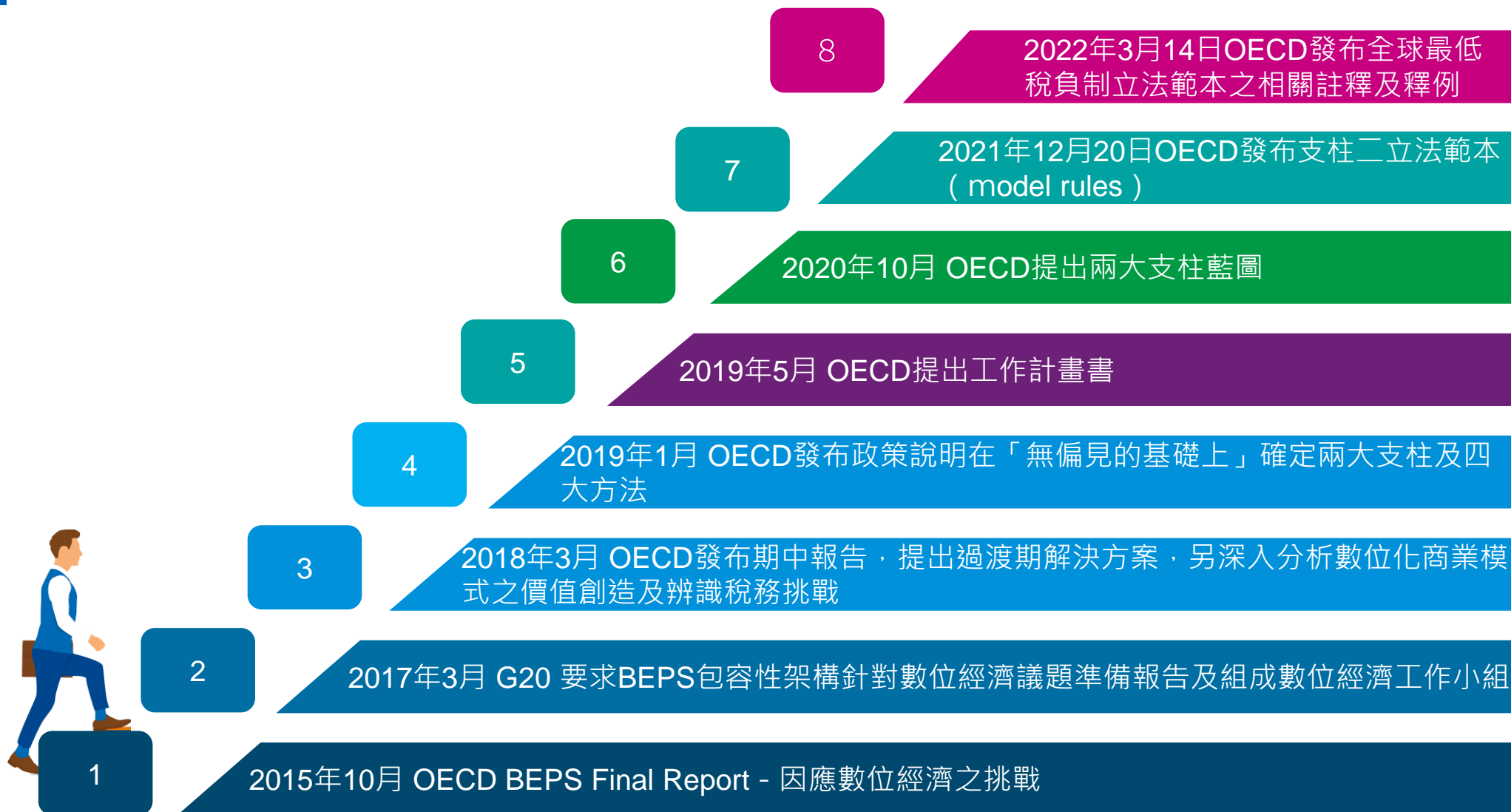


何者會受影響？

大型且高利潤的集團（全球營收 > 200 億歐元且獲利 > 10%）

集團營收 > 7.5 億歐元

OECD時程表



兩大支柱預期帶來的稅收影響

第一支柱

1,250 億美元
重新分配

- 在第一支柱下，預計每年將有超過1,250億美元利潤之課稅被重新分配到市場國。

第二支柱

1,500 億美元
新稅收

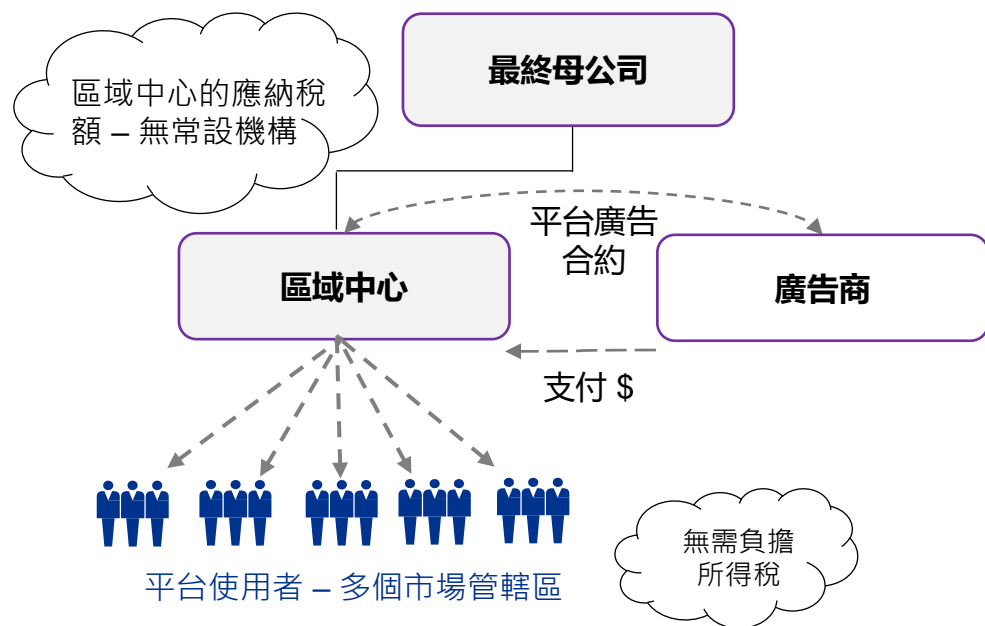
- 關於第二支柱方面，實行15%全球最低稅率估計每年為全球帶來約1500億美元的稅收。



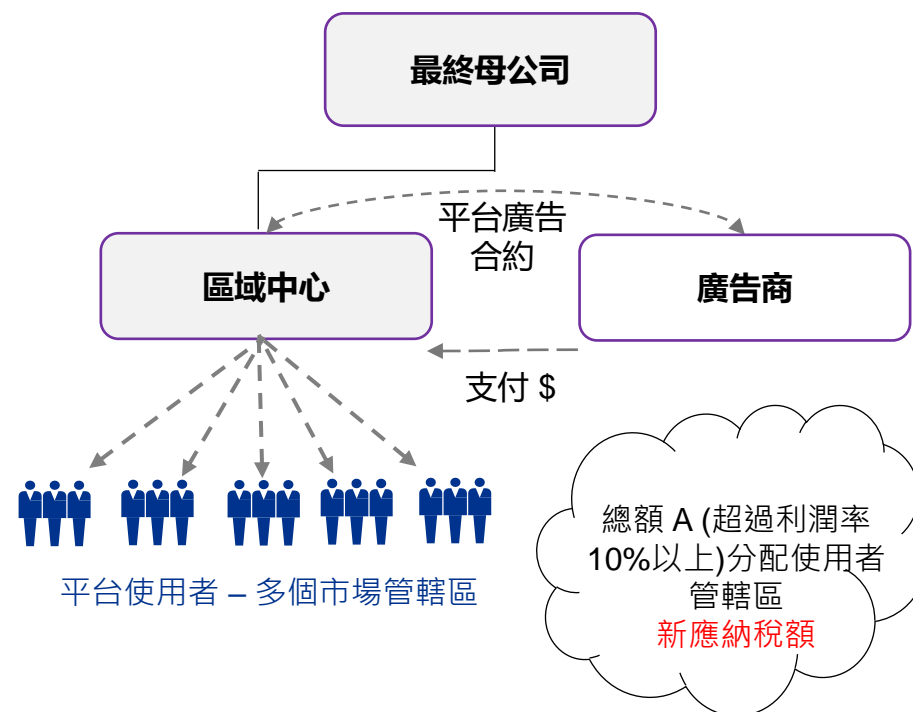
Pillar 1 : 第一支柱

第一支柱 – High Level Impact (市場國)

沒有盈餘分配 (no PEs)



第一支柱下的利潤重新分配到市場國



OECD/G20包容性框架成員（IF）協議 – 第一支柱

第一支柱關鍵面向

跨國企業適用門檻 – 營業額 200 億歐元 及 利潤率超過 10%

排除產業 – 採礦業和金融服務業

市場利潤分配 – 利潤率超過10%以上部分（即剩餘利潤）的25%

行銷和分銷避風港 – 如剩餘利潤已於市場國課稅

課稅連結 – 集團於該市場國之收入超過 100 萬歐元（若市場國GDP 低於 400 億歐元，則收入門檻為 25 萬歐元）

來源地 – 使用或消費商品或服務的最終市場國 - 「可靠方法」

支付實體 – 擁有剩餘利潤的實體

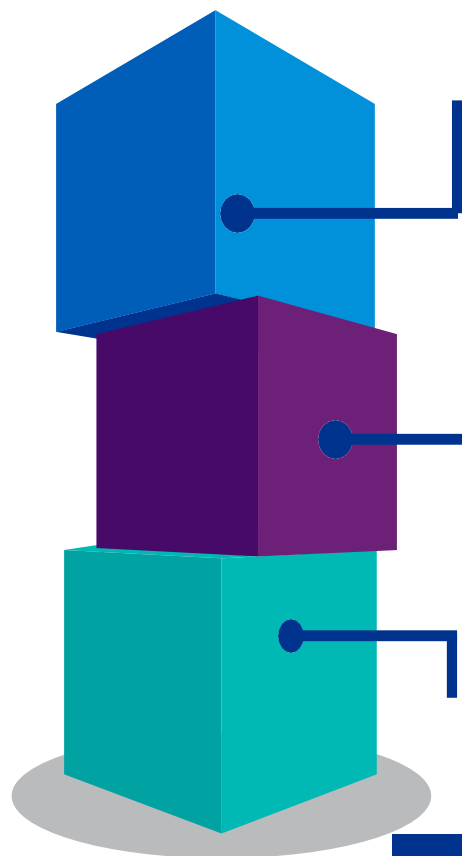
稅收確定性 – 與金額A「有關」的具約束力之爭議預防/解決機制

單邊措施 – 停止數位服務稅及其他類似措施

實施 – 預計2022年簽署多邊協議，金額 B 將另外處理。IF 成員將盡「一切努力」使其在2023 年生效。



第一支柱組成要素



金額 A

- 跨國企業被視為剩餘利潤的一部分將重新分配給市場
- 針對大型且獲利能力高的企業
- 以10%以上利潤的25%計算

金額 B

- 市場國/服務使用地內某些例行性營銷和分銷活動的固定報酬

稅收確定性

透過爭議預防和解決機制提高稅收確定性

Unilateral measures

多邊公約（MLC）將要求各國**取消對所有公司的數位服務稅和其他相關措施**，並承諾在未來不會引入此類措施。現在有課徵數位服務稅（DST）的國家可以保留此稅制，直到第一支柱正式上路為止。

金額A計算步驟

OECD 公布了關於第一支柱金額A的制定進度報告，同時向公眾徵求意見。進度報告中也將與金額A相關已完成施行規定彙整如下：

1. 適用範圍

決定跨國企業是否適用金額A規定：

- 若跨國企業**營收超過200億歐元**（約新臺幣6,600億元）**且淨利率大於10%**，則適用金額A規定（下稱適用集團）
- 即使跨國企業整體未達適用門檻，但如有單獨揭露個體達適用標準，則該單獨揭露個體適用金額A規定
- 採礦業務及受監理金融服務業的營收及獲利不列入計算

2. 課稅連結及所得來源規定

決定哪些市場國有權透過金額A向跨國企業的剩餘利潤課稅：

- 如適用集團源自一市場國營收超過**100萬歐元**，該市場國有權課徵金額A，若市場國GDP小於400億歐元，則營收門檻降為**25萬歐元**
- 適用集團應依照所得來源規定，決定來自各個市場國的營收

3. 決定稅基

決定對適用集團的利潤計算相關方法：

- 稅基的計算將以適用集團的合併財務報表的淨利潤（或虧損）為起始點
- 將進行財稅差異調整，並計算出調整後的稅前淨利金額
- 虧損（含因企業重組導致的移轉損失）將可在以後年度扣抵，但有年數限制

金額A計算步驟（續）

4. 金額A的分配

將金額A分配至有權徵收的各個市場國：

- 透過以下步驟計算並分配給有課稅權市場國的金額A利潤：
 - ① 金額A的總額為**經調整後的稅前淨利金額**（參照步驟3）**超出適用集團合併營收10%的部分乘上25%**
 - ② 再按照適用集團源自各個有權市場國（參照步驟2）營收占比，將金額A總額分配至各市場國
- 如一市場國已對適用集團的剩餘利潤課稅，則分配給該市場國的金額A能夠按行銷和分銷避風港規定，調整及減少應納金額

5. 消除雙重課稅

消除雙重課稅：

金額A的課稅範圍可能與現行利潤分配機制重疊，形成雙重課稅，為了解決雙重課稅問題，將以國家為單位進行量化，決定有權消除雙重課稅的國家及應消除金額

第一支柱 – 數位服務稅及其他相關類似措施

取消數位服務稅層面

數位服務稅及其他
相關類似措施

哪些可能屬於範圍
內？

- 印度均衡稅？
- 澳洲跨國企業反避稅法？
- 英國及澳洲移轉利潤稅法？

“我們呼籲 OECD/G20關於稅基侵蝕和利潤轉移的包容性框架迅速制定詳細實施計劃中商定的示範規則和多邊工具，以確保新規則將於2023年在全球層面實施。”

G20 領袖聲明 – 2021年10月

取消數位服務稅及其他相關類似措施 – 當關鍵多數之IF成員國批准多邊公約(MLC)時，將視第一支柱之採用情形決定。

單邊措施

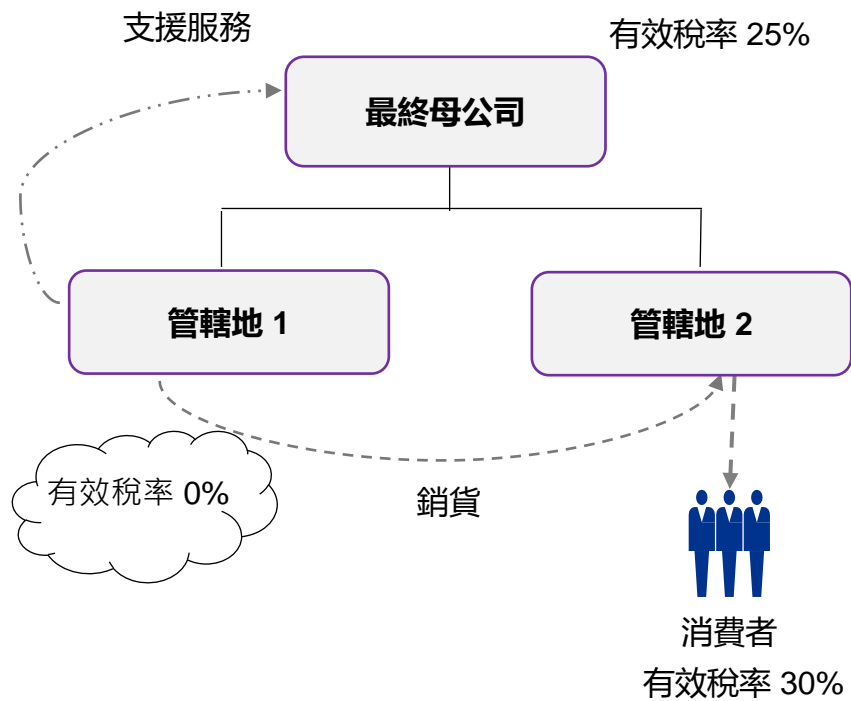
- IF成員國同意從2021年10月8日至2023年12月31日或MLC生效之前，暫停對任何公司課徵新頒布的數位服務稅或執行其他相關類似措施。
- 2021年10月21日:美國與奧地利、法國、義大利、西班牙以及英國達成協議 – 在第一支柱生效前，毋須取消數位服務稅。過渡性協議同意過渡期間可獲得稅額抵免。



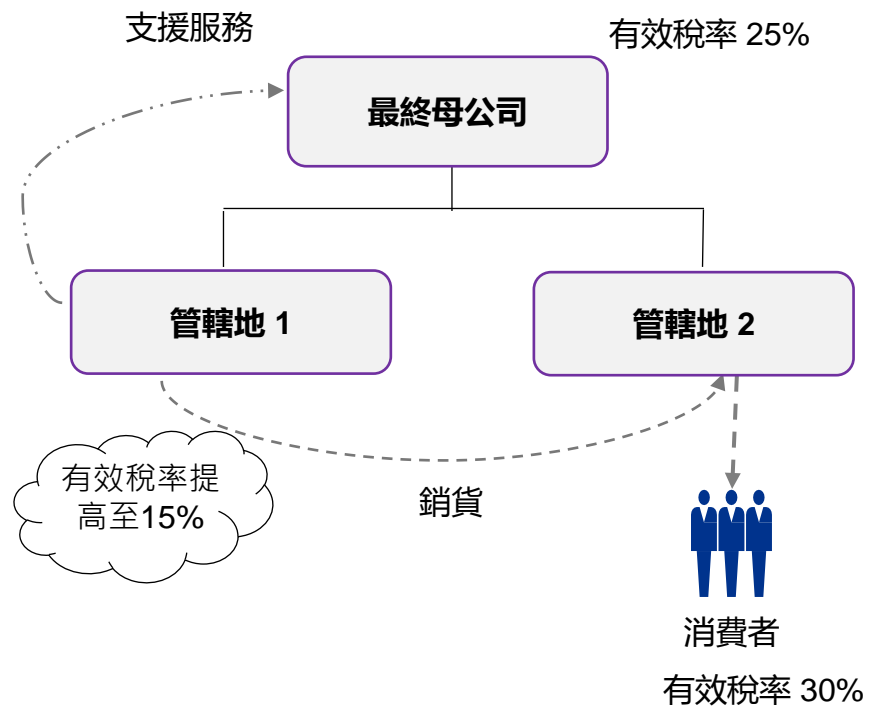
Pillar 2 : 第二支柱

第二支柱 – High Level Impact

製造商 – 多年享稅務減免及租稅假期
管轄地 1



製造商 – 抵消免稅假期效益



OECD/G20包容性框架成員(IF)協議 – 第二支柱

第二支柱關鍵面向



機制 – 第二支柱是對一系列相互關聯規則的導入，包括全球最低稅負（**GloBE**）之所得涵蓋規定（**IIR**）、徵稅不足之支出規定（**UTPR**）和應予課稅規定（**STTR**）



收入門檻 – 適用集團合併營收超過 **7.5 億歐元**的跨國集團。有某些產業排除適用。**STTR**無門檻限制，但有適用範圍限制。



通用方法 – 未強制要求採用，但必須尊重其他施行國家的相關規定。

排除 – 排除政府實體、非營利組織、退休金和投資基金。

稅率及基礎 – **領域混合法**。最終母公司依財務會計方式計算有效稅率應達 **15%**。

公式化實質性排除 – **8%**有形資產帳面價值和 **10%**薪資支出（**10 年內**逐步降到 **5%**）

STTR – 對利息、權利金和其他「有風險」支付款（討論中）徵收 **9%** 扣繳稅率

首次公布 – 建立**GloBE**國內法模型與多邊工具（**MLI**）機制、**UTPR**延期、美國**GILTI/SHIELD**機制共存？

適用範圍與排除對象

首先，跨國企業集團需要確定它是否在 GloBE 規則的適用範圍內，並確定集團內的成員及其所在地

Step 1

判斷跨國企業集團是否在適用範圍內

- 測試期間為期4年，如前4個財政年度中有2個財政年度之合併收入超過7.5億歐元 (Art 1.1.1)
- **最終母公司 (UPE)** 是指直接或間接擁有任何其他實體的控股權益，並且沒有直接或間接被另一實體持有控股權益的實體 (Art 4.1)

Step 2

辨別集團成員

- **集團成員 (CEs)** 是受 GloBE 規則所規範的實體，包括集團中所有實體和常設機構 (Art 1.3.1)

適用範圍與排除對象（續）

首先，跨國企業集團需要確定它是否在 GloBE 規則的適用範圍內，並確定集團內的成員及其所在地

Step 3

移除排除實體

- 排除實體是**政府、國際組織、非營利組織和退休基金**。**投資基金和房地產投資工具**也可能符合條件，前提是它們是跨國集團的最終母公司（Art 1.5.1）
- 排除實體的定義也擴大到包括排除實體所持有的一些特定實體，這些實體持有資產或投資資金，並僅進行輔助性活動，或者其主要收入不包括在 GloBE 稅基（Art 1.5.2）

Step 4

確認集團成員所在地

- 通常集團成員在哪國被視為稅務居民就會以該國作為其所在地，在其他情況下，則會以設立所在國作為集團成員的所在地（Art 10.3.1）
- **常設機構（PE）**以其被視為PE並有納稅義務的租稅管轄區作為集團成員所在地（Art 10.3.3），免稅PE另有特殊規定。

■ 跨國企業集團 = 集團成員 + 排除實體

MNE Group = Constituent Entities + Excluded Entities

集團成員

IIR 和 UTPR 僅適用於
集團成員

UPE

集團成員1

集團成員2

排除實體

IIR 或 UTPR 不適用於
排除實體

政府

國際組織

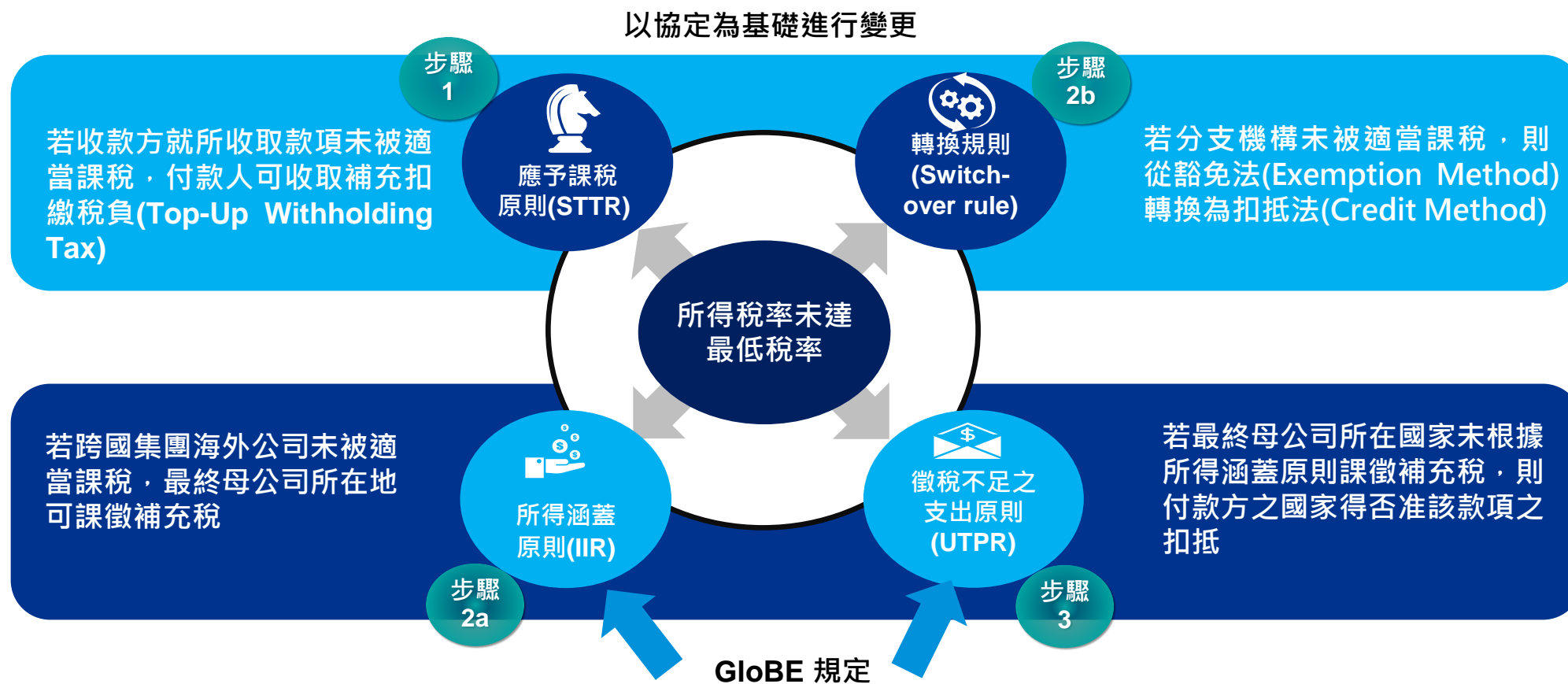
非營利組織

退休基金

投資基金
(UPE)

REIV (UPE)

第二支柱內容 – 總覽



全球反稅基侵蝕規則 (the Global anti-Base Erosion Rules; GloBE rules)

應予課稅規定 (STTR)

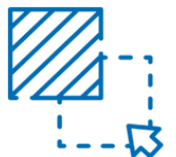
應予課稅規定 STTR



機制 – 應予課稅規定 (STTR) 以修訂租稅協定的方式，給予給付成員國課徵額外稅負的權利。STTR對「涵蓋付款」 (Covered Payments) 課徵額外稅負，且可能以扣繳方式進行。該機制旨在涵蓋關係企業間支付利息、權利金以及其他支付款項。



適用 – STTR須透過制定新多邊工具 (MLI) 或修訂雙邊租稅協定來實施，MLI將在2022年進行審議及批准，目標是在2023年開始採用。雖然細節尚待最終確認，但依據STTR課徵的稅款，可能適用於IF成員國境內關係企業間所有定義範圍內之付款，可能不會只限於營業額達到GloBE規定水準的跨國企業。



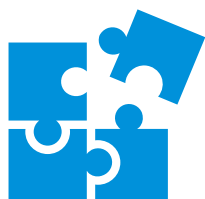
計算方法 – STTR的課稅權 (扣繳稅款) 將限制於最低稅率 (9%) 和支付款項適用稅率間之差額。

與IIR之關係 – STTR將優先適用於GloBE規則。根據GloBE規則，依據STTR課徵的任何稅額均可扣抵。

全球反稅基侵蝕（GloBE）架構

2021 年 12 月 20 日發布的全球最低稅負制（GloBE）規則確保大型跨國企業在其經營所在的租稅管轄區，皆繳納最低水準的稅款。具體來說，GloBE規則制定了一個協調的稅收制度，只要在管轄範圍內的有效稅率低於最低稅率，就對管轄範圍內所產生的利潤課徵補充稅。

所得涵蓋原則（Income Inclusion Rule）



對位於低稅負管轄區的集團成員課徵補充稅，如果在領域混合的計算基礎上，有效稅率低於 15%，則最終母公司採用由上而下的方式決定補充稅的課稅權，通常會由最終母公司課徵補充稅，但租稅管轄區沒有實施 IIR 或是符合所有權分割則屬於例外情況。IIR 優先於 UTPR 適用，預期在 2023 年上路。

徵稅不足之支出原則（Under-Taxed Payment Rule）



作為 IIR 的備援機制，UTPR 是對未根據 IIR 徵稅的低稅負利潤徵收補充稅。補充稅的計算方式與 IIR 類似，但是使用員工人數和有形資產的相關公式計算並進行補充稅的重分配。本質上，不受 IIR 規範的低稅負利潤很可能透過該規則辦理。在採行 UTPR 的租稅管轄區將透過否准費用認列和稅收抵減的方式來補足稅款。UTPR 預期在 2024 年實施。

■ 支柱二規則適用順序

STTR 應予課稅規定

Domestic Top-Up tax 當地補充稅

GloBE IIR 所得涵蓋原則

GloBE UTPR 徵稅不足之支出原則



Income Inclusion Rule

所得涵蓋原則

所得涵蓋原則 (IIR)

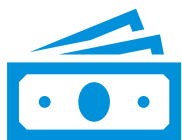
補充稅課稅基礎



補充稅 (Top-Up Tax, TUT) – 適用 GloBE 規則的企業計算其營運所在的每個租稅管轄區的有效稅率，並根據其有效稅率 (每個租稅管轄區) 與 15% 全球最低稅率之間的差額繳納補充稅。 補充稅通常適用由上而下的規則，在最終母公司的管轄範圍內支付。



豁免機制- De minimis exclusion 適用於租稅管轄區內的收入和利潤相對較少的情況 (收入低於 1,000 萬歐元，利潤低於 100 萬歐元) ；尚未制定完成的**避風港條款**也可能適用。



國內最低稅負- GloBE 規則還考慮了租稅管轄區可能引入自己國內最低補充稅的可能性，符合 GloBE 規則的國內補充稅能完全扣抵根據 GloBE 規則計算出來的稅負，這也維護了各國的稅收自主權。

規則的適用 –即使 IF 成員國選擇不引入 GloBE 規則，也須接受若另一租稅管轄區對其轄區內營運的跨國公司適用 GloBE 規則時，沒有引入 GloBE 規則的國家須放棄對範圍內跨國公司的課稅權。

補充稅 – 由上而下課徵方法

一般規則

採用由上而下的方法，在所有權架構中最高層級的母公司(通常是UPE)享有徵收補充稅的優先權。需特別注意的是，只有採用合格IIR的租稅管轄區才可課徵補充稅。

例外一：未採行IIR之租稅管轄區

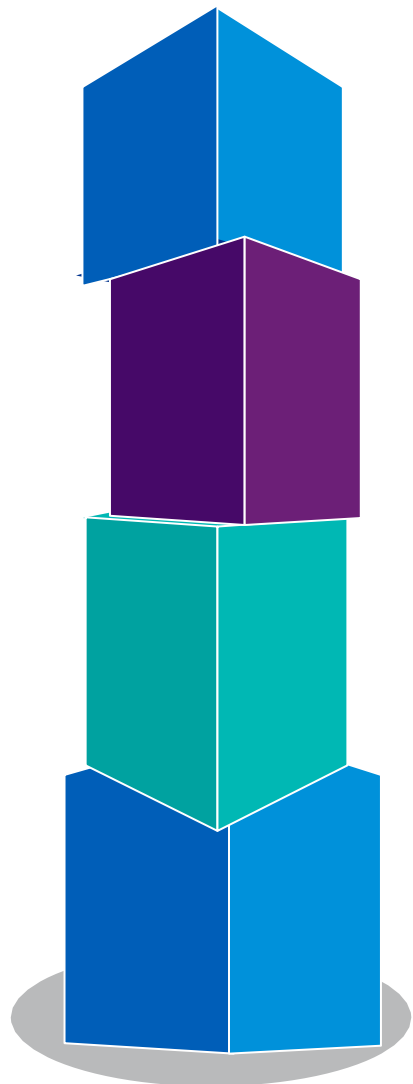
若最高層級的母公司(例如 UPE)位於沒有採用 IIR的租稅管轄區內，則IIR課稅權將「下降」到下一層級的中間母公司，直到有適用IIR的租稅管轄區為止。

例外二：分割所有權 (Split ownership)

若中間母公司被集團外的第三方持股超過20%，將被稱之為**部分控股母公司(Partially-owned Parent Entity, POPE)**。**POPE擁有補充稅的優先課稅權**，且不受限於由上而下方法的規範。因此，補充稅可能在集團內由不同層級的公司所在地課徵，UPE和其他較高層級的中間母公司在計算應課徵的補充稅時，必須減除已經被POPE課徵的補充稅。

例外三：合資企業 (Joint Venture)

根據GloBE Rules對JV之定義，原本JV應被視為POPE而享有補充稅之優先課稅權，然而根據JV規定，合資企業及其子公司(下稱合資集團)將不被要求適用IIR或UTPR，而是要求直接或間接持有合資集團所有權權益的母公司需適用IIR，並按其持有比例計算應分配之補充稅。



範例1 – POPE / 適用IIR

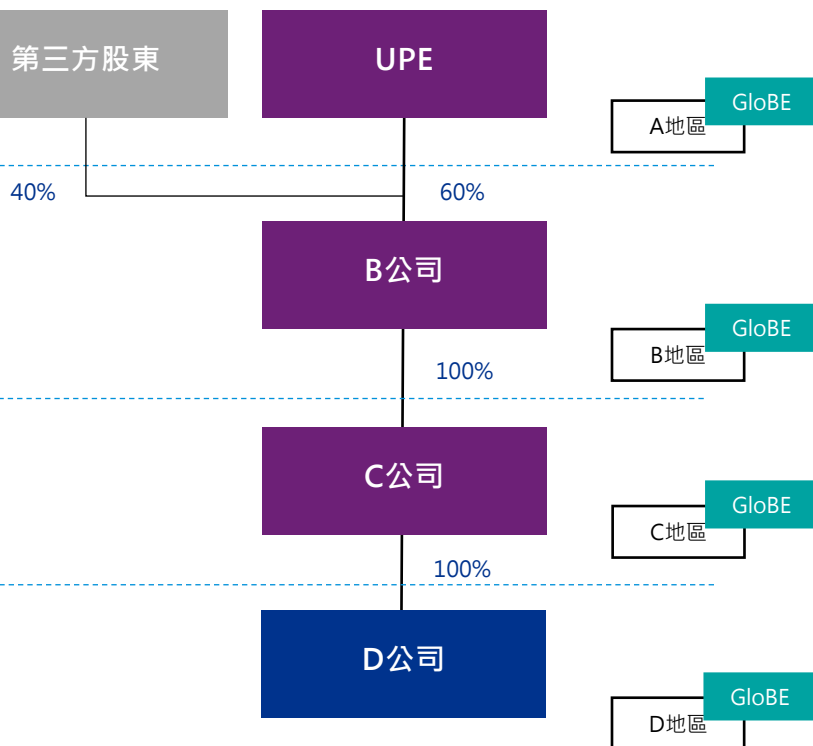
背景假設：所有租稅管轄區已適用GloBE規定，茲將相關資訊彙整如下：

單位：百萬歐元	A地區	B地區	C地區	D地區
	UPE	B公司	C公司	D公司
名目稅率	20%	20%	10%	20%
涵蓋稅 (A)	15	60	30	10
GloBE所得 (B)	100	300	200	100
ETR (C = A / B)	15%	20%	15%	10%



如何辨認POPE?

- B公司有持有其他集團成員，且20%以上之股權由第三方股東持有，故B公司為POPE
- C公司亦為POPE，然因其100%股權由B公司持有，故不適用IIR



■ 低稅率
■ 高稅率

範例1 – POPE / 適用IIR (續)

背景假設：所有租稅管轄區已適用GloBE規定，茲將相關資訊彙整如下：

單位：百萬歐元	A地區	B地區	C地區	D地區
	UPE	B公司	C公司	D公司
ETR ($C = A / B$)	15%	20%	15%	10%
補充稅率 ($D=15\%-C$)	-	-	-	5%
補充稅 ($E = B*D$)	-	-	-	5

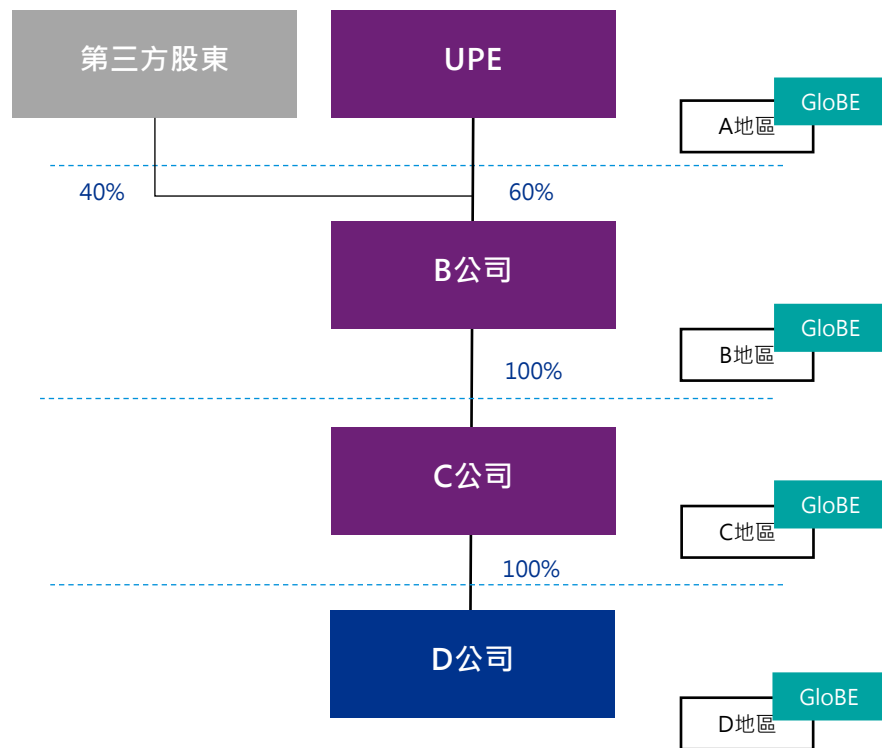
【適用IIR】

- 因存在POPE時，POPE優先適用IIR，故低稅率之D地區公司所產生之補充稅5，由B公司繳納



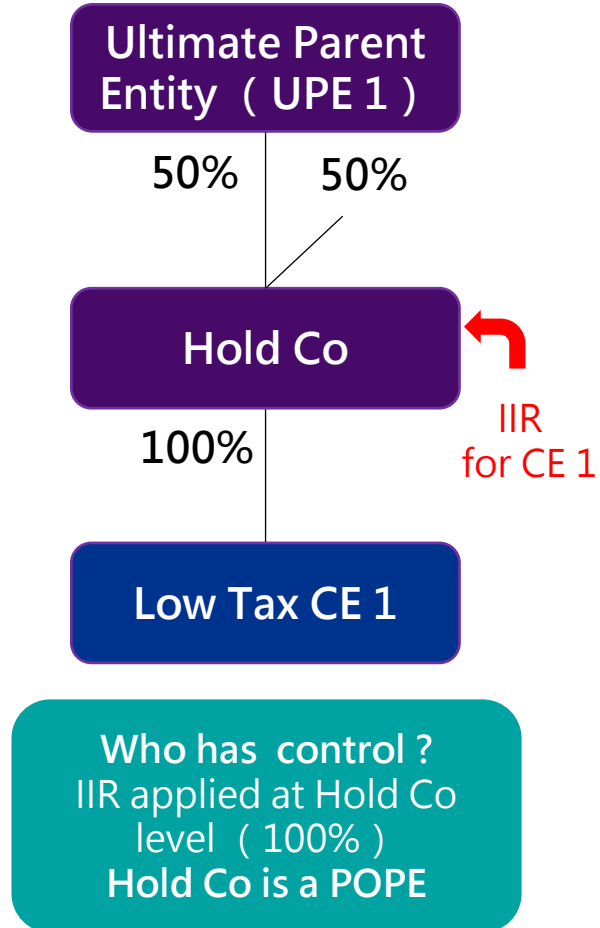
抵銷機制（投資架構中下層之集團成員是否已透過IIR課徵補充稅）

- UPE持有D公司60%之股權，依此計算之補充稅為 $3 = 5 * 60\%$ ，然需與透過B公司課徵之補充稅相互抵銷，故抵銷後UPE無須繳納補充稅

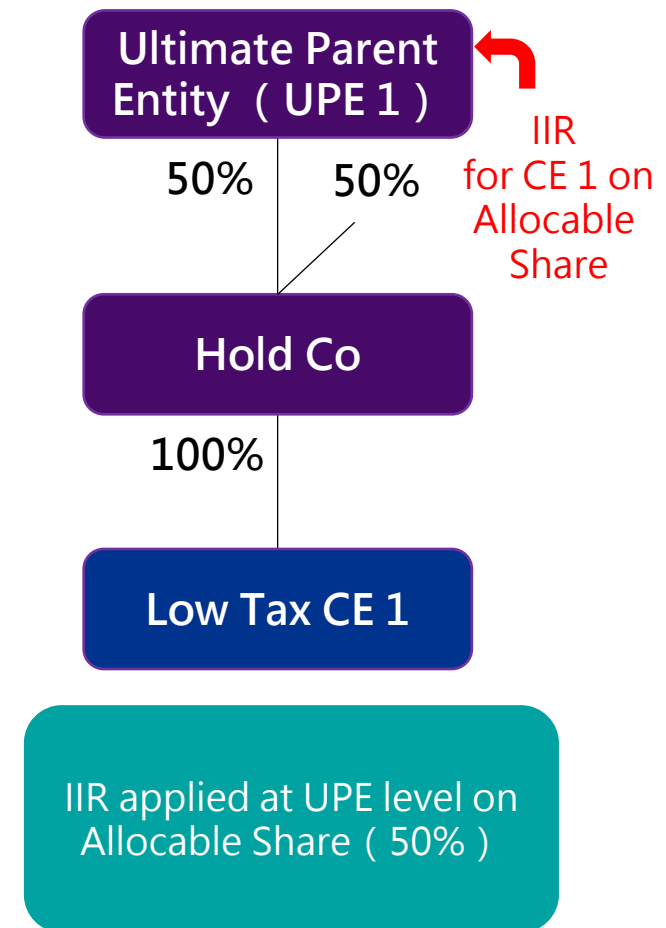


範例2 – POPE & Joint Venture

If Hold Co is consolidated by UPE1



If Hold Co is a JV and equity accounted





Undertaxed Payment Rule

徵稅不足之支出原則

徵稅不足之支出原則 (UTPR)

UTPR 機制



機制

- ❑ 以否准扣除額、視為應納稅所得額或課徵額外稅的方式進行
- ❑ 不僅限於關係人間的支付款項，而是擴展到涵蓋所有可扣除稅款的支付款項 - 無上限

UTPR 補充稅總額 – 可以補足 IIR 未涵蓋到的補充稅 (比 2020 年提出的藍圖更廣泛應用)



遞轉後期 - 分配給租稅管轄區之UTPR份額如未使用，可以結轉至未來幾年度在該租稅管轄區繼續使用 (但有限制)

分攤因子 - 僅分配給 UTPR 租稅管轄區



$$50\% \times \frac{\text{該租稅管轄區之員工數}}{\text{所有UTPR租稅管轄區之員工數}}$$

+

$$50\% \times \frac{\text{該租稅管轄區之有形資產總價值}}{\text{所有UTPR 租稅管轄區之有形資產總帳面價值}}$$

在國內法律中實施合格 UTPR 的租稅管轄區 (有實際應用 UTPR)

員工人數為全職員工的總數

範例3 – UPE位於低稅率地區/適用UTPR

背景假設：A、B及C租稅管轄區皆已適用GloBE規定，茲將相關資訊彙整如下：

單位：百萬歐元	A地區		B地區	C地區
	UPE	A公司	B公司	C公司
名目稅率	15%	15%	20%	20%
涵蓋稅 (A)	10	20	60	40
GloBE所得 (B)	100	200	300	200
ETR (C = A / B)	10%		20%	20%

同一地區補充稅合併計算

$$15 = (100 + 200) * (15\% - 10\%)$$

【適用UTPR】

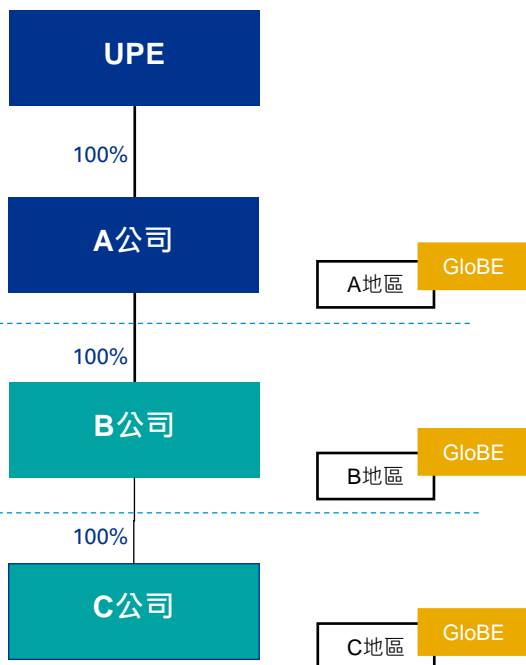
- UPE位於低稅率地區時，該低稅率地區所產生之補充稅無IIR之適用
- A地區所產生之補充稅，由訂有GloBE規定之成員所在國透過UTPR分配

計算方式為：

$$50\% \times \frac{\text{該租稅管轄區之員工數}}{\text{所有UTPR租稅管轄區之員工數}}$$

+

$$50\% \times \frac{\text{該租稅管轄區之有形資產總價值}}{\text{所有UTPR 租稅管轄區之有形資產總帳面價值}}$$



■ 低稅率
■ 高稅率

範例3 – UPE位於低稅率地區/適用UTPR (續)

背景假設：A、B及C租稅管轄區皆已適用GloBE規定，茲將相關資訊彙整如下：

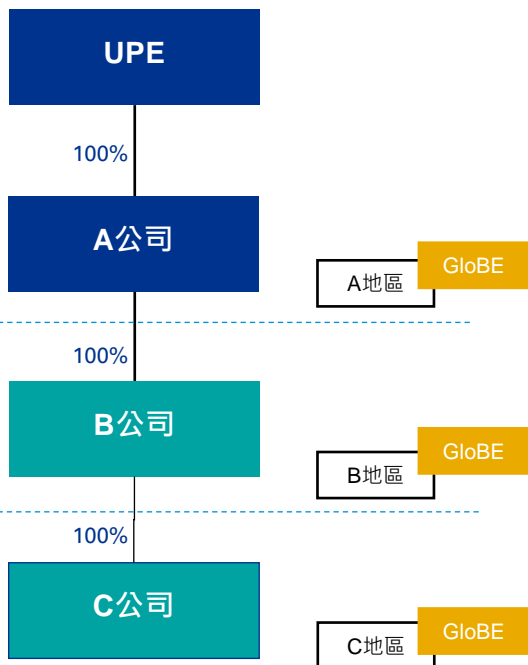
單位：百萬歐元	A地區		B地區	C地區
	UPE	A公司	B公司	C公司
名目稅率	15%	15%	20%	20%
補充稅	15		-	-
員工人數	100人	200人	300人	400人
有形資產淨帳面價值	100	400	500	1,000



計算透過UTPR分配補充稅

- A地區：補充稅為 $4.125 = 15 * (50\% * 300 / 1,000 + 50\% * 500 / 2,000)$ ，否准扣除額為 $27.5 = 4.125 / 15\%$
 - B地區：補充稅為 $4.125 = 15 * (50\% * 300 / 1,000 + 50\% * 500 / 2,000)$ ，否准扣除額為 $20.625 = 4.125 / 20\%$
 - C地區：補充稅為 $6.75 = 15 * (50\% * 400 / 1,000 + 50\% * 1,000 / 2,000)$ ，否准扣除額為 $33.75 = 6.75 / 20\%$
- =>合計補充稅為15

單位：百萬歐元	A地區		B地區	C地區
	UPE	A公司	B公司	C公司
分配之補充稅	4.125		4.125	6.75
否准扣除額	27.5		20.625	33.75



■ 低稅率
■ 高稅率

兩大相互關連之規定 – IIR & UTPR



GloBE 規則如何確保跨國企業在每個租稅管轄區的收入皆繳納最低稅負？

IIR

如果跨國企業的最終母公司沒有在其租稅管轄區內實施 IIR，則課稅權將依照所有權架構下移至次一層級有實施 IIR 的母公司。



UTPR

如果 IIR 無法課徵足額的補充稅使集團成員承擔最低稅負，此時將會採用 UTPR 來課稅。UTPR 透過在跨國企業集團成員所在的所有國家否准費用的認列或其他類似機制確保其支付最低稅額。

因此，即使跨國企業在未實施 GloBE 規則的租稅管轄區有營運活動，IIR 與 UTPR 的互補機制將確保企業在其他有實施 GloBE 規則的租稅管轄區中繳納補充稅。





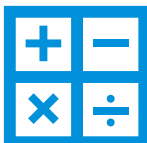
計算有效稅率

有效稅率計算基礎 – 領域混合法

計算基礎

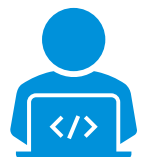


簡介 — 計算補充稅前需要先在轄區基礎上辨識有哪些低稅負利潤。這將決定在哪些地方需要計算有效稅率以及在哪些地方可能會產生補充稅，在某些管轄區可能適用實質性排除。



GloBE 所得 — 根據 GloBE 規則計算每個實體的會計利潤（或損失），此即為 **GloBE 所得（損失）**。需特別注意的是，計算始點須符合公認的財務會計標準，這是為了確保全球一致性。

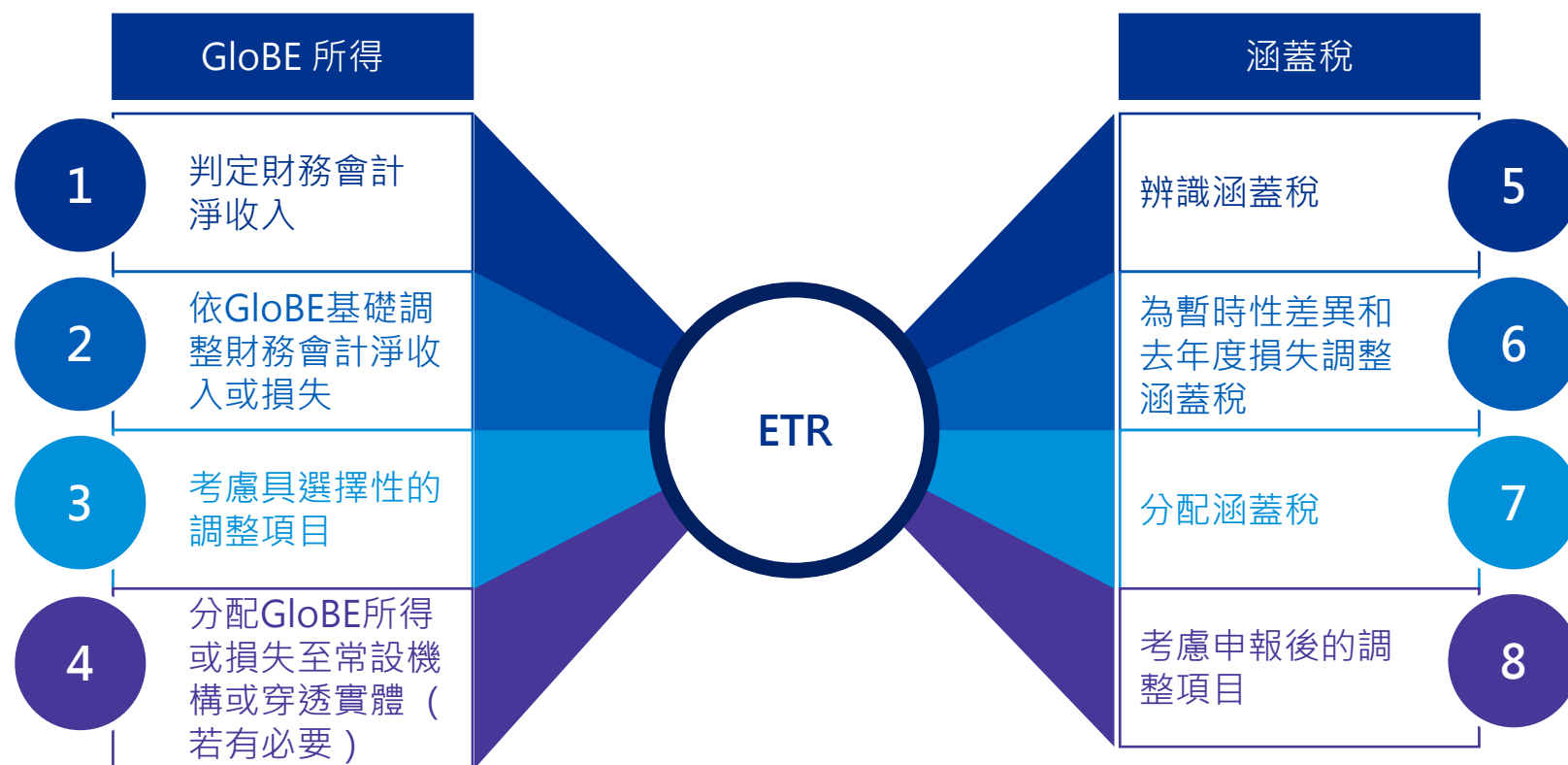
調整後涵蓋稅 — 參考集團成員的財務報表而不是該成員的納稅申報表所計算而得，不包括間接稅或財產稅等。



計算有效稅率 — 有效稅率在每個財政年度進行計算，其計算方式是將調整後涵蓋稅的總和除以領域混合基礎上計算而得的 **GloBE 所得（損失）**。若有效稅率低於15%，則須徵收補充稅。

計算有效稅率

管轄區的有效稅率等於調整後涵蓋稅總額（分子）除以位於該管轄區的每個集團成員的 GloBE 所得或損失（分母）。



永久性和暫時性差異之會計處理

基於 GloBE 目的，財務會計淨收入和涵蓋稅皆需要進行調整，以解決財務會計和稅務會計上常見的差異。

- 淨收入需要的調整項目通常與財務會計規則和當地稅法間不同處理方式所產生的永久性差異有關。
- 透過調整涵蓋稅總額可解決財務會計和當地稅法間不同處理方式所產生的暫時性差異。



計算有效稅率— 調整後涵蓋稅

ETR計算 – 分子：涵蓋稅 (Covered Tax)

涵蓋稅(分子) =

當期所得稅費用 (按財務報表)
+ 可退還之稅收抵減(4 年)
+/- 不確定之稅收狀況
+/- 調整後遞延所得稅費用(@15%)
排除所得之所得稅費用
+/- GloBE DTA 損失(可選擇)
+ 其他涵蓋稅/扣繳稅/CFC 相關稅款
+/- 申報後調整項目/稅率調整

分配所得 及稅款

- ☐ 分配給常設機構
- ☐ 分配給穿透實體的持有者

調整後 遞延所得 稅費用

- ☐ 以每個科目的遞延所得稅費用作為起點
- ☐ 加上未認列的遞延所得稅資產(DTA)/備抵評價科目
- ☐ 以15%最低稅率重算 (Recast) 遞延所得稅
- ☐ 遞延所得稅負債項目重新納入計算規則 (Recapture Rule) (5 年) (被排除者為例外)

申報後 調整

- ☐ 申報後調整導致稅負減少 (大於100萬歐元) , 需重新計算以前年度ETR

為何以15%稅率重算遞延所得稅對ETR有影響

項目		金額 / %
會計所得		200
永久性差異調整 (未包含在GloBE)		(50)
暫時性差異調整		(150)
課稅所得 (當地的公司所得稅)		—
當期所得稅 @ 25%		—
遞延所得稅 @ 25%	$150 \times 25\%$	37.5
重新計算遞延所得稅 (15%上限)	$150 \times 15\%$	22.5
實際有效稅率	$37.5/200$	18.75%
GloBE 有效稅率	$22.5/200$	11.25%
補充稅	$(15\% - 11.25\%) \times 200$	7.5



計算有效稅率— 調整後 GloBE 所得

ETR計算 – 分母：GloBE所得

1

集團成員之財務會計淨利益或淨損失

— 計算起始點：UPE之合併財務報表

GloBE 所得/損失(分母)=

該國所有企業實體的利潤
(根據UPE之會計準則計算)
+/- 排除所得 (永久差異)



2

調整項目

排除所得調整

- ☐ 被排除之股利
- ☐ 被排除之權益損益
- ☐ 因法律不予認列之費用/特定法定資本
- ☐ 股份基礎報酬
- ☐ 非對稱國外匯兌損益
- ☐ 排除國際航運所得

3

GloBE所得之分配

— 分配給常設機構

— 分配給穿透實體的持有者

4

特別處理

— 集團成員加入與退出集團

— 資產和負債之移轉以及特定重組活動

— 穿透實體、混合錯配實體以及合資企業之處理

ETR – 調整和注意事項

涵蓋稅（分子） =
當期所得稅費用（按財務報表）
+ 可退還之稅收抵減（4年）
+/- 不確定之稅收狀況
+/- 調整後遞延所得稅費用（@15%）
排除所得之所得稅費用（參照下方分母）
+/- GloBE DTA 損失（可選擇）
+ 其他涵蓋稅/扣繳稅/CFC 相關稅款
+/- 申報後調整項目/稅率調整

分配所得及稅款

- ☐ 分配給常設機構
- ☐ 分配給穿透實體的持有者

調整後遞延所得稅費用

- ☐ 以每個科目的遞延所得稅費用作為起點
- ☐ 加上未認列的遞延所得稅資產（DTA）/備抵評價科目
- ☐ 以15%最低稅率重算（Recast）遞延所得稅
- ☐ 遞延所得稅負債項目將適用追回規則（Recapture Rule）（5年）（被排除者為例外）

申報後調整

- ☐ 申報後調整導致稅負減少（>100萬歐元），需重新計算以前年度有效稅率

GloBE 所得/損失（分母） =

該國所有企業實體的利潤
（根據UPE之會計準則計算）
+/- 排除所得（永久差異）

排除所得調整

- ☐ 被排除之股利
- ☐ 被排除之權益損益
- ☐ 因法律不予認列之費用/特定法定資本
- ☐ 股份基礎報酬
- ☐ 非對稱國外匯兌損益
- ☐ 排除國際航運所得



計算補充稅及實質性所得排除

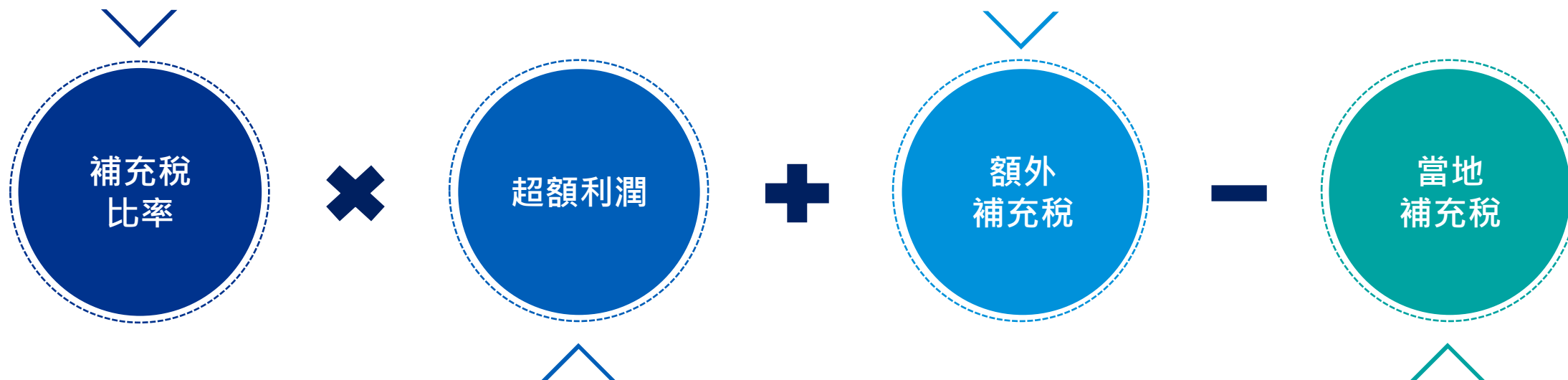
補充稅的計算

各租稅管轄區補充稅的計算方法為將補充稅比率乘以相應租稅管轄區的超額利潤。在適用的情況下，會加上額外的補充稅額並減掉國內補充稅金額。

15% 最低稅率-各租稅管轄區有效稅率 = 補充稅比率

對涵蓋稅或 GloBE 所得或損失進行調整所產生之額外補充稅

例如:前一年度因稅務核定影響其涵蓋稅及收入計算結果，則需重新計算前一年度之ETR及補充稅



GloBE 所得 – 實質性所得排除 (詳後說明) = 超額利潤

額外考量: De minimis exclusions，如果適用排除條款，則補充稅負應被視為 0。(每年皆可選擇是否適用此排除條款)

管轄區可以選擇對位於該低稅負管轄區的集團成員徵收國內補充稅，如此將減少補充稅總額。

範例 4 – ETR之計算

背景假設：A、B及C租稅管轄區已適用GloBE規定，D地區則尚未適用GloBE規定，茲將依GloBE規定計算之涵蓋稅及所得列示如下：

單位：百萬歐元	A地區	B地區	C地區	D地區
	UPE	B公司	C公司	D公司
名目稅率	15%	15%	15%	15%
涵蓋稅 (A)	15	30	5	10
GloBE所得 (B)	100	200	300	200

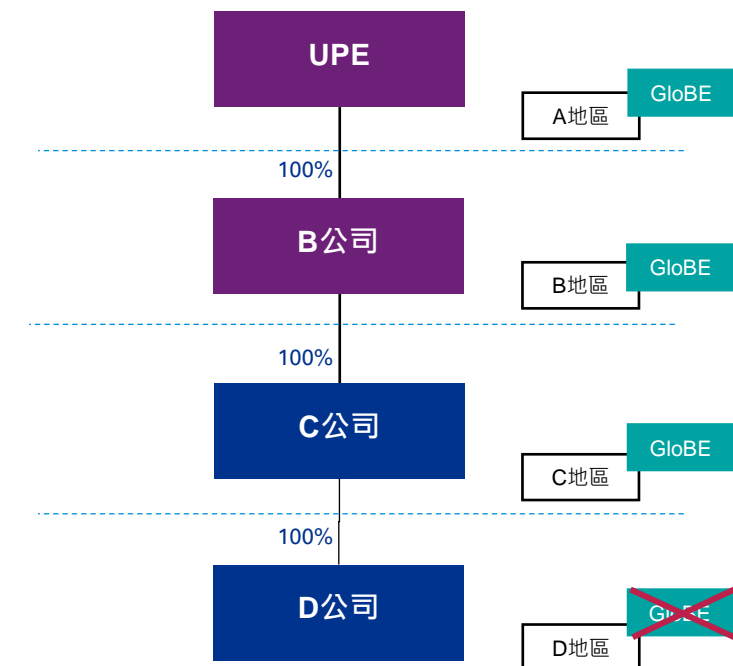


該如何計算ETR？

$$\frac{\text{涵蓋稅}}{\text{GloBE所得}} = \text{ETR}$$

低於15%須
繳納補充稅

	A地區	B地區	C地區	D地區
	UPE	B公司	C公司	D公司
ETR (C = A / B)	15%	15%	1.67%	5%



■ 低稅率
■ 高稅率

範例 5 – 補充稅之計算

背景假設：A、B及C租稅管轄區已適用GloBE規定，D地區則尚未適用GloBE規定，茲將相關資訊彙整如下：

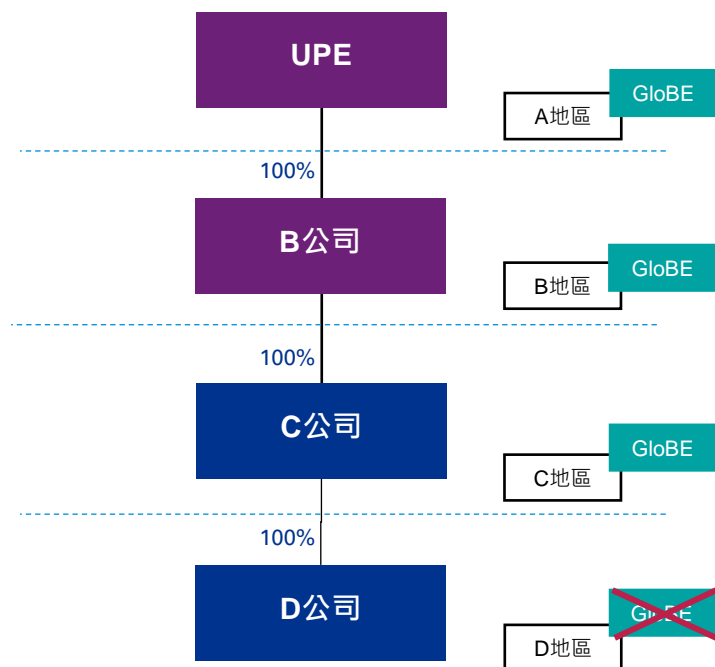
單位：百萬歐元	A地區	B地區	C地區	D地區
	UPE	B公司	C公司	D公司
名目稅率	15%	15%	15%	15%
涵蓋稅 (A)	15	30	5	10
GloBE所得 (B)	100	200	300	200
ETR (C = A / B)	15%	15%	1.67%	5%



該如何計算補充稅？

$$\text{GloBE所得} \times \text{補充稅率 (15\% - ETR)} = \text{補充稅}$$

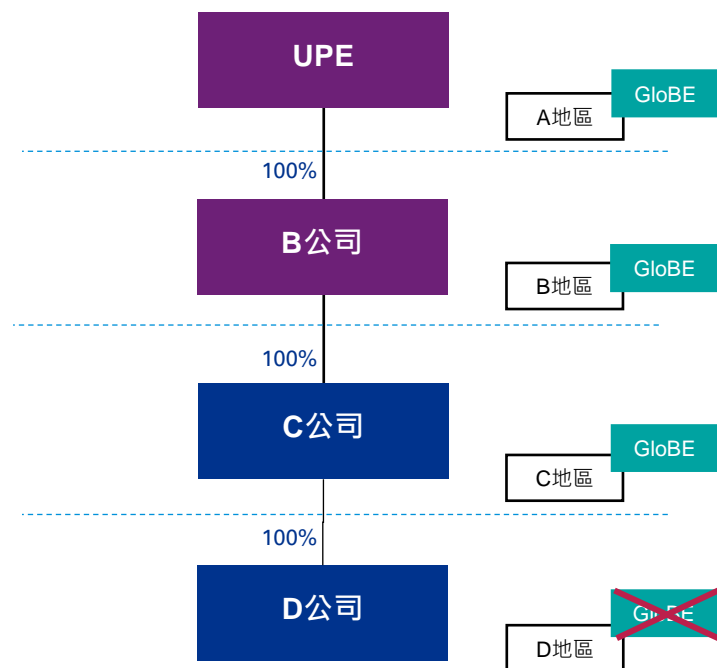
單位：百萬歐元	A地區	B地區	C地區	D地區
	UPE	B公司	C公司	D公司
補充稅率 (D=15%-C)	-	-	13.33%	10%
補充稅 (E = B*D)	-	-	40	20



■ 低稅率
■ 高稅率

範例 6 – 繳納補充稅

背景假設：A、B及C租稅管轄區已適用GloBE規定，D地區則尚未適用GloBE規定，茲將相關資訊彙整如下



單位：百萬歐元	A地區	B地區	C地區	D地區
	UPE	B公司	C公司	D公司
名目稅率	15%	15%	15%	15%
涵蓋稅 (A)	15	30	5	10
GloBE所得 (B)	100	200	300	200
ETR (C = A / B)	15%	15%	1.67%	5%
補充稅率 (D=15%-C)	-	-	13.33%	10%
補充稅 (E = B*D)	-	-	40	20



由哪間公司繳納補充稅？

【適用IIR】

- 低稅率地區C、D公司所產生之補充稅，因UPE適用GloBE規定，故由UPE繳納
- 而因UPE持有C、D公司100%之股權，故須繳納之補充稅為60 (=40+20)

■ 低稅率
■ 高稅率

實質性排除所得 (Substance Based Exclusion Income)

- 每年可自行選擇是否適用實質排除所得
- 投資實體並不適用

實質排除所得(SBEI)

=

10年內從10%調降至 5%

於租稅管轄區從事營業活動之符合資格員工的合格薪資費用 (直接和間接)

+

10年內從8%調降至5%

符合資格的有形資產包括不動產 (包括土地) 、廠房及設備、自然資源、特定許可證之使用權

- ❑ 不包含已資本化及已計入有形資產帳面價值的薪資費用

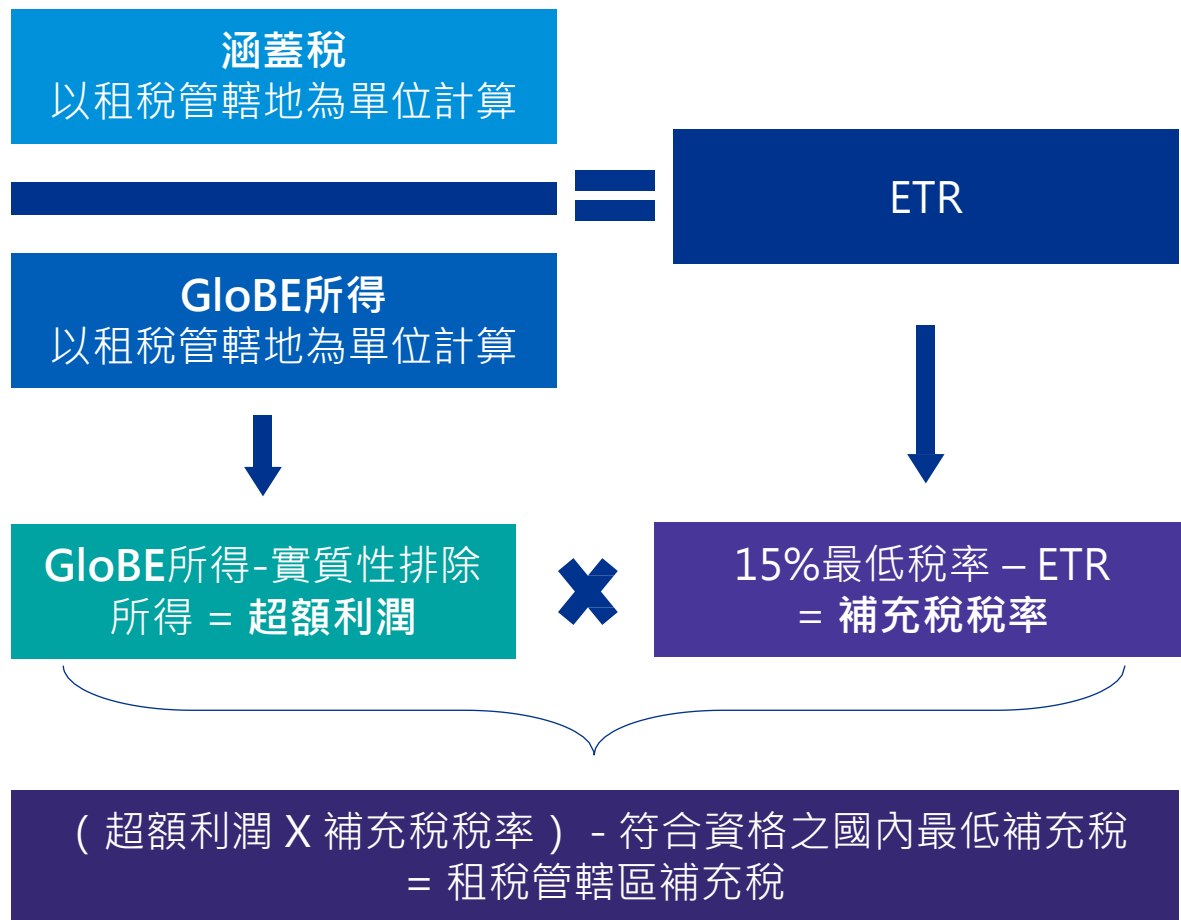
- ❑ 不包含因出售、租賃或投資而持有的不動產、某些航運資產
- ❑ 符合資格的有形資產帳面價值應為財報期初及期末日之平均值

符合資格員工包括在跨國企業的指導和控制下參與日常經營活動的獨立承包商

實質性排除所得（續）

薪資費用	員工	獨立承包商	總計	%	金額
報酬或相關薪資	800	300	1,100		
薪資所得稅	50	20	70		
社會保障金	20	10	<u>30</u>		
			1,200	10%	120
有形資產	期初價格	期末價格	平均	%	金額
土地	300	300	300		
廠房及設備	800	600	<u>700</u>		
			1,000	8%	<u>80</u>
				總計	200

實質性排除所得（續）



概念	金額
涵蓋稅	100
GloBE 所得	1,000
ETR	10%
補充稅稅率%	5%
實質性排除所得	200
超額利潤	800
超額利潤 x 補充稅稅率	40
符合資格之國內最低補充稅	40
租稅管轄區之補充稅	-

補充稅的豁免機制

De Minimis Exclusion (Article 5.5)

跨國企業若在轄區內符合下列條件:

- (i) 平均 GloBE 營收低於 1,000 萬歐元，且
- (ii) 平均 GloBE 所得低於 100 萬歐元或為損失，**按三年平均計算**。

如果適用排除條款，則補充稅負應被視為 0 (每年皆可選擇是否適用此排除條款)

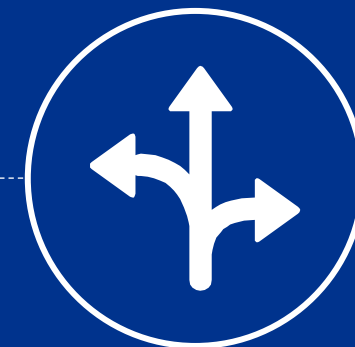
GloBE Safe Harbors (Article 8.2)

避風港條款是為了減輕跨國企業的遵循成本及行政管理負擔而設立，若企業的有效稅率有很高的機率高於15%，避風港條款免除其計算轄區內有效稅率，並允許稅務行政機關將位於避風港管轄區內的集團成員一個財政年度的補充稅視為0

避風港條款目前尚未制定完成，預期將諮詢企業和利害關係人的意見，並反映在將於**2022年底**發布的**實施框架 (Implementation Framework)** 中。

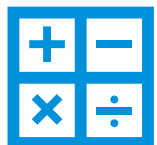


全球最低稅負制之遵循規定



稅務遵循 – GloBE 資訊申報表

GloBE 資訊申報書



GloBE 資訊申報書包含哪些內容?

- 辨識集團成員及其所在地
- 跨國集團整體投資架構
- 計算集團成員的有效稅率和補充稅需要的資訊
- 在各管轄區內補充稅透過 IIR 和 UTPR 的分配情況
- 任何集團成員所進行的選擇
- 在 GloBE 實施框架中達成共識之其他資訊

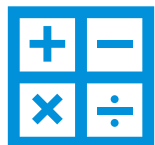
稅務遵循 – GloBE 資訊申報表（續）

稅務遵循



何者負責申報？

- 由租稅管轄區內的集團成員或由指定的當地實體提交
- 如在該報告財政年度內，報告表已由位於主管當局資訊交換協議的租稅管轄區之最終母公司或指定申報實體提交，則集團成員無須再提交。



何時申報？

- GloBE 資訊申報表需要在 GloBE 報告年度的 15 個月內提交，或者在過渡年度 18 個月內提交。



審查機制？

- 稅務機關可以在 GloBE 資訊申報表提交之日起 36 個月內要求提供更多資訊以供審查。



BEPS 2.0 最新發展趨勢

台灣實施現況

全球最低稅負制適用範圍

全年合併財務報表年收入超過7.5億
歐元之跨國企業，在台超過400家

集團母公司在我國境內

180家

集團母公司在我國境外
但在我國有集團成員

259家

全球最低稅負制 財政部：關注歐盟上路時程台灣機動跟進

隨著歐盟五國在9月份對於讓15%全球最低稅負制於2023年上路，展現積極態度；國內的營利事業基本稅額徵收率擬從12%調高至15%，財政部於今（2022）年9月14日表示，會密切關注歐盟等國上路時程，台灣將機動跟進。

各國至今對於第二支柱 發表之聲明



公佈立法草案

UK (July 2022) –
implementation from 2024

Korea (August 2022) –
implementation from 2024

EU – Draft Directive –adapted
to enhanced cooperation?

Colombia (October 2022) –
minimum tax of 15% will be
effective in 2023 if enacted by
31 December 2022

Netherlands (October 2022
) – releases the legislative
draft and under the public
consultation process

其他相關聲明

US corporate minimum tax of
15% (not Pillar 2 compliant)

UAE new corporate tax 9%

Belgium will impose minimum
tax of 15% for companies with
profits above €1 million by
reducing the use of tax
deductions from 70% to 40%
(only in 2023)

2024年開始實施第二支柱

United Kingdom

Korea

Hong Kong SAR

Switzerland

EU5 - France, Germany, Italy,
Netherlands, Spain

EU (pending approval)

**實施第二支柱 (但具體
時程仍待定)**

Canada (indicated 2023)

Singapore (indicated 2024)

Australia (released a consultation
of the implementation of a domestic
minimum 15% tax)

承諾實施國內最低稅負制
Mauritius

Switzerland (2024)

Canada (2023?)

Malaysia (2024)

**發表聲明考慮實施國內
最低稅負制**

Hong Kong SAR

Ireland

New Zealand

India

EU

Jersey

Isle of Man

美國最低稅負制 (AMT)

美國總統拜登於8月16日簽署通膨削減法案 (Inflation Reduction Act)，將對針對**連續三年收入超過10億美元**的大型企業課徵**15%最低稅負**，即「美國最低稅負」 (Alternative Minimum Tax, AMT)，預估10年內將為美國政府增加2,222.5億美元的稅收。

項目		美國最低稅負制AMT	OECD全球最低稅負制
1	適用門檻	連續三年平均調整後財務報表收入 (AFSI) 超過10億美元的跨國企業。如企業屬於外資跨國企業 (MNG) 之成員，適用門檻將再作調整。	四個會計年度中有兩年度集團營收超過7.5億歐元 (約7.6億美元) 的跨國企業。
2	實施時程	預計2023年開始實施。	預計2024年在主要國家開始實施。
3	計算方式	採用全球混合法，將高租稅管轄區與低租稅管轄混合計算。	採領域混合法，有效稅率按各租稅管轄區分開計算。

上述計算方法的不同除了可能導致兩版本的有效稅率有差異外，美國AMT也有可能不被視為合格的當地最低稅負制 (QDMTT) 或合格的 IIR 。如企業按兩版本計算出之有效稅率皆低於15%時，可能會導致跨國企業在美國及其他國家被重複課稅。



歐盟實施現況

歐盟委員會於2021年12月22日啟動了**歐盟最低稅負制指令**提案，並建議於2023年12月31日或之後開始的納稅年度陸續適用第二支柱規範。

April



歐洲經濟暨財政事務理事會 (ECOFIN) 會議上，波蘭認為歐盟最低稅負制指令和OECD 第一支柱解決方案之間缺少法律連結，因此提出反對意見導致協議無果。

June



ECOFIN會議上，波蘭不再持反對意見，但因匈牙利以實施全球最低稅負制課徵15%稅率，會影響其地緣政治而帶來不利的經濟後果，所以改變其立場為不同意，導致各國依舊無法取得共識。

September



9月9日，法國、德國、義大利、西班牙、荷蘭等歐盟五國發布聯合聲明，宣示於2023年讓15%最低稅負制上路的決心，若該議案在歐盟無法取得會員國一致同意，不排除以任何可行的立法途徑達成目標。

KPMG 觀察

- 歐盟已有五個國家對於OECD實施全球最低稅負制表示出積極的態度，凸顯歐盟主要經濟體對於全球最低稅負制的立場，及對於實現租稅正義的決心，預料將對其他地區國家是否跟進及時程產生影響。
- 若歐盟相關立法遭延宕，歐盟會員國也可以透過**強化合作 (Enhanced Cooperation) 程序**，只要至少九個會員國的同意即可施行，抑或是在**境內單方面立法**以實施最低稅負制，然而聲明並未進一步說明各國將以何種方式實行該制度。



亞太地區實施概況

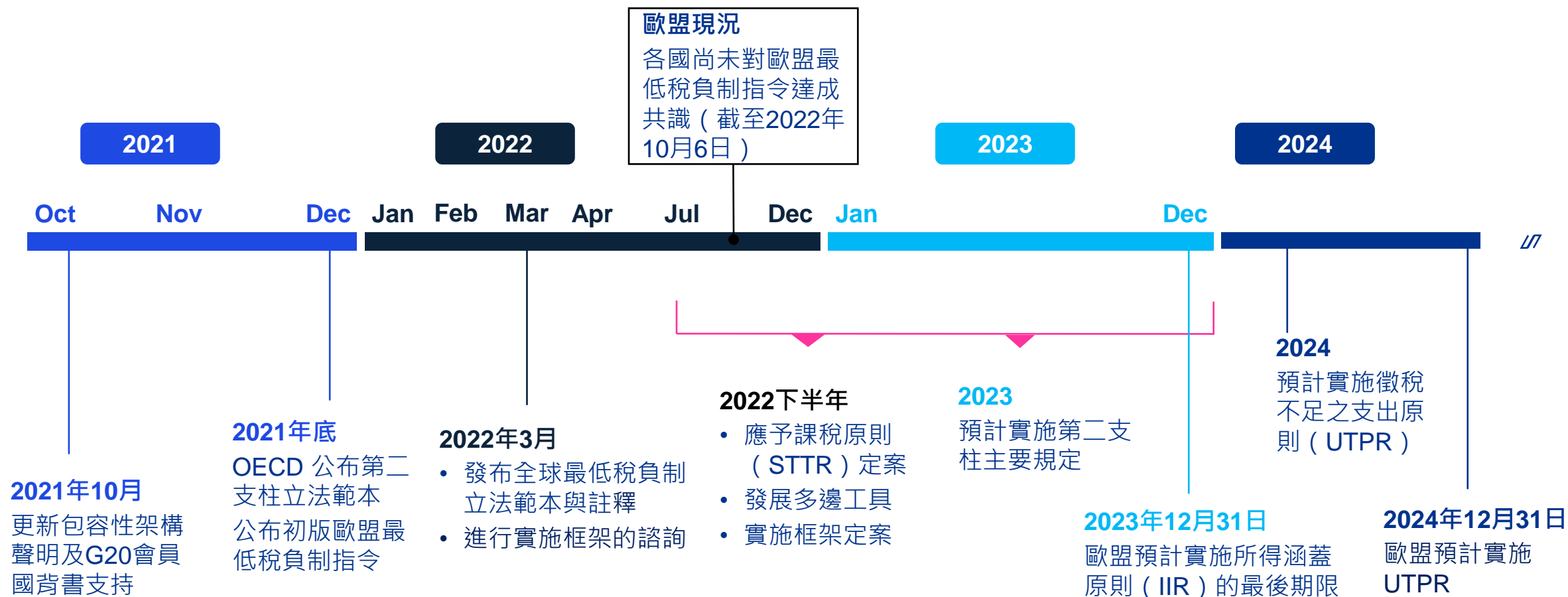
Q：各政府是否正式宣佈打算實施支柱2？（例如：作為預算案的一部分或發表公開聲明）

Last Updated: November 2022

國家	回應
中國	對於實施支柱 2 表示支持
香港	如 2022/23 年度預算所述，政府將向立法會提交一份立法提案，以根據國際共識實施支柱2，並開始考慮適用範圍內的跨國公司的合格國內最低稅負制
印度	對於實施支柱 2 表示支持
印尼	對於實施支柱 2 表示支持
日本	對於實施支柱 2 表示支持
馬來西亞	根據 2022 年 10 月 7 日發佈的「2023年預算聲明」，馬來西亞將引進合格國內最低稅負制(QDMTT)，並預計於2024年正式實施
菲律賓	無官方聲明
新加坡	財政部長在 2022 年 2 月的預算演講中表示，新加坡將採用支柱二相關規則，但未表明準備實施的時程
泰國	對於實施支柱二表示支持
越南	無官方聲明
韓國	於 2022 年 7 月提出稅改草案，預計於 2024 年 1 月 1 日起實施支柱二，2024 年為首個適用年度，申報截止日為會計年度結束後 15 個月內，惟首個適用年度之申報期限為 18 個月內，韓國公司最快須於 2026 年 6 月 30 日前申報。

第二支柱實施進程

為促進第二支柱的實施，OECD 預計將於 2022 年底發布實施框架（Implementation Framework），提供第二支柱的實施指引。作為備援機制，STTR 相關規定的制定也將使第二支柱更加完善，企業應密切關注立法動向及評估其潛在影響。





Thank you

Further resources...

<u>Future of Tax Webcasts</u> kpmg.com/taxwebcasts	<u>KPMG Tax Policy Perspectives</u> home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/06/tax-policy.html
<u>KPMG TaxNewsFlash</u> kpmg.com/taxnewsflash	<u>KPMG Future of Tax</u> kpmg.com/futureoftax



home.kpmg/socialmedia



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2022 Copyright owned by one or more of the KPMG International entities. KPMG International entities provide no services to clients. All rights reserved.

KPMG refers to the global organization or to one or more of the member firms of KPMG International Limited ("KPMG International"), each of which is a separate legal entity. KPMG International Limited is a private English company limited by guarantee and does not provide services to clients. For more detail about our structure please visit home.kpmg/governance.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.