

國際租稅要聞

International Tax Newsletter

第261期



資誠



Welcome

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

我們希望本刊物對您有所幫助，並期待您的評論。

本期要聞

專論

OECD發布實施支柱一金額A的多邊公約

作者：曾博昇 執業會計師 / 吳怡萱 經理

德國發布成長機會法(Growth Opportunities Act) 草案

作者：廖烈龍 執業會計師 / 胡佩妤 經理

2023 年英國秋季聲明

作者：廖烈龍 執業會計師 / 邵勇豪 經理

立法

澳洲
新的資本弱化制度的進一步修正

百慕達
百慕達提供有關擬議的企業所得稅的細節澄清

哥斯大黎加
哥斯大黎加修正案，旨在將其從歐盟財政事務不合作國家名單中移除

克羅埃西亞
克羅埃西亞實施支柱二的法案預計將取得進展

捷克共和國
捷克共和國實施支柱二

丹麥
丹麥議會通過實施支柱二的法案

歐盟
歐盟成員國實施支柱二的情形更新

芬蘭
芬蘭將支柱二納入國內法

香港
加強香港飛機租賃優惠稅制的擬議修正

愛爾蘭
愛爾蘭議會批准了支柱二立法，變動不大

義大利
反混合錯配文件(Anti-hybrid documentation)：關於免於處罰的立法草案

挪威
挪威提出新的支柱二立法

行政

澳洲
ATO發布稅務申報事項表的研究報告

澳洲
確認財務報表中的支柱二負債

澳洲
ATO更新了有關中央管理及控制(CMC)的實務遵循指南

澳洲
2023-24年中經濟和財政前瞻

哥倫比亞
哥倫比亞敲定重大經濟存在(SEP)規則

美國
國稅局(IRS)發布CAMT指南，針對特定CFC分配以及用於確定AFS的補充規則

美國
財政部發布有關GloBE規則和國外稅額扣抵的指南

司法

歐盟
歐盟法院(CJEU)判決稅務併購指令第8(2)條規定的利益不能以指令本身未規定的附加要求為條件

法國
在法國，外國法院宣布的懲罰性損害賠償不可扣除

歐盟/盧森堡
歐盟法院撤銷歐盟執委會關於某些盧森堡稅務判決屬於國家援助的決定

盧森堡
歐盟法院判決盧森堡未向亞馬遜提供國家援助

租稅協定

澳洲
澳洲-冰島租稅協定生效

墨西哥
技術協助

專論

Dedicated Columns

專論

OECD發布實施支柱一金額A的多邊公約

摘要

經濟合作暨發展組織(OECD)於2023年10月11日發布了一套與支柱一金額A相關的指引文件，文件中包含具共識性的多邊公約(Multilateral Convention，以下簡稱MLC)文本及其解釋性聲明、與支柱一金額A適用確定性相關之瞭解備忘錄(Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One，以下簡稱UAC)及支柱一的經濟影響評估報告的更新。OECD也發布金額A的概況介紹及與金額A相關的內容、執行及格式概要，其中概要還包括各步驟適用規定的流程圖。儘管MLC文本及其解釋性聲明共有約850頁之多，且包容性架構(Inclusive Framework，以下簡稱IF)已核准發布，但因為仍有問題待解決，故目前尚未開放各國簽署MLC。

為了使MLC生效，需有至少30個租稅管轄區批准，其中包含60%的目前預計會受金額A規定影響的跨國企業(multinational enterprises，以下簡稱MNEs)總部的租稅管轄區(若美國未批准，則無法達到此門檻)。美國在OECD發布指引的同一天也針對MLC展開為期60天的公開徵詢意見，美國財政部長葉倫(Janet Yellen)並接著表示雖然各國會努力在2024年解決問題，但仍不確定需要怎麼做才能取得足夠的租稅管轄區批准。

MLC、解釋性聲明、UAC及實施手冊皆包含在OECD於10月12日及13日在摩洛哥馬拉喀什舉行的G20財政部長及央行行長會議的部長稅務報告附錄中。

本篇文章的內容將著重在與2022年支柱一金額A進度報告相比有改變的部分。

要點：在MLC中，金額A的課稅原則變成以目的地原則來要求金額A所涵蓋之MNEs計算新的銷售與利潤基礎，此方式與支柱二之課稅基礎不同，且可能較支柱二更加複雜，使得遵循成本非常高。MLC保留了先前九份公開諮詢文件中大部分複雜的架構，但仍有以下一些值得注意的變更：

- 新增「自主境內企業豁免」的規定是為了排除某些境內導向企業營運所在的租稅管轄區所產生的財務結果(例如：具有分散式商業模式及少量關係企業間交易的MNE集團)。新增此項豁免規定受到各界的歡迎，因其可能得以降低重複計算的情況，但適用門檻受限，並且會持續成為關注的焦點之一。
- 雖然扣繳稅(withholding taxes，以下簡稱WHTs)總額的納入可解決重複計算的潛在來源，但針對行銷及配銷避風港(marketing and distribution safe harbour，以下簡稱MDSH)規定的複雜修改會導致在大多數情況下，市場租稅管轄區將被分配更多的利潤。
- 針對解決與金額A「相關的問題」推出具約束力的仲裁機制(在多數情況下是強制的)，是一項重大成就。相關的問題特別是指與金額A計算出來之前的利潤相關議題，例如：重大移轉訂價、營業利潤或WHTs等問題。

專論

OECD發布實施支柱一金額A的多邊公約

內文

金額A

MLC含有七個部分，共有53項條文及九個附錄，並涵蓋金額A、稅負確定性(針對金額A與跟金額A相關的金額)、數位服務稅(digital services taxes，以下簡稱DST)及相關類似的措施。為了遵循金額A的規定，MNEs需適用下述五個基本步驟的規則。

- 步驟一：判斷MNE是否適用金額A規定(即是否為涵蓋個體)
- 步驟二：辨識有資格取得金額A超額利潤的市場租稅管轄區
- 步驟三：計算與分配部分的超額利潤
- 步驟四：消除雙重課稅
- 步驟五：申報、繳納及取得稅負確定性

步驟一：判斷MNE是否適用金額A規定

重要條款

在支柱一的規定之下，某些MNEs的合併營業利潤將依據公式計算出某份額(金額A)重新分配予市場國(即銷售所在地)課稅。支柱一將適用於利潤率超過10%且全球營收超過200億歐元的MNEs。重新分配予市場國的利潤計算是就獲利超過10%的超額利潤，將其25%(以稅前利潤計算之)分配予市場國課稅。MLC生效的七年後，收入門檻可能會從200億歐元降至100億歐元。此變更須經由「締約國會議」(Conference of the Parties，以下簡稱CoP)的審查，CoP的成立即是為了針對MLC的詮釋與實施進行所需的決策或功能執行。

2022年進度報告中所描述的平均機制大致未改變。如之前所訂立，收入測試僅適用於當期，而利潤測試基本上是適用於當期，但當一個MNE從未是被金額A規定所涵蓋的個體，或是已連續兩期非金額A規定所涵蓋的個體時，則適用平均測試與前期測試。

專論

OECD發布實施支柱一金額A的多邊公約

拆分(Segmentation)

此次指引文件仍保留在2022進度報告中所加入針對拆分損益揭露適用金額A的規定。拆分損益揭露的定義是根據一個可接受的財務會計準則，在集團最終母公司的合併財務報表中所申報的任何拆分損益。可接受的財務會計準則包括IFRS、各國公認的會計原則規定(包含美國的 GAAP)或由CoP承認的同等規定。此拆分損益揭露規定適用於特殊情況，即當一個MNE的營收超過200億歐元但利潤率未達10%，但是該MNE的特定拆分損益同時符合200億歐元營收及利潤率10%的門檻。在此情況下，金額A的規定會適用於該拆分損益業務，如同是與MNE分開的獨立公司，且該拆分損益業務的部分利潤會重新分配予產品及服務消費所在地的市場國。

自主境內商業活動豁免(Autonomous domestic business exemption)

自主境內企業豁免是此次指引文件中很重要的新規定，此規定會排除大部分都是在一個租稅管轄區內營運所產生的財務結果，並代表一個具有極少量集團內交易及跨境交易的「封閉系統」。此豁免規定需滿足所有下述條件：

- 位於租稅管轄區內的集團個體和關係企業交易所產生之跨境收入與支出分別都不超過其各自總收入或支出的15%；以及
- 租稅管轄區內集團個體與第三方交易所產生之收入(即排除和關係企業交易之後)大部分皆是來自於該租稅管轄區，即該收入介於這些集團個體與第三方交易所產生之總收入的95%和105%之間。

觀察：金額A的基本機制是將MNE的全球利潤混合，使利潤較高的市場透過金額A的分配補貼利潤較低的市場。利潤較高但擁有較少跨境買賣交易的租稅管轄區曾質疑此補貼方式是否合適，因此此項豁免規定在某種程度上解決了這個問題。需注意的是僅有少數的MNE成員會完全僅在單一租稅管轄區內進行商業活動。上述15%的門檻很可能成為2024年MLC協商過程中備受關注的焦點。

其他排除項目

除了單純的境內導向企業以外，金額A的規定也排除適用於特定產業。

- 符合資格的採礦集團 – MLC制定相關規定，以使達到特定條件的「符合資格的採礦集團」無須適用金額A課稅權的機制。此次指引文件除了擴大在2022年進度報告中所說明的排除採礦業的實施以外，MLC也針對「初始採礦移轉階段」的適用制定簡易方法，這也讓實施的租稅管轄區可採用簡易的排除方法，儘管採用簡易方法須取決於使集團產生大部分採礦收入的租稅管轄區是否決定採納。

專論

OECD發布實施支柱一金額A的多邊公約

- 金融服務 – 如之前所公布的，受管制的金融機構不屬於金額A規定的適用範圍。MLC中包含更多關於如何實施金融服務業排除的詳細規定。有兩種方式可將集團內的金融服務財務結果劃分出來，其中一種是排除單獨受管制的金融機構的收入和利潤，另一種是選擇適用拆分損益揭露的方法，以排除符合受管制的金融服務部門定義的拆分結果。
- 國防 – 金額A規定有針對國防產業進行排除，其廣泛的定義為專注於跟國防或情報服務相關的用品。相關的政府用品是指那些由特定單位為了前述服務所購入或使用的用品，或是該服務能保護出口管制的安全利益。其他用品若因為旨在保護此類國防或情報服務所維護的安全利益，而被法律禁止揭露相關資訊的話，則此些用品也是屬於排除適用金額A的範疇。

步驟二：辨識有資格取得金額A超額利潤的市場租稅管轄區

連結與收入來源 (Nexus and revenue sourcing)

MLC(第8條)草案中的連結性測試跟2022年進度報告相比幾乎沒有改變。當一個MNE決定其在各個市場國所產生的收入為多少時，金額A利潤僅會重新分配予某些市場國(MNE在該市場國有通過量化的特殊目的連結性測試)。當MNE在一個市場國產生超過一百萬歐元的收入時(根據收入來源規定所決定)，即滿足此連結性測試。當一個國家的GDP少於400億歐元時，連結性測試適用較低(25萬歐元)的門檻。

在2022年進度報告中針對收入來源規定的廣泛制度與MLC(第7條)的草案內容也大都保持一致，並保留了先前版本中大部分新增的彈性規定。MLC草案主要是試圖回應先前在諮詢意見階段時所收到關於收入來源規定提出的評論。例如：針對收入來源規定某些部分是否應以交易別(transaction-by-transaction basis)為基準，之前有點模稜兩可，此次草案出來後有針對這部分進行闡明。另外，先前針對收入來源規定的適用會要求企業取得來自客戶的資訊以佐證它們的立場的相關疑慮現在也已解決。最後，MLC中包含針對收入來源規定的內部控制框架要求的額外資訊。

觀察：雖然在決定適當(且最有效率)的方法時仍存在一些挑戰，但此次指引文件對於適用這些規定有給予更清楚的闡釋，也給予企業所呼籲的更多彈性。各界樂見之後對於這方面的稅負確定性機會有更多描述。

步驟三：計算與分配部分的超額利潤

MDSH

專論

OECD發布實施支柱一金額A的多邊公約

MDSH的調整旨在減少分配予符合資格的市場租稅管轄區的金額A。其在設計上有所進展，但仍然非常複雜。在現行規定下，計算MDSH的調整包括下述三個不同的步驟、五個不同的比率以及四種不同類型的租稅管轄區利潤。

- 第一個步驟是辨識市場的「消除利潤」，即根據MLC附錄B第4章做出某些調整後的財務會計利潤。針對將扣繳稅納入考慮的協議大致上已達成，但達成的協議中未包含針對股利、資本利得以及支付給不受金額A規範的MNE的款項的相關扣繳稅議題。在確定各租稅管轄區的消除利潤(也就是計算MDSH的起點)時，可能會針對扣繳稅進行向下調整，這是考慮到居住國租稅管轄區給予因在收入來源租稅管轄區適用的扣繳稅而提供的可扣抵稅額。接著會進行扣繳稅的向上調整，以確定租稅管轄區層級的「調整後的消除利潤」。向上調整是為了反映租稅管轄區針對向境外付款所徵收的扣繳稅。前述都是某些國家仍然存在分歧的面向。
- 第二個步驟是透過從調整後的消除利潤中減去例行性利潤來計算租稅管轄區層級的「超額利潤」。例行性利潤的衡量標準是下列兩個數字中的較大者：(i)租稅管轄區的折舊與薪資乘以消除門檻收入(即10%乘以調整後的收入，然後除以折舊與薪資的總和)或(ii)源自該租稅管轄區的調整後收入的3%(根據收入來源規定)。
- 第三個步驟是透過使用適用於特定租稅管轄區的三種可能的抵銷百分比(90%、25%或 35%)其中之一，來進一步減少由此產生的超額利潤。先前2022年的進度報告中並未具體說明這一點。90%的抵銷百分比適用於所謂的「低折舊與薪資」的租稅管轄區，25%適用於低收入的租稅管轄區，而35%則適用於其他所有情況。

觀察：最後的兩個步驟保證市場中僅部分的超額利潤可能可以抵銷金額A。最終版本的三個比率落在之前諮詢意見時所提出的區間較低的一端，其中35%應該會是最常適用的比例。在大多數情況下，此方法將比多數觀察者所預期的將有更多的利潤分配予市場租稅管轄區。

MDSH是金額A規定中特別複雜的一個部分，MLC為此規定之操作定義約十個新概念。此外，巴西、哥倫比亞及印度針對MDSH的各面向皆持保留意見，因此為了就MDSH達成最終協議，相關規定可能會需要進一步的修改，但這可能會增添複雜性。

MDSH並不適用於利潤較小(少於5000萬歐元)的租稅管轄區，這明顯是為了確保較小或較沒有利潤的市場租稅管轄區(像是開發中經濟體)能獲得一定水準的金額A。

步驟四：消除雙重課稅

消除機制會辨識出哪些租稅管轄區需給予金額A產生的雙重課稅的減免。確定責任的基準是依照2022年進度報告中所制定的方法，透過這些計算，減免因金額A導致的雙重課稅的責任基本上落在相對於折舊和薪資費用合計而言利潤最高的個體上。在收入來源/市場國所收取的涵蓋扣繳稅會透過公式轉換為利潤金額，然後自租稅管轄區利潤中扣除，這是分配減免雙重課稅義務的基準。消除雙重課稅的規定是金額A規定中最複雜的部份，其採用分層式結構對「需減免雙重課稅的租稅管轄區」進行分類，然後以按照順序和複雜的方式在這些租稅管轄區之間分配各自需減免雙重課稅的義務為何。

專論

OECD發布實施支柱一金額A的多邊公約

從技術面來看，有可能發生金額A負債，但負責減免雙重課稅的個體的利潤少於該負債的情況。在此情形下，未解除的負債會結轉至多五年，並從未來的剩餘利潤扣抵。

可透過潛在的四種方法之一獲取雙重課稅的減免：直接付款、可退還的稅額抵免、不可退還的稅額抵免，或扣除額。為了避免對數個交易他方提出多重索賠，MNE預期會建立一個「指定付款個體」作為集團整體單一的責任結算所，以便在該個體和各個要被減免雙重課稅的個體之間進行結算。

觀察：雖然此次文件沒有什麼太多新的內容，但值得注意的是，MLC允許在減免雙重課稅能力不足的情況下結轉金額A的權利，但這與主要的金額A計算(當一個集團在特定的一年中利潤低於10%時，可將差額結轉至之後年度使用)非同等機制。這在之前的諮詢意見中是個重要議題，但MLC對此保持沉默，並只有在某些情況下有可能可適用四年平均利潤測試法。需再次強調此條款的複雜性，且其執行性與長期穩定性皆可能遭受質疑。

步驟五：申報、繳納並取得稅負確定性

為了適用金額A的規定，雙邊的租稅協定將在必要的範圍內被取代。UAC文件是促進MNEs與租稅管轄區看見金額A行政優勢的重要一步(行政執行方面的議題現在已取得進一步的澄清)。針對一個MNE是否非金額A規定的涵蓋個體，其可能可透過適用範圍確定性機制獲得具約束力的多邊確定性；若其屬於金額A規定的涵蓋個體，則可透過預先確定性及其他面向的確定性機制針對它所適用的方法與整體的規定應用獲得具約束力的多邊確定性。針對與金額A相關的重大問題(某租稅協定所涵蓋的與移轉訂價、營業利潤或扣繳稅相關的爭端)，應保證能夠使用相互協議程序(Mutual Agreement Procedure)並執行解決方案。如果問題無法及時解決且沒有替代的強制解決機制的話，則該問題將升至由爭端解決小組處理。

觀察：引入具有約束力的爭議解決機制來解決與金額A「相關」的問題(包括重大的潛在移轉訂價問題)很重要。它對OECD和G20成員來說具強制性，但對中低收入國仍非強制性，可自由選擇是否採納此機制。

DSTs及相關類似的措施

MLC要求簽署國取消現有的DST法規，並承諾將來不再採取此類措施。MLC附錄A列出了必須取消的現有措施(八個國家共九項措施)：亞洲一項(印度)、北非一項(突尼西亞)及歐洲(率先適用DST的地區)六項(奧地利、法國、義大利、西班牙、土耳其及英國)。另外，MLC也要求簽署國承諾不在其管轄區內對跨國企業適用「重大經濟存在」(或類似的連結性概念)的規定，此想法取得了一些發展中和新興經濟體的支持。

CoP也有權決定某項措施是否屬於地方性的DST或相關類似措施。若一項DST的規定或相關類似的措施被認為是屬於地方性層級的，則不會不承認執行該地方性層級措施的租稅管轄區的金額A。然而，該租稅管轄區必須在CoP做出決議後的六個月內，詳細地向CoP報告有關其為取消措施所盡的最大努力。在MLC的序言中即表示MLC的締約方必須要盡其所能並在遵循其憲政秩序之下，避免地方性層級政府採用DST或相關類似措施。

專論

OECD發布實施支柱一金額A的多邊公約

觀察：若最終的金額A MLC能在2023年底前得到足夠多的租稅管轄區的同意並簽署，當前DST法規的停滯狀態(目前是至2023年底)很可能會延至2024年，若需要的話，甚至可能延至2025年。然而，加拿大並未簽署2023年7月的OECD成果聲明，並表示仍會維持在2024年推出DST規定。因此，為了要推進金額A MLC，與加拿大(特別是美國)達成協議至關重要。

實施流程

MLC簽署後將伴隨著各租稅管轄區的批准、接受或核准。適當的期限將取決於各租稅管轄區的國內法要求，當國內程序完成後，批准書、接受書或核准書將交存於保管人OECD。

MLC金額A將在滿足以下兩個條件後生效：**(1)**第三十份批准書、接受書或核准書交存於OECD以及**(2)**根據附錄I所分配的歸屬分數(例如：486分歸屬於美國)，交存於OECD的所有批准書、接受書或核准書的總分達到999分中的600分以上。在這兩項條件達成後的三個月內，有簽署MLC的租稅管轄區將和OECD會面並決定何時使MLC生效，並將考慮下列幾個面向：可取得的雙重課稅減免、參與簽署的租稅管轄區的多元性，及參與簽署的租稅管轄區所佔的全球GDP比例。在確定生效日之前，每六個月都會舉行一次此會議。

在多數的情況下，可能最早的生效日期會是某一方的MLC生效日的六個月後的下一個日曆年的第一天。當在前述的日曆年之前的一個日曆年中，若有MNE的至少一個集團個體受到DST或類似措施(如附錄A所列出的)的規範，則MLC會在前述的日曆年之前的一個日曆年的第一天生效。

觀察：從上述MLC生效的條件可得知若美國不批准的話，MLC即無法生效，因此各界皆關注美國政府是否會簽署MLC並隨後由美國參議院批准之。

未來展望

兩大支柱解決方案的其他要素可能會先於支柱一金額A適用。值得注意的是，本此的指引文件中缺少針對金額B(針對例行性配銷與行銷交易的移轉訂價相關議題)進一步的說明，IF在諮詢意見後會持續在此議題上努力，以在2024年初提供最終指引。

專論

OECD發布實施支柱一金額A的多邊公約

先前諮詢文件紀錄

OECD先前發布了九份針對金額A的諮詢文件，並請求各界針對每份諮詢文件提供意見。第一份文件內容包括收入來源與連結性規定；第二份文件內容包括稅基認定的規定；第三份文件內容包括一般性的涵蓋個體規定；第四份文件內容包括採礦業的排除；第五份文件內容包括受管制的金融服務業的排除；第六及第七份文件內容包括稅負確定性；第八份文件內容包括單邊措施的指引，以及第九份文件內容包括行政與稅負確定性的面向。雖然在許多議題上都有所進展，但需注意仍有一些重大的問題尚待解決，且許多規定仍然非常複雜。

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

吳怡萱 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23713

Email: sandy.a.wu@pwc.com

專論

德國發布成長機會法(Growth Opportunities Act)草案

摘要

德國財政部在7月14日送交成長機會法(Growth Opportunities Act)草案，並向德國各產業協會徵求意見。法案提出針對節能相關投資提供補助，及提出對國內稅和國際租稅規定進行調整。本文將著重一些國際租稅相關的重要議題。

觀察：企業應關注利息扣除上限規則(interest capping rule)的變動和利率上限規則(interest rate capping rule)的引入。

內文

修訂利息扣除上限規則

因為歐盟反避稅指令(ATAD)1，德國需要調整它的利息扣除上限規則。目前，利息費用扣除限制適用在淨利息費用超過300萬歐元的情況下。這個法案提議將當前300萬歐元的門檻轉換為免稅額，並引入反分解規定(anti-fragmentation rule)來避免免稅額被多次使用，同時刪除了單獨測試(stand-alone-test)和權益比率測試(equity-ratio-test)。這個法案也涵蓋與利息費用相關的其他費用，擴大了利息扣除上限規則的範圍。

新利率上限規則

法案針對支付給關係人的利息費用引入了單獨的利率上限規則。企業除了適用現有的利息扣除上限規則外，也適用新的利率上限規則。如果企業支付給關係人的利息費用，利率超過德國法定浮動利率2%以上，這項新規則將會限制企業的利息扣除額。但如果企業能夠證明集團最終母公司和貸款方只能以較高的利率貸款，則企業可以按較高利率來扣除所支付的利息費用。

如果貸款方具備足夠的經濟實質—依照德國受控外國企業制度(CFC)定義—則可豁免適用利率上限規則。不過，如果貸款方所在國家沒有參與德國反避稅法(Tax Haven Defense Tax Act)下的資訊交換，則企業不能依照前述條件豁免適用利率上限規則。

虧損前抵/虧損後抵

法案提出從2024年核課期間開始，將企業虧損前抵結轉期間從目前的兩年延長到三年。虧損前抵金額須遵守最低稅負限制(minimum taxation limits)，且不能超過 1,000萬歐元或2,000萬歐元(有合併納稅人)。

專論

德國發布成長機會法(Growth Opportunities Act)草案

法案提出取消2024到2027年的最低稅負限制(虧損可以在下一期的所得總額中完全扣抵，不受任何限制)。從2028年起，再重新引入最低稅負限制(也就是將可以向前扣抵1000萬歐元，超過1000萬歐元的部分則可以扣抵所得總額的60%)。

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

胡佩妤 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23761

Email: felicia.p.hu@pwc.com

專論

2023 年英國秋季聲明

摘要

2023年11月22日，英國財政部長Jeremy Hunt公布秋季聲明(Autumn Statement)及英國預算責任辦公室(Office for Budget Responsibility)的最新經濟預測。其中，秋季聲明包含幾項會影響公司國際稅務的公告：

- 徵稅不足之支出原則(Undertaxed Profits Rule, UTPR)將在**2024年12月31日**或之後開始的會計期間實施
- 2024年12月31日起產生的收入將廢除適用**離岸無形資產收入**(Offshore Receipts in respect of Intangible Property, ORIP)
- 許多英國創新制度和資本誘因的租稅優惠更新，包括**永久延長**公司廠房和機械投資的**全額費用化**(Full expensing)

除了秋季聲明之外，還進行了印花稅改革，包括取消在外國市場上發行與轉讓證券(如美國存託憑證)時徵收的1.5%印花稅。這對在美國上市的英國公司是個好消息，可以保持英國作為控股公司所在地的吸引力。

詳細內容 / 重要公告

第二支柱更新

英國政府宣布將在**2024年12月31日**或之後開始的會計期間引入UTPR，目前秋季聲明中未發布任何新的法令。UTPR最早在2023年7月18日釋出立法草案，9月27日修訂，預計在未來的財政法案中正式立法。

同時強調，2023年第2號財政法案中引入的所得涵蓋原則(Income Inclusion Rule, IIR)和合格國內最低稅負制(Qualifying Domestic Minimum Top-Up Tax, QDMTT)將在**2023年12月31日**或之後的會計期間生效。

此外，宣布下一個財政法案將納入對已頒布的IIR和QDMTT的修訂。大部分的技術性修訂已經在上述立法草案中解決。以新規範來說，最重要的是政府現在打算將證券化載具(Securitization vehicle)排除適用QDMTT。

專論

2023 年英國秋季聲明

離岸無形資產收入(ORIP)

英國政府將在之後的財政法案中立法廢除ORIP並導入UTPR，自2024年12月31日起產生的收入將不適用ORIP。政府認為UTPR將更全面地阻止ORIP試圖對抗的跨國稅務規劃安排。

租稅優惠與資本投資

全額費用化(Full expensing)

政府在2023年春季預算中，宣告2023年4月1日起的三年期間可以使用全額費用化取代加計扣除制度，允許公司從課稅所得中扣除合格廠房和機械投資的全部成本。現在將這項變更為**永久性**，對適用主要稅率的資產提供第一年認列100%的費用，對適用特別稅率的資產(如長期資產)，提供第一年認列50%的費用。上述費用認列有一定條件，包括相關廠房和機械在取得時必須是全新且沒有被使用過、限制租賃資產的適用以及處分全額費用化資產時的特殊規則。

研究和發展

現有的研發支出(Research and Development Expenditure, RDEC)和中小企業計畫將合併，2024年4月1日起或之後的會計期間發生的支出將在合併後的計畫中申報。合併後稅額扣抵率為20%，與目前的RDEC稅率一致。

在合併後的制度中，重大的變革是誰有資格主張外包研發成本的抵減。一般來說，當一個主要公司委託第三方執行與自己的研發計畫有關的活動時，委託公司可以主張這項委託的合格研發成本；當受託公司的研發活動是為了提供成果給另一家公司時，受託公司不得主張稅收抵減。但是當受託公司執行的研發活動不會成為委託公司研發的一部分(如委託公司不知道需要進行研發)且是由受託公司自行啟動，受託公司或許可以主張稅收抵減。這不是簡單說明就能講得清楚，讓我們等待英國稅務及海關總署(HMRC)進一步說明。

合併後的制度將限制海外費用，包括限制海外研發分包的資格或限制向不符合特定資格標準的外部勞動力支付報酬。

投資區計畫

英國的投資區計畫將從五年延長至十年，同時宣布三個新區，大曼徹斯特地區(Greater Manchester)、西米德蘭茲郡(West Midlands)和東米德蘭茲郡(East Midlands)。

專論

2023 年英國秋季聲明

印花稅更新

取消發行證券供存託憑證系統、結算服務以及相關的證券轉讓所課徵的1.5%印花稅。原先對其他類型轉讓證券至存託憑證系統或在不同系統間轉讓要課1.5%印花稅，還是維持。先前主要由英國稅務及海關總署(HMRC)依據歐盟判例法取消收取印花稅，而現在將正式納入立法。

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

邵勇豪 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 22511

Email: yung-hao.shao@pwc.com

要聞

Legislation
立法

澳洲

新的資本弱化制度的進一步修正

政府對「2023年財政部修正案(讓跨國公司支付公平份額——誠信和透明度)」的修正在提交參議院之前公布，草案包含了在澳洲資本弱化制度下限制利息扣除的擬議修正。主要包括：

- 債務扣除創建規則 (debt deduction creation rules) 的開始日期推遲至2024年7月1日或之後開始的所得年度
- 縮小可能屬於債務扣除創造規則適用範圍的交易安排
- 資本弱化固定比率測試的變更，允許將超額的稅上的息稅折舊攤銷前盈餘(tax EBITDA)傳遞給特定公司、合夥組織和管理投資信託，以及單位信託基金(unit trusts)；和
- 擴大資本弱化第三方債務測試 (Third party debt test)。

該草案已提交給參議院經濟立法委員會 (Senate Economics Legislation Committee) 審議，該委員會將於2024年2月5日前提交修正案報告。

資誠觀點

發布的擬議修正案為納稅義務人提供了規則適用的進一步細節，鑒於擬議的開始日期保持不變，納稅義務人應審慎考量。參議院在這份報告提交後才會重新審議該草案。因此，這些措施至少要到2024年2月才會頒布。



Australia

Further amendments to new thin capitalisation regime

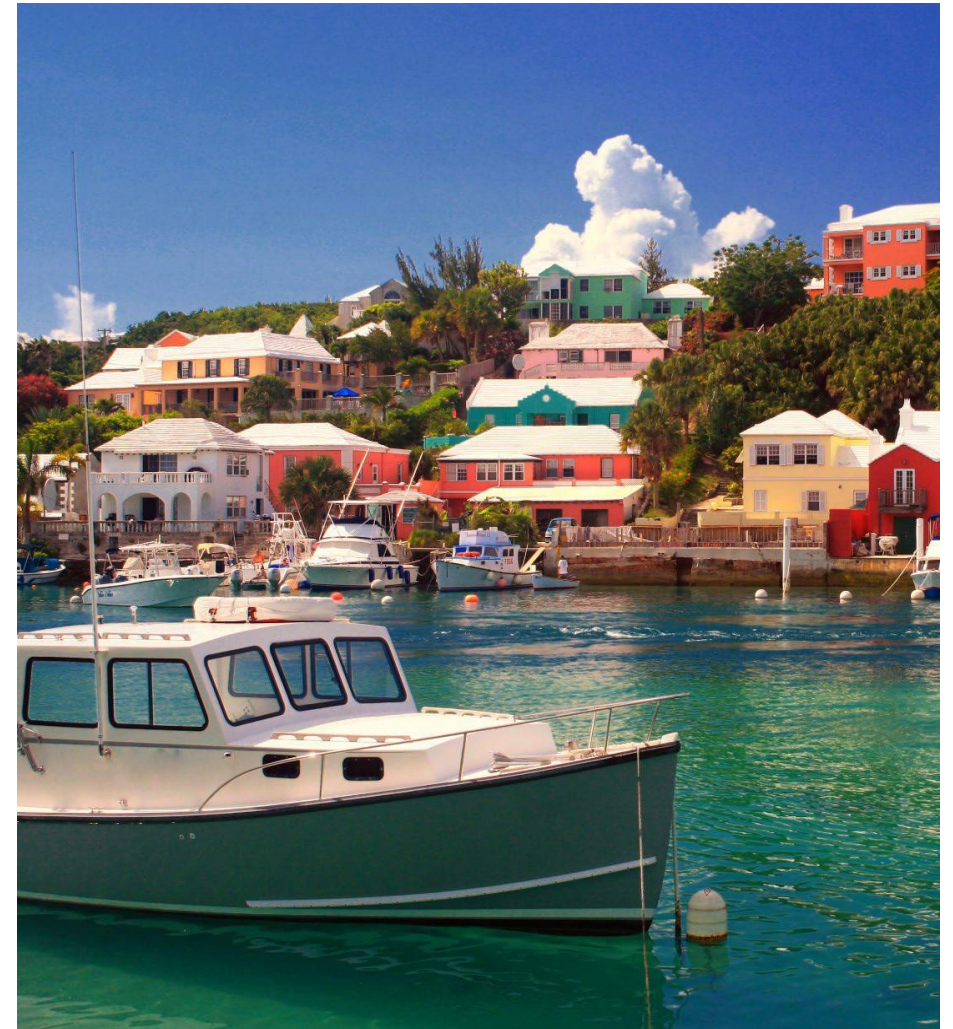
Government amendments to the Treasury Laws Amendment (Making Multinationals Pay Their Fair Share -Integrity and Transparency) Bill 2023 -which contains the proposed reforms to limit interest deductions under Australia's thin capitalisation regime - were released in advance of their introduction in the Senate. The amendments include:

- Deferral of the start date for the debt deduction creation rules until income years commencing on or after 1 July 2024 for all arrangements
- Narrowing the scope of arrangements that may fall within scope of the debt deduction creation rules
- Changes to the thin capitalisation fixed ratio test to allow excess 'tax EBITDA' to be passed up to certain companies, partnerships, and managed investment trusts, in addition to unit trusts (as previously proposed); and
- Broadening the thin capitalisation third party debt test.

The bill has been referred to the Senate Economics Legislation Committee for review, which is due to report on the amendments by 5 February 2024.

PwC observation:

The proposed amendments released provide taxpayers with further clarity on the likely application of the rules and should be considered carefully given that the proposed start date remains unchanged. The Senate will not reconsider the Bill until after this report has been tabled. Accordingly, these measures will not be enacted until at least February 2024.



百慕達

百慕達提供有關擬議的企業所得稅的細節澄清

2023年11月5日，百慕達政府發布了第三份公眾諮詢文件(PCP)，包括立法草案，提議對年收入達到7.5億歐元的跨國企業集團中的百慕達稅務居民實體和屬於跨國企業集團一部分的常設機構課徵15%的企業所得稅(CIT)。CIT將從2025年開始生效。

與第一次和第二次PCP一致，第三次PCP中與CIT相關的主要政策基礎和全球反稅基侵蝕(GloBE)規則一致，而且也屬於合格的涵蓋稅款。但是百慕達目前沒有提出任何所得涵蓋原則(IIR)以及徵稅不足支出原則(UTPR)的立法提案。

資誠觀點

預期將會因法案頒布而受到影響的跨國企業集團應分析CIT提案對2023年底財報的潛在稅務會計的影響。跨國保險企業也應考慮擬議的CIT制度對百慕達保險公司監管資本需求的影響以及對交易的影響。

另外，在未來幾週和幾個月內，跨國企業應密切關注企業所得稅規則制定的發展，以及預期的指南以決定是否退出經濟性轉型調整(ETA)並進行其他可用的稅務選擇。第三次PCP改變了許多與可用選擇相關的預設立場。



Bermuda

Bermuda provides clarifying details regarding its proposed corporate income tax

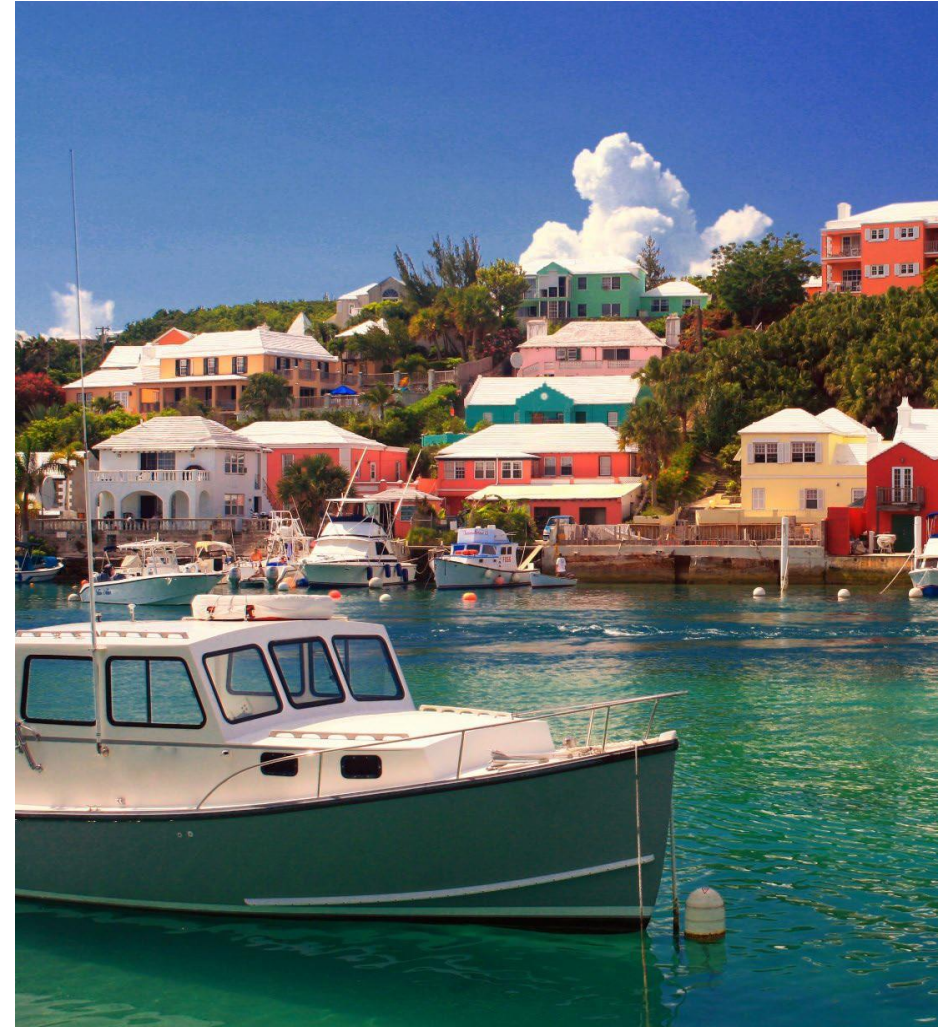
The Government of Bermuda, on 15 November, issued its third public consultation paper (PCP), including draft legislation, proposing a 15% corporate income tax (CIT) applicable to Bermuda tax-resident entities and permanent establishments that are part of multinational enterprise (MNE) groups with annual revenue of at least €750M. The tax would be effective beginning in 2025.

Consistent with the first and second public consultations, one of the primary policy underpinnings associated with the CIT, as reflected in the third PCP, is alignment with the Global Anti-Base Erosion (GloBE) rules and qualification as a Covered Tax. However, Bermuda currently has no proposals to introduce the Income Inclusion Rule (IIR) or the Undertaxed Profits Rule (UTPR). For more please consult our [PwC Insight](#).

PwC observation:

In anticipation of enactment, affected companies should analyze the potential tax accounting implications of the proposed CIT for 2023 year-end financial reporting. The impact of the proposed CIT regime on Bermuda insurance companies' regulatory capital requirements also should be considered, along with the impact on transactions.

Additionally, MNEs should monitor the CIT rules and expected guidance over the coming weeks and months as a part of determining whether to elect out of the Economic Transition Adjustment (ETA) and make other available tax elections. The third PCP changes many of the default positions with respect to available elections.



哥斯大黎加

哥斯大黎加修正案，旨在將其從歐盟財政事務不合作國家名單中移除

2023年10月2日，哥斯大黎加頒布了第10,381號法，名為「1988年4月21日所得稅法(第7092號法)修正案，旨在將哥斯大黎加從歐盟財政事務不合作國家名單中移除」。該法發布在官方公報(La Gaceta)上。透過這個修正，與確定哥斯大黎加所得來源條件有關的領土概念得到加強，將其僅歸因於地理面向的國家領土，此外，如果取得境外消極性所得的實體是跨國集團的一部分，且該實體被視為「不合格」，那麼也對境外消極性所得課稅。「不合格」意味著該實體不符合法律規定的經濟實質要求。

同樣，2023年11月28日第221號官方公報發布的第44,262號行政令，對所得稅法的條例進行了修改，以適應第10,381號法引入的最新修正。

另外，2023年11月30日，第223號官方公報發布了MH-DGT-RES-0030-2023號決議，該決議定義了評估合格實體的經濟實質及其在跨國集團中的成員資格的客觀參數。

資誠觀點

所得稅法包含一項具體的反濫用條款，以便稅務機關可以對不合格實體進行重新分類。

同樣，修正案也修改了常設機構(PE)的概念。取消了常設機構需要完全執行主要業務的條件，這意味著現在只需完全或部分執行業務即可構成常設機構。



Costa Rica

Costa Rica amendment seeks exclusion from list of non-cooperating countries in fiscal matters of the EU

On 2 October 2023, Costa Rica enacted Law No. 10,381, called "Amendment to Law No. 7092, Income Tax Law of April 21, 1988, to achieve the exclusion of Costa Rica from the list of non-cooperating countries in Fiscal Matters of the European Union." The law was published in the Official Gazette La Gaceta. Through this reform, the concept of territoriality — relevant for the purposes of determining the condition of income from a Costa Rican source — is reinforced, ascribing it to a merely geographical aspect — national territory — and, additionally, extraterritorial passive income is taxed, to the extent that the entity that receives it is part of a multinational group and that the entity is considered 'not qualified.' This means that the entity does not comply with the economic substance requirements established in the legal system.

Likewise, the Regulations to the Income Tax Law were modified through Executive Decree No. 44,262 published in Official Gazette No. 221 of 28 November 2023 to adapt it to the recent reforms introduced by Law 10,381.

In addition, on 30 November 2023, Resolution MH-DGT-RES-0030-2023 was published in the Official Gazette No. 223, which defines the objective parameters to assess the economic substance of a qualified entity and its membership in a multinational group.

PwC observation:

The Income Tax Law contains a specific anti-abuse clause so that the Administration can reclassify the status of a non-qualified entity.

Likewise, the reform to the Law modifies the concept of permanent establishment (PE). The modification eliminates the condition that a PE needs to perform the main activity in its entirety, implying that it is now sufficient for the activity to be carried out either totally or partially in order to qualify as a PE.



克羅埃西亞

克羅埃西亞實施支柱二的法案預計將取得進展

克羅埃西亞全球最低稅負制草案已在議會快速審議，預計自2023年12月31日生效。

在此之前，克羅埃西亞財政部在2023年11月，就將歐盟最低稅負指令納入國內法的立法草案進行了徵詢意見。該草案將引入適用於2023年12月31日或之後開始的財務年度的IIR(所得涵蓋原則)和QDMTT(合格國內最低稅負制)，以及適用於2024年12月31日或之後開始的財務年度的UTPR(徵稅不足之支出原則)。

草案規定大型跨國企業(年營業額超過7.5億歐元)在每個租稅管轄區的最低有效稅率為15%，並將首先適用於2023年12月31日或之後開始的財務年度。草案完全符合歐盟2022年12月14日關於確保跨國企業和歐盟大型國內集團全球最低稅負水平的指令的規定。

該法案規定，OECD示範規則(Model Rules)和逐條注釋(Commentary)，包括現有或將要發布的過渡性避風港規則，將用作克羅埃西亞適用支柱二GloBE規則的「說明和解釋」來源。

資誠觀點

克羅埃西亞沒有太多落入支柱二涵蓋範圍的跨國企業。然而，由於許多全球跨國企業在克羅埃西亞擁有可能適用QDMTT的實體(特別是在這些實體適用租稅優惠的情況下)。公司應分析該法案對其額外稅務支出的可能影響。



Croatia

Croatian bill implementing Pillar Two expected to progress

The Croatian draft bill on Minimum Global Tax has been fast-tracked in parliament and is expected to come into effect on 31 December 2023.

This follows a November consultation by the Croatia Ministry of Finance on a [draft bill](#) to transpose the EU minimum tax Directive into its domestic law. The bill would introduce the IIR and QDMTT, applicable to fiscal years beginning on or after 31 December 2023, and the UTPR, applicable to fiscal years beginning on or after 31 December 2024.

The Bill provides for a minimum effective tax rate of 15% per jurisdiction for large international enterprises (annual turnover exceeding 750 million euros) and will first apply to financial years starting on or after 31 December 2023. The bill fully aligns the provisions of EU Directive of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union (Pillar Two).

The legislation provides that the applicable OECD Model Rules and Commentary, including transitional Safe Harbour rules existing - or that will be published - will be utilized as a source of 'illustration and interpretation' for application of the Pillar Two Globe Rules in Croatia.

PwC observation:

Croatia does not have many MNEs that will fall under the scope of Pillar Two. However as there are many global MNEs that have in-scope entities in Croatia that could be subject to QDMTT (especially if the entities are using tax incentives). Companies should analyze the bill's potential implications on their additional tax expenses.



捷克共和國

捷克共和國實施支柱二

2023年12月15日，捷克共和國總統簽署了法案，以實施歐盟關於確保跨國企業和大型國內集團(支柱二)的全球最低稅負水平的指令。捷克實施GloBE規則，即IIR規則(2023年12月31日生效)、UTPR規則(2024年12月31日生效)、過渡性CbCR和UTPR避風港，以及QDMTT避風港。

捷克共和國也藉由這個機會對捷克實體實施國內最低稅負制。新法將於2023年12月31日生效。

資誠觀點

支柱二規則將對會計期間從2023年12月31日或之後開始的大型企業生效。由於生效日期已到，公司應採取行動以確保為遵從新法做好準備。



Czech Republic

Czech Republic implements Pillar Two

On 15 December 2023 the President of the Czech Republic signed the Czech law implementing the EU Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups (Pillar Two). Czech law implements the GloBE rules, i.e., the IIR rules (effective 31 December 2023), and the UTPR rules (effective 31 December 2024), Transitional CbCR and UTPR Safe Harbours, and the QDMTT Safe Harbour.

The Czech Republic also used the opportunity to implement the Domestic Minimum Top-up Tax for Czech entities. The new legislation will come into effect on 31 December 2023.

PwC observation:

The Pillar Two rules will take effect for large businesses with accounting periods beginning on or after 31 December 2023. As the effective date is here, companies need to take action to ensure readiness for the rules.



丹麥

丹麥議會通過實施支柱二的法案

丹麥議會在2023年12月7日的三讀/討論中最終同意了將支柱二納入丹麥國內法的提案，新法自2024年1月1日起生效。

新法(命名為最低稅負法)總體上與支柱二指令保持一致，並在租稅管轄區基礎上引入了15%的最低稅率。新法包括從2024年開始的所得稅年度實施所得涵蓋原則(IIR)，並於2025年實施徵稅不足之支出原則(UTPR)(根據OECD指南進行修正)。

新法還包括自2024年1月1日起適用的丹麥國內最低稅負制(DMTT)，丹麥稅務部表示，他們希望這是一項合格的「避風港」的DMTT。

資誠觀點

支柱二的新法實際上是在現有的公司稅架構的基礎上，在單獨的立法中有效地引入了新的公司稅制。



Denmark

Danish Parliament passes bill to implement Pillar Two

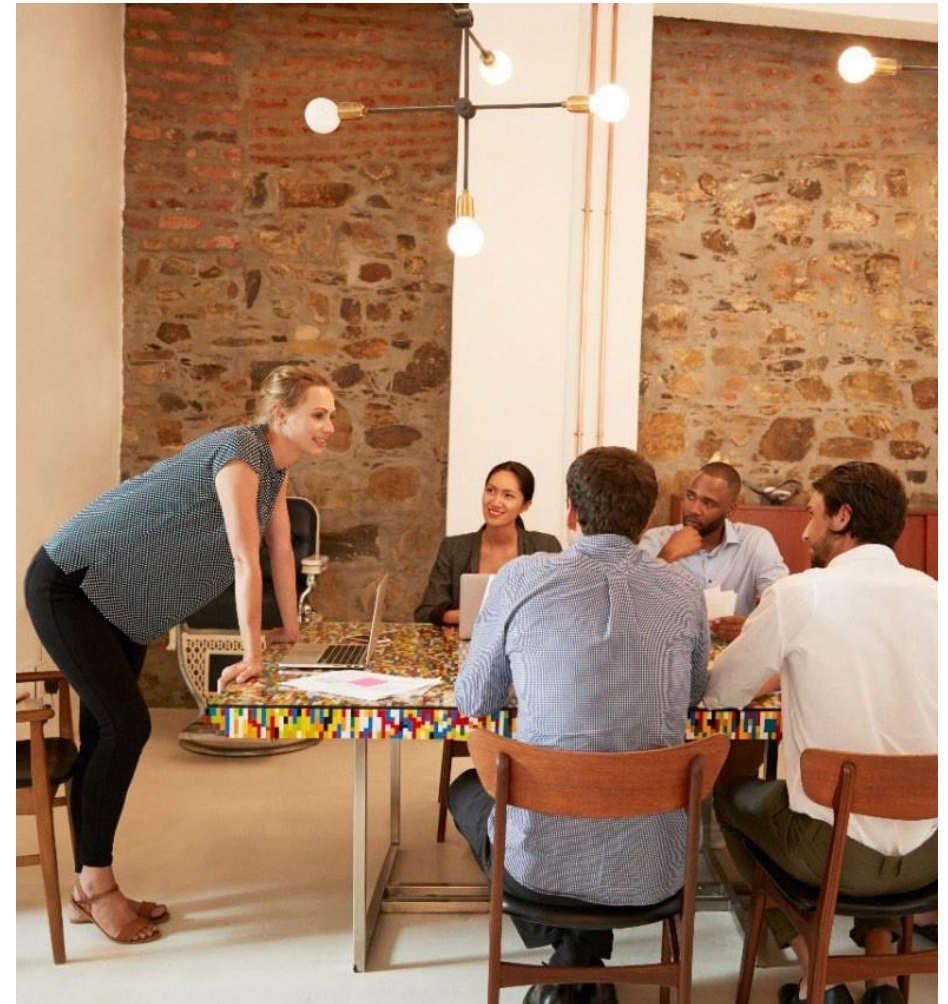
Denmark's proposed law to transpose Pillar Two into the Danish tax legislation with effect from 1 January 2024 was finalized and agreed upon during the third reading/discussions in the Danish Parliament on 7 December 2023.

The new law (called the Minimum Tax Act) generally aligns with the Pillar Two Directive and introduces a 15% minimum tax on a jurisdictional basis. It includes implementation of the Income Inclusion Rule (IIR) for income tax years starting 2024 and a later implementation of the Undertaxed Profit Rule (UTPR) in 2025 (with the amendments from the OECD Guidance).

The law also includes a Danish Domestic Minimum Top-up Tax (DMTT) applicable from 1 January 2024 and the Danish Ministry of Taxation has said that they expect it to be a qualified 'Safe Harbour' DMTT.

PwC observation:

The Pillar Two legislation effectively introduces a new corporate tax system in addition to the existing company tax framework in a separate legislative act.



歐盟

歐盟成員國實施支柱二的情形更新

2022年12月正式通過的歐盟最低稅負指令(指令)，為27個歐盟成員國提供了一個實施支柱二GloBE規則的機制。重要的是，指令第56條要求成員國在2023年12月31日前將該指令轉化為國內法。

2023年12月12日，歐盟發布了執委會(Commission)通知，介紹了成員國實施支柱二的時間表。該通知包括根據第50(1)條選擇推遲實施的國家名單。

下圖反映了截至我們發布截止日期的狀態。

已頒布	匈牙利 比利時* 捷克共和國* 丹麥* 愛爾蘭* 荷蘭*
規則草案正在制定中	奧地利 保加利亞 克羅埃西亞 塞普勒斯 芬蘭 法國 德國 義大利 盧森堡 羅馬尼亞 斯洛維尼亞 瑞典
延遲(已宣布或可能)	希臘 波蘭 葡萄牙 西班牙
延後適用*	拉脫維亞 立陶宛 馬耳他 愛沙尼亞 斯洛伐克

繼2023年12月12日發布的歐盟通知之後添加。



資誠觀點

在歐盟營運的公司應繼續追蹤該地區各國的進展，因為成員國正在按照不同的時間表運作。

EU

Update on status of EU Member State Pillar Two implementation

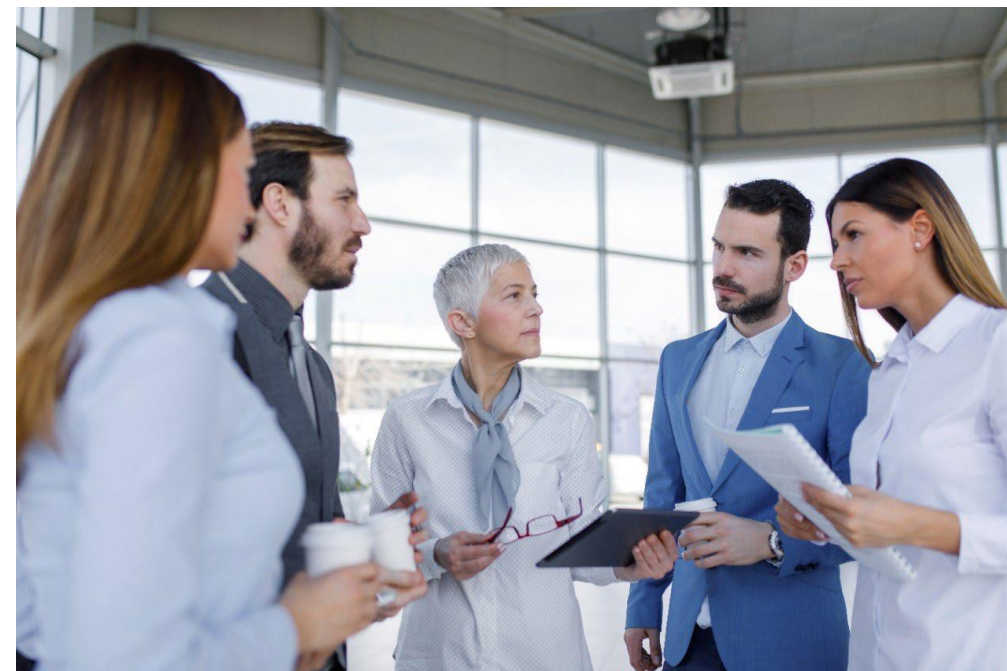
The [EU minimum tax Directive](#) (Directive), formally adopted in December 2022, provides a mechanism by which the 27 EU Member States would implement the Pillar Two GloBE Model Rules. Importantly, Article 56 of the Directive requires Member States to transpose the Directive into national law by 31 December 2023.

The EU issued a Commission Notice on 12 December 2023, explaining the implementation timeline of the rules by Member States. The Notice included a list of countries that have opted for deferral under Article 50(1).

The chart below reflects status as of our publication deadline. See our [PwC Insight on Hungary's recent adoption of the rules](#).

Enacted	Hungary
	Belgium*
	Czech Republic*
	Denmark*
	Ireland*
Draft rules in process of being enacted	Netherlands*
	Austria
	Bulgaria
	Croatia
	Cyprus
	Finland
	France
	Germany
	Italy
	Luxembourg
	Romania
	Slovenia
	Sweden
	Greece
Delayed (either announced or likely)	Poland
	Portugal
	Spain
Deferral election*	Latvia
	Lithuania
	Malta
	Estonia
	Slovakia

Added subsequent to the EU Notice published on 12 December, 2023.



PwC observation:

Companies operating in the European Union should continue to track developments in individual countries in the region as Member States are operating under different timelines.

芬蘭

芬蘭將支柱二納入國內法

2023年12月11日，芬蘭議會於批准了芬蘭支柱二立法的政府提案。該提案實施了所得涵蓋原則(IIR)、徵稅不足之支出原則(UTPR)和合格國內最低稅負制(QDMTT)。IIR和QDMTT規則適用於2023年12月31日或之後開始的財務年度，UTPR適用於2024年12月31日或之後開始的財務年度。

政府提案嚴格遵循歐盟指令和GloBE示範規則。此外，提案中明確承認了OECD(現有和未來)指南的核心作用，認為這是確保全球協調實施並避免不同租稅管轄區出現不同解釋的關鍵。然而，政府提案中並未包含OECD指南的各個細節(例如QDMTT避風港、UTPR避風港和可銷售可轉讓的稅收抵免)。

資誠觀點

芬蘭憲法要求稅法應包含足夠的細節，以便納稅義務人計算其納稅義務，並且幾乎沒有解釋的餘地。這些憲法限制可能會導致基於OECD指南的具體規則的應用存在不確定性，這些規則與芬蘭支柱二立法不同。



Finland

Finland implements Pillar Two into domestic law

The government proposal for the Finnish Pillar Two legislation was approved by the Finnish parliament on 11 December 2023. The proposal implements the Income Inclusion rule (IIR), the Undertaxed Profits Rule (UTPR) and the Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT). The IIR and QDMTT rules are applicable for financial years starting on or after 31 December 2023, and the UTPR for financial years starting on or after 31 December 2024.

The government proposal closely follows the EU Directive and the GloBE Model Rules. Further, the central role of the OECD's (existing and future) guidance is clearly acknowledged in the proposal as a key to ensure harmonious implementation globally and to avoid differing interpretations across jurisdictions. However, various aspects of the OECD's guidance are not included in the government proposal (e.g. QDMTT Safe Harbour, UTPR Safe Harbour and Marketable Transferrable Tax Credits).

PwC observation:

The Finnish constitution requires that a tax law should include a sufficient level of detail to allow taxpayers to calculate their tax liability and leave little room for interpretation. These constitutional restrictions may cause uncertainties with respect to application of specific rules based on the OECD guidance where those differ from the Finnish Pillar Two legislation.



香港

加強香港飛機租賃優惠稅制的擬議修正

香港於2017年推出飛機租賃優惠稅制(優惠稅制)，為合資格的飛機出租商及合資格的飛機租賃管理商提供稅率減半優惠。

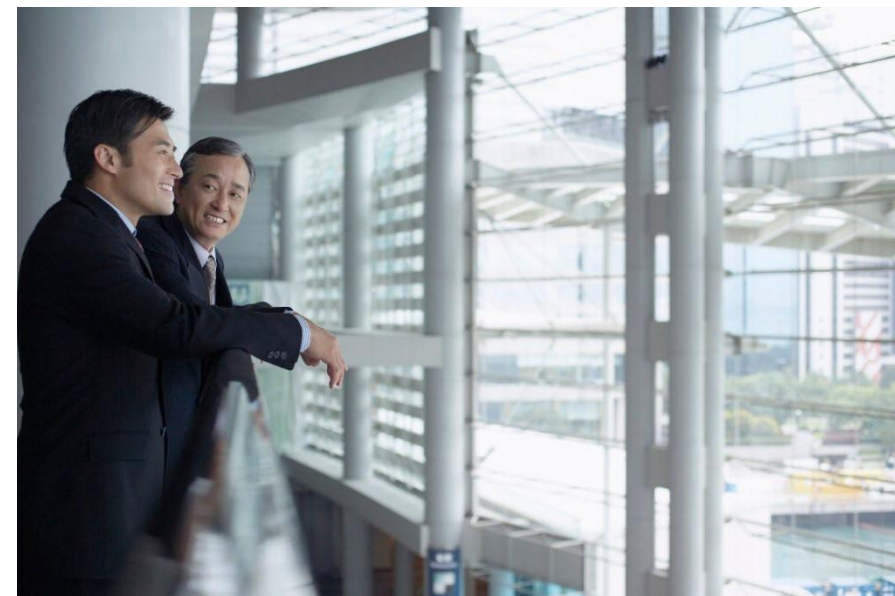
為跟上市場變化並減輕導入全球最低稅負制(支柱二下的GloBE規則)所帶來的可能影響，運輸及物流局與稅務局之前聯合發表了一份業界諮詢文件，以徵求利害關係人對完善現有優惠稅制的一系列措施的意見。

2023年稅務(修訂)(飛機租賃稅務寬減)條例草案於2023年11月17日刊登於憲報。條例修正將追溯至2023年4月1日或之後開始的課稅年度(即2023/24課稅年度)生效。此外，稅務局已於2023年較早時候採取了可透過行政手段實施的完善措施。

資誠觀點

完善措施擴大了優惠稅制的適用範圍，使其不僅限於商用飛機租賃。因此，應為私人飛機租賃商帶來機會，並且可更容易獲得更多資本提供者和飛機證券化等架構。

雖然政府已經考慮了GloBE規則對現有稅制的影響，但希望也會考慮後GloBE時代的其他租稅獎勵措施。這可能包括完善合格研發支出的稅收減免制度，以使其成為合格的可退還租稅抵減。在GloBE規則下，對這類租稅抵減有更優惠的處理。



Hong Kong

Proposed amendments to enhance Hong Kong's aircraft leasing preferential tax regime

Hong Kong introduced the aircraft leasing preferential tax regime (Regime) in 2017 to provide a half rate tax concession to qualifying aircraft lessors and qualifying aircraft leasing managers.

To keep up with market changes and mitigate potential impacts from the introduction of a global minimum tax (the GloBE rules under Pillar Two), the Transport and Logistics Bureau and the Inland Revenue Department (IRD) jointly issued a trade consultation paper last year to gauge the views of stakeholders on an array of measures to enhance the existing Regime.

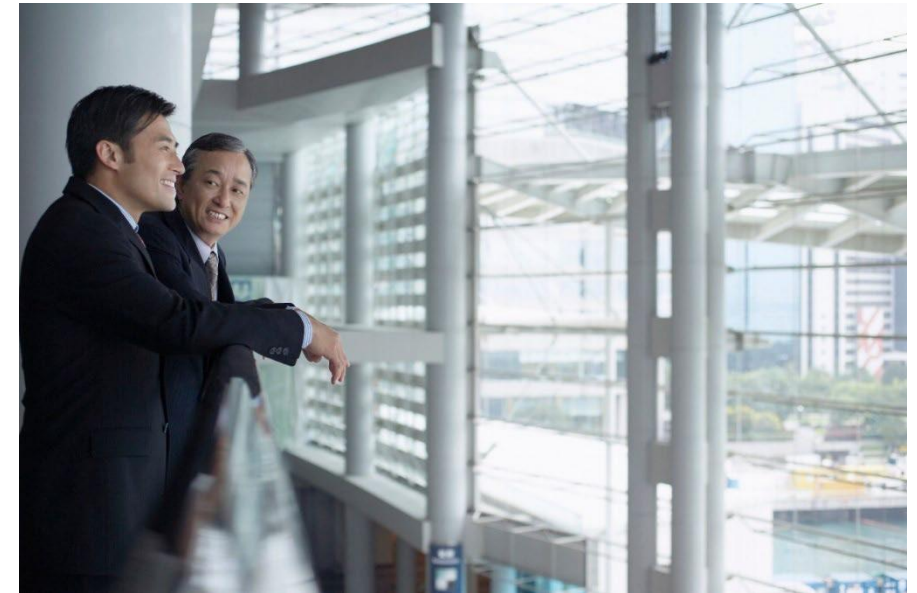
The Aircraft Leasing Tax Concession Bill 2023, which seeks to amend the Inland Revenue Ordinance to implement the enhancement measures, was gazetted on 17 November 2023. The legislative amendments will be retroactive from the year of assessment beginning on or after 1 April 2023 (i.e., year of assessment 2023/24), upon passage of the Bill. Furthermore, the IRD has already acted upon the enhancement measures that could be implemented via administrative means earlier this year.

Please access the [PwC Insight](#) for more details.

PwC observation:

These enhancements broaden the Regime so that it is not just restricted to commercial aircraft leasing. There should, therefore, be opportunities for private jet lessors and improved accessibility to more capital providers and structures such as aircraft securitizations.

While the government has considered how the GloBE rules could impact existing regime, hopefully, it also will consider other tax incentives in the post-GloBE era. This might include the enhanced tax deduction regime for qualifying R&D expenditures such that it would qualify as a qualified refundable tax credit. Such credits are treated more favourably under the GloBE rules.



愛爾蘭

愛爾蘭議會批准了支柱二立法，變動不大

愛爾蘭實施支柱二的立法於12月18日由愛爾蘭總統簽署成為法律。愛爾蘭的支柱二規則與歐盟指令密切一致，引入了IIR和QDMTT，適用於2023年12月31日或之後開始的會計期間。

資誠觀點

愛爾蘭的支柱二規則將對會計期間從2023年12月31日或之後開始的大型企業生效。隨著生效日期的日益臨近，企業需要採取行動，以確保為遵從規則做好準備。



Ireland

Irish parliament approves Pillar Two legislation with minimal changes

Ireland's Pillar Two implementing legislation was signed into law by Ireland's President on 18 December. Ireland's Pillar Two rules, which closely align with the EU Directive, introduce an IIR and QDMTT effective for accounting periods beginning on or after 31 December 2023. For more on how to get Pillar Two ready, see this [PwC Insight](#).

PwC observation:

Ireland's Pillar Two rules will take effect for large businesses with accounting periods beginning on or after 31 December 2023. As the effective date looms ever closer, companies need to take action to ensure readiness for the rules.



義大利

反混合錯配文件(Anti-hybrid documentation)：關於免於處罰的立法草案

義大利立法草案允許在某些情況下，義大利納稅義務人(包括外國集團的義大利子公司)準備反混合錯配文件，以取得免受潛在挑戰的處罰(類似於通常為移轉訂價目的提供的免於處罰的規定)。最終立法預計很快就會獲得批准，並應在最終立法批准後60天內發布部長令。一旦頒布，準備反混合錯配文件的截止日期預計為2024年底。

現行立法草案有以下主要內容：

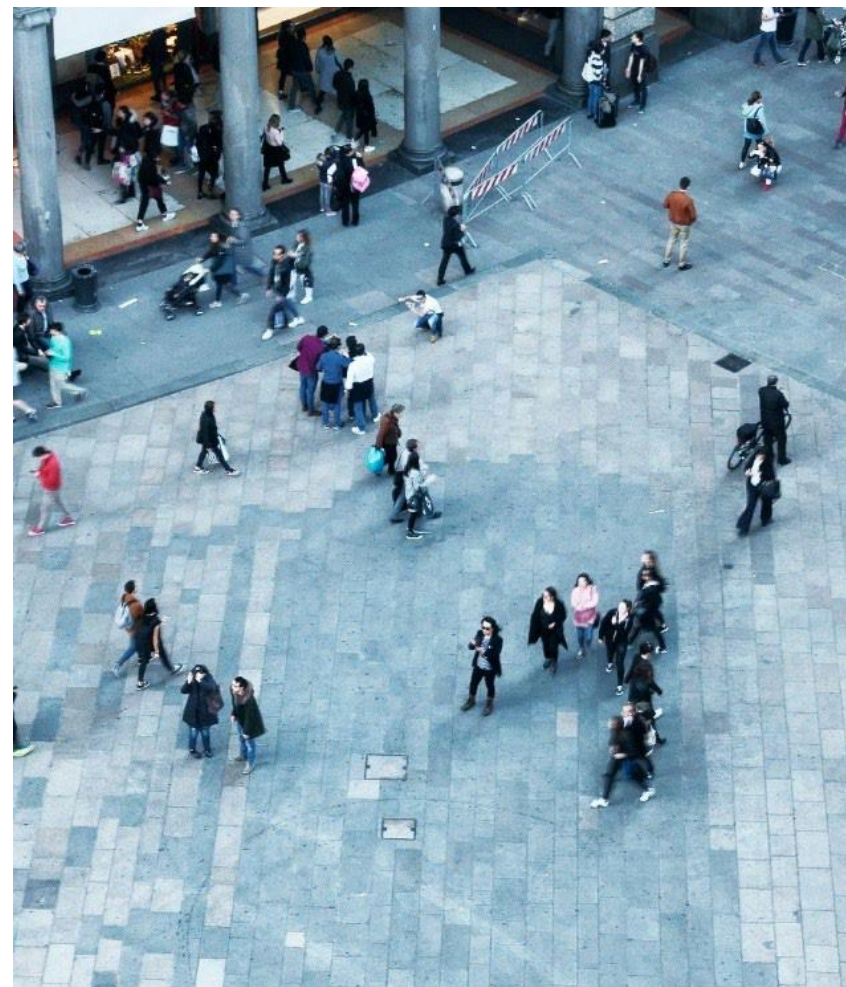
- 免於處罰預計將包括行政處罰和刑事指控(如有)。
- 反混合錯配文件必須在提交所得稅申報表之前準備好，並且必須告知義大利稅務機關。
- 反混合錯配文件必須有特定的日期(可能透過具有時間戳的數位簽章)。
- 財政部有權在核准後60天內發布反混合錯配文件的結構和內容的規定。

時間要求如下

- 反混合錯配文件必須在納稅申報截止日期前準備好，或者
- 在財政部發布法令後的六個月內(如果在納稅申報截止日期之前)；例如，如果該法令在3月初發布，那麼截止日期為2024年9月。
- 根據目前的立法草案的條文，2023年的最後期限和免於處罰不僅適用於2023年，也適用於之前的納稅期間(即2020年、2021年和2022年)。

資誠觀點

如果部長令的規定與義大利稅務機關的做法(根據第2/2022號通函)一致，反混合錯配文件中包含的資訊也將涉及反混合錯配的風險，因此需要反映外國實體及公司間的交易，即使他們只有間接牽涉到義大利的交易。



Italy

Anti-hybrid documentation: draft law proposal for penalty protection

A draft Italian law allows, in some circumstances, Italian taxpayers (including Italian subsidiaries of foreign groups) to prepare anti-hybrid documentation in order to obtain penalty protection from potential challenges (similar to what is usually provided for transfer pricing purposes). The final law is expected to be approved shortly and a Ministerial decree should be issued within 60 days of final law approval. Once enacted, the deadline for preparation of the anti-hybrid documentation is expected to be in late 2024.

The current draft law has the following key elements:

- Penalty protection is expected to cover both administrative penalties and criminal charges, if any.
- The Anti-hybrid documentation must be prepared before the filing of the income tax return and this must be communicated to the Italian Tax Authorities.
- The documentation must have a certain date (potentially through digital signature with timestamp).
- The Ministry of Finance is vested with the power to issue, within 60 days following approval, the regulation of the structure and contents of the anti-hybrid documentation.

The timing requirements are as follows:

- The Anti-hybrid documentation must be prepared by the tax return deadline, or
- If preceding, within six months from publishing the decree by the Ministry of Finance; e.g., if the decree is issued at the beginning of March, the deadline would be September 2024.
- According to the current draft law wording, the 2023 deadline and penalty protection are valid not only for 2023 but also for previous tax periods (i.e., 2020, 2021, and 2022).

See our [PwC Insight](#) for more.

PwC observation:

If the provisions of the Ministerial Decree conform with the Italian Tax Authorities' approach (as per Circular letter no. 2/2022), information included in the anti-hybrid documentation will also involve exposure to imported hybrid mismatches, thus requiring the mapping of foreign entities and their intercompany transactions, even if they only have transactions indirectly reaching Italy.



挪威

挪威提出新的支柱二立法

2023年11月24日，挪威財政部就支柱二所得涵蓋原則(IIR)和國內最低稅負制(DMTT)提出了一項名為「**Suppleringskatteloven**」的新法案(「擬議法案」)。擬議法案將或多或少反映OECD示範規則(Model Rules)，並將於2024年1月1日生效。在2023年6月6日的徵詢意見文件中，挪威財政部提議將支柱二規則導入挪威國內稅法，但經過重新評估後，得出的結論是應以單獨的法案引入這些規則。

挪威財政部提議：

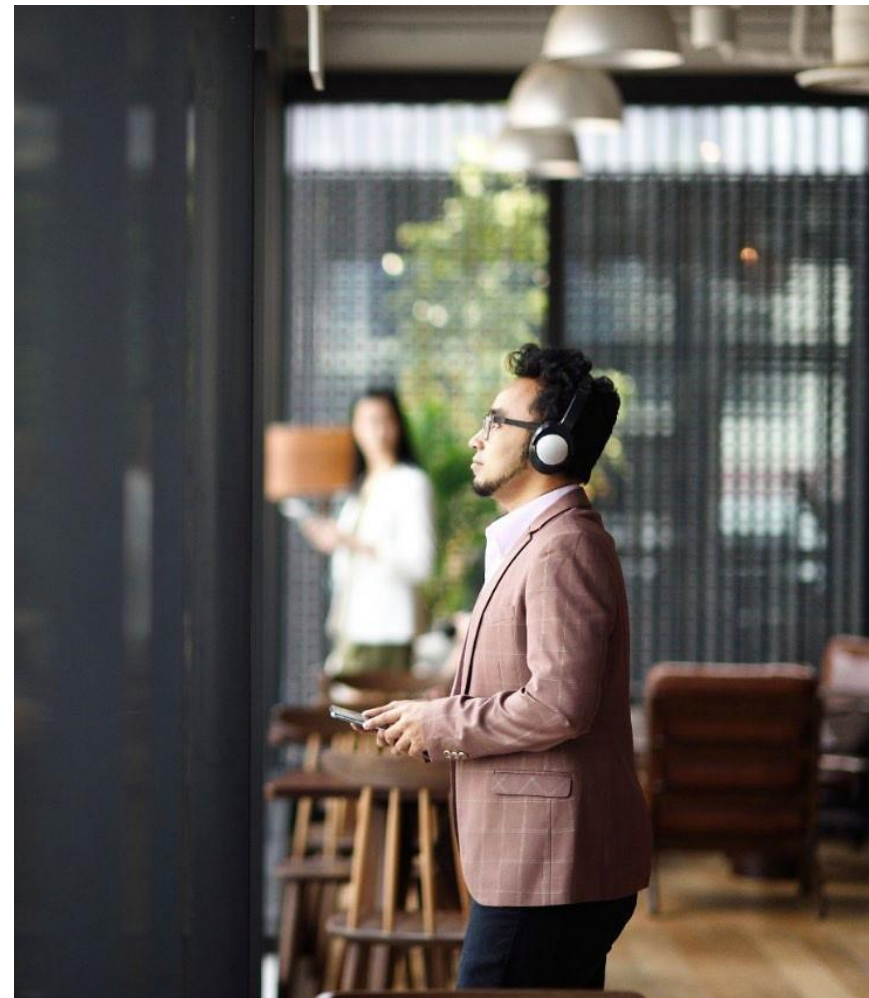
- 使用歐元，以避免每年重新計算屬於GloBE規則適用範圍的挪威克朗門檻，並相應調整挪威法規。提議包括具體的貨幣匯兌的規則。
- 將IIR的適用範圍擴大到包括中間層的母公司(沒有受到另一家IIR約束的公司的控制)和部分控股的母公司，以實現在挪威和歐盟的同等監管。

- 擴大DMTT的適用範圍，將合資企業納入其中。
- 實施兩項避風港規則，即與DMTT相關的過渡性避風港規則和永久避風港規則。財政部的目標是在挪威取得有關DMTT的永久避風港規則的批准，以便在挪威設有機構的外國集團可以適用避風港規則，前提是DMTT是按照挪威規則計算的。

擬議法案不包括實施徵稅不足之支出原則(UTPR)，但預計挪威從2025年起採用該規則。

資誠觀點

關於擬議法案中的IIR和DMTT部分，挪威財政部基本上保留了2023年6月徵詢意見的內容。



Norway

Norway proposes new Pillar Two law

The Norwegian Ministry of Finance on 24 November 2023 proposed a new Norwegian Act ('proposed law') for the Pillar Two Income Inclusion rule (IIR) and Domestic Minimum Top-up Tax (DMTT) titled 'Suppleringskatteloven.' The act will more or less mirror the OECD Model Rules and will be implemented effective 1 January 2024. In the 6 June 2023 consultation paper, the Norwegian Ministry of Finance proposed to implement the Pillar Two rules in the Norwegian Tax Act, but after a renewed assessment, concluded that the rules should be introduced in a separate act.

The Norwegian Ministry of Finance has proposed:

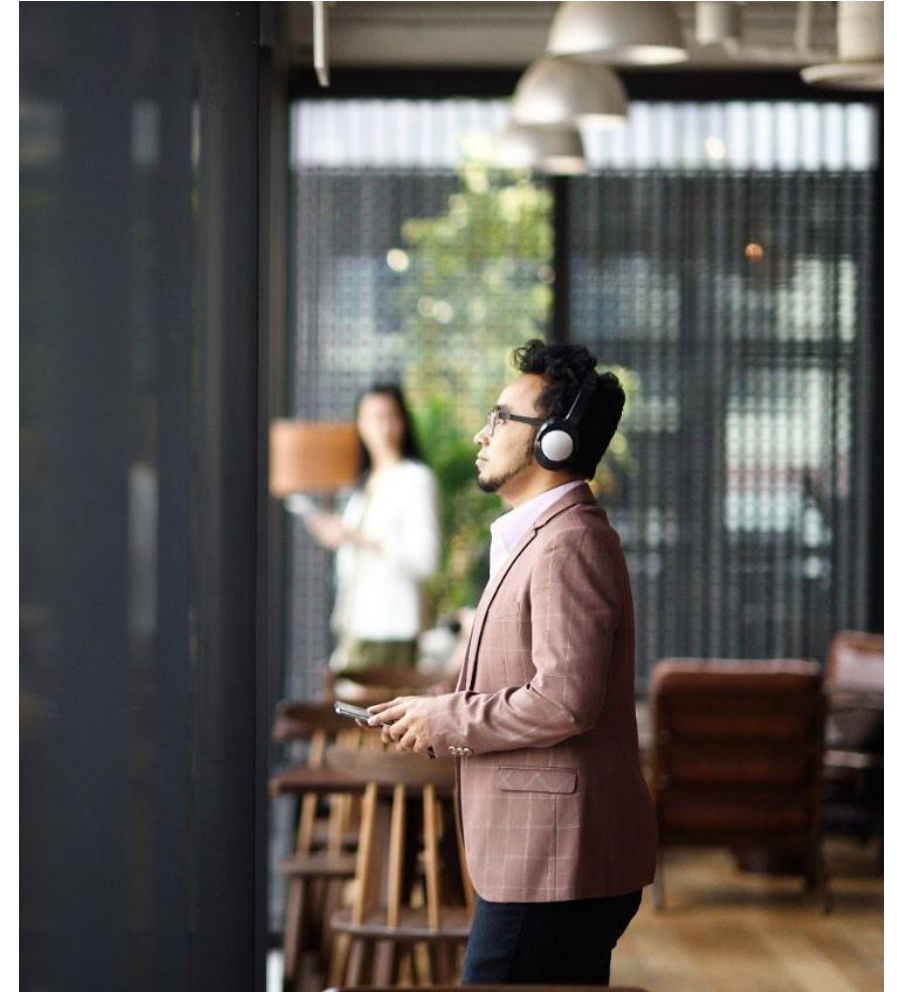
- using Euro to avoid annually recalculating the NOK thresholds for being in scope of the GloBE rules and adjusting the Norwegian regulations correspondingly. The proposal includes rules for specific currency conversions.
- extending application of the IIR to include intermediate parent companies (which are not controlled by another company subject to an IIR) and partially owned parent companies to achieve equal regulation in Norway and the European Union.

- expanding the DMTT to include joint ventures.
- implementing two safe harbour rules, namely the transitional safe harbour rule and a permanent safe harbour rule relating to the DMTT. The Ministry of Finance aims to obtain approval of the permanent safe harbour rule relating to DMTT in Norway, so that foreign groups with establishments in Norway can invoke the safe harbour rule provided that a DMTT has been calculated in line with the Norwegian rules.

The proposed law does not include the implementation of the Undertaxed Profits Rule (UTPR), but Norway is expected to adopt the rule from 2025.

PwC observation:

With respect to the IIR and DMTT components of the proposed law, the Norwegian Ministry of Finance has largely maintained the content of the consultation paper from June 2023.



要聞

Administrative
行政

澳洲

ATO發布稅務申報事項表的研究報告

澳洲稅務局(ATO)發布了第四份研究報告，提供了截至2023年6月30日，在稅務申報事項表(RTP)的C類項下，大型上市公司和跨國公司在2018-19至2021-22所得年度的匯總揭露。

RTP表的揭露資訊有助於ATO了解和評估稅務狀況和交易安排的變化，包括納稅義務人簽訂的新交易安排。這些揭露也使澳洲稅務局能夠確定其查核活動的優先順序。

調查結果報告的一些主要亮點包括：

- 納稅義務人揭露的資訊顯著增加，大型公共和跨國實體的低風險資訊的揭露呈上升趨勢。
- 2018-19年和2021-22年期間，提交的RTP表數量增加了50%，揭露數量增加了近三倍。這反映了申報要求從前100名逐步擴大到滿足總營業所得門檻和所有權標準的所有實體。同期，未申報比率維持穩定。

- 2021-22年近三分之二的C類問題與納稅義務人警示(Taxpayer Alerts)中所述的交易安排有關。三分之一的問題與實務遵循指南(PCGs)相關，其餘問題與其他風險相關。然而，大多數揭露都與PCGs相關，因為這些通常涵蓋更常見的交易安排。

資誠觀點

ATO的第四次研究報告顯示揭露的資訊顯著增加。儘管自願遵循程度很高，但ATO認為，在減少納稅義務人在RTP表上犯下的錯誤方面還有改進的空間。



Australia

ATO releases reportable tax position findings report

The Australian Taxation Office (ATO) has released its fourth Findings report which provides the aggregated disclosures made by large public and multinational companies for the 2018–19 to 2021–22 income years under Category C of the Reportable Tax Position (RTP) Schedule as of 30 June 2023.

RTP Schedule disclosures assist the ATO to understand and assess changes in tax positions and arrangements, including new arrangements that taxpayers enter. The disclosures also allow the ATO to prioritise its assurance activities.

Some key highlights of the Findings report include:

- There was a significant increase in taxpayer disclosures, and an upward trend in low-risk disclosures for large public and multinational entities.
- There has been a 50% increase in the number of schedules lodged and the number of disclosures increased nearly threefold between 2018–19 and 2021–22. This reflects the progressive expansion of the lodgment requirement from the top 100 population to all entities that meet the total business income threshold and ownership criteria. The non-lodgement rate remained stable over the same period.

- Nearly two-thirds of Category C questions in 2021–22 related to arrangements described in Taxpayer Alerts. A third of questions related to Practical Compliance Guidelines (PCGs), with remaining questions related to other risks. The majority of disclosures, however, relate to PCGs as these generally cover more common arrangements.

PwC observation:

The ATO's fourth Findings report reveals a notable increase in disclosures. Despite high levels of voluntary compliance, the ATO identifies room for improvement in reducing errors made by taxpayers on their schedules.



澳洲

確認財務報表中的支柱二負債

澳洲會計準則委員會(AASB)最終確定了會計準則AASB 2023-4澳洲會計準則修正案——國際稅改——支柱二示範規則：二級揭露，修正了AASB 1060通用財務報表——營利和非營利二級實體(2020年3月)的簡易揭露，AASB 112所得稅(2015年8月)，內容與OECD支柱二稅改相關。

該標準修正了AASB 1060，要求二級實體揭露：

- 在確認和揭露與支柱二所得稅相關的遞延所得稅資產和負債的資訊時，適用的例外情形(見AASB 112第4A段)；和
- 與支柱二所得稅相關的當期所得稅費用(收入)。

本準則也修正了AASB 112，擴大了適用AASB 1060的實體無需遵守AASB 112揭露要求的豁免範圍，以確保二級實體在編制二級財務報表時無需遵守AASB 112中新的揭露要求。

該標準適用於2023年1月1日或之後開始、2023年9月30日或之後結束的年度期間，允許提前適用，包括2022-23財務年度。

資誠觀點

AASB 2023-4引入了與OECD支柱二稅改相關的澳洲會計準則的修正。這些變化主要影響二級實體，並要求他們揭露與支柱二所得稅相關的遞延所得稅資產和負債的例外情形，以及與支柱二所得稅相關的當期所得稅費用或所得。該準則在2023年1月1日或之後開始的年度期間生效，可以選擇提前適用，以確保遵循這些修正後的準則。



Australia

Recognising Pillar Two liabilities in financial statements

The Australian Accounting Standards Board (AASB) has finalised Accounting Standard AASB 2023–4 Amendments to Australian Accounting Standards – International Tax Reform – Pillar Two Model Rules: Tier 2 Disclosures which amends AASB 1060 General Purpose Financial Statements – Simplified Disclosures for For-Profit and Not-for Profit Tier 2 Entities (March 2020) and AASB 112 Income Taxes (August 2015) in relation to the OECD Pillar Two reforms.

The Standard amends AASB 1060 to require a Tier 2 entity to disclose:

- that it has applied the exception to recognising and disclosing information about deferred tax assets and liabilities related to Pillar Two income taxes (see AASB 112 paragraph 4A); and
- its current tax expense (income) related to Pillar Two income taxes.

This Standard also amends AASB 112 to extend the exemption from complying with the disclosure requirements of AASB 112 for entities that apply AASB 1060 to ensure Tier 2 entities are not required to comply with the new disclosure requirements in AASB 112 when preparing their Tier 2 financial statements.

The Standard applies to annual periods beginning on or after 1 January 2023 that end on or after 30 September 2023, with earlier application permitted, including for the 2022–23 financial year.

PwC observation:

AASB 2023–4 introduces amendments to Australian Accounting Standards related to the OECD Pillar Two reforms. These changes primarily impact Tier 2 entities and require them to disclose their application of an exception concerning deferred tax assets and liabilities related to Pillar Two income taxes, as well as their current tax expense or income related to Pillar Two income taxes. The standard is effective for annual periods commencing on or after 1 January 2023, with the option for earlier application, ensuring compliance with these revised standards.



澳洲

ATO更新了有關中央管理及控制(CMC)的實務遵循指南

ATO更新了2018/9實務遵循指南(PCG)，提供了實務指南，以協助外國註冊公司根據中央管理及控制測試判斷其是否為稅務居民。在截至2023年6月30日的過渡期結束後，ATO實施更新後的PCG，取代了過渡期的行政方法。PCG規定了專員(Commissioner)不會分配資源來審查CMC測試下公司的居民身分的情形。

專員也在更新的PCG中承認，對於一些外國註冊公司來說，無論是否根據CMC測試被視為澳洲稅務居民，澳洲的稅務結果上可能沒有太大差異。對於擁有強大的既定治理實務和內部稅務流程的上市集團來說，情況可能就是如此。

具體來說，更新後的PCG規定了專員在CMC測試下尋求將外國註冊公司視為居民的風險極低的情況，以便為上市集團提供持續的確定性。

PCG也為其他公司制定了三層風險評估架構。如果公司在所得年度依賴這個風險架構，專員可以在日常參與和查核活動中，來驗證由公司自己所確定其所屬的風險區域是否正確。如果一家公司的情況不在這個架構內，這並不意味著該公司在CMC測試中成為澳洲高風險的稅務居民，但是，專員可能會與該公司接觸，以了解其具體情況。

資誠觀點

更新後的PCG表明，ATO正在採取廣泛的、基於風險的方法來處理外國註冊公司的稅務居民問題。在這種方法下，如果公司和集團擁有完善治理流程和程序，且這些制度不僅僅關注在與居民問題直接相關的稅務議題，那麼這些公司和集團很可能會被歸類為風險較低的公司。

隨著ATO過渡性遵循方法的結束，並沒有跡象表明政府是否打算推進稅務委員會對公司稅務居民定義的修正，所有架構中包含外國註冊公司的集團都應考慮根據PCG中更新的風險評估架構，自行評估其風險等級。



Australia

ATO updates practical compliance guidance on central management and control

The ATO has updated its Practical Compliance Guideline (PCG) 2018/9, which provides practical guidance to assist foreign incorporated companies determine whether they are tax resident under the central management and control (CMC) test. The updated PCG follows the end of the ATO's administrative approach which applied to the transitional period that ended on 30 June 2023. The PCG sets out the circumstances in which the Commissioner will not allocate resources to review a company's residency position under the CMC test.

The Commissioner also acknowledges in the updated PCG that for some foreign incorporated companies there may not be much difference in Australian taxation outcomes whether the company is treated as Australian resident under the CMC test or not. This can be the case for public groups with strong established governance practices and internal tax processes.

Specifically, the updated PCG sets out circumstances where there is a very low risk that the Commissioner would seek to treat a foreign-incorporated company as a resident under the CMC test to provide ongoing certainty for public groups.

The PCG also sets out a three-tier risk assessment framework for other companies. Where a company has relied on the risk framework for an income year, the Commissioner may, during ordinary engagement and assurance activities, seek to verify the risk zone that a company has determined it falls within. Where a company's circumstances are not within this framework, this does not mean there is a high risk of the company being a resident of Australia under the CMC test – however, the Commissioner may engage with the company to understand its circumstances.

PwC observation:

The updated PCG indicates that the ATO is taking a broad, risk-based approach to dealing with questions of tax residency for foreign-incorporated companies. Companies and groups with well-established governance processes and procedures, including in relation to tax matters that extend beyond those directly relevant to the question of residency, will likely be categorised as lower risk under this approach.

With the ending of the ATO's transitional compliance approach, and no indication as to whether the government intends to progress the Board of Taxation's proposed changes to the definition of resident for companies, all groups (particularly outbound groups) with foreign-incorporated companies in their structure should consider self-assessing their risk level in accordance with the updated framework in this PCG.



澳洲

2023-24年中經濟和財政前瞻

12月13日，聯邦政府發布了年中預算更新，強調了幾個議題。首先，政府將2022-23 10月預算措施之跨國稅務誠信方案(提高與公開CbCR相關的稅務透明度)的開始日期推遲至2024年7月1日，並就具體參數(包括適當的分類報告水平)進一步徵詢公眾意見。

其次，政府將修正2022-23年10月預算措施之跨國稅務誠信方案(拒絕扣除與在低稅或免稅管轄區持有的無形資產相關的付款)，以使得措施更有效的達到預期目標。

本項修正適用於2023年7月1日起的付款。

資誠觀點

受影響的納稅義務人應繼續關注公開CbCR和無形資產措施的進展。



Australia

Mid-Year Economic and Fiscal Outlook 2023–24

The federal government released its mid-year budget update on 13 December, highlighting several issues. First, the government has deferred the start date of the 2022–23 October Budget measure Multinational Tax Integrity Package – improved tax transparency related to public CbCR to 1 July 2024, with further consultation on specific parameters, including the appropriate level of disaggregated reporting.

Second, the government will amend the 2022–23 October Budget measure Multinational Tax Integrity Package – denying deductions for payments relating to intangibles held in low-or no-tax jurisdictions to better target the measure.

The amendments apply to payments made from 1 July 2023.

PwC observation:

Affected taxpayers should continue to monitor developments in respect of public CbCR and the intangibles measures.



哥倫比亞

哥倫比亞敲定重大經濟存在(SEP)規則

11月27日，哥倫比亞財政部發布了第2039號法令(西班牙語)，對作為哥倫比亞2022年稅改(2022年第2277號法-西班牙語)的一部分而頒布的新的SEP規則做出了最終規定。新的SEP規則自2024年1月1日起適用，為非居民公司在哥倫比亞的納稅義務建立了新的連結標準(nexus criterion)，如果非居民向哥倫比亞客戶銷售商品，和/或非居民為哥倫比亞公司提供「合格的數位服務」。

之前已發布了兩份法令草案(第一份於2023年6月；第二份於2023年11月)，就SEP概念的擬議法規，徵求利害關係人的意見和建議。最終法令整合了早期草案的規定，並根據收到的回饋意見進行了修改。

在哥倫比亞，如果滿足以下條件，將會構成SEP：

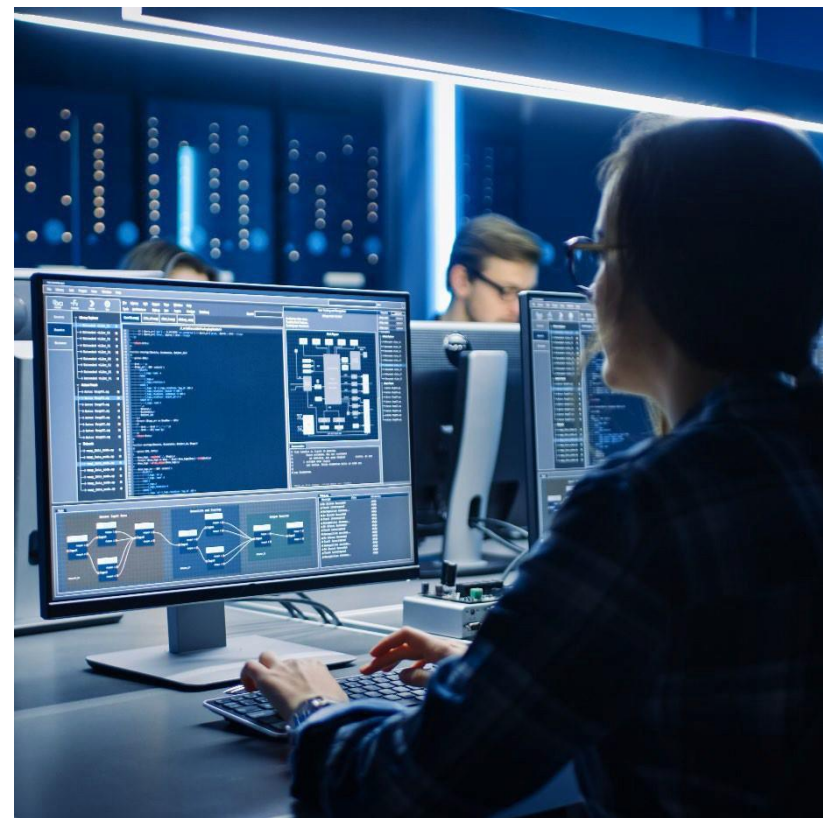
- 非居民實體與哥倫比亞的使用者或客戶進行了「有意和系統的互動」；和

- 上一個或在本課稅年度，其與哥倫比亞客戶的交易總所得高於31,300個課稅單位(約275,000美元)。

在該規則適用範圍內的非居民可以選擇按照以下兩種機制之一納稅：對支付的總額(即總所得)扣繳10%，或對納稅申報表的總所得按3%的稅率繳納稅款(在這個情況下，不適用10%的扣繳稅)。

資誠觀點

納稅義務人應根據SEP法規架構評估其與哥倫比亞個人和實體的交易。他們應該在SEP分析中考慮其可能的影響，包括潛在的註冊義務。



Colombia

Colombia finalizes Significant Economic Presence rule

On 27 November, Colombia's Ministry of Finance issued Decree 2039 (in Spanish) providing final regulations on the new significant economic presence (SEP) rule enacted as part of tax reform in Colombia in 2022 (Law 2277 of 2022 -in Spanish). The new SEP rule — applicable from 1 January 2024 — establishes a new nexus criterion for tax liability in Colombia applicable to nonresident companies if the nonresident is engaged in the sale of goods to Colombian clients and/or the nonresident is engaged in the provision of 'qualified digital services' to Colombian companies

Two draft decrees have previously been published (the first in June 2023; the second in November 2023), seeking comments and recommendations from stakeholders on the proposed regulation of the SEP concept. The final decree consolidates the provisions of the earlier drafts with certain amendments reflecting the feedback received.

An SEP in Colombia will be triggered if the following criteria are met:

- The nonresident entity has 'a deliberate and systematic interaction' with the users or clients in Colombia; and

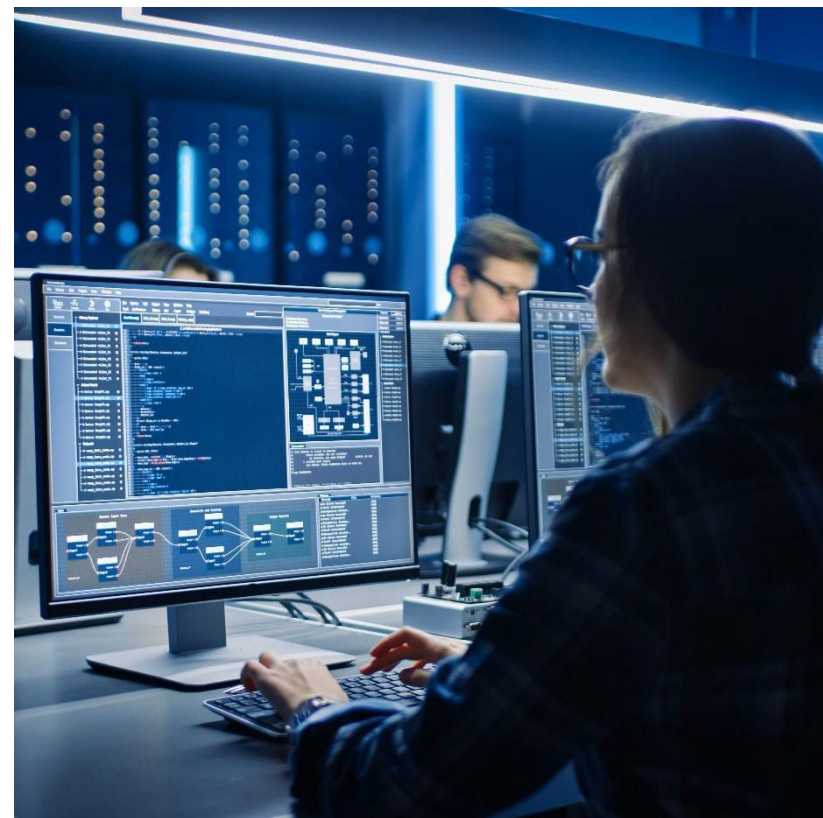
- Its gross income from transactions with customers in Colombia is higher than 31,300 tax units (approximately \$275,000) during the prior year or the current taxable year.

A nonresident that falls within the scope of the rule's application may elect taxation under one of two mechanisms: 10% withholding on the total amount paid (i.e., gross income) or 3% rate over the gross income declared on a tax return (in this case the 10% withholding tax would not apply).

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

PwC observation:

Taxpayers should evaluate their transactions with Colombian individuals and entities in light of the SEP regulatory framework. They should consider its potential impact in their SEP analyses, including the potential obligation to register.



美國

國稅局(IRS)發布CAMT指南，針對特定CFC分配以及用於確定AFS的補充規則

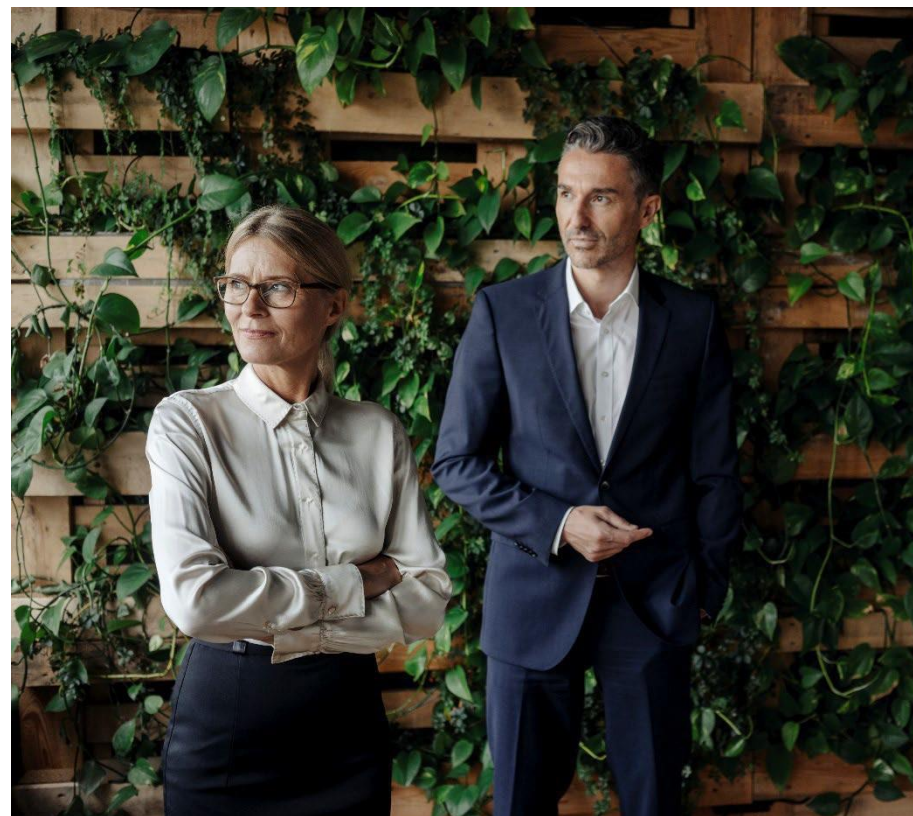
12月15日，IRS發布了2024-10號通知，就最低公司稅 (Corporate Alternative Minimum Tax, CAMT) 的適用提供了補充指南，該指南在2022年12月31日之後開始的課稅年度生效。

該通知就幾個議題提供了臨時指導，包括當受控外國公司(CFC)向美國股東或其他CFC支付股利時確定美國股東的調整後財務報表所得(AFSI)的補充規則。該通知還修改並澄清了2023-64號通知中提供的有關稅務合併集團成員使用的適用財務報表(AFS)的臨時指南。

資誠觀點

由於CAMT對2022年12月31日之後開始的課稅年度有效，因此可能受CAMT影響的納稅義務人應考慮通知中的指南可能如何影響之前根據對法規的合理解釋和之前的臨時指南而採取的立場。財政部和國稅局已表示有意在2024年初發布與該通知中提供、修改和澄清的臨時指南一致的擬議法規。

意見徵詢的截止日期為2024年1月15日。雖然這個時間窗口很短，但納稅義務人應考慮提交反饋意見，包括是否應為所有CFC盈利提供排除或取得股利的扣除。意見還可以建議財政部和國稅局繼續遵循通知中採取的一般方法，即依靠一般稅務原則(而不是單獨的CAMT特定架構)來確定CFC股利何時應計入AFSI。



United States

IRS releases CAMT guidance for certain CFC distributions and additional rules for determining an AFS

The IRS on 15 December released Notice 2024-10, providing additional guidance on the application of the corporate alternative minimum tax (CAMT), which is effective for tax years beginning after 31 December 2022.

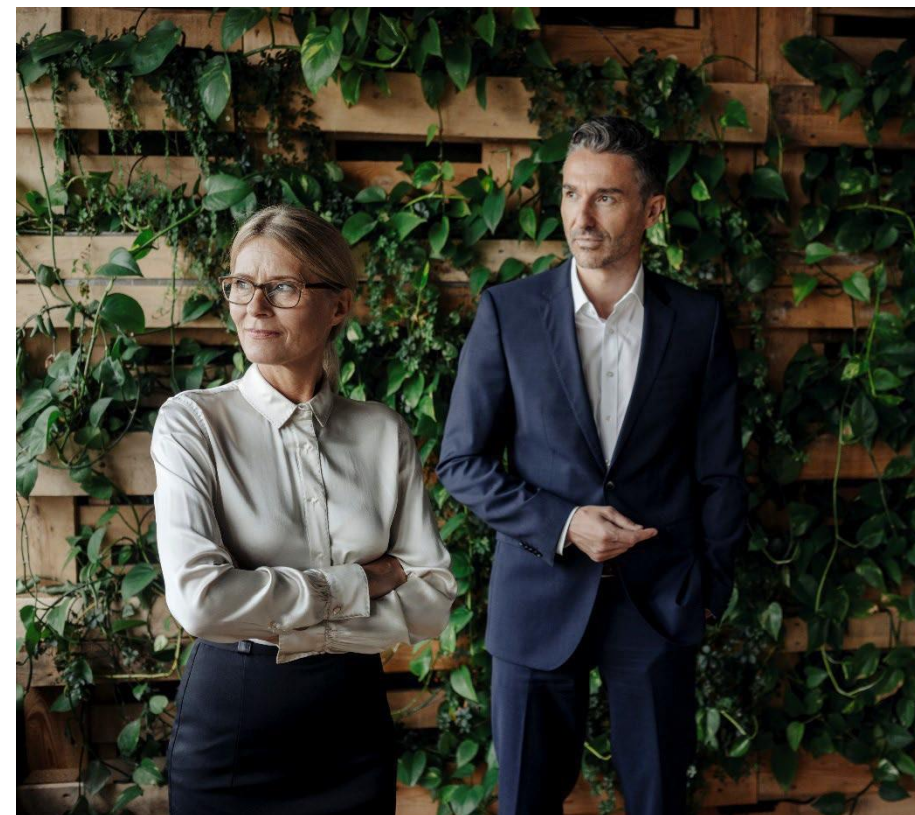
The Notice provides interim guidance on several issues, including additional rules for determining the adjusted financial statement income (AFSI) of a US Shareholder when a controlled foreign corporation (CFC) pays a dividend to the US Shareholder or another CFC. The Notice also modifies and clarifies the interim guidance provided in Notice 2023-64 regarding the applicable financial statement (AFS) to be used by members of a tax consolidated group.

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

PwC observation:

As the CAMT is effective for tax years beginning after 31 December 2022, taxpayers potentially subject to the CAMT should consider how guidance in the Notice may impact previous positions that may have been taken based on a reasonable interpretation of the statute and prior interim guidance. Treasury and the IRS have indicated an intent to issue proposed regulations in early 2024 consistent with the interim guidance provided in, and modified and clarified by, the Notice.

Comments are due by 15 January 2024. Although this provides a short window, taxpayers should consider submitting comments including whether an exclusion or dividends-received deduction for all CFC earnings should be provided. Comments also could recommend that Treasury and the IRS continue to follow the general approach taken in the Notice of relying on general tax principles (as opposed to a separate, CAMT-specific framework) for purposes of determining when CFC dividends should be included in AFSI.



美國

財政部發布有關GloBE規則和國外稅額扣抵的指南

12月11日，財政部和國稅局發布了2023-80號通知，宣布有意發布擬議法規，以解決國外稅額扣抵(FTC)和相關規則，以及雙重合併虧損(DCL)規則對GloBE示範規則所述的特定稅的適用問題。該通知還擴展並修改了2023-55號通知中所述的臨時減免，以確定外國稅是否符合第901和903條規定的FTC資格。該通知涉及臨時減免對合夥組織及其合夥人的適用。

請在2024年2月9日之前提交對GloBE示範規則和FTC，以及GloBE示範規則和DCL指南的反饋意見。

資誠觀點

2023-80號通知規定，如果納稅義務人的美國聯邦納稅義務會影響最終補充稅額的計算，那麼該納稅義務人既不能申請FTC，也不能申請「最終補充稅」的扣除。該規則的目的顯然是出於避免根據支柱二和美國FTC規則進行遞迴計算(recursive calculations)，但卻引發了有關其法源的問題，而通知中並未對此做出答覆。



United States

Treasury releases guidance on the GloBE rules and foreign tax credit

Treasury and the IRS on 11 December released Notice 2023-80, announcing their intention to issue proposed regulations to address the application of the foreign tax credit (FTC) and related rules and the dual consolidated loss (DCL) rules to certain types of taxes described in the GloBE Model Rules. The Notice also extends and modifies the temporary relief described in Notice 2023-55 for determining whether a foreign tax is eligible for an FTC under Sections 901 and 903. The Notice addresses the application of the temporary relief with respect to partnerships and their partners.

Comments on the guidance provided on the GloBE Model Rules and the FTC and the GloBE Model Rules and DCLs are due by 9 February 2024.

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

PwC observation:

Notice 2023-80 provides that a taxpayer may neither claim an FTC nor a deduction for a 'final Top-Up Tax' if that taxpayer's US federal tax liability would figure into the determination of the final Top-Up Tax liability. This rule was apparently motivated by a desire to avoid recursive calculations under the Pillar Two and US FTC rules, but raises questions about its statutory origins that are unanswered in the Notice.



要聞

Judicial
司法

歐盟

歐盟法院(CJEU)判決稅務併購指令第8(2)條規定的利益不能以指令本身未規定的附加要求為條件

2023年11月16日，CJEU判決稅務併購指令(以下簡稱「指令」)第8(2)條的適用不得以指令中沒有規定的要求為條件 (GE Infrastructure Hungary Holding, C-318/22)。指令第8(2)條規定，在屬於該指令適用範圍的部分分割的情況下，向轉讓公司股東分配代表受讓公司資本的證券本身不應導致對該股東的所得、利潤或資本利得課稅。

資誠觀點

如果歐盟成員國在轉換稅務併購指令時不區分國內和跨境情景，那麼無論該情景是否屬於歐盟指令的適用範圍，CJEU都可以對國內法規進行解釋，以確保歐盟法律的一致適用。



EU

CJEU rules that the benefit of Art. 8(2) of the Tax Merger Directive cannot be conditional upon additional requirements not laid down in the Directive itself

On 16 November 2023, the Court of Justice of the European Union (CJEU) ruled that the application of Article 8(2) of the Tax Merger Directive (the Directive) could not depend on requirements that do not stem from the Directive (GE Infrastructure Hungary Holding, C-318/22). Article 8(2) of the Directive stipulates that in the case of a partial division that falls within the scope of the Directive, the allotment to a shareholder of the transferring company of securities representing the capital of the receiving company shall not, of itself, give rise to any taxation of the income, profits, or capital gains of that shareholder. See our PwC EUDTG Alert for more.

PwC observation:

If EU Member States do not distinguish between domestic and cross-border situations when they transpose the Tax Merger Directive, then the CJEU can interpret the implementing national rules irrespective of whether the situation falls within the scope of that Directive in order to ensure the consistent application of EU law.



法國

在法國，外國法院宣布的懲罰性損害賠償不可扣除

在最近的一項判決中，就因違反其外國法律義務而被外國法院裁判的懲罰性損害賠償(punitive damages)是否可以從公司在法國的應納稅所得中扣除的問題，法國行政最高法院做出了判決。法院認為根據法國的稅務扣除的規則，罰款或其他制裁不能從稅務利潤中扣除。

在這個案件中，美國法院在發生商業糾紛後命令一家法國公司向前供應商支付懲罰性損害賠償。法國稅務機關對該公司在稅上扣除這筆金額提出質疑，行政上訴法院支持了該公司的立場。

與上訴法院將這些懲罰性損害賠償視為受害者補償(compensation)的補充(supplement)不同，法國行政最高法院將支付的補償視為一種罰款，只要這種罰款符合法國的國際公共秩序(international order public)。法院判決，這類罰款的目的是阻止與造成損害的行為類似的重複行為。因此，法院認為這些付款是為彌補所遭受的損失而支付的補償性損害賠償的補充。因此，法院認為這類罰款在法國稅務目的下不可扣除。

資誠觀點

這個判決強調，公司需要確保因違反外國法定義務而被外國法院所處以的罰款在法國稅務目的下可以扣除。



France

Non deductibility in France of punitive damages pronounced by a foreign court

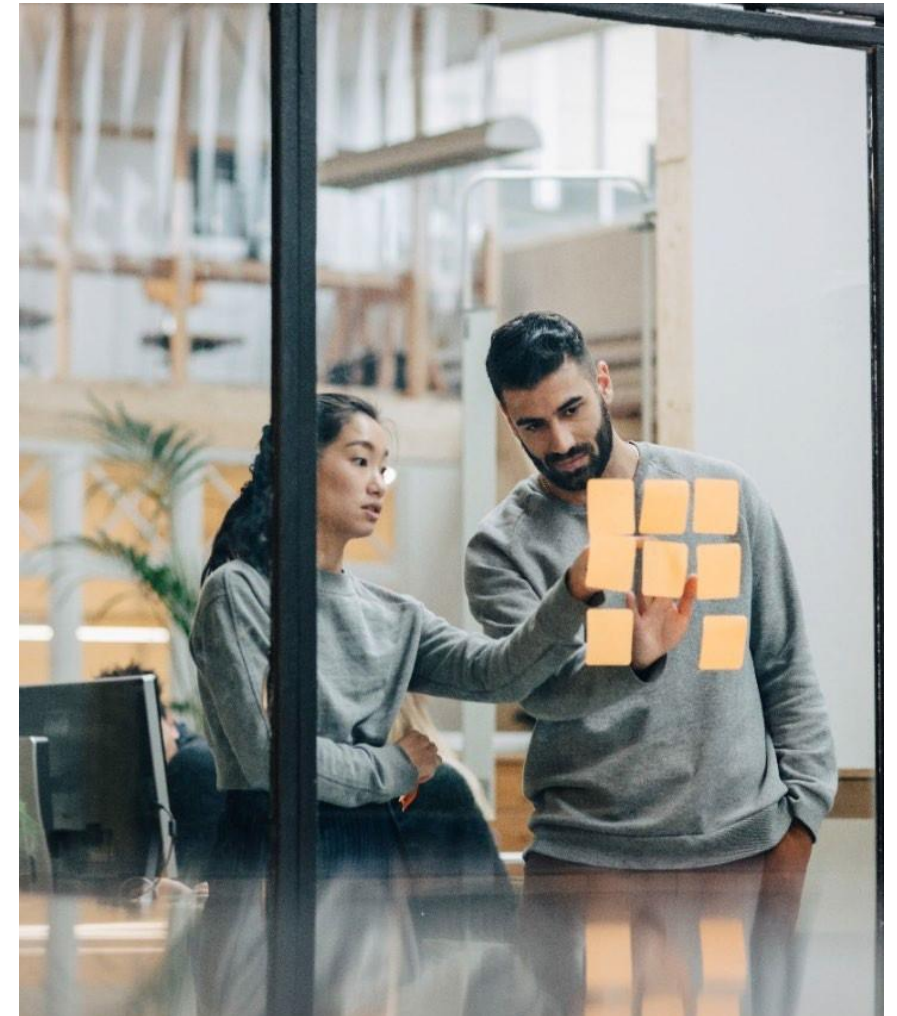
In a recent decision, the French Administrative Supreme Court ruled on the question of whether or not punitive damages pronounced by a foreign court in application of a breach of their foreign legal obligation can be deducted from a company's taxable income in France. The Court held that under French rules of tax deductibility, penalties or other sanctions are not deductible from tax profits.

In the case at hand, a US court ordered a French company to pay punitive damages to a former supplier, following a commercial dispute. The French tax authorities challenged the company's deduction of this amount, and an administrative court of appeal upheld the company's position.

Unlike the appellate court, which analyzed these punitive damages as a supplement to the compensation awarded to the victim, the French Administrative Supreme Court viewed the compensation paid as a penalty, as long as the penalty is compatible with the French international order public. The Court ruled that these penalties were intended to deter repeated behavior similar to the actions that caused the damage. As such, the Court considered the payments as an addition to compensatory damages paid to redress the loss suffered. Under this rationale, the Court found that such penalty payments were not deductible for French tax purposes.

PwC observation:

This decision underlines the need for companies to ensure that penalties issued by a foreign court for breaching a foreign legal obligation are tax deductible for French tax purposes.



歐盟/盧森堡

歐盟法院撤銷歐盟執委會關於某些盧森堡稅務判決屬於國家援助的決定

2023年12月5日，歐盟法院(CJEU)判決盧森堡沒有向法國Engie公司提供國家援助。歐盟普通法院(GC)2021年5月12日認為盧森堡向Engie提供國家援助，盧森堡和Engie對這個判決提出上訴。歐盟法院認為，歐盟執委會(EC)在對Engie集團稅務判決中的國家援助的分析中存在錯誤。

此外，GC和EC認為盧森堡稅務機關在濫用法律條款方面的行政實務不應被考慮在內，歐盟法院判決這是錯誤的，因此盧森堡稅務機關有權根據自己的行政實務，本案不適用濫用法律的規定。

歐盟法院的判決重申，歐盟國家援助規則下選擇性審查的基本面向是各成員國所定義的國內法。EC不得在該審查中引入一般原則。

資誠觀點

雖然歐盟法院是最終的判決，但這是一個僅直接影響納稅義務人的個案。儘管如此，國家援助仍然是一個動態的領域，其他案件的判決也值得期待。公司應繼續關注這些判決，並分析對當前或計劃業務的影響。



EU/Luxembourg

CJEU annuls EC decision that certain Luxembourg tax rulings were State aid

The Court of Justice of the European Union (CJEU) on December 5 ruled that Luxembourg did not grant State aid to Engie, a French company. Luxembourg and Engie had appealed the 12 May 2021 decision of the General Court of the European Union (GC), which had concluded that Luxembourg had granted State aid to Engie. The CJEU ruled that the European Commission (EC) had erred in its State aid analysis of the tax rulings granted to the Engie group.

In addition, the CJEU ruled that both the GC and the EC erred in considering that the administrative practice of the Luxembourg tax authorities with regard to the abuse of law provision was not to be taken into account, and that the Luxembourg tax authorities therefore were entitled to not apply the abuse of law provisions in this case in accordance with their own administrative practice.

The CJEU judgment reiterates that the foundational aspect of a selectivity examination under EU State aid rules is the national law as defined by the respective Member State. The EC is not permitted to introduce general principles into that examination.

For more information please see the recent [PwC Insight](#).

PwC observation:

While CJEU judgments are final, this is an individual case directly impacting only this taxpayer. Nevertheless, State aid remains dynamic, and judgments in other cases should be expected. Companies should track these judgments and analyze the impact on their current or planned operations.



盧森堡

歐盟法院判決盧森堡未向亞馬遜提供國家援助

2023年12月14日，歐盟法院(CJEU)就歐盟執委會(EC)針對2021年5月12日歐盟普通法院(GC)在盧森堡和亞馬遜訴執委會案中的判決提出的上訴作出判決。總而言之，歐盟法院儘管發現GC的推理有錯誤，但仍維持了GC的判決。根據歐盟法院的說法，無論如何，歐盟執委會(EC)的決定都必須被撤銷，因為參考系統的確定不正確，而不是因為GC給出的原因。

歐盟法院目前的判決重申，歐盟國家援助規則下任何選擇性審查的基本面向是各歐盟成員國所定義的國內法。

因此，歐盟不允許將外部因素或一般原則引入選擇性分析。在這方面，該判決與歐盟法院大法庭先前對Engie和FIAT案件的判決一致。

資誠觀點

雖然歐盟法院是最終的判決，但這是一個僅直接影響納稅義務人的個案。儘管如此，國家援助仍然是一個動態的領域，其他案件的判決也值得期待。公司應繼續關注這些判決，並分析對當前或計劃業務的影響。



Luxembourg

EU Court of Justice rules that Luxembourg did not grant State aid to Amazon

The Court of Justice of the European Union (CJEU) on 14 December rendered its judgment in the European Commission's (EC's) appeal against the 12 May 2021 General Court of the European Union (GC) judgment in Luxembourg and Amazon v Commission. In sum, the CJEU upheld the GC judgment despite finding errors in the GC's reasoning. According to the CJEU, the European Commission's (EC) decision had to be annulled in any event because of the incorrect determination of the reference system, rather than for the reasons given by the GC.

The present CJEU judgment reiterates that the foundational aspect of any selectivity examination under EU State aid rules is the national law as defined by the respective EU Member State.

Consequently, the EC is not permitted to introduce external elements or general principles into the selectivity analysis. In this regard, the judgment aligns with the earlier Grand Chamber judgment of the CJEU on the Engie and FIAT cases.

For more information, read our [PwC Insight](#)

PwC observation:

While CJEU judgments are final, this is an individual case directly impacting only this taxpayer. Nevertheless, State aid remains dynamic, and judgments in other cases should be expected. Companies should track these judgments and analyze the impact on their current or planned operations.



要聞

Treaties
租稅協定

澳洲 澳洲-冰島租稅協定生效

澳洲和冰島之間的新的租稅協定現在已經生效。協定於2023年11月8日生效，在澳洲，將適用於從2024年1月1日起給付的澳洲就源扣繳所得、從4月1日起提供的附加福利(fringe benefits)以及從2024年7月1日起取得的任何其他澳洲所得。在冰島，該協定的所有方面將於2024年1月1日起生效。

資誠觀點

該租稅協定將透過降低扣繳稅率，使澳洲公司更容易取得資金並出口到冰島。該協定還將為在澳洲和冰島取得所得的澳洲人和澳洲企業提供更多確定性，並降低遵循成本。



Australia

Australia-Iceland tax treaty in force

The new tax treaty between Australia and Iceland is now in force. The treaty, which came into effect on 8 November 2023, will apply in Australia for withholding tax purposes on the relevant Australian income earned from 1 January 2024, fringe benefits provided from 1 April and to any other Australian taxes on income earned from 1 July 2024. In Iceland, all aspects of the treaty will take effect from 1 January 2024.

PwC observation:

The tax treaty will make it easier for Australian companies to access capital and export to Iceland through reduced withholding tax rates. The treaty will also provide more certainty and reduced compliance costs for Australians and Australian businesses who earn income in Australia and in Iceland.



墨西哥 技術協助

根據墨西哥稅務法院最近的判例和其他單獨的法令，墨西哥實體向荷蘭實體和其他外國租稅管轄區(包括美國)的實體給付技術協助款項時可能需要扣繳稅款。

法院於2023年6月發表意見，認為根據墨西哥與荷蘭簽署的租稅協定，墨西哥實體向荷蘭實體給付的技術協助款項不應被視為營業利潤，因此基於墨西哥國內法，應扣繳稅款，與權利金一樣。

法院分析了第7條並得出結論認為該條不包括技術協助。如果墨西哥付款人沒有扣繳稅款，則這筆費用在所得稅上不可扣除。

事實上，這種待遇也適用於墨西哥實體向其他租稅管轄區(包括美國實體)給付的技術協助款項，因為墨西哥簽署的大多數協定都包含與荷蘭協定第7條類似的措辭。

資誠觀點

這項解釋尚未得到上級法院的確認；因此，從法律和憲法的角度來看，仍然有可能維持主張技術協助屬於第7條的含義和範圍。而且租稅協定中規定的相互協商程序可以主動或被動地啟動(源自查核)，以挑戰判例中提出的解釋。

公司應考慮分析給付的技術協助款項，以加強其立場，並制定強有力的辯護文件。墨西哥稅務機關可能會根據上述解釋拒絕扣除，並要求納稅。



Mexico

Technical Assistance

Based on recent jurisprudence and other isolated decrees issued by the Mexican Tax Court, technical assistance payments could entail a withholding tax when paid by Mexican entities to Dutch entities and entities in other foreign jurisdictions, including the United States.

The Court issued an opinion in June 2023, holding that technical assistance payments made from Mexican entities to Netherland entities should not be considered business profits according to the tax treaty signed between Mexico and the Netherlands, and therefore a withholding tax should apply, as royalties, based on domestic law.

The Court analyzed article 7 and concluded that technical assistance is not included in the article. If the Mexican payor does not withhold tax, the expense is nondeductible for income tax purposes.

This treatment also would in fact apply to technical assistance payments made from Mexican entities to other jurisdictions, including US entities since most of the treaties signed by Mexico includes similar language to article 7 in the Netherlands Treaty.

PwC observation:

This interpretation has not been confirmed by upper judicial courts; therefore, it still is possible — from a legal and constitutional perspective — to sustain that technical assistance falls within the meaning and context of article 7. Moreover, the mutual agreement process provided in tax treaties could be opened proactively or reactively (derived from an audit), to challenge the interpretation laid out in the jurisprudence.

Companies should consider analyzing technical assistance payments to strengthen their position and to develop a robust defense file. The Mexican tax authorities may likely reject deductions and claim taxes based upon the above interpretation.



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
SiBT	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

© 2024 PwC. All rights reserved. Not for further distribution without the permission of PwC. “PwC” refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way. No member firm is responsible or liable for the acts or omissions of any other member firm nor can it control the exercise of another member firm’s professional judgment or bind another member firm or PwCIL in any way.

資誠稅務一點通系列影片已上線

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

- 兩岸與國際租稅Update (Pillar One - Amount B)：<https://youtu.be/Ud0fiGkh4hI>
- 台灣稅務與投資法規Update-2月號(CFC課稅三大放寬重點)：<https://youtu.be/-PrdYkeT6Ms>
- 2023 資誠前瞻研訓院線上講堂 (8月)：

ESG近期發展<https://youtu.be/jzP3M3XMhZ8>

破定價對財務報表的影響<https://youtu.be/PP7cKarhzPQ>

2023台灣併購趨勢與發展<https://youtu.be/WwF0Y1oxSVI>

台灣稅務法令更新及因應<https://youtu.be/DU0OpFHzTks>

兩岸稅務法令更新及因應<https://youtu.be/zzXa3nUFOP8>

國際稅務法令更新及因應<https://youtu.be/Rul4mAEDgZQ>

美國稅務法令更新及因應：台美租稅協定X赴墨西哥投資<https://youtu.be/RN7oqXlcaDs>

東南亞稅務法令更新及因應：泰國X越南X馬來西亞X印尼X印度<https://youtu.be/61OAuuzLw00>

會計審計法令更新<https://youtu.be/uPdoay3cM18>

智財法令更新：個資法 X 商標法https://youtu.be/YYrbVoH_1Wg

公司及證管法令更新<https://youtu.be/3hI5oExY5go>

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。

© 2024 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.