



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：
租金和特许权使用费》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务制度，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) 一系列关于保护发展中国家税基的实用材料汇编。
3. 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《手册》中所载指导方针。迄今为止，已经完成了 3 本实用材料汇编，以数字形式在可持续发展筹资办公室的网站上提供。¹

* E/C.18/2018/8。

¹ 联合国经济和社会事务部，《保护发展中国家税基免受税基侵蚀损害：服务收入》(纽约，2017年)、《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》(纽约，2017年)和《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》(纽约，2017年)，可查阅：<http://www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html>。



4. 本说明附件所载文件是《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：租金和特许权使用费》的摘要，该汇编从潜在税基侵蚀和利润转移的角度，关注发展中国家国内法和税务条约对租金和特许权使用费的税务处理。
5. 关于租金和特许权使用费的实用材料汇编旨在帮助发展中国家的税务官员审查国内法和税务条约涉及租金和特许权使用费的条款，以确定税基侵蚀的主要风险和这些国家为减少或消除这些风险可采取的反制措施。
6. 税基侵蚀的主要风险之一是与多国集团各构成实体之间跨境支付租金和特许权使用费有关的转让定价滥用。实用材料汇编中未详尽讨论转让定价问题，因为该专题在《联合国发展中国家转让定价实用手册》中已有论述，而关于租金和特许权使用费的实用材料汇编全面阐明了与租金和特许权使用费扣除和征税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，提出了对这些风险可采取的反制措施，以便向发展中国家的税务官员提供尽可能多的信息。但是，附件所载摘要仅讨论了与租金和特许权使用费有关的最重要的税基侵蚀风险。
7. 无论是关于租金和特许权使用费的实用材料汇编还是附件所载摘要均未讨论具体国家的国内法或税务条约，而是讨论了发展中国家国内法和税务条约中常见的与租金和特许权使用费有关的基本税收模式。因此，发展中国家的税务官员应根据本国的具体情况变通使用这些材料。
8. 关于租金和特许权使用费的实用材料汇编包括 4 个部分。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关于租金和特许权使用费扣除和征税的规定、与这类付款有关的税基侵蚀风险和可能采取的反制措施。第 3 部分为发展中国家的税务官员制订和起草国内法和进行税务条约谈判以打击税基侵蚀提供了指导。第 4 部分就发展中国家涉及租金和特许权使用费的国内法和税务条约条款的行政方面提供了指导。
9. 关于租金和特许权使用费的实用材料汇编只有英文版。本说明附件所载摘要旨在以联合国其他五种正式语文介绍材料汇编的基本内容。摘要不是为了取代材料汇编中对于税基侵蚀风险和可能的反制措施更为全面的分析，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： 租金和特许权使用费》摘要*

A. 国内法中与租金和特许权使用费有关的主要税基侵蚀风险

引言

1. 虽然所有可扣除的租金和特许权使用费付款都会侵蚀一个国家的税基，但大部分为使用有形和无形财产支付的租金和特许权使用费都是为赚取收入的正当费用。但是，发展中国家可能对下列情况中税基被不当侵蚀感到严重关切：

(a) 向关联人支付高于双方公平独立交易时应付数额的可扣除的租金或特许权使用费；

(b) 一国居民或该国按净额征税的非居民向非居民支付可扣除的租金和特许权使用费，而这些非居民不必就此种付款向该国缴税或仅以较低税率缴税；

(c) 一国居民从国外来源赚取租金和特许权使用费，而这些租金和特许权使用费在该国不必缴税或仅以优惠税率缴税；

(d) 一国居民为赚取境外来源的收入而支付可扣除的租金和特许权使用费，而该收入在该国免税或以优惠税率缴税；

(e) 居民可申报高额研发费用扣除额，然后将所创造的知识产权转让给关联非居民。

2. 由于发展中国家通常是技术和设备进口方，因此当可扣除的租金或特许权使用费被支付给非居民时，与租金和特许权使用费有关的税基侵蚀风险对发展中国家来说要严重得多。因此，本摘要主要关注支付给非居民的租金和特许权使用费，仅简要讨论与发展中国家的居民有关的税基侵蚀风险。

基本概念

3. 在本摘要中，“租金”一词用来指在通常称为“租赁”的法律交易中为使用、包括临时和非独占使用有形财产支付的款项；“特许权使用费”一词用来指在通常称为“许可使用”的交易中为使用无形财产支付的款项。不过，在《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》）中，“特许权使用费”一词用以包括使用某些设备的租金和使用无形财产的特许权使用费。

4. 租金和特许权使用费是为财产的使用或使用权支付的款项；它们从根本上不同于为转让财产所有权（销售）支付的款项和为服务支付的款项，虽然在有些情况下可能很难加以区分（例如，在所谓的混合合同中，一人对另一人出售、租赁或许可使用财产，而且还向此人提供服务）。在国内税务中，根据每个国家的国内法区

* 本摘要由加拿大多伦多加拿大税务基金会高级顾问 Brian J. Arnold 编写。实用材料汇编全文可查阅：www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf。

分不同类型的付款，而这些法律可能差别很大。但是，在《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》)中，是根据有关条约的定义和这些付款的实质来对这些付款进行条约定性的，无论国内法如何规定。发展中国家通过在国内税务中对租金、特许权使用费和服务费作类似处理，能够最大限度地减少因这些付款之间的区别产生的避税机会。

5. 根据不同情况，租金和特许权使用费在一国国内法中可能定性为消极投资收入或积极营业收入。相比之下，在《联合国税收协定范本》中，对租金和特许权使用费的税务处理取决于一个缔约国的居民是否通过设在另一个缔约国的常设机构或固定基地在该国开展业务；否则，非居民收到的租金和特许权使用费通常须缴纳预提税。

6. 一般就三个基本类型的财产支付租金和特许权使用费：

(a) 不动产，通常包括土地、建筑物和附着于土地的其他构筑物，可能还包括立木和其他自然资源；

(b) 动产，包括机器和设备及其他有形财产；

(c) 无形财产，包括专利、商标、版权和专有技术，在某些情况下甚至可能包括技术援助和服务。

7. 纳税人和发展中国家常常需要将租金或特许权使用费分配至赚取收入的活动或不赚取收入的活动以及国内或国外来源。这种分配可以通过追溯或分摊来完成。追溯即根据事实和情况确定与具体租金或特许权使用费付款相关的收入或活动。分摊即参考资产成本或价值、毛收入、周转率或其他因素，将租金或特许权使用费分配至收入。大多数国家采用追溯和分摊两种方法，因为虽然追溯更容易，但在某些情况下无法适用。

8. 为使用或开采自然资源支付的款项通常称为特许权使用费；然而，这种付款类似于用户使用费，在税务中通常不被视为特许权使用费。

对居民征税

9. 与发展中国家居民有关的租金和特许权使用费税基侵蚀付款产生的税基侵蚀风险不像与非居民有关的此种风险那么严重。与居民有关的主要税基侵蚀风险有：

(a) 发展中国家不对源自外国的租金和特许权使用费征税，或是因为一般不对国外来源的收入征税(所谓的“属地征税”)，或是因为不对某些国外来源的租金或特许权使用费征税。在这种情况下，该国确定租金和特许权使用费来源(通常是财产使用地或付款人居住地)的规则可能被纳税人操纵以避税；

(b) 当一个发展中国家不对国外来源的收入征税时，居民为赚取这种免税收入而支付的任何可扣除的租金或特许权使用费将侵蚀该国的税基；

(c) 当一个发展中国家对居民赚取的国外来源收入征税(所谓的“全球”征税)时，该国有义务减免双重征税，在该国应纳税额中抵减已对国外来源收入征收的

外国税额。外国税收抵免额仅限于发展中国家自身对国外来源收入的征税额。为计算这一外国税收抵免限额，居民为赚取该收入支付的任何租金和特许权使用费应分配至该收入；否则将高估外国税收抵免额，减少发展中国家的国内收入税；

(d) 当发展中国家提供慷慨的研究和开发税收激励或对源自某些知识产权的收入实施优惠税率，以鼓励该国的研究和开发活动(所谓的“专利盒”制度)，这些税收激励措施将削弱该国的税基并可能遭到滥用；

(e) 如果一个发展中国家的一个居民将产生租金或特许权使用费的财产转让给一个关联非居民(一个受控外国公司、集团公司或者甚至一个常设机构——假定该国对来自外国常设机构的收入免税)，该国将再也无法对该财产产生的任何租金或特许权使用费收入征税。即使该国对财产转让取得的任何收益征税，该财产可能被人多地设定低价，以降低收益额。

对赚取按净额征税收入的非居民征税

10. 一些发展中国家对非居民从本国赚取的净收入征税。通常，这种净额征税只适用于非居民在发展中国家有大量活动的情况，例如，通过常设机构或固定基地开展业务，或者非居民在该发展中国家停留相当长的时间。一些发展中国家还对在这些国家拥有不动产的非居民按照净额征税。在这些情况下，非居民有权扣除为赚取在该发展中国家应纳税的收入支付的费用，包括租金和特许权使用费。

11. 在这些情况下，非居民扣除租金和特许权使用费可能会造成税基侵蚀，即非居民支付的租金或特许权使用费分配至在发展中国家赚取的收入数额过大，并在计算该非居民的应税收入时予以扣除。为此，非居民支付的租金和特许权使用费必须在非居民在来源国赚取收入的活动和在来源国以外地点的活动之间分配；然而，税务机关很难确定属于非居民在来源国所赚取收入的租金或特许权使用费的适当份额，尤其是对无形财产而言。在根据《联合国协定范本》第7条计算属于常设单位或固定基地的利润时，也存在类似的问题。

对收取租金和特许权使用费的非居民征税——预提税

12. 如果一个发展中国家的居民或发展中国家按净额征税的非居民向非居民支付租金或特许权使用费，这种付款通常可从该发展中国家的税基中扣除。尽管所有租金和特许权使用费扣除都侵蚀发展中国家的税基，但如果租金和特许权使用费是为赚取收入而产生的正当费用，该国不宜拒绝这些扣除。然而，如果支付给非居民的可扣除的租金或特许权使用费付款不需向发展中国家缴税，则税基侵蚀风险更为严重。通常，发展中国家对支付给非居民的租金和特许权使用费征收预提税。即使对租金和特许权使用费征收预提税，在下列情况下仍会出现税基侵蚀风险：

(a) 租金或特许权使用费扣除导致的节税额大于预提税。例如，如果一个发展中国家的公司税率为30%，但对租金和特许权使用费的预提税率仅为20%，那么该国的税基将被侵蚀所支付的租金或特许权使用费的10%。设定租金和特许权

使用费预提税率是一个艰难的决定，需平衡兼顾，既要保护发展中国家的税基，又不能抑制非居民向发展中国家的居民出租或许可使用财产。

(b) 某些租金或特许权使用费可免税或以较低的预提税率缴税；

(c) 为使用不同类型的财产支付的租金或特许权使用费的预提税率不同；

(d) 非居民收到的由关联方支付的租金或特许权使用费金额高于或低于如果双方公平独立交易的应付数额；

(e) 租金和特许权使用费付款可能与有效使用某项权利或资产无关。如果这些付款并非以赚取收入为目的，或者没有给付款人带来任何益处，那些这些付款的扣除会削弱国家税基。

13. 在为使用发展中国家境内的不动产向非居民支付租金的情况下，该财产所在国对租金征收预提税相对容易，即使租金由非居民支付(例如，非居民付款人在该不动产内开展业务)。然而，在为使用动产或无形财产向非居民支付租金或特许权使用费的情况下，发展中国家可能更难确定是否对这些付款征收预提税。例如，如果一个发展中国家的居民为使用该发展中国家境外的财产支付租金或特许权使用费，可能难以或不宜对此种付款征收预提税。将财产或权利使用地和付款人居住国相结合的规则也许是最为有效的规则。

14. 发展中国家可以对居民或在该国拥有常设机构或固定基地的非居民(或者如果采用使用地来源规则，在该国境内使用该财产的非居民)为使用动产或无形财产支付的所有租金或特许权使用费付款征收预提税；但是，如此广泛的征税很难执行，特别是在个人付款的情况下。因此，另一种办法是只在此种付款可在发展中国家计算应税收入时扣除的情况下征收预提税；根据这种办法，不可扣除的租金或特许权使用费付款可免预提税。

B. 税务条约规定的租金和特许权使用费的主要税基侵蚀风险

引言

15. 税务条约条款有时可能会创造与租金和特许权使用费有关的税基侵蚀机会，因为税务条约限制一个缔约国对另一缔约国居民征税。对于任何的发展中国家，其税务条约能够在多大程度上使其国内税基受到侵蚀取决于：(a) 该国缔结了多少税务条约；(b) 该国与哪些国家缔结了税务条约；(c) 这些税务条约的条款。

16. 一般而言，税务条约依据的是《联合国协定范本》和经合组织《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。

17. 税务条约通常不强制征税；税收是根据一个国家的国内法征收的。因此，如果非居民从一个国家赚取的一笔收入根据该国国内法免税，那么该国是否有权根据适用的税务条约的规定对该笔收入征税就是个不相干的问题。

税务条约中对居民征税的限制

18. 虽然税务条约一般不限制一国对本国居民的征税权，联合国和经合组织《协定范本》第 1 条第 3 款现在均明确提及这一原则，但这一普遍原则有几项例外与租金和特许权使用费有关。

19. 首先，根据两个《协定范本》第 23 条的规定，居住国有义务对于按照条约规定由来源国征税的收入项目减免双重征税。要履行这一义务，就必须对该收入免征居住国税，或在居住国征税时抵减该收入缴纳的国外税。如上所述，在原则上，一国居民为赚取居住国免税的国外来源的收入所支付的任何租金或特许权使用费都不可扣除；此外，在居住国对国外来源收入征税时，为赚取此种收入支付的费用可扣除，但将分配至该收入，以计算外国税收抵免限额。

20. 第二，两个《协定范本》第 24 条第 4 款要求一个缔约国允许将该国企业支付给另一缔约国居民的租金和特许权使用费按向第一国居民支付这类款项的同等条件予以扣除。这一条款不适用于第 9 条第 1 款或第 12 条第 6 款规定的过度支付特许权使用费的情况。例如，第 24 条第 4 款将防止一国在允许扣除支付给居民的租金或特许权使用费的情况下，不允许扣除居民支付给非居民的类似款项。

21. 第三，根据两个《协定范本》第 24 条第 5 款，由另一国居民拥有或控制的一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，如果由非居民拥有或控制的居民公司的租金或特许权使用费扣除规则不如由居民拥有的其他居民公司的类似租金或特许权使用费扣除规则优惠，则第 24 条第 5 款将禁止适用这样的规则。

税务条约中对非居民征税的限制

22. 关于根据税务条约对非居民支付或收到的租金和特许权使用费的处理，存在两个主要问题。第一，税务条约是否限制一国根据国内法对支付给其他缔约国居民的租金和特许权使用费征收预提税的权力？其次，在一国国内法不允许扣除租金和特许权使用费的情况下，税务条约是否要求该国允许另一缔约国居民进行此类扣除？

23. 如果非居民从一国获得租金和特许权使用费付款，两个《协定范本》第 6、7、8、12 或 21 条条款可能适用。如果非居民在该国拥有一个常设机构，而且支付租金或特许权使用费以使用的相关财产与该常设机构的活动有效关联，根据第 7 条中所载涉及为赚取收入支付的租金和特许权使用费(及其他费用)的扣除的条款，非居民由该常设机构所在国按净额征税。否则，应对非居民收到的租金和特许权使用费毛额征收预提税(对根据第 12 条应征税的付款以该条款限定的税率征收)。

租金和特许权使用费预提税

24. 两个《协定范本》第 6 条均规定，发展中国家可对另一国居民出租(租赁)位于其境内的不动产而赚取的收入征税，不受任何限制。因此，发展中国家能按净额或毛额以任何税率就使用不动产而收取的租金征税。发展中国家如允许在计算非居民从位于其境内的不动产而赚取的收入时扣除费用，则应确保扣除额

是正当的，而且在未按独立交易原则付款的情况下，扣除额不超过公平独立数额。如按毛额对不动产的使用租金征收预提税，税率的设定应使该税与按净额课征的税额相当。

25. 根据第 6 条第 2 款，“不动产”一词的定义视财产所在国国内法律赋予的含义而定，而且包括牲畜、农林设备，以及矿产和其他自然资源的开采权许可。

26. 两个《协定范本》第 8 条均规定，经营船舶和飞机所获利润通常只由居住国征税。因此，国内航空或航运公司因租用外国航空公司或航运公司的飞机和船舶而支付的租金属于第 8 条的范畴，如租金在付款人居住国可以扣除，而付款人居住国又无法对租金征收预提税，就可能造成税基侵蚀。

27. 《联合国协定范本》第 12 条规定，发展中国家有权按商定的最高税率，就其境内因租用工业、商业或科学设备而向另一国居民支付的租金征收预提税。《协定范本》未就“工业、商业或科学设备”进行界定，根据《联合国协定范本》第 13 条第 2 款注释中的阐述，该词的含义以国内法律赋予的含义为准，除非根据情况需要另作解读。付款人系一国居民，或者虽非居民，却在该国拥有常设机构或固定基地，支付租金的义务与该常设机构或固定基地相关，且在计算归属于该常设机构或固定基地的利润时可将租金扣除的，认为租金在该国产生。相比之下，经合组织《协定范本》中适用于使用此类设备而支付的租金的不是第 12 条，而是第 7 条，意味着发展中国家虽产生了使用此类设备而支付的租金，却无法对租金征税，除非非居民在其境内拥有常设机构，且租金归属于这一常设机构。

28. 当发展中国家选择对设备租金征收预提税时，应仔细考虑这样一种情况：一些非居民出租人可能会要求发展中国家的居民承租人在租金中加上预提税，结果是税转嫁给居民承租人，居民从非居民租赁设备的成本增加。

29. 《联合国协定范本》第 12 条还规定，产生使用或有权使用无形财产许可费的国家，可按缔约国之间商定的税率就许可费征税。第 12 条第 3 款宽泛地将特许权使用费定义为对使用或有权使用如下各项著作权收取的费用：文学、艺术或科学作品、专利权、商标、计划、设计或模型、秘密配方或工艺、专有技术；但是，技术服务费不是特许权使用费，根据《联合国协定范本》第 12A 条应纳税。付款人系一国居民，或者虽非居民，却在该国拥有常设机构或固定基地，支付特许权使用费的义务与该常设机构或固定基地相关，且在计算归属于常设机构或固定基地的利润时可将特许权使用费扣除的，认为特许权使用费在该国产生。根据《联合国协定范本》，使用财产的地点与确定租金或特许权使用费的来源无关。根据经合组织《协定范本》第 12 条，特许权使用费只由收款人居住国征税。

非居民支付的租金和特许权使用费的扣除

30. 一般来说，计算收入时扣除费用属于国内法的问题。不过，《联合国协定范本》第 7 条规定了一些关于扣除的一般规则，用以确定归属于常设机构的利润。此外，第 24 条第 3 款禁止一国歧视通过常设机构(而不是固定基地)在其境内经营业务的另一缔约国居民。第 7 条第 3 款规定，为经营常设机构所支出的费用“应允许扣除”，不论费用在哪里发生(也即不论在常设机构所在国家发生，还是在别

的国家发生), 也不论费用是否全部或部分为常设机构而发生, 均应允许扣除。虽然第 14 条不含与第 7 条第 3 款类似的规则, 但是第 14 条注释第 10 段指出, 在计算属于固定基地的收入时, 也应适用同样的原则。所以, 按照第 7 条, 为常设机构或固定基地发生的任何租金或特许权使用费, 在计算归属于常设机构的利润时均可扣除。

31. 非居民企业拥有的动产和知识产权可能用于整个企业, 而不仅仅是常设机构或固定基地。例如, 动产可在一段时间内用于企业的一部分, 然后在一年剩余时间内用于企业的另一部分; 知识产权可同时用于企业的不同部分。因此, 有必要将非居民产生的租金或特许权使用费支出的适当份额划给常设机构或固定基地。如上所述, 这种分配可根据财产使用情况的实际追溯结果完成 (例如, 参照使用时数或天数), 或者以按照收入、销售、资产、雇员等因素分摊费用的方式完成。

32. 在计算常设机构或固定基地的利润时, 只有非居民企业为常设机构或固定基地支付的实际租金或特许权使用费可以扣除。《联合国协定范本》第 7 条第 3 款明确禁止扣除总部(或企业的另一部分)向其所在发展中国家的常设机构就使用企业拥有的工业、商业或科学设备或知识产权而收取的名义租金或特许权使用费。相比之下, 经合组织《协定范本》第 7 条则规定此类财产的名义租金和特许权使用费可予扣除。两个《协定范本》均规定, 发展中国家如允许在计算常设机构或固定基地的利润时扣除名义租金或特许权使用费, 将造成税基侵蚀, 且无法对此类名义款项征收任何预提税。但是, 两个《协定范本》均规定, 在发展中国家拥有常设机构或固定基地的非居民向另一非居民支付的实际租金和特许权使用费, 若在计算常设机构或固定基地的利润时可以扣除, 则该发展中国家有权对其征收预提税, 因为该付款被认为是在该国发生的。

33. 两个《协定范本》第 24 条第 3 款均规定, 缔约国给予另一国居民的常设机构的税收待遇不得低于从事类似活动的本国居民的税收待遇。因此, 如对居民企业按利润净额征税, 则对通过常设机构经营业务的非居民, 也须按净额征税, 且须准其扣除租金和特许权使用费, 方式与居民企业相同。例如, 按照第 24 条第 3 款, 当在一国设有常设机构的非居民的有关财产(不动产、设备或无形财产)与该常设机构存在实际联系时, 发展中国家不可对该非居民收到的租金或特许使用费征收最终预提税, 除非其对居民收到的租金或特许使用费征收此类最终预提税。但是, 第 24 条第 3 款不适用于就计算常设机构利润时可扣除的任何租金或特许权使用费征收的分支机构税, 因为该税的缴纳主体是收到租金或特许权使用费的非居民, 而不是常设机构。

34. 第 24 条第 3 款仅涉及对常设机构所获利润征税的问题, 而不涉及相关要求。因此, 该条并不妨碍一国在对通过常设机构经营业务的非居民征税方面, 实施有别于对从事类似活动的居民实施的信息报告要求、处罚及其他行政规定。

C. 防止因租金和特许权使用费而导致税基侵蚀的对策

简介

35. 发展中国家应对因支付租金和特许权使用费而导致的跨境税基侵蚀问题有三种基本对策：(a) 限制租金和特许权使用费的扣除；(b) 对支付给非居民的租金和特许权使用费征收预提税；(c) 运用规则，包括转让定价规则和反避税规则，防止超额扣除支付租金和特许权使用费。

国内法所含对策

限制居民和非居民扣除租金和特许权使用费

36. 但凡扣除租金和特许权使用费，都会减少发展中国家的税基。不过，租金和特许权使用费若是为赚取收入付出的正当成本，不许扣除则有失妥当。就可扣除的租金和特许权使用费而言，如支付对象是非居民，支付数额过大，以及(或者)支付款项在发展中国家享受税收减免，税基侵蚀的风险就会增加。如下所述，发展中国家不妨确保对非居民支付的租金和特许权使用费征收预提税。

37. 当付款人和收款人存在关联或不是进行公平独立交易时，就有可能向非居民超额支付租金或特许权使用费。发展中国家不妨考虑实行强有力的转让定价规则，以防向关联非居民超额支付租金和特许权使用费，造成税基侵蚀；也不妨考虑颁布类似的反避税规则，以防关联个人之间扣除超额支付的租金和特许权使用费。

38. 在发展中国家按净额纳税的非居民(例如，在该国拥有常设机构的非居民)可能将租金或特许权使用费过多分配到其在发展中国家的赚取收入活动，并在计算收入时将这些款项扣除。为避免这种情况，发展中国家不妨就非居民所付租金和特许权使用费对其在发展中国家经营业务所赚收入的分配颁布明确的规则。税务机关在适用这些规则时应保持警惕。

租金和特许权使用费预提税

39. 向非居民支付租金和特许权使用费虽会侵蚀发展中国家的税基，但该国若对支付的款项征税，就能抵消税基侵蚀。通常这属于按统一税率就付款毛额征收的预提税，税率的设定应使该税与对非居民的净收入征收的税额相当。如向非居民支付的任何租金或特许权使用费免税，或按照预提税税率缴纳的税款少于付款人扣除租金和特许权使用费后节省的税款，发展中国家的税基仍会受到侵蚀。租金或特许权使用费的预提税税率高，可能限制发展中国家居民获取设备和技术。所以，发展中国家在税务条约中经常同意减免特许权使用费预提税。然而，必须仔细审查任何此类税收减免措施，确保其合理性。关于征收租金和特许权使用费预提税的示范法及解释性说明，见租金和特许权使用费实用材料汇编。

40. 若发展中国家按不同税率就付给非居民的租金、特许权使用费及其他款项(例如利息和服务费)征收预提税，纳税人可能会操纵交易，通过改变付款性质，规避或尽量减少预提税。发展中国家可在国内法和税务条约中针对向非居民支

付的所有款项征收的预提税设定一致的税率，从而最大限度地降低税基侵蚀的风险。

41. 如果对非居民按净额计税，从一国的税基中扣除支付的租金和特许权使用费，那么该国的税基就会因为扣除租金和特许权使用费而受到侵蚀，除非对此类付款征收预提税。

42. 非居民可以订立背靠背安排，规避租金或特许权使用费预提税。为防止这类避税行为，发展中国家可实行专门的反避税规则，应对背对背安排滥用的问题，如已有一般反避税规则，也可将其适用于此种安排。

43. 如发展中国家对因使用位于其境内的不动产而向非居民支付的租金征收预提税，可考虑确保其国内法对“不动产”以及从这类财产中赚取的“收入”的界定为此目的足够宽泛。例如，定义中可以囊括为使用自然资源——矿产、农业财产、木材——以及使用附着在不动产上的财产(例如管道)而支付的款项。

44. 同样，发展中国家可能发现，检查国内法中“租金”和“特许权使用费”的定义有助于确保含义足够宽泛，能涵盖因使用财产而支付的所有款项，确保任何豁免都是有理由的，确保含义与税务条约中特许权使用费的含义一致。

45. 非居民企业或许有能力以租金或特许权使用费的形式从居民消费者那里赚取大量资金，而无需在相关国家开办常设机构或固定基地。这种避税手段并不仅限于租金和特许权使用费，而是可能涉及多种业务，包括提供数字商品和服务。对支付给非居民的所有租金和特许权使用费征收预提税，不可能有效应对这类税基侵蚀，因为向个人消费者征收预提税并不容易。一些国家颁布了特别反避税规则，或者通过规则，对在一国大量提供数字商品和服务的非居民征税。

对居民征税

46. 如发展中国家的居民为从外国来源获得免税收入而支付租金或特许权使用费，这些费用原则上不应扣除。如这类费用是为了赚取国外来源应税收入而发生，则通常可以扣除，但原则上应分配给国外收入，从而减少国外收入，以限制发展中国家允许的任何外国税收抵免。http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf;

47. 发展中国家居民向非居民转让无形财产可能导致税基侵蚀。为应对这个风险，发展中国家可以考虑对转让所得收益征税。如财产转让的对象是关联非居民，则存在这样一种风险：财产以低于公允市价的价格出售，从而最大限度地减少应税收益的金额。发展中国家不妨考虑在国内法中规定，在此类关联方销售中，将财产的销售收益视为与公允市价相等，甚至可以考虑利用事后了解的情况来决定此类财产的价值。发展中国家还应确保分配充足的资源，以有效执行这些规定。

税务条约中的对策

48. 发展中国家可能由于税务条约的关系，无法对支付给条约对方居民的某些租金或特许权使用费征收预提税，或者可能需要降低此类付款的预提税税率。发展

中国家可坚持在条约中设置合理的租金和特许权使用费预提税税率，例如 10% 或 15%，从而降低因为扣除所付租金和特许权使用费而造成的税基侵蚀程度。然而，如上所述，知识产权非居民所有人可能要求居民被许可人承担预提税费用，将之加进特许权使用费。发展中国家也不妨确保对租金和特许权使用费预提税给予的任何豁免均有明确的理由，并应尽可能考虑确保各种特许权使用费及其他所付款项(例如利息和服务费)的预提税税率一致。

49. 发展中国家应确保税务条约包含类似于《联合国协定范本》第 6 条的规定，如上所述，还应考虑在国内法中对其根据第 6 条有权征税的所有不动产收入作出征税规定。

50. 发展中国家如同意将经合组织《协定范本》第 12 条第 3 款纳入税务条约，就无法对使用工业、商业和科学设备而支付的租金征税，除非非居民出租人在其境内拥有常设机构，而且相关设备与常设机构存在实际联系。相比之下，发展中国家如将《联合国协定范本》第 12 条第 3 款纳入税务条约，则可按商定的税率对使用此类设备的租金征收预提税。

51. 关于无形财产的特许权使用费，发展中国家不妨确保国内法规定需要缴纳预提税的一切付款根据第 12 条第 3 款也应缴税，并确保根据第 12 条征收的预提税的任何豁免均有明确的理由。

52. 一国缔结的税务条约如包含类似于《联合国协定范本》第 24 条第 3 款的不歧视条款，则不能拒绝通过常设机构(尽管不是通过固定基地)在其境内营业的非居民扣除租金和特许权使用费，除非其不准本国居民扣除所付类似款项。虽然税务条约通常要求常设机构所在国允许扣除适当归属于常设机构的租金和特许权使用费，但发展中国家的税务机关应小心，不应允许非居民扣除的数额过高。发展中国家应考虑不在条约中采用现行经合组织《协定范本》第 7 条，因为此条可能要求其允许在计算常设机构利润时，扣除名义租金和特许权使用费，这样就无法对此类名义付款收取预提税。

53. 一国缔结的税务条约如载有类似于两个《协定范本》第 24 条第 4 款和第 5 款的条款，在某些情况下就无法对扣除租金或特许权使用费作出限制。为避免在认为这种限制是合理且必要的情况下出现这一结果，一国可以：

- (a) 拒绝缔结税务条约；
- (b) 不同意将第 24 条第 4 款和第 5 款纳入税务条约；
- (c) 对扣除非居民支付的租金和特许权使用费作出的任何限制，也适用于居民支付的租金和特许权使用费；
- (d) 坚持明确排除第 24 条第 4 款和第 5 款对扣除向非居民支付的租金和特许权使用费作出的任何限制；或者
- (e) 坚持将第 24 条第 4 款和第 5 款限定为最惠国待遇，而不是国民待遇。

D. 税收征管问题

54. 一般而言，可将租金或特许权使用费作为非居民净收入的一部分征税，方式与居民相同，或者对非居民收到的租金和特许权使用费毛额征税，不做任何扣除。非居民如需就净收入纳税，通常得提交纳税申报表，列明应税收入和应纳税额。虽然对非居民在此情况下从国内来源收到的租金和特许权使用费可能需要预先扣缴税款，但这种预扣是临时的，属于垫付的非居民应纳税额，具体数额要待非居民纳税申报表经过评估之后最终确定。如非居民需按收到的款项毛额预缴税款，通常预扣的税额就是最终缴纳的税额。非居民不得按净额纳税，尽管在某些情况下，可能允许非居民提交纳税申报表，要求退还超额预扣的税款。

55. 如非居民经评估后需要纳税，税务机关面临的一项艰难任务就是确定需要提交纳税申报表的非居民，核实收入计算准确无误，并收取应纳税额。如要求向非居民征收临时或最终预提税，难度就可以最大限度地降低。只要向非居民征收预提税，确定需要缴税的非居民和确定税额的义务实际上就转移给了代扣代缴义务人。

56. 为有效落实国内法和税务条约的规定，税务机关得有权从纳税人以及金融机构和代扣代缴义务人等其他那里收集必要的信息，审计并核实国内法规定的遵守情况。因此，发展中国家不妨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与核查工作的资源是否足以达到这一目的。

57. 发展中国家的税务机关还需要适用税务条约中关于租金和特许权使用费的规定。这涉及到确定：

(a) 接收租金或特许权使用费的非居民的住所(为此，通常需要外国税务机关出具的居住证明)；

(b) 条约中适用的条款(例如第 6、7、8、12 或 21 条)；

(c) 非居民有无资格享受条约特定条款的惠益；

(d) 非居民根据第 7 条或第 14 条规定应纳税的，在计算属于常设机构或固定基地的利润时，可否扣除租金或特许权使用费；

(e) 为《联合国协定范本》第 9 条和第 12 条第 6 款之目的，向关联非居民支付的租金或特许权使用费是否符合独立交易金额；

(f) 是否根据条约的相关条款收取了适当数额的预提税，是否必须退还超出的部分。

附录

主要税基侵蚀风险及可能对策一览表

风险	对策
租金和特许权使用费的扣除	
<ul style="list-style-type: none"> • 向关联非居民支付的租金或特许权使用费超过独立交易金额 • 税务条约的条款(第 24 条第 4 款或第 5 款)可能不允许就扣除租金或特许权使用费作出正当的必要限制 • 需要按净额纳税的非居民可能要求超额扣除租金或特许权使用费 • 税务条约的条款(第 24 条第 3 款)可能不允许适用禁止常设机构超额扣除租金或特许权使用费的规则 	<ul style="list-style-type: none"> • 适用转让定价规则 • 不缔结税务条约 • 不同意纳入第 24 条第 4 款或第 5 款 • 就扣除向居民和非居民支付的租金和特许权使用费作出限制 • 在第 24 条第 4 款和第 5 款中排除对扣除租金或特许权使用费的任何限制 • 将第 24 条第 4 款和第 5 款限定于最惠国待遇 • 就扣除向非居民支付的租金和特许权使用费作出限制 • 对向非居民赚取的收入分配租金或特许权使用费适用严格的规定 • 确保名义租金和特许权使用费不得扣除,禁止提高租金或特许权使用费的标价 • 不缔结税务条约; • 不同意纳入第 24 条第 3 款 • 对常设机构和居民企业扣除租金或特许权使用费均作出限制 • 在第 24 条第 3 款中排除对扣除租金或特许权使用费的任何限制 • 将第 24 条第 3 款限定于最惠国待遇
预提税	
<ul style="list-style-type: none"> • 税务条约规定减免对支付给非居民的租金或特许权使用费征收的预提税 	<ul style="list-style-type: none"> • 将支付给非居民的租金和特许权使用费的预提税税率保持在合理水平 • 确保给予的任何豁免均有明确的理由

风险	对策
<ul style="list-style-type: none"> 就特许权使用费及其他收费(如利息和服务费)征收的预提税税率不一 	<ul style="list-style-type: none"> 确保国内法和税务条约规定征收的预提税税率一致
<ul style="list-style-type: none"> 不就非居民支付的可扣除租金或特许权使用费征收预提税 	<ul style="list-style-type: none"> 确保租金和特许权使用费预提税适用于非居民支付的、在计算其在来源国赚取的收入时可以扣除的租金或特许权使用费
<ul style="list-style-type: none"> 非居民要求享受税务条约规定的降低预提税税率的待遇 	<ul style="list-style-type: none"> 确保非居民有权享受第 12 条规定的条约惠益
<ul style="list-style-type: none"> 纳税人可能订立背对背安排, 规避或减少预提税 	<ul style="list-style-type: none"> 通过专门的反避税规则, 防止滥用背对背安排 适用一般反避税规则, 防止滥用背对背安排
<ul style="list-style-type: none"> 没有根据税务条约第 12 条对设备使用租金征收预提税 	<ul style="list-style-type: none"> 确保税务条约包含类似于《联合国协定范本》第 12 条的条款, 允许对设备使用租金征收预提税
<ul style="list-style-type: none"> 不动产和不动产收入在国内法中的含义可能过于狭窄 	<ul style="list-style-type: none"> 确保不动产的含义至少与《联合国协定范本》第 6 条的定义一样宽泛, 而且不动产收入的含义涵盖所有类型的收入
<ul style="list-style-type: none"> 国内法中特许权使用费的定义可能过于狭窄或与税务条约中的定义不一致 	<ul style="list-style-type: none"> 对国内法规定需要预扣税款的特许权使用费付款进行审查 确保给予的任何豁免均有明确的理由 比较国内法和税务条约规定的预提税, 确保税务条约没有不当地对国内预提税作出限制 适用反滥用规则, 防止作出安排规避特许权使用费预提税
特殊税基侵蚀风险	
<ul style="list-style-type: none"> 居民将无形财产转让给关联非居民, 并可能重新将之租回 	<ul style="list-style-type: none"> 就收益征税; 确保财产按公允市价转让(或许可以用事后了解的情况来确定公允市价) 如居住国允许对研发费用进行特别扣除, 当财产转让给非居民时, 恢复扣除的款项 当出现滥用时, 适用一般反避税规则(如有)