



税收协定的解释 与作准文字（下）

迈克尔·朗^①著 陈延忠^②译

（接上期）

三、依据《维也纳条约法公约》第31条和第32条来解释税收协定

上文的分析表明绝不应孤立地来理解《维也纳条约法公约》第33条的规定，该条只是该公约关于条约解释的三个条文之一。第31条至第33条规定列于公约第三编第三节，该节标题为“条约之解释”。第33条本身援引了第31条，但仅解决条约的文本问题，而第31条和第32条强调了条约解释过程中的各种因素，包括条文的文本、其上下文、目的和宗旨以及条约的历史。法律解释在于确立法律的含义，而不是法律文本的含义。文本只是缔约国达成意思表示一致的表达而已。第33条则是更为专门的条文，专就条约解释中的一个具体因素即条文的文本作出规定，其所要解决的问题在于如果条约是以两种或两种以上文字作准，应如何对待不同文本的问题。因此，经合组织范本的英文文本和法文文本虽然很明显不能作为解释的惟一依据，但也不等于说这两种文本就毫无用武之地。

经合组织范本的英文文本和法文文本可以构成《维也纳条约法公约》第32条规定意义上的“解释之补充资料”。^③第32条在其条文中明确将条约之准备工作、缔约之情况作为“解释之补充资料”的范例。但“解释之补充资料”并不限于第32条明文提及的材料。任何足以证明当事国共同意图的证据均可引用。^④如果税收协定的谈判是以经合组织范本为基础的，范本自然可以为查明协定条文的含义发挥作用。因此，如果相关税收协定条文系以经合组织范本为基础，经合组织范本即可构成《维也纳条约法公约》第32条规定上的“解释之补充资料”。^⑤

《维也纳条约法公约》第32条所涵盖的材料在条约的解释中处于次要的地位。^⑥这些资料只有在如下情况下才能使用：为证实由适用公约第31条所得之意义起见，或遇依照公约第31条作出的解释意义仍属不明或难解，或所获结果显属荒谬或不合理时。因此，如果是仅以《维也纳条约法公约》第32条为法律依据，经合组织范本英文文本和法文文本的作用是受到限制的。而如果以第31条为法律依据，经合组织范本注释可能取得更高的地位。尽

① 本文作者为维也纳经济与商业大学奥地利税法与国际税法研究所主任、国际税法硕士项目及国际商业课税博士项目(DIBT)主任；现为纽约大学全球访问学者。作者在此感谢 Paolo Arginelli 和 Clemens Willwonseder 对本文的宝贵意见和帮助。

② 本文译者为陈延忠博士，厦门大学国际税法与比较税制研究中心研究人员，厦门海事法院法官。

③ Michael Lang and Florian Brugger. The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation (2008) 23:2. Australian Tax Forum, 95-108, at 98.

④ 参见 Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties Under International Law [M]. Amsterdam: IBFD, 2004, 336-338.

⑤ Klaus Vogel. The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation [J]. Bulletin for International Fiscal Documentation, 2000, (12): 612-16, at 614; Peter J. Wattel and Otto Marres. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties [J]. European Taxation, 2003, (7-8): 222-35, at 228; Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties Under International Law [M]. Amsterdam: IBFD, 2004, at 460; and M. Waters. The Relevance of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties [A]. In Michael Lang and Heinz Jirousek (eds.). Praxis des internationalen Steuerrechts: Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag [C]. Vienna: Linde Verlag Wein, 2005, 671-89, at 679.

⑥ Michael Lang and Florian Brugger. The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation (2008) 23:2. Australian Tax Forum, 95-108, at 98; 又见 Heribert Franz Köck. Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention [M]. Berlin: Duncker und Humblot, 1976, at 95; and Stephen M. Schwebel. May Preparatory Work Be Used To Correct Rather than Confirm the 'Clear' Meaning of a Treaty Provision? [A]. In Jerzy Makarczyk (ed.). Theory of International Law at the Threshold of the 21st Century: Essays in honour of Krzysztof Skubiszewski [C]. The Hague: Kluwer Law International, 1996, 542-47, at 546 et seq.



管“解释之补充资料”不能独立使用，但至少可以同第31条的一般规则一起得到适用。^①

依照《维也纳条约法公约》第31条第1款的规定，“条约应依其用语按其上下文并参照条约之目的及宗旨所具有之通常意义，善意解释之。”第31条第1款规定的理论基础是条约解释中“约文解释”法。条约的文本被推定为缔约国意图的真实表达，并应当作为条约解释的起点。^②该款规定下的条约用语的“通常意义”并非单纯的字面含义，而是指根据条约所处的上下文以及相关条文乃至整个条约的目的和宗旨所得出的含义。^③某一条约用语的通常意义也可能是一种技术意义。^④《维也纳条约法公约》第31条第4款规定，“倘经确定当事国有此原意，条约用语应使其具有特殊意义。”^⑤所谓“特殊意义”并不是“根据《维也纳条约法公约》第31条第1款得出的某一用语含义之外的任何含义”^⑥，而是该用语为了条约的适用所具有的不同于口语含义的“不同寻常”的含义。^⑦正如国际法委员会许多成员在起草《维也纳条约法公约》时所指出的，“根据条约的上下文通常可以清楚地得出条约用语的‘技术意义’或‘特殊意义’，‘技术意义’或‘特殊意义’在某些特定上下文中有时会变成‘通常意义’。”^⑧

如果根据税收协定的文本可以确定该税收协定原则上是

以经合组织范本为基础的，那么对协定进行诚信解释就要求在解释过程中援引范本的原始文字文本。诚信原则“要求当事国一方应能够信任另一国的话语，就如同一个理性的人在当时当地的情况能够作出的理解那样”。^⑨如果缔约国双方在起草某一协定条文时仅仅只是翻译了经合组织范本的规定，可以合理地假设缔约国双方的意图是赋予该条文以经合组织范本的英文文本和法文文本所表示的含义。就此而言，《维也纳条约法公约》第31条第1款的一般解释规则确立了经合组织的原始文字文本在协定解释过程中的地位。

某些情况下，判断缔约国双方是不是单纯地将经合组织范本的英文文本和法文文本翻译成其文字可能没有那么简单。如果协定中删除了某些条款，或是增加了经合组织范本原本不存在的条文，很明显可以说缔约国双方有意偏离范本的英文文本和法文文本，并有意偏离其内容。在此情况下，就不应援引范本的英文文本和法文文本。而如果所翻译成的协定文本其含义与经合组织范本英文文本和法文文本得出的含义非常接近，那么解释的问题将更为复杂。如前文所述，不少用语如果不在其含义上稍作调整是无法从一种文字翻译成另一种文字的。^⑩在此情况下，还应援引其他解释资料以查明协定的用语是否只是经合组织范本对应条文的体现。如果缔约国一方在协定谈判中使用其自

- ① Richard Gardiner. Treaty Interpretation in the English Courts Since *Fothergill v. Monarch Airlines* (1980) [J]. *International and Comparative Law Quarterly*, 1995, (3):620-28, at 623.
- ② Ian Sinclair. *The Vienna Convention on the Law of Treaties* (2d ed.) [M]. Manchester: Manchester University Press, 1984, at 115; W. Hummer, 'Ordinary' Versus 'Special' Meaning: Comparison of the Approach of the Vienna Convention on the Law of Treaties and the Yale-school Findings [J]. *österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht*, 1975, (26): 87-163, at 97.
- ③ R. Prokisch. Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen [J]. *Steuer und Wirtschaft International*, 1994, (2):52-59; Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties Under International Law [M]. Amsterdam: IBFD, 2004, 145-147; Christian Gloria. Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland und die Bedeutung der Lex-Fori-Klausel für ihre Auslegung [J]. *Recht der Internationalen Wirtschaft*, 1986, (12): 970-78, at 970.
- ④ Michael Lang and Florian Brugger. The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation (2008) 23:2. *Australian Tax Forum*, 95-108, at 99.
- ⑤ Hugh J. Ault. The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties (1994). no. 4. *Intertax* 144-48, at 146, 其认为《维也纳条约法公约》第31条第4款的规定是沟通第31条和第32条的“桥梁”。
- ⑥ 参见 Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties Under International Law [M]. Amsterdam: IBFD, 2004, at 149; 亦见 Ian Sinclair. *The Vienna Convention on the Law of Treaties* (2d ed.) [M]. Manchester: Manchester University Press, 1984, at 126; 以及 David A. Ward etc. *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model* [M]. Kingston, ON and Amsterdam: International Fiscal Association [Canadian branch] and IBFD Publications BV, 2005, at 18-19.
- ⑦ 参见 W. Hummer, 'Ordinary' Versus 'Special' Meaning: Comparison of the Approach of the Vienna Convention on the Law of Treaties and the Yale-school Findings [J]. *österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht*, 1975, (26): 87-163, at 110-112; Klaus Vogel etc. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice (3d ed.) [M]. London: Kluwer Law International, 1997, Introduction MN 70; Christian Gloria. Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland und die Bedeutung der Lex-Fori-Klausel für ihre Auslegung [J]. *Recht der Internationalen Wirtschaft*, 1986, (12): 970-78, at 974; 以及 R. Prokisch. Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen [J]. *Steuer und Wirtschaft International*, 1994, (2):58-59.
- ⑧ W. Hummer, 'Ordinary' Versus 'Special' Meaning: Comparison of the Approach of the Vienna Convention on the Law of Treaties and the Yale-school Findings [J]. *österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht*, 1975, (26): 87-163, at 109.
- ⑨ Bin Cheng. *General Principles of Law as Applied by International Courts and Tribunals* [M]. London: Stevens & Sons, 1953, at 107; 转引自 Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties Under International Law [M]. Amsterdam: IBFD, 2004, at 134.
- ⑩ Meinhard Hilf. Die Auslegung mehrsprachiger Verträge [M]. Berlin: Springer-Verlag, 1973, at 20 et seq; Ulf Linderfalk. On the Interpretation of Treaties: The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties [M]. Dordrecht, the Netherlands: Springer, 2007, at 356.



有文字版本的税收协定范本，而有证据表明这一范本的相关条文与经合组织范本的对应条文并无二致，似乎可以主张该对应条文也构成了税收协定条文的一部分。^①对于经合组织成员国而言，此时还应考虑到《经合组织公约》第5条第2款规定的适用。^②在存在疑义以及没有其他相反证据的情况下，可以推定经合组织成员国遵循经合组织建议的意图，因此其用意也仅仅是将经合组织范本译为其本国的文字。当然，如果成员国对范本某一条文提出保留，可以构成上述的相反证据。^③

如果税收协定的某些条文或是整个协定都是搬自联合国范本，问题将更为复杂。在此情况下，前文就经合组织范本所作的分析对联合国范本也同样成立。当然，对从联合国范本照搬的条文进行解释需要比较的文字文本要多得多。^④联合国范本很大程度上来源于经合组织范本，这一点使问题愈加复杂。如果税收协定主要是沿用联合国范本，而联合国范本的相关条文又源于经合组织范本，那么经合组织范本的英文文本和法文文本就会发挥更大的作用。国际条约中多文字写成的条约可能随着时间推移又增加新的作准文字，这种条约的解释就与上述情形类似。显而易见，应当更加重视条约的条文起草时所使用的文字，而在经合组织范围内，工作文字是指英文和法文。

经合组织范本第3条第2款中规定的解释规则也不影响上述的结论。^⑤尽管该条规定与《维也纳条约法公约》的解释规则相比具有特别法（*lex specialis*）的地位，但该规定本身并未完全改变《维也纳条约法公约》所表述概念在税收协定中的适用。^⑥笔者认为，第3条第2款仅仅强调了在税收协定的解释过程中应当重视协定的上下文，只

有在极个别情况下方可引用国内法含义。因此，经合组织范本第3条第2款仅仅是确认了《维也纳条约法公约》中的条约解释规则。^⑦即便是比本文更加强调第3条第2款中的国内法含义的主张，也不能忽视一点，即第3条第2款本身为协定上下文的适用留下了空间。而只要上下文得到适用，上文所作的分析就成立。

四、结论

如果税收协定条文仅仅是译自经合组织范本，且没有证据表明缔约国双方有改变条文含义的意图，那么在解释这些税收协定时应当参考经合组织范本。不论税收协定是否将英文、法文或两种文字均规定为作准文字，甚至均未将其规定为作准文字，也不论税收协定将哪一种或多少种其他文字规定为作准文字，这一结论都成立。就经合组织范本而言，最应当重视的是经合组织范本的原始英文文本和法文文本，其他作准文字相较而言仅处于次要地位。如果没有证据证明相关税收协定的条文有意偏离经合组织范本的相应条文，在实践中就应以经合组织的英文文本和法文文本作为解释的起点，不论英文和法文是否为协定的作准文字。只有在协定条文的文本及其上下文、目的和宗旨、以及起草过程等表明该条文并非一成不变地沿用或照搬经合组织范本条文的情况下，才应当参考英文和法文以外的文字文本。此时作准文字就具有举足轻重的地位。但如果能够在协定的条文与经合组织范本的相应条文之间找到足够的相似之处，进一步的解释仍应参考经合组织范本的英文文本和法文文本。其他文字的文本不应过分强调，这一点与一些非英语、非法语国家法院的做法有所不

① 亦见 Jörg Manfred Mössner. Die Auslegung mehrsprachiger Staatsverträge. Archiv des Völkerrechts(1971/72) 15, 273-302, at 280.

② 关于《经合组织公约》第5条第2款的法律地位，可见 K. Vogel. Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen[A]. In Rudolf Curtius-Hartung, Ursula Niemann, and Gerd Rose (eds.). Steuerberater-Jahrbuch 1983/84[C]. K ln: O. Schmidt, 1984, 374-91, at 378; and Frank Engelen. How 'Acquiescence' and 'Estoppel' Can Operate to the Effect that the States Parties to a Tax Treaty Are Legally Bound To Interpret the Treaty in Accordance with the Commentaries of the OECD Model Tax Convention[A]. In Sjoerd Douma and Frank Engelen (eds.). The Legal Status of the OECD Commentaries[C]. Amsterdam: IBFD, 2008, 51-72, at 59 et seq.

③ 关于保留在解释过程中的作用，参见 Michael Lang and Florian Brugger. The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation (2008) 23:2. Australian Tax Forum, 95-108, at 101.

④ 联合国范本是由联合国经社理事会 (ECOSOC) 设立的国际税务合作专家委员会制定，并以联合国的六种官方文字（阿拉伯文、中文、英文、法文、俄文和西班牙文）公布的。英文同时也是委员会的工作语言，其他官方文字版本系从英文版翻译而来，因此英文具有特别重要的地位。但是，联合国范本及其更新仅仅获得经社理事会的一般认可，并不作为决议通过。因此，联合国范本被视为是专家小组所出具的单纯的咨询文件。

⑤ 不同观点参见 Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 624, 援引了瑞士与英国协定的第3条第2款。

⑥ 亦见 Monika Kunesch. Interpretation Problems Concerning the Multilingualism of Tax Treaties Under Special Consideration of Directors' Fees [A]. In Michael Schilcher and Patrick Weninger (eds.). Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation [C]. Vienna: Linde Wein, 2008, 287-305, at 293.

⑦ Michael Lang. Die Bedeutung des origin r innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD Mustera-bkommen)[A]. In Gabriele Burmester and Dieter Endres (eds.). Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis—Festschrift für Helmut Debatin[C]. Munich: Beck, 1997, 283-304, at 303 et seq.



同。^①即使在使用英语和法语的国家中，仍可能存在一定的风险。正如嘉定纳（Gardiner）指出的，“可以理解，英国法院往往沉溺于一种倾向，即认为条约是通过国内立法而转化为英国法，因而无需充分考虑条约的国际法性质”。^②在税收协定法领域，我们应当克服这种不良倾向，充分认识到源自经合组织范本的税收协定条文所具有的“经合组织之根”。

本文的研究结论并无惊世骇俗之处，与许多学者多年来所作著述及所持立场并无二致。^③实际上，如果说《维也纳条约法公约》第31条至第33条的规定排除了纳税人、税务机关及国内法院赋予经合组织范本的英文文本和法文文本以更高地位的权利，那才是令人惊诧。《维也纳条约法

公约》的规定并不是机械地发挥作用。^④这些规定的生命力在于其具有的灵活性。^⑤如果把“文义解释仅仅看作对条文精神、目的和宗旨的全方位考察的一个起点，……那么，多文字文本的歧异就不再是解释的核心问题，也不再需要设计特别的规则来解决这一问题。”^⑥通过对《维也纳条约法公约》第31条至第33条及其起草过程的考察，不难看出公约的制定者无意制定严格的条约解释规则，而有意包容国际法上存在的各种不同做法。^⑦也如奥斯特（Aust）所言，“好的法律解释无他，唯常识尔。”^⑧（全文完）

责任编辑：韩霖

欢迎订阅：《中国税务》《税务研究》《国际税收》

订阅办法

1. 2014年《中国税务》《税务研究》《国际税收》订阅单见本刊第5页。

2. 《中国税务》《税务研究》《国际税收》均为月刊。经国家税务总局同意和国家新闻出版总署批准，从2013年7月起，《涉外税务》更名为《国际税收》。《中国税务》为大16开本，80页，全年订价180元/份。《税务研究》为大16开本，96页，全年订价120元/份。《国际税收》为大16开本，80页，全年订价150元/份。

3. 《中国税务》《税务研究》《国际税收》征订发行均由中国税务杂志社发行部办理，也可到当地邮政局办理。邮发代号：《中国税务》80—291；《税务研究》80—292；《国际税收》80—722。

4. 订户在填写订阅单时务必字迹工整、清晰，请全面、准确、详细填写订阅单位、订阅人、邮政编码、份数、金额，以确保投递无误。订阅单共分二联：第一联与邮局或银行汇款凭证一并作为报销凭证；第二联由订户填写后寄回或传真中国税务杂志社发行部作为寄发刊物凭证。

汇款方式

银行汇款请汇至：

户名：中国税务杂志社

账号：11001028100059008888

开户行：中国建设银行北京长安支行

邮局汇款请汇至：

中国税务杂志社发行部 北京市海淀区翠微路2号院 邮编：100036

订阅热线

冀、黑、川 010-63541760

蒙、辽、陕 010-63543735

浙、皖、鲁 010-63541760

苏、赣、豫 010-63543735

以上省请传真 010-63568112

沪、吉、甘、青、藏 010-63566045

京、晋、琼、新 010-63566045

鄂、桂、黔、滇 010-63568113

津、宁、粤 010-63568113

闽、渝、湘 010-63543753

以上省请传真 010-63568113

破订（不按整年度订阅）010-68165721（北京金税图书发行有限责任公司）

邮箱 wht@ctax.org.cn

邮箱 rl@ctax.org.cn

邮箱 haojia@ctax.org.cn

邮箱 asy720@sohu.com

邮箱 hxh@ctax.org.cn

邮箱 maoqian@ctax.org.cn

邮箱 fx@ctax.org.cn

邮箱 wangc@ctax.org.cn

邮箱 dl@ctax.org.cn

- ① 进一步讨论可见，Michael Lang. Einkünfteermittlung im Internationalen Steuerrecht[A]. In Johanna Hey (ed.). Einkünfteermittlung. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, vol. 34[C]. Köln: O. Schmidt, 2011. 353-68, at 355 et seq.: 税收协定中的“所得”一语（该用语被视为非常重要的税收协定用语，见 Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 619）常常因为在协定中被译为其他文字而受到翻译的不当影响。
- ② Richard Gardiner. Treaty Interpretation in the English Courts Since Fothergill v. Monarch Airlines (1980) [J]. International and Comparative Law Quarterly, 1995, (3):620-28, at 626.
- ③ 参见 K. Vogel. Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen[A]. In Rudolf Curtius-Hartung, Ursula Niemann, and Gerd Rose (eds.). Steuerberater-Jahrbuch 1983/84[C]. K ln: O. Schmidt, 1984, 374-91, at 378.
- ④ Richard Gardiner. Treaty Interpretation in the English Courts Since Fothergill v. Monarch Airlines (1980) [J]. International and Comparative Law Quarterly, 1995, (3):620-28, at 628.
- ⑤ Mark E. Villiger. Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties [M]. Leiden, the Netherlands: Martinus Nijhoff, 2009, at 449.
- ⑥ Lisbeth Stevens. The Principle of Linguistic Equality in Judicial Proceedings and in the Interpretation of Plurilingual Legal Instruments: The Régime Linguistique in the Court of Justice of the European Communities [J]. Northwestern University Law Review, 1967, (5): 701-34, at 719.
- ⑦ Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 633.
- ⑧ Anthony Aust. Modern Treaty Law and Practice (2d ed.) [M]. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, at 202.