



财经法学系列教材

# 国际税法 教程

周杰普 主编



中国财政经济出版社

财经法学系列教材

# 国际税法教程

主 编 周杰普

副主编 涂 岩

纪荣泰

千省利

中国财政经济出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

国际税法教程/周杰普主编. - 北京: 中国财政经济出版社,

1999

财经法学系列教材

ISBN 7-5005-4146-5

I. 国… II. 周… III. 国际法: 税法-教材 IV.

D996.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 06983 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com>

e-mail: cfeph@cec.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

北京密云双井印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 9.875 印张 230 000 字

1999 年 5 月第 1 版 1999 年 5 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4060 定价: 14.00 元

ISBN 7-5005-4146-5/D·0042

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

## 推 荐 说 明

《财经法学系列教材》经财政部教材编审委员会办公室审阅，同意推荐该套教材出版，供有关院校使用。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

1997年9月22日

## 财经法学系列教材编辑委员会

主 任：江 平 余先予

副主任：甘功仁 贵立义 陈大钢 刘定华  
史 云 李红梅 吴志忠

委 员：江 平 余先予 甘功仁 贵立义  
陈大钢 刘定华 史 云 李红梅  
吴志忠 干俊奇 林清高 刘克祥  
刘次邦 王远明 柳本醒 朱慈蕴  
马跃进

秘 书：李 轩 周杰普

## 总 序

《财经法学系列教材》在中央财经大学法律系、上海财经大学经济法系、东北财经大学法律系等多所财经院校法律系的共同努力下，终于问世了。我国马克思主义法学的百花园里又多了一束盛开的奇葩，令人欣慰。

当前，我国正在由传统计划经济向现代市场经济转变，目标是建立社会主义市场经济体制。市场经济的最大特点，就是在生产、流通、分配、消费等经济运行的基本环节，不是靠政府的计划指令而是靠自主的市场主体间的契约相联结，自由公平的竞争秩序是市场经济得以存在和发展的基本前提。为此，就需要完备的法律制度予以规范和保障。说市场经济是法治经济即源于此。法治经济的基本要求是要制定完备的市场经济法律，并保证在实际中得到严格的执行和遵守。而首要的是要抓紧制定市场经济法律，完善市场经济的法律制度体系，做到有法可依，有章可循。没有完备的市场经济法律体系，市场经济无所遵循，就必然出现混乱的无序状态。而有了市场经济法律制度之后，还必须确保其执行和遵守，这是健全市场经济法制的中心环节。有法不依，执法不严，违法不究，同样会导致市场经济的混乱。由此可见，只有在完善市场经济法制的基础上，使市场经济关系、经济运行和经济管理规范化、制度化，才能保障和促进市场经济的健康发展。

但是，徒法不能自定，也不能自行。社会主义市场经济法律体系的建立、法律的执行和遵守，人永远是起主导作用的因素。没有一大批具有浓厚法律意识、精通法律理论、熟悉市场经济法律专业知识的人才，完善市场经济法制，管理好市场经济，将是不可能的。我们必须大力发展法学教育事业，下大力气培养社会主义市场经济法律人才。

古语云：“工欲善其事，必先利其器。”提高法学教育质量，必须有高质量的法学教材，而高质量的法学教材又与法学研究水平紧密相连。我国的法学研究，在近20年来呈现出初步繁荣的局面，法学书籍如雨后春笋般出现。然而，我们也必须看到，现有的研究水平和研究成果尚不尽如人意，高等院校法学教材建设也大大落后于教学的需要，既有理论深度又紧密结合市场经济实际、能比较科学地揭示市场经济规律的法学教材为数甚少，特别是适合于财经院校法律专业特点的教材奇缺，而其中尤为缺乏的是有关国家干预、调控、管理市场经济的法学教材。因此，加强财经法学教材建设有其特殊的必要性和紧迫性，这也是结合财经院校法学教育实际、突出财经院校法学教育特色的关键所在。基于这种认识，财政部和中国人民银行所属的若干所有代表性的财经院校法律系决定联合编写《财经法学系列教材》，以作为推动财经法学研究，加强财经法学教材建设的尝试，并为培养懂得经济、精通法律的高级专业人才作贡献。

财经法学是一个较为宽泛的概念，它主要是指以民商法学为基础，以财税金融法学为支架，以财经领域商事交往关系和经济管理关系为研究方向的部门法学体系。提出这样一个概念也许有欠严谨，但它对我们全面把握财政经济法律制度、深入理解财经院校法学教育的特殊性却是不无裨益的。我们经常尴尬地看到，在传统法学教育机制下培养出来的学生，往往对财税金融法律实

务不甚了了；法律院校科班出身的执业律师，往往对会计、税收乃至银行票据业务一窍不通。如何查帐、如何计税、如何运用票据手段进行融资往来，在这些方面，一个法学专家的法律知识甚至不如一个普通的财务人员。正因为财经法学有着传统法律学科所不可比拟的多元性和交叉性，它更加强调法律理论和法律实务的互动关系，以及法学和经济学的依赖关系，而这恰恰是传统法学教育所忽略的问题。基于这一考虑，我们精心组织二十余种教材，以期形成一个适应于当前财经院校法学教育的基本框架。

现在，本系列教材已陆续出版。恳请同行和广大读者以审视的眼光，检验这些教材是否达到了上述要求。由于本套教材是初版，一定会存在不少错误、缺点和不足之处，诚请不吝赐教，以便再版时订正。

本套教材的编写出版发行，得到了财政部人教司、全国财政干部培训中心和中国财经出版社的支持和帮助，得到了各参编院校的支持和帮助，在此深表谢意。对于全体参编人员的辛勤劳动，深表敬意。

江 平 余先予

1997 年秋

## 前 言

国际税法是调整国际税收关系的法律的总称。近现代国际税法对世界经济产生了巨大影响，伴随着资本、商品、技术、服务等生产要素的快速流动，这种影响将会更加深远。为此，我们编写了这本《国际税法教程》，以期对广大政法、财经院校的学生和从事国际经济、贸易及法律实务工作的人士提供有益的帮助。

本书主编周杰普，副主编涂岩、纪荣泰、千省利。各章编写分工如下：

- |     |             |
|-----|-------------|
| 第一章 | 周杰普（上海财经大学） |
| 第二章 | 千省利（陕西财经学院） |
| 第三章 | 纪荣泰（天津财经学院） |
| 第四章 | 郑则壮（东北财经大学） |
| 第五章 | 涂 岩（江西财经大学） |
| 第六章 | 陈大钢（上海财经大学） |
| 第七章 | 郑 晖（上海财经大学） |
| 第八章 | 周 燕（上海财经大学） |
| 第九章 | 张燕南（湖南财经学院） |
| 第十章 | 徐新宇（陕西财经学院） |

全书由主编周杰普、副主编涂岩统稿。书中如有疏漏错误之处，恳请惠正。

编者

1998年9月

# 目 录

|                          |        |
|--------------------------|--------|
| 第一章 国际税法概述.....          | ( 1 )  |
| 第一节 国际税法的概念和调整对象.....    | ( 1 )  |
| 第二节 国际税法的产生与发展.....      | ( 7 )  |
| 第三节 国际税法的渊源.....         | ( 17 ) |
| 第四节 国际税法的基本原则.....       | ( 20 ) |
| 第五节 国际税法体系.....          | ( 23 ) |
| 第二章 国际税收法律关系.....        | ( 25 ) |
| 第一节 国际税收法律关系的概念和特征.....  | ( 25 ) |
| 第二节 国际税收法律关系的构成要素.....   | ( 27 ) |
| 第三节 国际税收法律事实.....        | ( 32 ) |
| 第三章 国家税收管辖权.....         | ( 37 ) |
| 第一节 国家税收管辖权的涵义.....      | ( 37 ) |
| 第二节 居民身份和收入来源地的确定.....   | ( 42 ) |
| 第三节 收入来源地税收管辖权行使的原则..... | ( 52 ) |
| 第四章 国际双重征税及其协调.....      | ( 67 ) |
| 第一节 国际双重征税的涵义.....       | ( 67 ) |
| 第二节 国际双重征税的协调.....       | ( 78 ) |

|                                      |        |
|--------------------------------------|--------|
| 第五章 国际避税与反避税·····                    | ( 92 ) |
| 第一节 国际避税的涵义·····                     | ( 92 ) |
| 第二节 国际避税地·····                       | ( 96 ) |
| 第三节 国际避税的主要方式·····                   | (103)  |
| 第四节 国际避税的法律规制·····                   | (115)  |
| 第六章 国际税收协定·····                      | (123)  |
| 第一节 国际税收协定的涵义·····                   | (123)  |
| 第二节 国际税收协定的主要内容·····                 | (128)  |
| 第三节 国际税收协定的法律地位和签订程序·····            | (134)  |
| 第四节 中国对外税收协定的实践·····                 | (144)  |
| 第七章 跨国税收法制·····                      | (153)  |
| 第一节 跨国税收法制综述·····                    | (153)  |
| 第二节 美国涉外税收法制·····                    | (156)  |
| 第三节 中国涉外税收法制·····                    | (172)  |
| 第四节 日本涉外税收法制·····                    | (192)  |
| 第八章 从关税与贸易总协定到世界贸易组织的税<br>收协调法制····· | (196)  |
| 第一节 关税协调·····                        | (196)  |
| 第二节 非关税协调·····                       | (207)  |
| 第九章 欧洲联盟的税收协调法制·····                 | (217)  |
| 第一节 欧洲联盟的历史沿革及其税收协调法<br>制的特点·····    | (217)  |
| 第二节 欧洲联盟税收协调的方式·····                 | (226)  |

|                          |       |
|--------------------------|-------|
| 第十章 国际税收争议的解决.....       | (233) |
| 第一节 国际税收争议的概念、特征和种类..... | (233) |
| 第二节 国际税收争议的解决方式.....     | (237) |
| 第三节 国际税收争议的法律适用.....     | (255) |
| 附录 联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重  |       |
| 税收的协定范本.....             | (258) |
| 经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双     |       |
| 重税收的协定范本.....            | (279) |
| 参考书目.....                | (298) |

# 第一章 国际税法概述

## 第一节 国际税法的概念和调整对象

### 一、国际税法的概念和基本特征

国际税法是国际经济法的一个分支，是主权国家意志或主权国家间协调意志的反映。从其发展历史看，国际税法是新兴的法律部门，尚处于不成熟的发展阶段，其许多领域缺乏统一的认识，具有比较宽泛的研究空间。

关于国际税法的概念，各国学者意见不一。归纳起来，主要有两种观点，即狭义的国际税法论和广义的国际税法论。

所谓狭义的国际税法，是指调整国家间税收分配关系的法律规范的总称。其基本特征如下：

1. 国际税收法律关系的主体仅限于国家与国家之间，不包括自然人和法人；
2. 国际税收法律规范仅指国家间的双边或多边税收协定；
3. 国际税收法律关系的客体是财产与所得；
4. 国际税法的调整方法体现间接性质，为间接调整方法。

按照上述分析，国际税法是介于国际法和国际私法之间的一个法律部门。

所谓广义的国际税法，是指调整国家间税收分配关系，以及国家与跨国纳税人之间税收征纳关系的法律规范的总称。这种理

论已得到了普遍承认。

我们认同广义的国际税法理论，但关于国际税法的概念，我们认为，它应是指调整国家间税收分配关系和协调关系以及国家与跨国纳税人间税收征收关系的法律规范的总称。其基本特征如下：

1. 国际税收法律关系的主体除了国家之外，还包括作为跨国纳税人的自然人和法人以及国际经济组织；

2. 国际税收法律规范既有国内法规范，又有国际法规范；既有实体法规范，又有冲突法规范；

3. 国际税收法律关系的客体，不仅包括财产和所得，还包括流转额；

4. 国际税法的调整方法为直接调整与间接调整相结合的手段，既体现直接性，又体现间接性。

我们之所以把国家间税收协调关系也作为国际税法的调整范围，是基于法律作为上层建筑，是由经济基础决定的，一个法律学科的发展是离不开作为其存在基础的社会生活条件的。这里仅以关税与贸易总协定下的税务协调和欧洲联盟的税制协调为例，加以阐释。

关税与贸易总协定生效于1948年1月1日，并于1995年1月1日成功实现向世界贸易组织的过渡，其成员国由最初的23个创始会员国发展到1994年底的125个缔约国，另有30多个国家和地区派出观察员承诺执行其规定。经过不懈努力，关税与贸易总协定在关税减让方面取得了重大成效，发达国家的平均关税税率水平已由当初的40%左右降到乌拉圭回合后的3.8%，发展中国家的关税税率水平也呈大幅下降之势，关税壁垒和非关税贸易壁垒逐步得到消除。

在世界经济区域化、集团化的发展进程中，欧洲经济共同体

(现为欧洲联盟)国家致力于推动内部经济与政治一体化进程,先后取消了工业品和农产品的内部关税,并统一了对外关税税率,完成了增值税和消费税的协调工作,缩小了成员国间的税率差别,规定统一的纳税原则,进一步规范清算制度,还在股息、利息、特许权使用费、预提所得税、资本所得税、母子公司间亏损弥补、转移定价的税收调整、消除双重征税等方面加强税收一体化进程。除欧洲经济共同体外,在世界其他地区,如非洲、中东、东北亚等也出现了区域性税收一体化的发展趋势,这一切都为建立全球国际税收协调体系提供了操作上的可能性。

## 二、国际税法的调整对象

作为独立的法律部门是以其特定的调整对象为标志。国际税法如同其他法律部门一样,也有其特定的调整对象,即国际税收关系,关于国际税收关系的范围也有狭义与广义之分。狭义的国际税收关系仅指国家间的税收分配关系,而广义的国际税收关系包括三方面内容。

### (一) 国家间税收分配关系

税收属于分配范畴,是社会再生产过程分配环节的一个组成部分。税收分配的前提是国家的政治权力,其依据是国家法律规定的标准,其目的是为满足国家行使其职能时的物质需要,其职能是组织和实现财政收入、调节国民经济。

根据国际法的规定,每个国家都拥有国家主权,主权在税收上表现为税收管辖权。由于纳税人的跨国经营,各国又都有权实行最适合自身利益的税收管辖权,使得国家间的这种权利产生重叠和交叉,进而产生国际双重征税问题,国际双重征税对资本输出国、资本输入国和投资者均会产生不利影响。因此,在国际税收实践中,拥有自主税收管辖权的各国不能简单地、绝对地强调

完全独立地行使其管辖权。为了维护各自的税收权益，各国纷纷采取单边、双边或多边形式协调彼此间的税收权益，从而形成国家间税收分配关系。这种税收分配的参与者是国家，这种税收分配关系体现的是国家间税收权益的分配。

## （二）国家间税收协调关系

国家间税收协调关系包括税务协调和税制协调两个方面。

税务协调主要是在关税与贸易总协定缔约国间展开。它是在总协定下主持的双边和多边谈判，致力于对各缔约国关税的减让和约束，以及为对抗国际贸易中的补贴和倾销所采取的反补贴和反倾销等措施，其目的是实现国际贸易自由化。它与欧洲经济共同体的税制协调不同，并不要求达到各缔约国的关税税率或增值税与消费税税制的统一，只是通过税务协调，消除缔约国之间设置的关税壁垒和非关税贸易壁垒。具体地说，国际税务协调的内容主要包括缔约国间关税约束与减让适用无条件最惠国待遇原则，发达国家对于来自作为缔约国的发展中国家的制成品和半制成品给予普遍优惠制，即给予普遍的、非歧视的、非互惠的优惠关税待遇。虽然这种税务协调仅限于缔约国本国范围内税收征纳关系的调整，不存在缔约国之间任何直接的税收分配关系，但是鉴于这种税务协调方法既有直接调整，又有间接调整，既体现直接性，又体现间接性，虽然这种税务协调并不是分配各国的征税权，但是缔约国却可以从中获取一定利益，同时，关税的征税对象为进出国境的货物，纳税人是从事国际贸易有关的自然人和法人，其征税对象和纳税人具有跨国性质，再者，关税的征收，不仅会对国际贸易往来产生直接影响，同时也会涉及相关国家的财政收入问题。因此，税务协调应属于国际税法的调整对象之一。

税制协调主要是在欧洲经济共同体成员国间展开，此外，在其他区域性国家集团中也有体现。其目的是为了在经济上实现自

由的、排他性的商品、资金、技术和劳务的统一大市场。税制协调的对象包括两个方面，其一是流转税制，其二是所得税制。协调流转税制目的是为了实现在欧洲经济共同体内的商品无国界流动，其具体措施包括：取消欧洲经济共同体成员国间进出口关税，统一对欧洲经济共同体外部的进出口关税，统一欧洲经济共同体各成员国间的国内消费税和增值税等。而协调所得税制是为实现在欧洲经济共同体内的资金无国界流动，对因国际双重征税引发的资本输出国和资本输入国之间的税收权益矛盾而采取相应协调措施。虽然，流转税制的协调不涉及成员国间税收权益的分配，但如同税务协调一样，采用国际税法的调整方法，成员国也可获取一定利益，且这种法律关系的客体从全过程来看是具有跨越国界的性质，也应属国际税法的调整对象。至于所得税制的协调，由于涉及成员国间税收权益的分配，亦是国际税法的调整对象。

### （三）国家与跨国纳税人间的税收征纳关系

由于关税在一定程度上阻碍了贸易的自由化，垄断资本为占领广阔的海外市场，纷纷以跨国公司形式到其他国家或地区投资，从而获取跨国收入。具有跨国收入的海外投资者是资本输入国和资本输出国的所得税纳税义务人。因为，各主权国家在确定其税收管辖权时，遵循的原则不外乎居民管辖权原则或收入来源地管辖权原则。当然，在某些情况下，由于各国内法规定的纳税人的居民身份标准的不同和关于收入来源地标准的差异，对纳税人的同一跨国所得可能出现多个国家税收管辖权重叠的现象。这里需指出的是，跨国纳税人可能是外国人，可能是本国人，其界定的标准是征税对象的跨国性，而不一定是纳税人的国籍。<sup>①</sup> 跨

---

<sup>①</sup> 在美国、加拿大等少数国家，其所得税法规定，国籍对于确定纳税人的身份，也有重要意义。