

学校编码: 10384  
学号: 13620100153491

分类号\_\_\_密级\_\_\_  
UDC\_\_\_

廈門大學

博 士 学 位 论 文

三角案情下双重征税协定的适用问题研究

On the Application of Double Taxation Conventions under  
Triangular Cases

朱晓丹

指导教师姓名: 廖益新教授

专业名称: 国际法学

论文提交日期: 2013年7月

论文答辩时间: 2013年9月

学位授予日期: 2013年 月

答辩委员会主席: \_\_\_

评阅人: \_\_\_

2013年 月

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为( )课题(组)的研究成果,获得( )课题(组)经费或实验室的资助,在( )实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，  
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 内容摘要

本文以“如何适用双重征税协定消除三角案情下的法律性重复征税”作为全文的问题主线，既抽象出三角案情的一般性概念，并对其进行初步的分类，又将目前有关三角案情的研究成果进行梳理，寻找出能够适用双重征税协定消除三角案情下法律性重复征税的合理方法。本文共分五章来探讨三角案情下双重征税协定的适用问题。

第一章“双重征税协定与三角案情”的核心内容是界定本文的研究范围。鉴于双重征税协定依然是消除国际重复征税最重要的国际法渊源，因此三角案情下的重复征税问题有必要寻求双重征税协定来解决。笔者在本章中尝试给三角案情下定义，认为三角案情是指涉及三个国家重复征税的案情。笔者继而对三角案情的外延进行初步分类，将本文的研究范围确定在了目前适用双重征税协定难以消除法律性重复征税的三角案情。

第二章“三角案情下双重征税协定适用的理论基础”包含两部分内容：其一，双重征税协定适用的基本规则，这些基本规则无论在双边情形还是在多边情形下均适用；其二，笔者认为双重征税协定在三角案情下的适用存在一些有别于在双边情形下适用的特殊问题，针对这些特殊问题，笔者进一步探讨了判断解决三角案情下重复征税的方法的合理性依据。笔者认为，OECD 范本具体条款的目的有利于帮助我们判断解决三角案情下重复征税的方法是否合理，并且有利于实现国家间征税权的公平分配。

第三章“涉及常设机构的三角案情下双重征税协定的适用”是本文篇幅最长的章节，也是实践中问题最为突出的一类三角案情。在这一章中，笔者主要探讨典型三角案情和“反向”典型三角案情两类涉及常设机构的三角案情，对这两类三角案情下双重征税协定适用的问题进行梳理，并对相应的解决方法进行整理研究。针对典型三角案情下双重征税协定适用的问题，笔者认为 1992 年《三角案情》报告建议的方法具有合理性，并值得我国借鉴。而针对“反向”典型三角案情下双重征税协定适用的问题，笔者认为 1977 年 OECD 范本注释所建议的方法（即

“澳大利亚条款”)具有相对的合理性,并值得我国借鉴。

在第四章中,笔者探讨了涉及双重居民身份的三角案情下双重征税协定的适用问题。与第三章和第五章不同的是,本章并不探讨协定对具体所得分配规则的适用难题,因为几乎协定上的每一种具体所得均可能涉及双重居民身份问题。本章仅选取了较为复杂的消极所得(股息、利息或特许权使用费)为例,来阐述涉及双重居民身份的三角案情下协定适用的问题以及相应的解决方法。笔者认为,在涉及双重居民身份的三角案情下,双重征税协定的适用很可能无法消除重复征税或者带来征税权分配不公平的问题;对某一双重征税协定(参照 OECD 范本缔结)第 4 条第 1 款两句内容的解释,可以使另一双重征税协定的双重居民身份冲突规则(TBR)的适用结果作用于前一协定,从而解决涉及双重居民身份的三角案情下的重复征税问题和征税权分配不公平的问题。

在第五章涉及自然人所得三角案情中,笔者仅探讨了受雇所得和演艺人员、运动员表演所得所涉及的三角案情。这两种三角案情中适用双重征税协定的难点均在于协定相关条款中存在一个可能是非协定居民的人,即 OECD 范本第 15 条第 2 款 c 项中的“雇主”和第 17 条第 2 款中的“其他人”。笔者认为这两款的具体条款目的是判定双重征税协定适用方法的合理性依据。

**关键词:** 三角案情; 法律性重复征税; 双重征税协定



## Abstract

The main theme of this thesis aims at seeking solutions to eliminate the double taxation arising from the triangular cases by applying double taxation conventions (DTCs). The discussion will be based on the OECD Model and the UN Model on tax treaties as well as the China's domestic tax law. It is comprised of five parts as following.

In the first part, the author attempts to define the research scope of this article. **Firstly**, in the view of the importance of DTCs to solve the double taxation problems, the author provides a preliminary description on the application of tax treaties in triangular cases. **Secondly**, the problems arising from triangular cases in this article refer to double taxation or triple taxation involving three States, which excludes double non-taxation and treaty shopping. However, the issue of treaty shopping involved in triangular cases will be briefly mentioned. **Thirdly**, based on the classification of different types of triangular cases, the focus of this dissertation is shifted to the scenarios of juridical double taxation arising from triangular cases which cannot be tackled by DTCs insofar.

In the second part, the author discusses the basic theory in applying DTCs under triangular cases, which includes two aspects. **The first** concerns with the fundamental rules in the application of DTCs which are applicable under both bilateral and multilateral situations. **The second** is to address the question concerning how to judge the methods provided in some DTCs which are designed to deal with triangular cases are reasonable. The author regards that it depends on whether the methods in accordance with the particular article purpose as well as inter-nations equity principle.

In the third part, the author discusses two scenarios both involving permanent establishment provisions of DTCs – Typical Triangular Cases and “Reverse” Typical Triangular Cases. For Typical Triangular Cases, the author holds that the approach

recommended in Triangular Cases report which was published by OECD in 1992 is plausible. For “Reverse” Typical Triangular Cases, reference can be made to the recommendation put forward by 1977 OECD Commentary (normally called Australian Clause).

In the fourth part, the author discusses the issue in applying DTCs of triangular cases involving dual residents. Although almost every income of DTCs may have dual resident problem, the author here only choose the most complicated income – active income – for discussion. In those scenarios, the double taxation cannot be eliminated by DTCs to some extent or the inequity problem would arise in terms of the allocation of tax revenue between states. The author takes the view that the provisions of the DTC between one resident state and the third state in analogous to Article 4.1 of 2008 OECD Model may resolve the issue through effected by the tie-breaker rule of the DTC between the two resident states.

In the fifth part, the author chooses “employment income” and the provisions on “artistes and sportsmen” as examples to discuss triangular cases involving individual income. The same difficulty in applying DTCs in these two triangular cases seems that there is one non-resident for treaty purpose for each one respectively – Employer of Article 15.2.c and Another Person of Article 17.2 in the OECD Model. The author holds that the specific purposes of these two provisions are the basis to appropriately apply DTCs.

**Key Words:** Triangular Cases; Juridical Double Taxation; Double Taxation Conventions

绪论.....	1
<b>第一章 双重征税协定与三角案情.....</b>	<b>7</b>
<b>第一节 双重征税协定概述 .....</b>	<b>7</b>
一、双重征税协定的历史沿革.....	8
二、双重征税协定的局限性.....	11
<b>第二节 三角案情的概念及分类 .....</b>	<b>14</b>
一、三角案情的概念.....	14
二、对三角案情的初步分类.....	17
<b>本章小结.....</b>	<b>26</b>
<b>第二章 三角案情下双重征税协定适用的理论基础.....</b>	<b>27</b>
<b>第一节 双重征税协定适用的基本规则.....</b>	<b>27</b>
一、双重征税协定与国内税法的适用关系.....	28
二、双重征税协定征税权分配规则的核心概念及其适用关系.....	31
<b>第二节 三角案情下双重征税协定适用方法的合理性依据 .....</b>	<b>35</b>
一、双重征税协定在三角案情下适用的特殊现象.....	35
二、适用方法应当符合协定具体条款的目的.....	37
三、适用方法应当符合国家间税收权益分配的公平原则.....	40
<b>本章小结.....</b>	<b>42</b>
<b>第三章 涉及常设机构的三角案情下双重征税协定的适用.....</b>	<b>43</b>
<b>第一节 典型三角案情下双重征税协定的适用 .....</b>	<b>45</b>
一、典型三角案情下双重征税协定适用的难题.....	46
二、双重征税协定消除典型三角案情下重复征税的方法.....	57
三、旨在防止滥用典型三角案情下双重征税协定的方法.....	69
四、典型三角案情的补充—Sub-PE 三角案情 .....	75
五、中国在典型三角案情下如何适用双重征税协定.....	77
<b>第二节 “反向”典型三角案情下双重征税协定的适用 .....</b>	<b>84</b>
一、“反向”典型三角案情下双重征税协定适用的难题.....	84

二、消除“反向”典型三角案情下重复征税的方法.....	92
三、“反向”典型三角案情下的股息.....	98
四、中国在“反向”典型三角案情下适用双重征税协定的相关问题.....	100
<b>本章小结.....</b>	<b>105</b>
<b>第四章 涉及双重居民身份的三角案情下双重征税协定的适用.....</b>	<b>107</b>
<b>第一节 涉及双重居民身份的三角案情下双重征税协定适用的难题.....</b>	<b>108</b>
一、双重居民身份冲突的根源与影响.....	109
二、双重征税协定的 TBR 难以解决三角案情下的双重居民身份冲突....	116
<b>第二节 涉及双重居民身份的三角案情下如何适用双重征税协定.....</b>	<b>125</b>
一、2001 年“荷兰股息案”的启示.....	126
二、2008 年 OECD 范本注释建议的方法.....	131
三、中国在涉及双重居民身份的三角案情下如何适用双重征税协定.....	135
<b>本章小结.....</b>	<b>137</b>
<b>第五章 涉及自然人所得的三角案情下双重征税协定的适用.....</b>	<b>139</b>
<b>第一节 涉及受雇所得的三角案情下双重征税协定的适用.....</b>	<b>139</b>
一、瑞士 Poseidon 公司诉丹麦税务局案引发的争议.....	141
二、涉及受雇所得的三角案情及其适用双重征税协定的困难.....	144
三、涉及受雇所得的三角案情下如何适用双重征税协定.....	145
四、本节结论对中国适用双重征税协定的现实意义.....	149
<b>第二节 涉及演艺人员和运动员的三角案情下双重征税协定的适用.....</b>	<b>152</b>
一、爱尔兰 U2 乐队诉西班牙税务局案引发的争议.....	153
二、涉及演艺人员和运动员的三角案情及其适用双重征税协定的困难..	158
三、涉及演艺人员和运动员的三角案情下如何适用双重征税协定.....	161
四、中国适用双重征税协定的相关问题.....	170
<b>本章小结.....</b>	<b>172</b>
<b>结论.....</b>	<b>174</b>
<b>附录：2008 年 OECD 双重征税协定范本.....</b>	<b>175</b>
<b>参考文献.....</b>	<b>189</b>

## Contents

<b>Introduction</b> .....	1
<b>Chapter 1 Double Taxation Conventions and Triangular Cases</b> .....	7
<b>1.1 General Introduction of Double Tax Conventions</b> .....	7
1.1.1 Historical Development of Double Taxation Conventions .....	8
1.1.2 Limitations of Double Taxation Conventions .....	11
<b>1.2 Triangular cases</b> .....	14
1.2.1 Definition of Triangular Cases .....	14
1.2.2 Primary Classification of Triangular Cases .....	17
<b>Summary</b> .....	26
<b>Chapter 2 The Basic Theory in Applying DTCs under Triangular Cases</b> .....	27
<b>2.1 The Fundamental Rules in Applying DTCs</b> .....	27
2.1.1 Relationship between DTCs and the Domestic Tax Law .....	28
2.1.2 Core Definitions and Application Rules in Distributive Rules .....	31
<b>2.2 How to Justify the measures in applying DTCs under Triangular Cases</b> .....	35
2.2.1 Specific Results from Applying DTCs under Triangular Cases .....	35
2.2.2 The measures Shall Comply with Particular Article Purpose .....	37
2.2.3 The measures Shall Comply with Inter-nations Equity Principle .....	40
<b>Summary</b> .....	42
<b>Chapter 3 Triangular Cases Involving Permanent Establishments</b> .....	43
<b>3.1 The Application of DTCs under Typical Triangular Cases</b> .....	45
3.1.1 Difficulties .....	46
3.1.2 The approach for applying DTCs to Eliminate Double Taxation .....	57
3.1.3 The approach for applying DTCs to Prevent Treay-shopping .....	69
3.1.4 A Supplement: Sub-PE Triangular Case .....	75
3.1.5 How Could China Apply DTCs under Typical Triangular Cases .....	77
<b>3.2 The Application of DTCs under “Reverse” Typical Triangular Cases</b> .....	84
3.2.1 Difficulties .....	84
3.2.2 The approach for applying DTCs to Eliminate Double Taxation .....	92
3.2.3 Dividends in “Reverse” Typical Triangular Cases .....	98
3.2.4 How Could China Apply DTCs under “Reverse” Typical Triangular Cases .....	100
<b>Summary</b> .....	105
<b>Chapter 4 Triangular Cases Involving Dual Residents</b> .....	107

<b>4.1 Difficulties in Applying DTCs under Triangular Case Involving Dual Residents</b>	108
4.1.1 The Reason and Effect of Dual Residents Conflict	109
4.1.2 The Tie-breaker Rule Doesn't work in Triangular Case Involving Dual Resident	116
<b>4.2 How to Apply DTCs under Triangular Cases Involving Dual Residents..</b>	125
4.2.1 A measure from a Holland Case Decision in 2001	126
4.2.2 A measure from 2008 OECD Commentary	131
4.2.3 How Could China Apply DTCs under Triangular Cases Involving Dual Residents	135
<b>Summary</b>	137
<b>Chapter 5 Triangular Cases Involving Individual's Income</b>	139
<b>5.1 The Application of DTCs under Triangular Case Involving Employment Income</b>	139
5.1.1 Discussion on Poseidon case held in Danish Court	141
5.1.2 The Definition and Difficulties of Triangular Case Involving Employment Income	144
5.1.3 How to Apply DTCs under Triangular Case Involving Employment Income	145
5.1.4 The Significance to China's applying DTCs	149
<b>5.2 The Application of DTCs under Triangular Case Involving Artistes and Sportsmen</b>	152
5.2.1 Discussion on U2 Case held in Spanish Court	153
5.2.2 The Definition and Difficulties of Triangular Case Involving Artistes and Sportsmen	158
5.2.3 How to Apply DTCs under Triangular Case Involving Artistes and Sportsmen	161
5.2.4 Relative Issues on China Applying DTCs under Triangular Cases Involving Artistes and Sportsmen	170
<b>Summary</b>	172
<b>Conclusion</b>	174
<b>Annex: 2008 OECD Model Convention</b>	175
<b>Bibliography</b>	189

## 绪论

### 一、选题背景

本文所研究的三角案情一般是指三个国家针对同一纳税人的同一笔所得或财产价值在同一征税期限内征收相同或类似性质税收的案情。在经济日益全球化和人员流动频发的今天,三角案情下的法律性重复征税问题将加重纳税人的全球税负,从而直接或间接地阻碍资本和劳动力的自由流动,同时极易滋生国际逃避税。国际社会很早便注意到三角案情可能产生的危害。经济合作与发展组织(OECD)在1992年的《三角案情》报告中更是明确指出:随着国际经济合作的加深,尤其是欧洲共同体经济一体化的加速,在可预见的不久的将来,三角案情将更加频繁,而银行业和保险业将受到三角案情最直接的影响。<sup>①</sup>那么,双重征税协定是否能够消除三角案情下的法律性重复征税呢?

时至今日,国际上消除重复征税仍然主要依赖各国基于OECD范本或者UN范本缔结的双重征税协定(DTC)。<sup>②</sup>但是这种一直以来发挥巨大作用的双边机制在遇到三个或三个以上国家税收管辖权冲突时却经常束手无策。有学者更是直言,自上世纪以来,以OECD范本为代表的旨在消除国际重复征税的国际税法是在双边途径基础上发展起来的<sup>③</sup>,三角案情并不是OECD范本或者双重征税协定调整的传统范畴。<sup>④</sup>鉴于综合性的避免重复征税和国际逃避税多边税收协定目前并没有广泛缔结,双重征税协定依然是目前消除国际重复征税最主要的国际法渊源,因此有必要在双重征税协定中进一步寻找消除三角案情下重复征税的方法。中国目前已经对外缔结了99个双重征税协定和2个税收安排。<sup>⑤</sup>这些协定与

<sup>①</sup> OECD Committee on Fiscal Affairs. "Triangular cases" in Model Tax Convention: four related studies [R]. OECD, 1992. para. 4.

<sup>②</sup> OECD 范本指:经济合作与发展组织(OECD)颁布的《关于避免对所得和财产双重征税的协定范本》;UN 范本指:联合国(UN)颁布的《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》。

<sup>③</sup> Dr Adolfo J.Martín Jiménez, Dr F. Alfredo García Prats and Dr. José M. Calderón Carrero. Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The Saint-Gobain Decision of the ECJ [J]. BULLETIN, 2001, (6):241.

<sup>④</sup> Francisco Alfredo García Prats. Triangular Cases and Residence as a Basis for Alleviating International Double Taxation: Rethinking the Subjective Scope of Double Tax Treaties[J]. INTERTAX, 1994, (11):474.

<sup>⑤</sup> 截止2013年6月底,我国已对外正式签署99个避免双重征税协定,其中96个协定已生效,和香港、澳

安排大部分参照了 OECD 范本或 UN 范本的规定。因此三角案情下双重征税协定适用的难题在我国双重征税协定的适用中同样可能存在。但我国国内法目前只有少数条款涉及三角案情下的消除重复征税<sup>①</sup>，并且我国目前针对三角案情的研究也很薄弱，这使得本文的研究具有现实性与紧迫性。

## 二、论题界定

本文的第一章第二节“三角案情的概念及分类”具体界定了本文的研究范围。双重征税协定的目的与宗旨包括消除重复征税和防止国际逃避税。近年来防止重复不征税也逐渐受到协定的关注。但本文仅将三角案情下双重征税协定适用的核心问题限制在了消除重复征税方面。笔者认为三角案情定义的内涵是涉及三个国家重复征税的案情。笔者根据所掌握的资料尝试对三角案情的外延进行初步的分类，以确定本文的研究范围。笔者认为，按照三角案情所涉及的重复征税问题的性质不同可以分为存在法律性重复征税的三角案情和存在经济性重复征税的三角案情两类。而存在法律性重复征税的三角案情又可以再分为三类：适用双重征税协定能够消除、目前不能消除和目前难以消除法律性重复征税的三角案情。本文第三、四、五章均系探讨适用双重征税协定目前难以消除法律性重复征税的三角案情。

## 三、三角案情的研究历史与研究现状的不足

### （一）三角案情的研究历史

目前大多数学者认为，三角案情并不是 OECD 范本或者双重征税协定调整的传统范畴。<sup>②</sup>双重征税协定鲜少关注三角案情这一情况的改变是在 1992 年。1992 年 9 月 1 日，OECD 发布的新范本修订了第 10 条注释、第 11 条注释和第 24 条注释的相关内容<sup>③</sup>，正式在范本注释中使用了三角案情的用语。尽管直至今天，OECD

---

门两个特别行政区签署了税收安排，该统计数据来源于

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8687294/8688432.html>，2013-7-19。

<sup>①</sup> 比如，《企业所得税法》第 23 条和《中新税收协定解释》第 4.1.4 条。

<sup>②</sup> Francisco Alfredo García Prats. Triangular Cases and Residence as a Basis for Alleviating International Double Taxation: Rethinking the Subjective Scope of Double Tax Treaties[J]. INTERTAX, 1994, (11): 474.

<sup>③</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 1992, Commentary on Article 10, para. 19;



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库