

OECD 支柱一方案的形成、 前景展望及我国税收对策

陈 勃

(国家税务总局广东省税务局,广州 510627)

内容提要:在当今数字经济条件下,来源国越来越难以通过认定常设机构的方式对非居民跨国数字企业取得的所得行使征税权,而部分来源国采取的数字服务税等单边措施又引发了大范围的贸易危机。在 G20、OECD 及 BEPS 包容性框架成员的推动下,在经历“显著经济存在”联结度规则、新联结度规则等发展阶段以及与数字服务税等单边措施的斗争后,支柱一方案得以形成。然而,支柱一方案的公平性仍有待验证,方案的实施仍需解决一系列技术性难题,具有不确定性。支柱一方案的实施将对我国税收及我国企业产生深刻的影响。我国应当采取有效应对措施,持续提升国际税收规则制订的参与度,构建完善与支柱一方案相适应的企业所得税制度,全面加强与支柱一方案相适应的税收征管。

关键词:支柱一方案 数字经济 常设机构 新联结度 新征税权

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2023)01-0103-10

一、引言

在近百年来的国际税收史上,解决跨境所得国际征税权分配问题的主要方式是由居民国与来源国签订双边税收协定,明确来源国对于积极所得优先行使征税权,但以非居民企业在来源国构成常设机构(permanent establishment)为前提;居民国和来源国分享消极所得的征税权,但居民国须承担起消除双重征税的义务。在这套规则体系里,常设机构规则是重要的基石。只有在非居民企业通过其设立在缔约国的常设机构开展营业的情况下,缔约国方

可对另一缔约国的企业征收企业所得税。常设机构以非居民企业具有在来源国开展全部或部分营业活动的固定物理存在,如机构、场所等为前提和基础。然而,在数字经济条件下,现代的商业模式与传统商业模式相比,已经发生了翻天覆地的变化,数字企业的经营活动可以利用互联网技术轻易实现全球运营管理,降低了对机构、场所的依赖,使得来源国难以通过认定常设机构的方式对非居民数字企业征收所得税,导致国际税收利益分配的不公平(王宝顺等,2019)。因此,国际社会亟需一种新的制度体系来解决国际征税权分配的问题。作为对上述

[收稿日期]2022-11-14

[作者简介]陈勃,经济法学博士,副处长,公职律师,注册会计师,税务师。研究方向为经济法、财税法。

国际征税权分配问题的回应,同时作为对恶意税收筹划造成全球税基侵蚀问题的回应,一场波澜壮阔的国际税收制度改革拉开大幕。2013年,G20委托OECD启动税基侵蚀和利润转移项目(BEPS),其中BEPS行动计划一即为“应对数字经济的税收挑战”。近年来,在G20、OECD的持续推动和BEPS包容性框架成员的努力下,应对经济数字化税收挑战的多边方案——“双支柱”方案得以推出。“双支柱”方案包括支柱一方案和支柱二方案。其中,支柱一方案包括金额A、金额B及税收确定性机制等内容;支柱二方案包括全球反税基侵蚀规则和基于税收协定的应税规则。^①支柱一方案主要涉及国际征税权分配问题,其目的是更加公平合理地分配数字经济下的国际征税权,也就是说,要完善对大型跨国企业集团的征税权分配机制,通过公式分配法等方法,将更多的征税权和可征税利润分配给市场辖区^②(market jurisdiction),使得居民国与市场辖区的税收分配更为公平。支柱一方案的实施将对于我国构建双循环的新发展格局以及打造国际化营商环境均有着重大而深远的影响。以下,笔者拟就支柱一方案的形成、前景展望及我国的税收应对措施等进行探讨。

二、支柱一方案的形成

支柱一方案的形成,一方面与数字经济下税收

常设机构规则的演进息息相关,从对“显著经济存在”联结度规则的探索,再到新联结度规则与新征税权概念的产生,均体现出支柱一方案与税收常设机构规则的联系。另一方面,支柱一方案的形成过程,也是与数字服务税等单边措施不断较量的过程。因此,从总体上说,支柱一方案的形成是全球就国际征税权分配问题凝聚共识的过程。

(一)“显著经济存在”、新联结度规则及新征税权概念产生

2015年,OECD在BEPS行动计划的最终成果报告中提出了应对数字化带来挑战的三种方案^③,其中包括令人耳目一新的“显著经济存在”(Significant Economic Presence,SEP)联结度规则。^④“显著经济存在”以不具备显著有形存在为前提,它在判断非居民企业是否构成“显著经济存在”时主要考虑收入要素、数字技术要素和用户要素。如果某非居民企业通过信息技术手段与市场辖区形成持久性联系,且达到相应的门槛条件,则该非居民企业可被认定为在市场辖区构成“显著经济存在”。欧盟于2018年推出了与“显著经济存在”近似的税收联结度“显著数字存在”(Significant Digital Presence,SDP)。印度于2019年4月1日起在其国内立法中引入“显著经济存在”概念,不论非居民企业是否具备实体场所,只要企业达到收入门槛和用户数量门槛,即可构成“显著经济存在”^⑤,但收入门槛、用户数量门槛的具体标准须和利益相关方协商确定。

2019年1月,OECD发布的《应对经济数字化税收挑战的政策文件》提出了“双支柱”方案的构想。2019年10月,OECD进而提出了支柱一方案下的“统一方法”(Unified Approach)。^⑥在“统一方法”中,新联结度(New Nexus)和新征税权(New Taxing Right)是两个重要的概念。新联结度规则是指通过定量的方式,来判断跨国企业是否应被市场辖区征

^①本文聚焦支柱一方案,对于支柱二方案不展开论述。

^②国际税收上的市场辖区,通常指跨国企业在境外从事生产经营,包括数字化跨境经营取得经营收入的辖区。

^③三种应对方案分别是“显著经济存在”联结度规则、开征预提所得税、均衡税等。

^④OECD.Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report[EB/OL].(2015-10-05)[2022-11-14].<http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>.

^⑤印度的“显著经济存在”不论经营主体是否具备有形存在,与OECD的“显著经济存在”以不具备有形存在为前提有一些区别。

^⑥OECD.Public Consultation Document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One [EB/OL].(2019-10-09)[2022-11-14].<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.

税的规则,如果跨国企业在某市场辖区取得的收入等指标超过阈值,则可被认为构成新联结度。新征税权是指对跨国企业部分剩余利润的重新分配。新征税权是否授予市场辖区,以跨国企业是否与市场辖区构成新联结度为前提。从理论上说,新联结度规则和新征税权以前期的“显著经济存在”联结度规则作为理论基础,同时吸收了“用户参与”和“营销型无形资产”方案的内容,强调了“显著且持续参与”(Significant and Sustained Engagement)。新联结度规则的制定和适用,不能对传统联结度规则造成外溢效应,新联结度规则不能作为对其他税收享有征税权的判定基础(励贺林,2021)。2020年10月OECD公布《应对经济数字化税收挑战——支柱一和支柱二蓝图报告》^①,两套税收常设机构规则并行的制度设计被确定下来(姚丽、靳东升,2021)。

(二)数字服务税等单边措施兴起

在OECD积极推动多边措施出台的同时,数字服务税等单边措施也逐渐兴起。欧盟早在2018年3

月就发布了一项关于征收数字服务税的指令建议。^②随后,法国于2019年7月立法对非居民数字企业通过提供的“数字界面服务”(Digital Interface Services)和“特定广告服务”(Targeted Advertising Services)在法国取得的毛收入征税。截至2021年末,欧盟接近一半的国家已经实施或准备实施数字服务税。非洲则是另一个积极推进数字服务税的区域,津巴布韦、肯尼亚、尼日利亚等通过立法的形式对于非居民企业通过特定远程数字服务取得的收入征税。2020年10月,非洲税务管理论坛发出了立法指引《关于起草数字服务税立法的建议方法》^③,加速了非洲区域数字服务税立法的推进。北美洲国家中的加拿大,虽然尚未实施数字服务税,但近期推出了相关计划。截至2022年6月27日,全球范围有53个国家和地区征收或拟征收与数字经济有关的直接税(包括数字服务税、预提所得税和数字化PE)。^④市场辖区激进的单边立法行动对居民国的征税权形成冲击和挑战。其中,以美国为代表的发达国家采取了一系列反制措施。2019年底,美国贸易代表处(United States Trade Representative, USTR)以法国歧视美国数字巨头、不合法回溯征收数字服务税为由,开启了“301调查”,并以施加报复性关税相威胁,迫使法国推迟实施数字服务税。在数字经济背景下,各市场辖区国际征税权的争夺激烈,每年减少全球国民生产总值1%以上^⑤,已经到了需要国际社会形成多边共识、出台多边措施予以应对的关键节点。

(三)支柱一方案诞生

2021年7月1日,《关于应对经济数字化税收挑战的“双支柱”解决方案的声明》(以下简称《“双支柱”声明》)发布。2021年10月8日,一份与《“双支柱”声明》名称相同但内容已有所修改的声明(以下称为《十月声明》)予以发布^⑥,正式就“双支柱”方案中重要参数达成一致,且该《十月声明》在同年10

① OECD.Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two [EB/OL].(2020-10-12)[2022-11-14].<https://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf>.

② European Commission.Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services [EB/OL].(2018-03-21)[2022-11-14].https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-05/d_proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf.

③ African Tax Administration Forum.ATAF Publishes an Approach to Taxing the Digital Economy[EB/OL].(2020-10-01)[2022-11-14].<https://www.ataftax.org/ataf-publishes-an-approach-to-taxing-the-digital-economy>.

④ KPMG.Taxation of the Digitalized Economy Developments Summary [EB/OL].(2022-06-27)[2022-11-14].<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.

⑤ OECD.Tax Challenges Arising from Digitalisation—Economic Impact Assessment[EB/OL].(2020-12-12)[2022-11-14].<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm>.

⑥ OECD.OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy[EB/OL].(2021-10-08)[2022-11-14].<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.pdf>.

月末的 G20 领导人罗马峰会上获得通过,宣告“双支柱”方案形成,BEPS 2.0 时代正式到来。截至 2022 年 4 月,137 个包容性框架成员同意该《十月声明》。在《十月声明》中,支柱一方案包括金额 A、金额 B 及税收确定性机制等内容。新征税权将通过金额 A 规则来实现,而金额 A 规则将通过签署多边公约来实施。全球营业收入 200 亿欧元以上且税前利润率 10% 以上的跨国企业集团将被纳入金额 A 规则的适用范围(采掘业和受监管的金融业除外)。换言之,适用范围并不限于数字经济领域,只要达到营业收入和利润率这两项指标条件的各类实体都将受到最新规则的规制,这意味着以解决数字经济背景下税基侵蚀与利润转移问题为目标的方案,在某种程度上已经偏离了最初的方向。^①金额 A 相当于跨国企业集团合并报表的剩余利润(即超过收入 10% 的那部分利润)的 25%,由此,争论中 20% 至 30% 的分配比例,最终被确定为 25%。跨国企业集团在将金额 A 分配至市场辖区时,仅需要考虑跨国企业集团在市场辖区取得的营业收入指标。也就是说,与传统税收常设机构规则不同,新征税权是一种对价值创造“量”的要求。市场辖区基于本地用户的参与及贡献,对于纳入金额 A 规则适用范围且未在市场辖区设立传统常设机构的非居民企业,仍可因其构成新联结度而行使新征税权。而与此同时,多边公约的缔约方,如已采取征收数字服务税及其他类似单边措施的,必须取消数字服务税及其他单边措施,并承诺将来不实施数字服务税及其他单边措施。此外,根据金额 B 规则,在某一辖区内从事的基础营销和分销活动将被简化地适用独立交易原则。强制性且具有约束力的争议预防和解决机制将被用于处理与金额 A 有关的税收争议。

关于实施金额 A 规则的多边公约安排在 2022

^①也可以理解为,BEPS 行动计划一最初以应对数字经济对税收的挑战为目标,几经博弈之后,逐渐转变成以应对经济数字化税收问题为目标。

年进行签署,然后市场辖区须经过各自的立法程序予以核准并修改相关立法。该多边公约将在 2023 年生效执行。自 2022 年 2 月份开始,OECD 已经陆续就联结度和收入来源规则、税基确定等立法模板向公众征求意见,标志着金额 A 相关规则制定和工具开发已经进入到实质性阶段。关于金额 B 规则的制度设计也在 2022 年底前完成。

三、支柱一方案的前景展望

根据《十月声明》的时间安排,支柱一方案各方面工作正在紧锣密鼓地进行。国内外关于支柱一方案的讨论十分热烈,以下对于支柱一方案的前景进行展望。

(一)支柱一方案的公平性仍有待验证

支柱一方案一度被认为是解决国际征税权分配问题的有效方案,然而其公平性仍然有待验证。一方面,实施新联结度规则和新征税权之后,预计每年有超 1250 亿美元利润将被重新分配,发展中国家能够凭借新联结度规则对非居民跨国企业集团的剩余利润行使新征税权,可从长期被发达国家垄断的税收利益中分得一小杯羹,从而增加发展中国家的财政收入,在一定程度上缩小南北差距。另一方面,新规则的起草和制定过程由发达国家主导,方案的讨论、审议和决策过程的透明度不高,作为发展中国家或低收入国家的包容性框架成员在政策制定过程中未能获得与发达国家均等的参与机会,因此新规则不出意外地更有利于规则制定者(洪菡珑,2021)。根据金额 A 规则的公式分配法进行预测,对于大多数市场辖区,特别是对于低收入和低销售额市场辖区而言,其可能获得的应税利润数额极小,对税收收入的增加并不明显。毕竟,支柱一方案仅仅是重新分配征税权,而不是创设新的征税权。对此,迄今为止未加入《十月声明》的肯尼亚、尼日利亚等国认为,如果他们作为现有方案下的市场

辖区, 金额 A 规则的实施将带来的税收收益过低, 几乎是微不足道, 远远少于他们将要失去的税收主权。此外,《十月声明》对于金额 B 规则着墨不多, 但金额 B 规则依然暗藏玄机。对于跨境货物销售而言, 适用金额 B 规则的前提是在市场辖区存在有形实体(包括子公司和传统的常设机构), 这样一来, 跨国公司通过远程营销的方式可以完美避开金额 B 规则的适用(曹明星, 2022)。因此, 金额 B 规则体现出支柱一方案的不彻底性(孔含笑, 2022), 实为对发达国家的一种隐形的保护性策略。综上, 支柱一方案的出台, 在一定程度上体现了多赢、共赢的新理念, 这相较于旧的规则体系而言是一种进步, 它也将一定程度上缓和因税收争夺而导致的贸易战, 所以它能为多数包容性框架成员所理解和接受, 但因方案制定过程仍然以发达国家为主导, 其在国际征税权分配上的公平性以及阻却数字服务税等单边措施的效力还有待验证。

(二) 新联结度规则与新征税权将和传统常设机构规则并行

从总体上说, 国际税收在制度设计上存在着路径依赖, 通常以既有的制度安排为基础, “双支柱”方案确立的新规则、新方法和新机制是现行国际税收体系的自然延伸和自我强化(朱炎生, 2022), 而不是另起炉灶。新联结度规则与新征税权实质上是对传统常设机构规则的“打补丁”。根据《十月声明》, 当适用金额 A 规则的跨国企业集团从某个市场辖区取得的收入不低于 100 万欧元时, 相关市场辖区被允许参与金额 A 的分配, 这意味着市场辖区与跨国企业集团之间形成新联结度。小型辖区的联结度门槛可降至 25 万欧元。新联结度规则及新征税权比传统常设机构规则更能适应当今数字经济背景下跨境、无形、瞬时的交易形式, 所以它作为弥

补传统常设机构规则不足的制度设计, 其定位和作用逐渐显现。但是, 新联结度规则及新征税权并非要替代传统常设机构规则, 而仅仅是一种补充。传统常设机构规则的不可替代性主要表现在, 对于达不到适用金额 A 规则条件的非居民企业, 市场辖区主管税务机关仍然根据其是否构成传统常设机构来对其进行税收征管。综上, 在规则层面上, 新联结度规则与新征税权将和传统常设机构规则共存, 共同对国际征税权的分配发挥作用。

(三) 支柱一方案的实施仍需解决一系列技术性难题

一是收入来源地规则的细化还需要研究确定。收入来源地的确定, 是判断纳税人在某市场辖区是否构成新联结度的关键指标, 并进而决定该市场辖区将分配到金额 A 的份额大小。甚至可以认为, 收入来源地规则是支柱一方案的底层逻辑和可行性基础(励贺林等, 2022)。《十月声明》对于收入来源地仅仅做了原则性规定, 然而各类型业务的差异很大, 制度层面仍有必要对自动化数字服务(Automated Digital Services, ADS)、面向消费者服务(Consumer Facing Business, CFB)及其他业务类型的收入来源地进行规定, 这就使得收入来源地规则更加复杂。在收入来源地规则制定中, 具体需要解决的问题包括定位的准确性问题, 特别是自动化数字服务的定位准确性问题; 数据信息收集中的个人隐私权法律保护问题; 以及收入来源地确定中的国际协调问题等(励贺林、骆亭安, 2021)。二是营销及分销利润的安全港规则^①(Marketing and Distribution Profits Safe Harbour, MDPSH)的设计是另一项技术性难题。当新联结度规则、新征税权与传统常设机构规则、转让定价规则并行适用时, 可能出现重复计算、双重征税的问题, 而营销及分销利润的安全港规则被视为解决此问题的重要机制之一, 但它效果如何尚不明确(洪菡珑, 2022)。如果按照现行转

^①支柱一方案中的安全港规则, 指限制通过金额 A 向已行使征税权的市场辖区分配剩余利润的规则。

让定价规则已分配至该市场辖区的利润大于依照金额 A 规则所应分得的剩余利润,则该市场辖区无法分配到金额 A。因此,安全港规则的设计事关市场辖区能否分配到金额 A,需要在技术层面克服各种困难,科学、周密地进行设计。三是致力于增加税收确定性的争议预防与解决机制尚未真正建立起来。迄今为止,世界上尚未成立以解决国际税收争议为目标的专门国际组织,目前解决双边税收争议的方式主要是依靠相互协商程序及依附于它的仲裁程序。根据《十月声明》,与金额 A 有关的各种争议将由强制性、有约束力的争议预防与解决机制来解决,而最终最佳报价仲裁(the Last Best Offer),又叫做“棒球仲裁”(Baseball Arbitration),将被决定小组(Determination Panel)用作默认的仲裁方式。但是,最终最佳报价仲裁的特征决定了其比较适于解决两个经济发展水平、税务征管能力较为相近的国家之间的双边争议,对于经济发展程度及税收征管能力差距较大的多边情形,最终最佳报价仲裁并不能发挥很好的作用。就目前的实践情况来看,在已有的双边税收协定中选择适用强制性仲裁的国家并不多,特别是发展中国家多数不情愿选择强制性仲裁作为国际税收争议解决方式。所以,设计并推行具有公信力的争议解决机制,用以妥善解决各市场辖区之间由于实施金额 A 规则所产生的争议,是又一技术性难题。

(四) 支柱一方案的实施仍具有一些不确定性

《十月声明》发布之后,“双支柱”方案作为一项政治共识,它为相关法律协议的制定打下了基础。支柱一方案的落地实施需要各国彻底摒弃单边主义,秉承多边主义原则协同推进。但新规则能否如期得以施行,仍然面临着较多不确定因素。一是业已制定和拟制定数字服务税的国家的态度将左右

新规则的落地实施。根据《十月声明》,各市场辖区必须取消业已实施的数字服务税等单边措施,且不得实施新的数字服务税及相关措施。尽管这属于一项强制性要求,但数字服务税已经成为法国等不少国家一项重要的财政收入来源,这些国家骤然取消数字服务税同样需要决断和勇气。目前,多边共识尚未落地实施,有的国家和地区的政策层面却呈现出碎片化趋势(邱冬梅,2022)。比如,加拿大在支持“双支柱”方案的同时,仍然草拟相关立法草案,提出如果到 2024 年 1 月 1 日“双支柱”多边方案未能如期实施,将针对向加拿大用户对提供数字服务的大型跨国企业,按照 3% 的税率对其数字收入征收数字服务税,并且将追溯征收到 2022 年 1 月 1 日。^①加拿大等国家坚持引入数字服务税的国内立法动向,表达了一些市场辖区对于扩大征税权的强烈诉求,这对于支柱一方案的落地实施带来不小的压力。二是实施金额 A 规则的多边公约签署之后还需要经过各市场辖区立法程序的核准才能发生效力,其中蕴含着诸多不确定因素。对于备受关注的第一数字经济大国美国而言,多边公约在签署之后能否获得美国国会的投票通过,依然存在着较大悬念,这将成为一大不确定因素。甚至可以认为,支柱一方案能否如期落地执行,要以美国能够执行支柱一方案的多边共识为前提。三是市场辖区各自的修法在限期内完成有较大难度。“双支柱”方案仅仅是一项政治共识,且 OECD 或包容性框架也不具有征税权,如果没有各市场辖区立法的跟进,“双支柱”多边共识无法发挥作用。尽管包容性框架正在起草立法模板,但对于税收立法较为薄弱的市场辖区而言,在限期内完成修法有着诸多困难。四是在实施的关键时刻支柱一方案仍有可能被其他制度所取代。支柱一方案相关制度的复杂和冗长特性是其一大软肋,相较而言,2021 年最新的联合国范本增加的“自动化数字服务所得”条款有可能成为一种替

^① Department of Finance Canada. Digital Services Tax Act [EB/OL]. (2022-02-14) [2022-11-14]. <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2021/12/digital-services-tax-act.html>.

代性方案。该条款允许市场辖区对未设置常设机构的非居民数字企业向本地用户提供自动化数字服务所取得的收入征收预提所得税。与支柱一方案相比,联合国范本中的“自动化数字服务所得”条款通过双边税收协定来实施,相对简便易行,目前已得到一定范围的认可,特别是得到部分发展中国家的认可,或许它将成为支柱一方案之外的另一种选择。

四、支柱一方案对我国的影响

支柱一方案的实施将对我国带来多重影响,可以归纳为对我国税收的影响以及对我国企业的影响两个方面。

(一)对我国税收的影响

支柱一方案的实施对我国税收收入和税收征管将带来复杂的影响。一是支柱一方案实施后的初期带给我国的税收利益相对有限。在我国作为市场辖区的情况下,我国现有国内立法如《网络安全法》等在一定程度上对非居民数字企业的进入产生阻碍作用,缓解了中国市场被非居民数字企业进入的局面(邱冬梅,2020)。因此,我国较难通过金额 A 规则就数字业务行使市场辖区的征税权,或者说我国通过金额 A 所能获取的征税权不多。此外,其他业务领域的非居民企业通过我国数字销售平台开拓国内市场,利用平台获取销售货物收入已经成为常态,但金额 B 规则的适用前提是需要有企业的有形存在,所以其他业务领域的非居民企业可以巧妙地通过人为安排,规避金额 B 规则的适用,由此可能造成我国的税收流失。二是“自上而下”的征收模式转换对我国的税收征管形成挑战。在支柱一方案

下,各国税务机关要对跨国企业集团总部实行统一税收管理,采用全新的“自上而下”的税收管理模式,与之前传统的“自下而上”的税收管理模式相比将发生巨大转变。^①“自上而下”的管理模式会提高管理的确定性、一致性和效率,但对于税务机关的征管能力来说是一大考验。三是税务机关将肩负起处理征税权争议的重任。在与金额 A 规则有关的争议处理中,我国税务机关很可能在不同情形下分别被认定为牵头税务机关和受影响的税务机关,而无论成为哪种角色都将被赋予重任(张泽平、戴婧,2021)。一方面,牵头税务机关须在争议预防与解决机制中起到牵头作用,妥善处理在金额 A 计算和分配过程中产生于各市场辖区的征税权争议。如果我国税务机关作为牵头税务机关,则要承担起规则所赋予的对跨国企业集团提交的自我评估报告文件进行审核、评估,以及组建审查小组和决定小组等多项职责,这对于我国税务机关的组织领导、统筹协调和业务应对能力提出了很高的要求,我国税务机关的行政成本也将大为增加。另一方面,受影响税务机关将承担起维护市场辖区税收主权的职责。如果我国税务机关一旦成为受影响的税务机关,就需要主动参与到牵头税务机关组织的诸项工作中去,及时在审查小组中提出诉求主张税权,捍卫我国的税收利益,这对于我国税务机关的应急处置能力提出了很高的要求。

(二)对我国企业的影响

首先,支柱一方案下金额 A 规则的实施在短期内对我国企业的总体影响不大。根据目前门槛金额的规定,纳入金额 A 规则适用范围的约有二十余家企业,^②我国短期内将纳入的企业数量有限。上述企业一旦在市场辖区构成新联结度,将被市场辖区行使新征税权。根据《十月声明》,金额 A 占跨国企业集团合并报表剩余利润的 25%,占税前利润比例较小。但是,这种制度规定增加了我国“走出去”企业

^①当前我国基层税务部门普遍实行的是“自下而上”的税收管理。我国也对“自上而下”的税收管理模式进行过一些探索,如国家税务总局大企业税收管理司对分支机构遍布全国的定点联系大企业进行专业化风险管理、提供个性化服务,但它还不属于真正意义上“自上而下”的税收管理模式。

^②石先进.哪些行业的跨国中企受 OECD 双支柱影响大? [N]中国贸易报,2021-10-21.

在新联结度下被适用金额 A 规则的可能性 (霍军, 2021), 对我国“走出去”企业存在着长期的影响。其次, 取消数字服务税对于我国企业有利。关于金额 A 的多边公约实施后, 已开征数字服务税的国家应当取消数字服务税, 未开征数字服务税的国家将来也不得出台数字服务税及类似的单边措施, 如果该项要求能够被彻底地执行, 则将有助于消除我国企业在境外遭遇的税收壁垒, 有利于我国“走出去”企业在境外的长期生存和发展。再次, 支柱一方案对于企业生产经营布局将产生影响。为了应对金额 A 规则的适用, 作为我国居民企业的跨国企业需要对不同交易类型的收入来源地规则进行深入研究, 在必要的情况下可适当调整优化经营模式, 降低在境外取得收入的比重以减少构成市场辖区的数量。跨国企业还需要根据金额 B 规则中与有形实体营销、分销职能相关的简化公式, 评估在市场辖区设立传统的常设机构是否有利。最后, 支柱一方案对于我国“走出去”企业的财务会计核算带来考验。跨国公司需要增加在财务会计核算、管理集中化和系统自动化方面的投入, 以提高纳税申报数据的质量和一致性。

五、我国的税收对策分析

置身于数字经济全球化之下, 我国税收制度即将受到支柱一方案带来的冲击和挑战。在 BEPS2.0 时代, 我国应当深入研究支柱一方案的最新进展情况, 结合国情寻找有效的应对策略。可采取的对策主要包括: 持续提升国际税收规则制订的参与度, 构建完善与支柱一方案相适应的企业所得税制度, 全面加强与支柱一方案相适应的税收征管等。

(一) 持续提升国际税收规则制订的参与度

在国际税收理论方面, 英国、美国和印度分别提出了“用户参与”“营销型无形资产”“显著经济存在”等理论或方案, 加速了国际税收规则的演进, 积

极影响和推动着 OECD 制订出台符合其自身利益诉求的税收政策, 这可从支柱一方案的产生过程中窥见一斑。相反地, 未能基于自身利益提出税收理论和诉求的国家和地区, 只能成为规则的被动遵守者, 税收主权可能得不到充分尊重和保障。我国属于数字经济快速发展的国家, 部分数字企业在国际上已具有一定的竞争力, 但从总体上说, 我国属于数字经济净输入国和数字经济消费大国, 应更多地从市场辖区的角度维护自身的税收利益。在“双支柱”方案的制定过程中, 我国已经深度参与其中并贡献中国智慧。在我国属于 G20 但不属于 OECD 成员国的情况下, 我国应积极推动规则的制定在 G20 框架下进行 (邓志超等, 2022), 避免让处于强势地位的西方大国占据话语权和规则制定权。站在“两个一百年”奋斗目标的历史交汇点上, 我国正以昂扬的姿态走向世界舞台中心, 应当继续坚持多边主义, 积极倡导共商共建共享的全球共同治理观, 持续提升国际税改相关规则制订的参与度, 建言献策提供中国方案, 在更多的场合对于“双支柱”方案相关规则的制订出台发出声音, 更好地维护我国税收权益, 为构建更加公平合理的国际税收新秩序作出贡献。

(二) 构建完善与支柱一方案相适应的企业所得税制度

支柱一方案旨在公平解决跨境所得的征税权问题, 因此, 适时对我国企业所得税法律制度进行修订, 构建完善适应支柱一方案及数字经济发展趋势的企业所得税法制度体系, 是一项重要的应对策略。

第一, 修订完善企业所得税法及税收协定中关于常设机构定义的条款。目前, 我国企业所得税法并未对常设机构直接下定义, 与其相关联的仅有“机构”“场所”等概念, 而且“机构”“场所”的概念与通常意义上的常设机构在外延和内涵上有区别, 它

未将从事准备性或辅助性活动的场所排除在外,对代理型常设机构的规定也较为含糊、粗略。因此,建议我国在企业所得税法中对常设机构名称及定义完整地进行规定。《BEPS 多边公约》于 2022 年 9 月 1 日对我国生效,为了做好内外制度之间的衔接,我国需要比对梳理与哪些国家或地区的双边税收协定应按照《BEPS 多边公约》进行统一修订,然后根据税收协定范本中关于税收常设机构条款的修改内容,开展双边税收协定的修订工作。

第二,及早谋划国内立法的配套修订工作。为保障金额 A 规则的落地实施,我国可及早做好修订完善我国现行企业所得税法、实施细则及相关规范性文件的前期工作,待时机成熟时,根据数字经济工作组(TFDE)开发的国内立法模板对国内企业所得税法进行彻底修订完善。

第三,积极部署研究如何做好新联结度规则与传统常设机构规则在制度层面的兼容。比如,对非居民企业适用金额 A 规则时按照新联结度规则下的公式分配法进行计算,而对于非居民企业适用金额 B 规则时按照传统常设机构规则进行计算,这是不同的处理方式,如何减少适用过程中的困难和税收争议,是值得我国理论界和实务界进一步研究考虑的问题。尽管这是一个带有全球普遍性的问题,但只有提前布局研究新联结度规则与传统常设机构规则的内在联系,掌握数字经济背景下处理跨境税收业务的方法,方能在国际税收管辖权竞争中取得优势地位。

第四,深入研究公式分配法的适用。企业所得税的公式分配法源自欧盟国家,目前国内对其缺少较为深入的研究。但在支柱一方案中,金额 A 规则运用公式分配法对剩余利润进行分配,突破现有独立交易原则、独立实体原则,是一项极具革命性的突破。而且,一旦金额 A 规则的适用范围被扩大,越来越多的情形将被适用公式分配法,那么公式分配

法就不仅仅是一种技术问题,而将成为国际利润分配的经验法则。我国立法机关和税务部门应当密切关注公式分配法具体规则及相关参数的设计,以正确实施金额 A 相关规则。

(三)全面加强支柱一方案相适应的税收征管
数字信息的隐蔽性、即时性、无形性等特征,大大增加了数字经济条件背景下的税收征管难度。全面加强支柱一方案相适应的税收征管,是今后工作的重点和难点。应当结合落实中办、国办《关于进一步深化税收征管改革的意见》的要求,多角度全方位加强税收征管。

第一,深入研究支柱一方案实施之后对我国税收征管的影响。评估我国“走出去”企业在境外可能面临的税收负担和法律风险,有针对性地做好相关宣传和辅导工作;同时还应组织专家团队预先评估我国作为市场辖区,在新联结度规则实施之后基于金额 A 可以获得的对非居民企业的新征税权。特别是,支柱一方案的实施将对我国推进“一带一路”倡议产生多方面影响,应当进行综合性评估。

第二,建立对跨国企业集团“自上而下”的税收征管模式。根据支柱一方案的制度设计,国际征税权分配规则不是自动进行的,它依赖于对跨国企业集团“自上而下”的剩余利润分配模式。为夯实对适用金额 A 规则的跨国企业集团的税收征管能力,建议我国探索建立对跨国企业集团“自上而下”的税收征管模式,作为对传统税收征管模式的补充。

第三,加强对税收常设机构的认定管理。严格按照现行税法 and 税收协定的规定,完善数字经济下的税务登记管理制度,加强对传统常设机构的认定管理,熟悉非居民企业规避常设机构条款的各种手段和方式,及时采取有效应对措施,依法捍卫国家税收主权。

第四,推进数字经济下的税收征管制度创新。探索建设适用于企业集团的一站式纳税申报系统

以及相关的数据采集系统。研究在数字经济条件下欧盟较多采用的逆向征收方式,适时在我国的税收征管中加以吸收借鉴。通过立法明确第三方交易平台代扣代缴税款等相关法律义务,包括收集、核验平台内经营者基本信息,代扣代缴税款以及定期向税务机关报送经营者纳税情况等方面的义务(国家税务总局税收科学研究所课题组,2022)。探索建立针对数字经济的统计分类标准、统计调查制度,并利用上述制度解决商品交易溯源、跨境物流监控及多币种结算等问题,进一步强化对跨境税收的监管。

第五,不断提升税收透明度。根据《关于进一步深化税收征管改革的意见》的要求,在2025年建成税务部门与其他部门常态化、制度化数据共享协调机制,不断提升税收透明度的制度设计,积极打造税务系统与国内其他市场监管部门的信息交换、数据共享平台。推动建立多边税收征管合作机制,依照互利互惠原则与其他国家和地区开展税收情报交换,加强对数字化交易数据的监管,以解决税收征管中信息不对称的问题。

第六,做好迎接新型争议预防和解决机制实施的相关准备。研判强制性且具有约束力的新型争议预防和解决机制实施后对我国的影响。加强我国国际税法人才储备,做好积极参与新型争议预防和解决机制审查小组和决定小组程序的准备。适时修改我国现有的相互协商程序制度规定,做好国内规则的配套衔接,以妥善应对与金额A规则实施有关的国际税收争议。

参考文献:

- [1] 王宝顺,邱柯,张秋璇.数字经济对国际税收征管的影响与对策——基于常设机构视角[J].税务研究,2019(2):86-91.
- [2] 刘奇超,罗翔丹,刘思柯,贾茗钰.经济数字化的税收规则:理论发展、立法实践与路径前瞻[J].国际税收,2018(4):35-42.
- [3] 励贺林.应对经济数字化税收挑战的技术理性和利益抉择——对第一支柱“统一方法”的研究[M].北京:中国税务出版社,2021:85-86.
- [4] 姚丽,靳东升.OECD第一支柱方案蓝图的两难困境:简化目标与技术理性[J].税务研究,2021(6):85-92.
- [5] 韩霖,邓汝宇.多重博弈下的百年国际税改——专访植信投资首席经济学家兼研究院院长连平[J].国际税收,2021(12):3-6.
- [6] 洪菡珑.国际税收规则制定的合法性探究——以BEPS包容性框架为视角[J].财政科学,2021(10):107-119.
- [7] 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[J].国际税收,2022(3):12-23.
- [8] 吴小强,李晓凡,崔军.双支柱时代国际税收环境与中资跨国企业全球税务策略[J].税务研究,2022(3):79-84.
- [9] 曹明星.数字经济国际税收改革:理论探源、方案评析与中国抉择[J].财贸经济,2022(1):44-58.
- [10] 孔含笑.应对数字经济税收挑战的国际方案比较[J].财政科学,2022(5):134-145.
- [11] 朱炎生.双支柱方案:现行国际税收体系的自然延伸[J].税务研究,2022(3):57-64.
- [12] 励贺林,文悦逸,于红.支柱一收入来源地规则制定进展及方向[J].国际税收,2022(4):35-41.
- [13] 励贺林,骆亭安.收入来源规则:支柱一方案可行性的基石[J].税务研究,2021(10):94-101.
- [14] 洪菡珑.国际征税权分配规则的二阶反思[J].税务研究,2022(2):86-91.
- [15] Joost Pauwelyn. Baseball Arbitration to Resolve International Law Disputes: Hit or Miss[J]. Florida Tax Review, 2018(1): 40-76.
- [16] 邱冬梅.“双支柱”多边共识背后的碎片化[J].国际税收,2022(5):42-51.
- [17] 邱冬梅.数字经济所得课税国际规则制定的最新进展及中国应对[J].税务研究,2020(10):63-72.
- [18] 张泽平,戴婧.税收确定性视野下支柱一争议预防与解决机制评析[J].国际税收,2021(10):49-56.
- [19] 霍军.跨境经济数字化与国际税收规则变局[J].税务研究,2021(8):77-83.
- [20] 邓志超,连平,周宇.国际税收制度改革新进程及其影响[J].国际展望,2022(1):54-73.
- [21] 国家税务总局税收科学研究所课题组.数字经济对我国税制和征管的影响及相关政策建议[J].国际税收,2022(3):3-11.

【责任编辑 寇明风】