

國際租稅要聞

International Tax Newsletter

第269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

全球數位貿易規則：於世界貿易組織(WTO)的協商提案

作者：廖烈龍 執業會計師 / 廖怡鈞 經理

英國稅務海關總署 (HMRC) 發布移轉訂價遵循指南

作者：徐麗珍 執業會計師 / 謝庭瑄 經理

立法

巴西
部分實施支柱二規則 (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax, “QDMTT”，即合格國內最低稅負制)

法國
大型公司利潤的特殊附加稅

愛爾蘭
2024 年愛爾蘭財政法案發布

荷蘭
2025 年稅務計畫措施：企業所得稅的主要修正和考量

波蘭
2025年為波蘭最低所得稅結算的第一年

波蘭
波蘭的支柱二已提交給議會

行政

德國
德國支柱二通知要求 - 最低稅收集團的代表 (Head of Minimum Tax Group ,以下簡稱“ 代表”)

英國
公司利息限制(Corporate Interest Restriction, CIR)：關於納稅申報合規流程的新指南

司法

印度
美國有限責任公司(Limited Liability Company, LLC)有資格享受印度-美國租稅協定的優惠

專論

Dedicated Columns

專論

全球數位貿易規則：於世界貿易組織(WTO)的協商提案

摘要

發生背景

根據電子商務聯合聲明倡議 (JSI)，世界貿易組織 (WTO) 在2024年7月26日發布了《電子商務協定》 草案。從稅務角度來看，JSI的重要性在於兩個主要原因，一是承諾對電子傳輸免徵關稅，二是支持推動電子發票的措施。更廣泛地來看，JSI針對數位貿易制定了一個全面性的框架，包含像是無紙化交易和資訊交換以促進數位貿易、消費者保護 (旨在增強消費者對電子商務的信心及信任)、個人資料保護、網路安全，以及電子支付。

關聯性

協定的重點在於精簡全球數位貿易，還有包含大量國家對於電子傳輸免徵關稅的承諾。該協定由包括歐盟 (EU) 在內超過90個WTO成員國積極參與 (超過WTO成員國半數)，致力於建立全球第一個數位貿易規則，同時支援位於開發中和未開發國家的WTO參與成員國的數位包容性和經濟成長。

參與國目前正專注於將已達成協議的內容整合進WTO法律框架中，這需要取得所有WTO成員國的同意。協定的最終形態在一段時間內還無法確定，可能會因為之後的討論而再發生變化。重要的是，即使經過修訂，也無法保證所有WTO成員國都會採納該協定草案。

儘管目前已經存在各種有關數位貿易的多邊措施 (如下討論所述)，這一次的發展仍象徵首次嘗試建立全球數位貿易規則積極的一步。

詳細內容

從歐盟委員會在2024年7月26日發布了支持WTO的聲明，可了解到這一次的發展具有重要價值。但這個正面的展望最終仍需要與所有WTO成員國的利益互相平衡，且承上所述，非所有成員國都可能同意該協定草案。

JSI是2017年在布宜諾斯艾利斯舉行的第11屆WTO部長級會議上由71個WTO成員國發起，後來擴展到91個國家，而這份協定是根據JSI自2019年經過五年協商的成果。該協定的推動力來自於大家對全球電子商務重要性的認知、其創造包容性貿易發展的機會，以及對可預測且透明的監管環境的需求。然而值得注意的是，包括美國在內的十一個參與國 (巴西、哥倫比亞、薩爾瓦多、瓜地馬拉、印尼、巴拉圭、台澎金馬個別關稅領域和土耳其) 並未加入代表其發布JSI的參與者名單。

觀察：該協定草案展示了協調並精簡全球數位貿易規則的機會，並為消費者帶來信任和信心。該協定草案將有助於在某些涉及稅收的領域 (如電子發票第7條和電子傳輸課徵關稅第11條) 採取更一致的方法。

專論

全球數位貿易規則：於世界貿易組織(WTO)的協商提案

電子發票

數位報告和電子發票趨勢 – 較顯著的發展像是歐盟推出的 VAT in the Digital Age (以下簡稱「ViDA」) 提案正在全球快速地發展。在此背景下，第7條提供了以下承諾：

1. 不因為僅是電子發票而否認其法律效力
2. 認知到電子發票架構可以改善電子商務交易的成本效益、效率、準確性和可靠性
3. 若協定的一方制定了電子發票架構，該設計應支持跨境可互相操作性，並考慮相關的國際準則。

根據第7條，在適當情況下，承諾分享有關電子發票的最佳實務經驗。

電子傳輸免徵關稅

該協定草案旨在延續1998年WTO制定的電子商務Moratorium，承諾電子傳輸暫免課徵關稅。該承諾已定期更新，最近一次更新是在2024年3月2日結束的第13屆部長級會議 (MC13) 上達成，同意將維持目前的做法直到預計於2026年3月舉行的第14屆部長級會議 (MC14) 。重要的是，第11條規定，「交易任何一方均不得對電子傳輸課徵關稅」，並且這項承諾將在協定生效後五年內進行審查。

觀察：在過去的25年裡，該禁止條款為數位貿易創造了一個穩定且可預測的環境。取得國外數位投入對提升國內競爭力至關重要，因為關稅會增加投入成本並限制增值空間，因而潛在地降低競爭力。然而，有跡象表明，基於某些發展中國家的擔憂，Moratorium可能不會繼續延長。

根據經濟合作與發展組織 (OECD) 的分析，Moratorium對於潛在年度財政收入影響並不顯著，平均僅佔總關稅收入的0.68%或總政府收入的0.1%。根據OECD的說法，設計良好的增值稅 (VAT) 或商品及服務稅 (GST) 政策可以幫助大多數國家抵消潛在的收入損失。

下一步

JSI的參與國現在需要採取必要步驟，將協定內容整合進WTO規則手冊，這將需要取得所有WTO成員國的同意。這一過程無疑會耗費許多時間，並且由於電子商務和數位技術的不斷演變，可能還會有一些需要妥協和額外的事項產生。為了在WTO規則框架內維持順暢的國際貿易，該協定將被WTO的爭議解決系統監管、專門的委員管理，並由WTO秘書處提供支持。重要的是，由於存在利益平衡議題，無法保證所有WTO成員國都會採納該提案。

專論

全球數位貿易規則：於世界貿易組織(WTO)的協商提案

若所有WTO成員國無法達成最終協議，仍有幾種對企業和消費者有利的潛在替代方案。例如，參與國可以在WTO正式架構外追求他們的目標，並簽訂多邊協議。一個例子是紐西蘭、智利和新加坡於2021年1月生效的《數位經濟夥伴協定》(Digital Economy Partnership Agreement, DEPA)，DEPA的主要目的是提供合作國家數位經濟方面的指導方針以支持數位時代的貿易。此外，這些指導方針也可以讓其他國家在談判自由貿易協定或參與國際數位經濟或數位貿易工作時使用。韓國在2024年5月加入該協定，而截至2024年6月，已有更多國家申請加入，包括中國、加拿大、哥斯達黎加、秘魯、阿拉伯聯合大公國和薩爾瓦多。

另一個近期與數位貿易相關內容的多邊措施例子是在2022年由15個亞太國家(澳大利亞、文萊、柬埔寨、中國、印尼、日本、韓國、老撾、馬來西亞、緬甸、新西蘭、菲律賓、新加坡、泰國和越南) 所簽署的《區域全面經濟夥伴關係協定》(Regional Comprehensive Economic Partnership, RCEP)。值得注意的是，印度並未參與該協定。RCEP的第12章闡述了各種電子商務和數位貿易的應對措施，第12.11條說明了「貿易各方應保持其不對電子傳輸徵收關稅的現行做法.....」。

重點摘要

雖然無法保證所有WTO成員國都會採納提議的協定，但這次的提議展示了協調全球數位貿易規則及某些稅務事宜(如電子發票和維持當前對電子傳輸免徵關稅的禁令) 的機會。WTO的多邊電子商務工作計劃原已在今年初決定不再延續將在2026年到期進行審查的免徵關稅，但這項對電子傳輸免徵關稅的承諾與RCEP下達成的協議互相呼應，可謂是一個正面的發展。當前與納稅義務以及資料共享和報告有關的全球稅收環境變得非常複雜且越來越碎片化。第二支柱(Pillar Two) 對企業及其流程產生了很大的影響，與跨境數位貿易(尤其是服務相關) 相關的增值稅規定迅速成長，且我們預期未來數位服務稅(DST) 以及與跨境服務相關的規定變化將會有更多變動。

在這種日益複雜的全球稅收環境下，有益於協調全球稅收規則和減少碎片化的措施(如草案《電子商務協定》中關於電子傳輸的關稅條款) 都是樂見的發展。即使最終非所有WTO成員國都採納該提案，從而增加了碎片化的可能性，但該提議仍為未來的數位貿易發展樹立了先例，並提供了一個可以透過其他多邊協議或區域夥伴關係建立的有助益框架。

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

廖怡鈞 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23991

Email: i-chun.liao@pwc.com

專論

英國稅務海關總署 (HMRC) 發布移轉訂價遵循指南

摘要

發生甚麼事？

2021年11月，英國稅務海關總署 (HMRC) 宣布制定遵循指南 (Guidelines for Compliance, GfC) 作為其對大型企業稅務的一部分審查依據。GfC旨在提供HMRC針對跨稅制中可能出現的複雜、普遍誤解或新興風險的看法。這份指南的目的並非專注於稅法解釋的技術文件，而是提供HMRC期望的最佳實踐指引，以及HMRC在法律與行政方面實務應用的見解，從而協助企業管理稅務遵循的過程。GfC的其中一篇涵蓋了HMRC重點關注領域之一——移轉訂價，該移轉訂價指遵循指南於2024年9月10日發布。

關聯性為何？

移轉訂價遵循指南旨在協助企業能在了解HMRC認為最佳實踐合規及高風險方法的期望下，進行移轉訂價的規劃、實施、管理與記錄。這份指南適用於所有涉及移轉訂價的企業，包括適用新的英國移轉訂價文據要求的企業，以及雖然豁免於該移轉訂價文據要求，但仍須自我評估其移轉訂價是否符合常規，並在申報納稅時保留適當帳簿與記錄 (包括文件) 的企業。

這份指南為因應不同受眾的需求，分為三個部分：

- 第一部分—英國企業的管理合規風險：針對負責管理企業內英國稅務風險、會計風險及申報納稅的負責人 (稱為「英國風險負責人」) ，內容涵蓋範圍、治理、控制、檢查與證據管理。
- 第二部分—常見的合規風險：針對移轉訂價專家，包含顧問及內部團隊，內容涵蓋移轉訂價分析、支持與證據的最佳適用方法。
- 第三部分—移轉訂價政策設計風險指標：此部分亦針對移轉訂價專家，內容涵蓋移轉訂價設計及實踐中的常見風險。

HMRC表明，基礎工作和證據的範圍將根據企業的規模和複雜性以及企業的風險狀偏好，例如業務變化的程度及交易的重大性，而有所不同。

需要考慮甚麼？

這份指南篇幅較長，且對於許多企業來說，遵循所有面向可能會對企業帶來繁重，有些情況下是不成比例的工作與成本。然而，HMRC期望企業能熟悉指南內容，並依照該內容判斷是否需要採取任何行動。因此，企業應付出時間閱讀這份指南，了解HMRC的期望並判斷其當前的移轉訂價合規性及治理流程與該期望的差異。在考慮業務規模、複雜性與風險偏向之後，企業將能做出對其移轉訂價合規及治理策略有影響以及能緩解一定程度風險工作的明智決定。企業應考慮記錄其已進行上述操作，以及任何決定不採取緩解措施的原因。

專論

英國稅務海關總署（HMRC）發布移轉訂價遵循指南

這份指南辨識出有多項法定義務與移轉訂價的遵循有關，若未遵守這些義務可能會因此受罰。指南特別提到高級會計主管（Senior Accounting Officer, SAO）的義務，包括申報正確與完整的納稅申報表及集團主檔與移轉訂價報告的要求。因此，企業需在這些其他法定義務的背景下考慮這份指南。

詳細說明

第一部分—英國企業的管理合規風險

這份指南指出，移轉訂價合規是一個週期性過程，包含四個主要階段的活動：

- 合規規劃與範圍
- 實施與監督檢查
- 移轉訂價分析與文據
- 申報常規交易資訊

合規規劃與範圍

有效的移轉訂價合規規劃與範圍對於英國企業至關重要，其有助於減少HMRC調查的風險以及潛在的稅務責任與罰款。指南的此章節針對這部分列出了幾項實踐要點，包括：

- 了解集團的合規模式及其如何影響英國的移轉訂價合規計劃
- 了解集團政策及可能影響英國的集團內部協議
- 適當界定合規活動範圍，以考慮自前期以來的業務發展
- 適當界定重要性、比例性及深度
- 在初期建立實施與監督檢查

專論

英國稅務海關總署（HMRC）發布移轉訂價遵循指南

實施與監督檢查

當能確保移轉訂價政策正確實施的檢查未被執行，或當業務變更導致企業在移轉訂價定位改變卻未被識別時，可能產生的移轉訂價合規風險。指南列出了幾項實踐要點，包括：

- 何時應進行監督與檢查
- 實施移轉訂價監督與檢查的政策是否正確
- 識別、監督與證明業務變更
- 識別與保留業務變更的即時證據
- 及時回應辨識出的問題

移轉訂價分析與文據

當移轉訂價分析的範圍及深度不足、或當熟悉英國業務的人員未參與分析、或執行分析的時間過晚、或支持文件不足時，將會增加移轉訂價風險。

這份指南強調，企業應在申報納稅申報表之前進行移轉訂價分析，並識別與保留支持結論的證據。指南指出，若移轉訂價分析在申報納稅申報表後執行，將會削弱企業依賴納稅申報表正確和完整聲明的能力，並可能因此受罰。

HMRC表示，期望英國風險負責人審查移轉訂價文據，以確保其確切反映英國業務的事實，並確保審查過程有被記錄。這在集團執行合規包括為一個或多個地區準備標準內容時尤為重要。指南指出，移轉訂價的審查應集中於功能分析、訂價與常規交易指標分析的結果，以確保該結果能夠驗證並準確反映英國業務。

申報常規交易資訊

企業應審視其實際利潤及虧損的常規交易性質，並評估是否需進行調整以符合移轉訂價準則。指南的此章節列出了最佳實踐建議，協助企業免於落入常見的計算陷阱，並提出保存支持文件的考量點。指南指出，若英國企業在稅務調查過程中，能夠應要求立即提供相關支持文據，可以期待較聚焦且時間較短的調查。

專論

英國稅務海關總署 (HMRC) 發布移轉訂價遵循指南

PwC觀察：

指南強調英國風險負責人參與更廣泛業務的重要性，例如，確保他們了解業務變更，從而在其移轉訂價遵循週期中適當考慮此類變化。指南還強調，移轉訂價分析及文據準確反映英國業務的重要性，而不只是業務一般描述。最後，進行移轉訂價分析和收集即時證據的時間安排也至關重要。這反映了PwC在移轉訂價爭議案件中的經驗，指南中提到的許多面向與HMRC的移轉訂價記錄與風險控制手冊相符，所有這些都直接與英國高級會計主管 (SAO) 制度下的現有義務相關，但可能需要集團更新其遵循方式。

特別是對於總部非英國公司的集團，英國風險負責人可能與總部稅務與移轉訂價團隊立場不同，這導致英國風險負責人可能需要與其總部稅務或移轉訂價團隊更緊密合作，這些團隊可能負責許多集團移轉訂價遵循週期的事項，以確保在移轉訂價政策設計、流程及文件中有考量到英國制度特有的細微差異。

第二部分 - 常見的合規風險

HMRC指出，其經常發現移轉訂價文據內容層次太高缺乏具體細節與證據。指南的此章節列出了HMRC觀察到的常見問題以及降低以下合規風險的最佳實踐建議：

- 合規的規劃與範圍
- 功能性分析的常見問題
- 可比性分析的常見問題
- 計算與調整的常見風險
- 功能性分析的紀錄

合規的規劃與範圍

HMRC指出，移轉訂價專家應與英國風險負責人合作，以識別業務與潛在政策的變更，並商定合規工作的範圍與時間。HMRC亦鼓勵專家確保英國風險負責人清楚了解不同合規方法的風險與益處、預算及資源選項。

專論

英國稅務海關總署（HMRC）發布移轉訂價遵循指南

功能性分析的常見問題

在功能性分析中，準確反映英國業務活動非常重要。重點在於功能性分析的標準以及在進行分析時所依賴事實與證據的充分性。HMRC再次提到比例原則，HMRC指出，以下領域經常遇到問題：

- 功能性分析的時間點
- 多地區的功能性分析集中準備
- 功能性分析的重複使用或向前滾動更新
- 在功能性分析與結論描述中反映業務變更
- 功能性分析中的風險分析
- 功能性分析中的無形資產
- 人員功能的證明

可比性分析的常見問題

指南指出，HMRC經常遇到可比性分析文件或獨立指標測試過於簡短或不完整的問題。指南在多個面向提出了最佳實踐方法，包括：

- 一般可比性分析文件的觀察，包括詳細記錄識別外部可比對象的過程，搜尋內部潛在可比對象及其結論，解釋所選利潤衡量標準，並分析可比性較差的部分
- 集中可比性分析，特別是需要將為英國企業進行的可比性分析本地化
- 可比對象的重複使用或向前滾動更新
- 可比性分析中的常見風險

專論

英國稅務海關總署（HMRC）發布移轉訂價遵循指南

計算與調整的常見風險

指南的此章節指出，HMRC經常觀察到計算常規交易範圍或結果的錯誤，導致報告並不依照常規交易基礎申報。此章節列出了常見錯誤的例子，以幫助企業減少此類錯誤發生的可能性。

功能性分析的記錄

指南強調，HMRC經常看到移轉訂價文據內容層次太高缺乏具體細節與證據，使得HMRC無法從文件中評估該申報是否符合常規交易，造成合規成本的增加。本節列出了最佳實踐與無益的方法，面向包括：

- 時間安排
- 證據
- 常見的品質問題，包括與其他文件（例如專利及研發主張）的不一致性，單方面分析及通用性分析
- 功能性分析結論的紀錄
- 常規交易結果的紀錄，包括申報表與法定損益表結果的調節，以及分攤關鍵的詳細信息

GfC參考了新的英國移轉訂價文據要求，並強調企業需要保留記錄及證據，以證明常規交易結果。

PwC觀察：

指南強調準備即時文件及收集證據的重要性，亦強調英國本地化及特殊性的需求，特別是在功能性分析及指標測試方面。為了降低移轉訂價合規風險，英國企業不能依賴團隊集中準備的移轉訂價分析與文件，而須經審查有關英國業務部分並在必要時進行本地化。這份指南適用於所有使用移轉訂價的企業，包括適用新的英國移轉訂價文檔要求的企業，以及雖然豁免於該移轉訂價文檔要求，但仍須自我評估其移轉訂價是否符合常規，並在申報納稅時保留適當賬簿和記錄（包括文件）的企業。

在使用外部顧問支援移轉訂價的遵循時，企業需與他們密切合作以確保移轉訂價文檔案件的範圍適當，並確保其了解若分析及文件不夠詳盡或不符合英國特殊要求的風險。

專論

英國稅務海關總署（HMRC）發布移轉訂價遵循指南

第三部分 - 移轉訂價政策設計風險指標

HMRC指出，合規風險通常發生於當訂定的移轉訂價政策未得到充分的分析或未能充分反映英國業務的事實與情況時。指南的此章節列出了移轉訂價政策設計中的高風險方法，以及在以下面向減少風險的最佳實踐方法：

- 政策設定方法中的一般風險
- 無形資產的所有權與使用
- 高於市價的集團內部服務
- 移轉訂價目標利潤模型
- 以成本訂價的服務報酬
- 以銷售訂價的服務報酬
- 特許權費與類似一次性費用的合約

HMRC明確表示，這些指導方針並不代表其在這些面向的基本政策立場。

PwC觀察：

指南於此章節重申了HMRC在前兩部分中提出的觀點，並再次強調了控制風險與實質的功能性分析及證據的重要性，以及這些與移轉訂價政策及文據的一致性。正如HMRC所指出的，低風險或無風險個體尤為符合這些特點。

關於指南中強調的風險面向，我們看到HMRC已經針對以下事項進行值得注意的質疑與調查：

- 成本加成或例行目標利潤方法對於由英國進行決策的個體來說報酬不足，因其被認為對風險控制有貢獻
- 承上，海外IP所有者獲得所有的剩餘利潤，而英國企業為該海外IP所有者提供了重大服務（最引起注意的是研發及市場服務）

專論

英國稅務海關總署（HMRC）發布移轉訂價遵循指南

- 主張服務費計算應調整，認為服務費的成本加成應包含企業視為可轉嫁部分的成本
- 當英國企業參與成本分攤安排而導致英國企業虧損，在此情況下通常會調查英國企業作為成本分攤參與者是否具備足夠的功能，以及英國企業買入項目的估值問題

重點：

移轉訂價是HMRC的重點關注領域；而企業的移轉訂價合規負擔及HMRC的期望皆在增加。新的移轉訂價文據要求、最新發布的風險控制指引以及對移轉訂價法規預期有更多的更新，伴隨著更頻繁、複雜、耗時且高成本的移轉訂價爭議，這些爭議的特徵包括耗時長、基於證據的審查、力道更強的審查及嚴格執行的處罰。另外，考慮到HMRC要求資訊的新權力，我們預期HMRC將更頻繁地在稅務審查期間之內與之外，要求提交移轉訂價文據，例如，在企業風險審查期間增加移轉訂價風險審查。因此，維持健全的移轉訂價合規與治理流程，以及擁有基於證據、即期的英國移轉訂價文據，至關重要。

這份指南有助於闡明HMRC對最佳實踐的期望，HMRC可以將其作為風險評估工具。然而，這份指南篇幅較長，對於許多企業來說，遵守所有方面的要求可能會帶來繁重、可能不符合比例原則的遵循成本。

作為必須適用移轉訂價的企業應付出時間閱讀GfC，以了解HMRC的期望並判斷其當前的移轉訂價合規性及治理流程與該期望的差異。這份指南應與其他移轉訂價合規相關的要求與指南一起考慮，特別是關於英國移轉訂價記錄法規、不確定稅務處理的通知義務及對SAO的要求。

企業應充分思考當前為取得及記錄證據而設置的流程與治理，以及時間安排，特別是與執行功能及可比性分析相關的部分。根據此一分析，企業可以識別出差距以及潛在風險的緩解措施。透過考慮企業規模、複雜性與風險偏好，將使企業能夠對風險緩解工作應進行的程度做出明智決定。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

徐麗珍 執業會計師

Tel: 02-2729-6207

Email: lily.hsu@pwc.com

謝庭瑄 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23979

Email: sandy.t.hsieh@pwc.com

要聞

Legislation
立法

巴西

部分實施支柱二規則 (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax, “QDMTT”，即合格國內最低稅負制)

巴西聯邦政府發布了第1,262/2024 號臨時措施 (Provisional Measure, “MP”)，該措施旨在透過「附加淨利潤社會稅捐」(Social Contribution on Net Profits, “CSLL”)引入合格國內最低稅負制 (QDMTT)；還發布了巴西聯邦稅務局(Brazilian Federal Revenue Service, RFB) 第2,228/2024號規範指令 (Normative Instruction, “IN”)，該指令規範MP的實施。這代表巴西選擇性地實施了支柱二規則，並將於2025 年1 月1 日起生效。MP立即具有聯邦法的效力，但需要在120天內由國會批准(或修改或否決)並轉化為普通聯邦法。

政府引入該 MP 和附加 CSLL 作為一項保護措施，旨在保障國家收入，以因應預期中大型跨國集團在國外稅負增加的情形。根據解釋性備忘錄(explanatory memorandum)，如果巴西在2025年1月1日之前沒有實施國內機制來課徵補充稅，則跨國集團的投資者或成員實體所在的其他租稅管轄區將透過IIR(Income Inclusion Rule, 所得涵蓋原則)或UTPR(Under Taxed Payment Rule, 徵稅不足之支出原則)對在巴西產生的利潤課徵補充稅。RFB也針對第2,228/2024號IN展開了公眾諮詢，邀請納稅義務人和其他利害關係人在2024年11月10日前提提交改進意見和建議。

儘管巴西的企業所得稅(葡萄牙文的簡稱為IRPJ) 和 CSLL 的合計名義稅率為 34%(金融服務業的稅率更高)，但根據巴西稅法中特有的稅收屬性、租稅優惠和特殊制度的組合，無論是透過GloBE 計算的方法還是簡化的計算方式，許多巴西公司的有效稅負低於15%。

資誠觀點

2025 年，巴西跨國公司的巴西來源所得將不會受外國 UTPR 的影響，而是根據新的 MP，這些所得將受到巴西新實施的 QDMTT 的影響。

需要注意的是，巴西 UPE(Ultimate Parent Entity, 最終母公司)根據巴西的完全涵蓋原則，已經承擔了比 IIR 更高的稅負，而對巴西來源利潤唯一可能在海外面臨的補充稅將是在 2026 年通過的UTPR 規則，但這一規則仍然存在不確定性且有爭議 (考慮到過渡性UTPR 避風港)。因此，巴西的QDMTT作為巴西的附加CSLL，可能並非主要是針對巴西跨國公司的防禦性措施，因為在支柱二下這些公司的國內利潤似乎不太可能在海外被徵稅，而是單邊的稅收增加措施。對那些實施 IIR 國家的外國跨國公司的子公司，巴西的 QDMTT 可能會成為一種防禦性措施。

對於美國和中國的跨國集團來說，新引入的巴西QDMTT 可能意味著，從2025 年開始，巴西利潤將可能因為其母國尚未實施IIR 規則，或者UTPR的實施面臨更廣泛的挑戰(如與租稅協定和國家稅制有關的法律問題)，而面臨單邊稅收增加的情形。



Brazil

Partial adoption of Pillar Two rules (QDMTT)

Provisional Measure (MP) No. 1,262/2024, which seeks to introduce a Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax (QDMTT) in Brazil through the 'Additional Social Contribution on Net Profits' (CSLL), along with Normative Instruction (IN) RFB No. 2,228/2024, which regulates the MP, have been published by the Federal Government. This represents Brazil's partial and selective adoption of the Pillar Two rules effective 1 January 2025. Provisional Measures have the immediate force of federal laws but need to be ratified (or modified or rejected) and 'converted' into ordinary federal law by Congress within 120 days.

The government introduced the MP and the Additional CSLL as a protective measure designed to safeguard national revenue in response to the expected increase in tax burdens for large multinational groups abroad. According to the explanatory memorandum, if Brazil does not implement a local mechanism to collect this supplementary tax by 1 January 2025, other jurisdictions where investors or other Constituent Entities of the multinational group are based will collect the supplementary tax on profits generated in Brazil via IIR or UTPR. The Brazilian Federal Revenue Service (RFB) has also opened a public consultation on the text of IN No. 2,228/2024, inviting taxpayers and other stakeholders to submit comments and suggestions for improvement by 10 November 2024.

Although the combined nominal rate of Brazil's corporate income taxes IRPJ and CSLL is 34% (higher for entities in the financial services sector), depending on the combination of tax attributes, tax incentives, and special regimes specific to Brazilian legislation, many Brazilian companies have effective rates below 15%, either through the specific GloBE calculation or through a simplified calculation.

PwC observation:

Brazilian multinationals would not be subject to foreign UTPR in 2025 in respect of their Brazilian-source income, which under the new MP will be subject to Brazil's newly implemented QDMTT.

Note that Brazilian UPEs are already subject to a higher burden than the IIR under Brazil's full-inclusion rule, 'TBU', and the only potential top-up tax they would be exposed to abroad on Brazilian-source profits would arise in 2026 through the still-uncertain and controversial UTPR rule (considering the transitional UTPR safe harbor). Therefore, Brazil's QDMTT, as an Additional CSLL in Brazil, may not primarily be a defensive measure for Brazilian multinationals, whose domestic profits seem unlikely to be taxed abroad under the Pillar Two system, but a unilateral tax increase. Brazil's QDMTT might serve as a defensive measure for subsidiaries of foreign multinationals from countries that have already implemented the IIR.

For US and Chinese multinational groups, the newly introduced Brazilian QDMTT likely represents a unilateral tax hike on Brazilian profits, starting in 2025, either due to the absence of IIR rules in their home countries or the broader challenges surrounding UTPR implementation (which faces legal questions in relation to DTAs and national tax systems).



法國 大型公司利潤的特殊附加稅

2025 年法國財政立法草案引入了一個針對大型公司利潤的特殊附加稅。這個特殊附加稅將針對營收超過 10 億歐元的納稅義務人(法國納稅義務人在本財務年度產生的營收，或稅務的合併營收)。該附加稅將適用於 2024 年 12 月 31 日或之後結束的前兩個連續財務年度。

稅基的計算方式如下：

- 對於未進行稅務合併的公司：依照法國稅法第 219 條規定的稅率計算的所有應稅利潤的企業所得稅。
- 對於進行稅務合併的公司：按照稅務合併所得和淨稅務合併收益計算的企業所得稅。

企業所得稅是在抵減各類租稅減免、租稅抵免和各種租稅返還(特別是虧損抵減)之前。

對於營收大於或等於 10 億歐元且低於 30 億歐元的納稅義務人，特殊附加稅的稅率是對於 2024 年 12 月 31 日或之後結束的第一個財務年度為 20.6%，第二個財務年度為 10.3%。對於營收超過 30 億歐元的納稅義務人，2024 年 12 月 31 日或之後結束的第一個財務年度為 41.2%，第二個財務年度為 20.6%。如果營收超過門檻不到 1 億歐元，將適用特定規則。

資誠觀點

財政立法草案將於 12 月底前在議會進行討論後通過。該附加稅將不可從應稅所得中扣除，並將在繳納企業所得稅繳款時一併繳納(無預繳機制)。



France

Exceptional contribution on the profits of large companies

French Finance Bill 2025 introduces an exceptional contribution on the profits of large companies. This exceptional contribution would target taxpayers with turnover of more than €1 Bn (turnover generated by the taxpayer in France during the financial year or aggregate turnover of the tax consolidation). It would be due in respect of the first two consecutive FYs ending on or after 31 December 2024.

The tax basis would be:

- For non-tax consolidated companies: CIT calculated on all taxable profits at the rates set out in Art. 219 of the French tax code.
- For tax consolidated companies: CIT on the tax consolidated income and net tax consolidated gain.

CIT is before deducting tax reductions, tax credits and tax receivables of all kinds, in particular carry back.

For taxpayers with turnover greater than or equal to €1 Bn and less than €3 Bn, the rate of the exceptional contribution would be 20.6% for the first FY ending on or after 31 December 2024 and 10.3% for the second FY ending on or after the same date. For taxpayers with turnover greater than €3 Bn, the rates would be 41.2% for the first FY ending on or after 31 December 2024 and 20.6% for the second FY ending on or after the same date. Where turnover exceeds the thresholds by less than €100m, a specific rule would apply.

PwC observation:

The Finance Bill will be discussed in Parliament before its adoption in late December. The contribution will not be deductible from taxable income, and the payment will be due when CIT balance is paid (no advance payment mechanism).



愛爾蘭

2024 年愛爾蘭財政法案發布

愛爾蘭財政部長在政府批准後，發布了2024 年財政法案。

2024 年財政法案共有 118 節，200 多頁，實施了預算日宣布的稅務修正，並對稅法進行了一些必要的行政管理和技術修正。

從商業稅務角度來看，主要的亮點是：

1.外國股利的參與豁免

引進了新的外國股利的參與豁免，以簡化現有的雙重課稅減免規定。該參與豁免規則為從歐盟/歐洲經濟區和租稅協定夥伴租稅管轄區的子公司收到的股利提供了一種替代性的雙重課稅的減免方法，但須遵守各種持股/所有權的要求和反濫用條件。該參與豁免規則使愛爾蘭對外國股利的稅務處理與大多數其他歐盟成員國和OECD國家保持一致。

根據新的參與豁免規則，公司可以在年度稅務申報表中選擇申請參與豁免或繼續使用現有的租稅減免。如果公司在某個財務期間選擇申請參與豁免，則該期間所有符合參與豁免範圍的股利均需適用這個參與豁免規則。

參與豁免規則適用於 2025 年 1 月 1 日或之後收到的股利分配。

2.支柱二 - 現有立法的技術性更新

去年頒布的支柱二規則的更新主要涉及支柱二 GloBE 行政指南的內容，包括 2023 年 12 月 18 日和 2024 年 6 月 17 日發布的兩份指南，並澄清了國內補充稅計算某些操作的細節。

3.研發(Research and Development, R&D)租稅抵免

研發租稅抵免為所有符合資格的研發支出提供 30% 的租稅抵免。該法案將第一年支付門檻從 50,000 歐元提高至75,000 歐元。該門檻是指第一年可全額支付的金額，而不是像通常情況那樣在三年內分期支付。

4. 住宅房產的印花稅

該法案規定將批量購買住宅房產的印花稅稅率從 10% 提高到 15%。此措施適用於任何 12 個月內購買 10 套或以上住宅房產(不包括公寓)的情況。

5.綠色科技與資本補貼

該法案提出了多項促進綠色技術、減少碳排放、增強氣候適應能力的措施。其中包括修改排放門檻、延長特定車輛的加速資本補貼、提高碳稅以及降低低排放熱泵加熱系統供應和安裝的增值稅。

6.對外支付規則技術性修改

該法案還對2023 年財政法(第 2 號)中引入的對外支付規則進行了一些技術修正。這些修正涉及向特定稅務不合作管轄區和「零稅負管轄區」支付股利、利息和權利金。

這些修正適用於2025 年 1 月 1 日及之後的支付款項或股利分配。

7.上市費用減免

該法案還引入了一個新措施，對首次股票市場上市(Initial Public Offering, IPO)所產生的費用提供減免。該減免適用於在愛爾蘭或歐盟/歐洲經濟區認可的證券交易所首次上市所產生的費用，每次上市的費用總額上限為100 萬歐元。

資誠觀點

2024 年財政法案建立了稅法框架來實施財政部長在預算日宣布的許多提案，同時也明確了具體措施。納稅義務人應考慮可能對其愛爾蘭業務或架構的影響。

Ireland

Irish Finance Bill 2024 Released

The Irish Minister for Finance has published Finance Bill 2024, following approval by the Irish Government.

Finance Bill 2024, which runs to 118 sections and over 200 pages, implements the taxation changes announced on Budget Day as well as introducing some necessary administrative and technical changes to the tax code.

The key highlights from a business tax perspective are:

1.Participation Exemption for Foreign Dividends

A new Participation Exemption for Foreign Dividends is being introduced to simplify existing double taxation relief provisions. It provides an alternative method of double tax relief for dividends received from subsidiaries in the EU/EEA and tax treaty partner jurisdictions, subject to various shareholding / ownership requirements and anti-abuse conditions. It brings Ireland's tax treatment of foreign dividends in line with that of most other EU Member States and OECD countries.

Under the new rules a company will have the option to claim the Participation Exemption or to continue to use existing tax-and-credit relief, by way of an election in the company's annual corporation tax return. Where a company elects to claim the Participation Exemption for a financial period, it must do so for all dividends potentially in scope of the exemption in that period.

The Participation Exemption will be available for relevant distributions received on or after 1 January 2025.

2.Pillar Two – Technical Updates to Existing Legislation

The updates to the Pillar Two rules enacted last year mainly relate to legislating for elements of Pillar Two GloBE Administrative Guidance, the first of which was released 18 December 2023 and the second of which was released on 17 June 2024, along with clarifying the operation of certain aspects of the Domestic Top-up Tax calculation.

3.Research & Development (R&D) Tax Credit

The R&D Tax Credit provides a 30% tax credit for all qualifying R&D expenditure. The Bill provides for an increase to the first- year payment threshold from €50,000 to €75,000. This threshold is the amount up to which a claim can be paid in full in the first year, rather than paid in installments over three years as is usually the case.

4.Stamp Duty on Residential Property

The Bill provides for the higher Stamp Duty rate of 10% on bulk acquisitions to be increased to 15%. This measure applies where ten or more residential properties (excluding apartments) are acquired in any 12-month period.

5.Green Technologies and Capital Allowances

The Bill introduces a number of measures that promote green technologies, reduce carbon emissions, and enhance climate resilience. These include amendments to emission thresholds, extension of accelerated capital allowances for certain vehicles, carbon tax increases, and reduced VAT on the supply and installation of low emissions heat pump heating systems.

6.Technical Amendments to the Outbound Payment Rules

The Bill also provides for some technical amendments to the outbound payment rules introduced in Finance Act (No.2) 2023. These relate to payments of dividends, interest and royalties to certain non-cooperative and 'zero tax jurisdictions'.

These amendments shall apply to relevant payments or relevant distributions made on or after 1 January 2025.

7.Relief for Listing Expenses

The Bill also provides for a new measure giving relief for expenses incurred on an initial stock market listing. The deduction will be for expenses incurred wholly and exclusively on a first listing (IPO) on a recognised stock exchange in Ireland or the EU/EEA area, subject to an overall cap of €1 million of expenses per listing.

PwC observation:

Finance Bill 2024 establishes the legal framework to implement many of the proposals announced by the Minister for Finance on Budget Day, while also providing clarity on specific measures. Taxpayers should consider the potential impact on their Irish operations or structure.

荷蘭

2025 年稅務計畫措施：企業所得稅的主要修正和考量

2024 年 9 月 17 日，荷蘭政府提出了年度稅務措施，即2025 年荷蘭稅務計畫。主要包括以下與企業所得稅相關的措施。

EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization，稅息折舊及攤銷前利潤)規則，即收益剝離原則(Earnings-Stripping Rule)：適用收益剝離原則的百分比從調整後應稅利潤(應稅EBITDA)的 20% 提高到 25%。同時，對於資產主要為出租給第三方的房地產的公司，將取消100 萬歐元的適用門檻。

ATAD 2 (Anti-Tax Avoidance Directive，歐盟反避稅指令)：為防止雙重課稅，稅收計畫建議對外國被忽視的常設機構適用對象豁免(Object Exemption)，前提是這類常設機構的利潤須在外國被課稅。

被免除債務利潤豁免(Debt Cancellation Profit Exemption)：對於虧損超過 100 萬歐元的納稅義務人，將實施新的被免除債務利潤豁免。根據新措施，超過前一年度虧損額的被免除債務利潤可被完全豁免。

清算損失機制的修正：擬議修正，以防止將不可抵扣虧損轉換為中間控股公司的可抵扣清算損失。

授予自有股份的扣除限制：對於集團內授予和發行股權、股票選擇權的扣除限制將進行修正。扣除限制適用於所有納稅義務人，而不僅僅是擁有股本的公司。

ATAD 1的GAAR(一般反濫用規則) 將被納入企業所得稅。

支柱二：對於企業所得稅中的參與豁免、對象豁免和反利潤移轉措施，所謂的合格的支柱二補充稅」將被視為對利潤課徵的稅。但不適用於移轉訂價錯配和混合錯配的情況。

資誠觀點

荷蘭 2025 年稅務計畫引入了多項措施，這些措施可能會對在荷蘭或透過荷蘭營運的跨國企業產生重大且主要是正面的影響。其中一項關鍵措施是將 EBITDA規則百分比從20%提高至25%，這將為利息扣除提供更多的靈活性和空間。

另外，對支柱二規則的擬議修正將意味著，參與豁免可能適用於某些持股，或者對象豁免將適用於常設機構的利潤(以前並不適用)，或者諸如利息扣除限制或反錯配措施將不再適用。最後，將 GAAR 納入荷蘭企業所得稅法的目的並非引入任何實質性的變更。

Netherlands

Tax plan 2025 measures: Key CIT changes and considerations

The Dutch Government has presented its annual package of tax measures – the Dutch Tax Plan 2025 - on 17 September 2024. The package proposes the following corporate income tax measures:

EBITDA rule: adjustment to earnings-stripping rule percentage: the percentage for applying the earnings stripping (EBITDA) rule would be increased from 20% to 25% of the adjusted taxable profit (taxable EBITDA). At the same time, the EUR 1 million threshold for the application of the rule would be removed for companies whose assets mainly consist of real estate rented out to third parties.

ATAD 2: object exemption and disregarded permanent establishment: to prevent double taxation, the Tax Plan proposes that the Netherlands apply the object exemption to foreign disregarded permanent establishments, provided the profits of such a permanent establishment are subject to tax on profits in the foreign country.

Debt cancellation profit exemption: a new debt cancellation profit exemption would be introduced for taxpayers with losses exceeding EUR 1 million. Under this scheme, debt cancellation profit would be fully exempt to the extent that it exceeds the losses from the previous year.

Adjustment of liquidation loss regime: amendments are proposed to prevent the conversion of non-deductible losses into deductible liquidation losses for an intermediate holding company

Deduction limitation for granting own shares: the deduction limitation for the granting and issuance of shares and stock options within a group would be adjusted. This clarification establishes that the deduction limitation applies to all taxpayers, not just to companies with share capital.

Codification of ATAD GAAR in corporate income tax: the ‘general anti-abuse rule’ (GAAR) from ATAD 1 would be incorporated into Dutch corporate law.

Pillar Two: overlap of corporate income tax subjectivity tests and Pillar Two: For the participation exemption, the object exemption and anti-profit-shifting measure in corporate income tax, it is now laid down in law, that a so-called “qualifying Pillar Two top-up tax” is considered a tax levied on profits. This is not the case for transfer pricing mismatches and hybrid mismatches.

Source Tax: replacement of ‘collaborating group’ with ‘qualifying entity’: in the Source Tax Act 2021, the term ‘collaborating group’ will be replaced by ‘qualifying entity’.

Source Tax: retention of buyback facility in dividend tax: It is proposed that the abolition of the buyback facility will not proceed.

PwC observation:

The Dutch Tax Plan 2025 introduces several measures that could significantly and mainly positively impact MNEs operating in or through the Netherlands. One of the key measures is the increase in the EBITDA rule percentage from 20% to 25%, which will provide more flexibility and room for interest deduction. Furthermore, the retention of the buyback facility in dividend tax aims to enhance the competitive position of Dutch businesses and allows listed companies to continue share buybacks free from Dutch dividend withholding tax under certain conditions. MNEs should ensure that share buybacks comply with the specified conditions to benefit from the tax exemption.

Additionally, the proposed changes to Pillar Two rules would mean that the participation exemption may become applicable to one of the shareholdings or the object exemption would become applicable to profits from a permanent establishment where this was not previously the case, or that measures such as the interest deduction restriction or anti-mismatch measures would no longer apply. Finally, the incorporation of the GAAR into Dutch corporate law does not aim to introduce any material changes.

波蘭

2025年為波蘭最低所得稅結算的第一年

波蘭最低所得稅的規定於 2024 年 1 月 1 日生效。最低所得稅將適用於以下企業：
源自非資本利得的所得產生虧損；或源自非資本利得的盈利能力門檻不超過2%。

最低稅率為 10%，適用於特定的稅基(收入的 1.5% 以及為關係人而產生的成本)。還有一種簡化的替代計算方法，按收入的3%計算，而不考慮已發生的成本。最低所得稅的首次結算將於 2025 年進行(對於納稅年度與日曆年相同的實體，結算時間為 3 月底)，即在提交 2024 年年度企業所得稅申報表時進行。最低所得稅的豁免條款在企業所得稅法中有規定。

資誠觀點

波蘭最低所得稅適用於國內納稅義務人、稅務資本集團以及透過位於波蘭境內的外國分支機構開展業務的外國納稅義務人。由於計算稅基的特殊規則，在波蘭經營的實體應分析其稅務狀況，以檢視其是否受新稅影響以及是否符合豁免條件。



Poland

2025 as the first year for settlement of Polish minimum income tax

The regulations on the Polish minimum income tax effectively came into force 1 January 2024. The tax will apply to entities that have incurred a loss from income sources other than capital gains or have achieved a profitability threshold not exceeding 2%, calculated as the ratio of income from sources other than capital gains to income other than capital gains.

The minimum tax rate is 10% and is applied to a specifically determined tax base (1.5% of revenues and the value of certain costs incurred for the benefit of related entities). There is also an alternative simplified calculation method - 3% of revenues without considering incurred costs. The first settlement of the minimum tax will take place in 2025 (at the end of March for entities whose tax year equals their calendar year), at the time of submitting the annual CIT return for 2024. Exemptions for the Polish minimum tax are foreseen in the CIT law.

PwC observation:

The Polish minimum income tax applies to domestic taxpayers, tax capital groups, and foreign taxpayers conducting business through a foreign branch located in the territory of the Republic of Poland. Due to specific rules on calculating the tax base, the entities operating in Poland should analyze their tax position to check whether they are exposed to the new tax as well as whether exemptions can apply.



波蘭

波蘭的支柱二已提交給議會

波蘭政府關於全球最低稅負制(支柱二)的立法草案已於2024 年 9 月 25 日提交給議會，並進入一讀。該法擬於 2025 年 1 月 1 日生效，並可選擇自2024 年1 月1 日起追溯適用。

在立法草案起草過程中，增加了一個涵蓋稅種的公開目錄，涉及波蘭企業所得稅法中規定的稅種，包括扣繳稅、移轉利潤稅、受控外國公司所得稅等。同時，也指出了不被視為涵蓋稅種的稅種，中包括零售稅、對某些金融機構的課稅、對某些礦產的課稅。

另外，波蘭經濟發展和技術部宣布波蘭投資區(Polska Strefa Inwestycji, PSI)運作的改變，旨在限制支柱二對PSI投資者的負面影響。特別的是，該部宣布將以現金形式的補助取代企業所得稅的豁免，這將與投資相關活動的獲利能力有關。

資誠觀點

特定行業(例如零售或金融)的納稅義務人可能因此需要繳納行業稅和支柱二的補充稅。



Poland

Poland Pillar Two law submitted to Parliament

The government's bill on the global minimum tax (Pillar Two) was submitted to the Parliament and was sent to the first reading on 25 September 2024. The law is generally intended to come into effect from 1 January 2025 with the optional possibility of retroactive application of the provisions of the law from 1 January 2024.

During work on the bill, an open catalog of covered taxes was added, which refers to the taxes indicated in the Polish CIT Act, including withholding tax, diverted profits tax, income tax on controlled foreign corporations, etc. Simultaneously, the justification for the draft law points out the taxes in force in Poland that are not considered covered taxes. In this regard, it is particularly worth noting: retail sales tax, tax on certain financial institutions, and the tax on the extraction of certain minerals.

For more information, please see our [article](#) on the Polish Pillar Two bill changes.

In addition, the Polish Ministry of Economic Development and Technology announced changes in the operation of the Polish Investment Zone (Polska Strefa Inwestycji, PSI), which are intended to limit the negative impact of Pillar Two on PSI investors. In particular, the Ministry announced the replacement of the CIT exemption with aid in the form of a cash grant, which will be correlated with the profitability of the investment-related activity. For more information, please see our [article](#) on the planned PSI regulation changes.

PwC observation:

Taxpayers operating in certain sectors (e.g., retail or financial) may thus be required to pay both the sectoral tax and the top- up tax resulting from Pillar Two.



要聞

Administrative
行政

德國

德國支柱二通知要求 - 最低稅收集團的代表 (Head of Minimum Tax Group ,以下簡稱“代表”)

2024 年 10 月 17 日，德國聯邦財政部發布了支柱二通知表。最低稅收集團的代表必須在其課稅期限結束後的兩個月內，向德國聯邦中央稅務局提交支柱二的通知表，以符合支柱二的要求。

跨國企業集團的德國成員實體以及德國合資企業(包括位於德國的子公司)構成了德國最低稅收集團。如果跨國企業集團在德國只有一個成員實體，立法草案規定該成員實體也構成德國最低稅收集團。德國最低稅收集團是強制性的，並由法律自動建立。根據德國法律，德國最低稅收集團代表的義務包括：

- 提交德國最低稅負制的申報表，以及
- 繳納補充稅(IIR、UTPR、QDMTT)

然而，最低稅收集團的成員對該集團代表應繳納的補充稅款承擔連帶責任。作為支付補充稅款的回報，最低稅收集團的代表可向最低稅收集團的成員提出補償的要求。另一方面，該代表有義務將其代表最低稅收集團的成員收到的任何補充稅款返還給相關成員。

德國最低稅收集團的代表是：

1. 最終母公司(如果位於德國)；或者
2. 如果最終母公司不在德國，但跨國企業集團的所有德國成員實體均直接或間接由一家德國母公司擁有，則這家德國母公司是最低稅收集團的代表；或者
3. 如果上述兩點不適用，最終母公司可以擇定一個德國成員實體作為最低稅收集團的代表。
4. 然而，如果跨國企業集團無法及時確定最低稅收集團的代表，則預設情況下，位於德國最具經濟意義的成員實體將成為最低稅收集團的代表。

最低稅收集團代表的通知必須在課稅期間結束後兩個月內向德國聯邦中央稅務局提交。如果財務年度從 2024 年 1 月 1 日開始，則必須在 2025 年 2 月 28 日之前提交通知。該通知表須以電子方式提交，預計可從 2025 年 1 月 2 日開始提交。另外，如果最低稅收集團的代表發生變化，前任和新的代表必須以電子方式報告該變化。另外，新的代表必須通知所有其他德國最低稅收集團成員其作為最低稅收集團代表的職能。

資誠觀點

納稅義務人應確定哪個實體是德國最低稅收集團的代表。對於自 2024 年 1 月 1 日開始的財務年度，通知必須在 2025 年 2 月 28 日之前提交。



Germany

Pillar Two notification requirement in Germany – Head of the minimum tax group

The German Federal Ministry of Finance published a Pillar Two notification form on 17 October 2024. The head of any 'German minimum tax group' must file this notification form with the German Federal Central Tax Office no later than two months after the end of its tax period for Pillar Two purposes.

German constituent entities of an MNE group as well as German joint ventures including their subsidiaries located in Germany form the German minimum tax group. If an MNE group has only one constituent entity in Germany, draft legislation states that this constituent entity also forms a German minimum tax group. The German minimum tax group is mandatory and automatically established by law. Under German law the head of the German minimum tax group is required to:

- file the German minimum tax return, and
- pay the top-up tax (IIR, UTPR, QDMTT)

for the German minimum tax group. However, the members of the minimum tax group whose top-up tax is paid by the head of the group are jointly and severally liable for the minimum tax owed by the latter. In return for the minimum tax payments, the head of the minimum tax group holds a compensation claim against those members of the minimum tax group. On the other hand, it has the obligation to forward to the minimum tax group members any refunds of top-up taxes it receives on their behalf.

The head of the German minimum tax group is:

the ultimate parent entity, if located in Germany; or

1. if the ultimate parent entity is not located in Germany but all German constituent entities of an MNE group are directly or indirectly owned by one German parent entity, then this one German parent entity is the head of the minimum tax group; or
2. if 1. and 2. do not apply for an MNE group, the ultimate parent entity can choose and determine one German constituent entity as the head of the minimum tax group.
3. if, however, the MNE Group is not able to determine the head of the minimum tax group in time, the most economically significant constituent entity located in Germany is, by default, the head of the minimum tax group.

The notification of the head of the minimum tax group must be filed with the German Federal Central Tax Office no later than two months after the end of the tax period. In the case of a financial year beginning on 1 January 2024, the notification has to be made by 28 February 2025. The German Federal Ministry of Finance published the form for the notification on 17 October 2024. The form for the notification needs to be filed electronically and the filing is expected to be possible starting on 2 January 2025. A later change in the head of the German minimum tax group also must be electronically reported by both the former and the new head of the minimum tax group. In addition, the latter must inform all other German minimum tax group members of its function as the head of the minimum tax group.

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

PwC observation:

Taxpayers should determine which entity is the head of the German tax minimum group. For financial years beginning on 1 January 2024, the notification must be made no later than 28 February 2025.



英國

公司利息限制(Corporate Interest Restriction, CIR)：關於納稅申報合規流程的新指南

英國稅務海關總署(Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC)最近公布關於企業利息限制申報合規流程的新指南。這表明HMRC將對CIR 申報表實施更嚴格的政策，並且這個政策適用於當前和過去。因此，英國集團需要檢視其記錄，以確定是否可能受到影響。

CIR 申報表由一家公司(稱為申報公司)代表整個英國集團提交。申報公司必須由集團指定，且需透過相關英國集團公司批准的指定程序來完成。指定必須在首次適用的會計期間結束後十二個月內以書面形式提出，並且必須符合格式和內容的多項規定。指定一旦作出，將持續有效，直至被撤回為止。

HMRC的新指南明確表示，如果其認為 CIR 申報表沒有有效指定，或者在技術上不正確和不完整，那麼HMRC將對集體採取嚴格的規定。HMRC還表示， CIR 申報表迄今為止尚未受到質疑並不能證明其有效性。儘管在此之前並未提出任何詢問，HMRC已開始挑戰過去的申報。HMRC有權為一個集團指定一家申報公司，但HMRC也澄清，未來僅在特殊情況下才會行使該權力。

如果一個集團未能有效指定申報公司，則無法提交該期間的 CIR 申報表，且集團的 CIR 狀況將根據預設規則確定(在公司之間按比例分配不允許的金額，並且不允許遞延至後期)。在這些情況下，無法進行選擇(包括集團比率的選擇)或要求重新回復以前不被允許的金額。

資誠觀點

英國集團應檢視其記錄，以確保其在當前和過去均有效指定申報公司。如果對指定的有效性有任何疑問，英國集團應考慮在提交下一次 CIR 申報表之前提交新指定的申報公司。然而，任何決定都需要考慮到當前的合規週期和以往的期間，並應尋求具體的專業建議。



UK

Corporate interest restriction: new guidance on return compliance process

HMRC recently published [new guidance](#) regarding the Corporate Interest Restriction (CIR) return compliance process. This indicates that it will apply a much stricter policy than previously on filing CIR returns, and HMRC is already applying this policy to current and historic periods. UK groups therefore need to review their records to establish whether they might be impacted by this change.

A CIR return is filed by one company (known as a reporting company) on behalf of a UK group. The reporting company must be nominated by the group, which is done by filing a nomination approved by each of the UK group companies concerned. That nomination must be made in writing within twelve months of the end of the accounting period to which it is to first apply, and must meet various different criteria regarding its format and content. Once the nomination is made it continues in effect until withdrawn.

HMRC's new guidance clarifies that it will be taking a strict line with groups where it considers that there are CIR returns without valid nominations, or where the nomination is not technically correct and complete. It has also stated that the fact that CIR returns have not been challenged to date is not evidence that they are valid. We are aware that HMRC is challenging historic periods on this point despite previously not raising any enquiries. HMRC has the power to appoint a reporting company for a group, but it has clarified that going forward it is only prepared to exercise that power in exceptional circumstances.

If a group fails to validly appoint a reporting company, it is not possible to file a CIR return for the period, and the group's CIR position is determined by the default rules (allocating disallowances pro rata between companies and allowing no carried forward attributes). It is also not possible in these circumstances to make elections (including a group ratio election) or to claim reactivations of previously disallowed amounts.

PwC observation:

UK groups should check their records to ensure that they have a valid nomination in place for current and historic periods. If there is any question as to the nomination's validity, the UK group should consider submitting a new nomination before filing the next CIR return. However, any decision on this needs to be considered in the light of both the current compliance cycle and historic periods, and specific advice should be taken.



要聞

Judicial
司法

印度

美國有限責任公司(Limited Liability Company, LLC)有資格享受印度-美國租稅協定的優惠

德里所得稅上訴法庭(以下簡稱“法庭”)在最近的一項裁判中得出結論，選擇在美國被視為透明實體的美國有限責任公司，根據印度-美國租稅協定第4條應被視為「美國居民」，這是因為(i) 這些LLC符合「人」的定義，並且(ii) 這些LLC在美國負有「納稅義務」，即美國有權對LLC徵稅，但LLC可以選擇作為一個財務透明的實體，其所得在所有者手中被課稅。因此，美國LLC應有權申請印度-美國租稅協定的優惠。

資誠觀點

法庭的裁判確立了稅務透明實體背景下「納稅義務」的概念原則。雖然存在先例表明稅收透明合夥企業有資格申請租稅協定的優惠，但這次將類似原則適用於LLC的觀點尚屬首次。雖然該裁判在這個問題上開創了先例，但由於這是上訴法庭的裁判，稅務機關可以選擇在高等法院對其提出質疑。



India

US LLC eligible for India-US tax treaty benefits

The Delhi bench of the Income-tax Appellate Tribunal (Tribunal), in a recent ruling, concluded that US limited liability companies (LLCs), opting to be disregarded entities in the United States, should be considered as 'residents of the United States' under Article 4 of the India-US tax treaty by virtue of such LLCs being (i) a 'person', and (ii) 'liable to tax' in the United States, i.e. the United States has a right to tax the LLC but the LLC has the option to elect to be a fiscally transparent entity wherein the income is taxed in the hands of the owners. Accordingly, US LLCs should be entitled to claim the benefits of the India-US tax treaty.

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

PwC observation:

The Tribunal's ruling has laid down the principles of the 'liable to tax' concept in the context of tax transparent entities. While judicial precedents exist on the eligibility of tax transparent partnerships being eligible to avail a tax treaty, this guidance on the applicability of a similar principle to an LLC is the first of its kind. While this ruling sets a precedent on this issue, as this is a Tribunal ruling, the Revenue authorities have the option to challenge it before the High Court.



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 (全球最低稅負制：最新發展與合規策略)：<https://youtu.be/HrGmjNy719A>
- 台灣稅務與投資法規Update-11月號(台灣投資控股公司之操作應用與稅務實務)：https://youtu.be/oKYD7I_1WH8
- 2024 資誠前瞻研訓院線上講堂 (8月)：

ESG近期發展https://youtu.be/FNCl_CCK5cw

「永續資訊之管理」內部控制制度<https://youtu.be/bmcaDziGRo0>

從碳定價到實踐：企業的碳費管理<https://youtu.be/iSMmxTb43o0>

2024台灣併購趨勢及發展<https://youtu.be/gFlrzzD1ijl>

台灣稅務法令更新及因應https://youtu.be/q1_2_PbvtKM

兩岸稅務法令更新及因應<https://youtu.be/SSa7lwbuMaY>

國際稅務法令更新及因應<https://youtu.be/XpZjtZ7ZpWU>

美國稅務法令更新及因應<https://youtu.be/osmfHDZQu1l>

東南亞稅務法令更新及因應：泰國X越南X馬來西亞X印度<https://youtu.be/u-jtXXE3q7c>

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

智財法令更新及因應<https://youtu.be/jczM4KM9pX8>

勞動法令更新及因應<https://youtu.be/IMfyc8f23ug>

公司暨證管法令更新<https://youtu.be/sdLENULMEKY>

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>



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



鍾佳縈

稅務法律服務 執業會計師

Tel: (02) 2729 6665

Email: chia-ying.chung@pwc.com

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

© 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.