Open Journal of Legal Science 法学, 2017, 5(2), 47-56
Published Online April 2017 in Hans. http://www.hanspub.org/journal/ojls
https://doi.org/10.12677/ojls.2017.52007

Hans汉斯

The Improvement of Bilateral Tax Arrangements between Mainland and Hong Kong

Yaobin Ouyang, Zhihong Yu

Guangdong University of Finance & Economics, Guangzhou Guangdong
Email: ouyangyaobin@163.com

Received: Apr. 13th, 2017; accepted: Apr. 27th, 2017; published: Apr. 30th, 2017

Abstract

Mainland and Hong Kong cooperation in the avoidance of double taxation is an important part of economic and trade exchanges between the two places, but there are some problems in tax cooperation, for example, whether tax arrangements are superior than law or not is not clear; the implementation of tax arrangements is different between the two sides; the standards of "beneficial owner" are too stringent, etc. These problems would diminish the effect of the implementation of bilateral tax arrangements and bring negative impact for closer economic and trade exchanges between the two places. Therefore, it is necessary to complete the law and regulations especially for the inter-regional agreements and domestic arrangements implementation, and give precise legislative definitions to the concept of tax arrangements.

Keywords

Treaty, Incorporation, Transformation, Beneficial Owner

内港两地税收协定的法律问题及其完善

欧阳耀斌，于志宏

广东财经大学，广东 广州
Email: ouyangyaobin@163.com

收稿日期：2017年4月13日；录用日期：2017年4月27日；发布日期：2017年4月30日

摘　要

内地与香港在避免双重征税方面的合作是两地经贸交往的重要环节，但目前两地税收安排存在立法不明

文章引用: 欧阳耀斌，于志宏. 内港两地税收协定的法律问题及其完善[J]. 法学, 2017, 5(2): 47-56.
https://doi.org/10.12677/ojls.2017.52007

确，实施方式两地存在重大差异，“受益所有人”认定标准过于严苛等突出问题。这些问题的存在将减损双边税收安排的实施效果，给两地更紧密经贸交往带来负面影响。内地方面因此有必要就区际协议安排及国内实施方式做出明确的法律规定，并就税收安排的有关概念做出符合国际潮流的立法定义。

关键词

条约，并入，转化，受益所有人

Copyright © 2017 by authors and Hans Publishers Inc.
This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY).
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/
Open Access

1. 前言

中华人民共和国中央人民政府自 1997 年 7 月 1 日对香港恢复行使主权以来，内地与香港的经贸联系就进入了一个新的发展阶段。首先，两地于 1998 年 2 月正式签署了《内地和香港特别行政区关于所得避免双重征税的安排》。随后，两地又于 2003 年签署了《内地与香港关于建立更紧密经贸关系的安排》，并随后签署了十个补充协议，2015 年签署了一个服务贸易协议即《<内地与香港关于建立更紧密经贸关系的安排>服务贸易协议》。两地经贸关系日益发展，特别是两地跨区域投资活动的增多，客观上要求两地进一步在避免双重征税方面及打击逃避税方面做出高效合理的制度性安排，为此双方于 2006 年签订了《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》(以下简称《税收安排》)，《税收安排》于当年 8 月 21 日起生效后，原两地签订的《内地和香港特别行政区关于所得避免双重征税的安排》随即失效。与 1998 年的旧版本相比，新版《税收安排》涵盖内容更为广泛，优惠力度更为明显。《税收安排》实施以来，不仅给香港企业和个人带来了很多实惠(2011~2012 年，“安排”为香港居民合计减免内地税收已近 100 亿元人民币)，也为促进两地投资与贸易往来、配合中央政府扶持香港巩固和提升国际金融中心地位等方面发挥了极为重要的作用[1]。尽管新版安排加大了两地税务领域合作的力度，并给两地投资者带来了实际的经济利益，但《税收安排》在其自身法律定位及配套措施上仍存在诸多问题，实施中或减损预期效果，故有必要进一步完善《税收安排》及配套措施。

2. 《税收安排》的法律定位不清晰，实施中不免出现争议或分歧

《税收安排》签字的双方代表分别是，中华人民共和国国家税务总局局长谢旭人，香港特别行政区行政长官曾荫权。关于香港方面的“缔约权”我们可以从《中英关于香港问题的联合声明》(以下简称《中英联合声明》)和《香港特别行政区基本法》(以下简称《基本法》)找出根据。国际条约层面，即《中英联合声明》(双边条约，1985 年 5 月换文时生效，且已向联合国秘书长登记)的第三条规定，香港特别行政区享有高度自治权，有权在经贸领域对外缔结协定。国内法层面，即《基本法》第七章第一百五十一条对香港在经贸、文教等领域对外签署协定做出了明确规定。并且从《基本法》第五章第一百零八条的规定可知，香港特区实施独立的税收制度，且税收制度属于《基本法》规定的经济事项，故香港特区政府有权在税收方面对外签署有关协定，但是上述《基本法》的规定是否包含一个主权下的区际协定，并无明确的规定。

内地国家税务总局以其名义对外签署协定的权利目前没有明确的国内法授权，以往及新近签署的中外双边税收协定多是以中国政府的名义对外签订的[2]。并且从《缔结条约程序法》第三条、第四条规定

来看，国务院有权对外缔结条约、协定，缔结条约的名义可以是政府及政府部门，但是国家税务总局作为国务院直属机构，不是政府组成部门，依法无权以自己名义对外缔结条约、协定。国内法上目前也无法律规定政府部门可与特别行政区签署区际安排或协定。故两地缔约程序上存在法律瑕疵，即使比照对外签署条约、协定，内地国家税务总局也没有法律授权对外缔结协定的权利。

除缔约程序外，实施方式上两地存在差异，且内地的实施方式存在法律瑕疵。内地与香港方面签署《税收安排》后，内地是通过国家税务总局发出通知即下发《关于内地和香港特别行政区避免双重征税安排生效及执行的通知》(国税发[2006]181 号)及《关于印发内地和香港避免双重征税安排文本并请做好执行准备的通知》(国税函[2006]884 号)的方式实施[3]，而香港方面是通过以宪报方式刊登《税收安排》，将其转化为当地法律的形式予以实施[4]。内地以规范性文件的方式实施，其实施效果与以法律方式实施是有区别的，前者方式实施或许会减损《税收安排》的实施效果。

1、《税收安排》在内地法律体系中地位不明确

税收或征税是政府当局为满足社会公共需要，提供公共服务，依照法律规定的标准和程序，凭借公权力，参与管辖范围内的“居民”的收入分配，无偿获取财政收入的一种方式或来源，它具有法定性、强制性、无偿性等特征。从税收法定性的特征而言，税收的种类及征收应由法律予以明确规定。对此，《立法法》第八条明确规定税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度事项只能制定法律，同时该法第九条又补充规定，尚未制定法律的，全国人大常委会可授权国务院制定行政法规。这表明关于税收的最低级别的立法只限于行政法规，并不涉及部门规章或其他规范性文件。目前，全国人大及常委会已经制定了《个人所得税法》、《企业所得税法》、《税收征管法》等法律，并授权国务院制定相关实施条例，该等法律、行政法规均在大陆地区施行。

以《企业所得税法》而言，该法第五十八条规定中国政府与外国政府订立的有关税收的协定与该法律有不同规定的，依照协定的规定办理。即法律明确规定双边税收协定与该法发生冲突时，具有优先效力，但是这类具有优先效力的双边税收协定限定了是主权国家之间的双边税收协定。而《税收安排》的双方并非都是主权国家，不符合《企业所得税法》第五十八条的规定，故《税收安排》不属于《企业所得税法》中规定的税收协定，因而不得与《企业所得税法》等税收法律相冲突，或者说在相冲突时，不能武断地推定具有优先效力。

前述提及在内地，国家税务总局以下发通知的方式予以实施税收协定。从法理学及行政法学的角度而言，国家税务总局发出的通知至多只能算规范性文件，法律效力层级不及部门规章，更不及法规、法律。国家税务总局这一做法或许与国内其他行政部门的通行做法相似，但此类做法将对执法和司法带来负面影响。全国人大外事委员会委员傅莹女士也曾指出“一些部门以文件、通知形式规定了国内法与条约冲突时的运用规则。但这些声明、文件，法律效力等级较低，规范内容较窄，对执法和司法实践的指导作用有限。”[5]国家机关以效力较低的文件执行相关条约、协定的，在现实中存在的适用问题是可以预见的，即在司法审判中上基本无视其效力。如《行政诉讼法》第六十三条规定，人民法院审理行政案件“参照国务院部、委根据法律和国务院的行政法规、决定、命令制定、发布的规章以及省、自治区、直辖市和省、自治区的人民政府所在地的市和经国务院批准的较大的市的人民政府根据法律和国务院的行政法规制定、发布的规章”；又如《最高人民法院关于裁判文书引用法律、法规等规范性法律文件的规定》第二条规定“并列引用多个规范性法律文件的，引用顺序如下：法律及法律解释、行政法规、地方性法规、自治条例或者单行条例、司法解释。同时引用两部以上法律的，应当先引用基本法律，后引用其他法律。引用包括实体法和程序法的，先引用实体法，后引用程序法。”以上这些法律、司法解释的规定表明，一旦《税收安排》与法律冲突引发诉讼，人民法院在审判中，有可能直接适用法律规定而非《税收安排》的有关规定。

2、国际法层面而言，《税收安排》不属于国际条约、国际协定，在国内没有优先效力

国际条约、协定在一国的适用一般有两种方式，即并入(纳入)或转化方式，所谓并入是指无须另行制定国内法，而是将整个条约纳入国内法体系并加以适用；所谓转化是指制定与条约内容相一致的国内法，从而使条约规定可在国内适用[6]。转化方式适用国际条约典型国家是英国，转化方式适用的其根本目的在于为了防止行政权力在未得到国会同意下,通过缔结条约代表国会立法，以实现巩固国会的立法权力和保障人民权利的理想[7]。并入适用国际法的典型代表是美国，其宪法第六条明确规定了根据合众国的权利已缔结或将缔结的条约与合众国法律都是全国最高法律。就我国而言，目前国际条约、协定如何在国内适用，没有统一的立法规定，现状是既存在并入方式适用的情形，如《民法通则》第一百四十二条、《企业所得税法》第五十八条等；也存在转化方式适用的情形，如《中华人民共和国领海及毗连区法》和《中华人民共和国专属经济区与大陆架法》，该两法均是对《联合国海洋法公约》的转化结果。由此可见，并非如部分学者所言我国对于国际条约采并入方式在国内适用，相反逐一立法更符合现状。当前立法及实践表明，只有当我国的一项立法明确规定某项或某类条约可在我国直接适用时，该项(类)条约才可以通过并入的方式直接在我国适用；否则，只有通过制订国内法的方式，将条约内容转化为国内法[6]。

国际条约在国内适用前，首先需要界定什么是国际条约，国际条约、协定的范围是否清楚？根据《维也纳条约法公约》第二条的规定，条约是指“国家间所缔结而以国际法为准之国际书面协定，不论其载于一项单独文书或两项以上相互有关之文书内，亦不论其特定名称如何”，这也就表明条约或国际协定限于国家间签订的书面协定，不包括国家与其他国际法主体之间的协定，也不包括其他国际法主体之间的协定，国家与非国际法主体之间的协定更不得称之为国际条约或国际协定。对此，《维也纳条约法公约》第三条给于了例证，该条指出“本公约不适用于国家与其他国际法主体间所缔结之国际协定或此种其他国际法主体间之国际协定或非书面国际协定”。由此可见，内地与香港签订的《税收安排》不属于《维也纳条约法公约》调整的国际条约或协定。

尽管《维也纳条约法公约》未规定国家与其他国际法主体之间订立的书面协定也可称为国际条约，但是并不意味着其他国际法主体之间或主权国家与其他国际法主体之间签订的协定不得称之为国际条约、协定。根据《关于国家和国际组织间或国际组织相互间条约法的维也纳公约》第一条的规定，“条约指国家和国际组织间，或国际组织相互间缔结的以国际法为准的国际书面协议，不论其名称为何。”可见从国际法的层面而言，条约者系指主权国家之间、主权国家与国际组织之间或国际组织之间相互缔结的以国际法为准的国际书面协议。也有学者归纳认为，条约是至少两个国际法主体意在原则上按照国际法产生、变更或废止相互间权利义务的意思表示的一致[8]。从这个定义而言，可知条约的主体也就是当事方，必须为国际法主体，且有一致的意思产生、改变或者废止国际法上的相互权利或义务。就内地与香港签订的《税收安排》而言，当事一方的香港特区政府不是国际法主体，无法独立、自主的享有国际法上的权利，更重要的是无法承担国际法上的义务或国家责任，因此这一《税收安排》不是国际法上的条约或国际协定。

结合本节所述，《税收安排》在内地是通过国家税务总局下发通知的方式实施的，这类通知的效力低于部门规章、更低于法律、法规，故其在实施方式上存在一定的法律瑕疵。从另外一个层面而言，《税收安排》不属于严格意义上的国际条约或协定。事实上，即使是国际条约、协定，有学者认为其在国内法上的效力应视条约等级而定，根据国内法体系立法主体不同，其制定的法律文件效力等级存在差异。故条约的效力等级也是由决定其生效的机关的地位所决定的[6]。因此根据《缔结条约程序法》的相关条款可知，宪法高于条约(宪法的制定、生效、修改程序均严格于条约)；全国人大常委会批准的“条约和重要协定”与全国人大及全国人大常委会制定的法律具有同等效力；只须经国务院核准生效的条约和协定，与国务院制定的行政法规具有同等效力；以我国政府部门的名义对外缔结的协定与国务院部委规章具有

同等效力。[6]根据这一分析，就《税收安排》而言，它既非国际条约，而且又只是国务院直属机构对外签署的安排，故其效力等级不能高于国内法，其与国内法相冲突时，应依国内法为准。

3. 《税收安排》未定义“受益所有人”概念，通用标准过于严苛，将减损安排的实施效果

“受益所有人”也叫受益所有权，这一术语最开始并非国际税收协定的专属术语，而是英美法系中衡平法中的概念。衡平法承认任何财产的所有权可分为法律上的所有权和受益所有权两类，并且这两种所有权既可以归属于同一人，也可以分别归属于不同的人[9]。双边税收协定中第一次出现“受益所有人”的概念可以追溯至 1966 年英国与美国签订的双边税收协定。该协定副本中的注释里写道“减免股息、利息、特许权使用费……不再取决于领受人是否在另一国纳税，而在于该收入是否由另一国家的居民受益所有。”[10]自英国在其双边税收协定中首次适用这一概念后，1977 年英国成功游说经济合作发展组织(以下简称 OECD)，在其发布的国际税收协定的范本引入了“受益所有人”概念。事实上，早在 1963 年，OECD 在修订范本时，英国代表提出草案存在瑕疵。经过讨论研究后，在可能涉及形式所有人和实质所有人分离的条款中真正使用了“受益所有人”一词[11]。

根据 OECD 发布的范本的注释股息条款 paragraph 2 第 12 节的规定，“受益所有人”概念的主要目的是界定范本中股息条款的第一款中规定的来源地国一方对支付给缔约国对方居民的跨国股息、利息等所得源泉课税的预提税限制税率优惠待遇，只适用于上述跨国投资所得的受益所有人是缔约国对方居民的情形，防止第三国居民通过在缔约国一方境内设立具有缔约国一方居民身份的中间人收取来源于缔约国另一方境内的股息、利息和特许权使用费所得款项的方式，套取享受协定规定的减免预提税的优惠待遇[9]。注释还进一步说明“受益所有人”不能仅在狭义的技术层面理解，相反，应该结合协定的文字表述及协定的目的来考察[12]。这也就是从另一个角度说明，尽管 OECD 范本及注释给出了“受益所有人”的部分说明，但什么是“受益所有人”并没有清楚的界定标准。这就导致在实践中，各国各自立法规定“受益所有人”概念，这些概念或接近 OECD 范本注释的精神或与范本注释相差甚远。其中我国的对于“受益所有人”的界定与范本大相径庭。

1、我国关于“受益所有人”规定的相关文件普遍层级较低

我国关于“受益所有人”的相关文件共计五件，分别为《国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》(国税函[2009]601 号文，以下简称《[2009]601 号文》)、《国家税务总局关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》(国家税务总局 2012 年第 30 号公告，以下简称《2012 第 30 号公告》)、《关于<认定税收协定中“受益所有人”身份公告>的解读》(以下简称《解读》)、《国家税务总局关于委托投资情况下认定受益所有人问题的公告》(国家税务总局 2014 年第 24 号公告，以下简称《2014 年第 24 号公告》)、《关于委托投资情况下判定受益所有人公告的解读》(以下简称《委托投资的解读》)。以上文件尽管不是针对《税收安排》作出的特殊性配套规定，但也是完全适用于《税收安排》的，如《[2009]601 号文》就明确规定“根据中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定(含内地与香港、澳门签署的税收安排，以下统称税收协定)的有关规定，现就缔约对方居民申请享受股息、利息和特许权使用费等条款规定的税收协定待遇时，如何认定申请人的‘受益所有人’身份的问题通知如下”。可以发现，以上这些文件均是政府部门规章级别以下的文件，法律效力的层级普遍不高，不得与法律相抵触。本文前述提及的“受益所有人”概念它已经从英美法系信托制度中的概念逐渐发展为国际税收协定中的法律词汇，国际税收协定既关系各主权国家的税收管理权又直接或间接影响着国际投资行为，本文探讨税收协定尽管只在内地与香港地区之间，但是“受益所有人”在两地《税收安排》中的理解适用，同样也深度影响着两地的跨境投资行为。基于以上分析，笔者认为国际社会就“受益所有人”这一双边

税收协定的重要概念应该有趋于一致的法律理解，或者是法律界定。事实上，这种立法趋势或者尝试是存在的。OECD 财政理事会分别于 2011 年、2012 年发布《讨论稿》，邀请各利害关系方提出意见建议，尝试对“受益所有人”概念作出定义。2014 年 OECD 发布了新的税收协定范本，其中有明确提到：即第一段的“支付给居民”一词理解上不易，而“受益所有人”的使用是为了解决这种理解的不易，因此“受益所有人”的目的是在文意背景下加以解释，而不是指任何国内法上可能存在的技术性概念(事实上，当“受益所有人”纳入到文段中，多数国家国内法对这一术语并没有精准的定义)。因此，“受益所有人”不应狭义地从技术上予以适用(比如将其至于普法法系国家的信托法制度下加以理解)，相反，“受益所有人”应结合上下文意予以理解，特别应结合“支付给居民”及协定的目的与宗旨，并考虑避免双重征税及防止逃避税等目的加以理解。(笔者据原文译) [13]与 OECD 范本的规定比较可以看出，《税收安排》中并无“受益所有人”的概念，“受益所有人”也不是结合协定文本加以理解的，而是通过单独制定规范文件加以规定。这不符合范本注释的有关精神，与国际通行做法有异。

尽管香港与内地就《税收安排》发生争议的可能性并不大，因为双方是一个主权国家构成部分，没有本质上的利益冲突，但是前文提及的《[2009]601 号文》等文件均是适用于包括香港在内的双边税收协定。使用低阶位的规范性文件对税收协定的关键概念作出规范，一旦发生理解上的出入，协定双方发生争议的可能性依然存在。就本文讨论的《税收安排》而言，包括《[2009]601 号文》在内的其他规范性文件均是事后文件，即两地《税收安排》是先于“受益所有人”细化规定签署的，用事后的规定来修改或调整安排的实施是否合理值得进一步探讨。事实上《税收安排》第三条第三款就明确规定“对于未经本安排明确定义的用语，除上下文另有解释的以外，应当具有当时该一方适用于本安排的税种的法律所规定的含义，税法对有关术语的定义优先于其它法律对同一术语的定义”。从这一约定可得知，即使内地对于“受益所有人”的概念需要加以规定也应当以法律的形式给出定义，或者根据《立法法》的规定，通过授权立法或行政法规的形式给出定义，用效力不及政府部门规章的规范性文件对“受益所有人”这一《税收安排》未明确定义的用语给出相对明确的解释是不符合《税收安排》约定的。此外，《[2009]601 号文》其将内地与港澳的税收协定纳入“中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定”范围，这与《企业所得税法》的有关规定是相冲突的，该法第五十八条规定的中外税收协定事实上仅指与外国政府签订的税收协定。《[2009]601 号文》作为规范性文件做出的解释不能与法律相冲突，否则无效，故《[2009]601 号文》有关规定与《税收安排》及《企业所得税法》相冲突时，应依效力更高的法律文件为准。

2、我国通用标准与 OECD 标准存在差异

内地关于“受益所有人”的通用标准即《[2009]601 号文》，其对于“受益所有人”的认定标准为通知的第一条，该条第一款强调“受益所有人”不仅是指对所得或所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人，也是一般从事实质性经营活动的人。这表明所得的基础性权利要求与实质性经营要求是认定“受益所有人”的重要标准。就前一标准即所得的基础性权利要求而言，OECD 范本及注释修订讨论稿均未明确要求考察产生所得的基础性财产和权利，范本更多的是关注收款人对所得利益的控制支配权。相较于 OECD 范本，《[2009]601 号文》所谓对产生所得的基础性财产或权利的要求自然是更高的要求，如该规定第二条第一款第四项更是明确了“对于所得或所得据以产生的财产或权利，申请人没有或几乎没有控制权或处置权，也不承担或很少承担风险的情形”。除高要求外，可以看出这个要求也不是完全细致且可操作的，因为对于何种标准是“几乎没有控制权或处置权”，何种情形属于“很少承担风险的情形”，似乎没有进一步的明确规定，这无疑赋予了主管税务机关一定的自由裁量权，这也要求主管税务机关智慧且有耐心的判断，这对税务机关工作人员的能力提出了更高的要求。

笔者推测“受益所有人”采用实质性经营标准及对产生所得的基础性权利或财产有所要求与防止滥

用税收协定及打击逃避税的目的有关，但是将这一目的纳入“受益所有人”的认定标准，无疑有碍于协定的实施，使得申请享受税收协定优惠待遇的投资人承担更多的成本，他们需要向税务主管机关提供诸多相关证明文件。以《税收安排》为例，由于协定本身未就如何申请认定“受益所有人”及相关程序，因此所有享受相关优惠税收措施的法律行政程序均依据国家税务总局后续的相关文件规定进行，详情可参考《关于印发<非居民享受税收协定待遇管理办法(试行)>》(国税发[2009]124 号)。从参考国家税务总局的相关规定来看，一方面相对繁杂的程序要求不利于投资人享受优惠待遇，另一方面也加重了基层税务机关的工作量，如此是否符合经济性原则值得研究。申请认定的高标准，从《[2009]601 号文》第一条第二款、第二条可以得到例证。前者给出了“导管公司”的定义，并明确“导管公司”不属于“受益所有人”，“导管公司”的一个显著特点就是没有实质性经营，即不从事制造、经销、管理等实质性经营活动。后者，即第二条给出了 7 种不利于“受益所有人”认定的情形，其中第二项“除持有所得据以产生的财产或权利外，申请人没有或几乎没有其他经营活动”，第三项“在申请人是公司等实体的情况下，申请人的资产、规模和人员配置较小(或少)，与所得数额难以匹配”，都是实质性经营标准。或许因为这个文件并非为实施《税收安排》而制定，因此这个规定没有考虑到香港的实际情况，香港的制造业相对规模是比较小的，而金融业、航运业是相对比较发达的。在金融领域，部分金融业是不需要太多人员、运营及管理的，那么按照这一定义，很有可能被视为“导管公司”，或者是被视为存在第二条第二、第三项的情形而无法成为“受益所有人”进而享受税收协定的相关优惠。更需要说明的是，OECD2012 年范本的前后讨论稿均不曾有实质性经营要求的规定，2014 版的范本中也没有采纳这一标准。《[2009]601 号文》对“受益所有人”实质性标准的要求明显高于范本的标准，不利于金融类的跨境投资活动。或许是在实施其他双边税收协定中发现《[2009]601 号文》中实质性经营标要求对于认定“受益所有人”存在障碍，国家税务总局发布了《2014 年第 24 号公告》，这一公告对于委托投资情况下“受益所有人”身份的确定问题作出了规定，也就是在一定情形下修正了《[2009]601 号文》的不足，不过即使如此非居民委托投资者要享受税收协定的优惠仍需要经历复杂的程序，同样税务主管部门审核工作也是相应的加重，此部分规定可以参见《[2009]601 号文》“二、三”两条。

4. 《税收安排》完善之建议

任何法律、优惠协定或政策的现实价值重在可操作、可执行，且此等法规、政策稳定性与日新月异变革之间能寻求有效的平衡。结合本文上述对《税收安排》中突出问题的分析，笔者就具体完善《税收安排》，使有关税收优惠安排有效实施，进一步促进两地相互跨境投资及非投资性经贸交往，给出以下建议：

1、国内法层面明确区际协议法律定位，并明确并入方式或转化方式予以实施

本文前述已经提及《宪法》、《缔约条约程序法》等法律均只就国家与外国或国际组织缔结条约、协定等作出了明确的规定，但没有就国家与非国际法主体缔约的事宜作出规定。《基本法》第五章、第七章又分别规定了香港特别行政区相对独立自主经济事权，并在经济领域的对外交往权，但是同样也没有规定区际协定的相关问题。尽管《基本法》第一百五十条明确规定了“中国香港”可以在经贸、文教等领域单独地同世界各国、各地区签订和履行有关协议，但从《基本法》的架构体系、文意解释而言，绝不能将大陆中央政府视为外国或者这个条文中的地区。香港特区的有限对外交往权或是《基本法》授权的，或是需要中央另行授权的，香港对外签署及履行的协定中不少协定的最终责任承担方仍是具有主权身份的中国政府。也就是说国内法层面对于中央政府与香港特区政府缔结非主权事项的协议目前没有明确的法律规定，双方签署的有关协议属于何种性质的文件目前法律性质是不明确的，不能直接视为国际条约中的双边条约，因此不得视为《企业所得税法》上的税收协定，在国内上而言法律位阶不能武断

地认为优于国内税法，并且双边的相关协议安排是无需经全国人大常委会批准的，其效力在内地也不能当然地高于其他国内法。此外，国际条约在国内法上的优位性也是存疑的。

关于国际条约在国内的法律地位，特别是我国是否将国际条约纳入国内法，暂无法律明确规定。就国际条约与国内法律冲突也仅有个别单行法律有明确规定国际条约优先适用，如《民法通则》第一百四十二条。另外我国也存在先修改国内法，以保持与国际条约规定相一致的情况，如 1982 年制定的《商标法》与随后加入的《保护工业产权的巴黎公约》有两项主要不同之处，第一是后者规定了对服务商标也提供保护，而《商标法》仅对商品商标提供保护；二是该公约规定缔约国国民在另一缔约国申请商标注册，可以要求优先权，而《商标法》对此没有规定。为符合该公约规定，全国人大常委会 1993 年修改了《商标法》。此外，我国还存在先制定国内法以满足待加入的国际条约的要求，再加入或批准有关国际条约，如我国的《民用航空法》中有关民用航空器权利的规定与《国际法承认航空器权利公约》的内容就完全一致。可见就国际条约而言，其与国内法的关系并不清晰。

对此，笔者建议立法机关重视国际条约与国内法关系性质不明确的现状，同时立足于我国一国四法域的客观现实，修改国内宪法或宪法性法律，明确国际条约、区际协定或安排在国内法中地位及适用方式。在宪法或宪法性法律中明确国际条约与国内法的关系，国际条约如何在国内法上适用是各国普遍的立法方式，对此曾有学者做过统计，统计样本共 135 国家当时有效的宪法文本，其中 49 个国家宪法明文规定以纳入方式适用国际条约，有 24 个国家(英联邦国家为主)宪法或宪法性法律明文规定以转化方式适用国际条约[14]。事实上，不管是转化的做法，还是纳入的做法，均需要在该国的宪法性法律中作出规定，否则将使该国这方面的行为处于不稳定之中[14]。

目前我国一国四法域的现实，必将长期存在，中央政府及所属部委与另外三法域的政府及所属部门因经贸发展也必将签署有关安排，这类安排毫无疑问地不属于国际性安排，而只能属于区际安排。此类区际安排也将对国内相关法律、法规作出部分调整，这些调整或不一致的规定是否有优先效力也需要法律明确予以规定。故笔者也建议完善相关立法，使得今后相关协定安排有法可依，应杜绝目前通行地以职能部委下发通知或公告的方式适用安排或协议。

2、“受益所有人”认定上应持法律标准，将反避税规则与“受益所有人”认定脱钩

本文前述已经提及《税收安排》并无独立的“受益所有人”适用标准，而是与其他税收协定一样，适用标准较高《[2009]601 号文》。这一标准中的实质性经营要求与产生所得的基础性权利或财产要求并未考虑到香港的产业结构、经贸特征，事实上完全不利于香港，特别是不利于香港部分金融业，尽管后续相关文件作出了调整，但并不能解决所有存在的问题。前述已经有所分析，此种高标准一定程度上是将“受益所有人”概念作为一种国内反避税的规则在使用，这一推断并非毫无根据，如《[2009]601 号文》第二条就明确规定在判定“受益所有人”时，应考虑防止偷漏税因素，按照“实质重于形式”的原则，据实分析判定。但是，笔者认为国内反避税规则与“受益所有人”概念本质上不应有密切的相关性。

“受益所有人”是缔约方居民在税收协定中对股息、利息和特许权使用费等条款享受税收优惠待遇时向税务机关提供资料，进行的一种身份认定，它与国内反避税规则及措施是有区别的。前者不应视为后者的手段或其一部分，即“受益所有人”的认定不应当主要考虑是否存在反避税的目的，“受益所有人”仅应依据法定的标准来判断，如符合“受益所有人”的法定标准，但不符合国内反避税规则的规定，即构成滥用《税收安排》的情形，税收主管机关仍可以违反国内反避税规则为由，不给予申请者《税收安排》的优惠待遇。

国内反避税规则与税收协定是否存在冲突，或许是“受益所有人”概念是否应包含或考虑反避税规则的关键因素。若协定各方的反避税规则在协定下仍有适用的空间，则无须将反避税规则前置到“受益所有人”认定这一阶段。即符合“受益所有人”认定，但不满足反避税规则的要求，税收主管当局也不

会给予税收协定约定的优惠待遇。就本文重点关注的《税收安排》而言，该安排第二十五条明确规定了“本安排并不损害各方施行其关于规避缴税(不论是否称为规避缴税)的当地法律及措施的权利。‘规避缴税的法律及措施’包括为了防止、阻止、避免或抵抗其目的为或是会将税项利益授予任何人的任何交易、安排或做法的法律和措施。”这也就表明内地与香港各自反避税规则及措施仍有权适用，无须将反避税规则或措施并入“受益所有人”的概念中一并审查。事实上我国与英国(2011 年签订)、比利时(2009 年签订)、德国(2014 年签订)等国签订的双边税收协定都有类似《税收安排》第二十五条的条款，如中德双边税收协定第二十九条第二款规定“本协定不应被解释为缔约国一方不能行使其关于防止逃税和避税的国内法律规定”[15]，中英税收协定第二十三条规定“本协定不应妨碍缔约国各方行使其关于防止逃税和避税(不论是否称为逃税和避税)的国内法律及措施的权利，但以不导致税收与本协定冲突为限。”[16]由此可见《[2009]601 号文》将诸多涉及反避税规则及防止滥用税收协定的措施纳入“受益所有人”认定标准是欠科学的，并且至少从立法层级上而言，《[2009]601 号文》不能称之为国内法律，不符合《税收安排》及其他中外税收协定的有关约定。另外，目前国际上采取“受益所有人”认定与国内反避税措施相分离的方法渐成趋势，只要是符合法定标准，一般不影响“受益所有人”的认定，但是否给予协定优惠待遇，仍要看是否违反国内反避税法规的禁止性规定。因此，笔者建议今后制定有关“受益所有人”认定标准的法律、法规时，不必将国内反避税规则纳入到标准认定中，如短期无法制定相关法律，有必要对现行规范性文件作出适当的修订。

5. 结语

内地与香港的经贸合作不限于 WTO 框架下的货物贸易与服务贸易合作，有关跨境投资避免双层征税及打击逃避税方面的税收协作也是重要的一环。开展并加强两地税务合作不仅需要制度安排，也需要合法依规。目前尽管两地已有《税收安排》，且安排生效以来确实给两地投资带来了实际的经济利益，但由于相关安排在国内法上性质不明确，内地实施方式存在法律瑕疵，其合法性及稳定性存在问题，其预期效果也未完全实现。故有必要修改国内法律，将相关问题加以明确规定，使得《税收安排》的实施有法可依，合法依规。另外在“受益所有人”认定标准方面，需要考虑香港特区的产业结构，结合实际情况或为香港地区的投资者制定特定的“受益所有人”标准，或遵循国际潮流对现行通用的较高“受益所有人”标准做出适当调整。期待内地立法及税务主管部门能尽快采取措施完善相关立法、制度安排，使《税收安排》能依法为两地经贸交往发挥更大的积极作用。

基金项目

2014 年国家社科基金重大项目《港澳基本法实施的相关机制研究》(项目批准号 14ZDC031)之子课题《港澳与内地经贸关系发展和各领域交流合作的机制研究》的阶段性成果。

参考文献 (References)

[1] 付瑶. 内地与香港避免双重征税安排的内容, 成果与展望[J]. 国际税收, 2013(2): 54.

[2] 中华人民共和国国家税务总局. 税收条约: 中华人民共和国政府和法兰西共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定[EB/OL]. http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152674/part/1152676.pdf, 2016-07-20.

[3] 中华人民共和国国家税务总局. 税收政策: 关于内地和香港特别行政区避免双重征税安排生效及执行的通知[EB/OL]. http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n812183/n812821/c1195499/content.html, 2016-07-20.

[4] 香港特别行政区律政司电子版香港法例. 电子宪报名单: 2006 年 234 号法律公告—《安排指明(中国内地) (对所得避免双重征税和防止偷漏税)令[EB/OL].

https://www.elegislation.gov.hk/hk/2006/ln234!zh-Hant-HK?FUNCTION_ID=ERTS05, 2017-04-28.

[5] 中华人民共和国全国人民代表大会. 立法修正案: 一些常委委员和列席人员建议明确国际条约在我国的适用[EB/OL]. http://www.npc.gov.cn/npc/cwhhy/12jcwh/2014-11/24/content_1886934.htm, 2016-07-29.

[6] 车丕照. 论条约在我国的适用[J]. 法学杂志, 2005(3): 96-98.

[7] 周鲤生. 国际法[M]. 北京: 商务印书馆, 1976: 654.

[8] 李浩培. 条约法概论[M]. 法律出版社, 2003: 3.

[9] 廖益新. 国际税收协定中的受益所有人概念与认定问题[J]. 现代法学, 2014(11): 142.

[10] du Toit, C. (2015) The Evolution of the Term Beneficial Ownership in Relation to International Taxation over the Past 45 Years. *Bulletin for International Taxation*, **65**, 2010.

[11] 严涛. “受益所有人”制度研究[D]: [硕士学位论文]. 上海: 华东政法大学, 2015: 7.

[12] OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. http://www.doc88.com/p-315622228790.html

[13] OECD (2016) 2014 Update to the OECD Model Tax Convention. http://www.docin.com/p-905866847.html

[14] 王勇. 条约在中国适用之基本理论问题研究[D]: [硕士学位论文]. 上海: 华东政法大学, 2006: 49-50.

[15] 中华人民共和国国家税务总局. 税收条约: 中华人民共和国政府和德意志联邦共和国政府对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定[EB/OL]. http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152685/part/1152687.pdf, 2016-08-04.

[16] 中华人民共和国国家税务总局. 税收条约: 中华人民共和国政府和大不列颠及北爱尔兰联合王国政府对所得和财产[EB/OL]. http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152934/part/1152935.pdf, 2016-08-04.

Hans汉斯

期刊投稿者将享受如下服务：

1. 投稿前咨询服务 (QQ、微信、邮箱皆可)
2. 为您匹配最合适的期刊
3. 24 小时以内解答您的所有疑问
4. 友好的在线投稿界面
5. 专业的同行评审
6. 知网检索
7. 全网络覆盖式推广您的研究

投稿请点击：http://www.hanspub.org/Submission.aspx
期刊邮箱：ojls@hanspub.org