

OECD “双支柱” 国际税改方案影响与应对研究

徐 宽

中国石油化工集团有限公司 北京

【摘要】2021 年 6 月，在白宫政府倡议下，G7 集团（美、日、英、德、法、意、加）在伦敦达成具有深远影响的全球税收协议，G7 成员国就支持全球最低税率定为 15% 达成初步一致，并同意推动国际税收改革、取消数字服务税等重点领域进行合作。7 月份，OECD 与 G20 成员国发表联合声明，全球反税基侵蚀与利润转移（BEPS 规则）包容性框架基本达成，首次提出“双支柱”解决方案，以应对数字经济等带来的全球税收挑战，截至 2021 年 11 月，已超过 135 个国家（地区）就该声明达成共识，超过全球经济总量 90% 以上。“双支柱”国际税改方案将对跨国企业全球经营和市场布局带来巨大挑战。

【关键词】国际税改；最低税规则；风险防范

Study on the impact and response of OECD "Two Pillars" International Tax Reform Plan

Kuan Xu

China Petrochemical Corporation Beijing

【Abstract】In June 2021, under the White House initiative, the G7 group in London have far-reaching global tax agreements, the G7 will support global minimum tax rate as 15% reached a preliminary agreement, and agrees to promote the international tax reform, cancel digital services tax priority areas for cooperation. In July, the OECD issued a joint statement with the G20 member states, the world anti tax base erosion and transfer of profits (BEPS rules) inclusive basic agreed framework, first proposed the "double pillar" solutions, in order to cope with the challenge of tax of global digital economy, etc, as of November 2021, has more than 135 countries (area) to reach a consensus on the statement, More than 90% of the global economy. The "two-pillar" international tax reform plan will bring great challenges to the global operation and market layout of multinational enterprises.

【Keywords】International tax reform; Minimum tax rules; Risk prevention

为应对数字经济带来的税收挑战，经济合作与发展组织（OECD）于 2013 年 7 月启动税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目，数字经济的税收应对问题正式进入全球公众的视野。2019 年 1 月份，OECD 成员国首次提出全球反应对税基侵蚀和利润转移（BEPS 规则）框架；2020 年 1 月份，OECD 与 G20 成员国发布了《关于“双支柱”方案应对经济数字化税收挑战的声明》，首次提出国际税收改革“双支柱”解决方案。2021 年，国际税收改革进入加速通道，OECD 正式更新“双支柱”解决方案声明并发布详细实施计划，形成了立法模板。2022 年 2 月出台全球反税基侵蚀规则（GloBE）注释，预计 2022

年底出台 GloBE 征管框架。国际税收改革将对全球跨国企业带来深远影响。

1 政策背景

1.1 政策意涵

国际税收规则改革是在全球经济数字化背景下展开的，主要针对欧美科技互联网等跨国企业利用税收洼地，将利润转移至海外，从而造成本国税源流失。该协议基本方向：G7 国家要对总部（母公司）位于 G7 且收入和利润率达到一定水平的跨国巨头企业，就其注册在低于 15% 税率国家（地区）的子公司或控股公司，要求总部（母公司）就海外低于 15% 税率的部分，根据收入或所得，回国（G7）补

缴税款。

1.2 打击离岸避税地趋势

2017年欧盟发布《税务目的下欧盟非合作司法管辖区列表》，将64个国家和地区纳入税收管辖“黑+灰”名单，列入黑名单国家（地区）将影响与欧盟的合作进程，如不限期改正，列入灰名单也将可能被划入黑名单。开曼群岛、英属维尔京群岛等司法辖区因缺少“经济实质”，存在转移利润嫌疑，而被欧盟纳入了灰名单。为取得欧盟支持，推动全球反税基侵蚀和利润转移，开曼与BVI加快了经济实质法推出进程，开曼于2018年底通过《2018年国际税务合作经济实质法》，BVI通过了《经济实质法案2019》，两部法案均于2019年起正式生效。

开曼经济实质法和BVI经济实质法的内容可归纳为：在开曼和BVI的“经济实体”从事相关活动应符合特定“经济实质要求”，包括但不限于办公人员、办公场所、公司决策流程等。对于在开曼、BVI设立的包括银行、保险、总部业务等在内的“非纯控股实体”，需满足在当期具有核心创收业务等实质性要求。对于包括红筹VIE架构下的控股主体、控股SPV投资主体、开曼和BVI壳公司等“纯控股主体”，需满足简化的经济实质测试。测试内容主要为是否在当地有足够的员工和办公场所来持有、管理对外投资的权益。

1.3 国际反避税趋势

多年来，以科技互联网为代表的跨国企业通过将运营主体注册在低税率国家（地区），将利润留在海外，进行避税的行为，造成跨国企业总部（母公司）所在国税源巨大流失。

例如某国际通讯A公司的关联企业ASI公司注册在爱尔兰，A母公司将知识产权转移至ASI公司，ASI将A公司产品销往全球取得巨大收入和利润，但ASI公司在爱尔兰整体的实际有效税负率低于15%，按照最低税规则，A母公司向美国政府就ASI公司收入核定缴纳2.5%（15%~12.5%）的税率差。据联合国统计数据，全球跨国企业通过关联交易和转让定价安排，以实现转移利润至低税负地区，造成的全球财政损失高达5000亿美元~6000亿美元/年。

1.4 美国政府反避税需求

美国新一届政府上台后，为扩大基础设施建设，

力推将公司（企业）所得税由21%提高至28%用以弥补财政紧张，同时为防止跨国企业因国内高税率进一步将利润转移至海外，美财长于2021年4月即向G20国家提议设置全球最低税率，拜登借G7会议再次抛出该议题并在G7内部初步达成共识。

2 “双支柱”主要政策内容

2.1 “支柱一”主要内容及影响

“支柱一”简而言之即重新划分跨国企业在全世界各国的征税主权。政策范围是：全球收入超过200亿欧元同时利润率超过10%以上的跨国企业，将落入“支柱一”规则，通过公式化方法将跨国企业在各国之间重新分配征税权，“支柱一”主要关注税款缴纳地点，影响跨国企业分销安排的利润归属制定简化办法，提出新的税收争议解决机制。有机构预测，“支柱一”规则将重新在各国分配超过1250亿美元的跨国企业利润。

“支柱一”主要关注与数字经济相对应的征税权分配，目的在于扩大各国对跨国企业的境外所得征税权。因此，当某个跨国集团在某国总体收入达到一定门槛标准，会被视为是与该国产生了实际联系，该国则拥有对此集团的征税权，而无需考虑该集团在该国是否拥有实际办公场所，也即将跨国企业剩余利润的一部分分配给该境外市场国。

整体看，“支柱一”征税权的分配对我国数字化企业影响相对有限，即使将征收范围扩大到营业收入与盈利能力均位居世界前列的跨国企业，对我国跨国企业的影响相对可控。“支柱一”征税权适用的业务类型为自动化数字服务以及面向消费者的业务，一般不包括面向消费者的金融业务、建筑业、房地产、国际航空、海运业务、采掘业和自然资源。根据福布斯杂志2020年全球企业2000强榜单，中国前500强的科技公司仅有阿里巴巴、腾讯控股与小米集团，其海外业务收入占总收入的比例较小，征收数字税对中国企业的影响相对有限。

2.2 “支柱二”主要内容及影响

“支柱二”主要内容是明确全球最低税规则，旨在保证全球跨国企业在各国别实际税负率不能低于一定标准，初定为15%的有效税率，“支柱二”将影响所有跨国经营的大型企业，预计将使全球企业所得税收入增加1500亿美元，推动跨国企业全球梳理会计核算系统、调增集团海外架构和关联交易

等改革措施。

“支柱二”侧重解决跨国企业利用低税管辖区转移利润，侵蚀各国财政的问题，推动大型跨国企业在各国别的税负率达到一个最低水平。如果集团中的组成实体在集团母公司所在管辖地以外的其他管辖地的利润所适用的有效税率低于包容性框架最终确定的“最低税率”，那么集团母公司则需在其所在管辖地缴纳“补充税”以使得其他管辖地的利润的有效税率达到“最低税率”，其核心思想与美国全球无形低税所得制度（GILTI）相一致。

“支柱二”的实施有利于提升中国政府税收能力，也会对中国的跨国公司的财税管理与经营成本造成一定的考验。由于中国跨国企业在参与“走出去”和“一带一路”等国际经营时，普遍采用离岸架构或红筹架构，即利用各国不同的税制优惠或税率优惠，实现在不同的国际税收洼地之间设置成员公司（例如在香港设置区域金融中心、在新加坡设置销售实体等），以此开展海外投资、海外上市或全球供应链布局，从而使跨国集团整体承担税负处于较低的水平。

“支柱二”规则实施后，位于低税率地区的中间实体税负成本面临上升，对跨国集团的海外财税管理与经营成本带来一定压力，但整体有利于提升各国政府的税收治理和税源拓展。根据牛津大学商业税收中心采用国别混合方案进行的测算，假设最低有效税率标准（ETR）设定为 10%，这些增加的税收完全由终端母公司所在国取得，按照绝对数额计算，中国由于是众多跨国集团母公司所在地，受益最大，约为 48 亿美元。

3 跨国企业国际税收改革应对建议

随着“双支柱”国际税改方案的最终落地，各跨国企业应主动适应全球税制变革浪潮，以依法合规为根本遵循，筑牢税务风险防控底线，这是实现世界领先发展方略的根本保障，也是跨国企业财税管理工作的重要内容和重大责任。

3.1 评估和测算主要国别有效税率

根据 OECD 最新立法模板及解释说明，对于测算 GloBE 规则下有效税率（ETR）所需的数据类型、口径、逻辑关系进行梳理研究，明确测算标准和方案，形成跨国企业分国别有效税率数据统计表，总结形成境外税负高、中、低风险区，据此识别跨国

企业重点低税率管辖区，评估可能面临的补税金额。

3.2 对于低税负国别进行影响分析

目前主要补税规则包括一是：收入纳入规则（IIR），IIR 规则采用自上而下原则，类似于受控外国企业规则（CFC），是指低税负区域（15%以下）由最终母公司层面进行补缴税款，无需考虑商业实质性，有效税率不足 15% 的一律补足税款；二是低税支付规则（UTPR），作为收入纳入规则（IIR）的补充规则，是指如果最终母公司未适用 IIR 规则，将由实施 UTPR 的所在国补征税款，该国可能是低税负所在国、也可能是低税负企业的上级母公司（或中间母公司）所在国。

3.3 提出跨国企业“双支柱”总体应对路线

对跨国企业的重点低税负国家（区域）进行统筹分析，梳理集团内部关联交易和供应链，跟踪所在税收管辖区“双支柱”立法进展，统筹总体税收成本与运营支出，对于既有境外主体，优化利用税池功能，完善转让定价体系，更大程度用好自由贸易协定和双边税收协定，降低到岸成本和整体税负；对于已无实质需要的境外主体及时压减或关闭；对于未来新设的境外投资主体，充分评估政策环境和税收风险，尽可能回避离岸避税岛和税收监管缺失地，防范化解受控外国企业、经济实质不足等境外税收风险。

4 结论

税收是一国主权的核心象征之一，当前“双支柱”国家税改方案如火如荼推进，但对于政策的最终方案出台也出现了众多说法，特别是受近期俄乌冲突影响，欧盟国家通胀加剧，经济发展受阻，近期欧盟会议对“支柱二”方案草案修订讨论过程中，各成员国尚未达成一致，原计划于 2023 年实施的全球最低税率规则面临推迟。主要是收入纳入规则落地时间预期推迟至 2024 年生效，低税支付规则预期推迟至 2025 年生效，较原定计划推迟了 1 年时间。因此，一方面是政策出台需各国达成普遍一致共识，从决议程序层面具有较大不确定性，另一方面，全球税率洼地不仅有离岸避税岛，还包括许多为吸引海外投资而设置低税率的国家，如爱尔兰、匈牙利、乌兹别克斯坦等国，设置全球最低税率势必遭到此类国家的严重反对和抵制。同时该政策一旦实施，需要广泛监测全球税收和资金流动，如何监管以及

监管权的归属成为重要关切。

对于中国来说，我国企业所得税税率 25%高于 15%最低税率，中国加入国际税改进程，无疑有利于防止海外税收流失，将重点影响到国内科技企业和互联网企业，结合平台经济整顿的大环境，预期将引发一轮海外投资回流，但也应充分论证“双支柱”国际税改规则对于我国推行人民币国际化的影响。因此，将多边公约适用的规则在各国税制中应用、监测并辅助立法实施，每个国家都有不同的立场及利益考量，对习惯于单边主义的国家在最终应用层面能否顺利推进，我们认为存在较大不确定性。

综上，作为大型跨国企业，一方面应积极跟踪关注政策推行进展，提前做好风险评估，另一方面也应正确看待国际税收政策变化，强化依法合规遵从，做好境外投资运营及风险管控，防范化解受控外国企业、经济实质不足等税收风险，以更高水平和更合规的境外管理参与到国际化竞争中。

参考文献

- [1] 刘树梅.“双支柱”方案对现行国际税收规则的突破及我国的应对之策.2022 年.
- [2] 李金艳;陈新.关于双支柱方案的全球税收共识：真相探究和法律现实.2022 年.

收稿日期: 2022 年 4 月 20 日

出刊日期: 2022 年 7 月 1 日

引用本文: 徐宽, OECD“双支柱”国际税改方案影响与应对研究[J]. 项目管理研究, 2022, 2(1):30-33
DOI: 10.12208/j. ispm.20220007

检索信息: RCCSE 权威核心学术期刊数据库、中国知网 (CNKI Scholar)、万方数据 (WANFANG DATA)、Google Scholar 等数据库收录期刊

版权声明: ©2022 作者与开放获取期刊研究中心 (OAJRC) 所有。本文章按照知识共享署名许可条款发表。<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



OPEN ACCESS