

中国税务快讯

第三十三期，二零二零年十月



BEPS 2.0国际税收新规则——超越经济数字化的税收挑战

摘要：

- 近期，BEPS包容性框架（IF）的137个成员国发布了多份文件，报告了在制定新的国际税收框架方面取得的实质性进展。业界将有机会参加与新税收规则相关的公众咨询，这些规则将影响到所有在国际上经营的大型企业，以及其企业架构、会计及税务管理体系。

背景



2020年10月8日至9日，第十次包容性框架会议如期召开。10月12日，OECD在其网站上发布了此次会议通过的文件，其中包括两份蓝图报告。这两份报告共计480页，为新国际税收框架下的“两大支柱”提出了极为详尽的建议。为编写蓝图报告，OECD秘书处及多个工作组（由包容性框架成员国的税务官员组成）根据包容性框架于2019年通过的《工作计划》（[中国税务快讯（2020版）第10期](#)），开展了大量、密集的工作。除蓝图报告外，OECD还发布了一份关于提案影响的经济分析报告、一份公众咨询文件、以及一份开篇声明，该声明描述了迄今为止，在包容性框架层面达成政治协议而取得的进展情况。在声明中，各成员承诺将致力于解决所有剩余问题，并在2021年中期达成最终共识。在即将于10月14日召开的G20财长会议上，各国财长将对目前已取得的进展进行背书。

主要内容



蓝图报告提出了一些极为复杂的国际税收新规则。毕马威将在后续的出版物中详细探讨这些规则。正如开篇声明所述，两大支柱都试图解决国际税收体系中存在的缺陷，而这些缺陷在近些年日益明显：

- 第一支柱旨在通过公式化的方法在各国之间重新分配征税权。包容性框架成员在开篇声明中表示，企业无需在市场国设立物理存在，便可以一种显著/积极且持续的方式参与市场国的经济生活，从而赚取利润。新联结度规则的设计也反映了这一点，该规则将超越常设机构门槛。展望未来，大型企业将需要密切监控其在收入来源国是否负有申报及缴纳企业所得税的义务，即便其在来源国没有员工或办公场所。第一支柱还包含一些其他的关键要素，如为分销安排的利润归属制定的简化方法，以及新的税收争议解决机制。
- 第二支柱旨在确保所有在国际上经营的大型企业至少按最低水平纳税。第一支柱关注税款的缴纳地点，第二支柱关注税款的总体水平。第二支柱包含一系列复杂且互相关联的规则，可确保跨国企业在每一经营管辖区的有效税率（ETR）都不低于一定水平（可能在12%至15%之间，待确定）。若跨国企业在某个管辖区的有效税率较低，则需在第二支柱规则下“补足”至最低税水平。为合规地适用这些规则，需全面检查会计系统、全方位了解集团内部关联方付款的情况，并对税务管理系统进行升级。

开篇声明明确提出，包容性框架成员尚未就任何一个支柱达成共识。但是，各成员指出，各方已就新规则的一些方面达成了“趋同的”观点，并表明蓝图为将来的共识提供了一个坚实的基础。因此，相较于包容性框架在2020年1月发布的文件中表明的立场（即各项提案只是“磋商的基础”，各方仅承诺将致力于“探讨”两大支柱规则的制定），各成员在此份声明中的立场更为坚定及明确。



在两大支柱下制定的国际税收新规则通常被称为“BEPS 2.0”，而此前于2013至2015年做出的国际税收改革则称为“BEPS 1.0”。自BEPS 1.0成果发布以来，各国相应更新了其转让定价规则、税收协定、及国内反避税规则，采用优惠税制和零税制的管辖区也采取了防止滥用的“实质性”要求。BEPS 1.0的核心理念是征税权应与“价值创造地”保持一致。创造了价值的国家可根据一个既定的（强调企业决策和控制职能）框架，对已分得的利润征税。包容性框架成员在开篇声明中对BEPS 2.0的工作方向表示了认可，这似乎可视为各方已赞同超越BEPS 1.0的价值创造框架。第一支柱规则通过新的联结度概念和公式分配法分配征税权，并未使用BEPS 1.0关注功能、资产和风险的价值创造框架。此外，若BEPS 1.0价值创造框架下产生了低税结果，第二支柱也可能被视为将推翻这些低税结果。在过去五年内，全球各大跨国公司忙于调整其企业及经营架构以及税收管理安排，以期符合BEPS 1.0的要求。待BEPS 2.0实施后，这些企业可能需要重新审视其所做的一些调整。

两大支柱现处于不同的发展阶段。第一支柱旨在影响面向消费者的企业和提供数字服务的企业，但许多关键特征仍有待进一步商讨；因此，此次公众咨询的范围也相对较广。第二支柱规则将影响所有的大型企业，而与其相关的工作进展迅速。第二支柱蓝图对于规则的阐释更为细致，明确列出了标记为“剩余问题”的技术设计事项，公众咨询问题的范围也相对较窄。虽然仍需就几个重要方面进行政治谈判，但企业在读完第二支柱蓝图报告之后或许将能：1) 了解这些规则将如何影响其总体税负，以及2) 评估其是否需要对集团进行重组，并开发新的税务及会计系统。受第二支柱影响的企业需进行大量的内部管理系统升级工作（第一支柱也对系统升级有要求）：

1. 会计数据准备：按集团合并报表所采用的一般公认会计原则（GAAP），调整集团内各实体的财务报表，合并给定辖区内所有实体的财务数据等；
2. 有效税率和补足税的计算：调整永久性差异、将范围内税款归属于相应实体、实质排除的确定、反滥用规则等；
3. 对亏损结转、税额结转和抵免进行追踪：规则实施前的结转、对加入/退出跨国集团的实体的结转进行调整、追踪结转与抵免的产生及使用情况；
4. 第二支柱税收规则的适用：根据一系列复杂且相互联系的规则，确定哪些跨国集团实体将对低税实体征收补足税；在确定哪些国家的哪些实体负有纳税义务时，需对集团少数股东权益、创始人/基金对集团的控股安排、集团内关联付款的全部信息、向非受控实体的投资、以及其它要素进行详细审查。

第二支柱规则范围内的中国跨国公司（可能是超过国别报告收入门槛的公司）将需要投入大量资源来升级其财务及税务系统，以便满足上述要求。此外，范围内的企业可能还会注意到，一些现有的架构（如离岸上市安排方面）会产生不利的税收结果，并要求进行重组。虽然各国尚未就第二支柱规则达成共识，但其工作方向愈渐清晰，一些跨国企业或许会立即着手进行规划。关于两大支柱的公众咨询会议将于2021年1月中旬召开，各方需于12月14日前提交反馈意见，中国跨国企业也应结合自身情况，及时提交书面意见。

联系我们：



王晓悦

全球转让定价服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7090
E: xiaoyue.wang@kpmg.com



黄伟光

财务咨询，企业并购税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7085
E: michael.wong@kpmg.com



Conrad Turley

税务合伙人
毕马威中国税务研究中心
T: +86 (10) 8508 7513
E: conrad.turley@kpmg.com



程婧

税务合伙人
毕马威中国税务研究中心
T: +86 (10) 8508 7644
E: carol.y.cheng@kpmg.com