



国际税收协同创新系列丛书



中国财政发展协同创新中心
中央财经大学国际税务研究中心

经济合作与发展组织 著

廖体忠 李俊生 编译

税基侵蚀与利润转移

解析与应对

中国税务出版社



国际税收协同创新系列丛书

税基侵蚀与利润转移： 解析与应对

**Addressing Base Erosion and Profit Shifting
Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**

经济合作与发展组织 著

廖体忠 李俊生 编译

 中国税务出版社

中文译文的质量及其与原文的一致性由译者负责。译文和原文如有分歧，以原文为准。

图书在版编目 (CIP) 数据

税基侵蚀与利润转移: 解析与应对/经济合作与发展组织著;
廖体忠, 李俊生编译. —北京: 中国税务出版社, 2015. 10
ISBN 978-7-5678-0314-5

I. ①税… II. ①经…②廖…③李… III. ①税收管理-研究-中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 236676 号

本书最初由经济合作与发展组织用英文和法文的形式按照以下标题出版:

Addressing Base Erosion and Profit Shifting

Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

© 2013 经济合作与发展组织 版权所有

© 2015 中央财经大学国际税务研究中心 中文版权所有

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting

Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

© 2013 经济合作与发展组织 版权所有

© 2015 中央财经大学国际税务研究中心 中文版权所有

版权所有·侵权必究

书 名: 税基侵蚀与利润转移: 解析与应对

作 者: 经济合作与发展组织 著

廖体忠 李俊生 编译

责任编辑: 刘 菲

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市丰台区广安路9号国投财富广场1号楼11层

邮编: 100055

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 83362083/86/89

传真: (010) 83362046/47/48/49

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787mm×1092mm 1/16

印 张: 15.5

字 数: 252000 字

版 次: 2015 年 10 月第 1 版 2015 年 10 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0314-5

定 价: 46.00 元

如有印装错误 本社负责调换

本书编译组

组 长：廖体忠 李俊生

副 组 长：曹明星 高运根 宋 宁 何 杨

编 译：王怡璞 王文静 李勇彬 杨博文
谭志文 陈昕彬 杜建伟 蒋重阳
刘奇超 易奉菊 黄坚儿 李 莉
王 舒 徐惠琳

丛书编委会

总 顾 问：张志勇

专家委员：（按姓氏拼音排序）

付树林 龚祖英 姜跃生 靳东升

李俊生 廖体忠 廖益新 刘 佐

刘剑文 尚力强 汤贡亮 王道树

王建凡 王晓悦 伊 兵 朱 青

Jeffery Owens Kees van Raad

Michael Lang Philip F. Postlewaite

主 编：李俊生 廖体忠

执行主编：曹明星

编 委：（按姓氏拼音排序）

冯立增 付 瑶 高运根 何 杨

胡天龙 黄素华 黄晓里 罗 秦

乔金美 宋 宁 夏光宇 熊 伟

熊晓青 杨小强 杨志清 张泽平

朱炎生 Dennis Weber

协同创新 打造中国国际税收的升级版

(总 序)

2008年，席卷全球的金融危机爆发，世界经济的全球化发展进入了一个深刻转型历史阵痛时期。应当说，新自由主义的经济全球化带来了全球大市场，第一次在世界范围内实现真正意义上的全球经济大循环，推动现代化大生产达到史无前例的高峰。但是，在全球化中资本等生产要素的自由流动也放大了资本逐利天性的危害，在带来了一系列经济与社会问题的同时，还侵蚀了主权国家税基并一定程度上导致国际税收秩序的失衡。

世界经济发展的困局呼唤国际经济与税收秩序的重构。2013年，OECD借助G20平台发起了“应对税基侵蚀与利润转移（BEPS）的行动计划”。无疑，BEPS方略正是这种新自由主义全球化带来的经济税收困局背景下的产物。事实上，在新自由主义经济政策背景下，资本等生产要素的自由流动迅速增强，导致发达国家工业空心化、发展中国家产业链条低端化；同时，跨国企业越来越多地进行激进的税收筹划，转移利润并侵蚀税基，不但侵害政府的税收权力、侵害其他企业的公平竞争权利，也侵害广大纳税人的公平税负权利，造成国际税收秩

序的失衡。BEPS 方略的提出，谋求完善和发展现行税收协定和转让定价国际规则，以使其更好地适应各国税制和全球价值链变化带来的影响，推动建设与现代商业模式相适应的税制，压缩跨国公司利用税制和征管差异规避税收的空间，在全球范围内营造公平的税收环境和秩序，标志着国际税收秩序格局根本的转换，国际税收发展有可能进入一个历史的新纪元。

世界经济发展的新格局要求我们提升中国的国际税收话语权。经过 30 多年的改革开放，中国正在实现经济的崛起。中国不仅经济社会发展取得重大成就，而且与世界经济日益融合，在世界的经济地位不断攀升，已经成为全球第二大经济体、第一大进出口贸易国、第二大实际利用外资国和第三大对外投资国。然而与此同时，我们在世界经济格局中却拥有着不相称的话语权。BEPS 行动计划的提出、讨论和实施，为提升中国在国际税收国际规则制定上的话语权和国际税收管理能力（包括国内和国际方面）提供了一次良机。在此之前，延续百年的税收国际规则基本都是由发达国家主导制定，更多地反映发达国家的利益，而此轮国际税收改革，发达国家和发展中国家都期待中国在制定税收国际规则、维护良好税收秩序方面发挥重要作用，我们当然要顺势而为，推动中国的国际税收事业迈上新台阶，以更好地保护国家主权和税收利益，促进国际经济健康发展。

全球税制变革的新趋势亟须我们打造中国国际税收的升级版。当前，随着经济全球化和金融危机的深入发展，各国基于税源国际化维护国家税收权益的竞争与合作日趋激烈复杂。世界经济发展格局与全球税制变革趋势深刻地影响着各国国际税收发展的战略设计，为适应新形势对国际税收管理工作提出的挑战，2012 年 4 月，中国国家税务总局发布了《关于加强国际

税收管理体系建设的意见》，提出“十二五”时期将按照统筹国内国际两个大局的要求，着力加强国际税收管理的总体部署，切实维护好国家税收权益，并为此提出了加强国际税收管理体系建设的总体思路、基本原则和主要目标，明确了国际税收管理工作任务。2014年3月，国家税务总局召开专题会议进一步部署国际税收管理工作，强调一要参与国际规则制定、完善法规制度，二要强化工作机制、优化跨境税源管理与服务，三要推进信息化建设、促进资源整合，四要加强跨境税源监控、深化税收经济分析，五要扩大国际交流与合作、提升我国话语权，六要注重专业人才培养、推动队伍建设，从而积极推动“职能定位完整、法规体系完备、管理机制健全、管理手段先进、组织保障有力和国际地位提升”的中长期战略目标的实现，最终通过砥砺奋进，提升站位，打造中国国际税收升级版。

现代化转型与社会剧变急盼教育科研领域的协同创新。中国当下正经历的，是人类历史上规模最为宏大的经济转型、制度变迁和社会文化重建，为此需要全社会乃至国际社会通力合作，对包括国际税收在内的整个世界经济秩序进行全面创新。面对这一历史挑战，国家适时提出“2011计划”，确立了新时期的教育科研发展战略。“2011计划”是在我国高等教育科研领域继“211”“985”之后启动的第三个体现国家意志的战略性计划，旨在建立一批“2011协同创新中心”，积极联合国内外创新力量，有效聚集创新要素和资源，构建协同创新的新模式，形成协同创新的新优势，集聚和培养一批拔尖创新人才，产出一批重大标志性成果，形成代表我国各个领域科学研究和人才培养水平与能力的学术高地，提升国家文化软实力、增强中华文化国际影响力，为国家乃至世界的经济与社会转型作出

贡献。

历史使命和国家战略催生国际税收领域的高端智库。值得自豪的是，我们在国际税收领域已经开始了这样的一种努力和尝试。2011年，在财政部、国家税务总局相关部门的支持下，中央财经大学依托税务学院组建了中国国际税务研究中心，期望通过实施政治与经济、理论与实务、国际与国内“三结合”的发展战略，形成跨学科、跨机构、跨业界、跨国界的协同创新的发展机制，打造一个集信息搜集、策略研究与人才培养于一体的立体的国际税收高端智库，努力出思想、出成果、出人才，体现中国特色、中国风格、中国气派，积极引领国际税收秩序重构的历史进程。目前，该中心已经成为中央财经大学国家级2011申请项目“中国财政发展2011协同创新中心”的一个重要组成部分，致力于从一个较为复杂的具体专业领域推动协同创新整体工作的深入发展，积极协助国家打造中国“财政智库”，建设财政“中国学派”，发展财政“中国模式”，展现中国特色社会主义的道路自信、理论自信、制度自信，为中华民族的复兴和中国梦的实现作出贡献。

呈现在我们眼前的系列作品，正是国际税务研究中心组织的国际税收领域协同创新的第一个阶段的学术成果。这是中国学术界首次完成系列的国际税收发展战略的研究报告，也是高校研究者与税务主管机关以及实务界专家展开的第一次大规模、系统的国际税收学术合作。这种合作加强了专业的沟通与联系，提升了研究的宽度和深度，架起了协同创新的学术桥梁，成功实现管理服务实践与科研理论的典范对接。

我们期盼，通过积极开展这种广泛的国际税收协同创新，能够形成更多的具有前瞻性价值和顶层设计意义的中国国际税

收发展战略研究报告，更好地梳理中国国际税收工作的经验，探寻国际税收工作的发展规律，深入谋划国际税收工作发展的新思路，为实施国家总体战略服务，不断开创中国国际税收事业发展的新局面。

张志勇 李俊生

2014年11月8日

译者序

2008 年席卷全球的金融危机标志着世界经济开始了波澜壮阔的历史转型，而 2013 年发起的税基侵蚀与利润转移（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）方略则宣告了国际税收领域开启了深刻艰巨的秩序重构。

BEPS 行动计划是由 G20 领导人背书并委托 OECD 推动的一项一揽子税收改革项目，旨在通过协调各国税制，修订税收协定和转让定价国际规则，提高税收透明度和确定性，以应对跨国企业税基侵蚀与利润转移给各国政府财政收入和国际税收公平秩序带来的挑战。OECD 在 2013 年向 G20 大会提交了两份 BEPS 报告，对 BEPS 问题进行了全面梳理和具体应对。

在《税基侵蚀与利润转移（BEPS）问题的全面解析》报告里，研究者首先以企业所得税收入的数据、外国直接投资（FDI）数据、对近期 BEPS 研究的回顾等为题对 BEPS 问题的严重性基于可用数据进行了分析概述；随后研究者从全球化商业模式与税收、竞争和税收、公司治理与税收等几个角度对比梳理了全球化商业模式中的税收问题；同时，研究者还具体分析了对跨境活动征税的基本原则，以及在此原则基础上为税收筹划者提供的 BEPS 机会；最后，研究者详细分析了 BEPS 问题的关键压力区以及应当采取的后续步骤，并号召税务当局立即

采取行动。在该报告的附件中，研究者还特别提供了关于公司所得税占 GDP 的比重、对近期与 BEPS 相关研究的回顾、关于跨国公司有效税率的研究、跨国公司税收筹划架构案例、以及 OECD 当前及以往所做的与 BEPS 有关的工作等方面的成果，这些研究对 BEPS 问题的分析提供了有力的支撑。

在《税基侵蚀与利润转移（BEPS）的应对方案》报告里，OECD 研究团队设计了系统的行动方案，从以下四个方面规划了 15 项具体行动项目：①建立企业所得税在国际层面的一致性；②全面发挥国际规则的作用与益处；③促进确定性和可预见性的同时确保透明度；④从达成政策共识到制定税收规则需要迅速落实相关措施。报告预设了实施方法，强调：①增强包容性与效率性的工作流程：启动 BEPS 项目，同时发展中国家也应参与其中；②积极开展高效的工作流程；③广泛咨询企业和社会各界。报告还按行动项目和时间进行分类，设计了详细的时间安排，要求从 2013 年 G20 圣彼得堡峰会后分为三个阶段实施，所有行动计划于 2015 年年底以前完成。

BEPS 项目将从国际税收规则和国内法两个层面改变现行跨境交易税收规则，对各国经济发展和税收利益分配影响深远。从国际税收规则的角度看，BEPS 行动计划将完善和发展现行税收协定和转让定价国际规则，以使其更好地适应各国税制和全球价值链变化带来的影响；从国内法的角度看，BEPS 行动计划将推动建设与现代商业模式相适应的企业所得税税制，并完善间接税制度安排，促使各国相应修改其国内法，以压缩跨国公司利用税制和征管差异规避税收的空间，在全球范围内营造公平的税收环境和秩序。

BEPS 行动计划是增强我国在国际税收规则制定上的话语权，提升影响力，将我国的税收管理能力（包括国内方面与国

际方面) 上升为制度性权力的一次良机。此前延续近百年的国际税收规则基本都是由发达国家主导制定、反映发达国家利益的, 发展中国家没有发言权也缺乏参与度。而此轮国际税收改革, 发达国家和发展中国家都期待中国在制定国际税收规则、维护良好税收秩序方面发挥重要作用。

为了全面理解和深刻把握 BEPS 方略, 推动我国国际税收政策研究与管理实践迈上新台阶, 打造我国国际税收工作的升级版, 我们商 OECD 相关机构获得专门授权, 组织政府、学界和企业有关专家群策群力翻译出版了上述两份报告。作为中央财经大学国际税务研究中心组织出版的“中国国际税收协同创新系列丛书”的第一卷, 该报告有助于引领业界对于 BEPS 方略的研究和探讨, 迅速形成重要成果建议, 积极推动中国国际税收事业发展。

需要说明的是, 尽管翻译组织者和全体翻译人员尽了最大努力, 但由于国际税收问题的专业性、复杂性, 并囿于我国国际税收领域的发展阶段, 报告的翻译编辑工作难免有疏漏和瑕疵之处, 我们真诚欢迎读者朋友对本书提出批评和建议, 以供编译组以后完善相关内容, 为业界提供更好的研究讨论基础。

译者

2015 年 9 月 30 日

目 录

第一部分 税基侵蚀与利润转移：全面解析

摘要	2
制定全球行动计划以应对 BEPS 问题	5
第一章 引言	8
第二章 BEPS 问题的严重性——基于现有数据的概括分析	10
企业所得税收入的数据	10
外国直接投资（FDI）数据	12
对近期 BEPS 研究的回顾	13
第三章 全球化商业模式、竞争力、公司治理与税收	18
全球化商业模式与税收	18
竞争和税收	20
公司治理与税收	22
第四章 国际税收的基本原则及其为 BEPS 创造的机会	25
对跨境活动征税的基本原则	25
税收管辖权	25
转让定价	27
杠杆	28
反避税	29

国际税收基本原则中的 BEPS 机会	30
税收管辖权	30
转让定价	32
举债	33
反避税	34
公司税收筹划架构的分析	35
第五章 解决 BEPS 的相关问题	37
关键压力区	37
后续步骤	38
制定解决 BEPS 问题全球行动计划	40
税务部门也需要立即采取行动	42
附录 A 公司所得税占 GDP 的比重	44
附录 B 对近期与 BEPS 相关研究的回顾	47
关于跨国公司有效税率的研究	47
基于纳税申报数据的研究	49
关于利润转移的其他研究	51
附录 C 跨国公司税收筹划架构举例	58
利用双层结构的电子商务架构和通过成本分摊协议实现无形资产的转让	59
制造业务转移和通过成本分摊协议实现相关无形资产的转移	61
债务下沉和中介控股公司在杠杆收购中的应用	63
附录 D OECD 当前及以往所做的与 BEPS 有关的工作	66
税收透明度	66
税收协定	67
转让定价	67
激进的税收筹划	68
有害的税收实践	68
税收政策分析和统计	68

税务管理	69
税收和发展	69
 第二部分 税基侵蚀与利润转移：应对方案	
缩略用语	72
第一章 引言	73
第二章 背景	75
第三章 行动计划	78
A. 行动项目	79
B. 时间安排	87
C. 实施方法	87
参考文献	89
附录 A 行动计划与时间表概览	90
表 A.1 BEPS 行动计划总结（按行动分类）	90
表 A.2 BEPS 行动计划总结（按时间表分类）	94
 附：税基侵蚀与利润转移：全面解析（英文文本）	
Addressing Base Erosion and Profit Shifting	98
 税基侵蚀与利润转移：应对方案（英文文本）	
Action Plan on Addressing Base Erosion and Profit Shifting	193

税基侵蚀与利润转移：全面解析