

全球最低税方案与税收优惠政策的未来



朱炎生 教授

厦门大学法学院

yszhuamoy@xmu.edu.cn

18/08/2021 (税务专硕师资培训)

目录

- 全球最低税方案的演进
- 历史性协议：支柱二的最新框架
- 对支柱二的反思
- 税收优惠政策的未来

全球最低税方案的演进

演进概览

- 2015.10 应对数字经济的税收挑战 – Action12015年最终报告
- 2018.3 应对数字化税收挑战 – 中期报告
- 2019.1 应对经济数字化税收挑战的政策声明
- 2019.2 应对经济数字化税收挑战的公众咨询文件
- 2019.5 就经济数字化税收挑战达成共识性解决方案的工作计划
- 2019.12 全球反税基侵蚀提案（支柱二）的公众咨询文件
- 2020.1 应对经济数字化税收挑战双支柱方法的声明
- 2020.10 应对数字化税收挑战的支柱二蓝图报告
- 2021.7 历史性协议

Action 1 2015最终报告

- 第六章 解决数字经济中的BEPS问题
- 6.2 恢复对无国籍所得的征税（在市场缺乏连接度，在收款人或母公司所在地不征税）解决市场管辖区和最终母公司管辖区的BEPS问题
- 专门针对市场管辖区的BEPS：Action 6，Action 7
- 专门针对最终居民管辖区的BEPS：Action 3
- 两者皆可采用的方法：Action 2，Action 4，Action 5，Action 8-10
- 对Action 3的改进
- 1. “类别分析”，IP所得以及某些数字产品销售所得纳入CFC所得
- 2. “超额利润法”，低税区产生的与IP相关的“超额利润”纳入CFC所得
- 3. 结合“实质分析”，确定CFC是否从事实质性活动
- 评价：**似乎认为各项BEPS行动计划足以应对数字经济的BEPS**
para.241

中期报告 (1)

- 第3章 BEPS措施的实施和影响
- Action 3 : CFC – 低税区CFC的远程销售
- Action 5 : HP - IP和所得的地理流动性，向低税区流动
- Action 6 : Treaty shopping – 利用导管公司滥用协定网络
- Action 7 : PE – 代理人PE，人员职能分拆，负面清单
- Action 8-10 : TP – IP持有公司的现金盒（无DEMPE）
- para. 284-286，对欧盟、美国、日本CFC规则的介绍
- EU CFC rules: 扩大类别+实质性活动排除/真实活动测试+独立交易
- US CFC rules: 超额利润(excess profit)分析法 GILTI
- 日本CFC rules: 非正常利润 abnormal profit
- para. 310, At the same time, the recent implementation of **robust CFC rules** in some **key countries** is expected to **significantly reduce** the incentive to shift profits derived from online sales into low-tax jurisdictions.

中期报告（2）

- Para 312
- 少数税收管辖区已经从资产的内迁和贸易结构的重组获得了重大利益，来源地税收和居民税收均有额外增加。
- BEPS措施只能弥补税收制度中的空白和漏洞，即反避税，无法：
- 解决外国企业在客户所在国无有形存在的情况 – 连接度问题
- 再平衡无实质存在条件下形成的经营规模对征税权分配的影响
- 明确数据和用户参与的相对价值和可能的待遇 – 利润分配
- 结论：日益重要的数字产品和服务的跨境贸易带来来源地税收的压力，但是BEPS措施对减轻此种压力的作用有限。
- Para. 397，对连接度和利润分配规则进行同步的一致审查，评估经济数字化对将利润与潜在的经济活动和价值创造相结合原则的影响或挑战。
- Para.398，达成共识性解决方案：适用于高度数字化业务模式还是更广泛的经济领域。

政策声明： 支柱二的构想

- 双支柱提案
- 支柱一：应对数字化经济更广泛的挑战，聚焦于征税权划分
- 支柱二：应对尚存的BEPS问题

- 经济数字化无处不在，引起更广泛的问题，最明显表现在（但不限于）高度数字化业务。这是一个企业无需任何显著有形存在就可以有效地深度参与不同税收管辖区的经济生活，并且各种新的、无形的价值驱动因素不断涌现的世界。
- 问题：企业应否纳税，应纳多少？
- 数字化经济的特点加剧了BEPS风险，让纳税人可以通过相关安排，将利润转移到避税或低税实体。
- 问题：如何防止利润转移？

政策声明： 支柱二的雏形

- 在无偏见的基础上探讨如何**强化管辖区对利润征税的征税权**
- **前提是**：其他有权对利润征税的管辖区适用的实际税率过低
- **目标**：解决将利润转移到无税或低税实体的风险
- **方法**：两个相互关联的规则
 - 1. 所得计入规则 IIR
 - 2. **对侵蚀税基的支付征税规则**
- **意义**：缺乏**多边行动**，则产生单边不协调行动的风险（吸引更多税基、保护现有税基），以致对所有国家产生不利后果。

- **支柱二不改变现实**：各税收管辖区自由设定税率，甚至不实行公司所得税制度

公众咨询文件：最低税提案

- 防止税基侵蚀提案（最低税提案）
- 居住国：所得计入规则，包括转换规则（免税法转向抵免法）
- 对CFC规则的补充而非替代
- 设计思路：Action 3 + GILTI的因素

- 来源国：对侵蚀税基的支付征税规则
- 征税过少支付规则（不予税前扣除）
- 税负承担规则（Art. 7, 9, 10, 11, 12, 13, 21）

- 对侵蚀税基支付征税的规则，处于补充性地位
- 问题：各规则适用顺序

工作计划： 支柱二的基本框架

- **所得计入规则、转换规则**
- 设定一个全球固定最低税率
- 对低于最低税率的所得征收补充税
- 税基的计算采用财务会计规则
- 与Action 5 保持一致的豁免
- 其他实质活动豁免（行业vs部门）
- 有形资产回报
- 适用门槛的设定（排除相关公司或交易）
- 税基合并基础：实体vs集团；国别vs全球
- 多层持股问题
- **征税过少支付规则**：支付的范围/低税的判定/调整方法（总额/净额）
- **税负承担规则**：对支付在收款人所在地征税过少的信息不明的处理

支柱二的公众咨询与政策定位

公众咨询

- 税基的计算：
- 以合并财务会计报告为基础在最终母公司层面确定税基，作一定的调整，消除会计利润与应税所得的差异
- 所得合并的层次：全球、国别、成员实体
- 实质性活动的豁免
- 适用门槛的设定（最低额豁免）

进展说明

- 政策定位：
- 1. 支柱二应聚焦于尚存的BEPS，
2. 确保所有国际化经营企业支付最低水平税收的系统性方案，超高支柱二的政策目标
- 3. 坚持实质性活动豁免
- 4. 适用门槛：7.5亿欧元总收入
- 需考虑的问题
- 支付的范围，最低税率的测试，调整的程度，最低门槛的设定，与UTPR的关系

支柱二蓝图报告

Pillar Two Blueprint

Overview



历史性协议：支柱二最新框架

规则设计

- 国内法规则：GLoBE规则 entity-based approach
- 1. **所得纳入规则** Income Inclusion Rule, IIR
- 2. **低税支付规则** Undertaxed Payments Rule, UTPR
- 协定法规则：a standalone treaty rule, **payments-based appr.**
- **税负承担规则** Subject to Tax Rule, STTR

- 居住国：IIR；来源国：UTPR, STTR
- 规则的地位：common approach, non-binding
- **适用顺序**：IIR 先于 UTPR适用，STTR最先适用
- **GILTI制度与GLoBE规则并存**

适用的主体范围

- 合并报表总收入达到7.5亿欧元的跨国公司
- IIR可以适用于总部位于其境内的未达标跨国公司

- 除外主体：
 - 1. 跨国公司集团的最终母公司是政府机构、国际组织、非营利组织、养老基金或投资基金，或者
 - 2. 此类机构、组织或基金运用的任何资产持有工具

适用的征税对象范围

- GLoBE规则 (IIR+UTPR) : 所有业务所得
- 除外 : 国际海运所得(international shipping income)

- STTR : 利息、特许权使用费、特定的其他支付
- 后续考虑 : 相关交易安排、gains

最低有效税率

- IIR和UTPR的ETR：15%
- STTR：7.5%-9%

- ETR的计算：
 - **以国别为基础计算**，一个辖区内的所有成员实体合并计算
 - 分子：所涵盖的税收采取统一的定义
 - 分母：税基，参照财务会计收入确定
 - $ETR = \text{adjusted covered taxes} / \text{adjusted GLoBE income}$
 - **Top-up tax percentage** = minimum ETR - ETR
 - 国别税基/利润的确定，需依赖现行转让定价规则
 - 测算的ETR vs 真实的ETR（分母的税基不包含向低税区转移的利润）

GLoBE规则豁免与安全港

- **公式化的实质性活动豁免**：从所得中扣除相当于有形资产和工薪账面价值至少5%（在5年过渡期内，至少为7.5%）的金额
- **最低利润豁免**
- MNE在当地税前利润低于某个百分比（2.5%）或固定值（EUR100,000），则该辖区豁免，参考CbCR的数据
- **谈判中的豁免**：
- 初始国际化企业的豁免
- 安全港
- CbCR ETR safe-habour
- Based on financial information in a CbCR reporting
- Subject to required adjustment
- How about below the safe-habour ETR?

有待深入的技术问题

- 对国际财务报告准则IFRS的过度依赖：
- 对企业集团的认定：合并报表标准
- 组成实体的认定：双重居民/独立核算的PE/报表排除企业

- IFRS本身的模糊性
- ETR的计算：政府补助、政府紧急援助、投资税收抵免

- 公式化的实质活动排除规则：
- 工薪成分：适格员工范围
- 有形资产成分：
- 投资性/营业用/待售/自建资产，折旧的计算方法

对支柱二的反思

目的、原则与方法

- **目的**：防止MNE的BEPS vs 遏制税收竞争
- **原则**：价值创造原则？No，征收补充税的辖区不创造价值
- **方法**：从调整企业行为转向调整国家行为，对MNE不可反驳的避税推定，从反避税转向征税权分配，从单体转向MNE整体

- **意义**：
 - 在现行国际税收体系内引入新措施，没有减少现行体系的复杂性，未能从根本上解决消除税收竞争和利润转移，只是通过任意设定的最低税率，对其采取对冲性措施。

- 只要各税收管辖区差异税率尚存，则税收竞争和利润转移就不会停止。

税收辖区的选择

- 支柱二的地位：共同方法，可自由选择是否采用
- 低税区的考量因素：增加收入 vs 吸引外资

- 采纳IIR，可能增加税收，防止其境内利润转移至更低的低税区
- 采纳UTPR，对低税区支付的生产企业外移效应，进口关税效应
- 不采纳
- 吸引母公司迁移，受到反倒置规则和弃籍税的限制
- 吸引新设公司开展新业务，受UTPR的影响

- 只要各税收管辖区差异税率尚存，则税收竞争和利润转移不止

对征税权的影响

- 支柱二防止BEPS方法的意义，大于防止BEPS结果的意义
- 支柱二采用的方法，未对来源国征税权做出限制，而是对来源国运用税收政策工具的限制，对来源国控制税基计算标准的限制，
- 母公司所在税收辖区征税权的扩张

支柱二的经济影响

- **税收中性**
- 各税收管辖区税率相同，则资本的配置不受税收干扰
- **经济增长**
- 提高有效税率将减少税后利润，从而减少投资总量，其后果不是促进而是削弱经济增长
- **税收转嫁**
- 投资者要保持相同的税后利润，面临提高税率时，需要提高税前利润，而税前利润的提高，需要压低不易流动的生产要素的价格，例如工人工资，或者提高产品价格，即消费者需要负担价格上涨的成本。
- **国际竞争**
- 工薪为基础的豁免与低工资竞争（企业选址）
- 制造业的全球竞争

税收优惠政策的未来

优惠税制概览

- 免征、减征企业所得税/免税期
- 加计扣除
- 投资抵免：以一定比例投资额抵扣应纳税所得额
- 固定资产加速折旧
- 缩短折旧年限
- 减计收入
- 专用设备的投资额，按一定比例实行税额抵免
- 延长亏损结转期

- 免税收入
- 不征税收入
- 问题：税收优惠的正当性与优惠类别选择（税收辖区发展程度不同）

豁免与海外业务

- 实质性活动豁免
- ETR税基的扣除额：
 - 有形资产账面值的5%
 - 工薪的5%
- 公式化豁免：不限行业限幅度
- 类型化豁免：不限幅度限行业
- 企业海外业务的选址
 - 委外研发
 - 当地研发
 - 当地销服
 - 当地生产/组装/装配
- 当地研发优惠：享受当地优惠与附件条件的承担
- 合约研发：成本加成
- 劳动力价格
- 实际税率的高低

优惠税制的发展趋向

- EIT优惠的可能设计
- 替代性的财税优惠
- 外资税收优惠 vs. 内资税收优惠
- 个人所得稅优惠
- 统一优惠税制 vs. 分别优惠税制
- 个人财政补贴
- 超国民待遇 vs. 次国民待遇
- 教育/科研
- 挑战性：
- 针对性/普惠性政府设施/场地/服务的使用
- 投资规则/贸易规则
- 流转稅优惠

谢谢聆听， 欢迎指正！



**XIAMEN UNIVERSITY
SCHOOL OF LAW**

朱炎生 教授
Prof. Dr. Yansheng Zhu

厦门大学法学院
Law School of Xiamen University

福建省厦门市思明区思明南路422号
邮编：361005

Law Building C407, 422 South Si-ming Road,
Xiamen, Fujian, China, 361005

yszhuamoy@xmu.edu.cn