

税务

期数 P347 – 2021 年 12 月 22 日

税务评论

支柱二 – G20/OECD 包容性框架发布全球最低税立法模板

2021 年 12 月 20 日，G20/OECD 应对税基侵蚀和利润转移（BEPS）问题的包容性框架（以下简称“包容性框架”）发布了《全球反税基侵蚀立法模板（支柱二）》（以下简称“立法模板”）。该立法模板是基于 2021 年 10 月 8 日 136 个包容性框架税收管辖区（“辖区”）就国际税收改革方案（即“双支柱”方案）发布的声明中所达成的共识而制定。

2017 年以来，141 个包容性框架辖区参与了“双支柱”方案的制定，以应对经济数字化带来的国际税收挑战，即新的联结度与利润分配规则（“支柱一”）和全球最低税规则（“支柱二”）。

德勤观察

该立法模板的发布是国际税收体系发展的一个重要里程碑。支柱二的规则要求各辖区政府以及跨国企业遵循特定的税收标准，也反映了许多辖区希望消除政府之间通过公司税收（优惠）手段进行招商引资这一竞争因素。在现在这个全球化时代，为实现上述目标，支柱二的立法模板（包括作为主要规则的收入纳入规则（IIR）和作为补充规则的低税支付规则（UTPR），共同构成全球反税基侵蚀规则（GloBE））引入了根本性的变化，包括建立全球统一的税基以便于比较有效税率以及考虑各辖区国内税制的差异。这势必导致最终的相关规则是非常复杂的。立法模板综合运用了一系列会计和税务概念，包括专业的递延税领域，并且将导致大型跨国企业（基本上是那些需要准备国别报告的企业）需准备第三套账册，以满足支柱二的计算需要。为了简化计算，立法模板提供了 15 种可供跨国企业集团选择的方法，其中一些方法可按国别进行选择，这 15 种可供选择的方法本身就体现了立法模板的复杂性。

由于完成和公布立法模板的时间表很紧迫，OECD 包容性框架仍在研究支柱二全球最低税规则的其他关键组成部分。其中包括计划于 2022 年初发布的针对立法模板的详细注释，以及针对从发展中国家向低税辖区支付的某些关联款项所优先适用的应税规则（subject to tax rule）的协定范本条款。2022 年还可能发布确保收入纳入规则和低税支付规则实施一致性的协定范本条款。收入纳入规则预计将

作者：

张慧

合伙人

电话：+86 20 2885 8608

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

黄曼虹

高级经理

电话：+86 20 2831 1699

电子邮件：maggiehuang@deloitte.com.cn

蒋莉莉

经理

电话：+86 755 3353 8328

电子邮箱：lilijiang@deloitte.com.cn

于 2023 年开始实施。欧盟委员会计划于 2021 年 12 月 22 日发布实施支柱二的欧盟指令草案。

很多企业担心，由于立法模板制定的过程中未广泛征求公众意见，尽管部分特定行业问题得到解决，但其它一些具体细节仍可能会引发争议。OECD 包容性框架计划在 2022 年就“GloBE 实施框架”征询公众意见，该框架包括实施细则、指引和程序，以促进协调一致的落地实施。

支柱二的新规则将对跨国企业集团的全球税务合规提出全新的要求，即从掌握新的规则、到收集整理数据、执行和处理计算、理解会计处理、调整以前年度变化，以及提交额外的关于支柱二计算的 GloBE 信息申报表和通知。企业会特别担心“通知”所有税务机关的这一要求，因为此前国别报告的报送要求已经证明了不同辖区之间的“通知”流程极其繁琐且不一致（对税务机关的额外好处被认为是有限的）。各辖区主管当局之间有必要达成协议，同意快速分享支柱二的信息申报表，以避免企业需在多个辖区当地申报而产生额外的成本，以及由此引发的潜在保密性风险。OECD 税收征管论坛表示，2022 年税务主管当局的首要任务之一就是有效实施支柱一和支柱二。

一些重要的原则性问题仍然存在。首先，现有的美国全球无形资产低税所得制度（GILTI）是否会被修订，从而与支柱二规则并存？如果是这样，总部在美国的跨国企业将继续适用全球无形资产低税所得制度（经修订后的），而不是支柱二下的收入纳入规则。OECD 包容性框架将在 2022 年解决这一问题，但解决这一问题的最低要求是美国修改国内法，使得全球无形资产低税所得制度按国别运作。其次，低税辖区的政府将如何回应支柱二的规则？一些辖区，或许是许多辖区，可能会采取的应对措施是将大型跨国企业适用的税率提高到 15%，而且支柱二规则允许实施国内最低税制度，以确保税收保留在企业进行经济活动的辖区。除非包容性框架最终达成显著且有效的安全港（迄今为止尚未达成），否则，大型跨国企业无论在哪些辖区开展经营活动，实现全球最低税的这一政治目标的合规成本将会较高。

收入纳入规则和低税支付规则

收入纳入规则这一主要规则及补充的低税支付规则，旨在确保大型跨国企业集团在其开展经营的每个辖区缴纳最低税率为 15% 的企业所得税。各辖区并不强制要求引入这些规则，但若不同辖区将这些规则引入国内立法，立法模板为确保各国立法的统一和协调性提供了模板。该立法模板包括以下章节：

- 适用范围
- 收入纳入规则与低税支付规则
- “GloBE 所得或亏损”的计算（税基）
- “经调整的有效税额”的计算
- 有效税率以及“补足税”的计算
- 企业重组以及控股架构
- 税收中立以及分配税制
- 征管
- 过渡规则
- 相关定义

适用范围

在最近的前四个财政年度中至少两个财政年度的集团合并年收入达到 7.5 亿欧元门槛的大型跨国企业集团适用本规则。

少量被排除在适用范围之外的实体包括：作为最终控股母公司的投资基金或房地产投资工具，养老基金，政府机构，国际组织和非营利组织。但是规则仍有可能适用于由上述被排除实体持有的下属集团。

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

主要规则：收入纳入规则

收入纳入规则采用自上而下的方法来实施，在大多数情况下，任何应缴税款将由最终控股母公司计算并支付给其所在辖区的税务机关。该应缴税款被称为“补足税”，旨在使得集团在其经营所在的每个税收管辖区所产生的利润所缴纳的税款达到 15% 的最低有效税率。

补充规则：低税支付规则

低税支付规则为补充规则，在一个辖区的有效税率低于 15% 而收入纳入规则未能充分补足税款时适用。低税支付规则也适用于最终控股母公司的低税所得。

“补足税”将根据以下计算公式得出的比例分配给实施低税支付规则的辖区：

$$50\% \times \frac{\text{企业在某个实施低税支付规则的辖区的员工人数}}{\text{企业在所有实施低税支付规则辖区的员工总人数}}$$

加上

$$50\% \times \frac{\text{企业在某个实施低税支付规则的辖区的有形资产的账面净值}}{\text{企业在所有实施低税支付规则辖区的有形资产的账面净值总额}}$$

该“补足税”的征收将通过不允许税前扣除费用或者具备同等效果的调整方法而实现。

处于国际化活动初始阶段的跨国企业可在不超过五年内豁免适用低税支付规则。处于国际化活动初始阶段的跨国企业是指在不超六个辖区运营的跨国企业，且在所有辖区所有实体的有形资产的账面净值合计不超过 5000 万欧元，在计算有形资产账面净值时，不包含在跨国企业集团最初落入 GloBE 规则适用范围的所属财政年度中有形资产账面净值金额最高的辖区。

有效税率的计算（ETR）

有效税率按分辖区的方式计算。即：根据具体的支柱二规则，每个辖区的年度有效税率计算涵盖该辖区内集团内所有成员实体（“成员实体”）的有效税额、利润和亏损总额。

对于收入低于 1000 万欧元且利润低于 100 万欧元的辖区，集团可选择适用微利排除，这两个数值是根据当年及最近两个财政年度的平均值计算出来的。

GloBE 所得或亏损的计算（税基）

税基的起点是用于编制集团最终控股母公司合并财务报表时使用的每个成员实体的会计净利润（或亏损）（在做任何集团内部交易的合并抵消之前）。在此基础上，立法模板规定了一系列集团必须做的调整以及可以选择做的调整。

“经调整的有效税额”的计算

“经调整的有效税额”计算的起点是用于编制集团最终控股母公司合并财务报表时每个成员实体基于会计净利润（或亏损）（在做任何集团内部交易的合并抵消前）计提的当期所得税费用。然后，企业需对上述当期所得税费用进行调整（包括对递延税相关的调整），以降低时间性差异对有效税率造成的波动性影响。

立法模板涵盖的“有效税额”包括：

- 针对集团成员实体财务报表上的收入或利润（或其在另一集团成员实体中所属份额的收入或利润）征收的税款；
- 符合条件的分配利润税制度下征收的税款，例如按照等于或超过 15% 税率的税款一般仅在向股东进行利润分配（或视同分配）时征收；
- 代替企业所得税的税款；以及
- 针对留存收益和企业权益征收的税款。

针对企业利润征收的**境内和境外税款**均包含在内。例如，根据受控外国企业（CFC）规则由其母公司缴纳的税款归属于该受控外国企业。

基于经济实质的收入排除

基于经济实质的收入排除规则降低了用于计算“补足税”时的利润，旨在为具有经济实质的商业活动提供一个固定的收益。

排除由两个部分组成：

- **人员工资部分**，为人员工资的 5%。其中人员指在辖区开展业务活动的合格员工（包括独立合同工）；工资成本包括工资薪金、健康保险、养老金、工资税和雇主负担的社保费用等；
- **有形资产部分**，为有形资产账面价值的 5%。其中有形资产指辖区内的房产、厂房、设备和自然资源等。

在新规生效后的十年过渡期内，人员工资部分的排除比例从 10%开始，有形资产部分的比例从 8%开始，到 2033 年逐步降到 5%。

“补足税”的计算

每一个税收管辖区的有效税率是通过该辖区内所有集团成员实体的税基合计数和经调整的有效税额计算而得出。“**补足税**”税率为该辖区有效税率与 **15%最低税率**之间的**差**。具体计算公式如下：

$$\text{低税辖区的应纳补足税} = \text{“补足税”税率} \times (\text{本辖区所有集团成员实体的税基合计数} - \text{基于经济实质的收入排除额})$$

引入支柱二规则的辖区可以但不必须向本辖区的居民纳税人征收国内最低补足税。如该辖区选择征收国内最低税，由集团成员实体向其主管税务机关缴纳的国内补足税可以降低集团在低税辖区的应纳的补足税额，前提是该国内最低补足税的计算方式与本立法模板所规定的方式相当且该辖区未提供“任何相关的补贴”。

在扣除国内最低补足税之后的辖区补足税将根据低税辖区各成员实体的净所得比例分配至各成员实体。

其它内容

立法模板还制定了有关企业重组的规定，涉及合并、分立、集团成员实体的加入和退出以及资产和债务的转让。

此外，立法模板还针对常设机构、税收透明实体、无国籍实体、投资实体、投资基金/房地产投资工具、合资企业、合作社和非控股持股实体以及可抵扣股息和利润分配机制进行了规定。

过渡规则

立法模板提供了一些过渡规则。比如在**规则生效后第一个年度内**，每个成员实体会**会计报表反映/披露**的既有税务事项（包括亏损），在计算有效税率时予以考虑。

合规和征管

OECD 将会制定一套包括实施细则、指引和程序的“GloBE 实施框架”，以促进 GloBE 规则协调一致的落地实施。企业需准备“GloBE 信息申报表”，其中包括如下内容：

- 集团成员情况，包括纳税人识别号；
- 集团组织架构信息；
- 计算各税收管辖区有效税率、各成员实体补足税以及补足税在各辖区如何分配所需要的信息；以及
- 集团在支柱二规则下所做的各类选项。

OECD 将制定**申报表模板**。每一个集团成员实体应于适用于 GloBE 信息申报表所属的财政年度最后一日后的 15 个月内提交申报表（第一次申报不晚于 18 个月内）。

如果集团最终控股母公司（或指定的某一集团成员实体）已向其主管税务机关提交了申报表，而该母公司所在辖区与另一辖区签署了有效的信息交换协议，则该另一辖区的集团成员实体可以不提交 GloBE 信息申报表。适用支柱二规则的辖区内

的每一个集团成员实体都应当通知其主管税务机关该集团申报表的申报主体及所属辖区。对于已采用支柱二规则但没有信息交换关系的辖区，当地成员实体需向其主管税务机关提交一份申报表。成员实体可以委托集团内同一辖区的其它成员实体代为申报或提交通知。未进行上述申报或通知的处罚及信息保密性要求遵循各税收管辖区当地的法律规定。

“GloBE 实施框架”将考虑设置安全港，以减少需计算有效税率的税收管辖区的数量。

下一步安排

OECD 计划于 2022 年初发布立法模板的详细注释，随后将发布针对征管、合规和协调落地的“GloBE 实施框架”并于 2022 年 2 月公开征求意见。此外，OECD 还将在 2022 年初解决 GloBE 规则与美国全球无形资产低税所得制度并存的问题。收入纳入规则预期将于 2023 年开始生效实施。根据 2021 年 10 月的包容性框架声明，低税支付规则将于 2024 年开始生效执行。

此外，OECD 还将于 2022 年初发布应税规则的协定范本条款以及落地实施的多边工具，并计划在 2022 年 3 月公开意见征询。

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 - 2021 年 7 月 12 日

全球最低税常见问题及解答

[\[简体中文版\]](#) [\[英文版\]](#) [\[日文版\]](#)

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 12 月 21 日
Pillar Two – OECD Inclusive Framework global minimum tax model rules

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 23 8857 0978
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 345,000 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。