



# BEPS 2.0 支柱二

毕马威中国国际税务服务主管合伙人  
梁新彦

2022年8月



## 缩写对照表

缩写	英文原文	中文释义
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	税基侵蚀和利润转移
Covered Tax		有效税额
ETR	Effective tax rate	有效税率
GloBE	Global Anti-Base Erosion	全球反税基侵蚀规则
IIR	Income Inclusion Rule	所得纳入规则
Minimum Tax		最低税
POPE	Partially-Owned Parent Entity	拥有部分权益的母公司
STTR	Subject to Tax Rule	应税规则
Top-up Tax		补足税
UPE	Ultimate Parent Entity	最终母公司
UTPR	Undertaxed Payments Rule	低税支付规则

# 目录

01

概览

02

执行条款

03

递延税案例

04

支柱二面临的会计问题

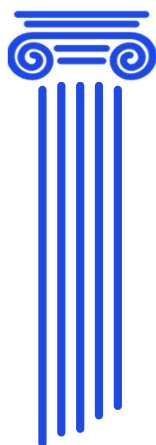
01

概览

# BEPS 2.0 双支柱

2021年10月，经合组织/二十国集团关于税基侵蚀和利润转移（BEPS）的包容性框架（IF）就国际税收规则的改革达成一致，得到141个IF成员中的137个成员以及G20财长的认可。

01



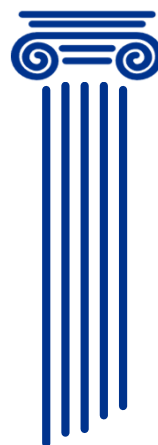
**支柱一** 突破了在某个国家存在有形实体是该国家拥有征税权的必要条件的课税观念。

它将适用于全球营业收入超过200亿欧元，且税前利润率10%以上的跨国集团。超过100个全球集团可能被纳入该范围中。

金额A的利润分配将超过收入10%的剩余利润的25%分配至各市场辖区。

目前还在努力采用简化的方法来确定日常营销和分销活动的TP回报（金额B）。

02



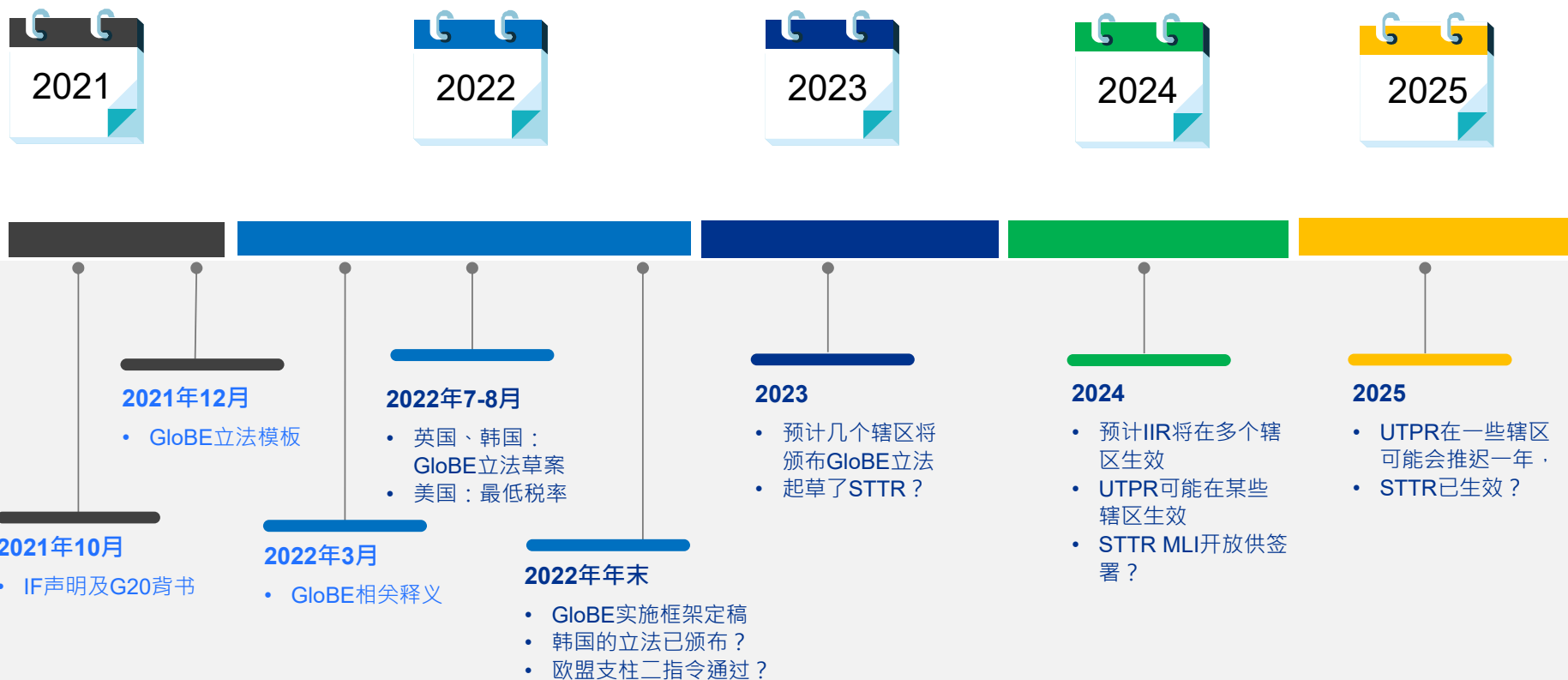
**支柱二** 旨在使众多的全球跨国集团适用15%的全球最低税。

分别审阅各辖区的集团业务，以确定其实际税率是否低于15%。如是，那么应计算并缴纳补足税。

支柱二将适用于收入超过7.5亿欧元的跨国集团。

在另一套规则中，针对跨国企业集团通过特定类型的集团内关联支付且名义税率低于9%的款项，征收补足税。

# 支柱二的时间线



# 支柱二的原理 – 框架性概览



# 评估GLOBE规则影响时的关键考虑因素

讨论稿

## 考虑因素

### 基本适用范围规则

- 1 识别适用范围内的跨国企业集团  
– 收入750m欧元或以上
- 2 识别成员实体 (CE)  
– 包括在最终母公司合并财务报表中
- 3 移除被排除的实体 (比如投资公司等)
- 4 移除微利企业  
(收入<10m欧元, 利润<1m欧元) (选择权)
- 5 识别每个成员实体的辖区  
(穿透实体、常设机构)

### IIR和UTPR规则的运用

- 6 识别部分持股的母公司  
(>20% 外部持股)
- 7 识别少数控股的母公司  
(在同一集团, 但持股小于30%)
- 8 识别合资企业  
- 适用权益法  
- 最终母公司持有至少50% (直接或间接)
- 9 识别UTPR规则以何种程度适用于何处  
(比如最终母公司或任何母公司所在辖区均不采用IIR)



# 排除实体

## 适用范围

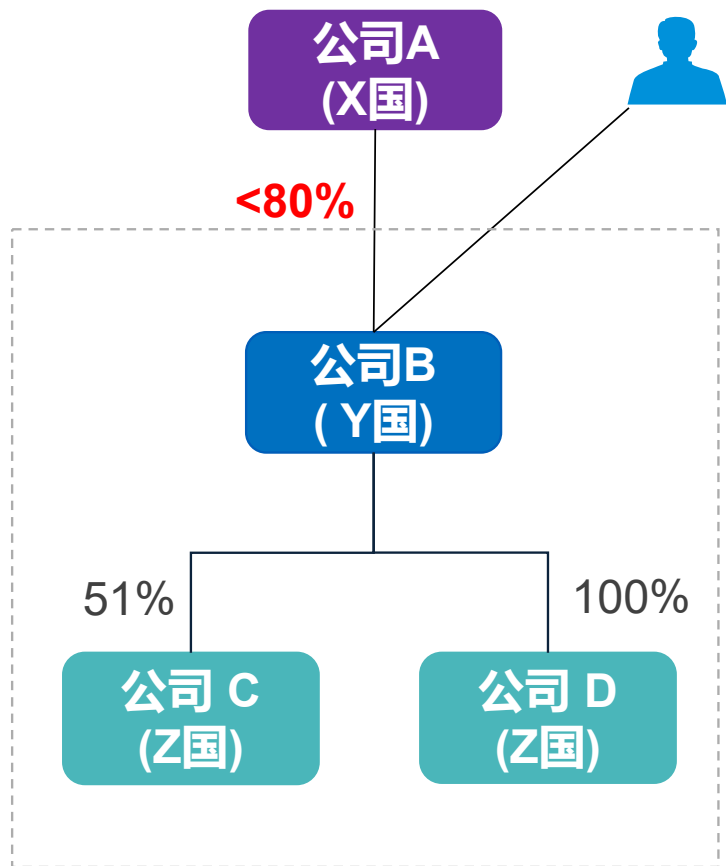
### 排除实体

- 政府实体
- 国际组织
- 非营利组织
- 养老基金
- 投资基金 (最终母公司) 作为最终母公司的投资基金
- 房地产投资工具(最终母公司) 作为最终母公司的房地产投资工具

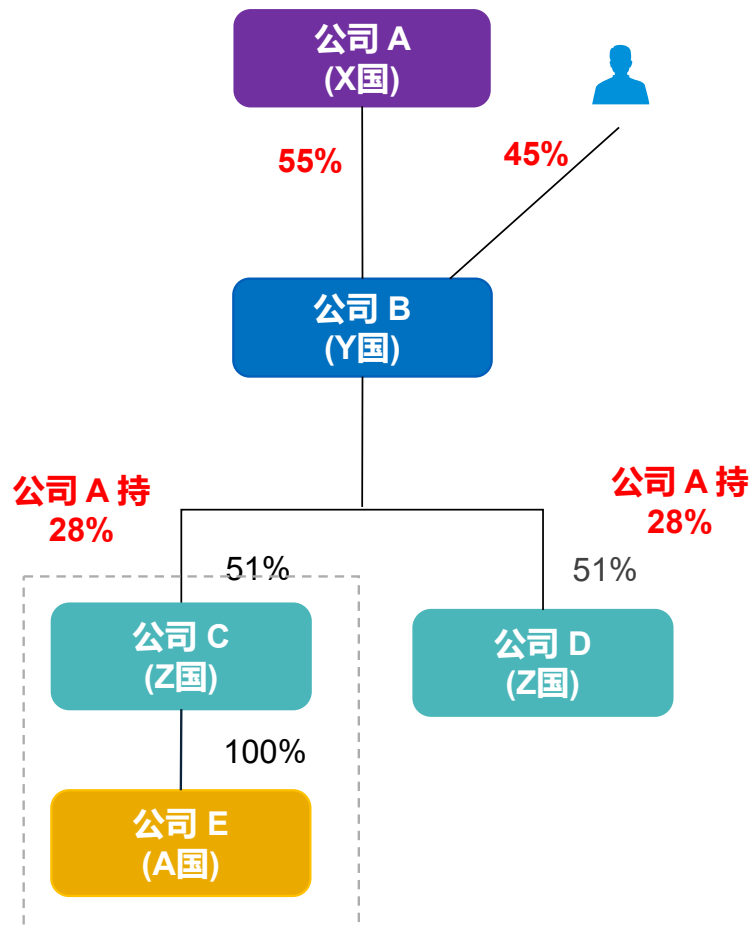
### 延展

- 至少95%的价值直接或间接被排除实体拥有，且该实体为排除实体持有资产、投资基金或仅从事辅助性活动
- 至少85%的价值直接或间接被排除实体拥有，且几乎所有收入为排除的股息或权益损益

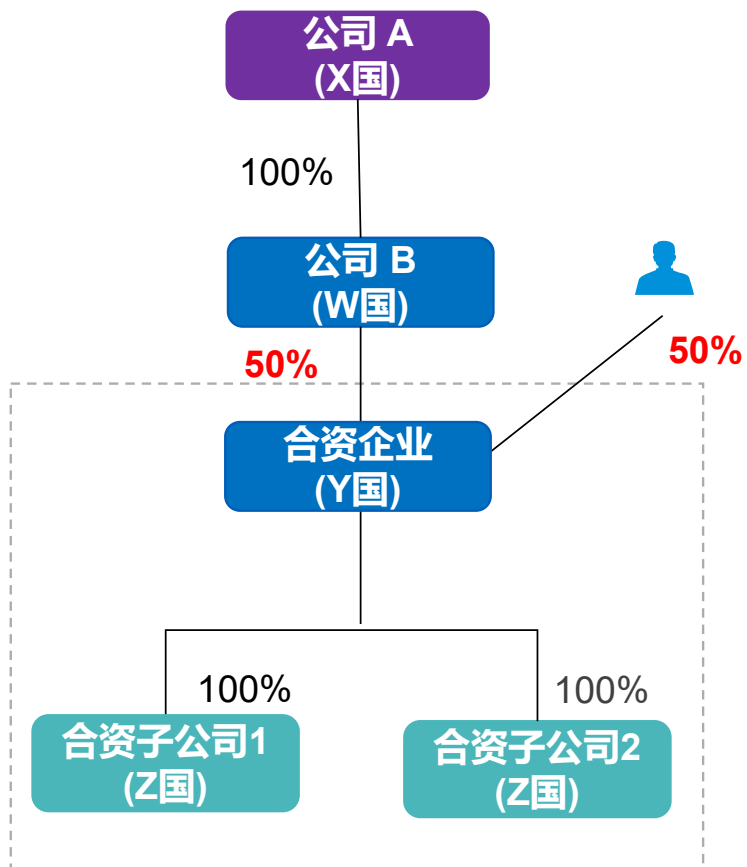
# 合资安排 – 规则应用的影响(1)



# 合资安排 – 规则应用的影响(2)

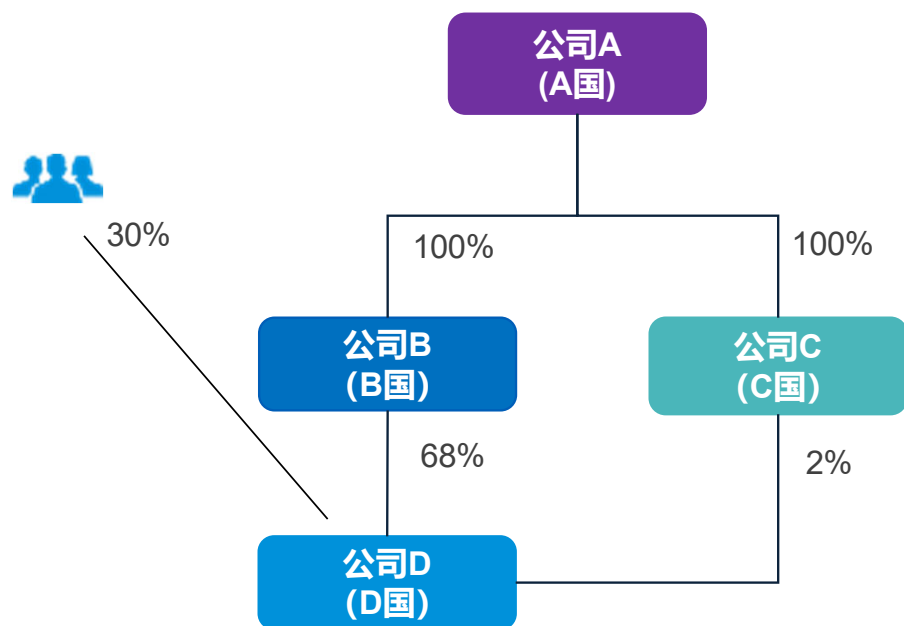


# 合资安排 – 规则应用的影响 (3)



# 合资安排 – 规则应用的影响 (4)

讨论稿



# 适用STTR的跨国企业 (MNE)

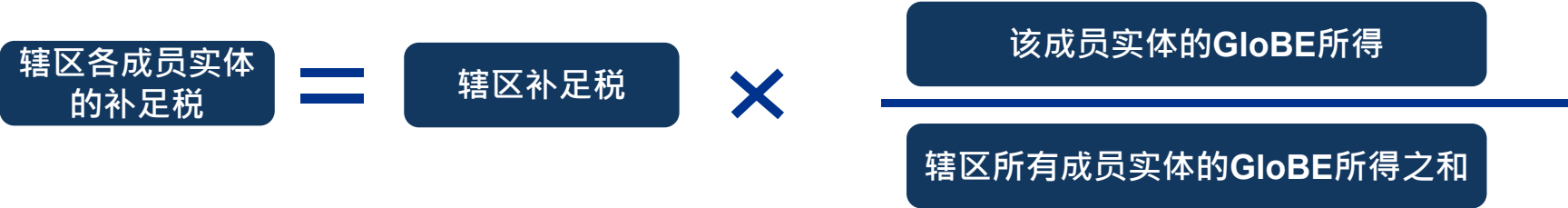
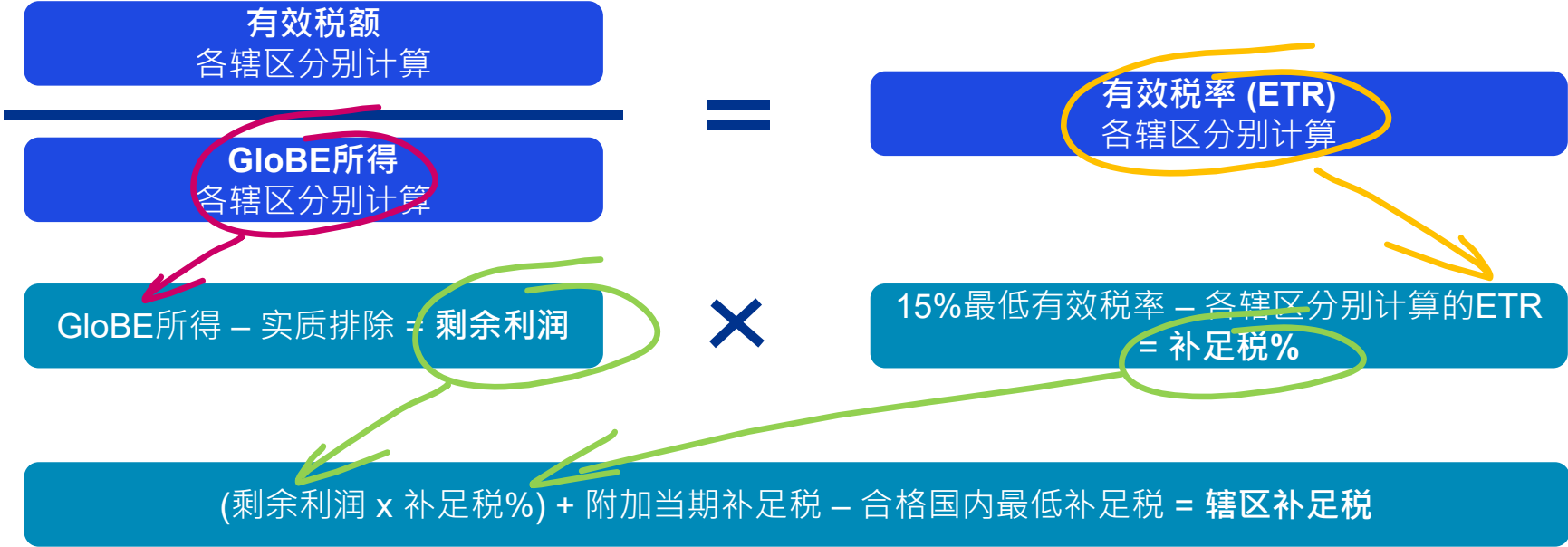
## STTR规则

- 1 双边税收协定是否已为STTR更新？
- 2 识别关联实体之间的范围内支付  
- 利息、特许权使用费、服务费
- 3 确定收款方调整后的名义税率
- 4 如果调整后的名义税率低于9%，则差额部分适用STTR
- 5 期后事项，也适用微利规则

02

# 执行条款

# GloBE补足税的计算





# 有效税率



## 有效税额 (分子) =

- 当期税费 (根据财务报表)
- + 可退还的税收抵免 (4年)
- +/- 不确定的税收状况 & 未支付的税项 (3年)
- +/- 调整后的递延所得税费用 (@15%)
- 被排除收入的税项 (见下文)
- +/- GloBE亏损递延所得税资产 (可选)
- + 其他有效税/预提税/受控外国企业税
- +/- 申报后调整/税率变化

### 分配所得和税负

- ✓ 至常设机构
- ✓ 至穿透实体的所有者
- ✓ 预提所得税 — 股息 vs. 利息、特许权使用费

### 调整后的递延税项

- ✓ 起点为各项递延税费
- ✓ 增加未确认的递延所得税资产/冲回VA
- ✓ 根据最低税率15%重新计算的递延税
- ✓ (除被排除项目外) 递延所得税负债的转回规则 (5年)

### 申报后调整

- ✓ 申报后调整减税 (>100万欧元), 重新计算上一年有效税率



## GloBE所得/亏损 (分母) =

- 该国所有实体的利润 (根据母公司的会计准则)
- + / - 被排除的收入 (永久性差异)

### 对排除收入的调整

- ✓ 排除股息 (>10%持股或持股超过12个月)
- ✓ 排除资本利得 (>10%持股)
- ✓ 政策不准予列支费用/某些监管资本
- ✓ 股权激励
- ✓ 非对称汇兑损益
- ✓ 集团内借贷收入

# 递延税及 5 年转回规则

## 有效税额

### 5 年转回规则排除了以下项目的递延所得税负债：

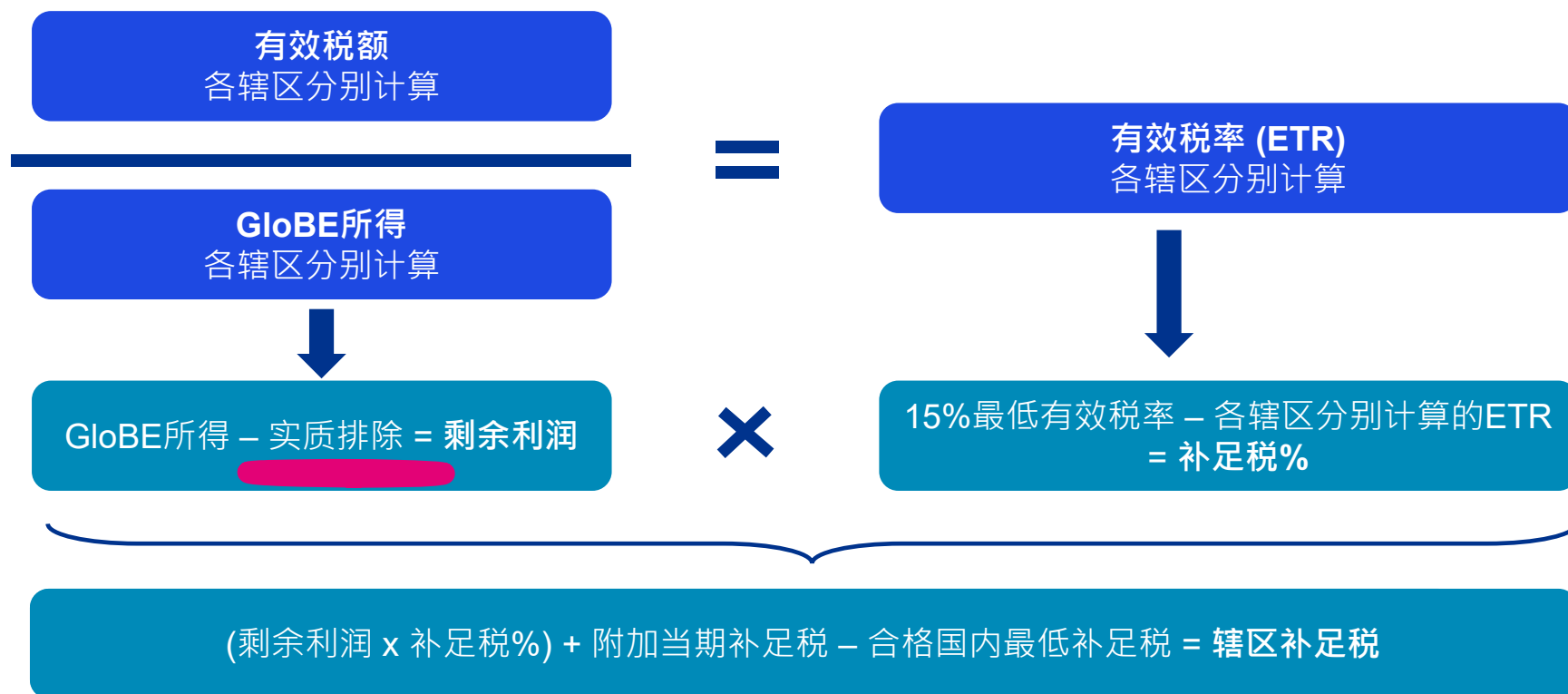
- 有形资产费用回收备抵金
- 为使用不动产或开采自然资源与政府发生的许可或类似安排的费用
- 研发费用
- 弃置和恢复费用
- 对未实现净所得采用公允价值计量
- 汇兑净所得
- 保险准备金和保单递延购置成本
- 出售与成员实体位于同一辖区的有形财产的收益，再投资于同一辖区内的有形财产
- 与上述相关的会计变更导致的额外数额

**机制** — 除属于被排除的情形以外，如递延税未在确认的后续 5 年内支付，则应在满 5 年时转回

- 转回规则可适用于（举例）：
  - 集团和税法对**无形资产**摊销口径的差异
  - **递延薪酬**

**无需支付的应计项选择** - 可以选择排除预计未来 5 年内不会支付的递延所得税负债费用（即预先排除而非5年后转回）。

# GloBE补足税的计算



# 基于实质的所得排除 Substance based exclusion income

可以在年度选择时不申请SBEI

10年期内

10年期内

基于实质的所得排除 (SBEI)

=

位于辖区并从事经营活动的  
合格员工的合格工资成本  
(直接和间接的)

+

合格有形资产包括财产 (包括土地)、  
厂房和设备自然资源、政府许可的有形资产使用权 (不动产、  
自然资源)

合格员工包括在跨国公司的  
指导和控制下参与日常经营  
活动的独立承包商

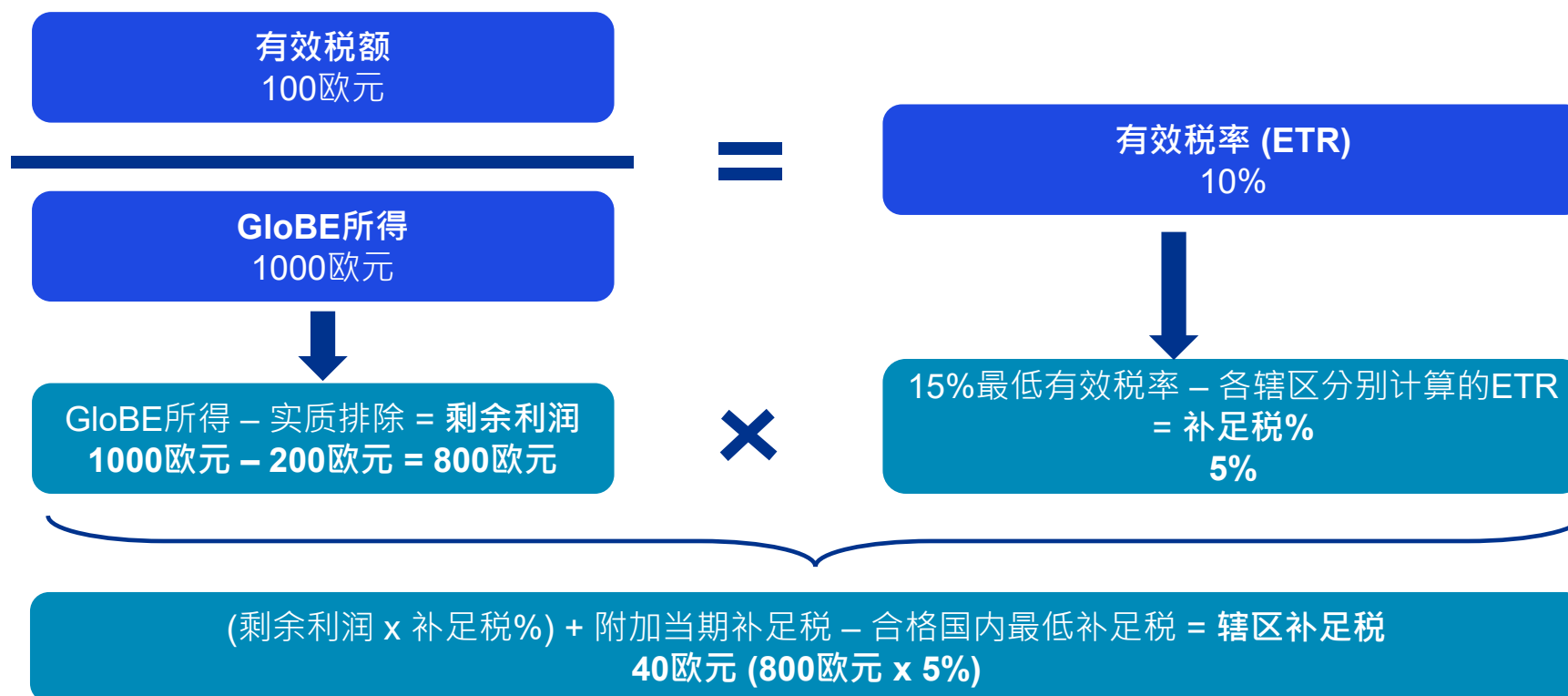
的10%到5%

资本化并计入有形资产账面价值的除外

的8%到5%

为出售、租赁或投资而持有的财产外  
金额由平均期初、期末会计账面价值  
(扣除累计折旧) 确定

# GloBE补足税的计算 – 示例



# UTPR规则的应用



## 机制

- 包括扣除项不予抵扣、视为应纳税所得额或附加税的形式
- 不限于关联方付款**，而是扩展到涵盖所有可税前抵扣的付款/支出——无上限



**结转** - 未使用的辖区UTPR的分配可以结转，以在未来几年在该UTPR辖区使用（受限制）

如果UTPR辖区在某一年未足额收缴分配在当地的UTPR补足税，那么，其在以后年度不参与分配。



**分配要素** - 仅分配给UTPR辖区

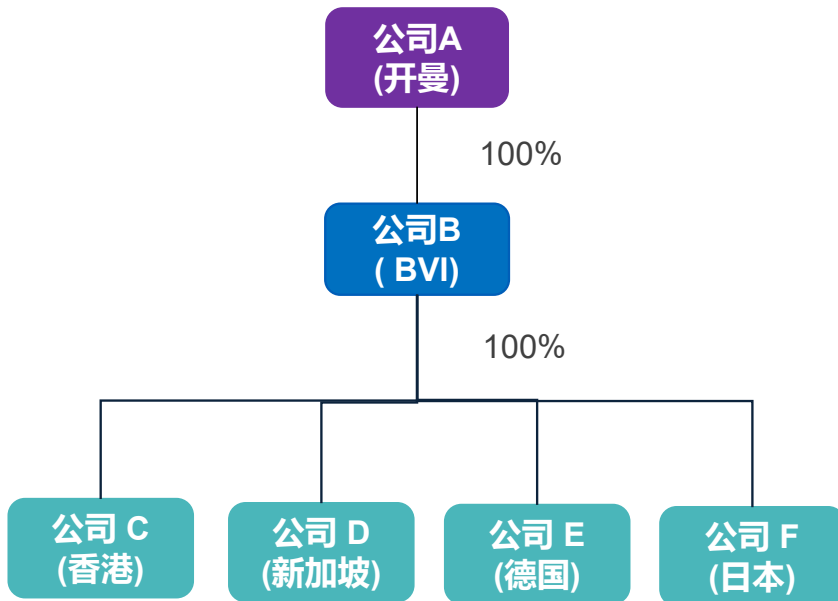
**过渡政策** - 跨国企业开展跨国业务的初始阶段可豁免（纳入GloBE规则后5年之内；不超过6个辖区；最大辖区外的资产不超过5千万欧元）

$$50\% \times \frac{\text{辖区内的雇员人数}}{\text{所有UTPR辖区的雇员人数}}$$

+

$$50\% \times \frac{\text{辖区内的有形资产金额}}{\text{所有UTPR辖区的有形资产总额}}$$

# UTPR规则的应用示例

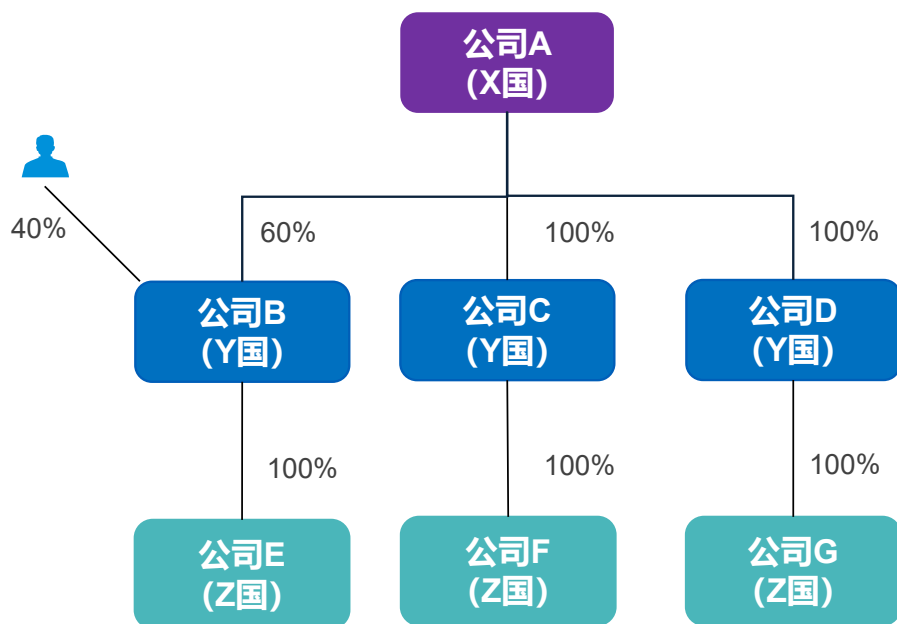


## 假设

- 开曼UPE和BVI公司未采用GloBE规则，而香港子公司、新加坡子公司、德国子公司及日本子公司均采用了GloBE规则
- 香港子公司和新加坡子公司为低税实体
- 德国子公司及日本子公司无需缴纳IIR补足税

# 集团内补足税分配——可能非您所想

讨论稿



## 补足税分配

Z国1000欧元GloBE所得包括公司E ( 500欧元 ) , 公司F ( 250欧元 ) 以及公司G ( 250欧元 )

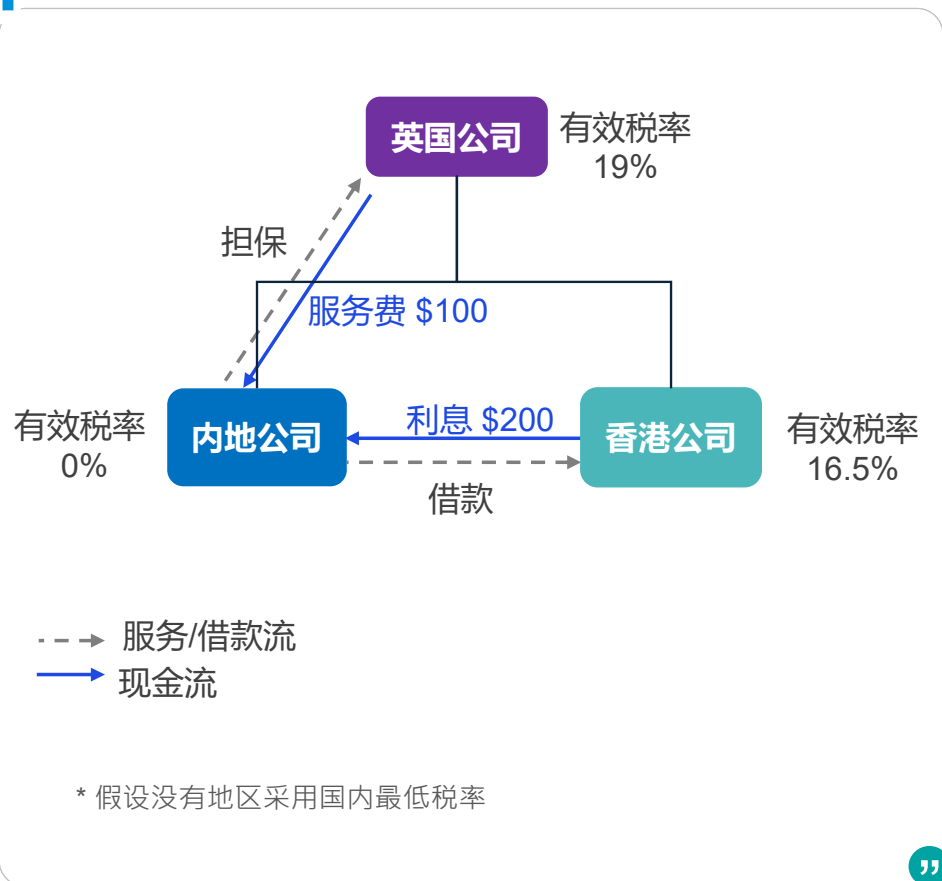
— 各公司的有效税率分别为 , 15% ( 公司E ) , 5% ( 公司F ) 以及5% ( 公司G )



# 协同效应——STTR规则GloBE规则的联合作用

讨论稿

“



## 假设：

- 中国内地与英国已将STTR 规则纳入税收协定，适用税率为9%
- 中国内地与香港特别行政区尚未就STTR规则，更新双方的税收协定安排
- 全球最低税率15%
- 内地公司在当地的成本为\$100，即利润为\$200 ( $\$100 + \$200 - \$100$ )

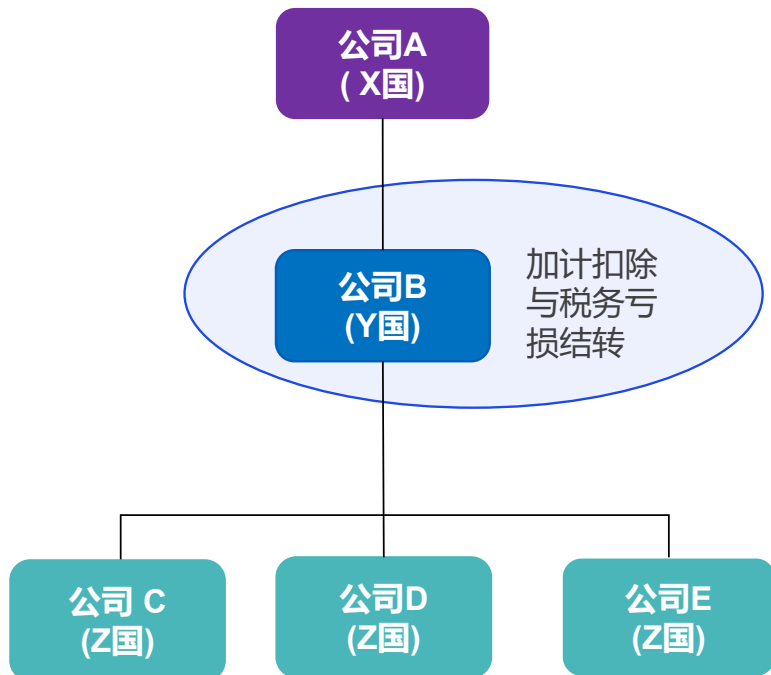
”

03

# 递延税案例

# B公司-永久性差异和亏损结转的重新计算

讨论稿



## 背景

—B公司适用25%的企业所得税税率，且当年盈利，但有可结转的税务亏损。采购设备享受税收加计扣除政策

## 要点

—B公司的永久性差异和税务亏损的重新计算，可将GloBE有效税率降到15%以下

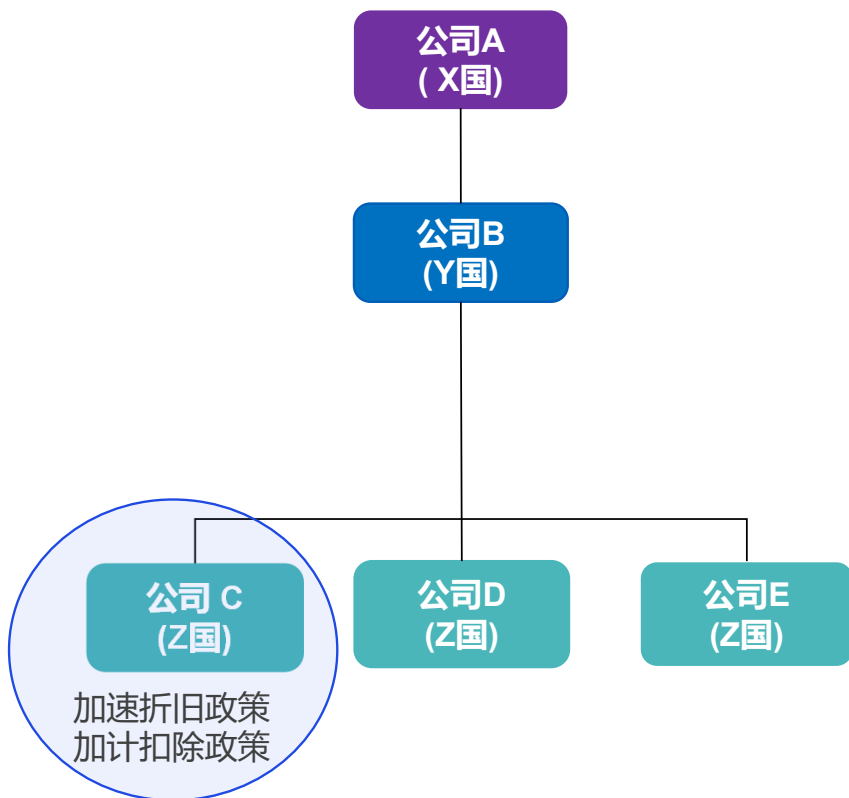
# B公司-永久性差异和亏损结转的重新计算

讨论稿

项目		公司B (无税务亏损)		公司B (有税务亏损)
会计 (GloBE) 收入				
永久性调整 (加计扣除)				
可结转的税务亏损				
应纳税所得额 (本地企业所得税)				
当期所得税 @ 25%				
递延所得税 @ 25%				
递延所得税重新计算 (15% 为限)				
会计有效税率				
<b>GloBE 有效税率</b>				
补足税				

# C公司-暂时性和永久性差异的重新计算

讨论稿



## 背景

—C公司适用25%的企业所得税税率，采购设备A享受加速折旧的税收政策，采购设备B享受加计扣除的税收政策

## 要点

—C公司的永久性差异和暂时性差异的重新计算，可将GloBE有效税率降到15%以下

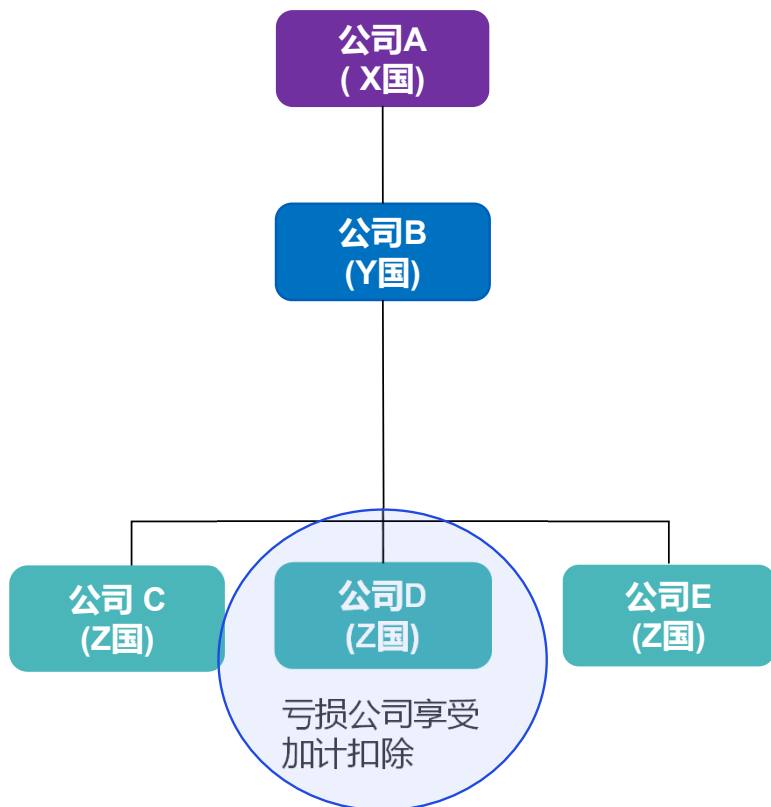
# C公司-暂时性和永久性差异的重新计算

讨论稿

项目		第1年		第2年
会计收入				
永久性调整 (加计扣除)				
暂时性调整 (加速折旧)				
应纳税所得额 (本地企业所得税)				
当期所得税 @ 25%				
递延所得税 @ 25%				
递延所得税重新计算 (15% 为限)				
会计有效税率				
<b>GloBE 有效税率</b>				
补足税				

# D公司- 4.15条规定的影响

讨论稿



## 背景

—D公司适用25%的企业所得税税率，当年处于亏损状态。同时，采购设备享受税收加计扣除政策。

## 要点

—由于处于亏损，且因永久性调整而增加税务亏损，根据GloBE立法模板第4.1.5条规定，可能产生补足税

# D公司- 4.1.5条规定的影响

讨论稿

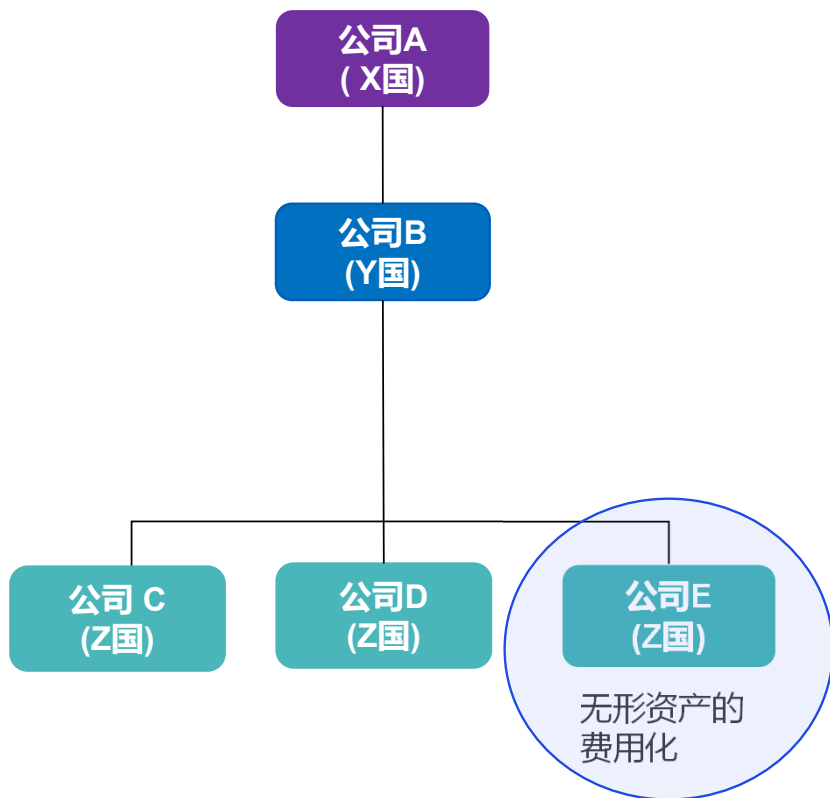
项目		第1年
会计 (GloBE) 亏损		
永久性调整 (加计扣除)		
税务亏损 (本地企业所得税)		
应纳税所得额 (本地企业所得税)		
当期所得税 @ 25%		
递延所得税 @ 25%		
递延所得税重新计算 (15% 为限)		
预期经调整有效税额- 4.1.5 (GloBE 亏损 x 15%)		
4.1.5下的补足税		
会计有效税率		
GloBE 有效税率		
补足税		





# E公司-递延所得税负债转回规则+4.15

讨论稿



## 背景

—E公司税务上将其无形资产费用化，该无形资产摊销期为6年

## 要点

—E公司适用递延所得税费用的转回规则。因为递延所得税负债转回期超过5年，导致其需自第一年起做追溯调整

—由于第一年处于亏损，上述追溯调整GloBE立法模板第4.1.5条结合，可能产生补足税

# E公司-递延所得税负债转回规则+4.1.5

讨论稿

项目		第一年		第一年重述
会计 (GloBE) 亏损				
暂时性调整 (无形资产)				
税务亏损 (当地企业所得税)				
递延所得税费用@ 15% = 亏损相关的递延所得税资产 - 暂时性差异的递延所得税负债				
经调整的有效税额				
预期经调整的有效税额 - 4.1.5				
4.1.5下的补足税				

04

# 支柱二面临的 会计问题

# 国际会计准则第12号下的主要会计考量

## 范围

- 就合并和个别财务报表而言，IIR和UTPR是否属于IAS12的范围？

## 集团内部的分配

- 集团中的哪一个实体应该在其个体财务报表中对补足税进行核算？ - 是对该补足税负有纳税义务的实体还是触发该补足税的实体？(支付补足税的实体通常不是触发补足税的实体。该税可以由母公司、子公司或姐妹公司支付)。
- 补足税应如何在集团内部分配？(补足税是根据同一辖区实体的收入/亏损来计算的，无论这些实体在该辖区各自缴纳多少税收，亦或者在集团内部是否有不同的直接母公司。)

## 递延税款

- 税基
  - GloBE补足税是否会触发额外的暂时性差异，或触发对现有暂时性差异的重新计量？
  - GloBE是否评估是否会受到未来事件的影响 - 例如，辖区内所有实体的未来会计收入/损失总额或基于实质的所得排除？

# 国际会计准则第12号下的主要会计考量

讨论稿

## 递延税款（续）

- 税率
  - 15%是否代表法定税率？
- 税务亏损
  - 结转以后年度的亏损对GloBE规则下的补足税是否有直接影响？
- 转回行为
  - 如何确定GloBE补足税的资产和负债的转回行为？

## 不确定的税务处理

- 如何核算与GloBE补足税有关的不确定税务处理？

## 企业披露

- 该跨国集团是否应该在相关法案颁布或实施之前，就关于GloBE补税及其潜在影响进行披露？

谢谢！