

國際租稅要聞

International Tax Newsletter

第253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針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引
曾博昇 執業會計師 / 李佩錚 經理

加拿大更新超額利息與融資費用認列限制 (EIFEL)立法草案
廖烈龍 執業會計師 / 樂謹延 經理

歐盟委員會發布的數位時代增值稅提案
廖烈龍 執業會計師 / 廖御喆 協理

立法

澳大利亞
澳大利亞發布拒絕無形資產相關付款扣抵的草案

加拿大
加拿大政府發布2023年聯邦預算案

丹麥
法案草案提議更新適用防禦措施的不合作國家名單

澳大利亞
公開國別報告的立法草案

香港
香港就股權處分收益的本地所得提供免稅處理的前期確定性展開諮詢

印度
2023年印度年度預算引入稅法的額外修正

日本
日本的2023年稅制改革提案包括支柱二立法大綱

西班牙
修改豁免在延期和分期繳納請求中提供擔保義務的規定

英國
英國發布支柱二立法草案

立陶宛
支柱二的最新情形和其他進展

行政

愛爾蘭
愛爾蘭財政部發布支柱二反饋聲明和立法草案

西班牙
第249/2023號皇家法令引入多項租稅修正

司法

法國
法國法院不允許根據稅租協定將虧損公司的稅額扣抵遞延後期

西班牙
西班牙憲法法院同意審查對銀行和能源部門徵收的新稅

西班牙
西班牙最高法院加強董事離職的附帶稅務責任

專論

Dedicated Columns

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

摘要

經濟合作暨發展組織(OECD)在2月2日針對支柱二全球反稅基侵蝕(GloBE規則)發布行政指引(以下簡稱「指引」)。本指引已取得OECD/G20 BEPS包容性架構(Inclusive Framework on BEPS, IF)的核准，因此不受制於公眾諮詢。本指引主要關注之前GloBE規則中未提及的一些領域。

本指引提及到由IF成員所指出的廣泛議題，因為多數都需要立即地釐清與簡化。本指引將會包含在今年晚點發布的GloBE逐條注釋(Commentary)及釋例(Examples)的更新版本，以取代2022年3月的原版本(詳見資誠國際租稅要聞第241期)。雖然OECD表示本指引為GloBE規則的「最終工作」，代表IF成員致力於產出GloBE實施框架的一部分，但也指出IF會持續不斷地發布進一步的指引(係較少的內容)，以確保繼續按協調方式執行與應用GloBE規則。OECD在2022年12月發布跟安全港和罰則減免規定相關的指引，可做為參考(詳見資誠國際租稅要聞第250期)。

重要的是，本指引確認美國最低稅負制(全球無形資產低稅所得，Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI)在GloBE規則下做為CFC稅收制度的狀態。同時也針對GILTI及其他「混合式CFC稅收制度」訂立分配機制公式。並針對合格國內最低稅負制(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT)及部分稅收抵免與租稅誘因的處理提供指引，上述都是商業界的重要議題。

內文

本快訊針對指引中的主要議題提供概要與初步觀察，內容如下：

I. 會計發展(FASB、IASB)

II. 合格國內最低稅負制(QDMTT)(第10.1條)

III. 混合式CFC稅收制度之下所產生的稅收分配(如：GILTI)

IV. 範圍之指引

V. 收入與稅務

VI. 保險公司

VII. 過渡期之議題

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

I. 會計發展(FASB、IASB)

OECD指引的發布跟近期會計端的發展同時發生。財務會計準則委員會(FASB)的人員在2023年2月1日分享認定GloBE補充稅是根據美國公認會計原則規定(US GAAP)的替代性最低稅負制。做為替代性最低稅負制，不會為支柱二未來預計的影響認列遞延所得稅。反之，補充稅會在發生的期間認列。

資誠觀察：

因為各個管轄區都開始制定相關立法，這項結論有助於那些需認列支柱二稅款的報告個體。在FASB人員發表觀點之前，國際準則制定者也針對支柱二的會計處理採取行動。國際會計準則理事會(IASB)在2023年1月9日發布一份草案，提議修正IAS 12。修正草案會對實施支柱二所產生的遞延所得稅的會計處理提出一個暫時但強制的例外，以及廣泛揭露的規定。企業應持續觀察IASB準則制定流程的完成狀況。

II. QDMTT(第10.1條)

2021年12月的GloBE規則中並沒有詳細地介紹QDMTT。本指引為決定要採用QDMTT的國家訂立QDMTT的特性，只要實施與管理的方式跟GloBE規則及逐條注釋中所得到的結果一致，最低稅負制就有資格做為QDMTT。

A. 概述

根據GloBE規則第10.1條的定義QDMTT是規定在管轄區國內法中的稅項，並且：

- 以相當於GloBE規則的方式，判定管轄區內營利事業個體的超額利潤(國內超額利潤)；
- 將本會計年度管轄區與成員實體的國內超額利潤，提升國內納稅義務至最低稅率；
- 以與GloBE規則及逐條注釋所得到一致結果的方式實施與管理，前提是該管轄區不提供任何跟此類規則相關的利益。

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

本指引提供兩個額外的「指導原則」，判定最低稅負制是否在功能上等同於GloBE規則，並因此有資格做為QDMTT。最低稅負制必須：(1)與GloBE規則的設計一致；以及(2)與GloBE規則的結果一致。

一般而言，QDMTT計算會需要與GloBE規則相同的資料。然而，本指引讓設計能有所差異，並表示：「預期在各個管轄區會有某些程度的QDMTT客製化」以及「若這些差異能有系統地產生更多增額納稅義務的話，最低稅負制跟GloBE規則之間的結果差異，不會使該稅項無法被當作QDMTT」。本指引指出QDMTT不需要規定基於實質所得排除(Substance-based carve-out)或微利排除條款(De minimis income)；若有上述例外規定的話，其不能比GloBE規則中的例外規定更具擴張性。

本指引指出IF會考慮針對QDMTT中的資料蒐集與申報要求提供進一步的指引，IF也會致力於「QDMTT安全港」措施以及評估各國QDMTT的多邊審查程序。

B. CFC稅項

要成為合格的國內最低補充稅款，該制度必需排除已經由國內成員實體(Domestic constituent entities, CEs)針對國外CEs在其CFC制度之下的收入所支付或應計的稅項。在QDMTT制度下的管轄區可進一步地排除所有其對國外CFC或混合個體所徵收的稅項。QDMTT通常也必需排除CFC制度下由CE所有者支付且可分配給國內CE的跨境稅，以及由主體所支付且可分配給位於QDMTT管轄區內的常設機構的稅項。

資誠觀察：

實務上，這代表會先使用QDMTT(係在CFC分配與所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule, IIR)或稅收不足支付原則(Undertaxed Payments Rule, UTPR)應用之前)。針對採用QDMTT的國家，在決定當地QDMTT義務時，所有在GILTI之下的稅務分配將不會被納入考量。本指引指出這個作法會移除「某些情況下，採用QDMTT的管轄區進行申報時，為了分配CFC稅項所需的複雜計算」的必要。務必要釐清QDMTT是否可用於美國境外可扣抵稅額(foreign tax credit, FTC)目的。此外，對於「超額GILTI抵免」的美國納稅義務人，這個排序規則預期會造成重複課稅，因為沒有任何額外的QDMTT預期在美國可以抵免GILTI的納稅義務(通常源自於費用分攤)。

雖然可能會傾向於將GloBE規則視為僅會對大型跨國(Multinational Enterprise, MNE)集團造成影響(如營收超過7.5億歐元門檻的跨國集團)，但QDMTT可以適用於小型的MNE集團與完全的國內集團。QDMTT指引明確地指出：「QDMTT的應用可延伸到最終母公司(Ultimate Parent Entity, UPE)設在管轄區內，但不在GloBE規則範圍內的集團，因為其營收低於7.5億歐元的門檻。此外，QDMTT也可應用在完全的國內集團(即沒有任何海外子公司或分公司的集團)」。

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

III. 混合式CFC稅收制度之下所產生的稅收分配(如GILTI)

GloBE規則第4.3.2(c)條要求將受CFC制度規範的CE所有者，分配一些CFC稅項給產生該CFC稅負的CFC。然而，並沒有規定特定的方法，而本指引表示CFC稅項應當依照CE所佔的收入比例進行分配。

本指引釐清當CFC稅項是在「混合式CFC稅收制度」所產生時，應該如何進行分配。此係指一個成員實體所有者將多個CFC的所有者權益(或是多個成員實體所有者進行單一申報)，混合損益和/或可扣抵稅額計算CFC稅項。本指引特別地確認現行的GILTI符合GloBE規則中的CFC稅收制度，亦指出GILTI是一個混合式CFC稅收制度的例子，並概述公認的「簡易分配在有限期間內可應用於混合式CFC稅收制度(包括GILTI)」。

本指引訂立分配機制公式(第68頁)，用於計算一間公司所支付的混合式CFC稅項，歸屬於GloBE計算各個管轄區的數額。此公式考量(1)用於計算混合式CFC稅收制度的所得比率，以及(2)管轄區GloBE有效稅率與混合式CFC稅收制度下低稅門檻的差異，對混合式CFC稅項進行分配。

重要的是，本指引僅適用於「會計年度始於2025年12月31日當日或之前，但不包括會計年度終於2027年6月30日之後者」。

資誠觀察：

雖然在適用GloBE規則(IIR和UTPR)時，為了計算管轄區的ETR，會將本原則下所分配的CFC稅項納入考量；但為了適用QDMTT而計算管轄區的ETR時，不會將這些稅項納入考量(詳見以上QDMTT段落的額外討論)，儘管本指引闡明QDMTT「必須跟GloBE規則的設計一致」。對於美國的MNE，重點在於由美國財政部釐清QDMTT是否為境外可扣抵稅額。

IV. 範圍之指引(第1.1條)

本指引釐清多個GloBE規則範圍相關的事項。

A. 重訂貨幣門檻

本指引規定GloBE規則中的歐元計價的門檻，若在當地法律是以別的貨幣立法時，需每年重新訂立。使用的匯率是相關歷年前一年12月的平均值(係每個參考的會計年度開始時)。一般來說，會使用歐洲中央銀行的匯率。

資誠觀察：

除了每年度在實施的管轄區的國內法針對相關門檻重新訂立之目的，本指引並不涉及外幣的金額轉換。為了執行ETR計算的外幣轉換會在後續的指引處理。

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

B. 推定的合併測試

推定的合併測試(在合併財務報表定義中的段落(d)及控制權益定義中的段落(b))用於相關集團或個體沒有按照授權的財務會計準則準備合併財務報表時。本指引釐清關於該測試的應用，並包括多個涉及不需要且沒有準備財務報表的私營企業與投資實體的釋例。針對這些情況，本指引表示當所在的管轄區合格的授權財務會計準則(如IFRS或當地GAAP)不只一個時，該MNE可選擇使用當中的任何一個準則。因此，本指引也表示基於不重大或待出售而排除在合併財務報表之外的個體仍是集團的成員。

C. 合併遞延稅額

CE的財務帳目用於準備UPE合併財務會計報表，且用於決定該CE的遞延所得稅調整總額。然而，若CE的獨立財務帳目不包含其遞延所得稅費用，本指引指出無論係因為該MNE集團的內部會計實務或根據可接受財務會計準則，準備其財務帳目所致，都會改成使用MNE集團合併財務會計報表中針對該CE所認列的遞延所得稅費用。

D. 釐清「排除實體」的定義

符合「排除實體」定義的個體都排除適用GloBE規則。當一個個體有至少95%的股份是直接或間接地由一個或多個排除實體所持有時，若符合以下定義，它們也會被視為排除實體：(1)完全或幾乎專門為為了一個或多個排除實體的利益而持有資產或投資基金；或者是(2)為了一個或多個排除實體所執行的活動執行的輔助活動(「活動測試」)。

GloBE規則與逐條注釋並沒有涉及這兩種條件都符合的情況。本指引進一步地釐清，並表示當該個體所執行的所有活動都落在「排除實體」定義的範圍內時，其也應當被視為排除實體。為了活動測試之目的，本指引也明確地表示資金借貸與直接收購資產都落在「持有資產或投資基金」定義的範圍內，因此並不被視為「輔助性」。

資誠觀察：

本指引對範圍的涵蓋事項係對廣泛議題組合的相關釐清內容。有些釐清內容可廣泛地被視為符合指引中跟「為了利害關係者，最需要立即釐清與簡化的議題」相關的標準。但其他的可能會落在「快速與簡單」的類別中，很可能會是由少數的利害關係者所提出的。在「指引越多越好」的前提之下，所有指引不是在一種情況下有用，就是在另一種情況下有用。希望更多的範圍議題也能適當地獲得釐清。

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

V. 收入與稅務

指引中最具技術性細節的部分是第2條——收入與稅務。以下段落將針對該條所涉及各個領域提供高階摘要(有關混合CFC稅收制度的稅收分配已包含在以上段落)。

A. 集團內交易按成本列帳及常規訂價(第6.3.1條)

當集團內交易是按成本列帳時，GloBE規則通常會要求MNE集團在進行集團內跨境交易時使用常規交易原則(arm's length principle, ALP)。本規則的基本原理是要保護管轄區混合的完整性。本指引確認在QDMTT制度之下也是使用同樣的處理方式，且IF會採取進一步的工作，以不增加合規負擔的方式解決重複課稅的問題。

資誠觀察：

GloBE規則的前提是假設集團內交易是按照公允市場價值列帳。儘管如此，在某些會計準則下，按成本列帳可能會在同個集團中的企業之間發生，無論法律上的移轉是否符合公允市場價值。因此，企業應考慮以適用的會計準則進行集團內移轉的處理，並針對QDMTT與GloBE規則之目的進行評估。

B. 排除的權益損益及投資之避險(第3.2.1條)

本指引會提供收錄在GloBE規則的逐條注釋中的原則，內容是關於特定避險交易損益的處理。當中包括數個例子，針對如何分配避險工具的排除權益損益。

C. 排除的股利(第3.2.1條)

針對MNE集團可能仰賴金融工具的會計處理及排除的股利之廣泛定義，以增加其ETR，利害關係人所提出的疑慮本指引都有所處理。本指引針對逐條注釋提供特定的修正，以確保對工具的股權部份有一致的會計處理。

D. 債務減免的處理(第3.2.1條例)

本指引限制調整特定債務減免的範圍。當中承認在有些情況下，債務減免可能會大幅地增加補充稅的義務，並提供緩解的機制。同時也提出可能存在著使用關係人融資架構的特定稅務計畫機會，也因此將緩解範圍限制於有限的情況。

E. 應計退休金支出(第3.2.1條例)

本指引提供應計退休金費用的定義，以及收入與支出應該如何依照GloBE規則進行調整。

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

F. 超額負數稅額後抵指引(第4.1.5、5.2.1條)

當永久的差異造成該管轄區的國內稅上損失大於其GloBE損失時，GloBE規則規定對管轄區的虧損年度徵收補充稅。本指引會針對超額負數稅額支出後抵(係按本條款產生補充稅)，提供MNE集團選擇稽徵程序的能力。當後，超額負數稅額支出會後抵，並減少後續各個有GloBE所得會計年度的涵蓋稅額，以及該管轄區調整後正數的涵蓋稅額，直到用盡。

同樣地，當一個管轄區在有GloBE所得的會計年度中，經調整涵蓋稅額是負數的而且超過最低稅率時，GloBE規則可課徵補充稅。依照本指引所規定，在這種情況下，MNE集團必需使用超額負數稅額支出的稽徵程序，並以跟上述一樣的方式，進行超額負稅支出的後抵。

G. 虧損的CFC母公司(第4.4.1(e)條例)

針對擁有海外來源所得，且需要在對海外來源所得使用FTC之前，利用這些所得抵銷國內虧損的稅務機制，本指引提出關於CFC母公司管轄區虧損的特殊規定。在這種情況及特定的制度下，未使用的FTC可以後抵，並用於次年度的國內來源所得(美國法令第904章關於所有國內虧損(Overall domestic losses, ODL)，即此機制的顯著例子)。本指引指出GloBE規則不應當不利於，包括CFC或其他以國外所得抵銷國內虧損以及沒有此規定的管轄區。因此，本指引中所訂立的規定，允許在這種情況下創造一個替代虧損後抵的遞延所得稅資產。

本指引進一步地規定某些CFC稅收機制不允許FTC後抵，取而代之的是允許使用一個能夠增加後續年度FTC限制的虧損轉回機制。在這種情況下，本指引指出針對上述情況可以執行同等的調整，前提是該調整沒有比以最低稅率所建立的虧損後抵更寬鬆。

H. 權益損益的納入與選擇以及合格的穿透稅務優惠(第3.2.1(c)條)

1. 股權投資納入選擇

GloBE規則通常會排除特定損益於GloBE損益外，因為根據某些國內稅務規定，特定損益可以免稅。不過，當這些項目在國內稅收的範圍內而有排除損失時，就可能產生低估的GloBE管轄區ETR，且可能在高稅區造成補充稅義務的情況。這是因為雖然在GloBE損益的計算中排除損失，其在相關管轄區中有助於減少國內稅務義務，因此減少該管轄區的GloBE ETR。

本指引提供「股權投資納入選擇」，讓MNE集團能將特定排除損益及相關的稅務屬性納入考量，以計算GloBE損益與經調整涵蓋稅額。此選擇為五年選擇權，然而若所有權權益的損失先前已為了GloBE目的，在選擇有效時被納入考量，就無法撤銷對該所有權權益的選擇。

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

2. 合格所有權權益的合格穿透稅務優惠之處理

本指引透過推出合格的穿透稅務優惠的新概念，為了權益法投資脈絡下特定稅收抵免訂立特別的規定。當所有者受制於權益法納入選擇時，關於此稅務利益如何穿透給合格所有權權益，需應用合格穿透稅務優惠指引。這個特殊規定是「為確保特定稅負股權架構的中立性所設計，該架構下，不可退還稅收抵免是投資報酬的要素」。此規定僅適用於：(i)在投資時，若缺少預期不可退還的抵免及其他稅務優惠時，投資人對所有權權益的預期報酬不會是正向；以及(ii)「在合格穿透稅務優惠構成投資者所有或部分投資報酬的程度」。

資誠觀察：

此特殊規定顯得是針對稅負股權架構，而該稅收抵免是投資預期報酬的要素。沒有此規定的話，跟獲得類似現金報酬的MNE集團相比，透過權益法投資所獲得的抵免，會低估收到該抵免的MNE集團的GloBE ETR。抵免限於預期報酬不是正向，而是為了稅收抵免，並限於「合格穿透稅務優惠構成投資者所有或部分投資報酬的程度」的結構。雖然本指引針對稅負股權架構選擇，提供一些受到歡迎的確定性，但它並沒有完全排除透過權益法會計核算的投資所產生的稅收抵免。針對稅負股權架構有既有或未來的投資的納稅義務人，需考慮這些投資依照GloBE規則仍可能會引起不利稅收結果的程度。此外，本指引並沒有針對可能從一個納稅義務人，移轉給另一個納稅義務人的不可退還稅收抵免，進行任何分析，包括許多由美國國會在降低通膨法案立法的綠色能源抵免。

VI. 保險公司

GloBE規則第7章中針對保險公司的部分進行多項更新，主要是為了反映出GloBE規則的一些要素在一開始發布時，似乎沒有按照整個產業所預期的運作。

保險投資實體——應稅分配方式

- GloBE規則第7.5及7.6條，旨在使投資實體與保險投資實體的GloBE稅務處理，符合來自這些實體的收入經常是向母公司課稅，而非投資實體本身的這個事實。第7.6條正在進行更新，為了讓保險投資實體也可以適用跟投資實體一樣的方法，例如；可以選擇使用應稅分配方法。本指引反映出不是所有的保險投資實體，都有資格進行第7.5條所訂立的稅收透明實體選擇的事實，因為當地國內稅收制度的具體細節所致。本指引針對數個議題做出以下釐清：
- 相互保險公司：第7.5條中的稅收透明實體選擇，也明確地延伸至包括由相互保險公司所持有的保險投資實體。
- 受限的一級資本：附加一級資本規定，讓銀行能將該工具的分配作為費用處理，正延伸到擁有受限的一級資本的保險公司。

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

- 單位連接業務：當保險公司收到排除的股利或紀錄排除的權益損益時，不能扣除在經濟上與排除所得匹配的保險準備金的變動，像是壽險公司的單位連結業務。
- 股利收入：當保險公司從短期的持股投資組合收到股利收入時，可能可以選擇將排除的股利規定中的例外，延伸到所有持股投資組合的股利收入，例如不僅是少於12個月的持股。此改變之目的是簡化，並可能會引起額外的課稅所得，因為這代表在收到股利收入的日期時不需要辨識出持有期間。
- 中間母公司/部分持股母公司：這兩種實體的定義正在進行更新，以明確地排除保險投資個體。

資誠觀察：

這些修訂大部分都是在回應那些來自於保險產業的意見，包括規則中有些要素沒有如整體產業所預期的運作，或是實務運作上有困難。由於保險投資架構與相關會計需求的複雜特性，可能還會有不能使用第7.5及7.6條選擇的領域，且有些公司的實際運作，並不符合本指引中所預期的處理方式。為了解決這些問題，進一步的工作仍在進行。

VII. 過渡期之議題

GloBE過渡期從2021年11月30日開始，將持續到過渡年的開始(即集團落入GloBE規則範圍內的第一個會計期間，預計為2024年)。在此期間，某些交易和屬性要遵守被稱為過渡規則的特殊規則。過渡規則為納稅人使用後抵的遞延所得稅資產(Deferred tax assets, DTAs)和負債(Deferred tax liabilities, DTLs)，作為其管轄範圍內補充稅計算的一部分提供依據。該過渡指引涉及的一些問題如下。

A. 稅收抵免屬性(第9.1.1條)

針對在過渡年之前，依照GloBE規則所建立的稅收抵免屬性，本指引訂立額外的細節。重要的是，本指引釐清跟稅收抵免相關的遞延所得稅屬性，包含FTC後抵，可在GloBE規則後抵，並在計算經調整涵蓋稅額時納入考量。這些後抵的稅收抵免，應以最低稅率或抵免入帳時的稅率較低者重算。本原則訂立了FTC後抵重算的簡化公式。為了GloBE目的，以稅率低於15%入帳的DTA將維持不變。

本指引也確認在過渡年之前所產生任何可退還稅收抵免的結清，不應減少經調整涵蓋稅額，無論該抵免是跟合格的可退還稅收抵免(Qualified refundable tax credit, QRTC)或不合格的可退還稅收抵免(Non-qualified refundable tax credit, Non-QRTC)相關。

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

資誠觀察：

本指引在第9.1.1條中表示：「在過渡年開始時，一個營利事業個體的稅務屬性，應包含任何因不符合認列條件而沒被認列的遞延所得稅資產」。對於有因為當地稅務目的所記錄的屬性，但沒有認列在財務報表中的納稅義務人，這是一個受歡迎的指引。針對財務報表中未認列，但仍可用於計算經調整涵蓋稅額的虧損DTA，本指引會遵循既有的指引，並將這立場延伸到其他類型的DTA。

B. 集團內資產移轉(第9.1.3條)

利害關係人對GloBE規則的反應包含一大疑慮，那就是針對在過渡期內發生的集團內資產移轉所描述的立場。為了GloBE計算之目的，GloBE規則第9.1.3條中規定，收購實體必需使用在移轉發生時處置實體的帳面價值。儘管在事實上為了當地稅務目的，收購實體可能已經採取成本或公允價值做為資產的基準，且無論移轉是否應課稅。本規則旨在防止當移轉的資產，在GloBE規則之前是免稅或適用低稅率的情況下，收購者的資產價值上升，但本規則的措辭適用於所有的商業資產移轉。

本指引旨在釐清當以成本或收購方CE層級的公允價值入帳時，集團內交易對於第9.1.3條的運用。一般而言，本指引規定針對以成本入帳，且處置CE有課稅的交易，可以考慮DTA基於15%或出售管轄區的適用稅率較低者。至於以公允價值入帳的交易，只有當CE有權獲得公允價值與歷史帳面價值乘以最低稅率的DTA差額時，CE可使用該帳面價值(即公允價值)。跟以成本入帳的交易(移轉適用的稅率低於最低稅率時，可取得部分的減免)有所不同，公允價值交易不會有任何的減免(情況突然變糟)，除非至少已經以最低稅率支付稅款。此外，若不是因為處置所得在當地徵稅，如果沒有支付稅款，但處置個體使用GloBE規則第9.1.1條規定的屬性時，可能會產生類似的結果。

資誠觀察：

本指引仍會對一些使用過渡期集團內移轉規定的商業交易帶來殘酷的結果。當資產移轉已經課稅時，能夠產生的DTA用途有限。

專論

OECD針對支柱二全球最低稅負制發布行政指引

總結

行政指引對於一些問題有所幫助，像是權益法會計與CFC稅收分配，雖然針對GloBE規則的詮釋仍存在著許多不確定性，而本指引也無庸置疑地會引發一些額外的問題。QDMTT條款看似允許國家間的分歧，而企業希望有更多努力，以確保各國實施這些規則的一致性。雖然指引中指出IF會針對發展QDMTT避風港採取更多行動，這個關鍵要素缺乏進度，可能意味著IF成員對一些潛在原則的差異偏大。跟一般商業信貸相關的議題，以及跟在母公司管轄區(如：美國)中UTPR的互動也都是一些開放性的問題。需要時間以對指引中特定事實模式與商業模型的完整涵義進行分析。納稅義務人應盡快將本指引的結果模型化，因為各個管轄區迅速地在推動這些規則的實施。

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

李佩錚 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23968

Email: pei-cheng.lee@pwc.com

專論

加拿大更新超額利息與融資費用認列限制(EIFEL)立法草案

摘要

加拿大聯邦政府發布2022年秋季經濟報告時，同時更新了超額利息與融資費用認列限制(EIFEL)立法草案。值得注意的是，更新後的草案將EIFEL的生效日期延後到2023年9月30日後開始的課稅年度。加拿大財政部也針對EIFEL開放第二次徵詢，徵詢期開放至2023年1月6日結束，提供納稅義務人額外的時間研究規則並提供意見回饋。

重要事項：

生效日期延後將提供特定納稅義務人更多時間來因應EIFEL對融資交易安排的影響。草案同時也包括更複雜的規範領域，納稅義務人在分析這些規則如何影響他們的業務時更需要考慮這些領域。值得注意的是，EIFEL規則現在明確適用在受控外國關係企業。這可能會大大增加目前任何模擬計算的複雜度，更可能需要更新模擬的試算。

本專論將介紹EIFEL規則更新草案的重點，以及對納稅義務人的可能影響。

內文

EIFEL規則將特定納稅義務人的利息和融資費用(IFE)扣除額，限縮成息前稅前折舊攤銷前淨利(EBITDA，或調整後應稅所得)的一定比例。隨後加拿大財政部在2022年11月3日依據2021年春季初次徵詢期間收到的意見，公布了對EIFEL規則立法草案的重大修訂。

新生效日與縮短過渡期

EIFEL制度的主要運作規則是以調整後應稅所得(ATI)的固定比率限額當作可扣抵利息和融資費用計算的基礎(但某些情況下可以適用其他豁免規定)。根據最初的EIFEL提案，針對2023年開始的課稅年度固定比率是40%，以後的課稅年度是30%。依據修訂後的草案如後：

- 2023年9月30日以後和2024年1月1日以前開始的課稅年度是40%
- 2023年12月31日以後開始的所有課稅年度是30%。

所以曆年制課稅年度的納稅義務人將在2024年開始遵循EIFEL規則，立刻適用30%的固定比率限額(無適用40%的過渡期間)。

為了延後使用EIFEL規則或延長過渡期40%固定比率的適用期間所進行的任何交易、事件或連續活動，可能被認定適用其他反避稅規則。

專論

加拿大更新超額利息與融資費用認列限制(EIFEL)立法草案

資誠觀察：

延後EIFEL規則生效日期是一個受歡迎的變化，這將使許多納稅義務人有更多時間了解規則對融資安排的影響。這個延期對納稅義務人的不利影響是取消了40%固定比率過渡規則，當EIFEL規則生效時，這些納稅義務人必須遵守更嚴格的30%固定比率。40%的固定比率將僅適用在課稅年度從2023年10月1日至2023年12月31日開始的納稅義務人。如果某個交易在當時期間造成了視同年度終結(deemed year-end)或改變了納稅義務人的正常課稅期間，這個時候就需要考量適用反避稅規則的影響。

豁免實體

修訂後的立法草案包含更新對“豁免實體”的所有三個定義。依據微小(de minimis)門檻的兩項豁免修訂如下：

- 加拿大應稅資本額不超過5,000萬加幣的加拿大控制私營公司(CCPC)被豁免在 EIFEL規則以外，這個門檻從最初研議的1,500萬加幣提高到與2022年聯邦預算措施的小型企業扣除額豁免範圍上限一致。
- 加拿大集團淨利息支出門檻提高到100 萬加幣(以前的研議是25萬加幣)。

第三個“豁免實體”測試豁免了幾乎完全在加拿大營運的企業，前提是必須滿足特定條件。2022年11月的立法草案對這個定義進行了廣泛的更新如下(注意必須滿足所有條件才能符合豁免實體的第三個定義)：

- 加拿大納稅義務人和所有其他集團成員，在加拿大經營全部或幾乎全部的“業務、事業和活動”(從2022年2月份提案中的全部或幾乎全部“每項業務”要求延伸而來)。
- 新增允許外國關係企業控股，要求集團外國關係企業控股的價值不超過500萬加幣的微小門檻；集團外國關係企業持股的價值計算方式：(1) 依據加拿大公認會計原則(GAAP)外國關係企業股權的資產負債表價值或是(2) 公平市場價值(FMV)的較大者。
- 非居民不得成為特定股東或特定受益人的要求(定義見《所得稅法》[ITA]第18(5)條)也有擴大範圍，禁止合夥權益的公平市場價值超過50%由非居民持有的合夥擁有超過特定納稅義務人(或任何符合條件的集團實體的股權)25%以上的權益。
- 針對納稅義務人(或符合條件的集團實體)全部或幾乎所有利息與融資費用(IFE)支付給稅務中性投資者的情況的限制放寬，這個規則將僅適用在不與納稅義務人進行常規交易的稅務中性投資者(或納稅義務人的任何合格集團實體)。對豁免實體的反避稅規則也進行了修訂(新ITA第18.2(14)節)，將特定人視同稅務中性投資者。修訂包含將反避稅規則設定成主要目的測試，以及將稅務中性投資者限制定義在不與納稅義務人(或符合條件的集團實體)進行常規交易的投資者。

專論

加拿大更新超額利息與融資費用認列限制(EIFEL)立法草案

特定部門排除——特定公共部門專案

IFE定義的一個重大變化是對“豁免利息和融資費用”的新排除項目。這項豁免將從IFE中排除納稅義務人(或納稅義務人是合夥人的合夥企業)在某些加拿大公私合營(P3)基礎設施專案中產生的借款金額，有效地將這借款從EIFEL規則中免除。

IFE豁免必須滿足以下所有條件：

- 借款人必須與公共部門當局達成協議，以進行：
 - 設計、建造和融資，或
 - 設計、建造、融資、維護和運營，
 - 公共部門當局擁有的不動產；
- 借款人必須根據上述協議簽訂借款；
- 必須合理地考量所有或幾乎所有的IFE都由公共部門當局直接或間接承擔；而且
- IFE金額必須已支付或應付給與借款人進行常規交易的人(不包含直接或間接擁有借款人股權的個人或合夥企業，或沒有進行常規交易的任何個人或合夥企業)

IFE的豁免項目被排除在IFE計算以外，並且在計算ATI時不會加回。借款人因為豁免IFE借款而賺取的所得也不包含在ATI中。這意味著因為規則所豁免的借款，和來自豁免借款籌集資金的專案所得，實際上被排除在EIFEL的計算以外。

資誠觀察：

雖然對淨利息支出不超過100萬加幣的集團的微小豁免和先前提案相比有顯著增加，但仍遠低其他依據OECD BEPS行動方案4制定門檻的租稅管轄區(例如，在撰寫本文的同時，英國採用了200萬英鎊的門檻，相當約300萬加幣)。與採用類似OECD利息扣除措施的其他國家相比，較低的門檻規定可能使加拿大在債務融資方面競爭力降低。

專論

加拿大更新超額利息與融資費用認列限制(EIFEL)立法草案

資誠觀察：

外國關係企業的微小門檻和最初訂定草案內容相比，對納稅義務人更加有利，滿足豁免實體定義的任何公司或信託，或前面兩者的外國關係企業都可以被排除。導入外國關係企業500萬加幣的微小門檻代表著只要滿足其他特定條件，對外國關係企業擁有微量投資的加拿大集團應該仍符合豁免實體定義。

調整後應稅所得(ATI)

調整後應稅所得(ATI)是EIFEL規則對納稅義務人“稅務EBITDA”定義的專有名詞。在2022年11月的立法草案修訂中，對計算ATI時的調整進行了多項更改，包括：

- 從變量A中去排除淨資本損失(可能是正數或負數)，所以計算的起點現在僅限在納稅義務人當年的應稅收所得或非資本損失
- 變量B的新加回項目，由原本的資源池費用扣抵和終止損失，擴大了“稅上折舊”的形式，可以在決定ATI時加回。
- 當年認定的非資本損失在加回變量B時的重大變化(雖然加回機制很複雜，但整體目標似乎僅在虧損年度時，加回淨利息和融資費用或類似金額產生的虧損)。
- 調整變量C(減少ATI)，包括增加：
 - 因處分資本資產而產生的折舊回收(包括合夥企業的回收金額)
 - 與資源財產處分或其他資源費用回收相關的特定金額

當納稅義務人是信託時，變量B中有一條規則是將外流到納稅義務人的受益人的信託收益金額加回，目的是為了能夠在信託層面應用EIFEL。因為這條規則被修改，所以信託收到並分派指定應稅的股利將不適用；這有效地將股利從信託EIFEL的計算中轉移到受益人計算當中。當納稅義務人是信託受益人時，變量C中的相反規則也進行了類似的修訂。但是這個變量C規則也修訂了排除具有非居民商業信託受益人身分的納稅義務人的特定外國附屬財產所得(FAPI)金額。

另外為了解決如何將規則應用在受控外國關係企業的問題，對ATI的定義也進行了的其他修訂，內容將在“EIFEL 規則對受控外國關係企業的應用”一文進一步討論。變量A針對任何受控外國關係企業的外國應稅財產損失 (FAPL)，導入了新的損失金額。變量A中的這個新的負數通常代表FAPL中與關係企業淨IFE相關的部分。在ATI的變量B中，一個值得注意的內容是第(i)段，這段說明如果受控外國關係企業在本年度使用另一個納稅年度產生的FAPL，將會增加ATI。但是ATI增加的上限是依據關係企業的淨利息和融資費用的範圍內，而且通常反映了(h)段中有關非資本損失運用的調整。

專論

加拿大更新超額利息與融資費用認列限制(EIFEL)立法草案

資誠觀察：

在決定ATI的計算時排除了淨資本損失，所以解決了因為淨資本損失而導致ATI減少的潛在重複計算問題。根據最初的立法草案，淨資本損失會在發生當年減少ATI，但在使用當年度沒有調增ATI，就算在使用年度減少應稅所得。相似的情況，如果從未使用過淨資本損失，也可能會出現問題：例如納稅義務人原本可以在虧損年度減少ATI，可是並未從減少ATI中獲得利益。因為這損失僅代表一次性資本處分事件，可能會扭曲ATI的計算，並不能適當地反映特定年度納稅義務人的“稅務-EBITDA”，所以取消淨資本損失調整非常適當。

資誠觀察：

透過有效地要求計算損失發生當年的ATI定義中的各種要素，加回當年度使用的非資本損失，可以替確認在使用當年有多少被使用的損失應該加回ATI提供了更公平的基礎。原本的立法草案將調整項目限制在損失發生當年的淨利息和融資費用。但是這種調整實際上會很複雜，為了減少應稅所得所使用結轉的虧損扣抵，可能是在EIFEL規則生效以前的年份產生。納稅義務人需要對損失年度進行部分的EIFEL計算，進一步確定在結轉年度時運用虧損扣抵對ATI的影響。

限制性利息和融資費用 (RIFE)

RIFE結轉金額的主要變化是可以無限期結轉(並不是最初提案的20年結轉)。現行結轉的RIFE也將包括決定納稅義務人CFA的FAPI時被拒絕的任何IFE。納稅義務人的RIFE結轉將在損失限制的事件下保留下來，前提是利息的產生來自企業運營所得，並且納稅義務人在損失限制事件後仍然繼續進行相同業務。

反避稅條款

原本的立法草案中針對利息和融資費用(IFE)與利息和融資收入(IFR)三項獨立的反避稅規定已被單一反避稅規則所取代。新的反避稅規則草案主要在以下三種情況會將相關金額從IFR中排除：

- 在計算納稅義務人非受控外國關係企業的FAPI時，與IFR金額相關的金額可扣除(例如，在計算非受控外國關係企業的FAPI，當利息支出是可扣除時，這個規則將會排除利息所得適用IFR)
- IFR金額的取得來源是從不與納稅義務人進行常規交易的豁免實體、個人或金融機構集團實體(如果納稅義務人本身不是金融機構)，或是從合夥人是前述對象的合夥企業取得；或者
- 當特定條件適用時，一項交易或一系列交易的其中一個目的是為了增加IFR或減少IFE的金額。

專論

加拿大更新超額利息與融資費用認列限制(EIFEL)立法草案

結語

對課稅年度從2023年1月1日至2023年9月30日開始的納稅義務人來說，延後EIFEL規則的生效日期是一個可喜的發展。但是仍然應考慮EIFEL規則草案中存在的重大複雜性，並且分析對現行業務中利息扣除的整體影響。這些納稅義務人也應該注意30%的固定比率將在EIFEL的第一年生效(規則內其他減免機制視情況而定，例如集團比率)，而不是過渡的40%比率。

資誠觀察：

已經進行的模擬試算可能需要依據修訂後的立法草案進行更新。需要重新檢視的範圍包含針對CFA的計算，以及減緩不同稅務幣別申報的納稅義務人間的負擔的可能性，以及新增對於應稅加拿大公司和某些合夥企業間的貸款交易可以選擇排除利息費用。

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

樂謹延 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23654

Email: david.luan@pwc.com

專論

歐盟委員會發布的數位時代增值稅提案

摘要

歐盟委員會(European Commission, EC)在2022年12月8日發布了一系列重大且備受關注的提案，其中包括針對增值稅規定進行修訂以及數位時代增值稅(VAT in the Digital Age，以下簡稱ViDA)施行相關規範。歐盟委員會表示，這些已施行三十年的跨境交易增值稅規定無法適用在現今的數位時代，因此需要利用科技來降低企業的行政成本，並對抗逃漏稅。

ViDA方案的三大目標：

1. 引進數位申報需求(Digital Reporting Requirements，以下簡稱DRR)：使納稅義務人以電子形式提交給稅務機關的每項交易資訊更具標準化且有即時性。同時由成員國自行決定針對境內交易要不要採用電子發票，至於跨境交易，則是強制規定使用；
2. 針對平台業者在提供短期住宿租賃、乘客運輸服務，以及絕大部分商品銷售活動更新增值稅規定；
3. 為了降低納稅義務人在另一個成員國註冊的成本、改善與拓展一站式申報服務(One-Stop Shop，以下簡稱OSS)、進口一站式服務(Import One-Stop Shop，以下簡稱IOSS)及反向徵收機制，新增提供單一增值稅註冊的服務。

預期開始生效的時間將落在2023年到2028年，且這些提案都需要取得全體歐盟成員國的同意才會生效。

第一批提案預期實施的日期訂在2023年12月31日，從這點就可推測歐盟委員會可能會努力在2023年第二季針對這些提案做出決定，但不排除提案未獲得全面同意或執行延誤的可能性。

主要內容

增值稅申報與數位申報需求

電子發票

歐盟委員會宣布了兩階段的方法來改善增值稅申報義務規定。從2024年1月1日起，依照增值稅的規定，成員國強制使用電子發票，並且強制依照以歐盟的內容語法格式為準(依照現有的B2G發票標準)。必需注意的是從2024年1月1日起，電子發票不再需要經過當地稅務機關的事先驗證才能發送給收件人，這跟多數目前已在使用電子發票的成員國的常見作法是相反的。

專論

歐盟委員會發布的數位時代增值稅提案

從2028年1月1日起，電子發票會成為開立發票的預設方法，並容許一些由成員國所提出的例外情況(意思是也可使用紙本發票)，但這不包含歐盟之間的B2B貨物與服務(以及其他特定的服務)。在一般情況下電子發票都將會是強制性的，並應當在提供商品或勞務後的兩個工作日內開立。

歐盟間交易的數位申報系統

從2028年1月1日起，現行的摘要表(EC銷售清單)申報模式會被歐盟成員國間B2B交易的數位申報需求所取代，這同時包含針對由國外公司向增值稅辨識身分交易者供應商品的反向徵收機制(根據增值稅第194條)，但不包含集中發貨倉存貨(call-off stocks)，因為這些規定將在2025年1月1日起開始廢除。

歐盟間交易的數位申報系統和現行的EC銷售清單有許多差異。根據數位申報需求，每筆交易應報告的資料都必需是詳細而非經由顧客彙總的，而且為了加強逃漏增值稅的偵測也加入了數個新的資料點。另外，資料必需在發票開立後的兩個工作日內以電子方式提交。

依照DRR所提供的資料會發布在一個新的中央增值稅交換系統(central VAT Information Exchange System，以下簡稱VIES)資料庫中，並讓歐盟成員國進行分析使用。成員國有義務開發、維護、託管及實際管理當地的資料庫，並讓資料能簡單地傳輸到中央VIES，成員國也需確保資料的即時性，所有在中央VIES資料庫中的資料會保留五年。

PwC觀點：

這項措施預估每年會為歐盟帶來110億歐元(十年間達1,110億歐元)的額外增值稅稅收。對企業而言，每年應該會減少約40億歐元(十年間達414億歐元)的稅務成本，這些成本節省是來自預填增值稅、EC銷售清單及一般電子發票，但施行的預估成本將會相當龐大：對企業及稅局而言分別會是113億歐元及22億歐元。

平台經濟的增值稅處理

ViDA的提案包含將「視同供應商(Deemed supplier)」規範延伸至其他的平台服務及促成所有貨物供應的平台，並延伸了平台的資料保存義務。ViDA提案指出平台經濟的問題以及增值稅的不平等。舉例來說，一間在歐洲的飯店可能會跟其他沒有收取增值稅的住宿業者競爭。透過平台提供勞務的商家，在增值稅規定也缺乏明確性。解決方法會是針對所涵蓋的服務提出「視同供應商」模型。

PwC觀察：

這是一項重大的發展，並且跟得上其他國家針對這個領域的全球性發展，例如加拿大和印度已針對特定服務推出完整的增值稅模型，紐西蘭推出法律草案。針對增值稅政策決定，歐盟對於平台的完整增值稅採取「快速追隨」的方法，並選擇不採用像是澳洲的作法，要求平台收集與申報資訊。

專論

歐盟委員會發布的數位時代增值稅提案

在電子平台銷售商品

在歐盟及非歐盟地區之間的交易中，無論買受人的課稅條件、出貨地及供應商的設立地，只要促成商品交易的電子平台業者(例如網路商場和平台業者)稱作「視同供應商」。而銷售貨物的交易也是如此，透過電子平台販售該商品將排除在增值稅的體系外，同時也無法享有稅額扣抵優惠。

PwC觀點：

透過電子平台來銷售商品至歐盟地區的平台業者絕大部分會被課徵增值稅。唯一的例外是供應商在電子平台設立地銷售當地商品。

「視同供應商」規定也將延伸規範到供應商於電子平台移轉商品的情況。例如，當歐盟國內部電子平台有集中發貨倉的情形(call-off stock)，可能就適用這種情況。

在電子平台提供住宿、載客服務

要是在電子平台上提供短期住宿、租賃以及載客服務的供應商為自然人或小規模營業人，則無需徵收增值稅，也不擁有「視同供應商」的扣抵權。電子平台則為服務的「視同供應商」。

PwC觀點：

旅遊業者保證金計畫(Tour operator margin scheme)不適用短期住宿、租賃以及載客服務的「視同供應商」規定。

商家在平台上B2C銷售進口商品強制適用IOSS規定

促成商品交易的電子平台(視同供應商)及在電子平台上銷售進口商品將會強制適用目前IOSS規定

PwC觀點：

2023年至2032年間，這些政策規定預計每年能徵收超過60億歐元，總計徵收660億歐元的增值稅。未來可能會延伸至零工經濟及共享經濟等其他領域，其中包括專業服務、微型外包工作、群眾募資和P2P借貸，但這可能會對這些小規模企業提高課稅的困難性。

隨著DAC7準則的更新，將會給予數位市場中的交易者更明確的定義以及更具標準化的規範。

專論

歐盟委員會發布的數位時代增值稅提案

PwC觀點：

根據其他國家的經驗，這些新的平台規定可能會使平台系統需大幅改變(新的申報規定以及追蹤新的合規揭露事項)，這些改變也會對現金流產生影響，並且會影響產品定價。要是新規定生效會使業者需要較長的應變期(12個月或更長)來因應相關的系統及合約變更。

單一增值稅註冊登記

因應延伸OSS規定，及為了減少商家在多國進行稅籍登記的情況，歐盟委員會朝向使商家集中於一地進行增值稅登記，規範如下：

- OSS延伸規範到B2C的商品銷售，將使在設立地以外地區銷售商品的業者需課徵增值稅(例如國內銷售、安裝或組裝的商品、船和飛機或火車上的供應以及電力能源等相關供應)；
- 保證金計劃下的所有供應都將在其他歐盟國家徵稅；
- 內部自有貨物的跨境移轉(包含集中發貨倉的貨物)也無須在其他地區註冊增值稅登記，所以集中發貨倉(call-off)的交易簡化程序也將會被廢除。

這項規範無法適用在資本財或有貨物增值稅在到達國無法完全回收的情況。

單純的B2B交易暫時不包括在這項新措施中，與扣抵增值稅和逃漏稅風險的權利的複雜性有關。

另外，在這個法案的第194條規定中，反向徵稅機制將成為強制性的，並可避免在國外從事國內B2B的供應商被要求在該國註冊增值稅。

PwC觀點：

上述規範能降低電子商務賣家在多個會員國設立稅籍登記的必要性。歐盟委員會預估企業每年花在一項外國稅籍登記成本平均為5,000歐元，預計這個提案將使企業整體每年能減少8億歐元稅務遵循成本，在2023至2032年間累計可減少87億歐元。

專論

歐盟委員會發布的數位時代增值稅提案

結論

這些提議是重要的，這將使增值稅格局更加現代化。過去增值稅在徵收和控制方面的規定較不完善，且企業須負擔較高的租稅合規成本。為了因應現今數位化的環境，我們認為修訂已實施30年的增值稅規定是有必要的，以因應現今的數位化環境。必須認識到，這些提案已經過了大量投入，並且為了實現所預期修正的結果已經考量了許多因素。這項提案在國際租稅領域意義重大，尤其是電子發票和平台經濟的增值稅處理。

考慮了各種增值稅政策選項，並評估了成提案的主要決定和各種因素的影響。

加強方案包含(1)導入歐盟層級的DRR、(2)短期住宿及載客的「視同供應商」規定及延伸OSS規範及(3)反向徵收機制和強制性IOSS規範，皆被認為在有效性、相稱性和輔助性方面取得最佳的平衡。另一方面，最大效益方案包括國內 DRR、適用經平台提供的所有服務和取消150歐元的IOSS門檻。加強方案被認為更加平衡，及更能達到上述提到的各項益處。

雖然這個議題的執行過程需要投入相當多的資源，但歐盟委員會將持續透過相關法令及措施來達到節省歐盟成員國稅務成本的長期目標，而執行過程中最重要的是能如期運作並有效施行。儘管企業已經習慣變化多端的環境，且大數據已不再只是抽象的概念，但稅務機關是否能夠如期改善本身系統，以及各國政府是否能夠在全面性的法令施行後持續符合歐盟委員會原先預期的結果，仍然是一大挑戰。

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: elliott.liao@pwc.com

廖御喆 協理

Tel: 02-2729-6666 轉 23954

Email: jason.y.liao@pwc.com

要聞

Legislation

立法

澳大利亞

澳大利亞發布拒絕無形資產相關付款扣抵的草案

3月31日，澳大利亞聯邦國庫(Australian Commonwealth Treasury)發布了立法草案和解釋性資料(統稱為擬議的新法案)以供提交和徵詢意見。擬議的新法案包括一項措施，如果直接或間接的收款人位於稅率低於15%的租稅管轄區，將不允許扣抵與無形資產相關的費用。這項措施如果生效，將適用於2023年7月1日或之後支付的款項或發生的負債。

從廣義上講，根據擬議的新法案，如果澳大利亞重大全球實體(Significant Global Entity, SGE)(廣義上是全球會計收入為10億澳元或以上的集團成員)：

- 向關係人直接或間接支付、承擔負債或貸記款項；
- 與開發無形資產有關；和
- 關係人(無論是否是收款人)從該安排或與低企業所得稅的租稅管轄區相關的安排中取得收入；那麼澳大利亞實體將無法扣抵該款項。擬議的新法案不包含在現有的反避稅規則中，並且沒有任何避稅「目的」要求需要滿足才能適用該措施。擬議的新法案也沒有包含基於實質的例外情況，也沒有針對現有安排的任何祖父條款(grandfathering rule)或過渡規則。

與無形資產相關的付款的概念被廣泛地解釋，可以適用於通常不被視為權利金的各種付款(例如分銷、管理或服務付款)。立法草案徵求公眾意見的截止日期為2023年4月28日。

資誠觀點

該措施可能會影響在澳大利亞營運的跨國集團，向關係公司支付任何形式的可扣抵款項，如果跨國集團在低企業所得稅的租稅管轄區擁有智慧財產。該措施將適用於2023年7月1日起支付的任何款項，沒有Grand Father條款或過渡規則。跨國集團應考慮如何將這些措施適用於營運，並不妨考慮通過公眾諮詢程序提交意見。

Australia

Australia releases draft of intangible payment deduction denial

The Australian Commonwealth Treasury released for submission and comment [draft law and explanatory materials](#) (collectively, the proposed new law) on 31 March. The proposed new law includes a measure that would deny deductions for payments relating to intangible assets where the direct or indirect recipient is located in a jurisdiction that has a tax rate less than 15%. This previously announced measure (see our previous [Tax Insight](#)), would, if enacted, apply to in-scope payments made or credited, or liabilities incurred, on or after 1 July 2023.

Broadly, under the proposed new law, if an Australian Significant Global Entity (SGE) (broadly, an entity that is a member of a group with global accounting revenue of A\$1 billion or more):

- makes a payment, incurs a liability, or credits an amount, directly or indirectly, to an associate;
- in relation to exploiting intangible assets; and
- an associated entity (whether the recipient of the payment or otherwise) derives income from that arrangement or a related arrangement in a low corporate tax jurisdiction;

then the Australian entity would be denied a deduction for that payment. The proposed new law would not be contained within the existing anti-avoidance rules, and does not have any tax avoidance 'purpose' requirement to be satisfied for the measure to apply. There are also no substance-based carve-outs included in the proposed law, nor are there any grandfathering or transitional rules for existing arrangements.

The concept of an intangibles-related payment is broadly construed and could apply to a variety of payments that typically would not be considered royalties (for example, distribution, management, or services payments). The exposure draft legislation is subject to public comment. Submissions are due by 28 April 2023.

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

PwC observation:

This measure could impact multinational groups with Australian operations that make any form of deductible payments to associates if there is intellectual property held in a low corporate tax rate jurisdiction anywhere in the group. The measure would apply to any payments made from 1 July 2023, with no grandfathering or transitional rules. Multinational groups should consider how these measures apply to their operations and may wish to consider making a submission through the public consultation process.

加拿大

加拿大政府發布2023年聯邦預算案

2023年3月28日，加拿大聯邦政府發布了2023年預算案。2023年預算案不包含對加拿大企業所得稅率的任何擬議變更。

支柱一

2023年預算案指出，加拿大目前正在與其國際夥伴合作制定支柱一規則和實施規則的多邊公約(OECD已發布一系列規則草案徵求公眾意見，並於7月和10月發布了進度報告)。

2023年預算案還指出，政府打算發布數位服務稅(DST)立法的修正草案；如果多邊公約尚未生效，則DST將從2024年1月1日開始實施。DST將適用於從2022年1月1日起取得的收入。2023年預算案指出，政府的預期和基本假設是，支柱一規則的及時實施將使DST變得 unnecessary。

支柱二

2023年預算案重申了加拿大將實施支柱二，和國內最低稅負制(適用於支柱二門檻內的跨國企業集團的加拿大成員)。IIR和國內最低稅負制將對2023年12月31日或之後開始的跨國企業的財務年度生效；UTPR將對2024年12月31日或之後開始的跨國企業的財務年度生效。出於這些目的，跨國企業被視為與最終母公司實行相同的財務年度。

政府計劃在未來幾個月內發布IIR和國內最低稅負制的立法草案，並徵求公眾意見；並將在稍後發布UTPR的立法草案。

資誠觀點

2023年預算案明確了加拿大實施支柱二的時程。在加拿大開展業務的跨國企業集團需要開始為支柱二的實施做好準備，並應準備在立法草案發布後提供意見。

Canada

Canadian Government releases 2023 federal budget

On 28 March 2023, the Canadian Federal Government released the 2023 Budget for the coming year. The 2023 Budget did not contain any proposed changes to Canada's corporate tax rates.

Pillar One

The 2023 Budget notes that Canada is currently working with its international partners to develop model Pillar One rules and a multilateral convention to implement these rules (the OECD has released packages of draft rules for public comment, which were consolidated in progress reports released in July and October 2022).

The 2023 Budget also notes that the government intends to release a revised draft of the Digital Services Tax (DST) legislation; the DST could be imposed as of 1 January 2024 if the multilateral convention has not come into force. The DST would take effect in respect of revenues earned as of 1 January 2022. The 2023 Budget states that the government's hope and underlying assumption is that the timely implementation of the Pillar One rules will make this DST unnecessary.

Pillar Two

The 2023 Budget restates Canada's intention to implement Pillar Two, along with a Domestic Minimum Top-up Tax (which will apply to Canadian entities of MNEs that are within Pillar Two's scope). The IIR and Domestic Minimum Top-up Tax will come into effect for fiscal years of MNEs that begin on or after 31 December 2023; the UTPR will come into effect for fiscal years of MNEs that begin on or after 31 December 2024. For these purposes, an MNE is considered to have the same fiscal year as its Ultimate Parent Entity.

The government intends to release draft legislation for the IIR and Domestic Minimum Top-up Tax for public consultation in the coming months; draft legislation for the UTPR will follow at a later time.

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

PwC observation:

The 2023 Budget clarified the timing of Pillar Two implementation in Canada. Multinational groups with Canadian operations will need to start preparing for the implementation of Pillar Two and should be prepared to provide comments on the draft legislation once released.

丹麥

法案草案提議更新適用防禦措施的不合作國家名單

2023 年 3 月 29 日，丹麥稅務部長提交了將適用防禦性租稅措施的不合作國家名單從 9 個國家增加到 15 個的法案。

一般來說，稅上不允許扣抵所有公司間向不合作國家的實體支付的款項。另外，向不合作國家的實體分配的股利，可能面臨高達44%的扣繳稅率。不合作國家名單不斷更新，通常遵循歐盟的不合作國家黑名單。因此，由於歐盟黑名單最近的更新，新法案提議將適用丹麥防禦措施的國家名單從 9 個國家擴大到 15 個國家。

資誠觀點

丹麥目前列入黑名單的國家包括美屬薩摩亞、美屬維京群島、斐濟、關島、帛琉、巴拿馬、薩摩亞、千里達及托巴哥、萬那杜。如果該法案獲得通過，列入黑名單的國家將擴大到安圭拉、巴哈馬、哥斯大黎加、英屬維京群島、馬紹爾群島、英屬土克凱可群島。儘管俄羅斯也被列入歐盟黑名單，但俄羅斯不在該法案的國家之列，因為丹麥與俄羅斯有租稅協定。



Denmark

Draft bill proposes to update the list of non-cooperative countries subject to defensive measures

The Danish Minister of Taxation presented a bill on 29 March 2023, that would increase the list of non-cooperative countries subject to certain defensive tax measures from 9 to 15 countries.

Tax deductions are generally denied for all intercompany payments to entities resident in a specific listed group of so-called non-cooperative countries. In addition, withholding tax may apply at an increased rate of up to 44% on dividends distributed to entities resident in listed countries. The list of countries changes on an ongoing basis and generally follows the EU blacklisted countries. The new bill therefore, proposes to expand the list of countries to be covered by the Danish defensive measures from 9 to 15 countries due to the recent changes to the EU blacklist.

PwC observation:

The countries on Denmark's current black list include American Samoa, US Virgin Islands, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad and Tobago and Vanuatu. If the bill passes, the blacklisted countries would expand to include Anguilla, Bahamas, Costa Rica, British Virgin Islands, Marshall Islands and Turks and Caicos Islands. Even though Russia is also included in the EU blacklist, Russia is not part of the countries in the bill, as Denmark has a tax treaty with Russia.



澳大利亞 公開國別報告的立法草案

澳大利亞政府發布了一份立法草案，要求某些大型跨國企業(稱為國別報告母公司實體)公開揭露按國家細分的國別報告中的資訊，並公開揭露其他新的稅務和財務資訊(「附加資訊」)——同樣按照國家細分——這些資訊目前沒有在機密的國別報告中揭露。如果立法通過，這將是首次不受限制的全球強制公開所有國別報告資訊，並按國家提供附加資訊。

公開國別報告將適用於通過澳大利亞居民企業實體或澳大利亞常設機構在澳大利亞營運的任何大型跨國企業(MNE)，無論集團母公司是澳大利亞實體還是外國實體。如果立法生效，除了目前向澳大利亞稅局和/或外國稅務機關提供的機密國別報告外，2023-24年及以後的所得年度，還需要提供公開國別報告。

資誠觀點

納稅人應考慮制定稅務策略、稅務風險管理和治理架構，從而支持和促進對「稅務方法」進行公開聲明。管理層和董事會應審查和更新現有文檔，分析這些文檔是否適合使用。



Australia

Exposure draft legislation for public country-by-country reporting

The Australian Government has released draft legislation that would require certain large multinationals (known as Country-by-Country (CbC) reporting parent entities) to publicly disclose the information in their CbC reports broken down by jurisdiction, as well as to publicly disclose other new tax and financial information ('additional information') — also by each jurisdiction — not currently disclosed in confidential CbC reports. If legislated, this would be the first unrestricted worldwide mandated public reporting of all CbC report data combined with additional information by jurisdiction.

Public CbC reporting would apply to any large multinational enterprise (MNE) doing business in Australia through an Australian resident entity or Australian permanent establishment, regardless of whether its group parent is an Australian or foreign entity. If enacted, public CbC reporting would be required for the 2023-24 and later income years, in addition to the current confidential CbC report provided to the Australian Taxation Office and/or foreign tax authorities.

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

PwC observation:

Taxpayers should consider having a tax strategy and tax risk management and governance framework in place that underpins and supports the organization's public statement regarding its 'approach to tax.' Existing documentation should be reviewed and updated by Management and the Board in analyzing whether they are fit for purpose.



香港

香港就股權處分收益的本地所得提供免稅處理的前期確定性展開諮詢

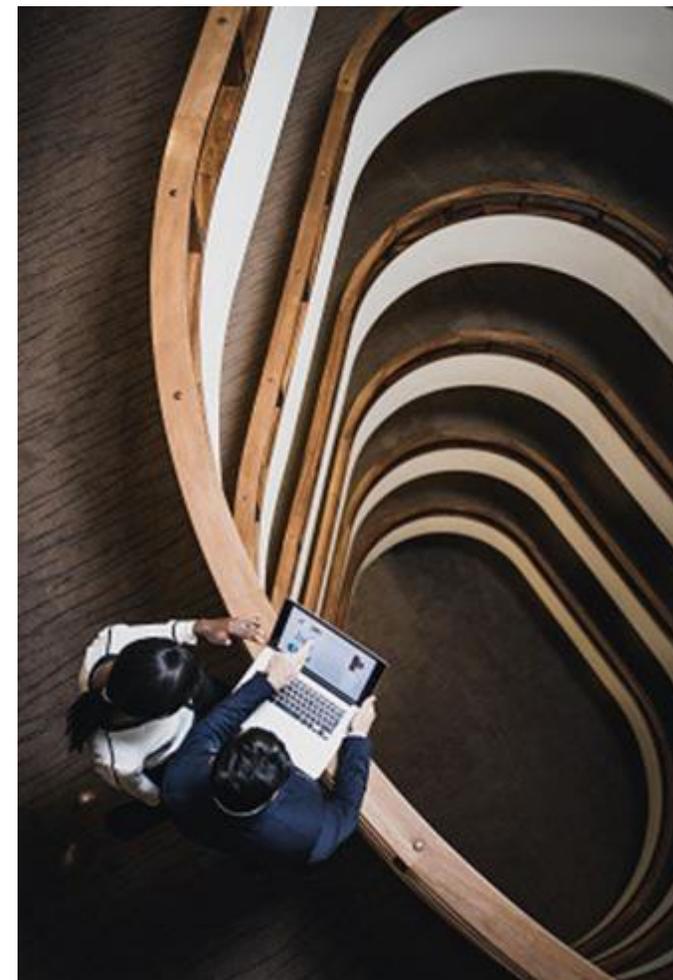
雖然資本性質的本地處分收益在香港不徵稅，但確定相關收益是收入還是資本需要基於個案的事實進行「營業標記」分析。為向納稅人提供更大的免稅確定性，2023年3月23日香港政府發布了《提高處分股權收益的本地收益的稅務確定性諮詢文件》(諮詢文件)，並進行為期兩個月的意見徵詢。

諮詢文件建議為稅務確定性優化計劃引入一套清晰客觀的資格準則。根據優化計劃，符合所有資格準則的股權的本地處分收益將無須課稅，而且不需要進行「營業標記」分析。

除某些豁免情形外，優化計劃將適用於境內股權處分收益，前提是符合條件的投資者實體在處分股權的前一天，連續至少 24 個月持有被投資實體至少 15% 的股權。值得注意的是，處分從事房地產相關業務的被投資實體的非上市股權不在優化計劃範圍內。

資誠觀點

優化計劃連同香港政府最近公布的預算案中的便利海外公司遷往香港的機制，將有助進一步鞏固香港作為全球投資和商業樞紐的地位。



Hong Kong

Hong Kong launched consultation on providing upfront certainty of non-taxation of onshore equity disposal gains

While an onshore disposal gain on capital account is not subject to tax in Hong Kong, the determination of whether such gain is revenue or capital in nature is essentially a fact-specific exercise based on a 'badges of trade' analysis. To provide greater certainty of non-taxation to taxpayers, the Hong Kong SAR Government released a consultation paper, Enhancing Tax Certainty of Onshore Gains on Disposal of Equity Interests (the Consultation Paper) on 23 March 2023 for a two-month trade consultation.

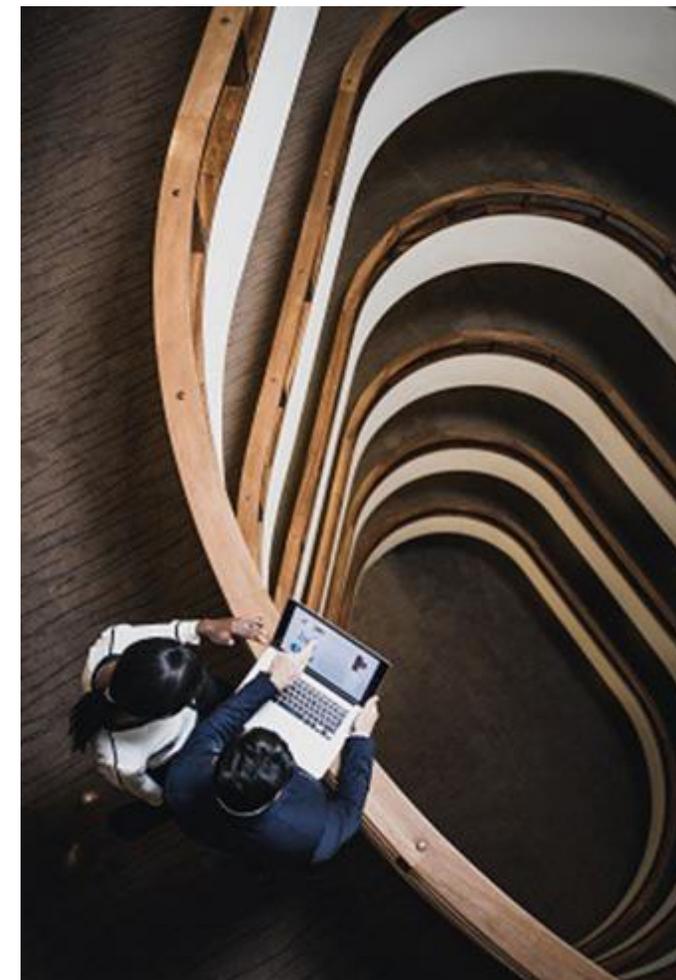
The Consultation Paper proposes introducing a set of clear and objective eligibility criteria for the tax certainty enhancement scheme. Under the enhancement scheme, onshore equity disposal gains that satisfy all of the specified criteria would be regarded as non-taxable and there would be no need to conduct a 'badges of trade' analysis.

Subject to certain exclusions, the enhancement scheme would apply to onshore equity disposal gains where an eligible investor entity has held at least 15% of the equity interests in the investee entity for a continuous period of at least 24 months immediately prior to the date of disposal of such interest. Notably, the disposal of non-listed equity interests in an investee entity that engages in property-related business is excluded from the scope of the enhancement scheme.

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

PwC observation:

The enhancement scheme, together with the recent budget announcement that the government plans to introduce a mechanism to facilitate companies domiciled overseas to re-domicile to Hong Kong, will help further consolidate Hong Kong's position as an international investment and business hub.



印度

2023 年印度年度預算引入稅法的額外修正

在 2023 年 2 月 1 日對年度預算案提出初步修正後，印度國會在通過年度預算案時加入了對印度稅法的一些預期外的修正。以下是其中的一些修正。

- 根據印度稅法，印度政府將非居民從印度獲得的權利金和技術服務費 (fees for technical services, FTS) 的稅率從現行的 10% 提高到 20%。因此，根據印度稅法，權利金和 FTS 扣繳稅(tax deducted at source, TDS)的稅率也提高到 20%(加上適用的附加費)。
- 在線遊戲獎金的TDS 提前到 2023 年 4 月 1 日，而不是最初的 2023 年 7 月 1 日。
- 印度政府現在將特定共同基金單位(2023年4月1日或之後取得)的轉讓、贖回或到期產生的資本利得視為短期資本利得。特定共同基金的定義是，將不超過35%的收益用於印度公司股權投資的共同基金，計算方式按照印度稅法規定。

資誠觀點

一些額外的修正是超出預期的，並且具有深遠的影響，其中之一就是提高了權利金和 FTS 的稅率。提高稅率實際上意味著 10% 的較低稅率的優惠將不再適用；因此，應考慮稅率較低的租稅協定。為申請租稅協定優惠，必須維護文檔，包括稅務居民證明 (TRC)、10F 表格(Form 10F，即在TRC中某些資訊不可用的情況下，由稅務機關以電子方式提供的本地表格)和不是常設機構聲明等。非居民納稅人也必須評估現在是否需要在印度獲得稅務登記或履行納稅申報等合規義務。



India

India Annual Budget 2023 introduces additional amendments in the tax laws

After proposing initial amendments in the annual budget on 1 February 2023, the Indian Parliament conceded a few unexpected amendments to the India tax law while passing the annual budget. Some of these are listed below.

- The Indian Government increased the tax rates for royalty and fees for technical services (FTS) that non-residents have earned from India from the current rate of 10% to 20% under the Indian tax laws. Consequently, the rate of tax deducted at source (TDS) on royalty and FTS under Indian tax laws has also increased to 20% (plus applicable surcharge and cess).
- TDS on winnings from online games has been preponed to 1 April 2023 instead of 1 July 2023 as initially introduced.
- The Indian Government now treats capital gains arising on the transfer, redemption, or maturity of specified mutual fund units (acquired on or after 1 April 2023) as short-term capital gains. A specified mutual fund is defined as a mutual fund where not more than 35% of its proceeds are invested in the equity shares of Indian companies, computed in a manner specified by the Indian tax laws.

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

PwC observation:

Some of the additional amendments are unexpected and have far-reaching implications, one of which is an increase in the tax rate of royalty and FTS. Increasing the tax rates would effectively mean that the benefit of the lower tax rate of 10% would no longer be available; consequently, tax treaties with a lower tax rate should be considered. Documentation, including the Tax Resident Certificate (TRC), Form 10F (i.e., a local form to be provided electronically now by tax authorities, in case certain details are not available in TRC) and non-permanent establishment declaration would have to be maintained to claim the tax treaty benefits. Non-residents would also have to evaluate whether they now need to obtain a tax registration or undertake compliances in India, such as tax filings.



日本

日本的 2023 年稅制改革提案包括支柱二立法大綱

作為 2023 年租稅改革的一部分，日本引入了所得涵蓋原則 (IIR)，適用於 2024 年 4 月 1 日或之後開始的財務年度，與大多數日本跨國企業的財務年度一致。2023 年稅改立法於 2023 年 3 月 28 日獲得日本國會(議會)批准，並於 2023 年 3 月 31 日在官方公報上公布。日本 IIR 最初是由執政黨在 2022 年 12 月的發布的 2023 年稅改提案中引入的。

日本 IIR 立法與 OECD 發布的全球反稅基侵蝕規則(GloBE 細節法規架構)密切相關。該立法詳細闡述了哪些實體將要繳納補充稅和補充稅計算，同時還參考了過渡的避風港規則。財務省和國稅廳將以法規、執行令和稅務通函(tax circulars)的形式提供進一步指引。

租稅改革立法不包括合格國內最低稅負制(QDMTT) 或徵稅不足之支出原則(UTPR)。雖然預計日本會在適當的時候實施這兩個規則，但具體時間仍不明確，可能取決於其他國家的立場。通過 2024 年稅制改革，最早將於 2025 年 4 月實施。

另外，對於歷年制的納稅人，日本 IIR 將首先適用於 2025 年 1 月 1 日開始的財務年度。在這方面，如果這些日本跨國公司在引入 IIR 或 UTPR 早於日本 IIR 的生效日期的稅法管轄區有子公司，那麼應考慮這些規則的可能影響。更一般地說，還需要解決一些問題，比如外國稅法管轄區的 QDMTT 是否可為日本稅務目的提供抵免。

資誠觀點

隨著日本 IIR 的頒布，納稅人應通過評估 IIR 的潛在影響，並制定流程和系統來收集計算補充稅和準備資訊申報所需的資料，為 IIR 的實施做好準備。確定過渡性避風港規則的適用範圍也很重要。納稅人還應考慮日本 IIR 與日本 CFC 規則的相互作用，並關注其他國家導入新規則的情形。



Japan

Japan's 2023 tax reform proposals include an outline for Pillar Two legislation

As part of the 2023 Tax Reform, Japan has introduced an Income Inclusion Rule (IIR) that will apply to fiscal years beginning on or after 1 April 2024, in line with the fiscal years of most Japanese multinationals. The 2023 Tax Reform legislation was approved by the Japanese Diet (parliament) on 28 March, 2023, and finalized with publication in the Official Gazette on 31 March, 2023. The Japan IIR was originally introduced in the 2023 Tax Reform proposals, issued by the governing parties in December 2022.

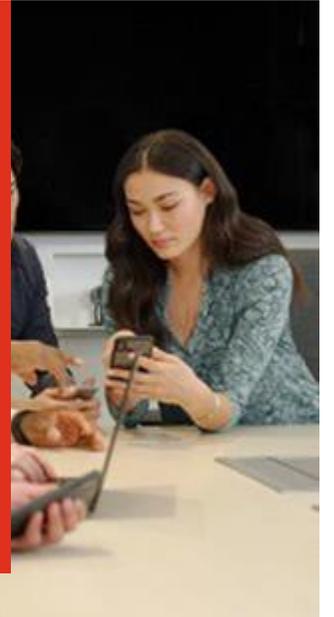
The Japan IIR legislation is closely aligned with the Global Anti-Base Erosion Model Rules published by the OECD (the 'GloBE Model Rules'). The legislation addresses in detail key provisions such as the entities that will be subject to the Top-up Tax and the computation of Top-up Tax itself, while also incorporating by reference the Transitional Safe Harbour Rules. The Ministry of Finance and the National Tax Agency will provide further guidance in the form of regulations, enforcement orders, and tax circulars.

The Tax Reform legislation did not include a Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) or an Undertaxed Profits Rule (UTPR). While it is expected that Japan should implement both rules in due course, the timing is still unclear and may depend on where other countries stand. The earliest implementation would be in April 2025, by way of the 2024 Tax Reform.

Furthermore, for calendar-year taxpayers, the Japan IIR will first apply for fiscal years beginning 1 January 2025. In this regard, to the extent such Japanese MNCs have subsidiaries in jurisdictions that introduce an IIR, or UTPR, earlier than the IIR in Japan, they should consider how these rules may affect them. More generally, questions such as whether QDMTT of foreign jurisdictions will be creditable for Japanese tax purposes will need to be addressed.

PwC observation:

With the enactment of the Japan IIR, taxpayers should prepare for its implementation by evaluating the potential impact of the IIR and developing processes and systems to collect the information required to calculate the Top-up Taxes and prepare information returns. Determining the extent to which the Transitional Safe Harbour Rules apply will also be important. Taxpayers should also consider the interplay of the Japan IIR with the Japanese CFC rules and carefully monitor the introduction of new rules in other countries.



西班牙

修改豁免在延期和分期繳納請求中提供擔保義務的規定

3月28日發布的新法令 (HFP/311/2023) 將豁免納稅人在請求稅款延期或分期繳納時提供擔保義務的限額從 3萬歐元提高到 5萬歐元。

新限額在2023年4月15日生效。法令生效時正在處理的延期和分期繳納請求將繼續適用相應請求提交時有效的法規規定。



資誠觀點

新的限制旨在幫助納稅人在遇到過渡性經濟財務困難時履行納稅義務，並通過自動化系統加快處理這些請求。

Spain

Modification to the exemption from obligation to provide a guarantee in requests for deferral and installments

A new Order (HFP/311/2023), published 28 March, raises the limit from EUR 30,000 to EUR 50,00 for exempting taxpayer obligations to provide guarantees when requesting a tax deferral or debt installment.

The new limit will enter into force 15 April 2023. Requests for deferral and installment payments that are being processed at the time this Order enters into force will continue to be governed by the regulation provisions in force on the date that the corresponding request is submitted.



PwC observation:

This new limit aims to help taxpayers comply with their tax obligations when incurring transitional economic-financial difficulties and will speed up the processing of these requests through automatic systems.

英國

英國發布支柱二立法草案

3月23日，英國發布了包含所得涵蓋原則(IIR)和國內最低稅負制的立法草案，作為英國實施OECD支柱二的最新階段的一部分。英國IIR和國內最低稅負制均適用於2023年12月31日或之後開始的會計年度。

資誠觀點

英國的立法草案在總體上與OECD的細節法規架構、注釋和行政指引一致。該立法提供了未來的修正條款，旨在確保與OECD即將發布的額外指引保持一致。由於英國即將實施支柱二，門檻內的集團應立即行動，分析對集團的潛在影響，以及當前的數據模型、系統、技術和流程是否滿足新規則的要求。



United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland (the United Kingdom releases draft Pillar Two legislation

The United Kingdom released draft legislation on 23 March, containing an Income Inclusion Rule (IIR) and a Domestic Minimum Top-up Tax, as part of the latest installment of the UK's implementation of the OECD's Pillar Two project. Both the UK IIR ('Multinational Top-up Tax') and the UK domestic minimum tax apply for accounting periods beginning on or after 31 December 2023.

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

PwC observation:

The UK draft legislation generally aligns with the OECD Model Rules, Commentary and Administrative Guidance. The legislation provides for future amendment intended to ensure consistency with additional guidance to be published by the OECD. Since the UK's implementation of the Pillar Two rules is fast approaching, groups within scope should act now to analyze the potential impact on their group, as well as whether their current data models, systems, technology, and processes can respond to the new regime's requirements.



立陶宛 支柱二的最新情形和其他進展

最近有關支柱二和可能修正的立陶宛公司責任法(Lithuanian law on corporate accountability)的提案已在立陶宛議會登記。該提案要求跨國企業準備一份額外的企業所得稅報告，並確保報告對公眾公開。然而，尚未發布任何有關稅法修正的資訊。

資誠觀點

收入超過 7.5 億歐元的跨國企業應繼續關注立法發展。迄今為止，稅務機關或財政部尚未發布有關最低補充稅或任何稅法修正的資訊。



Lithuania

Update on Pillar Two status and other developments

A proposal relating to the Pillar Two project and potential changes to Lithuanian law on corporate accountability recently was registered in Parliament. The proposal would require multinationals to prepare an additional corporate income tax report and ensure that it's available to the public. However, no information was published regarding any changes to the tax laws.

PwC observation:

Multinationals with revenue above EUR 750 million should continue to monitor these developments. To date, there has been no information published regarding a minimum Top-up Tax or any changes in tax laws from the Tax Authorities or the Ministry of Finance.



要聞

Administrative
行政

愛爾蘭

愛爾蘭財政部發布支柱二反饋聲明和立法草案

3月31日，愛爾蘭財政部發布了支柱二反饋聲明。該聲明提出了愛爾蘭實施支柱二的立法草案，包括確認引入合格國內最低稅負制 (QDIT) 的意圖。這份反饋聲明建立在2022年愛爾蘭實施歐盟最低稅負指令 (EU Minimum Tax Directive) 的徵詢意見的基礎上。作為進程的一部分，感興趣的各方可在 2023年5月8日之前提供反饋意見。

資誠觀點

反饋聲明表明了關於QDIT、管理和新稅種運作的重要政策決定。支柱二將是幾十年來愛爾蘭租稅制度最大的變化，需要廣泛的利益相關者進行密切分析，從而管理實施進程。財政部願意與利益相關者和從業者進行廣泛磋商的意願受到歡迎，企業應考慮在5月8日截止日期前回應有關擬議立法的具體問題或更普遍的問題。



Ireland

Irish Department of Finance releases Pillar Two feedback statement with draft legislation

Ireland's Department of Finance, on 31 March, published a Pillar Two feedback statement. The statement sets forth proposed Irish legislation to implement Pillar Two, including confirmation of the intention to introduce a Qualified Domestic Top-up Tax (QD TT). This feedback statement builds on a previous consultation process held in 2022 around implementing the EU Minimum Tax Directive in Ireland. Interested parties have until 8 May 2023 to respond as part of this process.

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

PwC observation:

The feedback statement indicates important policy decisions as to the QD TT, administration, and operation of the new tax. Pillar Two will be the biggest change to Ireland's tax system in decades and will require close analysis by a wide range of stakeholders to manage the implementation process. The Department of Finance's willingness to consult widely with stakeholders and practitioners is welcome, and businesses should consider responding to the specific questions asked or more generally about the proposed legislation by the 8 May deadline.



西班牙

第 249/2023 號皇家法令引入多項租稅修正

2023年4月4日，第249/2023號皇家法令在西班牙官方公報上刊登，其中包括多項稅務監管修正，旨在實施7月9日第11/2021號法律就預防和打擊稅務欺詐措施所做的各種修正。修正包括：

- 開發有關虛擬貨幣所有權和相關操作的資訊報告。對需要提供的資訊進行了具體規定，但不排除未來通過法規來核准評估的模型更多法規的詳細資訊將被提供。另外，還確定了一些估值規則，以便可以使用法定貨幣提供資訊。
- 報告境外虛擬貨幣的義務。首次資訊報告應在2024年1月1日起提交。對納稅人有利的規定修改了與稅務查核程序中商定的退稅滯納金相關的利息。該規定還明確，在計算應計期限時，任何因上述程序而導致的期限延長都不會被考慮在內。

- 無論在哪个市場上市，贖回或轉讓上市投資基金或公司股份的扣繳稅的豁免擴大到其他成員國的同等的集體投資機構 (equivalent collective investment institutions)。

資誠觀點

這些修正將在刊登後20天生效，但第5條將於2023年7月1日生效。



Spain

Royal Decree 249/2023 introduces multiple tax amendments

Royal Decree 249/2023 was published in the Spanish Official Gazette on 4 April 2023, and includes several tax regulatory modifications in order to implement various changes made by Law 11/2021, of 9 July, on measures to prevent and combat tax fraud. The modifications include:

- Development of information reporting on the ownership of virtual currencies and associated operations. The information to be provided is specified without prejudice to the fact that a future regulation to approve the assessment model may provide further detail. Moreover, some valuation rules are determined so that the provision of information can be complied in legal tender.
- The obligation to report virtual currencies located abroad. The first information reporting must be submitted as of 1 January 2024. The taxpayer-favorable regulation modifies interest associated with late payment interest for tax refunds agreed upon during tax audit procedures. The regulation also clarifies that in the computation of the accrual period, any deadline extensions that result from said procedures will not be taken into account.

- The WHT exclusion from the redemption or transfer of shares or shares in listed investment funds or companies is extended to equivalent collective investment institutions in other Member States, regardless of the market in which they are listed.

PwC observation:

These modifications will enter into force 20 days after publication, except for article 5, which will enter into force on 1 July 2023.



要聞

Judicial
司法

法國

法國法院不允許根據稅租協定將虧損公司的稅額扣抵遞延後期

一家法國的虧損公司從國外收到了股利，在適用租稅協定時附帶了稅額扣抵。後來當該公司在法國第一次盈利時，要求將未使用的國外稅額扣抵與應付的企業所得稅 (CIT) 相抵銷。2023年3月8日，最高行政法院裁定，基於兩點，該公司不能將未使用的國外稅額扣抵遞延至後期。

首先，不能從租稅協定推斷出將國外稅額扣抵與之後年度的企業所得稅相抵銷的權利。

其次，該解決方案不違反歐盟資本自由流動的原則，因為一家法國虧損公司和一家獲利公司在雙重徵稅方面的情形不同，前者在源頭承擔的稅負被視為確定的成本，而後者是提供稅額的扣抵。

資誠觀點

通過保留租稅協定意義上的雙重徵稅概念的嚴格解解，行政最高法院似乎已經鎖定了法國虧損公司未使用的國外稅額扣抵的結果，即使其他可能性似乎仍然存在。



France

French Court disallows carryforward of loss-making company's tax credits under treaty

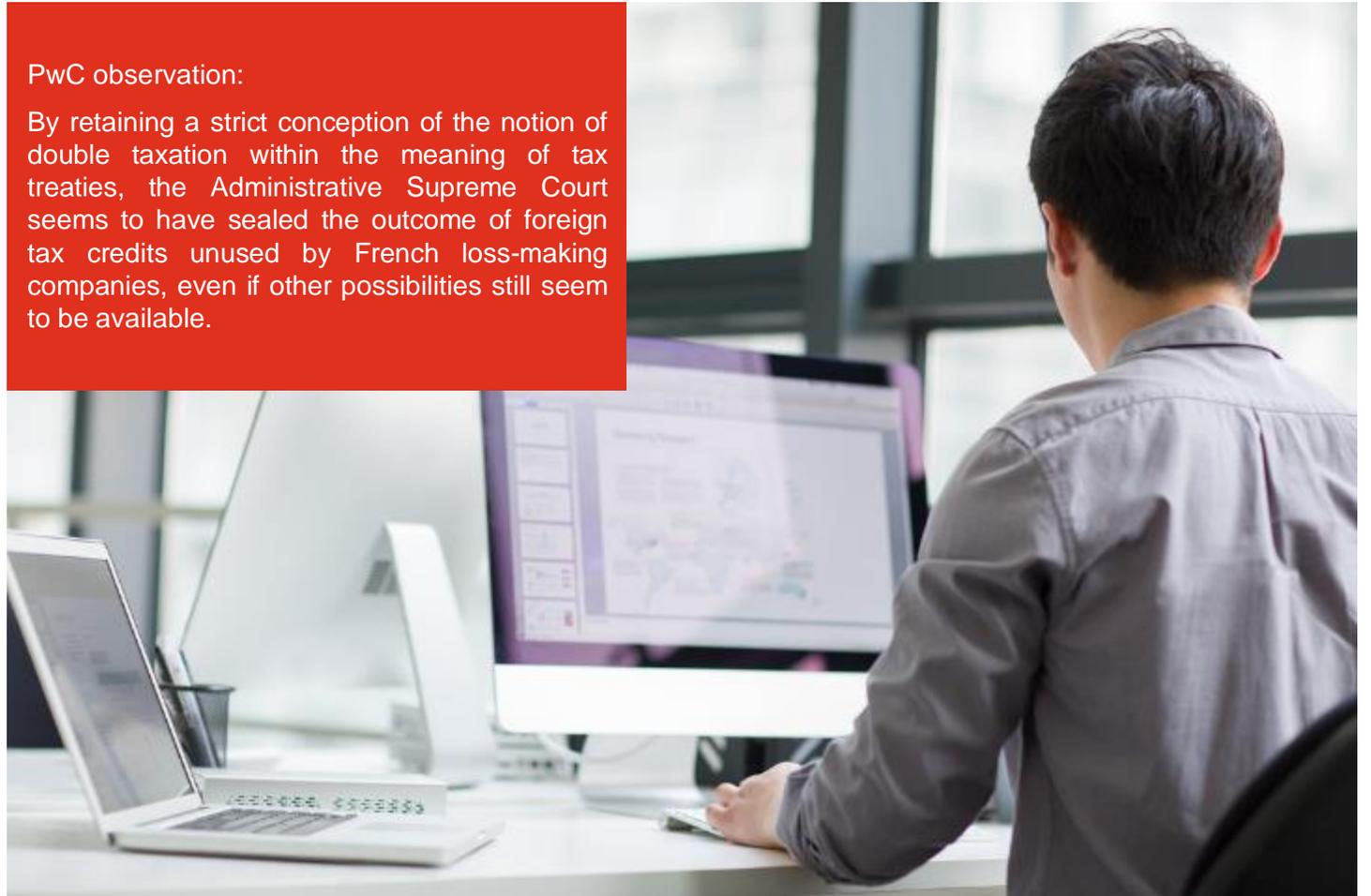
A French loss-making company received dividends from a foreign source to which tax credits were attached in application of a tax treaty. When the company later made its first tax profit in France, it requested the offset of the unused foreign tax credits against corporate income tax (CIT) due. The Administrative Supreme Court held on 8 March 2023, that the company could not carry forward unused foreign tax credits based on two arguments.

First, the right to offset foreign tax credits against CIT due for subsequent years cannot be inferred from the silence of the tax treaty on this matter.

Second, this solution does not infringe the European Union principle of free movement of capital, given the difference in situations with regards to double taxation between a French loss-making company, for which the tax borne at source is deemed to be a definitive cost, and a company making a tax profit, for which it provides for a tax credit.

PwC observation:

By retaining a strict conception of the notion of double taxation within the meaning of tax treaties, the Administrative Supreme Court seems to have sealed the outcome of foreign tax credits unused by French loss-making companies, even if other possibilities still seem to be available.



西班牙

西班牙憲法法院同意 審查對銀行和能源部門徵收的新稅

如前期的出版物所提到的，2022年12月，西班牙通過了針對銀行和能源部門暴利的特別稅，將在2023和2024的財務年度生效。這項新立法在相關行業中引起了顯著爭議。因此，多個機構提出了法律挑戰，例如安達魯西亞政府，憲法法院同意於2023年3月21日審理。

另外，2月16日，西班牙銀行協會要求最高法院取消對金融業徵稅。暴利稅預計每年可籌集15億歐元。3月7日，Banco Sabadell, S.A. 加入了這個訴訟，對銀行稅提出了法律挑戰，CaixaBank, S.A 也計劃提起類似訴訟。另一方面，Repsol, S.A. 透露打算盡快阻止對能源部門徵收暴利稅。

資誠觀點

在此關頭，西班牙憲法法院同意審查該立法，儘管法院拒絕了在審查案件期間暫停徵收這兩種稅的請求。



Spain

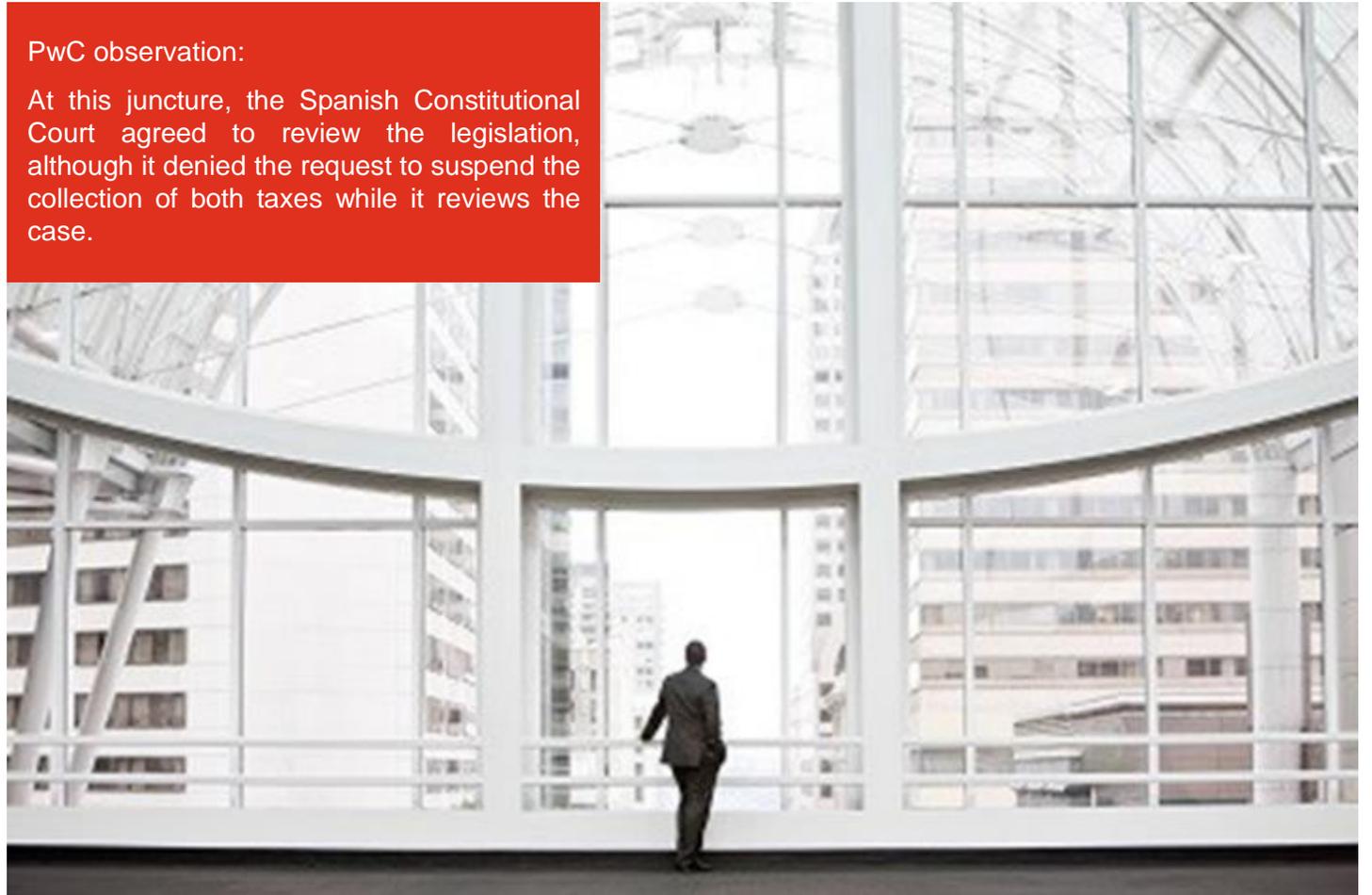
Spanish Constitutional Court agreed to review the new taxes on banking and energy sectors

As mentioned in [previous publications](#), in December 2022 Spain adopted an extraordinary tax on windfall profits for the banking and energy sectors to come into effect in fiscal years 2023 and 2024. This new legislation led to notable controversy among concerned industries. As a result, various legal challenges were brought by institutions such as the Andalusian Government, which the Constitutional Court agreed to hear on 21 March 2023.

Additionally, on 16 February, the Spanish Bank Association asked the Supreme Court to nullify the tax on the financial sector. This is intended to raise €1.5 billion per year. On 7 March, Banco Sabadell, S.A. joined this claim, filing a legal challenge to the banking tax, and CaixaBank, S.A is planning to file a similar suit. On the other hand, Repsol, S.A., revealed its intentions to block the windfall tax on the energy sector soon.

PwC observation:

At this juncture, the Spanish Constitutional Court agreed to review the legislation, although it denied the request to suspend the collection of both taxes while it reviews the case.



西班牙

西班牙最高法院加強 董事離職的附帶稅務責任

一般而言，西班牙稅法規定，如果公司董事沒有履行必要的行動來遵守公司的納稅義務，那麼董事要承擔附帶的稅務責任。在這方面，西班牙最高法院在3月7日的第281 / 2023 號判決中強化了這種責任，聲稱董事對所有發生的或有事項負責，直到董事的離職在商業登記處正式公布。

最高法院還認定，公司董事的責任不會因為其任期屆滿或任命新的董事而終止，而是直到他或她被正式替換，並且通過在商業登記處公布而通知第三方為止。

資誠觀點

基於以上所述，公司董事如果在任期終止前沒有採取必要措施，來確保支付應計稅款的義務，將會承擔附帶責任。



Spain

Spanish Supreme Court strengthens the subsidiary tax responsibility of directors in cessation

Spanish tax legislation establishes, in general terms, the subsidiary tax responsibility for tax liabilities for those directors that have not performed the necessary acts to comply with the company's tax obligations. In this regard, the Spanish Supreme Court strengthened this responsibility in its recent judgment no. 281/ 2023, of 7 March, by claiming that the directors are responsible for all contingences occurred until their cessation has been formally published in the Commercial Registry.

The Supreme Court also established that a company director's responsibility does not cease due to the expiration of his or her mandate or the designation of a new one, but until he or she is formally replaced, and such circumstance is notified to third parties through publishing his or her termination in the Commercial Register.

PwC observation:

Based on the above, a company director who has not done what would be considered necessary to ensure the payment of accrued tax obligations, pending at the time of its cessation, incurs a subsidiary responsibility.



Glossary

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

Acronym	Definition
IIR	Income Inclusion Rule
MNE	multinational enterprise
NID	notional interest deduction
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PE	permanent establishment
QDMTT	Qualified Domestic Minimum Top-up Tax
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 (台商越南熱潮·解密工業土地廠房交易)：https://youtu.be/j-DtY_kZxgE
- 台灣稅務與投資法規Update-4月號(出售房地產的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/0zWmgw21ds>

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。

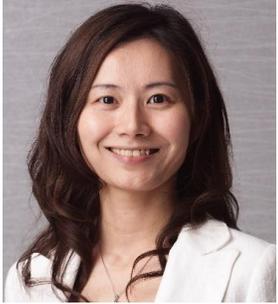
本會除例行會員集會，相互交換國際稅務新知與經驗交流外，每月提供會員最新國際、國內及大陸之稅務新規，每年舉辦國際與兩岸租稅專題研討會，邀請兩岸稅務機關首長及稅務官員蒞會演講、座談及研討，與業界會員雙向溝通，共同分享最新租稅相關議題。

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稅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.