

税务

期数 P352 – 2022 年 4 月 13 日

税务评论

OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《税基确定立法模板草案》

继 2022 年 2 月 4 日发布了《支柱一金额 A 下的联结度与收入来源规则立法模板草案》的意见征询文件后，OECD 秘书处于 2022 年 2 月 18 日又发布了《支柱一金额 A 下的税基确定立法模板草案》（“草案”）的意见征询文件，向利益相关方公开征询意见（意见征询已于 2022 年 3 月 4 日截止）。该草案是支柱一金额 A 立法模板的第二个模块，旨在为应税利润的确定和分配设定规则。

如果您希望了解德勤中国往期发布的关于支柱一金额 A 立法模板系列以及双支柱的其他文章，请点击文末的链接。

1. 草案的主要内容

草案包含两部分内容，即“标题 5：应税利润的确定和分配”和“标题 9：定义”。同时，草案中针对具体条款也标有很多脚注。这些脚注一方面解释条款的意思，另一方面也向读者展示未来关于金额 A 的官方注释（“Commentary”）中会进一步阐述的问题。

1.1 标题 5：应税利润的确定和分配（第 5 条 确定范围内集团的经调整税前利润）

1. 经调整的税前利润是在范围内集团（“the Covered Group”）的财务会计利润基础上，进行本条第 2 款规定的税会调整和重述调整，再扣除本条第 3 款规定的净亏损后的结果，以此作为金额 A 立法模板中计算集团需要重新向市场国划分利润的基础。
2. 税会调整和重述调整内容如下：
 - a. 税会调整：计算对应期间内财务会计利润（或亏损）时，以下收入项目和费用扣除项目将予以转回：
 - 所得税费用（或所得税收入）；
 - 股息收入；

作者：

魏璐

合伙人

电话：+86 10 8520 7622

电子邮件：swei@deloitte.com.cn

赵影

总监

电话：+86 21 6141 1482

电子邮件：razhao@deloitte.com.cn

佛璐

经理

电话：+86 10 8512 5401

电子邮件：ffo@deloitte.com.cn

- 权益性利得（或损失）；以及
- 政策不允许的费用。

b. 重述调整：调整对应期间财务会计利润（或亏损）中符合条件的重述。

3. 可扣除的净亏损包括：

- 期间内净亏损，指对每个符合条件的历史期间（“Eligible Prior Period”）进行本条第 2 款规定的调整后，累计会计亏损超过累计会计利润的金额；
- 如果发生符合条件的合并或分立，且满足业务连续性的条件，则该合并或分立下被转让的亏损（如有）也可以被包含在内。

1.2 标题 9: 定义

定义主要分为三类，即合并财务报表及其相关定义，税会调整和重述调整及其相关定义，和其他定义。

- 合并财务报表及其相关定义：主要涉及合并财务报表、等效会计准则、符合条件的会计准则、财务会计利润（损失）等。
- 税会调整和重述调整及其相关定义：主要涉及可结转的重述调整余额、股息、符合条件的重述、符合条件的当期重述调整、权益性利得或损失、重述期间、所得税费用（或所得税收入）等。
- 其他定义：主要涉及业务连续性条件、起始日期、符合条件的企业合并、符合条件的企业分立、符合条件的历史期间、控股权益、所有者权益、前身集团、被转让实体或集团、分立或合并下被转让的亏损等。

1.3 规则要义

结合草案开篇阐述的背景和立意以及相关定义和脚注，我们择其要点介绍如下。

根据草案规定，范围内集团将被要求使用国际财务报告准则（IFRS）以及等效的会计准则计算其利润，以确保金额 A 下的会计利润（或亏损）不受非常规会计处理方式的影响。鉴于金额 A 的范围仅包括有限数量的大型高利润跨国集团，而无论是出于商业还是监管目的，预计绝大多数范围内集团均会使用上述会计准则编制会计账目。此外，范围内集团的财务报表必须经过外部审计，从而为税务机关提供随时可用的可靠信息源。此外，值得一提的是 G20/OECD 税基侵蚀和利润转移包容性框架代表还在酝酿一项替代方案，即如果范围内集团未使用符合条件的会计准则（即 IFRS 和等效会计准则）进行税基计算，则需证明其所使用的会计准则与 IFRS 相比并未造成重大竞争扭曲（例如，差异超过 1 亿欧元），否则将需要调整税基以消除这种扭曲。但是，为了进行此差异的计算，集团实际上仍需使用符合条件的会计准则。因此，或许替代方案并不会减轻集团的遵从负担。

根据草案规定，在遵守特定排除条款的前提下，合并损益表中的所有项目都应被考虑在集团的税基计算之内。这意味着金额 A 税基的计算将从损益表的底部数字（即损益总额）开始，再进行税会调整（例如扣除某些收入项目或将某些费用加回），以得出一个标准化的经调整税前利润数字。为了便于监管和遵从，这些调整将保持在最低限度以降低复杂性，并尽可能与支柱二下的调整保持一致。

税基也会根据历史期间的利润（或亏损）进行重述调整。除某些限制条件外，会计准则要求的重述调整应归属于重述被识别和确认的期间所对应的税基中，而不追溯调整已结束的期间的税基。此外，符合条件的当期重述调整（包括可结转的重述调整余额）金额不得超过当期集团收入的一定比例（例如 0.5%），超过部分结转到下一年。

为确保金额 A 是基于经济利润的重新分配，确定税基须考虑亏损结转规则。该规则要求，范围内集团在前期发生的未弥补损失，即净亏损，应按照“弥补”（“earn-out”）机制予以结转并抵消该集团在之后年度的利润。该机制适用于许多场景，单就本草案所涉情形而言，其实施包含三个步骤：识别范围内集团的符

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

转让定价服务

全国领导人

贺连堂

合伙人

电话：+86 10 8520 7666

电子邮件：lhe@deloitte.com.cn

华东区

王建

合伙人

电话：+86 512 6289 1308

电子邮件：jerrywang@deloitte.com.cn

华北区

魏璐

合伙人

电话：+86 10 8520 7622

电子邮件：swei@deloitte.com.cn

华南区

左迪

合伙人

电话：+86 20 2831 1309

电子邮件：ezuo@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

合条件的历史期间（如有）；计算这些符合条件的历史期间的净亏损金额；将该净亏损在当期进行结转和扣除。对于可弥补亏损的追溯期，目前仍在探讨中，例如，范围内集团符合金额 A 条件前 5 至 15 年；或者金额 A 生效之前的 2 至 8 年。此外，草案也认可范围内集团可以将因业务重组被转让的损失结转至重组后的集团，前提是 i) 被转让的实体重组前 12 个月内从事相同或类似的业务，ii) 重组后 24 个月内集团仍从事此业务或类似业务，即满足业务连续性条件。

2. 与蓝图报告的比较

草案并未包括金额 A 下在分部业务基础上计算税基的准则，这些规则将在日后发布。

草案基本延续了蓝图报告的诸多立场和观点，包括使用符合条件的会计准则、基于会计利润实施若干税会调整以计算标准化的税前利润，以及考虑亏损结转等。同时，草案进一步提出使用亏损结转机制存在时间以及业务类型等潜在限制。

草案在税前利润的调整过程中还允许一定限额内的重述调整，而这是蓝图报告未予提及的。蓝图报告曾指出成员国考虑是否要将集团实际利润率与金额 A 下规定的基本利润率之间的“利润缺口”（“profit Shortfall”）视为“亏损”，从而也适用亏损结转机制，然而就目前草案来看，存在争议的利润缺口问题没有被再次提出，亏损弥补机制仅适用于范围内集团的经济亏损。

3. 德勤观察

OECD 对于草案规则的设计力求降低复杂性，并尽量详尽地就确定集团经调整税前利润提供指引，包括列举、定量假设等，但仍有诸多事项有待进一步明确，比如处置所有权权益的损益是否包含在内、符合条件的企业合并所涉业务类别、亏损结转的时间限制等等。这些也是公开征求意见中业界共同关注的问题，期待 OECD 后续会对这些事项予以阐明。

虽然支柱一方案按照上述时间表如期实施可能会面临诸多挑战，但从 OECD 最近数月的进展来看，金额 A 下立法模板的各个模块的意见征询文件正在陆续发出，建议企业密切关注动态，早日采取行动，适当评估，更加积极主动地适应崭新的国际税收秩序和全球税收治理的要求，调整其全球价值链布局和风险配置，提升自身驾驭和控制风险的能力。德勤也会持续关注金额 A 立法模板的其他模块，并进行分析和解读。

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

P350/2021 - 2022 年 3 月 9 日

OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《联结度与收入来源规则立法模板草案》

[\[简体中文版\]](#)

P347/2021 - 2021 年 12 月 22 日

支柱二 - G20/OECD 包容性框架发布全球最低税立法模板

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

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

2022 年 3 月 15 日

OECD 发布支柱二下全球最低税的注释

OECD announces release of commentary on Pillar Two model rules for global minimum tax

2021 年 12 月 21 日

Pillar Two – OECD Inclusive Framework global minimum tax model rules

2021 年 10 月 11 日

关于应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案最新进展

OECD inclusive framework updates political agreement on Pillar One and Pillar Two

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。

© 2022. 欲了解更多信息, 请联系德勤中国。