

# 双边税收协定 对合伙企业的 适用研究

黄素梅 著



法律出版社  
LAW PRESS · CHINA

中国博士后基金2015年第五十七批面上项目：新丝绸之路背景下应对BEPS挑战的  
反避税问题研究（项目编号：2015M572241）

湖南省教育厅2015年重点项目：“一带一路”战略下应对BEPS挑战问题研究  
（项目编号：2015A051）

研究成果

湖南科技大学学术著作出版基金资助

# 双边税收协定

## 对合伙企业的 适用研究

黄素梅 著

## 图书在版编目(CIP)数据

双边税收协定对合伙企业的适用研究 / 黄素梅著  
—北京:法律出版社,2017.5  
ISBN 978-7-5197-0886-3

I. ①双… II. ①黄… III. ①合伙企业—对外投资—  
税收管理—研究—中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 094268 号

双边税收协定对合伙企业的适用研究  
SHUANGBIAN SHUI SHOU XIEDING DUI HEHUI  
QIYE DE SHIYONG YANJIU

黄素梅 著

策划编辑 沈小英  
责任编辑 沈小英 刘晓萌  
装帧设计 李 瞻

出版 法律出版社  
总发行 中国法律图书有限公司  
经销 新华书店  
印刷 北京京华虎彩印刷有限公司  
责任校对 杜 进  
责任印制 吕亚莉

编辑统筹 财经出版分社  
开本 A5  
印张 10.375  
字数 255 千  
版本 2017 年 6 月第 1 版  
印次 2017 年 6 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

网址/www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/info@lawpress.com.cn

举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司销售电话:

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85330678 重庆分公司/023-67453036

上海分公司/021-62071639/1636 深圳分公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5197-0886-3

定价:43.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

## 前 言

税收是各国政府的主要财政支柱,对某项所得是否征税,主要看该国是否拥有税收管辖权,国际上确定税收管辖权的标准主要有属人原则和属地原则。属人原则,是指以纳税人(包括自然人、法人和其他组织)的国籍、登记注册所在地或住所、居所和管理机构所在地等为标准来确定税收管辖权。凡属于某国的公民和居民,对该国负有无限纳税义务,即其全球所得都应在该国纳税,该国对其拥有税收管辖权,这种税收管辖权又称为属人管辖权或居民税收管辖权。属地原则,是指以一国的领土疆域范围为标准,确定其税收管辖权。凡位于某国领土内的一切人(包括自然人、法人和其他组织),无论是本国人还是外国人,均对该国负有有限纳税义务,即凡是来源于该国的所得应向该国纳税,该国对其均具有税收管辖权,这种税收管辖权又称为属地管辖权或

来源地税收管辖权。

不同国家对税收管辖权采用不同的原则将导致国际双重征税后果的产生。当不同国家的税收管辖权同时重叠在同一笔所得上时,即发生国际双重征税。这种国家之间的税收管辖权的相互交叉重叠可以分为两种情况,即相同的税收管辖权相互重叠和不同的税收管辖权相互重叠。<sup>①</sup> 国际双重征税产生的原因主要在于国家税收管辖权之间的冲突,主要表现在以下几个方面:一是由于不同国家同时行使居民税收管辖权和所得来源地税收管辖权,从而导致冲突。目前,大多数国家出于税收主权的考虑,既行使居民税收管辖权又行使来源地税收管辖权;或者行使的税收管辖权不一致,有的国家行使来源地税收管辖权,有的国家行使居民税收管辖权。这一方面使具有跨国所得的纳税人,作为居民纳税人对其居住国要就其世界范围内的所得承担无限居民纳税义务,另一方面作为非居民纳税人对所得来源国就其在该国境内取得的所得承担有限纳税义务,从而导致国际双重征税的产生。二是由于居民身份确定标准不一,从而导致冲突。各国在确定纳税人居民身份时,所遵循的标准可能存在差异,这导致一个纳税人在两个或两个以上国家同时被视为本国居民纳税人,承担无限纳税义务。例如,某企业实体甲在 A 国依法注册登记设立,但其主要营业地和管理中心在 B 国。如果 A 国认定居民的标准是注册登记地标准,则它将该企业视为居民企业;如果 B 国认定居民的标准是管理中心标准,则它也将该企业实体视为居民企业。此时,甲同时属于 A、B 两国的居民企业,如果两国都将该企业甲认定为纳税主体,则甲要对两国都承担无限居民纳税义务,从而产生双重征税。三是确定所得来源地的标准不同,从而导致冲

---

<sup>①</sup> 参见刘剑文主编:《国际税法学》,北京大学出版社 2000 年版,第 85 页。

突。各国国内税法对同一类所得的来源地的确定可能存在不同标准,这也导致相关国家的来源地税收管辖权之间的冲突,从而对同一笔所得产生国际双重征税。这类税收管辖权冲突表现在纳税人的同一笔所得分别被两个国家认定为来源于其境内,纳税人应分别向这两个国家就该笔所得承担纳税义务。例如,A国居民甲为B国居民合伙企业,在C国承包的某项工程技术中提供技术咨询服务。对甲所收取的咨询费,C国根据劳务的使用地标准,将该项所得视为来源于C国,要对其征税;B国则基于劳务报酬作为费用扣除的企业所在地标准,认为该项所得来源于B国,也要对其征税,此时就产生了国际双重征税。如果A国以甲的居住国身份对这笔所得行使居民税收管辖权,那么就产生对同一笔所得的三重征税。即使判定所得来源地采用同一标准,但在执行过程中对标准的理解和解释不同时,也会产生双重征税。<sup>①</sup>

这种双重征税显然增加了纳税人的税收负担,不符合税收公平原则。仅通过各国国内法进行规定,无法达成避免双重征税的目的。因此,国家之间往往会通过缔结关于避免对所得和财产双重征税的协定,以尽可能消除双重征税。这种国际税收协定是两个或两个以上的主权国家,为了协调相互间税收分配关系和加强税务行政方面的合作,本着对等原则,经由政府谈判后所签订的一种书面协议。因此,国际税收协定可分为多边和双边两种。

目前,国际上达成的多边税收协定为数不多,涉及内容相对较窄,影响不如双边税收协定大。1922年4月,奥地利、匈牙利、意大利、波兰、罗马尼亚和南斯拉夫6国之间签订了国际税收条约史上第一个以解决双重征税问题为内容的多变性条约;1983年瑞典、丹麦、

---

<sup>①</sup> 参见杨斌:《国际税收》,复旦大学出版社2004年版,第115页。

芬兰、冰岛和挪威 5 国签订了有关税务行政互助的条约,具有较大影响力,经过两次修改后与经济合作与发展组织(Organization for Economic Cooperation and Development, OECD)的范本十分接近;日本、美国、澳大利亚和加拿大 4 国于 1996 年 9 月签订了关于加强反对跨国偷税行为的合作协议;欧洲委员会和 OECD 于 1988 年 1 月 25 日在法国斯特拉斯堡共同制定了《多边税收征管互助公约》(又被称为《多边税收行政互助公约》),该公约向两组织成员开放,是一项旨在通过开展国际税收征收管理协作,打击跨境逃税、避税行为,维护公平税收秩序的多边条约,于 1995 年 4 月 1 日生效。我国政府在 2013 年 8 月 27 日正式签署《多边税收征管互助公约》。近年来,这一公约的影响力快速上升,正日益成为开展国际税收征收管理协作的新标准,目前已有 60 多个成员国。

世界上最早的双边税收协定是 1843 年由比利时与法国签订的,该协定主要是为了解决两国之间在税务方面的相互合作和情报交换问题。1977 年和 1979 年,OECD 和联合国先后正式发布了《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》(以下简称《范本》)和《发达国家与发展中国家关于双重征税的协定范本》(以下简称《UN 范本》),它们的主要内容基本相同,但《UN 范本》有关条款内容更强调来源国税收管辖权原则,更多地照顾到资本输入国(大多数属于发展中国家)的权益。各国对外缔结的协定往往以《范本》或者《UN 范本》为基础。本书的分析以《范本》为例,它主要包括以下 5 方面的内容:一是第 1~2 条规定协定的适用范围。二是第 6~22 条规定对各类跨国所得和财产价值的征收权的划分(以下简称分配规则或者分配条款),即针对不同种类性质的跨国所得规定相应的规则,明确哪些所得项目应由所得来源地国或居住国一方独占征税,哪些所得项目应由双方分享征税权,哪些所得项目来源国一方在一定条

件和范围内可以优先行使征税权。三是第 23 条规定消除国际重复征税的方法(以下简称方法条款),包括免税法和抵免法。免税法是指居住国一方对本国居民纳税人来源于所得来源地国另一方的、已向来源地国缴纳了税款的跨国所得,在一定条件下放弃行使居民税收管辖权,允许不计入该居民纳税人的应税所得额内免于征税;抵免法是指居住国按照居民纳税人已在来源地国缴纳的所得税或财产税额,允许从其居住国应纳税额中扣除。四是第 24 条规定,禁止对缔约国国民的税收歧视待遇。五是第 25~27 条规定建立国际税务行政协助关系,主要包括相互协商程序、税务情报交换以及税款征收协助。<sup>①</sup>

《UN 范本》遵循《范本》的范式和原则,但在征税权的分配上更注重来源地税收管辖权,主要体现在收入来源国对营业利润、投资所得和财产所得拥有更大的征税权。具体而言,两个范本在征税权分配上的异同,主要体现在以下几个方面:

一是不动产所得的征税权。两个范本关于不动产所得征税权的分配规则基本相同,两者的第 6 条都规定:“缔约国一方居民从缔约国另一方的不动产取得的所得(包括农业所得或林业所得),可以在另一国征税。”但通过常设机构取得的不动产所得应视为营业利润,按有关营业利润的规则分配征税权。

二是营业利润的征税权。营业利润的征税一般要遵循常设机构原则、利润归属原则和独立企业原则,以均衡收入来源国和居住国之间的利益。第一,关于常设机构原则。两个范本的第 7 条第(1)款都规定:“缔约国一方企业的利润应仅在该国征税,但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构进行营业的除外。如果该企业

<sup>①</sup> 参见廖益新主编:《国际税法》,高等教育出版社 2008 年版,第 68~73 页。



通过在缔约国另一方的常设机构进行营业,则其利润可以在另一国征税。”但两个范本在常设机构的构成条件、是否将有关监督管理活动和劳务活动也列入常设机构等问题上有分歧。《UN 范本》较《范本》而言,着眼于扩大常设机构范围或放宽构成常设机构的条件。第二,关于利润归属原则。利润归属原则是指缔约国一方对外国企业的营业利润征税,只能以归属于常设机构的利润为限。对哪些利润应归属于常设机构,两个范本存在不同标准。《范本》采用实际联系标准,即仅当营业利润的产生与常设机构有实际联系时,才能归属于常设机构征税;而《UN 范本》主张采用有限制的引力原则,即非居民除按实际联系原则归属利润外,在收入来源国境内虽设有常设机构,但绕开常设机构自行在收入来源国开展营业活动,如这些活动与常设机构营业活动相同或相似,也可将其利润归入常设机构进行征税。第三,关于独立企业原则。独立企业原则是指将常设机构视为独立的纳税实体,要将所取得的利润进行汇总归并,独立计算盈亏,把作为独立企业可能得到的利润准确完全地归属于常设机构。两个范本作了相同的规定。就常设机构与总机构之间的营业往来,常设机构与该企业的其他机构、关联企业及其所属常设机构之间的营业往来,应按照正常交易原则,以公开公平的市场交易价格为依据计算归属于常设机构的利润,以便来源国据此征税。

三是投资所得的征税权。两个范本对投资所得的征税,都设立了股息、利息、特许权使用费 3 个条款。《UN 范本》对全部形式的投资所得实行居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权相结合的原则,承认缔约国双方都有征税权,但《范本》不承认特许权使用费收入来源地征税权,主张由受益所有人居住国征税。

四是财产所得的征税权。两个范本对不动产转让所得一致主张由不动产所在地国进行课税,但对财产转让所得的规定有所差异。

相同之处主要在于:对不动产转让所得,以财产所在地为所得来源地,由来源国行使税收管辖权;对常设机构的营业财产进行转让或从事个人独立劳务的固定基地的财产转让以及对从事国际运输的船舶或飞机、内河运输的船只的转让,或对附属于上述船舶、飞机、船只的动产取得的收益的转让有相同规定。不同规定主要在于对股票或类似权益的转让所得的处理。<sup>①</sup>

综上所述,协定的作用主要是避免双重征税,并加强国家间的合作,防止逃避税,消除税收歧视,实现税收饶让抵免。<sup>②</sup>两个范本第6~22条的分配规则将限制所得来源国的课税权:来源国或者完全放弃其课税权,或者其所课税额将受到限制而应遵循协定所规定的税率。居住国原则上负有义务采用免税法或抵免法来减轻或避免双重征税。

目前,世界各国所缔结的协定大都是以上述两个范本为蓝本的,我国所缔结的大部分税收协定的内容更接近《范本》的规定。在数量上,双边税收协定远远超过多边税收协定,世界上大多数国家也多采用缔结双边税收协定的方式来解决国际双重征税问题,因此,本书主要从双边税收协定的视角来进行研究。

虽然有税收协定对跨国所得课税进行协调,但税收协定只是对管辖权的范围作为分配,相应的管辖权仍与国内法产生许多不对称,这些不对称既有可能导致双重征税,也有可能造成双重征税。除此之外,因其他种种原因,如协定中某些用语没有做出统一的解释、协定规则指向要适用缔约国国内法等,各国在对跨国所得课税时可能会适用其本国税法。

---

<sup>①</sup> 参见杨斌、宋春平:《两个协定范本关于所得征税权分配规则的比较》,载《国际税收》2011年第8期。

<sup>②</sup> 参见廖益新:《国际税法》,高等教育出版社2008年版,第143~144页。

就合伙企业而言,各国国内所得税法对它的规定存在较大的差异。有的国家如西班牙、巴西、巴拿马将其视为纳税主体,即合伙企业所得由合伙企业本身负担纳税义务;有的如德国、芬兰、加拿大、美国则不承认其纳税主体地位,将其视为税收透明体或者税收虚体,即合伙企业所得不是由合伙企业本身承担纳税义务,而是将所得“流经”至其合伙人,由其承担纳税义务。对同样的实体,有的将它视为合伙,有的将其视为公司,有的允许其选择按照合伙或公司课税。有的将在国内设立的合伙企业视为纳税虚体,而将在国外设立的合伙企业视为纳税实体。有的国家承认合伙人与合伙企业之间的各种交易关系,对由此产生的相关交易金额,允许从合伙企业所得中列支,有的则不承认,由此产生的费用不能从合伙企业所得中列支。因此,在税收上合伙企业常常构成混合实体,即同一混合体在两个或两个以上税收管辖区因其法律规定不同而产生不同的税务处理,主要体现在对同一笔支付,该混合体的定性是透明体抑或不透明体。混合实体被用来进行混合错配安排,尤其是近年来,许多全球性的跨国公司在其税收架构中,往往利用混合实体或者税收透明体在税务上的错配以规避主权国家的税收征收管理,这是一种较为常见的“税基侵蚀与利润转移”(Base on Erosion and Profit Shifting, BEPS)方式,各国目前正如火如荼地开展研究与合作,以规制 BEPS 行为,维护国家税收权益。

也正是由于上述各国国内税法中赋予合伙企业不同的税收待遇,当合伙企业具有跨国所得,各国在对其进行课税而适用协定时就会产生各种各样的冲突,如主体定性冲突和所得定性冲突。这些冲突一方面导致国家间协定适用上的分歧和矛盾;另一方面也致使企业试图利用各国之间的不同规定,借助税收上的错配安排或者混合实体的错配,企图规避税收。这两者都将导致双重征税或不征税

现象的产生,致使国家税收流失,纳税人税负加重或减轻,有悖税负公平原则。那么应如何对合伙企业及其所得适用协定,尽可能避免这些冲突,有效避免双重征税或不征税,实现协定的目的和宗旨,以维护国家税权,确是国际税收中的一个难题,值得探讨和研究。

随着我国经济的快速发展,外国来华投资所采取的企业形式也多种多样,尤其是合伙这种形式的采用,近年来有了显著增长,主要体现在风险投资领域以及咨询和服务领域。为了顺应这种潮流,我国对《合伙企业法》进行了修订,增加了有限合伙以及特殊合伙形式,规定合伙企业的生产经营所得和其他所得由合伙人分别缴纳所得税;并明确规定自然人和法人都可以参与合伙企业,毫无疑问,外商也可以在我国设立合伙企业。有限合伙制度的创设满足了希望在中国设立、运作、投资风险投资基金、私募股权基金的外国投资者的需求。近年来,这种私募股权基金在我国蓬勃发展。同时,我国的合伙企业也可以到海外投资,合伙企业的跨国所得课税现象日趋频繁,合伙企业适用国际税收协定的情况就不可避免。

鉴于我国与各缔约国国内税法对合伙企业的规定存在差别,在适用协定过程中必然会产生各种各样的冲突。如何对合伙企业及其跨国所得正确适用国际税收协定就成为迫在眉睫的问题,但我国学者在这方面的研究尚不多见。

因此,本书针对双边税收协定对合伙企业及其跨国所得的适用进行了研究,探讨了合伙企业在双边税收协定中是否具备享有优惠的协定资格、合伙企业所得(如营业利润、股息、利息、特许权使用费等)如何进行定性及其对课税的影响、合伙企业常设机构的认定及其所得的课税、合伙人与合伙企业之间交易所得的定性及其课税、双边税收协定对合伙企业及其跨国所得的适用等问题,并结合我国所缔结的中外双边税收协定及我国所处的不同缔约国地位的情形,

对涉及我国的合伙企业及其跨国所得如何正确适用中外双边税收协定进行了分析,提出了一些粗浅的建议。

但因笔者才疏学浅,能力有限,对与合伙企业及其跨国所得的课税协调相关的问题,未能面面俱到,逐一深入研究。书中所涉内容也存在诸多不足之处,恳请各位专家、同仁批评指正!

# 目 录

前 言 .....	1
第一章 合伙企业的纳税地位与定性冲突 .....	1
一、合伙企业在各国所得税法上的纳税地位 .....	1
(一) 美国 .....	4
(二) 德国 .....	10
(三) 日本 .....	14
(四) 加拿大 .....	16
(五) 法国 .....	18
(六) 荷兰 .....	19
(七) 西班牙 .....	19
二、合伙企业的定性冲突 .....	20
(一) 定性冲突的含义 .....	20
(二) 定性冲突产生的原因 .....	23
(三) 定性冲突的不同情形 .....	25
第二章 合伙企业的协定资格 .....	29
一、《范本》意义上的“人”和“居民” .....	30
(一) 《范本》第3条第(1)款意义上的“人” .....	31
(二) 《范本》第4条意义上的“居民” .....	32
(三) “缔约国一方企业”或“缔约国另一方企业” .....	41

## 2 双边税收协定对合伙企业的适用研究

(四) 各国对合伙企业居民身份确定的现行规则 .....	43
(五) 美国税收示范协定下的合伙企业的主体资格 .....	45
二、缔约国对合伙企业给予相同定性时的协定资格 .....	46
(一) 涉及两国的情况 .....	46
(二) 涉及三国的情况 .....	63
三、缔约国对合伙企业给予不同定性时的协定资格 .....	79
(一) 对合伙企业协定资格的不同看法 .....	79
(二) 德国解决因合伙企业定性冲突而引起的协定资格 问题的办法 .....	86
(三) 《报告》对来源国的建议 .....	109
(四) 针对“缔约国另一方的定性具有约束作用”原则的 不同看法 .....	116
第三章 《报告》有关解决定性冲突方法的检讨 .....	125
一、涉及两国的情况 .....	125
(一) 合伙企业在所在地国被视为纳税虚体, 在来源国 被视为纳税实体 .....	126
(二) 合伙企业在所在地国被视为纳税实体, 在来源国 被视为纳税虚体 .....	132
二、涉及 3 国的情况 .....	145
(一) 合伙企业在所在地国被视为纳税虚体, 在合伙人 居住国和来源国被视为纳税实体 .....	145
(二) 合伙企业在所在地国和来源国被视为纳税虚体, 有来自将合伙企业视为纳税实体的第三国合伙人 .....	149
(三) 所在地国和来源国将合伙企业视为纳税实体, 合 伙人居住国将其视为纳税虚体 .....	154

第四章 合伙人来自合伙企业所得的定性及课税 .....	160
一、缔约国给予合伙企业不同纳税地位时所得的定性及课税 .....	163
(一) 合伙企业在所在地国被视为纳税实体,在合伙人居住国被视为纳税虚体 .....	163
(二) 合伙企业在所在地国被视为纳税虚体,在合伙人居住国为纳税实体 .....	179
二、缔约国都将合伙企业视为纳税虚体时所得的课税 .....	182
(一) 利润所得 .....	182
(二) 特别报酬 .....	191
第五章 中外双边税收协定对合伙企业的适用 .....	232
一、中国合伙企业所得税收制度 .....	232
(一) 合伙企业在中国的税收待遇 .....	232
(二) 合伙企业所得税收制度的缺陷及完善 .....	236
二、中外双边税收协定对合伙企业的规定及其适用 .....	247
(一) 中外双边税收协定对合伙企业的规定 .....	247
(二) 中外双边税收协定对合伙企业的适用 .....	252
结    语 .....	266
参考文献 .....	273
缩略语表 .....	292
附录:OECD 关于对所得和财产避免双重征税的税收协定范本 .....	296



## 第一章 合伙企业的纳税 地位与定性冲突

合伙企业的纳税地位或者各国所给予它的纳税待遇,即是由合伙人还是合伙企业对所得负有纳税义务的不同,将极大地影响合伙企业跨国所得征税中能否享有双边税收协定有关优惠。这种企业形式也在很大程度上为跨国公司利用不同国家的不同规定而进行不同的股权架构设计,从而进行避税提供了极大便利。

### 一、合伙企业在各国所得税法上的纳税地位

各国国内所得税法对合伙企业在税收上的待遇有不同规定,根据合伙企业所得征税模式是由合伙人还是合伙企业承担纳税义务这一标准,可分为两大类型:

一类征税模式是由合伙人而不是合伙企业本身对合伙企业所得承担纳税义务,合伙企业既不是个人所得税也不是企业所得税的纳税主体,