

OECD 发布第二套《GloBE 立法模板征管指南》、最终版《GloBE 信息报告表》及 STTR 协定范本条款及释义

二零二三年八月
第四期

摘要

继 BEPS 包容性框架 138 个成员辖区就最新《成果声明》达成一致后，OECD 于 2023 年 7 月 17 日发布了一系列有关双支柱方案的最新文件，与支柱二相关的分别是第二套《全球反税基侵蚀（GloBE）立法模板征管指南》（以下简称“第二套《指南》”或“《指南》”）、最终版《GloBE 信息报告表》（GIR）和《应税规则（STTR）》（以下简称“STTR 文件”）。其中：

- 第二套《指南》在 2023 年 2 月发布的《GloBE 立法模板征管指南》的基础上，进一步完善了一些技术事项，包括设置合格国内最低补足税（QDMTT）安全港、设置低税支付规则（UTPR）安全港，以及阐明基于实质的所得排除（SBIE）的应用等。第二套《指南》还涵盖了具体的示例，使读者能更好地理解规则。这两次发布的征管指南的内容，都将被纳入即将于 2023 年内发布的更新版《GloBE 立法模板释义》中；
- 最终版 GloBE 信息报告表相较于此前的版本提供了过渡期简化版分辖区申报框架，允许跨国企业集团对同一辖区内的大部分信息进行汇总申报，旨在减轻跨国企业集团的合规负担；
- STTR 文件涵盖了 STTR 协定范本条款及释义。用于修订双边税收协定以纳入 STTR 条款的《多边公约》（MLI）将于 2023 年 10 月 2 日起开放签署。BEPS 包容性框架成员可选择通过签订 MLI 来实施 STTR 条款，也可选择在发展中国家提出要求后，将 STTR 条款纳入与对方缔结的现行双边税收协定中。

上述三份技术文件进一步完善了支柱二的征税体系，充分展现了 OECD 秘书处的最新工作成果。在本期的《国际税务新知》中，普华永道将对其重点内容进行解析，并分享洞察。

详细内容

第二套《GloBE 立法模板征管指南》

低税支付规则（UTPR）过渡性安全港

作为收入纳入规则（IIR）无法征收全部补足税情况下的后备征税方式，UTPR 的主要设计目的之一是为了推动更多辖区采纳 GloBE 规则，并鼓励跨国企业集团构建能适用 IIR 征税方式的股权架构。然而，根据 GloBE 规则，若最终母公司位于低税辖区，且该辖区还未引入合格国内最低补足税，那么通常情况下，

最终母公司所在辖区的补足税只能以 UTPR 方式被集团内的其他辖区征收。许多跨国企业集团的最终母公司在其辖区所履行的功能较多，相应留存的利润也较多，因此，最终母公司所在辖区涉及的补足税金额普遍较大。而最终母公司在其所在辖区产生的大量补足税通过 UTPR 被集团内其他辖区征收，并非 GloBE 规则预想实现的结果。同时 GloBE 规则生效后，部分辖区也需要时间落地合格国内最低补足税。基于以上考虑，第二套《指南》设置了过渡性 UTPR 安全港。

根据过渡性 UTPR 安全港规则，在过渡期内，如果最终母公司所在辖区的名义企业所得税率不低于 20%，那么该辖区在 UTPR 规则下的补足税额将被视为零。其中，过渡期是指在 2025 年 12 月 31 日或之前开始且在 2026 年 12 月 31 日之前结束的不超过 12 个月的财年。《指南》规定，一个跨国企业集团若同时符合多个过渡性安全港的条件，其可以选择哪个安全港适用于本辖区。值得注意的是，如果最终母公司所在辖区选择适用过渡性 UTPR 安全港，则会触发过渡性国别报告（CbCR）安全港中“一次不适用，永远不适用”的规则（即如果跨国企业集团在过渡期内某一年在某辖区未适用过渡性 CbCR 安全港，则在随后的年份中即使满足条件也不能再适用过渡性 CbCR 安全港）。

普华永道观察

《指南》明确过渡性 UTPR 安全港过渡期到期后不再延长。跨国企业集团应考虑最终母公司所在辖区是否符合多个过渡性安全港的条件，并尽可能选择适用过渡性 CbCR 安全港而非过渡性 UTPR 安全港。这是因为过渡性 CbCR 安全港适用的过渡期（若以公历年为财年，即 2024、2025 及 2026 年度）比过渡性 UTPR 安全港适用的过渡期（若以公历年为财年，即 2024 和 2025 年度）更长，且放弃某一年适用过渡性 CbCR 安全港会导致最终母公司所在辖区在过渡期里都不能再适用过渡性 CbCR 安全港。

合格国内最低补足税（QDMTT）安全港

QDMTT 是指一个辖区国内法下以 GloBE 规则等效方式计算并征收的税款（即根据国内版 GloBE 规则在国内缴纳的补足税）。这部分税款可抵免 GloBE 规则下计算的应纳补足税额。由于 QDMTT 部分规则允许与 GloBE 立法模板有所差异，所以计算应纳补足税时，需要分别计算 QDMTT 和 GloBE 下的补足税额。若根据 QDMTT 计算缴纳的税额小于 GloBE 规则下计算的补足税额，其差额部分仍应计入应纳补足税。

上述计算方式使得跨国企业集团针对同一辖区至少进行两次补足税额的测算，极大地增加了跨国企业集团的合规负担。为了减轻合规负担，《指南》提供了 QDMTT 安全港。具体来说，若辖区的 QDMTT 规则符合安全港条件，跨国企业集团在完成 QDMTT 计算后无需再根据 GloBE 规则进行二次计算，默认其在该辖区需要适用 IIR 和/或 UTPR 的补足税为零。QDMTT 规则要符合安全港，除了要满足现有的 QDMTT 规则和指南的要求外，还必须满足三项标准：（1）QDMTT 会计准则；（2）一致性标准；和（3）管理标准。

会计准则要求辖区的 QDMTT 规则使用最终母公司（UPE）的财务会计准则或本地财务会计准则。如果实施 QDMTT 的辖区选择使用本地财务会计准则，则在适用时会面临一定的限制（例如，如果本地财务报表年度与合并财务报表年度不同，则不能使用本地财务报表数据计算 QDMTT）。一致性标准要求，除非《指南》明确要求 QDMTT 偏离 GloBE 规则或提供其他选择，QDMTT 计算与 GloBE 规则要求的计算应相同。最后，管理标准要求 QDMTT 辖区满足持续监管程序的要求。

虽然 QDMTT 安全港的资格是以单个税收辖区为基础进行考虑的，但在某些情况下，该辖区某些企业或成员实体（CEs）可能无法适用 QDMTT。为解决这个问题，一致性标准规定了不适用 QDMTT 的特定情况，并禁止这些特定情况适用 QDMTT 安全港，以避免不适用 QDMTT 的跨国企业集团从 QDMTT 安全港中受益。

普华永道观察

一方面，QDMTT 安全港的要求较 2023 年 2 月发布的《征管指南》中关于常规 QDMTT 的指引更为严格。这是因为它要求 QDMTT 使用与 GloBE 规则相同的计算方法，除非获得指南或包容性框架的特别允许。然而，QDMTT 安全港允许税收辖区设置以本地财务会计准则计算 QDMTT 的规则，这可能导致与 GloBE 规则下计算的补足税额不同，继而使不同辖区之间的税务处理更为复杂。最后，能否符合 QDMTT 安全港需要通过同行审议程序来确定，这使得 QDMTT 安全港能产生多广泛的影响不明朗。

基于实质的所得排除（SBIE）

GloBE 规则允许在计算一个辖区内的超额利润时剔除实质经营活动的固定回报（即 SBIE）。《GloBE 立法模板》给出了 SBIE 的具体计算方法，而《指南》对一些常见情形下 SBIE 的计算提供了更为详细的解读。具体包括：（1）跨辖区的资产和雇员；（2）简化规定；（3）股权激励；（4）租赁；以及（5）减值损失。

《指南》在跨辖区工作的员工和跨辖区使用的资产等方面提供了进一步规定，当一个员工超过 50%以上的工作时间在成员实体雇主所在辖区，或者当有形资产超过 50%以上的时间位于持有该资产的成员实体所在辖区时，允许在计算该成员实体所在辖区的超额利润时，以该员工全部的工资成本或该有形资产账面价值的全额来计算基于固定回报的扣减金额；否则应按比例在辖区间分配员工成本和有形资产账面价值来计算。《指南》还明确，计入符合条件工资成本的股权激励费用即为财务报表上记录的股权激励费用，不受立法模板第 3.2.2 条款调整的影响。

《指南》还明确了在计算有形资产的账面价值时如何处理减值损失，将其处理方式与减值损失确认时点与财务会计准则的规定保持一致。

最终版《GloBE 信息报告表》（GIR）

更新版本的 GIR 提出了过渡期内简化版本的分辖区申报框架（Transitional Simplified Framework）。简化版分辖区申报框架作为一项过渡性措施，允许跨国企业集团在 2028 年 12 月 31 日或之前开始但不晚于 2030 年 6 月 30 日结束的财年里使用该项措施。在简化框架下，跨国企业集团只需从辖区层面按净额进行填报，而无须填报辖区内每个成员实体的财务会计净所得或亏损、当期所得税费用或递延所得税费用的调整。简化版分辖区申报框架仅适用于以下两种情况的辖区：（1）未产生补足税务义务；或者（2）产生补足税务义务，但无需在成员实体间分配。

BEPS 包容性框架采用了更有针对性的共享方式来分享跨国企业集团的信息，即：

- UPE 所在辖区将获得完整的 GIR；
- 根据 GloBE 规则享有征税权的辖区将获得 GIR 相关章节的信息；以及
- 所有成员实体所在辖区将获得基础信息和公司架构的信息，用来判断该辖区的征税权。

需注意，简化版分辖区申报框架不会限制税务机关要求获得额外信息的权利。

普华永道观察

引入简化版分辖区报告框架无疑会受到跨国企业集团的欢迎，但是简化处理是否能成为永久性措施仍不确定。值得注意的是，《指南》明确表示税务机关始终有权要求获得成员实体层面更为详细的数据，因此，跨国企业集团仍需要分析实体层面申报数据的需求与系统资源之间的差距，并着手内部系统的调整与升级。

应税规则（STTR）协定范本条款及释义

STTR 的主要目的是扩大来源国征税权，即当居民国以低于 9%的名义税率行使其依据税收协定获得的征税权时，来源国可以获得额外的征税权。这种额外的征税权用于征收与最低税率（即 9%）之间的差额税款。因此，STTR 适用税率等于 9% 与居民国实施的名义税率之间的差值，再减去根据税收协定的条款可征收的预提税率后得出的差额税率。STTR 应纳税额则等于 STTR 适用税率乘以涵盖所得的总金额。

STTR 基本规则

STTR 协定范本条款的第四段列出了七类 STTR 涵盖的所得：（1）利息；（2）特许权使用费；（3）为取得产品或服务的分销权而支付的款项；（4）保险或再保险费；（5）担保或融资费用；（6）工业、商业或科学设备的租金；以及（7）服务费用。

STTR 仅适用于关联方之间的交易。然而，STTR 不适用于个人、非盈利组织、履行政府职能的国家和政府实体、国际组织、符合特定条件的投资基金等。而且，STTR 适用的所得应满足重要性门槛和成本加成比例的要求：

- 重要性门槛：STTR 仅适用关联方从来源国取得 STTR 涵盖范围内所得的总额超过每年 25 万欧元（协定双方国家之一的年度 GDP 不超过 400 亿欧元）或 100 万欧元（协定双方国家的年度 GDP 超过 400 亿欧元）的情形；
- 成本加成比例要求：针对除利息和特许权使用费以外的五类涵盖范围所得，STTR 仅适用于成本加成率超过 8.5%的涵盖范围所得。

居民国的名义税率与 STTR 适用税率息息相关。多数情况下，名义税率即为法定税率，但一些情况下名义税率需要相应调整，比如，1) 某一类所得或特定群体纳税人可以享受特定的税率；2) 法定税率随应纳税额增加而阶梯式上升；3) 纳税人在居民国可享受税收减免且该税务优惠为永久性差异，减少企业所得税，如该笔收入直接相关的免税、抵免（不包括境外税收抵免）等。

STTR 应纳税额不适用消除双重征税条款

在税收抵免机制下，居民国税务机关对本国居民取得的来源境外的所得征税时，允许其抵免就该所得在境外缴纳的税款（包括根据 STTR 条款在来源国缴纳的税款），但 STTR 不旨在影响缔约国双方征税权的分配。因此，消除双重征税条款中应增加额外的条款，以保护居民国在应用 STTR 前的税务处理。例如，如果某税收协定规定来源国按 2.5% 税率征税，居民国按 4% 的税率征税，居民国通常允许在 4% 的税额中抵免在来源国缴纳的 2.5% 税额。而引入 STTR 条款后，额外增加的 2.5% 税额（即来源国税率提升至 5%）部分将不得在居民国进行税务抵免。

针对性反避税规则（TAAR）

STTR 协定范本条款第十一段阐述了复杂的 TAAR 规定，这一规定适用于以下情况：（1）通过高税率关联方转移支付；或者（2）向非关联中间商支付款项，然后该中间商再向与第一支付人有关的最终收款人支付该款项。在某些情况下，如果能够合理地认为在没有原始支付的情况下中间商不会进行相关支付，TAAR 允许在确定 STTR 税率时看穿中间商在交易流程中的作用。然而，如果缔约国在其签订的双边税收协定中规定了主要目的测试和利益限制等条款，并认为这些条款足以解决 TAAR 涵盖的情况，则可以选择不引入 TAAR 条款。

征收管理

考虑到确定 STTR 税额需要一系列信息，例如该笔款项是否超过了规定的成本加成率、接收方辖区是否给予了优惠的税率、支付总额是否超过重要性门槛等。而这些信息通常在单笔支付完成时无法及时确定。因此，STTR 采用“事后按年征税”（ex post annualised charge）的方式征收 STTR 税款。也就是说，纳税人应在一个财年结束后再向税务机关申报 STTR 税款。

普华永道观察

值得注意的是，STTR 涵盖的所得不包括股息。相反，它囊括了更大范围内可在来源国进行税前扣除而导致税基侵蚀的所得。这其中不仅包括消极所得（例如利息、特许权使用费），还包括可能侵蚀税基的积极所得，比如征税权完全在居民国而不在来源国征税的服务费（OECD 税收协定范本第七条第一款）。

TAAR 并不会判断支付者是否有意通过 STTR 涵盖所得的支付来获取与相关双边税收协定规定相悖的税收利益。非税务筹划目的的交易也可能落入 TAAR 打击的范围。此外，应用 TAAR 的主要条件之一是“在没有原始支付的情况下，中介将不会进行相关支付”，这与税收协定第十至十二条中不能满足受益所有人的规定相对应。然而，受益所有人的概念与 TAAR 条款所使用的表述容易在两者间产生混淆，从而导致税务机关有可能会在超出 STTR 的范围类比应用 TAAR 来判定受益所有人。

注意要点

近期发布的多份技术文件体现了 OECD 在支柱二方面取得的重要且快速的进展。一些辖区（如韩国、日本等）已通过国内立法程序并将于 2024 年起生效部分 GloBE 规则（即 IIR）。不断完善的技术文件无疑将有利于这些辖区在 2024 年顺利实施 GloBE 规则。

总体来看，这些技术文件的关注重点仍然是简化规则适用、降低企业合规负担。QDMTT 安全港使得跨国企业集团有机会仅计算一次辖区内最低补足税，也降低了产生跨境税收争议的可能性。过渡性 UTPR 安全港一方面减少跨国企业集团在 GloBE 规则实施初期就要针对最终母公司所在辖区进行复杂的 UTPR 计算分配的可能；另一方面也为名义税率较高、拥有较多跨国企业集团总部的辖区留出了完善国内税法制度（如设立合格国内最低补足税）以应对全球实施 GloBE 规则的缓冲空间。

跨国企业集团应审阅上述技术文件，结合企业实际情况，判断是否能适用各类简化措施，并根据完善后的最新规定，评估潜在影响或更新此前的影响测算，在 2024 年首批辖区生效 GloBE 规则前做好准备。

与我们谈谈

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响, 请联系:

黄佳
普华永道中国税务主管合伙人
+86 (21) 2323 3029
elton.huang@cn.pwc.com

庄子男
普华永道中国税务市场主管合伙人
+86 (21) 2323 2580
spencer.chong@cn.pwc.com

陈志希
普华永道中国北部税务主管合伙人
+ 86 (10) 6533 2022
rex.c.chan@cn.pwc.com

任颖麟
普华永道中国中部税务主管合伙人
+86 (21) 2323 2518
alan.yam@cn.pwc.com

李尚义
普华永道中国南部及香港地区税务主管合伙人
+86 (755) 8261 8899
charles.lee@cn.pwc.com

倪智敏
普华永道中国南部税务主管合伙人
+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

普华永道中国国际税务服务团队

庄树清
普华永道亚太区国际税务服务主管合伙人
+86 (21) 2323 3219
j.chong@cn.pwc.com

王鹏
普华永道中国国际税务服务主管合伙人
+86 (10) 6533 3331
kevin.p.wang@cn.pwc.com

关治平
普华永道中国国际税服务合伙人
+86 (755) 8261 8008
danny.t.kwan@cn.pwc.com



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线

不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于2023年8月16日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙
电话: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2023 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。