

# 《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》的解释性声明（中文译本）

## 背景

1. 《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（以下简称“公约”），是 OECD/G20 应对税基侵蚀和利润转移项目（以下简称“BEPS 项目”）研究成果之一。税基侵蚀和利润转移行为，是指利用税收规则存在的漏洞和不匹配人为将利润转移至仅有少量或没有经济活动的免税或低税地区，导致少缴或者总体上不缴纳公司税的税收筹划安排。
2. OECD 财政事务委员会（Committee on Fiscal Affairs, CFA）制定了 BEPS 行动计划，G20 领导人在 2013 年 9 月背书了该行动计划。该行动计划确认了应采取 15 项行动以一种综合性方式来应对 BEPS 问题，并设定了实施这些行动的最后期限。BEPS 第 15 项行动计划分析了制定实施 BEPS 项目税收协定相关措施的多边协议的可行性，“旨在帮助各税收管辖区通过该多边协议，实施在 BEPS 项目工作中制定的各项措施并修订双边税收协定。”
3. 经过两年的工作，通过 OECD 和 G20 的全体成员国在平等基础上的携手合作，财政事务委员会完成了 BEPS 项目最终一揽子成果，并于 2015 年 11 月得到 OECD 理事会和 G20 领导人的背书。BEPS 项目最终一揽子成果，由 15 项行动计划报告和一份解释性声明构成，为确保利润在产生利润的实质经济活动发生地和价值创造地征税，同时通过减少适用国际税收规则的争议为企业提供更确定的性和统一规范遵从要求，为各国和经济体提供了它们所需要的工具。BEPS 项目行动计划的各参与方一致认为，其中某些 BEPS 的应对措施具有最低标准的性质，这意味着各国同意必须执行这种最低标准措施。
4. 实施 BEPS 项目最终一揽子成果需要修订税收协定范本，以及各国相互间基于税收协定范本签订的双边税收协定。双边税收协定的数量众多（超过 3,000 个），通过双边谈判修订更新协定网络耗时持久且工作繁重，同时也限制多方工作推进的效率。
5. 第 15 项行动计划报告《制定用于修订双边税收协定的多边协议》认为，采用创新方式制定一个多边协议使各国能够迅速地修订它们之间的双边税收协定，以实施在 BEPS 项目工作过程中形成的建议措施，既是必要的也是可行的，并且认为制定这样一个多边协议的协商谈判应尽快启动。第 15 项行动计划报告是

在一个由国际公法和国际税法专家构成的小组协助下完成的。

6. 根据第 15 项行动计划报告要求，财政事务委员会批准了关于设立特别工作组以制定多边协议的工作方案，该工作方案于 2015 年 2 月 G20 财长与央行行长会议上通过。该工作方案规定，为迅速实施在 OECD/G20 BEPS 项目过程中制定的与税收协定相关的措施，特别工作组应研究制定一个多边协议以修订现行的双边税收协定。它还要求特别工作组应在 2016 年 12 月 31 日前完成该多边协议的起草以供各国签署。

7. 特别工作组对所有有意愿在平等基础上参与的国家开放。99 个国家作为工作组成员参加了该特别工作组，4 个管辖区和 7 个国际和区域性组织以观察员身份参与特别工作组。特别工作组的主席是英国的麦克·威廉姆斯先生（Mr. Mike Williams）。

8. （BEPS 第 2 项、第 6 项、第 7 项和第 14 项行动计划下提出的）与税收协定相关 BEPS 措施的实质性内容，作为 BEPS 项目最终一揽子成果的组成部分已经获得一致同意。因此，特别工作组的谈判聚焦于多边公约（以下简称“公约”）需要如何修订现有的双边或区域性的税收协定中的条款以实施上述应对措施。

9. 第 14 项行动计划报告《使争议解决机制更有效》还提出了研究制定一种具有强制约束力的相互协商程序（MAP）仲裁条款，作为公约协商谈判的一项内容。为此目的，特别工作组设立了一个由 27 个成员国参加的仲裁工作小组，由瑞典的英格拉·威尔福斯女士（Ms. Ingela Willfors）担任主席。与其他的 BEPS 措施不同，有关强制性仲裁条款的谈判既涉及研究制定这一条款的实质内容，也涉及在双边或区域性税收协定中实施强制性仲裁条款的方式问题。

10. 在公约的协商谈判过程中，特别工作组召开了 6 次会议，仲裁工作小组召开了 5 次会议。

11. 随附公约的本解释性声明的文本内容是由特别工作组和仲裁工作小组的参与方共同拟订的，旨在解释说明公约采用的方法，以及公约的各项条款规定试图如何影响公约所涵盖适用的那些税收协定（简称“被涵盖税收协定”）。因此，本解释性声明反映了公约的谈判者们对于公约达成的共识一致的理解。它包括描述公约意图涵盖适用的税收协定条款种类，以及公约试图修订这些税收协定条款的方式。参加特别工作组的所有成员在 2016 年 11 月 24 日通过公约文本的同时，也通过了本解释性声明。

12. 研究制定通过公约实施的 BEPS 措施还包括制定用于解释这些条款的注释。

尽管本解释性声明意图澄清说明公约如何修订被涵盖税收协定，但它并非旨在用于解释基础性的 **BEPS** 措施（但正如以下第 19 和 20 段中所指出的，公约第十八条至二十六条中规定的强制性仲裁条款属于例外）。因此，公约第三条至第十七条规定，应该依照协定解释的一般原则进行解释，即税收协定应该按照其宗旨和目的以及在其上下文联系中赋予该条款术语通常含义，善意地进行解释。在此方面，公约的宗旨和目的是实施与税收协定有关的 **BEPS** 措施。在 **BEPS** 项目进行过程中形成的以及反映在 **BEPS** 项目最终一揽子成果中的注释在这方面具有特别的相关性。还应该注意的，如同下面所指出的那样，在某些情形中，公约的条款在形式上不同于在 **BEPS** 项目研究过程中提出的条款范本，除非另有说明，这些形式上的修订变化并不意味着对这些条款范本作出实质性修订。相反地，这些形式上的修订变化只是为了通过多边协议，将已经达成一致的 **BEPS** 措施用于存在着诸多变化不同的现行税收协定网络。

## 公约采用的方法

13. 公约的作用是要修订在两个或两个以上的公约缔约方之间缔结的税收协定。它不像对单个现行协定修订的议定书那样，采用直接修订被涵盖税收协定文本的方式，而是将与现行的税收协定并存适用，修订这些现行税收协定的适用以实施 **BEPS** 措施。因此，尽管为内部目的，一些公约缔约方可以制定其被公约修订后的被涵盖税收协定的整合版本，但该做法并非是适用公约的前提条件。正如下面指出的那样，在被涵盖税收协定被公约修订后，缔约管辖区之间仍可以对其被涵盖税收协定作出不同的修订。

14. 如上指出，公约的目的是要迅速地实施税收协定相关 **BEPS** 措施。与此目的一致，特别工作组认为公约应能够使所有公约缔约方达到在 **BEPS** 项目最终一揽子成果中提出的与税收协定相关的最低标准，它们是第 6 项行动计划关于防止协定滥用的最低标准和第 14 项行动计划关于改进争议解决的最低标准。然而，鉴于上述各项最低标准措施可以通过多种不同方式满足，公约制定涉及的国家 and 管辖区范围广泛，公约需要有足够的灵活性，在坚持与其宗旨目的一致性的同时，适应不同国家和管辖区的观点立场。在那些并不反映最低标准的规定方面，尤其是在如何处理这些规定与被涵盖税收协定中条款的相互关系方面，公约也需要提供灵活性。公约在提供灵活性方面采用了以下方式：

- **明确规定公约适用的税收协定（“被涵盖税收协定”）。**虽然公约意图尽可能多地适用现行税收协定，但仍然可能会有一些情形，某个公约缔约方倾向于将某个特定的税收协定不纳入公约的适用范围，例如，由于某个特定的税收协定已经通过重新谈签实施了 BEPS 项目成果，或者正在进行重新谈判，旨在该税收协定中执行 BEPS 项目成果。具体明确公约适用的税收协定，是通过公约缔约各方在通知中具体列出它们之间缔结的同意适用公约的税收协定清单（在公约中称这些税收协定的缔约方为“缔约管辖区”）的方式来实现。
- **最低标准相关规定的灵活性。**如果公约的某项条款规定反映了 BEPS 最低标准，只允许在有限的情形下不适用这样的条款规定，例如，某个公约缔约方的被涵盖税收协定已经符合最低标准。在一项最低标准能够以多种可替代方式满足的情况下，公约并不偏好以其中某一种方式满足最低标准。但是，在这种情形下为了确保能够符合该项最低标准，如果被涵盖税收协定的缔约管辖区各自采用了不同的满足该项最低标准的方法，而这项最低标准又要求纳入某种特定类型的协定条款，这些缔约管辖区必须努力达成一种彼此满意的与该项最低标准一致的解决方案。这里应该指出的是，某个被涵盖税收协定（也可以通过双边谈判修订）是否符合了该项最低标准，将会在关于 BEPS 包容性框架的全面审查和监督过程中来确定，众多国家和管辖区将共同参与实施 BEPS 项目最终一揽子成果的工作。
- **对所有被涵盖税收协定选择不适用公约的条款或条款的部分规定。**在公约的某项实质性条款规定并不反映某项最低标准要求的情形，一般赋予公约缔约方不适用整个条款规定的灵活性（或者在某些情形中，不适用该项条款的部分内容）。这是通过保留机制来实现的，对于公约的每项实质性条款，这样的保留都明确作出界定。当某公约缔约方为不适用公约的某条款而作出保留，该公约条款将不适用于作出保留的公约缔约方和公约的其他所有缔约方之间。因此，该项公约条款所设定的修订将不会对作出该保留的公约缔约方的任何一个被涵盖税收协定产生修订效果。
- **对含有特定的、客观界定特征的条款的被涵盖税收协定，不适用公约的条款或条款的部分规定。**特别工作组承认，即使在某个公约缔约方意图将公约的某个条款适用于它的税收协定网络的情形下，该公约缔约方可能出于其政策原因要保留适用现行税收协定中的某些特殊类型条款。为适应这种

政策需要，公约在某些情形下允许某个公约缔约方保留权利，不将公约的某项条款规定适用于一部分被涵盖税收协定，以便该公约缔约方维持那些具有特定的、客观界定特点的现行协定条款。除非另有规定，这样的保留并不是相互排斥的。因此，在某个公约缔约方作出一项或多项这样性质的保留的情形下，所有这样的保留将在作出保留的公约缔约方和这些保留所涵盖的被涵盖税收协定的所有缔约管辖区之间适用。

- **选择适用选择性条款和替代性条款。** 在一些情况下，BEPS 项目工作成果提出了多种替代方式以解决某个特定的 BEPS 问题。在另外一些情况下，BEPS 项目工作成果提出一项主要规定并可附以其他规定来补充。公约中含有一些替代性或选择性条款，这些条款原则上只是在某些被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均确定选择适用它们的条件下才会适用。

15. 公约的各种实质性条款（但公约第六章中的条款除外）的结构如下：

- **已经一致同意的 BEPS 措施构成公约条款规定的基础。** 一般而言，从公约第三条到第十七条，每条都是以反映了某项 BEPS 措施的一款或多款规定开始的。这些条款一般复制了在 BEPS 项目过程中研究制定形成的 OECD 税收协定范本的条款的语言表述，并进行一些类型的修订，包括：
  - 为了使范本条款使用的术语与公约术语一致的修订。例如，为了适当地反映公约的适用范围，以及各个具体的税收协定可能有不同的名称，用“被涵盖税收协定（Covered Tax Agreement）”这样的术语替代在 OECD 税收协定范本以及发达国家和发展中国家缔结的双边税收协定联合国范本（“联合国税收协定范本”）中使用的“协定（Convention）”一语。另外，用“缔约管辖区（Contracting Jurisdiction）”一语替代“缔约国（Contracting State）”来指称一个被涵盖税收协定的缔约方，这是由于公约可能修订的税收协定的一个或多个缔约方为非主权国家的辖区。
  - 采用描述条款规定的方式来替代特定条款的对照索引。有些 BEPS 措施与尚未被修订的税收协定现行条款存在联系。由于现行税收协定彼此各不相同，公约不可能通过提及具体的条款序号的方式来指示这些条款规定。在有必要指示现行税收协定的某项条款规定的情况下，公约采用描述性语言来指示这些条款规定。
  - 为反映基础条款的差异而进行的修订。在有些情况下，BEPS 项目提供了对在 OECD 税收协定范本的具体条款下产生的问题的解决方案。在

公约的文本语境中需要修订这些条款范本，以确保它们能够在那些不同于 OECD 税收协定范本的税收协定文本语境中适当地适用。例如，行动计划 6 提出了修订 OECD 税收协定范本第十条第二款规定，要求一个公司享受来自子公司股息的低档税率时需满足最低持股期限的要求。这一规定基于 OECD 税收协定范本中的股息预提税率和持有比例标准，需要被修订以便反映现有税收协定中各种不同的类似条款规定。

- **以客观术语界定公约条款和被涵盖税收协定的条款之间关系的兼容性条款。**如上所述，公约的许多条款与被涵盖税收协定中条款是重叠的。有些情形下，公约的条款可以适用而不与被涵盖税收协定中的条款发生冲突。但是，在公约的条款与被涵盖税收协定条款对同一事项的规定可能产生冲突的情形下，这种冲突要通过一项或多项兼容性条款来解决，例如，这种兼容性条款可以描述公约意图替代的现行被涵盖税收协定的条款，以及对那些未含有相同类型条款的被涵盖税收协定的影响。
- **界定对于每项条款允许作出的（与有关 BEPS 措施达成的协议一致）保留条款。**在很多情形下，允许公约缔约方不将公约的特定条款适用于它们的被涵盖税收协定，既可不适用其所有的被涵盖税收协定，也可基于客观标准的不适用某一部分被涵盖税收协定（参见前述第 14 段内容）。这通过公约每条中的一款或多款规定提出了一个封闭的允许保留的清单来实现。为确保清楚明确，如果某个公约缔约方提出一种基于客观标准的适用于某一部分税收协定的保留，其需要就属于这项保留规定范围内的这些被涵盖税收协定的现行条款列出一个清单。如前所述，在某个公约缔约方已经就公约的某项条款作出保留的情形下，该保留将在提出保留的公约缔约方和公约所有的其他公约缔约方之间适用。
- **对选择适用选择性条款的通知条款。**公约中每一条款都允许公约缔约方选择适用可替代性条款，并要求作出选择的公约缔约方要将其选择通知公约保存人，同时，条款描述了被涵盖税收协定的缔约管辖区之间出现错配的后果，这种后果因具体条款规定而有所不同。
- **对属于兼容性条款范围的现行税收协定条款进行明确的通知条款。**为确保公约适用的明确性和透明性，在公约的某项条款规定替代或修订一个被涵盖税收协定的特定类型的现行条款的情形下，一般要求公约缔约方作出通知，列名其哪些被涵盖税收协定中含有这类条款。公约期待公约缔约方能

够尽最大努力列名所有这些属于兼容性条款的目标范围内的条款。因此，公约缔约方选择列名部分条款，但忽略某些相关条款，不是公约意图。根据所适用条款规定的兼容性条款类型的不同，公约缔约方作出的这些通知的效果也有如下所述的区别：

- 公约的条款替代某个被涵盖税收协定的现行条款。在公约的某项条款仅是替代一个被涵盖税收协定的现行条款适用的情形下，如果被涵盖税收协定中存在这样的现行条款，公约的该项条款旨在替代被涵盖税收协定中该现行条款而适用。如果某个被涵盖税收协定中不存在这样的现行条款，则公约的该项条款将不适用。在这种情形下，通知条款说明，仅在被涵盖税收协定的所有缔约管辖区已就该被涵盖税收协定中的有关现行条款按公约规定作出通知的情况下，公约该条款才适用。
- 公约的条款“适用于”或“修订”被涵盖税收协定中的某项现行条款。在公约的某项条款“适用于”或“修订”被涵盖税收协定中某项现行条款的情形下，公约的该项条款旨在改变这项现行条款的适用而没有替代该现行条款，因此，公约的该项条款只能在被涵盖税收协定中存在这样的现行条款的情况下才可适用。在这种情形下，通知条款说明，仅在被涵盖税收协定的所有缔约管辖区已就该被涵盖税收协定中的有关现行条款作出通知的情况下，公约该条款才适用。
- 公约的条款在一个被涵盖税收协定中不存在（**in the absence of**）一项现行条款的情形下适用。在公约的某项条款只是在被涵盖税收协定中不存在某种现行条款才适用的情形下，则仅在被涵盖税收协定的所有缔约管辖区都通知了该被涵盖税收协定中没有这样的现行条款的情况下，公约该条款才适用。
- 公约的条款规定替代被涵盖税收协定中的一项现行条款适用，或在被涵盖税收协定中不存在一项现行条款的情形下适用。在公约的条款替代被涵盖税收协定中的一项现行条款适用，或在被涵盖税收协定中不存在一项现行条款的情况下适用的情形下，公约的该项条款将在所有情形下都适用。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区都通知存在这样一项现行条款，该现行条款规定（在有关的兼容性条款规定的范围内）将被公约的该项条款规定替代；如果被涵盖税收协定的缔约管辖区没有通知存在这样的现行条款，公约的该项条款仍将适用。如果被涵盖税收协定中事

实上存在着这样的现行条款而被涵盖税收协定的所有缔约管辖区没有通知存在这样的现行条款，公约的该项条款规定将优先于被涵盖税收协定中的这一现行条款适用，在该现行条款与公约的相关条款不兼容的范围内，公约的条款规定将优先适用。如果不存在这项现行条款，公约的该项条款将实际上被增补进该被涵盖税收协定中。

16. 根据《维也纳条约法公约》第三十条第三款规定，上述最后一小段描述的方法旨在体现税收协定解释的一般规则。据此，公约缔约双方之间早先签订的税收协定将仅在它的条款与相同的公约缔约双方后来签订的税收协定的条款兼容的程度范围内才适用。

17. 一个被涵盖税收协定的某项现行条款，如果与公约的相关条款存在冲突，将被认为是与该项公约的条款不兼容的。例如，公约第十七条第二款规定公约第十七条第一款替代或在不存在具有以下规定内容的现行条款情形下适用（该现行条款要求如果缔约管辖区一方将缔约管辖区另一方已征税的企业利润，计入该缔约管辖区一方企业的利润内并加以征税，且该被计入的利润在这两个企业之间达成的交易条件符合独立企业间交易条件的情形下，本应由首先提及的缔约管辖区一方企业取得，则该缔约管辖区另一方应对这部分利润已征收的税额予以适当调整。）然而，某些现行条款仅是规定了该缔约管辖区另一方可以进行相应调整或可以为此目的进行相互协商，但没有要求如何在特定情形下作出相应调整。这类被涵盖税收协定的现行条款将不在公约第十七条第二款规定的范围内，即意味着它们因此将继续适用，除非它们是不兼容的。但是，如果这类现行条款允许缔约管辖区一方即使在缔约管辖区另一方的调整是合理的情形下，也可以选择不进行适当调整，这类现行条款规定就是与公约第十七条第一款不兼容的。因此，公约第十七条第一款将替代这类现行条款适用，即意味着在为避免这类现行条款与公约的相关条款冲突的必要范围内，公约的条款将替代这类现行条款而适用。

18. 如上所述，期待公约缔约各方能够尽最大努力列名所有属于各项兼容性条款目标范围内的现行税收协定有关条款，这样将能够使某项相关的现行税收协定条款没有被某个被涵盖税收协定的缔约管辖区列名的可能性减少到最低程度。但是，由于被涵盖税收协定的缔约管辖区之间可能会就某项特定条款是否属于某项兼容性条款发生认识分歧，或者由于缔约管辖区双方虽然同意存在某项相关条款，但对于具体是哪项条款不能取得一致意见，上述这类某项相关的现行



条款未被缔约管辖区列名的情形仍可能存在。为尽可能降低这些情况发生的可能性，公约缔约各方的通知清单，尽管是暂时性的，也要求在公约签署时提交，以便使这些签约方有机会讨论在各自通知方面的任何不匹配，并在最终确定清单前加以纠正。如果这种情形仍然发生，公约缔约方之间就现行协定条款是否属于兼容性条款的范围不能达成一致，可以通过被涵盖税收协定中的相互协商程序来解决；或者如果有必要，可根据公约第三十一条第三款规定，通过公约缔约方会议来解决。另外，因疏忽而遗漏了某项现行协定条款也可根据公约第二十九条第六款规定，通过作出一项补充通知来解决。

### 对于相互协商程序案件的强制有约束力仲裁的选择性条款的制定方法

19. 公约第六章（第十八条至第二十六条）体现了仲裁工作小组为制定相互协商程序案件的强制有约束力的仲裁条款的工作成果，在所述相互协商程序案件中，主管当局在规定的期限内虽经相互协商但未能达成解决案件争议问题的协议。如前指出，与其它的 **BEPS** 措施不同，仲裁工作小组的工作包括制定强制有约束力的仲裁规则的实质性内容。因此，与公约第三条至第十七条不同，本解释性声明有关第六章的解释，既针对这些仲裁条款的实质内容，也涉及它们对被涵盖税收协定的技术适用。

20. 不同于公约的其他条款，公约第六章仅适用于那些明确表示选择就其被涵盖税收协定适用第六章的公约缔约方之间。公约第六章的条款结构也异于公约的其他条款结构。这些差异反映了这样的事实，即第六章旨在作为一套自成一体的仲裁规则适用。因此，正如下面将会具体阐述的那样，第六章的各项规定中没有包含那种兼容性条款，与税收协定中的现行条款的兼容性条款集中规定在第二十六条中。另外，尽管第六章包括了某些规定的保留，正如本解释性声明在有关第二十八条第二款的解释中所讨论的那样，仍然允许选择适用第六章的公约缔约方可以对能够提交仲裁的案件范围作出自己的保留（但以公约其他缔约方接受为条件）。

### 序言

21. 公约的序言描述了公约的宗旨：以一种迅速、协调和一致的方式在现行的税收协定网络中实施作为 **BEPS** 最终一揽子成果的一部分的税收协定相关措施，

而无需就各项税收协定重新进行双边谈判。

22. 序言的倒数第 2 段指出公约缔约方注意到有必要确保将避免双重征税协定的目的理解为消除对协定适用税种的双重征税，同时不为通过逃税或避税（包括意在使第三方管辖区居民间接享受协定优惠的协定套用安排）导致的不征税或少征税创造机会。这一表述特别与第六条第一款有关，该款规定通过修订被涵盖税收协定的序言以包括下述条文规定：

旨在消除对协定适用税种的双重征税，同时不为通过逃税或避税（包括意在使第三方管辖区居民间接享受协定优惠的协定套用安排）导致的不征税或少征税创造机会，

23. 在公约的序言中纳入上述文句内容，旨在阐明公约缔约方的意图是要确保被涵盖税收协定应按照第六条第一款规定的序言表述进行解释。

## 第一章 公约范围和术语解释

### 第一条 公约范围

24. 第一条规定了公约范围，公约修订所有符合第二条第一款第（一）项定义的“被涵盖税收协定”。

### 第二条 术语解释

#### 第一款 被涵盖税收协定

25. 第二条第一款第（一）项界定的“被涵盖税收协定”一语是指公约将要修订的协定，包括在两个或两个以上公约缔约方之间，或如下所述，公约缔约方对其国际关系负责的管辖区之间的现行有效的对所得避免双重征税的协定，包括除所得税以外，适用财产税、财产收益税的协定。但是，公约不适用那些仅涵盖航运和空运，或社会保险的协定。

26. 为避免被涵盖的税收协定范围的困惑或不确定，本公约仅修订任一公约缔约方（协定缔约管辖区，或是公约缔约方对其国际关系负责的协定缔约方），在给公约保存人的通知中已经明确列名的某一协定。该通知将列名某一协定，及其任何修订协定的文书、修订协定适用性的随附文书。这种方式为哪些现行协定属于公约的涵盖范围提供了灵活性。虽然公约旨在适用于尽可能多的现行协

定，但有可能存在这种情况，即某个公约缔约方不愿意将某个具体协定纳入公约范围。例如，某个公约缔约方可能不希望将最近某个已经重新谈判，或是正在进行重新谈判，旨在实施 BEPS 项目成果的协定，纳入公约范围。

27. 根据公约第二条第一款第（一）项第 1 目第 2 分目的规定，作为公约缔约方的国家，可在其被涵盖税收协定清单中包括该国对其国际关系负责的管辖区或领土签订的协定。这样做的目的是考虑到有些管辖区或领土，根据它们与负责其国际关系的国家之间的协议，能够自主签订税收协定的情况。

28. 因此，有两种方式可以使公约涵盖由非国家的管辖区或领土签订的税收协定：（1）在通过公约文本时，公约第二十七条第一款第（二）项已经列明的管辖区，或之后按照公约第二十七条第一款第（三）项，基于公约缔约方和签署方的一致决定，被准予签署和批准公约的管辖区，可以成为公约缔约方（参见本解释性声明第 261 段和 262 段说明）；（2）根据第二条第一款第（一）项第 1 目第 2 分目的规定，作为公约缔约方的国家可以在其被涵盖税收协定清单中，列入由其负责国际关系的某个管辖区或领土签订的税收协定。

29. 作为国家的公约缔约方有第二条第一款第（一）项第 1 目第 2 分目规定的情形，该公约缔约方应就上述管辖区或领土签订的所有被涵盖税收协定作出保留和通知。如公约第二十八条第四款和第二十九条第二款所述，这些保留和通知可以不同于该国作为公约缔约方自身的被涵盖税收协定作出的保留和通知。

30. 本公约也涵盖作为国家的公约缔约方“代表”某个由其负责国际关系的非国家管辖区或领土缔结的税收协定。在此情形下，根据第二条第一款第（一）项第 1 目第 1 分目的规定，上述税收协定可以包括在该公约缔约方的税收协定清单中，但根据公约第二十八条第四款和第二十九条第二款规定，该公约缔约方可能就“代表”管辖区或领土缔结的税收协定作出保留和通知，且这些保留和通知可以不同于该国作为公约缔约方自身被涵盖税收协定作出的保留和通知。

31. 需要注意的是，公约没有改变任一被涵盖税收协定规定的地域范围。因此，由公约修订的被涵盖税收协定的条款仍将适用于原先被涵盖税收协定规定的相同地域范围。

32. 根据第二条第一款第（一）项第 2 目的规定，任一公约缔约方有可能将某一已经签署但尚未生效的协定列入其被涵盖税收协定清单。在此情形下，该公约缔约方应将该协定生效日期及时通知公约保存人，因为该生效日期是该协定成为被涵盖税收协定的日期。如果按照第三十四条第二款规定，该生效日期是

在公约对该公约缔约方生效之日后，该通知将被认为是按照第二十九条第五款规定对被涵盖税收协定清单的扩展。

33. 根据第二条第一款第（一）项第 2 目规定提交被涵盖税收协定清单时，公约缔约方不仅要包括最初的协定，还要包括修订协定适用性的任何附随文书，以及后续修订协定的任何文书。这是为了明确在公约修订协定时，其所修订的已经生效的协定内容。但应注意的是，公约无意在时间上冻结这些被涵盖税收协定，即对那些由公约修订的被涵盖税收协定，缔约管辖区当然可以决定对其进行进一步修订。无论这种进一步修订是否与实施公约而修订的条款有关，缔约管辖区进一步修订被涵盖税收协定的权利并不受影响。这一点反映在公约第三十条，当缔约管辖区达成一致时，可以对被涵盖税收协定进行后续修订。

### **公约缔约方**

34. 本公约通篇“公约缔约方”一语是指国家，以及按照第二十七条第一款第（二）项或第（三）项签署了本公约，且根据第三十四条，本公约对其生效的管辖区。

### **缔约管辖区**

35. “缔约管辖区”一语是指作为被涵盖税收协定缔约方的国家、管辖区或领土。“缔约管辖区”用来替代更常用的“缔约国”（对于公约适用于非国家管辖区作为税收协定缔约方的情形，“缔约国”一语就不准确）和“缔约方”，因为后者会与“公约缔约方”产生混淆。

### **签约方**

36. 公约最终条款中专门使用的“签约方”一语，是指已经根据第二十七条第一款签署本公约，但本公约尚未对其生效的国家和管辖区。

### **第二款**

37. 第二款规定了公约未定义术语的一般解释原则。公约中未定义的任何术语，

除上下文另有要求的以外，应当具有本公约实施时被涵盖税收协定中规定的含义。

38. 对于本公约或相关被涵盖税收协定均未明确定义的术语，被涵盖税收协定一般都规定，未明确定义的任何术语，除非上下文另有要求的以外，应当具有实施被涵盖税收协定时该缔约管辖区适用于该协定的税种的法律所规定的含义，且缔约管辖区适用的税法对有关术语的定义应优先于其他法律对同一术语的定义。当被涵盖税收协定中有上述解释规则时，通常应适用该规则来确定公约中未定义术语的含义，除非上下文要求另一种解释。有鉴于此，上下文包括前述本解释性声明第 1 段至第 14 段阐述的公约的宗旨目的，以及反映在公约第六条修订后的被涵盖税收协定序言中的宗旨目的。（关于公约的序言，参见前述第 21 至第 23 段；关于公约第六条，参见下述第 76 段。）

## 第二章 混合错配

### 第三条 税收透明体

#### 第一款

39. 第 2 项行动计划研究报告《消除混合错配安排的影响》，提出了 OECD 税收协定范本新的第一条第二款规定，以解决通过透明体取得的所得问题。新的第一条第二款的文本规定见于第 2 项行动计划研究报告的第 435 段（第 139 页）中的如下内容：

**2. 在本公约中，按照缔约国任何一方的税法视为完全透明或部分透明的实体或安排，其取得或通过其取得的所得应视为缔约国一方居民取得的所得，但仅以该缔约国一方在税收上将该所得作为其居民取得的所得处理为限。**

40. 本公约第三条第一款基本上复制了上述条款文本规定，仅是为了使范本条款中采用的术语与公约中采用的术语一致而作出少许修订。

#### 第二款

41. 第二款执行的是第 6 项行动计划研究报告《防止税收协定优惠的不当授予》

第 64 段中描述的有关消除双重征税的修订，这已被同意作为第 6 项行动计划后续工作的一部分。这款规定旨在修订 OECD 税收协定范本和联合国税收协定范本第 23A 和 23B 条规定的消除双重征税方法的规则的适用。

### 第三款

42. 正如在关于公约第十一条第三款解释的第 154 段中所详细讨论的那样，本条第三款通过在第一款的末尾增补一句规定，主要解决的是第三条和第十一条中规定的例外条款之间的关系。它将适用于一个或多个公约缔约方依照第十一条第三款第（一）项规定，保留权利不适用第十一条的任何被涵盖税收协定。

### 第四款

43. 有不少的被涵盖税收协定已经包含有应对税收透明体的规定，这些规定采用了各种不同的形式。例如，虽然在第一款中反映的规则是按所得由税收透明体取得的条件来规定的，但有些规则却是通过对“居民”一语的定义表述的方式来规定的。其他一些规则可能包含了更为详细的特定情形，在这些特定情形下，通过在被涵盖税收协定的缔约管辖区一方的法律规定下被视为是税收透明体的某个实体所获取的所得有资格享受协定待遇。

44. 第四款是一项兼容性条款，它解决的是公约第三条第一款（它可能被公约第三条第三款所修订）与被涵盖税收协定中相同种类的现行规定之间的相互关系。它阐明如果被涵盖税收协定中的这类现行规定用于明确，根据协定缔约管辖区一方国内税法被视为是税收透明体的那些实体或安排所取得的所得，是否将被认定为是缔约管辖区一方居民取得的所得，则公约第三条第一款（它可能被公约第三条第三款所修订）将替代被涵盖税收协定的这类条款规定；如果在被涵盖税收协定中没有这类条款规定，公约第三条第一款将被增补进该被涵盖税收协定中。如果被涵盖税收协定中的一项规定既涉及对税收透明体和安排的处理，又规定了非税收透明体的免税实体的处理，则公约第三条第一款规定仅替代被涵盖税收协定中有关税收透明体的规定。

45. 因此，本条第一款规定将替代被涵盖税收协定中的有关根据协定缔约管辖区一方的税法视为税收透明体的实体或安排所获取的所得，是否应认定为缔约

管辖区一方的居民取得的所得的现行条款规定而适用，无论被涵盖税收协定中的这类现行条款规定是按照 OECD 税收协定范本中规定的一般规则的方式来表述的，还是通过详细区分对特定模式和类型的实体或安排的处理，都无关紧要。然而，第三条第一款（可能被公约第三条第三款修订）并无意图替代那些含有详细的“完整性规则”的条款，这种“完整性规则”说明了某个被涵盖税收协定的某个条款如何适用于由缔约管辖区一方居民获取的某项特定的所得，例如将某个商业信托的受益人视为构成常设机构，并将该受益人有资格受益的该商业信托的商业利润份额归属于该常设机构的规定。虽然后面这类完整性规则可能也适用于按照缔约管辖区一方税法视为税收透明体的实体或安排取得的所得，但这类规则处理的并非是有关所得是否应认定为是公约第三条第四款规定适用意义上的缔约管辖区一方居民取得的所得的问题。相反地，后面这类“完整性规则”只是在有关的所得已经被视为是有资格享受有关被涵盖税收协定待遇的缔约管辖区一方居民取得的所得的情形下才适用。

## 第五款

46. 符合最低标准并不要求在被涵盖税收协定中设置有关税收透明体的条款规定。公约第三条第五款中的保留条款表明公约缔约方可以选择整体不适用第三条。另外，公约缔约方也可以保留被涵盖税收协定中现行的有关针对税收透明体的条款规定不变的权利。如果某个被涵盖税收协定的公约缔约方采取了这样的保留，则被涵盖税收协定中的相关现行条款规定将保留不变。

47. 公约缔约方可以保留权利维持被涵盖税收协定中对在第三方管辖区设立的透明体取得的所得拒绝给予协定待遇的条款规定。公约缔约方还可以保留权利维持被涵盖税收协定中详细区分了对特定模式和类型的实体或安排的处理（或者是仅在这些条款规定，对在第三方管辖区设立的税收透明体取得的所得，拒绝给予协定待遇的条件下，保留权利维持这样的条款规定）。公约缔约方还可以保留权利不将本条第二款适用于其被涵盖税收协定。最后，公约缔约方还可以保留权利替代这些具体的规定而保留现行的更为简洁的规定。

## 第六款

48. 为确保明确关于被涵盖税收协定中的哪些现行条款规定将被公约第三条第一款（可能被第三款修订）所替代，第六款要求公约缔约方（不包括已经保留权利将第三条整体不适用于其所有被涵盖税收协定的公约缔约方，或已经保留权利不将第三条第一款适用于其已经含有第四款所述的条款规定的被涵盖税收协定的公约缔约方），应通知本公约保存人其每个被涵盖税收协定中是否含有未根据第五款第（三）项至（五）项保留条款排除在外的规定。在某个公约缔约方已经作出第五款第（七）项保留的情况下，上述通知内容应仅限于按照该项规定作出保留的被涵盖税收协定。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已就该协定的某项规定作出上述通知，则应按照第四款规定，由公约第三条第一款（可能被第三款修订）替代该规定。在其他情况下，本条第一款（可能被第三款修订）将适用于被涵盖税收协定，但仅替代被涵盖税收协定中与本条第一款（可能被第三款修订）相冲突的规定。

## 第四条 双重居民实体

### 第一款

49. 本条第一款修订了对于非个人的人，如同时构成两个或多个缔约管辖区居民，在适用税收协定时的居民身份判定规则，它基于第6项行动计划研究报告第48段（第72页）中建议的OECD税收协定范本第四条第三款规定，其内容表述如下：

**3. 如果按照第一款规定，除个人以外的人成为两个缔约国的居民，缔约国各方主管当局应考虑到其实际管理机构所在地、注册地或成立地以及任何其他相关因素，尽力通过相互协商确定其在适用该公约时的居民身份。如未能达成一致，则该人不能享受该公约规定的任何税收优惠或减免，但缔约国各方主管当局就享受协定待遇的程度和方式达成一致意见的情况除外。**

50. 如同本公约的其他条款，第四条第一款反映了对上述范本条款的修订，只是为了使其术语与公约中的术语相符合，采用描述这类条款内容的方式替代对照索引具体的条款序号方式。

### 第二款



51. 本条第二款是一项兼容性条款，它规定了公约第四条第一款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。认识到在任何现行被涵盖税收协定中对实体的居民身份设置唯一加比规则的重要性，第二款指出，第四条第一款规定（可能被根据第四条第三款第（五）项作出的保留修订）将替代被涵盖税收协定中的下述规定适用，或者在被涵盖税收协定无相关规定的情况下适用。此类规定用于明确，除个人以外的人在被视为缔约管辖区各方中一方的居民身份的情形下，是否将其确定为其中一个缔约管辖区的居民。

52. 被涵盖税收协定中现行解决除个人以外的人的居民身份冲突问题的“加比规则”，可能采用不同的形式。例如，有些（诸如联合国税收协定范本第四条第三款和在 BEPS 项目前的 OECD 税收协定范本第四条第三款规定）采用以实际管理机构所在地规则作为加比规则，有些则关注注册地或成立地，其他的规定则是要求通过相互协商程序来确定居民身份归属，但没有明确在相互协商未能达成一致的情况下，该人不能享受该协定规定的任何税收优惠或减免。被涵盖税收协定中的这类现行“加比规则”还可能包含这样的解决双重居民身份冲突的规则，即没有要求缔约管辖区各方主管当局尽力通过相互协商确定其在适用该协定时的居民身份，而直接拒绝给予税收协定待遇。公约第四条将替代被涵盖税收协定中所有这些关于除个人以外的人的居民身份确定的“加比规则”而适用。如果某个被涵盖税收协定中规定的这种“加比规则”条款既适用于个人也适用于除个人以外的人，公约第四条第一款将仅在该条款涉及到除个人以外的人的范围内替代该条款而适用。

53. 公约第四条将不适用于被涵盖税收协定中专门确定参与双重上市公司安排的公司居民身份的规定。双重上市公司安排，通常是指由某些公开上市的公司采用的一种安排，这种安排反映了两个各自在其股票交易所挂牌上市的母公司之间通过一项协议或一系列协议在管理、经营、股东权利、宗旨和任务方面的共同性，以及在它们各自公司章程中的特别规定，例如在某些情形下包括设置特别表决权股份。在这类结构安排下，尽管参与的公司保留它们各自独立的实体法律地位，但母公司股东的地位尽可能地如同它们是持有单一公司中的股份一样，具有同样的分配股息资格和同样的在清算时参与双重上市公司资产分配的权利。这类安排仅在少数管辖区出现，处理这类双重上市公司的公司居民身份的税收协定条款通常也根据这些管辖区的具体情况进行调整，以确保每个参

与的公司有确定的单一缔约管辖区居民身份。

### 第三款

54. 鉴于满足 BEPS 行动计划的最低标准并不要求税收协定中设置针对除个人以外的人成为两个或多个缔约管辖区居民身份的加比规则条款，本条第三款第（一）项允许公约缔约方保留权利对第四条整体不适用于其被涵盖税收协定，同时第三款第（二）项至第（四）项规定允许公约缔约方对特定的且含有客观界定性质特点的条款的被涵盖税收协定，整体不适用第四条。

55. 根据本条第三款第（二）项规定，如果公约缔约方的被涵盖税收协定规定，对于除个人以外的人是缔约管辖区双方或多方居民的，要求缔约管辖区各方主管当局尽力协商确定其为缔约管辖区一方居民，则公约缔约方可以保留权利使该被涵盖税收协定整体不适用第四条。相反，如果公约缔约方的被涵盖税收协定该规定，对于除个人以外的人是缔约管辖区双方或多方税收居民，拒绝给予协定待遇，而不要求缔约管辖区各方主管当局尽力协商确定其为缔约管辖区一方居民，则第三款第（三）项允许公约缔约方保留权利整体使该被涵盖税收协定不适用第四条。第三款第（四）项则是规定了一种比第三款第（二）项规定更为有限的保留条款，在以下情况下允许公约缔约方保留权利使被涵盖税收协定整体不适用第四条，即被涵盖税收协定规定，对于除个人以外的人是缔约管辖区双方或多方居民的，要求缔约管辖区各方主管当局尽力协商确定其为缔约管辖区一方居民，且明确在缔约管辖区各方无法就其居民身份达成一致的情况下，其在该税收协定项下的处理方式。

56. 根据第三款第（五）项规定，公约缔约方还可以保留权利，为被涵盖税收协定适用目的，用以下内容替代公约第四条第一款最后一句规定：“如未能达成一致，则该人不能享受该协定规定的任何税收优惠或减免。”在实际效果上，这样的规定使公约缔约方可以确定，除非缔约双方主管当局能够就该款规定的人在协定适用目的上应视为哪个缔约管辖区的居民通过达成一致，否则不允许主管当局通过协议对该人给予被涵盖税收协定规定的任何税收优惠或减免。

57. 认识到第三款第（五）项规定的适用可能不会为所有公约缔约方所接受，第三款第（六）项允许公约缔约方保留权利将第四条整体不适用于那些已经作出第三款第（五）项规定保留的公约缔约方之间缔结的被涵盖税收协定。由于第

三款第（五）项和第（六）项规定之间的相互关系，在被涵盖税收协定的缔约管辖区一方根据第三款第（五）项作出保留的情形下，除非该被涵盖税收协定的缔约管辖区另一方已经根据第三款第（六）项规定作出保留，第四条第一款规定将会根据第三款第（五）项作出的保留而被修订。因此，第四条全部条款中对第一款的表述应为可能被第三款第（五）项修订的第一款。

58. 应该指出的是，由于在缔约管辖区各方主管当局未能达成一致的情形下，第一款明确否定给予享受被涵盖税收协定待遇。这种不能享受协定待遇，不能理解为是违反被涵盖税收协定规定的征税。这也就意味着由于缔约管辖区各方主管当局未能达成一致而被拒绝给予享受协定待遇情况，对于那些规定了通过仲裁处理违反被涵盖税收协定规定的征税案件被涵盖税收协定而言，将不适合提交该被涵盖税收协定规定的仲裁处理。

#### **第四款**

59. 为明确被涵盖税收协定中的哪些现行条款将被公约第四条第一款替代，本条第四款要求公约缔约各方（不包括已经根据第三款第（一）项保留权利，对其全部被涵盖税收协定整体不适用第四条的公约缔约方），应通知公约保存人其每个被涵盖税收协定中是否包含未根据第三款第（二）项至第（四）项保留条款排除在外的第二款所述规定。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均就该协定中的某项规定作出此项通知，则被涵盖税收协定中的该现行条款应由第四条第一款规定（可能被第三款第（五）项保留修订）替代。在其他情况下，第四条第一款（可能被第三款第（五）项保留修订）虽然可能适用于该被涵盖税收协定，但仅替代被涵盖税收协定中的现行条款与第四条第一款（可能被第三款第（五）项保留修订）相冲突的规定。

#### **第五条 消除双重征税方法的适用**

##### **第一款**

60. 对于在来源地管辖区未征税的所得，由于税收协定中规定了免税法而产生的问题，BEPS 第 2 项行动计划报告第 442 段至 444 段提出了三种替代性应对

方法。这些替代性应对方法反映在第五条第二款和第三款（A选项）、第四款和第五款（B选项），以及第六款和第七款（C选项）规定中。允许公约缔约方可以选择适用A选项、B选项或C选项，或者选择不适用上述三种选项方法中的任何一种。认识到这种不对称适用在有关消除双重征税条款中很普遍，在被涵盖税收协定的缔约管辖区各自选择适用不同的选项方法的情形下，允许各缔约管辖区对其各自的居民适用其选择的方法（受第八款和第九款限制）。

## A 选项

### 第二款

61. 第二款规定是基于第2项行动计划报告第444段（第146-147页）和注释1（第149页）中所表述的OECD税收协定范本第23A条第四款规定的如下内容：

*4. 在缔约国另一方适用本公约规定对该项所得或财产免税，或对该项所得适用第十条第二款或第十一条第二款的情形下，本条第一款规定应不适用于由缔约国一方居民取得的所得或拥有的财产。*

62. 为与公约的术语保持一致，本款对上述范本第23A条第四款的描述作出修订，并用对消除双重征税条款采用更为一般性的表述，替代第23A条第一款的表述。同时，为使除股息和利息之外的所得，例如特许权使用费，适用被涵盖税收协定的预提税，本款还对于按照限制税率对所得征税使用更为一般性的表述，替代OECD税收协定范本“第十条第二款或第十一条第二款”的表述。

63. 为确保在被涵盖税收协定对在所得来源管辖区按限制税率征税的所得没有规定适用抵免法的情形下，适用A选项不会造成双重征税，第二款在前述范本的条款末尾还增补进两句话。

### 第三款

64. 第三款是一项兼容性条款，它规定了A选项与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。这一兼容性条款表明，A选项将适用于要求缔约管辖区一方对缔约管辖区另一方基于协定的适用限制税率征税或免税的所得也免于征税的被涵盖税收协定。A选项将适用于采纳类似OECD或联合国税收协定范本第23A条的条款，以及为消除双重征税采用免税法的条款。

65. A 选项的第三款不应理解为适用于对某种特定所得允许缔约居民管辖区独享征税权的条款，例如，被涵盖税收协定中规定的股息在所得来源管辖区免于征税的条款。

## **B 选项**

### **第四款**

66. 如第 2 项行动计划报告第 444 段（第 146-147 页）中所述，对于在支付人所在的缔约管辖区一方可以税前扣除的股息，B 选项允许缔约管辖区不适用免税法。由于在第 2 项行动计划研究工作过程中没有拟订实施这一选项的条款，B 选项体现了新的规定。B 选项旨在应对以下这样的情况，即缔约管辖区一方居民取得的所得，按照相关的被涵盖税收协定规定本应在该缔约管辖区一方作为免税的股息所得，在缔约管辖区另一方可以作为税前扣除的支出款项处理。

### **第五款**

67. 第五款是一项兼容性条款，它规定了 B 选项与被涵盖税收协定中相关条款的相互关系。这一兼容性条款规定，B 选项适用于以下被涵盖税收协定，即要求缔约管辖区一方对其居民取得的在支付人所在的缔约管辖区可以税前扣除的股息，给予免税待遇的被涵盖税收协定。

## **C 选项**

### **第六款**

68. C 选项涉及消除双重征税的抵免方法，在经 BEPS 项目成果更新后的 OECD 税收协定范本第 23B 条内容的基础之上作出以下规定：

*1. 如果缔约国一方居民取得的所得或者拥有的财产，根据本公约的规定可以在缔约国另一方征税（上述规定允许缔约国另一方征税，仅是因为该所得也*  
*由该缔约国另一方居民取得的情况除外），首先提及的缔约国一方应允许：*

*a) 从对该居民所得的征税中，扣除与在缔约国另一方缴纳的所得税相等的数额；*

**b) 从对该居民财产的征税中，扣除与在缔约国另一方缴纳的财产税相等的数额。**

*然而，该扣除额，视具体情况，不应超过在扣除前计算的归属于缔约国另一方可征税所得或财产的所得税款或财产税款。*

**2. 如果根据本公约的任何规定，缔约国一方居民取得的所得或者拥有的财产在该缔约国免税，在计算该居民其余所得或财产的税额时，该缔约国仍可将免税所得或财产考虑在内。**

69. 本款对上述协定范本条款的修订，仅是使其中的术语符合公约采用的术语。

## 第七款

70. 第七款是一项兼容性条款，它规定了 C 选项与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。这一兼容性条款表明，C 选项将适用于被涵盖税收协定的下述规定。此类规定用于明确，为避免双重征税，要求缔约管辖区一方对其居民取得的所得或拥有的财产，在缔约管辖区另一方根据被涵盖税收协定的规定可对该所得或者财产征税的情况下，要求缔约管辖区一方给予免税。

71. 第七款规定不应理解为替代被涵盖税收协定中具有以下内容的现行条款规定，即明确根据作为缔约居民管辖区的国内税法享有免税待遇的股息，在被涵盖税收协定下也给予免税的规定。

## 第八款和第九款

72. 如前所述，如果公约缔约一方对其被涵盖税收协定选择适用 A 选项、B 选项或 C 选项，而公约缔约另一方选择适用的是一个与此不同的选项（或者选择不适用任何一种选项），则公约缔约各方作出的选择将分别适用于其各自居民。然而，特别工作组的一些成员表示了这样的顾虑，在避免双重征税的条款规定是缔约管辖区双方妥协的情形下，这种一刀切的不对称适用，可能会打破某些双边税收协定的平衡。为解决这些顾虑，第八款允许根据第五条第一款选择不适用任何选项的公约缔约一方保留权利，使本条整体不适用于其一个或多个指定的被涵盖税收协定，或者不适用于其所有被涵盖税收协定。

73. 有些公约缔约方可能接受 A 选项或 B 选项的不对称适用，它们体现为处理

资格冲突情况而作出的适度修改，但也可能更倾向于通过双边协商作出类似在 C 选项中体现的更为实质性的修订。为允许这种处理方法，第九款允许未选择适用 C 选项的公约缔约一方，就其一个或者多个指定的被涵盖税收协定保留权利（或就其所有被涵盖税收协定保留权利），不允许缔约对方选择适用 C 选项。

## 第十款

74. 第十款要求已根据第一款选择适用了某一选项的公约缔约方，应就以下事项通知公约保存人：（1）该公约缔约方选择适用的选项；（2）含有属于该选项的兼容性条款规定的被涵盖税收协定清单；（3）各此类规定的条款序号。为确保清晰透明，选择应仅在已选择该选项的公约缔约一方就被涵盖税收协定中的规定作出上述通知的情况下，适用于被涵盖税收协定中的规定。

## 第三章 协定滥用

### 第六条 被涵盖税收协定的目的

75. 根据第 6 项行动计划（防止税收协定优惠的不当授予），防止协定滥用的最低标准要求各国在它们的税收协定中清楚阐明，它们的共同目的是要消除双重征税，同时防止逃避税行为（包括通过协定套用安排）所造成的不征税或少征税。这可以通过在税收协定的序言中纳入下述内容来实现。为此目的，第 6 项行动计划报告第 72 段（第 92 页）中提出了如下内容的范本序言文本：

***(A 国) 与 (B 国),  
希望进一步发展其经济关系并加强税收合作,  
旨在签署公约以消除对所得和财产适用税种的双重征税, 同时防止逃避税行为所造成的不征税或少征税 (包括通过协定套用安排, 为第三方国居民间接获得本协定下的税收优惠),  
达成协议如下:***

76. 当一个被涵盖税收协定在签订之后将上述内容纳入其序言时，公约缔约各方的目的是被涵盖税收协定将按照在序言中阐述的目的来解释。就此而言，公约序言的倒数第二段也确认了需要确保避免对所得双重征税（不论是否还涵盖其

它税种)的协定应为下述目的进行解释,即在消除对协定所适用税种的双重征税,同时防止逃避税行为所造成的不征税或少征税(包括通过协定套用安排,为第三方管辖区居民间接获得本协定下的税收优惠)。

## 第一款

77.第一款规定,本公约将修订被涵盖税收协定,在其中纳入表明该被涵盖税收协定如下宗旨的序言,即旨在消除对本协定所适用税种的双重征税,同时防止逃避税行为所造成的不征税或少征税(包括通过协定套用安排,为第三方管辖区居民间接获得本协定下的税收优惠)。

78.为反映上述序言是在被涵盖税收协定签署之后纳入到被涵盖税收协定的事实,本款以“旨在消除双重征税”这样的表述替代范本条款中“旨在签署一项公约以消除双重征税”的表述。另外,以“本协定所适用税种”这一表述替代“关于对所得或财产征税”一语,以适应那些协定适用税种范围包括其他税种或对协定所适用税种采用不同表述的被涵盖税收协定。

79.关于税收协定的名称,有些被涵盖税收协定采用“协定(Convention)”一语,而其他的协定采用“协定(Agreement)”这样的措辞。在这方面,范本条款中采用“协定(Convention)”一语已经被含义范围更广的术语“协定(Agreement)”替代,目的是确保被涵盖税收协定被纳入公约的适用范围,无论它采用什么标题。

80.另外,考虑到英语“避税”一语有不同的法语用词,上述将纳入被涵盖税收协定的序言法语版也作出修订。为适应在一些管辖区内英文“避税(tax avoidance)”一词译成法语为“evitement fiscal”,第六条的法语版在第一款和第四款中“逃税(fraude fiscal)”一语之后紧接着法语术语“evitement fiscal”。为了使这一增补的缘由更为清楚,纳入法语版的被涵盖税收协定中的序言还含有一个脚注,指出某些管辖区将英文“避税(tax avoidance)”一语翻译为法语“evitement fiscal”。

## 第二款

81.第二款是一项兼容性条款,它规定了第一款与被涵盖税收协定中的序言之间



的相互关系。此款规定说明，第一款中的序言将替代被涵盖税收协定序言中旨在消除双重征税的表述（无论该表述是否提及避免造成不征税或少征税的目的），或者在被涵盖税收协定序言无此表述的情况下纳入。

82.有些被涵盖税收协定提及消除双重征税，同时避免造成不征税或少征税的目的，但没有提及逃税或避税，或者提及协定套用安排。第一款旨在包含这些列举，并采用第一款中的序言替代，尽管上述序言可以通过第四款规定的保留而继续适用。

### 第三款

83.一些公约缔约方可能倾向将第6项行动计划报告中建议的序言全文纳入被涵盖税收协定的序言，而不仅限于有关消除双重征税同时防止逃避税行为所造成的不征税或少征税这部分表述内容。第三款允许在被涵盖税收协定序言中将OECD税收协定范本序言的以下部分纳入：

***“希望进一步发展其经济关系并加强税收合作，”***

84.第三款规定，仅对其序言中未述及希望发展经济关系或加强税收合作的被涵盖税收协定纳入上述序言表述。鉴于符合最低标准并不要求在被涵盖税收协定中纳入OECD税收协定范本序言中的这部分表述内容，本款性质属于选择性规定，并且，正如第六款规定，只有在被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已选择适用第三款的情况下，才会产生修订该被涵盖税收协定的效果。

### 第四款

85.由于本条第一款体现第6项行动计划要求的防止协定滥用的最低标准，第四款只允许公约缔约方就那些已经符合了这一最低标准的被涵盖税收协定不适用第一款。第四款旨在允许公约缔约方对于下述被涵盖税收协定继续沿用其序言，如果该序言已经述及消除双重征税，同时避免造成不征税或少征税的内容，至于其序言表述是否限于逃税或避税的情况（包括通过协定套用安排，为第三方管辖区居民获得本协定下的税收优惠），还是适用于更广范围，则无关紧要。

### 第五款

86. 为确保被涵盖税收协定中现有的序言将被第一款中的序言所替代，第五款要求除根据第四款作出保留的情况外，公约缔约各方应将其每个被涵盖税收协定是否包含第一款所述的序言内容通知公约的保存人，如果包含的话，也要通知相关序言段落的原文。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区已就该序言内容作出通知，则第一款所述内容应替代该被涵盖税收协定中现行的序言内容。在其他情况下，应在被涵盖税收协定的现有序言内容基础上增加第一款所述内容。为避免在通知方面产生预料之外的错配，公约缔约各方在作出上述通知过程中，还可以说明有关的协定序言是否包含第二款未规定的表述内容（但仅微小差异除外）。这样的序言将不会被第一款规定所修订。

## 第六款

87. 第六款要求选择适用第三款的所有公约缔约方都应将其选择通知公约保存人。为明确第三款规定的序言是否将纳入某个特定的被涵盖税收协定，上述通知内容还应包括提交一份序言中尚未包含发展经济关系或加强税收合作意愿内容的被涵盖税收协定清单。只有在被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已选择适用第三款，且已就被涵盖税收协定作出上述通知的情况下，第三款规定的序言才被纳入该被涵盖税收协定。

## 第七条 防止协定滥用

88. 为应对协定滥用情形，第 6 项行动计划报告中提出了三种替代性规定。第一项替代性规定是基于交易或安排的主要目的为判断依据的一般反滥用规定。除了主要目的测试（PPT）外，第 6 项行动计划报告还规定了两个版本的特别反滥用规定，即简化版和详细版“利益限制（LOB）条款”，对符合一定条件的人在适用协定待遇上设定限制。

89. 第 6 项行动计划报告第 22 段（第 19 页）中指出，各国应当至少执行：（1）仅 PPT；或者（2）PPT 加简化版或详细版 LOB 条款；或（3）详细版 LOB 条款，并辅以未在税收协定中涉及的应对导管安排的机制。

90. 由于 PPT 是仅有的凭其本身就能满足最低标准的方案，因此在第一款中它

被作为一种默认选项。之后，才允许公约缔约方按照第六款规定，通过选择适用简化版 LOB 条款作为 PPT 的补充。鉴于详细版 LOB 条款需要在很大程度上根据双方的具体情况来制定，这对多边公约的行文将很有挑战，因此，公约没有包括一种详细版 LOB 条款。作为替代方法，公约允许偏好采用详细版 LOB 条款来解决协定滥用的公约缔约方不适用 PPT，并通过努力达成一致来满足这种最低标准。另外，鉴于偏好采用详细版 LOB 条款的公约缔约方可能接受将第一款中的 PPT 作为一种临时性措施，第十七款第（一）项允许这些公约缔约方根据该款规定在其通知中明确表示这种意图。

## 第一款

91.第一款规定的 PPT，是根据第 6 项行动计划报告第 26 段（第 55 页）引出的 OECD 税收协定范本第 X 条（享受协定优惠）的第七款的如下内容制定的：

*7. 虽有本协定的其他规定，如果在考虑所有相关事实和情况的基础上，可以合理认定任何直接或间接带来本协定待遇的安排或交易的主要目的之一是获得该待遇，则不应将该待遇给予相关所得或财产，除非可以确认，在这些情形下给予该待遇符合本协定相关规定的宗旨和目的。*

92. 对 OECD 税收协定范本条文的修改只是使范本条款采用的术语与公约采用的术语保持一致。

## 第二款

93.第二款是一项兼容性条款，它规定了第一款与被涵盖税收协定中相关条款之间的相互关系。第二款明确了第一款中的主要目的测试条款将替代被涵盖税收协定的相关规定适用，或者在被涵盖税收协定无此类规定的情况下适用。相关规定用于明确，由于任何安排或交易，或与安排或交易相关的任何人，其主要目的或主要目的之一是获取被涵盖税收协定待遇，而拒绝给予本应按照被涵盖税收协定给予的全部或部分待遇。

94.现行主要目的测试条款根据在适用范围上是否包括被涵盖税收协定规定的所有协定待遇，还是仅涉及股息、利息、特许权使用费、受雇所得、其他所得和消除双重征税这类特定条款规定的协定待遇，规定有所差异。就此而言，第二

款中采用的拒绝给予“全部或部分待遇”的条款，其立法旨意在于确保那些适用范围较窄的条款，也将被适用范围更为宽泛的本条第一款所替代。

95.第二款中采用“主要目的（principal purpose）”这样的措辞表述，也能够包括被涵盖税收协定现行主要目的测试条款使用的诸如“主要目的（main purpose）”或“首要目的（primary purpose）”等类似术语。

96.一些被涵盖税收协定中现有的主要目的测试条款，可能含有在适用主要目的测试时，双方主管当局之间应进行通知或磋商的程序性要求。第二款中的兼容性条款也将替代含有这类通知或协商规定的现行主要目的测试条款。

### 第三款和第四款

97.第6项行动计划报告中关于主要目的测试条款的注释第16段（第64和65页）指出，各国可自行决定是否将下述内容纳入其双边税收协定中：

**8.如果根据第七款规定，拒绝将本协定的某项待遇给予某人，则本该给予该项待遇的缔约国一方主管当局，根据该人请求并经考虑相关事实和情况，确认在没有第七款所述交易或安排的情况下应允许该人享受该项待遇，则仍应认为该人有权享受该待遇，或者可以就某项特定所得或财产享受其他待遇。接到上述请求的缔约国一方主管当局应在与缔约国另一方主管当局协商后，才能拒绝缔约国另一方居民根据本款提交的请求。**

98.第三款允许已经根据第十五款第（一）项规定不适用主要目的测试条款的公约缔约方，选择是否将上述补充条款纳入其被涵盖税收协定内。本条第四款体现了稍作修订的补充条款（修订旨在统一术语以及避免使用序号援引特定条款）。第四款是一项选择性条款，按第十七款第（二）项规定，只有在被涵盖税收协定的所有缔约管辖区依照第十七款第（二）项规定作出通知，并已经选择适用此款的情况下，第四款规定才将适用于该被涵盖税收协定。

### 第五款

99.第五款是一项兼容性条款，它规定了第四款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。本款明确，当被涵盖税收协定的缔约管辖区已经选择适用第四款时，该款将适用于一个被涵盖税收协定（可能被本公约修订）中的主要

目的测试条款。一般情况下，被涵盖税收协定中主要目的测试条款都会被本条第一款修订，实际上同时带来的结果是第四款将结合第一款一并适用。

## 第六款

100.第六款允许公约缔约方根据第十七款第（三）项作出通知，选择适用在第八款至第十三款（简化版利益限制条款）中规定的简化版利益限制条款，作为对第一款中规定的主要目的测试条款的补充。简化版利益限制条款是一项选择性条款，简化版利益限制条款应仅在被涵盖税收协定的缔约管辖区各方都选择适用时，才能适用于被涵盖税收协定。作为该规则的例外情况，简化版利益限制条款仍然可以适用于下述情形的被涵盖税收协定，即被涵盖税收协定的一些但非所有的缔约管辖区已经按照第六款规定选择适用简化版利益限制条款，前提是已经达成本条第七款第（一）或（二）项的协议。

## 第七款

101. 如果被涵盖税收协定的公约缔约一方按照第六款规定选择适用简化版利益限制条款，而另一方没有选择适用，则简化版利益限制条款将不会适用，同时第一款中的主要目的测试条款将自动适用。然而，在被涵盖税收协定的公约缔约另一方选择不适用简化版利益限制条款的情况下，公约允许选择适用简化版利益限制条款的公约缔约方根据第十六款规定，整体不适用第七条。为消除上述这种相互关系可能导致的对某一双边税收协定不适用第七条的风险，第七款为那些未选择适用简化版利益限制条款的公约缔约方提供两种选择方案。

102. 第七款第（一）项允许选择仅适用主要目的测试条款的公约缔约方同意，如被涵盖税收协定的缔约另一方选择适用简化版利益限制条款，则首先提及的公约缔约方可以对该被涵盖税收协定在给予协定待遇是时对称适用简化版利益限制条款。对此相对，第七款第（二）项规定选择仅适用主要目的测试条款的公约缔约方，可以对被涵盖税收协定待遇非对称地适用简化版利益限制条款。根据第（二）项规定，选择适用简化版利益限制条款被涵盖税收协定的缔约管辖区一方，在确定是否给予该被涵盖税收协定的待遇时，可以适用主要目的测试条款和简化版利益限制条款，而未选择适用简化版利益限制条款的缔约管辖区另一方，在确定是否给予税收协定待遇时，将仅适用主要目的测试条款。关

于适用简化版利益限制条款的协议，是通过选择适用第七款第（一）项或第（二）项规定，并按照第十七款第（四）项规定通知公约保存人而实现的。

103. 如果被涵盖税收协定的缔约管辖区一方倾向于仅适用主要目的测试条款，没有明确同意按照第（一）项或第（二）项规定适用简化版利益限制条款，第七款的例外规定将不适用于该被涵盖税收协定。在这种情形下，根据第十六款规定，将单独适用主要目的测试条款。

### 第八款至第十三款— 简化版利益限制条款

104. 第八款至第十三款规定了一种简化版利益限制条款，它建立在第 6 项行动计划报告第 25 段（第 21 页）中建议的 OECD 税收协定范本第 X 条（享受税收协定优惠）第一款至第六款内容，以及 OECD 财政事务委员会下属的关于税收协定和相关问题第一工作组的后续工作过程中最终形成的文本基础上。在本公约拟订时，第一工作组提出的该条款条文规定内容如下：

1. 除本条另有规定外，缔约国一方居民应不能享受本协定本应给予的待遇（第四条第三款、第九条第二款或第二十五条规定下的优惠除外），除非在给予该待遇时，该居民是第二款定义的“合格的人”。

2. 缔约国一方居民，在被给予本协定待遇时，如果符合下列条件之一，则为合格的人：

（一）个人；

（二）该缔约国、其行政区或地方当局，或该缔约国、其行政区或地方当局的任何组织或机构；

（三）公司或其他实体，条件是其主要种类的股票经常在一个或多个被认可的证券交易所交易；

（四）除个人以外的人，条件是：

1. 非营利组织【且属于经缔约国各方互换外交照会同意的类型】；

或者

2. 被认可的养老基金；

（五）除个人以外的人，如果在包括本应给予待遇的时间在内的十二个月，作为该缔约国一方居民且根据第（一）至（四）项有权享受本公约待遇的人，至少一半天数直接或间接拥有该人至少 50% 的股权。

3. （一）缔约国一方居民，不论是否是合格的人，如果在该缔约国一方从

事积极经营活动，且其从缔约国另一方取得的某项所得来源于或者附属于该经营活动，则该居民有权就来源于缔约国另一方的此项所得享受本公约待遇。在本条中，“从事积极经营活动”一语不包括下列活动或这些活动的任何组合：

1. 作为控股公司经营；
2. 为公司集团提供全面监督或管理；
3. 提供集团融资（包括资金池业务）；或者
4. 开展投资业务或管理投资，但该活动由银行、保险公司或注册的证券交易商作为其常规经营活动开展的除外。

（二）如果缔约国一方居民，从其在缔约国另一方的经营活动中取得所得，或者从其高度关联方取得来源于缔约国另一方的所得，则仅在该居民在缔约国一方从事的与该所得相关的经营活动，对于该居民或该高度关联方在缔约国另一方从事的相同或者补充性经营活动来说具有实质性的情况下，才应认为满足第（一）项所述条件。在本项中，应根据所有的事实和情况判定一项经营活动是否具有实质性。

（三）在本款中，缔约国一方居民的高度关联方从事的活动，应被视为该居民从事的活动。

4. 缔约国一方居民即使不是合格的人，也应有权享受本公约给予某项所得的待遇，条件是在包括本应给予协定待遇的时间在内的任何十二个月，同等受益人至少一半天数直接或间接拥有该居民至少75%的受益权。

5. 如果缔约国一方居民既不是本条第二款规定的合格的人，也不能根据本条第三款或第四款享受协定待遇，缔约国另一方主管当局在考虑本协定的宗旨和目的后，仍可给予其本协定待遇，或者就某项特定所得给予本协定待遇，条件是该居民通过证明使该主管当局认可，其成立、并购或保有，或者其从事的业务，都不是以获得本协定待遇为主要目的之一。缔约国一方的居民提出请求后，收到请求的缔约国另一方主管当局应与首先提及的缔约国一方主管当局协商，之后才能根据本款给予协定待遇或者拒绝请求。

6. 在本条中：

（一）“被认可的证券交易所”一语是指：

1. 任何根据缔约国一方的法律成立和管理的证券交易所；以及
2. 缔约国主管当局各方同意的任何其他证券交易所；

(二) “主要种类的股票”一语是指，累计代表公司多数表决权和价值的一类或几类公司股票，或者累计代表多数表决权和价值的一类或几类受益权；

(三) “同等受益人”一语是指，根据缔约国一方国内法、本协定或任何其他国际文书，应就一项所得，由该缔约国一方给予其与本协定相同或更优惠待遇的任何人；为了确定一个人是否为股息的同等受益人，对于就股息要求享受协定待遇的公司所持有的财产，该人应被视为持有支付股息公司的相同财产。

(四) 关于不是公司的实体，“股权”一语是指相当于股权的受益权。

(五) 如果一人直接或间接拥有另一人至少 50% 的受益权（或者，在公司的情况下，拥有公司至少 50% 的表决权和股权价值），或者第三方直接或间接拥有其他两人每人至少 50% 的受益权（或者，在公司的情况下，拥有公司至少 50% 的表决权和股权价值），则该两个人应是“高度关联方”；如果基于所有相关事实和情形，认定一方控制另一方，或者双方被相同的人控制，则在任何情况下，该两个人应为高度关联方。

105. 与 BEPS 项目工作成果中那些拟纳入 OECD 税收协定范本中的条款一样，上述范本条款为纳入本公约也作出一定的修订。具体而言，有关术语作出修订以与公约的术语相匹配，同时采用描述性文句表述替代以条款序号指示具体条款。

106. 另外，上述范本条款在第二款第（四）项第 1 目中考虑了经由双边协商，将非营利组织视为合格的人对待。虽然一般认为，在多边公约框架中要求经过双边协商不甚适当，但考虑到这种简化版利益限制条款不会被所有公约缔约方采纳，本条第九款第（四）项第 1 目允许公约缔约方经由双边协商一致，可通过外交照会将非营利组织纳入合格的人的范围。

107. 上述范本条款在第二款第（四）项第 2 目中还述及了“被认可的养老基金”这一术语。但第九款第（四）项第 2 目没有使用这一术语，而是将此术语的内容体现在条文中。

#### 第十四款

108. 第十四款是一项兼容性条款，它规定了简化版利益限制条款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。简化版利益限制条款应替代被涵盖税收协



定中的下述规定适用，此类规定用于明确享受被涵盖税收协定待遇（或者除有关居民、关联企业、非歧视待遇或并非仅限于缔约管辖区一方居民的待遇以外的协定待遇）的主体，仅限于通过一条或多条标准测试的合格居民；或者在没有相关规定的情形下，增补进被涵盖税收协定中适用。因此，它旨在替代被涵盖税收协定中的这类现行的利益限制条款规定而适用，或是在没有这类利益限制条款规定的被涵盖税收协定中适用。然而，它并无意限制其他种类的反避税规则的范围或适用。

## 第十五款

109. 第十五款规定了允许公约缔约一方对第七条作出保留。对于有意采用一种详细版利益限制条款以及应对导管融资架构的规则或主要目的测试的公约缔约方，第十五款第（一）项允许包含第一款规定的主要目的测试条款不适用于其被涵盖税收协定。为确保这些根据本款规定不适用第一款规定的主要目的测试的公约缔约方仍有途径满足这种最低标准要求，第（一）项要求被涵盖税收协定的缔约管辖区应努力达成各方满意的解决方案，来达到最低标准。鉴于有多种措施可以满足第 6 项行动计划的最低标准，要达成各方满意的解决方案，仅通过被涵盖税收协定的缔约管辖区一方的努力是不可能的，本款不仅要求作出这种保留的公约缔约管辖区一方，而且有关被涵盖税收协定的缔约管辖区另一方也应该努力达成各方满意的解决方案，来达到最低标准。

110. 为指示防止协定滥用的最低标准，第（一）项中提及了“OECD/G20 BEPS 应对措施”，要求被涵盖税收协定的缔约管辖区各方尽最大努力就符合已经取得一致同意的最低标准，达成一致。这并不意味着 BEPS 项目一揽子成果规定了任何法律义务。在第十五款第（一）项中的术语表述“详细版利益限制条款”，是指在第 6 项行动计划报告第 25 段（第 21 页）中提出的 OECD 税收协定范本第 X 条（利益限制条款）第一款至第六款中体现的这种详细规定，它还会在有关 BEPS 的后续工作过程中进一步制定。术语“主要目的测试”，指的是第一款中规定的这类条款规定。

111. 对于已经含有主要目的测试的被涵盖税收协定，第（二）项允许公约缔约方不适用第一款（以及第四款，如果公约缔约一方已经选择适用该款）。这将仅适用于拒绝给予全部协定待遇的综合性主要目的测试，而不适用于股息、利息、

特许权使用费、受雇所得、其他所得和消除重复征税等条款中的主要目的测试类型的测试。

112. 对于已包含第十四款所述规定的被涵盖税收协定，第（三）项规定允许公约缔约方不适用简化版利益限制条款。没有依照第六款规定选择适用简化版利益限制条款，但依照第七款规定接受简化版利益限制条款的对称或不对称适用的公约缔约方，可能倾向于将简化版利益限制条款不适用于已包含利益限制条款的被涵盖税收协定。因此，这些公约缔约方以及按照第六款规定选择适用简化版利益限制条款公约缔约方，可以适用第十五款第（三）项规定。

## 第十六款

113. 如第六款和第七款所述，如果缔约管辖区一方倾向于仅适用第一款中的主要目的测试，而缔约管辖区另一方倾向于适用主要目的测试结合简化版利益限制条款，则简化版利益限制条款将不适用于被涵盖税收协定（除非缔约双方根据第七款第（一）项或第（二）项达成一致）。在这种情形下，倾向于适用简化版利益限制条款的公约缔约方可能倾向于不适用第七条的任何规定，而将问题留给双边协商。如果倾向于单独适用主要目的测试的缔约管辖区没有选择适用第七款第（一）项或第（二）项规定，第十六款允许依照第六款选择适用简化版利益限制条款的公约缔约方，使第七条整体不适用于其被涵盖税收协定。为保证整体不适用第七条规定的被涵盖税收协定的缔约管辖区仍有途径符合最低标准，与第十五款第（一）项一样，本款要求这些缔约管辖区各方努力达成各方满意的解决方案，来达到最低标准。

## 第十七款

114. 为明确第七条的适用情况，第十七款规定了需要作出的通知事宜。本款第（一）项要求未就第十五款第（一）项第1目所述内容作出保留的公约缔约各方，应通知公约保存人其未根据第十五款第（二）项保留条款排除在外，并包含主要目的测试的各被涵盖税收协定及其条款序号。如果被涵盖税收协定所有缔约管辖区均已就该协定规定作出此项通知，则由第一款（以及第四款，如适用）替代。在其他情况下，本条第一款（以及第四款，如适用）规定适用于被

涵盖税收协定，但第一款（以及第四款，如适用）应仅替代被涵盖税收协定中与本条第一款（以及第四款，如适用）相冲突的规定。

115. 鉴于公约无法穷尽满足第 6 项行动计划最低标准的所有方式，有些公约缔约方可能选择单独适用第一款主要目的测试作为临时措施，并试图在可能的情况下通过双边谈判采用其他措施以满足最低标准要求。为确保明确性，按照第（一）项作出通知的公约缔约方也可表达这一意图。公约缔约方还可以通过双边谈判，采用简化版或详细版利益限制条款以补充第一款，或者用详细版利益限制条款加上应对导管融资安排的规则来替代第一款规定。

116. 本款第（二）项至第（四）项要求适用第七条的选择性条款（即第四款、第六款和第七款第（一）项或第（二）项）的公约缔约方，应将其选择通知公约保存人，以明确哪些公约缔约方选择这些选择性条款。

117. 对于第（三）项和第（四）项，除非根据这两项规定通知选择适用简化版利益限制条款的公约缔约方已经作出第十五款第（三）项所述的保留，该公约缔约方的通知还应包括一个清单，列明包含第十四款所述规定的被涵盖税收协定，以及此类规定的条款序号。第（五）项规定是要明确被涵盖税收协定中的哪些条款将被这种简化版利益限制条款所替代。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区，均已根据第（三）项或第（四）项，就该协定的某项规定作出此项通知，则该被涵盖税收协定中的相关规定应被简化版利益限制条款替代。在其他情况下，简化版利益限制条款虽然将适用于该被涵盖税收协定，但仅替代被涵盖税收协定中与简化版利益限制条款相冲突的规定。在第七款第（二）项适用的情形下，仅对已经选择适用第六款规定的被涵盖税收协定的缔约管辖区，在适用简化版利益限制条款时，这种修订才会产生非对称的效果。

## 第八条 股息转让交易

### 第一款

118. 根据第 6 项行动计划报告第 36 段（第 70 至 71 页）中建议修改的 OECD 税收协定范本第十条第二款，本条第一款规定了如果一个公司需就其来自于子公司的股息享受低档税率，则必须符合最低持有期限要求。该范本条款如下：

**(a) 如果股息受益所有人是一个公司（合伙企业除外），且该公司在包括股息**

**支付日在内的365天期间直接持有支付股息的公司至少25%的资本（为计算该期间，直接导致公司重组的持股变化情况的时间不计算在内，比如对持股公司或支付股息公司的合并或分立重组），则所征税款为股息总额的5%；**

119. 为引入对最低持有期限的情形描述，第一款的条文表述已作修改。具体而言，如果被涵盖税收协定规定，缔约管辖区一方向缔约管辖区另一方居民的公司支付的股息，在持有所支付股息的公司超过一定数量的资本或表决权的情况下，可给予免税或者限制征税税率，则增加了最低持有期限的要求。因此，对于现有的给予股息优惠税率待遇而未设定应持有支付股息的公司超过一定数量的资本条件的规定，这一条款并不产生影响。

120. 鉴于本规定的目的仅为引入最低持有期限，并不改变被涵盖税收协定缔约管辖区双方征税权的实质性分配，前述范本条款中规定的有关具体税率和持有比例标准的表述已被删除。

121. 另外，鉴于被涵盖税收协定中现有的股息条款表述有差异，第一款还作出以下修改。本款中增加了“拥有”和“控制”术语，以适用于被涵盖税收协定的现行条款中采用了这些术语而不是“持有”一语的情形。

(1) 无论被涵盖税收协定中的现行条款是采用“至少 X %”或“超过 X %”的措辞，均采用“超过一定数量”这样的表述以涵盖。

(2) 增加了“收款人”术语，以适用于采用这种术语而非“受益所有人”概念术语的被涵盖税收协定现行条款的情形。除“受益所有人”或“收款人”外，还可能还有其他术语表述不同的情形。有些被涵盖税收协定中现行股息条款可能采用“受益人”、“所有人”或“收款公司”这样一些术语，而其他协定的股息条款可能表述为母公司“受益所有的”股息、向母公司“支付的”或“分配的”股息、由母公司“收取的”股息，或者母公司“有受益资格的”股息。为此，“受益所有人”或“收款人”术语将涵盖上述所有不同的术语表述。

(3) “资本 (capital)”术语在被涵盖税收协定的现行股息条款中也有各种不同的表述，比如“权益资本 (equity capital)”、“授权资本 (authorised capital)”、“股份资本 (share capital)”、“法定资本 (statutory capital)”、“股份 (share)”、“代表...百分比资本/表决权的股份 (share representing ...per cent of capital/voting power)”、“股票的流通股份 (outstanding shares of the stock)”、“表决股份 (voting shares)”、“资本股票 (capital stock)”、“表决股票 (voting stock)”、“表决权 (voting power)”、“表决权利 (voting

right) ”、“控制 (control) ”和“实质股份 (participation substantielle) ”等。为了适用于用这些不同术语表述的情况，第一款规定中采用了“资本、股份、股票、表决权、表决权或类似所有者权益”这样的措辞表述。

122. 第一款旨在在被涵盖税收协定的现行股息条款中增加最低持有期限的要求，而不修订规定中的其他要素，例如税率、持有比例标准、所有权/持有形式（如直接和/或间接）。本款也不会修订任何其他条件，比如具有以下内容要求的规定：

- 投资额超过一定金额的货币价值；
- 用以支付股息的利润应在居民国一方征税；或
- 支付股息公司的毛收入中股息或利息不超过一定数额。

123. 欧盟成员国之间的一些被涵盖税收协定可能含有这样的兼容性条款，即规定欧盟的母子公司指令应优先于税收协定中现行股息条款适用。该指令的宗旨是要消除在不同欧盟成员国的关联公司之间的利润分配方面的税收障碍，以及在某些情况下消除对子公司支付给母公司的股息的预提所得税。如上所述，本款仅仅是对现行股息条款增加了最低持有期限，并不会废止被涵盖税收协定中处理与该指令的兼容性条款的规定。

## 第二款

124. 第二款规定了第一款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。本款澄清了第一款中的 365 天最低持有期限，将替代被涵盖税收协定的规定中已经含有的最低持有期限的要求，或者在没有这样的期限规定的被涵盖税收协定中适用。如果公约缔约方倾向于保留现行条款中最低持有期限的要求，第三款第（二）项允许对被涵盖税收协定中已包含最低持有期限的条款，选择不适用第八条。

## 第三款

125. 由于为符合最低标准并不要求有股息转让交易的条款，第三款第（一）项允许公约缔约方选择整体不适用第八条。

126. 第（二）项第 1 目规定允许公约缔约方对其被涵盖税收协定整体不适用第

八条，但仅限于第一款所述规定已包括最低持股期限。这种保留旨在以某一条款为基础适用而非以某一协定为基础适用。因此，如果某一被涵盖税收协定含有第一款所述规定，即规定了两种不同的税率，且其中一种税率有最低持有期限的要求，而另一种税率没有这一要求，则此种保留条款将仅对前一种情况作出保留，而第一款规定将对后一种税率情形增加最低持有期限的要求。另外，第（二）项第 2 目和第 3 目允许公约缔约一方选择保留在被涵盖税收协定条款中包含的短于或长于 365 天的最低持有期限的要求。

#### 第四款

127. 为确保第八条适用的明确性，第四款要求公约缔约各方应通知公约保存人其每个被涵盖税收协定中是否包含未根据第三款第（二）项所述保留条款排除在外的第一款所述规定（已经根据第三款第（一）项保留权利，使第八条整体不适用于其所有被涵盖税收协定的公约缔约方除外），如果包含的话，还应将各此类规定的条款序号通知公约保存人。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已作出此项通知，则第一款才将适用于该被涵盖税收协定的此项现行条款规定。

### 第九条 转让其价值主要来自于不动产的实体的股权或权益取得的财产收益

#### 第一款

128. 根据第 6 项行动计划报告第 44 段（第 72 页）中建议修改的 OECD 税收协定范本第十三条第四款，第一款适用的情形为，在即将转让某个实体中的股份或类似权益（例如合伙企业或信托的权益）之前，为了稀释这个实体中来自于不动产的价值的比例，而将资产投入该实体。该范本条款如下：

**4. 缔约国一方居民转让股份或类似权益而取得的财产收益，例如合伙企业或信托权益，如果在转让前 365 天内的任一时间，这些股份或类似权益的超过 50% 的价值直接或间接来自位于缔约国另一方的属于第六条定义范围的不动产，可在该缔约国另一方征税。**

129. 第 6 项行动计划报告对 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本的第十三条

第四款作出以下两项修改：（1）引入一项测试期限用以确定是否达到价值门槛；以及（2）扩大了该款规定的权益范围，以包括类似股份的权益，如在合伙企业或信托中的权益。第一款规定分为两项规定：第（一）项反映了引入这项测试期限，第（二）项则体现了被涵盖权益范围的扩大。

130. 另外，为适应被涵盖税收协定中现行财产收益条款规定的不同，对前述范本条款规定还进行了以下各项修改：

（1）被涵盖税收协定中的现行条款可能规定了比“类似权益”更宽泛的所有者权益，为了确保第一款能够适用于此，本款已用“参与实体的其他权益”一语替代“类似权益”。这样修改的目的是为了更加广泛地适用被第一款修改的被涵盖税收协定的现行条款，但不扩大这类涉及权益的范围（第（二）项的规定除外）。

（2）用“超过一定比例”这一表述替代“超过 50%”，以适用于使用各种门槛标准的现行条款，这样不仅能包括规定了某一特定比例的条款（即“超过 [X] %”或“至少 [X] %”），而且还能包括采用如“主要部分”、“更大部分”、“主要地”、“整体地”、“基本地”和“首要地”等更为抽象的术语的规定。

（3）增加了“不动产（real property）”一语以适用于现行条款中使用了这一术语而非“不动产（immovable property）”一语的情况。另外，为避免用特定的条款序号进行对照索引，删除了“第六条定义范围内的”这一表述。

（4）为适用以联合国税收协定范本第十三条第四款为基础的现行条款，增加了“超过一定比例的该实体财产由这类不动产构成”这一表述。

131. 由于本款的目的是要引入一项测试期限，并确保本款规定也适用于类似股份的权益（例如合伙企业或信托的权益），现行条款中规定的门槛标准将被保留，并且当被涵盖税收协定含有适用此类现行条款规定的例外情形时（例如，有些被涵盖税收协定可能将来自于缔约管辖区一方的，经批准的证券交易所上市的公司股份转让所取得的财产收益排除在外），这类例外将继续适用。并且，一些现行条款可能采用“所得”和“利润”这些表述用以补充或者替代“收益”一语，这些表述也将包括在第一款适用范围内。

## 第二款

132. 第二款是一项兼容性条款，它规定了第一款第（一）项与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。本款明确规定第一款第（一）项规定中的 365

天测试期限将替代被涵盖税收协定现行条款中的测试期限，或在被涵盖税收协定条款中没有这类测试期限的情形下，增加这一规定。如果公约缔约方倾向于保留现行测试期限规定，第（四）项允许公约缔约方选择第一款第（一）项规定不适用于已包含期限测试条款的被涵盖税收协定。由于第一款第（二）项已经规定了其与被涵盖税收协定现行条款下的股份或权利之间的关系，第二款没有规定第一款第（二）项与被涵盖税收协定现行条款之间的兼容性。

### 第三款和第四款

133. 有些公约缔约方可能倾向于就其被涵盖税收协定适用第 6 项行动计划报告中所建议的 OECD 税收协定范本第十三条第四款，而不愿意引入一项测试期限和扩大现行财产收益条款涵盖的权益范围。第三款允许这些公约缔约方采用这一方式。如下述关于第五款的解释，第三款还允许公约缔约一方将有关转让其价值主要来自不动产的实体中的股权的财产收益的规定，引入未含有这类规定的被涵盖税收协定。第四款是一项选择性条款，正如第八款所规定的那样，第四款仅在被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已通过按照第八款规定作出此项通知的情况下，才将适用于该被涵盖税收协定。在第四款规定适用于某一被涵盖税收协定的情况下，第一款将不会适用。对此相对，如果缔约管辖区一方选择适用第四款，而缔约对方或其他缔约管辖区各方选择不适用（或任一缔约管辖区一方都选择不适用第四款），则第四款将不适用于其被涵盖税收协定，而第一款规定将适用。

### 第五款

134. 第五款是一项兼容性条款，它规定了第四款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。本款明确了第四款规定将替代被涵盖税收协定中有关转让其价值主要来自于不动产的实体的股权或权益取得的财产收益的现行条款规定，或将增加进未含有这类条款规定的被涵盖税收协定中适用。如果公约缔约方倾向于继续保留其被涵盖税收协定中的现行条款规定，第六款第（六）项允许公约缔约方可以选择不适用第四款所述规定的被涵盖税收协定。

135. 本条采用的“超过一定比例的该实体财产由这类不动产构成”这一表述，目的是要确保此款规定还能用于修订基于联合国税收协定范本第十三条第四款的



现行条款规定。

## 第六款

136. 鉴于为符合最低标准并不要求规定有关转让其价值主要来自于不动产的实体的股权或权益取得的财产收益的条款，第六款第（一）项规定允许公约缔约方选择整体不适用第一款。另外，第（二）项和第（三）项规定允许缔约公约方分别选择不适用第一款第（一）项或第（二）项规定。

137. 第（四）项规定允许缔约公约方，选择第一款第（一）项规定整体不适用于已包含第一款所述的期限测试条款的被涵盖税收协定。

138. 第（五）项规定允许公约缔约方，选择第一款第（二）项规定整体不适用于其已包含第一款所述的适用于转让除股权以外的其他权益条款的被涵盖税收协定。

139. 第（六）项规定允许公约缔约方，选择第四款规定整体不适用于其已包含第五款所述的条款的被涵盖税收协定。因此，这类现行条款规定将被予以保留，并且第四款规定仅对那些未包含第五款所述规定的被涵盖税收协定适用。由于这种保留旨在第四款规定适用的情形下产生效力（换言之，即第一款规定不适用），它不会对第一款适用产生影响。另一方面，在第一款而非第四款适用的情形下，那些选择适用第四款的公约缔约方除能够作出第（六）项规定的保留之外，还能够作出第（一）项至第（五）项规定的保留。

## 第七款

140. 第七款要求公约缔约各方（已经根据第六款第（一）项保留权利，使第一款不适用其所有的被涵盖税收协定的公约缔约方除外）应通知公约保存人其被涵盖税收协定的现行条款中是否包含第一款所述规定，如果包含的话，还应将各此类规定的条款序号通知公约保存人。鉴于第一款第（一）项或第（二）项规定，即使在其中的一项规定被公约缔约方根据第六款第（二）项至第（七）项规定作出的保留而选择不适用的情形下，另一项规定仍可以适用，第七款没有排除已经作出上述保留的公约缔约方的通知义务。只有被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已就该协定的某项规定作出此项通知，第一款才将适用于该被

涵盖税收协定的此项现行条款规定。

## 第八款

141. 第八款要求选择适用第四款的公约缔约各方，应就其作出的选择通知公约保存人。没有根据第六款第（一）项保留权利对其被涵盖税收协定不适用第一款规定的公约缔约方，将要在根据第七款规定作出的通知中，包括一份含有有关现行条款规定的被涵盖税收协定清单。然而，已经作出这种保留的公约缔约方，将被要求在其根据第八款规定作出的通知中包括这样一份清单，除非该公约缔约方已经根据第六款第（六）项保留权利以继续保留被涵盖税收协定中的现行条款规定。本款还规定了第四款和第一款之间的关系，在所有缔约管辖区根据该款规定作出通知选择适用第四款的情况下，第一款规定将不会适用于该被涵盖税收协定，第四款将适用。在所有缔约管辖区均已根据第七款或第八款规定就某一被涵盖税收协定中的相关现行条款规定作出此项通知，该被涵盖税收协定中的相关现行条款规定将被第四款规定替代适用。在其他情况下，第四款规定将仅替代被涵盖税收协定中相关现行条款与第四款相冲突的规定。

## 第十条 针对位于第三方管辖区的常设机构的反滥用规定

### 第一款至第三款

142. 根据第 6 项行动计划报告第 52 段（第 76 页）中所建议的 OECD 税收协定范本的规定，第一款至第三款包含针对位于第三方管辖区的常设机构的规定，由第一工作组在后续工作中完成。在公约制定之时，由第一工作组提出的 OECD 税收协定范本条款规定的内容如下：

**如果**

**（一）缔约国一方企业从缔约国另一方取得所得，且首先提及的缔约国一方把该所得视为归属于该企业位于第三方管辖区的常设机构的所得，并且**

**（二）归属于该常设机构的利润在首先提及的缔约国一方免税，**

**则此协定待遇不应适用于任何一项所得，条件是第三方管辖区对该所得的征税，少于以下两个税额中较低的一种税额：对该项所得征收的税率为【税率**

由双边确定】；首先提及的缔约国一方在假设常设机构位于该缔约国一方的情况下对其就该所得征税的60%。这种情况下，尽管有本协定的其他规定，本款规定适用的任何所得，仍应按照缔约国另一方的国内法的规定征税。

如果从缔约国另一方取得的所得，与通过该常设机构进行的积极营业活动相关或附属于该活动（不包括为企业本身开展投资、管理投资或仅仅持有投资的活动，除非是银行、保险企业或注册的证券交易商分别开展的银行、保险或证券活动），则本款前述规定应不适用。

如果根据本款前述规定，缔约国一方居民取得的一项所得被拒绝给予协定待遇，缔约国另一方主管当局基于该居民未满足本款规定的原因，认定给予相关协定待遇具有合理性，仍可就该所得给予这些待遇。缔约国一方主管当局根据前述规定收到请求后，在给予协定待遇或拒绝请求前，应与缔约国另一方主管当局协商。

143. 上述范本条款规定中提及由双边确定的一项税率。这关系到拒绝给予某项税收协定待遇的条件，并规定这种协定待遇将不适用于符合下述情形条件的任何一项所得，即某个免税的常设机构的所在的第三方管辖区对该项所得征收的税率为该项所得按双边确定的一种税率和在该企业的居民管辖区将要征收的税额60%中的孰低者。为避免需要进行双边协商确定税率，第一款规定仅采用了60%这一测试标准。

#### 第四款

144. 第四款是一项兼容性条款，它规定了第一款至第三款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。该款规定，第一款至第三款规定应替代被涵盖税收协定中下述现行规定，或应纳入没有此类规定的被涵盖税收协定：对于缔约管辖区一方企业从缔约对方取得的归属于该企业位于第三方管辖区的常设机构的所得，应拒绝或限制本应给予的协定待遇。

#### 第五款

145. 鉴于为符合最低标准并不要求纳入一项针对位于第三方管辖区的常设机构的规定，第五款第（一）项允许公约缔约方选择整体不适用第十条。另外，第

五款第（二）项允许公约缔约方选择第十条规定整体不适用于其已包含第四款所述条款的被涵盖税收协定。另外，第五款第（三）项允许公约缔约方选择第十条规定整体不适用于其未包含第四款所述条款的被涵盖税收协定。

## 第六款

146. 第六款要求公约缔约各方（已经根据第五款第（一）项或第（二）项保留权利，使第十条整体不适用其所有被涵盖税收协定的公约缔约方除外）应通知公约保存人其每个被涵盖税收协定中是否包含第四款所述现行规定，如果包含的话，还应将各此类规定的条款序号通知公约保存人。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已就该协定的某项规定作出此项通知，则第十条第一款至第三款规定将替代被涵盖税收协定中的此项现行条款规定。在其他情况下，本条第一款至第三款仅替代被涵盖税收协定中与第一款至第三款相冲突的规定。

## 第十一条 税收协定对居民国征税权的限制

### 第一款

147. 第一款规定了一项所谓“兜底条款”，它保留了被涵盖税收协定的缔约管辖区一方对其居民对征税权。该条款基于第 6 项行动计划报告第 63 段（第 86 页）中所提出的 OECD 税收协定范本第一条第三款，具体规定如下：

**3. 本协定应不影响缔约国一方对其居民的征税权，但根据第七条第三款、第九条第二款、第十九条、第二十条、第 23A (23B) 条、第二十四条、第二十五条和第二十八条规定给予的待遇除外。**

148. 第一款规定对上述范本条款的主要修改，是以 BEPS 项目期间制定的第 6 项行动计划报告中关于 OECD 税收协定范本第一条（人的范围）注释的第 26.19 段（第 87 页）中的描述性文句表述，替代提及的具体条款序号。上述范本条款中述及的第七条（营业利润）第三款和第九条（关联企业）第二款由第（一）项规定替代，第十九条（政府服务）由第（二）项规定替代，第二十条（学生）由第（三）项规定替代，第 23A（免税法）和 23B（抵免法）由第（四）项规定替代，第二十四条（非歧视待遇）由第（五）项规定替代，第二

十五条（相互协商程序）由第（六）项规定替代，第二十八条由第（七）项规定替代。

149. 另外，为反映在税收协定中常见的补充规定，第（八）项和第（九）项规定也作为对这一兜底条款的补充例外纳入本款。第（八）项规定了在被涵盖税收协定中，根据缔约国另一方的社会保险法支付给缔约国一方居民的养老金或其他款项，应仅在该缔约国另一方征税。这一条款就是行动计划 6 研究报告中关于 OECD 税收协定范本第一条注释的第 26.20 段（第 87 页）中作为纳入例外清单的一个示例。第（九）项规定涵盖了那些关于养老金和类似性质的款项（无论它们是否根据来源国的社会保险法律支付）、年金、赡养费或其他抚养费，应由来源国独占征税权的规定。

150. 第（十）项规定旨在宽泛地涵盖那些明确限制居民管辖区或明确允许来源国独占征税权的规定。该项规定还涵盖那类在缔约管辖区双方可就其所得享有免税待遇的规定（例如，在一些现行税收协定下提及的儿童抚养款）。举例来说，该项规定还涵盖了以下种类的条款规定：

- 允许已经或将要对缔约管辖区一方企业的利润作出初次调整的该缔约国一方的主管当局提供消除双重征税的规定；
- 要求缔约管辖区一方就其居民拥有的某一财产的购入价认为当他不再是缔约国另一方的居民并且成为首先提及的缔约国一方居民时的公平市场价值的规定；
- 对缔约管辖区一方居民支付给缔约管辖区另一方的退休金计划的款项，在计算所得时向首先提及的缔约管辖区一方给予扣除的规定。

151. 鉴于被涵盖税收协定中的现行条款表述有差异，就本条第一款的文句表述还作出如下修改：

（1）关于就第（二）项的范本注释表述中使用的“缔约管辖区、其行政区或地方当局”这一措辞，有些被涵盖税收协定中可能使用其他措辞，包括“国家权力或行政机关”、“区域性机关”、“公共机构”、“公共实体”、“法定机构”、“行政区”、“行政管理区/单位”、“国家”、“根据法律成立的法人或法人实体”等。为涵盖这些表述差异，在第（二）项规定中增加了“其他类似机构”这一更为宽泛的术语。

（2）虽然 OECD 税收协定范本第二十条对“学生”征税进行规定，但一些被涵盖税收协定中的现行条款除针对学生外，还包括“学徒”或“实习生”。另外，一

些被涵盖税收协定可能还包括对“教师”、“教授”、“讲师”、“指导员”、“研究人员”或“研究学者”的规定。这些术语都被增加进第（三）项规定中以确保涵盖这类条款规定。

（3）为了保证规定的抵免法或免税法条款在某一被涵盖税收协定中规定的税收饶让的情况下仍能够如预期一样继续适用，已经用“税收抵免或免税”替代第（四）款范本注释表述的“消除双重征税”的措辞。

（4）为了反映某些被涵盖税收协定是由非国家的管辖区缔结的这种情形，在第（七）项中增加了“政府官员”这一术语。

## 第二款

152. 第二款是一项兼容性条款，它规定了第一款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。该款规定，第一款应替代被涵盖税收协定的现行规定适用，明确被涵盖税收协定不影响缔约管辖区一方对其居民征税，或增加进不存在该类条款的被涵盖税收协定中。

## 第三款

153. 鉴于为符合最低标准并不要求规定例外条款，第三款第（一）项允许公约缔约方整体不适用第十一条。另外，认识到如果被涵盖税收协定中包括了例外条款，这种例外条款通常会针对被涵盖税收协定的内容进行规定，第三款第（二）项规定允许公约缔约方选择第十一条规定整体不适用于其被涵盖税收协定，条件是该被涵盖税收协定已包含例外条款规定。

154. 行动计划 2 研究报告中提出的 OECD 税收协定范本第一条注释第 26.16 段（第 143 页）指出，例外条款将会补充税收透明体条款。因此，采纳第三条第一款中的税收透明体规定的公约缔约方预期也将会采纳类似在第十一条中规定的例外条款，以确保适用税收透明体规定将不会妨碍缔约国一方对其居民征税。然而，认识到有些公约缔约方可能倾向采用一种更有针对性的解决方案，第三款第（一）项允许公约缔约方选择不适用第十一条。在这种情形下，第三条第三款适用于引入一项仅仅与第三条第一款有关的例外条款。

## 第四款

155. 第四款要求公约缔约各方（已经根据第三款第（一）项或第（二）项保留权利的公约缔约方除外，条件是第十一条整体不适用其所有或已经含有一项相同类型条款的被涵盖税收协定）应通知公约保存人其每个被涵盖税收协定中是否包含例外条款，如果包含的话，还应将各此类条款规定的条款序号通知公约保存人。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已就该协定的某项规定作出此项通知，则第一款规定将替代被涵盖税收协定中的此项现行条款规定。在其他情况下，第一款规定仅替代被涵盖税收协定中与第一款相冲突的规定。

## 第四章 规避常设机构构成

156. 第 7 项行动计划的研究工作对常设机构的定义进行了修改，以防止利用 BEPS 人为规避常设机构构成，包括通过利用佣金代理人安排和特定活动豁免。公约第四章包括了第 7 项行动计划的研究成果的 4 个条款。这些条款旨在修订现行税收协定，以应对通过以下三种方式人为规避常设机构构成：（1）佣金代理人 and 类似安排（公约第十二条）；（2）特定活动豁免（公约第十三条）；以及（3）合同拆分（公约第十四条）。公约第十五条提供了第十二条至第十四条所使用的“与企业紧密关联”这一术语的定义。

### 第十二条 通过佣金代理人 and 类似安排人为规避常设机构构成

157. 第 7 项行动计划研究成果对 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本第五条第五款和第六款的条文内容进行修改，以应对通过佣金代理人 and 类似安排人为规避常设机构构成。公约第十二条由六款规定构成，规定了引入第 7 项行动计划研究成果与被涵盖税收协定的相互关系。

#### 第一款

158. 第十二条第一款是根据第 7 项行动计划研究报告（防止人为规避常设机构构成）第 16 页中提出的 OECD 税收协定范本第五条第五款的规定，具体内容

如下：

**5. 虽有第一款和第二款规定但根据第六款规定，如果一人在缔约国一方代表企业从事活动，经常订立合同或在合同订立过程中发挥主要作用，合同按惯例订立且企业不进行实质性修改，且该合同：**

**a) 以该企业的名义订立，或**

**b) 涉及该企业拥有或有权使用的财产的所有权转让或使用权的授予，或**

**c) 涉及该企业提供的服务**

**对于该人为该企业从事的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方构成常设机构，除非该人所从事的活动仅限于第四款规定范围内的活动，根据该款规定，即使企业通过某个固定营业场所开展活动，该固定营业场所也不会因这些活动构成常设机构。**

159.为与公约的术语保持一致，第一款对上述范本条款的第五条第五款的术语表述作出修改，并用对规定内容的文句表述替代对 OECD 税收协定范本条款的对照索引。并且，鉴于第 7 项行动计划的研究成果还对 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本第五条第四款和第六款作出修订，第一款还对第五条第五款的条文内容作出一些修订，以考虑到被涵盖税收协定的第五条第四款和第六款的相应内容可能也已被公约规定修订的情况。

## 第二款

160. 第二款是根据第 7 项行动计划研究报告第 16 页中所提出的 OECD 税收协定范本第五条第六款第（一）项，具体内容如下：

**如果一人作为独立地位代理人，在缔约国一方代表缔约国另一方的企业从事活动，且代理行为是其常规经营的一部分，则第五款应不适用。然而，如果一人专门或者几乎专门代表其一个或多个紧密关联企业从事活动，则不应认为该人是这些企业中任何一个的本款意义上的独立地位代理人。**

161.为与公约的术语保持一致，第二款对上述范本条款的第五条第六款第（一）项的术语表述作出修改，并用公约第十二条第一款替代 OECD 税收协定范本第五条第五款。

## 第三款



162. 第三款是一项兼容性条款，它规定了第一款和第二款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。现行税收协定中可能包含各种不同的这类条款规定。虽然这类条款规定中有很多是以 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本第五条第五款的条文规定为范本的，但现行税收协定也经常包含以 2011 年修订版的联合国税收协定范本第五条第五款第（二）项的条文表述为基础的条款，或是考虑到缔约双方实际情况而具体规定的条款。

163. 第三款第（一）项规定，在一家企业应被视为构成非独立代理人常设机构并且该人有权并经常行使这种权利以一个企业的名义订立合同的情况下，本条第一款将替代被涵盖税收协定中的相关条款。第（一）项规定中所指的“以……名义”订立合同，旨在涵盖其它常见的表述差异，包括“代表”、“具有约束效力”或其他通常采用的表述差异。然而，第十二条第一款并不旨在适用于被涵盖税收协定中具有以下内容的条款或部分条款，即基于除有权订立对另一个企业具有约束力的合同的权利以外的原因，一个企业能够被视为构成常设机构。例如，第十二条第（一）款不适用于以 2011 年修订版的联合国税收协定范本第五条第五款第（二）项为模板的被涵盖税收协定条款，也不适用于那种规定如果一个人为企业争取订单应视为构成常设机构的条款。这些规定将不受第十二条适用的影响。

164. 第三款第（二）项规定，第十二条第二款将替代被涵盖税收协定中具有以下内容的条款，即对于一个企业在缔约国一方通过某个具有独立地位的代理人为该企业从事的活动，不应认为该企业在缔约国一方构成常设机构。被涵盖税收协定中的这类规定将包括例如按照 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本第五条第六款模式、或按照 2011 年修订版的联合国税收协定范本第五条第七款模式表述的协定条款，以及经由缔约双方谈签的同类条款。

#### 第四款

165. 鉴于为符合最低标准并不要求规定通过佣金代理人或类似安排人为规避常设机构构成的条款，第四款允许公约缔约方保留权利选择第十二条规定整体不适用于其被涵盖税收协定。

## 第五款

166. 第五款要求公约缔约各方（对于已经选择整体不适用第十二条的公约缔约方除外），应通知公约保存人其每个被涵盖税收协定中包含与第一款规定相同类型的现行条款，以及各此类规定的条款序号。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已就该协定的某项规定作出此项通知，则第一款才将适用于该被涵盖税收协定的此项条款规定。

## 第六款

167. 第六款要求公约缔约各方（对于第十二条选择整体不适用的公约缔约方除外），应通知公约保存人其每个被涵盖税收协定中包含与第二款规定相同类型的现行条款，以及各此类规定的条款序号。如果被涵盖税收协定中的所有缔约管辖区均已就该协定的某项规定作出此项通知，则第二款才将适用于该被涵盖税收协定的此项条款规定。

## 第十三条 通过特定活动豁免人为规避常设机构构成

168. 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本第五条第四款就不构成常设机构的例外情形罗列了清单（“特定活动豁免”），即一个营业场所专门用于实施在该清单中具体列举的特定活动，则不构成常设机构。为了应对这些特定活动豁免引发的 BEPS 问题，第 7 项行动计划研究成果提出了对 OECD 税收协定范本第五条第四款条文表述的修改。公约第十三条实施的是第 7 项行动计划在此方面的工作成果。

### 第一款

169. 第 7 项行动计划工作成果提出了对 OECD 税收协定范本第五条第四款条文规定的修改，这些修改体现在第 7 项行动计划研究报告的第 28 至 29 页，旨在明确该款所列举的这些特定活动只有属于准备性质或辅助性质，才将被不视为构成常设机构。但是，第五条注释的第 30.1 段（参见第 7 项行动计划研究报告

第 38 页) 指出, 有些国家认为 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本第五条第四款中所述及的这些活动, 其中有些在性质上就是准备性质或辅助性质的活动, 为了给税务机关和纳税人提供更大的确定性, 这些国家认为这些特定的活动不应该再受到它们是否具有准备性质或辅助性质这样的条件限制, 而可以通过反拆分规定来应对有关不当利用这些特定活动豁免的问题。因此, 在上述范本注释第 30.1 段中包括了一项反映了上述观点的替代性条款。第 7 项行动计划研究报告第 28 至 29 页中提出的范本第五条第四款规定反映在第十三条第二款 (A 选项), 范本第五条注释第 30.1 段中的规定反映在第十三条第三款 (B 选项) 中。第十三条第一款规定的公约缔约方可以选择适用 A 选项或 B 选项, 或者两者都不适用。

## 第二款— A 选项

170. A 选项是根据第 7 项行动计划研究报告第 28 至 29 页中提出的 OECD 税收协定范本第五条第四款反映的原则, 以应对通过特定活动豁免人为规避常设机构构成。该范本第五条第四款具体内容如下:

**4. 虽有本条上述各项规定, “常设机构”一语应认为不包括:**

**a) 专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施;**

**b) 专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存;**

**c) 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存;**

**d) 专为本企业采购货物或者商品, 或者收集信息的目的而设有的固定营业场所;**

**e) 专为本企业进行任何其他准备性或者辅助性活动的目的而设有的固定营业场所;**

**f) 专为本款第(a)项至(e)项活动的结合而设有的固定营业场所,**

**如果上述这样的活动, 或在第(f)项规定的情形下该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。**

171. 考虑到现行税收协定中列举的特定活动豁免经常包含一些与范本第五条第四款不同的活动 (包括与 2011 年修订版的联合国税收协定范本第五条第四款规定的差异, 以及在某些情况下经缔约双方协商一致的适格活动), 公约第十三条第二款是将上述范本第五条第四款的原则适用于在被涵盖税收协定中已经列举

的特定活动，而不是用 OECD 税收协定范本中包含的特定活动清单以替代。也就是说，在某被涵盖税收协定包含与 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本第五条或 2011 年修订版的联合国税收协定范本第五条的条文内容相同的情形下，公约第十三条第二款第（一）项规定将对应于该被涵盖税收协定的第五条第四款第（一）项至第（四）项规定。第十三条第二款第（二）项和第（三）项规定，将分别对应于该被涵盖税收协定第五条第四款第（五）项和第（六）项规定。适用公约第十三条第二款的效果是将保留该被涵盖税收协定第五条第四款第（一）项至第（四）项规定的活动可作为不构成常设机构的例外情形，但条件是这些活动必须具有某种准备性质或辅助性质。无论该被涵盖税收协定的缔约管辖区认为在该被涵盖税收协定第五条第四款第（一）项至第（四）项规定的这些活动本身就是不构成常设机构的例外情形，还是认为这些例外情形已经是以活动具有准备性质或辅助性质为条件，上述效果都成立。

### 第三款—B 选项

172. B 选项是基于第五条的注释第 30.1 段（参见第 7 项行动计划研究报告第 38 页）的规定，具体内容如下：

**4. 虽有本条上述各项规定，“常设机构”一语应认为不包括：**

**a) 专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；**

**b) 专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；**

**c) 专为另一企业加工的目的而保存本企业的货物或者商品的库存；**

**d) 专为本企业采购货物或者商品，或者收集信息的目的而设有的固定营业场所；**

**e) 专为本企业进行任何其他未列示于(a)项至(d)项的准备性或者辅助性活动的目的而设有的固定营业场所；**

**f) 专为本款第(a)项至(e)项活动的结合而设有的固定营业场所，如果这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。**

173. 对 A 选项而言，对 B 选项条文内容的修改是考虑到被涵盖税收协定中列举的特定活动豁免可能不同于第五条注释第 30.1 段中包含的规定。也就是说，在某被涵盖税收协定包含与 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本第五条或 2011 年修订版的联合国税收协定范本第五条规定条文内容相同的情形下，公约第十

三条第三款第（一）项规定将对应于该被涵盖税收协定的第五条第四款第（一）项至第（四）项规定。第十三条第三款第（二）项和第（三）项规定，将分别对应于该被涵盖税收协定第五条第四款第（五）项和第（六）项规定。适用公约第十三条第三款的效果是将保留该被涵盖税收协定第五条第四款第（一）项至第（四）项规定的活动可作为不构成常设机构的例外情形，但条件是这些活动必须具有某种准备性质或辅助性质。无论该被涵盖税收协定的缔约管辖区认为在该被涵盖税收协定第五条第四款第（一）项至第（四）项规定的这些活动本身就是不构成常设机构的例外情形，还是认为这些例外情形已经是以活动具有准备性质或辅助性质为条件，上述效果都成立。然而，为了保留被涵盖税收协定中现有的如下明确规定，即如果某种特定的活动具有准备性质或辅助性质，应认为这样的活动不视为构成常设机构，第十三条第三款第（一）项规定了一项例外情形。

#### 第四款

174. 第四款规定是基于第 7 项行动计划研究报告第 39 页中提出的 OECD 税收协定范本新的第五条第四款第（一）项规定内容，以应对紧密关联的当事方之间的活动拆分。第四款第（一）项的具体内容如下：

**4.1 第四款规定不应适用于企业使用或者所设的固定营业场所，条件是该企业或其紧密关联企业在同一场所或者同一缔约国内的另一场所开展活动，并且：**

**a) 根据本条规定，该场所或另一场所构成该企业或其紧密关联企业的常设机构；或者**

**b) 两个企业在同一场所开展活动的结合，或者同一企业或其紧密关联企业在两个场所开展活动的结合，使整体活动不属于准备性质或辅助性质，**

**前提是两个企业同一场所开展的营业活动，或者同一企业或其紧密关联企业在两个场所开展的营业活动，构成整体营业活动中功能互补的组成部分。**

175. 为与公约的术语保持一致，第十三条第四款对上述范本第五条第 4.1 款的术语表述作出修改，另外，以该款规定替代 OECD 税收协定范本第五条第四款（可能被公约第十三条第二款或第三款修订）。

## 第五款

176. 第五款是一项兼容性条款，它规定了第十三条第二款至第四款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。

177. 第五款第（一）项规定，第十三条第二款或第三款应适用于被涵盖税收协定的条款中有关以下内容的规定，即列举了应视为不构成常设机构的特定活动，即使该特定活动是通过某个固定营业场所实施的。被涵盖税收协定中的这类条款规定，举例来说，可能包括按照 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本或 2011 年修订版的联合国税收协定范本的第五条第四款为模板所列示的活动，以及经由缔约双方协商确定的相同类型的规定。在第五款第（一）项和第（二）项中包含的“被涵盖税收协定中以类似方式规定的条款”这一措辞表述，举例来说，可能包括某被涵盖税收协定中以单独一句话而不是以清单列示的方式规定不视为构成常设机构的特定活动条款，但不会包括如果某个工程项目或活动符合某种测试期限将构成常设机构的特别条款。

178. 第五款第（二）项规定，第十三条第四款应适用于被涵盖税收协定的条款中有关以下条款的规定（可能被第二款或第三款修订），即列举了应视为不构成常设机构的特定活动，即使该特定活动是通过某个固定营业场所实施的。被涵盖税收协定中的这类条款规定，举例来说，可能包括按照 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本或 2011 年修订版的联合国税收协定范本第五条第四款为模板所列示的活动，以及经由缔约双方协商确定的相同类型的规定。

## 第六款

179. 鉴于为符合最低标准并不要求规定通过特定活动豁免和紧密关联当事方之间的活动拆分的条款规定，允许公约缔约一方保留权利选择第十三条规定整体不适用于其被涵盖税收协定。根据第十三条第一款选择适用 A 选项的公约缔约一方，还可以保留权利选择第十三条第二款（A 选项）不适用其所述规定的被涵盖税收协定，即此种条款已经明确规定所列示这些活动应视为不构成常设机构，但条件是它们具有某种准备性质或辅助性质。最后，公约缔约一方可以保留权利选择不适用第十三条第四款。

## 第七款

180. 第七款要求公约缔约方应通知公约保存人其选择适用 A 选项（第十三条第二款）或 B 选项（第十三条第三款），此项通知中还应包括包含特定活动豁免条款规定的每个被涵盖税收协定的清单，包括那些受第六款第（二）项保留限制的特定活动豁免清单，以及各此类规定的条款序号。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已就选择适用同一选项作出此项通知，则该选项才将适用于此项条款规定。

## 第八款

181. 第八款要求已经选择不适用第四款（或第十三条整体）的公约缔约各方应通知公约保存人其每个被涵盖税收协定中是否包含特定活动豁免条款，以及各此类规定的条款序号。为避免重复，根据第一款规定已经选择适用某一选项的公约缔约方不要求作出本款规定的通知，因为他们就第七款作出的通知将会包括一份包含特定活动豁免条款规定的每个被涵盖税收协定清单，即使他们已经根据第六款第（二）项规定作出保留。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已就该协定的第七款或第八款规定作出此项通知，则第四款规定才将适用于该被涵盖税收协定中的此项条款规定。

## 第十四条 合同拆分

182. 第 7 项行动计划研究报告指出，合同拆分是通过滥用 OECD 税收协定范本第五条第三款规定的例外人为规避构成常设机构的一种潜在策略。该研究报告进一步指出，那种主要目的测试条款可应对有关滥用合同拆分的 BEPS 问题。第 7 项行动计划研究报告拟订了一项专门应对协定中合同拆分的条款规定，以应对那些没有包含主要目的测试条款的税收协定，或希望明确应对这类滥用行为的缔约管辖区。公约制定了第十四条以实施该项规定。

## 第一款

183. 第十四条第一款根据第 7 项行动计划研究报告第 43 页中所建议修改 OECD 税收协定范本第五条注释第 18.1 段条款规定内容，并由第一工作组在后续工作中完成。公约制定时，经由第一工作组提出的条款规定内容如下：

*仅为确定是否超过第三款中 12 个月期限的目的：*

**a) 如果缔约国一方企业在缔约国另一方境内的建筑工地、建筑或安装工程且这些活动在一个或多个时间段内开展，累计超过 30 天但没有超过 12 个月，并且**

**b) 首先提及企业的一个或多个紧密关联企业在同一建筑工地、建筑或安装工程在不同时间段开展相关活动，每个时间段都超过了 30 天，这些不同时间段应计入首先提及的企业在该建筑工地、建筑或安装工程项目开展活动的累计时间。**

184. 为与公约的术语保持一致，第十四条第一款对上述范本条款的术语表述作出修改。另外，为与公约其他条款保持一致，上述范本条款中的（OECD 税收协定范本第五条）第三款中所述的 12 个月期限被条款内容表述替代。并且，鉴于税收协定中的现行条款中对活动和场所的表述可能不同于 OECD 税收协定范本条款中的表述（例如，由于这类现行条款规定参照 2011 年修订版的联合国税收协定范本的第五条第三款第（一）项的模式或是反映了双边协商的结果），公约第十四条第一款第（一）项和第（二）项的规定反映了这些现行协定条款规定的表述差异。

## 第二款

185. 第二款是一项兼容性条款，它规定了第十四条第一款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。该兼容性条款规定，如果此类规定是应对通过合同拆分避免使特定工程或活动超过一定期限从而构成常设机构，则第一款中的合同拆分规定应替代被涵盖税收协定中具有上述规定的条款，或在没有相关规定的情形下适用。许多税收协定规定了具有特色的反拆分规定，它们适用于各种不同的活动，其中可能仅有一些规定是在第十四条规定的范围内。第二款旨在仅在这些规定与第一款所述的那些活动相关时替代这些现行规定，但这些规定并不影响不在第一款规定范围内的那些活动。例如，同一项反拆分规定既被用于一种涉及通过某个固定营业场所实施的建筑活动的规定，也被用于在提供



与某个特定营业场所无关联的服务的情形下视为构成常设机构的规定。

### 第三款

186. 鉴于为符合最低标准并不要求在税收协定中设置这类解决通过合同拆分人为规避构成常设机构的条款，允许公约缔约方选择第十四条整体不适用其所有的被涵盖税收协定，条件是公约缔约方根据第三款第（一）项保留权利。并且，认识到被涵盖税收协定可能包含某些关于勘探或开发自然资源的反合同拆分规定，并且这些规定往往是经过公约缔约双方精心协商，第三款第（二）项规定允许公约缔约方保留权利仅对于有关勘探或开发自然资源而构成常设机构的，不适用第十四条第一款。

### 第四款

187. 第四款要求公约缔约各方（对于第十四条整体已经选择不适用的公约缔约方除外），应通知公约保存人其每个被涵盖税收协定中是否包含未根据第三款第（二）项保留规定排除的现行反合同拆分条款规定，如果包含的话，还应将各此类规定的条款序号通知公约保存人。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已就该协定的某项规定作出此项通知，则应按照第二款规定，由第一款替代该协定规定。在其他情况下，第一款应适用于被涵盖税收协定，但仅替代被涵盖税收协定中与第一款相冲突的规定。

## 第十五条 与企业紧密关联的人的定义

### 第一款

188. 第一款规定了某人根据第十二条、第十三条和第十四条将被认定为与某企业紧密关联的条件。这一定义是根据第 7 项行动计划研究报告第 16 页和 17 页中提出的 OECD 税收协定范本第五条第六款第（二）项的规定，具体内容如下：

***b) 为本条适用目的，如果基于所有相关事实和情况，认定某人和某企业中的一方控制另一方，或双方都被相同的人或企业控制，则应认为该人与该企业***

紧密关联。在任何情况下，如果一方直接或间接拥有另一方超过50%的受益权（或者在公司的情况下，超过50%的表决权和股权或受益权的价值），或者第三方直接或间接拥有该人和该企业的超过50%的受益权（或者在公司的情况下，超过50%的表决权和股权或受益权的价值），则应认为该人和该企业紧密关联。

189. 为反映公约的结构，在提到“本条”时，已用公约第十二条、第十三条和第十四条修改的某被涵盖税收协定中的条款所替代，以确保第一款规定仅适用于已经被包含紧密关联企业这一定义的条款所修订的被涵盖税收协定的条款。

## 第二款

190. 鉴于第十五条第一款旨在适用于已经被公约中使用了“与某企业紧密关联的”这一术语的条款修订的某被涵盖税收协定中的条款规定（具体是指第十二条第二款、第十三条第四款和第十四条第一款），公约缔约各方只有对第十二条第四款、第十三条第六款第（一）项或第（三）项和第十四条第三款第（一）项作出保留，才可以选择不适用第十五条规定。

## 第五章 改进争议解决

191. 各参与国在第14项行动计划报告中作出承诺，将实施改进争议解决的最低标准（“第14项行动计划的最低标准”）。第14项行动计划的最低标准被辅以一系列最佳实践，通过在税收协定中设置特定的条款可以使之得以实施。公约第五章提供了将这些条款纳入被涵盖税收协定的方式。

## 第十六条 相互协商程序

192. 根据OECD税收协定范本的相关注释，第14项行动计划最低标准的第1.1项要求各缔约管辖区应将OECD税收协定范本第二十五条第一款至第三款规定纳入税收协定，并根据第14项行动计划最低标准的第3.1项和3.3项对这些条款进行变更。第十六条允许公约缔约各方修订它们的被涵盖税收协定，以纳入OECD税收协定范本第二十五条第一款至第三款的条文内容。

## 第一款至第三款

193. 第十六条第一款至第三款是基于 OECD 税收协定范本第二十五条第一款至第三款的条文内容，这些规定纳入了第 14 项行动计划对 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本第二十五条第一款的修改，以反映第 14 项行动计划最低标准第 3.1 项规定的协义务，即允许纳税人向税收协定的缔约管辖区任何一方主管当局提出案件。该范本第二十五条第一款至第三款的条文内容如下：

*1. 如果某人认为，缔约国一方或双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合公约的规定时，该人可不考虑各缔约国的国内法律的救济办法，将案件提交缔约国任何一方主管当局。该项案情必须在不符合公约的规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出。*

*2. 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合公约的规定征税。如双方达成协议，其执行不受缔约国国内法律有关时效的限制。*

*3. 缔约国各主管当局应通过相互协商设法解决在解释或实施公约时所发生的困难或疑义。缔约国各主管当局也可对公约未作规定的消除双重征税问题进行协商。*

194. 为与公约的术语保持一致，第十六条第一款至第三款对上述范本条款的术语表述作出修改。

## 第四款

195. 第四款是一项兼容性条款，它规定了第十六条第一款至第三款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系。总体上来说，这些兼容性条款反映出当这些规定与第一款、第二款和第三款规定内容一致的情况下（根据第五款规定的任何保留），特别工作组的成员们倾向于保留被涵盖税收协定中现行有关争议解决的条款。如公约的其他条款，在语言表述方面的细微差异将不会妨碍被涵盖税收协定的该项条款属于第四款的兼容性条款的范围。

196. 第四款第（一）项包含两目，它们规定了第十六条第一款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系，具体内容如下：

（1）第四款第（一）项第 1 目规定，如果某人认为缔约管辖区一方或双方行为

导致或将导致对其征税不符合该被涵盖税收协定的规定时，该人可不考虑各缔约管辖区国内法规定的救济办法，将案件提交该人为其居民的缔约管辖区一方主管当局，包括根据有关规定，如果案件属于被涵盖税收协定中基于国籍的非歧视待遇规定，将该案件提交该人为其国民的缔约管辖区一方主管当局，则公约第十六条第一款第一句将替代被涵盖税收协定中的相关条款。举例来说，被涵盖税收协定中的此类条款规定包含以 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本或 2011 年修订版的联合国税收协定范本第二十五条第一款第一句为模板的协定条款。在税收协定不包含这一条款的情况下，第四款第（一）项也可以适用。

（2）第四款第（一）项第 2 目规定，如果相互协商程序案件必须自不符合被涵盖税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出，则公约第十六条第一款第二句将替代被涵盖税收协定中的相关条款。如果被涵盖税收协定中规定更长的期限，那么无需对第二十五条第一款第二句选择不适用，也可以保留这些被涵盖税收协定中的期限规定。第四款第（一）项第 2 目还将第十六条第一款第二句增补进没有规定某案件必须在某个期限内提交的被涵盖税收协定中适用。

197. 第四款第（二）项包含两目，它们规定了第十六条第二款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系，具体内容如下：

（1）第四款第（二）项第 1 目规定，第十六条第一款中规定的人向主管当局提交案件，如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约管辖区另一方主管当局相互协商解决，避免不符合被涵盖税收协定征税，则第十六条第二款第一句将适用于不包含以下条款规定的被涵盖税收协定。举例来说，被涵盖税收协定中的此类条款规定包含以 OECD 税收协定范本或联合国税收协定范本第二十五条第二款第一句为模板的协定条款。

（2）第四款第（二）项第 2 目规定，关于所达成协议的执行不受缔约管辖区国内法律有关时效的限制，第十六条第二款第二句将适用于不包含以下条款规定的被涵盖税收协定。举例来说，被涵盖税收协定中的此类条款规定包含以 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本或 2011 年修订版的联合国税收协定范本第二十五条第二款第二句为模板的协定条款。

198. 第四款第（三）项包含两目，它们规定了第十六条第三款与被涵盖税收协定中的相关条款之间的相互关系，具体内容如下：

（1）第四款第（三）项第 1 目规定，关于缔约管辖区各方主管当局应设法通过

相互协商解决在解释或适用被涵盖税收协定所发生的困难或疑义，第十六条第三款第一句将适用于不包含有以下条款规定的被涵盖税收协定。举例来说，被涵盖税收协定中的此类条款规定包含以 2014 年修订版的 OECD 税收协定范本或 2011 年修订版的联合国税收协定范本第二十五条第三款第一句为模板的协定条款。

(2) 第四款第(三)项第 2 目规定，关于缔约管辖区各方主管当局也可对税收协定中没有规定消除双重征税的问题共同协商，第十六条第三款第二句将适用于不包含以下条款规定的被涵盖税收协定。举例来说，被涵盖税收协定中的此类条款规定包含以 OECD 税收协定范本或联合国税收协定范本第二十五条第三款第二句为模板的协定条款。

## 第五款

199. 如前所述，第 14 项行动计划最低标准的第 1.1 项要求各缔约管辖区应将 OECD 税收协定范本第二十五条第一款至第三款规定纳入税收协定，并根据第 14 项行动计划最低标准的第 3.1 项和 3.3 项对这些条款进行变更。因此，尽管第十六条第一款至第三款将 OECD 税收协定范本第二十五条第一款至第三款纳入被涵盖税收协定，根据第 14 项行动计划最低标准的第 3.1 项和 3.3 项规定，第十六条第五款允许公约缔约方通过行政措施实施行动计划 4 最低标准的第 1.1 项规定。第十六条第五款规定了对第十六条第一款和第二款适用的保留，以反映这些差异。

200. 第十六条第五款第(一)项允许公约缔约方不适用第十六条第一款第一句，从而不修订其被涵盖税收协定以允许纳税人将案件提交给缔约管辖区任何一方主管当局。每个被涵盖税收协定能够作出上述保留的前提是(已经允许纳税人将案件提交缔约管辖区任何一方的主管当局的被涵盖税收协定除外)纳税人可以将案件提交该人为其居民的缔约管辖区一方主管当局(或基于国籍的非歧视待遇规定，将案件提交该人为其国民的缔约管辖区一方主管当局)，若收到 MAP 案情提交的缔约管辖区主管当局不认为纳税人的异议是合理的，则应通过双边通知或协商程序告知对方(应理解此处的通知或协商不应被理解为对如何解决案件的协商)。根据第 14 项行动计划最低标准第 3.1 项的规定，如下规定的这类处理方式是允许的：

**3.1 双方主管当局都应被知会提交的MAP申请且应能够对是否受理或拒绝该请求提供意见。为了实现此目标，各国应该：**

- **修订协定第二十五条第一款以允许MAP求助申请向任一协定缔约国的主管当局提出，或者**
- **当协定不允许向任一协定缔约国提出MAP申请时，若收到MAP案情提交的主管当局不认为纳税人的异议是合理的，则应通过双边通知或协商程序告知对方（此处的协商不应被理解为对如何解决案件的协商）。**

201. 如前所述，如果相互协商程序案件必须自不符合被涵盖税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出，则公约第十六条第一款第二句将替代被涵盖税收协定中的相关条款，第十六条第一款第二句也将在税收协定中未包含具体期限规定时适用。在缔约各方国内法规定自动适用的情况下，如果由于国内法规定允许在更长的期限内提出异议或国内法没有为此目的设置有关时效的限制等原因使适用国内法规定对纳税人更为有利，缔约各方可自主选择在其税收协定中协商一致以省略OECD税收协定范本第二十五条第一款第二句，有鉴于此，如果缔约管辖区一方的税收协定中未包含要求纳税人在相互协商程序中应在一定期限内将案件提交给主管当局协商的规定，第十六条第五款第（二）项允许公约缔约方在上述情况下对适用第十六条第一款作出保留。只有缔约管辖区一方旨在确保即使在没有上述规定的情形下，允许纳税人自不符合该被涵盖税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出案件，该公约缔约方才可以作出保留。所以，预期这样的保留将仅会由如下被涵盖税收协定的缔约一方作出，即在缔约各方国内法规定自动适用的情况下，如果由于国内法规定允许在更长的期限内提出异议或国内法没有为此目的设置有关时效的限制等原因使适用国内法规定的效果对纳税人更为有利。

202. 第十六条第五款第（三）项允许公约缔约方对适用第十六条第二款第二句作出保留，并且虽有缔约各方国内法规定有关时效的限制也不要求执行经由相互协商程序达成的所有协议。就所有被涵盖税收协定而言，上述保留仅允许在符合以下任一条件的基础上作出：（1）虽有缔约各方国内法规定有关时效的限制，所有经由相互协商程序达成的协议应予执行；（2）公约缔约方通过在双边协定谈判中接受替代性协定条款，即缔约管辖区以OECD税收协定范本第九条第一款或第七条第二款为模板制定的有关时效的限制条款，以避免调整过迟无法利用相互协商程序救济。根据第14项行动计划最低标准第3.3项的规定，如

下规定的这类处理方式是允许的：

**3.3 各国应在其税收协定中纳入协定范本第二十五条第二款的第二句（“达成的任何协议应予以执行，而不受各缔约国国内法的任何时间限制”）。无法在税收协定中纳入协定范本第二十五条第二款的第二句的国家应接受替代条款，规定缔约国根据协定第九条第一款或第七条第二款可以进行调整的时间期限，以避免出现由于调整不及时而导致的不能通过MAP规避双重征税的情况。**

如果被涵盖税收协定的缔约管辖区一方倾向于将第十六条第二款第二句纳入该被涵盖税收协定，而缔约管辖区另一方提出选择不适用第二句规定，将由缔约管辖区双方协商确定是否在该被涵盖税收协定中增加进上述替代性条款。

## 第六款

**203.** 为确保第十六条对被涵盖税收协定的修订明确，第六款要求应作出一些事项通知。

第六款第（一）项要求公约缔约各方（已经对第一款第一句作出保留的公约缔约方除外），应通知保存人其每个被涵盖税收协定中是否包含一项现行规定，即纳税人可将案件提交为其居民的缔约管辖区一方主管当局（或基于国籍的非歧视待遇规定，将案件提交给该人为其国民的缔约管辖区另一方主管当局），如果包含的话，还应将各此类规定的条款序号通知公约保存人。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已就该协定作出此项通知，则由第一款第一句替代该协定规定。在其他情况下（缔约国一方已经对第一款第一句作出保留的除外），第一款第一句应适用于被涵盖税收协定，但仅替代被涵盖税收协定中与第一款第一句相冲突的此项现行条款规定。

**204.** 第六款第（二）项第 1 目要求没有对第一款第二句作出保留的公约缔约各方，应通知保存人其包含以下规定内容条款的被涵盖税收协定清单，以及各此类规定的条款序号。此类条款规定，第十六条第一款第一句所述案件必须自不符合被涵盖税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出。第六款第（二）项第 2 目要求没有对第一款第二句作出保留的公约缔约各方，应将包含以下规定内容条款的被涵盖税收协定清单（以及各此类规定的条款序号）通知公约保存人。此类条款规定，第十六条第一款第一句所述案件必须自不符合被涵盖税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出。第六款第（二）

项第 1 目和第 2 目结合的效果，是第一款第二句规定在具有以下两种情形之一的条件下，应适用于被涵盖税收协定：（1）被涵盖税收协定的所有缔约管辖区作出这样的通知，即被涵盖税收协定规定了一个三年内的期限；或者（2）被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均没有作出这样的通知，即被涵盖税收协定规定了一个不少于三年的期限。在所有其他情况下，第一款第二句应适用于被涵盖税收协定，但仅替代被涵盖税收协定中的现行条款与第一款第二句相冲突的规定。

**205.** 第六款第（三）项第 1 目要求公约缔约各方应通知公约保存人其被涵盖税收协定清单中未包含以下规定内容条款，此类条款规定，收到第一款所述的人提出案件的主管当局，如果认为所提异议合理且其本身不能圆满解决该案件问题，应设法与缔约管辖区另一方主管当局通过相互协商程序解决该案件，以避免不符合被涵盖税收协定规定的征税。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已作出此项通知，则第二款第一句才将适用于被涵盖税收协定。

**206.** 第六款第（三）项第 2 目要求公约缔约各方（已经根据第二款第二句作出保留的公约缔约方除外）应通知公约保存人其被涵盖税收协定清单中未包含以下规定内容条款，即未包含虽有缔约各方国内法规定有关时效的限制但要求执行经由相互协商程序达成的所有协议的规定。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已作出此项通知，则第二款第二句才将适用于被涵盖税收协定。

**207.** 第六款第（四）项第 1 目要求公约缔约各方应通知公约保存人其被涵盖税收协定清单中未包含以下规定内容条款，即未包含缔约管辖区各方主管当局应尽力通过相互协商解决由被涵盖税收协定的解释或适用引发的疑难问题的规定。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已作出此项通知，则第三款第一句才将适用于被涵盖税收协定。

**208.** 第六款第（四）项第 2 目要求公约缔约各方应通知公约保存人其被涵盖税收协定清单中未包含以下规定内容条款，即未包含缔约管辖区各方主管当局在被涵盖税收协定没有规定的情况下，还可以就消除双重征税进行共同协商的规定。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已作出此项通知，则第三款第二句才将适用于被涵盖税收协定。

## **第十七条 相应调整**



209. 第 14 项行动计划最低标准的第 1.1 项要素还规定，各管辖区应在转让定价案件方面提供相互协商程序适用通道，并应执行在相互协商程序中达成的协议（例如，对应纳税款进行合理调整）。第 14 项行动计划的研究报告指出，在纳税人的反对被认为是合理的情形下，如果各管辖区有可能单方面进行相应调整，是更有效率的做法。在此方面，第 14 项行动计划研究报告中含有的第 1 项最佳实践建议，各管辖区应在其税收协定中纳入 OECD 税收协定范本第九条第二款规定。公约第十七条规定了一种公约缔约方实施这项最佳实践的机制。

### 第一款

210. 第一款规定是建立在 OECD 税收协定范本第九条第二款条文规定的基础之上的。为使上述范本条款的术语与公约的术语表述相符合，上述范本第九条第二款的术语表述作出修改。OECD 税收协定范本第九条第二款规定的内容如下：

**2. 缔约国一方将缔约国另一方已征税的企业利润——在两个企业之间的关系是独立企业之间关系的情况下，这部分利润本应由该缔约国一方企业取得——包括在该缔约国一方企业的利润内征税时，缔约国另一方应对这部分利润所征收的税额加以调整，条件是缔约国另一方认为调整是正当的。在确定调整时，应对本协定其他规定予以注意。如有必要，缔约国双方主管当局应相互协商。**

### 第二款

211. 第二款含有一项兼容性条款，它规定了公约第十七条第一款与被涵盖税收协定中的条款之间的相互关系。它规定第十七条第一款应替代下述相关规定，或在未有下述此类规定的被涵盖税收协定中适用，即在缔约管辖区一方作出的一项调整反映了一个企业的公平交易利润的情形下，缔约管辖区另一方应作出相应调整。这类现行条款包括例如参照 OECD 税收协定范本或联合国税收协定范本的第九条第二款规定模式制定的条款，还包括规定缔约管辖区一方主管当局作出相应调整的前提条件是它与缔约管辖区另一方主管当局就该税收达成一致的协定条款。

### 第三款

212. 根据第 14 项行动计划，在税收协定中纳入 OECD 税收协定范本第九条第 2 款是一项最佳实践，并非第 14 项行动计划的最低标准。然而，第 14 项行动计划最低标准的第 1.1 项要素要求，无论有关税收协定中是否含有参照 OECD 税收协定范本第九条第二款模式制定的条款，各管辖区应在转让定价案件方面提供相互协商程序适用通道，并执行在相互协商程序中达成的协议。为反映这一要求，第十七条第三款允许公约缔约一方只能基于以下情形条件保留权利不适用第十七条第一款规定，即在其被涵盖税收协定中未有第十七条第二款所述条款的情形下，（1）作出这种保留的公约缔约方应进行第十七条第一款所述的这种调整；或者（2）其主管当局应努力根据其被涵盖税收协定中关于相互协商程序规定设法解决转让定价案件。如果一个被涵盖税收协定的缔约管辖区一方作出上述这样的保留而缔约管辖区另一方没有作出这样的保留，第十七条将不适用于此被涵盖税收协定。公约不期望没有作出上述这样保留的缔约管辖区会进行一项相应调整。

213. 公约缔约方还可以保留权利，不适用第十七条于其已经含有相同类型条款的被涵盖税收协定（无论这类条款是否采用了 OECD 税收协定范本或联合国范本的精准表述，只要它们含有要求缔约管辖区一方应作出一项相应调整的内容即可）。例如，这类条款可能包括如果缔约管辖区一方认为这种调整是合理的则应进行一项相应调整的条款，或者如果缔约管辖区双方主管当局达成一项协议作出此种相应调整的条款。然而，正如前面第 17 段中所阐述的那样，这类条款应不包括具有以下规定内容的条款，即仅规定，例如缔约管辖区双方主管当局可以相互协商就利润在缔约管辖区各方的调整达成协议，或者只是规定该缔约管辖区可以作出一项适当的调整。第三款还规定一个已经作出第十六条第五款第（三）项第 2 目规定的保留的公约缔约方，可以基于以下情形条件保留权利不适用第十七条于其被涵盖税收协定，即在该公约缔约方的双边协定谈判中，它应接受第一款规定类型的协定条款，只要缔约管辖区双方能够就这样的条款和第十六条第五款第（三）项第 2 目所述条款达成协议。

### 第四款

214. 第四款要求公约缔约方（已经作出第三款规定的任何一项保留的公约缔约方除外），应通知公约保存人其每个被涵盖税收协定中是否含有一项要求进行相应调整的规定，如果包含的话，还应将此类规定在各具体被涵盖税收协定中的条款序号通知公约保存人。如果被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已作出上述这样的通知，由第一款替代该协定规定。在其他情况下，第一款适用于被涵盖税收协定，但仅替代被涵盖税收协定中与第一款冲突的规定。

## 第六章 仲裁

### 第十八条 第六章的选择适用

215. 公约的第六章旨在那些明确选择适用它的成员方之间适用。第十八条允许公约缔约一方通过将其作出的这种选择通知公约保存人的方式，就其被涵盖税收协定选择适用第六章。在缔约管辖区双方间，只有缔约双方都通知了公约保存人它们选择适用第六章的条件下，第六章才应适用。

### 第十九条 强制性有约束力的仲裁

#### 第一款

216. 第一款包含仲裁的核心条款。它规定，如果双方主管当局之间不能在 2 年期限内，根据有关被涵盖税收协定中的相互协商程序就一个案件达成协议，应提出案件的人的申请，未获解决的事项将按第六章规定的方式交付仲裁。这一仲裁程序在以下情况适用：如果根据一个被涵盖税收协定（可能被第十六条（相互协商程序）第一款修改），某人基于缔约管辖区一方或双方的行为已经导致对该人的征税不符合被涵盖税收协定规定的理由，已经将案件提交给缔约管辖区一方的主管当局。根据案情的不同，上述 2 年期限的起始日按照第八款或第九款规定确定。然而，双方主管当局对于某个特定的案件，可以协议达成一个不同的期限，但应在第一款第（二）项规定的 2 年期限届满前将上述协议通知提出案件的该人。例如，取决于特定案件的性质和复杂性，有关特定案件的上述不同期限可能长于或短于第一款第（二）项规定的 2 年期限。另外，如下

文提到的，本条第十一款允许公约缔约一方为适用第十九条于其被涵盖税收协定，可以保留用 3 年期限替代第二款规定的 2 年期限的权利。正如本解释性声明在下文有关第二十八条第二款的解释部分所阐述的，公约缔约一方还可以就有资格适用仲裁的案件范围作出保留。

## 第二款

217. 正如第 14 项行动计划研究报告第 51 段中指出的那样，不论缔约方国内法提供何种司法以及行政救济途径，纳税人都可以申请适用这种相互协商程序。但是，为避免一个纳税人的案件既通过相互协商程序解决的同时也诉诸国内法庭或行政救济程序，大多数国家的税务当局都会要求一种程序的进行应先于另一程序的进行。对此，第二款规定，如果一方主管当局因为法庭或行政庭正在审理一个具有一项或多项相同事项的案件，而中止了第一款提及的相互协商程序，第一款第（二）项规定的这一期限将停止计算。当该法庭或行政庭作出最终裁决，或者该案件已经中止审理或撤销时，上述期限才恢复继续进行。然而，应该指出的是，在缔约一方作出第十九条第十二款规定的保留的情形下，如果在仲裁程序中止期间，该法庭或行政庭作出裁决，这种仲裁程序将终止。

218. 第二款还规定，如果提交案情的人与主管当局一致同意中止相互协商程序，则第一款第（二）项规定的这一期限也应停止计算。例如，如果该纳税人由于身患严重疾病或遇到某种其他人身困难情况，该纳税人和主管当局一致同意暂停这种相互协商程序。一旦上述中止情形解除，这一期限将恢复继续进行。

## 第三款

219. 在有些案件情形中，在纳税人已经提供了对该案件进行实质性审理所需要的初步信息资料后，主管当局可能要求纳税人提供补充资料。例如，在第一款第（二）项规定的期限已经开始后，主管当局对该案件经过进一步研究分析后，可能对某个架构或交易要求额外的补充信息资料，才能就某一事项达成协议。在这类案情中，某个受该案件直接影响的人（即最初提出相互协商程序申请的这个人，或其纳税义务受该案件直接影响的某个人）若没有及时地提供这类补充信息资料，可能耽误或妨碍双方主管当局解决该案件。为了应对这个问题，

第三款规定，如果双方主管当局一致认为，在第一款第（二）项规定的期限开始计算后，一个受案件直接影响的人没有及时地提供任何一方主管当局所要求的任何补充信息资料，则第一款第（二）项规定的期限应予延展。在这种情形下，期限延长的时间，应等于从要求提供补充信息资料之日起至该相关信息资料被最终提供之日止的这段期间。

#### 第四款

**220.** 第六章规定的这种仲裁程序，为双方主管当局提供了一种解决机制，以解决那些可能阻碍它们就相互协商程序案件达成协议的问题。鉴于这种仲裁程序是上述相互协商程序的一种延伸，其作用是要提高相互协商程序的效率，第四款第（一）项规定对提交仲裁事项的裁决应通过一个特定案件的相互协商程序来执行。这意味着在仲裁庭作出裁决后，双方主管当局达成的协议（第二十四条适用的情形除外）将体现了该仲裁的裁决结果。第四款第（一）项还规定，这种仲裁的裁决是最终裁定的，此即意味着，除第四款第（二）项第 2 目规定情形外，该仲裁裁决结果不能由双方主管当局或仲裁庭修改，除非适用第二十四条的规定允许达成一种不同的解决方案的协议。

**221.** 第（二）项规定，这种仲裁裁决对缔约管辖区双方都具有拘束力，但以下三种情形除外：（1）如果受案件直接影响的人不接受执行该仲裁裁决的相互协商结果；（2）如果该仲裁裁决被缔约管辖区一方的法庭作出最终裁定，认为仲裁裁决无效；（3）如果受该案件直接影响的人就执行仲裁裁决的相互协商结果中已经解决的问题，在任何法庭或行政庭提起诉讼。“法庭的最终裁定”一语不仅仅指一种临时性的命令或裁定的判决。这种裁决可以是缔约管辖区一方境内任何层级的法庭作出的判决。

**222.** 第（二）项第 1 目规定针对的是某个受案件直接影响的人不接受执行该仲裁裁决的相互协商结果的情形。如果一项相互协商结果在国内救济程序尚未用尽前已经达成，缔约管辖区双方主管当局可以要求该纳税人声明就通过该案件的相互协商结果已解决了的问题，放弃行使诉诸国内法律救济程序的权利，以此作为该相互协商程序最终达成协议的条件。没有这种放弃声明，则法庭后来作出的一项判决可能阻止主管当局执行上述相互协商结果。因此，受案件直接影响的这个人，如果在收到执行该仲裁裁决的相互协商结果的通知后的 60 天

内，未从任何法庭或行政庭撤销已通过执行仲裁裁决的互相协商结果解决的事项，或未采取与该互相协商结果一致的方式终止尚在进行中的法庭或行政庭就上述事项的审理程序，则应认为执行该案件仲裁裁决的互相协商结果未被该受案件直接影响人接受。在上述这种仲裁裁决的互相协商结果未被接受，或者被认为未被接受的情形下，该案件不适合由双方主管当局进一步考虑处理。

**223.** 第（二）项第 2 目规定，如果缔约管辖区一方的法庭作出最终判决认为该仲裁裁决无效，则该仲裁申请应视为没有提出，该仲裁程序应视为没有发生

（适用关于保密的第二十一条规定和关于仲裁费用的第二十五条规定除外）。本款规定并无意图为一项仲裁裁决的无效提供独立的理由根据，如果这样的理由依据在缔约管辖区一方的国内法下并不存在。相反地，本款的意图是要明确，如果缔约管辖区一方的法庭基于这样的现行法规判决一项仲裁裁决无效，则缔约管辖区另一方也无必要执行该仲裁裁决。上述情况根据有些管辖区的国内法律有发生的可能，例如，某种程序性的失误（例如违反了根据第二十条规定对仲裁员适用的公正或独立性要求，违反了依照第二十一条规定应适用的保密要求，或是该纳税人与缔约管辖区一方之间存在共谋）已经实质性影响到了该仲裁程序的结果。然而，本项规定并不预期一个法庭因为不认同该仲裁程序的结果，而推翻一项仲裁裁决。本目还规定，在上述这样的情形下，纳税人可以提出一项新的仲裁申请，除非双方主管当局一致认同不应允许这样一种新的仲裁申请。这种新的仲裁申请无需等待第一款第（二）项规定的期限届满就可以提出，因为这一期限此时应已经届满。若该纳税人的行为是导致该仲裁裁决无效的主要原因，双方主管当局往往会一致认为这样的新仲裁申请不应允许。

**224.** 第（二）项第 3 目规定，如果该纳税人就已在执行仲裁裁决的互相协商中解决的问题继续在某个法庭或行政庭进行诉讼，该仲裁裁决不应在缔约管辖区任何一方具有拘束力。此目规定是要保证如果某个公约缔约方根据其国内法规定不能要求纳税人以同意放弃诉讼作为接受根据相互协商程序作出的裁决结果，这样的诉讼程序也不能用来实现不征税或减少征税的结果，例如主张仲裁的裁决结果是约束缔约管辖区一方，而有关诉讼的结果是约束缔约管辖区另一方。

## **第五款至第九款**

**225.** 第五款至第九款规定了一个案件能够进入仲裁程序前，如何确定期限的起

始日期的具体规则。第五款规定，收到有关相互协商程序的初始申请的缔约一方主管当局，必须在收到这一初始申请的 2 个月内，通知提出案件的人已经收到该项申请，并将此项申请连同一份申请书副本通知缔约管辖区另一方主管当局。根据第六款规定，取决于案情的具体情况，主管当局一方收到相互协商程序申请或被缔约管辖区另一方主管当局通知该申请之日起的 3 个月内，缔约管辖区一方主管当局必须通知提交案件的人和另一方主管当局它已经收到了对该案件进行实质性审理的所有必要的信息资料，或者要求提交案件的人为进行实质性审理该案件提供补充信息资料。正如下面第 229 段中指出的那样，双方主管当局相互之间应该确定它们各自为对案件进行实质性审理所要求的最低限度的信息资料，并应公布一份这样的资料清单。双方主管当局可能还希望解决有关适用第五款至第九款规定的其他程序事项问题。

226. 如果一方或双方主管当局要求提供补充信息资料，第七款规定在收到这些资料后，要求提供这些补充资料的该主管当局应在 3 个月内通知提出案件的人和另一方主管当局它已经收到了所有要求的信息资料，或者有些要求的信息资料尚未提供。

227. 第一款第（二）项规定的期限的起始日取决于是否有要求提供这类补充信息资料。如果没有要求提供补充信息资料，第八款规定该起始日是以下两个日期中较早的日期：（1）双方主管当局都已经通知提交案件的这个人收到了所有要求的信息资料之日（即两个主管当局中后一个作出上述通知之日）；（2）最先收到相互协商申请的一方主管当局将此项申请通知另一方主管当局之日起 3 个月届满之日。

228. 在要求提供补充信息资料的情况下，第九款规定，第一款第（二）项规定的期限的起始日原则上应是以下两个日期中较早的日期：（1）要求补充提交信息资料的主管当局通知该纳税人和另一方主管当局上述信息资料已经收到的最后一日；（2）双方主管当局均已收到提出案件的这个人提供的补充信息资料后 3 个月届满之日。如果任何一方主管当局通知该纳税人和另一方主管当局所要求的信息资料仍有部分缺失，这种通知应视为是一项补充信息资料的要求。

## 第十款

229. 考虑到各国的法律和税收制度有诸多不同，以及不同的主管当局之间的关

系各有其特点，第十款要求在相互协商案件未决事项第一次符合条件被交付仲裁之日前，缔约管辖区主管当局各方应通过相互协商确定适用仲裁条款的方式，包括（但不限于）各方主管当局为对案件进行实质性审理所需要的最低限度的信息资料。通常情形下，缔约管辖区一方发布的指南文件中会列示受理一项相互协商程序申请所需要提供的信息资料。在这类情形下，可以认为缔约管辖区双方主管当局通常会一致同意列出或以其他方式在前述指南文件指明缔约管辖区各方进行案件的实质性审理需提供的信息资料。

**230.** 尽管第六章规定了有关仲裁的核心条款以及默认规则，以确保仲裁程序的关键构成要素各就其位，要确保这种仲裁程序的顺利运作还需要主管当局之间的密切合作，就仲裁的程序和运作细节达成一致。为了保证在相互协商案件未决事项在第一次符合条件被提交仲裁前能够确定实施第六章所述规定的方式，主管当局之间就这些细节事项密切协商是重要的。实施第六章的方式可以在此后随时修订。如果事先没有达成一致，主管当局和纳税人可能在仲裁程序的进行过程中遇到困难和迟延。预计各方能够拟订出一个基础的主管当局协议的模本以用作进行这方面事项的相互协商。以下有关第六章其他条款的解释性说明内容，阐述了应该在主管当局间达成协议的这类细节事项的事例。

### **第十一款**

**231.** 将第六章适用于其被涵盖税收协定时，第十一款允许公约缔约一方保留权利利用 3 年期限替代第一款第（二）项中规定的 2 年期限。与对公约作出的其他保留一样，在被涵盖税收协定的公约缔约一方作出上述保留的情况下，这种保留对适用被涵盖税收协定的缔约管辖区双方都适用。

### **第十二款**

**232.** 根据某些管辖区的法律或行政政策或惯例，由主管当局签订的一项相互协商结果的效力不能超越本国法庭或行政庭作出的裁决。这类管辖区，或者意图采用上述惯例的管辖区，可能希望确定对于在交付仲裁前或在仲裁程序进行期间已经通过国内司法诉讼解决了的那些问题，不能进行仲裁程序审理。第十二款处理这个问题的方式是，允许某个成员方保留权利，将已经由缔约管辖区任



何一方的某个法庭或行政庭作出一项判决处理的问题排除在仲裁的范围之外。

**233.** 适用其被涵盖税收协定的缔约管辖区一方已经作出第十二款规定的保留的情形下，如果缔约管辖区任何一方的某个法庭或行政庭已经就相互协商案件未决事项作出一项裁决，该未获解决的问题则不应交付仲裁。另外，如果在仲裁申请提出后且仲裁庭向缔约管辖区各主管当局送达裁决前，缔约管辖区任何一方的某个法庭或行政庭作出一项有关该未获解决问题的裁决，该仲裁程序应予终止。

## **第二十条 仲裁员的任命**

### **第一款至第二款**

**234.** 第一款和第二款规定了仲裁庭的组成和仲裁员的任命及资格的基本规则。尽管这些规则在缔约双方主管当局没有协商约定的情况下将自动适用，第一款规定还是允许双方主管当局就通常的规则或针对个案，通过相互协商制定不同的规则。

**235.** 根据第二款规定，仲裁庭由 3 位个人成员组成。这些成员必须具有国际税收事务方面的专业知识或经验，除非主管当局之间另有约定，并不要求每个成员具有法官或仲裁员的经验。各方主管当局在按照第十九条第一款提出仲裁申请之日起的 60 日内各自任命一位仲裁员。然后，这两名仲裁员必须在其中较晚一位被任命之日起的 60 日内，共同任命第三名不是缔约管辖区任何一方的国民或居民的仲裁员，作为该仲裁庭的主席。

**236.** 每位被指定为仲裁庭成员的仲裁员在接受其任命时，必须是公正和独立于缔约管辖区双方主管当局、税务机关和财政部门（或其他相关的部、委或局，无论它们的名称如何），以及所有受该案件直接影响的人和它们的顾问。各位仲裁员还必须在整个仲裁程序进行期间保持其公正和独立性，以及在案件仲裁结束后的一段合理期间内，避免从事可能损害其作为有关该仲裁案件的仲裁庭成员的公正和独立形象的行为。这类行为可能包括，例如在关于该案件的仲裁裁决作出后不久，接受受案件直接影响的某个人的雇佣。在确定实施第六章适用的方式时，主管当局之间可能希望通过协商就公正性和独立性应适用标准的补充细节达成一致意见。例如，双方主管当局可能希望要求任何预备仲裁庭成员，

不得对主管当局披露任何可能引起质疑其公正性和独立性的事实或情况。主管当局间还可能希望约定处理以下情形的规则，即如果某个仲裁庭成员由于生病或能力欠缺，不符合公正和独立性标准或任何其他原因，不能履行其仲裁员职责。

### **第三款和第四款**

237. 第三款和第四款规定的是在任一方主管当局未在规定的时限内指定一位仲裁员的情况下，或在两位初始仲裁员未能任命一位仲裁庭主席的情形下的默认规则。在这类情形下，这两款规定将由 OECD 的税收政策和管理中心的一位不是缔约管辖区任何一方的国民的最高职位官员来任命仲裁员。这些自动适用的规则的目的是要确保仲裁和相互协商程序中的问题的解决，不能因未能组成一个仲裁庭而被耽搁。第三款和第四款中的这些默认规则，只是在双方主管当局没有相互协商作出不同规定的情况下才能适用。

## **第二十一条 仲裁程序的保密**

### **第一款**

238. 为确保仲裁程序能够实现其目的，同时不损害相互协商程序的保密性，重要的是允许主管当局将相关的信息资料提供给仲裁员，但要遵守适用于主管当局本身同样严格的保密要求。为实现这一目的，第一款规定，仅为适用第六章规定以及被涵盖税收协定和缔约管辖区双方国内法中有关信息交换、保密和征管协助的规定的目的，仲裁庭成员应被认为是可以对其披露相关税收信息资料的人。按照第一款规定，这类信息资料还可以对预备仲裁员披露，但应仅限于为证明他们符合仲裁员的标准所需的程度，包括例如他们的公正和独立性。第一款还规定仲裁庭或预备仲裁员所收到的信息资料，以及双方主管当局可能从仲裁庭收到的任何信息资料，应被视为是根据被涵盖税收协定的税收信息交换和征管协助条款而交换的信息资料。鉴于需要平衡尽可能减少信息资料可以披露的人员数量和仲裁庭成员需要支持服务这两者之间的关系，第一款还规定在这样的情况下，这类信息资料可以披露给每位仲裁员的最多 3 名助手。

## 第二款

239. 第二款要求双方主管当局应确保仲裁员和他们的助手在开始进行仲裁程序之前以书面形式一致同意，始终按有关被涵盖税收协定信息交换和征管协助条款以及缔约管辖区适用的法律规定的保密和不泄露义务，对待处理有关仲裁程序中接触的任何信息资料。根据第十九条第十款，就实施第六章所述规定的方式进行协议时，双方主管当局可能希望确定这一程序的有关细节，包括哪个主管机关来获得这样的书面协议。违反这种书面协议的后果将根据缔约管辖区双方的国内法和该协议的条款来确定。

## 第二十二条 仲裁结束前的案件解决

240. 鉴于第六章规定的仲裁的目的是为了解决双方主管当局之间因相互协商案件产生的争议，第二十二规定，如果在该仲裁程序进行期间（在仲裁申请已经提出之后和仲裁庭向缔约管辖区各主管当局送达裁决之前的任何时间），（1）双方主管当局达成一项解决该案件的相互协商结果；或者（2）该纳税人撤销其仲裁申请或相互协商程序的申请，则该相互协商程序以及该仲裁程序应予终止。

## 第二十三条 仲裁程序的类型

### 第一款

241. 对于为按照第六章进行仲裁的目的而适用的仲裁程序类型，第一款规定了在缔约管辖区双方主管当局没有另行约定情形下应适用的默认规则，但允许缔约管辖区双方主管当局相互协商约定可适用于所有案件或特定案件的不同规则。

242. 除非双方主管当局间相互协商约定不同的规则，“最终报价”式的仲裁程序（也被认为是所谓“最佳报价”式仲裁）将自动适用。按照这种仲裁方式，双方主管当局将各自提交给仲裁庭一份解决案件中所有未决事项的建议解决案，该方案把此前双方主管当局针对该案件的所有共识考虑在内。对该案件中的各次调整或类似事项，这种解决建议案将仅包括对特定金额的处理（例如，所得或

费用额)或按照被涵盖税收协定课征的最高税率。然而,在有些案件中,未获解决的问题可能包括关于适用一个被涵盖税收协定的某一条款的条件是否符合。如果案件中未获解决的问题包括这种所谓的“门槛问题”,例如某个人是否为缔约管辖区一方的居民,或缔约管辖区一方的企业是否在缔约管辖区另一方境内设有常设机构,双方主管当局可以将它们对这种门槛问题的建议答案(即“是”或“否”)提交给仲裁庭。如果还有其他未获解决的问题,且其处置又取决于对上述门槛问题得出的答案,双方主管当局也能提出解决这些遗留问题的替代性建议方案。

243.由缔约管辖区各方的主管当局提出的这些建议解决方案,可以通过一份立场书加以支持。一方主管当局对于另一方主管当局提交的建议解决方案和其支持性立场书,还可以提出一份答辩状。该答辩状和其支持性立场书仅针对另一方主管当局的立场和观点,并无意图作为一方主管当局发展其有利于自身立场的补充观点的机会。第一款第(二)项规定,提交建议解决方案、支持性立场书和答辩状的一方主管当局,必须在应该提交上述文书的截止日期之前提供一份副本给另一方主管当局。关于应提交上述建议解决方案、支持性立场书和答辩状的日期,以及关于这些文书的细节事项(例如,它们的最大篇幅),应该在按照第十九条第十款规定就确定实施仲裁程序的适用方式达成的主管当局协议中规定。作为该协议的部分内容,双方主管当局还可能希望就需要仲裁庭解决的问题,应采用何种程序以达成协议作出规定。

244.在这种“最终报价”式的仲裁程序中,仲裁庭将从双方主管当局各自提出的建议解决方案中选择其一作为仲裁庭的裁决。在一个涉及一个或多个门槛问题的案件中,仲裁庭将先就这类门槛问题作出判决,然后双方主管当局提交的建议解决方案中选择其一。这种仲裁裁决将以仲裁庭成员的简单多数方式通过,并不会包括任何理由或说明内容。按照仲裁作为一种解决主管当局间争议的合理方法,这种仲裁裁决将以书面方式送达缔约管辖区双方主管当局,并不能用作对任何其他案件处理的先例。

## 第二款

245.根据第二款规定,不愿意接受第一款规定的这种“最终报价”方式作为默认规则的缔约成员方,可以保留权利就其被涵盖税收协定不适用第一款规定,并

采用所谓“独立意见”方式作为默认仲裁程序的类型，除非缔约管辖区双方主管当局相互协商达成不同的可适用于各种案件或某个特定案件的规则的协议。按照这种“独立意见”方式，各方主管当局必须向仲裁庭提供仲裁庭认为对作出裁决是必要的任何信息资料。作为按照第十九条第十款规定的达成协议的部分内容的一部分，双方主管当局可能希望就有关交付仲裁庭裁决的问题为达成一致将采用何种程序作出规定。作为按照第十九条第十款达成的协议的部分内容，双方主管当局间还可以约定，主管当局各方可以提交一份支持性立场书以供仲裁庭考虑。除非主管当局双方另有约定，在双方主管当局收到该仲裁申请前未被双方主管当局获得的任何信息资料，仲裁庭在作出裁决时应不予考虑。

246. 仲裁庭然后将按照应适用的被涵盖税收协定的条款，以及从属于这些条款的缔约管辖区国内法的规定，对已经交付仲裁的问题作出裁决。在此方面，仲裁庭将仅在为确定缔约管辖区一方是否正确适用了被涵盖税收协定的必要范围内，审查国内法的适用。双方主管当局还可以通过相互协商，指明应由仲裁庭考虑的其他法规渠道。

247. 仲裁庭的裁决将以书面形式送达双方主管当局，并说明裁决依据的法律渊源和作出裁决的理由。裁决书通常还包括对相关事实和案情的描述，双方主管当局的观点的说明，以及对仲裁进展过程的简要概括。这种仲裁裁决将以仲裁庭全体成员的简单多数方式通过。与前述“最终报价”式的仲裁一样，这种仲裁的裁决也没有先例性价值。

### 第三款

248. 如果公约缔约一方选择适用第六章并按照第二款规定作出保留，而缔约对方也选择适用第六章并且（1）也作出第二款规定的保留或者（2）没有做任何保留，在这种情形下公约缔约双方将使用前述“独立意见”式的仲裁程序。第三款因此规定一种机制以处理公约缔约双方对它们各自偏好的仲裁程序类型坚持不同观点的情形。根据第三款规定，没有保留权利适用第二款规定的“独立意见”方式作为默认规则的公约缔约一方，可以保留权利对于其与那些已经保留权利适用“独立意见”方式作为一种替代“最终报价”式仲裁的缔约对方之间的被涵盖税收协定，不适用第一款和第二款规定的这些默认规则。在公约缔约一方作出第三款规定的保留的情况下，将由该一方的主管当局与作出第二款规定保留的

缔约对方的主管当局协商确定它们之间应适用的仲裁类型。

249. 在被涵盖税收协定的缔约管辖区一方作出第三款规定的保留，而缔约管辖区另一方作出第二款规定的保留的情形下，双方主管当局需要努力就被涵盖税收协定下的所有案件所适用的仲裁程序类型达成协议。在没有达成上述协议前，第十九条规定不应适用。因此，在没有达成这样的协议前，双方主管当局无需考虑一项仲裁申请。

#### **第四款和第五款**

250. 第四款规定公约缔约方可以对其被涵盖税收协定选择适用第五款规定。本款是一项选择性条款，除第六款和第七款规定情形外，只要公约缔约一方选择适用第四款并相应通知了公约保存人，则第五款应适用于被涵盖税收协定的缔约管辖区双方。第五款要求双方主管当局在仲裁程序开始前，应确保案件涉及的各项纳税人和他们的顾问以书面形式协议同意，不泄露在仲裁程序进行期间从各方主管当局或仲裁庭收到的任何信息资料。在仲裁申请提出后和仲裁庭向缔约管辖区各主管当局送达裁决前这段时间内，实质性违反这一协议将导致关于该案件的相互协商程序和仲裁程序的终止。

#### **第六款和第七款**

251. 除已经选择适用第五款的公约缔约方外，第六款允许公约缔约方就其一个或多个指明的被涵盖税收协定（或其所有被涵盖税收协定），保留权利不适用第五款规定。然而，已经选择适用第五款的公约缔约方根据第七款，也可以保留权利使第六章不用于其被涵盖税收协定，如果缔约对方根据第六款作出保留。第四款至第七款规定的整体效果，是要确保在某个被涵盖税收协定的缔约管辖区一方已经选择适用第五款规定的情形下，纳税人被自动要求保守其在仲裁程序进行期间收到的信息资料的秘密性。但是，不认为这样的要求有必要的公约缔约方，可以就其一个或多个被涵盖税收协定保留权利不适用这样的要求。然而，那些认为要求纳税人严格保密至关重要的公约缔约方，可以对一个选择不适用这种不披露规则的公约缔约方，完全不适用仲裁。

## 第二十四条 同意不同的解决方式

### 第一款与第二款

252. 第一款允许公约缔约方就其被涵盖税收协定选择适用第二款。虽有第十九条第四款规定，第二十四条第二款规定允许双方主管当局不执行仲裁裁决，并在裁决已经交付给它们之后的 3 个月期间内协商达成一种不同的解决方案。例如，这种情况可能发生在当仲裁庭发出一项裁决，而双方主管当局认为该裁决是一种不适当的解决案件问题的方案的情形。第二款是一项选择性条款，只有在缔约管辖区双方都选择适用这一条款的条件下，才将适用于被涵盖税收协定。

### 第三款

253. 一些管辖区认为，在采用第二十三条第一款规定的那种“最终报价”式仲裁程序的情形下，鉴于按照这种“最终报价”式仲裁，仲裁庭的裁决将会是双方主管当局中的一方主张的立场观点，第二十四条将不可能适用。为适应这种观点，第三款允许选择适用第二款的公约缔约方可以保留权利，仅就其适用第二十三条第二款规定的“独立意见”方式的被涵盖税收协定，适用第二款规定。

## 第二十五条 仲裁程序的费用

254. 第二十五条规定，缔约管辖区双方的主管当局应通过相互协商确定仲裁庭成员的费用和支出（这部分不应包括仲裁庭成员的助手的费用），以及仲裁过程中发生的成本的分配规则。它还规定如果没有达成这样的协议，（1）缔约管辖区双方将负担它自身的费用和它任命的仲裁员的费用；（2）仲裁庭主席的费用和与处理仲裁程序有关的其他费用，应由缔约管辖区双方平均分摊。上述“其他费用”一语包括例如仲裁庭主席的合理的差旅费和通讯费等，但不包括与为仲裁庭庭审会议的后勤安排相关的内部成本，例如使用缔约管辖区一方拥有的会议设施、相关的资源、财务管理、由缔约管辖区一方主管当局提供的其他后勤支持，以及仲裁程序的一般行政协调发生的成本费用，这些费用通常原则上由举行仲裁庭审会议的缔约管辖区一方负担。

255. 双方主管当局可能还希望就应支付给仲裁庭成员的报酬的数额达成一致意见。它们可以自由协议，以一种体现了缔约管辖区双方的特点情况、特定关系和仲裁程序的类型的方式确定上述费用数额。另外，在一些管辖区，批准程序可能要求与仲裁有关的预计成本必须确定。对于这类管辖区，主管当局间事先协议达成费用列表是有必要的。各管辖区已经为此目的利用各种不同的费用表作为参考，包括国际投资争端解决中心制定的费用表和 1990 年 7 月 23 日关于消除与关联企业利润调整有关的重复征税的公约（即欧盟仲裁公约）的修订版的行动守则规定的费用表。各管辖区还限定了给予报销的仲裁员差旅费用额和计算报酬的天数。

## 第二十六条 兼容

### 第一款

256. 第一款是一项兼容性条款，它规定了公约第六章的条款与已经规定了相互协商案件仲裁事项的被涵盖税收协定的条款之间的相互关系。本款规定，第六章的条款将适用于就纳税人提交给主管当局的相互协商案件未决事项尚未规定仲裁程序的被涵盖税收协定。第六章还应替代被涵盖税收协定中现行的用来解决相互协商案件未决事项的仲裁规定的条款（无论这类条款的是否为强制性有约束力仲裁），但有下列第四款规定的保留情形除外，该款允许公约缔约方保留继续适用某些现行的强制性有约束力仲裁条款。选择适用第六章的公约缔约各方应通知公约保存人，其被涵盖税收协定（除根据第四款规定的保留范围以外）中是否含有仲裁条款（如有，还应通知此类条款在具体被涵盖税收协定中的条款序号）。可以预料，在某些情形下，已经规定了强制性有约束力仲裁的被涵盖税收协定的缔约管辖区各方将会倾向于作出第四款规定的保留，以继续适用这些规定。在其他情况下，正如本解释性声明第 15 段和第 18 段中指出的那样，可以预见被涵盖税收协定的缔约管辖区会尽它们的最大努力，将其所有被涵盖税收协定中规定了相互协商案件未决事项的有关仲裁的现行条款通知公约保存人。因此，可以预计一项现行仲裁条款未被识别的情形将会极少发生。

### 第二款



257. 第二款规定了第六章的条款与已经规定了相互协商案件未决事项的强制性有约束力仲裁的一个双边或多边公约的条款之间的相互关系。鉴于这类公约的目的与第六章的目的一样，都是为了有效地解决争议，第二款规定，如果根据一个已经规定了未决问题交付强制性有约束力仲裁的双边或多边公约，就相互协商案件未决事项先前已经设立了一个仲裁庭或类似性质的机构，则此种未决问题将不应根据第六章规定交付仲裁，这样可以避免重复劳动。然而，如果根据某个公约还没有设立仲裁庭，第六章将继续适用，以保证在相互协商程序中产生的并且按第十九条规定有资格交付仲裁的未决问题，能够尽快获得解决。

### **第三款**

258. 第三款规定说明了在通过仲裁解决相互协商案件未决事项方面，第六章规定无意影响缔约管辖区在其已经加入或将要加入的其他公约或协定下履行更为广泛的义务（例如解决第六章规定未包括的问题或案件的义务），但按照第一款规定已经被第六章替代了的被涵盖税收协定的条款除外。

### **第四款**

259. 如上指出，第四款允许公约缔约方对于已经包括了强制性有约束力仲裁解决相互协商案件未决事项的规定的的一个或多个被涵盖税收协定（或其所有被涵盖税收协定），可以通过保留权利不适用第六章，而继续适用其现行的强制性有约束力仲裁的规定。在此语境中，如果根据具体情况（例如提出该案件的人的一项申请），双方主管当局被要求在某个特定时限后将相互协商案件未决事项交付仲裁，并且该仲裁的结果对双方主管当局具有约束力，这样的被涵盖税收协定应认为是包含了“强制性有约束力仲裁”的规定。

## **第七章 最终条款**

### **第二十七条 签署和批准、接受或核准**

## 第一款

260. 第一款规定公约将自 2016 年 12 月 31 日起开放以供签署。同时它规定公约对所有国家开放签署。

261. 另外，鉴于一些非国家的管辖区根据其负责其国际关系的国家之间的安排，已经签订了税收协定，公约也开放供在本款第（二）项规定中列示的管辖区签署。在第（二）项中规定的每个管辖区的名称后的括号内，注明负责该管辖区的国际关系的国家的名称。第（二）项规定的这些管辖区纳入公约体系，是取得了负责其国际关系的国家的授权和特别工作组的同意的结果。

262. 最后，本款第（三）项规定在公约于 2016 年 12 月 31 日开放签署后，公约的缔约方和签署方可以决定批准其他非国家的管辖区成为公约的缔约方。这种决定必须经由一致同意方式作出，这意味着未在第（二）项规定列示的任何管辖区，只有在没有公约缔约方或签署方反对的条件下，才能成为公约的一个缔约方。

## 第二款

263. 第二款规定公约签署后，还需经过批准、接受或核准。何种术语更为适当，取决于国内法律的要求规定。一旦国内法律程序完成，一份批准书、接受书或核准书必须交存于公约保存人处，此项文书的交存行动启动了公约第三十四条规定的公约生效规则的适用。

## 第二十八条 保留

### 第一款

264. 第一款通过提及规定了保留事项的具体条款的方式，列出了一份允许保留的条款的清单。除了对公约第六章的保留事项在第二十八条第二款中特别规定外，第一款规定的这些保留是根据公约规定可以作出的仅有的保留。

## 第二款

265. 第二款第（一）项规定，根据第十八条规定（第六章的选择适用）选择适用公约第六章（仲裁）的公约缔约各方，可以根据第六章规定就有资格适用仲裁的案件的范围作出一项或多项保留。在拟订第六章的过程中，关于仲裁的特别工作小组曾经考虑过对交付仲裁案件的范围设定一个明确规定的保留条款清单。然而，特别工作小组考虑到尽管这样一种保留条款清单提供的确定性是符合需要的，但小组的全体成员不可能对清单规定的保留事项一致通过。另外，如果公约缔约方对于特定类型案件有强烈的政策顾虑但保留条款清单中并没有包含这类案件（例如因为该公约缔约方没有参与第六章的初期制定），该公约缔约方可能不能够选择适用第六章，尽管它愿意将其他类型的案件诉诸强制性有约束力仲裁。因此，补充第二款规定给那些同意诉诸仲裁的公约缔约方提供灵活性，根据它们关于仲裁的国内政策来制定有资格适用仲裁的案件范围。

266. 正如第五款所规定的，根据第二款第（一）项规定的保留，一般应在签署公约时或在交存批准书、接受书或核准书时作出。然而，对于一个在成为公约缔约方时没有选择适用第六章，但在后来通过向公约保存人作出通知的方式选择适用第六章的公约缔约方，第二款第（一）项规定的保留必须在该公约缔约方通知公约保存人其按照第十八条规定选择适用第六章之时作出。

267. 第二款第（二）项规定，根据第二款第（一）项作出的保留有待于其他公约缔约方的接受。本项具体规定，如果在公约保存人将此项保留通知所有公约缔约方和签署方之日起的 12 个公历月结束时，或者在作出保留的公约缔约方交存其批准书、接受书、或核准书之日时，以上述两个日期中较迟者为准，其他公约缔约方没有通知公约保存人反对此项保留，则应认为此项保留已经为其他公约缔约方所接受。但是，对于在成为公约缔约方时没有选择适用第六章，但在后来通过通知公约保存人的方式适用第六章的公约缔约方，对先前由其他公约缔约方按照本款第（一）项规定作出的保留，可以在其按照第十八条规定选择适用第六章通知公约保存人时就该项保留提出反对。

268. 在公约缔约方就根据第二款第（一）项规定作出的保留表示反对的情形下，第六章条款将整体不适用于表示反对的公约缔约方和作出保留的公约缔约方之间适用。因此，希望公约缔约各方谨慎作出第二款第（一）项规定的保留和谨慎考虑对这种保留作出任何反对的表示，因为对一项保留作出的一项反对将导

致在这两个公约缔约方之间不存在强制性有约束力的仲裁的基础。

269. 还应该指出，根据第二十八条第九款规定，公约缔约方可以在任何时间自由撤销一项保留，或以一种范围更为有限的保留替代原保留。可以预计的是，公约缔约各方会持续评估它们作出的保留，以确保与主管当局之间改进争议解决的共同目标保持一致。

### 第三款

270. 第三款确认了根据第一款或第二款作出的保留，对作出保留的公约缔约方和其他公约缔约方之间适用公约的有关条款产生的影响。本款规定，除非另有明确规定，公约缔约一方作出的保留，将对作出保留的公约缔约方和公约缔约对方在相同的范围内，修订相关的公约条款。因此，除非公约明确另有规定，一项保留将在作出保留的公约缔约方与所有其他公约缔约方之间，即对于作出保留的公约缔约方与其他公约缔约方的关系方面和对于其他公约缔约方与作出保留的公约缔约方的关系方面，修改了公约的相关条款。换言之，除非另有不同规定，保留应对称适用。

### 第四款

271. 第四款要求公约缔约一方，如果在其按照公约第二条第一款第（一）项规定作出的被涵盖税收协定清单中包括了一个或多个由其负责国际关系的管辖区或领土缔结的税收协定，或代表其管辖区或领土缔结的税收协定，应单独交存一份为该管辖区或领土作出的保留条款清单，该份清单中作出的保留可以不同于该公约缔约方自己的保留条款清单。这份单独的保留条款清单将适用于由其管辖区或领土缔结的，或者是由公约缔约方代表其管辖区或领土缔结的纳入公约适用范围的所有协定。

272. 第四款规定与那些按照第二十七条第一款第（二）项或第（三）项规定成为公约缔约方的管辖区无关，因为这些管辖区是以它们自身的资格成为公约缔约方，并且它们像其他公约缔约方一样，可以根据第二十八条第一款，和根据第二十八条第二款（若适用）作出它们的保留。

273. 除使用“管辖区”外还采用了“领土”一语，目的是为了涵盖其国际关系是由

某个国家负责的非国家实体的各种不同术语。“由其或代表其”这些用词也旨在涵盖对于某个非国家的管辖区或领土而言，可能缔结一项税收协定的各种方式。在某些情形下，该项税收协定可以由这种管辖区或领土本身缔结，而在其他情况下，负责该管辖区或领土国际关系的国家可以代表它缔结这种税收协定。在上述任何一种情形中，负责该管辖区或领土的国际关系的国家公约缔约方都应提供一份有关该管辖区或领土的保留条款清单，该保留条款清单可以不同于这个国家公约缔约方自己的保留条款清单。

274. 如果要就管辖区或领土作出第二十八条第八款中列举的任何保留，该公约缔约方还应提供一份由其管辖区或领土缔结的，或由该公约缔约方代表其管辖区或领土缔结的属于此项保留的范围内的税收协定清单。在所有其他情形下，有关该管辖区或领土的保留条款清单应适用于由该管辖区或领土缔结的并且已成为被涵盖税收协定或后来将成为被涵盖税收协定的所有税收协定，包括按照公约第二十九条第五款将来新纳入的协定。

275. 公约缔约方应在以下时间交存按照第二十八条第四款规定的关于其管辖区或领土的保留条款清单：（1）在有关公约缔约方交存其保留条款清单的同一时间，如果该管辖区或领土缔结的一个或多个税收协定已纳入了该公约缔约方按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定提交的被涵盖税收协定的初步清单中；或者（2）在按照公约第二十九条第五款规定通知扩展被涵盖税收协定清单时，如果该被涵盖税收协定清单的扩展第一次包括了由该管辖区或领土缔结的一项税收协定。

#### **第五款至第七款—作出保留的时间**

276. 第五款至第七款规定了根据公约作出保留的时间。公约要求在签署公约时应提交给公约保存人一份预期保留条款的暂定清单；在交存批准书、接受书或核准书时应提供给公约保存人一份保留条款的最终清单，对此保留条款的最终清单的日后修改仅限于公约第二十八条第二款、第五款和第九款以及第二十九条第五款规定明确许可的范围。同时，公约还规定一份保留条款的最终清单可以在签署公约时提交给公约保存人（在这种情形下，含有这些保留的文件必须明确是最终版），对此最终保留的日后修改仅限于公约第二十八条第二款、第五款和第九款以及第二十九条第五款明确许可的范围。

## 第五款

277. 第五款规定，有关保留应在签署公约之时或在交存批准书、接受书或核准书时作出。这项一般规则应受公约以下条款的限制，即第二十八条第二款（有关已经选择适用第六章的公约缔约方可以根据第六章规定有资格适用仲裁的案件范围作出一项或多项保留的规定）、第二十八条第六款（有关可以在签署公约时提交一份确定的保留条款清单的规定）、第二十八条第九款（关于撤销或替代原作出的保留的规定）和第二十九条第五款（如果根据第二条第一款第（一）项第 2 目规定的清单中追加一项协定是第一次被纳入第二十八条第八款中列举的保留范围内的协定，或如果一项追加的协定是公约缔约方纳入的首个其负责国际关系的管辖区或领土缔结的，或该公约缔约方代表该管辖区或领土缔结的税收协定，可以作出新的保留的规定）。然而，公约缔约方在其已经成为公约缔约方之后，可以选择适用公约的第六章。为保证这样的公约缔约方有机会作出有关第六章规定的保留，第五款还规定这样保留应该在该公约缔约方按照第十八条规定通知公约保存人它选择适用第六章时作出。

## 第六款

278. 第六款规定，如果保留在签署公约之时作出，它们应在交存批准书、接受书或核准书时予以确认，因为这是在完成国内法律程序后明确表示同意受公约约束的时刻。在交存批准书、接受书或核准书时，可以对保留条款清单作出修改，包括增加或删除保留事项或修改在签署公约时作出的保留。

279. 第六款规定了这样一种例外情形，即某个签署方明确表明它在签署公约时作出的保留是确定性的。在这种情形下，在交存批准书、接受书或核准书时将不需要确认这些保留事项。但是，这种在签署时作出的保留的确定性质，要受以下公约条款的限制，即第二十八条第二款和第五款（有关已经成为公约缔约方之后才选择适用第六章的公约缔约方，在它选择适用第六章时可以作出根据第六章规定允许的保留），第二十八条第九款（关于撤销或替代原作出的保留的规定）和第二十九条第五款（如果根据第二条第一款第（一）项第 2 目规定的清单中追加一项协定是第一次被纳入第二十八条第八款中列举的保留范围内的

协定，或如果一项追加的协定是公约缔约方纳入的首个其负责国际关系的管辖区或领土缔结的，或该公约缔约方代表该管辖区或领土缔结的税收协定，可以作出新的保留的规定)。

## 第七款

280. 第七款规定，如果在签署公约时没有作出保留，应该签署时提交给公约保存人一份预期保留条款的暂定清单。这种暂定清单是为了提高透明度，旨在给予其他签署方关于该签署方的意向观点的一个初步指示。这是考虑到公约的性质是用于修订现行的双边和多边关系，而被涵盖税收协定的缔约管辖区另一方选择作出的保留，将决定该双边或多边协定被修订的方式。因此，这种意向观点的暂定指示对帮助了解对一项现行税收协定可能作出的修改很重要，并有助于促进国内的批准程序和准备执行公约作出的修改。这种根据第二十八条第七款规定作出的预期保留条款的暂定清单，并不限制该签署方在交存批准书、接受书或核准书时提交一份修改的保留条款清单的能力。

## 第八款

281. 第八款要求在根据第八款列示的保留条款作出保留时，必须提交一份相关条款中明确的在保留范围的被涵盖税收协定的详尽性清单。如果涉及的一项保留是仅在被涵盖税收协定中含有特定条款的情形下才适用，还必须提供一份这些特定条款在具体被涵盖税收协定中的条款序号的清单。要求这么做的目的是为了那些仅适用于具有具体特点的被涵盖税收协定的保留的适用更加清晰。这类保留将不适用于任何不包括在第八款要求提供的清单内的被涵盖税收协定。

## 第九款

282. 第九款规定了通过向公约保存人发出通知的方式，撤销一项按照第二十八条第一款或第二款作出的保留，或者以一项更小范围的保留替代它的可能性。允许用另一项保留替代原保留的目的，是让一个成员方能够接受公约对其被涵盖税收协定作出的进一步的修改。因此，公约缔约方可以通过这种替代保留的

方式接受对其被涵盖税收协定的额外的修改，但不能利用这种机制对公约的被涵盖税收协定的修改设置新的限制。例如，一个已经依据第三条第五款第（一）项规定作出第三条整体不适用的保留的公约缔约方，可以撤销这项保留，或者可以用一项按照第三条第五款第（二）项规定仅就那些已经含有对税收透明体的处理的被涵盖税收协定作出的保留替代前述保留。然而，一个先前按照第三条第五款第（二）项规定作出保留的公约缔约方，不能后来以第三条第五款第（一）项规定的保留来替代原作出的保留。根据第三十五条第七款，第九款第（一）项和第（二）项规定了撤销或替代保留发生效力的日期。

**283.** 第九款第（一）项在公约保存人收到撤销或替代保留通知之日时，被涵盖税收协定的缔约国或管辖区已是公约的缔约管辖区。按照第三十五条规定的公约开始适用采用的方式，而不是在某个特定的日期开始适用，第九款通过规定具体税收归属的日期或期间的方式，明确了一项保留撤销或替代的开始适用。

**284.** 第（一）项规定区分了两种类型的生效：（1）对有关源泉扣缴税收相关规定的保留；（2）对所有其他规定的保留。

**285.** 对于第（1）类保留，撤销或替代一项保留第一次生效适用的税收，应是归属于自公约保存人将此种撤销或替代的通知传达所有公约缔约方和签署方之日起 6 个公历月期限届满后的下一个年度的 1 月 1 日或此后发生的应税事项的税收。

**286.** 例如，如同下面的时间表所阐释的，如果公约缔约方是在 2018 年 8 月 25 日交存一份撤销一项涉及源泉扣缴税收的保留的通知书，而公约保存人是在 2018 年 9 月 1 日将此通知传达给所有公约缔约方和签署方，这种撤销将生效适用于产生这些税收的应税事项是在 2020 年 1 月 1 日当天或此后发生的税收。（2018 年 9 月 1 日公约保存人通知之日，加上 6 个公历月期限的届满，时间进展已至 2019 年 3 月 1 日，因此，此项撤销应适用的第一批税收必须是与在下一个纳税年度，即 2020 年 1 月 1 日当天或此后发生的应税事项有关联。）

2018 年			2019 年	2020 年
8 月 25 日	9 月 1 日	6 个月期	3 月 1 日	1 月 1 日



交存撤销通知	公约保存人将此通知传达至所有公约缔约方和签署方	限	6 个月期限届满	撤销保留应对所有自此日期和之后发生的源泉扣缴应税事项而产生的税收生效适用。
--------	-------------------------	---	----------	---------------------------------------

287. 对于第（2）类保留，撤销或替代这种保留第一次生效适用的税收，应是从公约保存人传达该项保留的撤销或替代通知之日起 6 个公历月后的下一年度 1 月 1 日起或此后开始的纳税周期征收的税收。

288. 例如，如同下面的时间表所阐释的，如果某个公约缔约方是在 2018 年 8 月 25 日交存一份撤销一项除涉及源泉扣缴税收以外的所有其他规定的保留的通知，而公约保存人是在 2018 年 9 月 1 日将此通知传达给所有公约缔约方和签署方，这种撤销将生效适用于归属于 2020 年 1 月 1 日起或此后开始的纳税周期课征的任何税收。（2018 年 9 月 1 日是公约保存人传达有关撤销保留通知之日，加上 6 个月期限届满，时间表已进展至 2019 年 3 月 1 日，因此，此项撤销第一次生效适用的税收，应是下一年度，即 2020 年的 1 月 1 日或此后开始的有关纳税周期应课征的税收。）

2018 年			2019 年	2020 年
8 月 25 日	9 月 1 日	6 个月期限	3 月 1 日	1 月 1 日
交存撤销通知	公约保存人将此通知传达给所有公约缔约方和签署方		6 个月期限届满之日	撤销保留应生效适用于归属于 2020 年 1 月 1 日或此后的纳税周期发生的所有非源泉扣缴性质的税收。

289. 第九款第（二）项规定适用于具有以下情形的被涵盖税收协定，即在公约保存人收到有关保留的撤销或替代通知之日后，被涵盖税收协定的缔约管辖区一方或多方才成为公约缔约方。在这类情形中，有关保留的撤销或替代应在公约对上述缔约管辖区各方的生效日期中的最后一个生效之日起适用。这样规定

是考虑到以下这样的事实情况，即按照公约第三十四条和第三十五条规定，从交存批准书、接受书或核准书之日起到公约生效之时（即一个国家或管辖区成为公约缔约方之日）之间至少有 3 个月的期间，以及公约的条款对一个新的公约缔约方开始适用前还要经过一段期间。

290. 对于由公约缔约方负责国际关系的管辖区或领土缔结的，或由公约缔约方代表该管辖区或领土缔结的并列入该公约缔约方按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定提交的清单中的被涵盖税收协定，第二十八条第九款第（一）项和第（二）项规定中所述的公约缔约一方，以及第二十八条第九款规定中所述的公约对缔约管辖区一方的生效，应理解为是指负责该管辖区或领土的国际关系的该公约缔约方。

291. 为使公约缔约方完成其有关被涵盖税收协定开始适用的内部程序，公约第三十五条第七款规定了公约缔约方可能修订有关撤销或替代保留的生效规则（见下文 338-344 段）。

## 第二十九条 通知

### 通知的时间

292. 第一款、第三款和第四款规定了根据公约作出通知的时间。公约原则上要求公约缔约方在签署公约时应提交给公约保存人一份关于通知的暂定清单，在交存其批准书、接受书或核准书时，应提交给公约保存人一份有关通知的最终清单，经第二十九条第五款、第六款和第三十五条第七款的明确许可，通知清单可以日后修订。同时公约还规定了在签署公约时，这份关于通知的最终清单也可以提交给公约保存人，经第二十九条第五款、第六款和第三十五条第七款明确许可，可以对该通知清单进行修改（在这种情形下，含有有关通知事项内容的文件必须明确指出此通知应被认为是最终性质的）。

### 第一款

293. 第一款规定，按照公约的有关规定作出的通知，应在签署公约之时，或者是在交存批准书、接受书或核准书之时作出。这一基本的通知规则的适用，要

受以下公约条款的限制，即，第二十九条第五款（可能扩展按照第二条第一款第（一）项第 2 目提及的被涵盖税收协定的清单和可能需要就追加的协定作出追加通知，以及如果一项追加的协定是公约缔约方纳入的首个其负责国际关系的管辖区或领土缔结的，或该公约缔约方代表该管辖区或领土缔结的税收协定，而要作出新的通知），第二十九条第六款（就已经纳入按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定作出的清单中的被涵盖税收协定要作出某些追加通知）和第三十五条第七款（当公约缔约一方为完成其内部程序对公约有关开始适用条款作出保留时需要作出通知）的规定。

294. 第一款通过述及公约中有关通知要求的条款的方式，规定了一个详尽的要求通知清单。它们包括有关对选择性条款作出的选择的通知，这种选择通知将适用于公约缔约方签订的已纳入或可能纳入被涵盖税收协定范围的所有税收协定（受适用于含有特定的客观界定特点的现行条款的被涵盖税收协定的保留限制）。它们还包括关于公约缔约方的被涵盖税收协定中那些属于公约的兼容性条款的规定范围的通知事项。

## 第二款

295. 第二款要求已经在其按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定提交的被涵盖税收协定清单中纳入了一个或多个由公约缔约方负责国际关系的管辖区或领土缔结的，或者代表其管辖区或领土缔结的税收协定的，应为该管辖区或领土交存一份不同的通知清单，此种通知清单可能不同于该公约缔约方自身提交的通知清单。前述这份不同的通知清单将适用于所有由该管辖区或领土缔结的、或代表它们缔结的且已纳入公约适用范围的协定（受适用于含有特定的客观界定特点的现行条款的被涵盖税收协定的保留限制）。

296. 第二款规定与按照第二十七条第一款第（二）项或第（三）项规定成为公约缔约方的管辖区无关，因为这类管辖区是以它们自身的资格成为公约缔约方的，它们将像任何其他公约缔约方一样按照第二十九条第一款规定作出它们的通知。

297. 除使用“管辖区”这一术语外还使用了“领土”一语，目的在于涵盖其国际关系是由一个国家负责的非国家实体的各种不同术语。“由其或代表其”这些术语表述，也旨在涵盖对于某个非国家的管辖区或领地而言，可能缔结一项税收协定

的各种方式。在某些情形下，该项税收协定可以由这种税收管辖区或领土本身缔结，而在其他情况下，负责该管辖区或领土国际关系的国家可以代表它缔结这种税收协定。在上述任何一种情形中，负责该管辖区或领土的国际关系的国家公约缔约方都应提供一份有关该管辖区或领土的通知清单，该通知清单可以不同于这个国家公约缔约方自己的通知清单。

**298.** 有关针对该管辖区或领土选择适用选择性条款的通知，应适用于由该管辖区或领土缔结的并已纳入或日后将纳入被涵盖税收协定范围的所有税收协定，包括未来按照第二十九条第五款规定追加的协定（受适用于含有特定的客观界定特点的现行条款的被涵盖税收协定的保留限制）。

**299.** 公约缔约方应在以下时间交存按照第二十九条第二款规定的关于其管辖区或领土的通知清单：（1）在有关公约缔约方交存通知清单的同一时间，如果该管辖区或领土缔结的一个或多个税收协定已纳入了该公约缔约方按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定提交的被涵盖税收协定的初步清单中；或者（2）在按照第二十九条第五款规定通知扩展被涵盖税收协定清单时，如果被涵盖税收协定清单的扩展第一次包括了由该管辖区或领土缔结的一个税收协定。

### **第三款**

**300.** 第三款规定，如果有关通知是在签署公约时作出的，这些通知的内容应在交存批准书、接受书或核准书时予以确认，因为这是公约缔约一方在完成了国内法律程序后明确表示同意受公约约束的时间。在交存批准书、接受书或核准书时，可以对先前的通知清单内容作出修改，包括增加或删除有关通知的事项内容，或者修改在签署公约时作出的通知内容。

**301.** 第三款规定了一种例外情形，即公约缔约一方明确表示其在签署公约时作出的通知清单是确定性。在这类情形下，则无需在交存批准书、接受书或核准书时再进行确认。然而，在签署时作出的有关通知的确定性，应受以下公约条款的限制：即第二十九条第五款（可能扩展按照第二条第一款第（一）项第 2 目提及的被涵盖税收协定的清单和可能需要就追加的被涵盖税收协定作出追加通知，以及如果一项追加的协定是公约缔约方纳入的首个其负责国际关系的管辖区或领土缔结的，或该公约缔约方代表该管辖区或领土缔结的税收协定，而要作出新的通知），第二十九条第六款（就已经纳入按照第二条第一款第（一）

项第 2 目规定作出的清单中的被涵盖税收协定要作出某些追加通知) 和第三十五条第七款(当公约缔约一方为完成其内部程序对公约有关开始适用条款作出保留时需要作出通知)。

#### 第四款

302. 第四款规定, 如果有关通知不是在签署公约时作出的, 则应在签署时提交给公约保存人一份预期通知事项的暂定清单。这种暂定清单是为了提高透明度, 旨在给予其他签署方关于该签署方的意向观点的一个初步指示。这是考虑到公约的性质是用于修订现行的双边和多边关系, 而被涵盖税收协定的缔约管辖方作出的选择, 将决定该双边或多边协定被修订的方式。因此, 这种意向观点的暂定指示对帮助了解对一项现行税收协定可能作出的修改很重要, 并有助于促进国内的批准程序和准备执行公约作出的修改。这种根据第二十九条第四款规定作出的预期通知事项的暂定清单, 并不限制该签署方在交存批准书、接受书或核准书时提交一份修改的通知清单的能力。

#### 第五款

303. 第五款规定根据第二条第一款第(一)项第 2 目规定的被涵盖税收协定清单, 在任何时间可以通过向公约保存人作出通知的方式予以扩展。如果有关的协定属于公约缔约方根据第二十八条第八款的规定作出的任何一项保留的范围内, 该公约缔约方必须在通知中予以明确。

304. 该公约缔约方还必须具体指明根据第二十九条第一款第(二)项至第(十九)项规定要求的任何追加通知, 以反映这些新纳入的协定。上述做法适用于这种清单的扩展是纳入了一个含有属于第三条至第二十六规定要求通知的范围的现行条款的情形。

305. 另外, 如上指出, 如果公约缔约一方的被涵盖税收协定清单的扩展, 导致了追加的税收协定是公约缔约方纳入的首个其负责国际关系的管辖区或领土缔结的, 或该公约缔约方代表该管辖区或领土缔结的税收协定, 该公约缔约方应就其被涵盖税收协定清单扩展作出通知的同时, 明示将适用于上述由其或代表其缔结的被涵盖税收协定的任何保留或通知事项。

306.最后，第五款规定，在一项追加的协定成为公约被涵盖税收协定之日，第三十五条中的有关开始适用的规定，将适用于确定对被涵盖税收协定的修订的生效日期。

## 第六款

307. 第六款允许公约缔约方在成为公约缔约方之后，通过向公约保存人作出通知的方式，按照第二十九条第一款第（二）项至第（十九）项规定作出追加通知。本款第（一）项和第（二）项规定了这类追加通知的生效时间。这些规定呼应了第二十八条第九款关于确定一项保留的撤销或替代的生效日期的规定。

308. 对于由公约缔约方负责国际关系的管辖区或领土缔结的，或由公约缔约方代表该管辖区或领土缔结的并列入该公约缔约方按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定提交的清单中的被涵盖税收协定，第二十九条第六款第（一）项和第（二）项中所述的公约缔约一方，以及第二十九条第六款第（二）项中所述的公约对缔约管辖区一方的生效，应理解为是负责该管辖区或领土的国际关系的该公约缔约方。

309. 第三十五条第七款规定，公约缔约一方为了完成其内部程序，可以修改有关这类追加通知开始适用的规则（参见下面第 338 段至 344 段解释内容）。

## 第三十条 被涵盖税收协定的后续修改

310. 第三十条规定公约的条款，并不影响被涵盖税收协定的缔约管辖区对此被涵盖税收协定进行任何后续的修改。这种规定反映了这样的事实，即公约并无意图在时间方面冻结被涵盖的税收协定，在此税收协定已经被公约修订之后，协定的缔约管辖区当然可以决定对此被涵盖的税收协定做进一步的修改。

## 第三十一条 公约缔约方会议

### 第一款

311. 第一款规定，为按照公约规定所要求的或以适当的方式作出任何决定或执

行任何职能，公约缔约方可以召开公约缔约方会议。这种公约缔约方会议包括第三十二条第二款规定的处理公约的解释和执行问题的公约缔约方会议，以及第三十三条第二款规定的考虑对公约进行可能的修订事宜的公约缔约方会议。

312. 公约缔约方可以决定邀请公约的签署方参加公约缔约方会议。公约缔约方会议可以参加人员的现场会议形式召开，还可以采用远程会议形式召开，例如视频会议或电话会议，或以书面程序通过决议，或以公约缔约方决定的任何其他方式作出决定。

## **第二款**

313. 第二款规定公约缔约方会议应由公约保存人组织召集。

## **第三款**

314. 第三款规定，任何公约缔约方可以通过向公约保存人申请要求召开公约缔约方会议。在收到这种申请后，公约保存人应将此项申请通知所有公约缔约方。如果在公约保存人通知发出之后六个公历月内有三分之一的公约缔约方支持该申请，公约保存人应召集公约缔约方会议。

## **第三十二条 解释和执行**

### **第一款**

315. 第一款规定阐明了确定有关被涵盖税收协定的解释和执行问题的机制，它不同于公约本身的解释和执行问题的解决机制。第一款规定，在解释或执行经公约修订了的被涵盖税收协定的条款的任何问题时，应该按照该被涵盖税收协定本身的相关条款（它们可能会被公约修订）来确定。因此，被涵盖税收协定中事先规定的通常解决机制，应适用于已经被公约修改了的被涵盖税收协定的条款的解释和执行问题。这些问题可能包括关于依照公约中规定的有关兼容性条款和其他规定，公约如何修订了一个特定的被涵盖税收协定。因此缔约管辖区主管当局可以就公约对被涵盖税收协定的适用达成协议，只要所达成的这种

协议与公约的条款保持一致。

## **第二款**

316. 第二款涉及的是公约本身的解释和执行问题，它规定这类问题可以通过按照第三十一条第三款规定召集公约缔约方会议来解决。在第二款规定中使用了“可”一词，是因为还可能其他的处理公约的解释和执行问题的方法，例如关于公约将如何作用于某个特定的被涵盖税收协定，主管当局间可以相互协商达成一致意见。

317. 公约的最后一款规定了公约的作准语言是英语和法语。因此，如果有关解释问题涉及采用其他语言缔结的被涵盖税收协定，或者涉及以其他语言翻译公约文本，可能有必要参考公约的英语或法语作准文本。

## **第三十三条 修订**

### **第一款**

318. 第一款规定任何公约缔约方可以通过向公约保存人提交修订案的方式，提出对公约的修订。

### **第二款**

319. 第二款规定，按照第三十一条第三款规定的程序，可以召集公约缔约方会议审议修订案。

## **第三十四条 生效**

### **第一款**

320. 第一款规定公约应于第五份批准书、接受书或核准书交存之日起 3 个公历月期限届满后的次月第一天生效。从那一天起，这五个已经交存了它们的批准



书、接受书或核准书的签署方将成为公约缔约方并受公约的约束。

**321.** 如果上述第五份批准书、接受书或核准书的交存之日是某个月的第一天，则“交存之日起 3 个公历月期限届满后的次月第一天”应是交存该批准书、接受书或核准书后的 4 个月。例如，如果第五份批准书、接受书或核准书于 2018 年 3 月 1 日交存，则公约应于 2018 年 7 月 1 日起生效。

## **第二款**

**322.** 第二款规定，在第五份批准书、接受书或核准书交存之后，对于批准、接受或核准公约的任何签署方，公约应自缔约国家或管辖方交存其批准书、接受书或核准书之日后 3 个公历月期限届满后的次月第一天起对该缔约国家或管辖方生效。从这一天起，该国或管辖区将受公约的约束，公约对该公约缔约方的被涵盖税收协定的修订，将从第三十五条规定的日期起生效。

**323.** 如果上述交存批准书、接受书或核准书之日是在某个月的第一天，公约将如第三十四条第一款规定的那样，在 4 个月后对该签署方生效。

## **第三十五条 开始适用**

**324.** 第三十五条规定了公约的条款应从何时起对属于被涵盖税收协定规定范围的特定的税收在被涵盖税收协定的缔约管辖区，产生适用效果。

### **第一款**

**325.** 第三十五条根据公约对被涵盖税收协定的修订适用的税收种类的不同，将修订区分为两类。这两类分别在第一款第（一）项和第（二）项中作出规定。

**326.** 第一款第（一）项规定适用于支付或应支付给非居民的款项源泉扣缴的税收的公约条款的开始适用。在此种类型中，公约有关条款将第一次有效适用的税收，应是公约对被涵盖税收协定的缔约管辖区各方生效之日中的最晚一个生效日之日起的下一个公历年度的第一天或此后发生的应税事项产生的税收。例如，公约对被涵盖税收协定的缔约管辖区一方的生效之日是 2018 年 3 月 1 日，对该被涵盖税收协定的缔约管辖区另一方的生效之日是 2019 年 3 月 1 日，则公

约将对所有自 2020 年 1 月 1 日或此后发生的与某种应税事项相关的所有税收产生适用效果。

327.第二款规定关系到公约的条款对被涵盖税收协定的缔约管辖区课征的所有其他税收的开始适用。在此种类型中，公约的有关条款将第一次有效适用的税收，应是公约对被涵盖税收协定的缔约管辖区各方生效之日中的最晚一个生效日之日起 6 个公历月期限（或一个更短的期限，如果所有缔约管辖区通知了公约保存人它们意图适用这样的更短期限）届满之日或此后开始的纳税周期征收的税收。例如，在被涵盖税收协定的缔约管辖区未一致同意适用某种更短的期限的情况下，

2018 年		2019 年
9 月 1 日	6 个月期限	2019 年 3 月 1 日
公约对被涵盖税收协定的最后一个缔约管辖区的生效之日		6 个月期限届满，公约应有效适用于自此日期或之后开始的纳税周期应课征的所有非源泉扣缴性质的税收。如果某个纳税年度是在此公历年度之后开始的，公约的有关条款将对于自 2020 年 1 月 1 日开始的该纳税年度生效适用。

328.对于由公约缔约方负责国际关系的管辖区或领土缔结的，或由公约缔约方代表该管辖区或领土缔结的并列入该公约缔约方按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定提交的清单中的被涵盖税收协定，第三十五条第一款第（一）项和第（二）项规定中所述的公约对缔约管辖区一方的生效，应理解为是指负责该管辖区或领土的国际关系的该公约缔约方。

## 第二款

329.第二款规定，为其适用第三十五条第一款第（一）项和第五款第（一）项目的，公约缔约方可以选择用“纳税周期”替代“公历年度”，这种做法必须相应地通知公约保存人。这样将使得这些缔约管辖区可以选择将与源泉扣缴的税收有关的条款的开始适用与这种纳税周期相联系，以处理这种纳税周期与公历年度不同的情形。

330.在上述这类情形中，对于公约的有关条款对某个特定的被涵盖税收协定的

开始适用，选择上述这种做法的公约缔约方应参照其纳税周期适用第一款第（一）项和第五款第（一）项规则，但被涵盖税收协定的公约缔约对方（或其他公约缔约方）仍可参照公历年度（如果它们还没有选择采用上述这种做法的话）适用上述条款规则。因此，第二款开头部分使用“仅为”一词的目的，就是要清楚表明上述这样的选择将是非对称地适用，并且对于第一款第（一）项和第五款第（一）项的适用，仅是对于选择采用这种做法的被涵盖税收协定的缔约管辖区适用。

### 第三款

331. 第三款规定，为其适用第三十五条第一款第（二）项和第五款第（二）项规定，公约缔约一方可以选择用“期限届满之日或以后的次年1月1日或以后开始的纳税周期”这样的表述，替代“期限届满之日或以后开始的纳税周期”这一措辞，这种做法必须相应地通知公约保存人。这使得缔约管辖区可以确保有关开始适用只会发生在某个公历年度的开始之后。

332. 与第二款一样采用相同的方式，“仅为”一词使用的目的，是要清楚表明选择采用这种方法可能导致公约的条款在缔约管辖区各方之间的开始适用是非对称的。

### 第四款

333. 第四款对第十六条相互协商程序的开始适用规定了一项特殊规则。根据此项规则，对于被涵盖税收协定而言，第十六条应对公约在被涵盖税收协定的缔约管辖区生效之日中的最迟一个生效日或此后提交给被涵盖税收协定的缔约管辖区一方主管当局案件生效适用，但于上述时期根据被公约修改前的被涵盖税收协定规定不适合提交的那些案件除外，并不考虑该案件关涉到的纳税期间。第四款规定的目的，是要确保该有关相互协商程序的条款在公约生效之后尽快适用，而不是等到第一款规定的时限届满才适用，这样第十六条规定能够适用于在公约生效后才提交给某个主管当局的案件，即使这类案件与公约生效前的有关纳税期间有关。

334. 对公约生效前不适合交付相互协商程序处理的那些案件的例外规定，目的

在于确保公约将不会“激活”那些在公约生效前就已经不适合诉诸相互协商程序处理的案件。

## 第五款

335. 对按照第二十九条第五款规定，将按照第二条第一款第（一）项第 2 目提及的被涵盖税收协定清单进行扩展的被涵盖税收协定，公约的条款如何在缔约管辖区各方境内开始适用，第五款作出规定。时间线的进行类似于上述关于第一款规定所阐述的规则，不同之处是在第（一）项中增加了一个 30 天的时间期限，在第（二）项中的时间期限是 9 个月而非 6 个月，以及在这两种情形中的时间期限的起算点都是从公约保存人传达有关被涵盖税收清单扩展的通知之日开始，而不是从公约对被涵盖税收协定缔约管辖区各方的生效日期中的最晚一个生效之日开始。

336. 如上指出，第二款和第三款规定的选择也分别适用于第五款第（一）项和第（二）项中规定的开始适用规则。

## 第六款

337. 根据第六款规定，公约缔约方可以保留权利就其被涵盖税收协定不适用第四款关于相互协商程序第十六条的更早开始适用的规定。在这类情形下，第十六条对作出这种保留的公约缔约方的被涵盖税收协定的开始适用，应适用第三十五条第一款至第三款规定。

## 第七款

338. 第七款规定公约缔约方可以保留权利推迟公约条款的开始适用，并因此而推迟公约对被涵盖税收协定的修改，直至公约缔约方为适用公约完成了它的内部程序。在这类情形下，第三十五条第一款和第五款规定的开始适用规则，应自公约保存人已经从各作出保留的公约缔约方收到它已完成有关某个特定被涵盖税收协定的内部程序的通知后的第 30 天开始适用。如果一个被涵盖税收协定有超过一个以上的缔约管辖区作出这样的保留，则上述开始适用规则的开

始适用日期，应自公约保存人已经从最后一个作出保留的缔约管辖区通知其已完成关于被涵盖税收协定的内部程序的通知后的第 30 天。对于按照第二十八条第九款规定撤销或替代一项保留的生效、按照第二十九条第六款规定作出的任何追加通知的开始适用，或者按照第 36 条规定第六章的开始适用，都采用这种同样的方法。

**339.** 在具体方式上，这是通过保留行使以下替代权利实现的：

(1) 替代第一、四和五款中的部分具体表述规定，使计算确定公约的开始适用日期，修改为自公约保存人收到作出第七款规定的保留的最后一个缔约管辖区通知它已就特定被涵盖税收协定，完成了为使公约条款的开始适用的内部程序之日后的第 30 天；

(2) 替代涉及撤销或替代保留的开始适用规定的第二十八条第九款中的部分具体表述规定，使计算确定这种撤销或替代的开始适用日期，修改为自公约保存人收到作出第七款规定的保留的最后一个缔约管辖区通知它已就特定被涵盖税收协定，完成了为使此项保留的撤销或替代开始适用的内部程序之日后的第 30 天；

(3) 替代涉及追加通知的开始适用规定的第二十九条第六款中的部分具体表述规定，使计算确定这类追加通知的开始适用日期，修改为自公约保存人收到作出第七款规定的保留的最后一个缔约方的通知它已就特定被涵盖税收协定，完成了为使这类追加通知开始适用的内部程序之日后的第 30 天；

(4) 替代涉及第六章开始适用规定的第三十六条第一至第五款中的部分具体表述规定，使计算确定第六章开始适用的日期被修改如下：

a) 在成员方是在其开始成为公约缔约方时选择适用第六章的情形下，是自公约保存人收到作出第七款规定的保留的最后一个缔约管辖区通知它已就特定被涵盖税收协定完成为使公约有关条款开始适用的内部程序之日后的第 30 天；

b) 在成员方仅是在其成为公约缔约方后才开始适用第六章的情形下（因为公约缔约一方或双方扩展了其按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定的清单而追加了一个被涵盖税收协定，或者因为按照第二十八条第九款规定，撤销或替代了根据第二十六条第四款规定作出的保留，或者因为撤销了对根据第二十八条第二款规定作出的保留的反对，或者因为某个公约缔约方在其成为公约缔约方之后第一次选择适用第六章），是自公约保存人收到作出第七款规定的保留的最后一个缔约管辖区通知它已就特定被涵盖税收协定完成为使公约第六章条

款开始适用的内部程序之日后的第 30 天。

340. 作出保留的成员方必须就每个被涵盖税收协定，作出一项关于以下事项内容的通知，即有关公约条款开始适用，撤销或替代一项保留，一项追加通知，或第六章的开始适用。

341. 为了避免公约缔约方没有得到充分通知而被要求执行公约的条款的风险，基于实际操作的考虑，在上述规定的通知和条款的开始适用之间允许额外 30 天的延迟。

342. 本款规定的这种保留的背后目的，是为了使那些需要修改其国内法律以准确反映它们的税收协定的变化的公约缔约方，能够在公约作出的修改开始适用前完成其国内法律的修改。然而，任何作出这些保留的公约缔约方应清楚的理解和预计到，它们应尽可能迅速地完成其内部程序以履行其在公约下的义务，并尽量减少公约对其被涵盖税收协定开始适用的迟延。

343. 本款第（二）项规定，作出保留的公约缔约方应将其完成了内部程序的确认同一时间内通知公约保存人和与此通知有关的被涵盖税收协定的其他缔约管辖区。为使被涵盖税收协定的其他缔约管辖区尽可能早地知悉有关公约条款开始适用于此被涵盖税收协定的时间表将从何时起算，上述通知很重要。如果一个已经作出第三十五条第七款规定保留的缔约管辖区对于保留或通知的某种特定修改没有需要完成的内部程序，该缔约管辖区应立即通知公约保存人和被涵盖税收协定的其他缔约方，其本款规定意义上的内部程序已完成。

344. 本款第（三）项规定，第三十五条第七款规定应在一个被涵盖税收协定的所有缔约管辖区各方之间对称适用。该项规定指出，如果一个被涵盖税收协定的缔约管辖区一方或多方作出第七款规定的保留，则公约条款的开始适用，按照第二十八条第九款撤销或替代一项保留的开始适用，按照第二十九条第六款对被涵盖税收协定作出一项追加通知的开始适用，以及按照第三十六条规定第六章的开始适用，对于被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均应适用第三十五条第七款规定。因此，如果被涵盖税收协定的任一缔约管辖区作出第七款规定的保留，这种修订的开始适用时间表应适用于被涵盖税收协定的所有缔约管辖区。

## **第三十六条 第六章之开始适用**

### **第一款**

345. 第一款规定，虽有公约第二十八条第九款（关于一项保留的撤销）、第二十九条第六款（关于追加通知）和第三十五条（关于公约的开始适用，其中第七款除外）规定，公约第六章条款的开始适用，应适用第三十六条规定。

346. 本款第（一）项规定，公约第六章规定应生效适用于自公约对被涵盖税收协定的缔约管辖区各方中最晚一个的生效之日或此后提交给该被涵盖税收协定缔约管辖区一方主管当局案件。

347. 本款第（二）项规定，对于在公约对被涵盖税收协定的缔约管辖区的较晚一个生效日期之前提交给被涵盖税收协定缔约管辖区一方主管当局案件，公约第六章应自被涵盖税收协定的缔约管辖区双方均已通知了公约保存人它们已经按照第十九条第十款达成了关于适用第六章的协议，以及有关根据该协议的条款这类案件应被认为已经提交给缔约管辖区一方主管当局的日期起开始适用。针对上述规定，缔约管辖区双方均已通知公约保存人它们已经按照第十九条第十款达成关于适用第六章的协议的日期，是指公约保存人收到第二个缔约管辖区作出的上述事项通知的日期。关于这类案件应被认为已经提交的日期，被涵盖税收协定的缔约管辖区主管当局可以协商确定一个适用于所有这类案件的日期，或者就每个案件协商确定一个具体的日期。但是，为了避免违反纳税人信息资料的保密义务，对公约保存人通知每个具体案件的日期可能需要一种匿名化的方式。一种替代的方式是，缔约管辖区一方可以将这种具体的日期直接通知纳税人，并简单地通知公约保存人它们已经就这些具体的案件的日期达成了一项协议这一事实，而不提供有关这些案件的具体情况。第（二）项规定的目的，是使主管当局能够迟延这些现存的案件有资格适用仲裁的时间，直至它们已经就第六章规定的适用达成了协议，并分散这些案件有资格适用仲裁的日期，这样所有这些现存的案件不会在同一日期成为有资格适用仲裁的案件。

## 第二款

348. 第二款规定公约缔约方可以保留权利仅在缔约管辖区双方主管当局一致同意第六章应适用于该特定案件的情况下，将第六章规定适用于在公约对缔约管辖区双方较晚的一个的生效日期前提交给被涵盖税收协定缔约管辖区一方主管当局的案件。如果公约缔约方作出这样的保留，它现存的那些相互协商程序案

件将不在第六章规定的适用范围，除非双方主管当局一致同意某个现存的特定案件可以交付仲裁。除其他原因考虑外，本款规定的意图之一是要解决这一问题，即资源的限制使那些积压了大量案件的缔约管辖区难以有效地把第六章规定适用于这些案件，尽管第一款第（二）项有迟延这类案件交付仲裁的规定。

349. 对于由公约缔约方负责国际关系的管辖区或领土缔结的，或由公约缔约方代表该管辖区或领土缔结的并列入该公约缔约方按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定提交的清单中的被涵盖税收协定，第三十六条第一款第（一）项和第（二）项，以及第三十六条第二款中所述的公约对缔约管辖区一方的生效，应理解是指负责该管辖区或领土的国际关系的该公约缔约方。

### **第三款至第五款**

350. 第三款至第五款规定的是在某个公约缔约方仅是在它成为公约的缔约方之后才开始适用第六章的情形下的第六章的开始适用事宜。产生上述这种情形可能是由于任一公约缔约方扩展了其按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定的清单而追加了一个被涵盖税收协定的原因。这种情形也可能是由于撤销了原先根据第二十六条第四款作出的对于某个特定的被涵盖税收协定不适用第六章的保留，或者是用一项更小范围的保留替代了前述这种保留（例如，用一种仅对于某个特定被涵盖税收协定的保留替代了原先作出的对于所有被涵盖税收协定作出的保留）。另外，这种情形还可能在先前曾反对根据第二十八条第二款规定作出的一项保留的某个公约缔约方后来撤销了这项反对的情况下发生。最后，这种情形还可能因为某个公约缔约方改变了它对仲裁的政策，因而在它成为公约缔约方之后第一次就其被涵盖税收协定选择适用第六章而发生。在所有上述情形中，第六章规定开始适用的日期是根据公约保存人传达相关的通知、保留的撤销或替代、或反对的撤销的日期确定，而不是公约生效的日期。

### **第三十七条 退约**

#### **第一款**

351. 第一款规定公约缔约方可以在任何时间通过向公约保存人作出通知的方式



退出公约。

## 第二款

352. 第二款规定公约缔约方退出公约应自公约保存人收到上述这样的通知之日起生效。

353. 第二款还规定，在某个公约缔约方退出公约生效之日前，如果公约对于被涵盖税收协定的所有缔约管辖区均已生效，该被涵盖税收协定应仍按照公约修订。因此，退出公约的影响只能是具有向前适用性质的效果。这就是说，在公约已经修订了一个被涵盖税收协定的情形下（且无论按照第三十五条规定这些修订是否已经开始适用），一种单方面的退出公约的决定将不会推翻已经对该被涵盖税收协定作出的修订。而在退出公约后对此被涵盖税收协定的任何进一步修订，将是根据缔约管辖区各方的酌情决定处理。这种方法是复制了对双边税收协定的修改议定书中采用的方法，在这种方法下，经过双边协商一致的修改，不能因为单方退出此议定书而被推翻。

354. 退出公约将确保与在退出公约之日后加入公约的国家和管辖区之间签订的任何税收协定不受公约的修订，因为这些税收协定不属于“被涵盖税收协定”概念定义的范围。

355. 对于由公约缔约方负责国际关系的管辖区或领土缔结的，或由公约缔约方代表该管辖区或领土缔结的并列入该公约缔约方按照第二条第一款第（一）项第 2 目规定提交的清单中的被涵盖税收协定，第三十七条第二款中所述的公约对缔约管辖区一方的生效，应理解是指负责该管辖区或领土的国际关系的该公约缔约方。

## 第三十八条 与议定书的关系

356. 第三十八条规定公约可由一个或多个议定书补充，一个国家或管辖区要成为一个议定书的缔约方，必须是公约的缔约方，公约缔约方不受任何议定书的约束，除非它根据其规定成为该议定书的缔约方。

## 第三十九条 公约保存人

### 第一款

357. 第一款规定，OECD 的秘书长是公约和第三十八条规定的任何议定书的公约保存人。

### 第二款

358. 第二款规定了一份非穷尽性的公约保存人应通知所有公约缔约方和签署方的与公约有关的行为、通知或通信的清单。公约保存人必须在这类行为、通知或通信发生 1 个月内将其通知公约的缔约方和签署方。

### 第三款

359. 第三款规定公约保存人应保存可供公众获取的被涵盖税收协定清单、公约缔约方作出的保留清单和通知清单。

**附件：本公约条款涉及的有关税收协定的 BEPS 措施的行动计划报告**

以下是含有与税收协定有关的 BEPS 措施，经一致同意作为 BEPS 最终应对措施一部分的行动计划报告。各项措施在公约第三条至第二十六条中作出规定。

**1. 《消除混合错配安排的影响，第 2 项行动计划—2015 年最终报告》（2015 年 10 月 5 日公布）**

与税收协定有关的 BEPS 措施	本公约的相关条款
双重税收居民实体（第 137 页）	第四条
透明实体的税收协定条款（第 139 页）	第三条
免税法（第 146 页）和抵扣法（第 147 页）	第五条

**2. 《防止税收协定优惠的不当授予，第 6 项行动计划—2015 年最终报告》（2015 年 10 月 5 日公布）**

与税收协定有关的 BEPS 措施	本公约的相关条款
利益限制条款（第 20 页）	第七条第八至十三款
针对以获取税收协定优惠为主要目的之一的安排的规则（第 54 页）	第七条第一款和第四款
股息转移交易（第 70 页）	第八条
规避第十三条第四款应用的交易（第 71 页）	第九条
确定双重居民身份拥有者（非个人）协定居民身份的加比规则（第 72 页）	第四条
针对位于第三国的常设机构的反滥用规定（第 75 页）	第十条
适用税收协定来限制缔约国对其居民的征税权（第 86 页）	第十一条

页)	
关于导致双重不征税并非税收协定意图的澄清 (第 91 页)	序言和第六条

**3. 《防止人为规避构成常设机构，第 7 项行动计划—2015 年最终报告》  
(2015 年 10 月 5 日公布)**

与税收协定有关的 BEPS 措施	本公约的相关条款
通过佣金代理人或者类似安排人为规避构成常设机构 (第 15 页)	第十二条和第十五条
通过适用特定活动豁免条款规避构成常设机构 (第 28 页)	第十三条
合同拆分 (第 42 页)	第十四条

**4. 《使争议解决机制更有效，第 14 项行动计划—2015 年最终报告》(2015 年 10 月 5 日公布)**

与税收协定有关的 BEPS 措施	本公约的相关条款
确保协定相关争议得到及时有效解决的最低标准的要素 (第 13 页) 和最佳实践 (第 28 页)	第十六条和第十七条
对具有强制约束力的 MAP 仲裁的承诺 (第 41 页)	第十八条至第二十六条