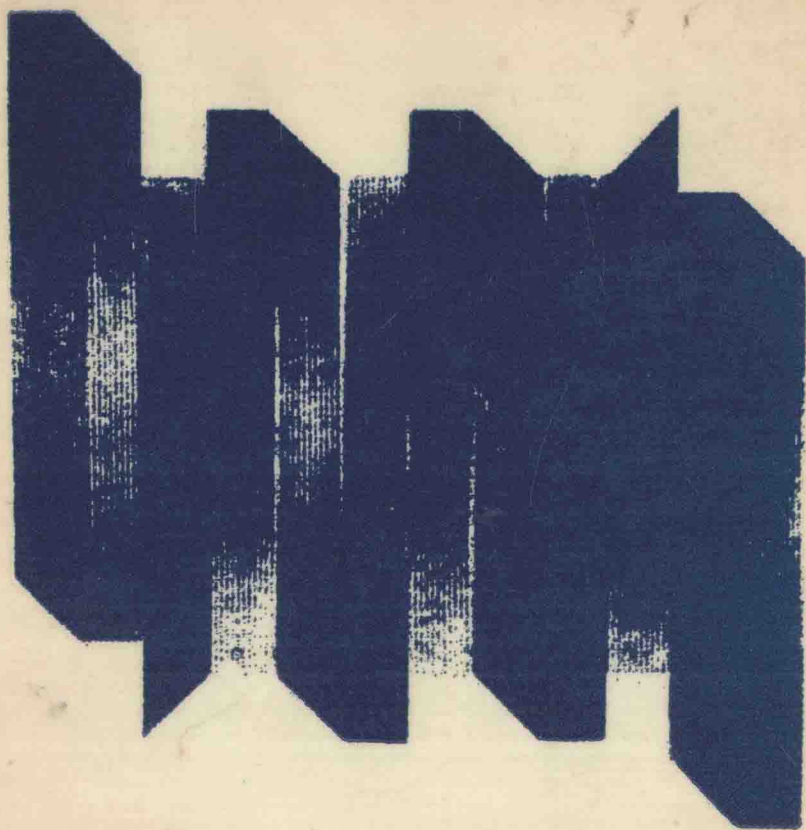


ER SEN



G 高尔森 著

国际经济法文选

天津人民出版社

国际经济法文选

高尔森 著

天津人民出版社

(津)新登字 001 号

感谢广东东莞建设银行
唐汉良行长对本书出版的大力支持

国际经济法文选

高尔森 著

天津人民出版社出版

(天津市张自忠路 189 号)

天津市印刷晒图厂印刷 新华书店天津发行所发行



850×1168 毫米 32 开本 7.5 印张 2 插页 160 千字

1994 年 10 月第 1 版 1994 年 10 月第 1 次印刷

印数: 1—1,500

ISBN 7—201—01982—1/D·218

定 价: 7.80 元

序

高尔森教授的《国际经济法文选》出版了，值得庆祝。它为我国国际经济法的文献增加一本有份量的著作。

几十年来，国际法发生新的、重大的变化。这些变化之一是为了适应国际经济关系发展的需要而产生一个新的法律部门——国际经济法。这个新的法律部门，内容十分繁杂，范围不易划定，甚至对其性质和地位还有不同意见，难以统一。但是，不论把国际经济法看作限于调整国家之间经济关系的法律原则、规则和制度，从而成为国际公法的一部分，或者使国际经济的范围扩大，包括国内法、特别是涉外国内法在内，从而成为独立的法律部门，国际经济法可以作为一门学科加以研究，则是没有疑问的了。

由于国际经济法是一门新的法律，它有许多理论问题需要探讨，又由于它以国际经济关系为背景，与实际紧密相联系，有高度的现实性，因此，它引起了国际法学者的浓厚兴趣，吸引了他们对它进行研究。若干年来，在国际法学界出现了不少国际经济法学者，还有不少国际公法学者转而进入国际经济法的范围。在国际上如此，在我国国内也是如此。

高尔森教授就是这样的学者。他原来研究国际法，但较早就注意了国际经济法这门学科。他的多年努力使他在这方面取得

显著的成就。他不仅广泛研究国际经济法的各个方面,而且专门研究国际经济法的一些特殊制度,如专利、外资、证券等。应该特别指出的是,高尔森教授对国际经济法的一个分支——国际税法更作了深入的探讨。他的一些文章对了解国际税法问题做出了贡献。他已成为著名的国际税法专家。

税法本来是国内法中一个十分复杂的部门,而国际税法涉及各国之间的经济关系,就更复杂了。国际税法研究者要掌握从各种法律渊源中所产生的国际经济法原则、规则和制度,以解决国际税法的种种问题。例如,国际重叠征税是国际税法的一个重要问题,高尔森教授就是从国际经济法原理、规则和制度,结合国际重叠征税情况,加以阐述和分析的。国际税法研究者还要熟悉各国税法,加以比较,从而使问题的解决不脱离实况。这是一项繁重的研究任务。

我要提到,去年(1993年),在我八十岁前夕,高尔森教授写了“论各国税法处置转让定价的基本原则”,作为祝寿文章,载于《和平、正义与法——王铁崖先生八十寿辰纪念论文集》,现在又载于他自己的《国际经济法文选》。我在这里表示深切的感谢。

最后,应该指出,高尔森教授所写的国际经济法文章有一个显明的特点。文章都联系着我国实际情况而论述国际经济法问题。这使读者感到内容很扎实,不仅有助于对国际经济法的一些问题在理论上的理解,而且其中的看法和建议也是值得思考的。现在把这些文章辑在一起,对于国际经济法研究者是一本很好的参考书。我希望,国内能多出版这类书籍,使国际经济法这门新的学科有更大的发展。

王铁崖

1994. 3. 15

作者简介

高尔森,1929年生,1952年毕业于北京大学法学院,现为南开大学国际经济法研究中心主任、教授。著有《英美合同法纲要》、《国际税收浅论》、主编有《国际税法》、《国际经济法》、审订有《涉外税法》、编选有《南开国际经济法论文集》等书,并发表论文20余篇。曾4次应邀在全国性高等学校法律系教师讲习班、并应邀在十几所著名高校讲学。1992年赴台湾参加第一届海峡两岸法学学术研讨会,并曾赴加拿大、美国、香港、澳门等地进行学术访问与讲学。1986年被评为天津市劳动模范,1991年被评为天津市市级优秀教师,1988年被英国剑桥传记中心选入《大洋洲及远东地区名人录》。



作者1981年摄于香港

目 录

论法学学科的新部门——国际税法	(1)
论所得税制度	(22)
我国涉外税收制度的几个特点	(44)
关于吸引外资中的税收优惠问题	(60)
国际重复征税的消除及有关问题	(70)
论国际重叠征税及其消除	(81)
论各国税法处置转让定价的基本原则	(100)
跨国经营中的税务问题	(121)
略论国际经济法在法学学科中的地位	(140)
我国实行专利制度的必要性及有关问题	(150)
日本引进外资的法律及其实践	(165)
股份制与搞活国营大中型企业	(181)
我国证券立法中的几个问题	(195)
关于中国股票市场布点的看法	(208)
英美合同法中的对价问题	(211)
后记	(228)

论法学学科的新部门 ——国际税法*

一、国际税法的概念

国际税法是国际经济法的一个分支。它同国际经济法的各个分支一样,是一个崭新的法律部门。但,按照一个独立的法律部门来衡量,严格说来,国际税法还处在形成和发展的阶段,它有许多领域尚待研究,体系上也尚待完善,各种分歧意见更尚待统一,这也是一切新学科所具有的共同特点。然而,不可否认,国际税法毕竟已经作为一个新的法律部门加入了法学学科的行列。

(一)对国际税法的两种不同观点

任何法律部门都有自己特定的调整对象、调整方法和所包括的范围,国际税法也不例外。不过,在国际税法的调整对象、调整方法和所包括的范围上,却存在着意见分歧。

一种意见从狭义的角度来理解国际税法,按照传统的法学分科,严格地在国际法和国内法之间划分界限,认为国际税法的调整对象仅仅是国家间的税收分配关系。德国学者李卜特就持

* 本文原载于高尔森主编的《国际税法》第二版,法律出版社1993年6月出版。

有这种观点,他认为,国际税法是“国际法有关财政关系的法律”^①,这实际上是把国际税法看成国际法的一个部分。德国学者布勒更认为,对国家间的税收分配关系的调整仅限于运用冲突规范划分各国的税收管辖权^②,这就把国际税法看成为单纯的冲突法,所运用的只是间接调整的方法,所包括的范围只限于冲突规范。

另一种意见突破了传统的法学分科的严格界限,从广义上来理解国际税法,认为国际税法的调整对象既包括国家间的税收分配关系,又包括一国政府与跨国纳税人之间的税收征纳关系;在调整方法上,既采用冲突规范进行间接调整,又采用实体规范进行直接调整;在范围上,既包括国际法的冲突规范和实体规范,也包括国内法的冲突规范和实体规范。这一种意见的代表之一是瑞士学者尼奇勒^③。

在上述两种看法中,我们认为后一种看法更符合实际情况。

(二)两种不同观点的根源

两种意见分歧的根源在于对国际税收关系有着不同的理解。前一种意见把国际税收关系只归结为国家间的税收分配关系,从而,认为国际税法只限于调整这一关系,而国际税收关系的主体也只限于国家。按照这种观点,国际税法虽有界限分明的优点,同其他法律部门无所混淆,但却成了国际公法的一个特别

① Gustav Lippert, Hand buch des Internationalen Finanzvecht, 1928 年德文第二版,第1页。

② O. Buhier, Prinzipien des Internationalen steurrccts, 1964 年阿姆斯特丹出版,第3页。

③ 参见 A. A. Knechtle: Basic Problems in International Fiscal Law。

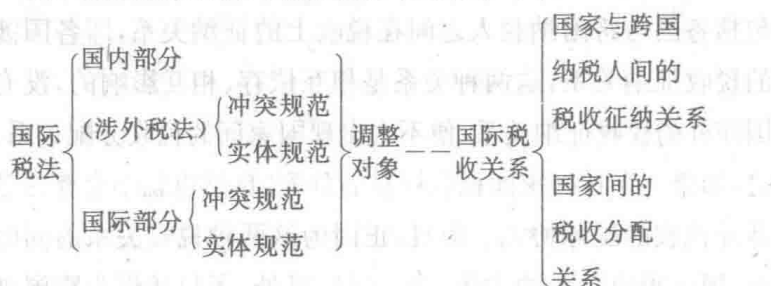
的分支,未免失之过窄。因为,随着国际经济交往的发生和发展而产生的国际税收关系,除了包括国家间的税收分配关系外,还包括各国与跨国纳税人之间在税收上的征纳关系,即各国涉外的税收征纳关系,这两种关系是相互依存、相互影响的,没有各国涉外的税收征纳关系,便不会出现国家间的税收分配关系;反之,如果不存在国家间税收权益的分配,自然也就不会存在各国涉外税收的国际协调。而且,正因为这两种税收关系的同时存在,国际税收关系的主体,除了国家以外,还包括作为跨国纳税人的自然人和法人,特别是跨国公司。显然,这样一种错综复杂的国际税收关系,绝不是单纯依靠国际公法的规范所能调整的,它需要国际法和国内法的互相配合、互相补充、互相渗透,才能完满地发挥法律调整的作用。这就是后一种观点比较符合客观实际的原因。应当指出的是,这里所说的国内法只限于各国的涉外税法,单纯调整国内税收关系的国内法规范,并不包括在国际税法之内,换句话说,所调整的税收关系是否具有国际性,是划分国际税法和一般国内税法的分界线。

关于调整方法,前一种意见认为对国际税收关系的调整只适用间接方法,后一种意见则认为可兼用直接和间接的调整方法。显然,后一种意见更符合客观实际。因为,对于国际税收关系,既需要间接性的调整,如运用冲突规范划分税收管辖权,又需要实质性的调整,如根据实体规范确定外国税收的抵免额;并且,事实上,无论在国际税收协定或者在各国国内税法中,都同时包含着冲突规范和实体规范,两种规范既然并存,这就不可能只用一种调整方法。

关于国际税法的范围,在弄清了国际税法的调整对象和调整方法之后,显而易见,前一种意见过于狭窄,后一种意见则比

较正确。

国际税法的构成和调整对象可列表于下：



至此，我们可以给国际税法下一个定义：国际税法是调整国际税收关系，即国家间税收分配关系以及国家与跨国纳税人间征纳关系的国际法和国内法的各种法律规范的总和。

二、国际税法的特点与渊源

(一)国际税法的特点

国际税法的特点，指它区别于其他法律部门的属性，特别是与邻近的法律部门，如国际公法、国际私法以及国际经济法其他分支相区别的属性；同时，也包括它和国内税法之间的不同属性。弄清了国际税法所特有的属性，就会对国际税法作为一个独立的法律部门有更深刻的理解。国际税法的特点主要表现在四个方面。

1. 关于主体

国际税法的主体有二，一是国家；另一是跨国纳税人，其中，包括自然人和法人。同其他法律部门相比较，在主体上，国际税法显然有着自己的特点。

先考察作为主体的国家。国家是国际税法的主体,同时,也是国际公法、国际经济法其他分支以及国内税法的主体,在一定的范围内还是国际私法的主体。这是相同处。但是,在国家作为这些法律部门的主体方面,同国际税法相比较,却存在着不同之处。对于其他法律部门来说,主体是一个完整的概念,不存在进一步划分的问题。国际税法则不然,国际税法的主体,同国内税法一样,有着征税主体和纳税主体的区别。国家,对于国际税法来说,既是一般含义的主体,又是税法所特有的征税主体。因为,国际税法的调整对象包括两方面的关系,一是国家间的税收分配关系,另一是国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系,对前者,国家是一般主体,对后者,国家则是征税主体。显然,在国家作为主体上,国际税法和国际公法、国际私法以及国际经济法其他分支是不同的。再拿国际税法与国内税法相比较,虽然,对于两者,国家都是主体,但是,也有不同之处。国家作为国内税法的主体,实质上只享有权利,即行使征税权,而并不承担义务,因为,国家对纳税人的征税,具有强制性和无偿性。如果说在国家与纳税人的征纳关系中国家也要承担义务,那末,征税就不是无偿的,而是有偿的了。这是国家作为国内税法主体的一个特征,也是国家作为征税主体所必然具有的特征。但是,国家作为国际税法的主体,情况就比较复杂,在国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系方面,国家作为国际税法的征税主体,也是只享有权利,而不承担义务的,这和作为国内税法征税主体的国家是相同的;而在国家相互间的税收分配关系方面,作为国际税法主体的国家,则既享有权利,又承担义务,这和作为国内税法的主体的国家又是不同的,这时,国家是以一般含义的主体出现的,同国家作为国际法的主体毫无二致,例如,两国协议将某项征税权划

归一方,而将另一项征税权划归另一方,则双方既各自享有对有关所得征税的权利,同时,又都承担将另一所得的征税权让给对方的义务。

现在来看作为国际税法主体的自然人和法人。自然人和法人可以作为国际税法的主体,这同国际私法和国际经济法的其他分支是相同的,但与国际公法不同,因为,按通常说,自然人和法人不能成为国际公法的主体。不过,严格地说,自然人和法人在国际税收关系中只是纳税主体,只承担纳税的义务,一般并不享有权利。在这一点上,国际税法与国际私法以及国际经济法其他分支又有所不同,自然人和法人作为后者的主体,既是权利的享有者,又是义务的承担者。对于国际税法和国内税法,自然人和法人都是纳税主体,这是完全相同的。

此外,还需要指出,在一定的范围内,国际组织和国际机构也可以成为国际公法、国际私法和国际经济法其他分支的主体,但是,由于国际机构和国际经济组织并无征税的权利,因而,不能成为国际税法的主体;同时,由于一般的国际机构和国际经济组织也无纳税的义务,因而,也不能成为国际税法的纳税主体,不过,少数有赢利的国际经济组织,如世界银行等,则属于纳税主体。

2. 关于调整对象

在调整对象方面,国际税法和邻近的法律部门之间的区别是显而易见的。对国际税法与国际公法来说,两者都调整国家间的关系,在这一点上,两者是相同的,但是,在两者所调整的具体关系上又有两点不同。一是国际公法还要调整国家与国际组织间以及国际组织相互间的关系,然而,总的说来,这种关系不是国际税法的调整对象;另一不同处是国际税法还要调整国家与

跨国纳税人之间的关系,而国际公法则不调整国家和私人之间的关系。

国际税法和国际私法的调整对象显然是不同的。因为,国际税法是公法,只调整国家间或国家与纳税人之间的关系;而国际私法一般只调整涉外民事关系。

在国际税法与国际经济法的其他分支的调整对象上则有同有异,并且,异中有同,同中有异。以国际税法和国际投资法为例,两者间的异同可以分三个方面来说明。其一,国际税法的调整对象包括国家间的税收关系,而国际投资法的调整对象则不包括国家间的投资关系,显然,两者是不同的;但是,在国际投资方面,国际投资法却又并非完全不调整国家之间的关系,在一定的条件下,具体地说,对基于保护私人在对方的投资而产生的国家间的关系,则又在调整之列。不过,这种关系和国家税法所调整的国家间的关系,如仔细斟酌,则又有不同之处,因为,国际税法所调整的是直接涉及国家本身权益的关系,而国际投资法所调整的国家间的关系则并不直接涉及国家本身的权益,而只不过是为了保护私人投资而引起的国家间的关系,从所涉及的权益来说,实质上是私人投资者的权益。其二,除了国家间的关系外,国际税法还要调整国家和跨国纳税人之间的关系,国际投资法也要调整外国投资者与东道国或者与其本国之间的关系,笼统地说,两者是相同的,但由于具体内容的不同,又有相异之处。在国家与跨国纳税人之间存在着一取一予的关系,而在外国投资者与东道国及其本国之间,就国际投资法所涉及的范围来说,则不存在这种关系。其三,国际投资法还要调整外国投资者与东道国的法人或自然人之间的关系,可见,国际投资法是集公法与私法于一体,而国际税法则根本不调整私人之间的关系。

3. 在法律规范方面

国际税法的特点在于它所包括的法律规范的种类最多,既包括国际法规范,又包括国内法规范,同时,既包括实体法规范,又包括冲突法规范。对国际公法来说,只有国际法规范,并且,仅限于实体法规范,而没有国内法规范和冲突法规范。对国际经济法其他分支来说,虽然也是既有国际法规范和国内法规范(指涉外的法律部分),但一般只有实体规范,而没有冲突规范。显然,国际税法在所包括的法律规范方面,与国际法、国际经济法其他分支之间是不一致的。

国际税法与国际私法在所包括的法律规范方面的共同点是两者均有冲突规范。不过,两者的冲突规范虽然具有共同的特征,却又存在各自的特点,即同中有异。

在相同的方面,主要是冲突规范本身的结构相同。国际私法冲突规范的结构已广泛为人们所熟知,在此不赘述。国际税法冲突规范在结构上和国际私法是相同的,它也包括范围和系属两个部分,并且,也有连结因素。例如,“不动产及其收益由所在国征税”,就是国际税法的一条冲突规范,其中,“不动产及其收益”是范围,“由所在国征税”是系属,“所在国”是连接因素。显然,在冲突规范的结构上,国际税法与国际私法是一样的。

在同中有异的方面,共有三点:

第一,在作用上有同有异。就国际私法的冲突规范而论,当解决涉外民事案件遇到几种法律互相冲突时,其作用是选择某一国的法律作为准据法,而使案件有法可循。就国际税法的冲突规范来说,当两国的税收管辖权在对某一征税对象的征税上发生冲突时,其作用是将征税权划归某一国,由该国按其本国的实体法征税,从而,使冲突得以解决。由此观之,两者的作用是相

同的,但是,另一方面,却又有不尽相同之处,这表现在两点上,一是在实体法的选择上,国际私法常常通过反致或转致来确定所适用的实体法;国际税法则不同,当冲突规范将征税权划归某一方后,如果由于某种原因,该方的实体法对此项税收不予课征,问题便至此了结,而不象国际私法那样地采用反致或转致;另一是国际私法只能选用某一国的法律为准据法,国际税法则又不同,它有时将征税权划归一方,有时则确定双方共享征税权,这后一种情况是国际私法所没有的。

第二,两者在冲突规范的类别上有同有异。相同处是两者的冲突规范都有单边和双边之分。不同处是在国际税法的冲突规范中没有重叠性的冲突规范和选择性的冲突规范这两个类别。

第三,在常用的确定法律的适用原则上,两者也有同有异。在两者共有的适用原则方面,有住所地原则、物之所在地原则和行为地原则。但是,在国际税法中,却没有当事人自己选择法律这一适用原则。而是只要具备某一连接因素,就要由有关国家依法征税,根本不问当事人的意愿。因为,国际税法是公法,并且,在税收关系的当事人中,至少有一方是国家,所以,它不可能象国际私法那样地由当事人双方自行选择准据法。

4. 关于客体

国际税法的客体 and 邻近各个法律部门完全不同。国际税法的客体,是跨国纳税人的跨国所得。只有在存在着跨国所得的情况下,才会发生国家与跨国纳税人之间的征纳关系,从而,才会出现国家间的税收分配关系。换句话说,国际税收关系主要发生所得税上,在某些国家,也可以发生在财产税和遗产税上。这说明,纳税人的财产和遗产也可以作为国际税法的客体。前面业已提到,国际税法的国内法规范只指各国的涉外税法,确切地说,