

全球最低税改革的规则 创新与中国应对

崔晓静, 陈镜先

[摘要] 为了应对有害税收竞争问题, 经济合作与发展组织和二十国集团在全球范围内大力推动全球最低税改革。全球最低税改革的核心是在全球范围内建立广泛、协调的最低税制度, 旨在确保大型跨国企业集团就其在每个辖区经营产生的所得支付最低水平的税款。但在理论层面, 全球最低税改革或将对税收主权造成过度限制, 对税收竞争形成严格规制, 并在一定程度上偏离价值创造原则; 在实践层面, 全球最低税改革将对各国的税收立法、税收征管和税收争议解决产生深远影响。随着全球最低税改革逐步进入实施阶段, 中国政府应当审慎推进全球最低税制度在中国的转化立法, 积极参与构建全球最低税制度的税收征管和争议解决机制; 中国跨国企业则应当灵活调整集团的投资布局, 提前作好税收信息合规准备, 合理运用各类排除、豁免规则。

[关键词] 有害税收竞争; 全球最低税; 税收主权; 税收优惠; 转化实施

[作者简介] 崔晓静, 武汉大学国际法研究所副所长, 国际税法研究中心主任, 教授, 博士生导师; 陈镜先, 武汉大学国际法研究所博士研究生, 湖北 武汉 430072

[中图分类号] **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4434(2022)04- 0105 -14

一、全球最低税改革的现实背景与规则创新的主要内涵

(一) 全球最低税改革的现实背景

长期以来, 一些国家和地区将降低企业所得税率、实施大力度的税收优惠政策作为吸引大量外资的重要手段, 引发了国际税收的逐底竞争, 形成了爱尔兰、英属维尔京群岛等“避税天堂”。这些低税管辖区优惠的税收制度为跨国企业避税带来了极大便利, 跨国企业可以通过无形资产所有权筹划等方式将巨额利润囤积在低税管辖区, 使其全球税负处于极低水平。据联合国估算, 每年全球各国因跨国企业利润转移行为损失的税收达5000亿美元~6000亿美元^①。

为了应对国际税收的“逐底竞争”问题, 经济合作与发展组织(以下简称OECD)和二十国集团(以下简称G20)在全球范围内大力推动最低税改革。2021年10月8日, G20/OECD包容性框架召开第十三次全体成员大会, 136个辖区就国际税收制度重大改革达成共识, 并发布了《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》(以下简称《双支柱声明》)。双支柱方案中, 支柱二通过在全球范围内建立广泛、协调的最低税制度, 旨在确保大型跨国企业集团就其在每个辖区经营产生的所得支付最低水平的税款; 当某一辖区的有效税率低于15%的最低税率时, 对在该辖区内产生的利润征收补足税。

总体而言, 全球最低税改革有助于缩小不同税收管辖区之间的税率差距, 遏制跨国企业利用低

^①周武英. 税收双支柱对跨国企业影响几何[EB/OL]. (2021-08-18)[2022-04-22]. http://www.xinhuanet.com/globe/2021-08/18/c_1310118637.htm.

税管辖区进行税基侵蚀和利润转移的行为,增加各国的财政收入。据 OECD 测算,这一改革预计每年在全球范围内增加 1500 亿美元的企业所得税收入^①。全球最低税改革不仅会对东道国和母国的税收产生重要影响,而且会对国际投资的模式、投资促进战略以及可持续发展目标融资产生深刻影响^②。在理论层面,全球最低税改革将对传统的国际税法理论带来挑战;在实践层面,全球最低税改革不仅将对主权国家的税收立法、税收征管和税收争议解决产生深远影响,还将影响大型跨国企业的税收负担和合规成本。为此,本文将在梳理全球最低税改革规则创新的基础上,分析全球最低税改革对传统国际税法理论带来的挑战以及对国际税收立法、税收征管和税收争议解决产生的影响,最后给中国政府和跨国企业的应对提出参考建议。

(二)全球最低税改革规则创新的主要内涵

在此次全球最低税改革之前,国际社会主要通过制定“避税天堂”黑名单并采取制裁措施,加强税收透明度和税收信息交换,以及建立针对税基侵蚀和利润转移(以下简称 BEPS)包容性框架成员税收优惠的同行审议机制等方式对有害税收竞争问题进行规制。然而,由于上述规制措施较为零散,在全球范围内的采纳广度和对有害税收竞争的规制力度均较为有限。相比之下,此次全球最低税改革进行了较大程度的规则创新,首次在全球范围内对各国的企业所得税有效税率划定了底线,并构建了相应的税收征管机制,对国际税收竞争进行了多边深度规制,其对有害税收竞争问题的规制将更为全面有效。全球最低税改革规则创新主要包括以下几个方面。

1. 全球反税基侵蚀规则

全球反税基侵蚀(以下简称 GloBE)规则由收入纳入规则(以下简称 IIR)和低税支付规则(以下简称 UTPR)共同构成。GloBE 规则适用于最终母公司合并财务报表年收入在受测财年之前的 4 个财年中至少有 2 个财年为 7.5 亿欧元或以上的跨国企业集团的成员实体。GloBE 规则采用辖区汇总法计算有效税率,有效税率低于 15% 的辖区构成低税辖区,需要计算补足税,补足税比率为 15% 的最低税率与该辖区有效税率之间的差额,最终计算出的补足税将按照 IIR 或 UTPR 进行征收。

IIR 是指由母公司就跨国企业成员实体低税所得补缴税款至全球最低税水平。IIR 原则上采用自上而下的方法分配补足税:首先由跨国企业集团最终母公司向其所在的实施 IIR 的辖区缴纳补足税;如果最终母公司所在辖区不实施 IIR,则由下一层中间母公司向其所在的实施 IIR 的辖区缴纳补足税;如果该层中间母公司所在辖区也不实施 IIR,则依次沿着跨国企业集团所有权链条向下类推。

作为 IIR 的补充规则,UTPR 是指对于跨国企业成员实体未适用 IIR 的低税所得,其他成员实体应限制扣除或做等额调整,使这些成员实体负担等于其所分配到的 UTPR 补足税金额的额外现金税收支出。UTPR 采用员工人数和有形资产两个分配因子对补足税进行分配,两个分配因子各占 50% 的权重;完成补足税分配后,还需进一步计算出限制扣除或等额调整的款项数额。

2. 应税规则

应部分发展中国家的要求,支柱二规定,如果居民国对利息、特许权使用费和其他明确定义的一系列费用适用的企业所得税名义税率低于 9%,则作为发展中国家的来源国有权要求在双边税收协定中纳入应税规则(以下简称 STTR)。STTR 允许来源国对适用税率低于 9% 的特定关联支付征收补足税,补足税率为 9% 的最低税率与相关费用适用税率之间的差额。在适用顺序上,STTR 优先于 GloBE 规则,并且为了避免重复征税,适用 STTR 缴纳的税款应计为 GloBE 规则下的有效税额。

3. 排除和豁免规则

基于各种政策考虑,支柱二规定了一系列排除和豁免规则。一是排除实体规则,政府实体、国际组织、非营利组织、养老基金、作为最终母公司的投资基金或房地产投资工具,以及上述实体持有的

^①国家税务总局办公厅.G20/OECD 包容性框架 136 个辖区就应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案达成共识[EB/OL]. (2021-10-09)[2022-01-06]. <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c5169582/content.html>.

^②United Nations Conference on Trade and Development. World Investment Report 2021 [EB/OL]. (2021-06-21) [2022-01-06]. <https://unctad.org/webflyer/world-investment-report-2021>.

符合特定条件的实体将被排除在 GloBE 规则的适用范围外。二是国际海运所得排除规则,符合《OECD 税收协定范本》相关定义的国际海运所得将被排除在 GloBE 规则的适用范围外。三是公式化经济实质排除规则,在计算补足税时,应从辖区的净 GloBE 所得中减去该辖区基于实质的所得排除额,排除额为在该辖区为跨国企业集团执行活动的合格员工的合格工资成本的 5% 和位于该辖区的合格有形资产账面价值的 5%。支柱二还规定在 10 年的过渡期内,有形资产账面价值和人员工资的排除比例分别从 8% 和 10% 逐步降至 5%。四是微利排除规则,如果跨国企业在某一辖区的收入低于 1000 万欧元且利润低于 100 万欧元,则该辖区的成员实体的补足税可被视为零。五是处于国际化活动初始阶段的跨国企业豁免适用 UTPR,在跨国企业集团国际活动的初始阶段,本应征收的 UTPR 补足税应减至零。处于国际化活动初始阶段的跨国企业是指海外有形资产不超过 5000 万欧元且在不超 5 个海外辖区运营的跨国企业。该豁免规定只在跨国企业首次成为 GloBE 规则适用范围内企业后的 5 年内适用。

4. 税收征管机制

为了有效实施 GloBE 规则,2021 年 12 月,OECD 发布了《应对经济数字化税收挑战——支柱二全球反税基侵蚀规则立法模板》(以下简称《GloBE 规则立法模板》),规定了跨国集团的信息报告义务,即在适用 GloBE 规则的每个辖区提交标准化的信息报告表,以便各辖区掌握跨国企业根据 GloBE 规则计算税款的信息。GloBE 报告表包含成员实体的身份证明、跨国集团整体架构的信息、税款计算所需信息、根据 GloBE 规则进行相关选择的记录,以及在 GloBE 实施框架中达成共识且对于税收征管必不可少的其他信息。

此外,根据安全港规则,当某辖区的成员实体在财年内符合 GloBE 安全港条件时,则该辖区(安全港辖区)该财年的补足税应被视为零。

二、全球最低税改革对传统国际税收理论的多重影响

作为国际税法领域的重大变革,全球最低税改革本应具有坚实的理论基础。然而,支柱二的谈判过程呈现出明显的结果导向特征,即轻视理论依据的构建。从规则的谈判来看,全球最低税制度的设计更多是基于政治驱动和博弈,而非对于最优税收原则的遵循^①。对于全球最低税制度的理论依据,OECD 仅在 2020 年 10 月发布的《数字化带来的税收挑战——支柱二蓝图报告》(以下简称《支柱二蓝图报告》)中指出,各管辖区可以自由决定自身的税收制度,包括是否征收企业所得税及其税率水平,但如果所得税低于最低税率,则其他管辖区有权适用全球最低税制度。换言之,如果某一管辖区没有充分行使其首要征税权(primary taxing rights),则其他管辖区有权将这一部分税“征回”(tax back)。然而,这一简略的论述显然并未给全球最低税改革的合法性和合理性提供坚实的理论支撑。

(一)全球最低税改革对税收主权过度限制

基于国家税收主权原则,各国在确定税率、税收优惠等方面均享有自主权,即便一国选择对特定类型的活动不征税,同样是该国行使税收主权的体现,并不意味着该国放弃了税收主权。当然,税收主权的绝对化将会引发以邻为壑、丧失底线的税收逐底竞争,导致“避税天堂”泛滥。根据负责的税收主权观,各国行使税收主权应当充分考虑其外部效应,尤其是对他国权益和国际社会共同利益的不利影响,负责地制定税收法律与政策,并与其他国进行充分的协调合作。但是,负责的税收主权观并非简单地对一国税收主权予以硬性限制,对主权责任标准应严格解释,防止某些国家作扩大解释,从而将其作为攻击其他国家主权的工具,这对于广大发展中国家或小国而言尤其重要^②。

虽然全球最低税改革为企业所得税税率划定了底线,有助于遏制有害税收竞争,但也应当防止其从一个极端走向另一个极端,对各国的税收主权造成过度限制。全球最低税制度赋予一些国家征

^①AITOR N. Jurisdiction not to tax, tax sparing clauses and the income inclusion rule of the OECD Pillar 2 (GloBE) proposal: The demise of a policy instrument of developing countries?[J]. Copenhagen Business School Law Research Paper Series, 2020(2): 1-38.

^②刘剑文. 国际税法[M]. 4 版. 北京: 北京大学出版社, 2020: 283.

收补足税的权利,实际上是以牺牲另一些国家选择不征税的税收主权为代价的^①。因此,对于税收主权的约束应当特别注重遵循比例原则,即基于规制避税和有害税收竞争的正当目的,对于各国税收主权的限制不能超过必要限度,且应将对于国家税收政策和经济发展的不利影响限制在尽可能小的范围和限度内。联合国贸易和发展会议也曾指出税收政策应具有可持续性,即政策制定者一方面需要通过打击避税从国际投资中获得最大化的短期税收收入,同时又需要维持一个具有充分吸引力的投资环境,以保护现有和未来的税基^②。在实践中,造成低税的原因多种多样,并非所有情形都属于有害税制。例如,各国基于激励研发和创新、促进环境保护等合理目的,制定了各种类型的税收优惠政策,这些税收优惠措施都是具有必要性和正当性的^③。又如,因为各国的公共服务水平、税制结构不同,宏观和中观税负水平自然也会有所差异。支柱二通过引入公式化经济实质排除规则,在一定程度上维护了部分企业所得税优惠政策,有助于简化规则、降低成本,但其公式化的性质也存在机械和僵化的问题,无法对各国的税收主权形成精准和充分的保护。

(二)全球最低税改革对税收竞争进行严格规制

早在1996年,OECD就已经开始关注国际税收竞争问题,并于1998年发布了《有害税收竞争:一个新兴的全球性问题》报告。2015年,G20/OECD发布了BEPS第5项行动计划报告,旨在加强打击有害税收实践的国际合作。在第5项行动计划报告中,OECD明确指出有害税收实践的相关工作并非为了对任何国家的税率水平进行干预,而是通过达成共同认可的标准并建立合作式框架对BEPS包容性框架成员的税制进行同行审议。在有害税收优惠制度的判定中,无税或低有效税率本身只是一个必要而非充分条件,还需结合“栅围”税制、透明度以及经济实质等其他标准进行综合判断^④。可见,在BEPS1.0阶段,OECD仍然对良性税收竞争与有害税收竞争予以区分处理,且并未试图确定一个全球统一的最低税率。

随着BEPS2.0的进一步发展,支柱二通过直接设定15%的全球最低税率对国际税收竞争进行了更加严格的规制。至少对于适用范围内的大型跨国企业而言,全球最低税并未对良性税收竞争与有害税收竞争予以区分,只要有效税率低于15%,都将受到支柱二的约束^⑤。OECD认为这有助于保护发展中国家免于受到提供低效率的税收优惠的压力^⑥。在实践中,这确实反映了部分发展中国家的诉求,例如非洲税收征管论坛在全球最低税谈判中就采取较为激进的态度,主张最低税率应设定为20%而非15%,因为大部分非洲国家的法定企业所得税税率都为25%至35%^⑦。

然而,OECD对税收竞争的严格规制在理论上不乏争议。首先,这种将税收优惠措施一概贴上“低效率”标签的做法暗含了对发展中国家的指责,明显体现了发达国家家长式的作风^⑧。事实上,各国由于发展阶段和发展方式不同,在税收政策的选择上自然存在不同的需求。目前,许多发展中国家迫切需要发展经济,而税收优惠是其刺激经济发展的重要手段之一。基于资本逻辑,市场经济的

①AITOR N. Jurisdiction not to tax, tax sparing clauses and the income inclusion rule of the OECD Pillar 2 (GloBE) proposal: The demise of a policy instrument of developing countries?[J]. Copenhagen Business School Law Research Paper Series, 2020(2): 1-38.

②United Nations Conference on Trade and Development. World investment report 2015 [EB/OL]. (2015-06-25) [2022-01-06]. <https://unctad.org/webflyer/world-investment-report-2015>.

③陈镜先.新发展格局下中国国际税制竞争力的提升路径[J].法学,2022(2):176-192.

④OECD.BEPS第5项行动计划:考虑透明度和实质性因素,有效打击有害税收实践[EB/OL].(2015-10-10)[2022-01-06]. <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c1836574/5083221/files/b8c5673d9f89424eb8deb754df74b19d.pdf>.

⑤特雷,池澄.应对有害税收竞争议程的发展:BEPS第5项行动计划的回顾与展望[J].国际税收,2021(4):9-15.

⑥Organisation for economic co-operation and development. Public consultation document, global anti-base erosion proposal (Pillar Two) [EB/OL]. (2019-12-02) [2022-01-06]. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>.

⑦African tax administration forum comments on global tax agreement [EB/OL]. (2021-10-12) [2022-01-06]. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2021-10-12_ataf_1.

⑧ARNOLD B J. The evolution of controlled foreign corporation rules and beyond[J]. Bulletin for international taxation, 2019(2): 631-648.

初始启动有赖于资本的加入,但是由于资本追求低成本高收益,在落后地区或新兴行业的初始投入量和风险都是巨大的,此时税收优惠是一种必要和有效的激励措施。如果没有资本投入推动经济的启动和发展,落后地区和新兴行业将难以产生税源和税基,但发达国家往往故意掩盖这一事实^①。同时,利用税收优惠促进经济发展并非总是低效率的措施。G20发展工作组曾指出,设计合理的税收优惠是能够促进一国经济发展的^②。从历史经验来看,中国在改革开放初期充分利用外资税收优惠实现经济腾飞就是一个成功的案例。发达国家数十年来更是一直受益于自身侵蚀其他国家税基的税收优惠制度,并且未受到任何规制。其次,发展中国家究竟能在多大程度上受益于全球最低税改革仍有待于实践的检验。一方面,支柱二给发展中国家增加的税收可能非常有限。一项研究指出,发达国家将比发展中国家从全球最低税改革中受益更多,因为大多数跨国企业的总部位于高收入和发达国家,而最不发达国家增加的收入可能非常有限甚至为零。从增加的企业所得税来看,发达国家可获得19%的额外税收,而发展中国家仅能获得2%的额外收入。从国别来看,欧盟每年将增加800亿欧元的企业所得税收入,美国将增加570亿欧元,而中国、南非和巴西仅分别增加60亿欧元、40亿欧元和15亿欧元^③。另一方面,发展中国家在基础设施、法律制度等投资环境方面原本就不如发达国家,再加上全球最低税制度对其税收政策空间的限制,可能会使其在全球经济竞争中处于更加不利的地位。

(三)全球最低税改革偏离价值创造原则

作为BEPS1.0时代的重要理论成果,价值创造原则要求利润应在经济活动发生地和价值创造地征税,即税收应与实质经济活动相匹配。然而,在BEPS2.0阶段,支柱二不仅未充分彰显这一指导原则,甚至在一定程度上有所偏离。首先,有学者指出全球最低税制度仅仅旨在确保跨国企业的所得被按照最低税率水平征税,而不论其是在何处被征税(即taxing somewhere, no matter where)^④。从支柱二的设计来看,IIR相对于UTPR的优先适用性以及IIR自上而下的征收机制主要是基于税收利益的博弈以及可行性和效率的考虑^⑤,而不一定严格地与价值创造地相匹配。换言之,根据支柱二规则有权征收补足税的管辖区可能并非真正的经济活动发生地和价值创造地。其次,狭窄的公式化经济实质排除规则体现了支柱二对价值创造的狭隘理解。该排除规则仅允许排除工资和有形资产的固定回报,而并未对无形资产予以任何排除,主要是考虑到无形资产面临更大的税基侵蚀和利润转移风险。但必须注意的是,经济实质和价值创造并非仅仅来源于有形资产,无形资产的开发、价值提升、维护、保护、应用和推广也是其重要的价值创造活动,并具有相应的经济实质内容。特别是在数字经济时代,专利、算法、数据等资产要素往往是维持企业生存和发展的重要支撑,关乎企业的核心竞争力^⑥。完全不对无形资产规定任何排除,意味着各国难以通过企业所得税优惠吸引那些专业从事研发创新的企业。

三、全球最低税改革对各国国际税收法治体系的挑战

全球最低税改革不仅在理论层面对传统的国际税收理论带来了挑战,还将在实践层面对各国的税收立法、税收征管和税收争议解决产生全面和深远的影响。其中,在税收立法环节,各国的立法机

^①曹明星.OECD数字税改方案述评:理论阐释、权益衡平与规则建构[J].税务研究,2021(6):77-84.

^②OGUTTU A W. A critique from a developing country perspective of the proposals to tax the digital economy[J]. World tax journal, 2020(2):799-828.

^③EU Tax Observatory. Revenue effects of the global minimum tax: country-by-country estimates[EB/OL].(2021-10-25)[2022-01-06]. <https://www.taxobservatory.eu/revenue-effects-of-the-global-minimum-tax-country-by-country-estimates/>.

^④PARADA L. Taxing somewhere, no matter where: what is the GLoBE proposal really about[EB/OL].(2020-09-02)[2022-01-06]. <https://mnetax.com/taxing-somewhere-no-matter-where-what-is-the-globe-proposal-really-about-39996>.

^⑤恩利施.国际有效最低税:对全球反税基侵蚀提案(支柱二)的分析[J].刘奇超,沈涛,肖畅,译.海关与经贸研究,2021(4):90-108.

^⑥陈镜先,周全林.数字服务税:内容、挑战与中国应对[J].当代财经,2021(4):28-38.

关需要在税收条约和国内税法中引入全新的全球最低税制度,同时需要对现行的相关国际税收制度进行必要的修改。在税收征管环节,各国需要构建科学的税收征管机制,确保税务机关能够在对纳税人实现充分有效征税的同时,尽可能降低全球最低税的征纳成本;在税收争议解决环节,各国需要构建配套的税收争议解决机制,确保全球最低税制度在适用过程中引发的国际税收争议能够获得高效的解决。

(一)全球最低税改革对各国国际税收立法的影响

目前国际社会达成的《双支柱声明》仅仅是一项政治共识,还需要各国根据实施计划通过立法程序进行转化落实。然而,各国的转化立法还需要经历一个艰难的过程,并将面临许多复杂的法律挑战。一方面,支柱二能否按时顺利通过各国的国内立法程序仍然存在不确定性。例如,虽然美国在国际层面积极推动支柱二达成共识,但在国内仍需经过国会参众两院的批准方可完成国内转化立法,而目前已经有一些议员对双支柱方案提出了质疑,认为美国不应过快完成国内转化立法,并且应当确保美国跨国企业的国际竞争力^①。又如,为了推动支柱二在欧盟范围内的协调实施,欧盟委员会起草了《关于确保欧盟境内跨国集团负担不低于全球最低税的指令草案》(以下简称《支柱二指令草案》)。根据欧盟法,《支柱二指令草案》需要各成员国一致同意才能获得通过。然而,在2022年3月、4月和6月的欧盟财长会议中,由于部分成员国的反对,《支柱二指令草案》的通过连续三次受阻。另一方面,支柱二复杂的规则体系和紧张的实施时间表将对各国特别是广大发展中国家的立法能力提出巨大的挑战,许多发展中国家可能尚未来得及甚至根本无法理解这套复杂规则体系的内容并准确评估其可能产生的影响。具体而言,全球最低税改革将为大型跨国企业引入一套新的税法规则,将使国际税收法律体系呈现出双轨制的特征,但此种双轨运行并不意味着全球最低税制度在现行税制上的简单叠加和平行运作;相反,在业已繁复的国内企业所得税和双边税收协定之上再增添新的税制内容,会导致税法体系的不一致性和不确定性^②,使本来就复杂的税法体系变得更加复杂。可见,全球最低税制度的引入将带来一系列的规则兼容性和协调性问题。

1. 全球最低税改革倒逼各国的企业所得税立法

根据《双支柱声明》,GloBE规则具有选择适用性,各国对于是否实施具有自主选择权。但事实上,GloBE规则精心设计的倒逼机制将对各国的立法抉择产生实际影响。IIR与UTPR之间的相互补充以及IIR自上而下的实施机制将对各国产生相互牵制的连锁(interlocking)效应。在实践中,跨国企业的集团架构通常都非常复杂,涉及多个管辖区。在GloBE规则下,任何一个国家的征税权或税收优惠都可能受到其他国家的影响,因此每个国家在进行立法决策时,都将不得不考虑其他国家所采取的行动。具体而言,根据IIR自上而下的实施机制,即便跨国集团最终母公司所在管辖区不实施IIR,只要任一其他中间母公司所在管辖区实施了IIR,跨国企业也将被征收补足税。同时,由于有UTPR作为补充,即便没有管辖区根据IIR征收补足税,还可能有其他管辖区根据UTPR征收补足税。可见,这种规则之间的相互配合能够倒逼各国实施GloBE规则,以避免税收利益损失。就低税管辖区而言,由于其他国家实施了GloBE规则,其本来通过税收优惠所欲让渡的税收利益将被其他管辖区攫取,因此不得不对自身的税率和税收优惠作出调整^③。当然,客观上看,这种倒逼作用仍然在较大程度上取决于大国的实施立场。作为国际体系的主要行为体,大国对全球治理落地具有显著影响^④,即美国、欧盟、中国等主要经济体的态度和立场将会对支柱二在全球范围内的最终实施效果产生较大影响。

从实际情况来看,上述分析已经得到越来越多国家实践的印证。例如,爱尔兰和爱沙尼亚此前

^①Baker & McKenzie. United States: congressional reaction to OECD Pillars [EB/OL]. (2021-11-01) [2022-01-06]. <https://insightplus.bakermckenzie.com/bm/tax/united-states-congressional-reaction-to-oecd-pillars>.

^②李金艳,胡尚华. OECD支柱一蓝图创建全球性税制的法律挑战[J]. 国际税收,2021(8):27-38.

^③邓力平,贺慧健,王智焜.“支柱二”方案、苹果税案与国际税收规则竞争[J]. 经济与管理评论,2021(4):18-29.

^④左雪松,辛亚宁. 大国治理推动全球治理的重大意义与实现路径[J]. 观察与思考,2021(12):36-45.

并不愿加入支柱二,但均在最后时刻妥协决定加入。其中,爱尔兰政府已决定将达到支柱二适用门槛的跨国企业的所得税率从12.5%提升至15%,其他企业的所得税率则仍将维持在12.5%^①。爱沙尼亚财政部则表示,由于爱沙尼亚子公司所属跨国集团的母公司所在的管辖区大多已经加入支柱二,因此无论爱沙尼亚是否加入,这些管辖区都将对跨国集团在爱沙尼亚设立的子公司征税。既然如此,爱沙尼亚加入支柱二至少能确保其他管辖区在行使征税权时受到多边规则的约束,而不是单边任意地对跨国集团在爱沙尼亚设立的子公司征税^②。瑞士政府表示要将达到门槛的跨国企业的所得税率提升至15%,同时将采取必要措施维持自身税制的竞争力^③。新西兰政府指出,不采用支柱二只会使新西兰放弃从中获得任何收入的可能性,既不会提高新西兰总部集团的竞争力,也不会使新西兰成为对外国跨国企业投资更具吸引力的目的地。因此,如果足够多的国家采用或较为可能采用支柱二,建议新西兰也采用^④。欧盟委员会也直言不讳称,低税管辖区和跨国企业最终都不得面对支柱二的结果,拒绝实施支柱二并不会使其逃脱全球最低税的有效约束^⑤。

可见,全球最低税改革后,首当其冲的是各国现行企业所得税优惠的有效性。如果适用范围内的跨国企业的有效税率低于15%,相关管辖区将征收补足税,从而抵消低税管辖区税收优惠的实际效果。面对全球最低税改革强大的政治压力和倒逼机制,即便是那些不愿接受支柱二的国家,也不得不重新审视自身优惠税制的有效性。从经济理性的角度来看,没有国家会继续坚持无效的税收优惠政策,并将自身的税收利益拱手让给其他国家。因此,随着支柱二步入转化实施阶段,各国有必要对自身税收优惠的有效性进行评估。

2. 全球最低税制度对各国的反避税规则体系造成冲击

进入BEPS1.0阶段以来,许多国家都引入或修改了国内反避税规则,支柱二应当考虑其与现行国内反避税规则的相互作用,以避免二者未经协调的平行适用引发重复征税或增加合规成本^⑥。

例如,为了应对纳税人在低税管辖区累积收益并延迟纳税的问题,许多国家都建立了受控外国公司(以下简称CFC)税制,要求符合规定的CFC所得即使没有汇回国内也要视同汇回征税^⑦。支柱二在设计IIR时在较大程度上借鉴了CFC税制,因此二者具有一定的相似性,如同一笔所得同时适用CFC税制和IIR规则将会导致重复征税问题。对此,支柱二规定,根据CFC税制缴纳的税款在计算GloBE规则的有效税额时应予以考虑,即视同利润分配征收的税款应计入有效税率分子。这虽然能够解决重复征税问题,但毕竟CFC税制和GloBE规则的重复适用将增加纳税人的合规成本。同时,在纳税人与税务机关就CFC税制的适用发生争议的情况下,支柱二有效税额的计算也将面临着不确定性。考虑到这一问题,日本政府建立的研究小组已经开始审视CFC税制与GloBE规则的关系,并呼吁简化日本现行复杂的CFC税制,从而降低日本跨国企业的合规成本^⑧。

^①CAMPBELL J. Republic of Ireland to increase corporation tax rate to 15% [EB/OL]. (2021-10-07) [2022-01-06]. <https://www.bbc.com/news/world-europe-58832429>.

^②Estonia notes reasons to join OECD global tax agreement [EB/OL]. (2021-11-02) [2022-01-06]. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2021-11-02_ce_1.

^③HOROBIN W. Switzerland Intends to Implement 15% Minimum Tax as of 2024 (2) [EB/OL]. (2022-01-13) [2022-01-06]. <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/bloombergtaxnews/daily-tax-report/X1QJH2OK000000?>

^④Inland Revenue. OECD Pillar Two: GloBE rules for New Zealand [EB/OL]. (2022-05-05) [2022-06-09]. <https://taxpolicy.ird.govt.nz/-/media/project/ir/tp/publications/2022/2022-ip-oecd-pillar-two/2022-ip-oecd-pillar-two-docx.docx?modified=202205013504-&modified=202205013504>.

^⑤European Commission. Questions and answers on minimum corporate taxation [EB/OL]. (2021-12-22) [2022-01-06]. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6967.

^⑥GALLO G, PERDELWITZ A. Chapter 7: Coordination and Rule Order [M]//PERDELWITZ A, TURINA A. Global Minimum Taxation?. Netherland:IBFD, 2020.

^⑦陈镜先,孙奕.受控外国公司税制的最新发展与经验借鉴[J].国际税收,2021(5):49-56.

^⑧TAKAHASHI M. Japan's study on international taxation in the digital economy: fairness in taxation, trade and competition [J]. International transfer pricing journal, 2022(2):1-8.

又如,转让定价税制的核心在于独立交易原则,即关联企业之间发生的收入和费用应按照无关联关系的企业之间进行交易所体现的独立竞争的精神进行分配,企业之间的关联关系不能影响利润在两者之间的合理分配,否则税务机关有权按照公平市场交易价格或利润水平对关联交易价格和利润水平进行重新调整。相较而言,支柱二中的UTPR在限制扣除时并非基于独立交易原则,而是考虑收款方的有效税率是否低于最低税率。换言之,转让定价税制强调关联交易定价应独立公允,而全球最低税制度强调纳税人的有效税率应达到最低标准。二者的并行意味着纳税人将面临更高的合规要求,即便其关联交易符合独立交易原则,但如果其有效税率低于15%,同样将面临税务机关的纳税调整。

3. 全球最低税制度与税收协定的特定条文存在规则冲突

全球最低税制度还可能与税收协定的特定条文产生冲突,而规则的冲突将破坏法律体系的协调性和确定性,对规则的适用带来困难。一个典型的例子是全球最低税制度与税收饶让条款的冲突问题。税收饶让是指居民国政府对本国纳税人来源于国外的所得由来源国减免的那部分税款,视同已经缴纳,同样给予税收抵免待遇的一种制度,旨在确保来源国吸引外资的税收优惠政策能产生实际的政策效果^①。然而,GloBE规则与税收饶让条款之间存在明显的冲突,因为GloBE规则在确定有效税额时并未将根据税收饶让条款所视同缴纳的税款考虑在内。作为已经生效的规则,税收饶让条款在缔约国经过法定程序修改或废止之前并不会因为全球最低税制度的出台而自动失效,因此包容性框架有必要对二者的冲突问题予以解决。在处理方式上,有的观点主张应通过设定排除规则,允许缔约国在双边关系中继续适用税收饶让条款,因为这对促进发展中国家的发展是有利的^②。还有观点认为可以考虑通过制定多边工具就停止税收饶让条款的适用达成共识,以确保全球最低税制度的合法性,减少规则冲突^③。对于全球最低税制度与税收协定潜在的冲突应如何处理,仍有待于包容性框架内予以进一步明确。

4. GloBE规则与美国GILTI制度并存将影响国际税收体系的公平性与协调性

GloBE规则应如何与GILTI制度并存以确保竞争环境公平是一个非常重要的问题。在支柱二框架下,其他包容性框架成员需要以协调一致的方式实施GloBE规则,而美国则继续保留自身的GILTI制度,这可能会影响国际税收体系的公平性。虽然OECD在设计IIR时对美国GILTI制度进行了借鉴,但二者之间仍然存在一些重要的差异,如GILTI制度在适用范围上未设置总收入门槛、在计算有效税率时采用的是全球汇总法等。对于这些差异,美国有义务通过修改立法予以消除。然而,美国在未来能否善意履行修改GILTI制度的义务,全球最低税制度未来一旦不再符合美国的单边利益是否会被其弃之不用,均是令人担忧的问题。如果美国未能对GILTI制度进行修改以实现和IIR的协调,则可能会干扰IIR的实行,造成国家间税收利益的争夺,给跨国纳税人造成双重征税。例如,跨国企业如果将最终母公司设立在适用IIR的管辖区,同时又在美国设有中间层母公司,那么最终公司将适用IIR规则,而该中间层母公司又要受GILTI制度的约束,二者在适用上可能会产生冲突^④。

5. 全球最低税制度与欧盟法律体系存在兼容性问题

对于欧盟成员国而言,除了需要考虑全球最低税制度与国内税法、税收协定的协调,还需要考虑其与欧盟法的兼容性问题。长期以来,为了消除成员国间的税收壁垒,欧盟相关机构一直致力推进成员国间的税收协调。在直接税领域,成员国进行立法应当遵循欧盟颁布的若干直接税指令以及

^①刘剑文.国际税法[M].4版.北京:北京大学出版社,2020:193-194.

^②NOGUEIRA J F P, PISTONE P, ANDRADE B, et al. The OECD public consultation document “Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal - Pillar Two”: an assessment[J]. Bulletin for international taxation, 2020(2):62-75.

^③Aitor Navarro. Jurisdiction not to tax, tax sparing clauses and the income inclusion rule of the OECD Pillar 2 (GloBE) proposal: the demise of a policy instrument of developing countries?[J]. Copenhagen Business School Law Research Paper Series, 2020(2): 1-38.

^④朱青.OECD第二支柱中的IIR规则与美国GILTI税制的差异[J].税务研究,2021(1):85-88.

《欧洲联盟运行条约》关于内部市场“四大自由”和国家援助的相关规定^①。其中,“四大自由”要求成员国立法不得对国内和跨境交易进行歧视对待。然而,由于GloBE规则仅适用于跨境交易情形(即其他管辖区的有效税率低于15%),欧盟税法学者普遍认为这将使跨境交易相较于国内交易处于更加不利的地位,从而违反欧盟法中的“四大自由”规定。

对此,欧盟委员会在制定《支柱二指令草案》时对GloBE规则的适用范围进行了必要的调整。根据OECD的方案,支柱二仅用于跨国集团,但《支柱二指令草案》将适用范围扩大至包括纯粹的国内集团,以遵守欧盟基本自由(特别是设立自由)的规定^②。这一举措固然有助于消除跨境经营和国内经营的税收差别待遇,但也意味着二者将同时面临更加严格和复杂的税收监管,从而对税制的竞争力产生更大的影响。

(二)全球最低税改革对各国国际税收征管的影响

税收征管机制的构建对于全球最低税制度的正确、高效运行至关重要,但目前包容性框架的相关文件仅对信息报告义务、安全港规则以及征管指南作出原则性的规定,而安全港的适用条件、征管指南的具体内容等问题仍尚待明确。也就是说,全球最低税制度的征管实施机制仍然存在许多问题有待各国通过谈判予以确定。

1. 全球最低税制度将增加国际税收的征纳成本

全球最低税制度引入后,各国需要投入更多的行政资源进行税收征管,从而增加各国的税收征管负担。对于大型跨国企业而言,其通常在100多个管辖区内运营,由于需要根据辖区汇总法分别进行有效税率的计算,因此可能将面临高昂的合规成本。在此背景下,许多国家和跨国企业都呼吁引入相关简化措施,以减少遵守全球最低税制度的复杂程度和行政负担。目前包容性框架正在考虑的简化措施包括安全港规则和征管指南。

就安全港规则而言,虽然其适用条件尚未确定,但《支柱二蓝图报告》曾提出可基于国别报告的有效税率进行考察。BEPS1.0阶段以来,达到支柱二适用门槛的跨国企业已被要求提交国别报告,其中包括有关全球利润分配和应缴税款的特定财务信息。国别报告安全港可规定,如果基于国别报告的管辖区有效税率高至一个特定门槛,则该辖区可被豁免适用GloBE规则,但至于该豁免门槛究竟应为多少,目前尚未达成共识。此外,还需要对国别报告中的财务信息与根据GloBE规则计算管辖区有效税率所需的财务信息之间的差异进行必要调整,以确保信息的可比性和可靠性。

就征管指南而言,《支柱二蓝图报告》提出可考虑建立一个事前程序,由税务机关在包容性框架下制定和发布指南,将税基的确定未实质性偏离GloBE税基且税率足够高的管辖区(即低风险管辖区)列入白名单,使跨国企业无需对这些管辖区的有效税率进行计算。该简化措施有助于减少跨国企业和税务机关需要计算和审查大量有效税率的情形,但在白名单的制定过程中,还是不可避免会需要税务机关投入大量资源来了解不同国家税收制度的设计和潜在影响。同时,其设计还需考虑以下几个问题。一是白名单的认定标准问题,即低风险管辖区的认定应当公正、合理、透明和非歧视。二是白名单的适用范围问题。一种方案是白名单可适用于某一管辖区内所有跨国企业,而不区分领域。但在实践中,各国企业所得税法在对税收要素作出统一规定的基础上,可能还会对特定领域的企业规定税收优惠,因此并非所有的企业都真正符合低风险的标准。考虑到上述问题,另一种方案是对白名单的适用范围进行限制,将享受特定领域税收优惠政策的企业排除在外,但在该方法下,需要考虑如何对待跨多个领域经营的企业。三是白名单认定的时间效力问题。一种方案是需要定期对白名单进行重新审查和认定,但该方案的成本显然过高。另一种方案是白名单的认定原则上不受

^①陈镜先. 欧洲法院在欧盟税法发展中的作用[J]. 欧洲研究, 2020(3): 103-125.

^②European Commission. Questions and answers on minimum corporate taxation[EB/OL]. (2021-12-22)[2022-01-06]. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6967.

时间限制,但如果税法修改实质上改变了管辖区的税基和税率,则需要重新认定,为此需要设置国内税法修改的通报义务。

2. 全球最低税制度将促进有效的税收征管合作机制的建立

信息对于税收征管具有重要意义,全球最低税制度的顺利运行离不开税收信息的获取和交换,因此,有必要建立全球最低税制度的信息申报和交换制度。

就 GloBE 规则而言,《GloBE 规则立法模板》已经建立了相应的信息申报制度。原则上,位于实施 GloBE 规则的管辖区的每个成员实体均应向该管辖区的税务机关提交 GloBE 信息报告表。该报告表可由成员实体自行报告,也可由其指定的本地实体代其报告。但是,如果在报告财年内,报告表已由跨国企业最终母公司或指定报告实体提交,且上述实体所在管辖区与负有报告义务的成员实体所在管辖区间有已生效的合格主管当局协议,则该成员实体可豁免报告义务。换言之,各国还需要通过签订税收主管当局协议的方式建立 GloBE 信息交换制度。

就 STTR 而言,由于其采用源泉扣缴机制,作为扣缴义务人的支付方需要获取收款方经调整后的名义税率的相关信息,以确定 STTR 的适用条件是否被触发。一种方式是收款方设定义务,要求其向支付方提供自身适用税率的相关信息,但问题是支付方是否能够直接依赖收款方单方面提供的信息进行扣缴,支付方是否有义务和能力对信息的可靠性进行审查,以及在收款方提供的信息不准确的情况下,相应的法律责任应如何划分和承担。考虑到这些问题,另一种方式是先由支付方扣缴全部税款,随后由收款方申请退税^①。

此外,全球最低税改革也对发展中国家的税收征管能力提出了巨大的挑战。早在 BEPS1.0 时代,许多发展中国家就表示自身的税收征管能力有限,缺乏足够的专业税务人员、行政资金以及信息技术,难以在紧张的时限内落实这些高度复杂的措施,因此迫切需要能力建设、培训以及更加宽松灵活的时间进程^②。在 BEPS2.0 时代,双支柱方案同样具有高度的复杂性和紧张的时间表。随着支柱二步入转化立法和实施阶段,有必要建立一个税收征管能力共建提升机制,由 OECD 与非洲税收征管论坛、美洲税务管理中心、亚洲税务管理和研究小组等平台开展密切合作,为发展中国家提供资源和技术支持^③。

(三) 全球最低税改革将推动国际税收争议解决机制的创新

全球最低税制度在适用过程中可能产生许多税收争议,需要建立相应的争议解决机制以确保税收确定性。由于全球最低税制度是一个兼具国内税法规则和税收协定规则的体系,其在实施过程中既有可能产生国内法争议,也可能产生税收协定争议,而现行国际税收争议解决机制可能无法为全球最低税制度引发的各类争议提供全面的救济途径。第一,STTR 的适用争议及跨国企业成员实体的双重居民身份认定争议均属于税收协定争议,可以通过现行税收协定中的相互协商程序解决,但问题是有些国家之间可能并未签订税收协定,或者经过相互协商之后仍然无法解决争议。第二,虽然 GloBE 规则属于国内税法规则,但如果不同国家以不一致的方式或未遵循商定的规则顺序实施 GloBE 规则,将会导致重复征税的风险,由此产生的争议也可能需要多个国家共同参与解决。例如,可能会有数个管辖区同时主张行使 IIR 征收补足税。又如,一个管辖区如果对 UTPR 纳税人的补足税进行了调整,可能会影响分配给另一个管辖区的补足税。这些争议仅仅依靠国内法中的单边争议

^① ALVARADO M, OFFERMANN R. Chapter 6: The Subject-to-Tax Rule [M]//PERDELWITZ A, TURINA A. Global Minimum Taxation?. Netherland:IBFD,2020.

^② MOSQUERA VALDERRAMA I J. Output legitimacy deficits and the inclusive framework of the OECD/G20 base erosion and profit shifting initiative[J]. Bulletin for international taxation,2018(3):1-28.

^③ Organisation for economic co-operation and development. Frequently asked questions [EB/OL]. (2021-10-02) [2022-01-06]. <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

解决机制可能无法得到有效解决,因此有必要考虑建立一个双边甚至多边的争议解决机制,以确保全球最低税制度产生的各类争议都能通过有效途径得以解决。

四、全球最低税改革之中国应对

(一)中国政府对于全球最低税改革的应对之策

随着全球最低税改革逐步进入实施阶段,中国应当从税收立法、税收征管和税收争议解决三个维度作好应对。一方面,对于一些尚未明确的技术细节,中国应当继续积极参与包容性框架的谈判,切实维护包括中国在内的广大发展中国家的利益;另一方面,中国应当作好转化实施的准备,在履行自身国际义务的同时,确保自身税制具有国际竞争力。

1. 审慎推进全球最低税制度在中国的转化立法

(1)明确全球最低税制度转化实施的中国立场

根据《双支柱声明》,各国对是否实施全球最低税制度具有一定的自主选择权,而最终是否选择实施将对一国的经济利益产生截然不同的影响。换言之,是否要选择实施全球最低税制度这一问题在整个转化立法过程中具有先决性。为此,中国需要根据全球最低税制度本身的性质特征以及中国的具体国情进行审慎抉择,明确自身是否要选择实施全球最低税制度,包括其中的GloBE规则和STTR。

就GloBE规则而言,基于其共同方法的定位,各国在名义上能够根据自身的发展阶段和发展需求自主决定是否实施,但如前所述,GloBE规则精心设计的倒逼机制在事实上可能会促使各国予以实施,即便在理论上选择实施对于特定国家而言可能并非最优选择。因此,从维护税收利益的角度来看,选择实施GloBE规则对于中国而言或许是一种较为务实的选择。

当然,由于GloBE规则在各国的实施具有相互牵制的连锁效应,中国在立法策略上还需要注意关注其他主要经济体(特别是G20国家)的立法动向。就立法节奏而言,在欧盟、美国等主要经济体未能按时实施GloBE规则的情况下,中国如果过早引入,可能会使自身的税制竞争力面临一定的负面影响。因此,中国在立法节奏上可以与欧盟、美国等主要经济体保持对标和协调。就立法内容而言,欧盟、英国、瑞士、加拿大等国家已经陆续发布了实施GloBE规则的法律草案、公众咨询报告等文件,中国需要对此加以关注和梳理。例如,目前瑞士和英国等国均在考虑引入合格国内最低补足税。所谓合格国内最低补足税,是指如果某一管辖区境内的跨国企业成员实体的有效税率低于15%,则该管辖区可以要求该成员实体将其在该管辖区境内的有效税率补足至15%。该机制背后的原理在于,如果低税管辖区率先自行要求其境内的跨国企业将有效税率补足至15%,则其他管辖区将不再能够适用GloBE规则征税。这意味着采用合格国内最低补足税的国家在行使征税权方面能够优先于其他原本能够适用GloBE规则的国家,从而让低税管辖区能够对原本会流向国外的额外所得征税。中国如果也引入这一机制,则在中国的有效税率低于15%,且相关辖区根据实施的GloBE规则本应征收补足税的情况下,可以率先征收等额的补足税,将有效税率提升至15%以避免税收流失,而增加的税款可投入到能够增加中国投资吸引力的相关用途。

相较于GloBE规则,STTR才是具有真正意义上的选择适用性。根据《双支柱声明》,发展中国家有权要求对特定支付适用的名义税率低于9%的协定伙伴国在税收协定中纳入STTR。在双边税收协定关系中,作为收款方所在国(即居民国),中国企业所得税的税率为25%,高于STTR9%的最低税率,故中国的协定伙伴辖区无权要求中国纳入STTR。作为支付方所在国(即来源国),中国目前仍然符合发展中国家的标准,故中国有权要求对特定支付适用的名义税率低于9%的协定伙伴辖区纳入STTR。当然,中国是否有必要实际行使这一权利,需要结合中国的经济发展战略以及中国与协定伙伴国的双边关系进行考虑。例如,在“一带一路”倡议下,中国需要加强与“一带一路”沿线国家的经贸合作关系,降低中国企业在共建国家开展投资活动的税收壁垒,因此可以考虑不在俄罗斯、巴

基斯坦等与中国具有密切经贸合作关系的国家的税收协定中纳入STTR。

(2) 严格遵循税收法定原则将GloBE规则有机纳入现行税法体系

全球最低税改革作为国际税收领域的一项重大改革,应当做到于法有据。为此,中国应当严格遵循税收法定原则,将GloBE规则有机纳入现行税法体系中,形成涵盖法律、行政法规和部门规章的完整的国内法规则体系。

在法律层面,中国应当将GloBE规则引入《企业所得税法》的特别纳税调整章节。特别纳税调整是指税务机关出于实施反避税目的而对纳税人特定纳税事项所作的税务调整。从法律后果来看,GloBE规则所确立的补足税机制实际上就是在纳税人的有效税率低于15%时,对其纳税义务进行税务调整,要求其就最低税率与有效税率之间的差额部分补足纳税。因此,需要在《企业所得税法》的特别纳税调整章节新增一个条文确立GloBE规则的核心条款。该条款至少应当包含以下基本要素:一是适用范围,即符合特定条件的跨国企业集团成员实体;二是触发条件,即在相关辖区的有效税率低于15%;三是法律后果,即根据IIR或UTPR征收补足税。

在行政法规层面,需要在《企业所得税法实施条例》中参照《GloBE规则立法模板》对GloBE规则的关键术语作出解释,例如跨国企业集团、成员实体、有效税率、补足税、IIR和UTPR等概念。

此外,由于《GloBE规则立法模板》包含10章的内容,规则体量较大,仅仅依靠《企业所得税法》及其实施条例显然无法完成全面的转化。因此,还需要由财政部和国家税务总局制定专门的部门规章,就适用范围、征税规定、计算GloBE所得或亏损、经调整有效税额的计算、有效税率及补足税的计算、公司重组和控股结构、税收中性和分配制度、征管和过渡规则等章节中的操作性、执行性事项予以细化规定。

(3) 适时修订中国现行的税收优惠制度

全球最低税制度的实施可能会导致中国为跨国企业提供的部分税收优惠的有效性受到减损,对跨国企业无法起到实际的税收激励作用。为此,中国有必要针对现行税收优惠体系进行修改。

第一,中国应当提升税收优惠制定和实施的法治化程度。一是要求税收优惠应在法律层面进行明确规定,税收优惠措施的设计和管理应该以法律的形式立法,而不是税收规范性文件。二是要求明确外商直接投资的促进战略,战略性地运用税收优惠来促进符合中国对外开放战略的重点领域、部门或区域的投资。三是应当根据不断变化的经济环境和战略重点定期审查税收优惠措施的有效性,及时修改或取消无效或低效的税收优惠措施。四是应当加强税收优惠的透明度,在政府网站上发布并定期更新具有法律依据、资格标准、授予金额和管理流程等信息的税收优惠清单^①。

第二,中国应当对现行企业所得税优惠体系进行针对性修改。全球最低税改革实施后,首当其冲的是企业所得税优惠。例如,中国目前对高新技术企业给予15%的低税率优惠,对国家重点扶持的公共基础设施项目、软件企业和集成电路企业等在特定年限内提供企业所得税减免政策,不同税收优惠政策的叠加可能使跨国企业的有效税率低于15%,而支柱二的实施将对中国吸引外商直接投资、激励企业创新带来一定影响^②。为此,中国有必要审慎评估现行企业所得税优惠可能受到的影响,并对那些有效性可能受到影响的企业所得税优惠进行必要的修改。至于不会受到全球最低税制度影响的企业所得税优惠,则可以继续沿用。一是可以将企业所得税优惠调整至全球最低税制度适用范围之外且对中国可持续发展具有重要贡献的部门、活动或企业。二是在全球最低税制度之下,跨国企业可能更加偏向于有利于其长期发展的税收优惠(如研发、培训和资本投资相关的优惠),而不是那些能够立即降低税收负担的优惠。因此,有利于此类活动的基于成本的优惠措施将比基于利

^①NAM B H, HONG S H, ANDRIANSYAH. Policy considerations when using tax incentives for foreign investment [J]. Asia-Pacific tax bulletin, 2022(1): 1-18.

^②艾华,王佳琳,庄佳强. 支柱二规则对我国的影响及企业所得税应对措施[J]. 税务研究, 2022(4): 42-47.

润的优惠措施更具吸引力^①。三是企业所得税优惠政策的设计应充分考虑辖区汇总法的影响。在海南自贸港等特殊经济区域建设中,中国可以充分利用辖区汇总法的优势,推动海南构建具有国际竞争力的税收制度,从而与内地其他地区形成产业链上的互补以及税率上的中和效应。

第三,由于全球最低税制度主要影响的是企业所得税优惠,中国可考虑将相关企业所得税优惠平移或改造到增值税、个人所得税等其他税种上,从而达到类似的政策效果。同时,还可以考虑通过补贴等非税措施进行投资激励。此外,客观上,全球最低税改革所蕴含的理念要求包括中国在内的发展中国家需转变吸引外资的方式,不应过度依赖外商投资税收优惠政策和减税竞争的方式招商引资,而应依靠改善投资环境吸引更多外商投资^②。

第四,中国还应当关注 GloBE 规则与现行税收协定的冲突,特别是和税收饶让条款的冲突。目前,许多“一带一路”沿线国家为了吸引外资制定了税收优惠政策。在中国与“一带一路”沿线国家签订的税收协定中,已有 19 个包含有效税收饶让条款,这对保障中国“走出去”企业能够切实享受来源国的税收优惠具有重要作用。然而,支柱二的实施可能会减损中国“走出去”企业在“一带一路”沿线国家享受到的税收优惠的有效性,增加其税收负担。因此,中国有必要积极争取设定排除规则,允许在税收协定中继续适用甚至新增税收饶让条款^③,从而维护饶让条款的有效性。

2. 积极参与构建全球最低税制度的税收征管和争议解决机制

目前,全球最低税制度的税收征管机制仍有较多制度细节尚未确定,也并未像支柱一那样建立配套的争议解决机制。为此,中国可以继续 在支柱二多边公约的谈判中积极提出中国方案、维护中国利益。

就税收征管机制而言,中国需要密切关注简化措施和税收信息交换机制的谈判。其中,在简化措施的谈判中,中国应关注国别报告安全港的有效税率门槛以及白名单的认定标准,尽可能确保谈判的结果有利于中国。具体而言,国别报告安全港的有效税率门槛应尽可能接近中国内地和港澳地区的有效税率,白名单的认定标准则应尽可能将中国涵盖在内,以确保更多的企业能够享受上述简化措施的便利。在税收信息交换机制的谈判中,由于 IIR 和 UTPR 的适用均可能涉及多个税收管辖区,其顺利实施离不开多个税收管辖区之间的税收信息共享互通。为此,有必要在支柱二多边公约中探索构建统一、规范、稳定的多边税收信息共享机制^④。

就争议解决机制而言,全球最低税制度的引入将产生新的税收争议,这些税收争议具有涵盖国内法争议(即 GloBE 规则争议)和税收协定争议(即 STTR 争议),在具体案件中可能涉及一个、两个甚至多个国家的特征。由于《双支柱声明》目前并未明确建立与支柱二相配套的争议解决机制,仅仅依靠各国现行国内法和税收协定中的争议解决机制可能无法充分解决支柱二引发的税收争议。为此,中国可以在支柱二多边公约的谈判中推动构建配套的争议解决机制,将全球最低税制度引发的各类争议都纳入相互协商程序的适用范围,并将双边相互协商拓展为多边相互协商。

(二) 中国跨国企业对于全球最低税改革的应对之策

近年来,中国“走出去”企业在搭建境外投资架构时,通常选择在开曼群岛、英属维尔京群岛等国际避税地设立顶层控股公司架构,在荷兰、卢森堡等国内税制较为优惠且税收协定网络发达的国家设立中间控股公司架构,并在底层投资地开展实质业务运作^⑤。在全球最低税改革的背景下,据测

^①NAM B H, HONG S H, ANDRIANSYAH. Policy considerations when using tax incentives for foreign investment [J]. Asia-Pacific tax bulletin, 2022(1): 1-18.

^②陈镜先.新发展格局下中国国际税制竞争力的提升路径[J].法学,2022(2):176-192.

^③崔晓静,刘渊.OECD 支柱二方案:挑战与应对[J].国际税收,2021(9):51-64.

^④郝东杰,陈双专.数字经济跨境课税之“双支柱”方案的创新、影响及应对[J].税务研究,2020(11):100-107.

^⑤梁红星.中国“走出去”企业全球投资架构简析[EB/OL].(2020-09-27)[2021-12-13]. https://www.sohu.com/a/421212057_120022475.

算,约有289家中国跨国企业达到了支柱二的适用门槛^①,将承担更高的税收负担和合规成本。这些“走出去”企业有必要及时评估自身可能受到的影响,并提前规划应对措施。

1. 灵活调整跨国企业集团的投资布局

首先,中国跨国企业需要率先自测全球总收入是否达到支柱二适用门槛,并分析识别其投资架构中有效税率低于15%的管辖区。对于这些低税管辖区,跨国企业需要密切关注以下因素:一是跨国企业投资架构所涉相关管辖区是否实施全球最低税制度,是否被列入低风险管辖区名单;二是低税管辖区是否会对企业所得税税率、税基和税收优惠等税收要素进行调整,以提高企业所得税有效税率;三是低税管辖区是否会通过转换税收优惠形式、提供财政补贴等方式维持自身的吸引力;四是低税管辖区的整体营商环境是否满足企业经营活动的需要。综合考虑以上方面,跨国企业需要确定是否仍有必要保留在相关低税管辖区设立的投资架构。理论上讲,全球最低税制度的引入将会导致一些避税架构失去有效性,成为冗余的投资架构。同时,由于支柱二采用辖区汇总法计算有效税率,跨国企业的全球架构越复杂,其遵从成本将越高。在复杂的税收架构无法为企业实现避税目的的情况下,支柱二的实施或将引发跨国企业大规模简化、重构其投资架构^②。

同时,跨国企业还可以充分利用辖区汇总法的优势,优化和完善在特定管辖区的产业链布局。由于各国在企业所得税法一般规定的基础上,通常还会就特定行业、地区规定税收优惠政策,跨国企业可以在某一管辖区同时设立高税和低税实体,分工从事具有互补性的经济活动,通过高低税率的混合来提高其在该管辖区的有效税率,避免触发全球最低税制度的适用条件。

2. 提前作好税收信息合规准备

作为一项新制度,全球最低税制度的征管需要企业承担新的纳税申报义务,进而将对企业提出更高的税收合规要求。跨国企业需要以补足税为目标,详细核算各辖区的GloBE所得、经调整的实际有效税额、实际有效税负、超额所得、辖区和成员实体补足税等,其中还涉及大量的税基与税额的纳税调整核算,需要设立亏损结转转回账户、视同分配税转回账户等必需的账户^③。为此,中国跨国企业应当提前作好税收信息合规准备。一方面,跨国企业应当提升内部财务和税务人员的专业素质,建立符合全球最低税制度信息报送需要的财税系统,确保相关信息能够被全面、准确地收集、计算和申报,减轻未来的税务稽查和特别纳税调整风险;另一方面,符合条件的跨国企业可以主动申请适用安全港规则等简化措施以及GloBE信息报告义务的豁免规则,从而大幅减轻自身的合规成本。

3. 合理运用各类排除、豁免规则

目前,全球最低税制度规定了若干排除、豁免规则,符合条件的跨国企业通过申请适用这些规则能够有效减轻自身的税收负担和合规成本。为此,中国跨国企业可以合理运用全球最低税制度的各类排除和豁免规则,特别是其中的公式化经济实质排除规则、微利排除规则以及国际化活动初始阶段的UTPR豁免规则。其中,公式化经济实质排除规则要求跨国企业在享受税收优惠的同时具备相应的经济实质,因此跨国企业应当注意在相应的管辖区合理布局员工以及不动产、厂房、设备和自然资源等有形资产。对于处于海外投资初始阶段以及刚刚进入特定国家市场的企业,则可以关注适用国际化活动初始阶段的UTPR豁免规则和微利排除规则。

[责任编辑:戴庆瑄]

^①石先进. 哪些行业的跨国中企受 OECD 双支柱影响大?[EB/OL]. (2021-10-25)[2022-01-06]. http://www.cepit.org/Contents/Channel_4117/2021/1025/1369325/content_1369325.htm.

^②邓力平,贺慧健,王智焜.“支柱二”方案、苹果税案与国际税收规则竞争[J]. 经济与管理评论,2021(4):18-29.

^③吴小强,李晓凡,崔军. 双支柱时代国际税收环境与中资跨国企业全球税务策略[J]. 税务研究,2022(3):79-84.