

SHUIFA CONGSHU • GUOJISHUI FA

税法丛书

国际税法

刘剑文 主编

北京大学出版社

3

SHUIFA CONGSHU • GUOJISHUI FA

税法丛书

国际税法

主 编 刘剑文

副主编 王莉萍 杨慧芳 李 泳

撰稿人 (按撰写章节先后为序)

刘剑文 王莉萍 张富强

李 泳 杨慧芳 李 刚

北京大学出版社

北 京

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税法/刘剑文主编. —北京: 北京大学出版社, 1998
(北京大学税法丛书)

ISBN 7-301-03990-5

I. 国… II. 刘… III. 国际法; 税法 IV. D996.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 35922 号

书 名: 国际税法

著作责任者: 刘剑文 主编

责任编辑: 李 慎

标准书号: ISBN 7-301-03990-5/D·402

出版者: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区中关村北京大学校内 100871

网 址: <http://cbs.pku.edu.cn/cbs.htm>

电 话: 出版部 62752015 发行部 62754140 编辑室 62752027

电子信箱: zpup@pup.pku.edu.cn

排 印 者: 北京银祥福利印刷厂印刷

发 行 者: 北京大学出版社

经 销 者: 新华书店

850 毫米×1168 毫米 32 开本 9.625 印张 230 千字

1999 年 3 月第一版 1999 年 3 月第一次印刷

定 价: 15.50 元

出版说明

为了适应社会主义市场经济的形势和实行依法治税的需要，由北京大学税法研究中心和北京大学出版社共同组织的这套税法丛书，包括《流转税法》、《所得税法》、《特种税法》、《国际税法》、《税收程序法》、《比较税法》、《税法讲座》等七册，是国内首批系统学习、研究、宣传、应用税法的专著，也可以作为教材和参考书。它由国家税务总局一些有经验的负责同志和专家、教授共同撰写，是国内一套完整、系统、富有权威性的税法丛书。读者对象包括全国税务干部、公司企业管理人员、大专院校的教师和研究生、本科生。我们十分感谢国家税务总局卢仁法、郝昭成、李永贵、张相海、张伟、许善达、赵怀坦等领导对该套丛书的支持和指导，感谢国家税务总局教材处负责同志对该套丛书在税务系统的采用所作的努力。

北京大学税法研究中心

1998. 12. 14

目 录

第一章 国际税法概述	(1)
第一节 国际税法的定义	(1)
一、国际税收的概念	(1)
二、国际税法的概念	(2)
三、国际税法的特征	(5)
第二节 国际税法的渊源、体系与研究范围	(12)
一、国际税法的渊源	(12)
二、国际税法的体系	(15)
三、国际税法学的研究范围	(15)
第三节 国际税法的原则	(16)
一、国家税收管辖权独立原则	(16)
二、公平原则	(17)
第四节 国际税法的源流	(20)
一、国际税法的产生	(20)
二、国际税法的发展和变化	(24)
三、国际税法的趋向	(26)
第二章 税收管辖权	(29)
第一节 税收管辖权概述	(29)
一、税收管辖权的概念	(29)
二、税收管辖权的基本原则与类型	(31)
三、税收管辖权与法定税种	(35)
第二节 居民(公民)税收管辖权	(39)
一、居民税收管辖权	(39)

二、公民税收管辖权	(44)
三、主要国家的居民判定标准	(46)
四、居民(公民)税收管辖权冲突的协调	(50)
第三节 收入来源地税收管辖权	(55)
一、对经营所得的征税	(55)
二、对劳务所得的征税	(61)
三、对投资所得的征税	(63)
四、对财产所得的征税	(65)
第三章 国际双重征税	(68)
第一节 国际双重征税概述	(68)
一、国际双重征税的概念	(68)
二、国际双重征税的产生原因	(70)
三、避免和消除国际双重征税的意义	(73)
第二节 法律性国际双重征税的解决	(74)
一、冲突规范的运用	(74)
二、免税法	(76)
三、扣除法	(80)
四、抵免法	(80)
第三节 经济性国际双重征税的解决	(91)
一、公司环节对分配利润的重叠征税的防止	(91)
二、个人环节对取得股息的重叠征税的防止	(96)
第四节 税收饶让抵免	(98)
一、税收饶让抵免的概念与特点	(98)
二、税收饶让抵免的产生和发展	(99)
三、税收饶让抵免的适用范围	(101)
第四章 国际逃税与避税	(104)
第一节 国际逃税与避税概述	(105)
一、国际逃税与避税的概念	(105)

二、国际逃税与避税的成因·····	(107)
三、国际逃税与避税的危害·····	(109)
第二节 国际逃税与避税的方式·····	(110)
一、国际逃税的主要方式·····	(110)
二、国际避税的主要方式·····	(112)
第三节 防止国际逃税与避税的 国内法律措施·····	(122)
一、防止国际逃税与避税的 一般国内法律措施·····	(122)
二、防止国际逃税与避税的 特别国内法律措施·····	(125)
第四节 防止国际逃税与避税的国际合作·····	(134)
一、防止国际逃税与避税国际合作的 历史与现状·····	(134)
二、防止国际逃税与避税国际合作的 主要内容·····	(138)
第五节 中国与国际逃税避税的防止·····	(145)
一、中国防止国际逃税与避税的必要性·····	(145)
二、中国防止国际逃税与避税的法律措施·····	(147)
第五章 国际税收协定·····	(152)
第一节 国际税收协定概述·····	(152)
一、国际税收协定的概念·····	(152)
二、国际税收协定的产生和发展·····	(152)
三、国际税收协定的法律性质·····	(158)
四、国际税收协定的一般运作程序·····	(161)
第二节 国际税收协定的主要内容·····	(165)
一、协定的适用范围·····	(166)
二、协定基本用语的定义·····	(168)

三、税收管辖权的划分·····	(170)
四、避免国际双重征税的方法·····	(173)
五、税收无差别待遇原则·····	(174)
六、关于相互协商程序和税务情报的交换·····	(180)
第三节 国际税收协定的滥用与反滥用·····	(183)
一、国际税收协定滥用概述·····	(183)
二、国际税收协定滥用的类型·····	(185)
三、防范国际税收协定滥用的法律措施·····	(188)
第四节 中国双边税收协定·····	(194)
一、中国双边税收协定的基本原则·····	(194)
二、中国双边税收协定的主要内容·····	(196)
三、中国双边税收协定的实施·····	(199)
第六章 税收国际协调与合作·····	(201)
第一节 税收国际协调与合作概述·····	(201)
一、税收国际协调与合作的意义·····	(201)
二、税收国际协调与合作的类型·····	(205)
第二节 所得税制度的国际协调与合作·····	(210)
一、所得课税国际协调与合作的任务和途径·····	(211)
二、所得课税国际协调中的纳税人与 课税对象·····	(216)
第三节 流转税制度的国际协调与合作·····	(222)
一、关税制度的国际协调与合作·····	(222)
二、增值税制度的国际协调与合作·····	(235)
三、消费税制度的国际协调与合作·····	(244)
第七章 中国涉外税法·····	(247)
第一节 中国涉外税法概述·····	(247)
一、中国涉外税法的概念与调整对象·····	(247)
二、中国涉外税法的原则·····	(250)

三、中国涉外税法的历史沿革·····	(251)
四、中国涉外税法体系·····	(253)
第二节 中国涉外税收优惠制度·····	(257)
一、涉外税收负担·····	(257)
二、中国涉外税收优惠·····	(259)
三、中国涉外税收优惠制度的完善和发展·····	(264)
第三节 中国涉外所得税法·····	(269)
一、中国涉外企业所得税法·····	(269)
二、中国涉外个人所得税法·····	(277)
第四节 中国涉外流转税法·····	(283)
一、中国关税法概述·····	(283)
二、中国关税法的主要内容·····	(287)
三、中国船舶吨税法·····	(293)
四、中国其他涉外流转税法的适用·····	(294)
主要参考书目 ·····	(296)
后 记 ·····	(298)

第一章 国际税法概述

第一节 国际税法的定义

一、国际税收的概念

正如我们研究税法，离不开对税收的考察一样，对国际税法的学习研究，也必须以对国际税收的学习了解为前提，“税和法的天然的密不可分的内在必然的联系”的规律同样适用于国际税收和国际税法这一对关系范畴。

国际税收(International Taxation)是指一国对涉外纳税人进行征税而形成的涉外税收征纳关系，以及由此而形成的与其他国家间的税收分配关系。简言之，就是超越一国国境的税收。

我们可以从以下几方面进一步理解上述概念：(一)国际税收不能脱离国家税收而单独存在，它必须以国家税收为前提，是国家税收管辖权在国际范围内运用的结果；(二)涉外纳税人——这是针对一国而言的，针对两个或两个以上国家称为跨国纳税人——是国际税收的一个关键因素。简言之，正是由于纳税人的经济活动跨越了国界，获得了跨国收入，引起了国家间的税收分配关系，才产生了国际税收；(三)国际税收的国际性体现在国家间的税收分配关系上，这是国际税收区别于国家税收的根本特征，也是国际税收的本质所在。

有的学者认为，对于国际领域中的税收问题，从表述上看，最好用“国际税收”这个词，而不用“国际税法”；这种观点在 20 世

纪 20 年代比较流行,当时许多学者阐述国际税法问题都用“国际税收”这个词。^①我国现在有的学者仍是如此。^②我们认为,国际税收和国际税法是两个既相联系又有区别的不同概念:前者是经济范畴,后者是法律范畴;从上层建筑决定于经济基础的观点来看,国际税收是国际税法产生的经济前提,从上层建筑对经济基础的反作用的角度而言,国际税法是促进国际税收发展的法律保障。尽管“税和法的密切联系”的确使我们有时难以在国际税收和国际税法之间划分明确的界限,但这仍然是两个不尽相同的学科,需要既分别从其自身的角度,又从二者相互联系和借鉴的角度进行研究。

二、国际税法的概念

关于国际税法的概念和性质,历来就众说纷纭,莫衷一是。国内外目前主要存在着两种见解:

第一种是狭义的国际税法说,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,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。因而,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,不包括各国的涉外法律制度;从调整对象上看,仅是国家间的税收分配关系,不包括各国与涉外纳税人的涉外税收征纳关系;从主体看,国家是国际税收法律关系的唯一主体。德国学者李卜特(Lippert)就持这种观点,认为国际税法“就是国际法中所有财政关系的法律”^③,产生于国家间

^① 参见张勇:《国际税法导论》,14页,中国政法大学出版社,1989。

^② 参见余劲松主编:《国际经济法》,第十二章“国际税收”,413页,高等教育出版社,1994。

^③ 古斯塔夫·李卜特(Gustav Lippert):《国际财政手册》(*Hand buch des Internationalen Finanzvecht*),1~2页,1928。

规范的财政部分的规定属于国际税法的范围。简言之，狭义的国际税法说认为国际税法就是税收的国际法。

第二种是广义的国际税法说。即认为国际税法是调整国家间以及国家与纳税人之间的，以跨国所得为基础形成的国际税收关系的法律规范的总和。因此，具有“跨国法”和“混合法”性质。从调整对象来看，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“跨国法”，既包括公法性质的实体规范，又包括私法性质的冲突规范——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。瑞士学者尼奇勒和美国著名的国际经济法教授罗文费德都持这种观点。^①我国几乎所有研究国际税法的学者都是这一观点的拥护者。

上述狭义说和广义说两种观点，就认识的对象而言，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，是固守传统的法学分科的界限，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，主要基于以下两点理由：

1. 在国际税收和国际税法发展的历史过程中，各国的涉外税收征纳关系和国家间的税收分配关系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，各国的涉外税收征纳关系可以说是先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执和纠纷，进而通过

^① 参见索克托 (A. A. Knechtle):《国际税法的基本问题》(*Basic Problems in International Fiscal Law*), 14页, 1979; 梯林哈斯特 (David R. Tillinghast):《国际交易中的税收问题》(*Tax Aspects of International Transactions*), 18~24页, 1978.

国际协调而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，各国的涉外税收征纳关系可以认为是国家间税收分配关系产生的原因之一。但是不管是从历史发展的全过程还是从具体的国际税收的个例来看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。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。

2. 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法学学科的狭义说和基于实证的观点的广义说；我们是赞同“国际经济法是一个独立的法学部门”的观点的。^①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一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^②，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。

^① 参见姚梅镇：《国际经济法是一个独立的法学部门》，《中国国际法年刊》，373～385页，1983。

^② 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，仍旧遵循法学学科的方法，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。

在了解了国际税收的概念和对有关国际税法的概念和性质的争论有了正确的认识以后，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。

三、国际税法的特征

“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。”^① 我们就是从国际税法的概念和其本质出发，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，来比较分析国际税法的特征所在，从而更深刻地理解国际税法作为国际经济法的一个独立法律分支的地位和意义。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：

(一) 关于调整对象

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，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，但也已很模糊。“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纳关系，也涉及国家之间的税收分配关系。”^② 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

^① 沈宗灵主编：《法理学》，31页，高等教育出版社，1994。

^② 余劲松主编：《国际经济法》，415页，高等教育出版社，1994。

现；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。正如我们在前文提到的，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“涉外纳税人”以及在国际税法概念中使用的“涉外税收征收关系”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收关系”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，不仅包括所得税、财产税，还包括关税等流转税。这样，在国际税收和国际税法概念中仍旧使用“跨国纳税人”和“国家与跨国纳税人间的税收征收关系”的表述就未免有失偏颇，不足涵盖上述税种。关于这个问题，我们在本节“（二）关于客体”部分以及本章第二节中将会详细论述。

总之，国家的涉外税收征收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。

(二) 关于客体

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。

第一层面，国际税法中的征税对象。要回答这个问题，必须先要弄清的是：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，也会发生在财产税和遗产税上。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，所以，关税法等流转税法是不包括在国际税法中的。^①后者则认为除了狭义说所涉及的税种（法）以外，关税（法）等涉外性的流转税（法）也包括在国际税收（法）中。^②

我们赞成广义的国际税法客体说。主要是因为：（1）从国际税收的早期发展历史来看，商品课税的国际经济矛盾及其协调（如关税同盟）比所得课税的国际性协调活动要早，是国际税法产生、形成和发展的整个历史进程的起始环节。如果将关税法等流转税法排除在国际税法的范围之外，则无异于割裂了国际税法发展的整个历史过程。因此，应当历史地、整体地看问题。把对在国际商品贸易中于商品流转环节课征的国际协调活动看作是国际

^① 参见高尔森主编：《国际税法》，第2版，8~9页，法律出版社，1993。余劲松主编：《国际经济法》，417页，高等教育出版社，1994

^② 参见王传纶主编：《国际税收》，13~16页，中国人民大学出版社，1992。

税收活动中的一个组成部分，从而将关税法等流转税法一并纳入国际税法的范围。(2) 持狭义的国际税法客体说的学者的理由之一就是国际税收分配关系主要发生在所得税上。事实的确如此。但国际税收分配关系只是国际税法的调整对象的一部分，我们在本节“(一) 关于调整对象”部分已经明确了广义的国际税法说中国际税法的调整对象还包括国家的涉外税收征纳关系；如果仅以国际税收分配关系所涉及的税种来限定国际税法所涉及的税种，岂不是以偏概全？岂不是正好符合了狭义的国际税法说的观点？而实际上，上述学者又都是持广义的国际税法说，并且也承认广义的国际税法客体说的合理性，同时对关税等流转税加以论述。^①因此，尽管国际税收分配关系主要发生在所得税上，但国家的涉外税收征纳关系不仅发生在所得税上，还发生在财产税、遗产税以及关税等流转税上，而二者都是国际税法不可或缺的调整对象，所以，国际税法涉及的税种包括所得税、财产税、遗产税以及关税等流转税。(3) 诚然，对商品国际贸易课税，虽然不可能在同一时间对同一纳税人的同一课税对象重复征税，但仍然可能发生不同国家的政府对不同纳税人的同一课税对象（如进出口商品金额等）的重复征税。例如，甲国实行产地征税原则，乙国实行消费地（目的地）征税原则，现甲国向乙国出口一批产品，则两国都会依据各自的税收管辖权对这笔交易额课税，这批产品也就同时承担了双方的税收。而各国实行不同的商品课税政策，如低进口关税或免关税政策，也会引起国际间避税或逃税活动的发生。况且随着国际经济交往的深入开展，对国际商品在流转环节的课税和跨国所得课税将会更加密切地交织在一起，其相互转化的趋势也会愈加明显。各国进出口商品流转课税制度的建立对国际经济活动的影响以及为此采取的一系列国际协调活动，说明这些税收

^① 参见高尔森主编：《国际税法》，第2版，9页，法律出版社，1993。