

國際租稅要聞

International Tax Newsletter

第243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

OECD發布加密資產申報框架及共同申報準則修正案

作者：曾博昇 執業會計師 / 彭人恬 副總經理 / 許雯 協理

義大利政府發布混合錯配安排草案

作者：廖烈龍 執業會計師 / 樂謹延 經理

巴西加強致力於依OECD指導原則調整移轉訂價法規；納稅人要求更明確指示

作者：徐麗珍 執業會計師 / 江怡馨 副總經理

立法

加拿大
加拿大政府發布2022聯邦預算

墨西哥
有關識別和記錄具有控制能力的受益人的新規定

美國
美國撤銷俄羅斯和白俄羅斯商品的最惠國待遇

行政

香港
香港稅局的分類標準套件 (Taxonomy Package)

租稅協定

美國
對未決的美國 - 智利租稅協定提出保留條款：在停滯不前的租稅協定批准程序中採取的行動

專論

Dedicated Columns

專論

OECD發布加密資產申報框架及共同申報準則修正案

摘要

經濟合作暨發展組織(OECD)於3月22日發布了一份關於加密資產申報框架(Crypto-Asset Reporting Framework, CARF，一個國際稅收透明度框架，用於加密資產的自動資訊交換)，以及現有共同申報準則(Common Reporting Standard, CRS)修正案的公開意見徵詢。這份意見徵詢主要目的在於告知政策決策者，可能會採用CARF及其相關設計框架。考慮到加密資產可能會破壞現行包括CRS在內的國際稅收透明度框架，因此制定這個擬議框架。

CARF將要求新興數位市場中介機構，例如加密資產交易所和錢包提供方，應進行盡職審查程序來審查其客戶，並每年向各自的稅務機關申報客戶的總交易和轉賬資訊。

OECD建議對CRS進行版本更新以引入新的數位金融產品，並且提升CRS申報的品質和可利用性。版本更新將可以解決企業和政府自CRS採用以來所提出的問題。

PwC觀點

一個有效的框架仰賴於建立對加密資產的定義，該定義說明這些資產的特徵、效用和技術的差異性。若不反映這些差異性，在選取應向稅務機關申報之資產時，定義可能會過於廣泛或狹隘。

OECD要求公眾在4月29日之前對徵詢文件發表意見，OECD預期將考量這次的公眾回饋，並於2022年10月的G20會議中提供更新消息。

PwC觀點

對於這樣的重要提案，其評估期間可能太短而無法產生有足夠品質的意見。許多可能受到該框架影響的組織，沒有足夠時間分析該框架將如何應用。

行動方案

到目前為止，加密貨幣還不是CRS和自動資訊交換機制的重點，然這將隨著OECD新發布的計劃而改變。在CRS下被歸類為須申報的金融機構以及其他金融市場參與者可能會受到新框架的重大影響，故應採取措施為該框架實行做好準備。

專論

OECD發布加密資產申報框架及共同申報準則修正案

內文

背景

全球金融服務業最近在一系列投資和金融活動中迅速採用了加密資產。與傳統金融產品不同的是，加密資產可以在不涉及傳統金融中介機構的情況下轉移或持有，也沒有任何中央管理單位對所進行的交易或持有的加密資產有完全的能見度。

因此，各國政府都表達了他們對於加密資產可能被用來破壞現有提倡國際稅收透明度 (例如:CRS)的擔憂。在這樣的背景下，OECD正試圖通過引入CARF及提出CRS修正案來實現現代化稅收透明度框架。

加密資產申報框架 (The CARF framework)

CARF旨在因應不斷成長的加密資產市場給稅務機關及納稅人資訊能見度和合規性的挑戰。這些挑戰是雙重的，首先，加密資產大多以去中心化的方式運行、記錄、移轉和儲存，而無需透過傳統金融中介機構或中央管理員的涉入。其次，加密資產交易所和錢包提供方等新的中介機構目前不包括在CRS中，其受到的監管監督可能有限。

CARF被設計為以類似於CRS的方式實現有關加密資產交易資訊的收集和交換，但同時又有一些不同。該版本包括將轉換為當地法規的CARF基本規則和相應注釋，但不包括租稅管轄區之間的自動資訊交換框架，以及支持該資訊交換的技術性解決方案。一旦有了CARF基本規則和相應注釋，這些構成要件將會有進一步發展。

PwC觀點

CARF與CRS的相似之處僅在於收集的資訊是為了使參與的租稅管轄區可以進行自動資訊交換，然而CARF與CRS在執行盡職審查過程和需要申報的稅務類型都不盡相同。舉例來說，CARF將會要求加密資產的申報，而資產的取得通常不被視為應實現和認列的納稅時點。

誰應該申報

包括從事加密資產交易之客戶本人、為客戶提供此類交易之中介機構、或應對客戶執行盡職審查並對客戶的加密資產有年度申報義務的客戶代表人，亦被視為「加密資產服務提供商」。

專論

OECD發布加密資產申報框架及共同申報準則修正案

諸如「加密資產」和「特定電子貨幣產品」等術語將被定義為涵蓋廣泛的數位資產，其中也包括功能相似的未來資產。CARF認定的數位金融資產的包括穩定幣(Stablecoin)、加密資產類型之衍生性商品，以及非同質化代幣(Non-Fungible Token, NFT)。更新的CRS模型的提議，還包含針對涉及傳統金融中介機構的金融產品，而CARF則針對不涉及此類中介機構的交易。

CARF和CRS為被認為具有低稅務合規風險的特定加密資產提供了一些例外。這些例外與所謂的「封閉性虛擬加密資產」有關，旨為以明確定義、用途有限或特定中央銀行數位貨幣贖回商品或服務。

PwC觀點

CRS的主要目標在於偵測並阻止避稅行為，應審查當前的CARF提案是否符合該目標，並確認是否將低風險資產和交易排除在CARF的範疇之外。像是限制在定值的穩定幣等加密資產，在適當的控制下，可能被認為是低風險的。

應申報之事項

加密貨幣應依照交易類型彙總方式申報，包括加密貨幣及加密貨幣之間的交易、加密資產及官方貨幣之間的交易。申報資料應以法定貨幣揭露加密資產的購入價值及處分時的總收益。對於加密貨幣對加密貨幣的交易，處分和購入加密資產的價值都必須以法定貨幣申報。除此之外，以加密資產結算的帳戶交易和資產轉移也需申報。

PwC觀點

目前正在規劃的申報方式與傳統的貨幣交易有顯著的不同。具體而言，CARF將要求加密資產服務提供商須申報買方和賣家之間的商品交易。

客戶盡職審查程序建立於自我認證的要求，已包含CRS的要求以及2012年防制洗錢金融行動工作組織建議的反洗錢程序(Anti-Money Laundering, AML)和客戶身分認證義務(Know Your Customer, KYC)。CARF和CRS的一致性應可以減輕申報加密資產服務提供商的負擔，特別是當他們也受CRS約束的時候。相對於CRS，CARF對現有客戶進行盡職審查程序制定了階段性的計劃。

PwC觀點

申報金融機構根據CRS所收集到的自我證明將持續有效，直到狀態發生實質性變化導致自我證明已不正確。申報加密資產服務提供商收集自我證明資料只能仰賴在36個月內的文件，或狀態發生實質性變化導致自我證明不正確當日以前的文件，兩者以較早日期為準。

專論

OECD發布加密資產申報框架及共同申報準則修正案

CRS 修正案

OECD現正對CRS進行首次全面審查，並徵求企業和政府的意見。這導致了對CRS架構的擬案更新，目的在於(1)在CRS中引入新的數位金融產品，以實現新的數位貨幣產品與傳統銀行和其他CRS應申報用戶之間的公平競爭，以及(2)提高現有CRS申報品質和可利用性。

涵蓋新的數位金融產品

OECD提議透過擴大「金融機構」、「金融帳戶」和「金融資產」之定義並涵蓋所謂的「特定電子貨幣產品」、「央行數位貨幣」和其他相關加密資產，藉以將數位貨幣產品（例如涉及加密資產的衍生性商品，以及投資加密資產之投資實體）納入現有CRS架構，這些新名詞與CARF中使用的名詞一致，目的在涵蓋廣泛的數位資產。

OECD同意某些資產可能同時作為CARF下的加密資產和CRS下的金融資產進行申報。為解決重複申報的問題，OECD提議在處分該些導致重複申報資產時，處分總收益應僅在CARF下申報即可。

提升CRS申報品質和可利用性的修正

OECD提議對現有的CRS進行段落修改，並產生廣泛的影響，包括：

- 第一部分-申報要求：新的應申報資料項目，例如：具控制權之人的角色、帳戶為既有帳戶或是新帳戶、是否已獲得有效自我證明、帳戶是否為聯合持有以及金融帳戶的類型。
- 第五和六部分-盡職審查要求：確認既有帳戶和新帳戶所適用的AML/KYC 程序，是否與2012年FATF所建議的程序相似。
- 第二至七部分-盡職審查要求：包含針對特殊情況的備用程序，以既有帳戶持有人的盡職審查規則，暫時決定新帳戶持有人的居住地。
- 第八部分(C)(17)(e)-排除帳戶的定義：將特定出資帳戶作為排除帳戶的資格。
- 對存款機構定義的評論：納入被許可從事特定銀行活動，但實際上並未從事的實體。
- 對投資實體定義的評論：根據FATF的建議，基金投資者可被視為「客戶」，基金本身可被視為「企業」進行活動。

專論

OECD發布加密資產申報框架及共同申報準則修正案

- 對雙重居民帳戶持有人的評論：要求申報擁有多個稅務居民身份的帳戶持有人及其作為稅務居民之租稅管轄區，不考慮適用租稅協定之「破除僵局原則」(Tie-breaker Rule)。
- 盡職審查程序的補充：允許金融機構使用政府驗證服務(government verification services, GVS)以達成盡職審查要求。
- 對公開發行實體控制者的評論：確認FATF被排除在控制者揭露之外。
- 在CRS中整合投資公民身份(citizenship by investment, CBI)和投資居住身份 (residence by investment, RBI)指引：在解釋性指引中，重申金融機構應考量某些具有潛在高風險之投資公民身份和投資居住身份(CBI/RBI)的資料，確認其是否有理由導致自我證明或書面證據不正確或不可靠。

此外，為提高CRS的可利用性，OECD已將部分線上常見問題納入CRS的評論當中，並納入在CRS剛開始時所實施的類似過渡期之措施，以使金融機構有時間實施修正模型。

PwC觀點

規劃中的CRS修正案顯示了CRS並不普及的事實，並非所有參與的租稅管轄區都預期會採納這些建議，且這些租稅管轄區也未被要求必須採納，這將會導致部分租稅管轄區會要求申報特定資料，而部分則不會。

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

許雯 協理

Tel: 02-27296666 轉 23985

Email: evan.w.hsu@pwc.com

專論

義大利政府發布混合錯配安排草案

摘要

義大利稅務機關在2021年10月18日針對混合錯配安排規則(以下簡稱混合規則)舉辦解釋性通函草案的公眾諮詢。長達111頁的解釋性通函草案由義大利國內立法通過的反避稅(ATAD)指令編號142/2018所規範。

行動項目：公眾諮詢是讓社會大眾針對複雜和創新立法，能夠參與立法過程，並且分享實務運作以及技術觀點的一個機會。相關團體組織受邀在2021年11月19日前提供意見。

內文

混合規則從技術面和實務面的角度而言都很複雜，因為它們涉及不同的跨境交易情境——即使有明確和可識別的排除規範（因為各租稅管轄區對於稅收特徵和主觀範圍的差異產生，例如“一項支出可以做為費用減除/但沒有計入收受者所得中”效果（D/NI）或歸因於混合因素的“一項支出可以同時於兩個國家作為費用減除”效果（DD）），在實務中可能難以檢視（量化）和遵守相關規定。

簡單來說，混合規則尋求防杜根據租稅目的產生的收入減除項目，在以下列舉的範圍內，拒絕減除使收入減除的項目(否則可在收入中減除)，又或者強制使收入增加的項目納入應稅基礎(否則不會納入收入)：

- 存在跨境錯配情形(D/NI或DD)；
- 錯配涉及關係人(包括為了同一目的安排的個體)或是架構(範圍)安排；和
- 歸因於根據不同稅務觀點的金融工具錯配(或是相關收入的項目，包括混合移轉)、混合個體或反向混合個體，或是常設機構(包括不連貫的利潤歸屬)所導致的混合錯配。

資誠觀點：

考量混合規則的複雜性，ATAD法令自2020年1月1日起生效，以及納稅義務人需在截止日2021年11月30日前提提交2020年的所得稅結算申報，通函草案指出若發現交易有混合錯配的情形，原則上納稅義務人必須透過納稅申報表中的稅收調整項將它“去除”。

專論

義大利政府發布混合錯配安排草案

通函草案的混合規則為混合錯配交易提供了更廣泛的指引，甚至包含一些義大利現有稅法中不曾出現的複雜規則。混合規則並無修訂相關的反濫用條款，根據通函草案的解釋：

- 不能透過請求特定的裁定豁免適用混合規則(像是典型反濫用條款的情形)。
- 若交易安排被發現有混合錯配的情況，稅局查核人員可能會向刑事檢察官指控違反編號74/2000第五號法令規定的刑事稅務犯罪行為。

資誠觀點：

從風險管理的角度觀察，本次的通函草案強調納稅義務人備妥適當的文件用來佐證混合錯配分析的重要性，而且在遭遇稅務查核時也是必須提供的必要文件。通函草案參考了總統頒布命令編號600/73第32條第5款的內容，廣義來說為了避免納稅義務人在稅務評估過程或後續稅務訴訟案件審查期間無法及時提供任何文件的情形。

通函草案提供了下列解釋：

- 各類收入減除的相關情形-例如D/NI情況下的減除情形，可以包括銷貨成本、攤銷，以及折舊。
- 相關舊法適用至2016年12月31日前的交易。
- 雙重包含收入的定義：符合以下任一條件
 - 混合錯配同時發生在兩個租稅管轄區，或是;
 - 收入包含在其中一個租稅管轄區，而在另一個租稅管轄區卻沒有做為減除項目。
- 反向混合個體規則的應用沒有任何投資者門檻以及資金資格的限制。
- 為了補正D/NI錯配而對反向混合個體的應稅投資者進行分配的可能性。
- CFC(受控外國公司)的定義可能被視為適合消除D/NI或DD效果的"包含" 或是" 雙重包含收入" 的替代形式。

專論

義大利政府發布混合錯配安排草案

- 混合規則對義大利CFC的應用(例如：執行ETR測試以及計算義大利母公司的CFC應稅收入)。
- 混合規則不適用於地方稅的稅收目的。
- 納稅義務人透過非濫用目的的重組交易來消除混合效果。
- 當收款人所在地位於歐盟會員國境內時，反混合輸入錯配規則的應用。
- 當納稅義務人自願消除混合錯配時，就不需遵循納稅義務人所在的租稅管轄區內的任何反混合規則的相關應用。

結語

考量到混合規則主要針對跨境交易的相關情形，通函草案指出義大利本國公司或境外跨國公司都需要考慮到這些規範的潛在影響。納稅義務人也應主動分析在義大利於稅務環境下所應該採取的立場及態度，並準備適當的文件來因應相關的稅務查核。

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

欒謹延 經理

Tel: 02-27296666 轉 23654

Email: david.luan@pwc.com

專論

巴西加強致力於依OECD指導原則調整移轉訂價法規；納稅人要求更明確指示

摘要

巴西經濟部於4月12日重申其移轉訂價 (Transfer Pricing) 法規將完全導入常規交易原則 (Arm's Length Standard) (以下簡稱「ALS」) ，並與OECD移轉訂價指導原則保持一致。目前具體立法草案尚未公佈。鑒於美國財政部 (the US Department of Treasury) 和美國國稅局 (IRS) 近來針對海外稅額扣抵 (Foreign Tax Credit · FTC) 制度及BEPS 2.0發展所通過的最終條例 (TD 9959) ，本草案對納稅人意義重大。

要點：納稅人應持續關注包括與美國FTC相關規定是否會在草案中明確的解釋、何時會公布法規草案以及相關爭議是否仍只是概念性的討論。

內文

背景

巴西多年來做為OECD的「關鍵合作夥伴」以及擔任國際稅務管理論壇及OECD/G20 BEPS專案中重要角色後，已改變長期以來拒絕加入OECD的立場，並於2017年5月申請加入OECD。因此，OECD會員國第6工作小組提出以巴西移轉訂價法規導入ALS並與OECD移轉訂價指導原則一致，做為確認巴西加入候選會員國的第一個關鍵步驟。此後，英國成立一專案小組，邀請巴西稅務官員與OECD租稅政策及管理中心之成員一同參與，並與美國、加拿大、法國、墨西哥和西班牙等其他國家的稅務機關合作，以推動巴西的移轉訂價制度能符合ALS。

2018年2月，OECD和巴西聯邦稅務局 (Receita Federal do Brasil) (以下簡稱「RFB」) 發起合作專案，並在2018及2019年有顯著進展，例如公開徵詢意見。在2019年12月，OECD和RFB聯合發表一份最終報告，聲明巴西「移轉訂價框架與OECD指導原則保持一致」——意即巴西法律中將適用ALS，特別是巴西移轉訂價法規與OECD移轉訂價指導原則將完全一致。

RFB表示下一步將準備立法和法外條款，或制定實際執行的規範。兩個懸而未決的問題是 (1) 多少內容需要被正式立法 (即包含在普通法中) 或受條例規範 (即受總統令和相當於美國財政部條例說明的規範性指示) ； (2) 例行性功能及活動的避風港規定將如何運作。

受疫情及其他國內稅收改革提案的影響，TP改革被推遲到2021年年中進行，當時相關部會向國會提交了新的所得稅改革法案 (法案-PL 2.337/2021) ，該法案再次表明巴西與OECD會員國在稅務上保持一致的態度，例如：降低企業稅率及重新實施股利扣繳等措施。

專論

巴西加強致力於依OECD指導原則調整移轉訂價法規；納稅人要求更明確指示

註：美國財政部和國稅局於2021年12月28日發表提及美國FTC制度的最終條例。最終條例於2022年1月4日的聯邦公報上公布，並於2022年3月7日起生效，其中某些規定追溯適用於該年度期初。最終條例影響要求抵免或扣除外國所得稅的納稅人，同時對境外來源所得稅及代替境外來源所得稅的認定有新的規定。

觀點：最終條例引起一些關於公司所得稅抵免的問題，包括巴西的公司所得稅（例如：IRPJ和淨收入社會貢獻稅(CSLL)）是否可視為符合新的所得來源歸屬規定。巴西商界於2022年2月至3月評論道：如果巴西的移轉訂價草案符合ALS並且滿足最終條例下「成本回收」測試，則可能會緩解一些巴西公司稅收抵免的擔憂。

2022年1月25日，OECD正式邀請巴西啟動入會程序，並「接受」巴西作為加入組織的候選國——如果巴西先前沒有承諾完全導入ALS，這份邀請即不會發生。2022年2月，RFB和OECD宣布於2022年4月12日公告巴西新移轉訂價制度；巴西政府再次強調其完全導入ALS的承諾，並表示預計將OECD移轉訂價指導原則的重點納入法律中。法律文案將在與利益相關者和相關部門進行討論後才能提交至國會。目前相關討論正在進行中，尚未有關於新法律和新條例的資訊。

巴西新規

新的巴西規定和2019年12月公告的徵詢意見內容相同，並且明確涵蓋OECD移轉訂價指導原則的要點，例如：

- 正確引用ALS作為指導移轉訂價原則；
- 關係人的定義和適用移轉訂價規則的情況；
- 可比性分析，涉及(a)合約條款和條件，(b)功能、資產和風險，(c)商品和服務的特性，(d)經濟市場環境，以及(e)公司商業策略；
- 導入交易淨利潤法(TNMM)和利潤分割法(PSM)，並接受其他測試方法，例如對獨特和有價值無形資產的估價方法；
- 根據營運事實情況和可用性的資訊選擇「最合適」的方法；
- 更具彈性的商品價值認定方法，其目標是取得商品的市場價值；
- 承認成本分攤協議(Cost Contribution Agreement)並解決業務重組問題；
- 導入與金融業務相關新規則——例如：採用OECD標準中有關債務、現金池、擔保和保險的規定；

專論

巴西加強致力於依OECD指導原則調整移轉訂價法規；納稅人要求更明確指示

- 新的文據格式，採用符合OECD BEPS行動計劃13的三層文檔——除了現行法規已規定的國別報告(CbCR)，將導入集團主檔和移轉訂價報告；和
- 導入預先訂價協議 (APA) 。

RFB表示將詳細包含上述要點在法規文本中，不接受商界建議在法規中採用簡潔的條款，例如OECD協定範本第9(1)和9(2)條或美國稅法典第482節中的規定。商界建議只是將ALS視為規則，並將OECD指導原則中對於ALS的解釋以及符合ALS的避風港規定，保留在所得稅條例（所得稅法令不完全由RFB決定，還需要部長和總統頒布）、施行細則以及財政部條例（規範性指示）中。但從RFB的觀點，法外條款只能適用於例行性功能及活動避風港的管理監督，例如：在普通法外的施行細則中，針對集團內部低附加價值服務的具體規定。

議題

在4月12日RFB的公告稿中，導入了新的觀點，這些觀點可能對ALS以及美國FTC最終條例下巴西公司稅的抵免存在議題，例如：

- RFB仍打算將權利金扣除的限制做為「反避稅」規則（注意巴西也將採行與OECD會員國所採用的利息費用扣除限制，且不會被視為與ALS衝突）。重點問題在於RFB如何定義「避稅」，例如：RFB是否可以立法，在支付權利金給符合低稅率的實質個體，但不執行開發、強化、維護、保護和利用(DEMPE)功能（例如由美國母公司執行）情況下時，權利金是全部還是部分不可扣除？無論受益所有權或DEMPE為何，「低稅率」是否即為「避稅」？
- RFB建議立法使用「可反駁推定」。這個源自巴西學者概念，是指如果RFB不相信可比性分析，則可以將舉證責任轉回給納稅人。除了公開（充分、可行、透明）的可比對象，RFB可以基於納稅人隱私保密的情況下，在巴西複雜電子申報系統（例如SPED、ECF）中採用「假設」的利潤率（例如法定固定利潤率），納稅人則必須提出「反證」（儘管沒有罰則），否則即進入行政訴訟程序。

觀察

現行聯邦普通法（需要國會批准）的文字和條款導入目前通常被其他國家視為法外條款的OECD移轉訂價指導原則，如果OECD移轉訂價指導原則在未來發生重大變化，法規可能帶來僵化和風險。對移轉訂價進行詳細立法可能會增加確定性，但可能會削弱OECD移轉訂價指導原則及OECD稅收協定範本的彈性解釋，並可能在未來造成扭曲，而偏離對ALS的解釋。

專論

巴西加強致力於依OECD指導原則調整移轉訂價法規；納稅人要求更明確指示

正如巴西商界所建議的彈性方法，在法律中包含的規定盡可能的簡化，也許採用與OECD協定範本第9(1)和9(2)條或美國稅法典第482節相同的模式，透過所得稅條例（一項總統命令，但不完全由稅務機關控制）解釋ALS的含義與目前版本OECD移轉訂價指導原則完全一致。如果將來OECD移轉訂價指導原則發生變化，則更新條例比修改法律更為有效率。法律、法令外規範及財政部條例（「規範性指示」）可以提供進一步的實務上指引和更多細節，例如適合巴西的避風港原則。

避風港規定（應是選擇加入）仍在研擬中，將列入條例並符合ALS的規定。避風港規定是否與目前OECD移轉訂價指導原則中已經存在的內容具有共通性和可比性仍待確認，例如僅針對例行性或低附加價值功能、是否會包括或體現第一支柱（主要是Amount B），或是否會包含更先進或更創新內容。也許是巴西的特殊性（大型、封閉的經濟體、高度監管及跨行業價格受獨特交易稅收影響）及巴西當地稅務機關可以使用特定電子申報系統中大量財務報表和交易數據，使RFB研擬出納稅人可以安全落入的避風港規定，即使實際上當地功能保留的利潤已超越「例行性」功能。

最後，巴西制度不應過度依賴單邊預先訂價協議或RFB內的行政訴訟程序（無論系統是否採用「可反駁推定」）。如同RFB工會所述，RFB目前人手（尤其國際部門）及資金不足，且正在進行的罷工對納稅人的國際貿易產生不利影響。關於RFB是否有能力處理相當複雜及大量APA仍是問題，同時考慮到巴西市場和法律特殊性、缺乏用來降低主要風險的廣泛租稅協定架構（與OECD會員國架構相比）、與OECD稅收協定範本第9(1)和9(2)條一致的現行租稅協定及包括具有約束力的相互協商程序(MAP)。

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

江怡馨 副總經理

Tel: 02-27296666 轉 23685

Email: i-hsing.chiang@pwc.com

要聞

Legislation

立法

加拿大

加拿大政府發布2022聯邦預算

加拿大副總理兼財政部長 Chrystia Freeland 於 4 月 7 日發布政府預算。公司稅稅率沒有變化。

支柱一

支柱一將引進在國家之間分配課稅權的新規則以因應數位經濟帶來的挑戰。這項預算指出，加拿大目前正與其國際夥伴合作制定一項多邊公約以實施支柱一規則，並在達成多邊協議後引進立法。

支柱二

支柱二將引進15%的全球最低稅負。這項稅負通常適用於全球營收至少為 7.5 億歐元的跨國企業。這項預算宣布，加拿大將實施支柱二以及國內最低補充稅（top-up tax）（這將適用於支柱二範圍內的跨國企業集團的加拿大成員）。加拿大未來將發布用來實施支柱二的立法草案以供公眾諮詢。「所得涵蓋規定」（IIR）和國內最低補充稅將於2023年生效，但生效日期仍待定。

息票剝離交易（Interest coupon stripping）

2022 預算建議修正利息扣繳稅款規則，以確保在息票剝離交易安排下支付的利息扣繳稅款總額與未採行這項交易下的扣繳總額相同。

研擬的規則適用於 2022 年 4 月 7 日或之後的應付利息。該利息是由屬於加拿大稅務居民的借款人支付或應付給息票持有人的利息。但是，當有下列情形時，研擬的規則之適用將推遲到 2023 年 4 月 7 日：

- 債務是由屬於加拿大稅務居民的借款人於 2022 年 4 月 7 日之前所發行，並且
- 支付給和非稅務居民放款人進行常規交易的息票持有人，並且該息票持有人是根據 2022 年 4 月 7 日之前所達成的交易安排取得該息票。

資誠觀點

2022 預算再次確認加拿大對於經合組織 / G20 包容性架構所制定的兩大支柱計畫的承諾。納稅人可以考慮針對加拿大實施支柱二規則和國內最低補充稅提出意見。

進行息票剝離交易的納稅人應考量加拿大擬修正利息扣繳稅款規則的影響。

Canada

Canadian Government releases 2022 federal budget

The Deputy Prime Minister and Minister of Finance, Chrystia Freeland, presented the government's budget on 7 April. There are no changes to corporate tax rates.

Pillar One

Pillar One will introduce new rules for allocating taxing rights between countries, to address challenges raised by the digital economy. The budget notes that Canada currently is working with its international partners to develop a multilateral convention to implement Pillar One rules, and will introduce implementing legislation once a multilateral agreement has been reached.

The budget also notes that if these rules have not come into force by 1 January 2024, Canada's proposed Digital Services Tax (DST) would take effect with respect to revenues earned as of 1 January 2022. The budget states that the government hopes and assumes the Pillar One rules will be implemented by 2024, making this DST unnecessary.

Pillar Two

Pillar Two will introduce a 15% global minimum tax. This tax generally will apply to MNEs with global revenues of at least €750 million. The budget announces that Canada will implement Pillar Two, along with a domestic minimum top-up tax (which will apply to Canadian members of MNE groups that are within the scope of Pillar Two). Draft legislation to implement Pillar Two will be released for consultation in the future. The income inclusion rule (IIR) and domestic minimum top-up tax would come into effect in 2023, with the effective date to be determined. The undertaxed profits rule (UTPR) would come into effect no earlier than 2024.

Interest coupon stripping

The 2022 Budget proposes an amendment to the interest withholding tax rules to ensure that the total interest withholding tax paid under an interest coupon stripping arrangement is the same as if the arrangement had not been undertaken.

The proposed rules apply to interest accrued on or after 7 April 2022 that is paid or payable by a Canadian resident borrower to an interest coupon holder. However, the application of the rules is deferred to 7 April 2023 where:

- the debt was issued by the Canadian resident borrower prior to 7 April 2022, and
- the payment is made to an interest coupon holder that deals at arm's length with the non-resident lender, and who acquired the interest coupon under an arrangement entered into before 7 April 2022

For more information see our [PwC Insight](#).

PwC observation:

The 2022 Budget reconfirmed Canada's commitment to the two – pillar plan developed by the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting. Taxpayers can consider providing comments on the Canadian implementation of the Pillar Two rules and the domestic minimum top-up tax.

Taxpayers who entered into interest coupon stripping transactions should consider the impact of the proposed amendment to the interest withholding tax rules.

墨西哥

有關識別和記錄具有控制能力的受益人的新規定

自 2022 年 1 月 1 日起，法人實體、信託以及任何其他法律載體必須取得、保存，並按墨西哥稅務機關要求，在其會計帳簿和記錄中，提供有關其具有控制能力的受益人的可靠、完整和最新資訊。

在所有情況下，具有控制能力的受益人必須是個人（本國人或非墨西哥人）。此外，為了確定誰具有這個特徵，聯邦稅法和行政規則（也就是雜項稅收決議）建立了其身份的參數以及必須作為會計帳簿和記錄一部分保存之資訊的指南，其中包括：

1. 證明具有控制能力的受益人參與法律架構資本額百分比的文件。
2. 具有控制能力的受益人透過其他法人實體或架構間接參股時，該參股所有權的關係。
3. 姓名、出生日期、性別、國籍、稅務居民身份、稅籍編號及婚姻狀況。

不遵守這項義務可處每位具有控制能力的受益人 25,000 到 100,000 美元的罰款。

資誠觀點

法人實體務必納入內部控制程序，用以識別、取得和保存與法律架構之具有控制能力的受益人有關的資訊和文件，以避免因為不遵守這項於 2022 年 1 月 1 日生效的新義務而受到處罰。



Mexico

New rules to identify and document the controlling beneficiary

As of 1 January 2022, legal entities, trusts, as well as any other legal vehicles must obtain, keep and upon request of the Mexican Tax Authorities, provide as part of their accounting books and records, reliable, complete and updated information with respect to their controlling beneficiaries.

In addition, any other party (e.g., a Notary) taking place in a legal act, like the incorporation of an entity, trusts or any other legal figure in Mexico, as well as the members of the financial system, are also required to obtain this information and identify such controlling beneficiaries.

In all cases, the controlling beneficiary must be an individual (national or non-Mexican) and to determine who has this characteristic, both the Federal Tax Code and the administrative rules (i.e., Miscellaneous Tax Resolution), establish the parameters for their identification, as well as guidance on the information that must be kept as part of the accounting books and records, which include:

1. Documentation supporting the percentage of participation of the controlling beneficiaries in the capital of the legal vehicle.

2. The relationship or chain of ownership of said participation when the controlling beneficiary holds indirect participation through other legal entities or vehicles.
3. Name, date of birth, gender, nationality, tax residence, tax ID number and marital status. Among other details of the individuals.

This information can not only be difficult for taxpayers to obtain but for individuals to provide in terms of private and privilege information. Therefore, Mexican entities should consider how to provide timely access to the tax authorities and grant the facilities to access the information, records, data and documents related to the controlling beneficiaries when requested.

Failure to comply with this obligation can trigger penalties ranging from USD25k to USD100k per controlling beneficiary.

Taxpayers also could be denied clean tax compliance status, which could create business issues for some entities.

For more information see our [PwC Insight](#).

PwC observation:

Legal entities should incorporate internal controls procedures to identify, obtain and keep the information and documentation with respect to the controlling beneficiaries of legal vehicles to avoid penalties for the noncompliance of this new obligation which entered into force on 1 January 2022.



美國

美國撤銷俄羅斯和白俄羅斯商品的最惠國待遇

美國總統拜登於 4 月 8 日簽署了第 H.R. 7108 號法律，也就是「暫停與俄羅斯和白俄羅斯的正常貿易關係法案」。在參議院於 4 月 7 日一致批准這項法案，眾議院也於同一天以 420 票對 3 票批准這項法案後，這項法案旋即生效。

根據美國海關及邊境保衛局 (CBP) 於 4 月 11 日藉由其「貨運系統訊息服務」(下稱 CSMS) 發布的指南：

- 針對在 2022 年 4 月 9 日或之後進入或退出供消費的貨物，美國關稅稅率表 (HTSUS) 第 2 欄中規定的稅率適用於俄羅斯聯邦和白俄羅斯共和國的所有產品。
- 根據第 H.R. 7108 號法律，如果美國總統將適用於俄羅斯聯邦和白俄羅斯共和國產品的關稅稅率提高到第 2 欄所訂稅率以上，美國海關及邊境保衛局將發布後續 CSMS 訊息。

資誠觀點

納稅人應分析這些發展對其供應鏈的影響，並持續關注與公告實施這項指南有關的所有進展。美國從俄羅斯進口的主要產品包括石油和石油產品；鈹、銻、鐵、鋼、鋁、鉛、鎳和銅等金屬；化學產品和肥料；螃蟹和其他海鮮；以及鑽石。



United States

United States revokes MFN status for Russian and Belarusian goods

President Joe Biden on April 8 signed into law H.R. 7108, the 'Suspending Normal Trade Relations with Russia and Belarus Act.' Enactment came shortly after the Senate approved the legislation unanimously on April 7 and the House did so later that day by a vote of 420-3.

According to guidance issued April 11 by US Customs and Border Protection (CBP) through its Cargo Systems Messaging Service (CSMS):

- Effective for shipments entered or withdrawn for consumption on or after April 9, 2022, the rates of duty set forth in Column 2 of the Harmonized Tariff Schedule of the United States (HTSUS) shall apply to all products of the Russian Federation and of the Republic of Belarus.
- Pursuant to H.R. 7108, should the President increase the rates of duty applicable to products of the Russian Federation and of the Republic of Belarus above the Column 2 rates of duty, CBP will issue a follow-up CSMS message.

For prior coverage, for more information see our

[PwC Insight](#).

PwC observation:

Taxpayers should analyse the impact of these developments on their supply chains and monitor all developments in connection with the issuance of implementing guidance. Top US imports from Russia include oil and petroleum products; metals such as palladium, rhodium, iron, steel, aluminium, lead, nickel, and copper; chemicals and fertilizers; crabs and other seafood; and diamonds.



要聞

Administrative
行政

香港 香港稅局的分類標準套件 (Taxonomy Package)

香港稅局 (IRD) 於 2022 年 3 月 31 日公告其利得稅 (香港的說法是利得稅而不是所得稅) 電子申報 (e-Filing) 專案的最新進展。這則公告是香港稅局在 2021 年底與各方利害關係人進行一系列諮詢後所發布的。

這個香港稅局分類標準套件概述了財務報表和稅額計算的標記 (tagging) 以及產生iXBRL格式資料文件以便藉由香港稅局eTAX入口網辦理電子申報。這個分類標準套件還包含一個「內聯可擴展商業報告語言」 (inline extensible business reporting language , 下稱iXBRL) 模組。香港稅局將在未來發布這個模組。

資誠觀點

香港稅局建議企業納稅人以分階段方式來採用電子申報，但也鼓勵企業研究稅局分類標準的細節。電子申報的進展不僅會改變稅務申報格式，也會引起企業編制經查核簽證財報的變化。這類文件的編制者須具備一定程度iXBRL基礎知識。為確保企業能順利過渡到利得稅電子申報方式，企業務必在電子申報方式推出前，預先準備好其內部會計和稅務系統，並提升員工的數位技能。



Hong Kong

Hong Kong Revenue's taxonomy package

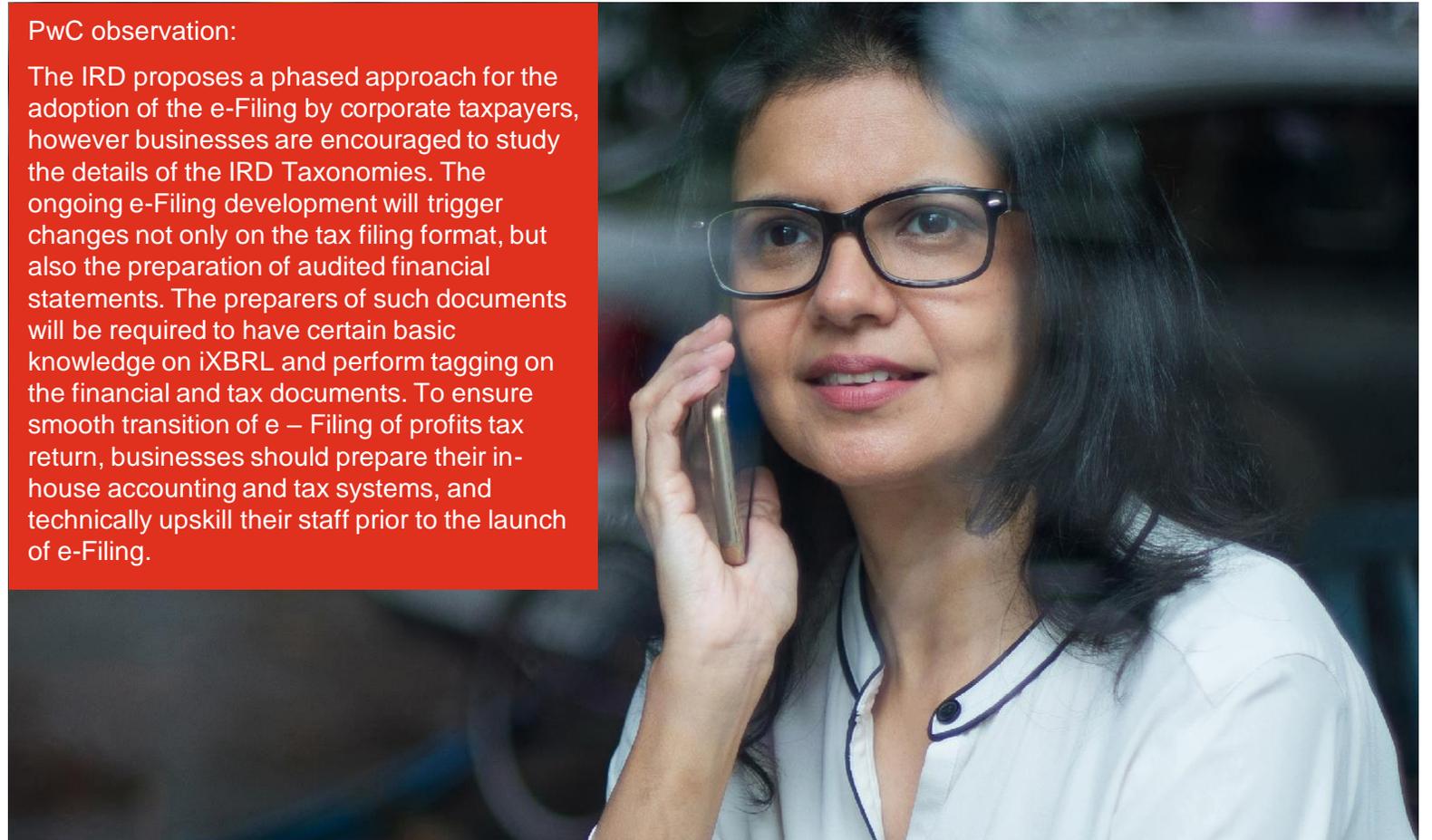
The Inland Revenue Department (IRD), on March 31, 2022, announced the latest update to its project on electronic filing (e-Filing) of profits tax returns. The announcement followed a series of consultations with various parties and stakeholders that took place in late 2021. As a part of the draft IRD taxonomy package the IRD published a list of taxonomies rendered in Excel spreadsheets.

This IRD taxonomy package provides an overview for tagging financial statements and tax computations, as well as for generating iXBRL data files to be e-filed through the IRD's eTAX Portal going forward. The package also contains an inline extensible business reporting language (iXBRL) schema, which the IRD will release in the future.

For more information see our [PwC Insight](#).

PwC observation:

The IRD proposes a phased approach for the adoption of the e-Filing by corporate taxpayers, however businesses are encouraged to study the details of the IRD Taxonomies. The ongoing e-Filing development will trigger changes not only on the tax filing format, but also the preparation of audited financial statements. The preparers of such documents will be required to have certain basic knowledge on iXBRL and perform tagging on the financial and tax documents. To ensure smooth transition of e – Filing of profits tax return, businesses should prepare their in-house accounting and tax systems, and technically upskill their staff prior to the launch of e-Filing.



要聞

Treaties
租稅協定

美國

對未決的美國 - 智利租稅協定提出保留條款：在停滯不前的租稅協定批准程序中採取的行動

未決的美國 - 智利租稅協定以及其他未決租稅協定的批准程序近期一直停滯不前 - 這是因為2017年頒布的美國稅法某些條款與租稅協定的無差別待遇條文和 / 或其他條文之間存在潛在衝突。參考商界最近的意見後，參議院外交委員會 (SFRC) 在聽證會上審議了這項未決的租稅協定，並於2022年3月29日批准了這項租稅協定以供整個參議院審議，但定有一些保留條款。

這些保留條款藉由確認這項租稅協定中的任何內容不得解釋為阻卻美國依第 59A 條規定 (即稅基侵蝕及防杜租稅規避稅 (Base Erosion and Anti-abuse Tax, 下稱BEAT) 規則) 對美國稅務居民公司或者智利稅務居民公司歸屬其美國常設機構的利潤進行課稅，來解決與 BEAT 規則有關的疑慮。

這項租稅協定原於 2015 年 9 月經智利國會批准。但是，如果美國參議院通過帶有保留條款的租稅協定，則必須再由智利接受這些保留條款。假設美國和智利的所有相關程序都已完成，並且締約雙方以書面形式 (通過外交途徑) 互相通知對方各自適用的程序已完成，則這項租稅協定將於較晚的通知日那天生效。

資誠觀點

目前，整個參議院正傾力審議未決的美國 - 智利租稅協定。這項帶有保留條款的租稅協定的進展情形可能預示了未來美國與匈牙利及波蘭之間未決的租稅協定會如何進展。



United States

Proposed reservations to pending US-Chile treaty: action in the stalled treaty ratification process

Ratification of the pending US-Chile treaty, along with other pending treaties, has been stalled — most recently, due to a potential conflict between certain provisions of US tax law enacted in 2017 and the nondiscrimination article and/or other articles of the treaty. Following recent input from the business community, the Senate Foreign Relations Committee (SFRC) considered the pending treaty at a hearing, and on March 29, 2022, approved it for full Senate consideration, with certain reservations.

The reservations address the base erosion and anti-abuse tax (BEAT) concern by affirming that nothing in the treaty “shall be construed as preventing the United States from imposing a tax under section 59A” (i.e., the BEAT rules) on a US tax-resident company or on the profits of a Chilean tax – resident company that are attributable to a US permanent establishment. The reservations also would replace the first paragraph of the Relief from Double Taxation article of the treaty with a modified provision. The language in the pending treaty provides that the United States shall allow a US resident or citizen a credit for income tax paid or accrued to Chile by or on behalf of such resident or citizen. It also provides that a US company that owns at least 10% of the voting stock of a Chilean company is entitled to an indirect foreign tax credit for taxes paid or accrued to Chile with respect to the profits out of which dividends are paid.

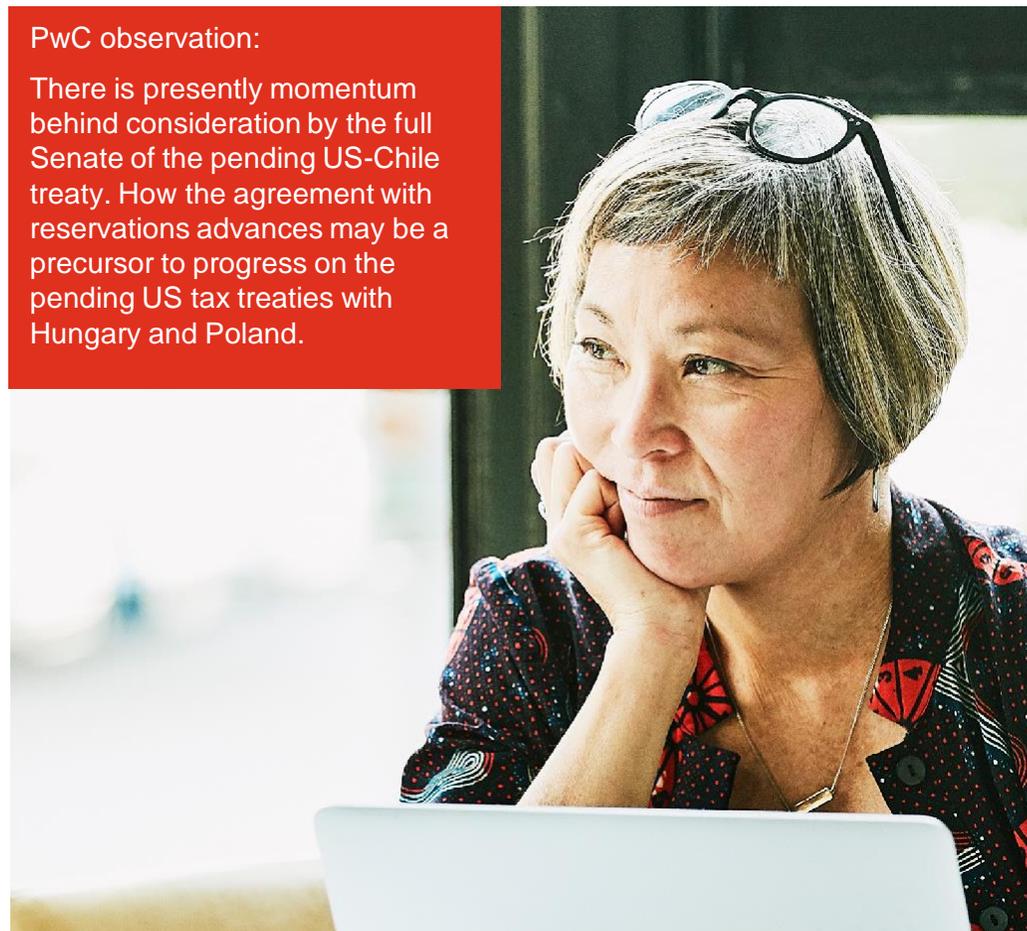
The reservations would remove the indirect foreign tax credit language (which equates to the prior-law indirect foreign tax credit under Section 902) and replace it with a provision that permits a US corporate shareholder owning at least 10% of the vote or value of a Chilean tax resident company to deduct the amount of dividends received from the Chilean subsidiary in computing its taxable income (which equates to the current-law dividends received deduction under Section 245A).

The treaty was ratified by the Chilean Congress in September 2015. However, if the US Senate approves the treaty with the reservations, the reservations would have to be accepted by Chile. Assuming all the relevant procedures in the United States and Chile are completed and the Contracting States notify each other in writing (through diplomatic channels) that their respective applicable procedures have been satisfied, the treaty would enter into force on the date of the later of the notifications. Once the treaty enters into force, the provisions with respect to taxes withheld at source would be effective for amounts paid or credited on or after the first day of the second month following the date of entry into force. The treaty would be effective with respect to other taxes for taxable periods beginning on or after January 1 of the calendar year immediately following the date of entry into force. Information exchange provisions would be effective from the date of entry into force.

For more information see our [PwC Insight](#).

PwC observation:

There is presently momentum behind consideration by the full Senate of the pending US-Chile treaty. How the agreement with reservations advances may be a precursor to progress on the pending US tax treaties with Hungary and Poland.



Glossary

Acronym	Definition
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	controlled foreign corporation
CGT	capital gains tax
CIT	corporate income tax
DAC6	EU Council Directive 2018/822/EU on cross-border tax arrangements
DST	digital services tax
DTT	double tax treaty
EBITDA	earnings before interest, tax, depreciation and amortization
EC	European Commission
ECOFIN	EU Economic and Financial Affairs Council
EU	European Union
GAAP	generally accepted accounting principles

Acronym	Definition
HRMC	Her Majesty's Revenue and Customs
IF	inclusive framework
IP	intangible property
M&A	mergers and acquisitions
MNC	multinational corporation
NCST	non-cooperative states and territories
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PE	permanent establishment
R&D	research & development
STE	Small & Thin Profit Enterprises
UTT	uncertain tax treatment
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 (Pillar 2全球最低稅負制解析)：<https://youtu.be/l3oMgKy9hxM>
- 台灣稅務與投資法規Update - 5月號 (公益信託相關稅制修法)：<https://youtu.be/EyvFGPpgdqE>
- 2022 資誠前瞻研訓院線上講堂 (1月)：

國際資本市場觀察 <https://youtu.be/ENhc8VnKB1Y>

上市櫃公司資安規範實務 <https://youtu.be/sZpe2vtf3Gw>

再生能源產業趨勢介紹 <https://youtu.be/lyyFaVbCNZI>

公司治理3.0 - 企業社會責任近期發展：COP26會議重點 X 國內ESG法令 X 綠色金融趨勢 <https://youtu.be/G8NrT73Rtu4>

台灣稅務法令更新及因應 <https://youtu.be/eZdoloS8NtE>

國際稅務法令更新及因應 <https://youtu.be/ku1iHqRB91Q>

美國稅務法令更新及因應：稅務趨勢 X 稅改法案 (所得稅、公司稅、AMT、BEAT) https://youtu.be/XpU1V_cXahA

中國大陸稅務法令更新及因應 <https://youtu.be/IVUunk9APJs>

東南亞稅務法令更新及因應 <https://youtu.be/kWHtCzj1LrI>

會計審計法令更新：商業會計處理準則「金融工具」新修正 X 英文版重訊 X 公司治理評鑑指標 <https://youtu.be/YsP51hYEgg0>

智財法令更新：CPTPP智慧三法 X 營業秘密保護 X 國安法 <https://youtu.be/vHejx2QVSwv>

勞動法令更新及提醒：基本工資調漲 X 友善育兒 X 夜間工作 <https://youtu.be/9t4q-kpDxMo>

公司及證管法令更新：公司治理實務守則 X 視訊股東會 X 企業併購法 https://youtu.be/gudthJAe_fE

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。

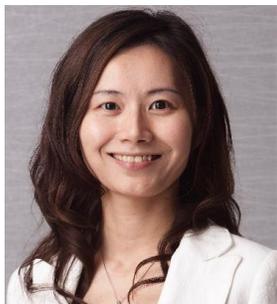
本會除例行會員集會，相互交換國際稅務新知與經驗交流外，每月提供會員最新國際、國內及大陸之稅務新規，每年舉辦國際與兩岸租稅專題研討會，邀請兩岸稅務機關首長及稅務官員蒞會演講、座談及研討，與業界會員雙向溝通，共同分享最新租稅相關議題。

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.