

全球最低企业税：重构数字时代国际税收新秩序

蔡昌 | 徐艳梅 | 蔡一炜

2021年7月10日，在G20财长和央行行长会议上，132个国家和司法管辖区就“更稳定、更公平的国际税收框架达成了历史性协议”，初步形成以15%的全球最低企业税为基础的国际税收制度框架，酝酿多年的国际税改终于取得了实质性进展，这也是构建数字时代国际税收新秩序的开端，对营造良好的国际贸易新环境、维护国际税收秩序以及重塑税收管辖权规则等都具有重要的历史与现实意义。

构建国际税收新秩序的时代背景

国际税收体系改革历经八年的艰难谈判，最终达成共识。法国财政部长勒梅尔称这是“百年一遇的税收革命”。这场“税收革命”取得阶段性胜利离不开各国政府以及OECD等国际组织的共同努力，而这一改革能达成成果更是当前国际经济形势发展的必然选择。

（一）全球最低企业税是推动国际经济健康发展的要求。随着经济全球化的发展，跨国公司的体量及影响力与日俱增，随之而来的是资本在全球范围内的自由流动，这样的资本流动在全球化初始阶段为各国经济交流及国际贸易发展带来了便利。但随着跨国公司垄断地位的形成与提升，其从

各国攫取了大量的经济利益，对相关国家的税基形成了严重侵蚀，从而造成了各国间利益分配格局的不均衡，也是国际上“逆全球化”呼声兴起的原因之一。这显然不是经济进步的体现，也不符合大多数主权国家的利益需求。因此，无论从推动国际经济健康发展的角度亦或维护各国经济利益角度，构建一套全新的适应全球经济发展要求的国际税收体系势在必行。

（二）数字经济是推动传统国际税收体系改革的重要因素。数字技术的推广与普及，经济活动不再依靠物理空间与实体机构就能实现，使得跨境经济交流效率大大提升。但随着跨国公司与数字经济的结合日益紧密，国际税收改革也显得更加迫在眉睫。许多数字型跨国企业在市场国实质上进行了销售活动并取得了经济利益，但由于并没有固定的常设机构，因此规避了巨额的税收。而传统的国际税收体系由于缺少对数字经济的应对措施，导致跨国公司的国际避税愈演愈烈，严重损害了全球大多数国家的税收权益。作为未来经济发展的趋势，数字经济对社会发展的进步意义显而易见。因此，G20及OECD一直以来都在努力构建数字时代的国际税收新规则，以有效应对数字经济的挑战。

（三）全球范围内的“逐底竞争”进一步推动构建统一的国际税收新秩序。随着国家间资源、利益的竞争日益加剧，为争夺跨国资本，许多国家竞相降低国内税率，形成一种恶性循环，不仅使各国财政日渐吃紧，也危害国际经济秩序，扭曲了正常的国际营商环境。而跨国企业则利用各国间税制差异及低税率制度在全球范围内进行利润转移和避税，侵蚀各国税基，进一步加剧国际避税状况，严重损害了税收公平。为解决各国间税收的“逐底竞争”，设定一个国际范围内通行的税率底线，以规范国际税收秩序，是各国的共同诉求。

全球最低企业税改革的意义

（一）有助于推动全球经济发展与税收公平。此次税收改革达成历史性共识，有效解决了当前国际税收体系亟待解决的难题，对各国经济发展都具有重要意义。首先，支柱一重新设定了缴税地点的规则，将大型跨国企业部分征税权从企业注册地重新分配到企业经营与盈利地，维护了市场国的税收权益。支柱一有效解决了数字时代跨国公司在市场国取得经济利益却不纳税的情形，使各国能够获得公平的国际税收份额。其次，支柱二

全球最低企业税的规定相当于在国际范围内设定一条税率的红线,一方面,能够有效缓解各国之间无底线的“逐底竞争”带来的财政问题,结束恶性竞争循环,营造良性的国际贸易新环境;另一方面,能够有效避免跨国公司通过将利润转移至低税率国家(或避税天堂)进行国际避税活动,维护国家税收利益。第三,新的国际税收规则带来的额外的税收收益有助于缓解疫情带来的各国财政吃紧状况,帮助疫情后的经济复苏。

(二)有助于缓解数字税纷争,促进全球数字经济规范发展。欧盟各国设定数字税的初衷就是针对大型数字跨国公司,利用数字经济在全球范围内构建国际避税架构严重损害相关国家的税收利益。由于大型数字跨国公司主要集中于美国,而欧盟由于特殊的地区税制以及众多避税天堂,成为国际避税的主要受灾国。因此,美欧之间在数字税方面一直存在大量争议。目前英国、法国、意大利等欧洲国家率先实行了单边的数字服务税以维护自身的税收权益,而美国政府则认为自身遭受了“差别的税收待遇”和“不公平的贸易壁垒”。此次G20财长和央行行长会议之前,G7集团就先行召开了会议,就征税地点及全球最低公司税达成初步共识。美国同意将征税地点由注册地改为利润发生地,这一规则的改变实际上在一定程度上缓解了美欧之间关于跨国企业数字税的争议,欧洲国家作为大型跨国企业的市场国,即使没有实际机构也能对跨国公司从本国取得的所得征税。因此,支柱一相当于是数字服务税的一

个替代。而作为相应的条件,美国也要求该项规则面对全体跨国公司而不仅仅是数字型企业,并且要求在全球范围内设定最低税率,以阻止跨国公司向避税天堂的利润转移。

(三)有助于拓展BEPS行动计划,减少避税天堂的国际税收风险。全球最低企业税改革实质上是对BEPS行动计划的延伸与拓展,支柱二的政策价值在于一定程度上解决了利用避税天堂进行国际避税的问题。支柱二要求在全球范围内实行至少15%的最低公司税,这相当于为各国向跨国公司追缴税款提供了法律依据。当前避税天堂的企业税率普遍很低,甚至达到零税率,而由于缺少统一的税收规则,各国很难在跨国企业利润转移的情况下向其补征税款。支柱二的提出很好地解决了这一问题,全球最低企业税意味着即使跨国公司在避税天堂缴纳低于15%的税率,公司总部所在国也有权将适用税率补足至15%,从而大大降低避税天堂的吸引力。

全球最低企业税改革的影响

(一)对跨国企业的影响。此次国际税收改革由于对规则的适用环境以及跨国企业规模做出了明确的界定,真正受到约束的跨国公司仍占少数。支柱一征税地点的规则设定虽然针对全部跨国企业,但其实不难发现,能够实现企业实体和经济活动发生地分离的企业主要是依托于数字技术的大型互联网企业。支柱二主要解决的是跨国公司在国际范围内利用低税率转移利润问题,因此也主要面向存在利润转移的企业。数字型企业利用数据

的隐蔽性无疑能够更加便捷地实现避税活动,因而也受到支柱二的制约。但是其他行业的跨国公司,比如制造业、交通运输业等只要有有可能实现利润转移,也均会受到支柱二的影响。由此来看,支柱二影响的跨国公司范围比支柱一更加广泛。

从政策条款来看,此次国际税改的根本目的是解决国际避税问题。因此,对于跨国公司而言,支柱一和支柱二从不同方面限制了其国际避税空间。不过欧洲一些国家同意在新税改顺利“落地”时取消数字服务税,这对于大型数字型企业而言也是一个利好消息,但判断其是否真正受益,还在于比较其由于支柱一和支柱二而增加的税收负担与由于数字服务税取消而减少的税收负担。此次税改对相应条款和税收规则的适用企业范围做出了明确界定:支柱一针对全球营业额超过200亿欧元、税前利润率超过10%的跨国公司,支柱二则针对营业额超过7.5亿欧元的跨国公司。因此,对于除这些大型跨国公司以外的其他跨国企业而言,依旧适用传统的国际税收规则。更重要的是,新税改将削弱跨国巨头的垄断地位,为中小型跨国企业提供更加公平的市场和营商环境,推动中小型跨国企业的健康发展。

(二)对主要经济体的影响。此次国际税改一方面针对数字经济背景下跨国公司的国际避税问题,另一方面针对跨国公司利用避税天堂和低税率国家进行国际避税的问题。因此,受影响最大的经济体无外乎数字型跨国企业集中的美国以及避税天堂集中的欧盟。对美国而言,一方面,此次国