

税务

期数 H75/2017 - 2017 年 8 月 16 日

税务评论

香港签署《BEPS 多边公约》
开展双边税收协定修订

2017 年 6 月 7 日，包括香港在内的 76 个国家和地区的代表签署了¹或表达了意愿去签署广为预期的《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移（BEPS）的多边公约》（简称“《BEPS 多边公约》”或“公约”）。随后，多个地区相继签署或承诺签署上述公约。

本文简要介绍了香港对有关税基侵蚀和利润转移（Base Erosion and Profit Shifting，简称“BEPS”）及交换财务账户资料的实施进程，同时概括了香港对《BEPS 多边公约》的立场。

香港实施国际标准的进程

香港继续推进实施税基侵蚀和利润转移方案（简称“BEPS 方案”）建议的国际标准，以及经合组织（OECD）统一汇报标准（Common Reporting Standard）提出的自动交换财务账户资料（Automatic Exchange of Information 简称“AEOI”）。鉴于经合组织和欧盟已分别开始制定“不合作”税务管辖区名单，预计将于 2017 年底完成此项工作，香港如不扩大实施 AEOI 的范围并参与《BEPS 多边公约》，或将面临被列入“不合作”税务管辖区名单的风险。被列为“不合作”的税务管辖区将遭受抵制措施，从而降低其投资及营商环境的吸引力。因此，香港已向经合组织作出实施 BEPS 方案的承诺，并于 2016 年 6 月通过了实施 AEOI 的立法，预计将于 2018 年开始首次交换资料。

截至目前，香港与其他税务管辖区订立的税收协定多采用双边模式，如全面性避免双重课税协定（简称“税收协定”）、税务资料交换协定、AEOI 相关协定等。为与国际标准保持同步，香港须逐一与协定伙伴进行协商、签订及修改相关协定。然而，要扩大协定的覆盖范围，普及打击 BEPS 的国际新标准，双边模式已不再奏效或效率欠佳，因此香港特区政府认为确有必要采纳多边模式。

有见及此，中国政府于 2017 年 6 月 7 日代表香港特区签署了《BEPS 多边公约》，支持香港特区通过延伸领土的方式适用该公约。

作者：

香港

张新华

税务合伙人

电话：+852 2852 6768

电子邮件：ryan Chang@deloitte.com

威維之

高级税务经理

电话：+852 2852 6608

电邮：dchik@deloitte.com.hk

¹ 68 個地區簽署了公約

《BEPS 多边公约》的出台背景

BEPS 是指，跨国企业利用各税务管辖区的税制差异和征管漏洞，将利润转移至只有少量经济活动或没有经济活动的低税率或零税率地区，以减少公司整体税负，甚至实现双重不征税的税务筹划策略。而滥用税收协定是导致 BEPS 的一个重要原因。

在这样的背景下，BEPS 第 15 项行动计划提出制定一个多边公约，以期促进实施二十国集团（G20）及经合组织 BEPS 方案中有关税收协定的措施，打击 BEPS 的行为。公约将对各签约税务管辖区的现行双边税收协定进行同步、有效的修订，但不会直接修改既有协定的内容而发挥修正协定的作用；而是影响既有协定的适用情况。

公约涵盖了协定中针对混合错配安排、协定滥用、常设机构和相互协商程序的措施。公约提出了针对某些条款的最低标准，同时，各参与税务管辖区可提交保留意见和通知事项（“公约立场文书”），选择是否及如何适用公约的可选条款。

香港的对《BEPS 多边公约》的立场

香港已与 37 个税务管辖区订立税收协定，其中除与中国大陆签订的税收安排外，其余 36 个此类协定都将纳入公约涵盖的适用范围（“被涵盖税收协定”）。如有必要，香港特区需与中国大陆就现行税收安排另作修订。

如上所述，除了强制性条款外，各税务管辖区可自行决定接受或保留公约中的不同条款。其通用规则为，如果某协定伙伴对公约中某条款持保留意见，则该条款将不适用于所有被涵盖的税收协定。为确保公约的适用清晰透明，各税务管辖区须对被涵盖税收协定中拟修订的现行条款发布通知。

香港计划实施《BEPS 多边公约》的强制性条款，包括针对 BEPS 方案的两个最低标准，即第 6 项行动计划（防止协定滥用）和第 14 项行动计划（改进跨境争议解决机制）的措施，但不选择实施其余条款，从而将公约或将对香港造成的影响降至最低。重点条款如下：

协定滥用

税收协定的目的

根据 BEPS 第 6 项行动计划针对防止滥用税收协定的最低标准，参与国家和地区须在税收协定中加上一项明确的声明，表明其意图是在没有通过逃税避税等手段实现不征税或少征税的情况下消除双重征税。

因此，依据《BEPS 多边公约》第六条的规定，香港的大多数被涵盖税收协定的序言部分将纳入或替换为下列文字，以阐明协定的目的：“旨在没有通过逃税避税而造成的不征税或少征税的情况下消除对本协定所适用税种的双重征税，（包括通过择协避税安排，为第三方管辖区居民间接获得本协定下的税收优惠）”²。

主要目的测试

除了对协定序言部分进行增补以外，公约还要求各税务管辖区对下列规则择一实施，以体现防止协定滥用的共同意图：

- (1) 主要目的测试 (Principal Purpose Test) 规则；
- (2) 简化版利益限制 (Limitation-on-Benefits) 规则，辅以主要目的测试；或
- (3) 详细版利益限制规则，辅以导管安排应对机制。

香港选择了仅采用主要目的测试。根据主要目的测试规则，如果某个体所涉交易或安排的主要目的之一为获取协定待遇，则该个体不得根据相关税收协定获得协定待遇。该规则提出了针对择协避税的通用措施，包括利益限制规则未能涵盖的情形，如某些导管融资安排等的应对措施。

由于香港的利得税税率较低，协定税务管辖区居民滥用协定对香港的影响相对较小。此外，香港既有的某些税收协定中，部分条款（如涉及股息、利息和特许权使用费的条款）已涵盖防止滥用协定（以主要目的测试）的规定。香港税法还纳入了反避税通用条款，针对订立某交易的主要目的是令相关纳税人获得税项利益的情况。鉴于此，香港特区政府认为实施广泛的主要目的测试的难度不大，因而选择仅适用主要目的测试规则。

主要目的测试规则将适用于香港的大多数既有税收协定。作为香港的协定伙伴，加拿大和科威特虽已接受仅适用主要目的

² 非官方翻译

测试规则作为暂行办法，但二者均在其公约立场中表达了通过双边谈判采纳利益限制规则的意向。

争议解决机制

税收协定或有规定，纳税人遭遇双重征税或未依照税收协定征税的，可请求相关主管当局与协定伙伴主管当局进行协商，设法依据税收协定解决相关争议。该流程即相互协商程序（Mutual Agreement Procedure，简称“MAP”）。

尽管香港多数既有税收协定已纳入 MAP 相关条款，但某些被涵盖税收协定中的现行 MAP 条款将根据公约进行修订。

根据修订的 MAP 机制，纳税人在境内遇到任何异议或索赔案情，可依据税收协定申请 MAP。MAP 申请可提交至香港或协定伙伴。有关时间的规定也会作出修订，如：香港与意大利之间的现行税收协定规定，须自首次收到有违税收协定征税的通知起两年之内提交 MAP 案情。而根据公约的修订，为与其他被涵盖税收协定保持一致，该协定中的两年将改为三年。此外，香港-意大利税收协定的现行 MAP 条款尚未明确实施 MAP 达成协议的时间期限。因此根据公约，还将增加条款“尽管缔约税务管辖区的境内法律对时间期限有规定，但任何达成的协议均应实施。”³ 事实上，一旦达成 MAP 协议，其规定将优先于境内法规对时间期限的规定。

香港针对公约的未来规划

香港特区政府将继续推进必要的立法程序以在境内实施《BEPS 多边公约》。被涵盖税收协定修订条款的生效时间将主要取决于协定伙伴双方的公约审批进程。香港特区政府计划将于 2018 年上半年向立法会提出《BEPS 多边公约》相关修正法案；此外还将在未来签订的税收协定中纳入公约的相关条款，以确保符合 BEPS 方案的要求。

对香港企业的影响

《BEPS 多边公约》拟通过实施有关税收协定的 BEPS 措施，应对激进税务筹划策略带来的税务问题。理论上，不涉及此类策略的企业应该不会受到影响。尽管如此，《BEPS 多边公约》一旦生效，在适用现行税收协定的同时必须参考公约文本。由于相关资料（即公约文本及香港和各协定伙伴的公约立场文书）涵盖范围十分广泛且内容复杂，对其进行详细分析是必要的。

针对政策的变更，当前受惠于香港双边税收协定的企业应着手分析相关影响。经合组织推出的《BEPS 多边公约》[匹配数据库](#)（当前为试运行版本）可协助分析公约将对有关税收协定作出何种修订。目前可以预测的是，就未来申请税收协定待遇而言，《BEPS 多边公约》的实施必将加重纳税人和香港税务局的行政负担。

³ 非官方翻译

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

朱梭

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

tonzhang@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞

合伙人 / 总监

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

fhe@deloitte.com.cn

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

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

华南区（香港）

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@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

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

roshu@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

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

苏州

梁晴 / 管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1328 / 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

kguan@deloitte.com.cn

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

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文 / 吴焕琛

合伙人 / 总监

电话：+86 592 2107 298 / 055

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

chwu@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

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

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

华西区

张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：tonzhang@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。

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司 (即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”), 以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险管理、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务, 协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 244,400 名德勤专业人员如何致力成就不凡, 欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

关于德勤中国

德勤于 1917 年在上海设立办事处, 德勤品牌由此进入中国。如今, 德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下, 为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计、企业管理咨询、财务咨询、企业风险管理和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富经验, 同时致力在中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师方面的发展做出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media, 通过德勤中国的社交媒体平台, 了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息, 任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构 (统称为“德勤网络”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2017。欲了解更多信息, 请联系德勤中国。