



国际税务合作专家委员会

第十一届会议

2015年10月19日至23日，日内瓦

临时议程* 项目3(a)(-)

条约规则对混合实体的适用

为解决对通过混合实体付款适用税务条约问题而提出的《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》新规定

秘书处的说明

摘要

本说明介绍了国际税务合作专家委员会在为解决对通过混合实体付款适用税务条约问题而提出《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》一项新规定方面所做的工作。附件一载有对《联合国示范公约》及其评注的拟议修改。附件二举例说明通过混合实体付款可能产生的税务条约问题。附件三摘录美国关于税务条约各项相应规定的《示范技术解释》。

* E/C.18/2015/1。



一. 导言

1. 在委员会 2013 年届会上，Henry John Louie (美利坚合众国)介绍了本国在对通过所谓混合实体付款适用双边税务条约规定方面的处理办法。为此目的，一个混合实体是指一个双边税务条约的两个缔约国对其性质界定不同的实体(例如，对于一个实体，如有限责任公司，一缔约国可能将之视作一公司，而另一缔约国则可能将之视作财政透明体(为此目的，若一实体的一收入项目的性质、来源和征税时间在该收入项目通过该实体流动时未发生变化，该实体则被视作财政透明))。Louie 先生解释说，在对这种付款适用税务条约时可能出现以下意外结果：(a) 因不当地剥夺条约福利而导致双重征税；(b) 因意外给予(如给予第三国居民)条约福利而导致不征税；或(c) 给予不当水平的条约福利(例如，对支付给公司但实际为个人股东获得的股息征以较低的预扣税率)。
2. 经济合作与发展组织(经合组织)题为“《经合组织税务示范公约》对合伙企业的适用”的报告所述各项原则旨在防止这种意外结果。然而，事实上并非所有国家在适用其税务条约时均默示承认这些原则。相反，许多国家的立场是，在税务条约无明确规定的情况下，该报告所述的结果是不能实现的。
3. Louie 先生介绍了美国双边税务条约中的一项规定。委员会讨论了该项规定，得出结论认为，应开展进一步工作，以便将这项规定，也即是将该报告所载原则纳入《联合国示范公约》之中。Louie 先生指出，经合组织关于税务公约及有关问题的第 1 工作组近年来在执行同样的任务，并在为《经合组织示范公约》起草一项新的条约规定及附加评注方面取得了重大进展。
4. 虽然在美国税务条约实践中出现的规定与第 1 工作组所拟规定大体相似，但二者之间仍存在一些差异。在讨论这些差异后，委员会得出结论认为，应基于经合组织的文本开展关于《联合国示范公约新规定》的工作。Louie 先生表示愿意与经合组织秘书处进行咨商，编写一份简短文件，供委员会 2014 年届会讨论，该文件将把关于通过混合型实体付款的新规定纳入《联合国示范公约》。
5. 在 2014 年届会期间，Louie 先生介绍了《联合国示范公约》拟议新第 1 条第 2 款及评注草案，其中引述了新《经合组织示范公约》评注相关部分。在该次会议期间，委员会一些成员以及会员国代表，包括捷克共和国、法国和斯洛伐克的代表认为，就通过设于第三国的实体付款而言，只有在来源国与第三国之间存在信息交流机制的情况下才应适用该项新规定。
6. Louie 先生承认这些关切有道理，并解释说，他知道针对通过设于第三国的实体付款问题，拟议新第 2 款有若干不同版本把范围限定在设于已与来源国建立

了信息交流机制的国家的实体。委员会请 Louie 先生修改拟议评注，提供一个采用这一较窄范围的第 2 款备选版本。

7. 与会者邀请委员会在其 2015 年届会上讨论对《联合国示范公约》及其评注的拟议修改(见附件一)。

附件一

为解决对通过混合实体付款适用税务条约问题而提出的《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》新规定

A. 以下列案文替换《公约》第 1 条(现行案文中自 2014 年届会以来被删除的内容以删除线标明, 增添的内容则以下划线标明):

第 1 条
涉及的人

1. 本《公约》应适用于作为一个或两个缔约国居民的人。
2. 为本公约的目的, 若一实体或安排按任一缔约国税法被视作全部或部分财政透明, 则由或通过该实体或安排获得的收入应被视作一缔约国居民收入, 但范围仅限于该收入为该国征税目的被视作该国居民收入的情况。在任何情况下, 本款的规定均不得被解释为以任何方式限制一缔约国对该国居民征税的权利。

B. 在《联合国示范公约》中, 添加下列关于第 1 条第 2 款的评注, 其中包括对现有评注的修改, 以便将(目前作为经合组织税基侵蚀和利润转移项目一部分而提出的)《经合组织示范公约》第 26.3 至 26.16 段的案文纳入其中。第一条评注第 1 至第 3 段保持不变。需要对第 1 条评注进行其他相应修改:

第 2 款

4. 第 2 款处理因向全部或部分财政透明的实体, 如合伙企业和信托付款而产生的特殊问题。《联合国示范公约》不含关于合伙企业的特别规定。因此, 两个缔约国可自行通过双边谈判研讨合伙企业有关问题, 并商定其认为必要和适当的此种特别规定。经合组织财政事务委员会 1999 年通过题为“《经合组织税务示范公约》对合伙企业的适用”的报告。该报告涉及对合伙企业适用《经合组织税务示范公约》的规定, 以及间接适用基于该示范公约的双边税务公约的规定。然而, 财政事务委员会认识到认识到, 报告中讨论的许多原则也可比照适用其他非公司实体。在该报告中, 凡提到“合伙企业”, 是指按民法或商法而非税法的规定符合此类企业资格的实体。经合组织各成员国的观点存在较大差异, 其原因是各成员国本国的法律对待合伙企业的方式不同。在一些经合组织国家, 合伙企业被视作应纳税单位, 甚至被当作公司, 而其他经合组织国家则不对合伙企业本身征税, 而只对合伙人个人就其在合伙企业收入中所占份额征税。发展中国家之间在对合伙企业税务待遇方面也存在类似差异。第 2 款旨在实施该报告所述各项原则。

5. 一个重要问题是，是否应允许合伙企业本身享有《公约》福利。若按一缔约国的法律合伙企业是应纳税实体，则一合伙企业可以按第 4 条第 1 款的规定符合作为该缔约国居民的条件，并因此有权享有《公约》福利。然而，若一合伙企业按居住国的法律规定被视作财政透明，因而是一导管公司且只就该合伙企业的收入对合伙人征税，则第 2 款规定，《公约》的各项规定适用于合伙人一级。该合伙企业可按《公约》的规定被忽略，至少在《公约》无特别规则另作规定的情况下如此。《经合组织示范公约》第 1 条的评注第 26.3 至 26.16 段进一步扩展了这些一般原则：

26.3. 本款涉及一个或两个缔约国为税务目的将之视作全部或部分财政透明的实体或安排的收入情形。本款的规定确保为《公约》的目的，对此类实体或安排的收入按经合组织财政事务委员会 1999 年题为“《经合组织税务示范公约》对合伙企业的适用”的报告中反映的原则处理。³ 因此，该报告就在不同情形下应如何解释和适用该项规定提供了指导和实例。

26.4. 然而，该报告只涉及合伙企业，虽然委员会认识到，报告中所载的许多原则也可适用于其他非公司实体，但委员会表示打算日后再审查对后一类实体适用《税务示范公约》问题。如该报告第 37 段所述，委员会感到特别关切的是，“国内税法造成一种中间情形，即一合伙企业部分被视作应纳税单位，部分则为税务目的被忽略。”据该报告所述：

虽然这可能仅在涉及数量非常有限的合伙企业时造成实际困难，但在涉及信托等其他实体时，则是一个更重要的问题。出于这一原因，委员会决定在本报告后续工作中处理这一问题。

26.5. 第 2 款处理了这一特定情形，提及了“全部或部分”被视作财政透明的实体。因此，该款不仅确认了《合伙企业报告》的结论，也扩大了这些结论的适用范围，即将之适用于报告没有直接涵盖的情形。

26.6. 该款不仅确保在适当情况下给予《公约》福利，也确保了在两个缔约国按其国内法均未将一实体或安排的收入视作其居民收入的情况下不给予此种福利。因此该款确认了该报告在此种情况下的结论(例如，见报告例 3)。另外，如该报告所确认，不应期望各国在无法核实某人是否真正有权享有一双边税务公约福利的情况下给予这些福利。因此，若一实体设立于一缔约国无法获取税收信息的辖区之中，则设立地国须提供所有必要信息，以便能够给予《公约》福利。在这种情况下，该缔约国也很有可能决定使用退税机制来施行《公约》福利，尽管该国通常是在相关收入支付之时施行这些福利的。

³ 载于《经济合作与发展组织(经合组织)税务示范公约》完整版第二卷，第 R (15)-1 页。

26.7. 以下实例说明了如何适用该款：

例：A 国和 B 国缔结了一项与《税务示范公约》相同的条约。A 国认为，一设于 B 国的实体是公司，并对该实体从居住在 A 国的债务人收取的利息征税。然而，按照 B 国的国内法，该实体被视作合伙企业，而且该实体的两位合伙人平分该实体所有收入，因此每位合伙人均就该项利息收入的一半纳税。其中一位合伙人是 B 国居民，另一位则是一未与 A 国和 B 国签有条约的国家居民。该款规定，在这种情况下，为第 11 条的目的，该项利息收入的一半应被视作 B 国居民的收入。

26.8. “由或通过一实体或安排获得的收入”这一表述是广义的，涵盖为国内税务目的由或通过一实体赚取的任何收入，而不论该实体或安排是否具有法人资格或构成第 3 条第 1 款(a)项定义的人。例如，这会包括一个或两个缔约国视作全部或部分财政透明的任何合伙企业或信托的收入。另外，如该报告例 2 所示，实体或安排设于何地无关紧要：该款适用于一设于第三国的实体，只要按一个缔约国的国内税法，该实体被视作全部或部分财政透明，且该实体的收入可归属于该缔约国一居民即可。

26.9. “收入”一词须被赋予为《公约》目的而具有的广义，因此适用于《公约》第三章(收入征税)涉及的各项收入项目，包括企业利润和资本收益等。

26.10. 该款所用的“财政透明”概念是指如下情形：按一缔约国的国内法，就该实体或安排的收入(或其中一部分)，不是对实体或安排一级征税，而是对在实体或安排中持有利益的人一级征税。在下列情况下通常便是如此：就一实体或安排收入中一个份额须纳税款的数额，应根据有权享有此份收入的人的个人特征单独确定，因而该项税款将取决于此人是否应纳税，取决于此人的其他收入，取决于此人有权享有的个人津贴，并取决于对此人适用的税率；另外，虽然该收入是通过该实体或安排赚取的，但为税务目的该收入的性质和来源及其实现时间将不会因这一点而受影响。虽然该收入是在该实体或安排一级计算后再配置给此人的，但这一点也不会影响结果⁴ 各国若希望在其双边公约中明确定义“财政透明”，则可自行包括基于上述解释的关于这一术语的定义。

26.11. 若一实体或安排按一个缔约国的国内法被视作部分财政透明，则只可就该安排或实体的部分收入，如前段所述，对在该实体或安排中持有利益的人一级征税，而其余部分仍应在该实体或安排一级纳税。例

⁴ 见该报告第 37 至 40 段。

如，在一些国家，对一些信托和有限责任公司便是如此处理的(即在一些国家，对通过一信托获得并分配给受益人的收入部分，则在这些受益人手中予以征税，而对积累的收入部分，则在信托或受托人手中予以征税；同样，在一些国家，对通过有限责任公司获得的收入，若属普通合伙人的份额，则在该合伙人手中征税，而若属有限合伙人的份额，则被视作有限合伙企业的收入)。而在一实体或安排有资格作为一缔约国居民的情况下，该款将确保该条约的福利也适用于按该国国内法归属于该实体或安排的收入份额。

26.12. 与《公约》其他规定一样，该规定单独适用于该实体或安排的每一收入项目。例如，假定一信托公司的设立文件规定，该信托公司收到的所有股息在受益人在世时须分发给受益人，而在其去世后则须累积。若一个缔约国认为，在这种情况下，该受益人应就分发给该受益人的股息纳税，而受托人应就累积的股息纳税，则该款将有区别地适用于这两类股息，即使这两类股息都是在同一个月内收到的也是如此。

26.13. 通过规定其对之适用的收入为《公约》的目的将被视作一缔约国居民的收入，该款确保了有关收入，为适用《公约》各条配置规则的目的，归于该居民。因此，视该收入性质而定，这将使该收入为第 6、13 和 17 条的目的被视作“由.....获得的收入”，为第 7、8 和 9 条的目的被视作“企业利润”(另见第 3 条的评注第 4.1 段)，或为第 10 和 11 条的目的被视作“支付的”股息或利息，仅举此数例。该收入为《公约》的目的被视作由一缔约国居民获得，这也意味着，若该收入构成该居民参与的一企业收入中的一份，则该收入应被视作一个由该居民经营的企业收入(例如，为第 3 条和第 21 条第 2 款中关于一缔约国企业的定义的目的)。

26.14. 虽然该款确保《公约》各条配置规则适用于一特定范围，即财政透明实体的收入按国内法被视作一缔约国居民的收入，但该款并未对有关收入的接收人是否是实际受益人问题作出预断。例如，若一财政透明的合伙企业作为一非合伙人的人的代理人或指定人而收到股息，则虽然该股息按国内法可被视作一缔约国居民的收入，但这不排除来源国认为该合伙企业及其合伙人均非该股息的实际受益人。

26.15. 该款仅为《公约》的目的而适用，因此并不要求一缔约国改变其为其国内法的目的划分收入归属或界定实体性质的方式。在上文第 26.7 段的例子中，虽然第 2 款规定，该利息的一半为第 11 条的目的应被视作 B 国居民的收入，但这只会影响 A 国将能对该利息征收到的税款最高额，而不会改变一个事实，即该实体将须缴付 A 国的税。因此，假定 A 国的国内法对该利息规定了 30% 的预扣税率，则第 2 款的影响将仅仅是减少 A 国将对该利息征收的税款数额(即该利息的一半将按 30%

征税，一半则按 A 国和 B 国间的条约规定的 10% 征税)，且并不改变一个事实，即为 A 国国内法的目的，该实体是相关纳税人。

26.16. 该款最后一句明确指出，该款并非意在以任何方式限制一国对自己居民征税的权利。这一结论符合在合伙企业问题上对税务条约的解释方式(见上文第 6.1 段)。¹ 然而，这一句并未限制一项义务，即一缔约国按第 23 A 和 23 B 条的规定，鉴于该款的适用，在该缔约国一居民的收入被另一国根据《公约》而征税时，有义务提供双重征税减免。

虽然总体上委员会同意上文引述的《经合组织示范公约》第 1 条的评注第 26.3 至 26.16 段，但是委员会一些成员对将第 2 款不加任何限制地适用于通过设在第三国的实体进行的付款，表示了关切。这些委员会成员认为，第 2 款的范围应限于来源国与第三国之间有税务信息交流安排的情形。这一安排可以是一项双边税务条约，也可以是一项税务信息交流协定(包括《多边税务事项行政互助公约》)。与这些委员会成员有同样关切的国家不妨采用下列第 2 款备选案文：

2. 为本公约的目的，若一实体或安排按任一缔约国税法被视作全部或部分财政透明，且成立或组建于：

(a) 任一缔约国或

(b) 这样一个国家，该国有一项生效协定，其中含有关于与作为收入、利润或收益来源地的缔约国交流税务信息的规定，

则由或通过该实体或安排获得的收入应被视作一缔约国居民收入，但范围仅限于该收入为该缔约国税法目的被视作一居民的收入、利润或收益的情况。在任何情况下，本款的规定均不得被解释为以任何方式限制一缔约国对该国居民征税的权利。

6. ~~《公约》对合伙企业的适用也可取决于两个缔约国的法律。两个缔约国的法律还决定如何根据《公约》处理合伙企业权益的支配问题。~~

7. ~~若两个缔约国对合伙企业的处理方法不同，则可能在这两个国家中对同一交易适用《公约》的不同条款，而这有可能在两个国家导致双重征税或双重不征税的情况。针对委员会一位成员的评论，Louie 先生建议将该条的标题改为“一般范围”，以更准确地反映经修订的该条的覆盖面。委员会不妨考虑在《示范公约》下一版中作此修改。~~

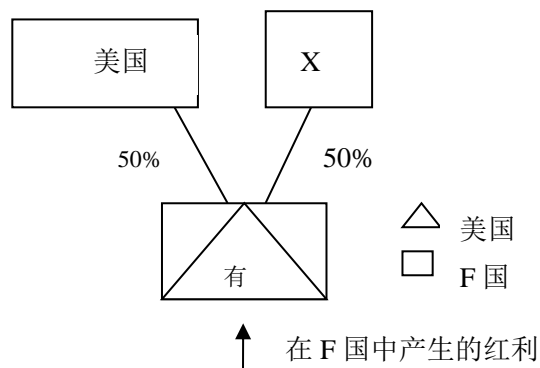
¹ 《经合组织税务示范公约》第 1 条的评注第 6.1 段论述道：“一个问题是，《公约》各项规定对合伙企业的适用对合伙人纳税有何影响。若合伙企业被视作一缔约国居民，则《公约》有关规定虽限制另一缔约国对合伙企业收入的征税权，但这些规定不适用于限制该另一国对是其居民的合伙人就其在合伙企业收入中所占份额征税的权利。有些国家可能会希望在其公约中包括一项规定，明确确认缔约国有权对是其居民的合伙人就其在被视为另一国居民的合伙企业收入中所占份额征税”。

附件二

通过混合实体进行付款可能产生的税务条约问题举例

下文列举若干例子，旨在说明通过混合实体付款可能产生的税务条约问题。

例 1：在 F 国(条约伙伴)产生的向一有限责任公司支付的款项，该公司是美利坚合众国实体，且被美国视作财政透明。

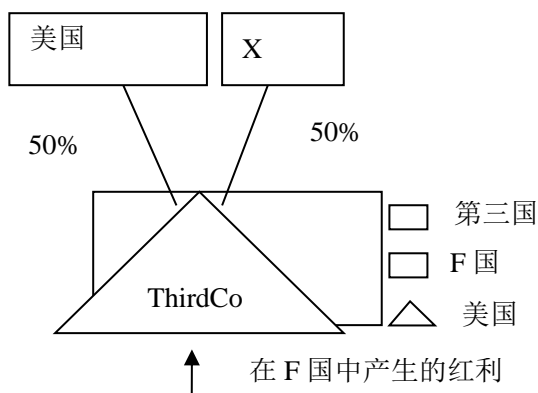


一在美国组建且为美国税务目的被视作财政透明的有限责任公司收到在条约伙伴 F 国产生的股息。按其国内法 F 国将有限责任公司视作普通公司。该有限责任公司由两名公司成员各持一半所有权，一名居住在美国，另一名居住在 X 国。由于美国对有限责任公司的处理办法，美国对美国成员就其在 F 国股息中获得的 50% 的份额进行当期征税。即便 F 国的国内法将有限责任公司视作一个普通公司处理，也是如此。由此应可得出，美国成员应有权享受美国与 F 国间税务条约的福利(假定该成员符合该条约规定的任何和所有要求)。还可得出，流至 X 国成员手中的股息部分不应有权享受美国与 F 国间税务条约的福利。然而，作为一政策事项，该股息应有权享受 F 国与 X 国(即该另一公司成员居住国)间税务条约的福利。

虽然这些希望实现的结果符合该报告的原则，但在无明确条约规定的情况下，各国可能不一定会实现这些结果的方式适用税务条约。例如，各国可能会辩称，由于美国不将有限责任公司视作普通公司征税，该股息(各国将之视作支付给有限责任公司)无权享受条约福利，因为该股息未被支付给一个符合条件可作为美国居民的人。

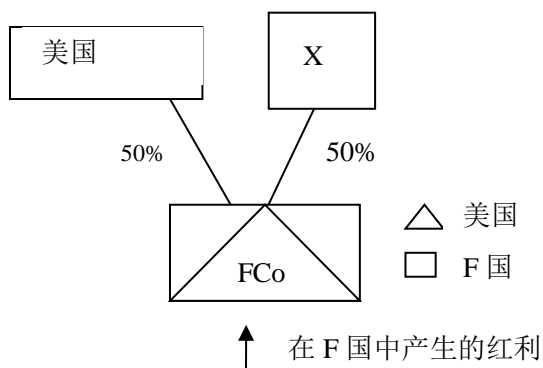
该例也引起了如何确保提供适当水平的条约减免问题。例如，若美国成员是个人而非公司，则似乎 F 国可以适用现行的投资组合股息预扣税率，而不是现行的直接股息预扣税率。

例 2: 在 F 国产生的向 ThirdCo 支付的款项, ThirdCo 是一第三国实体, 且被美国视作财政透明。



ThirdCo 是一在第三国组建的实体。F 国(来源国)和第三国都将 ThirdCo 视作一公司, 但美国将 ThirdCo 视作财政透明。ThirdCo 由两名公司成员各持一半所有权, 一名居住在美国, 另一名居住在 X 国。尽管 F 国和第三国都将 ThirdCo 视作一公司, 但因为居住国美国将 ThirdCo 视作财政透明(因而美国对美国成员就其在 F 国股息中获得的 50% 的份额进行当期征税), 美国成员被视作获得 ThirdCo 收到的股息的 50%。从政策角度看, 在本例中应能实现例 1 中同样的结果。

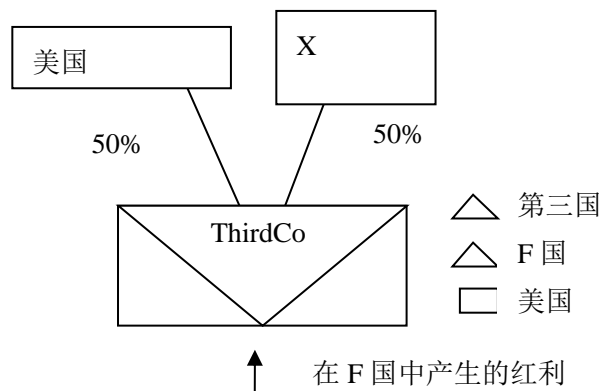
例 3: 在 F 国产生的向 FCo 支付的款项, FCo 是 F 国一实体, 且被美国视作财政透明。



FCo 作为一在 F 国(条约伙伴)组建且为美国税务目的被视作财政透明的公司, 收到在条约伙伴 F 国产生的股息。按其国内法 F 国将 FCo 视作普通公司。FCo 由两名公司成员各持一半所有权, 一名居住在美国, 另一名居住在 X 国。

本例不同于前面各例，因为从 F 国角度看，这是一家 F 国公司收到在 F 国产生的股息。因此可合理地假定，美国与 F 国间税务条约不应适用，且 F 国应可按其国内法对该股息征税。然而，就未来 FCo 向美国成员支付的任何股息而言，应有条约福利。

例 4：在 F 国产生的向 ThirdCo 支付的款项，ThirdCo 是一第三国实体，且被第三国视作财政透明，但被美国视作一公司。



ThirdCo 是一在第三国组建的实体。F 国和第三国将 ThirdCo 视作财政透明，但美国将 ThirdCo 视作公司。ThirdCo 由两名公司成员各持一半所有权，一名居住在美国，另一名居住在 X 国。因为居住国美国将 ThirdCo 视作公司，美国对美国成员就其在 F 国股息中获得的份额按流经原则征税。由此应可得出，在 F 国产生的股息不应有权享受美国与 F 国间税务条约的福利。

条约规定

为就此类情形作出明确规定，委员会不妨考虑通过一项规则，纳入《联合国示范公约》之中。拟议如下案文，供审议：

为本公约的目的，若一实体按任一缔约国税法被视作全部或部分财政透明，则由或通过该实体获得的收入、利润或收益项目应被视作由一缔约国居民获得，但范围仅限于该项目为该缔约国税法目的被视作一居民的收入、利润或收益的情况。

进一步的条约规定

为了实现例 3 中所期望的结果，除上述规定草案之外，有必要在《示范公约》中再列入一条规定，赋予缔约国好似不存在《公约》而向其居民征税的权力。除实现例 3 期望的结果外，这样一条规定也可有力地确保缔约国居民不会利用税务条约来减少其应向该国缴纳的税款，例如将国内来源的股息改经设于条约伙伴的一家公司支付。拟议如下案文，供审议：

[X.]除在[Y]款规定的范围之内外，本公约不影响缔约国对其居民(按第4条(居民)确定)及其公民的征税。尽管本公约中存在其他规定，但对缔约国的前公民或前长期居民，可按该缔约国的法律征税。

虽然作为一般政策事项，缔约国应保留对其居民的征税权，但在非常有限的情况下，一国不妨向其本国居民提供某些条约福利。下列规定提供了对拟议[X]款的一些非常有限的例外情况：

[Y.]第4款的各项规定不得影响：

(a) 一缔约国根据下列条款赋予的福利：第9条(联营企业)第2款；第13条(收益)第7款；第17条(养老金、社会保障金、年金、赡养费和儿童抚养费)第1款(b)项和第2、3和6款；第18条(养老基金)第3款和第23条(双重征税减免)、第24条(不歧视)和第25条(共同协议程序)；或

(b) 缔约国根据下列条款赋予既非其公民也非获得其永久居留权的个人的福利：第18条(养老基金)第1款；第19条(政府服务)；第20条(学生和受训人员)和第27条(外交使团和领事馆成员)。

附件三

美国关于税务条约各项相应规定的《示范技术解释》摘录^a

第 4 款

第 4 款载有美国所有收入税条约中均含有的传统保留条款。各缔约国保留按其国内法律对其居民和公民征税的权利，即使《公约》有与此相反的任何规定，但第 5 款的规定例外。例如，若另一缔约国的一居民在美国从事专业服务而此服务产生的收入不可归属于一个在美国的常设单位，则按照第 7 条(营业利润)的规定，美国不得对这一收入征税。然而，若该另一缔约国居民也是美国公民，则该保留条款允许美国将该薪酬纳入该公民在全世界范围的收入之内，并根据《税法典》的正常规则(即不考虑《税法典》第 894(a)节)予以征税。第 1 条第 5 款(a)项还保留了适用于美国对其居住在其他缔约国的公民某些美国收入征税的特别外国税抵免规则福利。见第 23 条(免于双重征税)第 4 款。

为该保留条款的目的，“居民身份”是根据第 4 条(居民)的规定加以确定的。因此，一人若按《税法典》是美国居民(但非美国公民)，但若按第 4 条的防止双重居住地征税规则被确定为另一缔约国居民，则将只在《公约》允许的限度内向美国纳税。美国不得对此人适用其不符合《公约》的国内法。

然而，为美国税务目的，在除确定此人应纳美国税额之外的其他事项上，此人仍将被视作美国居民。例如，在根据《税法典》第 957 节确定某一外国公司是否是一受控外国公司时，该个人持有的该公司股份将被视作由美国居民持有。因此，其他美国公民或居民可能被视作受控外国公司的美国股东，须当期纳入该公司承认的 F 子部分收入。见《财政部条例》第 301.7701(b)-7(a)(3)节。

按第 4 款的规定，每个缔约国还保留根据国内法对前公民和前长期居民征税的权利。因此，第 4 款允许美国根据《税法典》第 877 节对前美国公民和前美国长期居民征税。第 877 节一般适用于在 2008 年 6 月 17 日前放弃公民身份或终止长期居民身份的美国前公民或前长期居民，条件是此人未能证明在此前 5 年中他已遵守美国税法，或下列任一标准超过了所定限额：(a) 此人在失去身份之日前终止的 5 个应纳税年的年均净收入税；或(b) 截至失去身份之日此人的资产净值。

美国将“长期居民”界定为在之前 15 个应纳税年中至少 8 年是美国合法永久居民(非美国公民)的人。若一人在任一应纳税年按本公约被视作另一缔约国居民，或按美国任何其他税务条约被视作美国以外任何国家的居民，且不放弃有关税务条约的福利，则此人在该应纳税年不被视作合法永久居民。

^a 秘书处注：附件三的案文不仅参考了 2006 年《美国收入税示范公约》，而且也参考了美国现行的观点和实践。而目前正在拟议新一版《美国示范技术解释》，其中将反映这些观点和实践。

第 5 款

第 5 款规定了对该保留条款的某些例外。所述各项规定旨在向公民和居民提供尽管根据国内法并不存在的福利。

第 5 款(a)项列出《公约》中某些尽管有第 4 款一般保留条款规则但仍适用于缔约国所有公民和居民的规定：

- (1) 第 9 条(联营企业)第 2 款赋予了对根据第 9 条的规定重新配置的利润应缴收入税进行相关调整的权利。
- (2) 第 13 条(收益)第 7 款对缔约各国的税制加以协调，以避免在下列情况下可能导致的双重征税：对不再被视作一缔约国居民(依第 4 条(居民)第 1 款加以确定)并成为另一缔约国居民的人实施离境税或类似制度。
- (3) 第 17 条(养老金、社会保障金、年金、赡养费和儿童抚养费)第 1 款(b)项、以及第 3 和第 6 款规定对某些养老金发放款、社会保障金付款和儿童抚养费免于来源国或居住国征税。
- (4) 第 18 条(养老基金)第 3 款为设于另一缔约国的养老基金的某些投资收入规定了一项免税。
- (5) 第 23 条(双重征税减免)确认了一缔约国公民和居民可享有对付给另一缔约国的收入税抵免或者对在另一缔约国赚取的收入免税的福利。
- (6) 第 24 条(不歧视)保护一缔约国的国民和居民免受在另一缔约国通过的某些歧视性征税做法的影响。
- (7) 第 25 条(共同协议程序)赋予一缔约国公民和居民某些福利，以便就两缔约国间争端达成和执行解决办法。例如，主管当局对一术语采用的定义可不同于国内法的定义。可以放弃关于退税的时效规定，以便落实一项协定的福利。

第 5 款(b)项则规定了一套不同的对保留条款的例外。所述福利均意在给予一缔约国的临时居民(例如，就美国而言，非移民签证持有人)，而非给予该国公民或获得永久居留身份的人。若这些规定的受益人从一个缔约国前往另一缔约国，并在该另一缔约国逗留时间足够长，因而按后者的国内法成为其居民，但未获永久居留身份(即，就美国而言，未成为“绿卡”持有者)且不是该国公民，则东道国将继续给予这些福利，即便与法定规则有冲突也是如此。本款保留的福利是：根据第 19 条(政府服务)政府服务人员薪金和养老金、根据第 20 条(学生和受训人员)留学学生和受训人员某些收入以及根据第 27 条(外交使团和领事馆成员)外交人员和领事官员收入享受的东道国免税；以及根据第 18 条(养老基金)第 1 款对养老基金缴款的税务优惠。

第 6 款

第 6 款处理因向全部或部分财政透明实体，如合伙企业、遗产和信托支付收入、利润或收益而产生的特殊问题。因为在一实体何时成为全部或部分财政透明体问题上各国可能持不同观点，因此双重征税和双重不征税风险都较高。在解读该项规定以及《公约》其他条款中实质性规则的相应要求时，应铭记两个目标。即第 6 款的意图是要消除了一些技术问题，而这些问题可能使投资者无法利用这些实体主张条约福利，尽管这些投资者须就通过这些实体获得的该项收入纳税。另外，该项规定还使一缔约国居民在下列情况下无法主张条约福利：投资于该实体的居民不考虑支付给该实体的该收入项目，因为该实体在其居住国不是财政透明体。

一般而言，该款纳入的这些原则反映了《财政部条例》第 1.894-1(d)节的各项条例。《财政部条例》1.894-1(d)(3)(C)规定，就一实体的一收入项目而言，只要利益持有人所处辖区法律要求居住在该辖区的该利益持有人按当期收入单独考虑该利益持有人在被支付给该实体的收入项目中所占份额，而不论该份收入是否分发给该利益持有人，则该实体按该辖区法律便是一财政透明体，而在确定该利益持有人手中的该收入项目性质和来源时，将视该收入项目如同由该利益持有人直接实现。在美国属于此类的实体包括合伙企业、有效地选择按《税法典》第一章 S 分章纳税的普通公司(“S 类普通公司”)、第 584 节所涉共同投资信托、简单信托和授予人信托。该款也适用于向其他实体(如美国的有限责任公司)的付款，这些实体为美国税务目的可能被视作合伙企业，也可能被视作予以忽略的实体。属于此类的在另一缔约国的实体包括_____。

第 6 款规定，若一缔约国居民按该缔约国税法被视作获得一收入、利润或收益项目，则由或通过这样一个财政透明实体获得的该项收入将被视作由该居民获得。例如，若作为另一缔约国居民的一家公司支付利息给一个为美国税务目的被视作财政透明的实体，则该利息将仅在下列条件下被视作由美国居民获得：美国税法为美国税务目的，将一名或多名美国居民(为此目的，他们的美国居民身份按美国税法确定)视作获得该利息。而若该实体是一合伙企业，则根据美国税法被视作该实体合伙人的人通常是美国税法将之视作通过该合伙企业获得该利息收入的人。由此也可得出，美国将之视作合伙人但为美国税务目的并非美国居民的人不可就支付给该合伙企业的利息主张《公约》福利，因为就主张该福利的目的而言，此类第三国家合伙人并非美国居民。然而，若为税务目的按其法律将这些第三国合伙人视作居民的国家与另一缔约国之间签有收入税公约，则他们可有权主张该公约规定的某种福利(而在下列情况下，则也会出现这样的结果：一实体按一辖区的法律被视作予以忽略的单独实体，但在另一辖区则并非如此，例如，一个单一所有人实体为美国税务目的被视作一分支机构，而按另一缔约国法律为税务目的却被视作一普通公司。与此形成对照的是，若该实体是根据美国法律组建的，

并为美国税务目的被列为普通公司，则作为另一缔约国居民的一家公司支付给该美国普通公司的利息将被视作由美国居民获得，因为该美国普通公司按美国税法被视作居民并被视作获得该收入。

即使另一缔约国的税法对该实体予以不同的处理(例如，在上文该实体为美国税务目的被视作合伙企业的第一个例子中，如果该实体在来源国不被视作财政透明的话)，也将实现同样的结果。同样，第三国对该实体性质的界定也无关紧要，即使该实体是在该第三国组建的也是如此。无论该实体在何处(即在美国、在另一缔约国、或如上文所述，在第三国)组建，其结果将是相同的，但须符合第 4 款的保留条款。

例如，一根据美国法律组建的实体，虽然按另一缔约国法律为税务目的被视作一普通公司而且作为其所有人的股东为另一缔约国税务目的是另一缔约国居民，但是其从美国来源收到的收入将不被视作由该普通公司股东获得，即使按美国税法该实体被视作财政透明，也是如此。为《条约》的目的，该收入反而被视作由该美国实体获得。

这些原则还适用于信托，条件是所涉信托在任一缔约国均是全部或部分财政透明体。例如，假设另一缔约国的居民 X 在美国创设了一个可撤销信托，并指定若干第三国居民为该信托的受益人。若按另一缔约国法律，X 为税务目的被视作须考虑该信托收入，则该信托收入将被视作由另一缔约国的居民获得。与此形成对照的是，因为在确定收入、利润或收益项目的获得问题时是逐项进行的，所以有可能出现这样一种情况，即若是一家美国非授予人信托，则该信托本身可能能够就某些收入项目，如资本收益主张有关福利，只要它是应就此类收益纳税的居民即可，但不能就被视作信托利益持有人收入的其他收入项目主张这种福利。

如上所述，第 6 款并非对第 4 款的保留条款的例外。因此，第 6 段并不阻碍一缔约国对按该国税法被视作其居民的实体征税。例如，若其一成员为另一缔约国居民的一家美国有限责任公司为美国税务目的选择作为普通公司纳税，则美国将对该普通公司的全球收入按净额计算征税，而不考虑另一缔约国是否将该有限责任公司视作财政透明。