

## 中国税务快讯

第二十八期 二零一五年十月

# 经合组织 (OECD) 公布 2015 年税基侵蚀与利润转移项目成果及中国的应对措施

## 法规讨论问题:

- 经济合作与发展组织 (“经合组织”或“OECD”) 于 2013 年 7 月 19 日发布的《税基侵蚀和利润转移行动计划》
- 经合组织于 2015 年 10 月 5 日公布的税基侵蚀和利润转移项目第 1 项行动计划报告《应对数字经济税收挑战》
- 经合组织于 2015 年 10 月 5 日公布的税基侵蚀和利润转移项目第 2 项行动计划报告《消除混合错配安排的影响》

## 背景

2015 年 10 月 5 日，经合组织发布了二十国集团 (G20)/ 经合组织税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 项目的“2015 年成果”。BEPS 项目重新协调各税收管辖区的征税权，与“价值创造”所在地和经济活动的实际发生地相一致，力求提升国际税收体系的完整统一与公平，。

2015 年成果包括 13 份报告，其中就如何修订国内法规和税收协定提出建议，并列出了一系列其他相关措施，与原定于 2013 年发布的 15 项 BEPS 行动计划相符，并在 2015 年 10 月 8 日在秘鲁利马市举行的二十国集团 (G20) 财长会议上得到各国财长们的支持。除了整合和更新 2014 年 7 项成果报告外，新发布的报告还包含了有关受控外国公司 (CFC) 的规则 (第 3 项行动计划)、利息扣除 (第 4 项行动计划)、常设机构 (PE) 规则 (第 7 项行动计划)、转让定价 (TP) 规则 (第 8-10 项行动计划)、衡量和监控 BEPS (第 11 项行动计划)、强制披露规则 (第 12 项行动计划) 及争议解决机制 (第 14 项行动计划) 方面内容。这些报告所收录的建议构成了 BEPS 行动计划初步工作的实质结论。2015 年 10 月 10 日，国家税务总局 (“国税总局”) 在其官方网站上正式对外公布了 BEPS 报告的中文版本。

国税总局最近颁布的新指引，在很大程度上澄清了中国计划如何将 BEPS 建议“本土化”。尤其是国税总局于 2015 年 9 月 17 日发布的有关“特别纳税调整”征求意见稿，针对 BEPS 行动关于转让定价和受控外国企业规则的工作进行“本土化” (详情请参阅 [《中国税务快讯》第 25 期 \(2015 年 9 月\)](#))。因此，可以越来越明显地预见到中国未来将会或不会采取哪些 BEPS 行动计划，以及将通过何种形式落实有关措施。随着后 BEPS 时代一系列新规则的逐渐成型，越发明显地，跨国企业 (MNEs) 可能需适当调整其目前的投资架构和商务模式，及其税务风险管理制度，以全面应对后 BEPS 时代新环境。

## BEPS 项目 2015 年成果

BEPS 项目 2015 年成果就 2014 年成果进行更新和补充 (详情请参阅 [《中国税务快讯》第 27 期 \(2014 年 10 月\)](#))，并在此基础上提出了最终建议；中国相关的内容载列下文。如果阁下希望详细了解有关详情，请参阅毕马威国际出版的 [《毕马威税务快讯— BEPS 专题》 \(2015 年 10 月 7 日\) \(仅英文版\)](#)。

## 法规讨论问题:

- 经合组织于2015年10月5日公布的税基侵蚀和利润转移项目第3项行动计划报告《制定有效受控外国公司规则》
- 经合组织于2015年10月5日公布的税基侵蚀和利润转移项目第4项行动计划报告《对利用利息扣除和其他款项支付实现的税基侵蚀予以限制》
- 经合组织于2015年10月5日公布的税基侵蚀和利润转移项目第5项行动计划报告《考虑透明度和实质性因素,有效打击有害税收实践》

- **数字经济(第1项行动计划):**数字经济工作组(IFDE)重申了2014年第1项行动计划工作成果的结论,未就数字经济税务措施提出任何具体和限制性的建议,因为“其他”BEPS行动计划的综合效应已可有效打击数字经济领域的恶意税收筹划行为,这些BEPS行动计划包括:

- 第7项行动计划——常设机构概念的改变:影响范围包括在市场所在国拥有庞大销售团队及/或在当地设立大型仓库的在线跨境销售商
- 第8、9、10项行动计划——转让定价:打击转移合同风险和将无形资产的收益转移至低税率地区的行为
- 第6项行动计划——采用税收协定的反避税概念,对根据税收协定可获豁免征收预提所得税(WHTI)的境外数字业务付款,确立征收预提所得税的理据
- 第5项行动计划——取缔滥用知识产权优惠制度的行为,以及第3项行动计划拟将数字业务收入纳入受控外国公司规则

虽然数字经济相关BEPS问题预计主要通过上述的“其他”行动计划进行处理,第1项行动计划的最终报告已就数字业务的B2B/B2C跨境销售制订具体的增值税指引。此外,该报告还指出(而不是提倡)各国可考虑使用特定的“数字经济企业税”概念,即“显著经济存在关系”概念,对数字交易征收预提所得税或相关“税负平衡征税”。数字经济工作组(IFDE)将继续推进收入定性问题(如:云计算)、转让定价分析中的数据价值、以及监察数字经济方面的税务问题等方面的工作。

- **混合错配安排(第2项行动计划):**2014年第2项行动计划的工作成果就修订国内法规和税收协定提供了建议,以消除混合实体、工具和以转移为目的的税务错配影响(请参阅[《中国税务快讯》第27期\(2014年10月\)](#)),2015年行动计划列举了大量示例以作补充。此外,经合组织亦加入了一些新规则以确保税收协定减免措施能适当地应用于“完全或部分税收透明”实体,如合伙企业或信托等。

- **受控外国公司规则(第3项行动计划):**该报告就各国可自行酌情考虑采用的一系列“构成要素”提供建议,以制定一套健全有效的受控外国公司规则。然而,尽管美国几经努力,BEPS参与国之间仍未能就受控外国公司规则的“最低标准”达成共识。这些构成要素包括:(i)受控外国公司的定义(实体类型及控制的类型和层级);(ii)受控外国公司的豁免和税率门槛要求;(iii)受控外国公司收入的定义;(iv)受控外国公司收入的计算;(v)受控外国公司收入的归属;及(vi)防止和消除双重征税。

潜在的受控外国公司收入判定方法包括:(i)类别分析(根据法定类别、关联方所得或收入地域来源确定收入的归属,也可明确包括来自数字销售/服务的收入);(ii)实质性分析(通过应用多种指标以确定受控外国公司收入是否与内在“实质”相分离,包括测试人员的实质贡献,或采用转让定价相关的重要功能分析法,或人员/营业场所的实质分析法);或(iii)超额利润分析法(其中包括无形资产和风险转移等)。综合采用上述方法也是可能的。

- **利息扣除(第4项行动计划):**该报告就如何限制跨国集团采用以债务为基础的税务筹划提供了建议方案(但未就最低标准达成共识)。所针对的安排包括:(i)跨国集团将更多的第三方债务转移到位于高税率国家的子公司;(ii)跨国集团通过内部贷款产生超出实际第三方利息费用的利息扣除;及(iii)跨国集团利用第三方或集团内部融资为免税收入的产生提供融资。建议的方法为“收益剥离”规则,将实体可作税务扣除的利息限制在该实体税息折旧及摊销前利润(EBITDA)的一个百分比。同时还可采用全球集团比率规则作为对这个方法的补充,若跨国集团在全球层面上债务较高/较本地企业实体拥有相对较高的利息负担,则允许这些跨国集团在这些情况下作出较多的利息扣除。经合组织将会在2016年进一步修订银行和保险业的相关规则。



#### 法规讨论问题:

- 经合组织于2015年10月5日公布的税基侵蚀和利润转移项目第6项行动计划报告《防止税收协定优惠的不当授予》
- 经合组织于2015年10月5日公布的税基侵蚀和利润转移项目第7项行动计划报告《防止人为规避构成常设机构》
- 经合组织于2015年10月5日公布的税基侵蚀和利润转移项目第8-10项行动计划报告《无形资产转让定价指引》
- 经合组织于2015年10月5日公布的税基侵蚀和利润转移项目第11项行动计划报告《衡量和监控BEPS》

- **有害税收实践(第5项行动计划):** 2015年成果将有害税收实践论坛(FHTP)2014年准备的初期进度报告最终定稿。2014年报告中建议企业实体必须进行实质活动方可享受税务优惠的条件以“关联方法”的形式最终确定下来。在知识产权优惠制度下,纳税人的研发活动以费用开支作为衡量实质活动的指标。在审阅经合组织和非经合组织国家的税务优惠制度后,发现所有已审阅的知识产权优惠制度均不能通过实质活动测试,各方目前已就有关情况作出修订。有害税收实践论坛(FHTP)计划下一步利用实质活动测试对非知识产权税务优惠制度进行审阅。税务机关之间就强制自发的税收裁定交换的并行框架体系,包括关于优惠制度、以及有关预约定价安排(APA)、常设机构、导管公司等裁定,对于已具有一定信息交换法定依据的国家,此框架下的信息交换将适用于2016年4月1日之后的裁定。
- **滥用税收协定(第6项行动计划):** 2015年成果完善优化了2014年报告(但没有最终定稿),并加入了其他值得注意的建议。核心的建议仍然是在税收协定中纳入“主要目的测试”规则以集中分析纳税人的主观税务动机及/或美国式的限制利益(LOB)条款。然而,由于美国在2015年5月发布了其避免双重征税协定范本LOB条款的新版本,有关BEPS的LOB条款议案将延迟到2016年中旬才可最终敲定。有关工作将纳入到2016年年底开展的多边工具推行计划中。

中国亦通过更新税收协定的文字表述和指引,阐明国内法反避税规则的适用性(不受税收协定阻碍),特别是有助于投资退出涉及相关税种的适用。除了2014年报告中针对股息、财产收益和以常设机构为基础的税务筹划有关的反税收协定滥用措施外,2015年报告现计划采用美国最近的反税收协定滥用建议。据此,向“特殊税收制度”支付的款项或税收协定伙伴国在签订协定后对利息、特许权使用费或股息提供税务豁免的情况下不得享受预提所得税减免待遇。这些较后发布的议案,以及如何将有关协定应用到集合投资工具(CIV)和非集合投资工具(如,私募股权)基金的其他指引,将于2016年中旬最终敲定。

- **常设机构(第7项行动计划):** 2015年成果进一步调整和敲定了2015年5月BEPS关于常设机构(PE)讨论稿中提出的各项修订建议。有关常设机构新概念与以往概念比较以其对中国的影响的相关详情,请参阅[《中国税务快讯》第12期\(2015年6月\)](#)。

总的来说,以往根据缔约国一方的非居民是否有通过授权当地人员经常代表前者与本地客户磋商/订立合约的代理人常设机构概念目前已经被取代。新规则主要根据该名当地人员是否有“经常订立合同或在合同订立过程中起到主要作用,[非居民]企业对合同不进行实质性修改”。涉及转让由该非居民企业拥有的财产(或使用权的授予)的合同目前也在此涵盖范围内。此举的目的在于涵盖在法律上不受合同约束的非居民企业,但其财产属于合同标的事项(如,交易佣金架构)的情况。

经修订的《经合组织税收协定范本》(MTC)评论清楚阐明新测试将重点移向该名当地人员是否有通过努力建立业务关系,说服客户签订合同。在法律上授权当地人员订立合同的手续,以及非居民形式上对合同作出“橡皮图章”式的最终审批以往仍能为“不构成常设机构”提供有力支持,但目前已经不再是决定性因素。因此,由于不再强调“法定代理人”的概念,有关条款应被视为“本地代表”的常设机构概念,而不是“代理人常设机构”的概念。所有以往与“代理人常设机构”有关的参考内容已经从评论中删除。若当地人员主要为境外关联方行事,独立代理人的概念目前亦不再是决定性因素。

## 法规讨论问题：

- 经合组织于 2015 年 10 月 5 日公布的税基侵蚀和利润转移项目第 12 项行动计划报告《强制披露规则》
- 经合组织于 2015 年 10 月 5 日公布的税基侵蚀和利润转移项目第 13 项行动计划报告《转让定价文档和国别报告》
- 经合组织于 2015 年 10 月 5 日公布的税基侵蚀和利润转移项目第 14 项行动计划报告《使争议解决机制更有效》
- 经合组织于 2015 年 10 月 5 日公布的税基侵蚀和利润转移项目第 15 项行动计划报告《制定用于修订双边税收协定的多边协议》

此外，“特定活动”的“准备性和辅助性 (P&A)”常设机构豁免待遇 (如仓储、采购、信息收集等) 目前都需要接受凌驾于一切的准备性和辅助性测试 (虽然这可由有关国家自行酌情决定) 和反碎片化测试。反碎片化测试实际上采用“引力法则”方法，即采购来源国内相同或不同地方的关联企业活动会相加，以确定是否已超越准备性和辅助性的测试标准而构成常设机构。最后，该报告还清楚阐明必须采用主要目的测试 (如果有关国家不采用这项测试，则须采用更机械性的规则) 以针对“合同分拆”的策略，设计这些规则旨在确保跨境建造行为也受工程型/服务型常设机构时间限制的约束。

常设机构定义的修订是 BEPS 行动计划解决数字经济税务筹划活动的中坚部分，因为它将在市场所在国拥有庞大销售团队及/或在当地设立大型仓库的在线跨境销售商视为在当地构成常设机构，以弥补代理人常设机构规则及准备性和辅助性 (P&A) 豁免待遇的目前不足之处。

- **转让定价 (第 8、9、10、13 项行动计划)：**2015 年转让定价成果对目前的经合组织转让定价指引的不同部分作出了大量更新。主要更新部分包括：
  - **第一章 (独立交易原则)：**新指引制定了健全的能够“准确界定交易”的方法。该处理方法针对的是 BEPS 行动计划所关注的将合约风险 (和相关回报) 与产生价值的活动互相分隔，以便将跨国企业的利润转移到低税率地区的行为。所采用的方法是对目前经合组织转让定价指引中五类“可比因素” (目前称为“经济相关特征”) “重新定义其目的”，以用于两个方面：(i) “准确界定实际发生的交易”——根据缔约方“现实可行的选择”就合约安排进行“判断测试”，以确定它们是否能够准确反映交易的真实性质，以及有关交易是否能够适当反映独立各方应进行的交易情况，及 (ii) 其后进行可比性分析。

如在以往的指引中，五类特征仍包括：(i) 交易的合同条款；(ii) 跨国集团各成员企业执行的职能 (并考虑使用的资产和承担的风险) 以及其在集团内部创造价值重要性的情况；(iii) 交易财产和提供服务的特性；(iv) 交易各方及其行业市场所处的经济环境；(v) 经营策略。虽然就上述所有特征制定的指引均有所扩大 (如，市场经济环境目前已包括本地市场的特征)，真正出现实质性变化的为第 (ii) 项有关风险是否得到适当分配这一点。

指引规定，如果合约上承担风险一方实际上不能对风险实施有效的控制，且不具备财务能力以承担有关风险，有关风险将分配至行使有关控制并具备财务能力承担有关风险的一方。根据指引，决定控制风险一方高度取决于哪个实体能够并已经就承担风险及/或如何处理有关后果作出决策。如果有关合同不能完全或足以描述实际进行的交易，便可将额外条款“纳入”到“准确界定的交易”中。经合组织认为，需要完全重新界定交易特征的情况并不常见，这仅仅因为独立各方实际操作中不常见的交易不应直接被否定；而只有对于交易各方来说在商业上不合理的交易，才需要被重新定性。

2014 年 BEPS 行动计划转让定价成果就本地市场特征、成本节省、集团协同效应等考虑因素作出的澄清，也被纳入到第一章的最终更新内容中。

## 本期快讯讨论的法规：

- 经合组织 (OECD) 于 2015 年 10 月 5 日公布的关于税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 项目 2015 年成果的解释性声明
- 经合组织 (OECD) 《跨国企业和税务和税务当局的转让定价指南》(2010 年版) (以下简称“指南”)，以及于 2013 年 7 月 30 日发布的《无形资产转让定价问题指引》对第六章修订的讨论稿
- 《特别纳税调整实施办法 (征求意见稿)》(以下简称“征求意见稿”)，由国家税务总局于 2015 年 9 月 17 日发布

- **第二章(转让定价方法)**：尽管至今为止仍未对指南作出任何修订，但已就制定利润拆分方法 (PSM) 使用指引订立一项为期至 2017 年中的工作计划。这项工作将明确 OECD 认为使用 PSM 的最理想状况。这将扩大 PSM 的使用范围至涵盖现行指南适用 PSM 范围以外的情况 (即，假设跨国企业的业务已高度整合，或相关方作出了“独特的重要贡献”，其中包括 (i) 在开发无形资产时，相关方将“重要职能”外包 (如，设计和控制研究及营销项目) 的情况，或 (ii) 将部分已开发无形资产转移的情况，以及 (iii) (在上文关于第一章分析的基础上) 多个相关方可对风险实施控制的情况，(iv) 确定特许权使用费率，或 (v) 分摊跨国企业集团的协同效益。

需要强调的是，基于数字经济具有高度整合、协同性和依赖知识产权的特点，PSM 可能更适用于上述后面的几种情况，且这方面相关工作仍会继续进行。第二章还包括有关商品交易的指引。

- **第五章(文档要求)**：新的转让定价文档 (包括主体文档、本地文档和国别报告 (CBC reporting)) 的要求，首先在 2014 年成果提出，经 2015 年成果对实施细则作出调整后审定最终稿。详情请参见下文链接所提供的《中国税务快讯》第 25 期。
- **第六章(无形资产转让定价)**：BEPS 2014 年成果就跨国企业内部来自创造无形资产，以及转移和使用无形资产的收入分摊列出了详尽的新指引。有关 2014 年 BEPS 指引的详细描述，以及中国采纳的相关指引可参阅 [《中国税务快讯》第 25 期 \(2015 年 9 月\)](#)。除了为配合第一章新风险分摊分析作出的修订外，无形资产转让定价指引进一步补充了一些新条文，以应对涉及交易的无形资产价值高度不确定 (如，税务机关可根据对转让协议或有付款机制的“解读”进行定价) 和“难以估值的无形资产” (HTVI) 的情况。

对于 HTVI，为解决纳税人与税务机关之间信息不对称的难题，无形资产转让后的利润可能会在估值时考虑。然而，指引限制采用转让后证据来确定纳税人转让前的预测是否充分考虑当时的所有相关信息；这并非是一个利用“后见之明”的方法。

如果纳税人能够证明转让前预测与转让后结果之间是因为无法预料的事态发展或因偶然率而存在的合理差异，便不能采用转移后信息。

- **第七章(集团内劳务)**：载列了以“分配因素”为本，通过可供选择的简单方法分配低附加值的集团内劳务费用。
- **第八章(成本分摊安排)**：成本分摊安排指引融合了新修订第一章的“准确界定交易”方法来为 HTVI 估值，一般会要求成本分摊安排参与方有能力控制风险，而且具备相应的财务能力。
- **强制披露规则 (第 12 项行动计划)**：根据模块框架提出建议 (非最低标准)，设计该规则的目的是为了及早向税务机关发出激进性税务安排的预警，而且威慑筹划方和纳税人 (双方均有潜在的报告责任) 最初不要订立激进性税务安排。该指引列明可触发披露、追踪税务安排和招致惩罚的避税“特征”。
- **争议解决机制 (第 14 项行动计划)**：订立了解决税收协定相关争议的最低标准，以及在税务局论坛 (Forum on Tax Administration, FTA) 相互协商程序 (mutual agreement procedure, MAP) 下进行的同行评议 (Peer Monitoring) 机制。相关工作将于 2016 年展开，首份报告于 2017 年年底提交。最低标准包括承诺在



## 本期快讯讨论的法规：

- 《特别纳税调整实施办法（试行）》，国税发[2009]2号文（以下简称“2号文”），由国家税务总局于2009年1月8日发布
- OECD于2014年发布的《所得税和资本税模型化税务政策》
- 《关于居民企业报告境外投资和所得信息有关问题的公告》，国家税务总局公告[2014]第38号（以下简称“38号公告”），由国家税务总局于2014年7月发布

税收协定中加入MAP条款、确保纳税人可利用MAP程序、完成MAP程序的时间（目标时间为24个月）和防止MAP调整时限，并承诺保障MAP案例和程序的透明度。除了上述（无约束力）的承诺以外，最佳实践还包括20个西方国家集团承诺尽快设立强制性并具约束力的仲裁机制，以便加入2016年下半年订立的多边工具。

- **多边工具(第15项行动计划)**：2014年成果的结论是订立多边工具，以便同时更新全球约3,500项双边税收协定的做法可行，目前已有90多个国家加入特别小组（由中英两国领导），以在2016年年底前商讨订立多边工具。

## BEPS 2015年成果在中国的本土化

部分“本土化”的2015年成果已被纳入中国国内税法或税收协定条款，或预计日后将产生深远影响，其中包括：

- **转让定价(第8、9、10、13项行动计划)**：有关2014年BEPS无形资产转让定价指引通过国税总局公布的《特别纳税调整实施办法（征求意见稿）》实现本土化的详情载于[《中国税务快讯》第25期\(2015年9月\)](#)。第25期《中国税务快讯》还考虑了指引本土化对跨国企业商业模式的影响。征求意见稿所载的新的中国转让定价指引将取代国税总局2号文所载的现行中国转让定价指引。征求意见稿强调在确定跨国集团企业实体对无形资产的价值贡献（及随之进行的转让定价利润分摊）时，重心往往放在跨国企业在中国经常从事的“中段价值链活动”（如，试生产、进入量产）以及开拓中国市场活动。由于OECD指引并没有将这些活动视为无形资产价值创造的最重要因素，中国与其他国家采取不同的转让定价方法最终可能导致双重征税。

新的中国转让定价指引倾向于让涉及无形资产的交易采用PSM，或采用根据拟修订2号文推出的新价值贡献方法（VCM）。后者以中国转让定价本地文档中全面“价值链分析”作为支持（这似乎偏离了BEPS转让定价的文档要求，且可能重复了国别报告信息要求）。这些新措施与新的境外劳务费用安排的详细信息要求，以及要求向境外支付劳务费/特许权使用费税务扣除的条文同时并存。同样值得注意的是，意见稿排除了BEPS建议的低附加值劳务简化处理。

中国在新的转让定价指引中明显没有提及OECD通过将风险与有效风险控制挂钩并在必要时补充/调整合同风险分配的“准确界定交易”方法。实际上，新的中国转让定价指引（如同现行的2号文中的转让定价指引）也鲜有提及在“准确界定交易”或可比性分析中有关风险控制和相关决策制定的权重。这个倾向反映长期以来中国税务机关在实际执行转让定价规则过程中对合同约定风险分配所抱的怀疑态度，因为中国税务机关认为合同约定风险分配较易被操控。为此，新的中国转让定价指引没有引进BEPS对OECD转让定价风险分配方法的补充或许是上述审慎态度的延续，而是更注重职能的履行。

征求意见稿中新的中国转让定价指引对关联交易重新定性的条款适用于“关联交易在可比经济条件下独立第三方之间不可能发生的情况”。尽管BEPS指引指出不应单以独立方之间不可能发生某类交易的事实作为否决的理由（关键是商业上是否合理），中国税务机关在实际执行重新定性条款时是否会考虑相关因素仍有待观察。

## 本期快讯讨论的法规：

- 《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》，国家税务总局公告[2015]第60号(以下简称“60号公告”)及解读，由国家税务总局于2015年8月27日发布
- 《关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》，税总函[2009]第601号(以下简称“601号公告”)，由国家税务总局于2009年10月27日发布
- 《中华人民共和国政府和智利共和国政府对所得避免双重征税和防止逃避税的协定》及议定书，于2015年5月25日正式签署
- 经合组织于2015年5月15日公布的讨论稿《BEPS项目第7项行动计划：防止人为规避常设机构》(以下简称“2015年5月的BEPS常设机构讨论稿”)

BEPS“准确界定交易”和风险控制方法与中国采取的立场之间缺乏明确的对应关系，因此很难了解OECD未来的PSM指引(制订中)与新的中国转让定价指引会如何发生互动。此外，新的中国转让定价指引讨论稿对转让后结果的应用没有提供指引，因此无法确定“难以估值的无形资产”概念在中国如何执行。BEPS的任何指引是否会纳入今年年底发布的最终中国转让定价指引，并取代2号文仍有待观察。

- **常设机构(第7项行动计划)**：正如[《中国税务快讯》第12期\(2015年6月\)](#)所述，视乎常设机构概念的推行和实际应用方式，在BEPS新代理型常设机构概念下，跨国企业现行的在华跨境分配和采购机构可能会受到质疑。跨国企业可能需要保存更完整的文档和经营协议、调整现行商业实践模式，在某些情况下甚至需要从境外销售枢纽中心转为境内分销商模式。针对多重子公司安排(如，将生产、销售、研发活动分散于不同的中国跨国企业子公司)的反分拆规则的影响需要加以考虑，此外还应考虑从多家境外跨国企业实体向中国派遣员工的合同分拆规则影响。

据了解，国税总局承诺将推行BEPS新常设机构概念，而事实上在2015年5月25日签订的《中华人民共和国政府和智利共和国政府对所得避免双重征税和防止逃避税的协定》(中国的第100个也是最新签订的双边税收协定)便加入了2015年5月的BEPS常设机构讨论稿中的规则。据了解，国税总局也正在考虑改进常设机构利润归属指引。鉴于目前“销售核定百分比”的常设机构利润归属方法难以执行，常设机构指引的发布令人期待。值得注意的是，中国与智利签署的双边税收协定正是朝着这个方向根据经营活动、资产和风险来确定常设机构的利润。尽管如此，国税总局仍可能保留认定常设机构利润方法的某些规则。

- **滥用税收协定(第6项行动计划)**：中国在前不久公布60号公告以推行新的享受双边税收协定待遇制度，60号公告于2015年11月1日生效(请参见[《中国税务快讯》第24期\(2015年9月\)](#))。虽然60号公告以行政管理程序为主(即，从事先审批双边税收协定减免转为自我评估然后由税务机关进行“后续管理”的程序)，但也重新调整了国税总局对“受益所有人”的税收协定待遇标准，而这有助于日后针对利用税收协定避税的行为有系统地采取BEPS措施。值得注意的是中国与智利新签署的双边税收协定加入了BEPS的“受益限制”和“以获取税收协定优惠为主要目的测试”的措施，国税总局也在发布中文版BEPS报告的声明中指出，在中国与智利签署的税收协定中加入反滥用协定条款预示未来税收协定政策的方向。

自从国税总局在2009年发布601号文指引以来，以“收入和资产控制权”为本的受益所有人测试已有效地与利用税收协定避税的“经济实质”测试相结合。在新的双边税收协定待遇制度下，这两项测试已实际被分开，其中“实质”因素可为根据中国一般反避税规则及中国积极加入近期签订及更新的双边税收协定的一般反避税条款所提出的“后续管理”质疑提供支持。由于国税总局32号令的一般反避税程序让纳税人有机会陈述其具有“合理商业目的”的案例，并允许国税总局审阅地方税务机关提出的质疑，这些举措将受到欢迎，但实际执行情况仍有待观察。

- **CFC规则(第3项行动计划)**：中国税务机关最近在实际案例中执行CFC规则。关于BEPS中CFC“构成要素”的建议，尽管国税总局大致上保持现行CFC控制定义，以及CFC豁免/门槛要求不变(“不分配”CFC利润的最低标准及合理目的测试)，但在特别纳税调整实施办法征求意见稿增添了“CFC归属收入”指引。

## 本期快讯讨论的法规：

- 《一般反避税管理办法(试行)》，国家税务总局令第 32 号(“32 号令”)，2014 年 12 月 2 日发布

为此，BEPS 行动计划在考虑 CFC 收入时采用“类别分析”，一般适用于 (i) 非证券交易公司赚取的股息；(ii) 非金融业务公司赚取的利息；(iii) 非保险公司赚取的保费；(iv) 关联方赚取的特许权使用费；(v) 通过向关联方购入货品及劳务，但未创造或创造低附加值所赚取的销售和劳务收入；以及 (vi) 采纳 BEPS 超额利润分析法，来源于无形资产转让或风险转移的超额利润。上述分析法由 BEPS “实质性分析”所补充，或被“实质性分析”法所取代。因此 BEPS 提供了三种建议(即实质性贡献、转让定价分析、员工/场所)可供税务机关选择，但没有就这些建议的应用或先后次序提供指引。鉴于针对“走出去”的中国跨国企业的税务执法行动将迅速增加，国税总局需要进一步修改特别纳税调整实施办法的最终指引，这些条款的具体应用值得引起关注。

- **其他 BEPS 行动计划：**除上述 BEPS 成果在中国本土化过程中得到最多响应外，其他 BEPS 行动计划可能会产生下列影响：
  - **第 1 项行动计划：**国税总局尚未明确中国对数字经济税务的立场，尽管据了解国税总局已成立行动小组考察相关事项。国税总局是否会在经合组织 BEPS 建议的基础上另辟蹊径，开创一条与别不同的数字经济税务道路，仍有待观察。
  - **第 2 项行动计划：**混合错配安排并不是中国税务环境的主要特征，利用这类税务筹划会受到外汇管制、公司法限制、监管规定以及税务制度设计等的阻碍，例如税务制度中没有亏损合并或综合实体分类规则，而且纳税人也不能利用外国分支机构/合伙公司的亏损抵扣国内利润。尽管如此，国税总局最近证实有计划推出反混合错配安排规则。目前尚未知该规则的形式，以及是否会采纳 BEPS 第 2 项行动计划的建议明确税收协定，以便“完全及部分透明”的实体申请适用税收协定待遇，中国仍需明确相关规则(至今为止，只在中法双边税收协定明确说明)。
  - **第 4 项行动计划：**据了解国税总局现阶段不会推出 BEPS 利息扣除建议，因为这将需要对企业所得税法作出修订。不过，新的特别纳税调整实施办法征求意见稿对现行资本弱化规则的债资比率作出了微调。
  - **其他行动计划：**国税总局尚未明确表示中国是否会参与第 5 项行动计划的税务裁定自发情报交换系统，以及中国对第 12 项行动计划的强制披露建议的立场。中国至少会遵守第 14 项行动计划的争议解决建议，因此会接受同行评议机制，但不受强制性仲裁的约束。根据过去一贯以来的立场，国税总局对此有一定的保留。

国税总局在制定第 15 项行动计划多边工具小组中担任领导角色，而且中国将主办 2016 年自由贸易协定(FTA)和 G20 峰会，这将成为国税总局有意在 2016 年下半年在中国推行多边工具的契机，但目前还不清楚这项工作将如何开展。中国将会就多少税收协定进行更新令人拭目以待。据了解，国税总局目前正紧锣密鼓赶在 2015 年年内及以后推出更多 BEPS 相关指引，我们建议纳税人密切关注有关方面的最新动态。



**何坤明**

税务服务主管合伙人  
中国和香港特别行政区  
电话: +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

**北京 / 沈阳****凌先肇**

电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

**天津****周重山**

电话: +86 (10) 8508 7610  
ec.zhou@kpmg.com

**青岛****彭晓峰**

电话: +86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

**上海 / 南京****卢奕**

电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

**成都****周咏雄**

电话: +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

**杭州****王军**

电话: +86 (571) 2803 8088  
john.wang@kpmg.com

**广州****李一源**

电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

**福州 / 厦门****梅雅宁**

电话: +86 (592) 2150 807  
maria.mei@kpmg.com

**深圳****孙桂华**

电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

**香港****杨嘉燕**

电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

**华北区****凌先肇**

税务服务主管合伙人  
华北区  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

**冯栢文 (Vaughn Barbet)**

电话: +86 (10) 8508 7071  
vaughn.barbet@kpmg.com

**陈亚丽**

Tel. +86 (10) 8508 7571  
yali.chen@kpmg.com

**房锡伟**

Tel. +86 (532) 8907 1724  
milano.fang@kpmg.com

**冯炜**

电话: +86 (10) 8508 7531  
tony.feng@kpmg.com

**古军华**

电话: +86 (10) 8508 7095  
john.gu@kpmg.com

**韩澄**

电话: +86 (10) 8508 7627  
h.han@kpmg.com

**平泽尚子**

电话: +86 (10) 8508 7054  
naoko.hirasawa@kpmg.com

**蒋俊**

Tel. +86 (10) 8508 7511  
josephine.jiang@kpmg.com

**金贤中**

电话: +86 (10) 8508 5000  
henry.kim@kpmg.com

**黎鲤**

电话: +86 (10) 8508 7537  
li.li@kpmg.com

**李辉**

Tel. +86 (10) 8508 7638  
lisa.h.li@kpmg.com

**李鹏**

电话: +86 (10) 8508 7574  
thomas.li@kpmg.com

**刘晓萌**

电话: +86 (10) 8508 7565  
simon.liu@kpmg.com

**马源**

电话: +86 (10) 8508 7076  
paul.ma@kpmg.com

**欧康立 (Alan O' Connor)**

电话: +86 (10) 8508 7521  
alan.oconnor@kpmg.com

**彭晓峰**

电话: +86 (10) 8508 7516  
+86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

**沈瑛华**

电话: +86 (10) 8508 7586  
yinghua.shen@kpmg.com

**师迪特**

电话: +86 (10) 8508 7090  
state.shi@kpmg.com

**谭礼耀**

电话: +86 (10) 8508 7605  
laiyiu.tam@kpmg.com

**黄伟光**

电话: +86 (10) 8508 7085  
michael.wong@kpmg.com

**谢忆佳**

电话: +86 (10) 8508 7540  
jessica.xie@kpmg.com

**延峰**

Tel. +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

**张进**

Tel. +86 (10) 8508 7625  
jessie.j.zhang@kpmg.com

**张晓**

电话: +86 (10) 8508 7507  
sheila.zhang@kpmg.com

**张天胜**

电话: +86 (10) 8508 7526  
tiansheng.zhang@kpmg.com

**张豪**

电话: +86 (10) 8508 7509  
tracy.h.zhang@kpmg.com

**周重山**

电话: +86 (10) 8508 7610  
ec.zhou@kpmg.com

**华中区****卢奕**

税务服务主管合伙人  
华中区  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

**周咏雄**

电话: +86 (21) 2212 3206  
anthony.chau@kpmg.com

**池澄**

电话: +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

**董诚**

电话: +86 (21) 2212 3410  
cheng.dong@kpmg.com

**董霁**

Tel. +86 (21) 2212 3436  
marianne.dong@kpmg.com

**Alan Garcia**

Tel. +86 (21) 2212 3509  
alan.garcia@kpmg.com

**葛乾达**

Tel. +86 (21) 2212 3083  
chris.ge@kpmg.com

**何超良**

电话: +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

**郑达隆**

电话: +86 (21) 2212 3080  
dylan.jeng@kpmg.com

**蒋靖庭**

Tel. +86 (21) 2212 3527  
jason.jt.jiang@kpmg.com

**金焰**

Tel. +86 (21) 2212 3420  
flame.jin@kpmg.com

**梁新彦**

电话: +86 (21) 2212 3488  
sunny.leung@kpmg.com

**李忆敏**

电话: +86 (21) 2212 3463  
michael.y.li@kpmg.com

**麦玮峰**

电话: +86 (21) 2212 3409  
christopher.mak@kpmg.com

**倪伟东**

电话: +86 (21) 2212 3411  
henry.ngai@kpmg.com

**大谷泰彦**

电话: +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com

**潘汝强**

Tel. +86 (21) 2212 3118  
ruqiang.pan@kpmg.com

**饶戈军**

电话: +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com

**Wayne Tan**

Tel. +86 (28) 8673 3915  
wayne.tan@kpmg.com

**陶蓉蓉**

Tel. +86 (21) 2212 3473  
rachel.tao@kpmg.com

**王臻怡**

电话: +86 (21) 2212 3302  
janet.z.wang@kpmg.com

**王军**

电话: +86 (21) 2212 3438  
john.wang@kpmg.com

**王倪兒**

Tel. +86 (21) 2212 3250  
mimi.wang@kpmg.com

**翁晔**

电话: +86 (21) 2212 3431  
jennifer.weng@kpmg.com

**黄中颖**

电话: +86 (21) 2212 3380  
henry.wong@kpmg.com

**谢忆璐**

电话: +86 (21) 2212 3422  
grace.xie@kpmg.com

**徐曦**

电话: +86 (21) 2212 3396  
bruce.xu@kpmg.com

**徐洁**

电话: +86 (21) 2212 3678  
jie.xu@kpmg.com

**徐戴昂**

Tel. +86 (21) 2212 3124  
robert.xu@kpmg.com

**张日文**

电话: +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

**周新华**

电话: +86 (21) 2212 3318  
hanson.zhou@kpmg.com

**周波**

电话: +86 (21) 2212 3458  
michelle.b.zhou@kpmg.com

**华南区****李一源**

税务服务主管合伙人  
华南区  
电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

**陈用冬**

电话: +1 (408) 367 6086  
penny.chen@kpmg.com

**陈蔚**

电话: +86 (755) 2547 1198  
vivian.w.chen@kpmg.com

**范家衍**

电话: +86 (755) 2547 1071  
sam.kh.fan@kpmg.com

**傅凝洲**

电话: +86 (755) 2547 1138  
joe.fu@kpmg.com

**古伟华**

电话: +86 (20) 3813 8620  
ricky.gu@kpmg.com

**何莹**

Tel. +86 (20) 3813 8623  
fiona.he@kpmg.com

**何晓宜**

电话: +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

**黄毓**

Tel. +86 (20) 3813 8621  
ryan.huang@kpmg.com

**李瑾**

电话: +86 (755) 2547 1128  
jean.j.li@kpmg.com

**廖雅芸**

电话: +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com

**林仄**

电话: +86 (20) 3813 8680  
donald.lin@kpmg.com

**罗健莹**

电话: +86 (20) 3813 8609  
grace.luo@kpmg.com

**梅雅宁**

电话: +86 (592) 2150 807  
maria.mei@kpmg.com

**孙桂华**

电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

**孙昭**

电话: +86 (20) 3813 8615  
michelle.sun@kpmg.com

**杨彬**

电话: +86 (20) 3813 8605  
bin.yang@kpmg.com

**曾立新**

电话: +86 (20) 3813 8812  
lin.x.zeng@kpmg.com

**香港****刘麦嘉轩**

税务服务主管合伙人  
香港特别行政区  
电话: +852 2826 7165  
aysha.lau@kpmg.com

**艾柏熙 (Chris Abbiss)**

电话: +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

**包迪云 (Darren Bowdern)**

电话: +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

**陈宇婷**

电话: +852 2847 5108  
yvette.chan@kpmg.com

**陈露**

电话: +852 2143 8777  
lu.l.chen@kpmg.com

**陈心康**

电话: +852 2978 8987  
rebecca.chin@kpmg.com

**冯伟祺 (Matthew Fenwick)**

电话: +852 2143 8761  
matthew.fenwick@kpmg.com

**霍宁恩 (Barbara Forrest)**

电话: +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

**冯洁莹**

电话: +852 2143 8821  
sandy.fung@kpmg.com

**何家辉**

电话: +852 2826 7296  
stanley.ho@kpmg.com

**许昭淳**

电话: +852 2685 7815  
daniel.hui@kpmg.com

**甘兆年 (Charles Kinsley)**

电话: +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

**孔达信 (John Kondos)**

电话: +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com

**赖绮琪**

电话: +852 2978 8942  
kate.lai@kpmg.com

**林燕珊**

电话: +852 2685 7605  
jocelyn.lam@kpmg.com

**梁爱丽**

电话: +852 2143 8711  
alice.leung@kpmg.com

**文炳涛**

电话: +852 2978 8976  
steve.man@kpmg.com

**莫律生 (Ivor Morris)**

电话: +852 2847 5092  
ivor.morris@kpmg.com

**伍耀辉**

电话: +852 2143 8709  
curtis.ng@kpmg.com

**庞建邦**

电话: +852 2143 8525  
benjamin.pong@kpmg.com

**潘悉康 (Malcolm Prebble)**

电话: +852 2684 7472  
malcolm.j.prebble@kpmg.com

**Nicholas Rykers**

电话: +852 2143 8595  
nicholas.rykers@kpmg.com

**施礼信 (Murray Sarelus)**

电话: +852 3927 5671  
murray.sarelus@kpmg.com

**萧维强**

电话: +852 2143 8785  
david.siew@kpmg.com

**谭培立 (John Timpany)**

电话: +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com

**陈伟德 (Wade Wagatsuma)**

电话: +852 2685 7806  
wade.wagatsuma@kpmg.com

**王磊 (Lachlan Wolfers)**

电话: +852 2685 7791  
lachlan.wolfers@kpmg.com

**邢果欣**

电话: +852 2978 8965  
christopher.xing@kpmg.com