

**客观、专业、实时**

# **G20 财税动态**

**(月刊)**

**Fiscal & Taxation Advancements In**

**G20**

**2019年10月号**



**主办单位：**  
**上海财经大学公共政策与治理研究院**

**编者按**

《G20 财税动态》月刊由上海财经大学公共政策与治理研究院制作，每月 1 期。本刊旨在及时、准确、客观、全面地反映 G20 成员税制改革、税收政策及征管动态，使读者通过动态信息的获取深刻把握 G20、乃至以 G20 为代表的世界税收发展趋势，从而更好地服务于我国税收工作。

G20 成员包括：美国、日本、德国、英国、法国、意大利、加拿大、韩国、澳大利亚、巴西、俄罗斯、印度、墨西哥、印度尼西亚、土耳其、沙特阿拉伯、阿根廷、南非和欧盟。

## 目录

### 美国

美国国税局扩大虚拟货币税收指导.....	1
美国国税局为受废除第 958 条影响的美国人提供救济.....	1
桑德斯公布美国财富税.....	2
无转让定价调整中纳税人不承担 40% 的罚款.....	3
美国国税局发布关于就业税收抵免的政策指引.....	4
将公司某些利益作为股票或债务处理的临时法规到期.....	5
特拉华州：附加的无人认领财产审计通知和自愿披露计划邀请.....	6
从银行同业拆借利率过渡到其他参考利率的拟议规例.....	7
国税局指导人寿保险准备金的适用范围.....	9

### 日本

日本将销售税提高到 10% .....	13
《美国与西班牙和日本的条约议定书》生效.....	13

### 英国

英国脱欧对奢侈品和私人飞机征税的潜在影响.....	14
修改混合错配规则中的监管资本规则以符合反避税原则.....	17
英国税务部门延长税务数字化系统上线期限.....	17

上诉法院对于制造业海外股息预扣税的裁决.....	19
<b>意大利</b>	
意大利可能会调查 Netflix 的税务事务 .....	19
<b>加拿大</b>	
在收购或重组之前必须先进行商品和服务税/统一销售税注册 .....	20
大选前提出的税收政策.....	20
加拿大批准多边公约.....	21
<b>澳大利亚</b>	
澳大利亚私人养老金基金税收变更政策生效.....	21
<b>印度尼西亚</b>	
关于上游石油和天然气活动成本分配的税收优惠.....	22
用于从海外提供应税服务的临时进口商品免征增值税.....	23
<b>南非</b>	
扩大股息避税条款的立法.....	24
驳回集团公司之间某些税收中性转移的提案.....	25
预扣税减免和变更的建议.....	26
<b>欧盟</b>	
环保部敦促公开国别报告.....	27
欧盟更新税收黑名单.....	27

## 美国

### 美国国税局扩大虚拟货币税收指导

2019年10月9日，美国国税局（United States Internal Revenue Service）为参与虚拟货币交易的纳税人发布了两项新指引。

新指南包括 2019 年第 24 号收入规则和常见问题解答（FAQ）。它补充了国税局 2014 年 4 月发布的 2014 年第 21 号公告中的指导意见。

特别是，新的税收规则解决了纳税人和税务从业人员关于加密货币硬分支的税务处理的常见问题。此外，针对将虚拟货币作为资本资产持有人的虚拟货币交易，还有一组常见问题解答。

在 2014 年第 21 号公告中，美国国税局应用了税法的一般原则来确定虚拟货币是用于联邦税收目的的财产。该公告以 16 个常见问题的形式解释了一般税收原则在涉及虚拟货币的最常见交易中的适用。

美国国税局指出，一些进行虚拟货币交易的纳税人可能没有申报收入，也没有缴纳由此产生的税款。国税局表示，它正在通过各种努力，从纳税人教育、审计到刑事调查，积极解决这一领域可能存在的违规问题。例如，在 2019 年 7 月，美国国税局宣布，它开始向超过 1 万名纳税人发送教育类信件，这些纳税人可能报告了涉及虚拟货币的错误交易，或者根本没有进行报告。

（摘自 IRS Expands Virtual Currency Tax Guidance, Tax-News, 2019 年 10 月 11 日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

### 美国国税局为受废除第 958 条影响的美国人提供救济

2019 年 10 月 1 日，美国财政部（Treasury Department）和国税局（Internal Revenue Service）宣布对持有某些外国公司股票美国人给予行政救济。

根据 IRS 的规定，新的 2019 年第 40 号收入程序限制了美国人在确定某些外国公司是否为受控外国公司（CFCs, Controlled Foreign Corporations）所要求的查询。税收程序还允许某些不相关的美国少数股东依赖特定的财务报表信息

---

<sup>①</sup> [https://www.tax-news.com/news/IRS\\_Expands\\_Virtual\\_Currency\\_Tax\\_Guidance\\_\\_\\_\\_97363.html](https://www.tax-news.com/news/IRS_Expands_Virtual_Currency_Tax_Guidance____97363.html)

来计算其 F 部分和全球无形低税收收入（GILTI, Global Intangible Low Tax Income），并在无法获得更详细的税收信息的情况下，满足对某些 CFCs 的报告要求。在符合税收程序规定的情况下，还对纳税人提供处罚减免。

最后，税收程序宣布，国税局打算修改表格 5471 的指示，以减少某些特定不相关的美国小股东需要提供的信息。它还将限制美国股东的申报要求，这些股东仅因他人的原因而建设性地持有 CFC 股票。

拟议的条例为受《减税和就业法案》废除第 958(b)(4)条影响的纳税人提供了额外的救济。这些股票属性规则描述了一个人是否为美国股东，以及一个外国公司是否为 CFC，而他们的废除创造了“向下归因”，这允许了将外国人拥有的股票归属于美国人以建立 CFC。这些改变对于对以前未汇回的外国财产征收过渡税是必要的，并规定了有关的参与豁免。

《条例》还建议修改现有的条例，以便在某些适当情况下确保某些规则的实施与其第 958（b）（4）款废除之前相一致。

（摘自 IRS Grants Relief For US Persons Affected By Section 958 Repeal, Tax-News, 2019 年 10 月 4 日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

## 桑德斯公布美国财富税

民主党总统候选人提名的主要竞争者、美国参议员伯尼·桑德斯（Bernie Sanders, D-VT）提出了一项针对美国最富有人群的新税收和一系列执法措施。

“极端财富税”是一种累进财富税，拟适用于美国最富有的 18 万个家庭。

对夫妻财富超过 3200 万美元的，税率将从 1% 增至：

- 净资产是 5000 万美元至 2.5 亿美元，按 2% 计算；
- 2.5 亿美元至 5 亿美元，3%；
- 5 亿美元到 10 亿美元，4%；
- 10 亿美元到 25 亿美元，5%；
- 25 亿美元到 50 亿美元，6%；
- 从 50 亿美元到 100 亿美元，7%；
- 超过 100 亿美元，8%。

对于单个纳税人，这些税级将减半。

这项税收将根据美国国税局对最富有的美国人的年度评估实施。该计划设想，置于信托中的资产将被视为该信托的设保人所拥有，直至该设保人死亡。

---

<sup>①</sup>[https://www.tax-news.com/news/IRS\\_Grants\\_Relief\\_For\\_US\\_Persons\\_Affected\\_By\\_Section\\_958\\_Repeal\\_\\_\\_97360.html](https://www.tax-news.com/news/IRS_Grants_Relief_For_US_Persons_Affected_By_Section_958_Repeal___97360.html)

桑德斯的计划还包括一些征管流程，包括：

- 国家财富登记处和“重要的”额外第三方报告要求；
- 增加美国国税局的执法资金，并要求美国国税局审计至少 30% 的富人纳税申报表，以及 100% 的亿万富翁纳税申报表；
- 对所有寻求移民以避税的个人，对所有资产额低于 10 亿美元的个人征收 40% 的出境税，对 10 亿美元以上的所有资产征收 60% 的出境税；
- 加强国际税务执法和反洗钱制度，包括《外国账户税收合规法》。

（摘自 Sanders Unveils US Wealth Tax, Tax-News, 2019 年 9 月 27 日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

### 无转让定价调整中纳税人不承担 40% 的罚款

今天，美国税务法庭发布了一份意见，认为在国税局取消两项预约定价协议（APAs, Advance Pricing Agreements）的争议中，根据第 6662（h）条的相关规定，纳税人无需承担 40% 的罚款。

国税局声称，纳税人没有遵守 APA 收入程序的条款，并取消了这两项 APA。因此，美国国税局决定，需要对第 482 条进行调整，以反映纳税人公司间交易的公平结果。美国国税局随后发布了一份补税通知，确定 2005 和 2006 纳税年度的补缴金额分别约为 1970 万美元和 5530 万美元，并根据第 6662（h）条的规定，确定 2005 和 2006 纳税年度的罚款分别约为 1430 万美元和 3730 万美元。该公告对第 482 条进行了调整，称为了正确反映公司间交易的公平结果，纳税人 2005 和 2006 纳税年度的应纳税所得额分别增加了 1.02 亿美元和 2.67 亿美元。

在早些时候的一项裁决中，税务法庭认为国税局取消 APAs 的决定是滥用自由裁量权。关于这个问题的先前意见没有涉及第 6662（h）款所定的罚款。

税务法庭今日裁定，税务局没有根据第 482 条作出任何调整，以支持对第 6662（h）条的罚款，并且纳税人无须就有关课税年度根据第 6662 条所规定的罚款承担责任。案件是：伊顿公司诉专员案，153 T.C.第 6 号（2019 年 10 月 28 日）。

（摘自 United States: APAs cancelled; no transfer pricing adjustments and taxpayer not liable for 40% penalty, KPMG, 2019 年 10 月 28 日，由谢梁洁编译）<sup>②</sup>

<sup>①</sup> [https://www.tax-news.com/news/Sanders\\_Unveils\\_US\\_Wealth\\_Tax\\_\\_\\_97332.html](https://www.tax-news.com/news/Sanders_Unveils_US_Wealth_Tax___97332.html)

<sup>②</sup> <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-united-states-apas-cancelled-no-transfer-pricing-adjustments-taxpayer-not-liable-penalty.html>

## 美国国税局发布关于就业税收抵免的政策指引

美国国税局发布了一份由大企业与国际税收部门（LB&I, Large Business & International）和小型企业/个体经营（SB/SE, Small Business/Self-Employed）部门联合发布的指令，作为 IRS 审查员根据第 51 条对就业的税收抵免（WOTC, Work Opportunity Tax Credit）审查的政策指引。

该联合指令规定，如果纳税人声称的 WOTC 符合第 51 条的所有要求，则审核人员不得质疑纳税人申报 WOTC 的时间，但纳税人需在收到国家劳动机构的延期认证的那一年申报 WOTC。

联合指令- LB&I-04-1019-011（日期为 2019 年 10 月 10 日）-适用于所有 LB&I 和 SB/SE 纳税人在其合格员工获得认证的当年申请 WOTC。

### 背景

联合指令第 51 条下的 WOTC 规定如下：

- 第 51 条定义了有资格的雇主，即雇用和支付合理工资给已认证的目标群体成员。
- 第三方支付者（例如劳务派遣企业）不被认为是有资格申请 WOTC 的雇主。
- 雇主可在收到有关个别雇员是目标团体成员的证明后，申请 WOTC。
- 雇主必须向指定的当地机构（也称为州劳工机构）提交 IRS 表格 8850、预筛选通知和工作机会信用的认证申请，以证明雇员符合条件。表格 8850 必须在雇员开始为雇主工作后的第 28 个日历日之前提交。
- 在收到国家劳动机构的认证后，雇主在支付或产生认证员工合理工资的当年计算并申请 WOTC 抵扣。

该指令进一步解释说，与 WOTC 认证过程相关的延误导致某些雇主无法就原先在支付或产生合理工资的当年提交的纳税申报单申报 WOTC，这就要求雇主每年提交多次修改后的联邦和州所得税申报表，在雇主支付或产生合理工资的当年申报 WOTC。一些雇主已在他们收到前一个年度支付或产生的合理工资的延期证明后，申请了 WOTC。

### 联合指令提供的指南

联合指令规定，如果申请 WOTC 符合第 51 条的所有要求，则审查员不得质疑纳税人提出 WOTC 的时间，但要纳税人在收到延迟证明的当年提出申报 WOTC。为了遵守第 280C 条，要求 WOTC 的纳税人不得要求工资的扣除额等于 WOTC。

如果审查员审核了 WOTC，则指示审查员：

首先，确定纳税人的 WOTC 计算方法。

第二，如果纳税人在收到被延误的证明的年度内一贯要求申请，则允许纳税人在该年度内申请抵扣。

第三，允许纳税人在最初的过渡年度从其先前的计算方法转换为在认证年度申请 WOTC。

联合指令的结论是，审查员可以通过确认纳税人支付的合理工资的金额和年份来核实纳税人的 WOTC 计算、核实所获证书年份。并且确认纳税人没有包括相同的合理工资来计算其他抵免额（例如特定授权区域税收抵免、印度就业税收抵免、研发抵免额等）。纳税人须按要求向审查员提供所有有关文件，以证实 WOTC。

（摘自 IRS directive, work opportunity tax credit (WOTC), KPMG, 2019 年 10 月 17 日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

## 将公司某些利益作为股票或债务处理的临时法规到期

美国国税局今天发布了涉及第 385 条关于将公司的某些权益视为股息或利息的临时规定的 2019 年第 58 号公告的先行版本。

### 背景

美国财政部和国税局于 2016 年 10 月 21 日在《联邦公报》（Federal Register）最终和临时条例（final and temporary regulations）第 385 条下发表了关于将公司的某些权益视为股息或股息的规定。

2016 年 10 月 21 日，美国财政部和美国国税局在《联邦公报》（Federal Register）上发表了一份关于拟议规则制定的通知，其中交叉引用了《临时条例》。

《临时条例》的颁布是为了对某些关联方借款提供有限的例外情况，包括某些短期和流动资金债务、公司采购存货的应付（收）账款、通过资金池的借款。上述的情况下，美国国税局认为不属于明显收入隐匿的方式。此外，通过排除这些项目，临时条例降低了偿还这些债务可能被视为赎回性分配的风险，这可能导致“本质融资规则”（per se funding rule）的大量应用。

临时规定还包括协调并应用于集团成员企业之间的重组规则，并包括一项条款，就是合并集团的所有成员通常被视为一个公司（因此免除交易和债务合并集团成员之间）。

<sup>①</sup> <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-irs-directive-wotc.html>

10月11日，2019年第58号公告宣布，在根据第385条制定的临时条例届满后，纳税人可以依靠拟议法规的通知交叉引用临时条例。

临时条例将于2019年10月13日到期。根据10月11日的通知，尽管临时条例已经到期，但纳税人可以在临时条例到期后的一段时间内依赖2016年拟议的条例，直至另行通知，前提是纳税人始终如一地完整适用2016年拟议的条例中的规则。

（摘自 Treatment of certain interests in corporations as stock or indebtedness, expiration of temporary regulations, KPMG, 2019年10月11日，由谢梁洁编译）

①

### 特拉华州：附加的无人认领财产审计通知和自愿披露计划邀请

特拉华州的国务卿在2019年9月底向公司发出了新的无人认领财产自愿披露协议（VDA, Voluntary Disclosure Agreement）的告知文书。

收到这些文书后60天内未登记的公司将立即有资格被特拉华州官员选择进行无人认领的财产审计。在60天内没有回复早期通知的公司可能已经收到了特拉华州财政部的审计审查通知。

#### 额外的信息

可能受到这种影响的公司范围从中等规模企业到财富前100强公司（无论是上市公司还是非上市公司）。除了历史上作为审计目标的行业（如石油和天然气、零售、银行、公用事业、制造业、制药、和消费品行业）、房地产投资信托（reits, real estate investment trusts）、另类投资公司，公司从事重要的合并和收购（M&A）事务、新兴但快速增长的科技公司、拥有大量临时客户基础的公司（例如在线市场，在线大学，支付处理器和Web内容流服务提供商）可能会成为目标。

如果没有完整的会计账簿和记录，则持有人注册的州（通常是特拉华州）能够评估和索偿任何时期的估计金额。对于特拉华州的无人认领财产审计，追溯期为10年，加上大多数财产类型的5年休眠期，相当于15年的“回溯”。由于系统限制和记录保留政策，大多数公司无法生成完整的整个回溯期间的会计账簿和记录，因此，在大多数情况下，有必要进行评估。

被遗弃或无人认领的财产的持有人收到了参加特拉华州VDA计划的告知函，他们可能需要在收到告知函之日起60天内作出答复，要求参加该计划。参

---

① <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tnf-treatment-certain-interests-corporations-stock-indebtedness-expiration-temp-regs.html>

加 VDA 项目与被选中进行审计相比，其好处包括但不限于以下方面：

1、免除特拉华州的法定罚款和利息费用。根据 VDA 计划，已作废的付款支票的账龄为 90 天，而正常的审计使用 30 天的期限，并假定所有发行后超过 30 天作废的支票都是无人认领的财产负债，除非被审计的公司能够证明并非如此。

2、控制流程。在 VDA 计划下，公司被允许对自己的记录进行“自我审查”，以识别和纠正记录的空白。这与标准审计形成了对比，在标准审计中，审计人员将审查他们确定为“范围内”的所有记录，要求提供大量的支持性文件，以支持任何被评估项目不是无人认领的财产负债的认定，并计算他们自己的负债评估，然后必须由被审计的公司予以驳斥。

最近收到审计通知的特拉华州的持有者，要么是受邀参加国家的程序并没有回应告知文书的，或者已经经历一场多州审计（特拉华州的无人认领财产法包括一个漏洞，该漏洞使该州可以签署由其他州发起的审核，而无需先发送 VDA 告知文书）。公司收到任何州审计通知后的一些初步考虑包括：

在向审计人员披露任何信息之前，与州或代表多个州进行审计的第三方审计公司达成保密协议；

要求进行审计的第三方审计公司提供一份被邀请参加审计的州的名单，以及发送的所有州审核通知的副本，以确认审计人员确实被授权代表各州进行审计；

考虑公司的事实模式如何可能限制审计的范围（例如，通过股票收购被剥离的实体、经历破产的实体等），或者审计师是否有权接收所有被请求的信息（例如，超越国家使用的回溯期的数据请求等等）；

考虑记录的周期不仅是可用的，而且是可研究的，这是很重要的，因为审计员将使用某些“基准年”来制定错误率，以计算参与审计的公司所在州的可能的估计摊销金款。

（摘自 Delaware: Additional unclaimed property audit notices and voluntary disclosure program invitations, KPMG, 2019 年 10 月 9 日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

## 从银行同业拆借利率过渡到其他参考利率的拟议规例

美国财政部和国税局今天在《联邦公报》上公布了拟议的法规（REG-118784-18），作为有关在债务工具和非债务合同中使用“银行间同业拆借利率”

<sup>①</sup> <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tnf-delaware-additional-unclaimed-property-audit-notices-and-voluntary-disclosure-program-invitations.html>

(IBOR) 以外的参考利率的税务后果的指导。

拟议的规例涉及若干主题，其中若干主题简述如下：

1001 事件。拟议的法规通常规定，如果债务工具的条款发生变更，或者非债务合同（例如利率互换的衍生工具）的条款发生变更，则以替换（或提供备用条款）具有“合规利率”的 IBOR 参考利率，并且如果修改并未实质性改变债务或非债务合同的公平市场价值，则该修改不会引起第 1001 条所述的变现事件。拟议的条例列出各种合格费率，并就实质的市场公允价值要求提供两个安全港。

排除综合交易。拟议的法规提供了灵活性，以避免在 Treas. Reg. section 1.1275-6 下的合成债务泛滥。例如，如果纳税人将美元-伦敦银行间同业拆借利率（US -LIBOR）债务与利率互换（interest rate swap）合并，形成一种合成的固定利率债务，那么如果债务的条款被改变，互换期（swap）被修改，以一个合格的利率取代美元伦敦银行间同业拆借利率（USD LIBOR），那么纳税人就不会退出该综合交易。

一次性支付。根据拟议的规定，如果纳税人在将 IBOR 利率更改为合格利率时进行一次性付款，一次性付款的来源和性质应与付款人针对更改或修改的债务或非债务合同的付款所应采用的来源和性质相同。例如，利率互换的交易对方进行的一次性支付被视为互换期的支付，进行一次性支付的交易对手有义务在互换期上执行。因此，根据第 1.863-7（b）节法规，一次性付款的来源可能会根据付款接收人的住所确定。

拟议的条例还涉及：

某些溯及其上的规则，例如第 163(f)、871(m)或 1471 条的规则；债务不会因为其 IBOR 利率被调整为合格利率而失去其前款级地位。

原始发行折扣（OID，Original Issue Discount）和合格浮动利率（QFRs，Qualified Floating Rates）。特殊规则规定了在可变利率债务的情况下确定 OID 的数量和应计金额，该浮动利率债务提供了以 IBOR 为基准的 QFR 的利息以及在 IBOR 不可用时触发的后备利率。

外国公司的利息费用。因为第 1.882-5(d)(5)(ii)(B)条的选择只允许作为银行的外国公司选择参考 30 天伦敦银行同业拆借利率的利率，当伦敦银行同业拆借利率被淘汰时，该选择将不可用。为了应对这一变化，拟议的法规对选择进行了修改，允许一家外国公司，即一家银行，通过使用年度平均担保隔夜融资利率（SOFR）的关联负债，计算因美国债务负担过重而产生的利息费用。

拟议的适用日期和依据拟议的条例。拟议的条例一般规定了拟议的规则作为最后条例公布之日的适用日期。但是，纳税人可以选择将规则应用于该日期

之前发生的变更和修改，但前提是纳税人及其关联方在该日期之前一致地应用这些规则。

纳税人还可以依靠拟议的法规对债务工具的条款进行更改或在最终法规发布之前对非债务合同的条款进行修改，但前提是纳税人及其关联方始终如一地采用该日期之前的拟议法规。

评论请求。财政部和国税局已要求就拟议的法规任何章节或现有法规下可能因用合格利率替换 IBOR 而产生的任何其他复杂情况提供意见。

一般来说，公开听证会的意见和要求应在拟议的法规出现在联邦公报（计划于 2019 年 10 月 9 日）45 天后提出。

（摘自 Proposed regulations: Transition from interbank offered rates (IBORs) to other reference rates, KPMG, 2019 年 10 月 8 日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

### 国税局指导人寿保险准备金的适用范围

在最近发布的首席法律顾问建议（CCA, Chief Counsel Advice）备忘录（cca201939003）中，税务局分析根据现行法例第 807（d）（4）（A）条计算税收准备金时，修订贴息利率的影响。

美国国税局的结论是，选择原则是将纳税人在 2017 年纳税申报表上的选择限制在 2012 年签署的合同上。根据美国国税局的观点，纳税人试图根据修正后的上年度纳税申报表进行选择的做法是无效的。同样，纳税人对 2017 年纳税申报表的选择范围仅限于 2012 年签订的合同，对 2012 年以前签订的合同无效。

#### 背景

根据前第 807（d）条，就任何人寿保险合同而言，人寿保险准备金的金额为以下两者中较大者：（1）该合约的净退保价值；（二）如下确定准备金的价值：

- 自合同签订之日起生效的合同适用的计税方法；（例如在合约签发当日生效的税务局储备金估值方法）；
- 适用的联邦利率或现行州假设利率中较大的一个；
- 现行专员的死亡率和发病率标准表已作适当调整，以反映在本合同项下产生的风险（如不合标准的风险），而在其他方面则未予以考虑。

法定准备金也有上限。换句话说，用于贴现未来债务的利率是将法定准备金调整为税收准备金的重要组成部分。一般而言，除 1986 年 8 月 12 日之前的

<sup>①</sup> <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tnf-proposed-regulations-transition-from-interbank-offered-rates-to-other-reference-rates.html>

任何一个月不予考虑外，适用的联邦利率最初是参照在合同签订当年开始之前的 60 个月期间内确定的联邦平均利率确定的。

一般来说，5 年跟踪平均 AFR 提供了适用的联邦利率，用于确定给定合同或整批合同的人寿保险准备金金额。若不根据现行法律第 807 (d) (4) (下文讨论) 条进行选择，则 AFR 将随着时间保持不变，尽管适用的联邦利率今后每年都会发生变化。

第 807 (d) (4) (A) (ii) 条于 1987 年 12 月 31 日之后的纳税年度生效，并于 2017 年 12 月 31 日之后的纳税年度开始废止。

《国内收入法》及其后的公告对选择的条件和范围只提供了原则性的指导。一般而言，就在任何重新计算期间适用于的任何合约而言，在计算该合约的准备金金额时，适用的联邦利率是根据第 846 (c) (2) 条就该期间的第一年确定的年利率。除非更改将等于或超过一半基点，否则不会更改适用的联邦利率。“重新计算期”指的是，就任何合同而言，从合同签订之年之后的第 5 个日历年开始的 5 个日历年间（以及其后的每 5 个日历年间）。选择适用于在进行选择的公历年内或其后任何公历年内发出的所有合约，除非当局同意撤销该等选择。第 807 (f) 条不适用于根据选择需要作出的任何调整。

进行选择的纳税人必须从合同发布日历年后的第五年（即初始“计算期”的第一年）开始重新计算适用的联邦利率。然后，重新计算的利率适用于初始重新计算期的持续时间，即五个日历年。在最初的重新计算期之后（即合同日历年之后的第 10 年），另一个重新计算期开始，并且针对重新计算期的范围，按上述方法重新计算适用的联邦利率。

例如，如果合同的签发年份是 1990 年，则该合同适用的联邦利率将用于计算从 1990 年至 1994 年的储备金。如纳税人于 1995 年进行选择（即在发出合约的日历年之后的第五年），纳税人会按 1995 年适用的汇率来确定准备金，并在余下的重新计算期间（即 1995 - 1999）继续使用该汇率。每隔五年，纳税人将重新确定每一个重新计算期的适用联邦利率。

### **CCA 201939003**

根据 CCA 201939003 的规定，纳税人是按日历年提交综合联邦所得税申报表的公司的附属集团，母公司是纳税人的共同母公司，某些纳税人是根据第 801 条纳税的人寿保险公司。在纳税人原来申报的第一年、第二年和第三年申报表上，根据第 807 (d) (2) 条，使用现行国家假定利率（PSAIR，prevailing state assumed interest rate）计算每个合同签发的日历年中的某些人寿保险合同（“合同”）的终身成员的人寿保险准备金（“利率 A”）。

2018 年，税务局向纳税人提交了纳税申报单的修订报表，根据第 807 (d)

(4) (A) (2) 节进行选择，以重新计算 2017 年之前五年或更长时间签发的终身会员的储备金，使用以下两者的较大者：(1) 适用于当前重新计算期第一年的适用联邦利率（在每份合同中定义）；或 (2) 使用 PSAIR 计算适用于每个合同签订的历史年的利率（“利率 B”）。

这些选择的结果是，纳税人在修正后的收益中考虑了使用利率 A 计算的人寿保险准备金和使用利率 B 计算的人寿保险准备金之间的差额。自生效之日起，修订后的利率适用于所有已发行合同第 807 (d) (4) (A) (2) 节的日期（即 1988-2012 年）。据报告，这些增加的准备金扣减是对纳税人综合应税收入的调减。

此外，在纳税人最初提交的 2017 年纳税申报表上附加了一份合同的“保护性选择”，在修订后的纳税申报表上的选择被认为无效的情况下生效。

### 国税局分析

美国国税局的结论是，纳税人在 2017 年原始申报表上做出的选择只适用于 2012 年签署的合同。国税局的分析是基于对选择原则的适用。

根据美国国税局的分析，如果纳税人有权选择一项或多项替代或不一致的权利，并且如果没有任何迹象表明国会打算允许纳税人在纳税申报截止日期之后更改初始选择，则选择原则会将纳税人与回报的初始选择联系在一起。国税局对选择原则的解释是适用于联邦税法的，它包含两个要素：(1) 在两个或多个选择之间自由选择；(2) 纳税人将选择方式报告给税务局。

国税局指出了一些支持选择被认为具有约束力的一般原则的理由，包括：

(1) 防止行政负担和税法管理上的不便，特别是如果新方法要求重新计算数年或其他纳税人的纳税义务时；(2) 防止纳税人利用事后的见解来选择最有利的报告方法，以防止收入损失；(3) 促进会计核算的一致性（基于事后的见解进行调整），从而确保收入的统一性；(4) 始终如一地对待处境相似的纳税人，以提供公平和公正的税收制度。

美国国税局认识到，《税务法典》、《财务条例》和《立法史》都没有明确规定进行第 807 (d) (4) (a) (ii) 条选择的截止日期和程序。然而，美国国税局的结论是，在没有明确的最后期限的情况下，当纳税人首次面临在纳税申报表计算应纳税所得额时进行选择的必要性时，才是进行选择的恰当时机。就税务局而言，根据第 804 (d) (4) (A) (ii) 条进行选择的适当时间，不得迟于合约签订后第五年的报税表主表，因为第五年是纳税人第一次面临选择是否继续使用适用的联邦利率或合同签订当年的 PSAIR 中较高者来确定其人寿保险准备金。

国税局得出结论，根据第 807 (d) (2) 条的规定，纳税人在每一个纳税

年度签订每份合同（适用于 2017 年之前的所有纳税年度以及 2012 年之前签发的所有合同）后第五年的收益表上计算其准备金和应纳税所得额，向税务局公开报告了这两种选择之间的自由选择权。换句话说，对于 2012 年之前签订的任何合同，纳税人都不能通过提交修正后的纳税申报表来改变这一选择。同样，对于 2012 年以前以 2017 年原始收益为基础签订的任何合同，纳税人也不能改变这一选择。

IRS 还得出结论，其在 CCA 中的结论是由上述支持选择原则的四个阐明的基本原理支持的。

（摘自 IRS guidance limits reach of life insurance reserve election, KPMG, 2019 年 10 月 1 日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

### 跨境商务旅客扣缴非居民个人所得税

随着当今日益增长的移动商务环境，驻美国的跨区域交易者的正在日益增长。因此，多州雇主及其第三方供应商主动管理与国内、州与州之间和短期差旅相关的整体合规问题的能力，对于整合业务和监管需求至关重要。再加上各种类型的收入——包括基本工资、奖金和股权补偿——准确跟踪和向流动员工征税的工作很快就会变得繁重，并在技术上具有挑战性。

合规管理和跟踪流动的劳动力，可能会使本已困难的工资税申报流程进一步复杂化。由于各州有各种各样的复杂规定，包括不同的最低限度待遇、互惠关系和具体的申报方法，因此许多雇主发现遵守各州规定特别具有挑战性。此外，远程办公者和在家工作的员工越来越普遍，就业税务调查的要求也在不断扩大。

那么，当一个州税务当局想要审计这些问题时，会发生什么呢？如果一个组织没有“多州兼容”，那么该公司可能要承担未付的个人所得税，以及罚款和利息。

虽然许多州在审计过程中强调了这一问题，但纽约拥有最明确定义的审计结构，专门针对非居民代扣代缴和税收问题。为这样的审计申辩可能是耗时的、复杂的，而且如果雇主没有做好准备，往往是一场失败的战斗。州税务局将要求并期望雇主能够获得涉及每位员工的全球和州差旅的特定记录，这些记录都触及了审计状况。因为公司通常会报销与旅行相关的费用（如酒店住宿、机票收据、租车等），所以税务机关会要求提供相关记录。

---

<sup>①</sup><https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-irs-guidance-limits-reach-of-life-insurance-reserve-election.html>

建立一个系统，适当地“跟踪”员工的旅行和税收，可以帮助公司避免审计的影响，并适当地遵守国家法律规定。创建内部流程和过程控制来获得对多地提供劳务的员工基础的控制可能非常复杂，需要考虑许多事项，比如如何实际地确定员工的旅行时间和地点；如何正确征税所有类型的薪酬（包括基本工资、奖金、股权等），谁将承担额外的税收费用。因此，实施一个兼容的系统 and 程序所需要付出的努力、成本和个别员工的影响常常是正确解决方案的障碍，使得许多雇主在这个问题上碰运气。

联邦立法已在参议院提出（第 604 条，流动劳动力州所得税简化法案），以实施一套标准化的规则来帮助纳税人遵从；然而，在最近几次会议上，以基本上相同的形式提出了类似的立法，但均无果而终。因此，可能需要雇主和州税务当局在当地解决这些问题，并建立所有人都能接受的合规方法。

（摘自 Nonresident state income tax withholding, cross-border business travelers, KPMG, 2019 年 10 月 1 日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

## 日本

### 日本将销售税提高到 10%

2019 年 10 月 1 日，日本的销售税从 8% 上升到 10%，此前日本曾两次推迟上调销售税。

根据政府的公告，提高税率的目的是“确保稳定的收入，并为所有人建立一个可持续的社会保障体系。”所筹集的收入将被用于改善社会保障体系。

上次调整税率是在 2014 年 4 月，从 5% 上调至 8%。

为了减轻加税对低收入群体的影响，食品和饮料供应（酒类和餐馆服务除外）以及订阅报纸（每周发行两次或更多）的税率将下调 8%。

（摘自 Japan Hikes Sales Tax To Ten Percent, Tax-News, 2019 年 10 月 4 日，由谢梁洁编译）<sup>②</sup>

### 《美国与西班牙和日本的条约议定书》生效

<sup>①</sup><https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-nonresident-state-income-tax-withholding-cross-border-business-travelers.html>

<sup>②</sup> [https://www.tax-news.com/news/Japan\\_Hikes\\_Sales\\_Tax\\_To\\_Ten\\_Percent\\_\\_\\_\\_97357.html](https://www.tax-news.com/news/Japan_Hikes_Sales_Tax_To_Ten_Percent____97357.html)

8月30日，美国财政部通过新闻稿宣布，允许美国议定书与西班牙和日本生效的其余外交步骤已经完成。

### 西班牙

《议定书》第15条规定，议定书将于2019年11月27日，即完成相关外交通知三个月后生效。预提规定（例如有关利息、特许权使用费和某些母公司/子公司股息的规定）将于该日生效。关于根据应纳税期间确定的税收，本议定书对自该日起或以后的应纳税期间有效。议定书的所有其他规定（例如关于福利限制条款和信息交换条款的规定）将在该日期或之后生效。

### 日本协议

正如第15条所概述，《议定书》自美国和日本交换批准书之日起生效。这发生在2019年8月30日。该议定书将于2019年11月1日生效后的第三个月的第一天对预提所得税条款（例如，有关对某些股息和利息征税的条款）生效。关于其他税收，该议定书将在2020年1月1日或之后的纳税年度生效。有关税收征管信息交流和征管程序的其他规定，自2019年8月30日起施行。与共同协议程序有关的规定的生效日期各不相同，这取决于案子是在生效之时进行审议还是在生效后进行审议。

（摘自 Entry into force of protocols to US treaties with Spain and Japan, PWC, 2019年10月4日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

## 英国

### 英国脱欧对奢侈品和私人飞机征税的潜在影响

世界正在变小。1919年，史密斯兄弟从英国飞往澳大利亚花了28天，现在从希思罗机场和珀斯机场直飞航班仅需17个小时。随着全球遥远的地方变得越来越容易到达，旅行时间的减少使个人和家庭在许多不同国家定居。随着距离障碍越来越小，旅行本身的挑战已经改变。人们不再把重点放在流动的速度上，而是在流动本身的体验上，人们现在正在跨境流动，轻松地将他们的收藏品从一个住所转移到另一个住所。

<sup>①</sup> <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/international-tax-services/assets/pwc-analysis-of-tax-developments-worldwide-september-2019-edition.pdf>

当人们跨境居住时，复杂的税务问题就会出现。对于那些享受这种生活方式的个人以及为他们提供建议的私人理财部门来说，听到在购买、持有和出售奢侈资产时需要对其税收框架进行仔细考虑，并不会令人感到意外。一旦购买了资产并建立了一种适用于资产持有的结构，通常在所有者的情况发生变化之前必须对这种结构进行审查。

但是，在我们的地缘政治联系的世界中，一个国家发生的变化可能会引起连锁反应，并给富裕的个人或家族带来一系列新的考虑。目前，没有哪个地方比英国脱欧情形下更清楚了。

#### 英国脱欧与奢侈品

值得注意的是，对私人飞机所有者或游艇爱好者来说，预测英国脱欧引发的动荡还为时过早。目前，英国脱欧后的前景尚不明朗，从英国是否真的会离开欧盟的根本问题，到任何形式的脱欧——软退、硬退、达成协议或不达成协议，可能性似乎无穷无尽。

由于前途一片朦胧，人们很难知道如何为此做好准备。但是，尽管伦敦和布鲁塞尔之间正在进行谈判，但个人和家族可以做一些事情来使自己在奢侈品方面处于最佳地位。正如他们所说，知识就是力量，并且至少可以通过了解不同情况意味着什么，当未来出现时，可以迅速采取果断行动。

与以往一样，税收方面潜在变化的影响将根据所有者和资产的特殊情况而有很大不同。所有者的国籍、资产的用途和使用模式、资产的位置和注册地点都会对税收结果产生一定影响。

因此，根据具体情况对资产进行考虑，并在必要时获得专业建议是至关重要的。频繁讨论的一个领域是私人飞机，我们在下面列出了这一资产的主要考虑因素：

#### 潜在的税收变化

一旦一个人购买了艺术品等奢侈品，其一生中可能就很少有机会跨越国界。然而，对于私人飞机等豪华旅行资产，它们可能会每周甚至每天跨越国界。

当资产跨境时，应征收进口税（关税和进口增值税）。幸运的是，对于那些在欧盟内部流动的资产，“自由流通”（在欧盟已缴纳进口税）或临时入场（在一定时期内已暂停进口税）的概念使飞机可以在境内越境飞行联盟要比其他情况简单得多。资产自由流通后，私人飞机通常会在欧盟范围内旅行，而无需进行任何成本高昂的进出口交易。

当资产离开欧盟，可以采取各种出口减免措施，当飞机离开欧盟，再次“无缝地”返回欧盟是，无需承担税收义务（即关税和进口增值税将被视为原本在欧盟已缴纳，或者由于使用海关减免而将被豁免）。对于那些处理过海关和奢

侈品增值税框架的人，他们知道在资产购置时正确地进行购买是实现税收效率的关键，并且要避免使飞机处于自由流通状态的陷阱，以便申请必要的海关和增值税减免。显然，欧盟的存在大大简化了流程。那么，在英国“无协议”脱欧的情况下，这种情况会如何改变呢？

简而言之，英国（包括像马恩岛这样的官方附属地，那里注册了许多私人飞机）位于欧盟以外，任何时候飞机飞往英国,都会被视为出口，然后当飞机飞回欧盟视为进口，反之亦然。问题是这种情况如何无缝地发生。人们会得到和以前一样的减免吗？需要提交什么表格才能减少或免除责任？

正如所有者目前必须避免现有制度下的陷阱一样，新制度也将带有避免陷阱的漏洞。这方面的一个很好的例子是，在英国脱欧之后，所谓的“临时准入”（Temporary Admission）可能会起到缓解作用。如果一架在英国注册的私人飞机在英国脱欧后离开英国，飞往欧盟，那么很可能会有临时准入条款，豁免在那里产生的任何义务，无论所有者居住在欧盟还是英国。但是,如果所有者是英国居民，并且飞机在欧盟以外（例如英国和马恩岛）注册,则飞机可以留在欧盟,可豁免长达 18 个月的进口关税。但是如果所有者是欧盟居民，则飞机只能在欧盟停留几个小时。如果飞机在欧盟停留的时间超过两个小时，飞机所在欧盟国家的海关当局会认为，那里出现了海关相关纳税义务。虽然从表面上看，这种减免也起到了同样的作用（豁免进口关税），但如果误解了它在英国脱欧后的不同情况下是如何变化的，可能会付出高昂的代价。

另一个需要考虑的问题是，如果这些情况发生变化，飞机目前的情况（即飞机在哪里注册，飞机所有者在哪里居住）是否会影响增值税。读者可能会注意到，一架私人飞机在欧盟进口时，一般应征收 2.7% 的关税。然而，在一些情况下，这笔钱原本可能无法支付，这可能会改变英国脱欧后的情况。或者它可能已经全额支付，但由于没有达成协议，飞机的所有者可能不得不决定他们希望自由流通的飞机是否要在不发生交易的前一天飞往英国或欧盟。由于一架豪华私人飞机的潜在成本可能超过 8000 万美元，而且进口增值税是根据飞机的完税价格计算的，如果要支付进口增值税，买方可能要向当局缴纳相当多的税款，欧盟的税率从 17%（卢森堡）到 27%（匈牙利）不等。

毫无疑问，量身定制的税收框架是必要的，确切的含义和如何管理将取决于所有者的具体情况，但正如上面所述，错误流通可能代价昂贵。飞机所有者现在可以采取一些措施来保护自己的立场，例如了解英国脱欧对资本流通的影响。

尽管脱欧可能是地缘政治波动导致的潜在税收制度变化最突出的例子，它强调了个人和私人理财部门的重要性，无论他们生活在世界何处，只要拥有豪

华资产，都要不时审查自身的持股结构，以确保他们适应法规，并保持广阔和清晰的视野。

（摘自 UK: Potential Brexit implications for taxation of luxury assets, private aircraft, KPMG, 2019 年 10 月 29 日，由史良编译）<sup>①</sup>

### 修改混合错配规则中的监管资本规则以符合反避税原则

2019 年 10 月 15 日，2019 年消除混合错配规则（金融工具：排除的工具）条例被制定，以使监管资本工具的英国消除混合错配规则的从 2020 年 1 月 1 日起符合反避税指令（ATAD, the Anti-Tax Avoidance Directive）的要求。

条例（SI 2019/1345）取代了消除混合错配规则（金融工具除外）条例（SI 2019/1251），因此将只适用于 2019 年 1 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日。

我们先前在《税收事项摘要》中的文章详细讨论了现有的分拆。

正如预期的那样，新的消除混合错配规则范围更窄。

首先，它只适用于银行业，因此目前依赖现有分拆法的保险集团应考虑从 2020 年 1 月 1 日起如何遵守反混合规则。

其次，新的豁免明确排除了结构性安排。在这种情况下，值得注意的是，这种消除是通过交叉参照 ATAD 的相关规定而生效的。这意味着，例如，在评估是否存在结构化安排时，重点是 ATAD 定义，而不是英国法定定义。

消除混合错配规则条款包括日落条款，这意味着如果不采取进一步措施，在 2022 年 12 月 31 日之后，监管机构就不会从混合错配规则中分拆资本。这与 ATAD 的要求是一致的，当然，目前还不清楚英国是否在 2022 年 12 月 31 日之后仍然受 ATAD 的约束。如果英国不再受到 ATAD 的正式约束，英国海关税务总署先前并未承诺未来可能采取的做法，但是加入明确日落条款可能表明：政策观点现在倾向于遵循不对监管资本给予特殊待遇的 ATAD 方法。

预计英国海关税务总署将在今年晚些时候发布关于如何解释 ATAD 排除范围的指导意见，这将进一步阐明上述事项。。

（摘自 Amendment to the regulatory capital exclusion from hybrid mismatch rules to comply with ATAD, KPMG, 2019 年 10 月 25 日，由史良编译）<sup>②</sup>

### 英国税务部门延长税务数字化系统上线期限

<sup>①</sup><https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/taxation-of-luxury-assets.html>

<sup>②</sup><https://home.kpmg/uk/en/home/insights/2019/10/tmd-amendment-to-the-regulatory-capital-exclusion-from-hybrid-mismatch-rules-to-comply-with-atad.html>

英国税务海关总署已通过其“税务数字化”（MTD, Making Tax Digital）通知确认，纳税人有可能要求将 MTD 数字链接软着陆期延长至当前的 12 个月以上。然而，税务海关总署已经给了广泛的自由裁量权，确保数字链接的扩展可能是一个困难的过程。使用的术语也没有定义。重要的是，这并不是企业完全可以随意推迟数字链接遵从性，因为它们规模庞大，有复杂的或多个继承的非共生系统，或者遵从成本高昂。必须通过一个流程来确保延长期限，并且必须在允许的延长期内显示相关差异并说明如何解决该问题。任何延期都将是具体的，英国税务海关总署表示，一般预计不会超过一年。

详情载于更新后的第 700/22 号公告，其中包括新的第 4.1.2.3 条“数字链接截止日期的延长”。本节指出：“对于从 2020 年 4 月 1 日（或 2020 年 10 月 1 日以后的递延业务）开始的增值税期间，您的系统必须使用数字系统，以在法规规定的功能兼容软件的软件程序，产品或应用程序之间进行任何数据传输或交换。

具有复杂或遗留 IT 系统的企业可能需要更长的时间才能在其功能兼容的软件之间建立数字链接。这些企业可以申请额外的时间来放置所需的数字链接（取决于资格标准）。如果您的企业有资格，那么额外的时间将被授予一个特定的方向。

如果您收购了另一家企业（例如，您的企业收购了另一家公司），则可能需要额外的时间将不同的软件应用程序或软件包进行数字链接，以履行 MTD 的法律义务。税务海关总署将考虑软着陆期之外的具体方向申请，在软着陆期，在收购其他业务后，需要更多时间来满足数字链接要求。

仅凭成本还不足以发出具体指示。在软着陆期结束之前，预计企业将尽一切努力遵守数字链路要求。有关数码连接的进一步详情，请参阅第 4.2.1 节。本节继续概述了标准，哪些是无法实现和不合理的，如何申请指导以及系统过程图的示例。

这种申请延期的能力尽管可能很难符合资格，但仍然受到欢迎，这表明税务海关总署听取了他们的意见。它可以在企业资源规划（通常称为“ERP”）周期的中间为企业提供帮助，这些企业正在规划大规模的软件更改，这些更改将使系统 MTD 兼容，但可能难以在当前软着陆期结束前完成该流程。

（摘自 Making Tax Digital – Digital links deadline extensions, KPMG, 2019 年 10 月 25 日，由史良编译）<sup>①</sup>

---

<sup>①</sup><https://home.kpmg/uk/en/home/insights/2019/10/tmd-making-tax-digital-links-deadline-extensions.html>

## 上诉法院对于制造业海外股息预扣税的裁决

上诉法院维持了上级法庭的裁决，裁定英国税务海关总署在 2014 年 1 月 1 日前对海外制造业股息的预提税规则是对资本自由流动的限制，并驳回了这一限制的理由。

这一裁定对试图索赔者和其他注册养老金计划来说是好消息；不过，英国税务海关总署是否会寻求许可，向最高法院提出上诉仍有待观察。

该决定还支持未注册养老金计划的其他索赔类型的立场，包括人寿保险公司和投资基金。但是，考虑到法院提出的一致解释，这些其他类型的索赔人可能需要进一步澄清。

（摘自 UK: Recoverability of withholding tax on manufactured overseas dividends (Court of Appeal)，KPMG，2019 年 10 月 11 日，由史良编译）<sup>①</sup>

## 意大利

### 意大利可能会调查 Netflix 的税务事务

2019 年 10 月 3 日意大利日报《Corriere Della Sera》称，米兰的检察官办公室已经开始调查 Netflix 是否在意大利纳税。

据报道，检察官认为，尽管 Netflix 在意大利没有雇员或办事处，但它仍应在意大利纳税。因为 Netflix 在意大利开展了大量的数字经济活动，并且依靠本地基础设施提供流媒体服务的。

根据《Corriere Della Sera》报告，检察官认为，Netflix 在意大利使用服务器和基础设施向意大利消费者提供服务的行为视同于在意大利开设了常设机构。

（摘自 Italy May Probe Netflix's Tax Affairs，Tax-News，2019 年 10 月，由贺越编译）<sup>②</sup>

## 加拿大

---

<sup>①</sup><https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-uk-recoverability-withholding-tax-manufactured-overseas-dividends.html>

<sup>②</sup>[https://www.tax-news.com/news/Italy\\_May\\_Probe\\_Netflixs\\_Tax\\_Affairs\\_\\_\\_\\_97369.html](https://www.tax-news.com/news/Italy_May_Probe_Netflixs_Tax_Affairs____97369.html)

## 在收购或重组之前必须先进行商品和服务税/统一销售税注册

企业必须记住，在进行收购或重组之前，出于商品和服务税/统一销售税（GST / HST, Goods and Services Tax / Harmonized Sales Tax）的目的，他们必须注册某些实体。

类似的规则适用于魁北克销售税（QST, Quebec Sales Tax）。

作为重组或收购的一部分而获得应税资产的任何实体，都必须在交易日或之前进行登记，以达到 GST/HST 的目的。正确的注册实体是很重要的，特别是在涉及合伙关系的情况下，或者当不同实体拥有合法和受益所有权的情况下。

人们普遍认为，一旦实体注册，就可以追回注册之前发生的任何 GST / HST；但是，这仅在非常有限的情况下才是正确的。

关于 GST / HST 注册的提醒，需要注意的一些其他事项包括：

“小型供应商”是个例外。

注册正确的实体很重要，在这方面，可能会出现两种常见的错误情况。

加拿大税务署（CRA, Canada Revenue Agency）一般会允许在注册申请提交之日起 30 天内提供有效的注册日期。

尽管实体过去几天能够获得 GST / HST 注册，但是现在该过程可能会花费更长的时间，尤其是当涉及合伙企业、信托或非居民等实体时。

如果某些实体要求获得 GST / HST 抵免，则可以由 CRA 为其分配非申报 GST / HST 注册号。但是，即使这些实体被分配了“RT”账户，也要先请求注册才能注册 GST / HST。

（摘自 Canada: GST/HST registration required before acquisition or reorganization, KPMG, 2019 年 10 月 24 日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

## 大选前提出的税收政策

在 2019 年 10 月 21 日加拿大大选之前，三个政党（保守党、自由党和新民主党的）已经发布了以下领域的税收政策：

企业税率和激励措施；国际企业所得税；个人税；儿童及家庭照顾；房地产的措施；环保措施；行政措施；绿党、魁人政团和人民党也公布了有关公司税和奖励、个人税和环境措施的税收政策。

<sup>①</sup> <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tnf-canada-gst-hst-registration-required-acquisition-reorganization.html>

（摘自 Canada: Proposed tax policies ahead of general election, PWC, 2019 年 10 月 4 日，由谢梁洁编译）<sup>①</sup>

## 加拿大批准多边公约

加拿大于 2019 年 8 月 29 日向经合组织交存其批准书，以实施经合组织的多边公约（MLI）。这是加拿大实施 MLI 所需的最后一步：MLI 将于 2019 年 12 月 1 日在加拿大生效。如果 MLI 在该日期对涵盖税收协定的另一缔约国也生效，则 MLI 将在 2020 年 1 月 1 日申请该涵盖税收协定的预提税，并在 2020 年 6 月 1 日或之后开始的纳税年度申请所有其他税。

（摘自 Canada ratifies the MLI, PWC, 2019 年 10 月 4 日，由谢梁洁编译）<sup>②</sup>

## 澳大利亚

### 澳大利亚私人养老金基金税收变更政策生效

2019 年 10 月，澳大利亚颁布了新的税收措施，该措施已纳入《2019 年修正案（2018 年退休金措施第 1 号）条例草案》，影响到私人养老金基金（SMSF, Self-managed Super Funds）。

SMSF 是由澳大利亚税务局（ATO, Australian Taxation Office）监管的私人养老金基金，由受益人管理。SMSF 最多可以有四个成员。所有成员都必须是受托人（如果主体是公司，则必须是董事），应该遵守相关法律，并对有关基金的决策负责。

该法案于 2018 年 7 月 1 日获得批准后，于 2019 年 10 月 2 日生效。

通过该法案，扩展了非公允收入（NALI, Non-Arm's Length Income）的定义。澳大利亚法律现在明确规定，从 2018 和 2019 财年开始，SMSF 的普通收入或法定收入将成为 NALI。对于不公允的交易，将以最高边际税率征税，并产生以下费用：

---

<sup>①</sup> <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tnf-canada-post-2019-election-possible-tax-changes.html>

<sup>②</sup> <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/international-tax-services/assets/pwc-analysis-of-tax-developments-worldwide-september-2019-edition.pdf>

- 在获得或产生收入方面的损失、支出（包括零星金额），小于当事双方按公平原则进行处理时的预期损失；
- 在获得信托收益的固定收益、支出（包括零星金额），小于当事双方按公平原则行处理时的预期损失；

澳大利亚税务局已经发布了法律联合裁决（LCR, Law Companion Ruling）2019 / D3 草案，并且针对这些变更提供了指导和反馈。

此外，在某些情况下，个人总养老金余额（TSB, Total Superannuation Balance）的计算包括 SMSF 中每个会员的权益所致的未偿还有限追索权借贷安排（LRBA, Limited Recourse Borrowing Arrangement）的金额。根据 2018 年 7 月 1 日当天或之后签订的合同订立的 LRBA。

这将在以下情况下适用：

- LRBA 与 SMSF 的合伙人在一起。在这种情况下，所有由 LRBA 购买的资产支持其利息的基金成员，必须在 TSB 计算中包括其 LRBA 余额中未偿余额的一部分；
- 该基金的成员满足豁免条件，且兑现限制为零。在这种情况下，成员必须在其 TSB 计算中包括可归因于其超级权益的未偿还 LRBA 金额。

此更改不包括根据 2018 年 7 月 1 日之前签订的合同进行的 LRBA 的再融资，同时适用于以下两个方面：

- 新借款与旧借款使用相同的一种或多种资产作抵押；
- 再融资额等于或少于现有的 LRBA。

ATO 更新了 2019 年的 SMSF 年度申报表，以便纳税人申报 2018-2019 年度的 NALI 和 LRBA 金额。那些已经提交了 2019 年 SMSF 年度申报表的人可能需要修改其申报表。ATO 将直接联系这些纳税人。

（摘自 Australian Tax Changes For Self-Managed Super Funds Effective, TAXNEWS, 2019 年 10 月，由贺越编译）<sup>①</sup>

## 印度尼西亚

### 关于上游石油和天然气活动成本分配的税收优惠

---

<sup>①</sup>[https://www.tax-news.com/news/Australian\\_Tax\\_Changes\\_For\\_SelfManaged\\_Super\\_Funds\\_Effective\\_\\_\\_97361.html](https://www.tax-news.com/news/Australian_Tax_Changes_For_SelfManaged_Super_Funds_Effective___97361.html)

第 122 / PMK.03 / 2019 号法规规定了关于上游石油和天然气活动的共享设施的税收处理和总部成本分摊申报办法。

第 122/2019 号法规适用于在第 22/2001 号法律颁布前后，以及在 2017 年之前的法规（第 79/2010 号和第 27/2017 号法规）颁布后签订的生产共享合同。

2019 年法规还为石油和天然气承包商在勘探或开采阶段（加工，运输，储存和销售）提供了“税收便利”（税收优惠）。税收优惠包括：

与石油和天然气活动有关的某些商品或服务的增值税（VAT）减免（例如，使用从海关区域以外获得的某些离岸无形商品或服务）；

在申报表中申报的某些与石油和天然气有关的土地和建筑物项目，可获百分之百减免土地和建筑物相关税收。

要申请这些税收优惠，石油和天然气活动的经营者必须向税务局的有关官员提出申请，税务机关必须在七个工作日内签发税务优惠文书。

对于处于开发阶段的承包商来说，税收优惠必须满足某些条件（例如规定的回报率）。

最后，第 122/2019 号法规还规定，如果满足某些条件，则某些总部成本分摊不需缴纳预扣税和增值税。

2019 年的法规被视为旨在提高上游石油和天然气行业对投资者和承包商的吸引力，有报道称，政府正在考虑采取更多的税收优惠措施。该法规提供的税收优惠措施有望为勘探承包商和合格的开采承包商提供正现金流。税收处理的公告有望进一步减少税收审核过程中的时间和精力和降低税收评估的难度。

（摘自 Indonesia: Upstream oil and gas activities; tax incentives for cost allocations, KPMG, 2019 年 10 月 14 日，由史良编译）<sup>①</sup>

### 用于从海外提供应税服务的临时进口商品免征增值税

印度尼西亚税务机关发布了有关用于从海外提供应税服务的“临时进口商品”的增值税（VAT）处理技术指南。

该指南（Surat Keterangan Pemanfaatan JKP daraluar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean）为从海外提供应税服务时的临时进口商品免征增值税提供了指导方针。根据准则，纳税人（公司或个人）必须已经提交：

最近两个财政年度的年度所得税申报表；

最近三个财年期间的增值税申报表（作为“有增值税能力的企业家”）。

<sup>①</sup><https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-indonesia-upstream-oil-gas-activities-tax-incentives-cost-allocations.html>

完整的增值税免税申请表和所需的附件随后将在纳税人注册所在地的税务局存档。税务局负责审查文件，然后在三个工作日内签发受理文书（或拒绝书）。如果申请被拒绝，则纳税人/申请人必须缴纳与进口应税商品有关的所有增值税以及奢侈品税。纳税人必须在拒绝受理文书发出后的一个月内缴纳增值税。纳税人支付的增值税额可以视为可抵扣的进项增值税。不及时缴纳增值税（或奢侈品税）可能导致每月 2% 的罚款（从进口之日起算直至付款之日）。

（摘自 Indonesia: VAT exemption, “temporary imports” used in providing taxable services from overseas, KPMG, 2019 年 10 月 1 日，由史良编译）<sup>①</sup>

## 南非

### 扩大股息避税条款的立法

《税法修正案》将“股息税避税”条款扩展至在 2019 年 2 月 20 日或之后宣布派发特别股息，随后稀释公司股权的情况。

当前的股息税避税条款

根据现行法律，当公司股东试图通过免税股息是股票处置之前或一部分，来避免缴纳从出售目标公司股票中获益的所得税或资本利得税时，受到专门的反避税条款制约。

现行的股息税避税规定有四个基本要求：

（1）股东收到的股息，无论是本国股息还是外国股息，都免征“正常”税和股息预提税（因此，新规定将主要影响居民公司的公司股东）。

（2）股东必须持有目标公司中的“合法权益”。该权益可以单独持有，也可以与关联人士一起持有。上市公司（10%）和非上市公司（50%或 20%，如果没有一个股东持有多数股权）的区间不同，可以在处置事件发生前的 18 个月内任意持有。具有合法权益的股东被视为拥有对公司的控制权，因此有能力影响其退出的方式。

（3）股东必须已从目标公司获得特别股息。

就优先股而言，这是每年超过 15% 股息率的股息金额。

对于普通股股票，要求在出售股票之前的 18 个月内收到或产生的股息，即

<sup>①</sup><https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tnf-indonesia-vat-exemption-temporary-imports-used-in-providing-taxable-services-from-overseas.html>

股息超过股票市场价值的 15%（根据 18 个月期初或处置日期的较高值）。

（4）股东必须在收到特别股息后的 18 个月内，根据不属于税务展期减免交易的交易（除非适用某种例外情况）处置目标公司的股份。股息和处分可以是两个独立的事件，也可以是股票回购或赎回。

当满足上述四项要求时，股息税避税条款适用于特别股息，按所得税或资本利得税税率对处置公司股东的股份收益征税。

#### 视同处置的建议

该法案建议，如果股东通过目标公司向第三方发行新股来稀释股东在目标公司“股权”中的实际权益，则将触发股息税避税条款，以可转换股票形式发行的新股将被视为“股权”。

现行股息税避税条款中有保留的要求，具体为：（1）股东必须在事件发生前持有符合资格的权益；（2）要求股东必须在事件发生前 18 个月内获得免税和特别股息。因此，视为处置条款仅适用于以下情况：拥有公司控制权的股东通过本应免税的股权股息提取价值，并在 18 个月内稀释其股权权益。触发条款后，股东将被视为出售部分所持股份，其出售数额相当于股东实际权益减少的百分比。

在计算视同销售的股份的应纳税所得额时，不会将成本分配给视同销售的股份。如果股东在收到特别股息后的 18 个月内实际出售了这些股份，则处置时应缴纳的特别股息的税款将减去因视同销售而已征税的税款。

该修正案将影响在 2019 年 2 月 20 日或之后（宣布打算引入更多的反避税条款的日期）宣布的股息。

#### “实物”股息

该法案还更改了“特别股息”的定义。某些交易（称为分拆交易和清算交易）产生的“实物”股息将不被视为特别股息。

（摘自 South Africa: Legislation to extend dividend stripping provisions, KPMG, 2019 年 10 月 31 日，由史良编译）<sup>①</sup>

## 驳回集团公司之间某些税收中性转移的提案

2019 年《税法修正案》将不再允许集团公司之间进行有息票据和汇兑项目的税收中性转移。

南非所得税法的规定允许企业集团在某些情况下进行重组，而无需承担纳

<sup>①</sup><https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-south-africa-legislation-to-extend-dividend-stripping-provisions.html>

税义务。这意味着资产可以在集团公司之间以税收中立的方式转移。

迄今为止，这些“集团减免”规则适用于集团公司之间有息票据（例如债券）和汇兑项目（例如外币贷款）的转移。

一项提案将澄清这些资产不包括在集团减免规则内。因此，在企业重组过程中转移这些资产的企业，将不得不在所得税申报中计入未变现利息和汇兑差额。修正案如获通过，将从法案公布之日起生效。

（摘自 *South Africa: Proposal to disallow certain tax-neutral transfers between group companies*, KPMG, 2019 年 10 月 31 日，由史良编译）<sup>①</sup>

### 预扣税减免和变更的建议

2019 年《税法修正案》将要求纳税人在每五年未能更新其声明和承诺的情况下支付更多的预扣税。

#### 背景

向某些接收方（例如，南非的非居民）支付的股息、特许权使用费和利息需缴纳预扣税。这就要求付款人从这些款项中扣除规定的部分，并将这部分汇给南非税务局。在某些情况下，例如，当南非与接收方所在的国家之间存在可以免除预扣税的税收协定时，就有可能减少或取消该预扣税。

为了利用这种税收减免措施，在首次支付股息、利息或特许权使用费之前，接收方必须向支付方提供一份声明，说明要求减税的理由。股息的接收者必须提供一项承诺，以通知情况是否发生变化。目前，这些声明和承诺仅需提供一次，并且有效性不受时间限制。

#### 建议每五年更新一次的提案

该法案建议，自 2020 年 7 月 1 日起，此类文件的有效期将为五年，在此之后声明到期，必须进行更新以免除预扣税。

根据该提案，受监管的中介机构（例如公募基金计划）在支付特许权使用费、利息或股利的同时，对其持有的文件适用反洗钱的“了解客户”或通用报告标准规则，不受此时间限制。

（摘自 *South Africa: Relief from withholding tax; proposal for changes*, KPMG, 2019 年 10 月 31 日，由史良编译）<sup>②</sup>

---

<sup>①</sup><https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tnf-south-africa-proposal-to-disallow-certain-tax-neutral-transfers-between-group-companies.html>

<sup>②</sup><https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tnf-south-africa-relief-withholding-tax-proposal-changes.html>

## 欧盟

### 环保部敦促公开国别报告

欧洲议会成员（MEP, Members of the European Parliament）呼吁欧盟成员国支持当局政府公开披露国别（CbC, country-by-country）报告，公开跨国公司缴纳的税款明细。

环境保护部以 572 票通过，42 票反对，21 票弃权通过了关于公开 CbC 报告的决议。欧洲议会议员表示，处于同一立场的成员与欧洲议会之间将开始会谈，目的是就拟议规则达成最终文案。

根据现行规定，欧盟的公司或在欧盟有经营业务且合并总收入达到 7.5 亿欧元（8.334 亿美元）以上的跨国集团需要提交 CbC 报告。该报告必须包含该集团开展业务的每个税收管辖区的信息，包括收入金额、税前利润、已付和应计所得税、雇员人数、固定资本、留存收益和有形资产。

据欧洲议会议员称，公开信息将提高税收透明度，并阻止跨国集团将利润转移到低税管辖区。

欧洲议会议员的决议还呼吁欧洲理事会轮值主席国同意公众对 CbC 报告的提议，即重新开始并确定工作的优先顺序。

提蒂·图普兰（TyttiTuppurainen）代表现任安理会主席在国会讲话，他告诉欧洲议会议员，该提案的工作正在推进，并且计划举行更多的会议。在安理会方面，可能仍然需要更多时间来澄清各自的立场。

（摘自 MEPs Push For CbC Reports To Be Made Public, TAX NEWS, 2019 年 10 月，由贺越编译）<sup>①</sup>

### 欧盟更新税收黑名单

欧盟从非合作税收管辖区清单中删减了两个国家，并且灰名单上有五个国家履行了它们在税收合作方面的承诺。

这两个从黑名单上删除的国家是阿拉伯联合酋长国和马绍尔群岛。欧洲理事会称，这两个国家通过了必要的改革，以实现他们承诺事项，即通过引入经

<sup>①</sup>[https://www.tax-news.com/news/MEPs\\_Push\\_For\\_CbC\\_Reports\\_To\\_Be\\_Made\\_Public\\_\\_\\_\\_97391.html](https://www.tax-news.com/news/MEPs_Push_For_CbC_Reports_To_Be_Made_Public____97391.html)

济实质要求，在 2018 年底之前改善其税收政策框架。

欧盟理事会认为阿联酋现在遵守有关税收合作的所有承诺，可以从黑名单上将其除名。而马绍尔群岛将被移至与欧盟合作改革其税收政策的司法辖区的“灰色名单”。理事会称将继续由行为守则小组监督该国关于交换信息的承诺，直至 OECD 关于透明度和信息交换的全球论坛认可马绍尔群岛的成果。

理事会还宣布，阿尔巴尼亚、哥斯达黎加、毛里求斯、塞尔维亚和瑞士已在截止日期之前实施了所有必要的改革措施，均符合了欧盟的税收良好治理原则。因此，这些国家将从灰名单中删除。

2019 年 6 月理事会额外审查了那些满足税收透明度标准“三分之二”的司法辖区。并且规定，仅不遵守欧盟三个税收透明度标准之一的国家将不被列入税收黑名单。理事会得出结论，所有有关辖区均符合欧盟的三个标准。

理事会认为，美国的信息交流网络足够广泛，可以覆盖所有欧盟成员国，从而有效地允许根据要求进行信息交流和根据国际标准自动交换信息，满足双方各自的需求。

原始黑名单于 2017 年 12 月发布，包含 17 个司法辖区。根据最新记录，黑名单上现在只有九个司法辖区：美属萨摩亚、伯利兹、斐济、关岛、阿曼、萨摩亚、特立尼达和多巴哥、美属维尔京群岛和瓦努阿图。

（摘自 EU Updates Tax Blacklist, TAX NEWS, 2019 年 10 月，由贺越编译）

①

本期审稿人：邵凌云、郑诗倩、田志伟

---

①[https://www.tax-news.com/news/EU\\_Updates\\_Tax\\_Blacklist\\_\\_\\_97362.html](https://www.tax-news.com/news/EU_Updates_Tax_Blacklist___97362.html)

## 智库视野



研究院微信 研究院微博



上海财经大学公共政策与治理研究院

上海市国定路 777 号

邮政编码: 200433

电话: (021) 6590 8706

86 158 2174 6491 (田志伟)

官方微博: [e.weibo.com/u/3932265304](http://e.weibo.com/u/3932265304)

邮箱: [120286069@qq.com](mailto:120286069@qq.com)