

经济合作与发展组织/二十国集团

税基侵蚀和利润转移项目

2015 年最终报告 情况概述

中文译文的质量及其与原文的一致性由译者负责。原文和译文如有分歧，以原文为准。

英文原作由 OECD 出版，标题如下：

Information Brief - 2015 BEPS Deliverables, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

<http://www.oecd.org/tax/beps-information-brief-2015-final-reports.pdf>

© 国家税务总局 2015 中文版

税基侵蚀和利润转移（BEPS）

现行国际税收制度中的漏洞和错配会导致应税利润“消失”，或者使利润转移到没有或几乎没有实际经营活动的低税地。这些行为就是 BEPS。除一些蓄意逃避税行为以外，主要问题还是出在现行税法本身。

企业常常会由于单纯的税收方面的原因，而非经济理由进行投资，从而导致资源的不合理分配。同时，这也影响了公众对税制公正性的信任，特别是在那些正在进行财政整顿和面临社会困难的国家，这一问题尤为重要。当公众知道有些人可以合法避税的时候，那么，他们对税制公平性的信心也就岌岌可危。

BEPS 造成了财政收入的流失，这些收入政府原本可以用于经济复苏和可持续发展。据 2013 年开始的 BEPS 危害研究表明，全球每年 4%-10%的企业所得税因此流失，每年损失约为 1000 亿至 2400 亿美元。相比较发达国家而言，发展中国家在财政收入方面对企业所得税的依赖更为严重，因此受到的影响也更为显著。

从识别到行动，再到成果产出

2013 年，经济合作与发展组织（OECD）和二十国集团（G20）国家联手出击，对国际税收规则体系实施百年来最为重大的一次重塑。BEPS 项目发轫于各国深陷财政和经济危机之时，其宏大目标，是重修税法，使其适应世界经济的发展，并且确保利润在经济活动发生地和价值创造地征税。各国意识到应防止现有以共识为基础的框架分崩离析，因此计划在税收领域，确保全球化不会削弱国际合作，产生不协调的单边行动，从而增加不确定性和不可预测性。

OECD 在其最初的报告《应对税基侵蚀和利润转移》（OECD, 2013）¹中已经指出，BEPS 问题根源不在于某一规则或条款，而是由于不同规则的交互作用造成的：国内法律法规方面对纳税人跨国经营的情况欠缺考虑；国际准则未能与国际经营环境变化同步更新；数据和信息也存在缺失。《税基侵蚀和利润转移行动计划》（OECD, 2013）²共 15 项内容，主要包括三个方面：协同跨境交易相关国内法

¹ 详见 www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm.

² 详见 www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm.

规；强化现有国际标准中对实质活动的要求并提高税收透明度；为正常经营活动增加税收方面的确定性。

携手并进

在 BEPS 项目合作背景下，所有 G20 及 OECD 国家首次以平等身份共同参与重塑国际税收规则体系基本架构的相关工作。许多国家最初并不看好这个项目，但是现在，这个项目已取得成功。在尊重各国观点及风险共担的前提下，G20 及 OECD 国家已就一系列复杂的技术问题达成一致意见。

通过不同的征询机制，发展中国家从一开始就深度参与了新规则的讨论与制定³。发展中国家通过参加 OECD 财政事务委员会（CFA）会议及工作小组会议，通过非洲、亚太、拉丁美洲及东欧中亚区域性会议，直接参与规则的制定。这些磋商会由区域税收组织联合举办，非洲税收管理论坛（ATAF）、税务部门负责人会晤与研究中心（CREDAF）、欧洲税收管理组织（IOTA）、美洲税收管理组织（CIAT），以及联合国（UN）、国际货币基金组织（IMF）、世界银行（WBG）等国际组织在其中扮演重要角色。发展中国家就其关心领域提出的重要观点帮助了整个规则制定。

欧盟委员会自始至终全面地参与了行动计划的制定。欧盟委员会同期的相关工作，特别是 2015 年 6 月公布的《企业税收行动计划》，不仅帮助 BEPS 行动计划填补了欧盟规则中的漏洞，而且提供了在欧盟各国解决执行问题的灵活机制。

进程透明

行动计划的制定广泛征求了利益相关方的意见。我们收集到来自各行业、专家、非政府组织及学术机构共 1400 份建议，合计 12000 页。我们还召开了 11 次公众咨询会，通过开放性讨论收集各方意见和建议。为保证该过程公开透明，公共咨询会通过网络在线播放，同时，OECD 秘书处在多个公共媒体定期发布问答集锦。相关方的意见对于行动计划快速有效的产出至关重要。这不仅保证了措

³ 更多信息见: www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beeps.htm.

施有针对性却不额外增加企业负担，同时也很好地顾及了公众在政策方面的关切。

利益相关者的参与及提供意见也有效地避免了“次生伤害”的产生。其中的一个例子是关于集合投资基金及其他基金对税收协定条款的适用。还有重要的一点是，鉴于中小企业并不会提出与大型跨国企业类似的问题，因此很多规则在设计时即已量身定做，刻意将这些中小企业排除在外。

产出成果

2014年9月BEPS项目首批7项成果报告发布并由G20领导人背书后，最终产出成果形成了一个全面的BEPS成果包。该成果包含有BEPS项目所有15项行动计划成果，并取代2014年9月发布的成果，那些成果当时虽已达成共识，但仍以草稿形式出现，其与其他行动计划之间相互产生的影响可以在终稿中得到体现。

当新的措施生效后，可以预期的是利润将在产生该利润的经济活动发生地和价值创造地申报纳税。那些公众熟悉的、利用过时且缺少协调的国内法律法规漏洞的BEPS结构已经失效。OECD秘书长安赫尔·古里亚将于10月8日在利马召开的G20财长和央行行长会议上发布完整的行动计划产出成果；之后于2015年11月15日-16日在安塔利亚召开的G20峰会上向各国领导人报告相关情况。

行动计划概述

A. 数据及经济分析

各国联合收集了一系列对BEPS的严重程度和经济影响的评估指标。这些工作表明BEPS形势很严峻，并严重地影响了政府的财政收入。新的报告在已有数据基础上，描述了数据的局限性，并提出了分析税基侵蚀和利润转移的新指标；同时，报告中描述了BEPS危害和结果的分析理论和方法；最后，就未来监控BEPS

行为的数据指标和分析工具提出了建议。根据已有数据，预计当前 BEPS 行为导致全球约 4%-10% 企业所得税款流失，也就是每年 1000 亿美元至 2400 亿美元（详见第 11 项行动计划产出成果）。由于发展中国家财政收入更依赖企业所得税，BEPS 对其造成损失与财政收入占比高于发达国家。再次，跨国企业在低税率地区申报的利润率是整个集团利润率的 2 倍之多；大型跨国企业实际税负与纯国内经营企业相比要低 4-8.5 个百分点。而且，大型跨国集团企业利息支出占收入的比例，在高税率地区的分支机构几乎比集团全球范围内向第三方支付的高 3 倍。上述及其他相关指标突显出 BEPS 问题的存在。

B. 强化转让定价规则

在转让定价方面，独立交易原则指南获得更新，确保转让定价结果根据经济实质而非合同确定（详见第 8-10 项行动计划产出成果）。OECD 转让定价指南包含一个清晰的分析框架，指出合同条款虽重要，但作为转让定价分析的出发点，独立交易原则的判定不能依靠能自圆其说却不反映真实交易的合同。修订后的指南明确了风险及其相关的收入如何在集团企业中分配；无形资产收入如何在企业集团中分配；还有合约企业之间的转让定价详细指南，地域性成本节约、地域市场优势及劳动力优势等因素的考虑。由于无形资产价值评估困难，一项处理难以估值无形资产的特殊方法应运而生。针对大宗商品交易和低附加值服务的简易方法已经形成，上述两个方面与发展中国家息息相关。这种简易方法最重要的贡献在于帮助理解发展中国家关切并设计出最佳应对方案。各方已就全球价值链中如何利用利润分割法一致同意并制定了一个更为周详的新指南，该指南将会在近期定稿。

在提升跨国企业经营信息透明度方面也有重大改进，即对转让定价同期资料要求有了实质性改变（详见第 13 项行动计划产出成果）。跨国企业需在“主体文档”中包含就其全球经营方式和采用的转让定价方法，同时在“本地文档”中提供其与关联方交易详情。跨国企业的国别报告将对利润、销售、人员、资产的分布，及税款产生及缴纳提供清晰的全貌图。在这个方面，相关的指南和工具已经被开发出来，以确保能够按统一标准快速地在各国生成国别报告，并在税务机关中广泛共享信息，并保障业已达成共识的保密性、合理使用和一致性要求得到

遵守。预计 2017 年第一份国别报告将生成并在税务机关之间交换，届时国际社会长期以来孜孜以求的透明度目标将成为一项新的国际标准。

C. 强化税收协定条款

在税收协定领域，各方一致同意对税收协定范本做出重要修改，以确保协定仅用于消除双重征税，而不会被用来实施复杂的筹划安排，使应税收入流向税率为零或低税地区，在来源地免于征税。在防止择协避税方面制定的最低标准将确保协定优惠只赋予真正有权享受的实体对象（第 6 项行动计划）。不仅如此，为解决利用税收协定特定条款进行筹划享受优惠的问题，比如使用股息剥离安排，双重居民身份及混合错配等，行动计划还制定出了一系列更有针对性的措施。

常设机构的定义也已经过修订，以更好反映当今商业实情，防止大量的规避常设机构原则进行避税行为的发生（第 7 项行动计划）。修订后的条款将确保企业所从事的核心商业活动不会通过筹划被当成准备性或辅助性活动从而获取不当利益，也不会通过使用代理人或类似架构而规避常设机构的构成，或通过集团在内部不同实体间拆分经营活动而规避常设机构的构成。利润归属的相关规定也需随着各方已有共识的情况变化而作相应调整。此项工作将在 2016 年完成。

鉴于各国已作出郑重的政治承诺，要通过相互协商程序（MAP）有效及时地解决争端，因此，各国已一致同意制定一项推进争端解决的最低标准，同时将建立一个有效的监督机制（第 14 项行动计划）。有关简化相互协商程序的 11 个最佳实践也已得到确认。这些方法都有利于推动两国间在税收协定适用和解释方面存在的跨境税收争端得到更有效、更及时的解决。同时，许多国家都承诺尽快实行有约束力的强制仲裁机制。目前预计，在为实施协定相关 BEPS 措施而计划制定的《多边工具》中，如将仲裁作为可选条款加入，将可能使这一承诺得到快速实施。

D. 保证公平税收竞争的标准及其应用

BEPS 措施将保证各国政府取消或修订那些对仅在账面而无相应实际经营活动的所得有吸引力的优惠税收政策（第 5 项行动计划）。各国应审视本国的税收政策，保证其不会鼓励或促进 BEPS。各国已就“关联法”达成共识，来评估无

形资产相关优惠税收制度是否有害。所有 OECD 和 G20 国家都同意使用这一方法，即要求在产生一项可以享受某种税收优惠的所得的活动发生地（例如研发活动实际发生地）与取得优惠税制利益的该项收入发生地之间存在某种关联或者实在的联系。有 16 项优惠税制被发现完全或部分不符合关联法的要求。相关国家应着手对其优惠制度进行可能的修订。政府之间的透明度也是打击 BEPS 的重要因素，涉及影响到其他国家税基的裁定时尤其如此。为此，对某些特定种类的税收裁定建立了强制性的自发情报交换制度。

E. 弥合国内法中的漏洞

针对涉及跨境课税的大量国内法规定，产出成果确认了范本规则、最佳实践和趋同方法等三种方式。它们包括处理混合错配安排的范本条款。混合错配安排是指该安排使应税收入不被课税或者让纳税人对一笔费用可多次扣除（第 2 项行动）。如果总部所在国存在有效的 CFC 规则，这将会减少剥离其他国家收入的诱因，这样这笔收入一定会被充分课税。所以，产出成果确定要建立有效的 CFC 制度（第 3 项行动）。在利息扣除问题上（第 4 项行动），推荐的方法是设定一个固定比例，使一个实体的净利息扣除被限制在利息支付额与 EBITDA（息税折旧摊销前利润）的比例之内。这个方法还有一个补充方法，即全球集团比例法。后者允许在一定情况下该实体的利息扣除超过上述限制。

F. 数字经济的主要内容

所有应对 BEPS 的措施，特别是常设机构、转让定价和 CFC 规定也可以处理因数字经济而愈加严重的 BEPS 问题（第 1 项行动）。纳税人将不能再构建出有效分离收入和增值业务的架构，收入和增值业务分离的现象因为数字经济的关键特征和业务模式变得尤其严重。重要的是，已经设计好的规则能够确保增值税在消费者所在国征收。这一问题对于在线 B2C 市场特别突出，它极大地影响了国内供应方和跨国供应方之间的公平竞争。在这方面，已经引入简化的注册制度的国家经验十分具有参考价值，并对增值税的征收产生了重要影响。

为处理数字经济带来的更广泛的挑战，即超出 BEPS 范围的一些问题，各方已经提出了几个备选方案。这些挑战与各国间的征税权分配相关，主要包括：何时应对非居民在一国取得的营业利润和数据价值征税，以及在征税的情况下利润应如何分配。备选方案包括以新的标准（“显著经济存在”测试）取代现行对非

居民征税的门槛标准；对某些数字化交易征收预提税；以及引进一种“均等化征税”的制度。现阶段，对任何一种方案都未能形成国际共识。这些结论会随着数字经济的持续发展——特别是在机器人、物联网、3D 打印和分享经济等领域——而发展，并且也会随着其他措施对 BEPS 问题所产生的实际影响而发生变化。各国因此决定继续监控数字经济的发展，届时视情况再决定采取相应行动。

后续挑战：包容性、一致实施和监督的影响

既然各国已就应对 BEPS 问题的手段和方法达成广泛共识，那么关键就是如何实施。OECD 将会开展相关工作支持那些有兴趣的国家，特别是能力建设上存在问题的国家，去实施这些措施并在实践中保持一致性。这些措施其中有一部分可能会立即实施，例如：修改后的转让定价指南将很快实施；而另一些措施则要在修订国内法和双边税收协定后才能施行。第 15 项行动将开发一个《多边工具》，使各税收管辖区能够实施 BEPS 项目达成的协定措施并且修订已有的双边协定。目前为止，已经有约 90 个国家（地区）以成员身份，5 个区域性税收组织以观察员身份加入了这项行动。

监督 BEPS 措施的实施及其产生的影响是 BEPS 实施阶段的另一项重要工作。为满足 G20 和 OECD 增强包容性的要求，所有感兴趣的国家和地区将在平等的基础上，设计和建立一个用来监督 BEPS 实施情况的框架。监督 BEPS 措施的影响很可能涵盖有关协定滥用、争端解决、分国别报告和有害税收实践等四项行动最低标准实施情况评价等方面的内容；同时，各方还将对所有 BEPS 措施的影响及其效力开展监督。

进一步信息

为更多地了解 BEPS 项目，请浏览我们的网站 www.oecd.org/tax/beps.htm，或者联系：

- Pascal Saint-Amans, OECD 税收政策和管理中心主任
E-mail: Pascal.Saint-Amans@oecd.org
- Raffaele Russo, OECD 税收政策和管理中心 BEPS 项目主管
E-mail: Raffaele.Russo@OECD.org

推荐读物

BEPS 相关

- ***What the BEPS are we talking about? (OECD, 2013)***

www.oecd.org/tax/what-the-beps-are-we-talking-about.htm

- ***Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (OECD, 2013)***

www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm

- ***Addressing Base Erosion and Profit Shifting (OECD, 2013)***

www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm