

后 BEPS 时代我国税收协定政策研究

董敬怡(研究员)

【摘要】自2013年以来,国际税务界一直将注意力集中在20国集团和经合组织制定的关于“税基侵蚀和利润转移”的15项行动计划上。这些行动计划的一个诉求就是制定防止在不适当的情况下给予税收利益的建议书。通过对2015年1月1日“BEPS行动计划六”提出的一系列打击税收协定滥用的新建议的解读,并调查几个东盟国家目前的条约实践,充分考虑这些建议对包括我国在内的发展中国家现行条约实践的影响后得出结论:如果各国有意实施经合组织的建议,许多东盟国家的条约实践将需要进行大量的修改,同时我国应建立一套完善的制度来应对税收协定滥用。

【关键词】税基侵蚀; 利润转移; 税收协定滥用; 东盟国家

【中图分类号】DF963

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2019)16-0129-5

一、引言

近年来,国际税务界的注意力一直集中在经合组织关于反对“税基侵蚀和利润转移”(BEPS)的项目上,其中就包括一项旨在限制滥用双边税收协定产生不可接受的减税措施的可能性的提案。税收协定滥用是造成“税基侵蚀和利润转移”的主要原因之一^[1]，“BEPS行动计划六”(防止税收协定优惠的不当授予)针对这一严重损害国家税收利益的问题,提出了相应的建议,并且出台了《BEPS多边公约》,从法律层面来规制税收协定的滥用,以期真正能够保护税收利益不受侵害。《BEPS多边公约》对于吸引外国直接投资有重要意义,亚洲各国正在非常娴熟地使用这些协定,其中不乏协定滥用现象的存在。本文探讨了亚洲若干国家目前采用的条约及其实践情况,以便了解各国对于经合组织建议的接受程度,并讨论这些条约实践可能需要如何改变。

二、经合组织反对“税基侵蚀与利润转移”的措施建议

(一)经合组织反对“税基侵蚀与利润转移”的提案概述

经合组织反对“税基侵蚀和利润转移”的提案,

于2013年7月发布,包括反对滥用税收协定。“BEPS行动计划六”要求经合组织制定关于国内规则设计的示范条约规定,以防止在不适当的情况下给予条约利益,还将努力澄清税收协定不会产生双重不征税。因此,它侧重于两项具体行动:为经合组织示范条约和国内税收规则提出修改建议,并澄清税收协定并非旨在产生双重不征税。这两项行动的目标都集中于防止第三国居民不恰当地享受税收利益。

经合组织于2014年3月发布的公共讨论草案详细阐述了2013年7月的行动计划,并征求对提案的意见;2014年3月的文件提出了一系列滥用条约的一般方法和针对特定问题的若干具体措施;2014年4月发布了对讨论草案(超过500页)提交的意见,并于2014年9月发布了BEPS行动计划的阶段性成果,包括三份行动计划正式报告和四份国际税收规则草案^[2],其中一些建议至今仍处于试探性阶段。“BEPS行动计划六”增加了对正在修改的定义和操作的详细评论,然而,它还提出了一种不那么规范的方法,即各国应该在如何实施保护其条约的措施方面有一定的灵活性,只要它们达到一套“最低标准”。“最低标准”这一概念的提出,使各国能够将2014年3月讨论草案中提出的多项提案中的部分或全部与该国现有措施相结合。

(二) 经合组织解决税收协定滥用问题的措施

任何关于“不恰当”获取税收利益的讨论中最困难的部分在于确定哪些是适当的,哪些是不恰当的。联合国模式第1条的评注(《联合国税收协定范本》中第1条关于“人的范围”的规定的相关注释)包含对各种形式的税收协定滥用的长篇描述,以及各国可能采用的一些应对机制。要确定哪些声称有权享受条约利益的非居民应该被剥夺这些利益,并不是件容易的事。许多不同的定义和不同的术语用于表示税收利益的不恰当享受,最常见的表述是“滥用税收协定”。

不恰当地获得条约利益的问题并没有让国际社会感到意外。联合国和经合组织对其示范条约的运作有非常详细的评论,每个评注都已经概述了可以用来打击税收协定滥用的一些战略和方法。经合组织模式评注(《OECD 税收协定范本》中的评论注释部分,在联合国模式评注中得到认可)审查了滥用税收协定作为国际法学说概念的合理性,这个概念已经成为税收协定作为国际文书的运作和解释的基础。每个模型中关于个别条款的评注也包含许多段落,这些段落提请注意对文本的可能解释,这些解释可以支持税务官员试图否认税收利益的论点。

“BEPS 行动计划六”鼓励采用一些新的方法解决问题,并将其纳入经合组织模式评注,提出了三种不同的策略:其一,基于可观察到的结构特征状态、有效所有权或在另一国发生的实际经济活动的一般利益限制条款;其二,基于目的或意图的利益的一般限制;其三,改变经合组织模式的序言,重申该条约的目的不是向第三国居民提供税收减免。

“BEPS 行动计划六”提出的“最低标准”规定了将这些单个要素与一个国家现有的反滥用措施相结合的备选方案矩阵。

1. 基于地位、所有权或营业活动条款的一般限制。经合组织BEPS项目可能采取的措施之一是在经合组织示范条约案文中列入一般性的“利益限制”(LOB)条款。经合组织模式评注18和联合国模式评注中已经讨论过LOB条款。“BEPS 行动计划六”提出的条款在某些重要方面与经合组织模式和联合国模式中的提法有所不同,反映了其对于如何设计LOB条款的思考。其他一些国家通常采用LOB条款(该条款类似于美国模式的第22条,即将利益限制条款作为反择协避税的规定,目的是防止形式上是缔约国一方居民的人从税收协定中渔利),并使这两

个模式的部分内容被更广泛地采用。可以看出,一般的LOB条款在亚洲国家并不常见。目前,通常足以吸引纳税人的是另一缔约国“居民”的税收利益,而根据LOB条款,纳税人必须接受额外的测试。

LOB条款是一项特殊反滥用规则,即使纳税人符合有关税收协定的居民身份,但并非“合格的人”时,它将拒绝授予纳税人税收协定的利益。下面的讨论基于对经合组织提议的条款的分解,解释它所适用的实体和情况的种类。

(1)地位。地位测试侧重于考察外国居民的状况。因此,作为其中一个缔约国居民的个人将永远是“合格人员”。同样,另一个缔约国政府和一些政府所有的机构也将是“合格人员”。各种类型的慈善、慈善和文化机构如果其设立和运作是“专为宗教、慈善、科学、艺术、文化或教育目的”,通常是“合格人士”。此外,“合格人员”的范围还扩大到私人养老基金(含管理养老基金投资的实体),这些基金主要是为任何一个缔约国的居民提供养老金和类似福利。

对于仅仅由于地位原因而不被纳入“合格人员”范畴的人工实体,包括私营公司、上市公司及其子公司、集体投资工具以及其他信托和基金。对于这些类型的实体,通常使用多种不同的考量标准,有时是实体所有者的居住地、管理地点、交易股份的地点等,例如上市公司适用的就是这类考量标准。具体操作可以是,为公开交易的公司创建一条规则,比如在任一州(或主管当局同意的第三国)的公认股票交易所定期交易主要股票类别的公司。这些公司可以通过两种方式之一成为“合格人员”。一种方式是证明上市公司的主要股份在其居住国的认可证券交易所进行交易,即其股票在本地交易。该测试着眼于证券交易所的位置,而不是最终股东的位置。因此,即使其最终股东中的很大一部分不是证券交易所所在州的居民,公司也很有可能在该测试中获得资格。第二种方式是公司的主要管理和控制地点位于其居住地,即它是在当地管理的。而对“管理和控制的主要场所”的定义着眼于“执行人员和高级管理人员对公司的战略、财务和运营决策更多地行使日常职责”的地方。也就是说,测试关注的是做出经营决策的地方,而不是公司董事会会议或股东会议召开的地方。对于上市公司子公司而言,如果该公司由居住在其中一个州并且是“合格人员”的交易公司公开拥有至少50%的股份,则此类公司可以是“合格人员”。

对于其他实体,包括非公司的实体、私人持有的

实体、在证券交易所积极交易但不满足该测试规定的“本地交易”或“本地管理”要求的上市公司(由上市公司所有),但通过第三国中介,为了使这类实体成为“合格人员”,必须满足两项检验,即所有权测试和税基侵蚀测试。

(2)所有权。所有权测试有几个重要方面。第一,鉴于实体中的权益所有权可能在年内发生变化,因此至少需要在半年内完成测试。第二,所有者必须与被测实体处于同一州。第三,所有者必须至少拥有50%的所有权,这仍然允许该实体的大部分所有权在海外持有。第四,所有权是通过查看“总投票权”和被测试利益的“价值”来衡量的,显然这两个方面都必须得到满足。并非所有“合格人员”的实体都可以满足这一要求。这意味着上市实体的子公司有资格通过适用本条款成为“合格人”,但该公司的子公司不能依赖其直接所有人的身份,而必须追溯到最终的上市母公司。税基侵蚀测试的重点是支付给第三国居民或居民,而不是“合格人员”的总收入比例。同样,被测实体高达50%的总收入可能会泄漏给第三国居民,而不会违反此规则。对这类人的“直接或间接”流动数额的提法在实践中可能证明是有问题的,在这种情况下,收入流在通过连续纳税人流动时得到补充或消散。

(3)营业活动条款。纳税人能够享受(某些)税收协定利益的第二种方式是纳税人满足一项积极营业活动测试。无论纳税人的法律形式如何,都可以满足该测试。虽然“合格人员”将享有条约的所有好处,但满足积极营业活动测试只会使纳税人享有“收入项目”的税收利益。为了使该实体有权获得特定收入项目的条约利益,纳税人必须进行两次甚至是三次测试。

“BEPS行动计划六”还在第4款中列入了第三种获得条约利益资格的方法,即成为“同等受益人”。“同等受益人”的确定依赖于“合格人员”测试,也与第三国条约规定的费率有关。作为“同等受益人”的第一个选择是居住在第三国并且是由两个要素组成的实体。第一个要素是居住在第三国的公司必须有权根据该条约获得全部福利,包括根据该条约成为“合格人员”,其中包含LOB条款。如果没有全面的LOB条款,该实体必须符合现行条约规定的“合格人员”条件。第二个要素是,对于股息、利息和特许权使用费,条约与第三国规定的税率必须与现行条约中的税率相同或更低。

2. 基于目的和意图的一般利益限制条款。该条款旨在作为一个进一步的、独立的理由来否定条约利益,即使纳税人能够满足刚才讨论的客观的、可观察的LOB条款。“BEPS行动计划六”指出:“尽管有本公约的其他规定,但对于收入或资本项目,考虑到所有有关事实和情况,如果有合理的结论认为,获得这种利益是任何直接或间接导致这种利益的安排或交易的主要目的之一,不得给予本公约规定的利益,除非确定在这些情况下给予该项福利符合本公约有关条款的目标和宗旨。”该条款包含两个不同的要素:根据“任何安排或交易的目的”拒绝获得条约利益的规则,以及如果这样做“将符合条约规定的目标和宗旨”,则可以恢复获得条约利益的例外情况。该条款的第二个方面显然非常重要,许多纳税人无疑会在了解协定的影响并有意享受协定利益的情况下进行投资和交易。

3. 对标题和序言的更改。“BEPS行动计划六”还建议修改经合组织模式的标题和序言,以强化这样一种观念,即避免第三国居民不恰当地获取税收利益。对标题的修改再次表明,该条约以减轻双重征税以及防止避税和逃税为目的。

4. 最低标准。“BEPS行动计划六”建议各国在实施保护其条约的措施方面应具有一定的灵活性,只要它们达到“最低标准”即可。这些“最低标准”是关于如何将建议书中提出的多项提案与各国在立法以及司法理论和条约实践中可能已经存在的现有措施相结合。“最低标准”是这些单个元素的组合矩阵。建议书首先提出,所有国家都可以采用三项提案:对标题和序言的拟议修改、拟议的利益结构限制条款,以及拟议的基于目的的反滥用规则。

但是,“BEPS行动计划六”承认,这种“组合可能并不适合所有国家”,特别是“国内反滥用规则”,或者有的国家已经制定了各种解释工具(例如经济实质或形式上的实体),有效地解决了各种形式的国内法和条约滥用问题^[3]。对于不希望实施三项提案的国家,“BEPS行动计划六”提出:这些国家仍应对其条约的标题和序言提出修改建议。它们应从两方面进行补充:条约中基于目的的反滥用规则,或对利益条款的结构限制,由一些额外的机制支持,以处理未以其他方式处理的导管布局。

三、东盟成员国的条约实践

东盟成员国的条约实践(指其在税收协定条款

上的规定及措施)反映了显著不同的税收协定制定经验。一方面,印度尼西亚、马来西亚、新加坡、泰国和越南都有非常广泛的税收协定网络,每个网络目前有50多个所得税协定。另一方面,缅甸、文莱和老挝对外签订过的所得税协定较少;柬埔寨正在与几个国家进行所得税协定方面的谈判,目前没有生效。此外,与大多数国家一样,每个东盟成员国的个人所得税条约并没有形成一个单一的、坚定不移的示范文本。相反,所得税协定是与其他缔约国谈判的产物,并且由于方法和关注点随着时间的推移而发生变化,一个国家的个别条约或多或少都会有所不同,包括该国的其他条约以及条约可能基于的经合组织或联合国模式。笔者审查了最近的条约样本,因为它们可能是当前实践的最佳范本,尽管最近的条约在某些方面也还是存在分歧。下面的讨论只集中于条约的案文,以及如果会员国希望通过新的建议目前的措词必须改变的程度。

(一)标题和序言

“BEPS行动计划六”提出了一个国家可能达到“最低标准”的两种方式,其有一个共同点:鼓励所有国家采纳对标题的拟议修改(该条约正在缔结“防止逃税和避税”条款)和序言的拟议修改(该条约的目的不是“通过逃税或避税来创造非税收或减税的机会”(包括通过条约滥用安排,目的是获得本公约中为第三国居民的间接利益而提供的救济)。

东盟成员国在条约标题和序言方面往往遵循一种普遍做法。通常情况下,标题和序言都将提及“避免双重征税和防止财政逃税”的协议。该形式在许多成员国的条约中是最典型的。虽然条约的标题可能不需要改变,但序言中使用的模式需要改变,以包括对条约的具体安排,而不是“通过逃税或避税创造非税收或减税的机会”(包括通过条约滥用安排,旨在为第三国居民的间接利益获得本公约规定的救济)。

(二)基于目的的测试

“BEPS行动计划六”虽然建议所有国家对标题和序言进行修改,但它们可以选择是否在条约中采用基于目的的反滥用规则。

基于目的的测试不是东盟成员国所得税协定的特征。《2008年缅甸—印度的所得税协定》第27条确实包含一般拒绝福利的规定,比如缔约国一方居民以获得税收协定的利益为主要目的或主要目的之一作为安排其事务的方式,但这是一个并不多见的例子。这一提法不包含经合组织提案中的“逃避条

款”,如果“在这些情况下获得利益不会违反税收协定相关条款的目的,则保留条约的利益”。这条似乎是印度的标准做法,现在其条约中包含了LOB条款。但是,在东盟成员国的条约中有许多基于目的的反滥用测试的例子。无论如何,这些在有限的范围实施的条约不符合经合组织的范例。

(三)结构LOB条款

各国可用的另一种方式是采用结构性LOB条款,并附带针对导管布局的其他措施。结构性LOB条款在东盟成员国的所得税协定中非常罕见。例如在《2006年马来西亚—西班牙条约》中,一个非常简短的结构性LOB条款保护了第10、11、12和13条。缔约国规定,如果出现某些特定情况不得向居住在缔约国一方的公司提供这些条款的利益,比如非该国居民的人直接或间接持有超过50%的股权。但是,如果公司“从事实质性业务活动,除仅仅持有股份或财产外,在其居住的缔约国”或“如果缔约国主管当局同意……”,则该条款被取消,条约利益得以恢复。如果将这一立场与印度的做法进行对比,可以发现,它在条约中有一些结构LOB子句的实例,其中没有出现基于目的的一般LOB子句。例如,印度与阿尔巴尼亚的条约包含一个截断的结构性LOB条款,该条款与经合组织提案所依据的美国条款的部分内容相似。

满足“最低标准”的另一个选项是旨在处理导管安排的补充规则。这些规则可能会在国内法中找到。例如,美国在其国内法中对导管融资安排有规定。值得指出的是,由于条约的存在,保留国内法定反滥用规则和司法理论不受挑战的新兴做法,能够确保法律 and 理论作为补充处理导管安排的规则。

其他国家的条约中也有反导管规则的例子。例如,澳大利亚最近的条约实践包括在涉及导管融资的情况下具体否定条约利益。澳大利亚最近修订的条约取消了所有来源国税,其中的利息部分涉及的是“与付款人无关且完全独立交易的金融机构”,但增加了一项特定限制以免于剥削。例如,《新西兰条约》第11(4)条规定:“尽管有第3款的规定,该段(b)项所述的利息可在其产生的国家征税,税率不超过利息总额的10%。它是作为安排涉及背靠背贷款或其他经济上等同的安排的一部分支付的,并且意图对背靠背贷款产生类似的影响。”该条款将明显客观的标准(“背靠背贷款”或“经济上等同于背靠背贷款的安排”)与基于目的的测试(旨在产生特定效果的安排)相结合。如果这样的条款决定通过选择LOB

条款和反导管规则来实施最低标准,那么其在发展中国家条约中可能会得到普遍采用。

四、未来我国应对税收协定滥用的策略

(一)完善国内法中的反滥用规则

目前我国关于一般反避税条款的唯一立法规定在企业所得税法第47条:企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。这一条款的规定十分抽象,很难为反避税提供明确的标准与实施思路。

在我国企业所得税法一般反避税条款中加入防止税收协定滥用的一般规则。在规则中,可以明确税收协定滥用的构成要件,制定一个类似BEPS相关规定中“有资格的人”的标准,明确说明只有符合该标准的纳税人,才能够享受税收协定给予的权益。并且在规则中把“有资格的人”的概念及其标准具体化,以便纳税人能够明确知晓其是否符合相关要求;完善“合理商业目的”的认定。把行为方式和标准进一步具体化,并且在该条款的基础上可以改为“纳税人的交易安排要具有真实合理的商业目的,如果纳税人的交易安排有一项不存在合理的商业目的,仅仅是为了避税而存在,那么此安排无效,税务机关不予承认;也可与美国一样,采纳BEPS行动计划建议在税法中制定一系列防止协定滥用的客观标准,全面防范协定滥用。

(二)完善国际层面的反滥用规则

在税收协定层面,我国主要的反滥用措施为受益所有人规则、PPT规则,LOB规则运用得非常少。

1. 依据《BEPS多边公约》修改被涵盖税收协定条款,满足最低标准要求。一是将反避税宗旨和目的纳入双边税收协定的宗旨和目的,为包括一般反避税条款在内的税收协定反避税制度建设提供法律依据和框架指导。二是在此基础上,在被涵盖税收协定中引入PPT规则,修改相关条款。根据公约要求,将“虽有被涵盖税收协定的任何规定,如果在考虑所有相关事实和情况的基础上,可以合理认定任何直接或间接带来被涵盖税收协定待遇的安排或交易的主要目的之一是获得该待遇,则不应将该待遇给予相关所得或财产,除非可以确认。在这些情形下给予该待遇符合被涵盖税收协定相关规定的宗旨和目的”,替代被涵盖税收协定的相关规定,或者在被涵盖税

收协定无此类规定的情况下适用。但是公约关于PPT规则的表述十分简单,而“BEPS行动计划六”中关于PPT规则的阐释并无法律约束力,因此,我国在后续PPT规则的适用过程中可以借鉴“BEPS行动计划六”中关于PPT规则的解释。

2. 借鉴BEPS行动计划,进行我国其他税收协定中反滥用条款的修订与协调。除在公约初步立场中通知的被涵盖税收协定之外,我国还有大量的双边税收协定,涉及广泛的国际经济交往关系和区域税收协调关系。对于这些双边税收协定,我国可以借鉴BEPS相关规定同时结合我国对外开放的具体国情,制定合理的反协定滥用政策,进行反滥用制度框架的修订和协调,促进国际投资和经济发展^[4]。一是关于未被涵盖税收协定中PPT规则的修改。我国已签订的双边税收协定中关于PPT规则的规定很不统一,对PPT规则中主观测试与客观测试的内容以及两者之间的逻辑关系表述不清。对此,我国可借鉴“BEPS行动计划六”中的相关规定,修改双边税收协定中的PPT条款,明确PPT规则中主观测试与客观测试的内容以及两者之间的逻辑关系;同时,可在未引入PPT规则的未被涵盖税收协定中纳入PPT规则,完善税收协定滥用规制体系。二是关于税收协定中LOB规则的修改。我国在使用LOB条款时可以采用较为详细完整的LOB条款,公约中简化版LOB条款虽然语言简单、便于理解,但存在过于宽泛、边界模糊的问题,无法发挥确定性作用。相较于美国采用的极其严格的LOB测试标准,我国可在一定程度上放宽要求,但应当保证LOB条款的完整性。

主要参考文献:

- [1] 杰弗里·欧文斯,何振华,王婷婷,王质君.“后BEPS时代”及对中国的影响[J]. 国际税收,2014(7):6~11.
- [2] 廖体忠. BEPS行动计划的影响及我国的应对[J]. 国际税收,2014(7):13~15.
- [3] 伦纳德·瓦格纳,陈新. OECD税基侵蚀和利润转移(BEPS)行动计划对发展中国家的影响(上)[J]. 国际税收,2015(7):33~38.
- [4] 张泽平. BEPS行动计划对我国国内税收立法的影响及应对——以打击有害税收实践行动方案为视角[J]. 国际税收,2015(6):28~31.

作者单位:中国财政科学研究院,北京100142