



# 全球最低税负制

对国际财务报告会计准则 (IFRS® Accounting Standards) 递延所得税会计处理的豁免

—  
[home.kpmg/ifrs](https://home.kpmg/ifrs)  
2023年5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数字经济带来的税务挑战，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会计准则 (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”) **修订了《国际会计准则第12号——所得税》(IAS 12 *Income Taxes*)**。



## 影响

《国际会计准则第12号》的修订引入了一项**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**。

但企业须提供有关其在报告日面临的补足税风险敞口的**新披露信息**，尤其是在新税法生效前。



## 行动

- 关注全球反税基侵蚀 (GloBE) 规则立法模板在相关税收管辖区税法中的实施情况。
- 评估新税法的潜在影响。
- 与报告使用者沟通并确定要提供的披露信息。
- 收集适当的信息，以便就潜在风险敞口提供新的披露。

# 递延所得税 会计处理的 豁免

本指引探讨《国际会计准则第12号》的修订，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** 递延所得税豁免何时生效及如何应用？

**06** 补足税生效前后，企业需分别提供哪些披露？

**07** 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<sup>1</sup>方案。

**支柱二**（以下简称“全球最低税负制（global minimum top-up tax）”或“补足税（top-up tax）”）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。

许多税收管辖区预计会在2023年颁布税法修订，修订将从2024年开始生效。

<sup>1</sup> 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%。



我们认为，税务机关征收的**所有**支柱二补足税（即IIR、UTPR和本地最低税负）通常为《国际会计准则第12号》适用范围内的所得税，并适用于**所有财务报表**，包括最终母公司合并财务报表、集团公司单独财务报表和子集团合并财务报表。

## 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



### 本地最低税负（Domestic minimum tax）

税收管辖区当地的最低税负（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

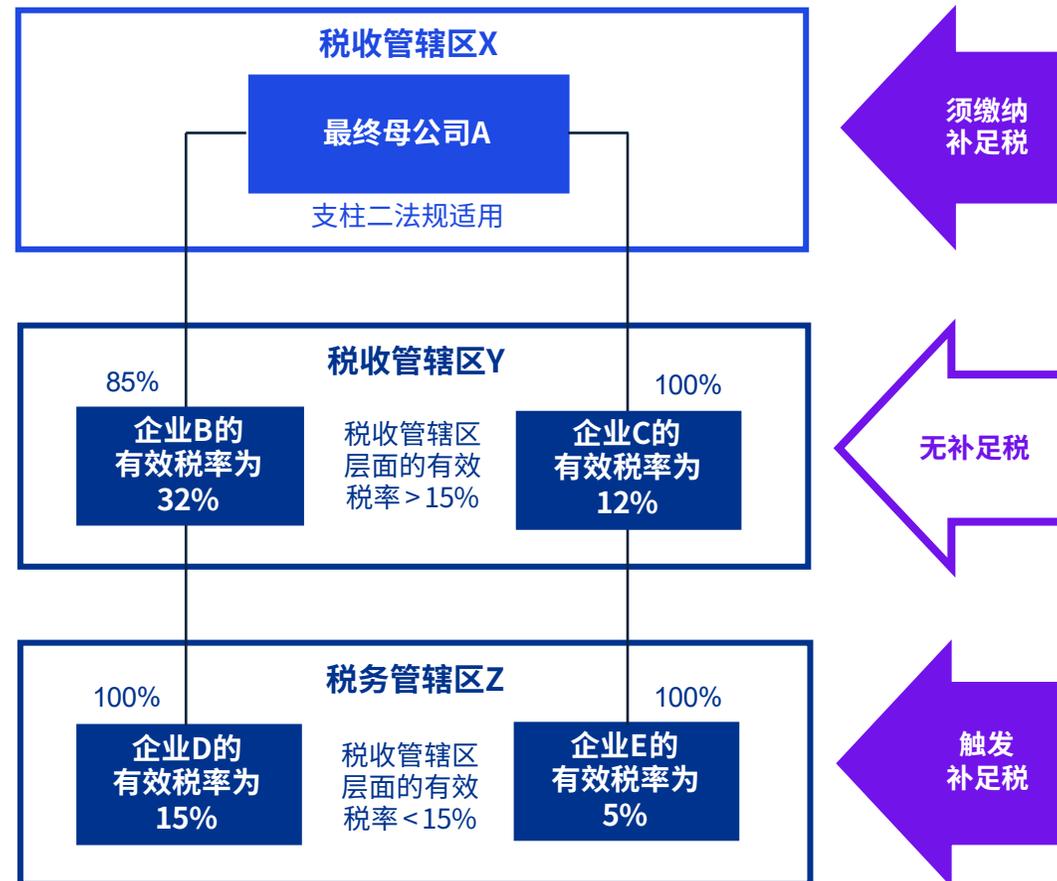
\* 制定中

\*\* 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。

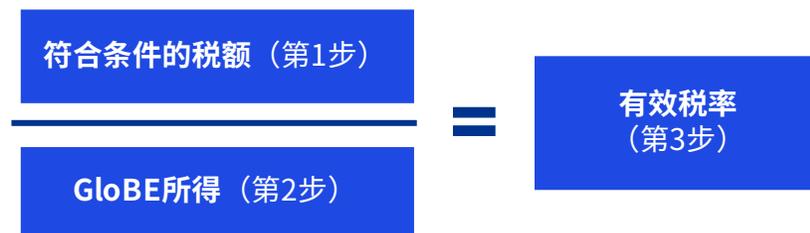
# 03 如何计算补足税？

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）或国际财务报告会计准则），**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税率，**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？

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会计准则对**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，理事会修订了《国际会计准则第12号》以提供暂时性豁免。

### 理事会的豁免规定



#### 《国际会计准则第12号》的修订

暂时性的强制豁免，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。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。由于许多税收管辖区预计会在2023年颁布税法修订，因此要确保在此之前提供豁免。



# 05 递延所得税豁免何时生效及如何应用？



仅当税法修订已颁布或实质性颁布时，豁免规定才有必要。支柱二税法较为复杂，因而可能需要在**一段时间内**出台**多项立法**。

在确定某项立法是否导致税法已颁布或实质性颁布时需要运用判断。

## 06 补足税生效前后，企业需分别提供哪些披露？

新的披露要求（有关应用豁免规定的披露除外）自2023年1月1日或之后开始的会计年度起开始适用。截至2023年12月31日及之前的中期期间无须提供新的披露。然而，投资者可能预期企业会在此日期之前披露相关潜在影响，尤其是预计须缴纳补足税的集团公司。

### 若当地税法已经颁布，但补足税尚未生效



- 企业必须披露已知或能够合理估计的信息，以帮助财务报表使用者了解企业因该立法而在报告日面临缴纳支柱二所得税的风险。
- 此类信息无须反映立法中的所有具体要求，企业可以按指示性范围的形式提供披露。
  - **定性信息：**支柱二所得税对企业的影响，以及面临缴纳风险的税收管辖区，例如触发补足税的地区和须缴纳补足税的地区。
  - **定量信息：**可能须缴纳支柱二所得税的利润占比、该等利润适用的平均有效税率、或者支柱二立法生效后平均有效税率的变化幅度。
- 如果在报告日尚未得知或无法合理估计相关信息，则企业应当对此进行说明并披露对于支柱二风险敞口评估进展的信息。

### 补足税生效后



- 与补足税相关的当期税费。

### 在单独财务报表中，相关披露应关注集团还是企业自身的风险敞口？

简单来说，应披露企业自身的风险敞口。

我们认为，在确定应提供哪些披露信息时，企业应考虑与该份特定财务报表的使用者了解企业因支柱二税法而承担的潜在风险敞口相关的信息。

例如，如果企业预计须缴纳或会触发补足税，则有关补足税风险敞口的信息便可能是相关的。



# 07 下一步行动？

## 01

### 关注税法修订动态

- 关注GloBE规则立法模板在相关税收管辖区税法中的实施情况

## 02

### 评估GloBE规则立法模板的影响

- 与税务专家沟通，评估相关影响。
- 确定集团是否可能须缴纳补足税。

## 03

### 确定要提供哪些披露

- 与财务报表使用者沟通，确定2023年12月31日应当提供的披露信息，以及该日期之前的中期期间可能适用的披露信息。

## 04

### 为提供新的披露做好准备

- 收集适当的信息，以便就潜在风险敞口提供新的披露。

# 其他前沿资讯及资料

在LinkedIn  
上关注  
“KPMG  
IFRS”，或  
访问  
kpmg.com  
/ifrs

不论您是刚接触还是正在使用国际财务报告会计准则，您都能在此找到有关国际财务报告会计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会计准则的所有资讯



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



[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会计准则



[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 \(应对不确定性—财务报告资源中心\)](#)



[Ready for ESG reporting? \(ESG报告，您准备好了吗?\)](#)

获取全球ESG报告要求相关资料



[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](https://home.kpmg/ifrs)

刊物名称：《全球最低税负制 | 对国际财务报告会计准则（IFRS<sup>®</sup> Accounting Standards）递延所得税会计处理的豁免》

刊物编号：137835

发布日期：2023年5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 | Relief from deferred tax accounting under IFRS<sup>®</sup> 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 [kpmg.com/governance](https://kpmg.com/governance)。

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<sup>®</sup> 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](https://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<sup>™</sup>”为国际财务报告准则基金会的商标，“IFRS<sup>®</sup>”、“IASB<sup>®</sup>”、“IFRS for SMEs<sup>®</sup>”、“IAS<sup>®</sup>”和“SIC<sup>®</sup>”为国际财务报告准则基金会的注册商标。KPMG IFRG Limited根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解国际财务报告准则基金会的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册，请联系国际财务报告准则基金会。