

税务评论

若需获取更多BEPS项目有关信息，
敬请垂询：

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

国际税务

北京

朱桢

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

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：hoye@deloitte.com.cn

香港

刘明扬

电话：+852 2852 1082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

BEPS 第 13 项行动计划： 分国别报告实施规则

2015 年 6 月 8 日，作为税基侵蚀和利润转移（即 Base erosion and profit shifting，简称“BEPS”）项目的一部分，经济合作与发展组织（简称“经合组织”或“OECD”）发布了有关第 13 项行动计划分国别报告的实施文件。该文件沿用了经合组织之前发布过的两份报告成果：(i)关于转让定价文档三层结构的全球标准协议，其中包括用于向税务机关提供相关信息的分国别信息披露表通用模板（已于 2014 年 9 月公布）；(ii)分国别报告实施指南，其中包括实施时间，如何适用于大型企业及相关文档提交机制（已于 2015 年 2 月公布）。本次发布的实施文件提供了立法范本以便于各国政府实施有关分国别报告的新规则；同时，为了实现各国之间的分国别报告信息共享，该文件还包括了主管当局协议范本。

立法范本

为便于各国政府在其国内法下实施分国别报告制度，本次发布的实施规则文件包含了相应的立法范本。

定义：立法范本中包括了以下关键定义：

- **集团：**通过所有权或控制关系形成的企业集合，而且这些企业需要准备合并财务报表，或者如果该企业集合中的任意部分股权在证券交易所公开交易的话，这些企业就将需要准备合并财务报表。
- **被豁免的跨国企业集团：**在 2015 年 1 月 1 日集团合并年收入少于 7.5 亿欧元（或者等价的本地货币）的跨国企业集团。对于该项标准的判断主要考察集团上一财年的结果。满足该项标准的跨国集团将可免于提交分国别报告。
- **成员实体：**集团内任一独立的商业实体，包括无论何种原因（含管理控制）需准备独立财务报表的公司和常设机构。

立法范本规定了如何确定哪些成员实体需要提交分国别报告（即“报告主体”的确定）。通常来说，由于集团的“最终母公司”需准备集团的合并财务报表，所以“最终母公司”会成为集团的“报告主体”。然而在下列任一情形中，集团可指定一家“代理母公司”作为报告主体：(i)最终母公司根据其所在地法律无需提交分国别报告；(ii)最终母公司所在地尚未签署相关的信息交换协议；(iii)最终母公司所在地系统性地未能按照协议进行信息交换或暂停了信息交换。代理母公司需是集团里的成员实体，并且其所在地必须有能力与其他国家或区域进行税收信息交换。

在某些特定情况下，如果分国别报告未能向母公司或代理公司所在地的税务机关进行提交并进行信息交换，那么集团内的其他公司可能会被要求在当地提交分国别报告。立法范本允许集团内的一家指定成员实体代表集团在该成员所在地的所有成员实体提交报告。

告知：每个成员实体都需要在每个财年结束前告知其当地主管税务机关：(i)它是否将代表集团提交该年度的分国别报告；或者，(ii)该年度将会代表集团提交分国别报告的公司名称和税收居民所在地。

准备和提交分国别报告的时间：如之前所公布的指引，G20/OCED 建议跨国企业应从 2016 年 1 月 1 日起及以后的财务年度准备分国别信息报告，并在需要准备分国别报告的财年结束之日起 12 个月内提交。第一批需提交分国别报告的跨国企业将是财年结束于 2016 年 12 月 31 日的集团，其分国别报告应在 2017 年 12 月 31 日前提交。分国别报告所需包含的内容将参照经合组织在 2014 年 9 月公布的报告模板。

此立法范本并未包括任何针对不合规行为的具体罚则。该部分内容将留待各国家/地区根据其现行转让定价文档的相关罚则自行制定。

主管当局协议

实施文件包含了以下三种主管当局协议的模板，以便于税务机关更好的实施分国别报告的信息交换：

- **多边主管当局协议：**多边协议允许所有签署此协议的国家或地区与该协议其他各签署方进行信息的交换共享（基于通用报告准则“CRS”的模板）
- **税收协定主管当局协议：**以双边协商为基础
- **税收情报交换协议主管当局协议：**以双边协商为基础

上述三项协议模板的措辞相似，包括了与立法范本统一的定义、适用范围、时间、相关程序和与自动交换相对应的防护措施。

信息交换的时间：税务机关应在首个财年结束之日起 18 个月内，以及在后续财年结束之日起 15 个月内，与其他相关税务机关共享分国别信息。例如，财年截止日为 2016 年 12 月 31 日的集团将在 2017 年 12 月 31 日前提交其首份分国别报告，该份报告会在 2018 年 6 月 30 日前与其他相关税务机关共享（而 2017 年 12 月 31 日结束的财年所对应的分国别报告则应在 2019 年 3 月 31 日前进行信息共享）。

保密性和信息安全保护：交换协议中清楚表明共享的相关信息必须保密并得到恰当使用。这些协议尤其重申了之前的要求，即这些信息不能用来代替在完整的功能风险和可比性分析基础上针对个别交易所进行的详细转让定价分析；而且，转让定价的调整不能仅以分国别报告作为调整依据。除此之外，如果税务机关违反保密协议，或者无法遵守相关条款，根据建议，这些税务机关将会被排除出未来的信息交换机制。

实施文件另包括了一份问卷，该问卷列出了根据常规国际标准需要税务机关遵守的关于数据安全和保险性的要求。

评论

本次发布的实施文件是为便于各国政府将分国别报告引入各自的国内法律体系而设计。除此以外，它提供了有关信息交换机制的具体内容。通过这些信息交换机制，如果跨国企业在另一个国家或地区设有公司或常设机构，则税务机关即可与这些国家或地区的税务机关共享分国别报告。依据 G20/OCED 的目标，分国别报告应成为一项单一化的国际标准，而立法范本（这也是经合组织在国际企业所得税收方面发布的第一个立法范本）中的条款清晰地表明了对该目标的支持态度。因此，必须确保有关规则在参与国家或地区中得到一致的贯彻实施。这一做法值得企业界的欢迎，因为这有助于减轻不必要的合规性成本。

虽然实施文件表明其主要是为各国政府而准备，也有一部分定义与企业有关。其中，立法范本特别对需要准备分国别报告的“集团”概念进行了定义，即需要准备合并财务报表的企业集团，或其中任一企业的股权在证券市场上公开交易即需准备合并财务报表的集团。有关于基金的处理目前并没有相关的单独讨论（在 2015 年 2 月发布的实施指南中曾经明确提出这一事项还有待讨论）。

如果集团的最终母公司根据其所在地法律无需提交分国别报告，或者该地税务机关不能按照相关的信息交换机制交换报告信息，则实施文件中指定“代理母公司”的做法将有助于企业解决上述问题。在选择指定“代理母公司”的情形下，集团信息的保密性仍将受到保护并且仍只需要准备和提交一次分国别报告，而不需要在各个经营地作本地提交。

立法范本提出了一项年度性的告知要求，即所有居民公司（亦应包括报告模板第二页活动分类列表上的休眠公司）必须将报告主体（集团母公司或指定的代理母公司）的确定情况告知其居民所在地的税务机关。

立法范本并未针对分国别报告建出特定的罚则，而是建议将各国现行转让定价文档的相关罚则进行延伸适用，以包括针对报告主体提交分国别报告的要求。这种做法是较为适当的，因为不合规的罚则应该限制适用于报告主体，而不应适用于对所提供的信息基本没有控制权的其他集团内主体。

如之前所预期，信息共享将会通过合适的机制进行，这些机制包括现有的税收协定，税收情报交换协议或者经合组织多边税收征管互助公约（至今已经有超过 80 个国家签署）。其中针对数据保密性的具体安全保密措施，以及对于分国别报告信息仅可用于转让定价及 BEPS 风险评估和经济分析上的限制性规定将会得到企业界的欢迎。

未来分国别报告将以电子化格式进行提交。为确保数据交换在一个安全的电子环境下进行，经合组织正在审查税务机关系统，并将在近期发布相应的 XML 模版。第一次的数据交换将在第一年的报告提交期限过后六个月内（即 2018 年 6 月）进行，而对后续年份将在提交期限过后的三个月内进行。

对于转让定价文件的另外两层架构（核心资料和本地资料），经合组织并没有给出更多的指引。不少企业对于经合组织二月份发布的指南中提及核心资料将不会参照分国别报告以母公司作为报告主体以及通过政府间协议进行信息共享这一消息表示失望。因此，如何确保集团的本地企业可以将不在其支配下的集团信息在本地进行提交，这个问题还有待讨论。

虽然中国一直对经合组织的 BEPS 行动项目表示大力支持，但国家税务总局目前还未就 2014 年 9 月及 2015 年 2 月经合组织发布的分国别报告指南发表进一步的看法，我们预计国家税务总局会在 2015 年内发布的特别纳税调整实施办法修订稿中披露更多关于分国别报告的相关操作细节。

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

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@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

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

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

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@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

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@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

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@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)

殷国焯

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。