

# 国际税收协定解释的困境及其纾解

崔晓静\*

**内容提要：**国际税收领域存在数种税收协定解释方法，主要包括《维也纳条约法公约》所规定的条约解释规则、各国对“经合组织范本注释”的借鉴参考、依各国国内法的解释、各国制定的单边技术性解释。此外，为了实现缔约国双方对于税收协定的一致解释，国际税收理论和实践还发展出了共同解释的方法。然而，现有的国际税法解释理论、规则与实践均无法为税收协定解释提供圆满的解决方案。在税收协定的解释和适用中，由于政策目标或解释方法的差异，中国可能会与协定伙伴国因解释的冲突而产生税收争议，从而使纳税人面临双重征税的风险。为了给纳税人营造良好的法治营商环境，提升国际税法的明确性和可预期性，我国现阶段应通过明确国际税收协定的条款内容、密切关注各国对“经合组织范本注释”的立场和态度、制定中国的税收协定解释性文件、适当参考外国法院判决和承认税收来源国的识别结果等辅助方式，来纾解国际税收协定解释的困境。

**关键词：**税收协定 识别 共同解释 来源国说

## 一、问题的提出

近年来，在“一带一路”倡议的推动下，中国企业开展境外投资的步伐不断加快，境外知名跨国公司也纷纷落地中国境内，并逐年增加投资份额。2019年，中国已经跃居全球第二大资本输出国和第二大资本输入国。<sup>〔1〕</sup>2019年10月24日，世界银行发布的《全球营商环境报告2020》显示，由于大力推进改革，中国营商环境在全球190个经济体中排名第31位，较上年的第46位进一步提升，其中，纳税指标排名更是连续三年不断提升。然而，世界银行也指出，尽管取得了巨大进步，中国在纳税（排名第105位）领域仍显滞后，排名仍有提升的空间。<sup>〔2〕</sup>

\* 武汉大学国际法研究所教授。

本文系国家社科基金重大项目“‘一带一路’建设与中国国际税收法律制度改革创新研究”（18ZDA100）的部分成果。

〔1〕 参见联合国贸易和发展委员会：《2020年世界投资报告》，[https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2020\\_en.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2020_en.pdf)，第15页，2020年9月22日最后访问。

〔2〕 See Doing Business 2020, World Bank Group, Oct. 10, 2019, p. 4, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>, last visited on Sep. 22, 2020.

如何在现有排名的基础上,进一步改善中国的国际税收法治环境,在将来的评估中再次进阶,创造更好的成绩,是中国税收主管当局和纳税人都关注的一个重要问题。

根据经济合作与发展组织(OECD)对全球724家跨国公司的调查,超过60%的受访企业认为税收确定性是影响其投资和选址决策的重要因素之一,而税法的解释包括税收协定的解释,则是产生税收不确定性的主要因素。<sup>[3]</sup>在中国跨境投资双向增长的新形势下,围绕税收协定解释的税收争议也在不断涌现,由于各国对于概念、规则及原则的定性和理解存在较大差异,关于税收协定的解释问题一直是学界和实务界普遍关注的重要问题。国际税收争议如果不能得到妥善化解,不仅将使更多的国内外投资者采取观望态度,还可能会使投资者对中国的营商环境丧失信心甚至引发撤资风险。因此,税收协定的各种条款能否得到正确、合理的解释,直接关系到协定功能的充分和有效发挥,进而影响良好税收营商环境的塑造。

然而,由于税收协定中的许多关键概念和条款较为原则和概括,各国对于这些内容的理解千差万别,而且在国际税法体系中尚不存在统一、权威和有法律约束力的有关协定解释的方法、工具和路径,在国际税收征管实践中,各国在协定的适用和解释过程中均有较大的阐释空间,导致各国对协定条款的解释可能大相径庭,并由此引发税收争议。因此,对于税收协定解释问题的探究,不仅能够丰富和充实国际税法理论,对于现实中纳税人和税收主管当局之间争议的解决也将具有较强的实践指导意义,而且对于创造稳定、公平、透明、可预期的税收法治环境意义重大。加强对于国际税收协定解释的研究正是对优化税收营商环境的理性回应。

“泛美卫星案”是中国有关税收协定解释问题的典型案例,受到了中外税法学者的广泛关注。<sup>[4]</sup>我国税务机关认为,央视向泛美卫星公司支付的使用卫星信号费用应定性为特许权使用费。泛美卫星公司认为其收取的费用属于营业利润,由于公司在中国没有常设机构,无需在中国纳税。法院最终认定央视向泛美卫星公司支付的费用属于《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》(以下简称“中美税收协定”)特许权使用费条款中关于有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的款项。

从“泛美卫星案”可以看出,争议双方对同一笔交易所得的性质有不同的观点并主张适用税收协定的不同条款,导致纳税人在来源国履行纳税义务后,无法在居民国获得税收减免,产生双重征税的不良后果。税务机关援引税收协定的条款,试图通过适用税收协定来化解双重征税的矛盾,但其结果却背离了税收协定的宗旨和目的,最终导致协定目的落空,这不仅减损了协定的公信力,还给纳税人造成了沉重的税收负担。那么,税收协定解释应该依据什么样的法律解释原则进行?如何判断税收协定与国内税法及其他国内部门法的关系?如何看待《经济发展与合作组织关于避免所得和财产双重征税的协定范本》及《经济发展与合作组织关于避免所得和财产双重征税的协定范本注释》(以下分别简称为“经合组织范本”和“经合组织范本注释”)在税收协定解释中的作用?这些问题都让我们反思现行税收协定解释的法律路径和原则中存在的种种问题。本文在对这些问题进行深入分析的基础上,结合税收协定共同解释的理论创新与实践,提出对“一带一路”背景下中国税收协定解释发展的展望。

[3] 参见周华伟:《OECD和IMF调查:税企双方如何看待税收确定性》,《中国税务报》2019年1月9日第5版。

[4] 1996年4月3日,中央电视台与泛美卫星公司签订《数字压缩电视全时卫星传送服务协议》,约定泛美卫星公司向中央电视台提供压缩数字视频服务以传送央视电视信号,同时央视向泛美卫星支付相应的服务费和设备费。该笔费用应当界定为特许权使用费还是营业利润,成为本案的争议焦点。参见苏浩:《泛美卫星公司税案与跨国营业利润和特许权使用费的界分》,《武大国际法评论》2004年第2期,第318页。

## 二、国际税收协定传统解释方法的局限性

长期以来，国际税收领域发展出了数种税收协定解释方法，主要包括：（1）《维也纳条约法公约》所规定的条约解释规则；（2）各国对“经合组织范本注释”的借鉴参考；（3）依各国国内法的解释；（4）各国制定的单边技术性解释。前两种方法是税收协定解释长期以来遵循的传统路径，且均属于具有法律约束力的机制。后两种方法虽然尚未上升为在协定层面具有法律约束力的规则，但是也为单个国家的能动解释提供了指导和参考，在协定的共同理解执行和国内实施方面发挥了重要作用。然而，各种解释方法在实践中适用的局限性也非常明显。

### （一）《维也纳条约法公约》解释规则的有限适用

《维也纳条约法公约》第31条、第32条是目前国际社会公认的关于条约解释的习惯国际法，<sup>〔5〕</sup>广泛适用于政治、外交、军事、贸易、投资、金融领域缔结的条约。税收协定在法律性质上属于双边性的国际条约，因此也受到《维也纳条约法公约》的规范和制约。尽管《维也纳条约法公约》具有普遍约束力，但其条款规定过于综合概括，因而对国际税法领域的调整存在诸多局限性。<sup>〔6〕</sup>

#### 1. 《维也纳条约法公约》第31条作为条约解释通则存在的不足

《维也纳条约法公约》第31条包括四个条款，其中第1款确立了条约解释的基本原则：“条约应依其用语按其上下文并参照条约之目的及宗旨所具有之通常意义，善意解释之。”由于第31条试图将全部解释方法纳入其中，因此，有学者认为它仅能起到参考建议的作用，而难以对具体案件中的条约解释发挥指导作用。<sup>〔7〕</sup>还有许多学者从各自不同的角度对条约语言表达的模糊性导致的解释困难进行了论述。首先，目的和宗旨的含义难以确定。“目的”与“宗旨”是同义词还是各自暗含不同的含义？是法律规则客观层面表达的目的与宗旨还是应探求缔约者的主观真实意图？<sup>〔8〕</sup>其次，条约的目的与宗旨往往不是单一的，而是在一定范围内多元甚至相互冲突的，因此确定适用于具体案件的目的和宗旨并非易事。例如，2017年新修订的“经合组织范本”的宗旨包括避免双重征税和防止逃避税两个方面，其中，防止逃避税为新增的内容。在国际反避税实践中，各国普遍采用主要目的测试条款作为防止逃避税的手段，然而由于该规则措辞过于模糊，缺乏客观标准的因素考量，很可能导致合理税收筹划与协定滥用之间的界限不明，在实践中容易导致符合协定宗旨和目的的税收筹划被纳入打击范围。最后，这些困难都意味着，根据目的与宗旨条款作出的解释，解释者有巨大的自由裁量空间，存在“司法立法”的危险。<sup>〔9〕</sup>

#### 2. 《维也纳条约法公约》第32条补充性资料解释方法的不足

当适用上述解释通则进行解释而意义仍属不明或难解，或导致显然荒谬或不合理的解释

〔5〕 See Anthony Aust, *Modern Treaty Law and Practice*, 2d ed., Cambridge University Press, 2007, p. 232.

〔6〕 With Respect to Art. 33, see G. Maisto (ed.), *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, 2005, accessed by Books IBFD. 本文所引用的部分期刊论文、著作、税收协定和案例来源于IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation) 数据库，但该数据库中较新的图书和期刊论文未编写页码。

〔7〕 See B. J. Arnold, *The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality*, Bulletin for International Taxation, 2010 (Vol. 64), No. 1, accessed by Journal Articles & Papers IBFD.

〔8〕 参见冯寿波：《〈维也纳条约法公约〉第31.1条“目的和宗旨”实证研究》，《江苏大学学报（社会科学版）》2014年第5期，第72页。

〔9〕 参见赵维田等：《WTO的司法机制》，上海人民出版社2004年版，第57页以下。

时,《维也纳条约法公约》第32条提供了一种额外的补充解释方法,即可以使用补充性的解释资料,包括该条约的准备资料及缔结的情况,来确定特定用语的含义。但是,补充性资料的范围实际上并不明确。税务机关及法院既要考虑案件涉及的协定具体条文、协定上下文和订立协定的宗旨与目的,也要考虑税收协定范本及其注释的规定,还要考虑双方嗣后签订的议定书、双方缔约过程中的准备文件等外部资料。这不仅会大大增加解释者的负担,还容易导致案件久拖不决,损害纳税人的利益。因此,实践中解释机关往往不会严格按照上述步骤进行判断。

可见,《维也纳条约法公约》虽然对国际社会通行的解释规则进行了较为系统的梳理,但其用语的模糊性和解释规则的综合包容性与复杂性大大减损了其在实践应用中的价值。因此,尽管《公约》能在税收协定的解释中发挥一定的指导作用,但仍不能为解释过程中的具体问题提供足够的指引。

## (二) 遵从“经合组织范本注释”的解释方法及其软法局限性

### 1. “经合组织范本注释”的产生背景

为了避免双重征税和打击逃避税,1963年经合组织首次公布了《关于对所得和财产征税的协定范本草案》,该草案得到了许多国家的认可,成为协调国际税收关系的重要参考文件。为便于各国参照协定范本谈签和解释适用双边税收协定,经合组织专门制定了税收协定范本的注释。1977年,经合组织正式通过了修改后的“经合组织范本”和“经合组织范本注释”。该“经合组织范本注释”是由经合组织成员国政府指派的财政事务委员会(Committee On Fiscal Affairs)的专家起草,并由经合组织理事会通过后,以“建议”形式发布的国际文件。<sup>[10]</sup>

1991年,经合组织财政事务委员会宣布对“经合组织范本注释”采用“动态模式”,以便定期对其进行更新和修订。自1992年改用“活页形式(loose-leaf edition)”进行首次修订以来,“经合组织范本注释”历经了多次修订。根据经合组织的主张,“现有的税收协定应尽可能地按修订后的‘经合组织范本注释’的精神加以解释”,<sup>[11]</sup>以确保协定范本不断地、及时地、准确地反映各国的最新观点。“经合组织范本注释”的主要目的是“通过所有国家对相同的双重征税案件适用共同的解决办法,来阐明、规范和确认从事商业、工业、金融或在其他国家开展任何其他活动的纳税人的财政状况”,并“提供一种在统一基础上解决国际法律性双重征税领域中最常见的问题的方法”。<sup>[12]</sup>

### 2. 各国移植“经合组织范本注释”的方式

自1963年以来,“经合组织范本”在谈判、执行和解释税收协定方面引起了广泛的关注。首先,经合组织各成员国在签署或者修订双边税收协定时,大多与“经合组织范本”的条款保持一致。其次,“经合组织范本”在世界范围内得到的认可,以及在多数双边税收协定中的引用,使得“经合组织范本”及其注释成为解释和执行现有的双边税收协定时被普遍认可的指南。随着世界各国对“经合组织范本”的广泛采用和接纳,各国立法和司法体系也直接和间接地移植了“经合组织范本注释”。

法律移植是一个法理概念,指的是一国或地区对其他国家或地区的法律经验进行借鉴、吸收并在国内法律体系中予以贯彻的过程。纵观世界各国法律移植的历史和现状,法律移植的对

[10] See Carlo Garbarino, *Judicial Interpretation of Tax Treaties*, Edward Elgar Publishing, Inc., 2016, pp. 1-2.

[11] Peter J. Wattel & Otto Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, 43 (7/8) *European Taxation* 224 (2003), accessed by Journal Articles & Papers IBFD.

[12] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, para. 3.

象大致包括两类，其一为他国国内的法律文件，其二为国际法律文件及惯例。<sup>〔13〕</sup> 本文所讨论的法律移植仅在国际税法的语境下展开，指的是缔约国为解释税收协定中的特定术语，对“经合组织范本注释”中针对该术语的解释进行借鉴、吸收和内化的过程。法律移植既具有立法的性质，又具有司法的属性，<sup>〔14〕</sup> 各国对“经合组织范本注释”进行法律移植的方式也可以分为立法移植与司法移植。

#### （1）立法移植的方式

各国对“经合组织范本注释”进行立法移植的载体，是其与外国签订的双边税收协定、议定书、谅解备忘录等国际文件。这些税收协定规定，其解释应将“经合组织范本注释”作为参考文献，或直接在协定、议定书或谅解备忘录的文本中引用“经合组织范本注释”的解释内容。自2000年以来，越来越多的国家在税收协定或议定书中规定，解释和适用相关条款时参考“经合组织范本注释”。目前在现行有效的税收协定或议定书中表明将“经合组织范本注释”用于解释相关条款的有131个实例。<sup>〔15〕</sup> 例如，2007年《比利时—卢旺达税收协定》第3条第3款规定：“本公约中与‘经合组织范本’表述相同或实质上相似的条款，应当按照与‘经合组织范本注释’一般原则一致的方式解释。”<sup>〔16〕</sup> 又如，2006年《荷兰—巴巴多斯税收协定议定书》第1条第1款规定：“缔约国在适用和解释本协定中与‘经合组织范本’条款基本相同的条款时，将遵循‘经合组织范本注释’的规定。”<sup>〔17〕</sup> 还如，1996年《奥地利—美国税收协定的谅解备忘录》第1段中规定：“根据‘经合组织范本’的相应规定起草的条约条款一般应预期具有与‘经合组织范本注释’所表示的相同的含义。”<sup>〔18〕</sup>

#### （2）司法移植的方式

对“经合组织范本注释”的司法移植，可通过直接引用“经合组织范本注释”和引用外国司法机构的相关判例这两个渠道进行。相较于立法移植，司法移植是一项更为简便灵活的移植思路，规避了各国在处理“经合组织范本注释”的地位的立法过程中可能存在的用语模糊和前后矛盾的问题，因此也成为各国对“经合组织范本注释”进行法律移植的主要形式。随着“经合组织范本注释”的影响力日益扩大，各国国内法院的判决中均呈现出借鉴和采用“经合组织范本注释”的解释的趋势。据经合组织财政事务委员会预计，随着全球税收协定网络的不断拓展，“经合组织范本注释”作为一种重要的解释性参考文献，将会得到愈发广泛的接受。<sup>〔19〕</sup> 尽管如此，由于“经合组织范本注释”的性质一直处于争论中，各国法院对其进行法律移植的做法及由此产生的影响也引起了国际社会的广泛关注。

〔13〕 参见王立君：《法律移植的界定》，《法学论坛》2004年第2期，第41页。

〔14〕 参见前引〔10〕，Garbarino书，第2页，第8页。

〔15〕 C. West, *References to the OECD Commentaries in Tax Treaties: A Steady March from “Soft” Law to “Hard” Law?*, 9 World Tax J. 127 - 128 (2017).

〔16〕 Convention between the Kingdom of Belgium and the Republic of Rwanda for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income (16 April 2007), accessed by Treaties & Models IBFD.

〔17〕 Protocol to the Convention between the Kingdom of the Netherlands and Barbados for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income (28 Nov. 2006), accessed by Treaties & Models IBFD.

〔18〕 Memorandum of Understanding to the Convention between the Republic of Austria and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income (31 May 1996), accessed by Treaties & Models IBFD.

〔19〕 See OECD Council, Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and Capital (Adopted by the Council on 23 October 1997 Under the Written Procedure).

### 3. “经合组织范本注释”的法律效力分析

经合组织理事会在1997年关于“经合组织范本”的建议中明确指出：“成员国应遵守为解释‘经合组织范本’的‘经合组织范本注释’的规定，并考虑其中所载的保留条款。税务机关在适用和解释以‘经合组织范本’为蓝本的双边税收协定的条款时，应遵守不断修订的‘经合组织范本注释’。”<sup>[20]</sup>根据理事会的阐释，成员国所须遵守的“经合组织范本注释”是《经济合作与发展组织公约》第5条所规定的无法律约束力的“建议”，而非有法律约束力的“决定”。<sup>[21]</sup>2017年“经合组织范本注释”的导言更是进一步明确说明，“经合组织范本注释”并不构成经合组织成员国缔结的税收协定的附件。因此，“经合组织范本注释”在理论上是一部缺乏法律拘束力的“软法”。

但事实上，经合组织成员国在缔结或修订双边税收协定时，在很大程度上参考和遵守了“经合组织范本注释”，且该“建议”在法律上具有重要性，因为各国在对“经合组织范本注释”表示普遍同意时，往往有必要对某项建议的具体解释提出“保留”或列入“意见”，而不仅仅审查该“建议”是否适当。由于“经合组织范本注释”对各国制定和解释税收协定的显著效用，其影响早已扩及经合组织成员国外，被用于成员国和非成员国之间乃至非成员国之间的谈判，对其他国际组织在国际税收方面的工作也具有重要意义。

#### （三）依据缔约国国内法解释的不确定性

在国际税法领域，缔约国双方通过缔结税收协定分配两国之间的征税权，因此，对于相同的应税行为应归类于相同的条款，从而适用相应的征税权分配规则。由于“经合组织范本”及有关税收协定仅对少数概念作出一般性定义，许多条约术语均没有明确的定义，2017年“经合组织范本”第3条第2款规定：“缔约国一方在任何时候实施本协定时，对于未经本协定明确定义的用语，除上下文另有要求的以外，应当采用协定实施时该国关于本协定适用税种的法律所规定的含义，该国税法对有关用语的定义应优先于该国其他法律对同一用语的定义。”然而，税收协定的这一特殊解释规则始终存在的突出问题在于，缔约国的国内法概念和术语界定可能存在差异，因而税收协定解释所面临的困难就是如何化解居住国和来源国国内法的冲突矛盾。

交易行为的定性问题实质上是一个识别冲突问题。“识别”一词源于国际私法，是指在适用冲突规范时，依据一定的法律观念，对有关的事实构成作出“定性”或“分类”，将其归入一定的法律范畴，从而确定应援用哪一冲突规范的认识过程。<sup>[22]</sup>在国际税法领域，识别冲突是由于缔约国双方对同一笔所得或同一应税财产的定性或分类不同，导致适用不同的征税权分配规则的冲突现象。<sup>[23]</sup>例如，芬兰某软件公司向中国公司出售软件，约定中国公司仅能下载软件并在公司内部使用，无权再复制或向公众发布软件。在该案中，中国税务机关将该费用识别为特许权使用费并征收了预提税，而芬兰税务机关认为该笔交易不涉及版权许可，交易所得应识别为营业利润，由于纳税人在中国未设有常设机构，芬兰对该笔营业利润享有独占征税权，拒绝纳税人要求抵免预提税的请求。<sup>[24]</sup>这个案件所凸显的问题是居民国和来源国对同一笔所得识别的结果

[20] 前引[19]。

[21] 根据《经济合作与发展组织公约》第5条的规定，经合组织达成的“决定”对全体成员国具有法律约束力，而“建议”则没有法律约束力。

[22] 参见韩德培主编：《国际私法新论》，武汉大学出版社2003年版，第126页。

[23] See Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, Vol. 1, 2d ed., Richmond Law & Tax Ltd., 2005, p. 17.

[24] Finland; Case KHO; 2011:101, IBFD TNS Online, 21 Dec. 2011.

不同，而导致纳税人在来源国缴纳的税款无法在居民国得到抵免，其实质就是识别冲突问题。

解决识别冲突问题涉及如何对税收协定进行解释，缔约国的国内法在其中发挥着重要作用。目前，对于适用缔约国国内法的解释，存在居民国识别说和来源国识别说两种学说，二者均具有一定的合理性，同时也都存在不容忽视的局限性。

### 1. 居民国识别说

居民国识别说，是指缔约国双方根据居民国国内法对条约未明确定义的术语进行解释。对于居民国识别说的讨论不多，持此观点的学者认为，根据传统的国际私法中的属人法理论，在国际税法领域，居民国识别说具有一定的合理性；从“经合组织范本”以及大量双边税收条约的文本来看，通常情形下，居民国享有征税权是一般规则，来源国享有征税权是例外规则。<sup>[25]</sup>例如，2017年“经合组织范本”第21条规定来源国不得对其他所得征税，第7条限制了来源国的税基，第10条和第11条限制了来源国的税率。可见，根据税收协定中多数条款的征税权分配规则，居民国都享有一定征税权。但是，居民国识别说也受到诸多质疑。首先，居民国识别说缺乏法律依据，“经合组织范本”及“经合组织范本注释”都没有授予居民国对条约未明确定义的术语的优先解释权。其次，基于“先下手为强”的基本理念，来源国通常先行征收预提税，享有优先征税权，而居民国天然地处于劣后征税地位，因此，居民国识别说不具有现实可能性。最后，适用居民国识别说面临双重税收居民的难题，实践中双重税收居民情形难以避免，即便通过“经合组织范本”第4条第2款的“加比规则”进行识别，也可能难以确定，最终还需依赖缔约国双方通过相互协商程序来纾解此困境。因此，居民国识别说无法解决识别冲突问题，依据居民国国内法进行识别并非对条约未明确定义的术语进行解释的有效方法。

### 2. 来源国识别说

来源国识别说，是指缔约国双方按照来源国国内法对条约中未明确定义的术语进行识别解释，经合组织对此也作出了相应规定。按照“经合组织范本”第23条的规定，根据本协定的规定在缔约国另一方纳税，是居民国提供免税或抵免的前提条件。对该前提条件的解释，存在两种观点：一种观点认为取决于居民国的识别结果，另一种观点认为取决于来源国的识别结果。1999年，《经合组织税收协定范本对合伙企业的适用报告》中首次吸纳“来源国识别说”，旨在解决解释双边税收协定时产生的识别冲突问题。<sup>[26]</sup>2000年，“经合组织范本注释”对第23条的解释中也吸纳了来源国识别说，即在所得识别问题上，因国内法不同而产生识别冲突时，来源国国内法具有优先解释权，<sup>[27]</sup>这就明确了居民国有义务根据来源国的识别结果提供免税或抵免以防止双重征税。2017年“经合组织范本注释”规定，只要来源国按照协定规定征税，则居民国应承担消除双重征税的义务。此时居民国不能以本国国内法中有不同规定为理由，不履行消除双重征税的义务。这再次明确了依据来源国法识别确定未明确定义的术语的解释方法。来源国识别说符合税收协定避免双重征税的基本目的，但是也存在局限性：第一，适用范围狭窄，只适用于“经合组织范本”第3条第2款规定的由于缔约国国内税法不同而产生识别冲突的情形。<sup>[28]</sup>在对事实的解释有分歧的情况下，则不能采用来源国识别说，

[25] See Klaus Vogel, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, 4 (1) Int'l Tax & Bus. Law 65 (1986).

[26] OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (OECD 1999), accessed by International Organizations' Documentation IBFD.

[27] OECD *Income and Capital Model Convention: Commentary on Article 23* (29 Apr. 2000), accessed by Treaties & Models IBFD.

[28] 前引 [26], OECD 文件, 第 104 段。

而应根据“经合组织范本”第25条的规定启动相互协商程序来解决冲突。<sup>[29]</sup>对于并不会导致识别冲突的术语解释,仍适用第3条第2款的解释规则。第二,无法解决双重不征税的情况。如果居民国认为协定条款授予来源国独享征税权,而来源国认为根据条约来源国不对所得征税,将导致双重不征税的结果。第三,来源国坚持“税收国库主义”的理念,可能单方面地扩张其据以征税的税基。同时,“经合组织范本注释”不存在强制约束力,也不被视为国际习惯法,且对于“经合组织范本注释”吸收来源国识别说之前缔结的条约的适用性存疑,各国对其是否应该追溯适用没有达成明确的共识。基于此,来源国识别说也无法完全解决条约解释问题。

#### (四) 各国税收协定技术性解释的局限性

在国际条约的解释和运用中,经常出现部分缔约国对条约作出单方面解释的情形,这本身并不构成一种独立的解释路径与规则方法,也不构成对条约的正式的有权解释,无法约束其他缔约国。但是,鉴于税收协定的高度技术复杂性,许多国家会针对本国所签订的税收协定,单方面制定发布关于协定解释的专门的国内立法。例如,美国与其他国家签订税收协定后,其财政部通常会对所签订的税收协定进行技术性解释,并且在美国参议院外交关系委员会就是否批准税收协定所举行的听证会上提交税收协定的技术性解释。<sup>[30]</sup>税收协定的技术性解释在一定程度上反映了税收协定条款的真实含义及其背后的税收政策、缔约国的意图以及缔约国双方就税收协定条款的适用和解释所形成的相关意见,因此被视为解释和适用税收协定的官方指南。<sup>[31]</sup>税收协定技术性解释不仅为美国法院解释税收协定提供了参考,而且其他缔约国的一些法院在适用税收协定时也会参考美国的税收协定技术性解释。<sup>[32]</sup>除美国以外,韩国、印度、英国、法国、加拿大等也制定了本国的技术性解释。这些技术性解释较为明确和详细,能够在很大程度上弥补税收协定规定的模糊性,有助于为缔约国和纳税人正确适用税收协定提供指导。

虽然税收协定的技术性解释在税收协定解释方面具有重要的参考价值,但是这种技术性解释仅是缔约国一方的单方面声明,而非缔约国双方就税收协定解释所作的联合声明,因而是一种无权解释。条约是当事方意思表示一致的协议,所以只有缔约各方都同意的解释才是有权解释,才能对当事方产生法律拘束力。因此,各国对税收协定所作的技术性解释不能对缔约国另一方产生拘束力,除非得到缔约对方的同意。同时,依据国家主权平等原则,税收协定的各缔约方是平等的,缔约国一方对税收协定所作的解释,对缔约国另一方而言只具有一种参考和建议的效果。另外,各国的税收协定技术性解释不仅对缔约国另一方没有法律约束力,而且对制定该技术性解释的缔约国的法院也没有法律约束力。例如,美国联邦巡回上诉法院在施乐公司(Xerox Corporation v. United States)案中,认为税收协定技术性解释仅代表了美国财政部对美国税收协定的理解,仅是美国财政部使用的内部文件。<sup>[33]</sup>

目前,为了加强对税收协定的解释工作,统一各地税务机关执行的口径,中国国家税务总局大量借鉴“经合组织范本注释”的有关内容并结合中国的实际情况,发布了一系列规范性

[29] OECD Income and Capital Model Convention: Commentary on Article 23, para. 32.5 (21 Nov. 2017), accessed by Treaties Models IBFD.

[30] See C. P. Tello, *Financial Products Anti-abuse Provisions in New Income Tax Treaties Rejected by Senate*, 2 Finance and Capital Markets 124 (2000).

[31] See Technical Explanation of the Convention between the Government of the United States of America and the State of Israel with Respect to Taxes on Income (1975), accessed by Treaties & Models IBFD.

[32] See eBayfine UK v. HM Revenue and Customs, [2011] EWCA Civ. 304, accessed by Case Law IBFD.

[33] J. A. Becerra, *Chapter 6: Interpretation and Application of Tax Treaties in the United States in Interpretation and Application of Tax Treaties in North America (Second Revised Edition)*, 2013, accessed by Books IBFD.

文件。其中，最重要的文件是2010年国家税务总局印发的《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释》（国税发〔2010〕75号，以下简称“中新税收协定解释”）。该文件对上述中新税收协定进行了逐条解释，并在印发通知中明确，中国对外所签协定有关条款规定与中新协定条款规定内容一致的，该解释规定同样适用于其他协定相同条款的解释及执行。2018年，国家税务总局又发布了《关于税收协定执行若干问题的公告》（国家税务总局公告2018年第11号），在税收协定中常设机构、海运和空运、演艺人员和运动员条款以及合伙企业适用税收协定等有关事项上，对“中新税收协定解释”进行了补充和修改。从国际层面来看，由于“中新税收协定解释”等税收规范性文件是中国税务机关在未与协定伙伴国协商一致的情形下，对税收协定作出的单方面的国内解释，在国际法上属于无权解释，因而对缔约国另一方不具有法律效力，只具有一种“建议效果”。

### 三、国际税收协定共同解释的理论基础与司法实践

当传统解释方法无法解决税收协定适用的确定性问题时，为了达到双边税收协定在缔约国双方能够一致适用的目的，德国学者克劳斯·沃格尔（Klaus Vogel）于1986年提出了税收协定的共同解释原则，试图实现各国对条约进行统一解释的愿景。他指出，税收协定的目的在于公平分配缔约国之间的税收权益，而只有协定得到缔约国双方税务机关和法院的一致适用时，这一目的才能实现。因此，在解释税收协定时，应当寻求一种最有可能被缔约国双方同时接受的解释，即采取共同解释的方法。<sup>[34]</sup>这是一种在执法和司法实践中解释税收协定的方法，它不同于前述各国普遍采用的传统的法律解释方法和路径，具有包容性、全面性、综合性和能动性的特点。包容性是指超越了所有的传统解释方法和路径，着眼于解释方法的整体性，对于法院援引的成文法规定、法院判决和法官当时的意见，均结合当时的各国立法背景予以分析、甄别和考量。全面性是指全面考察缔约国对方税务机关和法院甚至是第三国税务机关和法院的相关决定和判决。综合性是指综合考量各国在适用协定背后所隐藏的国家之间的税收博弈和经济利益驱动。能动性是指结合本国的产业结构和经济发展趋势相机抉择，在税收协定的模糊地带进行灵活解释。为了实现协定的共同解释，缔约国一方在解释税收协定时，不仅需要考虑本国的司法判决等相关法律资料，还需要考虑缔约国另一方甚至是第三国的相关法律资料。<sup>[35]</sup>主张共同解释的学者认为，尽管共同解释原则不应当具有严格的约束力，但在缔约国的双边关系中应首先寻求共同解释，从长远来看，共同解释原则可能十分有助于发展对协定的全球统一的理解。<sup>[36]</sup>

#### （一）国际税收协定共同解释的理论基础

在理论上，国际礼让说、《维也纳条约法公约》的条约解释方法和比较法理论分别从不同的角度为税收协定的共同解释提供了理论依据。

##### 1. 国际礼让说

国际礼让说最初诞生于国际私法领域，所要解决的是主权国家为什么要适用外国法的问题。

[34] 参见前引〔25〕，Vogel文，第37页。

[35] See Franziska Sixdorf, *Common Interpretation as a Method for Interpreting Double Tax Conventions in Germany: Theoretical Foundation and Results of Empirical Research*, 44 (8/9) Intertax 591 (2016).

[36] See Christoph Pleil & Stefan Schwibinger, *Confronting Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law: The Principle of Common Interpretation and the New Approach Revisited*, 10 World Tax J. 432 (2018), accessed by Journal Articles & Papers IBFD.

17世纪,荷兰学者胡伯提出了著名的“胡伯三原则”,概括了荷兰国际礼让说的基本内容:第一,任何主权者的法律必须在其境内行使并且约束其臣民,在境外则无效;第二,凡在其境内的人,包括常住的与临时出现的,都可视为主权者的臣民;第三,每一国家的法律应在其本国的领域内实施,根据礼让,行使主权利者也应让它在自己境内保持其效力,只要这样做不至损害自己的主权利及其臣民的利益。根据这三个原则,内国并无适用外国法的义务,适用外国法的理由只能是内国的礼让。既然是礼让,当然要考虑国家利益之间的平衡。<sup>[37]</sup>所谓“礼让”(comity),实际上介于纯粹的礼节(courtesy)与法律义务之间,来自于国家之间基于开明的自我利益与相互宽容而达成的一种默示协议。<sup>[38]</sup>一方面,基于国家主权原则,国际礼让不应被视为一种“绝对的义务”,即其不能对主权国家产生法律上的约束力。另一方面,国际礼让也不仅限于“礼节”或“善意”,而是一国在其领土范围内对另一国立法、行政、司法行为的承认。<sup>[39]</sup>胡伯的国际礼让说本质上是平衡主权原则与现实经济贸易交往之间矛盾的产物。如果当事人在一国获得的利益在他国因法律不同而不受保护,必然会使跨国商业交往举步维艰。在国际私法中,国际礼让最初作为指导法律适用的理论提出,后来逐渐发展到承认与执行外国法院判决的领域。<sup>[40]</sup>在国际税法中,国际礼让说同样能够为税收协定的共同解释提供理论支撑。在解释税收协定时,虽然一国法院并无义务参考外国的司法判决,但在不损害本国税收主权的情况下,一国仍然可以基于礼让自愿地参考外国法院对于税收协定的解释,以避免缔约国双方的解释发生冲突,确保税收协定目的的实现。例如,在优利公司(Unisys Corporation)案中,澳大利亚法院明确指出,法院考虑外国判决以实现国际税收协定解释的统一性,就是以国际礼让为基础的。<sup>[41]</sup>需要注意的是,在国际私法中,经过长期的实践,国际礼让说已经进一步演化和发展成为具有法律约束力的冲突规范。在冲突规范指向外国国民商事法律规范的情况下,法院对外国法的适用已经不仅仅是基于国际礼让说的理论指导,而是对冲突规范的遵循和适用。国际礼让理论已经成为外国国民商法在内国具有适用效力以及制定和实施冲突规则的理由根据。相比之下,在国际税法中,国际礼让说并未成为各国解释税收协定的理论基础,税收协定的共同解释仍然主要体现为一种松散、灵活和自主的实践。此外,目前各国对于适用外国公法的态度仍然存在着分歧。基于国家主权和国家利益的考虑,一些国家仍然存在着“公法禁忌”,认为外国公法是不可适用、不可执行的。<sup>[42]</sup>因此,从国际习惯法的角度看,税收协定的共同解释至多是在部分国家形成的“局部实践”,远未形成普遍一致的国际实践,更未形成任何“法律确信”。

## 2. 目的解释方法

《维也纳条约法公约》第31条确立了条约解释的一般方法,主要包括文义解释、体系解释、目的解释和善意解释。税收协定的共同解释实际上是目的解释的内在要求。需要注意的是,目的解释中的“目的”,是指税收协定的目标和宗旨,而非缔约国单方面的主观意图。<sup>[43]</sup>

[37] 参见许光耀等:《国际私法》,对外经济贸易大学出版社2013年版,第26页以下。

[38] 参见霍政欣:《国际私法(英文版)》,对外经济贸易大学出版社2017年版,第50页。

[39] See *United States-Societe Nationale Industrielle Aerospatiale v. United States Dist.*, 482 U. S. 522, 107 S. Ct. 2542, 96 L. Ed. 2d 461 (Supreme Court of the United States, 15 June 1987).

[40] 参见王承志:《承认与执行外国法院判决中的国际礼让》,《武大国际法评论》2015年第2期,第109页以下。

[41] See *Australia-Unisys Corporation v. Federal Commissioner of Taxation*, [2002] NSWSC 1115 (Supreme Court of New South Wales, 4 Dec. 2002).

[42] 参见何其生、孙慧:《外国公法适用的冲突法路径》,《武大国际法评论》2011年第1期,第198页。

[43] 参见前引[25], Vogel文,第35页。

这意味着，一国在解释税收协定时，不能仅仅考虑本国的利益，而应当本着尽可能实现税收协定避免双重征税、实现征税权公平分配的目的。因此，目的解释方法要求各国本着遵循和充分实现税收协定的目标和宗旨，寻求两个缔约国最有可能接受的解释，即采取共同解释的方法，从而实现两个缔约国的税务机关和法院对税收协定的一致适用。<sup>[44]</sup>因此，共同解释实际上是目的解释的一部分。<sup>[45]</sup>此外，从《维也纳条约法公约》第33条第4款中也可以间接推导出开展共同解释的必要性。根据该款规定，在不同语言版本的税收协定存在差别且无法依据《维也纳条约法公约》第31条和第32条消除时，应当“采用顾及条约目的及宗旨”的“最能调和各约文之意义”的含义。虽然该款针对的是税收协定不同语言版本之间的冲突问题，但仍然表达了税收协定解释应当遵循的内在原则。<sup>[46]</sup>

### 3. 比较法理论

比较法是指对不同国家或地区的法律理念、制度、原则乃至法律用语等进行比较研究，发现蕴含在其中的一些共同要素，以实现各国、各地区之间法律的沟通、交流和融合并使其获得更好地适用的一门学问。<sup>[47]</sup>实际上，比较法与国际法之间具有密切的联系。一方面，由于各国在政治、经济、社会和文化等方面存在差异，因而对于同一问题可能适用不同的法律制度，对于同一法律规范的解释也可能存在分歧。另一方面，由于各国是相互依存的，国家之间仍有共同利益所在且这种共同利益关系正在扩大，因而缩小分歧、增强合作仍是可能的。作为调整国家间冲突与合作关系的最重要的行为规范，国际法在一定程度上可以起到抑制或缓解矛盾、促进或加强合作的作用。因此，需要依靠比较法来促进国际法的统一性，减少或降低国际法的分散性和差异性，改善和加强国际法在国际社会中的作用。<sup>[48]</sup>在司法过程中，适当地运用外国案例能够发挥一定的积极作用。一方面，外国法院的判决能够为法官分析问题、解释法律提供一种新的视角，有利于各国法官的相互交流与学习。另一方面，当法律的含义模糊时，援引外国法律资料还有助于在一定程度上节省判决中的说理成本。<sup>[49]</sup>实践中，英国法官便将外国的法律和判决作为解释本国法律的重要补充资料。英国最高法院的法官曾指出，外国的法律资料如果被合理使用，有些情况下有助于法官对于案件的说理形成更深入的认识。<sup>[50]</sup>特别是在全球化的时代，以开放、包容的态度加强与外国法律同行的交流，较之以往更为重要。在国际税法领域，比较法理论对于税收协定的解释也提供了许多有益的借鉴。在国际税收案件中，法院参考外国判决除了有助于加强税收协定解释的一致性，还可以为法院审理案件提供更加开阔和全面的国际化视野，加强法院的释法说理，促进不同国家法院之间的司法对话。

## （二）国际税收协定共同解释的司法实践

### 1. 加拿大的司法实践

加拿大法院在审理涉及国际税收协定（特别是涉及《加拿大—美国税收协定》）的案件

[44] 参见前引 [36]，Pleil 等文，第 435 页。

[45] See E. Reimer, *Tax Treaty Interpretation*, M. Lang ed., Linde Verlag 2001, p. 131. 转引自前引 [35]，Sixdorf 文，第 591 页。

[46] 参见张小青：《税收协定的正义性》，东北林业大学出版社 2017 年版，第 142 页。

[47] 参见何勤华：《比较法在近代中国》，《法学研究》2006 年第 6 期，第 125 页。

[48] 参见余敏友：《应重视和加强对国际法的比较研究》，《法学评论》1988 年第 2 期，第 39 页。

[49] 参见郑智航：《外国法与案例在本国司法中的运用》，《环球法律评论》2014 年第 2 期，第 108 页。

[50] See C. Feikert-Ahalt, *The Impact of Foreign Law on Domestic Judgments: England and Wales*, 2010, <https://www.loc.gov/law/help/domestic-judgment/englandandwales.php>, last visited on Sep. 22, 2020.

时,较常运用共同解释的方法,对于外国法院有关税收协定的判决采取了较为灵活和包容的态度。在加拿大太平洋公司(Canadian Pacific Limited)案中,加拿大法院指出,虽然加拿大法院自身有权解释《加拿大—美国税收协定》及其议定书,并且不受美国财政部对其解释的约束,但如果协定在两个国家得到不同的解释,将不幸导致双重征税的发生。因此,除非美国的解释存在明显错误,否则得出不同的解释结论是难以接受的。<sup>[51]</sup>在道明证券(TD Securities)案中,加拿大法院认为,税收协定伙伴国对于税收协定条款的解释和行政实践具有参考价值,并且可以成为确定协定意图、目的和宗旨的证据。该案中,与美国相关的资料表明,美国对于税收协定的解释与适用符合经合组织的穿透法。<sup>[52]</sup>在第630号(No. 630)案中,加拿大法院指出,美国法院的判决尽管在加拿大并不具有权威性,但却具有说服力。<sup>[53]</sup>加拿大法院在审理税收协定案件时不仅会参考协定伙伴国法院的判决,还可能会参考第三国法院作出的判决。例如,加拿大法院在审理涉及《加拿大—中国税收协定》的案件时,参考了美国法院的判决,在审理涉及《加拿大—美国税收协定》的案件时,参考了英国法院的判决。<sup>[54]</sup>有学者认为,加拿大法院以开放的态度参考外国判决的优点在于,涉及类似问题的合理的外国判决可以为本国法院的判决提供分析指导,同时也使协定的解释和执行达到更高程度的统一。<sup>[55]</sup>

## 2. 美国的司法实践

美国法院在解释国际条约时也经常运用共同解释的方法。在以色列航空公司(El Al Israel Airlines)案中,美国联邦最高法院指出,协定伙伴国的意见被赋予了“相当大的分量”。协定的文本、起草历史和基本目的,均要求美国法院遵循协定伙伴国对协定的共同看法。<sup>[56]</sup>该案虽然不是与国际税收协定相关的案件,但表明了美国联邦最高法院对于共同解释的态度。在审理涉及国际税收协定解释的案件时,美国法院同样有着运用共同解释方法的悠久传统。在马克西莫夫(Maximov)案中,美国法院指出,协定解释的基本目标是确定协定当事方的意图,以便以与该意图相一致的方式进行解释。为了对协定中的特定词语赋予与缔约方真正的共同期望相一致的含义,不仅要审查协定的语言,而且要考察缔结协定的背景。<sup>[57]</sup>这一态度在此后的一系列案例中得到了坚持。<sup>[58]</sup>在施乐公司(Xerox)案中,美国法院进一步指出,在解释协定条文时满足缔约国双方的意图,是一种司法义务(judicial obligation)。<sup>[59]</sup>在国民西敏寺银行(National Westminster Bank)案中,美国法院则将同时期协定伙伴国对协定的理解作为论证其

[51] See *Canadian Pacific Ltd. v. The Queen*, 76 D. T. C. 6120 (F. C. T. D.) (Federal Court, 17 March 1976).

[52] See *TD Securities (USA) LLC v. Her Majesty the Queen*, 2008 - 2314 (IT) G. (Tax Court of Canada, 8 April 2010). 穿透法是指在税法上的透明实体如合伙企业征税时,直接对其实际控制人征税。

[53] See *No. 630 v. Minister of National Revenue* 59, D. T. C. 300. 另参见前引[36], Pleil等文,第440页。

[54] See David A. Ward, *Chapter 7-Use of Foreign Court Decisions in Interpreting Tax Treaties*, in G. Maisto (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, 2007, accessed by Books IBFD.

[55] See M. Rothstein, *An Overview of the Supreme Court of Canada*, *Bulletin for International Taxation*, 2016 (Vol. 70), No. 1/2, p. 25, accessed by Journal Articles & Papers IBFD.

[56] See *El Al Israel Airlines, Ltd. v. Tsui Yuan Tseng*, 525 U. S. 155, 119 S. Ct. 662, 142 L. Ed. 2d 576 (Supreme Court of the United States, 12 January 1999).

[57] See *Andre Maximov v. United States*, Docket No. 26984 (US Court of Appeals for the Second Circuit, 14 February 1962).

[58] See *Ingemar Johansson v. United States*, 336 F. 2d 809, 14 A. F. T. R. 2d 560, 564 - 2 USTC P 9743 (United States Court of Appeals, 2 September 1964); *Estate of Charlotte H. Burghardt v. Commissioner of Internal Revenue*, 80 T. C. 705, Tax Ct. Rep. (CCH) 40, 025 (United States Tax Court, 11 April 1983).

[59] See *Xerox Corporation v. United States (Internal Revenue Service)*, 93 - 5094 (US Court of Appeals for the Federal Circuit, 6 December 1994), accessed by Case Law IBFD.

对协定解释的合理性的依据。在该案中，美国法院指出，其就1975年《美国—英国税收协定》的理解能够在1963年“经合组织范本草案”的注释和同时期英国对于该文本的理解中找到直接的依据。<sup>[60]</sup>可见，在对税收协定进行解释时，美国法院长期将协定伙伴国对于协定的解释作为重要参考。

### （三）对国际税收协定共同解释的评价

随着关于税收协定解释的争议不断增多，有必要强调共同解释。首先，税收协定共同解释能使税收协定在缔约国双方得到统一适用，有助于实现税收协定的目的。只有两个缔约国的税务机关和法院统一适用税收协定时，才能有效发挥税收协定在避免双重征税与双重不征税方面的作用，实现征税权在缔约国之间的公平分配。其次，参考外国法院的判决不仅能够拓宽法官的视野，促进不同法系国家之间的司法交流，加强视域融合，克服对成文法的僵硬适用，增加司法审判的弹性考量，还能为本国的裁判提供分析性的指导，增加案件审理中可参考的因素，降低判决中的说理成本，促进跨国司法文明对话。在全球化的时代，外国法院判决对本国的参考价值较之以往更加突出。

但是，目前的税收协定共同解释的模式仍然存在较大局限，以至于共同解释更像是一个理想化的目标，而无法确保在每个案件中都能够得到实现。第一，共同解释缺乏法律约束力，主要依靠缔约国的自觉行动。基于国家主权原则，一国的判决在该国以外不能产生法律上的约束力。因此，是否参考外国判决、参考哪一国家的哪一判决，均取决于法官个人的选择。而且，维护本国现实的税收利益、参考外国法律材料的复杂性等原因，都可能影响法官寻求共同解释的积极性。第二，共同解释可能导致一国自身的判决之间的混乱和矛盾，在英美法系国家，还可能与遵循先例原则相冲突。<sup>[61]</sup>例如，甲国同时与乙国和丙国签订了税收协定。为了实现共同解释，甲国法院在解释与乙国的税收协定时，参考了乙国法院的判决，在解释与丙国的税收协定中相同的概念时，又参考了丙国法院的判决。当乙国法院的判决与丙国法院的判决不一致时，甲国的这两个相关判决就可能发生矛盾和冲突。<sup>[62]</sup>考虑到此问题，南非法院在本国存在解决同一问题的先例时，不参考外国判决。<sup>[63]</sup>此种情况下，共同解释能够适用的案件范围相对有限。第三，解释的一致性并不完全等同于解释的正确性。协定伙伴国对于税收协定的解释可能出于税收利益分配的折衷考虑，而完全忽略了对纳税人权利的保护，如果在此种情况下仍然参考该国判决，虽然能够实现协定的一致解释，但此种一致解释实际上却是对协定的错误解释，无助于税收协定目的的实现。第四，协定伙伴国的不同法院也可能会在税收协定案件中作出相互矛盾和冲突的判决。在协定伙伴国自身对于税收协定的解释都不一致的情况下，更难以实现缔约国双方对于税收协定的一致解释。第五，从可操作性层面来看，外国判决的查明与适用也面临着许多困难。如果一国的判决没有公布，或者虽然公布但较为零散，没有集中于一个统一的平台，则法官在获取缔约国另一方判决的相关信息时便会存在诸多不便。有观点认为，

[60] See *National Westminster Bank, PLC v. United States (Internal Revenue Service)*, Docket No. 2007 - 5028 (US Court of Appeals for the Federal Circuit, 15 January 2008).

[61] See N. Orow, *Comparative Approaches to the Interpretation of Double Tax Conventions*, 26 *Adel. L. Rev.* 73, 91 (2005); 前引 [36], Pleil 等文, 第 436 页。

[62] See W. F. G. Wijnen, *Some Thoughts on Convergence and Tax Treaty Interpretation*, *Bulletin for International Taxation*, 2013 (Vol. 67), No. 11, accessed by Journal Articles & Papers IBFD.

[63] See GTTC Universities Project 2017, Team South Africa (University of Cape Town) and Team Canada (McGill University), p. 16, [https://research.ibfd.org/collections/wp/pdf/wp\\_gttc\\_universities\\_project\\_2017.pdf](https://research.ibfd.org/collections/wp/pdf/wp_gttc_universities_project_2017.pdf), last visited on Jan. 7, 2021.

可以通过要求缔约国履行通知义务的方式来解决信息获取问题。2017年“经合组织范本”第2条第4款要求缔约国一方将影响本国依据税收协定应当承担的义务的税法或其他法律的重大变动通知缔约国另一方,同时鼓励缔约国双方相互交流与协定解释相关的司法判决等资料。<sup>[64]</sup>1981年的《美国税收协定范本》则规定了更大范围的通知义务,规定缔约国一方应将本国任何与协定适用有关的正式公布的材料通知缔约国另一方,上述材料包括立法、法律解释、司法判决等。<sup>[65]</sup>此种方式虽然有利于解决信息获取问题,但为缔约国主管当局设定了过重的负担。正因如此,2006年修订的《美国税收协定范本》删除了该规定。<sup>[66]</sup>即便解决了信息获取问题,法官在参考外国判决时仍然会面临语言、文化背景、工作负担等诸多障碍,使得法官对于外国的相关立法和司法实践难以达到充分掌握的程度,法官参考外国法律资料的经验严重不足。<sup>[67]</sup>共同解释尽管存在着上述诸多局限性,但毕竟为法院审理税收协定案件提供了一种新的思路和方法,只要能够得到妥善运用,仍然可以发挥积极作用。

#### 四、“一带一路”背景下中国税收协定解释的完善

2014年至2019年,中国与“一带一路”沿线国家之间的贸易总额超过了6.2万亿美元,年增长率达6.1%。凭借强大的经济辐射力,中国已成为25个“一带一路”沿线国家的第一大贸易伙伴。中国和其“一带一路”合作伙伴都需要借助刺激措施和经济活动的提速来提振经济。<sup>[68]</sup>“一带一路”建设的顺利推进,需要国际税法对积极开展境外投资的大型国企、央企和民营企业的保驾护航。据不完全统计,我国已与84个“一带一路”国家签订了双边税收协定。然而,由于现有的国际税收协定的各种解释方法存在各自的局限性,并且我国与“一带一路”国家在就依据何种方法对国际税收协定进行解释这一问题上并未达成共识,这增加了纳税人跨境投资的税收风险,无法为纳税人提供稳定的、一致的和可预期的税收环境。基于现行的国际税法解释框架还无法提供一个圆满的解释方案的现实,现阶段只有通过明确国际税收协定内容、健全争议解决机制和参考外国法院判决等辅助方式,来纾解“一带一路”背景下中国国际税收协定解释的困境,以达到为纳税人优化国内和国际法治营商环境的目标。

##### (一) 预防协定解释分歧:明确国际税收协定条款的内容

随着“一带一路”实践的深入发展,双边税收协定解释及适用引发的争议常有发生,跨境所得定性的法律问题日益凸显。明确协定条款内容是增强协定适用的确定性的基础,也是预防税收协定解释分歧、纾解税收协定解释困境的重要方法。尤其是在笔者分析的各种解释路径与规则方法的局限和不足尚未得到充分有效解决的情况下,进一步明确国际税收协定条款的内容将尤为重要,有助于从源头上预防解释争议的发生。

税收协定文本的明确性是提升协定解释适用确定性的前提,我国应结合发展实际,修改部

[64] See Article 2 of OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017), accessed by Treaties & Models IBFD.

[65] See Article 2 (2) of US Model Tax Convention on Income (16 June 1981), accessed by Treaties & Models IBFD.

[66] 参见前引[62], Wijnen文。

[67] Matthew J. Wilson, *Demystifying the Determination of Foreign Law in U. S. Courts: Opening the Door to a Greater Global Understanding*, 46 Wake Forest Law Review 887-895 (2011). 转引自前引[49], 郑智航文, 第109页。

[68] 中国经济网:《路孚特报告显示:“一带一路”项目总金额超4万亿美元》, [http://intl.ce.cn/sjj/qy/202007/27/t20200727\\_35400864.shtml](http://intl.ce.cn/sjj/qy/202007/27/t20200727_35400864.shtml), 2020年9月22日最后访问。

分税收协定。目前我国已经针对实践中出现的问题修改了部分税收协定。例如,“中印税收协定”将技术服务费与特许权使用费规定于同一条款,给予二者相同的税收待遇,从而能够有效避免类似“泛美卫星案”这类争议的产生。<sup>[69]</sup>同时,两国税务主管当局间签署协议和备忘录,也是提升协定文本明确性的常用做法。比如《关于〈中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉第19条相关解释的主管当局协议》《〈中华人民共和国政府和奥地利共和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〉谅解备忘录》分别对相关概念作了明确,有效避免了争议的发生。

这种修改不仅有利于解决实践中的税收争议,也能顺应国际发展趋势。中国可以通过与“一带一路”沿线国家开展多边协商谈判的方式,围绕税收争议较大的诸如常设机构、运动员和艺术家、股息、利息、特许权使用费等条款进行集体协商,凝聚共识,形成协调意志后,最终修改完善税收协定。这种方式能够通过广泛的交流使沿线国家取得较为一致的共识,但也存在耗时长、成本高的问题。因此,中国可以考虑率先制定协定条款的修正草案,供“一带一路”国家各自或集体协商讨论,逐步达成共识,待条件成熟后修订多边议定书,供更多国家加入。<sup>[70]</sup>除多边协商外,中国可以有选择地与投资份额较大且争议较多的国家开展双边协商谈判。此外,若存在多个与中国的双边投资情况基本相同的国家,中国可以集中启动与这些国家的税收协定修订的谈签工作,降低双边谈签成本。<sup>[71]</sup>

## (二) 预判和防范协定解释风险:掌握利用各国对“经合组织范本注释”的立场和做法

有必要密切跟踪“一带一路”国家在“经合组织范本注释”方面的态度和实际做法,以及及时、主动、充分地预判和防范化解协定解释上的争议和风险。中国企业在进行跨国投资和交易时,要密切关注“经合组织范本注释”的规定及其修订情况,充分了解投资目的地国对“经合组织范本注释”的态度。在国际税收实践中,同案不同判的情况时有发生,这是源于各国对“经合组织范本注释”的不同态度会导致截然不同的法律后果。此外,很多国家对“经合组织范本注释”的部分条款提出了保留和意见,中国企业“走出去”时若未能查明“一带一路”投资东道国对于“经合组织范本注释”的立场和态度,将会处于十分被动的地位。因此,可以通过“一带一路”税收征管合作论坛,<sup>[72]</sup>记载和发布各国签订税收协定的协商过程和主要内容、各国在“经合组织范本注释”法律地位上的不同意见以及各国典型的司法判决等。“一带一路”沿线国家之间的双边税收协定条款中既包含与“经合组织范本注释”文义基本相同的解释性条款,也涵盖超越“经合组织范本注释”含义和规则的创设性条款,对于前者,各国可在该论坛达成共识,以减少后续争端;对于后者,则须开展更深入的协商和谈判,以明晰条款的确切含义。

[69] “中印税收协定”第12条特许权使用费和技术服务费:“一、发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费或技术服务费,可以在该缔约国另一方征税。……四、本条‘技术服务费’一语是指缔约国一方居民在缔约国另一方提供管理、技术或咨询服务而收取的任何报酬,但不包括本协定第五条第二款第(十一)项和第十五条所提及的活动的报酬。”如果与泛美卫星案相类似的案件发生,税务机关可以直接将所得定性为技术服务费条款,因此能够有效避免争议的产生。

[70] 参见赵洲:《跨境数字经济下“场所型常设机构”税收规则的解釋性重塑》,《中州学刊》2019年第6期,第58页。

[71] 参见崔晓静:《“一带一路”跨境融资贷款利息税收的法律协调》,《法商研究》2020年第3期,第43页。

[72] 2019年4月18日,以“共建一带一路:加强税收合作,改善营商环境”为主题的第一届“一带一路”税收征管合作论坛在浙江省乌镇召开。“一带一路”税收征管合作论坛是由中国税务部门主导发起并主办的高级别国际税收会议,85个国家(地区)的税务主管当局负责人或其授权代表,以及16个国际组织、多家学术机构和跨国企业代表出席论坛。

### （三）引领协定解释的路径方向：制定中国版税收协定范本以及技术性解释文件

随着“一带一路”的走深走实，中国需要不断调整修改与包括“一带一路”国家在内的各国之间的税收协定。为此，中国有必要在经合组织和联合国的税收协定范本及其注释的基础上，制定自己的税收协定范本及注释文件，使之成为《维也纳条约法公约》解释规则下的解释渊源材料，为协定解释的路径方向提供引领指导，适当化解协定解释上的分歧。具体而言，中国可参考美国对于税收协定的技术性解释，制定体现中国税收政策的解释文件，以提高谈签工作的效率，增强税收协定的确定性与可预期性，保护“走出去”企业的预期利益。美国的技术性解释体现了美国财政部对于税收协定条款所体现的税收政策的单方面理解，虽不具有法律约束力，但也对美国和其他国家的协定条款解释工作产生了重大影响。加拿大最高法院甚至认为，美国的技术性解释与“经合组织范本注释”具有同等效力，二者均为税收协定解释的外部资料。<sup>[73]</sup> 相较而言，我国尚未制定自己的税收协定范本，在协定谈签工作中主要以“经合组织范本”及《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》（以下简称“联合国范本”）为依据，因此最终的谈签成果不仅无法保证与中国在“一带一路”发展中的税收政策完全契合，也给税务机关和法院带来了大量繁琐的后续解释工作，同时无法保障“走出去”企业在其经济活动中不受损失。因此，我国可以尝试制定税收协定范本及相关解释文件。目前，我国对所签订的税收协定的解释，均以“中新税收协定解释”为依据，但是它在参照2010年“经合组织范本注释”制定后并未得到及时更新，许多规则如常设机构规则、协定一般反避税规则均滞后于时代发展。因此，可以根据BEPS行动计划<sup>[74]</sup>和2017年“经合组织范本注释”，对“中新税收协定解释”进行全面系统的修改和完善，制定适用于今后所有税收协定的“中国税收协定技术性解释”，并且随着形势发展作出适时调整更新。

### （四）引入和加强共同解释的路径和方法：在审理税收协定案件时适当参考外国判决

虽然中国并非判例法国家，但这并不妨碍中国法院在审理税收协定案件时适当参考外国判决。首先，在不损害中国税收主权的前提下，适当参考外国法院对于税收协定的解释，既有助于实现缔约国双方对于税收协定的统一解释，也有助于促进中国法院与“一带一路”国家法院的良性互动，从而为优化营商环境提供有力的法治保障。其次，从数量上看，中国法院目前审理的国际税收协定案件仍然非常有限，经验明显不足。从质量上看，中国法院在审理国际税收案件方面的专业性和能动性也有所欠缺，这与中国法院行政审判庭的法官通常缺乏财税法的专业知识有很大关联。在解释税收协定时参考外国司法判决，有利于提高裁判文书释法说理的水平，进而提高中国国际税收司法的公信力。此外，国际税法包含了许多抽象、模糊的法律概念和法律原则（如合理经营需要、经济实质原则等），其中不少概念和原则源自英美法系的判例法。中国法院在适用这些概念和原则时，如果税收协定及相关的国内法缺乏明确、具体的规定，则可以追根溯源，对这些概念和原则在英美法系的适用加以借鉴。例如，“联合国范本”和2014年以前的“经合组织范本”在企业税收居民身份的确定上均将“实际管理机构所在地”作为重要标准，而该概念起源于英国判例法，在澳大利亚高等法院2016年审结的古尔德

[73] See *Crown Forest Industries Ltd. v. Canada*, [1995] 2 S. C. R. 802.

[74] BEPS行动计划是二十国集团（G20）领导人在2013年圣彼得堡峰会委托经合组织启动实施的国际税收改革项目，旨在修改国际税收规则，遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基。BEPS项目成果包括15项行动计划报告，主要涉及三方面内容：一是保持跨境交易相关国内法规的协调一致；二是突出强调实质经营活动并提高税收透明度；三是提高税收确定性。

(Gould) 案中, 法官在对这一概念进行解释时, 首先对其在英美法系判例法中的起源和发展进行了详细梳理。<sup>[75]</sup> 这种追根溯源的做法有助于揭示出“实际管理机构所在地”的发展脉络, 为协定概念的解释提供有益的借鉴。考虑到上述因素, 中国法院未来在审理国际税收协定案件时, 不仅应关注外国判决的结果, 还要重视审理案件中释法说理的过程和各国对于“经合组织范本注释”中观点立场的吸收采纳态度, 以此洞见各国对于“国库主义”或“纳税人主义”的税收利益选择和税收政策实现。从长远来看, 一国法院在审理税收协定案件时, 主动对相关的外国判决进行检索, 并对是否参考外国判决及理由进行分析论证, 尽管这是一种理想的目标, 但能在一定程度上推动共同解释的实现。现阶段, 我国法院参考外国判决的经验较为匮乏, 且法官的工作负担普遍较重、外语水平有待提高, 因此暂时不宜对法官课以主动检索和参考外国判决的义务, 而仍然应当主要由当事人提供外国判决作为佐证自身主张的证据材料。在当事人提供了外国判决的情况下, 法院不应径直无视这一证据, 而应当对是否参考该外国判决及理由进行相应说明。当然, 法院也可以基于案件审理的需要对外国判决主动进行检索。

同时, 由于外国法院的判决对中国法院不具有约束力, 而只是一种辅助性的法律资料, 因此, 中国法院对于外国法院的判决并非必须遵循, 而是应当综合考虑下列因素以决定是否加以参考: 第一, 当事人提供的外国判决是否满足相关形式要件, 即外国判决是否生效, 内容是否真实、完整并附有中文译本。第二, 外国判决与本案之间是否具有关联性, 外国法院作出判决的时代背景、外国的法律传统、法律制度和税收利益等是否与中国存在显著的差异和冲突。第三, 作出判决的外国法院的层级如何, 以及该判决后续是否被撤销、推翻或者与该国法院的其他判决存在冲突。第四, 中国法院是否曾经就类似案件作出过生效判决, 该判决是否与外国判决存在矛盾。第五, 参考外国判决是否有助于促进税收协定的共同解释, 是否能够为判决的说理论证提供有益借鉴。第六, 参考外国判决是否有损于中国的税收主权和税收利益。

此外, 为了提高参考外国判决的可操作性, 解决外国判决查明所面临的问题, 可以借鉴最高人民法院 2019 年 11 月建立的域外法查明统一平台,<sup>[76]</sup> 依托“一带一路”税收征管合作论坛, 建立“一带一路”国际税收裁决案例查明的统一平台。为了解决涉外商事案件外国法律查明难的问题, 最高人民法院联合各高校的外国法查明基地建立了域外法查明统一平台。通过该平台, 社会各界人士不但可以通过电子邮件、电话等方式申请专家委员或专业机构提供外国法查明服务, 还可以通过“法律查明资源库”对涉及外国法查明的裁判文书进行检索。“一带一路”国际税收裁决案例查明统一平台的建立, 也要注重发挥高校、专家学者的作用, 同时利用大数据的优势, 为各级法院和社会各界提供优质高效的国际税收裁决案例查明服务。

#### (五) 明确特殊解释规则的适用要求: 承认来源国的识别结果

为了调和国际税收的识别冲突, 可以考虑接受 2000 年“经合组织范本注释”吸纳的来源国识别说, 即来源国根据条约对收入征税时, 居民国接受来源国的识别结果并为之提供免税或抵免。但是采纳这一解释方法的风险在于以居民国税收为代价单方面扩大来源国的税基, 可能会对居民国的税收主权造成损害, 因此法院应逐案考虑依照来源国识别结果对条约的解释是否符合条约的宗旨。在实践中, 这一方法可能更多适用于中国签订的采用免税法的税收协定, 因

[75] See *Hua Wang Bank Berhad, Bywater Investment Limited; Chemical Trustee Limited; Derrin Brothers Properties Limited v. Commissioner of Taxation*, 2016 ATC 20 - 589 (Full High Court, 16 November 2016), accessed by Case Law IBFD.

[76] 该域外法查明平台目前已在最高人民法院国际商事法庭网站 (<http://cicc.court.gov.cn>) 上线。

为采用抵免法的国家大多参照其国内抵免规则进行税额抵免，且上述规则一般不要求对收入性质有所识别。

(六) 完善协定解释的相互协商程序：设立咨询委员会完善争议解决机制的程序保障

在税收争议解决方面，中国与各国签订的税收协定中往往包含相互协商程序的相关条款，且中国税收主管当局也多次启动该程序，对导致税收协定解释争议的条款进行明确，避免纳税人承担过重的税收负担。“福建旗滨集团公司案”<sup>[77]</sup>和“湖北华新水泥公司案”<sup>[78]</sup>均是中国通过与其他国家税收主管当局启动相互协商程序，对税收协定进行详细解释，明确投资目的地的税收减免义务，化解国际税收争议的典型案例。但相互协商程序不强制要求国家必须达成一致意见，若对方主管当局不同意中国主管当局的观点，或由于其他原因不能及时达成一致意见，企业仍会遭受巨大损失。为了维护各国的税收主权完整，保护纳税人的合法权益，有必要在此程序中引入咨询委员会制度，由咨询委员会根据其专业能力并结合税收争议所涉国家相关税收规定，对争议所涉税收协定作出恰当和公平的解释，对纳税人诉求的合理性作出中立的判断。咨询委员会中应有国际税收、国际商务和税收争议所涉行业领域的专家和学者，并被赋予相应的职能权限，以确保咨询委员会的专业性和所提建议的约束力。

---

**Abstract:** Several tax treaty interpretation methods have been developed in the field of international taxation over a long period of time, which mainly include the treaty interpretation rules stipulated in the Vienna Convention on the Law of Treaties, the OECD Model Commentary, interpretations according to national laws of the contracting states, and the unilateral technical interpretations formulated by some countries. Moreover, in order to achieve the consistency in the interpretation of tax treaties by contracting states, the common interpretation method has been developed in the international taxation theory and practice. However, the current interpretation framework of international tax law could not provide a satisfactory interpretation scheme for tax treaties. Due to the differences in tax policies or interpretation methods between China and its treaty partners, the conflicts of interpretation may lead to tax disputes in the interpretation and application of tax treaties, thus expose taxpayers to the risk of double taxation. In order to create a sound law-based business environment for taxpayers and improve the clarity and predictability of international tax law, Chinese Government should clarify the provisions of tax treaties, pay close attention to the positions and attitudes of various countries towards the OECD Model Commentary, formulate technical explanations of tax treaties between China and other countries, properly refer to the judgments of foreign courts, and recognize the qualification results of the source countries and other complementary methods.

**Key Words:** tax treaty, qualification, common interpretation, qualification of source country

---

[77] 参见央视网：《国际税务合作助力“一带一路”发展》，<http://news.cctv.com/2017/05/06/ART13Pw8W5tWJEF3GdNEHG0E170506.shtml>，2020年4月24日最后访问。

[78] 参见国家税务总局网站：《走出去和引进来并重，税收服务助力湖北走出“国际范”》，<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810739/c5137653/content.html>，2021年1月7日最后访问。