

# BEPS 计划下全球反税基侵蚀 (GloBE) 规则立法 (支柱二) 浅析

张菡纾 (中国寰球工程有限公司, 北京 100012)

**摘要:** 随着数字化和全球化对全球经济体影响的加剧, 越来越多的企业成功实现“走出去”, 各国都涌现了一批跨国集团企业, 但“国际避税港”的存在导致税收权益与实质经济活动错配, 税收公平面临极大挑战, 国际税收秩序因此受到严重威胁。为了防止 BEPS (税基侵蚀和利润转移), 2015 年 10 月, BEPS 行动计划应运而生。随着 BEPS 行动计划的实施, 有效打击了恶意避税行为, 但仍存在各国税负不均的情况, 因此经济合作与发展组织 (OECD) 于 2021 年 12 月又提出了《应对经济数字化税收挑战——支柱二全球反税基侵蚀规则立法模板》。本文作者长期从事石油化工跨国企业税务管理工作, 从石油化工工程公司实践角度分析了 BEPS 行动计划的实施到支柱二模板对跨国企业的财务管理影响, 试图帮助企业更好地应对国际税收变革。

**关键词:** 国际税收; BEPS 行动计划; 反避税; 支柱二; 利润转移

## 1 BEPS 产生背景

BEPS (税基侵蚀和利润转移) 是指跨国企业利用国际税收规则存在的不足, 以及各国税制差异和征管漏洞, 将利润转移到低税率国际或地区, 最大限度地减少其全球总体税负, 甚至达到双重不征税, 造成对各国税基的侵蚀。为了防止 BEPS, 由二十国集团 (G20) 领导人背书, 经济合作与发展组织 (OECD) 具体制定了 BEPS 行动计划。BEPS 行动计划是各国加强国际税收合作, 携手打击国际逃避税, 共同建立新的国际税收规则体系和行政合作机制的重要举措, 2015 年 10 月 OECD 正式发布十五项 BEPS 行动计划, 并于 11 月 G20 在土耳其安塔利亚峰会上获得批准。

## 2 BEPS 行动计划影响

随着 BEPS 行动计划的深入推进, 对跨国公司的国际化经营提出新的挑战, 带来的影响主要表现在:

一是税收筹划的空间被大幅压缩, 税收筹划要求更高难度更大。各国通过立法落实 BEPS 行动计划, 要求跨国企业向业务所在国家披露纳税筹划方案; 报送转让定价同期资料, 提升信息披露透明度; 对设立在避税岛的公司实行惩罚性税收; 打击有害税收实践并对受控外国公司 (设立在税负低于我国所得税税率 50% 的国家) 的未分配利润征税。以上措施目的是打压跨国公司税收筹划的空间, 对公司全球经营架构、商务模式、纳税筹划等提出严峻挑战。

二是跨国企业海外工程项目经营架构的税收风险大幅提高。一些国家出台对设立在避税岛的公司实行

惩罚性税收政策, 这对跨国企业的投资架构管理提出了更高的要求。经营架构风险主要体现在: 通过在避税岛的中间持股公司间接投资且大部分利润未分回国内、投资绕道第三国造成双边税收协定优惠无法适用, 境外投资层级过多, 造成在境外缴纳的企业所得税无法回国进行税收抵免等。

## 3 《支柱二立法模板》立法情况介绍

尽管 BEPS 行动计划的实施大大地改变了国际税收格局, 提高了税制公平性, 但一个关键 BEPS 问题——应对经济数字化带来的税收挑战——仍未得到解决, 2021 年 12 月 20 日经济合作与发展组织 OECD, 在其官网公开发布了《应对经济数字化税收挑战——支柱二全球反税基侵蚀规则立法模板》 (以下简称《支柱二立法模板》), 就大型跨国企业集团在其全球运营的每个辖区经营产生的所得支付最低水平的税款, 明确了规则相关要素的具体设计, 确保跨国企业在当今数字化和全球化的世界经济背景下, 无论在哪里运营获利都需缴纳公平份额的税款。

2022 年 3 月, OECD 发布了《应对经济数字化税收挑战——支柱二全球反税基侵蚀 (GloBE) 规则立法模板注释》 (以下简称《立法模板注释》) 和案例说明, 对《支柱二立法模板》进行解释和说明, 上述两文件的发布标志着 GloBE 规则技术设计基本完成。

### 3.1 税制简介

GloBE 规则建立了一个协调的税收制度, 旨在确保大型跨国企业在每个辖区的有效税率都至少达到全

球最低税率标准。当某一辖区的有效税率低于最低税率时，对在该辖区内产生的利润征收补足税。该最低税率被确定为 15%。

**适用范围：**【《支柱二立法模板》原文】支柱二全球反税基侵蚀规则适用于属于最终母公司合并财务报表年收入在受测财年之前的四个财年中至少有两个财年为 7.5 亿欧元或以上的跨国企业集团成员的成员实体。其中，成员实体指集团中的任何实体，但对政府实体、国际组织、非营利组织、养老基金或投资基金予以豁免。

**关键点：**合并层面（指集团公司层面大合并）财务报表收入高于 7.5 亿欧元（折合人民币约 55 亿元）的跨国企业下所有成员实体均适用《支柱二立法模板》，包含子公司、控股公司、项目部等。收入指营业收入、营业外收入、利息收入、政府补助等全口径收入（不含投资收益），与 BEPS 报表要求一致。

### 3.2 补足税计算（不考虑特定排除项）

①对单个实体会计报表净利润进行调整，确定 GloBE 所得；②测算 A 国所有实体净 GloBE 所得：净 GloBE 所得 = 所有成员实体的 GloBE 所得 - 所有成员实体的 GloBE 亏损；③测算有效税率 = A 国每个成员实体经调整有效税额的总和 / 该财年净 GloBE 所得；④计算补足税比率 = 最低税率 15% - 有效税率；⑤得出 A 国补足税 = 补足税比率 \* 净 GloBE 所得。

\* 原文为：辖区补足税 = (补足税比例 X 超额所得) + 附加当期补足税 - 境内补足税超额所得，超额所得 = 净 GLOBE 所得 - 基于实质的所得排除，基于实质的所得排除工资成本的 5%、有形资产的 5% 等。

### 3.3 核算要求

【《支柱二立法模板》原文】定过渡年度以及随后每一年辖区的有效税率时，跨国企业集团应将该辖区所有成员实体在过渡年度财务账目中反映或披露的所有递延所得税资产和递延所得税负债考虑在内。此类递延所得税资产和负债必须按最低税率或适用的国内税率中的较低者计算。

**关键点：**按照《支柱二立法模板》原文，集团公司层面按照最低税率 15% 测算递延所得税资产，确认金额等于测算的补足税额。

按照 IASB 建议，主张豁免主体确认递延所得税。考虑到国内会计财年和某些境外财年的不同，在 12 月底结账前可能无法准确测算境外公司当年实际税负，无法确定是否被要求实施补足税，也无法较准确

测算补足税额。以新加坡为例，新加坡地区当年的所得税需要在第二年 3 月底前进行初次汇算清缴，待审计报告出具后（审计报告出具日期为第二年的 6 月底前）在第二年的 11 月底前再最终调整，因此存在当年的所得税费用要在第二年才能确定，按照国内的财年无法在当年确定是否实施补足税，也无法测算补足税额。

### 3.4 征收管理

《支柱二立法模板》对于补足税的具体征管方式暂未进行明确。但按照目前 BEPS 行动计划要求，每年中旬由跨国企业的集团公司向各国交换上一年度主体文档，内容包含集团公司整体架构信息。下属各企业只需按照中国税法规定按时准备国别报告及本地文档，用于向国内税务局交换信息。笔者分析，各国税务局很可能对补足税的征管方式达成一致，可行的方式之一是各国税务局以集团公司为单位，按照《支柱二立法模板》要求对跨国企业实体在某一国的所有实体有效税率进行测算，最终得出在某一国的补足税，并对集团公司征收补足税。

## 4 案例分析

为更直观地分析《支柱二立法模板》对石油化工跨国企业的影响，采用案例进行说明。现有石油化工跨国集团公司 M，旗下在中国根据业务类型设立 N 个子分公司 X、Y 等，子公司下又设立了 n 个孙公司 (a-n)，孙公司在不同国家 A 国、B 国、C 国开展石油化工工程业务。本文以 A 国为例，分析支柱二全球反税基侵蚀规章立法，对于 X 公司、集团公司 M 开展跨国石油化工工程业务的影响。

假设 X 公司在 A 国承包石油化工工程，取得来源于 A 国的收入，在 A 国当期实际税率低于 15%，或 A 国为企业所得税税率低于 15% 的国家。

**情形 1.** X 公司在 A 国成立项目部，构成常设机构，按照 A 国税收制度被 A 国认定为非居民企业。

按照 A 国税收制度，一般由业主代扣代缴企业所得税税款（有些国家称为预提税），税率约为 10%。

按照中国税收制度，X 公司被 A 国代扣代缴企业所得税税款可以在中国享受境外税额抵免政策，X 公司按照国内税率（25% 或适用税率）对来源于境外所得缴纳企业所得税，并对在境外缴纳的企业所得税进行限额内的抵免。

按照《支柱二立法模板》立法的要求，集团公司 M 应测算净 GloBE 所得及所在国有效税率，若集团

公司 M 下属在 A 国的所有实体适用的有效税率低于 15%，则集团公司 M 将被要求作为《支柱二立法模板》法案实施主体，缴纳外国低税成员实体补足税的税款。从实施层面看，政府对集团公司 M 征收的补足税的税款，很可能被要求最终由 X 公司承担。这无疑会增加跨国企业税负，降低企业利润率。

情形 2. X 公司在 A 国成立子公司 a，被认定为当地居民企业。

按照 A 国税收制度，境外子公司 a 以当地财务报表利润为基础，按期缴纳企业所得税。

按照《支柱二立法模板》立法的要求，集团公司 M 属于直接或间接拥有子公司 a 的所有者权益，集团公司 M 将被要求作为支柱二法案实施主体，应缴纳 A 国低税成员实体补足税的税款。集团公司 M 在 A 国应补足税额 = A 国低税成员实体补足税 \* 持股比例。

若子公司 a 将在 A 国取得的税后利润汇回中国国内，按照中国税收制度，该部分利润被要求换算为中国税前利润，按照国内税率（25% 或适用税率）缴纳中国企业所得税。

## 5 支柱二立法可能带来的风险及应对

### 5.1 可能存在合规风险

《支柱二立法模板》实施后，对数据的监管将更严格。按照 BEPS 行动计划要求，国别报告数据口径应按照当地币（所在国税收认可的报表）对外披露，但也允许按照母公司管理口径披露。目前，很多海外实体，尤其是石油化工工程公司的海外实体核算方式多为“两套账”核算模式，且一般按照管理口径披露国别报告数据。显然，从《支柱二立法模板》法规来看，当地币口径的数据更能真实反映海外实体当年经营情况，能更准确测算有效税率。因此，海外实体“两套账”核算模式存在一定的合规风险（数据差异不仅仅来源于两国企业会计准则的差异），建议规范核算的同时，应尽快评估“一套账”可行性，逐步使海外实体账务处理方式与国际会计准则趋同。此外，《支柱二立法模板》的实施，对企业会计核算质量要求更高，当期缴纳的企业所得税应确保当期完成记账，同时在不违背当地税法的同时，对当期未纳税额进行合理预估，提高会计报表净利润的准确性，减少由于税收征管滞后带来的补足税缴纳风险。（特别提示：税收征管滞后问题在中东地区较为突出）。

### 5.2 可能增加企业走出去税收负担

对于走出去企业来说，即使开展海外业务的国家

企业所得税有效税率高于 15%，按照《支柱二立法模板》仍存在被要求实施补足税的风险。

在国外的居民企业，若按照国外税收制度适用当地企业所得税优惠政策（如小微企业、前 N 年低税率、税额豁免等），《支柱二立法模板》的实施会导致企业最终无法实际享受优惠政策。此外，《支柱二立法模板》测算的是在该国的有效税率，而法定税率 ≠ 有效税率，因此即使在法定税率高的国家，也有可能被征收补足税。

在国外的非居民企业，其境外所得按照中国税法缴纳企业所得税，根据《支柱二立法模板》要求，在测算有效税率时不予考虑中国税，会导致补足税与中国税法企业所得税双重纳税。

### 5.3 可能对公司架构带来影响

为有效应对《支柱二立法模板》法案，建议跨国企业组织下属存在跨国业务的子公司逐一测算海外实体企业所得税实际税率，对存在补足税风险的实体摸底。在开展海外业务之前，测算海外项目部或子公司税负的同时，还需评估《支柱二立法模板》带来的影响（子公司 / 项目部），同时还需考虑在低税率国家开展业务的必要性，适时调整公司经营架构。

### 参考文献：

- [1] IASB, 《International Tax Reform—Pillar Two Model Rules》, Proposed amendments to IAS 12, 10 March 2023
- [2] OECD/G20 税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 行动计划《应对经济数字化税收挑战——支柱二全球反税基侵蚀 (GloBE) 规则立法模板》[Z]. 北京：国家税务总局国际税务司, 2022.
- [3] 关于《国家税务总局关于〈实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约〉对我国生效并对部分税收协定开始适用的公告》的解读 [Z]. 北京：中华人民共和国中央人民政府, 2022.
- [4] 关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明 [Z]. 北京：国家税务总局国际税务司, 2021.
- [5] 姜静颖. BEPS 行动计划下跨国集团 A 税收筹划方案的研究 [D]. 上海：上海交通大学, 2018.
- [6] 陈斌. 中国企业投资东盟的税收风险与应对——基于 BEPS 行动计划的视角 [J]. 中国经贸导刊, 2020(14): 13-17.
- [7] 李蔚华. BEPS 行动计划背景下跨国企业控股架构税务风险分析 [J]. 河北企业, 2019(11): 93-95.