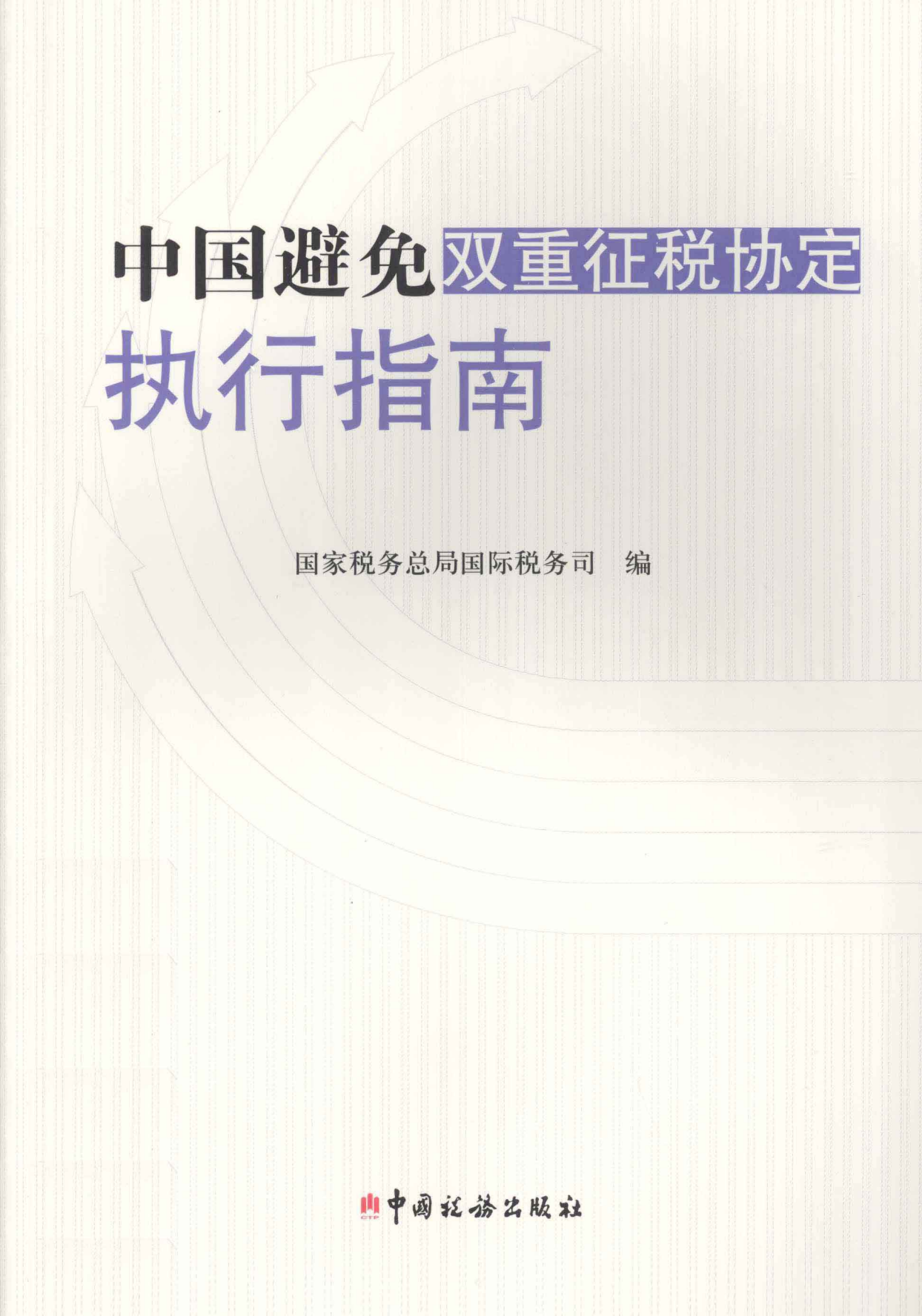




中国避免双重征税协定 执行指南

国家税务总局国际税务司 编

 中国税务出版社

中国避免双重征税协定 执行指南

国家税务总局国际税务司 编



中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国避免双重征税协定执行指南/国家税务总局国际税务司编.

--北京:中国税务出版社,2013.7

ISBN 978-7-80235-960-4

I. ①中… II. ①国… III. ①所得税-经济协定-中国、国外-
汇编 IV. ①F752.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第104609号

版权所有·侵权必究

书 名:中国避免双重征税协定执行指南

作 者:国家税务总局国际税务司 编

责任编辑:庞 博

责任校对:于 玲

技术设计:刘冬珂

出版发行:中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲11号(国宏大厦B座)

邮编:100038

http://www.taxation.cn

E-mail:swcb@taxation.cn

发行中心电话:(010)63908889/90/91

邮购直销电话:(010)63908837 传真:(010)63908835

经 销:各地新华书店

印 刷:北京联兴盛业印刷股份有限公司

规 格:787×1092毫米 1/16

印 张:19.75

字 数:309000字

版 次:2013年7月第1版 2013年7月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-960-4

定 价:59.00元

如有印装错误 本社负责调换

序

税收协定是指两个或两个以上主权国家，为了协调相互之间的税收管辖关系和处理有关税务问题，通过谈判缔结的书面协议。签署税收协定主要是为了避免对所得的重复征税，促进跨国经济、技术交流和贸易、资金、人员往来，避免税收因素对国家间经济交往形成障碍。

20 世纪 60 年代，随着国际贸易和投资的迅猛发展，跨国经济中双重征税问题日益突出，很多国家开始谈签避免双重征税的协定。为了规范税收协定谈签和执行工作，1963 年，经济合作与发展组织（OECD）制定并公布了《对所得和财产避免双重征税的协定范本》，简称 OECD 范本。OECD 范本是 OECD 成员国之间谈判、适用和解释税收协定的基础。随着 OECD 范本影响力的增加，非成员国或地区在协定谈签及执行过程中也在一定程度上参考 OECD 范本。经过不断修订和更新，目前采用的 OECD 范本为 2010 年版。

为了制定一个所有国家普遍接受的税收协定范本，联合

国于1968年成立了由发达国家代表和发展中国家代表组成的专家小组，并于1979年12月正式公布了《发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》，简称UN范本。相比OECD范本，UN范本更多地考虑了发展中国家的税收权益，赋予发展中国家更多征税权。目前使用的UN范本为2011年版。

1981年，我国开始了税收协定谈签。30余年来，我国的对外谈签协定工作大体上可以划分为三个阶段。第一阶段为20世纪80年代初至90年代中期。这一阶段谈签的对象国主要是日本、美国和欧洲发达国家，目的为吸引外资、引进技术，同时尽可能维护来源国征税权，保护国家税收权益，其中一项重要内容就是要求缔约对方国家在税收协定中承诺饶让抵免的内容，以确保我国国内税法规定的税收优惠切实为外国投资者所享有，促进外国资本的输入。第二阶段从20世纪90年代初至21世纪初，谈签对象主要转为发展中国家。这一时期我国在继续扩大吸引外资的同时，逐步开展和扩大对外投资，在中亚、非洲和拉美等一些国家开展承包工程，对外输出劳务。税收协定开始发挥为我国“走出去”企业和个人服务的作用。在谈签过程中，我国开始站在居民国的立场，维护本国企业利益和国家税收权益。第三阶段从21世纪初开始，对20世纪80年代签订的税收协定进行修订，并进一步加大与我国企业“走出去”目的地国家的税收协定谈签，旨在更好地适应新的经济形势，满足国际税收发展的需要，同时加强税务主管当局之间的合作，共同防范国际避税。

截至2013年6月底，我国已经同99个国家正式签署了税收协定，另外还与香港、澳门特别行政区分别签订了避免

双重征税的安排（本书统称税收协定），其中 96 个协定和 2 个安排已生效执行。

为了促进税收协定执行工作更好地开展，为从事相关工作的税务人员提供指导，加深基层税务人员和纳税人对税收协定条款及国内相关法律条文的理解，国家税务总局国际税务司组织编写了《中国避免双重征税协定执行指南》一书。本书章节按照一般税收协定的条款顺序设置，主要内容包
括：税收协定条款之间的关系和特殊适用性，条款的定义、范围、表述方式，已生效、执行税收协定中的主要做法，对税收协定进行解释的现行有效规定与相关案例，国际上执行协定时与我国不同的做法和我国尚未明确的做法。

随着我国经济的不断发展和税收协定制度的逐步完善，一些税收协定和相关规定也会相应调整。因此，税收协定执行中各种问题的处理都应以现行规定为准。

由于时间仓促、水平所限，书中难免存在疏漏之处，恳请读者批评指正。

编 者

2013 年 6 月

向您推荐

《非居民企业税收管理案例集》

国家税务总局国际税务司编

定价：32.00 元

本书的编排顺序基于非居民企业的两种类型及每种类型的不同形式或所得性质：一类是在中国境内设立机构、场所的非居民企业，包括常驻代表机构、承包工程和提供劳务、境外团体在华演出、中外合作办学、营业代理人等；另一类是未在中国境内设立机构、场所而实行源泉扣缴的非居民企业，包括该类企业取得来源于中国境内的股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得。

本书旨在为广大从事非居民企业税收政策及管理实务工作和研究的人员提供参考。

《非居民税收管理政策解读》

全国税收“六五”普法丛书编委会组织编写

定价：25.00 元

本书是全国税收“六五”普法丛书之一，对现行的非居民税收相关法律、法规进行了通俗诠释，加入了相关案例，使相关法律、法规的条文更加易于理解。主要内容包括非居民企业所得税概述，设立机构、场所的非居民企业税收政策，源泉扣缴非居民企业所得税收政

策，非居民企业所得税管理，税收协定待遇和对外支付税务证明管理。

本书旨在满足社会各界对非居民税收法律、法规等知识多方面、多层次的学习要求。

《国际税收业务手册》（2013 年版）

国家税务总局国际税务司编

定价：69.00 元

国际税收业务具有很强的政策性、规范性、专业性和操作性，需要对国际法、国内法及有关文件有全面的了解、把握。但不同的法律、法规及文件相互独立且时间跨度大，针对同类业务的规定条款散见其间，给系统学习和及时查询带来一定难度。为满足税务人员、纳税人的学习和工作需求，国家税务总局国际税务司组织编写了《国际税收业务手册》（2013 年版）一书。

本书内容忠实于法律、法规和政策文件原文，简洁、实用、内容全面，共分五章，分别为：第一章非居民企业税收，第二章税收协定，第三章特别纳税调整，第四章税收情报交换，第五章“走出去”企业税收。本书对于学习和全面了解国际税收业务的法律、法规有很好的帮助作用，是一本便于查询的国际税收业务工具书。

目 录

第一章 人的范围 / 1

- 第一节 概要 / 1
- 第二节 协定条款规定 / 2
- 第三节 解释和执行 / 5
- 第四节 国际其他做法 / 7

第二章 税种范围 / 9

- 第一节 概要 / 9
- 第二节 协定条款规定 / 10
- 第三节 解释和执行 / 17
- 第四节 国际其他做法 / 18

第三章 一般定义 / 19

- 第一节 概要 / 19
- 第二节 协定条款规定 / 20

第三节	解释和执行	/ 31
第四节	国际其他做法	/ 33

第四章 居民 / 35

第一节	概要	/ 35
第二节	协定条款规定	/ 36
第三节	解释和执行	/ 43

第五章 常设机构 / 53

第一节	概要	/ 53
第二节	协定条款规定	/ 54
第三节	解释和执行	/ 62
第四节	国际其他做法	/ 74

第六章 不动产所得 / 76

第一节	概要	/ 76
第二节	协定条款规定	/ 77
第三节	解释和执行	/ 79
第四节	国际其他做法	/ 80

第七章 营业利润 / 81

第一节	概要	/ 81
第二节	协定条款规定	/ 82
第三节	解释和执行	/ 88
第四节	国际其他做法	/ 91

第八章 海运和空运 / 92

第一节	概要	/ 92
第二节	协定条款规定	/ 102
第三节	解释和执行	/ 107

第四节 国际其他做法 / 109

第九章 关联企业（联属企业） / 111

第一节 概要 / 111

第二节 协定条款规定 / 112

第三节 解释和执行 / 113

第十章 股息 / 116

第一节 概要 / 116

第二节 协定条款规定 / 117

第三节 解释和执行 / 124

第四节 国际其他做法 / 129

第十一章 利息 / 132

第一节 概要 / 132

第二节 协定条款规定 / 133

第三节 解释和执行 / 142

第十二章 特许权使用费 / 148

第一节 概要 / 148

第二节 协定条款规定 / 149

第三节 解释和执行 / 155

第四节 国际其他做法 / 162

第十三章 财产收益 / 169

第一节 概要 / 169

第二节 协定条款规定 / 170

第三节 解释和执行 / 174

第四节 国际其他做法 / 178

第十四章 独立个人劳务 / 181

- 第一节 概要 / 181
- 第二节 协定条款规定 / 182
- 第三节 解释和执行 / 184
- 第四节 国际其他做法 / 187

第十五章 受雇所得 / 188

- 第一节 概要 / 188
- 第二节 协定条款规定 / 189
- 第三节 解释和执行 / 192
- 第四节 国际其他做法 / 199

第十六章 董事费 / 200

- 第一节 概要 / 200
- 第二节 协定条款规定 / 201
- 第三节 解释和执行 / 202
- 第四节 国际其他做法 / 203

第十七章 艺术家和运动员 / 204

- 第一节 概要 / 204
- 第二节 协定条款规定 / 205
- 第三节 解释和执行 / 207
- 第四节 国际其他做法 / 210

第十八章 退休金 / 211

- 第一节 概要 / 211
- 第二节 协定条款规定 / 211
- 第三节 解释和执行 / 213
- 第四节 国际其他做法 / 214

第十九章 政府服务 / 216

- 第一节 概要 / 216
- 第二节 协定条款规定 / 217
- 第三节 解释和执行 / 219
- 第四节 国际其他做法 / 220

第二十章 教师、研究人员 / 221

- 第一节 概要 / 221
- 第二节 协定条款规定 / 221
- 第三节 解释和执行 / 223

第二十一章 学生 / 227

- 第一节 概要 / 227
- 第二节 协定条款规定 / 227
- 第三节 解释和执行 / 230

第二十二章 其他所得 / 232

- 第一节 概要 / 232
- 第二节 协定条款规定 / 232
- 第三节 解释和执行 / 234
- 第四节 国际其他做法 / 234

第二十三章 消除双重征税方法 / 236

- 第一节 概要 / 236
- 第二节 协定条款规定 / 237
- 第三节 解释和执行 / 249
- 第四节 国际其他做法 / 259

第二十四章 非歧视待遇 / 260

- 第一节 概要 / 260
- 第二节 协定条款规定 / 261
- 第三节 解释和执行 / 266
- 第四节 国际其他做法 / 268

第二十五章 相互协商程序 / 272

- 第一节 概要 / 272
- 第二节 协定条款规定 / 273
- 第三节 解释和执行 / 277
- 第四节 国际其他做法 / 278

第二十六章 信息交换（情报交换） / 280

- 第一节 概要 / 280
- 第二节 协定条款规定 / 280
- 第三节 解释和执行 / 285

第二十七章 外交代表和领事官员 / 288

- 第一节 概要 / 288
- 第二节 协定条款规定 / 288
- 第三节 解释和执行 / 289
- 第四节 国际其他做法 / 292

第二十八章 生效及终止 / 293

- 第一节 概要 / 293
- 第二节 协定条款规定 / 293
- 第三节 解释和执行 / 299

后记 / 300

人的范围

第一节 概 要

“人的范围”和“税种范围”是界定税收协定所适用范围的两项重要规定，各国根据国内税法对纳税人的范围作出了明确的规定，但是否与税收协定规定的“人的范围”一致，就是本章需要予以明确的。

早期的税收协定一般以国籍原则来确定“人的范围”，即适用于缔约国双方的公民。随着经济全球化推进、新技术应用、跨国投资方式普及，经济国界愈发模糊，采用国籍原则影响到了国家之间的税收权益，侵蚀了各国的税基，为此，各国逐渐放弃了国籍原则，转而采用居民原则。

采用居民原则，是因为居民纳税人在本国负有无限纳税义务，就其来源于境内外的所得向该国纳税。当居民纳税人取得来源于缔约国对方的所得时，如果存在税收管辖权的重叠，就产生双重征税的问题。当纳税人不为缔约国

一方或双方的居民纳税人时，在缔约国双方之间就不存在税收管辖权的重叠，因而也就不存在双重征税的问题。从这个意义上来说，协定适用于为缔约国居民的人，应该是指在缔约国一方负有居民纳税义务的人，也就是说，从协定的角度来看，并不是所有在缔约国一方有纳税义务的人都能享受双方签订的税收协定待遇。

为防止协定滥用，对通过人为安排构成缔约国居民来享受税收协定待遇的情形，如设立基地公司、导管公司，可根据国内的一般反避税规定和税收协定的防止滥用协定条款予以否定。另外，部分税收协定规定，对虽符合本章“人的范围”要求的人在取得股息、利息及特许权使用费等所得时，还要求其为相应所得的“受益所有人”，方能享受协定待遇，从而减少协定的不当使用的概率。

然而，税收协定中的部分条款也适用本章所确定的“人的范围”之外的人，如非歧视待遇、税收情报交换和政府服务等条款，除适用居民外，还适用该国国民和其他国家的居民，这是超出协定“人的范围”的特别规定。

第二节 协定条款规定

一、“人的范围”的定义

我国对外签订的税收协定对“人的范围”一般采用如下表述：协定适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。

理解“人的范围”，应关注“一般定义”条款中缔约国、居民以及人三个概念的定义。

二、利益限制

为防止协定待遇的不当享受，我国与部分国家签订的税收协定也加入了利益限制条款，限制特定人享受税收协定待遇。我国与美国、韩国和墨西哥就利益限制分别作了以下规定。

（一）中美税收协定

在中美税收协定的居民条款中规定，同时为双方居民的人，无法取得一致的情况下，不能享受税收协定的待遇。中美1984年议定书规定，在适用协定第四条第二款时，缔约国双方主管当局应以联合国关于发达国家和发展中国家双重征税协定范本第四条第二款的规则为准。

中美 1984 年议定书中第二条规定，虽有本协定的规定，美国可以对其公民征税。除本协定第八条第二款、第十七条第二款、第十八条、第十九条、第二十条、第二十二條、第二十三條、第二十四條和第二十六條規定外，美国可以对其居民（根据第四条规定）征税。

中美 1984 年议定书中第七条规定，双方同意，如果第三国的公司主要为享受协定优惠的目的而成为缔约国一方居民，缔约国双方主管当局可经协商，不给予协定第九条、第十条和第十一条的优惠。

中美 1986 年议定书中对该项规定进行了解释：“一、缔约国一方居民的人（除个人外），除符合下列条件外，不得按协定的规定在缔约国另一方享受减免税：（一）1. 该人受益权益的 50% 以上（在公司的情况下，为公司每种股份数额 50% 以上）是直接或间接由下列一个或几个人拥有：（1）缔约国一方居民的个人；（2）美国公民；（3）本议定书第一款第（二）项中所指的公司；（4）缔约国一方、其行政机构或地方当局。2. 在有关协定第九条（股息）、第十条（利息）、第十一条（特许权使用费）的减免税，该人的全部收入不超过 50% 用来作为利息，直接或间接支付给本款 1 的（1）至（4）项所述以外的人；或（二）缔约国一方居民公司，并且其主要种类股票实质上和经常在公认的证券交易所交易。二、如果该人的建立或购买和其维持和经营行为的主要目的不是为了享受协定的优惠待遇，不适用第一款的规定。”同时规定，由于第一款、第二款的规定，缔约国一方居民在缔约国另一方被拒绝给予减免税待遇之前，缔约国双方主管当局应相互协商。

（二）中韩税收协定

中韩 1994 年议定书中规定，如果公司、信托或者其他实体是缔约国一方的居民，它由非该国居民一人或多人直接或间接受益所有或控制，且该国对该公司、信托或者其他实体的所得征收的税收（在考虑了以任何方式减少或者抵消的税额，包括对公司、信托或者其他实体或者对其他任何人的退税、补偿、捐赠、抵免或者宽免后），相比该公司股本的所有股份，或该信托或其他实体的所有权益（依情况而定），由该国一个或多个居民个人受益所有时，该国本应征收的税收有实质性减少，则协定不适用于这样的公司、信托或者实体。然而，如果被征低税的所得中有 90% 或者更多的部分是完全来源于积极的贸易或者经营行为而不是投资业务时，则上述