



全球最低 税负制

对国际财务报告准则（IFRS[®] Accounting Standards）
递延所得税会计处理的拟议豁免

—
home.kpmg/ifrs

2023年1月



为全球最低税负制做好准备



问题

为解决对利润分配不均的担忧和经济数字化带来的税务挑战，全球已达成多项协议。多个国家也正忙于修订当地法律以引入全球最低税负制。

然而，实施新规则并确定其带来的税务和会计影响，可能充满挑战。

如何根据国际财务报告准则 (IFRS[®] Accounting Standards) 对新的补足税 (top-up tax) 进行递延所得税会计处理，已成为利益相关方的关注重点。为此，国际会计准则理事会 (International Accounting Standards Board, 以下简称“理事会”) 提议修订《国际会计准则第12号——所得税》(IAS 12 *Income Taxes*)。



影响

对《国际会计准则第12号》的拟议修订将引入一项**暂时性的强制例外规定，企业无须核算**与补足税相关的**递延所得税**。

但是，企业将需提供**新的披露信息**，尤其是在最低税负制生效前。

新披露中的某些信息，可能已经在根据当前要求编制合并财务报表时能够获取。



行动

- 在**2023年3月10日**前向理事会提交反馈意见。
- 评估新的税收规则的潜在影响。
- 确定目前需提供哪些披露。
- 为提供拟议披露做好准备。

对递延所得税会计处理的拟议豁免

本指引将探讨对《国际会计准则第12号》的拟议修订，帮助企业为新的披露要求做好准备。

- 01 什么是全球最低税负制？
- 02 谁需要缴纳补足税？
- 03 如何计算补足税？
- 04 补足税是否会对递延所得税产生影响，是否有相关豁免？
- 05 拟议的递延所得税豁免何时生效及如何应用？
- 06 最低税负制生效前后，企业需分别提供哪些披露？
- 07 拟议豁免生效前，企业需提供哪些披露？
- 08 下一步行动？

01 什么是全球最低税负制？

2021年10月，超过135个税收管辖区（占全球GDP的90%以上）同意对国际税收规则进行重大改革。本次改革涉及双支柱¹方案。

支柱二（以下简称“全球最低税负制”或“最低税负制”）包含四大规则，可供各国选择和应用。

各国可自行决定如何运用四大规则中的一项或多项来实施支柱二。

无论选择哪种（些）规则，根据对《国际会计准则第12号》的修订建议，支柱二下的四大规则所产生的税务影响都属于《国际会计准则第12号》的适用范围，包括**合并和单独财务报表**。

¹ 支柱一旨在确保在各个国家之间更公平地分配可征税利润和征税权。
支柱二旨在确保大型跨国集团在其运营所在的每个税收管辖区的所得税税率最低至少为15%。

支柱二下的规则



应税规则（Subject to tax rule）*

若接受方未被充分征税（即税率低于9%），则支付方所在的税收管辖区有权征收补足税



本地最低税率

税收管辖区当地的最低税率（基于GloBE规则）



所得归入规则（Income inclusion rule, IIR）**

若海外集团公司未被充分征税（即税率低于15%），则最终母公司所在税收管辖区通常会征收补足税



征税不足付款规则（Undertaxed payment rule, UTPR）**

若最终母公司所在的税收管辖区未根据所得归入规则征收补足税，则最终母公司无法享受税前扣除或需补缴税款

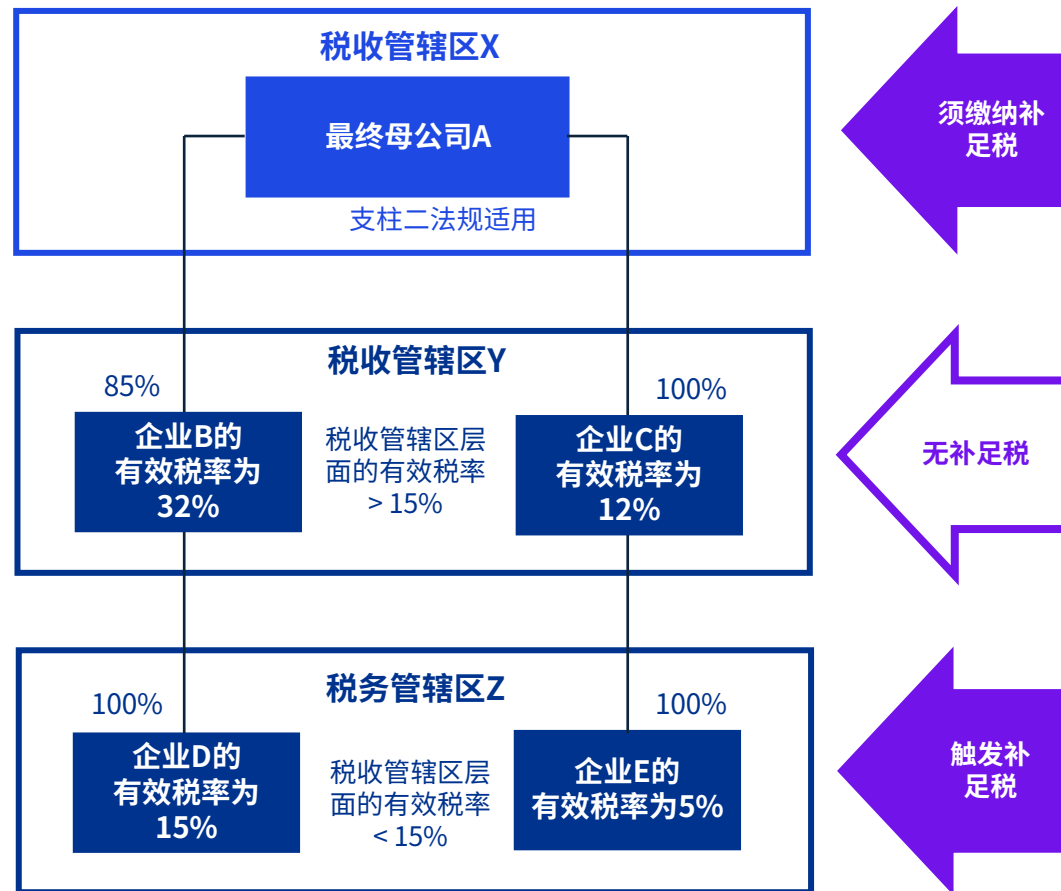
* 制定中

** 属于全球反税基侵蚀（GloBE）规则的一部分

02 谁需要缴纳补足税?

支柱二规则适用于在过去四年中至少有两年的合并收入达到7.5亿欧元或以上的跨国集团。

这些集团将根据GloBE规则计算其运营所在的每个税收管辖区的有效税率 (ETR)。若有效税率**低于15%的最低税率**, 集团将须就相关差额缴纳补足税。



在许多情况下, 需承担补足税的集团公司将不是触发这项纳税义务的集团公司。

通常, **最终母公司**将需为低税子公司缴纳补足税, 而母公司所在的当地税务机关有权征收补足税。但在某些情况下, 中间母公司或其他集团公司也可能需要承担全部或部分补足税。

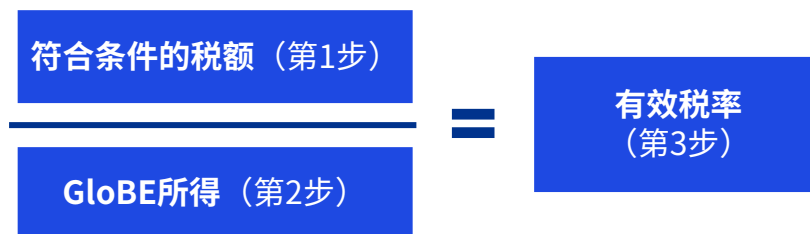
03 如何计算补足税？

须缴纳补足税的企业需执行以下步骤：

1. 针对位于同一税收管辖区的所有集团公司，**确定符合条件的（有效）税额**。
2. 针对位于同一税收管辖区的所有集团公司，应用与合并财务报表相同的会计框架（如美国公认会计原则（US GAAP）或国际财务报告准则），**确定GloBE所得**。
3. 用GloBE所得除以符合条件的（有效）税额，**计算有效税率**。

若有效税率低于15%，则.....

4. 用GloBE所得减去符合条件的扣除额，**得出超额所得**。
5. 用15%的最低税率减去**有效税率**，**得出补足税税率**。
6. 用超额所得乘以补足税比率，**计算补足税**。



若有效税率低于15%，则.....







会计框架将影响补足税额。

此外，根据GloBE规则计算出的有效税率不同于根据《国际会计准则第12号》计算出的有效税率。

04 补足税是否会对递延所得税产生影响，是否有相关豁免？

最低税负制下的补足税不同于“传统”税制下产生的所得税。这引发了利益相关方提出以下疑问，尤其是如何根据国际财务报告准则对**递延所得税的影响**进行会计处理。

-  在GloBE规则下，如何确定资产和负债的**计税基础**？
-  GloBE规则是否会导致**额外的**暂时性差异？
-  企业是否需要**重新计量**与已确认的递延所得税相关的既有暂时性差异？
-  企业将如何确定用于计量补足税的递延所得税影响的**税率**？

为此，理事会已提议修订《国际会计准则第12号》以提供暂时性豁免。

理事会提议的豁免



对《国际会计准则第12号》的拟议修订

暂时性的强制例外规定，企业无须核算与补足税相关的递延所得税。

豁免生效的时机至关重要，因为一旦集团运营所在的某个税收管辖区颁布（或实质上已颁布）税法修订，整个集团可能都会受到影响。



05 拟议的递延所得税豁免何时生效及如何应用？



06 最低税负制生效前后，企业需分别提供哪些披露？

拟议的披露要求（有关应用豁免的披露除外）仅适用于**年度财务报表**，且企业**仅需对当期**提供根据《国际会计准则第12号》编制的信息。

部分信息可能已在编制合并财务报表的过程中能够获取。

若当地税法已经颁布，但最低税负制尚未生效



- 企业运营所在的税收管辖区为实施支柱二规则而颁布（实质性上已颁布）的**相关法规**的信息。
- 对于根据《国际会计准则第12号》确定的当期平均有效税率低于15%的**低税管辖区**：
 - 列出这些低税管辖区；
 - 有关税前利润、所得税费用和加权平均有效税率的汇总信息。
- 根据为遵守支柱二规则而做的准备工作和评估，是否可能存在以下情况：
 - 企业可能面临补足税的其他税收管辖区；或
 - 表明当前低税管辖区内没有补足税风险

最低税负制生效后



- 与补足税相关的**当期税费**。

拟议修订并未说明披露要求是否适用于集团内所有成员实体的单独财务报表。我们的初步看法是，**须依法缴纳补足税的企业**将需在其单独财务报表中提供拟议披露。



07 拟议豁免生效前，企业需提供哪些披露？

国际财务报告准则不要求企业披露未来可能的税法修订，除非相关修订已经公布。

然而，若企业预计GloBE规则会对其产生影响，且相关信息与财务报表使用者相关，其应考虑在税法修订颁布（或实质上已颁布）以及拟议豁免生效前，提供**定性披露**。

在税法颁布及豁免生效前



- 企业在**法定税率低于15%**的低税管辖区内运营的事实。
- 运营所在**税收管辖区**的政府通过税收优惠、免税或加计扣除等支持措施而使**有效税率低于15%**的事实。
- 有关**支柱二**的税法的**预期颁布**及其生效日的信息。
- 管理层对潜在影响的评估信息，并表明这些影响尚不清楚或无法合理估计。



立即与的财务报表使用者沟通，确定**2023年1月1日之前**开始的**财务报表**中的适当披露程度。

08 下一步行动？

01

向理事会提供反馈意见

- 考虑拟议修订，并在3月10日前向理事会提供反馈意见。

02

评估GloBE立法模板规则的影响

- 与税务专家沟通，评估相关影响，并关注GloBE规则企业在运营所在税收管辖区税法中的实施进度。
- 确定集团是否可能须缴纳补足税。

03

确定目前需提供哪些披露

- 现在就与财务报表使用者沟通，为2023年1月1日之前开始的财务报表确定披露的适当程度。

04

为提供拟议披露做好准备

- 确保收集充分详尽的信息，就所在低税管辖区的经营活动提供拟议披露。

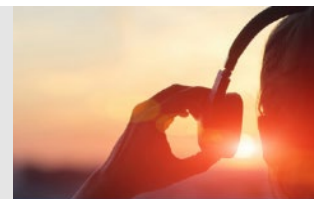
其他前沿资讯及资料

在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”, 或访问 home.kpmg/ifrs

不论您是刚接触还是正在使用国际财务报告准则, 您都能在此找到有关国际财务报告准则最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引, 以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。

[IFRS Today](#)
([国际财务报告准则热点探析](#))

博客、播客和视频

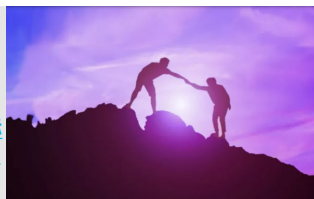


[News \(国际财务报告准则动态\)](#)

查看毕马威发布的有关国际财务报告准则的所有资讯



[Tracking the development of IFRS Sustainability Disclosure Standards](#) ([追踪国际财务报告准则可持续发展披露准则的动态](#))



[KPMG IFRS on LinkedIn \(KPMG IFRS的领英账号\)](#)

关注我们并与您的联系人分享我们的见解



[Climate change financial reporting resource centre](#)
([气候变化财务报告资源中心](#))



[Financial reporting in uncertain times resource centre](#)
([应对不确定性 — 财务报告资源中心](#))



[Insights into IFRS®](#)
([《剖析国际财务报告准则》](#))

帮助您在处理实际交易和安排时运用国际财务报告准则



[Guides to financial statements \(《财务报表指南》\)](#)

披露范本与披露资料一览表





home.kpmg/ifrs

刊物名称：《全球最低税负制 | 对国际财务报告准则（IFRS[®] Accounting Standards）递延所得税会计处理的拟议豁免》

刊物编号：137835

发布日期：2023年1月

© 2023 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

© 2023 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文 “Global minimum top-up tax | Proposed relief from deferred tax accounting under IFRS Accounting Standards”（“原文刊物”）的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致，应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归KPMG IFRG Limited所有，原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归KPMG IFRG Limited所有。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。

毕马威国际准则小组 (KPMG International Standards Group) 是KPMG IFRG Limited的一部分。KPMG IFRG Limited于英国注册，编号为5253019。注册办公室：15 Canada Square, London, E14 5GL, UK。

毕马威是指毕马威国际有限公司内的全球性组织或一个或多个成员所，它们都是独立的法人实体。毕马威国际有限公司（“毕马威国际”）是一家英国私营担保有限公司，并不对客户提供服务。有关毕马威架构的更多详情，请访问 <https://home.kpmg/xx/en/home/misc/governance.html>

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

本刊物包含国际财务报告准则基金会 (IFRS[®] Foundation) 的版权©资料。版权所有，不得转载。KPMG IFRG Limited经国际财务报告准则基金会许可，转载相关资料，转载和使用权受到严格限制。更多有关国际财务报告准则基金会及其资料使用权的信息，请访问www.ifrs.org。

免责声明：在适用法律允许的范围内，国际会计准则理事会、国际可持续准则理事会和国际财务报告准则基金会概不对任何人士因本刊物或本刊物任何译本而产生的索赔或任何性质的损失（包括直接的、间接的、附带损失或间接损失、惩罚性损害赔偿、罚款或成本）承担任何责任，无论是在合同纠纷、侵权还是其他方面（包括但不限于任何疏忽行为或不作为责任）。

本刊物所载资料不构成任何建议，亦不应替代具有适当资质的专业人员所提供的服务。

“ISSB (TM)” 为IFRS Foundation的商标，“IFRS[®]”、“IASB[®]”、“IFRS for SMEs[®]”、“IAS[®]”和“SIC[®]”为IFRS Foundation的注册商标。KPMG IFRG Limited根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解IFRS Foundation的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册，请联系IFRS Foundation。

文档类别：毕马威公开信息