



税务快讯

OECD 发布支柱二综合注释

因我不同
成就不凡

始于 1845

[G20/OECD 税基侵蚀和利润转移包容性框架](#)（以下简称“包容性框架”）近期发布了关于支柱二全球最低税规则（以下简称“支柱二”）立法模板的综合注释（以下简称“[综合注释](#)”），其中包含了包容性框架在 2023 年 12 月底前批准和发布的所有指南。

包容性框架的 140 多个成员国已就支柱二国际税改方案达成一致。多个辖区正将支柱二立法模板纳入其国内立法，有些辖区已从 2024 年 1 月开始实施相关规则。

概述

综合注释将原先已发布的注释（首次发布于 2022 年 3 月）与随后发布的涉及国别报告（CbCR）安全港等内容的指南（首次发布于 2022 年 12 月）以及三套关于支柱二的征管指南（分别发布于 2023 年 2 月、7 月和 12 月）整合为一份文件。同时，综合注释也根据后续发布的指南对 2022 年 3 月首次发布的解释性示例进行了更新。因此，本次更新并不包含“新的”技术指南。

综合注释约有 330 页，明显少于原有注释和迄今发布的所有指南的页数总和。页数减少的原因在于，征管指南中首先列出需要审议的问题，然后提出所做出的修订或增补；而综合注释只罗列修订或增补内容，不包括对问题的解释。在某些情况下，尤其是相关规定尚不明确的情况下，可能仍然需要参考征管指南进行解读。

综合注释和指南所载规定在不同辖区如何适用可能因各辖区将支柱二纳入其国内法的方式不同而有所不同。某些辖区将采用灵活方法自动引入包容性框架的新指南，另外一些辖区则需要修订法律。在某些情况下，如果注释对立法模板及支柱二规则的本地实施提供了更合理或更明确的解释，则不需要修订法律。

支柱二规则的组成部分

包容性框架发布的支柱二立法模板适用于年度合并收入不低于 7.5 亿欧元的大型跨国集团，旨在通过补足税确保集团在其开展经营的每个辖区所产生的利润至少按照 15% 的最低有效税率征税。立法模板的主要组成部分包括：合格国内最低补足税（QDMTT），该规则允许各辖区就本地的低税利润征收任何应缴的补足税；收入纳入规则（IIR），该规则由母公司所在辖区采用自上而下的方法实施；以及低税支付规则（UTPR），该规则将在其他规则未能完全适用的情况下作为补充规则适用。

综合注释

包综合注释在“引言（Introduction）”部分概述了各章内容，其中也包括了货币换算和以当地货币重新确定门槛金额的相关指引。

适用范围

第 1 章明确了立法模板的适用范围。其中包括“排除实体”的定义、最终母公司定义对主权财富基金的适用以及非营利组织附属机构所开展的“辅助性活动”的含义，并进一步详细说明了 7.5 亿欧元合并收入门槛中收入的含义以及如何解决最终母公司和其他集团内实体的财年不匹配问题。

征税规定

第 2 章介绍了 IIR 和 UTPR 的运作机制。更新内容包括对将保险投资实体排除在“中间母公司”和“部分持股母公司”定义之外的注释。

计算支柱二所得或亏损

第 3 章列明了计算支柱二有效税率时各集团内实体所得或亏损的计算规则。其中包括排除权益损益规则如何适用于投资对冲，债务免除的处理，应计养老金费用调整的范围，权益投资纳入选择权，以及在计算支柱二所得或亏损时纳入组合投资股权产生的所有股息的选择权。

其他新增内容包括“合格的可退还的税收抵免”、“可销售性可转让的税收抵免”和“合格的穿透税收优惠”处理相关的指引，以及支柱二所得或亏损计算通常应当使用最终母公司合并财务报表的列报货币的要求。

经调整的有效税额的计算

第 4 章阐述了计算各集团内实体的“有效税额”的机制。更新内容包括合并递延所得税金额、“超额负数税务费用”结转、受控外国公司（CFC）的亏损母公司以及混合 CFC 税收制度（如美国全球无形资产低税所得制度（GILTI））下的税收分配的相关指引。

有效税率及补足税的计算

第 5 章说明了在确定各辖区的有效税率是否低于 15% 以及确定应缴补足税额时应采取的步骤。

更新内容包括基于实质的所得排除 (SBIE) 规则的补充指引, 涉及 “合格员工” 和 “合格有形资产” 在相关集团内实体所在辖区之外开展工作/进行使用的情形。

公司重组和控股结构

第 6 章罗列了公司重组 (如合并、收购和分立) 指引, 其中纳入了按成本核算的集团内部交易的相关指引。

税收中性和以分配为基础而征税的制度

对于适用税收中性或分配制度的集团, 第 7 章提出了一些特别规定。更新内容包括保险投资实体适用应税分配方式选择权和相互保险公司适用投资实体税收透明选择权的相关指引。

征管

第 8 章载列了对立法模板征管规定的注释。其中提及了包容性框架商定的四个支柱二安全港规则, 相关内容略有改动。

过渡规则

第 9 章为过渡规则提供指引, 包括如何考虑支柱二适用前的亏损和税收属性的规则, 以及支柱二适用于转让方之前发生的集团内部资产转让的处理规则。

更新内容包括对以下方面的详细注释: 类似于集团内部资产转让的交易、资产账面价值和递延所得税的应用, 以及报告财年不足 12 个月的集团的过渡性申报截止日期。

定义

第 10 章包含了对支柱二立法模板所使用术语的注释, 并纳入了有关 “合并财务报表” 和 “所有者权益” 定义的指引。

其中还纳入了 QDMTT 相关指引, 包括 QDMTT 应如何适用于特定类型的实体 (如合资企业、被少数控股的成员实体、无国别实体和穿透实体)。

附录一——安全港规则

综合注释中增加了一个附录, 分四个章节介绍了有关包容性框架迄今商定的四个安全港规则的所有指引。

过渡性国别报告安全港

过渡性国别报告安全港规则利用从企业国别报告和/或财务报表中获取的信息, 免除集团在低风险辖区的完整的支柱二合规计算义务, 最长适用期为三年。

本章包含了 2022 年 12 月发布的《安全港规则和处罚减免的指南》的相关内容, 并根据 2023 年 12 月发布的征管指南进行了更新, 例如要求企业国别报告必须使用合格财务报表进行编制和提交, 以及纳入 “混合套利安排” 反避税规则。

永久性安全港

第 2 章纳入了 2022 年 12 月发布的《安全港规则和处罚减免的指南》的相关内容，为永久性安全港规则（即简化计算安全港）提出了一个框架，以减少企业需要进行的计算和调整量。本章还包括 2023 年 12 月发布的非重要成员实体（NMCE）永久性简化计算安全港的相关指引。

QDMTT 安全港

第 3 章包含了永久性 QDMTT 安全港的相关指引，企业可选择对某一辖区单独计算 QDMTT。在该规则适用的情况下，不会产生额外的 IIR 或 UTPR 补足税。

过渡性 UTPR 安全港

过渡性 UTPR 安全港是一项临时规则，在过渡期内，如果最终母公司所在辖区适用 20% 或以上的名义税率，则企业在该辖区的任何低税利润应缴纳的 UTPR 补足税金额为零。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。

示例

OECD 还发布了 [立法模板应用示例](#) 文件的最新版本，其中纳入了征管指南所附的 30 个示例，以及一个新增示例，即作为最终母公司的穿透实体所适用的特殊规则的应用示例。

后续安排

包容性框架将持续发布各类指南。预计 2024 年夏季之前将有更多指南发布，综合注释也将根据新指南进一步更新。

如您有任何相关问题，请联系我们：

国际税收与企业并购重组税务服务

全国主管合伙人

王鲲

合伙人

+86 21 6141 1035

vicwang@deloitte.com.cn

华北区

周颖

合伙人

+86 10 8512 5477

nzhou@deloitte.com.cn

华东区

叶红

合伙人

+86 21 6141 1171

hoye@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

+86 28 6789 8008

tonzhang@deloitte.com.cn

华南区

刘明扬

合伙人

+852 2852 1082

antlau@deloitte.com.hk

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。

税务评论

P386/2024 - 2024 年 2 月 26 日

OECD 发布《支柱一金额 B》报告

[\[简体中文版\]](#)

P374/2023 - 2023 年 3 月 16 日

支柱一金额 A 下撤销数字服务税和相关类似措施的多边公约条款草案

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P373/2023 - 2023 年 3 月 6 日

OECD 发布支柱二征管指南

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P372/2023 - 2023 年 3 月 2 日

支柱二下的信息报告表和安全港规则

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P368/2022 - 2022 年 12 月 30 日

OECD 发布《支柱一金额 B 公众意见征询文件》

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P356/2022 - 2022 年 6 月 16 日

OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《支柱一金额 A 下的受监管金融服务业排除》

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P354/2022 - 2022 年 5 月 24 日

OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《金额 A 的适用范围立法模板草案》以及《支柱一金额 A 下的采掘业排除》

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P352/2022 - 2022 年 4 月 13 日

OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《税基确定立法模板草案》

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

P350/2022 - 2022 年 3 月 9 日

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》

[\[简体中文版\]](#) [\[日文版\]](#)

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事项

[[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

2024 年 4 月 26 日

[Pillar Two: Consolidated commentary published](#)

2023 年 12 月 21 日

[Pillar Two: OECD's further guidance](#)

2023 年 7 月 19 日

[支柱二：OECD/G20 合格国内最低补足税规则、低税支付规则和 GloBE 信息报告表的最新进展——对中国香港、内地和新加坡的影响](#)

2022 年 3 月 15 日

[OECD 发布支柱二下全球最低税的注释](#)

[OECD announces release of commentary on Pillar Two model rules for global minimum tax](#)

2021 年 12 月 21 日

[Pillar Two – OECD Inclusive Framework global minimum tax model rules](#)

2021 年 10 月 11 日

[关于应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案最新进展](#)

[OECD inclusive framework updates political agreement 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](#)

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](#)

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

H113/2023 – 2023 年 3 月 8 日

[How Global Minimum Tax implementation timelines could affect top-up tax liabilities](#)

[\[英文版\]](#)

H107/2022 – 2022 年 5 月 31 日

[The Impact of Pillar 2 on Hong Kong's Real Estate Sector](#)

[\[英文版\]](#)

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](#)

[\[简体中文版\]](#) [\[英文版\]](#)

香港税务快讯

2023 年 2 月 3 日

[OECD released administrative guidance on global minimum tax](#)

2022 年 12 月 21 日

OECD Pillar Two: Information return and safe harbors published

2022 年 8 月 18 日

香港推迟实施支柱二

Hong Kong defers the implementation of Pillar Two

联系我们



德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 31 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务与商务咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤全球专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界开拓前行。

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承担责任，而对相互的行为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。

德勤亚太有限公司（一家担保责任有限公司，是境外设立有限责任公司的其中一种形式，成员以其所担保的金额为限对公司承担责任）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 个城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

本通讯及任何附件只供内部传阅并只限于德勤组织的人员使用。

本通讯包含保密信息，仅供接收个人或实体使用。若您并非指定接收方，请立即回复此邮件告知我们，并在您的系统中删除本通讯及其所有副本。请勿以任何方式使用本通讯。

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。

© 2024 德勤·关黄陈方会计师事务所（香港）、德勤·关黄陈方会计师事务所（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。