

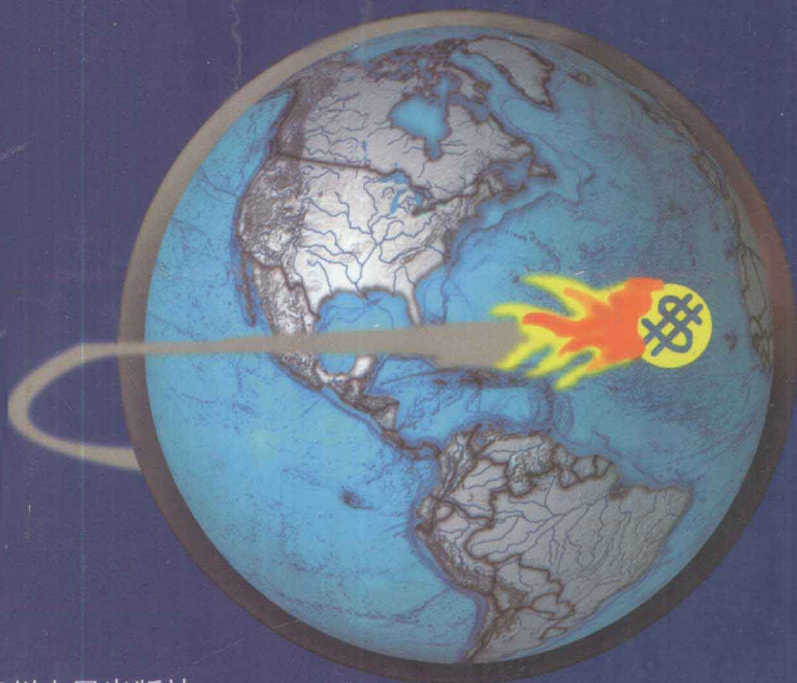


- 国际税法原理
- 国际重复征税
- 国际避税与反避税
- 税收协定与涉外税收

国际税法

International
Taxation Law

付志宇 主编



贵州人民出版社

国 际 税 法

主 编 付志宇

副 主 编 陈黛斐 潘勤英

编写人员 (按姓氏笔画为序)

付志宇 李 婷 陈 龙

陈黛斐 杨龙军 潘勤英

贵 州 人 民 出 版 社

图书在版编目 (C I P) 数据

国际税法 / 付志宇主编. — 贵阳: 贵州人民出版社,
2001. 9

ISBN 7 - 221 - 05490 - 8

I . 国... II . 付... III . 国际税法 IV . D996.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 048267 号

责任编辑 程 立 彭 建

封面设计 解玉刚

书 名 国际税法

主 编 付志宇

出版发行 贵州人民出版社

社址邮编 贵阳市中华北路 289 号 550001

印 刷 贵阳宝莲彩印厂印刷

850 × 1168 毫米 32 开本 11.5 印张 290 千字

2001 年 10 月第 1 版 2001 年 10 月第 1 次印刷

印 数 1 - 1000 册

SIBN 7 - 221 - 05490 - 8/F·279

定价: 26.00 元

序

杨树明

随着世界经济一体化进程的积极推进,国际经济交往也日趋有序。在调整国际间经贸关系发展的各种手段中,国际税法越来越起着举足轻重的作用。跨国纳税人的跨国所得在国家间的合理分配,要求有一整套系统的法律规范进行调整,而近年来世界性的所得税制改革则更使国际上形成规范的税法以维护各国财权利益成为势之必然。国际税法正在发展成为国际法与税法之间的一个跨学科的重要法律部门,也正在成为国际经济法所属的一个重要分支。

对于这一新兴学科的研究,国外已经有了很长的历史,研究成果也颇为丰富。但在我国由于起步尚晚,与其他国际经济法所属部门相比,国际税法的研究显得还较为后进。近年来不少专家、学者对此作出了许多有益的探索,也积累了一些成果。欣闻付志宇等几位青年教师和税务干部有志于出版一部关于国际税法的著作,我愿为该书向读者作一简要的介绍。

综览全书,体现出几个明显的特点:该书内容丰富,资料翔实,系统地介绍了国际税收领域的有关理论与实务,以及我国的关税与涉外税收制度;体系合理,条理清晰,按照国际税收活动中先后出现的问题展开论述,并能历史地分析具体问题的源流方向;逻辑严密,层次分明,运用法律思维论证问题的内涵与外延,严格采用专业术语;贴近现实,勇于探索,对我国现行的税法制度提出新的思考,具有前瞻意识。该书的另一大特点还在于作者的分工与其

从事的工作密切联系:从事理论教学与研究的同志发挥所长分担理论部分的撰写,在业务部门工作的同志则从实践的角度出发承担实务方面的内容,并能很好地结合我国现在正在进行的税制改革进行阐述。

该书是一部国际税法领域中值得一读的著作,实用性较强,既可以用于高等院校法律、经济、管理类学生作为教材,也可以用作财政税收、海关外贸部门从事实际业务的同志的工作手册,对于研究我国国际税法的科研人员也具有一定的参考价值。总之,我希望这本书的出版能为我国国际税法研究领域带来有益的作用!

杨树明教授,西南政法大学研究生部主任,国际经济法专业博士生导师,中国国际经济法学会常务理事,中国海商法协会理事,重庆法学会国际经济法专业委员会副会长,重庆市人大立法咨询委员,重庆仲裁委员会仲裁员、专家咨询委员会委员。

目 录

序	杨树明(1)
---------	--------

原 理 篇

绪 论	(3)
第一章 国际税收法律关系	(15)
第一节 国际税收法律关系	(15)
第二节 国际税法的渊源与原则	(21)
第三节 国际税法的产生与发展	(27)
第二章 税收管辖权	(33)
第一节 税收管辖权概述	(33)
第二节 地域税收管辖权	(43)
第三节 居民税收管辖权	(55)
第四节 公民税收管辖权	(66)

重复征税篇

第三章 国际重复征税	(73)
第一节 国际重复征税的产生	(73)
第二节 国际重复征税的免除	(81)
第三节 国际重复征税免除的方法	(89)

第四节 经济性国际重复征税的免除	(98)
第四章 国际税收抵免制度	(104)
第一节 直接抵免	(104)
第二节 间接抵免	(118)
第三节 税收饶让抵免	(130)

避税与反避税篇

第五章 国际避税	(141)
第一节 国际避税概述	(141)
第二节 国际避税主要方法	(145)
第三节 关联企业转让定价	(153)
第四节 国际避税港	(158)
第六章 反国际避税	(166)
第一节 反国际避税的一般方法	(166)
第二节 欧美国家反国际避税的措施	(168)
第三节 转让定价的调整	(171)
第四节 预约定价协议	(175)

协定与涉外篇

第七章 国际税收协定	(187)
第一节 国际税收协定概述	(187)
第二节 国际税收协定的主要内容	(190)
第三节 国际税收协定滥用	(199)
第四节 中国对外税收协定	(202)
第八章 涉外税收负担原则	(207)
第一节 涉外税收负担原则的意义	(207)

第二节	涉外税收负担原则的内容·····	(213)
第三节	中国涉外税收负担原则的选择·····	(219)
第九章	涉外税收制度·····	(224)
第一节	涉外税收概述·····	(224)
第二节	中国现行涉外税收制度·····	(227)
第三节	涉外税收的发展趋势·····	(234)
第十章	关税·····	(240)
第一节	关税概述·····	(240)
第二节	中国的关税制度·····	(252)
第三节	应纳关税税额的计算·····	(260)
第四节	WTO 与中国关税·····	(266)
附录一:	联合国关于发达国家与发展中国家间	
	避免双重征税的协定范本·····	(273)
附录二:	经济合作与发展组织关于对所得和财产	
	避免双重税收的协定范本·····	(297)
附录三:	中华人民共和国政府和日本国政府关于对	
	所得避免双重征税和防止偷漏税的协定·····	(317)
附录四:	中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于	
	对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定·····	(337)
跋	·····	(357)

原 理 篇

绪 论

一、国际税法概念

国际税法(International Tax Law),也称为国际财政收入法(International Fiscal Law),是国际经济法的一个重要分支,是一个新兴的法律部门。作为一个独立的法律部门,国际税法还处于逐步形成和发展的阶段,有许多领域和许多问题尚待进一步拓宽与深入研究。

国际税法的出现需要两个前提:一个是国际经济交往的发展,一个是所得税制在世界各国的普遍建立。有了国际间的经济交往,才会有跨国所得;有了所得税制,不同国家才会对纳税人的同一所得同时征税。因此,跨国所得是国际税法的物质基础,而各国普遍开征所得税并行使用不同的征税权则最终导致了国际税收法律关系的发生。

国际税法萌芽于19世纪末期到第二次世界大战前。在这一历史时期,由于资本主义的发展进入垄断阶段,资本输出成为显著特征,开始出现资本输出国与资本输入国对同一投资收益同时进行课税的现象,就要求双方国家进行协商减除重复征税,产生了一些简单的法律规范。但作为一个独立的法律部门,国际税法在这个时期尚未真正形成。因为国际税法包括国际法规范和国内法规范,而这两种规范也因各国出现的对同一跨国所得分享税收问题比较少而未具规模,所以尽管当时的国际机构对这类问题进行了研究,但专门用于调整它们的各种原则、规范和条约还很难在短期内一一确立并达到比较完善的地步。只有真正到了战后,随着跨

国投资行为的日益普遍,迫使跨国所得的双方国家不得不改变国内税制来适应新变化,维护各自的国家利益。这就使世界各国在战后积极推行以所得税为主体税种的税制结构,大幅度提高了所得税税率,并注意与其他国家签订税收协定来分配国际经济利益,从而使国际税法的调整与完善成为必然。这样,国际税法在二战后才真正进入全面发展阶段,而它作为一个新的法律部门也从此应运而生。

任何一个法律部门都有其自身特定的调整对象、调整范围和调整方法,国际税法也不例外。但对国际税法的调整对象、范围及方法,现在国际上却存在分歧。归纳起来,主要有以下两种不同的观点:

一种是狭义的国际税法说,即按照传统的法学分类方法,严格区分国际法与国内法的界限,认为国际税法是调整国家间税收分配关系的法律规范的总和。这其实是把国际税法看成是国际法范畴,其法律主体只有国家作为唯一主体,其法律规范只包括国际税收条约、协定及国际税收惯例。如德国学者 Gustav Lippert 就说,国际税法是“国际法中有关财政关系的法律”;瑞士国际税法学者 Buhler 则认为,对国家间的税收分配关系的调整只限于运用冲突规范划分各国的税收管辖权,所应采取的调整方法也只能是间接调整的方法。

另一种是广义的国际税法说,即打破传统的法学分类界限,认为国际税法是调整国家间以及国家与纳税人之间的以跨国所得为基础而形成的国际税收法律关系的法律规范的总和。按这种调整对象来看,国际税法的调整范围既包括国际法的各种规范,又包括各国的涉外法律规范,具有“跨国法”的性质;从调整方法讲,国际税法既包括公法性质的实体规范,又包括私法性质的冲突规范,具有“混合法”的性质。如美国国际税法专家 David Tillinghast 在他的著作《国际交易中的税收问题》一书中就主要讨论关于美国及其他

一些国家的涉外税法;而他为日本三和银行编著的《国际税法》及欧洲一些学者编著的国际税法书也通常以大量篇幅阐述本国的涉外税法及他国的涉外税法。

上述两种不同学说分歧的根源在于对国际税收关系有不同的认识。狭义说认为国际税收关系只是国家之间的税收分配关系,从而把国际税法看作是国际法下面的一个分支。但事实上随着国际经济交往而产生起来的国际税收关系;除了国家间的税收分配关系外,还包括各国与跨国纳税人之间的 税收征纳关系,即涉外税收征纳关系。尽管从时间上看,各国的涉外税收征纳关系要先于国家间税收关系而产生,并且也正是因为这种涉外税收关系才产生了不同国家间对同一税收利益的争执和纠纷,进而通过国际协调达成对国际税收利益进行分配的协议。但是这两种关系是相互依存,不可分割的。没有各国涉外税收征纳关系,便不会出现国家间的税收利益分配;反之如果没有国家间税收利益的分配,自然也就不会存在对各国涉外税收征纳关系的国际协调。这样的一种关系决非单纯依靠国际公法的规范就能调整,它还需要国际法与国内法的互相配合,互相补充,互相渗透,才能完满地发挥法律调整的作用。这就是广义说更符合客观实际的原因所在,也是我国税法专家普遍认可的国际税法说。

另外,从实证的角度出发,也只有赞成广义说认为国际税法是一个独立的法律部门,才能将其与国际投资法、国际海事法、国际贸易法、国际货币金融法等一样作为国际经济法的独立分支,否则国际税法就成为国际公法中的一个部分而无法真正具有国际经济法所独有的“跨国法”和“混合法”的性质。

在了解和区别了两种对于国际税法的不同观点之后,我们可以这样认为:国际税法的调整对象既包括国家间税收分配关系,又包括一国政府与跨国纳税人之间的税收征纳关系;国际税法的调整范围既包括国际法的冲突规范和实体规范,又包括国内法的冲

对于国际税法的调整对象、调整范围和调整方法,可以用下图表示:

也仍然是以国家税收为基础的。国际税收与国家税收的区别在于：

其一，国家税收反映的是国家与其纳税人之间的税收分配关系，这种关系是一个国家内部的事务。而国际税收反映的是国家与国家之间的财权分配关系，这种关系是两个或两个以上的国家在各自的权力管辖范围内发生的彼此联系、相互协调的关系。

其二，国家税收的课征客体主要是国内所得、商品流转额和财产收入，而国际税收的课征客体则是跨国所得或国际商品流转额。只有当两个或两个以上的国家同时对跨国纳税人的同一课税对象征税，才会引起国际税收关系的产生。

外国税收(Taxation in Foreign Country)是相对于本国税收的一个概念。外国税收是研究具体国别的税收制度，包括外国政府同其国内纳税人之间的税收征纳关系和外国政府同其有关的跨国纳税人之间的税收征纳关系。这一概念是属于比较税制(Comparative Tax System)所要研究的对象。外国税收与本国税收同属于国家税收的范畴，都与国际税收不同。外国税收仅仅体现为某个外国政府与其管辖下的纳税人之间的征纳关系。这种征纳关系被严格地限制在这个国家的本土范围之内，而不会引起这个国家与其他国家之间对税收的分配关系。当然，外国税收中的外国政府与其跨国纳税人之间形成的征纳关系中有属于国际税收的部分，但那是相对于该外国而言的，与本国的国际税收并不相关。外国税收一般不直接涉及本国税收，但可以为跨国税收分配关系矛盾的产生提供解释，说明原因，与国际税收有一定的联系。总之，国际税收并不是与外国税收所进行的比较，也不是对各国税收的总和，与外国税收没有直接的关系。

关税(Tariff)是相对于国内税收的一个概念，它是指海关依照有关法律规定的代表国家向进出口货物的收发货人或进出境物品的所有人无偿地、强制地征收的一种税收形式。关税较之于其他

国内税种,具有更多的主权特征和涉外性质。关税中一些特定的税收征管事项往往会超出一国的界限,引起某种国际关系的发生,但只要它是一个国家在其政权管辖范围内自主地行使其征税权力,并且由此而引起的也只是与其他国家之间的经贸关系,以及国际税务关系,并不涉及国家之间的财权利益分配关系关税就仍然属于国家税收的范畴,而不是国际税收。随着 20 世纪 70 年代以来国际经济贸易的新变化,国家间的关税协调不断加强,成为一个独立的体系,关税问题的国际化趋势已日益明显。然而,关税问题之所以国际化,并不是由于各国对跨国纳税人(进出口贸易商)征税引起的,而是由于国际贸易的原因所致,它只涉及到国家间的经济贸易关系,与国际税收是在有关国家之间进行税收分配并不相同。

涉外税收(Tax Concerning Foreigners)是最容易与国际税收相混淆的一个概念,也是很重要的一个概念。涉外税收是一国政府对外国纳税人征收的税收,它反映的是一国政府凭借其政治权力同其管辖范围内的外国纳税人之间所发生的税收征纳关系。这种征纳关系并没有超越一国政府的管辖范围而进入国际范围,因而涉外税收还是属于国家税收的范畴,是国家税收的有机组成部分,而非国际税收。当然,国家税收中涉外税收部分的影响比起只涉及本国纳税人的部分还是有所不同的。因为前者有可能由于外国纳税人对其依本国税法所应履行的纳税义务有异议,通过其国籍国政府经由外交途径向本国政府提出交涉,从而引起国际经济关系的发生。但即使两国间发生交涉,也并不形成国与国之间的财权分配关系,而只是一般的外交关系。一国的涉外税收立足于国内,主要是处理本国政府的对外征税问题,体现了该国的对外经济关系,对别国的税收制度起不到法律约束作用。而国际税收则主要立足于国际,主要是处理国家与国家之间的税收分配关系,对两国的税收制度产生法律上的影响和约束力。

涉外税收与国际税收又有很大的联系。每个独立的主权国家都有权对本国公民和居民以及发生在本国领域内的一切经济活动予以征税。一旦某个国家的公民或居民在国外从事经济活动,他都会有来自于国外的所得,外国政府也就有权向他征税,因而他就有可能面临同时被本国和外国两个国家征税的问题。在本国国家税收和外国涉外税收的征纳关系中,作为纳税人一方的他就成为同一主体的跨国纳税人。尽管本国和外国两国政府向他征税都是凭借各自国家的政治权力,并且也都是分别在各自政权管辖的范围内与他发生征纳关系,但是在这种条件下,由本国政府和外国政府向这个跨国纳税人进行课税的矛盾中,已经包含有两重不同的性质:一方面,它反映为本国政府和外国政府各自同跨国纳税人之间利益分配的矛盾(即税收征纳关系);另一方面,它还反映为两国政府之间财权利益分配的矛盾(即税收分配关系)。这后一方面的矛盾或关系已经超出了本国、外国或其他任何一个国家的国家税收范围,往往不能由一国政府去解决或处理,而必须由有关国家政府通过共同协商、谈判,达成妥善处理双边或多边税收分配关系的协议,即签订税收协定去求得解决。这种因征税而形成的征纳关系中所发生的国家与国家之间的税收分配关系,即是国际税收关系。这样,涉外税收就转化为国际税收。因此,可以认为各国的涉外税收是国际税收关系形成的基础。国际税收是各国的涉外税收在相互联系中形成的更高层次上的税收分配关系。国际税收在协调各国涉外税收方面所形成的国际惯例和税收协定等法律规范,又成为各国制定和完善其涉外税收制度的一般准则。

上述关于国际税收与其他几个税收概念联系与区分的比较,主要用来帮助正确理解和掌握国际税收的含义。这几个概念之间的关系可以用图形表示如下: