

学校编码：10384

分类号__密级

学号：13020141150285

UDC

廈門大學

碩 士 学 位 论 文

混合体错配安排规制之研究

Research on the Regulation of Hybrid Entities Mismatch

Arrangements

全 琼

指导教师姓名：朱炎生教授

专业名称：法律硕士（法学）

论文提交日期：2017年 月

论文答辩时间：2017年 月

学位授予日期：2017年 月

答辩委员会主席：
评 阅 人：

2017年3月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下，独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

另外，该学位论文为（ ）课题（组）的研究成果，获得（ ）课题（组）经费或实验室的资助，在（ ）实验室完成。（请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称，未有此项声明内容的，可以不作特别声明。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

内容摘要

混合错配安排是一种激进的税收筹划活动。纳税人利用两个或两个以上的税收管辖区对同一金融工具载体或实体的税收处理结果的不同进行筹划安排，来实现整体双重不征税或长期递延纳税的税收目的。跨国公司利用不同税收管辖区的税制漏洞或税收处理差异进行避税，是“全球化税收竞争”下的产物，从好的一面来看它非常有利于被投资地区的经济发展，从坏的一面来看它反映了当前税收治理的滞后性和不完善性。为此，经济合作与开发组织于 2015 年 10 月 15 日发布了 BEPS 项目第 2 项行动计划：《消除混合错配安排的影响》（以下简称“BEPS 项目第 2 项行动计划”）专门对由混合金融工具和混合体支付引起的混合错配安排提出了规制建议，并呼吁各方政府修订国内法规和改进税收协定内容来具体应对。BEPS 项目第 2 项行动计划提出的解决方案究竟是否以及如何有效的解决有混合体错配安排产生的问题，其关于针对混合体错配安排的规制方法对中国是否有借鉴意义，是本文研究的重点。

首先，本文第一章对混合体错配安排的发起背景、内容发展和运行机制做了详细的介绍和说明。

针对第一章提出的问题，第二章主要介绍了英国和美国的规制方法的具体内容，并对这些现行的规制方法进行比较和分析。第三章则是重点关注 BEPS 项目第 2 项行动计划中针对三种混合体错配安排的提出的具体规制建议，并对其进行分析和评价，指出目前建议的 OECD 的规制方法尚存的不足之处。

最后，在上述研究的基础上，本文特别分析了中国相关的国内法规则和税收协定规则，就我国还未建立起应对混合体错配安排规则的现状，结合中国的实际情况分析规制混合体错配安排的必要性和可能性，给出作者引入反错配规则的建议。

关键词：混合体错配安排；双重不征税；税基侵蚀与利润转移

ABSTRACT

Hybrid mismatch arrangement is a radical and malicious tax planning activities. A taxpayer conducts planning arrangements for difference of tax treatment on the same entity or the instrument through the use of two or more different tax jurisdictions, in order to achieve the overall double non-taxation or long-term deferred tax purposes. Multinational companies avoid tax using tax loopholes or tax treatment differences in different tax jurisdictions, which is a product of 'global tax competition'. From the positive perspective, it is very conducive to the economic development in the invested region. From the bad side, it reflects the lag and imperfection of the current tax administration. For this reason, in October 2015, OECD launched the second action plan of the BEPS project, called as 'Neutralizing the influence of hybrid mismatch arrangements' (Hereinafter referred to as the 'the second action plans of BEPS project'), which puts forward suggestions to hybrid mismatch arrangements caused by the hybrid financial instruments and the hybrid entities payment and appeals for government to amend the national regulations and improve the tax agreement. The focus of this paper is that the proposed solution is whether and how to solve the problems caused by hybrid entities mismatch arrangement effectively, and the regulation method aimed to hybrid entities mismatch arrangement has whether or not referential significance to China.

First of all, the first chapter of this paper will exhaustively introduce and illustrate the initiated background of the hybrid mismatch arrangements, content development and operation mechanism of hybrid entities mismatch arrangement.

Aimed to proposed problems in the first chapter, the second chapter will analyze the specific content corresponding to the current regulation method, and use the comparative analysis method to compare specific regulation method of Britain and America. The third chapter focuses on the proposed regulation methods for the three hybrid entities mismatch arrangements in the second action plan of BEPS project and analyzes and evaluates them. It points out the shortcomings of the currently recommended method proposed by OECD.

Finally, on the basis of the above research, the paper analyzes the relevant domestic laws and tax treaty rules. Based on the current situation of our country has not established the regulation to deal with hybrid entities mismatch arrangement, and

combined with the actual situation of the China, the paper finally analyzes the necessity and possibility to regulate hybrid entities mismatch arrangement, and gives the author's introduction of anti mismatch rules.

Key Words: Hybrid entities mismatch arrangements; Double non-taxation; Base erosion and profit shifting

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

引 言.....	1
第一章 混合体错配安排概述.....	4
第一节 混合体错配安排的概念与特点	4
一、混合错配安排的含义.....	4
二、混合体错配安排的含义	6
三、混合体错配安排的特点	7
第二节 混合体错配安排的类型.....	7
一、混合支付方的可忽略支付导致的混合错配安排	8
二、向反向混合实体的支付导致的混合错配安排	9
三、混合支付方的可扣除支付导致的混合错配安排	10
第三节 混合体错配安排的影响.....	11
一、损害国家的税收利益.....	11
二、扰乱国际经济的竞争秩序	11
三、破坏税收制度的公平性	12
第二章 混合体错配安排规制的域外实践.....	13
第一节 英国的规制方法	13
一、英国规制方法的基本内容	13
二、对英国规制方法的评价	14
第二节 美国的规制方法	15
一、美国规制方法的基本内容	15
二、对美国规制方法的评价	17
第三章 BEPS 项目第 2 项行动计划下混合体错配安排的规制方法.....	19
第一节 第 2 项行动计划下规制规则的基本内容.....	19
一、混合支付方可忽略支付的反错配规则	19

二、向反向混合实体支付的反错配规则	20
三、混合支付方的可扣除款项的反错配规则	20
第二节 对第 2 项行动计划相关规制方法的评价	21
一、规制方法本身存在的问题	21
二、规制方法背后的税收权益分配问题	22
第四章 中国对混合体错配安排的规制建议	25
第一节 中国关于混合体税收地位规定的现状	25
一、合伙企业在我国税法上的税收地位	25
二、合伙企业在我国对外缔结的税收协定上的税收地位	26
第二节 中国规制混合体错配安排的必要性与可能性	28
一、必要性	29
二、可能性	30
第三节 中国规制混合体错配安排的方法	30
一、建立国内法应对混合体错配安排的税收规则	30
二、在税收协定中增设关于合伙企业适用协定的条款	31
结 论.....	33
参考文献.....	34
致谢语.....	37

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 Overview of Hybrid Entities Mismatch Arrangements	
.....	4
Subchapter 1 The Concept and Features of Hybrid Entities Mismatch Arrangements	4
Section 1 The Definition of Hybrid Mismatch Arrangements	4
Section 2 The Definition of Hybrid Entities Mismatch Arrangements	6
Section 3 The Features of Hybrid Entities Mismatch Arrangements	7
Subchapter 2 The Types of Hybrid Entities Mismatch Arrangements	7
Section 1 Hybrid Mismatch Arrangements Related to Disregarded Payments of Hybrid Entities	8
Section 2 Hybrid Mismatch Arrangements Related to Payment Arrangement to a Reverse Hybrid Entities	9
Section 3 Hybrid Mismatch Arrangements Related to Deductible Payments of Hybrid Entities	10
Subchapter 3 The Impacts of Hybrid Entities Mismatch Arrangements	11
Section 1 Erosion of Tax Base of a Country	11
Section 2 Disrupting the International Competition	11
Section 3 Undermining the Tax Fairness	12
Chapter 2 The Practices of Neutralizing Hybrid Entities Mismatch Arrangements in Other Tax Jurisdictions	

.....	13
Subchapter 1 The Regulation Methods in the UK.....	13
Section1 The Basic Contents of Regulation Methods in the UK	13
Section2 The Comments of British Regulation Methods.....	14
Subchapter 2 The Regulation Methods in the US	15
Section1 The Basic Content of Regulation Methods in the US....	15
Section2 The Comments of American Regulation Methods	17
Chapter 3 The Regulation Methods Proposed in BEPS Action Plan 2	19
Subchapter 1 The Basic Contents of the Regulation Methods in BEPS Action Plan 2	19
Section 1 Anti-hybrid Rules for Disregarded Payments Made by Hybrid Entities	19
Section 2 Anti-hybrid Rules for Payments to Reverse Hybrid Entities	20
Section 3 Anti-hybrid Rules for Deductible Payments Made by a Hybrid Entities	20
Subchapter 2 The Comments of the Relevant Regulation Methods Proposed in Action Plan 2.....	21
Section 1 The Problems of the Relevant Regulation Methods	21
Section 2 The Allocation Problems of Tax Rights Behind the Regulation Methods	22
Chapter 4 Suggestions to Regulation Methods on Hybrid Entities Mismatch Arrangements in China	25

Subchapter1 Provisions on the Tax Status of Hybrid Entities in China.....	25
Section1 The Tax Status of Partnership under Chinese Tax Law .	25
Section2 The Tax Status of Partnership under Chinese Tax Treaties	26
Subchapter2 The Necessity and Possibility of Regulating Hybrid Entities Mismatch Arrangement in China	28
Section1 The Necessity	29
Section2 The Possibility	30
Subchapter3 The Proposal of Regulation Methods on Hybrid Entities Mismatch Arrangements in China.....	30
Section1 The Establishments of Domestic Tax Rules on Hybrid Entities Mismatch Arrangements	30
Section2 Adding Provisions Regarding Partnership in Tax Treaties	31
Conclusion	33
Bibliography	34
Acknowledgement.....	37

引言

随着经济全球化和自由贸易的不断蓬勃发展，跨境活动日趋频繁地发生，跨国企业为了降低企业整体的税负，利用混合错配安排、过度利息扣减以及滥用税收协定等方式进行的激进的税收筹划活动开始不断显露出来，甚至呈现愈演愈烈之势。因在国际层面上尚没有相似的一致性规则来处理税源国际化和税收安排国际化所带来的问题，所以就给跨国纳税人留下了足够的套利空间和较低的被查处风险，这使得税基侵蚀和利润转移（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）的问题成为了全球性的挑战。^①2013年，经济合作与发展组织（以下简称“OECD”）和20国集团为解决BEPS问题，共同合作，正式通过了15项行动计划的安排。为了重塑国际税收规则体系及利益共享机制，BEPS项目的各项行动计划的目的在于，根据“经济活动”和“价值创造”来重塑各国的征税行为，并创造一个在国际范围内具有一致性的税收规则体系，从而在保护税基的同时，为纳税人提高更高的确定性和可预测性。^②

在这15项行动计划中，2015年10月发布的第2项行动计划最终报告在2014年9月中期报告的基础上，专门就针对消除混合错配安排影响的规则进行系统梳理和完善，增加了进一步的指引和操作案例，更加详细地解释了反错配规则的运作。

混合错配安排是一种利用两个或两个以上税收管辖区对同一个实体或载体的税收处理结果的差异，从而实现减少各安排参与方的总体税负的目的。历史上，这样的安排被称为在不同税收管辖区之间使用“税收套利”。因为各国有不同的税收制度，国内税收规则不一致是不可避免的，混合错配安排便利用不同税收管辖区对一个实体或者金融工具的税务处理方式的差异创造出税收利益，来实现双重不征税的效果。双重不征税的结果可以通过同一笔费用双重扣除、同一笔支付在一国（地区）作为费用扣除的同时在另一国（地区）不计收入或者一笔已付外国税款产生多项外国税务抵免等形式表现出来。

实际上，许多较早的经合组织报告已经强调了混合错配安排引起的一些问题。例如，《解决涉及银行损失的税收风险问题》（2010年）^③强调了国际银

^① OECD.OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement[R]. Paris: OECD, 2014. 3.

^② OECD.OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement[R]. Paris: OECD, 2014. 3.

^③ OECD. Addressing Tax Risks Involving Bank Losses [R]. Paris: OECD, 2010. 1.

行方面的问题，建议税务机构“提请其政府税务政策官员注意可能提出政策问题的那些情况，特别是那些由于税收管辖区之间的税务处理不同，在同一个税收减免在多个国家中减免，以便确定是否应采取步骤消除该套利或错配的机会”。同样，《通过激进税务筹划利用公司损失》（2011年）^①建议各国“关注这些结果对同一损失进行多重使用的限制”。混合错配安排可能大大降低纳税人的总体税收。虽然没有关于混合错配安排所造成的集体税收收入损失的全面数据，但相关证据表明，单一交易或一系列交易中涉及的金额很大。例如，新西兰在2009年处理了涉及4家银行的案件，总金额超过22亿新西兰元（13亿欧元）。意大利最近报告说，它已经处理了一些涉及混合体的案件，金额约为15亿欧元。

混合错配安排侵蚀了各国总体税基，虽然有时难以确定是哪些国家的税基。因此，BEPS项目第2项行动计划最终报告分两部分提出建议，第一部分针对国内法律修订提供规制建议来消除混合错配安排带来的影响，第二部分就OECD税收协定范本的修订提供建议，不仅重点关注当前税收透明体（包含混合实体）带来的挑战，还强调国内法与税收协定两部分间的相互协调。OECD提出的建议试图防止因各国税收制度不一致而造成无意的税收优惠，在建议中这主要通过使用“连接规则”来实现，通过改变跨境交易的通常税务处理情况，来确保在这种情况下不存在混合错配。

跨国纳税人频繁恶意的筹划活动不仅在一定程度上冲击了各国的税收制度，还阻碍了国际税收秩序的健康发展，这些筹划活动产生的税基侵蚀和利润转移问题使得发达国家和发展中国家都受到了很大的损害，国际社会已开始广泛关注税基侵蚀和利润转移这一严峻问题。中国作为最大的发展中国家，同样也面临着BEPS的挑战。我国的经济体制与发达国家的经济体制存在较大差异，发生在我国的跨国纳税人的激进筹划安排与其他国家不太一样，具有一定的特殊性，比如跨国纳税人进行混合错配的筹划安排大多选择一些金融较发达、资本流动性较强的国家，我国作为混合错配安排参与方的情况不多，但这并不意味着混合错配安排的税收筹划行为在我国不会发生。首先，从应对BEPS的经验和能力上来说，相对于发达国家长期以来的反避税管理经验而言，我国反避税管理起步比较晚。其次，BEPS的发生有赖于跨国集团高超的避税能力，应

^① OECD. Corporate Loss Utilization Through Aggressive Tax Planning [R]. Paris: OECD, 2011. 3.

对 BEPS 对我国而言，需要配备具有专门知识和技能的税务官员，而我国目前的税务执法人员在此方面的业务素质普遍偏低。再者，虽然我国税法规定了反避税制度，但是该制度面对当今激进的税务筹划，仍有大幅度的完善空间，而且，我国各地税务机关的税收征管水平参差不齐，税法往往得不到严格的执行，名义税负高而实际税负低，特别是由于税收征管能力不强，发现和惩治税收违法者的能力较低，从而造成我国在与税收筹划经验丰富和拥有大量专业技术人员的跨国纳税人的博弈中处于劣势。^①

那么，如何结合中国的实际情况采取针对混合错配安排的规制措施来保护中国的税收利益？经济合作与发展组织发布的 BEPS 项目第 2 项行动计划报告中有针对消除混合错配安排影响的具体的建议，值得我们注意的是，澳大利亚和英国正在将经合组织报告发布的建议落实到其国内法中。此外，欧洲理事会已经发布了一项指令，要求欧盟成员国引入反混合错配规则（目前在欧盟内部，但预计将包括涉及非欧盟国家的未来安排）。^②中国作为 G20 的国家之一，BEPS 项目的各项行动计划方案也即将陆续地在我国落地。如何将经合组织的建议恰当地纳入我国国内法律？笔者认为，应在充分考虑到我国国情的基础上，结合我国的实际情况理性采纳 BEPS 项目相关行动计划的建议，从而最大程度地维护我国的税收利益。

混合错配安排按照税收筹划手段不同，主要可分为混合金融工具、混合体支付以及反向混合、引入错配等类型。而本文重点研究混合体产生的混合错配安排。

^① 施正文,叶莉娜.发展中国家税基侵蚀和利润转移问题研究[J].法学杂志,2015,(02):62-70.

^② Inland Revenue. Addressing Hybrid Mismatch Arrangements- A Government Discussion Document [EB/OL]. <http://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/2016-dd-hybrids-mismatch.pdf>, 2017-03-21.

第一章 混合体错配安排概述

第一节 混合体错配安排的概念与特点

一、混合错配安排的含义

混合错配安排在经合组织发布的 BEPS 项目第 2 项行动计划中被确定为税基侵蚀和利润转移问题的重要来源之一，由经合组织定义的混合错配安排是指利用两个或两个以上税收管辖区的相关法律对同一实体或载体进行税收处理的不同，以实现税收结果的错配，从而达到双重不征税（包括长期递延纳税）的目的。^①其中“混合”性是指两个或两个以上税收管辖区对某一“实体”或某一“载体”的属性界定产生差异，从而导致税务处理结果的不同，它是实现混合错配安排这一激进税务筹划安排的前提条件。“错配”是指从整个税收管辖区的角度来看，税收处理结果不符合经济活动的性质。当站在某一独立的税务管辖区来看时，对利息支付进行税前扣除、股息收入免税、公司不被视为纳税实体而不需要纳税都符合税法的相关规定，但纳税人的总体经营收入与其对应承担税负的能力是“不匹配”的。错配程度通过按照产生错配的每一个税收管辖区的法律去比较支付的税务处理结果来确定的。例如，双重扣除结果是当全部或部分支付款项根据另一税收管辖区的法律规定亦可扣除时产生的。一方扣除、一方不计收入的结果一般是当同一笔支付款项根据一个税收管辖区的法律规定可以扣除，而根据其他税收管辖区的法律规定不对应收入一般收入时产生的。^②“安排”是指人为进行筹划的行为，不包括那些因自然原因造成价值波动情形下所产生的错配。

混合错配安排可根据其基本机制分为两类：一类安排涉及混合工具，即同一混合工具在两个或多个税收管辖区因法律规定不同而产生的相互矛盾的税务处理结果，另一类安排涉及混合体，即同一混合体在两个或多个税收管辖区因法律规定不同而产生不同的税务处理结果。以上两类情况，均是因为不同税收管辖区法律规定的差异从而导致同一笔支付产生定性的差异。混合体税务处理

^① OECD .Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [R].Paris: OECD, 2015. 3.

^② OECD .Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [R].Paris: OECD, 2015. 12.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库