

國際租稅要聞

International Tax Newsletter

第239期



資誠



Welcome

近幾年來國際租稅的環境劇烈變遷，跨國企業要掌握不斷變化的國際租稅議題與趨勢，是一項重大挑戰。資誠每月出版《國際租稅要聞》，提供專論，並整理 PwC Global Network 專家的觀點，提供全球稅務新知及分析發展趨勢。

我們希望本刊物對您有所幫助，並期待您的評論。

本期要聞

專論

經濟合作暨發展組織發布最低稅負制的立法範本

作者：曾博昇 執業會計師 / 彭人恬 副總經理

歐洲議會投票通過公開國別報告

作者：徐麗珍 執業會計師 / 許雯 協理

墨西哥延後外包服務改革相關稅法規定的生效日

作者：廖烈龍 執業會計師 / 黃文儀 經理

立法

波蘭
波蘭頒布自2022年生效的公司稅重大改革

行政

墨西哥
墨西哥對境內和跨國組織重組的新法規要求

司法

加拿大
加拿大最高法院宣判Alta Energy沒有誤用 / 濫用租稅協定

加拿大
加拿大最高法院針對Loblaw Financial Holdings Inc.的訴訟案，解釋海外應計財產所得制度

法國
以「當地法規要求」為由，可能可以證明其向某些子公司收取較低權利金的合理性

專論

Dedicated Columns

專論

經濟合作暨發展組織發布最低稅負制的立法範本

摘要

經濟合作暨發展組織 (OECD) 於 12 月 20 日正式發布最低稅負制的立法範本 (Model Rules, 以下簡稱「立法範本」) (詳[連結](#))。正如OECD與G20 包容性架構 (Inclusive Framework, 以下簡稱「IF」) 於 2021 年 10 月 8 日的聲明中所述, 此立法範本是預期中三項指引中的第一項; 而註釋 (Commentary) 預計將於1月發布; 至於更詳細的實施框架 (Implementation Framework), 預計最早在 2022年年中發布。立法範本包括所得涵蓋規定 (Income Inclusion Rule, 以下簡稱「IIR」) 及徵稅不足之支出規定 (Under Taxed Payment Rule, 以下簡稱「UTPR」), 統稱為「全球防止稅基侵蝕規定」(GloBE)。而關於第二支柱中應予課稅規定 (Subject to Tax Rule, 以下簡稱「STTR」) 的立法範本則推遲至2022年發布。

計畫在本國立法實施GloBE的IF各成員國將於2022年依據立法範本修訂國內法, 並於2023年生效; 而徵稅不足之支出規定 (UTPR) 將延遲至2024年生效。

內文

背景

由於茅利塔尼亞 (Mauritania) 在 11 月 4 日的加入, 現在有 137 個 IF 成員國簽署10月8日發布的《解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明》。

第二支柱立法範本

立法範本提供了更多細節, 使政治協議更加具體化。原本預期與立法範本同時發布的註釋未來將提供立法範本的背景及範例, 有助於澄清立法範本的概念和用語。至於立法範本的實際機制, 預計於2022年年中才能看到更詳細的實施規則。然而, 根據OECD的新聞稿, 關於實施框架及應予課稅規定的公開諮詢將各自於 2022 年 2 月及 3 月將舉行。

OECD透過圖表來組織立法範本適用的步驟。此外, 還有關於集團併購、租稅中立性 (tax neutrality) 和分配制度、行政程序、過渡時期規則和定義的詳細規則。

專論

經濟合作暨發展組織發布最低稅負制的立法範本

並非所有類型的企業都在適用範圍內（請詳下排除的企業型態）。此外，某些企業或租稅管轄區依據避風港規則可能不適用GloBE，細節則會規定在 2022 年將公布的實施框架。

相較於[2021年10月8日所發布的聲明](#)，立法範本闡明的細節彙總如下：

- 適用範圍：

適用於合併年收入在受測財務年度之前的四個財務年度中，至少有兩個財務年度為7.5億歐元以上的跨國集團。

- 排除的企業型態：

保留先前所提及政府機構、國際組織和非營利組織，但增加基金豁免範圍。集團最終母公司為投資基金或房地產投資工具之企業將被排除，主要是投資或輔助工具且由被排除企業型態直接或間接擁有 95% 的成員個體也將被排除在外。其他投資個體受特殊規則的約束，這些規則將它們與租稅管轄區內的其他個體分開識別，可以選擇將它們視為穿透個體或採用應稅分配方法（taxable distribution methodology）。

- 最終母公司適用IIR：

最終母公司（ultimate parent entity，以下簡稱「UPE」）採行IIR 作為補充稅負（top-up tax）的徵稅機制。然而，若UPE 管轄區未採行IIR 或其他規則，或者 UPE 是被排除的企業型態，則課稅權將落在具有控制權的下一個最高層級的中間母公司，以此類推。若跨國集團包含一個擁有部分股權的母公司（Partially-Owned Parent Entity，以下簡稱「POPE」，係由非集團成員持有超過20%的股權的成員個體），則採行 IIR 的義務將全部或部分下推至該 POPE 或更下層的 POPE，而此類狀況會有一個抵銷機制來確保沒有重複計算。



專論

經濟合作暨發展組織發布最低稅負制的立法範本

- 補充稅負：

租稅管轄區補充稅負金額為最低稅率15%與租稅管轄區有效稅率之差額，乘以超額所得，而超額所得等於GloBE所得減除實質性排除。然而，若跨國集團在某個租稅管轄區的平均GloBE收入低於1,000萬歐元，且該租稅管轄區的平均GloBE所得為負或低於100萬歐元，則該租稅管轄區的補充稅負金額為零。實施框架將制定避風港規則，提供補充稅負金額為零的選擇。

- 補充稅負的分配：

補充稅負按其GloBE所得貢獻分配給該租稅管轄區各成員個體，母公司則根據股權適用IIR的分配稅額。

- UTPR機制

如果在運用IIR後仍有剩餘的補充稅負未徵收，UTPR的分配機制會將剩餘的補充稅負額分配給適用UTPR的租稅管轄區，UTPR稅負的分配係根據各租稅管轄區的員工總數及有形資產帳面淨值的公式計算。此外，即使UTPR適用國的成員個體沒有付款給低稅負國的成員個體，也可以適用此公式以分配UTPR稅負。

- 有效稅率

對於各租稅管轄區，有效稅率的計算方法為調整後涵蓋稅額除以調整後淨GloBE所得，財務資料來源為合併財務報表中所使用的個體層面的財務資訊。

- 調整後涵蓋稅額及遞延所得稅

針對成員個體的所得或利潤之課稅，以及對盈餘分配和公司權益項目之課稅均被視為涵蓋稅額。調整操作如下：以財報上的當期所得稅費用，加上認為稅前淨利所產生的相關稅款及遞延所得稅資產與負債之調整數（若遞延所得稅是以較高的法定稅率所計算，則將調整以15%計算）；其他的調整包括：被排除GloBE所得的相關稅負及未確定所得稅費用的調整。納稅義務人可以放棄預計在五年內不會迴轉的遞延所得稅負債，但是，如果納稅義務人不否認相關稅款在五年內並未支付，且先前所認列的遞延所得稅負債無法在五年內迴轉者，原則上此遞延所得稅負債將被追回（可能導致前一個納稅年度增加額外的補充稅負）。從此立法範本中可以清楚地看出，遞延所得稅是計算的關鍵部分。除了五年的限制外，立法範本還列出了不受此限制的項目清單，包括有形資產的成本回收備抵（**Cost recovery allowances on tangible assets**）。

專論

經濟合作暨發展組織發布最低稅負制的立法範本

- 調整後淨GloBE所得

GloBE所得按照租稅管轄區內的成員個體進行計算。GloBE所得按稅前損益 (PBT) 計算，並進行相關調整。例如，不合規產生之費用需要加回、集團內部關係企業交易必須調整以符合常規交易原則、允許根據相關所得稅規則 (而非以財務會計概念) 對員工認股權激勵制度費用進行調整。此外，允許納稅義務人可選擇對受公允價值或減損會計處理的資產和負債採行「實現原則」。

- 實質性排除

跨國集團享有有形資產帳面價值和薪資費用的 5% 的實質性排除，過渡期間為 10年，2023年的有形資產及薪資費用分別從8%及10%起算，逐漸下降到 2033 年的5% (詳立法範本第 9.2 條)。符合條件的薪資費用包括：員工薪酬支出 (包括薪資及其他具個別性的直接福利性費用，如：健康保險費用、養老金支出等)、及企業所承擔的薪資稅費以及社會保險費。符合實質性所得排除條件的有形資產包括位於某租稅管轄區的項目，例如：財產、廠房、設備、自然資源、承租人對於此租稅管轄區內有形資產的使用權以及政府為使用此有形資產所頒發的許可證，包括開發自然資源的許可；但不包含為出售、租賃或投資而持有的有形資產，亦不適用於國際航運收入的有形資產，例如：船舶和其他海運設備。

- 美國全球無形資產低稅所得(GILTI)制度與第二支柱併存問題

對於總部位於美國的集團或中間控股公司位於美國的企業，美國最低稅負制 (稱為全球無形資產低稅所得或 GILTI) 是否等同於「合規的第二支柱」制度的問題仍懸而未決。一旦沒有這種保護，美國企業子公司可能會受到 UTPR 的約束。而在先前10月8日的聲明中，確定一個制度是否符合第二支柱將取決於幾個因素，其中最重要的是，如果在該制度下，有效稅率的計算是基於每個租稅管轄區進行的，惟 GILTI制度並不符合。此問題的最終解決方案應在美國立法草案提出後才會明朗。

- 行政程序

跨國集團個體需在法規實施第一年後的18個月內在當地國提交提交標準化GloBE 資訊相關申報書表，除非此個體的資訊已由集團的最終母公司提交給最終母公司所在國，並其最終母公司所在國與個體所在國已有資訊交換協議。之後，相關資料將須在每個年度截止後15個月內提交

歐盟所採取的行動

儘管OECD會在未來幾個月的註釋中對立法範本提供更清晰的解釋，並在未來幾個月內提供更詳細的實施框架，但歐盟仍已在 2021年12月22日發布最低稅負稅務指令 (EU directive) 草案。歐盟已經宣布，歐盟規則將不同於 IIR制度，以符合歐盟租稅協定的設立自由原則，此舉將使得IIR制度下所產之補充稅負不會歸屬於母公司，而是分配到位於各國的集團子公司。

專論

經濟合作暨發展組織發布最低稅負制的立法範本

資誠觀點

儘管明年仍有更多細部內容需要提供，納稅義務人透過立法範本有了更清晰的指引。立法範本體現出GloBE規定的複雜性和相當的法遵難度，此次發布的17頁名詞定義也展示出這些規則完全不同於以往的國際租稅規則，尤其在從財務數據計算GlobE所得方面。企業可從這數十頁的文件中看出這個制度的複雜性，特別這項稅額的計算方式與以往任何各國稅制都不同(例如：涉及跨越國境間稅額的分配等)，各種新名詞不易理解，集團更面臨需要更好的從財務數據中取得最低稅負制遵循所需資訊的挑戰，這一切都需要更加彈性的IT或ERP系統可以支持。

雖然部分問題仍有待實施框架進一步釐清，跨國企業仍需盡早考量應對合規要求的變化(但請記住，實施框架在2022年年中才能進一步明確)，建立相關模組也至關重要。跨國企業應提前建立相關模組並進行評估試算，虧損扣抵和其他所得稅資產的處理(尤其是在2021年11月30日或之前已存在)、獎勵措施和租稅優惠措施的使用、將某些遞延所得稅納入涵蓋稅額的影響及基於實質性排除的部分都是評估試算時需要注意的因素。

第二支柱的實施時間表較為緊迫，根據實施計畫，第二支柱將於2022年底(在實施框架公布後)通過立法，並於2023年1月1日生效實施。考慮到第二支柱的主要規則須通過國內立法，而各國政府完成國內立法流程、起草法規、設計相關文檔和系統都需要一定時間。其中一些規定的潛在影響將需要詳細考慮，隨著更多細節的出現，包括註釋，資誠將持續提供更深入的分析。

數位經濟課稅方案及最低稅負制牽涉許多複雜的細節，同時台灣也將於2023年開始實施受控外國公司法案(Controlled Foreign Company, CFC)。此外，政府也正在思考要提高所得基本稅額比率由現行的12%提高到15%，以降低被他國透過支柱二將稅收拉走。這些制度對台資企業影響深遠，且彼此間存在交互作用，台資企業必須妥善諮詢專業機構，掌握法令變動的趨勢，事先進行分析評估將如何對自身情況產生影響，並研擬因應對策。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

曾博昇 執業會計師

Tel: 02-2729-5907

Email: paulson.tseng@pwc.com

彭人恬 副總經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23636

Email: cynthia.j.peng@pwc.com

專論

歐洲議會投票通過公開國別報告

摘要

第2013/34/EU號指令修改案經過了歐盟議會上的激烈辯論後，於2021年11月11日得到大多數議員的支持投票通過。此項指令主要是關於某些企業的財務報告處理方式。此次修改案在2021年6月份已經與理事會達成的協議，並在9月份進行部分內容的修正。本項修正案被稱為「公開國別報告」的門檻要求(pCbCR)。

這項歐盟會計指令修正案將要求跨國集團或獨資企業，不論總部是否在歐盟境內，只要其連續兩個會計年度的合併營收達到7.5億歐元，都必須公開揭露他們在以下各國所繳納的企業所得稅，包含「歐盟成員國」、「歐盟非合作管轄區之名單國」(歐盟黑名單)或是「列於連續兩年尚未符合國際稅收標準，但已承諾改革的稅收管轄區之名單國」(歐盟灰名單)。

這次的修正案突破了政治藩籬，下一步是將修訂後的指令發布在歐盟公報上，且指令將在公佈後20天生效。各歐盟成員國將有18個月的時間將指令轉換為國內法律，由於成員國可能會在更短的時間內完成國內法律的轉換，所以成員國的國內法律有可能會更早生效。但是，如果成員國沒有在規定的時間內完成國內法律的轉換，可預期其國內的企業需要額外揭露，將在2024年中生效，並於之後的會計年度開始適用。換言之，此公開揭露的要求，將在2025年下半年開始適用(對於會計年度結束日為12月31日之公司，則更有可能自2026年開始適用)。

在先前「公開國別報告」提案的租稅政策公告中，概述了此項法案的相關資訊及所觀察到可能對企業產生的影響。

內文

此歐盟會計指令修正案是提升整體稅務透明度的措施之一，以要求在歐盟運營的企業提高揭露其稅務的資訊。根據通過的歐盟會計指令修正案，公司的報告應包括相關會計年度的應計所得稅金額。在一會計年度內，各企業及分支機構的應計所得稅金額，包含在應稅利潤或虧損下所認列的當期所得稅費用(但不包括遞延所得稅或不確定之所得稅負債)，以及在現金基礎下已繳納的所得稅金額(包括其他企業支付給集團內企業和分支機構的扣繳所得稅款)。

此歐盟會計指令修正案並沒有明確說明有效稅率應如何公告，亦未像國際會計準則(國際會計準則第12號)般規範企業應該如何調節有效稅率與法定稅率的差異。公司稅務策略及如何執行更顯重要，其中也包含公司有效稅率與法定稅率之間的差異說明，尤其在公司將稅務納入「環境、社會和公司治理」(ESG)的策略考量時更是如此。由於愈來愈多的公司依據全球報告倡議組織(GRI)的準則進行報告準備(自願性)，至2019年12月，全球報告倡議組織通過了稅務報告準則(GRI-207)，並已於2021年1月1日開始適用。需注意的是，企業使用GRI-207稅務報告準則並不能豁免其「公開國別報告」的要求，反之亦然。

專論

歐洲議會投票通過公開國別報告

應該報告什麼？

舉例來說，員工人數、現金基礎下的稅款支出和在應計企業所得稅的收益/損失都是揭露規則的一部分。

支持這項指令的法律依據仍在討論中

歐盟共同條約的第50-1條款是這項提案的法源依據(因為修改現行指令的提案是基於此條款來進行)。此項提案的投票是使用特定多數決制，而不是一般常使用在稅務議題的一致表決制(根據歐盟共同條約的第115條)。

大多數成員國都已經接受了使用特定多數決制。然而，克羅埃西亞、賽普勒斯、捷克、匈牙利、愛爾蘭、盧森堡、馬爾他和瑞典皆對此投票制度提出異議並發表聲明，他們認為這個提案的目標和內容與「財政條文」有關，故投票的流程應該遵循歐盟共同條約的第115條規定。儘管各國普遍支持租稅透明，但在歐盟議會通過此法案前，於2021年9月理事會一讀時，因為使用特定多數決制，賽普勒斯和瑞典兩國投了反對票，捷克、愛爾蘭、盧森堡及馬爾他四國則選擇棄權。

保護條款及「嚴重損害」的涵義

如同在先前的公告中所指出，如果各國國內法律有提供相關法條，依據現行的指令，只要企業在報告中能清楚的說明延後揭露部分資訊的理由，企業將可以針對部分資訊在限定的年度延後揭露。相比於目前企業可延後揭露的法案內容，最初提案的版本並未將此部分納入，而是由各成員國制定國內法律時，決定是否採用此延後揭露之保護條款。同時，延後揭露可能適用於一項或特定的多項，成員國也可以針對適用的項目進行限制。歐盟會計指令並沒有提供任何關於延後揭露的分析或指南。由於各國延後揭露施行細則的不同，將可能導致成員國之間的報告要求不一致，進而導致企業在某一成員國揭露後，在另一成員國又需進行二次揭露。

企業若要延後公開揭露，其條件為當一企業的競爭對手可以透過此公開揭露的資訊，來判斷其商業活動並進而推斷其商業定位。企業若需使用延後公開揭露，必須提供相關資料來證明公開揭露這些資訊會使其受到「嚴重損害」。同時，企業也必須在報告中針對有缺少公開揭露的資訊進行合理的解釋。

專論

歐洲議會投票通過公開國別報告

資誠觀點

此法案是租稅中一項的改革，加強了大型企業在所得稅報告方面的要求，報告對象包含各歐盟成員國、黑名單國家及灰名單國家。對於許多企業而言，這是他們首次公開報告此類資訊。企業應考慮將這項新的稅務要求列入稅務策略、公司治理和「環境、社會和公司治理」(ESG)來進行整體的發展考量。

此歐盟會計指令修正案將公布在歐盟官方公報上，並於公布後20天生效。在此之後，歐盟成員國將有18個月的時間將指令轉換為國內法律。因此，依照各企業的會計年度起始日，企業最晚將在2024年年中後的第一個申報日開始適用(最早可能在2025年下半年度，不過最有可能是在2026年)。各歐盟成員國可以在更短的時間內完成法律轉換。歐盟會計指令修正案包括審核條款，同時，條款將在四年內進行審核，並可能在評估後擴展到其他範圍或另外增加修訂。

在促進租稅透明度議程的前提下，歐盟委員會將針對企業（營收超過7.5億歐元）需要公告有效稅率的資訊進行提案。更多關於此項提案和其他提高透明度法案的詳細資訊預計將在2022年初發布。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

徐麗珍 執業會計師

Tel: 02-2729-6207

Email: lily.hsu@pwc.com

許雯 協理

Tel: 02-27296666 轉 23985

Email: evan.w.hsu@pwc.com

專論

墨西哥延後外包服務改革相關稅法規定的生效日

摘要

墨西哥聯邦參議院在7月30日延長近期通過的外包服務改革相關稅法規定的生效日，並於7月31日公佈在官方公報中。改革詳細資訊請詳見[資誠國際租稅要聞2021年7月號第234期專論：墨西哥政府通過外包服務的重大變革](#)。

重點：為確保公司能及時遵循相關規定，公司應對新的相關外包服務的規範及限制備妥因應措施及方案。

內文

一般來說，外包改革限制外包員工的僱用及特殊例外情況下(例如：當特殊註冊公司的章程中所敘述的核心業務與外包服務需求者的核心業務有所不同)使用的外包服務。為了協助公司因應新的規定，參議院通過了不同的生效日：2021年8月1日開始，所有墨西哥公司支付給未註冊的外包服務提供者的款項在所得稅上不可被減除，且相對應的VAT也不能做扣抵。

針對這點，參議院同意更改過渡時期所適用的勞動法及稅法規範。這些更改包括：

- 上述外包改革的相關稅務規定（例如無法被扣抵的支付款項及無法做扣抵的VAT）於9月1日開始生效。同時，支付給外包公司的現行6%VAT扣繳稅也會相應被取消。
- 為了符合特殊註冊公司的資格，公司需在2021年9月1日前向勞動部做登記（在墨西哥稱為「REPSE註冊」）。
- 只要公司在2021年9月1日前，將員工從外包公司移轉至營運公司，在員工的勞動權利及年資被承認的情況下，員工的轉移不需做設備或不動產的移轉。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

廖烈龍 執業會計師

Tel: 02-2729-6217

Email: Elliot.Liao@pwc.com

黃文儀 經理

Tel: 02-27296666 轉 22997

Email: christine.wy.huang@pwc.com

要聞

Legislation

立法

波蘭

波蘭頒布自2022 年生效的公司稅重大改革

波蘭總統 (Andrzej Duda) 於11月15日簽署了稱為「波蘭協議」的立法。這項立法包含的條款預計將影響企業在波蘭的投資和商業活動的稅負。這包括對公司課徵10%的最低稅負、扣繳法規的變動、擴大受控外國實體和波蘭稅務居民的定義，以及引入「轉移所得」 (shifted income) 稅負。新規定預計將於 2022 年 1 月 1 日生效。

資誠觀點

由於新法規涵蓋的範圍很廣，而且大多數條款的生效日為 2022 年 1 月 1 日，建議企業應評估目前以及預期在波蘭進行的投資，並評估這些法規的潛在影響。



Poland

Poland enacts significant corporate tax changes effective in 2022

Polish President Andrzej Duda on 15 November signed legislation commonly referred to as the 'Polish Deal'. The legislation includes provisions that are expected to impact the taxation of investments and business activity in Poland. These include a 10% minimum tax on corporations, changes to withholding tax regulations, extension of the definitions of a controlled foreign entity and a Polish tax resident, and introduction of a 'shifted income' tax. The new provisions generally are expected to be effective 1 January 2022.

For more information, please refer to the [PwC Insight](#) provided here.

PwC observation:

Due to the broad scope of the new law and the 1 January 2022 effective date for most provisions, companies should evaluate current and anticipated investments in Poland and model the potential impacts of the law.



要聞

Administrative
行政

墨西哥

墨西哥對境內和跨國組織重組的新法規要求

墨西哥 2022 年稅制改革引入了一系列將影響境內與跨國組織重組交易的新義務，包括合併、分割和重組。一些最相關的變化如下：

- 針對因關係企業間轉讓墨西哥股份而產生的墨西哥來源所得，且出售股份的企業選擇以淨利益課稅的情況，2022 年稅制改革明定，在註冊會計師的稅務報告中應包含證明文件（移轉訂價 / 鑑價文件），以佐證轉讓股份的銷售價格是公平市場價格。
- 此外，針對因集團內部重組而給予的稅負遞延待遇，一旦墨西哥證券發行人和收購方停止合併他們的財務報表，這項稅負遞延待遇即告終止。
- 納稅人在組織重組後五年內進行「相關交易」（例如，所有權變更、資本回贖或資本投入、業務部門轉讓等），必須向稅務機關提交一份報備資訊用的申報書表，以揭露該些交易。

資誠觀點

有鑑於 2022 年 1 月 1 日生效的規則相當廣泛，在墨西哥開展業務的跨國企業務必分析這些新法規要求和程序的影響，以便履行與境內或跨國組織重組相關的義務。



Mexico

Mexico imposes new requirements on domestic and international reorganisations

The Mexican tax reform 2022 introduces a new set of obligations impacting domestic and international transfer of entities, including mergers, spin-offs, and reorganisations. Some of the most relevant changes are the following:

- In the case of Mexican-source income derived from the transfer of Mexican shares between related parties where the seller elects to be taxed on the net gain, the 2022 tax reform introduces an obligation to include in the CPA's tax report the documentation to demonstrate that the sale price of the transferred shares is at fair market value (transfer pricing/valuation documentation).
- Additionally, in connection with tax-deferral authorisations for intra-group reorganisations, the deferred tax would become due whenever the Mexican issuer and the acquirer cease to consolidate their financial statements. Moreover, such authorisation would be void when, during a tax audit, the tax authorities determine that, either five years prior to or five years after the reorganisation, there were carried out certain transactions with no business reasons, or that the business reorganisation generated an income subject to a preferential tax regime.

- Taxpayers entering into a 'Relevant Transaction' (e.g., ownership changes, capital redemptions or contributions, business segments transfers, among others) within five years following a group restructuring must file an informative return with the tax authorities, disclosing such transaction.

PwC observation:

Given the broad nature of the rules that became effective 1 January 2022, multinationals with operations in Mexico should analyse the impact of these new requirements and formalities in order to comply with their tax obligations related to reorganisations, either domestic or international.



要聞

Judicial
司法

加拿大 加拿大最高法院宣判Alta Energy沒有誤用 / 濫用租稅協定

2021年11月26日，加拿大最高法院就The Queen與Alta Energy Luxembourg SARL雙方的訴訟案件（2021 SCC 49）作出了判決。加拿大最高法院駁回加拿大政府對聯邦上訴法院判決提起的上訴，並認為國家稅務部長（以下簡稱稅務部長）不能免除她主張濫用避稅行為的舉證責任。

本案的納稅人是一個盧森堡控股公司。這間公司收購了一個加拿大亞伯達省能源公司的股份，隨後他出售這些股份獲得可觀的利益。根據1999年加拿大-盧森堡租稅協定，資本利得在加拿大不課稅，因為資本利得是該租稅協定第13(4)條規定的「除外財產」。此外，根據盧森堡國內稅法，資本利得在盧森堡也不課稅。

稅務部長在加拿大最高法院辯稱，一般反避稅規則（general anti-avoidance rule，簡稱GAAR）應可用於拒絕該租稅協定規定的利益。此外，聯邦上訴法院的判決結果會使得一般反避稅規則不適用於加拿大的租稅協定，並為規避加拿大稅負提供了「指引」。

加拿大最高法院在其判決中，駁回稅務部長的上訴。加拿大最高法院認為，雖然一般反避稅規則旨在禁止納稅人濫用避稅交易（包括納稅人尋求獲得締約國無意給予的租稅協定利益），但是一般反避稅規則不能用於從根本上改變納稅人有權享受租稅協定利益的標準。

資誠觀點

加拿大最高法院在本案判決中，釐清了針對納稅人選擇以外國租稅管轄區投資加拿大，是否可能濫用或誤用租稅協定的分析。加拿大最高法院已確認，確定性、可預測性和公平性這些原則須嚴格探討兩個主權國家訂立租稅協定的真意。

然而，這項判決並沒有考慮到加拿大於2017年6月7日簽署的《實施租稅協定相關措施以防止稅基侵蝕與利潤移轉的多邊公約》（以下簡稱多邊公約）。作為多邊公約的一部分，加拿大在被涵蓋的租稅協定中，新增了主要目的測試條款。主要目的測試條款規定，如果可以合理判斷一項安排或交易的主要目的之一是為了獲得租稅協定利益，那麼該租稅協定將可拒絕提供租稅協定利益（除非給予該利益與相關租稅協定條款的目的一致）。因此，考量本案事實發生在加拿大新增主要目的測試條款之前，這項判決可能與舊交易比較相關。

Canada

Alta Energy – Supreme Court of Canada finds no misuse/abuse of tax treaty

On 26 November 2021, the Supreme Court of Canada (SCC) rendered its judgment in *The Queen v Alta Energy Luxembourg SARL*, 2021 SCC 49. The SCC dismissed the government's appeal from the decision of the Federal Court of Appeal (FCA), finding that the Minister of National Revenue (the Minister) did not discharge her burden of proving abusive tax avoidance.

The taxpayer in this case was a Luxembourg holding company that acquired shares of an Alberta energy corporation and subsequently sold such shares for a considerable gain. Under the Canada-Luxembourg Income Tax Convention 1999 (the Treaty), the capital gain was not taxable in Canada because it was 'excluded property' under Article 13(4) of the Treaty. The capital gain was also not taxable in Luxembourg based on domestic Luxembourg tax law which does not tax capital gains.

At the SCC, the Minister argued that the general anti-avoidance rule (the GAAR) should apply to deny the benefits under the Treaty and that the result of the FCA's decision was to render the GAAR inapplicable to Canada's tax treaties and provided a 'roadmap' to the avoidance of Canadian tax. The Minister believed the FCA decision eroded the integrity of Canada's bilateral tax treaties and argued that an 'economic connection' was required to obtain treaty benefits.

In its decision, the SCC dismissed the Minister's appeal, finding that, while the GAAR acts to bar abusive tax avoidance transactions, including those in which taxpayers seek to obtain treaty benefits that were never intended by the contracting states, the GAAR cannot be used to fundamentally alter the criteria under which a person is entitled to treaty benefits. The SCC held that the Treaty provisions operated as intended, there was no misuse or abuse of the Treaty, and the GAAR did not apply to deny the tax benefit claimed by the Taxpayer.

For more information, please refer to the [PwC publication](#) here.

PwC observation:

The SCC's decision in *Alta Energy* clarifies the analysis of whether a taxpayer's choice of a foreign jurisdiction for investment into Canada may be an abuse or misuse of a tax treaty. The SCC has confirmed that the principles of certainty, predictability and fairness require a robust analysis of the intentions of the two sovereign states who have carefully negotiated the treaty instrument.

The SCC has confirmed that Canadian courts may not use the GAAR to rewrite tax statutes or tax treaties to prevent alleged treaty shopping where the treaty itself clearly does not do so.

This decision does not consider the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Based Erosion and Profit Shifting (the MLI) which was signed by Canada on 7 June 2017. As part of the MLI, Canada added a principal purpose test (PPT) to its Covered Tax Agreements, which will deny a treaty benefit if it is reasonable to conclude that one of the principal purposes of an arrangement or transaction was to obtain the benefit, unless granting the benefit would be consistent with the object and purpose of the relevant tax treaty provisions. Therefore, this decision may have more relevance to older transactions as the facts predated the PPT's introduction.

加拿大

加拿大最高法院針對Loblaw Financial Holdings Inc. (以下簡稱「羅布勞金控」) 的訴訟案，解釋海外應計財產所得制度

2021年12月3日，加拿大最高法院就The Queen與羅布勞金控雙方的訴訟案件 (2021 SCC 51) 作出判決。加拿大最高法院駁回加拿大政府對聯邦上訴法院判決提起的上訴，並判決納稅人的受控外國關係企業

(Glenhuron Bank Limited，以下簡稱本案「受控外國關係企業」) 主要是與非關係人 (arm's length persons) 進行《加拿大所得稅法》第 95 (1) 款定義的「投資業務」交易。

加拿大最高法院認為本案受控外國關係企業的業務符合外國銀行排除條款所規定的條件。這表示該業務的收入不是視為海外應計財產所得 (foreign accrual property income，簡稱FAPI)，因此在加拿大不應課稅。

加拿大最高法院肯定聯邦上訴法院用來確認外國關係企業是不是主要與非關係人 (arm's length persons) 進行交易的方法 (「常規交易測試」)。這項測試著重在外國關係企業產生所得的活動，而不是在於其所收取的資本收入 (例如，關係人投資於外國關係企業的資本)。

資誠觀點

加拿大最高法院對本案的判決應該可以讓納稅人鬆一口氣。在技術層面上，加拿大最高法院否定了企業資本結構是決定企業與誰進行交易的重要因素的觀點。雖然從本案件所屬的課稅年度以來，外國銀行排除條款已歷經修改，使這個條款原則上只適用於大型金融服務實體，但是加拿大最高法院就本案的判決仍然與這些實體有關。

此外，加拿大最高法院明確表示，確定性、可預測性和公平性對納稅人至關重要，並重申，納稅人應該能夠依賴「國會的精準和明確的措辭」來解釋《加拿大所得稅法》。這是加拿大最高法院在連續兩件稅務爭訟案件中，第二次站在納稅人的這一方，駁回了加拿大稅務部長提起的上訴。

Canada

Loblaw Financial Holdings – Supreme Court of Canada interprets the foreign accrual property income regime

On 3 December 2021, the Supreme Court of Canada (SCC) rendered its judgment in *The Queen v. Loblaw Financial Holdings Inc.*, 2021 SCC 51. The SCC dismissed the government's appeal from the decision of the Federal Court of Appeal (FCA), finding that Glenhuron Bank Limited (Glenhuron) (a controlled foreign affiliate of the taxpayer) conducted business principally with arm's length persons for purposes of the foreign bank exclusion in the definition 'investment business' in subsection 95 (1) of the Income Tax Act (Canada) (ITA).

The SCC held that Glenhuron's business qualified for the foreign bank exclusion, meaning that the income from the business was not foreign accrual property income (FAPI) and was therefore not taxable in Canada.

The SCC affirmed the FCA's approach for determining whether a business of a foreign affiliate (FA) is conducted principally with arm's length persons (the 'arm's length test'). This test focuses on the FA's income-earning activities and not its capital receipts (e.g. capital invested in the FA by related parties). As well, the SCC's decision reaffirms the importance of giving full effect to Parliament's precise and unequivocal words as a means to ensuring certainty for taxpayers.

This decision comes on the heels of the SCC's decision in *The Queen v. Alta Energy Luxembourg SARL*, 2021 SCC 49.2 In both cases, the SCC found for the taxpayer and dismissed the Crown's appeal.

For more information, please refer to the [PwC publication](#) here.

PwC observation:

The SCC decision in *Loblaw Financial Holdings* should give taxpayers comfort. At a technical level, the SCC rejected the notion that a business's capital structure is a significant factor in determining with whom that business is conducted. Although the foreign bank exclusion has been amended since the taxation years at issue in this case so that it generally applies only to large financial services entities, the SCC's findings remain relevant to those entities.

As well, the SCC clearly recognised the importance of certainty, predictability and fairness for taxpayers and reaffirmed in no uncertain terms that taxpayers should be able to rely on "Parliament's precise and unequivocal words" when interpreting the ITA. Finally, this is the second time in two back-to-back tax cases that the SCC has sided with the taxpayer and dismissed an appeal by the Minister.

法國

以「當地法規要求」為由，可能可以證明其向某些子公司收取較低權利金的合理性

法國稅務機關質疑一位法國納稅人向其印度和巴西子公司收取的權利金費率，因為該費率低於類似交易中向其他子公司收取的費率。

根據納稅人的說法，這兩國的當地法規限制足以證明採用不同費率是合理的，而且當地顧問在草擬的備忘錄中，也記錄了這些法規限制。以本案所涉及的期間來說，允許企業在印度支付給外國公司的費率為：出口營業額的2%和國內營業額的1%（針對商標和品牌名稱的使用），以及出口營業額的5%和國內營業額的8%（針對技術智財權利金）。

在巴西，商標授權合約必須在巴西專利局註冊才能轉讓權利金，並且只能在權利金費率不超過使用該商標的產品淨銷售額的1%範圍內，才能獲得核准。巴西法規只允許當地公司在引進新特殊流程的前五到十年期間，才能向外國公司支付技術智財權利金。

行政上訴法院認為，稅務機關不能援引與其他子公司的差別對待，來證明利潤轉移。這是因為考量到當地法規的要求，應該把與巴西子公司和印度子公司進行交易視為不同情況來進行評估。

資誠觀點

法國法院的判決強調企業正確保存文據以及證明當地法規要求文據存在的重要性，來支持企業使用不同於集團內部普遍適用標準價格的較低移轉價格。



France

Local regulatory requirements may justify charging a lower amount to certain subsidiaries

French tax authorities challenged the royalty rates applied by a French taxpayer in charging its Indian and Brazilian subsidiaries, which were lower than those invoiced to other subsidiaries in similar transactions.

According to the taxpayer, the different treatment was justified by local constraints in these two countries which were documented by memoranda drafted by local advisors. For the period concerned, the rate of remuneration that a company was allowed to pay in India to a foreign company was equal to 2% of export turnover and 1% of domestic turnover for the use of trademarks and brand names and 5% and 8%, respectively for technical know-how royalties.

In Brazil, a trademark license agreement had to be registered with the Brazilian patent office for the transfer of royalties and was only approved on condition that the royalty rate did not exceed 1% of the total net sales of products bearing the trademark, under penalty of non-deductibility for tax purposes but also of criminal incrimination. Regulations only allowed a local company to pay know-how royalties to a foreign company during the first five to ten years of the introduction of a new special process.

The Administrative Court of Appeal considered that the tax authorities could not invoke the difference of treatment with the other subsidiaries to evidence a transfer of profit since, based on the existence of local regulatory requirements which were largely documented, the Brazilian and Indian subsidiaries were placed in a different situation.

PwC observation:

The Court's decision highlights the importance to properly document and justify the existence of local regulatory requirements to support a derogatory transfer price that differs from the standard price applied within the group.



Glossary

Acronym	Definition
APA	Advanced Pricing Agreement
CIT	corporate income tax
CPA	Certified Public Accountant
EL	Indian Equalisation levy
FA	foreign affiliate
FCA	Federal Court of Appeal (Canada)
FAPI	foreign accrual property income
GAAR	general anti-avoidance rule
GST	Generation Skipping Tax
ITA	Income Tax Act (Canada)
MAP	Mutual agreement procedure

Acronym	Definition
MEP	Member of the European Parliament
MFTC	Mexican Federal Tax Code
MITL	Mexican Income Tax Law
MOF	Ministry of Finance (China)
MLC	multilateral convention
PPT	principal purpose test
STA	State Taxation Administration (China)
SCC	Supreme Court of Canada
VAT	value added tax
WHT	withholding tax



歡迎掃描QRcode 成為資誠會員

即時取得最新稅務法律專業資訊

pwc.tw

© 2022 PwC. All rights reserved. Not for further distribution without the permission of PwC. “PwC” refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way. No member firm is responsible or liable for the acts or omissions of any other member firm nor can it control the exercise of another member firm’s professional judgment or bind another member firm or PwCIL in any way.

資誠稅務一點通系列影片已上線

資誠每月定期提供兩岸及國際租稅相關訊息另外也有定期更新的全球防疫稅務影片，請您持續關注最新資訊並請與我們諮詢相關業務。

- 兩岸與國際租稅Update (東南亞&美國稅議題) : <https://youtu.be/AX5K3cuAwks>
- 台灣稅務與投資法規Update - 12月號 (跨境支付扣繳疑義) : <https://youtu.be/XOGjUVEgiiM>
- 2021 資誠前瞻研訓院線上講堂 (8月) :

會計審計法令更新 <https://youtu.be/XVNGoq5oluY>

公司治理3.0 <https://youtu.be/9EqGZkMR-es>

西藥專利連結制度說明 https://youtu.be/-Hs12_E_tBA

勞動法令更新及因應 <https://youtu.be/vF3lcyinhJ0>

2021後疫情之台灣併購新局 <https://youtu.be/MRrx-beEn8w>

台灣稅務法令更新及因應 <https://youtu.be/vhEpEwzJeFM>

國際稅務法令更新及因應 <https://youtu.be/vNeMHAEJ7UU>

中國大陸稅務法令更新及因應 <https://youtu.be/iDW1jZOpBho>

東南亞稅務法令更新及因應 <https://youtu.be/WoyvPE02mSY>

美國稅務法令更新及因應 <https://youtu.be/Lhoxgh1md00>

中華產業國際租稅學會 敬邀加入會員

本會為依法設立、非以營利為目的的社會團體，以建構產業稅務專業人士的交流平台，研究產業稅務問題，促進公平合理課稅為宗旨。在台灣稅務界，本會成已為稅務專業的意見領袖，產、官、學界的主要諮詢機構。

本會除例行會員集會，相互交換國際稅務新知與經驗交流外，每月提供會員最新國際、國內及大陸之稅務新規，每年舉辦國際與兩岸租稅專題研討會，邀請兩岸稅務機關首長及稅務官員蒞會演講、座談及研討，與業界會員雙向溝通，共同分享最新租稅相關議題。

歡迎兩岸財稅法學者、專家及在工商界服務的稅務專業精英加入本會會員，入會相關事宜可到學會網站（連結如下）。

<http://www.industries-tax.org.tw/SitePages/Intro.aspx>



與我們專業國際租稅團隊聯絡：



謝淑美

稅務法律服務 執業會計師
Tel: (02) 2729 5809
Email: elaine.hsieh@pwc.com



曾博昇

稅務法律服務 執業會計師
Tel: (02) 2729 5907
Email: paulson.tseng@pwc.com



劉欣萍

稅務法律服務 執業會計師
Tel: (02) 2729 6661
Email: shing-ping.liu@pwc.com



蘇宥人

稅務法律服務 執行董事
Tel: (02) 2729 5369
Email: peter.y.su@pwc.com



廖烈龍

稅務法律服務 執業會計師
Tel: (02) 2729 6217
Email: elliot.liao@pwc.com



徐麗珍

稅務法律服務 執業會計師
Tel: (02) 2729 6207
Email: lily.hsu@pwc.com



段士良

稅務法律服務 執業會計師
Tel: (02) 2729 5995
Email: patrick.tuan@pwc.com



徐丞毅

稅務法律服務 執業會計師
Tel: (02) 2729 5968
Email: cy.hsu@pwc.com



范香琴

稅務法律服務 執業會計師
Tel: (02) 2729 6669
Email: hsiang-chin.fan@pwc.com

本國際租稅要聞僅提供參考使用，非屬本事務所對相關特定議題表示的意見，閱讀者不得以作為任何決策之依據，亦不得援引作為任何權利或利益之主張。其內容未經資誠聯合會計師事務所同意不得任意轉載或作其他目的之使用。若有任何事實、法令或政策之變更，資誠聯合會計師事務所保留修正本國稅租稅要聞內容之權利。

© 2022 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. PwC refers to the Taiwan member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.tw for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.