

高等学校法学教材

国 际 税 法

第二版（1992年）

法学教材编辑部编审

主 编 高尔森

撰稿人 （按撰写章节先后为序）

高尔森 廖益新 李 瑛

张 勇 严振生

法 律 出 版 社

财政部法律顾问胡志新同志参加了本修订版的定稿，提出了许多宝贵意见，谨表谢意。

责任编辑黄翠玉

1992年9月

(京)新登字080号

高等学校法学教材

国际税法

第二版(1992年)

法学教材编辑部编审

法律出版社出版

(北京宣武区广内登莱胡同17号)

新华书店发行

法律出版社印刷厂印刷

850×1168毫米 32开本 8.75印张 232,000字

1993年6月第二版 1993年6月第六次印刷

印数18,401—21,400

ISBN7-5036-0106-X/D·107

定价2.75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法研究中心主任、教授、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、《税务》杂志顾问等；著有《英美合同法纲要》、《国际税法浅论》，主编的著作有《国际经济法》等。
- 严振生 中国政法大学经济法系教授、系副主任、财税金融法教研室主任、中国税务学会理事、中国高级律师和公证员培训中心和中央政法管理干部学院兼职教授；著有《税法新论》，主编有《税法教程》和《金融法概论》。
- 廖益新 厦门大学法律系主任、国际经济法教研室主任、副教授、法学硕士。
- 张 勇 武汉大学法学院国际经济法学科博士研究生、法学硕士、讲师；著有《国际税法导论》。
- 李 瑛 南开大学国际经济研究所国际经济法研究室讲师、法学硕

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

第二版（1992年）说明

《国际税法》一书于1988年出版，迄今已有四年。在这个期间，就国际税法的体系和基本原则来说，虽然没有变化，但在某些方面，毕竟是有发展和变化的，这就使得我们有必要对《国际税法》一书进行修订。特别是1991年4月我国第七届全国人民代表大会第四次会议制定了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，原有的《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》同时废止，再加上《中华人民共和国税收征收管理法》的公布，就更使得修订刻不容缓。在新修订版中，由于法律的改变，第九、十两章重写，作者未变；由于其他的原因，第四、八两章由新作者改写。其他各章也有程度不同的修改。在重写与修改中，都注意了删去过时的内容，增补新的规定和阐述新的发展。

《国际税法》一书出版后，受到读者的关心与鼓励，3年内曾经4次印刷。我们希望新版能够得到广大读者的更多关心与鼓励。

在对《国际税法》一书的修订中，我们虽然尽了最大的努力，但是，由于各种任务压身，再加上时间短促和资料难觅，错误与不足之处在所难免，敬希读者指正。

再版仍由高尔森主编，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

李 瑛 第四、八章

张 勇 第七章

严振生 第九、十章

目 录

第一章 国际税法概述	(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	(11)
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	(13)
二、19世纪末以后的历史时期	(15)
第二章 各国所得税制度概况	(19)
第一节 基本概念	(19)
一、关于所得的概念	(19)
二、关于所得税的概念	(21)
三、所得税制的类别	(23)
第二节 各国所得税制度的历史发展	(25)
一、第一阶段	(25)
二、第二阶段	(27)
三、第三阶段	(29)

第三节 各国所得税制度的改革与前景	(32)
一、税制改革的原因	(32)
二、税制改革的方法、特点与效果	(33)
三、税制改革的前景	(36)
第三章 税收管辖权	(39)
第一节 概 述	(39)
第二节 居民税收管辖权	(42)
一、自然人的居民身份的确认	(43)
二、法人的居民身份的确认	(47)
三、居民税收管辖权冲突的协调	(50)
第三节 收入来源地税收管辖权	(55)
一、对非居民营业所得的征税	(55)
二、对非居民劳务所得的征税	(66)
三、对非居民投资所得的征税	(72)
四、对非居民的跨国不动产所得和财产收益的征税	(75)
第四章 国际重复征税	(79)
第一节 国际重复征税的产生	(79)
一、国际重复征税的含义	(79)
二、国际重复征税与税收管辖权	(80)
第二节 避免国际重复征税的意义、前提与方式	(82)
一、避免国际重复征税的意义	(82)
二、避免国际重复征税的前提	(83)
三、避免国际重复征税的方式	(84)
第三节 避免国际重复征税的方法	(86)
一、运用冲突规范划分征税权	(86)
二、免税制	(88)
三、抵免制	(90)
四、扣除制与减税制	(92)
五、避免国际重复征税诸措施比较	(93)

第四节 抵免制若干问题详述	(96)
一、实行抵免制的必备条件	(96)
二、普通抵免中抵免限额的计算	(99)
三、分国限额、综合限额与分项限额	(101)
第五章 国际重叠征税	(105)
第一节 基本概念	(105)
一、国际重叠征税的含义	(105)
二、国际重叠征税与国际重复征税的区别	(106)
三、国际重叠征税在概念上的分歧意见	(106)
四、国际重叠征税的消极影响	(107)
第二节 国内重叠征税的解决	(108)
一、解决公司间重叠征税的措施	(109)
二、对公司间、公司与个人股东间重叠征税的解决措施	(111)
三、对公司与个人股东重叠征税的解决措施	(114)
第三节 国际重叠征税的解决	(115)
一、股息收入国所采取的措施	(115)
二、股息付出国所采取的措施	(119)
第六章 国际逃税与避税	(122)
第一节 概述	(122)
一、国际逃税与避税的区别	(122)
二、中国涉外所得税法关于偷税的概念	(124)
第二节 国际逃税与避税的方式与危害	(125)
一、纳税人从事国际逃税的主要手段	(125)
二、纳税人进行国际避税的主要方式	(127)
三、国际逃税与避税的危害	(131)
第三节 国内法防止国际逃税与避税的措施	(132)
一、防止国际逃税和避税的一般国内法律措施	(132)
二、防止国际逃税与避税的特别国内法律措施	(134)
第四节 国际法防止国际逃税的措施	(141)

一、运用国际法防止国际逃税的历史与现状	(141)
二、国际法防止国际逃税与避税的主要措施	(143)
第七章 涉外税收优惠	(148)
第一节 概述	(148)
一、税收优惠的含义	(148)
二、研究税收优惠的必要性	(148)
三、税收优惠的作用	(149)
第二节 发展中国家的涉外税收优惠	(152)
一、对外来投资实行税收优惠政策的原因	(152)
二、涉外税收优惠立法的特点	(153)
第三节 发达国家的对外税收优惠	(160)
一、实行对外税收优惠的原因	(160)
二、发达国家对外税收优惠的概况	(161)
第四节 税收饶让抵免	(165)
一、税收饶让抵免出现的原因	(165)
二、税收饶让抵免的含义	(165)
三、税收饶让抵免对国际投资者的利益	(166)
四、发达国家对税收饶让抵免的态度	(167)
五、中国所签订的协定中有关税收饶让抵免的条款	(168)
第八章 税收的国际协调与合作	(172)
第一节 概述	(172)
一、税收的国际协调与合作的目的	(172)
二、税收的国际协调与合作的类型	(173)
第二节 所得税的国际协调与合作	(175)
一、所得税的国际协调与合作的历史发展与现状	(175)
二、国际税收协定的主要内容	(177)
第三节 流转税的国际协调与合作	(182)
一、关税的国际协调与合作	(182)
二、增值税的国际协调与合作	(186)

第四节 税收的国际协调与合作的实施	(191)
一、国际税收协定和国内税法的关系	(192)
二、对利用第三国税约的防止	(194)
第五节 中国的对外税收协调与合作	(197)
一、中国在双边税收协定谈判中的几个重点	(198)
二、税收协定与国内税法的比较	(199)
第九章 外商投资企业和外国企业所得税法	(203)
第一节 概述	(203)
一、立法的必要性	(203)
二、立法原则与特点	(206)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税法的主要规定	(208)
一、征税范围	(208)
二、税率	(210)
三、应纳税所得额的计算	(211)
四、税收抵免	(215)
五、防止关联企业通过转移利润避税	(216)
第三节 对在中国设立机构的外国企业征税的专门规定	(218)
一、合作企业	(218)
二、对承包工程以及与此有关的提供劳务所得的征税	(221)
三、对外国企业常驻代表机构的征税	(224)
四、对营业代理人的征税	(226)
五、对外国航空、海运企业的征税	(227)
第四节 对在中国境内不设立机构的外国企业征税的专门规定	(228)
一、征税范围	(228)
二、关于收入来源地的确定	(230)
三、计征方法	(231)

第五节 对外商投资的鼓励	(232)
一、一般地区的投资鼓励	(233)
二、经济特区、经济技术开发区、沿海开放城市中的老市区、 沿海经济开放区和高新技术开发区的税收优惠	(237)
第六节 税务行政管理	(241)
一、税务登记制度	(241)
二、纳税申报制度	(242)
三、纳税检查制度	(242)
四、对违反税法行为的制裁	(242)
五、税务争议的解决	(245)
第十章 中国个人所得税法	(247)
第一节 对外籍个人征税的主要规定	(248)
一、纳税主体	(248)
二、征税客体	(249)
三、税率	(252)
四、应纳税所得额的计算	(253)
五、税收放宽的规定	(255)
六、税收抵免	(256)
七、征收管理	(256)
第二节 中国个人所得税法的特点	(257)
一、征税面小	(258)
二、税负较轻	(258)
三、计算简便	(259)
附录一 编写本书时参考的主要书目	(260)
附录二 专业名词汉英对照表	(263)

第一章 国际税法概述

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

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

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。这一种意见的代表之一是瑞士学者尼奇勒^②。

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仅限于国家。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

^① O. Buhler, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 1904年阿姆斯特丹出版，第3页。

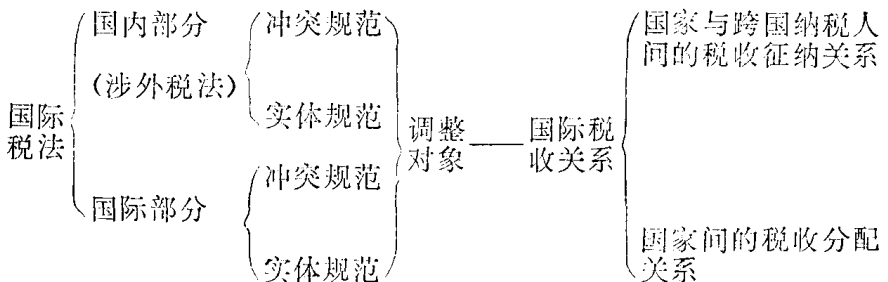
^② 参见A.A.Knechtel, Basic Problems in International Fiscal Law.

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列表于下：



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，对后者，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