

高等学校法学教材系列

国际税法

法学教材编辑部 编

主编：高尔森



法律出版社

高等学校法学试用教材

国际税法

法学教材编辑部编审

法律出版社出版 新华书店发行

张家口地区印刷厂印刷

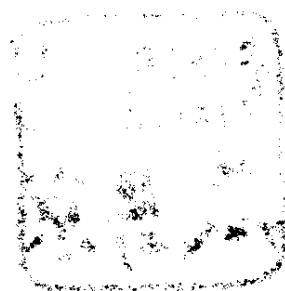
850×1168毫米 32开本 7印张 176,000字

1988年12月第一版 1988年12月第一次印刷

印数00,001—5,000

ISBN 7-5036-0106-X/D·107

定价 3.50元



**本教材已列入国家教育委员会组织制订的高等学校文科教材
编选计划**

作 者 简 介

高尔森 1929年生，1952年毕业于北京大学法学院，现任南开大学国际经济研究所教授、南开大学国际经济法研究中心主任、中国国际经济法研究会副会长、天津市人民政府法律顾问委员会委员、深圳大学法律系兼职教授等；著有《英美合同法纲要》、《国际税法浅论》等。

严振生 中国政法大学经济法系副教授、系副主任、财税金融法教研室主任、中国税务学会理事。

廖益新 厦门大学法律系讲师、国际经济法教研室主任、法学硕士。

黄哲英 华东政法学院讲师、经济法教研室副主任、法学硕士。

张 勇 中国政法大学经济法系讲师、法学硕士。

说 明

为了培养国际经济法律人才以适应我国对外开放的需要，在国家教育委员会和司法部的关怀与指导下，我们组织编写了一套国际经济法专业的系列教材。这套系列教材已列入国家教育委员会组织制订的高等学校文科教材编选计划。这套教材共八种，计有：《国际经济法总论》、《国际贸易法新论》、《国际金融法》、《国际税法》、《国际技术转让》、《海商法学》、《冲突法》和《涉外法律文书》等。

本系列教材力求结合我国的有关立法、司法和涉外经济活动的实践，正确地阐述和介绍国际经济法的基本理论、基础知识与专业实务。在内容上注意做到科学性、系统性和相对稳定性。

国际经济法学是法学高等教育中一门新的专业，许多方面需要进一步探讨和研究。本系列教材不完善和错误之处，欢迎专家和读者批评指正。

本系列教材可供高等院校国际经济法专业选用，同时对立法和司法部门、涉外经济部门和企业，以及仲裁机构等，也有参考价值。

参加编写这套教材作者的所在单位有：北京大学、中国人民大学、中国政法大学、华东政法学院、厦门大学、对外经济贸易大学、复旦大学、南开大学、武汉大学、中国人民银行总行管理干部学院、中国技术进出口总公司、中国远洋运输总公司等，谨此向上述院校和单位致谢。

《国际税法》是这套教材的一种。本书由高尔森主编，各章撰稿人员的分工如下：

高尔森 第一、二、五章

廖益新 第三、六章

黄哲英 第四、八章

张 勇 第七章

严振生 第九、十章

财政部条法司司长胡志新同志参加了《国际税法》一书的统稿和定稿，提供了许多宝贵意见，谨表谢意。

本书责任编辑 黄翠玉

法学教材编辑部

1988年3月

目 录

第一章 概 述	(1)
第一节 国际税法 的概念	(1)
一、对国际税法的两种不同观点	(1)
二、两种不同观点的根源	(2)
第二节 国际税法 的特点与渊源	(4)
一、国际税法的特点	(4)
二、国际税法的渊源	(9)
第三节 国际税法 的原则、目的与意义	(10)
一、国际税法的原则	(10)
二、国际税法的目的	(12)
三、研究国际税法的意义	(12)
第四节 国际税法 产生的历史条件	(13)
一、19世纪末以前的历史时期	(14)
二、19世纪末以后的历史时期	(15)
第二章 所得税	(20)
第一节 基本概念	(20)
一、关于所得的概念	(20)
二、关于所得税的概念	(22)
三、所得税制的类别	(24)
第二节 所得税 的历史发展	(26)
一、第一阶段	(26)
二、第二阶段	(29)
三、第三阶段	(30)
第三节 所得税制度 的改革与前景	(33)

一、税制改革的原因	(34)
二、进行税制改革的途径	(35)
三、税制改革的前景	(38)
第三章 税收管辖权	(41)
第一节 概 述	(41)
第二节 居民税收管辖权.....	(44)
一、自然人的居民身份的确认.....	(45)
二、法人的居民身份的确认.....	(48)
第三节 收入来源税收管辖权.....	(50)
一、对非居民营业所得的征税	(50)
二、对非居民投资所得的征税	(53)
三、对非居民个人劳务所得的征税	(54)
四、对非居民财产所得的征税	(56)
第四章 国际重复征税	(57)
第一节 国际重复征税的产生	(57)
一、国际重复征税的含义	(57)
二、国际重复征税与税收管辖权	(57)
三、行使税收管辖权过程中的问题	(59)
第二节 避免国际重复征税的意义与方式	(60)
一、避免国际重复征税的意义	(60)
二、避免国际重复征税的方式	(60)
第三节 避免国际重复征税的方法	(62)
一、运用冲突规范解决国际重复征税	(62)
二、免税制	(64)
三、抵免制.....	(66)
四、免税制与抵免制比较	(71)
第五章 国际重叠征税	(74)
第一节 基本概念	(74)
一、国际重叠征税的含义.....	(74)
二、国际重叠征税与国际重复征税的区别.....	(75)
三、国际重叠征税在概念上的分歧意见	(75)

四、国际重叠征税的消极影响	(77)
第二节 国内重叠征税的解决	(77)
一、解决公司间重叠征税的措施	(78)
二、对公司间、公司与个人股东间重叠征税措施	(80)
三、解决对公司与个人股东重叠征税的措施	(83)
第三节 国际重叠征税的解决	(84)
一、股息收入国所采取的措施	(84)
二、股息付出国所采取的措施	(88)
第六章 国际逃税与避税	(91)
第一节 概 述	(91)
一、国际逃税与避税的区别	(91)
二、中国税法关于偷税、抗税的概念	(94)
第二节 国际逃税与避税的方式与危害	(94)
一、纳税人从事国际逃税的主要手段	(95)
二、纳税人进行国际避税的主要方式	(96)
三、国际逃税与避税的危害	(99)
第三节 国内法防止国际逃税与避税的措施	(101)
一、防止国际逃税和避税的一般国内法律措施	(101)
二、防止国际逃税与避税的特别国内法律措施	(103)
第四节 国际法防止国际逃税的措施	(109)
一、运用国际法防止国际逃税的历史与现状	(110)
二、国际法防止国际逃税与避税的主要措施	(112)
第七章 涉外税收优惠	(116)
第一节 税收优惠的作用	(117)
一、关于税收优惠主要作用的观点	(117)
二、关于税收优惠只有次要作用的观点	(118)
第二节 发展中国家的涉外税收优惠	(119)
一、按不同行业与企业给予税收优惠	(120)
二、按不同地区给予税收优惠	(121)
三、按投资额给予税收优惠	(122)
四、鼓励利润再投资的税收优惠	(123)

五、按经济效益给予税收优惠	(124)
第三节· 税收饶让	(125)
一、税收饶让出现的原因	(125)
二、税收饶让的含义	(125)
三、税收饶让对国际投资者的利益	(126)
四、发达国家对税收饶让的态度	(127)
五、中国所签订的协定中有关税收饶让的条款	(128)
第四节 发达国家的对外税收优惠	(129)
一、实行对外税收优惠的原因	(129)
二、发达国家对外税收优惠的概况	(130)
第八章 国际税收协定	(135)
第一节 概 述	(135)
一、国际税收协定的概念	(135)
二、国际税收协定的产生与发展	(135)
三、国际税收协定的规范化	(136)
第二节 国际税收协定的主要内容	(139)
一、适用范围	(139)
二、征税权的划分	(142)
三、避免国际重复征税的方法	(145)
四、关于无差别待遇	(145)
五、关于相互协商程序和情报交换条款	(147)
第三节 国际税收协定的法律效力	(148)
一、国际税收协定和国内税法的关系	(148)
二、国际税收协定的解释	(151)
第四节 中国所缔结的双边税收协定	(152)
一、中国在双边税收协定谈判中的几个重点	(152)
二、税收协定与国内税法的比较	(154)
第九章 中国涉外企业所得税法	(158)
第一节 概 述	(158)
一、涉外税法的立法原则及其特点	(159)
二、税收的行政管理	(161)

第二节 中外合资经营企业所得税法	(163)
一、征收范围	(163)
二、税率	(164)
三、应纳税所得额的计算	(165)
四、税收抵免	(167)
第三节 外国企业所得税法	(167)
一、对外国企业征税的规定	(168)
二、对在中国境内设立机构的外国企业征税的专门规定	(172)
三、对在中国境内不设立机构的外国企业征税的专门规定	(180)
第四节 对外商投资的鼓励	(183)
一、两个涉外企业所得税法的税收优惠	(184)
二、经济特区、经济技术开发区、沿海开放城市中的老市区所得税法的税收优惠	(186)
三、对产品出口和先进技术企业的税收优惠	(190)
第十章 中国个人所得税法	(192)
第一节 对外籍个人征税的主要规定	(193)
一、纳税主体	(193)
二、征税客体	(194)
三、税率	(196)
四、应纳税所得额的计算	(197)
五、税收放宽的规定	(199)
六、征收管理	(200)
第二节 中国个人所得税法的特点	(201)
一、征税面小	(201)
二、税负较轻	(201)
三、计算简便	(203)
附录一 编写本书参考的主要书目	(204)
附录二 专业名词汉英对照表	(207)

第一章 概 述

第一节 国际税法的概念

国际税法是国际经济法的一个分支。它同国际经济法的各个分支一样，是一个崭新的法律部门。但，按照一个独立的法律部门来衡量，严格说来，国际税法还处在形成和发展的阶段，它有许多领域尚待研究，体系上也尚待完善，各种分歧意见更尚待统一，这也是一切新学科所具有的共同特点。然而，不可否认，国际税法毕竟已经作为一个新的法律部门加入了法学学科的行列。

一、对国际税法的两种不同观点

任何法律部门都有自己特定的调整对象、调整方法和所包括的范围，国际税法也不例外。不过，在国际税法的调整对象、调整方法和所包括的范围上，却存在着意见分歧。

一种意见从狭义的角度来理解国际税法，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，认为国际税法的调整对象仅仅是国家间的税收分配关系。德国学者李卜特就持有这种观点，他认为，国际税法是“国际法有关财政关系的法律”^①，这实际上是把国际税法看成国际法的一个部分。联邦德国学者布

^① Gustav Lippert: Hand buch des Internationalen Finanzvecht, 1928年德文第二版，第1页。

勒更认为，对国家间的税收分配关系的调整仅限于运用冲突规范划分各国的税收管辖权^①，这就把国际税法看成为单纯的冲突法，所运用的只是间接调整的方法，所包括的范围只限于冲突规范。

另一种意见突破了传统的法学分科的严格界限，从广义上来理解国际税法，认为国际税法的调整对象既包括国家间的税收分配关系，又包括一国政府与跨国纳税人之间的税收征纳关系；在调整方法上，既采用冲突规范进行间接调整，又采用实体规范进行直接调整；在范围上，既包括国际法的冲突规范和实体规范，也包括国内法的冲突规范和实体规范。这一种意见的代表是瑞士学者克内契克特。

在上述两种看法中，我们认为后一种看法更符合实际情况。

二、两种不同观点的根源

两种意见分歧的根源在于对国际税收关系有着不同的理解。前一种意见把国际税收关系只归结为国家间的税收分配关系，从而，认为国际税法只限于调整这一关系，而国际税收关系的主体也只限于国家。按照这种观点，国际税法虽有界限分明的优点，同其他法律部门无所混淆，但却成了国际公法的一个特别的分支，未免失之过窄。因为，随着国际经济交往的发生和发展而产生的国际税收关系，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，便不会出现国家间的税收分配关系，反之，如果不存在国家间税收权益的分配，自然也就不会存在各国涉外税收的国际协调。而且，正因为这两种税收关系的同时存在，国际

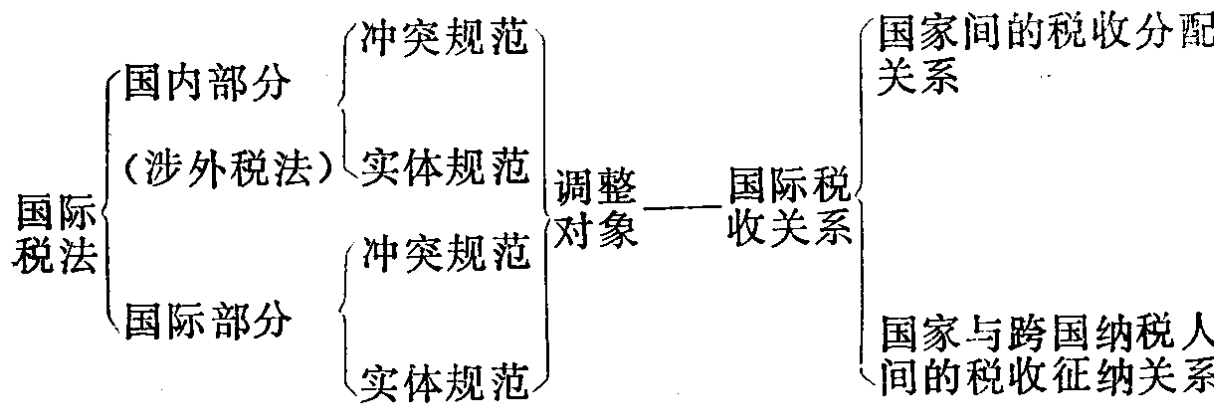
^① O., Buhler: Prinzipien des Internationalen steurrecht's, 1964年阿姆斯特丹出版，第3页。

税收关系的主体，除了国家以外，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，这样一种错综复杂的国际税收关系，绝不是单纯依靠国际公法的规范所能调整的，它需要国际法和国内法的互相配合、互相补充、互相渗透，才能完满地发挥法律调整的作用。这就是后一种观点比较符合客观实际的原因。应当指出的是，这里所说的国内法只限于各国的涉外税法，单纯调整国内税收关系的国内法规范，并不包括在国际税法之内，换句话说，所调整的税收关系是否具有国际性，是划分国际税法和一般国内税法的分界线。

关于调整方法，前一种意见认为对国际税收关系的调整只适用间接方法，后一种意见则认为可兼用直接和间接的调整方法。显然，后一种意见更符合客观实际。因为，对于国际税收关系，既需要间接性的调整，如运用冲突规范划分税收管辖权，又需要实质性的调整，如根据实体规范确定外国税收的抵免额；并且，事实上，无论在国际税收协定或者在各国国内税法中，都同时包含着冲突规范和实体规范，两种规范既然并存，这就不可能只用一种调整方法。

关于国际税法的范围，在弄清了国际税法的调整对象和调整方法之后，显而易见，前一种意见过于狭窄，后一种意见则比较正确。

国际税法的构成和调整对象可表列于下：



至此，我们可以给国际税法下一个定义：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间征纳关系的国际法和国内法的各种法律规范的总和。

第二节 国际税法的特点与渊源

一、国际税法的特点

国际税法的特点，指它区别于其他法律部门的属性，特别是与邻近的法律部门，如国际公法、国际私法以及国际经济法其他分支相区别的属性；同时，也包括它和国内税法之间的不同属性。弄清了国际税法所特有的属性，就会对国际税法作为一个独立的法律部门有更深刻的理解。国际税法的特点主要表现在四个方面。

（一）关于主体

国际税法的主体有二，一是国家；另一是跨国纳税人，其中，包括自然人和法人。同其他法律部门相比较，在主体上，国际税法显然有着自己的特点。

先考察作为主体的国家。国家是国际税法的主体，同时，也是国际公法、国际经济法其他分支以及国内税法的主体，在一定的范围内还是国际私法的主体。这是相同处。但是，在国家作为这些法律部门的主体方面，同国际税法相比较，却存在着不同之处。对于其他法律部门来说，主体是一个完整的概念，不存在进一步划分的问题。国际税法则不然，国际税法的主体，同国内税法一样，有着征税主体和纳税主体的区别。国家，对于国际税法来说，既是一般含义的主体，又是税法所特有的征税主体。因为，国际税法的调整对象包括两方面的关系，一是国家间的税收分配关系，另一是国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系，对前者，国家是一般主体，应后者，国家则是征税主体。显然，在国家作为主体上，国际税法和国际公法、国际私法以及国际经济法其他分支是

不同的。再拿国际税法与国内税法相比较，虽然，对于两者，国家都是主体，但是，也有不同之处。国家作为国内税法的主体，实质上只享有权利，即行使征税权，而并不承担义务，因为，国家对纳税人的征税，具有强制性和无偿性。如果说在国家与纳税人的征纳关系中国家也要承担义务，那末，征税就不是无偿的，而是有偿的了。这是国家作为国内税法主体的一个特征，也是国家作为征税主体所必然具有的特征。但是，国家作为国际税法的主体，情况就比较复杂，在国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系方面，国家作为国际税法的征税主体，也是只享有权利，而不承担义务的，这和作为国内税法征税主体的国家是相同的；而在国家相互间的税收分配关系方面，作为国际税法主体的国家，则既享有权利，又承担义务，这和作为国内税法的主体的国家又是不同的，这时，国家是以一般含义的主体出现的，同国家作为国际法的主体毫无二致，例如，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，则双方既各自享有对有关所得征税的权利，同时，又都承担将另一所得的征税权让给对方的义务。

现在来看作为国际税法主体的自然人和法人。自然人和法人可以作为国际税法的主体，这同国际私法和国际经济法的其他分支是相同的，但与国际公法不同，因为，依通说，自然人和法人不能成为国际公法的主体。不过，严格地说，自然人和法人在国际税收关系中只是纳税主体，只承担纳税的义务，一般并不享有权利。在这一点上，国际税法与国际私法以及国际经济法其他分支又有所不同，自然人和法人作为后者的主体，既是权利的享有者，又是义务的承担者。对于国际税法和国内税法，自然人和法人都是纳税主体，这是完全相同的。

此外，还需要指出，在一定的范围内，国际组织和国际机构也可以成为国际公法、国际私法和国际经济法其他分支的主体，但是，由于一般的国际机构和国际经济组织既无征税的权利，又无纳税的义务，则不能成为国际税法的主体。

（二）关于调整对象

在调整对象方面，国际税法和邻近的法律部门之间的区别是显而易见的。对国际税法与国际公法来说，两者都调整国家间的关系，在这一点上，两者是相同的，但是，在两者所调整的具体关系上又有两点不同。一是国际公法还要调整国家与国际组织间以及国际组织相互间的关系，但这种关系则不是国际税法的调整对象；另一不同处是国际税法还要调整国家与跨国纳税人之间的关系，而国际公法则不调整国家和私人之间的关系。

国际税法和国际私法的调整对象显然是不同的。因为，国际税法是公法，只调整国家间或国家与纳税人之间的关系；而国际私法一般只调整涉外民事关系。

在国际税法与国际经济法的其他分支的调整对象上则有同有异，并且，异中有同，同中有异。以国际税法和国际投资法为例，两者间的异同可以分三个方面来说明。其一，国际税法的调整对象包括国家间的税收关系，而国际投资法的调整对象则不包括国家间的投资关系，显然，两者是不同的；但是，在国际投资方面，国际投资法却又并非完全不调整国家之间的关系，在一定的条件下，具体地说，对基于互相保护对方的私人投资而产生的国家间的关系，则又在调整之列。不过，这种关系和国家税法所调整的国家间的关系，如仔细斟酌，则又有不同之处，因为，国际税法所调整的是直接涉及国家本身权益的关系，而国际投资法所调整的国家间的关系则并不直接涉及国家本身的权益，而只不过是为了保护私人投资而引起的国家间的关系，从所涉及的权益来说，实质上是私人投资者的权益。其二，除了国家间的关系外，国际税法还要调整国家和跨国纳税人之间的关系，国际投资法也要调整外国投资者与东道国或者与其本国之间的关系，笼统地说，两者是相同的，但由于具体内容的不同，又有相异之处。在国家与跨国纳税人之间存在着一取一予的关系，而在外国投资者与东道国及其本国之间，就国际投资法所涉及的范围来说，则不

存在这种关系。其三，国际投资法还要调整外国投资者与东道国的法人或自然人之间的关系，可见，国际投资法是集公法与私法于一体，而国际税法则根本不调整私人之间的关系。

（三）在法律规范方面

国际税法的特点在于它所包括的法律规范的种类最多，既包括国际法规范，又包括国内法规范，同时，既包括实体法规范，又包括冲突法规范。对国际公法来说，只有国际法规范，并且，仅限于实体法规范，而没有国内法规范和冲突法规范。对国际经济法其他分支来说，虽然也是既有国际法规范和国内法规范（指涉外的法律部分），但一般只有实体规范，而没有冲突规范。显然，国际税法在所包括的法律规范方面，与国际法、国际经济法其他分支之间是不一致的。

国际税法与国际私法在所包括的法律规范方面的共同点是两者均有冲突规范。不过，两者的冲突规范虽然具有共同的特征，却又存在各自的特点，即同中有异。

在相同的方面，主要是冲突规范本身的结构相同。国际私法冲突规范的结构已广泛为人们所熟知，在此不赘述。国际税法冲突规范在结构上和国际私法是相同的，它也包括范围和系属两个部分，并且，也有连结因素。例如，“不动产及其收益由所在国征税”，就是国际税法的一条冲突规范，其中，“不动产及其收益”是范围，“由所在国征税”是系属，“所在国”是连接因素。显然，在冲突规范的结构上，国际税法与国际私法是一样的。

在同中有异的方面，共有三点：

第一，在作用上有同有异。就国际私法的冲突规范而论，当解决涉外民事案件遇到几种法律互相冲突时，其作用是选择某一国的法律作为准据法，而使案件有法可循。拿国际税法的冲突规范来说，当两国的税收管辖权在对某一征税对象的征税上发生冲突时，其作用是将征税权划归某一国，由该国按其本国的实体法