

税务

期数 P373 – 2023 年 3 月 6 日

# 税务评论

## OECD 发布支柱二征管指南

2023 年 2 月 2 日，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”）发布了针对跨国公司征收全球最低税的《支柱二全球反税基侵蚀（Global Anti-Base Erosion, GloBE）规则的征管指南》（以下简称“《征管指南》”）。该指南获得包容性框架下所有 142 个辖区一致通过，并构成“共同方法”的一部分。这意味着，各辖区不会被强制要求在国内法中引入 GloBE 规则，但一旦选择实施，其需要采取和包容性框架于 2021 年 12 月发布的《支柱二全球反税基侵蚀规则立法模板》（以下简称“《立法模板》”）及后续发布的相关指引相一致的方式来实施和管理相关规则。新发布的《征管指南》将被纳入预计在 2023 年随后发布的《立法模板注释》修订版中。

《征管指南》共包括二十多个话题，涵盖了包容性框架成员认为目前最为紧迫的问题。例如，GloBE 规则的适用范围、美国跨国企业集团下属公司之间就全球无形资产低税收入（GILTI）的分配方法（以确定 GloBE 规则下的有效税率）、全球最低税实施前的过渡规则以及合格国内最低补足税（QDMTT）相关指引。

《征管指南》共分五章：

- 第 1 章：适用范围
- 第 2 章：所得与税额
- 第 3 章：GloBE 规则对保险公司的应用
- 第 4 章：过渡性规则
- 第 5 章：合格国内最低补足税

### 1. 适用范围

GloBE 规则适用于在最终母公司财务报表层面合并的跨国企业集团。《立法模板》中对“合并财务报表”的定义包含了实体被要求按照授权财务会计准则编制报表时本应编制的合并财务报表。

作者：

**王鲲**

合伙人

电话：+8621 61411035

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

《征管指南》明确了 GloBE 规则中“视同合并”测试的范围。具体而言，当实体因没有法规要求其需按照授权财务会计准则编制合并财务报表而未编制时，适用“视同合并”测试规则（例如，一家私营公司）。如果（a）假设法律或法规要求最终母公司编制财务报表，且（b）按照适用的会计准则要求编制合并财务报表，则在“视同合并”测试的规则下，该集团会被视作一个合并集团。值得注意的是，如果授权会计准则并不要求合并成员实体，则该集团将不会被视同为合并集团。正如《征管指南》中所解释的，“该测试不会改变会计准则的内容，而是考虑如果在必须遵循会计准则的情况下，是否会存在一个合并集团”。《征管指南》还特别举例说明：若某一实体根据授权会计准则被视为投资实体并且按照公允价值法计量其投资，由于授权会计准则不要求在这种情况下该实体需逐项合并其投资，因此不适用“视同合并”测试。

通过对 GloBE 规则“适用范围”章节注释的补充，《征管指南》也明确了一些其他辅助性的技术问题，例如，货币换算问题以及如何确定某些实体为排除实体。

## 2. 所得与税额

《征管指南》解决了若干个与 GloBE 所得或损失以及有效税额相关的问题，其中值得关注的内容主要包括：

- 《征管指南》进一步解释了以成本核算的集团成员实体之间转让资产的问题。无论会计上如何核算此类交易，在适用 GloBE 规则时，转让方需根据独立交易原则确定其所得或损失，但是《征管指南》并未明确收购方对被转让资产的账面价值应如何确认。《征管指南》指出将会发布进一步的指引以解决可能存在的双重征税问题。
- 《征管指南》中提出的新的“替代性亏损结转产生的递延所得税资产”解决了在企业境内亏损允许被用来弥补受控外国公司所得后对应的境外所得抵免额未完全被使用而向以后年度结转的情况下，在适用 GloBE 规则时可能导致不对等结果的问题。
- 根据《征管指南》，可选择加回“合格所有者权益的合格穿透税收优惠”，旨在解决源自特定股权结构的税收优惠。根据这一制度，源自特定穿透实体的税收抵免和其他税收优惠应在其所有者的有效税额中被扣除，但仅以该所有者对此实体的投资金额为限。
- 《征管指南》中还包括了关于如何处理 GILTI 的解释：
  - 《征管指南》明确基于美国税法下 GILTI 制度所缴纳的税款属于受控外国公司的税额，应分配给一个或多个受控外国公司所在辖区。
  - 《征管指南》为包括 GILTI 制度在内的“混合受控外国公司税收制度”提供了一个分配公式，具体为：按照受控外国公司税率（例如，在 GILTI 制度下税率为 13.125%）与 GloBE 规则下计算的该辖区有效税率（ETR）之差，乘以根据混合受控外国公司税收制度下确认的所得金额（例如，GILTI 制度下的测试所得）中归属于该实体的份额，计算出分配参数。对于以日历年度为财年的跨国企业集团，该分配规则将实行至 2025 财年，届时包容性框架将评估是否允许对混合受控外国公司税收制度采用特殊的分配方法。
  - GILTI 和其他受控外国公司税（如 Subpart F）不会计入合格国内最低补足税（QDMTT）（见下文）。

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. 过渡规则

《征管指南》解决了因《立法模板》中第 9.1.1 条和第 4.4.1 (e) 条之间的明显矛盾而引起的与抵免结转相关的递延所得税资产的歧义。《立法模板》的第 9.1.1 条规定，一般情况下，在 GloBE 规则生效之前存在的递延所得税资产在规则生效后应考虑在内（其计算受最低税率 15% 的限制）。然而，第 4.4.1 (e) 条规定，所有与税收抵免的产生和使用相关的递延所得税资产金额都被排除在经调整的有效税额外。《征管指南》指出，所有递延所得税资产（不考虑计价备抵和会计准则对于资产确认调整的影响，但受第 9.1.2 条和第 9.1.3 条限制的递延所得税资产除外）都会在第 9.1.1 条中被考虑在内，因此可被用于增加 GloBE 规则生效之后年度的有效税额（包括了与税收抵免相关的递延所得税资产）。在辖区适用税率等于或大于最低税率的情况下，为简化因税收抵免形成的递延所得税资产的重算，《征管指南》提供了一个特殊的公式来限制其适用的税率不超过 15%。

《征管指南》还进一步说明了第 9.1.3 条过渡规则的几个方面。根据第 9.1.3 条，如果同一跨国企业集团成员实体之间在 2021 年 11 月 30 日之后和过渡年度开始之前（“GloBE 规则实施前的期间”）进行资产转让（存货除外），收购方成员实体应基于被转让资产在转让方实体的账面价值来确定被收购资产的计税基础，并在此基础上确定纳入 GloBE 的递延所得税资产和负债。该规定的意图是，不允许纳税人增加账面价值或确认一项新的递延所得税资产，因这两种方法都会使纳税人就 GloBE 规则实施前的期间里按照低于最低税率纳税的交易在 GloBE 规则实施后获得税收利益。

- 比如说，如果在适用 GloBE 规则实施前的期间，转让产生的所得不征税，则根据第 9.1.3 条，收购方实体不得 (a) 增加被转让资产的账面价值，否则其可通过增加折旧或摊销来减少 GloBE 规则实施后的所得；收购方实体也不得 (b) 确认一项新的可以结转至 GloBE 规则生效之后年度的递延所得税资产，否则当递延所得税资产被转回时会产生等同于在这些年份增加所得税费用一样的效果。
- 然而，若该转让所得已缴税，无论该税款是由转让方实体、本地合并纳税集团，还是根据第 4.3 条规则下的另一成员实体（比如受控外国公司税或对常设机构收入的征税）支付，购买方可根据所支付的税款确认递延所得税资产，但须受第 9.1.1 条规定的 15% 最低税率的限制。
- “转让”一词被广义地解释为所有与转让具有类似效果的交易，包括全额支付租赁/许可费、出售控股权益、预付特许权使用费、总收益互换以及导致税基增加的辖区间迁移。

### 4. 合格国内最低补足税 (QDMTT)

QDMTT 无需遵循《立法模板》和相关注释中适用于收入纳入规则 (IIR) 和低税支付规则 (UTPR) 的详细规则，但 QDMTT 的实施与征管方式产生的效果必须与 GloBE 规则下的结果一致。《征管指南》包含了有关 QDMTT 的更多指引，以协助税务机关判断一种最低税能否被视为 QDMTT。具体而言，对于《立法模板》的每一章，《征管指南》确定了 QDMTT 必须符合或可以不同于该章要求的程度。例如，虽然在《立法模板》中规定，只有年收入超过 7.5 亿欧元的公司才被纳入适用范围，但 QDMTT 规则可适用于收入低于该门槛的公司。然而，QDMTT 下的适用范围门槛设定不得超过 7.5 亿欧元。

关于 QDMTT 的以下几点规则值得注意：

- 《立法模板》第 4.3.2 (c) 条规定，如果成员实体的所有者适用受控外国公司税收制度，则成员实体直接或间接所有者的财务账目中包含的，按受控外国公司税收制度就其持有受控外国公司股份部分缴纳的任何有效税额分配给该成员实体。就 QDMTT 而言，此条规定不适用，因为实施 QDMTT 的辖区对在其辖区内产生的所得拥有主征税权。
- QDMTT 应包含与 GloBE 规则下的安全港规则一致的内容，包括 2022 年 12 月发布的支柱二下全球最低税规则实施框架中的《安全港规则和处罚减免的指南》下的过渡性国别报告安全港。
- QDMTT 不需要包含基于一个辖区工资和有形资产的“基于实质的所得排除”，但如果包含，则不能比《立法模板》中的“基于实质的所得排除”的规则更宽松（但可以更严格）。

根据《立法模板》，QDMTT 会抵消 IIR 或 UTPR。在某些情况下，通过征收 QDMTT 可完全消除 IIR 或 UTPR 规则下的补足税。但情况并非总是如此，例如，QDMTT 可能基于所在辖区的财务会计准则，而非根据最终母公司的财务会计准则来确定。《征管指南》解释说，包容性框架将进一步开展制定 QDMTT 安全港规则的工作，其结果是在 QDMTT 安全港适用的情况下，完全抵消该辖区所有的 IIR 或 UTPR。

## 5. 展望未来

世界各地的税收辖区正在推进支柱二相关规则的实施。最值得注意的是，韩国已通过立法规定从 2024 年开始实施支柱二。2022 年 12 月，欧盟通过了一项关于支柱二的指令。根据这项指令，欧盟成员国在 2023 年底之前需将支柱二引入国内法律，其中 IIR 将在 2024 年生效，UTPR 将在 2025 年生效。英国也提出了类似的立法建议，其他有些国家也宣布了支柱二的立法计划。据此，纳税人应做好准备，分析其在新规则下是否会产生实质性的纳税义务，以及如何在全球范围内遵循这些规则。

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

**P372/2023 - 2023 年 3 月 2 日**

全球税制重塑 2.0 系列：支柱二下的信息报告表和安全港规则

[简体中文版]

**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)

##### 戚維之

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发展的世界而开拓前行。

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。