

# OECD 发布支柱二《安全港和处罚减免指南》及 GloBE 信息申报表和税收确定性的意见征询稿

二零二三年一月  
第一期

## 摘要

2022 年 12 月 20 日，经济合作与发展组织（OECD）发布了以下与支柱二全球反税基侵蚀规则（GloBE）相关的指南和意见征询稿<sup>1</sup>：

- 《安全港和处罚减免指南》（不进行公开意见征询）；
- 关于 GloBE 信息申报表（GIR）的意见征询稿（意见征询截止日期为 2023 年 2 月 3 日）；以及
- 关于 GloBE 税收确定性的意见征询稿（意见征询截止日期为 2023 年 2 月 3 日）。

BEPS 包容性框架（Inclusive Framework on BEPS）已于 2022 年 12 月 15 日批准了上述《安全港和处罚减免指南》。上述两份意见征询稿展示了 OECD 秘书处的最新工作成果，但并不代表包容性框架的最终观点。本文将针对指南与意见征询稿进行解析，分享普华永道洞察。

## 详细内容

### 《安全港和处罚减免指南》

鉴于支柱二 GloBE 的税收规则非常复杂，在 OECD 之前开展的数次公开意见征询中，相关利益各方强调了引入 GloBE 安全港和简化征税措施的必要性。为回应该诉求，OECD 在《安全港和处罚减免指南》中设置了国别报告（CbCR）安全港（过渡性）、简化计算安全港（永久性）以及处罚减免机制（过渡性），以减轻跨国企业遵从 GloBE 的合规负担。

### 国别报告安全港（过渡性）

国别报告安全港是一项过渡性措施，豁免跨国公司在 GloBE 实施的最初几年在低风险辖区遵从 GloBE，适用的财年开始日期不得晚于 2026 年 12 月 31 日，且结束日期不得晚于 2028 年 6 月 30 日。除特殊情况外，如果跨国企业集团在某一辖区、某一财年至少满足以下三个测试条件之一，则其在该辖区该财年的补足税将被视为零：

- 微利测试：在该辖区，国别报告中的总收入低于 1,000 万欧元，且国别报告中的税前利润低于 100 万欧元（包括亏损的情况）；
- 简化的有效税率测试：该辖区简化计算的有效税率不低于当前财年的过渡税率（不同财年的过渡税率在 15%-17% 之间）；

- 常规利润测试：国别报告中该辖区的税前利润不大于该辖区成员实体根据 GloBE 计算的实质排除所得<sup>2</sup>。若跨国企业集团在该辖区国别报告中的税前利润为零或亏损，肯定满足该测试，则无需计算该辖区的实质排除所得。

### 普华永道观察

跨国企业集团需要遵循特定的申报要求才能适用安全港。即使跨国企业集团在某个辖区适用安全港，该跨国企业集团仍需遵循 GloBE 对集团的要求，例如编制和提交 GloBE 信息申报表（关于信息申报表详见下文）。

上述安全港规定可能会推动税务机关更系统化地监管跨国公司的国别报告。未来跨国公司的国别报告预计将受到税务机关更多的关注。

### 简化计算安全港（永久性）

《安全港和处罚减免指南》为制定永久性安全港提供了框架。该安全港允许跨国企业集团在不影响 GloBE 结果或违背 GloBE 规则的前提下，避免进行一些复杂的 GloBE 计算。换言之，该措施利用简化的计算方法确定所得、收入和税额，来替代 GloBE 规则下的 GloBE 所得或亏损、GloBE 收入和经调整有效税额的计算。具体的简化计算方法将在后续发布的征管指南中提供。

根据该框架，如果跨国企业集团在某一辖区、某一财年使用简化计算的方法至少满足了以下三个测试条件之一，则该辖区该财年的补足税将被视为零：

- 常规利润测试：跨国企业集团 (i) GloBE 所得不超过该辖区的实质排除所得或 (ii) 该辖区的 GloBE 所得为亏损；
- 微利测试：跨国企业集团 (i) 平均 GloBE 收入低于 1,000 万欧元，且 (ii) 平均 GloBE 所得低于 100 万欧元或亏损；
- 有效税率测试：该辖区的有效税率至少为 15%。

该指南还特别规定了非重要成员实体（NMCE）的简化计算安全港。NMCE 是指仅因其规模或重要性水平原因而未在跨国企业集团合并财务报表中逐行合并的成员实体（包括 NMCE 的常设机构）。根据安全港的规定，NMCE 的收入、所得以及经调整有效税额将参考各国本土法下国别报告相关规定来确认。

### 普华永道观察

上述简化计算的方法尚不清晰。考虑到跨国企业集团最快于 2023 年受到 GloBE 的影响，普华永道期待 BEPS 包容性框架能进一步明确简化计算的相关内容。

根据 NMCE 的简化计算安全港，简化后的经调整有效税额将参考各国本土税法下国别报告规定计提的所得税费用。该项计提的所得税费用排除了递延所得税费用、其他非流动项和计提的或有税收负债。由于这些对有效税额的调整是 GloBE 计算中最复杂困难的部分，因此，这一简化无疑会受到非重要成员实体的欢迎。

### 过渡期处罚减免机制

在 GloBE 实施的初始期间，跨国企业集团和税务机关都需要投入大量的时间和资源来充分熟悉新规则及其应用方式，并建立适当、健全的合规和申报机制。为了帮助税务机关更好地实施 GloBE，同时也为跨国企业集团提供软着陆，BEPS 包容性框架引入了过渡期处罚减免机制。

该机制规定，在引入 GloBE 的初始期间（即 2026 年 12 月 31 日或之前开始的财年，但不包括 2028 年 6 月 30 日之后结束的财年），若跨国企业能证明其已经出于善意来理解和遵守 GloBE 的规定，且税务机关据此判定该跨国企业确实已采取合理措施确保正确适用 GloBE，则不对跨国企业施加处罚。

### 普华永道观察

若跨国企业在 GloBE 执行过程中故意逃避义务、申报虚假信息或滥用条款，则不适用处罚减免。处罚减免机制也不会减免跨国企业根据各辖区国内法应做出的更正申报及补缴补足税的义务。

根据税收确定性条款（详见下文），跨国企业是否可以获得处罚减免处理应由各国税务机关自行根据实际情况进行评估，不设置任何形式的多边程序或审阅。这可能会引起部分跨国企业的担心。

## GloBE 信息申报表

GloBE《立法模板》要求跨国企业集团在每个实施 GloBE 的辖区都提交一份标准化的 GloBE 信息申报表。关于 GloBE 信息申报表的意见征询稿指出，GloBE 信息申报表的最终目的是制定一套具有一致性和透明性的信息收集标准，以确保跨国企业集团的申报结果具有一致性和确定性，同时避免大幅增加纳税人和税务机关的合规负担。

GloBE 信息申报表收集的内容主要包括：

- 成员实体及其所在地；
- 跨国企业集团的全部法人实体架构；
- 计算每个辖区有效税率所需的信息（包括辖区层面的数据以及法人实体层面的数据）；
- 各成员实体和合资集团成员的补足税；
- 根据收入纳入规则（IIR）及低税支付规则（UTPR）分配的补足税额；
- GloBE 规则要求跨国企业对某些条款的适用做出选择，这些信息也需要记录在 GloBE 信息申报表中。

上述信息集合了跨国企业集团为计算补足税而需要收集的所有数据。需要注意的是，GloBE 信息申报表要求跨国企业集团披露其全部法人实体架构，包括成员实体层面本年内任何所有权的变化，例如股权转让、出资、赎回、收购、剥离等形式。另外，跨国企业集团还被要求披露成员实体层面 GloBE 所得或亏损、经调整有效税额的调整项，用于各辖区层面的汇总计算。

GloBE《立法模板》规定，GloBE 信息申报表必须在 GloBE 报告年度结束后的 15 个月内提交（成为跨国企业集团的首个财年，提交期限延长至 18 个月）。

## 普华永道观察

GloBE 信息申报需要申报大量的数据，收集这些数据将给纳税人带来额外的合规负担，同时也对税务机关审核数据的能力提出更高的要求。

实施 GloBE 的辖区可能会修订本土企业所得税申报表来获取额外所需的 GloBE 相关信息。跨国企业集团将需要遵循这些额外规定。

## GloBE 税收确定性

鉴于 GloBE 的复杂性，以及各辖区税务机关在解释或适用规则时可能出现差异，OECD 一直在研究能够为 GloBE 提供进一步税收确定性的机制。此份关于 GloBE 税收确定性的意见征询稿，旨在寻求能够实现税收确定性的争议预防与解决机制。

### 争议预防机制

争议预防机制旨在确保税务机关和纳税人在早期阶段就税务合规或评估流程中的规则解读和运用能够达成一致意见，从而避免争议。须考虑的机制包括：

- 基于 GloBE《立法模板》、注释及征管指南（i）确定合格的 IIR、UTPR 和国内最低补足税，和（ii）将问题提交给 BEPS 包容性框架进行明确；
- 税务机关对纳税人共性风险的评估程序及建立税企协作机制；
- 类似预约定价安排的具有约束力的确定性机制。

### 争议解决机制

OECD 税收协定范本第 25 条相互协商程序（MAP）可作为制定 GloBE 争议解决机制的基础。这一机制可以通过不同的法律工具来实施，如多边公约、现行的《多边税收征管互助公约》、现行税收协定或国内法下新的争议解决机制等。

## 普华永道观察

这份意见征询稿包含了广受欢迎的建议，但其实用性和可行性尚未可知。目前来看，这份文件盘点了潜在的争议预防和解决途径，但 BEPS 包容性框架尚未就解决方案达成一致。

---

## 注意要点

---

OECD 本次发布的上述三份文件中，《安全港和处罚减免指南》为跨国企业集团提供了一些过渡性措施，但支柱二的数据收集和各国政府立法的一致性仍然存在巨大的挑战；其他两份文件尚属征求意见阶段。无论将来相关内容怎样修订，跨国企业和各国税务机关在 GloBE 规则下面临的合规或征管成本都将是巨大的。

近期，欧盟及其他一些国家正式批准了支柱二规则的国内立法。2023 年底起，一些辖区将陆续开始实施支柱二规则。鉴于此，跨国企业集团除了开展支柱二的技术分析，还须考虑支柱二规则实践征管方面可能带来的影响。

---

## 注释

---

1. 文件详见链接：

<https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>

<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-two-globe-information-return.pdf>

<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-two-tax-certainty-for-the-globe-rules.pdf>

2. 根据《立法模板》第 5.3 条，辖区的净 GloBE 所得应减去该辖区的实质排除所得，确定超额所得，以便计算第 5.2 条下的补足税。一个辖区的基于实质的所得排除额是每个成员实体的工资排除和有形资产排除之和，但该辖区内属于投资实体的成员实体除外。《立法模板》详见链接：

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c5171595/content.html>

---

## 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

### 普华永道中国转让定价服务团队

原遵华  
普华永道亚太区转让定价服务主管合伙人  
+86 (21) 2323 3495  
jeff.yuan@cn.pwc.com

郁启生  
普华永道中国转让定价服务合伙人  
+86 (10) 6533 3117  
qisheng.yu@cn.pwc.com

唐恩亮  
普华永道中国转让定价服务合伙人  
+86 (21) 2323 3756  
paul.tang@cn.pwc.com

蔡凌江  
普华永道中国转让定价服务合伙人  
+86 (20) 3819 2380  
kevin.lk.tsoi@cn.pwc.com

李筱筠  
普华永道中国香港转让定价服务合伙人  
+852 2289 5690  
cecilia.sk.lee@hk.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1月17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](mailto: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](http://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](http://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。