

税务

期数 P327 – 2020 年 11 月 19 日

税务评论

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

2020 年 10 月 12 日，OECD/G20 应对税基侵蚀和利润转移(BEPS)的包容性框架（“包容性框架”）就如何应对数字经济带来的税收挑战发布了关于支柱一和支柱二的两份蓝图报告。本文中我们将详细解读关于支柱二的蓝图报告。如果您想了解关于支柱一的蓝图报告以及 OECD/G20 包容性框架发布的其他关于支柱一和支柱二的文件，请点击文末的链接以查看我们发布的与此相关的往期税务评论。关于支柱二的蓝图报告提出了一套相互关联的国际税收规则，旨在确保大型跨国集团对其利润按照一个最低税率纳税。这些规则的适用范围并不局限于数字化的企业，而是旨在系统性、综合性地解决大型跨国集团税基侵蚀和利润转移这一问题。但是和支柱一蓝图报告中的提案一样，支柱二蓝图报告中的提案尚未在包容性框架成员国中达成一致。

OECD 正在就这两份蓝图报告向公众征询意见，意见征询的截止日期为 2020 年 12 月 14 日，并且 OECD 将于 2021 年 1 月举行一次线上公众咨询会议。此外，OECD 已于 2020 年 10 月 14 日向 G20 财长正式提交了这两份蓝图报告。包容性框架成员国将继续努力解决有关支柱一和支柱二尚存的问题，目标是在 2021 年年中达成全球性的共识。

本文中，我们将介绍关于支柱二蓝图报告中的如下问题：

- 支柱二下有几项规则？它们适用的先后顺序及相互关系是什么？
- 计入所得规则和对对外支付征税不足规则的适用范围和有效税率的计算
- 计入所得规则的运作方式
- 对外支付征税不足规则的运作方式
- 应予征税规则的适用范围和运作方式
- 支柱二规则的实施

作者：

张博

税务合伙人

电话：+86 10 8520 7511

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

孙平平

税务高级经理

电话：+86 10 8520 7704

电子邮件：cansun@deloitte.com.cn

张冰倩

税务经理

电话：+86 21 23166435

电子邮件：mapzhang@deloitte.com.cn

伍嘉儀

税务经理

电话：+852 2238 7346

电子邮件：elng@deloitte.com.hk

1. 支柱二下有几项规则？它们适用的先后顺序及相互关系是什么？

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

1.1 规则简述

支柱二下有以下四项规则：

(i) 计入所得规则 (income inclusion rule)

如果集团¹中的组成实体在集团母公司所在管辖地以外的其他管辖地的利润所适用的有效税率低于包容性框架最终确定的“最低税率”，那么集团母公司则需在其所在管辖地缴纳“补充税”以使得其他管辖地的利润的有效税率达到“最低税率”。包容性框架成员国还未就“最低税率”是多少达成共识；蓝图报告中的示例使用过 10%到 12.5%间的税率作为假设的“最低税率”。计入所得规则是不适用于集团母公司所在管辖地的利润的。

全球企业税服务

全国领导人

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

电子邮件：ryanchang@DELOITTE.COM

国际税收及企业并购重组税务服务

全国领导人

王鲲

合伙人

电话：+86 21 61411035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

(ii) 转换规则 (switch-over rule)²

转换规则允许母公司在其管辖地就境外常设机构的所得按照最低税率水平征收补充税。

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

(iii) 对外支付征税不足规则 (undertaxed payments rule, "UTPR")

对外支付征税不足规则作为计入所得规则的补充规则，允许集团母公司所在地之外的管辖地在特定情形下征收补充税。

市场与国际服务

全国领导人

张慧

合伙人

电话：+86 10 85207638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

(iv) 应予征税规则 (subject to tax rule)

当某笔款项在收款人所在管辖地适用的税率低于一个人为规定的税率的时候，允许来源地对该笔款项补征税款。包容性框架最终制定的适用于应予征税规则的低税率门槛很可能会低于适用于计入所得规则和对外支付征税不足规则的“最低税率”。

1.2 支柱二下规则适用的先后顺序及相互关系

计入所得规则和对外支付征税不足规则被合称为“全球防止税基侵蚀规则”(Global anti-base erosion rule，或 GloBE 规则)，它们有着相同的适用范围、相同的计算有效税率的方法以及相同的税基，其中，计入所得规则是主要规则，首先适用。只有当计入所得规则未能适用时（具体情形见下文 4 中的描述），对外支付征税不足规则才得以适用，作为计入所得规则不能适用时的补充规则。

应予征税规则独立适用且优先于 GloBE 规则。应予征税规则与 GloBE 规则有着不同的适用范围以及不同的税基。并且，应予征税规则不使用有效税率的概念，而使用“调整后的名义税率”。鉴于应予征税规则独特的计算方式和适用范围，应予征税规则适用以后，GloBE 规则有可能仍然得以适用，也有可能不会再适用，要视具体情况而定。详细分析请见下文的 5.3。但总体而言，应予征税规则得以适用的范围会小于 GloBE 规则。

由于 GloBE 规则中的主体规则，计入所得规则，是把征税权分配给了集团母公司所在管辖地，而应予征税规则是把（部分）征税权分配给了来源国，在某种程度上，应予征税规则可以被视为是对来源国征税权的一种补偿。

¹ “集团”是指通过所有权或控制权存在关联的企业的集合，这些企业为财务报告目的根据适用的会计原则需要编制合并财务报表，或者如果任何一家企业的股份在公开证券交易所上市将被要求编制这样的合并财务报表。

² 由于转换规则适用范围较窄，本文对其不再做更多解释。

2. GloBE 规则的适用范围和有效税率的计算

2.1 适用范围

GloBE 规则的适用范围在如下两个方面受到限制。

(i) 收入门槛

根据蓝图报告中目前的提议，若跨国集团上一财年集团合并收入不超过 7.5 亿欧元则可以豁免适用 GloBE 规则。

(ii) 被排除在外的实体

投资基金、养老基金、政府实体、国际组织、非营利组织以及适用税收中性规则的实体（如美国的 S 型公司）可能被排除在适用范围之外（以下简称“被排除实体”）。但这两项规则仍然可以适用于被排除实体所控制的但本身不属于上述被排除实体类别的下层集团，如果下层集团达到了上述 7.5 亿欧元的门槛。此外，由于全球普遍实行的吨位税制度并不以国际航运企业的利润为计税基础，因此这两项规则是否适用于、以及在多大程度上将影响国际航运业，还需要作进一步的研究。

2.2 如何计算有效税率

目前包容性框架成员国的倾向性意见是在管辖地层面计算有效税率，即集团需要计算集团所在的每个管辖地的年度有效税率，然后分别和“最低税率”进行比较。在此计算中需考虑位于每个管辖地的所有集团公司的涵盖税款(covered tax)、利润和亏损。

(i) 有效税率的分子：涵盖税款

涵盖税款指的是针对集团公司的收入或利润所征收的税款。因此，营业税、增值税、消费税、数字服务税、印花税、薪酬税和财产税并不包括在涵盖税款范围内。涵盖税款包括针对公司利润在本管辖地内以及本管辖地外征收的税款。例如，在确定某集团公司所在管辖地的涵盖税款时，应包括此公司位于管辖地之外的母公司因受控外国企业规则而在母公司所在管辖地所缴纳的税款。

(ii) 有效税率的分母：税基

税基的计算以每个集团公司的税前会计利润（或亏损）作为起点，该税前会计利润（或亏损）是在准备集团母公司合并财务报表时使用的数据，前提是此报表是根据包容性框架认可的会计准则所编制的。蓝图报告建议应对此会计利润进行少量的调整。

支柱二蓝图报告中提及的需要调整的永久性差异项目包括股息、出售股份产生的损益以及股权激励形式的薪酬费用。报告中同时提议制定一种机制能反映当地法规下针对与重组相关的集团内部资产转移所适用的递延征税处理。如果支柱一下的规则落地适用了，那么税基和涵盖税款可能也会需要做相应的调整。虽然在计算税基时通常不会调整暂时性差异项目，但针对当地法规下常见的经营性资产一次性费用化或者资产加速折旧问题，包容性框架将会制定特殊的调整规则。同时，报告中还提及了也会针对政府补助和税收抵免制定相关规则。

(iii) 基于实质经营的公式化剔除：对税基的减少

针对有效税率低于“最低税率”的管辖地，在计算应付补充税时可以通过公式剔除一部分利润，旨在剔除不易受到 BEPS 风险影响的实质性活动所产生的固定收益。

可剔除的利润包括两大组成部分：

- 基于薪酬的剔除金额按照在该管辖地开展活动的合格雇员（包括独立合同工）的薪酬成本加成固定比例计算。薪酬成本包括奖金、福利和雇主支付的社会保障金。
- 基于有形资产的剔除金额按照不动产、厂房和设备的折旧额、土地的视同折旧额和自然资源的折旧额加成固定比例计算。

关于公式化剔除的工作有待进一步进行（例如，就加成的固定比例达成共识）。

(iv) 结转

税会差异会使得有效税率在不同年份间产生波动。为减少这种波动，支柱二蓝图报告提出了以下有关于结转的规则：

- 亏损：在某一管辖地所产生的亏损可以无限期结转，以抵消以后年度在同一管辖地产生的利润；
- 超过“最低税率”所缴纳的税款：当某一管辖地的有效税率在某一年超过“最低税率”，超过的税额部分被视为是超额税款。如果股东在可追溯年度期间已就同一管辖地根据计入所得规则缴纳了补充税，则该笔超额税款可以作为计入所得规则的税收抵免额，以减少当期或以后年度该集团就任一管辖地因计入所得规则所产生的应付税款。如果股东在可追溯年度期间没有就同一管辖地根据计入所得规则缴纳过补充税，则超额税款将作为当地的税收结转在计算未来年度该管辖地有效税率时予以考虑。确认计入所得规则的税收抵免的最长追溯期和当地税收结转的最长年限有待确定，目前报告的建议期限是 7 年，并会进一步考虑针对经济周期较长的行业延长相关年限；
- 过渡性规则：包容性框架还将开展进一步的工作来研究如何对待在支柱二规则生效之前企业所产生的损失和暂时性差异。

(v) 简化计算有效税率的措施

在以往 OECD 举办的意见征询会上，很多跨国集团表达了降低遵从 GloBE 规则成本的强烈意愿。例如，有的集团表示他们在超过 100 个管辖地运营，这就意味着他们需要针对这些管辖地分别计算 100 多个有效税率。为此，包容性框架在蓝图报告中表示将进一步探索简化措施以减少需要详细计算年度有效税率的管辖地的数量。目前正在考虑的简化措施包括如下内容：

a) 基于国别报告信息的安全港规则

将以国别报告上的数据进行有限调整后计算一个粗略的有效税率，当此粗略的有效税率比“最低税率”还要高且高到一个认可的程度后，此有效税率将被 GloBE 规则认可。

b) 排除最低利润管辖地规则

当某个管辖地的税前利润占跨国集团的整体税前利润低于一定的比例或低于一个人为规定的绝对数值时，此管辖地可免于适用 GloBE 规则。

c) 计算一次可适用数年规则

如果某管辖地在选取的某测量年度的有效税率达到一定标准，那么跨国集团将无需在未来的 3 至 5 年内对此管辖地计算有效税率。

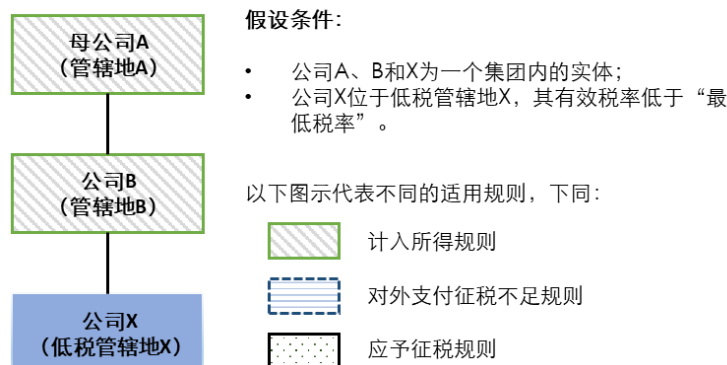
d) 税务征管指引

基于不同管辖地的税法（如税率和有关税基的规定）税务机关在征求利益相关方的意见之后公布可无需计算有效税率的“低风险”管辖地名单。

3. 计入所得规则的运作方式

计入所得规则自上而下适用。如果集团母公司所在管辖地尚未采用计入所得规则，则其直接持股的下一层的中间控股公司可以采用计入所得规则并就其所控制的低税率子公司计算并支付补充税，依照此方法推及到所有权链的下游。如果子公司的很大一部分股权由集团外实体所持有，则需适用特定的“分割所有权”规则 (split-ownership rules)。

图一



在上面图一中，如果管辖地 A 采用了计入所得规则，则母公司 A 需要在管辖地 A 就公司 X 的利润缴纳补充税；如果管辖地 A 没有采用计入所得规则，而管辖地 B 采用了计入所得规则，则公司 B 作为下一级控股公司需要在管辖地 B 就公司 X 的利润缴纳补充税。

4. 对外支付征税不足规则的运作方式

对外支付征税不足规则的运作方式大体可以分为以下两种情形：

a) 情形一：

如果集团母公司所在管辖地之外的某个管辖地的有效税率低于“最低税率”，而该集团的最终母公司及中间控股公司（如有）所在管辖地均未采用计入所得规则，此时对外支付征税不足规则将得以适用。

b) 情形二：

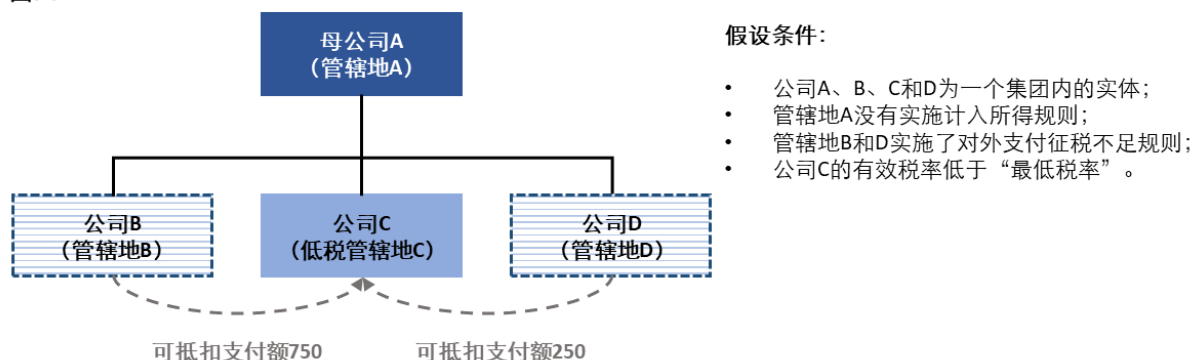
如果集团母公司所在管辖地的有效税率低于“最低税率”，那么，对外支付征税不足规则可以适用于集团母公司所在管辖地内的实体（包括集团母公司）（具体情形请参见图四）。

根据对外支付征税不足规则所需缴纳的补充税将根据公式按年分配给集团中的适用对外支付征税不足规则的公司（UTPR 纳税人）。此公式有两个分配机制及三个分配限制：

(i) 分配机制一

该机制是基于集团内每一个对外支付征税不足规则纳税人向低税率公司支付的可扣除的支付款项占集团内所有 UTPR 纳税人向此低税率公司支付的可扣除的支付款项的比例。

图二

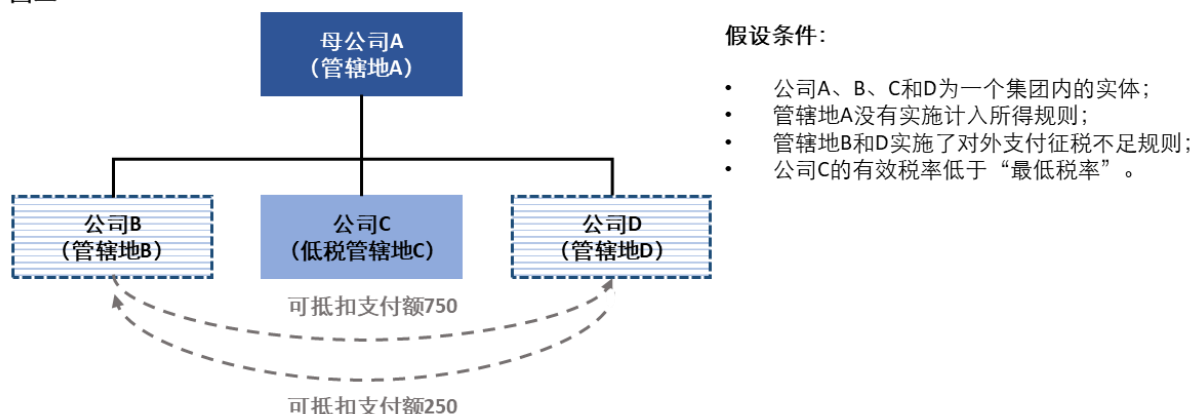


在上面图二中，在不考虑分配限制的情况下，公司 B 将在管辖地 B 缴纳对公司 C 利润征收的补充税的 75%，其余 25% 将由公司 D 在管辖地 D 缴纳。

(ii) 分配机制二

如果上述分配机制一不适用，或者由于分配限制没有把所有的补充税分配完全，分配机制二将适用。分配机制二是基于一个 UTPR 纳税人在考虑了所有关联支付和收入后的净支付额占所有 UTPR 纳税人的净支付总额的比例。

图三



在上面图三中，公司 B 向关联方支付的款项是 750，从关联方取得收入是 250，公司 B 的净关联支付额是 500；公司 D 的净关联收入额是 500，没有净关联支付额，因此公司 D 不参与针对公司 C 利润的补充税的分配。在不考虑分配限制的情况下，所有补充税都分配给公司 B。

(iii) 三个分配限制

对外支付征税不足规则的分配机制中的三个限制条件如下：

a) 限制一

根据对外支付征税不足规则所需缴纳的补充税不会被分配给有效税率低于“最低税率”的管辖地。

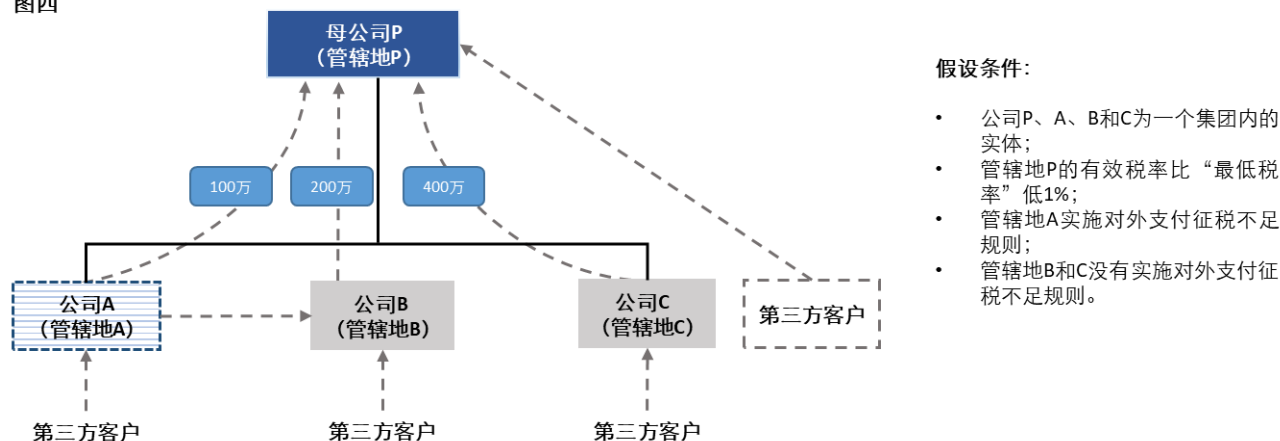
b) 限制二

一个 UTPR 纳税人可以分配到的补充税的上限等于其所适用的国内税率乘以在计算其可分配补充税时考虑进去的所有向关联方支付的可扣除支付额。

c) 限制三

当对外支付征税不足规则适用于集团母公司所在管辖地的时候，有一个额外的限制条件：即在此情形下的补充税不能超过“最低税率”减去有效税率后再乘以集团母公司所在管辖地从管辖地外关联方收到的所有可抵扣支付额。

图四



上面图四³中，公司 A 需要针对母公司 P 的利润在管辖地 A 缴纳补充税，但此税额不能超过 7 万（即公司 P 从境外关联方收到的所有可抵扣的支付额 700 万乘以 1%）。

5. 应予征税规则的适用范围和运作方式

5.1 应予征税规则的适用范围

应予征税规则针对的是跨国集团利用税收协定中的某些规定，通过关联方支付侵蚀了来源国的税基。它的适用范围有以下特点：

(i) 征税的税基是支付款

应予征税规则适用于关联方之间的相互支付。它征税的税基是每一笔支付款本身，而不像 GloBE 规则那样对集团实体的利润征税。

(ii) 只适用于关联方支付

关联方的定义借用了 OECD 和联合国税收协定范本中“紧密关联”（closely related）的定义。简单说来，是以超过 50% 的控制权为基础做判断的。

(iii) 只适用于特定的支付类别

此规则只适用于特定的支付类别。从税基侵蚀的角度来看，这些类别均被视为是高风险的项目，其中包括：

- 利息；
- 特许权使用费；和
- 其他款项，包括特许经营费或与服务结合起来的使用无形资产的其他款项；保险保费和再保险保费；担保、经纪或融资费用；动产租金以及营销、采购、代理或其他中介服务费。

(iv) 被排除在外的实体

与 GloBE 规则一致，投资基金、养老基金、政府实体、国际组织、非营利组织以及适用税收中性规则的实体被排除在应予征税规则的适用范围外。同时，向个人支付或由个人支付的款项也不在适用此规则的范围。

(v) 基于重要性的排除门槛

为了降低企业的遵从成本并且使应予征税规则适用于 BEPS 风险大的情形，包容性框架成员国将开展进一步的工作以制定基于重要性的排除门槛。目前的提议有如下三个：

- a) 以集团规模为基础确定门槛；
- b) 参考来源地 GDP 的大小以涉及的付款金额的大小确定不同层级的门槛；
- c) 通过涉及的付款与企业总支出的比率确定门槛。

5.2 应予征税规则的运作方式

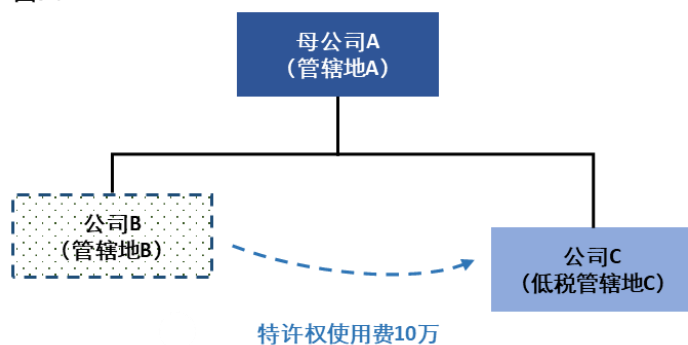
如果收到款项一方的调整后的名义税率低于包容性框架成员国最终确定的“最低税率”时，一个单独适用的协定条款将允许来源地通过征收补充税（预提所得税）的方式将针对付款总额的税负补足到指定的“最低税率”。

调整后的名义税率指的是根据适用于收款一方的当地税制的特点（例如，优惠税率）对其所在管辖地的名义法定税率调整后得到的税率。蓝图报告指出如果计算每一笔支付的有效税率，那么企业和税务机关的成本都会太高了。并且，“最低税率”与调整后的名义税率之间的差额税率是适用于支付总额上的，而不考虑收款方的实际利润。

³ 此案例详情请参见支柱二蓝图报告中的示例 7.5.2A。

5.3 应予征税规则与 GloBE 规则的相互作用

图五



假设条件:

- 公司B和公司C是关联公司;
- 管辖地B实施了应予征税规则和对外支付征税不足规则;
- 管辖地C和管辖地B间有双边税收协定;
- 应予征税规则的最低税率是7%;
- 计入所得规则的最低税率是12.5%;
- 管辖地C的税率为0。

在上面图五中, 如果我们假设公司C的唯一收入是从公司B取得的特许权使用费。应予征税规则允许管辖地B对此特许权使用费征收7,000补充税(即10万*7%)。

a) 情形一:

如果公司C没有产生相关费用, 其有效税率为7%, 因此在管辖地A实施了计入所得规则的情况下管辖地A可以继续对公司C的利润征收补充税; 如果管辖地A没有实施计入所得规则, 则管辖地B可以依据对外支付征税不足规则征收补充税。

b) 情形二:

假设公司C的相关费用为9万, 那么公司C的有效税率就为70%, 因此计入所得规则和对外支付征税不足规则就不能再适用了。

6. 支柱二规则的实施

计入所得规则和对外支付征税不足规则是需要通过国内法实施的。在没有相关国际公约的情况下, 国家可以自行决定是否以及如何实施这两项规则, 而不完全遵从蓝图报告中所描述的具体细节。因此, 蓝图报告建议制定立法范本和指引以明确计入所得规则和对外支付征税不足规则的详细规定, 促进各国国内法下实施这些规则的一致性, 并且蓝图报告还建议促成一项新的多边公约, 以使用具有法律约束力的形式协调计入所得规则和对外支付征税不足规则的应用和实施。

应予征税规则和转换规则的实施需要对现行双边税收协定进行修改。这可以通过 [BEPS 多边工具\(MLI\)](#)来完成, 也可以为此签订一份新的多边公约。

7. 德勤观察

预览已结束, 完整报告链接和二维码如下:

https://www.yunbaogao.cn/report/index/report?reportId=1_1269

