

## 中国税务快讯

第十八期 二零一三年八月

### OECD 发布《税基侵蚀和利润转移行动计划》

#### 本期快讯讨论的法规：

- OECD 于 2013 年 7 月 19 日发布《税基侵蚀和利润转移行动计划》
- OECD 于 2013 年 2 月 12 日发布《应对税基侵蚀和利润转移》报告

2013 年 7 月 19 日，经济合作与发展组织（以下简称“OECD”）公布了就有关税基侵蚀和利润转移（以下简称“BEPS”）问题开展多边合作的行动计划。OECD 在莫斯科召开的二十国集团财长会议（以下简称“G20”）上宣布了该 BEPS 行动计划，这标志着世界各国开始共同致力于推进国际税收体系的现代化进程。该行动计划提出了 15 项具体行动，并确定了行动的预期成效及时间表。

我们预计中国作为 OECD 的重要合作伙伴将会密切关注 BEPS 的发展动向，并针对一些具体行动计划制定相应的国内税务法规。这些税法的推出以及税务监管重点的变化预计将对在华跨国公司的国际税务和转让定价领域产生重大影响。我们建议国内运营的跨国企业应尽早对现有的税务安排做相应的健康检查，找出 BEPS 行动计划中对应的薄弱环节，积极采取措施予以改进，以降低中国税务稽查和调整风险。

#### 背景

关于一些跨国公司税收筹划过于激进的议论由来已久。早在二十世纪六十年代起，西方的一些公众就认为部分跨国公司经常通过人为地安排关联公司之间的定价策略、专利许可权转让、跨境利息支付、特许权使用费分摊及其他类似安排，以达到减轻或消除在不同地区所承担的税负的目的。

近几年来，持续的全球经济衰退导致许多国家的财政收入相对于与国内生产总值的比例大幅减少。财政收入的不足促使一些国家把 BEPS 问题提升至最高级别的政治问题，使之成为了国家财政部门需要解决的首要任务。2012 年 6 月 18 日至 19 日，在洛斯卡沃斯举行的 G20 首脑峰会上，与会各国的财政部长委托 OECD 就 BEPS 问题进行调研，并于 2013 年 2 月前提出报告。

2013年2月12日，OECD发布了题为“应对税基侵蚀和利润转移”的报告（以下简称“BEPS报告”）以总结其调研结果。OECD研究发现，一些跨国公司通过运用相关税务筹划策略，最终实际缴纳了仅5%的公司税，而某些小型企业缴纳的公司税则高达30%。OECD的研究还表明，与一些大型工业化国家相比，一些较小的地区由于充当了导管的角色，而收到了大量与其自身情况不符的外国直接投资，并同时向主要发达国家和新兴经济体进行了远超过自身经济规模的投资。在该报告的最后，OECD表示将制定一个全球范围内的行动计划，为此次研究中发现的避税问题提供具体行动方案。新发布的行动计划即为BEPS报告中所提到的待办事项。

### BEPS行动计划

BEPS行动计划为各国就国际税收体系的现代化进程中必需的变化和调整达成一致意见制定了一个雄心勃勃的时间表。该计划明确了15个具体行动项目以应对BEPS报告中提出的问题，预计在接下来的两年半内完成。对于其中的一些需以更加广泛的共识为基础的行动事项，其完成时间被定在2015年12月。

具体行动内容概括在下表中：

<b>行动 1 - 应对数字经济和电子商务带来的税务挑战</b>	发掘数字经济和电子商务给当前国际税收法规在实施中带来的主要困难，制定解决困难的具体方案，并对包括直接税与间接税在内的相关税务问题进行全面考量。
<b>行动 2 - 消除混合型投资工具和法律实体带来的税务影响</b>	制定税收协定范本相关条款并为国内法规的修订提供建议，从而消除混合型投资工具和法律实体带来的影响（如双重不征税，双重扣除和长期纳税递延等等）。
<b>行动 3 - 强化受控外国企业管理</b>	为受控外国企业管理规则的制定提出建议。
<b>行动 4 - 限制通过利息扣除及其他财务支付产生的税基侵蚀</b>	为相关法规的制定建议最佳方案，以应对企业通过诸如利息支出（如利用关联方及第三方债务来获得过多利息扣除或以此为资金用于产生免税收入或递延纳税收入）以及其他具有相同经济效果的财务支付手段来侵蚀税基的情况。
<b>行动 5 - 通过提高税务安排的透明性及关注税务安排的实质性地来有效地对抗逃税避税行为</b>	针对逃税避税行为修订相关税务文件时，应优先考虑增加跨国企业税务安排的透明度。比如强制性规定，一个国家税务部门针对跨国企业享受优惠税制的裁定应通过信息交换自动传达到另一相关国家的税务部门；又比如规定，跨国公司在一个国家要想享受某项优惠税制，必须满足某些“实

	质性经营活动”的要求。
<b>行动 6 - 防止滥用协定</b>	制定税收协定范本相关条款并为国内法规的修订提供建议，从而防止在不符合享受协定待遇的情况下赋予协定优惠。
<b>行动 7 - 防止在没有法律依据的情况下规避常设机构</b>	修改常设机构的定义，防止在没有法律依据的情况下规避构成常设机构的行为（包括通过匿名代理安排及其他特定行为）。
<b>行动 8 - 确保转让定价安排与价值创造相匹配 - 无形资产</b>	制定相关规定以防止跨国公司通过在集团内成员企业间转移无形资产来实现税基侵蚀和利润转移，具体包括：更宽泛明确地定义无形资产，确保无形资产转让所产生的利润与价值创造相匹配，针对难以估值的无形资产制定特别规定，并细化对成本分摊协议的法律指引。
<b>行动 9 - 确保转让定价安排与价值创造相匹配 - 风险与资本</b>	制定相关规定以防止跨国公司通过在集团内成员企业间转移风险或通过过多资本集中于特定集团成员来实现税基侵蚀和利润转移，具体包括：制定措施防止仅因其提供了资本或根据合同约定承担了风险就获得不合理的利润。
<b>行动 10 - 确保转让定价安排与价值创造相匹配 - 其它高风险交易</b>	制定相关规定以防止纳税人通过进行一些独立企业间不会或很少会出现的交易来实现税基侵蚀和利润转移，具体包括：对关联方交易按经济实质重新定性，明晰转移定价方法在全球价值链中的应用，限制对以侵蚀税基为目的的管理费、总部费用的列支。
<b>行动 11 - 建立收集、分析税基侵蚀和利润转移相关数据和制定应对方案的机制</b>	评估税基侵蚀和利润转移的规模和对经济的影响，提出应对建议，并确保有适当的工具来评估这些应对措施的效果。
<b>行动 12 - 要求纳税人披露其激进税务筹划安排</b>	考虑税收征管和商业运营的成本并借鉴相关国家的经验，规定企业对激进的以及滥用的交易、安排和架构做法法定披露。
<b>行动 13 - 重申转让定价同期资料</b>	制定转让定价同期资料法规以提升转让定价安排的透明度，包括要求跨国公司向所有相关地区政府按统一模板提供关于其全球收入分配、经济活动以及各国纳税情况的信息。
<b>行动 14 - 提高争议解</b>	制定方案以应对相互协商程序下缔约国解



<b>决机制的有效性</b>	决协定相关争议出现的阻碍，包括仲裁条款的缺失以及某些情形下拒绝使用相互协商程序的情况。
<b>行动 15 - 建立多边机制</b>	对相关的税收及公共国际法律问题进行分 析,以便各税区为贯彻 BEPS 方案而修改现 行双边税收协定,建立多边机制。

## 毕马威观察

BEPS 行动计划对于中国的国际税收及转让定价将产生深远的影响。国家税务总局现已密切关注 BEPS 项目的进展并准备借鉴 BEPS 的研究来相应修改现行税收政策。此外，即使在涉及 BEPS 的新文件出台前，中国地方税务机关也可能会将 BEPS 报告及行动计划在执行现有中国税务政策时作为非官方指引，来评估跨境交易的税务及转让定价问题。因此，跨国企业在进行跨境交易时考虑 BEPS 的影响是极为重要的。

根据我们的经验以及与国家税务总局的沟通，BEPS 报告及行动计划可能会在中国对以下税务领域产生影响：

1. 许多跨国企业在境外设立了集团内部融资平台、无形资产公司或共享服务中心，并向其境内关联企业收取费用。支付的如利息、特许权使用费及服务费等款项，通过税前扣除的方式减少中国企业所得税的税基，而接受这些款项的公司在国外可以享受较低的税率或者不用缴税。BEPS 报告将促使中国税务机关更加严格地审核享受双重不征税的对外支付。这将对有上述安排的跨国公司在税务和现金流方面产生不利影响。
2. 一些跨国集团内的中国企业在职能上为集团创造了某些非常规价值（例如从事特定的研发活动、品牌建设或者市场渗透活动等），但是跨国集团通过关联方之间的合同条款（例如关联合同生产、分销以及合同研发等）转移了中国企业本应承担的相应风险，从而使中国企业受益的分配。在消除税基侵蚀和利润转移的大环境下，这些中国企业的转让定价安排将会面临更多的质疑。中国税务机关会更加关注中国企业实际承担的职能是否应该为其获得的整个集团价值链中一定比例的剩余利润。跨国公司为境内纳税人产生潜在无形资产价值的商业行为很可能成为税务机关审查的重点。
3. 中国税务机关将可能会更加关注中国企业与境外实体之间不具有商业实质的交易。中国现有的受益所有人和间接转让的法规已经高度强调税务安排的商业实质性。BEPS 报告将会给中国税务机关提供强有力的理论支持，促使他们继续对已经重点关注的受益所有人和间接转让等税务问题采取严格的执行措施。在转让定价方面，国家税务总局可能会更加不认可仅依靠合同约定的风险分配方法进行利润分配的处理方式，并会更加强调依据商业实质来进行利润分配。比如，若一家中国企业向其境外关联公司提供服务并按照

成本加成收取费用，而服务接受方根据另一份独立的境外合同留存剩余利润，但其在居住地只有很少的商业实质，那么基于实质重于形式的观点，该交易在中国税务机关进行检查时会极易受到质疑。这会使许多现存的税务架构和供应链安排存在较大风险。

4. BEPS 行动计划中关于价值创造的描述“在采取措施时需要遵从独立交易原则”会给纳税人制定转让定价政策带来一定的不确定性。纳税人和关联方之间进行的不常见的关联交易，涉及无形资产的交易，或者规模巨大的交易将会面临受到税务机关检查的较高风险，或者可能会导致税务机关应用非传统的调整方法进行转让定价调整。由于 BEPS 行动计划反复强调价值创造的重要性，中国税务机关可能会对总部成本分摊更加关注，对等同与中国企业所得税法实施条例中所提到的“管理费”性质的支出不予税前列支。另外，中国税务机关可能会采取对“价值创造”进行广义的解读，把跨国企业在中国运营所产生的地域成本节省和市场溢价都作为中国企业创造价值的一部分，从而要求更多的集团利润被划分到中国企业。
5. 中国税务机关将会对非居民企业在华的机构场所（也就是税收协定中的常设机构）加强税务检查，其中可能包括更加严格地执行现行的税务申报和登记要求，如国家税务总局令第 19 号和国税发 [2009]124 号。此外，中国税务机关可能会利用非独立代理人构成的代理常设机构，来调查那些在中国没有建立大量生产和销售场所，而是主要通过聘请中国的代理机构来直接向中国进口高利润产品的跨国企业。另外，中国税务机关将对在数字经济和电子商务环境下的跨境交易是否产生常设机构予以关注，并在执行中借鉴 OECD 协定范本最新解释文件中的相关内容。
6. 为了增加中国税务官员掌握的信息量以协助他们确定稽查对象、实施税收调查，中国税务机关可能会推出更多税务备案和信息披露的要求，以提高跨国企业税收筹划的透明度；同时可能会向纳税人施加更多税务申报的压力，否则纳税人将承担罚款的后果。在国际层面上，国家税务总局可能会与签订税收协定的国家加强信息交流以发现不正当的税收筹划行为。

总之，BEPS 报告的发布为中国税务机关在中国的国际税务管理方面推行改革提供了理论依据。国家税务总局计划在接下来的几个月中颁布一系列的法规，包括反避税、转让定价、常设机构判定，实际管理机构判定，和受控外国企业等方面。这些措施将在大体上与 BEPS 行动计划保持一致。

作为应对，我们建议跨国企业应立即对其现有的税务安排进行健康检查，依据 BEPS 行动计划识别自身潜在的弱点，并采取改进措施。这些措施包括集团内对职能、资产和人员的调动调整，准备法律、税收和转让定价相关文件作为支持，并制定或修改内部控制及工作指引等来降低中国税务风险。BEPS 的出现代表着一个新的国际税务时代的到来。只有做好充分的准备，跨国企业才能够在不影响商业运营及承担过多税务成本的情况下平稳过渡到新的税务环境。

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

**青岛**

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

**上海/南京**

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

**杭州**

**吴智广**  
电话: +86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

**成都**

**周咏雄**  
电话: +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@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**  
税务服务主管合伙人  
华南区  
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 Barber)**

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

**邱占广**

电话: +86 (10) 8508 7512  
roger.di@kpmg.com

**古军华**

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

**李京漠**

电话: +86 (10) 8508 7536  
kevin.lee@kpmg.com

**马源**

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

**彭晓峰**

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

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

**张宇**

电话: +86 (10) 8508 7511  
leonard.zhang@kpmg.com

**张豪**

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

**赵希尧**

电话: +86 (10) 8508 7096  
abe.zhao@kpmg.com

**赵彤**

电话: +86 (10) 8508 7515  
catherine.zhao@kpmg.com

**周重山**

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

**陈达伟 (David Chamberlain)**

电话: +86 (10) 8508 7056  
david.chamberlain@kpmg.com

**冯沛**

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

**张天胜**

电话: +86 (10) 8508 7526  
tiansheng.zhang@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  
+86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

**池澄**

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

**何超良**

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

**江莉莉**

电话: +86 (21) 2212 3359  
lily.kang@kpmg.com

**梁新彦**

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

**麦玮峰**

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

**吴智广**

电话: +86 (21) 2212 2881  
+86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

**大谷泰彦**

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

**王军**

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

**翁晔**

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

**王磊 (Lachlan Wolfers)**

电话: +86 (21) 2212 3515  
lachlan.wolfers@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

**许子冲**

电话: +86 (21) 2212 3404  
zichong.xu@kpmg.com

**张日文**

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

**周波**

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

**董诚**

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

**黄及时**

电话: +86 (21) 2212 3605  
david.huang@kpmg.com

**郑達隆**

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

**梁浩然**

电话: +86 (21) 2212 3358  
hoyin.leung@kpmg.com

**倪偉東**

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

**饶戈军**

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

**华南区**

**孙桂华**  
税务服务主管合伙人  
华南区  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

**范家珩**

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

**何晓宜**

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

**李瑾**

电话: +86 (755) 2547 1128  
+86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

**李雁**

电话: +86 (755) 2547 1198  
jean.li@kpmg.com

**李一源**

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

**廖雅芸**

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

**梅雅宁**

电话: +86 (592) 2150 807  
maria.mei@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

**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  
ayasha.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

**霍宁恩 (Barbara Forrest)**

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

**许昭洋**

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

**甘兆年 (Charles Kinsley)**

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

**孔達信 (John Kondos)**

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

**梁愛麗**

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

**伍耀辉**

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

**潘嘉礼 (Kari Pahlman)**

电话: +852 2143 8777  
kari.pahlman@kpmg.com

**譚培立 (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

**王尹巧仪**

电话: +852 2978 8288  
jennifer.wong@kpmg.com

**邢果欣**

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

**杨嘉燕**

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

**陳心康**

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

**賴綺琪**

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

**劉志恆**

电话: +852 2143 8597  
alex.lau@kpmg.com

**龐建邦**

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