

OECD

税收协定范本注释

COMMENTARY
ON OECD
CONVENTION

福州市税务学会 编译



福建人民出版社

OECD税收协定范本注释

福州市税务学会 组译

*

福建人民出版社出版发行

(福州得贵巷27号)

福建新华印刷厂印刷

开本787×1092毫米 1/32 6.5印张 138千字

1987年11月第1版

1987年11月第1次印刷

印数: 1—10310

ISBN 7-211-00267-0

F·12

书号: 4173·124

定价: 1.25 元



前 言

在国际上影响最大的税收协定范本有两种：一是 OECD 范本，二是联合国范本。OECD 税收协定范本现今已被许多国家，特别是被经济发达国家作为对外缔结避免国际双重税收协定的依据和蓝本。

一百多年来，国际税收协定从单项向综合、从双边向多边、从随机性向模式化逐步演进。值得提出的是，本世纪 20 年代，由当时的国际联盟动手起草的双边税收协定草案，为现今的国际税收协定范本奠定了基础。1921 年国际联盟根据 1920 年在布鲁塞尔举行的国际财政会议的要求，委托四个专家研究国际双重征税问题。以后，参加研究这个问题的专家人数逐步增加。他们于 1925 年 2 月 7 日向国际财政委员会提出了一份关于国际双重征税和防止国际偷漏税的报告。1929 年，国际联盟根据专家们的建议，任命了一个常设委员会研究国际税收问题。1940 年和 1943 年财政委员会前后两次在墨西哥召开区域性会议，并于 1943 年通过了对所得防止双重征税的双边协定及其议定书范本。1946 年 3 月，财政委员会在伦敦召开第十次会议，重新起草了税收协定的“伦敦文本”，并把研究有关国际税收问题的的工作交给新建立的联合国。“伦敦文本”的内容比较全面，既包括了避免双重征税，也包括了国家之间的税收协作。它为后来的 OECD 协定范本定

下了基调。

第二次世界大战以后，接手草拟国际税收协定范本的经济合作与发展组织(Organization for Economic Cooperation and Development, 缩写为OECD)，1948年成立初期只有20个成员国，现在已有24个成员国，它们是：澳大利亚、奥地利、比利时、加拿大、丹麦、芬兰、法国、联邦德国、希腊、冰岛、爱尔兰、意大利、日本、卢森堡、荷兰、新西兰、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英国、美国。OECD组织的财政事务委员会于1963年印发了税收协定草案，随后发表了《关于对所得和财产避免双重征税协定范本》，并于1977年正式通过了这个范本。这就是国际上通称的OECD范本。

由于OECD组织成员国多半是世界上主要的资本主义国家，所以OECD范本的许多条款倾向于维护经济发达国家的利益，没有全面地反映发展中国家的要求。为此，拥有18个国家代表的联合国税收专家小组于1979年也通过了《关于发达国家与发展中国家间避免双重税收协定范本》，通称为联合国范本。

无论是OECD范本还是联合国范本，都是世界各国处理相互税收关系的实践总结。它们的产生标志着国际税收关系的调整进入了成熟的阶段。在第二次世界大战结束至今的42年中，国家与国家之间缔结税收协定的活动十分活跃，而且日益扩大。到80年代初期，国际上生效的各类税收（包括关税）协定已超过1800个，其中避免双重征税的全面协定就有400多个，这些协定适应了当今世界经济生活国际化的客观要求。

OECD税收协定范本注释是研究国际税收必读的重要参

考资料。为此，我们组织人员把它翻译出来，以飧税收理论工作者需要。读者如果结合联合国范本的注释进行研究比较，则会得到更多好处。

OECD范本注释共有三十条，其中第一、二条由李仪、郑素萍合译，第五、八、十一条由李仪翻译，第二十五、二十七、二十八、二十九、三十条由苏彩鹏翻译外，其余各条由郑素萍翻译。在这次编印出书之前，又经高级会计师、福州市税务局局长唐腾翔逐条译审。但由于水平限制，错误在所难免，望广大读者批评指正。

福州市税务学会

1987年5月

目 录

OECD税收协定范本注释	(1)
一、对协定范本第一条“关于人的适用范围”的注释	(1)
二、对协定范本第二条“关于税种的适用范围”的注 释	(4)
三、对协定范本第三条“关于一般定义”的注释	(6)
四、对协定范本第四条“关于居民定义”的注释	(9)
五、对协定范本第五条“关于常设机构定义”的注释	(15)
六、对协定范本第六条“关于不动产所得”的注释	(29)
七、对协定范本第七条“关于营业利润征税”的注释	(31)
八、对协定范本第八条“关于船运、内河运输和空运所 得征税”的注释	(44)
九、对协定范本第九条“关于联属企业征税”的注释	(49)
十、对协定范本第十条“关于股息征税”的注释	(52)
十一、对协定范本第十一条“关于利息征税”的注释	(70)
十二、对协定范本第十二条“关于特许权使用费征税” 的注释	(81)
十三、对协定范本第十三条“关于财产收益征税”的注 释	(88)
十四、对协定范本第十四条“关于独立个人劳务征税” 的注释	(98)
十五、对协定范本第十五条“关于非独立个人劳务征税” 的注释	(100)

十六、对协定范本第十六条“关于董事费征税”的注 释	(103)
十七、对协定范本第十七条“关于对艺术家和运动员 征税”的注释	(104)
十八、对协定范本第十八条“关于退休金征税”的注 释	(106)
十九、对协定范本第十九条“关于为政府服务的报酬征 税”的注释	(108)
二十、对协定范本第二十条“关于对学生征税”的注 释	(111)
二十一、对协定范本第二十一条“关于对其它所得征税” 的注释	(112)
二十二、对协定范本第二十二条“关于财产征税”的注 释	(115)
二十三、对协定范本第二十三条A和第二十三条B“关于 避免双重征税方法”的注释	(117)
二十四、对协定范本第二十四条“关于无差别待遇”的 注释	(141)
二十五、对协定范本第二十五条“关于相互协商程序” 的注释	(158)
二十六、对协定范本第二十六条“关于情报交换”的注 释	(169)
二十七、对协定范本第二十七条“关于外交代表和领事 官员”的注释	(175)
二十八、对协定范本第二十八条“关于协定区域扩大” 的注释	(177)
二十九、对协定范本第二十九条和第三十条“关于协定生	

效和终止”的注释·····	(178)
〔附录〕经济合作与发展组织关于避免双重征税的 协定范本·····	(179)

OECD税收协定范本注释

一、对协定范本第一条“关于人的适用范围”的注释

1. 最早的税收协定一般适用于缔约国双方的公民，现通常适用于缔约国一方或同时为缔约国双方居民的人，而不问其是何国籍。有些协定适用范围更广，它适用于所有在缔约国负有纳税义务的人，也就是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。OECD协定范本是为了提供给经济合作与发展组织成员国之间使用的，而实际上已被认为更多地适用于缔约国一方或同时为双方居民的人。“居民”定义见第四条。

协定对合伙企业的适用

2. 经合组织各成员国的国内法对合伙企业处理不一。主要不同点是，有的国家把合伙企业当作一个纳税单位实体（有的甚至当作公司法人）进行征税，而有的国家只就各个合伙人从合伙企业分得的所得征税。

3. 这一不同点对合伙企业应用OECD范本影响很大，特别是当一个或几个合伙人不是该合伙企业建立或组织的所在国居民时。首先，遇到的问题是，究竟这类合伙企业是否可

以享受协定的条款规定。一种情形是如果把合伙企业看作是
公司法人或按公司纳税,那么,它自然被认定缔约国一方的居
民,而且按协定第四条第一款的规定,交纳税收并享受税收
优惠。另一种情形是,按照第四条第二款的规定,除非协定
对合伙企业另有特别规定,可被拒绝使用协定条款。

4. 由于各国对合伙企业处理不一,它们对合伙人取得
的所得可能使用协定的不同条款。在把合伙企业看作公司的
国家里,分配给合伙人的所得被视为股息(第十条第三款),
而在另一些国家里,合伙人企业的利润,不论是否分配,都被
认作合伙人的经营利润(第七条)。许多国家在税收上计算
合伙企业的营业利润时,包括有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),有的国家则不看作是营业利润而列入其它项目
(分别见第六、十一、十二、十四、十五条)。

5. 投资于合伙企业的资本或转让合伙权,可按第二十二
条第二款、第十三条(常设机构)或按第二十二、四、第十
三条(其它动产)处理。

6. 缔约国双方同时使用协定的不同条款(或一方不用
本协定),不仅可能造成双重征税,还有可能发生漏税。然
而,避免双重税收协定的实际适用,不论是以1963年草拟的
范本草案为根据,还是以1963年范本草案修订讨论稿为根
据,经济合作与发展成员国对合伙企业这一问题的看法有很
大分歧,很难找出一个使得全部或大多数成员接受的统一规
定。因此,协定未对合伙企业作出任何特别规定。缔约国在
双边谈判中,将自由地对这一问题进行商讨,签订出双方认
为是必要的和合适的具体规定。

协定的不适当处理

7. 避免双重税收协定目的是通过消除国际间重复课税，以促进商品、劳务的交流和资本、人员的流动，而不是助长避税或逃税。当然，纳税义务人有可能把避免双重税收协定置于一旁，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，这要靠有关国家在他们的国内税法中作出规定，以制止可能发生的欺诈行为。这些国家希望能在双边税收协定中提供这些在国内税法含有的此类条款。

8. 此外，随着实行避免双重税收协定网络的扩大，巧妙的解释协定条款的手段容易得逞。这样既可得到国内税法有关税收优惠的好处，又可得到协定的减免税优惠。

9. 有这样的情形，例如，一个人（不论其是否为缔约国一方居民）可通过在缔约国一方建立一个法人实体来享受其不能直接享受的优惠待遇。另外的情形是，一个人其永久性住所和经济利益都在某缔约国，而且他在该国某公司拥有大额股份，为了出售股份并逃避其资本利得应在该国缴纳的税收（依据第十三条第四款），他可将其永久性住所迁到另一个税率低或不交税的缔约国。

10. 协定对有些情况注意到了，比如，使用了“受益所有人”的概念（第十、十一、十二条）和对所谓的艺术表演公司的特别规定（第十七条第二款）加以解决。类似问题在第十条（第17、22点）、第十一条（第12点）和第十二条（第7点）的注释中也作了说明，权宜之计是缔约国在缔结双边税收协定时，明确规定对某些所得不予税收优惠，或者签订适当的条款，指明反对逃避税收的国内税法并不受协定的影响。

保留条款

11. 美国保留对其公民及居民的征税权（除某些例外），不受协定限制。

二、对协定范本第二条“关于税种的适用范围”的注释

1. 本条是对协定中有关税种适用范围的专门用语和术语更合适和精确的解释，并尽可能扩大其适用范围，使其能尽量地与缔约国国内税法规定由所属行政区或地方当局的征收税种相一致。各缔约国要定期交换税种变动名单和通过互相协商程序，避免国内税法一有变动，就要缔结新的税收协定。

第一款

2. 该款把协定的税种适用范围定义为所得税和财产税；“直接税”一词过于含糊，现已避免使用。由那一级政权征收，比如国家政府征收，还是所属行政区或地方当局（州、区、省等等）征收，与税种的实质无关；征税方式是直接征收还是源头扣税，或采取附加征收的形式征附加税，同样也与实质无关。

第二款

3. 本款对所得税和财产税下了定义。它们包含对全部所得和某项所得，对全部财产和某项财产课征的税收，包括对转让动产或不动产取得的收益和利得，以及对财产增值征收的税收。后来，还延伸到对企业支付的工资和薪金总额课征的税收（工薪税）。征集社会保险费或其它一些与私人利益直接相关的费用，不应当作“对工资总额征税”。

4. 显然，各国拥有征税权——它有权独自决定依法征税时附征附加税，如增值、成本、利息等。由于附加税按主

税的规定办理，所以在本条款中不必作特别规定。

5. 本款未说明“正常税”或“非常税”。本来在协定范本中列举出非常税种是无可非议的，但实践证明，这样的税种往往在非常特殊的条件下才征收的，难于下确切的定义。还有许多特殊之处，如税负水平、征收方式、税率、征收对象等等。所以，协定不列举是更可取的。由于不把非常税排除在所有协定之外，正常税也不作说明，缔约国双方可自行限定协定所适用的正常税范围，扩充非常税，甚至可以制定专门的条款。

第三款

6. 本条款列举了缔约国双方签约时的现行税种，不具限制性质，是用于说明本条一、二款。但原则上，各缔约国在签署协定时，应列出现行征收的所得税种的完整清单。

第四款

7. 第三款所列举的税种仅起说明作用，所以本协定也适用于协定签订之日以后增加或替代现行税种的任何相同或实质相似的税种，避免当缔约国一方税法一有变动，协定便失去效力。

8. 必要时，缔约国双方主管部门可在每年年终将各自的有关税法变动情况，即新增加或替代的税种清单，通知对方。

注释注意事项

在诸如税率的限度或外国税收的抵免优惠的上下文中，新西兰希望税种的适用范围明确规定不包括罚款。

保留条款

9. 澳大利亚、加拿大和美国对第一款可适用于所属行政区或地方当前的征税持保留意见。

10. 日本对第一款可适用于财产税持保留意见。

三、对协定范本第三条 “关于一般定义”的注释

1. 本条收集了在协定一般条款中某些需要解释的用语。要注意到，有些重要用语是在协定的其它条款中加以解释。比如，“居民”和“常设机构”就是分别在第四条和第五条解释；在某些条款中出现的专项所得用语（“不动产”，“股息”等），就在所属条款中作说明。除上述外，缔约国双方可自行商定“缔约国一方”和“缔约国另一方”用语的定义。另外，还可自由商定包括有关“缔约国”大陆架的合适含义。

第一款

用语“人”

2. “人”这一用语在本款(一)项未作详尽解释，用语“人”具有广泛的含义(参看第一条和第四条)。定义明确提到“人”一语包括个人、公司和其它团体。从(二)项对“公司”定义的解释中可以知道，“人”一语包括任何实体，虽然它本身不是法人团体，但在税收上视为公司法人。所以，一种基金会也有可能属于“人”一语的定义范畴。协定对合伙企业的适用问题在第一条第二款到第六款的注释中已作过补充说明。

用语“公司”

3. “公司”这一用语原先指的是公司法人，该用语现还包括根据成立公司的所在缔约国的税法规定视为公司法人的其它纳税单位。在有关股息条款中，公司具有特定的含义。还要注意，“公司”一语同第五条第七款和第十六条

有关的含义。

用语“企业”

4. 确定某一项活动是否属于企业经营范围之内，或是否视为企业经营范围的组成部份，通常按照缔约国国内法的有关条款解释。确切地说，本条不对“企业”一语作定义解释。

用语“国际运输”

5. 鉴于国际运输经营的特殊性，对“国际运输”一语的解释以第八条第一款所述的原则为准，即缔约国有权对设在该国的实际管理机构经营船舶或飞机的国际运输利润课税。然而，正如第八条第一款注释中所说的，缔约国双方可在第三条第一款(四)项共同加进有关居住地的款项，以便同其它条款的格调相一致。这时可用“缔约国一方企业”或“缔约国一方居民”代替在缔约国一方设有实际管理机构的企业。

6. 应当注意到“国际运输”这一用语的定义比它的正常含义所表示的意思要广。不过，这已经考虑到实际管理机构所在国拥有对国内运输和它同第三国之间国际运输的征税权，并允许缔约国另一方对其往来境内的运输征税。下述说明可以清楚看出，假设缔约国一方企业或在缔约国一方设有实际管理机构的企业，通过缔约国另一方的代理机构售票，航程全部限在缔约国一方境内，或者是在第三国境内。本条规定不允许缔约国另一方对其所得征税。其它国家也只能对这一企业在该国的经营所得征税。

用语“主管当局”

7. “主管当局”这一用语的解释考虑到这样的事实，即在经济合作与发展组织的一些成员国中，税收协定的执行

权不仅属于国家最高税务当局，有时授权给其它有权机构。现在这样解释以上机构，是使缔约国各方可以指定一个或一个以上的机构作为合法的主管当局。

第二款

8. 本款对协定中使用的，但没有定义解释的用语作了总的规定。

注释注意事项

9. 有关第十、十一、十二条，新西兰希望把受托人视为受益所有者，其所得的股息、利息和特许权使用费应在其为居民的国家征税。

保留条款

10. 在缔结协定中，比利时保留其改变第三条第一款b项和第四条第一款的权利，并且明确依据比利时法律建立的合伙企业应视为比利时居民，承认这样两个事实：(1) 合伙企业是法人，(2) 合伙企业来源于全世界的所得应在比利时征税。

四、对协定范本第四条“关于居民定义”的注释

前 言

1. “缔约国一方居民”这一概念有多种的作用,重要的有以下三种:

- (1) 确定税收协定人的适用范围。
- (2) 解决因双重居住国而引起的双重税收问题。
- (3) 解决居住国和收入来源或财产座落国的双重税收问题。

2. 本条解释“缔约国一方居民”用语的含义,并解决双重居住国的问题。为明确本条适用范围,对以下两种类型的问题,即两个居住国之间和居住国与收入来源或财产座落国之间的双重税收问题,作一些总的说明。这些问题发生的原因是,缔约国一方或双方有权根据各自的国内法,确定境内有关的人为该国居民。

3. 各国国内法一般规定,纳税人对其所在国(居住国)负有广泛的纳税义务——“全面纳税义务”。这种纳税义务不仅适用于在一国有“住所”的居民(关于“住所”,各国私法通常都有规定);而且还延伸适用于在境内连续停留或只作短暂停留的人。有些规定还要求在船上从事劳务的人对其母港所在国,承担全面的纳税义务。

4. 避免双重税收协定一般不牵涉到缔约国依据本国条件在国内法上对税收居民及因而负全面纳税义务所作的法律规定。协定也不对各国国内法上对负有全面纳税义务的“居