

Deloitte.

# 税务新知

## 支柱二—全球最低税负制—行政指引

2023年2月



因我不同  
成就非凡  
始于1645



## 国际税务

### OECD发布支柱二行政指引

2023年2月2日，G20/OECD 应对税基侵蚀和利润转移（BEPS）包容性框架（“Inclusive Framework”）发布有关跨国企业应缴纳15%全球最低税即支柱二或全球反税基侵蚀规则（GloBE规则）的行政指引（“Administrative guidance”）。OECD/G20包容性框架中142管辖区对行政指引达成部份共识。相同方法下，非强制要求各国采纳GloBE规则，但若选择采用则其同意以与支柱二模型规则和包容性框架商定的任何指引规定结果一致的方式来实施和管理规则。

行政指引继2021年12月发布支柱二立法模板和2022年3月发布的注释，及2022年12月发布避风港条款及罚款减免规则之后发布。预计2023年下旬完成将行政指引纳入注释修订版中。

支柱二由两项相互关联的当地规则组成，共同构成GloBE制度：(a)收入纳入规则（IIR），规则适用于母公司对于其于低税负地区的跨国企业实体（MNE）成员（组成实体）补充税款的课税权；以及(b)低税支付规则（UTPR），针对不适用IIR征税的低税负地区实体透过不允许扣除费用或者要求具备同等效果的调整。各国尚可选择采用立法模板及进一步行政指引中定义的“合格国内最低补足税”（QDMTT）。



行政指引涵盖二十多个主题，涉及包容性框架成员认为最迫切的问题。包括涉及GloBE规则的公司范围，全球无形资产低税所得制度（GILTI）的分摊方法，供美国MNE的子公司之间确定根据GloBE规则下的有效税率、在采用全球最低税前适用的过渡规则，以及各国可能选择采用的QDMTT规则。

行政指引共五章：

- **第一章：范围**
- **第二章：所得&税务**
- **第三章：适用保险公司的GloBE规则**
- **第四章：过渡规则**
- **第五章：合格国内最低补足税**



# 国际税务

## OECD发布支柱二行政指引

### 范围

GloBE规则适用于合并母公司财务报表的跨国企业集团。模板中对“合并财务报表”的定义包括实体在被要求时需编制的财务报表。

行政指引明确GloBE规则规定的“视同合并”测试范围。具体而言，当一个实体因没有法规或条例规定其需按照会计准则编制合并财报（如针对私营公司）而未根据认可的财务会计准则编制财报时，则适用视同合并规则。以下情况下，集团将被认定适用合并集团：(a)母公司根据法律或条例被要求编制财报，以及(b)适用的会计准则要求采用合并。值得注意的是，对于认可的会计准则未要求合并则集团不被视为合并。如行政指引说明“测试不会改变会计准则的内容，而是讨论若强制采用准则，该合并集团是否会存在”。指引特别提到，根据认可的会计准则被视为投资实体者，并以公允价值记录投资者为不适用视同合并规则的情况，因会计准则不要求在该情况下逐行合并投资。

GloBE 规则的注释补充涉及的附属技术问题，例如即当实体可能被排除在外时的货币换算。

### 所得&税务

行政指引涉及与GloBE所得或损失和涵盖税款问题，包括以下重要事项：

- 对于MNE集团组成实体之间的交易，无论MNE集团是否按照组成实体的帐面价值而不是基于公允价值纪录交易，均适用常规交易原则。*包容行框架将进一步开展工作，在不造成非必要的合规负担的情况下解决潜在双重征税问题；*
- MNE集团得选择净投资对冲排除处分股权损益的处理。申报主体可以选择五年一期的机制，将组成实体的财务会计净收入或损失中反映的汇兑损益视为排除的股权损益。因此，前述汇兑损益产生的任何税款应被视为涵盖税减项；
- 由一个组成实体发布并由MNE集团的另一个组成实体持有的金融工具，必须一致地归类为发行人和持有人的债务或股权，以计算GloBE所得或损失。如有任何不一致分类，双方应采用发行人的分类以满足GloBE要求；
- 提供在特定情况和条件下，以将包含在财务会计净所得或损失中有关债务免除部分，排除在组成实体GloBE所得或损失计算之外；
- 对于超额负税费结转的特殊规则。



## 国际税务

### OECD发布支柱二行政指引

#### 第四章：过渡规则

指引解决DTAs（Deferred tax assets）中由于第9.1.1和4.4.1(e)条款之间矛盾而产生的与扣抵结转相关的模糊空间。第9.1.1条指出，一般而言GloBE规则生效前存在的DTAs将在规则适用后考虑纳入（15%最低税）。而4.4.1(e)条款规定任何与税收抵免结转相关的DTAs均不包括在调整后的涵盖税。其中指出所有DTAs（不考虑备抵计价和会计认列调整的影响）均根据第9.1.1条予以考虑，因此可用于增加生效日后GloBE年度的涵盖税（包括与抵免相关的DTAs），除任何受第9.1.2和9.1.3条约束的DTAs外。指引提供了特别公式供15%最低税限制适用于抵免结转产生的DTAs。

指引亦各方面说明第9.1.3条过渡规则。据此，如果一个组成实体在2021年11月30日之后和过渡年度开始之前（GloBE前期）将资产（存货除外）转让给同一MNE集团的另一个组成实体，受让方将基于转让方的帐面价值为基础入帐（GloBE帐面价值），并在此基础上确认该转让产生DTAs。第9.1.3条意图禁止垫高帐面价值或产生DTA，这两者均使纳税人得在GloBE生效后期，就GloBE前期适用低于最低税的交易中获得税收利益。





## 国际税务

### OECD发布支柱二行政指引

#### 合格国内最低补足稅 (“QDMTT”)

QDMTT不必遵循模板和相关注释中所载适用于IIR和UTPR的详细规则，但实施和管理方式必须与GloBE规则的结果一致。行政指引包含有关QDMTT的进一步指导，以协助税务部门确定最低稅是否被视为QDMTT。具体而言，就模板的各章节，行政指引明确QDMTT各章节的遵循程度为必须符合或可以与该章节要求不同。例如，虽然模板规定适用对象为营业额超过7.5亿欧元的公司，QDMTT可以适用于收入更少的公司，但门槛设置不得超过7.5亿欧元。

值得注意的规则：

- 模板第4.3.2(c)条规定，由组成实体所有人直接或间接持有之组成实体在CFC稅收制度下，财务帳上的涵盖稅将分配给从CFC中所得来源的组成实体。此规则不适用于QDMTT目的，QDMTT地区拥有对于QDMTT下产生的收入征稅权。
- QDMTT应包含与GloBE规则一致的避风港规定，包括载于2022年12月指引中过渡期CbC的避风港条款。
- QDMTT不需要包含基于该地区薪資和资产的“实质所得排除”（SBIE），但如果有包括该项目，则不能比模板中的SBIE范围更高（但可以更低）。

根据模板，QDMTT会产生针对IIR或UTPR的抵免。在某些情况下，通过应用QDMTT产生的抵免可以用以减除未来任何IIR或UTPR下的补足稅。但并非绝对，部分原因在于，如QDMTT可能系参考当地财务会计准则认列，而不是最终母公司适用的财务会计准则。行政指引解释，包容性框架将着手进一步研究制订QDMTT避风港，其作用是在QDMTT避风港适用时消除任何剩余的IIR或UTPR。

#### 展望未来

世界各地司法管辖区正在推进支柱二的采用：

- 韩国已通过立法，从2024年开始实施支柱二；
- 欧盟于2022年12月正式批准了一项指令，要求成员国在2023年底将支柱二纳入国内法，IIR的生效日期为2024年，UTPR的生效日期为2025年；
- 英国亦提议立法并于同一时程生效；
- 日本已提交实施IIR的立法草案，以与OECD支柱二一致，预计将于2023年3月提交国民议会批准；
- 新加坡于2023年2月14日，作为2023年预算的一部分，暂定在2025年实施支柱二以及QDMTT措施；
- 越南政府谨慎考虑国内法律和政策，以反映不可避免的全球趋势，并于近期采取切实可行的措施。

纳税人应通过分析是否能承担新法规带来的实质稅务负担以及应如何遵守新的全球义务来做好准备。

## 联络方式

### 税务与法律咨询服务



**Thomas McClelland**  
税务领导人  
+84 28 7101 4333  
tmcclelland@deloitte.com



**Bui Ngoc Tuan**  
税务合伙人  
+84 24 7105 0021  
tbui@deloitte.com



**Bui Tuan Minh**  
税务合伙人  
+84 24 7105 0022  
mbui@deloitte.com



**Phan Vu Hoang**  
税务合伙人  
+84 28 7101 4345  
hoangphan@deloitte.com



**Dinh Mai Hanh**  
税务合伙人  
+84 24 7105 0050  
handinh@deloitte.com



**Tat Hong Quan**  
税务合伙人  
+84 28 7101 4341  
quantat@deloitte.com



**Vo Hiep Van An**  
税务合伙人  
+84 28 7101 4444  
avo@deloitte.com



**Vu Thu Nga**  
税务合伙人  
+84 24 7105 0023  
ngavu@deloitte.com



**Bob Fletcher**  
海关及全球贸易咨询总监  
+84 28 7101 4398  
fletcherbob@deloitte.com

### 中国服务部



**黄建玮**  
总监  
+84 28 7101 4357  
wchenwei@deloitte.com



**赖盈洁**  
经理  
+84 24 7105 0163  
yinlai@deloitte.com



**阮庄英**  
经理  
+84 28 7101 4328  
anhtrnguyen@deloitte.com

### 河内办公室

河内市栋多郡  
廊下街34号Vinaconex大厦15楼  
电话: +84 24 7105 0000  
传真: +84 24 6288 5678

### 胡志明市办公室

胡志明市第一郡  
同起街57-69F号时代广场大厦18楼  
电话: +84 28 7101 4555  
传真: +84 28 3910 0750

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(简称“DTTL”),以及其一家或多家全球成员所网络与其关联机构(统称为“德勤机构”)。德勤有限公司(又称“德勤全球”)及每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体,且相互之间不因第三方而承担任何责任。DTTL以及各成员所与其关联机构仅对其自身单独行为承担责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅[www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about)以了解更多。

德勤亚太有限公司(即一家担保有限公司)是DTTL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、台北及东京。

#### 关于德勤越南

在越南,由独立的法律实体提供有关服务,其可被称为德勤越南。

本通信中所含内容乃一般性信息,德勤有限公司(“DTTL”)及其全球成员所或其关联机构(统称为“德勤机构”)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,您应咨询合资格的专业顾问。

对于本通信中信息的准确性和正确性,不作任何陈述、保证或承诺(明示或暗示),而对依赖本通讯而造成损失的任何人,DTTL及其成员所与其关联机构、员工与代理之任一主体均不对其损失负任何责任。DTTL及每一家成员所与其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。