

避税地、经济实质法与 全球税收秩序治理的内在矛盾

——经济实质法及其“前因”与“后果”

林绥

2021年8月18日

2018年与2019年相交之际，开曼群岛、英属维京群岛等俗称“税收天堂”的税收管辖地在欧盟和经合组织多年的重重压力下，终于出台了期待已久的《经济实质法》，欧洲发达国家看到了其二十多年来致力于治理“有害税收实践”和打击“税收天堂”的税收竞争的努力有了实质性的成果……

然而：

有害税收竞争就此偃旗息鼓了吗？

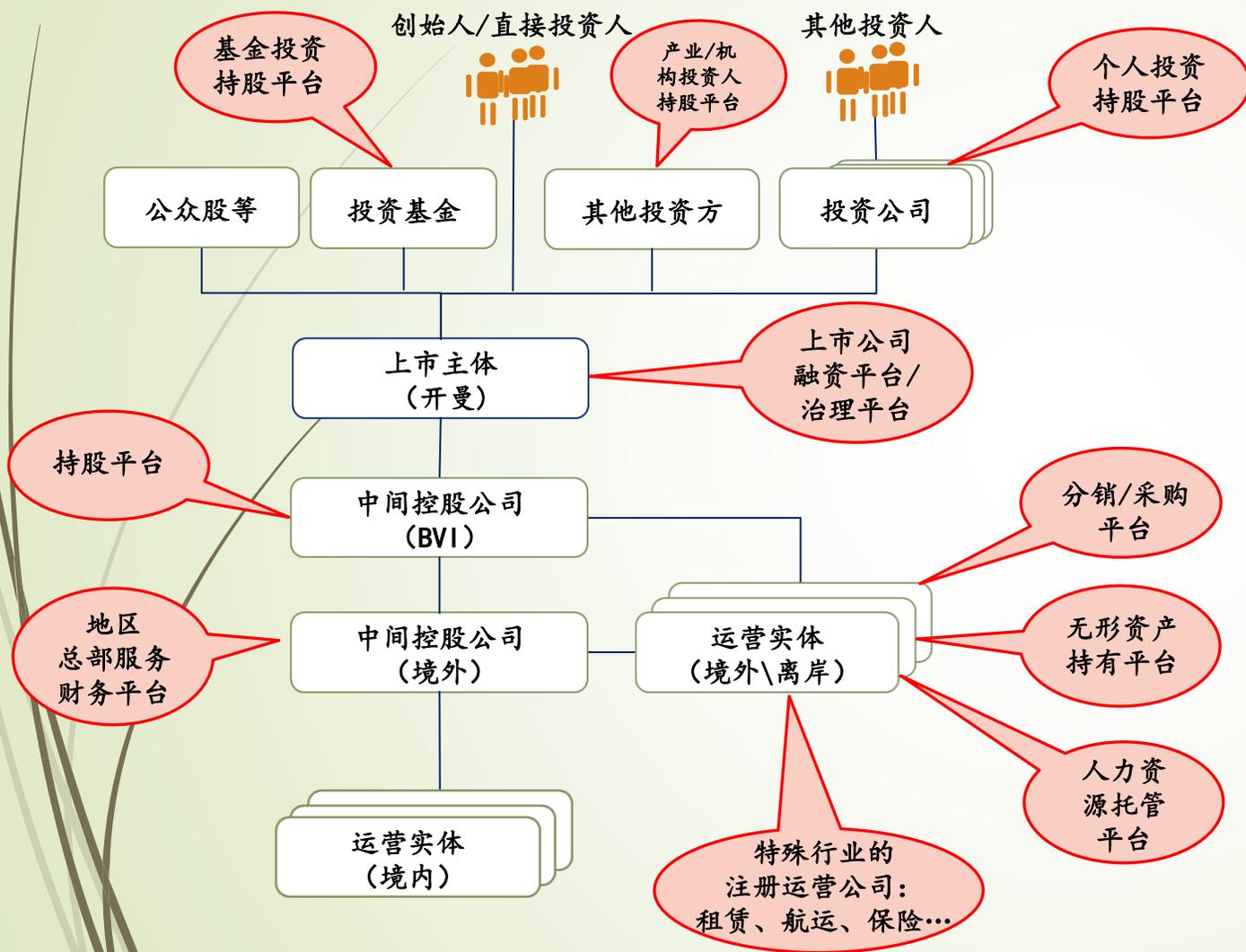
税源税基的全球化迁徙就会改观了吗？

主要发达国家的财政亏损就能缓解了吗？

税收天堂（避税港）的典型应用场景

——“税收天堂”是如何动别国奶酪的？

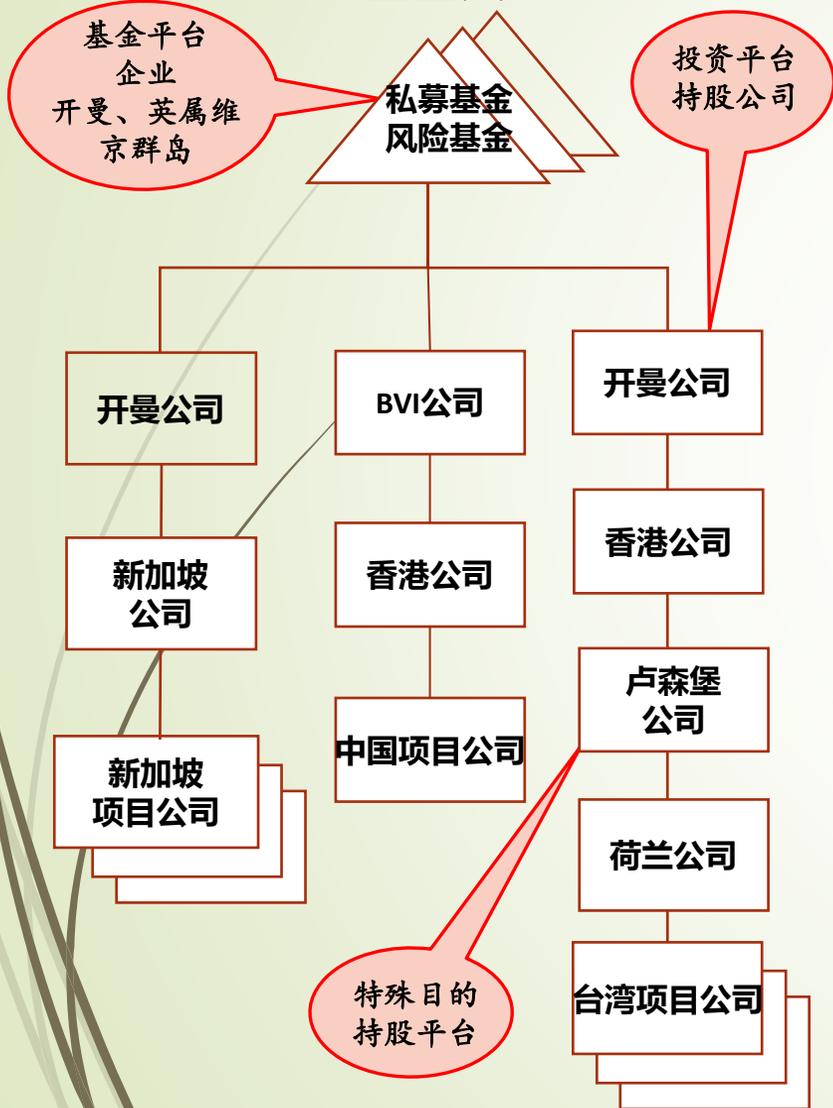
“税收天堂”的典型应用场景——商业功能



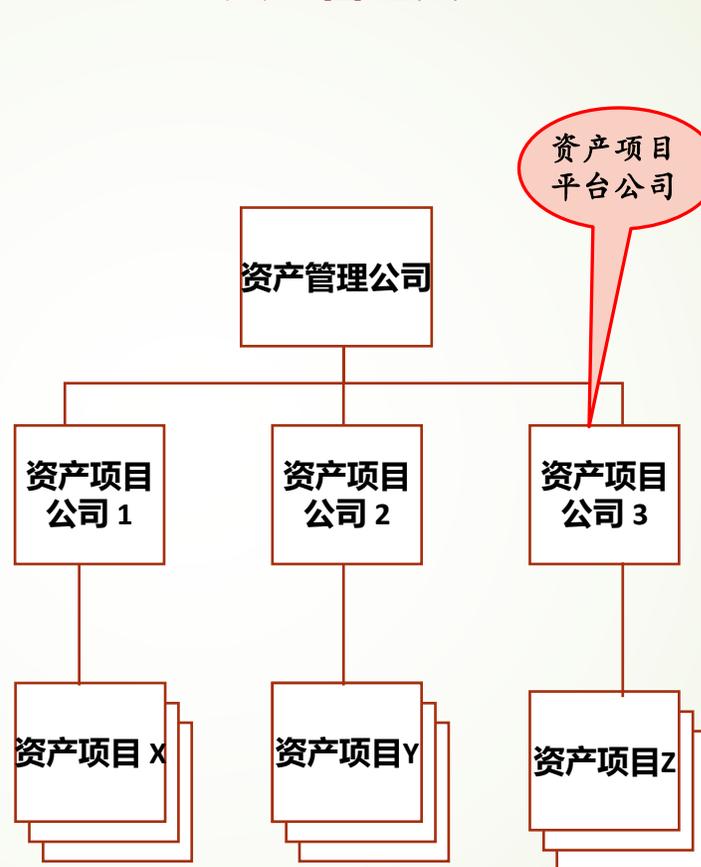
- 上市公司融资平台
 - 股权
 - 公司债券
 - 银行贷款
- 公司跨境业务中间持股平台
 - 区域或业务板块控股功能
 - 合资项目的投资平台
 - 收购兼并或专项投资目的的平台
- 公司营运专项业务的载体
 - 销售或采购平台
 - 人力资源托管平台
 - 无形资产产权持有平台
 - 区域总部服务、财务资金中心
- 特殊行业公司注册地平台
 - 保险业
 - 航运公司
 - 银行业
 - 融资租赁

“税收天堂”的典型应用场景——投资功能

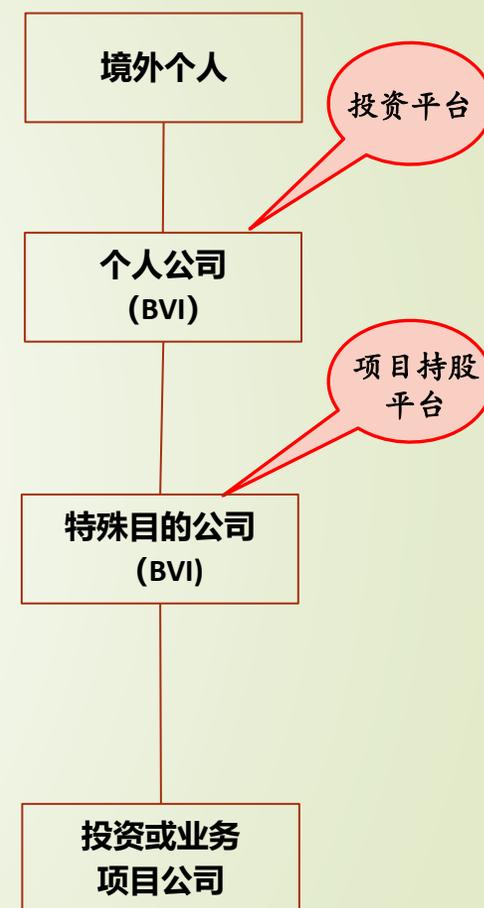
基金类



资产管理类



个人类



经济实质法追本溯源

经济实质法追本溯源



1

OECD的税收论坛于1998年发布了关于有害税收竞争的专题报告，明确提出有害税收优惠制度和避税港税制对其他国家的税收利益的侵蚀使有害税收竞争，并提出了应对有害税收实践的建议措施



2

税基侵蚀与利润转移行动计划5 - 有害税收实践
2012年，BEPS重新把针对有害税收实践的治理放入了计划行动，并把经济实质与税收优惠授予的关联问题提到议事日程上来了。



3

欧盟行为规范小组在2016年BEPS初步结束后，对把对经济实质关注扩大到对名义税收和零税收的管辖区的黑名单管控实务中了同时OECD于2018年也将实质性标准适用到这些管辖区



4

经济实质法
英属维京群岛和开曼群岛率先实施了经济实质法

“有害税收实践”与“避税港”

——经合发组织（OECD）的故事

OECD反有害税收实践的演进

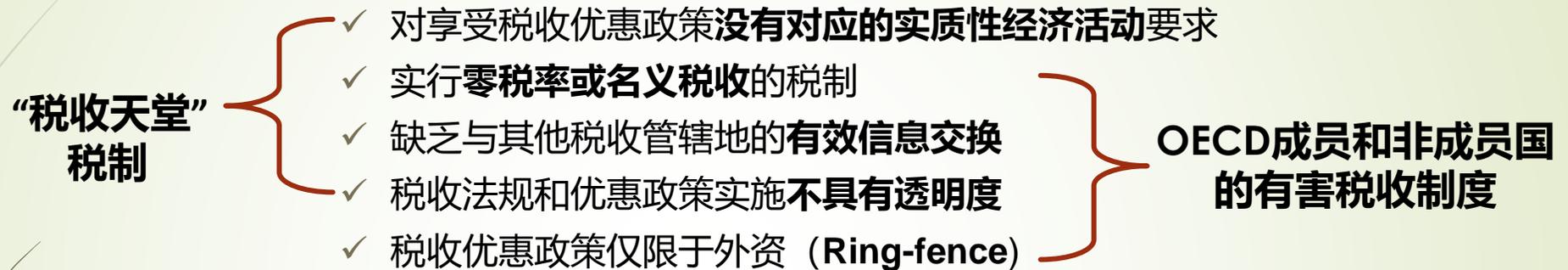
1998年

- 由OECD下属的FHTP（反有害税收实践论坛）研究发表了《有害税收竞争——一个正在出现的全球性问题》报告，提出了相关概念、识别标准、抵制措施。
- 报告指出：**有害税收竞争**是指税收管辖地依靠免税或实际税负极低或其他不要求有实质经济活动就可以授予的税收优惠政策来吸引他国可转移的经济要素和经济活动，实现促进本国经济发展，其在客观上
 - ✓ **扭曲**了投资地和经营活动地点和方式的正常选择；
 - ✓ **侵蚀**了其他国家税源、税基、国内税负均衡和财政稳定；
 - ✓ **扰乱**了国际税收秩序，增加了税收机构和纳税人的遵从成本
 - ✓ **破坏**了纳税人对税收公平和税收正义的信任
- **有害税收实践**指构成有害税收竞争的各税收管辖区的有害税收制度和优惠政策，其可以分为
 - ✓ 提供零税率或仅有名义税率的“避税港”税制
 - ✓ 有常规税收制度但提供零税率或实际税负率几乎是零的税收优惠制度
 - ✓ 有常规税收制度但提供实际税负率远低于输出国税负的税收优惠制度
- 报告明确：“税收天堂”税制和“有害税收优惠税制”是其要采取行动的重点，具体工作对象分为“避税地”、OECD成员国的“有害税收实践”，和非OECD成员国的有害税收实践三类分别开展不同方式的应对行动。

OECD 反有害税收实践的演进

1998年 (续)

- 报告明确了**有害税收实践**由下列**4项关键因素**构成:



(零税率本身并不直接构成有害税收制度, 要综合看实际效应)

- 判断一项税收优惠制度是否(潜在)有害的其他8项因素:
 - ✓ 人为虚构的税基定义
 - ✓ 违背国际公认的转让定价准则
 - ✓ 免除居民企业来源于境外的所得
 - ✓ 可以协商确定的适用税率和税基
 - ✓ 实行优惠保密承诺
 - ✓ 允许享受被投资地的广泛税收协定待遇
 - ✓ 被用来作为实现税负最小化的工具
 - ✓ **鼓励以税收利益为目的且不具有实质活动的经营安排**

OECD 反有害税收实践的演进

1998年 (续)

- 报告还明确：如果一项优惠制度基于前述因素分析被判定为“**潜在有害**”，但并未对经济造成“**实际有害**”影响，该制度可以不视为实际有害。实际评估可以从以下三个方面分析：
 - ✓ 该税收制度是否导致经济活动从一个国家转移至另一个提供优惠的国家，而不是鼓励产生新的此类经济活动？ **(存量迁徙 vs 增量开发)**
 - ✓ 经济活动在投资所在国的总量和水平是否于其投资额或所得匹配？ **(实至利归 vs 暗渡陈仓)**
 - ✓ 获得该优惠制度是导致选择在相关地点开展某种经济活动的主要动机吗？ **(税负驱动 vs 业务驱动)**
- 报告进一步明确：当一项税收优惠制度被判定为实际有害：
 - ✓ 相关国家有机会废除或修改此制度去除其有害内容
 - ✓ 其他国家可以采取防范措施抵制该有害制度的影响

各国的防御措施也可以用于不属于该报告定义的有害税收制度的情形，该报告不影响各国在此类情形中采取防御措施的权利
- 但是报告当时没有就如何运用“鼓励以税收利益为目的且不具有实质活动的经营安排”这个核心因素来判断是否“有害”提供具体和充分的指引

OECD 反有害税收实践的演进

1998年 (续)

- 拟定的主要应对措施为：
 1. 公布不合作税收天堂名单；
 2. 要求相关国家承诺税收政策实务透明度和信息交换；
 3. 对不合作国家和地区施加压力和采取经济抵制行动
- **这个报告当时共提出了19项应对行动，由于美国反对，最后只留下情报交换和透明度两项。由于瑞士和卢森堡弃权，报告没有在OECD内形成法律效力**

OECD 反有害税收实践的演进

2000-2001年

- OECD发布了两份报告确定了（1）确认了OECD成员国47项潜在有害税制；（2）确认了35个符合避税地判定标准的税收管辖地（不包括前期已确认但承诺将消除有害税制的6个管辖地）

2004年

- OECD分别完成了两个报告主要是（1）用于OECD成员国审核自己现有和未来的优惠制度，评估是否已经有1998年报告中列出的有害税收实践的相关要素；（2）主要关注在消除OECD成员国税收优惠制度有害性方面所取得的进展，大部分新出台的制度均不属于有害性制度

2008年

- OECD拟定推出有害税收制度国家/地区名单。列入黑名单的为不合作的抵制对象，列入灰名单为愿意在限期内修改其国内法和相关政策（例如签订税收协定或信息交换协定，立法制定税收信息透明化制度等）

2012年

- 提出BEPS行动计划，其中第5项行动为“有害税收实践”
- 内容包括：推动利润与经济实质相匹配；审核参与成员的类税收优惠；推行强制性、自发性信息交换制度（单边税收调整和裁定）。

OECD BEPS行动计划

第1项行动计划： 应对数字经济的税收挑战			
“差异性”	“冲突”		“公开性”
i. 协调各国企业所得税税制	ii. 重塑国际税收规则的效果和利益		iii. 促进确定性和可预测性的同时提高税收透明度
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11项行动计划： 衡量和监控BEPS
第3项行动计划： 制定有效受控外国公司(CFC)规则	第7项行动计划： 防止人为规避构成常设机构		第12项行动计划： 强制披露规则
第4项行动计划： 对利用利息扣除和其他款项支付实现的税基侵蚀予以限制	确保转让定价结果 与价值创造相匹配	第8项行动计划： 无形资产转让定价指引	第13项行动计划： 转让定价文档和国别报告
第5项行动计划： 考虑透明度和实质性因素，有效打击有害税收实践		第9项行动计划： 风险与资本	
		第10项行动计划： 其他高风险交易	
第15项行动计划：制定用于修订双边税收协定的多边协议			

BEPS第5项行动计划:

考虑透明度和实质性因素, 有效打击有害税收实践

BEPS 第5项行动计划报告就有害税收实践论坛发表意见

“将增加透明度作为打击有害税收实践的首要任务, 包括就优惠税收体制有关的裁定进行强制性、自发性的信息交换, 以及向优惠税收体制提出具有实质活动的要求。”

授予优惠政策必须满足的实质性活动要求

- 利润的征税应与实质性活动产生利润的地方相一致;
- 各方对选用“关联法”达成共识;
- 关联法用“支出”作为衡量实质性活动的指标;
- 仅在纳税人从事了相关优惠制度下所要求的核心业务活动并获取了与优惠制度相关的收入时, 才能给予优惠。

优惠制度的审阅

OECD委托有害税收实践论坛(FHTP)对优惠制度进行审阅。根据FHTP发布的有害税收实践-关于优惠制度的2017年进度报告, 自第5项行动计划公布以来, FHTP共审阅了164项优惠制度。

提升透明度

自发信息交换涵盖在缺乏强制性自发情报交换可产生BEPS的所有六大类税收裁定(规定/文件)

- i. 有关税收优惠的裁定;
- ii. 跨境单边预约定价协议或其他单边转让定价裁定;
- iii. 调减利润的裁定;
- iv. 有关常设机构的裁定;
- v. 导管公司的裁定;
- vi. 有害税收实践论坛(FHTP)将来认定的因缺乏相关方面的信息交换会导致BEPS问题的其他裁定。

2018年 OECD将实质性标准也适用到名义
税收和零税收管辖地

OECD有害税收实践论坛(FHTP)报告对于经济实质的要求



知识产权机制

- ✓ **实质性活动因素**作为判定知识产权优惠制度是否构成“实际有害”税收实践的**首要因素**，即：将税收与实质相匹配，确保应税利润不再被人为地从价值创造地转移至别的地方。
- ✓ 其判定方式使用的是参与国共同认可的“关联法”，具体的计算公式为：该方法要求可享受税收优惠的所得必须与产生该所得的知识产权活动支出直接相关。

- ✓ 如果一项税收政策被认定为潜在有害，FHTP会根据其是否对经济造成实际有害影响，做出是否实际有害的结论。按照规定，税收政策一旦被贴上“潜在有害”或“实际有害”的标签，需在5年内按照关联法要求进行修改。



非知识产权机制

- ✓ 遵循OECD第五项行动计划的原则
- ✓ 核心业务活动要求充足数量的、有资质的全职雇员，并在当地发生充足的经营支出以维持充足的经营活动。
- ✓ 不同类型的业务活动包括：
 - 1) 总部业务
 - 2) 分销的服务中心业务
 - 3) 融资和租赁业务
 - 4) 基金管理业务
 - 5) 银行业务
 - 6) 保险业务
 - 7) 船运业务
 - 8) 控股公司业务
- ✓ 纳税人需收集、保管跟核心业务活动相关的信息；
- ✓ 纯粹控股公司不需进行信息收集

“欧盟行为规范”与“不合作管辖地黑名单”

—— 欧盟EU的故事

欧盟行为规范小组针对有害税制和避税港的行动

行为准则小组根据“税收透明度”，“公平税收”和遵守经合组织的“税基侵蚀与利润转移”（BEPS）要求的标准确定了非合作管辖区



多个离岸税务管辖区承诺在2018年底之前改革其经济实质要求，以使其符合欧盟的“公平税收”原则

欧盟行为规范小组针对有害税制和避税港的行动



欧盟行为规范小组针对有害税制和避税港的行动

欧盟更新了黑名单，将10个国家（地区）新加入到黑名单，灰名单包括了34个国家（地区）；更新的灰名单提到，**开曼群岛及英属维尔京群岛**正采取措施消除欧盟针对集体投资基金经济实质的疑虑，但尚需在2019年提供更一步关于经济实质法的技术指引。



经济实质法基本介绍

——开曼群岛和英属维京群岛

经济实质要求概述 —— 立法适用主体

1.



2. 从事“相关活动”（详见下一页）；并且

3. 通过从事“相关活动”取得收入

- 居民企业或居民合伙企业

- 在上述司法管辖区内注册的境外公司不包括：

本土公司（非MNE成员）（开曼）/ 岛外税收居民；（BVI和开曼群岛）/ 投资基金（BVI和开曼群岛）

#共同基金

—— 开曼：暂时视为投资基金

—— BVI：将与OECD和EU进一步磋商

#开曼指南已经明确“岛外税收居民”包括其股东属于美国居民的美国税收透明体

#核心管理和控制机构设立在另一个税率高于10%的管辖区内（安圭拉岛）

适用“避税地”经济实质法的业务类型



经济实质要求概述——经济实质要求

1

指导与管理

实体以适当方式在离岸管辖区进行指导与管理

2

产生所得的核心活动 (CIGA) 于离岸管辖区从事与该相关活动有关的产生所得的核心活动允许外包，但外包的核心活动也应发生在岛内

3

充足的人员、支出和存在

根据在离岸管辖区从相关活动中取得的相关所得水平，实体在离岸管辖区需维持：

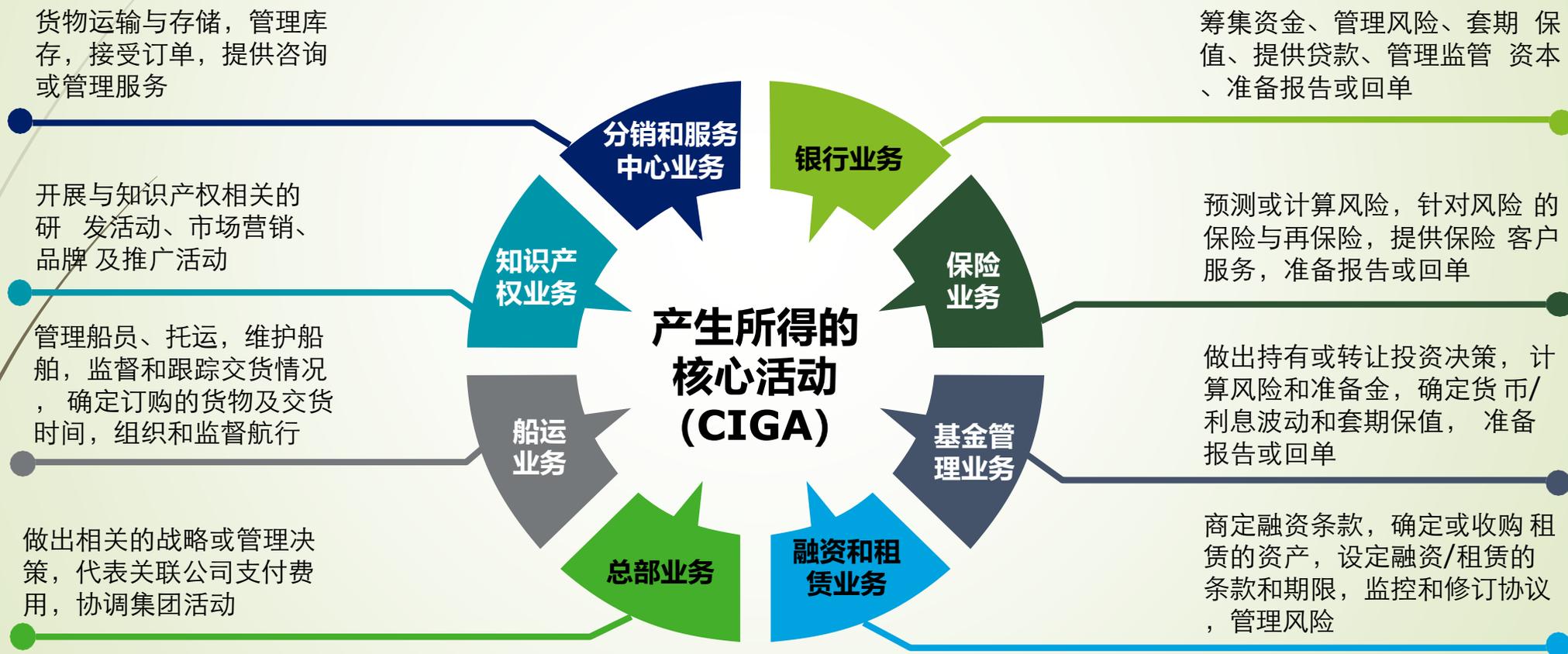
- 充足数量的雇员；
- 充足的经营支出；以及
- 充足的经营存在。

“纯粹控股公司”的“低标准经济实质”测试(部分离岸管辖区不适用)

- 符合所有法定申报要求；
- 具有足够的人力资源；且
- 具有足够的岛上注册场所以满足持有和管理股份的需要

经济实质要求概述——产生所得的核心活动 (CIGA)

经济实质测试要求相关主体应于离岸管辖区从事与该相关活动有关的产生所得的核心活动 (CIGA-Core Income Generating Activities)，各项相关活动产生所得的核心活动的界定有所不同。



对控股公司的影响



纯粹控股公司的定义

- 仅持有其他实体的股权；且
- 仅取得股息、资本利得收入



低标准经济实质测试

- 符合所有法定申报要求；
- 具有足够的人力资源/雇员；且
- 具有足够的岛上注册场所以满足持有和管理股份的需要

开曼群岛

- 现阶段初步判断 (以政府通告为准):
- 开曼群岛公司法要求:
 - 至少一名股东和一名董事；
 - 在开曼群岛拥有注册办事处
 - 符合**低标准经济实质测试**

维京群岛 (英属)

- 现阶段初步判断 (以政府通告为准):
- BVI公司法要求:
 - 至少一名股东和一名董事；
 - 在英属维尔京群岛拥有注册办事处
 - 在英属维尔京群岛长期有注册代理人
 - 符合低标准经济实质测试



百慕大群岛，根西岛，曼恩岛，泽西岛，安圭拉岛，特克斯和凯科斯群岛

对知识产权业务/高风险知识产权业务的影响



OECD以及 FHTP要求

- 获益于IP相关优惠制度的纳税人必须**真实从事**了相关活动，并且因从事该相关活动发生了**真实的支出**
- **实质性活动**因素作为判定知识产权优惠制度是否构成“实际有害”税收实践的**首要因素**



知识产权业务 经济实质测试

- 决策以及管理（承担）与开发、后续研究与知识产权业务相关收入的主要风险；
- 决策以及管理（承担）与从第三方获取，后续研究、保护（BVI未提及保护）知识产权相关的主要风险；
- 开展相关贸易活动以利用知识产权从第三方获得与知识产权业务相关的收入

开曼群岛和BVI群岛要求相似



“高风险知识产权业务” 经济实质测试

- 开曼群岛经济实质法对于从事“高风险知识产权业务”的公司，**将默认其不具备经济实质要求**，除非当事人可以提供证据证明其确实在开曼群岛雇用了充足数量的、有资质的全职雇员（**开曼群岛永久居民**）且在开曼群岛确实从事了并高度控制了该无形资产的开发、研究、维持、升级和保护行为；
- **BVI群岛**经济实质法对于从事“高风险知识产权业务”的公司，**将默认其不具备经济实质要求**，除非当事人可以提供证据证明其确实在BVI群岛雇用了充足数量的、有资质的全职雇员（**拥有长期雇佣合同关系**）且在BVI群岛确实从事了并高度控制了该无形资产的开发、研究、维持、升级和保护行为

生效日期/过渡期（以开曼/BVI为例）



给予现有实体6个月的宽限期，以满足经济实质要求（即过渡期截至2019年7月1日）。

报告期限：

开曼：年度终了后12个月内
BVI：年度终了后6个月内

2019年1月1日起生效



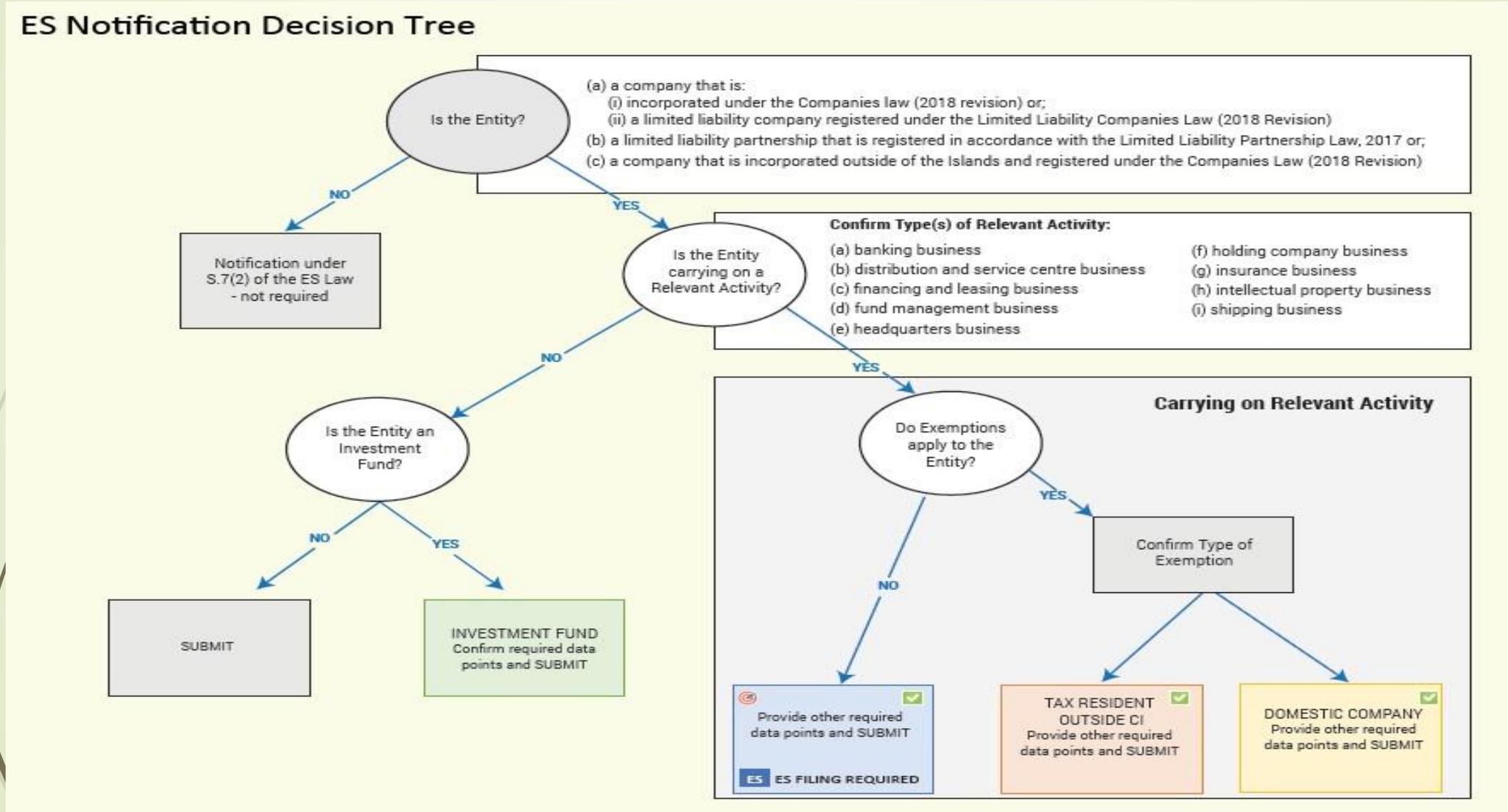
向主管税务机关的通知与报告义务

信息/材料报送	开曼群岛	BVI
通知	<ul style="list-style-type: none">• 是否属于“相关主体”；• 是否全部或部分“相关所得”在另一税收管辖区“应税”，并提供适当证据<ul style="list-style-type: none">• 通知应在财政年度终了时做出。	
通知与报告的报送形式	<ul style="list-style-type: none">• 以税务机关认可的通知和报告形式报送• 准备开发“ES Portal”系统	<ul style="list-style-type: none">• 根据2017受益所有人安全搜索系统（BOSS）法案（修订版）的要求自行报送信息；• 国际税务局要求提供的其他信息
报告： 涉及相关主体的信息	<ul style="list-style-type: none">• 所从事的相关活动类型；• 从事相关活动取得的相关收入类型及金额；• 与从事相关活动相关的费用和资产；• 相关主体在开曼群岛从事相关活动的业务、工厂、财产或设备所在地；• 全职员工或有适当资质从事相关主体的相关活动的人员的数量；• 表明在开曼群岛从事与该相关活动有关的产生所得的核心活动的信息；• 相关主体是否符合开曼经济实质法经济实质测试的声明• 规定的其他信息	<ul style="list-style-type: none">• 相关主体的名称、注册编号或类似信息、成立日期、状态、注册地址、从事的所有相关活动、其他部长要求提供的信息；• 如是上市公司，需要披露与上市相关的信息；• 如为从事相关活动的实体，且不是岛外税收居民，需提供：<ul style="list-style-type: none">- 相关活动的总收入；- 相关活动在BVI发生的支出；- 从事相关活动的雇员数量（以及位于岛内的雇员数量）；- 与相关活动有关位于BVI的经营存在的地址；- 与相关活动有关位于BVI的设备的性质；- 指导和管理相关活动的人员的姓名、他们与相关主体的关系以及是否为岛内居民。• 国际税务局要求提供的其他信息

向主管税务机关报送信息/材料

信息/材料报送	开曼群岛	BVI
从事知识产权业务的相关实体	<p>是否为“高风险知识产权业务”的声明；如为“高风险知识产权业务”，是否能提供相关资料反驳其不具备经济实质要求的假设</p> <p>从事“高风险知识产权业务”的相关实体</p> <ul style="list-style-type: none"> - 详细商业计划阐明在开曼群岛持有知识产权商业合理性； - 雇员信息，包括经验水平、合同类型、资质及雇佣期； - 决策在开曼群岛做出的证明； - 其他税务机关合理要求提供的用以判断相关主体是否满足经济实质测试的信息 	<ul style="list-style-type: none"> • 如为从事知识产权业务的实体，除提供BOSS法案10(3)(f)要求提供的资料外，还需说明： <ul style="list-style-type: none"> - 是否为“高风险知识产权业务”； - 相关主体是否会对其不具备经济实质要求的假设提出异议； - 如是，应提供相关依据
报告：涉及其他主体的信息	<ul style="list-style-type: none"> • 相关主体为2017年税务信息机构（国际税务合规）（国别报告）规定的跨国集团（MNE）成员实体时，应报送跨国集团的信息 	<ul style="list-style-type: none"> • 如为在BVI从事相关活动的非居民企业或非居民有限合伙，需提供其税收所居民所在管辖区及证明； • 受益所有人（自然人）的姓名、地址、出生日及国籍； • “须登记实体（registrable legal entity）”、豁免实体比照相关主体提供信息； • 实际从事核心活动的分包商、代理人的名称及其从事相关活动所取得的资源。 • 如为从事相关活动的实体的母公司需提供名称、注册编号或类似信息以及披露母公司成立地所在管辖区

开曼报送信息/材料决策流程



经济实质报告文件格式参考

ES Notification Reference Document

Each entity will be in one of these 8 categories

Contact Info is:
 (a) the name, email and mobile phone of an active director for the entity or;
 (b) the registered office of the entity.

ENTITY #	ES STATUS	EXEMPTION TYPE	RELEVANT ACTIVITY	TBL	LCCL	NOT FOR PROFIT / NPO	CIMA	GIIN	FI	FINANCIAL YEAR-END	CONTACT INFO
	N/A		No relevant activity								
	N/A	INVESTMENT FUND	No relevant activity				*	*	*		
	N/A	TAX RESIDENT OUTSIDE CI	Distribution and Service Centre, Financing and Leasing, Hdqtrs, Holding Company, IP, Shipping								*
	N/A	TAX RESIDENT OUTSIDE CI	Banking, Fund Management, Insurance				*	*	*		*
	N/A	DOMESTIC	Distribution and Service Centre, Financing and Leasing, Hdqtrs, Holding Company, IP, Shipping	*	*	*					
	N/A	DOMESTIC	Banking, Fund Management, Insurance	*	*	*	*	*	*		
	ES		Distribution and Service Centre, Financing and Leasing, Hdqtrs, Holding Company, IP, Shipping							*	*
	ES		Banking, Fund Management, Insurance				*	*	*	*	*

ES Notification is required for the following entity types:
 Resident Company, Resident NPO, Non-Resident NPO, Exempt Company, Exempted Segregated Portfolio, Exempted NPO, Exempted Limited Duration, Exempted SEZ, Foreign Company, LLC, LLP, Exempted Foundation
PLEASE NOTE: Partnerships and Trusts are not to be included

ES ES FILING REQUIRED **N/A** NO ES FILING REQUIRED
 RELEVANT ENTITY RELEVANT ACTIVITY
 * REQUIRED FIELD

惩罚及后果

开曼群岛

- **若不满足经济实质要求:**
 - 首次罚款 1万开曼岛元 (约合1.2万美元);
 - 第二次起每次罚款10万开曼岛元 (约合12万美元);
 - 如果连续两次罚款后仍不符合经济实质要求⇒通知注册官、注册官申请法院认定公司或有限合伙企业为已停止经营的主体
 - 向主管机关汇报信息
- **不申报或提供不实、有误的信息: 10万美元罚款和/或刑事责任**

BVI

- **若不满足经济实质要求:**
 - 首次罚款不超过5万美元 (高风险知识产权实体) / 2万美元 (其他实体);
 - 第二次起每次罚款40万美元 (高风险知识产权实体) / 20万美元 (其他实体)
 - 第二次罚款后可能被注销; 国际税务局也有权提前做出注销决定, 如其认为不存在满足经济实质要求的现实可能性
 - 与主管机关进行信息交换
- **不申报或提供不实、有误的信息: 4-5万美元罚款、可能的刑事责任**

信息交换要求

	开曼群岛	BVI
适用信息交换的情形	<ul style="list-style-type: none">相关活动不满足经济实质要求的相关主体高风险知识产权业务声称为另一管辖区税收居民的主体	<ul style="list-style-type: none">相关活动不满足经济实质要求的相关主体从事知识产权业务且产生所得的核心活动被认为不在岛内声称为另一管辖区税收居民的主体
交换对方	<ul style="list-style-type: none">相关实体的母公司、最终母公司及最终受益所有人的税收居民所在地声称为另一税收管辖区的税收居民所在地（如适用）OECD有害税务实践论坛（FHTP）规定的其他所在地	<ul style="list-style-type: none">相关实体最终受益所有人的税收居民所在地、公司注册地、母公司注册地；声称为另一税收管辖区的税收居民所在地（如适用）；并且如实体的受益所有人或法定所有人位于欧盟，则也将交换到该欧盟成员国。
交换标准	<ul style="list-style-type: none">国际标准；开曼群岛税务信息权限法（2017年修订版）下与各国的税务信息交换协议	<ul style="list-style-type: none">无相关规定
交换条件	<ul style="list-style-type: none">系统自动交换	<ul style="list-style-type: none">系统自动交换

信息交换要求

开曼经济实质法与国别报告及共同申报准则的交换要求

信息交换要求	经济实质法	国别报告(CBCR)	共同申报准则 (CRS)
适用信息交换的主体/情形	<ul style="list-style-type: none"> 相关活动不满足经济实质要求的相关主体; 高风险知识产权业务; 声称为另一管辖区税收居民的主体 	<ul style="list-style-type: none"> 提交的国别报告包含的成员实体 	<ul style="list-style-type: none"> 由参与CRS税务管辖区的税收居民持有的个人或企业账户,或由实际控制人为参与CRS税务管辖区的税收居民的消极非金融机构持有的账户
交换对方	<ul style="list-style-type: none"> 相关实体的母公司、最终母公司及最终受益所有人所在地主管机关; 境外税收居民身份所在地(如适用)主管机关; OECD有害税务实践论坛(FHTP)规定的其他主管机关 	<ul style="list-style-type: none"> 国别报告中包含的成员实体所在管辖区的主管机关 该管辖区需签署符合条件的主管当局协议(QCAAs),即签署多边主管当局协议或与开曼签署双边主管当局协议的管辖区 	<ul style="list-style-type: none"> 账户持有人及其控制人所在管辖区的主管机关; 该管辖区应为参与CRS的管辖区
交换条件	<ul style="list-style-type: none"> 系统自动交换 	<ul style="list-style-type: none"> 系统每年自动交换 	<ul style="list-style-type: none"> 2018年9月开始交换 系统每年自动交换
交换内容	<ul style="list-style-type: none"> 暂时无明细规定 	<ul style="list-style-type: none"> 国别报告(如果其最终控股公司设立在开曼,即使在其他国家已经申报了国别报告,仍需在开曼履行国别报告报送义务) 	<ul style="list-style-type: none"> 账户持有者基本信息 报送信息的金融机构信息 账号、账户余额等
与中国交换的时间表	<ul style="list-style-type: none"> 与各国信息交换预计2021年开始 	<ul style="list-style-type: none"> 暂无生效的交换协议 	<ul style="list-style-type: none"> 财年结束后9个月内完成报送

信息交换要求

BVI经济实质法与国别报告及共同申报准则的交换要求

信息交换要求	经济实质法	国别报告(CBCR)	共同申报准则 (CRS)
适用信息交换的主体/情形	<ul style="list-style-type: none"> 违反经济实质要求 从事知识产权业务且不属于产生所得的核心活动 声称为另一管辖区税收居民的主体 	<ul style="list-style-type: none"> BVI未签署主管当局协议，无国别报告 (CBCR) 信息交换安排 	<ul style="list-style-type: none"> 由参与CRS税务管辖区的税收居民持有的个人或企业账户，或由实际控制人为参与CRS税务管辖区的税收居民的消极非金融机构持有的账户
交换对方	<ul style="list-style-type: none"> 相关实体最终受益所有人的税收居民所在地、公司注册地、母公司注册地 声称为另一税收管辖区的税收居民所在地（如适用）；并且如实体的受益所有人或法定所有人位于欧盟，则也将交换到该欧盟成员国 		<ul style="list-style-type: none"> 账户持有人及其控制人所在管辖区的主管机关； 该管辖区应为参与CRS的管辖区且在BVI税务局公布的需报送信息管辖区名单中
交换条件	<ul style="list-style-type: none"> 自动交换，BVI政府还将根据规定向境外税收管辖区披露特定实体的信息 		<ul style="list-style-type: none"> 系统每年自动交换
交换内容	<ul style="list-style-type: none"> 暂时无明细规定 		<ul style="list-style-type: none"> 账户持有者基本信息 报送信息的金融机构信息 账号、账户余额等
与中国交换的时间表	<ul style="list-style-type: none"> 暂时无明确时间 		<ul style="list-style-type: none"> 财年结束后9个月内完成报送

故事没有结束.....

经济实质法的“前因”

——全球税收秩序近年来面临的种种矛盾的根源

反税基侵蚀利润转移背后的三大驱动原因——老规则遇到新花样

3.传统国际税收规则无法适用到日益壮大的新兴数字化产业和传统产业数字化

- 传统的实物实地实体交易场景下形成的跨境税收“联结度”规则**无法覆盖**互联网和数字化经济的商业模式下的税源和税基框架，从而日益增长的数字化互联网经济份额游离于各国税收征收管辖之外。
- 市场国与基地国之间的税源税基与商业盈利活动**严重错位**，数字经济商业活动对市场国公共设施的享用与其对市场国的公共财政的贡献也是**严重不对称**。但是修改现有国际税收规则，或是单独建立一套适用数字化经济的跨国税收规则都会使得问题变得越来越复杂且与事无补。
- 数字化/互联网经济的寡头垄断和对市场基础设施的依附性使得投资国、基地国和市场国之间的税收矛盾主要集中在先发展国家之间。同时，由于涉及直接和间接税，发达国家之间矛盾解决无法简单的依靠经济胁迫，或强制手段，而必须加上**利益交换**手段。

反税基侵蚀利润转移背后的三大驱动原因——税制差异

2. 全球化下各国税制的差异和税收竞争造成国际税收秩序日益严重混乱

- 各国由于历史经济政治制度和法律体制渊源而形成的税制“**先天性差异**”和各自在参与全球化发展中依托资源禀赋和发展模式选择形成的“**后天性差异**”形成了各自都以有利于自身发展利益最大化驱动的本国税制的演变而形成的差异。
- 资本与国家经济利益的**全球化**与各国税收的**主权性**和税收征收**孤岛化**形成一对难以调和的尖锐矛盾，税收主权性对国际税收治理的工具调整和实施的限制使得形成适应全球经济相互渗透新形势的国际税收治理变得艰难（执政政府在制定税收政策时面临资本利益与国家利益平衡的两难境地）。
- 税源输出国与输入国在国际税收规则改革中形成了利益争夺中的主要矛盾之一，要素吸引式税收优惠政策和税负差异驱动的税制改革成为各国**恶性税收竞争**的表现。
- 新的国际税收规则的形成难以在平等、均衡、公正的理念下推进；传统规则制定的现实就是强食弱肉和经济裹挟胁迫妥协；随着发展中国家和小型先发展国家在全球供应链和市场的地位不断壮大，使得新规则的制定必须要有资本输出国和输入国，产业链条上的**全部参与国都参与**才能使新规则具有可实施性，发达国家或发展中国家都无法“自娱自乐”地任意以单边主义方式解决共同问题。

反税基侵蚀利润转移背后的三大驱动原因——税源迁徙

1. 经济全球化带来的大规模生产要素跨境迁徙造成资本输出国的税源税基严重流失

- 过去二十年的经济全球化发展主要是跨国企业**降本增效驱动**和**新兴市场开发驱动**的，其表现形式就是存量生产能力由发达国家外迁，增量生产能力建设按照产业链全球化要求统一布局，发达国家本土的原有生产供应链的税源随之大量外流。
- 实务中资本和产业链要素外迁的**商业驱动权重**（成本、市场、效率、集约）远远大于纯粹的**税负最小化驱动的权重**。
- 发达国家普遍实行的资本自由流动和开放市场竞争的经济制度与政府需要稳定财政收入和稳定底层就业而阻止要素外迁的努力形成尖锐矛盾；受理念和体制限制，**自由市场经济体制国家政府无法阻止资本和产能的外迁**（除非涉及国家安全）。
- **传统产业**的全球化迁徙主要是以生产制造和无形资产研发和使用的产业链**降本增效**为驱动力。而**数字经济**（以互联网平台和移动通信为基础设施）从一开始就是以**基地国-供应国-市场国三支柱**构成的全球化产业架构，不存在从既有架构迁徙到被投资国的“转变”过程。然而传统经济的数字化转型会经历产业链跨国迁徙。

BEPS 1.0 的治理愿景

第1项行动计划： 应对数字经济的税收挑战		
“差异性”	“冲突”	“公开性”
i. 协调各国企业所得税税制	ii. 重塑国际税收规则的效果和利益	iii. 促进确定性和可预测性的同时提高税收透明度
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11项行动计划： 衡量和监控BEPS
第3项行动计划： 制定有效受控外国公司(CFC)规则	第7项行动计划： 防止人为规避构成常设机构	第12项行动计划： 强制披露规则
第4项行动计划： 对利用利息扣除和其他款项支付实现的税基侵蚀予以限制	确保转让定价结果与价值创造相匹配	第8项行动计划： 无形资产转让定价指引
第5项行动计划： 考虑透明度和实质性因素，有效打击有害税收实践		第9项行动计划： 风险与资本
		第10项行动计划： 其他高风险交易
		第13项行动计划： 转让定价文档和国别报告
		第14项行动计划： 使争议解决机制更有效
第15项行动计划：制定用于修订双边税收协定的多边协议		

BEPS下的国际税收治理工具



BEPS行动计划的成果执行：一揽子措施+包容性框架

最低标准

第6项行动计划: 协定滥用

第13项行动计划: 国别报告

第7项行动计划: 常设机构

第5项行动计划: 有害税收实践

第8-10项行动计划: 转让定价

第14项行动计划: 争议解决

共同方案

第2项行动计划: 混合错配安排

第4项行动计划: 利息费用限制

最佳实践

第3项行动计划: 受控外国公司规则

第1项行动计划: 数字经济中对B2C数字化商品服务征收增值税的建议方案

第12项行动计划: 强制披露控制

其他

第1项行动计划: 数字经济

第11项行动计划: 衡量和监控BEPS

第15项行动计划: 多边工具

BEPS1.0 未能解决的问题

- 由于主要经济国家之间无法达成利益平衡，**没有在计划时间内完成对数字化经济的税收规则的制定任务。**
- **无法解决因主权税率差异而形成的各管辖地之间税收位势差**，进而造成对生产资源和税源税基的竞争力差异仍然存在。
- **经济实质要求无法阻止以税负最小化为目的但符合经济实质要求的新一轮无形资产相关的产业链要素迁徙**（俗称“中产阶级产业”的无形资产产业）即，“有明显税收利益为驱动的，但具有实质活动的要素和产业链迁移或已经安置在投资国管辖之外合理合法的税源流动”。
- **BEPS成果中各国税制调整的落地实施仍旧具有很大的弹性空间**，且个别主要经济大国对BEPS成果的认可、支持、和落实承诺存在较大政治不确定性。
- **透明化和争端解决机制的落实仍旧面临很多利益和主权难关**，大多数国家对这方面的顺利按时落地不报太大希望。
- **主要发达国家仍旧无法改变其税源匮乏的财政和加税无益于改善投资环境的两难境地**，单边加税会让其税源流失加剧，对增强税收和财政收入的稳定性不利。

经济实质法的“后果”

——全球税收秩序当前正在经历的变革……

BEPS行动完成后2015年至2021年7月发生了什么？

美国特朗普政府

实行了重大税制改革：

- 1、公司法定税率由35%降至21%
- 2、逐步取消对海外收入的征税
- 3、实行全球无形资产最低税
- 4、开征边境税
- 5、严控总部外迁和无形资产外迁

2021年6月和7月G7, G20, OECD包容型框架成员国 (133/139)支持修改后的双支柱改革方案。

OECD提出应对数字化经济和全球税收的双支柱建设蓝图方案供包容性框架参与国讨论



2017年底

2019年4月

2020年10月

2021年5月

2021年
6月-7月

2021年7月

BVI和开曼群岛按照对BEPS和EU的承诺推出《经济实质法》对在税收天堂设立的离岸公司提出了强制报告要求

美国拜登政府财政部长明确表示支持实行“全球最低税规则”阻止国际税收竞争可能造成的各国税率的“逐底行为”

经合组织及其BEPS包容性框架开始实际推进落实双支柱的最终具体方案和各国立法机构审议通过和签署公约的流程

BEPS2.0要想继续完成BEPS1.0未能实现的初衷?

- 修改后的双支柱方案的“极简”描述:

- ✓ 支柱1: 无形资产的剩余利润再分配: 基地国/居民国向市场国“划转让渡”部分超级跨国企业的剩余利润税源
- ✓ 支柱2: 实际税负率差异平抑机制: 市场国/要素迁入国同意资本输出国/要素迁出国征收额外税收来削弱资本输入国的税收优势或平抑投资国与被投资国之间“边际税负差异”

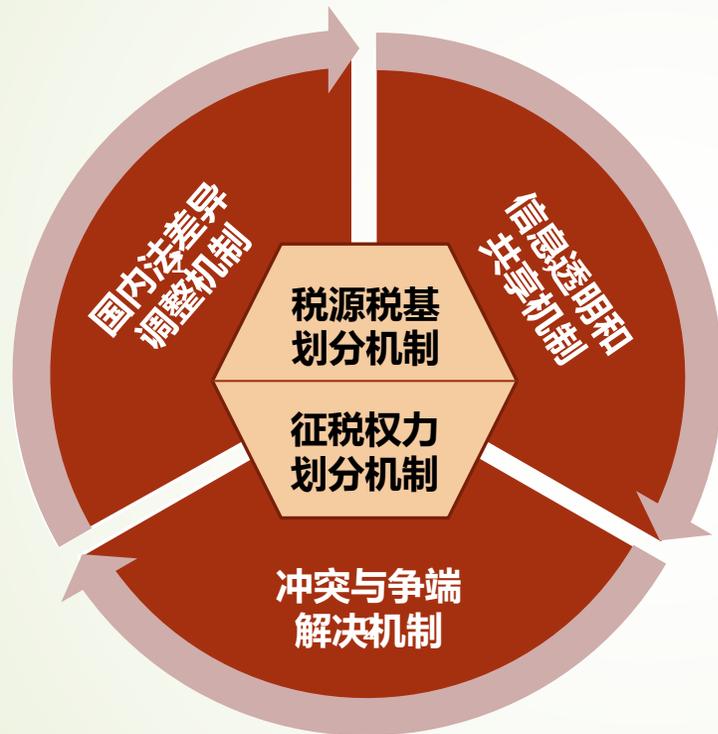
- BEPS2.0采取的是什么方式方法:

- ✓ 用“**联结度+要素公式规则+会计合并原则**”覆盖和否决 (override) (但没有不可能完全取代) **BEPS1.0 下的规则** (常设机构、独立交易原则、一般反避税原则、实质=经济活动+价值创造、避免重复征税或重复不征税)
- ✓ **避开了受主权管辖牵制和限制的原有国际税收约束形式**: 双边税收协定、国内法下的税制 (属人、属地原则)、会计核算和一户一率、多税种或单税种的财政来源方式, 关联交易和转让定价的管制协调机制
- ✓ **希望借助全球化下形成的各国经济高度/大规模融合和经济相互依附性**来实现捆绑式和利益交换式的多边公约+单边制裁+经济裹挟 (“**新多边主义**”)
- ✓ 在一定程度上**架空并弥补了现有反避税方法的“短板和漏洞”**: 受控国外子公司、税收抵免、独立交易、GILTI、经济实质法等

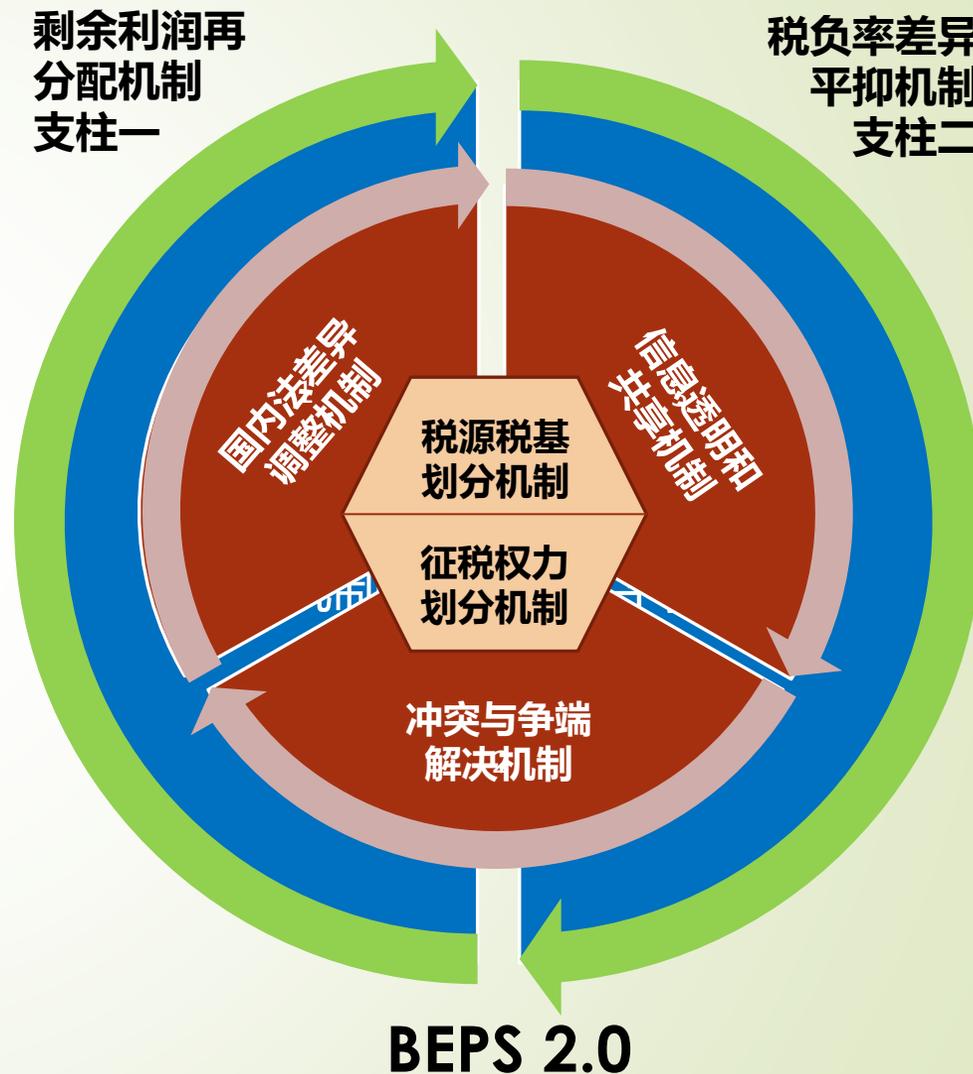
国际税收治理工具在经济全球化进程中的“升级”与“迭代”



BEPS 0.0



BEPS 1.0



BEPS 2.0

BEPS2.0要想继续完成1.0未能实现的初衷?

● BEPS2.0 试图要解决什么问题:

- ✓ 在传统国际税收规则下市场国无法征到的那部分超级跨国企业的所得税（除非采取单边行动——重复征税）
- ✓ 在传统国际税收秩序和理念下仍旧无法平抑或消除的国际税收位势差和由此而不断恶化愈演愈烈的国际税收竞争
- ✓ 两者互为条件，互为依存

● BEPS2.0 方法论的实质是什么:

- ✓ 在一定程度上弱化了（Undermined）“市场规则”、“独立交易原则”、“实质性原则”等
- ✓ 在一定程度上用利益交换和经济裹挟弱化了（Undermined）非经济大国的税收主权
- ✓ 在一定程度上用新多边主义下的法定机制“绥靖围剿”各国的独立税收主权(利益对主权的“伟大妥协”)

● BEPS2.0 还不能解套的问题:

- ✓ 随着要素和资本跨国迁徙形成的税源和税基跨国迁徙（OECD称之为：“BEPS”）
- ✓ 发达国家期望的低端就业岗位和产业链回流（税收成本不是要素迁徙的唯一决定性因素）
- ✓ 增加了引发跨国税收争议的矛盾事项

“经济实质”与BEPS的初衷相悖？

资本输出国的财政受到经济全球化的冲击：政府利益与资本利益的矛盾冲突

发达国家政府试图改变税源税基在全球化经济发展中的跨境流动被资本利益驱动的局面：
国家利益与政府利益和资本利益之间的自我制衡表现

经济实质问题是这个过程中资本输出国政府、输入国政府、跨国资本在这场**博弈**中都需要的一个

抓手

.....



讨论与交流



Thank You!

someone@Example.com