

杨琼珍 屈刚 王伶



国际税法

武汉出版社

号80字登录图

国际税法

杨琼珍 屈刚 王伶



南方医科大学图书馆



AA454953

武汉出版社

鄂新登字08号

国际税法

国际税法
杨琼珍 屈刚 王伶 编著

武汉出版社出版发行
(武汉市江岸区北京路20号 邮政编码 430014)
新华书店经销
通信指挥学院教保印刷厂印刷

850×1168毫米 32开 8.375印张 字数185千字
1994年6月第1版 1994年6月第1次印刷
印数1—3000册 定价:10.00元

ISBN7-5430-1234-0/D·103

本书如有印装质量问题,由承印厂负责调换

前 言

国际税法是第二次世界大战后形成和发展起来的一个新的法律部门。随着现代国际经济关系的不断发展，国家之间的税收交往更加频繁，而国际税收关系也日趋复杂化。在这种情况下，协调国家之间税收关系的国际税法也越来越受到世界各国和有关国际组织的关注。我国自实行对外开放政策以来，为了适应国际经济交往的需要，也陆续同其他国家签订了一些双边税收协定，并以国内法的形式颁布了一系列的涉外税收法规。国际税法已成为调整我国与其他国家之间税收关系的一个重要的法律依据。为了培养更多、更好的国际经济法律人才以适应我国对外开放的需要，我们经过近两年的努力，几易其稿，撰写了这本《国际税法》。

在撰写这本书时，我们坚持从国际税收法律事务的实际出发，以有关国际条约、国际惯例和各国的涉外税法规为依据，并注意吸收国内外有关国际税法的最新理论研究成果，对国际税法的有关问题作了全面而系统的阐释、分析和研究，力求做到理论性、实用性与科学性的统一。本书最大的特点是内容新颖、资料详实，可读性强。它不仅可供高等院校国际经济法系（专业）的师生选用，同时对立法和司法部门、涉外经济部门和企业等，也具有一定的参考价值。

由于国际税法产生的历史不长，而以国际税法为研究对象的国际税法也还处于形成和发展阶段，因此其中许多问题有待于进一步探讨和研究。加之我们水平有限，本书如有疏漏和错误之处，请批评指正。

作 者

一九九四年二月

目 录

前 言

第一章 概述..... (1)

第一节 国际税法概念..... (1)

一、国际税法概念及其性质..... (1)

二、国际税法的调整对象..... (3)

三、国际税法与国际税法..... (5)

第二节 国际税法的历史发展..... (6)

一、国际税法的酝酿阶段..... (6)

二、国际税法的萌芽阶段..... (7)

三、国际税法的形成和发展阶段..... (9)

第三节 国际税法的渊源..... (10)

一、国际法渊源..... (10)

二、国内法渊源..... (12)

第四节 国际税法的基本原则..... (13)

一、国家税收管辖权独立原则..... (14)

二、在平等互利的基础上进行国际税收分配的原则..... (14)

三、国际税负公平原则..... (15)

第二章 税收管辖权..... (17)

第一节 概述..... (17)

一、税收管辖权的概念和种类..... (17)

二、各国的税收管辖权制度..... (18)

三、中国的税收管辖权制度..... (19)

第二节 居民税收管辖权..... (19)

一、居民的概念..... (20)

二、居民的标准	(20)
第三节 所得来源税收管辖权	(26)
一、所得的概念	(26)
二、所得来源的确定	(27)
三、中国的所得来源确定原则	(30)
第三章 国际双重征税	(31)
第一节 概述	(31)
一、国际双重征税的定义	(31)
二、国际双重征税的特点	(32)
三、国际双重征税的类型	(33)
第二节 国际双重征税产生的原因、条件及其影响	(35)
一、国际双重征税产生的原因	(35)
二、国际双重征税产生的条件	(38)
三、国际双重征税的影响	(39)
第三节 避免国际双重征税的意义与原则	(41)
一、避免国际双重征税的意义	(41)
二、避免国际双重征税的原则	(42)
第四节 避免国际双重征税的途径与方式	(44)
一、避免国际双重征税的途径	(44)
二、避免国际双重征税的方式	(46)
第五节 避免国际双重征税的方法	(47)
一、避免国际双重征税的基本方法	(47)
二、各国避免国际双重征税的实践	(56)
第四章 国际避税与逃税	(59)
第一节 国际避税与逃税	(59)
一、国际避税与逃税的定义	(59)
二、国际避税与逃税的基本方式	(66)
第二节 国际避税与逃税的国内法律控制	(71)

一、概述·····	(71)
二、各国防止国际避税与逃税的一般国内法措施·····	(75)
三、各国防止国际避税与逃税的特别法律措施·····	(78)
第三节 国际避税与逃税的国际法律控制·····	(87)
一、概述·····	(87)
二、防止国际避税与逃税的主要国际法措施·····	(93)
三、国际法防止国际避税与逃税的前景·····	(100)
第五章 涉外税收优惠制度 ·····	(107)
第一节 涉外税收优惠的含义及其作用·····	(107)
一、涉外税收优惠的含义·····	(107)
二、税收优惠的作用·····	(108)
第二节 各国涉外税收优惠制度的比较·····	(110)
一、发展中国家涉外税收优惠的普遍做法·····	(110)
二、发达国家涉外税收优惠的普遍做法·····	(114)
第三节 中国的涉外税收优惠制度·····	(115)
一、我国涉外税收优惠制度的主要内容·····	(115)
二、我国涉外税收优惠制度中存在的主要问题·····	(118)
三、完善我国涉外税收优惠制度的构想·····	(122)
第四节 税收饶让·····	(124)
一、税收饶让的含义和适用范围·····	(124)
二、税收饶让的作用·····	(126)
三、发达国家对税收饶让的态度·····	(126)
四、中外税收协定中有关税收饶让的条款·····	(127)
第六章 国际税收协定 ·····	(129)
第一节 概述·····	(129)
一、国际税收协定的概念和种类·····	(129)
二、国际税收协定的作用·····	(130)
三、国际税收协定的法律地位·····	(131)

四、国际税收协定的产生与发展	(133)
第二节 国际税收协定的基本结构和主要内容	(139)
一、国际税收协定的基本结构	(139)
二、国际税收协定的主要内容	(144)
第三节 中国对外缔结的双边税收协定	(149)
一、平等互利的原则	(151)
二、坚持收入来源地的征税权	(151)
三、遵从国际税收惯例	(151)
四、坚持税收饶让的原则	(151)
第七章 中华人民共和国涉外税收法律制度	(154)
第一节 中国涉外税法概述	(154)
一、中国涉外税法的基本原则	(154)
二、中国涉外税收的基本法规	(155)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税法	(156)
一、立法的必要性及新税法的特点	(156)
二、纳税主体	(159)
三、纳税客体	(159)
四、税率	(160)
五、应纳税所得额的计算	(161)
第三节 个人所得税法	(162)
一、纳税人及其纳税义务	(163)
二、纳税所得	(165)
三、税率	(166)
四、计税方法	(168)
五、免税所得和减免所得	(171)
第四节 流转税法	(172)
一、增值税	(173)
二、营业税	(179)

三、消费税	(182)
第五节 其他涉外税法	(186)
一、资源税法	(186)
二、特定目的税法	(190)
三、财产、行为税法	(191)
第六节 税收征管制度	(194)
一、税务管理制度	(195)
二、税款征收制度	(198)
三、税务检查制度	(203)
四、税务代理制度	(205)
五、税收法律责任	(205)
附录:	(210)
一、经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本	(210)
二、联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本	(228)
三、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》	(250)

第一章

概 述

第一节 国际税法概念

一、国际税法概念及其性质

国际税法是调整国际税收关系的法律规范的总称。它是伴随着国际税收关系的产生而出现的一个法律部门，是国际经济法中一个新的独立的分支。由于国际税法产生的历史并不长，尚处于发展和完善阶段，因此，对于它的概念和性质，国内外学者还存在着各种不同的见解和认识。归纳起来，大致可以区分为两类：

一是狭义的国际税法说。持这种观点的学者有德国的李卜特，匈牙利的泰伯·纳吉等。狭义的国际税法说，基于传统的法学学科，严格地在国际法和国内法之间划分界限，把国际税法的概念和范围并入制约国家间公共财政的国际公法范围，认为国际税法是调整国家之间国际税收分配关系的法律规范，并不包括一国政府制订的对于跨国纳税人的跨国所得征税的涉外税法规范。因此，国际税法在性质上属于那种约束国家的国际法。比如，德国学者李卜特认为，国际税法是调整国际法中所有关于财政关系

的法律。①匈牙利学者泰伯·纳吉也持这种观点。②总之，国际税法就是有关税收的国际法，其主体是国家，调整对象仅限于国家与国家之间的税收分配关系，适用的规范也只是与国际税收有关的国际法规范。

二是广义的国际税法说。持这种观点的学者有美国的罗文费德、瑞士的克奈西勒等。广义的国际税法突破了传统的法学分科的界限，认为国际税法是调整国家之间以及国家与纳税人之间基于国际税收事实引起的法律关系的法律规范的总称。它既包括调整国际税收关系的国际法规范和国际税收协定，又包括调整一国涉外税收关系的国内法规范如一国的涉外税法。因此，国际税法具有“跨国法”和“混和法”的性质。比如美国著名的国际经济法教授罗文费德认为，税收问题，不仅涉及国际法规，而且也涉及国内法规。③瑞士学者克奈西勒在《国际税法的基本问题》一书中指出，国际税法的规范比传统冲突法的范围要广泛一些，既包括属于程序性质的单边和双边冲突规范，又包括属于实体法性质的国内法的权利义务，他认为国际税法是“适用于国际税收事实的国际、国内冲突规范和实体规范的总和。”④另外，法国学者特罗塔巴斯也持这种观点。⑤归结到一点，广义的国际税法说主张，国际税法应由两个部分组成，既包括财政内容的国际公法规定，也包括制约具有涉外问题的财政关系的国内规则。

从上述两种观点中可以看出，从广义上理解和认识国际税法的概念和性质更符合现代国际税收关系的实际情况。因为国际税收关系是以纳税人的跨国所得为基础而形成的一种特殊的国际经济关系。这种关系除了包括国家间的税收分配关系外，还包括各国与跨国纳税人之间在税收上的征纳关系，即各国涉外的税收征纳关系。这两种关系是相互依存，相互影响的，没有各国涉外的税收征纳关系，便不会出现国家之间的税收分配关系；反之，如果不存在国家之间税收权益的分配，也就不会存在各国涉外税收

的国际协调。正因为此，调整这些关系的法律规范就表现出多样性的特征。其中，既有各国制定的适用于对纳税人的跨国所得征税的国内涉外税法规范；又有各国之间就国际税收分配问题所达成的国际税收条约或协定，以及各国在税收实践中逐渐形成的国际税收惯例。所以说，国际税法是由调整国际税收关系的国际法规范和国内法规范所构成的一个完整的法律体系。在性质上，它既不同于国际法，又不同于国内法，而是国际经济法中一个独立的部门法。

二、国际税法的调整对象

国际税法的调整对象是基于纳税人的跨国所得而产生的国际税收关系。具体包括国家与国家之间的税收分配关系和国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系。与单纯的国内税收关系相比，它有以下几个方面的特征：

1、国际税收法律关系的主体是国家和跨国纳税人

国家作为国际税收法律关系的主体与它作为国内税收法律关系的主体是不完全相同的。由于国际税收法律关系既有国家之间的税收分配关系，又有国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系，因而国家在这两关系中的主体地位也不相同。在国家之间的税收分配关系中，国家是一般主体。在这种情况下，它既享有权利，又承担义务，其主体地位与它作为国际法律关系主体地位是一样的。比如，两国协议将某项征税权划归一方，而将另一项征税权划归另一方，则缔约双方既各自享有对有关所得征税的权利，同时又都承担了将另一所得的征税权让给对方的义务。而在国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系中，国家又是征税主体。在这种情况下，它只享有征税的权利并不承担义务，其主体地位与它作为国内税收法律关系中的主体地位是一样的。

国际税收法律关系的另一主体即跨国纳税人，是指在两个或

两个以上的国家都承担纳税义务，具有双重纳税人身份的自然人和法人。这种跨国纳税人同国内税收法律关系中的纳税人的区别在于，跨国纳税人至少在两个国家负有纳税义务，而国内税收法律关系中的纳税人仅在一个国家负有纳税义务。从一国税收管辖权的角度来看，跨国纳税人既包括在国外取得收益的居民纳税人，同时也包括在本国境内获取收益的非居民纳税人。

2. 国际税收法律关系的客体是纳税人的跨国所得

所谓跨国所得是指所得来源地与所得收益人住所地不在同一国境内的所得。它主要包括两类：一类是本国居民来源于外国的所得；另一类是非本国居民的外国人取自本国境内的所得。对于这种跨国所得，一般存在两个，有时甚至是两个以上国家的税收管辖权。比如一国政府可以依据某一跨国所得的收益人是本国的居民这一理由对该项所得行使居民税收管辖权；而另一相关的外国则可依据该项跨国所得发生在该国境内这一事实而行使来源税收管辖权。在某些情况下，由于各国法律规定的纳税人的居民身份标准不同和所得来源地的识别标准不同，对纳税人的同一跨国所得会出现三个甚至三个以上的税收管辖权并存的现象。

3. 国际税收法律关系的内容，既表现为国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系，又表现为国与国之间的税收分配关系。

与国内税收关系不同，国际税收关系具有双重性质，即一方面为国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系，另一方面为国家与国家之间在纳税人的跨国所得上进行国际税收分配的关系。而国内税收法律关系中则并不存在这种国际税收分配问题。由于在国际税收中，征税对象存在着两个或两个以上国家的税收管辖权，而同一纳税人在两个或两个以上国家负有双重纳税义务。在这种情况下，在一笔跨国所得所能承受的税收负担限额内，一国对纳税人的跨国所得进行征税，客观上必然要涉及到另一相关国家的财政利益。而任何基于这种跨国所得而产生的具体征纳关系，都

存在着与之相关的国家之间在该笔跨国所得上的税收分配或者分享关系。

4、调整国际税收法律关系的法律规范既包括国际法规范，又包括国内法规范。国际法规范、国内法规范

由于国际税收关系是以纳税人的跨国所得为基础而形成的一种特殊的国际经济关系，它既关系到国家与跨国纳税人之间的权益，又关系到国家与国家之间的权益分配，这就决定了它除受一国政府制订的有关涉外税法的制约外，还要受到国家间的税收条约或协定的调整，服从有关的国际税收惯例。

三、国际税法与国际税法

国际税法与国际税法是两个相互联系又有区别的概念。两者的区别在于：第一，国际税法是调整国际税收关系的法律规范的总称，是国家主权意志或主权国家相互间意志协调的反映；而国际税法则是一个法律学科。第二、国际税法的调整对象是国际税收法律关系，而国际税法则以国际税法作为研究对象。第三，国际税法是法律规范，因而具有法律上的拘束力；而国际税法作为一门学科它没有法律拘束力。但是国际税法与国际税法又有着不可分割的联系。如上所述，国际税法是以国际税法为研究对象的，没有国际税法就没有国际税法。而国际税法学的研究又可为国际税法的运用服务，并促进国际税法的发展。

目前，国际税法已经形成了自己完整的学科体系，其研究对象的范围如下：

1. 国际税法的一般理论问题，包括国际税法的概念、性质、调整对象、历史发展，等等。
2. 税收管辖权
3. 国际双重征税
4. 国际避税与逃税

5. 涉外税收优惠制度

6. 国际税收协定

7. 中华人民共和国涉外法律制度

尽管国际税法尚处于形成和发展阶段，但它已经成为国际经济学中与国际贸易法、国际投资法、国际货币金融法、国际发展法等学科并驾齐驱的法学新苑。

第二节 国际税法的历史发展

国际税法是一个历史的范畴，它是在一定的历史条件下产生并发展起来的。纵观国际税法的整个历史过程，可以将其划分为以下三个阶段：

一、国际税法的酝酿阶段

国际税法是国际税收这种经济关系发展的必然结果。而国际税收的产生和发展是受社会生产力发展水平制约的。在古代奴隶制社会和中世纪封建社会时期，由于生产力水平低下，生产的粮食和其它产品大都是为了自给，而不是为了出售。自给自足的自然经济占据统治地位。这一时期国家之间在经济上极少往来，处于封闭状态。社会的生产和交换基本上是在一国境内进行的。国家征税的主要对象也只限于纳税人在本国境内的农产品、手工业品、某些特定的财产或发生于本国境内的商品流转额。而且，当时的税收形式基本上采取了实物形式和力役形式，这些形式地域性强，不会出现跨国征收。因此，在这样的经济条件下所形成的税收法律关系实际上是纯粹的国内税收法律关系，不存在国际税收法律关系。

到了资本主义时代，商品经济有了长足的发展，随着商品生产不断扩大，所需市场也越来越大，商品流通终于跨出国界，从

国内市场走向国际市场。从而将税收引进了国际范围，到了18世纪60年代工业革命后，人类社会进入了机器大工业时代，生产力水平大幅度提高，商品输出开始增加。由于各国对国际市场的争夺十分激烈，税收也成为许多国家进行商战的重要武器。这时各国一方面加强了对进出境的商品货物的关税征课制度；另一方面为了求得暂时妥协，以改善国际间的商品流通与资金流通，各国彼此间开始通过协商订立了许多双边或多边的贸易关税条约或协定。这些条约或协定的主要内容之一就是关税优惠，它要求缔约国各方相互为对方进口的商品提供课征较低的优惠关税的权利。但这些并不构成现代意义上的国际税法。因为国际税法的调整对象是国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系以及国家与国家之间的税收分配关系。而一国对外国商品货物征收关税等间接税，虽然具备了一定的涉外因素如外国人或货物，但在性质上仍然属于在一国境内发生的税收问题。根据当时已经形成的惯例，间接税只应由交易行为发生所在国课征，不是交易行为发生所在国就不能征税。这样各国只能对发生在本国境内的交易征税，国家的税收管辖权并没有跨出国境，因此也不会影响到其它国家的财政利益，从而也就不会发生国际税收分配关系问题。但是国家之间通过条约或协定的形式所建立起来的国际税务联系，终于打破过去各国的税务封闭状态，为下一阶段国际税法的萌芽作了充分的酝酿和准备。

二、国际税法的萌芽阶段

19世纪末20世纪初，自由资本主义进入垄断资本主义阶段。积累了巨额财富的垄断资本开始向国外扩张，资本输出成为这一时代的特征。他们或通过间接投资的形式，即通过购买股票、债券和贷款的方法输出资本，从中获得股息、利息或其他利益；或通过直接投资形式，即在国外开办或收买企业，在当地从事生产经

营活动，从中获得大量利润。与此同时，各国间的商品、技术、劳动力等经济要素在国际间的交流也相应增加。这样便出现了纳税人收入的国际化和相关国家之间同时就一笔跨国所得征税的现象。另外，从20世纪初到第二次世界大战这段时间里，各主要资本主义国家先后实行了所得税制度。于是，各国已不再象过去那样只是在本国对外国商人征收间接税，而有可能对纳税人的跨国所得进行征税。由于纳税人的跨国所得存在两个甚至两个以上的税收管辖权，因此产生了国家间对同一跨国所得的分配关系。这样，在这个历史阶段里，国际税法赖以产生的特殊的国际经济关系——国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系以及国家与国家之间的税收分配关系都已经客观存在。在这种历史条件下，国际税法便开始出现。这集中表现在两个方面：一是在某些国家的国内法中出现了有关避免双重征税的规定，如1909年的德联邦法规定，德国公民的直接税仅在其居住州征收，不动产和固定工业在所在地征收。二是出现了国家间避免双重征税的协定，如1872年瑞士与英国关于继承税的条约，1899年奥地利与普鲁士的税收条约。但这些仅仅是国际税法的萌芽。作为一个法律部门来说，国际税法在这个历史阶段内并没有形成。因为在这一时期里，垄断资本家们输出资本的主要对象是广大殖民地、半殖民地国家和地区，这些地区由于政治上的从属地位，没有独立的税收管辖权，因而它们也不可能参与国际间的税收分配关系，更不可能按照自己的意志制定本国的涉外税法。而资本主义各国之间虽然也相互投资，但在当时的整个国际投资中所占的比例甚少。另一方面，这一时期里国际间的商品、技术、劳动力的交流远不及二战后繁荣，纳税人所得的国际化还没有成为一种普遍现象，并且那时各国初建的所得税制度的税率很低（一般在10%左右），相关国家之间的财政利益虽然也存在矛盾，但这种矛盾还处于个别的、偶然的、不太重要的状态，所以各国在要求国际税法的产生上缺少