

「国际税法与比较税制研究丛书」

国际税收协定

解释问题研究

税

廖益新 主编
陈延忠 著

*Interpretation Issues of International
Tax Treaties: A Preliminary Study*



科学出版社

www.sciencep.com

(D-0240.0101)

国际税法与比较税制研究丛书

美国联邦公司并购税收制度研究 林德木 著
★国际税收协定解释问题研究 陈延忠 著

本书

精要

本书以税收协定的解释为研究主题，秉承“以问题为核心”的研究方法，深入解析了缔约国一方的税务机关和国内法院在解释税收协定时所涉的主要理论问题。本书研究资料丰富，内容翔实，分析透彻，既对我国的税收协定解释研究作出初步探索，也对我国税法实践具有重要的参考价值和指导意义。

ISBN 978-7-03-028131-9



9 787030 281319 >

定价：36.00元

国际税法与比较税制研究丛书

廖益新 主编

国际税收协定解释 问题研究

陈延忠 著

科学出版社

北京

内 容 简 介

本书以税收协定的解释为研究主题,深入解析了缔约国一方的税务机关和国内法院在解释税收协定时所涉及的主要理论问题。内容包括税收协定在本国国内法上的地位、税收协定与国内税法的联系与区别及其解释上的差异、税收协定的解释方法、OECD 范本注释适用的法律依据、税收协定的解释规则等,这些都是我国税务机关和法院在税收协定解释及适用实践中亟待解决的难题。本书研究资料丰富,内容翔实,分析透彻,既对我国的税收协定解释研究作出初步探索,也对我国税法实践具有重要的参考价值 and 指导意义。

本书适合的读者对象为:从事财税研究以及财税法研究的研究人员,涉外税收征管的税务工作人员,从事税收筹划的会计人员,以及对国际税法感兴趣者。

图书在版编目(CIP)数据

国际税收协定解释问题研究/陈延忠著. —北京:科学出版社, 2010. 7
(国际税法与比较税制研究丛书)

ISBN 978-7-03-028131-9

I. ①国… II. ①陈… III. ①国际税收-经济协定-解释-研究
IV. ①D996. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 119822 号

责任编辑:徐 蕊/责任校对:李奕莹
责任印制:张克忠/封面设计:铭轩堂设计

科学出版社出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

新 蕾 印 刷 厂 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2010 年 7 月第 一 版 开本: B5 (720×1000)
2010 年 7 月第一次印刷 印张: 12 1/2
印数: 1—2 000 字数: 250 000

定价: 36.00 元

(如有印装质量问题, 我社负责调换)

总 序

由我们奉献给读者的这套系列专著的名称可知，本系列专著的研究内容涉及税法中的两个重要但又是复杂的领域。我们所理解的国际税法，就其法律渊源的构成范围而言，是一个由各国的相关国内税法规范和各国彼此间签订的双边和多边性的国际税收条约规范组成的综合性的税法分支体系。国际税法是伴随着国际税法的形成而发展起来的一门跨越传统的国内法和国际法分界的新的综合性的法学分支学科。它以国际税法规范本身和这类法律规范在调整国际税收关系过程中的法律问题为主要研究对象，它的任务在于宣传、认识和解释这些国际税法规范，研究评析它们的功能与效益，并结合它们作用于调整规范国际税收关系的实际，谋求其内容与形式更趋科学性和合理化，使它们能够更好地服务于协调国际税收权益分配矛盾、保证和促进国际经济交往的正常与不断扩大发展这一根本宗旨。

国际税法渊源构成的双重性决定了国际税法研究与比较税制研究之间的密切关联性。在国际税法这一综合性的法律体系中，各国相互间签订的双边或多边税收条约，就像是联系和衔接缔约国的国内相关税制的桥梁和纽带；而缔约国各自的国内相关税法制度，就像是维系和支撑这座桥梁的桥墩或桥头堡。缔约国国内有关税法上主张的征税权，在适用于具有跨国性质的征税对象和纳税人时，需要经由国际税收条约这座桥梁加以规范协调；国际税收条约中协调缔约国各方对各种跨国征税对象的征税权冲突的原则和规定，必须通过缔约国各自的国内税法中相应的实体和程序性规则的配合施行，方能有效地避免对跨国征税对象和纳税人的国际重复征税或双重未征税，同时防止国际逃税和避税现象的发生和泛滥。因此，无论是正确科学地认识和研究国际税法制度规范，还是依法理智地分析处理国际税法实务问题，既要精通掌握国际税收条约的条款内容，又要熟悉了解缔约国各方的相关国内税法制度和程序。而比较税制研究正是我们发现和认识缔约国各自国内相关税法制度的异同，及其对缔约国之间的税收条约的适用执行可能造成的影响的必由路径。

与其他部门法学和法学研究领域相比，税法学研究在中国一直是一个相对薄弱的部门，而国际税法和比较税制研究又是税法中更为冷僻的两个领域。国内热衷于在这两个领域内耕耘探索的学者人数不多，高质量有见地的研究成果也寥寥无几。这种状况固然一方面是由于中国现代税制本身的发展和税法研究的起步时间较晚直接影响的结果，另一方面也与上述两个研究领域的研究对象自身的

复杂性、交叉性和多变性有着密切的关系。国际税法和比较税制研究均涉及对本国税制与相关外国税制的异同及其制度之间的相互影响的发现和认识。税法在各国都属于那种制度内容相对复杂且修改变动频率较快的法律部门,研究工作往往赶不上税制本身的发展变化,这令许多人感到不胜其烦。而且,正如国际货币基金组织法律部高级顾问维克多·瑟仁伊(Victor Thuronyi)教授在他的《比较税法》一书中指出的那样,“为了研究比较税法,除了对一般比较法有所了解外,还必须同时关注基本法律传统以及税收传统。……不仅需要研究其他国家的税制,而且需要研究它们的基本法律制度”。“由于这一领域的复杂性以及语言上的障碍,要了解不同国家的税制也是极为困难。”^①

然而,国内有关国际税法和比较税制研究的现状与中国改革开放和税收法治的形势发展是极不适应的。中国自20世纪80年代初实行改革开放政策以来,为创建有利于吸收外资,发展国际经贸和技术合作的税制环境,在对国内税制先后进行了多次不同程度的改革完善的同时,也陆续同90多个国家之间谈判签订了有关避免对所得和财产的重复征税和防止偷漏税的双边税收协定。随着近年来全球化趋势的不断加强和中国加入世界贸易组织,中外之间的各种经济、技术和人员交往也日益扩大和频繁,我国在吸收引进外国资金和技术的同时,也鼓励促进越来越多的国内企业“走出去”,通过海外投资利用世界资源和开拓国际市场。在各种关税和非关税壁垒受到进一步削减和控制,各国投资准入和金融外汇管制渐趋宽松的同时,税收因素对跨国经济交易和人员交往的影响作用相形更加突出,国际税收权益分配的矛盾冲突和问题也伴随着中外经济交往的不断扩大而大量发生。在国际税收竞争日趋激烈,各国税制的相互联系与影响不断加强的时代条件下,如何借鉴吸收发达的市场经济国家国内税收法律制度中的科学合理成分和税务实践中的成功经验,进一步健全和完善中国相关的国内税法制度规范;如何更好地利用发挥有关中外双边和多边税收协定的作用,在避免国际重复征税和防范国际逃税与避税的同时,促进中国企业海外投资的健康发展。这些形势和任务的发展都要求当今中国的法学界有更多的同仁致力于国际税法和比较税制方面的研究,奉献出更多具有理论参考价值和实践指导意义的研究成果,避免过多的人拥挤在某些热门的领域和部门中重复劳动浪费资源。

令人欣慰的是近年来有越来越多的法学青年才俊认识到国际税法和比较税制研究对中国扩大开放和税收法治的重要价值和意义,也看到了在这两个领域中有众多至今仍无人涉足的“处女地”有待进行开拓性的“耕耘”。他们经过多年的潜心研究,努力克服前期研究基础薄弱,相关参考文献资料匮乏以及语言、文化和法律传统上的障碍,从尽可能广泛收集和悉心研析国外第一手文献资料入手,

① [美] 维克多·瑟仁伊:《比较税法》[M]. 丁一译. 北京:北京大学出版社,2006.6~7.

运用历史研究、经济观察、实证分析和综合研究等各种方法,对国际税法 and 比较税制领域中的有关课题进行了深入细致的探索研究,完成了具有较高学术质量和富有参考价值的研究成果。我们组织编辑这套“国际税法与比较税制研究系列专著”的出版,就是冀望于通过这套系列专著的出版,及时向相关的学界同仁、政府和实务部门以及读者大众推介他们其中的优秀研究成果,以吸引更多的学界同仁关注和投身于国际税法与比较税制领域的研究,以弥补国内在此方面的研究荒缺和不足,以促进中国国际税法 and 比较税制研究事业的发展。

本系列研究专著在选题和研究内容上力求体现以下这样的特色和特点:首先,系列专著的选题注意紧扣国际税法 and 比较税制研究领域中的具有重要理论价值和实践指导意义的前沿性课题。所谓重要和前沿性课题,是指对国际税法理论发展和中国相关的税法制度建设具有研究的必要性和紧迫性意义的选题,以及当今国内外税法学界和实务部门共同关注研究的热点与难点问题。其次,系列专著的研究内容强调结合联系中国对外开放的国情实际,有的放矢地瞄准中外双边和多边税收条约以及国内相关税法制度的解释、适用、改革和完善问题,提出相应具有可操作性的看法、建议、方案与对策。再次,在研究方法上,注意针对研究对象与问题的跨国性、综合性和交叉性的特点,提倡跨学科的综合研究方法,重视经济观察和法律实证分析相结合,制度规范比较和典型案例分析相补充,国际法与国内法相联系,以求全面、客观和准确地发现和认识问题,科学合理地总结经验和应对方案。最后,本系列专著在研究范围和视野上追求学贯中西、博采众长,作者在相关课题的研究过程中,注意跟踪和及时反映国内外理论和实务部门在有关问题上的最新成果和研究动态,中外各国相关税法制度和国际税收条约实践发展变化的最新情况,以求各自研究的结论和成果能够适度超前和跟上国际税法 and 各国相关税制实践发展的步伐。

因此,我们希望本套系列专著的出版能够发挥如下的功用:

一为财政税收和税法学界的研究人员反映国际税法 and 比较税制领域内相关问题的立法变化、实践发展、研究动态和学术信息;

一为财税法律实务部门的专业人士从事国际税收和涉外税收立法和实务工作提供有价值的相关理论参考和实践指导;

一为财税法、国际法和比较法专业的高年级学生和研究生学习和研究国际税法 and 比较税制提供教学参考用书。

本套研究系列专著的编辑出版是一项长期的计划,本着“荟萃精品、宁缺毋滥”的编辑方针,我们将按严格的学术质量标准审查挑选纳入本系列专著出版的相关研究成果,也竭诚欢迎和感谢学界同仁将各自精心研究创作的成果奉献给这套研究系列专著,以便使这套系列专著能够成为展示国际税法 and 比较税制研究优秀成果,促进税法学术交流的一个窗口,培养和发现国内外税法才俊之士的一个

平台。尽管本套系列专著的各位作者和我们在撰写和编辑这套系列专著的构成中都秉持着一种精品责任意识,由于作者和我们的学识和水平有限,各本著作中的错误、疏漏和不足恐在所难免,在此我们和作者均恳切期望广大读者在阅读和使用的过程中随时向我们和出版社反馈意见,以便作者和我们共同改进提高。

本系列研究专著的问世和持续出版,首先要感谢主编和作者各自所在工作单位、国家社科基金、教育部人文社科基金和司法部科研项目基金对有关专著选题研究给予的立项和经费资助,使相关课题的研究任务的开展和完成有了必要的时间保证和物质基础。同时要感谢科学出版社林鹏总经理、经济管理法律分社法律编辑部主管徐蕊和周向阳编辑对本系列专著编辑出版的热情关注和鼎力支持,他们对本套系列专著出版的精心装帧设计和文字内容的细心编审把关,使之在内容和形式上均增色不少。

“国际税法与比较税制研究丛书”主编

廖益新

2009年12月8日

于厦门大学海滨东区寓所

前言

一、研究主题的确定：泛美卫星公司税案引发的思考

传统上，可以将一国的国际税收法律体制分成两个组成部分：一部分是其制定的国内有关税法，另一部分则是该国所缔结的国际税收协定。前者是主流，是原则；后者是支流，是例外。但随着各国相互间签订的税收协定数量的增加，不少发达国家甚至发展中国家业已形成严密的税收协定网络，绝大多数的跨国所得都处在税收协定的规范下。对这些国家而言，税收协定已不仅仅是支流，而是反客为主，成为本国国际税收法律体制的主流了。^①

1983年9月，我国对外缔结了第一个综合性的所得税协定，即中日避免所得双重征税和防止偷漏税协定。经过短短25年时间，到2008年9月底，我国总共对外谈签了90个税收协定，其中生效执行的有86个。^②单以协定数量论，我国已经成为税收协定大国，与我国有贸易和投资关系的绝大多数国家均与我国缔结了税收协定，绝大多数涉外所得的征税都要受到税收协定的制约和规范。因此，税收协定已成为我国国际税收法律体制中日益重要的组成部分。

与税收协定的现实重要性相比，我国法学界在税收协定研究上的理论积累仍稍嫌薄弱。税收协定既是国际条约，又是税法，自然属于国际法学者以及税法学者共同的研究对象。但在我国国际法学界，税收协定并非WTO法这样的“显学”，除了少数国际税法学者以外，关注者并不多。在不少国际法学者看来，税收协定的研究不过是条约法理论具体而微的体现而已，而忽视税收协定相对于其他国际条约所具有的鲜明特点。在我国税法学界，总体而言，税收协定的研究同样未得到足够重视，税法学者的研究也容易将税收协定混同于一般国内税法，忽略了税收协定具有的国际法属性。而在税收协定的解释问题上，我国学者的著述更是欠缺。除廖益新教授1995年发表于《税务》的《论避免双重征税协定的解释问题》以及陈华教授1999年发表于《中外法学》的《税收条约解释方法的比较研究》两篇关于税收协定解释问题的拓荒与经典之作以外，我国学界基本上没

^① Easson A. Do We Still Need Tax Treaties? [J]. Bulletin for International Fiscal Documentation, 2000, 54 (12): 619.

^② 源自国家税务总局的统计数据。此外，1998年，我国内地与香港特别行政区签订了《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》。2003年，我国内地和澳门特别行政区签订了《内地和澳门特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》。

有作出进一步的论述。

2002年12月,北京市高级人民法院终审审结泛美卫星公司税案,依法驳回了美国泛美卫星公司的上诉,维持一审法院判决。^① 这起历时近三年的国际税收争议至此尘埃落定。本案受到了国内外的广泛关注,曾名列2002年北京“民告官”十大典型案件之一,其一审判决书的中英文两种版本则被全文收录于英国出版的《国际税法报告》(*International Tax Law Reports*),引起国内外众多学者的热烈讨论和争鸣,可谓一石激起千重浪。

该案的争议焦点是:中央电视台支付给泛美卫星公司的费用究竟属于《中美税收协定》(下称《中美协定》)第11条第3款规定的特许权使用费,还是属于协定中的营业利润?这一争议可归结为一点:可否认定中央电视台“使用或有权使用”泛美卫星公司的“工业、商业、科学设备”(即本案中的卫星设备)。而问题的关键又在于《中美协定》第11条中“使用或有权使用工业设备”的理解和解释。从这个意义上讲,泛美卫星公司税案是一起典型的税收协定解释争议案件。

泛美卫星公司认为:“使用或有权使用工业设备”的使用者应是积极的实际使用。根据合同约定,泛美卫星公司通过操作使用其卫星及美国的地面设施,为中央电视台提供节目信号传输服务。在整个过程中,全部设施均由其独立操作使用,中央电视台无权且未实际使用泛美卫星公司任何设施。因此,中央电视台不构成“使用或有权使用”卫星设备,其支付的费用不是租金,也不是协定意义上的特许权使用费。

税务机关则认为:《中美协定》中特许权使用包括对有形财产和无形资产的使用。使用并不限于对实物的实际操作,操作只是使用的一种方式,“使用”的正确理解应当是利用某客体的使用功能达到预期的目的。中央电视台利用泛美卫星公司的卫星设备进行电视信号的转发,即有权使用卫星转发器,故原告的收入属于租金并构成协定上的特许权使用费。

法院判决的推理过程如下:

首先,《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》(下称《外商投资企业和外国企业所得税法》)第19条的“特许权使用费”的外延窄于《中美协定》第11条中的特许权使用费,不包括使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。税收协定属于国际条约,在国内法规定与其不一致时,其在适用上具有优先性,因此,在国内税法与协定在“特许权使用费”界定上不一致时,应以协定作为法院定案依据。

^① 该案全称为泛美卫星国际系统责任有限公司诉北京市国家税务局对外分局第二税务所代扣代缴预提所得税决定案。为行文方便,在本书中简称泛美卫星公司税案。

其次,法院对《中美协定》第11条进行了解释。法院认为第11条并未明确有权使用工业、商业、科学设备应限定为实际占有操作有体物,第11条第3款对“特许权使用费”界定时用的是“使用或有权使用”(the use of, or the right to use),亦即特许权使用费的外延包括因使用工业、商业、科学设备或享有使用上述设备的权利所支付的作为报酬的各种款项。“the use of”和“the right to use”并列使用,意味着是两种款项的产生方法,彼此相互区别。如果认为“the use of”是使用者实际占有被使用物的使用的话,那么“the right to use”可以认为是一种纯粹的、抽象的使用权利,使用者不一定实际占有使用物,或者说被使用物像商标、专利等知识产权那样,为无形的财产,不存在实际占有的可能性。

据此,法院判决:中央电视台虽然没有实际操作卫星系统,但享有卫星转发器指定带宽的使用权,有权使用带宽应视为有权使用卫星系统。因此,中央电视台对泛美卫星公司的卫星设备而言,完全可以纳入“使用或有权使用”。中央电视台为此支付给泛美卫星公司的费用,属于《中美协定》第11条特许权使用费中关于有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的款项。^①

泛美卫星公司税案为我们研究缔约国一方国内法院对税收协定的解释提供了一个生动的个案。这一案件同时说明,税收协定的解释和适用不再流于纸上谈兵,而是实实在在地走入了我国的司法实践中。本案中,法院的推理和判决触及协定解释的许多重要理论问题(包括协定和国内税法关系、OECD范本及注释的作用等),这表明在中国,法院开始成为税收协定解释的参与者,打破了在税收协定解释上的行政解释垄断以及立法解释与司法解释完全滞空的局面。我国既是税收协定大国,又是国际投资和贸易大国,多数涉外所得的征税都会涉及税收协定的适用;税收协定的主要受益者又是跨国纳税人,纳税人可以在国内行政诉讼中直接援引税收协定的规定。可以预见,随着相关税务纠纷和行政诉讼的不断增多,法院将在包括税收协定在内的税法解释中扮演越来越重要的角色。法院积极参与税法解释,有助于对行政权的监督和制约以及对纳税人权利的保护。税收司法的发展,也将大大促进税收法治建设的进程。

另外,本案也暴露了我国法院在处理税收协定案件上的力不从心。我国并没有专门的税务法院,而是由法院的行政审判庭来处理国际税务案件。应当承认,大多数的行政审判庭法官更熟悉国内法规定,而缺乏应有的国际税法专业训练,因此在处理税收协定案件方面难免力有未逮。例如,法院未能注意到税收协定有

^① 张旋卿,刘景玉.涉外税收行政纠纷法律适用研究——泛美卫星国际系统责任有限公司诉北京市国家税务局对外分局第二税务所代扣代缴预提所得税决定案法律问题研究[A].见:北京市高级人民法院.审判前沿:新类型案件审判实务(7)[C].北京:法律出版社,2004.60~71.

其专门的解释方法和独特的解释规则,而认为缺乏相应解释规则。并且,法院认为,我国学界缺少法律解释论的理论传承与积淀,法律解释方法乏善可陈,只能借助一定价值判断来对协定进行解释。法院同样也没有意识到引用 OECD 范本注释的法律依据问题以及根据 1992 年 OECD 范本注释来解释 1984 年《中美协定》的合法性问题。在协定解释上又多依赖税务机关的意见,难以对其意见进行审查,法院的推理和论证也不够严密,简单地将卫星带宽的使用权等同于卫星系统的使用权,不免引来非议。

围绕法院的判决,众多国内外学者展开了激烈的讨论,褒贬不一,其中不乏真知灼见。但从中也可以看出,不少国内学者对税收协定的规则、作用特点及其解释较为陌生,缺乏足够认知。例如,有学者错误解读了税收协定适用上的优先性,主张由于协定效力较高,根据国际法与国内法效力衔接的法理,税务机关和法院应结合《中美协定》和我国税法的规定,将泛美公司的收入归入特许权使用费,而不是租金。^①这实际上是以协定所得分类简单代替国内税法分类。还有学者将 OECD 范本注释奉为主臬,根据 1992 年 OECD 范本注释的说明质疑《中美协定》第 11 条规定的适用性。^②

泛美卫星公司税案的讼争实质上是中美税收之争。推而广之,中美之争体现了南北国家之间新旧两种国际经济秩序之争,是南北国家网络空间的税收权益分配矛盾之争的预演。泛美卫星公司税案正是我国税务机关和法院在这一问题上所作出的初步探索。根据国际法理论,如果大量国家在处理类似问题时采取相同做法,大量同一实践的出现,将会催生相关“法律确信”,进而产生具有普遍效力的国际习惯,对国际税收权益分配秩序产生影响。因此,对我国税务机关和法院而言,任重而道远。^③

泛美卫星公司税案的意义在于提出了一个令人深思的问题:在经济全球化、信息通信技术变革的新形势下,我国如何合法、有据地在诚信履行自己的国际条约义务,维护自身税收权益,推动公平合理的跨国税收权益分配秩序,保障跨国纳税人合法权益,促进国际投资和贸易活动等目标上建立并维持平衡?

本书以税收协定的解释问题作为研究主题,正是希望能对我国税务机关和国内法院进一步了解和掌握税收协定的解释和适用,以及我国学界有关条约解释研

① 傅纳红.美国泛美卫星公司应否在中国纳税[A].见:刘剑文.财税法案例与法理研究[C].北京:高等教育出版社,2004.304.

② 龙英锋.再论 ABC 卫星公司税收案[J].涉外税务,2005,(1):77~78.

③ 英国《国际税法报告》主编 P. Baker 教授肯定了本案的意义(尽管他对本案判决态度有所保留),他指出这是中国法院通过避免双重征税协定对全球国际税收法理作出的贡献。他认为这也再次证明了避免双重征税协定网络在传播国际税收共同原则中的重要作用。Baker P. Re PamSat International System Inc. [J]. International Tax Law Reports, 2005, (4): 420.

究的理论积累有所帮助。

二、本书的结构安排

本书的写作目的并不在于建构全面系统的关于税收协定解释的理论体系，而是以问题为核心，着重分析并试图解决缔约国一方的税务机关和国内法院在解释税收协定时所涉及的主要问题。因此，无论资料还是观点的取舍上，本书都紧紧围绕这一主题。

第一章首先对国际税收协定的概念进行了界定，并对其种类加以区分，说明本书的研究对象是双边性的避免对所得和财产国际双重征税协定（为行文方便，文中简称“税收协定”或“协定”）。接着考察了税收协定的产生和发展历程，认为税收协定已成为、并将继续成为世界范围内国际税收协调最重要的手段之一。进而剖析了税收协定的法律属性及其规则，认为税收协定具有双重法律属性，既作为国际法而存在，又成为缔约国国内税法的一部分，可由纳税人援引适用。税收协定的规则主要是征税权划分规则。在此基础上，本章考察了税收协定的解释问题，认为税收协定规则与一般法律规则一样，也有解释的必要性。从现状来看，税收协定的解释主要是由缔约国一方的税务机关和法院进行的。因此在解释税收协定时，一方面必须顾全本国在国际法下所承担的义务，并善意加以履行，以免构成对税收协定的违反；另一方面，仍需遵循本国实体法和程序法的规定，以免其解释或判决因不合法而归于无效。缔约国一方税务机关和国内法院对税收协定的解释主要涉及以下问题：税收协定在本国国内法上的地位、税收协定与国内税法的联系与区别及其解释上的差异、税收协定的解释方法、OECD 范本注释适用的法律依据、税收协定的解释规则。

第二章探讨了国际税收协定在缔约国国内法上的地位以及税收协定与国内税法解释上的差异。本章考察了若干国家关于税收协定地位的实践，指出有些国家在宪法上规定了税收协定的优先性，避免了税收协定与国内法的冲突；有些国家则未明确税收协定的优先性，而主要通过合宪性解释方法以及和谐解释方法来协调税收协定与国内法的关系。本章还指出税收协定与国内税法既存在密切联系，又有明显区别。税收协定的解释也有别于国内税法的解释，二者在解释对象、解释方法、解释规则、解释原则上存在差异。税收协定的适用要遵循消极作用原则。

第三章研究了国际税收协定的解释方法。认为税收协定是国际条约，应根据条约法所规定的解释方法进行解释，即《维也纳条约法公约》（下称条约法公约）第 31 条和第 32 条规定的文义解释、体系解释、目的解释和历史解释方法，以及税收协定第 3 条第 2 款所规定的根据协定用语的国内税法概念含义进行解释这一独特方法。

第四章讨论了 OECD 范本注释在税收协定解释中的法律地位问题。这一问

题包括两个方面：缔约当时的范本注释的法律地位以及范本注释的修订是否适用于此前缔结的税收协定的解释。本章详细介绍和比较了国际税法学界提出的各种学说，并采用了国别分析方法，对多个国家相关实践进行考察。认为 OECD 范本注释可视具体情况构成条约法公约下的“上下文”、“解释之补充资料”、“通常意义”或“特殊意义”。在范本注释的适用版本问题上，应以固定解释为原则，即根据缔约当时的范本注释来解释协定，但如协定有授权且注释修订不属于实质性修订的情况下，可有限地进行变动适用。

第五章研究了国际税收协定的解释规则问题。认为税收协定的解释规则包括条约法公约第 31~33 条以及协定第 3 条第 2 款。前者是税收协定一般解释规则，后者是税收协定的专门解释规则。第 3 条第 2 款优于条约法公约适用，但第 3 条第 2 款本身的解释应根据条约法公约进行，第 3 条第 2 款的适用并没有排除条约法公约的适用。同时，税收协定的各种解释方法在适用上存在一定的先后顺序。

三、研究素材与方法

就本书的资料来源而言，除了主要的国际税法著作以及经济合作与发展组织（以下简称经合组织或 OECD）自 1963 年以来历年国际税务研究报告之外，作者搜集研究的论文主要来源于 *Bulletin for International Fiscal Documentation*, *European Taxation*, *Asia Pacific Tax Bulletin*, *Intertax*, *Tax Note International* 等国际税法领域的一流刊物以及国内所载关于税收协定研究的文献，同时在资料的选取上，主要精选在理论和实践中具有较大影响的权威性文献。本书所研究的案例以英国、美国、澳大利亚等普通法国家以及德国、奥地利等大陆法国家的案例为主，结合普通法系和大陆法系的法律实践进行比较研究。

在研究方法上，本书主要采用了以下方法：

第一，国际法与国内法相结合的综合分析方法。

税收协定的解释是国际条约的解释，但税收协定主要又是由缔约国一方的税务机关和国内法院进行解释，税收协定的解释过程同时受到国际法和国内法的调整和制约。因此，必须同时结合国际法与国内法的规定才能全面地剖析税收协定的解释问题。例如，纯粹从国际法的角度来看，税收协定的解释在于查明和贯彻缔约国双方的共同意思。但在税收协定解释实践中，如果这一共同意思与本国立法机关立法意图不相符，缔约国国内法院最终不得受制于本国宪法的规定，以本国立法机关的立法意图为准。

第二，案例分析方法。

西方国家在税收协定的解释实践上起步较早，积累了丰富的经验。他山之石，可以攻玉。因此，笔者在本书写作中讨论缔约国一方解释税收协定的共性问题时，大量使用了外国案例进行说明。由于我国关于税收协定解释和适用的案例

极少，因此，凡涉及我国司法实践的地方，主要以前述泛美卫星公司税案作为我国税收协定司法解释实践的代表加以讨论。

第三，比较分析方法。

比较分析法是法学研究最常使用的方法之一，又可具体分为纵向比较和横向比较、宏观比较和微观比较、内部比较和外部比较、功能比较和结构比较等。其中，纵向比较指运用历史比较方法对一个或几个国家不同历史时期的法进行比较，横向比较指对同一时期两种或两种以上的法进行比较。^① 本书在税收协定的国内法地位问题以及 OECD 范本注释法律地位问题的讨论上均采用了横向比较方法，对一些具有代表性的国家的实践进行比较分析；同时也对同一国家在不同历史时期的立场作了纵向的比较分析。

^① 李放．关于比较法学方法论问题 [A]．见：沈宗灵、王晨光．比较法学的新动向——国际比较法学会议论文集 [C]．北京：北京大学出版社，1993. 187～188.

缩 略 语

ALI	American Law Institute	美国法学会
ASEAN	The Association of South East Asian Nations	东南亚国家联盟
ATO	Australian Taxation Office	澳大利亚税务局
BFH	<i>Bundesfinanzhof</i>	德国联邦税务法院
BISD	Basic Instruments and Selected Documents	(GATT)《基本文件资料汇编》
BPT	Branch Profits Tax	分支机构利润所得税
CARICOM	The Caribbean Community and Common Market	加勒比共同体
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International	(国际财政学会) 年会报告
CEPA	Closer Economic Partnership Arrangement	(内地与香港、内地与澳门) 建立更紧密经贸关系的安排
CFA	Committee on Fiscal Affairs	(经济合作与发展组织) 财政事务委员会
CFC	Controlled Foreign Company	受控外国公司
DTAs	Double Taxation Agreements	税收协定
DTCs	Double Taxation Conventions	税收协定
DTTs	Double Taxation Treaties	税收协定
ECI	Effective Connected Income	实际联系所得
EEC	European Economic Community	欧洲经济共同体
ESOPs	Employee Stock Option Plans	员工期权持股计划
FC of T	Federal Commissioner of Taxation	(澳大利亚) 联邦税务局长
GAAR	General Anti-Avoidance Rules	一般反避税规则
IBFD	International Bureau for Fiscal Documentation	(荷兰) 国际财政文献局
ICJ	International Court of Justice	国际法院
IFA	International Fiscal Association	国际财政学会

CIR	Commissioners of Inland Revenue	(英国) 国家税务局局长
IRC	Internal Revenue Code	(美国)《国内收入法典》
IRS	Internal Revenue Service	(美国) 国内收入署
LOB	Limitation on Benefits	(税收协定) 限制受益规定
MAI	Multilateral Agreement on Investment	多边投资协定
MAP	Mutual Agreement Procedures	(税收协定) 相互协商程序
Model	Model Tax Convention on Income and on Capital	税收协定范本
NaWest I	1999 年 National Westminster Bank Plc	诉美国案
NaWest II	2003 年 National Westminster Bank Plc	诉美国案
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development	经济合作与发展组织
OECD Commentary	OECD Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital	经合组织税收协定范本注释
Thin Cap	Thin Capitalization	资本弱化
TR	Tax Ruling	税务解释函令
UN	United Nations	联合国
UN Commentary	UN Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital	联合国税收协定范本注释
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development	联合国贸易与发展会议
VCLT	Vienna Convention on the Law of Treaties	1969 年《维也纳条约法公约》
WTO	World Trade Organization	世界贸易组织