



国际税务合作专家委员会

第十五届会议

2017年10月17日至20日，日内瓦

临时议程*项目 5(c)(七)

讨论国际税务合作方面的实质性问题：

其他问题：能力建设

国际税收合作能力发展方案

秘书处的说明

1. 经济及社会理事会第 2017/2 号决议确认经济和社会事务部发展筹资办公室根据其任务授权在拟订国际税务合作能力发展方案方面取得的进展，该方案旨在加强发展中国家财政部和国家税务机关的能力，以建立能够支持公共和私人投资达到理想水平的更加切实有效的税务制度，并打击逃税；请该办公室与其他利益攸关方结成伙伴，继续开展这方面的工作，并进一步开展活动，包括开发相关的实用工具。
2. 上述方案的重点领域之一是通过提高发展中国家有效保护和扩大税基的能力，加强其挖掘潜力调集国内收入的能力。该领域开发的主要工具是《联合国保护发展中国家税基精选问题手册》。《手册》于 2015 年首次发布，目前正在进行更新和扩充，以考虑到该领域新出现的问题和最新的国际发展动态。
3. 本说明附件所载的文件是《手册》修订版第一章的简化版。文件概述了在保护和扩大税基方面对发展中国家尤为重要的若干问题。

* E/C.18/2017/4。



附件

保护发展中国家的税基*

一. 引言

总体背景

1. 发展中国家面临的最重大政策挑战之一，是建立和维护可持续的收入来源，为国内开支提供资金。尽管这一问题牵涉到许多层面，但其中最重要的问题之一是保护国内税基。近年来，有实例表明，跨国企业支付的税款相对于有关国家适用的整体税率而言似乎大大低于预期，这一现象日益引起各方重视。一些知名公司支付很低的税款甚至无需缴税的案例得到广泛报导，使得避税和逃税问题成为公开政治辩论的主题。针对这些案例，经济合作与发展组织(经合组织)应二十国集团请求开展了一项研究项目，分析和破解企业用于大幅降低其实际税率的技巧。这项工作为税基侵蚀和利润转移行动计划的出台铺平了道路。关于行动计划所列的 15 项行动的最后报告已提交二十国集团，并于 2015 年 10 月获得核准。¹

发展中国家关于税基侵蚀和利润转移问题的观点

2. 尽管经合组织/二十国集团关于税基侵蚀和利润转移问题的项目工作在分析和成果中尽力将发展中国家的观点考虑在内，但有一点从一开始就很明确：必须从发展中国家的角度对避税问题及由此导致的税基侵蚀和利润转移问题进行一次独立审查。首先，大多数发展中国家的主要关切——尽管不是唯一关切——是源泉赋税减少，而不是将当地公司的国内收入转移至低税或无税管辖区的做法。第二，在税收制度欠发达的国家，对内向型投资征收的公司税占收入总额的比重通常比税收制度较发达的国家更大。此外，发展中国家的行政能力在一定程度上限制了其应对税基侵蚀和利润转移问题的可能手段。

3. 如果发展中国家要实现收入的可持续增长，就有必要保护国内税基不受税基侵蚀和利润转移的破坏。发展这一领域的的能力，对于实现这一目标至关重要。经合组织的最后报告为发展中国家发现问题并提出解决税基侵蚀和利润转移问题的可能手段提供了诸多洞见，但我们切不可忽略发展中国家关于这些问题的特殊需要和观点，包括税收制度的发展状况、可用于处理这些问题的行政资源、与贸易伙伴的贸易和商业关系的性质和区域考量等。每个国家都必须评估本国的状况，以发现具体问题，确定确保本国税基稳健的最适当手段。

联合国的对策

4. 鉴于税基侵蚀和利润转移问题对于发展中国家的重要性和开展进一步研究与审查的必要性，国际税务合作专家委员会设立了发展中国家税基侵蚀和利润转

* 本文件是《联合国保护发展中国家税基精选问题手册》(纽约，联合国，即将出版)第二版第一章的简写版，作者为波士顿学院法学院荣誉退休教授 Hugh J. Ault 和加拿大税务基金会高级顾问 Brian J. Arnold。

¹ 可查阅 www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm。

移问题小组委员会，其任务是让发展中国家的税务官员了解这些问题，并推动将发展中国家的观点和经验反馈纳入到专家委员会的工作和涉及经合组织行动计划的更广泛工作之中去。

5. 此外，经济和社会事务部发展筹资办公室还开展了一个项目，以从能力发展的角度补充和配合经合组织/二十国集团项目的工作及专家委员会开展的工作。该项目侧重于发展中国家特别感兴趣的若干问题，包括但不仅限于经合组织最后报告所涉事项。该项目有两个目标：一是从发展中国家的视角为经合组织/二十国集团项目发现的问题提供更多深入分析；二是考察对发展中国家尤其重要、但经合组织/二十国集团项目没有涉及的税基保护问题。

6. 2015年出版的《联合国保护发展中国家税基精选问题手册》第一版，是发展筹资办公室项目的第一项产出。²《手册》第二版将于2017年底出版，更新后的《手册》将纳入经合组织/二十国集团税基侵蚀和利润转移项目的最终成果。《手册》第二版还将包括两个新的章节，分别涉及削弱税基的租金和特许使用费支付，以及通过一般反避税规则控制避税行为。《手册》各章节由单个作者在了解经合组织/二十国集团项目的成果和审查现有文献的基础上编写。最重要的是，通过专家委员会的活动和为记录发展中国家关于税基侵蚀和利润转移问题的经验和关切而专门举办的讲习班，《手册》反映了发展中国家的投入。

7. 本文件简要探讨发展中国家特别关注的以下四个问题，《手册》全面涉及了这些问题，但经合组织/二十国集团项目并未直接涉及：

- (a) 按来源国对资本收益征税；
- (b) 按来源国对服务征税；
- (c) 按来源国对租金和特许使用费征税；
- (d) 利用国内法中的法定一般反避税规则。

二. 资本收益

一般情况

8. 在发展中国家，外国直接投资可以以外国公司的当地子公司或分支机构的结构出现。在这两种情况下，公司的股份均可由离岸控股公司持有。如果在该国的业务资产出售，无论它们归外国公司还是当地子公司所有，该国根据其国内法和任何适用的征税条约，通常都有权对资产的任何资本收益征税。同样，如果由国内公司支付红利，通常都应交纳预扣税款。但是，如果外国投资者并不直接出售该资产，而是出售国内子公司或外国公司分支机构的股份，就能避免来源国征税。如果外国控股公司出售其持有的国内公司股票，情况也一样。因此，该公司在来源国的基本资产应计收益就可以逃避来源国对股票转让行为的征税。这一收益可能代表着基本资产的升值或留存收益，如果该公司将留存收益以红利的形式

² 可查阅 www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/07/handbook-tb.pdf。

派发股东，股东本来是需要缴税的。如果出售股票，这些收益部分将逃避来源国征税，除非来源国的国内法有涉及此种收益的特别规定。即便存在此类规定，在某些情况下，征税条约的条款也可能会阻止对此种收益征税。

国内法规定

9. 适用于出售国内公司股票的资本收益规定的结构，在不同国家迥然不同。在一些国家，这些规定不适用于非居民出售国内股票的任何行为；而在别的一些国家，如果公司持有某些资产(例如位于该国的房地产或不动产)，就必须对出售股票征税；在另一些国家，如果非居民在国内公司拥有规定比例的股份，无论其资产的构成如何，都可以主张源泉征税权利。此外，一些国家只有在出售股份的交易被视为一种避税手段时才会对此征税，例如售出时应征税的财产被转让给一家公司，然后紧接着又出售该公司股份的情况下。适用于这一领域的国内法规则并没有明确的模式可循。在多大的幅度上将源泉征税延伸至出售国内公司股份的决定，取决于在吸引外国投资的愿望和资本收益征税对于国内税基的重要意义之间如何实现平衡。

10. 如果决定对非居民在某些情况下出售国内公司股份的交易征税，就必须考虑到若干行政问题。首先，征税可以采取多种方式。可以要求卖方报告收益，征税方式比照直接位于该国境内的资产所产生的收益。这种办法可能很难执行，特别是如果当地法律并没有要求国内公司报告出售股份交易的话。另一种办法是对买方征收预扣税款。但是，如果交易双方均为非居民，这种办法在实践中很难执行。如果决定仅存在存在避税因素时对出售股份的交易征税，还会出现其他行政问题。

对同一经济收益多重征税

11. 另一个结构性问题是出售股份可能对公司基本资产的税务状况产生影响。如对出售股份征税，但又不对基本资产的税收费用作出调整，那么在资产出售时，同一经济收益又将面临二次征税。这一征税模式是否适当，取决于该国公司-股东征税的总体结构。

外国公司的股份

12. 假定决定对某些情况下出售国内公司股份的交易征税，另一个问题是如何处理拥有国内常设机构或持有国内公司股票的外国公司出售股份的行为。在获取评估税收和采取有效的征税方法所需的资料方面，对此类转让行为征税面临着大量的行政困难。无论以何种方式解决此类交易的可征税性问题，都可以规定在认定该交易涉及避税时征收税款——例如当国内公司向一家外国公司转让股份后立即出售外国公司股份，或所涉外国公司仅为空壳公司时。

条约的各个方面

13. 如果决定对国内或国外公司出售股份的资本收益征税，并对合营企业及其他实体的利息征税，就必须考虑到征税条约应在多大程度上保留这项权利。许多条约规定，来源国对出售股票的收益征税的权利仅限于所涉公司的资产价值主要由位于来源国的房地产或不动产构成的情况。《联合国发达国家和发展中国家双重

征税示范公约》第13条第5款规定，当国内公司持有的股份超出公司资本总额一定百分比时，不论公司基本资产的性质如何，来源国均享有征税权利。此外，为保护来源国对出售国内或外国公司股份的收益征税的权利，可以适用条约的反滥用规则。

三. 服务

一般情况

14. 利用服务收费侵蚀发展中国家的税基是一个严重的问题，涉及到多种类型的服务以及国内法和征税条约的规定。发展中国家关于服务所得收入的国内法规定千差万别。一些国家对非居民在该国提供或向该国居民提供的几乎所有商业服务征税；还有一些国家则仅在非居民在本国拥有常设机构或固定基地的情况下征税。一些国家按总额对服务所得收入征收最终预扣税款，而别的国家则按净额对服务所得收入征税。

15. 通过向同属一个集团的非当地公司提供的服务支付款项，当地子公司可以减少应向该国支付的税款。在发展中国家运营的多国企业利用这种方式可以轻而易举达到目的。这些付款通常在计算来源国当地公司的收入时可以抵税，但在非当地的服务提供商收到这些付款之后，根据该国的国内法规定可能不应征税。即便发展中国家的国内税法规定要对非当地公司提供的服务的付款征税，遵照《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》或经合组织《所得和资本征税示范公约》制定的适用征税条约在许多情况下也会阻止该国对此类付款征税，除非非当地公司在该国拥有常设机构或固定基地。

16. 《联合国示范公约》载有关于各类服务的条款。某些类型的服务(例如保险、政府服务、养恤金、董事和高级管理人员的服务)并没有侵蚀发展中国家税基的严重风险，故本文件并未涉及。如下文所述，专家委员会已决定在《联合国示范公约》中列入一项新条款，处理某些“技术服务”所得收入问题。

就业收入

17. 一般而言，根据国内法、《联合国示范公约》和经合组织《示范公约》，只有在提供或完成就业服务的地点位于该国境内时，非居民的就业收入才应征税。《联合国示范公约》第15条规定，在以下情形中，来源国不应对非居民在来源国境内完成的就业服务的收入征税：(a) 雇用非居民的是在来源国不拥有常设机构或固定基地的非居民雇主；(b) 雇主拥有常设机构或固定基地；雇员的薪酬在计算该常设机构或固定基地的利润时不可抵税；在任何12个月期间，非居民雇员在来源国逗留的时间总共不超过183天；《经合组织示范公约》第15条采用了同样的条件，只是没有提及固定基地的概念。

18. 关于来源国对非居民雇员的薪酬征税的条款覆盖面很广，这表明逃避来源国征税的机会十分有限。如果在雇主计算来源国应征税的收入时，非居民雇员在来源国完成的就业服务的薪酬可以抵税，那么来源国通常要对非居民雇员的薪酬征税。如果雇主是通过设在来源国的常设机构或固定基地在来源国经商的居民或非

居民，雇员的薪酬通常可以抵税。在这种情况下，雇主通常需要按要求代表雇员对薪酬预扣税款。

19. 但是，如果非居民雇主避免在来源国设立常设机构或固定基地，或者如果非居民个人可以把他或她的法律地位从雇员更改为独立承包商，发展中国家的税基就会受到侵蚀。在来源国没有常设机构或固定基地的非居民雇主的非居民雇员，只有在任何 12 个月期间在来源国逗留的时间超过 183 天时才可以征税。如果非居民是独立承包商，根据《联合国示范公约》第 7 条和第 14 条(经合组织《示范公约》仅有第 7 条)，来源国征税的权利仅限于以下情形：非居民在来源国拥有常设机构或固定基地，且收入来自该常设机构或固定基地；或非居民在任何 12 个月期间在来源国逗留的时间超过 183 天。与此形成对照的是，当地雇主的非居民雇员或在来源国拥有常设机构或固定基地的非居民雇主的非居民雇员在来源国完成的就业的任何收入均应征税。

娱乐和体育

20. 一些艺人和运动员可能在很短的时间内赚取大笔酬金。想对非居民艺人和运动员征收所得税的发展中国家必须确保其国内法和征税条约的条款允许本国对此种收入征税，而不论此类安排的法律结构。《联合国示范公约》第 17 条规定，发生娱乐或体育活动的所在国可以对此类活动的收入征税。

商业服务

21. 根据《联合国示范公约》第 7 条和第 14 条(经合组织《示范公约》仅有第 7 条)的规定，只有在一个缔约国的居民通过设在另一个缔约国的常设机构或固定基地开展业务时，后者方可对前者的收入征税。根据《联合国示范公约》第 5 条第 3 款(b)项的规定，如果非常住企业在任何 12 个月期间在另一个缔约国提供服务的时间超出 183 天，则该非常住企业可被视为拥有常设机构。此外，根据《联合国示范公约》第 14 条的规定，如果非居民个人在任何 12 个月期间在另一个缔约国居留的时间超出 183 天，则其提供专业或独立服务的收入应征税。第 7 条和第 14 条的规定不适用于与国际航运和空运、娱乐和体育活动、就业有关的特殊类型服务收入。

22. 非居民完成的服务主要通过两种方式侵蚀发展中国家的税基。首先，如果非居民服务提供商在发展中国家没有常设机构或固定基地，根据发展中国家的国内法规定或适用征税条约的规定，任何服务所得收入都不得征税。此外，即便非居民服务提供商在发展中国家拥有常设机构或固定基地，对于并非来自该常设机构或固定基地的服务所得收入，该国仍然不得征税。第二，如果服务是在发展中国家境外提供的，但在计算付款人的可征税收入时可在该国抵税，根据其国内法或可适用征税条约的规定，该国可能不得对这一收入征税。如果非居民服务提供商在发展中国家拥有常设机构或固定基地，根据《联合国示范公约》第 7 条和第 14 条的规定，来自该常设机构或固定基地的收入可以包括境外收入来源，例如若是完成服务的雇员的薪酬在计算该常设机构或固定基地的利润时可以抵税的话。但是，除非依照国内法的规定可以对非居民的境外收入来源征税，适用的征税条约中关于允许国家对此类收入征税的条款将没有任何效力。

23. 纳税人可以借助多种手法作出安排,以避免在一个国家设立常设机构或固定基地。例如,非居民服务提供商可以在一个发展中国家的多个地点提供服务,但在任何一处的逗留时间都不超过6个月,或者也可以利用客户或相关企业的固定营业场所。尽管《联合国示范公约》第5条和经合组织《示范公约》第5条的评注均表示在这种情况下应视为存在常设机构,³但发展中国家的税务部门可能并不具备必要的信息收集资源,采集证明确实存在常设机构或固定基地的事实依据。在其他情况下,非居民可以通过在相关企业之间分散各类活动,或利用有关的非常住企业开展有关项目,避免设立常设机构或固定基地。《联合国示范公约》第5条第3款(b)项规定,为同一或有关项目提供的任何服务,在计算在来源国提供服务的天数时应累加。但是,没有任何规则考虑到了相关企业就同一或有关项目提供的服务。同样的关切也适用于《联合国示范公约》第5条第3款(a)项所规定的建筑项目。国内法或征税条约中的具体反避税规则在这方面可能是有用的,但适用此类规则需要发展中国家的税务部门能够有效收集信息。

24. 经合组织关于《行动计划》行动7的最后报告中建议,经合组织《示范公约》应列入新的一般反避税规则,应对在相关企业之间分散施工活动的避税手法。⁴不过,最后报告在评注中也为那些倾向于通过一项具体规则处理这一问题的国家提供了一项具体的反避税规则。同样,2017年核准的《联合国示范公约》修正案也列入了一项一般反避税规则,并在评注中列入了一项具体的任择反避税规则,应对分散施工活动的手法。此外,第5条第3款(b)项也作出了修正,删除了活动必须“为同一或有关项目”的要求。因此,如果非居民在一国提供服务的时间达183天或以上,那么无论其是否为同一或有关项目提供服务,均应视为在该国拥有常设机构。

25. 在发展中国家经营业务的多国企业可以利用同一集团内部在一个低税收国家运营的另一家常住公司向该发展中国家境内的公司提供各种服务。这些服务往往包括法律、会计、管理和技术服务(见下文关于技术服务的章节),并不要求非居民服务提供商的雇员在发展中国家长时间工作。即使采用了有效的反避税规则,发展中国家也很难打击此类节税筹划行为。一些国家坚持要求逗留期限应少于183天,以便最大限度地减少对其征税能力的限制。

技术服务

26. 一些发展中国家的国内法和征税条约对技术服务所得收入问题有着特殊规定。根据这些规定,此类服务应按总额定额征收最终预扣税款,服务的当地付款人必须从支付给非居民服务提供商的付款中预扣税款。这些规定适用的服务类型通常包括管理、技术和咨询服务,但没有作出明确界定。

27. 2011年《联合国示范公约》和经合组织《示范公约》都没有任何具体的条款处理技术服务所得收入问题。如上文所述,总体而言,《联合国示范公约》第7

³ 见关于《联合国示范公约》第5条的评注第3段,引用关于经合组织《示范公约》第5条的评注第4段。

⁴ 经合组织:《2015年最后报告——行动7:防止人为规避常设机构地位》(2015年,巴黎),可查阅www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en。

条和第 14 条涵盖了商业服务所得收入，只有在非居民拥有常设机构或固定基地或在来源国逗留时间较长的情况下，方可征税。对商业服务所得收入的来源国征税存在着较高的门槛，这就意味非居民可以轻而易举地向来源国的客户提供技术服务，同时却无需向来源国交税。由于付款人(无论是来源国的居民还是在来源国拥有常设机构或固定基地的非居民)支付的服务付款通常可以抵税，技术服务费可能会导致来源国的税基遭受严重侵蚀。

28. 技术服务付款对来源国税基的侵蚀和来源国无法对此类付款征税的现状，促使一些国家在其国内法和征税条约中纳入一些具体规定，以便能够按总额对技术服务征税。⁵ 国际财政文献局 2011 年的一项调查发现，在 1997 年至 2011 年之间缔结的 1 586 份征税条约中，有 134 份载有处理技术服务费问题的单独条款。⁶ 根据这些单独条款，技术服务所得收入的处理办法与特许使用费的处理办法相同：来源国可以按总额定额征税，但仅限于“产生”自来源国的技术服务费，这通常意味着服务必须在来源国完成。如上文所述，处理技术服务费问题的这些单独条款通常涉及管理、技术和咨询服务，但没有作出明确界定。在其他条约中，《联合国示范公约》第 12 条关于处理特许使用费的规定已延伸至某些技术服务付款。

29. 自 2008 年以来，专家委员会一直在就《联合国示范公约》处理服务所得收入征税问题的条款开展工作。2017 年，委员会核准在《联合国示范公约》新增一个编号为 12 A 的条款，允许来源国参照类似于特许使用费的征税办法对技术服务费征税，即以有限的税率按总额征税，不设任何最低要求，即使服务是在来源国境外提供。如果发展中国家通过谈判将这一新条款成功纳入征税条约，就能够保护其国内税基不会因支付给非居民的技术服务费而遭受侵蚀。

四. 租金和特许使用费

一般情况

30. 虽然经合组织最后报告处理了涉及无形资产和无形资产付款的某些问题，但它们只是从转让定价的角度处理与租金和特许使用费相关的税基侵蚀和利润转移问题。从发展中国家的角度来看，租金和特许使用费可能会引发涉及保护税基的重大问题。和利息与服务的情况类似，付款人支付的款项可以抵税，造成国内税基缩小，而同时受惠人却无需交税或仅需缴纳有限的税款。此外，国内法对于租金和特许使用费付款的处理办法千差万别，导致一些公司开展“混合”交易来利用这些差异。

定义问题

31. 虽然国内法的定义各不相同，但租金或特许使用费的核心概念是为暂时使用有形资产(租金)或无形资产(特许使用费)的权利而支付的款项。这一基本概念引

⁵ 见 S. B. Law: 《近年征税条约中的技术服务费问题》(2010 年), 《国际税收公报》第 64 卷, 第 5 号。

⁶ 见 W. Wijnen, J. de Goede 和 A. Alessi: 《征税条约中对服务收费的处理》(2012 年), 《国际税收公报》第 66 卷, 第 1 号。

发了定义问题上的很多难点。首先，虽然付款的目的名义上是临时使用资产，但它们事实上构成了实际转让该资产的部分付款，以及对长期付款的隐含的利息收费。如果对财产处置的税务处理及支付和收取利息的做法与特许使用费的处理办法不同，纳税人就会有动机作出交易安排，以获取最有利的税收结果。同样，无形资产的回报可能嵌在制成品的销售价格之内，而纳税人可以安排授权生产制成品的关联方使用该无形资产，从而实现不同的纳税结果。此外，使用资产和提供技术服务之间的界限难以明确界定。因此，处理租金和特许使用费问题的国内法条款设计必须考虑到这样一种可能：有人会用租金或特许使用费替代征税处理办法不同的其他付款。

对租金和特许使用费征税的管辖依据

32. 各国通常声称对租金或特许使用费征税的权利源自管辖权。这一依据可由使用资产的地点或者由租金或特许使用费付款人的税务地位决定。通常而言，如果一名在该国拥有常设机构的常住或非常住纳税人从应交税款中扣除房租或特许使用费，则这种付款可被视为源自该国，该国因而能够重新收回因税收减免而流失的某些税收收入。在这方面，各国必须确保其在国际条约下的征税权反映在对租金或特许使用费付款征税的国内法规定中。

租金和特许使用费的税收结构

33. 向非常住纳税人支付的租金和特许使用费若与常设机构无关，支付者通常应以较低的税率按总额预扣税款，不设任何最低要求。根据征税条约，此种税率往往很低，甚或完全免除。如果常住纳税人或非常住纳税人的常设机构用已支付的特许使用费抵税，而由受惠人以较低的税率缴税，税基遭受侵蚀的风险就很大。特许使用费的付款水平也涉及到转让定价问题。

混合合同

34. 许多合同安排涉及不同的要素组合：有形或无形资产的销售与使用相组合；服务与设备使用相组合；不动产(例如土地、农场、房屋或旅馆)的租赁与动产(例如设备、家具或动物)的租赁相组合。如果国内法和征税条约对混合合同中的不同要素加以区别对待，税务机关就有必要确定合同中归入每一个要素的付款金额。此外，合同当事方无论是否有关联，都会有动机把合同分割为几个要素，或对一些要素作出定价，以规避或减少税金。因此，税务机关必须确定混合合同的不同要素，并确保对每个要素的价格是正确的。

错配手法和中介公司

35. 一些公司经常抓住两个国家的国内法对同一项交易的定性不同，来利用对特许使用费和其他付款的不同处理办法。例如，如果一个国家在严格的法律基础上确定所有权，而另一个国家着眼于交易的经济实质内容，那么一个管辖区可能会允许特许使用费的付款抵税，而另一个管辖区则将其视为涉及利息付款和折旧的融资交易。此外，无形资产的所有权可以轻而易举地转移至相关实体，如果涉及到低税管辖区的中介公司，这就可能会造成税基侵蚀问题。

五. 国内法中的法定一般反避税规则

一般情况

36. 滥用或激进的避税手段会侵蚀一个国家的税基，破坏公众对于税务制度健全性的信任。这些手段给所有国家的所得税制度造成了严重问题，各国采取了多种管控方法，包括具体的反避税规则、司法反避税原则、对税务立法的针对性解释和强有力的执法工作。然而，即便多管齐下采用这些方法，事实证明也往往不足以有效应对滥用避税问题。因此，许多国家已通过一般反避税规则，可适用于所有类型的付款、收款、纳税人和交易，包括跨境交易。一般反避税规则的目的在于阻止纳税人滥用避税手段削弱国家的税基，同时又不妨碍合法的商业交易。因此，此类规则必须通过某种方式区分滥用避税交易和合法商业交易。

37. 通过一般反避税规则往往会引起争议。纳税人及其顾问通常会引用若干论点反对通过此类规则，特别是强调这些规则没有必要，因为税务机关已经掌握了充分应对滥用避税手段的其他工具，新规则所带来的不确定性会妨碍纳税人开展合法的商业交易。然而，许多国家都得出结论认为本国需要一般反避税规则，新规则不可避免会带来不确定性，但可以通过提供关于运用规则的行政指导来最大限度地减少这种不确定性。

法定一般反避税规则的主要特点

38. 通常而言，如果进行一项带来税益的交易的唯一或主要目的是获得税益，且此种收益与税务立法的目标和宗旨相悖的话，即可适用一般反避税规则。一般反避税规则通常有以下 4 个主要特点：

- (a) 交易、计划或安排的定义；
- (b) 税益的定义；
- (c) 开展目的测试，要求确定一项交易或安排的主要目的或主要目的之一；

(d) 列出例外情形、附加条件或保留条文，以确保一般反避税规则不适用于那些并未滥用、破坏、阻挠或违反税务法相关规定的根本宗旨或政策的交易或安排。

39. 各国一般使用诸如“交易”、“安排”或“计划”等术语，作为确定其一般反避税规则的针对对象的基本组成部分。一些国家对相关术语作出了全面和明确的定义，还有一些国家则基本不给出定义，而是依靠税收管理部门和法院对其作出宽泛的解释。最重要的是，一般反避税规则必须适用于多种交易类型，因为最激进的避税手段涉及多种相关交易。应为此对多种交易类型作出宽泛的界定，涵括与另一笔交易或多笔交易相关联或有联系、或为筹划另一笔交易或多笔交易而进行的任何交易。

40. 一般反避税规则仅适用于如不采用该规则将导致避税行为或减少税收的交易、安排或计划。为此，许多国家采用“税益”的术语，将其广义界定为逃避、减少或推迟应付税款的任何行为。一些国家还在“税益”的定义中纳入了逃避、

减少或推迟应付税款数额的行为，如利息和纳税分期付款。税益的要求并不是为了给适用一般反避税规则设立高门槛或拔高难度。

41. 大多数一般反避税规则都包含一项目的测试：也就是说，如果一项交易或安排的主要目的并不是获得税益，就不应适用一般反避税规则。但是，如果一项交易或安排的主要目的或主要目的之一是获得税益，即应适用一般反避税规则，除非该交易或安排符合税务立法的基本政策(大多数一般反避税规则的做法)。大多数国家采用一项唯一或主要目的测试，要求税务机关和法院剖析交易的目的，以确定其主要目的。举证责任是确定目的的一个重要因素。一些国家规定举证责任在纳税人，在一般反避税规则中明确规定：纳税人必须证明交易的主要目的并非获得税益，才能通过目的测试。一些国家采用“主要目的之一”测试，《联合国示范公约》和经合组织《示范公约》亦然。相对而言，这一测试更容易通过。如果交易带来了巨大的税益，交易的主要目的完全不是为了获取税益似乎是不可能的。因此，如果一般反避税规则采用了“主要目的之一”测试，以减少纳税为主要目的之一、但却符合税务立法的目的与宗旨的交易应列作一个例外情形，这一点尤为重要。

42. 任何目的测试都应建立在客观事实和具体情况的基础上，而不是依据纳税人的主观意图。大多数国家的一般反避税规则亦然——它们指向的是交易的目的，而不是交易者的目的。

43. 大部分法定一般反避税规则都为那些符合且不违反税务立法的目的和宗旨的交易规定了例外情形，因而不适用于主要目的在于获得税益的所有交易或安排。对于那些主要目的在于减少纳税、但却完全合法的商业交易，这一例外条款不啻是一个重要的安全阀。大多数商业交易都会产生重要的赋税义务，纳税人并不想要忽视这些义务，但是，他们中的许多人以及他们所获取的税益并未违背税务立法的基本目的。如果意在减少纳税但却不违背税务立法的基本目的的交易不被列为例外情形，那么税务机关就必须在没有任何法规指导的情况下行使自由裁量权，以确保一般反避税规则不适用于此类交易。

44. 可以用多种措辞描述不违背税务立法目的的避税交易的例外条款。一些国家明确提及立法的目的与宗旨；还有一些国家提及误用或滥用立法或在某种程度上受人为操纵的交易。一些国家认为，一般反避税规则中隐含着例外条款，取决于如何解读。无论采取何种办法提供此种安全阀，税务机关和法院往往很难确切地确定税务立法相关规定的目的。如果税务立法或任何附带的解释性说明中没有明确表述相关规定的目的，对此的解读将尤为困难。

一般反避税规则和征税条约条款之间的关系

45. 条约法的一项基本原则是：如果一项条约的条款与国内法的条款发生冲突，条约的条款优先。这一原则载于《维也纳条约法公约》第 26 条。这一原则的适用似乎表明，如果根据一项征税条约，滥用避税手段会产生税益，那么即使这些避税手段受一个国家的国内一般反避税规则管辖，也必须准予这些条约收益。在 2003 年修订经合组织《示范公约》第 1 条的评注之前，可以说最后结果就是如此。出于这一原因，一些国家颁布了特别法律，以确保本国的一般反避税规则与征税

条约的规定发生冲突时适用前者，即所谓的“推翻条约”。但另一些国家则坚持在其征税条约中列入具体的反避税规则。

46. 2003年，经合组织《示范公约》第1条的评注进行了重大修订，这表明对于大多数经合组织成员国而言，国内的反避税规则和征税条约规定之间没有冲突。因此，对征税条约规定的解读和应用，不得用于阻止国内反避税规则适用。此外，评注明确指出，征税条约的目的不是要为避税提供便利，没有必要在征税条约中纳入具体的反避税规则，或在征税条约中保护国内反避税规则的适用。2011年，关于《联合国示范公约》第1条的评注也作出了修订，以采用经合组织关于国内反避税规则和征税条约规定之间关系问题的立场。

47. 鉴于2003年对经合组织《示范公约》第1条的评注所作的修正和2011年对《联合国示范公约》第1条的评注所作的修正，有人质疑说，评注的修正案是否可以适用于一项在此之前已经生效的征税条约？不足为奇的是，纳税人及其顾问通常认为，只有订立条约时适用的评文案文才能用于对条约作出解释。不过，经合组织的立场是，评注的当前版本适用于所有征税条约，不论该条约是在评注修订之前还是之后订立。

48. 2017年核准的修正案将一项一般反避税规则列入了《联合国示范公约》和经合组织《示范公约》(第29条第9款)。该规则规定，如果一项交易的主要目的之一是获得税益，可以拒绝准予这一收益，除非准予税益的决定符合条约的目的和宗旨。实际上，分别于2011年和2003年列入《联合国示范公约》和经合组织《示范公约》第1条评注的解释性指导原则已列入《公约》案文。因此，对于那些有国内一般反避税规则的国家而言，问题在于其国内规则是否符合条约规则；如果不符合，又会产生哪些后果。

六. 结论

49. 保护发展中国家的税基，是实现国内收入可持续性的一项重要内容。确定本国税收制度中助长税基侵蚀和利润转移的因素，将有助于发展中国家评估此类条款的影响，并制定适当的应对措施。一旦问题已经确定，下一步就是执行和管理最适合于每个国家的具体国情的解决方案了。虽然税基侵蚀和利润转移问题并没有一个放之四海皆准的解决方案，但在多个可能办法之中仔细斟酌、精心选择，将有助于大幅改善发展中国家税务系统增加收入的能力。