

九辖区签署 BEPS 支柱二应税规则的多边公约

二零二四年十月
第六期

摘要

2024 年 9 月 19 日，经合组织/二十国集团（OECD/G20）关于税基侵蚀和利润转移（BEPS）的包容性框架（Inclusive Framework）就支柱二应税规则（Subject to Tax Rule，简称 STTR）的多边公约举行了签署仪式，以推进支柱二应税规则迅速和有效的实施。

当日，9 个税收辖区签署了应税规则的多边公约，另有 10 个税收辖区表达了签署意向¹。此次签署仪式是包容性框架关于 BEPS 工作的重要里程碑，然而，由于现阶段已签署及表达签署意向的辖区数量较为有限，应税规则能否实现其既定的目标仍有待观察。

本期《国际税务新知》将介绍应税规则的背景、目的以及实施方式，并分享我们的观察。

详细内容

背景

应对经济数字化带来的税收挑战是 BEPS 项目的重要部分。2021 年 10 月，超过 135 个税收辖区加入了一项具有里程碑意义的计划——《应对经济数字化税收挑战的双支柱方案》，完善已不再适应全球化、数字化经济需求的国际税收体系。其中，支柱二旨在确保跨国企业在它们经营的每个辖区就产生的所得承担最低水平的税负。支柱二由全球反税基侵蚀规则（Global Anti-Base Erosion Model Rule，简称 GloBE 规则）和应税规则（STTR）两项规则组成。

应税规则是发展中国家保护税基的工具

2023 年 7 月，OECD 发布了支柱二应税规则协定范本及释义²，以及一份帮助理解应税规则的简介。应税规则是一项基于双边税收协定针对关联方付款的规则，当收款方居民国对相关收入不征税或以低税率（即名义税率低于 9%）征收时，支付方居民国有权以来源国的身份向其征收差额部分的税款。应税规则的详细内容可参考普华永道《国际税务新知》2023 年第 4 期³。

发展中国家往往是重要的对外支付来源地，而这些支付款项在发达国家可能可以享受低税率或免税，使得跨国企业集团有机会出于税收目的而人为转移利润，导致发展中国家遭受巨大的税收损失。因此，应税规则的出台为发展中国家提供了更直接的工具，来确保它们获得应有的征税权，帮助保护其税基。同时，为了发展中国家能无障碍实施应税规则，包容性框架成员声明承诺，若发展中国家成员提出要求，其与发达国家成员的双边税收协定将纳入应税规则条款。据统计，包容性框架成员中 70 多个发展中国家成员有权要求将应税规则条款纳入与其他包容性框架发达国家成员的税收协定中。

应税规则允许支付方居民国以来源国的身份对于相关收入的全额征收 9%与名义税率差额部分的税款，适用于从关联方取得的七类所得（即利息、特许权使用费、产品或者服务的经销权款项、保险费、担保融资费、设备租金、服务费）。其中，除利息和特许权使用费以外，应税规则仅适用于成本加成率超过 8.5%的所得（即高利润所得）。税收协定在未纳入应税规则时，仅允许来源国对构成常设机构取得的相关服务费征税，但在应税规则下，企业取得成本加成率超过 8.5%的特定关联方服务费，最高可能需要就收入全额缴纳 9%的额外税款。当然，来源国并不必按最高税率 9%行使这个征税权，也不必按收入的全额征税，例如按照当地适用税率，基于所得净额征税，但以收入全额的 9%与名义税率差额为限即可。

多边公约协助应税规则的实施

考虑到修订双边税收协定耗时耗力，包容性框架在 2023 年 7 月关于《应对经济数字化税收挑战的双支柱解决方案》成果声明中提出，将设计多边公约来帮助各成员国在现行双边税收协定中纳入应税规则条款。具体来说，多边公约可以实现在不需要双边谈判的情况下，将应税规则一起纳入多边公约缔约方列出的“所涵盖的税收协定”中。包容性框架成员有权决定是否在其部分或全部双边税收协定中加入应税规则条款，也有权决定是通过签署多边公约一次性将应税规则纳入“所涵盖的税收协定”或通过双边谈判加入单个税收协定中。

2023 年 10 月，OECD 发布了以下应税规则多边公约相关的文件⁴，包括：1) 协助支柱二应税规则实施的多边公约；2) 应税规则多边公约的解释性声明；3) 应税规则多边公约概述；4) 常见问答。

应税规则的多边公约共有五份附件，供缔约方纳入“所涵盖的税收协定”来协助实施应税规则。附件一包括应税规则的主要条款，附件二至附件五则涵盖了适用特定情形的其他应税规则条款。

2024 年 9 月 19 日，包容性框架就支柱二应税规则的多边公约举行了签署仪式。9 个税收辖区（包括巴巴多斯、罗马尼亚、印度尼西亚、刚果民主共和国等）签署了应税规则的多边公约，10 个税收辖区（包括比利时、保加利亚、哥斯达黎加、葡萄牙、泰国、蒙古等）表达了签署意向，另有 38 个税收辖区参加了签署仪式，但未作表态。9 个签署了多边公约的国家都选取了本国全部税收协定中的部分作为“所涵盖的税收协定”适用于多边公约。例如，印度尼西亚在其全部的 71 个双边税收协定中选取了 29 个（协定对方包括了发达国家和发展中国家）作为其多边公约所涵盖的税收协定。

注意要点

虽然 9 个税收辖区已正式签署了支柱二应税规则的多边公约，这并不意味着应税规则自签署日开始生效，这些辖区还需完成国内批准程序并将文书交存 OECD。此外，应税规则在某个双边税收协定通过多边公约生效的前提是，协定双方都签署了多边公约并且均选取对方辖区的协定作为“所涵盖的税收协定”。包容性框架发达国家成员承诺，将应发展中国家成员要求在协定中纳入条款。包容性框架将协助双方落实相关条款，但目前对于落实的进度尚未可知。由于现阶段已签署及表达签署意向的辖区数量较为有限，应税规则是否能实现支持发展中国家保护税基的最终目标仍有待观察。

需要注意的是，中国未参加签署仪式，也未表达签署意向。若中国作为发展中国家选择签署多边公约，那么中国列出的发达国家成员作为缔约对方，不得拒绝在双边税收协定中纳入应税规则条款。由于中国针对被动所得征收的预提所得税税率一般为 10%，高于最低税率 9%（优惠情形除外），且关联方服务费的成本加成率需要超过 8.5%才落入应税规则范围，若跨国企业妥善安排关联方跨国交易，中国税务机关能够依据应税规则征收额外税款的情形可能并不普遍。

企业应关注相关辖区今后通过税收协定或多边公约实施应税规则的进展。一旦应税规则条款成为相关税收协定的一部分，企业需要评估应税规则对其商业安排或交易将产生的影响。

注释

1. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/str/str-mli-signatories-and-parties.pdf>
2. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-subject-to-tax-rule-pillar-two_9afd6856-en
3. 普华永道《国际税务新知》2023 年第 4 期
<https://www.pwccn.com/zh/tax/publications/intl-tax-newsflash-aug2023-4.pdf>
4. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html>

与我们谈谈

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响，请联系：

李尚义

普华永道中国税务部主管合伙人

+86 (755) 8261 8899

charles.lee@cn.pwc.com

原遵华

普华永道中国税务市场主管合伙人

+86 (21) 2323 3495

jeff.yuan@cn.pwc.com

陈志希

普华永道中国北部税务主管合伙人

+86 (10) 6533 2022

rex.c.chan@cn.pwc.com

任颖麟

普华永道中国中部税务主管合伙人

+86 (21) 2323 2518

alan.yam@cn.pwc.com

倪智敏

普华永道中国南部及香港地区税务主管合伙人

+852 2289 5616

jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

普华永道中国国际税务服务团队

庄树清

普华永道亚太区国际税务服务主管合伙人

+86 (21) 2323 3219

j.chong@cn.pwc.com

王鹏

普华永道中国国际税务服务主管合伙人

+86 (10) 6533 3331

kevin.p.wang@cn.pwc.com

关治平

普华永道中国国际税服务合伙人

+86 (755) 8261 8008

danny.t.kwan@cn.pwc.com



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线 不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2024 年 10 月 10 日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙
电话: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2024 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。