

经济 和 社会  
事务

# 联合国发达国家和发展中国家 双重征税示范公约

2011年修订本



联合国

经济和社会事务部

联合国发达国家和发展中国家  
双重征税示范公约

2011年修订本



联合国  
2013年，纽约



# 目 录

	页码
导言 .....	vii
A. 《联合国示范公约》的起源 .....	vii
B. 《联合国示范公约》的专有特征 .....	x
C. 本版《联合国示范公约》的主要特色 .....	xi
D. 评注 .....	xiii

## 第一部分

### 《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》条款

#### 章

《公约》摘要 .....	3
标题和序言 .....	3
一、《公约》范围 .....	7
二、定义 .....	8
三、收入征税 .....	12
四、资本征税 .....	25
五、消除双重征税的方法 .....	26
六、特别规定 .....	27
七、最后规定 .....	34

## 第二部分

### 关于《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》 条款的评注

第一章评注：《公约》范围 .....	37
--------------------	----

	页码
第1条：涉及的人·····	37
第2条：涉及的税种·····	74
第二章评注：定义·····	78
第3条：一般定义·····	78
第4条：居民·····	82
第5条：常设单位·····	90
第三章评注：收入征税·····	128
第6条：不动产的收入·····	128
第7条：营业利润·····	130
第8条：海运、内河水道运输和空运·····	150
第9条：联营企业·····	157
第10条：股息·····	162
第11条：利息·····	177
第12条：特许使用费·····	191
第13条：资本收益·····	208
第14条：独立个人服务·····	219
第15条：从属个人服务·····	222
第16条：董事酬金和高级管理人员的报酬·····	241
第17条：演艺人员和运动员·····	243
第18条：养老金和社会保障金·····	248
第19条：政府服务·····	267
第20条：学生·····	271

	页码
第21条：其他收入·····	276
第四章评注：资本征税·····	282
第22条：资本·····	282
第五章评注：消除双重征税的方法·····	284
第23条：消除双重征税的方法·····	284
第六章评注：特别规定·····	313
第24条：不歧视·····	313
第25条：共同协议程序·····	337
第26条：信息交流·····	397
第27条：征税协助·····	429
第28条：外交使团和领事馆成员·····	438
第七章评注：最后规定·····	440
第29条和第30条：生效和终止·····	440



## 导 言

## A. 《联合国示范公约》的起源

1. 《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》(以下简称《联合国示范公约》)是国际社会为消除双重征税所做持续努力的一个组成部分。这项工作由国际联盟着手开展,并由欧洲经济合作组织(现称为“经济合作与发展组织”——经合组织)、区域论坛以及联合国继续进行,努力的成果具体表现在一系列双边税务公约范本或范本草案之中。

2. 这些示范公约,特别是《联合国示范公约》和《经合组织所得和资本征税示范公约》(以下简称《经合组织示范公约》),都对国际条约惯例有着深刻影响,并且有大量通用条款。这两个主要示范公约之间的类似性体现了尽可能保持一致的重要性。另一方面,重大分歧领域说明并且允许密切关注在国家实践中所体现出来的在某些做法或重点方面存在的主要差异。此种差异尤其涉及到各国彼此应在多大程度上根据双边征税条约,放弃其依据国内法本应拥有的征税权利,以期避免双重征税和鼓励投资。

3. 与投资者“居住国”的征税权相比,《联合国示范公约》一般支持保留多数所谓“税源国”在征税条约之下的征税权(投资的东道国的征税权)。长期以来,这一直被视为对发展中国家特别重要的一个问题,虽然某些发达国家也希望在其双边条约中获得这一权利。

4. 联合国大会和经济及社会理事会以及联合国贸易和发展会议的有关决议经常重申,希望能够以政治上可以接受且对经济和社会有利的条件,促进大量外资流入发展中国家。2002年《发展筹资问题蒙特雷共识》<sup>1</sup>及后续的2008年《发展筹资问题多哈宣言》<sup>2</sup>都认识到,国际征税合作对于鼓励投资以便促进发展以及对于最大限

---

<sup>1</sup> 联合国,2002年,A/CONF.198/11。

<sup>2</sup> 联合国,2008年,A/CONF.212/L.1/Rev.1。



度调动国内资源具有特殊重要意义，包括打击逃税行为。它们还认识到通过加强技术援助(在这方面，本示范法将发挥至关重要的作用)以及加强国际合作和参与解决国际税务问题(其中，《联合国示范公约》就是成果之一)，支持各国在这些领域内工作的重要性。

5. 国家间的投资流能否增加在很大程度上取决于通常的投资环境。防止或取消对同一收入的国际双重征税是这种环境的重要组成部分，双重征税的效应不利于商品和服务流通，也不利于资本和人员的流动。

6. 因此，普遍来讲，双边税务条约的一般目标包括保护纳税人避免重复纳税，以期促进国际贸易和投资，促进技术转让。另一个目的是防止出现对外来投资者和本地纳税人之间的某些歧视，并从法律和财政角度确定一个合理的框架，以利于国际业务的开展。在此背景下，税务条约应能进一步促进实现发展中国家的发展目标。此外，这些条约还将各国税务部门在履行职责方面加强合作作为一个目标，包括交流信息，以期防止偷税漏税，还包括提供征税协助。

7. 联合国经济及社会理事会曾在其1967年8月4日通过的第1273(XLIII)号决议中承认，希望鼓励发达国家与发展中国家缔结双边税务条约。依据此项决议，秘书长在1968年成立了发达国家和发展中国家间税务条约特设专家小组。该专家小组由来自发达国家和发展中国家的税务官员和专家组成，并以其个人身份任职。

8. 经特设专家小组审议后，联合国在1980年出版了《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》，在此之前，联合国还在1979年出版了《发达国家和发展中国家双边税务条约协商手册》(《手册》)。因认识到与非税务条约相关的国际税务合作问题的重要性，经济及社会理事会在其1980年4月28日第1980/13号决议中，将该专家小组改名为“国际税务合作特设专家组”(特设专家组)。

9. 该特设专家组认识到，1990年代国际经济、金融和财政环境发生了重大变化。此外，人们越来越关注新型金融工具、转让定价机制、避税地增多和影响国际经济关系的全球化对税收的影响。

对《经合组织示范公约》日益频繁的更新促使需要继续审查能更大程度地反思国际税务合作问题的进程。因此，特设专家组便着手修订和更新《联合国示范公约》和《手册》。其结果是产生了新版本的《联合国示范公约》(1999年修订，2001年出版<sup>3</sup>)和新版本的《手册》(在2003年以电子方式出版<sup>4</sup>)。

10. 特设专家组在2004年进行了升级，在结构上成为一个委员会，但保留了其当前形式。国际税务合作专家委员会的25位委员由各国提名，并由联合国秘书长挑选，以其个人身份任职，任期4年。该委员会目前直接向经社理事会报告工作，目前每年举行一次会议，而不是每两年举行一次。

11. 截止自本次更新版本的《联合国示范公约》完成之时，该委员会的委员名单如下：<sup>5</sup>

Armando Lara Yaffar(墨西哥)，委员会主席；廖体忠(中国)，第一副主席；Anita Kapur(印度)，第二副主席；Henry John Louie(美利坚合众国)，第三副主席；Bernell L. Arrindell(巴巴多斯)；Claudine Devillet(比利时)；Marcos Aurelio Pereira Valadao(巴西)；Iskra Georgieva Slavcheva(保加利亚)；Amr El Monayer(埃及)；Liselott Kana(智利)；Wolfgang Lasars(德国)；Kwame Adjei-Djan(加纳)；Enrico Martino(意大利)；Keiji Aoyama(日本)；Mansor Hassan(马来西亚)；Noureddine Bensouda(摩洛哥)；Robin Moncrieff Oliver(新西兰)；Ifueko Omoigui-Okauru(尼日利亚)；Stig Sollund(挪威)；Farida Amjad(巴基斯坦)；Sae Joon Ahn(大韩民国)；El Hadji Ibrahima Diop(塞内加尔)；Ronald van der Merwe(南非)；Julia Martinez Rico(西班牙)和Jürg Giraudi(瑞士)。

<sup>3</sup> 联合国，2001年，E.01.XVI.2。可访问：<http://www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm>。

<sup>4</sup> <http://www.un.org/esa/ffd/tax/manual.htm>。

<sup>5</sup> 提名委员的国家名单仅供参考，原因如上所述，委员会的成员以其个人身份任职，而不是作为其本国的代表。

## B. 《联合国示范公约》的专有特征

12. 如上所述，尽管《联合国示范公约》比《经合组织示范公约》更强调税源国原则，但它还是体现了税源国原则与居住国原则之间的一种妥协。《联合国示范公约》的目的不是打算起到规范性的作用，而是要让各国决策者能够获得其所需的信息，以便了解这些不同做法对其本国具体国情的影响。正如前一版《联合国示范公约》在其引言中所指出的那样，《示范公约》本身并不是可以执行的条款。它的条款没有约束力，不应该被解释为联合国的正式建议。更确切地说，《联合国示范公约》是要在其各项条款的基础上，促进双边税务条约的协商、解释和实际应用。

13. 《联合国示范公约》在做法上寻求平衡。伴随着来源国征税原则，《公约》的各项条款也基于来源国承认(a)对外国资本征税应该考虑到属于收入所得部分的支出，从而使此种收入是以净收入为基础进行征税；(b) 征税不应太高，不应吓走投资；和(c) 应该考虑到与资本提供国适当分享收入。另外，《联合国示范公约》还体现了居住国最好应通过涉外税收抵免或免税方式提供免除双重征税的措施的思想，《经合组织示范公约》也是如此。

14. 在以《联合国示范公约》为指导时，国家应该牢记条约与国内法之间的重要关系，其性质可能会因国家不同而不同。总的来讲，如果二者之间出现冲突，则税务条约的条款应高于国内法的条款。更具体来讲，税务条约确定哪个缔约国应对某一特定收入项目或资本项目拥有管辖权，以及确定在拥有管辖权时应依据什么条件以及受到何种限制。因此，希望参加双边税务条约协商的国家应该仔细分析其国内税法的适用条款，以便对适用条约的影响进行评估。它们还应对潜在条约伙伴的相关国内法进行讨论，这是对一项条约进行准备和协商工作的一部分。

15. 反过来，国内税法又对双边税务条约的内容产生实质性影响。这是条约之间存在很多差异的一个重要原因，因为各国都想在其条约网络中保留其国内税收权利。此种国内法以及对其有所体现

的条约惯例成为各种示范公约所采取的政策立场的依据。相反，如果国家未在其国内法中行使某些征税权，并且看不到此种征税的可能性，则一般不会要求在其条约中保留行使征税权的能力。如果其政策有变，国内法可能随后引入行使国内征税权，但其只能根据条约关系进行运作。

16. 当前版本的《联合国示范公约》是目前正在进行的审查进程的<sup>6</sup>开始，委员会希望能对某些条款和评注进行更加频繁的更新，以便跟上时代发展，包括国家实践、新的业务方式和新的挑战。因此，它将是一个不断改进的过程。这意味着，委员会尚未对有些条款进行实质性审查。

17. 本版《联合国示范公约》的主要目标是要将国际税务政策领域内对发展中国家和发达国家重要的事态发展纳入考虑范围。委员会还查明了一些需要进一步改进的条约政策问题，并且授权一个小组委员会负责以全面和广泛的方式解决服务征税问题，包括所有相关方面和问题。另外，技术服务费的征税问题也要解决。人们认识到，这只是大量工作的开始，并且一致认为不会有任何能被列入本版《示范公约》的现成的结果。今后，如果委员会确定有任何潜在结论可能有用，则可以作为一份委员会报告提交委员会审议，可以成为下一版《联合国示范公约》的基础。包括服务方案在内，委员会的工作方案将在制定后放到委员会网站上。<sup>6</sup>

### C. 本版《联合国示范公约》的主要特色

18. 本版《联合国示范公约》与1999年修订并在2001年出版的上一版《联合国示范公约》条款之间主要存在以下差别：

- 修订版第13条第5款涉及到可能出现的滥用问题；
- 任择版第25条规定，如果双方之间的争端无法通过正常的共同协议程序予以解决，则应进行具有强制性和约束力的仲裁；

---

<sup>6</sup> <http://www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm>。

- 新版第26条确认并阐明了依据《联合国示范公约》交换信息的重要性，与当前《经合组织示范公约》条款一致；和
  - 新增有关征税协助的第27条，与当前《经合组织示范公约》条款一致。
19. 对各条款的评注进行了一些修改，以反映上述变化，以及：
- 在第1条评注中增加了有关不当利用税务条约的问题(第8-103款)；
  - 对第5条评注进行了全面更新；
  - 第5条评注中的备选条文针对的情况是国家删除第14条并依据第5条和第7条处理该条先前所涉情形(第15.1-15.25款)；
  - 增加了第7条评文案文，指出未采用经合组织在2010年《经合组织示范公约评注》(源于2008年经合组织关于利润归属常设单位问题的报告)中所提到的、针对第7条所采取的做法，与《联合国示范公约》条款(第1款)有明显不同；
  - 将源自《经合组织示范公约》的有关受益人所有权的修正案文列入第10条(第13款)、第11条(第18款)和第12条(第5款)评注中；
  - 以条约方式处理了关于处理某些金融工具但从技术角度上讲又不是计息贷款的第11条评注中的新增案文。这尤其与处理某些伊斯兰金融工具有关(第19.1-19.4款)；和
  - 修订了若干条款的评注，以便引用最新版本《经合组织示范公约评注》的措词，如果这些措词被视为有助于解释基于《联合国示范公约》的各项条款。

#### D. 评注

20. 各项条款与其评注一起被视为《联合国示范公约》的一部分。《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》在各项条

款的评注中简称为“《联合国示范公约》”。各项条款的评注中将《经合组织所得和资本征税示范公约》简称为“《经合组织示范公约》”，并且系指2010年版《经合组织示范公约》，另有说明的除外。有时会引用较老版本经合组织评注中的措词，原因是它们可能比2010年版本更适于解释《联合国示范公约》，如有这种情况，会在评注中予以说明。

21. 在引用《经合组织示范公约》的条款评注时，有时会省略某一条款的某些部分或整个条款，无论出于任何原因，都是因为它们不适于解释《联合国示范公约》。在此情况下，省略部分将用省略号[……]予以说明。未必能够推定，某些条款未被引用本身代表不认可被删除条款的内容，且一方面，在确定被省略的词语是否被视为与解释《联合国示范公约》无关时应该考虑到省略的上下文，或者留待今后考虑。在有些情况下，虽然引用了《经合组织示范公约》的措词，但在括号内([ ])做了细微的修改，以便反映《联合国示范公约》中的相应区别，比如保护“固定税基”的概念。如果被引用的《经合组织示范公约》段落中包括脚注，则脚注应进行重新编号，而不是保留经合组织的原编号。

22. 在引用《经合组织示范公约》的条款和评注时，人们注意到，经合组织各成员国已经表示对某些条款持有“保留”，并且已就评注的特定方面发表了“评论”，并且注意到，有些非经合组织成员国已对某些条款和评注表达“立场”。此种对《经合组织示范公约》条款持不同意见的正式表达已被载入《经合组织示范公约》案文，随时会进行修订。委员会在准备对《联合国示范公约》进行本次更新时已承认，对于了解各国如何通过表达自己的意见而解释和适用《经合组织示范公约》，此种国家意见的表达是一个有效的方面，即使其出于实际原因而未按照《联合国示范公约》的文本进行复述。

23. 本次更新后的《联合国示范公约》版本往往反映了未能达成共识的意见，例如，也提到了某个成员国或更多成员国持有的其他意见。这能够让各成员国更广泛地表达意见和做法，委员会认为

## 导 言

这些意见和做法有助于双边税务条约的解释和适用。但是，不应该由此得到推定委员会的任何个别委员对本《公约》所涉及的任何特定问题持某种特定观点。另外，在某些情况下，评注中所反映的观点与前专家组所进行的讨论或委员会在特定个人成为委员会成员之前或之后所进行的讨论有关。

## 第一部分

### 《联合国发达国家和发展中国家 双重征税示范公约》条款





## 《公约》摘要

### 标题和序言

#### 第 一 章 《公约》范围

第1条 涉及的人

第2条 涉及的税种

#### 第 二 章 定 义

第3条 一般定义

第4条 居民

第5条 常设单位

#### 第 三 章 收入征税

第6条 不动产收入

第7条 营业利润

第8条 海运、内河水道运输和空运(备选案文A和B)

第9条 联营企业

第10条 股息

第11条 利息

第12条 特许使用费

第13条 资本收益

第14条 独立个人服务

第15条 从属个人服务

第16条 董事酬金和高级管理人员的报酬

- 第17条 演艺人员和运动员
- 第18条 养老金和社会保障金(备选案文A和B)
- 第19条 政府服务
- 第20条 学生
- 第21条 其他收入

## 第 四 章 资本征税

- 第22条 资本

## 第 五 章 消除双重征税的方法

- 第23 A条 免除法
- 第23 B条 减免法

## 第 六 章 特别规定

- 第24条 不歧视
- 第25条 共同协议程序(备选案文A和B)
- 第26条 信息交流
- 第27条 征税协助
- 第28条 外交使团和领事馆成员

## 第 七 章 最后规定

- 第29条 生效
- 第30条 终止

## 《公约》标题

### A国与B国关于收入税和资本税公约<sup>7</sup>

## 《公约》序言<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> 有此想法的国家不妨按普遍的做法，在标题中只提及避免双重征税，或避免双重征税和防止逃税两个方面均提及。

<sup>8</sup> 《公约》序言将按照缔约国的宪法程序起草。



## 第 一 章

### 《公约》范围

#### 第 1 条

##### 涉及的人

本《公约》应适用于作为一个或两个缔约国居民的人。

#### 第 2 条

##### 涉及的税种

1. 本《公约》应适用于代表一个缔约国或其政治区划或地方当局征收的收入税和资本税，而不论采取何种方式征收。

2. 应对总收入、总资本或对收入或资本组成部分征收的所有税款均视为收入税和资本税，包括对转让动产或不动产收益征收的税款，对企业支付的工资或薪金总额征收的税款，以及对资本折旧征收的税款。

3. 《公约》应适用的现行税种主要指：

(a) (在A国)：.....；

(b) (在B国)：.....。

4. 《公约》还应适用于在《公约》签署日期后征收的补充或取代现行税种的任何相同或基本类似的税种。缔约国的主管当局应将其税法所作的重大变动通知对方。

## 第 二 章

### 定 义

#### 第 3 条

##### 一般定义

1. 在本《公约》范围内，除非上下文另有规定：

(a) 术语“人员”包括个人、公司和由人员组成的任何其他团体；

(b) 术语“公司”系指任何法人团体或为了税务之目的作为法人团体对待的任何实体；

(c) 术语“一缔约国企业”和“另一缔约国企业”分别指缔约国居民经营的企业和另一缔约国居民经营的企业；

(d) 术语“国际运输”指其有效管理地在一缔约国企业经营船舶或飞机从事的任何运输，但完全在另一缔约国两地之间经营的船舶或飞机除外；

(e) 术语“主管当局”系指：

(一) (在A国)：.....；

(二) (在B国)：.....；

(f) 术语“国民”系指：

(一) 拥有某缔约国国籍的任何个人；

(二) 其上述身份源自某缔约国现行法律的任何法人、合营企业或协会。

2. 当缔约国在任何时候适用本《公约》时，有任何术语在本《公约》中未进行定义的，除非上下文另有要求，应具有当时为了《公约》适用税种之目的根据该国法律所拥有的含义，根据该国适用税法拥有的任何含义应优先于该国其他法律对该术语规定的含义。

## 第 4 条 居 民

1. 在本《公约》范围内，术语“缔约国居民”系指根据该国法律，因其所在地、居住地、公司注册地、管理地或任何其他类似标准而应在该缔约国纳税的任何个人，而且也包括该缔约国及其任何政治区划或地方主管部门。不过，这一术语不包括任何只在源自该国的收入或位于该国境内的资本方面应在该国纳税的人员。

2. 如果按照第1款之规定，某个人既为一缔约国的居民，又为另一缔约国的居民，则此人的地位应按以下方式确定：

(a) 在一国拥有常住居住地的，只能被视为该国居民；在两国均拥有常住居住地的，只能将其视为与其个人经济关系较为密切(重大利益中心)的国家的居民；

(b) 如果不能确定其重大利益中心在哪个国家，或其在两个国家均无常住居住地，则只能将其视为其拥有惯常居所的国家的居民；

(c) 如果其在两国均有惯常居所或在两国均无惯常居所，则只能将其视为原籍国居民；

(d) 如果是两国国民，或不是两国中任何一国的国民，则缔约国主管部门应通过协商一致的方式解决这个问题。

3. 如果因第1款之规定，除个人以外的人员为两个缔约国之居民的，则只能将它视为其有效管理地所在国的居民。

## 第 5 条 常 设 单 位

1. 在本《公约》范围内，术语“常设单位”系指企业全部或部分开展业务的固定营业场所。

2. 术语“常设单位”尤其包括：



## 第 5 条

- (a) 管理地；
- (b) 分支机构；
- (c) 办事处；
- (d) 工厂；
- (e) 车间；
- (f) 矿山、油气井、采石场或任何其他自然资源采掘地。

### 3. 术语“常设单位”还包含：

(a) 建筑工地；施工、装配或安装项目或与其有关的监理活动，但只指此种工地、项目或活动持续6个月以上者；

(b) 企业通过雇员或通过企业为此专门雇请的其他人员提供的服务，包括咨询服务，但只限于(为了同一或有关项目的)此种性质的活动在任何12个月期的相关财政年度开始或结束时在某缔约国内持续一个时期或若干时期的累计时间超过183天的情况。

4. 尽管有本条前述条款之规定，术语“常设单位”不应被视为包括：

(a) 设施只用于存储或展示属于企业的货物或商品的；

(b) 维持属于企业的货物或商品库存只是出于存储或展示之目的；

(c) 维持属于企业的货物或商品库存只是出于由另一企业进行加工之目的；

(d) 维持固定营业场所只是出于为企业购买货物或商品或收集信息之目的；

(e) 维持固定营业场所只是出于为企业开展任何具有预备性质或辅助性质的其他活动之目的；

(f) 维持固定营业场所只是出于开展上述(a)至(e)项条款所述各项活动组合之目的，但条件是由此种组合致使该固定营业场所的总体活动具有预备性质或辅助性质。

5. 尽管有第1款和第2款之规定，除拥有适用第7款之独立地位的代理人之外，某个人在某缔约国境内代表另一缔约国的某一企业行事的，就此人为此企业开展的任何活动而言，该企业应被视为在首次提及的缔约国中拥有常设单位，如果此人：

(a) 在该国拥有并习惯性行使以企业名义订立合同的权限，此人的活动仅限于第4款所述及活动的除外，通过固定营业场所行使的，该固定营业场所不能成为该条款之下的常设单位；或

(b) 没有上述权限，但习惯性在首次提及国维持货物或商品库存且经常代表企业从该库存中交付货物或商品的。

6. 尽管有本条前述条款之规定，除有关再保险的以外，缔约国的保险公司在另一国境内收取保险费或通过拥有适用第7款之独立地位的代理人以外的人对另一国境内风险进行保险的，应被视为在另一缔约国拥有常设单位。

7. 不能仅仅因为一缔约国企业通过经纪人、一般贸易代理人或任何其他具有独立地位的代理人在另一国开展业务，而将其视为在另一缔约国拥有常设单位，但条件是上述人员是在其正常业务过程中行事。但是，当此种代理人的活动全部或几乎全部代表该企业进行，而且该企业与代理人在其商业和财务关系中确定或施加的条件不同于独立企业之间将会确定的条件时，则不应将其视为本款意义上的独立地位代理人。

8. 作为缔约国居民的公司控制属于另一缔约国居民或在该另一国开展业务(不论是否通过常设单位)的公司或被该公司所控制的事实本身，不应构成任一公司成为另一公司的常设单位。

## 第三章

### 收入征税

#### 第 6 条

##### 不动产的收入

1. 一缔约国居民从位于另一缔约国境内的不动产所得收入(包括来自农业或林业的收入)可在该另一国征税。

2. 术语“不动产”应具有它根据有关财产所在缔约国的法律具有的含义。在任何情况下,该术语均应包括不动产的附属财产、用于农业和林业的牲畜和设备、一般法律有关地产的规定所适用的权利、不动产的用益权和作为开采矿藏、水源及其他自然资源的报酬获得不定或固定付款的权利或其开采权利;船舶和飞机不应视为不动产。

3. 第1款之规定也应适用于从不动产的直接使用、出租或任何其他形式的使用所产生的收入。

4. 第1款和第3款之规定也应适用于企业不动产收入,并且适用于用于开展独立个人服务的不动产所产生的收入。

#### 第 7 条

##### 营业利润

1. 对一缔约国企业利润的征税只应在该缔约国进行,该企业通过设在另一缔约国境内的常设单位在该另一缔约国经营业务除外。如果该企业通过上述方式开展业务,则针对该企业利润的征税可在该另一缔约国进行,但仅限于属于以下方面的利润:(a) 常设单位的;(b) 与通过常设单位在该另一国出售的货物或商品相同或类似的货物或商品的;或(c) 通过该常设单位在该另一国开展与受影响之活动相同或类似的其他业务活动的。

2. 根据第3款规定，如果一缔约国企业通过设在另一缔约国境内的常设单位在该另一国开展业务，则在每一个缔约国境内，如同其作为一个不同的独立企业以相同或类似条件从事相同或类似活动，并且与它作为其常设单位的企业完全独立，预计获得的利润，都应被视为该常设单位所有。

3. 在确定常设单位的利润时，应允许扣除为了经营常设单位所支出的费用，包括所支出的行政费用和一般行政管理费用，不论该费用是在该常设单位所在国家还是别的国家发生。不过，该常设单位通过以下方式向企业总公司或其任何营业所支付的金额(实际支出可以报销的除外)不得作此扣除：为换取专利权或其他权利而以特许使用费、手续费或其他类似付款方式支付的金额，以佣金方式为所提供的具体服务或为管理工作而支付的金额，或以常设单位(银行等金融机构除外)贷款利息的方式支付的金额。同样，在确定常设单位的利润时，也不应考虑该常设单位通过以下方式向企业总公司或其任何营业所收取的金额(实际支出可以报销的除外)，为换取专利权或其他权利而以特许使用费、手续费或其他类似付款方式支付的金额，以佣金方式为所提供的具体服务或为管理工作支付的金额，或以企业总公司或其任何其他营业所(银行等金融机构除外)贷款利息的方式支付的金额。

4. 如果某缔约国在确定属于常设单位的利润时，习惯性采取将企业总利润分为各个部分的办法，则第2款之规定不应妨碍该缔约国按习惯性分配方式确定应纳税的利润；不过，采用该分配方法取得的结果应符合本条所载各项原则。

5. 为了前述各款之目的，每年都应按同一方法确定属于常设单位的利润，除非有充足可靠的理由采取相反的方法。

6. 如果利润包括本《公约》其他条款单独涉及到的收入项目，则这些条款的规定不应受本条之规定的影晌。

(注：是否因常设单位代为企业购买货物和商品而将利润归属常设单位的问题尚无定论。因此，这个问题应在双边协商中予以解决)。

第 8 条

海运、内河水道运输和空运

第8条(备选案文A)

1. 经营船舶或飞机从事国际运输所得利润只应在对企业实施有效管理所在地所在缔约国征税。

2. 经营内河水道运输船舶所得利润只应在对企业实施有效管理所在地所在缔约国征税。

3. 如果海运企业或内河水道运输企业的有效管理地在船舶上，则应将它视为位于船舶母港所在缔约国，如果没有此种母港，应视为位于船舶经营者为其居民的缔约国。

4. 第1款之规定也应适用于参与联营、联合营业或国际经营机构所得利润。

第8条(备选案文B)

1. 经营飞机从事国际运输所得利润只应在对企业实施有效管理所在地所在缔约国征税。

2. 经营船舶从事国际运输所得利润只应在企业有效管理地所在的缔约国征税，除非在另一缔约国从事此项经营的海运活动属于非临时性活动。如果这类活动为非临时性活动，则此种利润可在该另一国征税。应以适当分配企业经营海运业务所产生的净利润总额为基础确定在该另一国征税的利润额，并应从按照此种分配方法估算的税款中扣除百分之\_\_\_\_\_(百分比应通过双边协商予以确定)。

3. 经营内河水道运输船舶所得利润只应在对企业实施有效管理所在地所在缔约国征税。

4. 如果一个海运企业或内河水道运输企业的有效管理地位于船舶上，则应将它视为位于船舶母港所在缔约国，如果没有此种母港，应视为位于船舶经营者作为其居民的缔约国。

5. 第1款和第2款之规定也应适用于参与联营、联合营业或国际经营机构所得利润。

## 第 9 条

### 联营企业

1. 如果：

(a) 一缔约国企业直接或间接参与另一缔约国企业的管理、控制或资本，或

(b) 相同的人员直接或间接参与一缔约国企业和另一缔约国企业的管理、控制或资本，

而且在任何一种情况下，如果两个企业间在其商业或财务关系中确定或施加了不同于两个独立企业之间订立的条件，则在无此条件下应计入两企业之一但由于存在这些条件而未计入的任何利润，可以列入该企业的利润并相应征税。

2. 如果某缔约国将另一缔约国某个企业在该另一国已经纳税的利润列入该国某个企业的利润(以及相应的征税)之中，而且被列入的利润属于本应列为上述第一国的企业利润，且两个企业之间订立契约的条件与两个企业之间作为独立企业本应订立契约的条件相同的，则该另一国应适当调整在境内对这些利润征收的税额。在确定此种调整数额时，应适当考虑到《公约》的其他规定，必要时，两个缔约国主管部门还应双方协议。

3. 如果在司法、行政或其他法律诉讼中做出的最终裁决认为，由于按照第1款规定所采取的利润调整行动致使发生欺诈、严重过失或故意违约行为的有关企业之一可能受到处罚，则不应适用第2款之规定。

第 10 条

股 息

1. 作为某缔约国居民的某公司支付给另一缔约国居民的股息可在该另一国征税。

2. 不过，此种股息也可在支付股息公司作为其居民的缔约国按照该国法律征税，但如果股息的受益所有人是另一缔约国的居民，则以此方式征收的税额：

(a) 不应超过股息总额的百分之\_\_\_\_(百分比应通过双边协商予以确定)，但受益所有人须为直接持有股息支付公司至少10%资本的公司(合营企业除外)；

(b) 在所有其他情况下，不应超过股息总额的百分之\_\_\_\_(百分比应通过双边协商予以确定)。

缔约国主管部门应通过协商一致的方式确定这些限额的适用方式。

本款不应影响因支付股息所产生利润而对公司进行的征税。

3. 本条款中的“股息”术语系指来自股份、“享有”股份或“享有”权利、采矿股份、不是债务主张的创办人股份或其他权利以及参与利润所产生的收入，以及依照进行此种分配之公司作为其居民的国家之法律，股份收入应受相同征税待遇的其他公司权利所产生的收入。

4. 在股息受益所有人为缔约国居民的情况下，通过设在股息支付公司作为其居民的另一缔约国境内的常设单位开展业务的，或通过设在该另一国境内的固定基地从事独立个人服务的，且与支付股息有关的持有股份同该常设单位或固定基地确实有关，则不应适用第1款和第2款之规定。在此情况下，应视情况适用第7条或第14条之规定。

5. 如果作为缔约国居民的一家公司从另一缔约国获得利润或收入，则该另一缔约国不得对该公司支付的股息征收任何税款，但此种股息是支付给该另一国居民的或支付股息的持有股份同设在该

另一国的常设单位或固定基地切实有关的除外，也不得对该公司的未分配利润征税，即使支付的股息或未分配的利润全部或部分是由在该另一国所产生的利润或收入组成。

## 第 11 条

### 利 息

1. 产生于某缔约国境内且已经支付给另一缔约国居民的利息可在该另一国征税。

2. 不过，此种利息也可在产生利息的缔约国境内按该国法律征税，但如果利息受益所有人为另一缔约国居民，则所征收的税款不得超过利息总额的百分之\_\_\_\_（百分比应通过双边协商予以确定）。缔约国主管部门应通过协商一致的方式确定这一限额的适用方式。

3. 本条款中的术语“利息”系指来自各类债务债权的收入，不论是否有抵押担保，或是否附有参与分享债务人利润的权利，该术语还特别系指来自政府证券的收入和债券及公司债券的收入，包括此种证券、债券和公司债券附加的溢价和奖金。延期付款的罚金不应视为本条所适用的利息。

4. 在利息受益所有人为缔约国居民的情况下，如果其通过设在产生利息的另一缔约国的常设单位在该国开展业务，或依靠设在该另一国的固定基地在该国从事独立的个人服务，而且支付利息的债务债权同(a) 此常设单位或固定基地，或(b) 第7条第1款(c)项所述及的业务活动实际有关，则不应适用第1款和第2款之规定。在此情况下，应视情况适用第7条或第14条之规定。

5. 当付款人为某缔约国居民时，应将利息视为产生于该国。但是，如果利息支付人(不论是否为缔约国居民)在某缔约国拥有同支付利息的负债有关的常设单位或固定基地，而且此种利息由该常设单位或固定基地负担，则应将此种利息视为产生于常设单位或固定基地所在国。



6. 如果因付款人与受益人之间的特殊关系或因上述双方与某个第三人之间的特殊关系，所支付的债务债权利息金额超过在无此种关系情况下付款人与受益所有人本应商定的金额，则本条规定只应适用于最后提及的金额。在此情况下，支付的超额部分仍应按照每个缔约国的法律征税，同时应适当考虑到本《公约》的其他规定。

## 第 12 条

### 特许使用费

1. 产生于某缔约国且已支付给另一缔约国居民的特许使用费可在该另一国征税。

2. 不过，此种特许使用费也可在产生该费用的缔约国按该国法律征税，但如果特许使用费的受益所有人为另一缔约国的居民，则征收的税款不得超过特许使用费总额的百分之\_\_\_\_（百分比应通过双边协商予以确定）。缔约国主管部门应通过协商一致的方式确定这一限额的适用方式。

3. 本条款中的术语“特许使用费”系指对使用如下各项收取的一切补偿费：文学、艺术或科学作品包括影片或电台或电视台播放的影片或磁带的任何版权，任何专利权、商标、设计方案或模型、计划、秘密配方或工艺或其使用权，或工业、商业或科学设备或其使用权，或关于工业、商业或科学经验的信息。

4. 如果特许使用费受益所有人为某缔约国居民，通过设在产生特许使用费的另一缔约国境内的常设单位开展业务，或依靠设在该另一国境内的固定基地从事独立的个人服务，而且与支付特许使用费有关的权利或财产确实与(a) 此常设单位或固定基地，或同(b) 第7条第1款(c)项所述及的业务活动有关，则不应适用第1款和第2款之规定。在此情况下，应视情况适用第7条或第14条之规定。

5. 支付人系某缔约国居民的，则特许使用费应被视为在该国产生。但是，如果特许使用费支付人(不论是否为某缔约国居民)在

某缔约国拥有同实际支付特许使用费的责任有关的常设单位或固定基地，且此种特许使用费由该常设单位或固定基地承担的，则此种特许使用费应被视为产生于常设单位或固定基地所在国。

6. 如果因付款人与受益所有人之间某种特殊关系或因上述双方与某些其他人之间的某种特殊关系，所支付的使用、权利或信息特许使用费金额超过在无此关系情况下付款人和受益所有人本应商定的金额，则此条之规定只应适用于最后提及的金额。在此情况下，支付的超额部分仍应按照每个缔约国的法律纳税，同时应适当考虑到本《公约》的其他规定。

## 第 13 条

### 资本收益

1. 由缔约国居民从转让第6条所述且位于另一缔约国境内的不动产所产生的收益可在该另一国征税。

2. 转让属于缔约国某一企业在另一缔约国境内拥有的某个常设单位的业务资产组成部分的动产，或者转让与缔约国居民在另一缔约国境内以从事独立个人服务为目的而设立的固定基地有关的动产所得收益，包括转让上述常设单位(单独或与整个企业一起)或上述固定基地所得收益，可在该另一国征税。

3. 若转让从事国际运输的船舶或飞机、从事内河水道运输的船舶或经营此类船舶飞机业务的动产所得收益，则只能在对企业实施有效管理所在地所在缔约国征税。

4. 转让股份公司的股份，或转让合营企业、信托机构或地产企业权益所得收益时，如果其财产直接或间接主要由位于某缔约国境内的不动产组成，则可在该国征税。特别是：

(a) 本款之规定不应适用于从事不动产管理业务的公司、合营企业、信托机构或地产企业以外的公司、合营企业、信托机构或地产企业，且其财产直接或间接主要由此种公司、合营企业、信托机

## 第13条和第14条

构或地产企业用于其业务活动的不动产组成的；

(b) 为了本款之目的，就不动产所有权而言，“主要”一词系指此种不动产的价值超过公司、合营企业、信托机构或地产企业拥有的全部资产总计价值的50%。

5. 除适用第4款的收益以外，由缔约国居民转让设在另一缔约国境内的某公司股份所产生的收益，如果转让人在此转让之前12个月期间的任何时候直接或间接持有该公司资本至少百分之\_\_\_\_的股份(百分比应通过双边协商予以确定)，则可在该另一国征税。

6. 转让第1、2、3、4和5款所述以外的任何财产所得收益只能在转让人作为其居民的缔约国征税。

## 第 14 条

### 独立个人服务

1. 缔约国居民从事具有独立性质的专业服务或其他活动所产生的收入只能在该国征税，但在下列情况下，此类收入也可在另一缔约国征税：

(a) 以从事其活动为目的在另一缔约国正式拥有固定基地；在此情况下，只有属于该固定基地的那些收入才可在该另一缔约国征税；或

(b) 在有关财政年度开始或终了的任何12个月期间，在另一缔约国停留的时间总共达到或超过183天；在此情况下，只有他在该另一国从事活动取得的那部分收入才可在该另一国征税。

2. 术语“专业服务”尤其包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医生、律师、工程师、建筑师、牙科医生和会计师的独立活动。

## 第 15 条

### 从属个人服务

1. 在须遵守第16、18和19条规定的情况下，缔约国居民就业所得的薪金、工资及其他类似报酬只能在该国征税，除非在另一缔约国就业。如果在另一缔约国就业，因此所获得的此类报酬可在该国征税。

2. 尽管有第1款之规定，缔约国居民在另一缔约国就业所获得的报酬，具有下述情形的，仍只能在首次提及国征税：

(a) 在有关财政年度开始或终了的任何12个月期间，报酬领取人在另一国逗留的时间总共不超过183天；和

(b) 报酬由非另一国居民的雇主或其代表支付；和

(c) 报酬不是由雇主在另一国拥有的常设单位或固定基地负担。

3. 尽管有本条上述规定，受雇于从事国际运输的船舶或飞机或受雇于从事内河水道运输的船舶所获得的报酬可在对企业实施有效管理所在地所在缔约国征税。

## 第 16 条

### 董事酬金和高级管理人员的报酬

1. 缔约国居民以作为另一缔约国居民的某家公司的董事会成员之身份所获得的董事的酬金及其他类似付款可在该另一国征税。

2. 缔约国居民在作为另一缔约国居民的某家公司担任高级管理人员所获得的薪金、工资及其他类似报酬可在该另一国征税。

## 第 17 条

### 演艺人员和运动员

1. 尽管有第14条和第15条之规定，缔约国居民作为戏剧、电影、广播或电视等方面的演艺人员，或作为乐师，或作为运动员在另一缔约国从事个人活动所产生的收入，可在该另一国征税。

2. 如果演艺人员或运动员以此身份从事个人活动所产生的收入不归表演者或运动员本人而归他人拥有，尽管有第7、14和15条之规定，此种收入也可在表演者或运动员从事其活动的缔约国征税。

## 第 18 条

### 养老金和社会保障金

#### 第18条(备选案文A)

1. 在须遵守第19条第2款规定的情况下，作为酬谢过去工作而支付给缔约国居民的养老金及其他类似报酬只能在该国征税。

2. 尽管有第1款之规定，根据作为某缔约国或其政治区划或地方主管部门社会保障体系中一个组成部分的公共计划支付的养老金及其他费用只能在该国征税。

#### 第18条(备选案文B)

1. 在须遵守第19条第2款规定的情况下，为酬谢过去工作而支付给缔约国居民的养老金及其他类似报酬可在该国征税。

2. 但此种养老金及其他类似报酬也可在另一缔约国征税，条件是此款项由该另一国的居民支付或由位于该国的常设单位支付。

3. 尽管有第1款和第2款之规定，根据作为某缔约国或其政治区划或地方主管部门社会保障体系中一个组成部分的公共计划支付的养老金及其他费用只能在该国征税。

## 第 19 条

### 政府服务

1. (a) 某缔约国或其政治区划或地方主管部门向某个人支付的与其向该国或政治区划或主管部门提供服务有关的薪金、工资及其他类似报酬应可在该国征税；

(b) 但具有以下情形的，此种薪金、工资及其他类似报酬只能在另一缔约国征税，即服务是在另一缔约国提供的，而且所涉个人是该国居民，他：

(一) 具有该国国籍；或

(二) 成为该国居民不仅仅是为了提供服务。

2. (a) 尽管有第1款之规定，由某缔约国或其政治区划或地方主管部门向某个人支付与其向该国或分部或主管部门提供服务有关的养老金及其他类似报酬，或从其设立的基金中支付此等养老金及其他类似报酬的，应只能在该国征税；

(b) 但如果该个人是另一缔约国的居民并具有该国国籍，此种养老金及其他类似报酬应只能在该另一国征税。

3. 第15、16、17和18条之规定适用于就为某缔约国或其政治区划或地方主管部门开展业务提供的服务而支付的薪金、工资及其他类似报酬及养老金。

## 第 20 条

### 学 生

现在属于或在访问某缔约国前不久曾是另一缔约国居民的，而且目前留在首次提及国仅仅是为了接受教育或培训的学生或业务受训人员或学徒，为了维持生活和接受教育或培训之目的而收取的付款不应在该国征税，但条件是此种付款产生于该国以外的来源。

第 21 条

其他收入

1. 缔约国居民的收入项目，不论产生于何地，凡本《公约》上述条款未述及者，只能在该国征税。

2. 具有下述情形的，第1款之规定不应适用于除第6条第2款所界定的不动产收入以外的收入，如果此种收入的受益人为某缔约国的居民，且通过设在另一缔约国境内的常设单位在该另一国开展业务，或依靠位于该另一国境内的固定基地在该另一国从事独立的个人服务，而且支付收入所涉及的权利或财产与此常设单位或固定基地确实有关。在此情况下，应视情况适用第7条或第14条之规定。

3. 尽管有第1款和第2款之规定，本《公约》前述各项条款未述及而且在另一缔约国境内产生的某缔约国居民的收入项目可在该另一国征税。

## 第 四 章

### 资本征税

#### 第 22 条

##### 资 本

1. 以第6条所涉不动产为形式的资本，若为某缔约国居民拥有且位于另一缔约国境内的，则可在该另一国征税。

2. 以一缔约国企业在另一缔约国境内拥有的常设单位部分经营财产的动产为形式的资本或以缔约国居民为在另一缔约国境内从事独立个人服务而设立的固定基地的动产为形式的资本，可在该另一国征税。

3. 以从事国际运输的船舶和飞机以及从事内河水道运输的船舶为形式的资本及以经营此类船舶和飞机业务的动产为形式资本，只能在对企业实施有效管理所在地所在缔约国征税。

[4. 缔约国居民的资本所有其他部分只能在该国征税。]

(关于缔约国居民资本的所有其他部分的征税问题，留给双边协商去解决。如果协商双方决定在《公约》中列入一项资本征税条款，则需要确定是使用第4款所述措词，还是使用建议由资本所在国进行征税的措词。)



## 第五章

### 消除双重征税的方法

#### 第23A条

##### 免 除 法

1. 如果缔约国居民所产生的收入或拥有的资本按照本《公约》的规定可在另一缔约国征税，则首次提及国应在遵守第2款和第3款之规定的情况下免征此种收入或资本的税款。

2. 如果缔约国居民所得收入项目按照第10、11和12条之规定可在另一缔约国征税，则首次提及国应允许从该居民的所得税中进行扣除，其数额相当于在该另一国缴纳的税款。不过，此种扣除不应超过在做出扣除前估算的可归于从该另一国所产生的收入项目的那部分税款。

3. 如果按照本《公约》的任何规定，缔约国居民所产生的收入或拥有的资本在该国免税，则该国在计算此居民其余收入或资本的税额时，应考虑已经免税的收入或资本。

#### 第23B条

##### 减 免 法

1. 如果缔约国居民所产生的收入或拥有的资本按照本《公约》的规定可在另一缔约国征税，则首次提及国应允许从该居民的所得税中扣除相当于在另一缔约国支付的所得税的金额；且从该居民的资本税中扣除相当于在该另一国支付的资本税的金额。不过，无论在何种情况下，此种扣除额都不应超过在做出扣除前估算的可归于在该另一国境内可征税收入或资本的那部分所得税或资本税。

2. 根据本《公约》的任何规定，缔约国居民所产生的收入或拥有的资本应在该国免税的，在计算此居民其余收入或资本的税额时，该国仍可考虑到已经免税的收入或资本。

## 第 六 章

### 特别规定

#### 第 24 条

#### 不 歧 视

1. 某缔约国国民在另一缔约国需遵守的任何纳税义务或任何相关要求，不应有别于或严于在该另一国（特别是在居住地方面）具有相同情形的国民需要遵守的纳税义务和相关规定。尽管有第1条之规定，本项规定也应适用于非一缔约国居民或两缔约国居民的人。

2. 为一缔约国居民的无国籍人员在任一缔约国需要遵守的纳税义务和有关要求，不应有别于或严于有关国家（特别是在居住地方面）具有相同情形的国民需要遵守或可能需要遵守的纳税义务和相关规定。

3. 对一缔约国企业在另一缔约国境内拥有的常设单位征税的优惠程度，不应低于对该另一国从事相同活动之企业征税的优惠程度。不应将本项规定解释为责成某缔约国给予另一缔约国居民以其按婚姻状况或家庭责任给予本国居民的任何个人税收补贴和减免。

4. 除第9条第1款、第11条第6款或第12条第6款规定适用的情况外，一缔约国企业支付给另一缔约国居民的利息、特许使用费及其他费用，应按向首次提及国居民支付这类款项的条件予以扣除，以确定该企业应纳税的利润。同样，一缔约国企业所欠另一缔约国居民的任何债务，应根据与对首次提及国居民的欠款相同的条件予以扣除，以确定此企业应纳税的资本。

5. 若一缔约国企业的资本部分或全部为另一缔约国一个或多个居民直接或间接所有或控制，则该企业首次提及国境内需要遵守的任何纳税义务或任何相关要求不应有别于或严于首次提及国其他类似企业需要遵守的纳税义务和有关要求。

## 第24条和第25条

6. 尽管有第2条之规定，本条规定应适用于任何类别和名目的税收。

### 第 25 条

#### 共同协议程序

#### 第25条(备选案文A)

1. 如果有人认为一个或两个缔约国的行动造成或将要造成对其征税不符合本《公约》规定，则不论这些国家的国内法提供何种救济措施，其都可将其情况向作为其居民的缔约国主管部门予以说明，或者如果其情况符合第24条第1款之规定，也可向作为其国民的缔约国主管部门予以说明。此种情况必须在就导致征税不符合本《公约》规定的行动首次发出通知之后三年内提出。

2. 如果异议似有正当理由，而且主管部门本身也拿不出令人满意的解决办法，则该主管部门应努力通过协商一致的方式与另一缔约国主管部门解决问题，以期避免不符合本《公约》规定的征税。不论缔约国国内法规定的时限如何，都应执行所达成的任何协议。

3. 缔约国主管部门应努力通过协商一致的方式解决在解释或适用公约时产生的任何困难或疑问。在本《公约》未作规定的情况下，也可通过双方协议的方式取消双重征税。

4. 缔约国主管部门可以直接相互沟通，包括由其自己或其代表组成的联合委员会进行这种沟通，以便达成前述各款意义上的协议。主管部门应通过协商制定适当的双边程序、条件、方法和技术，以执行本条规定的共同协议程序。

#### 第25条(备选案文B)

1. 如果有人认为一个或两个缔约国的行动造成或将要造成对其征税不符合本《公约》规定，则不论这些国家的国内法提供何种

救济措施，他都可将其情况向他作为其居民的缔约国的主管部门说明，或者如果他的情况符合第24条第1款之规定，也可向他作为其国民的缔约国的主管部门说明。此种情况必须在就导致征税不符合公约规定的行动首次发出通知之后三年内提出。

2. 如果异议似有正当理由，而且主管部门本身也拿不出令人满意的解决办法，则该主管部门应努力通过协商一致的方式与另一缔约国主管部门解决问题，以期避免不符合本《公约》规定的征税。不论缔约国国内法规定的时限如何，都应执行所达成的任何协议。

3. 缔约国主管部门应努力通过协商一致的方式解决在解释或适用《公约》时产生的任何困难或疑问。在本《公约》未作规定的情况下，也可通过双方协议的方式取消双重征税。

4. 缔约国主管部门可以直接相互沟通，包括由其自己或其代表组成的联合委员会进行这种沟通，以便达成前述各款意义上的协议。主管部门应通过协商制定适当的双边程序、条件、方法和技术，以执行本条规定的共同协议程序。

5. 如果，

(a) 依据第1款之规定，有人以一个或两个缔约国的行动已经导致针对此人的征税不符合本《公约》之规定为由向某缔约国的国家主管部门提出申诉，且

(b) 主管部门无法在向另一缔约国的国家主管部门提交此案之后三年内根据第2款之规定通过达成一致的方式解决这一问题，由本案引起的一切未解决的问题均应在任一国家主管部门提出请求时提交仲裁。应向提起申诉的当事人通报这一请求。不过，如果任一国家的法院或行政法庭已经就这些问题做出裁决，则不应将这些未解决的问题提交仲裁。仲裁裁决应对两国均具有约束力，并且在执行时不受这两个国家国内法的任何时间限制，除非两个主管部门在向其传达裁决之后六个月内就采取不同解决方式达成一致，或除非受本案直接影响的当事人不接受有关执行仲裁裁决的协商一致。

缔约国主管部门应通过协商一致的方式确定本款的适用方式。

## 第 26 条

### 信息交流

1. 缔约国主管部门应交流以下信息：可预期与执行本《公约》条款有关的，或与实施或执行缔约国关于缔约国或其政治区划或地方主管部门代表所规定的各种税种的国内法有关的，但条约是依此征税不能与《公约》相违背。尤其应交流有助于缔约国防止避税或偷漏税的信息。交流信息不受第1条和第2条的限制。

2. 缔约国依据第1款之规定收到的任何信息都均应作为秘密对待，其保密等级应与依据该国国内获得之信息的保密等级相同，且只能向负责与评估或收集、执行或起诉与第1款所述税种有关或裁决与其有关的上诉或对上述情况进行监督有关的人员或主管部门(包括法院和行政机构)披露。此类人员或主管部门只应将这种信息用于上述之目的，但也可在公开审判程序或司法裁决中予以披露。

3. 无论在任何情况下，均不应将第1款和第2款之规定视为对某缔约国施加下述义务：

(a) 实行与该缔约国或另一缔约国的法律和行政惯例不相符的行政措施；

(b) 提供根据该缔约国或另一缔约国的法律或在其正常施政过程中无法获得的信息；

(c) 提供的信息会披露任何贸易、企业、工业、商业或职业秘密或贸易程序的，或提供信息将会违反公共政策(公共秩序)的。

4. 如果缔约国根据本条请求提供信息，则另一缔约国应利用其信息收集措施以获得请求提供的信息，即使另一缔约国为实现自身税务之目的并不需要上述信息。前一句所规定的义务应以遵守第3款限制为前提，但在任何情况下，都不应把这种限制理解为允许另一缔约国仅以国内不需要此种信息为由而拒绝提供信息。

5. 在任何情况下，不应将第3款的规定理解为允许缔约国仅以信息掌握在银行、其他金融机构、代理人、执行代理或受托职务者手中为由或以信息与某人的所有权权益有关为由，拒绝提供信息。

6. 主管部门应通过协商，制定与应依据第1款交流信息有关的适当方法和技术。

## 第 27 条

### 征税协助<sup>9</sup>

1. 缔约国应在征税方面互相协助。这协助不受第1条和第2条限制。缔约国主管部门可通过双方协议的方式解决本条款的适用方式。

2. 本条所使用的术语“税收主张”系指在缔约国代表或其政治区划或地方主管部门的代表所规定的各种税项和税目方面所应缴纳的金额，但只要依此征税之行为不违背本《公约》或缔约国加入的任何其他文书之规定，且包括与上述金额有关的利息、行政罚金或征收成本或管理费。

3. 缔约国的税收主张依据该国法律可以执行且当事人在此时无法依据该国法律阻止其收税的，则在该国的国家主管部门提出请求时，另一缔约国的国家主管部门应以收税为目的接受此种税收主张。这种税收主张应由该另一国根据执行和征收其本国税收所适用的法律之条款进行征收，如同此种税收主张就是该另一国的税收主张一样。

4. 一缔约国的税收主张涉及该国根据其法律可能采取管理措施以确保其征收的，在该国的国家主管部门提出请求时，另一缔约

---

<sup>9</sup> 在有些国家，国内法律、政策或行政法规可能不允许或不认可本条之下所设想类型的协助，或可能要求这类协助仅限于拥有类似税收制度或税收管理或所涉税种的国家。出于这一原因，只有在每一个国家均认为，基于所涉条款的评注第1款所述因素，其可能同意为另一国征收税款提供协助时，本条才应该列入《公约》。

国的国家主管部门应将此种税收主张视为其本国以采取管理措施为目的的税收主张。该另一国应根据其本国法律之条款采取与该税收主张有关的管理措施，如同该税收主张就是该另一国的税收主张一样，即使在采取此种措施之时，此种税收主张在首次提及国无法执行或为有权阻止其征收税收的当事人所欠。

5. 尽管有第3款和第4款之规定，一缔约国以第3款或第4款为目的而认可的税收主张在该国不应受时间限制，也不应享有依据该国法律因其具有上述性质而适用某种税收主张的任何优先权。此外，一缔约国以第3款或第4款为目的而认可的税收主张在该国内不应拥有居住地另一缔约国法律适用于该税收主张的任何优先权。

6. 与一缔约国的某种税收主张的存在、效力或金额有关的诉讼不应向另一缔约国法院或行政机构提出。

7. 如果在一缔约国依据第3款或第4款之规定提出请求之后的任何时候且在另一缔约国已经征收且将相关税收主张汇回首次提及国之前，具有以下情形的，相关税收主张不再是首次提及国的税收主张：

(a) 根据第3款提出请求的，可以根据首次提及国法律予以执行且当事人在当时无法依据该国法律阻止其征收所欠税款的；或

(b) 根据第4款提出请求的，涉及到首次提及国根据其法律可以采取管理措施以确保其征收的；

首次提及国的国家主管部门应及时向另一国的国家主管部门通报这一事实，并且由另一国选择，首次提及国应中止或撤销其请求。

8. 无论在任何情况下，本条之规定不应被视为对一缔约国施加：

(a) 实行与该缔约国或另一缔约国的法律和行政惯例不相符的行政措施的义务；

(b) 采取将会违背公共政策(公共秩序)的措施的义务；

(c) 提供协助的义务，如果另一缔约国未依据其法律或行政惯

例酌情采取一切合理的征收或管理措施；

(d) 提供协助的义务，如果该国所承担的行政责任显然与源自另一缔约国的权益不相符。

## 第 28 条

### 外交使团和领事馆成员

本《公约》的任何规定都不应影响外交使团或领事馆成员根据国际法一般规则或根据特别协定的规定享有的税务特权。



## 第七章

### 最后规定

#### 第 29 条

##### 生 效

1. 应尽可能在\_\_\_\_\_批准本《公约》并交换批准书。
2. 《公约》应在交换批准书后生效，而且其规定应具有下述效力：

(a) (在A国)： .....

(b) (在B国)： .....

#### 第 30 条

##### 终 止

本《公约》应仍然有效直到一缔约国终止为止。任一缔约国均可通过外交渠道，在\_\_\_\_\_年后任何日历年度结束前至少6个月发出终止通知，终止本《公约》。在此情况下，《公约》应停止生效：

(a) (在A国)： .....

(b) (在B国)： .....

##### 期限条款

注：有关《公约》生效和终止的规定和关于《公约》签署的期限条款应按照两个缔约国的宪法程序拟定。

## 第二部分

### 关于《联合国发达国家和发展中国家 双重征税示范公约》条款的评注



## 第一章评注

### 《公约》范围

#### 第 1 条

##### 涉及的人

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第1条转载了《经合组织示范公约》第1条。

2. 第1条的标题在1999年从“当事人的范围”改为“涉及的人”。《公约》的第1条应具体说明《公约》所涉及的人或纳税人类型。标题“当事人的范围”未表明《公约》适用的范围。因此，已对第1条的标题进行适当修改为“涉及的人”，以表明《公约》的正确范围。

3. 同《经合组织示范公约》一样，《联合国示范公约》适用于属于“一个或两个缔约国居民”的当事人。在最初的公约中，大多数公约对当事人范围限制较大，因为它包含缔约国的“公民”。不过，在某些早期的公约中，这一范围较宽，包括了缔约国的“纳税人”，这类纳税人尽管不居住在任一国家，但其部分收入或财产应在其中一国纳税。在有些条款中，这条规则有除外规定，例如第24条第1款、第25条第1款和第26条第1款。

4. 《联合国示范公约》未就合营企业问题做出特别规定。因此，缔约国在双边协商中可自由考虑这个问题，并可商定它们认为必要和合适的特别规定。经合组织财政事务委员会在1999年通过了题为“《经合组织税务示范公约》适用于合营企业”的报告。报告论述了《经合组织税务示范公约》规定对合营企业的适用问题，并间接论述了以该范本为基础的双边税务公约规定对合营企业的适用问题。不过，财政事务委员会承认，该报告中讨论的许多原则经适当修改后也可适用于其他非公司实体。在该报告中，对“合营企

业”的提法涉及根据与税法相对的民法或商法具有合营企业资格的实体。经合组织成员国观点分歧很大，这是因为它们的国内法采用不同的方法对待合营企业。有些经合组织国家将合营企业作为应纳税的单位，有时甚至作为公司对待，而其他经合组织国家不对合营企业征税，只对个别合营企业股东在合营企业收入中的份额征税。在合营企业的税收待遇方面，发展中国家也存在类似的差异。

5. 一个重要问题是，是否应允许合营企业享有《公约》的福利。如果根据某缔约国的法律，合营企业是应纳税的实体，则合营企业可以根据第4条第1款之规定有资格成为该缔约国的居民，因而有权享受《公约》的福利。不过，如果合营企业是一种渠道，而且只对合营企业股东的合营企业收入征税，则还可根据《公约》规定不考虑合营企业因素，至少是在《公约》无特殊规则另作规定的情况下。

6. 《公约》对合营企业股东的适用也取决于缔约国的法律。缔约国的法律还决定如何根据《公约》处理合营企业权益的支配问题。

7. 如果缔约国对待合营企业的做法不同，《公约》的不同条款可适用于两国间的同一笔交易，这有可能导致两国出现双重征税或不征税的问题。

### 对税务条约的不当利用

8. 税务条约的条款是以笼统的方式拟定的，而纳税人可能试图以狭义的技术方式运用这些条款，以便在缔约国不打算提供福利的情况下获得这些福利。此种对税务条约的不当利用是所有国家都很关心的一个问题，特别是那些在处理复杂避税技巧方面经验有限的国家。

9. 委员会认为，研究那些可能用于对付这些避税技巧的办法并提供具体实例将因此有所帮助。在研究这一问题时，委员会认识到，税务条约要想发挥其作用，就必须顾及税务管理部门在保护税

收收入、防止滥用税务条约条款方面的需求，同时兼顾在提供法律明确性并保护纳税人合理预期方面的需求。

#### 1. 防止不当利用税务条约的措施

10. 为了防止和解决不当利用税务条约条款问题，各国采用了很多不同的办法。其中包括：

- 在国内法中纳入专门的反滥用立法规则；
- 在国内法中纳入一般性反滥用立法规则；
- 将司法原则作为国内法的一部分；
- 在税务条约中纳入专门的反滥用规则；
- 在税务条约中纳入一般性反滥用规则；
- 对税务条约条款进行解释。

11. 以下各节将对这些办法进行探讨。

#### 在国内法中纳入专门的反滥用立法规则

12. 寻求解决税务条约不当利用问题的税务部门可能首先考虑采用其国内税法中纳入的专门的反滥用规则。

13. 很多国内规则可能都与这一目的相关。例如，受控外国公司(CFC)规则可用于防止本国居民利用位于条约国的基地公司或中介公司避税；外国投资基金(FIF)规则可防止在设立于条约国的外国投资基金中进行投资的居民迟交和逃避交纳投资所得税；资本弱化规则可用于限制扣减向条约国居民支付的税基流失利息；转让定价规则(即使主要不是为反滥用规则设计的)可防止将收入从一个居民企业人为转移到一个条约国居民企业；出境或离境税规则可以防止在免税条约资本收益变现之前通过变更居民身份的方式逃避资本收益税，而股息剥离规则可以防止通过各种交易将股息转为免税条约资本收益的方式逃避国内股息预扣所得税。

14. 采用上述许多规则以及涉及利用税务条约的其他专门反滥

用规则所引起的一个共同问题是可能与税务条约的规定出现冲突。如果两个缔约国对其中一国的国内法中所规定的专门反滥用规则是否与其税务条约的条款存在冲突问题持有不同看法，那么这一问题可通过双方协议并适当考虑以下原则的方式予以解决。

15. 一般来讲，如果适用国内法和税务条约条款产生具有冲突性质的结果，则应以税务条约之条款为准。这是1969年《维也纳条约法公约》<sup>10</sup>第26条所载“条约必须遵守”原则的逻辑结论。因此，如果采用上述规则对纳税人产生影响，增加了其纳税责任以致超出税务条约允许的范围，则将与条约条款发生冲突，应根据国际公法以条约条款为准。

16. 不过，正如下文所解释的那样，此种冲突往往可以避免，具体情况必须具体分析。

17. 首先，条约可能会明确允许采用某些类型的特殊国内反滥用规则。例如，《公约》第9条明确授权在该条规定的情形下适用国内转让定价规则。另外，还有很多条约载有专门的条款，用以说明在适用资本弱化规则、受控外国公司规则或离境税规则或者旨在防止避税的更一般性的国内规则时不存在冲突（或者，即使存在冲突，也允许适用国内规则）。

18. 第二，很多税务条约条款取决于国内法的适用。例如，确定一个人的住处、确定什么是不动产以及确定源自公司权利的收益在何时可被作为股息对待都属于这种情况。更具体一点来讲，第3条第2款将国内规则与确定条约中未界定之术语的含义的目的关联起来。不过，在很多情况下，国内反滥用规则的适用将会影响到条约条款的适用方式，而不会产生冲突性结果。

19. 第三，在涉及滥用税务条约条款的情形下，对条约做出的适当解释可能会排除适用这些条款。在此情况下，如果对条约和国内专门反滥用规则所作解释都排除了条约所提供的惠益，就不会与

---

<sup>10</sup> 联合国，《条约汇编》，第1155卷，英文第331页。

条约条款产生冲突。不过，国内专门反滥用规则在拟定时往往涉及存在一定水平的持股或一定股本负债率等客观事实。虽然这一点极大地促进了其适用，但有时也会导致这些规则适用于未构成滥用的交易。当然，在此情况下，如果国内规则与条约条款相冲突，则只对那些将会忽视滥用交易的条约条款予以适当解释就不会允许适用国内规则。

在国内法中纳入一般性反滥用立法规则

20. 有些国家已将全面适用反滥用规则列入其国内法，其目的是防止出现具有滥用性质的、未得到专门规则或司法原则充分处理的安排。

21. 正如国内法中出现的专门反滥用规则一样，在适用此类一般性反滥用规则导致不当利用某项条约方面产生的主要问题可能会与该条约的条款发生冲突。但在此种一般规则的适用仅限于滥用情形的情况下，这种冲突不应该出现。这是经合组织的一般结论，这一点在《经合组织示范公约》第1条评注的第22和22.1段得到体现，委员会在这两段中同意：

22. 对其他滥用税务条约的形式(例如，利用基地公司)以及包括“实质重于形式”规则、“经济实质”和一般性反滥用规则在内的可能用于处理这类问题的办法进行了分析，特别是关于这些规则是否与税务条约冲突的问题[……]。

22.1 这些规则是国内税法为确定产生税务责任的事实而规定的基本国内规则的一部分；税务条约没有涉及到这些规则，所以它们不会受税务条约的影响。因此，作为一项一般原则且考虑到第9.5段之规定，没有冲突[……]。

22. 经合组织得出结论，认为作为一项一般规则，依赖此种反滥用规则的做法不会与税务条约发生冲突，因此经合组织能够认定“[……]在构成滥用公约条款的安排已经达成时，各国没有必要



给予双重征税公约的福利”。<sup>11</sup>

23. 该结论必然会导致出现什么是滥用税务条约的问题。经合组织并未试图全面回答这个问题，鉴于其成员国所采取的做法各不相同，故要想全面回答这个问题并不容易。不过，经合组织提供以下一般性指导原则，简称为“指导原则”：<sup>12</sup>

如果进行某些交易或做出某些安排的主要目的是确保提供比较优惠的税收待遇且在此情况下获得这种比较优惠的待遇不会违背相关条款的目标和宗旨，则指导原则就是不应提供双重征税公约中的福利。

24. 委员会的各位成员认可这项原则。他们认为，关于什么行为构成滥用条约条款的指导意见是一项重要目的，因为它试图在顾及防止滥用条约时兼顾需要确保各国尊重其条约义务以及为纳税人提供法律确定性。显然，各国不应该单凭主张某些合法交易具有滥用特征，以及以某些违背条约条款之方式影响这些交易的国内税法规则属于反滥用规则，就能逃避其条约义务。

25. 根据上述指导原则，认定某些交易或安排属于滥用税务条约条款必须要有两个要件：

- 进行或做出这些交易或安排的主要目的是确保获得比较优惠的税收待遇；和
- 获得这种比例优惠的税收待遇将会违背相关条款的目标和宗旨。

26. 这两个要件也经常明确或含蓄地出现在各国制定的一般性反避税规则和原则之中。

27. 为了最大限度减少由于适用这种办法可能导致的不确定性，重要的是要在客观发现事实的基础上适用这种指导原则，而不仅仅是所谓的缔约方意图。因此，确定进行或做出某些交易或安排

---

<sup>11</sup> 《经合组织示范公约》第1条评注的第9.4段。

<sup>12</sup> 《经合组织示范公约》第1条评注的第9.5段。

的主要目的是否是获得税收优势应该是在依据所有相关事实和情形的基础上，基于客观地确定，如果没有这些税收优势，理性的纳税人是否会进行或做出同样的交易或安排。

将司法原则作为国内法的一部分

28. 在确定国内法如何适用于避税交易的过程中，很多国家的法院制定了不同的司法原则，起到了防止滥用国内法的作用。这些司法原则包括业务目的、实质重于形式、经济实质、分步交易、滥用法律和法律欺诈做法。适用上述司法原则的特定条件可能随国家不同而不同，并且还会随着时间的推移，因后续法院裁决而导致的完善或修改，致使这些原则发生变化。

29. 这些原则基本上是法院对应该如何解释税务立法的意见表达，同样，它们一般都是国内税法的组成部分。

30. 虽然对税务条约的解释受《维也纳条约法公约》第三十一至第三十三条所载一般规则的管辖，但任何条款都不能阻止类似司法措施适用于对税务条约特定条款的解释。例如，如果一国法院确定，作为一个法律解释问题，国内税务条款应该依据某些交易的经济实质加以适用，则没有任何事物能够阻止法院采取类似做法，将某项税务条约条款适用于类似交易。

在税务条约中纳入专门的反滥用规则

31. 有些形式的条约滥用可能会通过特殊条约条款而涉及到。已有很多此种规则被纳入《联合国示范公约》；其中尤其包括提到以交付为目的保留商品库存(第5条第5款(b)项)、“受益所有人”概念(第10、11和12条)、适用于利息和特许使用费的“特殊关系”规则(第11条第6款和第12条第6款)、转让不动产公司股份规则(第13条第4款)以及“明星公司”规则(第17条第2款)。另一个涉及条约滥用的条款例子是第7条第1款的有限引力原则的修改版，这一原则见于一些税务条约，且仅适用于一些避税情形。

32. 显然，上述特殊条约反滥用规则为纳税人提供的确定性多于广义的一般反滥用规则或原则。这一点在《经合组织示范公约》第1条评注的第9.6段得到确认，它解释说，此种规则可有效补充一般反避税规则或各种司法做法。<sup>13</sup>

33. 但是，人们不应该低估广泛依赖特殊条约反滥用规则来应对税务条约避税手段的风险。首先，专门反滥用规则往往是在已经确定某一特定避税手段之后制定的。其次，将某项专门反滥用条款纳入某项条约可能会削弱一般反滥用规则或原则适用于其他条约滥用形式的情形。将专门反滥用规则纳入一项税务条约可能会被错误地解释为：这表明某种不可接受的避税手段与被纳入条约且被允许但不能依据一般反滥用规则进行挑战的专门反滥用规则所涉及的情形类似，只是略有不同。第三，为了明确对付复杂的避税手段，可能需要复杂的规则。特别是当这些规则在处理避税问题时所采用的标准未留多少解释空间，而不是采用交易或安排目的等比较弹性的标准。出于上述原因，虽然将专门反滥用规则纳入税务条约是对付某些情况最恰当的做法，但其本身并不能为解决条约滥用问题提供一种全面的解决办法。

#### 出现在税务条约中的一般反滥用规则

34. 有少数例子可以被视为一般反滥用规则的条约条款。以色列和巴西在2002年签署的条约的第25条第2款就有一条这样的规定：

如果缔约国的国家主管部门认为从本《公约》的目的来讲，给予本《公约》的福利将会构成滥用《公约》，则该主管部门可以拒绝向任何人或向任何交易提供本《公约》的福利。有关缔约国的主管部门将向另一缔约国的主管部门发出有关适用这一条款的通知。

---

<sup>13</sup> “一般反滥用条款的潜在适用并不意味着不需要将某些旨在防止特殊避税形式的特定条款纳入税务公约。如果已经发现特殊避税技巧或如果使用这种技巧特别值得怀疑，则将直接关注相关避税手段的条款纳入公约往往是有助益的[……]。”

35. 在某些情况下，国家只证实没有阻止缔约国在出现滥用情形时拒绝提供条约条款的福利。但在此情况下，不能说拒绝提供条约福利的权力源自条款本身。加拿大和德国在2001年签订的《公约》第29条第6款就有这类规定：

如果某缔约国有合理的理由认为提供本《协定》之下的福利将会导致滥用本《协定》或该国国内法的条款，则本协定的一切条款均不应被视为阻碍该缔约国拒绝提供本《协定》之下的福利。

36. 不能确信本国用于解释税务条约的国内法和措施能使自己充分应对税务条约不当利用问题的国家当然可以考虑将一般反滥用规则纳入其条约。上述指导原则可以成为此种规则的居住地，因此，可以大致按以下内容进行拟定：

如果有合理理由认为进行或做出某些交易或安排的一项主要目的就是获得这些福利且在此情况下获得这些福利将会违背本《公约》的目标和宗旨，则不应提供本《公约》规定的福利。

在考虑制定这样的条款时，有些国家可能更愿意将“一项主要目的”换为“主要目的”，以便明确该条款只应适用于那些毫无疑问主要是以税务为动机的交易。但另外一些国家可能认为，根据其出现在国内法中的类似一般反滥用规则方面的经验，“主要目的”等词汇将施加一个不现实的高门槛，从客观上讲，这将需要税务部门确定获得税务福利要比所有其他所谓目的的总和更加重要，这可能会使这一条款达不到预期效果。因此，希望将一般反滥用规则纳入其条约的国家需要采用适合其国情的措词，特别是关于其法院在避税方面所采取的做法。

37. 不过，有很多国家将会认为将这一条款纳入其条约可能会被解释为一种明确的认可，也即如果没有这一条款，他们就不能用其他办法来对付不当利用税务条约问题。对于那些已经缔结大量条约但不包括此种条款的国家来说，这尤其是一个问题。出于这一原因，主要会是那些自认为难以通过其他办法来对付不当利用税务条

约问题的国家考虑利用这种条款。

### 对税务条约条款进行解释

38. 用来对付不当利用税务条约问题的另一种办法是，按照对相关条约条款的解释，在顾及这些条约条款的上下文并参照条约之目的和宗旨以及条款善意解释义务的情况下，<sup>14</sup>考虑是否可能存在滥用条约的情况而不去理会滥用交易问题。正如上文已经指出的那样，有很多国家长期以来一直利用法律解释进程来应对滥用其国内税法的问题，并且这种做法似乎完全适合于以类似方式解释税务条约条款以应对滥用税务条约情形。正如《经合组织示范公约》第1条评注的第9.3段所指出的那样：

其他国家更愿意将一些滥用行为看作是对《公约》本身的滥用，而不是对国内法的滥用。但这些国家认为对税务公约的适当解释使它们能够不理睬具有滥用性质的交易，比如，以获得这些公约条款之下的意外福利为目的而进行的交易。这种解释源于税务公约的目标和宗旨以及善意解释这些条款的义务（见《维也纳条约法公约》第31条）。

39. 上文第23至27段为应该将什么行为视为滥用税务条约问题提供了指导意见。这种指导显然与适用这种做法的目的相关。

## 2. 不当利用税务条约的实例

40. 以下各段描述了上述各种方法在涉及不当利用税务条约条款的各种情形中的适用情况（但列举这些例子的目的并不是预判国内法或特定条约对这些交易的法律处理）。

### 双重住处和住处转移

41. 纳税人主要以获得税务条约福利为目的改变其纳税住处的情况是有的。以下几个例子就介绍了这样一些情况：

---

<sup>14</sup> 《维也纳条约法公约》第31条的规定。

- 例1: X先生是A国居民, 他在A国积累大量养老金权利。根据A和B国之间的条约, 养老金及其他类似付款只能在受益人的居住国征税。就在他退休之前, X先生迁移到B国, 为期两年, 并且根据B国国内税法成为B国居民。X先生谨慎地利用第4条第2款的规则, 以确保他成为B国居民的行为与条约的各项目标保持一致。在此期间, 他实际发生的养老金权利是以一次性付款的形式向其支付的, 根据B国国内法, 这笔资金是不用纳税的。然后, X先生又回到A国。
- 例2: X公司是A国居民, 它打算出售其持有的同为A国居民的公司股份。此种出售将会获得依据A国国内法应予以征税的资本收益。在出售之前, X公司将其董事会会议安排在B国举行, B国不对因公司股份所产生的资本收益征税, 在B国, 公司董事会举行会议的地方通常是该公司税务意义上的决定因素。X公司主张, 根据A和B国之间税务条约第4条第3款之规定, 其已经成为该条约意义上的B国居民, 该条约与《联合国示范公约》类似。然后, 它卖出了这些股份, 并且主张根据条约第13条第6款之规定, 这些资本收益不应征税(该条第5款不适用, 因为X公司未在相关公司中拥有实质性参与股份)。
- 例3: X女士是A国居民, 拥有一家同为A国居民的公司的全部股份。这些股份的价值在几年里已经大幅度增加。A国和B国都对股份征收资本收益税; 不过, B国国内法规定, 对于未居住在本国境内的居民, 只对源自国外的收入征税, 条件是这种收入被有效返回或汇回国内。在打算出售这些股份的过程中, X女士迁移到B国, 为期两年, 并且成为B国居民, 但不在B国居住。然后, 她卖出了这些股份, 并且主张, 根据条约第13条第6款的规定, A国不应对其征收资本收益税(相关条约中并没有涵盖与《联合国示范公约》第5款类似的规定)。

42. 根据特定案件的事实，有人可能会主张，以获取条约福利作为变更住处的主要目的属于滥用税务条约的行为。不过，在与这三个例子类似的案件中，一般很难找到将会证明变更住处的主要目的是获取条约福利的事实，特别是如果纳税人在另一国拥有长期居住地或在延长期内仍在另一国居留。因此，有很多国家发现，制定具体规则是处理这些案件的最好办法。

43. 在这些国家中，有些国家采取的一种办法是在其税务条约中做出规定，允许纳税人先前居住的国家对某些类型的收入征税，例如，对在变更居住地之后一定期限内变现的大量公司参股权益或一次性支付的养老金权利征收资本收益税。荷兰与波兰在2002年签署的条约第13条第5款就有这样的规定，其内容如下：

第4款的规定不应影响每个缔约国根据其本国法律对具有以下情形的股份转让或“享有”权利征收收益税的权利：公司的全部或部分资本被分成股份且该公司依据该国法律为该国居民、该公司由作为另一缔约国的居民所产生且在转让股份或“享有”权利之前的最近十年内一直是首次提及国的居民。

44. 各国还通过利用所谓的“离境税”或“出境费用”条款处理这些因变更住处致使获得某些类型收入的案件，例如，对股份征收资本收益税。为了避免与税务条约的条款发生冲突，此种国内规则可将获得此种收入视为是在变更住处之前发生的；也可以将自身与允许其适用的条约条款结合起来。

45. 对第4条第2款和第3款之规定的适当解释也可以有效处理与以上例子类似的案件。“重大利益中心”和“有效管理地”等概念需要纳税人与国家之间存在强大的关系。纳税人在其经常停留的国家拥有可用的住宅不足以主张该国就是他的重大利益中心；同样，光凭公司董事会在某个国家举行会议不足以认定这个国家就是该公司的有效管理地。另外，有些国家已经替换了第4条第3款，该条款涉及的是以法人的有效管理地为依据处理关于法人双重住处的案件，所采取的原则是通过共同协议程序来决定这些具有双重住处

的案件。墨西哥与俄罗斯在2004年签署的一项条约就有这样的规定，其内容如下：

个人以外的人因第1款之原因成为两个缔约国居民的，缔约国主管部门应通过协商一致的方式，努力解决这个问题，并确定本《协定》对此人的适用方式。未能达成一致的，此人应被视为不属于本《协定》范围之内，关于“交流信息”的条款除外。

46. 例3提出也许可以通过对汇款征税的方式解决避税问题。《经合组织示范公约》第1条评注第26.1段谈到了这个问题，其中建议，为了应对这种情况，各国可在与允许这种征税形式的国家签订的税务条约中载入一项明确的反滥用条款：

26.1 根据一些国家的国内法，有居民资格但未被视为与该国(有些简称为居住地)具有长期联系的人只需本国以外来源所产生的收入纳税，条件是这种收入被有效地返回或汇回国内。因此，此类人员不受可能实施的双重征税的管辖，条件是在境外所获得的收入未被汇回其居住国，且对此类收入给予《公约》条款所提供福利可能被视为不恰当。同意将《公约》条款仅仅适用于这些人手中被有效征税的收入的缔约国可通过在本《公约》中增加以下条款的方式做到这一点：

根据本《公约》任何条款，在某缔约国境内产生的收入在该国境内被全部或部分征税的，且根据另一缔约国的现行法律，对上述收入中被汇回该国或在另一国境内收到的所涉及金额也应征税且未涉及其全部金额的，则本《公约》条款规定的任何救济应只适用于在另一缔约国境内征税的收入部分。

在有些国家，如果在确定该收入在某缔约国境内产生的时间与另一缔约国对该另一缔约国居民获得该收入进行征税的时间之间相差太久，该条款的适用可能会引起行政管理方面的麻烦。面临这些困难的国家可能会适用上述条款的最后一部分，即所涉及的收入有权在首次提及国享有只在另一国征税的权益，条件是必须从该收入在首次提及国产生之日起的规定的期限内在该另一国征收此种税款。



## 滥用税务条约

47. “滥用税务条约”是不当利用税务条约的一种形式，系指通过无权享有某项税务条约之下福利的人员利用有权享有这些福利的人员间接获取这些福利。例如，属于某条约国居民的一家公司将作为一个导管公司，让实际产生的收入注入不属于该国居民的人员，从而不当获取某项税务条约提供的福利。导管公司的实体通常是一家公司，但也有可能是一个合营企业、信托机构或有权享受条约福利的类似实体。在这些情况下，给予条约福利将会损害来源国的权益，因为条约的福利将会被扩大到原本无法获得此种福利的人员。

48. 如下文所述，滥用税务条约安排可能会采用“直接传输”的形式，也可能会采用“间接传输”。<sup>15</sup>

49. X公司是A国居民，该公司从作为B国居民的Y公司获得股息、利息或特许使用费。X公司主张，根据A国和B国之间签订的税务条约，它有权享有全部或部分免缴B国税务立法所规定的国内预扣所得税。X公司是无权享有A国和B国之间所签税务条约福利的C国居民所拥有的全资子公司。设立X公司的目的是获得A国和B国之间所签税务条约的福利，且正是出于这一目的才将产生上述股息、利息或特许使用费的资产和权利转移给X公司。该收入因A国国内法或A国和B国之间的税务条约规定的参股豁免权而在A国享有股息税等免税权。在此情况下，X公司的行为属于向其本属于C国居民的股东直接传输福利。

50. 间接传输的基本结构与直接传输类似。但在间接传输的案例中，X公司的收入可在A国全额征税，且为了消除应在A国缴纳的税款，X公司向属于D国居民的另一个相关导管公司Z公司支付高额利息、佣金、服务费或类似可扣除费用。这些可在A国扣除的付款可以根据D国境内可以利用的某种特殊税收制度而在D国享有免税

---

<sup>15</sup> 见经合组织关于双重征税公约和使用导管公司的报告第4条R(6)-4页。在报告第二卷R(6)-1全文转载了《经合组织示范公约》。

权。<sup>16</sup>因此，属于C国居民的股东试图利用X公司获得A国和B国之间税务条约所提供福利之行为就是属于间接传输福利行为。

51. 为了处理这些情况，税务主管部门采取了以上各节所介绍的各种办法。

52. 例如，一些国家已经将专门反滥用规则纳入其国内法，以便应对上述安排。美国有关融资安排的法规就是一个例子。从这些法规意义上讲，融资安排就是融资实体为被资助实体提供垫款或其他财产的一系列交易，但条件是这些钱款或其他财产流过一个或多个中介机构。中介机构将被视为一个“导管”，它参与融资安排的情况会被税务主管部门忽视，如果（一）由于中介机构的存在而税收减少；（二）存在避税计划；和（三）确定中介机构原本不会参加交易，但事实上中介机构是融资实体的一个相关方。在这种情况下，相关收入应根据其具体情况重新定性。

53. 其他国家通过解释税务条约条款的方式来处理滥用税务条约问题。根据瑞士联邦委员会在1962年颁布的一项适用于瑞士与各国所签税务条约的法令，如果相关条约免征预扣所得税且由这些国家征收，且通过要求此种免税待遇将使无权享受相关税务条款福利的人受益于大部分免税福利，则主张此种权益将被视为滥用条约。给予免税权应被视为不当（a）如果未满足税务条约中规定的要求（如住处、受益所有权、税务责任等）；和（b）如果构成一种滥用行为。如果瑞士税务主管部门确定提出的免税要求不恰当，则其可能采取的措施包括（a）拒绝填写免税申请证明表；（b）拒绝转递免税申请证明表；（c）撤销已经签发的免税申请证明表；（d）代表来源国收回预扣所得税；以及（e）向来源国税务主管部门通报此种情况。

54. 其他国家利用其具有国内立法性质的一般反滥用规则或司法原则来处理有关滥用税务条约的问题。但是，如上所述，如果确定知道进行交易是为了逃避税务条约条款，则具有立法性质的反滥用规则和司法原则往往是最有效的。

---

<sup>16</sup> 同上。

55. 从一定程度上，也可以利用大多数税务条约中存在的反滥用规则来处理滥用税务条约问题，如“受益所有权”概念。

56. 但有些国家认为，对付滥用税务条约问题最有效的办法是将应对此种问题的专门反滥用规则纳入其税务条约。下文予以转载的《经合组织示范公约》第1条评注的第13至21.4段载有此种规则的各种例子。委员会认为，这些例子有助于处理人们对发展中国家与发达国家之间可能在税务条约方面出现滥用税务条约情形的关切。

### 导管公司

13. 有很多国家试图解决导管公司的问题，并且已经为此制定了各种办法。一种办法是不允许由并非公司所在国的居民直接或间接拥有的公司享受条约福利。例如，此种“审核”条款可能有以下规定：

是缔约国居民的公司，如果它由不是缔约国居民的人直接或通过一家或多家公司——不论居住在何处——拥有或控制，任何收入、收益或利润项目均无权享受本《公约》规定的征税减免。

希望采纳这样一项规定的缔约国在双边协商中可能还希望确定有关标准，以便据以认定一家公司为非居民拥有或控制。

14. 支持上述条款的“审核法”似乎是与不征税或税率低且正常情况下很少开展实质性营业活动的国家签订税务条约的充分依据。即使在这些情况下，可能也有必要修改该条款或将其替换为另一种条款，以便保护真正的商业活动。

15. 一般应征税条款规定，只有在所涉收入可在居住国征税时，才能给予来源国的条约福利。这符合于税务条约避免双重征税的目标。不过，由于多种原因，《示范公约》未提出这样一项一般规定。虽然这合乎正常的国际关系，但在条件完全许可的情况下不妨采取必须征税办法。此类保障条款可采用下列措词：

如果在某缔约国境内产生的收入被属于另一缔约国居民的

公司所获得，且有未居住在该另一缔约国的一人或多人，

- (a) 无论是否为居民，直接或间接拥有或通过一家或多家公司以参股或以其他方式在上述公司拥有重大权益的；或
- (b) 直接或间接、单独或与他人一起行使对上述公司的管理或控制权，

本《公约》中给予免税或扣税权的任何条款只应适用于最后提及国境内依据其税法的一般规则必须征税的收入。

在起草双边公约时可进一步确定“重大权益”的概念。例如，缔约国可将它表示为该公司资本或表决权的百分比。

16. 必须征税办法似乎有某些优点。它可以用于经济结构比较发达且税法比较健全的国家。不过，也有必要对这一条款予以补充，在条约中插入善意条款，以便提供必要的灵活性（见下文第19段）；另外，这个办法无法有效防止“间接传输”等高级避税手段。

17. 从很多方面来讲，上述办法并不令人满意。它们涉及到缔约国不断变化而且复杂的税法，但没有涉及到产生不当利用各种公约的各种安排。有人建议采用更直接的方式来解决导管公司问题，采用的方式是在税务条约中增加一项条款，以便将涉及导管安排本身的不当利用税务条约的情形单独挑选出来（渠道办法）。这种条款可能采用以下措词：

如果在某缔约国境内产生的收入被属于另一缔约国居民的公司获得，且有未居住在该另一缔约国的一人或多人，

- (a) 无论是否为居民，直接或间接拥有或通过一家或多家公司，以参股或以其他方式在上述公司拥有重大权益的；或
- (b) 直接或间接、单独或与他人一起行使对上述公司的管理或控制权。

如果此种收入中50%以上被用于满足上述人员的权利主张

(包括利息、特许使用费、开发、广告、初始费用和旅行费用，以及包括非物质商品和工艺在内的任何类型的商业资产的贬值)，则不应适用本《公约》中给予免税或扣税权的任何条款。

18. 此类条款似乎是打击“间接传输”手段的唯一有效方式。瑞士和美国签订的双边条约就有这样的规定，其原则似乎也是瑞士打击利用某种类型的瑞士公司不当利用税务条约条款的依据。考虑将此类条款纳入其公约的国家应牢记，它可能适用于正常商业交易，因此，必须通过一项善意条款予以补充。

19. 上述解决办法只是一般性的，需要附有具体的规定，以确保将在善意情况下给予条约福利。此种规定可采用下列措词：

(a) 一般善意规定

“如果公司确证，公司主要目标的实现、它的业务经营和产生有关收入的股权或其他财产的获得或保持主要出于可靠的业务理由，因而不以获得本《公约》规定的福利为主要目的，上述规定不应适用。”

(b) 活动规定

“如果公司在它是其居民的缔约国从事实质性经营活动，而且要求另一缔约国减免税收的收入因此种经营活动有关，则不应适用上述规定。”

(c) 税额规定

“如果要求的减税额不超过公司是其居民的缔约国实际征收的税额，则不应适用上述规定。”

(d) 股票交易所规定

“如果是缔约国居民的一家公司主要类别的股票在某缔约国核可的股票交易所作了登记，或者此公司由作为首次提及国居民的一家公司直接或通过各家均为首次提及国居民的一家或多家公司独家拥有，而且其主

要类别的股票已作了这种登记，则不应适用上述规定。”

(e) 备选减免规定

在反滥用条款提及某缔约国非居民的情况下，可以规定此种表述“不应视为包括与要求其减免税款的缔约国已签订了所得税公约的第三国的居民，而且这类公约规定的税款减免额不少于根据本《公约》要求的税款减免额。”

这些规定说明了一些可行的办法。列入特定条约的规定具体使用哪些措词，这取决于在该项条约中采取的一般做法，应在双边的基础上确定。还有，如果缔约国主管部门有权适用酌处规定，它不妨列入一项补充规则，赋予来源地国主管部门以酌处权，由该主管部门酌情让其他国家的居民享受公约的福利，即使该居民未能通过上述任何测试。

20. 虽然前述各款为处理导管公司的情形确定了不同办法，但每一种办法都只是涉及通常简称为“滥用税务条约”问题的某个方面。希望全面解决这一问题的国家不妨考虑采用以下对限制福利做出详细规定的条款，这些条款的目的就是防止非两个缔约国中任一国居民者通过利用不具备作为这两个国家中任一国家居民资格的实体获取公约福利，要记住，可能有必要进行调整，且有很多国家更愿意采用其他办法来处理滥用税务条约的问题：

1. 除在本条中另有规定的之外，某缔约国居民从另一缔约国获得收入时，如果此居民是第2款所定义的“符合条件的人员”且符合本《公约》关于获得此种福利的其他条件，应有权享有本《公约》以其他方式给予某缔约国居民的所有福利。

2. 某缔约国居民只有在具备以下条件时，才能成为某个财政年度内符合条件的人员。

- (a) 个人；
- (b) 符合条件的政府实体；
- (c) 公司，条件是：
  - (一) 其主要类别的股份在第6款a)或b)项所述公认证券交易所上市，且在一个或多个公认证券交易所正常交易；或
  - (二) 公司至少50%的累计表决权和股份总价值由有权享受本项(一)分项所述福利的五个或更少的公司直接或间接拥有，但条件是，如果是间接拥有，每个间接所有者均为两缔约国中任一国家的居民；
- (d) 慈善实体或其他免税实体，但条件是，如果是养老金信托机构或专门为提供养老金或其他类似福利而设立的任何其他组织，所涉及的人50%以上的受益人、成员或参与者需为在两缔约国中任一国家的居民；或
- (e) 个人以外的人，条件是：
  - (一) 所涉及的人因本款a)、b)或d)项或c)(一)分项所述之原因在本财政年度内至少有一半的时间是符合条件的人员，直接或间接拥有所涉人员的至少50%的累计表决权和股份或其他受益权益总价值；和
  - (二) 所涉人员应纳税年度总收入中不到50%已经以付款的形式直接或间接付给不属于两缔约国中任一国居民的人，且按本《公约》应在此人的居住国应出于税收之目的予以扣除(但不包括正常服务或有形资产的正常业务过程中正常交易付款以及支付某银行金融债务，但条件是，如果此银行非某缔约国的居民，此付款应归属位于该银行设在两缔约国之一的某个常设单位)；

3. a) 某缔约国的居民将有权享有《公约》在某个源自另一国的收入项目方面的福利，不管此居民是否为符合条件的人，只要此居民积极在首次提及国开展业务(为该居民自己开展投资业务或管理投资业务的除外，除非这些活动是由一家银行、保险公司或注册证券经销商开展的金融、保险或证券活动)，且源自另一缔约国的收入与该业务有关或因该业务而产生而且该居民符合本《公约》为获得此种福利而规定的其他条件；
  - b) 如果该居民或其任何关联企业在另一缔约国开展业务活动从而产生某种收入项目，则a)项之规定只有在以下情况下适用于该收入项目：在首次提及国开展的业务活动与在另一国开展的业务切实有关。一项业务活动是否属于本款意义上切实有关的活动将依据一切事实和情形予以确定；
  - c) 在确定一个人是否在某缔约国积极开展a)项之下的业务时，此人作为合营伙伴的合营企业所开展的活动以及与此人有关的人员所开展的活动应被视为此人开展的活动。如果一个人拥有另一人受益权益中至少50%(或如果是一个公司，拥有该公司至少50%的累计表决权和股份总价值)或另一人直接或间接拥有每个人至少50%的受益权益(或如果是一个公司，至少拥有该公司50%的累计表决权和股份总价值)，则此人应被视为与另一人有关。在任何一种情况下，一个人是否被视为与另一人有关，只有依据一切事实和情形，确定其是否拥有另一人的控制权或两人都处于同一人或多人共同控制之下。
4. 尽管有本条前款之规定，如果一家作为某条约国居民的公司或一家控制此类公司的公司拥有发行在外的某类股份，则应



- a) 遵守使其持有人对源自另一缔约国的公司部分收入拥有权利的条款或其他安排(该收入大于该持有人在无此种条款或安排时将会获得的部分) (“不相称的收入部分”); 和
- b) 50%或以上的表决权及其价值为不符合条件的人员所拥有, 则本《公约》的福利不应适用于不相称的收入部分。

5. 虽然某缔约国的居民既不是第2款规定的符合条件的人员, 也没有权利享有第3款或第4款所规定的各项福利, 不过, 如果另一缔约国的主管部门确定此人的机构设立、取得或维护及其业务的开展并非以获得本《公约》规定的各种福利为首要目的之一的, 则应给予本《公约》规定的福利。

- 6. 为本条之目的, 术语“公认证券交易所”系指:
  - (a) 在A国……;
  - (b) 在B国……; 和
  - (c) 主管部门出于本条之目的同意认可的任何其他证券交易所。

针对从优惠税制中受益的实体的条款

21. 特定类型的公司在其居住国内享有税收特权会助长导管公司的设立, 并且引发有害的税务做法问题。如果有特殊法律特征可以用来区别免税(或接近免税的)公司, 则可通过不向这些公司提供税务条约福利的方式(排除法)避免不当利用税务条约的情况。由于此类特权大多给予一国商法或税法中界定的特定类型的公司, 最彻底的解决办法是将这类公司排除在条约范围之外。另一个解决办法是增加一项适用于此种公司收到或支付的收入的保障条款, 可按照以下措词拟定:

《公约》给予免税或减税的规定不应适用于根据[……]法

[……]条或在《公约》签署后根据[……]颁布的任何类似规定所界定的公司收到或支付的收入。

本项规定的范围可通过只提及具体类型的收入加以限制，例如股息、利息、资本收益或董事的酬金。根据此类规定，有关类型的公司仍将有权享受第24条提供的保护(不歧视)和第25条的福利(共同协议程序)，但是它们必须服从第26条之规定(信息交流)。

21.1 除条款的定义明确外，且适用方式简单，即使在某些情况下可能要求提供行政援助。它们是一种重要的手段，其税法中设有特别特权的国家可以利用这种手段来防止此种特权被用于与不当利用该国所签税务条约相关的目的。

21.2 如果不可能或不适合通过公司的特殊法律特征来确定公司是否享有税收特权，则需要做出比较全面的规定。以下条款旨在拒绝为那些虽然具备某缔约国居民资格但在该国享受仅限外资实体享有的优惠税制(即本国居民所拥有的实体不享受此种优惠税制)的实体提供公约福利：

属于某缔约国居民的任何公司、信托机构或合营企业，且其受益权不属于该国居民的一人或多人直接或间接所拥有或控制的，如果该国对这个公司、信托机构或合营企业征收的税额(考虑到以任何方式对税额进行任何扣除或抵消之后，包括对该公司、信托机构或合营企业或任何其他人员的退税、偿还、捐献、抵免或补贴)大大低于该国在该公司股本的所有股份或信托机构或合营企业中的所有权益(视情况而定)的受益权被该国的一个或多个居民所拥有的，则不应享有本《公约》规定的各项福利。

#### 针对特殊类型收入的条款

21.3 以下条款旨在拒绝对依据某种优惠税制享受低税率或免税的收入提供本《公约》所规定的福利：

1. 本《公约》所规定的福利不应适用于根据本《公约》其他条款可在某缔约国征税且源自不必在该国切实存

在的活动的收入，包括：

- (a) 涉及银行、航运、金融、保险或电子商务活动等方面的活动；或
- (b) 涉及总部或协商中心或类似安排且提供公司或集团管理、融资或其他支助的活动；或
- (c) 产生股息、利息和特许使用费等被动收入的活动，依据该国法律或行政法规，此种收入获得税收优惠且与其有关的信息被作为机密对待以至于阻碍有效交流信息的。

2. 为了第1款之目的，在某缔约国境内获得税收优惠待遇的收入，除本协定前述条款所述原因以外，收入项目具有以下情形的：

- (a) 享有免税权的；或
- (b) 应在纳税人手中征税但税率低于在同为该国居民的类似纳税人手中应纳税的同等收入项目所适用之税率的；或
- (c) 享有税收抵免、退税或其他优惠的福利或享有直接或间接提供的与该收入项目有关之福利的，已经支付的境外税收抵免除外。

涉及对特殊类型收入进行来源征税的反滥用规则

21.4 如果交易是以获取公约特定条款所规定的有关限制来源征税的福利为主要目的，则以下条款将具有拒绝提供此种福利的作用。所涉及的条款是第10、11、12和21条；为了处理上述每一条款所适用的具体类型收入，本条款应作如下些许修改：

凡与设立或转让[第10条：“股份或其他权利”；第11条：“债务主张”；第12条和第21条：“权利”]有关者，与支付[第10条：“股息”；第11条：“利息”；第12条：“特许使用费”和第21条：“收入”]有关的主要目的

或主要目的之一是以设立或转让的方式利用本条款的，则不适用本条款之规定。

57. 在考虑这些例子时，各国应考虑到其驾驭所建议各种做法的能力。对于很多发展中国家而言，可能难以采用非常详细的规则，因为它们需要获取有关外国实体的大量信息。这些国家可以考虑采用一种比较全面的、可能更适合其本国国情的做法，例如第21.4段所建议的做法。

### 三角情形

58. 就税务条约而言，“三角情形”一词系指税务条约适用于涉及三个国家的情形。可能属于不当利用税务条约的典型三角情形是：

- 股息、利息或特许使用费源自S国且由R国居民支付，而且R国是一个免税国；
- 收入应归属在P国设立的某常设单位，而且P国是一个不对此种收入征税的低税率管辖区。<sup>17</sup>

59. 根据R国与S国签订的税务条约，S国必须为上述股息、利息或特许使用费提供条约福利，因为这些收入源自R国居民，即使因该国所实施免税制度之原因未在该国征税。

60. 在下文转载的第24条评注中，《经合组织示范公约》第24条评注第71段讨论了这种情形，并且建议可以通过在R国和S国税务条约中列入一项特殊条款的方式解决这个问题：

[……]如果企业是其居民的缔约国对位于另一缔约国的常设单位的利润免税，该企业有可能把股票、债券或专利等资产转移到税收待遇非常优惠的国家的常设单位，而且在某些情况下，所产生的收入在三国中任何一国都不会征税。为防止这种可被视为滥用的做法，企业为其居民的国家与第三国(来源地国)之间的公约可包含一项规定，指出只有位于另一国的常设单位所

<sup>17</sup> 见经合组织报告《三角情形》R(11)-3页，第53段。《经合组织示范公约》全文版第二卷在R(11)-1页予以转载。

得收入在该常设单位所在国按正常方式纳税时，企业才能要求享受公约的福利。

61. 少数条约中载有一项基于上述建议的条款。<sup>18</sup>不过，如果不将类似的条款系统地纳入此种股息、利息或特许使用费来源国与实施免税制度的国家已经签订的税务条约之中，则相关资产就有可能被转移到由未与来源国在税务条约中签订此类条款的国家的居民所拥有的关联企业。

利润或收入归于特定人员或实体

62. 纳税人进行交易或做出安排的目的是为了使纳税人正常获得的收入能够计入相关人员或实体的账户以便能够获得在其他情况下无法获得的条约福利。有些可能采取的方式已经讨论过(例如，滥用税务条约和利用设在低税国家的常设单位)。下文讨论的是收入转移的其他情景。

#### 一) 非正常交易转移定价

63. 长期以来，人们一直承认关联企业可以通过利用非正常定价转移利润，而且大多数国家的税收立法现都载有针对这些问题的转移定价规则。这些规则得到了《联合国示范公约》和《经合组织示范公约》第9条的明确认可。不过，正如经合组织就应该如何实施这些规则所编写的全面指导意见<sup>19</sup>所说明的那样，这是一个复杂的领域。

#### 二) 资本弱化

64. 在几乎所有国家，利息都是一种可以从税额中扣除的费用，而作为一种利润分配方式，股息不可以从税额中扣除。因此，希望为全资子公司提供融资的外资公司可能发现，根据对所付利息

---

<sup>18</sup> 例如见法国与美国所签订的税务条约的第30条第5款。

<sup>19</sup> 1995年《经合组织跨国企业和税务管理部门的转让定价指南》(更新版)。截至2012年，联合国专家委员会正在编写关于转让定价实务方面的手册，重点关注发展中国家面临的问题。

适用的总体税率，从税收方面来讲，通过债务而非股本的方式提供融资将会对其有利。因此，子公司可能拥有几乎都以其债务而非股本方式提供的融资，这种做法就是所谓的“资本弱化”。

65. 根据《经合组织关于资本弱化的报告》，<sup>20</sup>各国已经采取不同的办法来解决这一问题。从广义上讲，这些办法可以分为两类，一类是以适用一般反滥用规则或正常交易原则为基础的办法，另一类是涉及利用固定股本负债率的办法。

66. 第一类规则系指需要研究每种情况的事实和情形以便确定融资在实际上是债务性的还是股本性的。这种办法可以通过具体立法规则、一般反滥用规则、司法原则或适用于基于正常交易原则的转让定价立法予以执行。

67. 固定比率法的办法一般是通过特殊立法反滥用规则予以执行；采用这种办法时，如果某个公司的总债务/权益比率超出预先设定的比例，则超出部分的债务所产生的利息可以被禁止、延期或作为股息处置。

68. 如果一个国家的资本弱化规则适用于向非居民支付利息但不适用于向居民支付类似付款，则可能会违反第24条第4款，该款规定“一缔约国企业支付给另一缔约国居民的利息、特许使用费和其他费用，应按向首次提及国居民支付这类款项的条件予以扣除，以确定该企业应纳税的利润”。不过，该规则还有一种适用第9条第1款的特殊除外情况，它涉及转让定价调整问题。因为这一原因，如《经合组织示范公约》第24条评注第74段所示：<sup>21</sup>

第4款未禁止借款人的国家对资本弱化适用其国内规则，只要这些规则与第9条第1款或第11条第6款保持一致。不过，如果此种待遇是由于与上述条款不一致的规则所导致且只适用于非居民

---

<sup>20</sup> 《资本弱化》，转载于《经合组织示范公约》全文版第二卷R(4)-1页。可访问：[www.oecd.org/dataoecd/42/20/42649592.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/42/20/42649592.pdf)。

<sup>21</sup> 本示范公约第24条评注中转载了《经合组织示范公约》第24条评注第74段。

债权人(居民债权人除外), 则第4款禁止此种待遇。

69. 本示范法第9条评注第5段转载了《经合组织示范公约》第9条第3款评注内容, 该段解释说, 第9条第1款允许适用关于资本弱化的国内规则, 只要其作用在于把借款者的利润视为正常交易情况下将会产生的利润。虽然这将会是典型的基于正常交易原则的资本弱化案例, 但一般很难确定其资本弱化规则满足这一要求, 因为这一规则没有涉及到独立当事人本应当做些什么。

70. 出于这个原因, 已经以某种固定比率法为基础采用资本弱化规则的国家认为, 它们需要在其条约中纳入明确允许适用这些规则的条款。例如, 法国和爱沙尼亚之间签订的税务条约的议定书第13条规定如下:

公约条款决不应限制法国适用其税法第212条关于资本弱化的条款或可能修改或替换该条款的任何基本类似的条款。

### 三) 使用基地公司

71. 设在低税管辖区域的基地公司可能被用于向应征税率大大低于在此种收入直接源自该公司股东时本应支付税率的国家转移收入。

72. 已经采取各种办法来对付这种安排。例如, 在有些国家, 根据一般反滥用规则或司法原则, 一家没有任何雇员且没有任何实质性经济活动的空壳公司可能会被税务主管部门所忽视。可能还有人会认为, 由属于另一国居民的股东有效管理的基地公司在该国拥有其居住地或常设单位。《经合组织示范公约》第1条评注第10.1段对第一种做法进行了描述, 按照这种做法要求获得条约福利

[……]可以被拒绝, 如果对个案的事实和情形进行仔细考虑之后表明子公司的有效管理地未设在其所谓的居住国, 而是设在母公司的居住国, 从而使之对于国内法和条约目的成为后一个国家的居民(如果一国的国内法利用法人的管理地或某个类似标准来确定其居住地, 则会涉及到这一点)。

73. 评注第10.2段对第二种做法进行了描述, 其内容如下:

对个案的事实和情形进行仔细考虑之后也可能表明，子公司的管理地是在其母公司的居住国，所采取的方式是让该子公司在母公司居住国设有一个常设单位(例如，采取拥有管理地的方式)，而其全部或大部分利润则被适当归属于在该驻地国产生。

74. 但是，如果所做安排涉及公司在其设立国拥有实质性管理和经济活动，那么这些做法可能不会成功。应对这些情况的最有效办法之一是将受控外国公司(CFC)立法纳入国内立法。虽然有时有人认为这种立法可能会违反税务条约的某些条款，但如《经合组织示范公约》第1条评注第23段所示，委员会认为典型的受控外国公司规则不属于这种情况(该示范法第7条评注第14段和第10条评注第37段也对此做出进一步的解释)：

23. 也可以通过受控外国公司条款来处理利用基地公司问题。有很多成员国和非成员国现已采用这种立法。虽然各国对这类立法的设计大不相同，但这些规则的一个共同特征是它们导致缔约国对其居民参与某些外国实体所获收入进行征税，这种做法现已被国际社会作为一种保护国内税基的合法手段。有时有人主张，根据对《公约》第7条第1款和第10条第5款等条款的某种解释，受控外国公司的这种共同特征与上述条款存在冲突。出于第7条评注第14段和第10条评注第37段所解释的原因，这种解释与条款案文不一致。与这些条款的上下文也不相符。因此，虽然有些国家认为最好能够在其公约中明确说明受控外国公司立法与公约不存在冲突，但这种说明没有必要。有人认为，用这种方式制定受控外国公司立法不违背公约条款。

#### 四) 董事酬金和高级管理人员的报酬

75. 根据第16条(董事的酬金)，公司董事酬金和高级管理人员的报酬可以在公司的居住国征税，不管这些董事和高级管理人员在何处履行职务。可采用“薪金分开”安排，以便减少根据该条款应在该国纳税的金额。例如，假定作为A国居民的A公司拥有两个子公司B和C，而它们分别是X国和Y国居民。D先生是X国居民，而他是子公



司B的一名董事兼高级职员。X国的所得税的累进税率最高达50%。Y国也有类似的所得税制度，但税率很低。X国和Y国签订有一项税务条约，其中规定X国对可在Y国征税的收入实施免税。为了减少D先生的税收负担，A公司可任命他担任C公司的董事和高级管理职员，并且安排其大部分薪酬在C国发放。

76. 第16条第1款适用于某人以其作为公司董事身份获得的酬金，而第2款适用于某人以其作为公司高级管理职员身份获得的薪酬、工资及其他类似报酬。因此这种安排可能会遭到依据一般反滥用规则或司法原则提出的挑战，此外它也可能会受到以下方式的挑战：对D先生向为其提供收入的每家公司所提供的服务进行分析以及对C公司为其他董事及高级管理人员支付的薪金和报酬进行分析，以确定D先生从公司获得的董事酬金和报酬中有多少可被合理地视为源自其作为该公司董事或高级管理人员所开展的活动。

#### 五) 归于免税或政府实体的利息

77. 根据第11条评注第12段，各国可以在双边协商期间商定在其税务条约中载入免除以下类别利息的条款：<sup>22</sup>

- 支付给政府或政府机构的利息；
- 由政府或政府机构担保的利息；
- 支付给中央银行的利息；
- 支付给银行或其他金融机构的利息；
- 长期贷款利息；
- 为特殊设备或公共工程供资的贷款的利息；或
- 政府核可的其他类型投资的利息(例如，出口融资)。

---

<sup>22</sup> 有很多条约额外免除了对金融机构所获得利息、信贷销售利息或向养老基金等免税机构支付的利息征收的来源税(见《经合组织示范公约》第11条评注第7.7-7.12段)。

78. 如果一项税务条约中载有一项或多项此种条款，则有权享受此种免税权的当事人可能会与其他无权享受此种免税权或有合同规定利息及其他类型收入不能享受免税权(例如，特许使用费)的当事人做出背靠背安排，以便将更大份额的报酬总额列为利息付款。

79. 虽然可以主张，避免将此种免税条款纳入税务条约将是一种简单的解决办法，但必须指出，将免税条款纳入税务条约是出于有效的政策目的，因为考虑到来源国对支付利息总额征税经常会起到一种关税作用，并且会由借款人承担。另外，只要一个国家已经同意将此种免税条约纳入其条约之一，就很难在与其他类似国家的条约谈判中不提供这些免税优惠。

80. 在上面提到的对付滥用税务条约的办法中，有很多可能涉及到处理以获取这些免税福利为目的的背靠背安排。另外，如果混合合同中规定的报酬已被不当地适用于利息支付的情形，则可以采用适用于这种情形的国内专门反滥用规则、国内一般反滥用规则或原则或适当解释条约条款。如果总报酬由相关当事人之间分配，则也有可能涉及到第11条第6款和第9条第1款之规定，以确保条约规定的免税福利只适用于适当数额的利息。最后，一些国家已将专门反滥用规则纳入其税务条约之中，以对付这种背靠背安排。澳大利亚和墨西哥2002年签署的税务条约的《议定书》第7条b)款就有这种规则的例子，其内容如下：

[第11条第2款]的[……]规定不应适用于源自背靠背贷款的利息。在此情况下，利息应根据产生利息所在地国家的国内法进行征税。

### 劳务租用

81. 《经合组织示范公约》评注部分转载了第15条评注，除其他外，尤其涉及到所谓“国际劳务租用”的安排问题。这涉及到希望短期雇用外国职员的本地企业与非居民中介签订协议，由中介充当正式雇主。因此，雇员似乎满足第15条第2款规定的三个条件，从而具备在从事就业所在地国家免税的资格。第15条评注载有关于如

何处理这个问题的指导意见，其中承认国内反滥用规则和司法原则以及对条约的适当解释提供了质疑此种安排的途径。

### 演艺人员和运动员

82. 很多比较老的税务条约不包括第17条第2款(演艺人员和运动员)，该条款涉及利用所谓“明星公司”的问题。为了避免可能适用基于该条第1款的各种规定，已经缔结此种条约的国家的居民可能会试图将源自其作为演艺人员或运动员所开展活动的收入或其部分收入支付给为此设立的公司。

83. 如第17条评注所述，其中转载了《经合组织示范公约》第17条评注第11段，可以通过国内法条款来应对此种安排，将此种收入看作是演艺人员或运动员所得：

[……]第三类情况涉及某些避税做法，它们发生在下列条件下：演艺人员或运动员的表演费不支付给演艺人员或运动员本人，而是支付给另一人，例如所谓的演出公司，照此支付方式，在演出活动所在国该种收入既不按演艺人员或运动员的个人服务收入纳税，也不按企业利润纳税，因为不存在常设单位。某些国家根据国内法规定“详尽查核”此种安排，并将此种收入视为演艺人员或运动员所得；按第1款规定，这种情况下，它们可以对本国领土内的活动所得收入征税[……]。

84. 2003年补充的经合组织评注第11.2段解释说，国家也可以利用其一般反避税规则或司法原则来处理涉及明星公司的滥用安排：

11.2 但作为一种一般规则，应该指出，尽管有第17条之规定，公司不会阻碍适用来源国国内法的一般反避税规则，该规则允许来源国对滥用情形中的演艺人员或运动员或明星公司征税，第1条评注第24段认可了这一点。

85. 最后，关于第17条第2款中出现的反滥用规则，税务管理部门应该注意，不管明星公司与演艺人员或运动员是否同为一个国

家的居民，都适用这一规则。这一说明也被补充到2003年经合组织评注中：

11.1 第2款的适用不限于演艺人员或运动员以及明星公司等产生收入的其他人员同属一个缔约国居民的情形。该款允许演艺人员或运动员从事活动的所在国对这些活动所产生的且计入他人账户的收入征税，尽管公约其他条款可能另有规定。因此，尽管有第7条之规定，该款允许该国对属于另一缔约国居民的明星公司所产生的收入征税，即使演艺人员或运动员不是该另一国的居民。相反，如果演艺人员的居民国是缔约国之一，其所得收入计入明星公司等属于第三国居民的人员，且未与来源国签订税务公约的，则任何条款不得妨碍缔约国根据其国内法对此人进行征税。

#### 修改条约收入分类的交易

86. 根据收入的性质不同，第6至第21条对征税权利进行了不同的分配。在结合条约定义与国内法的基础上对出于这些规则之目的特定收入项目进行了分类。由于是由纳税人来确定以国内法和条约条款为目的的分类一般基于什么样的合同内容，因此在某些情况下，他们可能会试图影响这种分类，以便获得非条约本意的福利。

87. 以下各段介绍的几个安排方面的实例涉及寻求修改条约收入分类的问题。根据情况的不同，此种安排可通过特别国内法或条约反滥用规则来处理，也可以利用一般反滥用规则或司法原则来处理。但一个实际问题往往是，在这些个案中的有些个案中，难以发现和确定以改变条约种类为目的而进行的各种交易之间的联系。

#### (一) 股息转为利息

88. 依据有关规定对股息但不对利息支付进行属地征税的条约，将股息转为利息将会有利可图。假定R国居民X拥有作为S国居民的A公司的所有股份。在设想支付大额股息时，X安排设立同为S国居民的控股公司B；X是B公司的唯一股东。然后，X公司将A公司

的股份出售给B公司以换取计息票据(R国和S国允许免税进行此种转让)。B公司向X支付的利息将有可能通过A公司向B公司支付股息的方式进行,这样就可以根据某种参与免税或类似制度或因为扣除向X发行票据的利息付款而在S国避税,因此,X将间接获得A公司以支付利息的方式为B公司所发行的票据支付的股息,并将避开在S国交纳属地所得税。

## (二) 混合合同之中的价格分配

89. 混合合同涵盖了不同的对价,例如提供商品、服务、专有技术和无形资产许可。而对于条约目的来说,这些对价又产生不同类型的收入。在很多情况下,各种对价之间的价格分配对收入获得者并无影响,而提供者则可能希望在相关合同中将不相称的价格部分分配到在属地国免税的收入项目中。例如,特许合同可能会涉及到转让即将出售的商品、提供各种服务、提供专有技术以及利用知识产权(例如,商标和商品名)的特许使用费。如果非居民特许权授予者在特许权被授予者居住国未设常设单位,则第7条不允许该国对提供库存商品和服务所获的商业利润征税,但第12条允许对特许使用费以及与专有技术有关的付款征税。因为对所有这些付款的征税额一般都可以从支付给特许权被授予者的款额中扣除,故可能不会注意到总价格如何分配。因此,在拟订合同时可以增加提供商品和服务的价格,而降低特许使用费和提供专有技术的价格。

90. 由于合同的当事人是独立的,故国内转让定价立法和《公约》第9条一般不适用于此种交易。发展中国家可能特别容易遇到此种交易,因为发展中国家的关税正在逐步降低,而关税一般不利于货物的转移定价,而且也不容易确定无形财产的适当对价,即使对熟练的税务管理部门也是如此。

## (三) 特许使用费转为资本收益

91. 拥有某文学作品版权的非居民希望将其版权授予S国某居民,以便根据翻译作品的销售额以支付版税为对价,在该国翻译和

转载该作品。这位拥有版权的非居民没有向居民授予某种许可，而是与其签订了一份“销售”协议，根据该协议，与该作品的翻译版本在S国境内有关的所有权利均被非居民处置并由居民所取得。此项“出售”的对价是该居民将翻译作品总销售额中一定比例的收入传给上述非居民。合同还规定，非居民还有权选择在五年期满后重新取得这些权利。

92. 有些国家已经修改版税的定义，以便明确处理这种问题。例如，美国和印度所签税务条约第12条第3款a)项规定：

本条所使用的“版税”一词系指：

- a) 以使用任何版权或使用任何版权的权利为对价而获得的任何类型的付款[……]，包括根据其生产率、用途或处置权而转让上述任何权利或财产而获得的收益[……]。

#### (四) 利用衍生交易

93. 衍生交易可以允许纳税人以不同的法律形式获得某些金融交易的经济收益。例如，根据各国的条约条款和国内法，纳税人可以获得免征或减征属地税的条约福利，条件是其在本国公司的股份中拥有事实上与外来投资者相同的经济地位。例如，假定属于A国居民的X公司想对作为B国居民的一家公司的股份进行大量投资，而作为B国居民的Y公司想获取A国政府发行的债券。为了避免导致预扣所得税的跨境支付股息和利息，X公司可能更愿意获得其本国发行的债券，而Y公司可取得X公司想取得的属于Y公司居住国居民的某个公司的股份。然后，X公司和Y公司将签订一项互换协议，根据该协定，它们将同意根据其每年所获得的股息和利息差额进行互换支付；它们还将签订合同，以便在将来某个时候相互购买上述股份和债券。通过这些交易，纳税人将会得到上述股份和债券跨界投资的经济实际头寸，而不会产生缴纳属地预扣所得税的责任（除了只体现股息和利息差额的互换支付还需要根据第21条和每个国家的国内法纳税）。

### 试图规避条约条款限制的交易

94. 税务条约条款有时利用界限值来确定一个国家的征税权。第10条第2款(a)项所述对股息征收来源地税的下限就是一个例子，它只适用于公司股息的受益所有人直接持有股息支付公司资本至少10%的情形。

95. 纳税人可能会为了在非条约本意情形中获得此种条款的福利而做出安排。例如，拥有某居民公司资本不到10%的非居民股东可能会在规划股息支付时安排将其股份暂时转到一个将会免征股息税或以较低税率征收股息税的居民公司或非居民公司。此种转移可采用将预期股息价值转为在来源地国免税的资本收益的方式进行。第10条评注对此予以了说明，而经合组织第10条评注第17段也对此予以转载：

如果滥用第2款之规定，例如一家股份持有量不足[25]%的公司，在股息应支付前主要为了获得上述规定的福利而增加持有比例，或安排合格持有量的主要目的是要获得减税，则不应准予本款(a)项设想的减税。为了抵制上述做法，缔约国不妨在(a)项之后加上一项有关下述内容的规定：

假如获得这种持有量主要不是为了利用本规定。

以下是意图规避公约中规定的各种界限值的其他例子。

### 对某些常设单位的时限

96. 《公约》第5条第3款载有一项规则，根据该规则，在某些情况下，外资企业于某一期间在同一项目或关联项目中提供服务将构成一个常设单位。纳税人可能会试图逃避使用这一条款，所采取的方式是在相关企业之间将某个单一项目拆开，或者将某个单一合同分成几个不同部分，以便主张这些合同涉及不同项目。第5条评注第11和第12段对这些安排进行了讨论。

### 对股份资本收益征收来源地资本收益税的限值

97. 第13条第4款允许一个国家对其财产主要由位于该国境内的不动产组成的公司的股份(以及某些其他实体的利息)征收资本收益税。为了该条款之目的,如果位于该国境内的不动产的价值超过该实体全部资产价值50%,则此种实体的财产被视为主要由此种不动产组成。

98. 有人可能试图逃避适用这一条款,在设想转让该实体的股份或利息时,将源自特定国家境内不动产的实体价值的比例降低。如果是一家公司,可能采取的方式是为公司注入大量现金以换取公司债券或优先股,其交换条件是规定在这些股份或利息转让之后不久赎回此种债券或股份。

99. 如果事实确定,公司资产已被转到某个实体,且其目的是为了逃避对该实体的预期转让股份或利息适用第13条第4款之规定,则有充分理由适用一个国家的一般反滥用规则或司法原则。不过,有些国家可能希望在其税务条约中明确规定在这些情况下应适用第4款。可通过在第13条增加一项条款的方式做到这一点,其内容大致如下:

为了第4款之目的,在确定一个公司、合营企业、信托机构或房地产拥有的全部资产的总价值时,不应考虑主要以逃避适用该条款为目的而转入该实体的资产。

### 3. 适当的税务条约适用和解释机制的重要性

100. 委员会认识到适当的行政管理程序可在降低不当利用税务条约的风险方面发挥作用。税务条约中有很多实质性条款需要得到在程序方面与国内税务立法保持一致的适当行政管理程序的支持。发展中国家可以通过向已经有成功实施条约经验的国家学习,考虑制定其本国关于实施条约的程序条款。

101. 委员会还认识到适当的税务条约解释机制的重要性。很多国家都有对税务条约进行独立司法解释的长期历史,从而为税务



管理部门提供指导。司法系统较弱或在解释税务条约方面司法专业知识不多的国家可以考虑建立替代机制，以确保对税务条约做出正确、反应迅速和负责任的解释。

102. 虽然反滥用规则对防止不当利用条约非常重要，但对于一些税务管理部门来说，适用某些反滥用规则可能具有挑战性，特别是在发展中国家。例如，虽然有效适用国内转让定价规则可能有助于各国处理某些不当利用条约条款问题，但在转让定价领域内专业知识有限的国家可能会处于不利地位。另外，在打击不当利用条约方面经验不够多的国家可能会在如何适用一般反滥用规则方面感受到没有把握，特别是在涉及到检验某种目的时。这更加需要有适当的机制来确保对税务条约做出适当解释。

103. 如果发展中国家认为一般反滥用规则可能会带来无法接受的不确定性，阻碍外来资金对其境内的投资，则它们可能也不太愿意采用或适用这种规则。虽然一种能够让纳税人迅速了解反滥用规则是否会适用于预期交易的裁决制度能够有助于减少这种关切，但重要的是，此种制度要能保护交易的秘密，同时，还要能避免随意性解释（在有些国家，这种解释可能会带来腐败风险）。显然，拥有一个强大而独立的司法制度将有助于向纳税人保证以客观的方式适用反滥用规则。同样，有效地适用协商一致程序将确保有关适用反滥用规则的争端能够根据国际公认的原则加以解决，以便维持税务条约的完整性。

## 第 2 条

### 涉及的税种

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第2条转载了《经合组织示范公约》第2条。

2. 本条旨在澄清关于《公约》所涉税种的术语和名称。在这方面，可以看到，同一收入或资本在同一国家可能需要缴纳各种税

款，它们或者在性质上不同，或者性质相同，但由不同的政治区划或地方主管部门征收。因此，双重征税不可能完全避免，除非每个缔约国适用的双重征税减免方法考虑到此类收入或资本须缴纳的所有税种。因此，有关一项条约所涉税种的术语和名称必须尽量明确、简洁和全面。正如《经合组织示范公约》第2条评注所指出的那样，对于如下方面来说，这一点是必需的：

1. [……]确保确定公约所涉的缔约国税种，并根据缔约国的国内法，将其政治区划或地方主管部门征收的各种税款尽量包括在内，以充分扩大公约适用的领域，同时还应利用定期交换清单和共同协议程序，这样，每当缔约国修改国内法时，就不必再缔结新的公约。

## B. 第2条各款的评注

### 第 1 款

3. 本款指出，《公约》适用于所得和资本税，不论是代表哪个主管部门征税(例如，国家本身或它的政治区划或地方主管部门)，或采用何种方法征税(例如，直接估定或是在来源地扣除，采用附加税或附加费的形式还是作为追加税)。

### 第 2 款

4. 本款将各种所得和资本税界定为总收入税、总资本税、收入或资本各组成部分的税，包括转让动产或不动产收益税、资本折旧税和企业支付的工资或薪金总额税。关于企业支付的工资和薪金总额税的覆盖面，各国的做法互不相同，在双边协商中应考虑到这个问题。根据《经合组织示范公约》第2条评注第3段，对工资总额进行的征税不包括“社会保障扣款或征税与个人所得福利存在直接关系的任何其他扣款”。经合组织的评注进而指出：

4. 很显然，拥有征税权的国家——唯它——可以收取根据其立法征收的税款连同任何附加的税费：增加款、费用、利息

等。据认为在本条中不必规定这一点，因为显而易见，在征收税款的过程中，附加税费依据的规则与主税费的相同。

5. 该条未提及“普通税”或“特别税”。在正常情况下，将特别税列入一项《示范公约》可能被认为是合情合理的，但经验表明，此类税种一般在非常特殊的情况下征收，而且很难加以界定。其特殊性可能是各种原因造成的；比如，征收情况、具体收取方式、税率、征税对象，等等。尽管如此，不将特别税列入本条似乎更为可取。但是，由于不准备将特别税排除在所有公约之外，因此也未提及普通税。缔约国可自由决定，将《公约》的适用范围仅限于普通税，或扩大到特别税，乃至制定特殊规定。

### 第 3 款

5. 本款使缔约国有机会列举本《公约》涉及的税种。按照《经合组织示范公约》第2条评注第3段，清单“并不详尽”，因为“它旨在说明本条的前述各款”。不过，原则上它可望成为“一份完整的清单，能够列出每个缔约国签署时征收的公约所涉税种”。

### 第 4 款

6. 《经合组织示范公约》第2条评注第4段适用于以下情形：

7. 由于第3段所列税种清单完全属于宣告性质，故本段规定公约也适用于在本《公约》签署日期之后作为对某缔约国境内现有税种的补充或替代而在该国征收的所有相同或基本类似的税种。

8. 每个国家承诺向对方通报其对国内税收法律做出的任何重大修改情况，例如，有关新税或被替代税种的详细情况。还鼓励各成员国通报其他重要情况，比如新的规章或司法裁决等；有很多国家已经采用这种做法。缔约国还可自愿将通报要求延伸到对影响其在公约之下义务的其他法律所作的任何重

大修改。希望这么做的缔约国可以用以下条款替代该段最后一句：

在每年结束时，缔约国主管部门应将各自对征税法或影响其在公约之下各项义务的其他法律所作的修改通知对方。

## 第二章评注

### 定 义

#### 第 3 条

##### 一般定义

#### A. 一般考虑

1. 《经合组织示范公约》第3条在其第1款在c)和h)项对“企业”和“商业”的术语进行了定义，而《联合国示范公约》第3条则没有，除此之外，《联合国示范公约》第3条与《经合组织示范公约》第3条是相同的。这是因为《经合组织示范公约》删除了第14条(独立个人服务)，而《联合国示范公约》仍然保留了这一条。

2. 一些一般的定义对理解和适用双边税务公约，通常是必要的，较专业的概念术语一般在特殊规定中加以定义或解释。此外，有些术语的定义未列入公约，而是留待双边协商决定。

3. 《联合国示范公约》第3条与《经合组织示范公约》第3条一样，阐明了解释公约术语所需的若干一般定义。这些用语有“人”、“公司”、“缔约国企业”、“国际运输”、“主管部门”和“国民”。第3条主要定义各缔约国“主管部门”。术语“居民”和“常设单位”分别在第4条和第5条中进行了定义，而用于解释特殊类别收入条款的某些术语则在有关条款中予以说明。留由公约缔约双方自行商定术语“某缔约国”和“另一缔约国”的定义。它们在一缔约国的定义中也可提及大陆架。

#### B. 第3条各款的评注

##### 第 1 款

##### (a) 术语“人”

4. 术语“人”在(a)项中定义为包括个人、公司和由人组成

的任何其他团体，对此应做出非常广泛的解释。按照《经合组织示范公约》第3条评注第2段，该术语还包括“任何其本身虽未登记注册，但为了税务目的作为法人团体对待的实体”。因此，例如，基金会(fondation, Stiftung)等可能属于术语“人”的含义范围之内。合营企业也被视为“人”，原因是它们要么属于“公司”定义范畴之内，或者，如果不是这种情况，则因为它们构成由人组成的其他团体。

(b) 术语“公司”

5. 同《经合组织示范公约》中相应的定义一样，术语“公司”的定义在拟订时特别参照了关于股息的第10条。该定义同该条和第5条第8款以及第16条相关，同时分别与《经合组织示范公约》第5条第7款和第16条相对应。

(c) 术语“一缔约国企业”

6. (c)项对术语“一缔约国企业”和“另一缔约国企业”作了定义。但未对术语“企业”本身做出定义，因为如《经合组织示范公约》评注所指出的，“一项活动是在企业内进行，还是认为它本身即构成企业，这个问题始终按照缔约国国内法的规定进行解释”。

(d) 术语“国际运输”

7. “国际运输”的定义基于下述原则：只有有效管理地所在缔约国才有权对经营船舶或飞机从事国际运输产生的利润进行征税。阐述这项原则的有第8条(备选案文A)第1款(与《经合组织示范公约》第8条第1款相对应)和第8条(备选案文B)第1款及第2款第1句(假定在后一种情况下，有关的运输活动仅为非临时性活动)。不过，缔约国可双边商定，酌情取代(d)项中居住地的提法，以符合有关国际运输的其他条款的主旨。在此种情况下，如《经合组织示范公约》评注所指出，“‘在某缔约国拥有有效管理地的企业’一句应由‘一缔约国企业’或‘缔约国居民’取而代之”。

8. 如经合组织评注所指出，“术语‘国际运输’定义范围大于通常所理解的范围[以便]使有效管理地国有权对纯属国内的运输以及第三国之间的国际运输进行征税，并允许另一缔约国对完全在其境内的运输征税”。

(e) 术语“主管部门”

9. 如果《经合组织示范公约》中一样，术语“主管部门”的定义留给缔约国自定，它们可自由指定一个或多个主管部门主管公约的适用工作。采取这种做法是必要的，因为在有些国家，双重征税公约的执行并不属于最高税务主管部门一家管辖，有些事务可能留给其他主管部门处理或归其主管。

(f) 术语“国民”

10. 起初，术语“国民”的定义出现在有关“不歧视”的第24条第2款中。因此，术语“国民”的定义只限于适用于第24条之目的。由于公约其他条款，即第4条第2款(c)和(d)项、第19条、第24条和第25条中也提到了这一术语，1999年决定将该术语的定义从第24条第2款移至第3条第1款(f)项。对于自然人，定义只说明该术语适用于任何拥有一缔约国国籍的个人。据认为，不必在公约案文中对国籍概念的含义作任何考虑，也不必更多地就该词的含义和适用作任何特殊的评论。在确定“某缔约国国民”相对于个人有什么含义时，必须提及通常采用该术语的意义和每个国家的国籍获得或丧失规则。

11. (f)项对法人、合营企业和协会做出了更为具体的规定。该项规定证实，按某缔约国现行法律获得其地位的任何法人、合营企业股东或协会均被视为国民，从而解决了在确定公司国籍时经常出现的困难。在确定公司国籍时，有些国家考虑较少的是管制公司的法律，考虑较多的是组建公司的资本来源或控制公司的个人或法人的国籍。

12. 此外，公司与根据其法律成立公司的国家之间的法律关系

类似于个人的国籍关系，有鉴于此，最好不要在一项特殊规定中处理法人、合营企业股东和协会问题，而是以术语“国民”，将它们与个人归为一类。

## 第 2 款

13. 如《经合组织示范公约》第3条第2款一样，本款中有一项一般规则涉及在公约中使用但并未定义的术语的含义。按照经合组织评注，它在1995年对第2款进行了修正，以便：

13.1 [……]使它的案文更贴近成员国的普遍和一致理解。为了第2款的目的，公约未定义的任何术语的含义均可参照按某缔约国国内法任何有关规定给予它的含义确定，不论它是否为税法。不过，如果按某缔约国不同的法律对一术语作了不同的定义，则按本《公约》适用的征税法给予该术语的含义应优于所有其他含义，包括按其他税法给出的含义。一些国家若能达成确定公约未定义术语含义的双方协议(根据第25条之规定，特别是其第3款之规定)，就应按这些协议来解释上述术语。

当签署公约时生效的法律与适用公约时生效的法律之间发生冲突时，以后一种解释为准。

14. 经合组织评注指出：

12. 不过，第2款规定，只有上下文不要求备选解释时，这才适用。确定上下文主要依照签署公约时缔约国的意图以及另一缔约国立法给予有关术语的含义(默示提及作为公约基础的对等原则)。因此，该条措词给主管部门留有一些余地。

13. 因此，第2款的措词令人满意地兼顾了两个方便，一方面是需要确保两国在签属公约时达成的承诺具有永久性(因为不应允许某一国家通过事后在国内法中修正公约未定义的术语范围而使公约部分不能执行)，另一方面是需要能够在一段时间内以方便可行的方式适用公约(应该避免必须提及过时概念的情况)。



## 第 4 条

### 居 民

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第4条转载了《经合组织示范公约》第4条，其中作了一处调整，即1999年在第1款中所列居民纳税标准清单上增加了“公司注册地”标准。按照《经合组织示范公约》第4条的评注，

1. “缔约国居民”的概念具有多项功能，而且对以下三种情况具有重要性：

- (a) 确定一项公约的个人适用范围；
- (b) 解决由于双重居住地引起的双重征税情况；
- (c) 解决由于在居住地国和来源地或地点国征税引起的双重征税情况。

2. 同《经合组织示范公约》第4条一样，《联合国示范公约》第4条界定了“缔约国居民”的措词，并确定了解决双重居住地情况的规则。有两种典型的冲突：发生在两个居住地之间；发生在居住地与来源地或地点之间。发生这些冲突的原因是一个或两个缔约国根据其国内法声称，有关的人是它们领土上的居民。在这方面，经合组织的评注作了下述澄清：

3. 一般来说，各国的国内法根据纳税人本人对有关国家（“居住地国”）的依附施加全面的纳税责任——“全部纳税责任”。这种责任不仅施加给“定居”在按立法（私法）通常具有“居所”意义的一国境内的人，而且还扩大到包括如连续或可能只是某个时期停留在该国领土上的人。有些立法将全部纳税责任施加给在其母港位于该国的船舶上服务的个人。

4. 避免双重征税公约通常不考虑缔约国的国内法，这些法律规定了在财政上将个人作为“居民”对待并因而在该国负有全部纳税责任的条件。避免双重征税公约未规定国内法关

于“居住地”的规定必须依据的标准，以便能使全部纳税责任的权利要求为缔约国双方接受。在这方面，各国的立场完全以国内法为基础。

5. 在两个居住地之间毫无冲突，只有居住地与来源地或地点之间出现冲突的情况下，这一点表现得相当明显。不过此种看法也体现在两个居住地之间发生的冲突上。在这些情况下，只有一点要特别说明，如果参照有关国家国内法采用的居住地概念，就不可能达成冲突的解决。对此，《公约》必须做出特殊规定，以便在居住地的两个概念中确定一个优先概念。

## B. 第4条各款的评注

### 第 1 款

3. 前专家组决定采用《经合组织示范公约》第4条第1款作本《公约》第4条第1款，而且最初决定不采用第二句。其内容是：“不过，这一术语[缔约国居民]不包括任何只就源自该国的收入或位于该国的资本在该国纳税的人。”将第二句列入《经合组织公约》，是为了处理例如在按居民全球范围收入对其征税的国家供职的外国外交官员和领事馆工作人员的特殊情况，（根据他们工作所在国的国内法）他们可能被视为居民，但由于他们的特殊地位，只应对他们源自该国的收入征税。1999年还将这一句列入了《联合国示范公约》第4条第1款。

4. 经合组织评注指出：

8.1 按照第1款第二句的规定，如果某人虽不定居在某缔约国，但按国内法规定被视为居民，而且只对源自该国的收入或位于该国的资本纳税，则此人不应被视为“缔约国居民”。在某些国家，个人，例如在这些国家领土上工作的外国外交人员和领事馆工作人员也面临这种情况。

8.2 按照其措词和精神，该规定还将在缔约国居民的定义中排除外国人持有的公司。这类公司因享有为吸引导管公司所提

供的特权而免交外国收入税。它还将一缔约国境内不承担全面纳税义务的公司及其他人排除在外，因为这些人虽然是税法意义上的该国居民，但根据另一国签订的税务条约被认为属于另一国居民。当然，将某些公司或其他人排除在外并不能阻止缔约国交流其活动信息(参见经合组织第26条评注第2段)。实际上，各国可能会认为，可取的办法是开展自发的信息交流，使人们了解一些人谋求得到《示范公约》无意给予的条约福利。

5. 第1款与《经合组织示范公约》的相应规定类似，也提到了缔约国国内法所载的居住地概念，并列出了作为居民纳税的标准：居住地、居住地、管理地(《联合国范本》增加了“公司注册地”)或任何其他类似性质的标准。经合组织的评注认为，以此对术语“缔约国居民”做出的定义就个人而言，旨在覆盖“[……]在国内征税法中构成全面征税(全部纳税义务)基础的个人对国家依附的各种形式”。<sup>23</sup>

6. 经合组织评注指出：

8.4 大多数成员国普遍认为，根据《公约》，每个国家的政府以及其任何政治区划或地方主管部门均为公约意义上的该国居民。1995年以前，范本未明确指出这一点；第4条在1995年进行了修正，以使范本的案文符合这种理解。

(可以提及的是，1999年，《联合国示范公约》也采纳了这项修正案。)

8.6 第1款涉及到出于各种标准之原因而在一缔约国境内根据其法律负有纳税义务的人。在很多国家，每个人都负有广泛的纳税义务，即使缔约国事实上不征税。例如，养老基金、慈善及其他组织可能免税，但只有当它们符合各种税法中规定的免税要求时才能免税。因此，它们应遵守缔约国的税法规定。另外，如果它们没有达到规定的标准，它们也需要缴税。大部分国家将这种实体视为《公约》意义上的居民(例如，见第

---

<sup>23</sup> 经合组织第4条评注第8段。

10条第1款和第11条第5款)。

8.7 但是，在有些国家，如果这些实体依据国内税法享受免税权，则它们被视为没有纳税义务。这些国家不可能将其视为某项公约意义上的居民，除非该公约明确涵盖了这些实体。有此看法的缔约国可在其双边谈判中自由处理这一问题。

8.8 如果一个国家出于税务目的而忽视某个合营企业并将其作为一个财政透明的企业对待，对其合营伙伴在合营企业收入中所占份额征税，而合营企业本身没有纳税义务，那么不可将该合营企业视为这个国家的居民。在此情况下，根据该国国内法，由于该合营企业的收入“流入”合营伙伴手中，合营伙伴应对收入负有纳税义务，因此，它们有充分理由要求享受其居住国所签订《公约》提供的福利。根据来源地国的国内法，即使合营企业属于独立课税实体，其所得收入也负有纳税义务。对于不同意对该条款做出这种解释的国家而言，可在一项特别条款中对此做出规定，在两国对合营企业收入进行不同分配时，避免可能对合营企业的收入进行双重征税。

专家委员会的一些委员不同意上述经合组织评注第8.8段摘录的建议，即在财政透明的合营企业中，合营伙伴可以要求享受《公约》提供的各种福利。它们认为，需要在《公约》中纳入一项特殊规则，以便对此做出规定。

## 第 2 款

7. 本款转载了《经合组织示范公约》第4条第2款，并按自上至下的相关次序列举了若干辅助标准，在个人为两个缔约国的居民而且前述标准不能明确他在居住地的地位时适用。可以指出的是，1999年，继先前对《经合组织示范公约》做出变动之后，又在第二款(a)、(b)和(c)项中插入了“只有”一词。经合组织评注指出：

9. 本款涉及根据第1款之规定个人同时为两个缔约国居民的情况。

10. 为了解决这一冲突，必须制定特殊规则，使对一个国家的依附优先于对另一个国家的依附。同时必须尽量将优先标准制订得完整明确，使有关个人只能在一国满足此种标准，而且同时必须反映出这样一种依附，使人们自然地感到征税权应转移至该特定国家。特殊规则将适用的事实是指纳税人居住地影响纳税责任的期间存在的事实，这个期间可以短于整个应纳税期间。例如，在一个历年内，根据A国税法规定，某个人自1月1日至3月31日为该国居民，然后移居B国。由于此人在B国的居住时间超过183天，因此B国按其税法规定将此个人作为B国全年居民对待。根据这项特殊规则，1月1日至3月31日期间，该个人是A国居民。因此，A国和B国都应将此个人作为该期间的A国居民对待，自4月1日至12月31日作为B国居民对待。

11. 此条将优先权赋予该个人拥有常住居住地的缔约国。这项标准一般可以充分解决有关冲突，例如，该个人在某缔约国拥有常住居住地，而在另一缔约国只停留一段时间。

12. 因此，a)项的含义是，在适用公约时(即在两国法律发生冲突的情况下)，会认为居住地指该个人拥有或占有住宅的地方；这一住宅必须是永久的，也就是说，该个人必须为永久使用安排和保留了此住宅，而不是按虽然只作短期逗留的条件留在一个特定的地方。

13. 关于住宅的概念，应当指出，任何形式的住宅都可考虑(属于该个人或由他租用的住宅或公寓，租用的带家具的房间)。但是住宅的永久性是必不可少的；这意味着该个人已准备在供他使用的住宅一直住下去，而不是临时逗留，因为这种逗留必然是短期的(娱乐旅行、业务旅行、教育旅行、参加学校培训班)。

14. 如果该个人在两个缔约国都有常住居住地，第2款规定首先考虑与该个人的个人关系和经济关系更密切的国家，这被理解为重大利益中心。在参照此条规则不能确定居住地的情况下，第2款提出了一项辅助标准，首先考虑惯常居所，其次是国籍。如果该个人是两国国民或不是任何一国的国民，将由有

关国家按照第25条规定的程序通过协商一致的方式解决这个问题。

15. 如果该个人在两个缔约国都有常住居住地，就需要研究有关事实，以便明确他的个人关系和经济关系与两国中哪国更密切。这样，就需要顾及到他的家庭和社会关系、职业、政治活动、文化活动或其他活动、营业场所、管理财产的地点等。必须从总体上明确情况，但很显然，必须特别注意对基于该个人的个人行为的考虑。如果在一个国家拥有住宅的人在保留此住宅的同时，又在另一国建有第二个住宅，则他在始终生活、工作及拥有他的家庭和财产的环境下保持第一个住宅的事实连同其他要素，就可证明他在第一国保留有重大利益中心。

16. b) 项为两种颇不相同的情况确立了一项次要标准：

a) 该个人在两个缔约国都有可以使用的常住居住地，但无法确定他的重大利益中心在哪个国；

b) 该个人在任何一个缔约国都没有可用的常住居住地。

优先考虑该个人拥有惯常居所的缔约国。

17. 在第一种情况下，即该个人在两国均拥有可以使用的常住居住地的情况下，如对该个人在哪里拥有重大利益中心存有疑问，在一国拥有惯常居所而在另一国不拥有的事实似乎偏重于该个人更经常停留的国家。为此，不仅应考虑该个人不仅在有关国家的常住居住地，而且还应考虑在该国任何其他地方所作的停留。

18. 第二种情况是某个人在任一缔约国都无常住居住地，例如某人从一座旅馆转至另一座旅馆。在这种情况下，也必须考虑在一国所作的全部停留，但无需明确其中的原因。

19. (b) 项在其设想的两种情况下，规定优先考虑该个人拥有惯常居所的缔约国，但未规定必须做出比较的时间有多长。这种比较必须有足够长的时限，以便能确定在两国之一的居住地是否为惯常居住地，并确定停留的间隔。

20. 在(b)项所述的两种情况下,如果该个人在两个缔约国均有或均无惯常居所,则应优先考虑他是国民的国家。如果在这些情况下,该个人同时是或不是两个缔约国的国民,(d)项责成主管部门按照第25条确立的程序通过协商一致的方式解决难题。

### 第 3 款

8. 第3款转载了《经合组织示范公约》第4条第3款。该款涉及公司及其他由人组成的团体,不论是否属于法人。经合组织评注在第21段指出,“一家公司作为一个以上国家居民须纳税的做法可能很少见,但是如果存在以下情况,如一国重视登记地,而另一国则重视有效管理地,这种做法当然有可能出现。公司等也不例外,必须制定特殊的优先规则”。按照经合组织评注第22款,“注重类似登记这样完全形式化的标准,不是适当的解决方法。因此第3款注重公司等的实际管理地”。可以提及的是,同《经合组织示范公约》的情况一样,1999年在决胜测试标准中加上了“只有”一词,以确定除个人以外的双重居民的居住地。

9. 经合组织的评注继续指出:

23. 就个人以外的人的情况制订优先标准时,特别考虑了海运、内河运输和空运等收入的征税情况。关于避免对此种收入进行双重征税的许多公约将征税权给予了企业“管理地”所在国;其他公约则重视它的“有效管理地”,另有一些公约重视“经营者的纳税居住地”。

24. 由于这些考虑,采纳了“有效管理地”作为个人以外的人的优先标准[……]。

10. 理解是,在确定“有效管理地”时,尤其可考虑到的情况是公司实际管理和控制的地方,最高层就对公司管理至关重要的重大问题作出决策的地方,从经济和职能角度讲在公司管理中发挥主导作用的地方,和保留最重要会计账簿的地方。在这方面,经合组织的评注谈到了一些相关的国家做法:

24.1 但有些国家认为，非个人者具有双重居住地的情况相当少见，应该具体情况具体对待。有些国家也认为，在确定法人的有效管理地方面，这种具体情况具体对待的办法是克服利用新型通信技术可能引起的困难的最好办法。这些国家可以自由将这些人的居所问题留给主管部门来解决，而主管部门则可以用以下规定来替换这一条款，从而解决这一问题：

3. 按照第1款之规定，如果除个人以外的一个人同为两个缔约国的居民，则缔约国主管部门应努力通过协商一致的方式确定哪个缔约国应被视为此人在本《公约》意义上的居住国，同时要考虑其有效管理地、其注册地或其他组建地以及其他相关因素。未能达成协商一致的，上述人员无权享受本《公约》提供的任何救济或免税福利，在缔约国主管部门之间可能商定的范围内且按商定方式给予的除外。

希望那些必须适用此种条款以确定法人在本《公约》意义上的居所的主管部门能够考虑到：通常召开董事会会议的所在地，首席执行官及其他高级管理人员通常开展其活动的所在地，此人的高级日常管理层开展活动的所在地，此人的总部所在地，哪个国家的法律管辖此人的法律地位，在哪里保存其会计账目，以及如果确定法人是其中某个缔约国的居民是否会产生不当利用本《公约》各项条款的风险。认为主管部门不应在未经指明用于解决双重居所问题的各项要素之前就自行裁断的国家可能希望补充这一条款，以便提及这些因素或其他其认为相关的因素。另外，由于适用这一条款通常是由相关人员通过第25条第1款规定的机制提出请求，故请求应在第一次通知此人因其被认为是两个缔约国的居民而不符合本《公约》所规定征税条件之日起三年内提出。由于做出决定将依据的事实可能会随时间而发生变化，依据该条款做出决定的主管部门应该说明其决定所涵盖的期间。

11. 关于A国与B国之间的双边条约，可能会产生一个与某个公司有关的特殊问题，根据第4条第1款，该公司是A国居民，比如



说，如果它不是直接而是通过它设在第三国即C国的常设单位收取利息收入。适用示范条约具有这样的效应：对于在C国支付给其常设单位的利息，该公司可要求得到A国与B国之间的条约中关于利息预扣所得税的条款所提供的福利。这是所谓“三角情形”的一个例子。有人对如下情况表示了某种程度的忧虑，认为在给出的例子中，如果C国是一个避税地，而且A国对其居民企业的常设单位取得的利润实行免税，条约就有可能被滥用。经合组织在关于此问题的研究报告<sup>24</sup>中深入讨论了这种情况。凡希望保护自己不受可能滥用的影响的国家可按条约补充规定实施该研究报告中提出的可行解决办法。

## 第 5 条

### 常设单位

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第5条是基于《经合组织示范公约》第5条，但有若干重要不同之处。从内容上讲，在《联合国示范公约》中，这些不同之处在于：

- 构成常设单位的建筑或施工工地的检测期是六个月，而不是《经合组织示范公约》规定的十二个月，并且这一规定明确延伸到组装项目以及与建筑和施工工地、组装或安装项目有关的监管活动(第3款(a)项)；
- 企业通过职员或其他人员提供服务导致常设单位所开展的此种活动在相关财政年度开始或结束的任何12个期间内总持续时间超过183天(第3款(b)项)；
- 保留第14条(独立个人服务)，而在《经合组织示范公约》中，第14条已被删除，且第5条对先前在该条“固定基地”之下考虑的情形做出了规定。如下文(第15.1款及其后)所指出的，虽然《联合国示范公约》保留了第14条，但本评

---

<sup>24</sup> 《经合组织示范公约》全文版第二卷在R(11)-1页予以转载。

注还为那些不愿意在其双边税务协定中载入这一条款的国家提出了指导意见：

- 在被视为不属于第4款意义上的常设单位的名单(通常称为“预备和辅助性活动”名单)中,《联合国示范公约》没有提及“交付”一语,但在《经合组织示范公约》提到了这一点。因此,依据《联合国示范公约》,交付活动可能导致设立一个常设单位,而根据《经合组织示范公约》却做不到这一点;
- “独立代理人”的行动可能构成一个常设单位,只要其习惯性地保留某种货物或商品库存且经常从库存中交付货物即可,即便其通常并没有以企业名义行使签订合同的权力(第5款(b)项);
- 有某项特殊条款明确规定保险企业设立常设单位的时间;因此,按照《联合国示范公约》的做法更有可能存在常设单位(第6款);和
- 以上述身份行事的独立代理人通常不会设立常设单位供企业利用,因为该代理人正在有效经营其自身提供某种服务的业务。与《经合组织示范公约》相比,《联合国示范公约》指出,如果此种代理人将其全部或几乎全部时间用于某一特定客户而非在正常交易基础上与该客户打交道,就不会被视为是拥有必要独立性的代理人(第7款)。

下文更加详细地考虑了这些不同之处。

2. 将“常设单位”概念用于双边税务条约的目的,是要确定某缔约国对另一缔约国企业利润征税的权利。具体来讲,只有一个缔约国的企业在另一缔约国保持一个常设单位,且这个企业的利润应归属于该常设单位所有的,才可在另一国对该企业的利润征税。包括1928年《国际联盟示范公约》在内的最初的示范公约中就有常设单位这一概念。《联合国示范公约》重申了这一概念。

## B. 第5条各款的评注

### 第 1 款

3. 本款转载了《经合组织示范公约》第5条第1款，对术语“常设单位”，作了定义，并强调了它作为具有特定“地点”的“固定营业场所”的基本性质。按照经合组织的评注第2款，这一定义包含下列条件：

- 存在一个“营业场所”，即诸如房舍等设施或在某些情况下如机器设备；
- 这种“营业场所”必须是“固定的”，即它必须建立在一个与众不同的地点，带有某种程度的永久性；
- 通过这一固定的营业场所开展企业的业务。这通常指以某种方式依赖于企业的人(人员)在固定地点所在国从事企业经营。

经合组织的评注继续指出：

3. 或许可以认为，在一般定义中还应提及过去曾给予一定重视的常设单位的其他特点，即常设单位必须具有生产性，能促进企业利润的增长。在目前的定义中未采纳这一条。在一个经营有方的组织内部，每个部分都能对整体生产力的发展做出贡献，这一点是不言而喻的。当然情况并不完全都是这样，因为在整个组织更广泛的背景下，特定的常设单位具有“生产特点”，因此属于常设单位。由于特定地区税收的关系，可以分配给该单位一定的利润(见第4款评注)。

4. 术语“营业场所”包括用于开展企业业务的任何房舍、设施或装置，不论其是否专用于此目的。在没有房舍或不需要房舍开展企业业务的情况下，营业场所也依然可以存在，它只是拥有供它支配的一定空间。房舍、设施或装置是否由企业拥有、租用或供它支配，这无关紧要。因此，一个营业场所可以是市场上的一个摊位，或海关仓库中某个长期使用的区域

(例如，用于存储应纳税的货物)。而且，营业场所又可位于另一企业的经营设施内。例如，外国企业占有其他企业拥有的某些房舍或其一部分由其经营支配，就属此种情况。

4.1 如上所述，企业拥有一定量的空间可以自由支配用于业务活动的起码事实足以构成一个营业场所。因此，不需要拥有使用该场所的正式法律权利。因此，例如，常设单位可以存在于企业在开展其业务时非法占有的某一地点。

4.2 虽然构成常设单位不需要拥有使用某一特定场所的正式法律权利，但某一企业在某一特定位置上的存在未必意味着该位置可由该企业自由支配。以下关于一家企业的代表出现在另一企业场所内的实例描述了这些原则。第一个实例是一个销售人员经常访问一个重要客户以便获得订单并且与买方主管会面以便洽谈这项业务。在此情况下，客户的场所并不由这个销售人员所服务的企业自由支配，因此，不属于开展该企业业务的固定营业场所(但根据具体情况，第5款可适用于断定存在一个常设单位)。

4.3 第二个实例是另一公司的一位职员长期内被允许使用另一公司总部内的一间办公室(例如，一个刚刚取得的子公司)以便确保后一个公司能够履行其与前一个公司签订的各项合同所规定的义务。在此情况下，该职员是在开展与前一公司业务有关的活动且自由支配这间位于另一公司总部的办公室，因此该办公室属于其雇主的一个常设单位，但条件是该办公室可供其自由支配的时间足够长，足以构成一个“固定营业场所”(见第6至6.3款)，且在该办公室所开展的活动范围超出该条第4款所述的各种活动。

4.4 第三个例子是一个公路运输企业要在多年里每天利用一个客户仓库中的一个交付码头，以便交付该客户所购买的货物。在此情况下，该公路运输企业在交付码头上的存在将是非常有限的，所以该企业不能认为这个地点可以由它自由支配，所以不属于该企业的常设单位。

4.5 第四个例子是一个油漆工在两年的时间里每周在其一个主要客户的办公楼里度过三天的时间。在此情况下，该油漆工在这个办公楼里的存在是在履行其最重要的业务职能(例如，刷油漆)，属于该油漆工的一个常设单位。

4.6 “通过”一词必须拥有广泛的含义，以便适用于企业为此目的在其可以自由支配的某一特定位置开展业务活动的任何情形。因此，例如，参与铺设道路的企业将被视为“通过”开展这种活动的所在地开展其业务。

5. 按照定义，营业场所必须是“固定的”。因此，在正常情况下，营业场所与一个特定的地理位点之间需存在联系。如果一缔约国企业并不是在另一缔约国某个特殊地点经营业务，则其经营多久并不重要，但这并不是说构成营业场所的设备必须实际固定在该设备所在地面上。设备仍然留在某个特定位置上就够了(但参见下文第20款)。

5.1 如果某个企业所开展的业务活动的性质是这些活动经常往来于两个相邻的地点，那么可能难以确定是否有单一“营业场所”(如果占据两个营业场所并且满足第5条的另一项要求，则该企业当然拥有两个常设单位)。正如在下文第18和20段所认可的那样，根据业务性质，如果迁移活动所在的某一特定位置可被确定为在商业和地理完全与该业务有关，则一般认为存在单一营业场所。

5.2 这一原则可以用几个例子加以描述。一个矿山显然属于单一营业场所，即使在一个很大的矿山中其业务活动可从一个地点迁移到另一个地点，因为其构成了与采矿业务有关的单一地理和商业单位。同样，咨询公司经常在其中租用不同办公室的“写字楼公寓”也可被视为该咨询公司的单一营业场所，在此情况下，该建筑构成一个完全地理意义的概念且该公寓构成该咨询公司的单一营业场所。基于这一原因，小商贩经常设摊的步行街、露天市场或集市的的不同部分都属于该小商贩的单一营业场所。

经合组织的评注随后分析了一些与提供服务有关的例子。在引用以下两款时，委员会注意到，《联合国示范公约》第5条第3款(b)项提供了一项与企业通过其为此聘用的职员或人员提供服务有关的特别条款。因此，在实际中，在经合组织评注第5.3和第5.4段(与经合组织第5条评注第1段其他部分一样)中提到的几点在《联合国示范公约》产生的意义可能没有其原上下文中重要。

5.3 相对而言，如果没有商业一致性，可能在有限地理区域范围内开展活动的事实不应该导致该区域被视为一个单一营业场所。例如，如果一个油漆工能够从一个大型写字楼内很多不相关的客户那里获得一系列不相关的合同，不能说获得了重新粉刷该大楼的一个单一项目，该大楼不应被视为该工程的单一营业场所。但是，在另外一个油漆工的例子中，该油漆工拥有一个单一合同，为单一客户的大楼进行粉刷工作，这就构成了该油漆工的单一项目，且整个大楼可被视为该工程的单一营业场所，因为它完全符合商业和地理一致性的要求。

5.4 相反，单一项目作为一个一致的商业活动整体，在其中某个部分开展活动的区域可能会缺乏被认为属于同一个营业场所所需的必要地理一致性。例如，如果一个顾问在一个单一项目中为某种银行的职员提供培训并且在处于不同地方的不同分行工作，则每个分行都应该单独考虑。但是，如果该顾问在同一分行所在地从一个办公室搬到另一办公室，则应被视为仍在同一个营业场所。一个分行的位置拥有地理一致性，而这一点是该顾问在处于不同地点的两个分行之间迁移所不具备的。

经合组织随后继续指出：

6. 由于营业场所必须是固定的，因此自然也可以认为，只有营业场所具有某种程度的永久性，即不纯粹是临时性的，常设单位的存在才能得到承认。不过，其业务性质与只在很短的时间内开展的业务相同的营业场所也可构成常设单位，即使其实际存在只是很短的时间。有时难以确定是否属于这种情况。虽然各成员国所采用的做法在时间要求方面并不一致，但

经验表明，如果某个企业通过一个营业场所在某个国家开展业务且维持时间不足六个月的，则通常视为不存在常设单位（相反，实际表明，如果营业场所维持时间超过六个月，则有很多情况被视为存在常设单位）。一个例外情况是，如果所开展的活动具有反复出现的性质，在这种情况下，使用营业场所的每个时间段需要结合使用该营业场所的次数一起考虑（可能延长到多年以上）。另一个例外是一个企业只在一个国家开展活动的情况。在此情况下，该企业可能会因为其性质而短期存在，但由于其在这个国家全境范围内开展业务，其与该国的联系更为紧密。为了便于管理，各国不妨在解决某特定营业场所只在短期内存在的情形是否属于存在常设单位的问题时考虑这些做法。

委员会赞同经合组织评注第6段采用的做法，同时认识到此种例外情况在实践中并不经常发生，而且在依据第6段做出适当决定时应特别小心。经合组织的评注继续指出：

6.1 正如在第11和第19段所提到的那样，临时中断活动不会导致常设单位不复存在。同样，正如第6段所讨论的那样，如果某个特定营业场所只在很短时间内被使用，但此种使用在很长时间内经常发生的，则这种情况不应被视为具有纯粹临时性质的营业场所。

6.2 同样，可能还有某个特定营业场所在很短时间内被相同或相关人员开展若干类似业务，以试图避免将该场所视为经常用于每个特定企业的临时业务。第18段关于打算滥用第3段所规定的12个月期限的备注同样适用于此种情形。

6.3 如果一个营业场所从一开始就是用于上述短期目的，则其虽然原本不能构成一个常设单位，但事实上在所保留的期限不可能再被视为一个临时场所的，则成为一个固定营业场所，并因此（具有追溯力地）构成一个常设单位。即使某营业场所从一开始就是在很短时间内的实际存在，如果由于特殊情况，例如纳税人死亡、投资失败，导致其过早被清算，则也可能构成一个常设单位。

7. 要使一个营业场所成为常设单位，使用它的企业必须全部或部分通过它开展业务。如上文第3款指出的，活动不必具有生产性。另外，活动也不必具有连续经营意义上的永久性，但经营活动必须定期进行。

8. 如果通过一缔约国企业在另一缔约国保持的固定营业场所把各种有形财产如设施、工业、商业或科学设备(工商科研设备)、建筑物或无形财产如专利、程序和类似财产出借或出租给第三方，则该营业场所一般会因此成为一个常设单位。如果是通过一个固定营业场所提供资本，情况也是一样。一国企业将设施、工商科研设备、建筑物或无形财产出租或出借给另一国的企业，但不为此类出借或出租活动在另一国保持一个固定营业场所的，如果合同规定只出租工商科研设备等，则出租的设施、工商科研设备、建筑物或无形财产将不能构成出租人的常设单位。在设备安装后，如果出租人提供的设备操作人员主要负责在承租人指挥、负责和控制下操作或维护工商科研设备，则情况依然如此。如果派出人员负有较大的责任，例如参与对使用设备进行施工的决策，或如果他们在出租人负责和控制下操作、维修、检查和维护设备，出租人的活动可能会超出仅仅出租工商科研设备的范围，并有可能构成一种企业活动。在此情况下，如果达到常设标准，就可认为常设单位已经存在。当此种活动与第3款所述及的条件有关，或在特点上相似，可适用[6个]月的时限。其他的情况需根据情况确定。

10. 企业经营主要由企业主或与企业具有有偿就业关系的人(人员)进行。这种人员包括雇员和听从企业指示的其他的人(例如，非独立代理人)。此种人员在其与第三方关系中享有的权力与此无关。如果非独立代理人在固定营业场所工作，他是否有权订立合同无关紧要[……]。但是，如果企业的业务主要通过自动化设备进行，而且人员的活动局限于安装、操作、控制和维护此种设备，就可以建立常设单位。因此，一国企业在另一国安装的赌博机和投币式自动售货机等机器是否构成一个



常设单位，这取决于除了安装机器外，该企业是否还开展业务活动。如果企业只是安装机器，并在随后将机器出租给其他企业，则不存在常设单位。但如果安装机器的企业还为自用操作和维护这些机器，则存在常设单位。机器由依附于企业的代理人操作和维护也是一样。

11. 一俟企业通过固定营业场所开始开展业务，常设单位就已开始存在。一旦企业在营业场所为营业场所永久投入使用展开准备活动，就属于这种情况。假定此种活动与将营业场所永久投入使用的活动有很大区别，则企业建立营业场所这段时间随着固定营业场所的处置，或随着通过它开展的任何活动的停止，即在同常设单位原先活动有关的所有行为和措施终止(结束目前的业务交易及设施的维护和修理)时，常设单位也就不复存在。不过，不能将经营活动的临时中断视为关闭。如果固定营业场所出租给另一家企业，它通常将服务于非出租人的企业的活动；一般地，除出租人通过固定营业场所继续开展自己的业务活动外，其常设单位已不复存在。

## 第 2 款

4. 第2款转载了《经合组织示范公约》第5条第2款，并列出了经常构成常设单位的若干实例。但该条款并不是独立的。虽然第2款指出办公室、工厂等属于常见类别的常设单位，但在考虑某个特定企业的经营情况时，也必须满足第1款的要求。因此，第2款只是暗示可能也存在常设单位，并未规定必须存在。《经合组织示范公约》评注也持此种立场，它假定，各国在解释所列各种术语时“采用这样一种方式，即此种营业场所只有在满足第1款的各种要求时才能构成一个常设单位”。发展中国家经常希望扩大术语“常设单位”的范围，并且有人认为应将仓库包括在具体实例中。不过，从第4款(a)和(b)项说明的除外活动中删去“交付”一词意味着用于任何目的的“仓库”(须满足第1款规定的条件)均属于该条的一般原则所规定的常设单位。经合组织的评注在第13段中指出，要单独

提及“管理地”这一术语，因为管理地未必是一个“办事处”，而且“如果两个缔约国的法律都未提出‘管理地’有别于办事处的概念，则无须在其双边公约中提及前一个术语”。

5. 在讨论(f)项时，该项条款规定术语“常设单位”包括矿山、油气井、采石场或任何其他自然资源开采地，经合组织的评注指出，对“‘任何其他自然资源开采地’术语应作广泛解释”，以便包括所有的碳氢化合物开采地，不论是陆上还是海上。由于(f)项未提及是陆上还是海上的自然资源勘探，不论勘探活动是否通过常设单位开展，都应以第1款规定为准。经合组织评注指出：

15. [……]不过，由于无法就征税权的归属和来自勘探活动的收入的限定等基本问题达成共识，缔约国不妨商定插入具体的规定。例如，它们可以商定，关于一缔约国企业在另一缔约国某个地方或地区的自然资源勘探活动，该企业：

- a) 应被视为在该另一国不拥有常设单位；或
- b) 应被视为在该另一国通过常设单位开展此类活动；或
- c) 此类活动持续时间若超过规定的时期，应被视为在该另一国通过常设单位开展的活动。

缔约国还可商定按其他规则处理此类活动的收入。

6. 如上所述，对(f)项中“任何其他自然资源开采地”一句应作广泛解释。一些人认为，就此目的而言，可以将渔船作为自然资源开采地或勘探地对待，因为“鱼”是一种自然资源。他们分析称，虽然被第2款(a)至(e)项指定为“常设单位”的所有地点或机构确实都有某种程度的永久性或构成了“不动产”，然而渔船也可被视为是自然资源开采地点，自然资源未必仅仅意味着隐藏在地下矿物。这种观点认为，可将渔船与海上钻探作业中用来获取石油或天然气的可移动钻探平台相比较。此种渔船若用于沿岸国的领海或专属经济区，则其活动将构成位于该国的常设单位。不过另有一些人认为，此种解释会遭到反对，认为它过于宽泛地解读了术语“常设单位”和该项的正常用语。因此在他们看来，认为试图就捕

鱼活动提出这种建议的任何条约伙伴国，均应当将该类活动作为一个独立的新类别列入本条清单，据此加以明确。因此，关于此种活动性质的解释将留给缔约国之间进行协商，这样那些认为渔船可以作为常设单位的国家就可以选择在本条中对此做出明确规定。因此，关于这些活动的性质的解释将留给两缔约国进行协商。

### 第 3 款

7. 本款涉及的活动范围大于《经合组织示范公约》第5条第3款的范围，它指出，“一个建筑工地或建设或安装项目只有持续12个月以上，才构成常设单位”。除《经合组织示范公约》使用的术语“安装项目”外，《联合国示范公约》第3款(a)项还包括“装配项目”以及与建筑工地、施工项目、安装或装配项目有关的“监理活动”。另一个不同之处是，《经合组织示范公约》规定，只有一个工地或项目持续12个月以上才是常设单位，而《联合国示范公约》则将最短期限缩至6个月。在特殊情况下，还可在双边协商中将6个月期限缩短至3个月以下。委员会注意到人们对第3款(a)项是否属于一个“独立”条款(因此不需要诉诸第1款)或是否(相对而言)只有满足第1款标准的建筑工地等才能在满足特殊六个月检验期的条件下构成常设单位问题有着不同的看法。但是，委员会认为，如果一个建筑工地存在时间达到六个月，则在实践中其几乎不可避免地满足第1款的要求。事实上，如果一个企业拥有可自行支配用于全部或部分开展其各项活动的建筑工地等场所，则也满足第1款的标准。

8. 有些国家支持第3款(a)项更详尽的版本，该版本将把规定的范围扩大至包括这样一种情况：“属于销售机器或设备的附带项目或活动，其持续时间不超过6个月，而且为该项目或活动应付的费用超过机器或设备售价的10%。”另有一些国家认为，此种规定不恰当，特别是在由建设工程实施方以外的企业安装机器的情况下。

9. 第5条第3款(b)项涉及提供各种服务，包括咨询服务，提供此种服务本身并不能设立《经合组织示范公约》意义上的常设单位。很多发展中国家认为，管理和咨询服务应当包括在内，因为工业化国

家的企业在发展中国家提供此类服务往往产生巨额利润。在2011年版《联合国示范公约》中，委员会同意对第3款(b)项中的措词进行细微修改，修改后的内容为：“但只有具有此种性质的活动继续(同一项目或相关项目)在相关财政年度开始或结束的任何十二个月期间在一缔约国境内存在累计持续时间超过183天”，而不是“但只有具有此种性质的活动继续(同一项目或相关项目)在任何十二个月期间在一缔约国境内存在累计持续时间超过六个月”，前面已经提到这一点。这被视为与第14条第1款(b)项所述做法更加一致。

10. 关于第3款(a)和(b)项中规定的6个月(或183天)的限值，有少数发展中国家反对这一时限，主要原因有两条：第一，由于采用现代技术，建设、装配活动和类似活动的期限非常短，而且从事这些活动的企业还能获得可观的利润；其次也是更重要的原因是，它们完全认为介入活动的外国人员在来源地国的停留期限与发展中国家征收收入税的权利无关(比如，第17条之下的演艺人员和运动员就是属于这种情况)。另有一些发展中国家反对设立这一时限，因为它们认为此种时限易被外国企业用来在来源地国逃避税收。但是，双边条约的目的是促进国际贸易、投资和发展，且设立时限(实际上是设立更普遍的常设单位时限)的理由是企业另一国家开展筹备或辅助业务，以有利于在随后阶段作出更大更持久的投资，而不被要求其立即在该另一国家纳税。

11. 在这方面，经合组织的评注指出，修改括号内的内容以便考虑到这两个示范公约中的不同时限：

18. [6个]月的测试标准适用于各个工地或项目。在确定工地或项目应持续多久时，不应考虑有关承包商以前在与它完全无关的其他工地或项目上所花的时间。假如一个建筑项目在经济上和地理上形成一个完整的统一体，即使该项目有数项合同，也应将它视为一个单位。在符合这一限制性条款的前提下，即使数人订货(例如，为一个街区的住宅)，建筑工地也是单一单位。[6个]月的限值造成滥用：有时发现，一些企业(主要在大陆架上承包工程或从事大陆架勘探和开采方面活动的承

包商或分承包商)将它们的合同分割为几部分,每个部分规定的时期短于[6个]月,并归于不同的公司,但它们都为同一个集团所有。根据情况,可按立法或司法及避税规则处理这类滥用行为,除此以外,遇到这个问题的有关国家还可通过双边协商加以解决。

委员会指出,针对滥用行为所采取的措施将同样适用于第5条第3款(b)项之下所述各种情形。《经合组织示范公约》评注继续指出:

19. 自承包商在建设项目所在国家开始工作包括任何筹备工作的日期起,工地就存在,例如,如果他为建设项目建立了一个规划办公室。一般来说,工地一直存在直至主体工程竣工或彻底放弃为止。在工程临时中止时,不应将工地视为不复存在。在确定工地的期限时,应将季节性中断或其他临时中断包括进去。季节性中断包括由恶劣气候造成的中断。例如,引起临时中断的原因有材料或劳动力短缺困难等。因此,例如一承包商如果在5月1日动工修路,由于气候恶劣或缺乏材料于[8月]1日停工,但于[10月]1日复工,并于翌年[1月]1日竣工,就应将他的建设项目视为一个常设单位,因为自开工日期(5月1日)至最后完工日期(翌年[1月]1日)共为[8个]月。如果负责实施一个综合项目的某企业(总承包商)将此项目的各个部分分包给其他企业(分包商),分包商在建筑工地上所花的时间必须视为总承包商在建筑项目上所花的时间。如果分包商的活动持续时间超过[6个]月,他本人便拥有一个常设单位。

委员会认为,不应把经合组织关于本款的评注在倒数第二句中提到的此类项目的“部分”视为暗指把项目全部分包出去的企业绝不会在居住国拥有一个常设单位。

《经合组织示范公约》评注继续指出:

19.1 如果是财政透明的合营企业,[六个]月测试适用于合营企业本身所开展的各项活动。如果合营伙伴以及合营企业的雇员在工地上所花的时间超过[六个]月,则通过合营企业开展活动的企业将因此被认为拥有一个常设单位。每个合营伙伴

都将因此被视为拥有对其源自合营企业营业利润的份额进行征税之目的的一个常设单位，不管其本身在工地上花多少时间。

20. 建设或安装项目本身的性质决定了随着项目的进展，承包商的活动必须连续不断或至少不时地迁址。例如，建设道路或运河，疏浚水道或铺设管道等就属于此种情况。同样，如果海上平台等重要结构的组成部分在一国境内不同位置组装并运到该国境内另一地点进行最后总装的，也属于单一项目的一部分。在这种情况下，劳动人员有[6个]月不在一个特定地点出现的事实无关紧要。在每个特定地点开展的活动是一个单一项目的组成部分。如果该项目整个持续时间超过[6个]月，必须将它视为一个常设单位。

12. (b)项只包括如下服务活动，即它们“(为了同一项目或有关项目)在某缔约国内持续的一个或多个期间合计在一起在任何12个月期间都超过183天”。采用“为了同一项目或有关项目”一句是因为将两个无关的项目加在一起不合适，理由有二，一是此步骤带有不确定性，二是对下述两个企业进行区分的做法不可取，例如，一个企业有一个持续期间为95天的项目，而另一企业有两个无关的项目连在一起，期限各为95天。但有些国家认为，施加“项目”限制太容易被人利用，或者范围狭窄，因为如果连续进行一些期限各为120或150天的独立项目可以免税。

13. 如果有国家希望将其境内领水作业的渔船视为构成一个常设单位(见上文第6款)，则其可在第3款中可插入一项适当条款，例如，可只适用于规定级别以上的渔获物，或提及某些其他标准。

14. 如果依据第3款被视为存在一个常设单位，则只有属于该常设单位开展的各项活动所获得的利润才应在来源地国征税。

15. 《经合组织示范公约》评注的下列段落同《联合国示范公约》第5条第3款(a)项相关，虽然其中提及了在《联合国示范公约》中有所规定而在《经合组织示范公约》没有相关规定的“组装项目”，而且尤其应该牢记《联合国示范公约》中的六个月期限：

16. 本款明确规定，建筑工地或建设项目或安装项目只有持续[6个]月以上才构成常设单位。达不到此项标准的任何项目即使其中有一个与建设活动有关的安装工程，例如有第2款含义的办事处或车间，其本身也不构成常设单位。不过，如果由多个施工项目共同使用上述办事处或车间且在此处开展的活动超出第4款所述范围的，只有在另外满足该条规定的各种条件的情况下，它才会被视为一个常设单位，即使没有一个项目涉及一个建筑工地或施工或安装项目持续时间超出12个月。在此情况下，该车间或办事处的情况因而不同于这些工地或项目，不会构成一个常设单位，重要的是要确保只有适当归属于通过该办事处或车间履行的职能和承担的风险而获得的利润才应归属于该常设单位。这可能包括由于履行和承担与各种施工工地有关的职能和风险而产生的利润，但条件是这些职能和风险可适当归属于该办事处。

17. 术语“建筑工地或建设项目或安装项目”不仅包括建造建筑物，也包括建造道路、桥梁或运河，修缮(不仅仅涉及维护或装修)建筑物、道路、桥梁或运河、铺设管线和挖掘及疏浚工作。另外，术语“安装项目”不局限于与施工项目有关的安装；它还包括在现有建筑物或户外安装复杂机器等新设备。建筑物的现场建造规划和监理工作适用第3款。希望修改该款案文以便对这一结果做出明确规定的国家可自由地在其双边公约中这样做。

为希望删除第14条的国家提供的备选案文

15.1 一些国家一直认为应该删除第14条，且其适用范围应被纳入第5条和第7条。持这一观点的国家经常这么做，因为它们认为第14条中的“固定基地”概念业已广泛承认不确定性，且“常设单位”概念能够容纳第14条所适用的征税权利。《经合组织示范公约》第5条评注对这一办法做出了如下表述：

1.1 在2000年之前，来源于专业服务或其他具有独立性质

的活动的收入适用一个独立的条款，即第14条。该条款与适用于营业利润的条款类似，但它利用的是固定基地而不是常设单位，因为人们最初认为后一个概念应该专用于工商业活动。第14条在2000年被删除，它反映了一个事实，即并未有意区分第7条使用的常设单位的概念与第14条使用的固定基地的概念，而且也并未有意区分根据第7条或14条所采用的计算利润和计算税款的方式。因此，删除第14条意味着对常设单位的界定开始适用于之前构成固定基地的内容。

15.2 有很多国家不同意这些观点，认为其不足以证明有理由删除第14条。还有一些国家认为“固定基地”（第14条）和“常设单位”（第5条）概念在含义上存在不同。鉴于这些不同，删除第14条并适用第5条和第7条将会或至少可能会在实践中导致减少来源地国的征税权利。考虑到在这些领域内存在的不同意见，这些分歧无法靠单一条款实现弥合，委员会认为《联合国示范公约》应该保留第14条，但将以替代条款的形式为那些希望删除第14条的国家提供指导。

15.3 这种替代案文与《经合组织示范公约》规定的内容不同，这一点体现在该案文改变了2000年经合组织报告发布的关于第14条的报告结论。<sup>25</sup>该报告建议对《经合组织示范公约》（和双边条约）的条款进行某些修改，并且对评注进行相应的修改。因为大多数删除第14条的国家是出于对经合组织报告中所述理由的考虑，并且可能采纳《经合组织示范公约》的建议，下文关于可能删除第14条的各个段落将涉及该报告中建议的对各条款的修改（与《经合组织示范公约》中出现的修改相同）。这种做法与下文提供的替代措词之间的差别是由于《联合国示范公约》第14条和先前出现在《经合组织示范公约》中的第14条之间的相关差别造成的。

15.4 由于删除第14条只是有些国家更愿意采纳的一种选择，

---

<sup>25</sup> 《与〈经合组织税务示范公约〉第14条有关的问题》。《经合组织示范公约》全文版第二卷在第R(16)-1页予以转载。



因此第5条评注涉及有关此种办法的必然影响的全部讨论，包括为澄清情况起见，查明是否有可能和在大多数情况下是否有必要做出某些重要修改以体现第14条的删除情况、是否有必要删除提及“独立个人服务”和“固定基地”的内容以及是否有可能删除提及“独立个人服务”的内容。

对第14条和第5条的修改：

15.5 第14条将被删除。第5条第3款(b)项的内容如下：

(b) 企业通过职员提供服务或企业为此目的雇用的其他人员提供服务的，但只有在具有此种性质的活动在有关财政年度开始或结束的任何十二个月期间在某缔约国内持续一个时期或若干时期的累计时间(同一项目或相关项目)超过183天时；

15.6 对1999年《联合国示范公约》版本的本款进行了细微修改，包括(一)在“提供服务”一语之后删除“包括咨询服务”一语，依据是这一措词没有必要，而且令人混淆，因为此种服务已被明确涵盖了；(二)如上述第9款所示，将六个月测试替换为183天测试；和(三)在该款的结尾使用一个分号，而不是句号，并且插入了(c)项。除了(b)项的措词之外，委员会的有些成员认为“(同一项目或相关项目)”一语应该删除，因为第14条不存在这样的条款。

15.7 另外，还将在第3款插入一个(c)项，内容如下：

(c) 对于个人，该个人在某缔约国境内提供服务的，但只有当该个人在有关财政年度开始或结束的任何十二个月期间在该国境内居留的一个时期或若干时期的累计时间超过183天时。

15.8 (c)项的目的是要确保先前被第14条所涵盖的任何情况现都将适用于第5条和第7条。这一措词体现了删除《联合国示范公约》第14条将会涉及删除该示范公约第14条第1款(b)项中所出现的“实际存在天数”的事实，在商定删除该示范公约的第14条时，《经合组织示范公约》中没有对应的内容。

15.9 应该注意到，为了反映当前第14条第1款(b)项的实施情

况，(c)项更加明确地指出，本项条款只适用于个人。在这方面，它坚持并对第14条评注第9段做出了更加明确的解释，以便使第14条只涉及个人。委员会注意到，一些国家不接受这种观点，应该在协商第14条时争取说明这一问题。

15.10 还应该注意到，第14条第1款(b)项的最后部分未被调换到第5条之中：（“[……]在此情况下，只有源自其在该另一国所开展各种活动的收入才可以在该另一国征税”）。其理由是第7条提供了自己的分配规则，在大多数情况下，该规则意味着该常设单位的居住国只可对归属于该常设单位（即，第3款(c)项中的“实际存在”）的企业利润征税。如果在双边税务条约中采用第7条规定的“有限吸引力”规则，受到实际存在的常设单位影响的其他相同或类似种类的业务活动可能会被该常设单位的所在国征税，这可以成为以同样方式对待各种形式常设单位的正当理由。如果两国就第7条规定的有限吸引力规则达成一致，并且就删除第14条达成一致，但不希望用有限吸引力规则来处理先前由第14条第1款(b)项所处理情形的，可以明确规定此种规则不适用于第3款(c)项所述之情形。

对其他条款的相应修改

15.11 在第3条第1款当中，现有(c)至(f)项应该调整为(d)至(g)项，并且新增(c)和(h)项，内容如下：

(c) 术语“企业”适用于开展任何业务；

(h) 术语“业务”包括提供专业服务以及具有独立性质的其他活动。

15.12 经合组织第3条评注第4和第10.2段介绍了这一修改的理由，内容如下：

4. 一种活动是否在某个企业内部进行或是否被认为其本身构成一个企业的问题一直是根据缔约国的国内法条款进行解释的。因此，本条款并不打算详尽地界定“企业”这一术语。不过，其中规定“企业”这一术语适用于开展任何业务的情

况。由于“业务”术语被明确界定为包括提供专业服务以及具有独立性质的其他活动，因此表明必须将提供专业服务或具有独立性质的其他活动视为构成一个企业，不管这一术语在国内法中的含义是什么。认为没有必要做出此种说明的国家可以自由在其双边公约中省略对“企业”术语的定义。

10.2 《公约》未载有关于术语“业务”的详尽定义，根据第2款，其应该普遍具有实施本《公约》的国家的国内法所规定的含义。但是，h)项明确规定，这一术语包括提供专业服务以及具有独立性质的其他活动。在2000年从本《公约》中删除涉及独立个人服务的第14条的同时增加了这一条款。增加这一项条款确保了术语“业务”包括开展先前第14条所涵盖的各项活动，目的是防止以某种限制方式解释术语“业务”，防止那些在国内法中否认提供专业服务或具有独立性质的其他活动可以构成一种业务的国家把提供此种服务或活动排除在外。不属于这种情况的缔约国可以自由达成双边协议，以便省略这一定义。

15.13 第6条第4款应作如下修改，删除提及独立个人服务的内容，措词以下：

4. 第1款和第3款之规定也应适用于企业的不动产收入和用于独立个人服务的不动产收入。

15.14 第10条第4款应作如下修改：

4. 在股息受益所有人为缔约国居民的情况下，如果，通过设在股息支付公司为其居民的另一缔约国境内的常设单位开展业务，或通过设在该另一国境内的固定基地从事独立的个人服务，而且支付股息的持有股份同该常设单位或固定基地实际有关，则不应适用第1款和第2款之规定。在此情况下，应视情况适用第7条或第14条之规定。

15.15 第10条第5款应作如下修改：

5. 如果为缔约国居民的一家公司从另一缔约国获得利润

或收入，则该另一缔约国不得对公司支付的股息征收任何税款（但此种股息支付给该另一国的居民或支付股息的持有股份同设在该另一国的常设单位或固定基地实际有关的情况除外），也不得对公司的未分配利润征税，即使支付的股息或未分配的利润包括产生于该另一国的利润或收入的全部或一部分。

15.16 第11条第4款应作如下修改：

4. 在利息受益所有人为缔约国居民的情况下，如果通过设在产生利息的另一缔约国的常设单位在该国开展业务，或依靠设在该另一国的固定基地在该国从事独立的个人服务，而且支付利息的债务债权同(a) 此常设单位或固定基地，或(b) 第7条第1款(c) 项所述及的业务活动实际有关，则不应适用第1款和第2款之规定。在此情况下，应视情况适用第7条或第14条之规定。

15.17 第11条第5款应作如下修改：

5. 当付款人为缔约国居民时，应将利息视为产生于该国。但是，如果利息支付人——不论是否为缔约国居民——在某缔约国拥有同支付利息的负债有关的常设单位或固定基地，而且此种利息由该常设单位或固定基地负担，则应将此种利息视为产生于常设单位或固定基地所在国。

15.18 第12条第4款应作如下修改：

4. 如果特许使用费受益所有人为缔约国居民，通过设在特许使用费产生的另一缔约国境内的常设单位开展业务，或依靠设在该另一国境内的固定基地从事独立的个人服务，而且支付特许使用费的权利或财产和(a) 此常设单位或固定基地，或(b) 第7条第1款(c) 项所述及的业务活动实际有关，则不应适用第1款和第2款之规定。在此情况下，应适用第7条或第14条之规定。

15.19 第12条第5款应作如下修改：

5. 如果特许使用费的支付人为缔约国居民，则应认为特许使用费是在该缔约国产生的。但是，如果特许使用费支付人——不论是否为缔约国居民——在某缔约国拥有同支付特许使

用费的责任有关的常设单位或固定基地，而且此种特许使用费由该常设单位或固定基地承担，则应认为此种特许使用费产生于常设单位或固定基地所在国。

15.20 第13条第2款应作如下修改：

2. 转让构成一缔约国企业在另一缔约国拥有的常设单位部分经营财产的动产，或转让为缔约国居民在另一缔约国从事独立个人服务设立的固定基地的动产所得收益，包括转让此常设单位(单独或与整个企业一起)或此固定基地所得收益，可在该另一国征税。

15.21 如果删除第14条，那么将取决于两国是否就调整以下条款的编号达成协议，但通常的做法是调整这些条款的编号，或者将一项增补条款另行命名为第14条。

15.22 按照2000年版及随后版本的《经合组织示范公约》之规定，各国可能希望将第15条的标题换为：“雇用独立个人服务的收入”。作此修改的依据是，如果删除第14条，通常表示有意识地决定不用独立个人服务和从属个人服务的概念，并且认可第15条只涉及就业服务以及依据第7条处理的或者运用第16条或第17条等具体条款解决的任何其他提供服务的情况。

15.23 应该对第15条第2款(c)项作如下修改，删除以下提及固定基地概念的内容：

(c) 报酬不由雇主在另一国拥有的常设单位或固定基地负担。

15.24 应对第17条作如下修改，以便删除提及已被删除的第14条的内容，并增加提及第7条的内容：

(a) 对第17条第1款作如下修改：

1. 尽管有第14条和第15条之规定，缔约国居民作为诸如戏剧、电影、广播或电视等方面的演艺人员，或作为乐师，或作为运动员在另一缔约国从事个人活动所产生的收入，仍可在

该另一国征税。

(b) 对第17条第2款作如下修改：

2. 如果一名演艺人员或运动员以此身份从事个人活动所产生的收入不归表演者或运动员本人而归他人，尽管有第14条第7条和第15条之规定，此种收入也可在表演者或运动员从事其活动的缔约国征税。

15.25 应对第21条第2款作如下修改：

2. 在下述情况下，第1款之规定不应适用于第6条第2款界定的不动产收入以外的收入，如此种收入的接收人为某缔约国的居民，此人通过设在另一缔约国境内的常设单位在该国开展业务，或依靠位于该另一国的固定基地在该国从事独立的个人服务，而且支付收入的权利或财产同此常设单位或固定基地实际有关。在此情况下，应视情况适用第7条或第14条之规定。

15.26 应对第22条第2款作如下修改：

2. 构成一缔约国企业在另一缔约国拥有的常设单位部分经营财产的动产资本或为缔约国居民在另一缔约国从事独立个人服务设立的固定基地的动产资本，可在该另一国征税。

#### 第 4 款

16. 本款转载了《经合组织示范公约》第5条第4款，但作了两处实质性修正：即在(a)和(b)项中删除了“交付”。鉴于与《经合组织示范公约》条款的相似性以及《经合组织示范公约》评注的普遍相关性，下文首先提出这两个示范公约的第5条第4款之中的一般原则，然后考虑在《联合国示范公约》中删除“交付”一语的实际相关性。

17. 删除“交付”一词反映了委员会大多数委员的观点，即如果满足第1款的要求，则用于此目的之“仓库”应该是一个常设单位。

18. 《经合组织示范公约》第4款评注的内容如下：

21. 本款罗列了作为第1款所作一般定义的除外情形且不属于常设单位对待的很多商业活动，即使活动是通过某个固定营业场所开展的。这些活动的共同特征是，一般来讲，它们属于筹备或辅助性活动。这在e)项所提例外情形中作出了明确的规定，该项规定实际上相当于对第1款所载定义的范围进行一般性限制。另外，f)项规定，在同一个固定营业场所共同开展a)至e)项所述活动时，该营业场所不应视为常设单位，条件是在该固定营业场所开展的全部活动均属于筹备性或辅助性活动。因此，第4款规定的目的在于防止一国企业在另一国开展纯属筹备性或辅助性的活动时被征税。

22. a)项只涉及一个企业为了存储、展示或交付其自己的商品或货物而取得设施使用权的情形。b)项涉及商品本身的存量，并规定如果保持这种存量的目的是存储、展示或发送，则保持此存量的营业场所不应作为常设单位对待。c)项涉及一个企业所拥有的储存货物或商品由另一个企业代表首次提及的企业或为该企业进行加工的情况。d)项提到信息收集是为了说明只想作为母体诸多“分支”之一发挥作用的报社分社的情况；排除这类分社不过是为了扩大“只进行采购”的概念。

23. e)项规定，如果企业通过一个固定营业场所开展对该企业而言只属于筹备性或辅助性的活动，则不能将此固定营业场所视为常设单位。这一项的措词十分明确，不必再详尽无遗地列出一份除外清单。此外，该项还对第1款的普遍定义作了一般化的例外规定，它和该款的内容承上启下，形成了一种选择性更大的检验标准，可用来确定构成常设单位的条件。该项基本上限定了上述定义的范围，并在很大的范围内排除了若干形式的业务组织，虽然这些组织通过固定营业场所开展活动，但仍不能将它们作为常设单位对待。专家组承认，这类营业场所完全可以促进企业生产力的发展，但是它所从事的服务与利润的实际实现相差很远，因此难以将任何利润分配给有关的固定

营业场所，例如只从事广告宣传、信息提供、科学研究或履行某一专利合同或专有技术合同等，筹备性或辅助性活动的固定营业场所。

24. 通常很难区分哪些活动具备筹备或辅助性质以及哪些活动不具备这些性质。决定性的标准是固定营业场所本身的活动是否构成了整个企业活动的一个必不可少的重要部分。需要根据个别情况本身加以审议。无论如何，如果一个固定营业场所总的目的与整个企业总的目的相同，它所开展的活动就不属于筹备性或辅助性的活动。例如，如果一个企业的目的是提供专利和专有技术服务，则该企业从事此种活动的固定营业场所就不能享受e)项的福利。如果一个固定营业场所的职能是管理一个企业，甚至只是管理企业的一部分或它的一个小组，就不能认为该营业场所从事的是筹备性或辅助性活动，因为此种管理活动超过了这一水平。如果拥有国际分支机构的企业在其拥有的子公司、常设单位、代理人或被许可方的国家设有所谓的“管理处”，而且这种管理处对有关区域的该企业所有部门拥有监管和协调职能，则通常会被视为存在常设单位，因为可将此管理处视为第2款意义上的办事处。在一家大型国际企业将其全部管理职能授予其区域管理处，以使企业总公司主要负责总体监管的情况下(所谓的多中心企业)，甚至连各区域管理处都必须视为第2款a)项意义上的“管理地”。即使只涉及相关业务领域的某个领域，企业管理职能也是企业营业业务的重要组成部分，因此，决不能被视为是第4款e)项意义上的筹备性或辅助性活动。

25. 如果一个企业设立固定营业场所是为了向客户供应为其提供的机器所需的零配件，以及维护或修理此种机器，则该营业场所也可构成一个常设单位，因为这超出了第4款a)项所提到的纯粹交付的范围。由于这些售后服务组织所提供的服务是企业为客户提供服务的一个必要且重要的组成部分，因此它们的活动不仅仅是辅助性的活动。只有固定营业场所的活动完全



属于筹备性或辅助性的活动，e)项才适用。例如，如果固定营业场所既提供信息，又提供计划等，特别是专为个别客户制定的计划，就不属于此种情况。如果一个研究机构还关心制造活动，也不属于此种情况。

26. 此外，e)项还说明，固定营业场所的活动必须是为企业进行的。如果一个固定营业场所不仅向它的企业提供服务，而且还直接向其他企业，例如向设有固定营业场所的公司所属某个集团的其他公司提供服务，则该营业场所将不属于e)项的范围。

26.1 另一例子是电缆或管道等跨越一国领土的设施。除了此种设施的所有者或经营者因其他企业使用此种设施而获得的收入适用第6条的事实之外，如果其构成第6条第2款意义上的不动产，则可能会出现它们是否适用于第4款的问题。如果用这些设施来运输由使用该设施的企业所拥有的财产，那么由于涉及这些设施的所有权人或经营人，则不能适用a)项(专门针对交付属于使用该设施的企业所拥有的货物或商品的情况)。e)项条款也不适用于该企业，因为电缆或管道不是专供该企业单独使用，且考虑到该业务的业务性质，其使用也不具备筹备或辅助性质。不过，如果一个企业拥有或经营的电缆或管道跨过一国领土只是出于运送其自有财产之目的且此种运输只是随该企业的业务而发生，如经营炼油业务且拥有和经营的电缆或管道跨过一国领土完全是为了向设在另一国境内的炼油厂运输其自己的石油的企业就属于这种情形。在此情况下，应适用a)项之规定[……]。

27. 如上文第21款所述，第4款旨在规定第1款的一般定义对于从事具有筹备性或辅助性活动的固定营业场所除外。因此，按照第4款f)项规定，一个固定营业场所合并开展将第4款a)至e)项所述及的任何活动，其本身并不意味着常设单位的存在。只要这类营业场所合并开展的活动纯属筹备性或辅助性活动，就不应视为存在常设单位。对合并开展的活动不应采取僵

化的态度，而应根据特定情况加以审议。应当以同样的方式解释“筹备或辅助性质”标准和e)项中的标准(见上文第24款和第25款)。那些希望准许合并a)至e)项所提项目的国家可以自由地在f)项中删除从“条件是”到“性质”之间的措词，无论合并这些项目是否符合筹备或辅助性标准。

27.1 如果一个企业维持若干a)至e)款意义上的固定营业场所，则f)项就不重要了，条件是它们在场所的位置和组织方面相互独立，在决定是否存在一个常设单位时每个营业场所均必须独立和分开看待的情况就是这样一个例子。如果各营业场所在一缔约国境内所起的作用具有互补性，比如在一个地方接收和存放货物、通过另一地方分发这些货物等，则这些营业所在组织方面就不具有相互独立性。一个企业不能将一个具有内聚力的经营业务分为若干个小的业务，以声称每个都完全在从事某种筹备或辅助性质的活动。

28. 第4款所述及的固定营业场所若属于如下情况，就不能视为常设单位，即它们的活动只限于某些功能，而这些功能是假定固定营业场所不是常设单位的先决条件。即使建立和开展业务所需的合同由营业场所主管人员本身订立也不例外。受权订立此种合同并具有第4款含义的营业场所雇员不应视为具有第5款含义的代理人。例如一个研究机构的管理者受权订立保持该机构所需的合同，并在机构职能框架内履行此种权限就很可能说明问题。不过，如果履行第4款所列任何职能的固定营业场所不仅为所属企业，也为其他企业履行这些职能，就存在常设单位。例如，如果一个企业保持的广告公司也为其他企业做广告，则应将它视为所属企业的常设单位。

29. 如果第4款规定的某个固定营业场所未被视为一个常设单位，本除外条款同样适用于处理在企业结束其在该设施中的活动时属于该营业场所业务财产一部分的动产(见上文第11款和第13条第2款)。因为，例如，根据a)和b)项规定，商品展示属于例外，则在商品展览会或交易会结束时进行的商品销售也

属于这种例外。当然，这种例外不适用于在商品展览会或交易会上未实际展示的商品的出售。

30. 既用于从事属于例外的活动(第4款)又用于从事其他活动的固定营业场所将被视为单一的常设单位，而且两种活动都应纳税。例如，为交付保持的商店也从事销售业务，就将属于此种情况。

19. 1999年，在第5条第4款之中增加了(f)项。它效仿《经合组织示范公约》并且规定，“只为合并任何(a)至(e)项所述活动的而维持一个固定营业场所的”不是一个常设单位，如果“由此种合并导致固定营业场所的总体活动具备筹备或辅助性质”。

20. 如上所述，与《经合组织示范公约》相比，《联合国示范公约》未在(a)或(b)项提及“交付”。对于使用设施“交付货物”是否应该产生常设单位的问题，已经进行了广泛辩论。1997年的一项调查表明，近75%的发展中国家税务条约在第4款(a)和(b)项的除外清单中包括“交付货物”。不过，有些国家将《联合国示范公约》中省略这一表述视为不同于《经合组织示范公约》的一个重要方面，认为及时交付库存货物有利于在居住国销售产品及赚取利润。

21. 在审查《联合国示范公约》时，委员会注意到两个示范公约之间的现有区别，但它还注意到，即使将交付货物作为产生一个常设单位来对待，这项活动可能适当产生的收入也不多。如果不仔细考虑这个问题，可能会使税务主管部门将过多的收入归于这项活动，从而导致长期诉讼和税务条约的适用不一致。因此，虽然《联合国示范公约》没有提到“交付”一词，但各国不妨在签订双边税务条约时考虑这两种观点，以期确定利用其中任何一种办法所产生的实际结果。

## 第 5 款

22. 人们普遍认为，如果某人在某个国家代表某企业行事，使

该企业的活动与该国的经济生活密切联系在一起，则该企业应被视为拥有一个常设单位，即使该企业在该国没有第1款所述的固定营业场所。按第5款规定，如果此人是所谓的非独立代理人，并代表该企业开展(a)或(b)项所述某项活动的，则应被视为存在一个常设单位。(a)项效仿《经合组织示范公约》的基本内容，并同样认为，如果有权以企业名义签订合同的人为企业与某个国家建立了充分密切的联系，那么才能断定该企业在那里拥有一个常设单位。(b)项中的条件涉及到维护货物库存问题，将在下文予以讨论。

23. 就(a)项而言，只有当非独立代理人获得的授权一再重复使用，而不仅仅是在一些孤立情况下使用时，才能断定存在其引起的“常设单位”。经合组织的评注进一步指出：

32.1 此外，“以企业名义订立合同的权力”一句并非只适用于以企业名义订立书面合同的代理人，它还适用于订立对企业具有约束力的合同的代理人，即使这些合同不以企业的实际名义订立。企业未有效参与某些交易可能意味着已将权力授予代理人。例如，如果某个代理人征求并接到(但不是正式敲定)直接发给某个仓库的命令并从该仓库交付货物，如果外资企业日常核准这些交易，则该代理人可被视为拥有签订合同的实际权力。

33. 订立合同的权力必须包括订立有关企业正常经营业务活动的合同。以下情况并不重要，例如，某人是否有权代为企业聘用雇员协助此人为企业开展活动，或此人是否受权以企业名义订立只与内部业务活动有关的类似合同等。此外，上述权力必须以习惯性方式在该国行使；是否属于此种情况应根据商业现实情况确定。如果某人受权以对企业具有约束力的方式协商一项合同的全部内容和细节，就可以说他“在该国”行使了此种权力，即使合同由企业所在国的另一人签署，或即使前者未正式获得代表权。但仅凭某人已经参加或甚至参与在一国境内进行的某个企业与一个客户之间谈判的事实本身并不足以认定此人已在该国行使了以该企业名义签订合同的权力。不过，

某人已经参加或甚至参与上述谈判的事实可在确定此人代表该企业行使的具体职能方面是一个相关的因素。按第4款规定，只为该款所列目的而保持的固定营业场所不能视为构成了常设单位，其活动仅限于此类目的的人也不构成常设单位。

33.1 关于代理人必须“惯常”行使签订合同的权力的要求体现了第5条的根本原则，即某个企业在一缔约国境内的持续存在应该不仅仅是暂时的，如果该企业被视为在该国境内持续拥有一个常设单位，则可对该常设单位征税。认定该代理人正在“惯常行使”签订合同的权力所需活动的程度和频率将取决于合同的性质和委托人的业务。无法确定一个准确的频率。不过，在确定该频率时，第6款所述相同类别的因素将很重要。

24. 委员会认为，上文经合组织评注第33段提到“受权协商一项合同的全部内容和细节的人”，应该视为包括已经协商该合同全部内容和细节的人，无论此人参与协商的范围是否也扩展到其他非实质性方面。

25. 在增加了与维持货物库存有关的第5款(b)项之后，本款的范围比《经合组织示范公约》第5款的范围更宽。有些国家认为，一种狭义的表述可能会鼓励那些以自身名义行事但实际上不能独立地代表自己的代理人。

26. 前专家组认为，对第5款(b)项的解释应当是，如果与销售相关的所有活动发生在居住国之外，而且代理人的交付活动也在那里进行，则此种情况就不会产生常设单位。<sup>26</sup>不过，前专家组指出，如果也代表该居民在该国开展(不论由企业本身还是由其非独立代理人)与销售相关的活动(例如，广告或促销)，而且有助于销售此种货物或商品，则常设单位就可存在。<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> 见1999年版《联合国示范公约》第5条评注第25段。

<sup>27</sup> 同上。

## 第 6 款

27. 本款与《经合组织示范公约》的第5条的所有条款都不一致。列入本款的原因是要处理保险业务的某些方面。不过,《经合组织示范公约》从以下方面讨论了将此种条款纳入双边税务条约的可能性:

39. 根据术语“常设单位”的定义,一国的保险公司在另一国境内开展保险业务的,可以对其征税,条件是其拥有第1款意义上的固定营业场所或通过第5款意义上的某个人开展业务。由于有些外国保险公司的代理机构有时未能满足上述两项要求中的任何一项,这些公司有可能在一国境内大规模开展业务但并未为其此种营业利润缴纳税款。为避免这种可能性,经合组织成员国签订的各种公约中载有一项条款,其中规定,一国保险公司通过在另一国境内设立的某个代理机构收取保险费的(因第5款之规定已经构成一个常设单位的除外),或通过该代理机构在该另一国境内开展某些风险保险业务的,则该保险公司应被视为在该另一国境内拥有一个常设单位。判断与上述条款内容大致相同的某一条款是否应被纳入某一公约应取决于有关缔约国通行的事实和法律情况。因此通常不会设想此种条款。鉴于这一事实,在该示范公约中插入一项与上述内容大致相同的条款似乎不太可取。

28. 《联合国示范公约》第6款实现了上述目的,该条款是必要的,因为保险代理人一般无权签订合同;因此,第5款(a)项的条件无法满足。不过,对于独立的保险代理人而言,其开展的活动为保险公司带来的利润不可在来源地国征税,因为符合第5条第7款规定的条件,而且该企业不会被视为拥有一个常设单位。

29. 不过,有些国家赞成扩大该条款的范围,以便允许征税,即使是在该独立代理人拥有代表权的情况下。保险业务的性质是导致这些国家采用这种办法的原因,风险位于声称具有税收管辖权的国家,而且代理人可以轻易地基于“独立地位”采取兼职的方式代

表保险公司行事，因此很难区分独立的和非独立的保险代理人。其他国家认为没有理由区别对待保险公司的活动，认为这些活动与出售有形商品没有区别。它们还谈到由若干独立代理人在同一国家开展保险业务时难以弄清所开展业务的总量问题。考虑到做法方面的这种分歧，如何对待独立代理人这个问题将留给双边谈判去解决，谈判时可考虑在有关国家出售保险采用的方法及保险业其他特点。

## 第 7 款

30. 本款第一句转载了《经合组织示范公约》第5条第6款，仅有几处措词上的小改动。对经合组织文本评注的有关部分如下：

36. 在一缔约国企业通过经纪人、一般贸易代理人或任何其他独立代理人进行交易的情况下，如果该代理人是在从事正常的业务活动，则另一缔约国不得对这些交易进行征税[……]。虽然可以理所当然地认为，代表一个独立企业的此种代理人不能构成外国企业的常设单位，但为了明确和强调起见，该条加进了第[7]款。

37. 只有在下述情况下，一个人才属于第[7]款的范围，即他将不构成他所代表的企业的常设单位：

- a) 他在法律上和经济上独立于该企业；
- b) 他在代表企业进行正常的业务活动。

38. 一个人是否独立于他所代表的企业取决于此人对企业承担义务的程度。如果此人为企业进行的商业活动须服从详尽的指示或受企业全面控制，就不能认为是独立于企业。另一个重要的标准将是企业风险应由此人承担还是应由此人代表的企业承担。

38.1 关于法律从属性的测试，应当指出，母公司以股东身份对子公司的控制与考虑子公司作为母公司代理人是否具有从属关系无关。这与第5条第7款的规定是一致的。但是，如评注第41段所述，通过开展对非关联公司的同样测试，可能会认为子公司是母公司的从属代理人。

38.2 在确定一代理人可否被视为具有独立性时，应当牢记以下考虑因素。

38.3 独立代理人通常会对其工作结果向委托方负责，但在工作方式上明显不受控制。在开展工作时无需接受委托方的详细指示。事实上委托方依靠代理人的特殊技能和知识，这一点表示了代理人的独立性。

38.4 限制代理人可能开展的业务的规模会明显影响代理人的权限范围。不过，这类限制与从属关系无关，确定从属关系时要考虑到该代理人在协议赋予的权限范围内代表委托方开展业务享有的自由程度。

38.5 代理人向委托方提供按协议从事业务的大量信息，可能是该协议运作的一项特征。这本身并不是确定该代理人是从属代理人的一项充分标准，除非在争取委托方核准业务开展方式的过程中提供有关信息。仅为确保该协议顺利执行和与委托方继续保持良好关系而提供信息并不能证明具有从属关系。

38.6 代理人所代表的委托方数目是确定独立地位时要考虑的另一个因素。如果代理人开展的活动在整个业务期间或在很长一段时期内全部或几乎全部代表一个企业，就不太可能具有独立地位。然而，这个事实本身并不具有决定性作用。所有的事实和情况都必须加以考虑，以确定代理人的活动是否构成他自主从事的业务，他在其中承担风险并使用他的企业技能和知识获得酬报。如果一代理人在正常业务过程中为若干委托方办事，虽然从代理人开展的业务来看这些委托方没有一个占主导地位，但在代理人代表委托方开展业务的过程中委托方采取一致行动控制代理人的行为，那么就可能存在法律从属性。

38.7 如果有人取代企业，从事经济上属于该企业范围的活动，而不是经营自己的业务，这些人就不能被视为在自身正常业务过程中行事。例如，如果佣金代理人不仅以自己的名义销售该企业的货物或商品，而且作为一个拥有签订合同权力的长期代理人，惯常地为该企业办事，那么在这项具体活动方面他



将被视为一个常设单位，因为他的行为超出了他自身行业或业务的正常范围(即佣金代理人的范围)，除非他的活动仅限于第5款末尾提及的活动。

38.8 要确定某个代理人的具体活动是在正常业务过程内，还是在过程外，就要审查该代理人作为经纪人、佣金代理人或其他独立代理人在其行业内惯常开展的业务活动，而不是该代理人从事的其他业务活动。虽然通常应比较该代理人在本行业的经常活动，但在某些情况下，如果该代理人的活动与一个共同行业无关，也可以同时使用或交替使用其他辅助测试手段。

31. 在《联合国示范公约》1980年版<sup>28</sup>中，第7款第二句内容为：“不过，在此种代理人的活动全部或几乎全部代表企业进行时，就不能将其视为本款意义上具有独立地位的代理人。”

32. 后来，各国认识到这句话引起了一些异常情况。令人关注的是，如果某个独立代理人所服务的企业数目下降为1个，无须进一步审查，该代理人就将被视为从属代理人。因此，《联合国示范公约》1999年修订本把有关措词修改如下：

不过，当此种代理人的活动全部或几乎全部代表该企业进行，而且该企业与代理人在其商业和财务关系中确定或施加的条件不同于独立企业之间将会确定的条件时，就不将其视为本款意义上的独立地位代理人。

33. 该修订本明确规定，不存在公平独立核算关系是把某个代理人自动作为非“独立地位”代理人的基本标准。独立代理人服务的企业数目下降为1个这一事实本身不会把代理人的独立地位改变为从属地位，尽管它可能表明该代理人丧失了独立性。

## 第 8 款

34. 本款转载了《经合组织示范公约》第5条第7款。经合组织案文的评注如下：

---

<sup>28</sup> 联合国出版物：ST/ESA/102：出售品编号：E.80.XVI.3。

40. 人们普遍承认，子公司本身的存在并不能使它成为母公司的常设单位。这方面有一个原则，即因征税的关系，此种子公司构成一个独立的法律实体。即使子公司从事的贸易或业务由母公司管理，这一事实也不能使子公司成为母公司的常设单位。

41. 不过，根据本条第1款或第5款的规定，可能发现母公司在子公司拥有营业场所的国家设有常设单位。因此，属于子公司但由母公司支配的任何空间或处所[……]构成固定营业场所，母公司通过它经营自己的业务，根据第1款这将构成母公司的常设单位，但受本条第3款和第4款的约束(例如，见上文第4.3款的例子)。此外，根据第5款，如果子公司在一国拥有并惯常行使以母公司名义签订合同的权力，就子公司为母公司从事的任何活动而言，母公司将被视为在该国拥有常设单位[……]，除非这些活动限于该条第4款提到的活动，或除非该子公司作为该条第6款适用的独立代理人在正常业务过程中行事。

41.1 同样的原则适用于构成多国集团一部分的任何公司，这类公司可被视为在一国拥有常设单位，其中它支配[……]和使用属于该集团另一公司的房舍，或如果根据该条第5款前一公司被视为拥有常设单位[……]。不过，根据该条第1款或第5款的规定，必须为该集团每个公司分别确定存在常设单位。因此，该集团一公司在一国拥有常设单位与该集团另一公司是否在该国拥有常设单位没有任何关联。

35. 委员会指出，以单独实体为依据确定是否存在常设单位的做法可能容易受到舞弊安排的伤害。根据各国的国内法，通过应用实质重于形式的规则，可发现防止单纯人为结构的保障措施。《经合组织示范公约》的评注还作出如下说明：

42. 属于作为多国集团成员的一个公司的房舍可以由该集团另一公司使用，并且如果该另一公司通过该地点开展业务，它们可能构成该另一公司的常设单位，但须符合第5条的其他条件，尽管如此，必须把这种情况与常见情况加以区分，其中作

为多国集团成员的一公司使用本公司人员向集团另一公司提供服务(如管理服务),作为在该房地内开展的不属于该另一公司的自身业务的一部分。在这种情况下,提供服务的地点并不供后一公司支配,通过该地点开展的业务也不是该另一公司的业务。因此,该地点不能被视为接受服务的公司的常设单位。一公司在给定地点的活动可能给另一公司的业务带来经济收益,但这并不意味着后一公司也通过该地点开展业务:显然,如果一公司仅仅购买在不同国家的另一公司生产的零部件或提供的服务,它不会因此拥有常设单位,即使它可能从制造的这些零部件或提供的这些服务中受益。

36. 《经合组织示范公约》的评注已经修订,其中列入了以下“电子商务”部分:

### 电子商务

42.1 过去曾讨论,在一国仅使用计算机设备进行电子商务运行的情况能否构成一常设单位。这引起了与该条款的规定有关的若干问题。

42.2 一企业自动化设备的运作地点可能构成该企业在所在国的常设单位(见下文),但是需要区分可安装在一个地点而在一定情况下构成常设单位的计算机硬件设备与该设备使用或储存的数据和软件。例如,一个由软件和电子数据组合而成的因特网网站,本身并不构成有形财产。因此,就构成该网站的软件和数据而言,由于没有“房地等设施,或在有些情况下没有机器或设备”(见上文第2款),它不具有可以构成“营业场所”的地点。另一方面,存储网站和用于访问网站的服务器是具有实际地点的一台设备,因此,这样的地点可以成为经营该服务器的企业的“固定营业场所”。

42.3 网站与存储网站及用于访问网站的服务器之间的区别是很重要的,因为经营服务器的企业可以不同于通过网站开展业务的企业。例如,常见的是企业经营业务使用的网站寄存在

因特网服务提供商 (ISP) 的服务器中。虽然按照这种安排支付给因特网服务提供商的费用可以根据网站存储软件和数据所需的磁盘空间量计算, 但是即使该企业能够确定其网站寄存在特定地点的特定服务器中, 这些合同通常不会提供由该企业支配的服务器及其地点(见上文第4款)。在这种情况下, 由于网站不是有形的, 该企业甚至在该地点没有实际存在。在这些情况下, 该企业不能凭借寄存安排就被视为获得了营业场所。但是, 如果通过网站经营业务的企业拥有自己支配的服务器, 例如它拥有(或租赁)和经营存储和使用网站的服务器, 在该条其他要求得到满足的情况下, 该服务器所在地可能构成该企业的常设单位。

42.4 给定地点的计算机设备如果满足固定安装的要求, 可以构成常设单位。就服务器而言, 相关的事项不是该服务器可能被移动, 而是它实际上是否被移动。为了构成固定营业场所, 服务器将需要在足够长的时间内安装在某个地点, 成为第1款含义范围内的固定设备。

42.5 另一个问题是, 能否说一企业在拥有服务器等设备供其支配的地点全部或部分开展业务。一企业是否全部或部分使用这些设备开展业务的问题需要逐案审查, 要考虑到能否说该企业因这些设备, 拥有了供其支配的设施, 而履行了企业的业务职能。

42.6 如果一企业在特定地点操作计算机设备, 即使该地点不需要为设备运作安排该企业人员, 也可能存在常设单位。如果在一地点该企业实际上不需要任何人员开展业务活动, 该企业在这个地点开展全部或部分业务时就没有必要考虑人员的驻留。这一结论适用于电子贸易, 其程度与适用于设备自动运行的其他活动相同, 如开采自然资源时使用的自动抽水设备。

42.7 另一个问题涉及, 如果在一国给定地点通过计算机设备进行的电子商务运作均限于第4款所述的筹备性或辅助性活动, 就可以认为不存在任何常设单位。在这种地点进行的特定

活动是否属于第4款所述的范围，这个问题必须逐案加以审查，要考虑到该企业通过计算机设备实施的各项职能。一般被视为筹备性或辅助性活动的实例包括：

- 提供供应商和客户之间的通信链路——与电话线非常相似；
- 提供商品或服务的广告；
- 出于安全和效率目的通过镜像服务器中继转送信息；
- 为企业收集市场数据；
- 提供信息。

42.8 不过，在这种职能本身构成整个企业经营活动的基本和重要部分的情况下，或在该企业其他核心职能都通过计算机设备执行的情况下，这些活动将超过第4款所述的活动，如果计算机设备构成(上文第42.2至第42.6段所述的)该企业的固定营业场所，那将形成常设单位。

42.9 什么构成某个具体企业的核心职能显然取决于该企业经营业务的性质。例如，一些因特网服务提供商经营自己的服务器业务，目的是寄存其他企业的网站或其他应用软件。这些因特网服务提供商经营服务器，向客户提供服务，这已成为其商业活动的重要部分，不能被视为筹备性或辅助性的活动。一个不同的例子是某企业(有时被称为“电子零售商”)通过因特网开展产品销售业务。在这种情况下，该企业并非在经营服务器业务，就算它可能在给定地点这样做，但自这样的事实不足以得出结论，说该地点开展的活动超过了准备性和辅助性的范围。在这种情况下需要做的工作是参照该企业从事的业务审查该地点进行的活动的性质。如果这些活动对于在因特网上销售产品只是筹备性或辅助性的(例如，该地点用来操作寄存网站的服务器，正如通常的情况那样，网站专门用于向潜在客户宣传广告、展示产品目录或提供信息)，第4款将适用并且该地点不

构成一个常设单位。然而，如果在该地点执行典型的销售职能（例如，通过安装在那里的设备自动开展与客户订立合同、处理付款和交付产品的活动），这些活动就不能被仅仅视为筹备性或辅助性的活动。

42.10 最后一个问题是，第5款可否适用于把因特网服务提供商视为构成一个常设单位。如前所述，因特网服务提供商提供服务，在自己的服务器上寄存其他企业的网站，这是常见现象。那么，可能出现的问题是，如果企业通过这些因特网服务提供商自有和经营的服务器中运作的网站从事电子商务，第5款是否适用于把这些因特网服务提供商视为该企业的常设单位。虽然这可能是非常特殊的情况下才出现的问题，但是第5款一般不适用，原因是这些因特网服务提供商不构成该网站所属企业的代理人，他们没有权力以这些企业名义签订合同，不能日常签订这类合同，或者它们构成在正常业务过程中行事的独立代理人，他们为许多不同企业寄存网站就是证明。同样明显的是，由于根据第3条第5款的定义，企业经营业务的网站本身并不是一个“人”，因此不能因为该网站是该企业的代理人而适用第5款，断定存在符合该款之目的的常设单位。

37. 专家委员会注意到，在第42.3款中，经合组织的评注区分了与因特网服务提供商签订的合同和拥有供企业支配营业场所的合同。在这方面，委员会认识到，一些企业可能通过管理合同条款，在有理由证明常设单位存在的情况下，设法避免形成常设单位。此种滥用可能属于适用立法或司法反避税规则的范畴。

## 第三章评注

### 收入征税

#### 第 6 条

#### 不动产的收入

##### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第6条转载了《经合组织示范公约》第6条，出现在《联合国示范公约》第4款结尾处的“以及提供独立个人服务所使用的不动产所获得的收入”一语除外。这一措词被纳入《联合国示范公约》是因为保留了涉及独立个人服务的第14条。

2. 不动产收入的征税对象应是利润而不是毛收入；因此，从不动产或农业和林业获得的收入所产生的费用也应当考虑在内。不过，这一目标不应排除根据毛收入对不动产租金采用预扣所得税的方法；在此种情况下，税率应当考虑到支出的费用。另一方面，如果使用毛租金预扣所得税的方法，让不动产所有人选择按固定所得税净值对不动产收入的征税，同样会取得令人满意的结果。第6条无意阻止那些采用估算法或类似方法对农业收入或其他不动产收入征税的国家继续使用这种方法。

3. 前专家组中有些成员认为，第13条第4款所指的公司股息分配应作为不动产的收入对待，因此，第6条包括了这一点。不过，其他多数国家不认同这一观点。

4. 有人指出，在有些国家，如果某人不是直接拥有不动产，而是在拥有不动产的公司中拥有股份，而且拥有这种股份使此人有权使用或享受该财产，则可从不动产中获得收入(典型的情况是租金收入)。缔约国可自由扩大本条的范围以便将所谓使用或享受该财产所获得的收入纳入适用范围。它们也可扩大第22条的范围，允许来源地对此类公司的股份征税。

## B. 第6条各款的评注

### 第 1 款

5. 本款将不动产收入(包括农业或林业收入)的征税权赋予来源地国,即有关财产所在国。用《经合组织示范公约》评注的话来说,此项规定所依据的事实是,“这种收入的来源地与来源地国之间始终存在着十分密切的经济联系”。<sup>29</sup>

6. 经合组织评注指出:

1. [……]虽然农业或林业收入被包括在第6条中,但缔约国可在双边公约中自行商定按第7条规定处理此种收入。第6条只涉及缔约国居民从位于另一缔约国的不动产中获得的收入。因此,它不适用于位于接收人为第4条所指居民的缔约国的不动产收入或位于第三国的不动产收入;对此种收入应适用第21条第1款的规定。

### 第 2 款

7. 本款按财产所在缔约国的法律,对术语“不动产”的含义作了解释,其目的在于更加清楚地说明是否应将某项资产或权利视为不动产。此外,该款还列出了无论如何应被视为该术语所涉及的若干资产和权利。另一方面,该款规定,大小船舶和飞机不应视为不动产。由不动产担保的债务所产生的利息不适用于第6条,而是与利息有关的第11条所涉及的一个问题。

### 第 3 款

8. 本款规定,无论使用不动产的形式如何,都应适用第1款列出的一般规则。

---

<sup>29</sup> 经合组织第6条评注第1段。



## 第 4 款

9. 本款规定，第1款和第3款的规定也应适用于工业、商业及其他企业的不动产所产生的收入，并且应适用于用作提供独立个人服务的不动产所产生的收入。对经合组织案文的评注还指出：

4. [……]来源地的征税权优于其他国家的征税权，而且也适用于企业收入只是间接源自不动产的情形。这并不妨碍将通过常设单位得到的不动产收入作为企业收入处理，但要保证不动产收入在财产所在国征税，这项规定还应也适用于此种财产不属于设在该国境内常设单位一部分的情形。还应指出，本条规定未预先判定是否应对不动产收入征税方式适用国内法。

由于已将源自提供独立个人服务所用不动产的收入列入《联合国示范公约》第4款的适用范围，故上述意见同样适用于非工业和非商业活动的情形。

## 第 7 条

### 营业利润

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第7条包括2008年《经合组织示范公约》第7条的数项规定和部分新规定，其中原有数项规定未作变动或实质性修改。专家委员会在其2009年度会议决定不采用经合组织2008年《关于利润归属常设单位问题的报告》<sup>30</sup>所产生的对待第7条的办法。2008年《关于利润归属常设单位问题的报告》设想顾及一企业不同部分之间的交易，例如某一常设单位与其总部之间的交易，而所顾及的程度大于《联合国示范公约》所承认的程度。现在，经合组织的做法体现在2010年《经合组织示范公约》的新增第7条以及对该条案文的评注当中。专家委员会决定不采用经合组织

---

<sup>30</sup> 《关于利润归属常设单位问题的报告》，2008年。可访问：<http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf>。

的这种做法，原因是它与一般不允许对常设单位向其总公司“支付的”金额(实际支出可以偿还的除外)予以扣除额待遇的《联合国示范公约》第7条第3款直接冲突。这一规则被视为在《联合国示范公约》范围内仍然是恰当的，无论是否对《经合组织示范公约》及评注进行修改。不过，应当指出的是，所有后续提及《经合组织示范公约》第7条及其评注都涉及到2008年《经合组织示范公约》。《联合国示范公约》第7条和2008年《经合组织示范公约》在很大程度上是一致的(联合国特别增加的条款除外)。2008年经合组织关于场所方面的评注反映了2008年《关于利润归属常设单位问题的报告》中所载的各种观点。在该报告中，2008年经合组织评注反映了这一报告的做法，所提到的不是2005年《经合组织示范公约》，这项公约未受到这方面的影响。

2. 人们普遍接受《经合组织示范公约》中的公平交易规则。根据此规则，可归属常设单位的利润应是该单位按照以下条件挣得的利润，即完全以独立实体的身分与其总部打交道，并像一个单独的企业那样，按正规市场的现行条件和销售价格进行运作。这类可归属利润通常就是常设单位账簿上显示的利润。尽管如此，此项规则仍允许常设单位所在国的主管部门更正企业账户，以便适当反映该常设单位作为独立企业与总部进行公平交易时所能获得的收入。对大多数国家而言，运用公平交易原则分配总部与其常设单位之间的利润，必须首先在国内立法准许的条件下，按公平交易原则确定利润分配额。

3. 从常设单位利润中作些扣除是个棘手而复杂的问题，运用公平交易原则解决这个问题特别重要。人们还普遍认为，在计算常设单位的利润时，应考虑到常设单位经营业务所支出的各种费用，包括执行和一般行政管理费用。除了可视为普通费用的项目外，还有几类支出造成了特殊问题。其中包括常设单位为总部借给它的资金或颁发给它的专利权许可证而向总部支付的利息和特许使用费等。此外，还包括特定服务或企业为常设单位提供管理服务的佣金(实际费用的偿付除外)。有人认为，在这种情况下计算常设单位利

润时，不能将这些付款作为扣除额。同样，总部向常设单位所付的此类款项应从该常设单位的利润中扣除。另一方面，应允许在企业向第三方支付此类付款，如利息和特许使用费中留出可分配份额。正如上文第1款所指出的那样，本办法与解释2008年《经合组织示范公约》第7条所采用的办法一致，但与经合组织在其2008年《关于利润归属常设单位问题的报告》中采用的办法不同。

4. 根据《经合组织示范公约》规定，只有可归属常设单位的利润方可在来源地征税。《联合国示范公约》以有限吸引力规则强化了这项归属原则，根据该原则，一旦企业通过设在来源地国的常设单位开展业务，就可以对企业在来源地国境内非通过常设单位进行交易产生的某些营业利润征税。如果由于吸引力原则，企业不直接归属于常设单位的利润可在该常设单位所在国征税，在确定这类利润额时，可把它们作为能直接归属于常设单位的利润对待。

5. 《联合国示范公约》不包含2008年《经合组织示范公约》<sup>31</sup>第7条第5款，该款指出“不能只因常设单位为企业采购货物或商品就将利润归入该常设单位”。在起草1980年《联合国示范公约》时，对于是否只因采购货物就将利润归入常设单位的问题，前专家组未能达成共识，因此决定在第7条中包括一项说明，指出这一问题应在双边协商中解决。在前专家组审议这一问题时，一些来自发展中国家的成员认为，如能对这项规定进行修改，并增加一项说明，指出在常设单位从事采购及其他活动的情况下，从采购活动中所得利润应归常设单位，就可将这项规定列入公约。发展中国家其他成员认为，该规定应当取消，因为即使采购是企业来源地国进行的唯一活动，常设单位仍可在该国存在，采购活动有可能使企业的总利润增加，因此常设单位所在国可对利润的某个部分进行适当的征税。发达国家成员普遍赞成不加修改地将《经合组织示范公约》第7条第5款包括在内。<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> 作为2010年更新《经合组织示范公约》内容的一部分，《经合组织示范公约》第7条第5款被删除。

<sup>32</sup> 这些成员赞成的措词与2008年《经合组织示范公约》第7条第5款内容一致。

## B. 第7条各款的评注

### 第 1 款

6. 本款转载了2008年《经合组织示范公约》第7条第1款，并增加了(b)和(c)项。在专家组通过本款前的讨论中，发展中国家一些成员表示支持吸引力规则，但他们将限制其适用范围。(b)和(c)项意味着《联合国示范公约》通过列入一项有限吸引力规则，强化了《经合组织示范公约》中的相应条款。这使常设单位所在国不仅能够归属于该常设单位的利润征税，而且还可以对该条款允许范围内源自该国的企业其他利润进行征税。有人指出，吸引力原则仅限于第7条所涵盖的营业利润，且不延伸到其他条约条款所涵盖的资本收益(股息、利息和特许使用费)。赞成此种规则的成员认为，根据该项规则，对通过独立购销代理人进行的销售或采购活动都不应对委托人征税。一些来自发达国家的成员指出，它们最近缔结的税务条约说明吸引力规则并不适用，而且已无人问津，原因是与常设单位完全无关且其本身的广泛程度不足以构成常设单位的活动征收所得税是不可取的。他们还强调说，这种做法会使纳税人无所适从。来自发展中国家的成员指出，吸引力办法避免了某些行政问题，因为根据这种方法，不必确定一些具体的活动是否同常设单位有关，或有关收入是否可归其所有。总部在该国内直接进行的交易尤其如此，这些交易在性质上类似于常设单位进行的这类交易。不过，经讨论后，有人提议将第7条中“吸引力”规则限于适用最后一种情形，使它能够适用于以下列方式进行的货物或商品销售及其他业务活动：如果一个企业在另一缔约国有一个常设单位负责销售货物或商品，则相同或类似货物或商品的销售即使不是通过该常设单位进行，也可在该国征税；如果让常设单位从事其他业务活动，而且相同或类似的活动是在同该常设单位无关的情况下进行的，则类似规则也可适用。

7. 不过，在1999年修订《联合国示范公约》时，有些成员认为，这种有限吸引力原则不应该适用于企业能够证明销售或业务活

动是出于获得条约福利以外之原因而进行的情形。这确认了企业可凭借正当经营的理由选择不通过常设单位从事销售或业务活动。

8. 委员会认为，对2008年《经合组织示范公约》第7条第1款的评注的以下部分适用于第7条的相应条款：

11. 在提到应归属于常设单位的企业利润部分时，第1款的第二句直接提到第2款，该款为确定何种利润应该归属于常设单位提供了指示。由于第2款是必须据之以解读这一句的上下文的一部分，故对这一句的解释不能与第2款自相矛盾，即将其解释为可能归属于常设单位的利润额仅限于整个企业的利润额。因此，虽然有第1款的规定，但只有在利润归属于位于某一缔约国境内的常设单位时，该缔约国才可对另一缔约国的企业的利润征税。由第2款确定“应归属于常设单位的利润”一语的含义。换句话说，第2款的指示可能导致利润归属于某个常设单位，即使整个企业根本没有获得利润；同样，该指示也可导致利润不会归属于某个常设单位，即使整个企业获得了利润。

12. 不过，作为企业来源国的缔约国显然关心常设单位所在国能够恰当适用第2款的指示。由于该指示适用于两个缔约国，故企业来源国必须根据第23条之规定，取消对适当归属于常设单位的利润的双重征税。换句话说，如果常设单位所在国试图根据第7条对不属于常设单位的利润征税，则可能会导致对本应该只能在企业来源国境内适当征税的利润进行双重征税。

13. 第1款的目的是限制一缔约国对[属于其居民所有的]另一缔约国企业的营业利润的征税权。本款不限制一缔约国根据其国内法之中关于受控外国公司的条款对其本国居民的征税权，即使在计算对这些居民的应征税额时可能参考这些居民因参与作为另一缔约国居民的某个企业而获得的部分利润。一国通常这种方式对其本国居民进行的征税不会减少另一国企业的利润，且因此不能说已对这些利润征税(另见第1条评注第23段和第10条评注第37至39段)。

一些国家不同意经合组织的评注第13段第二句所采用的办法，其中

声称第7条第1款不限制一缔约国根据其国内法中关于受控外国公司条款对其本国居民进行征税的权利。

## 第 2 款

9. 本款转载了《经合组织示范公约》第7条第2款。在前专家组最后审议本条款时，来自发达国家的一位成员指出，他的国家不太赞成未达成一致就决定可适当归属于常设单位的利润额，特别是“一揽子交易合同”。根据一揽子交易合同，承包商同意建设一座工厂或类似设施，并作好投入使用的准备；在设施可随时投入使用的前提下，将它转交给采购方后即可开始投产。如果设施拟在一国由居住在另一国的承包商承建，就会产生国际税务问题。在一国进行的实际建设活动，若期限很长，显然在该国构成了常设单位。不过，一揽子交易合同经常牵涉正常建设活动以外的各种构成因素，其中包括采购资本货物、提供建筑和工程服务以及给予技术援助等。据称后面的这些项目有时在建设活动实际开始之前（因此也是在建设工地设立常设单位之前）就已完成，而且经常位于建设工地/常设单位所在国之外。

10. 由此产生的问题是，一揽子交易合同的总利润中有多少可适当分配给常设单位，而且又有多少要在所在国纳税。来自发达国家的一位成员说，据他所知，有些国家力求将合同的全部利润均分配给常设单位。不过他认为，只有可归属于常设单位活动的利润才应在该常设单位所在国纳税，除非利润中包括的收入项目在公约其他条款中单独涉及到，并据此应当在该国纳税。

11. 专家组承认问题很复杂，并有可能引起争议，牵涉到许多相互关联的问题，例如收入来源地规则及对常设单位和企业利润的定义等。专家组确认，这个问题可在双边协商过程中考虑，但是商定不通过修正有关条款的方式加以解决。

12. 在1999年修订《联合国示范公约》时，前专家组中有些成员认为，第2款的最后部分范围太窄，因为它们认为该款最后部分只

提到常设单位与总部之间的交易，而未考虑常设单位之间的交易，例如常设单位与同一企业的其他常设单位之间的交易。为此，缔约国不妨考虑以下替代说明：

如果常设单位为一独立企业，在相同或类似的条件下，从事相同或类似的活动，则各缔约国应将预期取得的利润归入该常设单位。

13. 毫无疑问，争论的焦点在于常设单位之间的利润分配问题，而不是某个常设单位与其总部之间的利润分配问题，尽管如此，仍有人认为应阐明前专家组所关注的问题。

14. 正如2008年《经合组织示范公约》第7条评注第14段所述，第2款目前的措词中“载有关于打算以什么作为向常设单位分配利润的依据的中心指令”。正如该条所述，这当然应遵照本条第3款的规定进行。经合组织的评注第14段继续声称：

本款纳入了双边公约普遍包含的观点，即可归属常设单位的利润指该常设单位根据普通市场普遍的条件和价格，与一个完全独立的企业，而不是与其总部进行交易将会取得的利润。这种观点与第9条评注中讨论的“公平”交易原则相符。这样确定的利润通常是按一般商业会计程序预计确定的利润。

鉴于公平交易原则还包括一个常设单位从与企业其他常设单位进行交易可能获得的利润分配，应对现行第2款做出解释，以使它适用于此类情况。因此，如果某缔约国企业通过位于另一缔约国的常设单位在该缔约国开展业务，则有必要向该常设单位分配它在下述情况下能够取得的利润：它是明显区分出来的的企业，按相同或类似的条件，从事相同或类似的业务活动，且完全独立地与它是其常设单位的企业或该企业其他常设单位进行正常交易。

15. 确定应归属于特定常设单位的利润是2008年《经合组织示范公约》评注提及2008年《关于利润归属常设单位问题的报告》的一个例子。鉴于上文第1款中的评论意见，委员会认为以下关于2005年《经合组织示范公约》第7条第2款的评注的一部分也适用于《联合国示范公约》的第7条第2款：

12. 在绝大多数情况下，有关税务主管部门都是利用常设单位的交易账户，查明可适当归入该常设单位的利润。经营良好的企业组织通常都关心其各个部门的获利能力，因而一般都设有此类账户，在例外情况下可能缺少独立账户[……]。但在设有此类账户的情况下，如果需要进行调整，以确定可适当归属常设单位的利润额，则任何调整过程自然都要从这些账户入手。或许应当强调，税务管理机构不能利用第2款中的规定作为凭空编造利润数字的正当理由；始终必须以常设单位营业记录中记载的实际情况为第一手资料，并应酌情调整根据这些事实编制的利润数字。

12.1 这方面产生的一个问题是，如果这些账户是基于照总部与其常设单位之间(或常设单位本身之间)达成的协议，应在多大程度上参照之。显然，这些内部协议不够资格成为具有法律约束力的合同。不过，如果总部和常设单位的营业账户都是根据此类协议对称编制的账户，而且这些协议反映了企业不同部门履行的职能，则税务主管部门可以接受这些营业账户。在这方面，如不属于上述情况，就不能将账户视为对称编制的账户，即常设单位账簿上的交易价值或利润或费用归属办法完全符合总部账簿(使用本国货币或企业记录交易的职能货币)上的价值或归属办法。不过，如果营业账户基于纯粹反映人为安排而不是企业不同部分实际经济职能的内部协议，则不应采取这些协议，而且要相应地更正账户。例如，根据有关的内部协议，让参与销售的一个常设单位扮演委托人的角色(接受销售的所有风险并有权享受它全部的利润)，而实际上该常设单位不过是一个中间人或代理人(承担有限的风险且只有权领取一定份额的回报)，或者相反，让它扮演中间人或代理人的角色，而实际上它是委托人，就属于此种情况。

12.2 在这方面，还应当指出，第2款提出的原则须符合第3款之规定，特别是常设单位作为对总部贷款或总部赋予该常设单位专利权的回报而以利息、特许使用费等名义向总部支付的款项[……]。



13. 甚至在常设单位能够编制详尽的账户记录其活动利润的情况下，有关国家的税务主管部门可能仍需要按照公平交易原则更正这些账户[……]。例如，对于总部按照不符合这一原则的价格向常设单位开出货物发票，导致利润从常设单位转移至总部或归入常设单位的，就有必要进行此类调整。

14. 在此情况下，通常采取的一种适当办法，是用按相同或类似条件提供相同或类似货物的普通市场价格取代现行价格。很显然，公开市场货物购买价格随着需求量和供应期限不同而变化；在决定使用公开市场价格时，需要考虑这类因素。在这个问题上或许必须提及的是，企业按低于普通市场上通行的价格开列货物发票有时可能有其商业上完全合理的理由，例如为了在新市场上确立竞争地位，这可能完全是一种正常的商业方法，不应将它视为一种试图将利润从一国转移至另一国的证据。在一个企业生产专利商品，并全部通过其常设单位出售的情况下也可能出现各种困难；在此情况下，如果没有公开市场价格，而且认为账户上的数字令人不满意，就可能需要采用其他方法计算常设单位的利润，例如，利用毛利的平均比率乘以常设单位的营业额，然后从以此得出的数字中扣除适当的支出费用金额。很显然，在个别情况下可能会出现许多此类的特殊问题，但是一般规则始终应当是，可归属常设单位的利润应依据该常设单位的账户而定，只要可加利用的账户能反映真实情况。如果可利用的账户不能反映真实情况，就需要建立新的账户或重编原始账户，为此，拟采用的数字应当是公开市场上的通用数字。

15. 许多国家认为，当一种资产组成了设在其领土内的一个常设单位业务财产的一部分——不论是否为营业存量——并转让至于另一国同一企业的一个常设单位或总部时，就实现了应纳税的利润。第7条允许此类国家对被认为因此种转让而产生的利润征税。这类利润可按下述方法确定。在进行此种转让时，不论它是否为永久性转让，都要解决的一个问题是，应纳

税利润何时实现。在实践中，如果此种财产具有巨大的市场价值，而且可能在转让发生的征税年度后列在进口常设单位或企业其他部分的资产负债表上，就整个企业而言，应纳税利润的实现未必发生在所考虑进行的转让征税年度。不过，这种财产不受税务管辖这一事实作为一种现实概念，是否完全有可能导致对归属该财产的应计收益进行征税，则取决于每个国家的国内法。

15.1 如果常设单位经营所在国在内部转让发生后立即对因这种转让而应计的利润进行征税，甚至在这些利润要到下一个商业年度才能实际取得的情况下也不例外，则从国外开始征税到企业总公司所在国开始考虑此事之间必将出现一段间隔时间。在此期间存在一个固有的严重问题，特别是在常设单位将固定资产或——在结业的情况下——将全部经营设备存量转让给它构成其一部分的企业其他部门时。在此种情况下，总部所在国应尽力与存在征税过多严重风险的转出国逐一达成双边解决办法[……]。

15.2 对于国际银行业而言，资产转让，如不良贷款的转让还牵涉另外一个大问题。为了进行监管和融资，债务可在一家银行内部从总行转至分行或从分行转至总行。要使这类转让得以确认，必须有其合理的依据，即此种转让具有有效的商业理由或将在独立企业之间进行，例如这样做完全出于税务目的，其目标是使银行获得最大限度的税务减免。在此种情况下，预计完全独立的企业之间不会发生转让，因此此种转让不会影响这类独立企业在与它作为其一个常设单位的企业独立进行交易时预计可以取得的利润额。

15.3 不过，可能存在将此种贷款从一家银行转让至另一家银行的商业市场，而且内部转让的情况可能类似于独立银行之间预计可能发生的情况。可以说明此种转让的一个实例是，某家银行关闭某个外国分行后，必须将有关债务转回总行或转至另一个分行。另一个例子是，在某个国家开设一家新分行，随

后完全从商业角度把总行或其他分行以前发放给该国居民的所有贷款转让给该新分行。任何这类转让(如果从税务角度确认)都应按转让日债务的公开市场价值进行。计算常设单位的利润时,必须考虑给予一定的减免,因为在独立的实体之间,决定索价额时,可能会考虑债务在转让日的价值,而且合理的会计原则要求根据市场价值变动资产的账面价值。

15.4 如果转让不良贷款是为了获得足以弥补这种损失的额度内减免,则有关的两个管辖区必须达成一项协议,商定相互一致的减免标准,这一点很重要。在此情况下,应当考虑在内部转让日那天的转让价值是否是错误判断债务人偿付能力的结果,或在转让日的价值是否反映了对债务人当时财务状况的正确判断。在前一种情况下,转让分行所在国不妨仅对整个银行遭受的实际损失进行减免,同时受让国最好不对随后的表面收益征税。不过,如果贷款因商业原因从银行的一个部分转至另一部分,而且经过一段时间后确实有所增值,则通常应根据转让时的实际价值给予转让分行以减免。如果受让实体是信贷国的一家银行总行,情况就有所不同,因为信贷国通常按照该银行在全球的利润额征税,因此要参照从贷款发放到最后处置这段时间的贷款损失总额给予减免。在此情况下,应参照以上原则,在转让分行掌握贷款期间给予减免。然后总行所在国应按居住国分行承担的税款给予减免以避免双重征税。

### 第 3 款

16. 第7条第3款第一句转载了2008年《经合组织示范公约》第7条第3款全文。该款其余部分为前专家组在1980年拟订的新规定。这些规定源自来自发展中国家的成员提出的一项建议,他们认为,有效的办法是将所有必要的定义和说明均列入该案文,这特别有助于在专家组中无代表的发展中国家。其中有些成员还认为,禁止扣除某些费用的规定应列入双边税务条约案文,以使纳税人清楚地了解他们的纳税义务。在讨论的过程中有人指出,经合组织案文

增加这些规定可确保常设单位能够扣除总部代表该常设单位支出的利息，特许使用费及其他费用。专家组一致认为，如果总部的总营业额中包括全部直接成本和间接成本，则总部的行政费和管理费不应再作分配，因为这会使总部与常设单位之间的这类转让费用出现重复。有人指出，重要的是应确定如何定价和它包括成本的哪些部分。如果使用的是国际批发价，通常要包括间接成本。专家们一致认为，应当防止成本和费用的任何重复。

17. 一缔约国企业的营业利润只应在该国纳税，除非该企业通过建在另一缔约国的常设单位在该国经营业务。营业利润和收益经扣除可与业务活动相关的所有费用得出，但不包括目前不能扣除的资本支出或不能归于企业业务的个人费用或非经营费用。许多国家在考虑经营费用能否扣除的问题时，通常适用的标准是，此种支出必须完完全全用于业务目的。这样做的基本目的是在确定应纳税利润时，保证要求扣除的支出与开展业务活动有关，可用于此类活动且为之所需。支出必须与业务活动相关，以使所承担的支出适当地用于业务应急、使业务经营顺利进行或便于业务经营等。在确定一个项目可根据上述标准予以扣除后，应考虑是否存在具体的立法规定，可按货币或其他形式确定营业支出的最高容许限度，否则必须从整体考虑扣除支出的要求，不论数额是否合理或是否会影响经营业务的获利能力。

18. 委员会认为，关于2008年《经合组织示范公约》第7条第3款的评注的以下部分适用于《联合国示范公约》第7条的对应段落：

27. 本款就常设单位的费用问题，澄清了第2款中的一般规定。本款具体确认，在计算常设单位的利润时，应当考虑为常设单位支出的费用，不论这笔费用从何处支出。显然，在有些情况下，需要利用常规手段估计或计算拟考虑的费用金额。例如，在一般行政管理费用是企业总公司支出的情况下，单位营业额(或许是毛利)与整个企业营业额的比率确定的相称部分。据此，有人认为，拟考虑为常设单位支出的费用金额应是按此支出的实际金额。在对归于常设单位的任何企业费用进行

允许的扣除时，并不以常设单位这类费用的实际支付额为准。

28. 有时有人提出，对第2款和第3款进行调整虽有必要，但会造成一些实际困难，因为按第2款的要求应根据常设单位与总部之间的价格公平收费，以使转让实体获得它与独立企业进行交易时预计可以获得的那部分利润，而第3款的措词则表明，为常设单位支出的费用扣除额应当为这些费用的实际成本，通常不加任何利润部分。

29. 实际上，虽然第3款的适用有可能引起一些实际困难，特别是对于作为第2款基础的独立企业原则和公平交易原则而言，但这两款之间没有原则差异。第3款表明，在确定常设单位的利润时，必须允许扣除某些费用，而第2款则规定，按照第3款有关费用扣除的规则确定的利润必须是一个独立企业在相同或类似条件下从事相同或类似活动取得的利润。就此而言，第3款提供了一项适用于确定常设单位利润的规则，而第2款则要求，以此确定的利润额应与一个独立企业将会取得的利润相符。

30. 另外，就确定应归属于常设单位的利润而言，第3款只确定哪些支出应归属于该常设单位。该款并未涉及这些支出在分配之后是否应在计算常设单位的应纳税收入时予以扣除的问题，因为是否满足扣除支出的条件是由国内法确定的问题，应按照关于不歧视问题的第24条规定(特别是该条第3款和第4款)进行。

尽管有上述评论意见，专家委员会还是指出，一些国家不妨在条约案文中指出其只承认其国内法允许的扣除部分。

31. 在适用这些原则实际确定常设单位的利润时，可能会产生这样一个问题，即一个企业所承担的特定成本是否能够真正被视为常设单位发生的费用，对这个问题可按第2款有关单独和独立企业的原则处理。一般来说，虽然独立企业在相互进行交易时都会努力实现利润，而且在相互转让财产或提供服务时，会按公开市场将承受的价格收费，但在某些情况下，不

能认为特定的财产或服务可从独立的企业获得，或独立企业可能同意，双方分担从共同利益出发一起从事某种活动的成本。在这些特定的情况下，或许应将企业承担的任何相关成本当作常设单位承担的费用对待。在区分这些情况和下述情况时会出现一些困难，即企业承担的一项成本不应视为常设单位的费用，而且应将有关财产或服务的转让视为在独立企业原则的基础上，按包括利润成分在内的价格在总部与常设单位之间进行的转让。必须弄清的问题是，财产和服务的内部转让(不论是临时转让还是最终转让)是否与企业正常经营的过程中按公平价格向第三方收费的相同，即通常在售价中包括适当的利润。

32. 一方面，如果费用最初是在履行一项其直接目的是销售具体货物或服务并通过常设单位实现利润的职能时发生的，问题的答案就将是肯定的。另一方面，如果从具体个案的事实和情况看，费用最初是在履行一项其主要目的是使企业总成本合理化或以一般方式提高销售额的职能时发生的，则答案将是否定的。

33. 如果提供货物(不论是成品，还是原材料或半成品)的目的是用于转售，通常采取的适当办法是适用第2款的规定，并向企业的供给部门分配利润，利润额参照公平交易原则计量。但即使在这方面也可能有例外。例如，提供货物不是为了转售，而是为了临时进行交易，这样企业中使用有关材料的部门就可以只承担它们在此种材料成本中的份额，例如，就使用机器而言，与其使用有关的折旧成本按机器每个部分的使用情况确定。当然应该记住，仅仅采购货物并不构成一个常设单位(第5条第4款d)项)，因此，在此种情况下不会出现利润分配问题。

34. 就无形权利而言，关于同一集团各个企业之间关系的原则(例如特许使用费用支付或费用分摊办法)不能适用于同一企业各个部门之间的关系。实际上，可能很难将无形权利“所有权”只分配给企业的一个部门，并主张企业的这个部门应作为独立企业向其他各部分收取特许使用费。由于只有一个

法律实体，因而不可能将法定所有权分配给企业任何一个特定部门，而且从实践上看往往难以将发生成本单独分配给企业的哪一个部门。因此最好将无形权利的发生成本视为可分配给企业所有要使用它们的部门的成本，并视为代为与之相关的企业各个部门承担的成本。在此情况下，适当的办法是在企业各个部门之间分配这类无形权利的实际发生成本，但不含任何利润或特许使用费加价。在此过程中，税务主管部门必须了解的一个事实是，任何研究和开发活动可能产生的不利后果(例如，有关产品和环境损害的责任)应由企业各个部门承担，因而要酌情产生补偿费。

35. 在服务领域确定如下问题时可能产生的难题是，在特定情况下，对单一企业各个部门的服务收费是按实际成本进行，还是按成本加加成进行，以反映企业提供服务部门的利润。企业或其部门的业务可能包括提供此类服务，而且服务的提供可能有标准的收费。在此情况下，通常采取的适当办法是按向外部客户收费的费率收取服务费。

36. 如果一个常设单位的主要活动是向它所属的企业提供具体服务，而且这些服务对企业具有实际好处，同时其成本在企业费用中占有重要份额，则居住国可以要求在成本总额中加进盈利率。其次，居住国应尽力避免采用简化式的解决办法，而应参照这些服务在各种特定情况下所具有的价值。

37. 不过，更为常见的情况是，服务的提供只是全公司一般管理活动的一个组成部分，例如，企业实行的一项共同培训制度，在此制度下，企业每个部门的雇员都能从中受益。对于这种情况，通常采取的适当办法是把提供服务的成本视为全企业一般行政管理费用的一部分，并按实际成本分配给企业的各个部门，以为企业该部门承担的成本为限，不作任何旨在表明企业另一部门利润的加价。

38. 对在企业一般管理过程中所提供服务的处理致使产生了企业总利润的任何部分是否应被视为实行良好管理的结果的

问题。以一家公司的情况为例：它的总部设在一个国家，但通过建在另一国的常设单位开展它的全部业务。在极端情况下，很可能只有董事会会议在总部举行，除了完全正式的法律活动外，公司其他所有活动均在常设单位进行。在此情况下，要对下述看法作些说明，即整个企业的利润中至少有一部分是董事会管理有方和善于经营的结果，因此，企业的这部分利润应属于总部所在国。如果公司是由一个行政机构管理，它无疑会将所提供的服务收取一笔费用，这笔费用在企业的利润中很可能是一个简单百分比。但是，不论这种做法在理论上有何好处，各种实际考虑依然会对它十分不利。在所援引的例子中，管理费用当然要按第3款的规定，参照常设单位的利润确定，但是若从总体看待这个问题，就会认为除此之外再进行扣除并参照某种想象的“管理利润”数字是不恰当的。因此，就与上述极端例子相似的情况而言，在确定常设单位应纳税的利润时，不应考虑诸如管理利润等任何想象的数字。

39. 当然，某些国家一贯从企业总利润中按比例分配给企业总公司一部分，作为良好管理的利润。这些国家很可能希望继续进行此种分配。本条规定丝毫不反对这种做法。尽管如此，从上文第38段的内容看，常设单位所在国在计算归属该常设单位的利润时，完全不需要扣除一定的数额作为按比例归属总部的管理利润部分。

40. 如果企业总公司所在国仅因良好管理而将一定百分比的企业利润分配给总部，而常设单位所在国不予分配，则两国征收的税款总额很可能会比应征额要多。在任何这类情况下，企业总公司所在国都应主动做出安排，在计算该国的纳税责任时进行必要的调整，以切实消除任何双重征税。

41. 处理利息费用引起某些问题。首先，存在总部以利息名义向其常设单位收取与总部向该常设单位提供内部“贷款”有关的数额问题。除了银行等金融企业外，人们普遍认为，此种内部“利息”不需要认可。这是因为：



- 从法律观点看，根据利息支付款额和到期全额偿还进行的资本转让实际上是一种与常设单位真正具有的法律性质相矛盾的正式行为；
- 从经济观点看，内部债务和应收账款实际上可能并不存在，因为如果一个企业完全或主要由股东供资，就不应扣除它显然无须支付的利息费用。无可否认，对称的收费和退款不会打乱企业的总利润，但部分结果完全有可能被任意改变。

42. 基于上述原因，关于禁止扣除内部债务和应收账款的禁令应该继续普遍适用，但要顾及到下文所述银行特殊情况。

43. 不过，扣除企业实际发生的债务利息是一个不同的问题。此种债务可能完全或部分与常设单位的活动有关；实际上，企业以合同形式获得的贷款要么对总公司有利，要么对常设单位有利，或者对二者都有利。随同这些债务出现的问题是如何确定在计算应归属常设单位的利润时应该扣除的利息部分。

44. 1994年之前[……]建议的办法，即直接和间接分摊实际债务费用的办法已被证明并不是一种可行的解决办法，这主要是因为它不可能以统一的方式适用。另外，众所周知的一点是，间接分摊利息支付费用总额或进行某种直接分配后余下的利息部分遇到了实际困难。此外，利息费用总额的直接分摊不可能准确反映为常设单位的筹资成本，因为纳税人能够控制将贷款放在哪里记账，因此可能需要进行调整，以反映实际经济情况，特别是独立企业通常希望拥有一定程度的“自由”资本的事实。

因此，专家委员会认为，最好应寻求切实可行的解决方案。鉴于有必要承认应指望清楚区分、自立门户的独立企业拥有足够的资金，这样做时将考虑到适合于相关组织和所行使职能的资本结构。

## 第 4 款

19. 本款转载了2008年《经合组织示范公约》第7条第4款。委员会认为，2008年《经合组织示范公约》第7条第4款评注的以下部分适用于《联合国示范公约》第7条的对应条款：

52. 在某些情况下，如何确定归属常设单位的利润并非依据分立账户或对公平利润的估算，而是完全参照各种公式分摊企业总利润，这已成为惯例。此方法不同于第2款设想的方法，因为它的设想不以独立企业为基础分配利润，而是分摊总利润；实际上，按这种方法得出的数字可能不同于参照分立账户的计算得出的结果。第4款说明，如果某缔约国习惯上采用此种方法，它可继续沿用，即使有时得出的数字在某种程度上不同于依靠分立账户得出的数字，但结果应能充分证明符合本条款中的原则。不过，有人强调，归于常设单位的利润一般应参照该常设单位的账户确定，如果这些账户属实的话。据称基于分摊总利润的分配法一般不如只考虑到常设单位活动的方法合理，因此只应用于例外情况，即已成为过去历史上的惯例，而且有关国家的税务主管部门和纳税人双方都普遍承认这种做法令人满意。不言而喻，如果任一国家都不使用此方法，第4款可以删除。不过，如果缔约国希望能够使用一种过去未成惯例的方法，则应在双边协商中修正本款以表明这一点。

54. [分摊]总利润的方法有一个基本特点，即如果企业所有部门都根据通过的标准对全企业的获利能力做出了贡献，则按比例将全企业的部分利润分配给企业的一个部门，就多数情况而言，两种这类方法之间的差异在于，用来确定占总利润的正确比例的标准不同[……]。常用的标准可以归为三大类，即基于企业的收项、它的费用或它的资本结构。第一类包括基于营业额或佣金的分配法，第2类基于工资，第三类基于企业流动资本总额中分配给每个分支机构或部门的比例。当然不能凭空说其中任何一种方法实际上都比其他方法准确；任何特定方法是否合适都将取决于它的具体适用情况。在有些企业，例如提

供服务或生产高利润专利品的企业，纯利润很大程度上是由营业额决定的。就保险公司而言，参照从每个有关国家保单持有人收到的保费进行总利润分摊或许比较合适。如果一个企业在产品生产上使用的原材料或劳动力成本很高，这或许说明利润与费用的关系较为密切。在银行和金融企业，流动资本总额中所占比例可能是最相关的标准[……]。任何[分摊]总利润方法的总目标应是使所得出的应纳税利润额尽量贴近依据分立账户拟得出的数字，在这方面不应试图作出任何具体的指令，而应由税务主管部门负责与其他有关国家协商，在此基础上采用根据所有已知事实似乎最有可能产生有关结果的方法。

55. 无论使用哪种方法将全企业总利润的一部分分配给企业某个部门，都必然会产生使用何种方法计算企业总利润的问题。对这个问题，各国很有可能根据自己的法律给予不同的处理。这似乎不是一个通过规定任何僵硬的规则就能够解决的问题。可能没人会认为拟分摊的利润应当根据特定国家的法律进行计算；每个国家都应有权按照本国法律计算利润。

## 第 5 款

20. 本款转载了2008年《经合组织示范公约》第7条第6款。委员会认为，2008年《经合组织示范公约》第7条第6款评注的以下部分适用于《联合国示范公约》第7条对应条款：

58. 本款旨在明确规定，一种分配方法一旦采用，就不能仅仅因为在特定年份某种其他方法产生了更有利的结果而加以改变。双重征税公约的目的之一是使某缔约国企业真正了解它在另一缔约国的常设单位及其在本国与该常设单位进行交易的部门将会得到哪些税收待遇；因此，第6款为这些企业单位享受持续不变的税收待遇提供了保证。

## 第 6 款

21. 本款转载了2008年《经合组织示范公约》第7条第7款。委

员会认为，2008年《经合组织示范公约》第7条评注第7段的以下部分适用于《联合国示范公约》第7条的对应条款：

59. 虽然尚无必要对《公约》中的术语“利润”做出定义，但仍应说明的是，该术语用于本条和公约其他地方时，具有广泛的含义，其中包括经营一个企业所获得的全部收入。这样广泛的含义符合经合组织多数成员国的税法中对该术语的用法。

60. 不过，对术语“利润”的这种解释有可能使人们对公约的适用性产生某种疑问。如果企业利润包括在公约其他各条单独处理的各类收入，如股息，有人可能会问，对这些利润征税应以关于股息的特殊条款为准，还是以本条规定为准。

61. 如果适用本条和有关的特殊条款都会造成相同的税收待遇，则讨论这个问题就没有什么实际意义。此外，有些特殊条款载有重点强调了某项特定条款的具体规定（参看第6条第4款、第10条和第11条第4款、第12条第[4]款和第21条第2款）。

62. 不过，似乎有必要规定一条解释规则，以便澄清同涉及特定类别收入的其他条款相比，本条的适用范围。遵照现行双边公约中普遍坚持的做法，第7款首先肯定了关于股息、利息等问题的特殊条款。根据此规则可以认为，本条将适用于不属于各特殊条款所涉各类收入的营业利润，此外也适用于根据第10条和第11条第4款、第12条第[4]款和第21条第2款的规定属于本条范畴的股息、利息等[……]。所以有一点很明确，那就是特殊条款所涉及的收入项目，在不违反公约规定的情况下，可按照缔约国的税法单独征税，或者作为营业利润征税。

63. 可由缔约国双边商定关于术语“利润”的特殊解释或定义，以期澄清这一术语与例如股息概念之间的区别。如果所协商的公约偏离了关于股息、利息和特许使用费等特殊条款中的定义，采取这种做法或许十分合适。有些缔约国希望正式表明，为与一个或两个缔约国的国内税法相一致，术语“利润”将包括特殊类收项，如转让或出租某种经营业务或用于某种经

营业务的动产所得收入，可以认为这样做是可取的。在这方面，或许需要考虑的是，另包括关于分配此种特殊利润的补充规则是否有用。

22. 必须指出，在《联合国示范公约》中，为“使用工业、商业或科学设备或其使用权”而支付的款项是以不同于《经合组织示范公约》规定方式处理的。它们仍然属于第12条第3款中所述“特许使用费”的定义范畴，因此，出于第7条第6款之一原因，它们依然属于第12条有关条款，而不是第7条有关条款的范畴。

## 第 8 条

### 海运、内河水道运输和空运

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第8条有两个备选版本，即第8条(备选案文A)和第8条(备选案文B)。第8条(备选案文A)转载了《经合组织示范公约》第8条。第8条(备选案文B)对《经合组织示范公约》第8条(备选案文A)作了实质性的改动，分别在第1款和第2款中单独述及了经营飞机的利润和经营船舶的利润。其余各款(第3、第4和第5款)转载了《经合组织示范公约》第8条(备选案文A)第2、第3和第4款，其中第5款略有调整。

2. 关于经营船舶从事国际运输所得利润的征税，很多国家支持《经合组织示范公约》第8条(备选案文A)采取的立场。他们认为，海运企业不应受制于它们经营范围所及的众多国家的税法；从各种税务管理部门的观点看，在有效管理地征税也比较可取。他们论证说，如果每个国家都按各自的规则计算，对航运公司部分利润征税，那么这些部分之和可能会大大超过企业的总收入。因此这会带来一个严重的问题，特别是因为发展中国家的税率往往过高，而海运企业的总利润却往往很低。

3. 其他国家认为，如果其本国的航运业得不到更充分的发展，

即使向外国海运企业征税所产生的收入不多，它们也不会放弃。不过，他们认识到，在这种情况下，确定从事国际运输的船只经营过程中应纳税的利润并将利润分配给有关各国面临很大困难。

4. 由于无法就关于海运利润征税的规定达成一致意见，故建议使用示范公约中的两个备选案文，并将此种征税问题留待双边协商解决。

5. 虽然第8条(备选案文A和B)的案文都提到了“对企业实施有效管理所在地”，但有些国家可能希望使用“企业居住国”的提法。

6. 虽然以协商一致方式建议将第8条(备选案文A和B)作为备选案文，但有些不同意第8条(备选案文A)的国家也有可能因“非临时的”这一措词而不同意第8条(备选案文B)。他们论证说，有些国家可能希望对所有海运利润或空运利润进行征税，鉴于只有某些海运公司或空运公司的有效管理地设在这些国家，接受第8条(备选案文B)可能会造成税收损失。另外，在此种情况下，征税问题应留待双边协商解决。

7. 根据跨界运输的频率或运货量，各国不妨在双边协商期间将第8条规定延伸到适用于铁路或公路运输方面。

8. 有些国家认为，依照定义，在内陆水域从事的运输活动不能视为国际运输，因此，财政权或税务权应完全归属开展此类活动的来源地国。由于第8条涉及的是“海运、内河水道运输和空运”问题，本条列明的所有三种运输方式显然都与双重征税问题有关。如果用于商业运输的河流或湖泊流经一个以上国家，常设单位总部位于一个国家，运量源自一个以上国家，内河水道运输产生的收入也会受到双重征税。因此，内河水道运输可能会引起双重征税问题。

B. 第8条各款的评注  
(备选案文A和B)

第8条(备选案文A)第1款

9. 本款转载了《经合组织示范公约》第8条第1款，其目的是确保经营船舶或飞机从事国际运输的利润只在一国纳税。本款的大意是，这些利润在来源地全额免税，但在从事国际运输的对企业实施有效管理所在地所在国全额纳税。它提供了一个独立的执行规则，该规则适用于以上所述且不符合第5条和第7条关于常设单位规则所管辖营业利润之条件的各种活动。来源地国免税主要基于这样一个前提：这些企业的收入是在公海上取得的，受很多国家税法制约可能会导致双重征税，或至少造成分配难题，而且基于在本国以外的地方免税要确保那些整个经营活动均无法获利的企业在外国不用纳税。与国际空运有关的考虑也与之类似。由于许多具有水界的国家没有居民海运公司，但确有港口被其他国家船舶大量使用，故它们历来不同意上述海运利润免税原则，而是赞成备选案文B。

10. 《经合组织示范公约》的评注指出，有效管理地可能位于与船舶或飞机经营企业的居住国不同的国家，“[……]因此有些国家更希望将专属征税权授予居住国”。评注建议各国在双边协商中用下列内容的规则取代：“一缔约国企业经营船舶或飞机从事国际运输的利润只应在该国纳税。”评注继续指出：

3. 另一方面，一些其他国家更希望将居住地标准与有效管理地标准结合起来使用，其方法是将优先征税权给予有效管理地所在国，而居住国则在如下条件下按照第23条规定取消双重征税，只前一个国家能够对企业的总利润征税，而在有效管理地国不能对总利润征税时，将优先征税权给予居住国。希望遵守这一原则的国家可另外使用下列内容的规则：

一缔约国企业经营船舶或飞机的利润，除船舶和飞机都在另一缔约国两地之间从事运输所得利润外，只应在首次提及国纳税。不过，如果企业的有效管理地位于另一国，而

且该另一国对企业经营船舶或飞机的全部利润征税，则经营船舶或飞机的利润，除船舶或飞机都在首次提及国两地之间从事运输所得利润外，可在该另一国纳税。

4. 所涉利润首先包括企业运输旅客或货物获得的利润。不过，鉴于海运和空运的发展以及一些实际考虑，该规定中的这项定义范围过于局限。因此，该规定还涉及其他类别的利润，即由于其性质或与运输直接产生的利润的密切关系，可全部归入单一类别的那些利润。下列各段提到了其中一些类别的利润[所引用的第4款摘自关于2003年版《经合组织示范公约》第8条的评注]。

11. 在适用上述原则时，有关2003年《经合组织示范公约》的评注处理了与第1款适用范围有关的很多活动，如果这些活动是由从事海运或空运国际运输业务的企业所开展的。该评注指出如下：

5. 按全套设备、人员和用品配齐出租船舶或飞机所得利润必须按运输旅客或货物的利润一样处理。否则，大量的海运或空运业务将不能列入规定的范围。不过，第[12]条而不是第8条适用于按光船租赁合同出租船舶或飞机的利润，但一个企业从事国际船舶或飞机业务所得的临时收入来源时除外。

6. 应将征税权只留给一个缔约国的原则使得不必制定详细的规则，例如关于界定所涉利润的规则，这主要是适用一般解释原则的问题。

7. 海运和空运企业——特别是后者——经常从事与船舶和飞机直接经营多少有些密切关系的额外活动。虽然难以在此列出可以适当纳入规定范围的所有辅助活动，但给出一些例子也许是有益的。

8. 此规定主要适用于下列活动：

- a) 代为其他企业出售客票；
- b) 经营连接城市与其机场的客运业务；
- c) 进行广告和商业宣传；



d) 使用卡车将货物从仓库运往港口或机场。

9. 如果从事国际运输的企业保证能够通过这种运输，将货物直接交付给在另一缔约国的收货人，则可以认为此种内陆运输属于船舶或飞机的国际经营范围，因而符合本条之规定。

10. 最近，“集装箱化”已在国际运输领域发挥越来越大的作用。此类集装箱也经常用于内陆运输。从事国际运输业务的企业从出租集装箱——其船舶或飞机的国际经营补充或附带业务——所得利润属于本条所涉范围。

11. 另一方面，该规定未明显涉及单独的活动，例如单独经营一家旅馆；这种单位的利润很容易确定。不过，在某些情况下，由于需要，该规定甚至还必须适用于旅馆经营业务，例如开设旅馆的唯一目的是向过境旅馆提供过夜膳宿，这种服务的成本包括在机船票价钱内。在此情况下，可将旅馆视为一种等候室。

12. 还有一种活动不属于本规定的适用范围，即由有效管理地位于另一国的海运企业在一国经营的造船厂。

13. 可以双边商定，在公海从事捕鱼、疏浚或拖运活动的船舶的经营利润作为本条所涉及的收入处理。

14. 海运、内河运输或空运企业的投资收入(例如，股票、债券、股份或贷款的收入)应受到通常适用于这类收入的待遇[……]。

#### 第8条(备选案文B)第1款

12. 本款转载了《经合组织示范公约》第8条第1款，但删除了“船舶或”几个字。因而，本款不适用于经营船舶从事国际运输所得利润的征税，但确实适用于经营飞机从事国际运输所得利润的征税。因此，就飞机而言，第8条(备选案文A)第1款的评注是适用的。

**第8条(备选案文B)第2款**

13. 按本款规定,如果经营船舶从事国际运输是“非临时性的”,则这种经营的利润可在来源地国征税,这为海运业务提供了一条独立经营的规则,而且不受第5条和第7条的限定,这两项条款涉及按常设单位规则确定营业利润的问题。本款还规定了定期或经常的海运访问和不定期或孤立的访问,但后者应是预先计划好的,而不仅仅是偶尔进行的。术语“非临时性”系指船舶预定或计划访问某个国家搭载货物或旅客。

14. 一般而言,纯利总额应由对企业实施有效管理所在地所在国(或居住国)主管部门确定。确定的最终条件可在双边协商中决定。在此种协商的过程中,可以规定,例如,确定纯利润前,是否应扣除不属于折旧提存但完全可以视为企业补贴的特殊津贴或奖励。同时还可规定,政府支付给企业的直接补贴应包括在纯利中。通过确定前几年所受任何损失而得出纯利的方法也可在协商中拟定。为了实施这种方法,居住国将提供有关证明,说明企业的海运纯利和包括上一年损失在内的任何特殊项目的金额,按照协商中作出的决定,在确定待分摊的纯利时涵盖或排除这些项目,或者在这一过程中作特殊处理。拟征税的利润分配可依据双边协商中规定的某种比例要素进行,最好是外出运费收项(依照统一基础确定,佣金或扣或不扣)。依据分配的利润计算税款扣减百分比是为了实现居住国管理投入和资本投入的税收共享。

**第8条(备选案文A)第2款和第8条(备选案文B)第3款**

15. 这两款各转载了《经合组织示范公约》第8条第2款。它们不仅适用于两国或多国之间内河水道运输,也适用于由一国企业在另一国两点之间从事的内河水道运输。各国可自由通过双边协商,解决内河水道运输特别是在邻国之间的内河水道运输可能产生的任何具体的税务问题。

16. 第8至第10款所述与征税权利和利润有关的规则同样适用于本条款。

## 非专门从事海运、内河水道运输或空运的企业

17. 关于非专门从事海运、内河水道运输或空运的企业，《经合组织示范公约》第8条第2款评注指出：

18. 从第1款和第2款措词中可以得出结论，非专门从事海运、内河水道运输或空运的企业在其经营本身所属船只、船舶或飞机所获得的利润方面仍然属于以上两项条款的适用范围。

19. 如果这种企业在外国的常设单位专门从事船舶或飞机经营，则没有理由不给予该常设单位以专门从事海运、内河水道运输或空运的企业常设单位所享有的待遇。

20. 如果该企业在另一国的常设单位非专门从事海运、内河水道运输或空运业务，则适用第1款和第2款之规定也不成问题。如果该企业用自己的船舶将其货物运至它设在外国的常设单位，则其有权说自己充当承运人所获得的利润不能在该常设单位所在国适当征税。即使该常设单位一直在使用经营船舶或飞机的设施(例如托运码头)或承担与企业货物运输有关的其他费用(例如，人事费)。在这种情况下，即使与经营国际运输中的船只和飞机有关的某些职能可能是由该常设单位进行的，应归属这些职能的利润只能在该企业的有效管理地所在国进行征税。在这些职能的履行过程中发生的任何支出或其任何部分必须从不可在常设单位所在国征税的利润部分的计算中扣除，因此，不会减少应归属根据第7条可在该国征税的常设单位的利润。

21. 如果船舶或飞机参与国际运输，本条适用于此种经营活动所产生的利润将不会受到以下事实的影响，即船舶或飞机是由并非整个企业有效管理地的某个常设单位经营；因此，即使此种利润可以根据第7条归属该常设单位，也只能在该企业的有效管理地所在国征税[……]。

第8条(备选案文A)第3款和第8条(备选案文B)第4款

18. 这两款各转载了《经合组织示范公约》第8条第3款，它们都涉及了对企业实施有效管理所在地在船舶上的情况。如《经合组织示范公约》评注所指出：

22. [……]在这种情况下，只能由船舶的母港所在国征税。它规定，如果不能确定母港，税款只能在船舶经营者为其居民的缔约国征收。

第8条(备选案文A)第4款和第8条(备选案文B)第5款

19. 第8条(备选案文A)第4款转载了《经合组织示范公约》第8条第4款。第8条(备选案文B)第5款也转载后一条款，但有一处修正，即“第1款”一语由“第1款和第2款”一语取代。正如《经合组织示范公约》评注指出的：

23. 海运或空运方面存在着各种形式的国际合作。在这一领域，国际合作是根据联营协议或其他类似公约进行的，这些文书规定了有关分摊联合营业收入(或利润)的某些规则。

24. 为了澄清联营、联合营业或国际经营机构参与方的税收情况并为了处理可能产生的任何困难，如果认为必要，缔约国可双边地增加下列内容：

……但只限于所得利润中按参与方在联合经营中份额的比例可归于它的部分。

## 第 9 条

### 联营企业

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第9条转载了《经合组织示范公约》第9条，第3款除外。如经合组织评注第1款所指出的，“本条涉及两个联营企业(母公司与子公司之间以及共同控制下的公司之间)按非公

平条件达成交易的情况下为了税务之目的可能作出的利润调整”。对这个问题的考虑应与关于共同协议程序的第25条和关于信息交换的第26条结合起来。

2. 对大多数国家而言，运用公平交易规则在联营企业间进行利润分配，必须首先在国内立法准许的条件下，按公平交易原则确定利润分配额。

3. 关于联合企业之间货物、技术、商标和服务等的转让定价和根据非公平条件进行转让时可以用来确定正确价格的方法，前专家组表示，缔约国应遵循《经合组织转让定价准则》规定的原则。前专家组在《联合国示范公约》1999年修订本中认为，这些结论代表了国际商定原则，并建议在适用作为本条基础的公平交易原则时应遵循这些准则。

正如专家委员会年度会议记录所示，专家委员会尚未充分考虑前专家组所提出的意见。

## B. 第9条各款的评注

### 第 1 款

4. 第1款规定，在涉及联营企业的情况下，某缔约国税务主管部门为了计算纳税义务之目的可以重新编制企业账户，如果由于企业之间的特殊关系，这些账户并未列明产生于该国的应纳税的真实利润。在此类情况下，核准进行调整显然是适当的，因此对本条无须多加评论。只有两个企业之间订立或施加了特殊条件，本规定才适用。如果联营企业之间的交易是按正常的公开市场商业条件(换句话说，是在公平基础上)进行的，则不允许重新编制此类已经经过相应调整的账户。

5. 在经合组织财政事务委员会关于“资本弱化”问题的报告<sup>33</sup>中，税务条约与关于资本弱化的国内规则之间在本条适用范围方面相互影响。正如经合组织评注第9条第3款所指出的那样：

(a) 如果关于资本弱化的本国规则意在使借款人的利润与公平情况下本应发生的利润相对应，则本条不阻止这些规则的适用；

(b) 本条不仅关系到确定贷款合同规定的利率是否为公平利率，而且还关系到是否能将初步推定的贷款视为贷款，或是否应将它视为某种其他类型的付款，特别是股本缴款；

(c) 为解决资本弱化问题而适用的规则，一般不应起到增加国内有关企业应纳税利润，使之超过公平利润的作用，而且在适用现行税务条约时应遵循这一原则。

经合组织的评注继续指出：

4. 产生的问题是，有些国家为处理有关当事方之间交易而采用的特殊程序规则是否与本范本相一致。例如可以问及，举证责任倒置或国内法中有时做出的任何一类推定是否与公平交易原则相一致。若干国家对本条的解释是，本条决不阻止根据本国法律，按不同于本条的条件调整利润，而且它具有加强条约所载公平交易原则的功能。此外，几乎所有成员国都认为，比正常要求更严格的补充信息要求或举证责任倒置，不会构成第24条意义上的歧视。不过，在某些情况下，适用有些国家的国内法可能导致与本条原则不符的利润调整。本条允许缔约国通过对应调整（见下文）并根据共同协议程序处理此类情况。

---

<sup>33</sup> 由经合组织理事会于1986年11月26日通过，并转载于《经合组织示范税务公约》全文版第二卷第R(4)-1页。

## 第 2 款

6. 用经合组织评注的话说,“重新编写联营企业之间在第1款设想的情况下进行交易的内容可能导致经济上的双重征税(对不同的人持有的同一笔收入的征税),因为利润上调的A国企业有责任就其在B国的联营企业手中已被征税的一些利润纳税”。经合组织评注指出,“第2款规定,在这些情况下,B国应作出适当调整以避免双重征税”。<sup>34</sup>

不过,经合组织评注认为,

6. [……]B国不会只因A国增加了利润就自动进行调整;只有B国认为经调整的利润额正确反映了通过公平交易取得的利润,才会进行调整。换句话说,如果一个联营企业利润的增加超过了按公平交易原则正确计算得出的数额,则不应援引和适用本款。因此,只有B国认为在A国进行调整无论是从原则上还是从额度上都是合理的,它才会致力于对联营公司利润的调整。

7. 本款未规定进行调整的方法。在此情况下,经合组织成员国利用不同的方法实行减免,因此,缔约国可双边商定它们想在本系中增加的任何具体规则。例如,有些国家较赞成采用以下方法,即如果A国X企业的利润增至在公平基础上所能达到的水平,则要对B国Y企业包括双重征税利润在内的利润重新进行税款估定,并据此做出调整,以便从应纳税利润中扣除一定的数额。另一方面,还有一些国家更倾向于做出如下规定,即为了第23条的目的,对B国Y企业手中双重征税的利润按在A国征税的方式处理;因此,根据第23条规定,对于其在A国的联营企业所支付的税款,B国企业有权在B国享受减免。

8. 本款的目的是不是处理可称为“二次调整”的情况。假定A国X企业应纳税利润上调是按第1款规定的原则进行的,并假定按第2款规定的原则对B国Y企业的利润作了调整。情况仍

---

<sup>34</sup> 经合组织第9条评注第5段。

未真正恢复到交易按公平价格进行时将会出现的情况，因为实际上是Y企业而不是X企业掌握着应接受调整的代表着利润的款项。可以认为，如果采用公平定价的做法，而且X企业随后希望将这些利润转给Y企业，它会采用例如股息或特许使用费的形式(如果Y企业是X企业的母公司)，或贷款形式(如果X企业是Y企业的母公司)这样做；且在此情况下，税收可能还会产生其他后果(例如，执行预扣所得税)，这取决于有关收入的类型和处理此类收入的条款规定。

9. 为了如实确定交易按公平方式进行时的情况需要进行二次调整，这类调整取决于各案的事实情况。应该指出，第2款中没有任何规定禁止根据缔约国国内法的规定进行这类二次调整。

10. 对于是否应有一个期间，在A国的X企业利润上调后，如该期间届满，则B国将无义务对Y企业的利润作出适当调整，本款也未对这一问题做出规定。有些国家认为，B国的义务应是无期限的，换句话说，不论要经过多久A国才会重新修订应缴税额评估，Y国都应能够得到在B国作出适当调整的保证。其他国家则认为，这类无限期义务在进行实际行政管理时是不合理的。因此，在这种情况下，本条案文中未涉及这个问题；但缔约国若有意，不妨在双边公约中对B国有义务作出适当调整的时限作出规定[……]。

11. 如果有关当事方对适当调整的金额和特点存有争议，应当执行第25条规定的共同协议程序；该条评注载有若干考虑意见，适用于在本条基础上进行的联营企业利润调整(特别是在转让价格调整后)，以及随后必须依照本条第2款所作的相应调整[……]。

7. 有人表示，第2款规定的相关调整会使发展中国家付出十分高昂的代价，因此它们或许不会考虑将第2款列入其条约。不过，第2款是第9条的一个必要方面，如不能进行相关调整，就会导致双重征税，这不符合公约的目的。各国应该先仔细审议根据第1款所作



的初次调整，然后再确定哪类相关的调整能适当反映初次调整的情况。一些国家认为，在某缔约国先前已调整过转让价格的情况下，最好能够取消另一国可能必须作出相关调整的义务。这一办法可通过将“应该”改为“可以”的方式来实现。缔约国可在双边协商中使用方便的措词。不过，对于这一点没有达成一致意见，因此第2款措词保持不变。

### 第 3 款

8. 《联合国示范公约》在1999年进行了修正，增加了第3款。第9条第2款要求各国作出“适当调整”（相关调整），以反映其根据第9条第1款对转让价格所作的变动。新增第3款规定，如果在司法、行政或其他法律诉讼中作出一项最终裁决，通过第1款所规定的利润调整使发生欺诈、严重过失或故意违约行为的企业受到处罚，则不应适用第2款的规定。换言之，如果在司法、行政或其他法律诉讼中发出最后命令，说明通过第1款规定的利润调整使发生欺诈、严重过失或故意违约行为的公司受到处罚，则有关国家无义务作出第2款规定的相关调整。这种做法意味着纳税人可能受到非税收处罚或税收处罚。有些国家可能认为此种双重处罚过于严厉，但应该牢记，涉及收取此种罚款的案例可能属于例外，而不会经常适用本项规定。

## 第 10 条

### 股 息

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第10条转载了《经合组织示范公约》第10条之规定，第2款除外，其中存在一些实质性的差别，且第4款和第5款涉及到来自固定基地的独立个人服务。第10条涉及对缔约国居民从另一缔约国来源获得的股息进行征税的问题。第1款规定，股息征税可在居住国进行，第2款则规定，股息征税可在来源地国进行，但要规定一定的税率。“股息”一词在第3款中定义为一般包括

分配给股东的公司利润。正如经合组织评注在第3款所述：“从股东的观点看，股息是其作为股东提供给公司的资本收入。”第4款规定，第1款和第2款不适用于接收人在来源地国的常设单位可享有的股息，而且第5款一般禁止某缔约国对居住在另一国的公司支付的股息征税，除非股东是征税国的居民，或股息可归于接收人在该国的常设单位。

## B. 第10条各款的评注

### 第 1 款

2. 本款转载了《经合组织示范公约》第10条第1款，该款规定股息征税可在受益人的居住国进行。但未规定股息征税只可在该国进行，因此为某些国家即股息产生国(来源地国)进行征税提供了可能。支付股息的公司属于这些国家的居民。在初次审议《联合国示范公约》时，发展中国家的许多专家组成员认为，作为一个原则问题，股息只应由来源地国征税。据他们称，如果居住国和来源地国都被给予征税权，居住国应准予全部税额减免，不论吸收的外国税款额是多少，并在适当的情况下准予免税信贷。其中一名成员强调说明，没有必要让发展中国家放弃或减少股息的预扣所得税，特别是在它提供了税收奖励及其他减让的情况下。不过，前专家组一致同意，股息可由受益人的居住国征税。发展中国家/发达国家条约中载列的现行惯例一般都反映了这种一致意见。在消除或减少双重征税方面，采取了居住国免税或税额减免与来源地国减少预扣所得税二者相结合的方法。

3. 根据《经合组织示范公约》第10条第1款的评注，

7. [……]术语“支付”具有非常广泛的含义，因为支付的概念系指履行按合同或惯例要求的方式将资金交由债权人支配的义务。

8. 本条只涉及作为缔约国居民的公司支付给另一缔约国居民的股息。因此，不适用于作为第三国居民的公司支付的股

息，或作为缔约国居民的公司支付的可归于该国某一企业在另一缔约国拥有的常设单位的股息[……]。

## 第 2 款

4. 本款转载了《经合组织示范公约》第10条第2款并作了某些变动，下文将对其作出解释。

5. 经合组织范本在a)项中将来源地国的直接投资股息的税率定为5%，在b)项中将来源地国的证券投资股息的税率定为15%，但《联合国示范公约》将这些百分比留由双边协商确定。

6. 此外，直接投资股息所需的最低所有权在(a)项中从25%降至10%。不过，用于确定直接投资的股权水平的10%的限度只是说明性的。在最后审议这个问题时，前专家组决定在(a)项中以“10%”取代“25%”，作为获得直接投资股息所需的最低资本，这是因为有些发展中国家将非居民的所有权限定为50%，在可以享有的这类所有权中，10%是个可观的部分。

7. 前专家组未能就来源地国可以实行的最高税率达成一致意见。来自发展中国家的成员基本上更赞同完全在来源地国对股息征税的原则，他们认为《经合组织示范公约》规定的税率将会使来源地国的税收遭受过多的损失。此外，虽然他们接受在受益人的居住国征税的原则，但他们相信，如果削减使来源地国的累计税率低于受益人的居住国的税率，来源地国预扣所得税的任何削减将只会使外国投资者受益，而不会给受益人的居住国的国库带来福利，这同采取传统税额减免法可能发生的情况一样。

8. 前专家组提出了一些意见，可以指导各国就来源地国对直接投资股息征税的税率问题进行协商。如果发达(居住地)国家采用税额减免制，条约协商可尽量商定一项来源地预扣所得税税率。这项税率加上来源地国公司基本税率，就能组成一个不高于居住国税率的有效税率。居住国是否允许来源地国根据税收奖励方案免征的税款免税，这一点也有可能影响缔约方的协商立场。如果发达国家

以免税来减免双重征税，它就会在双边协商中以如下两点为由，主张对预扣所得税率实行限制：(a) 免税本身强调了不对公司间股息征税的概念，而且在来源地限制预扣所得税率符合这一概念；和(b) 免税和因此造成的背离国内投资税收中立性的情况将对国际投资者有利，而限制来源地的预扣所得税率，也对投资者有利，并与豁免的这个方面相谐。

9. 即使在证券投资数额较小，而且明显不如直接投资重要的情况下，也应能使来源地国和居住国对证券投资股份的股息征税，这在某些情况下，可以降低税收待遇问题造成的紧张气氛。前专家组决定不提出最高税率建议，因为来源地国可能对证券投资的重要性和拟插入的数字有各种不同的看法。

10. 1999年，有人指出近年的发达/发展中国家条约惯例表明了直接投资和证券投资预扣所得税率的变动幅度。传统上，发达/发展中国家条约中确定的股息预扣所得税率一直高于发达国家条约中确定的税率。因此，虽然经合组织确定的直接投资和证券投资税率为5%和15%，但发达/发展中国家条约中确定的直接投资股息税率历来是5%至15%，证券投资股息税率是15%至25%。有些发展中国家坚持认为，预扣所得税率低造成的短期税收损失是值得的，因为它使中长期的外国投资增加了。因此发达/发展中国家的一些现代条约包含了经合组织范本的直接投资股息税率，而且少数条约甚至规定了更低的税率。

11. 另外，发达/发展中国家条约还具有几个突出的特点：(a) 两国的税率可能不同，允许发展中国家拥有较高税率；(b) 对税率可不作任何限制；(c) 降低的税率只能适用于新投资的收入；(d) 最低税率或免税只能适用于优先类型的投资(例如，“工业企业”或“创业投资”)；和(e) 只有所持股份达到规定期限，才可降低股息的税率。在采用公司税估算制(即公司税并入股东公司税或个人所得税)而不是典型征税制(即分别对股东和公司征税)的国家缔结的条约中，各种具体的规定可以确保，居住在另一缔约国的股东也有享受准予国内股东的预付抵免和免税。

12. 虽然固定税率主要或完全是为了全面协调特定的双边税务条约，但在这个过程中也时常考虑下列技术因素：

(a) 来源地国的公司税制(例如，该国遵循综合税制或古典税制的程度)和该种税制所造成的已分配公司利润总的税收负担；

(b) 在两国都减免税收后，居住国根据它自己的税收情况能够对股息税和基本利润税减免的程度和向纳税人征税的总负担；

(c) 居住国对于来源地国所免税收给予对等减免的程度；

(d) 从来源地国的观点看适当协调增加税收与吸引外国投资这两项工作的情况。

13. 《经合组织示范公约》的评注包含下列段落：

11. 如果根据适用于合营企业的国内法规定将它视为法人团体，两个缔约国可商定对第2款a)项进行修改，以使此合营企业也能享受为母公司提供的降低税率的福利。

12. 在第10条第2款中对受益所有权要求做出规定的目的是要解释本条第1款中所述“向居民[……]支付”一语的解释。它清楚地表明，来源地国没有义务仅因某项收入由已与来源地国签订公约的某个国家的居民直接收取而放弃对股息收入的征税权。所使用的术语“受益所有人”不是狭义的技术含义，应该根据其上下文以及公约的目标和宗旨进行理解，包括避免双重征税和防止偷税和避税之目的。

12.1 对于某缔约国的居民以代理人或被授权人身份行事所获得的收入项目，来源地国只以收入的直接接收人属于另一缔约国居民为由给予减税或免税不符合公约的目标和宗旨。在此情况下，收入的直接接收人符合作为一个居民的条件，但不会因为其具有另一缔约国居民身份而可能出现双重征税，原因是收入的接收人未在居民国被作为符合税务目的的收入所有者对待。如果一缔约国的居民除通过代理或被任命者关系以外，仅仅作为事实上接收相关收入之福利的另一人的导管，则来源地

国给予减税或免税同样不符合《公约》的目标和宗旨。出于这些原因，题为“双重征税公约和使用导管公司”的财政事务委员会的报告<sup>35</sup>认为，通常来讲，如果导管公司实际上通过正式所有者获取的权力范围很小，使之相对于相关收入来讲仅仅是一个代表相关方行事的受托人或管理人，则导管公司不能被视为受益所有人。

12.2 在须遵守本条规定的其他条件的情况下，当受益人与支付人之间存在位于缔约国或第三国境内的代理人或被指定人等中间人但受益所有人为另一缔约国居民时(1995年修正的示范公约文本对这一点做了说明，所有成员国均持有这一立场)，对股息来源地国的征税权限制依然存在。凡希望使这一点更为明确的国家可在双边协商期间自行这样做。

13. 本条为来源地国税收确定的税率是最高税率。两国可在双边协商中商定较低的税率或甚至完全在受益人的居住国征税。第2款规定的税率降低只指股息征税，不指对股息支付公司利润的征税。

13.1 根据很多国家的国内法，养老基金及类似实体一般在其投资收入方面享有免税权。为了实现平等对待这些实体的国内和国外投资，一些国家通过双边协议规定，源自此种另一国居民实体的收入包括股息在内均应在来源地享有免税权。有此打算的国家可双边商定一项条款，内容与第18条评注第69段大致相同。

13.2 同样，一些国家设法不向付给其他国家及其某些全资实体的股息征税，至少是对源自具有政府性质的活动的股息。一些国家能够依据其对主权豁免原则的解释给予此种免税权(见第1条评注第6.38段和第6.39段)；另有一些国家根据其国内法条款做到这一点。有此打算的国家可在其双边公约中证实或说明这些免税的范围或给予在其他情况下不会提供的免税权。可通过在本条中增加一个补充条款的方式做到这一点，内容大致如下：

---

<sup>35</sup> 转载于《经合组织示范公约》全文版第二卷R(6)-1页。

虽然有第2款之规定，如果股息的受益所有人是某个缔约国或其政治区划或地方当局，则第1款所述股息应只能在接收人属于其居民的缔约国境内征收。

14. 两缔约国还可在双边协商中商定[降低直接投资股息所要求的持有百分比。]例如，如果母公司居住国按照其国内法规定，对这类公司在非居民子公司中不到25%的持有股股息准予免税，则降低百分比是合情合理的。

15. 在第2款a)项中，术语“资本”用于[……][界定直接投资股息所需的最低所有权]。在此范围内，该术语系指，为了a)项的目的，它的使用应具有向股东(在特定情况下为母公司)分配的含义。

- a) 因此，a)项中使用的“资本”一词一般应按公司法中的解释来理解。其他要素，特别是准备金，不应考虑进去；
- b) 按公司法中的理解，资本应以所有股份的票面价值表示，在多数情况下，它们将作为资本列在公司的资产负债表上；
- c) 不必顾及所发行的不同类别股份引起的差异(普通股、优先股、多投票权股、无投票权股、无记名股、记名股等)，因为这类差异更多地反映了股东权利的性质而不是他的资本所有权程度；
- d) 从严格角度讲，如果向公司的贷款或其他缴款不构成公司法规定的资本，但根据国内法或惯例(“资本弱化”或贷款视同为股本)而取得的收入作为第10条规定的股息处理，则也应将此类贷款或缴款的价值看作a)项意义上的“资本”；
- e) 在机构不拥有公司法所指资本的情况下，应将用于a)项目的资本视作为了分配利润而加以考虑的该机构所获全部缴款的总额。

在双边协商中，缔约国可能会背离第2款a)项使用的“资本”标准，而代之以使用“投票权”标准。

16. 第2款a)项不要求接受股息的公司必须在分配日以前较长一段时间内拥有至少[10]%的资本。这系指持有股份的全部计数反映了第2款适用的纳税责任开始生效时普遍存在的实际情况，即在依法将股息提供给股东时大多存在的实际情况。造成这种情况的主要原因是人们希望有一项适用范围尽可能广泛的规定。要求母公司在利润分配前的某个时期持有最低限额的股份，这可能需要进行广泛的查询。经合组织某些成员国的国内法规定收受公司持有股份必须有一个最短期限，以便使它收受的股息能够获得免税或税收减免。有鉴于此，缔约国可在公约中列入类似的条件。

17. 如果滥用第2款a)项之规定，例如一家股份持有量不足[10]%的公司在股息应支付前主要为了获得上述规定的福利而增加持有比例，或安排合格持有量的主要目的是要获得减税，则不应准予本款a)项设想的减税。为了抵制上述做法，缔约国不妨在a)项之后加上一项有关下述内容的规定：

条件是获得这种持有权的主要目的不是为了利用本规定。

18. 第2款对于在来源地国征税的方式未作任何规定。这留由该国自行适用本国法律，特别是以在来源地扣除的方式或通过个人应纳税款评估来征税。

19. 本款不解决程序问题。每个国家都应能利用本国的法律。它可以当即将税率限制在本条确定的税率范围内，也可以全额征税并退税[……]。三角情形会引起具体问题(见第24条评注第71段)。

20. 本款未规定在来源地国的减免是否应以股息在居住国须纳税为条件。这个问题可通过双边协商解决。

21. 本条对于受益人的居住国应如何考虑股息来源地国的征税未作任何规定。这个问题在第23 A条和23 B条中作了说



明。

22. 引起普遍注意到的情况是：产生于某缔约国的利息受益所有人是另一缔约国的公司居民；其资本全部或部分由居住地在该另一国以外的股东持有；它的做法是不以股息形式分配利润；而且它享受优惠税收待遇（私人投资公司、基地公司）。可能产生的问题是，如果是这样的一个公司，那么允许股息来源地国实行第2款规定的税率限制是否合情合理。如果正在进行双边协商，最好就本条规定的征税规则商定一个特殊例外，以便确定适合此类公司的待遇。

### 第 3 款

14. 本款转载了《经合组织示范公约》第10条第3款，其评注内容如下：

23. 由于经合组织成员国各自的法律大相径庭，要详尽阐明“股息”一词的含义根本不可能。因此，定义只提及了多数成员国在其法律中列举的处理方式完全相同的示例。定义提到这些示例时，还采用了一个通用公式。在修订《1963年公约草案》的过程中，曾作了一项透彻的研究，以找到一个不提及国内法的解决办法。这项研究得出的结论认为，鉴于成员国之间在公司法和征税法领域仍然存在分歧，因此难以拟订出独立于国内法的股息概念定义。缔约国可举行双边协商，根据各自的法律特点，商定将公司按本条规定支付的其他款项纳入“股息”定义范围。

24. 股息概念主要涉及符合第3条第1款b)项的公司分配。因此，该定义首先涉及利润分配，在股份有限公司(联合股份公司)中，其所有权由持有股份构成。该定义将公司发行的所有证券(带有参与分享公司利润的权利，非债权)视同股份；例如有“享受”股份或“享受”权、创办人股份或参与分享利润的其他权利。当然，在双边公约中，可以调整这种列举方式，使之适应有关缔约国的法律情况。这对“享受”股份和创办人股

份的收入可能特别必要。另一方面，参与分享利润的债务债权不属于这一类别[……]；同样，可兑换公司债券的利息也不是股息。

25. 第10条不仅涉及此类股息，而且还涉及某些贷款利息，其放款人实际上共同承担公司遇到的风险，即还贷主要取决于企业经营的成功与否。因此，第10条和第11条允许按借款人所在国处理资本弱化问题的国家规则将这类利息作为股息对待。贷款缴款人是否共同分担企业风险的问题，必须根据各种情况逐一确定，例如下述情况：

- 贷款额大大超过企业资本的任何其他缴款(或用来补充很大部分的损失资本)而且实际上与可赎资产不符；
- 债权人将共享公司的任何利润；
- 贷款的偿还从属于其他债权人的债权或股息的支付；
- 利息额度或支付情况取决于公司的利润；
- 贷款合同不包含在确定日期前偿还的规定。

26. 许多国家的法律将股份有限公司的参与置于与股份相同的地位。同样，一般也将合作社的利润分配视作股息。

27. 合营企业分配的利润不是本定义意义上的股息，除非合伙人在其有效管理地所在国受到的财务待遇与股份有限公司在这方面受到的待遇实质上相似(例如，比利时、葡萄牙和西班牙，也包括在法国向一般合资公司有限责任股东进行的分配)。另一方面，在下述情况下，在双边公约中作出澄清也可能是必要的，即某缔约国的征税法给予公司持有财产所有人以在某些条件下作为合营企业合伙人纳税的选择权，或者相反，给予合营企业合伙人以作为公司持有财产所有人纳税的选择权。

28. 视作股息的付款不仅可包括股东年度大会决定的利润分配，还可包括以金钱或具有价值的物品体现的其他福利，例如红利股、红利、某项清算的利润和变相利润分配。只要付款

公司为其居民的国家将此种福利作为股息征税，就可适用本条规定的减免。不论任何这类福利是从公司取得的本期利润中支付，还是来自如准备金，即上几个财务年度的利润，都无关紧要。通常情况下，可以有效减少成员权利的公司分配的利润，例如构成以任何形式偿还的资本的付款，不视为股息。

29. 公司持有股本享益权通常只提供给股东本人。不过，如果某些此类福利也提供给不是公司法所指股东的人，在下述情况下也可构成股息：

- 此类人与公司的法律关系被视同为在公司中持股（“隐性持股”）；和
- 接受此种福利的人与股东关系密切；例如，接收人是股东的亲属或是与拥有股份的公司属于同一集团的公司。

30. 在股东和接受此种福利的人属于来源地国与其订有公约的两不同国家的居民时，有可能就其中哪项公约适用的问题产生意见分歧。如果来源地国与其中一个国家订立了公约而与另一个未订立，可能会产生类似的问题。不过，这是一个可能影响其他类型收入的冲突，只有通过根据共同协议程序做出的安排才能找到解决的办法。

#### 第 4 款

15. 本款转载了《经合组织示范公约》第10条第4款，使第1款和第2款不适用于同接收人在来源地国的常设单位或固定基地完全有关的股份股息，但不包括《联合国示范公约》中提到的从固定基地提供独立个人服务的公司。经合组织评注指出，第4款未采用吸引力规则。这项规则规定，如果接收人在来源地国拥有常设单位或固定基地，就可以将股息作为营业利润征税，不论股权是否与该常设单位相关。而本款则规定，只有“[……]支付的股息是构成常设单位资产一部分的持有股股息，或与该常设单位实际相

关[……]”，才能将该股息作为营业利润征税。<sup>36</sup>

经合组织评注还指出：

32. 有人指出，本款可能会引起通过向仅为股息收入提供优惠待遇之目的而在各国设立的常设单位转让股份的方式滥用公约条款。除了此种滥用交易可能引发适用国内反滥用规则之外，必须认识到，如果在某个地点位置开展某种业务，则该地点只能构成一个常设单位，且持有股份与该地点“有效相关”的条件要求持有股份应与该业务真正相关。

## 第 5 款

16. 本款转载了《经合组织示范公约》第10条第5款，禁止某缔约国仅因作为另一国居民的公司在该征税国境内取得收入或利润就对该公司支付的股息征税，但《联合国示范公约》中提及“固定基地”的内容除外。经合组织评注的内容如下：

33. 本条只涉及作为缔约国居民的公司向另一国居民支付的股息。不过，某些国家不仅对居住在该国的公司支付的股息征税，甚至还对非居民公司分配在其领土内取得的利润征税。当然，每个国家都有权对非居民公司在其领土内取得的利润征税，但应限于公约规定的程度(特别是第7条规定的程度)。此外，也不应以任何税率对此类公司的股东征税，除非它们是该国居民，并自然须服从它的财政主权。

34. 第5款排除了股息的域外征税，即各国仅仅因为分配的公司利润源自它们的领土(例如，通过位于那里的常设单位实现)就对非居民公司分配的股息征税。当然，如果公司利润来源地国因股息支付给作为该国居民的股东或支付给位于该国的常设单位[或固定基地]而对此种股息征税，则不存在域外征税问题。

35. 另外，还可以说，此项规定有可能导致阻止一个国家对由外国公司分配但在其领土内兑现的股息征收预扣所得税。

<sup>36</sup> 经合组织第10条评注第31段。

实际上,在这种情况下,纳税责任的标准是股息支付这一事实,而不是为了分配利润而进行摊派的公司利润来源地。但如果某缔约国兑现股息的人是另一缔约国(分配公司是其居民)的居民,他可以根据第21条规定免纳首次提及国的预扣所得税或获得其退款。同样,如果股息的受益人是与股息兑现所在国订立了双重征税公约的第三国居民,则此人可根据第21条规定免纳最后提及国的预扣所得税或获得其退款。

36. 第5款还规定,非居民公司不需要缴纳未分配利润的特别税款。

37. 可以认为,如果纳税人居住国力求按其受控外国公司立法或具有类似作用的其他规则对未分配的利润征税,就是违反第5款的规定。不过,应该指出,该款仅限于在来源地的征税,因此,对根据此种立法或规则在居住地进行的征税没有影响。此外,该款只涉及对公司的征税,不涉及对股东的征税。

38. 不过,此种立法或规则的适用有可能使适用第23条复杂化。如果将收入归于纳税人,每个收入项目都将必须根据公约的有关规定加以处理(营业利润、利息、特许使用费)。如果将此金额作为设定股息对待,就可以看出,它产生于基地公司,因此属于该公司本国的收入。即便如此,还是无法确定应将应纳税金额视为第10条意义上的股息,还是视为第21条意义上的“其他收入”。根据上述某些立法或规则,将应纳税金额作为股息对待,其结果是把税务公约规定的免税,例如联营免税,也扩大到涵盖股息。《公约》是否要求这样做令人怀疑。如果居住国认为情况不是这样,就有可能被指责通过事先对股息(以“认定的股息”)征税来阻碍联营免税的正常运作。

39. 如果股息由基地公司实际分配,双边公约关于股息的规定须以正常方式适用,因为存在着公约意义上的股息收入。在这方面,基地公司可对股息征收预扣所得税。股东居住国将适用有关消除双重征税的通常方法(即准予税额减免或免税)。这意味着股息预扣所得税应在股东居住国减免,即使所分配利

润(股息)已在数年前根据受控外国公司立法或具有类似作用的规则征过税。不过,这种情况下给予免税的义务仍令人质疑。一般来说,此种股息是免税的(因为它已经根据相关立法或规则征税,有人可能认为税额减免没有依据)。另一方面,如果通过单纯预测根据抵消立法进行的股息征税就能避免税款减免,条约的目的将无法实现。上述一般原则建议应准予减免,不过有关细节可能取决于抵消措施的技术性细节、根据国内税减免外国税款的制度以及个案的特点(例如,自“认定的股息”征税以来已经过的时间)。不过,采用人为安排的纳税人可能得不到税务主管部门的充分保障。

17. 有必要指出的是,某些国家的法律力求避免或减免在经济上进行双重征税,即在公司一级对公司的利润和在股东一级对股息同时征税。如要了解关于这个问题的详尽考虑,可参阅《经合组织示范公约》第10条第40至第67款评注可能会有所启发。

#### 分支机构利润税

18. 前专家组在1987年和1991年会议上讨论了将分支机构利润税规定列入修订的《联合国示范公约》的问题。前专家组1997年会议(第八次会议)进一步讨论了这个问题,而且认为由于只有少数国家有分支机构税,该款放在评注内而不是正文内可能更合适。这将留由缔约国决定,如果它们愿意,可在双边协商的过程中将有关分支机构利润税的规定纳入其双边税务条约。发展中国家普遍反对分支机构利润征税原则,虽然它们并不征收分支机构利润税。

19. 有些成员举出一些正当理由,说明征收分支机构利润税是实现来源地国征税大致对等的一种手段,不论在该国开展的经营活动是通过附属公司还是通过分支机构进行,同时他们坚持认为该原则应合乎逻辑地贯穿于整个公约。因此,按这种与《联合国示范公约》第7条第3款规定相悖的观点,必须能够扣除常设单位的所有支出,将该常设单位视为一个完全独立地与总部进行交易的单独企业。

20. 发达国家的另一名成员指出，他的国家按两个单列的部分征税：(一) 对分支机构的“股息等额”征收类似于股息预扣所得税的税款，该等额大致为分支机构为子公司时可能作为股息分配的金额；和(二) 第二种税类似于居住在该国的子公司支付给外国母公司的利息的预扣所得税，对分支机构在计算其应纳税收入时扣除的利息金额超过该分支机构实际支付的利息金额的部分征收。该税制的主要目的是尽量缩小税收考虑对外国投资者是以分支机构形式还是以子公司形式在该国经营的决定的影响。

21. 如果一个或两个缔约国都征收分支机构利润税，它们可在公约中包括这样一项规定：

尽管也实行本《公约》的任何其他规定，但如果作为缔约国居民的一家公司在另一缔约国没有常设单位，则根据第7条第1款应纳税的利润可在该另一国按照其法律征收补充税，但补充税费不得超过这些利润金额的\_\_\_\_%。

22. 拟议条款未提出最高分支机构利润税率。最常见的做法是利用直投资股息税率(例如，第2款(a)项规定的税率)。在前专家组1991年会议上，分支机构利润征税的支持者一致认为，鉴于为支持该税制列举的原则，分支机构利润税率应等同于直接投资股息的税率。不过，在几项条约中，分支机构利润税率为证券投资股息税率(一般情况下较高)，但在有些条约中，分支机构的税率低于直接投资股息的税率。虽然分支机构利润税是针对营业利润的，但可将该项规定包括在第10条而不是第7条中，因为这项税收旨在与股息税取得一致。

23. 该规定只容许在设有常设单位的情况下，对第7条第1款规定的应纳税利润征收分支机构利润税。许多条约还将课税依据限于“在从中扣除所得税和在该另一国征收的其他收入税种后”的利润。其他条约不包含这一条款，因为该概念是根据国内法纳入的。

24. 前专家组在1991年会议上提请人们注意分支机构利润税的规定有可能与条约的不歧视条款相冲突的事实。由于分支机构利润

税通常是对外国公司利润征收的二级税，对从事同样活动的国内公司是不征收的，因此作为一个技术问题，可能会被视为第24条(不歧视)所禁止的一种税收。不过，征收这种税的国家将它作为类似于对公司支付给母公司的股息征收的股息预扣所得税，因此它们认为有必要在不歧视条款中包括一项明确的除外规定，容许征收分支机构利润税。在对分支机构利润税作了规定的几项条约中都带有不歧视条款，其中一款的内容如下：

不应将本条款中的任何规定解释为禁止任一缔约国征收第10条(股息)第\_\_\_\_款[分支机构利润税规定]说明的税种。

不过，上文提议的分支机构利润税规定降低了本项规定的作用，因为“尽管存在本《公约》的任何其他规定”，本规定依然适用，并且因此优先于其他条约条款，包括第24条(不歧视)。

25. 前专家组有些成员指出，有人为利用第10条采取了多种人为的伎俩，其主要手段是创造或转让支付股息的股份或其他权利。虽然可以利用实质优于形式规则、禁止滥用权利原则或任何类似原则来抵制这类做法，但可能想具体处理这个问题的国家可以在其双边税务条约中列入如下一项条款：

如果任何想创造或转让支付股息的股份或其他权利者的主要目的或主要目的之一，是通过这种做法利用本条，则本条规定不适用。

## 第 11 条

### 利 息

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第11条转载了《经合组织示范公约》第11条的规定，但不包括第2款和第4款，这两款对提及源自固定基地的独立个人服务的第4款和第5款作了实质性变动。

2. 利息像股息一样，是来自动产资本的收入，可以支付给如



下各方：在银行有存款或持有储蓄债券的个人储蓄者、购买了债券的个人投资者、以延期付款方式进行销售的个人供货商或贸易公司、放贷款的金融机构或持有债券或公司债券的机构投资者。利息还可因联营企业之间的贷款而支付。

3. 在国内一级，计算利润时通常可以扣除利息。任何利息税均由受益人支付，除非特殊的合同规定应由利息支付人支付。与股息的情况不同，利息不应由受益人和支付人双方纳税。如果后者负有义务预扣某个部分的利息作为税款，预扣金额为受益人本财政年度收入或利润总额应纳税款的预付款，受益人可从应纳税款中扣除这一金额，并且预扣金额超过最后应纳税款的任何数额的可获得退还。这种机制能防止对受益人的同一笔利息两次征税。

4. 在国际一级，当利息受益人为一国居民，而利息支付人为另一国居民时，利息须在两国纳税。这种双重征税有可能大大减少受益人收到的利息净额，如果支付人同意承担在来源地可扣税款的成本，就会加重支付人的财政负担。

5. 《经合组织示范公约》评注指出，这种双重征税可以消除，办法是禁止来源地国或居住国征收利息税，

3. 将利息征收权只留给一国——不论是受益人的居住国还是来源地国——的方案不一定能获得普遍同意。因此采用了一种折中的解决办法，规定利息可在居住国征税——但如果来源地国的法律规定征收利息税，该国可以行使此项权利，这项权利默示的含义是，来源地国可自行放弃对支付给非居民的利息进行征税的全部权利。不过，它行使这种权利是有条件的，这就是它的税款不能超过[……]的最高限额。对后者在此条件下同意付出的代价，将由居住国通过减免给予弥补，以顾及到来源地征收的税款(见第23 A条或第23 B条)。

4. 某些国家不容许为了支付人税收的目的扣除支付的利息，除非接收人也居住在同一国或应在该国纳税。否则它们禁止扣除。在利息由缔约国居民支付给另一国居民的情况下是否

也应容许扣除的问题在第24条第4款中作了说明。

## B. 第11条各款的评注

### 第 1 款

6. 本款转载了《经合组织示范公约》第11条第1款，其评注内容如下：

5. 第1款规定了产生于某缔约国且已支付给另一缔约国居民的利息可在后一国征税的原则。但它未明确说明专属征税权给予居住国。术语“支付”具有非常广泛的含义，因为支付的概念系指履行按合同或惯例要求的方式将资金交由债权人支配的义务。

6. 本条只涉及产生于某缔约国并支付给另一缔约国的利息。因此，它不适用于产生于第三国的利息或产生于某缔约国的可归入该缔约国企业在另一缔约国拥有的常设单位的利息[……]。

### 第 2 款

7. 本款转载了《经合组织示范公约》第11条第2款，但有一处实质性变动。经合组织范本规定来源地国的税款“不得超过利息总额的10%”，但是《联合国示范公约》将此比例留给双方通过双边协商确定。

8. 在前专家组审议这一条款时，一些来自发展中国家的成员认为，来源地国应该拥有对利息征税的独占权利或至少主要权利。根据这种观点，居住国有责任通过全免、减免或其他减免措施防止此种收入的双重征税。这些成员理论说，利息应在所赚地征税，即应在资本使用地征税。发达国家某些成员感到，投资者本国应拥有征收利息税的专属权利，因为他们认为这能促进资本流动，并将征税权给予最有条件考虑纳税特点的国家。他们还指出，投资者本国免征外国利息税不一定最有利于发展中国家，因为它可能诱使投资

者将资本投放到税率最低的发展中国家。

9. 来自发展中国家的成员同意《经合组织示范公约》第11条第1款和第2款规定的由居住国和来源地国双方解决征税问题的办法，但认为第2款提及的占利息总额10%的最高限额不能接受。由于前专家组不能就备选最高限额达成共识，这个问题将留待双边协商解决。

10. 根据现行条约惯例，不提出最高预扣所得税率的决定是合理的。发达国家/发展中国家税务条约采纳的利息预扣所得税率摆动幅度比股息的大，在全免至25%之间。不过，有些发展中国家已降低了利息的预扣所得税率，以吸引外国投资；其中有几个国家已采用了经合组织规定的10%的税率或更低的税率。

11. 来源地国预扣所得税的精确水平应考虑到几个因素，其中包括下列因素：资本源自居住国的事实；来源地税率高可能促使贷款人将税收成本转移给借款人，这意味着来源地国将以牺牲本国居民而不是外国贷款人的利益为代价增加税收；税率高于居住国的外国税收减免极限有可能抑制投资；降低预扣所得税率会影响来源地国的税收和外汇的事实；以及利息的主要流向（例如，从发展中国家流向发达国家）。

12. 在利息预扣所得税率一般为正的双边条约协商中，有时能就下列一类或多类利息商定较低的最高限额，甚至是全免：

- (a) 支付给政府或政府机构的利息；
- (b) 由政府或政府机构担保的利息；
- (c) 支付给中央银行的利息；
- (d) 支付给银行或其他金融机构的利息；
- (e) 长期贷款利息；
- (f) 为特殊设备或公共工程供资的贷款的利息；或
- (g) 政府核可的其他类型投资的利息（例如，出口融资）。

关于银行贷款和金融机构的贷款，降低税率的一个主要原因是这些

贷款的成本，特别是放款人的资金成本高。由于预扣所得税是一种按总基数计算的税种，因此有效税率很高。如果这种税率高于放款人居住国的一般税率，往往会要求借款人通过在贷款协定中增加总基数来承担税款。在这种情况下，预扣所得税等于来源地国居民的补充税。处理这种情况的一个方法是允许放款人选择将此种收入作为第7条规定的营业利润处理，但这种做法给银行和税务管理人员造成计算和行政问题。

13. 降低赊销利息的税率也有类似的正当理由。在此情况下，供货商经常只将他不得不支付给为赊销融资银行或出口融资机构的价格不加收费地转移给客户。对于赊销设备的人而言，与其说利息是一种投资资本收入，不如说它是售价的一个要素。

14. 此外，长期信贷相当于其获利能力应足以在一个时期内以分期支付方式偿还的投资。在此后一种情况下，利息必须在信贷分期付款用资本偿还的同时从收益中支付。因此，此种利息的任何过重财政负担都必然转移到赊购资本货物的账面价值，其结果是就利息征收的财务税费最后有可能减少给资本货物用户所获利润的应纳税款金额。

15. 在前专家组1991年会议上，有些成员认为，政府机构收取的利息收入应在来源地国免税，因为通过不考虑税收因素的利率协商，可使免税成为促进发展项目融资的有利条件，特别是在发展中国家。发展中国家有些成员声称，如果放款人居住国也对利息收入免税，甚至能进一步促进此种项目的融资。

16. 条约的主要做法是政府利息在来源地国免税，但在具体细节上各有千秋。在有些情况下，如果利息由政府支付或支付给政府，其收入可以免税；在另外一些情况下，只有支付给政府的利息才能免税。此外，“政府”的定义各不相同，例如，包括地方当局、机构、部门、中央银行和政府所有金融机构。

17. 前专家组指出，长期信贷经常要求作出特殊担保，因为很难对政治、经济和货币进行长期预测。而且，为了确保其资本货物

产业或公共工程企业充分就业，多数发达国家采取各种举措鼓励提供长期信贷，包括信用保险或由政府机构降低利率。这些举措采用的形式可以是将政府机构的直接贷款与私营银行提供的贷款或私人信贷融资结合起来，或利息条件优于货币市场上可以获得的条件。如果这些优惠被债务人所在国过重征税实际抵消或减少，上述措施就不可能持久。因此，不仅政府贷款的利息应当免税，而且由政府或政府机构担保或再筹资的私营银行提供的长期贷款也存在着免税的理由。

18. 《经合组织示范公约》的评注包含下列段落：

9. 第11条第2款对受益所有权的要求做出规定，要求对本条第1款所使用的“向居民支付的”一语的含义予以说明。它明确规定，来源地国没有义务仅仅因为一国与其签订了税务公约而放弃对该国居民从来源地国直接获得的收入征税的权利。所使用的术语“受益所有人”不是狭义的技术含义，而是应该根据其上下文以及公约的目标和宗旨进行理解，包括避免双重征税和防止偷税和避税之目的。

10. 来源地国对某个收入项目实施减税或免税的目的是为了全部或部分避免因对居住国收入同时征税可能引起的双重征税。如果某缔约国的居民以代理人或被任命者身份行事获得一项收入，则不符合来源地国仅仅因为收入的直接接收人系为另一缔约国居民的身份而给予减税或免税的公约目标和宗旨。在此情况下，收入的直接接收人具有居民身份但不可能因这种身份出现双重征税问题，因为接收人未在居住国以税收为目的被作为该收入的所有人对待。如果一缔约国居民仅仅作为实际获得相关收入之福利的另一人的导管，通过代理机构或被任命者关系的除外，同样不符合来源地国给予减税或免税的公约目标和宗旨。基于上述原因，题为“双重征税公约和使用导管公司的报告”<sup>37</sup>的财政事务委员会的报告认为，通常来讲，如果相对于相关收入来讲，虽然是正式所有人，但实际拥有的权力很

---

<sup>37</sup> 转载于《经合组织示范公约》全文版第二卷R(6)-1页。

小，使之成为仅仅是代表相关方一个托管机构或管理人，则导管公司不能被视为受益所有人。

11. 在须遵守本条规定的其他条件的情况下，如果受益人与支付人之间存在一个位于某个缔约国境内或某个第三国境内的代理人或被任命者等中间人，就不能对来源地国的税收实行限制，受益所有人是另一缔约国居民的除外(为了说明这一点，本示范公约案文在1995年进行了修正，这与所有成员国的立场保持一致)。凡希望使这一点更为明确的国家可在双边协商期间自行这样做。

12. 本款对于来源地国征税的方式未作任何规定。这留由该国自行适用本国法律，特别是以在来源地扣除的方式或通过个人应纳税款评估来征税。本条不处理程序性问题。每个国家都应能适用本国法律规定的程序[……]。

13. 本款未规定来源地国税收减免是否应以利息须在居住国纳税为条件。这个问题可通过双边协商解决。

14. 本条不包含关于受益人的居住国应如何为利息来源地国征税提供便利的规定。这个问题在第23 A条和23 B条中作了说明。

### 第 3 款

19. 本款转载了《经合组织示范公约》第11条第3款，其评注内容如下：

18. 第3款规定了术语“利息”的含义，以便适用于本条定义的征税待遇。该术语一般是指每类债务债权的收入，不论是否由抵押作担保，并是否附有参与分享利润的权利。术语“各类债务债权”显然包含以金钱形式表示的现金存款和担保品，以及政府证券及债券和公司债券，不过特别提及后三类的原因在于它们的重要性和它们所具有的某些特性。人们一方面承认，抵押利息属于流动资本收入类范围，尽管某些国家将这种利息视同不动产收入。另一方面，又将附有参与分享债务人

利润的债务债权，特别是债券和公司债券视为贷款，但合同的一般特点应能清楚地表明贷款附有利息。

19. 参加债券的利息通常不应视为股息，而且可兑换债券的利息也不应视为股息，直至债券实际兑换成股份为止。不过，如果此种债券实际分担债务人公司承担的风险，其利息应视为股息[……]。在假定资本弱化的情况下，有时难以区分股息和利息，而且为了避免第10条和第11条分别涉及的收入类别有可能发生重叠，应当说明第11条使用的术语“利息”不包括第10条涉及的收入项目。

20. 更具体地讲，关于政府证券和债券及公司债券，该案文规定溢价或其所附的奖金构成利息。有的利息从贷款担保金产生，并可在来源地国适当征税。一般而言，构成这类利息的是超过认购人支付金额的贷款发放机构支付的金额，也就是说，应计利息加上在赎回时或发行时支付的任何溢价。由此可以认为，在债券或公司债券以溢价发行时，认购人支付的金额超过偿还给他的金额的部分可以构成负利息，应从应纳税的利息中扣除。另一方面，此种证券持有人通过将证券出售给另一人实现的任何损益不属于利息概念的范畴。此种损益根据情况，可以构成营业损益、资本损益或属于第21条范围的收入。

21. 此外，第3款第一句中给利息所下的定义基本上详尽无遗。因此该案文中最好不要附带地提及国内法；下列考虑证明这样做有其正当理由：

- a) 该定义实际上涵盖了各种国内法视为利息的所有类别的收入；
- b) 从法律观点看，所采用的措词更加可靠，并能确保公约不会因任何国家国内法今后出现的变动而受影响；
- c) 在示范公约中应尽量避免提及国内法。

不过仍可以认为，在双边公约中，两个缔约国可以扩大所采用的措词范围，以在其中包括任何根据其任一国内法规定作为利息征税但未

为定义所涵盖的收入，并在此情况下提及其国内法可能是可取的。

21.1 如果不存在基础债务(例如，利率掉期)，第3款第一句中的利息定义通常不适用于根据某类非传统金融工具所作的付款。不过，在根据“实质优于形式”规则和“禁止权利滥用”原则或任何类似原则考虑贷款的情况下，该定义将是适用的。

19.1 另外，在很多国家，某些非传统财政安排变得与国内税法之下的债务关系相似，虽然其合法形式并不是贷款。第3款中对利息的定义适用于在此种安排之下进行的各种付款。

19.2 如果支持金融工具的合同经济本体是贷款(即便其合法形式不是贷款)，本定义适用于伊斯兰金融工具等。成本加成融资、预付货款、某些形式的成本加成融资协议和参股(即利润分享保证金和参股)以及租赁(同化于融资租赁时)和基于这些工具的伊斯兰债券可能就是如此。<sup>38</sup>

19.3 不过，国内法未明确涉及上述工具且一般为征税目的采用注重经济实质做法的国家可以将该利息定义适用于依据上述工具进行的付款。换句话说，上述国家以及以税务为目的采用纯法律做法的国家不妨在其税务条约的利息定义中明确提到这些工具。可以通过在第一句之后插入以下文字的方式做到这一点：

本术语还包括通过基础合同内容可能与贷款类似的伊斯兰金融工具等安排获得的收入。

19.4 显然，这一定义不适用于其经济实质不能被视为贷款的伊斯兰金融工具。

19.5 经合组织评注然后继续指出：

22. 第3款第2句从利息定义中取消了延期付款罚款一项，但是缔约国可自行决定省略本句，并在其双边公约中将罚款作为利息对待。罚款可根据合同规定支付，或按惯例或凭判决支

<sup>38</sup> 委员会已决定将有关这些工具的更多细节纳入下一版《联合国发达国家和发展中国家双边税务条约谈判手册》之中。



付，它包括按时间比例计算的付款或固定金额；在某些情况下，两种付款形式可兼而有之。即使罚款按时间比例确定，它们也只是由于债务人拖延履行其义务给债权人造成的损失的一种特殊补偿，而不是资本收入。而且，为了得到法律上的保障和实际方便起见，最好将所有此类罚款(不论以何方式支付)均置于相同的基础之上，以便对它们进行征税。另一方面，两个缔约国可以不将它们打算作为股息处理的任何一类利息列入第11条适用的范围。

23. 最后，所产生的问题是，年金是否应该视同利息；有人认为不应将它视为利息。一方面，作为第18条所述过去就业的报酬发放年金须遵守养老金规则。另一方面，虽然购买的年金分期付款实际包括购买资本利息成分和资本收益，因而此种分期付款构成了每日自然增长的“公民收益”，但许多国家难以区分代表资本收入的成分与代表资本归还的成分，而进行这种区分完全是为了根据与流动资本收入相同的类别对收入成分进行征税。征税法经常载有一些特殊规定，将年金归入薪金、工资和养老金类，并据此对年金征税。

#### 第 4 款

20. 本款转载了《经合组织示范公约》第11条第4款，但作了两处修改，它规定如果利息接收人在来源地国拥有常设单位或固定基地，第1款和第2款将不适用于某些利息。首先，《联合国示范公约》提及固定基地以及常设单位。其次，经合组织版本只适用于利息支付的义务同常设单位或固定基础实际有关的情况。《联合国示范公约》同《经合组织示范公约》不同，它采用了第7条中的有限吸引力规则，将可以征税的收入界定为营业利润，因此对《联合国示范公约》第11条第4款作了一致性变动。由于这项修改，第11条第1款和第2款已不适用于债务债权同常设单位或固定基地实际有关的情况，或同在来源地国与通过常设单位开展的相同或类似业务活动实际有关的情况。

## 第 5 款

21. 本款转载了《经合组织示范公约》第11条第5款，联合国版本提及固定基地和常设单位的除外，它规定利息来源地在支付人居住国。按照《经合组织示范公约》，在1999年修正了第5款第一句。不过，在讨论过程中，前专家组一致同意，各国可替代一项规则，把利息来源地视为产生利息的贷款使用国。双方在双边协商中如果在适当的规则方面意见相悖，可以制订一项一般规则，将支付人居住地作为利息来源地；但是如果贷款用于实行“使用地”规则的国家，则应认为利息产生于该国。经合组织关于第11条第5款的评注内容如下：

26. 本款规定了利息来源地国是利息支付人为其居民的国家的原则。不过，它在本规则中规定了一项例外，即同利息支付人在另一缔约国拥有的常设单位有着明显经济联系的有息贷款除外。如果签订贷款合同是为了满足该常设单位的需求，而且利息由后者承担，按本款规定，利息来源地应在常设单位所在缔约国，不论常设单位所有人的居住地在何处，甚至在此人居住在第三国时亦如此。

27. 在产生利息的贷款与常设单位无经济联系的情况下，后者所在国不能因此而被视为利息产生所在国；它无权对此种利息征税，甚至在常设单位的重要性成正比的“应纳税配额”的范围内也无权这样做。因为这种做法与第5款之规定相悖。此外，只有在贷款与常设单位之间的经济联系十分明确的情况下，才有理由不采用第5款第一句确定的规则。在这方面，不妨对若干可能出现的情况加以区分：

- a) 常设单位管理部门订约借入了用于满足常设单位具体需要的贷款；它将此贷款列入负债中，并将利息直接支付给债权人；
- b) 企业总公司订约借入了一笔贷款，其进款只供位于另一国的常设单位使用。利息由总部支付，但最终由该常设单位承担；

- c) 贷款由企业总公司订约借入，而且其进款供位于不同国家的几个常设单位使用。

在a)和b)项情况下，第5款第2句规定的条件可得到满足，而且常设单位所在国应被视为利息产生国。不过，c)项情况不属于第5款规定的范围，其案文未包括同一项贷款属于一个以上来源地的情况。此外，这种解决办法将在行政上引起很多复杂情况，也使放款人无法事先计算利息税款。不过，可由两个缔约国自行决定第5款最后一项规定仅适用于a)项，还是扩大适用于c)项。

28. 对于未列入其规定的下述情况，第5款没能提出解决办法，即受益人和支付人双方实际上都是缔约国居民，但所借贷款用于满足支付人在第三国拥有的常设单位的需要，而且利息由该常设单位承担。因此，按现行的第5款，只有其中的第一句适用于此种情况。利息将被视为产生于支付人为其居民的缔约国，而不是产生于为其执行贷款并应由其支付利息的常设单位所在第三国。这样，利息将在支付人为其居民的缔约国和受益人为某居民的缔约国两国征税。虽然这两国可通过本条规定的安排避免双重征税，但如果在贷款利息由位于第三国领土内的常设单位负担时，该国在来源地对利息征税，则上述两国与该第三国之间难免发生双重征税。

29. 已决定不在公约中涉及此种情况。因此，作为支付人居住地的缔约国没有必要为了已实施的贷款和已经负担的利息而以常设单位所在第三国为受益人放弃其在来源地的征税权。如果不是这种情况且第三国无权对常设单位所负担的利息征收来源地税，则在该缔约国有可能通过在该第三国境内设立常设单位的方式试图逃避来源征税。不关心这个问题且希望按照上一款所述方式解决这一问题的国家可以按照下文第30款提出的建议，在其双边公约中商定第5款的替代表达方式。刚刚提到的双重征税风险也可以通过多边公约的方式予以避免。另外，如果是第28款所述情况，作为支付人居住地国家和设立常设单位的第三国为了已实施的贷款和已经负担的利息共同主张在来源

地对利息的征税权，则没有任何东西能够阻止这两个国家在适当的情况下与受益人的居住国一起采取一致措施，以避免将会在必要时主张利用双方一致同意程序所导致的双重征税(按照第25条第3款的设想)。

30. 正如第29款所提到的那样，上述任何双重征税均可通过以下两种方式予以避免：多边公约；或如果受益人的居住国与支付人的居住国商定采取以下措词表述第5款的第二句，这样将会起到确保本条第1款和第2款不适用于利息的作用，此种利息一般属于第7条或第21条的范畴：

不过，如果支付利息的人——不论是否为缔约国居民——在他不是其居民的国家拥有一个付息债务与之有关的常设单位或固定基地，而且此种利息由该常设单位或固定基地负担，那么就应认为此种利息产生于该常设单位或固定基地所在国。

31. 如果两个缔约在双边协商中商定将某种收入的专属征税权保留给此种收入受益人居住的国家，则将第5款中界定此种收入来源地国的规定纳入确定两国关系的公约就失去了实际价值。但同样明显的是，在此情况下，如果利息支付人在从利息来源地征收利息税的第三国拥有一个为其借贷并由其负担应付利息的常设单位，则不可能完全避免双重征税。那样的话，情况将会同上文[……]设想的一样。

## 第 6 款

22. 本款转载了《经合组织示范公约》第11条第6款，其评注内容如下：

32. 本款的目的是在下述情况下限制利息征税规定的适用范围：由于支付人和受益所有人之间或其双方与某个第三人之间的特殊关系，支付的利息金额超过支付人与受益所有人在公平交易条件下将会商定的金额。该款规定，在此种情况下，本条之规定将只适用于最后提及的金额，超出部分的利息仍应

按照两个缔约国的法律纳税，同时给予公约其他规定应有的注意。

33. 从该案文可以看出，要使本款适用，被认为过多的利息必须是由支付人与受益所有人之间或他们之中任一方与某个他人之间的特殊关系造成的。以下述情况为例：利息支付给个人或法人，由他直接或间接控制支付人，或直接或间接被支付人控制，或从属于与支付人具有共同利益的集团。这些例子与第9条设想的情况类似或雷同。

34. 另一方面，特殊关系概念还涉及血缘关系或婚姻关系，以及与引起利息支付的法律关系不同的普遍共同利益关系。

35. 关于适用于利息超出部分的税收待遇，需要根据各个具体情况查明此种超额的性质，以便为适用有关国家税法规定和公约规定而确定应将它归入的收入类别。本款只允许调整收取利息的利率，不允许通过重新分类，使贷款具有股本缴款的特点。为使此种调整能够根据第11条第6款进行，至少需要以其他术语取代“考虑到为其支付利息的债务债权”限制性定语。如果认为有必要进一步说明意图，则可在“超出”之后加上“无论出于任何原因”等措词。如果一次利息付款的某些部分或全部属于超出额，则可适用两种替代版本中的任何一种，因为在没有特殊关系的情况下贷款的金额或与其有关的条件(包括利率在内)都不是可以商定的。不过，本款不仅能够影响过多利息的接收人，而且还能影响其支付人。如果来源地国法律允许，超额金额可作为扣除额剔除，但同时应给予公约其他适用规定以应有的注意。如果两个缔约国难以按情况需要确定可适用于利息超额部分的公约其他规定，没有任何条款禁止它们在第6款最后一句作一些补充说明，但它们不能改变该款的一般要旨。

36. 如果两个缔约国的国内法原则和规则使其有义务适用《公约》的条款，以征收超额利息税，则必须诉诸《公约》规定的共同协议程序以解决问题。

23. 在最后审议这一问题时，一些前专家组成员指出，有人为利用第11条的规定，采取了多种人为的伎俩，除其他外，主要是创造或转让收取利息的债务债权。虽然可以利用实质优于形式规则、禁止滥用权利原则或任何类似原则来抵制这类做法，但可能想具体处理这个问题的国家可以在其双边税务条约中列入如下一项条款：

如果任何想创造或转让付息债务债权的人的主要目的或主要目的之一，是通过这种手段来利用本项条款，则本条款之规定将不适用。

## 第 12 条

### 特许使用费

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第12条转载了《经合组织示范公约》第12条，但有如下例外：首先，第1款与第3款存在实质性差异；其次，《经合组织示范公约》没有第2款和第5款，因此《联合国示范公约》的款号不同于《经合组织示范公约》的款号；第三，在起草时对第4款作了调整。

2. 在专利或类似财产的使用者是一国居民并向作为另一国居民的所有人支付特许使用费时，使用者支付的金额一般须在他本国，即来源地国缴纳预扣所得税。来源地国根据付款总额征税，不考虑所有人支付的任何相关费用。在不承认费用的情况下，所有人的税后利润在某些情况下可能只占特许使用费总额很小的比例。因此，所有人在确定特许使用费时可能会考虑来源地国的预扣所得税，这样，用户和来源地国为使用专利或类似财产支付的费用就会高于它们在如下情况下支付的费用，如来源地国征收的预扣所得税率较低，并顾及了所有人支出的费用等。制造企业或发明人在开发产生特许使用费的财产上可能花了巨额资金，因为研究和测试工作需要大量的资本支出，而且并不总能取得成功的结果。因此，确定来源地国适用于特许使用费付款总额的有关税率问题很复杂，这主

要是因为用户除了进行定期的特许使用费支付外，还可能为专利或类似财产的使用做出一次性付款。

3. 《经合组织示范公约》第12条评注包括以下初步评论：

1. 原则上，使用专利和类似财产的可证特许使用费和类似付款是接收人出租得来的收入。出租可能同某个企业关联(例如，出版商授予的文学版权的使用或发明人授予的专利的使用)或完全独立于授予人的任何活动(例如，发明人继承人授予的专利的使用)。

2. 某些国家不容许为了支付人税收的目的扣除支付的利息，除非接收人也居住在同一国或应在该国纳税。否则它们禁止扣除。在特许使用费由缔约国居民支付给另一国居民的情况下下是否应允许扣除的问题在第24条第4款中作了说明。

## B. 第12条各款的评注

### 第1款和第2款

4. 第1款删除了《经合组织示范公约》对应条款中的“只有”一词，该款规定，“产生于某缔约国并为另一缔约国居民拥有受益所有权的特许使用费只应在该另一国征税”。第2款是适当依据构成第1款基础的前提增加的一款，该款规定特许使用费应在来源地国及居住国征税。《联合国示范公约》作出居住国和来源地国共享特许使用费征税权的规定，这不符合《经合组织示范公约》规定的居住国专属征税权原则。在这方面，应当指出的是，经合组织一些成员国对《经合组织示范公约》第12条规定的核准居住国专属征税权持保留意见。

5. 《经合组织示范公约》的评注包含下列段落：

4. 第12条第1款作出受益所有权的要求是为了说明本条如何适用于向中间人支付的付款。它明确规定来源地国没有义务仅仅因为是已与来源地国签订公约的某个国家的居民直接收到的收入而放弃对股息收入的征税权。所使用的术语“受益所

有人”不是狭义的技术含义，应该根据其上下文以及公约的目标和宗旨进行理解，包括避免双重征税和防止偷税和避税之目的。

4.1 来源地国给予另一缔约国居民的某个项收入以减税或免税待遇的目的是避免因居住国同时对该收入征税引起的全部或部分双重征税。如果是某缔约国的居民以代理人或被任命者身份行事所获得的收入项目，则来源地国只以收入的直接接收人属于另一缔约国居民为由给予减税或免税不符合公约的目标和宗旨。在此情况下，收入的直接接收人符合作为一个居民的条件，但不会因为其具有另一缔约国居民身份而可能出现双重征税，原因是收入的接收人未在居民国被作为税务目的的收入所有者对待。如果一缔约国的居民除通过代理或被任命者关系以外，仅仅作为事实上接收相关收入之福利的另一人的导管，则来源地国给予减税或免税同样不符合公约的目标和宗旨。出于这些原因，题为“双重征税公约和使用导管公司”的财政事务委员会的报告<sup>39</sup>认为，通常来讲，如果导管公司实际上通过正式所有者拥有的权力范围很小，使之相对于相关收入来讲仅仅是一个代表相关方行事的受托人或管理人，则导管公司不能被视为是受益所有人。

4.2 在须遵守本条规定的其他条件的情况下，当受益人与支付人之间存在位于缔约国或第三国境内的代理人或被指定人等中间人，但受益所有人为另一缔约国居民时(1995年修正的示范公约文本对这一点做了说明，且所有成员国均持有这一立场)，对股息来源地国的征税权限制依然存在。凡希望使这一点更为明确的国家可在双边协商期间自行这样做。

6. 在1999年的专家组讨论期间，来自发展中国家的成员主张为了便利这些国家与发达国家缔结税务条约，应将特许使用费优先征税权给予收入产生国即来源地国。专利和工艺过程可能是在其他

---

<sup>39</sup> 转载于《经合组织示范公约》全文版第二卷R(6)-1页。



地方得到充分利用以后才许可发展中国家使用，而且据这些成员讲，为开发专利和工艺过程支出的费用在这以前已基本得到补偿。

7. 发达国家成员答复说，关于一些企业选择最陈旧的专利许可给予发展中国家的措词不符合事实。通常情况下，企业是将它的专利许可给予外国子公司，为此会选择最新发明，希望以此来扩大现有市场或开辟新市场。专利不是商品，而是促进工业生产的手段。发达国家一些成员原则上主张，专利或类似财产所有人的居住国对其支付的特许使用费应享有专属或优先征税权。

8. 由于前专家组未能就特许使用费总额征收预扣所得税的特定税率取得协商一致意见，该税率应通过双边协商确定。在协商中可考虑下列因素：

- 首先，来源地国应确定两种费用，一是可分配给特许使用费的经常期费用，另一种是其使用引起特许使用费的财产开发费用。应当考虑到，开发财产的成本也可分配给过去或未来与这些支出有联系的其他特许使用费或活动产生的利润，而且在开发该财产过程中非直接发生的支出也可能对开发工作做出了重大贡献；
- 其次，如果在确定来源地国的毛税率时商定了费用比率，采用减免法的接收人所在国在可行情况下实行减免时也应使用该费用比率。因此，这个问题应根据第23 A条或第23 B条审议。

9. 其他因素也有可能影响确定特许使用费总额的预扣所得税，这些因素包括：发展中国家需要获得税收和保存外汇；特许使用费付款事实上几乎全部从发展中国家流向发达国家；发达国家由于各种原因应向发展中国家提供的援助的范围；在特许使用费付款范围内提供此类援助的特殊重要性；防止在许可证授予安排中将税收负担转嫁给许可证接收人的必要性；在来源地进行征税，以使发展中国家能够作出选择性判断，并凭此判断减税或免税，来加强被认为对实现其发展有利的那些许可证授予安排；减少在来源地征税

造成的逃税风险；由许可证授予人所在国提供发展专利所需的设施和开展这方面活动，并因此承担与专利相关的风险的现实；采取适当措施，促使和鼓励技术流向发展中国家；有必要拓展许可证授予人利用其研究成果的活动领域；发达国家可从世界普遍发展中获得福利；牺牲税收的相对的重要性；在协商中确定特许使用费决定与其他决定的关系。

10. 影片租赁的收入不应同工商业收入一样征税，而应按特许使用费情形对待。因此要根据总额征税，在确定预扣所得税率时应将费用考虑进去。关于费用，有些特别因素可认为同影片租赁相关。与工业特许使用费的情况相比，制片商的费用通常高得多而利润却较低。另一方面，由于制片费用的很大一部分为支付给演员及其他参加人的薪金，而且这些人只在居住国纳税且不由来源地国征税，因此这些费用不能成为大幅度降低来源地预扣所得税的正当理由。不过可以说，所涉金额为制片商的实际成本，应当考虑进去，与此同时，有关各国都应共同做出努力，以防止此种收入逃税。此外，居住国费用的注销并不意味着在来源地可以不考虑这些费用，在某种情况下，旧影片可能会造成不同的费用问题。

11. 一些前专家组成员认为，由于版权特许使用费反映了文化上的付出，因此应在来源地国免税。其他成员赞成在来源地对版权特许使用费免税，这不一定出于文化上的原因，而是因为这样做可使居住国更好地评估特许使用费创造人的费用和个人情况，包括图书及其他版权项目创作所用的时间；在某些情况下，在来源地国实行减税可依据这样一个事实，即税率过高，无法在居住国实行税额减免。但有些国家可能不愿接受这种解决问题的做法。此外，如果与来源地国做交易的人可能是出版商而不是作者，则因作者本人情况而支持对其收入免税的论点显然不适用于出版商。

### 第 3 款

12. 本款转载了《经合组织示范公约》第12条第2款，但未列入将设备租赁从本条删除的1992年修正案。另外，第12条第3款包括未

列入《经合组织示范公约》对应条款的磁带和特许使用费付款问题。经合组织评注的相关部分如下(括号内的段落为评注的部分内容,强调了《联合国示范公约》和《经合组织示范公约》之间的差别):

8. 第2款包括术语“特许使用费”的定义。这些定义一般涉及由不同形式的文学和艺术财产组成的各种权利或财产、文本中规定的知识产权组成部分以及关于工业、商业或科学经验的信息。定义适用于因使用上述各类权利或其应享使用权而进行的付款,不论它们是否已经或被要求在公共登记处上登记。定义涵盖根据许可证所作的付款和某人因欺诈性复制或侵犯权利而不得不支付的赔偿费。

8.4 作为指南,下文给出了某些解释,以便在公约其他条款的范围内确定第12条的范围,特别是关于[设备租赁和]信息的提供。

10. 影片租金也作为特许使用费处理,不论此类影片在电影院放映还是在电视上播出。不过,可以通过双边协商将影片租金作为工商业利润处理,并因此应遵守第7条和第9条的规定。

11. 第2款把为使用工业、商业或科学经验方面的信息而支付的款项归类为特许使用费,同时还提到了“专有技术”的概念。各专家团体和作者都阐述了专有技术定义。“……对有关工业、商业或科学经验的信息的付款”一语用于转让未获得专利且一般不属于其他类别知识产权的某些信息的语境中。它一般对应因先前的经验而形成的具有某种工业、商业或科学性质的、未经透露的、已经实际运用于某个企业的业务之中且透露它可能会产生经济利益的信息。因为该定义涉及到与先前经验有关的信息,故本条款不适用于因按照支付人要求提供服务而获得新信息所支付的费用。

专家委员会的一些成员认为,没有理由限制因先前经验所产生的具有某种工业、商业或科学性质的信息范围。经合组织评注然后继续指出:

11.1 在专有技术合同中，当事方之一同意将他未公布于众的特殊知识和经验授给另一方，以便他为了自己的目的而使用它们。公认的一点是，授予人不需要在应用授给许可证接收人的方案中亲自起任何作用，而且也不对所取得的结果担保。

11.2 因此，此类合同有别于提供服务合同，在后一种合同中，缔约方之一保证利用其职业惯用的技能亲自为另一方开展工作。按照后一种合同所进行的支付一般属于第7条范畴，如果是《联合国示范公约》，则属于第14条的范畴。

11.3 需要区分这两类付款，即为提供专有技术所进行的付款以及为提供服务所进行的付款，这有时会引起实际困难。就区分这两类付款而言，涉及到以下标准：

- 提供专有技术的合同涉及到第11款所述类型已经存在的信息或涉及到在其开发或创建之后提供此类信息且包含关于对该信息进行保密的特定条款；
- 如果是提供服务的合同，提供者承诺提供服务，而这一过程可能需要提供者使用特殊知识、技能或技术专长但不向另一方转让此种特殊知识、技能或技术专长；
- 在涉及提供专有技术的大多数个案中，除了提供现有信息或转载现有材料之外，提供者只需要根据合同办事就行。另一方面，就提供服务的合同而言，在大多数个案中，将会涉及提供者为履行其合同义务而支付的更多支出。例如，根据所提供服务的性质，提供者可能必须为参与研究、设计、检测、绘画及其他相关活动的雇员支付薪酬和工资，或向提供类似服务的分包商付款。

11.4 不应该被视为作为提供专有技术而应该作为提供服务的对价而收到的付款例子包括：

- 作为售后服务的对价而获得的付款；

- 对卖方根据质量保证书向买方提供服务的付款；
- 对纯技术援助的付款；
- 对潜在客户名单的付款，如果此名单是利用一般可用信息专为支付人所列时(不过，对收款人已提供某种产品或服务的机密客户名单的付款将构成对专有技术的付款，因为它将涉及到收款人在与这些客户打交道方面的商业经验)；
- 对工程师、律师或会计提供意见的付款；和
- 针对与技术人员的电子通讯或通过计算机网络访问故障检修数据库，例如，为答复经常提出的问题或经常出现的常见问题而向软件用户提供非机密信息的数据库，对以电子方式提供咨询意见的付款。

11.5 在涉及提供者提供有关计算机编程的信息的特殊情形中，作为一项一般规则，如果获取的信息属于支持某种计算机程序的创意及原则的信息，比如，逻辑、算法或编程语言或技巧等，如果此种信息是在客户未经授权不得披露的条件下提供的以及如果其应受到任何可用商业机密的保护，则此时的付款才能被视为提供此种信息的对价。

11.6 在商业实践中，所签订的合同既会涉及专门技术，也会涉及提供技术援助。此类合同的一个突出例子是特许，如给予特许的人将他的知识和经验传授给特许证持有人，并向该持有人提供各种不同的技术援助，在某些情况下还以资金援助和货物供应作后盾。对混合合同采取的适当做法是，原则上依据合同中包含的信息或通过合理分摊，按合同项下所列各部分内容，细分规定的全部报酬金额，并将对这种报酬的征税待遇适用于以此确定的每个部分。不过，如果其中一个部分在很大程度上构成了合同的主要目的，而且其中规定的其他部分只具有辅助性质，且不太重要，则不妨将适用于主要部分的待遇适用于整个对价金额。

12. 作为计算机软件使用费收取的款项是否可归为特许使用费尚难定论，但鉴于计算机技术近年来发展迅速，而且跨国界转让此类技术的规模巨大，这是件相当重要的事情。评注在1992年被修正，以描述此种分类应该采取的原则。第12至第17段也在2000年被修正，以完善分析，从而将营业利润与计算机软件交易特许使用费区分开来。在大多数情况下，修订后的分析不会产生不同的结果。

12.1 软件可称为程序或程序系列，其中载有计算机本身操作过程(操作软件)或实现其他任务(应用软件)所需的计算机指令。软件能够通过书面或电子等多种媒介方式转让，例如磁带、磁盘或激光盘。它可采用多种多样的应用程序标准化或为单个用户定制。它能作为计算机硬件不可分割的组成部分转让，或以独立的形式转让，以便在多种硬件上使用。

12.2 在涉及转让计算机软件的交易中，所收到的付款的性质取决于受让人根据有关使用和利用程序的特定安排所取得的权利的性质。计算机软件的权利是知识产权的一种形式。对经合组织成员国做法的研究证实，除了一国外，所有国家都根据版权法明示或默示地保护软件权利。虽然术语“计算机软件”常用于描述程序——知识产权(版权)权利赖以存在的本体，也用于描述容纳该软件的介质，大多数经合组织成员国的版权法都承认程序中版权与具体以受版权保护的程序的副本形式出现的软件之间的区别。与软件有关的权利转让采用许多不同的方法，从让与程序版权的全部权利到销售受使用限制的产品。支付的报酬也可采用多种形式。这些因素可能造成难以确定可适当视为特许使用费的软件付款与其他类型付款之间的界限。由于计算机软件的复制极为容易，且事实上软件的取得经常伴随着取得者制作副本以便使软件能够操作的情形，这使确定的难度加大。

13. 在大多数情况下，受让人的权利由第一版权中的部分权利或完整权利(见下文第13.1款和第15款)组成，它们可能是(或相

当于)程序副本(“程序副本”)中的部分或完整权利,无论此种副本是包含在某种材料介质中,还是以电子方式提供(见下文第14至第14.2款)。在通常情况下,此种交易可能相当于转让“专有技术”或秘密配方(第14.3款)。

13.1 为取得版权中的部分权利(让与人没有完全转让版权权利)而支付的付款是一种特许使用费,其中,所支付款项是作为授予程序使用权的对价,如果没有此种许可,将会构成侵犯版权。此种安排的例子包括许可复制并向公众销售含有受版权保护的程序的软件,或者修改并公开展示该程序。在此情况下,所付款项是针对该程序版权中的使用权(即,使用本属于版权持有人专有特权的权利)。应该注意,如果软件付款被适当视为特许使用费,则可能在将本条款中有关版权规定适用于软件付款方面遇到困难,因为第2款要求软件被归类为一种文学、艺术或科学作品。列为其中任何一类似乎都不十分恰当。很多国家的版权法解决这个问题的办法是专门将软件列为一种文学或科学作品。而对于其他国家,将软件作为科学作品可能是最现实的做法。有的国家如果不能将软件归属于其中任何一类,合乎道理的做法可能是在双边条约中采用第2款的修正版本,或者完全不提版权的性质,或者具体提及软件。

14. 在其他类型的交易中,所取得的与版权有关的权利仅限于让用户能够操作程序所需的权利,例如受让人被授予复制程序的有限权利。在取得某种程序副本的交易中,这将是一种常见的情况。在这些情形中,所转让的权利是专门针对具有计算机程序性质的软件。它们允许用户复制程序,例如,将程序复制到用户的计算机硬盘上或用于存档之目的。在这方面,必须注意,版权法所提供的与计算机程序有关的保护可能会因国家不同而不同。在有些国家,如无许可,将程序复制到计算机硬盘或随机存取内存的行为将构成侵犯版权。但是,很多国家的版权法自动将这种权利授予以某种计算机程序形式出现的软件的所有者。不管这种权利是由法律授予的,还是由与版权

持有人签订的许可协议授予的，将程序复制到计算机硬盘或随机存取内存之中或制作存档副本都是利用该程序的一个基本步骤。因此，如果仅仅是为了使用户能够有效操作程序，那么在为了进行征税而分析交易的特征时，不应该考虑与这些复制行为有关的权利。在此类交易中，将根据第7条之规定将付款作为商业收入对待。

14.1 向受让人转让计算机程序的方法并不重要。例如，无论受让人是取得含有某种程序副本的计算机磁盘，还是直接通过一个调制解调器连接在其计算机硬盘上获得一个副本，这并不重要。让与人可能会对受让人使用软件实施一定限制，这也不要紧。

14.2 计算机程序具有容易复制的特点已导致经销商在销售时做出安排，要求受让人获得制作多个程序副本的权利是以便仅供其企业内部使用为条件。此种安排常称为“现场许可”、“企业许可”或“网络许可”。虽然这些安排允许为程序制作多个副本，但此种权利一般仅限于为了使能够在受让人的计算机或网络上运行程序的必要范围内，且在该许可下不允许任何其他目的的复制。在大多数情下，此种安排之下的付款将根据第7条作为营业利润处理。

14.3 另一类涉及计算机软件转让的交易是一种比较少见的情况，如果软件公司或计算机程序编程人员同意提供与支持程序的想法和原则有关的信息，例如，逻辑、算法或编程语言或技巧。在这些情况下，付款可被视为特许使用费，条件是其作为获取使用或使用权、秘密配方或作为无法单独获得版权保护的有关工商或科学经验的信息的对价。这种情况与获取程序副本的目的在于让最终用户操作的普通情况形成对照。

14.4 软件版权持有人与经销中介之间的安排经常会授予经销中介以经销程序副本的权利，但没有复制程序的权利。在这些交易中，所取得的与版权有关的权利仅限于商业中介经销软件程序副本所需的范围。在这种交易中，经销商只为取得软



件副本而支付费用，但不利用软件版权中的任何权利。因此，在经销商支付费用以取得并经销软件副本(但没有复制软件的权利)的交易中，在以税务为目的分析交易的特征时不应该考虑与这些经销行为有关的权利。这类交易中的付款应根据第7条作为营业利润处理。不管所经销的副本是在有形介质上提供，还是以电子方式经销(经销商没有复制软件的权利)的，也无论软件是否以其安装为目的需要少量定制，都属于这种情况。

15. 如果对价是为转让版权中各种权利的全部所有权而支付，则此种付款不能算作特许使用费，且不适用于本条的各项规定。如果转让的权利涉及以下情形，则可能会出现困难：

- 在特定期间或在有限地理区域内使用版权的专有权利；
- 使用费追加款；
- 表现为一次性巨额付款的使用费。

16. 每种情况都将取决于其特定的事实情况，但一般来说，此类付款属于构成一种独特和特定财产的权利转让对价(与时间受限的情形相比，更易出现在地域受限的权利的情形中)，此类付款可能属于第7条(或《联合国示范公约》第14条)意义上的业务收入，或属于第13条意义上的资本收益，而不是第12条意义上的特许使用费。事实表明，如果所有权已经转让，就不能算作使用权利对价。让与交易的基本特性不能因对价形式、分期支付对价或多数国家认为付款与某种偶然性相关这一事实而有所改变。

17. 软件付款可根据混合合同作出。这种合同的例子包括配有内置软件的计算机硬件的销售和提供服务的软件使用权的特许。上文第11段提出了处理专利特许使用费和专有技术等类似问题的方法，可适用于计算机软件。在必要的情况下，根据合同应付的对价总额应参照合同载列的信息或通过合理分摊加以细分，并对每个分摊部分进行适当的征税。

17.1 上述所述与软件付款有关的原则也同样适用于与图像、声音或文本等其他类型数字产品有关的交易。电子商务的发展已使此种交易的数量成倍增长。在确定此种交易中出现的付款是否属于特许使用费时，要解决的主要问题是查明付款的基本目的是什么。

17.2 根据一些国家的相关立法，允许客户以电子方式下载数字产品的交易可能会引起客户使用版权，例如，因为合同授予为数字内容制作一份或多份副本的权利。如果支付对价主要是为了使用版权中权利，或者使用版权中权利的权利(如取得其他类型的合同权利、数据或服务)之外的其他目的，且对版权的使用仅限于实现下载、储存以及在客户计算机、网络或其他存储、执行或显示设备上运行所需的权利，则对版权的此种使用不应该影响为了适用“特许使用费”的定义之目的而对付款特征进行的分析。

17.3 允许客户(可能是一个企业)以电子方式下载数字产品(软件、图像、声音或文本等)以供该客户自己使用或享用的交易就是属于这种情况。在这些交易中，付款的主要目的是为了取得以数字信号形式传输的数据，因此，视具体情况而定，不属于特许使用费，而是属于第7条或第13条意义上的资本收益。如果将数字信号复制到客户的硬盘上或其他非临时媒介上的行为涉及到客户根据相关法律及合同安排对某种版权的使用，则此种复制仅仅是捕捉和存储数字信号的手段。对版权的这种使用对于分类目的并不重要，因为它未与付款的基本对价(即取得以数字信号形式传输的数据)相对应，这是确定特许使用费定义的决定因素。如果根据相关法律及合同安排，创建副本被视为提供者对版权的使用，而非客户，则也没有依据将此类交易归类为“特许使用费”。

17.4 相反，如果交易的基本对价是被授予使用以此为目的而通过电子方式下载的某数字产品版权的权利，则此种交易将会产生特许使用费。例如，某书籍出版商为了获取复制受版权

保护的图片的使用权而以电子方式下载图片以便将其印在其正在出版的某一书籍的封面上并支付费用就是属于这种情况。在这一交易中，付款的基本对价是要取得使用数字产品中的版权的权利，即复制并销售图片的权利，而不仅仅是为了取得数字内容。

专家委员会的一些成员认为，上文摘取的经合组织评注的第14、14.1、14.2、14.4、15、16、17.2和17.3款所述的付款可以构成特许使用费。经合组织评注然后继续指出：

18. 上文关于混合合同提出的建议也可适用于艺术家的某些演出，特别是由一名指挥举办的交响音乐会或一名音乐家举行的独唱会。音乐演出的收费连同为任何电台同时转播支付的费用似乎属于按第17条处理的范围。不论是根据同一合同，还是根据单独合同，如果对音乐演出作了录音，而且艺术家已规定录音带出售或公开播放应向其支付特许使用费的，则他收到的上述费用包括属于第12条意义上的特许使用费，但如果录音的版权因为相关版权法或合同条款而属于该艺术家已经通过合同方式同意提供服务的人员的（即，录音期间的音乐表演），或属于第三方的，则此种合同之下的付款应属于第7条〔或《联合国示范公约》第14条〕（例如，如果表演是在付款的来源地国以外进行的）或第17条而非本条的范畴，即使此种付款以出售此种录音为条件。

19. 有人还指出，开采矿藏、水资源或其他自然资源的可变或固定付款依第6条规定办理，因此不属于本条范畴。

13. 经合组织理事会于1992年7月23日通过的题为“示范公约的订正”的报告对《经合组织示范公约》第12条第2款（与《联合国示范公约》第12条第3款相对应）作了修正，删除了“或使用工业、商业或科学设备或其使用权”一句。不过，经合组织若干成员国对这一点持保留意见。

14. 当前专家组审议这一问题时，讨论了如何解决区分公约其他条款适当规定的各类收入所产生的特许使用费的问题。发达国家一

名成员称，问题在于“特许使用费”定义没有充分区分在严格意义上构成特许使用费的收入与付给脑力劳动和技术服务的报酬，例如任何类型的调查(工程、地质研究等)。该成员还提及了区分类似于资本收入的特许使用费与服务费的问题。鉴于“关于工业、商业或科学经验的信息”定义广泛，有些国家倾向于将提供脑力劳动和技术服务视为提供“关于工业、商业及科学经验的信息”，并将此种付款视为特许使用费。

15. 为了避免这些困难，该成员建议限制特许使用费定义的范围，不包括使用“关于工业、商业或科学经验的信息”所支付的费用。该成员还提议，该条约应附有一项议定书，明确表明应将此种付款视为第7条所适用的企业利润，并将地质调查、咨询或监理服务等因科学或技术性质的研究或调查所收到的付款视为须遵守第7条规定的营业利润。这些规定的大意是，来源地国不能对此类付款征税，除非企业在该国设有常设单位，而且只应对此种付款中可归于该常设单位的纯收入部分征税。

16. 发展中国家一些成员将“关于工业、商业或科学经验的信息”一句解释为系指专业化知识，具有关于工业、商业或管理过程的内在财产价值，以指令、咨询意见、教导或配方、计划或模型等形式传播，允许使用或应用就特定专题收集的经验。他们还指出，可以通过双边协商扩大术语特许使用费的定义范围，以包括因让与任何此种权利或财产而产生的，以其生产能力、使用或处置为条件的收益。前专家组同意，可以将文学版权解释为包括与国际新闻有关的版权。

#### 第 4 款

17. 本款转载了《经合组织示范公约》第12条第3款，但作了修改，其中规定第1款不适用于在来源地国拥有一个常设单位<sup>40</sup>或永久基地的人享用的特许使用费，如果产生该特许使用费的权利或财

---

<sup>40</sup> 或一个固定基地；见《联合国示范公约》第14条。

产与该常设单位或固定基地有着有效的联系。<sup>41</sup>前专家组决定修改《经合组织示范公约》第3款，引入有限吸引力原则。除了按经合组织条款第3款规定排除在第1款适用范围之外的特许使用费外，《联合国示范公约》第4款还排除了对第7条第1款(c)项所涉业务活动(与来源地国常设单位的活动相同或类似的业务活动)收取的特许使用费，虽然这种业务活动不通过常设建制单位或固定基地开展。《联合国示范公约》还修改了该款，以提及第2款和第1款。

## 第 5 款

18. 本款规定将特许使用费视为特许使用费支付人居住国各种来源的收入，这是《联合国示范公约》的一个创新，《经合组织示范公约》第12条中无这一规定。

19. 如同对待利息问题一样，一些成员建议某些国家取代有关规则，将特许使用费的来源地视为使用需付特许使用费的财产或权利(专利等)所在国。如果在双边协商中双方对适当的规则意见不统一，可能的解决办法是制订一项规则，将支付人居住地大致视为特许使用费来源地；但是如果因其支付特许使用费的权利或财产用于实行使用地规则的国家，则应认为特许使用费产生于该国。

## 第 6 款

20. 本款转载了《经合组织示范公约》第12条第4款，其评注内容如下：

22. 本款的目的是在下述情况下限制特许使用费征税规定的作用范围：由于支付人与受益所有人之间或其双方与另一个之间的特殊关系，支付的特许使用费金额超过支付人与受益所有人在公平交易条件下将会商定的金额。该款规定，在此种情况下，本条规定将只适用于最后提及的金额，特许使用费的超额部分仍应按照两个缔约国的法律纳税，同时给予公约其他规

---

<sup>41</sup> 见上文脚注。

定应有的注意。该款只允许调整特许使用费的数额，不允许为使它具有不同特征而对特许使用费进行重新分类，例如，作为企业股本的缴款。为了能够进行第12条第4款之下的调整，有必要至少删除限制性措词“注意到为其付款的使用情形、权利或信息”。如果认为有必要进一步说明意图，可在“超过”之后增加“无论出于任何原因”等措词。

23. 从该案文可以看出，要使本款适用，超额持有的付款必须是由支付人与受益所有人之间或其双方与某个另一人之间的特殊关系造成的。可以下述情况为例：特许使用费支付给个人或法人，由他直接或间接控制支付人，或直接或间接被支付人所控制，或从属于与支付人具有共同利益的集团。这些例子与第9条设想的情况类似或雷同。

24. 另一方面，特殊关系概念还涵盖血缘关系或婚姻关系，以及与引起特许使用费支付的法律关系有别的普遍共同利益关系。

25. 关于适用于特许使用费超额部分的税收待遇，需要根据各种具体情况查明此种超额的性质，以便为适用国家税法规定和公约规定而确定应将它们列入的收入类别。如果两个缔约国难以按情况需要确定可适用于特许使用费超额部分的公约其他规定，按任何条款，它们都可在第4款最后一句中加以补充说明，但不应改变该款的一般要旨。

26. 如果两个缔约国难以按情况需要确定可适用于利息超额部分的公约其他规定，没有任何条款禁止它们在第6款最后一句作一些补充说明，但它们不能改变该款的一般要旨。

21. 在前专家组最后审议这个问题时，有些成员指出，有人为利用第12条的规定采用了各种人为的伎俩，除其他外，主要是制定或转让关于征收特许使用费的无形资产使用、权利或信息的协议。虽然可以利用实质优于形式规则、禁止滥用权利原则或任何类似原则来抵制这类做法，但可能想具体处理这个问题的国家可以在其双边税务条约中列入如下文字：

如果任何想创造或转让征收特许使用费的权利的人的主要目的或主要目的之一是借助这种手段利用本条，则本条之规定不应适用。

## 第 13 条

### 资本收益

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第13条包括《经合组织示范公约》第13条前3款。第4款大部分与《经合组织示范公约》第4款一致，第5款与《联合国示范公约》条款明显不同。第6款与《经合组织示范公约》第5款相同，但进行了调整，以便考虑插入增加的条款。

2. 本条案文为妥协产物，前专家组认为这种妥协最有可能为发达国家和发展中国家双方接受。发达国家部分成员主张采用《经合组织示范公约》第13条，该条(1) 允许来源地国对如下两项收益征税，如转让不动产所得的资本收益以及构成常设单位一部分或属于从事独立个人服务的固定基地动产所得的资本收益；(2) 转让船舶和飞机所得的收益只能在有关的对企业实施有效管理所在地所在国征税；(3) 将其他形式可转让财产收益的征税权保留给居住国。发展中国家多数成员主张来源地国有权在经合组织将征税权保留给居住国的情况下征税。

3. 关于发达国家和发展中国家双方资本收益的征税问题，《经合组织示范公约》第13条评注初步阐明了如下有关看法：

1. 对经合组织成员国的税法作一比较后可以看出，资本收益的征税情况各国之间差异很大：

- 有些国家未将资本收益视为应纳税收入；
- 在其他国家，对应计给企业的资本收益征税，但对个人在其交易或经营活动以外所得的资本收益不征税；
- 甚至在对个人在交易或经营活动以外所得的资本收益征税的情况下，此种征税也往往只在规定的范围适

用，例如出售不动产所得利润或投机收益(为了转售而买进资产)。

2. 此外，资本收益税种也因国家不同而各异。在某些经合组织成员国，将资本收益作为普通收入征税，因此与其他来源的收入加在一起。这特别适用于转让企业资产所得的资本收益。但在若干经合组织成员国，对资本收益征收特种税，例如转让不动产利润税，或一般资本收益税，或资本增值税(增值)。此种税对每笔资本收益征收，或对一年内应计的资本收益之和征收，多数按顾及纳税人其他收入(或损失)的特殊税率计征。对这些税种无需一一说明；

3. 本条不涉及上述问题。这可由每个缔约国按其国内法决定资本收益是否应征税，如应征税，如何征收。切不可误认为本条允许一国在其国内法未规定资本收益征税权的情况下行使此种权利。本条未规定它所公约涉及的税种。可以认为，本条必须适用于某缔约国对资本收益征收的各类税款。第2条的措词含义广泛，足以实现这一目标和涵盖资本收益特种税。

4. 经合组织关于第13条的评记载有以下一般评论：

4. 正常的做法是将特定种类的财产资本收益增税权给予根据公约有权征收财产税及其收入税的国家。转让业务资产所得收益的征税权必须给予同一国家，而不考虑此种收益属于资本收益还是营业利润，因此也不区分资本收益与商业利润，同时不必就应适用关于资本收益的条款还是关于营业利润征税的第7条做出特殊规定。但是要由征税国按国内法决定必须征收资本收益税还是普通收入税。公约对这个问题未作先入为主的判定。

5. 本条未对资本收益做出详尽定义。由于上述原因没有必要这样做。“财产转让”一语的使用主要涉及财产销售或交换产生的资本收益，以及部分转让、征用、为换取股本向公司的转让、权利的出售、赠予乃至死亡后财产的转移产生的资本收益。

6. 征收资本收益税的国家大多在资本资产转让发生时征



税。不过，其中有些国家只对所谓的已实现资本收益征税。在某些情况下，虽然存在转让，但已实现的资本收益未得到确认，因此无法征税(例如，在利用转让收入购置新资产时)。是否已实现资本收益，这应依照适用的国内法来确定。拥有征税权的国家在转让发生时不行使这项权利，就不会产生各种具体问题。

7. 通常，对与资本资产转让无关的价值增值不征税，因为在所有人仍持有相关资产的情况下，资本收益只是一纸空文。不过，也有的税法规定，即使不存在转让，也要对营业资产的资本增值和重估价征税。

8. 在特殊情况下，还有可能对未转让的资产的资本增值征税。如果资本资产的价值明显增加，致使资产所有人对其账簿上的这项资产重新估价，就有可能发生这种情况。如果国家货币贬值，也有可能需要对此类账簿上的资产重新估价。若干国家对如下各项征收特种税，如此类账面利润、用作储备的金额、实收资本的增加部分以及根据对资本资产账面价值到内在价值的调整进行的其他重新估价等。按照第2条规定，这些资本增值税(增值税)列入了公约范围。

9. 如果是对营业资产的资本增值和重新估价征税，则在此种资产转让的情况下，通常应适用同一原则。有人认为不必在本条中明确提及这种情况或制定特殊规则。本条规定及第6、第7和第21条规定似乎已经够用。通常，征税权按上述规定授予转让人为其居民的国家，但对于不动产或构成常设单位营业财产一部分的财产，或属于固定基地的动产，优先征税权属于此类财产所在国。不过，必须特别注意下文第13至第17款说明的情况。

10. 在有些国家，如果一笔资产是从位于该国领土内的常设单位转移至位于另一国的同一企业的常设单位或总部，则这种转移被视为财产转让。本条允许这些国家对被视为因此种转移而产生的利润或收益征税，但这种征税要按第7条规定进行。

11. 本条未对资本收益的起源加以区分。因此，所有资本收益，包括长期以来随着经济条件逐步改善而积累的收益以及

在很短时期内积累的收益(投机收益),都包括在内。另外,还包括本国货币贬值造成的资本收益。当然,是否应对这种收益征税的问题要由每个国家决定。

12. 本条未规定如何计算资本收益,这要按适用的国内法确定。通常,计算资本收益时从售价中扣除成本。为了得出成本,要将购货的所有附带费用和用于改良的所有支出都加在购买价格上。在某些情况下,还要考虑到扣除已知折旧备抵后的成本。有些税法规定了另一种课税依据,用以取代成本依据,例如,资产转让人以前按资本税申报的价值。

13. 如果两个缔约国的资本收益征税依据不统一,就会产生一些特殊问题。一国按照上文第12段所述规则计算的资产转让资本收益,未必会与另一国根据本国会计规则计算的资本收益相吻合。当一国因其是地点国而拥有资本收益征税权,而另一国因其企业是该另一国居民而拥有征税权时,就可能出现这种情况。

14. 以下例子可以说明这个问题:A国某企业买进位于B国的不动产。该企业有可能采用折旧备抵方式在A国进行登记。如果这种不动产以高于成本的价格出售,就可能实现资本收益,此外,最初准予的折旧备抵也可收回。存在不动产而且不记账的B国,在对不动产收入征税时,不必考虑在A国入账的折旧备抵。B国不可能用A国保留的账簿所载列的不动产价值代替转让时的成本。因此,除了上文第12段提及的资本收益外,B国不可能还对B实现的折旧备抵征税。

15. 另一方面,不能责成转让人为其居民的A国在所有情况下都根据本条和第23 A条第1款之规定对此种账面利润完全免税(各国基本都适用税额减免法)。如果此种账面利润是在A国以前声称的折旧备抵实现后取得的,而且还减少了A国应征税的收入或利润,则不能阻止该国对此种账面利润征税[……]。

16. A国与B国货币之间汇率发生变动产生的利润,有可能造成另外一些问题。A国货币贬值后,该国企业可能或必须

增加该国境外的资产账面价值。除了一国货币发生的任何贬值外，汇率平常的波动也有可能引起所谓的货币损益。以A国一家企业买入和卖出位于B国的不动产为例。如果均用B国货币表示的成本和售价相等，B国将无资本收益可言。从资产购买至销售期间，B国货币的价值同A国货币相比有所上升，以该国货币计算，该企业可获得利润。如果在此期间B国货币的价值有所下降，则转让人将遭受在B国得不到确认的亏损。以外国货币订立的债权和债务合同，也可能引起此类货币损益。如果A国企业位于B国的常设单位的资产负债表列有以B国货币表示的债权和债务，在偿还时该常设单位的账簿不显示任何损益。但汇率的变动可能反映在总部的账户中。如果自债权发生至偿还这段时间内B国货币价值上升(下降)，则整个企业都会实现收益(遭受损失)。如果自债务发生至偿还这段时间内B国货币价值下降(上升)，则债务的情况亦如此。

17. 本条规定不解决此种货币收益征税方面的所有问题。此类收益大多与资产的转让无关；在本条授予资本收益征税权的国家，甚至可能经常不确定此种收益。因此，通常问题不在于常设单位所在国是否享有征税权，而是适用免税法后，纳税人为其居民的国家是否不能再对此种货币收益征税，在许多情况下，除了总部保持的账簿外，此种收益不可能公开。后一个问题的答案不仅取决于本条，也取决于第7条和第23 A条。如在特定情况下两个国家的不同意见导致实际双重征税，则应根据第25条规定的共同协议程序予以解决。

18. 此外，还会产生的一个问题是，当使用转让人一生的年金而不是固定价格为出售的财产付款时，应适用哪项条款。在此种年金付款超过成本时，应将它们作为财产转让的收益处理呢，还是按照第21条之规定将它们作为“不处理的收入”对待？对这两种意见都可找出充分的论据加以证实，对这个问题很难订出一条规则。此外，这类问题在实际生活中很少见，因此似乎没有必要制定一项规则列入公约。如果缔约国参与解决

此种问题，可由它们按第25条规定的共同协议程序通过一项解决办法。

19. 本条的适用不包括彩票奖金或债券或公司债券附加的溢价和奖金。

20. 本条首先处理可在转让财产所在国征税的收益。对于所有其他的资本收益，第[6]款将征税权给予转让人为其居民的国家。

21. 由于不是所有国家都对资本收益征税，因此只避免实际上的资本收益双重征税可以认为是合理的。因此，缔约国可采用这样一种方式补充它们的双边公约，即只有公约授予征税权的另一国行使此种权利，某缔约国才必须放弃国内法授予的征税权。在此种情况下，应对本条第[6]款作相应的补充。此外，还需要按第23 A条评注[……]的建议对第23 A条进行修改。

## B. 第13条各款的评注

### 第 1 款

5. 本款转载《经合组织示范公约》第13条第1款，其评注内容如下：

22. 第1款规定，转让不动产的收益可以在其所在国征税。这项规则符合第6条和第22条第1款之规定，并适用于构成企业资产一部分或用于提供独立个人服务的不动产。关于不动产的定义，第1款参照了第6条规定。第13条第1款只提及了缔约国居民从转让位于另一缔约国的不动产所得收益。因此，该款不适用于因转让位于转让人是第4条所指居民的缔约国的不动产，或位于第三国的不动产而获得的收益；第5款[联合国文本的第6款]之规定应适用于此种收益(而不是如同本评注在2002年之前所提到的那样，适用于第21条第1款之规定)。

23. 第1款所述规则得到第4款所述规则的补充，该规则适用于转让不动产持有公司的所有或部分股份所产生的收益[……]。

## 第 2 款

6. 本款转载了《经合组织示范公约》第13条第2款，其评注内容如下：

24. 第2款涉及构成企业常设单位业务财产一部分的动产，或属于用来提供独立个人服务的固定基地的动产。术语“动产”系指除第1款所涉不动产以外的所有财产。它也包括无形财产如商誉、许可证等。转让此类资产所得的收益可在常设单位[或固定基地]所在国征税，这符合有关营业利润[和独立个人服务所得收入的规则](第7条[和第14条])。

25. 本款表明，在转让常设单位或固定基地的动产以及转让该常设单位(单独或与整个企业一道)或此种固定基地时，可适用本款规则。如果转让整个企业，则该规则适用于被视为转让构成常设单位经营财产一部分的动产所得收益。其次第7条的规则应经适当的变通后再使用，这一点无须明确提及。关于一国常设单位资产向另一国常设单位(或总部)的转让，参看上文第10段。

26. 另一方面，第2款也不一定始终适用于转让企业参加权所得的资本收益。规定只适用于转让人全部或与另一人共同所有的财产。有些国家的法律规定，合营企业的资本收益应认为属合营企业股东所有。不过，其他有些法律规定，合营企业及其他联合形式为了税务之目的被视为法人团体，不同于它们的合营企业股东(成员)，这意味着此类实体的参加权按与公司股份相同的方式处理。因此，转让此种参加权的资本收益同转让股份的资本收益一样，只应在转让人居住国征税。缔约国可双边商定一些特殊规则，对转让合营企业参加权所得资本收益的征税实行管理。

27. 某些国家认为，如果转让人在其领土内拥有常设单位，则从其领土内各种来源获得的所有资本收益都须按其国内法纳税，第2款未采用此概念，这一概念有时称作“常设单位吸

引力”。本款只规定，转让构成常设单位营业财产一部分的动产或属于用来提供独立个人服务的固定基地动产所得收益，可在常设单位或固定基地所在国征税。转让所有其他动产所得收益，只可按照第[6]款之规定在转让人居住国征税。上述解释与公约第7条评注中的解释相一致。

### 第 3 款

7. 本款转载《经合组织示范公约》第13条第3款，其评注内容如下：

28. 为从事国际运输的船舶和飞机和从事内河水道运输的船舶及属于经营此类船舶和飞机的动产规定了第2款规则的例外。转让此类资产的收益只应在对经营此类船舶和飞机的企业实施有效管理所在地所在国征税。这条规则符合第8条和第22条第3款之规定。可以认为，如果此类企业的有效管理地位于船舶上，就可适用第8条第3款。一些缔约国较赞成将专属征税权授予居住国或将居住国标准与有效管理地标准结合起来使用，这些国家可在双边协商中用符合第8条评注[……]提议的规定取代第3款。

### 第 4 款

8. 本款主要内容与《经合组织示范公约》第4款一致，允许一缔约国对某个公司的股份转让收益或其他实体的权益转让收益征税，条件是其财产主要由位于该国境内的不动产组成。本款的目的是为了防止逃避出售不动产所得收益税。由于采取注册一家公司以持有上述财产的方式比较容易逃避对此种收益的征税，因此，需要对出售此种公司的股份征税。在股份所有权带有占用财产的权利时，情况尤其如此。为了实现第4款的目标，不论公司是不动产所在国居民还是另一国居民，都必须适用该款。1999年，前专家组决定修改第4款，将其范围扩大，列入拥有不动产的合营企业、信托机构和地产企业。它还决定将某些实体排除在该款范围之外。这些实

体的财产主要直接或间接由其用于经营活动的不动产组成。不过，这种排除对不动产管理公司、合营企业、信托机构或地产企业不适用。为了实现第4款的目标，不论该公司、合营企业、信托机构或地产企业是否直接或间接如通过一个或多个中间置入实体拥有不动产，都必须适用该款。缔约国在双边协商中可商定，将第4款也适用于转让构成公司重大参加权组成部分的其他公司权益或权利所得收益。为了本款之目的，相对于不动产所有权的术语“主要”系指这种不动产的价值超过此类公司、合营企业、信托机构或地产企业所拥有的全部资产总值的50%。

## 第 5 款

9. 一些国家认为，一缔约国应能对常驻其本国境内的公司股份的转让收益征税，不论转让发生在国内还是国外。但是人们认识到，出于行政管理原因，征税权应限于转让者在转让前12个月期间任何时候直接或间接持有资本重大参股的公司的股份转让。在此方面，“12个月期间”系指从早于转让日一个历年之日起至转让时这段时期。何谓重大参股的问题应通过双边谈判确定，在此过程中可以商定一个百分比。

10. 本款规定了上一段所述的股份转让收益的征税，但不包括《示范公约》第13条第4款适用的股份转让收益。该款的措词中明确规定，对于一国某常驻公司任何数量股份的转让，只要在转让前12个月期间任何时候的所持股份都达到重大比例，可在该国征税。何谓重大比例持股，将由相关双边谈判商定的持股百分比确定。因此，即便是通过若干次转让少量股份来转让重大比例股份，如果股份转让发生在12个月期间任何时候，便仍可适用本款赋予的征税权。

11. 交易是否构成股份转让收益，如何确定转让者的持有比例，特别是如何确定间接持有的权益，这将由征税国的法律决定。在此方面，间接持有可包括交由转让者托管的相关人员的所有权。征税国法律的反避税规则也可参照用于确定转让者直接或间接持有

的比例。条约案文本身或相关文件或可扩展这些概念的含义。

12. 还审议了对第4款所述股份以外的股份、即确定非主要拥有不动产公司的股份转让收益优惠税率(与正常国内税率比较而言)的问题。对转让股份所得收益优惠征税,这有助于鼓励股份投资、促进外国直接投资和证券投资,从而推动国家工业化的发展,因此各国不妨考虑在双边谈判期间讨论这一问题,并在双边税务条约中做出必要的规定。

13. 对上市股份转让收益征税成本高昂。而且,发展中国家可能觉得,不对上市股份转让收益征税可能带来经济好处,有助于促进资本市场。意欲这么做的国家可在双边税务条约中列入以下案文:

一缔约国居民转让另一缔约国常驻公司的股份所得收益,除第4款所适用的收益外,且不包括在公认证券交易所有大量和定期交易的股份,如果转让者在转让前12个月期间任何时候都直接或间接持有该公司资本至少百分之\_\_\_\_(百分比应通过双边谈判确定),则在该国可以征税。

条约案文本身或相关文件可扩展“大量和定期交易”及“公认证券交易所”的含义。

14. 有些国家可能认为,只有某公司绝大部分资产都位于公司是其居民的某缔约国内,该国才可对此公司股份的转让征税,它们在双边协商中可敦促作此种限制。

15. 参与双边谈判的其他国家可能谋求完全省略第5款,因为他们认为,在这些情况下,在资本收益起源国征税可能导致公司链内经济上的双重征税,由此阻碍外国直接投资。对于那些不仅对重大持股所得股利,而且对来自此类重大持股股份的资本收益适用参股豁免的国家而言,这一考虑因素尤其有针对性。

16. 如果国家选择不对公司重组过程中产生的收益征税,他们当然也可自行这么做。



## 第 6 款

17. 本款转载了《经合组织示范公约》第13条第5款并作了起草性调整,用“第1、2、3、4和5款”等措词取代“第1、2、3和4款”。因此,《经合组织示范公约》第13条第5款的评注经适当变通后适用于第6款。评注内容如下:

29. 关于转让第1、2、3[、4]和[5]款所述范围以外任何财产的收益,第[6]款规定它们只能在转让人为其居民的国家征税[……]。

30. 本条中没有关于转让公司股份(涉及第4和[5]款的公司股份以外的)或转让证券、债券、公司债券等收益的特殊规则。因此,这类收益只能在转让人为其居民的国家征税。

31. 如果股东将股份出售给发行公司与该公司的清理或其实收资本减少有关,则股份售价与票面价值的差额可在公司为其居民的国家作为累积利润的分配而不是作为资本收益处理。本条允许公司所在地国按第10条规定的税率对此种分配征税,这是因为上述差额包括在第10条第3款对“股息”一词所作的定义中,并在该款评注第28段中作了解释。如果债务人按高于债券或公司债券的票面价值或发行价的价格赎回这些债务,也可适用同一解释;在此情况下,差额可表示利息,因而须按第11条规定在利息来源地国缴纳限定的税款(另见第11条评注第20和第21段)。

32. 需要区分可能因转让在行使授予某位雇员或董事会成员的职工认股权之后取得的股份所产生的资本收益与因第15条或第16条所适用的职工认股权所产生的福利之间的差别。[《经合组织示范公约》的]第15条评注第12.2至第12.5段和第16条评注第3.1段讨论了区分原则。

18. 不过,如上文第2款所表明的,发展中国家的多数成员建议用下列条款替代《经合组织示范公约》第13条第5款:

5. 在第1、2、3和4款提及的收益范围以外转让任何财产的收益可在收益产生缔约国按该国法律征税。

这一备选案文等于说明，任何一国或两个国家都可按本国法律征税，且居住国应根据第23条取消双重征税。选择这种备选案文的国家不妨通过双边协商，澄清应适用哪些来源地规则来确定收益产生地。

## 第 14 条

### 独立个人服务

1. 《联合国示范公约》第14条在第1款(a)项和第2款中转载了《经合组织示范公约》(1997年版本)第14条的主要规定。整个第14条及其评注于2000年4月29日从《经合组织示范公约》中删除。除了1997年《经合组织示范公约》第14条第1款所载的一种情况外，第1款(b)项还允许来源地国在另一种情况下征税。更全面地说，《经合组织示范公约》只在独立个人服务收入可归于纳税人固定基地时，才允许来源地国对此种收入征税，而按《联合国示范公约》规定，如果在有关财政年度开始或终止的任何12个月期间，纳税人已在一国停留183天以上，也可在来源地征税。

2. 在讨论第14条期间，发展中国家有些成员发表看法说，来源地国的征税不应以固定基地存在与否和停留时间长短等标准加以限制，而且收入来源地应是唯一标准。另一方面，发达国家有些成员则感到，技能的输出同有形货物的输出一样，不应引起目的地的征税，除非有关的人在该国设有类似于常设单位的固定基地。因此，他们支持固定基地标准，不过他们也承认，提供服务的人在来源地国的持续存在为该国征税提供了正当理由。发展中国家有些成员也表示支持固定基地标准。但这些国家其他成员更赞同基于停留时间长短的标准。

3. 在编写《1980年示范公约》时，数名来自发展中国家的成员提出了第三个标准，即报酬数额标准。根据此项标准，如果独立个人服务报酬的金额超过规定的额度，则这种报酬可由来源地国征税，不论在该国是否存在固定基地或停留多久。

4. 作为妥协方案,《1980年示范公约》提出了三项备选标准,均列在第1款(a)至(c)中,来源地国若能满足其中任何一项标准,都可取得征税权,并可对某个人作为另一国居民从事个人活动所获得的收入征税。不过,专家组于1999年决定省略第三项标准,即(c)项规定的报酬数额,但保留了(a)和(b)项。

5. (a)项转载了《经合组织示范公约》的唯一标准,它规定如果个人拥有可定期用来从事有关活动的固定基地,则可对收入征税。虽然可因固定基地的存在而行使征税权,但须纳税的收入金额以可归属固定基地的为限。

6. 1999年修改的(b)项扩大了来源地国的征税权,它规定如果在有关财政年度开始或终止的任何12个月期间,个人在来源地国停留的一段或数段时间合计至少183天,则该国可对此人进行征税,即使不存在固定基地也可这样做。不过,只能对在来源地国从事有关活动产生的收入征税。修改前,该项规定在缔约国停留的最短期限应是“在有关财政年度合计超过183天的一段或数段时间”。不过,发达国家一名成员说明,因技术上的原因,他更倾向于保留以前的措词。经过修改,就在另一缔约国停留的最短期限问题,第14条第1款(b)项的规定与第15条第2款(a)项的规定达成了一致。

7. 在删除前,(c)项还规定了在(a)和(b)项确定的两个条件均得不到满足时,来源地国进行征税应遵循的标准。它规定,如果在来源地国从事服务的报酬超过某项数额(在双边协商中确定),该来源地国可以征税,但报酬必须是来自来源地国居民或任何其他国家居民在来源地国所设的常设单位或固定基地。

8. 有人指出,由于通货膨胀,就此确定的任何最高货币限额在经过一段时间后都会变得毫无意义,而是它所产生的影响只会限制该国大量输入具有潜在价值的服务。此外,1980至1997年期间完成的现行双边税务条约中,只有6%有此种规定。因此,工作组决定删除第14条第1款(c)项。

9. 前专家组讨论了第14条与第5条第3款(b)项之间的关系。大

家普遍认为，对个人以独立身份从事有关活动直接向其支付报酬须依照第14条规定。对企业提供雇员或其他人员从事有关活动向该企业付款须依照第5条和第7条规定。企业支付给从事有关活动的个人的报酬须遵守第14条(如果他是企业聘请从事活动的独立承包人)或第15条(如果他是企业的雇员)。双方若认为有必要进一步澄清第14条与第5条和第7条之间的关系，可在协商过程中作出此种澄清。

10. 由于《联合国示范公约》第14条载有1997年《经合组织示范公约》第14条所有基本规定，因此，经合组织之前关于该条的评注至关重要。它的内容如下：

1. 本条涉及通称的专业服务及其他独立活动，但不包括工商业活动以及受雇人员从事的专业服务，例如工厂医务室的医生。但应当指出的是，本条不涉及演艺人员和运动员的独立活动，这些活动适用于第17条。

2. 一些典型的自由职业实例表明了术语“专业服务”的含义。举例只是解释性的，而且并非详尽无遗。在特殊情况下，解释上可能出现的困难可通过有关缔约国主管部门之间的双方协议来解决。

3. 本条的规定类似于关于营业利润的规定，而且它所依据的原则实际上与第7条的原则相同。因此，可将第7条的规定及其评注作为解释和适用第14条的准则。在这方面，第7条就总部与常设单位之间的利润分配等方面规定的原则也可用来在从事独立个人服务者的居住国与从固定基地提供此种服务的所在国之间分摊收入。同样，为固定基地支出的费用，包括行政费用和一般费用，在计算可归于固定基地的收入时，也应允许以为常设单位支出的费用的方式予以扣除[……]。另外，在其他方面，例如在确定计算机软件付款应定为第7条或第14条范围内的收入，还是应定为第12条范围内的特许使用费方面，第7条及其评注可能也有助于解释第14条。

4. 即使第7条和第14条基于相同的原则，人们仍会认为常设单位概念只应适用工商业活动。因此，采用了术语“固定基

地”。有人力求对这一术语做出定义，这被认为是不妥的，但它将涵盖例如医生的诊室或建筑师或律师的办事处。通常，在居住国以外的任何其他国家，从事独立服务的人也许不拥有此类房舍。但如果在另一国存在固定性或永久性的活动中心，则该国应有权对此人的活动征税。

11. 有些国家认为第14条不同于上文第9款和第10款所描述的解释。因此，如果尚未处理，这些国家不妨说明其立场，并就这些达成双边协议。

## 第 15 条

### 从属个人服务

1. 《联合国示范公约》第15条转载了《经合组织示范公约》第15条。唯一区别是经合组织条款的标题现为“就业所得收入”且删除了在第2款c)项提及的“固定基地”。这些修改源于2000年《经合组织示范公约》第14条。《经合组织示范公约》第15条评注内容如下：

1. 第1款确定了对就业收入(养老金除外)征税的一般规则，即此种收入应在实际就业所在国征税。是否在就业过程中提供服务的问题有时可能会引起第8.1 ff款中所讨论的困难。就业地指雇员从事支付就业收入的活动时实际所在的地点。这种规定造成的一个后果将是，如缔约国居民从另一缔约国来源地得到就业报酬，不能仅仅因为这项工作的成果在该另一国被利用而由该另一国对该种报酬征税。

2. 可不适用一般规则的情况只涉及养老金(第18条)及行政部门的薪金和养老金(第19条)。公司董事会成员的非就业报酬在第16条中作了规定。

2.1 按成员国的普遍理解，术语“薪金、工资及其他类似报酬”，包括实物就业福利(例如，居住地或汽车的使用、保健或人寿保险及俱乐部成员资格)。

2.2 本条款对来源地国征税规定的条件是薪金、工资及其他类似报酬源自在该国的就业过程。不管该收入可能在何时支付、存入雇员账户或雇员以其他方式最终取得，均适用这一条款。

3. 不过，第2款载有第1款规则的一般例外。这项例外适用于提供[非独立个人]服务的所有个人(销售代表、建筑工人、工程师等)，但条件是他们的报酬不属于其他条款规定的范畴，例如，适用于政府机关工作人员或演艺人员及运动员的规定。

4. 要使报酬获得免税资格，必须满足本款规定的三个条件。第一个条件是免税限于183天期间。它还规定，“在有关财政年度开始或终了的任何12个月期间”这个时期不得超过183天。这与《1963年公约草案》和《1977年示范公约》形成对照，按这两项公约规定“在有关财政年度”不得超过183天期间，<sup>42</sup>这种方法在缔约国财政年度不一致的情况下会造成一些困难，而且在某种情况下给一些人提供了可乘之机：例如有时因业务活动的安排，一些工人在有关国家停留一年的最后五个半月之后，又在下一年停留头五个半月。第2款a)项的现有措词消除了避税机会。在采用这一措词时，所有可能的十二个连续月的期间都必须予以考虑，即使在一定程度上与其他期间重叠。例如，如果某个雇员在2001年4月1日至2002年3月31日期间有150天在某国居留但在2001年8月1日至2002年7月31日期间有210天在那里居留，则该雇员将满足在上述第二个12月期间居留时间超过183天的条件，即使其不满足在第一个考虑期间最短居留期限的条件且第一个期间与第二个期间有一部分重叠。

5. 虽然成员国使用各种公式计算183天的期限，但只有一种方法与本款的措词一致，即“实际停留天数”算法。适用这个方法简单明了，因为个人要么在要么不在该国。如果税务主管部门要求出具证据，纳税人用文件就能证明他在一国呆过。根据这种方法规定，下列天数包括在计算之内：一天的一

---

<sup>42</sup> 《联合国示范公约》于1999年作了同样的修改。

部分，到达之日，离开之日，活动前、活动期间和活动中，在活动国度过的所有其他各天，如星期六及星期日、国家节日、节日、短期中断时间(培训、罢工、雇主停工闭厂、物资供应延迟)、疾病和家中有人死亡或患病天数(但因病该人不能离开，否则他有资格享受免税除外)。不过，在活动国以外两个地点之间旅行期间，在该国中转时度过的天数不应计算在内。根据这些原则可以认为，在活动国境外度过的任何一个整天，不论是因度假、业务出差或是其他理由，都不应考虑在内。为了计算183天期限起见，一天中不论纳税人在某一国逗留的时间多短，都应计为纳税人在该国逗留了一天。

5.1 不过，在计算时，不应该将纳税人属于来源地国居民的日期考虑在内。必须根据第2款前半部分的上下文来理解a)项之规定，其中提到“某缔约国的居民所获得的与在另一缔约国就业有关的报酬”，该项规定不适用于居住地和根据地属于同一国家的人员。有关a)项中出现的“接收人居住”的措词系指该报酬的接收人，且在来源地国居留期间，不能将某人说成是某缔约国的居民所获得的与在另一缔约国就业有关的报酬的接收人。以下几个例子描述了这一结论：

- 例1：从2001年1月至2001年12月期间，X在S国居住，且是S国居民。2002年1月1日，X被R国一居民所雇用，并搬到R国居住，成为R国居民。随后，X的雇主在2002年3月15日至31日期间将其派回S国。在这种情况下，X在2001年4月1日至2002年3月31日期间在S国292天，但因为他在2001年4月1日至2001年12月31日期间是S国居民，故前一段时间在a)项所述期间的计算时未被考虑在内。
- 例2：Y是R国居民，在2001年10月15日至31日期间，她在S国居留，负责准备在该国扩大ACO业务之事宜，ACO也是R国居民。Y于2002年5月1日搬到S国，并成为S国居民，在一个刚刚成立的ACO子公司担任

经理，该公司也属于S国居民。在这种情况下，Y于2001年10月15日至2002年10月14日期间在S国境内184天，但因为她在2002年5月1日至10月14日期间是S国居民，故后一段时间在a)项所述期间的计算时未被考虑在内。

6. 第二个条件是支付报酬的雇主不得是就业所在国的居民。不过，有些成员国可能认为，将第2款的例外扩大到雇主不是雇员居住国居民的情况是不适当的，因为这在确定雇员的就业收入或履行对雇主预扣所得税的义务时可能会造成行政上的困难。持有此种观点的缔约国可双边采用下述第2款b)项的备选措词：

b) 报酬由或代表作为首次提及国居民的雇主支付，和

6.1 第二项条件难以适用于财政透明的合营企业，因为此种合营企业无法满足第4条之下某缔约国居民(见第4条评注第8.2款)的条件。虽然此种合营企业显然能够满足作为一个“雇主”(特别是根据一些国家的国内法的术语定义，例如，在有些国家，雇主被定义为对交纳工资税负有责任的人)的条件，但不管合作伙伴的情况如何，该条件适用于合营企业一级将使其变得毫无意义。

6.2 第2款b)和c)项的目标和宗旨是避免对短期就业进行来源地征税，条件是不允许在来源国把就业所得作为一种可以扣除的支出，因为雇主不属于该国居民或未在该国拥有一个常设单位，所以不应在该国征税。下面的事实也可以证明这两项条款是正确的，即关于在某个特定国家境内短期就业问题，如果雇主不在该国境内居住，也没有一个常设单位，规定来源地扣除要求可能被视为构成一项过重的行政负担。为了能够对b)项条款作出有实际意义的、与其上下文及其目标相符的解释，它应被视为，如果是财政透明的合营企业，该项条款适用于合作伙伴。因此，b)项中出现的“雇主”和“居民”概念适用于合营伙伴，而不适用于财政透明的合营企业。这种做法与根据



税务公约其他条款必须适用于合营伙伴而不适用于合营企业的做法一致。虽然这种解释可能会在合营伙伴不居住在同一国家的情形下造成困难，但此种困难可以通过协商一致程序予以解决，例如，确定拥有合营企业大多数权益的合营伙伴的在所在国(即要求最大扣除部分的国家)。

专家委员会的一些成员不同意上文所摘录的经合组织评注第6.2款中的说法，即(b)项中的“雇主”和“居民”概念适用于合营伙伴。他们对解释这种做法的理由存在争议，即，如果是财政透明的合营企业，税务公约其他条款必须适用于合营伙伴。他们认为，公约中需要有一项特别规则，以便对这一结果做出规定。

7. 根据第三个条件，如果雇主在就业所在国拥有常设单位[或从事专业服务或其他具有独立性质的活动的固定基地]，则只有报酬不由他在该国拥有的常设单位或固定基地负担时才给予免税。“负担”一词必须根据本条c)项的目的予以解释，那就是要确保在计算位于就业所在国境内的常设单位的利润时，要考虑到第7条规定的各项原则以及报酬的性质，第2款规定的除外情形不适用于可能引起扣除行为的报酬。

7.1 在计算应归属常设单位的利润时，雇主已经实际要求或未实际要求扣除报酬的事实未必是结论性的，因为在确定应归属于常设单位的利润时应该考虑适当验证是否存在与报酬有关的任何扣除因素。例如，即使由于常设单位在来源地国享有免税权，或由于雇主仅仅决定不主张其有权要求享有的扣除权利，而实际上未扣除任何款项，则满足验证条件。如果仅仅因为报酬具有的性质而不可扣除(例如，如果该国认为根据雇员购股选择权发行股份不会引起扣除)，而不是因为不应该分配给常设单位，则同样满足验证条件。

8. 支持第2款和第7条的原则之间存在某种直接关系。第7条基于的原则是一缔约国的企业不应该在另一国征税，除非其在该另一国的业务存在达到足以构成一个常设单位的级别。第15条第2款的除外情形将这一原则延伸到对此种企业的雇员的征

税，如果这些雇员的活动是在相对较短时期内在另一国境内进行的。b)和c)项明确规定，除外情形的目的不是适用于向企业提供的就业服务，在此情况下，其利润应在一国征税，原因可以是此种活动是由该国居民所开展的，或者因为其在提供服务者所在国境内拥有一个常设单位。

8.1 在某些情况下，可能难以确定一国居民个人在另一国提供服务并向前一个国家的企业提供服务(或在该国拥有一个常设单位)是否属于适用于第15条的就业服务，还是属于适用第7条的由独立企业提供的服务，或者更普遍地讲，是否适用于例外情形。虽然先前的评注涉及到做出安排的主要目的是为了获得第15条第2款除外情形所述之福利，但人们发现，在很多其他个案中也可能会出现类似的、不会涉及到以税收为动机的交易问题，已对该评注进行修改，以便对这些问题进行更加全面的讨论。

8.2 在一些国家，正式的合同关系不会受到税务方面的质疑，除非存在一些欺骗证据，作为一个国内法问题，这些国家将认为，只有在存在正式雇用关系时，才有提供就业服务。

8.3 如果属于这种情况的国家担心此种做法可能会导致在意外情形中授予第2款所规定的除外情形的福利(例如，在所谓的“劳务租用”情形中)，它们可以自行通过双边协商拟订一项条款，内容大致如下：

本条第2款不应适用于某缔约国的居民在另一缔约国就业所获得并由该另一国非居民雇主支付或由其代表支付的报酬，如果：

- (a) 报酬获得是在就业过程中向雇主以外的人员提供服务且此人直接或间接监督、指示或控制所提供服务的；和
- (b) 这些服务属于此人所开展业务活动的重要组成部分的。

8.4 不过，很多国家已经制定了各种立法或判例规则和标准(例如，内容优先于形式规则)来区分以下两种情况，即由个人向企业提供的服务应被视为在就业关系(服务合同)中提供服务，另一种是此种服务应被视为按照两个独立企业之间提供服务的合同(服务合同)来提供的情况。这种区分维持了其在适用第15条之规定时的重要性，特别是第2款(b)和(c)的各种规定。在须遵守第8.11款所述限制的情况下，且除非某一特定公约上下文另有要求，否则确定个人在来源地国所提供的服务是否是在就业关系中提供的，这属于来源地国国内法管辖的范围，且这一决定将确定该国如何适用这一公约。

8.5 在某些情况下，个人向某一企业提供的服务可被视为国内税法意义上的就业服务，即使这些服务是按照需要服务的企业作为一方，个人本身或正式雇用该个人或已与该个人签订另一正式服务合同的另一企业作为另一方，所签订的正式服务合同提供的。

8.6 在这种情况下，相关国内法可能会忽略正式合同中描述的服务提供方式。它可能更愿意主要侧重于该个人所提供服务的性质及其融入要求开展此业务的企业的情况，以便认定该个人与该企业之间存在某种就业关系。

8.7 由于第15条所述雇用的概念应根据适用公约的当事国的国内法来确定(须遵守第8.11款所述限制且除非特定公约上下文另有要求)，由此得出结论，认为此种服务的国家将会相应适用第15条。因此，从理论上可以得出结论，接受服务的企业与个人之间存在雇用关系，故属于其第2款(b)和(c)项意义上的雇主。这一结论与第15条第2款的目标和宗旨一致，因为在这种情况下，雇用服务可以由提供服务所在国居民提供的。

8.8 正如第8.2款所述，即使适用公约的当事国的国内法未提供质疑某种正式合同关系的可能性，且因此不允许该国认为受非居民正式雇用的个人向本国企业提供的服务是在与该本国企业建立的雇用关系(服务合同)中提供的，该国也可以拒绝在

关于滥用的案件中适用第2款所述除外情形之规定。

8.9 第1条评注在“不当使用公约”部分讨论了希望处理此种滥用案件的国家可以利用的各种做法。正如该条评注第9.4款所解释的那样，委员会同意，如果做出的安排属于对缔结某一税务公约的滥用，则各国不需要给予该公约的福利。不过，正如该评注第9.5款所指出的那样，不应轻易假定这种情况（另见该评注第22.2款）。

8.10 因此，在滥用个案以及根据该国国内法中的雇用概念，在受非居民正式雇用的个人向本国企业提供的服务属于在与该本国企业建立的雇用关系（服务合同）中提供的个案中，以上各款所述做法允许开展活动所在国拒绝适用第2款之规定。这种做法确保将在个人的居民国提供双重征税救济，即使该国根据其本国国内法认为个人与接受服务的企业之间不存在雇用关系。事实上，只要居住国承认来源地国的国内税法中的雇用概念或做出的安排属于滥用公约以便该国可以根据公约之规定对个人的雇用收入进行征税，就必须根据第23 A条和23 B条规定的义务给予双重征税救济（见这两条评注的第32.1至第32.7款）。第25条第1款规定的协商一致程序可以用于解决居住国不同意另一国已经正确采取上述做法且因此认为另一国未根据公约对相关收入进行征税的情况。

8.11 不过，必须根据客观标准得出结论，即根据国内法，不应该忽视正式合同关系。例如，如果相关事实和情形表明所提供的服务似乎显然是按照两个独立企业所签订的提供服务合同提供的，一个国家可能认为按照其国内法，这样的服务不属于雇用服务。在显然不存在雇用关系的情形中，如果允许各国将服务视为构成雇用服务，或如果企业显然通过其自有人员向居民所经营的企业提供服务而不承认雇主向非居民经营的某个企业提供服务的性质，则第15条第2款规定的救济将会变得毫无意义。相反，如果个人提供的服务可能被一国适当认为属于在雇用关系中提供，而不是按照两个企业之间签订的服务合同提

供，则该国也应该合理地认为该个人不是在为属于其前雇主的企业开展业务；例如，对于确定该企业是否在该个人开展其活动的所在地拥有一个常设单位而言，这一点可能十分重要。

8.12 不过，并非始终清楚个人提供的服务是否可被一国适当视为属于在雇用关系中提供，而非根据两个企业之间签订的服务合同提供。两国对于是否属于这种情况的任何意见分歧均应该参考以下原则和实例予以解决(根据情况需要，采用协商一致程序)。

8.13 个人提供服务的性质将是一个重要因素，因为可以合理假定，雇员提供的服务属于其雇主所开展业务活动的组成部分。因此，必须确定个人提供的服务是否属于接受这些服务的企业的业务组成部分。为此，一个需要考虑的关键问题是哪一个企业应为个人工作所产生的结果承担责任或风险。不过，这种分析显然只有在个人服务直接向企业提供时才有意义。例如，如果个人向某个合同厂商或向某个开展外包业务的企业提供服务，则该个人的服务不是为即将获得上述产品或服务的企业提供的。

8.14 如果对比个人所提供服务的性质与其正式雇主所开展的业务活动以及接受服务的企业所开展的业务活动，证明雇用关系不同于正式合同关系，则考虑以下补充因素可能对于是否确实属于这种情况十分重要：

- 谁有权对个人开展工作的方式作出指示；
- 谁控制开展工作的场所并对其负有责任；
- 个人的报酬是否由正式雇主直接向接受服务的企业收取(见下文第8.15款)；
- 是谁将工作所需工具和材料交与该个人支配；
- 由谁决定个人开展工作的数量和质量；
- 谁有权选择提供服务的个人并终止为此与该个人签订的合同安排；

- 谁有权实施与该个人的工作有关的纪律制裁；
- 由谁确定该个人的节假日和工作安排。

8.15 如果属于某个企业正式雇员的个人为另一企业提供服务，则两个企业之间作出的财务安排将显然对于确定个人的报酬是否由正式雇主直接向接受服务的企业收取十分重要，但未必是结论性的。例如，如果正式雇用个人的企业所收取的费用属于其向另一企业提供服务的报酬、雇用福利及其他雇用费用，没有利润要素或有某种利润要素作为报酬、福利及其他雇用费用的一定比例进行计算的，这将表明该个人的报酬是由正式雇主直接向接受服务的企业直接收取。不过，如果所收取的服务费用与个人的报酬没有关系或如果该报酬只是按照真正服务合同在收取费用时考虑的众多因素中的一个因素（例如，如果某个咨询公司按其雇员履行特定合同所花时间以小时计费方式向客户收取费用且该费用包括该企业的各种成本），则不应该视为属于这种情况，但条件是，如果是两个关联企业，且符合正常交易原则。不过，必须注意，个人的报酬是否直接由正式雇主向接受服务的企业收取的问题只是对于确定该个人提供的服务是否可被一国适当视为属于雇用关系中提供而非按照两个企业之间签订的服务合同提供的相关辅助因素之一。

8.16 例1：Aco是A国的一个公司居民，Bco是B国的一个公司居民，为了提供培训服务，Aco与Bco签订了一份合同。Aco专门从事有关使用各种计算机软件的人才培训，Bco希望对其人员进行有关如何使用刚刚取得的软件的培训。X是Aco的一名雇员，为A国居民，作为合同的一部分，他被派到位于B国境内的Bco办事处提供培训课程。

8.17 在这种情况下，B国不可能主张X与Bco存在雇用关系，也不能主张Aco不是A国与B国之间所签公约意义上X的雇主。X是Aco的正式雇员，从第8.13款和第8.14款所述各项因素来看，Aco自己的服务属于Aco业务活动的组成部分。他向Bco提供的服务是按照两个企业之间签订的合同、代表Aco提供的。

因此，只要X在任何相关的12个期间内在B国居住的时间不超过183天且Aco在B国境内没有常设单位负担X的报酬，则第15条第2款所规定的除外条款将适用于X的报酬。

8.18 例2: Cco是C国的一个公司居民，Dco是D国的一个公司居民，Cco是包括Dco在内的一个集团公司的母公司。Cco为集团公司的产品制定了一个新的全球营销战略。为了确保出售集团公司产品的Dco能很好理解和执行该战略，Cco派X到Dco总部工作，为期四个月，X是Cco的一名雇员，他曾参与制定这一战略，其到Dco工作的目的是为其Dco的营销活动提供咨询，确保Dco的通讯部门理解并落实该全球营销战略。

8.19 在这种情况下，Cco的业务包括集团公司的全球营销活动进行管理，而X自己的服务属于上述业务活动的组成部分。虽然可以主张Dco可以很简单地雇用某个雇员就其营销问题履行向公司提供咨询的职能，但显然此种职能往往是由顾问人员履行的，特别是需要在较短的时间内具备专业知识的领域。另外，对遵守集团公司全球营销战略进行监督的职能属于Cco的业务，而不是属于Dco。因此，适用于第15条第2款的除外条款，但条件是满足该除外条款规定的其他条件。

8.20 例3: 一个跨国公司在全球拥有并通过若干子公司经营多个酒店。Eco是这些子公司之一，为E国居民，在E国拥有并经营一家酒店。X是在这家酒店工作的Eco雇员。Fco是集团公司的另一子公司，在F国拥有并经营一家酒店，而Fco缺少外语方面的人才。出于这个原因，X被派到Fco酒店的前台工作五个月。Fco为X支付了其差旅费，X仍为Eco的正式雇员且由Eco支付报酬，并且按照X在相关期间的报酬、社会贡献及其他雇用福利向Eco支付管理费。

8.21 在这种情况下，在考虑第8.13款和第8.14款中所述各项因素时，在F国的酒店前台工作可被视为Fco经营该酒店的业务的重要组成部分，而不是Eco的业务组成部分。按照上述办法，如果根据F国的国内法，X的服务被视为在雇用关系中向Fco提

供，则F国可合理地认为Fco是X的雇主，且不适用于第15条第2款的除外条款。

8.22 例4: Gco是G国的一个公司居民。它的业务是满足客户对高端专业人才的临时业务需求。Hco是H国的一个公司居民，为建筑工地提供工程服务。为了能够完成其在H国的一项合同，Hco需要一位工程师，时间是五个月。为此，它与Gco进行了联系。X是一位工程师，为X国居民，Gco聘用了X，并且为X提供了一份为期五个月的雇用合同。在Gco与Hco单独签订的一份合同中，Gco同意在此期间为向Hco提供X的服务。按照这些合同，Gco将支付X的报酬、社会贡献、差旅费用及其他雇用福利和费用。

8.23 在这种情况下，X提供工程服务，而Gco的业务是满足客户的短期业务需求。按照其性质，X提供的服务不是其正式雇主的业务活动组成部分。因此，按照第8.13款和第8.14款中所述各项因素，H国可以认为，按照上述办法，第15条第2款的除外条款不适用于该工程师在H国提供服务所得报酬。

8.24 例5: Ico是I国的一个公司居民，专业从事提供工程服务。Ico雇用了若干专职工程师。Jco是一个较小的工程公司，为J国居民，它临时需要一名工程师以便完成位于J国境内某一施工工地的合同。Ico与Jco商定，Ico的一位工程师将按合同为Jco工作四个月，由Jco的一位高级工程师负责直接监督和管理，Ico的这位工程师是I国居民，暂时不会将该工程师派往Ico签订的任何合同。Jco将向Ico支付总额相当于该工程师在相关期间的报酬、社会贡献、差旅费及其他雇用补贴外加5%佣金的费用。Jco还同意对这段时间内与该工程师的工作有关的任何最终权利主张予以赔偿。

8.25 在这种情况下，即使Ico所从事的业务是提供工程服务，但该工程师在J国建筑工地开展的工作显然是代表Jco而非Ico。Jco对该工程师的工作行使直接监督和管理，Jco对该工作承担责任以及其承担该工程师在相关期间的报酬的事实都是可



能支持得出该工程师与Jco存在雇用关系之结论的因素。按照上述做法，J国据此可以认为第15条第2款规定的除外条款不适用于该工程师将在该国提供服务所获得的报酬。

8.26 例6: Kco是K国的一个公司居民，Lco是L国的一个公司居民，这两个公司都是同一个跨国集团公司的组成部分。该集团公司的很大一部分活动是按照公司功能进行分工的，这就需要集团内不同公司的雇员进行合作，并由位于不同国家的管理人员进行监督，由集团内其他公司雇用。X是Kco公司雇用的K国居民；她是一名负责监督该跨国集团公司内部人力资源职能的高级管理人员。由于X是由Kco雇用，Kco是该集团公司人力资源成本的成本中心；这些成本按照某个公式定期向集团内每一个公司收取费用，该公式考虑到每个公司的雇员人数等各种因素。X需要经常到本集团其他公司设有办事处的其他国家出差。在去年期间，X有三个月的时间是在L国度过的，目的是在Lco处理人力资源问题。

8.27 在这种情况下，X所做的工作是Kco为其跨国集团公司所开展活动的一部分。这些活动与企业通讯、战略、财务和税收、出纳、信息管理和法律支持等其他活动一样，往往集中在大型集团公司内部进行。因此，X开展的工作属于Kco业务的组成部分。因此，第15条第2款的除外条款应适用于X在L国工作所获得的报酬，条件是也满足该除外条款规定的其他条件。

8.28 如果根据以上原则和实例，一国适当地认为某位个人在其境内提供的服务是在某种雇用关系中而非按照两个企业签订的服务合同提供的，那么将存在一种危险，即这两家企业必须在两个管辖区域对该个人的报酬征收来源地预扣所得税，即使最终应该避免双重征税(见上文第8.10款)。如果税务部门确保其适用于就业方面的国内规则和做法是明确无误且被雇主们很好地了解和方便查询，则这种履约难题可能会在一定程度上得到缓解。另外，如果居住国允许企业迅速调整预扣所得税额以便考虑到雇员可能会利用的针对双重征税的任何救济，

则这个问题也可能会得到一定程度的缓解。

9. 第3款适用于从事国际运输的船舶和飞机或从事内河水道运输的船舶乘员的报酬，这项规则在某种程度上遵循适用于海运、内河水道运输和空运的规则，也就是说，在有关对企业实施有效管理所在地所在缔约国征税。第8条评注指出，缔约国可经协议将此种收入的征税权授予经营船舶或飞机企业的国家。对于海运、水河运输和空运业务收入采用此种可能性的原因对于乘员的报酬也适用。因此，应由缔约国自行商定一项规定，将此种报酬的征税权给予企业国。此种规定和第15条第3款假定，被授予征税权的国家的国内法允许它对为有关企业服务的人征收薪酬税，不论此人居住地在何处。可以认为，如果海运企业或内河水道运输企业的有效管理地在船舶上，可适用第8条第3款。按照有些成员国的国内法规定，只有船舶具有本国国籍，才对乘员中非居民成员因在船舶上工作领取的报酬征税。因此，这些缔约国之间缔结的公约规定，将此种报酬的征税权给予船籍国。另一方面，许多国家不能利用这种征税权，在此情况下，该规定有可能导致不征税。不过，国内法中载有该项征税原则的国家可以达成双边协议，将在船上就业所得报酬的征税权给予船籍国。

10. 应当指出，关于边境工人或在卡车和火车上工作的雇员的收入征税的特殊规则未包括在内，因为由有关国家直接解决因当地条件引起的问题将更为妥当。

11. 对于受聘以期获得实际经验的客座教授或研究人员所得的报酬未作特殊规定。许多公约载有关于此种情况的某种规则，其主要目的是通过规定有限的免税便利文化交流。有时候，国内征税法则已经规定了免税。不应将缺少具体规则解释为妨碍酌情将此类规则列入双边公约的一种障碍。

### 对雇员认股权的处理

12. 下文将讨论因不同国家关于雇员认股权的征税规则所

引起的某些问题。虽然这些问题中有很多与其他形式的雇员报酬有关，特别是基于雇主或相关公司股份价值的报酬，但在认股权方面尤其突出。这在很大程度上是因为认股权(例如，在行使该选择权或在出售股份时)的征税时间不同于这些雇用服务以获得认股权的方式获得报酬的时间。

12.1 正如第2.2款所指出的那样，本条允许来源地国对属于在该国境内就业所得报酬组成部分的认股权部分进行征税，即使此种税款是在该雇员随后不在该国就业时征收的。

12.2 虽然本条适用于给予雇员认股权所产生的雇用福利且不管此种福利在何时征税，但有必要将此种雇用福利与转让行使认股权后所取得的股份可能产生的资本收益区分开来。本条，而不是第13条，将适用于在行使认股权、出售或以其他方式转让其股份之前这种权利本身所产生的任何权益(例如，在雇主或发行人取消或取得此种权利时)。不过，一旦行使或转让此种认股权，则雇用福利就已经变现，所取得股份的任何后续收益(即，权利行使之后产生的股份价值)将由雇员以其作为投资者-股东身份所产生，并且将适用第13条。事实上，雇员因被雇用而获得的认股权就是在行使这种权利时消失且接收人获得股东身份(且通常为此投入资金)。不过，如果已经行使此种认股权使雇员有权取得在必要雇用期满之前不会不可撤销地授予的股份，则适合适用本条款于在行使该认股权之后必要雇用期满之前增加股份价值(如有)。

12.3 本条款不适用于在行使或转让此种认股权之后所产生的某种权益的事实并不以任何方式意味着必须在此种行使或转让时依据国内法对就业所得进行征税。正如已经指出的那样，本条款并未对来源地国可能在何时对相关收入进行征税实施任何限制。因此，来源地国可在给予认股权、在行使(或转让)认股权时、在出售股份之时也可在任何其他时候对相关收入进行征税。不过，来源地国只能对归属于此种认股权本身的权益进行征税，不得对归属于后续持有在行使此种认股权之后所取得股份的权益进行征税(前一款最后一句所述情形除外)。

12.4 因为必须对第1款做出解释，以便适用于在行使、出售或以其他方式转让认股权之前所产生的任何权益，因此无论怎样出于国内税收之目的对此种权益或其任何一部分进行描述都无关紧要。因此，虽然本条款将被解释为允许来源地国对行使、出售或以其他方式转让认股权之前所产生的任何权益征税，但应由该国决定征税方式，例如，是作为就业所得，还是作为资本收益。如果来源地国决定，比如说，在雇员不再是该国居民时对此种认股权征收资本收益税，则依据本条款，允许进行此种征税。居住国也可以这么做。例如，虽然该国只对行使之后获得的股份增值部分拥有征税权利，因为这将被认为属于《公约》第13条的管辖范畴，但它可以按照其国内法决定是作为就业所得进行征税，还是作为资本收益进行征税。

12.5 作为一般规则，给予雇员某种认股权所产生的权益不属于第21条的适用范围，该条不适用于其他条款所适用的收入，也不适用于第18条，此条款只适用于养老金及其他类似报酬，即使此种认股权是在雇佣期结束或退休之后行使的。

12.6 第1款允许来源地国对在该国境内就业所产生的薪酬、工资及其他类似报酬征税。要确定在某个特定国家就业是否产生以及在多大程度上产生职工认股权，必须根据所有相关事实和情况逐一进行，包括与此种认股权有关的合同条件（例如，可能行使或处置此种认股权的条件）。为此目的，应适用以下一般原则。

12.7 第一项原则是，作为一般规则，职工认股权不应被视为与作为职工取得该认股权的行使权利所需的条件而在就业期满后提供的任何服务有关。因此，如果给予某雇员的认股权的条件是其在三年期内为同一雇主（或某个关联企业）提供雇用服务，则此种认股权所产生的雇用权益一般不归属于在该三年期结束后提供的服务。

12.8 不过，在适用上述原则时，必须将获得行使某种职工认股权的权利所需的雇用期与纯粹是可能行使此种认股权之

前的某种延误期(闭锁期)区分开来。因此,假如给予认股权的条件是在三年期内必须为同一雇主(或某个关联企业)所雇用,则可将其视为在这三年期内提供服务所产生的权益,而在某一特定日期为某个雇员提供认股权时,如果没有任何后续雇用条件,只是依据其条款和条件只能在延期三年之后行使的,则不应将其视为与这三年期间提供的服务服务有关,因为此种认股权的权益将计入接收人的账户,即使该接收人在获得此种认股权之后立即停止就业,且等到三年期满之后才予以行使。

12.9 还必须把需要一定的雇用期限才能拥有某种认股权的情形与那种不在雇用终止之前(或在终止之后的短期内)行使就可能丧失的已然拥有的某种认股权的情形区分开来。在后一种情形中,认股权的权益不应被视为与获得此种权益之后提供的服务有关,因为该雇员已经获得此种权益,并且事实上可以在任何时候变现。如果终止雇用不是获得此种权益的条件,而是导致已经取得的权益可能会在随后丧失的条件,则获得此种认股权的条件可能会消失。以下几个例子对如何区分这种情况进行了描述:

- 例1: 在第一年的1月1日授予雇员某种认股权。取得此种认股权的条件是该雇员在第三年的1月1日之前仍然被同一雇主所雇用。一旦满足这一条件,此种认股权将可以在第三年的1月1日至第十年的1月1日期间行使(所谓的“美式”认股权<sup>43</sup>)。不过,它还规定,先前没有行使的任何认股权将会在雇用停止后丧失。在这个例子中,行使此种认股权的权利已经在第三年的1月1日(即,雇工保留退休金的权利的日期)取得,因为该雇员行使此种认股权不需要获得进一步的雇用期。

---

<sup>43</sup> 根据“美式”认股权,取得股份的权利可以在某个期间(一般是几年内)行使,而根据欧式认股权,这种权利只能在特定时刻(即,在某个特定日期)行使。

- 一 例2：在第一年的1月1日授予雇员某种认股权。此种认股权将可以在第五年的1月1日行使（所谓的“欧式”认股权）。授予此种认股权须满足的条件是只能在第五年的1月1日行使，如果雇用在该日期之前未被终止的话。在这个例子中，在第五年的1月1日即行使日期之前没有取得行使此种认股权的权利，因为在此日期之前的就业是取得行使此种认股权的必要条件（即，取得雇工保留退休金的权利）。

12.10 有些个案可能不适用于第一项原则。如果在雇员开始被雇用、被调到一个新的国家或被赋予重要新的职责时无条件给予其认股权，则可能就属于这种情况，在每一种情况下，认股权显然都与该雇员在未来具体期限内履行的新职能有关。在这种情况下，认为认股权与这些新职能有关可能是适当的，即使行使这种认股权的权利是在履行这些职能之前取得的。也有从技术上取得了某种认股权但该种认股权使雇员有权取得在必要雇用期满之前无法属于自己的股份的情况。在这种情况下，不妨认为此种认股权的权益所涉及的服务是在授予此种认股权与授予股份之间的整个期间所提供的。

12.11 第二项原则是雇员认股权只应该被视为与授予此种权利之前提供的服务有关，条件是给予此种认股权是奖赏接收此种权利者在特定期间提供上述服务。例如，如果报酬确实是基于雇员过去在某一期间的表现，或者是基于雇主过去的财政结果，并且是以该雇员在这些财政结果所涉及的某一期间由雇主或某个关联企业雇用为条件，则属于这种情况。另外，在某些情况下，可能有客观证据证明，在过去雇用期间，作为其在该期间报酬的一部分，参加某种雇员认股权计划的参与者有事实为依据预期今后将会通过该计划提供认股权。例如，这种证据可能包括雇主曾经在若干年内提供类似水平的认股权的一贯做法，只要没有证据表明这种做法可能会停止。此种证据也可能因其他原因对确定认股权是否与过去雇用期间有关以及在多大程度上有关十分重要。

12.12 如果获得行使雇员认股权必须要有一定的雇用期限，但此种要求不适用于某些情形，例如，雇主停止雇用或雇员到达退休年龄，则认股权权益应被视为只与在这些情形实际发生之时实际提供的服务有关。

12.13 最后，也可能存在这样的情况，即有些因素可能表明某种雇员认股权是对过去提供服务的奖赏，但其他因素似乎表明其与未来服务有关。如果有疑问，应该认识到，雇员认股权一般是作为对未来表现的一种奖励，或者是作为留住有价值的人才的一种方式而提供的。因此，雇员认股权主要是与未来服务有关。不过，所有相关事实和情形都需要在可能做出这样的决定之前予以考虑，并且也有可能表明某种认股权与先前及未来服务的特定时间段有关(例如，给予认股权是基于雇员已经实现上一年的具体业绩目标，但只能在该雇员今后三年内继续为该雇主工作的情况下行使)。

12.14 如果基于前述原则，某种认股权被认为源自不止一个国家就业，则为了适用本条以及第23 A条和23 B条之规定，有必要确定哪一部分认股权权益是源自哪个国家的就业。在这种情况下，归属于认股权的就业权益应按照在特定国家行使此种估先认股权的就业服务天数在行使此种估先认股权的就业总天数之中所占比例，来认为源自该特定国家。为此目的，只应考虑与认股权计划有关的就业天数，例如，在同一雇主或向其他雇主提供服务期间，就业才会被认为满足取得行使认股权的权利所需的就业时间。

12.15 如果在双边环境中同意采用某种特殊办法，则成员国可以不必逐一适用上述各项原则(第12.7至第12.14款)。例如，作为一项一般原则，主要在行使认股权时征税的两个国家可以商定将主要与未来服务有关的认股权所产生的收入归属于雇员在被给予此种认股权的日期与行使日期之间在两国提供的服务。因此，如果认股权在雇员在特定时间段为雇主提供服务之前不可行使，那么两国可以商定一种办法，根据在给予此种认股权的日期

与行使日期之间雇员在每个国家为雇主工作的天数，把认股权所产生的收入分配给每一个国家。另一例子是，如果两个国家采用类似的规则处理对雇员认股权的征税问题，则可做出规定，让其中一个缔约国享有对就业权益的专属征税权，即使认股权所涉及的就业服务中只有很小一部分是在另一国提供的。当然，成员国在采用这种做法时应该谨慎，因为，如果部分就业是在未采用类似做法的第三国行使的，则它们可能会导致双重征税或双重不征税。

2. 虽然第14、15、19和23条一般完全可以防止对客座教师的双重征税，但有些国家不妨在其条约中列入一项客座教师条款。如要了解这个问题的全面处理方法，可参阅第20条第10款至第12款评注。

## 第 16 条

### 董事酬金和高级管理人员的报酬

1. 《联合国示范公约》第16条第1款转载了《经合组织示范公约》第16条。

2. 由于《联合国示范公约》第16条第1款转载了《经合组织示范公约》第16条全文，关于后一条的下述评注至关重要：

1. 本条涉及缔约国居民以作为另一缔约国居民的公司董事会成员身份领取的报酬，不论此人是个人还是法人。由于有时可能难以查明从事服务的地点，因此按从事服务的地点在公司居住国处理。

1.1 按成员国的普遍理解，术语“酬金及其他类似付款”包括某人以作为公司董事会成员身份获得的实物福利(例如，居所或汽车的使用、健康或人寿保险及俱乐部成员资格)。

2. 公司董事会成员也经常担任公司的其他职务，例如，担任普通雇员、顾问等。很显然，本条不适用于公司董事会成员因担任其他职务而支付的报酬。[根据《联合国示范公约》规



定，这种情况不适用于第16条第2款。]

3. 在有些国家，还存在职能上类似于董事会的公司机构。缔约国可根据一项与第16条相应的规定，将这类公司机构包括在双边公约中。

3.1 在有关给予雇员认股权的第15条评注第12至第12.15段讨论的很多问题也会在给予公司董事会成员认股权方面出现。如果给予某缔约国的居民的认股权是以此人作为公司董事会成员且属于另一国居民身份提供的，则该另一国将有权对属于董事费用或类似付款(见上文第1.1款)的认股权权益部分征税，即使该税是在随后此人不再担任董事会成员时征收的。虽然本条适用于给予董事会成员的认股权所产生的权益，无论是在何时对此种权益征税，但仍有必要将此种权益与转让可能在行使此种认股权之后取得的股份而得到的资本收益区分开来。本条，而不是第13条，将适用于在行使、出售或以其他方式转让认股权(例如，在公司或发行者取消或取得此种认股权之后)之前其本身所产生的任何权益。不过，一旦行使或转让此种认股权，本条之下可以征税的权益就已经变现，且所取得的股份在随后产生的任何收益(例如，在权利行使之后产生的股份价值)都将由董事会成员以投资者股东的身份获得，并且将适用于第13条。事实上，正是在行使该董事以其作为董事身份获得的认股权时，该认股权消失，而此种权利的接收人获得股东身份(通常要为此投入一定资金)。

3. 《联合国示范公约》第16条还包括《经合组织示范公约》没有的第2款，该款涉及高级管理人员领取的报酬。

4. 专家组决定，在某缔约国公司居民的高级管理职务由另一缔约国居民担任时，支付给该官员的报酬应遵守与董事的酬金相同的原则。

5. 术语“高级管理职务”系指一组范围有限的职务，除了董事的活动外，主要负责公司事务的一般指导。该术语涵盖兼任董事和高级经理的人。

## 第 17 条

## 演艺人员和运动员

1. 《联合国示范公约》第17条转载了《经合组织示范公约》第17条，但有一处修改。专家组决定不再使用《经合组织示范公约》所使用的术语“运动员(sportsman)”（最初联合国和经合组织示范公约曾使用过“运动员(athlete)”），改用中性术语“运动员(sportsperson)”，它与表演者一词不同，在第1款中后面未跟说明性例子，但同样应本着本条的精神和目的加以充分解释。

2. 《经合组织示范公约》第17条评注内容如下：

1. 第1款规定，作为缔约国居民的演艺人员和运动员应在从事此种个人活动的另一缔约国纳税，不论这些活动属于独立活动还是从属活动。这项规定分别是第14条中规则和第15条第2款中规则的例外。

2. 本规定有助于避免对出国表演的演艺人员和运动员征税时经常出现的实际困难。不过，如果规定太严格，在某些情况下也可能妨碍文化交流。为了克服这种不利情况，有关国家可通过协商一致的方式将第1款的适用范围限于独立活动。为此，应修改本条案文，只在第[14]条中作出例外规定。在此情况下，自然就可以将那些为了挣得薪金或工资而表演的演艺人员和运动员列入第15条的范围，而且他们也就有权享受该条第2款规定的免税。

3. 第1款涉及演艺人员和运动员。对“演艺人员”的确难以做出准确的定义，但第1款载有一些例子，表明了什么是演艺人员。不过这些例子并非详尽无遗。此外，术语“演艺人员”显然包括舞台演出人员、电影演员、电视广告演员(例如包括退役运动员)。本条也可适用于从事政治、社会、宗教或慈善性活动所产生的收入，如果具有娱乐特点的话。但本条不包括来访的会议演说家和行政或是支助人员(例如，电影摄影师、制片人、电影导演、舞美设计人员、技术人员、流行音乐演出队巡

回管理人员等)。其中存在一个灰色区，需要审查有关个人活动的总体平衡状况。

4. 某个人可能既指挥演出又担任演员，或可能导演和制作一个电视节目和一部电影，并在其中担任一个角色。在这种情况下，就需要研究该个人在演出所在国实际干的是些什么工作。如果他在该国的活动以演出为主，则本条规定将适用于他在该国因此所得的全部收入。但是，如果他在该国从事的工作中，表演部分并不重要，则他的全部收入均将不属于本条规定的范围。在其他情况下，需要进行分摊。

5. 对“运动员”未做出确切的定义，但这一术语不仅指传统体育活动的参加者(例如，田径运动员、跳高运动员、游泳运动员)。它还指例如打高尔夫球的人、赛马职业骑师、足球运动员、板球运动员和网球运动员以及赛车手。

6. 本条也适用于通常被视为娱乐性的其他活动的收入，例如台球戏和落袋撞球戏、象棋和桥牌锦标赛等所产生的收入。

7. 演出经理等为安排演艺人员或运动员出场所得收入不在本条规定之列，但他们为演艺人员或运动员代领的收入自然属本条规定的范围。

8. 第1款适用于个别演艺人员或运动员直接和间接所产生的收入。在有些情况下，收入将不直接支付给个人或他的演出经理或代理人。例如，交响乐队成员可能领取薪金，而不是每次演出都领取出场费：根据第1款之规定，演出所在缔约国有权按比例对乐师的这种演出薪金征税。同样，如果一名演艺人员或运动员受雇于如一人公司，则演出所在国可按适当比例对支付给个人的任何报酬征税。此外，如果国内法要求“详尽查核”此类实体，并将该收入视为应直接归属个人的收入，则第1款允许该国对在其领土上的演出所得，并在该实体中应计为个人福利的收入征税，即使此收入不作为报酬实际支付给个人。

9. 除了实际出场费外，演艺人员和运动员还经常领取来自特许使用费、赞助费或广告费的收入。一般来说，如果表演

者的收入与他在有关国家的公开表演无直接联系，则应适用其他条款。知识产权特许使用费通常属第12条而不是第17条规定的范围(参看第12条第18款评注)，但一般来说，广告费和赞助费将不在第12条规定之列。第17条适用于广告或赞助收入等，这些同在特定国家的演出或出场直接或间接有关。不能归入这类演出或出场的类似收入应视情况按第[14]条或第15条的标准规则处理。在演出取消情况下收到的付款也不属于第17条的范围，它们根据情况不同分别属于第7条、第[14]条或第15条的范围。

10. 本条未规定有关收入计算的方法。应由缔约国的国内法确定任何费用扣除额度。国内法在此领域有不同规定，有些规定在来源地按支付给演艺人员和运动员的总额，以低税率征税。此类规则也可适用于支付给团体或团队、剧团等的收入。不过，有些国家可能认为在有些情况下对总额征税是不恰当的，即使适用税率不高。这些国家可能希望为纳税人提供一种选择权，以便按照净额征税。可以通过将一项已经拟订的条款纳入公约的方式做到这一点，该条款的内容大致如下：

如果一缔约国居民获得第1款或第2款所述收入，且此种收入应照总额在另一缔约国征税的，则此人可在[该缔约国确定的期限]内以书面形式请求另一国在该另一国境内按照净额征税。该另一国应准许这一请求。在确定此居民在另一国的应纳税收入时，应允许扣除根据该另一国国内法可以扣除的、为在另一国开展此种活动而发生的且另一国居民按照同样或类似条件在开展同样或类似活动时可能产生的支出。

11. 本条第1款涉及个别演艺人员和运动员从事个人活动所产生的收入。第2款处理他们活动的收入应计给其他人的情况。如果表演者或运动员的收入应计给另一人，而且来源地国无法定权利详尽核查领取收入的人，因而不能将此人的收入作为表演者的收入进行征税，那么，按第2款规定，不能从表演者手中

征税的那部分收入可从领取报酬的人手中征税。如果领取收入的人开展业务活动，可由来源地国家征税，即使收入不能归于属在该国的常设单位。如果领取收入的是个人，甚至在无固定基地的情况下也可对收入征税。但情况并非始终如此。这种情况主要有如下三类：

- a) 第一类是管理公司，负责一队运动员(它本身不构成法律实体)领取出场费；
- b) 第二类是团队、剧团、交响乐队等，它们构成法律实体。演出收入可支付给实体。团队、交响乐队的个别成员有责任根据第1款规定，就其演出获得的相应报酬(或作为其福利应计的收入)在演出所在国缴纳，不过，如果个别成员定期领取固定收入，而且难以将该种收入的一部分分配给一次特定的演出，则成员国可以单边或双边方式决定不对它征税。演出费中应分给法律实体的部分按第2款纳税；
- c) 第三类情况涉及某些避税做法，它们发生在下列条件下：演艺人员或运动员的表演费不支付给演艺人员或运动员本人，而是支付给另一人，例如所谓的演出公司，照此支付方式，在演出活动所在国该种收入既不按演艺人员或运动员的个人服务收入纳税，也不按企业利润纳税，因为不存在常设单位。某些国家根据国内法规定“详尽查核”此种安排，并将此种收入视为演艺人员或运动员所得；按第1款规定，这种情况下，它们可以对本国领土内的活动所得收入征税。其他国家则不能这样做。如果演出在此类国家进行，按第2款规定，它可以对从演艺人员或运动员的收入中拨给企业的利润征税。不过，有些国家因其国内法的关系不能适用这种规定。这些国家可以商定其他解决办法，或从其双边公约中删除第2款。

11.1 第2款的适用不限于演艺人员或运动员以及为其产生

收入的演出公司等其他人员属于同一缔约国居民的情形。本款允许演艺人员或运动员开展活动的所在国对这些活动所产生且计入另一人账户的收入进行征税，尽管公约其他条款可能另有规定。因此，尽管有第7条之规定，本款允许该国对属于另一缔约国居民的演出公司所获得的收入征税，即使演艺人员或运动员不是该另一国的居民。相反，如果作为一缔约国居民的演艺人员为属于第三国居民的演出公司等带来收入，而第三国与来源地国没有签订税务公约的，则没有任何力量阻止该缔约国根据其国内法对此人进行征税。

11.2 不过，作为一项一般规则，应该指出，尽管有第17条之规定，但公约不会妨碍适用来源地国国内法的一般反避税规则，正如第1条评注第24款所承认的那样，允许该国对具有滥用情形的演艺人员或运动员或演出公司征税。

12. 就第1款和第2款所涉及的情况而言，如果领取收入的人的居住国实行取消双重征税的免税法，则该国不得对此种收入征税，即使活动所在国不能利用其征税权。因此可以认为，在这方面，应采用税额减免法。作出下述规定可以达到同样的结果，即如果活动所在国不能利用第1款和第2款赋予它的权利，则应将附属征税权赋予领取收入者的居住国。缔约国可自行选择其中任何一种方法来防止收入逃税。

13. 如果演艺人员或运动员受雇于政府并从政府领取收入，通常适用第17条规定[……]。某些公约做出的规定将受雇于得到公款补贴的组织的演艺人员和运动员排除在第17条适用的范围之外。

14. 有些国家可能认为将得到公款支助的活动排除在本条范畴之外是适当的。此类国家可自行包括一项达此目的的规定，但免税应以鲜明而客观的标准为依据，以确保完全按预期的设想给予免税。此种规定可包含下列内容：

如果演艺人员或运动员对某缔约国的访问全部或主要由缔约国之一或该两个缔约国或其政治区域或地方当局的中

款支助，则第1款和第2款之规定不应适用于从此种活动所产生的收入。在此情况下，收入只应在演艺人员或运动员为其居民的缔约国征税。

3. 在前专家组审议这个问题时，一些成员提出，不应将《经合组织示范公约》第17条第2款评注中列举的例子理解为仅对评注中提及的收入征税。实际上，评注的措词允许在另一缔约国对企业征税，其限制与对居住在某缔约国并在另一国开展活动的演艺人员或运动员施加的相同。

4. 此外，有的成员发表看法说，一些国家可能希望缩小第2款的范围。

## 第 18 条

### 养老金和社会保障金

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第18条有两个备选版本，即第18 A条和第18 B条。

2. 第18 A条同《经合组织示范公约》第18条一样，规定居住国拥有养老金和其他类似报酬的专属征税权。不过，它又与经合组织的条款不同，规定当所涉及的付款在作为来源地国家或其政治区划或其地方当局社会保障体系组成部分的公共计划框架内作出时，来源地国家拥有专属征税权。

3. 第18 B条规定，来源地国可以对养老金及其他类似报酬征税，第23 A条或第23 B条规定将确定居住国是应免征此种所得税，还是应允许从其本国所得税中扣除已在来源地国缴纳的税款。不过，第18 B条规定，当所涉及的付款是在作为一国或其政治区划或地方当局社会保障体系组成部分的公共计划框架内作出时，允许来源地拥有专属征税权。

## B. 第18条两个备选版本的评注

### 第18A条各款的评注

#### 第 1 款

4. 根据本款规定，所付养老金及其他类似报酬与私人雇用有关的，只能在领取人的居住国征税。由于本款转载了《经合组织示范案文》第18条案文，委员会认为适用以下部分的经合组织评注：

1. 按本条规定，对私人就业支付的养老金只应在接收人居住国征税。各种政策和行政因素都支持这样一项原则，即与此种类型的养老金及其他类似报酬有关的征税权应留给居民国。例如，养老金领取者的居住国比任何其他国家更适合评估领取者的总体纳税能力，而这种能力主要取决于世界各地的收入情况以及家庭责任等个人情况。这种解决办法也避免了让这类养老金领取者背负不得不在领取者居住国以外的国家承担纳税义务的行政负担。

#### 本条的适用范围

3. 本条款适用的付款类型不仅包括因过去雇用而直接支付给前雇员的养老金，还包括支付给其他受益人(例如，雇员的未亡配偶、伴侣或子女)及年金等其他类似付款，如对过去就业支付的年金。本条也适用于为一个国家或其政治区划或地方当局提供服务且不适用于第19条第2款之规定的养老金。不过，本条款只适用于属于过去雇用对价的付款；它不适用于养老金领取者直接从不属于就业养老金计划投资的资本中取得的年金等付款。不管相关付款所依据的计划对税收待遇做出何种规定，都适用本条；因此，按照不符合享受税款减免条件的养老金计划作出的付款可能构成“养老金或其他类似报酬”(下文将对在此情况下可能出现的税收失配进行讨论)。

4. 各种付款均可在停止雇用之后付给雇员。此种付款是否属于本条适用范围将由付款的性质来确定，正如以下两段所



解释的那样，要考虑到付款的事实和情形。

5. 按照“养老金”的正常含义，虽然这个词只包含定期付款，但“其他类似报酬”一词足够宽泛，能够涵盖非定期付款。例如，在停止雇用之时或之后进行的、代替定期付款的一次性付款可属于本条款的适用范围。

6. 特定付款是被视为与养老金类似的其他报酬，还是被视为属于第15条范畴内的最终工作报酬，这是一个由事实决定的问题。例如，如果事实表明付款的对价是代偿养老金或作为被扣减养老金的补偿，则此种付款可被视为属于本条意义上的“其他类似报酬”。一个人有权在退休时选择养老金付款或一次性代偿付款就属于这种情况，只要对比一下此人的缴款总额与根据养老金计划现行规则有权享有的养老金金额就可以确定。付款的来源是一个重要因素；由养老金计划支付的款项通常适用于本条款。可能有助于确定某次付款或系列付款是否属于本条款范围内的其他因素包括：是否在应付款的雇用期停止之时或之后进行付款；领取人是否继续工作；领取人是否达到与某特定类型就业有关的正常退休年龄；有资格领取同类一次性付款的其他领取人的状况以及领取人是否同时符合领取其他养老金福利的条件。养老金缴款的偿还（例如，在临时就业之后）不属于第18条意义上的“其他类似报酬”。如果出现对此种付款进行征税的情形，缔约国应该参考第25条之规定解决这一问题。

7. 因为本条款只适用于作为过去就业的对价而支付的养老金及其他类似报酬，故不适用于与先前独立个人服务有关的付款等其他养老金。不过，有些国家扩大了本条款的适用范围，使其适用于包括政府养老金在内的各类养老金；希望这么做的国家可以自由通过双边协商，将这些条款纳入公约。

### 与养老金有关的跨界问题

8. 经济全球化和国际通讯与交通的发展大大提高了个人

的国际流动性，包括与工作有关的流动以及出于个人原因的流动。这显著地提高了因各国在养老金安排方面的互动而引起的跨境问题的重要性，这些养老金安排是完全以国内的政策考虑为出发点制定的。由于这些问题往往影响到数量众多的人员，值得通过税务条约来解决这个问题，以便消除影响国际人员特别是雇员流动方面的障碍。

9. 在这些问题中，有很多涉及到因各国在退休储蓄方面采用的一般税务政策存在差别而导致的失配问题。很多国家为支持养老金缴款提供税收奖励。此种奖励往往采取递延税捐的形式，以便个人将部分收入交纳到某种养老金安排之中，而从该计划中获得的收益或个人产生的任何养老金权利都享有免税权。反过来，从这些安排中获得的养老金福利应在领取时纳税。不过，其他国家采取其他储蓄形式对待养老金缴款，既不为此类缴款免税，也不退还；因此，从逻辑上讲，它们未对养老金福利征税。在这两种办法之间，还存在对养老金的缴款、退款、所产生的养老金权利或养老金福利部分征税或免税的各种制度。

10. 各种退休福利安排大相径庭，这也引起了一些其他问题。这些安排通常分为以下三个宽泛的类别：

- 法定社会保障计划；
- 职业养老金计划；
- 个人退休计划。

这三类安排之间的相互作用带来了某些特殊困难。由于事实上每个国家可能对每一类安排有不同的税收规则以及各国事实上在依赖每个类别来确保为个人提供退休福利的程度方面存在很大差别，故使这些困难变得更加复杂(例如，有些国家几乎只通过其社会保障制度来提供退休福利，而另外一些国家则主要依靠职业养老金计划或个人退休计划来提供退休福利)。

11. 由这些差别所产生的各种问题都需要在双边协商过

程之中予以充分考虑，特别是为了避免双重征税或非征税之目的，而且在情况需要时，应通过具体条款来解决[……]。

5. 有很多国家已经采用这样一种做法，即在特定条件下，对养老金缴款或从养老金中获得的收入或被完全或部分延期产生的养老金权利征税，且在支付养老金福利时予以补偿。不过，另有一些国家对待养老金缴款或其中某些类别像对待其他形式的储蓄一样，既不为这些缴款免税，也不退还。这些国家一般不对相应的养老金福利征税。如果个人在已经采用第一种办法的一个国家获得税款减免，在支付全部或部分养老金福利之前，该个人成为已采用第二种做法的一个国家的居民，则这两个国家在所采用做法上的不匹配将会导致出现无法对相关收入进行征税的情况。为了避免这种意想不到的结果，各国可以在第1条之中增加一句，内容大致如下：

但是，如果养老金和其他类似报酬的付款是由在另一缔约国内设立的养老基金作出的或以其名义作出的，或由在该另一缔约国内设立的常设单位承担，而且按照第一个缔约国税法正常规则，这种付款不需纳税，那么该另一缔约国也可对这种养老金和其他类似报酬征税。

6. 委员会认为，以下涉及养老金免税问题的经合组织评注也适用于第1款：

22. 一些国家一般不对养老金付款征税，或者以其他方式免除特定类型或部分养老金付款。本条款对居住国的养老金征税做出了规定，在上述情况下，本条款的各项规定可能会导致本来不打算对养老金征税的国家对养老金付款及已经确定的免税金额征税。这可能导致给养老金领取者带来不当的经济困境。

23. 为了避免因这类不匹配所产生的各种问题，有些国家在其条约中纳入了关于当领取人是另一缔约国居民时保护养老金免税待遇的条款。这些条款可能会仅限于特定类型的养老金，或者可能以比较全面的方式解决这一问题。后一种做法的一个例子是起草一项规定，其内容大致如下：

无论本《公约》有任何规定，向某缔约国居民支付的、与过去在另一缔约国境内就业有关的任何养老金或其他类似报酬应在第一次提及国免税，如果领取者为另一国居民时该另一国将会对此养老金或其他报酬予以免税待遇。

## 第 2 款

7. 根据本款之规定，来源地国拥有专属征税权，使之能够对支付的养老金以及在来源地国家或其政治区划或地方当局社会保障制度公共计划框架内支付的其他款项征税。因此，在各自的公约中采用减免法作为救济双重征税的一般方法的国家，作为此种方法的一种例外，有义务按照第2款之规定，对其居民的此种付款免税。将专属征税权分配给来源地国，使之能够对支付的养老金以及在社会保障制度公共计划范围内支付的其他款项进行征税，这一主张有其理论依据，即所涉付款的全部或大部分资金出自来源地国的税收。在付款的未来受益人不提供贡献，或根据社会保障计划资助的合同储蓄需由来源地国税收加以补充时，就存在这种情况。但是，如果社会保障制度根据资本化原则而不是分配原则发挥作用，这种情况就不会经常发生。

8. 经合组织财政事务委员会内部未能就在《经合组织示范公约》第18条案文中列入一项条款从而使来源地国能够对依据其社会保障体系支付的各种付款进行征税的事宜达成共识。不过，经合组织评注提出了一项替代条款，其中对这一权利做出了规定。委员会认为，经合组织评注的以下部分适用于第2款：

28. 虽然以上条款草案涉及到每一缔约国的社会保障[体系]，但对它的适用范围有所限制。“社会保障”一般系指一国为其民众提供最低收入水平或退休福利或为了减轻失业、就业相关伤害、疾病或死亡等事件带来的经济影响而实施的一种强制保护制度。社会保障体系的一个共同特征是福利水平由国家确定。可能适用于这一条款的付款包括公众依据国家支付的公共养老金计划或者依据为管理所付资金而设立的公共实体支

付的公共养老金计划而可能领取的退休养老金、老年养老金付款以及失业津贴、残疾津贴、产期津贴、未亡人津贴、疾病津贴、社会援助津贴以及家庭保护付款。因为缔约国社会保障体系可能存在实质性差别，故打算采取本条款草案的国家必须在双边协商期间证实其对本条款的适用范围有共同的理解。

9. 一些国家利用减免法作为消除对其居民所得进行双重征税的一般方法，它们可能认为来源地国不应该对社会保障付款享受专属征税权。这些国家应该在其条约第2款之中用“可以征税”的说法替换“只应在……征税”的措词。

10. 那些希望处理其社会保障体系私有化所带来后果的国家可以提议修改第2款之规定，内容大致如下，以便适用于其已经私有化的社会保障体系：

尽管有第1款之规定，如果公共计划或强制私有计划所付养老金及其他付款属于某一缔约国或其某一政治区划或其地方部门的，只应在该国征税。

#### 第18 B条各款的评注

11. 有若干国家认为，作为过去就业的对价而支付的养老金不应该只在受益人的居住国征税。各种政策因素支持这一规则。因为从实质上讲养老金是对在来源地国提供服务而延期支付补偿的一种形式，所以应该在来源地征税，就像正常就业收入一样。如果为养老金缴款提供税款减免，则针对这一部分就业所得的征税延期到退休征收，且被延期的税款应予以收回，即使个人在支付全部或部分养老金福利之前已经不再是居民。发达国家与发展中国家之间的养老金流动可能不是互惠的，在有些情况下，发展中国家处于相对较大的净流出状态。

12. 如果来源地国不为非居民提供任何个人津贴，对养老金进行来源地征税可能会导致过度征税。这个问题应该在协商期间进行讨论。缔约国可以在这些个案中商定，来源地国应按照养老金及其

他类似报酬在该另一国居民在世界收入中所占比例，为另一国居民提供为征税之目的给予其本国居民的任何个人津贴、救济和扣除。可在第2款增加一句，其草案内容大致如下：

另一国应为第一次提及国之居民提供为征税之目的给予其本国居民的任何个人津贴、救济和扣除。这些津贴、救济和扣除应按可在该国征税的养老金及其他类似报酬在第一次提及国可征税世界收入中所占的比例提供。

13. 来源地国可被视为设立基金的国家、开展相关工作的国家或要求扣除的国家。这种情况对于在若干不同国家连续提供服务的跨国公司职员比较常见。在此情况下，在提供服务所在地国或给予救济的国家征税将会引起不确定性，为纳税人和税务机关带来行政管理方面的困难，因为它会导致同一养老金的不同部分可能会在不同的来源地国征税。因此，一般商定，在来源地国对养老金征税应被视为意味着在养老金付款起源地征税，而不是在提供服务的所在地或给予税款减免的所在地。

## 第 1 款

14. 本款虽然承认领取者的居住国对养老金和其他类似报酬享有征税的权利，但也为在第2款界定的某些条件下可将征税权授予来源地国留下了可能性。适用第18 A条第1款评注的第4段的目的是确定第18 B条的适用范围及考虑与养老金相关的跨界问题。

## 第 2 款

15. 如上文所述，如果付款方是该国居民或设在该国境内的常设单位，来源地国可对作为过去就业对价而支付的养老金及其他类似报酬进行征税。

16. 不过，一些国家可能认为，已经给予与养老金计划缴款或实际产生的养老金权利有关的税款减免的国家应该有权对相应的养老金征税。国家对属于外国养老基金范围内的缴款或养老金实行减

税也属于这种情况。以下就是此类条款的一个实例：

不过，只要此种养老金及其他类似报酬是因在另一国符合税款减免条件的缴款所产生的，则也可在该另一国征税。

正如在第13款中所解释的那样，这种做法可能会带来行政管理方面的困难，特别是个人在其职业生涯中所工作的国家不止一个时。为了避免两个国家可能对同一养老金主张拥有来源地征税权等情况的出现，应该克服这种困难。

### 第 3 款

17. 由于第18 B条第3款与第18 A条第2款相同，后一款的评注(见上文)完全适用于前者。

18. 《经合组织示范公约》第18条评注第31至69段涉及外国养老金计划缴款的税务待遇问题、税收妨碍养老金权利的可携带性问题以及在另一缔约国境内设立的养老基金所产生的投资收益的免税待遇问题。将这些段落纳入《联合国示范公约》第18条评注将向潜在的内部投资者发出强大的积极信号。允许承认跨境养老金缴款和促进一国养老金计划所产生的养老金权利向另一国跨境转移还将鼓励人员向外国流动。因此，委员会认为，经合组织评注的以下部分与第18 A条和第18 B条相关：

[由提供独立服务的雇员及个人支付或为其支付的]  
外国养老金计划缴款的税务待遇

#### A. 一般评论

31. 跨国企业的一个特点是期望它们的工作人员随时都愿意到本国以外的地方工作。将工作人员派往其他国家工作的服务条件是雇主和雇员双方都十分关心的重要问题。其中一项考虑是为有关雇员做出的养老金安排。同样，为提供独立服务而迁移到其他国家的个人往往也要面临与他们已在其本国设立的养老金安排有关的跨境税务问题。

32. 被派往国外工作的雇员会经常希望在出国期间继续向本国的养老金计划缴款(包括提供养老金福利的社会保障计划)。这是因为调换计划会导致损失权利和福利,也因为将养老金安排分布在若干国家会造成许多实际困难。

33. 对于被分配到国外工作的雇员的养老金缴款,不同国家采取了不同的税务处理办法,而且依个人的具体情况而定。在赴国外任职或履行合同前,雇员在本国支付的养老金缴款通常有资格获得税额减免。当个人在国外工作时,有时缴款仍有享受这种减免的资格。例如,若某个人继续属于本国居民,并在本国金额纳税,同时还向本国确立的养老金计划缴纳养老金费,则一般可继续享受减免。但经常的情况是,赴国外工作的个人在本国的缴款根据本国或居住国的国内法没有资格享受减免。在这种情况下,在国外任职期间继续保持本国养老金计划的成员资格即便不会使人望而却步,也是代价昂贵的。下文第37段建议了一项条款,如果成员国愿意,可将它列入双边条约,为到国外工作的雇员的养老金缴款提供税额减免。

34. 不过,有些成员可能认为有关问题不是一项条约规定所能解决的。其他国家的国内立法只允许对支付给居民的缴款进行减免,这些国家可能反对将规定包括在条约中。在此情况下,最好将提议的规定包括在双边条约中。

35. 拟议的条款适用于所有形式的养老金计划缴款,包括个人退休计划以及社会保障计划。许多成员国缔结了双边社会保障总体化协议,这可能有助于避免社会保障计划缴款方面的问题;不过,这些协议通常不会涉及跨境缴款的税收待遇问题。如果是雇主和雇员都要缴款的职业计划,则本条款适用于这两种缴款。另外,本条款不限于缴款是否可以扣除的问题,因为它涉及到与个人从养老金计划中获得收益有关的缴款税收待遇的各个方面。因此,本条款涉及到是否应该对因雇主缴款而为雇员带来的就业所得进行征税以及是否应该对个人手中缴款所产生的投资所得进行征税等问题。不过,本条款并未涉及对养



老基金的收入进行征税的问题(下文第69段将对这一问题予以讨论)。希望修改本条款与这些问题中任何问题有关的适用范围的国家均可在双边协商中进行。

#### B. 条款的目标

36. 本条款的目标是通过为赴国外工作的雇员提供向本国养老金计划缴款所享受的税务待遇, 尽量鼓励他们能够担任海外职务。本条款首先谋求确定两国养老金计划的一般对等关系, 并根据两国法律中规定的阈限, 确定雇员缴款可扣除的税收减免额度。

#### C. 拟议的条款

37. 以下是拟议的条款案文, 可列入双边公约, 用于解决上文所确定的问题:

1. 在一缔约国境内提供服务的个人向另一缔约国境内设立且在税务方面得到认可的养老金计划支付的缴款或由其代表人支付的缴款, 应在确定该个人的应纳税额以及可在该国征税的企业利润方面, 在该国受到相同的税收待遇, 而且遵守的条件和限制应与在该国在税务方面承认的养老金计划缴款时应遵守的条件和限制相同, 但条件是:

- a) 此人不是该国居民, 而且其在到该国就业前不久已经参加该养老金计划; 和
- b) 该国主管部门承认此养老金计划与该国税务目的确认的养老金计划完全相符;

2. 为了第1款之目的:

- a) 术语“养老金计划”系指一种安排, 个人参与这一安排是为了能够得到从事第1款所述服务应享有的退休福利; 和
- b) 如果养老金计划缴款能在一国获得税额减免, 按税务目的, 这项计划将在该国得到确认。

38. 上述条款仅限于在两个缔约国之中的一国境内设立的养老金计划。因为个人相继在若干不同国家工作十分常见，故有些国家可能希望将本条款的适用范围延伸到适用于个人从缔约国迁移到另一缔约国而且同时继续向第三国境内设立的养老金计划缴款的情形。不过，如果居住国无法获得有关养老金计划的信息（例如，通过信息交流，了解与第三国签订的税务公约的条款），则此种延伸可能会在行政管理方面出现困难；它还可能导致出现在非对等基础上给予减免待遇的情形，因为第三国不会为向居住国境内所设养老金计划缴款的个人提供类似的减免待遇。尽管有这些困难，希望将拟议条款延伸到第三国境内所设基金的国家可以采用拟议条款的替代版本，其内容大致如下：

1. 由身在某一缔约国境内提供服务的个人向某一养老金计划支付的缴款或由其代表人支付的缴款：

- a) 在税务方面得到另一缔约国承认；
  - b) 个人在第一次提及国开始提供服务之前已经参加该养老金计划；
  - c) 个人在提供服务时参加的养老金计划或属于另一国居民；以及
  - d) 第一次提及国的主管当局普遍承认与该国在税务方面承认的养老金计划相当，目的是为了：
    - (1) 确定该个人在第一次提及国的应征税款之目的；和
    - (2) 确定某个企业应在第一次提及国缴税的企业利润之目的，在该国受到相同的税收待遇，而且遵守的条件和限制应与在第一次提及国在税务方面承认的养老金计划缴款时应遵守的条件和限制相同；
2. 为了第1款之目的：
- a) 术语“养老金计划”系指一种安排，个人参与这

一安排是为了能够得到从事第1款所述服务应享有的退休福利；和

- b) 如果养老金计划缴款能在一国获得税额减免，按税务目的，这项计划将在该国得到确认。

#### D. 拟议条款的特征

39. 以下各段讨论了上文第37段所述拟议条款的主要特征。

40. 拟议条款的第1款规定了本条款所适用的个人和缴款的特征。它还规定了，由提供服务的个人在一缔约国(居住国)境内向另一缔约国(本国)境内规定的养老金计划支付的或由其代表人支付的缴款应在居住国税务方面受到相同的税收待遇，而且遵守的条件和限制应与居住国国内养老金计划缴款应遵守的条件和限制相同。

41. 根据概述的条件对本国养老金计划缴款所享受的税额减免，可由本国或居住国给予，前者是养老金所在国，而后者则是需要纳税的经济活动所在国。

42. 由本国给予税额减免的解决办法或许不能奏效，因为雇员在该国可能没有或只有极少的应纳税收入。因此实际的考虑说明，更好的办法是由居住国给予减免，而且这是拟议条款中采用的解决办法。

43. 在考虑个人的特征时，第1款明确规定，要想获得居住国的税收减免，个人在居住国工作前不得是该国居民。

44. 不过，第1款的适用范围并不仅限于成为居住国居民的个人。在许多情况下，出国工作仍为本国居民的雇员能继续享受那里的税额减免，但并非所有情况下都如此。因此，拟议条款不仅适用于在居住国工作的非居民，也适用于在居住国获得居住身份的个人。有些成员国的国内立法可能只对居民负担的缴款进行扣减，这些国家不妨按此要求适用拟议条款。此外，对非居民实行特殊办法(例如，按特低税率征税)的国家在双边协商中适宜商定一项只针对居民的规定。

45. 一些个人可能会暂时放弃居住国居民资格，以便参加某个国家条件更宽松的养老金计划，在此情况下，个别国家可能希望制订一项规定，防止可能发生的滥用现象。此种规定可采取国籍检验标准的形式，将作为居住国国民的个人排除在拟议条款范围之外。

46. 正如已经指出的那样，个人在若干不同国家相继工作十分常见；出于这一原因，拟议的条款并不仅限于为居住国提供服务之前的本国居民。本条款适用于从第三国前来居住国的个人，因为它的适用范围仅限于在该国开始工作前不是居住国居民的个人。不过，《公约》第1条将涵盖一个或两个缔约国的居民。因此，如果一名雇员既不是居住国居民，也不是制定有养老金计划的本国居民，则该雇员不属于两国间公约的范围。

47. 拟议条款不限制个人在居住国工作的期限。如果个人在居住国工作了很长时间，则可以认为，他实际上已成为该国居民，因而拟议条款不应再适用。实际上，有些居住国已将针对外国养老金计划缴款的减税政策仅限于临时在本国境内居住的个人。

48. 此外，列入时限规定可能有助于防止上文第45段概述的滥用可能性。在双边协商中，个别国家可能会发现，限定个人在居住国提供服务的期限是一项可行的办法，它们可以规定，在工作期满后，将不再适用拟议条款给予的税额减免。

49. 在考虑缴款的特征时，第1款提出了若干检验标准。它表明本条款只适用于个人向本国境内设立并在税收方面承认的养老金计划缴纳的或由其代表人所支付的缴款。术语“在税收方面承认的”在拟议条款第2款b)项中作了进一步定义。术语“支付或由其代表人支付”的目的不仅是适用于直接由个人支付的缴款，也适用于雇主或另一方(例如，配偶)为了该个人的利益而支付的缴款。虽然第24条第4款确保雇主向属于另一缔约国居民的某一养老基金支付的缴款可以按照向居民养老基金缴款相同的条款予以扣除，但该条款可能不足以确保为雇主向国

内和国外养老基金缴款提供类似的待遇。可能属于这种情况的例子包括：雇主向外国养老基金支付的缴款被作为如在雇员手中可征税权益一样对待；或对雇主缴款的扣除不是取决于作为居民的基金，而是取决于一般具有排除外国养老基金作用的其他条件（例如，是否在税务主管部门进行登记或是否设有办事处）。出于以上原因，拟议条款适用于雇主缴款，即便第24条第4款可能已经确保在某些情况下给予类似减免待遇。

50. 适合缴款特点的第二个检验标准是，缴款应支付给本国养老金计划，而且该计划要得到居住国主管部门的承认，并与居住国按税务目的确认的计划大致相符。实行这项规定的前提是，只有对所确认的计划缴款，才能获得成员国的税额减免。当然，这种限制并不一定能保证个人在国外工作时支付的缴款和在本国工作时支付的缴款得到同等的税务待遇。如果居住国确认养老金计划的规则与本国规则相比范围较窄，则雇员在居住国工作时对本国养老金计划缴款所受的税收待遇可能会比在本国工作时差。

51. 不过，对于不符合——至少基本不符合——国内承认的计划的缴款给予减免，这违背关于尽量保证雇员缴款享受同等税收待遇的既定目标。这样做意味着居住国的减免金额将依本国的立法确定。此外，如果在一起工作的雇员因其养老金计划有的在境内，有的在国外（如果在国外，还取决于在哪一国）就不能受到一视同仁的待遇，这是没有道理的。将拟议条款适用于与居住国计划基本一致的计划，这类难题就可以避免。

52. 拟议条款表明，要由居住国的主管部门确定，本国计划是否与居住国确认的计划基本一致。个别国家不妨在双边协商中明确规定本条款将适用于哪些现有计划，或确定主管当局如何对“基本一致”一语作出解释；例如，解释的范围和实施的检验标准。

53. 本条款适用的缴款仅限于向个人开始在居住国提供服务前参加的养老金计划支付的缴款。这意味着个人在居住国期

间对新参加的养老金计划缴款不在拟议条款范围之内。

54. 不过可以确认的是，可能需要制订一项特殊规则，规定用新的养老金计划取代以前计划的情况。例如，在有些成员国，常见的做法可能是，如果一家公司的雇主由另一家公司接替，为雇员制订的现行公司养老金计划有可能终止，并由新雇主制订新的计划。因此，在双边协商中，个别国家不妨补充该项条款，以纳入此类替代计划；通过在拟议条款第2款中增加以下内容，也可以做到这一点：

c) 被替换的养老金计划，但与缔约国主管当局依据第1款b)项之规定认可的养老金计划基本类似的，应被视为缔约国主管当局认可的养老金计划。

55. 第1款还说明了在个人和缴款的特点符合规定的条件时居住国应给予的减免。简言之，缴款的税收待遇必须与居住国境内设立的养老金计划缴款的税收待遇相同。因此，个人和雇主(如果个人系被雇用，且缴款由雇主支付)的缴款都符合相同的税收减免(例如，可扣除)条件，如同这些缴款是向居住国境内所设养老金计划缴纳一样。另外，对于雇员从雇主向外国养老金计划或本国养老金计划缴款中所获得的就业福利，也必须给予相同的征税待遇(见下文第58款)。

56. 当然，这种减免措施未必能保证对雇员在国外工作时的缴款和在本国工作时的缴款给予对等的税收待遇。这里适用的考虑类似于上文第50款和第51款讨论的考虑。不过，该措施能确保同事间的缴款待遇相同。可以考虑下述例子。本国允许的养老金缴款减免极限是收入的18%。居住国允许的减免极限是20%。第37段中拟议条款要求居住国使减免的最高限额达到其国内极限的20%。希望在本国采用这种极限的国家需要适当修正规定的措词。

57. 给予减免的金额和方法取决于居住国国内养老金缴款的税收待遇。这将解决一些有关的问题，如此类缴款是应享受金额减免还是部分减免，以及给予的减免在计算应纳税收入时

应作为扣除额(如果属于此种情况,是指哪种收入,例如,如果是个人,是仅仅指就业收入、[独立个人服务],还是业务收入或全部收入),还是应作为税额减免。

58. 对于参加职业养老金计划的个人而言,被派往国外工作可能不仅意味着雇员向本国养老金计划的缴款不能再享受税额减免,而且还可能意味着雇主向养老金计划的缴款被视为雇员的纳税收入。在有些成员国,雇员在本国工作期间雇主为其支付的国内计划缴款要纳税,而在其他国家这些缴款则始终是免税的。因为拟议条款既适用于雇员的缴款,也适用于雇主的缴款,因而确保了在雇员纳税责任的范围内,对雇主的缴款给予与向国内计划缴纳的此种款项相同的待遇。

59. 第2款a)项对第1款所述养老金计划作了定义。它表明,根据其目的,养老金计划指为了得到退休福利的个人所参加的一种安排。个人在居住国提供服务,必须支付这些福利。只有上述各项条件都符合该计划要求,养老金计划才能享受拟议规定给予的减免。

60. 第2款a)项系指个人参加养老金计划以便获得退休福利。该定义旨在确保为获得退休后定期养老金付款以外的退休福利如一次总付退休福利所作的那部分缴款也有资格享受规定给予的减免。

61. 养老金计划的初始定义是“一种安排”。这是一个含义广泛的术语,用它来涵盖不同成员国的养老金计划可能采取的各种形式(无论是社会保障、职业或个人退休计划)。

62. 第2款a)项规定,这种计划应由从事第1款所述工作的个人参加,但未提及参与该计划所能享有的退休金领取人的身份。这是为了确保用于设立其他受益人(例如,雇员的未亡配偶、伴侣或子女)养老金的任何部分缴款都能享受拟议条款给予的减免。

63. 养老金定义不分养老金是由国营职业养老金计划支付,还是由类似私营计划支付。二者都在规定的范围之内。因

此，社会保障计划适用于本条款，条件是向此种计划支付的缴款可以被视为与个人在居住国提供的服务有关，无论是以雇员身份提供，还是以独立个人身份提供。

64. 第2款b)项还对“在税收方面承认的”一语作了定义。由于本条款的目标是尽可能使按税务目的进行的缴款受到雇员是本国居民时所缴款项受到的待遇，恰当的做法是将本条款的适用范围限于雇员若留在本国将有资格享受减免的缴款。本规定谋求实现此目标的途径，是将范围限于只有对某项计划的缴款有资格享受该国税额减免时对该计划所作的缴款。

65. 这种试图实现待遇平等的方法假定，在所有成员国中，只有向得到确认的养老金计划缴款才有资格享受减免。成员国税务制度规定的养老金计划缴款税收待遇可能不同于这种假设。可以认为，在双边协商中，各国不妨使用符合条约伙伴各自国内法的措词界定合格的养老金计划。它们也不妨对本条款中使用的“提供服务”等其他术语进行界定。

### 对养老金权利便携性的税收障碍

66. 另一个也与国际劳工流动有关的问题是因从一个缔约国境内设立的养老金计划向位于另一缔约国境内的另一计划转移养老金权利可能引起的税收结果。当个人从一个雇主转到另一雇主时，个人在第一次就业期间参与养老金计划所累积的养老金权利往往要转到第二次就业所参加的不同养老金计划。可能存在类似安排，以便于个人能够将养老金权利带进或带出其个人退休计划。

67. 此种转移通常会在转移个人养老金权利时产生在个人养老金计划中已经累积的代表一定精算价值或代表一定缴款价值及收入的付款行为。这些付款可以直接从第一个计划付给第二个计划；或者作为一种选择，也可要求个人向新养老金计划缴纳其在退出前一个计划时领取的全部或部分款项。在这两种情况下，税收制度往往允许此种转移，如果纯粹是在国内进



行，可以免税转移。

68. 不过，如果是从位于一个缔约国境内的养老金计划向位于另一缔约国境内的养老金计划转移，则可能会出现各种问题。在此情况下，个人居住的缔约国可认可转移时引起的付款是一种可征税收益。如果是从一国境内设立的某种计划中支付的款项，且相关税务公约对由此产生的养老金付款做出属地征税权规定的，则也可能出现类似的问题，因为来源地国可能希望对该计划所产生的任何收益适用此种属地征税权。希望解决这一问题的缔约国可以自行在公约中纳入一项条款，其内容大致如下：

已在一缔约国境内为了属于另一缔约国居民的个人利益而设立且在税收方面承认的养老金计划中累积一定养老金权利或金额的，此种权利或金额向设立于另一国境内且在税收方面承认的养老金计划进行任何转移均应给予相同的税收待遇，并且遵守相同的条件和限制，如同是从在该国境内设立且在税收方面承认的一个养老金计划向在同一国家境内设立且在税收方面承认的另一养老金计划转移。

可对上述条款进行修改，使之也适用于向第三国境内所设且在税收方面承认的养老基金转进或转出养老金权利(不过，这可能会引起与上文第38段序言部分所述类似的关切)。

### 养老基金收益免税

69. 如果根据其国内法，两国采用相同做法，普遍免除对其境内所设养老基金投资收益征税，则为了在资本位置影响方面实现更大的中性化，这两个国家可能希望将此种免税政策延伸到在一国境内所设养老基金在另一国产生的投资收益。为了做到这一点，各国有时在其公约中纳入一项条款，内容大致如下：

不管本《公约》有任何规定，由另一缔约国居民专门为了管理或提供养老金福利而设立并运作的养老金计划在一缔

约国境内产生的收益，且第一次提及国承认该计划一般与本国在税务方面承认的养老金计划相当的，应在该国免税。

## 第 19 条

### 政府服务

1. 专家委员会在2011年对第19条进行了某些修改。首先，从第1款中删除了“养老金以外”等词语。其次，从第2款中删除了“尽管有第1款之规定”。第三，在第2款和第3款之中，“养老金”一词被替换成“养老金及其他类似报酬”。因此，《联合国示范公约》第19条转载了《经合组织示范公约》第19条案文。

2. 由于《联合国示范公约》第19条包含了《经合组织示范公约》第19条的所有条款，故委员会认为应适用经合组织评注的以下部分：

1. 本条适用于与政府服务有关的薪金、工资和其他类似报酬以及各种养老金。原有的双边公约中的类似规定是根据国际礼让和主权国家相互尊重的规则制订的。因此，它们的范围较窄。不过，由于许多国家政府在公营部门日益发展的情况下扩大了在国外的活动，第19条的重要性和范围有所增大。按《1963年公约草案》第19条第1款原始版本规定，支付国有权对向该国或其政治区划或地方当局提供服务所作的付款征税。“可以征税”一语的使用并没有专属征税权的含义。

2. [……]第1款和第2款a)项均基于支付国应对付款拥有专属征税权的原则。因此，将减免法作为其公约中消除双重征税的一般方法的国家，作为该方法的一个例外，必须按第1款和第2款规定对其居民的付款免税。如果两个缔约国都适用消除双重征税的免税法，它们可以继续用“可以征税”一语取代“只应在……征税”。对于这类国家而言，不论它们使用哪种表达方式，其效果无疑都是相同的。据认为，“只应在[……]

征税”一句不应阻止缔约国参照按第1款和第2款a)项规定免税的收入，确定对其居民得自其他来源的收入进行征税的税率。经合组织成员国之间的现行公约中有很多载有将专属征税权给予支付国的原则，因此可以认为专属征税权已得到国际公认。它也符合作为本条之基础的国际礼让的概念以及《维也纳外交和领事关系公约》的规定。不过，应当指出的是，本条无意限制任何国际法规则对外交使团和领事馆的适用(参见第28条)，它所涉及的只是此类规则未规定的情况。

2.1 1994年，对第1款又作了一次修正，“薪金、工资和其他类似报酬”等措词取代了术语“报酬”。这次修正就是为了澄清本条的适用范围，它只适用于国家雇员和因过去受国家雇用而领取养老金的人，但不适用于向国家提供独立服务或因提供此种服务而享受养老金的人。

2.2 成员国都知道“支付的[……]薪金、工资及其他类似报酬”等措词包括因向国家或其政治区划或地方当局提供服务而领取的实物福利(例如，居所或汽车的使用、健康或人寿保险及俱乐部会员资格)。

3. 本条规定适用于由国家及其政治区划和地方当局所作的付款(组成州、地区、省、行政区、县、市、市群，等)。

4. 将专属征税权给予支付国的原则的一个例外载于第1款b)项之中。应从这样一种背景看待它：按照上述《维也纳公约》的规定，允许领取国对支付给作为该国永久居民或国民的外交使团和领事馆的某几类人员的报酬征税。鉴于退休政府官员所领取的养老金的税收待遇应与此种雇员工作期间所领取的薪金或工资的税收待遇相同，像第1款b)项中那样的例外规定也列进了关于养老金的第2款b)项。由于第1款b)(二)项阐述的条件对于养老金领取人不能成立，领取国征税权的唯一先决条件是养老金领取人必须是本国居民或国民。

5. 按《1963年公约草案》第19条规定，向国家、政治区划或地方当局提供的服务必须是为了“履行具有政府性质的职

能”。《1977年示范公约》删除了这种表述。不过，有些经合组织成员国认为，这样做会使本条的范围扩大。持有这种看法并认为此种扩大不可取的缔约国可继续在其双边公约中使用“履行政府职能”一语，并最好做出规定。

5.1 根据“养老金”一词的一般含义，虽然它只涵盖定期付款，但2005年补充到第2款之中的“其他类似报酬”一语的含义却十分广泛，足以涵盖非定期付款。例如，在前国家雇员停止就业之后向其一次性付款以代替定期养老金的情况可能属于本条第2款的范畴。在上述情形中支付的特定一次性付款是被视为与第2款意义上的养老金类似的其他报酬，还是被视为第1款意义上开展工作的最后报酬，这是由事实决定的问题，可以对照第18条评注第5段介绍的各种因素予以解决。

5.2 应该指出的是，第2款a)项中“从……设立的基金中”这一表述涵盖了并非直接由国家、其政治区划或地方当局支付而是由某个政府机构设立的专项基金支付的养老金。另外，这种专项基金的原始资本不需要由国家、其政治区划或地方当局提供。这一术语将涵盖由政府部门设立而由私人管理的基金所支付的款项。

5.3 如果所支付的养老金中既有为私人服务的对价，又有为政府服务的对价，这时可能会出现一个问题。这样的问题可能会经常出现在以下情形中：一个既被私营部门雇佣过，又曾在公共部门工作过，并且领取的养老金与这两个雇佣期间都有关系。可能出现这种情况的原因要么是这个人在整个就业期内参加了同一个养老金计划，要么是此人的养老金权利是可以携带的。私营部门和公共部门之间的流动性趋势加大可能会增加这个问题的重要性。

5.4 如果向一个国家提供服务的一名公务员已将其在某个公共养老金计划中享有的养老金权利转到一个私人计划之中，则只能根据第18条对养老金付款进行征税，因为此种付款不满足第2款a)项的技术要求。

5.5 如果是按照相反方向转移，且养老金权利是从一个私人计划向一个公共计划转移，有些国家会依据第19条对整个养老金付款进行征税。不过，其他国家会根据养老金权利的相对来源对养老金付款进行划分，以便对其中一部分按第18条征税，而另一部分按照第19条征税。在这么做时，有些国家认为，到目前为止，养老金的本金金额是由一个来源提供的，则应当将该养老金视为完全由该来源支付。不过，人们认为，划分资金来源往往会带来严重的行政困难。

5.6 如果通过在公共计划和私人计划之间转移养老金，可改变对养老金的处理方式，缔约国可能会担心由此产生收入损失或可能引起的双重不征税；划分资金来源可以解决这一问题；不过，为了能够将这种划分法适用于从公共计划转移到私人计划的养老金权利，缔约国可在双边协商中考虑延伸第2款a)项的范围，使之涵盖与向缔约国或其政治区划或地方当局提供服务有关的那一部分已经支付的任何养老金或其他类似报酬。此种条款可以按以下方式起草：

2. (a) 尽管有第1款之规定，与向缔约国或其政治区划或地方当局提供服务有关的那一部分已经支付的任何养老金或其他类似报酬只应在该缔约国境内征税。

换句话说，缔约国可以采取对所有养老金一视同仁的方式解决这一问题。

6. 如果所提供的服务与国家或其政治区划或地方当局之一从事的商业有关，并由它们支付薪金、工资或其他类似报酬或养老金，则不适用第1款和第2款。在此情况下，应适用普通规则：工资和薪金适用第15条，董事的酬金和其他类似付款适用第16条，演艺人员和运动员适用第17条，养老金适用第18条。因具体原因希望在其双边公约中略去第3款的缔约国可自行这样做，并将所提供的同实业有关的服务纳入第1款和第2款。鉴于国营铁路局、邮政局、国有剧场等某些公益团体履行的具体职能，想要保留第3款的缔约国可在双边协商中商定将此种团

体支付的报酬包含在第1款和第2款的规定之下，即使它们所从事的可能是商业活动。

3. 因向缔约国及其政治区划或地方当局提供服务而支付的所有养老金都应遵守第19条的规定，即使它们是根据上述国家之一的社会保障制度所作的支付。在大多数情况下，此类付款不论依照第18条还是第19条，其待遇都将是相同的。不过，在第19条第2款(b)项所述情况下——领取人既是另一国的居民又是该国国民——待遇是不同的。根据第19条规定，此种个人领取的政府服务养老金只应在居住国征税。如果让他们按第18条规定纳税，他们只能在来源地国纳税。本款旨在说明，一国(即使根据它的社会保障制度)支付给作为另一国国民的该国居民的公共服务养老金只应在该另一国征税。有些国家更愿意延伸第18条的适用范围，以便也适用于政府养老金，从而使私人养老金和政府养老金都享有同样的待遇。如果选择这种办法，则第19条第2款就没有必要存在，应该删除。

4. 有人建议，对于向居住在某缔约国而在另一缔约国从事演出活动的演艺人员支付演出费的政府，其税务待遇问题可在评注中说明，不过，有人认为，如果缔约国有此打算，它们可在双边协商期间进行商讨。在这方面可参阅第17条评注。

## 第 20 条

### 学 生

1. 《联合国示范公约》第20条的现有措词大致转载了《经合组织示范公约》第20条。1999年，删除了第2款，这一款的规定涵盖了第1款未涉及的赠款、奖学金和就业报酬问题。

2. 由于《联合国示范公约》第20条转载了《经合组织示范公约》第20条，故以下关于后者的评注可以适用：

1. 本条确立的规则涉及学生或学徒工为了维持生活、受教育或培训而接受的某些付款。学生或学徒工在停留国以外收

受的所有此类付款在该国均应免税。

2. 在《1977年示范公约》中插入术语“立即”的目的是要表明，本条款不适用于曾是某缔约国居民但随后在访问另一缔约国之前移居第三国的情况。

3. 本条只适用于为了领取人维持生活、教育或培训之目的而领取的付款。因此，本条不适用于因领取人提供服务而支付的并且适用第15条(或适用第[14条或]第7条，如果是独立服务)的报酬或其任何部分付款。不过，如果领取人的培训涉及工作经历，则有必要将服务付款与领取人维持生活、教育或培训的付款区分开来。所付金额与向提供类似服务且不属于学生或业务学徒的人员支付的金额相当的事实一般表明，所作付款是一种服务报酬。另外，针对维持生活、教育或培训作出的付款不应该超过确保领取人维持生活、教育或培训可能产生的支出额度。

4. 为了本条款之目的，由某缔约国居民支付的或由其代表人支付的付款或由此人在该国拥有的某个常设单位承担的付款不应被视为来自该国之外的来源。

3. 1980年版本《联合国示范公约》第20条载有第2款，其内容如下：

(2) 此外，就第1款未涉及的赠款、奖学金和就业报酬而言，第1款所述学生或学徒工在接受此种教育或培训期间，应有权享受他正在访问的国家的居民在税收方面可享受的免税、减免或削减待遇。

对于是否应从《联合国示范公约》中删除第20条第2款的问题，前专家组已经讨论很长时间了。在这方面，有必要转载国际税务合作特设专家组1995年12月第七次会议工作报告(ST/ESA/250)的第25至29段：

25. 在1995年7月会议上，指导委员会建议专家组考虑从《示范公约》第20条删除第2款，因为该款规定，如果访问学生

拥有按第1款规定不享受访问国免税的收入，则该留学生在就非免税收入纳税时，应有权享受与该国居民相同的免税、税额减免和削减待遇。

26. 一名与会者坚持认为，应保留该项规定，因为它允许按对待本国学生的方法对留学生征税。另一名与会者反驳说，此种对等有时难以说清，因为本国学生的所有收入都须纳税，而留学生只有来自被访国的收入才须纳税。

27. 支持删除该项规定的人指出，第24条第4款(第二句)说明，一国无须“因婚姻状况或家庭责任”而给予非居民以任何可给予居民的个人宽减或其他减免；他认为，第20条第2款与第24条之规定相矛盾。

28. 一名与会者指出，作为第14条第1款(c)项的备选案文，条约可规定在正常的留学期限内，对于不超过某个年度金额的报酬，居住国应予免税，但只以该报酬在另一国也不免税为限。[第14条第1款(c)项在1999年被删除。]

29. 经讨论得出结论认为，专家组多数成员赞成删除第20条第2款，但未能达成一致意见。

4. 1999年5月举行的前专家组第九次会议审议了这个问题，而且专家组同意删除第20条第2款。这样，第20条与《经合组织示范公约》第20条取得了一致，但增加了“受训者”一词。

5. 如措词所表明的，虽然第2款涵盖了源自被访国的赠款和奖学金以及源自在被访国就业的收入，但1980年范本的评注表明，该款主要涉及就业收入。措词的含义是，按留学生所在国的税务目的，使他们与本国学生处于完全平等的地位，而不是使留学生的待遇优于纳税居民学生。

6. 实际适用第2款的经验表明，现有措词会引起管理上的困难。例如，如果留学生在被访国只须就来自该国的收入而不是其全球收入纳税，该名学生是否有权享受需为全球收入纳税的居民所享受的全部宽减？同样，未携带配偶前往某国的已婚留学生是否也有



权享受对已婚个人的宽减？如果对第2款的现行案文进行严格解读，就不可能解决这些问题。

7. 列入第2款所产生的一个特定问题是，第4条中正常的居住地规则所涉留学生或学徒工拥有怎样的纳税居住地位。学习全日制课程的学生可能成为居住国的纳税居民：在此种情况下，他的全球收入都应纳税，而且有权享受所有的个人减免，无须在第20条中作出任何特殊规定。

8. 此外，正如1980年版的评注中进一步表明的，还可以采取另外一些方法，各国不妨考虑在协商过程中扩展第20条的范围，以涵盖在特定的双边情况下可能产生的具体问题。它给出了一些例子，但未提议使用哪种特定的术语来阐明这些例子的意图。1980年的评注说：

[……]在双边协商中有些国家可能希望扩大本条的范围，增加一款，以允许在某些条件下对就业收入进一步实行免税(在普遍适用的缔约国国内法规定的个人免税或类似宽减之外)。例如，有些国家可能希望将免税范围扩大到因在留学生或学徒工所在国从事服务所获得的报酬，但将免税限于规定的报酬金额。在确定金额时，各国可考虑留学生或学徒工因在国外其费用可能会增加的情况。在扩大免税范围的情况下，还可采取的一个适当办法，是给学徒工和留学生的此种免税规定一个时限，对留学生规定的期间可以更长些。

9. 鉴于适用第2款的实际困难，以及影响留学生和学徒工的其他一些问题可能需要在双边协商中解决，前专家组认为，更可取的办法不是全面改写范本，而是从范本中省略第2款。一些国家希望扩大第20条的范围，以包括产生于被访国的收入来源，这些国家应当根据它们的具体情况，努力起草一项尽可能严谨的适当规定。

#### 教师条款

10. 在前专家组第七次会议的讨论期间，数名与会者主张在《示范公约》中加进涉及访问教师的条款。目前，根据《示范公

约》规定，如果以独立身份提供教学服务，访问教师须遵守第14条之规定；如果以非独立身份提供服务，须遵守第15条之规定；或如果报酬由某缔约国支付，须遵守第19条之规定。许多条约载有具体处理教师问题的补充条款，这些条款有时也涉及到研究人员。按这些条款规定，如果教师和研究人员在来源地国停留时间不超过规定期限，一般可在该国享受免税。要说明的是，第14条和第15条都未规定客座教师的报酬在来源地免税，因为这两条一般都允许从来源地对在居住国逗留时间超过183天的服务提供人员征税，而且许多教学工作超过了该时限。

11. 与会者对于是否需要在《联合国示范公约》中安排一个独立条款专门处理客座教师的问题争议很大。但实际上，所有与会者都一致认为，即使在《示范公约》中包括一项教师条款，也不应使教师在本国和被访国都享受免税。一名成员就此问题提出了一项折中办法，他认为不应为了列入有关访问教师的规定而修改《示范公约》，但可以在评注中增加一项内容，说明许多条约载有此类条款，并就这个问题的双边协商提供咨询意见。大家对此建议普遍达成了共识。

12. 因此，前专家组任命了一个起草委员会拟订列进示范公约评注的措词。经讨论和修正后，专家组在1999年通过以下列入内容：

未订立关于访问教授和其他教师所得报酬的《示范公约》特殊规定。由于缺少特殊规定，因此，将视情况分别适用《示范公约》第14条、第15条、第19条或第23条。不过，许多双边公约都载有关于此类人员的某种规则，其主要目的是通过规定在居住国为客座教授提供一定的免税，促进文化关系和知识的交流。有时候，国内税务法已经规定了免税待遇，许多人认为这是解决客座教师双重征税问题的优先办法。

尽管第14条、第15条、第19条和第23条均可适用于防止双重征税，但有些国家不妨列入一项教师条款。一方面，各国家的国内税则五花八门，另一方面，有些国家又无此类规则，这种情况妨碍在《示范公约》中列入一项教师问题的具体规定。

不过，如果缔约国在双边协商中决意列进一项有关客座教师的规定，在编写此种规定时应考虑下列问题：

- (a) 税务条约的目的一般是避免双重征税，对教师的双重免税是不可取的；
- (b) 可取的做法是限制访问期间所享受的福利最长时限（通常为两年），在个别情况下，该时限的延长应通过缔约国主管部门双方协议决定。应当确定超过该时限的访问所得收入是从访问开始起征税，还只从超过时限期满之日起征税；
- (c) 是否只有在服务所在缔约国“承认的”某些机构从事教学服务才享有福利；
- (d) 在客座教授及其他教师也做研究工作的情况下，是否只有为了公共（而非私人）利益从事研究才能享受福利报酬；
- (e) 个人是否可有权享受本条规定的福利一次以上。

## 第 21 条

### 其他收入

1. 《联合国示范公约》第21条转载了《经合组织示范公约》第21条，《经合组织示范公约》第21条第2款除外，还涵盖了根据第14条之规定收入归属于其受益人在另一缔约国拥有的固定基地的情形。《经合组织示范公约》第21条还增加了一个第3款，它所载的一项一般规定涉及缔约国居民来自另一缔约国且在前述几条中未曾涉及的收入项目。

2. 本条不仅涵盖了前述几条未明确述及的一类收入（例如，赡养费或彩票收入），而且还涉及未明确提及的来源所产生的收入（例如，某缔约国居民为使用位于第三国的不动产而支付的租金）。本条列入了产生于第三国的收入及来自缔约国的收入。

## 第 1 款

3. 本款转载了《经合组织示范公约》第21条第1款。因此，委员会认为经合组织评注的以下部分可以适用：

2. 本款规定，专属征税权应给予居住国。在两个居住地发生冲突的情况下，第4条也将分配第三国收入的征税权。

3. [……]当收入产生于第三国，而且两个缔约国根据其国内法都将此种收入的领取人视为居民时，第4款的适用将导致领取人只被视为某缔约国的居民，而且只能在该国全额纳税（“全部纳税责任”）。在此情况下，另一缔约国不得对产生于第三国的收入征税，即使根据第4条规定被认为是其居民的国家不对领取人征税。为了避免不征税，缔约国可商定将本条的范围限于在领取人是其居民的缔约国征税的收入，并可据此修改本款规定[……]。

也请参阅下文评注第5款。

## 第 2 款

4. 本款转载了《经合组织示范公约》第21条第2款，不同之处是，《经合组织示范公约》第21条第2款还涵盖根据第14条的规定收入归属于其受益人在另一缔约国拥有的固定基地的情形。委员会认为经合组织评注的以下部分可以适用(括号中出现的补充评注不是经合组织评注的组成部分，插入补充评注的目的是要反映所述差别)：

4. 本款规定，如果收入同缔约国居民在另一缔约国拥有的常设单位[或固定基地]的活动有关，可不适用第1款规定。本款涉及来自第三国的收入。在此情况下，征税权给予常设单位或固定基地所在缔约国。根据第6条第4款的规定，第2款不适用于所在国对其拥有优先征税权的不动产[……]。因此，位于某缔约国并构成该国企业在另一缔约国拥有的常设单位营业财产一部分的不动产只应在财产所在和收入领取人是其居民的首次提及国征税。这与第13条和第22条就不动产所阐明的规则相一

致，因为这些条款的第2款都只适用于常设单位的动产。

5. 本款也涉及这样一种情况，即收入受益人和支付人为同缔约国居民，而且收入归于收入受益人在另一缔约国设立的常设单位[或固定基地]。在此情况下，征税权给予常设单位或固定基地所在缔约国。如发生双重征税，居住国应根据第23 A条或第23 B条的规定给予减免。不过，在居住国作为来源地国对股息和利息征税时可能会出现一些问题，如第7条和第23 A条相结合会阻止该国对该种收入征税，而如果把收入支付给另一国居民，作为股息或利息来源地国的第一国可按第10条和第11条的第2款规定的税率对此类股息或利息征税。缔约国如发现此种情况不能接受，可在其公约中列入一项规定，允许居住国作为股息或利息的来源地国按第10条和第11条的第2款的规定对此种收入征税。常设单位所在国将本着第23 A条第2款或第23 B条第1款规定的精神对此种税款给予减免；当然，如果常设单位所在国按照其国内法规定不对归于常设单位的股息或利息征税，就不应给予此种减免。

6. 适用免税法(第23 A条)的一些国家可能有理由怀疑，第2款给予的待遇可能诱使一缔约国企业将诸如股份、债券或专利等资产归入设在另一缔约国境内的常设单位，以便在那里得到更优惠的税收待遇。为抵消它们视为将构成滥用的此种安排，有些国家可能认为交易是人为的，并因此将资产视为同常设单位有效联系在一起。另有一些国家可能会增强它们的立场，在第2款中增加一个条件，规定如果做出有关安排主要是为了适用本项规定，则本款不应适用。另外，关于权利或财产必须与这种位置“有效关联”的要求并不仅限于在常设单位的账目中将此种权利或财产记录在案。

### 第 3 款

5. 本款是对《经合组织示范公约》第21条的一种补充。它使收入产生国能够对此种收入征税，如果该国的法律有此规定的话，

而第1款的规定则允许居住国拥有专属征税权。两款规定同时适用可能导致双重征税。这种情况与其他双重征税的情形一样，均应适用第23 A条或第23 B条的规定。在有些情况下，第2款和第3款可能重叠；这会产生相同结果。

6. 在前专家组1999年举行的第九次会议期间，与会者广泛讨论了列入涉及金融工具的新条款问题。会议确定了三种选择方案。首先，缔约国可以采用《联合国示范公约》第21条的三款规定。其次，缔约国可以采用第21条第3款，但对第3款述及的收入补充一个降低税率。第三，缔约国可以仅采用《联合国示范公约》的第1款和第2款。据认为这些备选案文有利于处理这个问题。会议据指出，正如下文第7款所讨论的，金融产品的待遇与第2和第3种选择方案相关。

#### 任择补充条款

7. 委员会认为经合组织评注的以下部分具有相关性：

7. 当采用某些非传统金融工具的当事方具有特殊关系时，有些国家在处理这些工具所产生的收入方面会遇到困难。这些国家不妨在第21条中补充如下一款：

[4]. 如果因第1款所述及之人与某个他人之间或他们两人与某个第三人之间具有特殊关系，第1款所述及收入的金额超过在无此种关系情况下双方将会商定的金额(如有)，则本条规定只应适用于最后提及的金额。在此情况下，收入的超额部分仍应按照每个缔约国的法律征税，并对本《公约》其他适用的规定给予应有的注意。

将本补充条款列入公约与独立人员之间的新型金融交易的待遇或公约的其他条款无关。

8. 本款限制其他条款未涉及的收入征税规定适用范围，这同第11条第6款限制利息征税规定的适用范围一样[……]。

9. 虽然这种限制适合第21条规定的任何收入，但未考虑

它实际适用于诸如离婚抚养费或社会保障金等款项。据认为它可能对下述情况最适用，如某些非传统金融工具是在无特殊关系不能达成的情况和条件下达成的[……]。

10. 第21条的限制在两个重要方面不同于第11条的限制。首先，在必要的情况下，该款允许将根据非传统金融工具所作的全部付款视为超额付款。其次，排除在利息条款适用范围之外的收入仍须按公约的某项其他条款处理[……]，本应依据第21条处理的收入按定义不必适用其他任何条款。因此，如果第21条的限制将收入的一部分排除在该条适用范围之外，则公约第6至第20条完全不适用于该种收入，每个缔约国可根据其国内立法征税。

11. 不过，公约的其他规定将继续适用于此种收入，例如，第23条(双重征税的减免)、第25条(共同协议程序)和第26条(信息交流)。

8. 前专家组一些成员指出，有人为利用第21条规定采取了各种人为的伎俩，在有可能删除第3款或只规定来源地国降低税率的情况下尤其如此，他们的主要做法是设立或转让例如通过金融工具获得收入的权利。虽然可以利用实质优于形式规则、禁止权利滥用原则或任何类似原则抵制这种做法，但可能希望具体处理这个问题的缔约国可以在其双边税务条约中包括一项有关下述内容的条款：

如果任何想设立或转让支付收入权利者的主要目的或主要目的之一，是通过这种做法利用本条，则本条规定不适用。

9. 一般来讲，各国均未在第21条列入一项条款，以说明哪里产生的收入被视为因第3款目的而产生。两个缔约国的国内法都能确定收入的来源。不过，缔约国的国内法可能会存在不同，且可能会导致双重征税(或者双重不征税，如果受益人的居住国采用第23 A条来消除双重征税)。希望解决这一问题的国家可将一项条款列入其双边税务条约，内容如下：

当付款人为缔约国居民时，应将利息视为产生于该国。不过，

无论支付收入者是否为某缔约国居民，如果此人在某缔约国拥有与所产生的支付责任有关的常设单位或固定基地，且此种收入由上述常设单位或固定基地负担，则此种收入应被视为在该常设单位或固定基地所在国的境内产生。



## 第四章评注

### 资本征税

#### 第 22 条

#### 资 本

1. 《联合国示范公约》第22条涉及资本税，遗产税、遗产继承税、赠与税和转让税除外。

2. 前专家组审议了第1至第4款是否应继续置于方括号内的问题。他们普遍认为，头三款不需要括号，但决定保留第4款的方括号。有人提出有力的论点说，所在地国将在财产位于该国的情况下拥有征税权；因此它可以享受《联合国示范公约》有关其他收入的第21条所给予的待遇。1999年，前专家组决定保留第4款的括号。

3. 如果协商双方决定列入一项资本征税条款，它们需要确定是采用第4款所用的措词，还是采用将征税权留给资本所在国的措词。委员会认为，如果采用括号内的第4款措词，则适用下文转载的经合组织第22条评注。

1. 本条只涉及资本税，遗产和遗产继承税、赠与税和转让税除外。本条适用于第2条述及的资本税。

2. 资本税一般指资本收入的补充征税。因此，原则上只能由有权对资本特定部分收入征税的国家征收这部分资本税。不过，不能完全照搬有关此类收入征税的规则，因为并非所有收入项目都必须在一国纳税。

3. 因此，本条首先列举了可在所在国征税的财产。第6条所述及的归缔约国居民所有并位于另一缔约国的不动产(第1款)、构成一缔约国企业在另一缔约国拥有的常设单位营业财产一部分的动产[，或属于缔约国居民为从事独立个人服务而在另一缔约国拥有的固定基地的动产](第2款)均属此类。

4. 从事国际运输的船舶和飞机、从事内河水道运输的船

船舶以及从属于此类船舶或飞机经营业务的动产只应在对企业实施有效管理所在地所在国征税(第3款)。这条规则符合第8条和第13条第3款的规定。当然,如果海运企业或内河水道运输企业的有效管理地在船舶上,则应适用第8条第3款。一些缔约国更愿意将专属征税权授予居住国或将居住地标准与有效管理地标准结合使用,这些国家可在双边公约中用一项符合与第8条评注第2款和第3款中提议的规定相符的规定取代第3款。从属于船舶或飞机经营业务的不动产可按第1款阐明的规则在所在国征税。

4.1 第3款适用于本身拥有财产且自己经营本款所述营船舶或飞机的企业,无论是为了其自身的运输活动,还是按包租方式租赁本身一切设备、配备和供应品的船舶或飞机。不过,它不适用于拥有船舶或飞机但本身并不经营的企业(例如,企业将财产租给他人,临时出租裸船的除外[……])。在此情况下,资本将适用于第2款或第4款之规定。

4.2 在其双边公约中,成员国可自由进一步澄清在此情况下适用第22条。它们可以采用本条第3款的以下替代版本[……]:

3. 以财产为形式且属于企业业务财产组成部分的资本,其有效管理地位于一缔约国境内且由该企业在国际运输活动中经营的船舶和飞机以及与经营此种船只和飞机有关的动产组成的,只应在该国境内征税。

5. 关于第1至第3款未列出的资本部分,本条规定对它们的征税只能在其所有者为其居民的缔约国进行(第4款)。

6. 在对用益权下的动产部分适用第4款规定时,如果由于国内法不同而出现双重征税,有关国家可采用双方协议“程序”或通过双边协商解决问题。

7. 本条没有提出任何关于债务扣除的规则。经合组织各成员国的法律存在很大差异,因而无法就此种扣除得出共同的解决办法。当纳税人和债权人不是同一国居民时可能产生的债务扣除问题在第24条第4款中作了说明。

## 第五章评注

### 消除双重征税的方法

#### 第 23 条

#### 消除双重征税的方法

##### A. 一般考虑

1. 关于消除双重征税的方法,《联合国示范公约》第23条提供了两个备选版本,即关于免除法的第23 A条和关于减免法的第23 B条。

2. 一国对于双重征收给予减免的方法主要取决于它的一般税务政策和它的税收制度结构。由于各种税收制度存在着差异,双边条约规定了最灵活的手段,可用以调节相互冲突的税收制度及避免或减轻双重征税。

3. 在先前修订《联合国示范公约》时,发展中国家的成员感觉到,就发达国家适用的减免措施而言,可根据情况使用免税法和税额减免法。它们认为,如果按条约规定将某种收入的专属税务管辖权分配给来源地国,则特别适合采用免税法;来源地国可采取累进免税形式。在发展中国家看来,国外税额减除法的主要弊端之一是,发展中国家实行低税率的福利或它们给予特殊税收减让的福利可能大部分进入资本输出国的国库,而原本应享有这些福利的外国投资者却受益甚少。因而,税收从发展中国家转移到了资本输出国。

4. 因此,多数发展中国家实行的税收奖励措施能否取得成效,将取决于发展中国家与进行投资的资本输出国在税收制度上的相互关系。对发展中国家来说,至关重要的是不能让利用国外税额减除法的资本输出国的征税影响税收奖励措施的有效实施。在双边条约中通过“免税”信贷可在一定程度上避免这种不可取的结果,依据该项方法,发达国家不仅应减免支付的税款,而且还应减免发展中国家鼓励性立法免除的税款。另外,还可通过免除法避免上述

结果。一些来自发展中国家的成员认为，有必要强调它们的看法，即对这些国家而言，免除法或免税条款是税务条约协商中的一个基本和根本目标。此外，有些成员指出，各种研究表明，在投资决策过程中税收因素本身不是一个决定因素，因此他们认为免税不一定是一种恰当的政策。

5. 发达国家和发展中国家的许多成员同意这样一种观点，认为如果发达国家采用减免法，发达国家与发展中国家之间的条约应当包括税收抵免。不过，一些发达国家成员表示，它们认为，由于多种原因，税收抵免不是促进经济发展的一种适当手段，其他措施更有助于实现这个目标。

6. 虽然避免双重征税的免税法将消除居住国税收对来源地国税收奖励计划的不利影响，但许多发达国家不准备将这项方法纳入其条约中。在投资者本国适用国外税额减除原则的情况下，使发展中国家给予的税收奖励和减让不断发挥效应的最有效办法是实行税收抵免。可考虑采用三种备选方案解决这个问题。

7. 首先，实行税收奖励的国家可在其国内立法中规定，给予税收奖励的条件，即纳税人必须能够以令税务管理部门满意的方式证明，利润汇回本国后，利润汇入国依其法律不会对奖励措施所涉及的收入直接或间接征税，或对奖励措施放弃的税收给予减免。这种规定将能防止税收奖励的福利从发展中国家的国库落入纳税人手中，然后再流入发达国家的国库。

8. 其次，税务公约可作出一项规定，禁止各缔约国对设在本国境内的企业在另一国从事受益于后者税收奖励的活动中所取得的利润征税，除非该利润能返回或直接或间接汇回第一缔约国。因此，为避免征税，这些利润必须再投资于发展中国家。需要制定一些体现这项规定的会计规则，并由缔约国商定返回的时间安排或时刻表。

9. 第三，第一缔约国可以对此种利润征税，但它必须依照税收分享协议，将税收中完全由于来源地国实行税收奖励措施而获得的那些金额交给产生收入的缔约国。这项建议很具有引力，因为它

们能够保持弥补发展中国家财政亏损的鼓励性价值，并较易于实行管理。许多发展中国家的现行规则都涉及分摊纳税人国外所得收入的来源和性质，在确定采取税收奖励措施所影响的税收时，这些规则可以提供大部分所需的信息。

10. 另一方面，有些成员主张，从理论上讲，许多发展中国家实行税收奖励措施的效果在一定程度上取决于发展中国家与利用国外税额减除法的资本输出国在税务制度上的相互关系。这是因为人们希望发展中国家的税收奖励措施与发达国家实行的“税收抵免”能够“相辅相承”。所谓“税收抵免”是指不仅对实际支付的税款实行减免，而且还对根据发展中国家的奖励立法实际放弃的税款实行减免。

11. 自《联合国示范公约》在1980年初次公布以来，各国对采用以鼓励投资为目标的财政奖励办法在经济上是否可行进行了各种研究。据上述成员讲，这些研究表明税收因素本身可能并不是企业投资决策过程中的决定因素，因此他们认为免税不一定是一项适当的政策。在任何特定国家创造所谓“投资气氛”的过程中，其他因素起着更大的作用，例如政治和经济的稳定，被视为公正的司法制度、熟练劳动力的可获性及劳动法和社会保障成本等，这些因素不会无意中成为企业发展的障碍。有人论证说，财政鼓励办法会破坏课税基础，并有可能导致邻国之间随之出现有害的税收奖励竞争效应。因为它们都力图在奖励措施上超过对方，并在财政上掌握主动权。此外，在税务条约中，纳入“税收抵免”规定会出现某种问题，一些实例表明，有人为了利用这些规定，人为地达成了一些商业交易，这不仅削弱了课税基础，而且还导致在经济上随意做出错误的投资决策。

12. 因此，现实情况是，作为一个政策问题，各国仍可自行采用它们认为有益或无可规避的投资鼓励措施，因为现行的优惠税务制度，例如其他管辖区的免税区，给它们造成了一些压力。不过，据观察，近年来出现了目标范围比以往变窄的倾向。例如，它们可能限于特定的经济活动领域或特定的地理区域；而且它仍往往有较严格的时限，而不是没有限制。发展中国家有些专家认为，如果发展中国家决意采用此类财政奖励手段，作为一项条约协商目标，它们应继续将

“对应”或“免税”规定列入与实行国外税额减除法的资本输出国缔约的条约中。对发达国家与发展中国家近年来缔结的税务条约的研究表明，免税规定反映了条约的特点，不过这些规定现在往往比以前有更严格的时限。有时候会制订一项“终止”或“落日”条款，规定，比如说在五年后终止生效，除非条约伙伴国同意延长时限。在采纳此种条款的情况下，发展中国家某些专家认为，资本输出国应在其国内法和条约中提供某种保护，以防止条约伙伴今后做出拒绝延长免税规定生效期的决定。在这方面可以采取比如一种所谓的“吸收税”形式，吸收税是一种旨在减少国内税收奖励立法准予的福利的税款，其金额将在无免税规定的情况下转移至条约伙伴的国库。不过，有些国家不允许对吸收税实行国外税额减除。

13. 如果某国旨在消除双重征税的制度虽然在形式上遵循第23条之规定，但在实践中并不创造消除双重征税的条件，则会阻止国际投资的流入。例如，某种僵化的制度有可能妨碍实行国外税额减除。这种情况不但背离第23条的精神，而且还有可能阻碍外国投资。

14. 以下摘要来自《经合组织示范公约》第23 A条和23 B条评注，它们适用于第23 A条和23 B条(括号内出现的补充评注不是《经合组织示范公约》评注的组成部分，插入补充评注的目的是要反映《经合组织示范公约》与本《示范公约》条款之间的差别，也是为具体说明本《示范公约》的适用款/项)：

## 一、 序言

### A. 条款的范围

1. 这些条款涉及所谓的司法性双重征税问题，其中同一种收入或资本可由一个以上国家向同一人征税。

2. 应特别将这种情况与所谓的经济性双重征税，即可就同一种收入或资本向两个不同的人征税的情况加以区分。如果两个国家都希望解决经济性双重征税的问题，它们必须举行双边协商。

3. 国际司法性双重征税可能产生于三种情形：
  - a) 每个缔约国均责成同一人就其全球收入或资本纳税(同时全部纳税责任, 见下文第4款);
  - b) 一人是某缔约国(R)<sup>44</sup>的居民, 并从另一缔约国(S或E)取得收入或拥有资本, 而且两国都对该项收入或资本征税(见下文第5款)的;
  - c) 每个缔约国责成不是任一缔约国居民的同一人就从某缔约国取得的收入或在该国拥有的资本纳税: 例如, 这种结果可由下述情况造成, 即一非居民个人在某缔约国(E)拥有常设单位或固定基地, 他通过此类单位或基地从另一缔约国(S)取得收入或在该国拥有资本(同时有有限纳税责任, 见下文第11款)。

4. 根据第4条规定, 情况a)项中的冲突简化为情况b)中的冲突。这是因为该条界定术语“缔约国居民”时, 提到了根据国内法一个人因其住所、居住地、管理地或任何其他类似标准应负的纳税责任(第4条第1款), 并列出了有关双重居住地情况的特殊标准, 以确定两国中哪一国是公约意义上的居住国(R)(第4条第2款和第3款)。

4.1 不过, 第4条只涉及同时纳税责任的情形。因此, 如果同一收入项目要承担两个国家的全部纳税责任, 但纳税时间不同的, 则可能无法解决a)种情形中的冲突。下面的例子说明了这个问题。假定R1国一居民从给予此人的某项雇员认股权中获得某种应纳税收益。R1国在给予此种认股权时对该收益进行了征税。事后, 此人成为R2国居民, 该国在其随后的征税活动中对此项收益进行了征税。在这种情况下, 在此人作为其居民时, 两个国家都对其进行了征税, 且第4条未涉及这一问题, 因为不是同时居住在两个国家。

---

<sup>44</sup> 在整个第23 A条和23 B条评注中, 字母“R”代表公约意义上的居住国, “S”代表来源地或所在地国, 而“E”代表常设单位[或固定基地]所在国。

4.2 在此情况下，冲突将被简化为情况b)中的冲突，并予以相应解决，条件是认股权所涉及的就业是在其中一个缔约国提供的，以使该国能够依据第15条进行征税，因为它是相关就业活动的所在国。实际上，为了消除另一国的双重征税之目的，在这种情况下，被提供服务的国家将是来源地国。第一个国家未同时征税无关紧要(见第32.8款)。该国认为它作为居住国而非来源地国征税也无关紧要(见第8款最后一句)。

4.3 不过，如果相关就业服务未在任何一国提供，则冲突就不是来源地国和居住国双重征税问题。可以采用共同协议程序来处理这种情况。解决这种问题的一种可能的依据将由两个国家的主管部门商定：每个国家应该对另一国家针对雇员作为另一国居民期间所提供服务的收益部分进行的居住国征税提供减免。因此，在上面的例子中，如果相关服务是在当事人成为R2国居民之前在第三国提供的，则R2国的主管当局有必要同意为R1国针对在第三国提供的服务所涉就业收益部分所征的税款提供减免(采取减免法或者免税法)，因为在提供这些服务时，纳税人是R1国居民，而不是两国之间税务公约意义上的R2国居民。

5. 情况b)中的冲突可通过在两个缔约国之间分配征税权来解决。进行此种分配的方式是，可由来源地国或所在地国(S)或常设单位[或固定基地]所在国(E)放弃征税权，或由居住国(R)放弃征税权，或由两国共享征税权。在进行这种分配时，可同时适用《公约》第三和四章的规定与第23 A条或第23 B条的规定。

6. 某些收入或资本项目的专属征税权归其中一个缔约国所有，而且有关条款指出，有关的收入或资本“只应在某缔约国征税”。<sup>45</sup>“只应在一缔约国征税”一句不包括在另一缔约国征税，因而避免了双重征税。获得专属征税权的国家通常是纳

---

<sup>45</sup> 见第7条第1款第一句、第8条第1款和第2款、[……]第13条第3和[6]款、[第14条第1款第一句]、第15条第1款第一句和第2款、第18条[备选案文B



税人为第4条所指居民的国家，也即R国，按此条规定，<sup>46</sup>也可以把针对不是第4条意义上居民的纳税人的专属征税权授予另一缔约国(S)。

7. 其他收入或资本项目征税权的归属不是排他性的，相关的条款指出，有关收入或资本“可在”纳税人不是第4条所指居民的缔约国(S或E)“征税”。在此情况下，居住国(R)必须给予相应减免，以避免双重征税。第23 A条第1款和第2款及第23 B条第1款旨在给予必要的减免。

8. 第23 A条和23 B条适用的情况是R国居民从另一缔约国E或S(不是公约所指的居住国)取得收入，或在该国拥有资本，按规定，此种收入或资本可在该另一国E或S征税。因此，这些条款只适用于居住国，它们没有规定另一缔约国E或S应如何处理此类收入或资本。

9. 如果某缔约国R的居民通过他在另一缔约国E拥有的常设单位或固定基地从同一国R取得收入，E国可对此收入征税(位于R国的不动产收入除外)，但条件是此种收入可归入上述常设单位或固定基地(第21条第2款)。在此情况下，对不属于设在E国的常设单位或固定基地的收入，R国也必须根据第23 A条或第23 B条规定给税额减免，即便有关收入源自R国[……]。不过，如果两个缔约国同意在第10条、第11条或第12条的第2款所确定的限度内将作为股息或利息来源地国的有限征税权给予适用免税法的R国，那么两国还应按照第23 A条第2款或第23 B条第1款的精神商定E国针对R国征收的税款给予的减免。

10. 如果R国居民通过他在E国拥有的常设单位[或固定基地]从第三国取得收入，E国可对归属常设单位[或固定基地]的这种收入(位于第三国的不动产收入除外)征税(第21条第2款)。

---

第1款和第2款除外]、第19条第1款和第2款、第21条第1款和第22条第3款和第4款。

<sup>46</sup> 见第8条第1款和第2款、第13条第3款、第19条第1款a)项和第2款以及第22条第3款。

对于可归属于E国的常设单位[或固定基地]的收入，R国必须根据第23 A条或第23 B条的规定给予减免。对于在产生收入的第三国征收的税款，公约中没有应由缔约国E给予减免的规定；不过，根据第24条第3款规定，E国国内法(双重征税公约除外)为E国居民规定的任何减免也应给予R国企业在E国的常设单位[……]。

11. 上文第3款情况c)中的冲突不属于公约范围，因为根据第1条规定，公约只适用于其为一个或两个缔约国居民的人。不过，这个问题可通过适用共同协议程序来解决(另见上文第10款)。

## B. 消除双重征税法说明

12. 在现行公约中，纳税人为其居民的国家消除双重征税须遵循两条主要原则。为了简易起见，下文只提及所得税；但是这些原则同样适用于资本税。

### 1. 免税原则

13. 根据免税原则，居住国R不对按照公约规定可在E国或S国征税的收入征税(当然，也不应对只能在E国或S国征税的收入征税[……])。

14. 适用免税原则的主要方法有两种：

- a) R国为了征税的目的，可以完全不考虑在E国或S国征税的收入；R国在确定拟对收入其余部分征收的税款时，无权将免税的收入考虑进去；这种方法叫做“全部免税”；
- b) R国不对可在E国或S国征税的收入征税，但R国保留在确定对收入其余部分征收的税额时将此种收入考虑在内的权利；这种方法叫做“累进免税”。

### 2. 抵免原则

15. 根据抵免原则，居住国R在计算它的税款时，要考虑纳税人的总收入，包括按照《公约》规定可在另一国E或S征税

的来自该国的收入(但不包括只应在S国征税的收入;见上文第6款)。然后它可以从自己的税款中扣除在另一国支付的税款。

16. 适用抵免原则的主要方法有两种:

- a) R国允许扣除在另一国就可征税的收入支付的税款总额;这种方法叫做“全部抵免”;
- b) R国就另一国支付的税款确定的扣除额仅限于本国税款中与可在另一国征税的收入相应的部分;这一方法叫做“普通抵免”。

17. 从根本上讲,两种方法的差异在于免税法着眼于收入,而减免法则着眼于税款。

### C. 方法的运用和效果

18. 列举一个数字将有助于解释各种方法的效果。假定总收入为100 000,其中80 000得自一国(居住国R),20 000得自另一国(来源地国S)。设想R国对100 000的收入课税35%,对80 000的收入课税30%。进而设想S国的税率为20%——情况(一)或40%——情况(二),这样,在该国的20 000收入的应纳税款分别为情况(一)4 000或情况(二)8 000。

19. 如果纳税人的总收入100 000产生于R国,他的税款将为35 000。如果他的收入不变,但以上述方式得到,而且如果R国的国内法并未规定减免,R国与S国之间也未缔结公约,则总税额将为情况(一):35 000加4 000=39 000;情况(二):35 000加8 000=43 000。

#### 1. 免税法

20. 根据免税法规定,R国将征税范围限于总收入中按照公约各条规定有权征税的部分,即80 000。

##### a) 全部免税

R国按适用于80 000的税率(也即30%)对80 000征税。

	情况(一)	情况(二)
R国税款, 80 000的30%	24 000	24 000
加S国税款	4 000	8 000
税款总额	28 000	32 000
R国给予的减免额	11 000	11 000

#### b) 累进免税

R国按适用于任何地方产生的总收入(100 000)的税率(也即35%)对80 000征税。

	情况(一)	情况(二)
R国税款, 80 000的35%	28 000	28 000
加S国税款	4 000	8 000
税款总额	32 000	36 000
R国给予的减免额	7 000	7 000

21. 这两种情况下, S国税率不影响R国放弃的税款金额。如果S国的所得税低于R国给予的减免——情况(a)(一)、(a)(二)和(b)(一)——则纳税人的情况将好于其总收入完全得自R国的情况。在相反的情况——情况(b)(二)——下, 纳税人的情况较差。

22. 这个例子还说明, 在R国适用全部免税法的情况下给予的减免可能高于在S国征收的税款, 即使S国的税率高于R国的税率。其原因是根据全免法, R国不仅放弃它对来自S国收入的税收(如根据累进免税法,  $20\,000 \times 35\% = 7\,000$ ), 而且余下部分收入(80 000)的税款也减少一个数额, 它相当于R国的两种收入水平的税率差额( $35\% - 30\% = 5\%$ , 适用于80 000=4 000)。

#### 2. 减免法

23. 根据减免法, R国保留对纳税人总收入的征税权, 但它允许从这样征收的税额中进行扣除。

a) 全部抵免

R国按35%的税率计算总收入100 000的税款，并允许扣除S国对于来自S国的收入应征收的税款。

	情况(一)	情况(二)
R国税款，100 000的35%	35 000	35 000
减S国税款	<u>-4 000</u>	<u>-8 000</u>
应征税款	31 000	27 000
税款总额	35 000	35 000
R国给予的减免额	4 000	8 000

b) 普通抵免

R国按35%的税率计算总收入100 000的税款，并允许扣除S国对来自该国的收入应征收的税款，但无论如何不允许超过在R国应归于来自S国收入的那部分税款(最大扣除额)。最大扣除额将为20 000的35%=7 000。

	情况(一)	情况(二)
R国税款，100 000的35%	35 000	35 000
减S国税款	<u>-4 000</u>	
减最大扣除额		<u>-7 000</u>
应征税款	31 000	28 000
税款总额	35 000	36 000
R国给予的减免额	4 000	7 000

24. 与免税法比较，减免法的一个特点是R国决不能允许扣除额超过S国应征的税款。

25. 如果在S国应纳的税款少于R国对应于来自S国收入的税款(最大扣除额)，则纳税人始终必须支付如果他只在R国纳税将必须缴纳的等额税款，即如同他的总收入全部得自R国一样。

26. 如果在S国应纳的税款高于最大扣除额，在R国适用全

部减免时，至少只要应付给R国的总税款同在S国应纳的税款额一样多或更多，其结果将相同。

表23-1 不同情况中的税款总额

A. 在R国产生的全部收入	税款总额=35 000	
B. 在两国产生的收入， 即R国80 000和S国20 000	如在S国征税，税款总额	
	4 000 (情况(一))	8 000 (情况(二))
无公约 (19) <sup>1</sup>	39 000	43 000
全部免税 (20a)	28 000	32 000
累进免税 (20b)	32 000	36 000
全部抵免 (23a)	35 000	35 000
普通抵免 (23b)	35 000	36 000

<sup>1</sup> 括号内的数字系指本评注的各段。

27. 如果在S国应纳的税款较高，而且抵免受限制(普通抵免)，纳税人在S国支付的税款将不会全部扣除。如属此种情况，纳税的结果将不如如果他的全部收入产生于R国的情况，而且在此种情况下，普通减免法的效应将与累进免税法相同。

表23-2 居住国放弃的税款总额

	如果在S国征税	
	4 000 (情况(一))	8 000 (情况(二))
无公约	0	0
全部免税 (20a) <sup>1</sup>	11 000	11 000
累进免税 (20b)	7 000	7 000
全部抵免 (23a)	4 000	8 000
普通抵免 (23b)	4 000	7 000

<sup>1</sup> 括号内的数字系指本评注的各段。

#### D. 条款建议的方法

28. 在经合组织成员国之间缔结的公约中，有两项主要原则得到遵守。有些国家倾向于第一项原则，还有一些国家更赞

同第二项原则。从理论上讲，采用单一原则更为可取，但由于所述及的偏重点不同，每个国家可自行选择。

29. 另外，有人认为重要的是应限制按照拟采用的各项主要原则确定的方法数目。鉴于此种限制，拟订了有关条款，以使成员国能在两种方法中做出选择：

- 累进免税法(第23 A条)；和
- 普通减免法(第23 B条)。

30. 如果两个缔约国都采用同一种方法，只将有关条款插入公约就可以了。但是，如果两个缔约国采用不同的方法，就要将两条合并为一条，而且必须按照每个国家采用的方法，将它的名字插入条款的每个适当部分。

31. 缔约国可将两种方法结合起来使用。缔约国R一般采用免税法处理根据第10条和第11条[及第12条]的规定可能须在另一缔约国S缴纳有限收入税的情况，对该缔约国而言，这种结合确是必要的。对此，第23 A条第2款中规定对在另一缔约国S征收的有限税款实行抵免[……]。而且，一般采用免税法的国家不妨将特定的收入项目排除在免税范围之外，并对此类项目适用减免法。在此情况下，可以修正第23 A条第2款，以纳入这些收入项目。

32. 两项条款均以一般方式起草，不提供如何计算免除或减免的详尽规则，在这方面可依据国内法和适用的惯例。认为需要按公约本身规定解决任何问题的缔约国可在双边协商中这样做。

#### E. 时间不匹配

32.8 允许来源地国对特定收入项目或资本征税的公约条款并未对何时征收此种税款实施任何限制(例如，见第15条评注第2.2款)。因为第23 A条和23 B条规定，如果根据公约条款某个收入项目或资本可在来源地国征税，则应给予减免，由此得出结论，不管来源地国在何时征税，都必须给予此种减免。因此，

居住国必须通过抵免或免税法，对上述收入项目或资本给予双重征税减免，即使来源地国在前一年或下一年对其进行征税。不过，有些国家并未在其双边公约中采用第23 A条或第23 B条的措词，并把自己在税务公约中提供的双重征税减免与国内法规定的减免联系起来。无论如何，希望这些国家能够找到其他办法(例如，双边商定程序)，以便消除当来源国在不同征税年度征税时可能出现的双重征税。

## 二、关于第23 A条规定的评注(免税法)

### 第 1 款

#### A. 居住国给予免税的义务

33. 本条规定，对于按照公约规定“可在”另一国E或S“征税”的收入和资本，居住国R应予以免税。

34. 不论另一国是否实际行使征税权，居住国都必须对根据公约可能在另一国征税的收入和资本相应地给予免税。这种方法被视为一种最可行的方法，因为居住国无须调查另一国的实际征税状况。

35. 有时，协商各方可能会发现，在某些情况下，为了避免双重征税，对居住国给予免税的绝对义务作出例外规定是一种合理的做法[……]。如果来源地国的国内法规定不对具体的收入或资本项目征税，或由于亏损抵消、差错或法定时限届满等特殊情况而未实际收税的，就可以采取这种做法。为了避免对特定收入项目实施双重征税，缔约国可商定修改有关条款本身[……]。如果两个国家中有一国采用免税法，而另一国采用减免法，也可对一般规则作出例外规定，以便实现某种程度的互惠。最后，如果一国希望对具体的收入项目适用减免法而不是免税法，可另外对一般规则作出例外规定(见上文第31款)。

15. 在《联合国示范公约》中，来源地国的征税权在许多情



况下扩大到根据《经合组织示范公约》规定只应在居住国征税的收入。因此，在双边公约中采用免税法的许多国家不妨限制第23 A条第1款的适用范围，例如，通过将免税法限于在来源地国实际征税的收入，或通过对某些项目的收入适用第23 A条第2款规定的税额抵免而不是免税。此外，由于《联合国示范公约》第23 A条第1款的范围比《经合组织示范公约》的对应规定更为宽泛，一般选择免税法的国家也可对第23 A条第2款未提及的具体收入项目选用减免法。

16. 经合组织评注继续转载如下：

#### B. 条款的备选表述

37. 本条中拟订的免税法的要意是，居住国的应纳税收入或资本按在该国免税的金额来扣减。如果某个国家按所得税确定的收入金额用作实现其他目的如社会福利的一种手段，则以建议的形式适用免税法，就可能出现此种福利被不应享有者享用的后果。为避免这种后果，可以更改案文，将有关收入纳入居住国的应纳税收入中。在此情况下，居住国必须放弃总税款中与有关收入相等的那一部分。采取这一程序将会产生本条采用建议的形式所产生的结果。各国在起草本条时可自行修改。如果一国想按上述方式起草本条，可将第1款起草如下：

如果缔约国居民所产生的收入或拥有的资本按照本《公约》规定只应在或可在另一缔约国征税，首次提及国应依据第2款的规定视情况允许从收入税或资本税中扣除分别适用于该另一国所得收入或所拥有资本的那部分收入税或资本税。

如果按此拟订本项条款，第3款将无保留的必要，因此可以删除。

#### C. 其他问题

38. 第23 A条载有居住国必须给予免税的原则，但对于应当如何免税未提出详尽的规则。这符合公约的一般格局。第6至

第22条也阐明了对各类收入或资本征税权的分配规则，但通常不会论述如何确定应纳税的收入或资本、扣除额、税率等(不过，可参见[第7条第3款和]第24条)。经验表明这方面可能会产生许多问题。第23 A条的情况尤其如此。下列各段论述了其中的一些问题。在公约无具体规定的情况下，每个缔约国都可适用国内法。有些公约明确提及了国内法，但如果国内法中不采用免税法，这当然不会产生什么作用。在此情况下，如果缔约国面临这个问题，应与另一缔约国主管部门进行协商(第25条第3款)，并酌情制定适用第23 A条的规定。

### 1. 免除的金额

39. 居住国免税的收入金额指在无公约的情况下，须按照国内所得税法规定缴纳此种税款的金额。因此，它可能不同于按照来源地国国内法应由该国征税的收入金额。

40. 计算所得税的基础通常为净收入总额，即毛收入减可扣除额。因此，应免税的是从来源地国所得的毛收入减去与此项收入有关的可扣除额(具体说明或按比例)。

41. 问题产生于这样一种情况：多数国家在各自的税收法中规定从总收入或具体收入项目中追加扣除，以得出应纳税的收入。举一个数字上的例子可以说明这个问题：

a) 国内收入(毛收入减允许费用)	100
b) 来自另一国的收入(毛收入减允许费用)	100
c) 收入总额	200
d) 居住国法律规定的不同于a或b项下的任何收入的其他费用扣除，例如保险费、福利机构缴款	-20
e) “净”收入	180
f) 个人和家庭补助	-30
g) 应纳税收入	150

问题是哪种金额应免税，例如：

- 100(b行)，留下应纳税金额50；
- 90(e行的一半，依照b行与c行之间的比率)，留下60(f行表示从国内收入中扣除的全部金额)；
- 75(g行的一半，依照b行与c行之间的比率)，留下75；
- 或任何其他金额。

42. 对经合组织成员国的法律和做法所作的比较表明，免税额因国家不同而差异很大。一国采用的解决办法将取决于该国奉行的政策及其税收结构。某些国家可能希望它的居民始终能享受个人和家庭补助及其他减免项目的全部福利。在另外一些国家，则是分摊这些免税金额。在不少国家，个人或家庭补贴构成了累进表的一部分，准予扣税，但由于家庭状况是按单独税率表加以考虑的，因此有些情况不得而知。

43. 鉴于不同国家对于确定税款，特别是扣除、补助和类似福利奉行不同的政策和采取不同的方法，最好在公约中不提出明确和统一的解决办法，而由每个国家自行适用本国的立法和方法。更愿意在其公约中解决特殊问题的缔约国当然可以自行在双边协商中这样做。最后，提请注意这个问题对于适用减免法的国家也很重要[……]。

## 2. 损失的处理

44. 一些国家依据第23 A条处理在另一国遭受的损失时，采用了与处理来自该国的收入一样的方式：作为居住国(R国)，不允许扣除位于另一国(E或S国)的不动产或常设单位遭受的损失。假定该另一国允许结转此种损失，纳税人将不会处于任何不利状态，因为他只是不能要求在E国(或S国)和R国双重扣除同一项损失。其他国家作为居住国即R国可能允许从被其征税的收入中扣除在E国(或S国)遭受的损失。在此情况下，对于以后在另一国E(或S)取得的利润或收入，R国应可自行限制第23 A条第1款规定的免税，其途径是从以后的这类利润或收入中扣除纳税

人在E国(或S国)能够结转的早先损失的金额。由于解决办法主要取决于缔约国的国内法,而且由于经合组织成员国的法律彼此差异很大,该条款本身并不能提出解决办法。缔约国可以采取双边方式,或按照条款本身的规定,或采取共同协议程序(第25条第3款),自行澄清上述问题和与损失有关的其他问题[……]。

### 3. 其余收入的征税

45. 除了适用目前本条第3款论述的累进税率外[……]税法的具体规定也可能引起一些问题。因此,如有些税法规定的,只有应纳税收入金额达到或超过最低(免税阈限)时,才能进行征税。在适用本《公约》前,总收入可能明显超出此种免税阈限;但由于适用公约——导致从应纳税总收入中扣除免税收入——造成的免税,余下的应纳税收入额有可能减少到这一阈限以下。由于上文第43段所述的原因,无法提出统一的解决办法。但不妨说明,如果采用[……]第23 A条第1款的备选表述式,就不会有问题。

46. 某些国家采用了特殊的税制来征收公司收入税[……]。在适用分割税率公司税的国家[……],可能会产生这样一个问题,即应当从未分配的收入(适用正常税率)还是应当从已分配的收入(适用降低税率)中扣除应免税的收入,或者是否应将一部分应免税收入归属于已分配收入,另一部分归属于未分配收入。如果适用分割税率公司税的国家的法律规定,对母公司从一家国内子公司取得但未再分配的股息向母公司征收追加税(理由是此种追加税是用于补偿为子公司分配金额较低税率所产生的好处),就会产生这样一个问题,即如果子公司从依据公约免税的收入中支付股息,是否可以征收此种追加税。最后,如果为了涵盖可归属于股东的税额减免而对公司已分配利润征收税款(*précompte*, 公司税),也可能产生一个类似的问题[……]。问题是,如果分配金额出自免税的利润,是否可征收这种同利润分配有关的特殊税。这些问题留给缔约国通过双边协商解决。

## 第 2 款

47. 在第10条和第11条中，股息和利息的征税权由居住国和来源地国分享。在此情况下，居住国可随意放弃征税权[……]还可对上述收入项目适用免税法。不过，如果居住国更倾向于行使此种收入项目的征税权，它就不能利用免税法来消除双重征税，因为这样它将完全放弃有关收入的征税权。对于居住国而言，适用减免法通常会取得令人满意的结果。而且，如上文第31款所表明的，一般适用免税法的国家不妨对具体收入项目适用减免法而不是免除法。因此，本款按照普通减免法起草。下文第23 B条评注经适当修改后适用于第23 A条第2款。

48. 在上段所述的情况下，为保留对来源地国的税收规定了某种最高百分比。对比，居住国的税率往往会高于来源地国的税率。因此，第2款第二句规定的并符合普通减免法的扣除限制只能取得一定的结果。在此情况下，如果缔约国准备放弃限制，而适用全部减免法，它们可以采取删除第2款第二句的办法[……]。

### 来自公司大量持股的股息

49. 第10条第1款和第2款和第23条(第23A条和第23B条，视情况而定)的综合效应是，允许股东的居住国对产生于另一国的股息征税，但它必须从它自己的此种股息的税款中减免股息产生国按第10条第2款固定的税率征收的税款。在股息领取人是从子公司领取股息的母公司时，这一制度同样适用；在此种情况下，税款经子公司所在国预扣和母公司所在国减免后，按第10条第2款a)项规定，只占股息金额的[ ]%。

50. 这些规定可以有效避免对股息进行强制性的双重征税，但不能防止经常对分配给母公司的利润进行的公司征税，这种征税首先从子公司一级开始，然后再在母公司一级进行。此项经常性征税给发展国际投资造成了巨大的障碍。许多国家已经认识到这一点，并在其国内法中纳入了旨在避免这种障碍

的规定。而且，双重征税公约经常做出这类规定。

51. 财政事务委员会审议了为解决这个问题修改《公约》第23条是否适当的问题。虽然许多国家赞成将此规定纳入《示范公约》，但由于各国意见不统一，而且可能的解决办法纷繁复杂。因此这项工作遇到了许多困难。有些国家出于对逃税的担心，更赞成自行采取行动，并完全按国内法解决有关问题。

52. 最后，似乎最好还是让各国按自己的办法解决这个问题。对于更愿意按公约规定解决问题的国家来说，所采用的解决办法通常要符合下述原则之一：

a) 累进免税

母公司为其居民的国家对它从另一国子公司获得的股息免税，但在计算母公司其余收入应缴纳税款时，可能会将这些股息考虑在内(适用第23 A条规定的免税法的国家经常赞成这种规定)。

b) 直接税的减免

关于从子公司获得的股息，母公司为其居民的国家不仅对此种股息税，而且对子公司为分配利润支付的税款，都酌情给予第23 A条第2款或第23 B条第1款规定的减免(通常适用第23 B条规定的减免法的国家经常赞成此种规定)。

c) 视同国内子公司中持股

母公司从国外子公司所得的股息，在母公司所在国的税收待遇，与从作为该国居民的子公司所得的股息的税收待遇相同。

53. 在母公司所在国征收资本税时，类似的解决办法也应适用于此种税收。

54. 而且，各国可自行确定这些规定适用的极限和方法(股份持有定义和最短期限、行政费或财务费在股息中所占的比例)，

或在特殊制度下，根据如下条件给予减免，即子公司在它作为其居民的国家所从事的活动实属经济活动，或它收入的主要部分得自该国，或它在该国的利润须缴纳大量税款。

### 第 3 款

55. 《1963年公约草案》明确保留了居住国对累进税率表的适用(第23 A条第1款最后一句)，而且采用免税法的经合组织成员国之间订立的多数公约都采用了这项原则。据第23 A条第3款的规定，居住国保留在确定对其他收入或资本所征的税款时将免税收入或资本金额考虑在内的权利。甚至在免税收入(或资本项目)和应纳税收入(或资本项目)应计给其收入(或资本项目)根据国内法的规定共同征税的那些人(例如，丈夫和妻子)时，该规则也适用。这一累进原则适用于依据第23 A条第1款规定免税的收入或资本，也适用于根据公约任何其他规定“只应在”另一缔约国“征税”的收入或资本[……]。《1977年示范公约》将第23 A条第1款中的累进原则改为该条新的第3款，并且提及“按照公约任何规定”免税，其原因就在于此。

56. 第23条第3款只涉及居住国。本条的形式不妨碍来源地国适用国内法关于累进的规定。

## 三、关于第23 B条规定的评注(减免法)

### 第 1 款

#### A. 方法

57. 第23 B条根据抵免原则，采纳了普通减免法：居住国(R)允许从本国居民的收入税或资本税中扣除等于在另一国E(或S)征收该国收入税或资本税的金额，但扣除额限于它本身税款的适当比例。

58. 普通减免法意在也对遵循免税法的国家适用，但对于在另一国按限定税率对股息和利息所征的税款则必须根据第

23 A条第2款的规定给予减免(见上文第47款)。当然, 上文第47和第48段(全部抵免)提及的可能作出的某些修改也与支付给采用普通减免法的国家居民的股息和利息相关(见下文第63段)。

59. 对于另一国E(或S)针对收入或资本项目进行的征税, R国应当给予抵免, 这是第23 B条为R国规定的义务, 但这项义务取决于E国(或S国)是否可依据《公约》的规定对该项目征税[……]。依照第8条、第13条第3款、第19条第1款和第2款a)项以及第22条第3款的规定“只应在”另一国“征税”的收入或资本项目, 从一开始就在R国免税[……], 而且, 第23 A条评注适用于这种免税收入和资本。关于累进法, 本条第2款已有说明[……]。

60. 第23 B条阐明了减免法的主要规则, 但未给出关于抵免计算和运作的详尽规则。这符合公约的一般格局。经验表明这方面可能会产生许多问题。下列各段论述了其中的一些问题。许多国家的国内法已有关于国外税收减免的详尽规则。因此, 若干公约提到了缔约国的国内法, 并进一步规定此种国内规则不应影响第23 B条阐明的原则。如果某某缔约国的国内法不使用减免法, 经与另一缔约国主管部门协商后如有必要, 该缔约国应制定适用第23 B条的规则(第25条第3款)。

61. 应允许予以减免的国外税款金额是指在另一缔约国按照公约规定实际支付的税款。例如在此种税款不按征税当年的收入计算, 而是按上一年收入或上两年或更多年平均收入计算的情况下, 有可能产生一些问题。在采用不同的方法确定收入或在货币兑换率发生变化时(贬值或升值)还可能产生其他问题。不过, 这类问题不是公约中一项明确的规定就能解决了的。

62. 按照第23 B条第1款第二句的规定, 居住国(R)应允许的扣除额仅限于所得税中与从S国或E国所产生的收入相应的那部分(所谓“最大扣除额”)。计算此种最大扣除额可以采取的方法, 是按照拟给予抵免的收入与总收入之间的比率分摊



总收入的税收总额，也可以是将总收入的税率适用于拟抵免的收入。事实上，在E国(或S国)的税款等于或超过R国对应的税款时，减免法将能产生与累进免税法相同的效用。而且，如在第23 A条的评注中所提及的，采用减免法时在收入金额、税率等方面也可能产生类似问题[……]。出于上文第42和第43段所述及的同样原因，就减免法而言，最好不要在公约中规定明确而统一的解决办法，而是由每个国家自行适用本国的立法和方法。对于下文论述的其他一些问题，这一点也适用。

63. 最大扣除额通常计算为净收入，即来自E国(或S国)的收入减去与此种收入有关的允许扣除额(订定或按比例)的税款。因此，在许多情况下，最大扣除额可能低于在E国(或S国)实际支付的税款。在下述情况下尤其可能如此，例如，从S国取得利息的R国居民向第三人借入资金以为生息贷款筹资。由于借入资金应付的利息可以得自S国的利息抵消，在R国须纳税的净收入的金额非常小，甚至可能无净收入可言。在S国采用如上文第48段所述及的全部减免法可以解决这个问题。另一个解决办法将是在S国对此种收入免税，就如关于赊销利息和银行贷款利息评注中提议的那样[……]。

64. 如果R国居民从S国得到各种不同的收入，而且后一国按其税法只对其中一项收入征税，则R国应允许的最大扣除额通常将是其税款中只与在S国征税的那项收入相应的部分。不过，还可以采取其他方法，这主要是为了解决如下更广泛的问题，例如，对于在S国以不同税率征税的一些收入项目，或对于来自一些缔结或未缔结公约的国家的收入，都应给予抵免，但问题是，最大扣除额或抵免额应按每项收入或每个国家公开计算，还是应根据国内法和公约规定可享受抵免的所有国外收入一并计算。根据“总体减免”法，是对所有国外收入进行合计，再按与国外总收入相应的国内税款抵免国外税款总额。

65. 在发生亏损的情况下可能会出现另外一些问题。从E国(或S国)获得收入的R国居民在R国或E国(或S国)或第三国可

能会遭受损失。为了税额抵免的目的，一般在某国发生的亏损将由来自该国的其他收入抵消。R国境外(例如，在常设单位内)遭受的亏损是否可从其他收入——不论是否来自R国——中扣除，依R国的国内法而定。第23 A条评注说明，这方面可能会出现类似的问题(上文第44款)。当总收入来自国外，而R国内未产生收入，但发生了未超过国外收入额的亏损时，R国征收的税款总额将会与来自S国的收入额相对应，因此R国允许的最大扣除额将是在R国所征收的税款。在这方面还可以采取其他解决办法。

66. 上述问题的解决主要取决于国内的法律和做法，因此必须由每个国家自行决定解决办法。在这方面可以说，有些国家适用减免法非常灵活。还有些国家正在考虑采取或已经采取了结转未动用税额抵免的方法。当然，缔约国在双边协商中可自行修改本条规定，以解决上述任何问题。

67. 在所谓“资本弱化”的情况下，《示范公约》允许借款公司所在国在某些条件下，按照国内立法将利息付款作为股息分配对待；必要的条件是，贷款供资方应有效分担借款公司遭遇的风险。这引起两种后果：

- 在此类“利息”的来源地按股息率征税(第10条第2款)；
- 将此类“利息”计入放款公司的应纳税利润。

68. 如果有关条件得到满足，放款人居住国必须减免从法律和经济上对利息的任何双重征税，并将这种付款视为实际股息。其次它还应减免在借款人居住国按适用的股息率实际预扣的该利息税款。此外，如果放款人是借款公司的母公司，还应在其母公司/子公司制度下给予此种“利息”以任何追加抵免。这项义务是由如下两点决定的：

- a) 根据《公约》第23条的实际措词，应当对被第10条界定为股息的收入或第10条述及的收入项目给予减免；
- b) 根据公约上下文，也即结合第9、10、11和23条的规定，并在必要时采用共同协议程序：

- 借款公司居住国按符合第9条第1款或第11条第6款的规则，已将利息作为股息对待，而且放款人居住国也认为利息已得到适当的处理，并准备进行相应的调整；
- 放款人居住国适用类似的资本弱化规则，并将在对等的情况下，即付款由设在其领土内的公司向另一缔约国居民做出的情况下，把付款作为股息处理；
- 在其他任何情况下，放款人居住国都承认借款人居住国将利息作为股息处理的做法是恰当的。

69. 关于来自一个公司实质性控股的股息，上文第49至第54款已进行了说明。

69.1 如果两缔约国采取不同方式对待合营企业等实体，可能会出现这个问题。例如，假定来源地国将合营企业作为一个公司，而合营伙伴的居住国将其作为一个财政透明的合营企业对待。则按照公约的适用条款，来源地国可能会在合营企业取得收入时对其收入进行征税，且按照第10条第2款的限制条件，也可对合营企业分配给其非居民伙伴的利润征税。不过，居住国将在合营企业取得收入时仅对合营伙伴获得的收益部分进行征税。

69.2 在这种情况下可能出现的一个问题是，对合营伙伴在合营企业收益中的份额进行征税的居住国，是否有义务根据公约对来源地国向本国将其作为一个独立征税实体的合营企业进行的征税给予抵免。这个问题的答案必须是肯定的。如果居住国为了对合营伙伴征税而将合营企业的收入记在合营伙伴的账上，则其必须采用一种连贯的做法，将合营企业已经缴纳的税款记入合营伙伴账户，以便消除因对合营伙伴征税引起的双重征税。换句话说，如果来源地国给予合营企业的法人地位被居住国以对合营伙伴的收益部分进行征税为目的而忽略，则同样应在给予外国税收抵免时予以忽略。

不过，专家委员会的一些成员认为，为了实现这一目的，应在公约中做出一项特殊规定。

69.3 在这种情况下可能出现的另一个问题是居住国必须在多大程度上为来源地国针对未在居住国征税的收益分配所进行的征税给予税款抵免。这个问题的答案取决于最后的事实。由于未在居住国对分配收益实行征税，因此不应在居住国对来源国征收的分配税给予税款抵免。必须明确区分利润的生成和这些利润的分配，不应该指望居住国用产生利润时征收的税款来抵免来源地国在分配时所征收的税款(见上文第64段第一句)。

#### B. 关于资本税的评论

70. 按第1款的拟订内容，只能依据所得税率减免所得税，并依据资本税率减免资本税。因此，只有在两个缔约国都设有资本税的情况下，才会对资本税给予减免或不减免。

71. 在双边协商中，两个缔约国可以商定，谓之资本税的税种在性质上与所得税密切相关，因此适宜按所得税给予减免，反之亦然。在某些情况下，由于一国不征资本税，或两国均只对国内资产征收资本税，因此不会产生资本双重征税的问题。在此情况下，当然可以认为资本征税的提法可以删除。此外，各国可能发现这样做是可取的，即不论公约所规定的是哪种税收，都可根据在居住国的税收总额，对来源地国或所在地国的税收总额给予减免。不过，如果公约包括其性质为所得税的实际资本税和资本税这两种税，则两国不妨只允许根据后一种资本税对所得税给予减免。在此情况下，各国可自行更改建议的条款以取得预期结果。

#### C. 税收饶让

72. 为了吸引外来投资，一些国家给予不同类型的税收鼓励。当外来投资者的居住国采用减免法时，如果居住国在对已从鼓励措施中受益的收入进行征税时允许只对来源地国实际缴纳的税款予以扣除，则来源地国给予的鼓励效果可能会减弱。

同样，如果居住国采用免税法，但采用此种方法以达到来源地国的一定征税额为条件，则来源地国给予税收减免可能起到拒绝对投资者在其居住国实行免税法的作用。

73. 为了避免在居住国出现上述任何结果，一些国家已经采用税收奖励方案，希望将通常称为“税收饶让”的条款纳入其税务公约。这些条款的目的是让非居民能够获得涉外税收抵免，以便抵免依据来源国奖励方案已被“饶让”的税款，或者是确保在适用免税制度可能附带的某些条件时能够考虑到这些税款。

74. 税收饶让条款偏离了第23 A条和23 B条的规定。税收饶让条款可能采取不同的形式，例如：

- a) 居住国应允许扣除来源地国按照其一般立法可能征收的税款金额或公约限定的金额(例如，第10条和第11条对股息和利息规定的利率限制)，即使来源地国已根据促进其经济发展的特殊规定全部或部分放弃了此种税款；
- b) 作为对[来源地]国减税的回应，居住国同意从它自己的税款中扣除以较高的税率固定的金额(部分虚构)；
- c) 居住国对受益于来源地国税收奖励办法的收入免税。

17. 缔约国在双边协商过程中可自行制定其他方法。在2000年更新之前作出的经合组织评注的以下段落仍然适用：

76. 如果某缔约国同意特别鼓励向作为发展中国家的另一国投资，一般应在上述规定中对投资者做出各种保证，也就是说公约应限定来源地国对股息、利息和特许使用费征税的税率。

77. 此外，为适用上文方案a)(可能还有方案c))所述及的有利措施，可以规定各种时限或期限，只在如下方面给予扩大的减免(或免税)，如发展中国家临时实行的奖励，或今后所作的投资或订立的合同(例如，从公约生效之日起)，或所确定的一段期限。

78. 因此，对这个问题有许多解决办法。实际上，由于其他因素，如拟包括在居住国应纳税收入中的金额(上述方案a)和b))，有关规定所产生的具体效应可能各不相同；减免的可能是所得净收入(扣除在来源地国实际支付的税款后)，或净收入加上相当于在来源地国实际支付的税款、按照公约规定(第10条和第11条规定的税率)可以征收的税款或来源地国同意允许扣除的税款的金额。

18. 以下对《经合组织示范公约》第23 A条和23 B条评注的摘要也可适用：

75. 财政事务委员会1998年题为“再议税收饶让”的一份报告<sup>47</sup>分析了支持税收饶让条款及其起草问题的各种税收政策考虑因素。报告中确定了若干关切，对给予税收饶让减免的总体效果提出了疑问。这些关切尤其涉及：

- 税收饶让可能导致滥用；
- 税收饶让作为一种对外援助手段对促进来源地国经济发展的效果；和
- 对税收饶让采取哪种方式鼓励各国使用税收鼓励措施的一般关切。

## 第 2 款

79. 增加本款的目的是使居住国能够保留有关权利，以便确定对其他收入或资本征收的税款时，将在该国免税的收入或资本金额考虑在内。以此保留的权利扩大到“只能在”另一国“征税”的收入或资本。这可以使居住国对“可在”另一国“征税”的收入或资本以及“只能在”另一国“征税”的收入或资本适用累进原则。第23 A条第3款有关来源地国的评注也适用于第23 B条第2款。

19. 一般采用免税法的国家可能认为，此种方法不应该适用

<sup>47</sup> 转载于《经合组织税务示范公约》全文版第二卷R(14)-1页。

于来源地国对个案实际情况或公约条款进行解释致使收入或资本项目属于公约中不允许该国对此种收入或资本进行征税的某一条款的适用范围之情形，而居住国则采用不同解释，从而使此种收入或资本属于公约中允许来源地国进行征税的某一条款的适用范围。对于一些国家而言，这可能不是一个要关心的问题。但如果情况的确如此，而且为了避免由于居住国和来源地的不同解释可能导致的意外双重征税，可将以下条款列入第23 A条：

4. 如果某缔约国将本《公约》条款适用于免除另一缔约国居民获得的收入或拥有的资本之税款或将第10条、第11条或第12条第2款之规定适用于此种收入，则第1款之规定不应适用于此种收入或资本；在后一种情况下，第一次提及国应允许进行第2款规定的扣税。

委员会成员们认识到，在“抵免”国和“免税”国之间的双边公约中，关于是否列入此种条款的决定基本上取决于免税国；来源地国不宜采取随意和不可预知的方式免除双重征税。如有必要，可做出单边规定，而不是互惠条款。

## 第六章评注

### 特别规定

#### 第 24 条 不 歧 视

1. 《联合国示范公约》第24条转载了《经合组织示范公约》第24条，但第4款中提及第12条另一款的内容除外。经合组织第24条评注的一般说明如下：

1. 本条涉及在某些严格情形中消除税收歧视问题。所有税收制度都包含基于不同征税责任或支付能力等因素的合法区别。本条的不歧视条款寻求既要防止不公正的歧视又要考虑到这些合法区别。出于这个原因，不应该对本条款进行不适当的延伸以涵盖所谓的“间接”歧视。例如，第1款涉及基于国籍的歧视，虽然该款能够阻止基于国籍的区别对待，但这种做法实际上是一种变相的国籍歧视，比如，根据个人是否持有、或是否有权持有特定国家发放的护照而对其加以区别对待，但不能主张特定国家的非居民主要是指该国的非国民，从而认定基于居住地的区别对待是一种符合本款之意义的间接的国籍歧视。

2. 同样，本条款的规定不能被解释为要求最惠国待遇。如果一国已经签订一项双边或多边协议，为该协议其他缔约国的国民或居民提供税收惠益的，不是该条约一方缔约国的第三国的国民或居民不得以该第三国与第一次提及国之间签订的双重征税公约中的类似不歧视条款为由要求享有上述惠益。因为税务公约是基于互惠原则，一缔约国因为两个缔约国之间的特殊经济关系而根据双边或多边协议给予该协议另一缔约国的居民或国民的税收待遇不可根据第一国和第三国之间所签税务公约中的不歧视条款而延伸到第三国的居民或国民。

3. 第24条各项规定的目的是要防止完全基于某些具体原因(例如，第1款所述情况中的国籍)而在税收方面区别对待。因



此，为了适用这些条款，其他相关方面必须相同。为了实现这一目标，第24条各项规定采用了不同的措词（例如，在第1款和第2款中使用了“在相同情形下”；在第3款中使用了“开展相同的活动”；在第5款中使用了“类似企业”。另外，虽然本条的目的是要消除完全基于某些原因的区别对待，但它并不打算为外国国民、非居民、其他国家的企业或由非居民拥有或控制的国内企业提供优于本国国民、居民或居民拥有或控制的国内企业的税收待遇（例如，见下文第34段）。

4. 最后，正如下文第79款所描述的那样，本条各项规定必须对照公约其他条款一起理解，从而使这些条款的各项规则所要求或明确授权的各项措施不能被视为违反本条款之规定，例如，即使其在付款方面只适用于非居民。但反过来，虽然特定措施并未违反本条款的各项规定，但这一事实并不意味着这项措施得到了《公约》的授权，因为该措施可能违反了《公约》的其他条款。

2. 委员会认为，从《经合组织示范公约》第24条第1至第4款评注中摘录的以下内容适用于本《公约》第24条的相应条款(括号中出现的补充评注不是《经合组织示范公约》评注的组成部分，插入补充评注的目的是要反映《经合组织示范公约》各项条款与本《示范公约》各项条款之间的差别，也是为了具体说明本《示范公约》的适用条款)：

### 第 1 款

5. 本款规定的一项原则是，为了征税的目的，禁止基于国籍的歧视，而且在互惠的前提下，某缔约国国民在另一缔约国所受的待遇不得低于处于相同情况下的后一国国民。

6. 值得注意的是，早在19世纪末叶，传统的双重征税公约问世前，就已开始在国际财政关系中适用不歧视原则，对这项原则解释不一，其适用范围也有大有小。各国订立的各种不同协议，特别是19世纪订立的那些协议(领事或定居公约、友好

或通商条约等),旨在扩大和加强居住在各地的国民所享受的外交保护,这些协议中有些条款规定,两个缔约国均应保证给予对方国民与本国国民相等的待遇。此类条款后来纳入了双重征税公约,这种情况丝毫未影响它们原来的正当理由和范围。第1款的案文规定,本款不仅适用于第1条所限定的作为缔约国居民的国民,而且还适用于每个缔约国的全体国民,不论他们是否属于其中一缔约的居民。换言之,某缔约国的所有国民都有权向另一缔约国要求享受本项规定的好处。对于不是两个缔约国中任何一国居民,而是第三国居民的缔约国国民,这项规定特别适用。

7. “在相同情形下”一语系指从适用的普通征税法和条例角度讲,纳税人(个人、法人、合营企业和联营)在法律和事实上均处于实质上相似的情况。“特别是在居住地方面”一语表明纳税人的居住地是在确定纳税人是否处于相似情况下时相关的因素之一。“在相同情况下”一语本身完全可以确定是缔约国居民的纳税人和不是该国居民的纳税人所处的不同情况。事实上,虽然“特别是在居住地方面”一语未列入《1963年公约草案》和《1977年示范公约》,但各成员国一致认为,在适用和解释“在相同情形下”一语时,必须将纳税人的居住地考虑在内。不过,在修订《示范公约》时,财政事务委员会认为,具体提及纳税人居住地有助于澄清有关问题,因为对于在这方面解释“在相同的情形下”一语时,可以消除任何可能的怀疑。

8. 因此,在适用第1款时,基本的问题是,为同一国居民的两个人是否仅因具有不同国籍而受到不同的待遇。因此,如果某缔约国在按家庭责任给予税收减免时,以本国国民是否居住在其领土内作为区分标准,则该国无义务向不居住在其领土内的另一国国民提供其给予本国国民的待遇,但它保证向他们提供与给予其居住在另一国的国民相同的待遇。同样,如果也是某缔约国(R国)居民的该国国民在另一缔约国(S国)所受到的

税收待遇不如居住在第三国的S国国民(例如, 由于适用旨在阻止使用避税地的规定), 则第1款也不适用, 因为两个人的居住地不同。

9. 在某些情况下, “在相同的情形下”一语可能系指一个人的纳税情况。例如, 如果一个国家对其国民或其中一些人适用比非国民更全面的税务责任(例如, 美国税制就具有这样的特点), 那么就是属于这种情况。只要此种待遇本身不违反第1款之规定, 在可能相关的纳税人的全面或有限纳税责任方面(例如, 提供个人补贴), 为了适用该国国内税法其他条款之目的, 就不能主张该国的非国民与其国民具有相同的情形。

10. 同样, 也不应将第1款之规定解释为责成向本国公益团体或公用事业单位授予税收特权的一国向另一国的公益团体和公用事业单位授予同样的特权。

11. 也不应将它们解释为责成向专门从事公益活动的非营利私营机构提供税收特权的一国向从事非营利活动的类似机构提供同样的特权。

12. 第一种情况, 一国对本国公益团体和事业单位实行免税可以是合情合理的, 因为这类团体和事业单位是该国不可分割的组成部分, 另一国的公益团体和事业单位在任何时候都无法同它们的情况相比。尽管如此, 仍不准备将这种做法适用于从事获利经营的国有公司。对于那些被认为与私营工商企业享有相同地位的企业, 应适用第1款的规定。

13. 至于第二种情况, 各国向某些非营利私营机构授予税收特权显然有其道理, 这些机构活动本身的性质以及该国及其国民将从这些活动中得到获得的福利已证明了这一点。

14. 此外, 第1款在结架上有意采用了否定形式。它规定, 某缔约国国民在另一缔约国需遵守的任何纳税义务或相关要求不得有别于或严于在另一缔约国处于相同情况下的国民需遵守的纳税义务和相关要求。根据这项规定, 本款完全具有强制力, 可以责成缔约国给予其各自的国民以相同的待遇。但是

由于本款的主要目的是禁止一国对另一国国民实行歧视，因此，没有任何规定禁止第一国出于自身的特殊原因，或为执行双重征税公约中的某项特殊规定，例如要求应根据[《联合国示范公约》]第7条对常设单位利润进行征税，而向外籍人提供某些本国国民所没有的减让或便利。从措词上看，第1款并不禁止这种做法。

15. 根据上述意见，“……所应遵守的任何纳税义务或任何相关要求，不应有别于或严于……”一句系指在向处于相同情况下的国民和外国人征税时，用于征税依据和评估方法的表格必须相同，税率必须相同，最后，外国人同纳税有关的手续(申报表、付款、规定的时间等)不得比国民繁冗。

16. 鉴于公司与根据其法律组成的国家之间建立的法律关系——从某些观点看十分类同于个人的国籍关系——有理由不在特殊规定中涉及法人、合营企业股东和联营企业，而且应将它们视同为第1款所述及的个人。这一点可体现在第3条第1款[(f)]项内“国民”一词的定义中。

17. 根据这一定义，如果是公司等法人，“一缔约国国民”系指法人“的地位同样源自该缔约国现行法律”。公司的法人地位通常同样源自其组建或注册公司所在国的现行法律。不过，根据很多国家的国内法，组建或注册公司是确定第4条意义上的公司居住地的标准或标准之一。由于第24条第1款禁止基于国籍实行区别待遇，但只涉及“在相同情形下，特别是在居住地方面”的人员或实体，因此，为了该款之目的，必须将完全基于国籍的区别对待与涉及其他情形特别是居住地的区别对待区分开来。正如上文第7款和第8款所解释的那样，第1款只禁止基于不同国籍的歧视，并且要求包括实体的居住地在内的所有其他相关因素都要相同。对居民和非居民的区别对待是国内税制和各种税务条约极其重要的特征；公约的大部分条款都为居民和非居民规定了不同的待遇，故在对照公约其他条款一起理解第24条时，显然，不属于公约意义上的同一国家居民的两

个公司(根据第4条规则)通常不具有第1款意义上的相同情形。

18. 虽然居民和非居民通常不具有第1款意义上的相同情形,但如果所述不同待遇与居住地没有任何关系,则显然不属于这种情况。

19. 以下几个例子说明了这些原则。

20. 例1:根据A国国内所得税法,在该国登记注册或在 该国拥有有效管理地的公司为其居民。A国-B国税务公约与本《税务示范公约》相同。A国国内税法规定,一家在该国登记注册的公司向另一家在该国登记注册的企业支付股息时,应予以免税。如果一家在B国登记注册的公司 在A国拥有其有效管理地,则该公司属于A国-B国公约所指的A国居民,故在A国登记注册的某公司向该公司支付股息不符合此种免税条件,即使从其居住地上看,接收股息具有与在A国登记注册的公司相同的情形,如果没有其他相关不同情形,将会违背第1款之规定。

21. 例2:根据A国国内所得税法,在该国登记注册的公司为其居民,而在国外登记注册的公司为非居民。A国-B国税务公约与本《税务示范公约》相同,第4条第3款除外,该款规定,如果法人依据本条第1款为这两国的居民,应将其视为是登记注册国的居民。A国国内所得税法规定,在本国登记注册的一家公司向在本国登记注册的另一家公司支付股息的,应予以免税。第1款未将此种待遇延伸到向在B国境内登记注册的公司支付的股息。即使是采用不同方式对待在A国境内登记注册的公司和在B国境内登记注册且接收上述股息的公司,这两个公司 在其居住地方面仍不具有相同情形,且在此情况下,居住地是一个相关因素(因为可以从第10条第5款得出结论,例如这将阻碍对非居民公司支付的股息进行后续征税,而不会阻碍对居民公司支付的股息征税)。

22. 例3:根据A国国内所得税法,在本国登记注册的公司为本国居民。根据B国国内所得税法,在本国拥有有效管理地的公司为本国居民。A国-B国税务公约与本《税务示范公约》相

同。A国国内所得税法规定，属于一国居民的非居民公司，其居住国未与A国签订税务条约以允许交流税务信息的，须征收相当于其不动产价值3%的年度税款，而不是按该财产所获得的净收入征税。在B国境内登记注册的公司，其居住国未与A国签订税务条约以允许交流税务信息的，不得主张第1款阻碍了A国征收3%的税款，因为它采取不同的方式对待在A国境内登记注册的公司。在这种情况下，就其居住地而言，上述公司与在A国境内登记注册的公司不具有相同的情形，且公司的居住地属于相关因素(例如，为了核实非居民纳税人从不动产中获得的净收入而对所需信息进行评估)。

23. 例4：根据A国国内所得税法，在本国登记注册的公司为本国居民，在国外登记注册的公司为非居民。A国-B国税务公约与本《税务示范公约》相同，第4条第3款除外，该款规定，如果法人依据本条第1款为这两国的居民，应将其视为是登记注册国的居民。A国工资税法规定，雇用居民雇员的所有公司都必须缴纳工资税，这一点不会因为雇主的居住地不同而有任何区别，但该法规定，只有在A国境内登记注册的公司才能享受较低的工资税率。在这种情况下，在B国境内登记注册的公司不具有A国-B国公约意义上在A国境内登记注册的公司的事实与工资税法之下的不同税收待遇根本没有任何关系，因此，如果没有其他相关不同情形，则此种区别对待违反了第1款之规定。

24. 例5：根据A国国内所得税法，在本国登记注册或在本国拥有有效管理地的公司为本国居民，而不满足这两项条件的公司为非居民。根据B国国内所得税法，在本国境内登记注册的公司为本国居民。A国-B国税务公约与本《税务示范公约》相同，第4条第3款除外，该款规定，如果法人依据本条第1款为这两国的居民，应将其视为是登记注册国的居民。A国国内税法还规定，在本国境内登记注册的公司及在本国境内拥有有效管理地的公司，属于其拥有共同股东的集团公司组成部分的，

有权为税收之目的合并其收入。在B国登记注册的X公司与在A国境内登记注册的两家公司同属一个集团公司且上述所有公司都在A国境内拥有有效管理地。因为X公司未在A国境内登记注册，故X公司不得将其收入与另外两家公司的收入合并。

25. 在这种情况下，即使根据A国国内法，X公司是A国居民，它也不能依据第4条第3款成为公约意义上的A国居民。因此，它在居住地方面与本集团的另外两家公司不具有相同的情形，且第1款不允许它获得合并收入的权益，即使由于X公司未在A国境内登记注册的事实而导致产生不同待遇。X公司的居住地显然与合并收入的权益相关，第7条和第10条等公约某些条款将阻止A国对X公司获得的某些类型的收入征税。

## 第 2 款

26. 1954年9月28日，多个国家在纽约缔结了一项关于无国籍人地位的公约，根据其第29条规定，必须给予无国籍人以国民待遇。签署公约的国家中有些是经合组织成员国。

27. 不过，应当承认，在双边公约中，第2款之规定可将国民待遇提供给无国籍人士，这些人由于属于1954年9月28日上述公约第1条第2款列举的情况之一而未能被公约所涵盖。这类人主要有两种，一是在该公约签署之时得到联合国难民事务高级专员以外的联合国机关或机构保护或援助的人，二是作为一国居民并在该国享受和须履行随该国国籍的取得而产生的权利和义务的人。

28. 第2款的目的是将关于缔约国国民待遇平等的条款的适用范围只限于作为该国或另一缔约国居民的无国籍人士。

29. 该条款以此排除了不属于任一缔约国居民的无国籍人士，使他们在—国不能享受与另一国国民相同的特权。

30. 不过，如果一些国家认为有必要在双边关系中将第2款的适用范围扩大至所有无国籍的人，不论他们是否为缔约国居民，以使他们在所有情况下都能享受给予有关国家国民的最

优惠待遇，则这些国家只需采用下列不包含在某缔约国居住条件的案文：

尽管有第1条的规定，但无国籍人在某缔约国需遵守的任何纳税义务或任何相关要求不应有别于或严于该国处于相同情况下的国民需遵守或可能需要遵守的纳税义务和相关要求，特别是在居住地方面。

31. 今后某些国家可能会因第2款之规定过于宽松而不再采用，这些规定使作为一国居民的无国籍人在另一国和居住国都有权要求享受平等待遇，因而他们在居住地特别受益于该居住地与第三国缔结的双重征税公约的规定。如果此类国家想避免这后一种后果，就必须对第2款作如下修改：

为缔约国居民的无国籍人在另一缔约国需遵守的任何纳税义务或任何相关要求，不应有别于或严于该另一国处于相同情况下的国民需遵守或可能需遵守的纳税义务和相关要求，特别是在居住地方面。

32. 最后，应当认识到，拟按此条款目的使用的术语“无国籍人”的定义只能是1954年9月28日《公约》第1条第1款阐明的定义，它将无国籍人定义为“根据其法律的实施不被任何国家视为国民的人”。

### 第 3 款

33. 严格地说，本款旨在终止的这类歧视不是基于国籍的歧视，而是基于企业实际位置的歧视。因此它不加区分和不论国籍地影响某缔约国在另一缔约国拥有常设单位的所有居民。

34. 看来首先需要表明，第3款第一句的措施必须从这样一种意义上解释：由于实际原因，对非居民者采用不同于对居民者的方式征税并不构成歧视，只要这不导致对前者的征税重于对后者的征税。有关规定采用否定的形式构架，注重的只是结果，以便于使征税的方式适应税款收取的特定情况。例如，第3款并未阻止适用只用于确定归属于常设单位利润的特殊机



制。本款必须结合公约上下文一起解读，特别是[《联合国示范公约》]第7条第2款。显然，寻求按照[《联合国示范公约》]第7条第2款要求的依据来确定归属于常设单位的利润的规则或行政实践不能被视为违背第3款之规定，该款是基于同样的原则，因为它要求对常设单位的征税优惠不得少于给予从事类似活动的国内企业。

35. 按第3款第一句的术语，是使常设单位在有关部门的征税待遇不低于该国从事同样活动的企业受到的征税待遇。这项规定的目的是在工商业活动税尤其是在营业利润税方面消除歧视做法，使常设单位享有与同一活动部门的居民企业同等的待遇。

36. 不过，第3款第二句规定了第一句提出的平等待遇原则所适用的条件，即有关个人必须是缔约国居民，并在另一国拥有常设单位。它的主要目的在于防止此类个人在无权享受个人补贴和家庭责任减免的情况下，利用如下两种途径获得大于居民的福利，即在作为其居民的国家利用国内法，并在另一国利用平等待遇原则达到此目的。因此，常设单位所在国可自行决定是否按常设单位利润金额与在另一国应纳税全球收入的比例，向有关个人提供个人补贴和减免。

37. 显然，为了第3款之目的，如果一缔约国向另一缔约国某企业的常设单位给予税务待遇，该税务待遇应当与第一次提及的缔约国的某企业所享有的税务待遇相比较，但这两家企业应当具有类似的法律结构。因此，例如，第3款并未要求一国对非居民个人为某个企业的常设单位实现的利润适用针对居民公司为该国企业实现之利润的相同税率。

38. 同样，管制和非管制活动通常不会构成第3款意义上的“同样的活动”。因此，例如，第3款并未要求对其活动包括借贷但未作为银行进行企业注册的常设单位给予的征税优惠不低于给予其国内银行的优惠，因为该常设单位并未开展同样的活动。另一个例子是一国或其公共机构开展的活动，因为这些活动是由国家控制的，故不能将其视为是第3款意义上的类似于

另一国的企业通过一常设单位开展的活动。

39. 关于第一句，经验证明，对平等待遇原则的实质，难以做出明确而完整的定义。正是由于这一原因，人们对这项原则的许多含义持有各种不同意见。造成异议的主要原因似乎在于，常设单位实际上并不属一个独立的法律实体，它只是其总部设在另一国的企业的一部分。常设单位的情况不同于国内企业的情况，国内企业属于单一实体，可以将它的全部活动及其所涉财政问题纳入其总部所在国的权限之内。下文从税款征收的几个方面审议了平等待遇条款的含义。

#### A. 税务评估

40. 关于税务评估的基础，平等待遇原则通常具有下列含义：

- a) 常设单位必须像居民企业一样有权扣除营业费用，按征税法规定，这类费用一般从应纳税利润中扣除。允许此种扣除时不应施加任何限制，但也对居民企业施加的限制除外[……]；
- b) 就折旧和准备金而言，必须给予常设单位以同样的便利。它们有权不受限制地利用通常提供给企业的折旧便利(直线折旧、余额递减折旧)以及若干国家采取的特殊方法(“批发”减记、加速折旧等)。至于准备金，应当说明的是，按照商业会计原则，有时给予核准并不是为了抵消资产折旧、费用或亏损，这种情况尚未发生，但由于某些情况的存在，不久会有可能发生。因此，在某些国家，企业有权从应纳税利润中留出经费或“准备金”用于投资。在所有企业或者特定活动部门的所有企业都享有此种权利的情况下，位于有关国家的非居民企业常设单位若具备相同条件，通常也应享有这一权利，只要适用于此类经费或准备金的的活动在该国纳税；

- c) 常设单位还应拥有多数国家给予居民企业的选择权，即在某个时期内(例如5年)，在一个核算期结束时，将出现的亏损往后结转或移前扣减。一般几乎无需具体说明常设单位自身经营活动的亏损可以作上述结转；
- d) 适用于常设单位转让资产实现的资本收益征税规则也应适用于居民企业，不论是在营业期间还是停业时。

41. 正如上文c)项中明确说明的那样，第3款所述平等待遇原则只适用于对常设单位自身的活动征税。因此，这一原则仅限于在常设单位自身活动征税规则与独立居民企业类似业务活动征税规则之间进行比较。它不适用于考虑两个企业之间关系的规则(例如，允许在共同业主拥有的两个公司之间进行合并、转移损失或免税转移财产的规则)，因为这些规则并不侧重于对企业自身与常设单位业务活动类似的业务活动征税，而是对作为关联企业集团一部分的居民企业征税。此种规则的目的往往是确保或促进遵守税务政策和内部集团的行政管理。由此可以得出结论，平等待遇原则不适用。出于同样的原因，与分配居民企业利润有关的规则不能根据第3款之规定延伸到常设单位，因为它们与常设单位的业务活动无关(见下文第59款)。

42. 另外，如果是常设单位向其总部(或反之)转移，适用基于正常交易标准的转移定价规则显然不能被视为违反第3款之规定，即使此种规则不适用于常设单位所在缔约国企业的内部转移。实际上，采用正常交易标准来确定应归属于常设单位的利润是由[《联合国示范公约》]第7条第2款要求的，并且这一条款是解读第24条第3款的一部分依据；另外，因为第9条将授权在国内企业与外资相关企业之间进行转移时适用正常交易标准，故不能认为对常设单位适用这一原则会导致其在待遇方面比不上常设单位所在的缔约国的企业。

43. 虽然上文提到的一般规则很少在不歧视原则方面引起任何困难，但它们并未详尽地涵盖该原则在确定税基方面可能引起的所有后果。当面对工业分散化、发展经济落后地区、促

进经济扩张所需的新活动等问题时，大多数国家都会对企业采取免税、减税或其他税务优惠办法，以促进符合政府目标的投资。对于这些税收鼓励措施，这一原则可能不太适用。

44. 由于此类措施能够直接促进实现有关国家本身经济活动的目标，因此正确的做法应是在如下条件下，将这些措施的福利提供给另一国企业的常设单位，即另一国已与该国订有体现第24条规定的双重征税公约，而且已根据该国立法或两国之间订立的国际协定(通商条约、定居公约等)授予这些常设单位在该国从事工商业活动的权利。

45. 不过，应当指出，虽然非居民企业有权在有关国家要求享受这些税收优惠，但它们必须满足与居民企业相同的条件和要求。因此，如果它们的常设单位不能满足或拒绝满足享受优惠的特殊条件和要求，则不能获得此种福利。

46. 另外，不言而喻，非居民企业无权享受从国家利益、国防、保护国民经济等方面考虑只给予国内企业活动的税收优惠，因为非居民企业被禁止从事此类活动。

47. 最后，第3款之规定不应被解释为迫使把特殊征税特权给予那些专门为本国公益事业之目的而开展各项活动的非营利机构的国家将同样的特权给予另一国的类似机构所设立的并非专门为第一次提及国的公益事业开展活动的常设单位。

#### B. 常设单位持有股份所得股息的特殊待遇

48. 对于公司之间股息分配的征税，许多国家制订了各种特殊规则(母公司-子公司协定、“Schachtelprivileg”、“一事不再理”规则)。所产生的问题是，构成其资产组成部分的常设单位持有股份的股息是否也应按第3款规定享受此种待遇。

49. 各国对于这一点意见不统一。有些国家认为，应将此种特殊待遇给予常设单位。它们的看法是，设立此种待遇的目的是避免对子公司取得并分配给母公司的利润进行双重征税。原则上利润税只应征收一次，而且应向从事产生利润活动的子

公司征收。母公司从子公司得到的此种利润应当免税，或根据间接减免法，对于子公司负担的税收应给予减免。在常设单位作为直接投资持有股份的情况下，这一原则说明，既然已经向子公司征收过利润税，从子公司获得股息的此种常设单位也应享受特殊待遇。另一方面，难以令人接受的一种设想，是由母公司总部所在国对常设单位所在国二次征税引起的双重征税给予减免。未开展引起重复征税利润活动的母公司所在国通常会对有关利润免税，或征收不足以负担双重减免（即对于子公司和常设单位的利润税而言）的利润税。所有这一切都可能说明，常设单位持有的股份同它的活动实际有关。而且一个明显的追加条件是从中分配股息的利润已经负担了利润税。

50. 相反，其他国家则认为，不能因将常设单位视同本国企业就必须将此种特殊待遇给予前者。它们以各种理由证明其立场是正确的。此种特殊待遇的目的是避免对股息的双重征税，而且应当由收受公司居住国，而不是常设单位所在国负担其费用，因为它对考虑中的目的更关心。提出的另一个理由有关国家间税收的共享。一国在适用此种特殊待遇时遭受的税收损失，通过对已享受此种待遇（股息预扣所得税、股东税）的母公司再分配股息的征税得以部分抵消。给予常设单位此种待遇的国家不会从此种补偿中获得福利。提出的另一个论点是，在以股息再分配作为此种待遇的条件时，将此待遇提供给常设单位是没有道理的，因为在此情况下，只是另一国公司一部分而且并不分配股息的常设单位所得到的待遇将高于居民公司。最后，一些国家认为，第3款未规定将此种待遇给予常设单位的义务。这些国家论证说，所存在的一种危险是，一国公司有可能完全为了获得此种待遇，而将其在另一国公司中持有的股份转移给在该另一国的常设单位。

51. 事实依然是，持有股份由常设单位拥有和管理，而不是由企业总公司拥有和管理可能存在着一些正当理由，即：

— 必要性理由，主要产生于银行和金融机构及保险公司

的法定或管理义务，这些银行或金融机构需要在经营业务的国家保存一定数额的资产，特别是股份，作为履行其义务的担保；

- 权宜理由，持有股份在同常设单位有着业务关系或其总部与常设单位位于同一国的公司中；
- 完全为实际方便起见，这符合目前大型企业管理职能分散化的趋势。

52. 鉴于这些不同的主张，以及上述情况的存在，各国在缔结双边公约时，最好能阐明它们对第3款第一句的解释。如果它们愿意，还可以根据议定书或公约所附的任何其他文件解释其立场，或改变原先的做法。

53. 还可在此类文件中提供一种解决办法，以缓解上述反对意见，即将在一国(A)的持有股份待遇给予作为另一国(B)居民的公司常设单位，这会使此类公司所享受的特殊待遇超过作为同一国居民，而且其总部在作为A国居民的公司资本中拥有持有股份的其他公司。因为此类公司持有股份的股息可由前述公司返回，而不负担预扣所得税，但对分配给后述公司的股息却视情况按5%或15%的税率征收此种税款。有关国家提出了常设单位与子公司税收中立和课税负担公平的原则，为保证这项原则的实行。可在A、B两国之间达成的双边公约中修改第10条第2款和第4款之规定，以便能在A国对由作为该国居民的公司支付给作为B国居民的公司常设单位的股息征收预扣所得税，在这方面采取了类似于由后述公司总部直接领取股息的方式，并按下述税率征收税款。

- 持股至少25%的情况下征收5%；
- 在所有其他情况下征收15%。

应当指出，《联合国示范公约》第10条第2款不同于上述条件。

54. 如果由于有关国家国内法中没有适当的规定而不能在该国对支付常设单位的股息征收预扣所得税，可将公司间的股

息待遇扩大至常设单位，但这种做法只适用于下述情况，即股息来源地国征税方式相同，不论股息由作为另一国居民的公司常设单位领取还是由此种公司直接领取。

### C. 税收结构和税率

55. 在按具体情况对企业主要是对公司利润进行征税的国家，第3款的规定在适用于常设单位的税率方面引起了一些具体问题，此外，这些问题的产生还与下列事实有关，即常设单位只是法律实体的一部分，不属于常设单位所在国的管辖范围。

56. 在作为某一国居民的公司所得利润征税按累进税率表计算时，此种税率表原则上适用于位于该国的常设单位。如果在适用累进表时，常设制单位所在国考虑到此种常设单位所属公司的全部利润，则该项规则不会与平等待遇规则相悖，因为居民公司所受的待遇实际上相同[……]。因此，以这种方式对本国公司征税的国家可在双边公约中界定适用于常设单位的待遇。

57. 如果以累进税率表为基础的征税制度采用关于最低税率适用于常设单位的规则，就不能推断说此种规则有悖于平等待遇原则。在按照累进表确定适用的税率时，应当考虑到常设单位所属企业的全部利润。只有最低税率较高时，才可不适用第3款第一句的规定。

58. 不过，即使无论是适用累进税率表还是最低税率都要考虑常设单位所属整个企业的利润，也不应与[独立]企业的原则相冲突，按照此项原则，常设单位的利润必须根据[《联合国示范公约》]第7条第2款的规定予以确定。因此，在常设单位所在国征收的最低税额是指该常设单位作为[独立]企业应支付的金额，不必参照其所属整个企业的利润。因此，常设单位所在国有正当理由将适用于居民企业的累进表只用于记载常设单位的利润，而在企业的全部利润少于常设单位的利润时不计入前者的利润。该国同样也可以最低税率对常设单位的利润征税，但这一税率也必须适用于居民企业，即使将它所属企业的全部

利润考虑在内会降低税款金额，或无税款可言。

59. 因为根据本身性质，常设单位并不分配股息，故针对企业分配给常设单位的股息的税收待遇不属于第3款的适用范围。第3款仅限于对常设单位本身活动所产生利润征税，并未延伸到对整个企业征税。该款第二句证实了这一点，它证实个人补贴和扣款等与拥有常设单位的纳税人有关的税务问题不属于本款的适用范围。因此，与法人及股东税务整合的各种制度有关的问题(例如，垫付公司税、预扣税、免税收益的计算以及相关股息税抵免)均不属于本款的适用范围。

60. 在有些国家，针对另一缔约国企业的常设单位利润的征税税率高于对本国企业利润的征税税率。这种附加税收有时简称为“分支税”，可以用这样一个事实来解释，即如果外资企业的子公司取得与常设单位相同的利润且随后将这些利润作为股息进行分配，则将根据第10条第2款之规定对这些股息征收附加税。如果此种税款仅仅表现为应为常设单位的利润缴纳的一种附加税，则必须被视为对常设单位本身活动所产生利润征收的税款，而不是对作为常设单位所有者的企业本身进行的征税。因此，此种税违背了第3款之规定。

第10条评注已在第18至第24段审议了分支利润税的问题，并针对分支利润税提出了一项任择条款，该条款将优先于第24条。

61. 不过，必须将这种情况与计算常设单位利润(例如，“分支级利息税”)时针对利息等扣除额征收的税款区分开来；在这种情况下，不是对常设单位本身征税，而是对被视为取得利息的企业征税，因此，不属于第3款的适用范围(不过，根据情况的不同，第7条和第11条等其他条款可能适用于确定公约是否允许征收此种税款；见第4款最后一句)。

#### D. 常设单位领取的股息、利息和特许使用费的预扣所得税

62. 当常设单位领取股息、利息或特许使用费时，按第10条和第11条的第[3]款以及第12条第[4]款分别作出的规定，此



种收入属于第7条规定的范围，并因此——按上文第53段中就常设单位持有股份所得股息问题发表的意见——属于此种常设单位应纳税收入的范围。

63. 按照关于上述第10、11和12条规定的各自评注[……]，这些规定使常设单位领取的股息、利息或特许使用费的来源地国免于适用这些条款规定的任何限制，这意味着——而且这是公认的解释——常设单位所在来源地国的有关权利完全不受影响，可以按正式税率征收预扣所得税。

64. 在一些国家对所有此类收入——不论是支付给居民的收入(常设单位同居民企业一样，可以适用按第7条应支付的利润税来抵消预扣所得税)还是支付给非居民的收入(需遵守第10、11和12条规定的限制)——征收预扣所得税的情况下，仍可适用第24条第3款的规定，这种做法不会引起任何问题，但如果预扣所得税只适用于支付给非居民的收入，情况就不同了。

65. 实际上，在后一种情况下，似乎难以将征收预扣所得税与第3款中阐明的原则保持一致，即为了对来自常设活动或通常与这相关的收入——据认为第10条和第11条两条的第4款和第12条第[4]款所述的股息、利息和特许使用费就属于此种情况——征税，必须将常设单位作为居民企业待遇，因此这种收入只需缴纳利润税。

66. 无论如何，应由面临这种困难的缔约国根据它们特殊的情况在双边协商中予以解决。

#### E. 国外税款抵免

67. 在相关背景下，当常设单位得到包括在应纳税收入中的国外收入时，如根据国内法规定向居民企业提供国外税款抵免，凭借同一原则向常设单位的此种收入所负担的国外税款提供减免是正确的。

68. 如果在一缔约国(B)的企业常设单位所在缔约国(A)，只能依照公约规定给予在第三国(C)征收的税款的减免，那么，

把与第三国缔结的公约的福利扩大到常设单位，就会产生一些更普遍的问题[……]。虽然常设单位本身不是一个人，并且因此无权享受这些税务公约规定的各种权益，但这个问题与对该常设单位征税有关。下文特别在股息和利息方面对这个问题进行了探讨。

F. 使常设单位享有与第三国缔结双重征税公约的抵免条款的惠益

69. 当某缔约国的居民企业在另一缔约国的常设单位从第三国领取股息[……]、利息或特许使用费时，就会产生这样一个问题，即常设单位所在缔约国是否应当减免和在多大程度上减免不能从第三国收回的税款。

70. 各国一致认为，在这些情况下会产生双重征税问题，而且应当找出某种减免的办法。对此，大多数成员国能够按国内法或第3款规定给予减免。如果有的国家不能以此种方式给予减免或希望澄清有关情况，它们不妨在与企业为其居民的缔约国达成的双边公约中补充这项规定，并从措词上表明允许常设单位所在国在收入来源国对纳税责任实行减免，其金额不超过常设单位所在缔约国的居民企业根据该缔约国与第三国之间的公约能够要求得到的金额。如果根据第三国与在另一缔约国拥有常设单位的企业居住国之间的公约，不能收回的税款少于根据第三国与常设单位所在缔约国之间的公约不能收回的税款，则只能减免在第三国收取的那部分较少的税款。为此可在第3款第一句后面增加下列措词：

当一缔约国企业在另一缔约国的常设单位从第三国领取股息、利息或特许使用费，而且支付股息、利息或特许使用费的持股或债权与该常设单位实际相关时，第一次提及的缔约国应对在第三国就股息、利息或特许使用费(视情况而定)支付的税款给予税额减免，减免时可适用公约中对企业为其居民的国家与第三国之间的所得税和资本税规定的税

率。不过，减免金额不应超过作为第一次提及国居民的企业可根据该国与第三国的收入和资本《公约》能够要求得到的金额。如果公约也规定其他类型的收入可在产生收入的国家缴税且应该给予其抵免的(例如，有些公约中对特许使用费的规定)，则应当对上述条款进行修改以适用这些收入。

71. 如果居住在某缔约国(居住国)的企业在另一缔约国拥有的常设单位从第三国(来源地国)领取股息、利息或特许使用费，而且按照居住国与来源国商定的程序，只有具备来源地国要求的居所证明，才能适用来源地国与居住国公约所规定的税率预扣所得税，则后一国必须签发这种证明。如果居住国采用的是减免法，这种程序可能具有助益，而如果该国使用的是免税法，则可能不会起什么作用，因为来自第三国的收入在企业的居住国不应纳税。另一方面，常设单位所在国采用证明程序对其可能有福利，因为这将为审计提供有用的信息。在三边情况下还会出现滥用问题。如果企业是其居民的缔约国对位于另一缔约国的常设单位的利润免税，该企业有可能把诸如股票、债券或专利等资产转移到税收待遇非常优惠的国家的常设单位，而且在某些情况下，所产生的收入在三国中任何一国都不会纳税。为防止这种可被视为滥用的做法，企业为其居民的国家与第三国(来源地国)之间的公约可包含一项规定，指出只有位于另一国的常设单位所得收入在该常设单位所在国按正常方式纳税时，企业才能要求享受公约的福利。

72. 除了这里考虑到的典型三边情况外，还会产生另外一些三边情况，特别突出的一种情况是，企业所在国也是位于第一国的常设单位的收入来源国(另见第21条评注第5款)。各国可在双边协商中解决这些问题。

#### 第 4 款

73. 本款旨在消除在下述情况下产生的一种特定形式的歧视，即在某些国家，接收人为其居民时，对利息、股息及其他

付款的扣除不加限制，而在接收人为非居民时，则加以限制，甚至加以禁止。在资本征税领域，如对于签给非居民的债务，也可见到类似的情况。不过缔约国可在双边公约中自行修改本项规定，以免它被用于避税目的。

74. 第4款未禁止借款人本国根据其关于资本弱化的国内规则将利息作为股息处理，只要这些规则与第9条第1款或第11条第6款相符。不过，如果这种处理规则不符合上述条款的规定，而且只适用于非居民债权人(居民债权人除外)，则此种待遇为第4款所禁止。

75. 另外，第4款也未禁止要求提供与向非居民付款有关的补充信息，因此这些要求的目的是确保在向居民和非居民付款时提供和核实相同水平的信息。

3. 在1999年修改《联合国示范公约》时，前专家组在进行与第4款有关的讨论过程中，有人提出了关于此种条款是否适于包括在发达国家与发展中国家之间的税务条约中的问题。有人认为，该条款不会为某些国家所接受，因为它们以接收人在其国内纳税作为扣减外国公司在外国付款的条件。经过大量讨论，专家组认为，上述特殊情况不应成为广泛适用的条约条款的基础，但是在它们可能会造成问题的情况下应在双边协商中提出。

## 第 5 款

4. 因为本款转载了《经合组织示范公约》第24条第5款，故委员会认为应适用以下摘自《经合组织示范公约》同一款评注的内容：

76. 本款禁止某缔约国将较不优惠的待遇给予其部分或全部资本由另一缔约国的一个或多个居民直接或间接拥有或控制的企业。本项规定和它要消除的歧视只涉及企业的征税，而不涉及对拥有或控制其资本的人的征税。因此，其目标是确保居住在同一国的纳税人能享受到平等待遇，而不是使掌握在合营企业股东或股东手中的外国资本受到与国内资本相同的待遇。

77. 因为本款只涉及对居民企业征税，而未涉及对拥有或控制其资本的人员征税，故可以得出结论，不能将本款解释为因考虑到一个居民企业与另一居民企业之间的关系而扩大了各项规则的惠益(例如，允许在有共同业主的公司之间进行合并、转移损失或免税转移财产)。例如，如果一个国家的国内税法允许居民公司将其收入与一居民母公司的收入合并，则第5款不能具有迫使该国允许居民公司与非居民母公司之间进行此种合并的效力。这将要求把居民企业和拥有其资本的非居民企业的综合待遇与该国居民企业和拥有其资本的居民的综合待遇进行比较，这显然超出了对居民企业本身进行征税的范围。

78. 另外，因为第5款的目的也是确保所有居民公司无论谁拥有或控制其资本均享受同等待遇，而并非是为了确保以同样的方式对待给予居民和非居民的利润分配(见上文第76款)，由此可以得出结论，针对付给非居民股东的股息而向居民公司征收预扣所得税但不对付给非居民股东的股息征税不能被视为违背第5款之规定。在这种情况下，之所以给予区别对待是基于这样一个事实，即公司的资本是由非居民拥有或控制的，而不是把不同的待遇给予已支付给非居民的股息。一个类似的例子是，一个国家对向其股东分配利润的居民公司征税，不管其是居民还是非居民，但为了避免多次征收这一税款，不会将其适用于向本身应在自身分配之后纳税的相关居民公司分配的利润。后一种免税不适用于对非居民公司作出的利润分配，但这一事实不应该被视为违背第5款之规定。在这种情况下，之所以给予不同待遇，不是因为居民公司的资格是由非居民拥有或控制的；而是因为其向公司分配利润，而且后者在重新分配从该居民公司获得的股息时依据条约的规定无需接受同一项征税。在这个例子中，所有居民公司都获得相同的待遇，不管谁拥有或控制其资本，只有在可以避免分配税的情况下进行分配时才能实行不同待遇。

79. 因为本款禁止以完全基于由谁拥有或控制企业资本的方式歧视居民企业，故表面上与规定是基于向居民还是基于非

居民债权人支付利息而给予企业区别待遇的规定无关。本款与基于债务人-债权人关系的规则无关，只要由此种规则导致的区别待遇不是基于非居民是否全部或部分、直接或间接拥有或控制企业的资本。例如，如果根据一个国家的国内资本弱化规则，不允许居民企业扣除向非居民关联企业支付的利息，那么该规则不会违背第5款之规定，即使它将被适用于向将要拥有或控制企业资本的债权人支付利息，但条件是，如果向本身未拥有或控制支付者任何资本的非居民关联企业支付利息，则给予的待遇相同。不过，只要对向居民和非居民支付的利息扣除额适用不同的条件，则此种国内法规则显然可能违背第4款之规定，因此，必须为了本款之目的，确定本规则的适用是否与第9条第1款或第11条第6款之规定相符(见上文第74款)。这一点对第5款的各种目的也很重要，如果资本弱化规则只适用于由非居民全部或部分直接或间接拥有或控制的某缔约国企业。实际上，第9条第1款或第11条第6款的规定是解读第5款的一部分依据(按照《维也纳条约法公约》第31条的要求)，因此与这些条款相符的调整不能被视为违反第5款之规定。

80. 在转让定价查询的情况下，几乎所有成员国都认为，比通常要求更为严格的补充信息要求，甚至是举证责任的倒置，将不构成本条意义上的歧视。

5. 在1999年修订《联合国示范公约》时，一些来自发展中国家的成员指出，只要对所有外资一视同仁，就不应认为适用于外资企业的特殊措施构成了所禁止的歧视；他们说，虽然进行此种修改意味着明显背离按对国民征税的办法对外国人征税的普遍原则，但是由于在涉及外国所有权的情况下存在一些依法纳税的问题，而且外资企业在发展中国的政治地位敏感，因此又需要作此更改。因此，他们建议对《经合组织示范公约》第24条第5款作如下修改：

5. 在某缔约国的资本部分或全部为另一缔约国一个或多个居民直接或间接所有或控制的企业，在首次提及国需遵守的任何纳税义务或任何相关要求，不应有别于或严于其资本部分

或全部为第三国居民直接或间接所有或控制的其他类似企业需遵守的纳税义务和相关要求。

他们还指出，拟议对第5款所作的更改已列入发达国家为缔约方的数项税务条约中。发达国家有些成员指出，此种提案将把不歧视条款的效应限于防止非居民所有的企业之间的歧视，从而为针对非居民作为一类人拥有的企业的歧视开了方便之门。

6. 发达国家一些成员对建议的更改表示保留，并说他们认为经合组织非歧视条款是公约的一项主要条款。他们忆及说，现行《经合组织示范公约》中的不歧视条款早在十九世纪就已形成。他们认为，更改这项基本原则会对国际条约关系普遍产生重大影响。此外，由于建议更改的部分原因出自与外国所有权有关的依法纳税问题(实质上是转让定价问题)，因此有人认为在《示范公约》的其他部分，例如在处理联营企业的第9条中处理这个问题更为合适。

7. 发展中国家有些成员说明，承认不歧视条款十分重视和必要，而某些国家不妨在双边协商中修改该条的某些款项。例如有人提醒说，由于在特许使用费、技术援助费、总部费用等转让付款的情况下确定合理金额有困难，有的国家可能会在此种付款由其境内的企业向一家外国控股公司做出时，拒绝给予扣除，或按该国国内法计算扣除额，不论后者是另一缔约国的居民，还是第三国的居民。以另一国家为例，它给予税收优惠，以期实现国家某些目标，并可能希望在有关企业中占有一定百分比的本国所有权作为给予此种税收优惠的条件。专家组认识到，诸如作为例子提及的特殊情况应在双边协商中解决。

## 第 6 款

8. 由于本款转载了《经合组织示范公约》第24条第6款，故委员会认为以下《经合组织示范公约》评注可以适用：

81. 本款指出，本条的范围不受第2条规定限制。因此，本条适用于国家及其政治区划或地方当局征收或代表其征收的各种类别和名目的税收。

## 第 25 条

### 共同协议程序

#### A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第25条提供了两个备选版本。备选案文A转载了《经合组织示范公约》第25条，只是在第4款之中增加了第二句，但不包括《经合组织示范公约》第5款中规定的仲裁。备选案文B转载了《经合组织示范公约》第25条，只是在第4款之中增加了第二句，并且包含了《经合组织示范公约》第5款中规定的强制仲裁，但有四处不同。首先，第5款规定，如果主管部门无法在提起个案后三年内就个案达成一致，则可启动仲裁，而不是《经合组织示范公约》中规定的两年时间。其次，虽然《经合组织示范公约》规定仲裁必须由启动案件的当事人提出请求，但第5款规定仲裁必须由其中一个缔约国的主管当局提出请求(这意味着，如果两个缔约国主管部门都认为此种个案不适合仲裁且均未提出仲裁请求的，则不得提交仲裁)。第三，第5款与《经合组织示范公约》的相应条款不同，如果主管部门在向其传达裁决结果之后六个月内达成一致，允许主管部门不遵守仲裁裁决。最后，由于备选案文A未就仲裁做出规定，故没有必要列入与《经合组织示范公约》类似的一个脚注，该脚注中提到，出于各种原因，一些国家可不将仲裁条款列入税务公约之中。

2. 制订共同协议程序不仅是为了提供一种解决有关公约解释和适用问题的手段，而且还是为了提供(a) 一个论坛，使有关国家的居民能够抵制不符合公约的行动；并建立(b) 一种机制，用以在公约未规定的情况下消除双重征税。共同协议程序适用于公约所有条款，特别是有关营业利润的第7条、关于关联企业的第9条、关于利息的第11条、关于股份的第10条、关于特许使用费的第12条和关于消除双重征税方法的第23条。即使双边公约中未包含第9条第2款，列入第9条第1款也足以表明缔约国打算让公约适用于经济双重征税。因此，大多数国家认为，如果没有与第9条第2款类似的规



则，出于转让定价原因而对利润进行调整所导致的经济双重征税属于第25条规定的共同协议程序的适用范围(见下文第9段，其中引用了经合组织第25条评注第11段的规定)。不过，有些国家认为，如果没有与第9条第2款类似的规则，因调整转让定价而导致的经济双重征税不属于第25条第1款和第2款规定的共同协议程序的适用范围。因此，未将第9条第2款列入公约的缔约国应在协商期间澄清缺少第2款将对共同协议程序的范围产生的影响。《联合国示范公约》第9条载有第3款，其中规定，如果企业因欺诈、重大过失或故意不履约行为而受到某种处罚，则第2款不适用于与第1款之下利润调整有关的情形。如果满足第3款中规定的条件，缔约国没有义务做出第2款之下的相应调整，而且纳税人可以不启动为了请求此种相应调整而进行的第25条第1款规定的共同协议程序。不过，如果纳税人认为不满足第3款规定的所有条件或者利润调整不符合第1款之规定，那么纳税人可以启动共同协议程序。

3. 是决定按照备选案文A的要求在双边公约中就没有强制仲裁的共同协议程序达成一致，还是按照备选案文B的要求在双边公约中就强制仲裁达成一致，这取决于每个缔约国的政策和行政因素及其在共同协议程序方面的实际经验。各国应事先分析强制仲裁和自愿仲裁的优缺点(见下文第14段)并且评估仲裁是否对自己适合。在共同协议程序方面经验有限的国家在确定将仲裁加入共同协议程序会产生结果方面可能存在困难。这些国家只能在本阶段决定拒绝仲裁。不过，它们也可以列入仲裁条款，但将其生效日期推迟到每个国家通知另一国该条款应生效为止。这些国家也可以决定，尽管缺少经验，但它们仍愿意在共同协议程序中增加仲裁条款，以便为纳税人带来确定性，这样一来依据第25条第1款提起的个案将通过共同协议程序予以解决，除非纳税人拒绝达成共同协议。

4. 赞成备选案文A的委员会成员主要谈到以下意见和论点：

- 只有少量个案根据第25条第1款和第2款之规定提交共同协议程序，且没有解决的个案数量很少；
- 国内法律救济措施能够解决主管部门通过共同协议程序无

法解决的少数个案；

- 由于很多发展中国家缺少共同协议程序方面的技术专长，因此在与更有经验的国家发生纠纷时，仲裁对这些国家不公平；
  - 国家利益对国家的公共政策至关重要，而私人仲裁人根本不可能在税务事项上捍卫国家利益；不能指望仲裁人能够弥补很多发展中国家在技术专长方面的缺乏；
  - 似乎难以保证潜在的仲裁人具有中立性和独立性；
  - 很难找到有经验的仲裁人；
  - 强制仲裁的成本高昂，因此不适合发展中国家和转型国家；
  - 通过强制仲裁限制国家在税务事项方面的主权不符合国家利益。
5. 赞成备选案文B的委员会成员主要谈到以下意见和论点：
- 虽然事实上只有少数个案没有解决，但在这些个案中，每起案件都代表了未能解决主管当局认为征税不符合公约规定且可能存在重要的双重征税机会的一种情形；
  - 仲裁能够使纳税人更加确定可以通过共同协议程序解决其案件且有助于跨境投资；
  - 国内救济措施不可能充分和迅速解决与适用双边公约有关的纠纷(两国法院的裁决以及基于国内法对公约的单方面解释可能存在不一致)；
  - 在一定时限之后将未解决的案件提交仲裁的义务可能有利于主管部门努力在该期限内达成一致；
  - 根据在适用《欧盟仲裁公约》方面的经验，有效诉诸强制仲裁的情况应该不多见，与该机制有关的费用应该不高；另外，由于仲裁使纳税人更加确定，故降低了高昂的“保护性”上诉和不确定的国内诉讼的数量；

- 仲裁人必须做出有充分事实依据和公正的裁决；因此，仲裁人可以根据各国的技术专长水平进行调整，并且克服一些国家可能存在的经验缺乏问题；
- 确实存在具有各种背景(政府官员、法官、学者和从业人员)以及来自各个区域(包括发展中国家)的有经验和公正的仲裁人；
- 通过强制仲裁限制国家在税务事项方面的主权符合国家利益。

6. 在有些国家，宪法或法律阻碍可能会限制主管部门在某些个案中通过共同协议程序提供救济的能力。条约谈判者应该讨论其知晓的所有上述阻碍。不过，根据备选案文A，存在此种阻碍不应该导致对本条款进行修改以至于限制其适用范围(特别是，如果今后消除了此种阻碍)：虽然要求主管部门“应努力”解决案件，但这并不导致主管部门有义务达成一项决议并承认某些因素可能会影响主管当局在达成共同协议或提供救济方面的能力。不过，根据备选案文B，条约谈判者应该确保规定强制仲裁的第5款的范围只限于考虑上述任何限制，以避免出现因为上述阻碍而无法执行具有约束力的仲裁之情形。

7. 不过，根据备选案文B，已经限制第5款的范围，以便考虑可能存在的一些宪法或法律阻碍。在一些国家，如果法院或行政法庭已就提交共同协议程序的问题做出裁决，则根据国内法就不再允许就同一问题达成共同协议。考虑到这种情况，第5款规定，如果任何一国的法院或行政法庭已就未解决的问题作出裁决，则不应将这些问题提交仲裁。个别案件有可能背离法院裁决的国家可以删除这一句。另外，很多国家的国内法规定，任何人不得被剥夺依据国内法利用司法救济的权利。因此，根据第5款，不论缔约国的国内法是否提供救济措施，仲裁程序都适用，且受到案件直接影响者可以拒绝采取共同协议的方式执行仲裁裁决，并且寻求一切可用的国内救济。

## B. 第25条各款的评注

### 第25条第1款和第2款(备选案文A和B)

8. 这些款项全文转载了《经合组织示范公约》第25条第1款和第2款。不过,关于第1款最后一句,委员会的一些成员指出,各国可在双边协商时就向缔约国主管当局提交个案的不同时限达成一致。

9. 委员会认为,《经合组织示范公约》第25条评注第1条和第2段的以下部分适用于第25条备选案文A和B的相应条款(括号中出现的补充评注不是《经合组织示范公约》评注的组成部分,插入补充评注的目的是要反映《经合组织示范公约》条款与本《示范公约》条款之间的差别):

7. 第1款和第2款中规则规定,在特定情况下,可以取消不符合公约的征税。众所周知,在此种情况下,通常由纳税人向税务法院提起诉讼,或者立即提起,或者在税务主管部门驳回其反对意见后。在不符合公约规定的征税是因两国均不当适用公约引起时,纳税人必须在每一国起诉,这种情况会造成种种不利和不确定的情况。所以在不使纳税人失去可加利用的正常法律救济手段的情况下,第1款向受影响的纳税人提供了一种叫做共同协议的程序,该程序的目的是在第一阶段通过两国主管部门之间的协议友好解决争端,第一阶段只在居住国进行(由纳税人在作为其国民的国家启动有关适用第24条第1款的程序除外),从提出反对意见起直至主管部门就此事做出决定。

8. 无论如何,共同协议程序显然是除国内法以外的一种特殊程序。可以认为,只有出现第1款所述及的情况,即不按公约规定进行征税或打算征税的情况,才能启动该程序。因此,在征税违反公约和国内法规定的情况下,只有公约受到了影响,才应采用共同协议程序,除非公约规则与误用的国内法规则之间存在着联系。

9. 在实践中,该程序适用于有关措施导致的双重征税的

情况(这种情况大量存在),避免双重征税是公约的一项特定目标。在最常见的情况中,必须提及下列情况:

- 与根据第7条第2款之规定将利润分配给常设单位有关的问题;
- 根据[《联合国示范公约》]第9条、第11条第6款或[第12条第6款],对在支付者本国境内——如果支付者与受益所有人之间存在某种特殊关系——超出部分的利息和特许使用费征税;
- 当债务公司所在国将利息作为股息处理,并以符合第9条或第11条第6款等公约条款为依据时,应适用立法处理资本弱化的情况;
- 缺乏关于纳税人实际情况的信息导致误用公约的情况,特别是居住地的确定(第4条第2款)、常设单位的存在(第5条)或雇员从事服务的临时性(第15条第2款)。

10. 第25条还提供了一些方法,使主管部门能够通过彼此协商,在转让定价问题范围内解决法律上双重征税和经济上的双重征税问题,特别是根据第9条第1款规定将联营企业利润包括在内所产生的问题;因此依照同条第2款规定拟作的相应调整属共同协议程序的范围,是为了评估这些征税是否有充分的依据,并确定征税金额。

11. 当有关的双边公约列入第9条第2款这类条款时,此内容实际上已隐含在该款的措词中了。在双边公约不包含类似第9条第2款规则(1977年以前签署的公约通常如此)的情况下,缔约国仅仅在公约中插入第9条的案文——仅限于第1款的案文,它通常只大体确认存在于国内法中的类似规则——这一事实表明,缔约国的意图是将经济性双重征税纳入公约所规定的范围。因此,大多数成员国认为,在因转让定价而对利润进行调整的情况下,进行经济性双重征税不符合公约规定,至少不符合公约的精神,因此属于根据第25条确立的共同协议程序的范围。

12. 虽然共同协议程序在解决与第9条第2款所述各类调整所引起的各种问题方面能够发挥明显的作用，但由此可以得出结论，即使没有这一条款，各国也应该寻求避免双重征税，包括对第2款所设想的类型进行相应的调整。虽然可能有一些不同的观点，但各国普遍认为纳税人基于经济性双重征税启动共同协议程序违反第9条之规定，因为包含是否应该进行相应调整的问题，即使没有与第9条第2款类似的条款。不过，不同意这种看法的国家在实践中运用国内法中的规定，找到了在涉及善意公司的大多数情况下弥补经济性双重征税的办法。

13. 在无任何违反公约规定的双重征税的情况下，一旦有争议的征税直接违背公约中的某项规则，仍可适用共同协议程序。一国在公约将专属征税权给予另一国的情况下对某类收入征税就属于此种情况，即使后者因国内法中缺少有关规定而不能行使此种权利。另一类情况涉及的是属于某缔约国国民，但却是另一国居民的人，这类人在该另一国受到按第24条第1款属于歧视性的征税待遇。

14. 应当指出，与国内法规定的有争议的索赔程序不同，共同协议程序可由纳税人采用，而无须等到他认为“不符合公约规定”的税收已对他进行或已通知他进行。为了采用该程序，纳税人必须证实——他只要这样做就足够了——“一个或两个缔约国的行动”将会导致不符合公约规定的征税，这种征税不仅有可能发生，而且实际上会发生。上述行动系指所有有关行为或决定，不论是立法性的还是管制性的，也不论是普遍适用的还是个别适用的这种行动的直接和必然后果，是对投诉人征收违反公约规定的税款。因此，例如，如果修改缔约国税法将会导致产生特定类型收入的人员应缴纳与公约无关的税款，则此人可以在税法发生修改且此人产生相关收入或可能产生该收入后尽快启动共同协议程序。其他例子包括，向自报纳税单系统提出退税申请或在审计过程中积极审查特定纳税人的报告情况，条件是这两种情况都能产生不符合公约规定的征税

可能性(例如,根据缔约国国内法纳税人必须采用自报纳税单报告立场的,如果按照该国建议,在非自报纳税单制度中进行一次评估将会引起不符合公约规定的征税可能性的,或者如果缔约国已经公布的情况或其审计做法等情形导致极有可能对特定报告进行积极审查,例如,纳税人的拟议评估将会引起不符合公约规定的征税可能性的)。另一个例子可能是,缔约国的转让定价法要求纳税人报告应纳税收入金额大于纳税人在其与相关当事人的交易中所使用的实际价格将会导致的金额,为了遵守正常交易原则,以及如果有充分理由怀疑纳税人的相关当事人是否能够在没有共同协议程序时在另一缔约国获得相应的调整。正如第1款开头所指出的那样,一个缔约国或两个缔约国的行动是否会导致不符合公约规定的征税,这必须从纳税人的角度予以确定。虽然纳税人相信,进行此种征税必须要有充分理由,并且必须基于可以查明的事实,但税务主管部门不应该仅仅因为其认为没有证明将要进行此种征税就拒绝依据第1款提出的请求(例如,按照国内法中关于“概率权衡”的证据标准)。

15. 由于在可能启动的共同协议程序中,在初期阶段采取的措施完全以可能进行不符合公约规定的征税为基础,所以采取这种方式启动共同协议程序不会被视为是为了确定[本条备选案文B]第5款所述[三年]期的起始时间而向主管当局提交案件[见本评注附件第8款]。

16. 为了能被受理,根据第1款提出的反对意见,必须首先满足该款明确拟订的两方面要求:原则上,必须将它们提交给纳税人居住国的主管部门(纳税人在作为其国民的国家启动适用第24条第1款的程序除外),而且必须在就引起不符合公约规定的征税行动首次发出通知后三年之内提交。公约未就提出反对意见的形式规定任何特殊规则。主管部门可以规定自己认为适当的特殊程序[下文第22 ff.段,在“提出申请者的必要配合”这一标题之下,其中有关于此种特殊程序的若干建议]。如果未规定特殊程序,可以采取向有关国家税务主管部门提出税

收反对意见的方式。

17. 规定纳税人向他是其居民的主管当局提供情况的要求(纳税人在是其国民的国家启动适用第24条第1款的程序除外)普遍适用,不论所反对的税收是在该国进行还是在另一国进行,也不论这是否引起了双重征税。如果纳税人在他所反对的措施实施之后或征税之后,将他的居住地转移到了另一缔约国,他仍必须将他的反对意见提交给此种征税发生或将要发生当年他是其居民的主管当局。

18. 但如上所述,如果为一国国民但为另一国居民的某人申诉说,他被迫在该国接受按第24条第1款规定属于歧视性的行动或征税,根据明显的原因,最好按上述一般规则的例外,允许此人向他是其国民的主管当局提出反对意见。最后,如果某人不是某缔约国的居民,而是它的国民,而且他的情况属于第24条第1款规定的范围,则此人应向同一主管部门提出反对意见。

19. 另一方面,如果两个缔约国可酌情给予纳税人向任何一国主管部门说明情况的选择权。在此种情况下,第1款将需要作如下修改:

1. 如果某个人认为一个或两个缔约国的行动会造成对他的征税不符合本《公约》规定,则不论这些国家的国内法提供何种救济措施,他都可向任一缔约国主管部门说明情况。此种情况必须在导致征税不符合公约规定的行动首次发出通知起三年内提出。

20. 第1款第二句为提出反对意见规定了三年时限,目的是避免迟迟不向行政部门提出异议。必须将这种时限视为最低限度,以便缔约国能在双边公约中商定对纳税人有利的更长期限,例如主要根据缔约国各自有关税务公约规定的国内法规,按类比法确定的时限。如果缔约国一致同意各自的国内法规自动适用于此种反对意见,而且其效果也更有利于受影响的纳税人,它们可省略第1款第二句,这是因为国内法规允许提出反对



意见的期限更长，或未对此规定任何时限。

21. 有关规定将三年时限的起算点定为“就导致征税不符合公约规定的行动首次发出通知”的日期，对这项规定应从最有利于纳税人的角度加以解释。因此，即使此种征税依据普遍适用的行政决定或行动直接进行，时限也只能从就引起此种征税的个别行动发出通知之日起开始，也就是说，根据最有利的解释，从征税行为本身算起，以有关征税或收税的评估通知、官方要求或其他文书为证。虽然三年时限仅在真正实现结果之际开始计算，但纳税人在认为这种征税将会导致不符合公约规定的征税时有权提起案件，故将会存在纳税人有权在三年时限开始之前启动共同协议程序的情况(见上文第14段提供的此种情形的例子)。

22. 在大多数情况下，什么是与收税或征税有关的评估通知、正式要求或其他文书，都是显而易见的事，并且通常都有关于何时将通知视为“送达”的国内法适用规则。此种国内法通常要考虑通知发出的时间(通知发送时间)、通知发送之后的具体天数、预计到达发送地址的时间(二者都是假定实际接到通知的时间)或事实上实际接到通知的时间(实际物理接收时间)。如果没有此种规则，实际收到通知的时间或在没有充分证据时，一般预计通知到达相关地址的时间通常应被视为通知时间，但要记住一点，本条款应该以最有利于纳税人的方式进行解释。

23. 如果是自报纳税单，通常会有关于自报纳税的通知(如纳税通知书或拒绝通知或调整退税申请金额通知)，而且通常以通知时间而不是纳税人提出自报纳税单的时间作为计算三年期的起始时间。不过，可能会出现没有纳税通知书等诸如此类的情况。在这种情况下，相关的通知时间将是纳税人在正常过程中被视为知晓事实上不符合公约规定的征税事宜的时间。例如，这可能是首次向纳税人提供资金转账记录信息的时间，比如，银行余额或对账单。无论纳税人在此阶段是否实际上将

此种征税视为不符合公约之规定，时间都开始起算，但条件是具有纳税人身份的合理审慎的人能够在此阶段得出征税不符合公约规定的结论。在这种情况下，向纳税人通知征税事实就足够了。不过，如果只是将自我申报与将会引起具有纳税人身份的合理审慎的人得出征税违背公约规定的结论的一些其他情形结合起来(如，确定在类似违背公约规定的情况下向纳税人征税的司法裁决)，那么只在实现后一种情形时开始起算时间。

24. 如果以在来源地扣除的方式征税，时限从支付收入之时起算；不过，如果纳税人证明自己是在后来某日才知道已作了扣除，则时限应从该日起算。如果两个缔约国的决定或行动结合起来导致征税有悖公约的规定，时限只应从就最近的决定或行动首次发出通知之日起算。这意味着，例如，如果缔约国的征税行为不符合公约规定但另一国根据第23 A条或第23 B条为此种税款提供救济以避免双重征税，则在实践中纳税人往往不会启动与第一国的行动有关的共同协议程序。不过，如果另一国事后通知纳税人，声称救济被拒绝，以至于现在出现双重征税的，则新的时限应从该通知之日起算，因为两国的联合行动导致纳税人被征收违背公约规定的双重征税。在某些情况下，特别是这类情况，根据一国或两个国的正常做法，税务部门掌握的记录可能经常会在时限结束之前销毁。公约义务并不妨碍此种销毁，或者要求主管当局接受没有证据的纳税人主张，但在此情况下，在共同协议程序继续进行时，应该在国内法允许的范围内给予纳税人机会，以便补充缺少的证据。在某些情况下，另一方缔约国可以根据《税务示范公约》第26条提供充分证据。当然，此种记录最好在整個期间都由税务部门保存，以便纳税人能够在此期间启动与特定事项有关的共同协议程序。

25. 三年期在任何国内法(包括行政)诉讼(例如，国内上诉程序)期间都将持续。这可能会因为事实上要求纳税人在国内法和共同协议程序救济措施之间二选一而引起一些困难。一些纳税人可能完全依赖于共同协议程序，而很多纳税人将试图采

取在启动国内法诉讼的同时又启动共同协议程序的方式来解决这些困难，即使起初并未积极采取国内法程序。这可能会导致共同协议程序资源的利用效率低下。如果国内法允许，一些国家不妨采用允许在国内法诉讼期间暂停三年(或更长)期限的方式来解决这一问题。这两种做法都符合第25条，按照这两种做法，一方面要求纳税人启动共同协议程序，同时又不中止国内诉讼期间，但主管当局在国内法诉讼最终确定之前并不会严肃地介入对话；另一方面，主管当局介入了对话，但在纳税人同意撤销国内法诉讼之前并不会最终达成一项协议。本评注第42段对第二种可能性进行了探讨。在任一情况下，都应该让纳税人知道正在采取相关做法。无论纳税人是否认为有必要根据国内法提起“保护性”上诉(例如，因为对提起国内法诉讼有国内限制性条件)，对所有各方而言，最好的办法往往是使共同协议程序侧重于解决纳税人的问题，并且应该采取双边方式解决。

26. 一些国家可能否认纳税人能够依据第25条第1款启动共同协议程序，如果与该请求有关的交易被视为是一种滥用情形。这一问题与[第8款及《联合国示范公约》第1条评注的以下各段]讨论的“不当利用公约”问题密切相关。不过，如果没有特殊条款，就没有一般规则能够拒绝已感觉属于滥用的情形进入共同协议程序。如果征税是依据避免双重征税的国内法条款进行的，那么不能仅凭这一简单的事实就拒绝采用共同协议程序。不过，如果因严重违反国内法导致遭受重罚，一些国家不妨拒绝共同协议程序。应在公约中明确规定国家可拒绝采用共同协议程序的情形。<sup>48</sup>

27. 出于宪法或其他国内法条款或裁决之理由，一些国家认为某些问题一般不易受共同协议程序解决的影响，或至少是受到纳税人启动的共同协议程序的影响。能够体现这种情况的一个实例是，给予纳税人救济将会违背法院关于税务部门必须

---

<sup>48</sup> 另见上文关于采用相互协商程序的第2款，如果公约载有《联合国示范公约》第9条第3款[本脚注不是所引用经合组织条款的一部分]。

遵守国家宪法规定的最终裁决。不过，税务条约及其他条约的公认一般原则是国内法（甚至是国内宪法性法律）都没有证明有理由不履行条约义务。《维也纳条约法公约》第27条反映了条约法的这项一般原则。由此可以得出结论，必须在公约本身的条款中对其他情况下将会违反公约规定的任何理由作出规定，并根据公认的税务条约解释原则进行解释。此种理由并不常见，因为它不仅涉及两个国家应如何处理共同协议程序范围内的问题，而且还会反过来阻止两国采取共同协议程序审议此类问题。因为在实践中一国可能会在未与另一国协商的情况下做出上述决定，且因为可能有双边解决办法仍未得到考虑，因此不应轻易认为有关问题不易受纳税人启动的共同协议程序的影响，而且这种看法需要得到商定公约条款的支持。以国内法障碍为由不允许纳税人启动共同协议程序的主管当局应向另一主管当局通报这一点，并且适当解释其所持立场的法律依据。通常，真正的国内法障碍不会阻止一个问题进入共同协议程序，但如果它们明显和明确阻碍主管当局以避免对纳税人进行不符合公约规定的征税的方式解决这一问题，且另一国没有实际机会为纳税人解决这一问题，则这一情形应向纳税人公开，以避免纳税人对可能的程序结果有错误的预期。

28. 在其他情况下，可能允许启动共同协议程序，但自条约谈判以来出现的国内法问题可能会阻止主管当局解决（甚至是部分解决）纳税人提出的问题。如果此种情况对主管当局产生法律制约作用，以至于双边讨论显然无法解决这一问题，则大多数国家将会承认此种情形变化对允许主管当局退出共同协议程序极其重要。不过，在某些情况下，困难可能只是暂时的；比如，在颁布纠正性立法之际，且在这种情况下，应该暂停这一程序，而不是终止。两国主管部门需要就已出现的困难及其可能对共同协议程序产生的影响进行讨论。也会有这样的情况，也即某项具有约束力的裁决对纳税人全部或部分有利，而且其中一国的主管部门必须遵守该裁决，但仍然存在双方进行讨论以便达成一致的机会，例如，一个国家的主管部门向另一国主

管部门证明后者应该提供救济。

29. 没有充分的理由以国内法为依据不予执行作为共同协议程序的一部分而达成协议。第2款最后一句对执行此种协议的义务做出了明确规定，一般应在协议本身的条款中列明已经存在的执行障碍。由于在税务公约谈判期间，有时很难预见国内法体系的变化，而且谈判双方在就原有的公约进行谈判和达成共同协议程序时都明白这一点，因此如果后续的意外变化会改变共同协议的基础，人们通常认为应当对协议作出必要修改。显然，虽然这种情况很少出现，但一旦国内法中出现这种情况，善意义务就要求尽快予以通报，且应做出善意努力，以便在国内法允许的情况下修改或达成新的协议。在此情况下，应将纳税人的请求视为仍然可以执行，不需要其提出新的申请。

30. 关于这一程序本身，有必要简要地将其分为两个截然不同的阶段(见上文第7款)。

31. 第一阶段首先是纳税人提出反对意见，在此期间，该程序只在他与他的居住国主管部门之间进行(纳税人在他是其国民的国家启动适用第24条第1款的程序除外)。第1款之规定使有关纳税人有权向他是其居民的主管当局提出反对意见，不论他是否已用尽了根据两国之一的国内法可加利用的所有救济措施。另一方面，该主管部门有义务审议反对意见是否具有正当理由，如果表面看来具有正当理由，则应采用第2款规定的两种形式之一采取行动。

32. 如果经正式交涉后主管部门承认申诉具有正当理由，并认为申诉的征税完全或部分是由纳税人居住国采取的措施造成的，则主管部门必须尽快给纳税人以补偿，并做出合理的调整，或允许给予适当的减免。在这种情况下，问题的解决可以不必诉诸共同协议程序。另一方面，某缔约国主管部门可能会发现，与另一缔约国主管部门交流意见和信息将有利于例如确认给定的公约解释。

33. 不过，如果主管部门认为被指责的征税完全或部分

由另一国采取的措施造成的，则它完全有责任和义务适用共同协议程序，这一点第2款中的术语讲得很明确。重要的是有关主管部门应尽快履行这一职责，特别是在由于转让定价调整，联合企业的利润已作调整的情况下。

34. 纳税人有权根据第1款向他是其居民的國家的主管部门说明他的情况，不论他是否也可能已根据该国国内法提出了索赔或已开始提起诉讼。如果诉讼正在进行，居住国主管部门不应等待最后裁决，而是应当说明它是否认为应对此情况采用共同协议程序。如果是这样，它必须确定它本身是否能够达成令人满意的解决办法，或是否应将此情况提交另一缔约国主管部门。如无充分理由，不应拒绝纳税人启动共同协议程序的申请。

35. 即使居住国法院对索赔做出了最后裁决，纳税人仍可根据共同协议程序提出或谋求索赔。在有些国家，主管部门不按法院裁定也能达成令人满意的解决办法。在另一些国家，主管部门则受法院裁定的约束。不过，纳税人仍可向另一缔约国主管部门说明情况，并要求后者采取措施避免双重征税。

36. 第二阶段首先是由纳税人向其提出申请的主管部门与另一国主管部门进行交涉。在此期间，该程序要在两个国家之间进行，如同比如说接受申诉的国家已对该程序表示支持。这一程序无疑属于两国之间的程序，但也不妨提出下列问题：

- 它是否如本条标题和第2款第一句措词所揭示的，只是一个简单的共同协议程序，或是否是一项“缔约承诺”的具体体现，只要求缔约双方履行协商职责，而不必达成协议；
- 或与此相反，将它视为（基于[以本条款备选案文B为例]存在[备选案文]第5款规定的仲裁程序来解决未决问题，或者假定在联合委员会框架内采用这一程序）一种管辖性的程序，要求缔约双方履行解决争端的职责。

37. 第2款无疑使双方承担了协商的职责；但就通过程序达成共同协议而言，主管部门只需尽力而为，不要求其必须取得结果。不过，[备选案文B]第5款提供了一种能够达成一致的机制，即使主管部门无法通过协商就有些问题达成协议。

38. 在谋求达成协商一致过程中，主管部门当然必须首先根据各自税务法规和公约规定确定它们的立场，这些规则和规定对它们和对纳税人具有同等约束力。如果此类规则或规定的严格适用使达成任何协议不可能，则可以合理认为，主管部门，如同国际仲裁中一样，可以补充性地顾及公平的考虑，使纳税人满意。

39. 第2款最后一句的目的，是使那些在国内法中规定了课税评估调整和退税时限的国家能够不按此种时限实施该协定。有的国家因宪法或其他法律方面的原因而不能取消国内法中规定的时限，本项规定允许这些国家在双方协议中纳入适应国内时效法规的时限。在某些极端情况下，某缔约国可能更希望不达成这样一项双方协议，因为它的实施不能按国内时效法规进行。除时限外，实施一项协议还可能存在其他障碍，如“法院最终裁决”。缔约国可自行商定消除此类障碍的明确规定。至于程序的具体实施，一般建议税务管理部门竭尽全力防止因实施方面的延误，或在时效起作用的情况下因时效和实施两方面延误的联合效应而妨碍共同协议程序的实行。

40. 对于转让定价调整后利润的对应调整(第9条第1款和第2款的实施)引起的问题和对于将共同协议程序适用于此种情况的困难，财政事务委员会提出了如下若干建议：

- a) 税务主管部门应将它们做出转让定价调整的意图尽早通知纳税人(如果任何此种通知日期至关重要，应确保尽早做出明确的正式通知)，因为确保同一管辖区内税务主管部门与纳税人之间，以及跨越国界在联营企业与有关税务主管部门之间就所有相关事项尽早和尽量充分地进行接触是特别有益的；

- b) 主管部门应采用尽可能灵活的方式就这些事项相互沟通，不论是书面、电话、面对面讨论，还是圆桌式讨论都行，以最合适的为准，而且应当尽力制定最有效的方法解决相关问题。应当鼓励按第26条规定进行信息交流，以便协助主管部门掌握能够据以做出决定的真实可靠的事实材料；
  - c) 在讨论有关转让定价事项的双方协议过程中，应向有关纳税人提供各种合理的机会，使其能以书面和口头两种方式向主管部门提出相关的事实和观点。
41. 至于一般共同协议程序，委员会建议：
- a) 应将制订和实施共同协议程序所涉的手续保持在最低限度，并取消任何不必要的手续；
  - b) 双方协议的个案应根据各自的是非曲直逐一裁决，不应参照其他个案的任何结果平衡；
  - c) 主管部门应视情况拟订和公布关于使用共同协议程序的国内规则、指导方针和程序。

42. 最后，还可能产生这样的情况，即在缔结协议时，有关的纳税人已向任一缔约国的主管法院提起了同一目的的诉讼，而且此种诉讼仍在进行之中。在这种情况下，没有理由拒绝纳税人的要求，即允许他推迟接受采取共同协议程序商定的解决办法，直至法院就诉讼作出裁决。<sup>49</sup>[不过，委员会的一位成员认为，在法院针对某一诉讼做出判决之前，不应该允许纳税人推迟接受共同协议。一旦两国主管部门达成协议，纳税人应在合理时限内决定是否接受该协议。]另外，主管部门可合理认为，如果纳税人有关特定问题的诉讼正在进行中，且纳税

---

<sup>49</sup> 不过，正如第45款所指出的，在大多数国家相互协商一致无法在纳税人同意和放弃国内法律救济之前完成。如果纳税人选择在结束国内法律诉讼之前等待，则将存在法院裁决将阻止主管部门执行拟议协议的可能，且无法向纳税人保证拟议协议在法律诉讼结束时仍然可用[本脚注不是所引用经合组织评注的组成部分]。



人已寻求就此问题达成协议，那么在主管当局一级进行的任何深入讨论均应在法院做出裁决之后进行。如果纳税人请求的共同协议程序所适用的税务年度与法院的裁决年度不同，但事实和法律问题基本相同，以至于可以在实践中预期法院的裁决结果可能会影响纳税人在明显不属于诉讼主体的年度内的税务待遇，那么刚才提及的情况在实践中也会如此。在任一情况下，在进行正式国内诉讼程序时等待法院裁决或以其他方式暂停共同协议程序不会违反或导致[本条备选案文B第5款所述三年期]到期。当然，在任一情况下，如果主管部门认为尽管存在国内法诉讼(例如，因为主管当局不受法院诉讼的约束或不受法院裁决的制约)，但仍然可以解决问题的，则共同协议程序可以照常进行。

43. 如果有关于某个问题的诉讼仍在进行中，但该诉讼是由另一纳税人而不是正在寻求启动共同协议程序的纳税人提出的，情况也会有所不同。原则上讲，如果寻求共同协议程序的纳税人支持一国或两国主管部门采取行动以便阻止进行不符合公约规定的征税，则在经另一纳税人提议对法律进行一般性解释之前，不得予以不恰当的延期，尽管寻求共同协议程序的纳税人可能会同意这么做，如果解释法律可能对该纳税人的个案有利的。在其他个案中，主管当局在任何情况下都有理由推迟作为共同协议程序一部分的讨论，但主管部门应在此情况下尽可能寻求阻止对诉诸于共同协议程序的纳税人不利的诉讼。如果国内法允许，可以在延迟期间内通过推迟支付未付余额的方式做到这一点，或至少是在超出纳税人控制的延迟期间内。

44. 依靠国内程序，通常由纳税人做出选择，在多数情况下，中止上诉或法院诉讼等国内追索条款对不太正式和具有双边性质的共同协议程序有利。

45. 如上文所指出的那样，纳税人提出的诉讼可能尚未了结，否则，纳税人可以保留采取此种国内法诉讼的权利，不过，主管部门仍然可以认为能够达成协议。不过，在这种情况下

下，必须考虑到特定主管当局的关切，以避免法院裁决与正在寻求的双方协议一致之间可能出现的任何分歧或矛盾，它们可能会带来各种困难或滥用风险。因此，简而言之，此种双方协议的执行通常须满足以下条件：

- 纳税人接受此种双方协议；和
- 纳税人撤销与双方协议中确定的要点有关的法律诉讼。

46. 一些国家认为，纳税人不能启动共同协议程序，除非已经支付所有或特定部分的争议税款。这些国家认为，要求支付未付税款取决于共同协议程序是否裁定全部或部分退还税款，这是一个实质性的程序问题，不属于第25条的管辖范围，因此与第25条没有冲突。很多国家持有相反观点，认为第25条指出了纳税人在启动程序之前必须做的一切，并且指出第25条没有规定上述要求。这些国家发现有一个事实能支持自己的观点，那就是即使在对纳税人征税或向其告知纳税责任之前也可以执行共同协议程序(如上文第14段所述)，而且人们都认为第3款并没有要求由主管当局启动该程序，这一点也证明了这些国家的观点。

47. 对于是否可以以未进行必要支付全部或部分争议税款为依据拒绝纳税人启动共同协议程序，第25条没有给出绝对明确的答案。不过，无论在这一点上持何种观点，在执行本条款过程中都应该认识到共同协议程序支持公约的实质性条款，因此，第25条案文应该按照其上下文内和公约的目标和宗旨进行解读，包括避免双重征税和防止在财务上偷逃税款。因此，各国在要求预付纳税人所主张的金额时，应尽量考虑到对现金流征税和可能的双重征税至少在一定程度上违反了相关公约条款。从最低限度上讲，不应该将支付未缴税款作为启动共同协议程序的一项要求，如果不是启动国内法审查之前的一项要求。至少可以表明，如果是在纳税人被征税(例如，进行评估)之前启动共同协议程序，则只能在征税行为发生之后要求支付。

48. 尽管很多国家可能会要求从立法角度修改其执行目的,但几个理由,使得在解决共同协议程序之前暂停收税可能是一种可行政策。任何明确将支付税捐作为获得利用共同协议程序机会的一项条件以便得到减免此种税的要求一般都违背有关解决此种争端可以广泛利用的共同协议程序的政策。即使双方协议委员会最终消除了任何双重征税或不符合公约规定的其他征税,要求在结束共同协议程序之前缴税可能持久耗费无法以金钱恰当体现的纳税人在共同协议程序解决之前的货币时间价值,至少是在比较常见的个案中,如果相关缔约国各自的利息政策没有充分补偿纳税人的此种成本的话。因此,这意味着,在这此情况下,从经济角度来讲,共同协议程序不会实现充分消除双重征税或不符合公约规定的其他征税负担的目标。此外,即使最终去掉经济负担,要求纳税人就同一收入向两个缔约国纳税可能会带来现金流方面的负担,这与公约意欲消除跨境贸易和投资障碍的目标不符。最后,当潜在结果可能是退还已经征收的税款时,如果国家不太愿意采用善意共同协议程序进行讨论,那么可能会延迟解决案件,这是另一个不幸的影响。如果国家认为支付未缴纳税款是纳税人启动共同协议程序的一项前提条件,则应在针对公约条款进行谈判期间予以通报。如果公约的两个缔约国都持有这种观点,则不但有共同理解,而且纳税人还极有可能被要求二次纳税。如果国内法允许,各国可能会考虑的一种解决办法是,将两个金额中较高的那一个交付托管、第三方保管或类似措施,直到共同协议程序取得结果为止。换句话说,纳税人的银行提供的银行担保足以满足主管部门的要求。还有一种替代办法是,一国或另一国(例如,按评估时间或按条约规定的居住国状况来决定)可以商定寻求支付不超过已向另一国支付的金额与其主张的金额(如有)之间的差额部分。哪个可能的办法可行,这最终取决于特定国家的国内法(包括行政要求),但它们都是应该在寻求尽可能有效完成共同协议程序时尽快予以考虑的各种备选方案。如果各国要求将对未缴税款的某种支付作为纳税人启动共同协议程序或

在该程序中积极考虑某个问题的一项前提条件，则应该建立一种制度，用以向纳税人退还即将因两国主管部门达成共同协议而退还的基本金额的利息。支付此类利息应足以体现基本金额的价值以及纳税人无法利用此笔款项期间的时期。

49. 对于是否应将行政利息和罚金作为《公约》第2款所适用的税款，各国持有不同看法。一些国家将其作为具有基本争议金额性质的税款对待，但另一些国家则不然。由此可以得出结论，各国对此种利息和罚金是否应以纳税人启动共同协议程序为存在条件持不同看法。如果它们是公约适用的税款，则公约中有关避免双重征税的目标以及有关各国应善意执行公约的要求都表明在支付利息和罚金时应尽可能不去妨碍纳税人启动共同协议程序，因为这将会涉及对成本和现金流的影响。即使在行政利息和罚金未被视为适用于《公约》第2条时，对它们的适用也不得以任何方式严重阻碍或抵消纳税人对公约权益的依赖，包括第25条规定的有关启动共同协议程序的权利。例如，一国对在共同协议程序的背景下要求纳税人针对支付未缴罚金和利息承担的义务不应该超出纳税人在启动国内法律审查的情况下承担的义务。

#### 第25条第3款(备选案文A和B)

10. 本款转载了《经合组织示范公约》第25条第3款。因此，委员会认为经合组织评注的以下部分可适用于本款：

50. 本款第一句要求并授权主管部门在可能的情况下通过协商一致的方式，解决解释或适用方面的困难。这些基本上属于一般性的困难，涉及或可能涉及某类纳税人，即使造成这些困难的通常是一些个别情况，也应按第1款和第2款界定的程序处理。

51. 本项规定有助于解决因公约的适用而产生的困难。这些困难是实际存在的，它们的起因可能与制定和实施从缔约国的股息、利息和特许使用费扣除税款的减免程序有关，也有如

协商者设想的困难，它们有可能损害或妨碍公约条款的正常执行，这些困难的解决不取决于有关公约解释的事先协议。

52. 根据本项规定，主管部门主要可从事如下几项工作：

- 如果公约中某个术语的定义不完整或含糊其词，完善或澄清该术语定义，以消除任何异议；
- 如果一国的法律发生变动，但未破坏公约的协调性或影响公约的实质，解决在此变动中建立新税制可能遇到的任何困难；
- 确定是否可以，如果可以，在哪些条件下根据借款人所在国有资本弱化问题的规则将利息作为股息处理，并以对待股息的相同方式，在放款人居住国对双重征税给予减免（例如，在有关双边公约中订有此种减免规定时根据母公司/子公司制度进行减免）。

53. 第3款授权“缔约国主管部门”（一般为财政部长或其通常负责管理公约执行情况的代表）通过协商一致的方式解决就公约的解释而产生的任何困难。但重要的是不要忽视这样一种情况，即依据缔约国的国内法，不仅公约指定的“主管部门”，而且其他机构（外交部、法院）也有权解释国际条约和协定，有时候这种专属权只属于其他某个机构。

54. 双方协议用于解决解释或适用方面遇到的一般困难，只要主管部门不同意修改或废止双方协议，该协议就对行政部门具有约束力。

55. 第3款第二句使主管部门也能处理不属于公约规定范围的双重征税问题。在这方面特别相关的是第三国居民在两个缔约国均有常设单位的情况。这样做不仅是值得的，而且在大多数情况下也将特别体现第25条和双方协定程序在规定主管部门可以相互咨询方面的作用，以便作为确保整个公约能够有效运作的方式，共同协议程序应该导致有效消除在此种情况下可能发生的双重征税。由于缔约国为涉及分支机构的利润分配问

题寻求更加一致的框架，故利用双方协定程序解决此种问题的机会越来越重要，而且这是一个可以在公约及其议定书谈判时有效讨论的问题。不过，对某些缔约国的情况应另当别论，因为它们的国内法禁止在未明确述及或至少是间接述及的问题上对公约进行补充，在这种情况下，只能以议定书对公约作出补充。不过，在多数情况下，在按照公认的税务条约解释原则作出解释之后，公约本身条款就足以支持涉及某第三国实体的两个分支机构执行第3款的程序问题。

#### 第25条第4款(备选案文A和B)

11. 本款由两句组成，第一句转载了《经合组织示范公约》第25条第4款第一句，而第二句未载入本示范公约之中。在第一句中，1999年在“相互直接沟通”与“……以便达成”两句之间插入“包括通过由它们自己或其代表组成的联合委员会”一句，以使该规定与《经合组织示范公约》的对应规定相统一。第二句允许主管部门制定有关执行双方协定程序的双边程序。下文C节讨论了双方协定程序的各种程序方面，并且载有关于主管部门可以采用的各种程序的建议。这些建议并不详尽，应该根据各国的经验和国情予以调整或补充。委员会认为经合组织评注的以下部分可适用于本款第一句：

56. 本款确定主管部门可如何双方协议，以便通过共同协议，解决依据第1款和第2款所确定的程序提出的案件或特别与公约的解释或适用有关的一般问题，且在第3款提到这一点。

57. 它首先规定主管部门可以相互直接沟通。因此无须采取外交渠道。

58. 主管部门可以书信、传真、电话、直接会面的方式或任何其他便利手段相互沟通。如果它们愿意，还可以为此正式建立一个联合委员会。

59. 关于该联合委员会，按第4款规定，可由缔约国主管部门确定这一机构的成员人数和议事规则。

60. 不过，虽然缔约国可以在这一领域避免任何形式主义，但它们有责任根据第2款规定，为将其情况提交联合委员会处理的纳税人提供某种必要的保证，即：

- 亲自或通过一名代表以书面或口头方式进行陈述的权利；
- 获得律师协助的权利。

61. 不过，考虑到程序的特殊性质，向纳税人或其代表透露案件卷宗似乎缺少正当理由。

62. 在不侵犯主管部门在指定其在联合委员会中的代表方面原则享有的选择自由的同时，最好商定将各代表团主席(可能包括负责这一程序的一位或多位代表)职位授予主要根据个人特殊经历挑选的高级官员或法官；事实上，有理由相信，这些人有可能促进达成协议。

#### 第25条第5款(备选案文B)

12. 第5款只见于本条款的备选案文B，它对强制仲裁做出了规定，根据该条款，如果任何一个主管当局均无法在特定时限内解决向其提出的问题，则其有义务将其提交仲裁。

13. 本款转载了《经合组织示范公约》第25条第5款，但有四处不同。第一，本款规定，如果主管当局无法在提起某个案件之日起三年内就该个案达成一致，则可启动仲裁程序，而不是《经合组织示范公约》中规定的两年。第二，虽然《经合组织示范公约》规定，仲裁必须由启动案件的人提出请求，但备选案文B第5款规定，仲裁必须由一个缔约国的主管当局提出请求(这意味着，如果两个缔约国的主管当局都认为案件不适合仲裁，且两个主管当局均未提出仲裁请求，则该案件不应提交仲裁)。第三，备选案文B第5款与《经合组织示范公约》相应条款不同，其中规定，如果其在向其传达仲裁裁决之后六个月内商定一种不同的解决办法，则允许主管当局背离仲裁裁决。最后，《经合组织示范公约》相应条款所载脚注被省

略，因为备选案文A已经涉及到这种情况，根据该脚注，纳入本条款可能在某些情况下不恰当：

14. 出于不同原因，一些国家认为，承诺只要另一缔约国主管当局提出仲裁请求就进行仲裁是不恰当的。不过，建议这些国家在其条约中纳入自愿仲裁条款，依据该条款，视案件的具体情况而定，两国主管当局必须同意在仲裁程序开始前将案件提交仲裁：

如果两国主管当局无法根据第2款之规定通过共同协议的方式解决某个案件，且两国主管当局和根据第2款提起案件的人同意，则可将案件提交仲裁，只要受本案直接影响的人员都以书面形式承诺受仲裁委员会裁决的约束。如果两国主管当局无法根据第3款之规定通过共同协议的方式解决任何困难或疑问，且两国主管当局同意，则也可将该困难或疑问提交仲裁。仲裁委员会对特定案件的仲裁裁决应对案件所涉缔约国具有约束力。如果与解释或适用有关的一般困难被提交仲裁，则仲裁委员会的裁决应对缔约国具有约束力，只要两国主管当局不同意修改或废除该裁决。主管当局应通过共同协议的方式确定此种仲裁委员会的议事程序。

15. 自愿仲裁允许对更多类别的问题进行仲裁。在某些情况下，一国主管当局可能认为不适于对特定问题实行妥协，因此将这一问题提交仲裁也是不恰当的。在自愿仲裁中，各国对将要接受仲裁的问题保有较大的灵活性，可以会限制可能进行仲裁的案件数量，并且减少可能的仲裁成本。

16. 不过，在自愿仲裁中，如果一国的主管当局拒绝背离其自身在特定问题上对条约的解释，则该主管当局也可以拒绝将这些案件提交仲裁，导致可能仍然无法解决与这些问题有涉的共同协议程序案件。对两国主管当局存在分歧的问题实行仲裁是确保在这两个国家都以始终如一的方式有效解决条约争端的关键。在这方面，与需要两国主管当局都同意的自愿仲裁相比，可能由任一主管当局提出请求的仲裁将会带来更大的确定性，能够将未决问题有效地提交仲裁。



17. 一些决定将备选案文B纳入其双边条约的国家可能更愿意修正第5款，以便在根据第1款提出案件的人提出请求时把未决问题提交仲裁。为了做到这一点，这些国家可以将“由案件引起的任何未决问题应在任一主管当局提出请求时提交仲裁。应将这一请求通知案件提起人”替换成“由案件引起的任何未决问题应在案件提出人提出请求时提交仲裁”。

18. 委员会认为，《经合组织示范公约》第25条第5款评注的以下部分连同其附件均适用于备选案文B第5款(括号中出现的补充评注不是经合组织示范公约评注的组成部分，插入补充评注的目的是要反映上文第13款所述差别)：

63. 本款规定，如果主管当局无法在[三]年内根据第2款达成协议，则将根据[一国主管当局]的请求将未决问题提交仲裁。这一程序并不取决于[两国]主管当局的事先授权：一旦满足必要的程序要求，阻碍达成共同协议的未决问题必须提交仲裁。[纳税人可始终要求一国主管当局将某个案件中的未决问题提交仲裁。不过，该国主管当局并没有这么做的义务，其有权自行在每个特定案件中决定是否请求进行仲裁。]

64. 本款规定的仲裁程序不是一种替换或补充追索权：如果两国主管当局达成协议，同意在适用公约方面不留任何未决问题，则没有任何未解问题可以提交仲裁，即使提出共同协议请求的人认为两国主管当局达成的协议并未为案件提供正确的解决办法。因此，本款是共同协议程序的一种延伸，目的是要加强此种程序的效果，确保在两国主管当局无法就阻碍解决某个案件的一个或多个问题达成一致时，仍然可以通过将这些问题提交仲裁的方式解决这个案件。因此，根据本款之规定，案件的解决继续通过共同协议程序达成，而针对阻碍在案件中达成一致的特定问题的解决则通过仲裁程序予以处理。这种做法区分了第5款所确定的程序与其他形式的商业仲裁或政府-私人仲裁(仲裁小组的裁决旨在解决整个问题)。

65. 不过，人们认识到，在有些国家，国家法律、政策

或行政法规可能不会允许或承认本款规定的这种仲裁程序。例如，宪法可能会阻止仲裁人就税务问题做出裁决。另外，有些国家可能只能将本条款纳入与某些国家的条约之中。出于这些原因，只有在每个国家都认定能够有效执行这一程序时，本款才能被纳入公约。

66. 另外，一些国家不妨将第5款纳入公约，但仅对范围有限的案件适用。例如，诉诸仲裁可以仅限于涉及实际问题的案件。还可以规定由某些类别的案件引起的问题始终可以诉诸仲裁，例如那些与转让定价或是否存在常设单位有关的非常实际的案件，同时根据每个案件的具体情况将仲裁延伸到其他问题。

67. 属于欧洲联盟成员的国家必须根据其在《欧洲联盟仲裁公约》之下承担的义务协调第5款的适用范围。

68. [第5款允许]对已经根据第1款采用共同协议程序处理的所有案件中未决问题进行仲裁，条件是一国或两个缔约国的行动已经导致对某人进行不符合本《公约》规定的征税。如果无法利用共同协议程序，例如，因为存在涉及大量罚金的严重侵权行为(见第26款)，则显然不适用第5款。

69. 如果两个缔约国未将本款列入其公约，并且希望执行某种仲裁程序以便普遍适用或处理特定案件，则它们仍然可以采取共同协议的方式进行。在这种情况下，两国主管当局可以达成一项相互协议，内容与附件中所提供样本的措词大致相同，两国可补充如下第一款：

1. 如果，
  - a) 根据《公约》第25条第1款，一国或两个缔约国的行动已经导致对某人进行不符合本《公约》规定的征税，此人依据这一理由已经将这一案件提交一缔约国主管当局，并且
  - b) 主管当局无法在向另一缔约国主管当局提交本案之日起[三]年内根据本条第2款就解决本案达成协议，

凡因本案引起的未决问题均应根据以下各款之规定提交仲裁，如果[任一主管当局提出仲裁请求。应向提出此案的人通报仲裁请求]。不过，如果任一国家的法院或行政法庭已经就这些问题做出裁决，则不应将这些未决问题提交仲裁。除非[两国主管当局在向其通过裁决结果之后六个月内就不同解决办法达成一致，或除非]受本案直接影响的人不接受有关执行仲裁裁决的共同协议，主管当局特此同意考虑接受仲裁裁决的约束，并在该裁决的基础上，根据第25条第2款之规定解决这一案件。

本协议将继续解决附件中讨论的各种结构性和程序性问题。虽然两国主管当局将因此受到这一程序的约束，但这一协议将成为共同协议程序的一部分，并且只在两国主管当局继续同意采用这一程序解决其通过传统共同协议程序无法解决的案件时才能有效。

70. 第5款规定[任一主管当局]均可请求将某个案件引起的任何未决问题提交仲裁[且在这种情况下，应向根据第1款之规定向一缔约国主管当局提交案件的人通报此项请求。不过，向提交本案的人通报的义务不是启动仲裁的一项条件，仲裁程序不会因未能向此人进行通报而中止。]。如果是向另一缔约国主管当局提交案件，这一请求可在[三]年期开始之后的任何时候提出。因此，诉诸仲裁不是自动生效的；[两国主管当局]可能更愿意等到[三]年期结束(例如，以便使[自己]能够有更多的时间根据第2款解决这一案件)或根本不处理这一案件。在某些情况下，各国可自由规定在提出请求之前需要有更长的时间。

71. 根据第25条第2款，主管当局必须努力解决根据第1款提交的案件，以期避免不符合《公约》规定的征税。因此，为了第5款之目的，只要两国主管当局至少在一个问题上没有达成一致，且其中一国的主管当局称这意味着已经进行不符合公约规定的征税，则此案不应该被视为已经解决。因此，其中一国的主管当局不能单方面决定此种案件结束，而且[另一国主管当

局]不能请求对未解决的问题进行仲裁;同样,两国主管当局不能认为此案已经解决[……],如果仍有未决问题阻碍其就不存在不符合《公约》规定的征税达成协议的话。不过,即使是在可能存在未按公约条款解决的双重征税问题的情况下,如果两国主管当局一致认为两国均已根据《公约》进行征税,就不存在未决问题而且可以认为案件已经解决。

72. 只有在当事人认为不符合《公约》规定的征税确实是因一国或两个缔约国的行动所导致的情况下,才能启用仲裁程序;不过,如果有人认为此种征税将最终由上述行动所致,即使以后的案件可能根据本条第1款提交两国主管当局[……],那么也不可启用仲裁程序。为此,只要具有下述情形,征税就应被视为是由一国或两个缔约国的行动所导致:例如,税款已经缴纳、分摊或以其他方式确定或甚至在税务部门正式通知纳税人打算就某一收入项目对其征税的情况下。

73. 按照第5款的措词,第5款只规定对因根据本条第1款提出的请求而引起的未决问题进行仲裁。希望扩大本款适用范围,使其也适用于因本条第3款引起的共同协议案件的国家,可以自由对其适用范围进行此种扩大。在某些情况下,共同协议案件可能因其他特定条约条款而起,例如,第4条第2款d)项。根据该项规定,在某些情况下,两国主管当局必须通过共同协议的方式解决同时为两个缔约国居民的某位个人的身份问题。如评注第4条第20款所示,此种案件必须根据第25条规定的程序予以解决。如果两国主管当局未能就此类案件达成协议,并且由此导致不符合公约规定的征税(根据公约,所涉个人只应该为公约意义上的一国居民),那么纳税人的情况就属于第25条第1款所述类别,因此适用第5款。

74. 在有些国家,主管当局有可能会背离法院就主管当局承接的案件所引起的特定问题做出的裁决。因此,这些国家应该能够省略本款第二句。

75. 向另一主管当局提交案件是本款所述[三]年期的起算

时间，它可由根据第25条第1款向第一国主管当局提交案件的当事人提交(例如，在同一时间或随后某个时间向另一国主管当局提交案件)或由第一国主管当局提交，如果第一国主管当局本身无法令人满意地解决这一案件，它将根据第2款联系另一国主管当局。就确定[三]年期的开始时间而言，如果已向另一国主管当局提交充分信息，使之能够决定是否有正当理由对某一个案提出反对意见，则此案件可被视为已向该国主管当局提交。对第5款的适用方式(见附件)做出了规定的共同协议应明确说明哪一类信息通常足以满足这一目的的要求。

76. 本款还涉及到仲裁程序与获得国内救济的权利之间的关系。为了使仲裁程序能够有效发挥作用和避免可能做出冲突性决定，如果[相关]问题[……]已经通过任一国家的国内诉讼程序得以解决，[……]则[不应该启用]仲裁程序(这意味着其中一缔约国的任何法院或行政法庭已经做出涉及这些问题且适用于该个人的裁决)。这与大多数国家在共同协议程序方面所采用的做法一致，且根据这种做法：

- a) 个人不能同时启动共同协议程序和国内法律救济措施。如果仍有国内法律救济可用，主管当局通常会要求纳税人暂停这些救济，或者如果纳税人不同意，主管当局将推迟共同协议程序，直到用尽这些救济措施；
- b) 如果最先启动共同协议程序且已经达成共同协议，纳税人及直接受案件影响的其他人有机会拒绝该协定，并且启动已经暂停的国内救济；相反，如果这些人更愿意实施这一协定，则他们必须在本协定所涉问题上放弃行使国内法律救济的权利；
- c) 如果在一国最先启动且用尽国内法律救济措施，则个人只能启动共同协议程序，以便救济在另一国境内进行的双重征税。实际上，一旦已在特定案件中做出一项法律裁决，大部分国家都认为不可能通过共同协议

程序来推翻这一裁决，因此，事后适用共同协议程序仅限于在另一国获得救济。

在涉及一个或多个问题的共同协议程序被提交仲裁时，也应适用同样的一般原则。如果事先已经知道其中一国只能对仲裁裁决做出有限的答复，那么再将问题提交仲裁将没有什么帮助。不过，如果该国能够在共同协议程序中背离法院裁决(见第74款)并对第5款作相应调整，则不属于这种情况。

77. 另一问题涉及到当纳税人未采取(或尚未用尽)国内法律救济时，现有国内法律救济与仲裁之间的关系。在这种情况下，与共同协议程序基本架构最一致的做法是在涉及仲裁时适用同样的一般原则。因此将停止法律救济措施，等待与两国主管当局无法通过仲裁解决的问题有关的共同协议程序得出裁决，并且将在该裁决的基础上达成一个暂时共同协议。正如在其他共同协议程序案件中一样，将向纳税人提供该协议，而且纳税人必须接受，这种做法要求放弃任何未采用的国内法律救济措施，或者拒绝同意采用这些救济措施。

78. 这一做法与第5款所述仲裁程序的性质一致。这一程序的目的是让两国主管当局能够就阻碍达成协议的未决问题得出一个结论。如果达成协议，虽然得到了仲裁的帮助，但共同协议的基本特征仍然相同。

79. 在某些情况下，这种做法将意味着当事人将不得不在将会导致双方达成协议但纳税人不会接受的仲裁程序中花费时间和资源。但作为一个实际问题，经验表明，很少有纳税人拒绝共同协议以便诉诸国内法律救济的情况。另外，在这些罕见的情况下，人们希望国内法院或行政法庭能够注意到这样一个事实，即已经为纳税人的案件向其提供了一个对两国都有约束力的行政解决办法。

80. 在有些国家，只有在没有国内法律救济措施可以继续利用的情况下，两国主管当局之间的未决问题才可以提交仲裁。为了实行仲裁，这些国家可以认为能够采取一种备选办

法，要求个人在可以进行仲裁之前放弃启动国内法律救济的权利。将本款第二句替换成“不过，如果受案件直接影响的任何人根据任一国家的国内法仍然有权要求该国法院或行政法庭就这些问题做出裁决，或如果上述法院或行政法庭已就这些问题做出裁决，则这些未决问题不得提交仲裁”，就可以做到这一点。为了避免出现要求纳税人放弃国内法律救济但却不对案件结果做出任何保证的情况，必须修改本款，以便包括一种机制，从而确保，例如在事实上消除双重征税。另外，由于纳税人会放弃要求国内法院审理的权利，故也应该修改本款，以便在纳税人参与仲裁程序方面确保给予纳税人足够的法律保障，以符合国内法的各项要求，使上述放弃权利的行为能够被可适用的法律制度所接受(例如，在一些国家，如果不能保证当事人享有在仲裁期间得到口头审理的权利，则上述放弃权利之行为可能无效)。

81. 第5款规定，[除非两国主管当局在向其通报裁决结果之后六个月内就不同解决办法达成一致，或]除非受本案直接影响的人不接受有关执行仲裁裁决的共同协议，否则，该裁决应对两国具有约束力。因此，对任何直接受案件影响者征税必须与就提交仲裁的问题做出的裁决保持一致，且在仲裁程序中做出的裁决将在共同协议中得到体现，并且要向这些人提供共同协议。

82. 正如上文第76款b)项所指出的那样，如果在用尽国内法律救济之前达成共同协议，作为适用该协定的一个条件，主管当局一般要求受影响者放弃行使在该协定所涉及的各种问题方面可能仍然存在的国内法律救济。如果不放弃，法院的后续裁决可能会在事实上阻碍主管当局实施该协定。因此，为了第5款之目的，如果已向其提供有关执行仲裁裁决的共同协议的某个人不同意放弃行使上述国内法律救济，则不得将此人视为已经接受该协定。

83. 仲裁裁决只对提交仲裁的特定问题具有约束力。虽然

没有任何规定能够阻止主管当局以本裁决为依据解决其他类似案件(包括涉及同样人员但征税期不同的案件),但主管当局并没有这么做的义务,因此,每个国家都有权采用不同办法来处理这些其他案件。

第5款允许主管当局就不同于仲裁裁决所采用办法的解决方案达成一致,条件是只要它们能够在向其通报仲裁裁决之后六个月内就此达成一致。因此,如果两国主管当局都认为裁决不恰当且能够在规定期限内就不同解决办法达成一致,则仲裁裁决就不具约束力。《经合组织示范公约》第25条第5款不允许事后达成不同于仲裁裁决的共同协议,但《欧盟仲裁公约》第12条允许这么做。

85. 本款最后一句规定将仲裁程序的适用方式留给共同协议解决。有些方面也可能为本条款本身、议定书或通过互换外交照会所涵盖。无论协议采取何种形式,都应该规定在适用本款时应该采用的结构和程序性规则,同时顾及到本款有关仲裁裁决对两国均有约束力的要求。理论上,该协定应该与公约同时拟订,以便一起签署并在本款生效之后立即适用。另外,由于本协定将提供有关采用这一程序的细节以便将未决问题提交仲裁,故必须公开这一协定。附件中提供了此种协定的示范形式以及对有关落实该协定的程序规则的评注。

19. 在根据第5款提出仲裁请求之后的任何时候以及仲裁人向主管当局通报仲裁裁决之前,主管当局可就导致仲裁的未决问题的解决方法达成一致。如果达成一致,案件应被视为已根据共同协议程序予以解决,且不应作出仲裁裁决。不过,不允许主管当局在未决案件之前结束仲裁程序。否则,将会破坏仲裁程序的确定性(例如,根据第1款提交案件的人可能会因为案件已经提交仲裁而放弃司法追索权)。

### C. 与共同协议程序有关的补充程序问题

20. 第25条(备选案文A和B)第4款最后一句允许主管当局制定有关执行共同协议程序的双边程序。以下各款讨论了共同协议程序



的各种程序问题，并且包括关于主管当局可能采用的各种程序的一些建议。这些建议并不详尽，应该根据各国的经验和国情予以调整或补充。

(a) 共同协议程序应该涉及各个方面

21. 共同协议的程序性安排一般应适合预期将由主管当局处理的问题的数量和种类以及这些主管当局的行政管理能力和资源状况。安排的结构不应采取僵化的形式，而应体现出必要的灵活性，以为协商和协议提供便利，同时不应利用详尽的程序性要求和机制横加阻挠。但即使是较为简单的程序性安排也必须纳入某些最基本的规则，以使纳税人了解根据共同协议程序他们所具有的基本权利和义务。这类最基本的规则可能涉及下述问题：

- 纳税人在处理其税务问题的哪个阶段才能求助于主管当局根据共同协议程序采取的行动；
- 纳税人求助于主管当局采取的行动是否应遵循任何特定的形式；
- 纳税人求助于主管当局采取的行动是否应有任何时限；
- 如果纳税人求助于主管当局采取行动，纳税人是否受主管当局有关决定的约束以及是否将必须放弃诉诸其他行政和司法程序的机会作为执行主管当局达成的拟议共同协议的一项条件；
- 纳税人能以何种方式(如有)参加主管当局的议事过程，以及需要纳税人提供哪些信息。

(b) 提出请求者的必要配合

22. 共同协议程序能否取得成功在很大程度上取决于提出请求者的充分配合。此人尤其必须帮助主管当局确定案件的基本事实。这需要提出请求者充分和准确地透露其知晓的所有相关事实及支持证据。特别是，如果交易是在另一缔约国进行的，提出请求者必须

提供相关文件以确定这些交易的条件，并且提供关于这些交易的事实和情况的完整信息。

23. 特别是，主管当局可以要求提出请求者尽早提供以下信息：

- 对案件一般背景的描述，其中包括对相关人员的业务活动的描述以及对提供该一般背景的各种合同和安排的描述，例如，股东协议、合营企业协议、许可协议或项目协议；
- 据称已导致或将要导致不符合公约规定的征税的详细情形，例如，其中可能包括另一缔约国税务部门以某种方式开展的交易或事件的细节（例如，付款或交付货物或服务），要提供所有相关证明文件，特别是已向另一缔约国税务部门提交的单证；
- 所涉收入和税款金额（或其估计金额）；
- 存在争议的交易或活动所涉及的人员的相关财务报表；
- 有关受案件影响的相关征税年度或期间的说明（每个国家，如果存在不同）；
- 对案件在另一缔约国境内的程序状况的描述，例如，是否编写税务审计报告、是否收到税务评估、是否提起上诉或是否提起诉讼；和
- 对适用税务条约相关条款的参考以及支持已存在或将会存在不符合这些条款规定的征税的分析（如果有可用资料，还应该提供另一缔约国税务主管当局的法律分析）。

24. 如果相关交易涉及到与提出请求者的企业无关的第三方，要想获得上述某些信息可能比较困难。另外，某些信息在提出请求时可能无法获得。不过，在初始阶段提供的信息应该足以让接收案件的主管当局确定是否有反对理由。如果提出请求者提供的信息不充分，无论在任何情况下，主管当局都不能启动共同协议程序。

25. 第25条第1款之下的共同协议程序只能在一个人认为一国

或两国的行动已导致或将会导致不符合公约条款规定的征税时才能利用。在没有任何征税违背公约条款的情况下，可能会有因为纳税人未能遵守程序规则(例如，时限期满)而导致双重征税的情形；在此情况下，不适用共同协议程序。

(c) 调整的信息

26. 主管当局应决定就收入分配调整问题提供哪类信息以及何时由一个主管当局提供给另一个主管当局。就此而言，有关信息可能涉及一国税务行政部门建议或做出的调整、参与调整的有关实体和调整的一般性质。

27. 一般来说，多数主管当局可能认为自动传递此种信息没有必要或不可取。做出调整的一国主管当局可能认为收集信息并将它编写成适于传递的形式很麻烦或费时。而另一国主管当局则可能认为仅仅处理第一国主管当局例行传来的大量数据就已令人不堪重负。此外，通常可以指望纳税公司将议事情况通知给另一国的有关实体，再由后者依次通知其主管当局。有的税务部门正考虑进行可能涉及国际方面的调整，如果这些部门能向纳税人提供尽可能多的预警信息，将会有助于协商系统的运转。

28. 有些主管当局虽然不愿例行了解另一国的所有调整情况，但可能希望从本国纳税人或其他主管当局那里获得“预警”，以从中了解一些严重情况或与其类情况有关的现有重大活动格局；同样，它们也可能想传达此类信息。在这种情况下，应为获取信息拟订出一个过程。有些主管当局可能想将这种预警系统的范围扩大到严重程度较小的情况，从而增加情况覆盖量。

(d) 在拟议或最终确定调整时启动主管当局协商

29. 本条第1款中载有关于纳税人提交案件的一般规则。有效接受案件的主管当局必须首先研究和分析其是否能够找到令人满意的解决办法。如果无法做到这一点，其必须确定它将在哪个阶段与另一国主管当局进行协商。

30. 很多主管当局，至少是在其经历的早期阶段，不愿意在拟议调整时启动与另一国的协商进程，甚至在已经确定调整时也不愿这样做。一项建议的调整可能不会导致采取最后行动，甚至已做出的调整也不一定会促使人们要求进行相关的调整；即使能产生这种作用，已做出的调整也没有问题。因此，许多主管当局可能会决定在某个时间开始进行相关调整(或在第二国的其他税务产生结果)时再求助于协商进程。

31. 不过，有些主管当局可能更希望提早启动，或许在建议调整的阶段启动双边进程。因为这种参与可使协商进程变得容易些，而且第一国也不会一开始就确定立场。在此种情况下，另一国主管当局应当作好与第一国主管当局在此早期阶段讨论有关情况的准备。其他主管当局可能愿意让纳税人做出决定，而且不论拟议的调整何时进行，都准备纳税人求助于协商进程。

32. 至少必须让纳税人了解可在什么时候求助于共同协议程序和应向哪国主管当局提出申请。还应通知纳税人采取哪种形式提交申请，不过通常可能最好采取简单形式。

#### (e) 相关的调整

##### (一) 支配规则

33. 人们普遍认为，要想让条约能够有效发挥作用，载有基于第9条第2款相关调整条款的条约也必须规定，应忽略阻碍进行相关调整的一切国内法程序或其他障碍。因此，诉讼时效以及评估终结等条款必须被推翻，以便允许按照第25条第2款最后一句的要求进行相关调整。如果特定国家不能通过适用条约推翻其国内法的此种方面，则这将不得不在条约中做出规定，虽然希望能够修正国内法以便允许条约发挥作用，从而避免需要此种特殊条款。

##### (二) 主管当局程序

34. 第9条第2款未对相关调整的方法做出规定，因为这取决于初始调整的性质及其对相关企业利润应纳税款的影响。因此，相关

调整的方法是初始调整问题的一个实质方面。鉴于第9条规定的相关调整要求，在这一点上显然必须利用共同协议程序。因此，如果缔约国的税务主管当局自己不进行相关的调整，纳税人应有权启用共同协议程序。当纳税人求助于一国主管当局时，该国主管当局可能有能力处理有关问题，而无须按照第25条第2款第一部分之规定与另一缔约国主管当局协商。例如，该国主管当局可能有能力处理因该国的某个政治区划建议进行调整而可能产生国际影响的问题，即使该主管当局代表的是该国的中央政府。这无疑是国内法受到条约影响的一个方面。

35. 至少在程序方面，主管当局应该说明可以允许纳税人参加主管当局程序的程度和方式。有些国家可能较赞同纳税人的适当参与，有些国家可能主张允许纳税人说明情况，甚至当面与它们商讨；还有一些国家可能只希望纳税人提供有关数据。或许，主管当局会规定一项条件，要求诉诸于主管当局程序的纳税人向它们提交裁决某个事项所需的信息。此外，有些主管当局还可能要求尽量按照国际公认的会计标准编制纳税人提供的数据，以使这类数据具有某种程度的一致性和客观性。应当指出，发展国际会计标准的工作正在取得快速进展，这种事态发展应当有助于主管当局的工作。在纳税人参与的另一个相关方面，还应提出一项要求，规定应将主管当局的反应通知诉诸于主管当局程序的纳税人。

36. 主管当局必须决定在部分程序开始实施后应如何进行协商。或许协商的性质取决于所涉情况的数目和特性。主管当局应使协商程序保持灵活性，并采纳每种沟通方法，以便能够采用适合于待处理事项的方法。

37. 提供各种备选方法，例如通过书信或面呈进行非正式协商；每个国家的技术人员与审计员之间举行会晤，主管当局接受或批准它们的结论；任命一个联合委员会处理复杂情况或一系列情况；主管当局人员举行正式会晤等。对于主管当局必须何时就某个事项得出结论施加时限似乎是不可取的做法，因为各种特殊情况的复杂程度可能不尽相同。尽管如此，主管当局仍应当培养良好的工

作作风，提高办事效率，并努力防止不应有的拖拉现象。

38. 正如上文第9款所引用经合组织评注第25和第42段所讨论的那样，主管当局程序有一个至关重要的基本方面，即纳税人求助于该种程序的结果。如果纳税人放弃采用备选程序，如放弃诉诸国内行政或司法程序的权利，那么他求助于协商进程是否必须受主管当局决定的约束呢？主管当局若想使其程序具有决定性和约束性，就需要从能够取得这种结果的角度起草条约规定。或许这可根据第25条第4款的一般授权，通过要求纳税人放弃诉诸这些备选程序的权利来实现。不过，即使采用了这一款，有些国家仍有可能认为它们的国内法要求作出更明确的说明，以允许主管当局程序具有约束力，特别是考虑到根据条约规定使该程序不具有约束力的现行做法。有些主管当局可能希望使它们的行动具有约束力，因为它们不希望经过一番努力达成的协议落得这样一个结果，即如果纳税人感到通过法院或其他途径更有效，就会拒绝接受所达成的协议。其他的主管当局可能希望沿用目前的做法，因而可能不想约束纳税人或可能国内法不允许这样做。在这个问题上，不断发展的经验或许可以作为一种有益的指南。

39. 主管当局程序的一个基本问题是，主管当局应当考虑自己在多大程度上负有就提交它们的问题达成一项协议的义务。至少，条约要求它们进行协商并负责做出努力，以寻求解决经济性双重征税问题的方法。但是进行协商必须要达成协议吗？或许，意见不一致一般会使有关实体受到有悖条约规定的双重征税，例如，在一国以初始调整不符合公平交易标准为由反对相关调整时就会出现这种情况。另一方面，达成协议就要做出相关调整，或在初始调整发生变动后随即进行相关调整，或许还会取消初始调整。实际上，总的问题是，主管当局协商是否应按要求达成一项“同意达成一致”。

40. 在实践中，问题不像看上去那样严重。多数主管当局的经验是，最后它们几乎都达成了一项协议或解决办法。当然，解决办法经常可能是一种妥协方案，但是妥协是协商和协商进程的一个基本方面。因此，在现实生活中，主管当局决定按“同意达成一致”

标准确定它们的程序算不上是它的又一个步骤。不过，有些国家将把这种标准的正式采纳视为一项具有重大司法后果的步骤，因而不倾向于采纳这种要求。

41. 各国承认，对于某些国家来说，如果主管当局在面临极其困难的情况或僵局时能够正式或非正式要求外部专家提供咨询意见或以其他方式协助解决问题，可能会大大促进协议过程。此类专家可以是目前或以前同其他税务部门有联系并在这个领域拥有所需经验的人。实质上，起作用的将是这些专家个人的行动。即使在主管当局不按“同意达成一致”标准工作的地方，这种求助于外部援助的方法也可能是有用的，因为外部援助通过提供新的观点可能有助于化解僵局。

(f) 主管当局程序和决断的公布

42. 主管当局应当公布它们对于协商程序采用的程序。程序说明应尽量完整，而且应至少包含上文讨论的最起码的程序方面。

43. 如果协商程序在某个重要领域产生了实质性的决断，并可被合理视为主管当局有关观点的依据，则主管当局应制定出在本国公布该项决断或决定的程序。

(g) 进行调整的程序

44. 主管当局应当考虑可能需要什么程序来进行所涉及的各种调整，例如：

(一) 有关实体费用款项的支付或偿付在当时因第二国施加的货币限制或其他限制而无法进行时，第一国可考虑推迟调整规定的税款支付，甚至可以免除付款；

(二) 第一国可考虑采取步骤促进重新分配金额的调整和支付。这样，如果因母公司对有关外国子公司的服务而估算收入并对其征税，则母公司本国可允许有关的子公司在其账簿上建立以母公司为抬头的账户，而且母公司不需再在本国就应收金额的开立或支付二次纳税。子公司所在国不应将此种付款视为股息；

(三) 第二国可考虑采取步骤促进重新分配金额的调整和支付。这可能涉及如承认所作的支付为可扣除项目,即使在调整前不存在支付此种金额的法律义务。这实际上是相关调整的一个方面。

(h) 单方面程序

45. 上述讨论基本涉及主管当局为实施共同协议程序而商定的双边程序。此外,主管当局还可能认为制定一些指导它与本国纳税人关系的单边规则或程序,有利更好地理解这些关系。单边规则可涵盖如下一些事项,如提请主管当局注意有关问题应遵循一定的形式;允许纳税人在早期阶段将问题提交主管当局,即使双边程序在此阶段不要求进行协商;如果纳税人求助于主管当局,它是否应提出主管当局与纳税人之间存在的一些新的国内问题(所谓确认问题);以及要求提供有助于主管当局处理有关情况的信息。

46. 关于主管当局工作的单边规则将不要求另一主管当局予以同意,因为规则仅限于与本国纳税人的国内关系。不过,最好是把此类单边规则通报给另一条约主管当局,并避免此类规则与各种条约的重大不相一致(如有)。

**D. 共同协议程序与《服务贸易总协定》规定的  
争议解决机制之间的相互作用**

47. 在一些特殊个案中,两国之间关于《服务贸易总协定》第十七条规定的国民待遇规则适用于税务条约所涉税款的争端可能导致采用共同协议程序和适用于解决这一问题的《服务贸易总协定》的争议解决机制。《经合组织示范公约》评注第25条以下部分讨论了这个问题、《服务贸易总协定》中采用的与其生效时已经存在的税务条约有关的解决办法以及与后续税务条约有关的潜在解决办法,各国在协商税务条约时不妨考虑到该条款:

88. 《服务贸易总协定》于1995年1月1日生效,并经所有成员国签署。它的适用给共同协议程序提出了令人特别关切的问题。



89. 《服务贸易总协定》第二十二條第3款规定，如果有争议的措施“属于双方有关避免双重征税的国际协定的范围”（例如，税务公约），则适用总协定第二十二條——国民待遇规则——引起的争议不得根据总协定第二十二或第二十三條规定的争议解决机制处理。如果对于一项措施是否“属于”这样一项国际协定的“范围”意见不一，第3款进而规定，与争议有关的任何一国均可将问题提交服务贸易理事会，再由该理事会将此争议提交具有约束力的仲裁。不过，第3款的脚注载有一项重要例外，即如果争议涉及在总协定“生效时存在的”一项国际协定，不得将问题提交服务贸易理事会，除非两国均同意。

90. 本款就税务条约提出了两个特殊的问题。

91. 首先，该款脚注规定给予《服务贸易总协定》生效前后缔结的税务公约以不同的待遇，有人认为这样做不妥，特别是在如下情况下，即《服务贸易总协定》生效时，已经缔结的公约后来又经过重新协商，或在此之后订立了一项同当时存在的公约有关的议定书。

92. 其次，“属于……范围”这个短语本身含糊不清，可以说明的是，《服务贸易总协定》第二十二條第3款不仅包括一项仲裁程序，而且还包括一项使以前缔结的公约不再适用的条款，以便消除就它的含义产生的分歧意见。看来有一点是清楚的，即没有一个国家会善意<sup>50</sup>认为税务公约任何规定均不适用的税收措施属于该公约范围，但不清楚的一点是，该短语是否涵盖了税务公约所有规定或只是某些规定所涉及的整个税务措施。

93. 缔约国不妨通过下述途径避免这些困难，即按双边方式将《服务贸易总协定》第二十二條第3款脚注的适用范围扩大到《服务贸易总协定》生效后缔结的公约。这种做法将会补充，而丝毫不会违反缔约国根据《服务贸易总协定》承担的义务。

---

<sup>50</sup> 《维也纳条约法公约》第26条和第31条明确确认善意适用和解释条约的义务；因此，《服务贸易总协定》第二十二條第3款的例外只适用于善意的争议。

务，可以通过下列规定将它纳入公约中：

根据《服务贸易总协定》第二十二條(协商)第3款的目的，缔约国商定，在有该项条款规定的情况下，双方就一项措施是否属于本《公约》范围的任何争议，仍必须经两个缔约国同意后，才能如该款规定的那样提交服务贸易理事会。有关本款解释的任何疑问应按第25条第3款的规定解决，或者，未能根据该程序达成协议的，依照两个缔约国商定的任何其他程序解决。

94. 在有关贸易或投资的其他双边或多边协定方面，也可能产生类似于上文讨论的问题。缔约国在双边协商的过程中可自行修改上文提议的规定，以确保其税务公约所涉及的税务问题能通过共同协议程序而不是此类协定争议解决机制来处理。

### 第25条(备选案文B)第5款评注的附件

#### 双方仲裁协议样本

1. 委员会认为，下文转载的《经合组织示范公约》第25条第5款评注的各项条款与适用本条备选案文B第5款有关。括号中出现的补充评注不是《经合组织示范公约》评注的组成部分，插入补充评注的目的是要反映本款两种版本之间的区别以及共同协议样本本身所采用的不同条款，其主要内容包括：

- 以下共同协议样本规定，除非主管当局在特定案件中商定仲裁小组将做出一项独立裁决，否则，将允许所谓的“最后出价”或“最终出价”做法(通常称为“棒球仲裁”)。这种简化后的仲裁程序成本较小。两国主管当局就每一个有待解决的问题的选择立场将快于就每一个问题形成并发布一项独立意见；另外，即使基本原则是有三名仲裁人，此种选择可能只需要一名独立仲裁人；
- 共同协议样本还规定，如果一个案件所涉税款低于一定金额(由主管当局具体规定)，则不应将其提交仲裁。如果两国主管当局都认为适合提交仲裁(例如，为了解决一个原则

问题)，则此种案件只应提交仲裁。但是，纳税人显然希望能够直接解决涉及小额税款且不涉及原则问题的案件：

- 为了保证其中立性，样本协议规定，要求指定仲裁人填写一份声明，他们在该声明中宣布，据其所知，不存在可能引起针对其独立性和公正性的合理怀疑的情形，且他们将及时以书面形式向两国主管当局披露在仲裁程序过程期间出现的任何此种情形；
- 共同协议样本载有一些用于确定仲裁人报酬的规则。

2. 第25条第5款评注附件中所载经合组织的条款内容如下：

1. 以下是主管当局可能用于执行[本条备选案文B]第5款所规定之仲裁程序的共同协议基础的协议样本。下文第2至第43款讨论了该协议的各项条款，并且提出了某些情况下的替代案文。主管当局当然可以在缔结其双边协议时自由修改、补充或删除本协议样本的任何条款。

关于执行第25条第5款的共同协议

[A国]和[B国]主管当局已达成以下协议，以期确定已于[生效日期]生效的[公约标题]第25条第5款所规定的仲裁程序的适用方式。两国主管当局可通过双方换函对本协议进行修改或补充。

1. 申请将案件提交仲裁

根据《公约》第25条第5款将引起共同协议案件的未决问题提交仲裁的申请(“仲裁申请”)应以书面形式提出，并由[一国主管当局发送给另一国主管当局且发给根据第25条第1款之规定向一缔约国提交本案的人]。申请书应载有能够了解案情的充分信息。申请书还请附上[提交本案者]或受本案直接影响者的一份书面声明，声称国家法院或行政法庭未曾就同样的问题做出任何裁决[……]。

[如果相关共同协议程序案件所涉税款金额低于[双边确定的金额]，不得向一国主管当局提出仲裁申请，除非两国主管当局一致认为适合提出申请(例如，为了解决某一原则问题)。]

## 2. 案件提交仲裁的时间

仲裁申请只能在根据第25条第1款向一缔约国主管当局提交的案件也已向另一缔约国主管当局提交之日起[三]年后提出。为此，只有在已经提供以下信息时，案件才应被视为已经向另一主管当局提交：[将在协议中明确说明必要信息和文件]。

## 3. 职权范围

[另一国主管当局]收到仲裁申请之后三个月内，两国主管当局应就仲裁小组应解决的问题达成一致，并以书面形式通知[已经提交案件]者。这将构成案件的“职权范围”。虽然有本协议以下条款，两国主管当局也可在职权范围中对程序规则做出规定，该规则可以是对这些条款所载规则的补充或为不同规则，并且用于处理被视为适当的其他问题。

## 4. 未能通报职权范围

如果在上文第3款所述期限内，[两国主管当局未就职权范围达成一致并向提交案件者通报，]则每一国主管当局均可<sup>a</sup>在该期限结束后一个月内，以书面形式相互通报一份等待通过仲裁的问题清单。在此期间通报的所有清单均应构成暂定职权范围。在按照下文第5款之规定任命所有仲裁人之后一个月内，仲裁人应向两国主管当局及[提交案件]者通报一份在所通报清单基础上修订的暂定职权范围。在收到修订版本的暂定职权范围之后一个月内，两国主管当局可以另行商定不同的职权范围，并以书面形式通报仲裁人及[提交案件]者。如果在此期限

<sup>a</sup> 但是，联合国专家委员会的一些成员考虑，在这种情况下，提交案件者应被允许通报一份将由仲裁解决的问题的清单。一旦要求仲裁，该人即依赖仲裁，并应有权因主管当局的失职而获得补偿。

内这么做，这些不同的职权范围应构成案件的职权范围。如果两国主管当局未就不同的职权范围达成一致并在该期限内进行书面通报，则由仲裁人拟订的修订版暂定职权范围应构成案件的职权范围。

#### 5. 选择仲裁人

在[提交案件]者收到职权范围之后三个月内，或如果适用第4款，在[另一]主管当局接到仲裁请求之后四个月内，两国主管当局应各自指定一名仲裁人。在后一名仲裁人获得任命之后两个月内，按此方式任命的两名仲裁人将指定第三名仲裁人并由其担任主席。如果有任何任命未在要求时限内做出，则尚未任命的仲裁人应由[联合国国际税务合作专家委员会主席指定，或如果该主席是案件所涉两国之中某国的国民或居民，则由担任该委员会委员职务时间最长且不属于两国国民或居民的委员指定。此种任命应在]接到[任一主管当局]<sup>b</sup>为此提出的请求之后[一个月]内进行。如果在仲裁程序已经开始之后因任何原因必须替换一名仲裁人，则也应采用同样的程序，但应作必要的调整。除非职权范围另有规定，否则，所有仲裁人的报酬……[将按以下简化仲裁程序予以确定：

- 仲裁人的费用将按每日固定金额[金额应由双边协商确定]确定，两国可对其进行修改；
- 就某个案件而言，每个仲裁人应得报酬的天数只包括三天准备、两天会议(包括通过视频会议)以及参加会议所需的旅行天数。不过，如果仲裁人认为他们需要额外时间来适当考虑案件，则仲裁人可获得额外时间的报酬；
- 另外，在事先得到两国主管当局授权的情况下，仲

<sup>b</sup> 联合国专家委员会的一些成员考虑，在这种情况下，提交案件者应被允许要求上述委员会的指定的主席或成员任命尚未任命的仲裁人。一旦要求仲裁，该人即依赖仲裁，并应有权因主管当局的失职而获得补偿。



之目的，如果引起仲裁的案件最初同时向两国主管当局提交，则“最初接受被提交(引起仲裁的)案件的缔约国主管当局”系指第25条第1款所述主管当局。

#### 9. 未能及时提供信息

尽管有[第5款]之规定，如果两国主管当局一致认为未能在第25条第5款规定的[三]年期限内解决某一问题主要是由于受案件直接影响者未能及时提供相关信息造成的，则两国主管当局可相应推迟仲裁人的提名时间，推迟时间可与提供该信息的延误时间相等。

#### 10. 程序和证据规则

在遵守本协议和职权范围规定的情况下，仲裁人应采纳其认为对答复职权范围中所列各项问题必要的程序和证据规则。他们将获得就提交仲裁的问题做出裁决所需的一切信息，包括机密信息。除非两国主管当局另外达成一致，在[一方发出]仲裁请求之前两国主管当局未掌握的任何信息在做出裁决时均不应予以考虑。

#### [11. 独立意见办法

如果两国主管当局在职权范围中指示可以采用“独立意见”办法，则将采取此种办法，而不采用简化仲裁程序。根据此种办法，仲裁人将做出自己的裁决，且以下规则应适用于特定案件：

a) 除非在职权范围中另有规定，否则，仲裁小组的裁决将以书面形式做出，且应说明做出裁决所依据的法源以及导致其结果的理由。经提交案件者及两国主管当局的允许，仲裁小组的裁决将以经过编写的形式公开，且不提及所涉当事人的名称及可能披露其身份的任何细节，但条件是此种裁决没有正式先例价值；

b) 必须在主席以书面形式通知两国主管当局及提交案件者其已经收到开始审议案件所需的所有信息之日起六个月内向

两国主管当局及提交案件者通报仲裁裁决。尽管有本款第一部分之规定，如果在最后一名仲裁人被任命之日起两个月内的任何时候，主席经一国主管当局同意，以书面形式通知另一国主管当局及提交案件者，声称其未收到开始审议案件所需的所有信息，则

- 主席在其发出通知之日起两个月内收到必要信息的，必须在主席收到该信息之日起六个月内向两国主管当局及提交案件者通报仲裁裁决；和
- 主席未在发出通知之后两个月内收到所需信息的，除非两国主管当局另外达成一致，则必须做出裁决，即使主席随后收到该信息也不必加以考虑，仲裁裁决必须在发出通知之后八个月内通知两国主管当局及提交案件者；

c) 提交案件者可以直接，也可以通过其代表，以书面形式将其立场通知仲裁人，如同此人有权在共同协议程序中所做的那样。]

## 12. 后勤安排

除非两国主管当局另外达成一致，最初收到引起仲裁的案件的主管当局将负责仲裁小组的会议后勤安排，并且为开展仲裁程序提供必要的行政人员。在涉及与仲裁程序有关的任何问题上，这些行政人员只向仲裁小组主席报告工作。

## 13. 费用

除非两国主管当局另外达成一致：

- a) 各国主管当局及[提交案件]者将负担自己参加仲裁程序的费用(包括旅行费用以及与准备和介绍其意见有关的费用)；
- b) 各国主管当局将负担该国主管当局独自任命的人或者由[另外一人]因该国主管当局未能任命仲裁人而任命的仲裁人的报酬，以及该仲裁人的旅行、通讯和秘书处费用；
- c) 其他仲裁人的报酬及其旅行、通讯和秘书处费用将由两缔约国平均分摊；



d) 与仲裁小组会议以及与开展仲裁程序所需的行政人员有关的费用将由最初收到引起仲裁的案件的当局负担，或如果向两国提交，则由两国平均分摊；和

e) 与两国主管当局已经同意发生的支出有关的所有其他费用(包括翻译费用以及记录仲裁程序的费用)将由两缔约国平均分摊。

#### 14. 可适用的法律原则

仲裁人应根据[公约]适用条款以及缔约国国内法适用条款就提交仲裁的问题做出裁决。条约解释问题将由仲裁人根据《维也纳条约法公约》第31至第33条所述解释原则做出决定。仲裁人还将考虑主管当局可能在职权范围中明确规定的其他来源。

#### 15. 仲裁裁决

不止一人被任命为仲裁人的，仲裁裁决将由仲裁人以简单多数予以确定。[……]

#### [16]. 未能在要求期限内通报仲裁裁决

如果未在6[b)]或[11 b)]款规定的期限内向主管当局通报裁决结果，主管当局可同意在不超过六个月的期限内，或如果其未能在6[b)]或[11 b)]款规定的期限结束后一个月内这么做，则其应根据第5款任命一名或多名新的仲裁人[……]。

#### [17]. 最后裁决

仲裁裁决应为终局裁决，[除非两国主管当局在向其通报仲裁裁决之后六个月内就不同的解决办法达成一致，或]除非该裁决因为违反第25条第5款之规定或职权范围或本协议中所载可能有理由影响到裁决结果的任何程序规则而被一缔约国法院认定不可执行。如果因为上述一种原因而认定裁决不可执行[或如果两国主管当局在向其通报裁决结果之后六个月内就采取不同解决办法达成一致]，仲裁请求应被视为未提出，且仲

裁程序应被视为未进行(出于第8款“信息通报和保密”和第13款“费用”之目的除外)。

[18]. 解释仲裁裁决

[除非两国主管当局就上文第17款规定的不同解决办法达成一致,]主管当局将就导致仲裁的案件达成协议,以便在向其通报仲裁裁决之后六个月内执行仲裁裁决。

[19]. 未提供仲裁裁决的情形

尽管有第6、[11]和[16]款之规定,如果主管当局在提出仲裁申请之后且在仲裁人向主管当局及[提出案件]者通报裁决结果之前的任何时候以书面形式通知仲裁人及[提及案件]者,声称其已经解决职权范围中所述所有未决问题,则本案应被视为已经根据共同协议程序予以解决,且不应提供仲裁裁决。

本协议适用于在《公约》第25条第5款生效之后根据该条款提出的一切仲裁申请。

[协议签字日期]

[各缔约国主管当局签字]

### 样本协议的一般办法

2. 可以采取很多办法来组织仲裁程序,以便对共同协议程序予以补充。有一种办法可被称为“独立意见”法,根据这种办法,各方当事人将基于适用法律向仲裁人提供事实和论据,然后得出其以所涉和适用法源为基础对案情进行的书面推理分析的独立裁决。

3. 换句话说,根据所谓“最后报价”或“最终报价”法,各国主管当局必须就所涉问题向仲裁小组提供一个拟议解决办法,且仲裁小组从这两个拟议解决办法中选择一个。这两

个立场之间显然存在很多变量。例如，仲裁人可能做出独立裁决，但没有被要求提交一份书面裁决，而只是提供其结论。在一定程度上，适当的方法取决于有待裁决的问题类型。

4. 上述样本协议将[“简化”程序，以“最后报价”或“最终报价”法为基础]作为其起点，认识到这样一个事实，即很多案件，特别是主要涉及事实问题的案件，最好以[这种方式]来处理。它还提供了一种替代性的[“独立意见”程序]。因此，主管当局可以商定根据每个案件的具体情况采用此种[独立意见程序]。主管当局当然可以采用这种混合做法，采用[独立意见程序]作为普遍适用程序，而将[简化程序]作为某些情况下的一种备选方案，或将其只限于这两种做法中一种。

### 仲裁申请

5. 样本协议第1款对提出仲裁申请应该采用的方式做出了规定。此种申请应以书面形式[由一国主管当局向另一主管当局以及根据第25条第1款向一缔约国主管当局提交案件者]提出。

6. 为了确定是否满足第25条第5款所规定的各项条件(见本条评注第76段)，申请应该附上关于任一缔约国国内法院或行政法庭均未就这些问题做出裁决的声明。

7. 因为仲裁程序是对共同协议程序的一种延伸，目的是处理共同协议程序未能解决的案件，所以要求[启动共同协议程序]者负担主管当局在仲裁程序中发生的支出似乎不恰当。与纳税人请求裁决或有时收费的其他类型的垫款协议不同，为两缔约国之间的争端提供一个解决办法是这两个国家的责任，它们一般应该为此承担费用。

8. 仲裁申请不得在向一缔约国主管当局提交的共同协议案件也向另一缔约国主管当局提交日期之后[三]年内提出。样本协议第2款为此规定，只有已经提供样本协议第2款所述信息的，案件才应被视为已向另一国主管当局提供。因此，该款应

该载有一个要求提供信息的清单；总之，该信息将与启动共同协议程序所要求的信息和文件相对应[见上文关于提出申请者必须配合的第22至第24款]。

## 职权范围

9. 样本协议第3款提到“职权范围”，它是介绍仲裁人需要解决的各种问题的文件。它确定了仲裁小组需要裁决的各种问题的管辖依据。该范围应由两国主管当局确定，在此方面，主管当局不妨与[启动共同协议程序]者进行协商。如果两国主管当局未能在第3款规定的期限内就职权范围达成一致，可能需要某种机制来确保推动这一程序。第4款对这一可能性做出了规定。

10. 虽然职权范围一般只限于某个或某些特殊问题，考虑到案件的性质及各种问题相互关联的信息，两国主管当局可以拟定职权范围，以便将整个案件(不仅是某些具体问题)提交仲裁。

11. 除非两国主管当局在职权范围中另有规定，否则，应适用样本协议中规定的程序。因此，两国主管当局可能会在特定案件中利用职权范围背离这些规则中的任何一项规则或补充额外规则。

## 简化程序

12. 样本协议规定的正常程序允许考虑法律或事实问题，也允许考虑具有混合性质的法律和事实问题。[在这种采用所谓“最后报价”或“最终报价”仲裁形式的简化程序中，各国主管当局必须向仲裁人提交该国主管当局本身对职权范围中所载各个问题的答复，且仲裁人只从两国主管当局的答复中选择一个。就大多数程序规则而言，两国主管当局可以通过特定案件适用的职权范围来修改或补充简化程序。]

13. [这种简化程序将特别适合于处理事实问题]，例如，确定各自相关当事人的收入和扣除额的调整金额。此种情形通常出现在转让定价案件中，其中未决问题可能是确定正常交易价格或价格范围(虽然还有涉及复杂事实问题的其他转让定价案件)；还有可能是适用类似原则的案件，例如，确定是否存在一个常设单位。在某些情况下，裁决可能是对主管当局应该采用的适当法律原则的一种事实陈述[……]。

13.1 主管当局应在简化程序中提供的答复可采用替代性立场。例如，一国主管当局可采取不存在常设单位的立场，不过，如果仲裁人确定存在常设单位，可以建议应分配给某个常设单位的收入金额。

### 选择仲裁人

14. 样本协议第5款描述了如何选择仲裁人的问题，除非为特定案件拟定的职权范围另有规定(例如，[规定每个主管当局只任命一名仲裁人]或规定每个主管当局任命不止一名仲裁人)。通常来讲，两国主管当局将各自任命一名仲裁人。这些任命必须在[启动共同协议程序]者收到职权范围之后三个月内做出(两国主管当局未在规定期限内就职权范围达成一致的，应规定不同的截止期限)。以此方式任命的仲裁人将推选一名主席，该主席必须在前两名仲裁人中的最后一位得到任命之后两个月内做出任命。如果主管当局未在规定期限内任命一名仲裁人，或如果按此方式任命的仲裁人未在规定期限内任命第三名仲裁人，则本条款规定该任命应由[联合国国际税务合作专家委员会主席指定，或如果该主席是案件所涉两国之中某国的国民或居民，则由担任该委员会委员职务时间最长且不属于两国国民或居民的委员指定。]当然，两国主管当局可以规定采取其他方式解决这些特殊情况，但看似必须规定由某个独立的任命机构来解决在选择仲裁人方面遇到的所有僵局。

15. 协议没有必要对仲裁人的任何特殊资质做出规定，因

为让具有资格和适合者担任仲裁人符合主管当局的利益，而且任命一个合格的主席也符合仲裁人的利益。不过，有可能编列一个合格人选名单，以便于开展任命程序，且这一职能可由[联合国国际税务合作专家委员会]行使。重要的是，仲裁小组主席要拥有处理仲裁程序过程中可能出现的各类程序、证据和后勤问题的经验，并且熟悉各种税务问题。任命各缔约国的代表担任仲裁人可能有优势，因为他们熟悉这类问题。因此，应该可以任命未直接涉及案件的政府官员参与仲裁小组。一旦任命了仲裁人，应该明确其职责是在中立和客观的基础上就案件做出裁决；仲裁人不再是给予其任命的国家的辩护人。

16. 样本协议第9款规定，如果两国主管当局一致认为未能在[三]年期限内达成共同协议的主要原因是由于受案件直接影响者不予配合，则可推迟对仲裁人的任命[见上文涉及提出申请者必须给予配合的第22至第24款]。在这种情况下，样本协议所采取的做法是允许主管当局推迟对仲裁人的任命，推迟期限与其在提供相关信息方面造成的不当延误时间相同。如果此种信息在提交仲裁申请时尚未提供，则与提供信息延误相对应的的时间继续延长，直到此种信息最后被提供为止。不过，如果两国主管当局未为解决特定案件提供必要信息，则没有任何事情能够阻止其在其所掌握的有限信息的基础上解决这一案件，从而阻止进入仲裁程序。另外，还可以在协议中规定，如果在补充期限(例如，一年)内，纳税人仍然未能提供必要信息以供主管当局对问题进行适当评估的，则该问题不必再提交仲裁。

### 信息通报和保密

17. 必须允许仲裁人充分掌握所需信息，以便解决提交仲裁的问题，但同时须遵守与该信息适用于主管当局本身一样的严格保密要求。这种拟议做法是要确保样本协议第8款中所体现的结果，即让仲裁人成为主管当局的授权代表。不过，这只是出于适用公约相关条款(即，第25条和第26条)以及缔约国国内法条款之目的，这些条款通常包括在违反保密原则时的适用制

裁。仲裁人被指定为一国主管当局的授权代表一般要在任命书中予以证实，但国内法另有要求的或仲裁人非由一国主管当局任命的，可能需要采取不同方式。

### 程序和证据规则

18. 让仲裁人来确定协议或职权范围中尚未做出规定的证据规则和其他程序规则，从而对仲裁程序进行规范，这是最简单的办法。在制定这样的规则时，仲裁人可以自由参考现有的仲裁程序，例如《国际商会规则》，该规则对多个此类问题作出了规定。应该在程序规则中明确说明，作为一般事项，仲裁小组做出裁决所要依据的事实材料将在共同协议程序中予以确定。只有在特殊情况下，仲裁小组才被允许调查在案件靠前阶段未确定的事实问题。

19. 样本协议第10款采取了这种做法。因此，将由仲裁人确定仲裁会议的日期和形式，除非协议或职权范围另有规定。另外，虽然仲裁人将会获得所有必要信息以就提交仲裁的问题做出裁决，包括机密信息，但仲裁人不应考虑任何未向两国主管当局提交的信息，除非两国主管当局另外达成一致。

### 实际安排

21. 在实际开展仲裁程序方面，需要做出很多实际安排。它们包括会议地点、仲裁程序使用的语言以及可能的翻译设施和记录保存，涉及档案保存等实际细节。

22. 关于仲裁会议的地点和后勤安排，最简单的办法是由最初接到案件仲裁申请的主管当局来处理这一问题。该国主管当局还应为开展仲裁程序提供必要的行政人员。这是样本协议第12款建议的做法。该款希望，出于上述目的，该国主管当局将利用其已经掌握的会议设施和人员。不过，两国主管当局有权另外达成一致(例如，利用在两国主管当局及仲裁人都会参加的不同地点举行的另一会议)。

23. 在与仲裁程序有关的所有问题上，为开展仲裁程序提供的行政人员将只向仲裁小组主席负责。

24. 仲裁程序所使用的语言以及是否应该提供翻译设施以及应该提供何种翻译设施是一个通常应该由职权范围确定的问题。不过，只有在仲裁程序开始后，才会出现可能需要翻译或记录的问题。在这种情况下，两国主管当局有权为此达成协议。如未达成协议，仲裁人可应一国主管当局要求或根据样本协议第10款之规定，决定提供此种翻译或记录服务；不过，在这种情况下，其费用将必须由请求方当事人负担(见下文“费用”部分)。

25. 其他实际细节(例如，通知或文件归档)应采用类似方式处理。因此，任何此种问题均应由两国主管当局通过达成协议的方式予以确定(最好是载入职权范围)，未能达成协议的，则由仲裁人予以确定。

## 费 用

26. 可能会出现与仲裁程序有关的不同费用，应明确应该由谁承担这些费用。样本协议第13款涉及的就是这个问题，该款是基于这样一个原则，即一国主管当局或案件所涉人员可以控制特定费用的金额的，该费用应由该方当事人负担，其他费用应由两国主管当局平均分摊。

27. 因此，似乎可以合理规定，每个国家的主管当局以及[启动共同协议程序]者应该为其自身参与仲裁程序支付费用。这将包括出席会议以及准备和以书面或口头方式介绍立场和论据的费用。

28. 应向仲裁人支付的费用可能是仲裁程序的主要费用之一。每个国家的主管当局将负担本国主管当局专门任命的(或[另一人]因为该国主管当局未能任命该仲裁人而任命的)仲裁人的报酬，还将负担该仲裁人的旅行、通讯及秘书处费用。

29. 不过，其他仲裁人的费用以及旅行、通讯及秘书处费



用将由两国主管当局平均分摊。两国主管当局通常会在任命仲裁人时同意产生这种费用，并且一般会在任命函中予以确认。费用应足以确保能够招聘到适当的合格专家。还有一种可能采用的费用结构与《欧盟仲裁公约行为守则》确定的费用结构类似。

30. 与仲裁小组会议有关的费用，包括开展仲裁程序所需的行政人员的费用在内，应由最初接受引起仲裁的案件的主管当局承担，只要该国主管当局被要求安排此种会议和提供行政人员(见样本协议第12款)。在大多数情况下，该国主管当局将会利用其已经掌握的会议设施和人员，且试图将其部分费用分配给另一国主管当局似乎不恰当。显然，所提到的“与会议有关的费用”不包括与会人员的旅行和食宿费用；这些费用将按上文所述方式分担。

31. 其他费用(不包括因纳税人参加仲裁程序而引起的任何费用)应由两国主管当局平均分摊，只要其同意发生相关支出。这将包括与两国主管当局已经同意提供的翻译和记录有关的费用。未能达成一致的，由请求发生特定费用的当事方承担。

32. 不过，如样本协议第13款所指出，两国主管当局可就[特定案件中]的不同费用分配达成一致。此种协议可被载入职权范围或在事后载入(例如，在出现未预料到的支出时)。[两国主管当局也可在样本协议中就仲裁程序费用的分配方式达成一致，特别是在两缔约国发展水平存在重大差距时。]

### 可适用的法律原则

33. 通过审查两国主管当局在达成协议方面存在困难的问题，发现这些问题一般涉及对条约的解释或第9条和第7条第2款所述正常交易原则的适用。按照样本协议第14款规定，与条约解释有关的问题应该根据《维也纳条约法公约》第31至第33条所载解释原则由仲裁人决定[……]。因为《维也纳条约法公约》

第32条允许广泛采用各种补充解释方式，故在实践中仲裁人在确定条约条款的相关解释来源时拥有相当大的自由。

34. 在很多情况下，税务公约条款的适用取决于国内法问题(例如，第6条第2款中的不动产定义主要取决于该术语在国内法中的含义)。作为一项一般原则，要求仲裁人确定纯粹的国内法律问题似乎不恰当，在说明将被列入职权范围的待决问题时应该考虑这一点。[不过，如果与国内法有关的问题直接影响到税务公约的条款适用，则仲裁人可就这一问题做出决定。]

35. 另外，也可能存在两国主管当局同意某税务条约条款的解释或适用取决于特定文件(例如，条约生效后签订的谅解备忘录或共同协议)但可能不同意对该文件所作解释的情况。在此情况下，主管当局不妨在职权范围中明确提及该文件。

### 仲裁裁决

36. 样本协议第15款规定，被任命的仲裁人不止一人时，仲裁裁决将采取简单多数予以确定[……]。

38. 为了处理仲裁可能无法或不愿意做出裁决的特殊情况，第[16]款规定，未在规定期限内通报仲裁裁决的，主管当局可同意延长做出仲裁裁决的期限，或未在一个月内达成此种协议的，可任命新仲裁人来处理该案件。如果任命新仲裁人，仲裁程序将回到任命原仲裁人的步骤，并将由新仲裁人继续实施。

### 独立意见办法

3. 根据样本协议第11款中规定的替代性的独立意见办法，启动共同协议程序者可直接或通过其代表向仲裁人提交书面材料，如同其可以在共同协议程序中所做的那样。如果仲裁人同意，此人也可以在举行仲裁人会议期间进行口头介绍。

4. 主管当局已同意在特定案件中采取独立意见办法的，且除非在职权范围中另有规定，仲裁小组的裁决应以书面形式做出，且

说明所依据的法源以及导致其结果的推理过程。仲裁人必须利用导致裁决结果的推理方式支持其裁决，这一点很重要。说明做出裁决所采用的方法对于确保所有相关参与者接收裁决结果很重要。

5. 根据样本协议第11款b)项，必须在主席以书面形式向两国主管当局及启动共同协议程序者通报其已经收到开始审议案件所需的所有信息之日起六个月内，向主管当局及启动共同协议程序者通报仲裁裁决。不过，在最后一名仲裁人被任命之日起两个月内的任何时候，经一国主管当局同意，主席可以书面形式通知另一国主管当局及启动共同协议程序者，称其未收到开始审议案件所需的所有信息。在这种情况下，将再给两个月的时间以便向主席提供所需信息。该条款规定，如果主席在此期限内仍未收到信息，将在随后六个月内做出裁决，且不考虑此种信息(除非两国主管当局另外达成一致)。另一方面，如果主席在上述两个月期限内收到此种信息，则在做出裁决时应考虑到这些信息，且应在接收该信息之后六个月内通报仲裁裁决。

6. 然后，关于共同协议样本的经合组织评注继续指出：

### 公布裁决

39. 按照共同协议程序[及按照简化仲裁程序]就个别案件做出的裁决一般不予公开。不过，就[采取独立意见办法]做出的理由充分的仲裁裁决而言，公布裁决结果将会增加仲裁程序的透明度。另外，虽然裁决不会在任何意义上成为一种正式先例，但向公众公布仲裁资料可能会影响其他案件的走向，以避免事后纠纷，并使在相同问题上采取的做法更加一致。

40. 因此，样本协议第[11]款为公布[采取独立意见办法]做出的裁决提供了可能性。不过，此种公布只有在两国主管当局和[启动共同协议程序]者均同意公布时才能进行。另外，为了对向两国主管当局通报的信息保密，在公布时不得透露当事人名称，以及任何有助于查明其身份的因素。

## 执行裁决

41. 一旦仲裁程序为两国主管当局无法解决的问题提供了一个具有约束力的解决办法，两国主管当局将继续达成一项能够体现该裁决的共同协议，并将其提交受案件直接影响者。[不过，两国主管当局可在向其通报裁决结果之后六个月内就不同解决办法达成一致。]为了避免进一步的延误，建议应在通报裁决结果之后六个月内达成包含所述解决办法的共同协议，并提交给纳税人。样本协议第[18]款就这一点做出了规定。

42. 第25条第2款规定，主管当局有义务执行已经达成的协议，不管其国内法中对时限有任何规定。本条第5款还规定，仲裁裁决对两个缔约国均有约束力[除非其能够就不同的解决办法达成一致]。因此，未能根据协议对纳税人进行评估或通过缔结共同协议的方式执行仲裁裁决的，[除非已经商定不同的解决办法]，将导致不符合公约规定的征税，同样，也会使受到征税影响的人能够通过国内法律救济或根据本条第1款提出新申请的方式寻求救济。

43. 样本协议第[19]款涉及到主管当局能够在做出裁决之前解决导致仲裁的未决问题的情形。因为仲裁程序是一种用于处理无法通过正常共同协议程序解决的各种问题的特殊机制，所以，如果主管当局能够自己解决这些问题，停止这种特殊机制是恰当的。只要仲裁裁决还未做出[以及在其后六个月期限内]，两国主管当局就可以就解决这些问题达成协议。

## 第 26 条

### 信息交流

#### A. 一般考虑

1. 第26条包含据以尽可能广泛交流信息的规则，便于恰当适用条约，并协助缔约国执行国内的税法。因此，应从广义来解释本条规定的信息交流义务，同样，也不应使该义务的限制超越其具体

的意义。尤其是应将本条理解为要求缔约国促进信息的有效交流。

1.1 在全球经济中，各国间就财税事项进行合作变得越来越重要，以前各国对他国税法不关心的态度，现在都基本消失了。第26条为缔约国之间有效交流信息提供了基础，而第27条则规定在税收方面提供协助。从许多发展中国家的角度来看，第26条不仅对于遏制跨境逃税和避税行为尤其重要，而且对于遏制资本外逃也是如此，因为资本外逃往往就是通过这种逃税和避税进行的。

1.2 在《经合组织示范公约》的类似条文中也可找到第26条的许多措词。因此，总的来说经合组织有关该条的评注与解释《联合国示范公约》第26条是有相关性的。但应了解的是，第26条在若干方面旨在比《经合组织示范公约》的类似规定更为宽泛。

1.3 虽然第26条对缔约国规定了对等义务，但却不允许一个发达国家以某个发展中国家没有类似该发达国家的行政能力为由拒绝向该发展中国家提供信息。是否对等必须要按照所涉及的条约总体效果来衡量，而不是按照单一条款的效果来衡量。

2. 第26条第1款的案文明确规定，交流信息并不限于第1条(涉及的人)或第2条(涉及的税种)。因此，交流的信息可能涉及不是任一缔约国的居民的人，并涉及第2条未提及的税收工作或执法。有些国家可能由于宪法或其他原因反对将第1款延伸到所有税种。下文B节将讨论这些关切的问题。

3. 按照《经合组织示范公约》2005年修正版的形式，将第26条第1款分为三个单独的款，为第1、第2和第6款。做出这种改变是为了文字上更为明晰，并无实质性意义。

4. 2011年对第26条进行了重大修改，目的是要澄清某些问题，扩大该条的范围，并限定交流信息义务的例外情况。在有些情况下，修改并不是具有实质性意义，而是为了消除对该条的恰当解释存在的疑虑。例如，第1款中“必要”一词改为“可预见相关的”，以澄清之前的措词的本意。相比之下，该款的修改之处对第2条没有提及的税种作出了信息交流方面的规定，这项修改是具有实质性意义的修

改。另一个实质性修改的例子是增加了第4款，删除了对国内税利息的要求。

4.1 在有些情况下，对第26条作出修改是出于实质性还是解释性的考虑，要取决于缔约国以前的做法。例如，在有些情况下，增加第5款(除其他外，取消了以国内银行保密法为由拒绝交流信息的规定)可能只是澄清第3款有关信息交流限制的含义。在另一些情况下，可能是从实质意义上修改该款。修改效果部分取决于缔约国过去一些特定的做法。经合组织评注所采取的立场是，第5款主要是关于其成员国之间的条约的解释性文字。这一问题对于解释在2011年通过对第26条的修改之前生效的各项条约可能尤其重要。

4.2 第26条的措词与《经合组织示范公约》类似规定的一个不同之处就是第26条第1款包括以下内容：“特别是应交换有助于一缔约国防止逃税或避税的信息。”“有助于一缔约国防止逃税或避税”一语是2011年加上的。委员会成员，尤其是来自发展中国家的成员认为这一修改是有益的，因为这样就在第26条的文本中澄清了评注已明确提到的一点，也就是原来的第1款最后一句(现移至第6款)的措词所默示的一点。第26条的文本中有关信息交流的目的的表述意在就该条的适当解释为缔约国提供指导。

4.3 虽然逃税是非法的，而避税并不违法，但两者都同样造成政府收入的损失，而且，顾名思义，两者都破坏了政府颁布赋税法规的目的。因此，在打击避税方面进行互助是税务问题相互合作的一个重要方面。此外，有些“主动型”避税的形式十分接近避税和逃税之间的界线，在获得所请求的信息之前，缔约国无法肯定其请求的信息是涉及避税还是涉及逃税。有关避税的信息对于缔约国努力消除赋税法规可能存在的漏洞也许极为有益。

5. 对“交流信息”一词应当做广义理解，使之也包括交流文件和交流无关具体纳税人以及一缔约国所提供信息的信息，无论另一缔约国是否也同时提供信息。

5.1 如果一缔约国主管当局提出具体请求，另一缔约国主管当

局根据第26条的规定提供的信息应尽可能是证人证言和未经编辑的原始文件的认证副本(包括账簿、文件、陈述、记录、账目或书面材料)。根据第3款,如果由于某种原因,例如被请求国不了解或根据其法律或行政惯例不允许提供所请求的具体形式的信息,该国可拒绝提供这种形式的信息。拒绝提供所请求的具体形式的信息并不影响提供信息的义务。

5.2 缔约国不妨利用电子或其他通信和信息技术,包括利用适当的安全系统,以提高信息交流的及时性和质量。事实上,如果为了有效进行信息交流而且确有必要,缔约国也许有义务以电子形式提供所请求的信息。按照本国法律必须遵守数据保护法的缔约国,不妨在双边公约中列入有关保护所交流的个人数据的规定。在个人数据的自动处理方面,数据保护涉及个人的权利和基本自由,尤其是涉及隐私权。缔约国无论如何都不能仅因为其国内法不允许按照所请求的形式提供信息而不履行交流信息的义务。

5.3 信息交流的范围包括所有的税务事项,不影响关于被告人和证人司法程序权利的一般规则 and 法律规定。也可根据有关司法协助的双边或多边条约(在适用于税务犯罪的前提下)就刑事税务事项进行信息交流。

5.4 第26条第6款规定,“主管当局应通过协商,制定与应该依据第1款交流信息的相关事项有关的方法和技巧”。这一措词授权主管当局至少以三种方式交流信息:按照具体请求进行交流;自动交流;以及其他交流,包括自发交流在内。

5.5 只要在《联合国示范公约》以及第26条的规定生效之后就《公约》生效前已经存在的信息提供协助,则《公约》的规定完全不妨碍将第26条的规定适用于交流这种信息。但是,缔约国可能会觉得宜澄清该条规定对这种信息的适用程度,在《公约》的规定将对某段时间产生或征收的赋税产生影响的情况下尤其如此。

6. 专家委员会就适当交流信息方面的安排提出了一些准则(见下文第30段)。这些准则采取了供主管当局采用的选项清单的形

式。该清单无意于详尽无遗，或对缔约国强加任何程序性义务。不过，该清单是供主管当局在为有效交流信息拟订程序时加以研究的一系列建议。

## B. 第26条各款评注

### 第 1 款

7. 第1款第一句确定缔约国在信息交流方面的基本义务。该款要求主管当局遵守第3款的限制条件的前提下交流与恰当适用《公约》的或者实施或执行其国内税法“可能相关的”信息，只要这些法律规定的征税不违反《公约》。

7.1 在2011年修改第26条以前，曾使用“必要的”一词而不是“可能相关的”一语。委员会和经合组织的评注认为这两个用语的词义即便并非完全相同，也是十分相似的。也就是说，“必要的”一词理解为指“适当和有帮助的”，而非“至关重要的”。无论如何，不论选定哪一个用语，请求国都没有义务在提供某一信息的义务出现之前证明自己需要该信息。

7.2 “可预见相关的”这一标准意在尽可能广泛地就税务信息交流作出规定，同时澄清缔约国不可随意要求提供关于某个特定纳税人的、极不可能与其纳税事务相关的信息。缔约国对于该标准可商定一种符合本条范围的替代表述。例如，缔约国可将“可预见相关的”一语改为“必要的”或“相关的”或“可能相关的”，只要这些词语是理解为要求有效交流信息。按照经合组织的用法，委员会决定采用“可预见相关的”，虽然委员会有些成员更喜欢“可能相关的”，理由是其含义更清晰。

7.3 第1款所涵盖的信息并非仅限于特定纳税人的信息。主管当局也可交流与税收工作和履约改善情形有关的其他敏感信息；例如，可以提供关于风险分析技术或避税漏税办法的信息。还可共享所获得的关于主动或滥用型避税办法的信息，诸如关于某些国际会



计公司推出的这类办法的信息。此外，主管当局也可交流与整个经济部门(如：石油工业、捕鱼业或制药业、银行部门，等等)有关而非与特定纳税人有关的信息。

8. 信息交流义务的范围不受第1条或第2条的限制。也就是说，这种义务不仅适用于与恰当适用《公约》或者实施或执行第2条所指国内税种有关的信息，而且适用于所有其他国内税种，包括各级地税。在这方面，《联合国示范公约》与《经合组织示范公约》是相同的。

8.1 委员会的一些成员对共享关于所有税种的信息表示关切，特别是关于各级地税的信息，可能对这些国家构成负担或可能引起宪法和政治问题。他们建议，提供信息的义务可限定为《公约》涵盖的税种，外加增值税等一、两个重要税种。为了达到这种结果，可用以下文字取代第1款：

1. 缔约国主管当局应交流的信息包括与本《公约》各项规定的执行情况或缔约国涉及本《公约》所涵盖税种及缔约国[此处插入具体税种]的国内法的实施或执行情况有关的可预见相关信息，但国内法规定的征税不能违反本《公约》。

8.2 无论请求提供信息的人是否为任一缔约国的居民或在任一缔约国从事经济活动，均应向其提供所请求的信息。例如，一个缔约国可能请求提供在某个第三国居住的个人的银行存款信息。

9. 第1款规定的义务是要求有效交流信息。缔约国不得通过不合理的时间延误或设置不合理或繁琐的程序障碍，或故意采取措施阻止交流根据第1款本应交流的某些信息，规避其义务。

10. 以下第10.1和第10.2段所举实例说明了《公约》第26条第1款在具体案件中的适用情况。其中有些取自经合组织第26条评注的第6和第7段，但不完全相同。在所有这些示例中，被请求国(被请求提供信息的缔约国)依据《公约》第26条第1款有义务提供被请求的信息。

10.1 《公约》在A国和B国之间的适用(必须提供信息):

(a) 特许使用费合同之下的特许使用费收取者所居住的A国要适用第12条(特许使用费)。A国要求作为特许使用费支付者居住国的B国发送关于特许使用费数额的信息;

(b) 在确定是否适合将第12条规定的减免授予某项特许使用费的收取者时, B国问A国该收取人是否确实为A国居民并且是特许使用费的受益所有人;

(c) 在计算本身位于A国而总部设在B国的常设单位的应纳税利润时, A国可请B国提供关于该总部支出和利润的信息, 以及关于该总部与其他常设单位和关联企业的交易的信息;

(d) 同样, 如果属于第9条范围内的一家关联企业设在A国, 而另一家关联企业设在B国, 则A国可请B国提供关于设在B国的关联企业的利润和支出的信息, 以及关于关联企业与任何其他关联企业和常设单位的交易的信息;

(e) A国或B国可请求提供可能与适用第25条(共同协议程序)相关的信息;

(f) B国要按照第15条(从属个人服务)向某个在A国居住的雇员征税。该雇员在B国的雇用期超过183天。该国可请A国提供关于预期按照第23 A条(消除双重征税的免除法)享受免税的所得收入数额的信息;

(g) A国要向声称属于合伙经营的某个实体征收公司所得税。A国可能请B国提供有助于为税务目的的恰当划分该实体类别的信息, 包括关于B国为税务目的如何划分该实体类别的信息;

(h) A国被请求就据称付给B国的所得税为其一个居民提供第23B条之下的税款抵免。A国可请B国提供关于所称税款是否已实际支付的信息。

10.2 执行国内法:

(a) A国一家公司向B国一家独立公司提供货物。A国希望从B

国了解到B国公司支付了哪种货价，以期正确适用其国内增值税规定；

(b) A国一家公司通过C国(可能是低税国)一家公司向B国一家公司出售货物。这些公司可能联营也可能不联营。A国与C国无公约，B国与C国也无公约。根据A、B两国之间的公约，A国为了确保将其国内法的规定正确适用于其境内公司所获的利润，向B国了解在B国的公司是按什么价格支付的货物；

(c) 为了对其境内的公司征税，A国根据A、B两国之间的公约，要求B国提供关于A国公司与其无业务联系的B国某家公司或某些公司索取价格的信息，以便使它能够通过直接比较，检查A国公司索取的价格(例如，占据支配地位的某家公司或某些公司索取的价格)；

(d) A国的一个居民在B国拥有一个银行账户，该账户的收入依据B国国内法可免税。A国可请B国提供关于该账户利息收入的信息；

(e) 一家金融中介用其在A国的账户持有人的资金进行投资，由此赚得股息和利息。A国要求该中介公司保持账户受益所有人的记录，但在执法国国内法时通常不会请求提供这些记录。B国怀疑该金融中介的账户持有人的某些受益人为其居民，依据其国内法理当纳税。B国可请A国为其向金融中介获取关于账户持有人的信息；

(f) 一家设在A国的公司在B国和C国设有公司。B国相信在其境内经营的公司一直在将利润暗中转给设在C国的公司。B国可请A国提供关于设在C国的公司的利润和支出的信息。A国国内法使母公司有义务保留其外国的交易记录。

## 第 2 款

11. 除非能确信机密财务信息不会被披露给没有得到授权的人，否则不能指望一个缔约国向另一个缔约国提供这种信息。为了保障有效交流信息所需要的安全，第2款规定，根据《公约》条款发送的信息在接收国应与依据该国国内法取得的信息一样作为秘密对

待。对该国违反这种秘密的制裁将按该国行政法和刑法处理。

12. 当然，如果绝对禁止披露，则依据第26条接收的信息对请求国(请求提供信息的缔约国)就没有用处。第2款规定，依据第26条接收的信息可向负责与第1款所述税种有关的查定或征收、执法或起诉或上诉裁决事宜的人员或部门披露。此外，相关的理解是，信息也可发送给纳税人、其代理人，或民事诉讼或刑事诉讼的证人。

12.1 如第12款所述，所取得的信息可发送给所指人员和部门，并根据本条第2款最后一句，可由其在公开举行的法庭审理中或透露纳税人姓名的判决中披露这些信息。很显然，一旦公开审判程序或法院裁决使用这类信息并将其公之与众，从此就会有人从法院档案或裁决中援引此类信息用于其他目的，有时甚至可能还会用作证据。但这种公开披露并不意味着允许第2款所指人员和部门应请求提供所接收的其他信息。

12.2 如果缔约国之一或双方反对法庭公布依据第26条获取的信息，或在已经采取这种方式公布信息的情况下反对将其用于其他目的，则应在自己的公约中明确表示这种反对。

13. 一般而言，缔约国接收的信息只能用于第1款所指的目的。如果信息在该款所指以外的目的方面似乎对接收国有价值，该国未经提供国主管当局授权不得为这种其他目的使用该信息。如无正当理由，不应拒绝给予这种授权。

13.1 在某些情况下，缔约国可就逃税并同时就同一系列事实引起的洗钱等另一犯罪行为起诉一个纳税人。在这种情况下，接收国可使用为该两项目的提供的信息。

13.2 同样，一缔约国接收的信息不得向第三国披露，除非在缔约国之间的双边条约中明文规定允许这种披露。

13.3 如果缔约国希望扩大本条规定的信息交流目的，可在第2款末尾增加以下案文：

尽管有上述规定，但在缔约国双方法律规定可用于其他目的并

且提供过主管当局授权如此使用的情况下，一缔约国接收的信息可用于此种其他目的。

14. 2005年修订的《经合组织示范公约》包含一项规定，允许与对依据第26条获取信息的人进行监督的人员共享这种信息。本款也载有《联合国示范公约》第2款之规定。

14.1 应仅限于披露这些机构履行监督职责所需的信息。这些监督机构包括税务工作的监督部门以及构成缔约国一般政府行政部门一部分的执法部门。只有在从事监督活动的人员服从至少与对税务官员和执法官员同样严格适用的保密要求的情况下，才允许共享这种信息。主管当局应商定哪些机构构成本款含义上的监督机构。

### 第 3 款

15. 第26条第3款所载各项规定对被请求国依据第1款承担的义务做出了限制。不过，第3款规定的限制可被第4款和第5款所载规定取代。第3款所载各项规定在与第4款和第5款结合解释时，不应采取妨碍缔约国彼此有效交流信息的方式进行解读。此外，一缔约国在与另一缔约国缔结公约前必须向其披露它认为该国法律和行政惯例中任何允许本国规避第1款另行规定的义务的具体条款。

16. 第3款(a)项包含一项澄清，即缔约国不必违反本国国内法和行政惯例向另一缔约国提供信息，但第4款和第5款规定的限制除外。例如，如果被请求国的法律或行政惯例不允许它未经法院批准擅自查封纳税人的私人文件，则未经法院授权不得代表请求国采取此类查封行动，即便请求国依据其本国法律或行政惯例可以不经法院批准就查封此类文件。这项规则的目的是防止第26条无意中在缔约国依据第26条承担的义务与其依据国内法承担的义务之间挑起冲突。

16.1 不应把要求为税务部门所获信息保守秘密的国内法规解释为妨碍依照第3款(a)项进行信息交流，因为根据第2款，请求国的税务部门有义务为依照本条收到的信息保守秘密。

16.2 第1款规定被请求国有义务提供与请求国各税种有关的信息，即使被请求国没有相应的税种。第3款(a)项没有取消提供与被请求国未开征税种有关的信息的义务。例如，被请求国不能仅因本国没有增值税而规避履行义务，拒不提供有助于请求国征收增值税的信息。当然，被请求国如果无法依据第3款(b)项意义上的本国正常行政程序获取信息，就可避免履行提供此项信息的义务。

16.3 第3款(a)项的目的是避免不慎落入陷阱，而不是埋设这种陷阱。缔约国如果认为出于本国法律或行政惯例(包括国家以下各级政府的法律和行政惯例)的原因，不必为另一缔约国获得某类信息，应该在加入载有第26条内容的任何公约之前书面表明这一立场。该国还应该说明这一立场可能对本国有效交流信息的能力产生的影响。例如，如果一个缔约国认为，本国法律中有一项法律妨碍该国向另一缔约国提供有关驻本国公司或其他法人实际所有人的信息，则该国在公约谈判期间以书面通知说明这一立场，对该项法律对其互助义务的影响作出解释。视特定案件的事实和情况而定，如果缔约国没有披露信息，可能导致其援用第3款(a)项规避履行第1款所载各项义务的权利取消。

16.4 缔约国如在加入载有第3款(a)项的公约之后修改其法律或行政惯例，必须及时向另一缔约国披露这项修改。视事实和情况而定，这项修改可能属于对公约的重大违反。无论如何，缔约国援用第3款(a)项避免履行第1款所载各项义务的权利，可能因没有及时通报这项修改而被取消。

16.5 缔约国如果愿意扩大第3款(a)项目前规定的限制范围，可对该项作如下修改：

(a) 实行与该缔约国或缔约国另一方的法律和行政惯例不相符的行政措施，即使该缔约国明知但未披露本国法律或行政惯例的某些规定可能会妨碍有效交流信息；

17. 有些国家依法须在向另一国提供信息之前通知信息提供人和/或问询所涉及的纳税人。此类通知程序可能是国内法所规定权利

的一个重要方面。在有些情况下，通知应该有助于防止差错(例如，在混淆身份的情况下)，也应该为交流信息提供便利(使接获通知的纳税人得以自愿与请求国的税务部门合作)。不过，不得在适用通知程序时用某种方式在请求所涉及的特定情况下妨害请求国旨在防止欺诈或逃税和打击避税行为的努力。也就是说，此类程序不应妨碍或不适当地拖延有效的信息交流。例如，在信息请求非常紧急的情况下，或在发出通知可能妨碍请求国成功开展调查的情况下，通知程序应允许有所例外，不必事先通知。

17.1 缔约国如果根据本国国内法必须将拟议交流信息这一情况通知信息提供人和/或纳税人，应以书面形式通知其条约伙伴，说明它有这项要求，以及这会对其互助义务产生什么影响。这种信息应在缔结公约前和此后修改相关规则的任何时候提供给另一缔约国。视特定案件的事实和情况而定，缔约国援用第3款(a)项避免履行第1款所载各项义务的权利，可能因没有披露这项信息而被取消。

18. 一般而言，被请求国没有义务为请求国采取请求国的法律或行政惯例禁止的行政措施。这项规则的目的是防止请求国利用被请求国的行政措施规避请求国政府对本国实行的限制。

18.1 不同国家获取和提供信息的机制必然有所不同。被请求国不得以法律和行政惯例存在差异为依据拒绝信息请求，除非是请求国本身收到被请求国的合理请求，而这些法律和行政惯例差异的结果会严重限制请求国在获取和提供信息方面的法律权限。

18.2 当只有一个国家的法律制度或行政惯例规定一项具体程序时，不能适用第18款规定的一般规则。例如，如果缔约国接到请求，要求其提供有关行政裁决或本国批准的预定价格协议的信息，该缔约国不能声称请求国没有此类裁决或预定价格协议而规避履行依据第1款承担的提供此类信息的义务。

19. 大多数国家的国内法都承认，如果个人主张不得自证其罪的权利，那么不得从他那里获取信息。因此，如果被请求国的自证其罪规则禁止获取一项信息，而请求国的自证其罪规则也禁止本国

在类似情况下获取此项信息，则被请求国可以拒绝提供这项信息。不过，在大多数请求提供信息的情况下，不得自证其罪的权利实际上应很少适用，甚至根本不应适用。不得自证其罪的权利属于个人权利，未面临刑事起诉风险者不能要求享有这项权利。绝大多数信息请求都旨在向银行、中介人或合同另一方等第三方获取信息，而不是向被调查者获取信息。此外，不得自证其罪的权利一般来说仅适用于自然人。

20. 第3款(b)项规定，当被请求国在本国正常行政过程中无法获取所请求的信息时，或当另一缔约国假定在本国正常行政过程中也无法获取这项信息时，被请求国可以避免履行第1款另外规定的义务。这项规则的目的是防止请求国给被请求国施加不合理的负担。

20.1 如果一项信息为税务部门所掌握，或可由税务部门通过正常的税务裁决程序获得，其中可包括对纳税人或其他个人持有的商业账户进行调查或特别审查，那么该信息就被认定可在正常行政过程中获得。例如，如果作为其审计政策的一部分，被请求国获得了涉及本国纳税人在与关联公司交易时所使用的转让价格是否适宜的信息，就应当认为该国有能力为请求国获取与其纳税人和关联公司有关的类似信息。

20.2 除非缔约国之间另有协议，否则应该推定一缔约国可在类似情况下获取另一缔约国所请求的信息，除非该国通知另一缔约国无法获取此类信息。

20.3 在一个发达国家与一个发展中国家缔结公约时，通常推定发达国家的行政能力大于发展中国家。根据第3款(b)项，缔约国任何一方都不能以行政能力差别为由，规避履行第1款规定的信息提供义务。这就是说，第3款没有规定缔约国双方之一必然在第26条之下享受对等好处。缔约国在自由缔结公约时一般已认定，该公约整体而言是为双方提供对等利益。没有必要假定每条或其每一款项都提供对等利益。相反，一般情况是，缔约国会在一项条款中放弃某些利益，以便在另一项条款中获得某项利益。



20.4 虽然第3款(a)项和第3款(b)项都没有明文规定对等利益，但经合组织对第26条评注所采取的立场是，可从第3款(b)项的条文中推定对等要求，除其他之外，该款还限定了一个缔约国提供在另一缔约国正常行政过程中可获信息的义务。实际上，经合组织评注对“可获得”一词的解读是，该词指的是另一缔约国拥有获取这项信息的实际行政能力。另一种解读是，“可获得”指的是税务部门有权获取这项信息，而无论它有无能力行使该权力。各国不妨在其条约中明确表明，即使一缔约国在获取有关纳税人的信息方面能力严重不足，也有义务交流信息。为了实现这一目标，它们可将第3款(b)项改为：

(b) 提供在该缔约国正常行政过程中无法获取或根据该缔约国或另一缔约国的法律不可获得的信息；

21. 一般来说，被请求国可根据第3款(c)项，以通信受国内法保护不得披露为由，拒绝披露属于律师、法律顾问或其他被认可的法律代表以这种身份与其委托人进行的机密通信的信息。

21.1 受保护的保密通信应在范围上作狭义界定。此项保护不适用于为免于按国内法的要求进行披露而交给律师、法律顾问或其他被认可法律代表的文件或记录。此外，有关公司董事或受益所有人等个人身份的信息也不受保护，需要予以披露。虽然国内法对保密通信的保护范围可能有所不同，但第3款(c)项所提供的保护范围不能过于宽泛，以免妨碍有效的信息交流。

21.2 不论被请求国的国内法如何规定，但只要法律代表以律师、法律顾问或其他被认可的法律代表的身份，而不是以名誉股东、受托人、财产托管人、公司经理或会计等不同身份行事，或接受委托代表公司从事商务活动，该国仍可拒绝提供上述人员与委托人之间的通信。更具体地说，发送此类通信必须出于善意，意在征求或提供法律咨询意见，或为了供正在进行的或拟提出的法律诉讼使用。

21.3 如果律师、法律顾问或其他被认可的法律代表本身与委

托人一起参与了逃税或欺诈计划，则被请求国在任何情况下都不能拒绝披露上述人员与其委托人之间的通信。

21.4 主张一项信息因属于律师、法律顾问或其他被认可的法律代表与其委托人之间的保密通信而受保护的，应完全由提出这项主张所依据的法律所在缔约国进行裁决。因此，这并非旨在由被请求国的法院按请求国的法律裁定上述主张。

22. 第3款(c)项规定，如果披露某项信息会暴露任何行业、企业、工业、商业或职业秘密或行业程序，被请求国可以拒绝提供这项信息。在援引这项规定前，缔约国应认真权衡是否确实应为纳税人的利益适用这项规定。对该项所述秘密的理解不应过于宽泛。在许多情况下，对这项规定作出广义解释不符合第26条的宗旨，因为这样做会导致无法落实该条规定的信息交流。

22.1 一般的理解是，行业或企业秘密或行业程序指的是，具有重大经济意义、可被实际利用、未经授权使用可造成严重损害(如：可能造成严重财政困难)的信息。这项保密例外的目的在于防止因交流信息导致重要机密信息被暴露给竞争者或潜在竞争者而不公平地对纳税人造成困难，从而大大削弱该机密信息的商业价值。曾经具有重大商业价值的机密信息，如果在请求提供信息时已不具有重大商业价值，就可以予以披露。不能仅因为予以披露会造成纳税人或第三方难堪或可能导致纳税人缴纳额外税款而认为某项信息必然属于第3款(c)项意义上的秘密。缔约国如认定没有合理理由推定有关纳税人会遭受与信息交流不相称的不利后果的影响，可决定提供所请求的信息。

22.2 被请求国如果确定，由于第2款所提出的保密要求，向公众或竞争者透露机密信息不可能有风险的，即可提供这项机密信息。对于因载有受保护的机密信息而不得完全披露的文件，可以在删除该机密信息之后披露。

22.3 包括账簿和记录在内的财务信息按其性质，不属于行业和企业秘密或其他秘密。不过，在为数不多的某些情况下，如果披

露财务信息就有可能暴露行业和企业秘密或其他秘密。例如，关于某些采购记录的信息如被披露，有可能暴露制造产品使用的专利配方，如果出现这种情况，请求提供此类信息就会引起上述问题。对此类信息的保护也可适用于第三人掌握的信息。例如，银行可能保管着待批的专利申请，银行保存的贷款申请书或合同也可能载有秘密行业程序或配方。在这种情况下，应从文件中剔除行业和企业机密或其他秘密的细节，然后按规定交流其余的财务信息。

23. 第3款(c)项还包括一项针对涉及国家自身重大利益的信息的限制。根据这项限制，如果一项信息的披露与公共政策相违背，缔约国就不必提供这项信息。这种限制仅适用于极端情况。例如，如果请求国进行的税务调查系出于政治、种族或宗教迫害动机，就会出现这种情况。如果信息属于国家机密，也可援用这项限制。例如，如果敏感信息由特勤部门所掌握，而披露该信息会违反被请求国的重大利益，就不存在披露要求。因此，公共政策问题很少在条约伙伴彼此交流信息的情况下出现。

24. 如上所述，第3款可能赋予被请求国在某些情况下拒绝提供信息的权利。不过，并不要求一定要援用该段规定的任何限制。如果被请求国不行使第3款为其规定的权利而提供所请求的信息，交流的信息就仍属于第26条的范畴。因此，该信息适用第2款规定的保密规则。此外，受影响的纳税人或其他的第三方也没有任何理由指称被请求国的税务部门没有遵守国内法为其规定的保密义务。

25. 第26条不要求必须在两个缔约国中的任何一国境内存在犯罪活动时才有义务交流信息。不过，有些条约确实要求必须存在这样的犯罪活动。这些条约可能有必要规定，请求国境内的犯罪活动足以引起交流信息的义务。作为一项预防措施，一些并不把信息交流限于犯罪活动的国家不妨在条约中专门声明，不必以双重犯罪作为条件。为了避免将条约理解为必须以双重犯罪为条件，可以增列下款为第6款，把目前的第6款改为第7款。

6. 第1款规定的交流信息的义务的产生与被调查者是否被怀疑实施了犯罪活动无关。在任何情况下，本条各项规定都不得理解为允许缔约国仅以所调查的行为如发生在该国则根据该国法律并不构成犯罪为由拒绝提供信息。

#### 第 4 款

26. 第4款于2011年补充列入《联合国示范公约》。该款直接取自《经合组织示范公约》的类似条款。因此，经合组织对第4款的评注完全适用于解释第26条第4款。经合组织评注所采取的立场是，增列这一款是为了补充解释第26条，但没有在实质上改变第26条的前一文本所默示的义务。

26.1 根据第4款，被请求国必须使用自己的信息收集措施获取所请求的信息，即便仅仅是为了向另一缔约国提供信息而采取这些措施。“信息收集措施”一语指能够使缔约国获取和提供所请求的信息的法律以及行政或司法程序。这就是说，不必在被请求国国内税法要求获取所请求的信息的情况下才适用第1款规定的信息提供义务。

26.2 如第4款第二句所示，该款规定的义务一般来说受第3款所载限制的约束。但适用一个例外条款，即被请求国不得因国内法或国内惯例要求符合国内税务利益而规避提供信息的义务。因此，被请求国不得以本国法律或惯例只允许提供与本国税务目的有关的信息为由，规避提供信息的义务。

26.3 对许多国家来说，第4款加上本国国内法，为利用信息收集措施获取所请求的信息提供了足够的依据，即使该信息与国内税收利益无关。不过，还有些国家可能希望公约明文澄清，缔约国必须确保其主管当局拥有必要的权力这样做。愿澄清这一点的缔约国不妨用以下案文取代第4款：

4. 为了按第1款的规定交流信息，每一缔约国应采取必要措施，包括立法、制定规则或行政安排，确保本国主管当局根

据其国内法具备为交流信息而获取信息的充分权力，而不论该缔约国是否为本国税务目的需要此类信息。

## 第 5 款

27. 第5款于2011年补充列入《联合国示范公约》。该款直接取自《经合组织示范公约》的类似条款。因此，经合组织对第5款的评注完全适用于解释第26条第5款。以下有关保密限制的讨论大都取自经合组织评注。经合组织评注所采取的立场是，增列这一款是为了补充解释第26条，但没有在实质上改变第26条前一文本所默示的义务。

27.1 第1款为缔约国规定了交流各类信息的积极义务。第5款则旨在确保第3款规定的各项限制不被用来拒不交流由银行、其他金融机构、指定代理、代理人和托管人掌握的信息和所有权信息。

27.2 第5款规定，被请求国不得仅因所需信息由银行或其他金融机构掌握，而拒绝向请求国提供信息。因此，第5款在一定程度上优先于第3款，否则第3款将使被请求的缔约国得以以国内银行保密法为由拒绝提供信息。可直接获取或通过司法或行政程序间接获取银行或其他金融机构掌握的信息。间接获取信息的程序不应过于烦琐和耗时，以免成为阻碍获取银行信息的障碍。

27.3 第5款还规定，缔约国不得仅因信息由代理人或托管人掌握而拒绝提供信息。例如，如果缔约国有法律规定，托管人掌握的一切信息仅仅因为由托管人掌握即被视为“职业秘密”，该国不得以这类法律为依据拒绝向另一缔约国提供托管人掌握的信息。某人以“托管人身份”行事是指，该人所交易的业务或其掌管钱财不属于本人或不是为了自身利益，而是为另一人保管，并且托管人与该另一人形成某种关系，默示并必然要求一方的信任和另一方的善意。受托人就是以托管人身份行事的常见例子。“代理”一词的含义非常广泛，包括各类公司服务提供者（例如，公司组建事务代理人、信托公司、注册代理人 and 律师）。

27.4 第5款规定，缔约国不得仅因所请求的信息涉及个人的所有权利益，包括公司和合营企业、基金会和类似组织结构的所有权利益而拒绝提供信息。不能仅因国内法或国内惯例规定所有权信息属于行业秘密或其他秘密而拒绝关于提供信息的请求。

27.5 虽然第5款限制了被请求国依据第3款拒绝提供银行、金融机构、代理人或托管人所掌握信息或所有权利益相关信息的能力，但此款没有取消第3款规定的所有保护。被请求国仍可拒绝提供此类信息，条件是理由充分而且与所请求信息的掌握者作为银行、金融机构、代理人、托管人或指定代理的地位无关，或与该信息涉及所有权利益这一事实无关。

27.6 被请求国并不一定因为第5款的规定而无法依据第3款(b)项拒绝提供属于律师或其他被认可的法律代表与委托人之间的保密通信的信息，即使此人以代理身份行事。不过，为了符合获得第3款(b)项所规定的保护的资格，被请求国必须证明，律师或其他被认可的法律代表与委托人之间的通信符合该款规定的一切要求，包括国内法规定此类通信因受保护而不得披露；拒绝披露信息与法律代表作为代理人、托管人或指定代理的地位无关；没有将任何所涉文件交给法律代表以免被披露；这种不披露信息的行为不会妨碍有效的信息交流。

27.7 希望明文提及保护委托人与律师、法律顾问或其他被认可的法律代表之间保密通信的缔约国，可为此在第5款结尾增补以下案文：

上一句的任何内容不妨碍缔约国拒绝获取或提供可能暴露委托人与律师或其他被认可的法律代表之间保密通信的任何信息，只要此类信息依据第3款(b)项应受保护而不得披露，并且依据该款提出的保护要求与作为代理人、托管人或指定代理的法律代表的地位无关。

28. 以下实例说明了如何适用第5款：

(a) X公司拥有附属Y公司的多数股权，并且两公司均依据A国法律注册。B国对Y公司在B国的商务活动进行税务检查。检查过程

中，Y公司的直接和间接所有权问题均具有相关性，B国请A国提供Y公司所有权链中任何人的所有权信息。A国应在答复中向B国同时提供X公司和Y公司的所有权信息；

(b) 在A国须纳税的个人在B国B银行拥有银行账户。A国正在审查此人的所得税申报表，要求B国提供B银行掌握的所有银行账户收入和资产信息，以确定是否存有未完税的赚得收入。B国应向A国提供所需银行信息；

(c) A国A银行被怀疑与其部分存款人达成秘密协定，指示银行将这些存款人赚取的利息汇往一家无关联的离岸银行。B国请A国向其提供上述秘密协定副本。A银行声称，该协定属于受律师——委托人特权保护不得披露的文件。A国应提供所请求的文件。

## 第 6 款

29. 第6款案文取自2011年《联合国示范公约》修订之前的第1款最后一句，但作了一些修改。第6款专门赋予主管当局制定有效信息交流程序的权力。《经合组织示范公约》不包含第6款或相应条款。经合组织评注采取的立场是，第26条默示了这项权力。

29.1 为了按照本条之前各款开展信息交流，第6款规定各缔约国主管当局应共同努力制定交流信息的程序，其中包括例行交流，主要采取电子形式。尽管第6款没有要求主管当局在需要进行具体信息交流前预先作出此类安排，但为了有效交流信息，这样做极为可取。

29.2 一些国家希望在其条约中明确规定，主管当局不仅应当有义务请求交流信息，而且有义务建立一些进行自动和自发信息交流的机制。这些国家不妨在第6款结尾添加以下文字：

主管当局除答复具体信息请求以外，还应进行例行和自发的信息交流。它们应当不时商定例行提供的信息或文件的类型。

29.3 委员会一些成员对发达国家向发展中国家提出的信息请求可能给发展中国家的税务部门带来过于沉重的负担表示关切，因为这些国家税务部门获取和提供信息的能力与发达国家不同。为减

轻这种关切，可以让请求国负责承担与此信息请求相关的过多、过高费用。在这方面，不是参照某个绝对数额而是参照与被要求提供信息的税务部门总预算相比较的费用额，来确定获取所请求的信息的费用是否过度。例如，一笔小数额的绝对费用对一个资源非常有限的税务部门来说可能太多，而一笔数额较大的绝对费用对一个经费充裕的部门来说则可能并不算太多。

29.4 对给发展中国家带来高额费用的问题感到关切的国家可在第6款末尾增加以下文字：

由于提供信息而产生的过高费用应由要求提供信息的缔约国承担。如果预计按特定要求提供信息的费用过高，缔约国双方主管当局应事先协商。

### C. 现有交流机制

30. 下文所列《联合国示范公约》第26条评注第6至第25段可被纳入关于交流机制的手册。

#### 例行发送信息

6. 交流信息的方法之一是信息从一个条约国向另一条约国例行或自动流动。<sup>51</sup>下面是主管当局在发展此种例行交流结构时应予以重视的各个方面。在审议信息的例行交流时应当认识到，不希望以例行方式接收此种信息(或因为发送国不例行收集此类信息而不能例行接收)的一些国家可能希望根据具体要求获得此类信息。因此，在这些情况下，本节所述的项目应当视为在下节“应具体要求的发送”所涵盖的内容。

#### 涵盖的项目

7. 经常收入来源。信息例行发送或交流所涵盖的项目可以扩大到国家之间流动的经常收入来源，例如股息、利息、报

<sup>51</sup> 术语“发送国”指发送信息的国家，“接收国”指接收信息的国家。



酬(包括工资、薪金、手续费和佣金)、特许使用费、租金和两国之间经常流量很大的其他可能项目。应当承认,目前少数国家尚不能提供此类例行信息,因为它们的税收程序不提供所需的数据。

涉及纳税人活动的交易。例行的信息交流可能包括涉及纳税人活动的某些重大交易。

- (a) 有关条约本身的交易:
  - 接收国居民提出的退还发送国税款的要求;
  - 接收国居民提出的免除或特定减免发送国税收的要求;
- (b) 有关发送国立法特殊方面的交易: 根据发送国本国法律特殊规定得到免税或部分税额减免的接收国居民的所得收入项目;
- (c) 有关接收国居民在发送国活动的交易:
  - 接收国居民在发送国开设和关闭分支机构、办事处等;
  - 接收国居民在发送国创办或解散公司;
  - 接收国居民在发送国创办或解散信托机构;
  - 接收国居民在发送国开立和关闭银行账户;
  - 接收国居民通过继承、遗赠或赠送在发送国获得的财产;
  - 发送国关于接收国居民的附加遗嘱检验程序;
- (d) 一般信息:
  - 发送国的税法、行政程序等;
  - 两国之间流动的经常收入来源的变化,特别是因为它们对条约的影响,还包括条约规定的行政解释和法院裁决,以及影响条约适用的行政惯例或事态发展;

- 影响或扭曲条约适用的活动，包括发送国或接收国居民使用的新的逃税或避税方式或技术；
- 对于接收国税务制度具有影响的活动，包括任何一国居民使用的、严重影响接收国税务制度的逃税或避税的新方式或新技术。

#### 有待考虑的一般业务方面

8. 主管当局应当考虑对于例行交流的业务特点包括它的效果可能具有影响的各种因素，例如：

- (a) 更想以具体要求方式而不是例行方式接收信息的国家，在考虑具体要求领域时，应当铭记本清单中例行信息标题下所提及的项目；
- (b) 可以确定最低下限金额以限制小的数据；
- (c) 例行收入来源可以在各年之间轮换，例如，股息只在一年，利息在另一年，等等；
- (d) 例行交流的信息不必所有项目一律对等。A国可能对接收某些项目信息而不是另一些项目信息感兴趣；B国倾向的范围则可能扩大到不同项目；双方任何一国都不必接收自己不感兴趣的项目，也不应仅因为自己不想接收某些项目信息而拒绝发送这些项目信息；
- (e) 就收入项目交流的信息本身对研究逃漏税的收入流量并非总具有重要性，但例行交流有可能表明产生收入流量的资本或其他资产逃漏税的程度；
- (f) 关于收入项目的信息是否只应涉及收款人，还是付款人也是另加考虑的一个因素；
- (g) 有待考虑的另一因素是，信息是否只应涉及接收国的居民，还是也应涉及在该国有永久居所的人或该国公民，或是只限于其中任何一类；
- (h) 报告所载内容的详尽程度，例如，纳税人或接收人的

姓名、职业、地址等也可能需加考虑；

- (i) 提供信息应采用的形式和语文是应加考虑的另一个因素。

#### 有待发送国考虑的因素

9. 发送国最好考虑影响其满足例行交流信息要求能力的因素。通过这种考虑或许能更审慎地选择例行交流的信息，而不是决定不交流可能具有实际用途的信息。

10. 有待考虑的因素中包括发送国获得所涉信息的行政能力。而这又取决于其行政程序的一般效能、其对预扣所得税的使用情况、对付款人或其他人信息反馈的利用情况和获取所涉信息的总体成本。

#### 有待接收国考虑的因素

11. 接收国最好考虑一下是哪些因素在影响其有效利用根据例行信息交流规定所能收到的信息，例如从行政上适时利用的有关信息以及例行与本国纳税人充分而有效地交流的此类信息等，以证明例行接收信息是有正当理由的。

#### 应具体要求的发送

12. 经常使用的一种信息交流方法是一条约国向另一条约国提出提供具体信息的要求。具体信息可能涉及特定纳税人和他的某方面情况，或某类交易或活动，或较为一般的信息。下面是主管当局在制订依据具体要求交流信息的结构时应重点关注的各方面问题。

#### 涵盖的项目

13. 特定纳税人可能希望发送国就接收国某个纳税人情况提供的信息基本上是不受限制的，但这取决于纳税人在接收国税收制度下的处境和纳税人及其活动与发送国的关系等因素。事先具体列举可能会根据具体要求进行交流的信息类别似乎没

有什么用处或必要。因此，应具体要求提供信息的协议在信息的深度、范围和类型方面可能不作限定，这取决于此处讨论的总制约因素。

14. 可能许多方面都需要具体的信息。例如：

- (a) 所需信息是为了确定纳税人在接收国的纳税责任，而该纳税责任取决于其在全球范围内的收入或资产；确定接收国公司在发送国的股权的性质；确定在发送国发生的费用额或类型；以及确定某个人或公司的纳税居所；
- (b) 确定下述两项所需的信息：纳税人提交接收国税务部门纳税申报表的准确程度，或在纳税人纳税申报表引起质疑或接受实际调查时，纳税人为对申报表进行辩护所作的断言或证词的准确程度；
- (c) 所需信息是为了在怀疑纳税人的申报责任有误时确定纳税人在接收国的纳税责任是真实的。

特定类型的交易或活动。按具体要求进行的交流不必只限于对特定纳税人的要求，还可以扩大到有关某类交易或活动的信息需求。例如：

- (a) 关于发送国价格、成本、佣金或其他这类内容的必要信息，这类信息有助于接收国税务部门确定在特定情况下的纳税责任，或制定在有可能对进出口货物、国际交易佣金付款等开具低价或高价发票时调查其纳税人的标准；
- (b) 关于在发送国进行特定交易或活动通常采用的典型方法的信息；
- (c) 关于在发送国是否正在进行对接收国纳税人或纳税责任可能具有影响的某类活动的信息。

15. 国家之间的经济关系。具体请求可以扩大到请求提供对一国可能有用的有关两国之间某些经济关系的信息，以便核

查其税务部门活动的效力，例如：

- (a) 发送国对接收国的出口量；
- (b) 发送国从接收国的进口量；
- (c) 在发送国与接收国居民的分支机构、子公司等进行交易的银行的名称。

应当指出，由于这一类别的有些项目，如两国之间的出口量等，或许不被发送国税务主管当局视为秘密信息，因此按第26条规定，一般可在接收国披露。

适用于具体要求的规则

16. 主管当局应当制定适用于接收国具体要求的传递和发送国做出答复的规则。设计这些规则应当是为了促进一种高效有序的系统化信息交流业务程序。这些规定确定了有关具体要求程序的标准或指导原则，从这个意义上讲，这些规定可能属于一般性的规则，但应允许主管当局之间讨论任何一国认为需要特殊处理的特殊情况。这些规则应涉及：

- (a) 接收国要求中规定的细节的特殊性、此种要求的形式及要求 and 答复使用的语文；
- (b) 接收国在提出具体请求前，必须在哪种程度上探讨或用尽其本国行政程序和可能性；接收国一般应在诉诸具体请求程序前通过实际努力为自己获取信息；
- (c) 影响发送国答复性质和程度的条件，这个方面应涉及发送国在接收国需要书面材料用于司法程序或其他程序时提供此种形式的材料的能力，包括对文件的适当认证。

由发送国主动倡议发送信息(自发交流)

17. 主管当局应确定，除了发送国采取例行方式或按照接收国的具体请求自动发送信息或系统地做出回应之外，他们是

否还希望由发送国酌情主动发送信息。发送国的税务部门如在开展活动的过程中获得它认为对接收国具有重要意义的信息，就有可能进行此种发送。这类信息可能涉及特定纳税人的某方面情况以及这种情况与他在接收国的纳税责任的关系，或涉及接收国的其他纳税人的责任。此外，还可能涉及各种纳税人或纳税人群体在双方任何一国的交易或行为模式，有可能影响接收国按本国法律或条约规定所承担的纳税责任或对税务进行的行政管理。

18. 主管当局必须确定，根据按条约制定的信息交流规则，发送国是否有责任主动制定一些程序或指导原则，用以解决如下问题，如此种信息应何时发送，是否应由发送国完全按自己的考虑决定，或是否根本无须发送国考虑。即使双方一致认为发送国有义务建立此种发送制度，也应由发送国自行判定该制度规定的条件已在何时得到满足。

### 利用收到的信息

19. 主管当局必须决定所收到的信息是否可以利用。这方面的决定基本上取决于第26条本身规定的法律要求。信息的利用程度主要取决于国家法律关于税务信息披露的要求或关于税务信息的其他“安全要求”。尽管如此，两国之间信息披露的程度或限制要求可能不同。不过，不必将这种可能的差异视为不当，或者否定如下事实，即有关国家对根据其公约中采纳的第26条规定取得的结果感到满意时，将会进行信息交流。

### 通过交流取得信息的接收者

20. 主管当局必须详尽地，或参照接收国现行的类似规则，规定该国合格的信息接收者。根据第26条的规定，可在出现以下情况时向下述人员及机构披露信息：

- (a) 公约所涉税种的行政管理人员；
- (b) 此类税种的执法官员和检察官；

- (c) 此类税种的行政法庭；
- (d) 此类税种的司法法庭；
- (e) 在酌情向公众提供的公开审判程序中或司法判决中；
- (f) 另一国的主管当局(见下文题为“几个主管当局之间的协商”)。

#### 提供信息的形式

21. 为使信息对接收国有用，披露的允许程度可能影响信息提供的形式。因此，如果信息可能用于司法法庭，而且用于这种用途的信息必须具有特定的特点或形式，则主管当局必须考虑如何规定符合这种需要的发送。(另见上文论述适用于具体要求的一节中有关文件的评论。)

#### 几个主管当局之间的协商

22. 各国不妨考虑有关主管当局为两个以上主管当局根据一项特定条约进行协商而制定的程序。因此，如果A、B和C三国组成了一个条约网络，这三国的主管当局不妨举行一次联合协商。不论这三国是否由于其条约网络而直接相互关联，都可能适宜举行联合会议。例如存在A-B、A-C和B-C条约，或存在A-B和B-C条约但无A-C条约，就可能适合举行联合会议。希望其主管当局参加此种协商的国家，应在条约中增列必要的权力，以为协商提供法律依据。有些国家可能认为，第26条允许在所有三国由双边条约直接联系在一起的情况下进行联合协商。不过，指导原则<sup>52</sup>中未提到在这种链条的某个环节出现脱节时，如上述第二种情况，应否进行联合协商。在此种情况下，需要增加一项条约规定，允许B国主管当局将从A国收到的信息提供给C国的主管当局。这种条约规定可包括一项保障条款，即A国的主管当局必须同意B国主管当局的行动。一般只有A国对

---

<sup>52</sup> 见《联合国发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》[2003年]，第三部分，第三章，E节。可访问：<http://www.un.org/esa/ffd/tax/>。

B-C条约中关于保密的规定感到满意时才会同意。

### 总体因素

23. 各种影响信息交流的综合因素需要主管当局加以考虑和确定，这些因素或是在进行信息交流方面属于要处理的具体业务问题，或是对整个交流过程本身具有影响。这些总体因素包括：

#### 影响进行信息交流的因素

其中包括以下各种因素：

- (a) 主管当局应决定各类信息交流的沟通渠道。可以规定的一种沟通方法是允许一国官员亲自前往另一国，从该国主管当局收取信息并进行讨论，以加快信息交流过程；
- (b) 有些国家可能已决定，本国税收管理部门代表派驻另一条约国是一种适当有效的做法。这种安排大体取决于所构想的双重征税条约信息交流条款以外的授权、条约或协定（不过，如果两国的国家法律允许，可认为该条涵盖这个专题），而且此种安排将确定上述代表的派驻条件与职责。在这方面，应当指出，这个过程似乎不必对等，如果A国认为这个过程有利，而B国持相反看法，则A国可以在B国派驻代表，同时B国可不必照此办理。在有派驻这类代表的安排情况下，如果与这类代表协调会使信息交流过程更加有效，而且此种协调也适合进行的话，那么主管当局有可能希望这样做；
- (c) 有些国家可能认为，合适的做法是一国的税务官员与另一国的税务官员一起直接参加某一特定纳税人或某种特定活动的联合或“协作”调查。对多数国家而言，这种安排的做出也许取决于设想的信息交流问题



条约条款以外的权限、条约或协议，不过，如果两国的国家法律都允许，两国可将本条视为授权主管当局批准这种安排。不论在何种情况下，如果做出了安排，最好是采用根据设想的信息交流问题条约条款制定的保障规定和程序进行此种调查；

- (d) 应当发展信息交流过程，以使它同实质性条约规定的有效实施具有必需的相关性。因此，关于国家间定价和收入与费用分配的条约规定要得到有效实施，也需要相关的信息。信息交流过程应当符合这些要求；
- (e) 条约的实质性规定应当重视和适应信息交流过程。因此，如果信息交流过程有充分的信息基础，能够允许一国扣除在另一国出现的费用，则可以订立条约，但此种扣除实质上应当是妥当的；
- (f) 主管当局将必须确定，它们应在何种程度上按信息交流过程实行费用分摊或费用偿还。

#### 影响信息交流过程结构的因素

##### 24. 这些因素包括：

- (a) 应当认识到，A国与B国做出的信息交流安排不必与A国和C国之间或B国和C国之间做出的安排一致。这种安排首先应当适合直接有关的两国的需要，不必仅仅为了形式上的统一而在每种情况下都完全一致。不过，应当指出的是，防止国际性逃税和避税行为，经常需要多个国家的税务部门进行国际合作。因此，有些国家可能认为合适的做法是拟订足够灵活的程序和条约规定，使它们能够在多国协商和交流安排方面合作；
- (b) 在一个并非依据类似的国内法律限制条件从另一国获取信息的国家，主管当局必须权衡国内法律限制对获取信息的影响。因此，假定A国要求B国提供信

息，而且B国的税务主管当局能够从它们的金融机构获得此种信息，而A国的税务主管当局一般不能从本国的金融机构获得用于税务的信息。B国应如何看待此事？应当指出，第26条允许B国从其金融机构获得信息并发送给A国。因此，如果B国决定获取并发送信息，说明其国内税务保密法并不禁止这种做法。所以，B国应否作出回应，要由它自己斟酌，或许还会成为两国主管当局之间谈判的问题。应当指出，许多国家在这种情况下确实做出了实际反应，而且这种做法也的确有助于实现有效的信息交流和防止避税。不过，还应当指出，如果在此情况下A国热切希望从其他国家获取信息，它也应认识到它有责任设法改变国内法，以加强其本国税务部门的国内权力，并使该部门能够响应其他国家的要求。应当指出，加入载有《联合国示范公约》第26条第5款之规定的税务公约的国家，尽管实施了国内银行保密法，也必须向其条约伙伴提供信息；

- (c) 除了上述法律不平衡的情况外，主管当局还必须权衡因税收管理的其他方面不一致而可能产生的不平衡的影响。就此而言，如果A国因税务管理方面的实际问题而不能像B国那样充分回应某项要求，那么能否调整信息交流的程度以适应A国的情况呢？另外，在一般或特定情况下，B国是否应在A国甚至无法回应B国的要求时也乐意回应A国的要求呢？这个问题与上一段讨论的问题类似，而且答复也类似，这一点值得注意；
- (d) 应当指出，第26条授权发送国利用它的行政程序只是为了向请求国提供信息，即使谋求了解其情况的人利用发送国的税务程序。此外为了信息交流的目的，发送国家应当像在本国征税那样行使它的行政权力；

- (e) 主管当局必须权衡一国下述信念对信息交流过程的影响，即另一国的税收制度或税务管理普遍地或在特定情况下带有歧视性或没收性。对这种信念的进一步探索有可能导致条约或国家法律中做出实质性规定，以消除第一国所确认的问题，并促进信息交流过程。这方面一个可能的例子是非永久居民待遇；
- (f) 主管当局必须权衡信息交流过程对有关国家纳税人竞争地位可能造成的影响。因此，如果A国与B国签订了一项规定交流信息的条约，A国必须权衡下述事实对信息交流的结构或过程的影响：C国与B国未签订条约，因而在B国经商的C国公司在B国所面对的税收境遇可能与A国公司不同。同样，即使C国和B国之间达成了载有信息交流条款的条约，如果A国的税务部门比C国的税务部门拥有更大的权力而可获取(与B国交流的)信息，或其税收管理更为有效并因此掌握更多信息，就可能造成税收境遇方面的类似差别。必然的结果是，要充分执行信息交流规定，就需要各国税务部门作出一致努力，根据国家法律获得并建立获取信息的能力，以及利用适当信息实现高效和高度平等的税收管理的能力，这一点似乎是明确的。

#### 定期协商和审查

25. 由于解释和适用方面的差异、具体的困难和意料之外的问题及情况必然会出现，因此必须为主管当局之间进行有效和快速的协商做出规定。此种协商的范围应扩大到特定情况和问题，并应扩大到根据信息交流规定开展的定期业务审查。定期审查应确保信息交流过程具有所需的准时性和效率，符合条约执行的基本要求，并能促进充分遵守条约规定和两国的国家法律。

## 第 27 条

## 征税协助

1. 本条规定了缔约国<sup>53</sup>可以商定相互提供征税协助的规则。在一些国家，国内法律或政策可能阻止此种形式的协助或对其设限。另外，在某些情况下，行政考虑可能不足以证明向另一缔约国提供征税协助是合理的，也可能会对其进行限制。因此，在谈判中，每一缔约国将必须在各种因素的基础上决定是否以及在多大程度上提供协助。这些因素包括：

国家法律中对向另一缔约国征税提供援助所采取的立场；

- 两个缔约国在税务系统、税收管理和立法标准上是否相似，相似的程度，特别是有关保护纳税人的基本权利(例如，及时并适当地把应纳税款通知给纳税人、对纳税人的信息进行保密、申诉权、听证权、进行论证和举证的权利、纳税人自行选择法律顾问援助的权利、公正审判的权利，等等)；
- 征税协助是否向缔约国双方提供平衡互惠的利益；
- 每一缔约国的税收管理是否能有效地提供此种协助；
- 协助的费用对被请求国来说是否过高；
- 两缔约国之间的贸易和投资流是否足以值得此种形式的协助；或
- 本条所适用的税收是否由于宪法或其他原因而应受限。

只有当缔约国双方依据以上因素商定同意在征收另一缔约国所征税种时提供协助的，才应将本条列入《公约》。

2. 本条对全面的征税协助做出了规定。有些国家可能更愿意提供比较有限的征税协助。这可能是它们普遍能够提供的或它们可能在特定公约中商定的唯一一种征税协助形式。例如，一个国家可

<sup>53</sup> 在整个第27条评注中，请求协助国简称为“请求国”，而被请求提供协助的国家简称为“被请求国”。

能希望将协助仅限于无权享受公约权益者主张公约权益的情形(例如,在产生收入例如利息的国家减税)。希望提供此种有限征税协助的国家可自由采取双边协商的方式按照以下措词通过一项替代条款:

## 第 27 条

### 征税协助

1. 缔约国应在征税方面相互提供必要协助,以确保依据本《公约》给予的任何免税或减税不应被无权享受此种权益的人享有。缔约国主管当局可在共同协议中确定本条款的适用方式。

2. 无论在任何情况下,本条款之规定不应被解释为对一缔约国规定以下义务:

- a) 实行与该缔约国或另一缔约国的法律和行政惯例不相符的行政措施;
- b) 执行将会违背公共政策的措施。

### 第 1 款

3. 本款包含一项原则,即缔约国有义务协助另一缔约国征收其应征税款,条件是必须满足本条规定的条件。第3和第4款规定了此种协助应采用的两种形式。

4. 本款还规定,本条所述协助不受第1和第2条的限制。因此,对于缔约国对任何人提出的征税主张,都必须提供援助,无论这一个人是否为该缔约国的公民。不过,有些缔约国可能希望限制对任一缔约国公民应纳税的协助。此种缔约国可以任意限制本条的范围,只要在本款中略去对第1条的援引即可。

5. 本条第1款适用于为《公约》之目的所做的信息交流。因此确保了对于征税协助中交流的信息予以保密。

6. 本款最后规定,缔约国的主管当局可以通过共同协议来决

定实际适用本条规定时的细节。

7. 此种协议特别应涉及依据第3款或第4款提出的请求所附带的文件。通常情况下，协助请求中会附带被请求国法律所要求的或缔约国商定的此种文件，同时，必须酌情征收税收债权或采取保全措施。此种文件中可包括，例如一份声明，说明税收债权是可执行的，而且根据请求国的法律，该税收债权的拥有人不能阻止其被征收；或者包括一份允许在请求国执行的文书的官方副本。还应提供被请求国语言的正式译本。还应酌情商定，在接到协助请求之日之后，应酌情根据被请求国的现行规定，采取法律文书的方式来承认、认可、补充或替换允许在请求国执行的文书。

8. 该协议还应涉及被请求国在满足依据第3和第4款所提请求的过程中发生的费用问题。通常，征收税收债权的费用应由债务人承担，但是，必须确定由哪个国家来承担债务人不能偿付的那部分费用。在这方面，如果没有专门适用于这一情况的协议，通常的做法是，缔约国一方在向另一缔约国提供协助的过程中产生的一般费用不应由另一缔约国来偿还。一般费用是指通常与征收直接相关的费用，例如，在国内正常征收程序中出现的费用。但是，在出现特别费用的情况下，惯常的做法一般是由请求国来承担这一费用，除非双方另有规定。例如，这些费用应包含在因另一缔约国请求使用某一特殊种类的程序所产生的费用时，或专家、口译人员和笔译人员方面的追加费用。大多数国家将司法和破产程序中的费用视为特别费用。协议应规定特别费用的定义，并在可能涉及特别费用的任何情况下，由缔约国进行协商。还应商定，缔约国一方一旦预测将产生特别费用，即应告知另一方缔约国，并表明此种费用的估计金额，以便另一方缔约国可以决定是否应发生这样的费用。当然，缔约国还可以规定，费用将在不同于上述规定的基础上进行分摊；例如，在搁置或撤销根据第7款提出的协助请求的情况下，或在已经依据适用于这些缔约国的其他法律文书解决征税协助费用的情况下，这种规定可能是必要的。最后，协议应当考虑缔约国在发展方面的差异。因此，必须商定，包括一般费用在内的所有费用将仅由一国

承担。在此种情况下，缔约国必须就费用问题达成一致意见。例如可以依据固定的金额确定费用。

9. 在协议中，主管当局还可能处理其他的实际问题，诸如：
- 是否应当有一个时限，在该时限届满之后不得再就特定的税收债权提出协助请求；
  - 当征收税收债权时使用的汇率不同于请求国的汇率时应适用何种汇率；
  - 根据第3款所征收的税款如何能汇寄至请求国；或
  - 是否应设定一个关于提供征税协助的最低门槛。

## 第 2 款

10. 为本条之目的，第2款对“税收债权”做了定义。该定义不仅适用于有关代表缔约国或其政治区划或地方部门征收的任何税款，而且还适用于不违背本《公约》或两缔约国之间生效的其他文书的任何税款。它还适用于有关此种税款的利息、行政罚款和征收或保全费用。因此，协助并非仅限于依据第2条通常适用本《公约》的税款，第1款证实了这一点。

11. 一些缔约国可能更倾向于将本条的适用仅限于依据第2条的一般规则属于本《公约》涵盖范围的税收。希望这样做的缔约国应将第1和第2款替换成：

1. 缔约国在征收税收债权时应互相提供协助。这一协助不受第1条的限制。缔约国主管当局可以通过共同协议解决本条的适用方式问题。

2. 本条中使用的“税收债权”这一术语系指与本《公约》所涵盖的税种有关的任何应缴金额以及与此类金额有关的利息、行政罚款和征收或保全费用。

12. 同样，一些缔约国可能希望将其限制为本条规定将适用的税种或通过定义中添加详细的税种清单来澄清这些规定的适用范

围。希望这样做的缔约国可以通过双边协商，自由采用下列定义：

本条中使用的“税收债权”这一术语系指与缔约国征收的以下税收的任何应缴金额，以及与这一金额有关的利息、行政罚款和征收或保全费用：

(a) (在A国)：\_\_；

(b) (在B国)：\_\_。

13. 为确保主管当局能够为本条之目的而自由交换信息，缔约国应确保在起草本条时应采取允许交换本条所适用的任何税收的信息的方式。

14. 《公约》的任何规定都无法阻碍本条的各项规定对《公约》生效前出现的税收债权适用，但条件是在条约和本条的各项规定生效之后再提供有关这些债权的协助。不过，一些缔约国可能觉得应该规定本条应在何种程度上适用于此种税收债权，特别是当有关《公约》生效的条款规定，《公约》的条款将对某一特定时期出现或征收的税种产生影响的情况下。希望仅将本条适用于《公约》生效后产生的税收债权的缔约国也可以通过双边谈判这么做。

### 第 3 款

15. 本款规定了请求征税协助的条件。税收债权依据请求国的法律必须是可执行的，且该税收债权的债务人根据该国法律在当时不得阻止其被征收。当请求国有权根据其国内法征收税收债权，并且该债权的债务人没有行政或司法权利来阻止其被征收时，情况就是如此。

16. 在很多国家，即使在有权就该债权的有效性或金额向行政机构或法院提出上诉的情况下，还是可以征收税收债权。不过，如果被请求国的国内法禁止其在上诉仍未结束时征收本国的税收债权，那么对于仍然涉及此类上诉的另一国的税收债权，即使上诉不能阻止在另一国进行征收，但本款仍然不能授权被请求国这样做。确实，“该缔约国根据其适用于强制执行并征收其自身税款的规定



进行征收，如同这一税收债权是该缔约国的税收债权一样”会产生这样的效果，也即使得被请求国的国内法限制适用于另一缔约国税收债权的征收。不过，尽管存在上诉权利，如果可在请求国征收某种税收债权，仍有很多国家可能希望允许征税协助，即使被请求国自己的法律不允许此种征税。希望这么做的国家可自由对第3款内容作如下修改：

当缔约国根据本国的法律可以强制执行税收债权，且根据该国法律，应缴纳该税收债权的人当时不能阻止征收时，则在该国主管当局的要求下，该税收债权应被认为是为了其他缔约国主管当局的目的而征收。该税收债权应由该其他国家依据其适用于强制执行并征收其自身税款的法律条款进行征收，就好像该税收债权是该其他国家的税收债权一样，符合允许该其他国家依据本款的规定提出请求的各项条件。

17. 第3款还规定了被请求国征收请求国税收债权的方式。除了时间限制和优先事项(见第5款评注)，被请求国有义务征收请求国的税收债权，如同这是被请求国自身的税收债权，甚至在无须采取有关这一纳税人本身目的的征收行动的情况下也是如此。如前所述，“根据其适用于强制执行并征收其自身税款的规定”将会限制对没有进一步申诉权的债权的征税协助，如果根据被请求国的国内法，只要存在这样的申诉权，就不允许征收该国自身的税收债权。

18. 协助请求有可能涉及一种在被请求国不存在的税收。请求国应酌情表明这一税收债权的性质、组成要素、终止日期以及税收债权可能从中收回的资产。被请求国随之将开展适用于其自身税收债权的类似于请求国家的程序，若不存在相似的税收，则采取任何其他适当的程序。

#### 第 4 款

19. 为维护某缔约国的征收权，本款使其能够要求另一国采取保全措施，甚至是在它不能要求协助时也是如此，例如，在税收债权不可强制执行，或在债务人仍然有权阻止其征收的情况下。本

款只能被列入在能够根据本国法采取保全措施的缔约国之间签署的《公约》。另外，那些觉得在应向另一国缴纳的税收方面采取保全措施不适当的国家可以考虑将本款列入其自身的《公约》或限制其范围。在有些国家，保全措施被称为“临时措施”，而这些缔约国可以自由选择将这些措词添加至本款，以澄清有关该国自身术语的适用范围。

20. 适用本款的一个措施实例是，在最终裁决之前扣押或冻结资产，以确保这些资产在随后的征收开始时仍可动用。每个国家采取保全措施的所需条件都各不相同，但是，在所有情况下，只要能够临时确定或部分确定，税收债权的金额就应事先确定。请求对某种特别的税收债权采取保全措施的，只能在请求国自身能够对此种债权采取保全措施时才能做出(见第8款评注)。

21. 在请求保全措施时，请求国应在每种情况下都表明评估进程或征收已经达到的阶段。被请求国则必须考虑，在这种情况下，其本国的法律和行政惯例是否允许它采取保全措施。

## 第 5 款

22. 第5款首次对被请求国的时间限制做出规定，即在这一时间限制届满之后不得强制执行或收取税收债权，该时间限制不适用于另一缔约国根据第3款或第4款提出的请求。由于第3款是指可以在请求国强制执行的税收债权，第4款是指请求国可以对其采取保全措施的税收债权，由此得出结论，该时间限制仅适用于请求国。

23. 因此，只要税收债权在请求国依然能得到执行或征收(第3款)或请求国对其采取保全措施(第4款)，则不得根据被请求国的法律所规定的时间限制反对第3款或第4款适用于税收债权。不同意忽略其国内法规定的时间限制的缔约国应对第5款做出相应修改。

24. 缔约国可以商定，在经过一段特定时期后，征税协助的义务不再存在。这一时期应从允许执行的原始文书发布之日起开始计算。一些缔约国的立法需要更新执行文书，在这种情况下，第一项

文书的目的在于计算结束提供协助义务的时限。

25. 第5款还规定，将本国的税收债权置于其他债权人之上的被请求国(第一句)和请求国(第二句)的规则不得适用于已经依据第3款或第4款提出请求的税收债权。此种规则通常被列入国内法中，以确保税务部门能够在最大可能的程度上征税。

26. 被请求国优先的规则不适用于其他缔约国已经请求协助的税收债权，即使在被请求国依据第3款和第4款通常必须将此债权视为本国税收债权的情况下也是如此。那些希望规定对其他缔约国的税收债权给予适用于其本国税收债权的同样优先权的国家，应通过删去第一句中“或给予任何优先权”的措词来修正该款。

27. 第一句结尾处出现的“由于其性质等原因”一语表明，适用本款的被请求国时限和优先规则专门适用于未缴税款。因此，本款不会妨碍适用那些可适用于所有债务的一般时限规则或优先权(例如，由于某一主张出现或被登记在另一主张之前而给予该主张优先权的规则)。

## 第 6 款

28. 本款确保，任何与税收债权的存在、有效性或金额有关的法律或行政异议均不应由被请求国的法院和行政机构审理。因此，被请求国内不会对这些问题采取诸如司法审查这样的法律或行政诉讼。本规则的主要目的是，防止被请求国的行政或司法机构被要求做出裁决以决定是否应依据另一国的国内法缴纳某项金额或其中的一部分。当然，任何对被请求国所采取的追偿措施提出的法律诉讼均可以提交至该国的主管司法部门。可能因本款引起宪法或法律困难的国家可以在双边谈判中对其进行修正或删除。

## 第 7 款

29. 本款规定，如果根据第3款或第4款提出了请求，提出此请求时所适用的条件便停止适用(例如，税收债权在请求国停止执

行)，提出请求的国家必须及时通知另一国这一变化。在接到通知后，被请求国可选择要求请求国暂时停止或撤回请求。如果请求被暂时停止，则应一直持续直至请求国告知另一国已经再次满足提出相关税收债权的必要条件，或者自己已撤销请求。

## 第 8 款

30. 本款包含了对接收协助请求国所承担义务的某些限制。

31. 被请求国可任意拒绝向本款提及之情况提供协助。但是，如果它在这些情况下确实提供了协助，则此种协助仍然在本条的框架之内，并且不能对该国未能遵守本条之规定提出异议。

32. 首先，本款载有一项澄清，即缔约国在履行本条所规定的义务时受到的约束不得超出其自身的国内法和行政惯例或其他缔约国的国内法或惯例。因此，如果请求国没有采取保全措施的国内权力，被请求国可以拒绝代表请求国采取此种措施。同样，如果因税收债权所做的资产扣押在被请求国不被许可，则该缔约国在根据本条规定提供协助时没有义务扣押资产。不过，为被请求国税收之目的而授权采取的各类行政措施必须得到利用，即便仅在针对应向请求国缴纳的税收提供征收协助时才援引这些措施。

33. 本条第5款规定，一缔约国的时限不适用于关于另一国已经请求协助的税收债权。(a)项不是旨在打破这一原则。因此，如果在被请求国的时限届满之后提供税收债权方面的协助，将被视作符合该国或另一国在请求国适用于该税收债权的时间限制未过期的情况下的法律或行政惯例。

34. (b)项载有一项对采取违背公共政策(公共秩序)措施的限制。在第26条的情况下(见对第26条评注第19段)，有必要对可能影响缔约国本身切实利益的协助设限。

35. 根据(c)项规定，如果另一国没有根据法律或行政惯例采取一切可用的合理征收措施或保全措施，则缔约国没有义务满足该国的请求。

36. 最后，根据(d)项规定，被请求国还可以出于实际的考虑，拒绝协助请求，例如，如果在征收请求国的税收债权的过程中产生的费用超过税收债权的金额。

37. 一些缔约国可能希望对本款做进一步的限制，这种情况已在欧洲-经合组织多边《税务事项行政互助公约》联合理事会中出现，如果理事会认为提出协助请求的税收不符合公认征税原则，则可以允许一国不提供协助。

## 第 28 条

### 外交使团和领事馆成员

《联合国示范公约》第28条转载了《经合组织示范公约》第28条。因此该条评注是相关的：

1. 本规定的目的是保证按双重征税公约的规定，外交使团和领事馆成员得到不低于他们根据国际法或根据特殊国际协定有权享受的待遇。

2. 双重征税公约的规定和根据国际法一般规则或特殊国际规定授予外交和领事特权的规定同时适用，在某些情况下有可能导致在两个缔约国均免除本该缴纳的税款。这方面的一个实例是，根据国际法，如果外交代表由A国派驻B国，并从A国来源获得特许使用费或股息，则此种收入不需在B国纳税，而且依据两国之间的双边公约的规定，该代表作为B国居民在A国所产生的收入还可享受免税或减税待遇。为了避免非预定的税收减免，缔约国可自行采纳一项双边补充规定，该规定可按下述内容起草：

由于根据国际法的一般规则或特殊国际协定规定，外交使团和领事馆成员享有税收特权，如果收入或资本不需在接受国纳税，应将征税权保留给派遣国。

3. 许多经合组织成员国的国内法都有这样的规定：为了税务之目的，应将在国外的外交使团和领事馆成员视为派遣国

居民。在国内实施此类规定的成员国之间的双边关系中，还可在公约内包括一些具体规则，规定为了公约的目的，将派遣国视为缔约国外交使团和领事馆成员的居住国。这里提议的特殊规定可起草如下：

尽管有第4条规定，但为了公约之目的，作为某缔约国位于另一缔约国或第三国的外交使团和领事馆成员的个人应视为派遣国居民，如果：

- a) 按照国际法的规定，他从接受国以外来源所产生的收入或位于该国以外的资本在接受国无纳税义务；和
- b) 他在派遣国就总收入或资本纳税所负的义务与该国居民相同。

4. 根据第4条第1款，<sup>54</sup>第三国派驻某缔约国的外交使团和领事馆成员若在接受国只需缴纳有限的税款，则不被视为该国居民[……]。对驻在某缔约国的国际组织及其官员而言，本项考虑也成立，因为他们通常受益于建立该组织的公约或条约所规定的，或该组织与其所在国之间的条约所规定的某些税收特权。希望明确解决这个问题或防止不当税收减免的缔约国可在本条中增加下列规定：

本《公约》不应适用于派驻某缔约国，但就收入税或资本税而言，在任一缔约国均不享受居民待遇的国际组织及其机构或官员和作为第三国外交使团或领事馆成员的人。

这意味着，只源于某缔约国的收入才有义务在该国纳税的国际组织、机关或官员不应享受公约的福利。

5. 虽然按本条规定名誉领事官员不能取得根据国际法一般规则他们无权享有的任何特权(通常只对作为名誉领事代表派遣国所花费用补偿而支付的款项免税)，但缔约国可通过双边协定自行将名誉领事官员排除在本条适用范围之外。

<sup>54</sup> 本款不适用于省略了第4条第1款第二句的双边协议。

## 第七章评注

### 最后规定

#### 第29条和第30条

#### 生效和终止

《联合国示范公约》第29和第30条转载了《经合组织示范公约》第30和31条。因此可适用这两条的评注：

1. 关于生效、批准和终止程序的现行规定是为双边公约起草的，并符合国际条约通常载列的规则。

2. 有些缔约国可能需要在第30条第一款中增加一项规定，指明须由其同意批准的主管当局。还有一些缔约国可能会一致认为，本条应说明公约生效在确认每个国家已完成此生效所需程序的换文后发生。

3. 缔约国可共同商定公约生效时间，如在交换批准书后经过一段规定的时间，或在确认每个国家已完成此种生效所需的程序后经过一段规定的时间。

4. 对公约生效或停止生效的日期未拟订任何规定，因为此类规定将主要以有关缔约国的国内法为准。有些国家要评估的是当年的所得税，另一些国家则是评估上一年的所得税，有一些国家的财政年度与日历年不同。此外，某些公约虽对采用来源地扣除法征收税款规定了适用或终止日期，但这一日期不同于采用评估法所征收税款的日期。

5. 因为有效的办法是让公约至少在某一段时间仍然生效，所以终止条款规定，只有在双边协议确定的某一年份之后才能发出终止通知。缔约国可自行决定发出此类通知的最早年份，如果他们愿意，甚至可以不确定任何此种年份。



Printed at the United Nations, New York

12-23971—May 2013