

GloBE 支柱二规则下 所得税会计的挑战与应对

邵昂珠 ■

摘要：全球反税基侵蚀规则 (GloBE) 下的“双支柱”国际税收框架已经在很多国家进入立法实施阶段，面对 GloBE 支柱二规则的实施，所得税会计处理将迎来很多挑战。本文在阐述所得税会计理论和 GloBE 规则的基础上，分析 GloBE 支柱二规则下所得税会计面临的主体分离、来源分离等挑战，提出逐步优化所得税会计准则的建议，包括在合并层面取消适用所得税会计准则，进一步观察研究 GloBE 的影响等。

关键词：全球反税基侵蚀；GloBE；支柱二；所得税会计；主体分离；来源分离

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)18-0053-04

2024年9月，经济合作与发展组织(OECD)发布的《税收政策改革2024：OECD与选定的伙伴经济体》(Tax Policy Reforms 2024, OECD AND SELECTED PARTNER ECONOMIES)显示，截止到2024年4月，OECD倡导的全球反税基侵蚀规则(Global Anti-Base Erosion, GloBE)取得了重大进展，已有60个税收管辖国(区)公布实施GloBE计划，其中36个管辖国(区)在2024年完成GloBE立法及生效，其余计划在2025年完成立法工作。支柱二规则(Pillar Two model rules)是GloBE的重要内容，随着“双支柱”国际税收新框架的推行，将对跨国企业集团企业所得税产生深远影响，进而对所得税会计带来新挑战。结合目前主流的资产负债表债务法，本文就GloBE规则下所得税会计问题进行研究。

一、所得税会计理论及 GloBE 规则概述

(一) 所得税会计理论

所得税会计方法是所得税会计研究和所得税会计准则的核心问题。自所得税会计诞生之日起，历经方法与理念的迭代，其主要有四种方法可供选择：应付税款法、递延法、利润表债务法及资产负债表债务法，而资产负债表债务法被认为是最为科学的方法并被应用于具体会计准则。我国2006年实行的《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称所得税会计准则)引入该理论，实现了与《国际会计准则第12号——所得税会计》(IAS 12)的趋同。综合所得税会计理论，可以总结得出以下规律：(1) 主体合一：除合并报表的合并主体外，会计主体

与应税主体是统一的；(2) 来源合一：所得税的计量与确认是以自身的应税利润或资产负债为基础的。上述规律构成了目前所得税会计理论的基础，但是在GloBE规则下，这些基础已经受到冲击。

(二) GloBE——“双支柱”国际税收框架

2021年7月，130个税收管辖区通过OECD包容性框架发布《关于应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案的声明》，按照设计，GloBE规则包括支柱一和支柱二两项规则，支柱一是为了解决跨国企业集团的利润及税收划分不均衡，支柱二意图解决跨国企业集团利用“税收洼地”避税及税收不公平问题。目前的支柱二主要规则包括2021年12月OECD发布的《应对经济数字化税收挑战——支柱二全球反

作者简介：邵昂珠，湖南大学工商管理学院会计专业博士研究生，深圳市光明区建设发展集团有限公司财务总监，正高级会计师，全国高端会计人才(企业类十一期)。

税基侵蚀规则立法模板》，2022年3月发布的支柱二GloBE立法模板注释，2024年发布的更新版本的支柱二模板合并注释。

支柱二通常称为全球最低税(Global Minimum Tax, GMT)规则，是GloBE的关键部分，引入了15%的最低有效税率，根据特定规则计算，要求纳入的跨国企业集团在税收管辖区的有效税率低于GMT税率时，须由最终或间接母公司所在税收管辖区征收补足税(即差额部分的税额)。该规则将适用于收入在7.5亿欧元或以上的集团，其适用范围比支柱一更为广泛。全球最低税规则试图通过引入全球统一的最低税率来限制税收竞争，低于此全球最低税率的税率或财政政策措施的影响将在很大程度上被减弱。

支柱二的设计非常复杂，其核心关于补足税的计算缴纳可以归纳为以下五步骤：

步骤1：确定GloBE纳入主体。GloBE纳入主体标准主要依据合并收入：在前四个财年中，至少有两年最终母公司合并收入达到7.5亿欧元的跨国企业集团，不含政府实体、国际组织等特定实体。

步骤2：计算GloBE所得(亏损)。GloBE所得(亏损)可以近似理解为应纳税所得额的概念，是按照GloBE规则就每一个会计主体计算而来。GloBE所得(亏损)是会计主体在财务会计净所得(亏损)的基础上，对净税收费用(Net Taxes expense)、排除的股息(权益法下收到的股息)、排除的权益损益、所含的重估方法损益、排除的资产和负债处分损益、非对称汇兑损益、政策不允许的费用、前期会计差错和会计原则变更以及应计养老金费用等项目进行调整之后得出。上述

所得不含国际海运收入。支柱二特别强调财务会计净所得或亏损是指在最终母公司编制合并财务报表时，成员实体所确定的不对集团内部交易进行任何调整抵销之前的净所得或损失。对于其他调整项目，支柱二都有非常详细的定义和规定调整范围。

步骤3：计算经调整有效税额。经调整有效税额(Adjusted Covered Taxes, ACT)是为了计算下一步有效税率的指标，概括而言，就是单体当期GloBE认可的实际的企业所得税性质的税额。从计算来看，ACT以报表的所得税费用为基础，再对有效税额增减额、递延所得税调整总额及与计算GloBE所得有关的有效税额等项目进行调整后得出。支柱二中有大量的递延所得税的说法，但该规则中的递延所得税与会计准则中的概念并不完全一致。以本步骤为例，递延所得税调整项目包括：(1)加上财年内任何不允许或无需支付的应计项；(2)加上本年实际支付的以前财年内确定的、转回的、递延纳税负债的金额；(3)减去当年因税收损失导致的递延所得税资产。

步骤4：计算有效税率和补足税。补足税的计算是按照税收辖区分别计算的，简单来讲，如果集团公司范围内的公司在某税收辖区总体的有效税率小于15%，差额部分就是需要额外缴纳的补足税。用公式简化表示为：有效税率(Effective tax rate, ETR) = 辖区内各实体ACT之和 / 辖区净GloBE所得，辖区超额所得 = 辖区净GloBE所得 - 基于实质的所得排除，补足税率 = 15% - ETR，辖区补足税 = 超额所得 × 补足税率 + 附加当期补足税 - 境内补足税。

步骤5：确定补足税缴税主体。

支柱二设计的实际补足税纳税主体适用IIR规则(Income Inclusion Rule, 收入纳入规则)和UTPR规则(Undertaxed Payment Rule, 低税支付规则)。按照由上至下的顺位，若最终控股母公司所在辖区已适用IIR，则根据排他性的优先权由最终母公司向其所在地税务机关缴纳补足税，否则由中间母公司缴纳。IIR规则意图形成一条全球无差别的税率底线。当优先适用IIR规则但仍有剩余补足税差额时，则启动UTPR规则，就差额部分向所有适用UTPR规则的辖区分配缴纳补足税。单体辖区可分配的UTPR补足税公式为：某辖区UTPR补足税 = 补足税差额 × (该辖区员工数 × 50% / 所有UTPR辖区总人数 + 该辖区有形资产价值 × 50% / 所有UTPR辖区有形资产总价值)。也就是说，UTPR规则允许UTPR管辖区对其他管辖区的收入征税。

二、GloBE对所得税会计的影响分析

(一) 受影响的主体非常广泛

例如，A公司处于A国，A国尚未运用GloBE规则，A公司全资持有位于B国的B1公司和B2公司，B国已运用GloBE规则。B1公司和B2公司各持有位于C国的C公司50%的股份，C国未运用GloBE规则，但C国是低税率国家。假设这几家公司所组成的跨国企业集团已达到支柱二的标准。本案例中，虽然C国未运用GloBE规则，但由于是低税率国，引发IIR规则。按照收入纳入的自上而下规则，A公司作为最终控股母公司，A国本应具有优先征收补足所得税权，但由于A国未应用GloBE规则，中间母公司所在国B国顺位拥有征收补足所得税权，

也即补足税100%将被B国税务机关征收。由此可见,随着越来越多的国家和地区立法确认GloBE规则,被纳入GloBE规则的主体将十分广泛。

随着GloBE的实施,我国企业部分海外所得将被海外征税,另外,外资尤其是高精尖技术行业的投资也将受到影响。我国为促进相关产业的发展,有诸多所得税方面的税收优惠政策,如部分行业减免征收所得税、高新技术企业享受15%的优惠税率、加计扣除优惠、加速折旧优惠等,在多种税收优惠的作用下,很多企业的有效税率低于15%,届时这部分差额补足税将被额外征收,从而降低我国对外资的吸引力。

(二) 所得税会计的巨大挑战

1. 主体分离。根据前文所述,GloBE规则的一个重要特点是纳税主体与会计主体分离。根据IIR规则和UTPR规则,集团内各层级的母公司及成员单位都有可能成为支柱二规则下的纳税主体,从而造成主体分离。那么,GloBE下某主体缴纳的所得税由哪个主体核算?

若由缴纳单位核算费用开支,计入其主体账簿,是否符合会计主体假设?按照会计主体假设,一个会计主体的核算范围应集中于其自身经营活动,只有来源于自身的利润,缴纳的所得税才能被列作“所得税费用”。

若由实际所得来源主体核算,又与实际法律关系事实不符。支柱二规则下仅规定由谁来缴纳补足税,没有规定账务上可以分摊,而且由于UTPR规则,无直接股权关系的主体间也有可能存在税务意义上的分担,但无法通过股权分红等形式进行会计上的分担。

可以看出,在全球最低税率的规

则下,以集团合并报表为基础,逐一剖析单体纳税主体是否满足全球最低税率,超过的主体不再计算,不足的部分由母公司向所在税务机关差额补税。在这种情况下,如何解决主体分离对所得税会计的影响是一个难题。

2. 来源分离。不同于国(区)内税法,GloBE也会造成来源分离——应纳税额和自身单体的应税利润无直接关系,应税所得来源亦非自身。当然GloBE很多细节尚在研究出台之中,但不可否认,以资产负债的账面价值与计税基础计算递延所得税的理论基础受到了冲击。

如按照递延所得税的理念,应缴纳的支柱二所得税是否构成暂时性差异?如果构成,谁来确认相关的递延所得税资产或负债?尤其是处于低税率区的子公司,很显然其构成一项未来应纳税差异,如果确认在母公司账上,母公司账面资产或负债没有反映相关业务的资产或负债账面价值,应如何确认?支柱二规则下是否会产生额外的暂时性差异?是否有可能将资产和负债账面金额的转回或清算与未来补足税的缴纳(或减少这些缴纳)直接挂钩?实体是否需要重新计量在国内税收制度下确认的递延所得税,以反映支柱二规则下潜在的应缴补足税?使用哪种税率来计量递延所得税?考虑到IAS 12要求实体使用资产变现或负债结算时预期适用的税率,实体应使用哪种税率来计量与补足税有关的递延所得税?等等,这些问题都对递延所得税的核算带来前所未有的挑战。

3. 合并层面递延所得税。支柱二规则明确规定,在计算相关税额时,不考虑有关内部交易或内部往来的抵销。我国的所得税会计准则及《企业

会计准则应用指南2024年版》并未对合并层面的递延所得税情形进行详细列举,IAS 12的Illustrative Examples对合并层面应考虑的递延所得税归纳为6种。归纳起来,合并层面要考虑递延所得税的情况包括:(1)非同一控制下企业合并,被合并方中按公允价值调整账面价值;(2)未实现内部交易损益;(3)内部往来抵销;(4)商誉。

以商誉为例,我国所得税会计准则第十一条规定,商誉的初始确认环节不确认相关递延所得税负债。按照《企业会计准则讲解(2024)》,主要是在免税合并的情况下,商誉的计税基础为0,不确认递延所得税负债,商誉在后续计量过程中因会计规定与税法规定不同产生暂时性差异的,应当确认相关的所得税影响,商誉后续计量时的减值不应确认递延所得税资产。

总结以上合并层面产生的递延所得税,有以下共同规律:合并层面的所得税会计处理已经脱离了实际的税法意义,只是为了合并主体单体上为符合资产负债表债务法的理论逻辑而进行的会计自身层面的会计处理;合并层面产生的暂时性差异未来并不因为与未来的实际所得税相关而终止。合并层面的所得税会计处理反而加重了会计处理的成本,鉴于此,支柱二规则也明确表示排除合并层面的会计抵销处理,因此对合并层面的递延所得税处理有必要进行反思。

4. IAS 12的处理。2023年5月,IAS 12专门就GloBE支柱二的会计处理作了特别规定:作为该准则要求的例外,主体不得确认或披露与支柱二所得税相关的递延所得税资产和负债的信息。但很显然,这是一个权宜之策,暂时的豁免例外并没有从根本上解决问题,尤其是豁免的理论依据不充分。

三、应对建议

(一) 提前做好应对准备

即便我国没有应用 GloBE 的明确时间表,但由于越来越多的国家和地区已经实施或即将实施,无论是总部在国内的跨国企业集团还是总部在国外而在我国境内有子公司的集团,都会受到影响。从理论上和程序上,提前做好应对准备,方能最大程度维护我国的税收及会计利益。

(二) 修订完善所得税会计准则

1. 合并层面取消适用所得税会计准则。建议合并层面不予考虑递延所得税,明确所得税会计准则仅适用于单体会计报表,不适用于合并财务报表。理由有三:一是从会计主体角度看:传统观点认为,合并财务报表会计主体同样应遵循所得税会计准则。然而,在合并层面进行所得税会计核算的一个明显逻辑问题是主体错配,合并报表主体是没有税法意义的虚拟存在,在 GloBE 规则下,由于境内、外子公司税务政策不一样和补足税的存在,如何确定合并层面的计税价值变得异常复杂。二是从报表使用人角度看:资产负债表债务法的假设前提是资产负债表是对使用人最重要的报表,有助于使用人作出决策。这种理论或许适用于单体报表,但在合并层面的适用性存疑,姑且不论资产负债表是否对使用人而言是最重要的报表,和单体报表不同,脱离实际税收

环境而虚拟出来的递延所得税对决策有用性大打折扣。三是从理论分析角度看:资产负债表债务法的另一个主要假设是站在未来现金流量的角度,旨在使递延所得税项目真实、公允地反映未来现金流量。但反观合并层面产生的递延所得税项目能影响未来现金流量吗?合并过程产生的递延所得税负债是现时义务吗?产生的递延所得税资产是经济资源吗?是否严格符合资产或负债的定义?另外,合并层面并没有对所有合并资产负债表科目按照债务法原理进行重新审核,那就假设要么默认合并层面没有暂时性差异,要么默认合并层面无法确认资产负债的计税基础,要么默认暂时性差异已经在单体报表层面考虑完毕,而合并层面又要对特定项目考虑递延所得税,显然这是矛盾关系。

2. 进一步研究 GloBE 对所得税会计的影响。GloBE 由于规则的复杂性,尤其是主体分离和来源分离带来的很多潜在影响还没有完全显示出来,还需要进一步加大 GloBE 对所得税会计影响的研究,以便完善相关会计准则。❏

责任编辑 刘霖

主要参考文献

[1] 秦翰翔,李丽.所得税会计处理方法的比较分析[J].财会月刊,

2006, (32): 64-65.

[2] 姚丽.国内最低补足税:规则设计与国家税收利益防线[J].税务研究,2024, (2): 99-107.

[3] 闵超.会计主体假设视角下的合并财务报表会计处理探析[J].财务与会计,2022, (22): 44-48.

[4] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS[R/OL]. (2024-04-25) [2025-04-30]. https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2023_b849f926-en.html.

[5] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS[R/OL]. (2021-12-20) [2025-04-30]. https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html.

(上接第 52 页) 杂业务展开专题研讨。

2. 加强信息化建设,增加大数据技术应用。运用专业的税务管理软件,可自动对应纳税所得额、纳税调整金额等进行计算,以此减少人为失

误,实现税务数据和财务数据的无缝衔接,提升工作效率;升级财务信息系统,增加企业所得税处理模块,以此支持自动生成纳税申报表及相关报表;借助大数据分析技术,识别税务

处理中的异常状况,及时予以调整。

3. 参与行业交流,提升实操能力。积极参与行业协会举办的税务研讨会,从中了解同行的经验及做法。❏

责任编辑 李斐然