

# 国际税收协定简介

布莱恩·阿诺德\*

## 一. 引言

国际税收协定是许多国家的国际税收法律的一个重要方面。目前已生效的双边税收协定有3000多个，而且这一数目还在增加。这些协定在很大程度上是以联合国的《关于发达国家与发展中国家间避免双重课税的协定范本》(简称《联合国税收协定范本》或《UN协定范本》)<sup>1</sup>以及经济合作与发展组织(经合组织)的《关于避免所得和资本双重课税的协定范本》(简称《经合组织协定范本》或《OECD协定范本》)<sup>2</sup>为蓝本。联合国和经合组织的网站提供这两个协定范本。

下文将扼要介绍这两个协定范本。并重点讨论国际税收协定类型以及其法律性质、宗旨和解释等问题，而不对其具体条款内容进行详细论述。

## 二. 国际税收协定的法律性质和效力

国际条约是主权国家之间达成的协定。适用于所有条约的《维也纳条约法公约》<sup>3</sup>第2条规定：

称“条约”者，谓国家间所缔结的并以国际法为准则之国际协定，不论其载于一项单独文书或两项以上相互有关之文书内，亦不论其特定名称如何。

税收条约往往被称为“协定”或“公约”。《维也纳公约》第2条指出，所用名称并不重要。

---

\*加拿大税收基金会（多伦多）高级顾问。

<sup>1</sup> 联合国经济和社会理事会，《联合国关于发达国家与发展中国家双重征税的协定范本》(纽约：联合国，2011)。

<sup>2</sup> 经济合作与发展组织，《关于对所得和资本课税的协定范本》（巴黎：经合组织，2010）（活页）。

<sup>3</sup> 《公约条约法》，维也纳，1969年5月23日。

双边税收协定对缔约国既赋予权利也施加义务，但不针对第三方，如缔约国的纳税人。不过，税收协定一般旨在惠益缔约国的纳税人。缔约国纳税人能否受益于税收协定取决于缔约国的国内法的相关规定。在一些国家，税收协定是自动执行的，即协定一旦缔结，缔约国居民将自动享有国际税收协定中所规定的权利。在另一些国家，在缔约国居民可以享受协定的权利之前，还需要采取一些行动(例如，先将条约的规定纳入国内法)。

根据《维也纳公约》第 26 条，条约对缔约国具有约束力，必须由缔约国善意履行。这是“条约必须遵守”原则。如果一个国家不遵守其税收协定的规定，其他国家就可能没有兴趣再与其缔结税收协定。

大多数税收协定是双边的。多边税收协定(例如《税收事务行政互助多边公约》<sup>4</sup>)很少，但税务学者多年来一直在推动多边税收协定的签订，经合组织的反税基侵蚀和利润转移项目<sup>5</sup>目前已将其列入议程，尽管该多边协定的确切内容尚不清楚。

对等原则是国际税收协定的一项基本原则，尽管其确切含义并不清楚。几乎所有双边税收协定的规定都是对等的。例如，如果第 10 条(股息)规定如果来源国对其居民公司向居住在另一缔约国的股东支付的股息征收的预提所得税的最高税率，则该最高税率将同样适用于另一缔约国。这一对等义务同时适用于两国，而不论股息是否跨国界对等流动；换言之，第 10 条(和协定的其他分配规定)同时适用于缔约两国，即使该协定是一个发达国家与一个发展中国家缔结的。这就导致了居住在发展中国家的公司向居住在发达国家的股东支付的股息要比居住在发达国家的公司向居住在发展中国家的股东支付的股息多。同样，国际税收协定的行政税务规定，例如情报交换和税收征管协助，也意在对等适用。

### 三. 国际税收协定的类型

以下内容涉及所得税协定。不过，还有若干其他涉及税务问题的协定类型。例如，征收继承税或遗产税的国家可能为消除双重征税而签订协定。此外，许多国家还签署了《关于课税的行政管理援助的多边协定》。该公约涉及行政税务问题，例如情报交换、协助征税和

---

<sup>4</sup> 经济合作与发展组织—欧洲委员会，《税收事务行政互助多边公约》，2011.

<sup>5</sup> 经济合作与发展组织(2013)：“关于反税基侵蚀和利润转移的行动计划”，经合组织出版。

争端处理。此外，还有许多主要涉及非税务事项但包也含税收事项的协定类型。这些非税收协定包括空中运输协定以及贸易和投资协定，如世界贸易组织的协定。总体而言，这些协定载有排除适用规定，即任何所得税问题将只根据两国之间的所得税协定处理。

近期一个重要的发展是税收情报交换方面的协定的大量增加。通常情况下，这些协定是高税收国家与原本与其没有税收协定的低税或无税国家订立的。这些协定通常要求低税或无税的国家按照联合国和经合组织《协定范本》第 26 条关于交换情报的规定提供相关税收情报。

#### 四. 国际税收协定的谈判步骤

税收协定的谈判进程通常始于两国之间的初步接触。一国在决定是否与其他国家进行税收协定谈判时，通常考虑许多因素，其中最重要因素的是两国之间的贸易和投资水平。一旦两国决定开展谈判，他们将交换各自的协定范本(或在没有协定范本的情况下使用其最近的协定)，并安排时间进行面对面的谈判。通常情况下，协定要经历两轮谈判，在两个国家各举行一次。在第一轮谈判期间，谈判小组将商定一个具体文本——通常是其中一个缔约国的《协定范本》，作为其谈判的基础。在双方各自介绍其国内税收制度后，即逐条进行谈判。案文中双方无法达成一致意见的条款，通常置于方括号内，以待日后处理。待双方商定同意协定的措辞后，即开始起草协定。在双方对整个协定内容达成一致后，将作出安排，由一名授权官员(通常是大使或政府官员)草签该协定。签署后，每个国家都必须根据自己国家的批准程序批准协定。两国交换批准书后，协定一般即告缔结，并依照协定的具体规定(《UN 协定范本》第 29 条(生效))生效。

因此，国际税收协定的签订涉及以下几个独立的步骤或阶段：签署、批准、缔结和生效。每一个步骤都有着特殊的涵义和不同的后果。

协定通过后，可经缔约国双方同意作细微或重大修改。缔约国常见的做法是以缔结协定附加议定书的方式对税收协定进行修订。根据国际法，协定的附加议定书就是协定，只是名称不同而已。因此，如上文所述，议定书在生效前必须根据适用于协定的规定予以批准。

一国的国内税法需要根据新的情况进行修订和解释。国际税收协定也是如此。从理论上讲，对一项有瑕疵的条约条款的适当补救方法是双边通过并采用一项适当的协定修正案。在实践中，该修订进程往往极其缓慢和艰难。协定修正案的谈判时间与协定的谈判时间相当的情况并不少见。而且通常是，一旦协定的某一条款的重新谈判刚刚开始，该协定的其他条款也需要重新谈判。

在有限的程度上，税收协定可以不经正式的修订程序，而是通过解释性程序加以更新。例如，大多数协定的相互协商程序授权两国主管当局负责协定解释事宜。下文讨论国际税收协定解释的一般规则。

## 五. 《UN 协定范本》和《OECD 协定范本》

当代具有广泛影响的两个国际税收协定范本是《UN 协定范本》和《OECD 协定范本》。此外，许多国家还有自己的税收协定范本，往往不公布，但会提供给与其缔约的国家用于税收协定谈判。《UN 协定范本》大量借鉴了《OECD 协定范本》。

税收协定范本具有悠久的历史，最初起源于十九世纪的外交协定。这些协定的缔结目的是确保一个国家在另一个国家工作的外交人员不受歧视，其后在二十世纪初当所得税变得十分重要后，协定扩大到包括所得税征收问题。在第一次世界大战之后，国际联盟着手制订税收协定范本，其中包括对所得和财产避免双重课税事宜。这项工作最后于 1943 年和 1946 年形成了两项《协定范本》。这两个《协定范本》并没有被一致接受，拟定可接受的协定范本的工作随后由经合组织以及在经合组织数年之后的联合国接管。

目前，经合组织有 34 个成员国，主要由发达国家组成。《OECD 协定范本》首次于 1963 年以草案的形式出版。1977 年对其进行了修订，1992 年再次进行了修订，并被改为活页形式出版，以方便日后不断的修订。自那以来，每隔几年进行一次修订，迄今共进行了 9 次修订，最近一次修订是在 2014 年。经合组织的财政委员会由成员国的高级税务官员组成，该委员会负责《协定范本》以及国际税收事务合作方面事宜。委员会的日常运行依赖若干工作组和税务政策和管理中心。其中税务政策和管理中心内设有委员会的永久秘书处。工作组由成员国指定代表组成。处理税收协定及其相关问题的第 1 工作组负责《税收协定范本》及与之相关的后续事宜。

《OECD 协定范本》附有一份详细的逐条注释。该条文注释对于国际税收协定，包括非经合组织成员国之间的税收协定的解释和适用变得日益重要。考虑到一些非成员国的情况，经合组织于 1997 年向许多非成员国国家公开了该条文注释，其中包括阿根廷、巴西、中国、印度、俄罗斯联邦和南非。

相对于资本输入国，《OECD 协定范本》更有利于资本输出国，偏重居民税收管辖权。它往往消除或减轻双重征税，要求收入来源国放弃其对另一条约国居民在该国赚取的某些类别收入的部分或全部税收。如果两国间的贸易和投资流动比较均等，且居住国对来源国豁免的任何收入征税，《OECD 协定范本》是比较适合的。然而，《OECD 协定范本》可能不适合资本进口国。因此，发展中国家在联合国的主持下拟订了自己的协定范本。

联合国关于协定范本的工作始于 1968 年，当时联合国经济及社会理事会根据第 1273(XLIII)号决议<sup>6</sup>成立起草关于发达国家与发展中国家税收协定的特设专家小组。专家小组编写了发达国家和发展中国家之间双边税务协定谈判手册，之后于 1980 年出版了《联合国关于发达国家和发展中国家间避免双重课税的协定范本》<sup>7</sup>。2001 年对该《协定范本》进行了修订，并在 2011 年进行了再次修订。2004 年，专家小组根据经济及社会理事会第 2004/69 号决议更名为国际税务合作专家委员会<sup>8</sup>。该委员会负责《UN 协定范本》的条文注释，并负责印发对于发展中国家十分重要的若干有用的税务问题手册，这些问题包括发达国家和发展中国家之间转让定价和税收协定管理事宜。委员会成员是经各自政府提名并由联合国秘书长任命的税务官员，他们以个人身份任职。一小部分委员会成员来自发展中国家和经济转型国家。《UN 协定范本》沿用了《OECD 协定范本》设立的样式，它的许多条款与该《OECD 协定范本》类似，或几乎一样。因此，一般不将《UN 协定范本》视为一个完全独立的协定范本，而是视为对《OECD 协定范本》的重要的、一定程度上的修改。

两个协定范本之间的主要区别如下：《UN 协定范本》对收入来源国税收权力的限制较少，强调收入来源国优先征税的原则。而《OECD 协定范本》，偏重居民税收管辖权。

---

<sup>6</sup> 联合国经济与社会理事会 1273(XLIII)号决议（1967 年 8 月 4 日）。

<sup>7</sup> 《联合国关于发达国家与发展中国家双重征税的协定范本》（纽约，1980 年）。

<sup>8</sup> 联合国经济与社会理事会 2004/69 号决议（2004 年 11 月 11 日）。

例如，不同于《OECD 协定范本》第 12 条(特许使用费)，《UN 协定范本》第 12 条不阻止收入来源国对来源国居民向另一国的居民支付的特许使用费征税。相比《OECD 协定范本》，《UN 协定范本》还给予来源国对非居民的营业收入更多的征税权。例如，根据《UN 协定范本》，建筑工地作为常设机构的时间起点仅为 6 个月，而《OECD 协定范本》的规定是 12 个月。此外，根据《UN 协定范本》，在一国提供服务达 183 天或更长，即构成常设机构，而根据《OECD 协定范本》，提供服务只有在服务是通过一个固定营业地提供的情况下才构成常设机构，根据经合组织的条文注释，该营业机构通常必须已存在超过六个月。

联合国和经合组织的《协定范本》所取得的成功令人瞩目。几乎所有现有双边税收协定均以这两个协定为蓝本。其被广泛接受的事实以及由此形成的许多国际税收协定条文的标准化，是国际双重征税减少的重要因素。

修改联合国和经合组织《协定范本》，以纠正缺陷并应对新的事态发展是极其困难的。困难的原因之一是，各国要想根据联合国或经合组织《协定范本》的一项修订，对其现有税收协定进行调整，需要重新谈判几乎所有现有协定。与此形成鲜明对比的是，修改联合国或经合组织《协定范本》的条文注释要比修改《协定范本》本身容易得多。因此，如果对条文注释进行了修订，各国税务当局就有可能根据修订后的注释进行解释，而无需对现有条约进行重新谈判。<sup>9</sup>

与《UN 协定范本》不同，《OECD 协定范本》反映了其组织成员国利益。不同意《OECD 协定范本》的任何方面的成员国可以就某一条款提具保留。这些保留载于《OECD 协定范本》的注释，表明该国不打算在其税收协定中采纳《OECD 协定范本》的该项条款。大多数国家都就《OECD 协定范本》的某些条款提具了保留。例如，一些国家已就关于特许权使用费的第 12 条提具了保留，宣称他们打算对特许使用费征收预提所得税。

《OECD 协定范本》条文注释还载有某些国家对一些具体问题的意见。一些国家提具意见，表示它们不同意条文注释中的解释，但仍同意《OECD 协定范本》中该条款的规

---

<sup>9</sup> 但是该国的法院可能会持有不同立场，拒绝依据修订后的条文注释对协定进行解释。

定(换言之,它不对该条提具保留)。意见的目的只是表明该国可能将该条款纳入协定,但它对其解释和适用方式将不同于注释中支持的解释。

## 六. 一个典型的国际税收协定的简介

下文简要介绍一个以联合国和经合组织《协定范本》为蓝本的典型的双边税收协定的结构和主要条文。

第一章,协定范围。包括两条,说明协定所适用的纳税人、税种的范围。第1条,其中明确了纳税义务受到影响的人,一般为缔约国的居民;第2条,其中说明协定涉及的税种,一般为缔约国及其行政区征收的所得税和资本税;

第二章,定义。包括三条。提供了协定中的重要术语的定义,第3条中的一般性定义,第4条中的“居民”的定义和第5条中的“常设机构”的定义。

第三章载有通常所谓的税权分配规则,包括16条,分别对各种所得的征税权给予确定。第6至21条涉及一国或两国居民获得的收入的各种类型。一般而言,这些条款确定纳税人居住国和收入来源国或这两个国家的其中之一可以对该收入征税以及税率是否设限。这些条款和收入类型如下:

第6条—不动产收入

第7条—营业利润;

第8条—经营从事国际运输的船舶或飞机和从事内河水道运输的船只的收入;

第9条—关联企业利润和转让定价;

第10条—股息;

第11条—利息;

第12条—特许权使用费;

第13条—资本利得(增值);

第14条—专业和独立服务所得;

第 15 条—就业收入；

第 16 条—董事酬金和高级管理人员的报酬；

第 17 条—演艺人员和运动员的收入；

第 18 条—养恤金和社会保障金；

第 19 条—政府雇员获得的收入；

第 20 条—学生、学徒和学员的收入；

第 21 条—其他收入；换言之，第 6 至 20 条未涉及的收入。

第四章，对资本的征税。涉及财产/资本征税(不是对资本产生的收入征税)管辖权等的划分。

第五章，避免双重征税的两种方法：第 23A 条(免税法)和第 23B 条(抵免法)。一般而言，如果第 6 至 21 条规定作为来源收入国有权对收入征税，则纳税人为其居民的缔约国有义务提供减免，以避免双重征税。根据免税法，居住国将该收入排除在居住国征税范围之外，即予以免税。根据抵免法，居住国对该收入进行征税，但在征税时从该收入中扣除已支付给来源国的税收。

第六章，特别规定。第 24 条提供了保护，以避免税收来源国和居住国各种形式的歧视。第 25、26 和 27 条规定了行政税务合作事宜。第 25 条规定了一个共同协议程序，以解决有关条约适用方面的争端；第 26 条涉及各缔约国之间的情报交换；第 27 条是各缔约国之间协助征税事宜。第 28 条规定，条约的任何规定都不影响外交人员和领事官员根据国际法或其他国际协定享有的“财政特权”。

第七章，最后规定。是关于协定生效和终止的规定。

## 七. 国际税收协定和国内法之间的关系

国际税收协定与国内税法之间的关系在许多国家都十分复杂。基本原则是，在二者发生冲突的情况下，应以国际税收协定为准。在一些国家，例如法国，这项原则具有宪法地位。而在许多其他国家，政府显然有权根据国内法来推翻税收协定的规定。例如，在议会立法



权至上的议会民主政体国家。因此，很明显，在这些国家，国内税法效力高于国际税收协定。然而，这些国家的法院在适用国内法之前，可要求立法机构明确其推翻该国际税收协定的意图。法院也可力争找到一些依据，来协调条约与国内法之间的明显冲突。

一般而言，国际税收协定适用于缔约国，包括中央政府、各省(州)、市等其他下级政府征收的所得税和资本税。不过，在一些联邦制国家，中央政府受到宪法规定或惯例的限制，不得缔结限制其国家以下各级政府征税权的国际税收协定。因此，这类联邦国家的税务条约只适用于国家税。加拿大和美国都是如此。在这种情况下，一个国家的地方政府可以用中央政府不被允许的方式征税。

在一般情况下，税收协定并不施加税收。征税是由国内法规定的，税收协定限制了一国原本的征税。实质上，税收协定主要是减轻征税。同样，它也不分配征税权，尽管人们常常声称税收协定会这样做。根据这一基本原则，通常在适用税收协定的规定前，首先国内税法规定确定所缴税额。如果根据国内法无需缴税，则没有必要考虑税收协定的规定。例如，假设 A 国和 B 国之间的税收协定规定，一国居民向另一国居民支付的利息需缴纳税率最高为 15% 的预提所得税。如果 A 国的法律规定，居住在该国的一家公司向居住在 B 国的一个非关联贷款人支付的利息免于征税，则条约不能赋予 A 国对利息征收 15% 预提税的权利。

不过，税收协定是否赋予独立于国内法的征税权是一个国内法问题。少数几个国家-例如法国- 的国内税法规定它们有权根据国内法在条约所不禁止的情况下对任何款项征税。

税收协定的规定不能完全取代国内法的规定。例如，一个人根据 A 国国内法被认为是 A 国的居民，但根据 B 国国内法也被认为是 B 国的居民。如果根据 A 国与 B 国之间协定防止双重居住地的规则 (联合国和经合组织协定范本第 4 条 (居民)第(2)款的规定 --有双重居住地的纳税人就税收协定而言只是一个国家的居民)，该人就税收协定而言是 A 国的居民，但就协定规定以外的 B 国国内法的目的而言该人仍是 B 国居民。因此，举例来说，如果该人向 B 国非居民支付股息、利息或特许使用费，此人将需承担 B 国对此种付款规定的任何预扣义务，因为该人是 B 国居民。

有时，一些国家会通过立法，以修改或撤销一国内法院对税收协定的解释。这样善意的立法不违反一国税收协定中应承担的义务。以这种方式推翻税收协定规定的国家往往会与其缔约伙伴进行协商，以显示诚意并防止误解。

一些国家尽量避免法院以国际税收协定为由对某些国内税法提出挑战，这些国家明确规定新的国内税法的效力高于国际税收协定。最著名和也最有争议的推翻国际税收协定的是美国。不过，其他国家有时也这样做。国际税收协定是不容无视的，除非在特殊情况下。与此同时，各国必须能够修改其国内税法的规定，使其反映最新情况，解决法律解释上的困难。

国际税收协定的许多条款的执行离不开国内法，因为它们需要参照国内法关于一些术语的含义解释协定条款。例如，根据第6条(不动产收入)，一国可对在本国产生的不动产收入征税。为此，“不动产”一词具有财产所在国国内法的含义。此外，将在下文讨论的第3条(一般定义)第(2)款明确规定，税收协定中未界定的术语都应参照适用缔约国的国内法的相关规定。反之，如果一些国家使用税收协定中的一些术语，这些术语在国内法中的含义的解释应与税收协定中的解释一致。

## 八. 国际税收协定的宗旨

广义而言，国际税收协定的宗旨是促进跨界贸易和投资，消除这些跨界流动中的税收障碍。除此之外，还有一些比较具体的务实的目的。

可以说，双边税收协定的最重要的宗旨在于消除双重征税。如果有两个或两个以上国家对同一项跨界贸易和投资产生的收入进行征税，而不给予任何减免，这种双重征税显然会抑制跨界贸易和投资。典型的税收协定的许多实质性条款都是为了实现这一目标。例如，《UN 协定范本》第4条(居民)第(2)款防止双重居住地征税的规定，使本来被视为两个国家的居民的纳税人就协定而言只被视为一个国家的居民。协定还限制或消除在来源国对某些类型收入的征税，要求居住国对来源国的税收提供抵扣或豁免。

起初，国际税收协定的重点几乎全部放在解决双重征税问题上。跨国企业面临的双重征税的风险很大，很少有国家单方面提供对双重征税的减免，税收协定网络也刚刚建立。国际税收协定作为解决双重征税问题的对策是在二十世纪中期建立的。但是，现在各缔约

国都例行接受这一解决办法。一个主要的例外情形是各国在确定关联企业之间交易的转让价格时适用公平交易方法的不一致所引起的双重征税问题。

传统的对消除双重征税的强调不应忽视大多数国际税收协定的另外一个重要的宗旨——防止逃税和避税或双重不征税。换言之，签订国际税收协定的基本原则是确保缔约国对一项收入征税一次，而且仅此一次。这一宗旨是对消除双重征税的一种平衡。正如双重征税是对国际商务的不当障碍，对跨国偷漏税的宽容也是对国际商务的不当激励。虽然消除偷税漏税是联合国和经合组织认可的税收协定的宗旨，典型的税收协定中却很少有实现这一宗旨的具体规定。

除了上述的两个主要务实的目标以外，国际税收协定还有几个辅助目标。第一是消除对外国国民和非居民的歧视。缔约国都希望通过税收协定确保其居民在另一缔约国开展业务时获得与该国开展类似活动的居民相同的待遇。第二个辅助目的是促进缔约国之间的税收行政合作。行政合作涉及三个主要层面：情报交换、税收征管协助和税收争端处理。

典型的税收协定中的情报交换是打击跨国逃税漏税欺诈的一个重要工具，并确保缔约国纳税人获得协定的好处。联合国和经合组织税收协定范本都规定，各缔约国将如同对待本国税收一样协助另一缔约国征收其核定的税收。最后，大多数协定都提供了税收协定适用争端解决机制——共同协议程序。这一程序常常用来解决转让定价争端。

国际税收协定的一个最重要的效果是为纳税人提供确定性。国际投资的税收后果的确定性是促进国际投资的一个重要因素。税收协定的平均有效期约为 15 年。因此，非居民投资者知道，尽管收入来源国国内税法会有变化，税收协定中对于来源国税权的规定仍然具有优先地位。例如，如果 A 国居民 A 公司许可 B 国居民使用它开发的无形财产，A 公司(例如)将会知道，即使 B 国按照其国内法提高特许使用费的预提所得税的税率，A 国与 B 国之间的税收协定中规定的特许使用费预扣税率仍将继续适用它与 B 国居民之间产生的特许使用费。

尽管在两个缔约国之间分配税收收入可能不是国际税收协定的目的，但它肯定是协定的一个实际效果。因此，协定的谈判者应清楚地意识到，他们缔结的税收协定将决定属于国内税的税收有多少。例如，如果一国同意了第 11 条(利息)规定的 5% 的利息税税率，

其对本国居民支付给另一国放款人居民的利息的征税将仅限于所付利息总额的 5%，而另一国的税收将是该国对居民的税率减去 5% 支付给来源国的税收部分。

## 九. 税收协定的解释

税收协定的解释是一项必须由缔约国纳税人、税务当局和法院共同完成的任务。简单来看，税收协定可遵循其立法目的作广义解释，也可严格依据其字面意义作狭义解释。

税收协定的解释与国内税法的解释有相似之处。例如，用语的字面含义、其使用语境和其所在条款的立法意图通常对于税收协定和国内税法的解释十分重要。现有的一种倾向是，税务当局和法院对税收协定的解释采取与对国内税法的解释同样的方式。不过二者有几个重要的差异，具体如下：

- (a) 因为缔约国是国际税收协定的主体，国际税收协定的解释问题应参照缔约两国的共同期望和意图；
- (b) 国际税收协定的受众比国内法更广泛，它是针对每个缔约国的政府和纳税人；
- (c) 国际税收协定在起草过程中使用的措辞往往与国内法不同。例如，《UN 协定范本》使用“企业”一词，而许多国家的国内法并不使用这一概念；
- (d) 国际税收协定旨在减轻纳税者的税务负担，国内法则规定税收征收和纳税人义务；
- (e) 联合国和经合组织的协定范本和其条文注释在国内税法中没有对应。

基于这些差异，一个关键问题是有没有其它更为合适的解释税收协定的方法。

税收协定是条约的一种，其解释须遵循《维也纳条约法公约》<sup>10</sup>(《维也纳公约》)，该公约适用于所有条约，而不仅仅是税收协定。许多国家已签署了该公约，并表示遵守其规定。然而，即使尚未签署的国家也可能受其各项条款的约束，因为它们习惯国际法的编纂，对世界各国都具有约束力。

《维也纳公约》第 31 条第(1)款规定的基本解释规则如下：

---

<sup>10</sup> 见脚注 3.

条约应依其用语在上下文中所具有之通常含义，并参照条约之目的及宗旨所，善意解释之。

第 31 条第(2)款所称上下文包括条约文本和双方之间就缔结条约达成的任何协定以及任何一方制作并被另一缔约方接受的文书。例如，美国就其每一国际税收协定编写了技术性解释，而加拿大则公开宣布接受美国对美国-加拿大条约的技术性解释。<sup>11</sup>此外，根据第 31 条第(3)款，缔约方关于条约的解释的嗣后协定和嗣后实践以及任何适用的国际法规则也应当作上下文一并考虑。因此，举例说，如果两国主管当局达成关于协定解释的相关协议，那么在解释协定时就应该将该协议考虑在内，视其为条约的一部分。

《维也纳公约》第 31 条第(1)款规定的解释方法很好理解。显然，解释进程的第一步应是考虑条约用语的通常含义，但这些用语必须结合整个条约来理解，因为用语的含义总是取决于它所使用的语境。最后，也应根据条约的宗旨来解释条约的术语，因为很显然，缔约国缔结条约并商定其条款是为了达到某种目的。

虽然《维也纳公约》第 31 条第(1)款是很有道理的，但也必须承认它含糊不清，没有提供任何关于条约解释的明确、有意义的指导意见。最重要的是，它没有说明(任何解释规则都不可能以合理的方式做到这一点)在实际解释时应对用语的普通含义、相关背景情况和所在条款的意图各自给予多大份量的考量。例如，如果用语的通常含义与所在条款的意图存在冲突，第 31 条第(1)款没有说明应如何解决这一冲突。

《维也纳公约》第 32 条规定，其他被称为补充解释方法的资料，包括条约的准备工作和缔结条约时的情况，仅被视为证实第 31 条所作出的解释结果，或在依第 31 条作出的解释的结果模糊、含混、荒谬或不合理的情况下协助作出新的解释。

虽然联合国和经合组织协定范本和注释是国际税收协定解释的重要来源，但是它们显然没有约束力。《维也纳公约》没有明确它们的法律地位。初看之下，它们似乎是第 32 条所述解释的补充资料。如果是这样的话，它们的相关性和重要性有限，因为它们只能用于证实适用第 31 条的解释原则所作出的解释结果，或者在根据第 31 条的规定所作解释模糊、含混、荒谬或不合理的情况下协助确立新的解释。限制协定范本和其条文注释

---

<sup>11</sup> 《加拿大与美利坚合众国关于对所得征税的协定》（华盛顿，1980年9月26日修订版）。

的作用不是联合国专家委员会和经合组织的本意。《UN 协定范本》导言指出，虽然其条款及其不具有执行力，也不应视为正式建议，但它们“意在促进以协定范本为蓝本的双边税收协定的谈判、解释和实际用。<sup>12</sup> 同样，《OECD 协定范本》导言第 29 段中指出，协定范本的条文注释可以大大有助于的适用和解释，尤其是争端的解决。<sup>13</sup>但是，很难根据《维也纳公约》第 31 条将联合国或经合组织协定范本和其条文注释列入条约的背景资料，特别是在所要解释的税收协定是在条文注释出具之前缔结的情况下。

尽管 OECD 协定范本和其条文注释在《维也纳公约》中的地位是国际税务学者之间一个有争议的话题。但这个话题似乎主要是理论上的探讨，没有什么实际意义。但实践中一旦涉及到国际税收协定，现有缔约国及其法院都会对 OECD 协定范本及其注释给予极大的重视。

重要的是，缔约两国应以同样方式来解释所缔结的国际税收协定(共同解释原则)，否则就可能对同一收入两次征税或者根本没有征税。假设例如，A 国居民 S 在 B 国为 C 公司提供服务 183 天以上。服务的结果是生成了一些供 C 公司使用的工作成果。S 从 C 公司获得一笔收入。B 国法律规定该收入为 S 在 B 国提供服务所得的报酬款项。与此形成对比的是，A 国法律将这笔款项归为允许 C 公司使用 S 的工作成果的特许使用费。根据两国之间的税收协定的规定，个人服务的费用应在来源地国纳税，而特许使用费应在居住国纳税(《OECD 协定范本》第 12 条(特许使用费)对此作了规定)。在这种情况下，S 将受到双重征税，除非两国主管当局能够解决这一问题。

当具有一种以上官方语言或多种语言的国家缔结税收协定时，将会有多种语言的官方协定文本。《维也纳公约》第 33 条规定，对于多种语言的税收协定文本，所有文本均应视为同等真实可靠，除非协定明确规定，这些文本发生冲突时应以协定的某一种文本为准。一些以多种语文缔结税收协定的国家(如中国)规定，在不同文本发生冲突时以税收协定的英文文本为准。

---

<sup>12</sup> 联合国经济和社会理事会，《联合国关于发达国家与发展中国家双重征税的协定范本》第 12 段（纽约，联合国，2011 年）

<sup>13</sup> 经济合作与发展组织，《关于对所得和资本课税的协定范本》第 29 段（巴黎，经合组织，2010 年）（活页）。

除《维也纳公约》的规定以外，以联合国和经合组织协定范本为蓝本的税收协定一般都包含一项内部解释规则。联合国和经合组织协定范本第3条(一般定义)第(2)款规定，条约中未界定含义的术语应当参照缔约国的国内法中此术语的含义，除非上下文另有要求。因此，经合组织协定范本第3条第(2)款(以下简称“第3条第(2)款”)的应用包括以下三个步骤：

- (a) 税收协定是否提供该术语的定义？
- (b) 如条约未提供该术语的定义，该术语在缔约国国内的含义是什么(不一定是国内法的定义)？
- (c) 税收协定中该术语的上下文是否要求适用与国内法不同的含义？

第一步并非像看起来那么简单。例如，税收协定中的一些定义具有包容性。第3条第1款(a)项将“人”定义为包含个人、公司和由人组成的任何其他团体。与此不同的是，第3条第(1)款(b)项中的公司定义为专用定义(“公司系指……”)。一般而言，包容性定义意指一词既有其普通含义又有特指的含义。第3条第(2)款适用于确定采用包容性定义的术语，这些术语(例如“人”，其定义不是很明确)在国内法中具有通常含义。此外，国际税收协定往往包含一些未定义的术语。例如，第3条第(1)款(a)项中的术语“个人”和“机构”就没有定义。根据第3条第(2)款，这些术语的含义也应参照缔约国的国内法，尽管国内的一般含义不是很明确。

确定一个术语在国内法中的含义也可能是困难的。国内税法通常规定了交易的法律后果和一般法律所规定的人的法律地位。第3条第(2)款明确承认，条约中使用的国内术语的含义可取自一般国内法，而不一定是国内税法。不过，在国内税法规定了未定义的一个条约术语的含义的情况下，第3条第(2)款规定，术语在一国税法中的含义优先于其他国内法规定的含义。但是，就一国的国内税法而言，未定义的术语可能有一种以上的含义。在这种情况下，应采用对于条约上下文最适合的国内税法含义。还应当指出，第3条第(2)款提及一个未定义术语在国内法中的“含义”，而不是定义。一个术语可能在一国税法中未被进行定义，但是，我们推断一旦它被用在国内法中，它就应该有一个普通含义。

适用第3条第(2)款的最后一步是考虑条约的上下文是否要求对一个术语采用与国内法不同的含义。为此，有必要考虑条约这一术语的其他含义，是否其中之一比国内法中的含义更适合条约的上下文。在这一分析中应考虑的事项包括：

- 与其在国内税法中的含义相比，该术语的普通含义
- 该术语在另一缔约国国内税法中的含义
- 协定中该术语所在条款的意图
- 外部资料，如联合国和经合组织协定范本及评注。

一些国际税务学者主张，在适用第3条第(2)款时，如果可能，应对未定义的协定中的术语赋予其独立于国内法的含义(称为协定含义或国际财政含义)，而国内法含义仅应作为最后依据。另一些学者主张，第3条第(2)款更倾向于在解释协定中术语时采用国内法的含义，因为只有在条约的上下文另有要求的情况下才由协定含义取代国内法含义。他们认为，“要求”一词的使用给那些主张条约含义的人增加了很多举证责任。

第3条第(2)款的措辞没有明确对未定义术语的国内法含义或条约含义的任何明显偏好。因此，税收协定中未定义术语的解释应参照所有相关信息和整个上下文。

与联合国和经合组织协定范本第3条第(2)款有关的另一个重要的、有争议的问题是术语的含义应为缔结条约时国内法中的现有含义(静态方法)，还是经不时修订后的国内法的含义(动态方法)。《OECD协定范本》第3条第(2)款在1995年进行了修正，并明确，第3条第(2)款的适用应按照动态方法。2001年《UN协定范本》也进行了一项类似的修订。上述动态方法使国际税收协定能随着国内法术语含义的变化而变化，而无需重新谈判磋商税收协定。这一方法的缺点在于，它实际上允许一缔约国通过修改其国内法的某些部分，来单方面修改其与另一国缔结的国际税收协定。例如，大大改变了两国之间的谈判结果，不符双方缔约国最初对国际税收协定的预期，相当于推翻一项条约，有可能因为不符合《维也纳公约》第26条(条约必须遵守)的规定而遭到对方缔约国的拒绝。