

客观、专业、洞察

月 刊

OECD 税收政策和管理动态

上海财经大学公共政策与治理研究院

2017 年第 1 期



2017.4.17

版权说明:

《OECD 税收政策和管理动态》月刊由上海财经大学公共政策与治理研究院制作。《OECD 税收政策和管理动态》每月 1 期，专业提供 OECD 有关税收政策、税务管理动态。

OECD 税收政策和管理动态工作团队:

负责: 田志伟 李兰君

参与: 陈天媛 雷智驭 毛嫣然 周颖

刘雨朦 刘倩文 贺越

目 录

| | |
|---|----|
| ❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目 | 4 |
| 1. 哈萨克斯坦、科特迪瓦和百慕大加入了 BEPS“包容性框架” | 4 |
| 2. 七国新签署《多边主管当局协议》 | 5 |
| ❖ 信息交换栏目 | 7 |
| 3. OECD 对 BEPS 开展同行评审（第 14 项行动） | 7 |
| 4. 泰国加入税收透明度和信息交换全球论坛 | 10 |
| 5. OECD 发布《多边税收征管互助公约》附录 | 10 |
| ❖ 全球税务关系栏目 | 12 |
| 6. OECD 发布 2017 年全球税务关系计划活动日历及指南 | 12 |
| ❖ 税收协定栏目 | 22 |
| 7. OECD 发布关于 BEPS 项目第 6 项行动计划报告中的税收协定条款与非集合 投资工具（CIV）基金条约权利之间的相互关系的公众讨论意见稿范例 | 22 |
| ❖ 转让定价栏目 | 29 |
| 8. OECD 税务合作平台发布帮助发展中国家解决转移定价分析缺乏可比性问 题的讨论草案 | 29 |

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. 哈萨克斯坦、科特迪瓦和百慕大加入了 BEPS“包容性框架”^①

2017年1月6日,继6月30日至7月1日在日本召开的 BEPS“包容性框架”第一次会议,以及最近召开的区域性会议之后,更多的国家和司法管辖区正在加入 BEPS“包容性框架”。哈萨克斯坦、科特迪瓦和百慕大新加入了该框架,受到了项目内成员国的欢迎。它们的加入使平等参与该项目的国家和地区总数达到 94 个。

框 1-1 BEPS 包容性框架简介

近年来,大型跨国企业利用各国税收制度差异转移利润行为愈演愈烈。2015年11月,二十国集团通过一套方案。有关方案涵盖十五个范畴,目的包括确保跨国企业就其利润承担应缴税款,以及避免税务管辖区之间就企业利润出现“双重不征税”的漏洞等。G20机制下,这套旨在防止恶意税收筹划、打击国际逃避税的“税基侵蚀和利润转移(BEPS)”行动计划备受关注。广泛、持续、有效地落实该项目,对于促进国际税收体系的公平和现代化至关重要。自2016年开始,BEPS成果进入实施阶段,各国是否能够将共识落实到国内层面,决定着 BEPS 项目的成败。包容性框架是实施 BEPS 的组织与制度性框架,强调平等身份参与,着重各国的落实措施,并相应制定了审议和监督措施。2016年6月30日至7月1日,80多个国家和地区的代表在日本东京举行 BEPS 包容性框架成立大会,全球共同实施 BEPS 项目成果迈出新的实质性步伐。根据该框架,加入的国家和地区都承诺参与 BEPS 行动计划。这次会议由 OECD 财政事务委员会组织,框架依托 OECD 财政事务委员会现有组织架构建立,首次由各国和地区在平等基础上共同参与,标志着国际税收合作新纪元的开始。其中,中国担任包容性框架指导委员会副主席。自该会议召开以来,越来越多的国家和地区也在陆续加入该框架。

百慕大群岛作为与开曼群岛,英属维尔京群岛并称的三大离岸避税天堂,加入 BEPS 包容性框架对打击国际逃避税有着重要意义。避税天堂是指那些为了吸引外国资本流入、繁荣本国或地区经济,在一定范围内,允许境外人士在此投资和从事各类经济、贸易和服务活动,以获取收入或拥有财产而对其实施慷慨税收优惠(低税或无税政策)的国家和地区。百慕大群岛有严格的金融保密法,没有外汇管制,使之成为世界上最大的境外金融和商业中心。关税、公司税、印花税和土地税是其财政收入的主要来源。百慕大群岛注册公司大部分为保险公司,约占世界意外险种再投保量的三分之一,世界排名前 35 位的保险公司中,有 16 家安置在此。OECD 指出,加入计划的各国已经承诺要保持 G20 和 OECD 所采用的最低标准并且促进其实施。这些标准要求各国在其税收协议中增加条款,以阻止各种避税的做法,如滥用税收协定以及可疑的定价转移。此外,各国还需提

^①资料来源: OECD 网站 BEPS 专题新闻,
<http://www.oecd.org/ctp/beps/kazakhstan-cote-d-ivoire-and-bermuda-join-the-inclusive-framework-on-beps.htm>

供其离岸业务的详细信息以及海外子公司的税收水平细节。百慕大与哈萨克斯坦，科特迪瓦加入 BEPS 包容性框架，为打击跨国避税和解决跨境税务纠纷提供了强有力的支持。

2.七国新签署《多边主管当局协议》^①

2017 年 1 月 27 日，为了加强跨国企业（MNEs）的税收透明度，加蓬、匈牙利、印度尼西亚、立陶宛、马耳他、毛里求斯和俄罗斯联邦七国现已签署了《多边主管当局协定报告》（CbC MCAA），使签字国总数达到 57。立陶宛和匈牙利分别于 2016 年 10 月和 12 月加入了协议。

《多边主管当局协定》是一个有效的机制，它允许签署者彼此自动地交换国别报告，如税基侵蚀和利润转移行动计划（BEPS Action Plan）的行动 13 所设想的。这将有助于确保税务机关更好地了解跨国企业的业务结构，同时保证保密和适当使用这些信息。关于启动多边主管当局协定下的交换关系的信息将在适当的时候公布。

加蓬、印度尼西亚、马耳他、毛里求斯和俄罗斯联邦在 2017 年 1 月 26 日至 27 日在税基侵蚀和利润转移的包容性框架第二次会议期间举行的签字仪式上签署了协议。包容性框架覆盖了 100 多个国家和司法管辖区，执行经合组织/二十国集团税基侵蚀和利润转移（OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting）一揽子计划。

2.1 协议背景

2.1.1 各国加大合作力度打击跨国公司避税

跨国公司为了追求利润最大化及纳税最小化，往往采取各种方式避税，如税负倒置，资本弱化，间接股权转让，转移定价等方法。各国政府每年因为企业避税损失的收入高达 1000 亿至 2400 亿美元，大概为全球总税收的 4% 至 10%。

为了打击国际避税，加强跨国企业的税收透明度，在 2016 年 1 月 27 日，三十一个国家（澳大利亚、奥地利、比利时、智利、哥斯达黎加、捷克共和国、丹麦、爱沙尼亚、芬兰、法国、德国、希腊、爱尔兰、意大利、日本、列支敦士登、

^①资料来源：OECD 网站 BEPS 专题新闻，
<http://www.oecd.org/ctp/beps/seven-more-jurisdictions-sign-tax-co-operation-agreement-to-enable-automatic-sharing-of-country-by-country-information-beps-action-13.htm>

卢森堡、马来西亚、墨西哥、斯洛伐克共和国、斯洛文尼亚、南非、西班牙、瑞典、瑞士和英国)召开会议,签署了关于自动交换“国别报告”(Country-by-Country reports)的《多边主管当局协定》。

2.1.2 税基侵蚀和利润转移行动计划 (BEPS Action Plan) 的不断推进^①

《多边主管当局协定》的签署是实施 BEPS 税基侵蚀和利润转移行动计划的一个重要里程碑,并大大增加了税收事务的跨境合作。二十国集团领导人于 2015 年 11 月批准了一项广泛的 BEPS 计划,这是提高国际税收制度有效性的历史性机遇。这一揽子计划是经过两年多讨论的结果,涉及所有经合组织国家和二十国集团以及十多个发展中国家。除了《多边主管当局协定》,包容性框架也是 BEPS 行动计划的一部分。

在 BEPS 行动计划的实施过程中,不断有新的国家/地区加入到该行动的队伍中。而《多边主管当局协定》除了上述三十一个初始签字国之外,还有塞内加尔、百慕大、加拿大、冰岛、印度、以色列、新西兰、中华人民共和国、阿根廷、库拉索、塞浦路斯、格鲁吉亚、巴西、根西岛、泽西岛、马恩岛和拉脱维亚等国/地区陆续签署协议。

2.2 协议主要内容^②

《多边主管当局协定》最初在 2016 年 1 月 27 日由三十一国签署。根据协议,跨国企业必须向每一个开展业务的国家报告收入和税务情况,并且这一信息还将分享给其他签署协议的国家。此举旨在阻止跨国企业利用复杂的税务体系漏洞避税,或者将资金由一国转移至税务政策更加优惠的另一国。大型跨国企业必须在利润产生地缴纳税款,利用“避税天堂”避税的难度加大。

各方将从 2017 年开始交换税务信息,使各国税务部门可以获得有关大型跨国企业税务情况的统一和完整的信息。协议是去年二十国集团安塔利亚峰会达成的 OECD 一揽子协议中的一部分。

通过“国别报告”,某跨国企业营业所在地的税务部门将每年获得关于该企业的综合信息,包括全球性的收入和纳税情况、在某个特定区域的商业活动以及其

^①资料来源: OECD 网站,

<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm>

^②资料来源: OECD 网站, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/country-by-country-reporting.htm>

他有关情况。前述信息由跨国企业住所地的国家负责收集，随后将依据协议条款进行交换。

框 2-1 BEPS 行动计划 13 报告及《多边主管机构协议》概览

BEPS 行动计划 13 报告（多边主管当局协定报告）为跨国企业（MNEs）提供一个年度模板，并为每个税务辖区的业务提供其中列出的信息。本报告称为“国别报告（CbC Report）”。

为了促进 CbC 报告标准的实施，BEPS 行动计划 13 报告包括一个国别报告执行包，其中包括

(i) 立法示范，可由各国使用，要求在其管辖范围内的跨国公司集团的最终母公司提交国别报告，包括备用备案要求，以及

(ii) 三种模式的主管机构协议，可用于促进实施国别报告的交换，分别基于：多边税收征管互助公约，双边税收协定和税务信息交换协议（TIEAs）。

2016 年 1 月 27 日，经合组织秘书长 Angel Gurría 在法国巴黎做了关于自动交换国别报告的《多边主管机构协议》的评述，摘取如下：

如果没有有效的实施，BEPS 报告将面临被放在书架上落灰的风险，成为一纸空谈。这就是为什么你们今天在这里签署多边主管当局协议（MCAA）以自动交换各国的国别报告这一将 BEPS 协议转化为现实的努力是非常重要的。

国别报告是一个关键的风险评估工具。通过促进税务管理部门之间的信息交流，这些报告提供了关于跨国企业的关键指标的及时统一的全球情况概览——利润，税收和经济活动。利用这些信息，税务管理部门可以更好地评估转移定价和其他 BEPS 风险，并将审计资源部署到最有效的地方。如果没有 BEPS 计划，这是不可能实现的。

2.3 协议影响^①

国别报告可以提升跨国企业的税务透明度，使大型跨国企业利用税收系统漏洞来避税的难度增加，从而促进国际税务合作。各国税务部门通过信息交换，能够对某个跨国企业的关键指标形成“单一化”和“全球化”的了解，这正是为了确保跨国企业合理纳税所需要的措施。本次新增加蓬等七国签署该多变协定，使总签字国数量达到 57，与此同时，BEPS 包容性框架的搭建也促进了各国税务机构之间的跨境税务合作。

❖ 信息交换栏目

3.OECD 对 BEPS 开展同行评审（第 14 项行动）^②

2017 年 1 月 30 日。BEPS 行动计划第 14 项下的相互协商程序（MAP，The Mutual Agreement Procedure）的同行评审和监督进程已于 2016 年 12 月启动，首先开始的对比比利时、加拿大、荷兰、瑞士、英国和美国进行的同行评议目前正在持续进行中。完善税收协议争端解决程序是 BEPS 项目的首要任务。

^①资料来源：OECD 官网，<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/country-by-country-reporting.htm>

^②资料来源：OECD 官网，<http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-taxpayer-input-on-peer-reviews-of-dispute-resolution-beps-action-14.htm>

同行评审过程分为两个阶段进行。在第一阶段，根据审查时间表，对包容框架的成员评估了其关于第 14 项行动同行评审的执行情况是否达到了最低标准。第二阶段重点是监督司法管辖区在第一阶段报告所提出建议的后续行动。

表 3-1 BEPS 行动 14：同行评审
第一阶段同行评审的评估结果

| 第一批 于 2016 年 12 月发布 | 第二批 于 2017 年 4 月发布 | 第三批 于 2017 年 8 月发布 | 第四批 于 2017 年 8 月发布 | 第五批 于 2017 年 12 月发布 | 第六批 于 2018 年 4 月发布 | 第七批 于 2018 年 8 月发布 | 第八批 于 2019 年 4 月发 布 |
|---------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------------|--------------------------|--------------------------|------------------------------|
| 比利时 | 奥地利 | 捷克共和国 | 澳大利亚 | 爱沙尼亚 | 阿根廷 | 巴西 | 文莱 |
| 加拿大 | 法国 | 丹麦 | 爱尔兰 | 希腊 | 智利 | 保加利亚 | 库拉索 |
| 荷兰 | 德国 | 芬兰 | 以色列 | 匈牙利 | 哥伦比亚 | 中国 | 根西岛 |
| 瑞士 | 意大利 | 韩国 | 日本 | 冰岛 | 克罗地亚 | 香港（中国） | 马恩岛 |
| 英国 | 列支敦士 登 | 挪威 | 马耳他 | 罗马尼亚 | 印度 | 印度尼西亚 | 泽西岛 |
| 美国 | 卢森堡 | 波兰 | 墨西哥 | 斯洛伐克 共和国 | 拉脱维亚 | 巴布亚新几 内亚 | 摩纳哥 |
| | 瑞典 | 新加坡 | 新西兰 | 斯洛维尼 亚 | 立陶宛 | 俄罗斯 | 圣马力诺 |
| | | 巴西 | 葡萄牙 | 土耳其 | 北非 | 沙特阿拉伯 | |

注：

- 1.同行评审延期至 2020 年（将重新审议相关的推迟决定）的国家有：贝宁，哥斯达黎加，埃及，加蓬，格鲁吉亚，牙买加，肯尼亚，巴基斯坦，巴拉圭，塞内加尔，塞舌尔，乌拉圭。
2. “包容性框架”其他成员即将出席的同行评审时间表（包括推迟同行评审的国家）
- 3.继“包容性框架”第一阶段同行评审报告后，第二阶段同行评审的相关报告将在一年后推出。

框 3-1 纳税人问卷 介绍

1. 根据“BEPS 第 14 项行动”的相关报告：“如何使争议解决机制更有效”（以下简称为“第 14 项行动报告”）与“司法管辖区承诺的执行‘第 14 项行动’最低标准”（以下简称为“最低标准报告”），为了确保及时，有效，高效的方式解决与条约有关的争议，将实施与落实其他此类管辖权审查的最低标准。
2. 本问卷的目的在于从以下三个方面了解纳税人对其 MAP 经验的看法：

- (a) MAP 的可获得性
- (b) MAP 指导的明确性和可用性
- (c) 执行 MAP 协议的及时性

在回答过程中，纳税人不应通过主管当局讨论达成的协议或在具体案件中讨论与适用税收协定条款有关的任何技术问题。回答此调查表的纳税人应明确说明其身份（如果答题方代表的是纳税人协会，则需要标明协会中所有成员的身份）以及联系人及其联系方式，从而便于对纳税人的投入的相关问题进行澄清或证实。

3. 本调查问卷以电子格式以英文或法文提交给经合组织秘书处（电子邮件：fta.map@oecd.org），最晚不得迟于 2017 年 2 月 27 日。答复不受答复框内提供的空间限制，应做到全面，清晰。对调查问卷的所有答复将与管辖区和自由贸易区 MAP 论坛的所有成员分享。

第一部分 基本信息

1. 请提供以下信息：
 - (a) 纳税人名称/纳税人协会名称
 - (b) 如果这份调查表由纳税人协会提交，请提供协会所有成员的姓名
 - (c) 联系人和该人的联系方式

第二部分 MAP 的可获得性

2. 根据最低标准：
 - (a) 在案件为转让定价相关事件的情况下，管辖区不应访问者拒绝进入 MAP。

(b) 在以下情况下，管辖区不应拒绝访问者访问 MAP 的权限：纳税人与税务机关之间存在分歧，关于是否符合适用条约反滥用条款的条件需要进行调整或适用国内法反滥用条款与条约的规定相抵触。

(c) 在税务机关和纳税人之间存在审计结算的情况下，管辖区不应拒绝访问者访问 MAP 的权限。如果司法辖区具有独立于审计和审查职能的行政或法定争议解决/解决程序，并且该程序只能通过纳税人的请求进行访问，则司法辖区可能会通过该解决程序限制对 MAP 的访问。

(d) 如果纳税人根据纳税人获取和使用 MAP 的规则，准则和程序提供了所需的信息，那么管辖区不应该限制纳税人访问 MAP。

从 2016 年 1 月 1 日起，您或您的协会任何成员是否曾向向 MAP 的主管当局提交过 MAP 的请求（且该地区未被授予访问权限）？该请求是否属于上述四类（从 (a) 至 (d)）？如果是，请：

(a) 说明提交 MAP 请求给评估的司法辖区的日期

(b) 确定税务条约的相关条款，并简要描述在 MAP 请求中提交的问题，并且在您的意见中明确表示，该请求属于列出的四个类别 (a) 至 (d) 中的哪一个

(c) 评估的管辖区为不授予 MAP 访问权限提供的理由/依据。

3. 参考有关进入 MAP 的职权范围的内容^①，您希望它能提供在 2016 年 1 月 1 日当天或之后的那些有关您的司法评估经验的信息？

第三部分

MAP 指导的清晰度和可用性

4. 在您看来，由评估的司法辖区发布的 MAP 指南是否明确了您如何访问和使用 MAP 的过程（包括需要在 MAP 请求中提交的文档和信息）？请根据评估的司法辖区发布的 MAP 指南，详细的说明 MAP 有关的哪些方面存在不清楚的情况？

5. 参考有关 MAP 指导的明确性和可用性的职权范围的要素^②，您希望它能提供在 2016 年 1 月 1 日当天或之后的那些有关您的司法评估经验的信息？

第四部分

MAP 协议的实施

6. 从 2016 年 1 月 1 日起，评估的管辖权主管部门是否有通过您或您的协会成员提交的 MAP 请求（不论是评估的管辖权的主管当局还是缔约国另一方的主管当局对税务条约）？如果是，结果是否传达给您/您的协会成员，并由评估的司法辖区实施？如果结果未被评估的司法辖区执行，请：

(a) 写明您/您协会的成员申请的 MAP 协议的日期

(b) 说明您/您的协会成员是否未接受 MAP 协议导致 MAP 协议未被实施

(c) 描述根据传达给您/该协会成员的 MAP 协议，评估的管辖区采取的行动是什么

(d) 评估的司法辖区为不实施 MAP 协议提供的理由/依据

7. 参考有关执行 MAP 协议的职权范围的内容^③，您希望它能提供在 2016 年 1 月 1 日当天或之后的那些有关您的司法评估经验的信息？

经合组织正在筹划对奥地利、法国、德国、意大利、列支敦士登、卢森堡和瑞典的第一阶段同行评审，并邀请纳税人就使用 MAP 的具体问题，MAP 指导的明确性和可用性以及采用纳税人投入金额的问卷来及时执行每个管辖区域的 MAP 协议等方法提供意见。由于纳税人是 MAP 的主要用户，所以这项投入是审查程序的关键，我们希望纳税人在 2017 年 2 月 27 日之前完成问卷并将其返还给 fta.map@oecd.org（Word 格式）。

想要了解有关 BEPS 第 14 项行动同行评审和监控流程的更多信息，请参阅：
www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-and-monitoring.htm

^①可用条款可以参考：

www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf.

^②可用条款可以参考：

www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf.

^③可用条款可以参考：

www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf.

4. 泰国加入税收透明度和信息交换全球论坛^①

2017年1月26日，泰国加入税收透明度和信息交换全球论坛，成为该论坛第139位成员。这也要求泰国要加强执行这些国际标准，包括请求的信息交换和金融账户信息自动交换标准。

泰国现在是国际社会反对避税和逃税的一部分，将与全球论坛的所有成员以及全球论坛秘书处密切合作，从而实现请求的信息交换和金融账户信息自动交换的目标。

全球论坛的目标是确保所有国家/地区在税收事务上可以按照同样的高标准来进行国际合作。这需要通过强大的监管和同行审议过程来完成，而泰国也将受到这一监管。

5. OECD 发布《多边税收征管互助公约》附录^②

2017年1月，OECD发布《多边税收征管互助公约》附录。附录共三个，适用国家：阿尔巴尼亚、安道尔、阿根廷、澳大利亚、奥地利、阿塞拜疆、巴巴多斯、比利时、伯利兹、巴西、保加利亚、喀麦隆、加拿大、智利、中国、哥伦比亚、科斯塔里卡、克罗地亚、塞浦路斯、捷克共和国、丹麦、爱沙尼亚、芬兰、法国、格鲁吉亚、德国、加纳、希腊、匈牙利、冰岛、印度、印度尼西亚、爱尔兰、以色列、意大利、日本、哈萨克斯坦、韩国、拉脱维亚、列支敦士登、立陶宛、卢森堡、马来西亚、马耳他、马绍尔群岛、毛里求斯、墨西哥、摩尔多瓦共和国、摩纳哥、瑙鲁、荷兰、新西兰、尼日利亚、纽埃、挪威、巴基斯坦、波兰、葡萄牙、罗马尼亚、俄罗斯联邦、圣卢西亚、圣文森特和格林纳丁斯、萨摩亚、圣马力诺、沙特阿拉伯、塞内加尔、塞舌尔、新加坡、斯洛伐克共和国、斯洛文尼亚、南非、西班牙、圣克里斯多佛和尼维斯、瑞典、瑞士、突尼斯、土耳其、乌干达、乌克兰、英国、美利坚合众国、乌拉圭。

^① 资料来源：OECD 官网，
<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/thailand-joins-the-global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes.htm>

^② 资料来源：OECD 官网，
<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/annexes-mutual-administrative-assistance-tax-matters.htm>

5.1 发布背景

由于人员、资本、货物和服务跨国流动加速，纳税人跨国经营的无国界性与税收管理有国界性之间的矛盾，造成税收管理的信息不对称，给开放经济条件下的税收征管带来严峻挑战。在此背景下，欧洲委员会和经济合作与发展组织（经合组织）于 1988 年 1 月 25 日在法国斯特拉斯堡共同制定了《多边税收征管互助公约》。该公约向两组织成员开放，于 1995 年 4 月 1 日生效。

2008 年爆发席卷全球的金融危机之后，国际社会高度重视税收征管协作。2009 年 4 月，二十国集团伦敦峰会呼吁采取行动，打击国际逃避税。2010 年 5 月，经合组织与欧洲委员会按照税收情报交换的国际标准，通过议定书形式对《多边税收征管互助公约》进行了修订。修订后的公约向全球所有国家开放，2011 年 6 月 1 日开始生效。《多边税收征管互助公约》共 6 章 32 条，旨在通过开展国际税收征管协助，打击跨境逃避税行为，维护公平税收秩序。具有多边性、广泛性、灵活性和对等性的特点。适用范围包括人的范围和税种范围；规定的征管协作形式包括情报交换、税款追缴和文书送达，涵盖了现阶段所有征管协助形式，但对于部分税款追缴，文书送达等内容，缔约方也可以做出保留。中国政府 2013 年 8 月 27 日正式签署的《多边税收征管互助公约》。近年来，这一公约的影响力快速上升，正日益成为开展国际税收征管协作的新标准。对于签约国本国法律与公约规定的人的范围和税种范围之间的适用性，公约以附录的形式详细说明。

5.2 附录概览

共三个附录，附件 A 是公约各条款适用的各个国家的税种。附件 B 各国家签约代表机构。本次多边税收征管互助公约的签订，共有 82 个成员国派代表出席，如阿尔巴尼亚与会代表来自本国财政部的一般税收部门，安哥拉派其财政部长或其授权代表参与此次会议，阿根廷代表来自本国联邦公共收入管理局，澳大利亚派其税务局局长或专员的授权代表与会。参与此次公约签订的人员基本代表了各自国家的财政税收主管部门。附件 C 是出于公约目的对“国民”的定义。

❖ 全球税务关系栏目

6.OECD 发布 2017 年全球税务关系计划活动日历及指南^①

2016 年 1 月 7 日, 经合组织(OECD)提供了经合组织全球关系计划(GRP, Global Relations Programme)的现场介绍, 包括其结构, 挑战和战略。OECD 与加拿大税务局一起推出了新的知识共享平台(KSP, Knowledge Sharing Platform), 网址为 www.ksp-ta.org, 这是一个在线工具, 它将提供一个更加结构化的税收知识共享平台, 并改进其活动发布。

6.1 全球税务关系计划活动简介

每年, 全球关系计划(GRP, Global Relations Programme)会举办大约 60 场关于各种国际税收政策和管理议题的活动, 这些活动的目标是帮助税务官员参与国际社会分享经验, 了解国际税收制度及其实施情况, 并制定解决共同问题的办法, 在 20 多个国家举办的活动将会汇集来自全球 100 多个国家的 2000 名在任税务官员。自 1992 年以来, 约有 4 万名税务官员参与了该计划, 其中许多活动是与国际和区域税务机构合作发布的。

全球税务关系计划活动的目的在于与非经合组织经济合作并为其提供咨询小组, 以及与相关利益者分享税务知识和经验。经合组织为 35 个成员国的政府提供了一个讨论和发展国内和国际经济, 制定税收和社会政策的平台, 在全球化的世界中努力形成一个贯穿各国的网络。经合组织财政事务委员会(CFA)是制定有关国际税务事宜的标准和准则的领导者。全球税务关系计划由非经合组织经济合作委员会(BCOE)进行监督, 旨在通过确保非经合组织国家积极参与活动, 实现激励全球经济发展的任务, 并促进成员国和非经合组织经济体互助的气氛。

具体来说, 咨询小组的目标是: 从支持和参与该计划的国家的角度审查和评估与非经合组织经济体正在进行的合作方案; 为非经合组织经济体提供直接影响经合组织伙伴关系活动的管理, 交易和未来方向的论坛; 改进技术与政策对话伙伴关系方案; 深化成员国和非成员国之间在税收问题上的互动, 特别是为经合组织标准及正在审议的标准和准则或发展进程提供咨询论坛; 在关于税收发展作用的广泛辩论的背景下, 扩大成员国与非成员国之间的互动。

^① 资料来源: OECD 官网, <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/global-relations-calendar-of-events.htm>

全球税务关系计划的工作依赖于与所有有关国家的直接互动，以使其能够在税收领域反映真正的全球视野。与非经合组织成员国密切接触对于使官员从本组织内外发展的观点和经验中受益至关重要。经合组织的目标之一是让所有感兴趣的国家和地区就制定和实施经合组织标准和准则进行广泛而有意义的对话，并确保所有意见得到反映。经合组织财政事务委员会将通过各种方式与有关方面磋商，以便在税务领域开展工作。^①

6.2 2017 年全球税务关系计划活动日历及指南主要内容

6.2.1 2017 年全球税务关系计划活动日历

表 6-1 2017 年全球税务关系计划活动时间表

| 日期 | 主题 | 地点 |
|-------|-----------------------------------|-----------|
| 二月 | | |
| 6-10 | “多边公约”实施税收条例相关措施，防止税基侵蚀和利润转移（MLI） | 奥地利 |
| 13-17 | 转移定价-CREDAF | 刚果布拉柴维尔 |
| 三月 | | |
| 6-10 | 所得税研讨会 | 中国 |
| 20-24 | 转让定价和海关估价-世界海关组织 | 布基纳法索 |
| 20-24 | 税收政策分析与收入统计 | 韩国 |
| 20-24 | “多边公约”实施税收条例相关措施，防止税基侵蚀和利润转移（MLI） | 马来西亚 |
| 27-31 | 为 BEPS 审核跨国公司-案例探究 | 匈牙利 |
| 四月 | | |
| 10-14 | 管理税收合规，重点关注中小企业 | 中国 |
| 10-14 | 改善税收管理的技术和分析 | 马来西亚 |
| 17-21 | BEPS 1.最低标准的实施 | 韩国 |
| 18-20 | 信息交换和 CRS | 安卡拉 |
| 24-28 | 多边文书讲习班 | 墨西哥 |
| 五月 | | |
| 3-5 | “税务管理战略与税务服务变迁一览”研讨会 | 埃里温（亚美尼亚） |
| 8-12 | 实施 BEPS 2：利益，混合，CFCs，强制性披露 | 中国 |
| 8-12 | 国际避税和反击 BEPS | 韩国 |
| 8-12 | 转移定价争议解决 | 土耳其 |
| 8-12 | BEPS：新的转移定价环境与形式 | 巴西 |
| 23-25 | BEPS 和转移定价指南 | 俄罗斯 |
| 六月 | | |
| 12-16 | 税收条例的适用和解释简介 | 中国 |
| 12-16 | 大型企业税务管理的最新发展 | 韩国 |
| 26-30 | BEPS 1.最低标准的实施 | 墨西哥 |
| 七月 | | |
| 3-7 | 现代税收管理的趋势 | 匈牙利 |
| 3-7 | BEPS 和转移定价指南 | 印度尼西亚 |

^① 资料来源：OECD 官网，<http://www.oecd.org/ctp/tax-global/setting-the-tax-agenda.htm>

| | | |
|-------|------------------------|-------|
| 4-6 | “最后一公里”研讨会 | 俄罗斯 |
| 10-14 | 非居民税 | 匈牙利 |
| 10-14 | BEPS 和转移定价指南 | 中国 |
| 10-14 | BEPS 和转移定价指南 | 马来西亚 |
| 17-21 | BEPS 和转移定价指南 | 土耳其 |
| 九月 | | |
| 4-8 | 高级税收协定 | 印度 |
| 11-15 | BEPS 上下文和 MLI 中的税收协定问题 | 马来西亚 |
| 11-15 | 改善税收管理的技术和分析 | 土耳其 |
| 18-22 | “工具箱-可比性-矿物质” | 韩国 |
| 25-29 | BEPS 和转移定价指南 | 墨西哥 |
| 十月 | | |
| 2-4 | 税收协定 | 日本 |
| 2-6 | 大型企业税务管理的最新发展 | 土耳其 |
| 9-13 | 税收协定及特殊问题 | 印度尼西亚 |
| 16-20 | 设计合规 | 匈牙利 |
| 23-27 | 信息交换和 CRS | 中国 |
| 30-3 | 为 BEPS 审核跨国公司-案例探究 | 马来西亚 |
| 十一月 | | |
| 6-10 | BEPS 上下文和 MLI 中的税收协定问题 | 土耳其 |
| 13-17 | 高级税收协定 | 韩国 |
| 14-17 | 使用 MAC 来避免避税和逃税 | 日本 |
| 20-24 | BEPS 和转移定价指南 | 匈牙利 |
| 22-22 | 税收协定 | 阿联酋 |
| 27-1 | 国际增值税指南 | 中国 |
| 27-1 | 为 BEPS 审核跨国公司-案例探究 | 墨西哥 |
| 27-1 | BEPS 1.最低标准的实施 | 土耳其 |
| 十二月 | | |
| 4-8 | 转移定价争议解决与避免 | 韩国 |
| 4-8 | 用于实施的 TPG 和工具包 | 印度 |
| 4-8 | 有效利用税收优惠 | 马来西亚 |
| 11-15 | 税收政策分析与收入统计 | 土耳其 |

数据来源: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/global-relations-calendar-of-events.htm>

6.2.2 2017 年全球税务关系计划活动指南

OECD 为 2017 年全球税务关系计划活动的与会者提供了四份指南, 分别针对活动领导, 与会专家, 各国代表和参会人员, 主要介绍了各类人员的角色及其职责。

6.2.2.1 活动领导指南

活动领导指南 (Guidelines for Event Leaders) 提供了作为事件领导者的角色和职责的详细信息, 以满足其他参会者如专家, 当地员工和其他利益相关者的期望。活动领导将成为促进税务官员在高度专业化的课题和国际环境中传递知识和

分享经验的关键人物，和其他专家共同代表 OECD 参会，并且将受到当地员工和专家同事的支持。

这份指南描述了活动领导的角色和职责：活动领导负责事件的技术内容，以及一些行政方面的问题，以确保活动顺利运行。其中包括举行召开会议，促进社会活动，处理突发事件，签署证书和报告等。针对活动进行的三个环节，该指南提出了以下详细要求：

（1）活动开始前的准备

根据需要对全球税务关系提供的样本议程进行审查和调整。与其他专家，CTPA 全球关系和当地主持人起草，讨论和同意议程/教学大纲。该过程可能需要进行本地访问。

同意其他专家会议，展示和案例研究的活动分配。专家通常可以选择与他们的专业知识最相关的主题。最好能在会议召开前约八个星期召开电话会议与他们讨论如何安排每个人准备材料的任务。全球关系可以提供活动的样品材料（演示文稿，案例研究，报告等）以供调整，活动领导也可根据活动的特殊性准备特定的材料。

在活动开始前至少四周将所有已完成的材料发送给 CTPA 全球关系，以便翻译和印刷。有关参加者的简历和其他信息将提前发送给活动领导。

活动领导应在活动前一天到达活动地点，与其他专家，当地工作人员和口译员会面以便在活动之前通报及确保所有人的工作都顺利进行。

（2）活动期间

事件负责人有时将与东道国官员（例如当地税务局的高级官员）共同开展活动。请确保在活动进行中涵盖以下几个方面：

①介绍专家，口译和当地员工

介绍活动负责人和每位专家，简要介绍自己的背景（国家，当前职位和职业经历）；按展位和语言介绍口译员；要求参会者介绍自己（姓名，职位，工作地点，对活动的期望等）；请当地工作人员介绍自己，并确保他们可以协助管理问题、住宿及健康问题等。

②管理问题

主要包括住宿和饮食安排，社交活动（可以考虑在社交活动中代表参会者回复任何演讲）和其他活动（例如访问税务机关）等，确保当地工作人员可以提供以上安排，否则需要提前通知。

③活动组织

活动大纲：确保所有参会者都有副本，大纲应简要概述事件的目标和覆盖范围。背景材料：确保所有参会者都有副本并敦促他们尽快阅读。教学形式：讲解讲座安排，案例研究，互动课程，访问或其他活动。应强调专家和参会者之间的互动受到欢迎和鼓励。

④介绍幻灯片

全球税务关系将提供幻灯片，以说明经合组织正在做什么以及参加者可以期待从这次活动中得到什么，并感谢捐助者和贡献者。

⑤在活动中的管理角色

评估进度：请在休息期间与参加者和专家讨论此活动，并在一天结束时确保满足他们的期望。可以在第二天做一个非正式的评估以反馈事件的进行情况，以及是否需要大纲或演示进行调整。

灵活的议程方式：由于活动的互动性，活动领导有责任与专家磋商，调整讨论时间。请注意，参会者期望涵盖所有议程上的议题，并且休息（咖啡，午餐，结束）将受到尊重，除非参会者另有要求。

⑥促进事件的正式评估

评估表在第二天分发，并在最后一天的总结会议开始时收集。评估结果的翻译应在事件结束之前进行。

⑦活动总结 and 证书

反馈：事件负责人应在活动结束之前与专家召开非正式会议，讨论活动进展顺利的内容，可以改进的内容以及参会者学到的内容。

闭幕式：活动负责人总结所讨论的关键问题，并感谢所有参会者，特别是活动中心的工作人员和口译员。专家们都向与会者们致意。

证书由活动负责人代表经合组织签署和展示，有时会有高层官员加入。

(3) 活动结束后

①活动领导报告

活动负责人的反馈非常受重视，它有助于不断改进相关性的事件。CTPA 全球关系将在活动之前向负责人发送格式化的活动领导者报告。负责人应在事件发生前先了解问题，并在最后一天完成报告。该报告应在不迟于活动后一周通过电子邮件发送至全球税务关系。

该报告应包括技术成果和活动实施情况两部分。技术成果包括与新出台或更新后的税收政策或税收立法，监管指导，国家对经合组织文书的观点有关的任何信息，和可能有益于工作组制定全球标准的任何信息。活动实施情况要求将活动期间所做的任何更改记录到大纲或材料，或任何不符之处，并将其转发给全球税务关系以纳入未来的活动。

② 向专家提供反馈

专家在履行 OECD 活动方面的表现被纳入参会者的评估。活动领导者被鼓励向专家提供诚实的反馈意见：应专家的要求，有关其对活动投入和贡献的非正式反馈；更正式地在事件报告中反馈他们的表现是否符合预期。除此之外，负责人还可以为每个专家指出他们做出了重大贡献的领域，他们可以改进或发展专长或传递技术以最大限度地发挥他们对未来活动的有效贡献的领域，以及其他一般性意见。

6.2.2.2 与会专家指南

与会专家指南（Guidelines for Event Experts）提供了作为与会专家的角色和职责的详细信息，以满足其他参会者如活动领导，其他专家，当地员工和其他利益相关者的期望。与会专家代表其所在的国家参加此次活动，并将促进税务官员在高度专业化的问题和国际环境中传递知识和分享经验。

由于参会者在资历和知识方面可能有很大差异，特别是在多边事件方面，因此在介绍会上了解参会者知识深度的范围很重要。在经合组织多边税务中心，来自多个国家的大约有 20-30 人参加。与巴西，中国和印度等关键合作伙伴的双边活动可能包括多达 80 人以上的参会者。与会者名单如有可能将提前提供给专家。与会专家应熟悉自己的税收制度，有些可能参加了经合组织活动，并熟悉经合组织的做法。经合组织会在事件的早期提出圆桌讨论和国家实践调查。案例研究会议的反馈可以帮助了解参会者的知识水平，并指导建立适当的讨论级别。

沟通风格对参会者学习相关知识至关重要。技术词汇可能因国家而异，许多术语不容易被翻译，且可能会发生误解，直到一个问题或案例研究发生一些基本

的矛盾之前，专家和参会者可能都不会意识到。因此应始终简化解释，在可能的情况下使用多种形式的单词，并提出问题以确保要点得到理解。多边税务中心的参会者具有不同的文化，政治和宗教背景。隐喻和笑话通常很难翻译，应该避免。同时应避免评论国与国之间的关系。

同样的，对与会专家角色及职责的说明也分活动的三个环节进行阐述。

(1) 活动开始前的准备

活动开始前的必要准备有：提前八周通过电子邮件或电话会议与活动领导和其他专家进行联系，参与审查和调整议程及其他材料，并就会议的安排，演讲及案例研究达成一致意见，与会专家通常可以选择与其专业知识最相关的课题；提前四周将负责整理和提供的材料发送至全球税务关系，以便翻译和打印；活动开始前及时与当地工作人员和口译员会面，讨论任务分配；计划并参与活动，直到闭幕式。

活动资料通常包括：议程、背景文件、实例探究、PowerPoint 演示文稿等。参与者特别希望从专家所在国家的经验中学习，因此强烈建议将这些内容纳入案例和示例中。为了便于翻译和解释，材料应尽可能简单，并且展示过程缓慢而清晰。为了维护主文件，任何创建的材料必须包括 OECD 水印，并使用标准的经合组织模板，电子副本发送给 GRP 工作人员。

(2) 活动期间

在活动期间，与会专家应注意以下方面：

①沟通风格

除了参与正式讲座和主要讨论，鼓励参加对话和分享参会者的国家经验是与会专家贡献的一个非常重要的方面。每个国家都会发展出有用的想法和做法，一般来说，如果给予适当的鼓励和时间回应，参会者一定会为对话和讨论做出贡献。强烈鼓励与会者提出的案例作为小组讨论的依据。将其他任务与正式会议分开，以及提出问题和审查小组讨论的案例研究也是被鼓励的。一些参会者可能会更容易地在这些较小的群体中分享他们的观点，并且专家在其中移动，听取讨论并检查参会者对此的理解是很有用的。小组结论应始终向全组报告。

②演示提示

为了给参会者提供最好的学习体验，应注意：慢慢说话，良好表达；仅简单阅读 PowerPoint 演示文稿是不可接受的；以幻灯片为起点可以使演示更有趣，

同时保持幻灯片放映，因为口译员将通过此处翻译；推荐非正式地沟通，使用简单的例子和图表来说明这些情况；积极注意参会者了解正在被表达的观点，并在有人困惑时重复一次；鼓励公开对话，更多地了解与会国家的做法；部分参会者会寻找改进税收系统并解决自己国家面临的问题的方法，如果有需要，可以修改材料以适应特殊情况；总结和回顾每个主题中的关键概念；注意时间和尊重休息时间；同意活动领导者的任何更改。

③ 社交活动和其他互动

参会者将会期待与来自其他国家的与会专家接触，并积极建立一个可用于日常实践的联系网络。强烈鼓励专家与参会者分享当地工作人员组织的休息和社交活动以及为他们提供关于这些话题和工作的非正式对话的机会。同时这也是一个宝贵的机会来了解活动进展情况以及是否需要进行任何修改（任何此类信息应与相应活动领导和其他专家共同审核）。

④ 活动总结

评估表会在第二天时分发，并在最后一天开始时收集。活动负责人还应在活动结束之前召开与专家会议的非正式会议，讨论活动进展顺利的部分，可以改进的内容以及参与者学到的内容，同时与会专家还将有机会就活动作出结论。

在闭幕式上，活动负责人将总结所讨论的关键问题，并感谢所有参与者，特别是活动中心的工作人员和口译员。专家们可以分别与参会者道别。证书由经合组织签署，由活动领导提交，有时会有高级官员加入。

（3）活动结束后

活动结束后，与会专家需要提交活动评估报告，包括对整个活动的评估以及其他内容。活动负责人将提供关于专家对活动的贡献的非正式反馈。与会专家的评估报告，包括专家本身的报告和活动领导者的报告，将用于帮助经合组织评估和开展未来的活动。这些报告将提供给独立评估处（IES），独立评估处提供第三方独立的反馈意见并向负责监督全球税务关系计划的合作伙伴经济合作咨询小组提交报告。

与会专家的活动评估报告将包括技术成果和活动实施情况两部分。技术成果包括与新出台的或更新后的税收政策或税收立法，监管指导，国家对经合组织文书的观点有关，和可能有益于经合组织制定全球标准的任何信息。活动的实施情

况则要求专家将活动期间所做的任何更改记录到大纲或材料，或任何不符之处，并将其转发给全球税务关系以纳入未来的活动。

6.2.2.3 国家代表指南

国家代表指南（Guidelines for Country Representatives）主要分为活动安排和人员选择及跟进两部分。

（1）活动安排

角色作用：全球税务关系计划国家代表的主要作用是作为其所在国家的税务机关，所在国家的潜在参与者和经合组织之间的关键联络点。国家代表将被要求执行相关国家程序以确定在每个经合组织活动中代表该国的人员，提名参会者参加全球税务关系活动，并在活动结束后，帮助参会者在组织内传播活动信息，并将这些措施报告给经合组织。

参会者：请注意，为了从全球税务关系活动中获得充分收益，参赛者必须了解和说英语（或提供口译的语言）。为了协助选择具有适合每个经合组织活动背景和技能的参与者，经合组织为本文件第二部分部分准备了参会者选择指南。

全球税务关系活动流程：每年，经合组织将邀请参加者参加经合组织全球关系活动。邀请函将包含使用经合组织的知识共享平台提名国家候选人的链接。国家代表应与政府有关当局协商，提名适当的与会代表，使得活动本身符合国家的具体需要，并且被提名参会者的技能和专长能够使他们在活动中完整地从活动中受益。审查提名后，经合组织将向已被确认的参加者发送邀请函，复印给国家代表。

提名过程：国家代表可以在多边活动中提名最多 2 名候选人。如果有空余，第三名候选人将被确认。请确保候选人被尽快提名，以便顺利处理签证和其他旅行证件。建议在活动前至少 8 周完成提名过程。

（2）参会者选择和跟进

经合组织全球税务关系活动为来自不同国家的税务专家就共同关心的税务事宜进行讨论和分享提供了一个很好的机会。鉴于各国之间的法律和文化背景差异，应确保本国为经合组织活动选择的参会者具有必要的专业知识，并能有效地代表本国的管辖权，以及能够最大限度地发挥参加此类活动的好处。一般来说，将会有约 30 名不同司法管辖区的税务人员参加每项活动。

根据以往的活动经验，财务和税务局有经验的官员或在活动主题领域至少有三年的工作经验的人员可以从活动中获益最多。此外，参会者应能够掌握以下技

能：以活动举办地的语言理解和对话；分享他们国家在专题领域的规则和经验；做演示；将获得的知识传递给其组织等。

经合组织确定了选择参会者的两个指导原则：

①透明度：透明度和参会者的质量之间有明确的关系。应将活动的相关信息传播给所有潜在的合格候选人，并建立一个透明的决策过程来确定对参会者的选择。参会者通常由董事会根据申请流程进行选择。

②影响：参会者作为来自各当局机构的代表参加全球税务关系活动，需要将他们的新知识带回工作场所，与同事分享，并提出可能的解决方案。这就解释了为什么上述选择标准之一是传播知识的能力。这样做是为了确保活动的影响尽可能广泛地传播给整个国家。

而在后续跟进中，除了在离开之前对活动进行评估之外，还可能要求参会者提供有关在实践中如何使用所获得的知识和技能的信息。作为影响分析的一部分，参会者的主管也可能被要求指出活动收益。

6.2.2.4 参会人员指南

参会人员指南（Guidelines for Participants）为全球税务关系活动的参与者提供了简要的参与指导。

关于活动的一般细节有：经合组织秘书处的活动负责人，通常来自国家主管部门的 1-2 位有经验的专家将为活动提供便利；将有来自 10-15 个不同司法辖区的约 30 名税务官员参加每次活动；这些活动由讲座，研讨会，演讲和案例研究组成；出席全部会议是强制性的；参会者应该以英文（或提供此类口译语言）的方式理解和说话，并应在活动主题领域具有足够的工作经验，以了解所产生的问题并提出其国家立场。

活动前的准备包括：联系国家代表进行旅行安排和后勤安排；申请签证（根据活动地点的要求）；计划活动前一天到达；通过知识共享平台（KSP）熟悉课题议程和背景资料等。

活动期间的安排有：准备与其他参会者，专家和活动领导者分享所在国家在主题领域的观点；在活动结束前完成评估，以帮助经合组织改进计划等。

活动结束后，与会者将收到由活动负责人代表经合组织签署并提交的证书，并被强烈鼓励通过为同事举办一个活动来分享所获得的信息，将获得的知识传递给所在组织，以及使用 KSP 继续与其他参会者的交流和评论等。

6.3 全球税务关系计划活动的影响

全球税务关系计划为 100 多个政府提供了一个讨论和发展国内和国际经济，制定税收和社会政策的平台，通过确保非经合组织国家积极参与活动，实现激励全球经济发展的任务，并促进 OECD 成员国和非经合组织经济体互助的气氛。同时，开展全球税务关系计划活动也有利于推进税基侵蚀和利润转移行动计划（BEPS Action Plan）在更多国家得到理解和实施。

在举办主题活动的过程中，来自不同国家的与会代表与税务专家之间相互传递其所在国家在相关议题领域的税收知识和经验，并在活动结束后将其分享给同事并应用于其税务工作中。2014 年的结果显示，超过 87% 的参与者将自己的知识应用于日常工作，其中有 95% 反馈了积极的效果。学习的实际应用包括将经合组织的标准和最佳做法应用于制定新的政策和法规。89% 的参与者通过分发重要活动资料，点对点讨论和指导，并制定了正式的培训计划，成功地分享了他们所获得的知识。主管反馈证实，参与者已经成功应用了他们所获得的知识，以提高他们正在进行的工作的有效性。^①

❖ 税收协定栏目

7.OECD 发布关于 BEPS 项目第 6 项行动计划报告中的税收协定条款与非集合投资工具（CIV）基金条约权利之间的相互关系的公众讨论意见稿范例^②

2017 年 1 月 6 日，委员会邀请有关各方对关于 BEPS 项目第 6 项行动计划报告中的税收协定条款与非集合投资工具（CIV，Collective Investment Tool）基金条约权利之间相互关系的后续工作的草案进行评论。

7.1 草案颁布的背景

BEPS 报告终版第 14 段（防止在不适当的情况下给予条约利益）报告指出，经合组织将继续审查与非国际民航组织资金条约有关的问题，以确保新的条约中第 6 项行动计划报告中列入的条款充分地阐述了这些资金的条约权利。

^① 资料来源：OECD 官网，<http://www.oecd.org/tax/tax-global/global-relations-tax-programme-annual-report.pdf>

^② 资料来源：OECD 官网，<http://www.oecd.org/tax/treaties/interaction-between-the-tax-treaty-provisions-of-the-report-on-beps-action-6-and-the-treaty-entitlement-of-non-civ-funds.htm>

经合组织于 2016 年 3 月 24 日发布了关于非集合投资工具（CIV）基金的条约权利的咨询文件，其中包括一些在关于 BEPS 项目第 6 项行动计划报告以往的讨论稿中收到的意见中指出的具体问题，以及一些关于该报告中的新规定如何影响非集合投资工具（CIV）基金的条约权利和解决这些疑虑的可能办法。根据该咨询文件收到的意见已于 2016 年 4 月 22 日在经合组织网站上公布。此次发布的讨论稿是相关问题后续工作的一部分。

这份讨论稿已经准备好向利益相关者提供有关于 BEPS 项目第 6 项行动计划的条约规定与非集合投资工具（CIV）基金条约权利之间相互作用相关工作的后续发展情况的资料，包括 2016 年 5 月在第一工作组^①会议中得出的结论，以及随后关于涉及非集合投资工具（CIV）基金组织资金的一些共同交易并且适用于第 6 项行动计划报告中主要用途测试（PPT, The Principal Purposes Test）规则的实际工作。

7.2 草案的具体内容

关于 BEPS 项目第 6 项行动计划报告中的税收协定条款与非集合投资工具（CIV）基金条约权利之间相互关系的后续工作

一、在“BEPS 项目第 6 项行动计划报告”的第 14 段中列出了有关“BEPS 项目第 6 项行动计划报告”条约与“非集合投资工具（CIV）基金”条约权利之间的相互关系的工作目标。该段这样写道：

“有必要继续审查与非集合投资工具（CIV）基金的条约享有权有关的问题，以确保正在制定的新条约规定适用于非集合投资工具（CIV）基金的条约权利。对于这些问题的继续审查还将有利于解决政府对非集合投资工具（CIV）基金授予条约利益的两大忧虑：一是非集合投资工具（CIV）基金可用于为本身不具有条约利益的投资者提供条约利益；二是投资者可以推迟承认已获得的条约利益收入。”

二、该工作目标就是为什么第一工作组和 2016 年 3 月份的咨询文件的重点关注于“BEPS 项目第 6 项行动计划报告”中包含的有限效益（LOB, The Limitation-On-Benefits）和主要用途测试（PPT）规则可能会无意中影响“非集合投资工具（CIV）基金”条约权利的原因，也是为什么最紧急的问题聚焦在如何

^①税务公约及相关问题第一工作组是经合组织负责税收协定工作的财政事务委员会的附属机构，改组也负责处理有关于 BEPS 项目第 6 项行动计划的后续工作

先解决这种意外的后果,而后再将这些规则纳入与税务协定有关的正在谈判中的 BEPS 框架建议的多边文书 (MLI, Multilateral Instrument)。

三、多边文书(MLI)的文件于 2016 年 11 月 24 日已获得通过 (详情参见 MLI 获得通过的相关新闻以及多边文书(MLI)的具体文件)。从 MLI 的规定可以看出, 多边文书包括 PPT 规则和简化 LOB 规则在“BEPS 项目第 6 项行动计划报告”最终版本中的规定, 但不包括报告中有关于 LOB 规则详细的规定。这反映出—个结论, 鉴于设计详细的 LOB 规则涉及的双边决策的数量 (这其中也包括了对于如何定义集合投资工具 (CIV) 分段内容中“合格人士”的决定) ①, 多边文书不适用于执行详细的劳工组织规则。

四、在 2016 年 5 月的会议上, 第一工作组讨论了根据 2016 年 3 月公开讨论稿提交的公众意见提出的主要议题。工作组的结论是, 由于多边文书(MLI)不包括详细的 LOB 规则的规定, 所以这样就消除了—在详细的 LOB 规定中设计—种多边解决方案来解决非集合投资工具 (CIV) 基金问题的压力, 同时声明了关于双边解决问题的声明可以列入经合组织“收入和资本税示范税收公约”(经合组织模式) 的—次更新之中, 下次更新暂定于 2017 年中期进行。

五、同时, 第一工作组得出的结论是, 关于 LOB 简化版规则的规定 ②, 该规则中包含的衍生福利条款不包括对同等受益人数量的任何限制, 也不包括任何税基侵蚀测试或是任何与中间业主有关的要求。这意味着将只有很少的非集合投资工具 (CIV) 基金无法根据该规则获得条约利益。然而, 工作组也认识到, 在该条款的实际应用中, 存在—些与确定投资者的身份和条约权利 (即确定投资者的地位为“同等受益人”) 有关的一些合规和行政问题。—些评论员的意见涉及了这些问题。

工作组发现, TRACE 项目处理了—些与集合投资工具 (CIV) 有关的类似—问题, 虽然—部分起草的示范相互协议作为 TRACE 项目第—部分只适用于集合投资工具 (CIV), 但是在 TRACE 实施方案中伴随着这些示范协议的概述证明了“各国政府可能希望制定—项涵盖所有类型投资工具 (包括不符合上述集合投资工具 (CIV) 定义的投资工具) 的全面共同协议”。结合在这个问题上收到的

①详情参见“BEPS 项目第 6 项行动计划”第 31 至 43 段。

②LOB 简化版规则中的衍生权益测试如下: 该居民如果不是缔约国的合格人员, 在同等受益人的人直接或间接拥有超过该人受益权益的 75% 的情况下, 则仍然有权获得本公约另有通知的利益。

答复中提出的方法，可以为今后考虑非集合投资工具（CIV）基金的解决方案奠定基础。

六、关于 PPT 规则的适用情况，2016 年 3 月的讨论稿表明，关于将 PPT 规则应用于非集合投资工具（CIV）基金的问题的现实办法可能是将非集合投资工具（CIV）基金的一个或多个例子添加到“PPT 规则评论”的第 14 段中（正如 BEPS 项目第 6 项行动计划报告所示）。因此，评论员被邀请提出新的案例来说明 PPT 规则对非集合投资工具（CIV）基金订立的常见类型的安排或交易的适用性，并且这些安排或交易不会引起与条约购买或不适当的条约利益的关系。

七、在 2016 年 5 月和 9 月的会议上，工作组审查了评论员提出的例子，希望可以找到能够被添加到 PPT 规则评注中的其他案例。虽然收到的意见包含大约 50 个案例，但这些案例大都太长，太具体或太有争议，而无法列入关于 PPT 规则的评论之中。

八、在讨论在“关于 PPT 规则的评注”第 14 段中可能列入的与非集合投资工具（CIV）基金有关的其他例子时，工作组认为，第 14 段目前载有十个例子来说明 PPT 规则的适用规则（其中包括用来说明 PPT 规则在集合投资工具（CIV）中应用的一个例子）因此，它决定添加大量其他例子是不合适的，最终决定最多可以添加三个例子，用以提取评论员提出的关于共同交易的建议例子中找到的各种要素。

7.3 讨论稿案例

工作组深入的讨论了以下案例。虽然尚未就是否列入这些案例达成最终协议，但已经对于这些案例可以被公开发表以征求意见达成了共识，这些案例可以用于判定是否有效地澄清了 PPT 规则对涉及非集合投资工具（CIV）基金共同交易的适用情况。

7.3.1 区域投资平台范例

RCo 是 R 国的公司，是 Fund 公司的全资子公司，该机构投资者是 T 国的居民，并且已经在 T 国受到监管。RCo 通过专门收购和管理位于包括国家 R 的区域集团国家的多元化私人市场投资组合，来为基金的区域投资平台创造投资回报。在 R 国建立区域投资平台的决定主要是由于该国具有区域商业惯例和法规知识的领导者同时存在熟练运用多语种的工作人员，并且国家 R 是区域集团的成员

和也使用区域集团的共同货币，另外国家 R 拥有广泛的税收会议网络，制定了包括与国家 S 提供低预扣税率的税收协定。

RCo 雇佣了一个经验丰富的本地管理团队，团队审查基金的投资建议，批准和监督投资，并履行财务职能，保管 RCo 的账簿和记录，并确保其遵守了投资的国家的监管要求 RCO 董事会由基金任命，由具有投资管理专长的多数 R 国驻地董事，以及基金会全球管理团队成员组成。

RCo 在 R 国缴纳税务和档案报税表。

RCo 现在正在考虑投资 SCo，该公司是国家 S 的公司。

对 SCo 的投资只会构成 RCo 整体投资组合的一部分，其中包括除国家 S 外的若干国家的投资，这些国家也是同一区域集团的成员。根据国家 R 和国家 S 的税收协定，股息的预扣税率从 30% 降至 5%。根据国家 S 和州 T 的税收约定，股息的预扣税率为 10%。

在决定是否对 SCo 进行投资决定时，RCo 认为根据国家 R 与国家 S 的税收协定，在股息方面可以获取更多利益，但这仅仅依靠该协定来触发第 7 款是不够的。税务条约的目的是为鼓励跨境投资而对投资方提供福利，因此，要确定第 7 款是否适用于某项投资，就必须考虑投资的背景，包括在国家 R 建立 RCo 的原因以及在国家 R 进行的投资和其他活动。

在这个例子中，由于没有其他事实或情况表明 RCo 的投资是否属于刻意安排的一部分，或是否涉及为获得“公约”利益而进行的另一次交易，因此否认国家 R 与国家 S 间的税收协定能为 RCo 带来的利益是不合理的。

7.3.2 证券化公司案例

RCo 是 R 国的一家证券化公司，由一家向 RCo 出售一系列债权人所欠的贷款和其他应收款组合的银行成立。RCo 的资金完全由债务构成。RCo 发行的单一信托股没有经济价值。RCo 的债务融资是通过发行由第三方投资者广泛持有的票据筹集的。票据在合法的证券交易所上市，允许在二级市场进行交易，并通过结算系统进行交易。为符合监管要求，该银行还保留了 RCo 发行的上市并被广泛持有的债务证券的一小部分。目前，RCo 持有国家 S 的中小企业应收账款 60% 的投资组合并收到定期支付的利息。该银行是 T 国的，该国与 S 国有税收协定，提供相当于国家 R 与国家 S 签订的税务条约规定的利益。根据国家 R 和国家 S 的税收协定，利息预扣税率从 30% 降至 10%。

在建立 RCo 时，该银行考虑到了许多问题，其中包括 R 国强有力的证券化框架，证券化和其他相关立法，R 国技术娴熟，经验丰富的工作人员和相关服务，以及由于国家 R 广泛的税收会议网络能提供的税收优惠。投资者对 RCo 投资的决定不受 RCo 的任何特定投资的驱动，而 RCo 的投资策略不受投资者税收优惠的驱动。RCo 在 R 国对所赚取的收入缴纳税收，并有权全额扣除其中投资者的利息。

在决定出售 S 国企业所欠的应收款时，该银行和 RCo 认为根据国家 R 与国家 S 税的公约存在可以获取的利益，但这仅仅依靠该条件不足以触发第 7 款。税务条约的目的是为鼓励跨境投资而为投资者提供福利，因此，确定第 7 款是否适用于投资，有必要考虑投资的背景，包括在国家 R 建立 RCo 的原因，以及在国家 R 进行的投资和其他活动。

在这个例子中，由于没有其他事实或情况表明 RCo 的投资是否属于刻意安排的一部分，或是否涉及为获得“公约”利益而进行的另一次交易，因此否认国家 R 与国家 S 间的税收协定能为 RCo 带来的利益是不合理的。

7.3.3 非集合投资工具（CIV）基金的不动产案例

房地产基金，根据国家 C 的国内税与国家 C 的伙伴关系在财务上是透明的，设立该公司主要是为了投资于特定地理区域的房地产投资组合。房地产基金由受监管的基金经理管理，并根据基金的投资任务吸引机构投资者（如养老金计划和主权财富基金）。居住在不同管辖区的一系列投资者都会投资于房地产基金。根据基金营销材料中所列示的，房地产基金的投资策略不受投资者税收优惠政策的驱动，而是以投资某些房地产资产为基础，通过投资处置来实现价值最大化，实现升值。

房地产基金的投资是通过在国家 R 建立的控股公司 RCo 进行的。RCo 持有并管理所有房地产基金的不动产资产，并向潜在投资提供债务和/或股权融资。RCo 是出于例如保护房地产基金免受基金不动产资产的负债和潜在索赔，并促进债务融资（包括来自第三方贷方）和创造，管理和处置投资等商业和法律原因而成立的。同时，也是为了能够根据任何适用的税收协定管理扣缴预扣税的索赔而设立的。

这是 RCo 的一个重要功能，因为相较于让每个机构投资者处理自己的救济索赔，一个公司在行政上能够更简单地获得条约减免，尤其是在每个投资者仅有

少量的有关特定项目的收入的情况下。在审查了所有可能的地点后，房地产基金决定在 R 国建立 RCo。

这一决定主要是由于国家 R 稳定的政治，完善的监管和法律制度，对于该国贷款人和投资者的熟悉程度，获得适当资格的工作人员的便利性，以及国家 R 与其在针对投资的具体地理区域内的其他国家的建立的广泛的税收会议网络。然而，如果 RCo 直接在这些国家进行了同样的投资，并且根据其所在国缔结的条约获得了条约利益，该条约利益无法超过其投资者有权享有的利益。

在这个例子中，从 R 国出于与国家在特定投资地区范围内的税收协定存在利益，因此将 RCo 设立在 R 国的决定可以看出，RCo 的不动产投资是根据基金的投资授权来进行商业目的的。此外，RCo 不会获得比其投资者有权享有的更多的任何条约利益，并且允许 RCo 对于不动产投资的每个国家都直接对 RCo 从该投资中获得的收入征税。在没有其他事实或情况表明 RCo 的投资是安排的一部分，或确实是为获得“公约”利益的目的而进行的另一笔交易的情况下，否认 RCo 与 RCo 不动产投资所在国家之间的税收协定的利益是不合理的。

7.4 草案的公众意见

委员会邀请有关各方就这三个案例发表意见。第 1 工作组已在 2016 年 2 月的会议上讨论草案和收到的建议。

为了便于分发给政府官员，意见与建议应于 2017 年 2 月 3 日前以电子邮件（以 Word 格式发送）的形式发送到 taxtreaties@oecd.org。意见应被传送给 OECD 的税务政策与管理中心（CTPA, Centre for Tax Policy and Administration）的税收协定（the Tax Treaties）制定者以及转让定价转让定价和金融交易处（Transfer Pricing and Financial Transactions Division）。

在此请注意，所有对示例的评论将公开发布。以“集团”或“联盟”的名义提交的意见，任何代表另一人或一组人发表意见的人应确定是代表了该集体成员的所有企业或个人，还是仅代表评论员所代表的人。

本讨论稿中包含的示例草案在目前阶段并不代表终审法院或其附属机构达成的共识，而仅仅是为利益相关者提供实质性的分析和评论意见。

❖ 转让定价栏目

8. OECD 税务合作平台发布帮助发展中国家解决转移定价分析缺乏可比性问题的讨论草案^①

2017年1月24日，为响应二十国集团发展工作组的要求，由国际货币基金组织、经合组织、联合国和世界银行联合举办的税收合作平台制定了一套草案，旨在协助发展中国家解决国际税收政策中的转让定价。目前税收合作平台正在征求公众对于该草案的反馈意见，该草案专门讨论了发展中国家如何克服“可比较”数据的缺失，或跨国公司成员之间转移商品和服务的市场价格。

这项草案只是该平台发布的一系列报告中的一部分，旨在帮助那些可能无法设计或管理复杂税收制度的国家。以前的报告中讨论了税收优惠和对发展中国家提高税收能力的外部支持，并帮助发展中国家建立转让定价制度，这也是该平台努力提高发展中国家应用经合组织/ G20 税基侵蚀和利润转移项目的一个重要部分，该项目协助各国保护其税基免受跨国公司不适当的税收筹划的影响。

转让定价是指跨国公司的子公司之间在交易时制定的价格，转让定价已成为全球化世界中日益重要的问题。本草案（用于解决转让定价分析中缺乏可比性数据的问题）研究了税务机关如何评估跨国公司设定的转移价格，因为政府在比较市场交易与跨国公司报告出来的交易时可用的信息非常少。该草案提供了最大化利用现有数据的建议，以及在没有数据可用的情况下监督跨国公司行为的方法。

8.1 草案发布的背景

为了防止企业不当操纵转让定价逃避税负，各国政府通常采用正常交易原则作为标准，决定纳税人的真实收入并据此征税。正常交易原则的核心是比较，而为了使此种比较有作用，相比较情形的相关经济特征必须具有充分可比性，因此税务机关必须充分考虑影响可比性的因素，搜索与受控交易或企业相同或者相似的可比非受控交易或企业，并选用最合理的转让定价方法对受控交易进行转让定价调整。但是对于发展中国家的税务机关来说，关于可比交易似乎存在两个不同的问题。第一个问题是缺少接触现存资源的渠道，如现存的非本地公司数据库；

^① 资料来源：OECD 官网，

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/platform-for-collaboration-on-tax-invites-comments-on-draft-toolkit-to-address-lack-of-comparables-for-transfer-pricing-analyses.htm>

第二个问题是可靠的本国可比交易。对于这两个问题中任何一个，都存在与管理相关联的问题（如数据缺乏如何阻碍可靠且有效地确定合适的公平等）和与双重税收/争议避免相关联的问题（如，缺乏适当数据如何阻碍发展中国家与其他税务机关缔结协议的能力等）。

8.2 草案内容

8.2.1 介绍解决转让定价可比性分析的困难

转让定价是关联企业之间在交易中制定的价格。当独立企业相互交易时，市场力量决定了这些交易的定价，而关联企业之间的交易并非如此。

转让定价是跨国企业在进行商业活动时必不可少的一部分，但是如果使用的转让价格不符合国际上适用的规范，或者违背了国内法所规定的公平原则，则可以扭曲跨国企业在国家之间的利润分配。如果通过转让定价人为地将利润转移出某个国家，那么这对该国本身的税收也是一种损害。这种利润转移也会产生更加严重的影响：人们会认为这些跨国公司纳税人的避税行为是“不公平的”，会破坏税收体系的合法性和可信度，从而影响纳税人遵守税收体系。这些都是发展中国家和发达国家所面临的问题。

许多国家把“公平原则”引入国内税收法规来解决转让定价所产生的税收风险。大多数双重征税条约也纳入了公平原则作为相关企业利润分配的依据。公平原则为关联企业之间的交易及独立企业之间的交易提供了广泛的税收待遇。该原则的实施是为了对一些公司（可以通过非公平转让定价获得税收优惠）及独立企业有着平等待遇。公平原则代表着国际标准，有助于减少对国际贸易和投资的扭曲。

广义上，国家转让定价规则旨在确保其经营所在国的联营企业的税务责任不被与其有关的事实所扭曲。如果在可比的情况下，关联企业采用独立企业间的定价，那么他们可获得多少的应纳税利润。根本上来说，国家转让定价规则这么做也是要求关联企业能够上报它们预计的应纳税利润。转让定价规则还会给税务机关对应纳税利润进行调整的权利，即纳税人在与关联企业交易中不采取公平交易条件的情况下需要对纳税利润进行调整的权利。为了确定这种定价，有必要将相关企业之间的交易条件与在相似情况下独立企业之间存在的交易条件进行比较。只要实施公平原则，就有必要进行这种可比性分析。

可比性分析是实施公平原则的重要因素，要求将关联方之间的交易条件（“受控交易”）与独立方之间的可比交易条件进行比较（“可比非控制交易”或“可比较的交易”）。可比性分析并不总是集中在交易的实际价格上且并不总是直接基于市场上的价格。更多的是，可比性分析只是利用利润率数据。在某些情况下，可比性考虑经济或商业因素来衡量双方对价值的相对贡献来进行利润分配。

许多税务管理人员提出了进行可比性分析的不确定性和困难，特别是发展中国家提出的一个关键问题，他们认为世界上某些地区缺乏进行可比性分析所需的财务数据。这些问题可能会影响纳税人和税务机关。纳税人可能会在如何遵守转让定价规则以及导致不必要的合规成本方面产生不确定性。而税务机关在执行规则时可能面临困难，反过来又会影响税收。

在许多发展中国家，获取信息的挑战不仅限于特定的、高度复杂的交易，它们可能存在于所有行业。对于许多资源丰富的发展中国家来说，缺乏对某些商品定价的数据是特别令人担忧的。

有时候，单一税收或处方分配方法被提议作为公平原则的替代方案，不需要依赖于可比较的原则。虽然也可以讨论一下这些方法的优缺点，包括是否有利于发展中国家，但在可预见的将来它们也不可能在地球实施。因此，该草案的重点是可在短期至中期内可以实施的实际措施。在“关于低收入国家的税基侵蚀和利润转移影响的 G20 发展工作组报告”中强调了转让定价分析缺乏可比数据的问题，这是该草案的催化剂。

8.2.2 进行比较性分析时出现的问题

第二部分着重于充分利用现有数据。这部分讨论了数据来源，以及如何通过扩大数据选择和使用可比性调整的标准来优化可用数据的使用。它还强调，在详细的事实分析基础上选择最适当的转让定价方法是实施公平原则的关键。这部分还提供了可比性分析的实用工具，例如特定类型企业的常用利润水平指标、样本功能分析问卷和可用于逐步筛选潜在可比性的模板，以及帮助税务机关批判性地分析纳税人提出的可比性研究。

8.2.3 在不存在可比性的情况下应用国际接受原则的方法

第三部分着重讨论如果没有关于独立方之间交易的充分数据，那么可能出现的问题和解决方法。这部分还探讨了如何通过税务机关掌握的数据，通常来源于纳税申报表，来确定公平交易结果。第三部分还包括讨论有关这些方法的一些政

策考虑，以及概述一些国家做法，并提供可用于实施这些方法的抽样立法或条例形式的实用工具。

第二部分讨论的问题以及所建议的行动不太可能为许多发展中国家面临的核心问题提供完整的解决方案，也不足以进行可靠的可比性分析。这也是发展中国家始终在报告的问题。“国际组织关于税基侵蚀和利润转移在低收入国家的影响的 20 国集团发展工作组的报告”中也强调了这一点，且“联合国转让定价实用手册”中的声明也反映了这一点：“特别是在一些发展中国家，获得足够的信息来应用公平原则通常是非常困难的。”

因此，第三部分讨论了可能采取的行动来解决缺乏数据的情况。这些行动包括：

- 采取措施增加可用的主要资料来源数量，特别是独立企业财务账目的公开资料；
- 探索能体现交易的公平本质的其他数据；
- 使用安全港规则或其他法定规则；
- 使用交易利润分割法；
- 采取反避税措施。

应该牢记的是，虽然可比性始终是公平原则中不可或缺的基本原则，但应尽可能使用所有可用和可靠的数据，但很少有数据可用于提供明确的公平价格或结果。

这意味着所有各方都需要对使用可比性数据进行实际化，避免产生可比性分析总是导致明确定义的答案这样的误解。事实上，可比性分析仅提供一个近似的结果，并且在许多情况下需要灵活地来确定原则性答案。

一些国家，特别是那些在转让定价方面更有经验的国家，通过与纳税人进行谈判，达成一个合理、公平的结果来解决这个问题。但是其他国家，特别是许多发展中国家，并不愿意以这种方式来解决问题，许多发展中国家报告说，他们没有这种谈判的能力。

8.2.4 进一步工作的摘要，结论和建议

8.2.4.1 总结

发展中国家提出了作为税务审计的一部分，在进行转让定价分析时确定所需的数据是一种挑战，而这个工具包也是为了回应发展中国家所提出的这一问题所

编写的。这确实是一个非常重要问题，在许多发展中国家，当地的相关可比较资料信息不存在（或非常稀缺），或不可使用。该工具包描述了增加潜在可比性数据库的方法，以及各国可以采取哪些方法来改善对现有数据的访问。

特别值得注意的是，在确定公平交易价格和抵制滥用的情况下，交易的准确划分及选择最合适的转让定价方法将比所选财务指标的数值水平更为重要，因为前者是分析的必要基础，并将决定计算公平交易价格的基础。

该工具包详细介绍了进行或审查可比性分析的过程，包括根据可用的商业数据库进行搜索。它还描述了为最有效地利用现有数据而采取的措施，包括通过使用来自国外市场的数据，使用从扩大的搜索标准中获取的数据，以及关于使用可比性调整的讨论。

然而，认识到缺乏数据往往是一个真正的问题，特别是对于发展中国家而言，该工具包还强调了实施转移定价规则的方法，以减少对公开可比较数据的依赖。特别是，本文在此讨论了使用安全港、利益测试、利润分割和保护措施。

转让定价不是一门精准的科学，从本质上来说，转让定价分析通常会提供公平交易的定位和对公平价格的估计，而不是明确的结果。进行转让定价分析本质上是对一组特定事实应用原则，而不是遵循一系列设定步骤的过程，这就需要一定的灵活性和判断力，以便在许多情况下都能应用。

8.2.4.2 结论

尽管上述措施具有潜力，但该工具包认识到上述措施并不能提供完整、全面的解决方案。该工具包的结论是，发展中国家认为特别有效的三个关键领域还值得进一步发展。

（1）安全港

在某些情况下，安全港可用于减轻可用性数据太少的影响。该工具包为考虑在其转让定价规则中采用安全港的国家提出了一些相关问题，包括如何设计这些规则以尽量减少可能有害的结果，如双重征税或税收竞争。这些规则包括：根据公平交易方式来确定安全港价格和利润（可参考“保密”数据或与其他税务机关联合）；允许纳税人选择退出政权（尽管作为交换，纳税人将承担举证责任）；确保在安全港下进行的交易属于条约的范围，包括根据相互协议程序减免双重征税。该工具包还指出，与主要贸易伙伴合作开发这样的安全港可能会带来额外的好处。

（2）税务机关可用数据

与可比性分析相关的数据很可能包含在向税务机关提交的信息中，特别是纳税申报中所包含的信息。税务机关执行审计时这些信息通常不能用，因为信息是保密的，不能向其他纳税人披露。该工具包表明，可以在维护纳税人信息保密性的同时测试使用这些信息方式的可行性。

(3) 选择和应用最合适的方法的框架

在许多情况下，交易的准确划分，以及选择最适当的方法将对国家之间的利润分配和抵制避税产生非常重要的影响，也许比所选择的相关财务指标更有价值。该工具包建议发展中国家有可能通过强调交易分析和选择最适当的方法来获得收益，并突出强调以下要点：

①对于涉及出售商品或其他财产的交易，可比性分析认为可比较的不受控制的价格方法是可取的，可以参考可用的报价来确定公平交易价格。行业知识将有助于确定如何应用报价（例如使用哪个价格）和进行必要的可比性调整。简化的方法可能有助于有效实施。

②对于分析认为最适合片面方法的交易，对交易的经济相关特征的评估将有助于充分利用可用的可比较信息（可能包括来自国外市场的信息）来确定公平交易的结果。此外，除了作为简化措施外，精心建造的安全港可能特别有助于帮助各国解决存在缺乏可比资料的这类交易。因此，各国可以考虑制定安全港方法，以将公平交易的回报标准衡量为有关交易类别的被测试方。

③对于分析认为最适合利用利润分割方法的交易，则可能不需要可比交易的数据。

④为了解决有明显的系统性税收损失风险的情况，数据已经不可用或能力不足以有效地应用上述方法，那么各国可能会考虑采取反避税或保护措施，例如采用作为税基侵蚀和利润转移第4项行动中关于利益扣除或其他法定规定的结果。

8.2.4.3 建议

该工具包提出了许多项行动，为下一阶段的工具包开展准备工作，发展中国家在区域及国际组织的支持下可能采取以下这些行动。

(1) 增加数据库

考虑到建立国际数据库的可行性，这些数据来源于税务机关掌握的信息数据，以纳税人保密的形式公开呈报，并遵守流程的透明度。这些信息可用于建立安全

港的利润或范围，也可用于检验来自特定国外市场的潜在可比性的有效性，或比较国外方进行的交易。尤其是：

- 个别国家可以寻求确定在其国家经营的纳税人企业的长期利润率，分析仅限于实施特定类型业务的独立企业的某些利润水平指标。
- 应该考虑一种用于验证信息的准确性和相关性的机制，例如，独立的内部审计或发布收集数据所使用的过程。
- 此外，国家数据可用于形成一个集中的数据库，可供税务机关和潜在的纳税人查阅。数据库将包括从各国税务机关可用信息（包括从纳税申报单）中获取的财务数据，按每个国家的交易类别进行汇总。

探索可能采取的行动，增加需要私人 and 上市公司财务账目中登记的国家数量，从而提供数据以便纳入商业和其他数据库。

（2）改善商业数据库的访问

考虑发展中国家获得商业数据库的方式，建立有效利用这些数据库的技能。例如，可以通过区域合作或专家部署来提供能力建设和分享有效利用数据库的最佳做法，作为支持转让定价管理的其他技术援助举措中的一部分。

探索区域和国际合作来获取和使用商业数据库的机会。

（3）有效利用现有数据

进一步研究和传播更有效地使用现有数据的良好做法。这种指导可能包括使用来自国外市场数据的选择；使用从扩大的搜索标准中获取的数据以及使用可比性调整。这是一个可以从进一步研究中受益的领域，而上述第 1 点所述的增加数据库的建议机制可以提供数据来支持这种研究。

（4）选择和应用最合适的方法

为发展中国家提供进一步的指导和培训，从而可以选择和应用最合适的方法。

（5）安全港

进一步发展使用安全港在实施单方面做法中的指导意见，包括最佳做法。

（6）自然资源和其他商品行业

认识到许多发展中国家的自然资源和其他商品部门的重要性，进一步开展工作从而完善基于报价的措施。这样的工作将旨在开发以可行和有效的方式实施公平原则的方法。

（7）规范的、反避税或保护措施

为了保护发展中国家的税基,在下述情况下我们会考虑措施的可行性和优缺点,例如,在出现系统性高风险的税收损失和无法应用转移定价以及由于缺乏信息或存在能力差距的情况下。这种措施的一个例子是在税基侵蚀和利润转移第 4 项行动中规定的基于净利息与 EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) 比例的利息扣除上的限制。可以探讨的类似措施可能包括对版税扣除的限制(例如,基于特许权使用费与 EBITDA 的比例)或其他高风险基础侵权付款。

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