

## 税务评论

若需获取更多 BEPS 项目有关信息，  
敬请垂询：

### 转让定价

#### 上海

##### 郭心洁

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：[eunicekuo@deloitte.com.cn](mailto:eunicekuo@deloitte.com.cn)

#### 香港

##### 张柏宁

电话：+852 2852 1095

电子邮件：[patcheung@deloitte.com.hk](mailto:patcheung@deloitte.com.hk)

### 国际税务

#### 北京

##### 张慧

电话：+86 21 8520 7638

电子邮件：[jenzhang@deloitte.com.cn](mailto:jenzhang@deloitte.com.cn)

#### 上海

##### 许德仁

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：[lkhaw@deloitte.com.cn](mailto:lkhaw@deloitte.com.cn)

#### 叶红\*

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：[hoyeqinli@qinlilawfirm.com](mailto:hoyeqinli@qinlilawfirm.com)

#### 香港

##### 刘明扬

电话：+862 2852 1082

电子邮件：[antlau@deloitte.com.hk](mailto:antlau@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中国律师事务所，也是德勤全球网络的一员。Deloitte (“德勤”) 是一个品牌，在这个品牌下，具独立法律地位的全球各地成员所属数以万计的德勤专业人士联合向经筛选的客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险管理、税务及相关服务。德勤法律泛指提供法律服务的德勤有限公司成员所及从属机构，是全球几大主要法律服务机构之一。

## BEPS 第 14 项行动计划： 让争议解决机制更加有效

经合组织在 2014 年 12 月 18 日发布税基侵蚀和利润转移 (“BEPS”) 第 14 项行动计划公开讨论稿，即《让争议解决机制更加有效》。行动计划认为，应对 BEPS 的行动必须辅之以能够为企业确定性和可预测性的措施。上述第 14 项行动计划旨在寻求解决方案，以克服或消除国家或地区间通过相互协商程序 (Mutual Agreement Procedure, 以下简称“MAP”) 解决税收协定相关争议的诸多障碍或不利因素。这些障碍或不利因素包括大多数税收协定缺乏仲裁条款，以及在某些情况下 MAP 和仲裁请求会被否决。BEPS 项目的推进将给未来带来众多不确定性，在此背景下第 14 项行动计划的有关内容应该会受到纳税人的广泛欢迎。

讨论稿包括依据第 14 项行动计划所开展工作的初步成果，具体涉及对妨碍国家间通过 MAP 解决税收协定相关争议的诸多障碍的识别，以及如何寻求可行的措施来解决这些障碍。根据讨论稿，为了通过 MAP 来解决税收协定相关的争议，需要引入一项三管齐下的方案从宏观的角度来逐步推进相关工作：(1) 包括通过政治承诺的方式以有效消除未遵循经合组织税收协定范本而征收税款的情形 (此类政治承诺反映了 BEPS 项目的政治属性)；(2) 提供能提高 MAP 适用性的新措施和改进的 MAP 程序 (本讨论稿描述了其所设想的措施)；(3) 建立一项监管机制以核实政治承诺是否被适当履行。

上述方案首先旨在借助 BEPS 项目发挥“政治承诺”的优势，从而鼓励政府决议采纳推荐政策；其次鼓励政府采取具体措施以消除潜在的障碍；最后引入事后监督机制以确保政治承诺的达成。

值得注意的是，讨论稿中的观点和建议并不代表财政委员会或其下属机构的一致意见，而是为了给利益相关者提供实质性的建议以进行分析和评论。讨论稿也指出，在解决阻碍主管税务当局通过 MAP 达成一致意见的措施方面，并非所有参与 BEPS 项目的经合组织或 G20 国家都同意将具有强制性和约束力的仲裁作为一项恰当的解决措施。

### 指导原则

讨论稿指出，第 14 项行动计划的工作预期能获得相关国家的政治承诺，继而通过采取具体措施来消除目前影响税收协定相关争议解决的障碍，达到显著改进 MAP 程序的目的。政治承诺和对应措施的实施将会参照如下四条原则：

1. 确保与相互协商程序有关的税收协义务务得到全面的善意执行；
2. 确保行政程序可以促进避免和解决与税收协定有关的争议；
3. 确保纳税人在符合资格的情况下可以申请进行相互协商程序；
4. 若争议案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决。

针对上述每一条原则，讨论稿都指出了在 MAP 机制下解决税收协定相关争议的障碍，并提出了解决相关障碍的可能方案。

## 确保与相互协商程序有关的税收协定义务得到全面的善意执行

讨论稿指出了如下两项可能导致经合组织税收协定范本第 25 条内容无法得以充分实施的障碍。

首先，讨论稿指出，虽然第 25 条第 2 款提出主管税务当局“应当努力”通过相互磋商来解决 MAP 案件，但是有很多意见认为，缺乏对主管税务当局解决 MAP 案件的义务设定就是一项导致争议无法得到及时解决的障碍。因此，讨论稿建议对第 25 条的协定注释添加有关内容，即“通过相互协商解决未按照税收协定征税问题是税收协定缔约国需承担的义务中不可分割的一部分，并且必须予以善意地执行”以及“主管税务当局有义务根据实际情况，依照协定条款和国际法原则，寻求基于原则性的、公正的和客观的方式来解决争议”。

其次，讨论稿指出，在缺乏协定范本第 25 条第 2 款相应规定的情况下，对于由税收协定对方缔约国作出转让定价调整的情形，某些国家或地区认为其没有义务作出对应调整或允许纳税人通过 MAP 解决有关的经济性双重征税问题。讨论稿对此提出了一项看似简单的方案建议，即确保将协定范本第 9 条第 2 款的内容纳入到税收协定之中，并在合适的情况下借助于第 15 项行动计划下的多边协商工具。

## 确保行政程序可以促进避免和解决与税收协定有关的争议

讨论稿认为，恰当的税务行政程序是十分重要的，因其能为确保主管税务当局充分和有效地执行其指令提供必要的执行环境。但各种各样的不利因素会阻碍 MAP 的有效性，这些因素包括税务机关的稽查职能缺乏独立性，资源的缺乏（包括缺乏必要的人力、资金和培训等等），或者税务机关考评指标的不当设置等。此外，对于涉及税收协定解释和应用的一般性事项，税务机关未必会运用协定范本第 25 条第 3 款的相应规定通过双边协商的形式预先解决潜在争议，有些国家未必会运用双边预约定价程序，又或者未曾考虑通过 MAP 或预约定价来解决其他税务年度的问题。

讨论稿指出，有些国家的税务机关工作人员在现场调查时可能试图引导纳税人放弃行使发起相互协商程序的权利，例如和纳税人达成某些协议使得纳税人同意放弃寻求 MAP 协助，此类协议包括税务机关同意不施加罚款或者同意较低的调查调整金额。在各国的税务检查实践中，纳税人遇到此类情形的频率并不低。

经合组织和税务管理 MAP 论坛（以下简称“FTA-MAP 论坛”）<sup>1</sup>在同时致力于通过行政程序的改进以防止和解决税收协定相关争议。FTA-MAP 论坛指出，与国际惯例中的原则或程序不一致的税务检查程序会很大程度上阻碍相互协商程序的运用。因此，税务检查的实践情况是 FTA-MAP 论坛的一个战略关注点。讨论稿也指出，第 14 项行动计划和 FTA-MAP 论坛的工作成果将会起到相辅相成的作用。

对于争议解决的各项障碍，讨论稿也提出了一些可能的解决方案选项。其中绝大多数方案选项都提议参与国应允诺采用经合组织针对有效双边协商程序手册<sup>2</sup>中所述的最佳范例。讨论稿提出的选项也包括建议参与国能够允诺双边预约定价程序的实施，并且能允许纳税人通过寻求相互协商程序的协助来解决预约定价相关事宜对于过去年度和重复发生事项的影响。讨论稿所提出的解决方案选项虽值得欢迎，但使各国真正落实有关政策变化以克服目前的诸多障碍仍有不小难度。

## 确保纳税人在符合资格的情况下可以申请进行相互协商程序

讨论稿列示了八项导致纳税人无法适当运用 MAP 或会对纳税人寻求 MAP 造成过度负担的潜在障碍。这些障碍包括运用 MAP 的复杂性和不透明性，启动 MAP 时过于繁重或不适当的文档要求，应用基于国内法或税收协定的防滥用规则时对于 MAP 申请规定的不明确，在某些情况下一方税务主管当局单方面认定纳税人的异议不具合理性，国内法救济与 MAP 之间的衔接问题，在申请 MAP 前需要先行缴纳争议税款所导致的财务影响，申请 MAP 的时间限制，以及在国外自行调整之后所带来的问题。

为了解决上述障碍，讨论稿提出了一些解决方案选项，包括：

- 各国承诺制定、公布关于运用 MAP 的条例、指引和规范，同时明确被授权行使有关当局职能的政府机关（包括公布有关的联系方式）。
- 各国承诺会明确对于提出 MAP 所需的特定信息和文档要求，并尽力平衡纳税人的合规负担。
- 当涉及防滥用条款时，明确 MAP 的可适用性。
- 当主管税务当局认为 MAP 申请中纳税人的异议不合理时，各国承诺会提供双边通告和/或征询机制。
- 阐明第 25 条的协定注释中“如果纳税人的异议表现为正当的”具体含义。
- 修订第 25 条第 1 款以准许 MAP 请求可以对任一缔约国的主管税务当局提出。
- 各国承诺会阐明 MAP 和国内法救济措施之间的关系，包括就此发布明确的指引。
- 明确税款缴纳和相互磋商程序之间的问题，包括对第 25 条协定注释的可能修改以明确在 MAP 结案之前暂停税款缴纳程序。

<sup>1</sup> 请参见“Multilateral Strategic Plan on Mutual Agreement Procedures: A Vision for Continuous MAP Improvement”（<http://www.oecd.org/site/ctpfta/map-strategic-plan.pdf>）

<sup>2</sup> 请参见 <http://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf>

- 明确相互协商程序的时间限制问题，在税收协定第 25 条第 2 款中加入“无论缔约国本国法律中有任何时间限制条款，任何所达成的双边共识都应当被履行”的表述。
- 修订第 7、9 和 25 条的协定注释，以明确在海外进行自发调整时能够通过 MAP 解决双重征税问题。

### 若争议案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决

讨论稿指出，通过 MAP 来解决税收协定相关争议的一些主要障碍其实是受制于 MAP 程序相关的问题，包括缺乏原则性的方案来指导解决 MAP 案件；缺乏与主管税务当局间合作主导的、透明的和良好的工作关系；缺乏一个有效的解决机制（例如涉及 MAP 的仲裁程序）；与多边 MAP 和预约定价相关的问题；以及在 MAP 过程中对于利息和罚款的考量。

随着 BEPS 项目工作成果的陆续出台以及新的税收协定和转让定价法规的公布，上述障碍很可能会变得越发显著。

讨论稿探讨了诸多的解决方案选项以克服这些障碍，其中很大一部分都围绕采用经合组织针对有效双边协商程序手册中所述的范例。讨论稿也探讨了与 MAP 仲裁程序相关的主要政策和实际障碍，以及解决相关障碍的可能方案。另外，讨论稿明确指出，并非所有的经合组织国家都有意愿采用强制性的 MAP 仲裁方式；有鉴于此，讨论稿也提出了相应的可能解决方案：即建议各国能够考虑制定符合自身国情的 MAP 仲裁程序适用范围，从而鼓励各国能采用具有有限范围的 MAP 仲裁条款，并且对第 25 条第 5 款进行修订以允许在特定情况下递延 MAP 仲裁程序。讨论稿同时要求对 MAP 仲裁决策的默认形式进行具体的论述（例如，遵从独立意见仲裁的方式还是采用“棒球仲裁”的方式）。

纳税人迫切需要有效的机制以解决涉及多个国家或地区的国际税收争议是长期困扰纳税人的关键问题之一。虽然讨论稿承认这个问题在全球化进程急速加快的环境下确实存在，也指出了涉及多边争议会发生的情形，但是讨论稿并没有提出切实可行的解决方案。讨论稿列举了三种会发生多边争议的情形：（1）三边争议（当 A 国企业通过其在 B 国的常设机构将商品或服务转移至 C 国的关联企业时，B 国的主管税局针对该交易进行了转让定价调整）；（2）一个国家做出的调整导致其他国家做出连锁调整的反应；以及（3）当跨国集团内的一家公司为集团内的其他成员的利益而从事某些职能时，其他成员所在国家针对上述关联交易做出不同的转让定价调整。讨论稿也要求评论者能提供更多会引发相互协商程序需要的多边争议情形。

### 中国内地的实务和观察

根据我们的观察，中国国家税务总局近年来对 MAP 案件非常重视并积极推动，获得了一定成效，帮助众多跨国公司解决了双重征税问题。同时，实务上国家税务总局也在不断扩充专业团队，提升专业能力，以应对日益复杂的 MAP 案件。

中国已和全球大多数主要国家和地区签订了税收协定，因此理论上而言大多数跨国的税务争议可通过税收协定中的 MAP 条款予以解决。然而，对于讨论稿中所提出的用于解决 MAP 诸多障碍的可能性方案，国家税务总局的观点仍有待明确，但我们预计国家税务总局可能会在未来国税发[2009]2 号文件的修订中进一步阐述与这方面有关的意见。

### 结论

讨论稿开宗明义地提到经合组织对于全球日趋增多的税务和转让定价争议的观察，而我们也深感在具有诸多不确定因素的 BEPS 世界中，税务相关争议会在全球范围内不断增加。第 14 项行动计划为 MAP 全面而广泛的修订提供了难得的机遇，有望一改 MAP 冗长和低效的现状，并避免了按单个协定逐一进行修订的模式。

鉴于上述，针对 BEPS 第 14 项行动计划的讨论稿应当会受到纳税人的欢迎。正如在本文最初所提及，即为了通过 MAP 来解决税收协定相关的争议，需要引入一项三管齐下的方案从宏观的角度来逐步推进相关工作。讨论稿也指出，经合组织预期第 14 项行动计划的工作能获得相关国家的政治承诺，继而通过采取具体措施来消除目前税收协定相关争议的解决障碍，达到显著改进 MAP 的目的，而政治承诺和对应措施的实施将会根据前文所述的四条原则予以实践。

经合组织的意见征集已于 2015 年 1 月 16 日截止，所征集的意见后续将会向公众发布。

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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)  
[mliang@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](http://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，请咨询合资格的专业顾问。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。