

税务

期数 P350 – 2022 年 3 月 9 日

税务评论

OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《联结度与收入来源规则立法模板草案》

作者：

魏璐

合伙人

电话：+86 10 8520 7622

电子邮件：swei@deloitte.com.cn

赵影

总监

电话：+86 21 6141 1482

电子邮件：razhao@deloitte.com.cn

继 G20/OECD 税基侵蚀和利润转移包容性框架（“包容性框架”）在 2020 年 10 月就如何应对数字经济带来的税收挑战所发布的关于支柱一的蓝图报告（“蓝图报告”）以及在 2021 年 10 月就国际税收改革方案（“双支柱”方案）达成共识之后（“包容性框架声明”），OECD 秘书处于 2022 年 2 月 4 日发布了《支柱一金额 A 下的联结度与收入来源规则立法模板草案》的意见征询文件（“意见征询文件”或“草案”），向利益相关方公开征询意见（意见征询已于 2022 年 2 月 18 日截止）。该意见征询文件是 OECD 承诺将在 2022 年上半年陆续发布关于支柱一金额 A 立法模板的第一个模块，也是细化和落实金额 A 规则的关键第一步。

1. 草案出台的背景

包容性框架声明中就支柱一金额 A 确立了以下核心规则：将跨国集团剩余利润的一部分分配给市场国，被称为“新征税权”。新征税权将在不考虑跨国集团在市场国是否有实际场所的情况下，在集团（或业务板块）层面上使用一个公式化的方法，将剩余利润的一部分分配给市场国。这部分被分配给市场国的利润被称为“金额 A”。具体而言，金额 A 的适用门槛和基本规则是全球规模最大的跨国集团公司（全球合并收入至少为 200 亿欧元且利润率高于 10%）将其超出 10% 利润率的剩余利润的 25% 的部分分配给满足条件的“市场税收管辖区”（“辖区”或“市场国”）。如果您希望查阅我们往期关于双支柱的文章，请点击文末的链接。

对于如何确定哪些市场国可以参与金额 A 的分配以及按什么标准分配金额 A，则需要通过联结度与收入来源规则来解决，其中会涉及以下两个问题：（i）适用金额 A 的跨国企业集团（“范围内集团”）与某个市场国是否存在充分的联结度从而引发新征税权；（ii）满足联结度测试的市场国应获取多少份额的金额 A。由于草案中对于联结度的判定使用范围内集团来源于某一市场国收入的多少作为唯一的指标，收入来源确认规则因此与联结度规则相生相伴而出。

2. 草案内容的效力

OECD 在意见征询文件中明确表示此草案并不反应包容性框架成员对其实质内容的共识，但是其具有足够的细节和稳定性因而已然适合向公众征询意见，而利益相关者的意见将有助于包容性框架成员进一步完善相关规则。

本草案规则在未来完整的金额 A 立法模板中属于标题四（“Title 4”），一旦生效将体现包容性框架就金额 A 实质达成的共识。金额 A 立法模板生效后会为关于金额 A 的多边公约奠定基础，并为相应国家进行国内立法提供参考。

延续以往包容性框架对于新征税权的原则，意见征询文件强调新联结度的标准仅适用于对新征税权（即金额 A）的判定，并不会影响对其他税种（如关税或其他税种）征税权的判定，即联结度规则自成一体，没有任何对其他现有税收或非税收规则的意外溢出效应。

3. 草案的主要内容

意见征询文件包含立法模板的条款和附表，它们具有同等效力。同时，这些条款和附表中有很多脚注。这些脚注一方面用来解释条款和附表的意思，另一方面也向读者展示未来关于金额 A 的官方注释（“Commentary”）中会进一步阐述的问题。从下面我们对这些条款和附表主要内容的阐述中可以看出，OECD 在面临商业复杂性的情况下，努力在收入来源识别的准确性、合规成本、可操作性之间寻求适当的平衡。

3.1 判定联结度的收入门槛值

为减轻纳税人和税务管理的合规成本，包容性框架声明中设定了金额 A 联结度的门槛值，确保只有当范围内集团从某辖区获取重大收入时才符合联结度测试。对于年国内生产总值（“GDP”）小于 400 亿欧元的辖区，该门槛值为范围内集团位于某辖区某年度的收入大于等于 25 万欧元；对于年 GDP 大于等于 400 亿欧元的辖区，该门槛值为 100 万欧元。草案指出计算上述门槛值的收入系指集团合并层面的从第三方取得的收入，并且需要对税基进行相应的调整，以及剔除采掘业和受监管的金融服务业收入。

3.2 判定收入来源地规则

草案中明确了以下判定收入来源地的规则：

A. 以交易（“transaction”）为判定单位

草案明确指出确认收入来源必须以“交易”为基础和单位。此处的交易不应以合同或发票来区分，而是以产生收入的项目（“item”）来区分（例如，存货、浏览线上广告的行为是不同的项目）。一个合同或发票上可能会记载不同的项目，而这些项目对应的货物或服务有可能是在不同的辖区销售的。

草案列举了以下七个大的交易类型以及其中所包含的更加细化的交易类型：

1. 销售产成品，包括三种细分收入：1) 由集团直接向终端客户销售产成品获得的收入，2) 由第三方分销商向终端客户销售产成品获得的收入，3) 集团销售数字化产品获得的收入。
2. 销售零部件。
3. 提供服务，包括八种服务类型：1) 具有地域属性的服务，2) 广告服务，3) 线上中介服务，4) 运输服务，5) 客户奖励计划，6) 提供资金，7) B2C 服务，8) B2B 服务。

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

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

华东区

王建

合伙人

电话：+86 512 6289 1308

电子邮件：jerrywang@deloitte.com.cn

华北区

魏璐

合伙人

电话：+86 10 8520 7622

电子邮件：swei@deloitte.com.cn

华南区

左迪

合伙人

电话：+86 20 2831 1309

电子邮件：ezuo@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

4. 授权或销售无形资产，包括两种类型：1) 销售、授权使用以及以其他形式让渡无形资产所带来的收入；2) 销售、授权使用以及以其他形式让渡用户数据所带来的收入。
5. 销售、租赁以及以其他形式让渡不动产所带来的收入。
6. 政府补助，指政府以及国际组织向集团支付的现金与实物，包括补贴和返还。
7. 非客户收入，指不是从集团客户取得的收入，包括集团不作为资金拆出方所获得的利息、金融资产收益、汇兑收益、资产价值再评估、养老金负债变化、保险理赔所得等和其他营业外收入；以及处置资产收益。

B. 使用可靠的方法（“Reliable Method”）

草案指出判定收入来源的方法必须是一个草案下被认为是可靠的方法，指的是使用草案条款和附表中认可的可靠指标（“Reliable Indicator”）或分配因子（“Allocation Key”）来确认收入来源的方法。可靠指标可以理解为确定收入来源地的关键信息，草案附表部分就上述七个交易类型分别列举了该交易类型下收入来源地判定的典型可靠指标。

只有当没有可以适用的可靠指标的时候，草案才允许集团对某些交易类型在符合条件的情况下使用分配因子：（i）针对该交易类型的收入来源规则允许分配因子的使用；（ii）集团已采用合理步骤试图识别可靠指标，但最终未找到；（iii）集团根据排除规则（“Knock-out Rule”）采取合理的步骤识别出没有产生收入的辖区。

草案提供了适用不同交易类型和场景的分配因子，例如：1) 区域分配因子、2) 低收入辖区分配因子、3) 全球分配因子、4) 累计雇员人数分配因子、5) 雇员人数分配因子、6) 航空货运分配因子、7) 非航空货运分配因子、8) 航空客运分配因子、9) 非航空客运分配因子。其中，不同分配因子中使用的数据来源不同。例如草案中提及了联合国贸易和发展会议发布的公开数据、国别报告中的数据等。

4. 与蓝图报告的比较

意见征询文件延续了蓝图报告的诸多立场和观点，但基于 2021 年 10 月包容性框架声明，判断是否适用支柱一金额 A 规则的门槛已经发生了本质的变化，不再区分业务类型，即自动化数字服务（“ADS”）和面向消费者的业务（“CFB”），而是以跨国企业的全球营业收入和利润率作为门槛。此外，意见征询文件还提供了更多交易类型下的收入来源判断规则。

就其各自所涵盖的交易类型而言，意见征询文件与蓝图报告都为每种收入类型设定了收入来源规则，并列出了适用该原则确定收入来源的指标。但与蓝图报告不同的是，意见征询文件未就指标的适用设置优先级，而是在特定的交易类型下允许范围内集团使用草案未予列明的其他可靠指标。

在细化的交易类型下确定收入来源无疑面临着诸多复杂性和操作困难，为最大程度上解决这一难题，使范围内收入应分尽分，规则便于落地执行，意见征询文件还采用了蓝图报告未涉及的分配因子的方式。

5. 下一步

OECD 会陆续发布关于支柱一金额 A 其他模块的立法模板草案以便继续进行公众意见征询。此外，如包容性框架声明所述，支柱一下金额 A 将通过签订多边公约实施，OECD 计划于 2022 年上半年完成多边公约及其解释性声明文本的起草，2022 年中开放多边公约的签署，目标是在关键多数辖区 2023 年完成全部立法程序并生效执行；金额 B 的相关工作预计在 2022 年底前完成。

尽管上述时间表是经 2021 年 10 月 G20 财长和央行行长会议审议确定的，并已得到 G20 领导人的核准，此计划的如期实施还面临诸多考验。

6. 德勤观察

OECD 在草案中力求详尽地就不同交易类型适用的收入来源规则提供指引，但仍存在诸多事项有待进一步明确，比如受监管的金融服务业如何划分，企业采取何种行动才能满足“已采用合理步骤识别可靠指标”这一要求等等。相信这些问题也是公开征求意见中业界共同关注的问题，期待 OECD 后续会在注释中对这些事项予以澄清。

范围内集团可以结合自身涉及的交易类型，识别收入来源并试算收入分配金额，以便为可能的业务调整提供参考。同时也请注意，金额 A 下收入来源规则所依据的收入不同于财务确认收入场景下的收入概念，有些数据可能无法从企业财税端获取，而需要业务部门的支持。因此，建议范围内集团企业以及接近门槛的集团企业提前收集并整理确定收入来源所需的各类数据，并考虑通过数字化手段提高数据采集和跟踪的效率和精确度。

虽然支柱一方案按照上述时间表如期实施可能会面临诸多挑战，但从 OECD 最近数月的推进行动来看，金额 A 下立法模板的各个模块的意见征询文件正在陆续发出，建议企业密切关注动态，早日采取行动，适当评估，更加积极主动地适应崭新的国际税收秩序和全球税收治理的要求，调整其全球价值链布局和风险配置，提升自身驾驭和控制风险的能力。德勤也会持续关注关于金额 A 的其他模块，并进行分析和解读。

德勤通过【全球税制重塑 2.0 系列】文章，协助您随时关注近期全球税制重大变革，并与您探讨对跨国企业可能带来的深远影响。以下为本系列下已经发布的文章链接。如需了解更多详细内容，请与我们的专业人员联系。

税务评论

P347/2021 - 2021 年 12 月 22 日

[支柱二 – G20/OECD 包容性框架发布全球最低税立法模板](#)

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P343/2021 - 2021 年 7 月 12 日

[全球最低税常见问题及解答](#)

[\[简体中文版\]](#) [\[英文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P338/2021 - 2021 年 5 月 20 日

[在不断变化的国际环境中管理和规划知识产权的注意要点](#)

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P332/2021 – 2021 年 1 月 22 日

[在不确定性中寻找机会——有关 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移（BEPS）计划以及全球税制重塑 2.0 的第七次年度全球调查](#)

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P330/2021 – 2021 年 1 月 11 日

[欧盟强制税务报告制度（DAC6）已实施](#)

[\[简体中文版\]](#) [\[英文版\]](#)

P327/2020 – 2020 年 11 月 19 日

[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](#)

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P325/2020 – 2020 年 11 月 4 日

[OECD 就应对数字经济带来的税收挑战发布蓝图报告：支柱一之详细解读](#)

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P323/2020 – 2020 年 10 月 22 日

[变革与经济复苏下的全球税收政策导向](#)

[\[简体中文版\]](#)

P322/2020 – 2020 年 10 月 7 日

[澳大利亚发布 2020-21 年预算：政策利好复苏](#)

[\[简体中文版\]](#)

P317/2020 – 2020 年 7 月 27 日

[欧盟 – 针对特定跨境安排的强制税务报告制度](#)

[\[简体中文版\]](#) [\[英文版\]](#)

P311/2020 – 2020 年 2 月 14 日

包容性框架成员国再次承诺将致力于解决数字化经济带来的税收挑战
[简体中文版]

P309/2019 – 2019 年 12 月 20 日

数字经济征税方案下“统一方法”与现行转让定价规则碰撞之初探
[简体中文版]

P304/2019 – 2019 年 11 月 15 日

OECD 发布最新意见征询文件：全球防止税基侵蚀提案（支柱二）
[简体中文版] [日文版]

P302/2019 – 2019 年 11 月 5 日

OECD 意见征询文件：提出对数字经济征税的“统一方法”
[简体中文版] [英文版] [日文版]

税务快讯

2021 年 12 月 21 日

Pillar Two – OECD Inclusive Framework global minimum tax model rules

2021 年 7 月 3 日

双支柱方案得到全球性支持

Global Endorsement on Pillar One and Pillar Two

2021 年 7 月 7 日

OECD Inclusive Framework reaches political agreement on taxing the digitalised economy and a global minimum rate

2020 年 10 月 13 日

2020 年美国大选对美国企业所得税政策的影响

香港税务评论

H99/2020 – 2020 年 11 月 27 日

OECD 就应对数字经济带来的税收挑战发布蓝图报告：支柱二之对香港的影响
[英文版] [简体中文版]

本文由德勤中国为本行中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

德勤中国税务主管合伙人

李旭升

合伙人
电话：+86 755 3353 8113
传真：+86 755 8246 3222
电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

华北区

黄晓里

合伙人
电话：+86 10 8520 7707
传真：+86 10 6508 8781
电子邮件：xiaoli Huang@deloitte.com.cn

华东区

梁晴

合伙人
电话：+86 21 6141 1059
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区

张慧

合伙人
电话：+86 20 2885 8608
传真：+86 20 3888 0115
电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人
电话：+86 23 8823 1208
传真：+86 23 8857 0978
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/华北区

张博

合伙人
电话：+86 10 8520 7511
传真：+86 10 6508 8781
电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人
电话：+86 21 6141 1262
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人
电话：+86 28 6789 8008
传真：+86 28 6317 3500
电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华南区(内地)

张文杰

总监
电话：+86 20 2831 1369
传真：+86 20 3888 0115
电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区(香港)

戚維之

总监
电话：+852 2852 6608
传真：+852 2543 4647
电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloitte.com.hk)。

关于德勤

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（统称为“德勤组织”）。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，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为及遗漏承担责任，而对相互的行为及遗漏不承担任何法律责任。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。

德勤是全球领先的专业服务机构，为客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络及关联机构（统称为“德勤组织”）为财富全球 500 强企业约 80% 的企业提供专业服务。敬请访问 www.deloitte.com/cn/about，了解德勤全球约 345,000 名专业人员致力成就不凡的更多信息。

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、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构（统称为“德勤组织”）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，您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司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。

© 2022。欲了解更多信息，请联系德勤中国。