

BEPS 第 6 项行动计划主要目的测试规则研究

喻如慧 黄紫韵*

摘 要：BEPS 第 6 项行动计划为防止税收协定优惠的不当授予提出了多项建议。“后 BEPS 时代”，《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》的签署引起各国的高度关注。在近年打击协定滥用的需要和现行反协定滥用规则的局限性下，该公约根据 BEPS 的项目成果，纳入利益限制条款和主要目的测试规则，规定了防止协定滥用的最低标准。在最低标准提供的多种方案中，多国选择了单独适用主要目的测试规则。毫无疑问，随着 BEPS 项目成果逐渐在各国落实，主要目的测试规则将对国际税收协定网络产生广泛的影响。本文将详细分析主要目的测试规则的背景和内容及其在部分国家（地区）的法律实践，结合我国税收环境和需求，提出对后 BEPS 时代我国反滥用规则的建议。

关键词：主要目的测试规则 BEPS 协定滥用

随着近年经济全球化的发展进程不断加快，现行国际税收规则的缺陷创造了税基侵蚀与利润转移（Base Erosion and Profit Shifting，以下简称 BEPS）的机会。为解决此问题，2013 年 9 月，20 国集团（Group 20，以下简称 G20）成员国领导人一致背书了一项宏大的 BEPS 项目。在 G20 的委托和 G20 成员国与众多发展中国家的共同努力下，经济合作与发展组织（以下简称经合组织）于 2015 年 10 月发布了 BEPS 项目十五项行动计划的最终报告，提出诸多全新的或业已修订的国际标准以及具体措施，以确保利润在经济活动发生地和价值创造地征税，重拾各界对国际税收体系的信心。其中第 6 项行动计划最终报告《防止税收协定优惠的不当授予》（以下简称《报告》）认为，协定滥用（treaty abuse），尤其是择协避税（treaty shopping），^① 是产生 BEPS 问题最重要的原因之一，^② 并提出了作为一般反滥用条款^③的主要目的测试规则（the Principal Purpose

* 喻如慧，武汉大学法学院 2017 级硕士研究生；黄紫韵，对外经济贸易大学法学院 2018 级硕士研究生。本文为武汉大学法学院崔晓静教授主持的国家社科基金重点项目《后 BEPS 时代中国完善国际反避税的法律问题研究》（项目批准号：16AFX024）和教育部基地重大项目《中国参与全球税收治理法律问题研究》（项目批准号：15JJD820005）的阶段性成果。

① 《报告》对择协避税的阐述为：不是缔约国一方居民的人有可能通过多种安排，试图获取相关税收协定给予该缔约国居民的优惠，这些安排通常被称为择协避税。2017 年更新的《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》吸收了 BEPS 项目成果，明确择协避税是指，非缔约国居民设立一个可视为该缔约国居民的实体，通过缔约国双方达成的税收协定优惠以减少或消除在另一缔约国的纳税。

② 国家税务总局：《防止税收协定优惠的不当授予（第 6 项行动计划）》，中国税务出版社 2015 年版，第 1 页。

③ 一般反避税条款（General Anti-Avoidance Rule）是相对于特殊反避税条款的一般性规定，并不针对某一特定的交易类型，而是就普遍适用于各类避税行为作出的统一规定，试图通过描述避税行为的构成要件，以涵盖违反立法意图的所有避税行为，实现对避税行为的否定与调整。从字面意思理解，一般反滥用条款（General Anti-Abuse Rule）的适用范围似乎从属于一般反避税条款的适用范围。中外学者多不区分一般反避税条款与一般反滥用条款（General Anti-Abuse Rule），将二者均简称为 GAAR，行文表述多为一般反避税/滥用条款、General Anti-Abuse/Avoidance Rule 或 General Anti Abuse Rule or General Anti Abuse Rule。故本文将一般反滥用条款与一般反避税条款视为同一概念。

Test) 和作为特别反滥用条款^①的利益限制条款^② (Limitation on Benefits)。2017 年 6 月 7 日, 为落实 BEPS 项目各项成果, 68 个国家 (地区) 的代表在经合组织总部签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》(以下简称《多边公约》)。根据各国提交批准书的情况, 《多边公约》将于 2018 年 7 月 1 日起, 在匈牙利、马恩岛、泽西岛、波兰和斯洛文尼亚 5 个国家 (地区) 生效。^③《多边公约》在 BEPS 项目成果的基础上规定了防止协定滥用的最低标准 (minimum standard), 共有 3 种方案。签署国可选择实施其中一种方案: (1) 主要目的测试规则; (2) 简化版利益限制条款, 以及应对导管融资架构的主要目的测试规则; (3) 详细版利益限制条款, 以及其他应对导管融资架构的规则。我国坚持了以往签署的税收协定中的立场, 选择了第一种方案, 即仅通过主要目的测试规则来应对协定滥用。

在“一带一路”倡议的背景下, 企业“走出去”和“引进来”正如火如荼地展开, 税收协定滥用问题对我国的影响也随之越来越大。在后 BEPS 时代, 我国是否应坚持仅采用主要目的测试规则, 是否以及如何针对我国国情改进主要目的测试规则, 都是应当深入研究的问题。

一 主要目的测试规则的内容

税收协定的主要目的是协调缔约国间的税收权益, 避免双重征税和防止纳税人逃避税。但时至今日, 税收协定也成为一些纳税人逃避纳税义务, 实现双重不征税的工具。纳税人滥用税收协定以获取正常情况下无法获取的税收优惠, 导致国家税收收入流失, 侵犯了各国税收主权。为确定防止税收协定优惠不当授予的最佳方法, 《报告》将滥用税收协定区分为两种情形: (1) 试图规避协定本身的限制的情形; (2) 试图利用协定优惠来规避国内税法规定的情形。《报告》又在第一种情形下列出了择协避税、合同拆分、试图避免被定性为股息的交易、股息转移交易等滥用税收协定的方式。其中择协避税是协定滥用最常见、最典型的形式, 但协定滥用不限于择协避税这一种形式。^④择协避税往往通过在拥有更优惠的税收协定网络的国家设立中介公司, 将利润转移到低税或零税区。这些中介公司通常为“邮箱公司” (letterboxes)、“空壳公司” (shell companies) 或导管公司, 只存在于纸面上, 没有或者很少进行实质活动。^⑤

① 特别反避税条款 (Specific Anti-Avoidance Rule) 是针对特定交易类型的反避税规定。本文将特别反滥用条款与特别反避税条款视为同一概念, 均称为 SAAR, 也即 Specific Anti-Abuse/Avoidance Rule, 理由同前注。

② 利益限制条款是指, 在税收协定中, 为了防止非缔约国居民纳税人滥用税收协定享受税收优惠, 而设置一系列的测试确保纳税人与所在国有足够的关联, 以确定纳税人是否为享受协定优惠的合格的人 (Qualified Persons)。BEPS 项目中利益限制条款包括非公司纳税人的优惠资格测试、上市公司测试、所有权/税基侵蚀测试、积极营业活动测试、衍生优惠测试和酌情宽免条款等, 并根据复杂程度分为“简化版” (Simplified Version) 和详细版 (Detailed Version) 两个版本。

③ See OECD, Signatures and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Status as of 22 March 2018), <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (last visited May 12, 2018).

④ 择协避税的合法性一直是各国及其法院争论不休的问题。从发达国家和发展中国家的角度可以得出不同的观点和结论。发展中国家因其吸引外资的需求, 更可能会认可择协避税的合法性, 以降低税负。同时, 也有学者认为《报告》忽略了择协避税可能的合法性, 择协避税也可以是纳税人为减少纳税义务而使用的合法的税收筹划形式, 并不总是属于协定滥用, 择协避税的性质并不一定非法。跨国公司可以使用其所在国的税收协定网络, 通过系统地构建交易和安排来减轻其全球税收负担。

⑤ See OECD, BEPS-Frequently Asked Questions, question 43, <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyasked-questions.htm#Action6> (last visited May 12, 2018).

综观各国实践,大多都采取了行动来预防和阻止协定滥用,在税收协定中一般采用受益所有人、^①利益限制条款和主要目的测试规则等反协定滥用规则。其中利益限制条款只关注择协避税,无法应对其他形式的协定滥用,而且也无法应对特定形式的择协避税,如导管融资安排。^②而经合组织在《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》(以下简称《经合范本》)的数次更新工作中,也审视到了受益所有人概念等其他反滥用规则应对不同择协避税问题的局限性。因此,为了应对其他形式的协定滥用,包括利益限制条款没有涉及的择协避税情形,《报告》提出加入一个以交易或安排的主要目的为基础的更为概括性的反滥用规则,也即主要目的测试规则。

《报告》中主要目的测试规则的内容为:虽有本协定中其他条款的规定,如果在考虑了所有相关的事实与情况后,可以合理地认为获取某项协定优惠是直接或间接产生该优惠的任何安排或交易的主要目的之一,则不能授予本协定中关于所得或财产的优惠,除非能够证明,在此种情况下授予该优惠符合本协定相关条款的宗旨和目的。

可以发现,主要目的测试规则提出了两个测试来决定是否应当授予协定优惠。第一个是主观测试,即获得优惠是否是直接或间接产生该优惠的任何交易或安排的主要目的之一。第二个是客观测试,即授予该优惠是否符合相关协定条款的宗旨和目的。如果通过了主观测试,即获得协定优惠不是直接或间接产生该优惠的任何交易或安排的主要目的之一,那么可以授予该优惠。如果没有通过主观测试,则不能授予该优惠,但此时若满足了客观测试,即授予该优惠符合相关协定条款的宗旨和目的,也可授予该优惠。

(一) 主观测试

主观测试即获得优惠是否是直接或间接产生该优惠的任何交易或安排的主要目的之一。“优惠”一词包括了《经合范本》第6—22条下所有对来源国征税权的限制、第23条下消除双重征税以及第24条下对缔约国居民和国民提供的保护,或其他类似的限制。但并不是所有关于所得或财产的优惠都在主要目的测试规则的适用范围内。根据“本协定”这一措辞,根据国内单方面规定或其他税收协定(对欧盟国家而言,还包括欧盟立法),都无法援引主要目的测试规则拒绝税收优惠的适用。“交易或安排”应作广泛的理解,应包括合约、协议、方案、交易或一系列交易,而无论其在法律上是否具有可行性。所有与课税对象(收入或相关资产)或纳税主体(缔约国的税收居民)相关的安排或交易都应被考虑在内。“直接或间接”这一措辞说明主观测试将(一系列的)交易或安排而不是纳税人作为测试内容,表明了主要目的测试规则适用的人的范围是开放的。因此,即便主张协定优惠的纳税人只是作为第三方间接地参与另一个纳税人涉嫌滥用协定的安排或交易,也属于主要目的测试规则的适用范围。根据“交易或安排”和“直接或间接”措辞的使用,主要目的测试规则适用于所有类型的协定滥用。

“主要目的之一”是指取得协定优惠并不必须是一个特定安排或交易的唯一目的,只要至少主要目的之一是为了取得优惠即可。也就是说,安排或交易可以由一个或多个与获得协定优惠无关的原因引起,但是如果此时取得协定优惠也是主要目的之一,那么主要目的测试规则可以适

① 该反滥用规则旨在保证税收优惠待遇只适用于跨境投资的受益所有人是缔约国居民的情形,防止第三国居民通过在缔约国一方境内设立具有该缔约国居民身份的中间人收取来源于缔约国另一方的股息、利息和特许权使用费所得款项的方式,获取税收协定优惠。

② 国家税务总局:《防止税收协定优惠的不当授予(第6项行动计划)》,第19页。

用。对一个安排或交易目的的判定，报告强调了对所有围绕该安排或交易的情况进行具体分析，合理地推断，不应轻易地假定。当只有以享受相关协定优惠为目的才能解释一个安排时，则可以得出该安排的主要目的之一是为取得协定优惠这项结论。

（二）客观测试

客观测试即授予该优惠是否符合相关协定条款的宗旨和目的。“宗旨”（object）与“目的”（purpose）二词是否同义无关紧要。即使在意义上有区别，这点区别与主要目的测试规则的解释和应用也无实际联系。^①

《报告》没有对协定及其相关条款的宗旨和目的作出明确解释和说明。根据《维也纳条约法公约》第 31 条第 1 款对条约解释的基本规则：“条约应依其用语按其上下文并参照条约之目的及宗旨所具有之通常意义，善意解释之。”第 31 条第 2 款确认，上述基本规则所指的上下文包括协定的前言部分。第 6 项行动计划的最低标准要求，各国应同意在他们的税收协定中加入一项明确声明，阐明各国的共同目标是避免双重征税，同时防止为包括择协避税安排在内的逃避税行为创造条件或不征税或少征税。^② 据此起草的《多边公约》第 6 条“被涵盖税收协定的目的”也包含了防止逃避税行为所造成的不征税或少征税的相关内容。^③ 同时，《报告》在关于澄清税收协定意图的内容中建议，将税收协定的标题从“（A 国）和（B 国）关于对所得和财产避免双重征税的协定”修改为“（A 国）和（B 国）关于对所得和财产避免双重征税以及防止逃税和避税的协定”。^④ 据此，可以认为防止逃避税为税收协定的目的之一。

另外，根据《报告》对诸多示例的评论，可以认为税收协定的一般宗旨是“为真实的商品和服务交易以及资本和人员流通提供优惠”与“鼓励双边跨境投资”。^⑤ 报告举出的不适用主要目的测试规则的两例也体现了这一宗旨。一例是一国公司为了扩张业务和较低的生产成本，考虑在另一国设立制造基地。通过初步审核的几个国家具有相似的政治环境。考虑到税收因素，该公司最终选择了这几个国家中唯一与本国有关税收协定的国家。^⑥ 在另一例中，为给诸多子公司提供服务而建立一个区域性公司，因为构成了一项“真正的业务”而不适用主要目的测试规则。该区域性公司“有实质性的经济功能，利用真正的资产，承担真实的风险”，且通过该公司的“自有人员”开展活动。^⑦ 报告认为这两例中均存在真实的商业活动，获得税收优惠符合协定鼓励双边跨境投资的宗旨。《多边公约》第 6 条“被涵盖税收协定的目的”也提出了公约缔约一方也可选择在涵盖税收协定序言中指明“希望进一步发展其经济关系并加强税收合作”。^⑧

① Reinout Kok, “The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6”, (2016) 44 *Intertax* 406, p. 409.

② 国家税务总局：《防止税收协定优惠的不当授予（第 6 项行动计划）》，第 19 页。

③ 《多边公约》第 6 条第 1 款：应修订被涵盖税收协定，在序言纳入下述内容：“旨在消除对本协定所适用税种的双重征税，同时防止逃避税行为所造成的不征税或少征税（包括通过协定套用安排，为第三方管辖区居民间接获得本协定下的税收优惠）”。

④ 国家税务总局：《防止税收协定优惠的不当授予（第 6 项行动计划）》，第 143 页。

⑤ 国家税务总局：《防止税收协定优惠的不当授予（第 6 项行动计划）》，第 83、89 页。

⑥ 国家税务总局：《防止税收协定优惠的不当授予（第 6 项行动计划）》，第 88—89 页。

⑦ 国家税务总局：《防止税收协定优惠的不当授予（第 6 项行动计划）》，第 91 页。

⑧ 《多边公约》第 6 条第 3 款：在被涵盖税收协定序言未提及发展经济关系或者加强税收合作意愿相关内容的情况下，公约缔约一方也可选择在涵盖税收协定序言中纳入以下内容：“希望进一步发展其经济关系并加强税收合作”。

因此,可以认为,在 BEPS 项目语境下,税收协定的宗旨和目的是消除双重征税以促进真实的商品和服务交易以及资本和人员流通,鼓励跨境投资和防止逃避税。

二 主要目的测试规则的优劣势分析

为应对除择协避税以外的其他形式的协定滥用,包括利益限制条款没有涉及的择协避税情况,《报告》建议加入主要目的测试规则。但主要目的测试规则并不是完美无缺的,可能无法适用于所有国家。目前各国对反滥用规则的引入情况不同,在税收实践中也显示出了主要目的测试规则的优势和劣势。

(一) 优势

第一,比较而言,主要目的测试规则的适用范围最大。作为一般反滥用规则,主要目的测试规则的包容性使其将几乎所有协定滥用的行为都纳入打击范围,对各种无法预料的协定滥用行为进行概括性否认。

而受益所有人概念是一种特别反滥用规则,只能解决简单的择协避税情形,即它防范打击的只是那些第三国居民通过在缔约国一方境内安排设置某种负有转移支付股息义务的中间人(包括代理人、指定人或实际上仅是以一种受托人或执行人的身份为利益关系人行事的导管公司等不同形式)收取来源于缔约国另一方支付的股息所得款项的方式,来套取协定规定的预提税限制税率的优惠待遇这类滥用协定的国际避税行为。^①

同样属于特别反滥用规则的利益限制条款,如前文所言,只关注择协避税,无法应对其他形式的协定滥用,而且也无法应对特定形式的择协避税,如导管融资安排。^②在导管融资安排中,没有资格获得优惠的人将原本可获得协定优惠的缔约国居民视为导管,利用导管的中间方作用获得协定优惠。此种情形下,作为导管的缔约国居民可能通过上市公司测试,从而避开利益限制条款的适用。这也是最低标准中利益限制条款一定要辅以应对导管融资安排的主要目的测试规则或其他机制的原因。又如《多边公约》第7条第9款第5项规定的简化版利益限制条款的所有权测试是指,除个人以外的人,如果在包括本应给予待遇的时间在内的十二个月,作为该缔约国一方居民且根据该款前项有权享受被涵盖税收协定待遇的人,至少一半天数直接或间接拥有该人至少50%的股权,则该人也可被视为“合格的人”(Qualified Persons)。该规定中50%的门槛指的是一个名义上的包括所有类型股权在内的所有权百分比,纳税人可相对简单地规避所有权测试的这一要求,同时也不排除实践中存在进行真实商业活动且无滥用税收协定目的的纳税人,因达不到这一门槛而无法享受协定优惠的情况。此外,在详细版利益限制条款中,所有权测试需与税基侵蚀测试共同作用。而《多边公约》简化版利益限制条款的所有权测试在缺少税基侵蚀测试共同作用的情况下,其打击择协避税的有效性必然会下降。

第二,与利益限制条款相比,主要目的测试规则更具有可执行性。主要目的测试规则作为一般反滥用规则,并不针对某一特定的行为类型,而是试图通过要件描述,涵盖违反立法意图的所

① 廖益新:《国际税收协定中的受益所有人概念与认定问题》,载《现代法学》2014年第6期,第150页。

② 国家税务总局:《防止税收协定优惠的不当授予(第6项行动计划)》,第19页。

有协定滥用行为或避税行为。包括我国在内的许多国家国内法中一般反避税条款的经验可为主要目的测试规则的适用和执行提供参考。

而利益限制条款的繁琐和僵化增加了税务主管当局的执行成本，许多国家尚不具备使用它的行政能力。^① 如《多边公约》第 7 条第 10 款规定的简化版利益限制条款的积极营业活动测试是指，无论缔约方居民是否为合格的人，如果在缔约国另一方从事积极营业活动，且其从缔约国另一方取得的某项所得来源于或者附属于该经营活动，则该居民有权就来源于缔约国另一方的此项所得享受被涵盖税收协定待遇。而为了防止企业通过最低限度地参与营业活动来满足这一要求，该测试还规定居民在缔约国一方从事的与所得相关的经营活动，对于该居民或高度关联方在缔约国另一方从事的相同活动或者补充性经营活动来说具有实质性。而实质性的判定需要基于所有的事实与情况进行全局性的考量，包括该居民在各缔约国经营活动的相对规模、性质及市场份额，这将导致巨大的执行难度和执行成本。此外，利益限制条款中专业术语的解释和各类测试的实际操作等问题，都要求税务工作人员具备较强的专业能力。利益限制条款在美国产生且长期发展至今，美国拥有充足的税务人才和执行经验。虽然经合组织将利益限制条款引入 BEPS 项目时，顾及不愿进行反避税国家的利益，提供了简化版的利益限制条款，但对于许多经验或执行能力不足的国家而言，利益限制条款仍然不是最好的选择。

（二）劣势

第一，主要目的测试规则措辞的模糊导致其标准不明，降低了法的确定性和可预测性。首先，纳税人交易或安排的主要目的难以确定，存在多种目的时更是难以区分主次。虽然报告中的诸多示例确实提供了一些指导，但这些基于特定事实的简单例子，实际作用有限。其次，关于协定的宗旨和目的，缔约国双方不一定有共同的概念。尽管根据前文所述确定税收协定的宗旨和目的是消除双重征税，促进真实的商品和服务交易以及资本和人员流通，鼓励跨境投资和防止逃避税，但这些宗旨和目的本就非常抽象。此种情形下，对纳税人而言，依据抽象的协定宗旨和目的主张协定优惠就会存在非常大的难度。

可以认为由语言本身的模糊性和开放结构等导致的不确定是所有法律制度的一个必要特征。而且因为实际情况的纷繁复杂，完全确定的立法是不可能存在的。作为一般反滥用规则，主要目的测试规则要全面打击协定滥用，用语就不可能非常确定。但是，法律至少要实现其指导作用。主要目的测试规则过于模糊的措辞在实践中可能会导致合法税收筹划和协定滥用之间的界限不明，从而影响纳税人对税法稳定性的预期，进而可能会促使合法的纳税人寻求更加复杂的税收筹划。^②

相较而言，利益限制条款各测试建立在客观的标准之上，依据缔约国居民实体的法律性质、所有权及日常活动这些标准将协定优惠限定在满足特定条件的实体中，力图确保该实体与其所在国有足够的关联，比前两种规则能提供更大的确定性。^③

第二，主要目的测试规则赋予税务主管当局过多的自由裁量权，同时间接地改变了举证责任的分配。税收主管当局只需要承担主观测试的举证责任，客观测试的举证责任由纳税人自负。而

① See Luc De Broe and Juris Luts, “BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse”, (2015) 43 *Intertax* 122, p. 146.

② See Valentyn Kolosov, “Guidance on the Application of the Principle Purpose Test in Tax Treaties”, (2017) 71 *Bulletin for International Taxation* 1, p. 1.

③ 参见国家税务总局：《防止税收协定优惠的不当授予（第 6 项行动计划）》，第 1 页。

且,主观测试的证明标准也比客观测试的低。在实力和地位上占据优势的税务主管当局只需要合理地推断(it is reasonable to conclude),拥有较大的自由裁量空间,而处于劣势的纳税人却需要证明(establish)其取得协定优惠符合协定相关条款的宗旨与目的。主要目的测试规则下的举证责任在税务主管当局与纳税人之间的分配明显不平衡。对税务主管当局而言,对主观测试的内容进行合理地推断并不存在多少困难,而协定及相关条款的宗旨和目的的不确定性大大加重了纳税人的举证难度,举证责任实际上转移到纳税人一方。^① 赋予主管当局过大的自由裁量权并不仅仅存在理论上的风险,在实践中对各缔约方税务主管当局和纳税人的影响也是无法预测的,极易出现推定协定滥用成立的情形,在某些国家可能会违反如比例原则等的宪法规定。

总的来说,主要目的测试规则能全面地打击协定滥用,在许多拥有一般反避税经验的国家能迅速落地,且易于执行。但该规则同时也存在措辞过于抽象和模糊,税收主管当局自由裁量权过大,纳税人举证责任过重的问题。

三 有关国家适用主要目的测试规则的法律实践

BEPS第6项行动计划的出台和《多边公约》的签署使各国越来越重视协定滥用的问题。在最低标准的要求下,各国纷纷根据本国情况选择了将适用的反滥用规则。下文将结合部分国家(地区)反滥用规则的发展历史来介绍主要目的测试规则在国外的法律实践。

(一) 欧盟

欧盟大部分国家都是经合组织的成员国,在BEPS项目的实施上可以说是齐头并进。2016年1月28日,欧盟委员会发布了反避税一揽子协议。为与欧盟法律框架保持一致,欧盟委员会建议在其中加入“真实经济活动”的内容,即:虽有本协定中其他条款的规定,如果在考虑了所有相关的事实与情况后,可以合理地认为获取某项协定优惠是直接或间接产生该优惠的任何安排或交易的主要目的之一,则不能授予本协定中关于所得或财产的优惠,除非能够证明它反映了真实的经济活动,或者在此种情况下授予该优惠符合本协定相关条款的宗旨和目的。^② 欧盟2015年修订的《母子公司指令》通过了一项反滥用条款:在综合考虑了所有相关的事实后,任何以取得指令优惠为主要目的或主要目的之一,或者违反指令宗旨和目的的非真实安排,不得适用指令优惠。(第1条第2款)。不是为反映经济实质的合理商业目的实施的安排或一系列安排应视为第2款中的非真实安排。(第3款)因此,欧盟法律中的一般反滥用规则包含3项内容:(1)主要目的测试;^③(2)宗旨和目的测试;(3)经济实质测试。

由此,有学者提出,主要目的测试规则出现了与欧盟法律不兼容的问题。首先,对欧盟而言,主要目的测试规则限制了欧盟体系内的跨境交易,从而影响了设立自由(the Freedom of Establishment)和资本的自由流动,违背了欧盟的基本自由原则。在欧盟法律下,不能因为纳税

① See Luc De Broe and Juris Luts, “BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse”, p. 132.

② European Commission, *Commission Recommendation of 28 January 2016 on the Implementation of Measures against Tax Treaty Abuse*, C (2016) 271, p. 3.

③ 此处欧盟与后文其他各国主要目的测试中的“main purpose”和《报告》中主要目的测试的“principal purpose”并无实质意义的区别,仅为表述方式的不同。

人通过设立中间公司（intermediate company）来避税，就剥夺其享有的设立自由之权利。^① 纳税人通过位于欧盟内外的独立实体进行间接的投资以实现资本的自由流动，并通过中间实体（intermediary entity）（如有权接收股息的独立金融机构）获得投资回报，实现择协避税。这种情况虽然违反了主要目的测试规则，却符合欧盟资本流动自由的原则。因而欧盟认为有意利用税收优惠并不直接意味着滥用。重要的是，利用税收优势的交易是否是人为设计的，也即能否通过经济实质测试。仅从主要目的测试规则的文字内容来看，主要目的测试规则不包含真实经济活动的内容，会降低认定滥用的标准。但是，从《报告》和 2017 年《经合范本》的注释可以发现，真实的商业活动符合税收协定鼓励双边跨境投资的宗旨，会排除主要目的测试规则的适用。因此，如果注释的约束作用能够实现，那么主要目的测试规则实际上包含真实经济活动的内容。^②

其次，与主要目的测试规则中“主要目的之一”不同，欧盟反滥用规则的表述为“主要目的或主要目的之一”。部分观点认为，根据欧洲法院的判例法，应对“主要目的或主要目的之一”进行限制性解释，即只有以取得税收优惠为唯一目的或基本目的才能适用该反滥用规则。^③ 在“科弗德案”中，欧洲法院指出，“主要目的或主要目的之一”这一措辞是指，交易不是在正常的商业运作范围内进行，而仅仅是为了不正当地获得法律提供的利益。^④ 在“福贾案”中，欧洲法院表示：基于包括税收考虑在内的几个目的进行的交易，可以认定存在有效的商业理由，但是，其中的税收考量不能占据主导地位。如果交易的唯一目的是获取税收优惠，而不是进行有效的商业活动，可能会推定逃税或避税是该交易的主要目的之一。^⑤

最后，根据欧盟的比例原则，如果发现存在滥用行为，纳税人有权在没有不当行政限制的情况下证明交易存在商业上的正当理由。^⑥ 而主要目的测试规则对举证责任的分配有推定协定滥用成立之嫌，可能有悖于比例原则。在 2017 年的“埃乔姆案”中，欧洲法院认为，税务机关不需提供欺诈和滥用的初步证据，就自动地将某些类别的纳税人排除在税收优惠的范围外，超过了防止欺诈和滥用的必要限度。^⑦

虽然主要目的测试规则与欧盟法律之间存在前述冲突，但是欧盟大多数国家都选择了主要目的测试规则。截至 2018 年 6 月 5 日，包括英国在内的 28 个欧盟国家中，爱沙尼亚表达了加入《多边公约》的意愿，但尚未签署。保加利亚、斯洛伐克选择了简化版利益限制条款，其余 25 个国家选择单独适用主要目的测试规则，其中波兰将主要目的测试规则作为临时措施单独适用，在可能的情况下将通过双边谈判采用利益限制条款以补充或替代主要目的测试规则。

① Oleksandr Koriak, “The Principal Purpose Test under BEPS Action 6: Is the OECD Proposal Compliant with EU Law?” (2016) 56 *European Taxation* 552, p. 553.

② See Dennis Weber, “The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect”, (2016) 44 *Intertax* 98, p. 108.

③ See Filip Debelva and Joris Luts, “The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive”, (2015) 55 *European Taxation* 223, p. 225.

④ See *Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet*, Judgement of the Court (First Chamber), ECJ Case C-321/05, 5 July 2007, para. 38.

⑤ See *Foggia-Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, Judgement of the Court (Fifth Chamber), ECJ Case C-126/10, 10 November 2011, para. 35, 36.

⑥ *European Commission v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, Judgment of the Court (Eighth Chamber), ECJ Case C-112/14, 13 November 2014, para. 27.

⑦ See *Eqiom SAS, formerly Holcim France SAS and Enka SA v. Ministre des Finances et des Comptes publics*, Judgment of the Court (Sixth Chamber), ECJ Case C-6/16, 7 September 2017, para. 30.

（二）印度

1982年的印度与毛里求斯间的双边税收协定，为毛里求斯居民提供了转让印度证券所获资本利得免税的优惠。该协定迅速成为众多非缔约国居民的逃税工具。协定签署后，毛里求斯成为印度外国投资者的首选目的地。外国投资者通过在毛里求斯设立空壳公司，滥用该税收协定，获取税收优惠，给印度政府造成了巨大的税收损失。但是，在2003年“阿萨迪·巴乔·安道兰案”中，印度最高法院认为境外机构投资者在毛里求斯注册空壳公司，利用两国税收协定择协避税的过程是合法的，纳税人的意图并不重要。^①印度通过毛里求斯导管（Mauritius conduit）将发达国家的资金和技术吸引到本国，贸易和投资通过择协避税增长，税收损失被经济收益抵消。^②即使择协避税是不合理的，但它吸引了大量的离岸资金进入本国，这使印度容忍甚至鼓励择协避税。

在这种税收制度和政策下，印度的许多资产留在避税天堂国家。印度对海外投资者的政策开始慢慢发生变化，由宽松逐渐转向严格。在政府开支日益增加的情况下，印度发现打击通过择协避税将资产留在避税天堂的行为日益重要。因此，印度加强了与各国的谈判，修订双边协定。2016年8月11日，印度公布了修订与毛里求斯双边税收协定的议定书，标志着印度遏制避税天堂危害新时代的到来。此次修订纳入了主要目的测试、真实商业测试（bona fide business test）和特别针对空壳公司的利益限制条款。协定中的主要目的测试规则即指，如果取得协定利益是一居民或该居民从事交易的主要目的或主要目的之一，则该居民不得享受协定所提供的税收减免优惠。真实商业测试即指，不具备真实商业活动的法律个体不得享受协定优惠。同时新协定也包含了一个公认条款（deeming provision），即将前12个月内运营支出低于270万卢比（约为41800美元），但收入却上涨的公司认定为空壳公司。除印度与毛里求斯协定外，印度还在与科威特、英国、印度尼西亚、以色列、马其顿的税收协定中纳入了与BEPS提出的大致相当的主要目的测试规则，在与卢森堡和阿联酋的税收协定中规定了真实商业测试。此外，印度在与美国、日本、墨西哥、冰岛和亚美尼亚等国间的税收协定纳入了限制利益条款，提供有限的税收优惠以排除滥用税收协定的可能性。^③

在对BEPS项目的推进和打击避税天堂的迫切需求下，印度逐步引入反滥用规则。在《多边公约》中，印度选择了简化版利益限制条款。根据最低标准的要求，印度将适用简化版利益限制条款与主要目的测试规则结合的方案。

（三）加拿大

根据加拿大在2014年2月发布的联邦财政预算草案征集意见稿，加拿大有意在其国内法中纳入主要目的测试规则。但在2014年8月底，加拿大政府在进一步磋商后，决定暂停其打击择协避税的相关计划，等待BEPS项目的最终成果。经合组织发布BEPS项目最终报告后，加拿大财政部在2016年3月公布的2016—2017年度财政预算确认，加拿大政府将按照BEPS项目最终成果的最低标准兑现打击择协避税的承诺。加拿大签署《多边公约》后，暂时选择主要目的测

① See *Union of India and another vs Azadi Bachao Andolan and another*, Decision of the Supreme Court, 2003-(263) - ITR - 0706 - SC, 7 October. 2003.

② Debadatta Bose, "From Lax to Tax: India's Changing Policy on Overseas Taxation", (2017) 45 *Intertax* 341, p. 347.

③ 印度对外签订的避免双重征税协定见印度所得税部门网站，<https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/international-taxation/dtaa.aspx>，最后访问时间：2018年5月12日。

试规则作为实质性的反滥用技术规则,^① 同时考虑在未来较长的时间内, 寻找合适的时机通过双边协商采用利益限制条款进行补充, 或者取代主要目的测试规则。

加拿大与新西兰 (2012 年)、波兰 (2012 年)、我国香港地区 (2012 年)、台湾地区 (2012 年) 的税收协定均在第 10 条 (股息)、第 11 条 (利息) 和第 12 条 (特许权使用费) 中分别规定了主要目的测试规则。加拿大与以色列于 2016 年 9 月 21 日新签署的双边税收协定中第 10 条 (房地产投资基金的股息分配)、第 11 条 (利息)、第 12 条 (特许权使用费)、第 13 条 (资本利得) 中分别规定了主要目的测试规则。其中加新税收协定规定缔约国有意适用主要目的测试规则时, 该缔约国主管当局应与缔约国另一方主管当局协商。与经合组织主要目的测试规则内容相比, 加拿大签署的税收协定规定的主要目的测试规则仅含有主观测试, 而不包含客观测试关于协定宗旨和目的的内容。此外, 加拿大仅在与美国的税收协定中规定了利益限制条款。^②

总体而言, 主要目的测试规则从 2012 年开始进入加拿大对外签署的税收协定中。就目前来说, 相较于利益限制条款, 加拿大更加倾向于使用主要目的测试规则。

(四) 澳大利亚

澳大利亚国内反避税法律较为完善, 包括资本弱化制度、受控外国公司、转让定价规则和一般反避税条款。澳大利亚 2016—2017 年财政预算案公布要进一步修订一般反避税条款, 引入转移利润税 (Diverted profits tax), 授予税务局权力, 处理以获得税收优惠为主要目的而将利润转移给离岸公司的纳税人。其目标是打击设法获取税收优惠的人为安排, 主要适用于以避免澳大利亚税收为唯一或基本目的的计划。然而, 对许多跨国公司而言, 澳大利亚通常是其全球商业结构中相对较小的一部分。跨国公司可能会辩解, 其计划是为了在其他国家而不是在澳大利亚实现税收利益, 从而使澳大利亚一般反避税条款中“唯一或主要目”的规定无法适用。为此, 澳大利亚从 2016 年 1 月 1 日着手修改《跨国公司反避税法》(Multinational Anti-Avoidance Law), 将前述“唯一或基本目的”的规定改为“主要目的或主要目的之一”, 以应对跨国公司同时在他国避税的情形。一般而言, 唯一或基本目的测试是澳大利亚一般反避税条款的支柱, 主要目的测试更多地适用于高度整合的大型跨国公司。

澳大利亚签署的双边税收协定中也有较多主要目的测试规则的实践。澳大利亚与瑞士间的税收协定 (2013 年) 在第 1 条即规定了主要目的测试规则。澳大利亚与智利 (2010 年)、新西兰 (2009 年)、日本 (2008 年)、南非 (2008 年) 和挪威 (2006 年) 间的税收协定均在第 10 条 (股息)、第 11 条 (利息)、第 12 条 (特许权使用费) 中规定了主要目的测试规则。其中澳大利亚与新西兰间的税收协定第 13 条 (劳务所得) 在定义“派遣到缔约国另一方”时, 将以获得该条下税收优惠为主要目的之一的安排排除在外。澳大利亚与芬兰间的税收协定仅在第 10 条 (股息) 规定了主要目的测试规则, 并加入了对双方税收主管当局协商程序的要求。另外, 澳大利

① Backgrounder: Impact of Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, https://www.canada.ca/en/departement-finance/news/2017/06/backgrounder_impact_of_multilateralconventiontoimplementtaxtreatyr.html (last visited May 12, 2018).

② 加拿大对外签订的避免双重征税协定见加拿大财政部网站, https://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/treaty-status_-eng.asp, 最后访问时间: 2018 年 5 月 12 日。

亚与智利、日本间的税收协定还纳入了利益限制条款。^①

2015年11月12日,澳大利亚与德国签署了新的双重征税协定,取代了两国间原有的于1972年签署的税收协定。新协定于2016年12月7日生效,是BEPS项目发布最终成果以来全球缔结的首批双重征税协定之一。新协定在第23条中加入了简易版的利益限制条款(LOB)和主要目的测试规则(PPT)。而澳大利亚与美国间的税收协定规定了详细版的LOB规则。可能产生决定性影响的一个原因是澳大利亚和德国国内都有完善的一般反避税条款,而美国没有。

澳大利亚是2014年的经合组织主席国,对BEPS项目的推进力度十分大。从澳大利亚在国际合作和打击离岸逃避税问题上的积极态度也可以看出,未来澳大利亚将在更多的税收协定中引入BEPS提出的反滥用规则。同时,澳大利亚国内完善的反避税立法和税收协定中反滥用措施的规定表明,相较于利益限制条款,澳大利亚税收主管当局更倾向于采用主要目的测试规则。在《多边公约》的最低标准中,澳大利亚也选择了主要目的测试规则这一方案。

后BEPS时代,《多边公约》的签署将反协定滥用这一迫切需求提入各国议程。各国根据法律实践经验和需求选择了不同的反滥用方案。尽管经合组织对利益限制条款的前景充满期待,但大多数《多边公约》签署国的选择结果对利益限制条款而言却不容乐观。虽然有一些影响力较大的国家采用了利益限制条款,但鉴于利益限制条款复杂的内容和匹配条款,它在《多边公约》下的影响力究竟有多大还有待观察,主要目的测试规则仍是主流选择。

四 我国采用主要目的测试规则的完善建议

我国一直是BEPS项目的有力支持者,对BEPS项目2015年最终成果作出了重要贡献。2016年,我国主持了G20峰会和税收征管论坛,高度重视BEPS项目成果在国内层面的转化。在2017年6月签署的《多边公约》中,我国选择仅通过主要目的测试规则来防止协定滥用,基本上与我国对外签署的税收协定立场保持一致。《多边公约》各缔约国也陆续在各条款的适用上作出选择,立场各异。因此,签署《多边公约》后,我国应如何具体适用主要目的测试规则,是一个需要深入研究的重要问题。

(一) 我国签署的税收协定(安排)中的主要目的测试规则现状

截至2018年5月,我国已签署106个避免双重征税协定和安排(包括港澳台),其中与21个国家(地区)的协定(安排)中规定了主要目的测试规则,规定形式、适用范围各有不同。而这21个国家(地区)是否加入《多边公约》、在《多边公约》中选择反滥用规则以及我国的匹配情况也不完全相同。具体情况如表1。

可以发现,主要目的测试规则自1988年进入我国税收协定(安排)体系,从2007年开始许多发达国家在与我国签署或修订税收协定时,都纳入了主要目的测试规则,适用范围至少包括股息、利息和特许权使用费。但这些协定中的主要目的测试规则并不都与BEPS项目中的一致。除与法国、德国、智利和肯尼亚的税收协定规定了完整的主要目的测试规则外,其

^① 澳大利亚对外签订的避免双重征税协定见澳大利亚财政部网站, <https://treasury.gov.au/tax-treaties/income-tax-treaties/>, 最后访问时间:2018年5月12日。

他的税收协定（安排）中都只包括主观测试，并未提及客观测试的内容，且“主要目的”“主要目的之一”和“主要目的或主要目的之一”的用语似乎也是随机选择，无原因和规律可循。

《多边公约》整体建立在成员国独立缔约权的基础上，并不会完全替代已有的税收协定，而是以多边的方式修改和更新双边税收协定。因此，《多边公约》中的反滥用规则仍然是在双边关系下发生效力，其缔约国间反滥用规则究竟如何适用，取决于双方在《多边公约》下的选择匹配后，两国双边税收协定的具体内容。通过《多边公约》的调整，表 1 中共有 11 个国家与我国间的双边税收协定将被修改为《多边公约》中完整的主要目的测试规则。^①

表 1 《多边公约》生效后我国签署的税收协定（安排）中的主要目的测试规则

序号	国家或地区	签署时间	适用范围	MLI 立场 ^②	与我国匹配 ^③
1	澳大利亚	1988. 11. 17	股息、利息、特许权使用费	PPT	PPT
2	巴布亚新几内亚	1994. 7. 14	利息	未加入 MLI	
3	澳门	2003. 12. 27	分别适用于股息、利息、特许权使用费和财产收益	未加入 MLI	
4	香港	2006. 8. 21		PPT	未被涵盖（均未选择）
5	新加坡	2007. 7. 11	分别适用于股息、利息、特许权使用费	PPT	PPT
6	捷克 ^④	2009. 8. 28	适用于本协定	PPT	PPT
7	比利时	2009. 10. 7	分别适用于股息、利息、特许权使用费	PPT	PPT
8	芬兰	2010. 5. 25		PPT	PPT
9	马耳他	2010. 10. 18	分别适用于股息、利息、特许权使用费和其他所得	PPT	PPT
10	英国	2011. 6. 27		PPT	PPT
11	博茨瓦纳	2012. 4. 11		未加入 MLI	
12	丹麦	2012. 6. 16		PPT	PPT
13	荷兰	2013. 5. 31	分别适用于股息、利息、特许权使用费	PPT	PPT
14	瑞士	2013. 9. 25	分别适用于股息、利息、特许权使用费和其他所得	PPT	未被涵盖（瑞士未选择）
15	法国	2013. 11. 26	适用于本协定，并分别规定了适用于股息、利息、特许权使用费和其他所得的主要目的测试规则	PPT	PPT
16	德国	2014. 3. 28	适用于本协定	PPT	未选择反滥用规则
17	俄罗斯	2014. 10. 13	分别适用于股息、利息、特许权使用费和其他所得	SLOB	PPT

① 除一些非核心措辞不一致外（如《报告》中主要目的测试规则使用的“this convention”在《多边公约》中被更改为“a Covered Tax Agreement”），《多边公约》与《报告》中的主要目的测试内容实质上是—致的。

② 该国家或地区是否加入《多边公约》以及在《多边公约》中选择反滥用规则的立场。MLI 为《多边公约》，SLOB 为简化版利益限制条款，SLOB/PPT 为简化版利益限制条款与主要目的测试规则结合的方案。

③ 各国（地区）与我国在《多边公约》反滥用条款选择中的具体匹配情况。PPT 表示就《多边公约》第 7 条第 1 款达成一致，也即原有双边协定（安排）中关于主要目的测试规则的条款将被《多边公约》中第 7 条第 1 款的主要目的测试规则替代。“未被涵盖”是指双边税收协定（安排）中的一方或双方未将该协定纳入《多边公约》的涵盖范围。“未选择反滥用规则”是指虽将双边协定（安排）纳入《多边公约》的涵盖范围，未在《多边公约》语境下就反滥用规则作出选择。因为原有双边协定（安排）中已有的反滥用规则已达到《多边公约》的最低标准，所以仍适用原双边协定（安排）中的反滥用规则。

④ 我国与捷克签署的双边税收协定中并未使用“主要目的”—语，具体规定为：“虽有本协定其他条款的规定，本协定规定的利益不得给予本不应获得但意在获得协定利益的任何缔约国—方公司。”但依该规定的主观目的性质，仍将其列入统计范围内。

续表

序号	国家或地区	签署时间	适用范围	MLI 立场	与我国匹配
18	智利	2015. 5. 25	适用于本协定	SLOB/PPT	未被涵盖 (中国未选择)
19	台湾	2015. 8. 25	适用于本协议	未加入 MLI	
20	津巴布韦	2015. 12. 1	分别适用于股息、利息、特许权使用费	未加入 MLI	
21	罗马尼亚	2016. 7. 4	分别规定了适用于股息、利息、特许权使用费和其他所得	PPT	PPT
22	肯尼亚	2017. 9. 21	适用于本协定	未加入 MLI	

以中国与荷兰与 2013 年签署的双边税收协定为例，第 10 条第 7 款、第 11 条第 9 款、第 12 条第 7 款分别规定了适用于股息、利息和特许权使用费的主要目的测试规则：“如果据以支付股息的股份或其他权利/据以支付利息的债权/特许权使用费据以支付的权利的产生或分配，是由任何人以取得本条利益为主要目的或主要目的之一而安排的，则本条规定不适用。”中荷税收协定第 21 条是关于其他所得的规定，但却不包括主要目的测试规则，因而中荷税收协定的主要目的测试规则适用范围限于股息、利息和特许权使用费，削弱了其适用范围广这一优势。同时，如前文关于欧盟适用主要目的测试规则的内容所述，部分观点认为应将主观测试中“主要目的或主要目的之一”限缩解释为唯一目的或基本目的。这一解释无疑与 BEPS 项目主要目的测试规则中“主要目的之一”的含义有出入，提高了主要目的测试规则的适用门槛，降低了对协定滥用行为的打击力度。最重要的是，中荷税收协定的主要目的测试规则仅规定了主观测试，完全没有涉及客观测试。客观测试可视为是对主要目的测试规则的合理限制，以免过犹不及。主要目的测试规则措辞过于模糊的特点已可能导致合法税收筹划和协定滥用之间的界限不明，若其客观测试缺失，则易误将符合税收协定宗旨和目的的税收筹划纳入打击范围。

根据中国与荷兰在《多边公约》下的选择，中荷双边税收协定第 10 条第 7 款、第 11 条第 9 款、第 12 条第 7 款的内容将被《多边公约》第 7 条第 1 款替代，也即“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。”经《多边公约》调整后，中荷税收协定主要目的测试规则的适用范围将扩大至协定中所有的待遇，将主观测试中的措辞统一为“主要目的之一”，减少争议，并补充客观测试的内容。

截至 2018 年 6 月 5 日，除我国外，签署《多边公约》的国家（地区）共有 77 个。其中 19 个国家未与我国签订双边税收协定，没有且暂时无法在《多边公约》下调整和协商税收协定事项。其中 6 个国家（地区）与我国签订了双边税收协定（安排），但因一方或双方未将双边协定（安排）指定为被涵盖协议，故《多边公约》不会影响双边税收协定（安排）的内容。其余 52 个国家，均与我国签订了双边税收协定，除我国与德国间的双边税收协定不依《多边公约》调整反滥用规则外，其他 51 个国家与我国间双边税收协定均将加入《多边公约》第 7 条第 1 款规定的主要目的测试规则，或将原有的主要目的测试规则修改为《多边公约》第 7 条第 1 款的主要目的测试规则。

前文已提及协定标题与序言对阐述主要目的测试规则中“协定宗旨与目的”的作用，《多边

公约》各缔约方也在为税收协定的共同愿景作出努力。我国已就《多边公约》第 6 条“被涵盖税收协定的目的”关于序言的部分内容与部分缔约国达成了一致。在《多边公约》第 6 条第 1 款^①下，双边税收协定应在序言中加入“同时防止逃避税行为所造成的不征税或少征税”的内容。在第 6 条第 3 款^②下，缔约方也可选择在税收协定序言中加入“希望进一步发展其经济关系并加强税收合作”的内容。在与我国签订了双边税收协定（安排），且双方同时将协定指定为被涵盖协定的 52 个《多边公约》缔约方中，有 4 个国家与我国完全未就签署关于协定序言的规定达成一致，1 个国家与我国就第 6 条第 3 款达成一致，18 个国家与我国就第 1 款达成一致，29 个国家与我国就第 1 款与第 3 款达成一致。

相较而言，我国对外签署的税收协定纳入利益限制条款情况非常少，仅有与美国（1984 年）、墨西哥（2005 年）、厄瓜多尔（2013 年）、俄罗斯（2014 年）和智利（2015 年）签署的这 5 个税收协定规定了利益限制条款。这 5 个税收协定中的利益限制条款并不完全与《报告》中简易版或详细版的利益限制条款相同。其中，中美税收协定利益限制条款的具体内容规定在 1985 年签署的《中华人民共和国和美利坚合众国政府对 1984 年 4 月 30 日签订的关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书第七款解释的议定书》中，虽然只包括简单的所有权和税基侵蚀测试、上市公司测试与酌情宽免条款，但仍然是一个较为完整的利益限制条款，适用于股息（第 9 条）、利息（第 10 条）和特许权使用费（第 11 条）。中墨税收协定利益限制条款规定在《中华人民共和国政府和墨西哥合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书》中，与中美税收协定中的利益限制条款基本相同。中厄税收协定和中俄税收协定的利益限制条款采用了 2010 年经合范本注释中的利益限制条款。中智税收协定利益限制条款包括所有权和税基侵蚀测试、上市公司测试与酌情宽免条款，适用于整个税收协定，与主要目的测试规则一同规定在第 26 条“享受协定优惠的资格判定”项下。另外，虽然墨西哥、俄罗斯与我国的双边税收协定中均规定了利益限制条款，但根据这两个国家在《多边公约》中的选择，《多边公约》生效后，与我国间将仅适用主要目的测试规则，双边税收协定中的利益限制条款不会适用。

（二）对我国采用主要目的测试规则的建议

后 BEPS 时代，各国对国际逃避税行为打击力度的加强，反税收协定滥用措施的应用将越来越广泛和频繁。针对反滥用规则的选择和相关的制度建设，笔者提出以下几个方面的建议。

首先，在未来对外签署或修订税收协定时，我国应坚持适用主要目的测试规则。这一建议的前提是应适用税收协定中的反滥用规则，而不是国内法中的反避税规则来应对协定滥用。根据《维也纳条约法公约》第 26 条规定的条约必须遵守原则，如果国内反避税规则与税收协定条款不一致，缔约国应适用税收协定。税收协定的制定过程和将反滥用规则引入税收协定的过程体现了缔约双方在税收分配关系上达成的一致，而单边适用国内法中的反避税规则可

① 《多边公约》第 6 条第 1 款：应修订被涵盖税收协定，在序言纳入下述内容：“旨在消除对本协定所适用税种的双重征税，同时防止逃避税行为所造成的不征税或少征税（包括通过协定套用安排，为第三方管辖区居民间接获得本协议下的税收优惠）”。

② 《多边公约》第 6 条第 3 款：在被涵盖税收协定序言未提及发展经济关系或者加强税收合作意愿相关内容的情况下，公约缔约一方也可选择在被涵盖税收协定序言中纳入以下内容：“希望进一步发展其经济关系并加强税收合作”。

能重新分配缔约双方的征税权，并可能导致双重征税。同时，适用国内法应对协定滥用，也会降低税收协定适用的确定性。因此，应适用税收协定条款解决滥用税收协定的问题。

税收协定反滥用规则主要有受益所有人概念、利益限制条款和主要目的测试规则可供选择。虽然我国已有适用受益所有人概念的历史和经验，并且尝试加强对受益所有人概念的解释工作，致力于提高其判定标准的刚性，以期对滥用协定风险较高的安排进行更加有效的防范，但受益所有人概念在应对协定滥用上的缺陷并不止其判定标准模糊这一点。更重要的问题是，税收协定通过受益所有人概念只能保证协定优惠只适用于跨国投资所得的受益所有人是缔约方居民的情形，防范打击的只是第三国居民通过在缔约国一方境内设置中间人收取来源于缔约国另一方支付的股息所得款项，以套取协定优惠待遇的避税行为，只能解决简单的择协避税情形。况且，在我国大力支持 BEPS 项目并签署了《多边公约》的情况下，无法符合《多边公约》最低标准要求的受益所有人概念确实无法完全满足我国打击协定滥用的需求。

如前所述，我国有 5 个税收协定中规定了利益限制条款，且其中与厄瓜多尔、俄罗斯和智利间的税收协定都是在近几年签订，但这并不意味着我国以后在反滥用规则的选择上会偏向利益限制条款。中美税收协定采用利益限制条款是美国一贯立场和中美双边磋商的结果。中墨税收协定中的利益限制条款将经由两国在《多边公约》下的选择，被主要目的测试规则取代。我国与厄瓜多尔、俄罗斯和智利三国签订的税收协定确为我国当时尝试借鉴 BEPS 成果的表现。但其中中俄税收协定中的利益限制条款也将因双方在《多边公约》下的选择，被主要目的测试规则替代。中智税收协定并没有被我国纳入《多边公约》适用范围，这一考虑主要是因为中智税收协定在许多方面已经采纳了 BEPS 项目的建议。除利益限制条款外，该协定同时也规定了主要目的测试规则。中智税收协定体现了我国反协定滥用的坚定态度，但并没有表明我国在两种反滥用规则上的偏好。如此，我国近年签订的税收协定中仅有 2 个适用利益限制条款，且仅有中厄税收协定单独适用利益限制条款，实在无法体现我国选择适用利益限制条款的趋势。

虽然第 6 项行动计划提出的最低标准给各国提供了不同的选择，但其中详细版的利益限制条款过于复杂，对税务人员的执行能力要求和纳税人的遵从成本都要求过高。即便采用简易版的利益限制条款，不管是我国税收主管当局还是纳税人都需要长时间的调整，以适应这个对我国而言较为陌生的反滥用规则。且利益限制条款中诸多以数据、比例为衡量标准的客观测试的弊端，可能会随着未来交易结构和模式的变化而凸显。若为达到 BEPS 项目的最低标准而贸然全面引入利益限制条款，可能不仅不会在打击滥用税收协定的问题取得好成效，反而会使我国的外国投资迅速流失。

相较而言，主要目的测试规则比利益限制条款的适用范围更广，能全面应对各种协定滥用的情形。且我国在国内一般反避税立法上所做的努力和已经引入主要目的测试规则的诸多税收协定（安排），都为主要目的规则在我国的继续使用提供了良好的条件。主要目的测试规则是唯一仅凭其单独适用就能满足《多边公约》最低标准要求的反滥用规则，是《多边公约》签署国的主流选择。如表 2 所示，在 2016 年末我国对外直接投资存量排名前 20 的国家（地区）中，有 12 个国家（地区）加入了《多边公约》。同时，也有 13 个国家（地区）在双边税收协定和《多边公约》的作用下，将单独适用主要目的测试规则作为双方之间的反滥用方案，而我国在这些国家（地区）的直接投资存量占我国对外直接投资存量总额的 70.4%。与这些国家在反滥用措施上达成一致，有利于为我国“走出去”的投资者提供更加稳定可预期的税收环境。故在打击滥用税收协定方面，主要目的测试规则是我国较好的选择。

表 2 2016 年末我国对外直接投资存量排名前 20 位的国家/地区及其与我国间（将）适用的反滥用规则①

序号	国家(地区)	存量(亿美元)	比重(%)	反滥用规则②	规则来源③
1	中国香港	7807.45	57.5	PPT	BTA
2	开曼群岛	1042.09	7.7	无	无 BTA;未加入 MLI
3	英属维尔京群岛	887.66	6.5	无	无 BTA;未加入 MLI
4	美国	605.80	4.4	LOB	BTA;未加入 MLI
5	新加坡	334.46	2.5	PPT	BTA→MLI
6	澳大利亚	333.51	2.5	PPT	BTA→MLI
7	荷兰	205.88	1.5	PPT	BTA→MLI
8	英国	176.12	1.3	PPT	BTA→MLI
9	俄罗斯联邦	129.80	1.0	PPT	BTA→MLI
10	加拿大	127.26	0.9	PPT	MLI
11	印度尼西亚	95.46	0.7	PPT	MLI
12	卢森堡	87.77	0.6	PPT	MLI
13	德国	78.42	0.6	PPT	BTA
14	中国澳门	67.83	0.5	PPT	BTA;未加入 MLI
15	南非	60.01	0.4	PPT	MLI
16	老挝	55.00	0.4	无	未加入 MLI
17	哈萨克斯坦	50.95	0.4	无	未加入 MLI
18	法国	51.16	0.4	PPT	BTA→MLI
19	越南	49.84	0.4	无	未加入 MLI
20	阿拉伯联合酋长国	48.88	0.3	无	未加入 MLI

其次，引入经济实质测试。虽然《多边公约》未规定经济实质测试，但缔约国可以通过谈判对经《多边公约》修订后的税收协定进行进一步修改。《报告》和 2017 年《经合范本》通过对税收协定鼓励跨境投资的宗旨的说明，以注释的形式体现了经济实质测试的内容。但注释的作用毕竟有限，主要目的测试规则仍有可能将真实的交易纳入适用范围。而在“一带一路”倡议的大背景下，我国企业对外投资热情高涨。为鼓励我国即将“走出去”的企业从事真实交易的信心，促进我国企业在境外实体投资和发展，建议借鉴欧盟的做法，在将主要目的测试规则纳入税收协定中的同时，引入经济实质测试，即在主要目的测试规则下，被拒绝授予协定优惠的交易或安排必须是不真实的，不具有合理商业目的的。经济实质测试符合我国已有反避税立法和实践的经验与要求。我国最早自 2007 年修改《企业所得税法》时开始引入一般反避税条款，与随后的《企业所得税法实施条例》《一般反避税管理办法（试行）》《特别纳税调整实施办法（试行）》共同构建起我国以“合理商业目的”“实质重于形式”和“经济实质”原则为核心的一般反避税体系。我国在反滥用规则受益所有人的适用中也非常重视经济实质。2018 年 2 月 3 日，国家税务总局发布的《国家税务总局关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 9 号，以下简称 9 号公告）强调了公司应该具有实质性经营活动，“申请人从事的

① 我国对外直接投资存量的数据来源于商务部、国家统计局和国家外汇管理局联合发布的《2016 年度中国对外直接投资统计公报》。

② 该国家(地区)与我国间税收协定适用的反滥用规则,PPT 为主要目的测试规则,LOB 为利益限制条款,“无”表示既没有适用主要目的测试规则,也没有适用利益限制条款。

③ 该国家(地区)与我国间税收协定适用的反滥用规则来源,BTA 表示来源于双边税收协定(安排),无 BTA 表示该国(地区)与我国尚未签署双边税收协定,MLI 表示来源于《多边公约》下的一致选择,未加入 MLI 表示该国(地区)未加入《多边公约》,BTA→MLI 表示原双边税收协定中就有规定,后又经《多边公约》调整。

经营活动不构成实质性经营活动”构成申请人“受益所有人”身份判定的一项不利因素。同时，引入经济实质测试能更好地体现税收协定“为真实的商品和服务交易以及资本和人员流通提供优惠”与“鼓励双边跨境投资”的一般宗旨，与 BEPS 项目税收与经济相匹配的整体目的和要求一致。如此，既打击了逃避税，也不至于矫枉过正。

再次，制定相关的解释文件，完善主要目的测试规则的配套制度。通过相关的解释文件解决主要目的测试规则措辞模糊和举证责任分配不当等问题，提高规则应用标准的刚性，减少征纳双方的争议，在防范协定滥用的同时保护纳税人的合法权利。在这一方面，9 号公告大量采用案例的方式，有助于各级税务机关和纳税人理解，大大增强了实务操作性，是一次非常值得推崇的示范。

最后，建立和完善税务案例指导制度。就本文主题而言，各种协定滥用形式层出不穷，社会发展性极强，基层税务机关不知道如何合理地适用反滥用措施，需要判例制度或案例指导制度帮助调节税收关系。案例指导制度在我国已有一定的发展，我国可以借鉴法国的成文法与判例法并存的模式，结合本国经验，在税收领域建立全面深入的案例指导制度。挑选颇具代表性的案件或重大疑难案件设立案例库，保证案例的质量和权威性，给涉税各方提供帮助。

国际经济活动的日益繁盛和《多边公约》的签署使各国在后 BEPS 时代越来越重视协定滥用的问题。从各国实践来看，诸多反滥用规则中，主要目的测试规则已经成为了主流选择。虽然主要目的测试规则存在措辞模糊、举证责任分配不公等各种问题，但其全面打击协定滥用的优势不容忽视。我国应坚持选择适用主要目的测试规则，在转化适用的过程中修正其缺点并完善配套制度，在防范协定滥用和保护纳税人合法权利之间取得平衡，保护我国税收主权，维护国际税收秩序。

Study on the Principal Purpose Test under BEPS Action 6

Yu Ruhui and Huang Ziyun

Abstract: BEPS Action 6 has proposed a number of suggestions to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. In the post-BEPS era, the signing of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting has attracted great attention of all countries. In the light of the need to combat treaty abuse in recent years and the limitations of current anti-abuse rules, the Convention includes the limitation on benefits rule and the principal purpose test, and stipulates a minimum standard for preventing treaty abuse according to BEPS projects. Many countries have chosen to apply the principal purpose test separately among the options offered by the minimum standard. There is no doubt that with the gradual global implementation of BEPS projects, the principal purpose test is having a wide range of impact on the international tax treaty network. This article analyzes the background, content and legal practice of the principal purpose test in some countries (regions) and puts forward suggestions for anti-abuse rules in the post-BEPS era in view of China's tax environment and needs.

Keywords: the Principal Purpose Test, BEPS, Treaty Abuse

(责任编辑:李庆明)