



# 國際反避稅趨勢之挑戰—— 全球最低稅負制

丁傳倫 會計師  
KPMG安侯建業

# Disclaimer

The information contained herein is of a general nature, hence is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity nor represents any formal advice.

Users should be aware that Pillar Two model GloBE rules have been released, but are not enacted. Accordingly, users should monitor developments in relation to BEPS 2.0 as they will impact the content of this document. 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.



# 大綱

01

反避稅新紀元 - 全球最低稅負制簡介

02

新南向國家如何因應全球最低稅負制

03

對台商之影響與注意事項



## 丁傳倫

**KPMG安侯建業**  
副稅務部營運長

### 行業專長

- 科技資訊業
- 工業及消費性產品業
- 金融業

### 相關國家之服務經驗

- 台灣
- 加拿大

### 學歷

- 美國紐約州立大學水牛城分校企管碩士
- 國立成功大學會計系學士

### 專業資格

- 中華民國會計師
- 美國會計師

## 專長領域

- 跨國投資價值鏈管理諮詢（投資架構、移轉訂價、交易稅務諮詢）
- 企業交易稅務諮詢與租稅優惠申請
- 移轉訂價與一般稅務爭議解決
- 移轉訂價政策規劃與遵循服務
- 跨國相互協議程序與預先訂價協議

## 個人經歷簡述

- KPMG台灣所稅務投資部 執業會計師
- KPMG台灣所稅務投資部 執行副總經理
- KPMG台灣所稅務投資部 副總經理
- KPMG加拿大溫哥華所 US Corporate Tax資深專員

## 專業經歷

- Ellen於2004年加入KPMG，加入台灣所之前，曾於KPMG 加拿大溫哥華國際稅務部擔任稅務專員，負責美國稅務相關工作，專業服務長達16年。
- 針對許多國內企業之對外投資提供協助，包含對外投資架構之諮詢，並與國外KPMG會員所合作以提供客戶稅務意見。也積極協助客戶管理移轉訂價查核風險，包括台灣稅局查核防禦工作，協助客戶申請預先訂價協議或相互協議程序。
- 此外，Ellen提供許多對台投資跨國企業一般稅務諮詢服務，包括稅務規劃與諮詢、扣繳節稅適用申請、租稅優惠規劃與申請；其專業領域更涵蓋全球移轉訂價規劃與遵循、跨境移轉訂價稅務爭議解決、跨國投資國際稅務諮詢、價值鏈稅負優化管理等。
- 安侯建業會計師事務所研討會的專業講師群成員，並多次受邀擔任外國商會與台灣國稅局稅務議題講師。



# 反避稅新紀元

## 全球最低稅負制簡介

# 稅基侵蝕及利潤轉移 ( BEPS ) – 日益激烈的租稅戰爭

## 杜絕跨國企業避稅行為、結束各國惡性租稅競爭

OECD於2015年發布BEPS的15項行動計畫，減少跨國企業利用各國稅制差異進行租稅規避。

## 數位經濟蓬勃發展，各國自行開徵數位服務稅

數位經濟產生的經濟效益顯而易見，為了租稅公平與挹注財政收入，許多國家紛紛自行開徵數位服務稅，但由於交易模式多樣化及各國扮演之角色不同，各國對於數位經濟的徵稅措施仍無共識。

## 建立統一課稅標準，確保跨國企業負擔合理稅負

OECD於2020年10月發布兩大支柱的藍圖（即BEPS 2.0）。除了解決數位經濟課稅問題，也期望能減少跨國企業藉由各國租稅競爭進行布局規劃，享有免稅或僅負擔極低稅負的不合理情形。

# 徵稅新利器 - BEPS 2.0兩大支柱介紹

## 第一支柱

- 原始設計主要針對提供數位商品之大型集團，經各國不斷討論，全球營收超過**歐元200億**（約新臺幣**6,600億元**）且利潤率（稅前利潤/營業收入）**超過10%**的**大型跨國集團**將適用第一支柱
- 適用之集團，其超過利潤率10%部分（即剩餘利潤）的**25%**須重分配給市場國課稅【即Amount A, 金額A】
- 對現已實施超過一世紀的國際租稅規定而言是一項重大轉變，有別於過去要求在當地國有實質營運活動才有課稅權的認定方式，改以公式計算

## 第二支柱

- 引進**全球最低稅率為15%**之全球反稅基侵蝕（GloBE）規則，即「全球最低稅負制」
- 第二支柱將適用於**集團年營業額達7.5億歐元**（約新台幣270億元）的跨國集團
- 有效稅率的計算，應以該**集團每個營業活動所在的租稅管轄地**為單位分別計算
- 若某租稅管轄地有效稅率低於**15%**，則應計算及繳納**補充稅負**（Top-up Tax）
- 徵稅不足之支出原則（UTPR）是第二支柱的輔助措施

# 全球反稅基侵蝕 ( GloBE ) 規則架構

## 兩大相互關連之規定

透過兩大機制確保所有跨國企業集團於營運  
所在租稅管轄區均負擔15%最低稅負

### 天羅

#### 所得涵蓋原則

( Income Inclusion Rule, IIR )

對位於**低稅負租稅管轄區**的各企業實體課徵**補充稅**，使有效稅率皆達**15%**。

位於同一管轄區內所有集團成員的有效稅率應彙總計算，如該領域有效稅率**低於15%**，將被課徵補充稅。

IIR目標於**2023年**實施。

### 地網

#### 徵稅不足之支出原則

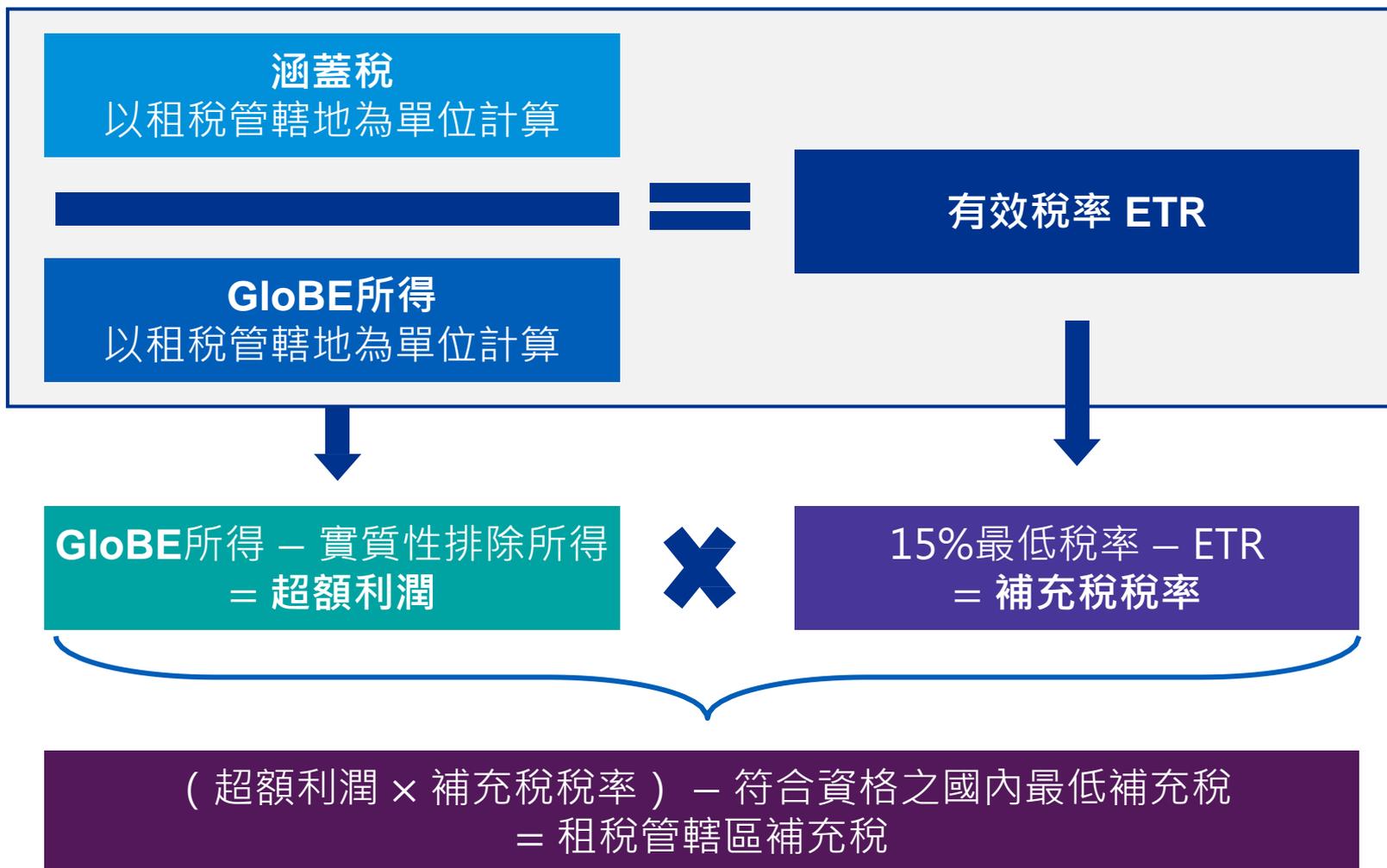
( Undertaxed Payment Rule, UTPR )

**UTPR對未按IIR徵稅的低稅負利潤課徵補充稅**，是一項用來輔助IIR原則的補充規則。

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。

UTPR目標於**2024年**實施。

# 補充稅之計算



# GloBE規則適用順序 – 課稅權爭奪戰

若成員實體因為有效稅率小於15%  
產生補充稅 ( Top-up Tax )，由誰課徵？

成員實體當地有符合GloBE規則之國內最低稅負制？

透過所得涵蓋原則 ( IIR )  
於母公司所在國進行課稅

或者

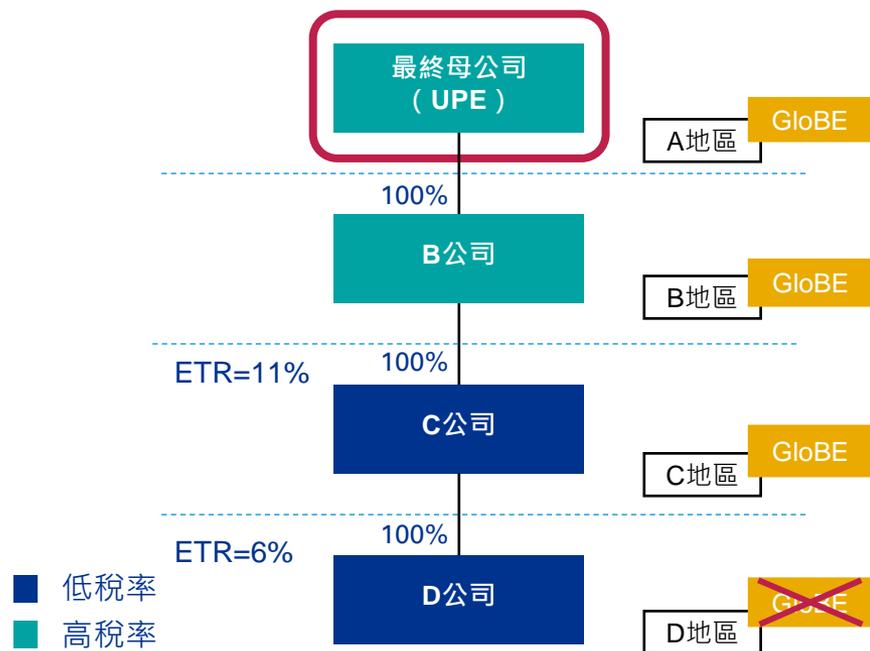
透過徵稅不足之支出原則 ( UTPR )  
分配給子公司實體

# 課稅權爭奪戰 – 所得涵蓋原則 ( IIR ) 之適用方式

原則上課稅權係按股權架構「由上到下方式」層層決定，由最終母公司或最靠近最終母公司的租稅管轄區優先。

情況：

A、B及C地區採用全球最低稅負制，D地區未採用



- 假設集團合併收入在前4個財政年度中，至少有2個財政年度超過7.5億歐元
- 最終母公司UPE所在之A地區，與中間控股B地區之當地有效稅率皆高於15%，所以無補充稅 ( Top-Up Tax ) 之影響
- 惟C地區與D地區之有效稅率皆低於15%，需計算補充稅之影響，並決定由誰來繳納
  - ✓ 假設C地區當地無符合GloBE Rule的當地最低稅負制，由最上層最終母公司UPE所在A地區課徵補充稅
  - ✓ 就算D地區並無實施全球最低稅負制，仍須由A地區課徵補充稅
- 若A地區也無實施全球最低稅負制，形同放棄課稅權，將由下一順位B公司來課徵

例外：有部分控股中間母公司 ( Partially Owned Parent Entity, POPE ) 、少數控股 ( Minority Interest ) 之情形

# 稅局如何掌握課稅資訊 – GloBE資訊申報表

## GloBE資訊申報表

包含以下內容：

- ❑ 辨別集團成員及其所在地
- ❑ 跨國企業集團之整體公司架構
- ❑ 計算ETR、各集團成員及合資集團成員補充稅所需之資訊
- ❑ IIR和UTPR之補充稅分配
- ❑ 計算ETR時所做相關選擇之紀錄
- ❑ 在GloBE實施框架中達成共識之其他資訊

## 何者負責申報？

GloBE資訊申報表須由**集團成員或指定的當地企業實體**送交。或者，如UPE（或指定申報實體）位於具有合格主管當局協議的租稅管轄區，則集團成員無需再送交。

## 何時申報？

GloBE資訊申報表必須在GloBE報告年度後的**15個月**內送交。

## 審查機制

**稅務機關**可以在GloBE資訊申報表提交之日起的**36個月**內，要求提供更多資訊以供審查。



# 新南向國家如何因應 全球最低稅負制

# 對新南向國家租稅優惠之影響



東南亞國家、印度經常透過提供一系列租稅優惠，降低稅負以吸引外國投資。

全球最低稅負制的實施可能導致各國政府改變現有租稅優惠以維護國家課稅主權。

## 亞太地區主要租稅優惠制度：

免稅假期及經濟特區	<ul style="list-style-type: none"><li>• 優惠措施通常使稅率在一定時間內為0%，且往後的時間也可能持續適用較低的稅率</li><li>• 由於這些租稅優惠通常給予公司應稅收入適用零稅率之優惠，最有可能受第二支柱影響</li></ul>
特定行業及活動的租稅優惠	<ul style="list-style-type: none"><li>• 多數情況下，優惠稅率為5%-10%，且優惠僅適用於符合資格的收入第二支柱實施後，較低的優惠稅率可能無法持續留存</li></ul>
研發獎勵及增加扣除額	<ul style="list-style-type: none"><li>• 形式可能是不可退還/可退還的稅額抵免、增加扣除額或給予補助，將影響ETR之計算</li></ul>
豁免收入	<ul style="list-style-type: none"><li>• 屬地或半屬地主義地區的外國來源和資本利得免稅（例如：香港、新加坡和馬來西亞）</li><li>• 歐盟黑名單/灰名單國家未來的免稅收入類別可能將減少</li></ul>

參考資料：[KPMG The impact of BEPS on tax incentives in Asia Pacific](#)；[亞洲：BEPS對亞太地區租稅優惠政策的影響](#)

# 目前各國政府對施行全球最低稅負制度的態度

全球企業最低稅負制採「共同方法」，即各國並不一定要實施全球最低稅負制，但一旦決定實施，應採用跟OECD發布的立法範本一致的實施方式，並透過國內立法方式推動。

## 亞洲

- 香港/新加坡：於2022-23財政預算案中宣告，將研擬當地最低稅負制並以15%為法定稅率，實施時程尚待研議。
- 台灣：2023年CFC開始施行，關注歐盟會議及世界趨勢，審慎研議全球最低稅負制實施日程
- 新南向國家：印度、印尼、馬來西亞、泰國、越南於2021年10月簽署OECD/IF包容性框架協議，惟目前大部分國家尚未提出明確立法時程
- 各國政府可能改變現有租稅優惠以維護國家課稅主權，透過低稅負吸引投資將成為歷史

## 歐洲

歐盟各國對實施時程尚未取得共識，可能延遲至2023年末或2024年初上路

## 美國

為了與OECD支柱二接軌，2023年財政預算案提議採用OECD「採用徵稅不足之支出原則」，若集團內有租稅管轄區繳納之稅負低於15%，將否准美國扣除額來補充不足的稅負。



# 對台商之影響 與注意事項

# 國際反避稅浪潮難擋，各國稅局查核日趨嚴謹

- 為了捍衛各國課稅權，導入第二支柱機制預計將是不可逆轉的趨勢
- 第二支柱引入許多複雜與全新的稅務計算概念，對全球稅局與跨國企業而言都是重大挑戰
- 雖然OECD已公布GloBE立法範本，注釋與範例，但仍有許多實際應用面的問題待釐清。
- 有效稅率的計算打破過去僅著重企業個體改為以租稅管轄區為單位來計算，相關計算將拉高至總部/區域總部來執行

Before

稅局查核重點轉變

After

- 跨國集團利用積極性規劃規避稅負
- 著重於法律形式
- 各國稅局各自為政、較少交流
- 資訊不透明

- 稅局著重實質營運與利潤分配的合理性
- 資訊透明度提高，更多資訊揭露要求
- 各國稅局往來更密切
- 有將BEPS推動行動方案納入各國稅法規定及稅局查核重點之趨勢

# 如何兼顧價值鏈布局與稅務管理

近年來，各國因經濟成長趨緩、COVID-19疫情影響，導致失業率上升、稅收大幅減少，因此各國稅局積極捍衛徵稅權，強化反避稅措施。

## 台商新思維



過往以低廉勞工/土地成本作為設廠考量因素、或透過免稅天堂紙上公司進行除控股以外的營運功能思維已不再適用。



盡快重新檢視全球營運布局、交易安排、資金存放與投資架構，降低查稅風險。



思考投資架構及供應鏈利潤配置時，應考量經濟實質法令所衍生之遵循及各國租稅成本考量。



制定可讓政府及納稅人互信且透明的稅務規劃，令納稅人負擔應有稅負，同時降低稅局監管成本。



將多方利益納入稅務規劃考量，以創造長期價值。



企業透過直接和間接稅負直接對公共財政及社會福利做出貢獻，以達到永續發展的目的。



全球經濟局勢瞬息萬變、新稅務議題層出不窮，將永續發展概念導入稅務規劃及風險控管中，是企業維護商譽、在世界站穩腳步的重要關鍵。





# Thank you

[home.kpmg/tw/tax](https://home.kpmg/tw/tax)



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 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

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