**客观、专业、实时**

**世界税收动态**

**Tax Dynamics of The World**

**月刊**

**2017年2月**

****

**主办单位：**

**上海财经大学公共政策与治理研究院**

**版权说明：**

**《世界税收动态》月刊由上海财经大学公共政策与治理研究院制作。《世界税收动态》每月1期，专业提供各国当月税收政策、税法变动和税务管理动态。以专业视角、客观详实、及时准确、全面地反映每月世界各国最新的税改政策、进展和趋势。让读者更好了解世界税改动态、税改产生的经济影响，也为理论研究准备了资料和分析依据。**

**世界税收动态工作团队：**

**负责：田志伟 郑诗倩 蔡春光**

**参与：徐丽娟 谢梁洁 李星辰 周曌**

**胡婷元 高海红**

目 录

[爱尔兰 1](#_Toc481435703)

[欧盟委员会发布爱尔兰对苹果进行国家援助的裁决 1](#_Toc481435704)

[阿塞拜疆 2](#_Toc481435705)

[修订2017税法 3](#_Toc481435706)

[比利时 4](#_Toc481435707)

[欧盟法变动 4](#_Toc481435708)

[巴西 6](#_Toc481435709)

[更新特权税制列表和发布新服务税规则 6](#_Toc481435710)

[启动新的税收正规化计划 7](#_Toc481435711)

[韩国 8](#_Toc481435712)

[修正2017年税法 8](#_Toc481435713)

[战略财政部宣布2016年韩国税务改革建议 10](#_Toc481435714)

[卢森堡 11](#_Toc481435715)

[欧盟宣布对苏伊士集团的税务调查 11](#_Toc481435716)

[美国 13](#_Toc481435717)

[认定“审计准则”中99-32应收账款不是第965条下的关联方债务 13](#_Toc481435718)

[增加了反滥用规则，限制纳税人预期第987条规定的生效日期 14](#_Toc481435719)

[塞浦路斯 15](#_Toc481435720)

[执行跨国企业分国别报告要求 16](#_Toc481435721)

[双重征税协定:印度-塞浦路斯 18](#_Toc481435722)

[沙特阿拉伯 19](#_Toc481435723)

[新税种——宗教税 19](#_Toc481435724)

[西班牙 23](#_Toc481435725)

[欧盟法院在西班牙金融商誉和摊销案件中搁置了普通法院的判决 23](#_Toc481435726)

[香港 24](#_Toc481435727)

[双重税收协定：香港——罗马尼亚 24](#_Toc481435728)

[中国 26](#_Toc481435729)

[双重税收协定变动：智利、津巴布韦和澳门 26](#_Toc481435730)

# 1欧盟委员会发布该国对苹果公司援助的裁决——爱尔兰

## 欧盟委员会发布爱尔兰对苹果进行国家援助的裁决

### 1.1.1 内容

欧盟委员会于2016年12月19日公布了2016年8月30日宣布的《关于对苹果公司在爱尔兰的利润归属安排和企业所得税的国家救助调查的最终决定》的非保密版本。欧盟委员会在最终决定中总结到，根据1991年和2007年爱尔兰对苹果公司的两项税务安排，欧盟委员会判定两家爱尔兰非居民企业的爱尔兰分支机构的利润分配构成了非法国家救助，现在需要立即恢复救助，即欧盟要求苹果公司向爱尔兰补缴约130亿欧元的税款。爱尔兰和苹果公司分别于2016年11月9日和2016年12月19日分别在欧盟普通法院对欧盟委员会的最终裁决提起上诉。

欧盟委员会在2016年8月30日发布新闻稿之后，发布了最终裁决的非保密版本，该版本包含了更多关于苹果的公司架构、公司间安排、财务数据及其他欧盟委员会可获取的信息。此外还包括欧盟委员会的结论，即指出爱尔兰对苹果公司进行的两项税收裁定是非法的国家救助。

### 1.1.2 背景与评价

### 1.1.2.1 背景

欧盟委员会为了保护欧盟地区的经济利益，近年来对全球各大企业，尤其是对美国企业开展了大量的税务调查。此次欧盟委员会裁定苹果公司在爱尔兰非法逃税约130亿欧元，苹果公司必须将这部分税金返还给爱尔兰政府。欧盟委员会指出，欧盟成员国不能向特定公司提供税收优惠，因为这违反了欧盟的国家补助规定。[[1]](#footnote-1)这次的裁定同时引起了美国和爱尔兰的强烈反对，欧美不和进一步升级。

据了解，苹果避税的主要手法是通过爱尔兰子公司，而根据爱尔兰法律，一家爱尔兰公司如果管理权和控制权都不在该国，可以不在爱尔兰纳税。利用爱尔兰这种独特的税法，苹果先在爱尔兰设立苹果国际销售公司，负责接收除了美国以外地区的所有销售收入，享受较低的所得税率。然后，通过苹果国际销售公司的母公司：苹果国际运营公司，将利润都转到后者的总部所在地英属维尔京群岛。由于苹果国际运营公司管理权不在爱尔兰，因此不用在爱尔兰缴税，而英属维尔京群岛几乎免税。

### 1.1.2.2 税收动态见解

欧盟委员会此举是为了保护欧盟经济，欧盟委员会认为其有权监管成员国的企业税务裁定。正如预期的那样，爱尔兰和苹果公司对欧盟委员会的这次裁决已经已经公开表明强烈反对，并且已经向普通法院提出上诉。美国财政部在2016年12月19日发表的声明和其2016年8月24日公布的《欧盟委员会最近就转移定价规则的国家救助调查》白皮书中，对此项决议表示强烈的谴责。同时，爱尔兰财政部就此次裁决提出了3页的主要论点：“欧盟执委会已超越职权干预一个国家的税务主权。”爱尔兰财政部认为：“根据国家援助规定，欧洲执委会无权单方面越俎代庖，以其自己对地理范围和会员国税务管辖权的看法取代一个会员国的看法。”[[2]](#footnote-2)

从欧盟委员会的角度来看，欧盟对全球企业开展税务调查是着眼整个欧盟地区的经济利益，也是为了保护其他企业免受不公平的待遇，当然也存在打击美洲企业（尤其是美国企业）的嫌疑。从爱尔兰来讲，爱尔兰与苹果公司签订的税收安排也是考虑到苹果公司能够为其带来更多的就业岗位，拉动经济的发展。而从美国方面来讲，在一个支持自己的国家设立分支机构，在为当地创造就业的同时自己获取经济利益，这是一个双赢的选择。

欧盟委员会认为，此次对苹果的这项裁决应该参考欧盟委员会最近一系列关于使用转移定价规则和公平交易定价原则进行的调查。此次的裁决与以前的税务裁定一样，对所使用的转移定价方法也进行了详细的说明。[[3]](#footnote-3)但是利益公司可能希望根据事实和自己的情况来审查这些决议和意见。

综上所述，欧盟委员会的裁决看似脱离主权国爱尔兰的意图，招来主权国爱尔兰和苹果纷纷提出上诉，但最终的结果如何，仍然需要相关利益方进行更多的权衡。

# 2修改国内税法——阿塞拜疆

## 2.1 修订2017税法

### 2.1.1 内容

阿塞拜疆总统在2016年12月23日签订了一个修订税法条文的法案，该法案在2017年1月1日生效。

主要的改变包括：引入同关联企业以及同来自避税天堂或者离岸国家的企业的跨境交易的转让定价规则；强制国内供应商提供电子发票；降低之前允许的现金交易的额度；预提税的适用；引入税收事前裁定机制。

### 2.1.2 背景与评价

#### 2.1.2.1 国际背景

当前，世界各国对于反避税的关注度都很高，尤其是跨国集团公司利用转让定价、混合错配、避税天堂等一系列避税手段对各国造成的税基侵蚀都愈发严重。在这样一个大背景下，引入转让定价规则、预提税制与税收事前裁定机制，有利于从事前、事中、事后全方位应对跨国企业税基侵蚀与利润转移行为。

转让定价是指关联企业之间在销售货物、提供劳务、转让无形资产等时制定的价格。OECD的BEPS行动计划中，第八至十项行动计划“确保转让定价结果与价值创造相匹配”以及第十三项行动计划“转让定价同期资料和分国信息披露指引”都与转让定价息息相关，对于如何分散转让定价的风险、如何识别无形资产尤其是难以估价的无形资产的转让定价、如何确保转让定价规则的运用使得利润分配给产生利润的经济活动，行动计划中都给出了大量的建议。

预提税是预提所得税的简称，是一种源泉扣缴的所得税。在经济全球化的当下，资本的跨国界流动必然带来大量的股息利息的跨国界流动，在过去，这样的消极所得的征税权大都被居住国享有，而预提税就是使来源国也享有了征税权，使课税重心从居住国向来源国转移可能，也是对付逃税活动简单而又直接的方法。

税收事前裁定机制是税务机关应纳税人请求，对纳税人未来特定事项所涉及的指定税务问题，按照法律规定做出解释并出具在若干年内有约束力的书面决定的服务，以帮助纳税人消除税务上的不确定性[[4]](#footnote-4)。事前裁定有利于提升纳税人的税法遵从，降低纳税人承担的税务风险，也提升了税务机关的监管效率。

#### 2.1.2.2 国内背景

到2016年10月18日，阿塞拜疆共和国替代阿塞拜疆民主共和国恢复国家独立已过去了25年。阿塞拜疆共和国是穆斯林东方区第一个民主共和国。阿塞拜疆是东欧和西亚的“十字路口”，东临里海，南邻伊朗，北靠俄罗斯，东部与阿萨克斯坦和土库曼斯坦隔海相望，西接格鲁吉亚和亚美尼亚[[5]](#footnote-5)。阿塞拜疆政府以发展石油产业为重点，重振国家经济的战略卓有成就。里海油气的成功开发促进了阿塞拜疆经济和社会的飞速发展。阿塞拜疆对外出口大量的石油和石油产品，由于位于枢纽位置也受到来自美、英等大国的投资，因此也面临着大量税源流失的问题，在这国内大背景下，所以需要对涉及跨国集团税基侵蚀与利润转移的行为做出进一步的约束，对相关税法进行修订。

### 2.1.2.3 税收动态见解

2017年阿塞拜疆税收发条的修订有着非常重大的意义，它意味着阿塞拜疆的税法，尤其是针对跨国跨境交易及跨国企业关联交易相关的税法都变得更加严格，它扩大了跨境交易的应税范围，对跨国集团关联企业转让定价也做出严格的规定，大大减少了其避税空间，提高了税收的透明度，长期来看有利于其有效控制税源的流失，确保税收收入的稳定。

# 3修订欧盟法——比利时

## 3.1 欧盟法变动

### 3.1.1 内容

比利时是欧盟成员国，其2月的税收变动是欧盟法的变动。欧盟法，是指以建立欧盟、规制欧盟各国的国际条约为核心而建立起来的，旨在调整欧盟各国对内和对外关系的国际法和国内法规范的总称，是一个将国际条约的内容逐渐发展成为国内法规范的法律体系，包括欧盟自己为实施条约而制定的各项条例、指令、决定和判例以及欧盟各国制定的与之相关的国内法。欧盟委员会于2017年1月3日发布消息称，欧盟税收裁定新规生效，新规将提高税收裁定的透明度。欧委会宣布，从2017年1月1日开始，欧盟成员国必须自动交换其发布的跨境税收裁定信息。欧盟成员国的国家税务当局必须每六个月将税收裁定信息上传到中央存管处，确保各成员国能获取其他欧盟成员国税收裁定的所有必要信息。这样每个成员国就能向发布税收裁定信息的成员国咨询特定税收裁定的细节。第一次信息交换工作最晚不迟于在2017年9月1日前完成。每个成员国需要在2018年1月之前将2012年1月1日以来的所有税收裁定信息上传。

### 3.1.2 背景与评价

#### 3.1.2.1 背景

欧盟委员会此次在比利时推行税收裁定的透明度新规，其实早在2015年，欧盟经济与财政部长们已经就跨境税收裁定自动交换信息达成一致协议。该协议遵循2015年10月2日欧盟针对2011年第16号指令所做修正案的正式出版物中体现的精神执行。

据欧盟委员会称，成员国往往忽视欧盟境内其他地区公布的跨境税收裁定，而一些公司则正好利用这种透明度欠缺的漏洞寻找少缴税金的办法。推进税收裁定的透明度原则能够有效减少信息的不对称性，更有利于维护市场的公平竞争。欧盟委员会主席Jean-Claude Juncker曾说：“作为税收改革的一大进步，我对信息税收裁定信息交换协议的签署感到高兴。各成员国自动交换税收裁定信息将为各成员国政府在税收筹划方面提供改革思路。欧盟各成员国因税收裁定信息的不对称性让一些公司受益，也让一些公司吃亏。这种信息不对称有违公平竞争的市场原则。跨境税收裁定信息的自动交换则会从根本上改变这一现状。”[[6]](#footnote-6)

#### 3.1.2.2 税收动态见解

这项新规是欧盟国家在持续推进的一项规定，这表明欧盟特别关注税收裁决的透明度。欧盟作为全球最大的经济体之一，一直致力于在欧盟范围内形成统一的税收管理。欧盟经常对各成员国进行税收裁决，比如欧盟最高反垄断机构曾裁决全球最大啤酒制造商百威英博的减税行为违法，百威英博需要在比利时补缴700百万欧元的税款。欧盟推进的这项规定可以确保各成员国能及时获取跨境税收裁决的信息，减少各公司利用跨境税收裁决信息的不对称性谋取不合法利益。但是，欧盟体制内的各个成员国毕竟也有各自的税收裁定权，欧盟税收裁定的“手”伸得过长也可能会影响到整个欧盟的投资吸引力。因此，利益相关方应该继续监督这一领域的动态发展，并持续关注欧洲国家发布的税收裁定信息所带来的潜在影响。

# 4更新部分税税法规和实行税收正规化的计划——巴西

## 4.1 更新特权税制列表和发布新服务税规则

#### 4.1.1 内容

#### 4.1.1.1 特权税制列表更新

巴西税务机关在2016年12月30日颁布了2016年第1683号规范性指令公告，与奥地利控股公司之间的制度被视为特许税制。

2010年6月4日，国税局发布了2016年第1037号公告，更新了被视为避税地（黑名单）的国家列表，并将特许税制列入了列表。经过几次变更的灰名单最近增加了适用于奥地利控股公司的制度（2016年9月14日公布的2016年第1658号公告）。根据第1658号公告，外国控股公司在其所在国家有管理和决策的活动能力，并在满足以下两种情况时可被认为是重大经济活动：（1）活动的目的是从其资产产生收入，（2）股权管理的目的是以利润分配和资本利得的形式产生收入。操作能力将通过资产的存在和公司合格雇员要执行的任务来测量。

#### 4.1.1.2 发布新的服务税规则

巴西国会于2016年12月30日发布了互补法157/2016（LC 157/2016），制定了与服务税相关的新规则。

LC 157/2016于2016年12月30日发布，并修订补充法，其中规定了服务税税收的一般规则。服务税是对巴西当地服务提供的服务税。虽然服务税是市政税，但联邦政府有权颁布一般标准，市政当局在制定地方立法时必须遵守。LC 157/2016所做的更改主要有两个方面：

（1）在服务税服务列表中包含新服务；

（2）引入最低有效服务税税率。

考虑到只有LC 116/2003中明确列出的服务可以由市政当局征税，数字解决方案的税收在纳税人和市政税务机关之间是一个有争议的问题（例如数字内容的在线流式传输）。为解决此问题，LC 157/2016修订了服务清单，明确包括：  
 （1）处理，存储或托管数据，文本，图像，视频，电子页面，应用程序，信息系统和类似服务；  
 （2）软件编程，包括电子游戏，适用于任何平台，包括平板电脑和智能手机；

（3）音频，视频，图像和文本的在线流媒体，无需通过互联网确定分配，除了免费的书籍，报纸和期刊。

此外，LC 157/2016还规定服务税的最低有效税率为2％，禁止市政府给予任何税收优惠，除非具体活动，例如民用建筑和乘客的市内交通，否则可能会降低实际税率。

## 4.2 启动新的税收正规化计划

### 4.2.1 内容

巴西政府于2017年1月5日发布了临时措施第766号，引入了税收正规化计划。

巴西于2017年1月5日颁布了2017年第766号法令，允许个人和法律实体解决巴西税务局和国家财政部总检察长办公室管理的税收和非税务债务，并于11月30日到期。计划的登记应在颁布的法规颁布后120天内进行。纳税人可以通过2017年第766号法令提供的不同结算方案之一偿还债务。纳税人还将失去任何诉讼或行政程序来挑战债务。

在某些分期付款计划下，纳税人可以使用其自身的净经营亏损或来自同一经济集团（本地公司）的其他公司的净经营亏损来偿还其债务。此外，纳税人还可以使用联邦税收抵免偿还债务。重要的是，2017年第766号法令并未对未付余额中包含的潜在利益和罚金进行任何减少或减免。临时措施是巴西政府行政部门颁布的一项条款法。在巴西国会在规定的60天期限内通过之前，需提供具有法律权威的文件。

### 4.3 背景与评价

#### 4.3.1 背景

2016年8月31日，巴西参议院最终表决通过总统弹劾案，罗塞夫总统被罢免，代总统特梅尔成为巴西现任总统。[[7]](#footnote-7)在特梅尔总统接任罗塞夫上台，税改也被列为头等大事。特梅尔承诺将实施结构性改革，从而带领巴西摆脱数十年来最为严重的一次衰退，2017年简化税法是当务之急，预计此次改革将包括精简石油和天然气行业税收制度、金融业征税体系的变化，以及总体制度的简化。[[8]](#footnote-8)

#### 4.3.2 评价[[9]](#footnote-9)

巴西以上的税制变革内容均体现了规范和简化制度的意图，一方面是新的制度的建立，另一方面是对旧制度的革新。

将奥地利控制公司在没有进行重大经济活动时视为特权税制，加上巴西受控外国公司、转让定价和资本弱化等规则，这会对很多跨国公司的国际结构，尤其是奥地利控股公司的国际结构产生重大影响。

# 5修正税法以及出台税务改革建议——韩国

## 5.1 修正2017年税法

### 5.1.1 内容

韩国国民议会已经批准了2017年税法的修正案，其中包括对2016年7月宣布的提案的一些修改。支持税法修改的细节也已在相关执行法令的拟议修正案中公布。韩国入境投资者应注意的公司税法的主要改变概述如下：

1.合格的公司兼并

（1）根据现行税法，只有在满足某些规定条件的情况下，韩国公司之间的合并才有资格获得资本利得税的延期。

（2）根据修订税法，共同母公司的全资子公司之间的合并不必满足这些条件，就可享受资本利得税优惠。修订后的法律适用于2017年1月1日当天或之后发生的兼并。

2.逐国报告（CbCr）

（1）如果前一年的合并收入超过1万亿韩元（约8.5亿美元），税法变更对多国集团的最终母公司引入CbCr要求。

（2）如果外国最终母公司的税务管辖区没有适当的CbCr规则，或者韩国国家税务局由于一些原因，比如韩国与最终母公司领土之间缺乏双重税收协定，而不能与最终母公司的税务管辖区交换CbCr电子报告时，则可要求多国集团的韩国子公司或分支机构提交CbCr报告。

（3）CbCr要求适用于2016年1月1日或之后开始的会计年度，CbCr报告应在会计年度结束后12个月内提交。

3.对主文件和本地文件要求的更改

（1）修正案将国际交易组合报告（包括主文件，本地档案和CbCr报告）的提交截止日期延长至财政年度结束后12个月内。以前的截止日期是财政年度结束后三个月。

4.超额企业收益税

（1）如果企业盈利的使用低于某些阈值，韩国公司需要缴纳企业超额盈利10％的附加税，使用以下两种计算方法之一：

方法A：[（一年调整应税收入×80％）-（投资总额，工资增加和股息支付）]×10％；

方法B：[（一年调整应税收入×30％）-（工资增加和股息支付的总额）]×10％。

（2）对规则进行了某些更改，包括允许公司在计算是否符合合格开支阈值时，将其选择从方法B更改为方法A。以前，公司在三年内不能撤销其选择的计算方法。

（3）其他变动包括，如果一年中正式雇员人数增加，以及对所支付股利的数额加权50％，则对工资增加数额征收150％的加权。这与原先的建议相比减少了80％的权重。

5.限制使用税务损失

（1）根据2016年1月1日起生效的税法的变更，韩国公司在一年内可以使用的前几年的税收损失限于公司当年应税所得的80％。根据修订的税法，适用于从2017年1月1日起或之后的财政年度，同样的限制将适用于外国公司的韩国分支机构。

## 5.2 战略和财政部宣布2016年韩国税务改革建议

### 5.2.1 内容

1.外商投资税改革高科技企业激励

韩国全面改革了对高技术产业的现行外商投资税优惠政策，鼓励外商直接投资新的增长引擎业务。这些变化将适用于修订的总统法令“特别税务待遇控制法”生效日期或之后应用税务优惠的外国投资。

改革总结如下：

（1）关于符合外商投资税收优惠条件的企业范围——497种高科技企业和153种行业支持的服务业务将遭受变革，旨在包括预先指定的新增长引擎和核心技术。此外，实施特别税务待遇控制法的详细规则中将指定和细化那些在新增长引擎的制造过程中，与之工业相关的材料的技术。

（2）为了符合税收优惠条件，外国投资者必须符合新的最低投资要求。最低投资额度应在考虑行业特点和平均外国投资额等某些因素后，按照详细规定列出。

2.外国公司税收损失使用限制

目前，外国公司（一家外国公司的韩国分公司）的税务损失可以结转到未来十年。国内公司以前年度的税务亏损限于公司年度应税收入的80％，但对外国公司的税务损失的利用没有限制。这条规定已经被修改，外国公司将受到与国内公司相同的限制。

3.外国工人的特别税收待遇的变化

经修订的法律将现行的统一税率五年限期的结束工作延期了两年，原本计划于2016年12月31日起实施。因此，统一税率适用于那些不晚于2018年12月31日开始工作的人，比最初建议的日期2019年12月31日提前一年。在修正之前，对于在2014年1月1日之前开始在韩国工作的人，可以给予该规则的例外（比如那些外国工人可以申请截至2018年12月31日的那一年的统一税率）。统一税率将从17％调整为19％，不包括地方所得税。

### 5.3 背景与评价

### 5.3.1 背景

官商勾结已严重影响到韩国的经济，加深了韩国社会对韩国企业的厌恶感和信任度。韩国民主劳动组合总联盟事后就此次调查发表声明称“财阀是毁掉韩国经济的主犯”，并要求对这些财阀进行处罚。2016年年中，韩国国税厅通报2015年通过对企业和个人海外所得及财产进行调查所征收的逃税金额高达1.29万亿韩元（1美元约合1189.05韩元）。受国内需求下降等因素影响，韩国政府下调了今明两年经济增长预期，并称未来将采取扩张性财政政策刺激经济增长。

### 5.3.2 评价

韩国税法修改旨在鼓励国外企业投资，为国内民众创造更多的就业机会，并且促进企业并购重组。倘若获得批准，修改总统令的法案将于2017年2月公布，很可能会影响外国企业在韩国国内的投资以及在韩的外资企业。但是韩国的外贸对华依赖度较高，随着中国经济放缓，韩国也将受到冲击。虽然对外商在税务上提供了一定的优惠政策，但是根据不同国家的贸易往来和频率，该优惠政策可以针对个别国家给予一定灵活度和松弛度。

# 6欧盟宣布其对苏伊士集团的税务调查结果——卢森堡

## 6.1 欧盟宣布对苏伊士集团的税务调查

### 6.1.1 内容

欧盟委员会于2017年1月5日宣布其对苏伊士集团获得的卢森堡税务裁决问题展开正式调查的公开决定。而2016年9月19日的公开决定解释了为什么欧盟委员会启动正式调查，并要求卢森堡提供更多信息以获得最终结论。因此，这一决定是欧盟委员会对这一问题展开正式调查的开始而非结果。

正式调查涉及卢森堡在2008年和2013年之间向卢森堡苏伊士集团实体进行的若干税收裁定。这些裁定涉及某些免息可兑换工具（ZORA）的税务处理。

欧洲委员会认为，在目前阶段，对参与融资安排的实体进行的处理可以根据以下初步理由得到国家援助：

（1）根据欧盟委员会的调查，ZORA发行人在ZORA上扣除了增值金额时，他们没有正确地应用两个特定的卢森堡所得税法条款。欧盟委员会认为这两个条款应该在这个案例中作为参考基础（虽然将条款直接用于这个案例的情况并不清楚）。欧盟委员会进一步认为，这种处理不是卢森堡会计规则的正确应用。欧洲委员会质疑在将年度增加金额确认为可扣除费用这方面的可能性，以及独立方是否已经同意ZORA的条款。

（2）作为没有详细讨论的附属论点，欧盟委员会认为，在附加金额可以扣除的情况下：（i）它导致ZORA持有人需要承担应税义务；（ii）在正常交易原则下没有考虑差额计算；（iii）预付款远期受益人层面的参与豁免适用双重不征税理由和适用卢森堡反滥用条款受到质疑。[[10]](#footnote-10)

### 6.1.2 背景与评价

### 6.1.2.1 背景

#### 6.1.2.1.1 国际背景

对苏伊士集团的深入调查源于2014年在欧盟范围内开展的税收裁决调查和信息搜集。到2016年10月11月为止，欧盟委员会已经收集到了23个欧盟国家的1000多个税收裁决的信息。此次调查的启动是由于一份文件泄露出卢森堡帮助跨国公司转移利润并支付最少税款的做法。欧盟委员会怀疑卢森堡公布的一些税收裁决给予该集团可选择性的税收优惠，对于其他公司不公平，这是违反欧盟国家援助规定的。此举可能引起欧盟执行部门和法国最大并且是最有实力的公司的冲突，该公司由法国政府持股32.8%。因此2016年9月19日，欧盟委员会宣布将对卢森堡给予法国燃气苏伊士集团的税务裁决展开深入调查。

#### 6.1.2.1.2 国内背景

从2008年9月起，卢森堡对苏伊士集团在卢森堡境内的4家公司的2项相似的金融交易做出了多个税收裁决。这些金融交易是零利息的可转换为权益的贷款。根据可转换零利息贷款的条款，借款虽然实际未支付任何利息但可在账簿中记载相应利息并在税前扣除，这大大减少了借款人在卢森堡的税收。对于出借人，如果收到了利息收入，他将依照卢森堡的法律被征收企业税。然而，贷款随后被转化成有利于出借人的公司股份，股份中包含预分利息的价值成为出借人的利润。因为卢森堡税法对权益投资收入免税，出借方可以免于对此项交易产生的利润缴纳任何税款。最终的结果是，一大部分该集团的实际利润通过这两个安排达到了双重不征税的效果。

但是卢森堡财政部在欧盟公布调查后的声明中称：“政府没有给予在卢森堡的该集团公司特殊的税务处理或者可选择性的税收优惠。”并表示：“卢森堡将向欧盟委员会提交与本次调查有关的所有信息。根据卢森堡政府2017年1月5日的新闻稿，卢森堡相信，本案中的国家援助指控是不成立的。卢森堡还认为，它将说服欧盟委员会，它没有给予特别的税收待遇或选择优势。[[11]](#footnote-11)

### 6.1.2.2 税收动态见解

如果苏伊士集团通过上述税收裁决达到了避税的目的，这将是一个相当大的经济优势。这个调查结果一经欧盟委员会确认，将被认定为是违法的国家援助，欧洲法院可能进一步提起诉讼，卢森堡将被要求向纳税人追缴税款。

# 7 补充税法条例以及明确相关定义——美国

## 7.1 认定“审计准则”中99-32应收账款不是第965条下的关联方债务

### 7.1.1 内容[[12]](#footnote-12)

美国税务法院在处理ADI公司税务问题时（147 T.C. No.15（2016年11月22日）），（英文原文：The US Tax Court held in Analog Devices,Inc. v. Commissioner, 147 T.C. No. 15(November 22, 2016),）建立了根据Rev. Proc. 99-32, 1999-2 C.B. 296出具的转让定价调整的应收账款。根据第965（b）（3）条相关方债务规则的目的，不构成关联方债务（RPI）。根据该规则，通过增加RPI，减少了一次性第965节股息收入扣除（DRD）的资格金额。

此决定是法院在处理BMC软件公司税务问题（141 T.C. 224（2013））时提出的，但最后被第五巡回法院驳回（780 F.3d 669（2015））。（英文原文：This decision is a reversal of the court’s position in BMC Software, Inc. v. Commissioner (BMC Software I), 141 T.C. 224 (2013), which itself was reversed by the Fifth Circuit, 780 F.3d 669 (2015).）

第五巡回法院以外的纳税人（路易斯安那州，密西西比州和德克萨斯州）现在可以依据有关第965条关于这个问题的解释在税务法庭做出有利决定。此外，该决定可能对选择“审计准则”中99-32处理方式的纳税人的其他准则部分有重要的影响。因此，该决定对所有美国跨国实体都有重大利益。

### 7.1.2 税收变动的评价与总结

### 7.1.2.1 背景

因为美国联邦所得税税率较高，通常为35%，因此美国国会于2004年颁布了第965条，提供了股息收入扣除政策，鼓励美国公司将外国子公司在美国以外的境外收入汇回国家。

2013年，在处理BMC公司的税务问题上，税务法庭第一次处理此类相关问题。截至2006年3月31日止的税收年度，BMC从外国子公司收到7.21亿美元的遣返资金，并声称7.21亿美元中有7.09亿美元用于第965款中的一次性股息收入扣除。美国国税局确定，有4300万美元不符合股息收入扣除的资格，因为在测试期间认定的应收账款构成增加了关联方债务，从而减少了股息收入扣除的资格。在2005-64号通知第10.06条中，美国国税局宣布将把99-32应收账款作为关联方债务，用于第965（b）（3）条中。[[13]](#footnote-13)

**7.1.2.2 评价**

这个决定将有利于公司利用第965条遣返奖励，并且也采取了（或计划采取）“审计准则”99-35的优势。

一般来说，建立和支付“审计准则”99-32应收账款变得越来越普遍，因为纳税人的转让定价安排受到美国国税局（IRS）和其他税务机关日益强烈的审查和调整。99-32应收账款可以根据IRS发起的调整（作为审查结果）建立，并反映纳税人报税的自发转移定价调整。

## 7.2 增加了反滥用规则，限制纳税人预期第987条规定的生效日期

**7.2.1 内容[[14]](#footnote-14)**

美国财政部和美国国税局于2016年12月22日发布公告2017-07，增加Temp.Treas. Reg. sec. 1.987-12T（j）（2）中的推迟或丢失反滥用规则。新的第987条规定已经限制了合格业务单位与延期事件或外向损失事件相关的外币损益的确认和推迟。Temp. Treas. Reg. sec. 1.987-12T（j）（1）规定，这些推迟规则一般适用于2017年1月6日或之后发生的任何推迟事件或外向损失事件。

2017-07年公告宣布，在Temp. Treas. Reg. sec. 1.987-12T（j）（2）下的反滥用规则将被修改，以使推迟或出境损失规则也适用于因实体承认第987条而产生的任何推迟或出境损失事件的损益，由此产生的分类结果如下：

（1）2016年12月22日或之后，并于2016年12月7日之前生效。

（2）2017年1月6日当天或之后，并于2017年1月6日前生效。

### 7.2.2 背景与评价

**7.2.2.1 背景**

2016年12月8日，美国财政部和美国国税局在联邦公报上公布了三套有关“合格业务单位”（QBU）的纳税人应纳税所得或损失的最终、暂时和拟议的法规——第987节。

最终规定的前言解释说，临时和拟议的条例正在发布，以处理在本次发布的最终条例中没有解决的第987节的一些方面的问题。简而言之，在保持拟议条例总体结构的同时，最终规定与1991年提出的法规有很大的不同。1991年提出的条例采用了一种损益法，比较了赚取的收入和资本的时间对汇款的这些项目做出的贡献，而本次发布的最终规定则规定了资产负债表的会计方法，要求纳税人采用历史汇率。最终规定采用复杂的七步法，目的是分离外币收益或金融资产和负债损失。[[15]](#footnote-15)

### 7.2.2.2 评价

由于规定，纳税人将无法承认第987款损失。不过，2017年度7号通知并不影响纳税人在转入第987条最后规定之前通过汇款确认第987款损失的能力。但预计实施和考虑第987条规定将是一项具有挑战性的工作。公司应当迅速采取措施，确保适当的流程和内部控制到位，以满足有关法规的财务报告和披露要求。

# 8执行跨国企业分国别报告以及税收协定变动——塞浦路斯

## 8.1 执行跨国企业分国别报告要求

### 8.1.1 内容

2016年12月30日，塞浦路斯的财政部部长颁布了一项法令，该法令强制要求那些综合年营业额超过7.5亿欧元的跨国集团公司进行分国别报告（CbCr， country-by-country reporting）。

这项法令符合欧盟2016年修订的2011年16号法案中的税收领域自动信息交换规则，也符合OECD税基侵蚀与利润转移第十三项行动计划中对于转让定价的文件准备和跨国企业分国别报告的要求。

#### （一）分国别报告的责任

跨国企业最终母公司在塞浦路斯的，需要向塞浦路斯的税务机关进行年度分国别报告电子申报。报告的内容包括一些特定的财务数据，比如收入、税收以及其他关键的经济活动。

在某些情况下，分国别报告要求也适用于不是在塞浦路斯注册的集团母公司旗下的属于塞浦路斯居民的子公司。分国别报告的格式与经合组织税基侵蚀与利润转移第十三项行动计划和2016年第881号欧盟指令中的模板一致。跨国公司应从2016年1月1日开始的会计年度为所属期提交报告。

#### （二）分国别报告注意事项

根据该法令，塞浦路斯的居民企业（隶属于某个跨国集团公司的）应该通知塞浦路斯税务机关自己的身份是否属于分国别报告要求的报告企业，以及跨国集团的详细情况。第一次通知应该在2017年10月20日之前进行。

#### （三）分国别报告信息的交换

根据相关欧盟指令和经合组织《多边主管当局协议》（MCAA，Multilateral Competent Authority Agreement），塞浦路斯税务机关将采用自动信息交换机制交换塞浦路斯跨国企业集团的分国别报告。报告将与跨国企业集团经营所在的其他欧盟成员国的税务机关以及与签署了MCAA的所有其他司法管辖区进行交换。

### 8.1.2 背景与评价

#### 8.1.2.1 国际背景

近年来，经合组织发起的税基侵蚀和利润转移行动计划，得到了世界上许多国家的积极响应，这一计划对国际税收体系产生了深刻影响。该行动计划希望能够实现对各国所得税制的协调，避免双重征税和双重不征税，加强国家间的税务合作，协调制定应对跨国公司避税的国际税务规则和行动计划，共同应对跨国公司利润转移与税基侵蚀行为。

2014年9月16日，经济合作与发展组织发布了第一批税基侵蚀和利润转移行动计划，第13项行动计划以及其推荐的分国别报告模板就包含在其中，跨国公司必须对他们在开展业务的国家实现的收入、税前利润、缴纳和应缴所得税以及在每个国家雇佣的职工人数、资本额、留存收益和有形资产用该行动计划提供的模版进行分年度分国别的报告。除此之外，跨国公司还必须明确列明集团内每个实体在哪些国家开展业务并描述其业务活动。如果有国家需要额外的信息，也可以修改模板获取想要的信息。

2015年2月6日，经合组织宣布了分国报告实施指南，指南指出跨国公司应从2016年1月1日开始的会计年度为所属期提交报告模版，在该所属期结束的次年内即2017年内提交模版。也就是说以一个公历年度为会计年度的跨国公司应该在2017年12月31日前报送2016年的分国别报告模版，该指南强调会计年度指的是跨国公司合并财务报告期，而不是依照纳税年度或者单个实体的财务报告期，这样，一国提交模板和进行纳税申报的期限可以大体保持一致[[16]](#footnote-16)。

自从OECD税收协定范本和联合国税收协定范本诞生以来，双边与多边税收协定在各国的国际税收协调与合作方面发挥了巨大的作用。在经济全球化进程中，各国为了解决由经济全球化带来的国际税收新问题，将更加重视利用这种税收协调与合作的模式。一方面，签订税收协定的国家不断增多，协定进一步扩大，另一方面，协定的内容也在日渐丰富与完善。在这一大背景下，为了加强税收的国际协调与合作，避免双重征税与双重不征税，塞浦路斯积极修订和更新了与印度、俄罗斯的双边税收协定。

#### 8.1.2.2 国内背景

塞浦路斯于2016年12月30日引入跨国公司分国别报告机制，但是由于分国别报告实施工作量大让企业疲于应对，企业信息的保密工作还需要很多相关的配套政策来支持，真正全面实施起来困难还比较大，在这一国内背景下，塞浦路斯分国别报告政策当前只针对年营业额很高的跨国集团。

国内修改双边协定的原因在于过去签订的双边协定还存在一定的漏洞，会导致双重征税或留下了双重不征税的避税空间，为了进一步完善协定使其更加有效而对其进行了修订。

### 8.1.2.3 评价

塞浦路斯对于分国别报告的引入和运用，将会影响母公司注册在塞浦路斯的跨国集团和非母公司注册在塞浦路斯的跨国集团旗下的可能成为塞浦路斯税收居民的集团子公司或者常设机构，这对于跨国集团公司来说应当视作一种税收风险来应对。

## 8.2 双重征税协定:印度-塞浦路斯

**8.2.1 内容**

在2016年12月16日的一则新闻中，印度政府宣布撤销塞浦路斯作为其报告管辖区，这一撤销追溯到2013年12月1日至塞浦路斯上一次被划分为印度的报告管辖区的时间都有效。

塞浦路斯和印度之间的新的双重征税协定和一些附属协议是在2016年12月签订的，将从2017年1月1日开始在塞浦路斯生效，2017年4月1日开始在印度生效。新的双重征税协定规定了一个股息红利10%的预提税税率，协议中明确指出，这个税率在当前并不适用于印度国内税法，因为当前印度国内税法对于印度公司对股东的分红不征预提税。

这个10%的预提税率也适用于利息、版权费、技术服务费，除了来自于政府的利息收入。

在资本利得方面，新的双重征税协定规定了处置以下股份基于来源国原则征税：（1）持有来源国居民公司的股份；（2）持有一个公司的股份，而该公司的不动产主要位于来源国。

很重要的是，协定规定了一个“祖父条款”（grandfathering clause），条款规定在2017年4月1日前的股份投资，由卖方居民国独享征税权。

### 8.2.2 背景与评价

新的印-塞双边协定规定的对所有鼓励分红、利息、版权费和技术服务费都要征预提税，而塞浦路斯国内税法只对版权费和技术服务费向那些非塞居民征预提税。由于税收协定优先于国内税法，协定一旦开始生效将对从塞浦路斯取得股息红利和利息的相关企业带来预提税的负担。

新双边协定中的“祖父条款”对纳税人来说，清晰了转让股权卖方所在国享有专属征税权的时间界限——2017年4月1日，这一时间节点之后来源国也将享有征税权。

### 8.3 双重征税协定：俄罗斯-塞浦路斯

**8.3.1 内容**

塞浦路斯财政局2016年12月29日宣布俄罗斯和塞浦路斯相关机关达成一致推迟修订后的协定第十三条的适用，该条款来自于1998年塞浦路斯和俄罗斯之间的双重征税协定，并于2010年修订。

关于双重征税协定第13条，2010年修正议定书规定来源国对处置股份所得收益也享有征税权，对处置相似的权利取得的价值的50％以上来自位于来源国的不动产来源国也有征税权，而1998年的双重征税协定只规定在卖方所在国独享征税权。

推迟第十三条的修订生效的目的是为了等待在其他双边协定中引入类似的规定，从而避免双重征税。

### 8.3.2 背景与评价

推迟修订后的双重征税协定中第十三条资本利得相关规定的适用，在塞浦路斯居民处置俄罗斯企业的股权时，这样的推迟意味着，在整个推迟期，塞浦路斯将享有专属征税权，这包括被处置股份或类似权利的价值超过50％都来自位于俄罗斯的不动产的情况。

# 9开设新税：宗教税——沙特阿拉伯

## 9.1 新税种——宗教税

### 9.1.1 内容

沙特宗教税和所得税总局于2016年12月4日发布了一份新通函（5/3/1438 AB号通函），介绍了一种全新的方法来规范上市公司的宗教税[[17]](#footnote-17)（Zakat，穆斯林每年一次的慈善捐款，也叫天课，因与宗教相关且性质为税收，以下称“宗教税”）和所得税纳税事项。此项通函意味着沙特上市公司的宗教税和所得税缴纳情况将受到在沙特证券交易所上市的股票的影响。

#### （一）此前的征收规则

宗教税计税基础的一些关键组成部分比如资本，留存收益和某些类型的负债必须保留在宗教税缴纳者的相关文件上一整年，才能包括在宗教税计税基础当中。海湾合作委员会股东的此类项目份额将作为确定宗教税义务的依据。

上市公司的股份可能在一年内多次更改所有权，包括海湾合作委员会和非海湾合作委员会人员之间数量比例也会发生变化。因此，使用上市股票相对应宗教税形成项目的份额来计算宗教税是不可能的，因为它们可能由非海湾合作委员会人员拥有，与此同时，这些股份可能仍然由海湾合作委员会的人持有，这将在所得税的适用范围外。

因此，在此通函发布之前，在沙特证券交易所上市的公司通常根据其创始会员按照公司章程确定的所有权份额来缴纳宗教税和其他税款。在确定宗教税计税基础时并没有考虑上市公司股票的影响。

#### （二）新规则的主要改变

根据该通函规定，上市公司将根据年末“沙特证券交易所系统”中显示的实际百分比所有权进行宗教税和税款缴纳。沙特上市公司可以从沙特证券交易所系统获得一份报告，里面将安全记录所有权的细节，包含投资者信息，如国籍，类型，地址和类别（是否为居民）等。

（1）通函具体提到以下要求：上市公司应根据公司财政年度末的实际所有权百分比填写宗教税纳税申报表，并附上一份声明，说明沙特阿拉伯、非沙特阿拉伯国家和海湾合作委员会国家的公司股份的实际所有权百分比。

（2）上市公司必须根据公司申报表中显示的税额，在下一年提前支付税款。通函中的要求适用于财务年度通函发出日期（2016年12月4日）后结束的公司。因此，此通函规定适用于财政年度于2016年12月31日结束的所有上市公司。通函进一步指出，以前年份不受新要求的影响。

#### （三）新规则的其他关键影响

如果沙特证券交易所系统的信息揭露了上市公司中有非海湾合作委员会人员持有股权的事实，且该公司历史上只缴纳了宗教税，则公司应考虑以下关键问题：

（1）公司不允许在其宗教税申报中整合其子公司的缴纳事项；该集团的所有成员都必须单独提交宗教税和纳税申报单，这将显著增加管理负担和合规成本。此外，它可能会增加由于合并中要消除公司间交易而引起的宗教税成本。

（2）从宗教税计税基础中可完全扣除的一些关键成本项目在税务法规方面是有限制的，包括贷款费用和维修费用。因此公司必须改进系统，以达到足以确定限制细节的水平。

（3）纳税人的所有权结构反映在最近推出的在线注册系统中。上市公司需要在每年年底更改数据，以更新海湾合作委员会和非海湾合作委员会人员之间的所有权比例。

（4）上市公司应考虑这个变化对其财务报表的影响。特别是应该找到一种方法来确定中期报告中的税额，因为税收份额取决于年终所有权结构。

同时，纳入上市股份计算宗教税和税额可能对已经在公司创始股东中已经有非海湾合作委员会股东的公司产生相反的效果，因为此后将在非海湾合作委员会股份中征税。假设海湾合作委员会人员股东在市场上市股份中占大多数，加入上市股份可能会增加海湾合作委员会对该公司的整体所有权，因此原来的宗教税与所得税之间的比率将可能改变为只缴纳宗教税的宗教税率；然而，它不会完全消除税收。

最后，以下两类实体应密切监测税务总局关于本通函执行情况和未来变化的解释：

（1）属于海湾合作委员会上市公司的沙特子公司

该通函没有提到对在沙特阿拉伯证券交易所以外上市的公司也适用该新规则；然而，税务总局可能对这些公司采取相同的方法。

（2）沙特资本市场管理局持牌投资基金

由于一年内股权持有人频繁更换的原因，这些实体既没有被征宗教税也没有被征税款，然而，由于税务总局现在已经决定对上市公司根据其年末的所有权结构进行征管，它也可能对投资基金使用相同的方法，并开始对他们征税或征收宗教税。

### 9.1.2 背景与评价

### 9.1.2.1 背景

在沙特阿拉伯，无论是沙特人、外国人，或是外国人和沙特人合伙拥有的经营机构，每年都必须到沙特宗教税和所得税总局缴纳宗教税或所得税，获取缴税证明。所得税和宗教税是以基于宗教设立的税种，它的征收对象是股份公司、有限责任公司、外国公司的分支机构、合伙人和承包商或商行。外国公司或个人，只缴纳从经营中获取利润的所得税，不缴宗教税。沙特人或海湾六国公民所缴的是宗教税而不缴所得税。[[18]](#footnote-18)

2016年，由于油价暴跌，沙特经济陷入困境，沙特财政捉襟见肘。沙特副王储萨勒曼已采取措施削减开支，如削减燃料及公共事业补贴等，并建议削减公共部门工资。而为了提高短期收入，并帮助沙特长期摆脱对石油的依赖，沙特公布了一项国家转型规划提议，表示沙特正寻求对居住在本国的数百万外籍居民征收个人所得税。沙特还联合其它海湾合作委员会的其它成员国自2018年起征收增值税。[[19]](#footnote-19)

由此可见，沙特阿拉伯政府在税收方面采取了一系列措施，除了计划扩大征税范围外，对于现有的纳税事项也作了规范，此项通函就是一项出于规范纳税事项的目的。

### 9.1.2.2 评价

此项通函的出台是为了规范上市公司缴纳宗教税和所得税缴纳依据，减少上市公司中存在非海湾合作委员会人员股份而未缴纳所得税等导致国家税收收入减少情况而出台的，目的就是为了减少税收管理风险，保证国家税收收入。

显然，该通告对沙特阿拉伯上市公司提出了一些重要的新规则和要求。建议沙特的上市公司审查他们目前（以及预计年底）股东的来源，以评估新规则的影响。此项通函规定将沙特证券交易所系统作为信息来源，并将所有投资者（无论是否居民）都纳入该系统报告中。因此，现在所有非海湾合作委员会上市公司的所有权份额现在将被纳税。沙特上市公司应该预先规划和准备，评估新方法带来的财务影响，并且及时充分的遵守沙特政府出台的最新规定。

# 10欧盟法院搁置了该国金融商誉和摊销案件的判决——西班牙

## 10.1 欧盟法院在西班牙金融商誉和摊销案件中搁置了普通法院的判决

### 10.1.1 内容

在2016年12月21日的一项决定中，欧洲联盟法院（欧洲法院）搁置欧洲联盟普通法院的两项判决，裁定西班牙金融商誉摊销制度不构成国家援助。欧洲法院将两个案件都交回了欧盟普通法院。

2009年，欧盟委员会发现，允许公司为纳税目的而摊销的西班牙规则不符合国家援助规则（第一个决定），因为收购非西班牙欧盟股权产生的财务好处。在2011年1月的第二项决定中，欧盟委员会认为该计划在收购非欧盟股权（第二项决定）方面也不合格，欧盟委员会命令追回非法援助。纳税人对第一和第二决定向欧盟普通法院提出上诉，2014年11月，欧盟普通法院根据欧盟未能证明西班牙措施是有选择性的，取消了这两项决定。欧洲委员会对欧洲法院在这两起案件中的判决提出上诉。欧洲法院的结论是，欧共体未能确定从财务商誉摊销中受益的特定类别的企业不是取消欧共体决定的适当理由，而是欧盟普通法院应当审查欧盟委员会是否有效地分析和确定讨论的措施是有歧视性的。因此，欧洲法院撤销了欧盟普通法院在2014年11月的裁决（尽管欧洲法院本身没有作出最终裁决），并将案件提交地方选区进行第二次听证。

### 10.1.2 背景与评价

### 10.1.2.1 背景

在2002年，西班牙推出了一个特殊税收计划，从正常的税收制度中减损，给予居住在西班牙的公司税收扣除，以购买外国公司的股份和债券。特别是，该措施允许这些公司从他们的公司税基中扣除所谓的金融商誉，即目标公司的股权收购成本与该公司相关资产的市场价值之间的差额。扣除被允许在收购后长达20年的期间。相比之下，进行国内收购的西班牙公司必须遵守正常的税收规则，并且不能从该措施中受益。  
 在私人运营商投诉该措施歪曲了单一市场的竞争之后，委员会于2007年开始了深入调查。2009年10月，委员会认为该方案比国内交易更优惠，没有任何客观原因，违反了欧盟国家援助规则，并命令西班牙从受益人那里收回不相容的援助。委员会对非欧盟国家的并购进行了调查，以便审查西班牙承诺提供的证据。2011年1月，委员会通过了第二项决定，认为税收计划相当于不相容的国家援助，也涉及大多数欧盟外的收购。[[20]](#footnote-20)

### 10.1.2.2 评价

欧洲法院在防止欧盟内部的税制和其他税收结构上做出不符合共同规定的裁决实行法案的审核，并且在欧洲法院一层搁置普通法院一层的裁决。这可能会对欧洲税务结构产生潜在的影响，对这种措施的国家援助分类产生影响。

# 11税收协定变动——香港

## 11.1 双重税收协定：香港——罗马尼亚

### 11.1.1 内容

香港和罗马尼亚双重税收协定（DTT）于2016年11月21日生效。关于在2017年1月1日或之后获得的收入，DTT在香港和罗马尼亚生效。

### 11.1.2 背景与评价

### 11.1.2.1 国际背景

避免双重税收协定是指国家间为了避免和消除向同一纳税人、在同一所得的基础上重复征税，根据平等互惠原则而签订的双边税收协定。各国征收所得税，都不同程度地基于所得来源地原则和纳税人居住地原则行使税收管辖权。如果纳税人居住地国与其取得所得的来源地国之间没有做出双方都能接受的协调安排，往往造成征税重叠，不仅会加重纳税人的负担，也不利于国际间的经济、技术和人才交流。因此，第二次世界大战后，随着国际间资金流动、劳务交流和贸易往来的发展，国家间签订避免双重征税协定，已日益受到国际上的重视。[[21]](#footnote-21)

#### 11.1.2.2 国内背景

一直以来，香港都致力于扩展和贸易及投资伙伴间的全面性协定网络。2015年11月，香港财政司司长曾俊华在布加勒斯特代表香港特别行政区政府与罗马尼亚签署避免双重课税协议。罗马尼亚公共财政部副部长Attila György代表该国政府签署。该协议是香港与贸易伙伴签订的第33份全面性避免双重课税协定（全面性协定）。曾俊华欢迎该全面性协议，并表示协议阐明双方的征税权，有助投资者更有效地评估其跨境经济活动的潜在税务负担。

在没有该协议的情况下，罗马尼亚居民在香港所赚取的收入会同时被香港和罗马尼亚征收税款。在该协议下，在香港所缴的税款，可以从罗马尼亚所征收的相关税项中获扣减。此外，在没有该协议的情况下，香港的公司从罗马尼亚设立的常设机构所得的利润，如果源自香港，可能须在两地课税。在该协议下，这些公司在罗马尼亚所缴纳的税款，将可以根据香港的税务法例从香港所征收的相关税项中抵免，从而避免双重课税。

在该协议下，罗马尼亚向香港居民征收特许权使用费的预扣税税率会由现在的16％降至以3％为上限。香港居民从罗马尼亚收取的股息收入的预扣税税率亦会由现在的16％降至3％或5％（视其控股的百分比而定）。香港居民从罗马尼亚赚取的利息收入预扣税税率，只要香港没有就利息收入征收预扣税，会由现时的16％降至0％；如果香港征收利息收入的预扣税，罗马尼亚向香港居民征收利息收入的预扣税税率则以3％为上限。

在该协议下，香港的航空公司经营往来罗马尼亚的航线，只须就有关利润按香港税率缴纳香港利得税，而无须在罗马尼亚课税。现时香港居民从罗马尼亚就国际航运赚取的利润，须在该国课税。在该协定下，罗马尼亚将豁免香港居民该等航运收入的税项。

香港与罗马尼亚的全面性协议包含了数据交换条文，让香港可履行提升税务透明度和打击逃税的国际义务。该全面性协议将在双方完成有关的批准程序后开始生效。就香港而言，行政长官会同行政会议须根据《税务条例》就协议做出一项命令，该项命令须经立法会审议通过。[[22]](#footnote-22)

香港将继续致力扩展与贸易及投资伙伴的全面性协议网络。此前香港已与比利时、泰国、中国内地、卢森堡、越南、文莱、荷兰、印尼、匈牙利、科威特、奥地利、英国、爱尔兰、列支敦士登、法国、日本、新西兰、葡萄牙、西班牙、捷克共和国、瑞士、马耳他、泽西岛、马来西亚、墨西哥、加拿大、意大利、根西岛、卡塔尔、韩国、阿拉伯联合酋长国和南非等贸易伙伴签订全面性协定。

### 1.2.2.3 评价

该协定确定了对双方以下所得给予税收优惠并确定了税率：股息、利息、特许使用费、工资和退休金、学生的收入、艺术家和运动员的收入以及从其他资本投资中取得的收入。同时，该协定还规定双方就税务信息交换、对双重征税的处理办法、非歧视、和解、协定的生效以及终止的条件。[[23]](#footnote-23)全面性协议有助推动两地的经济贸易联系，并进一步鼓励罗马尼亚和香港公司在两地营商投资。香港目前并没有对非居民的股息、利息、佣金及服务费征收预扣税。因此，罗马尼亚的居民公司的双重税收协定的主要优点之一是来自香港的特许权使用费的预扣税税率降低了3％。如果香港没有常设机构，纳税人也可享受商业利润的免税优惠。

# 12双重税收协定变动——中国

## 12.1 双重税收协定变动：智利、津巴布韦和澳门

### 12.1.1 内容

#### 12.1.1.1 中国和智利之间的双重税收协定生效

中国和智利于2015年5月25日签署了双重税收协定及其议定书。2016年12月，中国国家税务总局发布了2016年第79号公告，宣布协议于2016年8月8日生效，并适用于2017年1月1日及以后的收入。中国和智利之间的双重税收协定的最重要的特点包括：

（1）建设常设机构（PE）的时间阈值为六个月，而服务PE的阈值在12个月内为183天；

（2）对于被动收入，限制性预提税税率如下：股息的限制性预提税税率是10％；利息的限制性预提税税率是10％（银行或金融机构收取的利息为4％）；和特许权使用费的限制性预提税税率是10％（使用工业，商业或科学设施的使用费为2％）；

（3）资本收益有一个回顾期，是从处置之日起36个月内，用以确定一家公司是否是一家财产丰实的公司；

（4）信息交流条款遵循2010年经济合作与发展组织示范税务公约，并且已经包括了一个新的独立条款——福利权利，以防止条约购买，只有“合格人员”才有资格享受条约利益。它还包含一项“主要目的检验”条款，如果实施任何安排的主要目的之一是利用条约利益，则拒绝给予其条约利益。

#### 12.1.1.2 中国和津巴布韦之间的双重税收协定生效

1.中国和津巴布韦以前于12月签署了一项双重征税协定。2016年12月，中国国家税务总局（SAT）发布SAT 2016年第90号公告，宣布DTT于2016年9月29日生效，适用于2017年1月1号及以后的收入。该项税收协定的要点包括：

（1）预提税税率如下：对直接或间接持有至少25％支付股息的公司征收2.5％的税率，对所有其他类型都征收7.5％；

（2）根据股息，利息和特许权使用费条款中的“原则目的试验”条款，如果该安排的主要目的或目的之一是利用条约利益，则拒绝给予条约利益；

（3）财产丰实的公司股份的转让，和至少代表参与50％来源国公司的股份的转让，所产生的资本利得，可以在来源国征税。在其他股份转让案件中，征税权属于居住国。

#### 12.1.1.3 中澳双重税收协定的第三份议定书生效

中国和中国澳门于2016年7月19日签署了中澳双边税收协定的第三份议定书。2016年12月，中国国家税务总局公布2016年第89号公告，宣布“议定书”于2016年12月12日生效。“议定书”的重点内容包括：

（1）对在中国进行的国际运输业务的增值税免税待遇进行说明；

（2）减少对飞机和船舶租赁活动支付的特许权使用费的预提税税率；

（3）附加与股息、利息、特许权使用费和资本利得条款相关的反对条约滥用措施。

### 12.1.2 背景与评价

### 12.1.2.1国际背景

随着企业走出去步伐加快，企业遭遇的跨境税收问题日益增多，通过国家间税收协定，可以为企业避免双重征税和解决涉税争议提供法律支持。一般情况下，税收协定税率往往低于东道国的国内法税率。这就可以明显降低企业的税收成本，增强走出去企业的竞争力，给企业带来真正的实惠。

由于各国政治、经济和文化背景的不同，尤其是税制方面存在很大差异，出于维护各自财权利益的需要，多个国家谈判就有关税收事务达成一个一致的协议是十分困难的，而两个国家之间就相对容易一些。现阶段国际上所签订的税收协定绝大多数是双边协定。

#### 12.1.2.2 国内背景

按照中国人民大学财政金融学院教授朱青的说法，税收协定指的是对所得或者财产如何避免双重征税、如何在国与国之间防止偷漏税达成的协议。税收协定属于国际法的范畴，按照我国的法律规定，国际法高于国内法，所以企业如果到没有与我国签订协定的国家，实际上就是按照对方的国内法来征税。但如果到了与中国签订税收协定的国家，就可以按照协定，也就是国际法来执行。

为支持企业走出去，中国已与99个国家签订了避免双重征税的协定，加上内地与香港特别行政区、澳门特别行政区签署的税收安排，共有101个协定和安排，覆盖范围较为广泛，既覆盖了对中国内地投资比较多的国家和地区，也包括了目前中国内地对外投资比较多的国家和地区。

### 12.1.2.3 税收动态见解

除了遵循中国与他国最近税收协定的趋势，中国和智利之间的双边协议已经采用了基础侵蚀和利润转移项目中提出的一些建议。希望享受跨境业务福利的投资者也应注意反条约滥用措施。而中国和津巴布韦之间的双重税收协定表明中国打算用对较低的税率政策来吸引更多的投资到津巴布韦，并为这两个国家的投资者带来巨大利益，促进中非之间的业务合作。

税收协定对于企业主要有四方面作用，一是消除双重征税，降低企业的整体税收成本；二是增强税收确定性，降低跨国经营税收风险；三是降低“走出去”企业在东道国的税负，提高竞争力；四是当发生税务争议时，提供相互协商机制，解决存在争议的问题。

**智库视野**



**研究院微信 研究院微博**



**主办**

**上海财经大学公共政策与治理研究院**

**上海市国定路777 号**

**邮政编码：200433**

**电话:（021）6590 8706**

**86 158 2174 6491（田志伟）**

**官方微博:e.weibo.com/u/3932265304**

**邮箱：120286069@qq.com**

1. Pwc, International Tax Laws, February 2017。 [↑](#footnote-ref-1)
2. 中国贸促会：http://www.ccpit.org/Contents/Channel\_4111/2016/1219/734937/content\_734937.htm。 [↑](#footnote-ref-2)
3. Pwc, International Tax Laws, February 2017。 [↑](#footnote-ref-3)
4. 张健，王伟，试论税收筹划与事前裁定制度[J].《财税理论与实践》，1997年第3期。 [↑](#footnote-ref-4)
5. 沈剑锋，阿塞拜疆的石油地位与国际石油合作[J].《国际石油经济》，2005年第7期。 [↑](#footnote-ref-5)
6. 山东省财政厅,http://www.sdcz.gov.cn/modules/sdczww/resource/article/2015/10/17/11068.html。 [↑](#footnote-ref-6)
7. 百度百科，http://baike.baidu.com/link?url=ifzFdvmfo7MRD-JBS\_Y9MmgjO5AAQUzU5GKRG1OcaUF0vHzLnkGcT855PVQMTcyxrSdCbgjmgdXdW6EXn3U2H6l8hip42FrBN4TWjLiMmQwuzHbxqNvR3cNqyYE3G1XVV7XbVCr-dp5c8NozkBCKt9HlB7EOaDXPfTVkZjRdDwu。 [↑](#footnote-ref-7)
8. 百度百科，http://baike.baidu.com/link?url=ifzFdvmfo7MRD-JBS\_Y9MmgjO5AAQUzU5GKRG1OcaUF0vHzLnkGcT855PVQMTcyxrSdCbgjmgdXdW6EXn3U2H6l8hip42FrBN4TWjLiMmQwuzHbxqNvR3cNqyYE3G1XVV7XbVCr-dp5c8NozkBCKt9HlB7EOaDXPfTVkZjRdDwu。 [↑](#footnote-ref-8)
9. Pwc, International Tax News, February 2017。 [↑](#footnote-ref-9)
10. Pwc, International Tax News ,February 2017 [↑](#footnote-ref-10)
11. 中国税务报：《欧盟调查： 卢森堡涉嫌提供不当税收优惠》http://www.ctaxnews.com.cn/guoji/guojiss/201610/t20161011\_69683.htm。 [↑](#footnote-ref-11)
12. Pwc, International Tax News, February 2017。 [↑](#footnote-ref-12)
13. WNTS Insight. In a case of first impression, Tax Court holds that Rev.Proc.99-32 account receivable constitute debt for Section 965 purpose.2013 [↑](#footnote-ref-13)
14. Pwc, International Tax News, February 2017。 [↑](#footnote-ref-14)
15. KPMG.

    https://home.kpmg.com/us/en/home/insights/2016/12/tnf-regulations-income-currency-gain-or-loss-of-qualified-business-unit.html [↑](#footnote-ref-15)
16. 邝远远，分国信息报告制度对跨国公司的影响和挑战[J]，《财经界》（学术版），2016年第9期。 [↑](#footnote-ref-16)
17. 百度百科，http://baike.baidu.com/item/%E5%A4%A9%E8%AF%BE/490751?fr=aladdin。 [↑](#footnote-ref-17)
18. 湖南省地方税务局吗，税收服务“一带一路”战略专题，各国投资和税收政策，沙特阿拉伯

    http://www.cstax.gov.cn/hnmh/ssxc/sszt/zcq/ggtz/content\_156863.html。 [↑](#footnote-ref-18)
19. 同花顺网，《土豪沙特陷入财政窘境 欲压榨外籍人口获得缓解》

    http://news.10jqka.com.cn/20160615/c590945978.shtml。 [↑](#footnote-ref-19)
20. 欧盟委员会，http://europa.eu/rapid/press-release\_MEMO-16-4489\_en.htm。 [↑](#footnote-ref-20)
21. 360百科，http://baike.so.com/doc/7912038-8186133.html。 [↑](#footnote-ref-21)
22. 中国离岸，http://chinainvestin.com/index.php/zh/china-offshore-2/news/3498/hong-kong-romania-dta-in-effect。 [↑](#footnote-ref-22)
23. 中华人民共和国商务部，http://www.mofcom.gov.cn/article/i/jyjl/m/201512/20151201200607.shtml。 [↑](#footnote-ref-23)