

税务评论

如欲垂询更多信息，请联络：

国际税收服务
全国及华东区领导人

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

北京

张慧

合伙人

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华南区

香港

林嘉雷

合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

BEPS 第 2 号行动计划： 混合实体或工具的不对称安排

简介

作为“税基侵蚀与利润转移”（即“Base Erosion and Profit Shifting”，简称“BEPS”）工作的一部分，经合组织于 2014 年 3 月 19 日发布了有关 BEPS 第 2 号行动计划（混合实体或工具的不对称安排）的两份讨论稿，分别针对国内法、经合组织协定范本提出政策调整建议，以消除混合实体或工具的不对称安排影响，或明确对混合实体的税收处理。

与 BEPS 其他行动计划的讨论稿一样，上述建议尚不能代表二十国集团及经合组织成员国的一致意见，而旨在提供实质性的建议内容以供公众讨论。

经合组织提案

讨论稿指出，政策调整的目的在于消除或解决不对称安排所引起的两种关键情形：第一种是所支付款项在支付方获得税前扣除，款项取得方则无需将其计入应税所得的情形；另一种是相关安排导致单笔款项支付获得双重税前扣除的情形。

对国内法的建议

讨论稿提出了政策建议应遵循的下列制定原则：

- a. 旨在消除不对称情形，而无需相关国家或地区通过政策运用以表明其在不对称安排下已损失了税收收入
- b. 全面性
- c. 可自动应用
- d. 通过法规的协调配合来避免双重征税
- e. 尽量减少对现行国内法的干扰
- f. 清晰透明
- g. 促进国家地区之间协调配合的同时，提供必要的灵活性以便将规则融入各个国家地区的法律
- h. 对于纳税人来说具备可操作性，以及保持尽量低的税务合规成本
- i. 易于税务机关进行管理

建议主要针对三类混合实体或工具的不对称安排：

混合金融工具（含转让金融工具产生的混合效应） – 通过某项金融工具实现的支付款项，在支付方获得税前扣除，但收款方不需要将其计入应税所得。

混合实体支付 – 由于对作为支付方的混合实体的定性不同，导致一些支付项目在一国获得税前扣除，但相应的收入在另一国未予认可或相同支付项目在另一国再次获得税前扣除。

反向混合及引入第三国的不对称安排 – 由于混合实体的作用，向中间公司支付的款项在收到时不需缴税。

讨论稿建议在国内法中增加“关联条款”（“linking rules”，即与对方国家或地区政策相互关联的条款），其中包括：直接作用于不对称安排的“首要规则”（“primary rule”）；在首要规则不适用时所采用的“次要或防御性规则”（secondary or defensive rule）。上述规则的制定，旨在使各国在相对独立的基础上消除混合实体或工具不对称安排的影响，减少对对方国家的依赖。为了防止双重征税，上述规则采用层级化的作用机制，即当对方国家或地区已存在解决不对称安排的规则时，另一方国家的对应规则不再适用。每一条关联条款都有独立的信息提交要求。税务机关或者纳税人获取足够的相关信息以判断针对不对称安排的规则是否适用于特定架构的能力取决于一系列不同的因素，例如交易对方是否构成关联关系等。

在考虑上述条款的适用范围时，讨论稿提出了两种可能方案。在第一种方案下，先确定目前最为关注的交易类型（例如关联方持有的混合金融工具等），再明确将其纳入适用范围；而在第二种方案下，先设定较广的适用范围，再将例外情形（例如被非特定投资者广泛持有的混合金融工具等）剔除在适用范围之外。

讨论稿对国内法的进一步修改建议还包括：针对混合金融工具，可考虑对于在另一国已获得扣除的款项，限制其在本国享受股息免税待遇，或在某些安排下按比例计算预提税抵免限额；针对反向混合及引入第三国的不对称安排，中间公司所在地可考虑提出有关的涉税申报和信息提交要求。

银行和保险业

讨论稿明确指出，有关规则仅针对混合实体或工具的税务分析，并仅以解决税务处理问题为宗旨。基于其它目的（如监管或会计目的）而可能产生的混合效应不会影响讨论稿在税务方面的分析内容。例如银行或者保险企业举借的第三方债务可能从监管角度被视为资本，但是在税务层面却被视为债务；根据上述讨论，此种情形不应受到 BEPS 针对混合实体或工具的不对称安排的政策建议影响。

然而，对于集团内部融资安排的情形可能会有所不同，在单一公司层面被视为权益资本性质的证券，仍可能会适用于上述有关政策建议。

协定事项

讨论稿审视了在免税法及抵免法下对于消除股息双重征税的有关方案。讨论稿同时建议在协定范本条款中新增有关混合实体的规定，即如果一个实体在任一缔约国税法下被视为“财务透明实体”（“fiscally transparent entity”），则该实体将被视同为所得取得国的居民以适用协定，但仅以该国的国内法将该实体视为取得相关所得的居民（并由此对该实体征税）为前提。有关建议参考了 BEPS 第 6 号行动计划（防止在不当情形下授予税收协定优惠）的部分内容。

时间表和下一步计划

经合组织要求相关意见在 2014 年 5 月 2 日之前提交，公众讨论会议则将于 5 月 15 日在巴黎举行，最终决议预计将在 9 月 20 和 21 日的二十国集团会议时形成。

德勤评论

对于混合实体或工具的不对称安排，哪一方国家的利益因此受损一直是其中较难回答的问题之一。经合组织强调了打击混合实体或工具不对称安排的重要性，但回避了对该问题的讨论。

预计上述有关政策建议将会对不少涉及混合元素的一系列跨国融资安排产生影响。

鉴于上述政策建议主要涉及国内法的调整，可以预见在 2014 年 9 月最终提案通过之后，一些国家将紧接着启动相关的立法进程。

本期税务评论内容系有关于德勤国际税收服务

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

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：kevng@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

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

吴嘉源

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：kevng@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@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

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@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

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：contse@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

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@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)

殷国璋

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。