

Deloitte.

稅務新知

支柱二—全球最低稅負制—行政指引

2023年2月



MAKING AN
IMPACT THAT
MATTERS
Since 1845



國際稅務

OECD發布支柱二行政指引

2023年2月2日，G20/OECD 應對稅基侵蝕和利潤轉移（BEPS）包容性框架（“Inclusive Framework”）發布有關跨國企業應繳納15%全球最低稅即支柱二或全球反稅基侵蝕規則（GloBE規則）的行政指引（“Administrative guidance”）。OECD/G20包容性框架中142管轄區對行政指引達成部份共識。相同方法下，非強制要求各國採納GloBE規則，但若選擇採用則其同意以與支柱二模型規則和包容性框架商定的任何指引規定結果一致的方式來實施和管理規則。

行政指引繼2021年12月發佈支柱二立法範本和2022年3月發佈之註釋，及2022年12月發佈避風港條款及罰款減免規則之後發佈。預計2023年下旬完成將行政指引納入註釋修訂版中。

支柱二由兩項相互關聯的當地規則組成，共同構成GloBE制度：(a)所得涵蓋原則（IIR），規則適用於母公司對於低稅負地區之跨國企業實體（MNE）成員（組成實體）補充稅款的課稅權；以及(b)徵稅不足之支出原則（UTPR），針對不適用IIR徵稅之低稅負地區實體透過不允許扣除費用或者要求具備同等效果之調整。各國尚可選擇採用立法範本及進一步行政指引中定義的“合格境內最低補足稅制”（QDMTT）。



行政指引涵蓋二十多個主題，涉及包容性框架成員認為最迫切的問題。包括涉及GloBE規則之公司範圍，全球無形資產低稅所得制度（GILTI）的分攤方法，供美國MNE的子公司間確定根據GloBE規則下之有效稅率、在採用全球最低稅前適用的過渡規則，以及各國可能選擇採用的QDMTT規則。

行政指引共五章：

- 第一章：範圍
- 第二章：所得&稅務
- 第三章：適用保險公司之GloBE規則
- 第四章：過渡規則
- 第五章：合格境內最低補足稅制



國際稅務

OECD發布支柱二行政指引

範圍

GloBE 規則適用於合併母公司財務報表的跨國企業集團。範本中對“合併財務報表”的定義包括實體在被要求時需編制的財務報表。

行政指引明確GloBE規則規定的“視同合併”測試範圍。具體而言，當一個實體因沒有法規或條例規定其需按照會計準則編制合併財報（如針對私營公司）而未根據認可的財務會計準則編制財報時，則適用視同合併規則。以下情況下，集團將被認定適用合併集團：(a) 母公司根據法律或條例被要求編制財報，以及(b) 適用的會計準則要求採用合併。值得注意的是，對於認可的會計準則未要求合併則集團不被視為合併。如行政指引說明“測試不會改變會計準則的內容，而是討論若強制採用準則，該合併集團是否會存在”。指引特別提到，根據認可的會計準則被視為投資實體者，並以公允價值記錄投資者為不適用視同合併規則的情況，因會計準則不要求在該情況下逐行合併投資。

GloBE 規則之註釋補充涉及的附屬技術問題，例如即當實體可能被排除在外時之貨幣換算。

所得&稅務

行政指引涉及與GloBE所得或損失和涵蓋稅款問題，包括以下重要事項：

- 對於MNE集團組成實體之間的交易，無論MNE集團是否按照組成實體的帳面價值而不是基於公允價值紀錄交易，均適用常規交易原則。包容行框架將進一步開展工作，在不造成非必要的合規負擔的情況下解決潛在雙重徵稅問題；
- MNE集團得選擇淨投資對沖排除處分股權之損益之處理。申報主體可以選擇五年一期之機制，將組成實體的財務會計淨收入或損失中反映的兌換損益視為排除的股權損益。因此，前述兌換收益產生的任何稅款應被視為涵蓋稅減項；
- 由一個組成實體發佈並由MNE集團的另一個組成實體持有的金融工具，必須一致地歸類為發行人和持有人的債務或股權，以計算GloBE所得或損失。如有任何不一致分類，雙方應採用發行人的分類以滿足GloBE要求；
- 提供在特定情況和條件下，以將包含在財務會計淨所得或損失中有關債務免除部分，排除在組成實體GloBE所得或損失計算之外；
- 對於超額負稅費結轉的特殊規則。



國際稅務

OECD發布支柱二行政指引

第四章：過渡規則

指引解決DTAs (Deferred tax assets) 中由於第9.1.1和4.4.1(e)條款之間矛盾而產生的與扣抵結轉相關的模糊空間。第9.1.1條指出，一般而言GloBE規則生效前存在的DTAs將在規則適用後考慮納入 (15%最低稅)。而4.4.1(e)條款規定任何與稅收抵免結轉相關的DTAs均不包括在調整後的涵蓋稅。其中指出所有DTAs (不考慮備抵評價和會計認列調整的影響) 均根據第 9.1.1 條予以考慮，因此可用於增加生效日後GloBE年度的涵蓋稅 (包括與抵免相關的DTAs)，除任何受第 9.1.2 和 9.1.3 條約束的DTAs外。指引提供了特別公式供15%最低稅限制適用於抵免結轉產生的DTAs。

指引亦各方面說明第 9.1.3 條過渡規則。據此，如果一個組成實體在2021年11月30日之後和過渡年度開始之前 (GloBE 前期) 將資產 (存貨除外) 轉讓給同一MNE集團的另一個組成實體，受讓方將基於轉讓方的帳面價值為基礎入帳 (GloBE 帳面價值)，並在此基礎上確認該轉讓產生DTAs。第 9.1.3 條意圖禁止墊高帳面價值或產生DTA，這兩者均使納稅人得在GloBE生效後期，就GloBE前期適用低於最低稅的交易中獲得稅收利益。





國際稅務

OECD發布支柱二行政指引

合格境內最低補足稅制 (“QDMTT”)

QDMTT不必遵循範本和相關注釋中所載適用於IIR和UTPR的詳細規則，但實施和管理方式必須與GloBE規則的結果一致。行政指引包含有關QDMTT的進一步指導，以協助稅務管理部門確定最低稅是否被視為QDMTT。具體而言，就範本各章節，行政指引明確QDMTT各章節的遵循程度為必須符合或可以與該章節要求不同。例如，雖然範本規定適用對象為營業額超過7.5億歐元的公司，QDMTT可以適用於收入更少的公司，但門檻設置不得超過7.5億歐元。

值得注意的規則：

- 範本第4.3.2(c)條規定，由組成實體所有人直接或間接持有之組成實體在CFC稅收制度下，財務帳上的涵蓋稅將分配給從CFC中所得來源的組成實體。此規則不適用於QDMTT目的，QDMTT地區擁有對於QDMTT下產生之收入的徵稅權。
- QDMTT應包含與GloBE規則一致的避風港規定，包括載於2022年12月指引中過渡期CbC之避風港條款。
- QDMTT不需要包含基於該地區薪資和資產的“實質所得排除”(SBIE)，但如果包括該項目，則不能比範本中的SBIE範圍更高(但可以更低)。

根據範本，QDMTT會產生針對IIR或UTPR的抵免。在某些情況下，通過應用QDMTT產生的抵免可以用以減除未來任何IIR或UTPR下之補足稅。但並非絕對，部分原因在於，如QDMTT可能係參考當地財務會計準則認列，而不是最終母公司適用的財務會計準則。行政指引解釋，包容性框架將著手進一步研究制訂QDMTT避風港，其作用是在QDMTT避風港適用時消除任何剩餘的IIR或UTPR。

展望未來

世界各地司法管轄區正在推進支柱二的採用：

- 韓國已通過立法，從2024年開始實施支柱二；
- 歐盟於2022年12月正式批准了一項指令，要求成員國在2023年底將支柱二納入國內法，IIR的生效日期為2024年，UTPR的生效日期為2025年；
- 英國亦提議立法並於同一時程生效；
- 日本已提交實施IIR的立法草案，以與OECD支柱二一致，預計將於2023年3月提交國民議會批准；
- 新加坡於2023年2月14日，作為2023年預算的一部分，暫定在2025年實施支柱二以及QDMTT措施；
- 越南政府謹慎考慮國內法律和政策，以反映不可避免的全球趨勢，並於近期採取切實可行的措施。

納稅人應通過分析是否能承擔新法規帶來的實質稅務負擔以及應如何遵守新的全球義務來做好準備。

聯繫方式

稅務與法律諮詢服務



Thomas McClelland
稅務領導人
+84 28 7101 4333
tmcclelland@deloitte.com



Bui Ngoc Tuan
稅務合夥人
+84 24 7105 0021
tbui@deloitte.com



Bui Tuan Minh
稅務合夥人
+84 24 7105 0022
mbui@deloitte.com



Phan Vu Hoang
稅務合夥人
+84 28 7101 4345
hoangphan@deloitte.com



Dinh Mai Hanh
稅務合夥人
+84 24 7105 0050
handinh@deloitte.com



Tat Hong Quan
稅務合夥人
+84 28 7101 4341
quantat@deloitte.com



Vo Hiep Van An
稅務合夥人
+84 28 7101 4444
avo@deloitte.com



Vu Thu Nga
稅務合夥人
+84 24 7105 0023
ngavu@deloitte.com



Bob Fletcher
海關及全球貿易諮詢副總經理
+84 28 7101 4398
fletcherbob@deloitte.com

華商服務部



黃建璋
副總經理
+84 28 7101 4357
wchenwei@deloitte.com



賴盈潔
經理
+84 24 7105 0163
yinlai@deloitte.com



阮莊英
經理
+84 28 7101 4328
anhtrnguyen@deloitte.com

河內辦公室

河內市棟多郡
廊下街34號Vinaconex大廈15樓
電話：+84 24 7105 0000
傳真：+84 24 6288 5678

胡志明市辦公室

胡志明市第一郡
同起街57-69F號時代廣場大廈18樓
電話：+84 28 7101 4555
傳真：+84 28 3910 0750

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (簡稱“DTTL”)，以及其一家或多家全球成員所網絡與其關聯機構 (統稱為“德勤機構”)。德勤有限公司 (又稱為“德勤全球”) 及每一家成員所均為具有獨立法律地位之法律實體，且相互之間不因協力廠商而承擔任何責任。DTTL以及各成員所與其關聯機構僅對其自身單獨行為承擔責任。德勤有限公司並不向客戶提供服務。請參閱www.deloitte.com/about瞭解更多。

德勤亞太有限公司 (即一家擔保有限公司) 是DTTL之會員所。德勤亞太有限公司的每一家成員及其關聯機構均為具有獨立法律地位的法律實體，在亞太地區超過100座城市提供專業服務，包括奧克蘭、曼谷、北京、河內、香港、雅加達、吉隆坡、馬尼拉、墨爾本、大阪、首爾、上海、新加坡、雪梨、臺北及東京。

關於德勤越南

在越南，由獨立的法律實體供有關服務，其可被稱為德勤越南。

本通訊中之內容係依一般性資訊編寫而成，德勤有限公司 (“DTTL”) 及其全球成員所或其關聯機構 (統稱為“德勤機構”) 不因本通訊而被視為對任何人提供專業意見或服務。在作成任何決定或採取任何有可能影響企業財務或企業本身的行動前，請先諮詢專業顧問。

對於本通信中資訊之準確性或完整性，不作任何陳述、保證或承諾 (明示或暗示)，而對信賴本通訊而造成損失之任何人，DTTL及其成員所與其關聯機構、員工與代理之任一個體均不對其損失負任何責任。DTTL及每一家成員所與其關聯機構均為具有獨立法律地位之法律實體。