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
2018 年第 4 期

2018. 5. 15

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 孔　宴 蔡春光
参与：周　颖 周　曌 胡婷元 阮斯蒙
贺　越 史　良 汪　豫

目 录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目 4

1. OECD 和 IGF 邀请公众对限制采矿收入的过度利息扣除草案提供意见 4

❖ 全球税务关系栏目 6

2.税收和发展计划：协助发展中国家的采掘业.....6

❖ 信息交换栏目 8

3. 税收透明度和信息交换全球论坛颁布了 9 个辖区的税收透明度合规评级 8

4. 离岸账户信息自动交换的全球网络持续发展，OECD 发布新版 CRS 实施手册.....11

5.《防止滥用投资移民计划规避 CRS 信息交换》咨询文件的公众意见.....12

6. OECD 处理滥用投资居住权/公民权计划的问题 16

❖ 税收政策分析栏目 18

7. OECD 发布《2018 工资税负报告》 18

❖ 转让定价栏目 21

8. OECD 发布了 14 个国家简介，包含转让定价立法的关键信息.....21

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. OECD 和 IGF 邀请公众对限制采矿收入的过度利息扣除草案提供意见 ①

2018 年 4 月 18 日，OECD 发布了限制采矿收入过度利息扣除草案，并且邀请相关利益群体在 2018 年 5 月 18 日之前提出对草案的修改意见，通过电子邮件发送至 CTP.BEPS@oecd.org。该草案是在 BEPS 第四项基础上由 OECD 税收政策与管理中心根据与政府间矿业、矿产、金属和可持续发展论坛（IGF，Intergovernmental Forum on Mining, Minerals, Metals and Sustainable Development）合作编制的，并且将在近期内发布法文版本。

1.1 背景

对于资源丰富的发展中国家而言，矿产资源为政府带来了获取巨额经济收入的机会。但是税基侵蚀和利润转移（BEPS），以及发展中国家税务机关在能力上的差异，威胁到了这种获取收入的前景。跨国企业国际利润转移的途径之一是利用过度的利息扣除。

从全球范围来看，BEPS 行动计划中打击税基侵蚀的方式正在发生巨大变化。提高税收收入对于发展中国家显得尤为重要，强大的税制对于发展融资的作用也不容小觑。虽然过去二十多年来在增加税收收入方面发展中国家已经取得了实质性进展，但很多国家的收入仍远低于为实现可持续发展目标所需的水平。与其他部门一样，采矿部门存在税基侵蚀的风险，可能会阻碍国内资源调动（DRM，Domestic Resource Mobilization），尤其是跨国企业的运营。

IGF 和 OECD 税收政策和管理中心已经建立了合作伙伴关系，将 IGF 的采矿专业知识与 OECD 的税收知识相结合，就发展中国家面临的一些最紧迫的税基侵蚀挑战设计行业特定指导。本草案反映了 OECD 税收政策和管理中心与 IGF 之间的广泛共识，但不应被视为任何组织或其成员国正式认可的观点。

1.2 草案的主要内容

对于那些有扣除利息所得规定，但没有为股权制定任何类似规定的税收制

---

① 资料来源：OECD/(2018)，OECD and IGF invite comments on a draft practice note that will help developing countries address profit shifting from their mining sectors via excessive interest deductions，OECD Publishing, Paris.http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-and-igf-invite-comments-on-draft-practice-note-that-will-help-developing-countries-address-profit-shifting-from-their-mining-sectors-via-excessive-interest-deductions.htm

度而言，是在鼓励企业使用债务。虽然所有行业都是如此，但本草案识别出了采矿跨国公司使用债务所造成的特殊基础侵蚀风险。本草案回应了许多发展中国家的担忧，即跨国企业在矿产国（在本草案中简称为“东道国”）过度使用债务作为向国外转移利润的机制,这个问题是 BEPS 行动计划的重点领域之一。OECD 在 2016 年 10 月主办的矿业 DRM 非正式研讨会上，它也被确定为发展中国家优先关注的重点。

东道国税务当局正在努力应对发展中国家利息扣除的问题。尤其是以下两个问题：一是跨国企业如何合法使用公司集团内的债务融资（什么是“合理的”和以及采矿发生的必要条件）。二是各国如何保护自己免受税基侵蚀的影响，而这种侵蚀几乎没有商业依据。

本草案主要分为四个主要部分来探讨这些问题：第二章讨论了矿业公司融资需求的背景以及如何使用债务融资。第三章讨论发展中国家认定的税基侵蚀行为和结构。第四章侧重于从采矿部门角度出发，BEPS 第四项行动计划如何运作以限制利息扣除和其他政策工具。

第五章则是关于限制发展中国家税基减少的最佳做法的结论。

草案介绍了以下几点有关利息限制规则的结论和最佳做法。

一是在容量受限的经济体中，应该优先考虑设计简单明确的措施。这些措施更容易被管理，这意味着税务官员可以专注于其他税务风险，并且这些措施更接近公平合理的结果，容易被接受。

二是 BEPS 第四项行动计划加强了各国可用的政策工具包，并且是对限制扣除利息的简单回应。它提供了一个关于东道国允许的债务总体水平的规则，并给投资者明确的信息指标。

三是 BEPS 第四项行动计划可以适应采矿业的特点。根据目前主要采矿跨国企业的全球净债务水平，固定比率可定为税息折旧及摊销前利润（EBITDA，Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization）的 20-25％。鉴于该行业的资本密集性以及超额利息扣减的结转，可能需要过渡规则。

四是没有任何一项措施能够解决利息扣除侵蚀税基的所有问题。将需要一些工具，并且必须采取协调一致的措施，以确保解决各种不同的税基侵蚀问题。此外，措施的设计决定了它们的有效性，特别是相互作用和对国际双重征

税的影响。细节上有很多复杂性，新规则的设计中会出现新的税基侵蚀风险。

五是对容量受限的发展中国家来说，一揽子防御措施可以包括 BEPS 第四项行动计划，转让定价规定（强调在关联交易中实质重于形式的重要性）。在遇到税基侵蚀时，可能需要采取较为敏感的反应，例如利率上限或根据外国利息税率按比例不允许扣减。

六是更广泛的 BEPS 包提供了其他工具，以对抗滥用利息抵扣制度（例如混合金融工具）。此外，BEPS 的包容性框架为发展中国家提供了一个论坛，帮助制定规则并监督国际税务发展。

1.3 作用和意义

该草案旨在帮助发展中国家的税务机关人员加强对 BEPS 的防范工作，以解决发展中国家在从矿业部门收取税收时面临的一些挑战。这项工作还补充了税务合作平台和其他机构为发展中国家编制的一系列最优先税务问题的解决方案对策。

本草案适用于采矿能力有限的发展中国家的决策者和税务机关。它提供了可供深入分析的参考资料，以帮助发展中国家在可能的情况下处理特定的利息扣除问题。

还有一个更广泛的政策问题值得探讨，即各国如何在保护税基和鼓励外来投资之间取得平衡。有关限制税基侵蚀的政策决定对整体投资环境是否有直接影响，并尽可能突出这些政策问题。

❖ 全球税务关系栏目

2.税收和发展计划：协助发展中国家的采掘业 ①

OECD 与 G20 发展工作组密切合作，开发实用工具，以协助发展中国家加深对矿产品交易可比性分析的理解，2018 年 4 月 20 日，OECD 发布了一个改善获取转让定价可比性数据的实用工具包。

2.1 背景和简介

① 资料来源：OECD /(2018), Tax and Development Programme: Assisting Developing Countries on Extractive Industries, OECD Publishing, Paris.
http://www.oecd.org/ctp/tax-global/work-on-extractive-industries.htm

2.1.1 背景

提高税收收入水平对发展中国家来说非常关键，因为强大的税收系统对于经济发展至关重要，并且人们越来越认识到外部支持在建立这些税收系统上的重要性。虽然过去二十年来低收入国家在增加税收收入方面取得了实质性进展，但许多国家的收入仍远低于实现可持续发展目标并能确保稳健而稳定的经济增长所需的收入水平。

2.1.2 简介

与其他经济部门一样，采矿行业也存在税基侵蚀风险，可能会阻碍 DRM（Domestic Resource Mobilisation，译作“国内资源调动”，简称 DRM，下同），尤其阻碍 MNEs（Multinational Enterprises，译作“跨国企业”，简称 MNEs）的运营。下面将介绍一些帮助发展中国家与税基侵蚀抗争的方法。

2.2 主要内容

2.2.1 对以中间形式出售的矿产品进行定价

通过对在关联方之间进行交易的矿产品进行定价可以实现利润转移，这是许多国家特别关心的一个问题。对于发展中国家来说，在其税务机构还处于积累特定行业和转让定价专业知识的情况下，利润转移风险会比较高。

作为应对方案，OECD 牵头开发了一些矿产品定价方面的资料，由税务合作平台在 2017 年发布，作为《解决转让定价分析中获取可比性数据难题的工具包》的补充。该工具包也有法文和西班牙文版本。

2.2.2 限制矿业跨国公司的过度利息扣除

跨国公司国际利润转移的另一个重要途径就是利用过度利息扣除。

在《BEPS 行动 4》的基础上，OECD 基于与政府间矿业、矿产、金属和可持续发展论坛（Intergovernmental Forum on Mining, Minerals, Metals and Sustainable Development，简称“IGF”，下同）的一个合作项目，编制了一份应用指引，来帮助指导税务官员如何增强他们防范 BEPS 的能力。

这份应用指引是 OECD 和 IGF 在 2018 年及之后合作的一系列产物的一部分。它反映了 OECD 税收政策和管理中心秘书处与 IGF 之间的广泛共识，但不应被视为任何组织或其成员国官方认可的观点。

2.2.3 IGF-OECD 合作下的其他成果-监测出口矿产品的价值

确保矿产品的适当定价是基于高质量、精确的测试设施和控制。

作为 OECD-IGF 合作项目的一部分，IGF 已经发布了一项政策草案，以帮助政府根据矿产类型、低估风险、现有政府能力以及现有资源情况，选择适当的政策来监测出口矿产品的价格。该政策草稿可在 IGF 网站上查阅。

❖ 信息交换栏目

3. 税收透明度和信息交换全球论坛颁布了 9 个辖区的税收透明度合规评级 ①

2018 年 4 月 4 日，税收透明度和信息交换全球论坛发布了九份评估遵守国际税务透明标准的同行评审报告。这些报告中有八份是根据最新标准评估各国的，根据金融行动特别工作组（FATF, Financial Action Task Force）制定的国际定义，这些标准包含了所有法律实体和财务安排的实际所有权信息。

爱沙尼亚、法国、摩纳哥和新西兰等四个国家获得了“合规”的总体评级，巴哈马、比利时和匈牙利这三个国家被评为“大体合规”，加纳被评为“部分合规”。此外，牙买加的进展得到了通过补充报告的认可，该补充报告确定了其“大体合规”的评级。

目前，由于黑山刚刚加入国际反逃税行列，全球论坛已经包括了 150 个成员国，包括所有 G20 和 OECD 国家、所有国际金融中心和许多发展中国家。全球论坛还开展了广泛的技术援助计划，为其成员实施标准提供支持，帮助税务机关充分利用跨境信息和共享渠道提高反避税水平。

3.1 全球论坛简介 ②

2000 年，OECD 创设了税收透明度和信息交换全球论坛（Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes），旨在阐释避税港带来的纳税遵从风险，促进税收事项的信息交换。OECD 初始成员国和后期加入的成员国均承诺执行该论坛的国际认同税收准则。

OECD 财政理事会在其论坛上列示税收不合作的避税港国家名单，即黑名单。在此影响下，越来越多的具有避税港性质的国家和地区承诺执行“税收透明度和信息交换全球论坛”认同的准则，从 2000 年到 2002 年 4 月，35 个避税港国

---

① 资料来源：OECD/（2018）, OECD Home Centre for Tax Policy and Administration., Exchange of information, http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/global-forum-issues-tax-transparency-compliance-ratings-for-nine-jurisdictions-as-membership-rises-to-150.htm

② 资料来源：王建伟. 我国关于避税港的税收立法探讨[J]. 税务研究, 2015(7):33-37.

家和地区中已经有 31 个承诺执行。由于 7 个国家和地区不向 OECD 承诺执行（2000 年以后避税港国家和地区名单有变动），被 OECD 财政理事会列入税收不合作的避税港名单中，此后这 7 个国家迫于压力也做出承诺，OECD 才把他们从税收不合作的避税港名单中除去。瑙鲁、瓦努阿图于 2003 年做出了承诺，利比里亚和马绍尔群岛于 2007 年做出承诺，到 2009 年 5 月，最后 3 个国家摩纳哥、安道尔、列支敦士登也做出承诺并明确其执行时间表，至此，已经没有国家和地区再列在 OECD 财政理事会税收不合作的避税港国家名单中。

3.2 税收透明度合规评级背景 ①

2014 年 7 月，OECD 受 G20 委托发布了《金融账户涉税信息自动交换标准》(AEOI，Automatic Exchange OF Information)。AEOI 的框架包括《主管当局间协议范本》(CAA，Competent Authority Agreement)和通用报告标准（CRS，Common Reporting Standard）。CAA 是规范各国(地区)税务主管当局之间如何开展金融账户涉税信息自动交换的操作性文件，以互惠型模式为基础，分为双边和多边两个版本。CRS 则规定了金融机构收集和报送外国税收居民个人和企业账户信息的相关要求和程序。截至 2016 年 11 月，有 110 个国家或地区承诺加入 AEOI，其中已有 87 个国家或地区签署协议，正式加入到金融账户涉税信息自动交换中。

2017 年 3 月 17 日至 18 日，G20 财长和央行行长会议在德国巴登-巴登举行。按照 G20 的“指示”，OECD 将于今年 7 月在德国汉堡举行的 G20 领导人峰会上准备一份“黑名单”，名单将列出那些在 CRS 等国际税务透明统一标准的执行上未达标的国家和地区（包括到目前为止仍未承诺执行 CRS 的，以及那些已经承诺实施但仍未有所行动的）。同时，将考虑对这些“黑名单”国家采取反制措施。

3.3 税收透明度合规评级标准 ②

按照 OECD 的部署安排，要想不被列入“不合作司法管辖区”黑名单，必须要达到下面三条标准中的两条，这三条标准分别是：

- 至少在 EOIR 基于请求的税收信息交换上，该国家或地区的评级是“大体合规”（Largely Compliant)。OECD 所设定的评级标准一共有四级，

① 资料来源：中华财会网，http://www.e521.com/news/xyxw/484212.shtml-
② 资料来源：中国会计视野，http://shuo.news.esnai.com/article/201708/162117.shtml

分别是“合规”（Compliant), “大体合规”(Largely Compliant), “部分合规”(Partially Compliant), 和“不合规”(Non-Compliant)。

- 承诺实施 AEOI 涉税信息自动交换，并最迟在 2018 年开展第一次 AEOI 下的信息自动交换。
- 加入《多边征税互助共约》或者已经建立了广泛的 EOIR 和 AEOI 税收情报交换网络。

对于大多数已经与其他国家签订双边税收协定或者税收情报交换协定的国家来说，第一条一般是比较容易达到的。目前有 100 个国家承诺实施 CRS，因此这一百个国家（几乎包括所有的离岸避税中心）基本可以达到第二条要求。对于没有加入《多边征管互助公约》的司法管辖区，例如香港，尽管没有加入该公约，但是通过多边机制与好几十个国家和地区开展 CRS 下的信息交换，也可以符合第三条要求。

3.4 税收透明度合规评级的意义 ①

经济全球化、资本账户自由化的发展，以及通讯技术的进步，使部分公司以及高净值人士可以自由跨境移动，他们开始越来越频繁地利用离岸金融中心进行国际逃避税，给很多国家造成损失。海外金融机构在成为国际逃避税保护伞的同时，也为政治腐败所得的洗钱、欺诈、贪污、非法武器贸易、全球药品贸易等提供了机会。国际金融市场透明度的缺乏加速了这种全球化犯罪的蔓延。此外，由于海外金融机构引起的税基侵蚀问题，也引发频繁的税收争端。国际社会日益意识到，国际合作迫使金融机构情报披露被国际社会认为是解决上述问题的最好办法。此次公布税收透明度合规评级结果的公布将促使各国加快反避税涉税信息交换的进程，从而提高全球税务透明度，使全球信息交换机制更加完善。

① 资料来源：中华财会网，http://www.e521.com/news/xyxw/484212.shtml-

4. 离岸账户信息自动交换的全球网络持续发展，OECD 发布新版 CRS 实施手册 ①

2018 年 4 月 5 日，OECD 发布了一套根据通用报告准则多边主管当局协议（CRS MCAA，the Common Reporting Standard Multilateral Competent Authority Agreement）建立的新的双边交换关系，该协议首次包括巴拿马的交换关系激活。

目前，全球范围内已有 2700 多个双边关系用于自动交换离岸金融账户信息。 CRS MCAA 中现有的自动交换关系的完整列表可在线获取。预计将在 5 月份发布进一步更新。OECD 当天还发布了第二版通用报告准则实施手册。

4.1 背景

随着全球化推进，纳税人通过其居住国以外的金融机构来进行、持有和管理投资变得更加容易。大量金钱被保留在海外，纳税人在其本国管辖范围内不履行纳税义务。因此，海外避税成为世界各国都面临的一个严重问题，不管是否为 OECD 国家，也无关国家规模大小，是否发达。各国对保持税收制度的完整性有着共同的诉求。税收合作在打击避税和保护税收制度完整性方面至关重要，而合作的一个关键方面是信息的交流。随着美国国会在 2010 年通过《外国账户纳税合规法》（FATCA，Foreign Account Tax Compliance Act），在应对全球金融危机的背景下，出现了实现全球自动交换标准的重大政治势头。

2012 年，OECD 提交了关于自动交换税务信息的报告，强调了众多的现有计划，并提出了之后的行动建议，此报告在洛杉矶卡波斯首脑会议上得到了 G20 的赞同。2013 年 G20 对建立全球金融账户信息自动交换（AEOI）标准的兴趣日益浓厚，在当年 9 月正式要求 OECD 制定通用报告标准（CRS）。2014 年 6 月，完整的《通用报告标准》，包括评论和可扩展标记语言版本的议程，得到了 OECD 的批准，随后于 9 月获得了 G20 的批准。OECD 于 2015 年 8 月发布了第一版《通用报告标准实施手册》，为政府官员和金融机构实施通用报告标准提供了实用指南，包括《通用报告标准》与《外国账户纳税合规法》之间的

---

① 资料来源：OECD/（2018）, Global network for the automatic exchange of offshore account information continues to grow; OECD releases new edition of the CRS Implementation Handbook，April 2018, OECD Publishing, Paris.
http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/global-network-for-the-automatic-exchange-of-offshore-account-information-continues-to-grow-oecd-releases-new-edition-of-the-crs-implementation-handbook.htm

比较，以及定期更新的常见问题清单。

4.2 第二版通用报告准则实施手册主要内容

手册第一部分，概述了实施 CRS 的步骤：第一，将 CRS 和尽职调查规则转化为国内法，包括确保其有效实施的规则；第二，选择信息自动交换的法律依据；第三，实施 IT 和管理基础设施和资源；第四，保护信息的机密性。

手册第二部分，概述了 CRS 和尽职调查规则：第一，识别报告金融机构；第二，识别哪些是需要审查的金融账户；第三，识别哪些是可报告的金融账户；第四，概述了主要的尽职调查程序；第五，概述了获得报告和交换信息的一般规则。第六，概述了 CRS 中对于信托的处理。

手册第三部分，将 CRS 与美国的 FATCA 模型一 IGA 进行了比较。在手册最后的附录部分对一些 CRS 相关的常见问题进行了详细解答。

4.3 第二版通用报告准则实施手册实施意义

该手册为协助政府官员和金融机构实施 CRS 提供了实用指导，并为金融部门和大众提供了 CRS 的实用概述。本手册第二版中反映的变化为 CRS 法律框架、数据保护方面、IT 和管理要求以及确保符合 CRS 的措施提供了进一步的指导。它还扩大了与识别控制人有关的信托部分，并包括了迄今为止由经合组织发布的有关 CRS 的所有常见问题。

5.《防止滥用投资移民计划规避 CRS 信息交换》咨询文件的公众意见 ①

2018 年 2 月 19 日，OECD 发布《防止滥用投资移民计划规避 CRS 信息交换》的咨询文件，随后向公众及利益相关方征求意见，以出台进一步措施打击滥用投资移民计划规避 CRS 的行为。这份咨询文件的主要内容分为四个板块：（1）利用投资移民计划规避 CRS 的方式；（2）界定了存在高风险的计划类型；（3）提醒利益相关方注意，正确实施 CRS 尽职调查程序的重要性；（4）说明 OECD 将采取的后续措施。该咨询文件的公众意见征询期于 3 月 19 日结束，OECD 于 4 月 17 日公布了收到的公众意见。

① 资料来源：OECD/(2018)，Public comments received on misuse of residence by investment schemes to circumvent the Common Reporting Standard，OECD Publishing, Paris. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/public-comments-received-on-misuse-of-residence-by-investment-schemes-to-circumvent-the-common-reporting-standard.htm

5.1 公众意见的内容

此次，OECD 共收到来自欧洲金融市场协会（AFME）/英国金融、安提瓜和巴布达、工商咨询委员会（BIAC）、公民投资协会(CIPA)、CS 全球合作伙伴、独立国家联合体多米查-财政部、法国联邦银行（FBF）、财政透明度联盟、全球投资移民委员会、格林纳达公民投资委员会、亨利合伙人控股有限公司、投资移民理事会（IMC）、毕马威国际会计公司、马克莫里斯、意大利 Pirola Pennuto Zei＆Associati 公司、英国 S-RM 情报与风险咨询有限公司、信托和房地产执业者协会（STEP）、透明国际组织等 21 家机构的咨询意见。现就全球投资移民委员会、毕马威国际会计公司和透明国际组织的意见进行简要介绍。

5.1.1 全球投资移民委员会

全球投资移民委员会（GIIC，The Global Investor Immigration Council）是一个无党派的非营利组织，致力于解决投资者和全球公民的移民问题。GIIC 的成员与许多通过投资计划提供投资和居住权的国家合作。GIIC 还与个人客户合作，通过对所有客户进行背景调查和尽职调查保护行业信誉。在任何情况下，GIIC 都不会将偷税漏税作为寻求另一国公民身份的正当理由，因此，将大力支持 OECD 的强制性披露规定和反对 CBI/RBI 滥用计划的相关措施。GIIC 对咨询文件回应如下。

（1）我们同意越来越多的司法管辖区通过投资移民计划提供公民权和居住权，个人出于诸如流动自由等正当理由而寻求这些方案；但我们不同意这些计划为试图规避 CRS 规则的洗钱者或逃税者提供后门，这些计划提供基于金融投资的移民路线的事实并不能创造更多规避 CRS 规则的可能性。我们接受并欢迎 OECD 展开调查，但我们还希望加入我们的确认，即提醒所有利益相关方正确应用相关的 CRS 尽职调查程序。

（2）我们完全同意 CRS 要求纳税人在所有相关司法管辖区自行认证其税收居民身份。然而，我们的理解是，金融机构需要了解其客户，而不是在没有对纳税人进一步尽职调查的情况下接受认证；我们不认为 CBI/RBI(citizenship by investment program, or residence by investment)可能会被利用来规避 CRS 的要求。许多纳税人向金融机构提供不准确或不完整的信息难以避免，在另一个国家的移民身份并不会使提供这些不准确或不完整的信息变得更容易。

许多国家都被视为非住所税制的国家。例如以色列规定新移民在十年内不需要报税或缴纳任何外国劳动所得税。然而，这些国家及其移民计划都没有被视为协助纳税人规避 CRS 的要求。但是，纳税人获得居住或公民身份和所谓的非住所地位的途径并不会影响他们在任何其他管辖区的纳税地位。

我们认为金融机构应该设立适当的尽职调查和 KYC 计划（“了解你的客户”），以正确识别纳税人的税收居留权。纳税人在任何司法管辖区接受移民身份的途径并不决定税收居住地，因此，金融机构应知道这个事实，并确定各个司法管辖区的税收居民身份的规则和条例。一旦这样的培训和知识用于金融机构交叉检查和自我认证的方式，那么 CRS 规则将更加准确。

（3）再次声明，我们不认为 CBI/RBI 的实际居住地验证会降低规避 CRS 规则的风险。此外，关于自动交换 CBI/RBI 纳税人以前税收居住信息的建议实际上并不可行。显然，在某些国家，与 OECD 内所有金融机构进行的纳税人移民身份信息交换涉及隐私，而且相关当局无法支持这种行动。

（4）委员会欢迎 OECD 编制一份高风险计划清单，并希望 OECD 能够适当和正确地审视 CBI/RBI 在协助纳税人规避 CRS 信息交换方面的影响。

5.1.2 毕马威国际会计公司

毕马威国际支持合理的投资移民计划。虽然，确保正确报告的主要责任基于个人，但是，最接近确保合规的一方是授予 CBI/RBI 的司法管辖方。因此，我们建议经合组织采取一种方法，即通过交换类似于税基侵蚀和利润转移项目行动计划 5 所制定的裁定机制来防止滥用投资移民计划。此外，提供投资移民的司法管辖区应将个人的 CRS 报告与其他税收居民管辖区进行交换。

1.交换规则

CBI/RBI 接收管辖区应与原税收居民管辖区交换 CBI/RBI 获得者（以前存在的和新的）的身份证号码以及 CBI/RBI 状态。此外，最初的税收居民管辖区应确认获得 CBI/RBI 身份的个人是否继续纳税。

2.回传财务账户报告

如果个人仍是原税务居民管辖区内的纳税居民，则授予 CBI/RBI 状态的管辖区域将向其发送有关该人员的所有财务账户报告，这可能会导致一些重复报告。但是，我们认为最有效的措施是 CBI/RBI 接收国允许原始税收居民管辖区监督那些获得 CBI/RBI 身份的人。

5.1.3 透明国际组织

透明国际组织（TI, Transparency International）是领导反腐败斗争的全球公民社会组织，目前已有 100 多个分会，范围遍布全球。TI 与政府、企业和民间组织达成合作伙伴关系，共同制定措施打击全球腐败问题。

TI 认为如果没有充分的完整性检查，投资移民计划就有被腐败和犯罪利益侵害的风险。因此，TI 的建议侧重于尽职调查流程以及总体透明度和问责机制。

首先，所有申请居住权和投资移民的人都应接受全面的尽职调查，这些检查应该延伸至 12 岁以上的申请人的所有抚养人。尽职调查中尤其关注以下内容：（1）尽职调查的时间跨度；（2）申请人提供的信息必须经过独立验证；（3）必须及时向金融情报室（或相关主管当局）和相关执法机构报告可疑申请；（4）当局应发布成功移民者的姓名信息。

其次，尽职调查需遵循以下标准：（1）制裁列表检查，比对恐怖分子名单、政治敏感人员名单以及全球监管和执法系统名单；（2）所有司法管辖区的个人商业利益检查；（3）在申请人居住的所有司法管辖区进行资产确认；（4）媒体和互联网搜索；（5）教育和就业验证；（6）资金来源验证；（7）法院被执行人验证；（8）犯罪记录验证；（9）监管检查，检查当地监管机构的黑名单；（10）未申报的第二国籍检查；（11）商业问询，是否存在与有组织犯罪联系，参与洗钱，腐败等问题。

再次，各国政府应设立专门的部门负责接收和评估尽职调查（EDD）报告对尽职调查以及接受或拒绝申请人负主要责任。但是，如果将尽职调查外包给第三方，则必须要求确保记录完整以及调查质量。此外，为防止利益冲突，负责进行尽职调查的机构不能在提供服务、建议或推广计划，也不能对成功申请收取报酬。

最后，透明度和问责机制。（1）根据年度分类公开申请数量、接收、拒绝的信息；（2）在官方公报上公布成功移民者的个人及家属名单；（3）当局应监测移民者是否实际居留及社会表现；（4）由相关政府部门保存相关文件资料；（5）申请人通过国内或离岸公司拥有的房产不符合资格；（6）投资移民应从申请人的个人银行账户转账；（7）政府公示通过投资移民计划收到的资金及资金用途，并须定期审查；（8）建立举报保护机制和安全举报渠道。

5.2 公众意见的作用及意义

在现行 CRS 规则下，如果存在双重或多重税收居民身份，则应将涉税账户信息交换至所有的税收居民地。CRS 的实质，是为一国的税收管理服务。因此，税收居民的身份认定，就成为了 CRS 的重要问题。围绕税收居民判断的涉税信息收集，将会从国籍、居住和收入来源等多个方面因素来展开。公众意见就报告要求、尽职调查、基本概念、报告账户、信息数据安全等多个方面进行了深入分析和探讨，进一步完善了《防止滥用投资移民计划规避 CRS 信息交换》这一文件。

从国际角度来看，OECD 对 CRS 信息交换所存在的漏洞和规避问题十分关注，早先还在其网站开通了举报平台，接受公众对于 CRS 规避行为的举报。可以预见，包括中国在内，各国有关打击 CRS 规避安排的法规还会进一步细化。[①]

6. OECD 处理滥用投资居住权/公民权计划的问题 [②]

2018 年 4 月 19 日，关于马耳他居民和公民身份的“Daphne 项目”正式启动，这一项目揭示了确保 OECD 和 G20 通用报告标准（CRS[③]）完整性的重要性，以及任何规避行为都会昭然若揭。

6.1 背景

为吸引别国资金和人才，越来越多的国家和地区推出了“投资居住权”（RBI，residence by investment）或“投资公民权”（CBI，citizenship by investment）的计划。这些计划允许外籍自然人通过在当地进行投资或者支付非固定费用的方式，获取国籍或者临时/永久居留权。外籍自然人基于免签旅行、子女的良好教育、寻求更好的投资和工作机遇以及更加稳定的政治生活环境等动因对这些计划青睐有加。与此同时，这些计划也为洗钱者和逃税者打开了后门。从市场以及 OECD 举报平台的数据来看，滥用投资移民计划来规避 CRS 的情形正愈演愈烈。

---

① 资料来源：如何认识 CRS 的规避与反规避，http://www.e521.com/news/xyxw/514649.shtml
② 资料来源：OECD/(2018)，OECD addresses the misuse of residence/citizenship by investment schemes，OECD Publishing, Paris. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/oecd-addresses-the-misuse-of-residence-citizenship-by-investment-schemes.htm
③ CRS（Common Reporting Standard）旨在推动国与国之间税务信息自动交换。

6.2 历史进程

在过去几个月中，OECD 采取了一系列行动，确保所有持有海外金融资产的纳税人都能在 CRS 报告制度下被充分披露。

2017 年 12 月 11 日，OECD 发布了一份咨询文件，就强制性披露规则范本（要求披露规避 CRS 的安排以及离岸架构）征询利益相关方意见。该规则要求发起人和其他中介机构披露有合理理由认定会产生规避 CRS 申报的安排。采用该强制性披露规则将会对规避 CRS 申报的投资移民计划的推广产生威慑作用，并向相关主管税务机关提供规避 CRS 的信息（诸如此类投资移民计划）。目前，欧盟成员国已经同意执行这些规则。

2018 年 2 月 19 日，OECD 发布关于防止滥用投资移民计划规避 CRS 的咨询文件，并寻求公众意见以获取 CBI/RBI 计划滥用的证据和防止这种滥用的有效方法。咨询文件主要包括以下内容：（1）评估了如何利用 CBI/RBI 计划试图规避 CRS；（2）确定存在高度滥用风险的计划类型；（3）提醒利益相关方正确应用相关 CRS 尽职调查程序的重要性，以防止此类滥用；（4）打击 CBI/RBI 滥用计划的后续措施。通过公众咨询收到的大量意见进一步突出了打击滥用 CBI/RBI 计划的重要性，这些意见包括：（1）对 CBI/RBI 申请流程进行全面的尽职调查；（2）通过这种 CBI/RBI 计划获得其他管辖权居住/公民身份的个人必须自发交换其原有税务居住地的信息；（3）加强金融机构对高风险账户的 CRS 尽职调查程序。该文件咨询期于 3 月 19 日结束，OECD 现已公开了所收到的公众意见。

6.3 最新进展

OECD 目前已经与包括马耳他在内的个别司法管辖区达成协议，让他们意识到滥用其 CBI/RBI 计划的风险，并协助采取缓解措施；OECD 正在编制一份基于上述风险因素的高风险计划清单，以提高利益相关方对此类计划潜在破坏 CRS 尽职调查和报告要求的影响的认识。

OECD 正在考虑采取一系列其他方法来防止滥用 CBI/RBI 计划。这可能包括税务合规和政策相关措施，并将考虑到所有利益相关方的可能作用，包括提供这些计划的司法管辖区，参与 CRS 的司法管辖区的税务管理部门，使用 CRS 报告的金融机构，中介机构和纳税人。

此外，OECD 和 G20 的专家将于今年 5 月在巴黎召开会议，旨在有效解决

滥用 CBI/RBI 计划规避 CRS 信息交换。

❖ 税收政策分析栏目

7. OECD 发布《2018 工资税负报告》[①]

2018 年 4 月 26 日，OECD 发布《2018 工资税负报告》，该报告显示 OECD 国家的劳动者在 2017 年平均缴纳的工资税负占其工资的四分之一左右，其中只有一半以上国家的个人平均税率出现小幅上涨。

7.1 报告背景 [②]

该年度报告详细介绍了 OECD 所有 35 个成员国的工资税负情况。报告中的信息涵盖了雇员支付的个人所得税和社会保险费，雇主支付的社会保险费和工资税，以及家庭获得的现金福利。报告的目的是说明个人所得税、社会保险费用和工资税是如何计算的，并且研究这些费用的征收和现金福利会如何影响家庭净收入，从而对劳动力成本水平以及单身人士和已婚人士整体税负和福利状况进行定量的跨国比较。

7.2 报告简介

《2018 工资税负报告》显示，“净个人平均税率”——雇员支付的所得税和社会保险费减去家庭福利收入占总工资的比重在经合组织中约为 25.5％。根据经合组织统计的这一平均水平，对于没有子女的单身人士来说，他们的平均工资税负水平近年来一直保持稳定，但国与国之间差距还是很大，智利、韩国和墨西哥的工资税负在 15％以下，比利时、丹麦和德国的工资税负在 35％以上。

2017 年经合组织的 35 个成员国中 20 个国家的平均个人税负增加主要是由于工资增长从而减少了免税配额和信贷的影响，有 13 个国家的平均个人税负下降，两个国家（智利和匈牙利）保持不变，其中捷克共和国的税率增幅最大（0.5%），土耳其（0.5%）和墨西哥（0.4%），跌幅最大的是卢森堡（-2.0%），芬兰（-0.6%）和冰岛（-0.5%）。

《2018 工资税负报告》还提到税收制度会如何影响有孩家庭的可支配收

---

① 资料来源：OECD/(2018), Workers in OECD countries pay one quarter of wages in taxes, OECD Publishing, Paris. http://www.oecd.org/tax/workers-in-oecd-countries-pay-one-quarter-of-wages-in-taxes.htm
② 资料来源：OECD/(2018), Taxing Wages 2018, OECD Publishing, Paris. http://webexchanges.oecdcode.org/vpfhmzgA/2318171e.pdf

入。 该报告发现，几乎所有的经合组织国家都为有孩子的家庭设置较低的个人平均税率，这是相对于没有子女的相同收入水平的家庭而言的。

平均而言，由于个人所得税和现金收益减少，一对有两个孩子的夫妇平均支付的税负占总工资的 14％。低收入家庭的差距更大。例如，单身劳动者可以获得平均工资的 67％，没有子女的已婚劳动者大约支付 21.3％的工资税，而有子女的工人平均只支付 1.8％。总体而言，自 2000 年以来，有子女家庭的财政福利规模有所增加，对于有子女的单身劳动者来说尤其如此，他们的税负往往是负值。

经合组织税收政策和管理中心主任帕斯卡尔·圣阿芒斯说："减轻有子女家庭，尤其是单亲家庭的工资税负担是非常鼓舞人心的。设置一些能够保持工作积极性的税收政策，特别是针对中低收入者的税收政策，对促进经济增长非常重要。"

如果考虑到雇主支付的税款和成本，《2018 工资税负报告》年发现，由于雇主缴纳的社会保险费较低，2017 年人均劳动力总成本连续第四年下降。

在经合组织地区，税收楔子——雇主雇佣工人的成本与工人实际得到的工资和家庭福利之间的差额占雇主劳动力成本的百分比下降了 0.13 个百分点，达到了劳动力成本的 35.9％。下降的主要原因是芬兰、匈牙利和卢森堡地区的工资税负自 2012 年以来持续呈下降趋势，部分扭转了全球经济危机之后持续增长的趋势。

7.3 报告主要内容

单身人士和家庭的净个人平均税率（NPATR，Net personal average tax rates）：

- 2017 年，没有子女的单身人士的 NPATR 最高的国家是比利时（40.5％）、德国（39.9％）和丹麦（35.8％），最低的国家是智利（7％）、墨西哥（11.2％）和韩国（14.5％）。经合组织的平均水平稳定在 25.5％。
- 2017 年，有子女的单方收入的家庭平均 NPATR 为 14.0％。
- 平均来看，有两名子女的单方收入家庭的 NPATR 最高的是土耳其（25.9%）和丹麦（25.3％）。NPATR 最低的国家是捷克共和国（0.7％）、加拿大和爱尔兰（均为 1.2％）。由于现金收益超过税收和社会保

险费，波兰的 NPATR 为负值（-4.8％）。

- 2017 年，有两个孩子的单方收入家庭的 NPATR 在 25 个国家均有所提高，在 9 个国家有所下降，在智利维持不变。爱尔兰（2.88%）和澳大利亚（2.90%）涨幅最大；卢森堡（1.03%）和波兰（5.06%）跌幅最大。经合组织的平均水平提高了 0.23%。

有子女的单亲和双亲家庭的税收楔子：

- 2017 年经合组织地区税收楔子减少的主要原因是芬兰、匈牙利和卢森堡的大幅降税。16 个国家的税收楔子下降，19 个国家的税收楔子有所上升。
- 2017 年，平均而言，没有子女的单身人士的税收楔子最高的国家是比利时（53.7％）、德国（49.7％）、意大利（47.7％）、法国（47.6％）和奥地利（47.4％），最低的国家是智利（7％）、新西兰（18.1％）和墨西哥（20.4％）。经合组织的平均税收楔子下降 0.13 个百分点至 35.9％。
- 2017 年，有子女的单方收入的家庭平均税率为 26.1％。
- 2017 年有两名子女的单方收入家庭的税收楔子最高的是法国（39.4）。比利时、芬兰、希腊、意大利和瑞典的比例大约在 38％至 39％之间。对于这种家庭类型，新西兰的税率最低（6.4％），其次是智利（7.0％）和瑞士（9.1％）。
- 2017 年这种家庭的税收楔子增幅最大的是澳大利亚（2.74%）、爱尔兰（2.60%）和拉脱维亚（1.06%）。波兰（4.35%）和匈牙利（3.05%）的跌幅最大。
- 除智利和墨西哥之外的所有经合组织国家中，当税收水平相同的情况下，有子女的单方收入家庭的税收楔子低于没有子女的单身人士。比利时、加拿大、捷克共和国、德国、匈牙利、爱尔兰、卢森堡和斯洛文尼亚的劳动力成本差距超过 15％。

❖ 转让定价栏目

8. OECD 发布了 14 个国家简介，包含转让定价立法的关键信息 ①

2018 年 4 月 9 日，OECD 发布了 14 个国家简介，包含转让定价立法的关键信息。这些国家简介侧重于各国有关转让定价国内立法的关键信息，主要包括独立原则、转让定价方法、可比性分析、无形财产、集团内服务、成本分摊协议、转让定价文件、避免和解决纠纷的行政方法、安全港等实施措施。这些简介中所载的信息旨在明确反映各国立法的现状，并说明其规则在多大程度上遵循 OECD 的转让定价准则（TPG，Transfer Pricing Guidelines）。下面我们将主要介绍中国转让定价立法的关键信息。

8.1 独立交易原则

我国国内立法是参照了“独立交易原则”的，例如《企业所得税法》第 6 章第 41 条，企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。中国尊重 OECD 的 TPG，并将 OECD TPG 的基本方面纳入了国内立法，国家税务总局 2017 年第 6 号公告，即国家税务总局关于发布“特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法”的公告就体现了该方面。

我国国内法对关联方作出了如下定义：企业(一方)与其他企业、组织或者个人(另一方)满足下列任意一种关系的，就构成“关联关系”：

（一）一方直接或者间接持有另一方的股份总和达到 25%以上；双方直接或者间接同为第三方所持有的股份达到 25%以上；

（二）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但双方之间借贷资金总额占任一方实收资本比例达到 50%以上，或者一方全部借贷资金总额的 10%以上由另一方担保（与独立金融机构之间的借贷或者担保除外）。

（三）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但一方的生产经营活动必须由另一方提供专利权、非专利技

① 资料来源：OECD（2018）,Transfer Pricing Country Profiles, OECD Publishing, Paris. http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm

术、商标权、著作权等特许权才能正常进行；

（四）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但一方的购买、销售、接受劳务、提供劳务等经营活动由另一方控制；

（五）一方半数以上董事或者半数以上高级管理人员（包括上市公司董事会秘书、经理、副经理、财务负责人和公司章程规定的其他人员）由另一方任命或者委派，或者同时担任另一方的董事或者高级管理人员；或者双方各自半数以上董事或者半数以上高级管理人员同为第三方任命或者委派；

（六）具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系的两个自然人分别与双方具有本条第（一）至（五）项关系之一；

（七）双方在实质上具有其他共同利益。

8.2 转让定价方法

我国转让定价方法主要包括可比非受控价格法（CUP，Comparable Uncontrolled Price）、再销售价格法（RPM，Resale Price Method）、成本加成法（CPM，Cost Plus Method）、交易净利率法（TNMM，Transaction Net Margin Method）、利润分割法（PSM，Profit Split Method）和其他合理方法。其他合理方法可以是指资产评估方法，如成本法、市场法、收益法等，以及符合“利润应在经济活动发生和创造价值产生的管辖范围内征税”原则。税务机关应在可比性分析的基础上，选择合适的转让定价方法，对企业关联方交易进行分析和审查，但在我国立法中没有提供关于商品交易的具体指导。

8.3 可比性分析

在我国管辖范围内是遵循 TPG 第三章概述的可比性分析指南的，税务机关在进行转让定价调查时，应在 TPG 框架下进行可比性分析。我国税务机关也使用秘密比较工具来评估转让定价，税务机关可以使用公共和秘密的比较数据来评估转让定价。在分析和评估一项关联方交易是否符合公平原则时，税务机关可以计算不同的统计数据，例如算术平均数、加权平均数或四分位数范围来确定可比利润或价格的值或范围。这些计算可以按年也可以按多年平均计算。如果关联方交易与不相关交易存在显著差异，则应作出合理调整以考虑这些差异的影响。

8.4 无形资产

我国国内法对涉及无形资产的受控交易定价是有具体指导的，价值贡献是分配无形资产所得收入时应考虑的主要因素，应充分考虑到各方在以下方面的贡献：与无形资产有关的开发、价值提升、维护、保护、应用功能（统称为DEMPE 功能）。企业向仅拥有无形资产但不贡献资产价值的关联方支付特许权使用费的，未遵循独立交易原则的，税务机关可以作出特殊的税收调整。从关联方收取或支付的特许权使用费必须与无形资产给企业及其关联方带来的经济效益相对应。如果没有经济效益，也没有遵循独立交易原则，税务机关可以进行特别纳税调整。

8.5 集团内服务

接受集团内部服务的子公司支付的费用不应简单地适用安全港规则被视为是低增值服务的费用，而应使用以下“六项测试”来确定服务的性质：受益性测试、必要性测试、重复性测试、价值创造测试、补偿性测试和真实性测试。

有下列情形的，税务机关可以对其作特殊调整：

- 企业向关联方支付非受益服务的；
- 企业向不履行职责、不承担风险、没有实质性经营活动的境外关联方付款的；
- 以融资、上市为主要目的，在境外设立控股公司或者融资公司，企业因有关融资、上市活动产生的附带利益，向境外关联方支付特许权使用费的。

8.6 成本分摊协议

我国对成本分摊协议规定是关联方共同开发无形资产所产生的费用，按独立交易原则分摊各方成本。

8.7 转让定价文件

我国要求纳税人准备转让定价的相关文件，主要包括以下文件：符合 TPG 第五章附件一的主体文档、符合 TPG 第五章附件二的本地文档、符合 TPG 第五章附件三的国别报告、具体转让定价报税表(单独或附在报税表后)。总档案文件应在企业集团最终控股公司会计年度结束后 12 个月内完成；本地文档和特殊事项文档应在发生关联方交易的当年 6 月 30 日之前完成；同期资料应当在收

到税务机关的请求后三十日内提交，且同期资料应以中文编写并具体说明所使用的信息来源。

对于申报关联交易的企业，当在特别纳税调查中被税务机关认定需要补缴额外税款时，应报送同期资料和其他有关资料，并根据企业所得税法实施条例第一百二十二条的规定，按与纳税有关的同一时期的中国人民银行基本贷款利率征收滞纳金。此外，已订立有效的预约定价安排的企业可选择不就此种预约定价安排所涵盖的关联方交易编写当地文件和特别发行文件。

8.8 避免和解决纠纷的行政方法

我国用来防止和解决转让定价纠纷的方法有预约定价安排（APA，Advance Pricing Agreements）和相互协议程序，其中 APA 又包括单边 APA、双边 APA 和多边 APA。

8.9 安全港及其他简化措施

我国没有对某些行业、纳税人类型或交易类型的安全港进行规定，也没有任何未列入本调查表的其他简化措施。

8.10 其他立法方面或行政程序

纳税人可以在年底进行自我调整以修正他们在相关方交易中的应纳税利润，我国也正对二次调整方法进行研究。

8.11 其他相关信息

转让定价的其他立法方面或行政程序包括《特别纳税调整重大案件会审工作规程》(国税发[2012]16 号)和《特别纳税调整内部工作规程》(税总发[2016]137 号)，这些都是内部行政规则可查阅的公共参考资料。

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