

税务

期数 P372 – 2023 年 3 月 2 日

税务评论

支柱二下的信息报告表和安全港规则

2022 年底经济合作与发展组织（OECD）发布了支柱二下的三份文件：《安全港规则和处罚减免的指南》、全球反税基侵蚀（Global Anti-Base Erosion, GloBE）信息报告表的公众意见征询文件以及关于税收确定性的公众意见征询文件。这三份文件引起众多企业的重视，因此我们在此将这三份文件做一概要性总结，方便读者理解其核心内容。

2021 年 10 月，G20/OECD 税基侵蚀和利润转移包容性框架（以下简称“包容性框架”）内超过 135 个辖区就国际税收制度改革达成共识并发布了声明。随后，包容性框架分别于 2021 年 12 月和 2022 年 3 月发布了《支柱二全球反税基侵蚀规则立法模板》（以下简称“《立法模板》”）和《立法模板注释》。

1. 背景：收入纳入规则（IIR）和低税支付规则（UTPR）

《立法模板》的相关规定适用于集团年度合并收入不低于 7.5 亿欧元的大型跨国集团，其包含以下关键组成部分：

- 收入纳入规则（IIR）：收入纳入规则采用自上而下的方法分配应缴税款（即“补足税”）。在大多数情况下，任何应缴税款都由最终母公司计算并支付给其所在辖区的税务机关。通过缴纳“补足税”旨在使得集团在其经营所在的每个辖区产生的利润所适用的有效税率达到 15% 的最低有效税率。
- 低税支付规则（UTPR）：在集团某一辖区的有效税率低于 15% 而利用收入纳入规则未能充分补足税款时，低税支付规则（UTPR）将作为补充规则适用。“补足税”将根据特定公式计算得出的比例分配给实施低税支付规则的辖区，并由各辖区通过不允许税前扣除费用或具备同等效果的调整方式而实现。
- 合格国内最低补足税（QDMTT）：《立法模板》还允许各辖区引入符合支柱二规则的合格国内最低补足税。集团实体在该辖区的任何针对低税利润而计算的补足税将首先支付给当地税务机关，而不是根据收入纳入

作者：

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

余雯

总监

电话：+86 21 6141 1932

电子邮件：kelyu@deloitte.com.cn

丁琪晨

经理

电话：+86 21 6141 1691

电子邮件：ninading@deloitte.com.cn

规则或低税支付规则支付给其他辖区。

2. GloBE 信息报告表

OECD 正在制定标准化的 GloBE 信息报告表，旨在向税务机关提供充足且全面的信息和避免对企业提出不必要的合规要求之间取得平衡。迄今为止，该工作的重点是确定一个集团根据《立法模板》计算其补足纳税义务所需的一套全面的数据，包括：

- 有关集团（由合并财务报表确定）和报告实体的一般信息：
 - 集团名称和报告财年；
 - 报告实体的身份证明；和
 - 集团一般会计信息。
- 公司架构：
 - 最终母公司的详细信息；
 - 集团实体和合资集团成员，包括纳税人识别号（TIN）、所有权结构、收入纳入规则和低税支付规则对实体的适用等方面的信息；
 - 排除实体（如养老基金和非营利组织）；和
 - 报告财年内发生的公司架构变化。
- 有效税率（ETR）和补足税的计算，主要包括：
 - 确定子集团，例如：一个合资集团；
 - 适用补足税计算例外情况（补足税降至零）的辖区，例如，选择适用安全港或微利排除。
 - 辖区相关信息：
 - 有效税率和补足税，包括 GloBE 所得或亏损、有效税额和基于实质的所得排除等；
 - 递延所得税调整，包括转回的金额和过渡期带入的金额；和
 - 辖区所做的选择（Jurisdictional elections，如适用），例如股权激励费用相关的规则选择。
 - 实体相关信息：
 - GloBE 所得或亏损；
 - 有效税额；
 - 实体所做的选择（或适用于合资集团的选择），例如，公允价值会计调整相关的规则选择；以及
 - 被排除的国际海运所得等。
- 补足税的分配：
 - 确定低税辖区；
 - 适用收入纳入规则；和
 - 低税支付规则下该辖区的补足税额。

提交信息报告表的截止日期为报告财年结束后的 15 个月，在集团纳入 GloBE 规则适用范围第一个财年，截止日期延长至 18 个月。集团同时也将受到国内立法下所在地纳税申报和支付义务的约束。

包容性框架将继续致力于制定集中申报要求，允许向最终母公司（或其他指定报告实体）的税务机关提交信息报告表。信息报告表将自动与其他集团实体所在国家的税务机关交换。由于并非所有税务机关都需要集团的所有信息和税收计算来评估任何补税义务，包容性框架也正在考虑对报告的信息进行细分。

此外，包容性框架还在考虑建立一个协调框架，以满足税务机关的信息要求，并协调税务机关对收到的信息报告表进行风险评估。

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.hk

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.hk

华南区

劉明揚

合伙人

电话：+852 28521082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

3. 安全港规则

1) 过渡性国别报告 (CbCR) 安全港

过渡性国别报告安全港是一项短期措施，旨在免除集团在低风险辖区的完整的支柱二合规计算义务。该规则适用于 2026 年 12 月 31 日或之前开始的财年，即对大多数集团来说是为期三年的适用期。

过渡性国别报告安全港利用跨国企业的合格国别报告和/或合格财务报表中获取的信息来确定其在某一辖区的业务是否符合以下三项测试中的任何一项：

- **微利测试：**在合格国别报告中披露的财年总收入低于 1,000 万欧元，且所得税税前利润低于 100 万欧元。
- **简化的有效税率测试：**在某一辖区简化有效税率等于或大于“过渡税率”。
 - 2023 年和 2024 年开始的财年过渡税率为 15%，2025 年为 16%，和 2026 年为 17%。
- **常规利润测试：**在某一辖区的所得税税前利润等于或小于“基于实质的所得排除”金额（根据《立法模板》计算）。

如果通过上述过渡性国别报告安全港的三项测试的其中一项，相关辖区的补足税金额将被视为零。

跨国企业集团的国别报告必须使用合格的财务报表进行编制和提交。合格的财务报表包括最终母公司的合并财务报表，以及每个集团成员实体的单独财务报表（前提是这些报表是根据可接受或授权的财务会计准则编制，并且数据真实可靠）。

计算用于简化的有效税率测试的简化有效税率时，其分子是简化的有效税额，即基于跨国企业集团的合格财务报表中而非国别报告中的所得税费用，但需排除不属于 GloBE 规则下“有效税额”和与不确定的税务状况有关（Uncertain tax position）的金额；分母是国别报告中披露的所得税税前利润。

过渡性国别报告安全港将采用“一次不应用，永远不能用”的方法：如果实体在某一财年内对某一辖区不应用过渡性国别报告安全港，则在之后的任何财年中也不能就该辖区适用安全港规则。

在特定情况下，一些特殊规则可能适用于将某些实体排除，例如：存在合资企业或合资子公司；存在为出售而持有的实体；最终母公司是穿透实体或受可扣除股息制度约束；“多母公司跨国企业集团”的情况；或投资实体或保险投资实体、无国别实体或受制于符合条件的分配税制度的实体。另有一项特殊规则，即某一辖区因股权（所有者权益）公允价值变动而产生的未实现的公允价值净损失超过 5,000 万欧元，则可以从该辖区的所得税税前利润（亏损）中排除该损失。

2) 永久性安全港：简化计算

《安全港规则和处罚减免的指南》为永久性安全港规则提出了一个框架，即简化计算安全港。如果达成一致，将减少跨国企业需要进行的计算和调整量。

该框架设想，简化的计算规则将会在后续发布的征管指南中提供，旨在企业能够证明在某一辖区：

- GloBE 所得等于或小于“基于实质的所得排除”的金额；
- 平均 GloBE 收入低于 1,000 万欧元，平均 GloBE 所得低于 100 万欧元或亏损（即，该辖区符合《立法模板》中的微利排除条件）；或
- 有效税率至少为 15%。

举例来说，简化计算安全港将适用于仅因规模或重要性水平而被排除在合并财务报表之外的非重要成员实体。这些实体可适用简化的信息来源规则，以及使用国别报告的数据以计算收入、利润和税额。

包容性框架也在考虑为那些根据所在辖区税收规则准备合格国内最低补足税计算的跨国企业提供安全港规则。

4. 过渡性处罚减免

过渡性处罚减免将要求税务机关在一个集团已采取合理措施运用全球最低税规则的情况下，在实施处罚之前“慎重考虑”。减免规则适用于 2026 年 12 月 31 日或之前开始的财年，即对大多数集团来说适用期为三年。

5. 税收确定性

全球最低税规则致力于建立一个协调统一的适用机制，但不同辖区的税务机关在解读或适用国内规则方面仍可能出现差异。包容性框架正在探索提供更具有税收确定性的机制，包括有效的争议预防机制，例如：

- 基于《立法模板》、《立法模板注释》和征管指南来支持规则适用的一致性，但需注意可能存在尚未考虑或解决的解释性问题；
- 通过多边审查程序以确定一个辖区是否实施了“合格”的收入纳入规则、低税支付规则和/或国内最低补足税规定；
- 税务机关将问题提交给包容性框架，并通过发布征管指南对该一般解释性问题予以澄清；
- 实施共性风险评估和建立协调的合规计划，例如，类似于 OECD 国际合规保障计划（ICAP）的机制；
- 实施具有约束力的确定性机制，包括双边和多边预约定价安排（APA）。

争议解决机制也在研究之中，包括：

- 如何调整双边税收协定中现有的相互协商程序（MAP）规则作为解决争议的基础；
- 所涉及的“争议”的范围，例如，因解释或适用规则的差异导致双重征税所产生的争议情况；
- 解决争议的基础，例如，使用《立法模板》、《立法模板注释》和征管指南作为主管当局达成一致的共同标准；以及
- 可用于争议解决机制的工具，包括：新的多边公约、《多边税收征管互助公约》、现有税收协定或国内法中的共同争议解决机制。

6. 后续行动

包容性框架就已收集到的关于 GloBE 信息报告表和税收确定性的公众意见予以发布，并计划于 2023 年 3 月 16 日召开公众咨询会议。同时，包容性框架预计将滚动发布有关全球最低税规则解释和征管的进一步指导意见，其中的第一部分内容已于 2023 年初发布（敬请关注即将发布的下一篇德勤税务评论）。基于税收协定的应税规则（Subject to Tax Rule, STTR）的制定工作也将继续进行，该规则将适用于发展中国家的特定关联方支付款项。

7. 德勤评论

本次包容性框架发布的实施文件涵盖了全球最低税规则的合规和管理方面的一系列问题，这也是企业非常关注的领域。迄今为止，支柱二信息报告表相关的工作重点是需要收集和申报的信息和数据（取决于最终信息报告表的模板设计）。包容性框架已收集到企业对一系列问题的意见，内容包括所需要的数据、可能的简化规则以及与合格国内最低补足税规定的潜在交互影响。在公众意见征询文件中以表格形式呈现了数据清单，包括四页集团数据、十页辖区数据、六页实体数据以及两页按辖区计算的补足税相关信息。

包括英国、欧盟 27 个成员国以及韩国、日本等亚洲国家在内的众多国家计划在 2023 年 12 月 31 日或之后开始的财年适用收入纳入规则。企业可能会在接近申报截止日（即 2026 年 6 月 30 日）时才会进行申报（除极少特例外），但企业仍希望实时了解该规则在 2024 年生效后要求申报的数据内容。根据目前的设计，信息报告表将集中提交给某一辖区的税务机关（通常是最终母公司或中间母公司的税务机关），并与其他税务机关进行信息交换。上述目标的实现可能需要如 XML 语言来促进信息交换，并在各国之间签订适当的主管当局信息交换协议。结合国别报告的经验，应尽早有多边或双边基础上落实此类交换协议，以应对当地申报要求和合规流程可能发生的变化。

包容性框架在安全港方面的工作对于最大限度减少企业合规负担至关重要，至少在过渡期发挥了重要作用。简化规则，如使用国别报告中的所得税税前利润和财务报表的所得税费用来计算简化的有效税率，对于许多集团来说在规则实施后的前三年是非常有帮助的。企业非常乐于见到，安全港规则认可使用根据集团财务报表数据或（根据适当的公认会计准则编制的）本地财务报表数据进行编制的国别报告，从而使现有的“自上而下”或“自下而上”的国别报告编制方法得以保留。另外，无论是过渡性还是永久性安全港，都会反映在相关国家当地税收规则中，对合格国内最低补足税做出限定。非洲税

务管理论坛 (ATAF) 最近发布了一份*国内最低补足税法的建议方法草案*，其中包括增加安全港以减轻合规负担的范围。从长远来看，包容性框架能否达成对广泛群体有意义的简化措施，还有待观察。

包容性框架还需要开展进一步的工作，以最终确定争议预防和争议解决的方法。任何此类程序都需要通过签订对各国具有法律约束力的法律文书才能生效。一种方法是通过签订包含支柱二规则的双边税收协定，来支持各国在国内实施支柱二相关的税法规则。

STTR 规则的制定目前仍在商讨中，这是一种对从发展中国家向低税率地区支付的特定关联方款项征收预提所得税的规则。同时，对于全球最低税规则的技术方面的进一步明确和澄清工作也在继续进行。这将通过更新最初于 2022 年 3 月发布的《立法模板注释》来实现，第一次更新已在 2023 年 2 月发布。

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

P356/2022 - 2022 年 6 月 16 日

[OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《支柱一金额 A 下的受监管金融服务业排除》](#)

[\[简体中文版\]](#)[\[日文版\]](#)

P354/2022 - 2022 年 5 月 24 日

[OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《金额 A 的适用范围立法模板草案》以及《支柱一金额 A 下的采掘业排除》](#)

[\[简体中文版\]](#)

P352/2022 - 2022 年 4 月 13 日

[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》](#)

[\[简体中文版\]](#)

P350/2022 - 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 12 月 21 日

OECD Pillar Two: Information return and safe harbors published

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 7 日

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

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

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

H107/2022 – 2022 年 5 月 31 日

The Impact of Pillar 2 on Hong Kong's Real Estate Sector

[英文版]

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]

香港税务快讯

2023 年 2 月 3 日

OECD released administrative guidance on global minimum tax

2022 年 12 月 21 日

OECD Pillar Two: Information return and safe harbors published

2022 年 8 月 18 日

香港推迟实施支柱二

Hong Kong defers the implementation of Pillar Two

本文由德勤中国为其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：

德勤中国税务与商务咨询主管合伙人

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)
戚维之
合伙人
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

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 30 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务与商务咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界而开拓前行。

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（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承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。

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。

请参阅 <http://www.deloitte.com/cn/about> 了解更多信息。

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。

© 2023。欲了解更多信息，请联系德勤中国。