

**KPMG** 安侯建業

# 國際稅務新知

2021年7月號



# 重點摘要

## 歐洲

### 歐洲：OECD對BEPS 2.0包容性框架達成共識

參與經濟合作暨發展組織(OECD)BEPS包容性框架(Inclusive Framework)討論的139個成員國中，有132個國家在2021年7月1日至7月9日間，陸續對一項戮力於改革國際稅務的協議達成共識。該協議之內容闡述了兩大支柱方案(two-pillar approach)的關鍵條款，希望在2021年10月的G20財長會議中達成全面性協定，並在2023年起開始實施。



# Contents

## 國際稅務新知

02 歐洲：OECD對BEPS 2.0包容性框架達成共識

## 活動分享

08 越南台商新機會！輔助產業優惠政策



### KPMG Taiwan Tax 360

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊

※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面

iOS



Android



# 國際稅務新知

# OECD對BEPS 2.0包容性框架 達成共識



參與經濟合作暨發展組織(OECD)BEPS包容性框架(Inclusive Framework)討論的139個成員國中，有132個國家在2021年7月1日至7月9日間，針對一項戮力於改革國際稅務的協議達成共識。該協議之內容闡述了兩大支柱方案(two-pillar approach)的關鍵條款，希望在2021年10月的G20財長會議中達成全面性協定，並在2023年起開始實施。

兩大支柱方案中，第一支柱(Pillar One)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，將有別於以往針對是否構成實質營運活動來判斷課稅權的架構；第二支柱(Pillar Two)則透過推行適用全球的最低稅率(Global minimum level of taxation)，以應對現行各國為吸引企業而採行降低稅率的競爭及提供租稅優惠。

一共五頁的協議反映出參與OECD BEPS包容性框架討論的成員國，普遍對協議中的兩大支柱方案達成高度共識。在139個參與討論國中，有130個國家在協議公布時即簽署協議，祕魯與聖文森及格瑞納丁亦後續跟進，而未參與簽署的7個國家包含：巴貝多、愛沙尼亞、匈牙利、愛爾蘭、肯亞、奈及利亞、以及斯里蘭卡。其中數個國家(包含愛爾蘭及匈牙利)皆在討論前表達了對協議內容的擔憂。

此項協議的內容在某些重大層面，有別於2020年10月所公布的第一支柱及第二支柱藍圖報告，但大致上仍是以該藍圖報告為基礎，並針對藍圖報告中未處理的議題做了補充。

## 第一支柱：將大型企業的利潤重新分配至市場國

第一支柱方案中，制定金額A(Amount A)<sup>(註1)</sup>將賦予市場國新的課稅權，透過公式化方法將部分剩餘利潤，重新分配至市場國。而此項協議在決定金額A的適用門檻及計算方式上達成很大的進展。此外，該協議也重申金額B(Amount B)<sup>(註2)</sup>的制定是為了協助企業在例行性行銷及配銷活動上遵循常規交易原則更為簡

化，但該協議並未將重點放在金額B，而有待於後續進一步完善制度。

註1：金額A(Amount A)，用來代指在第一支柱方案下，將被重新分配給市場國的剩餘利潤。計算方式為：

金額A=大型跨國企業集團稅前淨利率超過10%的部分×分配比率(目前暫定為20%-30%)

註2：金額B(Amount B)，係指大型跨國企業透過在市場國從事例行性行銷、配銷等活動所產生的利潤，乘上按照常規交易原則下計算出之固定比率而得出之金額。

## 適用門檻

根據包容性框架協議，第一支柱將會適用於營收超過歐元200億且利潤率(稅前利潤÷營業收入)超過10%的大型跨國集團。且在經過七年實施期後，可能將適用門檻進一步下調至營收為歐元100億。

## KPMG觀點

此次協議中所決定的適用範圍，和過去藍圖方案中，對象主要針對自動化數位服務(Automated Digital Service)及面對終端消費者的企業(Consumer Facing Business)的政策有很大的不同。根據此協議，金額A最初可能會適用於約100家的跨國企業。

此協議也提及，若跨國企業的個別部門已達到金額A的適用門檻，則需要按部門個別計算金額A。

## KPMG觀點

根據協議內文，若一跨國企業以集團合併財務報表為基礎，並未達到第一支柱的利潤率適用門檻，然跨國企業其中一部門若同時達到營業額以及利潤率適用門檻，則需要對該部門進行個別計算。但若集團整體及個別部門皆達到利潤率適用門檻，是否仍適用個別計算，並未在協議中多加著墨。

協議中亦提到，受主管機關監管的金融業及採礦業將不適用第一支柱。

### 計算方式

協議明訂以稅前淨利率超過10%的部分被認定為剩餘利潤，並就其超過的剩餘利潤部分之20%-30%將依據收入比例，重新分配至上述有課稅連結之市場區域的租稅管轄地進行課稅。

#### KPMG觀點

此協議將剩餘利潤的分配上限設定為30%，有別於G7財長會議中曾提及的「至少20%」。

根據協議，跨國企業於一市場國是否產生課稅連結(納稅義務)僅會根據該企業於該國的銷貨收入決定，因此在不同經濟規模國家將有不同適用標準。在大多數國家，如企業於單一所在地之營收達到100萬歐元，才會衍生課稅連結。而在GDP未達400億歐元的中小型國家中，決定產生課稅連結與否的營收門檻則降至25萬歐元。協議中提及為追蹤營收來源所產生的相關法令遵循成本，將會力求降至最小程度。

#### KPMG觀點

根據世界銀行的資料庫，適用較低標準的中小型國家在全球經濟體中規模占比較小，這些國家的GDP總和僅占全球GDP總額的2%。

### 租稅確定性(Tax Certainty)

協議承諾將對達適用門檻的跨國企業，規劃具強制性的防止雙邊稅務爭議與解決機制。該機制將適用於所有金額A的衍生稅務議題，包含移轉訂價、營業利潤(即常設機構)的爭議。即使該機制具強制性，但協議中對於特定發展中國家(亦即相互協議程序案件較少、以及在BEPS行動方案14下，享有延後適用同儕監督機制(Peer View)的國家)，提供是否採用此機制的自主選擇權。

### 實行與單邊措施

協議中提到金額A將會以多邊工具(Multilateral Instrument)的方式在2022年公開簽署，並且期望自2023年起正式實施。而金額A的最終協議中，也將取消現行對企業施行的數位服務稅及所有類似措施。

#### KPMG觀點

根據協議內文，數位服務稅的取消將適用於所有企業，並不僅侷限於達金額A適用門檻的跨國企業。但協議中尚未提及實行細節及相關時程。

### 第二支柱：全球最低稅負

#### 整體規劃

協議中針對第二支柱的描述分為兩個部分

- 全球反稅基侵蝕規則(Global anti-Base Erosion Rules, GloBE Rules)由所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule, IIR)及徵稅不足之支出原則(Undertaxed Payment Rule, UTPR)兩個互相關的原則所構成。IIR規定若跨國企業集團中有成員位於較低稅率租稅管轄國，得向母公司徵收其與全球最低稅率間的補充稅負(Top-up tax)。UTPR則補足了IIR制度，針對較低稅負所得之個體，透過剔除扣除額或要求同類調整的方式，向該不適用IIR的企業個體補徵稅額。
- 以租稅協定為基礎的應予課稅原則(Subject to Tax Rule, STTR)：該原則針對關聯企業間的利息、權利金與其他特定給付款項，允許來源國用STTR最低稅率(7.5% - 9%)進行扣繳。按STTR繳納之稅額可在GloBE Rules中作扣抵。

協議中提到IIR及UTPR中的應納稅額與稅基係參考財務報表所得計算，並在符合第二支柱方案的目標下，進行相對應的時間差稅額調整。對於採Distribution tax system的地區，將對有效稅率的計算進行特殊調整。

#### KPMG觀點

協議內文末提及應採何種方法處理時間差異，而過去的藍圖報告中則明確提及可扣抵以後年度稅額。由此可知，協議可能允許其他替代方法，例如採用遞延法。

協議提到集團對補充稅負的課稅權，係按股權架構由上而下的方式決定，位於或靠近上層公司的所在地，對該稅額具有優先課稅權。若上層公司對集團個體持股未達80%，則該公司及集團個體將被視為不同個體以計算補充稅負。協議進一步闡述，若集團個體與最終母公司

(Ultimate Parent Entity, UPE)位於相同地區，則按UTPR課徵補充稅負的方式將有待商榷。

#### KPMG觀點

第二支柱的藍圖報告中，曾以特殊制度限制UTPR在UPE所在地的適用。然而，此協議中的敘述讓該特殊制度現行仍否適用產生疑問。

協議將GloBE rules視為一個普遍性的方法，亦即，參與BEPS包容性框架討論的成員國，並未強制要求採用GloBE rules，然成員國必須認可其他成員國採用GloBE rules(包含適用順序及避風港條款)。若成員國決定採用並實行GloBE rules，需要與第二支柱及相關協議保持一致。

#### KPMG觀點

即使GloBE rules被視為普遍性方法，但協議中亦提及，若參與討論成員國針對涉及的給付款項，係適用較STTR稅率(7.5% - 9%)低的名目稅率時，應同意被要求時在該成員國與發展中成員國的雙邊協定中增加STTR相關條款。由此可知，STTR之稅率是更類似於最低基準定義的。

#### 適用範圍

根據協議，GloBE rules將適用於年營業額達7.5億歐元的跨國企業，此判斷標準與BEPS行動方案13中的國別報告門檻一致。然而，協議也指出各國可對UPE位於國內的大型跨國企業，自行採用較低的IIR適用門檻。

若一跨國企業的最終集團母公司為政府組織、國際組織、非營利組織、養老基金、投資基金或者由前述公司所使用的投資工具，則免除適用GloBE rules。

#### KPMG觀點

在此設計下，UTPR的適用仍限縮於超出7.5億歐元門檻的跨國企業。雖然協議尚未明確定義，但適用IIR的跨國企業集團成員可能亦適用此門檻(即非集團母公司所在地的地區適用IIR)。

OECD 租稅協定稅約範本(OECD Model Tax Convention)所定義的國際航運所得被免除於GloBE rules之外。

此外，雖協議尚未明確將國際營運活動還在初始階段的跨國企業，排除於適用對象外，但協議中有提及相關敘述。

#### 最低稅率

因應GloBE rules，此協議將最低稅率訂為至少15%。

#### KPMG觀點

因最低稅率尚未明確訂定，可預期未來將有相關協商及調整。

#### 排除適用

包容性框架還提出了公式化實質性排除(formulaic substance carve-out)，其將部分所得排除於GloBE rules外。有形資產和薪資總額加成7.5%之金額，將於實施的前5年間排除於全球最低稅負制的適用，並在實施後期調整為5%。協議中亦含最低排除條款。

#### KPMG觀點

此協議明確地連結了全球最低稅負制與排除適用性間的關聯，但未表明對現存租稅優惠、排除項目、可能被排除的跨國企業(即將開始擴展海外活動)適用有利規定，這些項目與延期實施UTPR綜合起來可能會使租稅優惠持續存在，或者受第二支柱方案影響。

#### 實施方法

此協議期望參與包容性框架的成員國，能在2022年將第二支柱的相關制度列入當地法規，並自2023年起正式施行。

需特別注意的是，參與BEPS包容性框架討論的成員國將於2021年10月前處理未決議題並公布更詳細的實行計畫，計畫內容包含：一、GloBE rules可依循的範本規定，以促進成員國在時間內調整已經適用的GloBE rules，包含多邊工具的可能發展；二、以多邊工具促進STTR範例條款的採用。三、過渡條款，包含延遲實施UTPR的可能性。

#### KPMG觀點

為了在2023年及時實施第二支柱方案，勢必需要在短時間內解決所有既存爭議，其中STTR因為需用多邊工具以廣泛被各國採用，遇到的挑戰性可能較大。

## 尚待討論議題

儘管協議有明顯進展，許多政治性及技術性問題仍待討論與解決，例如：

### GLoBE Rules

- 明確的最低稅率
- 考量時間差異下計算有效稅率的方法
- 對有形資產及薪資費用的排除加成比率
- 最低排除條款細節規定
- 「尚在進行初期海外活動的企業」之細節規定
- 確保「從事實質經濟活動的跨國企業」影響最小化
- 過渡期相關議題，包含既存損失的處理方法
- UTPR 制度細節
- 簡化措施的適用範圍，包含避風港條款及其他機制

### STTR

- 明確的最低稅率
- 內文中「其他給付款項」的定義
- 決定特定給付款項稅率的規定

## 實施時程

### 時間表

達成協議	立法階段	正式實施	後續評估
<p>截至2021年7月9日132個參與包容性框架討論之成員國對新架構達成協議</p> <p><b>2021年10月</b></p> <p>公布雙支柱實施計畫細節，以及解決既存的技術性及作業問題</p> <p><b>2022年</b></p> <p>第一支柱金額B的補充細節</p>	<p><b>2022年</b></p> <p>運用多邊工具(需經國內批准)將第一支柱與第二支柱STTR條款納入。其他措施可能需透過國內立法過程而被採用。</p>	<p><b>2023年</b></p> <p>第一支柱及第二支柱正式實施(可能延遲實施UTPR)</p>	<p><b>2030年</b></p> <p>檢視第一支柱方案的成效，並可能將第一支柱適用門檻自200億歐元調降至100億歐元。</p>

## 稅務主管可採取措施

經132個國家認可的協議內容將會對許多跨國企業造成影響，且因應迫切的預計實施時程，可能受影響的企業應事先了解協議內容以及實施後影響，以對此作好準備措施。根據時程表，跨國企業應：

1. 追蹤發展：在2021年10月前，可預期OECD與參與BEPS包容性框架討論的成員國將陸續公布關於第一支柱及第二支柱方案的施行細節，而這些細節對新規定的運作與影響非常重要。
2. 考慮參與制度設計：在制定實施細節過程中，有許多正式/非正式的機會參與OECD或其成員國的討論。OECD及參與成員鼓勵企業參與設計，以了解實務上的考量，進而完善相關措施。
3. 評估影響：考量其稅務改革之複雜性及全面性，跨國企業應考量現有集團組織架構及營業模式所帶來之稅務影響，以避免雙重課稅或其他未辨識稅務風險。
4. 關注後續實施：此次改革的實施方式需經過國內立法程序及多邊工具的批准，考量各國間立法程序的差異性，跨國企業應關注各國間的立法進度及相關要求，並追蹤不同國家的法律何時生效。



## 台商因應之道

2021年6月G7國家發表一份聲明，進一步推動了包容性框架層面圍繞BEPS談判的進程，7月時更進一步就支柱一及支柱二達成協議，預計在10月，公布雙支柱實施計畫細節，並在2023年起開始實施，因第一支柱的門檻最初可能會適用於約100家的跨國企業，但是第二支柱協議將最低稅率訂為至少15%，且適用於年營業額達7.5億歐元的跨國企業，此判斷標準與BEPS行動方案13中的國別報告門檻一致，除前述建議稅務主管可以採取之措施外，對於可能受影響的台商跨國企業應採取三部曲以積極管理稅務風險。

第一：持續關注相關發展，以便及時與管理當局溝通，以台商跨國企業常以新加坡或是香港公司做為控股公司為例，兩國名目公司所得稅率分別為17%及16.5%皆大於目前擬議的全球最低稅率15%，但因兩地是屬地主義課稅，大多公司在該地實際繳稅的有效稅率皆小於15%；另外，近年因中美貿易戰及疫情影響，許多台商進行供應鏈管理而至東南亞國家設廠，有享受當地政府給予的所得稅減免及優惠，台商在這些地方享受到的租稅優惠，是否有可能在實施全球最低稅率後，導致需要補繳稅而喪失部分租稅減免優惠，將待實施細節公布後再作觀察。

第二：應先行檢視集團投資及營運架構、關係人交易安排、集團成員於各租稅管轄區的稅務管理政策等，並透過國別報告檢視集團成員的有效稅率，以評估潛在或新的稅務議題及因應對策。

最後，因執行支柱二需要經過複雜的計算，也建議台商可以開始檢視自身的財會系統是否有能力進行試算，先進行升級調整，提早因應。

# 活動分享



# 越南台商新機會！輔助產業優惠政策



最近越南政府剛推出一系列稅收政策來支持發展輔助產業。將使於越南從事輔助工業製造型企業的競爭優勢上升。那這項新政策會帶來什麼樣的機會給台商？

我們邀請了KPMG專家來給大家分析這個新優惠政策。希望透過這次稅務專家的分享，協助各位企業主瞭解如何做出未來商業決策。同時我們也邀請了KPMG台灣合夥人葉建郎會計師來分享「台商跨境收付應留意的稅務事項」。

## 活動時間

2021年7月30日(星期五)

越南時間 14:00 - 15:00 / 台灣時間 15:00 - 16:00

線上報名

## 主辦單位

越南台灣商會聯合總會VBF委員會

## 執行單位

KPMG越南所 · KPMG安侯建業聯合會計師事務所

# 2021年7月份稅務行事曆

申報期限		辦理事項	稅目
7月1日	7月5日	小規模營業人向主管稽徵機關申報第二季(4-6月)之進項憑證，以進項稅額百分之十扣減查定稅額。	營業稅
7月1日	7月10日	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 自動報繳娛樂稅代徵人申報繳納上月娛樂稅</li> <li>- 查定課徵者繳納上月娛樂稅</li> </ul>	娛樂稅
7月1日	7月15日	核准彙總繳納印花稅之申報與繳納	印花稅
7月1日	7月15日	特種貨物及勞務稅產製廠商申報繳納上月份出廠特種貨物之應納稅款	特種貨物及勞務稅
7月1日	7月15日	營業人申報繳納上月份銷售特種勞務之應納稅款	特種貨物及勞務稅
7月1日	7月15日	貨物稅產製廠商申報繳納上月份出廠貨物之應納稅款	貨物稅
7月1日	7月15日	菸酒稅產製廠商申報繳納上月份出廠菸酒之應納稅款	菸酒稅
7月1日	7月15日	自動報繳營業人，申報上期營業稅之銷售額，應納或溢付稅額	營業稅



# 2021年8月份稅務行事曆

申報期限		辦理事項	稅目
8月1日	8月10日	小規模營業人繳納第二季(4-6月)營業稅	營業稅
8月1日	8月10日	<ul style="list-style-type: none"> <li>自動報繳娛樂稅代徵人申報繳納上月娛樂稅</li> <li>查定課徵者繳納上月娛樂稅</li> </ul>	娛樂稅
8月1日	8月15日	特種貨物及勞務稅產製廠商申報繳納上月份出廠特種貨物之應納稅款	特種貨物及勞務稅
8月1日	8月15日	營業人申報繳納上月份銷售特種勞務之應納稅款	特種貨物及勞務稅
8月1日	8月15日	貨物稅產製廠商繳納申報上月份出廠貨物之應納稅款	貨物稅
8月1日	8月15日	菸酒稅產製廠商繳納申報上月份出廠菸酒之應納稅款	菸酒稅
8月1日	8月15日	核准每月為一期之自動報繳營業人，申報上期營業稅之銷售額，應納或溢付稅額	營業稅





## 稅務服務團隊

**丁傳倫**

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.07705  
eting@kpmg.com.tw

**林棠妮**

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.03418  
anitalin@kpmg.com.tw

**葉建郎**

會計師

+886 2 8101 6666 ext.06767  
aaronych@kpmg.com.tw

**廖月波**

副總經理

+886 2 8101 6666 ext.13375  
joanneliao@kpmg.com.tw

**任之恒**

協理

+886 2 8101 6666 ext.16927  
nikiyam@kpmg.com.tw

**黃靖雯**

主任

+886 2 8101 6666 ext.16504  
phoebehuang@kpmg.com.tw

**邵奎勛**

高級專員

+886 2 8101 6666 ext.19674  
akashverma@kpmg.com.tw

**蔡潔**

高級專員

+886 2 8101 6666 ext.18439  
janecai@kpmg.com.tw

**田馨**

專員

+886 2 8101 6666 ext.19042  
sstien1@kpmg.com.tw

**呂青霞**

專員

+886 2 8101 6666 ext.19874  
nadiarta@kpmg.com.tw

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



@KPMGTaiwan



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 upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2021 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.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握  
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan