

全球最低企业税：意图、影响及政策选择

邢 丽 郝晓婧

(中国财政科学研究院, 北京 100142)

内容提要:经济合作与发展组织(OECD)包容性框架下的 137 个国家和地区就国际税收规则形成“双支柱”方案,其中“支柱二”的主要内容即最低税率为 15%的全球最低企业税。最低税作为美欧博弈的产物,不仅体现了美国的政策意图,也使美欧关于数字税的争端暂时得以消弭。世界各国对最低税的反映不一,对我国影响总体可控。我国应把握契机,主动参与全球税收治理,提升我国税收话语权,积极在全球最低税规则的后续制定中发出声音,适时推进国内企业所得税改革。

关键词:最低税率 拜登税改 美欧博弈 企业所得税

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2021)12-0103-10

一、什么是全球最低企业税

2021 年 7 月 1 日,经济合作与发展组织(OECD)发布的《关于解决经济数字化带来的税收挑战的两大支柱解决方案的声明》称,为应对经济数字化带来的税收挑战,包容性框架下的 130 个国家和地区就国际税收规则形成“双支柱”方案^[1]。7 月 10 日,二十国集团(G20)宣布支持“双支柱”方案^[2]。10 月 8 日,OECD 再次公布关于“双支柱”方案的新进展,称已有 136 个国家和地区就其达成共识,并明确了此前未确定的部分细节,同时拟在 2022 年推进立法,2023 年生效执行^[3]。至此,“双支柱”方案已获全部 OECD 和 G20 成员国的支持,OECD 包容性框架下的肯尼亚、尼日利亚、巴基斯坦和斯里兰卡等尚未加入该协议^[4]。11 月 4 日,毛里塔尼亚加入

包容性框架并宣布支持“双支柱”方案。

在“双支柱”方案中,“支柱二”被广泛称为“全球最低企业税”,它重点关注税基侵蚀和利润转移(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)问题,规定大型跨国集团的实际有效税率(Effective Tax Rate, ETR)均应达到全球最低税率水平 15%,旨在解决企业利用低税地进行避税和各国由此展开的税收“逐底竞争”问题。

具体来看,“支柱二”包含三个规则,分别为基于国内税法框架的收入纳入规则(Income Inclusion Rule, IIR)和低税支付规则(Undertaxed Payments Rule, UTPR),以及基于双边税收协定的应税规则(Subject to Tax Rule, STTR)^[5]。

收入纳入规则(IIR),旨在防止利润转移,主要针对居民国。根据 IIR,若居民企业的境外分支机构

[收稿日期]2021-10-13

[作者简介]邢丽,研究员,研究方向为财政税收理论与政策;郝晓婧,助理研究员,研究方向为财政税收理论与政策。

或受控外国实体其所得适用的实际有效税率(ETR)低于最低税率,则无论是否汇回境内,是否在会计上做出利润分配,居民国都享有对其征收补足税(top-up tax)的权利。收入纳入规则将确保跨国集团的实际有效税率高于最低税率,从而避免其将利润转移至低税地区。

低税支付规则(UTPR),旨在避免税基侵蚀,主要针对来源国。根据 UTPR,当发生跨国关联支付时,若境外关联收款方适用的实际有效税率(ETR)低于最低税率,则来源国可以拒绝对境内付款方的该笔支付进行税前扣除,或对其征收来源税。UTPR 可以看作是对 IIR 的补充,只有当居民国自上而下放弃 IIR,来源国方可根据 UTPR 行使征税权,也就是说,IIR 具有优先适用权。

IIR 和 UTPR 共同构成全球反税基侵蚀(Global anti-Base Erosion, GloBE)方案,二者所共同执行的最低税率,即全球最低企业税率为 15%。GloBE 适用于合并集团年收入达到 7.5 亿欧元的跨国集团,但跨国集团总部所在国在实施 IIR 规则时不受此限制。

应税规则(STTR),可以视为对 UTPR 的补充,是 OECD 赋予发展中国家的特殊征税权,旨在保护征管能力较低的来源国的税基。根据 STTR,当跨国关联实体之间利用税收协定特定所得(如利息、特许权使用费等)条款将利润进行转移,若收款方居民国适用的名义税率低于 STTR 规则下的最低税率,则特定款项来源国可按最低税率对其征收预提税或其他来源地税收。目前,达成共识的 STTR 规则下的最低税率为 9%。

二、全球最低企业税提出的国际背景

从发出倡议到正式落地,此次 OECD 关于全球最低企业税的协议并不是一项新议题,而是内嵌于 BEPS 行动,旨在应对日趋严重的税基侵蚀和利润转移以及愈演愈烈的税收“逐底竞争”问题。与此同

时,借鉴了美国“全球无形资产低税收入”(GILTI)制度的思路。

(一)税基侵蚀和利润转移日趋严重

随着经济的全球化发展,越来越多的企业利用各国之间的税制差异和规则错配进行税收筹划,将利润转移到无实际经营活动的低税率国家或地区,以达到不交或少交税的目的,在国际范围内引发日趋严重的税基侵蚀和利润转移问题。根据各类国际组织认定,当前世界上存在近 100 个避税港,遍布 70 多个国家和地区,主要分布在欧洲与加勒比海地区^①。其中,既包括无企业所得税的纯避税地,如巴哈马、百慕大、安圭拉、开曼群岛、瓦努阿图、英属维尔京群岛等,也包括低所得税率或存在大量税收优惠的避税地,如安道尔、巴巴多斯、爱尔兰、列支敦士登、塞浦路斯、直布罗陀等。企业利用“避税天堂”进行跨国避税,由此造成的税基侵蚀和利润转移每年给各国带来的损失达 100-2400 亿美元,相当于全球企业所得税收入的 4%-10%。因此,早在 2013 年,受 G20 委托,OECD 就发布《BEPS 行动计划》,积极寻求制定国际税收规则以打击避税。2019 年,为推动各国达成共识,OECD 发布《为应对经济数字化带来的税收挑战制定共识解决方案的工作计划》,正式提出“双支柱”方案^②。其中,“支柱一”旨在通过修改利润分配规则和联结度规则重新分配各国之间的征税权,“支柱二”则重点关注尚未解决的税基侵蚀和利润转移问题,并就此提出了全球反税基侵蚀(GloBE)提案,GloBE 正是构成此次全球最低企业税制度的核心方案。可见,最低税并不是此次 OECD 的新议题,而是内嵌于 BEPS 行动中。

(二)税收“逐底竞争”愈演愈烈

在开放的市场中,一国的税收政策能在很大程度上影响国际资本的流向,税率越低,意味着企业的税收负担越低,越能吸引海外投资落地。基于此,自 1980 年以来,为在经济全球化中更多吸引外资,各国围绕税收的“逐底竞争”愈演愈烈,导致全球平均企业税率呈现下降趋势。根据美国税收基金会(Tax Foundation)的研究,在统计的 223 个司法管辖区中,全球平均法定企业税率从 1980 年的 40.11%

^①由于不同国际组织、不同国家对“避税天堂”的认定标准不一,因此目前尚无一个确定的“黑名单”。文中所述国际组织主要包括:OECD、国际货币基金组织、金融稳定论坛、税收正义联盟等。

下降至 2020 年的 23.85% (如图 1 所示), 下降了 41%; 经 GDP 加权后, 平均税率从 1980 年的 46.52% 下降到 2020 年的 25.85%, 下降了 44%。当前, 这种“逐底竞争”的趋势仍在继续: 2020 年有 10 个国家(地区)的企业税率发生变化, 其中 9 个进行了下调, 如法国从 34.43% 下调至 32.02%、比利时从

29.58% 下调至 25%、摩纳哥从 31% 下调至 28%、格陵兰从 31.8% 下调至 26.5%; 还有部分 OECD 国家宣布减税计划, 如法国企业税率计划 2022 年下降至 25%^[7]。愈演愈烈的税收“逐底竞争”不仅不利于构建公平的国际竞争环境, 还会对各国国内税制造成不同程度的破坏, 限制税收功能的发挥。

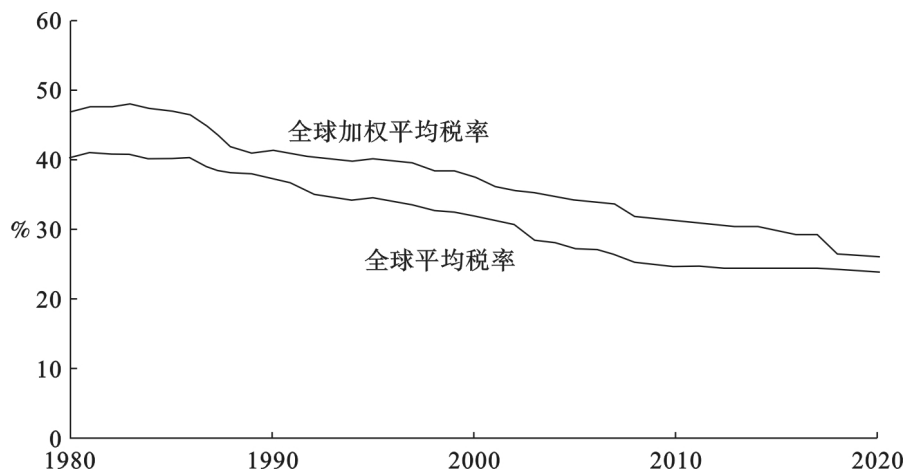


图 1 1980 年 -2020 年全球平均法定企业税率变动趋势

资料来源: Tax Foundation. Corporate Tax Rates around the World, 2020。

(三) 美国推进 GILTI 制度

实际上, 全球反税基侵蚀 (GloBE) 提案借鉴了美国 2017 年《减税与就业法案》(Tax Cuts and Jobs Act, TCJA) 中“全球无形资产低税收入”(Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI) 制度的思路, 它可以视作美国为应对 BEPS 问题单方面实施的全球最低税^[8]。长期以来, 美国深受企业以避税之由将利润滞留海外的困扰, 为避免无形资产流失, 促进境外资本回流, TCJA 在所得税法第 951 节中新增了“全球无形资产低税收入”(GILTI) 制度, 规定美国股东从认定的受控外国公司取得的符合条件的收入减去经营资产投资总额乘以 10% (若有应扣利息费用, 则从此项中扣除) 后的余额即为 GILTI, 这一部分所得需要在美国补缴税款, 拜登税改前适用的税率为 10.5%。事实上, 此规则给总部位于美国的企业其海外经营投资设定了一个最低利润率 10%, 这部

分利润以内的视为有形资产的回报, 予以免税; 超出部分则视为超额利润, 且在实践中通常认为是由无形资产带来的, 需要向美国补税, 以此防止跨国避税。可见, GILTI 制度在性质上相当于美国单边的全球最低税, OECD 在 GloBE 提案中借鉴了这一思路, 旨在全球范围内应对税基侵蚀和利润转移。

三、美国力推全球最低企业税的意图分析

借助 BEPS 行动的有序推进, 全球最低企业税虽早已是 OECD 为应对经济数字化带来的税收挑战而提出的应对方案, 但此次国际就其达成共识, 离不开美国的“推波助澜”。事实上, 倡导建立全球最低税制度是美国总统拜登上台后推出的系列税改中的国际路径之一, 其背后也体现出美国较强的政策意图。

总体来看, 与上届总统特朗普的大规模减税相

反,拜登的税改方案以“增税”为核心,并且主要针对富人阶层,颇有“劫富济贫”的意图。根据美国财政部公布的相关细节,此轮税改主要有两条路径:一条是以提高企业所得税、个人所得税与资本利得税为主线的国内路径,另一条是以推动建立全球最低税制度为主线的国际路径^①。可见,作为拜登税改框架内的重要一环,要看清全球最低企业税及其背后政策意图的“全貌”,还需从拜登增税的原因进行分析。

(一)拜登增税的原因

从政治角度看,拜登增税在一定程度上体现了其所属民主党的政治诉求,如扩大政府权力,增加公共支出和税收,代表中下阶层利益,主张经济平等与社会公平等。但税收作为重要的宏观经济政策之一,具有组织财政收入和调节经济两大经济职能,故税改归根结底还是要达成一些经济目标,以振兴美国。

第一,在赤字规模巨大、发债空间有限的情况下,拜登增税旨在为美国振兴计划筹集财政资金。拜登上台后,先后提出了“美国就业计划”(The American Jobs Plan)和“美国家庭计划”(The American Families Plan),前者拟向基建、制造业、环保等领域投资约 2.3 万亿美元,以拉动投资^②;后者主要面向教育、育儿、工薪人员和家庭,投资总金额达 1.8 万亿美元,以带动消费^③。与此同时,拜登还提出为支撑这两项计划的税收措施,主要为向企业和富人增税。可见,增税的直接目的是为振兴计划筹集财政资金,而这一政策选择与美国政府当前的财政运行状况密切相关。首先,特朗普减税之后,美国财政收入下降,财政支出增加,由此导致赤字规模巨大。从

收入端来看,根据美国财政部公布的数据,2020 财年联邦政府财政收入约为 3.42 万亿美元,较上一财年的 3.46 万亿美元有所下降。^④这一方面是受美国整体经济运行低迷的制约,^⑤另一方面也是受到特朗普减税的影响。据统计,2018 年 91 家世界 500 强公司未缴纳联邦企业所得税,平均企业所得税税率下降至不到 8%。^⑥从支出端来看,为对冲疫情影响,2020 财年联邦政府财政支出达 6.55 万亿美元,较上一财年增长 47.2%。^⑦由此导致财政赤字高达 3.13 万亿美元,同比增长 218.1%,占 GDP 的比重上升至近 15%,创历史记录。其次,美国政府发债空间有限。筹集财政资金主要有两种方式,一种是税收,一种是发行公债,而美国政府长期债台高筑,2020 年受疫情影响,债务规模更是逼近 28 万亿美元,占 GDP 的比重超 130%。因此,尽管此后在民主党和共和党的磋商中关于振兴计划的投资总额有所削减,但在美国赤字规模巨大、发债空间有限的财政运行情况下,拜登政府不得不对企业增税为“就业计划”筹资、对富人增税为“家庭计划”筹资。

第二,除筹集财政资金外,拜登增税更深层次目的在于缩小美国贫富差距。长期以来,收入分配和两极分化是影响美国社会经济发展的重要因素之一。首先,美国收入不平等问题的凸显。2019 年,前 1% 人群的收入份额达 20.52%,前 10% 的收入份额达 46.78%,较 1970 年分别上升 9.06、12.38 个百分点;中间 40% 人群的收入份额为 40.55%,后 50% 的收入份额为 12.67%,较 1970 年分别下降 4.22、8.17 个百分点。^⑧与此同时,根据美国商务部数据显示,自 1971 年起,美国全部住户收入基尼系数均位于国际贫富差距警戒线 0.4 之上,2018 年达到 0.49。^⑨这意味着在过去 50 多年,美国的收入差距在日渐扩大。其次,美国财富不平等问题的严峻。2016 年,前 1% 人群的财富份额达 36.59%,前 10% 的财富份额达 71.35%,较 1970 年分别上升 10.95、2.6 个百分点;中间 40% 人群的财富份额为 28.29%,后 50% 的财富份额为 0.36%,较 1970 年分别下降

① 数据来源:U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, <https://fiscaldata.treasury.gov/datasets/monthly-treasury-statement>.

② 2020 年受新冠疫情影响,美国整体经济运行低迷,GDP 同比实际下降 3.5%,创 1946 年以来的最低增速。数据来源:U.S. Department of Commerce.

③ 数据来源:THE WHITE HOUSE, FACT SHEET: The American Jobs Plan. <https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2021/03/31/fact-sheet-the-american-jobs-plan/>.

④ 数据来源:U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, <https://fiscaldata.treasury.gov/datasets/monthly-treasury-statement>,下同。

⑤ 数据来源:Wind 数据库,世界不平等数据库。

⑥ 数据来源:U.S. Department of Commerce.

1.66、0.94 个百分点。^①同时据相关研究数据显示,美国成人人均财富基尼系数近年来均超 0.85^②。此外,企业通常代表中上阶层的利益,但从所得税税收贡献上看,美国企业所得税占比较小,并且呈现下降趋势,这一特点在特朗普税改之后尤为明显。根据美国国会预算办公室,2020 年美国联邦政府企业所得税收入为 2118.4 亿美元,即使考虑通货膨胀等因素,也仅略高于 2011 年水平;企业所得税收入占财政收入的比重为 6.19%,而在上世纪 60 年代占比可达 20%以上。^③因此,在美国贫富差距凸显的背景下,拜登税改通过对企业和富人加税,不仅有助于缓解政府的财政压力,更重要的是可以提高税收的累进性,充分发挥税收的调节作用,从而改善收入分配,缩小贫富差距。

(二)全球最低企业税为拜登增税加筑全球“防火墙”

资本是极易流动的生产要素,而企业所得税正是以资本为课征对象的税种。因此,拜登出台增税计划最担心的一个问题就是增加企业税收负担和

运营成本,从而引发企业外迁,加剧资本流失。^④这一考虑不是没有道理的。首先,从美国国内情况来看,资本外流一直是长期困扰美国的重要问题。据美国经济分析局统计^⑤,2017 年仅跨国公司资本流出就达 3277.8 亿美元,瑞士银行数据也显示,截至 2016 年第四季度末,美国企业囤积在海外的利润高达 2.5 万亿美元,其中微软和苹果利润超 1000 亿美元,位居前二^⑥。也正是基于这一背景,2017 年特朗普政府希望通过减税吸引资本和利润回流。其次,从国际情况来看,增税或将降低美国的税收竞争力,进一步强化资本外迁的动机。根据美国税收基金会(Tax Foundation),2020 年,全球平均法定企业所得税率为 23.85%,欧洲地区最低,为 19.99%;非洲地区最高,为 28.50%。OECD 国家的平均企业税率为 23.51%,欧盟 27 国为 21.47%,G7 国家为 24%,G20 国家为 26.96%(见表 1)。可见,若拜登将企业税率提升至 28%,将高于世界平均水平,并处于 OECD、G7、G20 国家的较高位,美国或面临税收竞争力显著下降的风险,进一步加剧资本外流。

表 1 2020 年按地区或国际组织划分的平均企业税率

地区 / 国际组织	平均税率	GDP 加权平均税率	覆盖的国家(地区)数量
非洲	28.50%	28.16%	50
亚洲	20.06%	25.37%	46
欧洲	19.99%	24.61%	39
北美	26.06%	26.13%	22
大洋洲	23.75%	29.74%	8
南美洲	27.54%	31.83%	12
G7	27.24%	26.95%	7
经合组织	23.51%	26.30%	37
金砖国家	27.40%	26.49%	5
欧盟 27 国	21.47%	26.46%	27
G20	26.96%	26.77%	19
世界	23.85%	25.85%	177

资料来源:Tax Foundation, Corporate Tax Rates around the World, 2020。

①数据来源:Wind 数据库,世界不平等数据库。

②数据来源:Wind 数据库。

③数据来源:Congressional Budget Office。

④数据来源:U.S. Bureau of Economic Analysis。

⑤数据来源:UBS Global, <https://www.ubs.com/global/en.html>。

在这样的国内外环境下,拜登推行增税政策需要增加一道全球“防火墙”,帮助其更好堵住资本和利润外流的“后门”,这也是此次拜登税改将推动建立全球最低企业税制度纳入其国际路径的重要原因之所在。有了最低税的“保驾护航”,拜登政府就可以大刀阔斧开展税制改革而无太大的“后顾之忧”。

(三) 美国欲借此提高国际经济竞争力和国际规则话语权

全球最低企业税不仅与拜登税改相辅相成,从长远看,美国更希望借此提升在全球经济中的竞争地位以及在国际规则制定中的话语权,从“退群外交”重回全球经济治理的中心。

首先,美国欲借最低税提升经济的国际竞争力。在世界平均法定企业税率下降的大趋势下,美国上调企业所得税率会增加在美国纳税企业的税负与成本,那些在低税率国家和地区纳税的企业就会拥有更多的竞争优势。因此,全球最低企业税在打击国际避税的同时,也变相增加了低税率国家和地区企业的税负。同时,15%的最低税率相当于一道“单向开合”的“防护门”,既堵住了资本外流的“去路”,又打开了资本回流的“来路”,有助于促进美国产业内迁,增加国内投资,带动经济发展,稳定就业。此外,有了最低税的加持,拜登政府通过对企业加税而增加的财政收入将主要用于桥梁、道路、互联网等基础设施建设,也有利于美国经济的长续发展。

其次,美国欲借全球最低企业税提高在国际规则制定上的话语权,重拾“世界经济领导者”身份。当前,世界多极化、经济全球化深入发展,日趋激烈的综合国力竞争越来越体现在国际规则话语权的“争夺”上。然而,特朗普政府对外推行“美国优先”,实施了多种以“单边主义”为核心的“退群外交”政策。拜登上台之后,外交政策从“美国优先”转向“同

盟优先”,强调通过修复国际盟友关系共同应对挑战,让美国重回世界中心。^[13]2021年4月,美国财长耶伦在芝加哥全球事务委员会上发表演讲,将当前的世界经济形势与布雷顿森林会议召开之前的进行了类比,而后者正是建立由美元主导的国际货币体系的关键节点。因此,从外交政策来看,美国欲借全球最低企业税提高其国际规则制定上的话语权,助力美国走出重回世界舞台中心的关键一步。

四、全球最低企业税的影响

全球最低企业税作为美国积极倡导的国际税收规则,可谓“如愿以偿”达成了其政策意图,对世界各国产生了深远影响。总体来看,各国对最低税的反应不一,欧盟高税率国家更是将其作为与美国博弈的“利器”,最终使最低税成为美欧博弈的产物。^[12]

(一) 对欧盟高税国家:美欧博弈的“利器”

对欧盟高税率国家而言,全球最低企业税可谓“正中下怀”。

一方面,由于欧洲是世界主要避税地的分布区域之一,因此欧盟高税率国家也长期遭受税基侵蚀和利润转移问题的困扰,在近20年来相继展开日趋严重的税收“逐底竞争”。数据显示,从1980年到2020年,欧洲地区的平均企业税率下降幅度最大,从44.6%下降至19.9%,降幅达55%。^①最低税制度将有助于缓解这一问题,规范税收秩序。

另一方面,近年来美欧就数字税问题发生了多次摩擦,在美国提出建立最低税制度的倡议后,欧盟高税率国家恰好借此作为同美国博弈的工具,以此换得数字经济下税收利益的重新分配。事实上在最初的“双支柱”方案中,支柱一重点关注的是数字经济下的征税权和利润分配,主要针对的是数字企业。由于数字经济给欧盟国家带来了很大的税收挑战,因此他们积极倡议改革国际税制以适应数字经济的发展,为此欧盟还提出了“数字服务税提案”,但未能达成国际共识。2019年7月,法国率先出台了全球第一部关于征收数字税的法案,主要征收对

^① 数据来源:Corporate Tax Rates around the World,2020,Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-the-world-2020/>.

象为 Google、Amazon、Facebook、Apple 等互联网科技企业。由于征收对象多为美国公司,特朗普政府随即以税法不公平为由对法国发起“301 调查”,并威胁对法国加征报复性关税,由此拉开了美欧经贸摩擦的序幕。此后,随着部分欧洲国家,如英国、奥地利、意大利、波兰、土耳其等国纷纷出台数字税法案或相关计划,美欧关系出现恶化。与此同时,特朗普政府还于 2019 年提出数字税的“安全港”原则,赋予美国企业一定的纳税选择权,允许其自愿选择遵守新的或旧的税收规则,可以选择不在境外纳税。这与 OECD 的支柱一相违背,遭到多数国家的反对,美国随后宣布退出数字税谈判,美欧关系进一步陷入僵局。

拜登上台后,美国对国际税收问题采取不同的态度,一方面,宣布放弃上届政府提出的“安全港”原则,另一方面,希望通过“支柱二”积极推动建立全球最低税制度。可以说,由于拜登税改的增税政策,美国更需要“支柱二”来协同发力,以避免资本外流;而欧洲国家由于数字经济带来较大的税收挑战,更需要通过“支柱一”来重新分配税收利益。由此,通过几个回合的磋商,欧洲国家同意提高原先计划的 12.5% 的全球最低企业税率,但希望下调美国倡导的 21%,以兼顾部分低税率国家的利益;同时,美欧需要就经济数字化下的征税权分配达成一致。美国同意下调最低税率到至少 15%,但“支柱一”的相关政策不能仅针对数字企业,要把那些经营规模大、利润高的企业都纳入进来。可以看到,在两个方案上,双方各有妥协,美国为了“支柱二”,在“支柱一”上做出了让步,欧洲国家为了“支柱一”,在“支柱二”上做出了让步。最终通过“双支柱”方案,美欧关于数字税的战争暂时消弭,双方的经贸摩擦也得以缓解。

(二)对欧盟低税国家:强烈反对,但最终加入

对于欧盟低税率国家而言,在最低税提出之初引起了其强烈反对。尤以爱尔兰为代表,其企业所

得税税率为 12.5%,是目前发达国家中企业税率最低的国家之一,在 OECD 2021 年 10 月 8 日达成最新共识前一直拒绝“双支柱”方案。长期以来,爱尔兰凭借低税优势吸引了微软、谷歌、苹果、亚马逊等众多科技企业在此汇集,其首都享有“欧洲硅谷”的美誉。若全球最低企业税使企业的最终实际税率不低于 15%,将极大降低爱尔兰对跨国企业的吸引力。爱尔兰财政部长也曾多次表示,对当前水平的全球最低企业税率持相当大的保留意见;爱尔兰仍将长期保持 12.5% 的税率;小国不具备大国拥有的规模、资源等优势,需要利用税收政策等合法手段弥补;任何协议均应兼顾大国和小国、发达国家和发展中国家,等等。2021 年 10 月 8 日,经过密集谈判,爱尔兰、匈牙利、爱沙尼亚等欧盟低税率国家和地区最终同意加入“双支柱”方案,但也争取到了部分“让步”,比如最新方案删去了此前关于最低税率“至少为 15%”的表述,将其确定为 15%,并称这一税率未来不会提高。^[3]

(三)对避税地:“致命打击”

对于避税地而言,最低税将给予其“致命打击”,但最终取决于最低税制度的后续落实程度和执行强度。当前,国际税收竞争日益成为部分国家和地区开展竞争的重要手段,尤其是一些小国和岛国,其本身不具备发展产业的优势,便通过降低税率,甚至设置零税率吸引企业入驻,从中赚取“服务费”。以我国为例,在 1670 余家海外上市公司中,有 533 家、101 家、49 家企业分别注册在开曼群岛、百慕大、英属维尔京群岛等世界著名的“避税天堂”,占比近 50%,大众所熟知的阿里巴巴、京东、腾讯等均注册于开曼群岛,上市于海外,但大部分营业收入和利润来自于中国大陆。^①与此同时,避税地的“优势”还在于它能充分利用自己的“小国优势”和“区位优势”,通过不同程度地拒绝同其他司法管辖区进行合作和信息共享,为入驻企业提供庇护场所,使其部分活动免受法律约束,因而备受企业青睐。因此,全球最低企业税会在多大程度上打击避税地,还取决于最终落实情况以及执行强度,否则

^①数据来源:CSMAR 海外上市公司数据库,经本文统计得到。<https://www.gtarsc.com/>。

避税地作为税率较低的离岸岛与“秘密管辖区”,依然会对企业具有一定吸引力。

(四)对发展中国家:利大于弊

全球最低企业税作为美欧博弈的产物,更多体现了发达国家的利益诉求,但对于发展中国家而言,其影响总体利大于弊。一方面,发展中国家普遍企业所得税税率较高,占税收总收入的比重相对较大,多数发展中国家也主要依靠劳动力和资源优势吸引外资,而非低税率。因此,最低税有助于通过打击国际避税,维护发展中国家税收权益,增加政府税收能力。另一方面,“支柱二”中的 STTR 规则赋予发展中国家以特殊征税权,有助于保护税收征管水平较低的国家避免受税基侵蚀和利润转移的更大侵害。但也需要注意,相比于发达国家,外资对发展中国家的经济发展贡献率较大,最低税可能造成外资减少,从而冲击国内就业及产业发展。

五、全球最低企业税对我国的影响及政策选择

作为 OECD 包容性框架下的成员之一,我国于 2021 年 7 月 1 日支持加入“双支柱”方案。全球最低企业税及其产生的辐射效应也会对我国产生一定的影响。在此背景下,我国需把握契机,积极应对。

(一)全球最低企业税对我国的影响总体可控

当前,我国企业所得税一般税率为 25%,优惠税率最低一档为 15%,最低税对我国的影响总体可控。

首先,GloBE 规则与我国现行税制并未产生实质性冲突,但可能影响所得税税收优惠政策的实施效果。一方面,从税制上看,我国现行企业所得税的相关规定与全球反税基侵蚀(GloBE)规则并未产生太大冲突。我国企业所得税实行全球征税原则,居民企业来源于境外分支机构的各项所得,无论是否汇回国内,均需按照我国的税率进行补税;居民企业从境外取得股息、红利等权益性投资收益,以及利息、特许权使用费等消极投资所得,一般也需按照 25%的税率进行补税。可见,为避免国际重复征

税,我国企业所得税采取的是抵免法而非免税法,这与收入纳入规则(IIR)在本质上类似;并且我国名义税率 25%远高于目前商定的最低税率,故 IIR 并不会影响我国征税权的行使。与此同时,当且仅当母公司居民国拒绝适用 IIR 时,低税支付规则(UTPR)才作为 IIR 的替补措施被触发,因此,UTPR 的适用是有一定条件的;并且,UTPR 旨在保护来源国税收权益,我国作为世界上最大的外资流入国,这一规则将有利于保障我国的税收权益,故也不会对我国现行税制产生太大冲击。

另一方面,GloBE 中的“实际有效税率”(ETR)可能会影响我国税收优惠政策的实施效果。在 IIR 和 UTPR 中,最低税率的比较对象并非各国的名义税率,而是基于统一计算规则下的实际有效税率(ETR),具体为实际税负与统一税基的比值。我国的名义税率为 25%,此外还有针对小型微利企业、高新技术企业的两档优惠税率 20%和 15%;同时,为了鼓励重点行业、小微企业发展,激励创新等,还设置了多种诸如“几免几减半”的税收优惠政策。这可能使部分领域的跨国公司在我国境内的实际有效税率低于 15%,尤其是高新技术类企业,从而面临较高的补税风险,最终影响税收优惠政策的效果。

其次,应税规则(STTR)对我国的影响有限。STTR 是 OECD 赋予发展中国家的特殊征税权,旨在保护征税水平较低国家的税收利益。我国将更多从中受益。根据 STTR 规定,当特定所得适用税率低于 STTR 规则下的最低税率 9%时,该项规则才会触发。而在我国对外正式签署的 100 多个避免双重征税协定中,利息和特许权使用费的预提税限定税率一般在 10%,仅有约 19%的利息条款限制税率低于 9%,约 18%的特许权使用费条款限制税率低于 9%,因此,STTR 对我国税收协定的影响有限。同时,当我国作为接受特定款项的居民国时,由于我国对居民企业境外所得一般要按 25%的税率补税,对特定所得也无优惠政策,因此不会增加居民企业境外补税的风险。当我国作为特定款项的来源国时,若该款项满足条件,我国将有权对其补充征收预提税

至 STTR 最低税率水平,这有助于维护我国的税收权益。

可见,全球最低企业税对我国的影响总体可控,我国加入“双支柱”方案亦是理性选择。

(二)我国的政策选择

1.积极参与全球税收治理,提升中国税收话语权

党的十八大以来,习近平总书记多次指出,中国要倡导构建人类命运共同体,促进全球治理体系变革;也曾多次在国际重大政治场合就国际税收问题发表重要讲话,指出我国“要加强全球税收合作,打击国际逃避税,帮助发展中国家和低收入国家提高税收征管能力”,为我国在全球化背景下持续推动全球税收治理体系建设指明了方向。我国是全球经济的重要组成部分,也会对世界格局产生深远影响,积极参与全球税收治理的战略意义要远远超越税收本身。因此,要从大国税务的理念出发,始终坚持共商共建共享的全球治理观,推动全球税收治理体系建设,积极提高在国际规则制定中的话语权,在全球税收治理中提出“中国方案”,贡献“中国力量”。同时,要持续发挥对发展中国家和低收入国家的辐射作用,致力于建立更加公平的国际税收体系。

2.积极参与全球最低企业税规则的后续制定

从目前 OECD 包容性框架关于“双支柱”方案的磋商进度来看,全球最低企业税实施已是大势所趋,但最低税的很多细节问题还有待进一步确定。为此,我国应积极参与最低税规则的后续制定,避免对中国产生可能的不利影响,同时代表更多发展中国家发出声音。

一是建议在最低税率的基础上,另设相对灵活的浮动区间,供各国自由运用。目前,全球最低企业税由美国倡议、OECD 主导,主要体现发达国家的利益诉求。但发展中国家的企业所得税税率普遍较高,较低水平的最低税率难以有效保护国内税基。非洲税收管理论坛(ATAF)就曾声称,将与非洲联盟一起努力,倡导建立最低为 20% 的全球最低税率;^[14]

我国企业所得税的名义税率为 25%,也远高于 15%。因此,在后续谈判中,我国可建议进一步兼顾发展中国家的利益,在最低税率水平的基础上,另设灵活浮动区间,供各国自由运用。

二是建议在最低税的方案设计中,更多兼顾来源国的税收权益。在实践中,多数跨国公司的最终控股公司位于发达国家,发展中国家多为来源国,而此次“支柱二”的方案设计中,更倾向于保护居民国的征税权。比如在收入纳入规则(IIR)和低税支付规则(UTPR)上,前者具有优先适用权,只有当居民国放弃使用 IIR 规则,来源国才可根据 UTPR 对低税所得征税;再如,虽然为强化税收征管能力较弱国家的税收管辖权,应税规则(STTR)相较于 GloBE 具有优先适用权,但仅限于利息、特许权使用费等特定所得,且其最低税率也要低于 GloBE 所执行的最低税率水平。因此,为保护发展中国家利益,建议在最低税的后续方案设计中,兼顾来源国的税收权益。

3.适时推进国内企业所得税改革

第一,适时降低企业所得税名义税率。在全球减税浪潮中,我国的企业所得税名义税率已高于世界平均水平,高于 OECD 国家平均水平,高于欧盟 27 国平均水平,处于 G20 国家中等水平,这在长时间内可能会降低我国税收的国际竞争力。未来随着“双支柱”方案的相关细则逐步落地,我国作为世界上最大的市场国之一,将对部分跨国企业的利润拥有更多征税权,越来越多的企业也将难以利用避税地进行避税,这扩大了我国企业所得税的税基,在保证财政收入稳定的同时,为企业所得税税率带来一定的下降空间。因此可适时考虑降低企业所得税名义税率。

第二,适时调整税收优惠政策。最低税使用实际有效税率(ETR)可能会影响我国部分税收优惠政策的实施效果,因此当前以税收优惠为主的财政激励政策从长期来看存在一定弊端。为避免为跨国公司提供的税收优惠最终流入他国,可适时调整企业所得税税收优惠政策为其他形式,比如财政补贴或

可返还税收抵免,在“支柱二”的方案设计中,这两种形式可视为企业的所得,在计算实际有效税率(ETR)时,不仅不会降低分子(实际税负),并且可能会扩大分母(税基)。以此既不影响财政激励政策的效果,也不会在很大程度上影响企业的实际有效税率。同时,还可探索建立与增值税等税种的联动机制,将原有企业所得税的税收优惠政策体现在其他税种之中,但仅限于最低税在计算企业 ETR 时不考虑包含其他税种在内的综合税负水平。

第三,完善受控外国公司(Controlled Foreign Corporation,CFC)制度。CFC 制度旨在通过抵制离岸公司模式减少将利润转移至低税地区的行为,它赋予母公司居民国对符合条件的跨国公司受控外国公司进行征税的权利,我国于 2008 年在《企业所得税法》中对其进行了框架性规定,随后逐步完善。可见,CFC 制度与“支柱二”中的主体规则——收入纳入规则(IIR)有所交叉,若我国在未来引进 IIR,需要考虑如何与现行 CFC 制度相协调以消除重叠部分,避免重复征税。^[15]可借鉴美国受控外国公司制度与全球无形资产低税收入(GILTI)制度的相互协调机制,在适用 GILTI 时,排除受控外国公司的“F 分部”所得,以此根据所得的不同性质分别适用于两个规则。

参考文献:

- [1] OECD,Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy [EB/OL].(2021-07-01).<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.html>.
- [2] G20,Third G20 Finance Ministers and Central Bank Governors meeting under the Italian Presidency [EB/OL].(2021-07-10).<https://www.g20.org/third-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-meeting-under-the-italian-presidency.html>.
- [3] OECD,Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy [EB/OL].(2021-10-08). <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html>.
- [4] OECD,International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age [EB/OL].(2021-10-08). <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.html>.
- [5] 国家税务总局国际税务司,数字经济税收“双支柱”问题解答[N].中国税务报,2021-07-28(5).
- [6] OECD,Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy [EB/OL].(2019-05-31). <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.html>.
- [7] Tax Foundation,Corporate Tax Rates around the World 2020 [EB/OL].(2021-07-01).<https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-the-world-2020/>.
- [8] 何杨,鞠孟原.“全球反税基侵蚀”方案的最新发展和评析[J].国际税收,2020(2):33-37.
- [9] U.S.DEPARTMENT OF THE TREASURY,Made in America Tax Plan Report [EB/OL].(2021-04-07). <https://home.treasury.gov/news/featured-stories/made-in-america-tax-plan-report>.
- [10] THE WHITE HOUSE,FACT SHEET:The American Jobs Plan [EB/OL].(2021-03-31). <https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2021/03/31/fact-sheet-the-american-jobs-plan/>.
- [11] THE WHITE HOUSE,FACT SHEET:The American Families Plan [EB/OL].(2021-04-28). <https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2021/04/28/fact-sheet-the-american-families-plan/>.
- [12] 朱青.全球最低企业税:美欧博弈的产物[N].中国财经报,2021-08-17(8).
- [13] THE WHITE HOUSE,Fact Sheet:President Biden to Sign Executive Actions Restoring America's Place in the World [EB/OL].(2021-02-04). <https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2021/02/04/fact-sheet-president-biden-to-sign-executive-actions-restoring-americas-place-in-the-world/>.
- [14] 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.
- [15] 薛皓天.OECD 最低税方案的政策目标与我国的实施路径[J].税务与经济,2021(4):11-22.

【责任编辑 孟宪民】