

中国税务快讯

第三十四期 二零一九年十一月

OECD发布关于全球最低税的咨询文件

本期快讯讨论的法规：

- 《全球反税基侵蚀提案（支柱2）——公众咨询文件》（以下简称《2019年11月咨询文件》），2019年11月8日发布于OECD网站。
- 《工作计划——旨在制定应对经济数字化带来的税收挑战的共识解决方案》（以下简称《工作计划》），2019年5月31日发布于OECD网站。
- 《应对经济数字化带来的税收挑战——公众咨询文件》（以下简称《2019年2月咨询文件》），2019年2月13日发布于OECD网站。

背景

2019年11月8日，经济合作与发展组织（OECD）秘书处在其网站上发布了一份关于全球反税基侵蚀（GloBE）提案（以下简称“GloBE提案”）的公众咨询文件。各方应于2019年12月2日之前提交反馈意见，以便在12月9日召开的咨询会议上就该文件进行讨论。

GloBE提案将设定一个全球最低税，该提案是应对经济数字化所带来的税收挑战的两大支柱中的支柱2，该提案将对支柱1进行补充。支柱1则是将制定新的联结度和利润归属规则，支柱1的咨询文件OECD已于2019年10月发布。GloBE提案涵盖范围较广，各个行业的大型跨国公司均会受到影响。该提案实施之后，跨国企业集团进行的一些采用低税实体（例如用于开展融资、持有知识产权，或贸易业务的平台）的安排，可能也将随之失效。无论是“引进来”的外国跨国公司，或是“走出去”的中国跨国公司，均应借此机会就咨询文件中相关的规则设计提出自己意见。

GloBE提案

OECD在2019年1月和2月发布的文件中第一次提出了GloBE提案，并在5月发布的《工作计划》中对该提案进行了进一步论述，请参见[《中国税务快讯》2019年第7期](#)和[第17期](#)。《工作计划》为“包容性框架”下的各个工作组的工作进行了明确分工，随后，各工作组便着手就规则设计过程中可能出现的技术性挑战开展工作。该提案主张，允许各国对“已被跨国公司转移至低税国家”的利润进行征税，主要包括：

- 居民国采用“**所得归入规则（income inclusion rule）**”，该规则类似于受控外国公司规则，并主要以美国全球无形低税所得（GILTI）的规定为基础。若跨国公司海外业务所负担的有效税率低于最低税门槛，那么将适用该规则对其征收最低税。
- 来源国采用“**征税不足付款规则（undertaxed payments rule）**”，在该规则下，跨国公司将无法税前扣除“支付给低税国家的付款”。

该规则或许会辅之以税收协定上的“**应税（subject to tax）规则**”，即不允许对外付款享受协定待遇，从而对其征收更高税率的预提税。需指出，这些来源国规则可能将仅作为所得归入规则的“后备方案”。

此次发布的支柱2咨询文件探讨了所得归入规则的几个重要内容，并力邀公众对这些内容的具体设计提出意见：

- **使用财务报表来确定税基。**若使用跨国公司母公司的合并财务报表来确定税基，同时就意味着采用了该报表所遵循的一般公认会计原则（GAAP），秘书处指出了这种做法存在的优势。同时，秘书处也列出了潜在问题，如不同的GAAP之间若存在重大差异，是否需要对其进行调整，以及针对税会上的永久性差异（例如，税法上股息所得可能享受免税待遇），是否需要调整税基。
- **选择恰当的方法来解决税会上的时间性差异**（例如，税法和会计对固定资产折旧存在不同规定）。如果时间性差异得不到解决，那么将引起有效税率的跨年度的上下“波动”，从而进一步导致在个别年度里，理论上不应适用最低税的情况下需要缴纳最低税，或在应适用最低税的情况下却不用缴纳最低税。文件提出了三种可能采用的解决方法：（1）对多缴纳的税款/亏损进行结转；（2）使用多年平均值；（3）进行递延税调整。秘书处在咨询文件的附录中举例说明了可利用这些方法进行计算。
- **所得如何进行“汇总”。**文件提出了三种备选方案：全球汇总法、管辖区汇总法以及实体汇总法，每种方法都允许在不同程度上混合高税和低税所得。咨询文件也对三种方法下的一些问题进行了探讨（例如如何处理分支机构与合伙企业）。
- 是否根据行业、公司规模、实质性或其他因素来设定规则的排除对象以及适用门槛。

毕马威观察

目前各方正就GloBE提案的具体细节开展工作，尽管该提案的许多关键方面（包括最低税率应定在多少）仍悬而未决。

在全球汇总法下，跨国公司可将位于低税国子公司的所得与位于高税国子公司的所得进行混合。若适用这一方法，跨国公司的有效税率将更可能会超过最低税门槛，因此也无需缴纳最低税。相反，若适用辖区汇总法或实体汇总法，那么跨国公司的低税中间实体（例如，资金、知识产权和贸易平台公司）则可能需要缴纳额外的税款。因此，一些跨国公司可能需要考虑是否需要将这些实体从公司架构中移除。此外，管辖区为促进投资而提供的税收优惠将可能被所得归入规则中和，从而影响跨国公司的资本配置决策。需要指出的是，与支柱1仅适用于面向消费者的企业不同，GloBE提案的适用范围可能会扩展至所有行业，具体请参阅[《中国税务快讯》2019年第29期](#)。

秘书处也在文件中对基于“事实和具体情况（facts and circumstances）”分析的定性排除方法（例如将从实质性经营活动的实体排除）做出了评论，但此类排除方法被纳入到最终的规则之中的可能性目前来看并不是太高。然而最终的规则是否将对实质性活动进行定量排除（例如，GILTI一般为有形资产提供一个核定回报）还有待观察。

目前也尚未确定，应如何设计征税不足付款规则和应税规则，以及应如何使这二者与所得归入规则进行配合。文件指出，将在今后的公众咨询中对这些问题进行探讨。

2019年7月，七国集团（G7）财长原则上同意制定全球最低税，从而推动了GloBE提案的发展，此前，包容性框架成员并未明确表露对于该提案的支持。但目前尚不确定在2020年之前（OECD所计划的时间表），包容性框架其他成员可就最低税做出何种让步。

值得注意的是，即便GloBE提案最终仅是“最佳实践”，而非所有包容性框架成员国都必须采用的“最低标准”，许多国家仍可能会自发采用该提案。原因在于，若某国不采用GloBE提案，便无法对该国的跨国公司适用所得归入规则，这种情况下其他国家（来源国）便可对这些跨国公司适用应税规则或征税不足付款规则。因此，一国可能会出于“保护”本国跨国公司的目的，而不得不采用所得归入规则。

为最好地了解这些复杂的新规则对税收管理、会计制度以及对跨国公司业务和运营架构的影响，我们建议您与毕马威的税务顾问保持密切联系。

并肩赋能 税道渠成

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

© 2019 毕马威企业咨询（中国）有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。

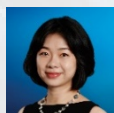
毕马威中国联系人

全国



卢奕

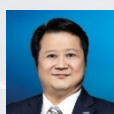
税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3421
E: lewis.lu@kpmg.com



梁新彦

信息技术、媒体和电信业 (TMT)
税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3488
E: sunny.leung@kpmg.com

北方区



彭晓峰

北方区税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7516
E: vincent.pang@kpmg.com



张进

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7625
E: jessie.j.zhang@kpmg.com



冯炜

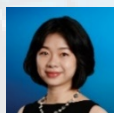
税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7531
E: tony.feng@kpmg.com



Conrad Turley

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7513
E: conrad.turley@kpmg.com

华东及华西区



梁新彦

信息技术、媒体和电信业 (TMT)
税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3488
E: sunny.leung@kpmg.com



陆正耀

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3462
E: benjamin.lu@kpmg.com



王僊兒

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3250
E: mimi.wang@kpmg.com



王军

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (571) 2803 8088
E: john.wang@kpmg.com

华南区



李一源

税务业务发展主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8999
E: lilly.li@kpmg.com



廖雅芸

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8668
E: kelly.liao@kpmg.com

香港



梁爱丽

税务合伙人
毕马威中国
T: +852 2143 8711
E: alice.leung@kpmg.com

全国及区域负责人



全国



卢奕
税务服务主管合伙人
毕马威中国
+86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com



李一源
税务业务发展主管合伙人
毕马威中国
+86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com



周咏雄
税务运营主管合伙人
毕马威中国
+86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

地区



彭晓峰
北方区税务服务主管
合伙人, 毕马威中国
+86 (10) 8508 7516
vincent.pang@kpmg.com



翁晔
华东及华西区税务服务
主管合伙人, 毕马威中国
+86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com



杨嘉燕
华南区税务服务主管
合伙人, 毕马威中国
+852 2143 8818
karmen.yeung@kpmg.com



伍耀辉
香港税务服务主管
合伙人, 毕马威中国
+852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

业务线负责人



转让定价服务



王晓悦
+86 (10) 8508 7090
xiaoyue.wang@kpmg.com

企业并购税务服务



黄伟光
+86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

个人服务



施礼信 (Murray Sarelius)
+852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com

贸易与海关服务



周重山
+86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

研发活动税务服务



杨彬
+86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

税务沟通及协商服务



冯炜
+86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

税务运营管理服务



茅颖
+86 (21) 2212 3020
maggie.y.mao@kpmg.com

企业税务管理变革 & 税务科技服务



李忆敏
+86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

法律 & 间接税务服务



王磊 (Lachlan Wolfers)
+852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

国际税收服务



邢果欣
+86 (10) 8508 7072
christopher.xing@kpmg.com

会计 & 薪资外包服务



王臻怡
+86 (21) 2212 3302
janet.z.wang@kpmg.com

美国企业税务服务



陈伟德 (Wade Wagatsuma)
+852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

全球合规管理服务



何家辉
+852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

行业、细分市场负责人



汽车业



张日文
+86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

金融业



张希瑜
+86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

房地产业



翁晔
+86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

美国企业业务发展



凌先肇
+1 609 874 4381
davidxling@kpmg.com



罗健莹
+86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com



谭培立 (John Timpany)
+852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com



古伟华
+86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com



沈瑛华
+1 669 208 5352
yinghuashen1@kpmg.com

能源 & 自然资源



谢忆佳
+86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

私人及家族企业



杨嘉燕
+852 2143 8818
karmen.yeung@kpmg.com

境内中国企业业务发展



谭伟
+86 (28) 8673 3915
wayne.tan@kpmg.com

日本企业业务发展



平泽尚子
+86 (21) 2212 3098
naoko.hirasawa@kpmg.com



林玲
+86 (755) 2547 1170
ling.lin@kpmg.com



唐艳茜
+86 (755) 2547 4180
koko.tang@kpmg.com



王军
+86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com



陈蔚
+86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

信息技术、媒体和电信业



梁新彦
+86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com



廖雅芸
+86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com



包迪云 (Darren Bowdern)
+852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com



金贤中
+86 (10) 8508 7023
henry.kim@kpmg.com

政策研究与税务培训



中国税务研究中心



Conrad Turley
+86 (10) 8508 7513
conrad.turley@kpmg.com

中国税务研究中心



程媛
+86 (10) 8508 7644
carol.y.cheng@kpmg.com

税务培训与发展



延峰
+86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com