



OECD

更好的政策, 更美好的生活

OECD/G20 Base Erosion and Profit
Shifting Project

OECD/G20 税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 项目



2015年成果最终报告 (I)

经济合作与发展组织 著
国家税务总局国际税务司 译

► 解释性声明
Explanatory Statement

► 应对数字经济的税收挑战
Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

第1项行动计划
Action 1: 2015 Final Report

中国税务出版社



OECD

更好的政策, 更美好的生活

OECD/G20 Base Erosion and Profit
Shifting Project

OECD/G20 税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 项目

2015年成果最终报告 (I)

经济合作与发展组织 著
国家税务总局国际税务司 译

► 解释性声明

Explanatory Statement

► 应对数字经济的税收挑战

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

第 1 项行动计划

Action 1: 2015 Final Report

中国税务出版社

本书根据与OECD的协议出版,但不是OECD的官方译本。中文译文的质量及其与原文的一致性由译者负责。原文和译文如有分歧,以原文为准。

图书在版编目 (CIP) 数据

OECD / G20 税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 项目 2015 年
成果最终报告: 全 6 册 / 经济合作与发展组织著; 国家税
务总局国际税务司译. -- 北京: 中国税务出版社, 2016. 3
ISBN 978 - 7 - 5678 - 0323 - 7

I. ①O… II. ①经… ②国… III. ①税收管理-研究-世界
IV. ①F811.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 055915 号

版权所有·侵权必究

书 名: OECD/G20 税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 项目
2015 年成果最终报告 (I)

作 者: 经济合作与发展组织 著
国家税务总局国际税务司 译

责任编辑: 刘淑民 刘 菲 孙晓萍

责任校对: 于 玲

技术设计: 盛世华光

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

邮政编码: 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: 北京中科印刷有限公司

规 格: 880 毫米×1230 毫米 1/16

印 张: 226

字 数: 5750000 字

版 次: 2016 年 3 月第 1 版 2016 年 3 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5678 - 0323 - 7

定 价: 450.00 元 (共 6 册)

如有印装错误 本社负责调换

前 言

国际税收事务在政治议程上被提升到了前所未有的高度。近年来，随着各国经济和市场进一步加大融合，使得一个世纪以前设计的国际税收规则亟待随之修整。现有国际税收规则的缺陷，使税基侵蚀与利润转移（BEPS）有了可乘之机。这就要求政策制定者大胆改革，重拾公众对税收体制的信心，并确保利润在经济活动发生地和价值创造地纳税。

紧随2013年2月发布的《应对税基侵蚀与利润转移报告》，经济合作与发展组织（OECD）与二十国集团（G20）成员国在2013年9月通过了15项行动计划以应对BEPS。这15项行动计划围绕三大支柱开展：保持跨境交易相关国内法规的协调一致，强化已有国际税收规则中的实质性要求，提高税收透明度和确定性。

自此，G20和OECD所有成员国平等地致力于BEPS项目，欧盟也在BEPS项目全过程中提供观点和意见。同时，发展中国家也通过不同形式广泛参与，包括直接参与财政事务委员会。除此之外，区域性税收组织如非洲税收论坛、（法语区国家）税务管理当局中心、美洲税收管理组织与国际组织如国际货币基金组织、世界银行以及联合国共同参与国际税改。BEPS项目还广泛征集了利益相关者的意见：收集了来自业界、咨询机构、非政府组织和学术机构超过1400份相关报告；召开了14次公共咨询会，会议在媒体和网络上直播；OECD秘书处定期向公众更新并答疑解惑。

历时两年，国际税改15项行动大功毕成。包括2014年中期报告在内，所有成果都凝聚在这套丛书中。BEPS系列行动措施是近一个世纪来第一次国际税制的实质性改革。新措施一旦付诸实践，我们可以期待利润将在经济活动发生地和价值创造地申报。但如果BEPS策略应用于过时或不协调的国内税制，将会劳而少功。

因此，BEPS实施成为现阶段的重点。BEPS行动的推进，将依靠国内法律和实践的改进、税收协定条款，及目前正在讨论并计划于2016年完成的多边工具。OECD及G20成员国还达成一致意见：将继续致力于BEPS措施能够一致并协调地实施。全球一体化必然要求解决方案和各国对话超越OECD及G20成员国界限。为推动这一目标的实现，2016年，OECD和G20成员国还将创设一个包容性框架监督项目，使所有感兴趣的国家能平等参加。

加深对BEPS成果实施的理解，将有效减少政府间的误解和纷争。对税改措施和税收征管的更多关注，将实现政府与企业的互利互惠。对数据和分析的改进建议，将扶助正在开展的BEPS定量评估工作，也有助于评估反对BEPS的新方法。

总 目 录

1	解释性声明 Explanatory Statement
---	--------------------------------

37	应对数字经济的税收挑战 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy 第 1 项行动计划 Action 1: 2015 Final Report
----	---

Table of contents

Introduction	6
Achievements of the BEPS Project.....	8
Post-BEPS Environment	16
A. Implementation starts now	16
B. Monitoring implementation and impact	18
C. Designing an inclusive framework	20
D. Next steps	20
Annex A. Overview of BEPS Package	22
Action 1 Address the Tax Challenges of the Digital Economy	22
Action 2 Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements	22
Action 3 Strengthen CFC Rules	22
Action 4 Limit Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments.....	24
Action 5 Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance.....	24
Action 6 Prevent Treaty Abuse	24
Action 7 Prevent the Artificial Avoidance of PE Status	26
Actions 8-10 Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line with Value Creation.....	26
Action 11 Measuring and Monitoring BEPS.....	28
Action 12 Require Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements	28
Action 13 Re-examine Transfer Pricing Documentation	30
Action 14 Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective	30
Action 15 Develop a Multilateral Instrument.....	32
Notes	34

目 录

1. 介绍	7
2. BEPS 项目的成果	9
3. 后 BEPS 时期的税收环境	17
A. 马上启动落实的项目	17
B. 监督方案的实施及影响	19
C. 构建具包容性的框架	21
D. 下一步工作	21
附录 BEPS 一揽子报告的项目概述	23
第 1 项行动计划——应对数字经济面临的税收挑战	23
第 2 项行动计划——消除混合错配安排的影响	23
第 3 项行动计划——强化受控外国企业（CFC）规则	23
第 4 项行动计划——通过利息扣除和其他金融支出的相关规定限制税基侵蚀	25
第 5 项行动计划——关注信息透明度与实质性因素，有效打击有害税收实践	25
第 6 项行动计划——防止协定滥用	25
第 7 项行动计划——防止人为规避常设机构的构成	27
第 8-10 项行动计划——确保转让定价的结果与价值创造相一致	27
第 11 项行动计划——评估和监督 BEPS 项目	29
第 12 项行动计划——要求纳税人披露恶意税收筹划安排	29
第 13 项行动计划——重新审视转让定价文档资料	31
第 14 项行动计划——更有效的争端解决机制	31
第 15 项行动计划——制定多边工具	33
注 释	35

Table of contents

Abbreviations and acronyms	48
Executive summary	52
Chapter 1. Introduction to tax challenges of the digital economy	58
Bibliography	64
Chapter 2. Fundamental principles of taxation	66
2.1. Overarching principles of tax policy	68
2.2. Taxes on income and consumption	70
2.3. Corporate income tax	72
2.4. Value added taxes and other indirect consumption taxes	84
Bibliography	94
Chapter 3. Information and communication technology and its impact on the economy	98
3.1. The evolution of information and communication technology	100
3.2. Emerging and potential future developments	112
3.3. The interactions between various layers of information and communication technology (ICT): a conceptual overview	120
Bibliography	126
Chapter 4. The digital economy, new business models and key features	128
4.1. The spread of ICT across business sectors: the digital economy	130
4.2. The digital economy and the emergence of new business models	134
4.3. Key features of the digital economy	154
Bibliography	174
Chapter 5. Identifying opportunities for BEPS in the digital economy	178
5.1. Common features of tax planning structures raising BEPS concerns	180
5.2. BEPS in the context of direct taxation	180
5.3. Opportunities for BEPS with respect to VAT	188
Bibliography	192
Chapter 6. Tackling BEPS in the digital economy	194
6.1. Introduction	196
6.2. Restoring taxation on stateless income	196
6.3. Addressing BEPS issues in the area of consumption taxes	210

目 录

缩略词表	49
执行概要	53
第1章 应对数字经济税收挑战的简介	59
参考文献	65
第2章 税收基本原则	67
2.1 税收政策的首要原则	69
2.2 对所得和消费征税	71
2.3 企业所得税	73
2.4 增值税与其他间接消费环节税收	85
参考文献	95
第3章 信息与通信技术以及对经济的影响	99
3.1 信息与通信技术的演变历程	101
3.2 新兴和潜在发展方向	113
3.3 不同信息的层面与通信技术的互动：概念综述	121
参考文献	127
第4章 数字经济、新商业模式及其主要特征	129
4.1 信息与通信技术在商业领域的传播：数字经济	131
4.2 数字经济和新商业模式的兴起	135
4.3 数字经济的主要特征	155
参考文献	175
第5章 识别在数字经济中产生BEPS筹划的空间	179
5.1 引起BEPS问题的税务筹划架构的普遍特征	181
5.2 与直接税相关的BEPS问题	181
5.3 VAT方面产生BEPS的空间	189
参考文献	193
第6章 解决数字经济中BEPS的问题	195
6.1 简介	197
6.2 恢复对“无归属国收入”征税	197
6.3 解决消费环节税收的BEPS问题	211

6.4. Preliminary conclusions.	212
Bibliography	214
Chapter 7. Broader direct tax challenges raised by the digital economy and the options to address them	216
7.1. The digital economy and the challenges for policy makers	218
7.2. An overview of the tax challenges raised by the digital economy	218
7.3. Nexus and the ability to have a significant presence without being liable to tax	222
7.4. Data and the attribution of value created from the generation of marketable location- relevant data through the use of digital products and services	226
7.5. Characterisation of income derived from new business models	230
7.6. Developing options to address the broader direct tax challenges of the digital economy.	234
Bibliography	256
Chapter 8. Broader indirect tax challenges raised by the digital economy and the options to address them	260
8.1. Collection of VAT in the digital economy	262
8.2. Addressing the broader indirect tax challenges of the digital economy	266
Bibliography	280
Chapter 9. Evaluation of the broader direct and indirect tax challenges raised by the digital economy and of the options to address them	282
9.1. Broader tax challenges and options to address them	284
9.2. Economic incidence of the options to address the broader direct tax challenges	286
9.3. Framework to evaluate the options	288
9.4. Impact of BEPS countermeasures	290
9.5. Evaluation.	292
9.6. Next steps.	296
Bibliography	298
Chapter 10. Summary of the conclusions and next steps	300
10.1. The digital economy, its business models, and its key features	302
10.2. BEPS issues in the digital economy and how to address them	306
10.3. Broader tax policy challenges raised by the digital economy	310
10.4. Next steps.	316
Bibliography	316
Annex A. Prior work on the digital economy	318
A.1. 1996-98: Work leading to the Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce	320
A.2. 1998: The Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce	322
A.3. Post-Ottawa: CFA work and technical advisory groups.	322
Bibliography	346
Annex B. Typical tax planning structures in integrated business models	348
B.1. Online retailer	350
B.2. Internet advertising.	356

6.4 初步结论	213
参考文献	215
第7章 数字经济引起的更广泛的税务挑战及其应对方案	217
7.1 数字经济对政策制定者的挑战	219
7.2 数字经济带来的税务挑战概览	219
7.3 联结度以及具备显著存在的能力却不负有纳税的义务	223
7.4 数据以及通过使用数字产品和服务产生的与市场所在地相关的数据 所创造的价值归属问题	227
7.5 新商业模式产生的收入定性问题	231
7.6 制定应对数字经济引起的更广泛的直接税挑战的方案	235
参考文献	257
第8章 数字经济带来的更广泛的间接税挑战以及相关应对方案	261
8.1 数字经济下的VAT征收问题	263
8.2 解决数字经济下更广泛的间接税挑战	267
参考文献	281
第9章 评估数字经济带来的更广泛的直接税及间接税挑战以及相关的 应对备选方案	283
9.1 更广泛的税务挑战以及相关应对备选方案	285
9.2 更广泛的直接税挑战的应对方案的经济后果	287
9.3 评估备选方案的框架	289
9.4 BEPS应对措施的影响	291
9.5 评估	293
9.6 下一步工作	297
参考文献	299
第10章 结论和下一步工作计划的总结	301
10.1 数字经济及其商业模式和主要特征	303
10.2 数字经济中的BEPS问题以及如何应对	307
10.3 数字经济凸显更广泛的税收政策挑战	311
10.4 下一步工作	317
参考文献	317
附录A——关于数字经济的前期工作	319
A.1 1996年至1998年：促使1998年渥太华电子商务部长级会议召开的前期工作	321
A.2 1998年：渥太华电子商务部长级会议	323
A.3 渥太华会议后：CFA的工作和技术咨询小组的成立	323
参考文献	347
附录B——在整合商业模式中典型的税务筹划架构	349
B.1 在线零售商	351
B.2 互联网广告	357

B.3. Cloud computing	364
B.4. Internet app store	368
Annex C. The collection of VAT/GST on imports of low value goods	376
C.1. Introduction	378
C.2. Main features of the supply chain for the sale, clearance and delivery of low value goods . .	380
C.3. Key features and assessment of the options for collecting VAT/GST on imports of low value goods	400
C.4. Supporting enforcement through enhanced mutual administrative cooperation	424
C.5. Summary assessment of the collection models	424
C.6. Overall conclusion	430
Appendix C.A. Test cards for the analysis of the VAT/GST collection models	432
Appendix C.B. Low value import relief – Exemption thresholds	448
Bibliography	452
Annex D. OECD international VAT/GST guidelines. Chapter 3. Determining the place of taxation for cross-border supplies of services and intangibles	454
A. The destination principle	456
B. Business-to-business supplies – The general rule	460
C. Business-to-consumer supplies – The general rules	494
D. Business-to-business and business-to-consumer supplies – Specific rules	516
Annex 1	530
Annex 2	548
Annex E. Economic incidence of the options to address the broader direct tax challenges of the digital economy	562
E.1. Proposals to be analysed	564
E.2. Description of taxes	564
E.3. What is tax incidence analysis?	566
E.4. Tax incidence analysis	566
E.5. Conclusion	578
Figures	
Figure 3.1 Percentage of fibre connections in total fixed broadband subscriptions, June 2014	102
Figure 3.2 Total fixed, mobile and broadband access paths subscriptions (millions)	104
Figure 3.3 Personal data	108
Figure 3.4 Main enablers of the Internet of Things	112
Figure 3.5 How bitcoins enter circulation and are used in transactions	114
Figure 3.6 A layered view of ICT	122
Figure 4.1 Broadband connectivity, by size, 2010 and 2014	130
Figure 4.2 Turnover from e-commerce, by size, 2008 and 2012	138
Figure 4.3 Use of cloud computing by enterprises, 2014	148
Figure 4.4 Enterprises using cloud computing services by type of services, 2014	148
Figure 4.5 Customer involvement in product development, 2013	152
Figure 4.6 Enterprises engaging with customers in product development, 2013	152
Figure 4.7 Exporters of ICT services, 2013	158
Figure 4.8 Average annual revenue per employee of the top 250 ICT firms by sector, 2000-11	160
Figure 4.9 Estimated worldwide data storage	164

B.3 云计算	365
B.4 线上应用软件商店	369
附录C——低价值进口货物的VAT/GST的税款征收	377
C.1 简介	379
C.2 销售供应链以及低价值货物清关和配送的主要特点	381
C.3 低价值商品进口环节征收VAT/GST的方式的主要特征与评估	401
C.4 通过加强共同管理合作支持实施	425
C.5 征收模式的评估总结	425
C.6 综合结论	431
附录C.A—VAT/GST税收分析测试	433
附录C.B—低价值进口货物减免一起征点	449
参考文献	453
附录D——OECD国际VAT/GST指南——第3章—— 就服务和无形资产的跨境交易确定征税地	455
A.目的地原则	457
B. B2B模式——一般规则	461
C. B2C模式——一般规则	495
D. 企业对企业以及企业对消费者的供应模式——特殊规定	517
附录1	531
附录2	549
附录E——数字经济带来的更广泛直接税挑战的应对方案的经济归属分析	563
E.1 分析建议	565
E.2 税种描述	565
E.3 什么是税收归属分析?	567
E.4 税收归属分析	567
E.5 结语	579
图索引	
图3.1 光纤连接占总固网宽带的百分比(2014年6月)	103
图3.2 总固网、手机、宽带连接签署用户	105
图3.3 个人数据	109
图3.4 物联网的主要支持要素	113
图3.5 比特币怎样进入交易及流通的过程	115
图3.6 信息与通信技术的层面图	123
图4.1 宽带连接,按2010年及2014年企业规模	131
图4.2 来自电子商务的营业额,按2008年及2012年企业规模	139
图4.3 使用云端计算,按企业,2014年	149
图4.4 企业使用云端计算服务,按服务类型,2014年	149
图4.5 顾客在产品开发的参与度,2013年	153
图4.6 使顾客参与产品开发过程的企业,2013年	153
图4.7 ICT服务的出口商,2013年	159
图4.8 250强ICT企业员工的平均收入,2000—2011年	161
图4.9 对全球数据存储的估计	165

Figure 4.10	Average data storage cost for consumers 1998-2012	164
Figure 4.11	Data mining-related scientific articles, 1995-2014	166
Figure 5.1	BEPS planning in the context of income tax	182
Figure B.1	Online retailer.	352
Figure B.2	Internet advertising.	360
Figure B.3	Cloud computing	366
Figure B.4	Internet app store	372
Figure C.1	The role of the express carriers	392
Figure C.2	Traditional Collection Model	404
Figure C.3	Purchaser Collection Model	408
Figure C.4	Vendor Collection Model	410
Figure C.5	Intermediary Collection Model	418

Tables

Table 8.1	Main features of a simplified registration and compliance regime for non-resident suppliers.	276
Table C.1	Customs and VAT/GST clearance procedures (for goods not submitted to other specific duties such as excise)	398
Table C.2	Minimum information available to each stakeholder in the supply chain	400
Table E.1	Description of taxes included in the incidence analysis	566

Boxes

Box 1.1	Ottawa Taxation Framework Conditions – Principles	62
Box 2.1	Controlled foreign company (CFC) rules	74
Box 4.1	Diversity of revenue models	154
Box 7.1	Administrative challenges in the digital economy	232
Box A.1	Ottawa taxation framework conditions – Principles	320
Box A.2	Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention	330
Box A.3	Commentary on Article 12 – Payment for the use of, or the right to use, a copyright	334
Box A.4	Change to the Commentary on Article 12 – Payments for know-how	336
Box A.5	Commentary on Article 12 – Mixed payments	340
Box C.1	The customs procedures on importation of low value goods.	384
Box 3.1	Business Agreement	462

图4.10	消费者平均数据存储的费用1998—2012年	165
图4.11	有关数据挖掘的科学文章, 1995—2014年	167
图5.1	所得税的BEPS筹划	183
图B.1	在线零售商	353
图B.2	互联网广告	361
图B.3	云端计算	367
图B.4	线上应用软件商店	373
图C.1	快递承运商的作用	393
图C.2	传统征收模式	405
图C.3	购货方征收模式	409
图C.4	销售商征收模式	411
图C.5	中介机构征收模式	419

表索引

表8.1	非居民供应商简易登记和遵从制度的主要特征	277
表C.1	关税&VAT/GST清关流程	399
表C.2	供应链上每一个利益相关方能够掌握的最低限度的信息	401
表E.1	税收归属分析涵盖的税种描述	567

方框索引

方框1.1	渥太华税收框架条件——原则	63
方框2.1	CFC规则	75
方框4.1	多元化收入模式	155
方框7.1	数字经济对征收管理的挑战	233
方框A.1	渥太华税收框架条件——原则	321
方框A.2	OECD税收协定范本第5条注释	331
方框A.3	第12条注释——使用或有权使用版权所支付的款项	335
方框A.4	第12条注释修订——有关专有技术所支付的款项	337
方框A.5	第12条注释——混合支付	341
方框C.1	进口低价值商品的海关程序	385
方框3.1	商业协议	463



OECD/G20税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目
2015年成果

解 释 性 声 明

中国税务出版社

本书根据与OECD的协议出版，但不是OECD的官方译本。中文译文的质量及其与原文的一致性由译者负责。原文和译文如有分歧，以原文为准。