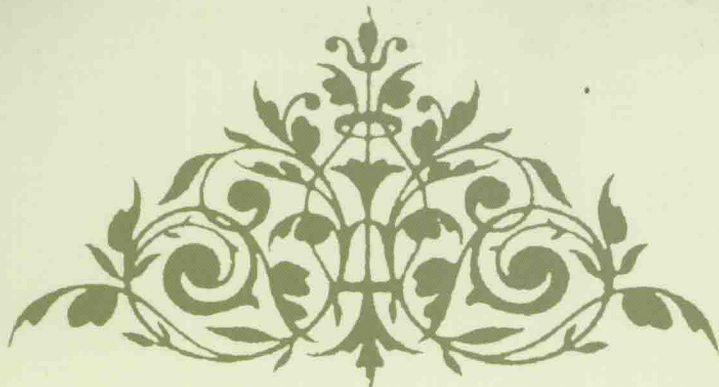




国际法双语教学试用教材

3 国际税法

(第二版)

International Tax Law (2nd edition)



张泽平 主 编
李 泳 李 娜 副主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



International Tax Law (2nd edition)

国际税法

(第二版)

张泽平 主 编

李 泳 李 娜 副主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

国际税法/张泽平主编. —2版. —北京:北京大学出版社, 2016. 6

(国际法双语教学试用教材)

ISBN 978-7-301-16370-2

I. ①国… II. ①张… III. ①国际税法—双语教学—高等学校—教材
IV. ①D996. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 126768 号

书 名 国际税法(第二版)

GUOJI SHUIFA

著作责任者 张泽平 主编 李 泳 李 娜 副主编

责任编辑 朱梅全 尹 璐

标准书号 ISBN 978-7-301-16370-2

出版发行 北京大学出版社

地 址 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址 <http://www.pup.cn>

电子信箱 sdyy_2005@126.com

新浪微博 @北京大学出版社

电 话 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 021-62071998

印刷者 三河市北燕印装有限公司

经 销 者 新华书店

730 毫米×980 毫米 16 开本 25.5 印张 458 千字

2014 年 3 月第 1 版

2016 年 6 月第 2 版 2016 年 6 月第 1 次印刷

定 价 52.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题,请与出版部联系,电话:010-62756370



本教材的出版受“推进上海自贸区建设的国际法律问题研究”项目
(项目编号: B-6001-15-00602) 资助。

第二版前言

自本教材第一版面世以来,国际税收领域发生了诸多重大事件。这些事件对当今国际税收秩序的变革和走向无疑将产生重大影响,尤其是 2015 年 10 月由经合组织出台,并由二十国集团领导人背书的“税基侵蚀和利润转移行动报告”,更是标志着国际税收秩序自形成近百年以来的首次重大变革取得了实质性的进展。

二十国集团领导人于 2013 年 9 月发布《圣彼得堡宣言》,委托经合组织启动《税基侵蚀和利润转移行动方案》的 15 项行动计划,改革现行的国际税收规则体系。二十国集团及经合组织的所有成员国均以平等身份共同参与了相关工作,发展中国家通过征询机制加入了新规则的讨论和制定过程,非洲税收管理论坛、欧洲税收管理组织、美洲税收管理组织以及联合国、国际货币基金组织、世界银行等区域性或全球性国际组织也都参与了新规则的磋商过程,这使得税基侵蚀和利润转移行动项目成为一个具有全球性影响的国际税收合作项目。2015 年 10 月 5 日,经合组织发布了该项目的最终成果报告,涵盖行动方案的所有 15 项行动计划。虽然这些报告不具有法律强制约束力,但参与各方的共识以及二十国集团国家领导人的背书标志着重塑国际税收治理体系的努力已得到国际政治层面的广泛认同。

近年来,我国在落实税收协定、完善税收法制方面步伐加快。我国政府还致力于加强多边和双边的国际税收合作,批准加入了《多边税收征管互助公约》,积极寻求“税基侵蚀和利润转移行动报告”在国内的落实,打造国际税收升级版。

可见,当前是国际税收秩序飞速发展的阶段,也是变革的关键阶段,为体现发展和变革的最新成果和动态,借编写第二版之际,我们对相关内容进行了更新。当然,由于内容较新,有些发展趋势还不够明朗,理论研究也还不够成熟,加之编者水平限制,第二版中难免还存在一些错误和疏漏之处,恳请读者予以指正。

编者

2016 年 4 月

目 录

第一章 绪论	1
第一节 国际税法概述	1
第二节 国际税法的产生与发展	14
本章阅读材料	22
第二章 国际税收管辖权	43
第一节 国际税收管辖权概述	43
第二节 居民税收管辖权的行使	46
第三节 收入来源地税收管辖权的行使	51
第四节 公民税收管辖权的行使	56
第五节 电子商务对传统税收管辖权制度的挑战	61
本章阅读材料	65
第三章 国际双重征税	75
第一节 国际双重征税概述	75
第二节 法律性国际双重征税的解决方法	77
第三节 经济性国际双重征税的解决方法	82
第四节 税收饶让抵免	85
本章阅读材料	88
第四章 不同类型跨国所得的征税规则	103
第一节 对跨国营业利润的征税	103
第二节 对跨国个人劳务所得的征税	117
第三节 对跨国投资所得的征税	131
第四节 对跨国财产收益和其他所得的征税	144
本章阅读材料	148
第五章 国际避税与反避税	166
第一节 国际避税与反避税概述	166
第二节 滥用税收协定	170
第三节 资本弱化	176

第四节	受控外国公司	181
第五节	税基侵蚀和利润转移	185
本章阅读材料		195
第六章	转让定价的法律制度	228
第一节	转让定价概述	228
第二节	规制转让定价的基本原则	233
第三节	针对转让定价的调整方法	236
第四节	避免和解决转让定价争议的方法	245
第五节	关于无形资产转让定价的特殊考虑	249
第六节	关于集团内劳务转让定价的特殊考虑	254
第七节	成本分摊协议	257
第八节	UN 转让定价指南	260
本章阅读材料		262
第七章	国际税务合作的法律机制	308
第一节	国际税收竞争及其协调	308
第二节	国际税收情报交换	312
第三节	税款协助征收与文书送达	323
第四节	国际税收争端的解决	328
本章阅读材料		339
附录一	联合国税收协定范本(2011 年版本)	346
附录二	经合组织税收协定范本(2014 年版本)	378

第一章 绪 论

第一节 国际税法概述

一、国际税法的定义

国际税法是调整国际税收关系的法律规范的总和。由于对国际税法的内涵和外延认识不一致,目前关于国际税法的具体定义存有“广义论”“狭义论”“新国际税法论”等学说。从不同学说的具体阐述看,分歧的实质在于对国际税收的不同认识,即对国际税收理解的不一致是导致对作为调整国际税收关系的法律规范总和的国际税法理解不一致的直接和主要原因。因此,在探讨国际税法的定义之前,必须先对国际税收加以界定,并在此基础上厘清国际税收与国际税法的关系。

(一) 国际税收的概念和本质

何谓“国际税收”,不仅国内外学者之间认识不一,国内不同学者也是各持己见。有学者认为,国际税收是两个或两个以上的主权国家或拥有相对独立税收主权的地区,在对跨国纳税人行使各自的征税权力而形成的征纳关系中,所发生的涉及国家或地区之间税收等直接利益和涉及经济发展等潜在的间接利益的分配关系,是两个或两个以上的主权国家或拥有相对独立税收主权的地区,由于对参与国际经济活动的纳税人行使税收管辖权而引起的一系列税收活动。^①也有学者认为,国际税收就是两个或两个以上国家的政府,在对跨国纳税人行使各自的税收权力而形成的征纳关系中所发生的国家之间的税收分配关系。我国著名学者邓子基教授则指出:国际税收就是在国际经济活动中协调国家与国家之间的税收分配关系,国际税收研究的是国际经济活动中各个国家与有关的跨国纳税人之间的税收法律规范,以及由此而产生的有关国家与国家之间的税收分配关系。^②

从上述不同观点看,国际税收的概念存在“狭义说”和“广义说”之分。狭义的国际税收仅指两个或两个以上的国家在凭借政治权力对从事跨国活动的纳税

① 参见胡华:《浅析国际税收概念》,载《经济论坛》2004年第7期。

② 参见靳东升:《邓子基教授与中国国际税收研究评述》,载《涉外税务》2007年第5期。

人征税时所形成的国家与国家之间的税收利益分配关系。各国的涉外税收应属于国内税收的范畴而排除在国际税收概念之外,即国际税收不包括各国的涉外税收。广义说认为,国际税收除了指国家与国家之间的税收利益分配关系外,还应包括各国的涉外税收。

有学者对这种“狭义说”与“广义说”的区分采取了另外一种表述,认为国际税收的概念存在“分配关系论”和“两重关系论”两种。按照“分配关系论”,国际税收是指两个或两个以上的国家政府,在对跨国纳税人行使各自的征税权力而形成的征纳关系中所发生的国家之间的税收分配关系。“两重关系论”则认为国际税收是各国涉外税收的延伸和扩展,没有各国的涉外税收,便没有国家之间的税收分配关系,也就不存在各国税收权益的国际协调,国际税收的概念应包括两个方面的含义:一方面是各国政府与跨国纳税人之间的征纳关系;另一方面是国家之间的税收分配关系。^①

不难发现,不论是“广义说”和“狭义说”,抑或是“分配关系论”和“两重关系论”,实质上都是以国际税收是否包括各国的涉外税收为界限,主张国际税收包括各国涉外税收的为“广义说”或“两重关系论”,主张国际税收不包括各国涉外税收的为“狭义说”或“分配关系论”。于是乎,涉外税收和国际税收的关系又成了学者们讨论的对象。

尽管对于国际税收是否包括涉外税收存在分歧,但国内近乎所有学者都认为国际税收与涉外税收是既有区别又有联系的两个概念,不过对于这种区别与联系的具体内容,却又是众说纷纭。

有学者指出,涉外税收是一国税收制度中有关对外国纳税人(包括外国企业和个人)征税的部分,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征纳关系;而国际税收是一种国际关系,反映的是国与国之间在税收权益分配方面所形成的关系。^② 另有学者认为,涉外税收概念与国际税收概念在内涵上的差异性和外延上的一致性决定了两者既有密切的联系,又有显著的区别。从内涵上看,涉外税收反映的是以国家为一方主体和以涉外纳税人为另一方主体所形成的税收征纳关系。而国际税收反映的是双重关系,第一重关系反映的是以国家一方为主体和以涉外纳税人为另一方主体所形成的税收征纳关系;第二重关系反映的是以国家一方为主体和以相关国家为另一方主体所形成的国家之间的税收分配关系。从概念外延上看,涉外税收和国际税收

① 参见尹音频:《国际税收与涉外税收关系新辨》,载《财经科学》1996年第4期。

② 参见杨志清:《国际税收理论与实践:回顾和展望》,载《国际税收》2013年第7期。

概念是一致的,具体包括两个方面:一是对跨国流动商品的征税,二是对跨国所得和一般财产价值的课税。^①

还有学者认为国际税收与涉外税收二者的联系在于:二者在内涵方面都包含了国家政府之间的税收分配关系,外延方面都包含对跨国商品、跨国所得及跨国一般财产价值课税。二者的区别在于:首先,两者的后盾不同。涉外税收是以某一国的政治权力为后盾,而国际税收则没有超国家的政治权力为后盾。其次,两者的本质不同。涉外税收的本质是税收征纳分配关系与国家之间的税收分配关系,而国际税收本质则是国际税收关系,它包含国际税收协调关系与国际税收分配关系。最后,二者的立足点不同。一国的涉外税收主要立足于国内,而国际税收则立足于国际。^②

上述众说纷纭的讨论反映了学界对国际税收这一基础理论问题的重视。不过,诚如有学者指出,不同研究者从各自的理解出发,对国际税收的概念这一基础问题产生了不同认识,这种局面不利于国际税收理论和实践的发展。^③ 其实,“国际税收”是从英文“International Taxation”翻译而来的,但“International Taxation”原本的含义与我国许多学者对“国际税收”的理解并不完全一致,按照国外对国际税收的传统定义,国际税收是一个国家对外国人来源于本国的收入或财富所征的税以及对本国公民、居民或企业来源于境外的收入或财富所课的税。这一定义将国际税收具体化为国家的税收制度,使之与特定国家相联系。正因为如此,有学者认为,只存在某一个国家的国际税收,而不存在国际的国际税收。^④ 另外,国外的一些相关著作对国际税收与涉外税收也不加区分。例如,美国著名的国际税收专家罗伊·罗哈吉在其《国际税收基础》一书中将国际税收定义为“对在两个或两个以上国家之间进行的跨境交易行为进行征税的一系列税收规则”^⑤。保罗·R. 麦克丹尼尔与休·J. 奥尔特合著的《美国国际税收概论》更是将国际税收和涉外税收的概念等同起来。^⑥ 这些表述在一定程度上代表了西方学者对国际税收这一现象的认识,对我们理解相关概念具有重要的参考价值。

① 参见郑榕:《关于涉外税收和国际税收学科概念内涵和外延的再界定》,载《扬州大学税务学院学报》1999年第3期。

② 参见尹音频:《国际税收与涉外税收关系新辨》,载《财经科学》1996年第4期。

③ 参见吕鹏:《国际税收概念的三个不足》,载《涉外税务》1995年第5期。

④ 同上。

⑤ [美]罗伊·罗哈吉:《国际税收基础》,林海宁、范文祥译,北京大学出版社2006年版,第1页。

⑥ 参见郑榕:《关于涉外税收和国际税收学科概念内涵和外延的再界定》,载《扬州大学税务学院学报》1999年第3期。

在概念移植的过程中,由于不同的法律体系和法制传统的影响,对同一概念在移植前后赋予不同的内涵是难以避免的,我们固然可以参考国外理论与实务界对国际税收的理解,但也未必要与之等同,国际税收这一概念毕竟也不为西方国家所特有。作为一种理论研究和学术探讨,除了要探求相关概念的本质以外,还要注重学科体系的科学性和完整性。本书认为广义的国际税收说比较全面地反映了其本质,具有其合理性,下文的论述均以广义的国际税收说为基础,即主张国际税收不仅包括不同国家之间的税收分配关系,同时还包括一国的涉外税收征收关系。

(二) 国际税法概念

虽然目前国内学界普遍认为,国际税法是调整国际税收法律规范的总称,但在具体讨论时,往往对国际税收和国际税法二者的内涵和外延的界限缺乏必要的区分,这一点从目前国内主流教材的内容和体系安排可见一斑。不论是国际税收教材,还是国际税法教材,基本上都是以税收管辖权、国际双重征税、国际逃税与避税规制、国际税收协调等为主要内容,而且具体阐释也都大同小异。^① 这种现象至少说明国际税收与国际税法之间的区别尚没有得到应有的重视和体现。

实际上,国际税法和国际税收是分属两个范畴的概念。国际税收是经济范畴,国际税法是法律范畴;国际税收是国际税法产生的经济前提,国际税法是规范和促进国际税收发展的法律保障。国际税法以国际税收为调整对象。严格说来,广义与狭义不是针对国际税法的概念而言,而是从其调整对象或法律渊源等其他角度来谈的。为了避免造成理解上的混乱,本书仍按照当前国内主流学说,将国际税法的概念分为狭义说、广义说和新国际税法说三种情形加以介绍。

1. 狭义说

狭义国际税法说认为,国际税法的调整对象仅限于国家间的税收分配关系,其渊源仅限于国家与国家之间的税收条约、协定,各国的涉外税法不能成为国际税法的渊源。

2. 广义说

该学说主张国际税法的调整对象不仅包括国家间的税收分配关系,而且还包括一国政府与跨国纳税人之间的涉外税收征收关系。其法律规范除了包括调

^① 参见程永昌主编:《国际税收学》(第2版),中国税务出版社2006年版;李志辉主编:《国际税收学》,科学出版社2006年版;刘剑文主编:《国际税法》(第二版),北京大学出版社2004年版。

整国家间税收分配关系的国际税收条约以外,还包括各国国内的涉外税法。^①

3. 新国际税法说

新国际税法说的内容包括:国际税法的调整对象是国际税收协调关系。所谓国际税收协调关系,是指两个或两个以上的国家或地区在协调它们之间的税收关系的过程中所产生的各种关系的总称。所谓税收关系,是指各相关主体在围绕税收的征管和协作等活动的过程中所产生的与税收有关的各种关系的总称。国际税法不调整国家与涉外纳税人之间的涉外税收征纳关系。国际税法的渊源包括条约、惯例和国际法院关于税收纠纷的判例,各国的涉外税法属于国内法,不是国际税法的渊源。新国际税法说还认为,涉外税法与国际税法的关系十分密切,决定了涉外税法是国际税法的一个重要研究对象,涉外税法也成为国际税法中一个重要的组成部分,但涉外税法成为国际税法学的研究对象这一前提并不能当然地得出国际税法包括涉外税法的结论。^②

尽管新国际税法说详尽地阐释了该学说与广义说和狭义说的区别,其视角也不乏独到之处,但从其内容看,新说与狭义说却极近相似,目前理论界在述及国际税法概念时,仍然多提狭义说和广义说。在广义说与狭义说之间,绝大多数学者都主张广义说。本书在下文的论述中也主张广义的国际税法说,即国际税法作为国际经济法的一个独立法律分支,是调整国家涉外税收征纳关系和国家间税收分配关系的法律规范的总和。

二、国际税法的调整对象

简言之,国际税法的调整对象是国际经济活动中主权国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系,以及由此产生的有关国家之间的税收分配关系。它包括两层含义:第一,它反映了一个国家对跨国纳税人的征税权及其征税制度;第二,它反映了国家之间税收权益的分配,两者互为条件,相互依赖。

由于两个或两个以上国家对税收具有管辖权,而同一纳税义务人在两个或两个以上国家负有双重纳税义务,因此,国际税收关系的内容必然具有双重性质,即一方面表现为主权国家与具有跨国所得的纳税人之间的税收征纳关系,另一方面则又表现为相关国家之间就纳税人的跨国所得的税收利益分配关系。

理论上说,税收分配关系和税收征纳关系是两个不同层面上的调整对象,如

^① 参见刘剑文、李刚:《国际税法特征之探析》,载《武汉大学学报(哲学社会科学版)》1999年第4期。

^② 参见翟继光:《国际税法新论——兼论广义国际税法论的缺陷》,载《时代法学》2004年第4期。

果说前者侧重于国际税收基础理论,那么后者就是在基础理论指导下的特定国家的国际税收,但这两个不同层面之间的界限已越来越模糊,国际税法通常是对国家的涉外税收征纳关系和国家间的税收分配关系两个层次同时进行调整的。尽管从单个的国际税收法律规范看,其调整对象的单一性仍然存在,但实际上国家在对跨国纳税人的某项具体所得征税时,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。^①

三、国际税法的渊源

国际税法的渊源是指国际税法的表现形式。由于国际税收关系是以纳税人的跨国所得为基础所形成的一种特殊的经济分配关系,它既涉及国家与跨国纳税人的权益,又涉及相关国家的权益分配,因而调整国际税收关系的法律规范亦呈现出多样性的特点。总体上看,国际税法的渊源包括国际法规范和国内法规范,国际法规范又包括国际条约和国际惯例。

(一) 国际税收条约

1. 概念及分类

国际税收条约(International Tax Treaty),亦称国际税收协定,是指两个或两个以上的主权国家,为了协调相互间在处理跨国纳税人征纳事务方面的税收关系,依照对等原则,通过政府间谈判所缔结的确定各自在国际税收方面的权利义务关系的一种书面协议。在税收国际化的历史条件下,国家税收权益关系的协调,主要是通过有关当事国之间缔结的国际税收协定来作出规范。国际税收协定已成为各国之间避免国际双重征税、调节国家之间的税收利益分配、促进国际经济合作的最有效手段之一。国际税收协定可以按照不同的标准加以分类。按照缔约方数量可以分为双边协定和多边协定;按照适用的税种可以分为所得税协定、关税协定等;按照协定的内容可以分为专项协定和综合协定。

2. 产生与发展

从根源看,国际税收协定的产生是以下三要素共同推动的结果:第一,随着国际经济合作的不断扩大,国际双重征税现象日趋突出,严重制约了国际经济合作和技术交流的正常进行,客观上需要以某种方式来规范和划分国家之间的税收管辖权。第二,国际上逃避税现象日趋猖獗,各国很难单独控制和防止跨国纳税人的逃避税活动,迫切 need 加强国际税务合作,采取共同措施来防止国际逃避

^① 参见刘剑文、李刚:《国际税法特征之探析》,载《武汉大学学报(哲学社会科学版)》1999年第4期。

税的发生。第三,为防止国际税收歧视,各国有必要通过协定安排来实现税收无差别待遇,为各国之间的经济合作扫除障碍。

正是在上述因素的推动下,早在 19 世纪中叶就开始出现了世界上最早的税收协定。通说认为,最早的税收协定是 1843 年法国和比利时缔结的双边税收协定。但最早旨在解决国际重复征税问题的税收协定是由英国与瑞士于 1872 年缔结的,该协定主要涉及遗产税,而 1899 年奥匈帝国与普鲁士王国缔结的双边税收协定则主要以解决对所得和财产重复征税为内容。二战之后,国家之间缔结税收协定的情况更多,已成为协调国家之间税收利益分配的主要手段。与现代税收条约不同的是,早期的税收协定是通过加强国家之间行政和司法协助以防止逃避税、增加财政收入,而现代税收条约则更多的是为了避免双重征税,这一差异反映了税收从单纯作为取得财政收入的手段发展成为促进实现国家经济目标的经济杠杆。除此之外,当代国际税收协定的发展,还呈现出以下几个方面的特征:

一是国际税收协定的内容不断充实。早期税收协定的条款一般较少,内容也过于狭窄,主要是为了解决某一单一问题,而近年来所缔结的税收协定,内容越来越广泛,在税种上,已由单一税种扩展到多项税种;在纳税客体上,已由少数所得扩展到几乎全部所得;在协定目标上,已由单纯的避免重复征税扩展到包括征税权的划分、消除双重征税、防止国际逃避税等内容。

二是国际税收协定日趋规范化。国际税收协定的规范化主要是通过国际组织制定的税收协定范本来实现的。1963 年,经济合作与发展组织(Organization for Economic Co-operation and Development,简称“经合组织”或“OECD”)的 24 个成员国草拟了一份避免双重征税协定,并于 1977 年 4 月 11 日正式颁布并命名为《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》(简称《经合组织税收协定范本》或《OECD 范本》,见附录 2),该范本后来经过 1992 年、1994 年、1995 年、1997 年、2000 年、2003 年、2005 年、2008 年、2010 年和 2014 年十次修订,目前的 2014 年新范本不仅用来指导经合组织成员国之间的税收协定谈判,同时也为该组织成员国与非成员国在税收协定谈判中提供了示范基础。

除《OECD 范本》以外,联合国经济及社会理事会 1979 年通过了《关于发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本》(简称《联合国税收协定范本》或《UN 范本》),见附录 1),该范本从 1997 年开始修订,并于 2001 年公布修订后的新版本。历经十年,2011 年再次作出修订。该范本在总体结构上与《OECD 范本》相似,但扩大了收入来源国的税收管辖权范围,以平衡发达国家和发展中国

家的税收利益。该范本在发展中国家的税收协定实践中得到广泛运用。

三是多边税收协定逐渐增多。20 世纪 70 年代以前,国际税收协定的绝大多数都是双边协定,很少有多边协定,但进入 1970 年以后,伴随着区域经济集团化的发展,出现了区域税收一体化,一体化的税收加强了区域内、外多边税收协定的发展。^① 尽管目前的多边协定仍是区域性的,还远不是全球性的协定或公约,但随着经济全球化的进一步发展,这些区域性的多边税收协定将来一定能在更大的跨区域范围内缔结,甚至在全球范围内缔结。^② 值得一提的是,最早由经合组织和欧洲理事会于 1988 年制定的《多边税收征管互助公约》在 2010 年修订后,向所有国家开放,不再局限于经合组织和欧洲理事会的成员国。截至 2013 年 8 月底,已有包括中国在内的 56 个国家签署了该公约,使之成为一个真正意义上的全球性多边税收公约。

四是专项性国际税收协定迅速发展。作为国际税法渊源的国际条约除了以避免和消除双重征税为主要目的的综合性条约以外,还包括与国际税收相关的其他协定,尤其是 21 世纪以来发展最为迅速的国际税收情报交换协定。国际税收情报交换是指各国的税务主管当局之间为税收征管目的而彼此交换情报的行为。^③ 在经济全球化和跨国经营日益普遍化的背景下,一国的税务部门要了解跨国纳税人的跨国经营状况及其他涉税信息,在很大程度上要依赖于他国协助提供的有关情报。2002 年 4 月,经合组织出台了《税收情报交换协定范本》,对情报交流请求的实施、拒绝、保密、国内立法、执行程序等问题都作出了详细规定。该范本的出台极大地推动了国际范围内情报交换专项协定的签署步伐,截至 2012 年底,已有近千个以此范本为蓝本的情报交换协定得以签署。可以说,国际税收情报交换协定已经成为国际税法的一个重要国际法渊源。

3. 内容

如前所述,国际税收协定可以分为不同的类型,分别规定了不同的内容,这里仅结合《OECD 范本》或以《OECD 范本》为蓝本的综合协定看,此类协定通常包括以下几个方面的内容:^④

(1) 协定的适用范围

① 主体范围。即协定适用于哪些人。早期的双边税收协定一般仅对缔约国双方的公民适用,即国籍是确定协定主体范围的标准,而并不考虑纳税人的住

① 参见苑新丽:《国际税收协定的发展及面临的新问题》,载《财经问题研究》2003 年第 10 期。

② 参见刘永伟:《国际税收协定的几个重大发展及其展望》,载《中国法学》2005 年第 1 期。

③ 参见廖益新主编:《国际税法》,高等教育出版社 2008 年版,第 301 页。

④ 参见曹建明、陈治东主编:《国际经济法专论》(第六卷),法律出版社 2000 年版,第 133 页。

所或居所。随着跨国投资活动的增多,各国为捍卫自身的经济权益,都纷纷以住所或居所原则来行使税收管辖权。

② 客体范围。即协定适用于哪些税种。税收协定的客体主要是所得,但也不限于所得,对一些特定财产的占有行为课征的财产税也可列入协定的适用范围。协定的客体适用范围的确定主要取决于缔约国国内税制的特殊要求。

③ 地域范围。国际税收协定原则上对缔约国的全部国家领土有效,包括缔约国实施有关国内税收法律的所有领土、领海,以及缔约国根据国际法所拥有的勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领海以外的区域。

④ 时间范围。一般国际税收协定以交换批准书为生效要件。缔约国双方经过谈判协商,达成协议文本草案,然后由双方主管部门草签,最后经缔约国各方的权力机关批准,双方互换批准书后方可生效。国际税收协定生效后,一般应长期有效,除非条约本身规定了有效期限。

(2) 税收管辖权的划分和协调

税收管辖权的划分是国际税收协定的核心条款。在征税涉及他国或多国的情形下,需通过税收管辖权划分规则来确定应由哪一国行使优先征税权,哪一些情形可由一国行使独占征税权等等。通过签订国际税收协定,缔约国双方确定对营业所得、投资所得、劳务所得及其财产所得等的管辖原则,以此来合理地划分缔约国各方的税收管辖权范围。

(3) 避免国际双重征税的方法

国际双重征税是由于有关国家对跨国所得同时行使不同的税收管辖权导致冲突所产生的,要解决国家间对跨国纳税人的双重征税问题,除了需要通过划分税收管辖权来防范双重征税以外,还需要规定消除双重征税的措施,即缔约国之间需要协商确定对行使居民管辖权的居住国应该如何采取有效的措施,最终消除双重征税。大多数协定都规定了免税法和抵免法两种方法。

(4) 税收无差别待遇原则

避免税收歧视,实行税收无差别待遇原则是国际税收的一项重要原则。事实上,有关禁止税收歧视的条款规定,其历史远比在当今国际税收协定中的条款规定来得悠久,早在1535年法国与奥斯曼帝国缔结的贸易协定中就有禁止对缔约国的另一方国民实行税收歧视的规定。《UN 范本》与《OECD 范本》都在第24条明确规定了税收的无差别待遇原则条款,以保证缔约国一方的人在缔约国另一方应负担的纳税义务,不与缔约国另一方的人在相同或类似的情况下所受到的纳税待遇不同或比其负担更重。税收无差别待遇原则在国际税收协定条款

规定中具体表现为:国籍无差别条款、常设机构无差别条款、扣除无差别条款和所有权无差别条款等。

(5) 加强国际合作,防止国际逃避税

鉴于跨国纳税人利用各国税制的差异及其立法漏洞进行逃避税的活动日益猖獗,防止国际逃避税已成为国际税收协定的重要内容。通过在国际税收协定中规定情报交换及其他形式的国际税务合作形式,有利于消除和防止国际逃避税现象。

4. 国际税收协定的解释

国际税收协定作为法律规则,其解释的必要性除来源于一般法律需要解释的共同原因之外,还源于其本身存在的一些特点。各国在谈判过程的立场妥协和利益平衡、促进国际贸易和投资活动发展以及最大限度维护本国税收主权的张力等因素都造成条文的含糊不清和模棱两可,都决定了国际税收协定规则需要法律解释。

税收协定是国际条约,因此应根据条约法所规定的解释方法进行解释,即《维也纳条约法公约》(简称《条约法公约》)第31条至第32条规定的文义解释、体系解释、目的解释和历史解释方法,这应是税收协定一般解释规则。同时,大部分税收协定的第3条第2款都规定了应用协定用语的国内税法含义进行解释这一独特方法,这就构成了税收协定的专门解释规则。很多国家都制定了关于税收协定解释的国内法规定,如我国国家税务总局在2010年制定了《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释》(国税发[2010]75号),并且明确规定这个解释文件不但适用于《中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》的解释,而且也适用于其他协定相同条款的解释及执行。虽然国内法对于税收协定的解释有重要作用,但是协定第3条第2款本身的解释还是应根据《条约法公约》进行,因此,第3条第2款的适用并没有排除《条约法公约》的适用。

在国际法上,国际条约的解释主体为缔约国全体或者经授权的某些专门机构。税收协定的解释虽然是对国际条约的解释,但其解释主要是由缔约国一方的税务机关和国内法院进行,而且税收协定的解释过程同时受到国际法和国内法的调整和制约,因此,必须同时结合国际法与国内法的规定才能全面地剖析税收协定的解释问题。例如,纯粹从国际法的角度来看,税收协定的解释在于查明和贯彻缔约国双方的共同意思。但在税收协定解释实践中,如果这一共同意思与本国立法机关立法意图不相符,缔约国国内法院最终不得受制于本国宪法