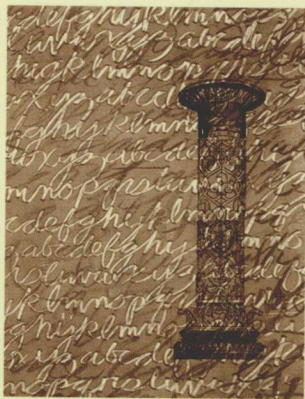




国际法双语教学试用教材

国际税法

International Tax Law



张泽平 编著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

014033524

D996.3
14

International Tax Law

国际税法

张泽平 编著



北航

C1721552



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

D996.3
14

图书在版编目(CIP)数据

国际税法/张泽平编著. —北京:北京大学出版社, 2014. 3

(国际法双语教学试用教材)

ISBN 978 - 7 - 301 - 23981 - 0

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(2014)第 036710 号

书 名: 国际税法

著作责任者: 张泽平 编著

责任编辑: 尹 璐 朱梅全 王业龙

标准书号: ISBN 978 - 7 - 301 - 23981 - 0/D · 3534

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> 新浪官方微博: @北京大学出版社

电子信箱: sdyy-2005@126.com

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

出版部 62754962

印 刷 者: 三河市博文印刷厂

经 销 者: 新华书店

730 毫米×980 毫米 16 开本 20.5 印张 390 千字

2014 年 3 月第 1 版 2014 年 3 月第 1 次印刷

定 价: 42.00 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

编者说明

经济全球化带来了税源、税收征管和税收筹划的国际化,在这一背景下,国际税收问题受到前所未有的重视。一方面,各国之间需要通过签订税收协定和加强税务行政合作来避免双重征税和双重不征税,建立公正合理的国际税收秩序;另一方面,各国都面临着从国内法和国际法层面完善涉外税收法制和加强涉外税收征管的紧迫任务。当代的国际税收问题还常常与反洗钱、反腐败等问题牵连在一起,使得情况变得尤为复杂。针对这一现状,作为调整国际税收秩序的法律部门,国际税法也面临新的挑战,需要我们在把握传统体系的基础上,以新的视角来认识和应对新问题。

从法律渊源上讲,国际税法既包括国际税收条约,也包括各国的涉外税收法规,内容极其庞杂。本书作为国际税法基础教材,不求全面地阐释国际税收法律体系,仅就国际税法、国际税收管辖权、国际双重征税等基础概念,以及税收协定下各类跨国所得的征税规则、常见的国际避税方式等问题加以介绍。本书还在最后一章对当前比较热点的国际税收合作相关问题进行了介绍。本书的内容既没有深入到对税收协定具体条款的解读,也没有对特定国家的涉外税收法规进行系统的梳理,但求通过对基础知识和基础概念的介绍,为理解和应用国际税收条约以及各国的涉外税收法规奠定必要的基础。

本书在每一章后面都增加了英文阅读材料,主要是与各章内容相关的国际组织文件及相关案例,以求进一步充实各章的知识内容和信息含量。此外,通过大量英文材料的阅读,也便于学生熟悉和掌握国际税法专业词汇。

在本书的编撰过程中,华东政法大学国际法专业研究生蒲佳燕、郝罗娜、黄文秀、袁捷等同学作了大量的资料收集和整理工作。北京大学出版社的王业龙副编审、尹璐编辑也为本书的出版付出了艰辛的努力,在此表示衷心的感谢!

由于国际税法知识本身的复杂性以及编者水平的局限,书中错误与不当之处在所难免,恳请读者批评指正。

编者

2013年11月6日

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	12
本章阅读材料	20
第二章 国际税收管辖权	27
第一节 国际税收管辖权概述	27
第二节 居民税收管辖权的行使	30
第三节 收入来源地税收管辖权的行使	35
第四节 公民税收管辖权的行使	40
第五节 电子商务对传统税收管辖权制度的挑战	44
本章阅读材料	48
第三章 国际双重征税	56
第一节 国际双重征税概述	56
第二节 法律性国际双重征税的解决方法	58
第三节 经济性国际双重征税的解决方法	63
第四节 税收饶让抵免	65
本章阅读材料	68
第四章 不同类型跨国所得的征税规则	82
第一节 对跨国营业利润的征税	82
第二节 对跨国个人劳务所得的征税	95
第三节 对跨国投资所得的征税	108
第四节 对跨国财产收益和其他所得的征税	120
本章阅读材料	125
第五章 国际避税与反避税	140
第一节 国际避税与反避税概述	140
第二节 滥用税收协定	143
第三节 资本弱化	149
第四节 受控外国公司	154
第五节 税基侵蚀和利润转移	158

本章阅读材料	161
第六章 转让定价的法律制度	183
第一节 转让定价概述	183
第二节 规制转让定价的基本原则	187
第三节 针对转让定价的调整方法	191
第四节 避免和解决转让定价争议的方法	199
第五节 关于无形资产转让定价的特殊考虑	203
第六节 关于集团内劳务转让定价的特殊考虑	207
第七节 成本分摊协议	210
本章阅读材料	213
第七章 国际税务合作的法律机制	242
第一节 国际税收竞争及其协调	242
第二节 国际税收情报交换	246
第三节 税款协助征收与文书送达	256
第四节 国际税收争端的解决	261
本章阅读材料	271
附录一 联合国税收协定范本	277
附录二 经合组织税收协定范本	303

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

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。

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的征税以及对本国公民、居民或企业来源于境外的收入或财富的课税。这一定义将“国际税收”(International Taxation)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。

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,但也未必必要与之等同,国际税收这一概念毕竟也不为西方

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。

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这两门学科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。^②

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

^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。

^② 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。

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,从而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。^①

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。在广义与狭义之间,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。

由于国际税收中的征税对象存在两个或两个以上国家对税收的管辖权,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。^②

^① 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。

^② 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。

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或多边协定;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或综合协定。

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,迫切需要加强国际税务合作,采取共同措施来防止国际逃避税的发生。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《经合组织范本》或《OECD范本》),该范本后来经过1992年、1994年、1995年、1997年、2000年、2003年、2005年、2008年和2010年九次修订,目前的2010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《联合国范本》或《UN范本》),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10年之后,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。

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。

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。^①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,这里仅结合以《OECD 范本》或《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:^②

(1) 协定的适用范围

税收协定的适用范围主要包括主体范围、客体范围、地域范围和时间范围条款。

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

① 参见廖益新主编:《国际税法》,高等教育出版社 2008 年版,第 301 页。

② 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。

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,因此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。

(二) 国际税收惯例

国际惯例是在长期国际交往中逐渐形成的不成文的法律规范,由具有法律约束力的“国际习惯”和尚不具有法律约束力的“通例”两部分组成。根据《国际法院规约》第 38 条第 1 款的规定,国际习惯是“作为通例之证明而经接受为法律者”。这就是说,一项规则要成为国际惯例必须具备两个条件:一是“物质因素”,即长期实践中重复类似行为而形成普遍的习惯做法;二是“心理因素”,即这种做法被国家和当事人认可而具有法律效力。

国际税收惯例是指在国际经济交往中,处理国家间税收权益关系,反复出现并被各国广泛接受,因而具有法律约束力的税收通例,是国际税收关系的行为准则。^①一般认为,国际税收协定优先原则、在外国人税收待遇标准上的无差别原则、全面税收管辖权应限于居民纳税人原则、外交税收豁免原则等应视为国际税收惯例。^②各国在协调处理税收权益的分配关系中,应当充分尊重和遵循上述这些国际税收惯例,只有这样才能体现国际税收关系中的平等互利原则,才能促进国际经济合作和技术交流的发展。^③

(三) 国内法

国际税法的国内法渊源主要体现为各国的涉外税法,包括涉外所得税法和财产税法。它既包括各国立法和行政机关颁布的涉外税收法律法规,又包括英美法系国家司法机关的涉外税收判例。各国涉外税法虽有不少法律规范直接涉及国家间的税收分配关系,但国内法渊源在调整国际税收关系中的主要功能和作用,是调整该国与跨国纳税人之间的税收征纳关系,即确定国家对跨国征税对象的税收管辖权、征税范围和程度及课税的方式和程序。^④判断一国税法是否属于国际税法的渊源,并不在于其法律名称是否冠以“国际”或“涉外”字样,而是看其内容是否调整国际税收关系。

四、国际税法的基本原则

原则可以分为基本原则和具体原则,国际税法的基本原则是指适用于国际税法的各个方面,构成国际税法的基础,并对国际税法的制定和实施等具有指导意义的信念。基本原则具有普遍适用性、基础性和稳定性,如果不满足这三个方面的特性,比如某项原则只能适用于国际税法的某一个方面,或者不能构成国际税法的基础,则只能构成国际税法的具体原则。

区分国际税法的基本原则与具体原则具有非常重要的意义。基本原则由于具有稳定性,因而容易确定,而具体原则不具有稳定性,在国际税法的不同分支范围内,其具体原则有不同的内容。目前,关于国际税法的原则国内理论界分歧较大,权威学者之间也未能就此达成一致认识。产生这种分歧的主要原因就在于没有将基本原则与具体原则加以区分,而是笼统地讨论国际税法的原则。本书认为,国际税法的基本原则包括税收主权原则、国际合作原则和公平原则。

(一) 税收主权原则

税收主权是国家主权在国际税收领域的体现。国家主权是国家最重要的属

① 参见刘志诚、王诚尧:《正确认识和运用税收国际惯例》,载《涉外税务》1995年第1期。

② 参见王选汇:《国际税收惯例纵横谈》,载《涉外税务》1995年第1期。

③ 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5页。

④ 参见廖益新:《国际税法》,高等教育出版社2008年版,第5页。

性,是国家固有的在国内的最高权力和在国际上的独立权力。由于这种权力不可分割和不可让与,不从属于外来的意志与干预,因此,主权在国内是最高的,在国际上是独立的。质言之,国家独立自主地处理自己的内外事务、管理自己国家的权力就是国家主权。^① 对内最高性和对外独立性是国家主权最重要的两个特征,对内最高性表现为国家对其领土内的一切人和物以及领土外的本国人享有属地优越权和属人优越权,主权国家可以通过立法等各种手段来实现自己的统治,而不受任何其他力量的干预和限制。独立性是指国家有权独立自主地处理其主权范围内的事务,国家处理这些事务不受外来的干涉。^②

作为国家主权在国际税收领域的体现,税收主权有两个方面的含义:一是对本国涉外税收实施征管的权力,即指一国可以根据本国国情和自身发展需要独立自主地制定本国的涉外税法,包括确定税收管辖权的基础、税基与税率、税收优惠措施等。二是独立自主地参与国际税收利益分配的权力,包括参与国际税收条约的谈判与签订、参与国际税收争端的解决等。

(二) 国际合作原则

国际合作原则是指各国不论政治、经济、社会制度有何差异,在双边或多边交往中都应该互相协助和合作。在国际税收中,按照税收主权原则,各国可以独立自主地制定本国的涉外税收法律,这就有可能导致不同国家税收法律之间的冲突,而这种冲突将具体表现为一系列的问题,如双重或多重征税,即不同国家对同一应税项目均实行征税。另外,各国税法冲突还会为国际逃避税提供操作空间,即跨国纳税人可以利用不同国家之间税收政策的差异,通过转移成本或利润等手段,将应税所得从高税率国家转移至低税率甚至是零税率国家。显然,这些都将严重影响正常的国际税收秩序,同时也不利于各国税收政策的实施。

解决上述冲突的有效途径便是加强国际合作,在国际税收中,国际合作的主要形式就是通过双边或多边协定确立合作框架,建立包括税收管辖权协调、信息交流、争端解决等在内的合作机制。目前已有联合国、经合组织、东盟、安第斯共同体等国际组织制定了税收协定范本,各国在借鉴协定范本的基础上,结合各国具体情形,已签署各类税收协定 6000 多项。

这里需要指出的是,国际合作原则不仅体现在税收利益分配关系上,各国即便在制定本国的涉外税收征管法规时,也充分体现了国际合作原则,如税收抵免、饶让等制度都是国际合作原则的体现,正是从这个意义上说,国际合作原则贯穿各国涉外税收征纳和国际税收利益分配的全面关系中,构成国际税法的基

^① 参见王铁崖主编:《国际法》,法律出版社 1981 年版,第 67 页。

^② 参见杨泽伟:《主权论——国际法上的主权问题及其发展趋势研究》,北京大学出版社 2006 年版,第 7 页。