



税务快讯

经合组织发布国别报告填报指引

继 2017 年、2018 年经合组织分别发布 BEPS 第 13 项行动计划关于国别报告填报要求的相关指引后，经合组织于 2019 年 11 月 5 日发布了关于上述指引的更新文件（以下统称“指引”），旨在统一和规范各个国家（地区）国别报告的填报口径。更新后的指引对跨国企业集团更好地应对和解决国别报告填报中的各类实际问题有重要参考意义。本次更新主要针对以下问题做出明确：

1. 国别报告表一（“所得、税收和业务活动国别分布表”）中的“税前利润（亏损）”是否应包括从其他成员实体收到的在支付方所在地被认定为股息的款项

2018 年 9 月经合组织发布的指引中鼓励各国（地区）纳税人在具体可行的情形下尽早在国别报告表三（“附加说明表”）中说明各个国家（地区）的“税前利润（亏损）”是否包含来自其他成员实体的股息。本次更新进一步澄清了“税前利润（亏损）”与“收入”项目对于来自成员实体的股息应保持一致的处理方式，即，二者均不应包括来自成员实体的股息收入，并提出新指引在 2020 年 1 月 1 日起生效。指引鼓励包容性框架成员在充分考虑实际情况的前提下尽早实施这一新的要求。对于在 2020 年 1 月 1 日之前开始的财务年度，指引鼓励包容性框架成员能够要求或者鼓励跨国企业集团主动在国别报告表三中说明各个国家（地区）的“税前利润（亏损）”是否包含来自其他成员实体的股息以及各个国家（地区）相关股息的具体金额。

同时，指引还指出，当某成员实体所适用的会计准则要求或允许其出于财务报告目的而在税前利润中包含另一个成员实体的全部或部分利润时，这一利润数额应遵循与来自成员实体的股息相一致的处理方法，从其税前利润中剔除。

2. 国别报告表一中的数据采用近似值方式填列的要求

指引明确，国别报告表一的数据不得以严重扭曲数据的近似值方式列示。更新后的指引提出了几种合理的近似值填列方式，包括精确到千欧元或千美元，或百万日元。

3. “假定上市规则”的应用

在界定填报国别报告的跨国企业集团及其成员实体时，“假定上市规则”适用于集团最终控股母公司的居民所在地不要求该公司编制合并财务报表的情形。即在这种情况下，假定该最终控股母公司在当地的公开证券交易所上市，并因此需要编制合并财务报表，则该合并财务报表涵盖的全部成员实体共同构成需要填报国别报告的跨国企业集团。在一些国家（地区）（如，美国和加拿大），需要区分“公众实体”和“非公众实体”（“私营实体”）的不同情况以确定某一实体是否需要编制合并财务报表。在这种情况下，对于最终控股母公司为“非公众实体”的跨国企业集团，“假定上市规则”将被用来确定该集团的成员实体。“假定上市规则”的应用与某特定实体类型在当地法律下是否可以上市无关。

如果最终控股母公司的税务居民地未设有证券交易市场，那么应假设该企业的股份在其税务居民地企业通常上市的证券交易市场上公开交易，并基于此项假定对集团及其成员实体作出界定。为了增强确定性，指引鼓励未设立证券交易市场的国家或地区明确指定将哪些其他国家或地区的证券交易市场作为假定上市地，以顺利应用“假定上市规则”。

4. 报告期不等于 12 个月的跨国企业集团是否需要提交国别报告

此前某些国家（地区）和跨国企业集团认为，当跨国企业集团所编制的财务报表涵盖的会计期间不等于 12 个月时无须提交国别报告。指引否定了这一观点，并明确指出，当跨国企业集团满足准备国别报告的门槛要求时，不论其合并财务报表涵盖的会计期间短于或长于 12 个月，该跨国企业集团最终控股母公司都应就集团合并财务报表涵盖的会计期间准备相应期间的国别报告。

5. 国别报告表三的数据来源披露

指引明确，跨国企业集团应提供国别报告所披露的各项数据和信息的来源。跨国企业集团应说明其一般的数据来源以及与一般数据来源存在差异的特殊情况。同时，对于从不同来源获取与特定国家（地区）相关的数据和信息，以及在所采用的数据源发生变化时，集团均应予以说明。指引提供了以下标准描述示例，供跨国企业集团在进行描述时予以参考：

国别报告表三可以包含相关声明，即除下方列示的例外情形以外，相关信息和数据来源自集团合并财务报告。

- 国家（地区）A、B、C 的【某些特定项目】数据来源于按照当地会计准则编制的财务报表。
- 国家（地区）D、E、F 的【某些特定项目】数据来源于按照当地法律编制的法定财务报表。
- 国家（地区）B、D、F 的【某些特定项目】数据来源于内部管理报表。
- 从【以前某年度】国别报告起，国家（地区）D 的【某些特定项目】的数据源从【原有数据源】改变为【现有数据源】，【并对变化的原因及影响进行描述】。

指引建议包容性框架成员应在充分考虑实际情况的前提下尽快落实这一要求。同时，指引也鼓励纳税人主动按照指引的要求在国别报告表三中披露数据的来源。

6. 国别报告编制的常见错误

指引列示了跨国企业集团在编制国别报告时一些常见的错误以及相应的正确处理方式（参见[经合组织网页](#)），主要包括以下内容：

- 国别报告表二（“跨国企业集团成员实体名单”）中各成员实体的 TIN 码（“纳税人识别号”）填报为“NOTIN”
- TIN 码列示为空或仅包含空格
- 同一 TIN 码重复用于不同成员实体
- 国别报告表一中使用多种货币单位
- 国别报告表一中数据格式或近似值表示方式不规范
- 数据填报在错误的行列中
- 总收入不等于非关联收入和关联收入的合计
- 把来自成员实体的股息违规计入税前利润（亏损）

- 未说明数据信息的来源
- 使用了不正确的国家（地区）代码
- 国别报告表一和表二披露的国家（地区）信息不相同
- 国别报告表一和（或）表二中没有包括非集团并表的成员实体

7. 本地申报国别报告

BEPS 第 13 项行动计划指出，跨国企业集团非最终控股母公司的成员实体在满足以下条件之一的情况下应完成国别报告本地申报：

- 1) 最终控股母公司在其税务居民地没有国别报告申报义务；
- 2) 成员实体的税务居民地与最终控股母公司的税务居民地之间没有已生效的主管当局间协议；
- 3) 相关情报交换系统遭遇国别报告信息交换失败。

因此，如果最终控股母公司的税务居民地未引入国别报告的申报要求，或其国别报告相关要求未满足 BEPS 第 13 项行动计划最低标准，则跨国企业集团成员实体需要在其税务居民地进行国别报告的本地申报。指引还明确，如果 (i) - 最终控股母公司在其税务居民地未被要求申报国别报告，且 (ii) - 前述 (i) 项规定符合 BEPS 第 13 项行动计划最低标准，则成员实体的税务居民地不得要求该成员实体进行本地申报。

当跨国企业集团的最终控股母公司和成员实体在各自的税务居民地均按照当地要求申报国别报告时，指引鼓励成员实体的税务居民地允许其报送与最终控股母公司已申报的国别报告相同的信息。尽管如此，指引亦指出，各国家（地区）仍然可以规定其本地申报的国别报告格式（如，报告采用不同的语言、在国别报告表二中额外提供各成员实体的地址和纳税识别号等）。

指引鼓励要求进行本地申报的国家（地区）或计划增加本地申报要求的国家（地区）采用不早于最终控股母公司报告年度结束后 12 个月的时点作为本地申报截止日（即使最终控股母公司的税务居民地可能要求在该时点之前申报国别报告）。在 BEPS 第 13 项行动计划最低标准下，本地申报的截止日可以晚于报告年度结束后的 12 个月（如，延长至报告年度结束后的 15 个月，这正好与主管当局根据情报交换规定收到国别报告的日期相对应）。

8. 提出国别报告交换的单边声明

为了提高税务信息的透明度和更大程度实现税务机关在税务信息（包括国别报告）方面的合作和交流，包括美国在内的一些国家（地区）已经批准或正在考虑签署或批准《多边税收管理互助公约》（以下简称“公约”）。根据公约规定，从批准该公约到实现首次国别报告的交换可能间隔超过三年。指引指出，如果某一国家（地区）提交单边声明，说明其计划在更早的期间发挥公约在国别报告交换事项的效力，那么可大幅缩短上述间隔（在某些情况下最多可以缩短三年）。根据指引，这一做法与经合组织在《转让定价国别报告多边主管当局间协议》中所设想的首次交换的时间相一致。因此指引鼓励各国家（地区）就国别报告的交换事项提出单边声明。

德勤观察

对于中资跨国企业集团和实际管理总部位于中国的跨国企业集团来说，2018 年度的国别报告已基本准备完毕或即将准备完毕，建议集团对国别报告进行重新审阅，在必要情况下，基于指引要求进行相应调整。同时我们提请各跨国企业集团密切关注在其发生经营活动的国家（地区）针对于国别报告的本地申报和告知义务的时间节点，并按时履行相关义务。

近年来经合组织对于国别报告数据口径提出了越发详尽的要求，充分体现了其对国别报告制度落地过程的重视。随着越来越多的国家（地区）参与国别报告的情报交换，未来经合组织和各国（地区）将会重点关注国别报告数据的分析以及风险评估。我们建议纳税人充分了解经合组织的相关指引，遵照指引对国别报告中

所披露的数据和信息的准确性和有效性作进一步评估，以避免产生潜在的转让定价风险。

德勤致力于帮助跨国企业集团解决和分析国际化合规进程中的各类转让定价问题，遍布全球的转让定价团队之间保持频繁且密切的沟通，以协助企业及时有效地了解各地转让定价合规要求。我们将持续关注经合组织关于国别报告的实施动态并将与您分享相关资讯。如您有任何疑问，请随时联系我们。

作者：

北京

黄晓里

合伙人

+86 10 8520 7707

xiolihuang@deloitte.com.cn

北京

刘鹏飞

经理

+86 10 8520 7529

penliu@deloitte.com.cn

如您有任何问题，请联系德勤转让定价服务团队：

转让定价全国领导人

北京

贺连堂

合伙人

+86 10 8520 7666

lhe@deloitte.com.cn

华北区

北京

黄晓里

合伙人

+86 10 8520 7707

xiolihuang@deloitte.com.cn

华东区

上海

梁晴

合伙人

+86 21 6141 1059

mliang@deloitte.com.cn

华南区

深圳

李旭升

合伙人

+86 755 3353 8113

vicli@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东

合伙人

+86 23 8823 1208

ftang@deloitte.com.cn



Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

隐私

感谢您对德勤中国服务的关注。德勤中国希望可以继续使用您的个人资料（特别是姓名及联系信息），以向您发送市场和政策最新动态，以及由德勤中国举办、赞助或宣传之研讨会及其他活动的邀请函。如您日后不希望收到由德勤中国发出的信息，请回复电邮并在邮件主题栏中填上“Unsubscribe”。

如欲更新您的个人资料，请点击[此处](#)。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。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、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）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。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

© 2019 德勤 • 关黄陈方会计师行（香港）、德勤 • 关黄陈方会计师行（澳门）、德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）（中国大陆）版权所有 保留一切权利。

如您日后不希望收到关于该话题的信息，请回复电邮并在邮件主题栏中填上“取消订阅”。