

中国税务快讯

第六期 二零二三年二月



全球最低税改革工作加快推进——最新进展回顾

摘要：

经济合作与发展组织（OECD）制定的15%全球最低税方案在2022年12月和2023年年初取得了一系列进展，在中国运营的跨国企业将受相应的影响。

背景

从背景来看，早在2021年10月，包括中国在内的OECD税基侵蚀和利润转移（BEPS）包容性框架内130多个辖区达成了关于全球反税基侵蚀（GloBE）规则的政治协议。这是包容性框架为国际税收规则改革而推出的双支柱方案中的支柱二的主要内容。相比之下，支柱一旨在将对跨国企业利润的征税权重新分配至市场国，虽然它的实施尚不明朗，但支柱二下的GloBE规则的应用一直在持续向前推进。

2021年10月达成的政治协议中认定GloBE规则应是一种“共同方法”。这意味着，虽然各辖区不一定强制采纳GloBE规则，但一旦某辖区采用了，其在执行上就需要顺应OECD的指引。2022年期间，各国何时及是否会真正推进全球反税基侵蚀立法还存在不确定性，但在年底，几个重要辖区在此项税改方面取得了飞速进展。预计这将推动许多其他国家于2023年前三个月宣布采用GloBE规则，因此，企业应密切关注此方面的进展。本快讯着眼于下述及相关进展，并附上毕马威相关快讯（英文版）以供参考。

- GloBE规则立法在欧盟、日本、韩国、瑞士等国家和地区的进展
- OECD发布了第一批GloBE规则实施框架，包括规则生效所要求的管理性安全港和纳税申报范本
- 国际会计准则理事会（IASB）为响应GloBE规则的实施发布《国际会计准则第12号》（所得税）修正案的征求意见稿

在中国运营的本土和大型外资企业都将受到GloBE规则的影响。虽然中国尚未正式宣布采用GloBE规则的计划，但下述最新进展或许增加了中国在未来合适的情况下，采纳GloBE规则的几率。

*如您需要更好地理解下文内容，请参考以下毕马威往期刊物。

- [BEPS包容性框架发布更新“双支柱”声明](#)
- [OECD发布支柱二全球反税基侵蚀规则立法模板的详细注释和相关示例](#)

各辖区推行GloBE税改的进展

本文涵盖了最显著的部分辖区进展：

- 虽然**欧盟**最低税指令的相关政治协议于2022年大部分时间处于停滞状态，但2022年12月欧盟对实施支柱二达成共识。成员国须在2023年底前将该指令转化为本国立法，其中所得纳入规则（IIR）将于2024年开始实施、低税支付规则（UTPR）于2025年开始实施。一些欧盟国家（如荷兰）已发布了相关立法草案，更多国家也准备于2023年第一季度发布同类草案。详情请参考：[欧盟理事会通过欧盟最低税率指令](#)
- 2022年12月16日，**日本**正式宣布实施支柱二的计划，IIR规则适用于2024年4月1日或之后开始的收入年度。UTPR和境内最低税（DMTT）的实施日期尚未确定，但预计可能在2025年4月1日或之后开始的收入年度开始实施。详情请参考：[日本2023年税制改革建议纲要（第二章）](#)

- **韩国国民大会**于2022年12月23日通过了一项包括支柱二框架的税收法案。支柱二的规定将于2024年1月1日或之后开始的财年实施，包括IIR和UTPR。多数辖区的目标是在2025年开始实施UTPR，而韩国计划在2024年便开始实施UTPR，这无疑是在引人关注的进展。尽管如此，韩国随后将包含规则细节的执行令的发布时间从2月推迟到2023年夏季。这似乎是在为推迟实施UTPR留有余地，取决于其他国家在这方面的进展。在未来的几个月里，企业需要持续关注。详情请参考：[2023年韩国税制改革的亮点](#)
- **瑞士国会**已通过一项关于GloBE规则的宪法修正案（预计于2024年开始实施）。详情请参考：[瑞士议会批准支柱二的实施](#)

上述辖区以及部分亚太辖区（澳大利亚、印度尼西亚、新加坡、香港、马来西亚、新西兰）已表明它们有意采用GloBE规则，但各辖区尚未进入立法阶段。短期来看，美国推进GloBE规则的可能性不大，因此美国的跨国企业可能将需要同时应对其他国家在GloBE规则中的应用。

中国税收政策制定者尚未公开说明中国对采用GloBE规则的计划。然而，随着其他国家逐步明确实施计划，中国也愈加可能采用GloBE规则。如上所述，韩国计划将于2024年开始实施UTPR。这一情况可能会有效刺激到其他辖区对GloBE规则的采用，因为晚一步实施的辖区可能会损失他们本可以征收的补足税。以下，以某中资集团为例，假设自2024年起韩国实施UTPR：

- 如果中国在2024年未实施IIR和UTPR，某一中资集团在中国及其他辖区设有低税实体公司，同时在韩国也设有子公司，那么该集团应于2024年起，需为低税实体公司向韩国缴纳GloBE的补足税。
- 然而，如果中国于2024年之前采纳基于GloBE规则的合格境内最低补足税（QDMTT）规则，那么中国（而非韩国）至少可以向中国运营实体征收补足税。
- 如果中国于2024年开始在实施合格境内最低补足税（QDMTT）的同时也实施IIR，那么中国可能丧失的被韩国征收的补足税将进一步减少。对于总部设在中国的集团来说，中国将对中国运营实体和境外低税运营实体征收补足税。但需要注意的是，对于将集团最终控股公司设立于开曼或香港的集团而言，集团低税率实体的补足税可能需要向香港缴纳。

OECD发布支柱二实施框架的第一批文档

2022年12月20日，OECD发布了GloBE实施框架的第一批文档。内容包括合规过渡性和永久性安全港（过渡性安全港为最终版公布）、全球GloBE信息申报表模板及解释性说明的初稿（公众咨询稿）和争端解决机制（公众咨询稿）。随后，OECD在2023年2月2日还发布了26项行政指引（请参见[毕马威出版物](#)了解行政指引详情）。

安全港规则对企业来说非常重要。如果一家跨国企业需要详细计算涉及经营活动辖区的GloBE有效税率（ETR），那么由于数据收集和处理程序的繁复冗杂，将带来高昂的合规成本。而安全港规则的目的则是减少跨国企业相关方面的工作量。

企业如通过过渡性安全港中的三项测试之一，补足税纳税义务将可视为零：

- **简化有效税率测试：**某一辖区简化的有效税率是利用该辖区内各实体的财务报表和国别报告（CbCR）数据计算得出。有效税率的分子来自财务报表中的所得税费用（当期所得税和递延所得税之和），调整后剔除了税务风险预估金额和不符合GloBE规则下“有效税额”资格的税款。有效税率的分子是“合格”国别报告中的所得税前利润（亏损）。当一年中简化的有效税率大于过渡税率，则可适用安全港规则。过渡期内的过渡税率并非固定。2023年和2024年的过渡税率为15%，而2025年为16%，2026年为17%；
- **常规利润测试：**当基于实质的所得排除（基于工资和有形资产上的加成，反映企业常规回报）的金额大于合格国别报告（CbCR）中的辖区所得税前利润或亏损时，则可通过该项测试；
- **微利排除：**合格的国别报告（CbCR）中，财年总收入低于1000万欧元、所得税前利润（亏损）低于100万欧元。

过渡性国别报告（CbCR）安全港规则只适用于2026年12月31日或之前开始的财年，但不包括2028年6月30日后结束的财年。其后，过渡性安全港不再适用，需经进一步评估永久性安全港（尚在制定中）的适用性。

需特别指出的是，虽然采用基于国别报告数据的安全港规则在很大程度上可能会减少许多集团遵从GloBE规则的工作量，但鉴于其能简化计算（即几乎无需进一步调整的国别报告数据来遵从GloBE规则），国别报告中可能存在的错误信息或财务报表中反映的某些交易的会计处理会直接对集团三年内计算GloBE补足税产生直接影响。

GloBE信息申报表的数据要求清单长达22页，另附有40多页的解释性说明。该信息申报表要求基于各辖区详尽地披露多种有效税率的调整，并针对各个实体披露细节。显然，对许多跨国企业而言，它们的申报表可能多达上千页。

近期颁布的行政指引长达109页，重点围绕一些GloBE技术难题的解决办法。外加GloBE规则及其指引共有456页，且随着未来更多行政指引的公布，其篇幅还将逐步增加。

其中，为各辖区搭建合格境内最低补足税的框架尤为重要。有迹象表明，多数辖区最终将采用合格境内最低补足税，且大部分GloBE补足税可能会以合格国内最低补足税的形式征收。行政指引中其他需特别注意的内容还包括过渡性规则、视同跨国集团规则（可能对高净值家族产生影响）以及与受控外国公司（CFC）规则和GloBE规则的相互作用。行政指引还旨在解决GloBE规则与会计之间相互影响的多项棘手问题。

毕马威公布了一份快讯，其概述了[GloBE实施框架](#)的主要特点。

OECD未来还将开展的工作包括审定申报模板，完善争端解决程序和永久安全港规则。

为应对支柱二，IASB拟修订所得税会计准则

2023年1月9日，国际会计准则理事会（IASB）发布了一份拟针对国际财务报告准则中所得税板块（即《国际会计准则第12号》）进行修订的征求意见稿。该文件提出可暂时性豁免对GloBE中涉及的递延税（包括合格境内最低补足税）进行会计处理。需注意，由于存在较多技术因素和潜在的循环计算，计算GloBE的递延税项会是一项非常复杂的工作，因此对其进行豁免广受企业欢迎。

跨国企业在其运营的辖区如已颁布或实质性颁布支柱二法规但相关法规尚未生效的时期内，为了适用上述豁免机制，跨国企业必须额外披露如下相关信息：

1. 跨国企业运营所涉辖区，如已颁布或实质性颁布了关于GloBE/合格境内最低补足税法规，需披露相关辖区立法信息。
2. 根据《国际会计准则第12号》规定的方式计算，如跨国企业所在辖区当前的平均有效税率低于15%，则需披露涉及辖区。与此同时，还需披露跨国企业在低税辖区的会计利润总额和所得税费用总额，以及低税辖区的加权平均有效税率。
3. 相关实体在遵从支柱二时，其所作的判断是否表明有部分辖区：
 - 1) 根据《国际会计准则第12号》规则计算得出的辖区有效税率低于15%，然而事实上可能无需缴纳GloBE补足税；或
 - 2) 根据《国际会计准则第12号》规则计算得出的辖区有效税率大于15%，然而事实上可能需缴纳GloBE补足税；

额外披露将适用于2023年1月1日或之后开始的年度报告期间。一旦跨国企业适用GloBE补足税，须在其财务报表中披露由GloBE/合格境内最低补足税而产生的当期税额。

征求意见稿的咨询将持续至2023年3月10日，国际会计准则理事会准备于2023年第二季度完成《国际会计准则第12号》的修订。会计准则遵循或大方向上顺应《国际财务报告准则》的辖区，其会计监管机构需确认/核准/评估国际会计准则理事会发布的《国际会计准则第12号》修正案——目前尚未公布具体的时间安排。

*毕马威发布了与此有关的分析[文章](#)和[简介](#)供您参考。此外，还应注意的是，美国会计监管机构最近发布了指导意见，该意见与国际会计准则委员会发布的建议类似，即不需要计算与GloBE补足税相关的递延所得税。

对中国跨国企业的影响

如上所述，中国税收政策制定者尚未公开说明中国对采纳GloBE规则的计划。然而，自2024年起，集团总部设在中国的跨国企业和在中国有业务的外资跨国企业都会看到GloBE对其运营的影响，包括在中国运营的业务。虽然2025年之前跨国企业可能无需进行GloBE纳税申报，但会计披露的相关要求可能会更早执行。全球跨国企业正在对他们使用的会计与税务管理系统进行升级、对公司架构和享受的税收优惠重新进行评估、并与利益相关方商讨可能出现的影响。

我们建议，在中国开展经营的跨国企业应考虑GloBE规则对其业务的影响并采取适当行动。需注意，即便中国不采用GloBE规则，企业也会感受到此规则带来的税收影响与合规性压力。此外，为避免GloBE规则带来出乎意料的负面影响，许多补救措施需要在GloBE制度实施（即于2024年）前予以完善。毕马威GloBE专业人士将很乐意为您提供有关影响评估、系统升级和会计影响方面的帮助。

kpmg.com/cn/socialmedia



如需访问更多毕马威中国税务快讯，请扫描二维码或登陆我们的网站：
<https://home.kpmg/cn/zh/home/insights/2023/01/china-tax-alert.html>



如需获取毕马威中国各办公室信息，请扫描二维码或登陆我们的网站：
<https://home.kpmg/cn/zh/home/about/offices.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。

© 2023 毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙) — 中国合伙制会计师事务所，毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国有限责任公司，毕马威会计师事务所 — 澳门特别行政区合伙制事务所，及毕马威会计师事务所 — 香港特别行政区合伙制事务所，均是与英国私营担保有限公司 — 毕马威国际有限公司相关联的独立成员所全球性组织中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

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。