

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

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

香港

张柏宁

合伙人

电话：+852 2852 1095

电子邮件：patcheung@deloitte.com.hk

国际税务

北京

朱棣

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

张慧

合伙人

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

上海

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

叶红

合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

香港

刘明扬

合伙人

电话：+852 2852 1082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

经合组织发布最终版 BEPS 报告

2015 年 10 月 5 日，经济合作与发展组织（简称“经合组织”）秘书处发布了税基侵蚀和利润转移项目（即 base erosion and profit shifting，简称“BEPS 项目”）的十三份最终报告和一份解释性声明，介绍了 BEPS 项目下各方业已达成的行动共识（经合组织新闻稿，解释性声明和最终版报告链接：<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>）。这批报告的公布时间正值 10 月 8 日秘鲁利马二十国集团财长会议召开前夕，其内容涵盖并且整合了在 2014 年布里斯班二十国领导人峰会上提交并受到欢迎的前七份报告。

62 个国家在二十国集团和经合组织为主导的 BEPS 项目中通力合作，并已经同意将继续共同努力至少到 2020 年。同时，有更多的国家通过区域结构性对话参与了项目成果的制定过程。中国亦是 BEPS 项目的积极参与方之一。一些区域性税收组织，如非洲税务机关论坛（African Tax Administration Forum）、（法语区国家）税务管理当局中心（Centre de Rencontre des Administrations Fiscales）、美洲间税务管理当局中心（Centro Interamericano de Administraciones Tributarias）等，以及包括国际货币基金组织、世界银行、联合国在内的多家国际组织，都为 BEPS 项目做出了贡献。

在 2016 和 2017 年，BEPS 项目仍将有更多的政策发展，但主要活动将围绕对 BEPS 措施执行情况的监控而展开。由于项目以外的其他国家将被邀请加入，监控范围可能会被扩大。此前的税务透明与信息交换全球论坛已有先例，该论坛目前包括 127 个国家和地区。

二十国集团和经合组织工作组指出，“尽管由于 BEPS 的复杂性以及数据的严重受限，衡量 BEPS 的影响规模具有挑战性，但今天我们知道，BEPS 的财政影响是显著的。”工作组估计，税基侵蚀和利润转移已耗费了每年 4%-10% 左右的企业税收收入。

BEPS 行动计划提出了两个重要的问题：这些行动将会在何时被实施，以及哪些国家将会实施。解释性声明中的以下表述就此阐明了各国间所达成的不同程度的共识：

“所有的经合组织和二十国集团成员均承诺将在防止税收协定滥用、国别报告、打击有害的税务实践以及改善纠纷解决机制等领域，一致执行 BEPS 行动计划。现有的标准已进行了更新且将会被执行，但是应该注意到并非所有 BEPS 的参与国都赞同上述税收协定和转让定价的基本标准。在其他领域，例如针对混合错配安排相关的建议以及利息扣除的最佳实践方面，各国已就一般税收政策方向达成共识。在上述领域，随着时间的推移，各国有望通过实施已商定的共同方法，逐渐缩小各国间的差异，从而进一步考虑这些措施是否应该成为未来这些领域的最低标准。基于最佳实践的指南还将为打算在强制性信息披露或受控外国企业的立法方面采取积极行动的国家提供支持。各国同意接受目标性监控，特别是对最低标准的执行情况所进行的监控。此外，预计经合组织和二十国集团成员国以外的其他国家也将加入此行列，以保护其自身税基和公平的竞争环境。”

欧盟或将在其 28 个成员国范围内施行 BEPS 行动。2015 年 6 月，欧盟委员会发表了关于欧盟公平和高效的企业税收制度的交流意见，其目的是阐明如何在欧盟范围内实施 BEPS 措施。财政部长理事会可以选择在整个欧盟范围内采纳 BEPS 措施。

率先生效的 BEPS 行动

最先生效的行动将涉及新的转让定价方法（即 BEPS 第 8-10 项行动计划）。经合组织和联合国的税收协定范本均要求使用符合独立交易原则的定价方法，经合组织发布的《跨国企业和税务机关转让定价指南》则为转让定价方法在全球范围的应用提供了主要的指导。虽然整合后的新版本指南不会在 2017 年之前发布，但各国税务机关已经开始在实践中采纳或使用经合组织在 BEPS 公开意见征询阶段所发布的资料及其内容。中国近期发布的特别纳税调整实施办法征求意见稿就体现了这一点。新的转让定价方法要求跨国公司重新从功能分析开始，以实现“转让定价规则确保营业利润被分配到产生这些利润的经济活动中”。这将意味着，可以获得收益的实体必须能够控制产生有关潜在收益的风险，并且仅仅拥有无形资产的法定所有权不足以成为获得显著回报的充分条件。“只拥有大量资本却没有任何其他相关经济活动的实体（即“cash boxes”——“现金盒实体”）将不会享有任何超额利润”，包括利息。

涉及国别报告制度的第 13 项行动计划是另一项即刻生效的 BEPS 行动。该行动计划提供了一项固定的报告模板，并附有明晰的使用指导。所有主要的母公司所在国都已致力于此项行动，从而使得其他国家也可以从中获得更多信息以用于风险分析，但前提是这些国家与母公司所在国已签署税收协定或税收情报交换协议，或均已签署《多边税收征管互助公约》（简称“《公约》”）。一些非政府组织也许会抱怨不是所有的发展中国家均能获得上述信息，但应注意的是，已有 127 个国家和地区参与了税务透明与信息交换全球论坛，且约 80 个国家已签署《公约》。第一批国别报告数据（适用于全球年销售额达到相当于 5.86 亿英镑、7.5 亿欧元或 8.4 亿美元金额的企业集团）必须在 2017 年 12 月 31 日前提交给税务机关；同时，这些税务机关将在 2018 年 6 月 30 日前对该数据进行情报交换。受影响的跨国公司应该已经开始着手其系统梳理和数据收集工作。有关国别报告的内容也体现在了中国近期发布的特别纳税调整实施办法征求意见稿中。

最后一项即刻生效的行动则将影响具有“专利盒”（即“patent box”）或其他类似知识产权税收优惠制度的国家。未来，只有当相关研发活动在同一国家执行时，才能授予类似于“专利盒”的税收优惠。英国预计将尽快立法于 2016 年 6 月推出新的优惠制度，并停止现有“专利盒”制度；预计 2015 年 12 月 31 日后集团转移知识产权到现有的“专利盒”将不会被允许。有迹象表明，德国、爱尔兰和美国可能会推出符合 BEPS 要求的本国知识产权税收优惠制度。中国目前也正在复核其研发税收优惠政策。

可能在 2017 年或者之后实施的行动计划

两项重要的行动计划（即针对混合错配和利息扣除限制的行动计划）需要通过国家立法来实施。经合组织工作组已经提供了超过 400 页的指引来帮助各国通过立法手段应对混合错配（混合错配即通过利用不同国家对同一工具或者实体的不同税务处理，以实现同一笔经济支出获得两次扣除，或者一笔项目在一方获得扣除而在另一方未被确认为应税收入）。实施上述立法措施意味着，即使其中只有一方国家实施了这一措施，混合错配的安排也不能见效。该措施的基本方法是支付地不允许就有关项目作税前扣除，同时辅以次要规则，即当支付地未对税前扣除加以限制时，另一方将该项目计入应税所得。实施该行动计划面临的挑战之一，是有关国家如何获取足够的信息来判断一项安排是否产生混合错配的效果。英国已表示会考虑从 2017 年 1 月 1 日开始通过立法约束混合错配行为；对此表示公开支持的国家数量不多，而部分国家（例如法国等）认为混合错配在其现行的法律下已经无法奏效。

在利息扣除限制方面，BEPS 项目的建议是，各国应当依照一家公司息税折旧前利润（EBITDA）的固定比例设置利息费用的扣除限额。比例范围应在 10%-30% 之间。各国也可以选择提供一项备用方案，即选用集团内第三方净利息费用比例设置扣除限额（如果该比例更高的话）。BEPS 项目报告还提出了其他政策建议，包括设定最低限制来排除上述规则对负债率水平较低企业的适用，以及超额利息是否可向以前或以后年度结转的有关规则。此外，在一定条件下，第三方债务融资的公共利益项目可能被排除在利息扣除限制的适用范围之外。澳大利亚已经表示不会实施这项行动计划，而德国和部分其他欧洲国家似乎认为其现有的法律已经大致符合该行动计划的要求。美国国会和财政部虽然希望实施利息扣除限制，但预计除非将其作为公司所得税改革的一部分，相关内容不会单独进入立法程序。英国则可能在今年晚些时候就如何实施该行动计划进行征询。

需要修订税收协定的行动计划

2016 年将进行多边工具的磋商，以实现对各国间税收协定的大规模修订。初始谈判定于 2015 年 11 月 5 日，由英国担任会议主席，中国和菲律宾担任副主席。超过 90 个国家和地区已表示将参加谈判。多边工具必须在 2016 年年底前完成，之后将提供给各国各自完成其国内法律批准程序。预计多边工具将会提供较大的政策灵活性，以使参与国可作出不同的选择。

税收协定的修订将主要涵盖常设机构、税收协定滥用和争议解决机制等领域。此外，还有部分轻微修订涉及针对混合错配等方面的规则。

常设机构方面的广泛修订系出于降低常设机构构成门槛的目的。首先是降低合同在法律意义上的签订地点对常设机构判定的重要性。第 7 项行动计划指出，“若中间方在一个国家内所实施的活动，该活动意在实现一家境外企业经常性地签订合同，则该境外企业应被认定为在该国家构成常设机构，除非中间方是在其独立经营的过程中实施上述活动。通过对协定范本的第五条第 5 款和第 6 款及其详细注释的修订，以确保条款的表述更准确地反映上述政策，防止佣金代理人或类似安排（对常设机构的规避）。”上述变化的实施，预计将对向中国境外企业向中国境内客户销售商品或服务过程中设立境内营销服务企业的运营模式产生较大影响。

其次，协定的修订将限制常设机构豁免构成条款的应用，“以确保在一个国家内进行核心活动而取得的利润可以在该国家被征税。”经合组织协定范本的第五条第 4 款将被修订，以确保每一项免于构成常设机构的活动都必须具备“准备性和辅助性”的性质。此外，修订还加入了“反分割化”的规定，以限制跨国企业通过行为分拆来人为规避构成常设机构。

最后，为了提高常设机构利润归集的确定性，并为常设机构的利润归集问题提供更多指引，经合组织将进行有关常设机构利润归集的跟进工作，其目标是在 2016 年年底之前（即多边工具的磋商限期之前），为各方发布必须的指引。在中国可能构成常设机构的纳税人还应关注中国税务机关对于核定征收和按实征收方法适用辨析的有关进展。

关于税收协定滥用的行动计划源自税收协定优惠的授予与协定缔约方本意不符的实践困扰。参与国已同意在其税收协定的反滥用条款中包括一项最低标准，以应对“择协避税”（即人为安排使支付项目通过特定税收协定国家以减少税负）。各国还同意，在最低标准的实施上必须具有一定的灵活性，因为这些规定需要适应每个国家的具体情况和双边条约的实际谈判需要。BEPS 报告提出了利益限制规则（目前应用于日本和美国）和主要目的测试规则（目前应用于包括英国在内的许多其他国家）。有迹象表明中国可能考虑同时在协定中使用利益限制规则和主要目的测试规则。集合投资工具（即被广泛持有的资金）在某些情况下将可享受税收协定优惠待遇。报告也提出了有关的具体可选措施。

对于最为重要的争议解决机制，解释性声明指出，“跨国公司有助于促进贸易和国际投资，支持经济增长，创造就业，促进创新和提供途径摆脱贫困，但双重征税将对这些跨国公司造成打击。双重征税还将增加资本成本，阻碍对有关经济体的投资。”

BEPS 项目第 14 项行动计划所制定的措施旨在提高相互协商程序（即 mutual agreement procedure，简称“MAP”）的有效性和效率。经合组织有关 MAP 的统计数据显示，在 2013 年年末有超过 4,600 起 MAP 个案发生在经合组织成员国和四个伙伴国之间，其中包括在当年新增的 1,900 起个案。

新的最低标准将确保与 MAP 相关的税收协定义务能够得到善意且充分的执行，使 MAP 案件可以得到及时解决，并且保证纳税人在符合条件的情况下有途径可以申请启动 MAP。

此外，报告中还提到将建立一个“有效的相互监督机制，定期通过财政事务委员会向二十国集团提交报告”。这种类型的机制已经在税务透明与信息交换全球论坛运作良好，其目的是为了确未来 MAP 机制的应用具备一致性。

覆盖 90%MAP 个案的二十个国家（但不包括中国）表示，将在其税收协定中加入具有强制性约束力的仲裁条款，并使用“最终最佳提议”（即“last best offer”）的方法。这一方法需要独立的仲裁员在各争议国提出的建议方案之间进行选择，而不是由仲裁员自行决定仲裁方案。虽然美国（系上述二十个国家之一）尚未决定是否参加谈判，但仲裁条款的加入应会通过多边工具进行。

下一步工作

二十国集团和经合组织将在 2016 年进行的工作包括：

- 有害税收实践：修订有关标准，扩大非经合组织成员国家的参与
- 税收协定滥用：某些基金的协定优惠授予
- 利息：确定最终的集团比例剥离设计，对银行业和保险业的特殊规则
- 常设机构：利润归集规则
- 转让定价：金融交易，利润分割法的使用

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

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@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

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

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

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

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

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

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

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

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@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

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)

殷国焯

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。