

全球最低稅負制過渡期安全港條款之探討 —以我國上市半導體業公司為例

王珮璇*

要 目

壹、前言

叁、個案探討

貳、GloBE 規則簡介

肆、結論與建議

提 要

為因應國際反避稅趨勢，許多國家將於 2024 年實施全球最低稅負制，其適用門檻為跨國企業集團於受測年度前 4 個會計年度至少有 2 個會計年度年合併營收達 7.5 億歐元，我國除於 2023 年起實施營利事業及個人受控外國企業(Controlled Foreign Company, CFC)制度，刻積極評估該制度衝擊層面。

為瞭解全球最低稅負制對我國企業影響，本文研析該制度內涵及適用流程，並以我國上市半導體業個案公司為例，進行過渡期國別報告安全港條款(Transitional CbCR Safe Harbour)試算，最後就我國企業及政府提出相關因應建議。在企業營運面向，建議企業建立全球最低稅負制所需財務資訊系統、試算該制度影響程度，並密切關注各租稅管轄區租稅政策；在政府因應政策面向，建議宜著重非租稅優惠政策，適時評估調整國內稅制，並積極擴展我國租稅協定網絡，保持國際稅務交流，以營造有利企業發展經貿環境。

壹、前言

隨全球化交易型態改變，各國為扶植國內產業發展，提供各式租稅工具及優惠吸引外國投資，致跨國企業利用各國稅制差異與稅務資訊不對稱，進行租

* 本文作者為國立政治大學會計學系碩士。

稅規劃，並將利潤移轉至低稅負租稅管轄區規避稅負。

為確保跨國企業在各營運所在地之利潤負擔合理稅負，經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD)於2021年7月1日及10月8日發布解決經濟數位化課稅挑戰之2項支柱聲明。兩支柱重塑國際租稅規則，支柱一為全球利潤分配稅制，針對超大型跨國企業集團之剩餘利潤重分配給市場國；支柱二為全球反稅基侵蝕規則(Global anti-Base Erosion Rules，下稱 GloBE 規則)，又稱全球最低稅負制，要求跨國企業集團成員所在租稅管轄區之實質稅率(Effective Tax Rate, ETR)應達全球最低要求稅率 15%，以規範跨國企業租稅規避行為及確保各國租稅公平競爭。

本文探討GloBE規則及其適用流程，彙整OECD於2021年12月發布立法範本(model GloBE rules)及2022年3月發布註釋(commentary to the GloBE rules)，並以我國上市半導體業個案公司為例，測算安全港及罰則減免(Safe Harbours and Penalty Relief)之過渡期國別報告安全港條款影響效果。最後，藉由所觀察結果，對我國政府政策及企業稅務規劃提出建議。

貳、GloBE 規則簡介

一、GloBE 規則制度簡介

依據OECD立法範本，GloBE規則主要由所得涵蓋原則(Income Inclusion Rules, IIR)及徵稅不足之支出規定(Undertaxed Payment Rules, UTPR)所組成，並由轉換原則(Switch-over Rule, SOR)及應予課稅原則(Subject to Tax Rule, STTR)作為補充。GloBE規則適用於跨國企業集團於受測年度前4個會計年度至少有2個會計年度合併營收達7.5億歐元(約新臺幣270億元)，且其集團成員所在租稅管轄區之實質稅率低於15%者，惟政府實體、非營利組織、退休基金及投資基金等排除適用。

依OECD數位化下之租稅挑戰—第二支柱藍圖報告揭示之GloBE規則適用流程(詳圖1)，跨國企業集團應先判斷各企業實體是否應納入集團成員(Constituent Entity)。依OECD解釋，判斷標準有2項，分別為集團成員納入編製合併報表及集團成員雖未納入編製合併報表但具規模及重要性。辨識完集團成員後，應執行合併營收測試，倘確定應適用GloBE規則，須計算各租稅管轄區之GloBE所得

及涵蓋稅(Covered Taxes)，據以判斷各管轄區 ETR 是否低於 15%，低於 15% 者，依遞轉後期虧損及遞轉後期當地稅額規定調整 ETR 後，就 ETR 未達 15% 部分計算補充稅(Top-up tax)。

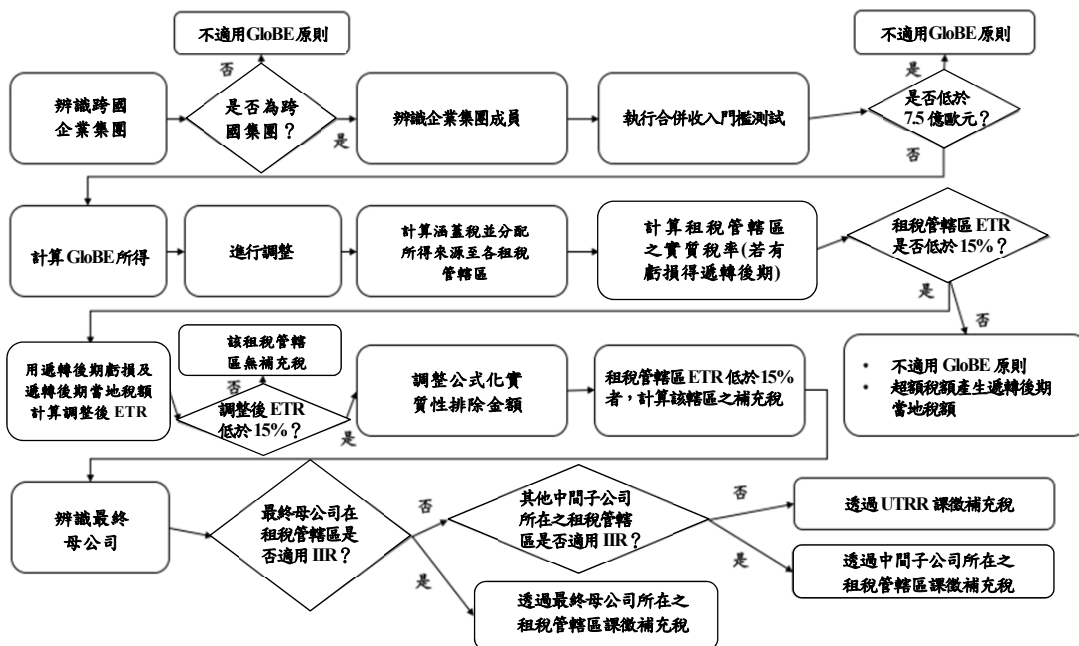


圖1 GloBE 規則適用流程

資料來源：Tax Challenges Arising from Digitalisation- Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS。

二、GloBE 規則適用範圍

OECD對跨國企業集團、集團、集團成員、最終母公司、排除實體之定義如下：

(一)跨國企業集團(Multinational Group)

跨國企業集團係指集團內至少有一企業實體或常設機構(Permanent Establishment, PE)非位於最終母公司之租稅管轄區。

(二)集團(Group)

集團係指企業實體透過取得企業所有權或控制企業相關資產、負債、收入、費用及現金流量而產生之集合體，符合下列條件之一：

1. 應納入最終母公司之合併財務報表。
2. 因規模或重要性，或因企業實體待售，將其排除於最終母公司合併財務報表之外。

(三)集團成員(Constituent Entity)

集團成員是集團內之企業實體或PE機構，惟不包括排除實體。

(四)最終母公司(Ultimate Parent Entity, UPE)

1. 直接或間接持有該集團其他成員之一定股權，致依其居住地國或地區編製財務報告目的依循之一般會計原則規定，或其股權如於居住地國或地區公開證券交易市場交易，依該公開證券交易市場交易應遵循之財務報告編製規定，應編製合併財務報表者。
2. 未被該集團其他成員直接或間接持有符合前開規定之股權者。

(五)排除實體(Excluded Entity)

當集團成員符合下列任一排除實體定義時，將不適用IIR及UTPR原則，並且排除GloBE所得計算，但排除範圍不包含其所控制不符合定義之企業個體。

1. 政府實體：由政府單位設立，其成立目的為利用政府資產進行管理及投資活動、執行政府賦予之職能，並定期向政府機關回報營運績效。當該實體解散後，賸餘淨資產及淨收益將歸屬於政府。
2. 國際組織：主要係由多個政府所組成，其成立目的在於處理國際間事務(如國際法律、國際安全及經濟發展)、促進各國政府間簽署協議(如享有特權或豁免權)，該組織在法律及政府文件禁止將其利益歸屬於個人。
3. 非營利組織：由一租稅管轄區之居住者所成立，其成立目的係作為促進社會福利發展而運作之組織。非營利組織在其所在租稅管轄區免納所得稅、不得進行與該組織成立目的無關之商業活動、除非是代組織支付之活動，該組織之淨資產及淨收益不得分配予私人。
4. 退休基金：由政府單位設立，成立目的係提供社會保障、退休、補助福利，其服務對象主係為在租稅管轄區之個人，且由政府機關進行監管。
5. 具UPE身分投資基金：為維持投資工具之租稅中立性，UPE如為投資基金，則

屬排除實體，不納入GloBE所得計算。

6. 具UPE身分房地產投資工具：為維持投資工具之租稅中立性，UPE如為房地產投資工具，則屬排除個體，不納入GloBE所得計算。

三、計算GloBE所得

為計算ETR，且考量各國財稅差異認列不一致，GloBE所得之計算係採用通則概念進行財稅差異調整。GloBE所得係ETR之分母項目，以跨國集團各集團成員之財務會計淨收入或損失(採用UPE編製合併報表之會計準則且未進行合併沖銷)為基礎進行調整，主要調整項目詳表1：

表1 GloBE 稅基調整計算

調整項目	內容
租稅費用淨額	大多數情況下，應將租稅費用淨額加回GloBE稅基進行計算，除非集團成員當年度虧損產生遞延所得稅資產，則所得稅利益應從GloBE稅基減除。租稅費用淨額係包含：認列為費用之涵蓋稅，其中包含作為所得稅費用之當期或遞延涵蓋稅、因虧損產生之遞延所得稅資產、合格國內補充稅之應計費用、依據GloBE規則產生之應計稅款及非適格可退還應計稅款 ¹ 。
排除股利	依據GloBE規則，排除股利係持有所有權權益已收或應收之股利或其他分配，但不包含持有短期組合股權(持股比例少於10%且持有期間短於1年)者。
排除權益損益	排除權益損益包含下列3項： <ol style="list-style-type: none"> 1. 公允價值評價損益：持有低於10%之所有權權益，因公允價值變動產生之評價損益，但不包含組合持股。 2. 投資損益：集團成員因持有其他集團成員之所有權權益(含合資)採權益法認列之投資損益。 3. 處分投資損益：因處分所有權權益(包含持有其他集團成員所有權權益及合資)產生之損益，但不包含組合持股。

¹ 非適格可退還應計稅款不屬於補充稅，本質為押金，跨國集團可依其所選擇時間內通過股利分配進行退款。因此，於計算GloBE所得時並不適合作為費用，對租稅費用淨額影響為預估或支付該費用時作為加項；退還或貸記該費用時作為減項。

資產重估價損益	<p>包括重估價收益或損失，及任何當期或遞延涵蓋稅增加或減少。於該會計年度，所有不動產、廠房及設備根據以下會計方法或慣例產生收益或損失進行調整：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 定期將該等資產之帳面價值調整至公允價值。 2. 將公允價值變動記入其他綜合損益。 3. 後續未將前開已記入其他綜合損益之價值變動轉入損益。
排除屬GloBE重組之處分損益	<p>屬GloBE重組²所產生損益，不計入GloBE所得，收益作為減項，而損失作為加項；若賣方認列非合格損益³，則須將非合格損益納入GloBE所得，而買方則須依當地法規調整稅務入帳基礎。</p>
非對稱外幣兌換損益	<p>GloBE規則針對外幣兌換損益進行下列調整，以避免財務會計與稅務會計中所使用之功能性貨幣不同而產生扭曲：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 集團成員因會計功能性貨幣和稅務功能性貨幣間之匯率波動，所產生之應稅或財務會計收入或損失。 2. 集團成員因會計功能性貨幣和第三方外國貨幣間之匯率波動，所產生之財務會計收入或損失。 3. 集團成員因稅務功能性貨幣和第三方外國貨幣間匯率波動，所產生之應稅收入或損失。
政策目的不予認列之費用	<p>賄賂、回扣等非法款項或達5萬歐元等值之罰鍰或罰金(不含相關滯納利息)應加回GloBE損益。</p>
前期錯誤調整及會計政策變動	<p>集團成員因前1年度錯誤更正及會計政策變動致本年度期初所有權權益金額變動者，應予以調整。</p> <p>若錯誤更正導致以前年度涵蓋稅減少合計超過100萬歐元(約新臺幣3,600萬元)或等值金額，則不適用本項規定。</p>
應計退休金費用	<p>計算GloBE所得時，退休金負債允許作為費用，但以該會計年度內實際繳納費用為限。</p> <p>GloBE所得包含之退休金費用應按實際提撥數計算，須比較財務會計上所認列及當年度實際提撥退休金費用，若帳載費用大於實際提撥數則作為GloBE所得加項；反之，則作為GloBE所得減項。</p>

² GloBE重組係指移轉資產或負債，如合併、分割、清算或符合下述3要件之類似交易者：(1)買方主要以股份作為對價。(2)依賣方當地法規無須對處分損益課稅。(3)買方依當地法規沿用買方應稅所得作為稅務入帳基礎。

³ 非合格損益是指處分方因GloBE重組所產生損益，取「處分方於其所在地應稅損益」與「GloBE重組產生之財會損益」兩者較小者。

股份基礎報酬費用	GloBE所得包含員工認股權產生之薪資費用，財務會計依認股權給予日之公允價值隨時間認列薪資費用，而稅務會計以員工實際行使認股權之公允價值認列薪資費用。若財上薪資費用大於稅上薪資費用，作為GloBE所得加項；反之，則為GloBE所得減項。
適格可退還租稅抵減 ⁴ (Qualified refundable tax credit)	適格可退還租稅抵減與政府補助性質類似，皆為政府支持企業進行某類活動，最終企業收到現金或約當現金。若適格可退還租稅抵減於集團成員帳上為當期所得稅費用減少，則該金額依規定被視為涵蓋稅增加，係將稅費迴轉作為收入入帳，以確保適格可退還租稅抵減被視為收入項目，而非應付稅款減少。另一方面，若不符合適格可退還租稅抵減，則於財務科目上仍視為收入，惟於財務報表之淨收入須全額扣除，並依規定相應減少涵蓋稅。
選擇採實現法 (Realization method) 代替公允價值會計	集團成員得就財務會計採公允價值或減損會計衡量資產或負債之未實現公允價值調整，選擇待實現時方計入GloBE損益計算。若適用該選擇，資產或負債相關利益或損失將於處分時產生，而非因資產或負債公允價值變動或減損。故於計算GloBE所得時，排除資產或負債相關之公允價值或減損利益或損失，但必須包括按實現法認列相關利益或損失。 本項允許集團成員於實際處分資產或負債時將收益具體化並根據資產或負債原始成本確定出售時應認列之利益或損失。此外，該選擇為期5年，選擇該規定後5年內不得撤銷，撤銷後5個會計年度不得再次適用該選擇。
集團間融資費用安排	此規定係避免跨國企業集團在低稅負管轄區 ⁵ 進行交易，透過減少該管轄區GloBE費用使ETR增加，而不增加高稅負管轄區 ⁶ 交易方之應納稅額。因此，在計算低稅負管轄區GloBE所得時，應排除任何屬於集團間融資安排費用。

⁴ 適格可退還租稅抵減為政府鼓勵企業從事特定活動(如研究開發或使用先進設備給予租稅獎勵)。

⁵ 低稅負管轄區(Low tax jurisdiction)係指一國家或地區之法定稅率低於15%。

⁶ 高稅負管轄區(High tax jurisdiction)相對於低稅負管轄區之概念，一國家或地區之法定稅率高於15%。

選擇採合併會計處理方式	本項選擇為期5年，允許跨國企業集團位於同一管轄區之集團成員(不包含投資實體、少數人擁有、合資公司)得選擇採用合併會計處理，亦即在計算該管轄區GloBE所得時，各集團成員間因交易產生收入、費用、收益或損失皆被沖銷，該方式與跨國企業之UPE編製合併財務報表時所採用之合併調整一致，使GloBE所得不因適用或撤銷該選擇而出現重複或遺漏調整情況。
屬於保單持有人之投資收益稅款	保險公司計算GloBE所得時，應排除代保單持有人支付之稅款。保險公司有時須按合約規定代保單持有人支付相關稅款，保險公司再透過收取費用方式向保單持有人收款，於會計處理上，此情形將使保險合約負債減少，並認列相應收入。倘該代墊稅款認列為保險公司所得稅費用，將使保險公司ETR被高估，故計算GloBE所得時應將該稅費從稅基排除；若該代墊稅款列入保險公司之其他費用，則將與保險合約負債減少之利益相抵銷，不影響ETR，故無需調整GloBE所得。
集團成員之財務會計淨損益變動	該規定要求於特定情況下須調整集團成員之財務會計淨損益。例如，若集團成員依GloBE立法範本要求，按帳面價值衡量資產價值，於財務會計方面，則以資產公允價值來計算年度折舊費用，爰集團成員須改以帳面價值計算折舊費用。
排除國際運輸收入及合格附屬運輸收入	國際航運業屬資本密集型、營利及經濟生命週期特殊產業，致多數租稅管轄區對該行業採行所得稅以外替代或補充稅制，計算GloBE所得時，須排除國際運輸收入及合格附屬運輸收入 ⁷ 。例如，適用國際航運之噸位稅，可使國際航運業稅收波動較平穩，並為長期投資提供較為穩定基礎，部分租稅管轄區爰採行該項非屬企業所得稅之替代稅制，其於計算國際航運業GloBE所得時，須將國際運輸收入及合格附屬運輸收入從稅基排除。

四、計算調整後涵蓋稅

(一)辨認涵蓋稅

涵蓋稅範圍廣泛，包含各集團成員取得其他集團成員利潤分配所支付之稅款、未分配利潤稅款、因調整第一支柱所產生稅款、合格分配稅制下(即企業所

⁷ 合格附屬運輸收入(Qualified Ancillary International Shipping Income)包括為期3年空船租賃(租賃對象須為非航運業)、國際航線屬於國內部分之船票銷售、集裝箱租賃、工程維修及其他相關服務、輔助投資收入及內陸運輸處理。

得稅)就分配利潤、視同分配利潤及營業外費用所產生稅款。另一方面，涵蓋稅不包含消費稅、營業稅、進項稅額、數位服務稅、印花稅、從價稅、房屋稅、土地增值稅、其他特定交易所產生稅款、薪資稅及社會安全捐等。此外，除排除上述稅款，涵蓋稅亦不包含下列項目，以避免將補充稅性質之稅款納入涵蓋稅致造成循環計算問題。

1. 母公司根據合格IIR原則⁸所估列之補充稅。
2. 集團成員應負擔之合格國內最低補充稅⁹。
3. 集團成員依UTPR原則¹⁰進行調整產生之稅款。
4. 非適格可退還租稅抵減稅額。
5. 保險公司因向保單持有人還本所支付之稅款。

(二)涵蓋稅歸屬對象

計算調整後涵蓋稅係為使計算ETR之衡量標準一致，即ETR之分子(調整後涵蓋稅)隨分母(GloBE所得)一併調整，以確保各租稅管轄區稅收公平。基本上，集團成員當年度調整後涵蓋稅應等於財務會計之當期所得稅費用，並繳納予租稅管轄區稅捐機關，原則上，GloBE所得與涵蓋稅應歸屬於同一集團成員，惟須就下列特殊情形進行調整：

1. 分配涵蓋稅予PE

此情形係一主要實體或另一集團成員就其PE收入產生之涵蓋稅分配予PE。各國對PE課稅方式存在很大差異(包括虧損扣抵及稅額抵減方式等)，OECD制定共同方法，以確保在不同國家稅制下，可從集團成員分配PE涵蓋稅。

2. 租稅透明實體分配涵蓋稅予其PE及所有者

一般而言，租稅透明實體於其所在租稅管轄區無須繳納企業所得稅。然而

⁸ 係指租稅管轄區將GloBE規則有關IIR規定訂於當地國內法中，並將註釋及範例與IIR相關條款一併立法執行。

⁹ 合格國內補充稅係指各轄區按照國內法律對跨國企業集團組成個體超額利潤徵收之補足稅。該補足稅需滿足3個條件：(1)採取等同於GloBE規則之方法確定超額利潤。(2)境內超額利潤國內稅負達到最低稅率水平。(3)實施結果與GloBE規則效果相等。

¹⁰ 合格徵稅不足支出原則係指司法管轄區將GloBE規則有關UTPR規定訂定於當地國內法中，並將註釋及範例與UTPR相關條款一併立法執行。

在下一層級租稅管轄區可能會針對租稅透明實體徵收涵蓋稅，惟此情況並不會使該租稅透明實體成為租稅管轄區之稅務居民。

在多數情況下，如租稅透明實體有責任於某一租稅管轄區納稅，係由於該租稅透明實體之業務活動於該租稅管轄區已構成PE條件，在此情況下，租稅透明實體所得應分配適當比例予PE，而未分配予PE之涵蓋稅則須分配予租稅透明實體所有者。

3. 分配涵蓋稅予CFC¹¹

本項分配方式與分配涵蓋稅予PE類似，即對來自集團成員所有者可歸屬於集團成員子公司被動所得之涵蓋稅，以「該被動所得之涵蓋稅」或「適用於子公司管轄區之補充稅率乘上CFC制度或透視課稅原則可納入子公司被動所得之金額」，取兩者較低者為準。前述規定可避免跨國集團透過利潤移轉，將稅負自高稅負租稅管轄區移轉至低稅負管轄區，減少跨國企業整體稅負及補稅責任。

4. 混合實體

本項規定係對集團成員所有者因混合實體所得繳納之涵蓋稅進行分配，若混合實體集團成員所有者位於一租稅管轄區，該管轄區根據財政透明制度對集團成員所有者就混合實體所得份額徵稅，則集團成員所有者應將該涵蓋稅分配予混合實體，若分配被動所得予混合實體，則將會受到被動所得金額限制。

5. 獲配股利所繳納稅款

集團成員間獲配股利繳納有關稅款(如扣繳稅款)係根據當地租稅管轄區法律，依所得來源地課徵，原則上應分配予發放該股利之集團成員，特殊情況下，應分配予發放該股利集團成員之直接或間接股東，惟稅款分配方法極為複雜，爰規定集團成員獲配股利所繳納涵蓋稅應分配予發放該股利集團成員所在地之管轄區。

(三)特殊項目調整

由於GloBE規則之涵蓋稅與財務會計上所得稅不同，須就特殊項目進行調整如表2所示：

¹¹ CFC係營利事業或個人及其關係人直接或間接持股比率達50%以上且該外國公司位在低稅負國家或地區。

表 2 涵蓋稅調整項目

同一管轄區集團成員涵蓋稅總額(已分配集團成員間之涵蓋稅)	
加項	+ 稅前淨利前列為費用之涵蓋稅
	+ GloBE損失所產生之遞延所得稅資產
	+ 以前年度之未確定稅款於當年度支付(不含罰款及利息)
	+ 作為當期所得稅費用減項之適格可退還租稅抵減
	+ 視同分配稅
減項	- GloBE損益中排除收入之所得稅費用
	- 未被列為當期所得稅減項之非適格可退還租稅抵減
	- 涵蓋稅之退稅款或抵免
	- 當期不確定所得稅費用
	- 預期不會在當年度結束後3年內支付之當期所得稅費用金額
	- UPE為穿透實體之涵蓋稅
	- UPE適用可抵減股利制度減少GloBE所得之涵蓋稅
加減項	± 後期申報調整
	± 調整資本利得所產生之涵蓋稅
	± 選擇適用應稅分配法
	± 遞延所得稅總額調整
	± GloBE所得權益及其他綜合損益增減變動涵蓋稅(配合當地稅法)
=調整後涵蓋稅	

資料來源：Public Consultation Document on the Pillar Two Global Anti-Base Erosion (GloBE) Information Return。

(四)暫時性差異調節機制

為防止集團成員將與GloBE所得不相關之稅款墊高調整後涵蓋稅，進而高估該轄區之 ETR，須將下列暫時性差異調整項目從遞延所得稅總額排除，包含 1. 不計入GloBE 損益計算之遞延所得稅費用。2.稅上不允許認列及遲未支付(Unclaimed Accruals)應計費用所產生之遞延所得稅費用。3.評價調整損失或會計認列調整所產生之遞延所得稅資產。4.因國內適用稅率變動重新衡量之遞延所得稅費用(因對往年已確定之應納稅額進行調整，額外增減之涵蓋稅並不會影響本

年度 GloBE 所得計算)。5.因產生或使用租稅抵減之遞延所得稅費用(因為稅額抵減係自應納稅款中減除，與GloBE所得調整無關)。

遞延所得稅總額相關調整項目如表3所示：

表 3 遞延所得稅總額調整項目

1.不計入GloBE損益計算之遞延所得稅費用
2.不允許認列之應計費用之遞延所得稅費用
3.遲未支付之應計費用之遞延所得稅費用
4.因評價調整或會計認列調整遞延所得稅資產
5.因國內適用稅率變動重新衡量遞延所得稅費用
6.因產生或使用租稅抵減之遞延所得稅費用
7.當年度支付不允許認列或遲未支付之應計費用
8.當年度支付之轉回遞延所得稅負債
9.因虧損而財會上未認列遞延所得稅資產
10.國內適用稅率調降至低於最低要求稅率所調整之所得稅費用
11.因國內適用稅率增加所調整之所得稅費用
12.跨國集團成員變動相關之遞延所得稅費用
13.UPE為穿透實體之遞延所得稅費用
14.UPE適用可抵減股利制度之遞延所得稅費用
=遞延所得稅調整總額

資料來源：Public Consultation Document on the Pillar Two Global Anti-Base Erosion (GloBE) Information Return。

五、計算ETR及補充稅

(一)計算轄區ETR

確認各轄區GloBE所得及涵蓋稅後，即可計算各轄區ETR。在GloBE規則中，ETR係用以判斷跨國企業集團於課稅年度各租稅管轄區是否繳足最低稅負，其以百分比表示，並計算至小數點後四位。ETR係以一管轄區所有集團成員之GloBE所得及涵蓋稅為計算基礎，惟轄區ETR應排除下列集團成員，該等成員應單獨計算ETR：

1. UPE 投資實體及保險投資實體，其所得及稅款不包括在該轄區之 ETR 計算。
2. UPE 直接或間接持股比例30%以下之集團成員。
3. 未屬於任一租稅管轄區之集團成員(Stateless Constituent Entity)。

(二)微量豁免門檻(De Minimis Exclusion)

跨國企業集團在一租稅管轄區「平均GloBE收入低於1,000萬歐元(約新臺幣3.6億元)」且「GloBE損益為虧損或低於100萬歐元(約新臺幣3,600萬元)」，申報集團成員得自行選擇將該租稅管轄區當年度補充稅視為0。其中，該轄區之平均GloBE收入及稅前損益係採3年期間(當期及前2期財政年度)平均值，倘集團成員前2期財政年度資料不完整，則須於計算平均時將該集團成員排除。

(三)實質性所得排除(Substance Based Income Exclusion)

GloBE規則旨在處理稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)問題，一般認為實質性所得較無BEPS風險，爰將一定實質營運活動排除於GloBE規則，使GloBE計算聚焦於超額利潤。實質性排除所得係跨國企業集團於該租稅管轄區之適格薪資成本¹²5%及適格有形資產¹³帳面價值5%，企業於每年度得選擇是否採用。此外，為減輕跨國企業負擔，OECD將過渡期延長為10年，於GloBE規定生效首年度，實質性排除所得為有形資產金額之8%及員工薪資成本10%之合計數，並於10年過渡期內，逐年調降至5%，有形資產排除比率為前5年每年下降0.2%；後5年每年下降0.4%，員工薪資成本排除比率為每年下降0.8%。

(四)超額利潤(Excess Profit)

超額利潤係指GloBE所得減除實質性排除所得，倘因實質性所得計算繁雜不選擇適用，則超額利潤將等於GloBE所得；若選擇適用且實質性排除所得大於GloBE所得則無需繳納補充稅(除當期有額外補充稅須繳納者外)。另外，實質性排除所得大於GloBE所得，超額部分不得結轉至下期使用。

¹² 適格員工包括正職員工、兼職員工及獨立承包商，而適格薪資成本如工資、員工福利、健保、退休金、獎金及股票薪酬。

¹³ 適格有形資產如不動產、廠房和設備、自然資源、使用權資產及處於政府許可或特許之基礎設施資產，但不包括因銷售、租賃或投資而持有不動產、產生國際運輸收入及合格附屬運輸收入有形資產(如船舶、海運基本設備)，該部分須依照排除國際運輸收入及合格輔助性運輸收入比例計算。

(五)補充稅(Top-up Tax)計算

計算完各轄區 ETR 後，須進一步分別計算各轄區補充稅率及剩餘利潤，補充稅率係由GloBE 最低要求稅率15%減除該轄區ETR，超額利潤則由GloBE 所得減除實質性排除所得而得之。補充稅稅率乘以剩餘利潤並加上額外補充稅及減除合格國內補充稅(Qualified Minimum Top-up Tax, QDMTT)後，為該轄區應課徵之補充稅(如圖2)。

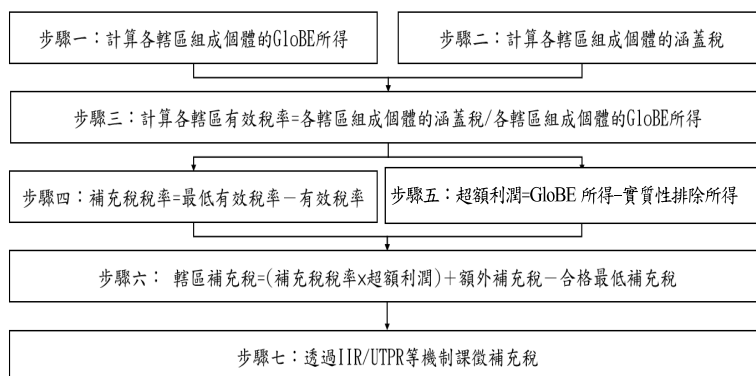


圖2 GloBE 最低稅負制流程架構

六、補充稅課徵機制

GloBE 徵稅之核心架構為 IIR，若集團成員所在租稅管轄區低於 15%最低要求稅率，跨國企業集團之 UPE 有責任繳納補充稅。而前述 UPE 須符合下列條件：

- (一)所位於之租稅管轄區實施IIR原則。
- (二)擁有其他集團成員股權且並未被其他集團成員直接或間接持有股權者。

若UPE 不符合上述條件，跨國企業集團應採由上至下方式(top-down approach) 認定納稅義務人，亦即跨國企業集團須依集團組織架構往下一層級認定符合條件之中間母公司。若跨國企業集團擁有1個以上中間母公司，則各別中間母公司須依所持有低稅率管轄區成員之股權比例，計算繳納相應補充稅，OECD釋例如圖3。

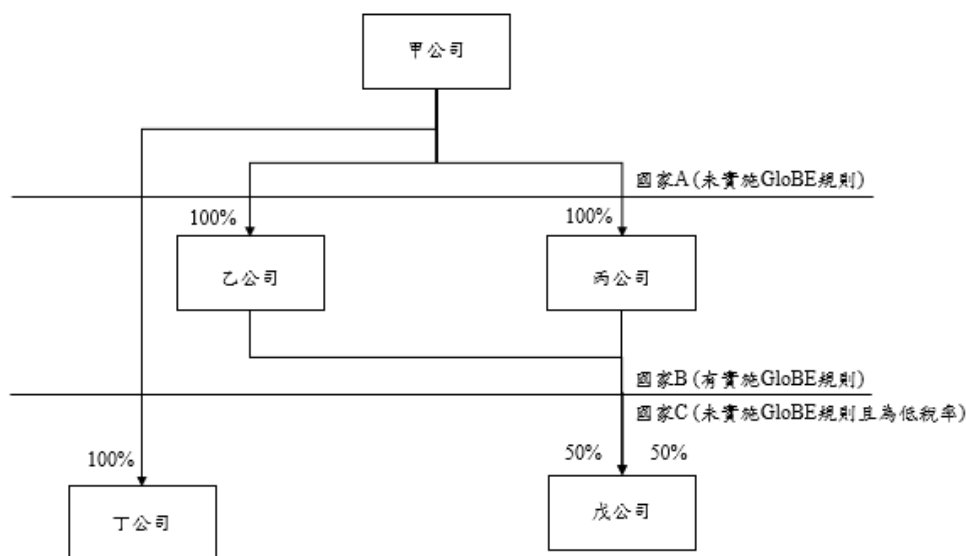


圖3 由上至下檢視IIR原則

資料來源：Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples。

從組織架構來看，位於A國之甲公司係跨國集團UPE，應優先檢視該租稅管轄區是否採用IIR原則，由於A國並未實施IIR原則，故往下一層級子公司所在之租稅管轄區進行檢視。由於甲公司持有乙公司及丙公司100%股權且其所位於租稅管轄區B國有實施IIR，故乙公司及丙公司可視為符合條件之中間母公司，又乙公司及丙公司分別持有位於低稅負租稅管轄區之戊公司50%股權，故依比率繳納戊公司補充稅。另一方面，UPE甲公司直接100%持有丁公司，由於中間並未有任何中間母公司，故採UTPR原則課徵補充稅。

當UPE或中間母公司皆未採用IIR原則時，位於低稅負管轄區之補充稅以UTPR徵收。UTPR為IIR備援機制，當UPE及中間母公司皆未採用IIR時，UTPR對低稅負管轄區之集團成員須補繳之最低稅負進行調整，OECD提供否准扣除及等同調整2種調整機制。

(一)否准扣除

藉由否准集團成員稅上費用認列以增加轄區應稅收入。舉例來說，若位於UTPR管轄區集團成員受分配補充稅10元，而該轄區企業所得稅率為25%，則將補充稅除以企業所得稅率，否准40元費用認列相當於因UTPR規則獲配之補充稅邊際成本。

(二) 等同調整

等同調整採取相似於否准扣除形式課徵補充稅，受租稅管轄區稅收制度與各國間租稅協定約束。舉例來說，UTPR 等同調整可直接向納稅主體課徵相等於所獲配UTPR 稅款，或一租稅管轄區包括額外視同收入金額，作為前期或當期可扣除費用沖銷，又或減少免稅額或視同扣除來反映補充稅分配情況。

無論採取上述何種調整機制，因該調整產生額外現金稅費，應等同於當期課稅年度分配予租稅管轄區之補充稅額，分配予各轄區之補充稅係依UTPR 百分比按年度計算，該百分比係由50%該轄區員工人數除以適用UTPR 轄區總員工人數，加上50%該轄區有形資產除以適用UTPR 轄區之有形資產總額來計算，採用員工人數及有形資產之加權平均係避免偏頗，且員工人數及有形資產最適合衡量各轄區實質營運活動情形。此外，為減輕跨國企業負擔，OECD 訂定 UTPR 豁免條款，針對「海外有形資產未超過5,000 萬歐元(約新臺幣18 億元)」且「集團營運地點不超過5 個租稅管轄區」之跨國企業，自其適用GloBE 規定起5 年內免適用UTPR。

叁、個案探討

一、全球最低稅負制對我國上市公司影響

為瞭解全球最低稅負制對我國上市公司影響，本文採用臺灣證券交易所上市股票公司之財務資料，以 2022 年作為受測年度，並根據全球最低稅負制門檻，篩選合併營業收入¹⁴於受測年度前4 個會計年度(即民國107 年至民國110 年)中至少有2 個會計年度達7.5 億歐元者，經統計臺灣上市公司總家數為959 筆，符合全球最低稅負制條件者共計161 筆，依照產業別排列如表4，其中2022 年稅率低於15%者，半導體業有5 筆。

OECD 為降低跨國企業集團適用全球最低稅負制之稅務依從成本，提升租稅確定性，於2022 年12 月20 日發布安全港及罰則減免指引規定中，訂定過渡期國別報告安全港條款，跨國企業集團於2024 年至2026 年為期3 年過渡期間，各租稅管轄區符合下列3 項其中1 項測試，該管轄區當年度GloBE 補充稅即為0。

¹⁴ 合併收入總額係指 UPE 依居住地國或地區會計原則編製之合併財務報表揭露所有收入，包括營業收入及營業外收入。

(一)微量豁免門檻限制(De Minimis test)

跨國企業集團國別報告3年平均營業收入低於1,000萬歐元且3年平均稅前淨利低於100萬歐元。

(二)簡易 ETR 測試(Simplified ETR test)

以財務報表之所得稅費用及稅前淨利計算簡易 ETR，倘該稅率於 2024 年至 2026 年分別達 15%、16%及 17%，即符合測試。

(三)例行性利潤測試(Routine profits test)

跨國企業集團國別報告稅前淨利等於或低於實質性排除所得。

本文以聯發科技股份有限公司(下稱聯發科)、台灣積體電路製造股份有限公司(下稱台積電)及日月光投資控股股份有限公司(下稱日月光)作為個案公司，檢視過渡期國別報告安全港條款適用情形。首先，以微量豁免門檻測試試算個案公司各轄區集團成員於測試年度 2022 年是否須繳納補充稅。接續以個案公司單一轄區為例，檢視是否適用簡易ETR測試，若簡易ETR低於15%，則公司可能須繳納補充稅。最後，採用例行性利潤測試試算個案公司實質性排除所得，當轄區ETR低於15%時，若其國別報告之稅前淨利小於實質性排除所得也無需繳納補充稅。最後於計算補充稅後，進一步探討在 IIR、UTPR 及 STTR 課徵機制下應如何分配補充稅予轄區集團成員。

表4 依產業別區分適用GloBE規則之臺灣上市公司

產業類別	總家數	適用GloBE家數	2022年ETR<15%
半導體類	79	12	5
電腦及週邊設備類	59	19	2
金融保險類	34	17	2
其他類	78	9	1
光電類	69	7	1
航運類	23	7	1
紡織纖維類	43	5	1
觀光類	18	1	1
電子零組件類	96	15	0
通信網路類	42	10	0
電子通路類	20	10	0
汽車類	34	6	0
塑膠類	21	6	0
鋼鐵類	31	6	0
貿易百貨類	22	5	0
化學工業類	29	4	0
其他電子類	41	4	0
食品類	22	3	0
造紙類	7	3	0
橡膠類	11	3	0
水泥類	7	2	0
電機機械類	46	2	0
生技醫療類	35	1	0
油電燃氣類	8	1	0
建材營造類	52	1	0
玻璃陶瓷類	5	1	0
電器電纜類	15	1	0
資訊服務類	12	0	0
合計	959	161	15

資料來源：臺灣證券交易所上市股票公司報表統計。

二、過渡期國別報告安全港條款測算

(一)微量豁免門檻測試

過渡期國別報告安全港條款與 GloBE 立法範本之微量豁免門檻測試最大差異在於前者係以合格國別報告各租稅管轄區之營業收入及稅前淨利進行測算，而後者需依GloBE立法範本進行調整。囿於研究資料限制，本文以3家個案公司股東會年度報告書關係人營運概況之資訊進行試算。首先，確認個案公司皆為適用GloBE規則之跨國企業集團，接續檢視集團成員有無排除實體，以租稅管轄區為單位，區分各轄區之集團成員。另為避免測試年度集團成員數據過於極端，以測試當年度及前2年度之收入及稅前損益分別計算平均值。若集團成員前2會計年度資料不完整，則須於計算收入及稅前損益平均時將該年度數據排除。3家個案公司不適用微量豁免門檻測試之租稅管轄區如表5。

表 5 3 家個案公司不適用微量豁免門檻測試之租稅管轄區

租稅管轄區/個案公司	聯發科	台積電	日月光
臺灣	◎	◎	◎
美國	◎	◎	◎
中國大陸	◎	◎	◎
韓國			◎
印度	◎		
法國			
芬蘭	◎		◎
荷蘭		◎	
英國	◎		
波蘭			◎
突尼西亞			◎
馬來西亞			◎
香港	◎		◎
新加坡	◎		◎
英屬維京群島	◎	◎	
開曼群島	◎		
薩摩亞	◎		

註：以◎表示不適用。

資料來源：本文整理。

(二)簡易ETR測試

以個案公司某一轄區為例，檢視該轄區之集團成員是否適用簡易ETR測試。該測試係採用合格國別報告之稅前淨利與簡化涵蓋稅計算ETR。惟需留意簡易涵蓋稅之計算基礎為財務報表數據，而非合格國別報告數據。簡易涵蓋稅係以集團成員財務報表之所得稅費用，排除非屬GloBE規則之涵蓋稅。根據過渡期國別報告安全港條款規定，若某一租稅管轄區之簡易ETR等於或高於過渡期稅率標準(分別為2023年至2024年為15%、2025年為16%、2026年為17%)，則該管轄區無須繳納補充稅。反之，若某一租稅管轄區之簡易ETR未達過渡期稅率標準，則不適用過渡期國別報告安全港條款。此外，使用簡易ETR測試計算之ETR，不得代替GloBE立法範本規定之ETR，用以計算補充稅率。

囿於研究資料限制，無法取得個案公司所有集團成員財務報表列示所得稅費用，故以可取得資料之個案公司為例。經檢視台積電於臺灣租稅管轄區有2個集團成員，一為UPE台積電，另一則為集團成員采鈺科技股份有限公司(下稱采鈺公司)，因2家公司皆為上市公司，故採用台積電及采鈺公司2022年個體財務報告試算台積電於臺灣租稅管轄區是否適用簡易ETR測試。此外，假設試算之簡易涵蓋稅不考慮非屬於GloBE規則之涵蓋稅及所得稅不確定情形。以下為台積電臺灣租稅管轄區之簡易ETR測試(如表6)。

表6 台積電臺灣租稅管轄區之簡易ETR測試

租稅管轄區	臺灣	
法定稅率	20%	
2022 年度個體財務報表數據(單位：新臺幣仟元)		
集團成員	台灣積體電路製造股份有限公司	采鈺科技股份有限公司
所得稅費用(A)	124,143,567	334,654
稅前淨利(B)	1,140, 673,816	2,100,449
個體實質稅率(A÷B)	11%	16%
管轄區實質稅率(A÷B)	11%	

雖然臺灣租稅管轄區2022年法定稅率為20%，高於全球最低稅負制15%門檻，惟因台積電2009年之增資擴展案，適用5年免稅期間為2018年至2022年，

當年度免稅所得合計新臺幣(本節同)157,955,934 仟元，使ETR僅有11%¹⁵，若加上該筆免稅所得，則個體ETR可達25%。另一方面，采鈺公司因前期損益調整，故將相應所得稅費用調整至當期，使當年度ETR為16%。以台積電臺灣租稅管轄區整體ETR來看，因受租稅優惠影響，ETR僅11%，不符合簡易ETR至少達15%測試，故存在繳納補充稅風險。

若一管轄區不符合簡易ETR測試，跨國企業集團仍得進一步以例行性利潤測試，檢視該管轄區繳納補充稅情形，倘國別報告之稅前淨利小於實質性排除所得，亦無需繳納補充稅。

(三)例行性利潤測試

本測試係比較國別報告稅前淨利與該管轄區實質性排除所得數據，若國別報告稅前淨利低於實質性排除所得，則該管轄區適用例行性利潤測試，無須再繳納補充稅。根據GloBE立法範本，實質性排除所得係適格薪資成本5%及適格有形資產帳面價值之5%，企業每年度可選擇是否適用。

惟囿於研究資料限制，無法取得個案公司各集團成員適格薪資成本及有形資產帳面金額，故適格薪資成本以2022年度合併財務報告附註揭露之員工福利費用，依2021年度企業社會責任報告全球員工分布拆分各地區員工福利費用，並依各集團成員收入貢獻度分配。舉例來說，跨國企業集團適格薪資成本約2,000萬元，北美洲員工人數占比20%，跨國企業集團於美國及加拿大皆有子公司，且跨國企業北美洲地區收入為3,600萬元，若美國子公司收入為3,400萬元，則推算美國租稅管轄區適格薪資成本： $2,000 \text{ 萬元} \times 20\% \times 3,400 \text{ 萬元} \div 3,600 \text{ 萬元} = 378 \text{ 萬}$ 。另一方面，適格有形資產之推算係依照各集團成員總資產乘以跨國企業集團合併財務報表之不動產、廠房與設備及使用權資產占比推估而得。此外，本文假設無實質營運之集團成員，其主要營運項目僅有投資業務者，且薪資成本及有形資產帳面金額皆為0。

表7為台積電例行性利潤測試，此測試接續微量豁免門檻測試，將不適用該測試之租稅管轄區，進一步檢視是否適用例行性利潤測試。台積電集團不符合微量豁免門檻測試之租稅管轄區有臺灣、美國、中國大陸、荷蘭及英屬維京群

¹⁵ 因採用數據為個案公司財報上所得稅附註數字，與稅報數據不盡相同，故不符合臺灣最低稅負制要求最低門檻12%。

島，其中僅有英屬維京群島之集團成員無實質性排除所得，而其他租稅管轄區在 GloBE 損益減除實質性排除所得後，租稅管轄區之超額利潤小於或等於 0 者為美國及荷蘭，該等租稅管轄區實質活動與其利潤數據相符，無須再進一步計算補充稅。

表7 台積電例行性利潤測試

單位：新臺幣仟元

租稅管轄區	臺灣	美國	中國大陸	荷蘭	英屬維京群島
是否實質營運	是	是	是	是	否
GloBE 損益(A)	796,758,647	292,817	32,480,425	34,632	7,831,378
實質稅率 ^註 (B)	20%	21%	25%	25.8%	0%
補充稅率 < 15%(C=15%-B)	0%	0%	0%	0%	15%
有形資產帳面金額(D)	2,446,410,552	419,855,220	118,430,891	493,836	-
薪資成本(E)	192,032,407	7,252,626	13,806,269	213,369	0
過渡期實質性排除所得 (F=D×8%+E×10%)	214,916,085	34,313,680	10,855,098	60,844	-
超額利潤(G=A-F)	581,842,562	-	21,625,327	-	7,831,378
補充稅(C×G)	-	-	-	-	1,174,707

註：為簡化計算，以各租稅管轄區法定稅率為實質稅率。

表8 為聯發科接續微量豁免門檻測試，將不適用該測試之租稅管轄區，進一步檢視是否適用例行性利潤測試。聯發科集團不符合微量豁免門檻測試之租稅管轄區為臺灣、美國、中國大陸、印度、香港、新加坡、芬蘭、英國、英屬維京群島、開曼群島及薩摩亞，其中英屬維京群島、開曼群島及薩摩亞之集團成員無實質性排除所得，而其他租稅管轄區在 GloBE 損益減除實質性排除所得後，租稅管轄區之超額利潤小於或等於 0 者為美國、印度、香港、芬蘭及英國，即上述租稅管轄區之實質活動與其利潤數據相符，無須進一步計算補充稅。

表 8 聯發科例行性利潤測試

單位：新臺幣仟元

租稅管轄區	臺灣	美國	中國大陸	印度	香港
是否實質營運	是	是	是	是	是
GloBE 損益(A)	106,458,633	462,678	612,096,403	124,860	4,601,751
實質稅率 ^註 (B)	20%	21%	25%	30.0%	16.5%
補充稅率 < 15%(C=15%-B)	0%	0%	0%	0%	0%
有形資產帳面金額(D)	67,330,604	1,124,056	5,221,236	334,492	14,679,959
薪資成本(E)	63,777,971	2,492,144	3,616,210	431,659	523,042
過渡期實質性排除所得 (F=D×8%+E×10%)	55,345,509	1,066,7100	4,1585,883	286,433	10,728,638
超額利潤(G=A-F)	51,113,123	-	607,937,520	-	-
補充稅(C×G)	-	-	-	-	-

租稅管轄區	新加坡	芬蘭	英國	英屬維京群島	開曼群島	薩摩亞
是否實質營運	是	是	是	否	否	否
GloBE 損益(A)	48,239,536	59,124	538,349	299,590	15,403,974	453,944
實質稅率 ^註 (B)	17%	20%	19%	0%	0%	0%
補充稅率 < 15%(C=15%-B)	0%	0%	0%	15%	15%	15%
有形資產帳面金額(D)	33,541,863	78,459	12,601,153	-	-	-
薪資成本(E)	26,276,014	757,543	905,514	-	-	-
過渡期實質性排除所得 (F=D×8%+E×10%)	27,021,683	132,815	9,255,026	-	-	-
超額利潤(G=A-F)	21,217,853	-	-	299,590	15,403,974	453,944
補充稅(C×G)	-	-	-	44,938	2,310,596	68,092

註：同表 7。

表 9 為日月光接續微量豁免門檻測試，將不適用該測試之租稅管轄區，進一步檢視是否適用例行性利潤測試。日月光集團不符合微量豁免門檻測試之租稅管轄區為臺灣、美國、中國大陸、韓國、法國、波蘭、突尼西亞、馬來西亞、香港及新加坡，上述租稅管轄區在 GloBE 損益減除實質性排除所得後，租稅管轄區之超額利潤小於或等於 0 者有美國、中國大陸、韓國、法國、突尼西亞及馬來西亞，即上述租稅管轄區之實質活動與其利潤數據相符，無須進一步計算補充稅。

表 9 日月光例行性利潤測試

單位：新臺幣仟元

租稅管轄區	臺灣	美國	中國大陸	韓國	法國
是否實質營運	是	是	是	是	是
GloBE 損益(A)	114,984,298	83,509	15,430,137	1,350,473	506,890
實質稅率 ^註 (B)	20%	21%	25%	25%	25%
補充稅率 < 15%(C=15%-B)	0%	0%	0%	0%	0%
有形資產帳面金額(D)	395,800,585	3,382,486	115,881,749	10,028,548	10,732,373
薪資成本(E)	61,904,016	1,574,722	20,634,672	4,186,687	1,739,196
過渡期實質性排除所得 (F=D×8%+E×10%)	85,350,519	833,969	25,239,817	2,424,378	2,320,394
超額利潤(G=A-F)	29,633,779	-	-	-	-
補充稅(C×G)	-	-	-	-	-

租稅管轄區	波蘭	突尼西亞	馬來西亞	香港	新加坡
是否實質營運	是	是	是	是	是
GloBE 損益(A)	158,339	76,214	1,377,280	9,519,519	3,425,883
實質稅率 ^註 (B)	19%	15%	24%	0%	0%
補充稅率 < 15%(C=15%-B)	0%	0%	0%	15%	15%
有形資產帳面金額(D)	539,048	1,479,778	13,438,523	20,951,771	17,265,705
薪資成本(E)	231,126	1,066,797	1,719,082	109,908	1,076,452
過渡期實質性排除所得 (F=D×8%+E×10%)	130,922	402,635	2,859,613	4,087,132	1,488,902
超額利潤(G=A-F)	27,417	-	-	5,432,387	1,936,981
補充稅(C×G)	-	-	-	814,858	290,547

註：同表 7。

三、補充稅課徵情境之探討

全球最低稅負制課徵機制以 IIR 及 UTPR 為主，STTR 及 SOR 為輔。其中 IIR 優先適用，故在未適用 IIR 情形下，方可適用 UTPR 課徵補充稅。此外，STTR 係透過簽訂租稅協定，針對特定關係人交易如利息、權利金及特許權等 ETR 低於 9% 者，所得來源國有權課徵補充稅，而 SOR 則就總公司於其他租稅管轄區設有常設機構且其 ETR 不足 15% 者，賦予總公司所在地課稅權。以下簡化聯發科關係人交易為例，探討 IIR、UTPR、STTR 及 SOR 之適用情形。該公司 2022 年 12 月 31 日簡化投資架構如圖 4：

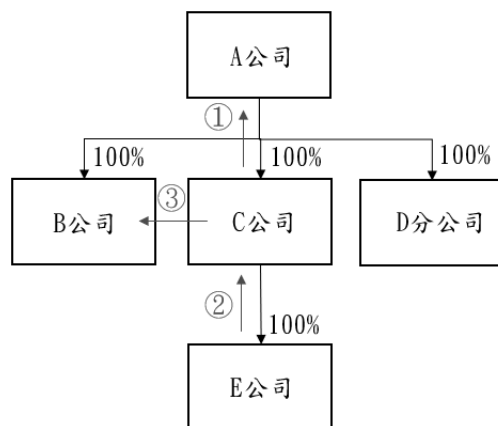


圖4 2022年12月31日聯發科簡化投資架構

資料來源：本文自行繪製。

2022年度發生以下4筆集團內關係人交易(假設皆符合常規交易)：

- (一) UPE A 公司擁有一專利權，C 公司每年年底須支付3,300 萬權利金更新專利授權。
- (二) C 公司貸與資金 5,000 萬給 E 公司，固定年利率3%，E 公司須於每季末支付利息費用 37.5 萬給 C 公司，一年總共支付150 萬利息費用給C 公司。
- (三) C 公司按月支付管理費 50 萬予 B 公司，年合計支付 600 萬。

2022年度集團成員GloBE所得及涵蓋稅之數據如表10：

表10 聯發科2022年度各轄區GloBE所得及涵蓋稅

單位：新臺幣萬元

租稅管轄區	集團成員	GloBE 所得	涵蓋稅	實質稅率(%)	補充稅率	實質性排除所得
A	A 公司	1,450	290	20%	0%	875
B	B 公司	850	-	0%	15%	280
C	C 公司	610	78	13%	2%	110
D	D 公司	300	30	10%	5%	270
E	E 公司	750	188	25%	0%	680

情境一：若UPE所在之租稅管轄區適用IIR

A 國、E 國租稅管轄區皆達最低要求稅率15%，以下計算未達15%門檻之租稅管轄區在UPE 適用IIR 情形下之補充稅款。

- (一) B 租稅管轄區 ETR 為 0%，未達全球最低稅負制門檻，故 UPE 所在租稅管轄區之稅捐機關以補充稅率 15% 向 B 公司課徵補充稅。於 GloBE 所得 850 萬元減除實質性排除所得 280 萬元後，超額利潤為 570 萬元，乘以補充稅率 15%，A 國稅捐機關得以向 B 國租稅管轄區之集團成員 B 公司課徵補充稅 85.5 萬元。
- (二) 假設 C 國與 E 國間簽有租稅協定，C 國對境外所得免稅，且 E 公司給付之利息費用於匯出 E 國時無須扣繳，該筆關係人交易 ETR 為 0%。根據 STTR 原則，所得來源國 E 國之稅捐機關得以該筆交易 ETR 為 0% 與最低要求稅率 9% 之差額補徵稅款，金額為利息費用 $150 \text{ 萬} \times 9\% = 13.5 \text{ 萬}$ ，C 國負擔稅負為 $78 \text{ 萬} + 13.5 \text{ 萬} = 91.5 \text{ 萬}$ ，除以 GloBE 所得 610 萬，得出 ETR 為 15%，故 C 國無須再向 UPE 所在租稅管轄區之稅捐機關繳納補充稅。
- (三) 假設 A 國與 D 國間簽有租稅協定，且 D 分公司為常設機構，根據 SOR 原則，D 租稅管轄區 ETR 為 10%，未達全球最低稅負制門檻，故 UPE 所在租稅管轄區之稅捐機關以補充稅率 5% 向 D 分公司課徵補充稅。於 GloBE 所得 300 萬減除實質性排除所得 270 萬元後，超額利潤為 30 萬元，乘以補充稅率 5%，A 國稅捐機關得以向 D 國租稅管轄區之集團成員 D 分公司課徵補充稅 1.5 萬元。

情境二：若 UPE 所在之租稅管轄區不適用 IIR

- (一) B 租稅管轄區 ERR 為 0%，未達全球最低稅負制門檻，惟因 UPE 未適用 IIR，故以適用 UTPR 之 C 租稅管轄區以費用否准扣抵之方式，將 C 公司給付管理費給 B 公司之部分費用剔除，使 B 公司 ETR 提升至 15%。於 GloBE 所得 850 萬減除實質性排除所得 280 萬元後，超額利潤為 570 萬元，乘以補充稅率 15%，補充稅額為 85.5 萬元，故 C 國支付 B 國 600 萬管理費中有 570 萬費用應剔除。
- (二) 假設 C 國與 E 國間簽有租稅協定，C 國對境外所得免稅，且 E 公司給付之利息費用於匯出 E 國時無須扣繳，該筆關係人交易 ETR 為 0%。根據 STTR 原則，所得來源國 E 國稅捐機關得以該筆交易 ETR 與最低要求稅率 9% 差額補徵稅款，金額為利息費用 $150 \text{ 萬} \times 9\% = 13.5 \text{ 萬}$ ，C 國負擔稅負為 $78 \text{ 萬} + 13.5 \text{ 萬} = 91.5 \text{ 萬}$ ，除以 GloBE 所得 610 萬元，得出 ETR 15%，故 C 國無須再向 UPE 所在租稅管轄區之稅捐機關繳納補充稅。
- (三) 假設 A 國與 D 國間簽有租稅協定，根據 SOR 原則，D 租稅管轄區 ETR 為 10%，低於全球最低稅負制門檻，故 UPE 所在租稅管轄區之稅捐機關以補充稅率 5%

向D分公司課徵補充稅，於GloBE所得300萬減除實質性排除所得270萬元後，超額利潤為30萬元，乘以補充稅率5%，A國稅局得以向D國租稅管轄區之集團成員D分公司課徵1.5萬元補充稅。

肆、結論與建議

一、結論

鑑於近年來數位經濟發展，交易型態愈趨複雜，跨國企業移轉利潤於低稅負國家，導致各國稅基嚴重遭受侵蝕，爰OECD及G20致力於發展一套解決機制。經過多年努力，OECD及G20於2021年7月發表聲明，宣布全球已130多個國家對全球稅制改革關鍵項目達成共識。OECD在2022年後陸續發布GloBE立法範本、註釋及釋例，建議各國從國內法及雙邊租稅協定著手，分別增訂IIR、UTPR規定及STTR與SOR規則(黃士洲、簡銀瑩，2021)。全球多個租稅管轄區刻積極研議全球最低稅負制，歐盟、日本、韓國及越南預計於2024年實施，至我國目前刻研議中。

為減輕各國前期導入GloBE規則稅務稽徵作業之複雜程度，當跨國企業集團符合過渡期國別報告安全港條款任一測試，則該租稅管轄區之集團成員當年度即毋須繳納補充稅。本文以過渡期國別報告安全港條款檢視我國半導體業公司可能受全球最低稅負制之影響。首先，以微量豁免門檻測試試算個案公司各轄區集團成員於測試年度是否須補繳補充稅。結果發現，個案公司位於臺灣、美國及中國大陸租稅管轄區之集團成員不適用微量豁免門檻，可見我國半導體業發展重心多位在臺灣、美國及中國大陸，故我國半導體企業應多留意當地租稅環境變化。再者，若個案公司不適用微量豁免門檻測試，則可檢視是否適用簡易ETR測試，若簡易ETR低於15%，則可能須繳納補充稅，此測試用於捕捉租稅天堂，確保跨國企業集團在各營運所在地利潤皆需支付一定程度稅負，跨國企業得以此測試檢視各租稅管轄區ETR情形，並配合當地租稅優惠政策變動進行調整。最後，若微量豁免門檻測試及簡易ETR皆不適用，跨國企業仍得採用例行性利潤測試計算個案公司實質性排除所得，該測試有利於使用大量勞動力及有形資產之跨國企業集團，當一管轄區ETR低於15%時，若其國別報告之稅前淨利小於實質性排除所得則無需繳納補充稅。若上述測試皆無法適用，則跨國企

業可能面臨繳納補充稅情況，而後續課徵機制複雜，須各國進行稅務資訊交換及修訂相關租稅協定，方能讓全球稅負制順利實施。

二、建議

(一)臺灣跨國企業因應層面

本文囿於研究資料蒐集限制，無法取得個案公司各集團成員之所得稅資料，僅藉由檢視個案公司年度股東會報告書關係人營運概況財務資訊，推算過渡期國別報告安全港條款測試所需數據。我國符合適用GloBE規則之跨國企業集團，宜檢視各租稅管轄區集團成員是否因ETR低於15%而落入全球最低稅負制之適用範圍。因此，跨國企業集團應順應國際情勢變化，調整投資架構及配置價值鏈，降低其在營運及稅務上風險。謹提出下列3點建議供我國適用全球最低稅負制之跨國企業集團參考：

1. 依GloBE立法範本所需數據調整現有財務資訊系統

我國跨國企業集團在參考GloBE立法範本，瞭解全球最低稅負制運作邏輯及計算後，宜將其列為公司內部控制一環，並於現有會計資訊系統上，建立計算GloBE所得及涵蓋稅所需數據資料。

2. 進行過渡期國別報告安全港條款測試試算

2022年我國上市公司有161家適用全球最低稅負制，跨國企業集團應盡最大努力使各租稅管轄區符合過渡期國別報告安全港條款測試，以降低集團各租稅管轄區可能須繳納補充稅風險。此外，跨國企業集團得以利用GloBE立法範本中有利於公司之選擇權(election)進行調整。以實質性排除所得為例，其有利於採用大量勞動力及有形資產之集團成員，而跨國企業集團得以評估管轄區整體情況選擇是否採用。

3. 密切關注集團各租稅管轄區租稅優惠變動情形

跨國企業集團應注意各租稅管轄區ETR是否低於15%，尤其於新加坡、香港等國家設有境外總部，或於泰國、越南、印度等地設有製造據點享有租稅優惠者(曾博昇，2022)，其於租稅天堂保留利潤及聯屬公司間費用支付可能因ETR低於15%被課徵補充稅。另為因應2024年全球最低稅負制實施，各國恐將調整租稅優惠政策，使當地企業繳納至少15%稅負，故跨國企業集團應密切關注各租稅

管轄區租稅優惠政策變動情形。

(二)我國政府因應層面

本文提出下列3點建議供我國政府參考：

1. 應著重非租稅優惠政策以打造優質經商環境

受全球最低稅負制改革浪潮影響，未來租稅優惠及減免實質成效勢必減弱，政府應多方考量租稅協定、人才培育、基礎設施及能源建設等其他非租稅優惠政策，以打造我國優質經商環境。

2. 評估調整國內現行稅制以接軌國際稅制

為接軌國際反避稅趨勢，我國已於2023年1月1日施行CFC制度，CFC制度與全球最低稅負制IIR原則精神近似，惟二者在適用條件、法律效果及門檻設定尚不相同(陳衍任，2022)。為協助跨國企業因應全球最低稅負制，我國政府除應全面檢視國內相關稅制，試算企業ETR是否低於15%，亦須注意租稅政策調整對我國資本市場發展影響，以維持我國企業競爭力並確保租稅衡平。

3. 積極與他國簽訂租稅協定並保持稅務交流

我國目前簽署生效之全面性所得稅協定共計35個，租稅協定除降低企業租稅成本外，亦有鼓勵外商以臺灣為基地進行營運模式創新意涵(林俊甫、林宜賢，2018)，我國政府應積極爭取與他國簽訂租稅協定並保持稅務合作，以利我國企業發展。

參考文獻

一、中文部分

1. 林宜賢(2022)，「CFC 制度上路對在臺上市櫃企業之衝擊與因應」，*會計研究月刊*，439，92-99。
2. 林俊甫、林宜賢(2018)，「租稅協定對企業跨國營運及推動招商之意涵」，*經濟前瞻*，176，105-110。
3. 陳衍任(2022)，「『全球最低稅負制』對國際稅法的衝擊與挑戰」，*臺大法學論叢*，51(4)，1453-1541。
4. 黃士洲、簡銀瑩(2021)，「全球數位稅與最低稅負制的立法內容與趨勢—國際

與臺商觀點」，*會計研究月刊*，430，46-53。

5. 曾博昇(2022)，「OECD 最新稅改方案草案對我國企業之影響」，*會計研究月刊*，439，86-91。
6. 中華徵信所(2022)，半導體榮登台灣最強類股，<https://www.credit.com.tw/NewCreditOnline/Epaper/EpaperDetail.aspx?unit=532>。
7. 中國民國財政部財政資訊中心(2022)，108 年度營利事業所得稅結算申報核定統計專冊 <https://www.fia.gov.tw/WEB/fia/ias/pbs/pbs108/108%E5%B9%B4%E5%BA%A6%E7%87%9F%E5%88%A9%E4%BA%8B%E6%A5%AD%E6%89%80%E5%BE%97%E7%A8%85%E7%B5%90%E7%AE%97%E7%94%B3%E5%A0%B1%E6%A0%B8%E5%AE%9A%E7%B5%B1%E8%A8%88%E5%B0%88%E5%86%8A.html>。
8. 財政部(2022)，我國所得稅協定，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/191?cntId=82769>。
9. 聯發科技股份有限公司(2022)，公司年報，<https://corp.mediatek.tw/investor-relations/financial-information/annual-reports>。
10. 聯發科技股份有限公司(2021)，永續報告書，<https://d86o2zu8ugzlg.cloudfront.net/mediatek-craft/reports/CSR/2021%E5%B9%B4%E8%81%AF%E7%99%BC%E7%A7%91%E6%8A%80%E6%B0%B8%E7%BA%8C%E5%A0%B1%E5%91%8A%E6%9B%B8.pdf>。
11. 台灣積體電路製造股份有限公司(2022)，公司年報，<https://investor.tsmc.com/chinese/annual-reports>。
12. 台灣積體電路製造股份有限公司(2021)，永續報告書，<https://esg.tsmc.com/ch/resources/documents.html>。
13. 日月光投資控股股份有限公司(2022)，公司年報，https://ir.aseglobal.com/c/ir_reports.php。
14. 日月光投資控股股份有限公司(2021)，永續報告書，<https://www.aseglobal.com/ch/csr-download/>。

二、英文部分

1. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation- Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing.
2. OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to addressing the tax Challenges arising from the digitalisation of the economy, OECD Publishing.
3. OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD Publishing.
4. OECD (2022), Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, OECD Publishing.
5. OECD (2022), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD Publishing.
6. OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD Publishing.
7. OECD (2022), Public Consultation Document on the Pillar Two Global Anti-Base Erosion (GloBE) Information Return, OECD Publishing.
8. OECD (2022), Public Consultation Document – Tax Certainty for the GloBE Rules, OECD Publishing.
9. OECD (2021), 130 countries and jurisdictions join bold new framework for international tax reform. <https://web-archiver.oecd.org/2021-07-08/593841-130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>