



国际税务合作专家委员会

第八届会议

2012年10月15日至19日，日内瓦

临时议程^{*} 项目3(a)

讨论与国际税务合作有关的实质性问题：

《联合国征税示范公约》最新情况

(2011年最新情况，刊物等)

《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》：条款
摘要^{**}

秘书长的说明

序言

1. 本说明所载的《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》(下称《联合国示范公约》)简短摘要¹未反映出联合国或国际税务合作专家委员会(下称委员会)关于解释和适用《联合国示范公约》条款的正式立场。目的是通过简要强调每一条款的范围提供其非正式摘要，同时注意《联合国示范公约》最新(2011年)版本中条款正文或其评注有所更新的关键领域，并指出与其他主要税务示范公约，即《经济合作与发展组织(经合组织)收入和资本税务示范公约》²(下称《经合组织示范公约》)相应条款的有关区别。

^{*} E/C.18/2012/1。

^{**} 包括2011年更新所做的主要修改。

¹ 联合国出版物(纽约,2011年)。另见http://www.un.org/esa/ffd/documents/un_model_2011_update.pdf。

² 经合组织，巴黎，2010年9月1日。



2. 双重税务条约的各种模式力图解决源于以下事实的问题，即根据国际经济法，可向货物或服务的投资或供应地（“来源国”）和投资商/供应商“居住国”合法征收有关投资或供应的利润税。这可成为一个问题，因为大多数国家的国内法规定，国家根据来源和居住地征税，由此导致的双重征税可造成不利影响，如抑制跨界投资等。

3. 国内法可以解决其中一些双重征税问题，但不如国际协定彻底，也不具备国际协定的明确性和严肃性。因此，所有双重税务条约都因这类重叠征税权而力求避免双重征税：这些条约特别规定，居住国通常必须减少该条约所允许的来源国税，而且只可保留余值征税权，所以任何税务条约的核心问题都是保留多少来源地国的征税权。

4. 《联合国示范公约》2011年最新版本完全修订了该公约序言。虽然序言中关于《联合国示范公约》起源的历史深度不及《公约》原先版本³（1999年有效完成，2001年出版），但该序言分别确定了《公约》和委员会在发展筹资进程中的地位和作用。

5. 《公约》序言（第4段）特别指出，2002年《发展筹资问题国际会议蒙特雷共识》⁴和2008年发展筹资问题多哈宣言：审查蒙特雷共识执行情况的发展筹资问题后续国际会议结果文件⁵都承认国际税务合作在以下方面的特殊重要性：鼓励投资促发展，并最大限度地调动国内资源，包括打击逃税。在鼓励将投资作为发展道路与确保利用投资的收入效益资助发展之间的这种“平衡”是发展筹资进程的核心，也是《示范公约》的目的所在。

第1条：涉及的人

6. 第1条确定了本条约适用的人，并通过其措辞涵盖居住在一个或二个条约国（“缔约国”）的人。根据第3条(1)(a)，“人”一词的定义非常广泛，包括个人、公司和任何其他团体。

7. 近年来，委员会在处理条约滥用问题时彻底讨论了《联合国示范公约》。2011年对评注进行了修订，以在此问题上提供进一步指导，类似于《经合组织示范公约》评注讨论中所载的指导。

³ 联合国出版物，出售品编号：E.01.XVI.2。见：http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=ST/ESA/PAD/SER.E/21&Lang=E。

⁴ 《联合国发展筹资问题会议的报告，2002年3月18至22日，墨西哥蒙特雷》（联合国出版物，出售品编号：C.02.II.A.7），第一章，决议1，附件。

⁵ 大会第63/239号决议，附件。

8. 例如，《联合国示范公约》第1条评注指出，例如，“委员会认识到，税务条约要发挥作用，就必须在以下二方面保持平衡：税务部门应保护其税收，不滥用税务条约的规定；应提供法律确定性，并保护纳税人的合法预期”。⁶

9. 评注还表示同意经合组织的评注，即如进行构成滥用税务条约规定的安排，国家不必给予双重课税公约的好处。⁷

10. 关于这一点，评注继续指出：

25. 根据上述指导原则，必须在某些交易或安排中找到构成滥用税务条约规定的二个要素：

- 这些交易或安排的主要目的是确保更有利于税收；
- 得到更优惠待遇，这有悖于相关条款的目的和宗旨。

26. 在各国拟定的反避税一般规则和理论中也可经常发现这两个要素。

27. 为尽量减少采用这种方法可导致的不确定性，必须根据客观事实而不是所称的当事方意图实施这项指导原则。因此，应根据所有相关事实和情况，确定进行交易或安排的主要目的是否是为了获得税务上的好处，并确定如果没有这些税收上的好处，理智的纳税人是否会进行相同的交易或安排。

第2条：涉及的税种

11. 第2条涉及条约涵盖的税种，与《经合组织示范公约》的相应条款类似。第2条(1)对条约涵盖的税种做出一般性规定；第2款中对“所得税和资本税”做出进一步界定。根据第2条(1)，本条约适用于所涉税种，不论征税的官方机构⁸或征税的办法如何。第2条(2)的评注明确指出，该定义不包括社会保障费用。第2条(3)考虑到本条约明确涵盖的具体但并非详尽的税种清单。

12. 第2条(4)对条约动态作出规定，指出缔约国签署条约之后，该条实际上还涉及缔约国征收的类似税种。最后，还规定条约伙伴主管当局有义务彼此通知各自税法的重大修改。

第3条：一般定义

13. 第3条(1)包含若干必要的一般性定义，以了解和适用《公约》。就适用本公约适用的税种而言，第3条(2)规定，未下定义的专有名词具有国家法律(即给予

⁶ 第1条评注，第9段。

⁷ 第22段。

⁸ 即国家本身、政治分支机构或地方当局。

条约好处的国家)规定的含义,除非根据情况另有需要——例如,如果显然具有单一的国际意义,而国内法与之不符。

14. 第 3 条(2)反映出以下实际情况:不是所有定义问题都可在很长的条约有效期内得到适当处理,而不提及条约缔约方可能更易变、更灵活的法律,而且准确解释所有专有名词意义的条约可能更为复杂,更难进行谈判。

第 4 条: 居民

15. 第 4 条(1)确定“缔约国居民”指由于户籍地、居住地、公司注册地、管理地点或任何其他类似性质的标准,有义务根据国家法律缴税的任何人。该规定的目的是处理对国家的各种依附形式,这些关系构成根据国内法征收居住税的依据,因此税权不限于“户籍”在国内的人。此条规定了防止双重居住地征税规则,以解决第 2 款中所提个人及第 3 款中所涉公司等的双重居住地情况。

16. 如果两个国家在确定纳税人居住地时实行不同标准(在第 1 款框架内)或以不同方式解释标准,则可能出现双重居住地问题。为了解决个人双重居住地的争执,第 2 款以递减顺序列出一些相关标准(永久住宅、重大利益中心、惯常居所和国籍)。如果国籍因素仍不能解决双重居所地问题,则依靠第 25 条所述的共同协议程序。

17. 如果双重居住地的人不是个人(如公司等),则应将其视为有效管理地点所在国的居民。

18. 《联合国示范公约》中未对“有效管理地”作出定义,但评注确实指出在这方面可以考虑的情况(例如,实际管理和控制公司的地点)。

第 5 条: 常设单位

19. 第 5 条将“常设单位”定义为“全部或部分开展企业业务活动的固定营业地”。常设单位的概念在税务条约中主要用于确定一国对条约伙伴企业营业利润的征税权。此条一般要求在设立常设单位之前,在来源国开展一定程度的经济活动:这使潜在投资者可以先“试水”,再进行大规模投资。此举被认为是创造有利投资环境的一种手段。

20. 如果来源国不征收投资利润税,外来投资者的国家必须抵免在来源国缴纳的税款,或完全免除所得税,以实现《条约》避免双重征税的目标。

21. 企业利润一般都应在来源国征税,因为这些利润可归于常设单位(根据第 7 条中的“有限引力”规则,此原则有一个例外情况,讨论情况见下文)。关于在一国设立常设单位所要求的经济活动程度,在许多方面《联合国示范公约》的要求低于《经合组织示范公约》,而且下文所述的二者之间门槛差异意味着《联合国示范公约》比《经合组织示范公约》保留更多的来源国征税权。

22. 更新《联合国示范公约》并不改变两个示范公约之间的这一主要差异。虽然支持外国直接投资作为一个发展途径，但实行《联合国示范公约》的依据是，对许多国家而言，实现生产性投资的方式是充分发挥税务(更一般而言税收)条约的发展作用，并平衡根据条约保留的更多来源国征税权。

23. 从这一角度来看，《联合国示范公约》将一些更新的《经合组织示范公约》评注考虑在内，认为这些评注与解释和应用《联合国示范公约》有关。这是因为1999年已基本完成2001年《联合国示范公约》，1997版《经合组织示范公约》包含最近援引的《经合组织示范公约》评注。自那时以来的事态发展已被列入，以使《联合国示范公约》能够更好地实现其目标——在税务条约的政策、谈判和实行方面协助发展中国家。他们还进一步明确税务系统中的利益攸关方，包括纳税人和税务顾问。

24. 也许最重要的是，仍然存在一个明显的区别，治疗的税项的服务在两个示范公约。《联合国示范公约》在第5条(3)(b)保留了“服务常设单位”的规定，而《经合组织示范公约》中没有类似规则。⁹ 根据《联合国示范公约》规定，如果在任何12个月期间，非常住企业在来源国就“相同或相关的项目”“提供”服务超过183天，则存在常设单位。

25. 委员会目前正在实施一个重要项目，彻底审查服务税收，在此项工作中无疑将进一步考虑服务特别待遇的理由。

26. 关于两个示范公约第5条的其他具体差别，2011年更新版保留了《经合组织示范公约》的下列不同之处：

- 持续考查6个月(而不是12个月)，以建立和建造常设单位(第5条(3)(a))
- 交付工作可构成常设机构本身(因为与《经合组织示范公约》不同，这些工作未在《联合国示范公约》第4款详尽无遗地列入清单。
- 如果代理人保持库存并定期交付，则可出现非独立代理人情况(认为存在一个常设单位)，甚至在对委托人而言合同没有结束时(第5条(5)(b))
- 就保险作出被特别视为常设单位的规定(第5条(6))，在一国收取保费或进行风险投保。

27. 关于第5条的评注在许多方面大量更新，包括处理谈判方想删除14条(独立个人服务)而依靠第5条和第7条的问题。然而，第5条本身也有较小的变化。第5条(3)(b)经过修订，指183天而不是“6个月”，从而避免了关于一个月的部

⁹ 但经合组织关于第5条的评注确实为想要特定服务规定的国家提出一种替代办法，见第42.23段。

分时间是否被视为构成一个月的任何争论，而且考查是否达到这一门槛的时期现在是“有关财政年度开始或终了的”时期。

第 6 条：不动产的收入

28. 本条规定，一国居民从位于另一国的不动产“获得”的收入可能被不动产所在国征税。这项规则的依据是，收入来源与财产所在国之间的经济联系非常密切。第 6 条与《经合组织示范公约》第 6 条相同，除了《经合组织示范公约》因删除第 14 条而做出的变动。

29. 根据第 6 条(2)，“不动产”一词具有财产所在国法律规定的含义。然而，该词在任何情况下都包括第 2 款中所列的具体资产和权利(例如包括来自农业或林业的收入)。另一方面，第 6 条(2)明确规定，船舶、船只和飞机不应视为不动产。

30. 有关此条的评注强调指出，征税对象应当是利润(而不是总收入)。因此，应将赚取收入所产生的费用考虑在内。¹⁰

第 7 条：营业利润

31. 一旦确定存在一个常设单位，就应确定归于该单位的正确利润额，以确定来源国保留征税权的利润额。第 7 条(营业利润)涉及这一问题。

32. 第 7 条适用一般“营业利润”，但实际上只包含《公约》其他任何具体条款不涉及的营业利润，因为这些都是第 6 款优先考虑的内容。

33. 该条规定，应只在企业所在国对企业利润征税，除非企业通过一个常设单位在另一缔约国(来源国)开展业务。根据第 5 条规定，如果发现存在常设单位，来源国可对属于该常设单位的利润征税——普遍认为在计算这类应纳税的企业利润时，应将支出考虑在内。¹¹

34. 《联合国示范公约》第 7 条还载有“有限引力规则”，其中扩大了来源国征税权，也包括企业同一国家但并非通过常设单位进行的某些类似交易所得利润。《经合组织示范公约》第 7 条对来源国征税范围的限制更多，只允许对归于常设单位的利润征税。

35. 但这种区别不应夸大，因为许多运用《联合国示范公约》的国家不纳入有限引力规定；通常这是因为其国内法没有此类规定，因此无需根据条约继续予以执行。

¹⁰ 第 2 段。但这并不妨碍根据总收入预扣税款；但在此情况下，应认识到所涉费用，这一比率较低。

¹¹ 评注第 3 段。

36. 关于分配给常设单位的利润，2011年《联合国示范公约》没有采用2008年经合组织关于常设单位利润的报告中采取的办法(“经合组织核定办法”，目前反映在《经合组织示范公约》2010年最新版本中)。委员会认为该报告尤其与联合国此条第3款直接冲突，后者通常拒绝扣除常设单位“付给”其总部的数额(偿还实际费用除外)。¹²

37. 《联合国示范公约》不包括关于技术、管理和咨询服务的特别规定，认为第7条涉及此类服务的收入(或关于提供独立个人服务的第14条)。现在正考虑对此类服务征税的问题，这是当前有关服务工作的一部分。

第8条：海运、内河水道运输和空运

38. 本条有两个备选版本。第8条备选案文A类似于《经合组织示范公约》第8条，将海运、内河水道运输和空运专属征税权分配给企业“有效管理地”所在国。该条规定，如果“有效管理地”在船舶或船只上，则认为有效管理地位于船舶或船只的船籍港所在缔约国。如果没有此类船籍港，则决定因素是船舶或船只经营者为其居民的缔约国。

39. 第8条备选案文B第2款提出一条不同的规则(未在《经合组织示范公约》中找到)，内容涉及国际海运活动的利润。根据这项规定，如果在其他国家的法运活动是“非临时性”的，也可对利润净额征税。这一情况被认为可能有助于本身没有海运业但由外国企业定期按计划运输的发展中国家。在此情况下，第2款规定了关于此种征税的特别规则，将以不阻止此类活动的方式在国家间进行谈判，但允许来源国适当征税。¹³

第9条：联营企业

40. 第9条的基础是“公平交易原则”适用于有关当事方之间的交易，在经合组织相应条款中也是如此。根据该条规定，如果未按公平交易原则进行交易，¹⁴为了税务目的，缔约国税务机关能够调整联营企业之间交易的申报利润(如集团内交易等)。这就是所谓的“初次调整”，如在A与B的交易中增加A的利润。在此情况下，其他缔约国应对征收的税款进行适当调整(“相关调整”，如减少同一笔交易中B的利润)，但条件是该国认为有理由进行这一调整。

41. 《联合国示范公约》第9条(3)规定，第2款规定的相关调整义务不适用于某些涉及欺诈、严重疏忽或故意失责的特殊情况。

¹² 评注第1段。

¹³ 评注第13和14段。

¹⁴ 即基本上按照正规开放市场的商业规定。

42. 在 2011 年版本中修订了评注第 3 段，明确指出该段中有关经合组织转让定价准则的讨论反映出本委员会之前的发达国家和发展中国家间税务条约特设专家组的意见，委员会尚未充分审议这些意见。关于第 9 条和转让定价，委员会目前正在为发展中国家编制一份实用转让定价手册。

第 10 条：股息

43. 本条涉及对一缔约国居民从产生股息的另一缔约国实收的股息征税。第 1 款规定，可在住在国征收股息税，第 2 款规定也可在来源国征收股息税，即支付股息的公司所在国。

44. 然而，如果股票实际所有人是另一缔约国居民，则来源国股息征税限于特定的毛额百分比。《联合国示范公约》规定，通过双边谈判确定来源国的特定税额。（在《经合组织示范公约》中，来源国征税权的上限是证券投资的 15% 和直接投资的 5%）。

45. 根据《联合国示范公约》，直接投资阈值是 10% 的所有权，相比之下，《经合组织示范公约》是 25% 的所有权，因为在为《联合国示范公约》第一个版本（1980 年）审议这一问题时，外国所有权在许多发展中国家限于 50%，因此，整个所有权的 10% 被认为是所允许的相当大比例的外国所有权。¹⁵

46. 《联合国示范公约》未提出针对股息、利息（第 11 条）或特许使用费（第 12 条）的特定预扣税款率，因为该公约认识到，一方面，来源国对此类资金流实行很高的征税率实际上可能抑制经济活动，另一方面，较低税率鼓励经济活动，但无法对此类活动的利润公平征收可用于发展的税款。

47. 第 10 条 (3) 中对“股息”一词做出定义，即来自股份等的收入，以及“依照进行分配的公司为其居民的国家之法律，所受征税待遇与股份收入相同的其他公司权的收入”。条约的好处给予股息的“实际所有人”，《联合国示范公约》未对这一用语做出明确定义。但评注明确指出，“实际所有人”一词不用于狭窄的技术意义。在第 10、11 和 12 条的评注中有关于实际所有人概念的新文本，旨在对此概念提供更多指出，同时借鉴了《经合组织示范公约》的评注。

48. 除了上述差别，《联合国示范公约》第 10 条与《经合组织示范公约》第 10 条基本相同。

第 11 条：利息

49. 第 11 条涉及对产生于一缔约国并支付给另一缔约国居民的利息征税。第 1 款规定，可在住在国对利息征税；第 2 款规定，也可在“产生”利息的国家（即利息的来源国）对其征税。在受益人为另一缔约国居民的情况下，来源国对利息

¹⁵ 2011 年《联合国示范公约》第 10 条评注，第 6 段。

的征税限于利息总额的一定百分比。与对股息的处理方式相同,《联合国示范公约》规定通过双边谈判确定来源国税率,而《经合组织示范公约》则将最高来源国税率定为10%。

50. 2011年,更新了第11条的评注,专门处理伊斯兰金融工具的问题。评注事实上确认,即使此类形式的融资没有利息部分,但为本条款目的,应以相同方式处理此类融资的一个部分。换言之,向另一国某人支付该部分的来源国可对其支付的数额征税,但仅限于根据条约商定的最高税率。

第12条: 特许权使用费

51. 第12条涉及对产生于一缔约国并向另一缔约国居民支付的特许使用费征税。第1款规定可在住在国对特许使用费征税,第2段规定也可在特许使用费产生的国家对其征税。对于股息和利息,在受益人为另一缔约国居民的情况下,来源国征税不得超过总额的最高特定百分比。百分比由谈判确定,原因与对股息或利息的征税相同。

52. 这与《经合组织示范公约》第12条不同。《经合组织示范公约》第12条规定,仅住在国可对特许使用费征税,除非根据第7条的规定,收益作为商业利润归某常设单位所有(在这种情况下适用于第7条的规定)。因此,《联合国示范公约》仍与《经合组织示范公约》有所差别,规定来源国可对任何特许使用费征税,因为这意味着可对一国经济参与产生的效益公平征税,但也认识到此类征税会对进入该国的技术转让水平产生影响,可能需就此作出一定权衡。市场规模、知识产权保护水平等其他因素可能会对此类资金流产生更大的影响,但条约规定的税率(在任何情况下,仅规定最高限度,各国可通过国内法确定较低的税率)仍是在国家层面进行决策和谈判的事宜。事实上,很多经合组织成员国背离了经合组织条款的规定,在本国条约中纳入了保留来源国对特许使用费的有限征税权的规定。

53. 《联合国示范公约》与《经合组织示范公约》在对特许使用费的定义上也有所差别;例如,《联合国示范公约》将设备租金视为特许使用费,而《经合组织示范公约》则将其从定义中删除。

第13条: 资本收益

54. 第13条就对资本转让(如通过出售)获得的资本收益征税作出了规定。这有别于对持有资本征税,第22条对此作出了规定。

55. 第1、2、4和5款说明了可在转让财产所在国对资本收益征税的情况(来源国征税)。第13条(1)举例指出,转让不动产的收益可在不动产所在国征税。第13条(6)规定,财产转让产生的所有其他收入(即第1至5款中未提及的情况)仅可在转让方的住在国征税。

56. 《联合国示范公约》与《经合组织示范公约》中的相应条款不同，规定保留来源国对常驻企业转让大量股权所得收益的征税权(第 13 条(5))。该条规定，将通过双边谈判商定何为“大量股权”。

57. 基于委员会近年来就“不正当使用条约”(如上文关于第 1 条所述的情况)开展的工作，将第 13 条第 5 款修订如下(突出主要变化)：

除第 4 款适用的收益外，如一缔约国居民通过转让设在另一缔约国的企业股份而获得收益，且转让方在转让前 12 月内的任何时间，直接或间接至少持有该企业资本的__%(百分比由双边谈判确定)，则另一缔约国可对该收益征税。

58. 对该款原版本所作的调整旨在清晰指出，可累加在 12 个月期间内所作的多次出售，以确定持有的相关资本是否达到了双边协议中商定的门槛数额。这一调整解决了可能出现的争论，即原规定不会涉及的单个达到门槛百分比但累加后超过门槛水平的一系列出售。

第 14 条：独立个人服务

59. 第 14 条涉及对个人独立服务(即独立而非受雇从事的专业服务或其他活动，受雇提供的服务称为“从属个人服务”)所得收入的征税。根据第 14 条(1)，一般而言，服务提供方居住的国家可对此类收入征税。第 14 条(1)还允许来源国对独立个人服务收入征税，但须满足以下任一条件：

- (a) 服务提供方在该国“拥有固定基地”；或
- (b) 服务提供方在一个财政年度内有 183 天以上停留在该国。

60. 来源国征税仅限于属于该固定基地的收入(根据条件(a)或在该国从事活动所得的收入(根据条件(b))。

61. 《公约》未提供“固定基地”一词的定义，但评注举例说明了该用语涵盖的范围，并确认第 14 条基于与第 7 条相同的原則，可从第 7 条得到指导。¹⁶ (b) 项中的时间要求与停留在来源国的天数有关，而非受聘天数。第 14 条(2)随后列出了“专业服务”一词涵盖的具体活动，但如评注所述，该清单仅作举例，并不详尽。在第 7 条和第 14 条各自规定都适用的情况下，优先适用第 14 条，而非第 7 条(6)。

62. 经合组织财政事务委员会 2000 年决定删除《经合组织示范公约》第 14 条，主要因委员会认为“常设单位”(参照第 5 条和第 7 条)和“固定基地”的概念未表达任何差别。鉴于单个条约中的第 14 条被删除，2011 年更新《联合国示范公约》时修改了第 5 条的评注，以为各国提供指导。

¹⁶ 第 10 段。

第 15 条：从属个人服务

63. 根据第 15 条(1)，若一国家居民在另一国就业，则另一国(即来源国，或就业发生的国家)可对该居民通过就业(从属个人服务)获得的收入征税。但第 15 条(2)规定，如果(a)在来源国从业时间相对较短(不超过 183 天)，且(b)支付报酬的雇主不是来源国的居民(或来源国的常设单位)，则就业所得收入可免交来源国税。

64. 如果支付报酬的雇主是来源国的居民(或常设单位)，则即使雇员在来源国仅逗留了很短的时间，来源国也可对其征收所得税。在此情况下，低门槛要求基于税基侵蚀原则，因为来源国雇主通常可对雇员的报酬进行扣除。

65. 本条与《经合组织示范公约》第 15 条相同，但与其标题(“就业收入”)不同，且不再使用“固定基地”一词。这两处差别均与《经合组织示范公约》删除第 14 条有关。

第 16 条：董事酬金和高级管理人员的报酬

66. 本条规定，公司所在国家可对支付给非居民董事的酬金(第 1 款)和高级管理人员的报酬(第 2 款)征税。第 16 条(1)转载了《经合组织示范公约》第 16 条(1)，而第 16 条(2)将征税权拓展到包括非居民高级管理人员的酬金，这是联合国特有的规定。

第 17 条：演艺人员和运动员

67. 第 17 条(1)规定，来源国有权对演艺人员和运动员在该国“开展”活动所得的收入征税。第 17 条(2)将来源国的征税权拓展到此类活动收入应归其他人(如经纪公司等情况，以解决避税问题。本条基本转载了《经合组织示范公约》第 17 条。

第 18 条：养恤金和社会保障付款

68. 本条为养恤金征税及其他考虑到以往就业的社会保障付款征税提供了两个备选版本。两个版本均规定，对公共养恤金(社会保障付款)的征税权专属作出支付的国家(来源国)。该办法使来源国对公共养恤金拥有专属征税权，其理念基础为此类福利通常由税款供资。

69. 第 18A 条规定，对私人养恤金的征税权专属养恤金领取者的住在国。但第 18B 条规定，支付养恤金的国家(来源国)和住在国均可对私人养恤金征税。事实上，这将使来源国拥有主要征税权，而住在国仅拥有余值征税权(且限于住在国税收更高的情况)。

70. 《经合组织示范公约》第 18 条与联合国条款有重大差别，规定对公共和私人养恤金及类似付款的征税权专属领取者的住在国。但《经合组织示范公约》有关政府服务的第 19 条(3)第 2 段对第 18 条进行了修改，规定当一缔约国为其所获

服务而支付养恤金和类似付款，或通过其设立的基金进行支付时，拥有对该付款的专属征税权。《经合组织示范公约》第 18 条评注还确认，某些国家可能认为社会保障付款与政府养恤金类似，进而确认各国可通过双边协商确定备选条款。很多经合组织成员国根据《经合组织示范公约》评注中备选条款的规定，倾向于来源国对养恤金拥有专属或有限征税权。¹⁷

第 19 条：政府服务

71. 本条转载了《经合组织示范公约》第 19 条。本条规定，为向本国提供政府服务(受聘服务)而支付薪金、工资、养恤金及其他类似报酬的国家拥有对此类付款的专属征税权。来源国对此类服务拥有专属征税权的基本原则基于国际礼节、1961 年《维也纳外交关系公约》和 1963 年《维也纳领事关系公约》。¹⁸ 第 1 款(b)项和第 2 款对该原则进行了修改，规定如果也在接受服务的国家提供服务，则该国对既是其居民也是其国民¹⁹ 的收入拥有专属征税权。

72. 对于使用税务条约中的减免方法消除双重征税的国家，第 19 条意味着该一般方法的例外情况：当另一国家拥有专属征税权时，这些国家必须对其居民所得付款免税。

73. 第 19 条(3)明确指出，该条不适用于与国营企业相关的服务。

第 20 条：学生

74. 该条规定，仅为接受教育或培训目的而出国的学生或业务受训人员/学徒应免于为在该国获得的特定付款而缴税。该条适用于学生等人员从居留国以外的来源获得的付款，但付款的目的须为供其维持生活、获得教育或培训。该条的还要求学生等人员目前是或在访问缔约国前不久一直是另一缔约国的居民。《联合国示范公约》第 20 条转载了《经合组织示范公约》第 20 条，在第一句话中增加“受训人员”一词。

第 21 条：其他收入

75. 第 21 条与条约其他条款未涉及的收入有关。第 21 条(1)规定住在国拥有对此类收入的征税权，而第 2 款则对第 1 款的例外情况做出规定，即收入与另一缔约国常设单位或固定基地相关的情况(在此情况下，将酌情按照第 7 条或第 14 条处理此类收入)。《联合国示范公约》还包括第 3 款，《经合组织示范公约》中则没

¹⁷ 第 15 段。

¹⁸ 分别为《联合国条约汇编》第 500 卷，第 7310 号；《联合国条约汇编》第 596 卷，第 8638 号。

¹⁹ 但根据第 19 条(1)(b)，如果个人“不是仅为提供服务的目的而成为居民”(《经合组织示范公约》第 19 条(1)(b)(c))，即因其他原因而成为居民，则接受服务国家的征税并不要求将他或她作为国民对待。

有。该款规定优于前二款的规定，允许来源国在收入产生于该缔约国的情况下，对“其他收入”征税。

第 22 条：资本

76. 第 22 条涉及资本税(即持有/拥有资本，而非由第 13 条所涉的转让资本)。评注指出，该条不涉及遗产税、遗产继承税、赠与税或转让税(第 3 款(1))。

77. 本条前两款保留了资本所在国家的征税权。第 1 款适用于第 6 条所提类型的不动产，归另一缔约国居民所有。第 2 款适用于涉及常设单位或固定基地的动产。第 3 款涉及国际运输等业务中以船舶和飞机为代表的资本，为与第 8 条保持一致，规定企业有效管理地所在的国家对此类资本拥有专属征税权。

78. 第 4 款规定“[一缔约国居民的资本所有其他部分只能在该国征税]”。第 4 款被故意置于括号中，以说明谈判双方应决定是否使用该款的用语，或使用不同的用语，保留资本所在国家的征税权。《经合组织示范公约》中相应条款未置于括号中，因为该示范公约更注重住在国的征税权。除在第 4 款中加入括号外，《联合国示范公约》第 22 条转载了《经合组织示范公约》第 22 条。

第 23 条：消除双重征税的方法

79. 第 23 条(备选版本A和B)包括消除所谓在法律上进行双重征税的两个主要方法。当一个以上国家可就同一收入或资本向同一人征税时，即出现了法律上的双重征税。²⁰ 《联合国示范公约》与《经合组织示范公约》一样，未表示更倾向于两种方法的哪一种。应根据国家政策和做法确定使用哪种方法。

80. 第 23A 条和 23B 条适用于一缔约国居民从另一缔约国获得收入或在另一缔约国拥有资本的情况，并规定按照条约，另一缔约国(来源国)可对此类收入或资本征税。该条还要求住在国使用第 23 条规定的任一备选方法减少来源国征税。

第 23 A 条：免税法

81. 第 23A 条就免税法作出了规定。根据该方法，住在国应对按条约可能在另一国(来源国)被征税的收入或资本免税。《联合国示范公约》包括该免税法的两个子类别：第 1 款规定的完全免税和第 3 款规定的“累进免税”。完全免税指住在国不得为税收目的将从另一缔约国获得的收入或在另一缔约国拥有的资本考虑在内(换言之，此类收入或资本因此完全从该国的税基中免除)。

82. 累进免税指住在国对收入免税，但在计算其余收入或资本的税额时，可以考虑免税的收入或资本。因在计算其余收入(或资本)税额时考虑免税的收入或资本，纳税人可能须为在住在国的收入(或资本)缴纳更高的边际税。

²⁰ 相较于“经济性双重征税”，即可能对法律身份不同的两个纳税人基本上相同的利润征税。双重征税条约一般不处理该问题，但第 9 条涉及该问题的某些方面。

83. 《联合国示范公约》第 23A 条基本转载了《经合组织示范公约》第 23A 条；但《经合组织示范公约》在 2000 年更新时新增了第 4 款，而委员会尚未采用该款。²¹ 经合组织该项规定针对所谓的双重免税情况，即住在国将条约解释为其必须对收入免税，而来源国则采用不同的解释，基本上认为来源国不能行使征税权或仅可有限地征税。在这种情况下，不再要求住在国免税。

第 23 B 条：减免法

84. 第 23B 条规定了减免法。第 23B 条基于一般减免法，即住在国允许从本国居民的收入税或资本税中扣除（“减免”）与另一国征收税额相等的金额。但减免金额限于住在国对相同收入（或资本）的可征税额。《联合国示范公约》第 23 B 条转载了《经合组织示范公约》第 23B 条。

第 24 条：不歧视

85. 第 24 条(1)规定了不因国籍歧视（为税收目的）的重要原则。该条实质上与《经合组织示范公约》第 24 条相同。第 1 款规定的基本原则为，在条件相同的情况下（评注对此作出了解释，即在法律和事实上皆极为相似的情况），缔约国不可通过比本国国民“负担更重”的方式对来自另一缔约国的国民征税。第 24 条其后各款将非歧视原则的范围拓展到无国籍者和常设单位等。第 25 条(6)明确指出，该条范畴不受第 2 条（涉及的税种）规定的限制。

第 25 条：相互协商程序

86. 本条规定，条约涉及的人员可向其为居民的缔约国“主管当局”陈述案情。如果纳税人提出异议，称“征税不符合条约规定”，且异议似有正当理由（主管当局本身无法达成令人满意的结果），则该主管当局应努力与另一缔约国的主管当局达成双边协议，以解决案件。

87. 第 25 条还规定，主管当局应努力解决因条约的解释和应用而产生的问题。2011 年更新《联合国示范公约》时修订了第 25 条，列入该条的新备选版本（备选案文 B）。新案文第 5 款规定，在无法根据相互协商程序解决问题的情况下进行强制仲裁。该条备选案文 A 保留原立场，不规定强制仲裁。仲裁版本的第 5 段规定，如其中一方要求仲裁，则主管当局有义务将未决问题提请仲裁。

88. 《联合国示范公约》的仲裁条款与《经合组织示范公约》第 25 条(5)相似，但仍有重要差别：首先，按《联合国示范公约》，仅主管当局可请求仲裁，而《经合组织示范公约》规定由纳税人提出仲裁要求；其次，《联合国示范公约》规定，仅在主管当局于案件提出 3 年内未达成协议的情况下方可提请仲裁（而《经合组织示范公约》规定的时限为两年）；最后，根据《联合国示范公约》，如主管当局

²¹ 这是经合组织 1999 年题为“在伙伴关系中应用经合组织税收示范公约”的报告（巴黎，1999 年 8 月 26 日）中建议的一项结果。这些建议仍供委员会审议。

在获知裁决结果后 6 个月内商定不同的解决方案，则主管当局可决定不遵循仲裁决定。²²

89. 委员会讨论该问题时，专家对此类仲裁的利弊持不同意见。讨论结果是(考虑到示范公约旨在提供备选方案，以及选择方案或至少理解采用或不采用不同办法的后果所需要的信息)支持承认存在意见分歧，同时注意到有约束力的强制仲裁支持方和反对方提出的某些问题，并提供二个备选案文，供在双边税务条约中使用。

第 26 条：信息交流

90. 第 26 条为缔约国之间进行有效信息交流奠定了基础，并规定主管当局有义务为执行条约条款和促成实施国内税法而交换“预计具有相关性”的信息。

91. 关于信息交流的新条款基本反映了近年来对《经合组织示范公约》所作的改动，这些改动被认为有助于发展中国家推动信息交流，以打击避税和逃税行为。评注认为，应对交流义务进行广义解释，并明确指出应要求交流信息的义务不受第 1 条(涉及的人)或第 2 条(涉及的税种)范围的限制。

92. 第 4 款明确指出，当一国按条约提出信息要求时，另一国应利用其信息收集措施获得所要求的信息，即使该国并不需要为本国税务目的收集此类信息。

93. 第 5 款还明确指出，不应将第 3 款中所作的限制解释为仅因信息由银行、其他金融机构或代名人或代理人或受托人持有，就允许一个缔约国拒绝提供信息。

94. 《联合国示范公约》第 1 款中还包括如下语句(《经合组织示范公约》中没有)：“特别是，应交换有助于缔约国防止逃避此类税收的信息。”这一改动被认为有助于明确第 26 条案文中的一点(在评注中已很明确)，同时仍反映出《联合国示范公约》和《经合组织示范公约》规定的信息交流一般标准。

第 27 条：征税协助

95. 《联合国示范公约》2011 年修订本新增了关于互助征税的“任择”²³ 第 27 条。新增的第 27 条允许像对待本国债务一样强制追偿外国税收债务，这可能极有利于希望在国际环境中追偿税收债务的发展中国家。该条评注包括一项针对因各种原因可能希望限制此类强制协助范围的国家的备选规定。当然还有防止滥用的规定。该条基于《经合组织示范公约》中的相应条款。与经合组织规定的主要区别是，《联合国示范公约》的条款更加承认，为执行该条款规定的某些责任，

²² 《欧洲联盟仲裁公约》的相关条款也允许后续达成不同于仲裁决定的协议。

²³ 适用于两国皆认为自身有能力按本条提供协助的情况。当然，《联合国示范公约》所有条款最终都是完全可选的。

发展中国家可要求请求国提供额外财务援助，特别是考虑到发展中国家的行政资源常十分有限。

第 28 条：外交使团成员和领事人员

96. 该条规定，根据国际法惯例和国际协定，外交使团成员和领事人员享有的税务特权不受本条约规定的影响。

第 29 条：生效

97. 第 29 条规定，双边条约在缔约国完成批准程序并相互交换批准书后生效。

第 30 条：终止

98. 本条规定，本条约生效至至一缔约国终止为止，并规定了使此类终止能够生效的程序规则。第 29 条和 30 条借鉴了一般条约做法，通常可予修改，以反映缔约国条约惯例。
