联合国 E/C.18/2005/5

经济及社会理事会

Distr.: General
2 November 2005
Chinese
Original: English

国际税务合作专家委员会

第一次会议

2005 年 12 月 5 日至 9 日，日内瓦

《联合国发达国家和发展中国家间双重征税示范公约》第 5 条修正案 *、**

摘要

本文件审查《联合国发达国家和发展中国家间双重征税示范公约》第 5 条及其相关的评注。尤其是讨论三个问题：

(a) 是否要修正第 5 条？如果要，以什么方式修正？

(b) 是否要修正第 5 条的评注？如要，这项修正是否应与最近对《经济合作与发展组织(经合组织)所得税和资本税示范公约》评注的修正相类似？

(c) 如何改善经合组织的立场？

结论对拟议的修正进行了总结。

* 本文件是由 Hans Pijl(德洛伊特，莱顿大学，国际税务中心，莱顿，海牙税务上诉法院；《欧洲税务》编辑委员会成员)和 Ramona Piscopo(德洛伊特)编写的。

** 本文件迟交是由于延迟批准新设立的国际税务合作专家委员会新成员的任命。

05-58414 (C) 211105 211105

目录

		段次	页次
	导言	1-10	3
一.	常设机构或其他来源原则	11-15	4
二.	《联合国税务示范公约》条文的修正	16	5
三.	评注的修正	17-37	5
四.	结论	38	7

导言

1. 目前的《联合国发达国家和发展中国家间双重征税示范公约》（联合国 2001 年）（及其评注）是在 2001 年修订的。在 2001 年的该次修正中似乎借鉴了《经济合作与发展组织（经合组织）所得税和资本税示范公约》。《联合国税务示范公约》的对应公约即《经合组织税务示范公约》（及其评注）于 2003 年和 2005 年做了进一步的修订。人们觉得有必要分析目前的《联合国示范公约》，并提出认为合适的任何修正。因此，对联合国和经合组织的两个税务示范公约中的第 5 条进行审查，并作出比较。对《经合组织税务示范公约》和评注的修正作进一步的评价，以查明是否还要在《联合国税务示范公约》和评注中反映这些修正或作进一步的改善。

2. 是否要象删除《经合组织税务示范公约》第 14 条那样删除《联合国税务示范公约》第 14 条的问题，正如不属于作者的任务范围，因为作者的任务是就修改第 5 条的问题提出建议。

3. 一般来说，监测《经合组织评注》的变动并可能在联合国评注中做相应修正是有益的，因为(a) 澄清总是有益的；(b) 谈判各方的出发点类似时，就可促进与发达国家的谈判；以及(c) 通过以《经合组织税务示范公约》和《评注》的修正案文为本进行可能的修正的方式利用经合组织的资源是有益的，因为这些修正案文是经过深思熟虑和研究的。

4. 本提案尤其要讨论三个问题：(a) 是否要修正第 5 条？如果要的话，以什么方式修正？(b) 是否要修正第 5 条的评注？如要，这项修正是否应与最近对《经济合作与发展组织(经合组织)所得和资本税示范公约》评注的修正相类似？(c) 如何改善经合组织的立场？

5. 拟定本提案的指导方针是实际可行和切实有效的。对《联合国税务示范公约》和（或）其有关评注所作的修正不仅要对包括发展中国家在内的所有联合国会员国有益，而且这些修正还应有助于谈判各方达成协议。

6. 一般来说，经合组织对评注所作的多数修改如最后认为不需要有人员存在就可构成一个常设机构，造成常设机构概念的扩大(Pijl,2002 年)，但是，《经合组织税务示范公约》的一些修正则减少了构成常设机构的要求。这违背了人们概念中的《联合国税务示范公约》目标，即更注重来源原则，造成有关常设机构的定义更广泛。

7. 作者认为，在有些情况下，常设机构的概念缩小了，如在电子商务交易中，在一个企业与互联网服务供应商达成服务合同时，该企业并不支配设在来源国的服务器。按照经合组织的评注，这种情况下并不存在常设机构。作者认为应该接受这一立场，但评注应包括这样的可能性，即在这种情况下实质重于形式。

8. 作者建议，除了以下提到的各种问题，联合国应依循经合组织的评注。

9. 如联合国不愿意按这种办法去做，则可考虑选择将按照经合组织最近的解释所补充的某些修正内容排除在外，让国内法院作出何种解释的问题作出决定。

10. 评注中出现的经合组织的例子有时是很老的例子，可以提供一些较新的例子。另一方面，经合组织和联合国税务示范公约越类似，采用《经合组织税务示范公约》和采用《联合国税务示范公约》的各方之间进行谈判受阻的风险就越小。因此，作者建议保留这些例子。

一. 常设机构或其他来源原则

11. 来源原则规定带来/导致收入的国家领土具有征税的基本权利。按照经合组织的税收政策，在涉及发展中国家的情况下适用范围更广的来源原则就相当于采取向较不发达的资本输入国提供“经济援助”的做法，而不是采取所得税基础公平分配的做法（Messere 和 Owens；1988 年）。

12. 除了传统的来源原则，即常设机构原则之外,最近还有人提出其他来源原则。例如，Kemmeren（2001 年）提出新的管辖联系：起源原则。按照这位作者的说法，应该有四个性质原则：(a) 起源原则，(b) 来源原则，(c) 居住原则，(d) 国籍原则。Kemmeren 区分了起源和来源。他认为税收管辖的分配实际上并不在于收入正式产生的“实际”地点，而应该是收入的起源地，即找到智力因素或产生收入的实质性活动进行的地方，创造财富的地方。这一提议很有创新性，并在布宜诺斯艾利斯举行的上一届国际财政协会(财协)大会上进行了广泛的讨论(Cahiers de droit fiscal international；2005 年)。

13. 但是，我们认为，由于在实践中落实这一创新性的观念存在困难，目前应搁置这些提议。

14. 必须注意评注的实际措辞效果：如果措辞激烈，地方法院可能对这些修改置之不理。最近有一个例子，[1] 挪威最高法院裁决(2004 年 6 月 8 日)要驳回 2003 年修改的《经合组织评注》第 6 款的规定。根据《经合组织评注》第 6 款，当业务性质证明正当时，非常短时间内存在的活动可以导致构成一个常设机构。虽然这可以被认为是倾向拓宽常设机构概念范围的努力，但也可认为这种被驳回的立场对整个评注作为解释的根源的地位产生不利的影响。

15. 作者认为，除非在习惯判例法中具有牢固的基础，否则最好避免使用这种具有深远影响的说明。[2]

[1] 石油地质服务公司对中央税务局。

[2] 在即将出版的《欧洲税务》，第一位作者讨论了一个法院采取不同的观点对评注的地位所产生的不利影响。

二. 《联合国税务示范公约》条文的修正

16. 本提案的作者认为《联合国税务示范公约》第 5 条条文不应做任何修正或修改。

三. 评注的修正

17. 《经合组织评注》是于 2003 年和 2005 年进行修正的，而《联合国评注》的最后一次修正是在 2001 年进行的。本提案将着手讨论《经合组织评注》，并就《联合国评注》的修正是否应类似于《经合组织评注》或与之不同的问题发表意见。一般来说，作者建议，除了以下所列问题之外，《联合国评注》应根据《经合组织评注》来修正。

18. 经合组织接受《经合组织评注》第 4.5 和 4.6 款中所述的立场（重新油漆一建筑物的油漆工对该建筑物具有支配权，修路的企业对其正在铺筑道路的地点具有支配权），但德国例外，该国于 2005 年发表意见，不接受本案例中业务地点由企业支配。

19. 但是，作者认为，重新油漆建筑物的油漆工的确支配该建筑物，而修路企业对其正在铺筑道路的地点也具有支配权。第 5(1)条不仅包括提供设施的业务地点（企业家在其办公室工作），而且还包括可能构成企业活动对象的业务地点（油漆工对建筑物进行工作）。

20. 此外，修路企业的例子澄清了第 5(1)和 5(3)条的关系，即第 5(3)条是第 5(1)条通则的特殊规则（Pijl，2005 年）。

21. 联合国可考虑进一步明确这一点。

22. 虽然《经合组织评注》第 6 段拓宽了常设机构的范围，但是要注意不要将过于激烈的措施纳入其中，这种修正很容易成为被国内法院驳回。因此，作者总结指出，不应将第 6 款加入《联合国评注》中。在这一阶段，应留待各法院去解释常设的标准。虽然进一步澄清可能有助于建立国际上协调一致的制度，但是在这一阶段试图就常设概念的时间范围作出澄清是不明智的。

23. 作者促请注意第 19 段第 8 句:“如果一企业（总承包商）承担执行一个综合项目，它将该项目的部分分包给其他企业(分包商)，分包商在该建筑物地点工作的时期必须认定为总承包商在该建筑项目上所花的时间”（加入强调）。《联合国评注》第 11 段第 2 个缩入段中反映了这方面的确切措辞。这一项目的“部分”一词表示如果一企业的将所有的项目分包出去，那么这就意味着该企业在这种分包状态中并不构成常设机构。

24. 这缩小了“常设机构”的定义，我们的建议是应使用“这些项目的全部或部分”这种措辞。

25. 《经合组织评注》第 17 段于 2003 年进行了修订。这些修订非常广泛地扩大了“建筑地点或施工或安装项目”的定义。2003 年之后，装修与安装、规划和监督可等同于常设机构。本段第 3 句明确指出:“建筑楼房的现场规划和监督属第 3 款涵盖范围”。这一措辞导致这些修正，在扩大了常设机构的定义的同时也将“规划和监督”限制在楼房的建造，而不包含《经合组织税务示范公约》第 5(3)条的全部措辞，该款涵盖施工或安装项目的规划和监督。这也许可以被认为是一种疏忽。作者的提议是，第 3 句为:“建筑楼房、建造、装配或安装项目的现场规划和监督属第 3 款涵盖范围”。作者注意到《联合国税务示范公约》第 5(3)(a)条提到了“监督活动”。但是，他们指出规划并不包括在内。

26. 《经合组织评注》第 33 段第 4 句提到有关“所有内容和细节”的谈判。这就产生了这样的问题，即如果由中介去谈判基本的内容（但不是所有的内容），这是否仍然意味着会出现一个中介常设机构。换言之，如果一些次要的细节由总企业而不是由中介来决定，这就不会产生中介常设机构吗？如果得到的是这种解释，这就很容易造成滥用。两个非成员国对《经合组织评注》在这方面的立场持相反的立场（第 21 段：有关《经合组织税务示范公约》第 5 条的评注的立场）。

27. 为避免解释出现困难，“受权以对企业有约束力的方式就合同的所有内容和细节进行谈判”（《经合组织评注》第 33 段）等字应修正为“受权以对企业有约束力的方式就合同的所有重大内容和细节进行谈判”。

28. 重要的是联合国的新修正案文包括 2003 年对经合组织有关电子商务的修正案文新增内容中所包括的实质内容（第 42.1-42.10 段）。

29. 《经合组织评注》第 42.6 段至关重要，其中明确指出常设机构的设立并不需要有实际的存在，从而扩大了“常设机构”的定义。该修正与《联合国税务示范公约》和评注的目的是一致的，将其纳入即将进行的《联合国评注》的修正中将是有益的。

30. 但是，正如其内容所示，本段的规定也适用于电子商务以外的情况，尽管从次章的标题（电子商务）看不出此种意思。作者建议在次章的标题中这样表述：“电子商务以及其他以自动设备进行的活动”。

31. 《经合组织评注》目前第 10 段的内容与目前第 42.6 段的内容也有冲突。鉴于第 42.6 段做了广泛的参照，这就产生了这样的问题，即第 10 段的界限确切在哪里？作者认为，需要作进一步的澄清。作者建议，既然现在第 42.6 段的规定具有支配性，应删除第 10 段中根据人员作出的区分。

32. 第 42.3 段对与因特网服务提供商订立的合同和受企业支配的业务地点做出了区分。作者认为这可能导致在各种情况都说明关于常设机构的结论是合理时，通过玩弄合同条款文字来回避常设机构的问题。因此，他们建议纳入一句话，大意为在此情况下实质重于形式。

33. 第 5(4)(f)条涉及“分割”的情况，即由于企业营业所的结构，第 5(4)(a)-5(4)(e)条中所提到的任何活动都是化整为零，在多个地点进行的，以致无法适用第 5(4)(f)条。为了反滥用，于 2003 年增加了第 27.1 段，以澄清一点，即如果各个业务地点各自在缔约国履行相辅相成的职能，它们就不是“组织上分离”的业务地点。一企业不可以将一个一体相连的业务活动分割成若干小的业务活动，以便说明每一项业务活动只是进行筹备或辅助性活动。很难证明分割是出于税务目的，而不出于其他无效的理由进行的。在关于第 5(3)条的第 20 段第三句下也提到分割的问题。因此可以说，对税收来说，分割被认为是一种危险，应认真加以考虑。

34. 但是，2005 年更新的《经合组织评注》第 41.1 段核准了一种分割形式，在意大利菲利普·莫里斯公司案例中涉及到这种形式。不考虑某个集团在来源国还有其他的公司存在，而将注意力只集中于个别企业，可能造成滥用的情况，在一些情况下，一个集团可以人为地将其活动分别分散到该集团的各实体中，而且每一个公司都维持在第 5 条规定的常设机构门槛之下。

35. 因此，作者认为在评注中加入大意如下的措辞是必须的：应认真评价明显滥用的个案，重于实质形式。

36. 经合组织目前正在审议《经合组织税务示范公约》第 5(5)条中“以……的名义”等字是否可以从经济的意义来解释。虽然从努力挑战易被滥用的结构的角度来看，这种重新解释是有道理的，但是代理人条款的措辞和历史导致无法进行这种重新解释。

37. 评注中最好避免有关这种性质的解释的最终建议，以便不会因偏离法院裁决而产生不利影响。这些决定应完全留给国内法院去做，联合国在评注中不持明确的立场。

四. 结论

38. 拟议修正总结如下：

(a) 应修正《联合国税务示范公约》第 5 条的措辞；

(b) 应将《经合组织评注》作为拟定联合国修正的基础；

(c) 最好避免激烈措辞和具有深远影响的声明；

(d) 应进一步澄清《经合组织评注》新增的第 4.5 款，即《经合组织税务示范公约》第 5(3)条是第 5(1)条通则下的特殊规则；

(e) 新的《经合组织评注》第 6 段的修正和新增内容不应增加到联合国的修正内容中；

(f) 应将“这些项目的全部或部分”等字加入新的《经合组织评注》第 19 段(第 8 句);

(g) 新的《经合组织评注》第 17 段(第 3 句)应为:“建筑楼房、建造、装配或安装项目的现场规划和监督属第 3 款的涵盖范围”;

(h) 新的《经合组织评注》第 33 段(第 4 句)应改为“受权以对企业具有约束力的方式就合同的所有重大内容和细节进行谈判”;

(i) 《经合组织评注》中电子商务一章的标题应为:“电子商务以及其他以自动设备进行的活动”;

(j) 经合组织有关电子商务第 42.1-42.10 段的修正内容应纳入联合国的修正内容中;

(k) 在《经合组织评注》把因特网服务提供商提供的服务和对服务器的支配进行区分时,《联合国的评注》应反映这样的立场,即实质重于形式;

(l) 应澄清《经合组织评注》第 10 段和第 42.6 段内容之间的关系和解决两者之间的冲突;

(m) 《经合组织评注》第 41.1 段应澄清这样的事实,即应评价明显滥用的个案,并且实质重于形式;

(n) 不应试图用经济的意义来解释“以……的名义”等字(《经合组织税务示范公约》和《联合国税务示范公约》第 5(5)条)。

参考资料

Cahiers de droit fiscal international (2005). Volume 90a: Source and residence: new configuration of their principles. Buenos Aires, pp. 34 and 84-87.

Kemmeren, Eric C.C.M. (2001). *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*. Dongen, Netherlands: Pijnenburg.

Messere, K. and J. Owens (1988). The impact of different income tax systems on international flows of capital, services and technology. Paper presented at the 44th Congress of the International Institute of Public Finance, Istanbul, p. 87.

Pijl, H. (2002). The concept of permanent establishment and the proposed Changes to the OECD commentary with special reference to Dutch case law. *Bulletin* (International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, pp. 554-562. November.

(2005). The relationship between article 5, paragraphs 1 and 3, of the OECD Model Commentary. *Intertax*, No. 4 (April), p. 189.

United Nations (2001). *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries*. Sales No. E.01.XVI.2.