

SHUISHOU XIEDING DE
ZHENGYIXING

税收协定的 正义性

张小青 著



东北林业大学出版社
Northeast Forestry University Press



SHUISHOU XIEDING DE
ZHENGYIXING

税收协定的 正义性

张小青 著

东北林业大学出版社
Northeast Forestry University Press

• 哈尔滨 •



版权专有 侵权必究

举报电话：0451-82113295

图书在版编目（CIP）数据

税收协定的正义性 / 张小青著. — 哈尔滨：
东北林业大学出版社，2016. 12
ISBN 978-7-5674-0986-6

I. ①税… II. ①张… 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（2017）第 015613 号

责任编辑：赵 侠 彭 宇

封面设计：琦 琦

出版发行：东北林业大学出版社

（哈尔滨市香坊区哈平六道街 6 号 邮编：150040）

印 装：三河市天润建兴印务有限公司

开 本：710 mm × 1 000 mm 1/16

印 张：12.5

字 数：165 千字

版 次：2017 年 9 月第 1 版

印 次：2017 年 9 月第 1 次印刷

定 价：58.80 元

如发现印装质量问题，请与出版社联系调换。（电话：0451-82113296 82191620）

目 录

第一章 导论	1
一、研究目的和意义	1
二、研究成果	4
三、研究方法和写作方法	6
第二章 税收协定中的正义理念	10
第一节 正义的目的——联合	10
一、“分”的正义	11
二、“合”的正义	13
三、正义的功效	17
第二节 国际社会所适用的正义标准	19
一、正义的公平层面：罗尔斯的正义理念	19
二、正义的自由层面（作为自由的正义）	23
三、国际社会的正义原则	26

第三节 税收协定的产生和正义在税收协定中的显现	32
一、自然状态与对税收管辖权的争夺	32
二、避免国际双重征税和防止逃税的协定宗旨	36
三、《联合国范本》对发展中国家利益的关注	40
第三章 税收协定原则的正义性	43
第一节 税收管辖权的划分与分配正义	44
一、税收管辖权在居民国和来源国之间的分配	44
二、居民国原则和来源国原则的正义性	47
三、正义性呼唤更多的来源地原则	53
第二节 非歧视性原则	58
一、非歧视性的理论根基：平等性原则	58
二、国内税法中的平等原则	60
三、实质平等理念在税收协定中的体现——非歧视性条款	61
第三节 禁止协定滥用原则的正义性	68
一、税收协定滥用禁止与诚实信用原则	69
二、经合组织关于反滥用规则的态度变化	71
三、设立明确的反滥用条款	76
四、反滥用规则违反了对自由的期待	79
第四章 税收协定制度和机制的正义性	82
第一节 《经合组织范本》第 3(2) 条的正义性	82
一、《经合组织范本》第 3(2) 条的起源	84

二、卓越的桥梁作用	85
三、静态解释与动态解释	88
四、《经合组织范本》第 3(2) 条的绝对性问题	92
第二节 信息交换制度的正义性	95
一、应对逃税问题的制度需求	96
二、信息交换制度的历史和发展	97
三、互惠性要求的解除和信息交换的加强	103
四、纳税人隐私权保护与信息交换制度之间的平衡	108
第三节 共同协商机制的正义性	111
一、共同协商程序的产生及博弈性质	112
二、共同协商程序的缺点及机制重构	116
三、共同协商程序与正义	119
四、运用仲裁程序的可能性	121
五、仲裁程序与正义	126
第五章 税收协定的解释与执行	129
第一节 税收协定解释的正义性	129
一、《维也纳条约法公约》的解释方法与正义性	130
二、《经合组织范本解释》及其正义性	136
三、共同解释及其正义性	140
第二节 税收协定执行的正义性	143
一、税收协定作为契约和立法的双重性质	143
二、税收协定的执行是一种公共行为	145

三、强化税收协定的执行	150
第六章 多边税收协定——税收协定的发展趋势	157
第一节 单边—双边—多边税收协定	157
第二节 多边税收协定的可行性	160
一、《经合组织范本》的多边基础	161
二、经济相互依赖性的不断增强	163
第三节 多边税收协定的伦理基础——世界主义	166
第四节 多边税收协定塑造集体身份和世界主义文化	174
第七章 结论	180
参考文献	185
后 记	193

第一章 导论

一、研究目的和意义

伴随着经济全球化的迅猛发展及各国经济贸易往来的增加，各国之间缔结了大量税收协定（主要采用双边税收协定的形式），以消除各自基于居民地或来源地税收管辖权对纳税人的跨国收入进行的双重征税。目前，世界上签订的双边税收协定有 2 000 多个，其中，我国与其他国家签订的双边税收协定有 80 多个。税收协定是发展贸易的一种工具，它有益于各国之间的友好关系，因此也是一个重要研究课题。

由于国际税收是一个重要而复杂的课题，为了帮助政府在签订税收协定时更好地维护民族利益，我们应当对税收协定进行深入、扎实的研究。马克思主义者相信“知始于行”，可以说，当今世界大量税收协定的存在为我们更好地从理论层面认知税收协定提供了基础，与之相辅相成的是，理论高度的认知必将推进我国缔结税收协定的实践活动的进一步发展。也就是说，没有“知”，行难远。

然而，关于这个领域，国际理论界普遍存在着注重实证探讨的倾向，重视税收协定的“实然”研究而忽视了“应然”描述。例如，有

大量的学术著述是在讨论各国的税收协定的现状、特点，以及它与《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》（亦称 OECD 范本，以下简称《经合组织范本》）等的异同，也有大量的著述在研究协定中各条款的特征。本书作者以为，“实然”研究固然重要，但对于税收协定的“应然”研究是在探讨现状背后的本质、义理，它有着更重要的意义。税收协定的正义性是实证研究者没有涉足的课题，但税收协定的正义性是实证研究的一个前提，它起着检验方向和确定根基的稳固性的作用。

在实践中，各国在缔结税收协定时往往照搬《经合组织范本》和《联合国避免双重征税协定范本》（以下简称《联合国范本》），缔结税收协定成为一种机械和刻板的行为。虽然这里有成本和收益的核算及与其他国家保持一致性的考虑，然而，当各国没有表现出对于崇高理念——正义性的向往和追求，而只是对于功利性的屈服时，这难免让人怀疑其中的进步性。国家行为很多情况下都是对自我利益的追逐，这是一种广泛蔓延的现象，也被冠以“现实主义”的名号，然而，我们必须清醒地认识到人类文明的发展进程是一个不断抛弃低下和卑劣行为趋向善的过程。如果没有对实践行为的清晰认识和深刻反思，不对现实行为与正义的差距进行度量，就没有推进文明进程的可能性。

对于税收协定正义性的探究可以向立法者输入清新的理念气息。范本有着强大的示范作用，就像行业标准一样，一旦确定就很难动摇其领导作用和领先地位。然而，在缔结和修订具体的税收协定时，立法者的眼界可以变得开阔，且不必过于被动——他们应该明白，对于国家利益的追求是狭隘的，因为范本在历经修订后所体现的是不断趋近正义性的趋势。换句话说，立法者应该明白：最好的协定立法其实并不是自我利益的最大化，因为缺乏正义性的支撑，这种协定立法并不会产生长久的约束力；最好的立法与正义性的趋势保持一致。从人

民的福祉出发考虑法律规则的制定，这才是立法者真正应重视的。

本书正是为了解决以上的理论、实践和立法问题而写作的。研究税收协定的正义性对于学术发展有着重要意义。我国对于税收协定的研究甚少，并且国内外对于税收协定注重实证性研究，缺乏理论深度，本书的研究把税收协定的宗旨及税收协定的原则、制度和机制等与正义性相联系，是对税收协定的“应然”研究，有着重要的创新意义。

研究税收协定的正义性还将促进法制建设。税收协定是一项立法成果，各国对于税收协定的遵从度可以反映和评价一国的法制建设的得失优劣。对于税收协定的宗旨、原则、制度和机制，从正义的理念层面加以把握，有效地增强了协定的“合理性”和“合法性”。法律要变成被人们自觉遵从的、内心的律法，必须是合乎正义理念的，因此，这种探究将提高税收协定的遵从度，从而使协定所缔结的宗旨和目标得到实现。

对于我国政府而言，需要体察税收协定条款是否体现了正义性，以及哪些地方仍有欠缺，这样我们在签订税收协定时就可以有的放矢并力图改进。虽然我国在目前的发展阶段有着自身的利益诉求，但我们仍然不可贪图短期利益而不做长远的考虑。此外，在税收协定的具体适用中，我们也可以尝试把正义性作为解决问题的一个标准和尺度。

对于税收协定的正义性的研究还将推动社会进步。社会进步的重要因素是美德的广泛施行，美德善行的施行才能使人心依附，人心依附于正义等美德上才能真正带来经济的发展和文化的昌盛。目前世界上税收协定的数量众多，税收协定的正义性的研究可以产生相当大的推动社会进步的影响力。对于税收协定的正义性的研究的效果其实并不会局限于税收协定领域，它会产生不可避免的“溢出”效应，对其



他协定产生一定影响。

应该重视税收协定的正义性这个问题的研究，并将其引向深入，这是不可回避的重大课题。要坚持税收协定中的正义性，尽量将其体现出来。在修订税收协定时，要注意把握对正义性的体现。今后应重视对于多边税收协定的研究，因为它是实现税收协定的宗旨和目的的更大机遇，并能够体现另一个层面的正义性——“合作正义”的要求。

二、研究成果

近几年来，我国仅出版了税收协定有关方面的个别著作和译著，如美国学者罗伊·罗哈吉的《国际税收基础》等。我国对于税收协定的研究还处于起步阶段，在税收协定方面的研究稀少而薄弱，这个领域还是一片贫瘠的土地，未得到开垦和灌溉。

在国外，税收协定的研究取得了一定成果。税收协定早在第一次世界大战之前就已经存在，到今天已历经一个世纪的发展。随着经济贸易往来的激增，西方发达国家在 20 世纪四五十年代已经有关于税收协定的大量研究成果问世。不过，其中大部分都属于实证研究，很少有从理论方面进行阐述、剖析的著述。《经合组织范本》的注释版本几乎年年更新，更是推动着学界有关双边税收协定的探讨和辩论。^①

荷兰著名的国际税法教授基斯·万·拉德（Kees van Raad）根据其博士论文写作出版的《国际税法的非歧视性》（1986）是关于税收协定的非歧视性条款的著名著作。非歧视性条款直指公平与正义，但没有涉及税收协定其他条款的正义性。

^① 美国相对来说并不经常发布国际税法学者对有关税收协定问题的讨论，但由于其强大的经济地位和文化霸权地位，因此有些美国学者的税收协定方面的著作有很大的影响力。

奥地利著名的国际税法教授迈克尔·郎教授主编的《税收协定的解释》(2001)等书中有关于税收协定的具体条款,如协定解释的研究,然而这些著作主要是实证性研究,是对各国税收协定解释制度的“实然”描述,并没有进行更深层次的研究。

吉拉德·T. K. 穆瑟主编的《欧洲税收的平等性原则》(1999)对欧洲国际税收中的平等性原则进行了相关阐述。

鲁特塞尔·西尔韦斯特、雷·J. 玛莎的论著《国际法中的税收管辖问题》(1989)是关于税收管辖权分配的著作。税收管辖权的分配与正义有着密切的联系,然而该书作者并没有从这个角度加以挖掘和阐述。

其他相关的书还有彼得·H. J. 爱塞尔斯等学者的论著,如《税收协定中的反滥用条款与欧共体法律的兼容性》(1998)等。

在论文方面,著名学者约翰·F. 艾弗里·琼斯、克劳斯·沃格尔、罗伯特·格林、艾瑞克·C. C. M. 科迈伦、迈克尔·郎、基斯·万·拉德等都有涉及税收协定不同方面的论文发表。同样的,对于税收协定理论层面的讨论是较为罕见的,而对于正义性的讨论更难见到。

由此可以看出,现有的研究文献大部分注重实证分析,缺乏理论深度,这不能不说是税收协定研究中的一个缺憾。

本书要解决的问题是当前各国之间缔结的双边税收协定是否体现了正义性的要求,本书有如下方面的研究创新。

其一,将正义理念引入税收协定的研究当中,填补了这个领域的空白。

其二,对于税收协定与正义性的关系进行体系化研究,从理念、原则、制度与机制、解释与执行等不同的方面进行了系统论述。

其三,针对正义理论,本书作者提出新的观点:对于正义理念提出了对其“分”的层面的认识和“合”的层面的认识;从公平层面和

自由层面对正义理念进行论证；提出双边税收协定的理论基础是建立在正义“分”的层面的理解上，即强调分配的均衡、适度等；提出国际社会——包括国际税收秩序——所适用的正义原则；提出多边税收协定的理论基础是世界主义哲学观念，它反映了正义理念在新的历史时代的发展，同时它也体现了团结（“合”）的概念。

从理论的层面讲，本书作者感兴趣的是，如何赋予正义以新的、独特的视角。当代学者应该对新的历史时期中的正义观给出自己的解读，前人的研究著述为我们奠定了优越的基础，但如果无法在此基础上往前推进，就无异于故步自封，拾人牙慧。本书作者以此警示自己，努力进行理论研究创新。正义对于税收协定意味着什么？需要了解的是，税收协定条款也经历了一个演变的过程，那么这些条款如何体现了正义性，以及税收协定的演变形式本身是否以及怎样体现了正义性，都是令作者无比感兴趣的理论问题。这个领域的研究还是一片空白，犹如在无边的蓝色海洋中畅游，这种空缺或许更给了作者呼吸的自由。

三、研究方法和写作方法

从研究对象和领域出发，本书运用的研究方法主要是政治学研究方法、历史研究方法和比较研究方法。

政治学研究方法。政治学研究方法指采纳政治学的理论成果和研究手段等。正义的命题是很多学科的学者们都热切关注的一个命题。政治学与正义理论有着显而易见的密切关系。作者在写作过程中应用了政治学的理论研究成果。譬如，亚里士多德的政治理论奠定了后世政治学研究的诸多基础。本书的正义理念也参考了亚里士多德的正义观点。就正义理念而言，它还借鉴了罗尔斯在《正义论》中阐述的观点以及其他学者的观点，并在此基础上进行了发展。除此之外，对于

税收协定的产生背景等也使用了政治学的一些理论观念加以阐释。作者注意到了在法学领域采用政治学方法的法学要求。

历史研究方法。狭义的历史是指记载和解释人类社会发展的具体过程及其规律性；而广义的历史泛指一切事物的发展过程。我们这里采纳的是其广义的含义。历史方法包括文献分析方法、考据方法等。在写作本书的过程中，作者对税收协定的各种原则、制度等追根溯源，厘清其发展脉络，在对原则、制度和机制等有了确切把握的基础上，再一一探究它们各自与正义性的关系。

比较研究方法。古罗马著名学者塔西陀曾说：“要想认识自己，就要把自己同别人进行比较。”那么什么叫比较研究方法呢？比较研究方法就是对物与物之间和人与人之间的相似性或相异程度的研究与判断。在写作本书的过程中，作者主要对《经合组织范本》和《联合国范本》进行比较，以发现其相同和相异之处。由于这两种范本是世界上绝大多数税收协定的签订基础，因此把握了这两种范本也就了解了税收协定的概况。另外对有的国家在不同时期签订的税收协定也进行了一定比较，研究它们是否符合谈判时所参照的范本。

本书写作的总体思路：首先，对税收协定理念的正义性进行了阐述；其次，分别从税收协定的原则、制度和机制、解释和执行三个方面来探讨税收协定的正义性；最后，提出多边税收协定将是税收协定的发展趋势。分述如下：

第一章，导论。主要指出了本书研究的目的、意义、研究成果、研究方法及写作方法。

第二章，税收协定中的正义理念。首先提出对于正义理论的创新性思考，提出正义可以分为“分”配正义和“合”作正义。然后以正义与公平和自由的关系为总体维度，从罗尔斯的正义原则的基础上提出在国际社会适用的正义原则。国际社会适用的正义原则可以用作评

判税收协定正义性的原则。该部分还进一步论述了税收协定的宗旨及《联合国范本》与正义理念的相契合之处。

第三章，税收协定原则的正义性。本章论述了有关税收协定中的原则与正义性的关系。它尝试证明税收协定所遵循的一系列原则，即税收管辖权分配原则、非歧视性原则、禁止协定滥用原则，这些原则都体现了正义性的理念。

来源地和居民国对跨国所得的征税权的冲突产生了双重征税。税收管辖权在居民国和来源国的分配分别从不同的角度体现了正义性的要求。比较而言，来源地原则更体现了正义原则中的差别性原则，即利益向弱小的、欠发达的发展中国家倾斜，因此来源地原则应是税收协定今后所倾向的原则。

非歧视性原则是对于平等原则的向往，即对个体不以国籍、居所等作为区别对待的理由。平等性原则直接是正义的体现。虽然税收协定中非歧视性条款在实际适用中还存在种种不足，但其中的正义性无法否认。

禁止协定滥用原则是诚实信用的要求（它同时也是对于分配正义的坚持）。本书论述了税收协定中的反滥用原则的变化过程，这个过程是令该原则更趋近正义性的过程。

第四章，税收协定制度和机制的正义性。本章讨论的是税收协定中的制度和机制与正义性的问题。关于税收协定的制度，本书涉及的内容有《经合组织范本》第3(2)条、税收协定中的信息交换制度；关于机制，本书讨论了税收协定中的共同协商机制（也被称为有权机关机制）。

《经合组织范本》第3(2)条是连接税收协定与国内税法的卓越创造，它使各国在税收协定的适用上处于平等的地位（它们都可以根据本国税法的有关定义来解释税收协定中的字词，除非情境另有规定）。《经合组织范本》第3(2)条保证了各国税法在税收协定的框架下得以

独立适用，体现了正义性。

信息交换制度的存在是由于在全球化的世界中税务当局对于跨国税收信息有着巨大的渴求。凭借跨国税收信息它们才可以尽量防止或减少巨额的税款流失，才可以解决国内财政支出对于税收的需求。该条款其实是尝试着在加强信息交换与纳税人权利保护之间求得一种平衡，这也是在寻求打击逃避税收的问题与保护纳税人自由权之间的平衡，两者都是正义性的要求。

在讨论共同协商程序的正义性时，本书分别讨论了共同协商机制的产生和博弈性质。虽然这种机制有着种种弱点，但它在很多方面都体现了正义性。仲裁机制的引进将是对共同协商机制的很大改进，仲裁机制的正义性令它充满吸引力。

第五章，税收协定的解释与执行。本章讨论了税收协定的解释和执行与正义性的关系。税收协定的解释从某种意义上讲是一门艺术。本书介绍了《维也纳条约法公约》中的解释方法及其正义性，《经合组织范本解释》在协定解释中的角色及其与正义性的关系，以及共同解释与正义性的关系。

实践中经常有税收协定被违反的现象。税收协定的执行可以被看作一项公共物品，本书所指的执行将产生广泛的威慑力，从而促进国际税收秩序的形成。本书提供了加强税收协定的执行的三种途径。

第六章，多边税收协定——税收协定的发展趋势。本章指出了关于缔结多边税收协定的前景展望。多边税收协定迎合了国际税收形式发展的需要，相比双边税收协定是一种进步。本书认为世界主义是多边税收协定的伦理基础，即一种从关注自身利益转向关注他人、集体利益的情怀。

第七章，结论。本章是对前面几章内容的总结，同时指出了以后的研究方向。

第二章 税收协定中的正义理念

作为人类社会的基本美德和崇高理想，正义对人类社会的存在和世代繁衍意义重大。如果忽略了对正义之法的关心，个体的联合将无法存续。但同时正义的理念也受到最为广泛的争论。不同时代的哲学家面临不同的政治环境和社会环境，对正义进行着不同的思考，并赋予它不同含义。正是正义复杂多变的面孔激起了笔者浓厚的兴趣。本书在古今思想家对正义的阐述的基础上，对正义理念进行了剖析，并对税收协定的宗旨与正义性的关系进行了探讨。

第一节 正义的目的——联合

由正义的概念可以解析出“分”和“合”的释义，同时在更高的层面上，这两者可以统一在“和”的概念之中。分配正义是为了取得合作，而合作必须依赖“分配正义”。两者都是为了达到一种“和谐”“和睦”“联合”的整体状态。可以说，正义是“分”与“合”的辩证统一体，两者统一在“和”之下。不管是“分配正义”还是“合作正义”，都是为了实现联合的目的。唯有贯彻“分配正义”及“合作正义”才能实现联合、团结的目标。