



第四节

国际反避税



第四节 国际反避税

【知识点】BEPS计划和“双支柱”方案

一、《税基侵蚀和利润转移行动计划》BEPS计划

《税基侵蚀和利润转移行动计划》（简称BEPS行动计划）是二十国集团（简称G20）领导人背书，并委托经济合作与发展组织（简称OECD）推进的国际税改项目，是各国携手打击国际逃避税，共同建立有利于全球经济增长的国际税收规则体系和行政合作机制的重要举措。



第四节 国际反避税

（一）税基侵蚀和利润转移项目的影响

（1）通过政策调整，使征税行为与经济活动和价值创造保持一致，从而增加税收收入。

（2）在国际共识的基础上，创建应对BEPS问题的一整套国际税收规则，为纳税人增加确定性和可预见性，并达到保护税基的目的。

（3）工作的重点是：消除双重不征税。所创立的新规则也不应导致双重征税，加重遵从负担或阻滞合法的跨境交易。



第四节 国际反避税

(二) BEPS行动计划的分类与成果：五类15项 **(高频考点)**

类别（五类）	行动计划（15项）	成果
1. 应对数字经济带来的挑战	(1) 数字经济	(1) 关于数字经济面临的税收挑战的报告
2. 协调各国企业所得税税制	(2) 混合错配 (3) 受控外国公司规则 (4) 利息扣除 (5) 有害税收实践	(2) 消除混合错配安排的影响 (3) 制定有效受控外国公司规则 (4) 对利用利息扣除和其他款项支付实现的税基侵蚀予以限制 (5) 考虑透明度和实质性因素有效打击有害税收实践



第四节 国际反避税

类别（五类）	行动计划（15项）	成果
3. 重塑现行 税收协定和 转让定价国 际规则	(6) 税收协定滥用 (7) 常设机构 (8) 无形资产 (9) 风险和资本 (10) 其他高风险交易	(6) 防止税收协定优惠的不当授予 (7) 防止人为规避构成常设机构 (8) — (10) 确保转让定价结果与 价值创造相匹配
4. 提高税收 透明度和确 定性	(11) 数据统计分析 (12) 强制披露原则 (13) 转让定价同期资 料 (14) 争端解决	(11) 衡量和监控BEPS (12) 强制披露规则 (13) 转让定价文档与国别 报告 (14) 使争议解决机制更有效
5. 开发多边 工具促进行 动计划实施	(15) 多边工具	(15) 开发用于修订双边税收协定的 多边工具



第四节 国际反避税

【例题·单选题】（2023年）下列属于BEPS行动计划提高税收透明度和确定性类别的是（ ）。

- A. 利息扣除
- B. 混合错配
- C. 多边工具
- D. 争端解决



第四节 国际反避税

答案：D

解析：提高税收透明度和确定性包括：数据统计分析、强制披露原则、转让定价同期资料、争端解决。选项A、B为协调各国企业所得税税制；选项C为开发多边工具促进行动计划实施



第四节 国际反避税

二、应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案

2021年10月8日，G20/OECD包容性框架召开第十三次全体成员大会，136个辖区就国际税收制度重大改革达成共识，并于会后发布了《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》。

双支柱：支柱一和支柱二共同组成了应对经济数字化税收挑战的多边方案，以确保跨国集团缴纳公平份额的税款。



第四节 国际反避税

双支柱	要解决的问题	核心内容
支柱一	解决超大型跨国集团利润重新分配问题	二个部分： 1. 金额A（还有配套的税收确定性机制）——最重要的部分 2. 金额B
支柱二	解决大型跨国集团利用低税地转移利润和税收逐底竞争问题——被广泛称为“全球最低税”	二个规则： 1. 基于国内规则的全球反税基侵蚀（GloBE）规则 2. 基于双边税收协定的应税规则



第四节 国际反避税

（一）支柱一

项目	内容
意义作用	突破现行国际税收规则中关于物理存在的限制条件，向市场国重新分配大型跨国企业的利润和征税权，以确保相关跨国企业在数字经济背景下更加公平地承担全球纳税义务。
《声明》涉及要素 (讲课中打乱顺序)	1. 适用范围；2. 联结度；3. 金额；4. 收入来源地；5. 税基的确定；6. 分部核算；7. 营销及分销利润安全港；8. 消除双重征税；9. 税收确定性；10. 金额B；11. 征管；12. 单边措施。



第四节 国际反避税

1. 金额A

根据金额A规则，一定规模以上的跨国集团，无论在市场辖区是否设立应税实体，只要从市场辖区取得的收入达到一定门槛，即需将一定比例的剩余利润分配给市场辖区。被分配的剩余利润被称为金额A。市场辖区有权对分得的金额A征收所得税。



第四节 国际反避税

(1) 适用范围：

①基本规定：跨国企业是全球营业收入200亿欧元以上且利润率（税前利润/收入）10%以上的跨国企业，相关门槛按平均值机制计算。不适用于采掘和受监管的金融服务。

②在金额A实施7年后，各辖区将对金额A的实施情况进行审议，并在1年内完成。若审议显示金额A机制运行良好，拟将金额A适用范围的跨国集团收入门槛由200亿欧元下调至100亿欧元，税前利润率门槛保持不变。



第四节 国际反避税

(2) 市场辖区分得金额A的条件——联结度

①根据新的特殊联结度规则，当适用范围内的跨国企业从某个税收管辖区取得的收入不低于100万欧元时，允许相关市场辖区参与金额A的分配。

②对于国内生产总值（GDP）低于400亿欧元的小型辖区，该联结度门槛为25万欧元。



第四节 国际反避税

(3) 如何计算金额A

适用范围内的跨国企业将超过收入10%的利润定义为“剩余利润”，25%的剩余利润将被分配至构成联结度的市场辖区，并以收入为分配因子。

即：适用范围内的跨国集团，剩余利润（超过收入10%的税前利润）的一定比例将作为金额A分配给市场辖区。以跨国集团从每个市场辖区取得的收入额为权重，确定各市场辖区可分得的金额A。



第四节 国际反避税

（4）税基的确定和分部核算

①税基确定：适用范围内跨国企业的利润或者亏损金额，应基于经少量调整的财务会计所得确定。

解析：如果跨国集团按照合格会计准则编制财务报表，集团合并财务报表上的税前利润只要进行少量调整（例如，对罚金和罚款的调整），就可作为计算金额A的税基。



第四节 国际反避税

②亏损可向以后年度结转。

③分部核算：只有在特殊情况下才需要进行分部核算。

解析：根据跨国企业公开披露财务报表中的分部核算情况，某分部本身已达到金额A适用范围门槛时使用。



第四节 国际反避税

(5) 营销及分销利润安全港：

当金额A适用范围内的跨国企业集团在市场辖区的营销功能，已经按现有转让定价规则在市场辖区留存剩余利润并缴纳企业所得税时，营销及分销利润安全港将会限制以金额A形式重新分配至该市场辖区的剩余利润。



第四节 国际反避税

(6) 消除双重征税:

①设计新的收入来源地: 为产品或者服务被使用或者消费的最终市场辖区。

解析: 设计了新的收入来源地规则, 专门用于确定跨国集团从市场辖区取得的收入, 从而确定市场辖区是否有权利参与分配金额A和分配金额A的权重。

②通过免税法或抵免法消除与分配至市场辖区利润相关的双重征税。承担金额A纳税义务的单个或者多个实体, 将从赚取剩余利润的实体中确定。



第四节 国际反避税

(7) 税收确定性。

①金额A适用范围内的跨国企业将受益于争议预防与解决机制，避免金额A的双重征税。

②该强制性有约束力的争议预防与解决机制适用范围包括所有与金额A有关的事项（例如：转让定价和营业利润争议）。

(8) 单边措施。

多边公约要求所有缔约方撤销对所有企业的所有数字服务税以及其他相关类似单边措施，并承诺未来不再引入类似措施。



第四节 国际反避税

2. 金额B

关注低征管能力的国家的需求，将通过金额B对在某一辖区内从事基本营销和分销活动适用独立交易原则进行简化和优化。



第四节 国际反避税

（二）支柱二

通过建立全球最低税制度，打击跨国企业逃避税，并为企业所得税税率竞争划定底线。包括两项规则：

两项规则	内容
内容一：基于国内规则的全球反税基侵蚀（GloBE）规则——共同执行的最低税负水平即为全球最低税率。	<u>收入纳入规则</u> ：指由母公司就跨国企业成员实体低税所得补缴税款至15%全球最低税水平。
	<u>低税支付规则</u> ：指对于跨国企业成员实体未适用收入纳入规则的低税所得，由其他成员实体通过 <u>限制扣除或做等额调整</u> 补缴税款至全球最低税水平。
内容二：基于税收协定的规则—— <u>应税规则</u>	允许来源国对适用税率 <u>低于9%</u> 最低税率的某些特定关联支付有限征税。适用应税规则缴纳的税款可以计为在全球反税基侵蚀规则下的有效税额。

《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》中10项要素。下面主要介绍1-9项要素，即全球反税基侵蚀（GloBE）规则。



第四节 国际反避税

1. 适用范围：

合并集团年收入达到7.5亿欧元门槛的跨国集团，合并集团年收入按照税基侵蚀与利润转移第十三项行动计划（国别报告）确定。

【提示1】跨国集团总部所在辖区在实施收入纳入规则时。

【提示2】作为集团最终母公司的政府实体、国际组织、非营利组织、养老基金和投资基金不适用，由这些排除实体、组织和基金使用的持有工具也不适用。

【提示3】符合OECD税收协定范本相关定义的国际海运所得排除在适用范围外。



第四节 国际反避税

2. 有效税率与最低有效税率

GloBE规则以实际有效税率与全球最低税率之差计算全球最低税补税额。

(1) 有效税率计算：采用符合共同定义的有效税额和按照财务会计利润确定的税基。在确定税基时，需按照与支柱二政策目标相一致的商定方法进行财务会计利润调整，并解决时间性差异问题。

(2) 最低有效税率：对于收入纳入规则和低税支付规则，最低有效税率为15%。



第四节 国际反避税

3. 收入纳入规则的设计与实施

(1) 自上而下分配补足税：在控股比例达到80%的情况下，适用自上而下分配补足税。

(2) 分散控股规则：在控股比例未达80%的情况下，需适用分散控股规则。



第四节 国际反避税

4. 低税支付规则的要求与豁免

(1) 低税支付规则：对包括最终控股实体所在辖区实体在内的低税所得，需要按照低税支付规则补缴的全球最低税，根据商定的方法在不同辖区间分配征收。

【解析】通过限制扣除或做等额调整补缴税款至全球最低税水平。

(2) 豁免规定：处于国际化活动初始阶段的跨国企业豁免适用低税支付规则。

【解析1】初始阶段的跨国企业是指海外有形资产不超过5000万欧元，且在不超过5个海外辖区运营的跨国企业。

【解析2】在跨国企业首次成为全球反税基侵蚀规则适用范围内企业后的5年内适用。



第四节 国际反避税

5. GLoBE规则的排除情形

(1) 公式化实质因素排除：即按照有形资产折余价值和工薪支出一定比例计算的所得额，排除适用GLoBE规则。排除比例暂定为不低于5%。有形资产折余价值和人员工资的排除比例分别为8%和10%，10年内逐步降至5%。

(2) 微利排除：即收入低于1000万欧元且利润低于100万欧元的辖区。



第四节 国际反避税

【知识点】一般反避税与间接财产转让

一、一般反避税

税务机关按照企业所得税法相关规定，对企业实施的不具有合理商业目的而获取税收利益的避税安排，实施的特别纳税调整。

1. 适用范围——跨境交易或支付：

下列情况不适用《办法》：

(1) 与跨境交易或者支付无关的安排（如境内）；

(2) 涉嫌逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗税、抗税以及虚开发票等税收违法行为。



第四节 国际反避税

2. 避税安排具有以下特征：

(1) 以获取税收利益为唯一目的或者主要目的；

(2) 以形式符合税法规定，但与其经济实质不符的方式获取税收利益。

【解析】税收利益是指减少、免除或者推迟缴纳企业所得税应纳税额——不具有合理商业目的。



第四节 国际反避税

3. 税务机关应当以具有合理商业目的和经济实质的类似安排为基准，按照实质重于形式的原则实施特别纳税调整。调整方法包括：

（1）对安排的全部或者部分交易重新定性；

（2）在税收上否定交易方的存在，或者将该交易方与其他交易方视为同一实体；

（3）对相关所得、扣除、税收优惠、境外税收抵免等重新定性或者在交易各方间重新分配；

（4）其他合理方法。



第四节 国际反避税

4. 企业的安排属于转让定价、成本分摊、受控外国企业、资本弱化等其他特别纳税调整范围的，应当首先适用其他特别纳税调整相关规定。

5. 一般反避税调查

主管税务机关实施一般反避税调查，应当向被调查企业送达《税务检查通知书》；被调查企业认为其安排不属于避税安排的，应当自收到《税务检查通知书》之日起60日内提供资料。



第四节 国际反避税

二、间接转让财产 ★★★

1. 核心内容：非居民企业通过实施不具有合理商业目的的
安排，间接转让中国居民企业股权等财产，规避企业所得税纳
税义务的，应按照企业所得税法规定，重新定性该间接转让交
易，确认为直接转让中国居民企业股权等财产。

即：转让中国应税财产——遵从企业所得税法

间接转让中国应税财产——确认为直接转让的，同样遵从
企业所得税法。



第四节 国际反避税

2. 《公告》适用范围：

(1) 不具有合理商业目的、规避中国企业所得税纳税义务的间接转让中国应税财产交易；

(2) 被转让的境外企业在华拥有特定应税财产的情况。

(在华设立机构场所、在华拥有不动产或不动产公司、在华拥有权益性投资资产)



第四节 国际反避税

3. 除规定情形外，与间接转让中国应税财产相关的整体安排同时符合以下情形的，应直接认定为不具有合理商业目的：

（1）境外企业股权75%以上价值直接或间接来自于中国应税财产；

（2）间接转让中国应税财产交易发生前一年内任一时点，境外企业资产总额（不含现金）的90%以上直接或间接由在中国境内的投资构成，或间接转让中国应税财产交易发生前一年内，境外企业取得收入的90%以上直接或间接来源于中国境内；

（3）境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业虽在所在国家（地区）登记注册，以满足法律所要求的组织形式，但实际履行的功能及承担的风险有限，不足以证实其具有经济实质；

（4）间接转让中国应税财产交易在境外应缴所得税税负低于直接转让中国应税财产交易在中国的可能税负。



第四节 国际反避税

【例题·多选题】（2019年）间接转让中国应税财产的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业可以向主管税务机关报告股权转让事项，并提交相关资料。下列各项材料中属于相关资料的有（ ）。

- A. 股权转让合同
- B. 间接转让中国应税财产交易双方的公司章程
- C. 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业上两个年度的会计报表
- D. 股权转让前后的企业股权架构图



第四节 国际反避税

答案：ACD

解析：间接转让中国应税财产的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业可以向主管税务机关报告股权转让事项，并提交以下资料：（1）股权转让合同或协议（为外文文本的需同时附送中文译本）；（2）股权转让前后的企业股权架构图；（3）境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业上两个年度财务、会计报表。

（4）间接转让中国应税财产交易不适用第1项的理由。（第1项内容：非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排，间接转让中国居民企业股权等财产，规避企业所得税纳税义务的，应按照企业所得税法第四十七条的规定，重新定性该间接转让交易，确认为直接转让中国居民企业股权等财产）