

税务

期数 P343 – 2021 年 7 月 16 日

税务评论

全球最低税
常见问题及解答

作者：

Jonathan Culver

合伙人

电话：+852 2852 6683

电子邮件：joculver@deloitte.com.hk

介绍

近期 132 个国家和税收管辖区就 OECD/G20 主导的税基侵蚀和利润转移（BEPS）包容性框架的国际税收改革方案（即两个支柱）达成了一致。2021 年 7 月 10 日，G20 的财长就两个支柱的主要内容表示了支持。每个支柱都针对一个特定问题。

- 支柱一，针对全球规模最大的跨国集团公司，从对全球合并收入至少为 200 亿欧元且利润率（税前利润/收入）高于 10% 的公司开始实施，要求它们在其客户和用户所在地纳税。分配给每个税收管辖区的利润将通过使用一个公式化的方法得出。支柱一将实质上要求在支柱一范围内的跨国集团公司在其业务所涉及的市场缴纳一定税款。
- 支柱二，作为通常称为“全球最低税”或“全球防止税基侵蚀规则（GloBE）”的关键部分，（是本文的重点），引入了至少 15% 的最低有效税率。该税率根据特定规则计算，要求部分跨国集团在任何特定税收管辖区存在有效税率低于最低有效税率时都必须向其总部所在税收管辖区支付“补充税”（即差额部分的税额）。该规则将适用于收入在 7.5 亿欧元或以上的集团，其适用范围比支柱一更为广泛。

“全球最低税”规则试图通过引入全球统一的最低税率来限制税收竞争，低于这个全球最低税率的税率或财政政策措施的影响将在很大程度上被减弱。

本文旨在就“全球最低税”规则的一些最常见问题提供概要性的答案。鉴于这是一个快速发展的话题。本文仅反映截至本文发表之日的相关讯息。

1. “全球最低税”将如何运作？

“全球最低税”由三项主要规则组成，即计入所得规则（IIR）、对外支付征税不足规则（UTPR）和应予征税规则（STTR）。

计入所得规则优先于对外支付征税不足规则适用，这二项规则以互补的方式不同地被运用。他们将采用大致相似的计算方法和规则。这两项规则均适用同一最低有效税率，即上文所述的至少为 15% 的税率，并将采取统一的全球最低税率计算规则。计入所得规则和对外支付征税不足规则被合称为“全球防止税基侵蚀规则”。

应予征税规则是一项基于税收协定的规则，与计入所得规则和对外支付征税不足规则有着本质区别。应予征税规则将适用 7.5% 到 9% 的税率，并将优先于计入所得规则和对外支付征税不足规则适用。但是，应予征税规则的适用范围较窄，并且在实施的时候可能面临障碍。

2. 什么是计入所得规则？

计入所得规则的运用与受控外国企业规则（CFC）类似，将由总部所在税收管辖区执行和征收，但仅适用于集团子公司或者分支机构所在的税收管辖区，而不适用于总部所在的税收管辖区本身。

根据计入所得规则，每个税收管辖区的有效税率将在该税收管辖区的所有公司和/或分支机构合并的基础上根据“全球最低税”规则计算。然后，它将与至少 15% 的最低税率进行比较，对未达到最低税率的部分向总部所在的税收管辖区缴纳差额税款以弥补税款的不足。

3. 什么是对外支付征税不足规则？

“全球最低税”的第二项规则为对外支付征税不足规则。该规则将在计入所得规则之后适用，并作为计入所得规则的补充规则。

对外支付征税不足规则适用的一种情况是，一个集团总部所在的税收管辖区的有效税率低于最低税率。由于计入所得规则本身不适用于总部所在的税收管辖区，因此，集团内其他公司所在的税收管辖区将根据对外支付征税不足规则征收差额部分的税款。

对外支付征税不足规则的实施可能会延迟，因此计入所得规则将在对外支付征税不足规则之前实施。这可能为总部位于低税率的税收管辖区的集团公司提供暂时的缓冲。

4. 什么是应予征税规则？

应予征税规则是一项基于税收协定的规则，针对某些对外支付款项，如果在接受款项的税收管辖区无需缴纳最低水平的税款，该规则允许支付款项的税收管辖区不给予现行税收协定下的优惠待遇。

应予征税规则、计入所得规则和对外支付征税不足规则有以下主要区别：

- 首先，应予征税规则的适用有可能不受集团大小的限制（即 7.5 亿欧元最低收入门槛有可能不适用）；
- 其次，应予征税规则仅适用于特定类别的关联方付款；
- 第三，应予征税规则不采用与“全球最低税”规则相同或相似计算的方法或税率。应予征税规则适用于每一笔对外付款，且适用的前提是支付款项的全额被征收低于 7.5% 到 9% 的名义税率的税款。

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

国际税收及企业并购重组服务

全国领导人

王鲲

合伙人

电话：+8621 61411035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

周颖

合伙人

电话：+86 10 85125477

电子邮件：nzhou@deloitte.com.cn

华东区

叶红

合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华南区

劉明揚

合伙人

电话：+852 28521082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

如果应予征税规则适用，则税收管辖区可以在某些情况下不给予税收协定下的优惠，并适用 7.5%至 9%的预提所得税税率。应予征税规则优先于计入所得规则和对外支付征税不足规则适用，根据应予征税规则征收的任何税款均应计入按计入所得规则和对外支付征税不足规则计算的“全球最低税”。

应予征税规则是一项基于税收协定的规则，预计将由缔约国一方提出请求，并与另一方形成双边协定的方式才能得以实施，而且，提出请求的税收管辖区主要是发展中国家。因此，大型经济体之间签订的税收协定受到应予征税规则的影响较小，或者将不受到任何影响。

5. 我们经营所在地大多位于税率高于 15%的税收管辖区，“全球最低税”会影响我们吗？

在“全球最低税”规则下，差额部分的税款是否需要缴纳，这取决于根据“全球最低税”计算方法而得出的某个税收管辖区的有效税率的多少，该有效税率的计算是根据合并该集团在该税收管辖区所有子公司和/或分支机构的数据而得出的。

虽然税收管辖区的法定税率关系到该计算的结果，但并没有决定性的影响。我们预计“全球最低税”对一些法定税率超过 15%的税收管辖区仍有重大相关性。

各种因素可能影响“全球最低税”的适用，特别是税收管辖区的国内法规定下的税会差异，例如排除项、免税和税收优惠措施等，但是它们在全球最低税规则下将不再适用。

6. 不少税收管辖区不参与“全球最低税”规则，是否可以通过将总部迁至这些税收管辖区，以减轻税负？

计入所得规则由总部所在的税收管辖区采用。如果总部所在的税收管辖区不采用计入所得规则，则子公司所在的税收管辖区有权采用计入所得规则。

有些集团公司的结构可能导致计入所得规则的不适用。比如，总部所在的税收管辖区不采用计入所得规则，而且总部旗下只有一层实体；或者，集团中没有一个母公司所处的税收管辖区采用计入所得规则。

如果计入所得规则不适用，对外支付征税不足规则可以作为替代措施予以适用。对外支付征税不足规则的具体方案仍在制定中。对外支付征税不足规则是否适用将取决于若干因素，其中一项因素是该规则的实施日期可能被延迟。

搬迁集团总部的影响将是复杂的，并且涉及多方面的考虑。“全球最低税”规则的设计特点意味着改变集团总部所在地可能不会对规则的适用产生重大影响。当然也不排除例外。

7. 是否有任何行业被排除在“全球最低税”规则之外？

“全球最低税”适用范围相当广泛。在目前谈判阶段看，很大可能将不适用国际海运和满足某些条件的基金。

排除范围的确定需要具体案例具体分析，其他行业基本在“全球最低税”适用范围内。

不同于“全球最低税”，上文所述的支柱一目前不适用于采掘业和受监管的金融服务业。

8. 我们目前享受法定的或由特定税务机关承诺的税收优惠，我们仍可以从中获益吗？

“全球最低税”本身不会直接改变国内法规定的任何税收优惠。但是，如果税收优惠导致一个集团公司的实际税率低于全球最低税率，这将有可能导致差额税款的征收，从而减少或消除税收优惠带来的效益。

税收优惠是否继续使集团受益取决于集团公司在享受税收优惠前的实际有效税率。例如，如果位于某税收管辖区的某个集团在享受税收优惠前的实际有效税率为 30%，享受后的实际有效税率为 16%，若全球最低税率为 15%，则不会导致差额税款的征收。

如果初始实际有效税率为 16.5%，在企业适用税收优惠后降至 8.25%，则全球最低税率可将实际有效税率提高到 15%，从而抵消税收优惠带给企业的税收效益。

虽然引入“全球最低税”规则本身不应直接影响国内税法，但我们预计，一些税收管辖区会通过修订国内法来应对该规则的实施。因此，税收管辖区有可能取消某些税收优惠政策，或者推出国内最低税，从而使得税收优惠政策无效。

9. “全球最低税”将何时生效？

“全球最低税”计划于 2023 年生效。

从理论上讲，计入所得规则只能通过修改国内法来实施。如果没有政治因素阻挠，该规则在 2023 年实施是有可能实现的。

对外支付征税不足规则仍在制定中。然而，我们理解，其最终形式可能只能通过修改国内法来实施。但是对外支付征税不足规则的实施可能会被延迟。如果对外支付征税不足规则被推迟，则可能会在 2024 年、2025 年或 2026 年生效。

应予征税规则是一项基于税收协定的规则，允许税收管辖区在某些情况下不给予税收协定下的优惠，影响税收协定的适用，因此，此项规则的执行可能需要一项多边公约。虽然起草公约和原则性协议可以相对较快地实现，但我们注意到，各个国家在根据国内法批准多边公约生效时可能会造成该规则的延迟实施，如此前经合组织的 BEPS 项目中最低标准的多边文书就出现了延迟。

在 2023 年执行应予征税原则需要各国间极大的协调。

10. 我们集团在多个税收管辖区有可弥补亏损，这些可弥补亏损可以纳入全球最低税计算吗？

在实施“全球最低税”之前发生的亏损是否可以使用以及如何确认这些亏损尚待进一步确认。特别是，对可弥补亏损是否会设定特定的可溯期的限制，是否可能仅限于营业亏损，以及是否将根据当地税法或“全球最低税”规则计算可弥补亏损等问题尚待确定。

如果当地税法下的可弥补亏损不被“全球最低税”规则承认，则集团可能需要支付差额税额，这可能会部分或全部抵消可弥补亏损原本可以带来的税收效益。

11. 我们的总部所在地已经适用受控外国企业规则，计入所得规则仍然适用吗？

虽然计入所得规则与受控外国企业规则类似，但计入所得规则的限制较少，这意味着它比某些受控外国企业规则适用范围更广。无论一个集团在某税收管辖区内的实质或经营活动如何，计入所得规则均可以适用。不过计入所得规则允许从所得中剔除与实质性经营活动相关的费用，该费用不低于有形资产和工资薪金账面价值的 5%（在 5 年过渡期内至少为 7.5%）。

即使集团公司已经受受控外国企业规则约束，计入所得规则仍可能对集团产生重大影响。

12. 我们是一个总部设在美国的集团公司，已经受全球无形低税收入制度（GILTI）的影响，计入所得规则将会影响我们吗？

全球无形低税收入制度与计入所得规则之间如何相互影响还有待确定。一般来说，“全球最低税”规则可能会试图协调与美国全球无形低税收入制度的关系，使总部位于美国的集团公司不会同时受到全球无形低税收入制度规则和计入所得规则的约束。然而，这是一个复杂的问题，美国总部集团需要仔细考虑。

很多税收管辖区也可能参照“全球最低税”规则，在其国内法中引入最低税，并将其适用于在本税收管辖区投资的跨国公司。这将允许这些税收管辖区对在其管辖区内经营的跨国公司征收本应由总部税收管辖区征收的税。如果这些国内最低税规则不向总部位于美国的集团提供例外条款，这些集团可能同时受到全球无形低税收入制度和其他税收管辖区国内法下征收的“全球最低税”的约束。

德勤通过【全球税制重塑 2.0 系列】文章，协助您随时关注近期全球税制重大变革，并与您探讨对跨国企业可能带来的深远影响。以下为本系列下已经发布的文章链接。如需了解更多详细内容，请与我们的专业人员联系。

税务评论

P343/2021 - 12 July 2021

全球最低税常见问题及解答
[英文版]

P338/2021 - 2021 年 5 月 20 日

在不断变化的国际环境中管理和规划知识产权的注意要点
[简体中文版] [日文版]

P332/2021 - 2021 年 1 月 22 日

在不确定性中寻找机会——有关 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移（BEPS）计划以及全球税制重塑 2.0 的第七次年度全球调查
[简体中文版] [日文版]

P330/2021 - 2021 年 1 月 11 日

欧盟强制税务报告制度（DAC6）已实施
[简体中文版] [英文版]

P327/2020 - 2020 年 11 月 19 日

OECD 就应对数字经济带来的税收挑战发布蓝图报告：支柱二之详细解读
[简体中文版] [日文版]

P325/2020 - 2020 年 11 月 4 日

OECD 就应对数字经济带来的税收挑战发布蓝图报告：支柱一之详细解读
[简体中文版] [日文版]

P323/2020 - 2020 年 10 月 22 日

变革与经济复苏下的全球税收政策导向
[简体中文版]

P322/2020 - 2020 年 10 月 7 日

澳大利亚发布 2020-21 年预算：政策利好复苏
[简体中文版]

P317/2020 - 2020 年 7 月 27 日

欧盟 - 针对特定跨境安排的强制税务报告制度
[简体中文版] [英文版]

P311/2020 - 2020 年 2 月 14 日

包容性框架成员国再次承诺将致力于解决数字化经济带来的税收挑战
[简体中文版]

P309/2019 - 2019 年 12 月 20 日

数字经济征税方案下“统一方法”与现行转让定价规则碰撞之初探
[简体中文版]

P304/2019 - 2019 年 11 月 15 日

OECD 发布最新意见征询文件：全球防止税基侵蚀提案（支柱二）
[简体中文版] [日文版]

P302/2019 – 2019 年 11 月 5 日

OECD 意见征询文件：提出对数字经济征税的“统一方法”

[简体中文版] [英文版] [日文版]

税务快讯

2021 年 7 月 3 日

双支柱方案得到全球性支持

Global Endorsement on Pillar One and Pillar Two

2021 年 7 月 7 日

OECD Inclusive Framework reaches political agreement on taxing the digitalised economy and a global minimum rate

2020 年 10 月 13 日

2020 年美国大选对美国企业所得税政策的影响

香港税务评论

H99/2020 - 2020 年 11 月 27 日

OECD 就应对数字经济带来的税收挑战发布蓝图报告：支柱二之对香港的影响

[英文版] [简体中文版]

本文由德勤中国为本行中国内地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。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

德勤中国税务主管合伙人

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

华北区

黄晓里

合伙人
电话：+86 10 8520 7707
传真：+86 10 6508 8781
电子邮件：xiaoli Huang@deloitte.com.cn

华东区

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

华南区

张慧

合伙人
电话：+86 20 2885 8608
传真：+86 20 3888 0115
电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人
电话：+86 23 8823 1208
传真：+86 22 8312 6099
电子邮件：ftang@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，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

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 6508 8781
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

华西区

张书

合伙人
电话：+86 28 6789 8008
传真：+86 28 6317 3500
电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华南区(内地)

张文杰

总监
电话：+86 20 2831 1369
传真：+86 20 3888 0115
电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区(香港)

戚維之

总监
电话：+852 2852 6608
传真：+852 2543 4647
电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloitte.com.hk)。

关于德勤

Deloitte (“德勤”)泛指一家或多家德勤有限公司, 及其全球成员所网络和它们的关联机构(统称为“德勤组织”)。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, 相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为及遗漏承担责任, 而对相互的行为及遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤是全球领先的专业服务机构, 为客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络及关联机构(统称为“德勤组织”)为财富全球 500 强企业约 80% 的企业提供专业服务。敬请访问 www.deloitte.com/cn/about, 了解德勤全球约 330,000 名专业人员致力成就不凡的更多信息。

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、首尔、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, 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。

本通讯中所含内容乃一般性信息, 任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构(统称为“德勤组织”)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, 您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何(明示或暗示)陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司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。

© 2021。欲了解更多信息, 请联系德勤中国。