

税务评论

若需获取更多 BEPS 项目有关信息，
敬请垂询：

国际税务

北京

张慧

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

上海

许德仁

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

叶红*

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoyeqinli@qinlilawfirm.com

香港

刘明扬

电话：+862 2852 1082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

转让定价

上海

郭心洁

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

香港

张柏宁

电话：+852 2852 1095

电子邮件：patcheung@deloitte.com.hk

* 叶红是上海勤理律师事务所 (Shanghai Qin Li Law Firm) 的律师。上海勤理律师事务所是一家在中国境内注册成立的律师事务所，也是德勤全球税务与法律的一员。德勤法律是全球几大主要法律服务机构之一。

BEPS 第 2 项行动计划： 混合实体或工具的错配安排

在 2014 年 9 月 20-21 日正式召开 G20 财长会议之前，经合组织于 9 月 16 日公布了包含 7 份报告在内的税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 项目的第一批成果。经合组织将在 2015 年继续完成 BEPS 15 个行动计划中剩余部分的相关工作。显而易见的是，G20 集团和经合组织旨在通过 BEPS 项目下的各行动计划，形成针对各国国内税法、税收协定范本及转让定价指南中税法原则的调整建议，以构建更为全面和紧密结合的国际税收框架。在首批 7 份报告中所提及的解决方案虽经各方同意，但并非最终结果，其仍可能受到 2015 年后续工作或决议的影响。

德勤评论

第 2 项行动计划报告所提出的建议旨在回应先前在征求意见阶段中所提出的若干问题。这些建议措施实施后，无疑会对当前被广泛使用的涉及混合实体或工具的融资安排产生影响。经合组织将在 2015 年 9 月前拟定相关的执行指南以帮助各国实施新的规则。

报告将反错配规则的适用范围集中于筹划安排 (structured arrangements) 和关联方/控制集团的做法，将有助于在控制税收遵从成本和消除错配安排下税收利益这两项目标之间取得平衡。涉及关联方认定的所有权比例从之前草稿中的 10% 上升到了 25%，这一调整考虑到了税务机关和纳税人在判断某项安排是否构成混合错配时的信息收集难度。

针对报告中尚待明确的部分，我们希望能尽快出台相关的解释，从而降低不确定性和单边措施的发生机率，以避免双重课税。银行和保险业尤其对此抱有担忧，认为报告中提及的建议可能会对其产生严重的负面影响，因此这一点对这些领域而言将显得十分重要。

报告提及的建议将被用于修订各国的国内税法和税收协定。由于报告中还有若干事项没有得到解决，相应的执行指南也仍未颁布，因此预计各国在执行指南于 2015 年 9 月正式颁布之前即开始执行报告建议措施的可能性似乎并不高。各国是否能够就相关措施或条款的生效日期达成一致值得关注。报告所建议的规则能否得到各国广泛、及时、一致的实施是有效解决混合错配问题的关键。

经合组织提案

报告提及的建议旨在消除或解决以下错配安排：

一方扣除，一方不计收入 (Deduction / No Inclusion, 简称 D/NI) 的情形

- 混合金融工具——通过该金融工具 (含回购等混合转让安排) 形成的支付项目在付款方获得扣除，但根据收款方所在地的税法规定，该项目不计入收款方的应税所得。

- **不认可 (disregarded) 的混合支付**——付款方具备混合实体的特征 (例如在付款方和收款方所在地各自具有不同的纳税实体身份), 从而导致支付项目在付款方获得扣除, 但在收款方的税法体系下被忽略不计。
- **反向混合 (reverse hybrids)** ——由于混合错配效果导致支付给中间公司的项目在对方取得收入时不计入应税所得。

双重扣除 (Double Deduction, 简称 DD) 的情形

- **可扣除的混合支付**——付款方具备混合实体的特征, 从而导致支付项目在付款方和母公司所在地均获得扣除。
- **双重居民身份导致的双重扣除**——具有双重税务居民身份的付款人所支付的项目, 可能在付款方所在地和其他国家或地区均获得扣除。

间接性的 D/NI 情形

- **引入错配安排**——通过普通金融工具, 将涉及两个国家的混合错配安排转移或引入至第三国。

建议

针对以上每种安排, 报告提出了特定的反错配规则建议。这些建议主要涉及对各国国内税法的修改, 其中包括两个层级: 首要规则——通常为产生错配效应对支付项目作不予扣除处理; 次要或防御规则——当首要规则不适用时, 则适用次要或防御规则, 通常要求另一国将支付项目作计入应税所得处理。上述建议意图使各国在不依赖对方国家的基础上, 较为独立地解决混合工具或实体产生的错配问题。为避免双重征税, 报告建议各国的反错配规则运行需加以协调, 即当一国已经采取措施消除了错配影响的话, 则另一国无须再实施等效措施。

为了更好地协调国内和跨境税收, 报告还进一步建议各国对国内税法实施下列修改, 包括: 限制对于可扣除支付项目的股息免税待遇、限制对于源泉扣缴所得税的税收抵免、改进受控外国公司规则以及其他海外投资制度、限制集团内反向混合实体 (reverse hybrids) 成员的税收透明体认定, 以及改进信息申报要求等。

适用范围

每一项反错配规则建议都有各自的适用范围, 以期在规则的综合性、针对性、可管理性等诸多目标之间取得平衡。这些规则建议基本上适用于筹划安排和关联方/控制集团成员之间的交易。考虑到从少数利益方获取信息较为困难, 报告将关联方的一般定义从草稿中的 10% 投资比例调高至 25%。适用反错配规则的控制集团概念则包括了会计角度上纳入合并范围的主体。

就引入错配安排的情形, 下一步工作仍将继续; 在受控外国公司机制下的应税所得是否应被视作计入普通所得同样有待澄清。经合组织声明各国在此期间可各自作出政策选择。

银行和保险业——监管资本

有关规则是否适用于集团内部形成的混合性监管资本是银行和保险业在征求意见过程中提出的一项重要意见。围绕这一领域是否需要适用特殊性处理将展开更深入的论证工作。

税收协定事项

报告建议在税收协定范本中新增一项条款, 即如果根据任一缔约国税法, 收款方被视作税收透明体, 则该收款方将被视同为收款方所在国税务居民以适用协定, 但该处理仅适用于收款方所在国在该国国内法下将收款方视为取得相应所得的居民并对此征税的情形。同时, BEPS 第 6 项行动计划“防止税收协定的不当授予”中也提及了双重税务居民的一些相关问题。

时间表和下一步计划

经合组织预计在 2015 年 9 月之前颁布具体执行指南, 以帮助各国实行相关的建议措施。执行指南将解释相关规则建议如何在实务中进行应用 (包括公布实务案例)。若各国的实施时间不一致, 执行指南还会考虑制定过渡期规则。除此以外, 针对若干未解决的事项 (包括股票借贷和回购等若干资本市场交易、引入混合错配、受控外国公司的事项等), 有关的工作将继续推进以促成各方达成一致, 并出台配套的规则建议。相关利益方的意见征求工作也将会继续。

另一方面, 有关各方需要结合考虑针对第 3 项行动计划“加强受控外国公司规定”和第 4 项行动计划“限制通过利息扣除以及其他金融支付侵蚀税基”建议的影响。

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：keving@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

展佩佩

合伙人

电话：+86 755 8246 3255

传真：+86 755 8246 3186

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@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

展佩佩

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：sachin@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

展佩佩

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

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

展佩佩

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

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。