

21 世纪经济管理精品教材·财政与税务系列

国际税法

付志宇 主 编
张 帆 陈 龙 副主编



清华大学出版社

21世纪经济管理精品教材·财政与税务系列

国际税法

付志宇 主 编
张 帆 陈 龙 副主编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

国际税法是适应调整国际税收关系的需要从传统的国内税法部门中逐渐形成与发展起来的一个较新的综合性税法分支体系。国际税法一方面以国际税法规范本身及其在调整国际税收关系过程中的法律问题为主要研究对象,认识阐释相关国际税法规范,研究评析其功能与效益;另一方面结合相关法律制度,作用于调整规范国际税收关系的实际,使其能更好地服务于协调国际税收权益分配矛盾。本教材立足于上述研究特点,分十章细致阐述了国际税法领域中基础原理、国际重复征税及其减除、国际避税与反避税、国际税收协调与税收协定四个重要主题的内容。教材内容设计兼顾法学原理经典性与法律制度时效性、兼顾国际税法的法学原理性与国际税收的经济实践性;内容安排注重素材经典性与进步性相协调、注重国际法原理阐释与税收经济现象解释相结合;语言组织既满足内容丰富、资料翔实的需要,又避免毛举细务。本书适用于经济、管理、法律专业学生在国际税收、国际税法学生的学习之用。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

国际税法/付志宇主编.——北京:清华大学出版社,2015

(21世纪经济管理精品教材·财政与税务系列)

ISBN 978-7-302-40945-8

I. ①国… II. ①付… III. ①国际税法—高等学校—教材 IV. ①D996.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第166231号

责任编辑:陆滢晨

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:宋 林

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印刷者:北京富博印刷有限公司

装订者:北京市密云县京文制本装订厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:17

字 数:391千字

版 次:2015年8月第1版

印 次:2015年8月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:32.00元

产品编号:064214-01



目 录

第 1 章 国际税法概述	1
1.1 国际税法概念与性质	1
1.1.1 国际税法的概念与调整对象	1
1.1.2 国际税法与国际私法、国际公法的关系	4
1.1.3 相关概念及其关系	5
1.1.4 国际税法的体系、内容与研究方法	7
1.2 国际税收法律关系	8
1.2.1 国际税收法律关系概述	8
1.2.2 国际税收法律关系的要素	9
1.3 国际税法的渊源与原则	12
1.3.1 国际税法的法律渊源	12
1.3.2 国际税法的基本原则	13
1.4 国际税法的产生与发展	16
1.4.1 国际税法的产生	16
1.4.2 国际税法的发展与变化	17
1.4.3 国际税法的趋向	18
第 2 章 税收管辖权	20
2.1 税收管辖权概述	20
2.1.1 国家管辖权	20
2.1.2 税收管辖权	20
2.1.3 税收管辖权的原则和类型	21
2.1.4 税收管辖权与税种	23
2.1.5 各国对税收管辖权的选择	24
2.2 地域税收管辖权	25
2.2.1 应税所得的含义	26
2.2.2 经营所得来源地的确定	27
2.2.3 劳务所得来源地的确定	29

2.2.4	投资所得来源地的确定	30
2.2.5	财产所得来源地的确定	31
2.3	居民税收管辖权	32
2.3.1	自然人居民身份的确定	33
2.3.2	法人居民身份的确定	34
2.3.3	双重居民身份的判定	36
2.4	公民税收管辖权	39
2.4.1	自然人公民身份的确定	39
2.4.2	法人公民身份的确定	40
2.4.3	对于双重国籍或无国籍的处理	41
第3章	国际重复征税	42
3.1	国际重复征税的产生	42
3.1.1	国际重复征税的概念	42
3.1.2	国际重复征税的产生	43
3.1.3	国际重复征税的影响	46
3.2	国际重复征税的免除	46
3.2.1	国际重复征税免除的范围	46
3.2.2	冲突规范的运用	47
3.2.3	国际重复征税的免除方式	48
3.3	国际重复征税免除的方法	51
3.3.1	免税法	51
3.3.2	扣除法	53
3.3.3	抵免法	54
3.3.4	其他方法	54
3.3.5	不同方法的比较	55
3.4	经济性国际重复征税的免除	56
3.4.1	公司环节的免除	57
3.4.2	个人环节的免除	59
第4章	国际税收抵免制度	60
4.1	直接抵免	60
4.1.1	直接抵免的适用范围	60
4.1.2	全额抵免与普通抵免	61
4.1.3	抵免限额的运用	64
4.2	间接抵免	68
4.2.1	间接抵免的适用范围	68
4.2.2	间接抵免的运用	69

4.2.3	间接抵免的限制性条件	74
4.3	税收饶让抵免	75
4.3.1	税收饶让抵免概念	75
4.3.2	税收饶让抵免的产生与发展	76
4.3.3	税收饶让抵免的方法	78
4.3.4	税收饶让抵免的范围	80
第5章	国际避税	82
5.1	国际避税概述	82
5.1.1	国际避税的定义	82
5.1.2	国际避税与国际偷漏税的联系与区别	82
5.1.3	国际避税的成因	83
5.1.4	国际避税的危害	84
5.2	国际避税的主要方法	84
5.2.1	人的流动	85
5.2.2	人的非流动	86
5.2.3	资金、货物或劳务的流动	86
5.2.4	资金、货物或劳务的非流动	88
5.2.5	流动与非流动的结合	88
5.3	关联企业转让定价	89
5.3.1	联属/联营企业	89
5.3.2	转让定价及其产生的原因	90
5.3.3	转让定价的表现形式	91
5.4	国际避税地	92
5.4.1	现代国际避税地产生的原因	92
5.4.2	构成避税地的条件	92
5.4.3	对国际避税地的划分	93
5.4.4	避税者利用避税地的方式	94
第6章	反国际避税	100
6.1	反国际避税的一般方法	100
6.1.1	单边立法的反避税措施	100
6.1.2	单边税收征管反避税措施	101
6.1.3	双边、多边反避税措施	101
6.2	转让定价的税务管理	101
6.2.1	转让定价税制概述	101
6.2.2	跨国关联企业间收入和费用分配原则	103
6.2.3	转让定价的审核和调整方法	105

6.2.4 预约定价协议	108
6.4 国际避税地的规制措施	114
6.4.1 通过国内立法与实务规制国际避税地	115
6.4.2 通过税收条约规制国际避税地	117
6.4.3 强化国际合作规制国际避税地	118
第7章 国际税收协调原理	121
7.1 国际税收协调概述	121
7.1.1 国际税收协调的含义	121
7.1.2 国际税收协调产生的背景	122
7.2 国际税收协调的内容与形式	124
7.2.1 国际税收协调的内容	124
7.2.2 国际税收协调的形式	126
第8章 国际税收协定	128
8.1 国际税收协定概述	128
8.1.1 国际税收协定的概念	128
8.1.2 国际税收协定的产生与发展	128
8.1.3 国际税收协定的法律效力	129
8.2 国际税收协定的主要内容	130
8.2.1 国际税收协定的适用范围	130
8.2.2 协定基本用语的定义	131
8.2.3 缔约国征税权的划分	132
8.2.4 避免双重征税的方法	133
8.2.5 税收无差别待遇	133
8.2.6 关于相互协商程序和税务情报交换	134
8.3 国际税收协定滥用	135
8.3.1 国际税收协定滥用概述	135
8.3.2 国际税收协定滥用的类型	135
8.3.3 对税收协定滥用的防范	136
8.4 中国对外缔结的税收协定	137
8.4.1 中国对外税收协定基本情况	137
8.4.2 中国双边税收协定内容	141
8.4.3 税收协定的执行与管理	144
8.5 国际税收协定争议的国际法解决程序	145
8.5.1 国际税收协定争议概述	145
8.5.2 相互协商程序	146
8.5.3 国际税收仲裁	149

第 9 章 关税协调	153
9.1 关税概述	153
9.1.1 关税基本概念	153
9.1.2 关税的分类	154
9.1.3 关税的作用	159
9.2 关税法律制度	160
9.2.1 关税制度法律关系	160
9.2.2 关税税收法律关系三要素	160
9.2.3 关税法律制度的其他要素	164
9.2.4 中国关税制度	170
9.3 关税国际协调	173
9.3.1 关税国际协调概述	173
9.3.2 关税国际协调内容	174
第 10 章 涉外税收及负担原则	181
10.1 涉外税收概述	181
10.1.1 涉外税收的概念	181
10.1.2 涉外税收与国际税收的区别	182
10.2 涉外税收负担原则概述	182
10.2.1 外国人待遇原则	182
10.2.2 涉外税收负担原则	184
10.2.3 涉外税收负担原则的意义	185
10.3 涉外税收负担原则的内容	186
10.3.1 优惠原则	186
10.3.2 最大负担原则	187
10.3.3 平等原则	189
附录 1 经济合作与发展组织关于对所得和财产征税的协定范本(中英文)	190
附录 2 联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约(中英文)	224

国际税法概述

1.1 国际税法概念与性质

1.1.1 国际税法的概念与调整对象

1. 国际税法的概念

国际税法(international tax law)是国际经济法的重要分支,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,国际税法在第二次世界大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。

目前国际学界对于国际税法的概念存在着狭义与广义两大主张。前者主张国际税法是调整国家间直接税税收分配关系的法律规范的总和,后者主张国际税法是调整国家间税收分配关系与国家涉外税收征纳关系的法律规范的总和。两个主张差异的基础在于学者对国际税法调整对象和范围存在的不同观点。任何一个法律部门都有其自身特定的调整对象、调整范围,国际税法也不例外。但学界对国际税法的调整对象与范围却存在分歧。归纳起来,主要体现有以下两点分歧:

第一点分歧是国际税法调整对象是否包括涉外税收。在这一分歧中存在两种观点。

一种是狭义的国际税法说。该观点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,认为国际税法由约束和规范主权国家的课税行为的国际公法规范构成,只有那些具有国际公法渊源性质(主要体现在国际税收条约中)的冲突法规范,才属于国际税法的内容范围,因此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 认为,国际税法是“国际法中有关财政关系的法律”;德国学者毕勒 O. Buehler 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。该观点打破传统的法学分类界限,认为国际税法调整对象除了国家与国家之间税收利益分配关系外,还应包括一国对跨国纳税人进行征税而形成的涉外税收征纳关系。此种观点从解决国际税收的实际问题出发,主张国际税法不仅包括调整国家间税收管辖权冲突和权益分配的国际公法性质的冲突法规和实体法规,还包括各国制定的调整国家与跨国纳税人利益分配的国内规范。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产生,并且也正是因为这种涉外税收关系才产生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。这样的一种关系绝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。

第二个分歧是间接税是否应包括在国际税法的调整范围之内。在这一分歧中同样存在狭义与广义两种观点。

狭义说认为,国际税收涉及的税种范围只包括所得税和财产税等直接税,而不包括关

税、增值税、营业税等间接税,因此国际税法的调整范围也仅仅包括直接税。广义说则认为,国际税收涉及的税种范围除所得税和财产税外,还应当包括关税等间接税税种。因此涉外性质的关税等间接税也包括在国际税法的调整范围内。目前有学者进一步主张,国际税法所涉及的税种可以包括所有税种,只要存在国际税收协调都属于国际税法调整范围。

对于国际税法的调整对象与调整范围,可以用图 1.1 表示:

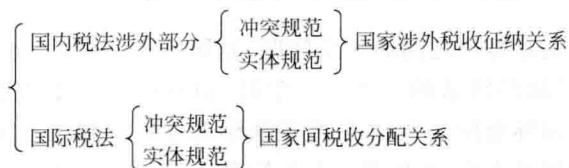


图 1.1 国际税法的调整对象与调整范围

在了解和区别了两种对于国际税法不同观点之后,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,又包括国内法的冲突规范和实体规范;国际税法的调整方法既包括用冲突规范进行间接调整,又包括用国内法进行直接调整。

至此,我们可以将国际税法的概念表述为:国际税法是调整国际税收关系,即国家间税收分配关系和国家涉外税收征纳关系的法律规范的总和。

2. 国际税法的调整对象

从前文中对国际税法调整对象和范围的讨论可见,国际税法的调整对象是国家间的税收分配关系和国家与跨国纳税人之间的涉外税收征纳关系。

(1) 国家间税收分配关系

国际税收分配活动,体现了国家与国家在税收利益分配方面的一种特殊矛盾,体现了一定社会经济制度下的一种特定分配关系。不同社会经济制度下的国际税收,体现了不同性质的特定分配关系,特别是经济发达国家与发展中国家之间的税收分配关系。在如此众多的税收分配关系中,各国政府难免会强调自己国家的财权利益,产生一系列不协调的矛盾和问题。因此,国际税法首先要调整不同国家之间在税收利益上的分配关系。

(2) 国家与跨国纳税人的税收征纳关系

在对国家间税收分配关系的调整过程中,各国政府与跨国纳税人之间的涉外征纳关系也与国家间税收利益分配关系有着密切的联系。这种国家政府与跨国纳税人之间的征纳关系以及处理准则和规范,也是属于各国涉外税收的研究对象,也是国际税法的调整对象。并且国际税法总是同时对国家的涉外税收征纳关系和国家间的税收分配关系进行调整的,已经很难明显区分出国际税法只调整其中一种关系而不调整另一种关系。因为无论如何,国际税收条约或协定必然最终要在国家的涉外税法中体现并依据这些涉外税法才能真正实施;而国家在制定或修改本国涉外税法时,也必须考虑到本国缔结或参加的国际税收条约或协定以及有关的国际税收惯例。

国家的涉外税收征纳关系和国家间的税收分配关系,二者虽然作为一个整体成为国际税法的调整对象,但在整体的内部,二者的地位又稍有不同。从国际税收法律关系的形

成来看,国家的涉外税收征收关系的出现早于国家间的税收分配关系的产生;然而从关系的本质来看,涉外税收征收关系与国内税收征收关系并无本质区别,而国家间的税收分配关系则从根本上促成了国际税法作为一个独立的法律部门的最终形成,并成为其区别于国内税法的本质特征。

1.1.2 国际税法与国际私法、国际公法的关系

国际税法与其他法律部门之间的关系问题,是国际税法学的-一个基础理论问题。如前所说,国际税法是国际经济法的一个分支学科,国际税法学的体系和范围已经初步形成,与国际贸易法学、国际金融法学、国际投资法学等学科一样属于同一层次的法学研究领域。从法律部门的情况来看,国际税法与国际私法、国际公法的关系特别密切。

1. 国际税法与国际私法的关系

国际税法与国际私法(private international law)的联系主要表现为两者都具有冲突法(conflict of laws)的特点。国际税法既包括实体法规范,也包括冲突法规范;国际私法则主要是冲突法规范和与冲突法规范相联系的实体法规范。同时国际税法与国际私法有着共同的适用领域,比如外国人的法律地位、权利能力与行为能力、公司所在地、母公司与子公司的关系等。

国际税法与国际私法的区别有:其一,国际税法与国际私法的法律属性不同。国际私法强调契约自由、当事人意思自由,允许主体自由选择法律;国际税法则具有公法属性,强调的是跨国纳税人必须遵守强制性规范,显示了法律的刚性。其二,国际税法与国际私法的法律渊源不同。国际私法在本质上具有国内法的性质,其形式上表现为一种国际法,而在实际上却是国内法规范;国际税法则无论在形式上还是在实质上都是属于国际间的法。其三,国际税法与国际私法的法律结构不同。国际私法主要是冲突法规范;国际税法则既包括冲突法规范,也包括实体法规范。两种法律结构的差异,导致了法律作用的大不一样。

2. 国际税法与国际公法的关系

国际税法与国际公法(public international law)的联系主要表现在国际税法的一部分内容,如国际税收条约和国际税收协定往往具有国际公法的属性,国际税法的一些基本原则也取之于国际公法,如主权原则、平等互利原则等。

国际税法与国际公法的区别有:其一,国际税法与国际公法的调整对象不同。国际税法调整的是因跨国所得而产生的国际税收分配关系;国际公法的调整对象则是国与国之间的政治关系。其二,国际税法与国际公法的法律渊源不同。国际税法的法律渊源既有国际条约、国际协定和国际惯例,又有国内的涉外税法;国际公法的法律渊源则主要是国际条约、国际协定和国际惯例,一国国内的立法不能成为国际公法范畴。其三,国际税法与国际公法的主体不同。国际税法的主体不仅包括国家、国际组织,而且还包括作为跨国纳税人的自然人和法人;国际公法的主体则仅包括国家、类似于国家的政治实体以及政府间的国际组织。其四,国际税法和国际公法产生的背景不同。国际税法产生的背景主要是由于各国对国际税收分配利益的不同考虑;国际公法产生的背景则是基于政治利益的差异和法律权利的冲突。其五,国际税法与国际公法解决争议的方法不同。国际税法解决国家之间的争议主要采用谈判、协商等非法律方法;而国际公法解决国家之间的

争端则兼采谈判、协商、调解等政治方法和仲裁、国际法院裁判等法律方法。

1.1.3 相关概念及其关系

1. 国际税收

国际税收(international tax)是跨国税收分配关系的总和,即两个或两个以上国家各自行使其课税主权对跨国纳税人分别进行课税所发生的国家间的税收分配关系。对这一范畴的正确理解,需要区分与其他几个相关税收范畴之间的关系,把国际税收跟国家税收、外国税收、涉外税收进行比较,以便于我们更好地理解和掌握国际税收的含义。

2. 国家税收

国家税收(national tax)是指一个国家凭借其政治权力进行的税收分配活动。国家税收是一国内部形成的政府与其政治权力管辖范围内的纳税人之间所发生的征纳关系,而国际税收则是这种内部关系派生出来的双边或多边的征纳关系。它们之间有必然的联系,但又有明显的差异。国际税收不能脱离国家而独立存在,在这一点上,它同国家税收是一致的,即两者都是凭借国家的政治权力进行的分配行为。国际税收并不意味着存在一种超越国家政治权力所进行的分配,也不存在一种国际范围内发生的征纳关系,它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。

3. 外国税收

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。

4. 关税

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,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。

5. 涉外税收

涉外税收(taxation concerning foreign affairs)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有所不同。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。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)。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别的比较,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 1.2 表示。

对于一个主权国家而言,它的国家税收并不与外国税收发生交叉,但国家税收中有涉外税收部分,而外国税收中也有涉及本国纳税人的部分,两者之和即是整个的涉外税收,如图 1.2 中的阴影部分。同时国家税收中的关税部分也会影响到国际间的税收关系。国际税收不可避免地以涉外税收为基础,但又不等于涉外税收。这就是它们之间的关系。

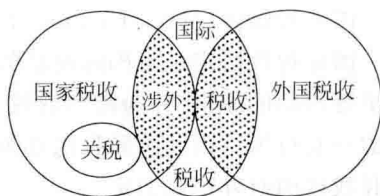


图 1.2 相关概念关系

1.1.4 国际税法的体系、内容与研究方法

国际税法作为一门交叉学科,其学科体系不同于法学或税收学所涵盖的范围。国际税法体系的构成遵循“混合法”和“跨国法”的性质,即由国际税收公法和国际税收私法两部分组成。对单个国家而言,其国际税法的体系理应包括该国所缔结或参加的国际税收协定或其他国际条约中有关税收的条款、该国所承认并接受的国际税收惯例、该国的涉外税法和其他国家与该国有关系的涉外税法。

与国际税法的体系构成相对应,国际税法的内容也远不应限于单纯的法学或税收学所包括的内容。总的来讲,国际税法的内容用来研究国家之间的税收分配关系的形成、处理和协调。具体而言主要有以下几个方面:

国际税法的基础理论(basic theory)问题:

这是国际税法中最基本的理论知识,主要内容包括:国际税收法律关系的基本要素;国际税法的特征;国际税法的法律渊源;国际税法遵循的原则;国际税法的产生、发展与趋向等。这些基础理论是进一步理解和运用国际税法知识所必不可少的前提,应该很好地进行学习。

税收管辖权(tax jurisdiction)问题:

税收管辖权是国际税法的重要内容之一,也是国际税法的一个基本理论与实务问题。国际税法的其他种种问题都是以税收管辖权为起点而产生的。诸如国际重复征税的发生、国际税收协定的签订都与税收管辖权密切相关。因此,国际税法必然要研究税收管辖权问题。

国际重复征税(international double taxation)问题:

国际重复征税是国际税法的重要理论与实务问题。它不仅直接影响到跨国纳税人的切身利益,而且对有关国家的财权利益也有不同程度的影响,与所涉及的国际经济活动也不无关系。它包括国际重复征税问题的产生、处理方式和方法。

国际避税(international tax avoidance)问题:

国际避税问题是国际税法的重要内容之一。跨国纳税人的国际避税活动不仅违背了公平原则,而且严重影响了相关国家间的税收利益分配关系,所以国际税法也必须研究国际避税问题。它包括国际避税的手段、方法和防范措施。

国际税收协定(tax treaties)问题:

国际税收协定是对国际税法的全面总结。国际税收协定体现了主权国家间相互尊重和平等协商的原则,并为跨国纳税人提供安全保障,同时防止国际避税,促进国际经济交往的一套行为。因此国际税法必须研究国际税收协定。它包括国际税收协定的内容、滥用和我国的对外税收协定。

关税(tariff)问题:

关税制度是在各国的国内税种中对商品、技术的进出口,以及资金在国际间的流动等特定的税收征管所作出的处理规范,其影响往往会超出一国的界限,引起某种国际关系的发生和变化,因此也应受到国际税法的关注。它主要包括关税的基本原理、我国现行的关税制度和关税与世界贸易组织(World Trade Organization, WTO)之间的关系等。

涉外税收(taxation concerning foreign affairs)问题:

一国的涉外税收是其国际税法产生的基础,也是国际税法的组成部分之一。因此国际税法也要研究涉外税收。它主要包括涉外税收负担原则等。

在明确了国际税收的体系和内容之后,有必要谈谈对它的研究方法问题。在国际税法的研究方法上,必须坚持辩证唯物主义和历史唯物主义的立场,自觉运用唯物辩证法,从事物之间的相互联系和相互影响的关系中以及事物的发展和变化过程中进行研究,不能孤立地、静止地进行研究;必须认真探索和遵循国际税法产生和发展的历史规律,根据各国税法、税制和经济条件进行多层次的比较和研究。

由于国际税收法律关系的多样性和复杂性,不仅涉及有关国家的税法,而且还涉及与税法有关的其他法律范畴,如国际公法、国际私法、国际投资法、国际贸易法、公司法和合同法等,因此我们必须了解和研究与国际税法相关的法律,以便于系统深入地掌握国际税法的有关知识。

国际税法是一门新兴的边缘学科,它不仅涉及法律方面的有关学科,而且还涉及与税收有关的经济学理论,如国际金融、国际保险、财务会计、企业管理等,因此我们必须学会在研究国际税法时运用经济学的有关知识进行分析和比较。

最后,由于我国学术界在国际税法领域的理论和实践方面的探索还比较浅,我们有必要认真借鉴外国国际税法方面的研究成果和做法,尽快地掌握国际税法的客观规律,熟练加以应用;同时联系我国的国情,洋为中用,以期取得进一步的成就。

1.2 国际税收法律关系

1.2.1 国际税收法律关系概述

法律关系是一种特殊的社会关系,是法律规范调整人们行为过程中形成的权利义务关系。任何一个部门法,其基础和核心均在于某一种具体的法律关系,要了解和掌握该部门法的内容和特征,就必须先熟悉该法律关系的内容和特征。

国际税收法律关系是指国际税法在调整国家间税收分配关系和国家与跨国纳税人间税收征收关系时形成的具有权利义务内容的社会关系。国际税收法律关系是国际税法的

调整对象,也是国际税法学的基本研究范畴与理论。国际税收关系作为法律关系的一种,具有同其他一般法律关系共通的属性。同时,由于国际税收关系不同于其他的社会关系,因此,国际税收法律关系又具有自身的特点。跟其他国际经济法律关系及国家税收法律关系比较起来,国际税收法律关系具有如下特征:其一,国际税收法律关系的主体具有多元性。国际税收法律关系的主体除了具有通常国际经济法律关系的国家和国际组织外,还包括国家税收法律关系的课税主体和课税权主体。其二,国际税收法律关系的客体具有层次性。国际税收法律关系的客体除了一般意义上国家税收法律关系的课税对象外,还包括不同国家之间的税收利益。其三,国际税收法律关系的调整对象具有事先约定性。国际税收法律关系的调整对象不像国家税收法律关系那样具有法定性,而是通过国家间的约定来进行调整的;也不像一般的国际经济法律关系那样用于规范具体发生的经济关系,而是必须在有关国家间事先进行约定对要进行调整的国际税收法律关系作出规定。

1.2.2 国际税收法律关系的要素

国际税收法律关系由主体、客体和内容三个基本要素组成。

1. 国际税收法律关系的主体

国际税收法律关系的主体是指参加国际税收法律关系的当事人,包括国家、国际组织、自然人、法人等,分为课税权主体、课税主体和特殊主体。

(1) 课税权主体

国际税收法律关系的课税权主体(subject of tax power)是指具有课税权力的国家。国际税收法律关系实质上是一种主权国家之间的税收利益分配关系,是各国对跨国纳税人行使税收管辖权时形成的经济利益关系,因此必须以国家对具有本国纳税人身份的自然人或法人进行课税为前提。离开国家对纳税人的课税,国际税收法律关系也就不会存在。作为一个具有课税权力的国家,必须具备这样一些基本条件:第一,有居民。根据国际法的规定,虽然人口数量的多少并不决定一个国家在国际上的法律地位,但是任何一个国家都必须有一定数量的定居的居民才能成为国家。第二,有领土。同人口数量原理一样,一国领土的大小也不决定国家的国际地位,但任何一个国家都必须有一定范围的领土,包括领陆、领海和领空,才可能有居民的居住空间,才可能进行生产和生活活动。第三,有政权组织。政权组织是国家所特有的构成要素,它是国家行使各方面职能的机构,是完成国家之间交往的物质载体。第四,有主权。主权是国家的根本属性,是国家与非国家的区别所在。一般情况下国家主权包括独立权、自保权、平等权和管辖权。在国际税法领域,对于那些只有税收管辖权的地区,也视为国际税收法律关系的课税权主体。

(2) 课税主体

国际税收法律关系的课税主体(subject of taxation)是指作为跨国纳税人的自然人和法人。并非自然人和法人当然地成为国际税收法律关系的课税主体,而只有当他们有跨国所得,并分别由不同的相关国家进行税收管辖时,才是国际税收法律关系的课税主体。这是因为在一般情况下,税收分配关系和税收法律关系是发生在一个主权国家范围内的,自然人和法人只能作为国家税收法律关系的课税主体。只有在产生跨国纳税人的条件