



國際稅務新知

2022年11月號



重點摘要

全球

OECD：針對租稅優惠及全球最低稅負制提出初步觀察報告

OECD於2022年10月6日公布關於租稅優惠受到全球最低稅負制影響的觀察報告，建議跨國企業集團應評估集團於各國所享有的租稅優惠是否將受全球最低稅負制之影響，並建議可與各地政府進行溝通。

亞洲

香港：修訂港離岸被動收入豁免制度立法草案

為了協助香港納稅義務人及公司能更容易了解離岸收入豁免制度（Foreign-sourced Income Exemption, FSIE）在實務上如何操作，香港稅務局（Inland Revenue Department, IRD）發布了FSIE制度的行政指引（Administrative Guidance）。

歐洲

荷蘭：啟動第二支柱規定的公開諮詢

荷蘭財政部於2022年10月24日啟動全球最低稅負制國內立法草案網路諮詢，聚焦於當地最低稅負制、IIR及UTPR三大主軸，內文亦說明補充稅將採取單獨課徵的方式進行，草案目標與OECD立法案本及歐盟指令一致。

研討會資訊

ASPAC Regional Roadshow – BEPS 2.0

為期一週的Roadshow系列活動，邀請KPMG亞太區稅務科技主責會計師Jenny Clarke、副總Abad Dahbache深度剖析BEPS2.0，面對即將到來的全球最低稅負制，企業準備好迎接新的稅制衝擊了嗎？

Contents

國際稅務新知

- 04 OECD：針對租稅優惠及全球最低稅負制提出初步觀察報告
- 06 香港：修訂港離岸被動收入豁免制度立法草案
- 09 荷蘭：啟動第二支柱規定的公開諮詢
- 11 ASPAC Regional Roadshow – BEPS 2.0

關於本刊

KPMG服務團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，彙整最新稅務法規及要聞，使讀者可以輕鬆掌握第一手稅務資訊新知。藉由KPMG的導讀及觀察資訊補給，有利企業及時因應稅政或稅制之快速變革，精準迅速掌握各項稅務訊息，而在經營上能建立前瞻的思維及宏觀的視野。



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。掃描或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS
Android



KPMG 安侯建業再獲 ITR 殊榮

2022台灣最佳稅務服務事務所，「最佳稅務爭議解決服務事務所」獎項。

[瀏覽新聞稿](#)

OECD：針對租稅優惠及全球最低稅負制提出初步觀察報告

2022年10月6日，經濟合作暨發展組織（OECD）發布了一份名為「租稅優惠及全球最低稅負制」的報告，內容討論全球最低稅負制與租稅優惠間的相互影響，此報告是應11月G20峰會主辦國印尼要求所撰寫。

這份將近80頁的報告，主要說明各租稅管轄區現在應評估當前的租稅優惠政策以及從投資協議中衍伸出的穩定條款，對即將到來的第二支柱預做準備。

報告指出，全球反稅基侵蝕規則（Global anti-Base Erosion Rules, GloBE Rules）與租稅優惠的相互影響，納稅義務人將受到不同的影響，特別是：

- 許多企業將低於7.5億歐元門檻；
- 基於實質性排除所得規定（The Substance-Based Income Exclusion, SBIE），在租稅管轄區中從事較多實質性活動的企業，受到的影響較小；以及
- 在其他條件相同的情況下，針對性優惠政策相對廣泛性優惠政策，受到的影響較小

從OECD先前進行的工作來看，支出型基礎的租稅優惠政策比收入型基礎的租稅優惠政策有利，特別是那些基於薪資及有形資產的優惠。值得注意的是，在有形資產部分，因為時間性差異，GloBE規則並不影響基於快速回收有形資產成本或立即認列費用的優惠。此外，可退還之稅收抵減（通常是R&D優惠）的處理方式被視為是現金補助，因此可能也會受到不利影響。

世界各地採用的租稅優惠

報告指出，近年來全球各地不斷地提供新的租稅優惠政策以吸引經濟活動，根據調查，2021年為創新活動

收入提供優惠的OECD租稅管轄區數量是2000年的5倍以上；同時也指出許多跨國企業集團即使位於法定稅率較高的租稅管轄區，也因享有租稅優惠而導致公司有效稅率低於15%。

觀察發展中國家來看，它們較多使用廣泛性租稅優惠政策，廣泛性租稅優惠在發展中國家很受歡迎的部分原因是因為其非自由裁量特性，亦即政府不需要逐一挑選贏家或進行個案評估。然而在企業產能不足的情況下，過度依賴租稅優惠政策可能會適得其反，造成鼓勵的不是於當地實質上進行營業活動反而只是吸引收入進來而已。

此份報告也同時提及政府與公司間的合約安排，可能會造成新政策推行障礙，因為許多舊的投資協議並沒有將稅排除在範圍外。

相較之下，已發展國家往往更依賴基於支出型的租稅優惠政策，例如加速折舊法及投資稅收抵減，此種方法被認為更有效果。

影響稅收優惠的GloBE規則關鍵要素

此份報告採用了三層架構來評估GloBE規則和租稅優惠之間的相互作用。

首先是租稅管轄區層面，其稅率、稅基以及任何可能縮小稅基規定的可能性皆十分重要，其他租稅管轄區的受控外國公司（Controlled foreign company, CFC）制度也可能會產生影響。值得一提的是，即使某些所得因租稅優惠被課以低於15%的稅率，但由於計算補充稅時，係以租稅管轄區為基礎，故該個體所得與其他租稅管轄區的所得混合計算，此種情況可能不會受到影響，例如產生補充稅。

第二層為企業層面，此份報告指出在租稅管轄區進行較低經濟實質時，被補稅的可能性較大。惟若不屬於收入超過 7.5 億歐元跨國集團之獨立個體將不受此影響。

第三層是租稅優惠層面，如果租稅優惠係基於薪資及有形資產水平的實質性要求來給予，由於實質性排除所得規定(SBIE)、有形資產的時間性差異、或屬於可退還的稅收抵減，則此稅收優惠受到影響可能很小或甚至沒有。

EATR分析支持了以下的論點：

根據 GloBE 規則，租稅優惠措施被視為減少涵蓋稅的稅收，更有可能導致補充稅的產生。這些包含降低公司所得稅稅率、給予投資抵減或永久減少應稅收入。

繳稅時間延遲的租稅優惠比較不會產生補充稅。針對有形資產，立即費用化或加速折舊的優惠政策應該不會受到GloBE規則的影響；然而，對於暫時性差異持續超過 5 年的無形資產，GloBE 規則可能會產生影響，此係因有一項對於無形資產重新追回的規範，其有效地規定如時間性優惠未在5年內迴轉者，可能將有補充稅的問題。

實質性排除所得規定 (SBIE) 對於根據薪資及有形資產的租稅優惠政策中扮演了重要角色，基於經濟實質 (薪資和有形資產或勞動力和資本成本) 的政策比未基於經濟實質的政策更有影響，亦即由於SBIE的關係，有形資產及薪資水平較高的公司受到GloBE規定的影響可能較小。



KPMG 觀察

OECD出具的報告呼籲各國政府應審查當前的稅收優惠政策，並針對GloBE規定影響，仔細評估對於提供租稅優惠政策的選擇，以確保符合目標。為此，OECD預計在2022年第4季啟動試驗性專案，以協助發展中國家評估GloBE規定影響以及與國內租稅政策間的相互影響，目的在於確保發展中國家可以在其租稅管轄範圍內向跨國企業課稅，同時又不犧牲吸引外國投資的能力。

雖然OECD的報告主要注重在政府應該做什麼，但現在正是跨國企業仔細評估目前享有的租稅優惠、以及未來第二支柱生效後是否仍可有效享有該租稅優惠的時機。在許多情況下，跨國企業與各國政府間的溝通是適當且有所助益的，以確保未來的租稅優惠政策設計對各方有利。

香港：修訂港離岸被動收入豁免制度立法草案

為了協助香港納稅義務人及公司能更容易了解離岸收入豁免制度（foreign-sourced income exemption, FSIE）在實務上如何操作，香港稅務局（Inland Revenue Department, IRD）發布了FSIE制度的行政指引（administrative guidance）。立法草案應連同行政指引一併閱讀，行政指引包括了一般和特定行業的示例，說明該制度的實際應用。

以下摘要是與2022年6月發布的提案相比下，立法草案中對豁免制度作出的主要修訂以及進一步細節。

離岸收入豁免制度所涵蓋的實體

- 不在香港從事貿易或營運的跨國企業（MNE）實體將不會受到該制度影響
- 屬於香港稅務居民的跨國企業實體於香港以外所設立的常設機構（Permanent Establishment, PE），將被視為在其設立的租稅管轄區中從事貿易或營運的另一個跨國企業實體獨立個體。因此，在該常設機構不在香港經營任何業務的情況下，將不會受該制度影響。
- 排除實體的定義參照了BEPS 2.0 第二支柱下的全球反稅基侵蝕規則（GLOBE）中採用的定義，並進行了以下主要修改：
 - 作為最終母公司（Ultimate Parent Entity, UPE）的投資基金及房地產投資工具將被視為排除實體，但不包含它們持有的特殊目的公司（Special Purpose Vehicle, SPV）。
 - 擴大了「投資基金」及「房地產投資工具」的定義，「投資基金」亦包括根據香港統一基金免稅制度在港豁免徵稅的實體、以及根據稅務條例（Inland Revenue Ordinance, IRO）豁免在港徵稅並受證券及期貨事務監

察委員會（下稱證監會）管理的集體投資計劃。

- 保險投資實體為排除實體
- 符合香港優惠稅制之一的實體被排除
- 根據香港稅務條例第23B條，就船舶經營所得利潤在香港豁免徵稅的實體亦被排除
- 為跨國企業或跨國企業實體從事活動的個人屬於稅制涵蓋範圍

離岸收入豁免制度所涵蓋的收入種類

離岸收入豁免制度所涵蓋的收入種類包含在香港以外地區產生或源於香港以外地區的利息、股息、處置股權收益、知識產權收入。

- 處置股權收益是指出售某實體股權所獲得的收益（包括編制獨立財務帳目的信託），但不包括處置合夥權益所獲得的收益。
- 知識產權收入是指使用或有權使用特定知識產權而獲得的收入（包括有關工業、商業或科學經驗的模型、計畫及資訊）。
- 受監管的金融實體（例如：銀行、保險公司和受證監會規管經營活動的實體）從其受監管業務中獲配的利息、股息和處置股權收益將不受該制度影響

「在香港收取」定義

該涵義與新加坡現行採用的涵義相同，即一筆款項會在以下情況被視為「在香港收取」：

- 該筆款項被匯入、轉入或是被帶入香港
- 該筆款項被用於清償在香港經營貿易、執行業務或營業而導致的債款
- 該筆款項被用於購買動產，且該動產被帶入到香港

「純控股公司」定義

純控股公司 (Pure Equity-Holding Entity, PEHE) 是指該實體：

- 僅持有其他實體的股權權益；及
- 僅賺取股息、處置股權收益以及與取得、持有或出售上述股權權益有關的附帶收入

經濟實質要求

立法草案中的經濟實質要求大致與2022年6月發布的提案相同。謹就立法草案有關經濟實質彙整如下：

- 經濟實質要求在收入應計年度進行評估，而非收取年度；及
- 針對純控股公司 (PEHE)，簡化經濟實質測試中的「香港公司法下的公司申報要求」，包括公司註冊、有限合夥註冊及商業註冊

適用於股息及股權處置收益之持股豁免條款 (Participation Exemption)

1. 持股豁免條款的主要修正是將「被投資實體的被動收入不得超過其總收入之50%」這一要求刪除，取而代之的是，跨國企業實體在計算特定離岸被動收入前，應持有被投資實體至少5%的股權且期間不少於12個月。
2. 來自外國的股息：
 - 適用持股豁免條款的其中一項條件，為支付股息的基礎利潤 (underlying profits) 金額不得小於實際支付股息的金額
 - 在評估股息是否滿足「在適用稅率至少15%的海外國家或地區徵稅」條件時，將採用「透視法」去考量，最多透視4層被投資實體之股息或基礎利潤是否滿足該條件

知識產權收入之聯結度要求

- 聯結度規則 (nexus approach) 下的豁免條款僅適用於合格的知識產權收入，亦即使用或有權使用「合格的知識產權」所獲得的收入 (例如：專利或軟體版權)
- 對聯結度規則主要修正為合格的研發支出將包括跨國企業實體本身在香港境內或境外進行研發活動 (R&D) 所發生的支出
- 計算聯結比率 (nexus ratio) 時，若知識產權的取得成本不符合資格，將採用聯結度規則，符合資格支出得再增加30%來計算分子，但該金額不得超過符合資格支出與不符合資格支出的金額加總 (亦即分母) 。
- 在聯結性規則下，研發活動定義與香港研發支出扣抵的定義相同

出售離岸股權權益的損失或就合格知識產權導致之損失

跨國企業實體在香港境外出售股權權益 (合夥權益除外) 的損失可自應課稅利潤中減除，但須符合以下條件：

- 出售所得款項是在香港收到
- 如果從該出售中獲得收益並在香港收到，則該收入應根據離岸收入豁免制度被課稅
- 該損失只能自離岸收入豁免制度下的應課稅離岸被動收入減除

同樣地，跨國企業實體在某一合格知識產權方面所蒙受的損失，在符合特定條件下，可自跨國企業實體的應課稅利潤減除。

消除雙重課稅及單邊稅收抵免

為避免適用範圍內的離岸被動收入，在香港以及與香港沒有簽立租稅協定的外國稅務管轄區皆被課稅，香港提出單邊稅收抵免 (Unilateral Tax Credit, UTC) 以避免雙重課稅，但單邊稅收抵免只適用於香港稅務居民的跨國企業實體。

通知及記錄保存要求

適用離岸收入豁免制度的跨國企業實體應：

- 在香港收到收入的課稅年度結束後4個月內以書面的方式告知香港稅務局
- 保留特定離岸收入有關之交易及業務紀錄，直到交易完成後的7年，或在香港收到該筆收入或視為收到後的7年，以較遲者為準。



KPMG 觀察

根據香港政府發布的新聞稿，未來香港政府可能會根據諮詢過程中收到的意見和反饋對豁免制度進行更多項改進，並繼續探討如何進一步提升香港稅務競爭力，包括研究為源自香港的知識產權收入提供稅務優惠措施，以鼓勵更多研發活動在香港進行，以及為處置股份或股權權益制定合適措施，以提高稅務明確性。儘管豁免制度的立法草案和行政指引已經發布，但有關豁免制度的規則仍相當複雜且在實際操作上有一些待釐清事項，建議台商應密切關注後續動向。



荷蘭：啟動第二支柱規定的公開諮詢

荷蘭財政部於2022年10月24日啟動一項有關實施OECD第二支柱立法提案的網路諮詢，以解決數位化經濟所帶來的課稅挑戰。第二支柱規定將自2023年開始生效，針對營業收入達7.5億歐元的跨國企業實施15%的全球最低稅負。

此諮詢是在荷蘭、法國、德國、西班牙和義大利於2022年9月9日一同發表致力於在2023年實施全球最低稅負制的聲明後啟動。

背景

歐盟委員會 (The European Commission, EC) 於2021年12月22日公布了一項歐盟指令提案，以將OECD第二支柱全球反稅基侵蝕規則 (Global anti-Base Erosion Rules, GloBE Rules) 納入歐盟法律。

歐盟提案主要在確保對歐盟成員國內的稅務居民和歐盟母公司在過去四個財政年度中至少有兩年合併集團收入超過 7.5 億歐元的非歐盟成員國稅務居民，徵收15% 的全球最低有效稅率。不同於OECD的GloBE立法範本規定，歐盟提案也適用於大型的國內集團。

自匈牙利於2022年6月17日投反對票後，歐洲經濟暨財政事務理事會 (The Economic and Financial Affairs Council, ECOFIN) 針對歐盟指令提案仍尚未達成一致共識，如歐盟成員國未能於未來幾個月達成協議，一種可能的解決方案是透過「加強合作」的方式通過，即至少有9個歐盟成員國可以選擇繼續下一步，又或者歐盟成員國可能尋求單方面地實施。

荷蘭藉由發布網路諮詢的方式展示其致力於實施第二支柱的承諾，並強烈希望以歐盟指令的形式建立歐盟統一的法律基礎。

網路諮詢

網路諮詢中徵求對於70頁立法提案以及267頁註釋的意見，立法提案包含了GloBE立法範本的3個重要組成要素：

- 合格的當地最低稅負制 (Qualifying domestic minimum top-up tax)
- 所得涵蓋原則 (Income inclusion rule, IIR)
- 徵稅不足之支出原則 (Undertaxed profits rule, UTPR)

註釋則指出，目標是歐盟指令提案內容與GloBE立法範本完全一致，荷蘭不會擴大或大幅度地偏離歐盟指令提案。

相關稅款將採取單獨課徵的方式進行，即它不會是公司所得稅費用的一部分，而是在其之上，並透過單獨的法案 (Wet minimumbelasting 2024) 課徵。此外，補充稅將根據自我評估的補充稅資訊申報表進行課徵。立法提案也規定了實施額外出於職權的稅務評估可能性，包括根據情況收取利息或罰款的可能性。

線上諮詢時間為期6個星期，任何意見須於2022年12月5日以前提交給荷蘭財政部，荷蘭政府將考慮收集來的意見並預計於2023年春季提交給下議院。立法提案預計於2023年12月31日生效，其中合格的當地最低稅負制以及IIR將於2023年12月31日或之後的財政年度實施，UTPR則預計延後一年實施，即2024年12月31日或之後實施。

KPMG 觀察

根據歐盟指令提案，一些成員國可能選擇將合格的當地最低稅負制以及IIR推遲於2029年12月31日或之後的財政年度才實施。如果荷蘭跨國企業集團的最終母公司位於選擇延後實施的歐盟成員國稅務居民，荷蘭針對該集團的低稅收收入可以適用UTPR，包括該集團的最終母公司。

仍有些特定議題並未包括在立法提案中，例如：

- 讓集團減少遵循成本的可能避風港規定
- 交換補充稅資訊的行政程序框架
- 爭議解決機制

針對這些議題近一步的指引以及在2022年4月25日OECD公開諮詢會議上提出的各種議題及問題是值得期待的。此外，應予課稅原則 (Subject to Tax Rule, STTR) 的立法範本及多邊協議也值得台商跨國企業密切觀察。



ASPAC Regional Roadshow – BEPS 2.0

自OECD推出全球最低稅負制以來，各國為避免課稅權流失紛紛發表聲明，導入全球最低稅負制恐將是不可逆轉的機制。有鑑於新稅制之計算高度複雜、對企業將有重大影響，KPMG安侯建業聯合會計師事務所舉辦為期一週的Roadshow系列活動，邀請KPMG亞太區稅務科技主責會計師Jenny Clarke、副總Abad Dahbache深度剖析BEPS2.0。



2022年11月份稅務行事曆

申報期限		辦理事項	稅目
11月1日	11月10日	小規模營業人繳納第三季(7-9月)營業稅。	營業稅
11月1日	11月10日	1. 自動報繳娛樂稅代徵人申報繳納上月娛樂稅 2. 查定課徵者繳納上月娛樂稅	娛樂稅
11月1日	11月15日	核准彙總繳納印花稅之申報與繳納	印花稅
11月1日	11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
11月1日	11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
11月1日	11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
11月1日	11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
11月1日	11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
11月1日	11月30日	地價稅開徵繳納	地價稅

2022年12月份稅務行事曆

申報期限		辦理事項	稅目
12月1日	12月10日	1. 自動報繳娛樂稅代徵人申報繳納上月娛樂稅 2. 查定課徵者繳納上月娛樂稅	娛樂稅
12月1日	12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
12月1日	12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
12月1日	12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
12月1日	12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
12月1日	12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



本文所提及之一部分或全部服務，依相關獨立性規範，可能無法對KPMG之審計客戶及其關係企業提供服務。

稅務服務團隊

丁傳倫

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.07705

eting@kpmg.com.tw

林崇妮

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.03418

anitalin@kpmg.com.tw

葉建郎

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.06767

aaronyeh@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

副理

+886 2 8101 6666 ext.16504

phoebehuang@kpmg.com.tw

呂青霞

專員

+886 2 8101 6666 ext.19874

nadiarta@kpmg.com.tw

錢韋彤

專員

+886 2 8101 6666 ext.20552

victoriachien@kpmg.com.tw

林意傑

專員

+886 2 8101 6666 ext.20607

jacoblin@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

kpmg.com/tw

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.

©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