

税务

期数 P304/2019 - 2019 年 11 月 15 日

## 税务评论

# OECD 发布最新意见征询文件：全球防止税基侵蚀提案（支柱二）

2019 年 11 月 8 日，经济合作与发展组织(OECD)发布了一份关于“全球防止税基侵蚀提案”(GloBE 提案)的意见征询文件(文件)。本文中，我们将介绍文件发布的背景、文件的内容、OECD 的下一步动向以及我们的观察。

### 1、 文件发布的背景

继 OECD 于 2019 年 10 月 9 日发布的针对如何对数字经济征税的“统一方法”(支柱一)<sup>1</sup>的意见征询文件之后，于 2019 年 11 月 8 日，OECD 发布了另一份意见征询文件，就 GloBE 提案(支柱二)<sup>2</sup>向公众征询意见。这两份意见征询文件均是 OECD 自 2019 年 5 月 31 日发布《工作计划——制定应对经济数字化带来的税收挑战的共识解决方案》(《工作计划》)以来开展的进一步工作。截至目前，该两份文件均尚未在 OECD/G20 包容性框架下的 130 多个成员国中达成共识。

支柱二 GloBE 提案的目的是通过确保跨国企业的有效税率不低于一个人设定的“最低税率”来系统性、综合性地解决税基侵蚀这一问题。该提案的适用范围并不局限于高度数字化的企业，但是可以在某种程度上帮助解决在数字化经济中，高度数字化企业利用无形资产这一重要利润驱动因素的特性通过架构筹划实现利润转移这一问题。因此，GloBE 提案对于数字化企业的潜在影响可能是巨大的。

作者：

北京

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

电子邮件：[juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

孙平平

高级经理

电话：+86 10 8520 7704

电子邮件：[cansun@deloitte.com.cn](mailto:cansun@deloitte.com.cn)

李芳芳

经理

电话：+86 10 8512 5784

电子邮件：[fanli@deloitte.com.cn](mailto:fanli@deloitte.com.cn)

<sup>1</sup> 根据 2019 年 1 月 29 日 OECD 发布的《政策简报——应对数字化经济的税收挑战》及 2019 年 5 月发布的《工作计划》，支柱一旨在通过考虑实际联系规则和利润分配规则，特别是考虑对市场/用户国的回报，以解决征税权在国家间的分配问题。详情请参见我们 11 月 5 日发布的税务评论：OECD 意见征询文件：提出对数字经济征税的“统一方法”。

<sup>2</sup> 根据 2019 年 1 月 29 日 OECD 发布的《政策简报——应对数字化经济的税收挑战》及 2019 年 5 月发布的《工作计划》，支柱二旨在解决其他 BEPS 问题，包括考虑建立有助于加强国家对所得税实际税率较低的利润征税能力的规则。

如《工作计划》中所描述的，该提案由两个相互关联的因素构成，并具体细化为四个组成部分，即“四个规则”：

- 居民国计入所得规则：
  - 计入所得规则（an income inclusion rule）是指，如果受控外国企业或分支机构的利润适用的有效税率低于“最低税率”的时候，则该利润将被征税；以及
  - 转换规则（a switch-over rule），当归属于境外常设机构的利润或者来源于境外不动产的收益在境外适用的有效税率低于“最低税率”时，允许居民国对这样的利润或收益采用税收抵免法以取代免税法，即：将以前对此境外收益免税的做法转换为对此收益征税，但是同时允许抵免在境外已缴纳的税额。
- 来源国对导致税基侵蚀的支付不予扣除或征税规则：
  - 对外支付款项征税不足规则（an undertaxed payments rule），即针对一项向关联方支付的款项，当该款项在来源国之外所适用的有效税率低于“最低税率”时，付款方就该笔支付不得税前扣除，或者来源国对该项支付采用来源地征税原则（包含预提所得税）；以及
  - 应予征税规则（subject to tax rule），该规则是对上述规则的补充，即对于一笔向境外的支付，如果其在来源国之外所适用的税率低于“最低税率”时，则来源国可以对此支付征收预提税或其他税，同时该特定收入不得享受协定待遇。

11月8日发布的文件针对支柱二中的三个技术问题做了进一步的阐述：（1）财务报表的使用；（2）适用于低税率和高税率的利润的合并；（3）可能的排除范围及门槛界定。

## 2、文件的主要内容

我们对文件提及的三个要点进行介绍：

### 2.1 如何确认应税所得

鉴于 GloBE 提案是基于对一个跨国企业的有效税率的判断而提出的，因此，需要分别确定在计算有效税率时作为分母的应税所得以及作为分子的交税金额。

OECD 在 2019 年 5 月份发布的《工作计划》中提出，以财务报表上的数据作为起点，然后进行适当的调整，也就是，用经过调整后的会计利润作为应税所得，并且作为计算有效税率的分母。分子可以是实际缴纳的税款，也可以是会计上的所得税费用，后者需要再做进一步的调整。OECD 作出该建议的原因之一是采用这种方法可以简化计算，降低合规成本。

#### (A) 会计准则的选择

如果以财务报表的数据作为起点，就会涉及到会计准则的选择问题。文件对在选择会计准则的过程中，可能会遇到的几个问题做出了进一步的阐述：

- 第一个问题：应该选择母公司适用（或使用）的会计准则，还是应该选择子公司适用（或使用）的与其当地报告义务相关的会计准则？针对该问题，文件阐述了使用一个统一标准的必要性以及每个可供选择的方案的利弊，但是，并没有给出倾向性的意见。
- 第二个问题：对 GloBE 提案而言，哪个财务会计准则是更容易被接受呢？针对该问题，文件建议可以用一个普遍适用的财务会计准则，

如欲垂询更多信息，请联络：

#### 全球企业税服务

##### 全国领导人

##### 香港

##### 张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

电子邮件：[ryanchang@DELOITTE.COM](mailto:ryanchang@DELOITTE.COM)

#### 国际税收及企业并购重组税务服务

##### 全国领导人

##### 上海

##### 王鲲

合伙人

电话：+86 21 61411035

电子邮件：[vicwang@deloitte.com.cn](mailto:vicwang@deloitte.com.cn)

#### 华东区

##### 上海

##### 叶红

合伙人

电话：+86 21 61411171

电子邮件：[hoye@deloitte.com.cn](mailto:hoye@deloitte.com.cn)

#### 转让定价服务

##### 全国领导人

##### 北京

##### 贺连堂

合伙人

电话：+86 10 8520 7666

电子邮件：[lhe@deloitte.com.cn](mailto:lhe@deloitte.com.cn)

#### 华北区

##### 北京

##### 魏璐

合伙人

电话：+86 10 8520 7622

电子邮件：[swei@deloitte.com.cn](mailto:swei@deloitte.com.cn)

比如，有些上市公司已经被监管机构要求按照一般公认会计原则(GAAP)或国际财务报告准则(IFRS)准备财务报表，因此，GAAP/IFRS 可以作为一个选择。但是，文件指出有些跨国企业并非上市公司，可能没有需要按照任何财务会计准则准备合并财务报表的法定义务。因此，在进行财务会计准则选择的时候，这些情况都需要考虑在内。

## (B) 差异调整

考虑到会计利润与应税所得可能存在很大的差异，文件指出对会计利润进行调整是必要的。一般而言，税会差异有两种：永久性差异及暂时性差异。

文件指出了可能产生“永久性差异”的几种情形，并且对关于“永久性差异”的几个问题向公众征询意见，例如，如何调整“永久性差异”；对于“暂时性差异”，文件提出三个解决方法并就这三个解决方法的利弊向公众征询意见：

- a) 最低纳税金额与实际纳税金额差异的结转及税务属性的结转：暂时性差异的影响可以通过最低纳税金额与实际纳税金额差异的结转及税务属性的结转来解决，具体有三条规则：
  - 第一条规则：当子公司在当前年度向其所在管辖地支付的税款超过根据“最低税率”计算得出的税额时，该超出部分可结转，并且可以在该子公司实际支付税款额低于根据“最低税率”计算得到的税额的年度作为已纳税款使用。
  - 第二条规则：适用于与上述相反的情况，当子公司在当前年度向其所在管辖地支付的税款低于根据“最低税率”计算得出的税额时，母公司根据计入所得规则缴纳了与子公司所得相关的税款；当在以后年度，子公司缴纳的当地税款超过根据“最低税率”计算的税额时，母公司可就超出部分申请退税或用来抵减母公司的其他纳税义务。
  - 第三条规则：子公司的经营亏损可结转并用于抵减子公司未来的会计利润。
- b) 使用递延所得税会计：简单而言，递延所得税会计是根据当期的会计利润来确定当期的所得税费用，而不考虑当期的应交税款。由于很多集团在准备财务报表时已经使用了这一方法，OECD 认为使用这种方法能降低企业的合规成本。
- c) 有效税率的平均值的使用：根据相关子公司多年的所得总额及支付的税款总额，而计算出的年度平均有效税率，例如，可以选用当前年度及指定的以前年度。该方法的好处就是简单易行。

## 2.2 合并 (Blending)

在计算有效税率时，还需要明确的一个问题就是能否允许纳税人把来自同一实体或来自同一集团内不同实体的低税率的利润与高税率的利润混合起来。《工作计划》把对这种来源不同的所得的混合称之为“合并”。

《工作计划》提出合并选择可以从实体层面到全球集团层面，尤其需要把重点放在管辖地和全球层面。基于此，本文件对在以下三个不同层面的合并进行了探讨：

- a) 全球层面的合并：跨国企业需要分别汇总其全部外国所得及就此所得缴纳的外国税款。当外国实际税率（即：缴纳的外国税款总额/外国所得总额）低于“最低税率”时，该跨国企业需要补税；
- b) 管辖地层面的合并：跨国企业需要按照不同管辖地汇总所得及纳税金额，并对那些来源于有效税率低于“最低税率”的管辖地的利润补征税款；
- c) 单一实体层面的合并：集团内每一个实体（包括国内实体的外国分支机构）需要分别计算其所得及就此所得缴纳的税款，当外国实体（或外国分支机构）适用的有效税率低于“最低税率”时，该跨国企业需要补税。

上述三种合并方法对以下事项的影响或处理方法是不同的，因此，在下述几方面产生的利弊各不相同。文件针对各个合并方法在下述几个方面可能产生的不同影响向公众征询意见：

- 对有效税率波动的影响；
- 对财务数据所属层面的要求（例如：全球范围内的合并要求对跨国企业对国内外的所得及税款进行拆分，另外两种合并方法要求把所得及税款细分到管辖地/实体层面）及因准备相关财务数据，可能发生的合规成本；
- 对总分机构之间所得分配的处理；
- 对税收透明体所得分配的处理；
- 对税收抵免的处理；
- 对股息和其他分配的处理。

## 2.3 排除范围及门槛界定

《工作计划》提出了对 GloBE 提案的适用范围应规定一些被排除在外的情形，例如：

- 已符合 BEPS 第 5 项行动计划《打击有害税收实践》要求的税制及其他基于实质的方法；
- 通过有形资产取得的回报；
- 关联交易低于一定门槛值的受控公司。

《工作计划》还提出的其他的可以被排除在外的情形包括：

- 基于集团规模制定一个门槛值；
- 通过设立最低门槛，以排除金额较小的交易或实体；
- 排除特定领域或行业。

本文件指出，被排除在适用范围之外的情形可以是基于对事实和情况定性的、全面的评估，也可以是基于更为量化的客观标准（例如，基于公式）来确定。针对此议题，文件向公众征询意见。

## 3、 下一步

公众需在 2019 年 12 月 2 日前针对该意见征询文件提出建议，OECD 将于 2019 年 12 月 9 日在巴黎召开公众意见征询会。

当 OECD/G20 包容性框架就“对外支付款项征税不足规则”及“应予征税规则”制定了更清晰的框架时，预计将会就该规则的细节，进一步向公众征询意见。

## 4、 我们的观察

本文件对《工作计划》中提出的关于支柱二的四个规则所做的进一步阐述非常有限，但是对如何确定跨国企业的有效税率做了更为详尽的探讨，提出了可供参考的不同方法，比较了不同方法的利弊，但是没有非常明确的给出倾向性意见，而是更多的采用了提问及探讨的方式向公众征询意见。对于广为关注的“最低税率”是多少这一关键问题，本文件没有进行讨论。虽然征询文件中的某些例子使用了 15% 的税率，但 OECD 秘书处明确指出，该税率仅是出于说明的目的，不应将其推断为最终商定的税率。文件指出当提案的其他关键因素制定完成后，将会对 GloBE 提案下应适用的“最低税率”进行探讨。

令人安慰的是，本文件重申了《工作计划》所提出的制定 GloBE 提案的原则，即：简化的原则以尽量减少合规、征管成本以及降低双重征税的风险，《工作计划》及本文件中所提出的门槛的设立、排除范围的规定都是为达到这一目的所设计的。但是，鉴于 GloBE 提案所涉及内容的技术复杂性，以及不同国家基于自身利益的不同考虑，即使 OECD/G20 包容性框架遵循简单易行这一原则，我们距离这一提案的成型及落地可能也还有很长一段时间。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

#### 北京

##### 朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

#### 成都

##### 汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188 / 8008

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn  
tonzhang@deloitte.com.cn

#### 重庆

##### 汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn  
tonzhang@deloitte.com.cn

#### 大连

##### 徐继厚

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

#### 广州

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

#### 杭州

##### 卢强 / 何飞

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn  
fhe@deloitte.com.cn

#### 郑州

##### 宫滨

合伙人

电话：+86 371 8897 3701

传真：+86 371 8897 3710

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

#### 中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

#### 主管合伙人/华北区

##### 张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

#### 华东区

##### 朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

#### 哈尔滨

##### 徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

#### 香港

##### 展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

#### 济南

##### 蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

#### 澳门

##### 鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

#### 南京

##### 许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn  
roshu@deloitte.com.cn

#### 上海

##### 梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

#### 沈阳

##### 徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

#### 深圳

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

#### 苏州

##### 管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

#### 天津

##### 白凤九

合伙人

电话：+86 22 2320 6699

传真：+86 22 8312 6099

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

#### 武汉

##### 钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

#### 厦门

##### 钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

#### 关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

## 关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 [www2.deloitte.com/cn/zh/social-media](http://www2.deloitte.com/cn/zh/social-media)，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2019。欲了解更多信息，请联系德勤中国。