



## 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)

讨论与国际税务合作有关的实质性问题：

其他问题：能力建设

《保护发展中国家税基免受税基侵蚀付款损害实用材料汇编：  
利息》摘要

## 秘书处的说明

1. 经济及社会理事会第 2017/2 号决议确认秘书处经济和社会事务部可持续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收制度，并打击逃税；请该办公室与其他利益攸关方合作，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税收的能力。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. 实用材料汇编旨在通过针对发展中国家各种税基侵蚀问题的更深入和更注重实践的实际指导，补充和落实《联合国手册》所载指导方针。迄今为止，已经完成了三本实用材料汇编，并在可持续发展筹资办公室网站([www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html](http://www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html))上提供了数字化版本。<sup>1</sup>

\* E/C.18/2018/8。

<sup>1</sup> 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税基侵蚀损害：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》；《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. 本说明附件所载文件为《保护发展中国家税基免受税基侵蚀付款损害实用材料汇编：利息》摘要，该汇编从潜在税基侵蚀和利润转移的角度，关注发展中国家的国内法和税务条约规定的利息和其他融资费用扣除。
5. 《关于利息的实用材料汇编》旨在帮助发展中国家的税务官员审查其国内法和税务条约中关于利息扣除的规定(摘要中凡提及利息都包含其他融资费用)，以确定税基侵蚀的主要风险以及这些国家为减少或消除这些风险可采取的对策。
6. 税基侵蚀的主要风险之一是多国集团实体之间跨境支付利息的转让定价滥用。实用材料汇编中没有深入讨论转让定价问题，因为这一专题在《联合国发展中国家转让定价实用手册》中已有论述。《关于利息的实用材料汇编》全面阐明了与利息费用扣除有关的税基侵蚀风险，并认识到发展中国家的情况千差万别，提出了为应对这些风险可采取的对策，以便为发展中国家的税务官员提供尽可能多的信息。不过，摘要只述及利息费用方面最重要的税基侵蚀风险。
7. 《关于利息的实用材料汇编》和摘要都不涉及具体国家的国内法或税务条约，而只涉及发展中国家国内法和税务条约中常见的利息费用方面的基本税收模式。因此，发展中国家的税务官员应该根据本国的具体情况变通使用这些材料。
8. 《关于利息的实用材料汇编》包含四个部分。第一部分是一般性介绍。第二部分分析了发展中国家国内法和税务条约中关于居民和非居民利息扣除的规定、这类收入的税基侵蚀风险以及可采取的对策。第三部分为发展中国家的税务官员提供指导，帮助他们设计和起草国内立法，谈判税务条约，以对抗税基侵蚀。第四部分就发展中国家国内法和税务条约中有关利息费用扣除的规定的管理问题提供指导。
9. 《关于利息的实用材料汇编》只有英文版。本说明附件中所载摘要旨在以联合国其他五种正式语文提供材料汇编的基本内容。摘要并非意在取代《材料汇编》中对税基侵蚀风险和可采取的对策的更全面的分析，详细内容还请读者查阅《材料汇编》全文。

## 附件

### 《保护发展中国家税基免受税基侵蚀付款损害实用材料汇编： 利息》摘要<sup>a</sup>

#### 一. 国内法规定的利息扣除的主要税基侵蚀风险

##### 导言

1. 在下列情况下，可能会发生与利息相关的税基侵蚀：

(a) 由于某种原因，利息扣除额过高；

(b) 非居民收到的利息付款在付款人居住国或业务经营所在国免税或按较低税率征税；

(c) 使用支付利息的资金所赚取的收入，付款人居住国或业务经营所在国均免税或按优惠税率征税；

(d) 前三种情况的任何组合。

尽管所有的利息扣除都会侵蚀发展中国家的税基，但在大多数情况下，利息费用是赚取收入的正当支出，可以适当扣除。

2. 在以下情况下，支付给非居民的利息的税基侵蚀风险增加：

(a) 付款人可从发展中国家的税基中扣除这些付款，但该国根据国内法或适用的税务条约不对收款人就此征税，或按较低税率征税。例如，扣除利息通常会减少发展中国家的公司税，且通常不会被利息预提税完全抵消，因为这种预提税通常会以低于公司税率的税率征收；

(b) 扣除额过高，因为纳税人的利息费用相对于其债务或财务收入而言过高；

(c) 扣除额过高，因为利息被支付给关联人，利率超过公平独立利率，或者纳税人承担的债务超过公平独立数额。

##### 基本概念

3. 有效处理利息的税基侵蚀付款要求税务机关区分利息和其他付款，特别是股息，以及它们的相关义务——债务和权益。按照大多数国家的税收制度，就公司债务支付的利息是可扣除的，但是公司支付的股息不可扣除；反之，公司收取的利息通常应纳税，但就在另一家公司大量持有的股份而收取的股息通常是免税的。

4. 一般而言，利息是对金钱使用的补偿，而股息是公司股份投资的税后回报。就发展中国家税收制度而言，“利息”的含义理想上应取决于所付利息的有关义

<sup>a</sup> 由加拿大多伦多加拿大税收基金会高级顾问 Brian J. Arnold 教授编写。

务的实质，而不仅仅取决于该义务作为债务的法律形式。此外，在经济上等同于利息的金额，如折扣(也就是说，它们与融资挂钩，并按本金的百分比计算)，理想情况下在税收上应与利息一样对待。就《关于利息的实用材料汇编》和本摘要而言，凡提及利息均包含任何在经济上等同于利息的款项。

5. 混合金融工具是一国视为债务而另一国视为股权的工具，由于这种不一致的处理，它们在某些情况下可能被用来侵蚀发展中国家的税基。例如，作为多国集团成员的一国公司居民可以向另一国的另一家集团公司居民发行可赎回优先股。第一个国家可能将这些股份视为债务，任何支付给该股份的款项都可作为可扣除的利息付款，而持有人的居住国可能将这些股份视为股权，将支付给该股份的款项视为免税股息。

6. 在许多国家，如果利息是为了赚取应税收入而产生的，则可以扣除；因此，经常需要确定利息费用是否是为了赚取应税收入。三种基本方法——追溯借入资金的使用、对借入资金的使用做出肯定或否定假设的排序规则以及将借入资金分配给资产或收入——被用来确定利息是否可以扣除。

7. 当一国居民向另一国关联人居民支付利息时，税基侵蚀的可能性就会增加。如果收取的利息高于或低于公平独立利率，或者支付利息的债务额超过公平独立债务额，则转让定价就成为一个严重的问题。

#### 利息费用过高

8. 利息付款导致税基侵蚀的最严重风险包括居民实体向关联非居民过度支付利息，例如子公司向母公司支付可扣除的利息。过多扣除利息的问题有三个方面：

(a) 上述转让定价问题；

(b) 资本弱化，即一家居民公司申报扣除支付给非居民的利息，而有关债务相对于其股权而言数额过大；

(c) 收入剥离，即一家居民公司申报扣除的利息相对于公司收入或收入的标准财务计量(如扣除利息、税款、折旧和摊销前收入)过多。

包括一些发展中国家在内的一些国家已经实行了资本弱化规则或收入剥离规则来限制过度利息扣除。下文讨论这些规则。

#### 居民为赚取国外来源收入发生利息费用

9. 向居民征税有两种基本模式：

(a) 属地征税，即一国只对来源于其境内或境内产生的收入征税，国外来源的收入实际上是免税的；

(b) 全球征税，即一国对其居民的全球收入，包括任何国外来源的收入征税。

10. 在属地征税制度下，发展中国家居民为赚取免税的国外来源收入而发生的任何利息费用在逻辑上不应扣除。税务机关可能很难确定利息费用是否被恰当地分配给免税的国外来源收入(原则上不应扣除)或应税的国内来源收入(原则上应予

扣除)。这种确定取决于发展中国家用来将利息分配给收入来源的方法——追溯、排序规则或分摊。如果像许多国家的情况那样将追溯用于这一目的，那么大型企业通常能够对其融资安排进行结构调整，以便利息可以从居住国的税基中扣除。

11. 即使一国对其居民的全球收入(包括来自外国的收入)征税，在下列情况下也存在税基侵蚀的风险：

(a) 国外来源收入按优惠税率征税(例如其税率应低于普遍适用的税率)；

(b) 该国允许对国外来源收入的外国税收给予抵减，抵减额不限于此类收入的国内税额(因为否则抵减额将减少国内来源收入的国内税收)。为此，为了计算外国税收抵免限额，居民为赚取国外来源收入而发生的任何费用，特别是利息费用，都必须分配给这一收入。

12. 如上所述，无论一个发展中国家是对国外来源收入免税还是对该收入征税并对该项收入已缴外国税收给予抵减，确定收入的地理来源和费用对于收入的分配的规则非常重要。在属地征税制度下，原则上，分配给国内来源收入的任何利息费用都应可以扣除，但是分配给国外来源收入的任何利息费用都不得扣除。在全球征税制度下，从外国税收抵免的国内限额考虑，为赚取国外来源收入发生的任何利息费用都应分配给该项收入。

13. 许多国家遇到的一种常见的税基侵蚀形式是，一家居民公司因用于收购外国公司股份的借入资金而产生利息费用。在这种情况下，利息通常可从母公司为其居民的国家(居住国)的税基中扣除，但外国公司赚取的收入在赚取时居住国通常不对其征税，母公司收到的股息在居住国可能免税，或者在下一年收到之前无需缴税。因此，即使相关收入免税，或者享受优惠税率，或者税收被推迟到股息收到之时缴纳，利息也可以在发生的当年扣除。在所有这三种情况下，由于利息扣除和股息征税的时间点不匹配，以及由利息扣除达成的节税与从外国公司收到的股息或处置外国公司股份所得的任何税额之间的差异，居住国的税基实际上因此受到侵蚀。

### 利息预提税

14. 许多发展中国家对居民支付给非居民的利息征收预提税。通常，非居民贷款人通过要求借款人补足利息税，将利息预提税转移给居民借款人，以便贷款人收到的扣除预提税后的净额等于无预提税的贷款的预期回报。实际上，预提税由居民借款人承担，经济效果是增加了居民的融资成本。

15. 支付给非居民的利息的预提税可以抵消居民付款人扣除利息后的税收损失。例如，假设一个发展中国家的公司税率为 30%，对支付给非居民的利息征收 30% 的预提税，预提税将完全抵消因利息扣除而减少的公司税。但是，如果利息预提税率低于公司税率(许多国家都是这种情况，原因是预提税是对利息总额征收的，或者预提税率根据税务条约有所降低)，那么公司税的减少不会被完全抵消，从而会导致税基侵蚀。

## 非居民扣除利息

16. 通常，非居民对来自发展中国家的收入按净额或总预提税缴税。如果非居民按总预提税缴税(通常针对股息、利息和特许权使用费等投资收入)，则不允许扣除，税基侵蚀利息付款就不是一个问题。但是，如果非居民在发展中国家按净额缴税，这通常只发生在非居民在该国进行大量商业活动的情况下，他们通常有权要求扣除在赚取收入过程中发生的任何费用，包括利息。这些利息费用是正当费用，可以适当扣除，前提是这些支出是为了赚取应在该发展中国家纳税的收入。不过，有一种风险是，非居民在计算应在一个发展中国家纳税的收入时，可能申报并非全部或部分适当分配给在该国进行的商业活动的利息费用。如上所述，利息费用在赚取收入活动中的分配取决于一国使用的分配方法——追溯、排序规则或分摊。如果一国使用追溯法，则多国企业通常可以对其融资安排进行结构调整，以最大限度扣除利息。

17. 非居民在计算在发展中国家经营的企业的应税收入时申报的利息扣除侵蚀了该国的税基，无论利息是付给该国居民还是非居民。但是，如果支付给非居民的利息免税，或者发展中国家降低了税率，则税基侵蚀的风险会更严重。

18. 发展中国家的税基可能会因按净额缴税的非居民支付过多利息而受到侵蚀，如同上述居民支付过多利息的情况一样。例如：非居民可以高于公平独立利率的利率向关联人支付利息；与公平独立交易方相比，他们可能负债过多；他们可能会支付与其收入相比过高的利息(例如，利息超过扣除利息、税款、折旧和摊销前收入的一定百分比)。

## 二. 税务条约规定的利息的主要税基侵蚀风险

### 导言

19. 税务条约的规定有时可能会造成利息费用的税基侵蚀，因为税务条约往往限制一缔约国对另一缔约国居民的征税。显然，对于任何一个发展中国家而言，其双边税务条约在多大程度上造成其国内税基受到侵蚀取决于：(a) 它缔结了多少税务条约；(b) 与哪些国家缔结了税务条约；(c) 这些税务条约的规定。

20. 税务条约通常依据的是《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》(《联合国协定范本》)和经济合作与发展组织《所得和财产征税协定范本》(《经合组织协定范本》)。许多发展中国家根据《联合国协定范本》谈判其税务条约的条款，因为它为来源国提供了更大的征税权利。

21. 税务条约一般不强制征税，税收是根据一个国家的国内法征收的。因此，如果非居民从一国取得的一笔收入根据该国国内法不征税，那么该国是否有权根据适用的税务条约的规定征税就无意义了。

22. 税务条约下的利息处理有两个主要问题。第一，税务条约是否限制了一国根据其国内法对支付给另一缔约国居民的利息征收预提税的权力？第二，税务条约是否要求各国在国内法不允许扣除的情况下允许另一缔约国居民扣除利息？

## 利息预提税

23. 根据《联合国协定范本》和《经合组织协定范本》第 11 条第 2 款的规定，如果利息在一缔约国产生并支付给另一缔约国居民，则利息总额可由利息产生国征税。如果收款人也是利息的受益所有人，则利息的税率限于缔约国双方商定的税率（《经合组织协定范本》提议所付利息总额的 10%）。利息产生于付款人为其居民的缔约国，或者非居民在该国拥有常设机构(或固定基地)，债务与常设机构(或固定基地)相关，则在计算属于常设机构(或固定基地)的利润时可以扣除利息。

24. 一般来说，如果第 11 条第 2 款适用，则发展中国家对支付给非居民的利息征收的预提税将降至该条规定的税率。虽然这种减税可以被视为一种税基侵蚀，但采用第 11 条后，发展中国家同意通过与另一缔约国的双边谈判来减税，作为整套税务条约条款的一部分。但是，税务机关必须执行第 11 条的规定，以确保非居民有资格享受其惠益。为此，税务机关必须确定：

- (a) 利息的接受者是条约另一国的居民；
- (b) 利息产生于本国；
- (c) 利息的非居民接受者是利息的受益所有人。

25. 如果利息在计算非居民在一个国家的常设机构或固定基地的利润时可以扣除，则该利息被认为是在该国产生的，该国无权对利息付款征收预提税。但是，除非该国国内法规定征收这种预提税，否则条约规定无意义，因为条约本身不强制征税。对这种情况下的利息征收预提税很重要，因为它可以抵消非居民在计算属于常设机构或固定基地的利润时扣除利息的影响。为此目的，常设机构或固定基地所在发展中国家的税务当局必须核实债务是否与常设机构或固定基地实际相关。

## 税务条约规定的利息扣除

26. 利息的扣除通常由国内法而不是税务条约的规定管制，即使税务条约的规定要求对非居民的收入按净额征税。不过，基于《联合国协定范本》的税务条约的确在利息扣除方面对一国的国内法施加了限制。

27. 首先，《联合国协定范本》第 7 条第 3 款要求常设机构所在国在确定属于常设机构的利润时，允许扣除该常设机构的业务中发生的费用。它还规定，无论费用在哪里(即常设机构所在国或其他地方)发生，都必须允许这种扣除。此外，《联合国协定范本》第 7 条第 3 款明确禁止扣除常设机构向其总部或总部向常设机构预付的款项的名义利息费用，但金融机构除外(与之相对的是，《经合组织协定范本》第 7 条注释指出，在更广泛的情况下，应允许扣除这种名义利息费用)。因此，根据《联合国协定范本》，只有企业为常设机构的业务而发生的实际利息费用方可扣除。

28. 第 7 条第 3 款涉及哪些费用应归属常设机构的问题，但不涉及属于常设机构的费用是否可扣除的问题，这是国内法的问题(见《联合国协定范本》第 7 条注释第 18 段，其中引用了 2008 年经合组织注释第 30 段)。

29. 第二，虽然《联合国协定范本》第 14 条不包含任何类似于第 7 条第 3 款的规定，但第 14 条注释规定，在计算属于固定基地的收入(包括费用扣除)时应适用同样的原则。

30. 第三，《联合国协定范本》没有规定任何特定的方法来确定常设机构的债务和权益数额以及在计算属于常设机构的利润时允许扣除的利息数额。2010 年《经合组织协定范本》第 7 条注释第 41 至 44 段，以及 2010 年《经合组织关于常设机构的利润归属的报告》(可查阅：<http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/45689524.pdf>)第 18 段中有关于这个问题的一些指导。

31. 第四，根据《联合国协定范本》和《经合组织协定范本》第 24 条第 3 款，禁止一缔约国以低于从事类似活动的本国企业的税收待遇的方式对另一缔约国居民的常设机构征税。因此，如果包含第 24 条第 3 款的税务条约适用，则一国必须允许非居民按照适用于居民利息扣除的相同条件扣除属于常设机构的利息费用。但是，如果一个国家征收分支机构一级的利息税(即对计算属于常设机构的利润时扣除的任何利息征收的税)，则第 24 条第 3 款不适用，因为该税不是对常设机构征收的，而是对被认为支付了利息的企业征收的。第 24 条第 3 款仅适用于对常设机构征收的税，而不适用于任何相关要求，如信息报告和处罚。最后，第 24 条第 3 款不适用于《联合国协定范本》第 14 条规定的对属于固定基地的收入征税。

#### 税务条约对居民征税的限制

32. 虽然税务条约一般不限制一国对其本国居民征税的权力(这一原则现已在《联合国协定范本》和《经合组织协定范本》第 1 条第 3 款中明确阐明)，但这一一般原则有几个与利息有关的例外情形。

33. 首先，根据《联合国协定范本》和《经合组织协定范本》第 23 条，居住国有义务为来源国有权根据条约规定征税的收入项目提供双重征税减免。履行这一义务，即必须对该收入免除居住国税收，或者对该收入支付的国外税收给予抵减。如上所述，原则上，一国居民为赚取在居住国免税的国外来源收入而发生的任何利息费用都不可扣除。此外，如果国外来源收入应由居住国征税，则为赚取该收入而发生的任何利息费用都可以扣除，但为了计算外国税收抵免限额，将分配给该收入。

34. 第二，《联合国协定范本》和《经合组织协定范本》第 24 条第 4 款都要求缔约国允许该国企业扣除向另一缔约国居民支付的利息(和其他付款)，一如该款项如向第一国居民支付的情况下所获待遇。这项规定不适用于第 9 条或第 11 条第 6 款规定的过度支付利息的情形。例如，第 24 条第 4 款将防止一国拒绝扣除居民支付给非居民的利息，而支付给另一居民的类似利息却允许扣除的情况。第 24 条第 4 款还将防止一国适用资本弱化规则或收入剥离规则，以防止扣除支付给非居



民的过高利息，除非这些规则符合第 9 条规定的公平独立标准，或者同样适用于支付给居民的利息。

35. 第三，根据《联合国协定范本》和《经合组织协定范本》第 24 条第 5 款，由另一缔约国居民拥有或控制的一缔约国居民企业需要遵守的纳税义务或相关要求不应有别于或严于类似居民企业的待遇。例如，第 24 条第 5 款将禁止对非居民拥有或控制的居民公司支付的利息适用不如居民拥有的居民公司支付的类似利息的扣除规则有利的扣除规则。

### 三. 利息费用方面防止税基侵蚀的对策

#### 引言

36. 每个发展中国家均须自行决定是否以及在何种程度上关切上文确定的利息方面的税基侵蚀风险；如果关切的话，则须确定如何以最佳方式处理这些风险。本部分摘要确定发展中国家可采取哪些对策，来应对发展中国家国内法或其缔结的税务条约有关利息的规定所产生的重大税基侵蚀风险。以下资料旨在提供指导而非建议，供发展中国家在决定是否采取对策防止税基侵蚀和决定如何适用这些对策时考虑。

37. 利息付款引发税基侵蚀的原因是利息支付人可以扣除所付利息，如果对利息获得者免征利息税以及/或者对相关利息收入免税或以优惠税率征税，则会加剧税基侵蚀。当利息是支付给一个国家的非居民、又从这个国家的税基扣除时，利息支付带来的税基侵蚀风险显然是最大的。这种利息支付通常减少支付人的应税收入，享受免税或按非居民利息获得者享受的较低税率纳税。

#### 国内法下的对策

##### 限制超额扣除利息

38. 如上所述，当利率高于类似期限公平独立债务利率，当债务超额，或者当根据某个债务-股权比率或利息-收入比率计算出的可扣除利息过多时，可认为利息超额。发展中国家有一系列对策可用于处理超额利息问题，但这些对策措施的效力大相径庭。例如：

(a) 转让定价规则可能被用于打击过高利率利息和过高债务利息扣除行为（见《联合国发展中国家转让定价实用手册》）。然而，转让定价规则难以有效适用，对可能缺乏足够行政资源和专业知识的发展中国家尤其如此，它们通常只适用于对关联企业支付的利息；

(b) 将包括利息在内的费用扣除限制在合理金额范围内的一般性限制；但这种限制含糊、笼统且不确定，可能没有效果；

(c) 一般反避税规则；然而，一般反避税规则通常针对复杂的避税安排，而不是超额扣除。

由于这些关切，一些国家已经决定，针对超额扣除利息的具体限制(资本弱化规则或收入剥离规则)更可能产生效果。

39. 资本弱化规则通常适用于拒绝扣除居民企业向下列任何一方支付的利息：

(a) 相对于其在居民公司的股份在该居民公司持有过高债务的主要非居民股东(定义为拥有居民公司5%、10%或25%或更多股份的股东)或控股非居民股东。根据以此种方式适用的资本弱化规则，将非居民股东在居民公司超额持有的债务视为变相股权；

(b) 任何非居民，只要其对居民公司持有的债务高于其对后者持有的股权。根据以此种方式适用的资本弱化规则，只要居民公司的债务-股权比率超过规定的比率，任何支付给该非居民的利息均不得扣除。

收入剥离规则原则上与第二类资本弱化规则类似，只不过收入剥离规则是参考一个实体的利息费用相对于其收入的比率来衡量利息是否超额。

40. 发展中国家不妨考虑对非居民在计算按净额纳税的收入时所申报的利息扣除采用资本弱化或收入剥离规则。此外，发展中国家的税务机关可能希望确保非居民在计算其在一国赚取的净收入时，不会通过将债务超额分摊给它在该国经营的企业来超额扣除利息费用。

41. 决定采用资本弱化或收入剥离规则的发展中国家在制定规则时需要认真考虑许多棘手的税务政策问题。这些立法设计问题和带有解释性说明的立法样本可参见《关于利息的实用材料汇编》。

#### **支付给非居民的可扣除利息：利息预提税**

42. 由于支付给非居民的可从一国税基扣除的利息减少了该国的税收基础，原则上，该国应照抵消扣除带来的节税额所需的税率，对这类利息征收预提税。不过，对利息的预提税通常由居民借款人承担，因此以高税率征收利息预提税可能会限制居民企业利用外国资本市场。所以，有些国家可能希望根据国内法或其税务条约以较低税率对利息征收预提税，甚至免征某些利息的预提税。

43. 发展中国家应当考虑确保任何非居民向其他非居民支付的可扣除利息缴纳预提税。关于利息预提税的带有解释性说明的立法样本已列入《关于利息的实用材料汇编》。

#### **对非居民扣除利息的限制**

44. 发展中国家可以考虑以下对策，以应对非居民发生可扣除的利息费用所导致的税基侵蚀：

(a) 拒绝扣除非居民发生的所有利息费用或非居民向非居民贷款人支付的所有利息费用。这一措施通常被视为随意且不恰当，因为利息费用是赚取收入的正当费用，应予扣除。此外，如下文所述，如果发展中国家已签订载有类似于联合国和经合组织《税收协定范本》第24条第3款的不歧视条款的税务条约，则

该条款将防止发展中国家限制或拒绝通过常设机构开展业务的非居民扣除利息，除非同样的限制也适用于该发展中国家的居民；

(b) 拒绝扣除非居民支付给非居民贷款人的利息，除非该非居民支付人从支付的利息中预扣税款。如下文所述，如果发展中国家签订的条约中载有类似于联合国和经合组织《税收协定范本》第 24 条第 3 款的条款，则这些条款将防止对利息扣除施加这类条件，除非这类条件同样适用于居民支付人；

(c) 应用健全的审计和核查行政措施，确保非居民申报的任何利息扣除都适当。

#### 以赚取免税收入或优惠纳税收入为目的的可扣除利息费用

45. 如上所述，对于与利息有关的收入免于征税、按优惠税率征税或可能递延相当一段时间的国家而言，居民主张利息扣除引起的税基侵蚀是一个严重问题。对主要是资本进口国的发展中国家而言，因支付利息而引起的税基侵蚀没有其他方面的税基侵蚀那么严重；因此，本摘要只简要讨论了针对这类税基侵蚀可采取的应对措施。

46. 如果发展中国家对国外来源收入免于征税，则该国在原则上不应允许扣除赚取该项收入所发生的包括利息在内的任何费用。

47. 如果一个发展中国家对居民赚取的国外来源收入征税，该国通常允许扣除赚取收入所发生的利息费用，并给予所涉收入外国税收抵免。外国税收抵免额应当以该发展中国家对该国外来源收入征收的国内税额为限。无论国外来源收入是免税还是应纳税但享受外国税收抵免，该发展中国家均应考虑制定明确规则(追溯、排序或分摊规则)，将利息费用分摊给国外来源收入，并应考虑有力执行这些规则。

48. 当发展中国家的居民因收购外国公司股份而发生利息费用时，应当应用类似的对策来处理税基侵蚀风险。如果居民从外国公司收到的股息不必纳税，则该居民收购股份所发生的任何利息费用原则上不得扣除。此外，如果从外国公司获得的股息必须纳税，则原则上应将利息扣除递延至收到股息之时；如果该国为从中支付股息的收入所需缴纳的外国公司税提供间接外国税收抵免，则有关利息费用原则上应分摊给该项收入，以限制外国税收抵免额。在这两种情况下，发展中国家均需明确规则，即追溯、排序或分摊规则，以将利息费用分摊给非居民公司的股份，而税务机关在应用这些规则时应当保持警惕，确保任何利息费用都为此目的得到适当分配。

#### 特殊风险和对策

49. 纳税人有机会使用背对背安排，避免利息预提税和利息扣除限制。例如，只能对支付给支付人未与其进行公平独立交易的非居民的利息征收预提税；因此，非居民可将资金存入与其公平独立交易的金融机构，条件是该金融机构将资金放贷给不与该非居民进行公平独立交易的居民公司。向该金融机构支付的利息不必缴纳预提税，但如果非居民直接将资金放贷给该居民公司，则适用预提税。发展

中国家可采用专门的反避税规则或适用一般反避税规则来处理滥用背靠背安排问题。

50. 如果一家外国公司收购一发展中国家一家居民公司的股份，一种常见的避税策略是使用“债务压低安排”，将用于收购的债务(及相关利息费用)转移至该发展中国家的被收购公司。这种安排的结果是，收购债务的利息费用将从该发展中国家的税基中扣除，而不是从该外国公司居住国的税基中扣除。很难为债务压低安排制定适当的应对措施，因为债务压低安排可以采取不同的形式，而且并非所有安排都属于滥用。如果一个发展中国家有资本弱化或收入剥离规则，这些规则可能限制但并不完全拒绝从债务压低安排扣除利息。发展中国家可能考虑制定专门的反避税规则来处理滥用债务压低安排问题，或在已有一般反避税规则的情况下适用这样的规则。

#### 税务条约下的对策

51. 如果一个国家订立的税务条约载有类似于联合国和经合组织《税收协定范本》第 24 条第 4 款和第 24 条第 5 款的条款，则这类税务条约可能会防止该国实施仅适用于支付给非居民的利息的资本弱化或收入剥离规则。为了避免这种结果，一国可以：

- (a) 拒绝缔结税务条约；
- (b) 拒绝同意在其税务条约中列入第 24 条第 4 款和第 24 条第 5 款；
- (c) 制定同时适用于支付给居民和非居民的利息的资本弱化或收入剥离规则；
- (d) 当支付给非居民的利息符合第 9 条规定的公平独立标准时，免于适用资本弱化或收入剥离规则；
- (e) 坚持从第 24 条第 4 款和第 24 条第 5 款明确排除其资本弱化或收入剥离规则；
- (f) 坚持将第 24 条第 4 款和第 24 条第 5 款局限于最惠国待遇而不是国民待遇。

52. 《联合国税收协定范本》第 24 条第 3 款可能妨碍发展中国家将其资本弱化或收入剥离规则适用于住所在另一缔约国但通过常设机构在该发展中国家开展业务的非居民企业支付的利息。为了避免这种结果，一国可以：

- (a) 拒绝缔结税务条约；
- (b) 拒绝在其税收条约中列入第 24 条第 3 款，尽管其他国家可能会坚持将其列入；
- (c) 制定同样适用于常设机构承担的利息和居民公司支付的利息的资本弱化或收入剥离规则；
- (d) 坚持将第 24 条第 3 款局限于最惠国待遇而不是国民待遇。

53. 一个国家的税收条约可能会防止该国对向其条约伙伴居民支付的某些利息征收预提税，或者可能要求其降低对向其条约伙伴居民支付的利息征收的预提税税率。发展中国家可以在条约中坚持维持合理的利息预提税税率，如 10% 或 15%，这么做会减轻通过可扣除的利息付款对其税基的侵蚀程度。但是，非居民贷款人可以要求居民借款人通过补足利息付款承担利息预提税的费用。各国还应确保对利息预提税的任何豁免均有明确理由。

54. 在某些情况下，《联合国税收协定范本》第 7 条第 3 款可以防止发展中国家在确定属于常设机构的利润时拒绝扣除为常设机构发生的利息(见第 26 段)。

55. 发展中国家在缔结对某些类型的利息规定不同预提税税率的税收条约时应特别谨慎，因为预提税税率很低或免征预提税的税收条约可能会鼓励非居民择协避税。

#### 四. 税收征管问题

56. 在大多数情况下，非居民需要缴纳他们从居民那里收到的利息总额的最终预提税。预提税是最终税；非居民不得按净额提交纳税申报表或缴纳税款，可能的例外情形是非居民在某个国家开展业务。如果收到利息的非居民必须缴纳预提税，则确定应纳税非居民和纳税金额的义务有效转移给扣缴人，尽管税务机关必须审计扣缴人，以确保他们履行义务。如果非居民须按净额纳税，则应履行普通审计和核查程序，对非居民支付的利息尤应如此。

57. 为了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以及金融机构和扣缴人等其他那里收集必要的信息，并且有权对国内法条款的遵守情况进行审计和核查。因此，发展中国家应考虑，其国内法中关于限制居民和非居民扣除利息(包括资本弱化、收入剥离和转让定价规则)的信息披露和报告要求，以及关于对收到利息的非居民预提税款的信息披露和报告要求是否充分，用于审计和核查活动的资源是否足以满足这一目的。

58. 发展中国家的税务机关还需要将税务条约的条款适用于利息处理。在这方面，适用税务条约需要确定以下内容：

(a) 收到利息的非居民的住所(为此目的通常需要外国税务当局提供居住证)；

(b) 条约第 7 条(或者，在独立个人劳务情形下的第 14 条)或第 11 条是否适用；一般而言，如果非居民通过常设机构或固定基地在发展中国家开展业务，所报债务与该常设机构或固定基地有效关联，且利息收入属于该常设机构或固定基地，则第 7 条或第 14 条适用于该非居民收到的利息；

(c) 在计算第 7 条或第 14 条规定的属于常设机构或固定基地的利润时是否可扣除非居民发生的利息费用；

(d) 非居民是否有资格享受条约特定条款规定的优惠(例如，非居民必须是利息的受益所有人，才有资格享受第 11 条第 2 款规定的较低预提税税率)；

(e) 任何反择协避税或限制优惠的条款均不得适用。

## 税基侵蚀主要风险和可采取的对策清单

风险	对策
<b>超额扣除利息</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>向关联非居民支付的利息超过公平独立交易金额</li> <li>向主要股东支付的利息实质上是对其股权投资进行的支付</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>适用转让定价规则</li> <li>制定资本弱化或收入剥离规则</li> <li>适用转让定价规则(税收条约将防止将规则适用于非控股股东)</li> <li>制定资本弱化规则或将部分股东债务视为股权并将该债务的利息视为不可扣除的规则</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>支付过高利息, 因为纳税人持有的债务与其持有的股份不相称</li> <li>支付过高利息, 原因是利息金额与纳税人的收入(扣除利息、税额、折旧和摊销前收入)不相称</li> <li>税收条约规定(第 24 条第 4 款或第 24 条第 5 款)可能防止适用对超额利息扣除的限制</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>制定有效的资本弱化规则</li> <li>制定有效的收入剥离规则</li> <li>不缔结税务条约</li> <li>不同意列入第 24 条第 4 款或第 24 条第 5 款</li> <li>对居民和非居民均适用利息扣除的任何限制规定</li> <li>允许符合第 9 条第(1)公平独立标准的利息扣除</li> <li>在第 24 条第 4 款和第 24 条第 5 款中排除对利息扣除的任何限制</li> </ul>
<b>利息预提税</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>根据国内法, 对向非居民支付的利息不征或少征预提税</li> <li>根据税收条约, 对向非居民支付的利息不征或少征预提税</li> <li>对非居民向非居民支付的可扣除利息不征预提税</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>对向非居民支付的所有利息征收高额预提税(这种应对措施可能有严重缺点)</li> <li>对向非居民支付的利息维持合理的预提税税率</li> <li>确保任何免税均有明确理由</li> <li>确保利息预提税适用于非居民支付的、在计算其在发展中国家赚取的营业收入时可以扣除的利息</li> </ul>
<b>居民为赚取免税收入或优惠纳税收入而发生的可扣除利息</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>利息可扣除, 但国外来源收入免税</li> <li>国外来源收入应纳税, 但考虑到外国税收抵免限制, 利息不分配给该收入</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>拒绝扣除利息</li> <li>采用健全规则, 将利息费用分配给国外来源收入</li> <li>外国税收抵免额以对该国外来源净收入征收的国内税额为限</li> </ul>

风险	对策
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 在以下两种情况下收购外国公司股份发生的利息费用：               <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 股息免税</li> <li>(b) 股息应纳税</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 采用健全规则，将利息费用分摊给国外来源收入</li> <li>• 不允许扣除利息</li> <li>• 采用健全规则，将利息费用分配给免税股息</li> <li>• 将利息扣除推迟到收到股息之时</li> <li>• 外国税收抵免额以对股息征收的国内税额为限</li> <li>• 采用健全规则，将利息费用分配给应纳税股息</li> </ul>
<p><b>利息扣除导致的杂项税基侵蚀风险</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 背靠背安排</li>   <li>• 债务压低安排</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 采用专门的反避税规则来保护对利息扣除的限制和利息预提税</li> <li>• 适用一般反避税规则</li> <li>• 采用利息扣除限制(如资本弱化或收入剥离规则)</li> <li>• 采用特定反避税规则或适用一般反避税规则</li> </ul>