



科研成果

教师论著

经济法与法律经济学教室

金融法教室

税法教室

竞争法教室

宏观调控法教室

工业产权法教室

环境法教室

获奖成果

厦门大学经济法学研究中心 > 科研成果 > 教师论著

廖益新：避免双重征税协定与国内税法的关系

作者：廖益新

本文来源：厦门大学国际税法与比较税制研究中心

避免双重征税协定与各国国内税法都是国际税法渊源的组成部分。但是，这两部分法律渊源彼此间的关系应如何认识处理，在国际税法理论和实践中，仍是一个值得进一步研究探讨的课题。

一、避免双重征税协定和国内税法是国际税法规范体系中功能不同的两个组成部分

在国际税收法律关系中，各国依据主权制定的国内税法的主要作用是规定对选征税，征多少税以及如何征税。也就是说，征税权的创设，课税对象的范围和课税程度的确定，首先是各国通过国内税法确立的。而避免双重征税协定的作用，主要在于规范协调各国居民税收管辖权和来源地税收管辖权之间的冲突，一方面限定缔约国一方对有关跨国所得或财产价值行使来源地税收管辖权的范围或程度，另一方面规定缔约国另一方在依据居民税收管辖权对其居民获得的已经缔约国一方源泉课税的所得征税时，以采取必要的清除双重征税措施，实现对跨国所得或财产价值的公平课税的目的。

避免双重征税协定的宗旨和作用，决定了它对缔约国双方税收管辖权调整的基本原则——消极作用原则。这种消极作用原则意味着协定对缔约国通过国内税法确立的税收管辖权的调整，或是维持日原有状况或是加以限制或抑制。双重征税协定不能为缔约国创设或扩大征税权。这是我们在理解协定与国内税法关系着首先应明确的重要一点。

根据上述原则，如果缔约国国内有关税法没有对某种税收客体规定征税权，尽管双重征税协定中赋予缔约国一方对此种税收客体征税权力，缔约国一方的税务机关也不能依据协定的规定主张对纳税人征税。例如，中国和德国之间签订的税收协定第23条规定了对跨国财产价值征税的协调规则。该条规定“缔约国一方企业设在缔约国另一方境内的常设机构工业财产部分的动产，或者缔约国一方居民设在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地的动产，可以在缔约国另一方征税。”但是，目前中国尚未颁行有关对此类动产价值课征财产税的说法规定，我们不能根据中德协定中有上述规定，就对德国的企业或居民的上述动产价值进行征税。因为税收协定不能为缔约国一方创设征税权。

同样的道理，如果缔约国一方的国内说法规定，比双重征税协定中对该国的征税权的限制规定对纳税人而言更为优惠有利，在这种情形下，缔约国一方的税务机关不能以税收协定中另有不同的规定为理由，而按协定中的规定对纳税人征税。例如，按照中国《外商投资企业和外国企业所得税法》第19条第3款规定，外国投资者从外商投资企业取得的利润（股息）以及外国银行优惠贷款给中国国家银行所得的利息所得，免征预提所得税。而我国同许多外国政府之间签订的双重征税协定中对跨国股息和利息所得，都规定了作为来源地国的缔约国一方有权按10%的协定限制税率课征预提所得税。[1]然而，我们不能援引前税法第28条规定“中华人民共和国政府与外国政府所订立的有关税收协定同本法有不同规定的，依照协定的规定办理。”[2]在此种情况下对作为缔约国另一方居民的外国投资者或外国银行取得的上述来源于中国境内股息或利息所得，要求按有关协定规定的10%的税率课征预提所得税。因为双重征税协定不能扩大或提高缔约国国内税法本身规定的课税范围程度。

双重征税协定不能为缔约国创设和扩大征税权这一消极作用原则，决定了有关跨国所得或财产价值的归属认定问题，应该完全取决于缔约国的国内税法规定。税收协定对国内税法在这方面的规定不能干预，只能作为一种既存的法律事实予以接受和承认。因此，某个跨国纳税人，尽管具有缔约国一方居民纳税人的身份，有资格享受协定的保护待遇，但如果根据缔约国的国内税法认定他并非某种跨国所得的取得者或某项跨国财产价值的所有人，则他不能就上述所得或财产价值请求适用协定中有关限制缔约国征税权的规

定。

二、双重征税协定和国内税法既有各自相对独立的法律概念体系概念，又存在着彼此配合互相补充的关系

双重征税协定既然是缔约国双方通过协商谈判达成的国际法律文件，自然与一国单方面制定的国内税法不同，有其相对独立的法律概念体系。这首先表现在协定中使用的某些法律概念，是协定本身所独有的，而在缔约国的国内有关税法中并不存在或没有单独列出。例如协定中的“常设机构”、“固定基地”和“不动产所得”等概念，我国现行税法上并没有使用或单独列出。其次，尽管协定在规定所得种类方面所使用的概念用语，在相当大程度上等同或类似于国内税法上的概念术语，但彼此在内涵或外延上，可能仍有一定程度或范围的差别。例如，双重征税协定中的“特许权使用费”概念外延通常还包括提供工商业机器设备等动产使用权而取得的租金收入。[3]而我国国内所得税法上所称的“特许权使用费”，范围仅限于提供专利、商标或专有技术等无形资产的使用权而收取的报酬。[4]因此，从准确地适用税收协定角度出发，应该从两种不同的概念体系来理解协定中的概念和缔约国国内税法上的概念。由于协定具有自己相对独立的法律概念体系和特定的功能，从法理上讲，应该先依据协定的规范来审查有关纳税案件。

但是，双重征税协定又是一种以缔约国双方的国内税法为基础的法律文件。它与缔约国的国内有关税法同时存在着彼此配合相互补充的关系。

首先，协定调整限制缔约国征税权的功能作用，需要通讨缔约国的国内税法程序才能贯彻施行。协定所要达到的国际税负公平目的，有赖于国内税法的相应配合。就协定的适用程序而言，尽管协定本身已完成其发生拘束缔约国的国际法效力，但在许多国家里，协定要在国内生效适用，还需要制定相应的国内法。在德国，税收条约或协定必须经联邦议会通过某种转化法，使其转化为国内法，才能为法院或税务机关适用执行。英国的情况亦如此。

其次，双重征税协定与缔约国的国内税法虽然各有其相对独立的法律概念体系，但协定同时也明确规定了某些概念涵义的缔约国国内法律的规定为准。例如，协定中的“不动产”概念，一般均规定应当具有财产所在地的缔约国的法律所规范的自义。[4]“股息”一语则指从股份或者非债权关系分享利润的权利所取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国税法，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。[5]而且，对于协定本身未明确规定其自义的用语，按照协定的解释原则，允许依据缔约国有关协定适用税种的国内税法概念进行解释。

另外，双重征税协定条款在缔约国一方的适用，虽然原则上并不以跨国纳税人在缔约国另一方已就有关跨国所得承担了纳税义务为前提。但近些年来，为了保证税收公平目的的实现，防止造成前述双重不征税的漏洞，有些国家之间缔结此类税收协定也规定协定中有关对缔约国一方征税权的限制规定的适用，以缔约国另一方对纳税人的有关所得或财产价值确实进行了课税为条件，如果缔约国另一方没有对纳税人的所得或财产课税，则协定对缔约国一方课税权的限制规定不适用。[6]上述情况表明，双重征税协定与缔约国国内税法的关系，又有彼此配合互相补充和联系的一面。

三、在处理双重征税协定与国内税法的冲突问题上，协定条款原则上应有优先于国内税法适用的效力地位

由于双重征税协定与缔约国的国内税法的功能有所不同，前者的主要作用在于调整和限制缔约国通讨国内税法确立的税收管辖权。因此，协定和国内税法之间的矛盾和冲突，乃是协定实践中难免会发生的事。在发生矛盾冲突的情况下，就有一个税收协定和国内税法的规定何者应该优先适用的问题。

在那些奉行国际法优先于国内法原则的国家，上述协定与国内税法的冲突问题比较容易解决。但在一些主张国际法与国内法具有同等地位的国家，处理上述冲突问题则比较复杂。根据美国宪法规定，联邦宪法和根据联邦宪法制定的联邦法律，以及根据联邦授权签订的条约，具有同等的国家最高法律地位。[7]因此，在税收条约与联邦税法冲突的情形下，美国采取的是孰后优先的原则，即签订时间在后的税收条约或协定，具有优先于颁布在先的国内税法的效力；修订颁布在后的国内税法，同样有优先于先前缔结的条约的效力。

我国宪法上虽然没有规定国际法优越于国内法的一般原则，但在具体的立法和司法实践中，根据“条约必须信守”的国际法原则，一般都确认条约规定具有优先于国内法规定的地位。按照前述《外商投资企业和外国企业所得税法》第28条的规定，中国对外签订的双重税收协定规定与国内税法规定不一致时，应优先适用协定的规定。笔者以为，目前税收学界对于税收协定的优先适用地位问题，似还应做理论上的论证分析和探讨。

从法理上讲，双重征税协定相对于国内税法的优先适用地位可以用特别法与普通法的关系原理解释说明。作为一种双边性质的协定，双重征税协定是针对就某种跨国所得在缔约国双方同时具有双重纳税

义务的缔约国居民纳税人的课税问题，由双方政府协议作出的特别规定。而国内有关税法则是统一适用于跨国纳税人和非跨国纳税人的一般规定。根据特别法优先于普通法的原则，税务机关在对具有缔约国居民身份的纳税人征税时，应该先审查协定是否另有特别的限制规定。

但是，双重征税协定优先于国内税法的地位不能绝对化。目前，跨国纳税人不正当地利用税收协定进行国际避税的“税法滥用”（treaty shepping）问题，已经引起越来越多国家的重视和防范。为制止“税法滥用”行为，瑞士早在1962年12月颁布了《关于防比不当利用瑞士税收条约的措施条例》，美国通过1986年的税收改革，在其《国内收入法》中增设了有关防范“税法滥用”的规定。[8]在纳税人的有关交易安排构成“税法滥用”行为的情况下，这类特定的反避税规定的适用，不受有关税收协定条款的影响。我国目前在国内有关税法和对外接通的税收规定中都没有关于防范“税法滥用”的特别规定，这样在确认税收协定相对于国内税法的优先适用地位的条件下，跨国纳税人不当利用我国与有关国家之间的协定进行国际避税，是比较容易得逞的。“税法滥用”行为并不能给我国的利用外资技术带来实际的好处。如何进一步完善我国的涉外税收法制，正确处理税收协定和国内税法的关系，仍是税法学界努力研究的课题。

注释

[1] 见中国和日本、加拿大、法国、意大利和波兰等国签订的避免双重征税协定中有关股息、利息的条款。

[2] 见联合国《关于发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本》第12条第3款和经合组织《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》第12条第2款。我国对外签订的双重征税协定一般都采用了上述两个范本中的“特许权使用费”概念。

[3] 见《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第8条第1款第6项规定。

[4] 同注释[2]，第6条第2款规定。

[5] 同注释[2]，第10条第2款规定。

[6] 见《中华人民共和国政府和挪威王国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》第20条第1款规定。

[7] 见《美利坚合众国宪法》第6条第2款。

[8] 见美国《国内收入法》第884条。

作者介绍

廖益新，厦门大学法律系

发表刊物/时间

《涉外税务》/1995年第11期

[编辑：李刚 2005-05-01 访问次数：1029]

[返回列表](#)