

税务

期数 P264/2017 - 2017 年 8 月 1 日

税务评论

中国签署《BEPS 多边公约》实施协定修订

2017 年 6 月 7 日，来自包括中国在内的 68 个国家和地区的代表，参加了经合组织《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》¹首次联合签字仪式，共同签署了上述公约（简称《BEPS 公约》）。与此同时，还有另外 9 个国家也官方表达了签署《BEPS 多边公约》的意愿（其中喀麦隆和毛里求斯已在 7 月初完成签署）。预期还会有其他不少国家或地区会在 2017 年底前加入公约；而且，首批协定的修订预计将于 2018 年生效。经合组织估计未来将有超过 1,100 多个税收协定受到公约的影响。但值得注意的是，美国作为中国最大的贸易伙伴，并没有参加此次的签字仪式，也尚未表达其签署意向。

公约概况

《BEPS 多边公约》是第一份在全球范围内协调跨境所得税收政策的多边法律文件，旨在实现防止协定滥用、解决人为规避常设机构构成问题、消除混合错配影响、改进争议解决机制等多重目标，构建稳定有效的全球税收体系。

公约的施行能够使其签约国一揽子修订现有的税收协定网络，并协调一致地实施 BEPS 行动计划²中税收协定的相关措施，而无需就各协定逐一开展修订谈判。

公约要求签约国须执行 BEPS 关于防止协定滥用和改进争议解决的最低标准，但同时也赋予了签约国在实施上的一些弹性。此外，经合组织也提供了其他许多 BEPS 相关的措施建议，签约国可以自行选择是否施行。

《BEPS 多边公约》首先要求各签约国列出将被公约修订的税收协定（包含其修订文书、附属文书等，如议定书、换文等），也就是公约所定义的“被涵盖税收协定”。公约第一条规定，“本公约将修订所有（符合定义的）‘被涵盖税收协定’”，但各签约国仍可依照相关条款的规定，对各项修订作出接受或是保留。

作者：

香港

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

吴青伦

经理

电话：+86 21 2316 6376

电子邮件：moywu@deloitte.com.cn

¹ 英文版公约：<http://oe.cd/mli-en-text>；中文译本：<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c2672578/part/2672593.pdf>

² 参见经合组织有关 BEPS 行动计划的介绍（英文版）：<http://oe.cd/aboutbeeps>

经合组织作为公约保存人已经在其官网公布了各签约国交存的包含被涵盖税收协定、修订保留意见和其他各种通知内容的暂定清单³。任何一个税收协定只有在各缔约方均视其为被涵盖税收协定，且就修订内容达成合意的前提下，才会被公约修订。经合组织认为，《BEPS 多边公约》不同于议定书，不会直接修订既有协定，而是提供了一套修订的规则；未来在具体适用一份被涵盖税收协定时，必须同时阅读公约和该协定文本。具体而言，对于公约就协定作出的某项具体修订，只要有任一协定缔约方选择对此项修订作出保留（即选择不接受此项修订），那么相应的修订就不会对原协定产生作用，且不论其他缔约方是否接受此项修订。

根据各签约国提交的暂定清单，经合组织已经建立了一个测试版的多边公约匹配数据库⁴，协助使用者了解在《BEPS 多边公约》的框架下，有关协定将被作出何种修订。

中国提交的暂定清单列出了 102 个被涵盖税收协定⁵，其中不包括与智利、香港、印度、澳门和台湾的税收协定或类似安排；但智利和印度提交的被涵盖税收协定中包含了与中国的税收协定。根据现阶段的初步比对，预计中国可能将有 47 个协定受到公约的影响⁶。

目前各签约国提交的暂定清单总计超过 2,000 页，而中国也已提交了一份长达 37 页的暂定清单。本文将重点讨论中国暂定清单中的相关内容。

中国的相关立场

防止协定滥用

为实施 BEPS 关于防止协定滥用的最低标准，中国接受公约第六条对协定序言的有关修订，即明确协定意图在消除双重征税的同时，亦防止通过逃避税行为造成的不征税或少征税。根据这一条款，下列文字将被加入协定序言，以阐明税收协定的目的：

“旨在消除对本协定所适用税种的双重征税，同时防止逃避税行为所造成的不征税或少征税（包括通过**协定套用安排**⁷，为**第三方管辖区居民间接获得本协定下的税收优惠**）”

除了修订被涵盖税收协定的序言以外，公约还根据 BEPS 关于防止协定滥用最低标准的要求提供了相应的实质性技术规则。根据公约条款规定，签约国可在三种实质性技术规则方案中选择一种进行实施：1) 主要目的测试（“Principal purpose test”，简称“PPT 测试”）；2) 简化版利益限制条款（“Limitation on benefits rule”，简称“LOB 条款”），并辅以 PPT 测试；3) 详细版 LOB 条款，并辅以反导管安排的机制。包括在中国在内的许多国家选择了第一种方案，即仅通过 PPT 测试来防止协定滥用。适用 PPT 测试时，在考虑所有相关事实和情况的基础上，若可以合理认定任何直接或间接享受被涵盖税收协定待遇的安排或交易的主要目的之一是获得该协定待遇，则不应给予该协定待遇，除非可以确认在这些情形下给予该待遇符合被涵盖税收协定相关规定的宗旨和目的。

如欲垂询更多信息，请联系：

国际税收服务
全国和华东区领导人
上海
王鲲

合伙人
电话：+86 21 6141 1035
电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

北京

张慧

合伙人
电话：+86 10 8520 7638
电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华南区

香港

林嘉雪

合伙人
电话：+852 2852 6536
电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

华西区

重庆

张书

合伙人
电话：+86 23 8823 1216
电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

³ 参见经合组织网站（英文版）：<http://oe.cd/mli>

⁴ 参见经合组织网站（英文版）：<http://oe.cd/mlimatching>

⁵ 其中包含了两份与罗马尼亚签订的协定。

⁶ 毛里求斯、西班牙、瑞士并未将其与中国的税收协定列入其被涵盖的税收协定清单。

⁷ 即“Treaty-shopping arrangements”，有时也译作“择协避税安排”。

根据公约第八条，对于持股 25%以上可享受股息优惠预提所得税税率的待遇，中国同意对相应协定条款进行修订，要求纳税人必须在支付股息日前的 365 天期间内都符合上述持股条件，才能享受优惠税率。中国列出了 36 个可能受此项修订影响的协定。与第八条类似，对于转让其价值主要来自于不动产的实体的股权或权益取得的财产收益，公约第九条要求回溯考察转让前 365 天期间内的情况，即只要该期间内任一时间被转让股权或权益的实体价值主要来自于缔约一方的不动产，则该缔约方对上述收益有征税权。然而，中国方面并未接受这项修订；从这一点看，中国似乎希望保留国税发 [2010]75 号和国家税务总局公告 2012 年第 59 号中的现行做法，只要转让前连续 36 个公历月份内任一时间被转让股权或权益的实际价值主要来自于中国的不动产，则中国即可对该转让收益征税。

规避常设机构构成

公约关于常设机构的条款，旨在执行 BEPS 第 7 项行动计划的建议（即防止人为规避构成常设机构），通过以下措施降低构成常设机构的门槛：

- 拓宽非独立代理人常设机构的认定范围（即将佣金代理人和其他类似安排纳入认定范围）；
- 缩减豁免于常设机构认定的特定活动范围，要求豁免于常设机构认定的特定活动必须属于准备性质或辅助性质，以及引入反拆分规则；
- 出台反避税规则以防止通过拆分长期工程合同来避免构成常设机构。

中国和十一个欧盟成员国⁸均选择不对其协定中的常设机构条款作出修订，这意味着中国对外签署的税收协定中关于常设机构的条款将不会受此次公约的影响。中国的这一立场并不令人意外，因为中国税务机关认为其现行规定（即国税发 [2010]75 号文件）已经能够实现上述目标。在国税发 [2010]75 号文件中，国家税务总局已经采用了联合国和经合组织协定范本注释里关于防止协定滥用的解释，比如对“签订合同”一词的理解包含了进行合同细节谈判等活动。

混合错配安排

鉴于混合错配相关措施并不是 BEPS 行动计划的最低标准，中国并未选择对透明实体适用消除混合错配安排的相关条款。然而，值得注意的是，根据公约第四条，对于除个人以外的人成为双重居民的，中国选择实施新的加比规则，以代替原先的实际管理机构所在地标准；具体而言，若缔约管辖区各方主管当局，未能通过相互协商就该人的居民身份达成一致的，则该人将不能享受该协定规定的任何税收优惠或减免。

争议解决机制

如前所述，公约将会实施 BEPS 关于税收协定下解决争议的最低标准。中国已经表示，不会采纳经合组织协定范本 2014 年版第 25 条相互协商程序第 1 款的规定（即纳税义务人可在收到通知起三年内，将案情提交缔约任一方主管当局），而是只允许纳税义务人将案情提交该人为其居民的缔约方主管当局；如果其案情涉及被涵盖税收协定中基于国籍的非歧视待遇规定，该案情应提交给该人为其国民的缔约方主管当局。缔约方主管当局在收到案情提交的请求后，如果认为所提意见合理，将与缔约另一方主管当局执行双边通知或协商程序。

中国没有对公约第十七条（相应调整）作出保留，因此该条款的内容将会加入到中国对外签署的相关税收协定中。

有关强制性有约束力的仲裁条款，只会在缔约国双方都选择适用的情况下生效。而与公约中其他条款对签约国如何作出保留意见的标准化规定不同，缔约国可以自行决定适用仲裁的个案范围（前提是获得另一缔约方的同意）。该仲裁程序一般在协定双方主管当局在两年内仍未就相互协商案件达成协议的情况下启动。有 26 个国家⁹选择适用仲裁条款；但中国并未选择执行。

观察与评论

目前，各签约国还需各自履行使公约生效所必需的国内法律程序；完成该法律程序后，签约国应向经合组织交存相应的批准书（或接受书、核准书等）。根据约定，公约生效需得到至少五个国家或地区的批准；即公约将在经合组织确认收到交存的第五份批准书起满三个公历月后的次月第一日生效。对于此后交存批准书的签约国，公约将于交存批准书之日起满三个公历月后的次月第一日生效。

⁸ 保加利亚、塞浦路斯、捷克、丹麦、芬兰、希腊、匈牙利、拉托维亚、马耳他、波兰、瑞典

⁹ 安道尔、澳大利亚、奥地利、比利时、加拿大、斐济、芬兰、法国、德国、希腊、爱尔兰、意大利、日本、列支敦士登、卢森堡、马耳他、毛里求斯、荷兰、新西兰、葡萄牙、新加坡、斯洛文尼亚、西班牙、瑞典、瑞士、英国

公约生效后，其具体的适用日期起算根据内容可分为两大类：1) 对于非居民源泉扣缴的预提税，适用于生效日期的下一个公历年度的第一日起发生的应税事项；2) 对于所有其他税收，适用于生效日起满六个公历月或以后开始的纳税期间。

鉴于公约对协定的修改需要得到协定缔约双方的一致同意（也就是说，只有税收协定的缔约双方都同意公约对协定条款的某项修改，该项修改才会生效），因此经合组织已在其官网公布了相关工具包，其中包含 31 张流程图对公约各条款进行解释，以帮助使用者了解公约对协定的修改机制如何运行；并且如前所述，经合组织还根据现有资料建立了一个测试版的多边公约匹配数据库，以模拟各签约国立场的匹配结果。

国家税务总局在 2017 年 6 月 23 日公布了《BEPS 多边公约》共 83 页的中文译本（经合组织表示公约的官方语言版本仅包含英语和法语版），但并没有同时公布公约解释性声明的中文译本。未来中国税务机关是否会将公约对中国签署的各税收协定的具体修订影响整合成一份详细的中文文件并予以发布，目前尚未可知。但需要注意的是，公约允许签约国在后续任一时点撤销先前出具的保留意见，或以更小范围的保留来替代原保留意见，因此对于协定待遇的适用，相关利益方还需要留意后续的进展。

对未来希望享受中国税收协定待遇的主体而言，有必要就公约对中国税收协定的影响，尤其是通过公约引入的一些新的实质性规则进行深入了解（如 PPT 测试等）。但值得注意的是，不论是公约的解释性声明¹⁰，还是经合组织的协定注释，现阶段都没有对公约条款提供足够充分的注解。另一方面，虽然中国不是经合组织成员，但中国已经签署了包容性框架协议，因此建议持续关注中国税务机关如何将 BEPS 的建议（特别是第 6 项行动计划）转化到国内法规层面；因为在包容性框架协议下，其他国家将可以评阅中国税收体系，来确认中国是否遵守了 BEPS 最低标准的规定。

如上所述，被涵盖税收协定的序言将加入一段立法意图的描述，清晰指出在消除双重征税外，协定的目的还必须同时包含防止逃避税行为所造成的不征税或少征税（包括择协避税安排）。因此，可以预期未来税务机关会以协定序言有关立法意图的表述为依据，强化一般反避税条款在打击择协避税中的运用。

此外，未来在适用协定待遇时，中国的现行管理程序（特别是在协定待遇申请表单方面）有可能需要根据公约进行调整；有鉴于公约的复杂性，不排除调整可能会对纳税人、扣缴义务人和税务机关带来一定负担。为防止协定滥用，公约对授予协定待遇的限制条件作出了更新，这些调整可能会带来额外的信息提交要求，不论是国内还是国际层面，围绕这些要求应如何履行仍有待进一步的指引出台。

¹⁰ 解释性声明第 12 段：“本解释性声明意在阐述公约如何运作来修订被涵盖税收协定，而不是为了对相关的 BEPS 行动计划进行解释（强制性有约束力的仲裁条款除外）”。

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

朱桢

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

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 / 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

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

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

沈阳

徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@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

朱桢

合伙人

电话：+86 22 2320 6688

传真：+86 22 8312 6099

电子邮件：andzhu@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

主管合伙人 / 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

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 (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、风险咨询、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品质的专业服务，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、风险咨询和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富的经验，同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师等方面的发展作出重要贡献。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。