

【比较与借鉴】

全球最低税：实施进展、影响评估
以及应对思考

管治华 宋晨泽

【摘 要】全球最低税旨在通过设定最低有效税率对跨国企业的税基侵蚀与利润转移行为和各税收辖区为吸引外资而进行的税收“逐底”竞争进行规制。本文追踪不同税收辖区实施全球最低税的进展及其特征，展现实施全球最低税背景下各税收辖区的利益博弈格局，在此基础上，选取我国居民企业 H 进行模拟分析，探究东道国实施全球最低税对我国“走出去”企业的潜在影响。基于以上分析，立足更好保障我国税收利益的现实目标，本文提出尽早明确合格国内最低补足税和收入纳入规则的立法路径、构建“走出去”和“引进来”企业的全球最低税影响评估体系、适时调整优化我国企业所得税制度、将重点行业的企业所得税优惠政策平移至其他税种以及在支柱二方案落地实施的同时适时推动支柱一方案落实等应对思考。

【关键词】支柱二；全球最低税；跨国企业；合格国内最低补足税；低税支付规则；收入纳入规则

【作者简介】管治华，宋晨泽，安徽大学经济学院。

【原文出处】《税务研究》（京），2024.6.98～106

【基金项目】本文系 2024 年度安徽省国际税收研究会重点课题“实施全球最低税对主要国家税收制度影响研究”（项目编号：K260145394）的阶段性研究成果。

2024 年 1 月 9 日，经济合作与发展组织（OECD）发布的《全球最低税及跨国企业利润征税》工作报告显示，全球最低税的实施预计在全球范围内每年增加 1550 亿～1920 亿美元的税收收入。^①目前，全球最低税正在全球迅速推进，大约有 55 个税收辖区已采取了具体的执行措施。^②自 2024 年 1 月 1 日起，该规则已在数十个国家生效。^③全球最低税的实施不仅深刻影响了国际投资活动和税基侵蚀与利润转移（BEPS）问题（何杨等，2020），而且因其与各国国内法相衔接才能有效运作，所以影响各税收辖区的征税权（何杨等，2022）。这会导致不同经济体在国际税改的立场上就政策目标和利益诉求等方面展现出明显的差异（吴小强等，2022），具体表现为各税收辖区落实全球最低税时存在步调不一的问题。同时，

全球最低税的竞争性特征可能削弱发展中国家利用税收优惠政策吸引外资的能力（励贺林等，2022；TANDON，2022）。此外，全球最低税还将加重企业的投资成本，对投资活动产生消极影响。^④我国作为吸引外资和对外投资居世界前列的发展中国家，势必受到全球最低税的影响，主要表现为降低我国的外商投资吸引力、增加“走出去”企业面临的不确定性风险以及对我国税制的竞争力形成挑战（艾华等，2022；何杨等，2023a）。鉴于此，考虑到对外投资对经济发展的重要作用，本文系统梳理不同税收辖区实施全球最低税的进展和特征，以我国居民企业 H 为例开展模拟分析，探究东道国实施全球最低税对我国“走出去”企业的潜在影响，为我国积极参与国际税改提供有益参考。

一、不同税收辖区实施全球最低税的进展及其特征

2021 年 10 月 8 日,OECD 发布《关于应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案的声明》,这是国际

税改的里程碑事件。近几年,支柱二特别是全球最低税的推动进程(如表 1 所示)明显快于支柱一。这反映出国际社会在实现税收公平方面的迫切需求和决心。

表 1 全球最低税的推动进程

时间	文件/报告	内容
2021 年 12 月	《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》	该立法模板首次明确了支柱二全球最低税的有效税率、补足税等相关要素的具体设计,建立了立法框架
2022 年 3 月	《支柱二 GloBE 规则立法模板注释,第一版》《支柱二 GloBE 规则立法模板示例说明》	两个技术性指南作为立法模板的解释性文件,旨在指引不同辖区在解读和应用立法模板时形成一致性
2022 年 12 月	《安全港和处罚救济指南》	该指南设置了过渡性国别报告安全港、永久性安全港以及过渡性处罚减免,以期进一步减轻跨国企业的合规负担
2023 年 2 月	《应对经济数字化税收挑战——支柱二 GloBE 规则立法模板的征管指南(2023 年 2 月)》	该征管指南涵盖 GloBE 规则的适用范围、全球最低税实施前的过渡规则以及合格国内最低补足税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax,QDMTT)等内容
2023 年 7 月	《应对经济数字化税收挑战——支柱二 GloBE 规则立法模板的征管指南(2023 年 7 月)》	该征管指南完善了相关技术细节,包括设置 QDMTT 安全港、低税支付规则(Under taxed Payment Rule,UTPR)安全港,并阐明了“基于实质的所得排除”的适用
2023 年 7 月	《经济数字化带来的税收挑战——GloBE 信息报告表(支柱二)》	该信息报告表制定了标准模板,以确保跨国企业集团提交的基本信息和税务计算等足够全面,以便税务部门进行风险评估;同时,也试图避免不必要的信息收集
2023 年 10 月	《支柱二最低税实施手册》	该手册进一步完善了全球最低税的实施细节和立法建议
2023 年 12 月	《应对经济数字化税收挑战——支柱二 GloBE 规则立法模板的征管指南(2023 年 12 月)》	该征管指南补充了第一套和第二套征管指南的内容,增加过渡性国别报告安全港应用、GloBE 规则应用以及提交 GloBE 信息申报表的过渡性减免等内容
2024 年 1 月	《全球最低税及跨国企业利润征税》工作报告	该工作报告基于大型跨国企业全球活动的数据评估,分析全球最低税实施对跨国企业征税影响的四个结论

资料来源:(1)OECD. Tax challenges arising from the digitalisation of the economy—commentary to the global anti-base erosion model rules(pillar two),first edition[EB/OL].(2022-03-14)[2024-04-09].<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/1e0e9cd8-en.pdf?expires=1705978683&id=id&accname=guest&checksum=13B71AA93617EFDB120FE9AD8FC8F8B7>.

(2)OECD. Tax challenges arising from the digitalisation of the economy—administrative guidance on the global anti-base erosion model rules(pillar two)[EB/OL].(2023-07-17)[2024-04-09].<https://www.oecd.org/tax/beps/administrativeguidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf>.

(3)OECD. Tax challenges arising from the digitalisation of the economy—GloBE information return(pillar two)[EB/OL].(2023-07-17)[2024-04-09].<https://www.oecd.org/tax/beps/globe-information-return-pillar-two.pdf>.

综上,自2021年12月以来,为支持全球最低税的顺利实施,OECD推出《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《立法模板》)和三套征管指南等全球反税基侵蚀(GloBE)规则一揽子实施文件,不断完善其制度构成。然而,不同税收辖区实施全球最低税的进展并不相同。

(一)部分发达经济体的做法

1. 欧盟在《立法模板》的基础上进行调整。2021年12月22日,欧盟率先发布《确保对欧盟内的跨国企业集团和大型国内集团实行最低税负水平的指令(草案)》(以下简称《指令草案》)。^⑤直至2022年12月15日,伴随波兰态度的扭转,欧盟成员国终于就《指令草案》达成一致。欧盟《指令草案》在《立法模板》的基础上进行了调整,主要有三大特点:一是收入纳入规则(Income Inclusion Rule, IIR)的适用范围将年营业收入达到7.5亿欧元的大型国内企业集团包含在内,旨在避免国内企业集团和跨国企业集团的不公平竞争;二是如果欧盟成员国适用GloBE规则的最终母公司不超过12个,那么其可以选择自2023年12月31日起连续6个财年不适用IIR和UTPR;三是建立第三国IIR制度的评估框架。根据《指令草案》,欧盟成员国应于2023年年底前完成国内立法。然而,仍有9个成员国^⑥未能在最后期限前将该指令转化为国内法。为避免遭受欧盟委员会的相关处罚以及维护本国利益,上述成员国纷纷开始采取行动。比如,2024年2月23日希腊出台了相应的法律草案,对在国内法中引入全球最低税征询公众意见。^⑦

2. 美国推出的公司替代性最低税(Corporate Alternative Minimum Tax, CAMT)背离GloBE规则的一致性原则。拜登政府执政以来大力提倡支柱二,并于2022年8月颁布《通货膨胀削减法案》,进一步提出CAMT。此举的目的在于响应GloBE规则,也被视为是美国兑现“双支柱”方案承诺的具体体现(胡天龙,2023)。然而,美国的CAMT与GloBE规则存在

显著区别,违背了GloBE规则作为全球共识方案要求各国国内法与其保持一致的初衷。此外,占据美国众议院优势地位的共和党指出,支柱二的部分规则存在根本性缺陷,实施该方案会损害美国的整体税收利益。

3. 韩国政府跟进IIR而推迟实施UTPR。韩国是全球首个将GloBE规则纳入国内法的辖区。^⑧2024年1月,韩国实施IIR以保障政府对“走出去”企业的征税权。同时,韩国政府认为,如果早于其他辖区实施UTPR,可能会损害韩国企业的竞争力(何杨等,2023b)。因此,2023年12月31日,韩国颁布《国际税收调整法》修正案,确定推迟UTPR的实施时间,但并未明确是否会引入合格国内最低补足税(QD-MTT)。^⑨

4. 日本以法律形式颁布实施IIR。2023年3月28日,日本政府批准了包含IIR在内的税收改革法案。2023年12月25日,日本政府发布了关于全球最低税的常见问题解答。此举表明日本相关部门正在为2024财年后实施全球最低税作出准备。然而,相较于IIR,日本政府认为UTPR与现行税收协定之间的一致性有待进一步研究,因此,在立法中并未涉及UTPR和QDMTT的具体实施内容。这意味着UTPR和QDMTT在日本的生效日期面临不确定性。

(二)部分发展中经济体和传统低税负辖区的做法

1. 越南拟设立与全球最低税收入相应的基金吸引投资者。2023年11月29日,越南国会通过了按照15%的全球最低税率的规定征收额外企业所得税的决议。该决议已于2024年1月1日生效。越南政府迫切采取相应措施的原因之一是外商投资对越南经济发展有着重要影响。比如,作为越南主要投资国之一的韩国已于2024年开始实施IIR,若越南不尽快采取行动应对,可能将削弱其税收利益。另一原因在于,越南拥有较多的外商投资企业,实施QD-MTT能增加其税收收入。同时,为了持续增加对外

商投资企业的吸引力,越南计划利用实施 QDMTT 增加的税收收入设立基金,以稳定投资环境和吸引战略投资者。

2. 非洲税收管理论坛(African Tax Administration Forum, ATAF)建议非洲发展中国家引入 QDMTT。2022 年 12 月,ATAF 发布了 GloBE 规则下全球首份 QDMTT 的立法范本。^⑩2023 年 9 月,ATAF 又进一步发布修订后的《起草国内最低补足税立法的建议方法》,^⑪提出随着全球最低税的实施,国内补足税对非洲国家的发展至关重要。该方案能够在一定程度上保障非洲发展中国家作为来源国享有补足税的征税权。

3. 爱尔兰在实施全球最低税的同时改革税制以保持其投资吸引力。2023 年 12 月 22 日,爱尔兰官方公报正式发布《2023 年财政(第 2 号)法案》,明确 IIR 和 QDMTT 于 2024 年 1 月 1 日生效,UTPR 于 2024 年 12 月 31 日或之后的财年生效。但不同的是,爱尔兰 IIR 不仅适用于跨国企业,还适用于国内企业,并且在 QDMTT 采用的会计准则上,当纳税货币满足一定条件时,允许所有国内企业集团成员实体根据当地的财务会计准则保存会计记录,以当地货币为记账本位币。同时,考虑到全球最低税的实施会使境内约 1 600 家跨国企业集团成员实体面临更高的企业所得税税负,爱尔兰政府将改革国内税收制度,以尽量减少实施全球最低税对其投资吸引力的影响。

4. 瑞士和百慕大等辖区将优先实施 QDMTT 征收补足税。2022 年 12 月 16 日,瑞士国民议会批准了宪法修正案,确认在本国引入支柱二,从 2024 年 1 月 1 日起实行 QDMTT,但推迟了 IIR 与 UTPR 的生效时间。2023 年 12 月 28 日,百慕大发布《2023 年企业所得税法》引入 QDMTT,预计将于 2025 年 1 月 1 日起对适用范围内的跨国企业集团征收企业所得税。同时,百慕大政府制定能在关键行业促进就业的合格可退还的税收抵免政策以保持其投资吸引力。

综上所述,在推进全球最低税的过程中,BEPS 包容性框架成员表现出以下两点特征。一是成员辖区在国内法中引入全球最低税时,往往服从于其税收利益诉求。因为 IIR 能够保障跨国企业最终母公司所在辖区的征税权,所以欧盟、韩国和日本等发达经济体往往优先采用 IIR,并在规定时间内按照共识时间表将 IIR 纳入各自的国内法。而大多数发展中经济体和传统低税负辖区在全球最低税与其国内法衔接时往往优先选择适用 QDMTT,旨在减少税源流失风险,以确保本辖区享有补足税的优先征税权。二是发展中经济体和传统低税负辖区更重视保持本土的投资吸引力。这些国家(地区)往往在评估本国(地区)企业相关数据的基础上,灵活制定财税政策以保持其投资吸引力,如设置政府投入基金或采用合格可退还的税收抵免等措施,以应对全球最低税背景下的国际税收竞争。

二、全球最低税的实施对我国“走出去”企业的影响——以 H 企业为例

近年来,我国的国际影响力进一步扩大,对外投资规模仅次于美国,居世界第二位。2023 年世界 500 强企业名单中,我国有 142 家企业上榜,位列第二,仅次于美国,其中排名第 500 名的公司年经营收入 309.22 亿美元,^⑫远超过 7.5 亿欧元的全球最低税门槛。此外,截至 2022 年年底,我国境外中资企业数量已达 46 000 家,遍布 190 个国家和地区。我国对外直接投资存量高达 2.8 万亿美元。^⑬

全球最低税的实施进程不断加快,发达经济体侧重于 IIR,而发展中经济体侧重 QDMTT。若其他国家实施全球最低税,将直接对我国“走出去”企业的税收利益产生影响。因此,本文以符合全球最低税适用范围的我国居民企业 H 为例,分析他国实施全球最低税可能会对我国“走出去”企业税收利益产生的影响。

(一)H 企业的财务情况概述

H 企业深度融入经济全球化进程,在全球拥有众多子公司,具备较强的全球运营能力,是我国“走

出去”企业的典型代表之一。根据 GloBE 规则^③,假定 2021 年为受测年度,则 2021 年之前 4 个财年 H 企业的合并财务报表年收入均达到 7.5 亿欧元,H 企业属于 GloBE 规则的适用范围。H 企业合并财务报表的部分数据如表 2 所示。

爱尔兰作为传统的低税辖区之一,凭借其税收优势以及地理优势吸引了以研发和数字技术类企业为主的众多跨国企业。目前,爱尔兰对大部分企业的营业利润按 12.5% 的税率征收企业所得税,仅在租金收入和资源开采收益等几类特殊情况下按 25% 的税率征税。^⑤H 企业在爱尔兰设立的子公司名为 H 技术(爱尔兰)私人有限公司(以下简称“爱尔兰子公司”)。爱尔兰子公司 2018-2021 年每年营业收入均超过 1 亿欧元,具体财务数据如表 3 所示。^⑥爱尔兰子公司的主要业务活动为提供电信设备和服务,涵盖网络基础设施、站点设计、站点集成和产品更新等方面,主要适用 12.5% 的企业所得税税率。

(二) 基于爱尔兰实施全球最低税的模拟分析

目前,爱尔兰已经完成了全球最低税的国内立法工作,确定采用 IIR 和 QDMTT。为了对比分析实施全球最低税对我国“走出去”企业可能产生的影响,本文对爱尔兰实施 QDMTT 和不实施 QDMTT 的两种情境展开模拟分析,并进行如下假设:假设一,2018-2021 年的企业数据为全球最低税实施后的数据,模拟数据选自 2018-2021 年 H 企业部分子公司的财务数据;假设二,GloBE 所得为利润总额,不考虑

对 GloBE 所得的调整;假设三,有效税额以利润表的所得税代替,为方便计算,不考虑有效税额的调整。

1. 爱尔兰不实施 QDMTT 的模拟分析。

2020 年和 2021 年,爱尔兰子公司的有效税率分别为 10.07% 和 10.33%,低于爱尔兰法定税率和支柱二规定的全球最低税率。假定我国实施全球最低税,根据规则,爱尔兰子公司应该向 H 企业所在地(中国)缴纳补足税。如前文所述,由于爱尔兰政府可能改革国内税收制度,以尽量减少实施全球最低税对其投资吸引力的影响。现选取爱尔兰子公司 2021 年的财务数据,模拟测算其在爱尔兰政府不调整税率、提升名义税率至 15% 和提升实际税率至 15% 三种方案下须缴纳的补足税金额,结果如表 4 所示。

在方案(1)中,当爱尔兰子公司的有效税率为 15% 时,企业所得税名义税率应调整为 18.15%。在这种情况下,爱尔兰子公司的有效税率已经达到 15% 全球最低税率的要求,无须缴纳补足税,只须按照名义税率向爱尔兰政府缴纳 704.54 万元^⑦的所得税。在方案(2)中,爱尔兰政府将其所得税的名义税率提高至 15%,此时爱尔兰子公司的有效税率为 12.40%,低于 15% 的全球最低税率,除了须向爱尔兰政府缴纳 582.42 万元的所得税外,还须向中国缴纳 66.11 万元的补足税,共计承担 648.53 万元税额。在方案(3)中,假设爱尔兰政府保持现有所得税名义税率不变,此时爱尔兰子公司的有效税率为 10.33%,

表 2

H 企业 2017-2021 年合并财务报表的部分数据

单位:亿元

项目	2021 年	2020 年	2019 年	2018 年	2017 年
营业收入	6306.98	8828.42	8496.46	7151.92	5984.80
税前利润	1217.91	722.38	781.53	736.44	561.28
所得税	82.00	76.55	153.69	143.01	86.73
净利润	1135.91	645.83	627.83	593.43	474.54

注:根据 H 企业相关财务报表数据进行模拟估算。

表 3 爱尔兰子公司 2017–2021 年部分财务数据

项目	单位	2021 年	2020 年	2019 年	2018 年	2017 年
营业收入	万欧元	13255.50	14750.00	16484.40	11948.80	9477.20
	万元	104393.69	113951.13	128604.70	91172.93	69587.29
税前利润	万欧元	596.40	599.60	553.10	480.90	428.30
	万元	4696.95	4632.21	4315.06	3669.41	3144.84
按法定税率计算的 所得税费用	万欧元	74.50	75.00	69.10	60.10	53.50
	万元	586.72	579.41	539.09	458.58	392.83
不可扣除费用	万欧元	8.90	6.40	15.40	6.80	11.00
	万元	70.09	49.44	120.14	51.89	80.77
非应税收入的影响	万欧元	-25.50	-25.80		-4.40	-10.20
	万元	-200.83	-199.32		-33.57	-74.89
前期税费调整	万欧元	3.70	4.80	4.40	-0.80	4.00
	万元	29.14	37.08	34.33	-6.10	29.37
所得税	万欧元	61.60	60.40	88.90	61.70	58.30
	万元	485.13	466.62	693.56	470.79	428.07
净利润	万欧元	534.80	539.20	464.20	419.20	370.00
	万元	4211.82	4165.59	3621.50	3198.62	2716.76
有效税率测算	%	10.33	10.07	16.07	12.83	13.61

数据来源:根据爱尔兰公司注册局(Companies Registration Office,CRO)官方网站(www.cro.ie/en-ie)公布的数据整理。

低于 15% 的全球最低税率,除了须向爱尔兰政府缴纳 485.19 万元的企业所得税,还须向中国缴纳 118.74 万元的补足税,共计承担 603.93 万元的税额。

如表 5 所示,对比三种方案可知,随着名义税率降低,企业的总税负也在降低,爱尔兰子公司的总税额由 704.54 万元降至 648.53 万元和 603.93 万元。相较而言,在无须缴纳补足税的情况下,爱尔兰政府分别为企业免除了 122.12 万元和 219.35 万元的税额。这意味着爱尔兰每放弃 1 元的税收收入将会直接为跨国企业带来 1 元的税收优惠。然而,方案(2)和方案(3)“所得税+补足税”的方案分别为企业节省了 56.01 万元和 100.61 万元的税额。这意味着在缴纳补足税后,爱尔兰须放弃大约 2 元的税收收入

才会为跨国企业带来 1 元的税收优惠,这显然会加重爱尔兰的税收竞争成本。

2. 爱尔兰实施 QDMTT 的模拟分析。

本部分继续沿用前述三个方案,对比分析爱尔兰实施 QDMTT 后向 H 企业征税情况的变化。如表 6 所示,在爱尔兰实施 QDMTT 的场景下,由于方案(1)的有效税率等于 15% 的全球最低税率,因此该企业无须缴纳补足税和 QDMTT。方案(2)和方案(3)中,在爱尔兰未实施 QDMTT 的场景下,我国可对爱尔兰子公司分别征收 66.11 万元和 118.74 万元的补足税,但在爱尔兰实施 QDMTT 的场景下,这一税收将向爱尔兰转移。

综合以上模拟结果可以得出两个结论:一是全球

表 6 引入 QDMTT 后各方案征收税额的计算

项目	方案(1)		方案(2)		方案(3)	
	无	有	无	有	无	有
名义税率(%)	18.15	18.15	15	15	12.50	12.50
有效税率(%)	15	15	12.40	12.40	10.33	10.33
补足税比率(%)	0	0	2.60	2.60	4.67	4.67
有效税额(万元)	704.54	704.54	582.42	582.42	485.19	485.19
补足税(万元)	0	0	66.11	66.11	118.74	118.74
子公司承担的总税额(万元)	704.54	704.54	648.53	648.53	603.93	603.93
中国补征的税额(万元)	0	0	66.11	0	118.74	0
辖区补征的税额(万元)	0	0	0	66.11	0	118.74
子公司节省的税额(万元)	0	0	56.01	56.01	100.61	100.61
爱尔兰免除的税额(万元)	0	0	122.12	56.01	219.35	100.61
比率(免除的税额/节省的税额,%)			2.18	1	2.18	1

注:“无”代表没有引入国内补足税政策,“有”代表引入了国内补足税政策;爱尔兰免除的税额=中国补征的税额+子公司节省的税额;子公司节省的税额计算方式见表 5。

而且影响我国税收政策的实施效果。作为发展中国家,我国积极参与国际税改谈判,签署了“双支柱”声明。在全球最低税实施的背景下,我国应该积极应对以维护我国的税收利益。

(一) 尽早明确 QDMTT 和 IIR 的立法路径

尽管我国企业所得税法定税率为 25%,但由于我国“走出去”企业成员实体结构的复杂性,在部分辖区有可能会有效税率低于 15%的情况。为维护我国“走出去”企业的税收利益,确保我国税收利益不被其他税收辖区侵蚀,我国可以考虑在国内立法中引入 QDMTT 和 IIR。QDMTT 作为防御性规则,旨在将优先征税权赋予价值创造辖区。这意味着如果跨国企业成员实体在我国的辖区有效税率低于 15%,且该跨国企业的母公司所在国已实施全球最低税,那么我国能利用 QDMTT 享有补足税的优先征税权,可以用这部分补足税税收收入对“走出去”企业进行投资激励,这一措施将有效维护我国的税收

利益。同时,作为拥有大型跨国企业集团数量仅次于美国的辖区,我国也应积极引入 IIR。对我国年营业额达到 7.5 亿欧元的“走出去”居民企业实施 IIR,根据“自上而下”的原则,依照母公司所在辖区征收补足税的权利进行税收利益主张,有利于与国际税收规则接轨,为更多国内企业“走出去”的税收信用作背书。

(二) 构建“走出去”和“引进来”企业的全球最低税影响评估体系

随着各辖区国内立法转化,全球最低税进入实施过渡阶段,须评估符合全球最低税门槛的跨国企业集团可能受到的影响,试算模拟我国“走出去”和“引进来”企业的全球最低税纳税义务。对于“走出去”企业,可以根据财务报告和国别报告识别符合最低税适用范围的“走出去”企业及其各辖区的成员实体,建立名单制数据库,并测算其有效税率和应缴补足税情况,模拟在我国实施 IIR 后,若东道国实施

QDMTT 会对我国“走出去”企业的税收成本产生多大的影响。对于“引进来”企业,根据其对外支付情况以及由此形成的税收收入数据,在开展实施 QDMTT 成本效益分析的基础上,试算 QDMTT 等对“引进来”企业的影响。此外,我国还可以研究识别影响辖区有效税率变动的关键因素,以便于我国在正式采用全球最低税之前及时采取应对措施。

(三)适时调整优化我国企业所得税制度

由上述案例结论可知,全球最低税的实施将会直接导致一国的部分企业所得税优惠政策失效。当前,我国企业所得税税率为 25%,高于全球最低税率 15%。但是由于实施税收优惠政策,会出现企业有效税率低于 15% 的情况。我国须对现有企业所得税的优惠政策进行重新审视与合理选择。GloBE 规则对税收优惠政策的影响程度取决于跨国企业辖区有效税率是否低于 15%。投资支出扣除、培训费用扣除或研发费用扣除等支出类税收优惠可以有效促进辖区投资,也有助于刺激经济发展和实现可持续发展目标。同时,支出类企业所得税税收优惠政策将直接减少净 GloBE 所得,故此种优惠可能受到 GloBE 规则影响较小。因此,合格可退还的税收抵免等措施对企业有效税率的影响较小,可以考虑在模拟评估的基础上以这些措施替代直接减免税等措施调整现行企业所得税制度。此外,由于中小企业的年营业收入较难满足全球最低税的适用门槛,基本上不会受到全球最低税的影响,因此,我国可考虑加大对中小企业的扶持力度,在促进中小企业发展的同时增加我国税制竞争力,助力经济高质量发展。

(四)将重点行业的企业所得税优惠政策平移至其他税种

当前实施全球最低税主要与企业所得税优惠政策有关,我国可以研究在高新技术企业、集成电路和软件产业等特殊重点行业,将企业所得税的税收优惠政策平移至个人所得税等其他税种上。比如,对于软件企业可享受的“两免三减半”优惠政策,可以研究将优惠重心转向其股东的个人所得税政策上,

对高级技术人员实施个人所得税的加计扣除制度,即对于那些来我国提供高级技术劳务或服务的高端人才,如果他们在中国停留的时间达到 183 天以上,可以被认定为中国的税收居民,实施个人所得税加计扣除政策。这类政策能够吸引高端技术人才来华工作,鼓励更多的人才留在中国境内,从而增强我国个人所得税制的全球税收竞争力,为我国的科技发展和经济进步作出贡献。

(五)在支柱二方案落地实施的同时适时推动支柱一方案落实

数字经济的“双支柱”方案中,支柱一方案与支柱二方案的国际税收利益调整重心存在差异。相对而言,支柱一方案主要是将全球税收利益由发达经济体向发展中经济体调整,并且美国与欧盟之间也存在利益分配的竞争关系。因此,主张支柱一方案对超额利润的调整,会对发展中国家主张市场营销性资产权益更为有利。而支柱二方案主要将发展中国家的相关税收优惠政策产生的“放水养鱼”利益向发达国家调整。因此,作为发展中国家,我国在全球最低税落地实施的同时,应适时加快支柱一方案的推进。从目前推进的进程看,支柱一方案讨论可能推迟至 2025 年,大大晚于支柱二方案的推进时间。我国可考虑在国际税收规则中主张推进支柱一方案,从而在国际税收利益分配时维护发展中国家的市场国权益。

注释:

①OECD. The global minimum tax and the taxation of MNE profit [EB/OL]. (2024-01-09) [2024-04-09]. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9a815d6b-en.pdf?expires=1710400847&id=id&accname=guest&checksum=6E17C2A09A5F0FA883219148AE7098B0>.

②OECD. Summary: economic impact assessment of the global minimum tax [EB/OL]. (2024-01-09) [2024-04-09]. <https://www.oecd.org/tax/beps/summary-economic-impact-assessment-global-minimum-tax-january-2024.pdf>.

③OECD. OECD secretary-general tax report to G20 finance ministers and central bank governors [EB/OL]. (2024-02-29) [2024-04-09]. <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-brazil-february-2024.pdf>.

④FRANÇOIS B, MICHAEL P, IREM G. The impact of pillar II on incentives: a trade-off between revenue and investment [EB/OL]. (2020-03-03) [2024-04-09]. <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/impact-pillar-ii-incentives-trade-between-revenue-and-investment>.

⑤European Union. Council directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and largescale domestic groups in the Union [EB/OL]. (2022-12-14) [2024-04-09]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2523>.

⑥9个欧盟成员国分别是塞浦路斯、爱沙尼亚、希腊、拉脱维亚、立陶宛、马耳他、波兰、葡萄牙和西班牙。

⑦KPMG. E-news from KPMG'S EU tax centre [EB/OL]. (2024-02-28) [2024-04-09]. <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2024/02/e-news-191.html>.

⑧Ministry of Economy and Finance, Korea. Adjustment of international taxes act [EB/OL]. (2022-12-31) [2024-04-09]. <https://www.law.go.kr/lsSc.do?section=&menuId=l&subMenuId=15&tabMenuId=81&eventGubun=060101&query=19191#undefined>.

⑨Regfollower. South Korea updates pillar 2 GMT laws to incorporate OECD guidance [EB/OL]. (2024-01-01) [2024-04-09]. <https://regfollower.com/south-korea-updates-pillar-2-gmt-laws-to-incorporate-oecd-guidance/>.

⑩OECD Pillars. ATAF releases draft domestic minimum tax legislation [EB/OL]. [2024-04-09]. <https://oecdpillars.com/ataf-releases-draftdomestic-minimum-tax-legislation/>.

⑪ATAF Communication. ATAF unveils revised suggested approaches to drafting domestic minimum top-up tax legislation [EB/OL]. (2023-10-04) [2024-04-09]. <https://www.ataftax.org/ataf-unveils-revised-suggested-approaches-to-drafting-domestic-minimum-top-up-tax-legislation>.

⑫2023年《财富》世界500强排行榜 [EB/OL]. (2023-08-

02) [2024-04-09]. https://www.fortunechina.com/fortune500/c/2023-08/02/content_436874.htm.

⑬商务部:已对外签署且生效的投资保护协定达到108个 [EB/OL]. (2023-07-14) [2024-04-09]. <https://www.chinanews.com.cn/gn/2023/07-14/10043079.shtml>.

⑭《立法模板》第1.1条规定, GloBE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4个财年中至少有2个财年为7.5亿欧元或以上的跨国企业集团的成员实体。

⑮中国商务部对外投资和经济合作司, 商务部国际贸易经济合作研究院, 中国驻爱尔兰大使馆经济商务处. 对外投资合作国别(地区)指南: 爱尔兰: 2022年版 [EB/OL]. [2024-04-09]. <http://www.mofcom.gov.cn/dl/gbdqzn/upload/aierlan.pdf>.

⑯依据第二套征管指南中对货币折算的相关规定, 按上一会计年度的平均外汇汇率将欧元折算为人民币。平均外汇汇率依据国家外汇管理局公布的相关数据进行整理: 1欧元=7.8755元人民币(2020年); 1欧元=7.7255元人民币(2019年); 1欧元=7.8016元人民币(2018年); 1欧元=7.6303元人民币(2017年); 1欧元=7.3426元人民币(2016年)。

⑰以下货币计量单位统一为人民币。

参考文献:

[1]何杨, 杨宇轩. 全球最低税改革方案及其影响研究[J]. 税务研究, 2020(11): 94-99.

[2]何杨, 廖臻曦, 杨宇轩. 全球最低税博弈: 支柱二GloBE规则最新方案述评[J]. 国际税收, 2022(7): 14-22.

[3]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.

[4]励贺林, 于红, 姚丽. 支柱二全球最低税的规则竞争性认识[J]. 税务研究, 2022(3): 73-78.

[5]TANDON S. Policy note: assessing the impact of pillar two on developing countries[J]. Intertax, 2022(12): 923-935.

[6]艾华, 王佳琳, 庄佳强. 支柱二规则对我国的影响及企业所得税应对措施[J]. 税务研究, 2022(4): 4247.

[7]何杨, 廖臻曦. 全球最低税改革及其对中国的影响[J]. 改革, 2023a(10): 84-97.

[8]胡天龙. 美国公司替代性最低税: 历史因由、政策细节及影响展望[J]. 国际税收, 2023(3): 32-38.

[9]何杨, 陈珑琰, 龙云飞. 支柱二方案全球进展与保持我国税制竞争力的思考[J]. 国际税收, 2023b(7): 11-17.