

中青年法学文库



国际所得税法研究

刘剑文 著

中国政法大学出版社

中青年法学文库

国际所得税法研究

刘剑文 著

中国政法大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际所得税法研究/刘剑文著. —北京:中国政法大学出版社, 2000. 3

(中青年法学文库)

ISBN 7-5620-1942-8

I. 国… II. 刘… III. 所得税-国际法:税法-研究 IV. D996. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 04919 号

责任编辑 宋 军

出版发行 中国政法大学出版社

经 销 全国各地新华书店

承 印 军事科学院印刷厂

开本:850×1168 1/32 10.5 印张 263 千字

2000 年 3 月第 1 版 2000 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 7-5620-1942-8/D·1902

印数:0001—3000 册 定价:18.00 元

社址:北京市海淀区西土城路 25 号

邮编:100088 **电话:**62229803 或 62228801

声明:1. 版权所有, 侵权必究。

2. 如有缺页、倒装, 由本社发行科负责退换。

中青年法学文库

总 序

中华民族具有悠久的学术文化传统。在我们的古典文化中，经学、史学、文学等学术领域都曾有过极为灿烂的成就，成为全人类文化遗产的重要组成部分。但是，正如其他任何国家的文化传统一样，中国古典学术文化的发展并不均衡，也有其缺陷。最突出的是，虽然我们有着漫长的成文法传统，但以法律现象为研究对象的法学却迟迟得不到发育、成长。清末以降，随着社会结构的变化、外来文化的影响以及法律学校的设立，法学才作为一门学科而确立其独立的地位。然而，一个世纪以来中国坎坷曲折的历史终于使法律难以走上坦途，经常在模仿域外法学与注释现行法律之间徘徊。到十年文革期间更索性彻底停滞。先天既不足，后天又失调，中国法学真可谓命运多舛、路途艰辛。

70年代末开始，改革开放国策的确立、法律教育的恢复以及法律制度的渐次发展提供了前所未有的良好环境。十多年来，我国的法学研究水准已经有了长足的提高；法律出版物的急剧增多也从一个侧面反映了这样的成绩。不过，至今没有一套由本国学者所撰写的理论法学丛书无疑是一个明显的缺憾。我们认为，法学以及法制的健康发展离不开深层次的理论探索。比起自然科学，法学与生活现实固然有更为紧密的联系，但这并不是说它仅

仅是社会生活经验的反光镜，或只是国家实在法的回音壁。法学应当有其超越的一面，它必须在价值层面以及理论分析上给实在法以导引。在建设性的同时，它需要有一种批判的性格。就中国特定的学术背景而言，它还要在外来学说与固有传统之间寻找合理的平衡，追求适度的超越，从而不仅为中国的现代化法制建设提供蓝图，而且对世界范围内重大法律课题作出创造性回应。这是当代中国法学家的使命，而为这种使命的完成而创造条件乃是法律出版者的职责。

“中青年法学文库”正是这样一套以法学理论新著为发表范围的丛书。我们希望文库能够成为高层次理论成果得以稳定而持续成长的一方园地，成为较为集中地展示中国法学界具有原创力学术作品的窗口。我们知道，要使这样的构想化为现实，除了出版社方面的努力外，更重要的是海内外中国法学界的鼎力推助和严谨扎实的工作。“庙廊之才，非一木之枝”；清泉潺潺，端赖源头活水。区区微衷，尚请贤明鉴之。

中国政法大学出版社

目 录

1 国际所得税法与法律价值

1.1 国际所得税法的法律界定	(1)
1.1.1 关于国际所得税法概念的两种学说	(1)
1.1.2 国际所得税法的特征	(5)
1.1.3 国际所得税法不等于国际税法	(12)
1.2 国际所得税法的法律价值	(15)
1.2.1 法律价值的一般理论	(15)
1.2.2 法律价值在国际所得税法中的应用	(21)
1.2.3 研究国际所得税法律价值的意义	(29)

2 国际所得税法的主体与客体问题

2.1 国际所得税法上的居民与非居民	(33)
2.1.1 居民概念的法律意义	(33)
2.1.2 居民的认定标准	(36)
2.1.3 居民的法律冲突	(43)
2.1.4 非居民问题	(45)

2.2 国际所得税法上的应税所得	(48)
2.2.1 应税所得的主要学说及评析	(48)
2.2.2 应税所得的法律界定	(51)
2.2.3 应税所得的国际基本分类	(54)
2.3 国际所得税法上的特殊费用扣除	(59)
2.3.1 股息所得扣除	(60)
2.3.2 折旧扣除	(62)
2.3.3 结转亏损金的扣除	(65)
2.3.4 其他税金的扣除	(68)
2.4 中国居民与应税所得问题	(69)
2.4.1 中国居民的法律调整	(69)
2.4.2 中国应税所得的法律调整	(71)
2.4.3 中国特殊费用扣除的法律调整	(74)

3 国际双重征税问题

3.1 国际双重征税的法律定性	(76)
3.1.1 国际双重征税的法律界定	(76)
3.1.2 国际双重征税的法律类型	(81)
3.1.3 避免国际双重征税的意义	(84)
3.2 国际双重征税的成因	(85)
3.2.1 税收管辖权的冲突	(85)
3.2.2 各国所得税法的普及化	(87)
3.3 避免国际双重征税的法律途径	(88)
3.3.1 单边方式	(90)
3.3.2 双边或多边方式	(93)

3.4 避免国际双重征税的法律措施	(98)
3.4.1 普遍实行的抵免法	(98)
3.4.2 有条件实行的免税法	(112)
3.4.3 较少被采用的扣除法	(117)
3.4.4 避免国际双重征税诸法律措施的比较	(118)
3.5 中国国际双重征税问题	(121)
3.5.1 中国国际双重征税问题的国内法现状	(121)
3.5.2 中国国际双重征税问题的国内法完善	(125)
3.5.3 中国避免国际双重征税的法律措施	(130)

4 国际避税问题

4.1 国际避税的法理分析	(133)
4.1.1 国际避税法律界定的反思	(133)
4.1.2 国际避税的合法性与非法性	(140)
4.1.3 国际避税的重新分类	(143)
4.2 国际税收筹划	(144)
4.2.1 国际税收筹划的法律界定	(144)
4.2.2 国际税收筹划的效应	(147)
4.2.3 跨国纳税人的税收筹划	(150)
4.2.4 跨国控股公司的税收筹划	(153)
4.3 转让定价税制	(159)
4.3.1 转让定价税制的特点	(159)
4.3.2 转让定价税制的国际现状与评析	(161)
4.3.3 欧美政策倾向上的分歧	(165)
4.3.4 转让定价调整方法的选择	(166)
4.3.5 关于关联企业的认定问题	(168)

4.4 避税港对策税制	(173)
4.4.1 避税港对策税制的形成及其主要内容	(173)
4.4.2 受控外国公司立法	(178)
4.4.3 避税港对策税制的一般措施	(182)
4.5 国际税收协定的滥用	(187)
4.5.1 国际税收协定滥用的法律性质	(187)
4.5.2 国际税收协定滥用的法律效应	(189)
4.5.3 国际税收协定滥用的方式	(191)
4.5.4 国际税收协定滥用问题的解决	(193)
4.5.5 国际税收协定滥用的防范	(197)
4.6 中国国际避税问题	(199)
4.6.1 中国涉外企业的税收筹划	(199)
4.6.2 中国转让定价税制实践	(200)
4.6.3 中国反滥用税收协定实践	(205)

5 所得税国际协调问题

5.1 所得税国际协调问题的形成	(212)
5.1.1 所得税国际协调问题的产生	(212)
5.1.2 所得税国际协调的演进	(216)
5.2 所得税国际协调的实施	(224)
5.2.1 国际税收协定的法律性质	(224)
5.2.2 国际税收协定的主要内容	(226)
5.2.3 国际税收协定的法律效力	(235)
5.3 OECD 范本与 UN 范本的比较与评析	(240)
5.3.1 OECD 范本与 UN 范本在结构上的比较	(241)
5.3.2 OECD 范本与 UN 范本在内容上的比较	(242)

5.3.3 对 OECD 范本与 UN 范本的评价	(244)
5.4 中国对外税收协定问题	(245)
5.4.1 中国对外税收协定的性质	(245)
5.4.2 中国对外税收协定的原则	(249)
5.4.3 中国对外税收协定的待遇	(253)
5.4.4 中国对外税收协定在香港的适用问题	(260)

6 面向 21 世纪的国际所得税法

6.1 国际所得税法展望	(267)
6.1.1 国际所得税法的发展趋势	(268)
6.1.2 单一收入来源地税收管辖权的实行问题	(284)
6.2 中国所得税法的完善	(290)
6.2.1 国民待遇与中国外资所得税优惠政策	(291)
6.2.2 电子商务影响下的中国所得税法对策	(301)
6.2.3 中国国内所得税立法的走向	(303)
主要参考文献	(315)
后 记	(324)

1 国际所得税法与法律价值

提要 本章是本文的导论部分，它是其他各章的基础。主要探讨了国际所得税法的法律界定与国际所得税法的法律价值两个问题。指出：国际所得税法应从广义上去理解；国际所得税法不等于国际税法，它与国际财产税法、国际流转税法等构建了国际税法体系。在本章中，作者提出国际所得税法各项制度之精神所在集中表现其法律价值，故有必要研究国际所得税法的公平价值和效率价值。

1.1 国际所得税法的法律界定

1.1.1 关于国际所得税法概念的两说

在一定意义上讲，对国际所得税法进行界定，实质上是对国际税法进行界定。这在于国际所得税法是国际税法的有机组成部分、其规范构成与国际税法的规范构成是一致的。

那么，何谓国际税法（International Tax Law），国内外法学界甚至经济学界，众说纷纭。概言之，其代表性的观点主要有两种。

一种观点认为，国际税法，即调整国家间税收分配关系的法律，亦称税收的国际法，学者们称之为“狭义国际税法说”，即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。

根据这种理论上的界定,从性质上看,国际税法属于国际法范畴,其法律规范仅包括调整国际税收关系的国际税收条约、协定及国际税收惯例,而不包括各国的涉外法律制度;从其调整对象上看,仅是国家间的税收分配关系,不包括各国政府与涉外纳税人之间的涉外税收征纳关系;从主体上看,国家是国际税收法律关系的惟一主体。德国学者李卜特(Gustav Lippert)等均持这种观点,他们认为,国际税法是“国际法中有关财政关系的法律”,或者说“国际税法是指运用冲突规范划分各国税收管辖权的法律”。^{〔1〕}我国也有学者赞同这种观点,如许建国等人认为:“国际税法,即调整主权国家之间税收关系的国际法规范”。^{〔2〕}

另一种观点认为,国际税法除调整国家间的税收分配关系外,还包括一国政府与跨国纳税人之间的税收征纳关系,即“广义国际税法说”。因此,国际税法具有“跨国法”和“混合法”性质。从其调整对象来看,既包括国家间的税收分配关系,又包括国家与跨国纳税人间的税收征纳关系;从法律规范看,既包括国际税收条约、协定和惯例,又包括各国的涉外法律规范——是谓“混合法”;从主体来看,国家与跨国纳税人构成其两类主体。著名瑞士国际税法学家尼奇勒和美国著名的国际经济学家罗文费德就是持这种观点。^{〔3〕}如日本、菲律宾和新西兰等国,都把本国的涉外税法称作国际税法。又如,由美国的保罗·R·麦克丹尼尔、荷兰的马登·伊利斯、巴西的阿尔伯特·罗维焕和日本的宫武等财政专家组成的委员会所编辑的国际税收丛书,包括《美国国际税收导论》、《巴西对外国投资的税收》和《德国公司税法及

〔1〕 Gustav Lippert, *Hand buch des International Finanzrecht*, p. 1-2, 1928.

〔2〕 参见许建国等:《中国税法原理》,武汉大学出版社1995年版,第226页。

〔3〕 A.A.Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, p. 14, 1979; David R.Tillinghast, *Tax Aspects of International Transactions*, p. 18-24, 1978.

1980年的修改法案》等，也是将这些国家的涉外税法视为国际税法。^{〔1〕}我国大部分学者持这种观点，尤以著名的国际税法学家高尔森先生为代表，他认为，“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（International Tax Payer）之间征纳税关系的国际法和国内法的各种法律规范的总和”。^{〔2〕}

上述狭义说和广义说两种观点，就认识对象而言，其分歧的根源在于对国际税收关系的不同理解。从方法论的角度来说，其争论的焦点在于，是固守传统的部门法学的界限，还是突破这种限制；面对变化了的实践，在理论上是墨守成规还是修正创新？

我们当然也是主张广义的国际税法说，并主要基于以下两点理由：

第一，在国际税法发展的历史进程中，各国的涉外税收征收关系和国家间的税收分配关系（the Relation between Nations for Tax Distribution）是随着经济交往的国际化而必然相生相伴的。尽管从时间上来看，各国的涉外税收征收关系可以说是由于国家间的税收分配关系而存在，并且正是因前者而产生了不同国家间享有对同一税收利益的争端或纠纷，进而通过国际协调达成对国际税收利益进行公平、合理地分配的协议；从这个意义上来说，各国的涉外税收征收关系，即各国与跨国纳税人之间在税收上的征收关系（Relationship between the Tax Collector and the Tax Pay）可以认为是国家间税收分配关系产生的原因之一。但是无论从历史发展的全过程还是从具体的国际税法的个案来看，又是难以将两者截然分开的。二者共同作为国际税法的调整对象具有不可分割的整体性：没有各国的涉外税收征收关系，便不会出现国家间的税收

〔1〕 参见葛惟熹主编：《国际税收学》，中国财政经济出版社1994年版，第20页。

〔2〕 高尔森主编：《国际税法》（第2版），法律出版社1993年版，第3页。

分配关系；反之，如果不存在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。而且，正因为这两种税收关系的同时存在，国际税收法律关系的主体，除国家以外，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，这样复杂的国际税收关系，绝不是单纯地依靠国际公法规范所能调整的，它需要国际法和国内法的互相配合，互相补充，互相渗透，才能发挥法律整体效应。需要指出的是，这里所言的国内法只限于各国的涉外税法（Tax Law Concerning Foreigners）。〔1〕换言之，所调整的税收关系是否具有国际性，是划分国际税法 and 一般国内税法的分界线。故国际税法既包括国际法又包括国内法，既有公法规范又有私法规范。正是从这一意义上说，国际税法体现了当代法学发展的一大趋势。二者共同作为国际税法的调整对象的根本问题明确以后，国际税法的主体、法律规范、调整方法等方面的问题也就随之清楚了。

第二，当我们把对国际税法的概念和性质的争论放到对国际经济法的概念和性质的争论的大背景中，就会发现两个争论之间有着内在的必然的联系，前者是后者在其分支——国际税法领域中的具体体现。在对国际经济法的概念和性质的争论中，也存在着基于传统的部门法学的狭义说和基于实证观点的广义说；我们是赞同“国际经济法是一个独立的法学部门”的观点的。〔2〕只有广义的国际税法说才符合国际税法与国际贸易法、国际投资法以及国际金融法等同样作为独立法学部门的国际经济法的独立分支的法律地位，从国际经济法的“跨国法”和“混合法”的性质

〔1〕 世界各国单独制定涉外税法的国家甚少，绝大部分国家都在国内税法中规定涉外税收征纳关系的适用。我国是世界上少数制定涉外税法的国家，如《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》。

〔2〕 参见姚梅镇：“国际经济法是一个独立的法学部门”，载《中国国际法年刊》（1983年），第373—385页。

到国际税法的“跨国法”和“混合法”的性质是一脉相承的。因此，广义的国际税法说是基于实证的角度，舍弃传统的法学关于公法和私法、国际法和国内法的严格界限，^{〔1〕}坚持综合的研究方法而得出的较狭义说更全面、更科学的观点。

在对有关国际税法的概念和性质的争论有了正确的认识之后，我们将国际税法的概念表述为：国际税法（International Taxation Law）是调整国家涉外税收征收关系和国家间税收分配关系的法律规范的总和；简言之，就是调整国际税收关系的法律规范的总和。据此，我们认为，国际所得税法是调整国家间的所得税分配关系和一国政府与跨国纳税人之间的跨国所得税征收关系的法律规范的总和。

1.1.2 国际所得税法的特征

“法的特征是法与其他现象或事物的基本关系的表现。……由于实践需要和理论需要不同，认识主体可以只就某一或某些方面去辨识法特征。”^{〔2〕}我们分析国际所得税法的特征，从一定意义上讲，就是分析国际税法的特征。我们正是从国际税法的概念和本质出发，主要以国际税法与邻近的法律部门，如国内税法、国际公法以及国际经济法其他分支等相区别的属性为支点，来比较分析国际所得税法的特征所在，从而更深刻地理解国际所得税法作为国际税法有机组成部分的地位和意义。国际税法，或称国际税收法律关系的特征主要表现在下述五个方面。

第一，关于调整对象问题。

〔1〕 需要说明的是，“舍弃”只是指在对国际税法的概念和性质进行界定时的方法论问题，而不是任何时候都不考虑，当我们具体分析国际税法的法律规范时，仍旧遵循法学分科的方法，将其分为国际法规范和国内法规范或公法规范和私法规范。

〔2〕 沈宗灵主编：《法理学》，高等教育出版社1994年版，第31页。

国际税法的调整对象是国家的涉外税收征收关系和国家间的税收分配关系。而且国际税法总是同时对国家的涉外税收征收关系和国家间的税收分配关系进行共同调整的,随着国际经贸关系的发展,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。尽管从单个的国际税收法律规范来看,其调整对象的单一性仍然存在,但已很模糊。“国家对跨国纳税人具体征收的每一项税收,其中既包括了国家对跨国纳税人的跨国所得的征收关系,也涉及国家之间的税收分配关系。”^{〔1〕}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得以实施;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,创造本国涉外税收法制与国际税收法制相衔接的“轨道”,从而使本国的涉外税法不可避免地带有“国际性”的烙印。

国家的涉外税收征收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。正如我们所知,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,后者是以前者为逻辑前提而导致的必然结果。所以,我们在表述上总是把国家的涉外税收征收关系放在前面。然而从关系的本质来看,尽管国家的涉外税法具有鲜明的“国际性”,但同时也是其国内税法的组成部分之一,涉外税收征收关系与国内税收征收关系并无本质不同;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。

需要单独加以说明的是,我们在国际税收概念中使用的“涉

〔1〕 余劲松主编:《国际经济法》,高等教育出版社1994年版,第415页。

外纳税人”以及在国际税法概念中使用的“涉外税收征纳关系”的表述，与目前国内其他学者使用的“跨国纳税人”和“国家与跨国纳税人间的税收征纳关系”的表述有所不同。因为在有关国际税法的客体和渊源等方面的问题上，我们主张国际税法所涉及的税种包括所得税、财产税、关税等。这样，在国际税收和国际税法的概念中仍旧使用“跨国纳税人”和“国家与跨国纳税人间的税收征纳关系”的表述就未免有失偏颇，不足涵盖上述税种。

当然，国家的涉外税收征纳关系和国家间的税收分配关系——这两种关系以及二者作为一个整体的紧密结合，是国际税法区别于其他所有法律部门，包括上一级法律部门，如国际公法、国际私法，和同一级法律部门，如国内税法、国际经济法其他分支的根本特征。可以认为，国际税法的其他大部分特征均派生自这一根本特征。同理，国际所得税法区别于国际税法的其他组成部分，在于其调整对象的特殊性，即国家间的所得税分配关系和一国政府与跨国纳税人之间的跨国所得税征纳关系。

第二，关于客体问题。

我们认为，国际税法的客体包含着具有递进关系的两个层面的内容。

一是国际税法中的征税对象。要回答这个问题，必须首先弄清：国际税收法律关系涉及哪些税种或者说国际税收关系会发生在哪些法定税种上？目前存在着狭义说和广义说两种观点。前者认为国际税收分配关系主要发生在所得税上，在某些国家，也会发生在财产税上。因此，国际税法的客体就是跨国纳税人的跨国所得，在关税等流转税方面，因为流转税的征税环节的地域性质往往同国家的地域管辖权相吻合，一般不会发生不同国家对同一征税对象同时征税的现象，故关税法等流转税法是不包括在国际