

“支柱二”方案、苹果税案与国际税收规则竞争

邓力平^{1,2} 贺慧健² 王智烜²

(1.厦门大学经济学院,福建 厦门 361005;2.厦门国家会计学院,福建 厦门 361005)

[摘要] “支柱二”是应对数字经济税收挑战的一项改革方案,该方案内容包括通过确保跨国企业承担最低税负从而打击跨国避税活动。以苹果税案为基础,利用“支柱二”方案的核心规则,研究该税收改革方案对未来类似苹果税案中的主权国家与跨国企业的影响。研究表明,“支柱二”方案能够抑制主权国家有害税收竞争行为,压缩跨国企业的避税空间。结合“支柱二”方案的影响及推行前景,总结现行国际税收变革中国际税收规则竞争的趋势及规律,提出我国应对之策。

[关键词] “支柱二”方案;反避税;苹果税案;国际税收规则竞争

[DOI 编码] 10.13962/j.cnki.37-1486/f.2021.04.002

[中图分类号] F810.2 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 2095-3410(2021)04-0018-12

一、引言

当今世界正经历百年未有之大变局,国际经济政治秩序深度调整,国际税收作为国际秩序的重要一环也正处于深化改革阶段。2013年,G20委托经济合作与发展组织(Organization for Economic Cooperation and Development,简称OECD)开展了税基侵蚀与利润转移(Base Erosion and Profit Shifting,简称BEPS)行动计划。2015年,OECD公示了该行动计划的最终成果,依据成果落实的要求可分为:最低标准、强化标准和最佳实践3类。除了最低标准要求参与国必须严格采纳外,强化标准和最佳实践均可由各参与国自主落实。最低标准所囊括的成果主要集中于规范税收协定、提升税收透明度等方面,与各国实体法的修订无关(韩霖,2018)^[1]。对于主权国家而言,此举能够减少对税收主权的干预,但成果转化的差异导致了反避税规则未能发挥最佳效果。此外,部分国家通过设置符合跨国避税规定的特殊税收优惠政策以吸引特定经济活动,引发了实体经济活动的竞争(何杨、张慧祯,2016)^[2]。跨国企业利用这种竞争开始推动由“利润转移”向“实质转移”的转变,即通过将实质性经营活动转移至低税国,进而继续享受低税国的税收优惠(康拉德·特雷、池澄,2021)^[3]。可见,虽然BEPS行动计划对全球反避税工作带来了较多积极影响,但当前国际税收规则仍然无法全面应对跨国企业的避税行为。

除已有行动计划成果存在特定缺陷外,各方并未就BEPS第1项行动计划“应对数字经济

[基金项目] 国家社会科学基金项目“新时代减税降费与财政可持续性研究”(19BJL027)

[作者简介] 邓力平(1954—),男,福建沙县人,厦门大学经济学院、厦门国家会计学院教授、博士生导师。主要研究方向:财政与税收理论。

税收挑战”达成最终方案。但随着数字经济对全球经济影响的进一步深化,其引发的税收挑战日益严峻。一方面,数字经济突破了现行国际税收规则的限制,导致市场国无法对跨国数字型企业课税;另一方面,数字经济的特征加剧了跨国避税的风险(OECD, 2019)^[4]。为此,OECD 提出了“双支柱”改革方案。“支柱一”方案拟对现行国际税收规则进行修订,以保证市场国对跨国数字型企业的征税权;“支柱二”方案拟在“无偏见”的基础上,建立 BEPS 行动计划“兜底”措施,以全面应对跨国避税风险。尽管“双支柱”方案为后续国际税收改革指明了方向,但由于各国利益的差异,该方案的推进仍十分艰难。经过多次公众咨询与讨论,OECD 于 2020 年 10 月公示了双支柱方案的蓝图报告,其中对“支柱二”方案的基本方法、技术参数等进行了详细的说明。

本文以“支柱二”方案为研究对象,在介绍“支柱二”方案的核心规则、梳理并分析苹果税案的基础上,结合苹果税案探究了“支柱二”方案的核心规则可能会对未来类似案例中主权国家以及跨国企业带来的影响,并结合该方案推进前景,总结了当前国际税收规则竞争的趋势及规律,提出了我国的应对之策。

二、“支柱二”方案核心规则介绍

“支柱二”方案主要通过确保所有税收管辖区内的跨国企业至少承担最低税负率来降低跨国企业避税引发的风险。“支柱二”方案主要由所得纳入规则、转换规则、征税不足支付规则以及应予课税规则组成。由于在应用范围、有效税率计算以及结转与分割等方面,所得纳入规则与征税不足支付规则相同,因此,这两项规则也合称为全球反税基侵蚀(Global Anti-Base Erosion,简称 GloBE)规则。GloBE 规则也是“支柱二”方案中用于向跨国企业补征税款最核心的规则。本文对“支柱二”方案规则的介绍及影响分析将主要基于 GloBE 规则展开,该规则的两项条款介绍如下。

(一) 所得纳入规则(Income Inclusion Rule,简称 IIR)

IIR 是指当跨国企业在某一税收管辖区实际税率低于最低税率时(以下简称该跨国企业为低税成员实体),由其母公司依据对低税成员实体的持股比例缴纳补充税(Top-up Tax)税款。IIR 通常按照自上而下的顺序确定补缴税款的实体,即按照所有权链条由最终母公司优先承担补缴税款的义务。如果最终母公司所在的税收管辖区不适用 IIR,则补充税纳税义务沿着所有权链向下游递推。

(二) 征税不足支付规则(Undertaxed Payments Rule,以下简称 UTPR)

UTPR 是指由位于适用 UTPR 的税收管辖区内的跨国企业(以下简称该跨国企业为 UTPR 纳税人)承担同一集团内低税成员实体的补充税纳税义务。该规则主要是作为 IIR 的补充,在 IIR 不适用的情况下,将补充税的纳税义务分配至集团内的 UTPR 纳税人。在该规则下,相关国家可以通过限制支付在税前扣除或征收预提税的方式征收补充税。补充税纳税义务主要依靠两项分配要素确定。第一分配要素下,UTPR 纳税人应承担的补充税比例基于该纳税人向低税成员实体的内部直接支付确定。如图 1 所示,本示例中的 UTPR 纳税人为 A 公司、C 公司和 D 公司。在 P 公司所在税收管辖区不适用 IIR 的情况下,应当依据 UTPR 的第一分配要素将低税成员实体 B 公司的补充税纳税义务分配给与 B 公司存在内部直接支付的 UTPR 纳税人,即 A 公司

和 C 公司。具体而言,A 公司应当承担的补充税比例为 $a/(a+b)$,C 公司应当承担的补充税比例为 $b/(a+b)$ 。

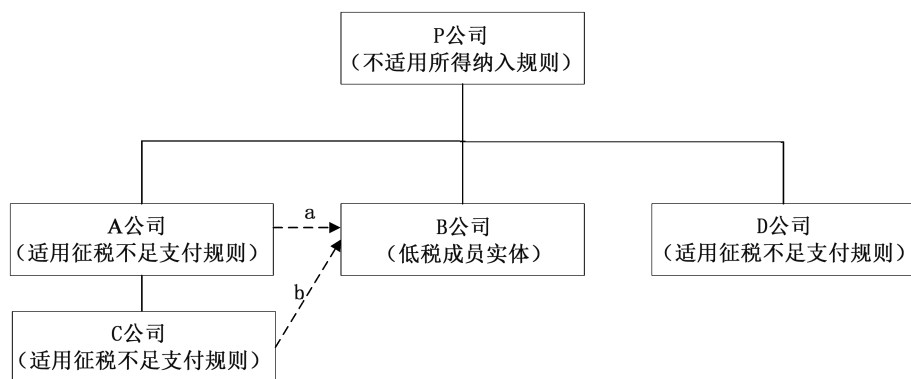


图 1 第一分配要素补充税分配示例图

若 UTPR 纳税人与低税成员实体不存在内部直接支付,或虽存在内部直接支付,但可限制扣除金额不足以将补充税纳税义务全额分配,则应当按第二分配要素确定 UTPR 纳税人应承担的补充税纳税义务。第二分配要素以 UTPR 纳税人的内部净支出为基础计算补充税分配比例,当且仅当内部净支出为正数时向该 UTPR 纳税人分配补充税纳税义务。如图 2 所示,本示例中的 UTPR 纳税人为 C 公司和 D 公司。在 P 公司所在的税收管辖区不适用 IIR 的情况下,应当按照 UTPR 对低税成员实体 B 公司课征补充税。由于 A 公司所在的税收管辖区不适用 UTPR,故低税成员实体与 UTPR 纳税人之间不存在内部直接支付,应当依据第二分配要素将补充税纳税义务分配给 C 公司和 D 公司。假设 $a > b > c$,先计算 UTPR 纳税人的内部净支出,C 公司的内部净支出为 $a-b$,D 公司的内部净支出为 b ,两家公司的内部净支出均为正数。因此,补充税纳税义务分配至 C 公司的比例为 $(a-b)/a$,分配至 D 公司的比例为 b/a 。

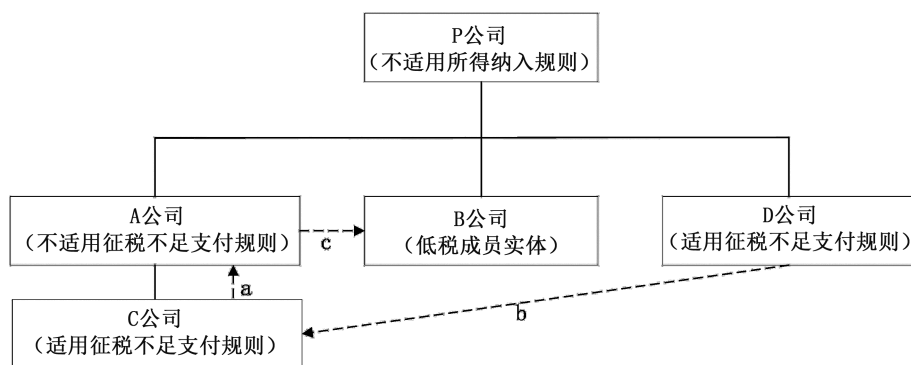


图 2 第二分配要素补充税分配示例图

三、苹果税案的梳理与分析

(一)基本案情梳理

爱尔兰经济发展对外国投资依赖度较高,因此,爱尔兰政府一直都通过设置比较有吸引力的税收政策来吸收外国投资。为了促成苹果公司在爱尔兰的投资,爱尔兰政府与苹果公司分别于 1991 年 1 月和 2007 年 5 月签订了两次税收裁定。

2013年,美国参议院举办了有关苹果公司离岸利润转移的听证会。在此次听证会上,苹果公司被要求对其全球组织架构以及该架构所产生的税收影响进行说明。相关听证材料于2013年5月被公示在美国政府信息网上。由于听证材料披露了苹果公司的海外子公司税负极低,且这种低税负与爱尔兰政府背书的税收裁定相关,欧盟委员会于2013年6月向爱尔兰政府发出询问信。2014年6月,欧盟委员会正式宣布对苹果公司避税架构及其与爱尔兰政府签订的税收裁定展开调查。

经过长达两年的调查,2016年8月,欧盟委员会依据《欧盟运行条约》中的国家援助条款认定苹果公司从爱尔兰取得了非法国家援助,并要求其补缴130亿欧元的税款及利息。随后,苹果公司和爱尔兰分别就该项认定上诉至欧盟法院。美国财政部也于2016年8月发布了《关于欧盟近期对转让定价裁定开展国家援助调查的白皮书》(以下简称《白皮书》),抨击了欧盟委员会开展国家援助调查运用的方法及可能产生的负面影响。2020年7月,欧盟法院就该案作出判决:欧盟委员会未能成功证明苹果公司取得了非法国家援助,并撤销了要求苹果公司补税的决议。

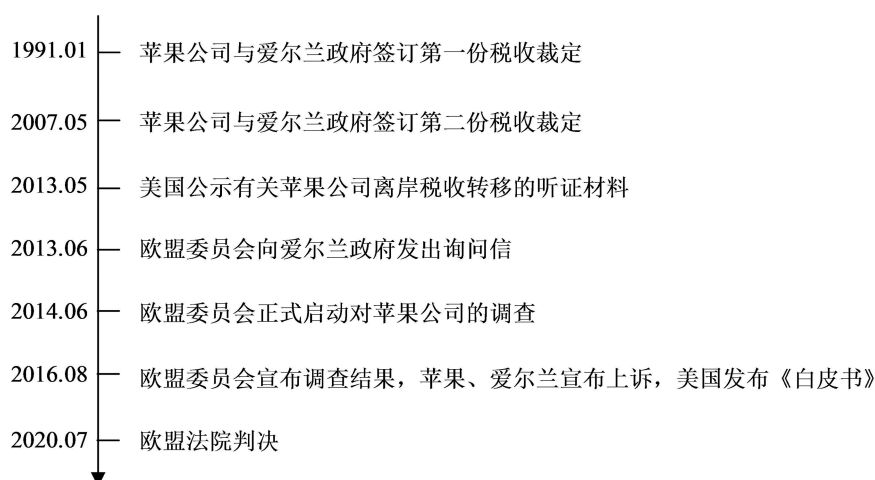


图3 苹果税案时间线索图

(二)苹果税案分析

纵观苹果税案全过程,从税收裁定出炉到最终判决,多方参与事件博弈,其中主要有四点内容值得关注。

1.苹果税案起源于国际税收竞争

依据爱尔兰与苹果公司签订的税收裁定,苹果公司在爱尔兰的应税利润并不依据财务核算结果确定,而是依据特定的公式计算。该公式计算的结果能够大幅降低苹果公司在爱尔兰的应税利润,再配合爱尔兰12.5%的法定所得税税率,最终导致了苹果公司在爱尔兰的实际税负率极低。正是由于实际税负率极低,苹果公司将其在非美洲市场取得的全部利润通过爱尔兰转移至避税天堂。对于爱尔兰而言,尽管让渡了较多的税收利益,但非美洲市场全部利润借由爱尔兰转出至避税天堂时,其中小部分仍然需要在爱尔兰纳税,进而为爱尔兰带来了税收收入的增长。同时,相关运作方式需要基于苹果公司在爱尔兰搭建的税收架构,进而促成了苹果

公司在爱尔兰的投资,带动了爱尔兰经济增长,也提供了大量就业岗位。

2. 欧盟委员会的调查存在多种目的

欧盟委员会调查的目的主要有三个。一是欧盟委员会希望通过此次调查争夺苹果公司在非美洲市场利润的征税权。此次调查中,欧盟委员会并不关心从其他市场国转移至爱尔兰的利润是否足额缴纳税款,只关心从爱尔兰转出的利润承担的税负率极低。同时,依据欧盟委员会的观点,苹果公司在非美洲市场取得的全部利润经由爱尔兰转出时,应全额在爱尔兰纳税。由此可见,欧盟委员会的调查旨在取得苹果公司非美洲市场利润的征税权。二是欧盟委员会希望通过此次调查推进欧盟内部单一市场建设。税收一体化是欧盟内部单一市场建设的重要一环,但受限于直接税方面的权力,欧盟委员会未能对成员国之间的直接税差异开展有效协调。此次调查一方面可以在一定程度上侵蚀低税成员国的直接税主权,减轻成员国利用直接税主权吸引外国直接投资行为对欧盟内部单一市场建设造成的干扰;另一方面,在欧债危机造成各成员国财政赤字激增的背景下,此次调查可以让成员国意识到欧盟内部直接税税制差异给跨国企业留下了大量的避税空间,进而加重了各国财政危机,为后续争取直接税方面的权力、协调税制差异做铺垫。三是欧盟委员会欲借此次调查在 BEPS 行动计划中抢占规则制定的主导权。此次调查与 BEPS 行动计划几乎同时展开,该调查直接引发了跨国企业税收利益分配以及如何使转让定价结果与价值创造相匹配的讨论(许地恒,2017)^[5]。欧盟委员会可以借此引导国际税收规则的修订方向,并在新一轮国际税收规则变革中占据主导地位。这并非欧盟委员会第一次运用调查权影响全球税收讨论的方向,在 BEPS 行动计划开展前,OECD 曾倡议反对有害税收竞争,欧盟委员会在该合作中同样运用调查权占据了规则制定的重要地位(Allison Christians,2015)^[6]。

3. 苹果税案背后暗含双方的政治博弈

税收利益是双方冲突的一部分,若苹果公司在非美洲市场的利润均在欧盟缴纳了税款,则该部分利润在汇回美国国内时会产生抵免,进而减少了美国的税收利益,因此美国必然会对欧盟委员会的调查开展反击。在双方博弈的伊始,美国完成了总统大选。特朗普政府执政后,在“美国优先”的政治理念下奉行单边主义,致使美欧双方分歧不断深化。此外,欧盟委员会要拿到国际税收规则主导权就必须摆脱长期以来美国的政治影响,而特朗普政府奉行单边主义导致美国国际影响力不断下降为欧盟争夺规则制定主导权提供了机会。在此背景下,欧盟委员会提出了“战略自主”。因此,双方在税收利益方面博弈的背后也暗含特朗普政府“美国优先”与欧盟委员会“战略自主”之间的博弈。

4. 欧盟法院的判决存在多重因素的影响

在全球反避税的背景下,欧盟法院推翻了欧盟委员会的认定,该判决结果令人诧异,其背后也存在多重因素的影响。一是欧盟委员会缺乏有效的反避税制度。由于缺乏欧盟层面统一的反避税规则以及直接税方面的权力,此次调查中,欧盟委员会依据的是《欧盟运行条约》中的国家援助条款。欧盟委员会完成“非法国家援助”的认定核心步骤是证明苹果公司取得了“选择性竞争优势”。欧盟委员会利用低税负证明了“竞争优势”、利用欧盟版独立交易原则证明了“选择性”,这种方式无法实现逻辑自洽,也有悖于现行国际税收规则(励贺林,2019)^[7]。

可见,国家援助条款并非对跨国企业开展反避税调查的有效制度。二是欧盟内部反避税态度并不统一。受欧债危机的影响,法国、意大利等国财政赤字激增。对大型跨国企业开展反避税调查能够有效缓解财政赤字压力,因此这部分国家积极支持欧盟委员会开展反避税调查。但对于爱尔兰、卢森堡等低税国而言,此次反避税调查将在一定程度上侵蚀其税收主权,限制其通过税收工具参与税收竞争的能力。因此,这些低税国并不认同欧盟委员会进行的反避税调查。再考虑到英国脱欧引发的疑欧派势力扩张、民粹主义在全球范围内的蔓延。强行补征税款引发的负面影响是欧盟需要考虑的重要因素。三是来自美国的政治压力也可能影响了欧盟法院的判决。除了美国财政部发布《白皮书》对欧盟委员会的调查予以谴责外,2016年9月美国司法部对德意志银行开出了140亿美元的罚单,该罚单增加美国与欧盟争夺苹果公司非美洲市场税收利益的筹码(胡天龙,2016)^[8]。

四、“支柱二”方案对苹果税案的启示

通过对苹果税案的分析可知,缺乏有效的反避税制度是影响欧盟委员会完成反避税调查的主要原因。2015年,OECD公示了BEPS行动计划的成果后,欧盟委员会积极推动最低标准和最佳实践在成员国内的落实。为了督促各成员国将最佳实践中有关“利息扣除限制”“受控外国企业”以及“消除混合错配”的成果转化为国内法,欧盟分别于2016年和2017年通过了《反避税指令I》和《反避税指令II》。对于未按要求将指令转化为国内法的成员国,欧盟委员会将提起侵权诉讼。截至2020年8月,欧盟委员会已就指令转化情况于2019年提起12项侵权诉讼、于2020年向8个成员国递送了侵权诉讼通知书(European Commission, 2020)^[9]。从落实效果来看,即使BEPS行动计划达成最终成果,欧盟委员会也未能通过推进成果的顺利落实进而构建欧盟层面统一的反避税标准。因此,“支柱二”方案的提出就是为了弥补现行反避税规则的不足、构建BEPS行动计划“兜底”条款。结合上文对“支柱二”方案的介绍以及苹果税案分析,我们认为可从主权国家和跨国企业两个维度展开影响研究。

(一)对主权国家的影响

一是对居民国而言,美国作为苹果公司的居民国未能及时对苹果公司在非美洲市场的利润课税,因为苹果公司利用了“打钩规则”将其海外核心子公司视为同一法律主体^①,进而隐藏了海外子公司之间的交易,由此规避了美国税法中F分部的规制。同时,苹果公司将大量收入滞留海外,递延了其非美洲市场利润在美国的纳税义务。由于规避了来源国的纳税义务,同时递延了居民国的纳税义务,导致苹果公司在非美洲市场取得利润的实际税负极低。在仅考虑“支柱二”方案影响的前提下,实际税率低于最低税率即达到补税义务触发的条件,需要就低税利润缴纳补充税。依据“支柱二”方案的规则应用顺序,IIR优先于UTPR适用,这让居民国优先于来源国享有补充税的征税权。在IIR中,自上而下的顺序能够确保最终母公司优先于其他中间母公司享有征税权。若美国实施了“支柱二”方案,作为居民国以及最终母公司所在国的美国能够优先享有征税权,进而可以及时对苹果公司的利润课税。即使美国不实施“支柱二”方案,在其他中间母公司所在税收管辖区实施了“支柱二”方案的情况下,也可依据

^①打钩规则是指由纳税人自行填表向美国税务机关申报企业法律身份:公司、合伙企业或无形实体。

IIR 对苹果公司补征税款。若中间母公司所在税收管辖区均未实施“支柱二”方案,来源国也可以依据 UTPR 对苹果公司征税。在苹果公司非美洲市场的利润必然需要缴纳足额税款的前提下,享有优先征税权的美国可能会实施“支柱二”方案。综上,IIR 能优先强化居民国的征税权,同时规则之间相互配合能够倒逼部分居民国落实“支柱二”方案,以减少税收利益损失。

二是对来源国而言,从苹果公司避税框架出发,非美洲市场利润均是由爱尔兰转出至避税天堂,因此爱尔兰相对于避税天堂而言是来源国。在“支柱二”方案下,来源国爱尔兰可以依据 UTPR 对跨国企业补征税款。但为跨国企业提供税收“便利”是爱尔兰等国参与税收竞争的重要手段,其未必会实施“支柱二”方案。基于前文对 UTPR 第二分配要素下补充税纳税义务分配示例的分析可知,即使来源国未实施“支柱二”方案,第二分配要素也能将低税成员实体的补充税纳税义务分配至其他 UTPR 纳税人,进而实现对跨国企业集团课征补充税。只要苹果公司全球组织架构内存在 UTPR 纳税人,且该 UTPR 纳税人存在内部净支出,即可通过 UTPR 的第二分配要素对苹果公司补征税款。因此,第二分配要素弥补了如爱尔兰般的来源国不愿意开展反避税活动的缺陷。其次,UTPR 中分配要素的应用顺序可能会倒逼部分来源国实施“支柱二”方案。基于上述分析可知:在苹果公司必然要达到最低税负率情况下,爱尔兰给予的税收“便利”已无法让苹果公司达成避税目标。在 UTPR 中,由于第一分配要素优先于第二分配要素适用,爱尔兰作为来源国可以享有优先征税权,因此爱尔兰为了避免税收利益外流可能会实施“支柱二”方案。再者,即使爱尔兰实施了“支柱二”方案,由于 IIR 优先于 UTPR 适用,为了避免相关税收利益被美国所攫取,爱尔兰可能会减少为苹果公司提供的税收“便利”。综上,UTPR 能通过第一分配要素强化来源国征税权、通过第二分配要素确保在第一分配要素无法适用的情况下跨国企业仍需承担最低税率的税负。“支柱二”方案不同规则之间相互配合能够抑制主权国家利用税收优惠政策吸引外国投资的能力,进而压缩跨国企业避税的空间。

(二)对跨国企业的影响来

在“支柱二”方案的约束下,类似苹果公司的大型跨国企业无论怎样设计全球架构,均需要承担最低税收负担。因此,“支柱二”方案能在一定程度上缓解跨国企业以税收利益为导向的全球架构设计。同时,“支柱二”方案要求按照税收管辖区计算实际税率,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避税的前提下,“支柱二”方案的实施或将引发跨国企业大规模简化、重构其组织架构。但由于“支柱二”方案只能要求跨国企业承担最低税负,并不能完全消除主权国家之间的税率差异。因此,各国之间的税率差异仍然会成为跨国企业搭建全球架构的考量因素之一。此外,非税因素,例如科技创新、产业集群、营商环境、市场规模等,对跨国企业投资的吸引力或将提升。

目前“支柱二”方案仍然处于各方讨论博弈和规则制定完善的阶段。从其发展前景来看,“支柱二”方案的蓝图报告在开篇便提及了与美国全球无形低税收入(Global Intangible Low-taxed Income,简称 GILTI)的共存问题,并指出 GILTI 与 GloBE 规则的共存协议将成为“支柱二”方案政治协议的一部分。尽管“支柱二”方案的主体规则中,IIR 与 UTPR 分别以美国税法

中的 GILTI 和税基侵蚀与反滥用税 (Base Erosion and Anti-abuse Tax, 简称 BEAT) 为模板^①, 但规则之间也存在一定的差异。例如, IIR 和 GILTI 在规则适用范围、实际税率计算以及实质性利润排除指标设计等方面均存在特定差异。UTPR 作为 IIR 的“兜底”条款, 其适用范围也大于仅用于规避税基侵蚀支付的 BEAT。规则的并行可能引发主权国家之间的税收利益冲突以及重复征税等问题。而结合特朗普政府在疫情期间取消了 GILTI 与 BEAT 税率阶段性提高的计划可以合理推断, 以这两项政策为“蓝本”的“支柱二”方案难以得到特朗普政府的支持 (刘丽、陈高桦, 2020)^[10]。加之特朗普政府在“支柱一”方案谈判中受挫, 导致其退出了“双支柱”方案的谈判, 给“支柱二”方案的推进带来了较大的不确定性, 此举也是特朗普政府在“美国优先”的政治理念下奉行单边主义的具体表现。为了让美国重回谈判, OECD 在“支柱二”方案的蓝图报告中做出让步, 若 GILTI 能够达成 IIR 的效果, 可以视其为合格的 IIR。

需要指出, 美国态度在拜登政府执政后发生了巨大转变。2021 年 3 月, 美国白宫发布的《美国就业计划》公布了拜登政府的税改提案, 拜登政府预期将 GILTI 的税率由 10.5% 提高至 21%, 并将实际税率计算方法由全球混合法转变为按国别计算; 此外, 该提案计划以一项新规取代 BEAT, 即若境外收款方所在税收管辖区未设立最低税, 则美国企业向该收款方支出的款项不得在计算税前利润时扣除 (The White House, 2021)^[11]。该税改提案的前者可以实现 GILTI 与 IIR 在有效税率计算方面的协同, 后者回应了 OECD 在“支柱二”方案中的建议, 同时新规将有助于推动“支柱二”方案在全球范围内的落实。拜登政府在本国税改提案公示后随即提议将“支柱二”方案的最低税率标准定在 21%, 与 GILTI 保持一致 (Jan Strupczewski, 2021)^[12]。此项提议得到了德国、法国等国财政部长的支持, 但以爱尔兰、匈牙利为代表的低税国对该提议表示强烈反对。由于该提议遭受了较大阻力, 2021 年 5 月, 美国财政部与 BEPS 包容性框架指导小组进行会谈时提出全球最低税率至少应达到 15%, 并在此基础上尽量提升 (U.S. Department of the Treasury, 2021)^[13]。在 G7 的财长与央行行长会议上, 7 国集团财长一致同意全球最低税率至少应达到 15% (HM Treasury, 2021)^[14]。尽管最终的税率水平仍然需要经由 G20 以及包容性框架成员国的一致协商, 但至少 15% 的最低税率提议在 G7 会议上通过表明该最低税率水平已经得到主要发达国家的认可。

五、国际税收规则竞争与我国应对之策

有别于国际税收竞争 (International tax competition), 国际税收规则竞争 (Competition for international tax rules) 主要是指各主权国家在国际税收规则制定中争夺规则话语权的相关活动。这些国际税收活动主要包含两类关系, 一是主权国家的税收关系, 二是主权国家作为整体与跨国资本作为整体的关系。笔者认为在对国际税收规则竞争中, 要特别重视研究主权国家间税收活动与跨国资本流动在百年未有之大变局下的新特征。应该看到, 在不同道路和不同类型市场经济体制下, 不同主权国家有不同的税收规则诉求, 因此税收规则竞争将成为主权国家矛盾的集中体现。同理, 跨国资本在面对不同主权国家以及相应的国际税收规则时, 也会存在选择、依附和调整等一系列活动。研究其中的新发展, 国际税收研究也就有了全新的维度。当

①BEAT 是指为了防止美国企业通过关联方之间的跨境支付开展税基侵蚀而设立的税种。

然,我们还要研究在“西方不再独大、东方迅速崛起”的新态势下,如何通过国际税收规则竞争等国际规则变化来促进世界格局加快转向“世界多极”和“多方共治体系”(邓力平,2020)^[15]。据此,结合前文对“支柱二”方案的介绍、苹果税案的分析以及“支柱二”方案对苹果税案的启示,我们认为有以下三点值得特别关注。

(一) 国际税收规则竞争趋势的基本判断

当前世界进入动荡变革期,国际秩序调整进入规则竞争阶段。在此背景下,笔者对国际税收规则竞争有两大判断。

1. 掌握规则制定的主导权将成为维护国家核心利益的重要保障

欧盟委员会借由对苹果等跨国企业开展的反避税调查引发关于税收利益分配的讨论,同时通过 BEPS 行动计划对现行国际税收规则进行修订,拉开了国际税收规则竞争的序幕。“支柱二”方案最初由法国和德国共同提出,其原因在于德国出于征管成本以及美国征收惩罚性关税报复的担忧,并不支持通过数字服务税应对数字经济引发的税收挑战。此外,德国长期存在贸易顺差,OECD 提倡将征税权更多的划分给市场国并不符合德国的利益(金方剑,2019)^[16]。而征收全球最低税既能弥补现行 BEPS 行动计划的不足,也能避免数字服务税提案的负面影响。从此不难看出,欧盟支持“支柱二”方案是维护自身利益的重要手段。而拜登政府执政后,其施政明显区别于特朗普政府的减税主张。无论是提高 GILTI 税率还是更改实际税率计算方法,均有助于提高美国政府的税收收入、达成拜登政府通过增税取得 1.7 万亿美元基建计划资金的目的。同时,美国希望“支柱二”方案的最低税率保持在合理范围内,这样才能保证其增税计划不会导致大量资本外流。因此美国支持“支柱二”方案也有其自身的系统性考虑。针对美国提出的最低税率提议,爱尔兰等国家表示反对也是出于其自身利益的考量。而在 G7 财长与央行行长会议上,拜登政府联合其他 6 个传统发达国家推动全球最低税率不低于 15%,一方面是为了在发达国家的内部竞争中占据主导地位,另一方面也是为了有效应对世界多极化趋势下新兴经济体对传统国际税收治理格局的挑战。由此可见,国际税收规则竞争既激化了西方发达国家之间的利益冲突、体现了发达国家内部的竞争,其背后也隐含着传统发达国家与新兴经济体之间的利益冲突。此外,当税制优势吸引力下降,非税因素吸引力上升时,各国也需要及时评估“支柱二”方案对跨国资本流动的影响。站在我国角度,通过研究国际税制竞争力对对外直接投资的影响可知,完善高新技术企业税收激励有助于吸引高质量外国直接投资(汤贡亮、王越,2019)^[17]。我国十四五规划中也提出对高新技术企业实施更大力度的普惠性政策。但必须注意到 G7 会议通过的不低于 15% 的最低税率标准是依据税收管辖区计算的实际税率^①,结合表 1 中列举的我国部分行业以及地区的名义税率可知:该最低税率标准可能会制约我国税制对高新技术产业外商资本的吸引力、冲击海南自贸港利用税制优势打造中国开放型经济新高地的发展目标、影响香港凭借税制优势成为跨国企业区域总部以及财资中心集中地的经济地位。在此背景下,我们必须抓住国际税收改革的窗口期,积极

^①此处应当注意两点:其一,企业的实际税率往往会低于名义税率;其二,当跨国企业在某一税收管辖区实际税率低于最低税率标准时,依据“支柱二”方案的蓝图报告,只有该跨国企业集团合并财务报表收入达到 7.5 亿欧元的门槛才会被征收补充税。

参与国际税收规则竞争,促进全球共同发展的“中性原则”,以取得国际税收规则制定阶段的先机。

表 1 我国享受企业所得税税收优惠的主要行业和地区

	行业或地区	具体内容
按行业分类	高新技术企业	企业所得税享受 15% 税率优惠
	技术先进型服务企业	
按地区分类	海南自贸港	对注册在海南自由贸易港并实质性运营的鼓励类产业企业,减按 15% 的税率征收企业所得税
	香港	对来源于香港或在香港产生的利润,200 万美元以下的部分按照 8.25% 征税,超过 200 万美元的部分按照 16.5% 征税;对离岸收入免税;对设立在香港的财资中心按 8.25% 征税
	西部地区	2021 年 1 月 1 日至 2030 年 12 月 31 日,对于在西部地区设立鼓励类产业企业继续以 15% 优惠税率征收企业所得税

2. 国际税收规则竞争的正确方向应是促进世界各国共同发展

“支柱二”方案之所以能够在各国提出的应对数字经济税收挑战的方案中胜出,不仅仅在于该规则能够应对跨国避税行为。通过对“支柱二”方案核心规则影响的分析可知,“支柱二”方案依靠不同规则在一定程度上同时保障了居民国和来源国的税收利益。并且,全球统一的最低税率水平配合 GloBE 规则能够有效抑制税收逐底竞争,缓解各国被迫参与减税竞争引发的财政压力。此外,征收最低税能够契合以美国为代表的发达国家将全球征税制度改为属地征税制度的趋势,降低资本外流的风险。可见,正是由于满足了包容性框架成员国在众多方面存在共性,该提案才能够得到众多国家的支持。在最低税率提议方面,依据 OECD 的统计数据显示,英国的所得税税率为 19%,是 G7 成员国中税率最低的国家。因此,不低于 15% 的最低税率标准能够在 G7 会议上一致通过也是因为该最低税率标准并不会影响 G7 成员国的经济发展,相反能够为这些国家带来税收收入的增长。而反观美国之前提出 21% 的最低税率遭到了众多包容性框架成员国的反对,是因为该提议仅关注美国自身的利益,却损害了其他低税发达国家以及众多发展中国家的利益。因此,最低税率标准从美国倡导的 21% 到 G7 会议的 15%,再到 G20 的讨论方案乃至形成最终国际统一标准,必须看到规则竞争已经成为国际税收领域最突出的特征。并且,在国际税收规则竞争中只有综合考虑了各国利益、促进各国共同发展的提案才能够得到更多乃至普遍的支持。

(二) 政治因素将在国际税收规则竞争中发挥基础作用

除了苹果税案中国际税收竞争体现了“美国优先”与“战略自主”的博弈外,国际税收规则竞争也内含政治因素的影响。特朗普政府以退出合作的方式威胁 OECD 最大化考量美国税收利益是“美国优先”的政治理念下单边主义在规则竞争中的具体表现。而拜登政府执政后,其主张“参与和领导”,即主动参与国际合作,掌握规则制定的话语权,同时在规则制定中突出美国利益导向(朱锋等,2021)^[18]。因此,拜登政府主动迎合“支柱二”方案的变革并不断提出新的提议、领导 G7 会议就不低于 15% 的最低税率标准的达成一致意见均是其政治理念在国际税收规则竞争中的具体表现。从全球格局发展出发,随着世界多极化、经济全球化、社会信息化、文化多样化深入发展,必须看到当前政治因素已经越来越成为影响国际秩序发展的首要要素。因此,在国际税收规则重塑的过程中,中国也必须重视政治因素的基础性作用,发挥政治

在国际税收规则制定中的引领作用,为构建人类命运共同体提供税收助力。

(三)合作是国际税收规则竞争的最优路径

当前,国际税收规则面临巨大变革,国际合作仍然是重塑国际税收规则的有效途径。传统国际税收规则的构建主要由发达国家合作推动,来源国的征税权受到限制,作为来源国的众多发展中国家在税收利益分配中通常处于不利地位(Deng 和 Cao,2021)^[19]。因此,在新一轮的国际税收变革中,我国应当积极参与合作,从人类命运共同体的理念出发,提出能够有效平衡多方利益的税收方案,同时警惕西方国家联合主导规则话语权,将多边税收合作作为西方国家传达其价值观、维护其利益的工具。

最后,笔者也注意到 OECD 预期将于 2021 年完成“支柱二”方案的制定(OECD,2020)^[20],加之美国态度的转变,有部分报道指出该方案预期将于 2021 年下半年达成最终成果,但能否按预期完成仍然取决于 OECD、G20 以及包容性框架成员国之间的谈判,笔者也将持续关注“支柱二”方案的最新动态。本文基于“支柱二”方案开展的研究希望能够对后续国际税收规则研究起到抛砖引玉的作用。

参考文献:

- [1] 韩霖.评估 BEPS 项目:由来、标准制定及实施状况[J].国际税收,2018,(03):64-69.
- [2] 何杨,张慧祎.BEPS 行动计划对政府及企业的影响分析[J].国际税收,2016,(12):12-15.
- [3] 康拉德·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,(04):9-15.
- [4] OECD. Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy-policy note[EB/OL]. <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>, 2019-01-23.
- [5] 许地恒.解析欧盟国家援助法对跨国公司避税行为的规制效果[J].国际税收,2017,(03):57-61.
- [6] Christians A. Friends with tax benefits: Apple's cautionary tale[J]. Tax Notes International, 2015, 78(11):1031-1034.
- [7] 励贺林.苹果的避税策略与欧盟“非法国家援助”的调查逻辑[J].国际税收,2019,(03):34-41.
- [8] 胡天龙.“苹果”税务风波背后的角力[N].人民日报,2016-10-25(022).
- [9] European Commission. Report from the commission to the European parliament and the council on the implementation of Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market as amended by Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries[EB/OL].<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0383&rid=4>, 2020-08-19.
- [10] 刘丽,陈高桦.OECD“双支柱”改革方案研究及其对中国的影响分析[J].国际税收,2020,(08):14-23.
- [11] The White House. Fact sheet: The American job plan[EB/OL]. <https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2021/03/31/fact-sheet-the-american-jobs-plan/>, 2021-03-31.
- [12] Jan Strupczewski. EU backs U.S. call for global minimum corporate tax, but rate to be decided[EB/OL]. <https://www.reuters.com/article/us-usa-treasury-yellen-eu/eu-backs-u-s-call-for-global-minimum-corporate->

tax-but-rate-to-be-decided-idUSKBN2BT1YG, 2021-04-06.

[13] U.S. Department of the treasury. Readout: U.S. department of the treasury's office of tax policy meetings [EB/OL]. <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0189>, 2021-05-20.

[14] HM Treasury. G7 finance ministers agree historic global tax agreement [EB/OL]. <https://www.gov.uk/government/news/g7-finance-ministers-agree-historic-global-tax-agreement>, 2021-06-05.

[15] 邓力平.百年未有之大变局下的中国国际税收研究[J].国际税收,2020,(02):3-9.

[16] 金方剑.数字经济税收问题的第三条改革道路:对全球“最低有效税率”方案的研评[J].国际税收,2019,(05):31-36.

[17] 汤贡亮,王越.国际税制竞争力对对外直接投资的影响——基于边际有效税率的研究[J].经济与管理评论,2019,(05):138-148.

[18] 朱锋,丁纯,杨成,等.拜登政府执政后的重大国际问题笔谈[J].国际展望,2021,(02):1-26+153.

[19] Liping Deng, Bristar Mingxing Cao. International tax governance in the digital era: A Chinese perspective [J]. *Revue Europeenne et Internationale de Droit Fiscal*, 2021(1):95-103.

[20] OECD. Tax challenges arising from digitalisation-report on pillar two blueprint [EB/OL]. <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>, 2020-10-14.

(责任编辑:路春城)

Pillar Two Proposal, Apple Tax Case and Competition for International Tax Rules

DENG Liping^{1,2}, HE Huijian², WANG Zhixuan²

(1.School of Economics, Xiamen University, Xiamen 361005, China;

2.Xiamen National Accounting Institute, Xiamen 361005, China)

Abstract: Pillar Two is a reform program to address the tax challenges of digital economy, which combats transnational tax avoidance by ensuring multinational enterprises bear the minimum tax burden. Based on the Apple tax case, this paper uses the core rules of Pillar Two to study the impact of the tax reform program on sovereign countries and multinational enterprises in future cases similar to the Apple tax case. The research shows that Pillar Two can restrain the ability of sovereign countries to use preferential tax policies and reduce the tax avoidance opportunities for multinational enterprises. Combined with the influence and implementation prospects of Pillar Two, this paper summarizes the trends and laws of competition for international tax rules in the current reform and puts forward some countermeasures for China.

Key words: Pillar Two proposal; anti-tax avoidance; Apple tax case; competition for international tax rules

