

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 7 期



2017. 8. 23

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 蔡春光

参与：陈天媛 雷智驭 刘雨朦 胡婷元

贺 越 周 颖 汪 渝 周 昱

目 录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目	4
1. 巴巴多斯、蒙特塞拉特加入了 BEPS 包容性框架.....	4
2. 毛里求斯、喀麦隆签署了《BEPS 多边公约》，以解决跨国企业的避税问题.....	4
3. OECD 秘书长向提交 G20 领导人提交税务报告	5
4. OECD、CREDAF 和 UNDP 举办了法语国家 BEPS 包容性框架区域会议.....	9
5. OECD 发布《OECD 示范税收公约》2017 版更新内容的征求意见稿.....	10
6. OECD 针对税务机关和跨国企业集团就国别报告发布进一步指导意见	13
7. OECD 发布《关于消除混合错配影响报告》	15
❖ 税收政策分析栏目	17
8. OECD 发布《墨西哥环境税和补贴改革报告》	17
9. OECD 发布《2017 亚洲国家收入统计报告》	19
❖ 转让定价栏目	21
10. OECD 发布了关于难以估价的无形资产转让定价的实施指南征求意见稿	21
11. OECD 发布 2017 年版《OECD 转让定价指南》	25

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. 巴巴多斯、蒙特塞拉特加入了 BEPS 包容性框架^①

2017 年 7 月 4 日，巴巴多斯成为第 101 个加入 BEPS 包容性框架的司法管辖区。通过加入 BEPS 包容性框架，巴巴多斯将会与 BEPS 包容性框架其他成员一起平等地执行 BEPS 一揽子行动计划，并共同制定进一步的标准来解决 BEPS 的一些遗留问题。

在处理国际税务问题方面，巴巴多斯有着丰富的经验，它参与了在 2009 年 9 月举办的税收透明度和信息交换全球论坛并且在 2016 年被评级为“很大程度上符合标准”，并且在 2016 年签署了《多边税收征管互助公约》，现在已有超过 110 个国家和管辖区签署这一公约。此外巴巴多斯还签署了 CRS 多边主管当局协议（CRS MCAA, CRS Multilateral Competent Authority Agreement），确保它能够履行 OECD / G20 通用报告准则标准，自 2018 年开始及时交换金融账户信息。

自 6 月 21 日至 22 日 BEPS 包容性框架第三次会议在荷兰举行之后，以及最近的区域会议之后，更多的国家和司法管辖区正在加入 BEPS 包容性框架。2017 年 7 月 6 日，蒙特塞拉特的加入了 BEPS 包容性框架，使平等参与该框架的国家和管辖区的数量达到了 102 个。

2. 毛里求斯、喀麦隆签署了《BEPS 多边公约》，以解决跨国企业的避税问题^②

2017 年 7 月 5 日，毛里求斯财政和经济发展部部长 Maake Rawoteea 签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移(BEPS)的多边公约》（以下简称《公约》）。OECD 副秘书长 Douglas Frantz 出席了相关会议。毛里求斯的 23 项税收协定将会受到此次签署的影响。毛里求斯今日还发布了一项声明，再次重

^① 资料来源：OECD 官网 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

<http://www.oecd.org/ctp/beps/barbados-joins-the-inclusive-framework-on-beps.htm>

<http://www.oecd.org/ctp/beps/montserrat-joins-the-inclusive-framework-on-beps.htm>

^② 资料来源：OECD 官网税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

<http://www.oecd.org/ctp/beps/mauritius-signs-the-multilateral-beps-convention-to-tackle-tax-avoidance-by-multinational-enterprises.htm>

<http://www.oecd.org/ctp/beps/cameroon-becomes-the-70th-jurisdiction-to-join-the-multilateral-beps-convention.htm>

申将在2018年底之前在它的整个税收协定体系中实施OECD / G20 BEPS 计划制定的最低标准。毛里求斯承诺它将通过双边谈判修改其余的税收协定。

2017 年 7 月 11 日，喀麦隆财政部长 **Alamine Ousmane Mey** 签署了该公约，OECD 税收政策与管理中心主任 **Pascal Saint-Amans** 出席会议。喀麦隆加入《公约》使世界向着防止税基侵蚀与利润转移的目标进一步靠近了。BEPS 指的是利用税制的错配等人为地将利润转移到低税地或无税地的避税策略。由于发达国家高度依赖企业所得税收入尤其是来自于跨国企业的所得税收入和预提税收入，所以 BEPS 是发达国家关注的重点。与其他 69 个管辖区一样，喀麦隆正在按照 BEPS 计划快速地对其在全球范围内的 1100 个税收协定实施着意义深远的改革，并且彻底改变了税收协定的修改方式。除了将喀麦隆从重新谈判协商双边税收协定的负担中解救出来以外，《公约》还会为喀麦隆的企业带去更多的确定性和可预测性，并帮助喀麦隆国内公民创造一个运作良好的国际税收制度。

框 2-1 《BEPS 多边公约》简介^①

2017 年 6 月 7 日，包括中国在内的 67 个国家和地区的政府代表正式签署了一项创新性的多边公约——《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移（BEPS）的多边公约》（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting）即多边文书（MLI, Multilateral Instrument），以下简称《公约》。《公约》将迅速实施一系列税收协定措施，以更新现有的双边税收协定网络，减少跨国企业的避税机会。新公约还将加强完善解决协定争端的规定，包括通过强制性约束性仲裁等手段，从而减少双重征税，增加税收确定性。

《公约》是一项旨在防止跨国企业税基侵蚀与利润转移的法律文书，允许各管辖区运用 BEPS 项目的成果包括最低标准，以快速有效的方式将防止税收协定滥用和“税收协定规避”（treaty shopping）的方法纳入其现有税收协定体系中。它是根据 G20 财政部长和中央银行行长在 2015 年 2 月的会议上授权，通过涉及 100 多个国家和司法管辖区的包容性谈判而制定的。

3. OECD 秘书长向提交 G20 领导人提交税务报告^②

2017 年 7 月 5 日，在 G20 德国汉堡峰会上，OECD 秘书长向 G20 领导人提交了税务报告。该报告由两部分组成：第一部分是 OECD 秘书长关于国际税务议程最新发展情况的最新报告；第二部分是 OECD 秘书长关于“全球税务透明度和信息交流论坛”的进度报告。

^① 资料来源：OECD 官网 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

<http://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loop-holes.htm>

^②资料来源：OECD 网站，税收政策与管理中心，税基侵蚀与利润转移专栏：

<http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>

3.1 报告介绍

近年来，国际税收议程的工作变得更具包容性，并表现出多边合作的力量，为全球问题提供全球性解决方案。与此同时，G20 成员继续发挥特定和关键的领导作用，迅速实施商定的措施，并承诺在不断变化的全球税收挑战上继续合作。完善国际税收制度，弥补税收漏洞，提高透明度，确保跨国企业在进行活动时按照要求缴纳税款，是 G20 成立以来的重点工作。在 OECD 的支持下，G20 在成功应对避税、逃税方面取得了重大进展。近来对全球化反弹的共识，以及对提出包容性增长议程的强有力需求，如何应对这些挑战是 G20/OECD 税收组织的工作最重要的贡献之一，对于所提出的问题的解决具有重要影响。

2017 年是“行动执行年”：实施通用报告准则（CRS, the Common Reporting Standard），于 2017 年 9 月首次实行金融账户涉税信息自动交换标准（AEOI, Automatic Exchanges of Financial Account Information）。税基侵蚀和利润转移（BEPS, Base Erosion and Profit Shifting）行动计划的实施方面，OECD/ G20 BEPS 项目的包容性框架的落实工作现已全面运作。

在提高信息交换和标准执行水平之后，对尚未达到一定的税收透明度标准执行水平的司法管辖区的识别鉴定工作取得了巨大的进展。自 2016 年 4 月以来，17 个国家对于基于请求的税收信息交换标准（EOIR, Exchange of Information on request）的执行情况有所提升，31 个司法管辖区承诺加入《多边税收征管互助公约》（CMAATM, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）。上述公约现在涵盖了所有金融中心、OECD 和 G20 的国家。许多发展中国家也开始利用这一机会，与最近加入的国家建立了 7000 多个税收信息交换关系。正是由于这些已经取得的发展，根据 2017 年 7 月的评级要求，目前只有一个司法管辖区尚未达到相关评级要求，被认定在税收透明度标准方面未取得足够进展。这一切需要继续努力，OECD 建议在 2018 年首脑会议上报告关于确定非合作国家的最新情况，包括其在有效执行税收透明度标准方面取得的进展，特别是在 AEOI 方面。

目前，有 100 个国家和地区参与 OECD/ G20 BEPS 包容性框架工作，共同致力于 BEPS 行动计划并监督其实施情况，同时对四项最低标准进行审查。BEPS 相关措施的实施非常迅速，77 个司法管辖区已经签订新的《实施税收协定相关

措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》，以及对于一些税收优惠制度比如“专利盒”（Patent Box）制度等，废除或修改制度内容以符合新的标准。在包容性框架下，对四项“最低标准”同行评审工作正在进行中，一些重要的行动指南已经发至各国税务机关，以支持各项措施的落实。过去一年的“包容性框架”工作的结果载于本报告附件，其中包括针对发展中国家 BEPS 重点问题的具体工作，认识到改善国内资源调动，包括改善税收制度，对于实现普遍的可持续发展目标是至关重要的。OECD 期望加强与发展中国家的合作，特别是与非洲国家的合作，这将支持“G20 与非洲契约”的目标，这一目标被认为是汉堡峰会取得的成果之一。

3.2 报告主要内容

3.2.1 OECD 秘书长关于国际税务议程最新发展情况的最新报告

OECD 秘书长在这一部分报告了国际税务议程最新发展情况，主要有以下四个方面：税收透明度、BEPS 包容性框架、税收政策、税收发展^①。

3.2.1.1 税收透明度

（1）目前取得的发展

到 2017 年 7 月，大约 2000 个信息自动交换的双边交换关系已经被激活。这些双边交换关系的确立正在发挥成效，目前大约有 50 万自然人披露了离岸资产，在自愿遵从机制和离岸调查后已经征收到了额外税收收入大约 850 亿欧元。

（2）目前执行水平在承诺的税收透明度标准之上

得益于 G20 的大力呼吁，许多司法管辖区已经落实了税收透明度标准而避免被划分为不合作司法管辖区。因此，31 个司法管辖区签署了或要求签署《多边税收征管互助公约》；101 个司法管辖区（所有要求签署的辖区）已经承诺在 2017 年和 2018 年开启金融账户信息的自动交换。此外，17 个司法管辖区改进了信息交换标准报告标准的全球论坛的评级，目前只有一个（特立尼达和多巴哥）被评为不合作的辖区。

3.2.1.2 BEPS 包容性框架

支持全面实施 BEP 行动计划的工作正在对税基侵蚀和利润转移问题的处理产生具体的影响，同时四项最低标准同行评审工作正在进行。目前，有 100 个国家和地区加入到 OECD/ G20 BEPS 包容性框架工作中，77 个司法管辖区已经在

^① 资料来源：搜狐财经，http://www.sohu.com/a/156998358_611489

OECD 总部签订了新的《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》。监督 BEPS 行动计划的实施以及针对数字经济下转让定价和征税问题的持续性技术工作是目前工作的优先事项,而在全球层面的执行还需要与各国税务机关和纳税人进行磋商,并提供相应的技术指导。

3.2.1.3 税收政策

数字经济下的税收确定性和征税问题是 2017 年的重要税收政策议题。2017 年 3 月 OECD 和国际货币基金组织 (IMF, International Monetary Fund) 共同发布的《税收确定性报告》确定了税收确定性的多样化原因,并提出了 OECD 和 G20 提高与贸易和投资有关的确性可采取的实际建议。面对各国政府日益迫切的政策选择的发展需求,针对复杂的数字经济税收问题的讨论不断展开。在 2018 年初,有关数字经济的临时性报告将通过 OECD 和 G20 集团 BEPS 包容性框架工作组提交,其后会在 2020 年发布最终报告。

3.2.1.4 税收发展

随着发展中国家对建立更强有力的税收制度的援助需求不断增加,有针对性的能力建设方案数量持续增长。从 OECD 的处理转让定价和其他 BEPS 问题的双边项目,到无国界税务检查员援助复杂的税务审计,迄今为止取得了超过 2.78 亿美元的额外税收收入。2017 年 6 月,肯尼亚主办了 OECD 非洲税收和金融犯罪调查研究院,这些举措将支持“G20 与非洲契约”的目标。

3.2.2 OECD 秘书长关于“全球税务透明度和信息交流论坛”的进度报告

近年来,税收透明度格局发生了转变,特别是随着 AEOI 的出现,税务局在打击离岸逃税行为的斗争中有了新的有力武器。信息交换的范围,规模和动态不断扩大。自 2016 年 9 月召开的上一届 G20 领导人会议以来,全球论坛的成员已经扩大到包括贝宁、吉布提、厄瓜多尔、法罗群岛、摩尔多瓦、泰国和多哥在内的 142 个司法管辖区。所有新成员中超过一半的全球论坛成员都是发展中国家。由于全球绝大多数国家和司法管辖区已经承诺纳税透明度,未来几年的关键优先事项是确保国际商定的税收透明度标准以有效、一致和及时的方式实施,所有司法管辖区包括发展中国家都有能力参与并从中受益。此外,鉴于需要确保迅速而可衡量的进展,要求 OECD 与所有 G20 集团成员密切合作,以建立客观标准和确定税收透明度方面的非合作司法管辖权,同时呼吁所有国家和国际组织协助

发展中国家提高征税能力。

目前报告执行所承诺的 AEOI 标准的进展情况是：金融机构，包括银行、保险公司、基金和投资信托公司等，已经向税务机关收集和汇报了海外个人和实体持有的资产的详细资料，新 AEOI 标准下的税务机关信息首次交换完成工作仅剩几个星期，此外还列举确保全面实施 AEOI 标准和公平竞争环境的相关措施。

此外，还公布了基于第一轮同行评审以及新的第二轮同行评审的结果，更新实施 EOIR 有效性的最新信息。对于受益所有权，OECD 试图通过同行评审，确保国家货币基金组织的金融行动小组和全球论坛的更加密切合作的有效落实，以及通过技术援助为有效落实工作提供便利。

3.3 报告作用

此报告对国际税务议程、全球税务透明度以及信息交流最新情况作了详尽的报告，并介绍了 BEPS 项目包容性框架的执行进展情况，有助于各国以及社会各方面更加全面的了解这些项目，并推动这些项目的进一步展开，最终实现创造公平有效的国际税收制度和环境的目标。

4. OECD、CREDAF 和 UNDP 举办了法语国家 BEPS 包容性框架区域会议^①

2017 年 7 月 3 日至 5 日，OECD 与税务管理当局会晤与研究中心（CREDAF，Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales）、联合国开发计划署（UNDP，United Nations Development Programme）在贝宁的科托努联合举办了法语国家 BEPS 包容性框架第二次区域会议，共 10 个国家的 50 名代表参与了这次会议。

此次区域会议为来自世界各地的与会者提供了向 BEPS 包容性框架提出意见和作出努力的机会，主要围绕 BEPS 包容性框架和同行审查的主题展开。与会者首先根据财政事务委员会（CFA，Committee on Fiscal Affairs）工作组的辩论议题，讨论了 BEPS 项目实施的最新发展动态，还专门举办了会议对《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》和签署该多边公约所需的步骤进行了讨论。此外，与会者更新了关于处理发展中国家具体需求的工作进展

^① 资料来源：OECD 官网税基侵蚀与利润转移专栏

<http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-credaf-and-undp-hold-a-regional-meeting-of-the-inclusive-framework-on-beps-for-french-speaking-countries.htm>

情况。最后，会议还讨论确定了区域各国的优先事项及其在能力建设和培训方面的需求。

此次会议由贝宁税务总局主办，由 OECD、CREDAF 和 UNDP 合作举办。与会者包括来自比利时、贝宁、布隆迪、乍得、科特迪瓦、法国、毛里塔尼亚、刚果民主共和国、刚果共和国、塞内加尔和多哥的财政和税务部门的高级官员，来自商界、工会、民间社会和学术界的世界银行代表也参加了此次会议。

贝宁经济和财政部秘书长 Joël D. Zadjihoue 先生和贝宁税务总局局长 Nicolas Yénoussi 先生宣布开幕，由刚果共和国税务总局法规和诉讼司司长 François Breitzer Mounzeo 先生和贝宁经济财政部长改革监测技术顾问 Ilyass Sina D. 共同主持。

此外，会议发布了法语版讨论稿概览文件^①，详情可以网站上阅读。

5. OECD 发布《OECD 示范税收公约》2017 版更新内容的征求意见稿^②

2017 年 7 月 11 日，OECD 财政事务委员会（CFA, Committee on Fiscal Affairs）公布了由委员会第一工作小组编写的《OECD 示范税收公约》（the OECD Model Tax Convention）2017 年度更新的内容的意见征求稿。尽管财政事务委员会和 OECD 理事会尚未批准该草案，但 2017 版更新的一些重要内容此前已经被批准为 BEPS 项目的一部分。草案将于 2017 年稍后提交财政事务委员会和 OECD 理事会批准。因此，该草案不一定反映 OECD 及其成员国的最终意见。

5.1 意见稿发布背景^③

国际司法双重征税通常被定义为在同一征收对象，同一时期对纳税人在两个（或多个）国家征收相同或相似的税。这对货物和服务的国际交易，以及跨国公司的资本、技术和人员的流动产生了不利影响。认识到有必要消除国家间经济发展的障碍，以及澄清和规范在多个国家从事活动的纳税人的财政状况的重要性，OECD 推出了《OECD 示范税收公约》来提供统一的方式解决国际司法双重征税

^① 资料来源：OECD 官网税基侵蚀与利润转移专栏

<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/cotonou-resume-des-discussions-juillet-2017.pdf>

^② OECD 官网 BEPS 专栏：

<http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-draft-contents-2017-update-model-tax-convention.htm>

^③ OECD 官网税收协定专栏：

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>

最常见的问题。《OECD 示范税收公约》为协调和解释 3000 多个税收协定奠定了基础，这些税收协定组成了一个网络，协调大多数国家的收入和公司税制以消除跨境贸易和投资的税收障碍。

《OECD 示范税收公约》需要不断审查和完善以解决与全球经济演变有关的新税收问题。OECD 财政事务委员会第一工作小组满足了这一需求，其工作将对示范公约进行定期更改。往年的更新分别于 1994 年、1995 年、1997 年、2000 年、2003 年、2005 年、2008 年、2010 年和 2014 年发布。

1997 年更新之后，示范公约开始分为两卷。第一卷包括引言和公约条款及其评注的文本。第二卷包括关于非 OECD 成员国立场的部分，自 1977 年以来财政事务委员会通过的关于税收协定的以前报告的转载，成员国之间缔结的税收协定和理事会建议书。

《OECD 示范税收公约》的下一更新暂定于 2017 年底。而关于此次更新内容的草案则主要针对 2014 年 7 月 15 日通过的《关于收入和资本的示范税收公约》2014 年版。

5.2 意见稿的内容^①

5.2.1 征求意见的修改内容

目前来说，2017 年更新的内容只有某些以前尚未发布的部分才被要求征求意见。这些变化如下：

- 关于第 4 条的评注第 13 段的修改。这一段的更新中新增了一个举例：“一个人所拥有的房屋在被出租并有效地移交给无关人员期间，不能被认为是可用的，以致该个人不再占有房屋，也没有留在那里的可能性。”这项修改涉及租赁给无关人员的房屋是否可以被认为是第 4 条第 2 款 a 项中关于破产者规定中对屋主“可用永久居所”的规定；
- 对第 4 条的评注第 17 和第 19 段的修改，并增加了新的第 19.1 段。这些修改旨在解释第 4 条第 2 款 c 项中关于破产者规定的“惯常居所(habitual abode)”的含义，其中主要是有关个人在两个（或多个）国家拥有永久居所时，如何通过其重要利益中心以及其在各个国家的频率和时间来界定其“惯常居所”；

^① 《OECD 示范税收公约》2017 年更新内容草案：

<http://www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf>

- 在第 5 条评注中增加新的第 1.1 段。第 5 条主要涉及常设机构的定义，这一段修改表示常设机构由于增值税或商品和服务税的目的而对自身进行的登记，对于常设机构定义的适用和解释无关紧要；
- 删除第 10 条第 2 款 a 项中“合伙关系除外”的描述，其目的是确保使该项中“股息的源税率降低将适用于新的第 1 条第 2 款”生效，支付给透明实体的股息将被视为缔约国一方居民的收入，因为它是在实体手中或由该实体的成员手中征税的。删除的同时附有关于第 10 条评注的新的第 11 和 11.1 段。

5.2.2 已经获批的部分内容

对作为 BEPS 项目计划的一部分经修订的《OECD 示范税收公约》内容，作为相关 BEPS 措施后续工作部分的有关条约，以及之前发布过的意见，这些更改无须征求意见，主要包括以下内容：

- BEPS 第 2 项行动计划（消除混合错配安排的影响）、第 6 项行动计划（防止税收协定优惠的不当授予）、第 7 项行动计划（防止人为规避构成常设机构）和第 14 项行动计划（建立更为有效的争议解决机制）的修改，以及在这些行动的后续工作中发生的变化；
- 对第 5 条评注的修改，将因 BEPS 第 7 项行动计划工作的变化与以前关于第 5 条的解释和适用的工作相结合。早期的工作建议基于 2017 年之前版本的第 5 条（最初是在 2011 年 10 月的讨论稿中公布的），于 2012 年 9 月 7 日的公众咨询会议上讨论，随后在 2012 年 10 月修订的讨论稿中公布；
- 对第 8 条的修改，和第 3 条第 1 款 e 项（“国际运输”的定义）和第 15 条第 3 款（关于在国际运输中经营的船舶和飞机的船员/机组成员的税收）的相关变更，以及对第 6,13 和 22 条的相关变更。这些修改还包括相关评注的变更。这些修改曾在 2013 年 11 月的讨论稿中发布；
- 对第 25 条第 5 款的修改，相关评注的变更和对该评注附件所载的“仲裁示范协议”的修正；
- 其他由于上述 2017 年更新的内容而需要进行的相应更改。

5.3 意见稿发布的意义

作为 2017 年更新的一部分，草案还将对 OECD 成员国和非成员国经济体的意见和立场进行一些修改和增补。这些变更和补充正在制定中，并将纳入 2017 年更新的最终版本。

《OECD 示范税收公约》的定期更新有助于完善和规范国家间税收协定从而帮助协调和解释税收协定，推动消除国家间经济关系发展的障碍，以及澄清和规范在多个国家从事活动的纳税人的财政状况。

6.OECD 针对税务机关和跨国企业集团就国别报告发布进一步指导意见^①

2017 年 7 月 18 日，BEPS 的“包容性框架”再次发布了进一步的指导意见，为税务机关和跨国企业集团执行国别报告（BEPS 第十三项行动）提供更多重要信息。

这次发布的文件介绍了迄今发布的关于国别报告（CbC，Country by Country Reporting）报告最完整的指导意见。该指导意见也会随着国别报告的变化而持续更新。

6.1 主要新增意见

进一步指导意见强调两个具体问题：第一点是国别报告中与报告实体有关的问题——如何处理两个或多个无关的跨国企业集团控制或经营的实体；第二点是关于国别报告模板中的定义问题——在国别报告的表 1 中所需填列的数据是用每个管辖区汇总数据还是合并数据。

6.2 意见具体内容^②

6.2.1 处理由多个不相关的跨国企业集团拥有或经营的实体

如果一个实体由多个无关的跨国企业集团（如合营企业）拥有或经营，并且这个实体的数据被合并在一个或多个财务报表中，包括按比例合并报表中，那么这个实体应该被认为是这些跨国企业集团的组成部分吗（即应该列入表 2 吗）？如果是，那么按照适用的会计规则对该实体按比例合并规则，表 1 应包括按比例享有的该实体的数据吗？为了适用 7.5 亿欧元起征点的实体收入是否也应按比例

^①资料来源：OECD 网站税收政策与管理专栏

<http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-further-guidance-for-tax-administrations-and-mne-groups-on-country-by-country-reporting-beps-action-13-july.htm>

^②资料来源：OECD 网站 BEPS 专栏

<http://101.96.10.62/www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>

纳入呢？

在国别报告中对实体的处理应遵循会计处理。对于由多个不相关的跨国企业集团拥有或经营的实体，应分别根据每个无关跨国企业集团适用的会计规则去确定国别报告中实体的处理。如果适用的会计规则要求将实体纳入跨国企业集团的合并财务报表，该实体将被视为“示范立法”第 1.4 条下该组织的组成实体。相应的，该实体的财务数据应在跨国企业集团的国别报告中报告。这适用于集团合并财务报表中全部或按比例合并的实体。如果一个实体不需要根据适用的会计规则进行合并，则该实体不会被视为组成实体，因此该实体的财务数据不会在国别报告中列报。因此，跨国企业集团根据股权会计准则编制的合并财务报表中的实体不属于该集团的组成实体。

如果跨国企业集团按比例合并计算实体合并财务报表时，由于适用 7.5 亿欧元的起征点，管辖区可能会要求按比例合并实体总收入的，而非全部实体的总收入。管辖区也可能允许跨国企业集团在国别报告中，按比例将实体财务数据纳入合并财务报告，这要与跨国企业集团合并财务报表中所包含的信息保持一致，而不是使用全部的财务数据。

6.2.2 每个管辖区需要报告的汇总数据或合并数据

如果管辖区内有多个组成实体，在报告里应该体现的是汇总数据，还是应该先抵消该管辖区内组成实体之间的管辖内交易并得出合并后的数据呢？

BEPS 第十三项行动和示范法规定，国别报告应该体现的是管理层面的报告。因此，无论交易发生在跨境或管辖范围内，还是关联方或非关联方之间，均应以汇总的形式报告数据。本指引对关联方收入和总收入的列表尤为重要。跨国集团也可以根据需要使用表 3 中的注释部分来解释数据。

如果最终控制方所在管辖区的税收制度要求，企业集团将合并税务报告包含在内，并且这种合并消除了单独订单层面的集团内部交易，只要该集团完整列报了国别报告表 1 中每个管辖区的综合数据，并且多年来一直使用合并报告，那么管辖区可允许纳税人在管辖级别使用合并数据完成国别报告。选择使用合并数据的纳税人应在表 3 中注明以下表述：“本报告使用管辖级别的合并数据来报告表 1 中所需数据”，并应指明表 1 中每列列报的合并数据与列报的汇总数据不同。

希望包容性框架成员在考虑到具体国情之后，尽快实施上述指导（仅在汇总

的基础上报告上述例外情况)。人们认识到跨国企业集团可能需要时间进行必要的调整,例如已经允许用合并数据来报告管辖范围内交易的情况下。因此,在短暂的过渡时期(即从 2016 年开始的财政年度)管辖区内能会有一些灵活性。根据该过渡机制报告合并数据的纳税人应在之前的表格中提供与表 3 相同的信息。

7.OECD 发布《关于消除混合错配影响报告》^①

2017 年 7 月 27 日,OECD 发布了《关于消除混合错配影响报告》(BEPS 第二项行动)。该报告列出了对分支机构错配规则的建议,对这些分支结构的处理与 2015 年《混合错配安排影响报告(第二项行动报告)》中对混合错配安排的处理保持一致。按照普通规则,分支机构和总部之间在分配收入和支出往往会出现机构错配,这种混合错配导致纳税人一部分净收入在分支机构和居住地管辖区均未被征收税款。混合错配是由于实体或工具的法定待遇冲突而导致的。分支错配不同于混合错配,它是由于总公司和分支机构相互之间付款方式差异导致的。2017 年报告确定了五种基本类型的分支错配安排,并产生了三种错配结果:扣除/不包含结果,双重扣除结果和间接扣除/不包含结果。

7.1 背景

2015 年 10 月,作为 BEPS 最终计划的一部分,OECD 和 G20 发表了关于《消除混合错配安排影响》(OECD, 2015 年)。本报告提出针对国内规则的指导建议,防止企业通过使用混合实体对单一费用进行重复扣除,从而少缴相应税款的现象。虽然“2015 年报告”解决了混合实体的税务处理以及混合实体特点差异导致的错配,但并没有直接考虑通过使用分支机构可能产生的类似问题。由于两个司法管辖区对同一纳税人的分支机构的收入或支出在总部的归属问题看法不同,导致了这种分支机构错配。这些差异可能会产生与“2015 年报告”涉及的一样的错配问题,从而在竞争、透明度、效率和公平性方面提出了挑战。因此,这份新的报告为改变国内法规提出了建议,这些建议将使这些分支错配结构的处理与 2015 年报告中所述的结果相一致。

解决税基侵蚀和利润转移是全球各国政府的重点。在 2013 年,OECD 和 G20

^①资料来源: OECD 网站 BEPS 专栏,
<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-neutralising-the-tax-effects-of-branch-mismatch-arrangements.htm>

的国家在平等的基础上共同采取了 15 项行动计划来解决 BEPS。2015 年，G20 领导人和 OECD 认可了一揽子措施。为了确保 BEPS 措施的有效和一致执行，BEPS 的“包容性框架”于 2016 年成立，已有 102 个成员。OECD 财政事务委员会在平等的基础上召集了所有有关国家和司法管辖区。

7.2 主要内容^①

每个管辖区在确定纳税人收入和支出金额时使用的确定规则不一致，导致了分支错配现象。分支错配不仅利用国内规则中的差异来确定企业是否应该在特定管辖区内征税，而且在计算纳税义务时也对利用了收入和支出金额确定规则不一致这一特点。例如，居住地管辖权可以包括全球纳税人的所有收入（包括外国分行的所有收入），同时向纳税人提供税收抵免或豁免，以消除对外国收入的双重征税，而分支机构管辖权将分支经营作为单独企业，仅对归属于分行的净收入征税。虽然这两种计算方法都是对纳税人在每个司法管辖区的净收入征税，而且都是为了确保纳税人的全部净收入至少在一个管辖区内缴纳税款（同时避免同一收入的经济双重征税），但不同的方法计算该收入使得纳税人有些收入项目在征税时被扣除，或者同一支出项目在两个司法管辖区的净收入中被扣除两次。另一方面，在一个管辖区的调整效果可能会在另一个管辖区内被忽略，从而减少纳税人被征税的收入总额。

虽然纳税人决定采用分支机构经营的决定一般是受到商业或监管（而不是税收）因素的影响，但纳税人利用居住地和分支机构所在地管辖区征税立场不一致会导致分支结构错配。例如，在转移分支机构付款的情况下，由于收款人不考虑付款是发生在居住地或分支机构管辖区，这将会导致错配。在双重扣除结构的情况下，纳税人在不同管辖区域扣除相同的费用，并将在其他管辖区的免税收入也扣除。而在被视为分支机构付款的情况下，纳税人一般会补偿收款人，而收款人不会将其视为一项要履行或承担税务的资产，功能或风险。

本报告在第一章和第五章介绍了各类分支错配安排，以及对国内法和分支机构错配规则进行具体变更的建议，将使这些分支错配安排的税收处理符合“第二项行动”中规定的共同方针。主要有五点内容：第一点是限制分支豁免的范围，第二点是分支机构收款人错配规则，第三点是明确的分支机构付款规则，第四点

^① 资料来源：BEPS 专栏，
<http://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2-9789264278790-en.htm>

是双重扣除规则，第五点是内部分支机构错配规则。

本报告的附录 A 总结了各种建议，附件 B 列出了一些示例，给出了实施规则的指导意见。

7.3 报告发布的影响

如果所有司法管辖区在确定应纳税存在的规则是一致的，而且在对同一企业的不同分支机构的收入或支出分配标准也一致，那么就不会产生错配，同一纳税人在两个司法管辖区将会一贯适用这些标准。这种国际标准是解决这种错配的主要解决方案。许多 BEPS 行动项目规定了对国际税收标准的修改，可能会降低与这些错配类型相关联的税基侵蚀和利润转移的机会。

本报告旨在减少分支错配发生的频率，不仅对国内法改进提出了具体建议，而且还提出了目标分支错配规则。目标分支错配规则通过调整住所或分支司法管辖区的税收，以中和混合错配而不影响任何其他税收、商业或监管结果。报告的附件总结了各项建议，并且举了一些例子解释规则如何操作。

❖ 税收政策分析栏目

8. OECD 发布《墨西哥环境税和补贴改革报告》^①

2017 年 7 月 5 日，OECD 发布了《墨西哥环境税和补贴改革报告》，此篇报告是“OECD 税收研究系列论文”中的一篇，此系列文章使更多的读者了解到经合组织税收政策和管理中心的研究成果。

8.1 报告发布的背景

通过对污染进行定价收费，税收和可交易许可证制度可以积极推动以最低的成本减少排放量。经合组织在税收和环境方面做了很多工作，调查经合组织国家到底在多大程度上利用税收和可交易许可证制度来实施环境和气候政策。经合组织设立了额外的专题，研究的内容包括环境税与更广泛税收制度之间的相互作用，以及环境税对竞争力和公平性的影响。

最近，墨西哥在环境税方面进行了大胆的政策努力。一直到 2014 年中期，墨西哥都利用价格调控来使墨西哥能源市场的矿石燃料以补贴价格出售。近期，

^① Johanna Arlinghaus¹, Kurt van Dender. The environmental tax and subsidy reform in Mexico. OECD, France. 2017:07, Pages:28

墨西哥对环境税进行改革，从减排补贴转向对运输燃料增税上，并且引入了碳税：首先减少了补贴；然后增加了对主要运输燃料的税收；还推出了适用于大多数化石燃料的碳税，但税率不高。

在经合组织税收和环境专家的支持下，本文作者对墨西哥近期的环境税和补贴改革政策进行了分析和研究。

8.2 报告简介

《墨西哥环境税和补贴改革报告》利用一套广泛的标准来分析这些改革，这套标准体系考虑了环境政策设计的 7 个主要实践维度：环境有效性、公平性和分配影响、更广泛的税收体系影响、宏观经济影响、法规遵从和行政管理、政策过程，以及政策一致性。

8.3 报告主要内容

本篇报告分析了墨西哥环境税改革，考虑了一系列政策改革维度、强调了其中的权衡取舍。墨西哥的改革政策大大提高了能源使用的外部成本反应在销售价格以及增加政府收入。无论是从环境角度还是从公共财政角度来看都是可喜的进展。逐渐向较高税收过渡增加政策的接受度，但随着价格非管制化进程的进一步推动，可能需要将更多的注意力集中在分析和解决政策的分配效应上。目前正在进行讨论的其他政策改革——比如转向碳排放权交易——可能会使得在政策框架层面更多地考虑利弊、权衡取舍。这可能会增加税收制度的复杂性，也可能导致更高的行政成本和合规成本、降低政策的环境效益，并导致政府收入降低。一般来说，墨西哥从燃料补贴转向碳排放定价展现出了该国相当大的政策努力。报告中的分析还强调，易于管理和收取是碳税最重要和最可取的特征，特别是在新兴市场环境中。

8.4 报告意义

此篇报告是“OECD 税收研究系列论文”中的一篇，此系列文章使更多的读者了解到经合组织税收政策和管理中心的研究成果。本文运用了一系列维度对墨西哥关于能源税和能源定价机制的环境税改革进行了全面的、系统的评估。通过每一维度都进行分析和讨论，对墨西哥的环境税改革作出详细具体的评价，以供参考。

9. OECD 发布《2017 亚洲国家收入统计报告》^①

2017 年 7 月 20 日，OECD 发布《2017 亚洲国家收入统计报告》，该报告是 OECD 税收政策与管理中心与亚洲开发银行（Asian Development Bank）合作的联合出版物。

9.1 报告简介

报告的主要观点认为税收的下降削弱了亚洲发展中国家的国内资源流动。在亚洲国家，税收与 GDP 之比持续变化。尽管近年来有些国家的税收收入有所下降，但自 2000 年以来，大多数国家的税收与 GDP 之比都有所上升。尽管比例有所增加，但该区域的发展中国家还需要进一步努力增加本国税收收入，以支持国内资源的流动。

9.2 报告重要内容

OECD 公布的最新数据显示，2015 年，亚洲国家的税收与 GDP 之比范围在印尼的 11.8% 到日本的 32% 以上之间，除日本和韩国以外的所有国家都低于 18%。

亚洲国家第四届年度收入统计首次涵盖了包括哈萨克斯坦在内七个国家。统计结果显示，所有这些国家的税收与 GDP 之比低于 OECD 在 2015 年的平均水平 34.3%。这突显出，为了实现可持续增长，这些国家仍需要扩大税收范围，特别是印尼、哈萨克斯坦、马来西亚和菲律宾。

2015 年，印尼、哈萨克斯坦和马来西亚的税收与 GDP 之比连续三年持续下降。新加坡的比率也有所下降，但仍高于 2013 年的水平。这些下降是由企业税收收入和特定商品和服务的税收收入（主要是消费税、关税和出口关税）下降所导致的。这一降幅在哈萨克斯坦尤为显著，该国的收入下降了 5.6 个百分点，而其他国家的收入下降了 0.7 个百分点。这主要是由于石油税收收入的下降。相比之下，OECD 和拉丁美洲及加勒比地区（Latin America and the Caribbean, LAC）的平均水平在同一时期分别增长了 0.1 和 0.6 个百分点。

尽管近年来全球大宗商品价格大幅下跌，中国经济放缓，以及发达经济体增长放缓。但自 2000 年以来，大多数国家的税收与 GDP 之比都有所上升。这是由于税收改革、税收制度及管理的现代化，和更有利的经济环境所导致的。在 2000

^①资料来源：OECD (2017), Revenue Statistics in Asian Countries 2017: Trends in Indonesia, Japan, Kazakhstan, Korea, Malaysia, the Philippines and Singapore, OECD Publishing, Paris.

年到 2015 年之间，推动增长的税收类别在各个国家有所不同，从韩国和日本的社会保障缴款（social security contributions, SSCs）、菲律宾和马来西亚的企业所得税收入，以及，以及印尼的收入利润税和商品服务税。哈萨克斯坦和新加坡是仅有的在 2015 年税收与 GDP 之比低于 2000 年的两国。在 2015 年，两国由于企业税收收入下降（部分原因是企业所得税税率的变化）和哈萨克斯坦工资税的减少，导致了这个结果。

这些国家的税收结构各不相同，与 LAC 和 OECD 的平均税收结构也存在差异。除了日本和韩国以外，与 LAC 和 OECD 的平均税收结构相比，报告所涵盖的国家对公司税的依赖程度更高，而对社会保障缴款和增值税（除印尼之外）的依赖程度则较低。

9.3 报告作用及影响

本次报告首次为每个国家编制了增值税收入比（VAT revenue ratio, VRR）。100%的 VRR 表明，所有的增值税都是在其全部的潜在基础上征收的，并没有因为免税、减息、欺诈、逃税或税收筹划而损失的增值税收入。2014 年，菲律宾和哈萨克斯坦的增值税收入比率最低，都低于 50%，而新加坡的比率最高，为 84%。自 2000 年以来，印度尼西亚和哈萨克斯坦的 VRR 显著增加了 23 个百分点和 14 个百分点。

本次报告包含了一个特殊点，它讨论了信息和通信技术（information and communications technology, ICT）的发展，包括电子文件和支付税收。信息通信技术的发展可以提高税收服务质量，降低纳税人的合规负担和政府管理成本，加强执法力度。一些亚洲国家注意到 ICT 在提升现代化的公共管理和服务交付的杠杆作用,如印度尼西亚最近推出了 MPN-G2（第二代国家收入模块）电子纳税系统,菲律宾对使用电子申请和支付系统做出了更严格的规定，而哈萨克斯坦电子税务报告率为 95%。

2014 年，亚洲国家的税收统计数据为 OECD 东南亚区域方案（Southeast Asia Regional Programme, SEARP）的区域政策网络建设做出了贡献，该计划旨在加强 OECD 和东南亚国家之间的关系。

亚洲国家的收入统计是 OECD 全球收入统计出版物的一部分，全球收入统计包括非洲，拉丁美洲和加勒比经济体以及 OECD 国家税收收入可比统计数据

库，以促进透明度政策对话，并帮助决策者评估税制改革方案的替代方案。

❖ 转让定价栏目

10. OECD 发布了关于难以估价的无形资产转让定价的实施指南征求意见稿^①

2017 年 5 月 23 日，OECD 针对“转让定价准则”第六章所述的难以估价的无形资产转让定价实施方法向社会征求意见。OECD 整理了社会公众及机构的意见并于 2017 年 7 月 5 日发布了意见汇编。

10.1 发布背景

税基侵蚀和利润转移行动计划的第 8-10 项行动计划最终报告要求制定有关实施定价难以估价的无形资产转让定价（HTVI, Hard-to-value Intangible）方法的指导意见，旨在防止在集团成员之间转移无形资产来进行税基侵蚀和利润转移。因此，2017 年 5 月 23 日针对该实施方法向社会征求意见，一个多月以来，很多机构和个人都提交了各自的意见。OECD 在整理了社会公众及机构的意见之后于 2017 年 7 月 5 日发布了该意见汇编。

10.2 主要内容

本文从意见汇编中选取了一些较为代表性的观点进行翻译整理，完整的意见可以通过 OECD 官网发布的文件进行查阅。

10.2.1 安德鲁·希克曼（Andrew Hickman）

安德鲁表示，在准则第六章 D.4 节中处理 HTVI 的方法得到大家的一致赞同，尤其是在某些可能会引起重大税收征管问题的情况下，为税务机关提供了一个额外的工具来评估无形资产转让。实质上，该方法允许税务机关使用事后结果来评估纳税人事前评估的适当性，因为事后结果可能是独立于纳税人的主观判断和假设的唯一信息来源。这种方法有一个重要原则，除了不可预见的事件，实际上已经发生的事件必须要用来确定公平定价安排，包括任何相关定价安排的确定，这是独立企业之间在交易时解决转让定价不确定性的方法。

安德鲁·希克曼的意见主要包括以下内容：HTVI 指导所解决的问题具有高

^① OECD 官网，转让定价专题，

<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/public-comments-received-on-the-beps-discussion-draft-on-the-implementation-guidance-on-hard-to-value-intangibles.htm>

度针对性；出现集中在制药行业的风险；一些管理或立法变革的影响；对所示例子的一些技术评论；一些没有必要的方法运用在示例 3 中；MAP 的进一步具体改进以及另外的示例。根据国内准则规定，处理低估年限的问题似乎需要灵活地应用或有支出结构，并在开放年份对年限进行全面调整。

10.2.2 BEPS 监控组（The BEPS Monitoring Group）

BEPS 监控组对于难以估价的无形资产转让定价的实施给出了如下意见。

将无形资产转让给相关实体是跨国企业通过税基侵蚀和利润转移来规避税收的主要技术之一。在资产早期阶段进行转移尤其难以估价，因为它们的创收潜力将是投机性的，而企业本身对此应该是最为了解的。

在没有严重的经济压力或其他重要的业务因素（例如风险分担，或受让人具有转让方所没有的重要分销网络）的情况下，该实体（如示例中的公司 A）绝不会把其核心业务中的任何无形权利转让给无关人士。缺少这种权利转让的真正第三方是第 6.189 段提到的总是遇到“不可靠的可比性”条件的原因之一。

虽然跨国企业对于税收结构能给出各方面的业务因素，但事实上在这三个示例中，所包含的无形资产转让的目的就是税基侵蚀和利润转移。此外，这种转让几乎没有任何实质性的业务变化。

因此，这个讨论稿正确地假设了“信息不对称”的事实及其不利影响。该讨论稿提供了明确而又简单的指导，使纳税人和税务机关能够确定需要额外研究和思考的事项。例如第 27 段中的建议中强调税务机关应酌情考虑可能的替代支出结构。

如上所述，这些例子涉及的都是部分开发的无形权利的转让。还有人指出，在其核心业务中开发无形权利的实体，例如在这三个例子中的实体几乎不会将这些权利的全部或任何部分转移给无关人士。毫无疑问，这些例子涉及的都是税基侵蚀和利润转移驱动资产转移，但是这些例子描述成任何其他的公司间业务交易。

诚然，全球法律和税收制度为跨国企业提供了完整的实体和合同自由，允许跨国企业酌情建立新的法律实体、转让资产，并进行他们所期望的任何公司间交易。虽然目前的体系允许这样的情况发生，但是诸如此类讨论草案中的指导不应以任何使其合法化的方式来描述税基侵蚀和利润转移规划。

10.2.3 德勤

德勤表示，对难以估价的无形资产的处理方面的指导要尽可能清楚明确。任何新指南的根本目的都是希望尽量减少争议和分歧的出现。提供更广泛的指导和更详细的例子可以减少争议发生的可能性，通常企业和税务机关需要花费大量的时间和资源来解决这些争议，如果解决方法不当可能会导致双重征税。

另外，一些企业很可能会考虑在关联方的合同中，使用价格调整条款来解决对难以估价无形资产转让的定价问题，这也反映经合组织的处理原则（例如，可能采取或有定价安排的形式）。而这种方法具体是如何运作的也希望指南能给出具体的例子。如果允许对付款或还款进行对称的税收减免，而不需要利用 MAP 的资源，那么对于税务机关来说会很有用，因为可以把 MAP 资源用于真正难以解决的争议，当然付款或还款也要经过审计，这可能需要进一步调整对 MAP 的需求。

对难以估价的无形资产转让定价时需要同时考虑以下两大原则，税务机关可以将事后结果作为关于事前定价安排适当性的推测性证据，同时也应该考虑在转让难以估价无形资产时取得某种收入或现金流量的概率。那么如何平衡这两个原则？目前的例子并没有提供任何这方面的指导。指南提到，事后结果是推定证据，事后盈利能力和事前期望之间的差异并不是需要进行调整的确凿证据，但是举证责任应该要求企业证明，转让定价要反映出第三方给出的价格的合理性并同时考虑到了所有预期的事件。

10.2.4 FTI 咨询

FTI 咨询认为，虽然讨论稿中提供的指导是有用的，但是缺乏有效性，因为它是在非常复杂的领域中提供一些过于简单的示例和场景。HTVI 方法需要深入分析，往往需要在估值时对纳税人的事实情况进行充分研究。

FTI 认为，纳税人为获得无形资产转让的价值（基于贴现现金流量分析等方法）所做的假设非常复杂。而纳税人与税务机关之间争议最大的领域是税务机关根据所使用的事后信息来对这些假设进行调整。因此，FTI 建议要扩大指南包含的范围，可以在其中举一个详细的例子来说明税务机关如何评估纳税人在达成转让定价时所做出的每项假设，以及税务机关在评估每项假设时所考虑的因素。这些例子将为税务机关确定纳税人所制定的定价安排是否公平提供相应的指导，并

根据事后结果对定价安排进行调整。此外，更重要的是，税务机关能够了解为确定纳税人是否根据确定转让定价时的事实、情况和信息做出了可靠的假设，他们所需要花费的时间和精力。

此外，指南中最好还要包括纳税人如何提供支持性文件，来证明为达成估值所采取步骤的合理性。这将有助于纳税人和税务机关都能了解反对使用事后结果对转让定价进行调整时所需证据的类型和细致程度。

最后，如果在现有例子之前提供上述指导意见，这将有助于说明转让定价的复杂性，以及首先要注意的问题，即是否适用于使用事后结果，然后再考虑事后结果如何用来调整转让定价。

总而言之，额外的指导是非常有用的，同时 FTI 希望能够看到指南扩大范围，把税务机关如何评估纳税人对 HTVI 的假设和方法的详细例子纳入到指南中。FTI 认为这将使得确定 HTVI 的公平交易定价的复杂性水平更加清晰。

10.2.5 日本贸易会

虽然 HTVI 的价值很难直接确定，但根据事后结果，税务机关可以对假设进行调整，因此，负担就转移给了纳税人，他们来证明事前定价协议的适用性，而事后结果可能会导致纳税人业务的不确定性，并可能阻碍适当的业务决策。因此，日本贸易会强烈要求提供额外的指导方针，确定基于哪些条件进行预测，以及如何确保纳税人的可预测性（例如，当预测和评估结果具有客观有效性的情况下，如第三方准备的估值报告或在预测中使用公共指标，那么 HTVI 方法并不适用）。

无形资产具有有限的生命周期，并在某一时刻失去价值。税务机关应该意识到，在执行 HTVI 方法时，事后结果对未来的预期仍然存在不确定性，因此在执行过程中要格外小心。

此外，HTVI 方法应该限定于特殊情况，只有通过相关税务机关之间的相互协商程序预先确保消除双重征税才能使用 HTVI 方法。

日本贸易会表示，经合组织为了维持公平竞争的环境，不断监督每个政府和税务机关，以确保任何国家都能准确地实施 HTVI 方法。

10.3 意义

OECD 共整理了近 50 个机构或个人对难以估价的无形资产转让定价的实施指南的意见，上文列举了其中 5 家机构或个人的观点。该份意见汇编为之后对难

以估价的无形资产转让定价的实施指南进行修订奠定了坚实的基础，使得修订后的实施指南能够更好地满足税务机关及企业对处理难以估价无形资产转让的定价问题。

11.OECD 发布 2017 年版《OECD 转让定价指南》

2017 年 7 月 10 日 OECD 发布了 2017 年版《OECD 跨国企业和税收管理部门转让定价指南》。2017 年转让定价指南主要反映了 OECD/ G20 BEPS 项目的变化。它将 2010 版之后发布过的修订文件纳入统一出版物。

11.1 背景

《OECD 转让定价指南》对公平交易原则的适用提供了指导意见，代表了关于企业间跨国交易税收估算的国际共识。如今跨国企业在经济中发挥越来越重要的作用，因此转让定价仍然是税务行政部门和纳税人议事日程中的重要一项。各国政府需要确保跨国企业的应税利润不被人为地移出管辖范围，确保跨国企业在其国家上报的税基反映其所从事的经济活动，确保纳税人能够在指导下正确适用公平原则。

11.2 主要修订

主要修订包括以下四方面：

11.2.1 关于行动 8-10 的修订

2015 年 BEPS 报告的实质性修订包括：行动 8-10“调整转让定价成果使其与价值创造反映一致”和行动 13“转让定价及国别报告”。关于第一、二、五、六、七、八章的修正案经 OECD 理事会批准，并于 2016 年 5 月纳入转让定价指南。

《OECD 转让定价指南》包含对该报告的修订，以将转让定价结果与价值创造结合起来。修订后的指导重点关注以下领域：涉及无形资产交易的转让定价问题；合同安排，包括非实际生产经营活动产生的风险和相应利润的分配；由资本丰富的跨国企业集团成员提供的资金回报水平，其回报率不符合融资公司所从事经营活动盈利能力的部分；其他高风险领域。报告还列出了关于交易利润分配方法的后续工作，将对适用该方法的方法进行详细的指导，从而进一步调整转让定价结果与价值创造^①。

^①资料来源：OECD 官网 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目
<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-201>

11.2.2 关于行动 13 的修订

本报告包含转让定价文件的修订标准，包括主档案、本地档案和模板，用于国别报告中交换收入、利润、已支付的税款和经济活动等信息。修订的标准化方法将要求纳税人向税务机关提供有用的信息，以评估转让定价和其他 BEPS 风险，确定最有效地部署审计资源的方式，并且在审计开始后为明确审计需求提供信息。另外国别报告将通过自动的政府间交换机制展开。本报告中包含的实施方案为确保报告及时性、保密性和信息的正确使用提出了指导意见，同时也纳入示范性立法和主管机构协议模型，为政府间信息交换打下基础^①。

11.2.3 关于第九章的修订

继 2015 年度报告对行动 8-10 和 13 修改后，报告对第九章再次进行了修订，使其符合企业改制指导意见。OECD 理事会于 2017 年 4 月批准了修改。

11.2.4 关于第四章的修订

报告对第四章安全港准则进行修订，OECD 理事会于 2013 年 5 月批准该项修改。

报告首先介绍了对“安全港”的定义；其次介绍了安全港在合规性、确定性、行政简化方面的好处以及以下几个方面的担忧：第一，实际执行中与公平交易原则存在差异；第二，可能产生双重征税，双边均不征税，以及双边协定存在问题等风险；第三，给予企业进行税收筹划，扩大收入来源的机会；第四，在公平性、正式性方面存在问题^②。

《OECD 转让定价指南》其余部分也进行了一致性变更，用以制作最新指南的综合版本。这些一致性变化在 2017 年 5 月 19 日经过了 OECD 财政事务委员会的批准。

此外，本版《转让定价指南》还包括 OECD 关于确定相关企业转让定价理事会的建议书[C（95）126 / FINAL]。经修订的建议书反映了解决 BEPS 有关事项的重要性，并宣告了 BEPS 包容性框架的建立。通过邀请非 OECD 成员遵守该建议书来进一步加强“指南”的影响力。最后，它包括 OECD 理事会对财政事

5-final-reports-9789264241244-en.htm

^① 资料来源：OECD 官网 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

^② 资料来源：OECD 官网 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf>

务委员会的授权，以协商一致方式批准本质上属于技术性质的“准则”修订。

11.3 指南发布意义

《OECD 转让定价指南》将以往年份关于跨国公平交易原则的修订进行汇编。这为各国政府确保跨国企业的应税利润不被人为地移出管辖范围，确保跨国企业税基合理反映其经济活动提供了原则指导。

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