



OECD 税收协定 范本注释

经济合作与发展组织 著
国家税务总局国际税务司 译



中国税务出版社

OECD 税收协定范本注释

经济合作与发展组织 著
国家税务总局国际税务司 译

 中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

OECD 税收协定范本注释/经济合作与发展组织著; 国家税务总局
国际税务司译. - 北京: 中国税务出版社, 2000.2

ISBN 7-80117-357-0

I. O… II. ①经… ②国… III. 经济合作与发展组织-国际
税收-协定-注释 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 03651 号

版权所有·侵权必究

书 名: OECD 税收协定范本注释
作 者: 经济合作与发展组织 著
国家税务总局国际税务司 译

责任编辑: 马连庆

责任校对: 于 玲 安淑英

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

http: // www. taxph. com

E-mail: fxc@taxph.com

电话: (010) 63182980 (发行处)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京外文印刷厂

规 格: 880×1230 毫米 1/32

印 张: 6.875

字 数: 191000 字

版 次: 2000 年 3 月第 1 版 2000 年 3 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-357-0/F·296

定 价: 24.80 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

前 言

在新世纪到来之际，我们高兴地将《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税协定》（即 OECD 范本）中文译本奉献给广大读者，供从事国际税收业务工作者，包括研究人员、大专院校师生、外企财会人员，以及会计师、律师等在工作中参考。

政府间避免双重征税协定（以下简称税收协定）是划分国际税收管辖权的重要法律依据，直接关系到缔约国之间的经济交流和发展，涉及主权国家的财权利益。因此，各国政府都日渐关注税收协定的谈签工作。我国自 1981 年对外开始税收协定谈签工作以来，至 20 世纪末止，已对外正式签订 60 余个全面性税收协定，在维护国家权益、吸引外资、引进先进技术和优化投资环境等方面起到了良好作用。

OECD 范本自 1963 年面世以来，在谈签国际税收协定方面已产生广泛影响，许多国家都以其为基础制订本国文本。该范本也是我国对外谈签税收协定可资参考的重要文献资料之一。世界万物无时无刻不在发展和变化，OECD 范本随着国际税收的发展，也在日益更新和改进，今天的范本经历次增删和修订已较其初稿规范和完善许多，并且仍然在继续发展着……。

本书由国家税务总局国际税务司协定处王晓悦、毛晓红、付瑶、孙玉刚、穆树彬和魏志梅翻译（按姓氏笔画排序），由国际税务司司长张志勇校译。由于时间和水平所限，不当之处，欢迎指正。

国际税务司

二〇〇〇年一月二十一日

目 录

引 言	(1)
第一条 协定适用的人	(10)
第二条 税种的适用范围	(18)
第三条 一般定义	(21)
第四条 居民	(25)
第五条 常设机构	(31)
第六条 不动产所得	(45)
第七条 营业利润	(47)
第八条 海运、内河运输和空运	(65)
第九条 联属企业	(70)
第十条 股息	(74)
第十一条 利息	(90)
第十二条 特许权使用费	(101)
第十三条 财产收益	(110)
第十四条 独立个人劳务	(120)
第十五条 非独立个人劳务	(122)
第十六条 董事费	(127)
第十七条 艺术家和运动员	(128)
第十八条 退休金	(134)
第十九条 为政府服务的报酬	(143)
第二十条 对学生征税	(147)
第二十一条 其他所得	(148)
第二十二条 财产税收	(152)

第二十三条 A 和第二十三条 B 避免双重征税的方法	(154)
第二十四条 无差别待遇	(175)
第二十五条 相互协商程序	(191)
第二十六条 情报交换	(205)
第二十七条 外交代表和领事官员	(211)
第二十八条 协定适用区域的扩大	(213)
第二十九条和三十条 生效和终止	(214)

引 言

1. 国际法律上的双重征税一般可定义为两个或多个国家在相同时期对同一纳税人的相同所得征收类似的税收。它对货物和劳务的交换以及资本、技术和人员的流动所产生的消极影响已广为人知，因而无需再强调消除会阻碍两国间经济关系发展的双重征税是何等重要了。
2. 经济合作和发展组织（简称“经合发组织”）的成员国一直清楚地认识到，有必要通过统一所有成员国在同样的双重征税事件上所采取的措施的方式来明确、规范和确定在其他成员国从事商业、工业、金融或其他活动的各成员国纳税人的经济地位。
3. 这就是经合发组织关于所得和财产税收协定范本的宗旨，即：针对国际法律上的双重征税所产生的最普遍问题，规定一系列统一的处理方法。经合发组织议会建议在成员国之间签署新的双边协定或者修订现有的双边协定时，应与此协定范本相一致。该范本附有条款注释，且包括了相关的保留意见和异议。

一、历史背景

4. 当欧洲经济合作组织（简称“欧经合组织”）议会于1955年2月25日通过其关于双重征税第一建议案时，利用双边协定或单边措施消除双重征税已经取得一定的成效。那时候，已经签署了70个国家间的一般性双边协定，这些签约国成为了现在的经合发组织的成员。从广义上讲，这主要归功于1921年国际联盟开始的工作，这项工作体现在1928年起草的第一份双边协定草案，以及最后的墨西哥协定范本（1943）和伦敦协定范本（1946）中。此后十年间签署或修订的许多双边协定除某些不同外，均遵循上述范本的原则。然而，这些范

本都未被完全一致地接受。甚至在一些基本问题上还存在着相当程度的差异。

5. 战后欧经合组织各成员国间经济的相互依赖与合作增强,使得采取措施防止国际双重征税显得日益重要。首先,需要将双边税收协定的网络扩展到所有的欧经合组织成员国,继而扩展到经合发组织的所有成员国。当时,一些成员国已经签署了协定,而一些成员国谈签协定尚未起步。因而,有必要根据统一的原则、定义、规则和方法来协调这些协定,并且使协定条文的解释日趋达成一致。
6. 在新背景下,财政委员会于 1956 年着手工作,以拟定能有效地消除存在于 OECD 成员国之间的双重征税问题,且能被所有成员国接受的协定草案。1958 年至 1961 年间,财政委员会提出了四份过渡性报告,1963 年正式提交了“关于对所得和财产双重征税协定草案”。经合发议会于 1963 年 7 月 30 日通过了一份关于避免双重征税的建议案,并且号召成员国政府在签署或修订双边协定时与该协定草案相一致。
7. 经合发组织财政委员会在呈交其 1963 年报告时,设想随着更深入的研究,今后可能对协定草案作出修订。该修订也需考虑:各成员国在谈判和实际执行双边协定的过程中取得的经验;各成员国税收体制的变化;国际财政关系的发展;经营活动新成分的产生以及复杂的国际经营组织的出现等问题。出于对所有这些原因的考虑,财政委员会,即财政事务委员会的前身,于 1971 年后着手修订 1963 年协定草案及其有关注释,成为新的协定范本和注释,即 1977 年版本。
8. 造成修订 1963 年协定草案的因素在许多方面继续产生影响,它使得更新范本顺应不断变化的经济情况承受的压力日趋增大。开发新技术的同时,发生了诸如跨境交易这样的根本性变化,避税和偷漏税的手段变得更加高级。20 世纪 80 年代,经合发组织成员国经济的全球化和自由化程度也迅速加剧。因而,1977 年后,财政事务委员会,特别是其第一工作小组,在日常工作过程中继续审核直接或间接与 1977 年协定范本有关的各种问题,并产生了若干报告,有些报告

建议修改协定范本及其注释。

9. 1991年，考虑到修订协定范本和注释已成为一个长期的工作，财政事务委员会采用了可变动的协定范本的概念，即在尚未出版完整的修订本的情况下，提供阶段性的和更加及时的修订内容。因而，决定发表协定范本的最新修订本，将1977年来所做的工作考虑在内，并与上述报告所提出的许多建议相结合。
10. 由于协定范本的影响已远远超越了经合发组织各成员国的范围。因而，委员会也决定修订过程应面向各非成员国、其他国际组织和其他感兴趣的团体。这种外向型做法能帮助财政事务委员会完成适应国际税收条例和原则的演变而不断更新协定范本的长期性任务。
11. 这样就形成了目前形式的1992年版协定范本。与1963年协定草案和1977年协定范本不同的是，修订后的范本并非是最最终的综合修订本，而是一个持续性修订过程的第一步，它旨在定期性地提供最新修订内容，因而能确保协定范本不断地、及时地、准确地反映各成员国的观点。

二、经合发（OECD）协定范本的影响

12. 自1963年以来，经合发协定范本在谈判、执行和解释税收协定方面引起了广泛的反响。
13. 首先，经合发组织各成员国在签署或者修订双边协定时大多与协定范本一致。从1957年以来，依照经合发组织议会的建议案签署或修订的协定的数目日益增多。可见，消除成员国间的双重征税已取得一定的成效。但是，协定范本的重要性不能仅仅由成员国间签署的协定的数量多少来衡量，还应考虑根据经合发组织议会的建议案，这些协定在多数情况下是否采用协定范本的模式和主要规定。协定范本的存在便利了经合发组织各成员国间的双边谈判，并使依据双边条约协调纳税人和国家管理部门的利益关系成为可能。
14. 其二，协定范本的影响已超越了经合发组织成员国的范围，它

已经被广泛应用于成员国和非成员国之间，甚至作为非成员国之间谈判的参考本，以及其他世界性或区域性国际组织在研究双重征税和相关问题时的基本参考材料。更值得注意的是，它已作为联合国关于发达国家和发展中国家间双重征税协定范本（简称“联合国范本”）的基础本。联合国范本沿用了经合发协定范本的重要条款和注释。

15. 其三，协定范本的条文得到了世界范围的认可，以及在多数双边协定中的引用，使得协定范本条文及其注释成为解释和执行现有的双边协定时普遍认可的指南，这就便利了在共同原则下解释和执行双边协定。由于税收协定的网络在不断地扩大，这种普遍认可的指南显得更加重要。

三、协定范本简介

协定范本的标题

16. 1963 年协定草案和 1977 年协定范本的标题均包括有关消除双重征税的用语。考虑到协定范本不能单一地涉及消除双重征税的问题，还应强调其他内容，例如：防止避税和无差别待遇。所以，决定用一较短的标题取代这段用语，在本版本的封页和范本本身都作了改变。然而，实际上许多成员国在标题中仍包括“消除双重征税”或者“消除双重征税和防止偷漏税”的用语。

协定范本的主要条文结构

17. 协定范本首先叙述其适用范围（第一章），定义一些用语（第二章）。协定的主要部分由第三章至第五章构成，规定缔约国各方在什么范围内可以对所得和财产征税以及如何消除国际法律上的双重征税。然后是特别规定（第六章）和最后规定（第七章生效和终止）。

——范围和定义

18. 协定适用于所有为缔约国一方或双方居民的人（第一条）。它涉及第二条叙述的一般意义上的对所得和财产征收的税收。第二章对协

定条文中多次使用的用语做出了定义。其他用语，例如“股息”、“利息”、“特许权使用费”、“不动产”和“劳务所得”均在所涉及的相应条款中做出了定义。

——对所得和财产的征税

19. 协定为消除双重征税确定了两类原则。首先，第六条至第二十一条对不同类型的所得，确定了来源或座落国和居住国相应的征税权；第二十二条对财产做出了类似的规定，对于许多所得和财产项目，协定规定缔约国一方独占征税权，这样缔约国另一方就不能再对这些项目征税，因而避免了重复征税。在其他所得和财产情况下，征税权是共享的。对于两类所得（股息和利息），尽管缔约国双方都有征税权，但来源国可以征收有限的税收。其次，当条款赋予来源或座落国全部或有限的征税权时，居住国则应允许减免优惠以避免重复征税，这就是第二十三条 A 和 B 的目的。协定让缔约国各方在两种减免税方法中选择，即：免税法和抵扣法。

20. 根据来源或座落国的实际情况，可将所得和财产划分为三类：

- 可以在来源或座落国无限征税的所得和财产；
- 可以在来源国有限征税的所得；
- 在来源或座落国不能征税的所得和财产。

21. 可以在来源或座落国无限征税的所得和财产类型如下：

——从位于该国的不动产取得的所得（包括农业或林业所得）；转让不动产和以不动产为代表的财产取得的收益（第六条、第十三条第一款和第二十二条第一款）。

——位于该国常设机构的利润；转让该常设机构取得的收益以及转让以构成该常设机构营业财产部分的动产为代表的财产取得的收益（第七条、第十三条第二款和第二十二条第二款）。然而，如果常设机构的设立是以从事国际海运、内陆运输和国际空运为目的的，则为例外（见下面第 23 段）。

——在该国从事艺术和活动取得的所得，无论该项所得是否归属于艺术家或运动员本身或其他人（第十七条）。

——归属于位于该国固定基地的独立个人的劳务所得；转让该固定基地和以该固定基地所附属的动产为代表的财产所取得的收益（第十四条、第十三条第二款和第二十二条第二款）。

——该国居民公司支付的董事费（第十六条）。

——在该国私营企业受雇取得的报酬，但如果雇员在有关财政年度开始或结束的任何 12 个月停留不超过 183 天，且符合一些其他条件，则为例外；受雇于从事国际运输的船舶、飞机或船只取得的报酬，但企业的实际管理机构应位于该国（第十五条）。

——符合某些条件的，与政府服务有关的报酬和退休金。

22. 在来源国可以有限征税的所得类型如下：

——股息：如果据以支付股息的股份与位于来源国的常设机构或固定基地没有实际联系的，且受益所有人至少直接拥有支付股息公司的 25% 财产，该国应就股息总额征收 5% 的有限税收，在其他情况下，就股息总额征收 15% 的有限税收（第十条）。

——利息：除与股息情况相同的规定外，来源国应就利息总额征收 10% 的有限税收，但超过正常数额的利息除外（第十一条）。

23. 对于其他的所得或财产，不能在来源或座落国征税。因为作为原则，它们应仅在纳税人的居住国征税。例如：特许权使用费（第十二条）、股票或证券的转让收益（第十三条第四款）、私营企业退休金（第十八条）、学生为教育或培训的目的取得的款项（第二十条）以及以股票或证券为代表的财产（第二十二条款第四款）。经营国际运输业务的船舶或飞机或者经营内河运输的船只取得的利润，转让该船舶、船只或飞机及以其为代表的财产取得的收益，应仅在企业实际管理机构所在国征税（第八条、第十三条第三款和第二十二条第三款）。不属于位于来源国的常设机构或固定基地的营业利润和独立个人劳务所得，应仅在居住国征税（第七条第一款和第十四条第一款）。

24. 缔约国一方居民取得的来源于缔约国另一方的所得，或者拥有缔约国另一方的财产，根据协定应仅在居住国征税。由于来源或座落国不能再对该项所得或财产征税，则不再发生双重征税的问题。

25. 相反地, 根据协定, 当所得或财产可以在来源或座落国无限或有限征税时, 居住国有义务消除双重征税。这可按下列两种方法之一来实现:

——免税法: 可以在来源或座落国征税的所得或财产, 应在居住国免税。但是在确定纳税人其余的所得或财产的适用税率时, 可以对此予以考虑;

——抵扣法: 可以在来源或座落国征税的所得或财产, 可以在居住国征税。但是, 在来源或座落国征收的税收可以从居住国对该项所得或财产征收的税收中扣除。

——特别规定

26. 协定中有许多特别规定, 它们涉及:

——消除不同条件下的税收歧视 (第二十四条);

——为消除双重征税和解决协定解释中的冲突而确定的相互协商程序 (第二十五条);

——缔约国双方税务主管当局之间的情报交换 (第二十六条);

——根据国际法对外交人员和领事官员的税收处理 (第二十七条);

——协定的区域性扩展 (第二十八条)。

对协定范本的总论

27. 协定范本应尽可能地做到为每一种情况明确一个原则。然而, 一些观点认为, 有必要让协定留有一定程度的灵活性, 以便保证有效地执行协定范本。因此, 各成员国可有一定的自由度, 例如: 对股息和利息确定一个税率源泉征税; 选择消除双重征税的方法; 在一定条件下, 通过对企业的总利润按比例分配来确定归属常设机构的利润; 甚至, 视情况可采用注释中所指的选择性或附加条款。

——对条款的注释

28. 协定每一条款都配有详细的注释, 用以说明或解释有关规定。

29. 由于注释都是由各成员国政府指派财政事务委员会的专家们起

草和同意的，因而它们在发展国际财政法方面具有特别重要的意义。虽然注释不像范本那样具有国际性法律的约束机制，不能成为各成员国签署的协定的附件，然而，它们对实施和解释协定，特别是解决纠纷却有很大的帮助。

30. 当对有关条款的注释所做出的解释在各成员国中不能达成一致意见时，成员国可要求记入对注释的意见。这些意见并非反对协定的原文，而是有益地表明这些国家将如何适用有关条款的规定。

——一些国家对协定某些条款的保留意见

31. 尽管所有的成员国参与制定了协定范本，对范本的宗旨和主要规定持一致态度，但是几乎所有成员国都对某些条文规定保留了意见，这些均被记载在有关条款的注释中。只要一方成员国有保留意见的记录，另一方成员国在与其谈判双边协定时，根据互惠原则，将保有其行动的自由。

32. 财政事务委员会认为这些保留意见应是与其起草协定时经得大多数同意的观点所不同的。

——与前版本的关系

33. 在起草 1977 年协定范本时，财政事务委员会审核了由于修改 1963 年协定草案条款和注释所产生的因解释上的冲突而引起的各种问题。那时候，委员会认为：虽然现有的协定未包括比 1977 年协定范本更准确的文字用语，但是对它们的内容实质应尽可能地在修改后的新的注释中反映出来。并且成员国可按相互协商程序，通过主管当局间信件交换的方式来明确其立场，这些主管当局可按相互协商程序来确认其对一些特别情况的理解。

34. 委员会相信，对 1977 年来所做的协定范本和注释的修改，在理解上大同小异。

35. 不用说，过去签订的协定尽管在实质上与修订后的条款不同，但是，对协定范本条文的修订以及由此引起的注释上的改变，并不影响对过去签署的协定的解释或者实施。然而，除此之外的在注释中所作的其他变动或内容的增加，会影响以前签署的协定的解释和实施。

因为它们反映了经合发组织成员国在如何正确理解现有规定及如何在实践中运用方面所达成的一致意见。

36. 委员会认为改变注释时，应结合过去签署的协定的解释和实施情况。但是，它反对因改变协定范本条文或注释，即修改前后文字用语的实质性差异所造成的错误解释。许多修改旨在简要明确而非修改条文或注释的含义，因而这样的错误解释显然是不妥的。

——多边协定

37. 在起草 1963 年协定草案和 1977 年协定范本时，财政事务委员会曾经考虑签署多边税收协定的可行性，得出的结论是：这将面临很大的困难。然而，它认为由成员国组成的一些小组可以出于特别目的，在协定范本的基础上研究签署这样的协定。

38. 由丹麦、芬兰、冰岛、挪威和瑞典于 1983 年签署，分别于 1987 年和 1989 年修订的北欧关于所得和财产的协定，就是由成员国组成的小组签署的多边协定的实例。该协定与协定范本的条文规定十分相近。（注：法罗群岛为 1989 年北欧协定的签署国）

39. 相关的还有税收事务相互行政协助协定，它是由欧洲议会在财政事务委员会第一稿的基础上起草的，此协定于 1995 年 4 月 1 日生效。

40. 尽管有上述两个协定，但我们并没有理由相信，签署所有成员国的多边税收协定在目前是可行的。因而，委员会认为双边协定在确保消除国际范围的双重征税方面更为适宜。

——避税和偷漏税，协定的不适当使用

41. 财政事务委员会还在继续研究税收的不正当使用和国际避税问题，这些问题在一些条款的注释中均被提及，特别是第二十六条，正如注释所明确的，该条款使各国能通过情报交换的手段来同滥用协定的行为做斗争。

第一条 协定适用的人

1. 最早的税收协定一般适用于缔约国各方的“公民”，较近期的协定通常适用于缔约国一方或双方的“居民”，而不问其是何国籍。有些协定适用范围更广，它们更为广泛地适用于缔约国各方的“纳税人”，因此，它们也同样适用于那些虽然未居住在缔约国，但他们的部分所得或财产有义务向缔约国纳税的人。因客观原因，倾向性意见是规定协定适用于为缔约国一方或者同时为双方居民的人。“居民”用语定义见第四条。

协定对合伙企业的适用

2. 经合发组织各成员国的国内法对合伙企业的处理方法不一。主要不同点是，有的国家将合伙企业视为一个纳税单位（有时甚至视为公司）进行征税，而有的国家不考虑合伙关系，只就各个合伙人从合伙企业分得的所得征税。
3. 这些不同点在教育 OECD 范本处理合伙企业方面产生了许多影响，特别是当一个或几个合伙人不是建立或组织该合伙企业所在国的居民时。首先，遇到的问题是，究竟这类合伙企业是否可以享受协定条款规定的待遇优惠，如果把合伙企业视为公司或按公司纳税，那么，它有理由被认定为按协定第四条第一款的规定向其征税的缔约国一方的居民，因而属于协定的适用范畴并有权享受协定的优惠待遇。如果出现第二段所述的情形，除非协定对合伙企业另有特别规定，否则此类合伙企业适用协定可能会遭到否决。
4. 此外，由于各缔约国对合伙企业处理方法不一，它们对合伙人取得的所得适用不同的协定原则。在把合伙企业视为公司的国家里，分

配给合伙人的利润被视为股息（第十条第三款），而在其他国家里，合伙企业的全部利润，不论是否分配，都被视为合伙人的营业利润（第七条）。许多国家在税收上将合伙企业支付给合伙人的全部或部分的专项报酬（如租金、利息、特许权使用费、劳务报酬等）计入合伙企业的营业利润，有的国家不将这些支付款项视为营业利润（第七条）而列入其他项目（分别见第六、十一、十二、十四和十五条）。

5. 最后，根据投资或转让方式，投资于合伙企业的资本或转让合伙权，可按第二十二和第十三条的第二款（常设机构）或按第二十二和第十三条的第四款的规定（其他动产）处理。
6. 缔约国双方同时使用协定的不同条款（或一方不使用协定），不仅可能造成双重征税。还有可能发生无税现象。然而，避免双重征税协定（不论是否基于协定范本）的实际适用，以及在起草 1977 年协定范本时财政事务委员会举行的讨论，都已表明经合发组织各成员国观点很不一致，极难找出一个使得全部或大多数成员国能够接受的统一方案。因此，协定未对合伙企业作出任何特别规定，缔约国双方在双边谈判中，将自由地审视这一问题，寻求双方都能够同意的必要的和合适的具体解决方案。

协定的不适当使用

7. 避免双重征税协定目的是通过消除国际间的重复课税，以促进商品、劳务的交流和资本、人员的流动，而不应助长避税或逃税。当然，纳税人有可能不顾避免双重征税协定的本意，钻缔约国双方的税收负担不同以及各国税法提供的税收优惠不一的空子。这要靠有关国家在其国内法中做出相应的对策性规定以制止这类行为。为此，这些国家希望能在双边税收协定中保留其在国内法中含有的此类条款。
8. 此外，广泛地避免双重征税协定网络增大了上述行为带来的影响。因为通过建立人为的法律结构，纳税人可能既得到国内税法某些税收优惠的好处，又可享受协定给予的减免税优惠待遇。