



国际税务合作专家委员会

第十七届会议

2018年10月16日至19日，日内瓦

临时议程* 项目3(c)(六)

讨论国际税务合作方面的实质性问题：

其他问题：能力建设

《联合国保护发展中国家税基免受侵蚀实用材料汇编：服务收入》摘要

秘书处的说明

1. 经济及社会理事会在第 2017/2 号决议中确认经济和社会事务部可持续发展筹资办公室在按照任务授权制订国际税务合作能力发展方案方面取得了进展，此类方案旨在加强发展中国家财政部和国家税务机关制订有助于公共和私人投资达到理想水平的更加切实高效的税收制度以及打击逃税行为的能力，并请该办公室与其他利益攸关方结成伙伴，继续在该领域开展工作，并进一步拓展其活动，包括开发相关实用工具。
2. 上述方案的一个重点领域是通过提高发展中国家有效保护和扩大税基的能力，加强其为调动国内收入增加潜力的能力。在该领域开发的主要工具是：(a) 《联合国保护发展中国家税基精选问题手册》；(b) 《联合国保护发展中国家税基实用材料汇编》系列。
3. 《实用材料汇编》为发展中国家处理税基侵蚀的各个方面量身定制，旨在通过更加深入和亲历的实用指导，补充和落实《联合国手册》载列的准则。截至目前，《实用材料汇编》已完成三份，并以数字格式在可持续发展筹资办公室网站上公布(www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html)。¹

* E/C.18/2018/8。

¹ 联合国经济和社会事务部发展筹资办公室，2017年《联合国实用材料汇编》系列：“保护发展中国家税基免受侵蚀：服务收入”；“保护发展中国家税基免受税基侵蚀付款损害：利息和其他融资费用”；以及“保护发展中国家税基免受税基侵蚀付款损害：租金和特许权使用费”。



4. 本文附件所载是《联合国保护发展中国家税基免受侵蚀实用材料汇编：服务收入》的摘要，其重点是从潜在税基侵蚀和利润转移的角度，论述发展中国家国内法和税务条约对服务收入的税务处理方式。
5. 《实用材料汇编》旨在协助发展中国家税务官员审查国内法和税务条约中处理对服务收入征税问题的条款，以查明税基侵蚀的主要风险，确定发展中国家为降低或消除此类风险可采取的对策。
6. 税基侵蚀的主要风险之一是跨国集团下属实体之间跨境服务支付的转让定价滥用。《实用材料汇编》没有广泛论述转让定价问题，因为后者已在《联合国发展中国家转让定价实用手册》中述及。有鉴于发展中国家的经验大相径庭，关于服务收入的《实用材料汇编》全面查明了服务收入税基侵蚀风险和可能的对策，并向发展中国家税务官员提供了尽可能多的信息。不过，附件所载摘要只述及服务收入所涉税基侵蚀的最重大风险。
7. 《实用材料汇编》和本文附件所载摘要均未述及具体国家的国内法或税务条约，只提到在发展中国家国内法和税务条约中常见的对服务收入征税的基本模式。发展中国家税务官员应根据具体情况调整适用这些材料。
8. 《实用材料汇编》由四部分组成：第1部分是一般性介绍；第2部分分析了发展中国家国内法和税务条约中处理对服务收入征税问题的条款、服务收入税基侵蚀风险和可能的对策；第3部分为发展中国家税务官员设计和起草国内立法并谈判税务条约以应对税基侵蚀和利润转移提供了指导；第4部分就发展中国家国内法和税务条约中处理服务收入问题的条款提供了行政方面的指导。
9. 《实用材料汇编》仅以英文发布。本文附件所载摘要旨在以联合国其他五种正式语文介绍《实用材料汇编》的基本内容，无意取代《实用材料汇编》中对税基侵蚀风险的更全面分析和可能的对策。更多详情，建议读者查阅《实用材料汇编》全文。

附件

《联合国保护发展中国家税基免受侵蚀实用材料汇编：服务收入》摘要*

一. 国内法中与服务收入有关的主要税基侵蚀风险

引言

1. 如果出现以下涉及服务收入的情况，一国的税基就可能会受到侵蚀：(a) 该国不对某些服务收入征税；(b) 允许从税基中扣除服务报酬，但不对这些报酬征税；或(c) 对报酬的征税额低于扣减报酬后的省税额。

2. 虽然“服务”一词在国内法或税务条约中一般都没有定义，但应赋予其广泛的含义，使其包括一个人考虑收取费用为另一个人开展的任何活动。根据国内法和税务条约，通常需要区分为服务和特许权使用费付款或者租用某种财产或设备的情况，还需要区分各种类型的服务，包括就业、专业及独立服务、国际航运和空运服务、娱乐和体育服务以及技术服务。

对居民征税

3. 对发展中国家而言，涉及居民纳税人服务收入的税基侵蚀风险没有非居民服务收入那么严重。因此，在本摘要中，对涉及发展中国家居民的税基侵蚀风险和可能的对策仅作简要论述。关于对居民服务收入征税的更多详情，读者应查阅《保护发展中国家税基免受侵蚀实用材料汇编：服务收入》。

4. 如果发展中国家以所谓的“领土”为基础进行征税，即一般而言只对源于或来自其领土内的收入征税，不对来自领土外的收入或外国来源收入征税，那么，对居民的服务收入征税就会产生重大风险。如果一国对其居民的全球收入征税，即所谓的“全球”征税，则可以有效地消除这一风险。

5. 即使一国对其居民的全球服务收入、包括来自外国的收入征税，但如果该国允许对外国来源收入提供外国税收抵免，并且抵免不仅限于此类收入的国内税款数额，那就仍然会有税基侵蚀的风险，因为抵免实际上将变相减少对国内来源收入征收的国内税款。为了计算对外国税收抵免的限制情况，还必须将居民赚取外国来源收入所发生的任何费用分配给此类收入。

6. 发展中国家是免除对外国来源服务收入征税，还是对此类收入征税但提供外国收入税抵免，采用哪种规则来确定收入的地理来源就变得非常重要。如果服务收入被视为国内来源收入，则不应在领土或豁免制度下免除国内税。而在全球制度下，任何被认为来自国内来源的服务收入都不应允许给予外国税收抵免。服务收入通常被认为来自个人开展服务时所身处的国家，但有几个发展中国家认为服务收入也可从服务的使用或消费国赚取。

* 由加拿大税务基金会高级顾问 Brian J. Arnold 编写。

7. 对于实行全球征税的发展中国家，其居民可通过设立受控外国公司赚取在国外开展服务的收入来避免此类征税。由于受控外国公司通常是一个单独的应税实体，而不是控股股东居住国的居民，公司所赚取的收入不会被该国征税。发展中国家可通过制订与受控外国公司有关的规则来处理这一风险，规定可对公司居民股东的公司收入征税，即使这一收入不是分配给他们。

对非居民征税

8. 与非居民服务收入有关的税基侵蚀风险取决于一国是否仅对非居民服务提供者在该国开展服务的收入征税，或者是否也对非居民开展的、由该国居民使用或消费的服务所得收入征税。

9. 在第一种情况下，如果满足最低门槛要求，例如在一国拥有常设机构或停留最起码的一段时间，则可以按净额对在该国开展服务的收入征税。对非居民从服务中获得的其他收入可以免征国内税，例如在国外就业的收入，或按总额通过扣缴税进行征税。

10. 在第二种情况下，非居民从一国消费或使用的服务中获得的收入有时可由该国通过按总额扣缴的方式进行征税。这种针对居民个人使用或消费的服务征收的税款很难收取。因此，有些国家只在非居民服务提供者的报酬可以由该国居民或者在该国拥有常设机构、并且由该国按净额征税的非居民扣减的情况下，才在该国境外开展服务的报酬征税。这种扣缴税经常被发展中国家用来支付咨询、技术或管理服务费用。例如，常住 R 国的 R 公司为其常住 S 国的全资子公司 S 公司提供管理服务。这些服务由 R 公司专门在 R 国境内工作的职员和雇员提供。在这种情况下，S 公司在计算其应在 S 国付税的收入时，可能会扣减向 R 公司支付的管理服务款。因此，尽管该服务是在 S 国境外开展，S 国仍可能会对这些付款征收扣缴税。

二. 税务条约中与服务收入有关的主要税基侵蚀风险

引言

11. 税务条约的条款有时可能会给服务收入税基侵蚀创造机会，因为税务条约通常会限制一个缔约国对另一缔约国的居民征税。对于任何发展中国家，其国内税基在多大程度上会因为双边税务条约而受到侵蚀，取决于：(a) 已签订多少税务条约；(b) 与其签订税务条约的国家；(c) 这些税务条约的条款。

12. 一般而言，税务条约均以《联合国发达国家和发展中国家间双重征税示范公约》或《经济合作与发展组织(经合组织)收入和资本征税示范公约》为基础。许多发展中国家以《联合国示范公约》为基础进行税务条约条款的谈判，是因为该公约为来源国提供了更大的征税权。

13. 一般而言，征税的依据并非税务条约的条款，而是一国的国内法。因此，如果非居民从一国获得的收入按照该国国内法不用纳税，那么，该国是否有权适用税务条约条款进行征税的问题就变得无关紧要了。

14. 《联合国和经合组织示范公约》都含有处理下列各类服务收入的规则：

- (a) 就业收入，如下：
 - (一) 第 15 条规定的一般规则；
 - (二) 第 16 条规定的董事费和高级管理人员薪酬；
 - (三) 第 18 条规定的养恤金；
 - (四) 第 19 条规定的政府服务；
- (b) 第 17 条规定的娱乐和体育活动收入；
- (c) 《联合国示范公约》第 14 条规定的专业和其他独立服务收入；
- (d) 第 5 条和第 7 条规定的其他商业服务收入，如下：
 - (一) 《联合国示范公约》第 5(3)(a)条和《经合组织示范公约》第 5(3)条规定的建筑业；
 - (二) 《联合国示范公约》第 5(3)(b)条规定的企业提供的服务；
 - (三) 《联合国示范公约》第 5(6)条规定的保险业。

15. 下文将简要介绍上述每一个条款中存在的税基侵蚀风险，但会更加强调商业服务收入，因为这类收入更为普遍，所涉收入更加大额，税基侵蚀风险也更大。

16. 虽然基于《联合国和经合组织示范公约》的税务条约一般不限制一国根据第 8 条(国际航运和空运)、第 18 条(养恤金和社会保障金)及第 19 条(政府服务)对本国居民征税的权力，但缔约国对其居民征税的能力会因此受到限制。不过，这些条款并不涉及严重的税基侵蚀风险，在本摘要中将不作进一步讨论。

就业收入

17. 《联合国和经合组织示范公约》第 15 条规定，一国不得对其境内的就业服务收入征税，除非雇员是：(a) 由该国居民雇用；(b) 由在该国拥有常设机构(或仅在《联合国示范公约》中述及的固定基地)的非居民雇用，并且在计算归属该常设机构或固定基地的利润时可对就业收入进行扣减；或(c) 在相关财政期间开始或终止的任何 12 个月期间在该国停留超过 183 天。

18. 与就业收入有关的最严重税基侵蚀风险包括：

(a) 非居民雇主人为地避免在发展中国家设立常设机构或固定基地，以便该雇主在该国开展就业服务的非居民雇员的服务不用在那里纳税，除非雇员在任何 12 个月期间在该国停留超过 183 天；

(b) 付款人或雇主与服务提供者或雇员之间的关系按独立承包商关系构建，但实质上是一种雇佣关系：如果纳税人是独立承包商，则他们须在服务发生国纳税的唯一条件是他们通过位于该国的常设机构或固定基地开展业务；

(c) 为避免非居民雇员受雇于居住在发展中国家的雇主，雇员可能在名义上受雇于将他们出雇给发展中国家客户的非居民机构，即所谓的国际劳动力出雇做法；

(d) 第 15 条仅限于在一国提供就业服务的收入；因此，如果居民雇主向在国外就业的非居民雇员支付可进行扣减的工资，就会发生税基侵蚀。

第 17 条规定的娱乐和体育活动收入

19. 一些演艺人员和运动员可在短时间内赚取大量收入。他们可能是自雇人士，可能是团队或乐团等实体的雇员，也可能是他们所控制或拥有的实体的雇员。根据《联合国和经合组织示范公约》第 17 条，缔约国有权对在其境内开展娱乐或体育活动的另一国居民经由此类活动产生的收入征税，而且没有任何限制。因此，大多数国家对居住在缔约国的演艺人员和运动员所赚取的收入总额征收扣缴税。根据第 17 条第(2)款，娱乐或体育活动发生国也有权对演艺人员或运动员分配给有关人员例如受控公司、配偶或子女的来自这些活动的任何收入征税。

20. 与娱乐和体育活动收入有关的主要税基侵蚀风险可归因于发展中国家在国内法中可能没有对这类收入征税的必要条款。

第 14 条规定的专业和其他独立服务收入

21. 根据《联合国示范公约》第 14 条，缔约国不得对另一缔约国居民在该国开展专业服务和其他独立性活动的收入征税，除非服务提供者在该国正式拥有固定基地，或任何 12 个月期间在该国停留至少 183 天。如果向非居民专业人士或其他独立服务提供者支付的款额可以从发展中国家的税基中扣减，则该国的税基将受到侵蚀，并且税基侵蚀不会因为对非居民服务提供者征税而抵消。

22. 与第 14 条有关的主要税基侵蚀风险如下：

(a) 居住在与发展中国家有税务条约的国家的专业人士和其他独立服务提供者可能会从发展中国家赚取大量收入，而不需要在该国拥有固定基地或在那里停留 183 天。因此，即使向服务提供者支付的款项可以从发展中国家的税基中扣减，发展中国家也不能对这一收入征税；

(b) 居住在与发展中国家有税务条约的国家的专业人士和其他独立服务提供者可能会从在该国境外为该居民提供的服务中赚取收入。因此，向非居民服务提供者支付的款项可以从发展中国家的税基中扣减，但根据第 14 条，该国不得对非居民服务提供者的收入征税。

第 5 条和第 7 条规定的其他商业服务收入

23. 根据《联合国和经合组织示范公约》第 7 条，居住在某一缔约国的服务提供者须就来自另一缔约国的商业利润纳税的唯一条件是，该服务提供者通过位于另一国的常设机构在该另一国开展业务，而且仅限于利润可归属该常设机构的情况。第 5 条将常设机构定义为企业开展业务的固定营业场所，除非该场所仅限于开展预备或辅助活动。此外，代表某一缔约国居民在另一缔约国行事的

从属代理人如果有权力并且习惯性地行使权力缔结对该居民具有约束力的合同，或者在导致缔结通常由该居民核准的合同过程中担任主要角色，则被视为该居民的常设机构。

24. 以下特殊规则适用于建筑业、企业提供服务 and 保险业：

(a) 根据《联合国示范公约》第 5(3)(a)条，建筑物、建筑工地或安装项目只有在活动持续至少 6 个月的情况下才构成常设机构(《经合组织示范公约》的规定是 12 个月)；

(b) 企业在一国提供服务被视为常设机构的条件是，服务由该企业雇员或该企业为此聘用的其他人员提供，而且任何 12 个月期间至少有 183 天在提供服务(在 2017 年更新《联合国示范公约》之前，根据第 5(3)(b)条，还要求为同一项目或某一关联项目提供服务)；

(c) 根据《联合国示范公约》第 5(6)条，对一国境内的风险进行保险或在一国境内收取保险费，应被视为常设机构。

25. 《联合国和经合组织示范公约》第 5 条和第 7 条均显示，在商业服务收入方面有几种严重的税基侵蚀风险。总体而言，第 5 条对常设机构的定义代表了对商业服务收入征税的高门槛。在许多情况下，居住在与发展中国家订有税务条约的国家的纳税人，特别是多国企业，在发展中国家无需建立常设机构就能够赚取大量收入。

26. 在一些情况下，纳税人可能会使用各种避税策略，避免在发展中国家设立常设机构。例如，一些纳税人可能会：

(a) 对其在一国境内的业务活动进行异地搬迁，使业务活动在同一地点不超过 183 天；

(b) 为发展中国家境内的不同或无关联项目提供服务超过 183 天；

(c) 将在发展中国家境内的建筑活动限制在 6 个月以内，如果适用《经合组织示范公约》的时间限制，则在 12 个月以内。

(d) 将发展中国家境内的建筑等活动在有关实体之间瓜分，以便任何一个实体都没有常设机构，但如果将活动汇总，在该国境内将有常设机构；

(e) 在发展中国家境外为该国的客户提供服务，例如数字服务，以便对这些服务的付款可以从发展中国家的税基中扣减，但根据条约规定，该发展中国家不得就这些付款对非居民服务提供者征税；

(f) 在发展中国家境内的非居民服务提供者与客户居民存在关系或者没有进行公平交易的情况下，为服务支付高于或低于其公允市场价值的款额，也就是高于或低于有待公平交易双方为服务支付的款额；

(g) 在发展中国家境内开展大量保险活动而不在该国设立常设机构，除非该发展中国家的税务条约含有类似于《联合国示范公约》第 5(6)条的规定。

三. 防止服务收入税基侵蚀的对策

引言

27. 每个发展中国家必须自行决定是否和在多大程度上关切服务收入税基侵蚀的风险，以及如果存在关切，最好如何应对这些风险。本节列出发展中国家可能采取哪些对策，应对发展中国家服务收入方面的国内法规定或税务条约引起的主要税基侵蚀风险。该资料意在作为指导而非建议，发展中国家在审议是否采取对策防止税基侵蚀和如何应用这些对策时，可予以考虑。

国内法中的对策

28. 发展中国家通常对一些非居民服务提供者按净额征税，对一些非居民服务提供者按毛额扣缴税款。一般来说，只有当非居民在一国实质居住，从而便于收集必要信息和征税时，才按净额征税。对非居民按净额征税，给非居民和税务机关造成了高昂的合规成本：不仅必须填报和核定纳税单，还必须征取税收。为确保征得税收，一些国家规定居民在向非居民支付服务费用时负有扣缴义务，即使非居民是按净额纳税；它们可能还要求按净额纳税的非居民分期缴纳税款。

29. 如果非居民服务提供者仅因在某一发展中国家实质居住，如派驻常设机构或长期实体存在，而根据该国国内法按净额纳税，那么它可以使用各种避税策略，避免自己实质居住。为了遏制或尽量减少税基侵蚀的风险，发展中国家可考虑以下选择：

(a) 在关于向非居民服务提供者征税的国内法中不设实质居住的门槛值，但此类规则可能难以执行，还可能导致非居民不愿意在该国提供服务；

(b) 设计难以避免的门槛值要求，辅以反避税措施：例如，非居民在某一发展中国家的不同地点提供的服务以及关联或联营企业提供的服务可以加总，以便认定是否达到门槛值；同样，可以将与同一客户的多份合同加总，在进行居住测试时，可以以较长时间的加总居住为依据，而不是以一段连续的居住期间为依据。

30. 这些考虑因素同样适用于建筑服务以及专业和其他独立个人服务。如下文第 39 至 47 段所述，发展中国家应认真考虑对非居民服务提供者征税的国内门槛值与其税务条约中的门槛值要求之间的关系。

31. 对于在某一发展中国家经营业务的非居民保险公司，如果他们在该国从事特定活动，如收取保险费或承保风险，则该国可考虑对其征税，然后确保将《联合国示范公约》第 5(6)条纳入其税务条约，保护对非居民保险公司征收国内税的权利。否则，保险公司可以从一国获得高额收入，而无需缴纳任何所得税。此外，只要保险费可以从该发展中国家的税基中扣减，税基就会进一步受到侵蚀。

32. 如果非居民服务提供者在某一发展中国家没有实质居住，则该国对该非居民征税的唯一可行方法是从服务费用毛额中扣缴税款。支付服务费用者，即居民和通过常设机构或固定基地在该国经营业务的非居民，必须从付款中扣缴一笔款项，作为税款，或记入最后的应付税款账户，并将该数额汇至税务机关。发展中国家

还可能考虑不允许将支付给非居民的服务费用扣减税款；但在大多数情况下，属于合理费用的付款应当扣减。另一种防止税基侵蚀的方法是，将扣缴作为付款扣减税款的条件。因此，除非付款方从付款中扣缴税款，让扣缴税款抵销扣减引起的税基侵蚀，否则不允许向非居民支付的服务费用扣减税款。

33. 发展中国家对向非居民支付服务费用征收的扣缴税率是一项重要问题。原则上，扣缴税率应当反映服务提供者净收入所得税。税率过高可能会妨碍非居民向发展中国家居民提供服务，或者迫使他们将税收转嫁给在这些国家的客户，从而抬高此类服务的费用。如果对不同类型的服务采用不同的扣缴税率，则扣缴义务人的合规负担将增加；因此，如有可能，应对所有的服务费用款项适用同一扣缴税率。但在通常情况下，许多发达国家和发展中国家只对支付给非居民演艺人员和运动员以及支付给非居民雇员(包括居住公司的董事和官员)的报酬征收扣缴税款；它们不对在该国实质居住(如设有常设机构)并按净额纳税的非居民的服务收入征收扣缴税款。若干发展中国家还对支付给非居民的技术服务费用征收扣缴税款。

34. 发展中国家必须决定，向支付给非居民的服务费用征收扣缴税款是否仅限于在该国国内提供的服务，还是延伸至在该国国外提供、但在国内消费或使用的服务。这一问题经常出现在咨询、技术和管理服务费用方面。例如，一家跨国公司可以在一个低税率国家建立一家集团公司，为一个发展中国家境内的另一家集团公司提供咨询、技术或管理服务。这些服务可能部分或全部在发展中国家以外进行；但根据该国国内法，这些服务的费用可能可以扣减税款，而不论这些服务是在哪里提供的。此外，如下文所述，根据《联合国和经合组织示范公约》关于无差别待遇的条款，向条约伙伴居民支付的款项必须按照向该发展中国家居民付款的同样条件进行扣减。从发展中国家的税基中扣减支付的服务费用，证明有理由对这些付款征收扣缴税款，即使这些服务是在该发展中国家之外提供的。

35. 发展中国家居民向关联非居民，特别是居住在低税收国家的非居民支付服务费用，会造成税基侵蚀的特殊风险。大多数国家都设有转让定价规则，防止居民向关联非居民支付超出服务公允市价或独立交易价格的可扣减费用。然而，发展中国家很难有效适用转让定价规则。因此，发展中国家可以考虑对咨询、技术和管理服务等常见类型的集团内服务征收扣缴税款，并将 2017 年《联合国示范公约》第 12 A 条纳入其所有条约，保护其税务条约中扣缴税的适用，正如下文所述的那样。

36. 通常，一国的居民企业和设有常设机构或固定基地的非居民有对支付给非居民的服务费用的扣缴义务。这些付款者一般会要求支付的款项扣减税款，因此需要通过扣缴税款来抵消扣减造成的税基侵蚀。向非居民支付服务费用的居民消费者个人一般不承担扣缴义务，因为消费者支付的费用一般没有扣减资格，而且很难针对个人执行扣缴义务。不扣缴的，应当支付利息和罚款，许多国家要求扣缴义务人就税额承担连带责任。此外，可以将支付者扣缴适当税款作为向非居民支付服务费用扣减税款的条件。

37. 向非居民支付以下类型的服务费用通常需要扣缴税款：

- (a) 居民雇主或在一国或政府设有常设机构或固定基地的非居民雇主支付给非居民雇员的薪金、工资及其他薪酬，包括养老金；
- (b) 发展中国家居民企业向高级管理人员支付的董事费用和薪酬；
- (c) 活动推广方或场馆所有者向非居民演艺人员或运动员在一个发展中国家进行的服务支付的费用；
- (d) 为国际航运或空运服务支付的可扣减费用；
- (e) 支付给非居民的咨询、技术或管理服务费用。

38. 虽然扣缴税款通常适用于实际支付给非居民服务提供者的款项，但在某些情况下，有必要对视同支付的款项扣缴税款，例如根据转让定价规则视同支付的数额和视同支付的应计可扣减费用。

税务条约中的对策

39. 《联合国和经合组织示范公约》的一些条款限制了国内法的征税措施。如有可能，发展中国家应避免将这些措施纳入其税务条约，或对其加以修改，使这些条约不妨碍适用国内法针对税基侵蚀的措施。《示范公约》的其他规定给予发展中国家对服务收入的征税权，防止纳税人采用避税策略，不当获得条约惠益。如有可能，发展中国家应确保在各自的税务条约中纳入这些规定。

40. 发展中国家可考虑修改《联合国和经合组织示范公约》下列条文所载规定，或考虑不将其纳入本国的税务条约：

(a) 第 14 条：对在一个发展中国家提供专业或其他独立服务的非居民而言，该国可通过谈判，将对此类服务收入征税的期限从 183 天缩减至 90 或 120 天；

(b) 第 5 和第 7 条：发展中国家可通过谈判，将根据《联合国示范公约》第 5(3)(b)条认定服务相关常设机构的现有 183 天期限缩短，并删除先前第 5(3)(b)条纳入的“相同或关联项目”的要求。发展中国家还可考虑针对建筑项目缩短第 5(3)(a)条所列的 6 个月期限，并商讨设立特别规定，允许对该国内不同地点的建设项目加总；

(c) 第 24(3)条：本条规定一国不得相对处于同样状况的居民雇主，歧视设有常设机构的非居民雇主。大多数国家将坚持在各自的条约中纳入这一规定。只要发展中国家要求居民雇主从非居民雇员的薪金和工资中扣缴税款，在计算应归属常设机构的利润时不否认非居民雇主有权将支付给非居民雇员的薪金和工资扣减，这一规定便不对其造成困难；

(d) 第 24(4)条：如果一个发展中国家不希望允许将支付给条约伙伴居民的特定服务费用扣减税款，则它必须避免在其条约中列入第 24(4)条，或修改该条款，将支付给非居民的上述服务费用排除在外。

41. 发展中国家应考虑在其税务条约中纳入《联合国示范公约》的以下条文：

(a) 第 15 条，其中包含一条阻止国际劳务派遣的特殊规定(见《联合国示范公约》第 15 条评注第 1 段)；

(b) 第 16 条要求支付董事费用和高级管理人员薪酬的居住企业根据有关发展中国家的国内法对这些款项预缴税款；

(c) 第 19 条允许发展中国家政府对向非居民雇员支付的薪酬征税；

(d) 第 18 B 条允许发展中国家对支付给非居民雇员的养恤金征税；

(e) 第 17 条包括其第 2 款允许发展中国家对所有在该国进行的娱乐或体育活动收入征税，包括分配给另一人的任何此类收入；

(f) 第 5 条包括 2017 年新增的反避税规则防止人为规避构成常设机构地位；

(g) 第 5(6)条允许发展中国家对在该国收取保险费或承保风险获得的收入征税；

(h) 第 29(9)条包含 2017 年新增的一般性反滥用规则，允许发展中国家在滥用情形下拒绝给予条约惠益。

42. 如上所述，跨国公司可以利用设在低税收管辖地的集团公司，向在发展中国家经营业务的另一家集团公司提供咨询、技术或管理服务等各类服务，从而侵蚀发展中国家的税基。在发展中国家经营业务的集团公司支付的服务费用通常可以扣减该国的企业税基。虽然发展中国家的国内法可能规定从费用中扣缴税款，但发展中国家与服务提供者为其居民的国家之间税务条约的规定可能不允许从费用中扣缴任何税款。

43. 为了应对这种税基侵蚀的风险，发展中国家可以避免缔结任何税务条约，特别是避免与低税收国家缔结任何税务条约，这是一种可能带来不利后果的激烈反应。它们也可以坚持在其税务条约中纳入规定，允许对可扣减的服务费用征收税率合理的扣缴税款。对很多发展中国家而言，缔结税务条约是吸引外资的重要手段。因此，它们有必要在其税务条约中列入 2017 年《联合国示范公约》第 12 A 条等规定，允许它们对支付的服务费用征收扣缴税款。

44. 根据第 12 A 条，缔约国可对“产生”自该国并支付给其他缔约国居民的技术服务费用按两国商定的税率征税。如支付者是一国居民，或是在该国设有常设机构或固定基地的非居民，则技术服务费用视同产生自该国，在计算应归属常设机构或固定基地的利润时，这些费用可以扣减。然而，如果非居民服务提供者在技术服务费用产生的缔约国设有常设机构或固定基地，则根据《联合国示范公约》第 7 条，费用应按净额征收。

45. 技术服务费用的定义是为咨询、技术和管理服务支付的费用，但不包括以下费用：(a) 支付给雇员的款项，因为如上所述，税基侵蚀的风险很小——根据第 15 条的规定，一国可向在该国为该国居民雇主或在该国设有常设机构的非居民提供服务的非居民雇员征税；(b) 为在教育机构或由教育机构进行的教学支付的费用，

因为此类活动被认为是可取的，并且税基侵蚀风险很小；(c) 为任何个人自用服务支付的费用，因为支付者无法用此类付款扣减税款，并且税基侵蚀风险很小。

46. “咨询”、“技术”和“管理”等词没有定义，因此具有其惯常含义，但并不意味着它们具有适用条约国家的国内法所规定的含义。正如第 12 A 条评注解释的那样，技术服务包括需要专门知识、技能或经验的服务，不包括日常的标准化服务。此外，技术服务只包括为客户进行的专门服务，不包括企业为自身进行的专门服务。因此，举例来说，如果一个企业使用专门服务开发标准化货物或商品，并销售给客户，根据第 12 A 条解释的含义，这些服务不是技术服务。

47. 技术服务费用的定义涉及区分技术服务和其他服务，区分困难难免会造成不确定性。对于希望避免这种不确定性的发展中国家而言，第 12 A 条评注载有一条替代条款。该替代条款规定，除第 12 A 条所排除在外的服务费用外，任何服务费用产生的缔约国均有权对支付给其他缔约国居民的费用总额征收预缴税款，但条件是服务在第一国进行，或者费用支付给另一国的密切关联人。因此，根据替代条款，发展中国家可对在该国提供的技术服务和其他服务等服务支付的所有款项征税，但只有在服务提供者是与服务支付者密切关联的另一国居民的情况下，才可以对在国外提供的服务征税。替代条款可能对发展中国家具有吸引力，因为它避免了区分技术服务和其他服务所涉及的不确定性，并且针对的是税基侵蚀风险最高的集团内服务。

税收征管问题

48. 一般来说，非居民服务提供者可能像居民一样按净收入纳税，或按服务收入毛额纳税，不得扣减。如果非居民需为服务净收入缴税，则通常须要报税，列明其应税收入和应付税款。它们为服务支付的费用可能需要扣缴税款，但扣缴是暂时性的；这是一笔欠款，对非居民纳税申报表的核定将最终确定非居民应付税款。如果非居民服务提供者需对从客户获得的收入毛额中扣缴税款，则预缴税款通常是最终税款。非居民不得按净额缴税，但在一些情况下，可以允许非居民填写纳税申报表，要求退还超额扣缴的税款。

49. 如果对非居民服务提供者采用核定征收，则税务机关会面临一项艰巨任务：查明需要申报纳税的非居民服务提供者。如果规定非居民服务提供者暂时或最终扣缴税款，可以最大程度地减少这方面的困难。如果规定非居民服务提供者扣缴税款，则查明需纳税非居民和确定纳税金额的义务实际上转嫁给扣缴义务人。

50. 为有效执行国内法和税务条约的规定，税务机关必须有权从纳税人和其他实体(如金融机构和扣缴义务人)处收集必要的资料，开展税务审计，并核实国内法条款是否得到遵守。因此，发展中国家应考虑国内法规定的披露和信息报告要求以及专门用于审计和核查活动的资源在这方面是否充分。

51. 发展中国家的税务机关也需要适用其税务条约中关于服务收入征税的规定。在这方面，税务条约的适用涉及确定以下方面：

- (a) 非居民服务提供者的居住地，对此往往要求提供外国税务机关出具的居住证明；
- (b) 条约适用条款；
- (c) 非居民服务提供者是否为条约某一条文的受益者；
- (d) 根据《联合国示范公约》第 7 条或第 14 条规定应归属常设机构或固定基地的利润；
- (e) 支付给联营非居民的服务费用金额是否符合独立交易原则；
- (f) 是否根据条约相关条款扣缴了合适的税款，是否必须退还多余的金额。

主要税基侵蚀风险和可能的对策一览表

风险	对策
就业收入	
• 非居民雇员为非居民在一国境内的常设机构或固定基地工作	• 规定雇主承担扣缴义务，如不扣缴则不得扣减税款
• 非居民雇员为非居民在一国境外的常设机构或固定基地工作	• 规定雇主承担扣缴义务，如不扣缴则不得扣减税款；确保税务条约不妨碍国内征税
• 实质上受雇于居住雇主，但法律上受雇于非居民雇主的非居民雇员(国际劳务派遣)	• 适用税务条约的特别规定，或国内法或条约中的反滥用规则
• 实质上受雇于居住雇主，但法律上属于独立承包人的非居民	• 根据经济实质确定雇佣关系 • 适用国内法或条约中的反滥用规则
• 非居民董事和高级管理人员的薪酬	• 确保根据法对薪酬金额征税，规定居民企业有扣缴义务；在税务条约中纳入第 16 条
娱乐和体育活动收入	
• 非居民在一国进行短期娱乐和体育活动，从中获得高额收入	• 对非居民在该国进行娱乐和体育活动获得的所有收入征税；在税务条约中纳入第 17 条
• 娱乐和体育活动收入分配给另一人	• 确保国内法载有反避税规则，条约纳入第 17(2)条
商业、专业和其他独立服务	
• 非居民在一国开展实质服务，但未在该国设有常设机构或固定基地，特别是非居民人为避免设立常设机构或固定基地	• 确保国内法和(或)税务条约载有反避税规则 • 通过谈判，缩短建筑和服务相关常设机构的认定期限

风险	对策
• 非居民在一国境外为身为该国居民或在该国经营业务的客户提供实质服务,特别是在客户要求支付给非居民服务提供者的费用扣减税款	• 确保根据国内法可对支付的服务费用征税,并规定支付者有扣缴义务,如不扣缴则不得扣减税款;并确保税务条约不妨碍国内征税
• 未设有常设机构的非居民保险公司挣得高额收入	• 确保对保险公司在无需设立常设机构的情况下获得的承保收入或保险费征税,并在税务条约中纳入第 5(6)条
• 居民为关联非居民提供服务支付的费用,但支付金额大于或小于独立交易金额	• 有效运用转让定价规则
• 非居民在一国境外为身为该国居民或在该国经营业务的客户提供技术服务等服务,特别是客户要求支付给非居民服务提供者的费用扣减税款	• 不论在何处提供服务,均对这些支付的款项征收扣缴税款,并将《联合国示范公约》第 12 A 条纳入税务条约
