



【安永稅務】

OECD/G20 包容性框架 發布關於支柱二之更新 稅務指引文件



- ▶ 2023 年 7 月 17 日，經濟合作暨發展組織（OECD）發布支柱一和支柱二以及與其他國際租稅議題相關的稅務指引文件。
- ▶ 主要文件包括有關支柱二下全球反稅基侵蝕（GloBE）規則額外的行政指引、GloBE 稅務資訊申報表範本與相關指引、應予課稅原則（STTR）之規範範本以及相關釋義。
- ▶ 跨國企業應審閱該等更新稅務指引文件，以評估潛在稅務影響，並持續關注各國家實施有關全球最低稅負制之立法動態。

摘要

2023 年 7 月 17 日，OECD 發布數個關於 OECD/G20 因應全球數位化經濟帶來的租稅挑戰（即 BEPS 2.0 專案）之支柱一和支柱二更新稅務指引文件。與此同時，OECD 亦發布一系列有關國際租稅議題的補充文件，包括租稅透明度之進展。前述更新稅務文件也提供於 7 月 17 日至 18 日在印度甘地納加爾舉行之 G20 財長和央行總裁會議中以進行討論。

關於支柱二所發布的更新文件已取得稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）包容性框架的核准。其中包含（1）全球反稅基侵蝕規則（GloBE）之更新行政指引，其係針對數個技術問題提供進一步說明，亦包括新增兩項新的避風港條款規定。（2）GloBE 稅務資訊申報範本與相關指引，該文件除了提供如何在實施 GloBE 規則的租稅管轄區之間進行資訊交換的機制外，亦包括適用於跨國企業於過渡期間之簡化申報框架。

（3）應予課稅原則（STTR）之最終規範範本和相關釋義，以便各租稅管轄區參考並將 STTR 相關規定納入其已簽署之雙邊租稅協定中。

此次安永稅務剖析係初步彙整相關文件資訊，有關其更詳細之內容解析，安永也將在未來發布之。

詳細討論

一、2023 年 7 月所發布之支柱二行政指引

■ GloBE 規則更新之行政指引

這是繼 2023 年 2 月發布第一份有關 GloBE 規則之行政指引（以下簡稱「2 月指引」）後，包容性框架所發布的第二份行政指引（以下簡稱「7 月指引」）。7 月指引主要係針對有關 GloBE 計算的貨幣轉換規則、可扣抵稅額和實質性所得排除額（Substance-Based Income Exclusion, 以下簡稱「SBIE」）之規定提供進一步說明。該文件亦針對合格當地最低稅負制（QDMTT）、QDMTT 避風港條款以及適用於過渡期間之否准扣抵法（Undertaxed Payment Rule, UTPR）之避風港條款提供進一步指引。7 月指引將會被納入後續發布的 GloBE 規則之修訂版釋義（Commentary）中，並預計於今年下半年發布之。

包容性框架將持續審視需要行政指引優先釐清的事項，目的係達成共識後儘快發布指引，以便各包容性框架成員所在之租稅管轄區能夠如期實施支柱二之相關內容。

二、實質性所得排除額 (SBIE)

SBIE 係根據員工薪資費用和有形資產之數額為基礎設算於各租稅管轄區內有關實質營運活動之免稅額，並將其排除於 GloBE 規則的適用範圍之外。7 月指引針對一適用期間至少有部分時間位於企業個體所在租稅管轄區之外的員工和有形資產，如遠距工作或借調的員工，以及用於國際運輸、人造衛星和海底電纜的資產提供進一步指引。50%的門檻測試將用於判斷員工是否在企業個體所在的租稅管轄區內工作或有形資產是否已在企業個體的租稅管轄區內使用，若達到此門檻，則可以按全額計算免稅額，若未達到該門檻，則可按員工和有形資產位於該租稅管轄區之時間比例計算免稅額。

為簡化稅務行政程序，7 月指引亦提及，未強制要求跨國企業集團對其於各租稅管轄區內所有之員工以及有形資產進行 SBIE 的完整計算，可僅針對其於各租稅管轄區內部分符合 GloBE 規則所定義之合格薪資費用和合格有形資產計算 SBIE。

7 月指引規定，就 SBIE 而言，計入員工薪資費用的股票薪酬應根據企業當年度財上認列的金額為主，並且其不應受到允許計入 GloBE 損益以作為稅上可抵減費用之影響。

此外，GloBE 規則將「使用權」資產可視為有形資產，前提是前述標的資產本身係屬有形資產。7 月指引亦針對營運租賃和短期融資租賃是否屬 SBIE 之適用範圍提供指引，亦釐清於計算 SBIE 時關於有形資產的帳面價值需考慮資產減值損失，以及闡明在可扣抵股息制度下對於計算 SBIE 的處理。

三、合格當地最低稅負制 (QDMTT)

7 月指引針對 2 月指引中尚未解決關於 QDMTT 的其他問題提供進一步指引。

由於 QDMTT 並未受到股權比例的限制，其亦適用於合資企業等非集團最終母公司全數持股之企業。並且，於計算各租稅管轄區之應補繳納稅額 (Top-up Tax) 時，QDMTT 係以全額進行抵減。考量 QDMTT 可能導致集團母公司於 GloBE 規則下產生較高之 Top-up Tax，7 月指引提及跨國企業集團所在之租稅管轄區可限縮其 QDMTT 之適用範圍，僅針對租稅管轄區之所有企業實體，其股權係由最終母公司或部分持股之中間層母公司 (Partially Owned

Parent Entity) 100%持有之情況下才可適用。7 月指引亦提供處理合資企業和少數控股企業實體 (Minority-Owned Constituent Entities) 的相關規定。

根據 GloBE 規則之規範範本，GloBE 計算係根據租稅管轄區混合法 (Jurisdictional Blending)，即以租稅管轄區為單位，將位於該租稅管轄區內之所有企業組成實體之所得和稅負加總計算出 GloBE 所得和有效稅率 (Effective Tax Rate, ETR)。7 月指引規定，若租稅管轄區之國內稅法未規定需以國家層級對跨國企業集團課稅的情況下，可採國家以下之地方政府層級 (例如，一個地區或省分) 進行計算 QDMTT、ETR 和 Top-up Tax。

7 月指引提供將 QDMTT 納稅義務分配給特定實體的選項，即允許將 QDMTT 應用在未屬於任一租稅管轄區的穿透實體 (Stateless Constituent Entities)，或應用於最終母公司或中間母公司為穿透實體的選項。

7 月指引亦針對最終母公司為穿透實體或受可扣抵股息制度限制的情況下提供相關說明，以及針對符合條件的所得稅分配制度和針對投資實體提供進一步指引。

2 月指引已包含關於 CFC 和常設機構相關租稅分配的優先順序規則，7 月指引則包括針對混合實體之所得和稅額分配提供相關規定。

GloBE 規則已提供有關過渡期間之相關規定，其係指跨國企業集團於符合 GloBE 規則 (即適用 IIR 和/或 UTPR 規則) 之適用範圍的第一個年度。7 月指引亦提及，各租稅管轄區未來需增訂 QDMTT 適用於過渡期間之相關規定。

7 月指引亦規定針對 QDMTT 所採用的貨幣單位，其應以計算 QDMTT 所需的會計準則 (即最終母公司合併財務報表準則或當地會計準則) 來判斷。

7 月指引亦針對部分 QDMTT 之技術性問題提供指引，包括：

- ▶ QDMTT 必須包括類似於 GloBE 規則針對有多個母公司之跨國企業集團制定相關規定。
- ▶ QDMTT 稅務資訊申報表可採用與 GloBE 稅務資訊申報表不同的格式進行申報。
- ▶ 各租稅管轄區必須確保其 QDMTT 之法規包含 GloBE 規則中所有定義以及 GloBE 規則第 10 章中辨識企業個體或常設機構所在地之相關規定。

根據 GloBE 規範範本內容，應納之 QDMTT 可與 Top-up Tax 相抵減。然而，7 月指引提到，若跨國企業集團有針對其應納之 QDMTT 提出質疑，或租稅管轄區之稅務機關根據憲法或其他法律，或根據與 QDMTT 租稅管轄區之政府間的協議，而無法核定或課徵該 QDMTT 時，則其不可視為 GloBE 規則下之 QDMTT。

四、QDMTT 之避風港條款規定

7 月指引亦引進 QDMTT 之避風港條款規定。若跨國企業集團符合適用 QDMTT 之避風港條款規定之條件，則其於該租稅管轄區根據 GloBE 規則所計算之 Top-up Tax 應直接視為零，以免除複雜的 GloBE 計算。於判斷一跨國企業集團是否適用 QDMTT 之避風港條款，需符合以下所有條件：

- ▶ QDMTT 所採用之會計準則：原則上需根據最終母公司所採用之財務會計準則計算 QDMTT。
- ▶ 一致性標準：QDMTT 之計算原則上需與 GloBE 規則所要求的計算方式一致。
- ▶ 行政程序之標準：對於已實施 QDMTT 之管轄區，需制訂類似於適用於 GloBE 規則下之持續審核機制。

包容性框架將依據同儕評鑑程序（Peer Review Process）以決定 QDMTT 是否符合上述條件，從而判斷是否符合適用避風港條款之資格。該等條件將根據各租稅管轄區國內稅法針對 QDMTT 之規定進行測試。

五、過渡期間之 UTPR 避風港條款

根據 GloBE 規則，UTPR 係作為計入所得法（Income Inclusion Rule, IIR）之次要徵稅措施，其旨在鼓勵各租稅管轄區採用 GloBE 規則立法，促使跨國企業集團以適用 IIR 徵稅範圍的方式來建構其集團投資架構。然而，根據 GloBE 規則下適用順序的規定，在跨國企業集團最終母公司所在之租稅管轄區尚未引入 QDMTT 的情況下，UTPR 實際上將作為課徵 Top-up Tax 的主要徵稅機制。

7 月指引亦針對適用於過渡期間之 UTPR 避風港條款提供進一步指引，其係針對跨國企業集團最終母公司所在之租稅管轄區開始實施 GloBE 規則首兩個年度提供過渡期間之豁免措施。

根據過渡期間之 UTPR 避風港條款規定，若最終母公司所在租稅管轄區的企業所得稅稅率為至少 20%以上，則該租稅管轄區所計算出有關 UTPR 之 Top-up Tax 應視為零。

目前有關 UTPR 之規定預計自 2025 年初開始實施生效。而過渡期間之 UTPR 避風港條款係適用於持續時間不超過 12 個月，且於 2025 年 12 月 31 日或之前開始並於 2026 年 12 月 31 日之前結束的會計年度。

根據七月指引，若一跨國企業集團有符合多個有關過渡期間之避風港條款規定，則其可以選擇於租稅管轄區申請適用任一個避風港條款。當一個跨國企業集團於同一個會計年度及同一租稅管轄區，同時符合該租稅管轄區有關過渡期間之國別報告（CbCR）避風港和 UTPR 避風港的條件時，該跨國企業集團應優先選擇適用過渡期間之國別報告避風港，以避免在「一旦不適用，即往後年度亦不適用（Once out, always out）」的限制下，於往後的會計年度失去適用過渡期國別報告避風港之稅務優惠。

■ GloBE 稅務資訊申報範本與相關指引

根據 GloBE 規則，其已說明針對跨國企業集團有關 GloBE 計算及 Top-up Tax 之申報資訊皆將透過一標準化 GloBE 稅務資訊申報表（GIR）進行申報。本次 OECD 所發布有關 GIR 之更新指引文件，其主要內容包括制定 GIR 的最終範本格式、適用於過渡期間之簡化租稅管轄區申報框架、GIR 之資訊交換機制等內容以及未來預計擬訂之項目。

GIR 之標準範本包括兩個主要欄位，即以跨國企業集團為整體揭露之通用欄位和以集團營運之各租稅管轄區提供資訊的欄位。有關租稅管轄區欄位亦需針對其所適用之避風港條款和其他排除條款揭露相關資訊。對於不適用前述避風港和排除條款之租稅管轄區，則需進一步申報其有關 ETR、Top-up Tax（如有）之計算以及其所適用之徵稅機制等資訊（如有）。

有關上述針對過渡期間之租稅管轄區簡化申報框架將適用於 2028 年 12 月 31 日或之前開始的所有會計年度，但不包括 2030 年 6 月 30 日之後結束的會計年度。於過渡期間內，若跨國企業集團於該租稅管轄區無產生 Top-up Tax 或是有產生 Top-up Tax 但不需於多個企業實體間進行分配，則可選擇採用簡化之租稅管轄區申報框架，以租稅管轄區而非企業個體為單位申報 GloBE 相關資訊。

各租稅管轄區之稅務機關將根據一特定方式進行 GIR 之資訊交換，旨在確保根據 GloBE 規則下針對 Top-up Tax 享有徵稅權的租稅管轄區可交換到其所需的 GIR 資訊。若跨國企業集團之最終母公司所在之租稅管轄區有實施 GloBE 規則，則其將取得 GIR 之完整資訊，以適用

IIR 之規定徵收 Top-up Tax。7 月指引亦提到未來將制定有關 GIR 之統一申報機制（即由跨國企業集團之最終母公司或其指定之申報實體進行申報）和允許各租稅管轄區之稅務機關自動交換 GloBE 資訊之機制，包括擬訂適用之主管當局協議和協助資訊交換的 IT 技術解決方案（如制定 XML 檔案格式）。

■ STTR

STTR 係以租稅協定為基礎，並針對特定關係企業間之交易，允許所得來源之租稅管轄區以 9% 之 STTR 最低稅率與收受方當地所得稅率之差額，進行扣繳。本次 OECD 所發布有關 STTR 之規範範本及釋義，提供有關其運作機制之指引。根據該指引，STTR 應優先適用於 GloBE 規則，並且未來亦將擬透過多邊公約以促進 STTR 的實施。

根據 STTR 之規範範本，其所對應之稅率係以所得人以稅務居民身分所在租稅管轄區所適用的法定稅率為主。然而，若該所得人受益於稅務優惠之情況下，則 STTR 所對應之稅率應以考量前述調整後之優惠稅率，並與 9% 之最低稅率相比，以其差額補繳稅額。

有關 STTR 所適用之關係企業交易類型包括利息、權利金和其他特定交易類型，包括支付為使用或有權使用、取得產品或服務有關的經銷權而支付的對價、保險費和再保險費、提供財務擔保的費用或其他融資費用、使用或有權使用工業、商業或科學設備所支付的對價，以及其他因提供服務而獲得的對價。

此外，STTR 之規範範本亦針對不適用 STTR 之情形提供相關指引，並且制定 STTR 所謂的加成門檻和重大性門檻以進行測試。另外，STTR 規範範本亦制定有關反避稅條款之規定，即針對特定情況，包括使用背靠背之交易，或有刻意安排法定稅率高於 9% 的關係人居中進行交易以規避 STTR 之情形。該規則將會納入租稅協定中並與其他反避稅條款兼容適用。

有關行政程序方面，有關 STTR 之補繳稅額應在相關會計年度結束後才會針對所得來源國進行課徵。並且，交易雙方所在租稅管轄區之主管機關可透過相互協議程序以針對 STTR 條款進行協商以消除相關課稅爭議。

建議

本次 OECD 所發布一系列有關支柱二方案之重要更新文件，反映其對於 BEPS 2.0 方案持續投入之努力和施行的決心。有鑑於目前許多國家皆宣布預計於 2024 年實施 GloBE 規則，本次所發布有關 GloBE 規則之更新行政指引以及 GIR 文件可提供重要之配套措施。我們亦建議

臺商在海外有營運據點者，宜開始審視集團海外營運據點當地是否將被列入低稅負之租稅管轄區，及蒐集是否當地有實施 GloBE 規則以及是否有可適用之避風港條款等，以預先評估潛在稅務風險及規劃因應措施。

聯繫安永

安永聯合會計師事務所 稅務服務部團隊

劉惠雯 營運長
+886 2 2757 8888 ext. 88858
Heidi.Liu@tw.ey.com

林宜賢
國際及併購重組稅務諮詢服務 執業會計師
+886 2 2757 8888 ext. 88870
Yishian.Lin@tw.ey.com

周黎芳
國際及併購重組稅務諮詢服務 執業會計師
+886 2 2757 8888 ext. 88872
Sophie.Chou@tw.ey.com

安永 | 建設更美好的商業世界

安永的宗旨是致力建設更美好的商業世界。我們以創造客戶、利害關係人及社會各界的永續性成長為目標，並協助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。

以數據及科技為核心技術，安永全球的優質團隊涵蓋 150 多個國家的業務，透過審計服務建立客戶的信任，支持企業成長、轉型並達到營運目標。

透過專業領域的服務 - 審計、諮詢、法律、稅務和策略與交易諮詢，安永的專業團隊提出更具啟發性的問題，為當前最迫切的挑戰，提出質疑，並推出嶄新的解決方案。

加入安永 LINE@好友

掃描二維碼，獲取最新資訊。



安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。Ernst & Young Global Limited 是註冊於英國的一家保證（責任）有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄 ey.com/privacy，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽 ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2023 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC No. 14007478
ED None

本材料是為提供一般信息的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。請向您的顧問獲取具體意見。

ey.com/zh_tw