

國際租稅要聞

International Tax Newsletter

第252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(OECD)公布支柱一(Pillar One)金額B(Amount B)的徵求意見稿

作者：曾博昇 執業會計師 /林宛萱 協理

香港對外地收入課稅豁免制度(FSIE)發佈重大修正草案

作者：廖烈龍 執業會計師 /李梅毓 經理

歐盟各國財政部長核准修正的商業稅務行為準則

作者：徐麗珍 執業會計師 /許育菁 經理

立法

德國
德國發布支柱二討論草案

香港
香港2023至24財政預算案及GloBE規則實施計劃

義大利
義大利引入新的「land rich」規則

新加坡
新加坡提交實施支柱二的計劃

南非
南非預算公告提供支柱二實施的更多細節

西班牙
西班牙在轉換歐盟支柱二指令方面取得進展

英國
英國2023年春季預算

行政

法國
法國更新不合作國家和地區名單

西班牙
通過西班牙國內最低稅率將研發扣抵貨幣化

西班牙
西班牙稅務局將加強對非居民所得稅的管控

美國
財政部發布2024財年綠皮書，說明拜登對企業的租稅措施

經合組織/歐盟

歐盟
歐盟理事會將烏拉圭、巴貝多和牙買加從「灰名單」中移出；將哥斯大黎加和英屬維京群島移入「黑名單」

波蘭
俄羅斯被列入歐盟避稅天堂名單對波蘭的影響

司法

印度
印度行政法庭指示印度稅務局(IRA)不得超越稅務居民證(TRC)的範圍申請租稅協定優惠

義大利
義大利當局處理公司間債務的方法：有關實質受益所有權和利息扣抵的最新判例法

西班牙
西班牙最高法院部分暫停DAC6

租稅協定

義大利
義大利稅務機關發布軟體支付協定指引

墨西哥
多邊公約(MLI)於2024年1月1日對墨西哥生效

專論

Dedicated Columns

專論

經濟合作暨發展組織 (OECD) 公布支柱一(Pillar One)金額B(Amount B)的徵求意見稿

摘要

經濟合作暨發展組織(OECD)於2022年12月8日發布有關全球利潤分配稅制(又稱支柱一，Pillar One)金額B(Amount B)的徵求意見稿(以下簡稱「意見報告」)。意見報告說明金額B的主要設計元素，目的是將執行基本行銷及銷售活動(baseline market and distribution activities)的經銷關係企業所獲報酬標準化。意見報告簡述何謂國內基本行銷及銷售安排定義上的進展、實務上如何判斷，以及符合條件的國內基本行銷及銷售安排(in-scope arrangements)如何依據常規交易原則來訂價。另也指出正在進一步開展工作的領域，並就一些具體的問題徵求利害關係人的意見。

針對金額B的作業仍計畫在2023年中以前完成，與金額A(Amount A)的工作計劃預計完成時間一致。一如既往值得注意的是，目前草案仍僅代表OECD秘書處的工作成果，因包容性架構(Inclusive Framework)尚未對內容達成共識，故不論接下來意見徵求的過程如何，意見報告中的基本設計仍可能有變化。

針對意見報告的徵求意見於2023年1月25日截止，以下進一步說明草案概述和資誠的初步觀察。

內文

概要

回顧2021年10月的包容性架構共同聲明指出金額B為支柱一的元素之一，並要求OECD第6工作組(Working Party 6)與稅收監管及相互協議程序論壇(FTA MAP Forum)一起完成金額B的技術作業。意見報告指出，金額B旨在根據OECD移轉訂價指導準則，設計出一套精簡版的規則來衡量是否符合常規交易原則，並處理低徵管能力之租稅管轄區(low-capacity jurisdictions，LCJ)相對缺乏適當之當地可比較對象及確認常規交易價格的情形。

意見報告針對金額B的四個關鍵設計元素徵求意見，分別為涵蓋範圍(Scope)、訂價方法(pricing methodology)、文據要求(documentation requirements)及租稅確定性(tax certainty)，並預計待金額B設計元素完成後進一步考量對應的實施框架(implementation framework)，以作為「衡量金額B適用的基本行銷和銷售活動的判斷標準」。

專論

經濟合作暨發展組織(OECD)公布支柱一(Pillar One)金額B(Amount B)的徵求意見稿

- 第3章簡述金額B擬涵蓋的範圍，即金額B所涵蓋的受控交易的定義，以及判別是否屬於受控交易的定性和定量標準。
- 如果納稅人某特定活動符合金額B涵蓋範圍及潛在(目前正在評估)豁免要件，則將適用第4章中所述的訂價方法來確定涵蓋範圍內交易的常規交易價格。第4章則描述利潤率指標分析標準、淨利潤指標及針對金額B範圍內的交易進行訂價時需要考量的可比性調整。
- 第5章和第6章分別討論預計之文據要求和租稅確定性。

意見報告也指出，包容性架構目前正在評估以不同方式實施金額B之合理性，例如：是否可藉由將金額B規範納入OECD移轉訂價指導準則來實現、金額B的適用採強制性或可供選擇，以及從各租稅管轄區取得金額B實際應用資訊機制，以評估其影響和有效性。本意見報告彙總金額B迄今的技術工作，並再次重申此非包容性架構的最終成果。

資誠觀點

意見報告明確表示現階段金額B進度離完成尚屬遙遠，且鑑於不同設計元素的連結及交互影響(即涵蓋範圍的界定對於所應用訂價方法的影響)，完成此項工作將具有一定的挑戰性。

意見報告指出，儘管先前有一建議將金額B納入OECD移轉訂價準則實施，但強調目前此實施方法尚未達成共識，亦有待考慮的其他選項(金額B適用採強制性或可供選擇)。此外意見報告也指出，即使納入OECD移轉訂價準則實施最終成為包容性架構共識，也尚缺透過安全港、常規交易原則的見解應用等更具體金額B對OECD移轉訂價準則調整共識。

最後值得注意的是，雖然金額B規則理應對納稅人及低徵管能力之租稅管轄區有利，希望透過減少移轉訂價爭議，並保證該些租稅管轄區從基本活動中獲得一定程度之所得。然而，由於各國之間缺乏共識，尤其是在金額B適用採強制性或可供選擇、可比較對象的可取得性等問題上，金額B規則的設計能否完全符合先前期待仍待商榷。

專論

經濟合作暨發展組織(OECD)公布支柱一(Pillar One)金額B(Amount B)的徵求意見稿

涵蓋範圍(Scope)

意見報告簡述預計金額B所涵蓋的受控交易—「常見以批發 (wholesale)方式由關係企業供貨再銷售予第三方的經銷安排」，及設想採金額B以解決常規交易原則的應用。並將前述經銷安排對比更複雜的經銷活動，後者涉及經銷商承擔重大產品經銷面的經濟風險。意見報告也表明，金額B主要針對遵循及解決爭議衍生成本與經銷安排所涉稅額顯不成比例的基本行銷與銷售活動，受控交易涵蓋範圍暫定包含2大類：

1. 一般購銷模式：受測個體(經銷商)向海外關係企業進貨後批發予當地非關係企業之交易；以及
2. 代理或佣金銷售模式：受測個體(代理或佣金銷售商)具符合意見報告中所述涵蓋範圍判別標準的經濟特徵，並對關係企業批發貨物有所貢獻(仍待進一步公布)。

當交易非屬上述類別，納稅人或稅務機關將需個案評估交易是否符合適用Amount B的要件，判別標準相關條件包含：合約、經銷之產品主要售於經銷商所在地、固定利潤限制(年度銷售淨額比率和營業費用佔銷售淨額的特定比率)，以及經銷商不能執行具有重大經濟意義並可獲配額外常規交易報酬的活動(即製造、研發、採購和融資)、不能承擔重大經濟風險，或進行非例行的銷售或行銷活動。

意見報告也點出供判別的相關經濟特徵(根據OECD 移轉訂價指導準則第一章)，並重申決定交易涵蓋與否是經濟實質重於法律形式，主要是依照受控交易中各方執行之功能、承擔之風險及資產配置而定，而不是針對特定的行銷和銷售交易模式。

在雙邊或多邊預先訂價協議(APA)涵蓋期間供應商和經銷商間的受控交易不包含在金額B適用範圍內，此外包容性架構也正在構思針對大宗物資及非實體產品(例如：軟體或數位商品)特定豁免規定。

意見報告指出，包容性架構針對涵蓋範圍的判定標準的衍生問題已進行大量的討論(討論結果暫列於意見報告)，並希望透過公開徵求各方意見後作為最終判斷依據，列舉問題包含代理及佣金銷售安排是否應屬金額B涵蓋範圍以及必要的訂價方法調整、是否適用於零售商，以及考量為判斷是否屬範圍規範而需取得的資料是否真能達成能簡化遵循成本等。

專論

經濟合作暨發展組織(OECD)公布支柱一(Pillar One)金額B(Amount B)的徵求意見稿

資誠觀點

從意見報告可見，受控交易的準確性及對應的合約安排重要性持續增加，與2017及2022年修訂後OECD移轉訂價指導準則原則一致，OECD不僅重視法律安排及合約條款，也更加重視各受控交易參與方實際行為，以及經濟實質與法律安排是否相符。當合約安排與交易的經濟實質上不一致的情況時，意見報告也授權稅務機關對金額B的適用性提出異議，相反的，雖書面合約條件未符合，惟若經濟實質符合範圍標準屬涵蓋範圍，稅務機關亦可主張該交易符合金額B的適用性。

此外，對於確定涵蓋範圍內交易及金額B的排除規定，雖有鑑於APA申請實務徵納雙方所需投注時間及資源，且近期APA審查實務日趨複雜，惟在非單純經銷功能或訂價方法較不明確的交易情況下，APA申請可能會對納稅人越具吸引力，並藉此透過APA申請確保租稅確定性和避免金額B遵循成本。

訂價方法(Pricing Methodology)

目前包容性架構所商討的金額B適用的訂價方法為交易淨利潤法(Transactional Net Margin Method, “TNMM”)，並採BvD Orbis資料庫搜尋主營業務為批發經銷型之企業，擬建立可比對象的資料集作為分析依據。目前包容性架構正透過「迭代」方式確立金額B的訂價方法，並將以可比較搜尋為基準，採用利潤率指標分析通用搜尋條件、選擇與分析符合意見報告第3章所述之範圍標準的個別可比較對象。

包容性架構正在考慮金額B的兩項豁免規定(詳意見報告3.4.2中的3.2)，第一項是交易訂價時可獲得當地市場之可比較對象，金額B的訂價方法是否不適用。第二項則是特定情況下TNMM以外的其他方法是否為最適之移轉訂價方法。

資誠觀點

金額B的豁免或不適用可能從徵納雙方個案導致當地獨立企業是否與受測個體具可比較性認定上的分歧。

意見報告指出，訂價方法將依據利潤率指標分析通用搜尋條件、利用公開的公司財務資訊，來辨識執行基本行銷和銷售活動的可比較對象。因此金額B的訂價方法將包括通用利潤率指標分析、搜尋條件(第4.2.1)，與利潤率相關的經濟特徵(第4.2.2)等所產出的訂價矩陣或是訂價工具(第4.2.3)。

雖然意見報告指出，在採用TNMM時經常使用的營業淨利率來計算從關係企業進貨再銷售予第三方客戶的常規交易價格的利潤率指標，亦有部分的包容性架構成員建議使用其他利潤率指標，如貝里比率(毛利率佔營業費用之比率)、採貝里比率作為上下限的調整營業淨利率、營業資產報酬率，或前述的組合變形版。

專論

經濟合作暨發展組織(OECD)公布支柱一(Pillar One)金額B(Amount B)的徵求意見稿

意見報告建議，TNMM可應用計量經濟學分析(econometric analysis)作為輔助，意見報告第4.2.2簡略地討論「計量經濟學分析」的使用，主要目的採計量經濟學分析來辨認影響利潤率的宏觀經濟和企業層面的因素，例如地域、各國國內生產毛額(GDP)指標、資本密集度(營運資產佔營收比)和營業費用密集度(營業費用佔營收比)。

儘管訂價方法是影響金額B實務運用的核心要素，但意見報告中尚未說明目前哪些計量經濟學方法已被列出及分析，也意味著公開徵求過程中利害關係人將無法評估包容性架構所提出的宏觀經濟和公司層面的因素是否與利潤率指標具有「足夠可靠的相關性」。

考量金額B的適用將廣泛且全面影響徵納雙方及租稅結果，因此謹慎評估欲採行之訂價方法及輔助分析至關重要，而對公開徵求過程中利害關係人所需，而意見報告尚未公布的資訊及細節，包含：

- 使用之計量要素(estimators)
- 如何處理統計過程常見問題(如非線性數據及非常態性殘差)及方法論
- 處理異常值(outliers)和具影響力的觀察值
- 數據或樣本數不足
- 使用不適當的模型假設等情況。

舉例來說，如報告中所討論，在數據或樣本數不足時取樣結果會限制統計推論和預測的準確性和可靠性，雖對數據集進行初步調查有助於更正部分偏差值。更進一步舉例，針對BvD ORBIS數據庫的簡單分析得出，具有少量觀測值的國家一般顯示更高的利潤平均值。雖依據經驗，計量分析理應可控或降低前述問題影響，考量意見報告未公布相關細節，仍待進一步評估公布後商榷。

綜上，到目前為止，意見報告尚未涵蓋可供利害關係人進一步評估細節，如擬採行計量分析，作為辨識能影響有限風險經銷商獲利能力的宏觀和微觀特徵的可靠輔助分析方法、其診斷統計數據等基本細節。

專論

經濟合作暨發展組織(OECD)公布支柱一(Pillar One)金額B(Amount B)的徵求意見稿

文據(Documentation)

意見報告第5章則簡述金額B，在OECD 移轉訂價指導準則第五章中現有移轉訂價文據基礎上，擬議的額外文據要求。摘要來說，預計金額B所涵蓋的受控交易的參與人應於移轉訂價報告(或本地文檔)中揭露額外資訊，包含納稅人聲明書、涵蓋範圍內受控交易的準確定性說明、足資佐證符合涵蓋範圍判定標準所需的資訊、年度財務資料、訂價方法說明、書面合約、現行APA及其他涉跨國所得分配之預先核釋清單及概述等項目。

意見報告指出，擬議的應備文據要求同OECD移轉訂價準則第五章附件二中所述移轉訂價報告已要求揭露的資訊，並僅應額外要求用於金額B評估相關之必要資訊。

資誠觀點

再次值得注意的是，納稅人對於遵循支柱一和二文據需求大幅增加，準備申報後稅務機關對納稅人金額B適用主張的認定潛在爭議仍待觀察。

租稅確定性(Tax Certainty)

關於稅務爭議避免和解決層面，意見報告指出，雖一般大眾預期金額B將減緩符合條件及涵蓋範圍內基本行銷和銷售交易衍生的租稅爭議，惟再次強調與其他移轉訂價議題一致，金額B的適用取決於徵納雙方的專業判斷。而金額B爭端解決機制可能可透過APA和相互協議程序(Mutual Agreement Procedure, “MAP”)，以解決未來可能產生的爭議或雙重課稅風險。關於相互協議程序，意見報告指出，任何現有的MAP協議都應優先於金額B的適用，惟金額B相關指引可作為評估正在進行的MAP案件考量。

資誠觀點

意見報告強調文據準備的重要性，以協助供應商和經銷商所在租稅管轄區的稅務機關人員達成金額B適用的一致共識。企業應將金額B適用文據要求納入現有的移轉訂價報告及整體遵循程序，並應明確定義與關係人合約中的交易一致的功能、風險和個體定位。此外，企業也應確保文據內容、公開資訊與足資證明交易參與方經濟實質佐證的一致性，強化(雖無法保證)租稅確定性。

雖預期適用金額B將提高租稅確定性並減少爭議，惟針對稅務爭議避免和解決機制並無新意，假如關於有執行基本行銷和銷售活動的交易是否符合涵蓋範圍的爭議情況下，納稅人只能利用現有APA及MAP機制來預防和解決爭議。因此意見報告也同步公開徵詢當前的爭議解決機制程序是否適足，或應考慮其他替代方法(如選擇性早期確定性程序，elective early certainty)。

專論

經濟合作暨發展組織(OECD)公布支柱一(Pillar One)金額B(Amount B)的徵求意見稿

結論

為實現金額B最初預期 - 簡化和增加稅收確定性 - 的目標，規定的涵蓋範圍和訂價方法等技術作業、公開意見徵詢過程仍在持續進行中。雖意見報告明確表示，包容性架構仍努力在規則設計中尋求可靠和可實施間的平衡，也在金額B訂價方法取得了顯著進展，預期未來仍有許多具挑戰性的技術問題有待解決，而且各類問題的相互作用(包括意見報告中提及和尚未充分分析)皆可能影響進度。

OECD有迫切壓力持續推進立法進度，以達成在2023年中金額B的作業計畫，雖具體實施時間能待觀察，納稅人應評估相關規則影響，並持續與政府和商業組織合作，以確保終版規則中實現簡化和易管理性的目的。

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

林宛萱 協理

Tel: 02-2729-6666 轉 23809

Email: ella.w.lin@pwc.com

專論

香港對外地收入課稅豁免制度(FSIE)發佈重大修正草案

摘要

香港特別行政區政府於2022年10月28日發佈外地收入(Specified Foreign-Sourced Income)徵稅條例草案。這個法案對香港四種外地收入(利息、股息、股權權益轉讓所得、知識產權收入)免稅原則(Foreign Source Income Exemption, 以下簡稱FSIE)進行了重大修正。預期這個法案將於2023年1月1日生效。香港稅務局(Inland Revenue Department)也同步在官方網站發佈了修正後的FSIE制度行政指引，其中包含常見問題、釋例及向稅務局就是否符合經濟實質要求出具意見的申請程序。

觀察：

發佈的草案與原提案相比有多項顯著差異，凸顯香港特區政府意圖維護香港屬地主義課稅原則，及維持簡單、確定和清晰的香港稅制。這些變化包括：(1)將部分所得和納稅人排除在修正後的FSIE制度之外；(2)將參與免稅條件從被投資公司被動所得不超過50%的要件替換為12個月的持有期間測試；(3)在轉換規則(switch-over rule)下引入適用課稅條件的穿透法(look-through approach)；(4)放寬研發活動的地域限制，將納稅人在香港以外地區進行的研發活動也計入在關聯法計算中；(5)股息可享用單邊稅收減免的項目納入穿透法及產生這個股息的利潤繳納的境外稅款。

需考慮的行動：

草案仍有待歐盟最終同意和香港立法會(LegCo)的審查，目前在香港有據點或拓展香港商業機會的跨國企業(Multinational Enterprise)應該密切關注修正後的FSIE制度的最新進展，並在新版FSIE制度生效(2023年1月1日)之前做好準備。預期修正後的FSIE制度將對香港的稅制產生重大變化，且取決於個案的具體情況可能適用更複雜的規定。

本篇彙整草案的重點，並提供我們參考香港稅務局所發佈的行政指引的觀察結果。

內文

經過香港政府與歐盟的多次討論以及徵詢外界團體的意見，這個草案於2022年10月28日發佈，主要目的在改進香港的FSIE制度。

專論

香港對外地收入課稅豁免制度(FSIE)發佈重大修正草案

草案基本上與2022年7月4日提交給香港立法會財經事務委員會中的提案框架一致，但根據各方意見重大修改部分條文。與提案的主要差異如下。

與提案的主要差異

涵蓋的納稅義務人

- 修正後的FSIE制度適用在香港從事貿易、專業技能及商業活動的跨國企業實體。香港稅務居民的跨國企業在海外的常設機構(例如分支機構)將被視為獨立的企業個體，在登記地從事貿易、專業技能及商業活動並不會受到修正後的FSIE制度的影響。
- 跨國企業實體豁免的定義與經濟合作暨發展組織(OECD)全球反避稅法規架構(OECD's Global Anti-Base Erosion Model Rules, GloBE Rules)中的方式類似，並進行了部分修改。基本上，免稅基金和因符合實質活動要求而享受稅收優惠制度的實體也被排除在外，但是，由一家豁免實體擁有95%的投資或附屬事業不在定義中。

涵蓋的所得

- 修正後的FSIE制度包含的離岸所得為利息、股息、股權權益轉讓所得、知識產權收入。
- 草案未針對利息及股息進一步定義。股權權益轉讓所得的定義是指出售實體的股權獲得的收益或利潤(不含合夥權益)。而知識產權收入的定義是指透過展示或使用(或展示或使用的權利)知識產權相關的所得，或直接或間接傳播(或承諾傳播)使用知識產權相關的知識相關的所得，不論這類展示或使用是在香港還是在香港以外。
- 特許金融機構(如銀行、保險公司、和取得證券及期貨事務監察委員會許可的機構)自特許業務中賺取的利息、股息及股權權益轉讓所得可被排除在適用範圍內。

觀察：

修正後的FSIE制度進一步限縮了涵蓋的納稅義務人是有益的，而將適用優惠稅收制度實體及受監管實體所獲得的部分收入排除也是合理的，因為這些實體通常在香港已有充分的經濟實質。由於豁免實體的定義涉及一定的複雜性，納稅義務人應進行分析以確認是否可被納入排除範圍內(例如，單一投資者的基金或共同投資工具可能無法被排除)。

專論

香港對外地收入課稅豁免制度(FSIE)發佈重大修正草案

推定條款

- 除非適用例外情況，上面提到的外地收入將被視為在收取這項所得的課稅年度在香港產生的收入(就算由出售資本資產產生的收入，也視為不是這樣產生)。「在香港收取」的定義與新加坡所採用的概念類似，包括匯入、用於償付業務相關的債務、或用於購置動產後帶進香港。
- 在某些條件下，在香港境外出售股權或出售符合條件的知識產權所承受的損失，可抵減納稅義務人在當期或以後的課稅年度的利潤。

觀察：

香港稅務局提供了兩個簡單案例說明所得是否被視為「在香港收取」。由於「視為在香港收取」是香港稅法下的一個新概念，而且商業世界中有許多不同的資金流動場景，往後稅務局能提供更多釋例將會對定義的釐清有更多幫助。

在香港境外出售股權損失僅能抵減納稅義務人根據修正後的FSIE制度就特定外地收入課徵的所得稅。但是這個規定與一般原則不同，也就是說，同一納稅義務人的虧損可以不受任何限制地抵銷應稅利潤。但是，對於符合條件的知識產權產生的損失就沒有這類限制。

例外要求

- 推定條款的三個例外要求，原則上與提案相似但有部分修改，如(1)非知識產權收入(利息、股息、股權權益轉讓所得)的經濟實質要求、(2) 知識產權收入的關聯性要求以及(3)股息及股權權益轉讓所得的持股要求。草案解釋這個跨國企業實體應在所得歸屬的課稅年度而非在收取所得的年度滿足前面提到的例外要求。

專論

香港對外地收入課稅豁免制度(FSIE)發佈重大修正草案

經濟實質要求(Economic Substance Requirement)—利息、股息、股權權益轉讓所得

- 純控股公司依然適用較輕的經濟實質測試。純控股公司定義是「僅持有其他個體的股權權益證券，且所得來源也僅限股息、處分利得或因收購、持有或出售這類股權而附帶的所得」。要滿足較輕的經濟實質測試，純控股公司必須遵守香港公司法相關規定下所有適用的註冊和備案要求，並在香港擁有足夠的人力資源和場所來持有和管理持有的股權。

觀察：

雖然純控股公司的定義已從「主要功能為收購及持有股份或股權」限縮為「僅持有股權」，但預期納稅義務人樂見本次草案增列附帶所得(例如，根據香港稅務局的示例，從用於收取股息和支付費用的銀行帳戶中獲得的利息)不影響到跨國企業實體作為純控股公司狀態。但是，提供股東借款可能會被視為影響這種狀態。另外根據相關釋例，在香港持有和管理股權投資的駐港人員(如本地居民董事)將被視為滿足減少實質性活動測試所必需的條件；這也與英屬維京群島和開曼群島等稅收中立司法管轄區採用的實際方法有點不同。

香港稅務局提供了各種釋例說明除純股權公司以外的跨國企業實體在實際情況下如何滿足經濟實質要求，並在委外活動安排方面提供了進一步的指導。

關聯性要求(Nexus Requirement)—知識產權收入

- 與提案相比，關聯性要求的一個重要修正是符合條件的研發支出原本僅考慮納稅義務人在香港進行的研發活動，擴大為包括納稅義務人在香港境內或境外進行的研發活動。

觀察：

本次修正對可能不會在香港進行所有研發活動的納稅義務人有利。只要是針對合格的知識產權進行研發活動，納稅義務人部分的知識產權收入在修正後的FSIE制度下還是免稅。

專論

香港對外地收入課稅豁免制度(FSIE)發佈重大修正草案

參與免稅(Participation Requirement)—股息及股權權益轉讓所得

- 先前要求被投資公司的收入中，被動收入不超過50%的規定已被移除，條件改為持有期間要求。跨國企業實體應在認列股息及股權權益轉讓所得時已連續持有這個被投資公司至少12個月，且持股比例至少為5%。
- 進一步說明反濫用規定(Anti-Abuse Rule)中的轉換規則(switch-over rule)有關。應予課稅條件(Subject to tax)下納入穿透法(look-through approach)概念，股息和用來支付這個股息的基礎利潤，在境外至少五層以內的被投資實體(包含直接的被投資公司)所在地需繳納與所得稅性質類似的稅賦。但是，與提案中建議採用名目稅率的標準不同，草案則是著重在相關所得/利潤的實質稅率達15%或以上。另外，這個草案也要求，用來支付這個股息的基礎利潤的總額必須等於或大於股息的金額。

觀察：

很多外部專家在諮詢期間表達了擔憂並支持取消「50%被動所得」測試，且12個月的持有期間要求會更容易達成。在適用應予課稅條件時採用的穿透法也很受支持。但是，由於已適用15%或以上稅率的基礎利潤總額必須等於或大於股息的金額，所以仍需持續追蹤相關的細節。且根據香港稅務局的釋例，若基礎利潤的組成中會適用不同稅率，則可能會產生不同的結果。

雙重課稅寬免

- 在修正後的FSIE制度下被納入課稅範圍的股息，納稅義務人可就這個股息或這個股息的基礎利潤已在外國繳納的稅款，在香港申請單邊稅收抵免，最多可以追溯到五層的控股結構且這個跨國企業實體直接或間接持有被投資公司至少10%的股份。
- 在與香港簽署了全面避免雙重課稅協定(Comprehensive Avoidance of Double Taxation Agreement, CDTA)的租稅管轄區所繳納的類似稅款，若無法根據租稅協定取得雙邊稅收抵免，可以透過上述方式在香港申請單邊稅收抵免。
- 雖然稅收抵免僅適用在香港稅務居民，但非香港稅務居民就應課稅的特定外地收入繳納的外國稅款亦可主張扣除。

觀察：

上述修正提高了稅收抵免制度在避免雙重課稅方面的有效性，對納稅義務人有利。

專論

香港對外地收入課稅豁免制度(FSIE)發佈重大修正草案

暫繳稅的計算

條例草案修訂香港稅務條例(Inland Revenue Ordinance, “IRO”)中計算暫繳稅的有關條文，在計算2023/24課稅年度應繳的暫繳薪俸稅、暫繳利得稅及暫繳物業稅款額時，須考慮上一課稅年度根據香港稅務條例第50條獲准的稅務抵免。

觀察：

儘管與FSIE制度沒有直接關係，但香港稅務局似乎想利用這次修正案的機會將這個抵免納入。這對納稅義務人來說是有利的，因為香港稅務局長期以來一直希望解決納稅義務人有權在年度申報中申報相關的境外稅收抵免，但在計算暫繳稅款時無法使用境外稅收抵免的困境。

促進合規的便利措施

除了法案中包含的稅收立法草案外，政府還將制定有利於商業的合規要求和簡化的報告程序，並通過以下四種方式來減輕合規程序：

- 為減輕合規負擔，納稅義務人只需在所得課稅年度的利得稅申報表中提供基本資訊，來證明企業符合經濟實質要求。納稅義務人必須出具收到相關所得的證明，例外情況為當年度採用應計基礎認列相關收入。如香港稅務局並未向納稅義務人發出利得稅申報表，則納稅義務人需在相關所得的課稅年度結束後四個月內以書面形式通知香港稅務局。外地收入的紀錄需至少保留(1)交易完成後七年，以及(2)在香港收取或視為收取所得後七年(或符合條件的知識產權收入就例外部分提出主張後七年)，以較遲者為基準。
- 為增加稅收確定性，納稅義務人可就是否滿足充分性測試申請預先裁定，裁定有效期最長為五年，並在這個有效期內適用簡化的報告要求。作為法案頒布前的一項臨時措施，納稅義務人可要求申請香港稅務局的意見判斷是否符合擬議的經濟實質，有關程序可在官方網頁上找到。
- 為確保稅收透明度，香港稅務局發佈了詳盡的行政指引，並輔以特定行業的釋例說明，協助納稅義務人確認其納稅義務。更多釋例會在適當時機陸續公佈。
- 為促進受影響的跨國企業實體的合規性，香港稅務局內的一個專門部門將提供技術支持並回應詢問。

最新的立法時間表

草案已於2022年11月2日提交香港立法會。相關修訂條例預計將於2022年底前刊憲，並且預期修正後的FSIE制度將於2023年1月1日生效。

專論

香港對外地收入課稅豁免制度(FSIE)發佈重大修正草案

結論

香港特區政府廣納各方意見和建議，並持續與歐盟進行磋商，以期待未來歐盟可將香港視為合作租稅管轄區。即使有上述針對**FSIE**制度修正，相比其他租稅管轄區的制度，香港仍持續保有經濟競爭力。另外，為保持香港的競爭力，香港特區政府仍持續為改善知識產權收入優惠稅收制度而努力，藉以鼓勵更多企業在香港進行研發活動，並持續採取適當措施提高香港的租稅確定性。

對暫繳稅計算的修訂已考量根據香港稅務條例第**50**條所允許的任何稅收抵免或扣除項目。由於香港加入的**CDTA**數量不斷增加，以及香港納稅義務人訂立/進行的跨境安排/交易，如果香港稅務條例能夠進一步改善，將會更有幫助，例如，允許暫繳稅款的延期申請，理由是在考慮可抵扣的外國稅收後，暫繳稅款的金額可能低於上一課稅年度最終繳稅款的**90%**，使其條款與這些發展互相搭配，進而使香港在國際舞台上持續保持競爭力。

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

李梅毓 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23994

Email: mei-yu.lee@pwc.com

專論

歐盟各國財政部長核准修正的商業稅務行為準則

摘要

在2022年11月8日ECOFIN的月會中，歐盟各成員國的財政部長同意了歐盟商業稅務行為準則(European Code of Conduct for Business Taxation)中修正的內容。這個行為準則在評估歐盟稅務不合作名單(the EU list of non-cooperative jurisdictions)上扮演一個重要的角色。

本次修正擴大了行為準則的範圍，其中涵蓋優惠租稅措施(preferential tax measures)和通用的稅務特徵(稱為「租稅措施」)對歐盟內商業活動地點產生或可能產生的重大影響。其中，稅務特徵是這次新增的措施，用來評估這個通用特徵是不是會造成降低稅負甚至沒有稅負的情況，而不是指分配稅務制度(distribution tax system)中的名目稅率(nominal tax rate)或遞延稅項(deferred taxation)特徵。行為準則中額外的措施將從2023年1月1日起適用。

內文

行為準則團體(the Code of Conduct Group)的背景與營運

重整商業稅務行為準則已經是歐盟委員會(the EU Council)及歐洲議會(the EU Parliament)討論一陣子的議題。最初的行為準則在1997年開始實施，當時賦予一個團體(就是現在的行為準則團體)來評估歐盟成員國中可能存在有害稅務措施的權力，行為準則團體的職權範圍後來延伸到非歐盟國家。行為準則團體每年會發布兩次的歐盟稅務不合作名單。

歐盟稅務不合作名單中列出租稅制度會對歐盟成員國不利，而且沒有依照行為準則團體的提醒去移除稅制中有害要素或廢除制度的國家。名單上的國家也被稱為「黑名單」('blacklist')或「灰名單」('greylist')國家。名單上的國家是會受到制裁的，包含從歐盟成員國付款到名單上的國家會有扣繳稅(withholding tax)的影響。在公開的國別報告申報(country-by-country reporting)規定下，名單上的國家也需要履行額外的申報要求。

有害的稅務措施

最初的行為準則規定「對歐盟內商業活動地點產生或可能產生重大影響的措施」和「相較在成員國廣泛實施的稅務水平，降低或導致沒有任何稅負情況的租稅措施」會被認定是潛在有害的租稅措施。某個國家的名目稅率(nominal tax rate)、稅基(tax base)的面向或任何其他相關因素都有可能是有害特徵。

到目前為止，行為準則團體將評估重點放在有害的優惠租稅制度(preferential tax regimes)，並確定許多過去和現在的優惠制度是有害的。因應名單上的國家或可能被列在名單上的危機，有些優惠制度已被修改或廢除來排除潛在的有害因素。有些有害的制度持續存在，導致目前有12個國家被行為準則團體列在「黑名單」上。

專論

歐盟各國財政部長核准修正的商業稅務行為準則

資誠觀點

歐洲議會在2021年10月投票支持重整行為準則的提議，認為應該從審視優惠租稅制度，轉移到更廣泛審視各國的積極性租稅制度。審視一個制度廣泛的面向可以透過專注在例如吸引富人的特殊國籍制度或其他收入激勵措施。議會報告中另一個建議是，將各國的有效稅率調整與支柱二(Pillar Two)以及穩健和先進的經濟實質要求一致，作為行為準則關鍵的審視條件。這些提議被歐洲議會議員大力支持，但重整行為準則的提議並沒有在2021年12月ECOFIN的會議上獲得所有歐盟各成員國財政部長的支持。各國財政部長希望行為準則團隊繼續針對這些提議來重整行為準則。在近期歐洲議會金融機構監督委員會小組(FISC-subcommittee)發布的自主報告(own-initiative report)中，建議行為準則的範疇擴大到涵蓋可能會對單一市場造成重大失真的個人收入優惠或資本利得稅(capital tax)制度，或是個人收入及富人稅的稅制。這些建議並沒有在這次的修正中被歐盟各成員國財政部長批准。

同意修正行為準則

歐盟成員國財政部長透過理事會決議的方式來達成協議，主要變動如下：

- 在歐盟內商業活動所在地產生或可能產生重大影響的通用稅務特徵(tax features)將會被行為準則團隊審視，以確定受審國家中是不是存在著有害的租稅慣例(harmful tax practices)。
- 一個措施是不是要被審視，除了判斷稅務分配制度中是不是有名目稅率(nominal tax rate)或遞延稅項(deferred taxation)的特徵以外，應該要確定這個措施是不是會導致稅負變得更低。
- 評估一般通用的特徵是不是有害的，準則團隊應該考量兩個重點：
 1. 稅務特徵是不是會造成雙重不課稅(double non-taxation)的情況，或是不是因為在沒有適當的反濫用規定或保護措施的情況下，允許同一項費用、收入的金額或交易鏈在取得稅務優惠時被雙重或多次利用。
 2. 這個通用特徵是不是有重大影響歐盟國中有商業活動的地方？準則團隊應該考量商業活動所在地也可能會受到稅務特徵以外的因素影響。
- 第1點與第2點必須要有直接的因果關係。
- 通用稅務特徵的審視只適用在從2023年1月1日起啟用或修改的措施。

專論

歐盟各國財政部長核准修正的商業稅務行為準則

資誠觀點

我們對入門條件(entrance criteria)的理解是，一個稅務分配制度中的延期，例如愛沙尼亞的制度，不會自動觸發對於稅務措施的審視。剩下的就是觀察各國稅務制度中什麼要素最終會拿來和通用稅務措施額外的條件進行評估。有趣的是，針對上面提到的第一個考量點，理事會同意被大幅縮減的條件(注重在雙重不課稅，或在沒有被足夠的反避稅規定涵蓋，導致同一項費用、收入的金額或交易鏈在取得與稅務優惠的情況被雙重或多次利用)，而不是一年前提出較廣泛的提議。預計這反映了歐盟各國財政部長在政治上的妥協。

修正的行為準則從2023年1月1日起將取代原本1997年的版本。

結論

在行為準則團隊以稅務透明化、公平課稅及反BEPS措施實行的客觀條件對各國進行評估時，行為準則的修正最終會影響各國的稅務措施會如何被審視，來決定他們是不是可能被列在「黑名單」或「灰名單」上。本次的修正並沒有涵蓋更多稅務制度的通用特徵，但它代表著更廣泛審視有利稅收制度的轉變。

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

許育菁 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23726

Email: elsa.hsu@pwc.com

要聞

Legislation
立法

德國

德國發布支柱二討論草案

聯邦財政部 (Federal Ministry of Finance, MoF) 於3月20日發布了一項實施支柱二指令的立法草案，確保對歐盟境內的跨國集團和大型國內集團實施全球最低稅負制。德國立法草案是在歐盟理事會2022年12月15日正式通過支柱二之後發布的。

資誠觀點

討論草案主要基於歐盟指令、OECD細節法規架構(Model GloBE Rules)和其他OECD的出版品，例如避風港規則。



Germany

Germany publishes Pillar Two discussion draft

The Federal Ministry of Finance (MoF) published a draft law on 20 March, to implement the Pillar Two Directive ensuring a global minimum taxation for multinational groups and large domestic groups in the European Union (the so- called Minimum Tax Directive Implementation Act-MinBestRL-UmsG). The publication of the German draft law follows the formal adoption by the EU Council to adopt Pillar Two on 15 December 2022. (See our prior [Tax Policy Alert](#)).

Read the full Tax Policy Alert [here](#).

PwC observation:

The discussion draft is largely based on the EU Directive, the OECD Model GloBE Rules (See our [Tax Policy Alert](#)) and other OECD publications, such as the Safe Harbour Rules. (See our previous [Tax Policy Alert](#)).



香港

香港2023至24財政預算案及GloBE規則實施計劃

財政司司長陳茂波於2023年2月22日發表了2023至24年度香港財政預算案，主題是「穩中躍進，共拓繁榮新願景」。財政司司長宣布香港計劃對門檻內的跨國企業集團適用GloBE規則，並在2025年實施國內最低稅負制(Domestic Minimum Top-up Tax)。公眾諮詢將允許受影響的跨國企業集團提前做好準備。此外，財政司司長還提出了以下利得稅措施和計劃，其中包括：

1. 「專利盒」制度('patent box' regime)，為透過研發活動產生的符合資格的專利在香港的所得提供租稅優惠。
2. 明確規定境內股權處置利得是否要徵稅。
3. 優化飛機租賃優惠制度，包括允許對飛機購置成本進行租稅扣抵，擴大符合該制度的租賃和飛機租賃活動的涵蓋範圍。

4. 為未來成功競投無線電頻譜的得標者支付的頻譜使用費提供租稅扣抵。
5. 審查現行適用於基金及附帶權益的租稅優惠措施。
6. 雇主為65歲或以上雇員所做的強制性公積金自願性繳款，可享有200%的額外扣除額。
7. 對2022/23課稅年度課徵的利得稅，提供一次性的100%寬減，每個個案減免上限為6,000港元。

資誠觀點

雖然歐盟、日本和韓國等幾個主要經濟體已宣布計劃在2024年實施GloBE規則，但香港打算延後一年實施。儘管開始的日期為2025年，但GloBE規則的環環相扣的性質意味著由於其他稅法管轄區的實施，一些在香港開展業務的跨國公司在2024年仍可能會受到影響。強烈建議其他在2024年不受影響的門檻內的跨國公司，充分利用這兩年的準備時間，繼續為複雜的GloBE規則做好人員和系統的配置。

Hong Kong

Hong Kong's 2023-24 Budget and GloBE Rules implementation plan

Financial Secretary Paul Chan delivered the 2023-24 Hong Kong Budget on 22 February 2023 with the theme 'Leaping forward steadily, together we bolster prosperity under our new vision.' The Financial Secretary announced Hong Kong's plan to apply the GloBE Rules on in-scope MNE groups and implement a Domestic Minimum Top-up Tax effective in 2025. A public consultation will allow affected MNE groups to make early preparations. Furthermore, the Financial Secretary proposed, among other items, the following profits tax measures and initiatives:

1. A 'patent box' regime to provide tax concessions for profits sourced in Hong Kong from qualifying patents generated through R&D activities.
2. Clear guidelines on whether onshore gains on disposal of equity interests are subject to tax.
3. Enhancing the aircraft leasing preferential regime, which includes allowing a tax deduction for the acquisition cost of aircraft and expanding the scope of leases and aircraft leasing activities qualifying for the regime.

4. A tax deduction for spectrum utilisation fees to be paid by future successful bidders of radio spectrum.
5. Reviewing the existing tax concession measures applicable to funds and carried interest.
6. An enhanced tax deduction of 200% in respect of Mandatory Provident Fund voluntary contributions made by employers for their employees aged 65 or above.
7. A one-off reduction of 100% of profits tax for the 2022/23 assessment year, subject to a ceiling of HK\$6,000 per case.

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

PwC observation:

While several major economies such as the European Union, Japan and South Korea have announced their plans to make the GloBE Rules effective in 2024, Hong Kong intends to implement the rules one year later. Notwithstanding the 2025 start date, the interlocking nature of the GloBE Rules would mean that some MNEs with Hong Kong operations may still be impacted in 2024 due to other jurisdictions' implementation. Other in-scope MNEs not impacted in 2024 are strongly advised to take full advantage of the two-year lead time and continue gearing up their people and systems for the complicated GloBE rules.

義大利

義大利引入新的「land rich」規則

義大利的2023年預算法案引入了(i)對「land rich」實體的新的間接移轉規則，以及(ii)對目前適用於處置義大利實體(包括「land rich」實體)不合格權益的非居民資本利得稅豁免的限制。這兩項措施從2023年1月1日起生效。

義大利的2023年預算法案引入了以下新措施(2023年1月1日起生效)，適用於不能享受協定保護的非義大利居民投資者(歐盟/歐洲經濟區「受監管」投資基金除外)：

- 如果在處置非義大利居民公司或實體的未上市的股權前的365天的任何時間內，這些股權的50%以上價值直接或間接源自位於義大利的不屬於核心業務活動的不動產(不包括直接用於核心業務或作為核心業務活動的一部分生產和/或交換的不動產)，那麼處置股權產生的資本利得，將被視為源自義大利，應在義大利納稅。
- 目前適用於「白名單」投資者處置不合格權益(即在未上市股份的情形下，低於20%的表決權或25%的股本；或在上市股份的情形下，低於2%的表決權或5%的股本)的國內非居民資本利得稅的豁免，將不再適用於在處置這些權益前的365天的任何時間內，50%以上價值直接或間接源自位於意大利的不屬於核心業務活動的不動產(不包括直接用於核心業務活動或作為核心業務活動的一部分生產和/或交換的不動產)的義大利未上市的公司或實體。因此，任何相關的資本利得都應在義大利納稅。

資誠觀點

目前尚不清楚義大利房地產投資基金(Real Estate Investment Funds, REIF)持有的單位是否也在新規則的範圍內。因為廣義的說，規則似乎包括了處置任何類型的義大利實體所持有權益所產生的資本利得。納稅人應等待相關的指導，並在處置REIFs前考量其影響。



Italy

Italy introduces new 'land rich' rules

Italy's 2023 Budget Bill introduced (i) a new indirect transfer rule over 'land rich' entities, and (ii) a limitation to the non-resident capital gain tax exemption currently applicable for the disposal of a non-qualified interest in Italian entities (including 'land rich' ones). Both of these measures are effective as of 1 January 2023.

Italy's 2023 Budget Bill introduced the following new measures (effective 1 January 2023) applicable to non-Italian resident investors (other than EU / EEA 'regulated' investment funds) that cannot benefit from treaty protection:

- Capital gains derived from the disposal of unlisted shares in non-Italian resident corporations or entities, where more than 50% of their value is derived, at any time during the 365 days preceding the disposal, directly or indirectly, from real estate properties situated in Italy (other than the ones directly used in the core business activity or produced and/or exchanged as part of the core business activity), are deemed to be Italian sourced and should be subject to tax in Italy.
- The domestic non-resident capital gain tax exemption currently applicable to 'white-listed' investors who dispose of a non-qualified interest (i.e., less than 20% of voting rights or 25% in the capital in the case of unlisted shares; or less than 2% of voting rights or 5% in the capital in the case of listed shares) in Italian corporations or entities will no longer apply for those unlisted corporations or entities, where more than 50% of their value is derived, at any time during the 365 days preceding the disposal, directly or indirectly, from real estate properties situated in Italy (other than the ones directly used in the core business activity or produced and/or exchanged as part of the core business activity). Therefore, any associated capital gains should be taxable in Italy.

PwC observation:

It is unclear if units held in Italian Real Estate Investment Funds (REIFs) also will be in scope of the new rules given the broad language that seems to include capital gains from the disposal of interest in any type of Italian-based entities. Taxpayers should await guidance in this area and consider the impact prior to a disposal event over REIFs' units.



新加坡

新加坡提交實施支柱二的計劃

在2023年2月14日提交給國會的2023年預算案中，副總理兼財政部長黃循財先生指出，新加坡計劃從2025年1月1日或之後開始的財政年度，對門檻內的跨國企業(MNE)實施全球反稅基侵蝕規則(GloBE rules)和國內最低稅負制。最近宣布的過渡性避風港條款可能為符合條件的跨國企業提供短暫的寬限期，但為履行合規要求，他們應該利用額外的時間來強化系統和流程。

租稅優惠歷來是新加坡吸引國外直接投資的重要財政工具之一。自從OECD包容性架構發布應對經濟數位化帶來的租稅挑戰的雙支柱解決方案以來，新加坡的租稅制度(特別是其獎勵機制)將受到怎樣的影響一直備受關注。全球最低稅負制將抵消某些大型跨國公司在新加坡享有的優惠稅率的好處，這些優惠稅率是通過在當地進行大量投資而獲得的獎勵。

通常，預算案中的租稅變更將被納入立法草案中，且立法草案將在預算演講在國會發表後的幾個月內公布，以徵詢公眾意見。根據這個時間表，公眾將有機會提供意見(儘管徵詢活動通常著重在立法草案的清晰度，而不是重新考慮所採取的政策方向)。新制度計劃在2025年生效，政府是否會遵循這個時間表還有待觀察。

資誠觀點

儘管有2025年的開始日期和最近宣布的過渡性避風港條款，但是門檻內的跨國公司現在應該開始為新制度做準備。GloBE規則極其複雜，且不完全符合現行稅法，也不完全遵循會計準則。遵守規則需要大量資料，而這些資料並不是都可在當前的財務系統中輕易地獲取。跨國公司應該開始實施這些系統和流程，以收集相關資料並為GloBE申報進行必要的計算。

此外，由於不同稅務管轄區的生效日期可能不同，跨國企業集團應密切關注國際動態，評估風險(如果有)，並充分利用兩年的前置時間做好準備。

Singapore

Singapore submits plans to implement Pillar Two

In the 2023 Budget presented in parliament on 14 February 2023, Deputy Prime Minister and Finance Minister Mr Lawrence Wong noted that Singapore plans to implement the Global Anti-Base Erosion (GloBE) rules as well as a Domestic Top-up Tax for in-scope multinational enterprises (MNEs) effective with their financial year beginning on or after 1 January 2025. The recently announced transitional safe harbour provisions may provide a brief reprieve for qualifying MNEs, although they should use the additional time to implement a robust system and process to fulfil the compliance requirements.

Tax incentives have historically been an integral part of Singapore's fiscal toolkit in attracting foreign direct investment. There has been much interest in how Singapore's tax system (and specifically its incentive regime) will be affected ever since the OECD Inclusive Framework published its two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy. Such a global minimum tax would negate the benefits of concessionary tax rates that certain large MNEs enjoy in Singapore through incentives awarded in return for making substantial local investments.

Typically, tax changes contained in the Budget Statement will be included in a set of draft legislation published for public comments a few months after the Budget speech is delivered in parliament. Under this timeline, the public will have an opportunity to provide comments (although this consultation exercise usually focuses on the clarity of drafting and not a reconsideration of policy directions taken). It remains to be seen whether the government will follow this timeline, since the new regime is planned to take effect only in 2025.

For further information see our [Tax Insight](#).

PwC observation:

In-scope MNEs should start preparing for the new regime now, notwithstanding the 2025 start date and the recently announced transitional safe harbour provisions. The GloBE rules are extremely complex, and not identical to current tax laws, nor do they follow accounting standards in all respects. Compliance with these rules requires a vast amount of data, not all of which is readily available in current financial systems. MNEs should begin implementing these systems and processes to collect the relevant data and perform the necessary calculations for GloBE reporting.

Furthermore, with potentially different effective dates among jurisdictions, MNE groups should closely monitor international developments, assess their exposure (if any), and take full advantage of the two-year lead time to prepare for this new tax regime.

南非

南非預算公告提供支柱二實施的更多細節

南非年度預算演講於2023年2月22日在國會發表。國家財政部將在2023年期間發布實施支柱二的立法草案，並徵詢公眾意見，並準備將立法草案納入2024年的稅法修正案。南非是包容性架構成員，因此之前已表示原則上支持支柱二。然而，上述公告提供了有關預計實施日期的更多詳細資訊。

2024年稅法修正案預計將於2024年下半年頒布。立法通常從該日期或指定的未來日期起生效，因此很可能在2025年實施。但是，支柱二的立法可能會在2024年發布。相關的公告將在2024年預算演講(預計於2024年2月發表)中公布。

多項將管理跨境交易和架構網綁在一起的立法修正案被提出，包括為打擊濫用參與處分外國實體的資本利得稅豁免而進行的修正，以及在CFC核心功能外包時對基於實質的CFC豁免的限制。

資誠觀點

具體規則的詳細資訊預計在2023年和的立法草案一起公布。與此同時，如果實施日期是2025年，跨國集團應監測2024年在組成實體層面的立法的引入情況。南非已經有了繁瑣的CFC立法，還需要監測該立法與引入的所得涵蓋原則(IIR)之間的相互作用。



South Africa

South Africa Budget announcement provides more details on Pillar Two implementation

The annual South African Budget Speech was delivered in Parliament on 22 February 2023. National Treasury will publish a draft position paper on the implementation of Pillar Two for public comment during the course of 2023, and that draft legislation will be prepared for inclusion in the 2024 Taxation Laws Amendment Bill. South Africa is an Inclusive Framework member, and as such has previously indicated its in-principle support for Pillar Two. The above announcement however provides more detail on the expected implementation date.

The 2024 Taxation Laws Amendment Act is expected to be enacted during the latter half of 2024. Legislation usually is effective from such date or a specified future date, so a 2025 implementation appears likely. However, Pillar Two legislation possibly could be introduced during 2024. An announcement to this effect would be in the 2024 Budget Speech (to be delivered in February 2024).

Various other amendments were proposed to tighten up the legislation governing cross-border transactions and structures, including amendments to counter perceived abuse of the capital gains tax participation exemption on the disposal of foreign entities, as well as a limitation of the substance-based CFC exemption where a CFC outsources key functions.

For more information see our PwC [2023 Budget Highlights](#).

PwC observation:

Details of the specific rules to be introduced are expected along with the draft position paper during 2023. In the meantime, to the extent that the implementation date is in 2025, outbound groups should monitor the introduction of any 2024 legislation at the Constituent Entity level. South Africa already has onerous CFC legislation, and the interplay between this and any introduced Income Inclusion Rule also needs to be monitored.



西班牙

西班牙在轉換歐盟支柱二指令方面取得進展

財政部和公共職能部提交了將歐洲指令(即歐盟支柱二指令)導入西班牙立法的公眾徵詢意見稿，該指令對營業額為7.5億歐元的大型集團徵收15%的最低企業所得稅。

資誠觀點

歐盟要求在2023年12月31日之前轉換2022年12月15日的理事會指令(2022/2523 of the Council)。因此，15%的最低稅率將在2024年生效，UTPR(徵稅不足之支出原則)將在2025年生效。



Spain

Spain moves forward on transposing the EU Pillar Two Directive

The Ministry of Finance and Public Function submitted for public consultation the transposition to Spanish legislation of the European Directive that imposes a minimum Corporate Income Tax rate of 15% on large groups with turnover of EUR 750 million, (i.e., the EU Pillar Two Directive).

PwC observation:

Europe requires the transposition of this Directive (2022/2523 of the Council, of 15 December 2022) before 31 December 2023. Thus, a 15% minimum rate will apply effective for fiscal year 2024 and the UTPR will apply effective for fiscal year 2025.



英國

英國2023年春季預算

2023年3月15日，英國財政大臣傑瑞米·杭特(Jeremy Hunt)發布了他的2023年春季預算。從國際角度來看，最重要的是，預算日發布的文件包括支柱二的政策文件。商業租稅方面的重要公告包括：

- 公司稅——財政大臣確認，從2023年4月1日起，主要公司稅率將從19%提高到25%。
- 資本補貼(Capital Allowances)——超級扣抵制度(super-deduction regime)將在2023年3月31日結束，並從2023年4月1日起被「全額費用化(full expensing)」取代，即符合條件的廠房和設備將享有100%的資本補貼。新制度將持續三年，至2026年3月31日，儘管政府表示有意將新制度永久化。政府還將為「特殊費率(special rate)」廠房和設備(包括長期資產)提供50%的首年補貼。

- 研發——從2023年4月1日起，將對虧損的研發密集型中小企業實行更高的減免率。符合條件的研發支出對總支出的佔比不低於40%的中小企業公司，每1英鎊的符合條件的研發支出將能夠獲得27便士的有效抵免。先前宣布的關於將一些海外支出納入研發租稅減免申請的限制被推遲一年至2024年4月1日。將創建兩個新的合格研發支出類別，即資料授權(data licences)和雲端計算服務。
- 投資區——政府已宣布在英國設立12個投資區，其既定目標是幫助推動經濟增長和「提升」國家水平。

資誠觀點

該預算為英國的競爭力提供了急需的支持。企業應該感到欣慰的是，財政大臣已採取行動減輕公司稅率上升和超級扣除結束的雙重打擊。再加上研發獎勵措施，使英國與其他G20經濟體相比處於競爭地位，儘管與最有利的商業租稅環境還有一定差距。

為廠房和設備引入臨時全額費用化是對英國資本投資的重要承諾。這個措施的實施時間將從2023年4月1日持續到2026年3月31日。這項公告實際上為公司在某些資產的資本支出提供了與超級扣除相同水平的租稅減免；它似乎也包括相同的追回(clawback)和追蹤條款。

United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland (the) UK Spring Budget 2023

The UK's Chancellor of the Exchequer, Jeremy Hunt, delivered his Spring Budget 2023 on 15 March 2023. Most significantly from an international perspective, a [Pillar Two Policy Paper](#) was amongst documents published on Budget Day. Key announcements from a business tax perspective include:

- **Corporation tax** - The Chancellor confirmed that the main corporation tax rate will increase from 19% to 25%, effective 1 April 2023.
- **Capital Allowances** - The super- deduction regime will end 31 March 2023, and will be replaced effective 1 April 2023, with 'full expensing' - 100% capital allowances for qualifying plant and machinery. This will last for three years, to 31 March 2026, although the Government indicated their ambition to make this permanent. The Government will also introduce 50% first year allowances for 'special rate' plant and machinery, including long-life assets. These rules apply only for corporation tax purposes, and will not be available for businesses that are subject to income tax, unless they are below the Annual Investment Allowance threshold of £1m per annum.

- **Research & Development** - From 1 April 2023, a higher rate of relief for loss- making R&D intensive SMEs will be introduced. SME companies whose qualifying R&D expenditure constitutes at least 40% of their total expenditure will be able to obtain an effective credit of 27p for every £1 of qualifying R&D expenditure. The previously announced restriction on the inclusion of some overseas expenditure in R&D tax relief claims is deferred for a year until 1 April 2024. Two new categories of qualifying R&D expenditure will be created, for data licences and cloud computing services.
- **Investment Zones** - The Government has announced 12 Investment Zones across the United Kingdom, with the stated aim of helping drive economic growth and 'levelling up' the country. The confirmed locations include the West Midlands, Greater Manchester, the North-east, South Yorkshire, West Yorkshire, East Midlands, Teesside, and Liverpool.

For further information and analysis of the UK's Spring Budget 2023, see our dedicated webpage [here](#).

PwC observation:

This Budget provides much needed support for UK competitiveness. Businesses should be relieved that the Chancellor has acted to soften the blow from the double hit of rising corporation tax rates and the ending of the super deduction. Combined with increased R&D incentives, this leaves the United Kingdom in a competitive position compared to other G20 economies, albeit somewhere short of the most pro business tax environment anywhere.

The introduction of a temporary full- expensing window for plant and machinery is an important commitment to capital investment in the United Kingdom. The window will run from 1 April 2023 to 31 March 2026. This announcement effectively delivers the same level of tax relief for companies incurring capital expenditure on certain assets as was received under the super- deduction; it also appears to include the same clawback and tracking provisions.

要聞

Administrative
行政

法國

法國更新不合作國家和地區名單

法國在2023年2月3日頒布法令更新了不合作國家和領土 (Non-Cooperative States and Territories, NCST) 名單。巴哈馬和英屬土克凱可群島均被添加到該名單中，新增名單從2023年5月1日起生效。

與在法國NCST清單所列國家/地區設立的實體進行交易將會導致適用反避稅措施和潛在的扣繳稅額，稅率提高75%。

歐盟理事會也於2023年2月14日通過了一份更新的NCST名單，增加了英屬維京群島、哥斯大黎加、馬紹爾群島和俄羅斯。哥斯大黎加、馬紹爾群島和俄羅斯尚未被列入法國NCST名單中。這三個稅務管轄區並不是自動的被納入法國NCST名單。因此，在下一次更新之前，法國針對NCST國家實施的規定並不適用(DAC6規定除外)。法國NCST名單通常每年更新一次，目前尚不清楚是否會在明年例行更新之前破例進行更新。

資誠觀點

與NCST的交易在付款之日進行評估。納稅人應監測法國NCST名單的未來更新。



France

France updates list of non-cooperative states and territories

France updated its Non-Cooperative States and Territories (NCST) list with a decree of 3 February 2023. Both the Bahamas and Turks and Caicos Islands were added to the list, with the additions applying as of 1 May 2023.

Transactions with entities established in countries included on the French NCST list lead to application of anti-avoidance measures and potential withholding taxes at the increased rate of 75%.

The EU Council also adopted an updated NCST list on 14 February 2023, with the British Virgin Islands, Costa Rica, Marshall Islands and Russia being added. Costa Rica, Marshall Islands and Russia are not yet mentioned in the French list. The inclusion of these three jurisdictions in the French list is not automatic. Therefore, until the next update, French provisions implemented against NCSTs are not applicable (except DAC6 provisions). It is unclear whether the update of the French list will happen on an exception basis before next year, as it is usually updated annually.

PwC observation:

Transactions with NCSTs are assessed at the date of payment. Taxpayers should monitor future updates to the French NCST list.



西班牙

通過西班牙國內最低稅率將研發扣抵貨幣化

2022年西班牙國家總預算法通過公司所得稅法(article 30 bis of CIT)規定了從2022年1月1日開始的課稅期適用的最低企業所得稅稅率。最低稅率影響到淨營業額超過2000萬歐元或稅務合併集團的公司。這個最低稅率引起了人們對研發租稅扣抵適用的解釋，以及在租稅配額不足的情況下與研發抵減貨幣化機制(現金返還)兼容性的關注。

西班牙稅務總局在2023年2月16日發布的一項具有約束力的裁決(V0308-23)中確認，貨幣化應與最低稅率的設立兼容。

資誠觀點

這個解釋標準有助於澄清與研發扣抵適用有關的混亂情況，因為最近的法學變更支持與符合抵減基礎的技術創新支出有關的限制性標準，正如我們在2023年2月的國際租稅要聞中提到的。

這個具有約束力的裁決應該有助於通過給予法律確定性來促進西班牙的研發活動和創新，從而保持競爭力。



Spain

Monetizing the R&D deduction with the Spain domestic minimum tax

The Spanish General State Budget Law for 2022 established a minimum corporate income tax rate for tax periods beginning 1 January 2022, through article 30 bis of the Corporate Income Tax Law (CIT). The minimum tax affects companies with a net turnover exceeding EUR 20 million or conforming a tax consolidation group. This minimum tax raised concerns over the interpretation of the application of R&D tax credits and its compatibility with the mechanism of monetizing the R&D deduction (cash-back) in cases where there was an insufficient tax quota.

The Spanish General Directorate of Taxes confirmed in a binding ruling issued 16 February 2023 (V0308-23), that monetization should be compatible with the establishment of this minimum taxation.

PwC observation:

This interpretative criterion helps clarify a convulsive scenario related to the application of R&D deductions, due to recent jurisprudential changes that supported a restrictive criteria in relation to the expenses that qualify as technological innovation for purposes of the deduction basis, as mentioned in our [International Tax News February 2023](#).

This binding ruling should help maintain competitiveness by promoting R&D activities and innovation in the country by giving legal certainty.



西班牙

西班牙稅務局將加強對非居民所得稅的管控

稅務總局於2023年2月6日通過一項決議，發布了2023年度租稅和海關控制計劃的一般指引。年度租稅和海關控制計劃定義了西班牙稅務機關在選擇被視為預防和控制稅務和海關詐欺優先事項的納稅人、行業、交易和活動時的主要策略路線。這些都是2020-2023年策略計劃的架構。

稅務機關將加強對住在西班牙的公民以人為方式透過以非居民所得稅(NRIT)申報所得來降低稅款的管控，因為NRIT稅率低於個人所得稅(PIT)稅率。這允許非居民在西班牙僅需對在西班牙所得來源納稅，而不是對他們在全球範圍內的所得納稅。2023年度租稅和海關控制計劃的一般指引還強調需要控制西班牙不同地區的居住模擬，以及利用擁有高端住宅的不透明公司的房地產所有者的現有資訊。同樣，將針對非居民間接擁有房地產制定具體計劃，以便正確徵收財產稅。

稅務機關的另一個2023年優先事項將是加強與使用「虛擬支付」的經濟活動相關的行動，特別是通過不符合西班牙提供財務資訊義務要求的實體使用位於國外的電子支付方式。

資誠觀點

納稅人應預見可能的稅務查核/稅務審計，並分析他們是否屬於任何最高風險群體或情況。

西班牙稅務機關也將再次加強對待補償或申請的虧損扣抵的結轉、扣抵稅額或租稅配額的查核。稅務機關將確保《企業所得稅法》規定的扣除/稅額扣抵的申請與實際活動的發展相關。還將確保申請的稅額扣抵金額與實際發生的費用相對應，避免在租稅優惠的移轉中出現任何濫用。



Spain

The Spanish Tax Authority will intensify control over the Non- Resident Income Tax

The General Directorate of Tax has published the General Guidelines of the 2023 Annual Tax and Customs Control Plan, through a Resolution dated 6 February 2023. The Annual Tax and Customs Control Plan defines the main strategic lines of the Spanish Tax Authorities in the selection of taxpayers, industries, transactions and activities considered priorities for the prevention and control of tax and custom fraud. These are framed in Strategic Plan 2020-2023.

The Tax Authorities will promote control over citizens residing in Spain who declare their income through the Non-Resident Income Tax (NRIT) to artificially lower their tax bill, since the NRIT rate is lower than the Personal Income Tax (PIT) rate. This allows non- residents to be taxed in Spain only on income generated in Spain, rather than on their worldwide income. The General Guidelines of the 2023 Annual Tax and Customs Control Plan also emphasize the need to control simulations of residence in the different Spanish regions, as well as to utilise information available on real estate owners of opaque companies with high-standing residential properties. In the same way, specific plans will be executed in relation to the indirect ownership of real estate by non- residents, for purposes of their correct property taxation.

Another 2023 priority for the Tax Authorities will be the reinforcement of actions related to those economic activities that use 'virtual payments,' specifically with the use of electronic payment methods located abroad through entities that do not meet the requirements of the Spanish obligations to provide financial information.

PwC observation:

Taxpayers should anticipate possible tax verifications / tax audits and analyze if they are in any of the highest risk groups or situations.

The Spanish Tax Authorities will also once again intensify the verification of NOLs, tax credits, or tax quotas pending to compensation or application. They will ensure that the application of the deductions / tax credits provided for in the Corporate Income Tax Act are linked to the development of real activities. They also will ensure that the amount applied as tax credits corresponds to expenses actually incurred, avoiding any abuse in the transfer of tax benefits.



美國

財政部發布2024財年綠皮書，說明拜登對企業的租稅措施

白宮於3月9日發布了拜登總統的2024財年預算案。同日，美國財政部發布了針對2024財年預算案中租稅措施的說明（俗稱「綠皮書」，全稱“General Explanation of the Administration’s FY 2023 Revenue Proposals”）。「綠皮書」解釋了2024財年預算案中的稅收提案，並通過描述現行法律（adjusted baseline）、擬議的變更、政策角度的理由以及財政部的稅收預測，作為國會租稅立法的指引。

2024財年預算案提議將企業所得稅率從21%調升到28%，將GILTI(Global Intangible Low-Taxed Income)稅率從10.5%調升到21%，並將公司股票回購稅增加四倍，從1%調升到4%。拜登總統的預算案還包括未具體說明的對研發支出的「額外支持（additional support）」。UTPR和國內最低稅負制取代BEAT(Base Erosion and Anti-abuse Tax)的提議可能是2024財年預算案中最重要的美國國際租稅提議。UTPR提案試圖將針對母公司在國外的跨國集團的美國規則與OECD支柱二細節法規架構(Pillar 2 Model Rules)保持一致，包括將稅率設定為15%並使用修改後的財務會計概念(包括修改後的遞延稅)來確定某個稅法管轄區支付的稅額。

3月10日，在美國眾議院歲入委員會的聽證會上，財政部長葉倫表示，總統的預算案旨在「結束企業租稅的逐底競爭，並為總統預算中提議的基本投資籌集必要的資金。」

資誠觀點

共和黨對眾議院的控制將在短期內阻止拜登總統的增稅提案得以實行。參眾兩院的共和黨人反對政府支持OECD支柱一和支柱二的租稅提案，並擔心政府的租稅提案將使美國相對於中國和其他國家處於競爭劣勢。

公司應該對拜登總統提出的公司稅提案的潛在影響進行評估和模擬。公司還應與政策制定者進行接觸，了解具體提案可能對員工、創造就業機會和在美投資產生的影響。

United States of America (the)

Treasury releases 'FY24 Green Book' describing Biden's tax proposals for businesses

The White House released President Biden's Fiscal Year 2024 Budget ('FY24 Budget') on 9 March 9. On the same day, the US Treasury released the General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2024 Revenue Proposals, commonly referred to as the 'Green Book.' The Green Book explains the revenue proposals in the FY24 Budget, and serves as a guidepost to Congress for tax legislation by describing current law (adjusted baseline), proposed changes, the rationale from a policy perspective, and Treasury's revenue projections.

The FY24 Budget proposes to raise the corporate tax rate from 21% to 28%, raise the GILTI rate from 10.5% to 21%, and quadruple the tax on corporate stock buybacks from 1% to 4%. Also included in President Biden's budget is unspecified 'additional support' for R&E expenditures. The proposal to replace the BEAT with a UTPR and a domestic minimum top-up tax perhaps is the most significant US international tax proposal in the FY24 Budget. The UTPR proposal attempts to align the US rules for foreign-parented MNCs with the OECD's Pillar Two Model Rules, including setting the tax rate at 15% and using modified financial accounting concepts (including modified deferred taxes) to determine the amount of tax paid in a jurisdiction.

In 10 March testimony to the House Ways and Means Committee, Treasury Secretary Janet Yellen stated that the President's proposals are intended to "end a race to the bottom in corporate taxation – and raise crucial revenue for essential investments like those proposed in the President's Budget."

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

PwC observation:

Republican control of the House of Representatives will prevent action on President Biden's tax increase proposals in the near term. House and Senate Republicans have opposed the Administration's support for the OECD's Pillar One and Pillar Two tax proposals, and have expressed concern that the Administration's tax proposals will put the United States at a competitive disadvantage relative to China and other countries.

Companies should evaluate and model the potential effect of the corporate tax proposals set forth by President Biden. Companies also should engage with policy makers about how specific proposals may affect their employees, job creation, and investments in the United States.

要聞

Judicial
司法

印度

印度行政法庭指示印度稅務局(IRA)不得超越稅務居民證(TRC)的範圍申請租稅協定優惠

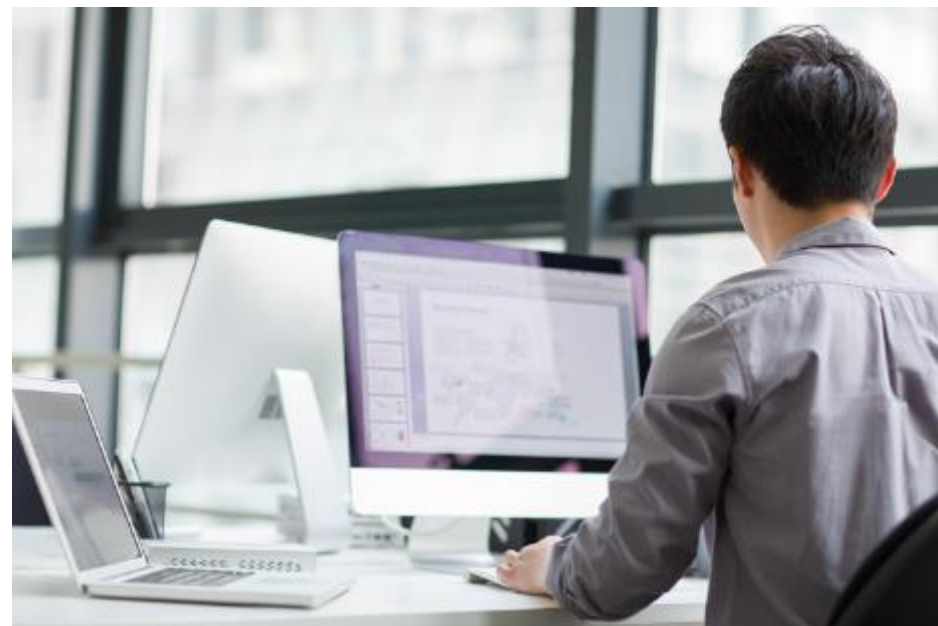
根據印度-新加坡租稅協定，在2017年4月1日之前，新加坡公司出售印度實體的股份所獲取的資本利得，可根據新加坡稅務局簽發的TRC，申請租稅協定下的豁免。

IRA通常不接受這個立場，並在每個案例中進行詳細的事實調查，以證明股份的實質受益人不是新加坡公司，並且該公司的控制和管理在新加坡境外，因此，這家新加坡公司只是一個管道公司或空殼公司。

在一項重要裁決中，印度行政法庭指示IRA將TRC視為申請租稅協定優惠的法定證據之一。法庭認為IRA的企圖完全違背了印度政府的一貫政策和對外國投資者的反復保證，從而重申了最高法院和行政通告(administrative circular)在這方面的既定原則。

資誠觀點

在印度，IRA已重新啟動對資本利得的租稅協定資格問題的稅務查核，特別是新加坡和模里西斯公司根據TRC在2017年4月1日之前出售股票的租稅協定資格問題。這個裁決重申了印度最高法院和行政通告所堅持的原則，即TRC是實質受益所有權的充分證據，因此應獲得租稅協定的優惠。



India

Indian Administrative Tribunal directs IRA to not go beyond the scope of the TRC to claim tax treaty benefit

Under the India-Singapore tax treaty, prior to 1 April 2017, capital gains earned by a Singaporean company on the sale of shares of an Indian entity were claimed as exempt under the tax treaty based on the tax residency certificate (TRC) issued by the Singapore Tax Authority.

The Indian Revenue Authority (IRA) generally does not accept this position and engages in detailed fact finding in each case to prove that the beneficial owner of shares is not the Singaporean company, and that the control and management of such company is outside Singapore, and therefore, the Singaporean company is a mere conduit or a shell company.

In a significant ruling, the Indian Administrative Tribunal, inter alia, directed the IRA to treat TRC as statutory evidence to claim tax treaty benefits. The Tribunal held that the IRA's attempt to pursue it is wholly contrary to the Indian Government's consistent policy and repeated assurances to foreign investors, thus reaffirming the settled principle of the Supreme Court and the administrative circular in this regard.

PwC observation:

In India, the IRA has re-initiated the tax audits on the issue of tax treaty eligibility claimed on capital gains earned, particularly by Singaporean and Mauritius companies on the sale of shares prior to 1 April 2017 based on the TRC. This ruling re-affirms the principle held by the Supreme Court of India and the administrative circular that the TRC is sufficient evidence of beneficial ownership, and consequently, liable for tax treaty benefit.



義大利

義大利當局處理關係企業間債務的方法：有關實質受益所有權和利息扣抵的最新判例法

義大利最高法院於2月公布了第6079/2023號判決，涉及到所謂的「背對背」貸款('back-to-back' loan)架構的義大利實體。該判決涉及兩個關係企業間的貸款：(i)盧森堡母公司(LuxCo)與其義大利子公司(ItaCo1)之間的貸款(貸款1)，以及(ii)ItaCo1與其受控實體(ItaCo2)之間的貸款(貸款2)。法院裁定貸款2利息支付的實質受益人可識別為LuxCo，因此即使貸款2不是跨境貸款，ItaCo2也必須強制繳納扣繳稅款。

該判決背後的原因是：(i)兩筆貸款的條件對稱，因此貸款被認為實質上是相同的，並且(ii)ItaCo1在貸款2中收到的利息所得不是「可以自由支配的」，理由是(從時間的角度看也是如此)ItaCo1對其利息所得沒有管理自主權，而在貸款1中向LuxCo支付了相應的利息費用。因此，ItaCo1僅充當利息支付的管道。法院還裁定，由於ItaCo2不是LuxCo的直接受控實體，因此不能在扣繳稅上主張享有利息和權利金指令(Interest and Royalties Directive)的優惠，因此需要適用國內稅率，或者在租稅協定生效的情況下適用常規稅率。

在相關事項上，在對第395/2022號裁決的回應中，義大利稅務機關(ITA)認為在完成收購業務後通過債務下推進行的公司間貸款違反了義大利一般反濫用規則(GAAR)。從ITA的角度來看，如果公司間的貸款沒有可靠的商業理由，且旨在將貸款在集團內傳遞，人為地將(不可扣除的)股利「轉換」為可扣除的利息費用，那麼公司間貸款不允許進行利息費用扣除。

資誠觀點

背對背的公司間貸款架構，即使是在義大利實體之間，也可能包含高風險，需要個案分析。作為公司間貸款架構的一個額外風險因素，ITA的回應表明，任何收購後的債務下推操作都可能使義大利子公司面臨將利息費用重新定性為股利的風險，從而不允許扣除。

Italy

Italian Authorities approach on intercompany debt: recent case law on beneficial ownership and deductibility of interest

The Italian Supreme Court published decision no. 6079/2023 in February on Italian entities displaying a so-called 'back-to-back' loan structure. The decision concerned intercompany loans in place (i) between a Luxembourg parent company LuxCo and its Italian subsidiary ItaCo1 (loan 1), and (ii) between ItaCo1 and its controlled entity ItaCo2 (loan 2). The Court ruled that the beneficial owner of loan 2 interest payments was identifiable in LuxCo, thus forcing the application of a withholding tax by ItaCo2 even if loan 2 was not cross-border.

The reasons behind the decision were that (i) conditions of the two loans were symmetric, thus the loans were considered substantially equivalent, and (ii) interest income received by ItaCo1 in loan 2 was not 'at its free disposal,' on the grounds that (also from a timing perspective) ItaCo1 had no management autonomy over its interest income, and a corresponding interest expense was incurred in loan 1 towards LuxCo. As a result, ItaCo 1 was acting as a mere conduit of interest payments. The Court also ruled that benefits from the Interest and Royalties Directive were not claimable on the WHT, as ItaCo2 was not a direct controlled entity of LuxCo, thus requiring application of the domestic rate or a conventional rate if a tax treaty is in force.

In a connected matter, in the response to ruling no. 395/2022, the Italian Tax Authorities (ITA) considered intercompany loans proceeding from debt push-downs after closing the operations of an acquisition to be abusive pursuant to the Italian general anti-abuse rule (GAAR). From the ITA's perspective, an interest expense deduction is disallowed for intercompany loans that are not linked by solid business reasons, and are aimed at spreading loans across a group to artificially create a 'conversion' of (non-deductible) dividends into deductible interest expense.

PwC observation:

Back-to-back intercompany loan structures, even if between Italian entities, could embed high risk and require a case-by-case analysis. As an added factor of risk in intercompany loan structures, the ITA response suggests that any operation of debt push-down after acquisitions is likely to expose Italian subsidiaries to recast interest payments as dividends, thus disallowing deductibility.

西班牙

西班牙最高法院部分暫停DAC6

西班牙最高法院積極解決了西班牙稅務顧問協會 (Spanish Association of Tax Advisors, AEDAF) 要求採取預防措施的申請。該措施影響有關提供跨境機制資訊的租稅義務的法規，即DAC6。

由於包括法國和比利時在內的多個國家對這類類法規所要求的資訊提供的措施的合理性提出質疑，因此西班牙最高法院的所有法律程序都被暫停，直到影響這個主題有關的各種初步裁決在盧森堡得到解決。與此同時，西班牙法院啟動了一項程序，讓當事方就比利時最高法院最近提出的初步裁決問題是否會影響西班牙程序發表意見。

AEDAF 利用這個公開程序報告了歐盟法院 (CJEU) 2022年12月8日裁決的相關性。該裁決指出，當通知任何其他中介機構的義務影響到律師的職業保密義務時，「歐盟基本權利憲章」和「歐洲人權公約」規定的尊重律師與委託人之間通信保密性的權利就受到了侵犯。因此，AEDAF 請求西班牙最高法院暫停與受CJEU聲明影響的指令有關的監管發展的規則。

3月2日，AEDAF收到日期為2023年2月27日的命令，根據該命令，法院同意採納就此事請求的禁令。這意味著暫停適用相關條款，該條款規定：「被豁免的中介必須在資訊義務產生後的五天內透過西班牙一般稅法第二十四條附加條款中提到的溝通方式，將上述情況通知參與該機制的其他中介機構和感興趣的納稅人。」

資誠觀點

該決議將通知國家法院(National Court)，以便讓國家法院也可以著手暫停制定履行這類資訊義務的表格的部長命令。AEDAF也對這些表格(234、235和236)提出了上訴。

Spain

Spanish Supreme Court partially suspends DAC6

The Spanish Supreme Court positively resolved an application for precautionary measures requested by the Spanish Association of Tax Advisors (AEDAF). This measure affects regulations regarding the tax obligation to provide information on cross-border mechanisms, known as DAC 6.

Since several countries, including France and Belgium, had questioned the proportionality of the informative measures that this kind of regulation requires, all legal proceedings before the Spanish Supreme Court were suspended until the various preliminary rulings affecting the topic had been resolved in Luxembourg. Meanwhile, the Spanish Court opened a procedure for parties to opine on whether a recent preliminary ruling question raised by the Belgian Court of Cassation could impact the Spanish procedure.

AEDAF used this open procedure to report on the relevance of the Court of Justice of the European Union (CJEU) ruling of 8 December 2022. This ruling stated that when the obligation to notify any other intermediary affects a lawyer subject to the duty of professional secrecy, the right to respect the confidentiality of communications between lawyer and client provided for in the European Union Charter of Fundamental Rights, as well as in the European Convention on Human Rights, is violated. The AEDAF therefore requested the Spanish Supreme Court to suspend the precepts of regulatory development related to that part of the Directive affected by the CJEU statement.

On 2 March, AEDAF received the Order, dated 27 February 2023, by which the Court agreed to adopt the injunction requested in relation to this matter. This implies suspension of the application of the relevant article which says: "the exempted intermediary must notify said circumstance within a period of five days from the day following the birth of the information obligation to the other intermediaries involved in the mechanism and the interested taxpayer through the communication referred to in the twenty-fourth additional provision of the Spanish General Tax Law."

PwC observation:

This resolution will be notified to the National Court, so that it also may proceed with suspending the Ministerial Order that develops the forms through which this information obligation is fulfilled. These forms – 234, 235 and 236 – were also appealed by the AEDAF.

要聞

OECD/EU
經合組織/歐盟

歐盟

歐盟理事會將烏拉圭、巴貝多和牙買加從灰名單中移出；將哥斯大黎加和英屬維京群島移入黑名單

正如2月份的租稅政策快訊中報導的，歐盟ECOFIN理事會發布了最新的稅務不合作管轄區的名單。這個所謂的「黑名單」現在包括哥斯大黎加和英屬維京群島(BVI)。拉丁美洲和加勒比地區的其他黑名單國家包括巴拿馬、巴哈馬、英屬土克凱可群島、美屬維京群島以及千里達及托巴哥。

同時，歐盟理事會確定巴貝多、牙買加和烏拉圭已成功履行其承諾，並將這些國家從所謂的「灰名單」(即具承諾的「合作」管轄區的名單)中移出。

資誠觀點

歐盟「黑名單」旨在通過合作促進立法和實踐的變革。歐盟成員國被鼓勵針對被視為不合作的稅務管轄區採取有效的防禦性租稅和非租稅措施(例如增加扣繳稅額，以及拒絕對從這些稅務管轄區收到的股利提供租稅減免)。灰名單包括尚未被視為符合租稅標準，但已承諾在其立法中實施改革的稅務管轄區。



European Union

EU Council removes Uruguay, Barbados, and Jamaica from 'grey list' ; adds Costa Rica and BVI to 'black list'

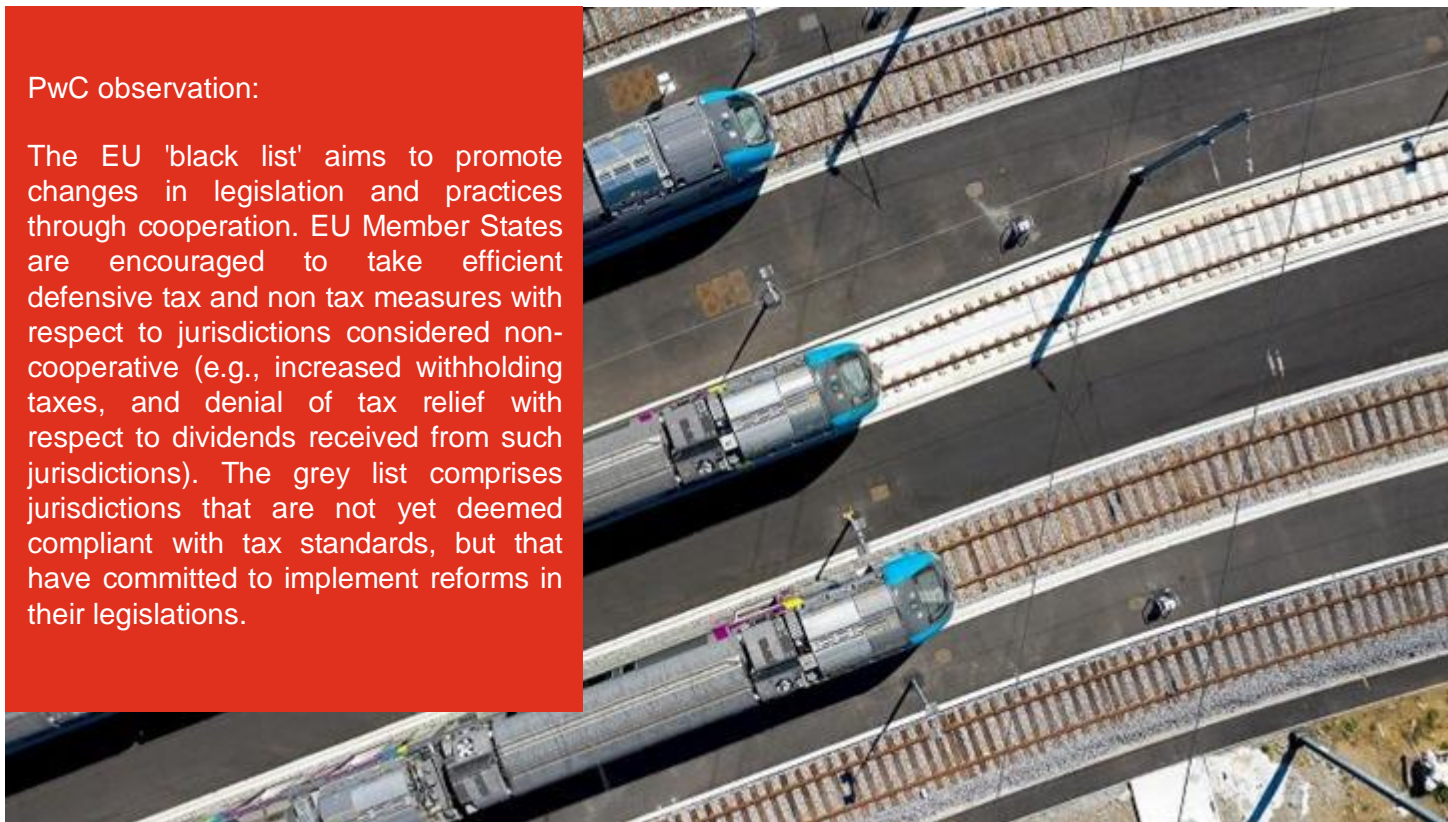
As reported in our February [Tax Policy Alert](#), the EU's ECOFIN Council published the updated list of 'non-cooperative' jurisdictions for tax purposes. This so-called 'black list' now includes Costa Rica and British Virgin Islands (BVI). Other black list jurisdictions in the Latin America and the Caribbean regions include Panama, the Bahamas, Turks and Caicos Islands, US Virgin Islands, and Trinidad and Tobago.

Simultaneously, the EU Council determined that Barbados, Jamaica, and Uruguay had successfully fulfilled their commitments and removed those countries from the so called 'grey list' (i.e., the list of 'cooperative' jurisdictions with commitments).

Read the full Tax Insight [here](#).

PwC observation:

The EU 'black list' aims to promote changes in legislation and practices through cooperation. EU Member States are encouraged to take efficient defensive tax and non tax measures with respect to jurisdictions considered non-cooperative (e.g., increased withholding taxes, and denial of tax relief with respect to dividends received from such jurisdictions). The grey list comprises jurisdictions that are not yet deemed compliant with tax standards, but that have committed to implement reforms in their legislations.



波蘭

俄羅斯被列入歐盟避稅天堂名單對波蘭的影響

俄羅斯被列入歐盟理事會在2023年2月14日通過的歐盟稅務不合作管轄區名單(所謂的「黑名單」)。俄羅斯的列入觸發了強制揭露義務並對基於CFC、移轉利潤(diverted profits)和控股公司稅制(holding company taxation regime)的所得稅產生了負面影響。

DAC6強制揭露規則——自俄羅斯被列入歐盟名單之日起，與俄羅斯實體的交易將根據DAC6指令進行申報。

受控外國公司——目前，如果外國實體在俄羅斯註冊、管理委員會設在俄羅斯或位於俄羅斯，那麼這些外國實體自動成為波蘭納稅人的受控外國公司，無論波蘭納稅人獨立、與關係人或與所謂的其他納稅人一起持有外國實體股份(沒有最低持股門檻)。不需測試其他條件。在這種情況下，波蘭納稅人可能需要對受控外國公司的全部所得納稅，而不考慮納稅人控制該實體的時間長短以及對利潤的參與權如何。上述變更的直接後果是：(i)有義務對波蘭納稅人的受控外國公司的所得繳納19%的稅(可以進行適當的扣除)，(ii)保留外國公司的登記冊簿、記錄外國實體發生的事件，以及(iii)提交外國實體所得的納稅申報表。

利潤轉移——如果波蘭納稅人向在俄羅斯註冊、管理委員會設在俄羅斯等的相關實體支付款項，該實體不是其受控外國公司(即實際上向位於架構上方或「旁邊」的實體)，這些付款將包含在利潤轉移中，但同時他們不在波蘭徵稅(包括扣繳稅)，那麼波蘭納稅人將按19%的稅率繳納利潤轉移的稅款。然而，在這種情況下，最低關係的門檻是根據移轉訂價法規中規定的條款(最低份額-直接或間接-25%)進行審查。

波蘭控股公司——如果外國子公司在俄羅斯註冊、管理委員會設在俄羅斯或位於俄羅斯，波蘭控股公司今後將不能對該公司的股利所得或處置股份利得申請適用優惠制度下的豁免。另一方面，如果在波蘭公司的上述架構中確定有任何實體的所在地或管理委員會或註冊地位於俄羅斯，將根本無法成為租稅持有制度的受益人。只要俄羅斯被列入避稅天堂黑名單，這些限制就會一直適用，甚至在最終從名單中移出後的兩年內似乎也會適用。

資誠觀點

上述後果說明，將俄羅斯列入所謂的避稅天堂名單對納稅人的情況產生了重大影響。僅僅在俄羅斯註冊特定實體的事實就增加了波蘭納稅人承擔額外稅務和申報義務的風險，並且在某些情況下也使得波蘭納稅人不可能從優惠制度中受益。

Poland

Polish implications of Russia's inclusion on the EU's list of tax havens

The Russian Federation was included on the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes (the so-called 'black list') adopted by the Council of the European Union on 14 February 2023. Russia's inclusion triggers mandatory disclosure obligations and has negative effects on income tax on the basis of CFC, diverted profits, and the holding company taxation regime.

DAC6 Mandatory Disclosure Rules - Transactions with entities from Russia starting from the moment Russia was included on the EU list will be subject to reporting under the DAC6 Directive.

Controlled Foreign Companies - Currently, a foreign entity having its seat or management board or registered or located in the Russian Federation automatically becomes a controlled foreign company for a Polish taxpayer who, independently or with related entities, or with the so-called 'other taxpayers,' holds shares in this foreign entity (without the minimum holding threshold). No additional conditions need to be tested. In such case, the Polish taxpayer may be required to pay tax on the entire income of the foreign controlled company, regardless of the period in which the entity was controlled by the taxpayer and participation rights to the entity's profit. The direct consequences of the above change are: (i) an obligation to pay 19% tax on the income of a foreign company controlled by a Polish taxpayer (with the possibility of making appropriate deductions),(ii) to keep a register of foreign entities, records of events occurring in a foreign entity, and (iii) to submit a tax return on the amount of income of a foreign entity.

Diverted profits - where a Polish taxpayer makes a payment to a related entity that has its seat, management board, etc. in the Russian Federation, which is not its foreign controlled company (i.e. in practice to an entity located above or 'next to' the Polish taxpayer in the structure) and these payments will be included in the catalog of diverted profits, but at the same time they will not be taxed with income tax in Poland (including withholding tax), the Polish taxpayer will pay the tax on diverted profits at a 19% tax rate. In this case however, the minimum level of relation is examined on the terms set out in the transfer pricing regulations (minimum share - direct or indirect - 25%).

Polish holding company - If a foreign subsidiary has its seat or management board or is registered or located in the Russian Federation, the Polish holding company will not be able to apply the exemption provided under this preferential regime in the future to income from dividends or the sale of shares in such a company. On the other hand, if any entity with its seat or management board or place of registration or location in the Russian Federation is identified in the above structure of a Polish company, it will not be able to become a beneficiary of the tax holding regime at all. These restrictions will apply as long as Russia is blacklisted as a tax haven, and it seems that even for another two years after eventual removal from the list.

PwC observation:

The above consequences indicate that the inclusion of the Russian Federation in the list of so-called tax havens has a significant impact on taxpayer situations. The mere fact of registering a given related entity in the Russian Federation increases the risk of additional tax and reporting obligations on the part of the Polish taxpayer, and also makes it impossible in certain situations to benefit from preferential regimes.

要聞

Treaties
租稅協定

義大利

義大利稅務機關發布有關軟體支付的協定指引

義大利稅務機關(ITA)在2023年2月公布了第5/2023號法律原則(ITA Principle)，為使用、複製和分發軟體的許可而支付的款項，只有在符合相關租稅協定的規定，以及根據義大利版權法(ICP)未經版權所有者同意構成對資產版權的侵犯時，才需要繳納扣繳稅款。根據ICP，軟體被視為「藝術品」。根據義大利稅法，因使用或有權使用藝術品而收到的款項可能需要繳納30%的扣繳稅款(在某些特定情況下，稅率降至22.5%)。

另一方面，在大多數義大利協定中，「權利金」的定義遵循OECD租稅協定範本(MTC)第12條的規定，根據這條規定，將付款定性為權利金取決於所獲得權利的性質。特別是，該原則建立在MTC第13.1段和ITA 2008年的一項決議的基礎上，該決議認為，在沒有許可會導致侵犯版權的情況下，為使用、複製和分發軟體的許可而支付的款項是一種權利金，因此出於分配徵稅權的目的，受相關協定規定的約束。此外，雖然MTC第14.4段規定，為僅僅分發軟體的權利而支付的款項通常不應視為權利金，但義大利表示保留在每一個案中審查付款的權利，同時考慮到所有情況和授予的權利。

最後，ITA在公布的原則中選擇的措辭，以及對第14.4段的觀察意見所引發的複雜問題，很可能要根據情況逐案處理，從而了解付款是否符合權利金的資格以及是否適用扣繳稅。

資誠觀點

將使用軟體或使用軟體的權利而支付的款項歸類為權利金的特徵，似乎取決於多種因素。對這種(個案)特徵的分析需要考慮到包括稅法和版權法在內的複雜的法律架構。建議審查付款的性質，包括所有的事實和情況，以確定其是否有資格作為權利金，以及是否需要課徵扣繳稅款。對於希望事先獲得租稅確定性的人來說，請求稅務核釋似乎仍然是唯一可行的解決方案。

Italy

Italian Tax Authorities issue treaty guidance for software payments

The Italian Tax Authorities (ITA) published principle of law no. 5/2023 (ITA Principle) in February 2023, arguing that payments made for the license to use, reproduce, and distribute a software could be subject to withholding tax only if in line with the provision of the relevant tax treaty, and if the use without consent of the copyright holder constitutes an infringement of copyright on the asset - as grounded by the Italian Copyright Law (ICP). According to the ICP, software is considered to be a 'work of art.' Under Italian tax law, payments received for the use or right to use works of art may be subject to a 30% withholding tax (reduced to 22.5% upon certain conditions).

On the other hand, in most Italian treaties, the definition of 'royalty' follows Article 12 of the OECD Model Tax Convention (MTC), according to which the characterization of a payment as royalty depends on the nature of the rights acquired. In particular, the Principle is built on para 13.1 of MTC and on an ITA resolution from 2008, which argues that payments made for the license to use, reproduce, and distribute a software, in cases where the absence of a license would result in a breach of copyright, represent a royalty and are thus regulated, for the purpose of allocating taxing rights, by the provisions of the relevant treaty. In addition, while MTC para 14.4 posits that payments for the right to merely distribute software generally should not be considered royalties, Italy voiced an observation by which it reserves the right to examine the payments in each case, taking into account all circumstances and rights granted in relation to the distribution.

Concluding, the wording chosen by ITA in the published Principle, as well as the observation exercised on para 14.4 embed complexities that most likely are to be addressed on a case-by-case basis in order to understand if a payment can qualify as a royalty and if a withholding tax is applicable.

PwC observation:

The characterization of payments for the use or right to use a software as royalties seems dependent on a variety of factors. The analysis of this (case-by-case) characterization needs to consider a complex legal framework that includes tax and copyright law. A review of the nature of payments, including all the underlying facts and circumstances, is advised in order to address their qualification as royalties and levy of withholding taxes. For those who seek full tax certainty in advance, a tax ruling request still seems to be the only available solution.

墨西哥

多邊公約(MLI)於2024年1月1日對墨西哥生效

墨西哥於2023年3月15日向OECD交存了MLI的批准書。墨西哥參議院於2022年10月12日批准了MLI，並於2022年11月22日完成了立法批准程序，並在官方公報上公布。MLI將於2023年7月1日生效，並將於2024年1月1日對所有墨西哥稅務目的生效。



資誠觀點

如果納稅人目前依賴或預期依賴墨西哥所得稅協定網絡下的優惠，那麼應考慮MLI的潛在影響。

Mexico

MLI enters into effect on 1 January 2024 for Mexico

Mexico deposited the instrument of ratification for the Multilateral Instrument (MLI) with the OECD on 15 March 2023. The Mexican Senate had approved the MLI on 12 October 2022, and completed its legislative ratification process on 22 November 2022, with its publication in the Official Gazette. See our previous PwC Insight. The MLI will enter in to force on 1 July 2023, and will be effective for all Mexican tax purposes on 1 January 2024.

Read the full Tax Insight [here](#).



PwC observation:

Taxpayers should consider the potential impact of the MLI if they are currently rely on, or anticipate relying on, benefits under Mexico's income tax treaty network.

Glossary

Acronym	Definition
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
ATO	Australian Tax Office
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	controlled foreign corporation
CIT	corporate income tax
CTA	Cyprus Tax Authority
DAC6	EU Council Directive 2018/822/EU on cross-border tax arrangements
DST	digital services tax
DTT	double tax treaty
ETR	effective tax rate

Acronym	Definition
EU	European Union
MNE	multinational enterprise
NID	notional interest deduction
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PE	permanent establishment
R&D	research & development
SBT	Same business test
SiBE	Similar business test
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

© 2023 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 (外國企業新增物流功能之稅務議題)：<https://youtu.be/UUw0FRy8Khg>
- 台灣稅務與投資法規Update-4月號(出售房地之財產交易所得如何正確申報)：<https://youtu.be/7x5Du3vOfck>
- 2023 資誠前瞻研訓院線上講堂 (1月)：

ESG企業永續經營近期發展https://youtu.be/9_wQvtmVnM0

再生能源產業趨勢介紹<https://youtu.be/pcxnC62h1Pg>

上市上櫃公司風險管理實務守則<https://youtu.be/oF0-HLBRC6w>

香港經濟實質法對上路對企業之影響https://youtu.be/C4-3K_m_Fqo

台灣稅務法令更新及因應<https://youtu.be/XDjK1moe9FE>

兩岸稅務法令更新及因應<https://youtu.be/0zWmgiw21ds>

國際稅務法令更新暨集團移轉訂價之因應<https://youtu.be/9Wc63147Q7s>

美國稅務法令更新及因應：「降通膨法」綠能優惠措施X墨西哥投資概況<https://youtu.be/vOmz63xc850>

東南亞稅務法令更新及因應：越南X泰國X印尼X馬來西亞https://youtu.be/nCWJLLGSp_o

會計審計法令更新<https://youtu.be/EZzl6UWFkEY>

智財法令更新：智慧財產案件審理法修正草案重點解析https://youtu.be/M6S_rOUpCBs

勞動法令更新及因應：人員聘僱變動實務<https://youtu.be/pl2SShSJ2eQ>

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際租稅要聞內容之權利。

© 2023 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.