



财税法译丛

熊 伟 主编

税收协定与 发展中国家

[奥地利] 维罗尼卡·道尔 著

熊伟 毛杰 译

涉外借



商务印书馆
The Commercial Press



财税法译丛

熊 伟 主编

税收协定与发展中国家

[奥地利] 维罗尼卡·道尔 著

熊 伟 毛 杰 译



商务印书馆
The Commercial Press

2018年·北京

图书在版编目(CIP)数据

税收协定与发展中国家 / (奥)维罗尼卡·道尔著;
熊伟,毛杰译. —北京:商务印书馆,2018
(财税法译丛)
ISBN 978-7-100-15929-6

I. ①税… II. ①维…②熊…③毛… III. ①国际税
收—经济协定—研究 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 044555 号

权利保留,侵权必究。

财税法译丛

熊伟 主编

税收协定与发展中国家

〔奥地利〕维罗尼卡·道尔 著
熊伟 毛杰 译

商务印书馆出版

(北京王府井大街 36 号 邮政编码 100710)

商务印书馆发行

北京市艺辉印刷有限公司印刷

ISBN 978-7-100-15929-6

2018 年 9 月第 1 版

开本 787×960 1/16

2018 年 9 月北京第 1 次印刷

印张 26 3/4

定价:88.00 元

By
Veronika Daurer

TAX TREATIES AND DEVELOPING COUNTRIES

This is a translation of Tax Treaties and Developing Countries, by Veronika Daurer, published and sold by The Commercial Press, by permission of Kluwer Law International BV, The Netherlands, the owner of all rights to publish and sell same.

本书根据 Kluwer Law International BV, The Netherlands 2014 年版译出

© 2014, Kluwer Law International BV, The Netherlands

总 序

译书是个苦差事,翻译法律书籍更是苦上加苦。不同国家有不同的法制传统,有的属于大陆法系,有的属于英美法系,同一个法系内部也是异彩纷呈。要想将不同背景的法学论著翻译成中文,使之准确对应中国法的名字术语,的确不是一件容易的事情,词不达意在所难免。因此,对于语言能力强的人来说,直接阅读论著原文,深入特定国度的具体场景,当然是最为理想的选择。

然而,对于中国财税法学来说,这个目标还显得比较遥远。目前学科还处在成长阶段,年龄较长的学者很少用外语,中青年学者出国交流学习的机会多,其中不乏外语能力很强的人,但大部分人还只是掌握英语,阅读一般的外文读物没有问题,能熟练查阅专业文献的并不多见。在财税实务部门中,这方面的人才更加欠缺。总体来说,我们对境外财税法的研究并不全面和深入。

另一方面,随着推进建立现代财政制度,近年来我国财税改革的实践如火如荼。不管是中央与地方的财政分权,还是预算管理制度的强化;不管是地方债的规制,还是政府与社会资本合作;不管是税收法定原则的落实,还是税收征收程序的完善,结合国情的制度创新都是核心内容,迫切需要财税法学界提供理论支持,包括有关外国学说和制度的借鉴。

尽管财税法发展离不开本土经验的总结,但这个领域总体来说是舶来品。基于市场经济的愿景,各国在观念、制度、规则和应用等方面有共通之处。外国学者的成果,不管是基础理论提炼方面的,还是历史梳理及制度比较的,抑或是规则阐释及应用方面的,只要考据翔实、言之成理,对提升我国立法、执法、司法以及研究的水平,应该都会有所裨益。

二十年来,我国财税法学经历了“摇旗呐喊”、“跑马圈地”,现在需要进入“精耕细作”的阶段。译介外国的论文著作、法律文本,有的放矢地学习

国外先进的治学方法和法治经验,方便财税法学者从事比较研究,方便政策制定者了解国际动态,这是学科精耕细作的必然要求,民法学、行政法学、宪法学、刑法学都经历了这个过程,新兴的财税法学也不可逾越。

鉴于此,笔者不揣冒昧,积极从各个方面争取资源,策划组织“财税法译丛”,并得益于金莹莹编辑的帮助,成功在商务印书馆立项。作为总主编,我深知此事之艰难,除了需要不时亲自示范,直接参与翻译工作,更为重要的是,要认真筛选待译文献,物色合适的翻译人员,为译稿质量最终把关,为出版筹集足够经费,等等。但兹事体大,不敢犹豫,只有迎难而上。

这套丛书的顺利出版,要感谢商务印书馆的支持,感谢中国财税法学会研究会会长、北京大学刘剑文教授的鼓励。约克大学 Osgoode Hall 法学院的李金艳教授、不列颠哥伦比亚大学法学院的崔威教授、悉尼大学商学院的 Antony Ting 教授、香港中文大学法学院的许炎教授、南开大学法学院杨广平教授积极推荐优秀著作,国内不少中青年学者和实务专家纷纷表示愿意加入翻译团队,这份热情让我感动,借此机会一并表示感谢。

译丛的选题覆盖财政法和税法,既可以是理论性的思想探索,也可以是制度方面的比较研究,还可以是行政或司法案例的分析整理,作者的国别不限,书稿的语言不限,只要是优秀的作品,版权方面不存在争议,都可以列入选稿范围。恳请各位师友不吝荐稿,并帮助联系作者和出版社,也欢迎有志之士加入翻译团队。如有慷慨者愿意资助出版,更是功德无限。

随着财税法译丛项目的推进,一本又一本优质图书将被引入国内,与学术研究者、政策制定者、法律执行者见面,成为中外思想交流的又一平台,成为推动我国财税法学进步的新动力。这一幕情景虽然需要付出非常努力,却无比令人向往,值得我和学界同仁一起去实现。笔者相信,所有投身于这项事业的人,其收获的快乐将远超预期。

此为序,与诸君共勉!

熊 伟

2017年9月8日

译者序

在大多数国家,税收协定都是其国际税收规则的重要组成部分。目前,世界上有 2000 多个关于所得税、财产税的税收协定。税收协定的首要目的是通过消除双重征税等税收障碍,促进跨国贸易和投资。近年来,全球一体化呈加速趋势,国际间经济要素流动的频率和数量都是空前的,税收协定的重要作用受到了更多的关注。实务中的体现是,新的税收协定的数量不断增加,原有协定也不断得以修订;在理论层面,则是对税收协定目的、作用、内容的研究不断深入。

绝大多数税收协定都是以税收协定范本为基础缔结而成,这使得税收协定呈现出基本相同的框架体系,缔约方只需就不同于范本规定的事项达成一致即可,大大便利了税收协定的达成。目前,税收协定范本主要是指经合组织的协定范本和联合国的协定范本。经合组织继承了 20 世纪 20 年代国际联盟所开始的所得税税收协定范本的制定工作,并在 1963 年首次发布范本草案,此后不断地进行修订更新。经合组织的财政事务委员会集中了各成员国资深税务专家,为协定范本的完善提供充足的智力支持。虽然经合组织范本内容丰富且与时俱进,但其根基则是,假定协定缔结于两个经济发展水平相同的(发达)国家之间。在此前提下,由于经济要素流动呈双向均衡局面,税收协定的抑制来源地国征税权与维护居民国征税权的做法,基本上能够实现跨境税源的公平分配。但是,当发展中国家逐渐成为国际大家庭的多数成员时,其对外缔结的税收协定,特别是与发达国家缔结的税收协定,必须考虑这些国家间非对称的资金流动,从发达国家流入发展中国家的投资要比后者流向前者的投资多得多,联合国范本应运而生。该范本更多地考虑发展中国家的情况,将征税权更多地分配给来源地国。

本书题为《税收协定与发展中国家》,点出了本书所研究的重点。整体而言,目前学界对于联合国协定范本,以及发展中国家如何利用税收协定范

本缔结税收协定,从而实现本国的发展目标等内容,缺乏系统和深入的研究,本书正好填补了这一空白。从研究内容上看,首先,本书除了对协定具有的消除双重征税、分配征税权、防范避税和偷逃税等功能进行探讨,对于协定是否能够促进投资活动也进行了详细分析。营造税收确定性氛围,吸引外来投资,是发展中国家缔结税收协定的另一个现实目标。其次,在概述联合国协定范本历史发展的基础上,通过对联合国范本逐条详细解读,重点展现该范本的基本特点——与经合组织范本的差异,而这些差异正是联合国范本维护发展中国家利益的重要体现。再次,本书分析联合国范本的现实影响,选择了一组作为发展中国家代表的非洲国家,考察这些国家各自协定谈判中是否真正使用及在多大程度上使用了联合国范本,发现联合国范本对于发展中国家的重要性程度,以及联合国范本中的哪些条款为目标国税收协定所采用,哪些条款没有被采用。

本书的研究方法也有独到之处。首先,它将经济理论融入法学研究中。国际税法的研究离不开法学方法和经济学方法,本书作者在不少地方,特别是探讨税收协定避免双重征税的功能部分,就税收对资本等要素配置的经济效率作了分析。其次,理论与实证研究相结合。本书所采用的实证方法让读者眼前一亮。作者选取了一组具有代表性的国家,对这些国家对外缔结税收协定情况进行了详细和具体的分析,包括这些国家税收协定所采用的范本情况、每个条款的具体内容、与两个协定范本相同或者差异之处,以及这些协定所包含的与两个协定范本都不同的地方,令人信服地揭示了联合国范本对于发展中国家的影响和作用。再次,纵向(历史分析)比较与横向比较方法兼顾。作者在介绍两个协定范本及样本国家税收协定条款历史沿革方面着墨较多,旨在说明这些法律规则背后的历史成因;同时,作者对于经合组织范本与联合国范本以及样本国家协定的具体条款进行横向比较,分析异同,揭示其中的立法目的和原因,为本书最终的结论和建议提供了支撑。

整体而言,本书填补了对联合国范本以及发展中国家采用范本缔结协定研究的空白,具有较高的学术价值,让我们重新认识了联合国范本的重要

地位和现实价值,唤醒和激励我们加强对联合国范本的研究,不断完善之,运用之。本书还对联合国范本及其注释提出了修改建议,并就本书中分析过的国家税收政策提出了相关建议。因此,本书对本领域的税收实务者、学者和政策制定者都具有相当的价值。

本书的翻译过程基本上一气呵成,但由于日常工作繁忙,译稿的修订却多有中断,耽误了出版进度。本书的顺利翻译和出版,得益于来自多方面的支持。商务印书馆的金莹莹编辑字斟句酌地审校稿件,严把质量关;广东省地税局科研所梁若莲副所长为本书翻译和校订提供了诸多有价值的参考意见;武汉大学法学院项焱教授为本书翻译牵线搭桥,间接催生了“财税法译丛”。我们在此一并表示感谢!

尽管我们尽了最大努力,但由于能力所致,书稿翻译仍难免存在错漏,敬请读者及方家指正!

熊伟 毛杰

2017年10月15日

前 言

这本书是以我在奥地利研究院和维也纳经济大学国际税法研究院担任研究和教学助理期间的博士论文为基础的。我要感谢我的导师名誉博士迈克尔·朗(Michael Lang)教授;非常感谢他在我身为学生时激发了我对税收协议及国际税法的兴趣。在我论文写作的若干阶段,他对我提供支持、给予宝贵意见并指导我。我还要感谢担任我第二导师的法学硕士伊娃·爱博哈汀格(Eva Eberhartinger)教授。

在研究院期间,很多人曾帮助过我并对我的研究产生了影响。还有其他教授,比如约瑟夫·舒赫(Josef Schuch)教授、克劳斯·斯大林格(Claude Staringer)教授、阿尔弗雷德·斯托克(Alfred Storck)教授、帕斯夸里·皮斯通(Pasquale Pistone)教授,以及杰弗里·欧文斯(Jeffrey Owens)教授,他们教导我如何进行学术工作并帮助我参加各种项目、会议以及其他丰富我博士项目的各种活动。皮斯通教授和欧文斯教授向我展示了税收协定及发展中国家研究是极为时新的课题,并在我的研究目标方面给了我很大的鼓励。还有我研究院的同事们,他们对我探讨各种争议性问题提供了很大帮助。我要感谢他们的技术投入,以及在我需要的时候作为朋友在我的身边。特别感谢卡斯帕(Kasper Dziurdz)博士阅读了我的部分论文并提供了有用意见。

论文的相当大部分是我在国外研究期间所写的。在奥地利联邦科学与研究部的玛丽埃塔·布劳·格兰特(Marietta Blau Grant)的支持下,我能够在瑞典的乌普萨拉大学待了五个月。我要感谢波蒂尔·维曼(Bertil Wiman)教授、马修斯·达尔伯格(Mattias Dahlberg)教授以及他们的研究团队对我的款待,并提供了我希望得到的所有支持。此外,我还想向莫纳什大学(澳大利亚墨尔本)的瑞克·克瑞文(Rick Krever)教授及其团队表示感谢,我在该大学进行了两个月的研究。在此期间,我的论文有了很大进展,

而且克瑞文教授进一步鼓励我进行深入研究。亚瑞夫·布劳恩(Yariv Brauner)教授花时间阅读我的论文并提供了宝贵的意见,我也要致以诚挚的感谢。

最后我想要感谢我的家人及朋友,他们一直都在支持我,帮助我进行研究,并且向我展示了生活中除了税法还有其他东西。谢谢你,安娜(Anna),谢谢你激发了我对发展中国家的兴趣并与我分享你的专业意见。感谢我亲爱的父母最初把我带入了税法,并且一直陪在我身边。这本书是献给你们的。

2013 年 7 月,维也纳

维罗尼卡·道尔(Veronika Daurer)

表 格 清 单

表 2.1	国联报告中对所得的分类	20
表 4.1	样本国的税收协定清单	133
表 4.2	从贸易和捐赠角度看税收协定缔约伙伴国	139
表 4.3	标题方面存在差异的协定	149
表 4.4	自然人之外居民身份判断标准的差异	151
表 4.5	关于(1980 年版/2001 年版)联合国范本第 4(1)条变化上的 差异	152
表 4.6	“人”一词定义的差别	154
表 4.7	除个人以外的公司和人的加比规则的差异规定	156
表 4.8	与联合国范本第 2(2)条所作定义的差异	158
表 4.9	缔约国税法的变动	161
表 4.10	有限引力规则	164
表 4.11	可扣除的费用	166
表 4.12	包含不同于联合国范本第 7(4)—(6)条规定的协定	168
表 4.13	偏离联合国范本第 5(2)条设施列举规定的情况	171
表 4.14	建筑工地和建设项目	173
表 4.15	服务型常设机构条款的差异规定	175
表 4.16	不被视为常设机构的设施	178
表 4.17	代理人型常设机构的差异规定	180
表 4.18	保险型常设机构	181
表 4.19	独立代理人作为常设机构	182
表 4.20	独立个人劳务	184
表 4.21	来源地国对国际运输中船舶运营利润的课税权	186
表 4.22	没有按照实际管理机构所在地为基础进行课税权分配的	

情形	187
表 4.23 第 8 条包含的附属性活动	188
表 4.24 “国际运输”的定义	191
表 4.25 二次调整	192
表 4.26 与联合国范本第 9(3) 条不同的规定及时间限制	193
表 4.27 与联合国范本第 6(1) 条不同的规定	194
表 4.28 定义与所涵盖的所得	196
表 4.29 对股息所得的预提税率	198
表 4.30 对利息和特许权使用费的预提税率	206
表 4.31 消极所得条款中的受益所有人概念	216
表 4.32 “股息”的定义	219
表 4.33 “利息”的定义	222
表 4.34 关于特许权使用费定义的差异规定	226
表 4.35 技术和管理费	229
表 4.36 地产型公司股份转让	232
表 4.37 (实质性) 持股的转让	234
表 4.38 优先于第 15 条适用的附加条款	236
表 4.39 与联合国范本第 15(2) 条的差异	238
表 4.40 在船舶或航空器上的受雇所得	239
表 4.41 来源地国是否拥有课税权	241
表 4.42 与社会保障支付条款的差异	243
表 4.43 “退休金”定义和加入年金规定的情况	244
表 4.44 政府服务条款增加涵盖的报酬	247
表 4.45 “当地工资水平雇员”例外	248
表 4.46 与联合国范本的差异	250
表 4.47 “学生”条款中的附加规定	251
表 4.48 教授、教师和研究人員条款概览	253
表 4.49 外交人員条款的附加规则	256

表 4.50	董事费条款的差异	257
表 4.51	与联合国范本第 21(2) 条的差异规定	263
表 4.52	与联合国范本第 22(3) 条的差异规定	265
表 4.53	抵免法与免税法	266
表 4.54	拟制的税收抵免规定	267
表 4.55	避免经济性双重课税规定的情况	270
表 4.56	非歧视条款的适用范围	272
表 4.57	“国民”的定义	274
表 4.58	无国籍人员的非歧视待遇	275
表 4.59	常设机构的非歧视规定	276
表 4.60	对常设机构的附加税	277
表 4.61	可扣除的利息和特许权使用费支付的非歧视待遇	279
表 4.62	与联合国范本第 25(1) 条的差异	281
表 4.63	相互协商程序规则的其他差异	282
表 4.64	协商程序方面的差异	283
表 4.65	与联合国范本第 25(4) 条的差异	284
表 4.66	分别严格遵循联合国范本或经合组织范本第 26 条内容签订 的条约	287
表 4.67	在信息交换方面采用了经合组织范本和联合国范本内容的 混合规定	288
附表 1	利息豁免	363
附表 2	文化交流条款	370
附表 3	教授、教师及研究人员	376

图 表 清 单

图 4.1	非洲及东非的地图	129
图 4.2	税收协定的签订时间分布	137
图 4.3	协定网络的地区分布	138
图 4.4	外国直接投资流入数与实际生效协定数	142
图 4.5	建筑工地构成常设机构的标准	304
图 4.6	与建筑工地或建设项目有关的监理活动	305
图 4.7	服务型常设机构规则	305
图 4.8	有限引力规则	307
图 4.9	证券投资与非证券投资股息支付的预提税率	310
图 4.10	利息支付的预提税率	311
图 4.11	特许权使用费的预提税率	311
图 4.12	非证券投资股息的所有权标准	312
图 4.13	股份转让资本利得的来源地课税权与居民课税权	313
图 4.14	退休金支付的来源地课税权与居民课税权	315
图 4.15	社会保障支付的来源地课税权与居民课税权	316
图 4.16	其他所得的来源地课税权与居民课税权	317

缩写词列表

- ACP 非洲、加勒比和太平洋国家 African, Caribbean, and Pacific Group of States
- AOA OECD 授权方法 Authorized OECD Approach
- APTB 亚太税收期刊 Asia-Pacific Tax Bulletin (Periodical)
- Art. 条 Article
- ATAF 非洲税收征管论坛 African Tax Administration Forum
- ATPC 非洲贸易政策中心 African Trade Policy Center
- BAO 奥地利税法通则 Bundesabgabenordnung (Austrian general tax code)
- BEL 比利时 Belgium
- BRICS 金砖国家(巴西、俄罗斯、印度、中国和南非)的英文首字母缩略语
Acronym for Brazil, Russia, India, China and South Africa
- BTR 《不列颠税收评论》(英国期刊) British Tax Review (UK periodical)
- Bull. For Int'l Tax 《国际税收期刊》 Bulletin for International Taxation
- BUR 布隆迪 Burundi
- CCCTB 公共的合并公司税基 Common Consolidated Corporate Tax Base
- CEN 资本输出中性 Capital Export Neutrality
- CFC 受控外国公司 Controlled Foreign Company
- Chap. 章 Chapter
- CIN 资本输入中性 Capital Import Neutrality
- COMESA 东南非洲共同市场 Common Market for Eastern and Southern Africa
- CON 资本所有权中性 Capital Ownership Neutrality
- CS 缔约国 Contracting State
- d. 日 day

8 税收协定与发展中国家

DBA 德国避免双重课税条约 Doppelbesteuerungsabkommen (German for double taxation conventions)

Doc. 文件 Document

Double Tax. Conv. 防范双重课税条约 Double Taxation Conventions

DR Congo 刚果共和国 Democratic Republic of the Congo

DStZ 《德国税报》Deutsche Steuerzeitung (German periodical)

DTA 防范双重课税协议 Double Taxation Agreement

DTAA 避免双重税收协议 Double Tax Avoidance Agreement

DTC(s) 避免双重课税协议 Double Taxation Convention(s)

e. g. 举例 example given

EAC 东非共同体 East African Community

ECOSOC 联合国经社理事会 (UN) Economic and Social Council

ed(s). 编者 editor(s)

Einl. 引言(德语) Einleitung (German for introduction)

Et al. 和其他 et alii (and others)

Et seq. 以及下列等 et sequens (and the following)

etc. 等 et cetera (and so forth)

ETH 埃塞俄比亚 Ethiopia

EU 欧洲联盟 European Union

EVI 经济脆弱指数 Economic vulnerability index

FATCA (美国)外国账户税收遵从法案 (US') Foreign Account Tax Compliance Act

FDI 外国直接投资 Foreign Direct Investment

FN 脚注 footnote

FRA 法国 France

GAAR 一般反滥用条款 General Anti-abuse Rule

GNI 国民总收入 Gross National Income

GNP 国民生产总值 Gross National Product