



王冬生 曾春娟

遵循税法以规矩定方圆

智慧通达慎思虑不拘泥

2024年2月1日

2024年第5期 总185期

联系方式：

王冬生：wangdongsheng@cstcta.com

曾春娟：zengchunjuan@cstcta.com

马雯丽：mawenli@cstcta.com

孙延玲：sunyanling@cstcta.com

姚亚斌：yaoyabin@cstcta.com

边亚超：bianyachao@cstcta.com

范梦茹：fanmengru@cstcta.com

纪翠娟：jicuijuan@cstcta.com

戚小超：qixiaochao@cstcta.com

可梦达：kemengda@cstcta.com

主办方：

北京智方圆税务师事务所有限公司

北京智方圆会计师事务所有限公司

北京智方圆管理咨询有限公司

电话：010-58208701/58208702

地址：北京市朝阳区建国路93号

万达广场9号楼11层

国际税收问题是伴随着经济全球化而逐渐出现的。尽管最近几年全球化进程遇到很大挫折，但国际税收领域的合作，还是不断加深，对走出去的企业而言，关注国际税收的演变趋势，分析对自己的影响，并适时做出恰当准备，对防控国际税收风险，很有必要。

国际税收领域最大的变化，就是OECD受G20成员国委托，研究制定BEPS行动计划、双支柱方案，极大推动了国际税收征管合作，甚至政策协调。开曼、维尔京、萨摩亚等国际有名的避税地迫于国际社会的压力，不得不制定经济实质法案。这都意味着运行100多年的国际税收体系，正在发生变化，堪称“百年未有之大变局”在国际税收领域的体现。本文包括如下内容：

- 一、BEPS行动计划主要内容
- 二、双支柱方案主要内容
- 三、避税地经济实质法案
- 四、我国相应的做法或表态
- 五、税务风险影响分析

一、BEPS 行动计划主要内容

（一）有关背景和过程

随着全球经济与市场一体化进程的加快，一个多世纪前形成的国际税收框架，已经不适用目前的情况，给跨国公司通过税基侵蚀与利润转移（BEPS）避税创造了机会。

税基侵蚀和利润转移（BEPS）是指利用不同税收管辖区的税制差异和规则错配进行税收筹划的策略，其目的是人为造成应税利润“消失”或将利润转移到没有或几乎没有实质经营活动的低税负国家（地区），从而达到不交或少交企业所得税的目的。

据 OECD 估计，BEPS 导致的全球企业所得税流失大约占全球企业所得税总额的 4% 到 10%，即每年 1000 亿到 2400 亿美元。

由于 BEPS 是跨国公司全球布局的结果，单独一个国家无法解决这一问题，如果各行其是，可能导致对企业的双重甚至多重征税。这无疑将对全球投资、经济增长和就业产生负面影响。因此，有必要通过国际协调推动和加强各国保护税基的国内行动，并提供 BEPS 问题的国际综合性解决方案。

为确保利润在经济活动发生地和价值创造地征税，2013 年 9 月，G20 成员国领导人要求经济合作与发展组织（OECD）研究此事。

2016 年 11 月 24 日，经合组织（OECD）发布了税基侵蚀和利润转移（BEPS）第十五项计划成果，即 BEPS 多边公约——《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》（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting）。2017 年 6 月 7 日，包括中国在内的 67 个国家和地区的代表出席了由 OECD 在巴黎举行的首次联合签字仪式，包括 22 个 G20 国家、33 个 OECD 成员国和 28 个其他国家和地区代表签字。

（二）主要内容

OECD 报告的目的在于全面解决 BEPS 架构的根源问题，让应税利润产生地与经济活动发生地和价值创造地相匹配，并提高税务机关获取信息的能力，从而使其更有效地执行税收法规。

15 项行动计划成果的主要内容如下：

行动 1——应对数字经济面临的税收挑战

报告认为，数字经济本身不会产生独特的 BEPS 问题，但某些特征会加剧 BEPS 问题产生的风险。

该报告探讨了应对数字经济挑战的多种备选方案，包括基于“显著的经济存在”这一概念的新的联结度判定原则。依此方案，如果一个企业从国内消费者中获得大量收入，并且具备通过数字化方式连接该国客户目标，或与该国用户之间的联系互动大量发生的特点，那么根据显著的经济存在原则，该企业可能会被认为在该国有应税活动的场所，从而构成常设机构（PE）。

行动 2——消除混合错配安排的影响

混合错配安排是一种跨境税收筹划，它利用两国对同一混合金融工具、财产转让或实体规定的不同税务处理，以达到双重不征税或长期递延纳税，且有悖于其中任何一国意愿的结果。常见的混合金融工具的例子：某金融工具在一国（地区）被视为债权，而在另一国（地区）被视为股权，因而该金融工具下发生的付款在支付国可以抵扣，在收款国却作为免税的股息处理。

BEPS 措施通过消除从混合错配中获得的税收利益来解决混合错配问题。消除因错配带来的经济利益导致双重不征税。防止同一笔费用的多次重复扣除，或在一国扣除但在另一国却不征税，以及同一笔税款多次享受境外税收抵免的情况。

行动 3——强化受控外国企业（CFC）规则

受控外国公司（CFC）规则是为了应对纳税人将利润转移至其拥有控制权益的外国低税负子公司，导致避税结果的风险，而制定的规则。通过 CFC 规则，纳税人所在税收管辖区无需等待外国子公司实际分配其所得，即可对该所得拥有征税的权利。

行动 4——通过利息扣除和其他金融支出的相关规定限制税基侵蚀

通过第三方及关联方利息支付来转移利润，是国际税收筹划中最为简便可行的利润转移技巧之一。该方案旨在确保企业抵扣的净利息，直接与其从事的经济活动产生的应税所得相互挂钩，并致力于促成该领域下各国规则的协调。

行动 5——关注信息透明度与实质性因素，有效打击有害税收实践

有害税收实践体现在两个方面：一是利用优惠制度人为进行利润转移；二是针对某些特定纳税人的个别规定缺乏透明度。报告提出一个最低判定标准，即纳税人从事了产生相关优惠制度所涵盖的所得的有关核心活动时，才准予适用该优惠政策。

行动 6——防止协定滥用

报告 6 包括一项防止协定滥用的最低标准措施，并就如何执行措施给予了一定的灵活度。滥用协定待遇是指非协定国的居民企图获得该缔约国签订的协定待遇。比如对导管融资安排适用主要目的测试，对于仅充当导管作用、将取得的所得支付给第三国投资者的实体，不允许其享受协定优惠。

行动 7——防止人为规避常设机构的构成

报告主要针对采取不当方法，人为避免税收关联度的问题。

如以佣金代理人安排代替分销商，或实质在某国开展合同谈判，但不正式在该国订立合同，而是在国外确定或批准合同，或者经常代表外国企业行使订立合同权力的人，虽然全部或几乎全部代表紧密关联企业，却声称为“独立代理人”。

行动 8——10 确保转让定价的结果与价值创造一致

行动 8 关注涉及无形资产受控交易相关的转让定价问题。

按照行动 9，只有在有实际决策且对相关风险实施实际控制的情况下，按照法定合同进行的风险分配才会被认可。

行动 10 关注其他高风险领域，包括应对商业上不合理的受控交易下的利润分配，跨国企业集团是否使用了使利润偏离其最重要的经济活动发生地的转让定价方法，以及跨国企业集团成员间是否使用某种与价值创造不匹配的税基侵蚀支付方式（如管理费和总部费用）等等。

行动 11——评估与监督 BEPS 项目

行动 11 已经构建出一个拥有六项 BEPS 指标的模板，这些指标强有力地揭示出 BEPS 是真实存在的，并随着时间的推移而增长。

行动 12——要求纳税人披露恶意税收筹划安排

强制披露规则要求筹划方和 / 或纳税人在早期向税务机关披露其使用的符合一定特征的筹划安排。该规则可使税务机关尽早获得激进或滥用性税收筹划安排以及安排使用者的信息，以便税务机关及时应对。

行动 13——重新审视转让定价文档资料

行动 13 针对转让定价同期资料规定了三层标准化的处理方法：

第一层：转让定价同期资料指南要求跨国企业就其全球商业运营情况和转让定价政策向税务机关提交概要性信息的“主体文档报告”，该信息将向所有相关税务机关公开。

第二层：企业以“本地文档报告”的形式，向各个特定国提交一份详细的相关交易的转让定价文档资料，并对重大关联方交易、交易金额、以及关联交易定价政策进行说明。

第三层：大型跨国企业应每年上报分国报告，就其在各有关运营国家（地区）的经营收入、税前利润、应缴及实缴所得税和其他经济活动指标做出说明。

主体文档与本地文档将由跨国企业直接提交给本地税务机关。国别报告将由最终控股企业提交给其居民国税务机关，并依据政府间交换机制，如《多边主管当局协议》、《双边税收协定或税收情报交换协议》，通过自动情报交换在国与国之间共享。

行动 14——更有效的争端解决机制

各国意识到 BEPS 项目带来的变化可能带来不确定性，如不采取行动，将在短期内增加双重征税和相互协商程序（MAP）争议，各国承诺采用最低标准解决税收协定相关争议。

行动 15——《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》

行动 15 探讨了通过制定多边工具来落实 BEPS 中与协定相关的措施和修订双边税收协定的技术可行性。

在 BEPS 项目中，《多边工具》的目标是通过修订双边税收协定的修订，使解决税基侵蚀和利润转移问题的措施得以迅速和顺利地执行。制定《多边工具》的必要性不仅在于解决税基侵蚀和利润转移问题，也可确保消除双重征税的国际共识框架可持续发展。

二、双支柱方案主要内容

OECD 提出的双支柱方案，可以说是矫正 BEPS 影响的具体方案，包括支柱一和支柱二，内容与适用范围都不一样。2021 年 10 月 8 日，BEPS 包容性框架下 140 个成员中的 136 个国家（地区）就国际税收新框架的关键要素达成了共识，发布《关于应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案的声明》，并于 2021 年 10 月 31 日由 G20 领导人罗马峰会核准通过。

（一）支柱一方案主要内容

支柱一将重新分配大型跨国公司全球利润的征税权，把转移至避

税地/低税地的超额利润的一部分，按一定标准重新分配给市场国。

支柱一主要包括金额 A、金额 B 以及可提高税收确定性的争议预防和解决机制。

金额 A 规则为范围内的跨国公司集团制定了新的利润分配机制，即全球公式分配法。全球销售收入 200 亿欧元以上且利润率（税前利润/收入）10% 以上的跨国公司，需要将“剩余利润”（超过 10% 的利润部分）的 25% 分配给市场国，即金额 A。在金额 A 规则落地执行的初始阶段，预计将有 100 家至 150 家跨国公司被纳入范围内，超过 1250 亿美元的利润将被重新分配。

金额 A 涵盖了大多数行业，但采掘业和受监管的金融服务业除外。

OECD 设计一种针对分销商的简化转让定价方法，即所谓的“金额 B”，旨在向在某税收管辖区内从事的基准营销和分销活动提供标准化的回报标准。

（二）支柱二方案主要内容

支柱二通过实施全球最低税，确保大型跨国公司在全球任一税收管辖区的实际有效税率不低于全球最低税率水平。

支柱二由所得纳入规则（Income Inclusion Rule, IIR）、征税不足付款规则（Undertaxed Payments Rule, UTPR）、转换规则（Switch-over Rule, SOR）及应税规则（Subject to Tax Rule, STTR）组成。其中，IIR 和 UTPR 构成全球反税基侵蚀规则，将基于各国国内税法框架实施，而 SOR 和 STTR 将基于税收协定落地实施。

适用于集团合并财务报表年收入达到或超过 7.5 亿欧元的跨国公司（全球范围内可能涉及 5000 多家公司），确保范围内跨国公司集团在其有实体（包括常设机构）的任一税收管辖区的有效税率不低于 15%。

三、避税地经济实质法案

昔日避税天堂受到国际社会的压力，不得不对其税收环境加强监管。2018 年 12 月，BVI 发布《2018 年经济实质（公司和有限合法）法》，开曼发布《2018 年国际税务合作（经济实质）法》，均自 2019 年执行。

两个著名避税地的经济实质法案，都要求在当地注册成立从事特定经济活动的公司、合伙企业等是实体，应具备充足的商业实质，否则将面临罚款甚至被注销的风险。

在判定是否受经济实质法案影响时，需要评估确认：是否属于“相关经济实体”？是否从事“相关活动”？

“相关实体”是指本地税务居民身份所持公司或在当地具有法人资格的外国公司。

“相关活动”包括银行业务、分销和服务中心业务、融资租赁业务、基金管理业务、总部业务、持股业务、保险业务、知识产权业务、运输业务九类。

“经济实质法”对“实质”的要求包括：主要业务在当地决策和管理；在当地产生足够的经营支出；在当地有足够的业务实体（办公场所、办公设备）；在当地有足够的员工；在当地从事核心创收业务等。

香港是许多大陆企业走出去的“第一站”，或将香港作为筹集资金、贸易周转、外汇管理的中转站。香港也是国际有名的低税负地区，也受 OECD 关于 BEPS 行动计划的影响，采取措施防止空壳公司滥用香港的税务安排，实现双重不征税。但为保证香港的竞争优势，也规定了豁免机制。香港特区立法会 2021 年 12 月 14 日三读通过《2022 年税务（修订）（指明外地收入征税）条例草案》（下称“条例草案”）。条例草案引入新的被动收入豁免征税机制，在香港有实质经济业务的跨国企业实体，可继续就其在香港收取的指明外地被动收入，即利息、股息和处置股份或股权权益的收益，申请税务豁免。得自合资格知识产权而在香港收取的外地知识产权收入亦可在符合关联要求的情况下获得税务豁免。

四、我国相应的做法或表态

我国在签署《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》时，将除与智利和印度签署的双边税收协定以外的已正式签署的 100 个双边税收协定全部纳入公约所涵盖的税收协定范围，选择我国作为公约适用国的一共有 47 个国家。

由于《协定公约》第二十八条第三款规定，只有在双边协定的缔约双方均采纳某一条款的情况下，双边协定才被《公约》修改。因此，只有在我国采纳的条款中，适用国的立场和我国一致的，才会实质性地对协定产生影响。我国采纳的条款包括第 4 条、第 6 条、第 7 条、第 8 条、第 16 条和第 17 条。有关内容分别是：

第 4 条双重居民身份认定；

第 6 条涵盖税收协定的目的，在协定的序言中增加“协定不为通过逃避税达到不征税或少征税的目的创造机会”的表述；

第 7 条防止协定滥用，我国采纳了主要目的测试（PPT）方式；

第 8 条享受股息低档税率的条件，我国采纳了持股期限应达到 365 天的标准，这一立场和我国当前不论是基于税收协定还是国内法下对税收协定的解释都是一致的；

第 16 条相互协商程序，我国在税收协定管理中已经充分运用了这一工具，早在 2013 年就出台了《双边税收协定相互协商程序实施办法》，并不断完善相关举措，因此，选择采纳该条大部分修改；

第 17 条转让定价的相应调整，这在我国特别纳税调整中也已经得到了体现，因此采纳了相应的修改。

目前“一带一路”沿线国家中，除缅甸、柬埔寨、伊拉克、黎巴嫩、巴勒斯坦、也门、马尔代夫、不丹、吉尔吉斯斯坦和波黑这十个国家外，我国均与其订立了双边税收协定，此次多边公约的签署也全部将其纳入协定涵盖国。

五、税务风险影响分析

对纳税人而言，面对正在变化的国际税收征管环境，应避免两个极端，一是漠不关心，认为离自己还远着呢，二是反应过度，认为必须立刻做出重大调整。比较恰当的做法是，既要关注这些文件的内容及各国的进展，又要有个正确的认识，准确分析对自己的影响并采取恰如其分的对策。

（一）如何认识 BEPS 行动计划的法律效力？

BEPS 一揽子措施代表了近一个世纪以来第一次对国际税收规则进行的实质性变革，这些措施旨在使税收与经济实质和价值创造相匹配，同时避免双重征税。但都是软性法律文件，不具有法律约束力。

跨国企业是否需要根据 BEPS 成果重组他们的业务？

OECD 在有关问答中明确，如果一个集团公司法律和税收架构能如实反映其对应的经济活动，则无需重组其业务。其实，即使不能完全反映经济活动，也无需立即重组自己的业务，最终还是要看各分子公司所在国税法如何修订，尤其是转让定价、资本弱化、受控外国企业等规定的变化。

（二）转让定价风险

各国对本地文档、主体文档、国别报告的要求有望逐渐严格，通过纳税人提交的这些资料，很容易发现纳税人自己都可能忽视的转让定价风险。

应提前就潜在的转让定价风险进行分析与评估，对风险较大的安排，进行适当调整，主动降低潜在关联交易风险，提前准备证明关联交易公允的证明材料，避免被哪个国家的税务机关发起转让定价调查时，只能被动仓皇地应对。

（三）资本弱化风险

通过资本弱化手段，将利润转移到居民国境外，违背了在价值创造地征税的基本原则。这是 BEPS 行动 4 专门针对的反避税行为，也是部分境外中资企业已经被当地税局挑战的问题。

应高度重视目前已经暴露的潜在风险，一方面降低负债率，另一方面认真研究所在国税法，研究 OECD 和联合国有关规定的例外条款，找出有利于自己的证据，争取控制风险的爆发，将风险降低到最低限度。

（四）受控外国企业风险

虽然目前，中国的税务机关对受控外国企业的征管案例并不多见，但应开始重视这个问题，评估境外的企业，有哪些符合中国税法关于受控外国企业的规定，如果被征税，潜在的税务风险。除非境外投资运营需要，能调回境内，尽量调回境内。

更需要注意的，是境外公司被其所在国主管税局判定有下属的受控外国企业，及时分析潜在的风险，准备好应对来自当地税局质疑的材料，一旦所在国税局准备发起调查，及时提供证明自己不应被调查的事实依据和税法依据，将潜在的风险解决在萌芽阶段。

（五）利润汇回风险

利润汇回风险，一是不能汇回的风险，二是被征收高额税收的风险。

鉴于有关国家税收管理的趋势是越来越严，最好及时将境外的利润汇回境内，或者汇到没有风险的香港公司、澳门公司，或者风险较低的新加坡公司。

根据现行的有关国家的税收协定，如果有优惠政策，尽量及时按照优惠待遇汇回境内，如果没有优惠，可暂不调回境内。

（六）支柱二实施税负增加的风险

由于支柱一的实施有很大的不确定性，暂不用太顾虑支柱一的影响，但支柱二已经在某些国家进入实施阶段，一旦实施，或将增加所得税负担。税负增加的风险，既包括境内企业税负增加的风险，也包括境外企业税负增加的风险。有境外投资的企业，应随时关注所在国实施支柱二的情况，一方面避免因政策调整导致少缴所得税，另一方面评估对自身业务及投资回报的影响。

声明：本资料是对有关法规的一般性解读，不是向特定单位和(或)个人提供具有针对性的专业意见，欢迎批评指正。请注意，法规的时效性及个案的具体情况将会影响有关法规的适用，对因不当使用本资料而导致的不良影响，我方不予负责。