

税务评论

若需获取更多 BEPS 项目有关信息，
敬请垂询：

国际税务

北京

张慧

电话：+86 21 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

上海

许德仁

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

叶红*

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoyeqinli@qinlilawfirm.com

香港

刘明扬

电话：+862 2852 1082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

转让定价

上海

郭心洁

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

香港

张柏宁

电话：+852 2852 1095

电子邮件：patcheung@deloitte.com.hk

* 叶红是上海勤理律师事务所 (Shanghai Qin Li Law Firm) 的律师。上海勤理律师事务所是一家在中国境内注册成立的律师事务所，也是德勤全球税务与法律的一员。德勤法律是全球几大主要法律服务机构之一。

经合组织发布 BEPS 项目 2014 年成果

根据 2013 年税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 的项目计划，经济合作与发展组织 (以下简称“经合组织”) 下设财政事务委员会于 9 月 16 日发布了 2014 年 BEPS 项目工作成果。该项目由 44 个经合组织成员国、未来成员国或 20 国集团成员共同承担，而 2014 年的工作成果包括了 BEPS 项目 15 项行动计划中的 7 项计划。

2014 年的部分工作成果为 44 个项目参与国提供了经各方协商确定的建议草案，这些建议拟通过对国内法、税收协定的修改和其他措施，解决各国政府在“混合错配”、协定滥用等情形中所面临的税基侵蚀和利润转移问题。7 份成果报告中的 5 份在之前曾以草稿形式发布，此次发布的报告在之前的基础上对草稿中的建议进行了修改完善；另有 2 份成果报告则是首次问世。

本期税务评论将以概要的形式对 2014 年工作成果报告的内容 (除涉及转让定价的内容以外) 进行介绍。

第 6 项行动计划：防止税收协定优惠的不当授予

这份成果报告对经合组织协定范本提出了修改建议，以防止“择协避税” (Treaty shopping) 行为的发生。与 3 月份发布的草稿有所不同，此次发布的成果报告不再建议参与国在协定里同时包含在美国协定中颇为常见的“利益限制条款” (Limitation on Benefits Article, 以下简称“LOB 条款”或“LOB 规则”) 和在其它国家协定中较常见的一般性反滥用条款 (典型代表为“主要目的测试条款”——Principal Purposes Test Article, 以下简称“PPT 条款”或“PPT 规则”)，而允许协定缔约国选择仅设置 PPT 条款，或采用 LOB 条款加反导管安排 (Anti-conduit rules) 的方式。具体而言，第 6 项行动计划的成果报告认为相关国家应达到以下“最低限度”的要求：

- 相关国家应同意在其协定中加入明确的声明，“各国的共同目标是，避免双重征税，同时防止为包括择协避税安排在内的偷漏税或避税行为创造条件造成不征税或少征税”；
- 相关国家也应采用以下任一方式以实施上述共同目标：
 - LOB 规则和 PPT 规则相结合的方式；
 - PPT 规则；
 - LOB 规则并辅以能够应对在税收协定中暂未解决的导管安排的机制，该机制可包含在协定或国内法 (含司法判例规则) 之中。

上述方案是 44 个项目参与国对 LOB 规则和 PPT 规则双方辩议折中结果的体现。

除了一些特殊规定以外，报告建议增加的 LOB 规则大体上遵循了美国的协定范本。报告中有关经合组织协定范本注释的修改建议也和美国范本中 LOB 条款的技术指引基本吻合。

和美国范本不同，报告提议的 LOB 条款增加了一条“衍生优惠规定”（Derivative benefits provision）和一条针对集合投资工具的规定。但这两条规定目前还未定案。后者表明，目前对于集合投资工具和非集合投资工具基金是否能够被授予协定待遇，以及在多大程度上可被授予协定待遇等问题的争议仍在持续。

对于衍生优惠规定的设置，我们推测有关方面可能担心该规定是否会导致双重不征税的现象，并因此考虑该如何避免这一现象的产生。这一点在目前版本的衍生优惠规定中似乎可见端倪。为了符合衍生优惠的条件，规定要求一般情况下，居民企业 95% 的股份必须直接或间接被 7 个或 7 个以下的“同等受益人”（Equivalent beneficiaries）持有；在间接持股的情况下，则要求每一层中间持股人自身必须是同等受益人。这些要求从未在美国的税收协定（包括现行有效以及待批准执行的协定）中出现过。

观察：根据第 6 项行动计划成果报告对协定范本的建议，同等受益人通常必须是：(i) 个人，(ii) 政府或其完全拥有的实体，(iii) 公开交易的实体，或者(iv) 非营利实体。因此，上述有关各个中间持股人都必须符合同等受益人条件的要求似乎已经排除了多数间接持股情形下根据衍生优惠规定享受协定优惠的可能性（除非在某些通过政府持有实体进行间接持股的情形）。在商业实践中，将个人、公开交易实体或非营利实体作为多层持股链的中间持股人的情形似乎并不多见。

3 月份草稿中提及的其他协定反避税条款在 9 月份的成果报告中均予以保留。这些条款涉及：部分股息转移交易、规避协定范本第 13 条第(4)款应用的交易（注：当缔约国一方居民所持有的公司股份获得资本利得且该公司主要价值来源于缔约国另一方的不动产，则不动产所在的缔约国另一方根据协定第 13 条第(4)款对该资本利得有征税权）、具备双重税收居民身份的实体、居民所在国对位于第三国常设机构之所得豁免征税的情形。

第 15 项行动计划：开发用于修订双边协定的多边工具

第 5 项和第 15 项行动计划成果报告是 2014 年工作成果报告中两份首度公开的报告。第 15 项行动计划成果报告就通过多边工具对目前正在执行的 3,000 多个税收协定根据 BEPS 项目建议进行相应修改的可行性作了探讨。报告认为，开发多边工具是一项可行的方案，尤其对于实施第 2 项和第 6 项行动计划下的协定修改建议（以及未来其他行动计划下可能出台的协定修改建议）具有意义。根据报告的设想，多边工具将允许参与国对一些规定作出灵活性的选择，在某些问题上可选择加入或退出。然而，有关这些内容的准确涵义在报告中并未明确提及。报告提议 20 国集团应组织国际会议，以在 2015 年进一步实施有关多边工具的计划。

第 1 项行动计划：关于数字经济面临的税收挑战

根据该行动计划的原来安排，数字经济工作组将制定规则框架，以直接回应数字经济下的税基侵蚀和利润转移风险对策。但最终版的成果报告认为，数字经济已日益渗透至经济生活的各个角落，因此将数字经济与其他经济从税收角度进行隔离以赋予特殊税务处理的做法已不再可行。

该份报告表明，由于数字经济下的商业模式而凸显的税基侵蚀和利润转移风险将主要通过其他行动计划来得到解决。例如，跨国企业规避应纳税实体（taxable presence）或在市场所在地限制税负的问题将不会由数字经济工作组单独提出应对建议，而可能通过上述第 6 项行动计划和第 7 项行动计划（即“防止人为规避构成常设机构”）进行解决。

尽管大部分数字经济环境下的税基侵蚀和利润转移风险应对建议将由其他成果报告涵盖，第 1 项行动计划的成果报告仍然就数字经济对税收政策的挑战作了广泛的讨论。这些挑战包括：(1) 由无形资产、用户和商业功能的可移动性导致的税收联结度（taxable nexus）问题；(2) 数据收集和使用所产生的价值归属；以及(3) 特定的数字经济商业模式下的支付定性。

在下一步工作中，数字经济工作组将以行业专家的身份进行参与，确保其他行动计划的工作成果能够充分考虑到数字经济环境下的税基侵蚀和利润转移风险，因此工作组还有不少工作需要完成。

第 5 项行动计划：考虑透明度和实质性因素，有效打击有害税收实践

这是第一份有关第 5 项行动计划的 BEPS 项目报告，该议题由“有害税收实践论坛”（Forum on Harmful Tax Practices，以下简称“FHTP”）负责。自该论坛在 1998 年成立至今，经合组织和 FHTP 一直就这项议题展开相关工作；这一议题的核心在于如何将刺激经济发展的良性税收激励与有害的税收实践加以区分。在这个角度上，2013 年的行动计划已经表明，作为一项可被接受的税收优惠政策，必须具备实质性活动的特征。

总体上该报告完全关注于两个方面：(1) 在评价税收优惠政策对符合条件的知识产权相关所得的处理时（如“IP box”政策），衡量实质性活动的特征；(2) 在与优惠制度有关的针对纳税人的裁定方面，制定强制性自发情报交换的框架。

A. 衡量与知识产权税收优惠制度有关的实质性活动特征

第 5 项行动计划讨论了 3 种衡量实质性活动的方法：1) 价值创造法；2) 转让定价法；3) 关联法。报告指出，在论坛成员国内部，每种方法都各自面临支持和反对的意见；报告对关联法在知识产权税制中的应用作了较详细的探讨，在该方法下，只有专利和其他与专利功能等同的知识产权才能符合税收优惠的资格。

关联法的目的是仅在纳税人独立从事实际研发活动时，向有关知识产权产生的所得提供优惠。对于运用知识产权所取得的所得，如果该知识产权是由“符合条件的支出”所创造，则关联法允许某一制度为该所得提供优惠待遇（例如，对特许权使用费适用优惠税率）。通过对“符合条件的支出”进行定义，以有效防止依靠仅投入资本或由上述纳税人之外的其他主体承担实质研发活动支出的方式来获得知识产权的优惠税收待遇。

关联法下可享受知识产权优惠税制待遇的所得按以下公式计算：

$$\frac{\text{研发知识产权所发生的符合条} \times \text{来源于知识产权的总所得}}{\text{研发知识产权所发生的总支出}} = \text{享受税收优惠的所得}$$

纳税人需要对有关支出和知识产权资产进行记录，以确保在按上述公式进行计算时，有关支出“与知识产权资产直接相关”。纳税人也需要对来源于知识产权的所得（包括相关产品的销售所得）进行记录，以确保公式的计算准确。

观察：该公式表明，关联法的运用可能引起一系列复杂的计算问题；尤其在纳税人拥有多项知识产权，或者在支出发生后的若干年度内取得所得的情形下，这一方法的使用可能会面临困难；此时除了知识产权所得以外，还有其它若干因素需要考虑。

B. 与优惠制度有关的针对纳税人裁定的透明度

该行动计划提出了提高税收优惠透明度的要求，包括与税收优惠制度有关的强制性自发情报交换。报告对上述情报交换机制进行了讨论，但并没有提出完整的程序措施。

第 2 项行动计划：消除混合错配安排的影响

该份工作成果报告包括两部分内容：第 1 部分——对各国国内法的修改建议；第 2 部分——对经合组织税收协定范本和注释的修改建议。

A. 第 1 部分——对国内法的修改建议

9 月份发布的工作成果报告对国内法的修改建议保持了 3 月份草稿所提出的基本设想。以下是对修改建议的简要概括，最终版报告和草稿之间的差异讨论，以及各方尚未协商一致的若干议题介绍。

1. 基本框架

a. 什么是混合错配安排？

混合错配安排同时包括两项特征：(1) 两个或两个以上的国家或地区的法律对一家实体或一项工具进行不同的税务处理，从而导致该安排下各主体之间支付的或由相关主体支付的项目在税收结果上产生错配；(2) 该错配降低了该安排下相关主体的总体税负。

第 2 项行动计划将错配的税收结果分为两种基本类型：(1) 一方扣除、一方不计收入（“deduction/no inclusion”，以下简称“D/NI”情形）：支付项目在付款方获得扣除，但未计入收款方或关联投资者的所得（即在不适用有关特定优惠政策的情形下，未按正常的边际税率缴纳所得税）；(2) 双重扣除（“double deduction”，以下简称“DD”情形）：同一支付项目在多个国家或地区获得扣除。

b. 混合错配安排的类型

第 2 项行动计划提及了 5 类混合安排。

- 其中两类可产生 D/NI 情形：(i) 混合金融工具（包括混合转让——例如回购安排）：例如，付款方（或工具发行人）将该工具下的支付项目作为利息扣除，而收款方（或工具的持有人）将收到的支付项目作为免税股息；(ii) 向反向混合实体进行的支付：该情形下收款方在其成立地区被视为税收透明实体，但在投资者所在地的法律下，收款方则是非透明实体。
- 另一类错配安排则涉及由混合实体进行的支付（即混合支付）。根据收款方的身份差异，这一类安排可能产生 D/NI 或 DD 情形中的任意一种。此处的“混合”特性一般指付款方在其母公司或投资者所在国的法律下被视为税收透明实体，但在其自身所在地则被视为非透明实体。
- 第四种类型是由具备双重税收居民身份的主体进行的支付，这种类型的错配安排可产生 DD 情形。
- 最后一类被称为“引入错配安排”，即在不具备混合特性的债务工具下，付款方向另一国的款项借出人支付利息，而该借出人又向第三国居民发行混合工具，这一安排可以间接产生 D/NI 情形，将错配效应引入到付款人所在国。

c. 修改建议概览

如下表格对第 2 项行动计划中的国内法修改建议进行了汇总。与 3 月份的草稿相比较，此次发布的报告在某些情况下对这些建议的适用范围进行了调整。

错配情形	混合安排形式	国内法修改建议	反错配规则建议	反错配规则适用范围	
				讨论稿 (已被取代)	最终报告
D/NI	混合金融工具（包含混合转让）	不予股息免税，且按比例限制预提所得税抵免（无适用范围上的限制）	首要规则：付款方不予扣除（除非适用例外情形——参见下文）； 防御规则：计入收款方普通收入	考虑中	关联方和筹划安排（Structured arrangement）
	混合实体进行的支付		首要规则：付款方不予扣除 防御规则：计入收款方普通收入	关联方（包含一致行动人）和筹划安排	控制集团和筹划安排
	向反向混合实体进行的支付	完善境外投资制度；当非居民投资者将中间实体视为非透明实体时，对该中间实体的税收透明性质进行限制	付款方不予扣除	控制集团（包含一致行动人）和反滥用	控制集团和筹划安排
DD	混合实体进行的支付		首要规则：母公司不予扣除 防御规则：付款方不予扣除	首要规则：无范围限制 防御规则：关联方（包含一致行动人）和筹划安排	首要规则：无范围限制 防御规则：控制集团和筹划安排
	双重税收身份纳税人进行的可扣除支付		居民地不予扣除		没有限制
间接 D/NI	引入错配安排		支付方不予扣除	控制集团（包含一致行动人）和反滥用	控制集团和筹划安排

d. 关于混合金融工具的处理建议

如果所支付的股息在付款方所在国已经获得税前扣除，则报告建议投资者或收款方所在国修改一般情况下授予股息免税或类似待遇的国内法规定，将该支付款项计入收款方的普通所得作应税处理。这一做法通常会降低 D/NI 情形的发生率。报告还建议，如果相同一笔预提所得税在两个不同国家都可获得抵免，则应该对这项抵免加以限制。（在这种安排下，境外税收抵免应根据该安排下纳税人的应税所得净额进行比例限制。）

在上述建议执行后，如果涉及混合工具的支付仍然引发 D/NI 情形，则当收款方具备关联关系（关联方的判断以至少 25% 所有权关系作为判定标准）或涉及筹划安排的，报告建议付款方所在地对该笔支付不予税前扣除。但这一建议不适用于在一些特定税制中，出于保持收款人和付款人税收中性的目的而允许扣除的情形（包括收款方已将支付项目计入普通所得的情形，例如从“受监管投资公司（Regulated Investment Companies，即 RICs）”或房地产信托投资基金（REITs）取得的股息）。当付款方所在地未采取上述建议时（或基于上述例外规则仍允许付款人扣除支付项目），报告建议采用一项“防御规则”，即收款人所在地将该支付项目计入收款人的普通所得。

e. 关于混合实体进行支付（即混合支付）和双重税收居民身份的处理建议

混合实体进行的支付被“忽略不计”时（例如，一家美国以外的公司向其全资控股的美国母公司支付款项，且该子公司在美国税法下被视为透明实体，但在其所在国却被视为非透明实体），如果该笔支付通过合并纳税等方式在另一家美国以外的公司（该公司在美国税法下是非透明实体）获得扣除，则会产生 D/NI 情形。换言之，用以扣除这笔支付项目的收入并未计入美国母公司（即收款人）的应税所得（注：如果该笔收入同时也被计入母公司的所得，则在第 2 项行动计划报告中被称为“双重计税收入”）。对此报告建议，如果付款方和收款方都属于同一控制集团成员或是筹划安排的相关方，那么付款方所在地应对该支付项目不予扣除。如果这一做法未得到实施，则作为“防御规则”，报告建议收款方所在地应将该支付项目计入普通所得。

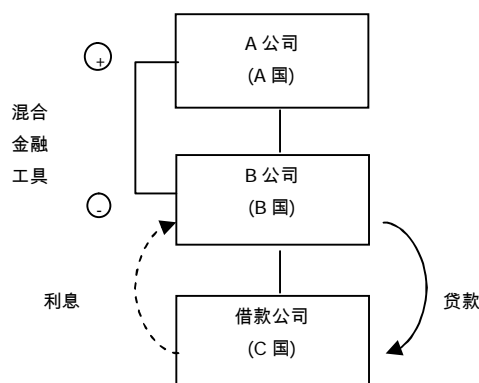
在上述示例中，如果收款方并非混合实体的母公司，而是第三方，那么可能会导致 DD 情形的出现：同一笔支付项目在付款方所在地获得扣除（即在非“双重计税收入”中获得扣除），同时又在付款方母公司所在地获得扣除（用以抵减母公司的相应收入）。报告建议在这种情况下，母公司所在地应作不予扣除处理。如果这一做法未得到实施，则作为“防御规则”，付款方所在地可以采取不予扣除的措施。如果付款方具备双重税收居民身份并因此导致 DD 情形的产生，则报告建议各个居民所在地对此支付项目的扣除均可加以限制。

f. 关于向反向混合实体进行支付的处理建议

在付款方和收款方同属一家受控集团或涉及筹划安排的情况下，如果向反向混合实体的支付导致 D/NI 情形的出现，则报告建议付款方所在地对该支付项目不予扣除。报告同时建议，有关国家应修改受控外国公司规则（即 CFC 规则）或者其他境外投资规则，以防止向反向混合实体进行支付时产生 D/NI 情形。除此以外，如果实体所在地将其视为税收透明体的作法将导致有关所得在实体所在地和同一控制集团内的非居民投资者所在地均不征税的效果，则报告建议实体所在地在此情形下改变税收透明体的认定（即将该实体视为非透明实体），以防止 D/NI 情形的产生。

g. 关于引入错配安排的处理建议

报告提到，“两个税收管辖区之间的混合错配安排可利用普通贷款等普通混合金融工具，转移（或引入）至第三方税收管辖区”，从而间接性的导致 D/NI 情形。这种情况可通过以下示例体现：



在上述架构中，A 国将混合金融工具认定为权益性投资，B 国将其认定为债权性投资。此外，A 国没有把相关支付项目计入应税所得，但 B 国将这笔支出作了税前扣除。B 公司随后向 C 公司提供了一笔贷款，C 公司为此向 B 公司支付利息。C 公司就这笔利息进行税前扣除，B 公司将利息收入与混合工具的支出相抵，故未就收入实际缴税。这样 A 国和 B 国之间的混合错配就通过普通贷款被转移到了 C 国，从而间接性的产生 D/NI 情形。

报告建议，如果相关主体同属一家控制集团或有关款项系筹划安排的一部分，则付款方所在地（即上述例子中的 C 国）应就上述在收款方所在地因混合错配而相抵的款项部分作不予扣除处理。

2. 与 3 月份草稿相比作出的修改部分

a. 关联方的定义

判断两者是否关联的投资比例从 10% 提升至了 25%。

b. 利益集团 (Acting together) 的定义

在判断两者是否具有关联关系，何时需将两者的利益关系进行合并时，草稿和此次发布的最终版报告均表示一方拥有或控制的投票权和股权利益可以被视同为由与其构成利益集团关系的另一方拥有或控制。然而对于集合投资工具的情形，最终版报告认为，如果两家基金由同一人（或同一组人）管理，且投资经理能够使税务机关确信这两家基金并未就其投资形成利益集团，则这两家基金持有的权益不应当由于受同一人管理而予以合并。

c. 控制集团 (Control group) 的定义

草稿将控制集团定义为“50% 或更多的共同所有权（包括共同行动人在内）”，并且草稿还注明该定义包括了纳入合并财务会计报表的主体。

9 月份发布的最终版报告对这一定义作了调整。具体的变化体现在最终版剔除了草稿中“包括共同行动人在内”的表述，增加了以下两种被认为属于同一控制集团的情形：(1) 一方对另一方投资，从而使前者对后者产生实际控制权，或第三方因投资对该两方有实际控制权；(2) 双方根据经合组织协定范本第 9 条认定为关联企业。

d. 付款方层面不予扣除建议的政策性例外

如前文所述，对于以税收中性为出发点的一些特定政策（如对于 RICs 和 REITs 支付股息的处理），最终版报告在付款方所在地作不予扣除处理的建议中增加了例外性规则。这一规则之前并不包含在草稿中。

3. 仍待解决的问题

经合组织和 20 国集团计划在 2015 年 9 月前以发表注释的形式就各项建议的应用提供书面指引。此外，对于一些来自参与国和商业界的问题，各方尚未达成一致意见。这些问题包括：

- 混合工具规则对某些交易的应用，例如：
 - 集团内的混合监管资本
 - 特定上市交易股票的借贷
 - 售后回购安排
- 混合错配规则对非筹划安排交易的应用（例如企业财务中心的运作）
- 在投资者所在地的应税所得（例如受控外国公司规则下的处理）是否应视为普通所得进行处理
- 国内法的修改应在何等程度上与其他国家和地区进行互相协调（特别是在涉及到非受控实体时）
- 当各国实施日期存在差异时如何设置过渡性规则

B. 第二部分——对经合组织协定范本的修改建议

与 3 月 19 日公布的草稿相比，本次报告对于经合组织协定范本和注释提出的修改建议并没有太大的变化。其中最为重要的变动是在第一条（人的范围）中增加了一条有关税收透明实体的规定，增加该规定的目的与美国税收协定范本的第 1 条第(6)款较为相似。

结语

BEPS 项目目前仍在进行之中，不少棘手的难题已被推迟至下一阶段再作考虑。2014 年的工作成果报告则为相关各方了解未来 20 国集团和经合组织成员国将如何实施 BEPS 项目有关建议以调整国内法和协定提供了可资参鉴的样本。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：keving@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

展佩佩

合伙人

电话：+86 755 8246 3255

传真：+86 755 8246 3186

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门

展佩佩

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

展佩佩

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

展佩佩

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (香港)

殷国璋

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。