



北京高等教育精品教材

BEIJING GAODENG JIAOYU JINGPIN JIAOCAI



21世纪法学系列教材

财税法系列

国际税法

(第三版)

刘剑文 主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

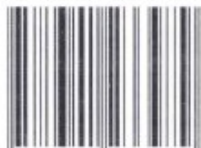


21世纪法学系列教材

· 财税法系列 ·

- 税法学（第四版）
- 财政法学
- 国际税法（第三版）
- 财税法专题研究（第二版）
- 财税法成案研究

ISBN 978-7-301-23397-9



9 787301 233979 >

定价：59.00元



北京高等教育精品教材

BEIJING GAODENG JIAOYU JINGPIN JIAOCAI



21世纪法学系列教材

税法系列

国际税法

(第三版)

主 编 刘剑文

撰稿人 (按撰写章节先后为序)

刘剑文 刘永伟 杨慧芳

张智勇 李 刚 那 力

杨小强 汤洁茵



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

国际税法/刘剑文主编. —3版. —北京:北京大学出版社,2013.11
(21世纪法学系列教材)
ISBN 978-7-301-23397-9

I. ①国… II. ①刘… III. ①国际税法-法的理论-高等学校-教材
IV. ①D996.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第254303号

书 名: 国际税法(第三版)

著作责任者: 刘剑文 主编

责任编辑: 冯益娜

标准书号: ISBN 978-7-301-23397-9/D·3441

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>

新浪微博: @北京大学出版社 @北京大学出版社法律图书

电子信箱: law@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027
出版部 62754962

印 刷 者: 北京世知印务有限公司

经 销 者: 新华书店

730毫米×980毫米 16开本 32印张 610千字

2004年4月第1版 2008年8月第2版

2013年11月第3版 2013年11月第1次印刷

定 价: 59.00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

第三版前言

随着国际经济贸易活动的发展和经济全球化的日益加深,国际税法的地位和价值不断凸显。国际税法既是国际法又是财税法的一个举足轻重的分支。

我国在 2001 年加入世界贸易组织(WTO)后,在吸引众多国外投资的同时,对外的投资和贸易活动日渐频繁。税收因素对引导资金流向和资源配置的影响更显突出。一方面,中国与其他贸易伙伴国之间的征税权争议不断增多;另一方面,跨国纳税人与中国政府、中国居民与外国政府之间的税务争议更是大量发生。在此背景下,国际税法相关规则,包括国内立法中的涉外税收规则和双边税收协定,日渐增加。因此,国际税法的研习也备受重视。国际税收实践的发展也亟须大量熟悉国际税法的基本原理、基本知识和基本技能,并能够在实践中解决具体国际税收法律问题的高级专业人才。

本书自 2004 年再版以来,近十年间国际税法理论和实践均取得了重要的进展。随着现代科技的发展和经济形式的多样化,各国之间的经贸往来形式也发生了深刻的变化。这些变化对传统的国际税法规则产生了极大的冲击。国际组织和各国政府为此所采取的积极应对措施,直接推动了国际税法的进一步发展。与此同时,各国在其双边或多边的税收协定的谈签与执行中积累了更多的实践经验,也为国际税收协定的理论发展提供了相应的素材,从而为各国之间消除双重征税,构建国际税收秩序,加强税收征管互助,协调国家间的税收管辖权提供了更多的规则设计。在近十年的中国税法改革中,我国税法已经发生了深刻的变化,对外签订的双边税收协定也已经达到 99 个,并与香港、澳门签订了 2 个税收安排,这对我国国际税法的发展和研究产生了积极的影响。为充分展现和评介国际税法理论与实践的最新发展,编者对本书进行了第三次的修改,也是一次较大的修改。

本书第三版与第二版相比,有以下重大变化:

(1) 对本书体系作了比较大的调整,以使有关章节更加合理。其中,部分章节的名称作了适当变化,合并、删除和增加了一些章节。考虑到加入 WTO 之后,我国基本实现了国内外纳税人的税法规则的统一适用,删去第二版的第六编“中国涉外税法”,将国内立法中规范跨国经济活动的税法规则的内容并入相关章节。合并了第二版的第十一章和第十二章,分拆第二版第十二章中有关“受控外国公司”与“资本弱化”规则,并分别作为第三版第十四、十五章。

此外,增加了第二十二章“税收情报交换”、第二十四章“金融衍生品的税收管辖权”。

(2) 本书理论探讨部分更加凝练,实务分析部分更加细致,内容适当精减。每章后的“课外阅读材料”适当增加了外文材料和外国的相关案例,以方便读者学习和理解。

(3) 本书及时反映国际税法理论发展和实践的最新变化,特别是 OECD 范本与 UN 范本新变化的内容和精神,以体现本书的时代性。如增加了对于美国税收协定范本(1996 年版以及后续的 2006 年版)中所谓“税收协定利益限制(limitation on benefit)条款”的论述。为吸收当前国际税法的理论研究和实践的最新发展,第三版重新撰写了第十六章“国际税收协调原理”、第十七章“所得税国际协调”、第十八章“增值税国际协调”、第十九章“电子商务征税的国际协调”和第二十一章“国际税收竞争”等章节。

(4) 本书反映了国内外近十年来相关税收法律法规的变化,特别是在企业所得税、个人所得税、增值税等领域的变化,以及我国签订的双边税收协定中的变化。2008 年 1 月 1 日《企业所得税法》实施,本书以《企业所得税法》及《特别纳税调整实施办法(试行)》等相关的配套法规为基础进行了修正。增加了 WTO 与所得税的协调、区域经济一体化中所得税协调、欧盟对于限制会员国采用税收优惠提供过度的国家援助(state aid)的分析,特别是评介了著名的 Primarolo 报告。

此外,根据我国签订对外税收协定的最新进展,对附录“中国对外税收协定一览表”重新进行整理。

本书作者分工如下(按撰写章节先后顺序):

刘剑文,负责撰写第 1、20 章;

刘永伟,负责撰写第 2、11 章;

杨慧芳,负责撰写第 3、4、5 章;

张智勇,负责撰写第 6、7、8、13、23 章;

李刚,负责撰写第 9、22 章;

那力,负责撰写第 10、15、19 章;

杨小强,负责撰写第 12、18 章;

汤洁茵,负责撰写第 14、16、17、21、24 章;

本书主编负责全书的统稿并最终修改定稿。中国青年政治学院法律系汤洁茵博士协助主编完成了大量的统稿工作,并翻译了本书英文目录。

本教材姊妹篇《税法学》(第四版)已于 2012 年重印。本书的修改从 2012 年初开始至今已历时 1 年 6 个月。上述两书均凝结着主编和各位撰稿人对税法

学理论研究的最新成果,同时承载着构建税法理论新体系的大胆设想,更寄托着对作为独立学科的财税法学发展和财税法治进程的殷殷期望。当然,无论是本书的体系、内容还是方法、体例,都是我们全新的尝试。受水平和视野所限,书中的错误和不当之处在所难免,诚望读者批评指正!

刘剑文

2013年仲夏于北京大学财经法研究中心

21 世纪法学系列教材书目

“21 世纪法学系列教材”是北京大学出版社继“面向 21 世纪课程教材”(即“大红皮”系列)之后,出版的又一精品法学系列教科书。本系列丛书以白色为封面底色,并冠以“未名·法律”的图标,因此也被称为“大白皮”系列教材。“大白皮”系列是法学全系列教材,目前有 15 个子系列。本系列教材延续“大红皮”图书的精良品质,皆由国内各大法学院优秀学者撰写,既有理论深度又贴合教学实践,是国内法学专业开展全系列课程教学的最佳选择。

• 法学基础理论系列

英美法概论:法律文化与法律传统	彭勃
法律方法论	陈金钊
法社会学	何珊君

• 法律史系列

中国法制史	赵昆坡
中国法制史	朱苏人
中国法律思想史(第二版)	李贵连 李启成
外国法制史(第三版)	由嵘
西方法律思想史(第二版)	徐爱国 李桂林
外国法制史	李秀清

• 民商法系列

民法学	申卫星
民法总论(第三版)	刘凯湘
债法总论	刘凯湘
物权法论	郑云瑞
侵权责任法	李显冬
英美侵权行为法学	徐爱国
商法学——原理·图解·实例(第三版)	朱羿坤
商法学	郭瑜
保险法(第三版)	陈欣
保险法	樊启荣
海商法教程(第二版)	郭瑜
票据法教程(第二版)	王小能
票据法学	吕来明

物权法原理与案例研究
破产法(待出)

王连合
许德凤

• 知识产权法系列

知识产权法学(第五版)
商标法
著作权法(待出)
专利法(待出)
电子商务法

吴汉东
杜颖
刘春田
郭禾
李双元 王海浪

• 宪法行政法系列

宪法学(第三版)
行政法学(第三版)
外国宪法(待出)
国家赔偿法学(第二版)

甘超英 傅思明 魏定仁
罗豪才 湛中乐
甘超英
房绍坤 毕可志

• 刑事法系列

中国刑法论(第五版)
现代刑法学(总论)
外国刑法学概论
犯罪学(第三版)
犯罪预防理论与实务
监狱法学(第二版)
刑法学各论(第二版)
刑法学总论(第二版)
刑事侦查学
刑事政策学
国际刑事实体法原论
美国刑法(第四版)

杨春洗 杨敦先 郭自力
王世洲
李春雷 张鸿巍
康树华 张小虎
李春雷 靳高风
杨殿升
刘艳红
刘艳红
张玉镶
李卫红
王新
储槐植 江潮

• 经济法系列

经济法学(第六版)
经济法原理(第四版)
经济法概论(第七版)
企业法学通论
商事组织法

杨紫烜 徐杰
刘瑞复
刘隆亨
刘瑞复
董学立

中国证券法精要:原理与案例		刘新民
金融法概论(第五版)		吴志攀
银行金融法学(第六版)		刘隆亨
证券法学(第三版)		朱锦清
金融监管学原理	丁邦开	周仲飞
会计法(第二版)		刘燕
劳动法学(第二版)		贾俊玲
房地产法(第二版)	程信和	刘国臻
反垄断法		孟雁北

• 财税法系列

财政法学		刘剑文
税法(第四版)		刘剑文
国际税法(第三版)		刘剑文
财税法专题研究(第二版)		刘剑文
财税法成案研究		刘剑文 等

• 国际法系列

国际法(第二版)		白桂梅
国际私法学(第二版)		李双元
国际贸易法		冯大同
国际贸易法		王贵国
国际贸易法		郭瑜
国际贸易法原理		王慧
国际投资法		王贵国
国际货币金融法(第二版)		王贵国
国际经济组织法教程(第二版)		饶戈平

• 诉讼法系列

民事诉讼法		汤维建
刑事诉讼法学(第五版)		王国枢
外国刑事诉讼法教程(新编本)	王以真	宋英辉
民事执行法学(第二版)		谭秋桂
仲裁法学(第二版)		蔡虹
外国刑事诉讼法	宋英辉	孙长永
律师法学		马宏俊

- | | | |
|--|---------|-----|
| 公证法学 | | 马宏俊 |
| • 特色课系列 | | |
| 世界遗产法 | | 刘红婴 |
| 医事法学 | 古津贤 | 强美英 |
| 法律语言学(第二版) | | 刘红婴 |
| 民族法学 | | 熊文钊 |
| • 双语系列 | | |
| 普通法系合同法与侵权法导论 | | 张新娟 |
| Learning Anglo-American Law: A Thematic Introduction(英美法导论)(第二版) | | 李国利 |
| • 专业通选课系列 | | |
| 法律英语(第二版) | | 郭义贵 |
| 法律文献检索(第二版) | | 于丽英 |
| 英美法入门——法学资料与研究方法 | | 杨 楨 |
| 模拟审判:原理、剧本与技巧(第二版) | 廖永安 唐东楚 | 陈文曲 |
| • 通选课系列 | | |
| 法学通识九讲 | | 吕忠梅 |
| 法学概论(第三版) | | 张云秀 |
| 法律基础教程(第三版)(待出) | | 夏利民 |
| 经济法理论与实务(第三版) | 於向平 邱 艳 | 赵敏燕 |
| 人权法学 | | 白桂梅 |
| • 原理与案例系列 | | |
| 国家赔偿法:原理与案例 | | 沈 岍 |
| 专利法:案例、学说和原理 | | 崔国斌 |

2013年11月更新

教师反馈及教材、课件申请表

尊敬的老师：

您好！感谢您一直以来对北大出版社图书的关爱。北京大学出版社以“教材优先、学术为本”为宗旨，主要为广大高等院校师生服务。为了更有针对性地为广大教师服务，满足教师的教学需要、提升教学质量，在您确认将本书作为教学用书后，请您填好以下表格并经系主任签字盖章后寄回，我们将免费向您提供相关的教材、思考练习题答案及教学课件。在您教学过程中，若有任何建议也都可以和我们联系。

书号/书名			
所需要的教材及教学课件			
您的姓名			
系			
院校			
您所主授课程的名称			
每学期学生人数		学时	
您目前采用的教材	书名 _____ 作者 _____ 出版社 _____		
您的联系地址			
联系电话			
E-mail			
您对北大出版社及本书的建议：	系主任签字 盖章		

我们的联系方式：

北京大学出版社法律事业部

地 址：北京市海淀区成府路 205 号

联系人：李铎

电 话：010-62752027

传 真：010-62556201

电子邮件：bjdxcbcs1979@163.com

网 址：<http://www.pup.cn>

北大出版社市场营销中心网站：www.pupbook.com

目 录

导 论	(1)
一、国际税法学的研究对象	(1)
二、国际税法学的地位	(2)
三、国际税法学与其他相关学科的关系	(3)
四、国际税法学的研究方法	(6)

第一编 总 论

第一章 国际税法概述	(11)
第一节 国际税法的概念与性质	(11)
第二节 国际税法的宗旨与作用	(16)
第三节 国际税法的地位与体系	(19)
第四节 国际税法的渊源	(22)
第五节 国际税收法律关系	(26)
第六节 国际税法的历史演进	(31)
第二章 国际税法的基本原则	(35)
第一节 国际税法基本原则概述	(35)
第二节 国家税收主权原则	(36)
第三节 国际税收公平原则	(39)
第四节 国际税收中性原则	(42)
第五节 国际税收效率原则	(43)

第二编 税收管辖权

第三章 税收管辖权概述	(49)
第一节 税收管辖权的概念与依据	(49)
第二节 属人性质的税收管辖权	(51)
第三节 属地性质的税收管辖权	(54)
第四节 各国税收管辖权实施现状	(56)
第四章 居民税收管辖权	(61)
第一节 自然人居民身份的确定	(61)
第二节 法人居民身份的确定	(67)

第三节	居民与非居民的纳税义务	(74)
第五章	来源地税收管辖权	(79)
第一节	营业所得征税权的划分	(79)
第二节	劳务所得征税权的划分	(102)
第三节	投资所得征税权的划分	(114)
第四节	财产所得征税权的划分	(126)

第三编 国际双重征税规制

第六章	国际双重征税规制原理	(137)
第一节	国际双重征税的概念和特征	(137)
第二节	国际双重征税的规制原理	(139)
第七章	法律性国际双重征税的消除	(152)
第一节	免税法	(152)
第二节	抵免法	(155)
第三节	扣除法与低税法	(164)
第四节	免税法与抵免法在国际税收协定中的应用	(165)
第八章	经济性国际双重征税的消除	(171)
第一节	消除经济性双重征税的国内措施	(171)
第二节	税收协定中消除经济性双重征税的措施	(175)
第三节	欧洲联盟的区域机制	(178)
第九章	税收饶让抵免制	(183)
第一节	税收饶让抵免概述	(183)
第二节	税收饶让抵免的适用	(186)
第三节	我国的税收饶让抵免	(192)

第四编 国际逃税与避税规制

第十章	国际逃税与避税法律规制的基本原理	(199)
第一节	国际逃税与避税的概念	(199)
第二节	国际逃避税的手段与形态	(203)
第三节	国际逃税与避税的法律规制	(209)
第十一章	国际转让定价的法律规制	(217)
第一节	关联企业转让定价制度概述	(217)
第二节	转让定价方法	(223)

第三节	规制国际转让定价的征管程序	(247)
第四节	中国转让定价的法律规制	(250)
第十二章	国际避税地的法律规制	(259)
第一节	国际避税地的概念与特征	(259)
第二节	国际避税地的形成类型	(267)
第三节	利用国际避税地的主要形式	(270)
第四节	国际避税地的规制措施	(276)
第十三章	国际税收协定滥用的法律规制	(282)
第一节	国际税收协定滥用的方式和法律性质	(282)
第二节	规制税收协定滥用的国内法措施	(285)
第三节	税收协定中的反滥用条款	(288)
第十四章	受控外国公司税制	(296)
第一节	受控外国公司税制的产生与发展	(296)
第二节	受控外国公司税制的基本内容	(299)
第三节	我国的受控外国公司税制	(309)
第十五章	资本弱化的税法规制	(315)
第一节	反资本弱化的机制与规则概说	(315)
第二节	资本弱化税制改革的主要方式:ACE 与 CBIT	(317)

第五编 国际税收协调

第十六章	国际税收协调原理	(329)
第一节	国际税收协调概述	(329)
第二节	国际税收协调的发展与基本框架	(332)
第三节	国际税收协调的基本模式——国际税收协定	(338)
第十七章	所得税国际协调	(346)
第一节	所得税国际协调概述	(346)
第二节	所得税收协定范本	(348)
第三节	中国双边所得税收协定	(355)
第四节	中国内地与特别行政区之间的税收协调	(359)
第十八章	增值税国际协调	(365)
第一节	增值税的税收管辖权	(365)
第二节	欧盟的增值税协调	(366)
第三节	OECD 的增值税协调	(378)

第六编 国际税法新课题

第十九章	电子商务征税的国际协调	(385)
第一节	OECD 电子商务税收改革	(385)
第二节	2008 年 OECD 范本对服务征税的条款解析	(390)
第三节	各国对电子商务税收问题的态度与反应	(392)
第四节	电子商务税收改革:传统与创新	(396)
第二十章	单一税收管辖权问题	(401)
第一节	实行单一税收管辖权的理论依据	(401)
第二节	实行单一税收管辖权的可行性	(405)
第二十一章	国际税收竞争	(409)
第一节	国际税收竞争概述	(409)
第二节	有害国际税收竞争的规制实践	(413)
第三节	规制有害国际税收竞争的主要措施	(420)
第二十二章	税收情报交换	(426)
第一节	税收情报交换的概念与方式	(426)
第二节	税收情报交换制度的历史沿革与最新进展	(433)
第三节	我国的税收情报交换	(441)
第二十三章	国际税务争议的解决	(449)
第一节	国际税务争议的解决概述	(449)
第二节	国内法机制	(451)
第三节	税收协定的相互协商程序	(455)
第四节	仲裁程序	(458)
第五节	国际司法方式	(463)
第二十四章	金融衍生品的税收管辖权	(467)
第一节	跨境金融交易所得的来源地规则	(467)
第二节	衍生金融产品的来源地管辖权的合法化基础	(469)
第三节	来源地为基础的衍生金融工具的所得课税的必要性	(473)
第四节	衍生金融产品的来源地确定规则	(478)
附录	中国对外税收协定一览表	(483)

Table of Contents

Introduction	(1)
Section One Research Objects of the Science of International Tax Law ...	(1)
Section Two Status of the Science of International Tax Law	(2)
Section Three Relations among the Science of International Tax Law and Other Subjects	(3)
Section Four Methodology of Research on the Science of International Tax Law	(6)

Part I General Introduction

Chapter One Introduction of International Tax Law	(11)
Section One Concept and Properties of International Tax Law	(11)
Section Two Objects and Functions of International Tax Law	(16)
Section Three Status and System of International Tax Law	(19)
Section Four Source of International Tax Law	(22)
Section Five Legal Relationship in International Tax	(26)
Section Six Evolution of International Tax Law	(31)
Chapter Two Basic Principles of International Tax Law	(35)
Section One Introduction on the Basic Principles of International Tax Law	(35)
Section Two Principle of Tax Sovereignty	(36)
Section Three Principle of International Tax Equity	(39)
Section Four Principle of International Tax Neutrality	(42)
Section Five Principle of International Tax Efficiency	(43)

Part II Tax Jurisdiction

Chapter Three Introduction of Tax Jurisdiction	(49)
Section One Definition and Basis of Tax Jurisdiction	(49)
Section Two Personal Tax Jurisdiction	(51)
Section Three Territorial Tax Jurisdiction	(54)

Section Four	Current Situations of Tax Jurisdiction in Various Countries	(56)
Chapter Four	Resident Tax Jurisdiction	(61)
Section One	Definition of Resident Identity for Natural Person	(61)
Section Two	Definition of Resident Identity for Legal Person	(67)
Section Three	Tax Obligation of the Resident and Non-resident Taxpayer	(74)
Chapter Five	Source-based Tax Jurisdiction	(79)
Section One	Distributive Rules for the Power to Tax Business Profits	(79)
Section Two	Distributive Rules for the Power to Tax Service Income	(102)
Section Three	Distributive Rules for the Power to Tax Income from Investment	(114)
Section Four	Distributive Rules for the Power to Tax Income from Properties	(126)

Part III International Double Taxation

Chapter Six	Theories of Regulation on International Double Taxation	(137)
Section One	Definition and Characteristic of International Double Taxation	(137)
Section Two	Regulation on International Double Taxation	(139)
Chapter Seven	Elimination of Legal International Double Taxation	(152)
Section One	Tax Exemption	(152)
Section Two	Tax Credit	(155)
Section Three	Tax Deduction and Low Tax Rates	(164)
Section Four	Application of Tax Exemption and Tax Credit in International Tax Treaties	(165)
Chapter Eight	Elimination of Economic International Double Taxation	(171)
Section One	Relief Mechanisms in Domestic Law to Eliminate Economic International Double Taxation	(171)
Section Two	Relief Mechanisms in Tax Treaty to Eliminate Economic International Double Taxation	(175)
Section Three	Regional Relief Mechanism in European Union	(178)

Chapter Nine	Tax Sparing Credit	(183)
Section One	Introduction of Tax Sparing Credit	(183)
Section Two	Application of Tax Sparing Credit	(186)
Section Three	Tax Sparing Credit Rules in China	(192)

Part IV International Tax Avoidance and Evasion

Chapter Ten	Theories of Regulation on International Tax Avoidance and Evasion	(199)
Section One	Definition of International Tax Avoidance and Evasion	(199)
Section Two	Ways and Forms of International Tax Avoidance and Evasion	(203)
Section Three	Anti-avoidance and-evasion Mechanism	(209)
Chapter Eleven	Legal Regulations on International Transfer Pricing	(217)
Section One	Introduction to International Transfer Pricing among Affiliated Enterprises	(217)
Section Two	Methods for Determination of the Arm's Length Price	(223)
Section Three	Tax Collection and Administration Procedures for the Adjustment of International Transfer Pricing	(247)
Section Four	Transfer Pricing under the Domestic Law of China	(250)
Chapter Twelve	Legal Regulation on International Tax Avoidance by Tax Haven	(259)
Section One	Definition and Characteristic of International Tax Havens	(259)
Section Two	Types of International Tax Havens	(267)
Section Three	Majors Means of Abusing International Tax Haven	(270)
Section Four	Majors Anti-avoidance Measures for International Tax Havens	(276)
Chapter Thirteen	Anti-treaty Shopping Measures	(282)
Section One	Means for Treaty Shopping and Its Legal Characteristic	(282)
Section Two	Domestic Measures for Anti-treaty Shopping	(285)
Section Three	Anti-treaty Shopping under Tax Conventions	(288)
Chapter Fourteen	Controlled Foreign Corporation Legislation	(296)
Section One	Evolution of CFC Rules	(296)

Section Two	Major Structural Aspects of CFC Rules	(299)
Section Three	CFC Rules in Domestic Law of China	(309)
Chapter Fifteen	Thin Capitalization Rules	(315)
Section One	Introduction to Anti-thin Capitalization Mechanisms and Rules	(315)
Section Two	Methods to the Reform of Thin Capitalization Rules; ACE and CBIT	(317)

Part V International Tax Coordination

Chapter Sixteen	Theories of International Tax Coordination	(329)
Section One	General	(329)
Section Two	The Development of International Tax Coordination and Its Basic Structure	(332)
Section Three	Basic Model of International Tax Coordination—Tax Convention	(338)
Chapter Seventeen	International Coordination on Income Tax	(346)
Section One	General	(346)
Section Two	Model Tax Treaties on Income Tax	(348)
Section Three	Bilateral Tax Treaties on Income Tax Concluded by China	(355)
Section Four	Tax Coordination between Mainland and Special Administrative Regions in China	(359)
Chapter Eighteen	International Coordination on Value-added Tax ...	(365)
Section One	Tax Jurisdiction of VAT	(365)
Section Two	Regional Coordination on VAT in European	(366)
Section Three	International Coordination on VAT by OECD	(378)

Part VI Current Issues of International Tax Law

Chapter Nineteen	International Tax Law on Electronic Business	(385)
Section One	Reform by OECD on Taxation of Electronic Business	(385)

Section Two	Analysis on Service Income Clause under 2008 OECD Model Tax Convention	(390)
Section Three	Attitude and Reaction of the Governments to Tax Electronic Business	(392)
Section Four	Reform on Tax Electronic Business; Tradition and Innovation	(396)
Chapter Twenty	Single Tax Jurisdiction	(401)
Section One	Theoretical Base for the Enforcement of Single Tax Jurisdiction	(401)
Section Two	Feasibility for the Enforcement of Single Tax Jurisdiction	(405)
Chapter Twenty-one	International Tax Competition	(409)
Section One	General	(409)
Section Two	Practices on Counteracting Harmful International Tax Competition	(413)
Section Three	Main Measure to Counteracting Harmful International Tax Competition	(420)
Chapter Twenty-two	Exchange of Tax Information	(426)
Section One	Definition of Exchange of Tax Information and Its Enforcement	(426)
Section Two	History of Exchange of Tax Information and Its New Development	(433)
Section Three	Exchange of Tax Information of China	(441)
Chapter Twenty-three	Resolution of Disputes on International Taxation	(449)
Section One	General	(449)
Section Two	Mechanism in Domestic Law	(451)
Section Three	Mutual Agreement Procedure under Tax Treaties	(455)
Section Four	Arbitration Procedure	(458)
Section Five	International Judicial Remedies	(463)
Chapter Twenty-four	Source Rules for Income from Derivative Financial Instruments	(467)
Section One	Source Rules for Income from Cross-border Financial Instruments	(467)

Section Two	Normal Grounds for Source-basis Jurisdiction on Income from Derivative Financial Instruments	(469)
Section Three	Necessity to Impose Source-basis Taxation on the Income from Derivative Financial Instruments	(473)
Section Four	Source Rules on Income from Financial Derivative Instruments	(478)
Appendix	Table of Bilateral Taxation Convention of China	(483)

导 论

一、国际税法学的研究对象

国际税法学(Science of International Tax Law)是一门随着国际税法的产生和发展而逐渐发展起来的一门新兴的综合性法学分支学科。国际税法的历史很短,国际税法学的历史就更短了。作为一门新兴的法学分支学科,其学科建设还非常不完善,许多重要的理论问题还没有进行深入系统的研究与探讨,国际税法学的研究对象就是一个这样的基本理论问题。

关于国际税法学的研究对象,有学者将其界定为,国际税法规范本身和这类法律规范在调整国际税收关系过程中的法律问题。^①从法理学的角度来看,法学的研究对象是法这一特定社会现象及其规律^②,因此,我们认为,国际税法学的研究对象是国际税法这一特定社会现象及其产生、发展和变化的规律。

具体来说,国际税法学的研究对象包括以下几个方面:(1)国际税法现象的整体性、抽象性问题,诸如,国际税法的概念、调整对象、特征、基本原则、价值、宗旨、功能、效力、地位、体系、渊源、运行等等,由此形成国际税法总论或国际税法基础理论;(2)国际税法现象的演变规律,诸如,国际税法的产生、发展、未来趋势及其走向等等,由此形成国际税收法制史学;(3)国际税法现象本身的具体制度与结构,诸如,国家税收管辖权、国际双重征税及其解决、国际逃避税及其防止、国际税收协定、国际税收协调、国际税务争议解决等等,由此形成国际税法制度学;(4)各国国际税法现象之间的比较与借鉴,诸如,国际税法基础理论比较、国际税法具体制度比较、涉外税法比较等等,由此形成比较国际税法学;(5)国际税法现象与其他相关社会现象之间的联系,诸如,国际税法与税法、国际税法与涉外税法、国际税法与国际法、国际税法与国际税收、国际税法与国际贸易法、国际投资法、国际金融法之间的关系等等,由此形成国际税法边缘学或交叉国际税法学。

国际税法学的各个研究对象是一个密切联系的整体,我们将其划分为各个具体的组成部分是基于论述和研究的便利,现实生活中的研究对象并不是严格按照我们这里的分类标准划分的,甚至根本就没有划分标准和分类,因此,对于

^① 参见廖益新主编:《国际税法学》,北京大学出版社2001年版,第23页。

^② 参见沈宗灵主编:《法理学》,高等教育出版社1994年版,第1页。

我们所论述的各个具体研究对象不能机械的理解与运用。国际税法学的研究对象也是一个不断发展的过程,随着国际税法现象的发展和国际税法研究的不断深入,国际税法学的研究对象也在不断扩展,例如像国际税法与国际交往、国际税法与各国社会文化、国际税法与宗教等等都有可能在未来成为国际税法的对象。就目前国际税法学的研究水平来看,其研究对象的范围还相当狭窄,我们这里所论述的研究对象还有相当大部分没有进入学者的研究视野,本书的研究也仅仅包括了国际税法学研究对象的一部分(当然是核心部分),而没有覆盖国际税法学的全部研究对象。这是目前的研究状况使然,当然,这也是我们今后需要加强研究的重点领域之一。

二、国际税法学的地位

国际税法学的地位,是指国际税法学在整个法学体系中的位置及其重要性。关于这一问题,国际税法学界尚没有学者进行专门的讨论与研究。我们认为,为了推动国际税法学的健康发展,必须对这一问题进行深入、系统的研究。

国际税法学的地位与国际税法的地位紧密联系。在国际税法学界,一般认为国际税法属于国际经济法的一个分支部门^①,在税法学界,也有许多学者主张国际税法属于税法的分支部门。^②按照前一种观点,国际税法属于国际经济法学的分支学科之一,而按照后一种观点,国际税法则属于税法学的分支学科之一。从表面来看,这两种观点是互相矛盾的。然而,我们认为,其实这两种观点应是相互协调的。国际税法学的研究对象是一个比较特殊的领域,它既属于国际经济法的领域,也属于税法的领域,在当今国际经济一体化以及我国加入WTO的现实国际、国内背景下,这种趋势是历史发展的必然,特别是与经济有关的法律部门,如贸易法、金融法、投资法等等,都将出现和国际税法相同的发展趋势。因此,国际税法学没有必要回避这一问题,也没有必要去改变这一问题(实际上也是无法改变的)。正确的态度应该是充分利用这两种学科发展的优势与潜力来大力推进国际税法学的发展与完善。因此,在国际税法的地位这一问题上,我们主张,国际税法既属于国际经济法的分支学科,又属于税法的分支学科,是国际经济法学和税法学相交汇的一个交叉学科。

国际税法学在法学体系中的地位非常重要,但是这种重要性不能用部门法的效力层次论加以衡量,更不能以国家为便于对社会科学的管理而创设的学科级别来衡量。学科的存在只是以一种约定俗成的方式告诉人们,它在研究什么,怎么研究,与他人的研究在形式上有何不同。尽管部门法之间受法律效力的层

^① 参见高尔森主编:《国际税法学》(第2版),法律出版社1993年版,第1页。

^② 参见刘剑文主编:《税法学》(第2版),人民出版社2003年版,第3页。

次性制约存在一定的等级,尽管法理学学科与部门法之间有的存在一一对应的关系,但是也有许多学科根本找不到相对应的部门法,还有一些则可能突破部门法的界限。因此,从有利于“百家争鸣”和“百花齐放”的角度看,学科的存在并无高低贵贱之分,任何学科都具有同等重要的意义,学科的等级身份观应被抛进历史的故纸堆。因此,虽然国际税法属于国经济法和税法的分支学科,但并不能由此就认为国际税法在法学体系中的地位就一定低于国际经济法学与税法。

如果一定要探寻学科的重要性,则最多也只能从该学科对政治、经济和社会文化生活的作用加以评估。从这个角度看,学科的重要程度是因不同国家不同历史时期的不同发展需要而定的。在政权更迭时期或一个国家重要的政治变革时期,宪法学的研究成果对如何规范国家权力具有十分巨大的参考作用;在重视自由竞争的经济建设和发展时期,民商法的研究成果对如何发挥市场调节的内在功能意义非凡;在市场陷阱丛生、无形之手调节失灵的现代市场经济阶段,经济法学所强调的规范和保障国家调节功能的宗旨备受关注;在国际交流日益频繁、国际经济一体化的历史发展趋势面前,国际法特别是国际经济法的地位就显得比较重要。至于国际税法的地位,也只有从这个角度的评估才更具有现实意义。

三、国际税法与其他相关学科的关系

国际税法是一门综合性的学科,其研究对象非常广泛,因此,难免与相关学科的研究对象相交叉或者接近,由此也导致了国际税法与众多相关学科之间密切的联系。

(一) 国际税法与国际经济法学其他分支学科的关系

国际税法是国际经济法学(Science of International Economic Law)的分支学科,因此,国际税法与国际经济法学中的其他分支学科之间就具有非常密切的联系。国际经济法学界比较公认的分支学科包括国际贸易法学、国际投资法学、国际金融法学和国际税法。^① 国际税法与其他三门分支学科都有密切联系,在国际贸易中,税收是一个必须考虑的重要因素,它影响到商品的价格,同时也影响到贸易条件的确定,关税壁垒往往成为贸易的一个重要限制性因素,也是国际贸易所关注的重点问题之一,因此,研究国际贸易法不能不研究国际税法。同样,贸易本身也会对国际税收产生影响,国家所推行的贸易政策往往会在其税收政策中体现出来,另外,国际税收是在各种经济活动的基础之上进行的,而其中很重要的一项经济活动就是国际贸易,因此,国际贸易活动本身的状况往往影响到国际税法的运作,国际双重征税、国际逃避税都可能发生在国际贸易活

^① 参见陈安主编:《国际经济法概论》(第2版),北京大学出版社2001年版,该书的体例。

动中,因此,研究国际税法也不能不研究国际贸易法。

国际税法与国际投资法的关系也非常密切。税收是国际投资活动所要考虑的重点问题之一,因为税收的状况直接影响到投资的收益,在很多情况下,一国的税收政策特别是涉外税收政策对于吸引外国投资具有决定性的意义,因此,进行国际投资、研究国际投资法不能不研究国际税法。同样,投资活动本身对税收也有重要影响,税收政策往往会随着国家对于投资政策的不同而发生变化,或者说,一国的税收政策特别是涉外税收政策往往是为一国的对外投资政策服务的;同时,投资地点、方式选择的不同,在税收上的效果也是不同的,由此导致了国际双重征税和国际逃避税的发生,因此,研究国际税法也不能不研究国际投资法。

国际税法与国际金融法也是具有密切联系的。税收因素也是国际金融活动所必须考虑的重要因素之一,国际金融活动的具体状况也会导致税收效果的不同,由此也会导致国际双重征税和国际逃避税的发生。因此,国际税法学与国际金融法学同样关系密切。

当然,国际税法学与国际贸易法学、国际投资法学和国际金融法学之间的区别同样非常明显。它们虽然都是国际经济法学的分支学科,但分别有各自相对独立的研究对象,也形成了自己相对独立的学科体系,有自己独立的学科范畴和研究方法,因此,它们都是相对独立的法学分支学科。

(二) 国际税法学与税法学其他分支学科的关系

国际税法学又是税法学(Science of Tax Law)的分支学科之一,因此,和税法学中的其他分支学科也有密切联系^①,特别是和税法学中的国内税法学。国内税法学是以国内税法现象及其发展规律为研究对象的税法学分支学科,与国际税法学的研究对象有所区别,而且二者都分别形成了各自相对独立的学科体系,有自己相对独立的学科范畴和研究方法。因此,二者属于相对独立的法学分支学科。但二者的联系也非常密切,首先,二者的研究对象有交叉的部分,涉外税法现象既是国际税法的对象也是国内税法的对象;其次,二者所研究的对象都是税法,因此,二者的基本范畴与研究方法具有一定的相似性;再次,国际税法现象离不开国内税法现象,国际税法离开了国内税法就无法运作,而且一国的国际税收政策也往往是和国内税收政策相协调的。所以,研究国际税法不能不首先研究国内税法,同时,要深入研究国内税法也必须研究国际税法。

当然,国际税法学与其他分支学科,如外国税法学和比较税法学都是既有联系又有区别的相对独立的税法学分支学科。它们的研究对象虽然在整

^① 我们认为,税法学体系包括国内税法学、国际税法学、外国税法学和比较税法学。参见刘剑文主编:《税法学》(第2版),人民出版社2003年版,第3页。

体上是可以区分的,但也存在一定程度的交叉,同样,它们在基本范畴、基本研究方法上也存在诸多相似之处,可以说,要想深入研究任何一门税法学的分支学科,都必须对税法学的其他学科有深入的了解和研究。

(三) 国际税法学与国际税收学的关系

国际税法学与国际税收学(Science of International Taxation)也是既有区别又有密切联系的两个学科。

从研究对象上来看,国际税收学的研究对象是国际税收活动和国际税收关系,国际税法学的研究对象是国际税收法律规范和国际税收法律关系。二者在研究对象方面既有联系,又有区别。首先,前者属于经济基础的范畴,后者属于上层建筑的范畴;前者属于物质关系范畴,后者属于思想关系范畴。二者的研究对象之间存在着决定与被决定、作用与反作用的关系。有什么样的国际税收活动和国际税收关系,就需要什么样的国际税收法律规范和国际税收法律关系,国际税收法律规范和国际税收法律关系对国际税收活动和国际税收关系具有保障与重塑的反作用。其次,二者在现代法治国家和法治社会是紧密交织在一起的。一切国际税收活动均有相应的法律规范来调整,一切国际税收关系均已上升到国际税收法律关系。在现实生活中,已经无法区分哪些关系是国际税收关系,哪些关系是国际税收法律关系,二者已经成为一种统一的关系。最后,国际税收学的研究对象虽然为国际税收活动和国际税收关系,但也会涉及国际税收法律规范和国际税收法律关系;国际税法学的研究对象虽然为国际税收法律规范和国际税收法律关系,但也会涉及国际税收活动和国际税收关系,即二者的研究对象在客观上存在着一定程度的交叉。

从研究方法上来看,国际税收学属于经济学(或国际经济学)的范畴,其研究方法主要是经济学的方法,如投入与产出、成本与收益、等价交换等。国际税法学属于法学的范畴,其研究方法主要是法学的方法,如规范分析、历史分析、比较分析、价值分析、社会分析等。国际税收学的研究方法更侧重于自然科学的研究方法,如数学模型、数学图表的应用等,国际税法学的研究方法更侧重于社会科学的研究方法,如历史考察、归纳概括、规范分析的应用等。国际税收学的研究方法倾向于精细,综合采用定性分析与定量分析,国际税法学的研究方法倾向于严密,重在构建逻辑结构完整的体系,较多采用定性分析,很少采用定量分析。在当今自然科学和社会科学均主张多学科交叉研究、多方法综合研究的时代,具有密切联系的国际税收学和国际税法学,其研究方法更是值得互相学习和借鉴。国际税收学在运用经济学的方法的同时,可以借鉴社会分析、历史分析、阶级分析、价值分析和规范分析的方法来研究国际税收活动和国际税收关系;而国际税法学也应该在运用法学的方法的同时,大量采用经济分析、定量分析、数学分析等方法来推动国际税法学的发展与繁荣。二者的研究方法只有侧重点的不同,

没有截然的区分。

从研究目的的角度来看,国际税收学的研究目的主要是总结出国际税收活动的一般规律,探索国际税收关系的本质与特点,促使人们正确认识国际税收活动和国际税收关系,以提高国际税收活动的效率。国际税法学的研究目的则主要是总结出国际税法产生和发展的一般规律,探索国际税法的本质与特点,促使人们正确认识国际税法现象,以便更好地调整国际税收关系,建立和谐的国际税收法律关系。国际税收学和国际税法学研究的目的是在宏观的层面是相通的,二者的研究是互为目的的。国际税收学的研究目的是为了正确认识国际税收活动和国际税收关系,从而达到更好地运用法律手段来规范和调整这种活动和关系的目的。国际税法学研究的目的是为了正确认识国际税法,掌握用法律手段来规范和调整国际税收活动和国际税收关系的方法,从而达到国际税收活动顺利进行、国际税收关系和谐统一的目的。在最终的目的上,二者的研究是一致的,都是为了更充分地发挥国际税收活动所具有的功能与作用,更好地实现人们所追求的目标和价值,从而使国际税收能够为最大多数人谋取最大的利益,能够推动生产力更快地发展,推动人类社会更快地进步。

当然,由于二者在研究对象、研究方法和研究目的上均存在差异,由此导致其最终的成果也有所不同。国际税收学的研究成果属于经济学成果,对于国家及其国际税收职能部门制定和采取相应的国际税收政策和国际税收计划具有重要的参考价值。国际税法学的研究成果属于法学成果,对于立法机关的立法、执法机关的执法和司法机关的司法,以及社会各主体的守法具有重要的参考价值。二者的研究成果也是密切联系的。首先,国际税收学的研究成果和国际税法学的研究成果是互为基础的。国际税收学研究的国际税收活动和国际税收关系均是在法律秩序统治之下的活动和关系,均是被法律所规范和调整的活动和关系,因此,国际税收学的研究不能不借鉴国际税法学的研究成果。国际税法学研究的国际税收法律规范和国际税收法律关系均是由国际税收活动和国际税收关系所决定的,所以,国际税法学的研究也不能不借鉴国际税收学的研究成果。二者要有大的发展和繁荣,都必须借鉴彼此的最新研究成果。其次,二者研究成果的最终价值是相通的,无论是为制定国际税收政策和国际税收计划服务,还是为国际税收立法、执法、司法和守法服务,最终目的都是为了更好地发挥国际税收的积极作用,尽量减少国际税收活动中的盲目性,从而减少其消极效果,以达国际税收活动效益最大化。

四、国际税法学的研究方法

方法,一般是指人们认识世界和改造世界的方式、途径、手段和规则的总和。方法总是作为一个系统而存在的,一般包括目的或方向选择、途径选择、策略手

段选择、工具选择以及操作程序选择等五个层面的方法。^①

方法是人们实践活动的产物,并随着人类实践活动的发展而不断发展。方法按其适用的领域和层次可分为三类:哲学方法、一般科学方法和具体科学方法。具体科学方法是适用于各门具体科学的特殊方法,它一般仅在本学科或相关学科领域内适用。一般科学方法是适用于诸多学科领域、具有一定普适性的方法。哲学方法则是适用于人类活动一切领域的具有最高普适性的方法。^②

国际税法学是一门新兴的学科,整个国际税法学的学科体系仍处于不断完善之中,许多基础理论问题尚处于空白,许多具体制度问题尚待进一步的研究。国际税法学的学科建构需要国际税法学者的共同努力,而在这一学科建构的过程中,方法论(methodology)的建构显得尤为重要和迫切。科学史上的大量史实证明,任何规律的揭示、理论的创造都得益于恰当方法的运用,没有方法的科学运用和创造,就没有科学的进步。

国际税法学目前的研究现状仍不能令人满意,在基础理论研究中尚没有大的突破与发展,在具体制度的研究中则明显暴露出其理论深度的不足、学术视野的狭窄和研究方法的单一。国际税法学研究的现状不仅与我国税收法治建设的实践不相适应,而且也不能满足纳税人权利意识逐渐增强的现实需要。加快国际税法学研究的步伐,拓宽国际税法学研究的领域,增强国际税法学研究的理论深度成为摆在中国国际税法学面前刻不容缓的课题。

加快国际税法学研究的步伐首先要解决的问题就是国际税法学的方法论问题,国际税法学方法论研究的广度与深度在很大程度上决定了国际税法学研究的广度与深度。没有国际税法学方法论上的突破与创新,就很难有国际税法学研究的突破与创新。没有国际税法学方法论的发展与成熟,就很难有国际税法学学科体系的发展与成熟。^③

方法是达到目的的基本路径,科学的研究方法对于丰富一个学科的理论体系,提升该学科的整体研究水平具有十分重要的促进作用。国际税法学是一个融法学、国际税收学、国际关系学于一体的综合性学科,即使在法学内部,它与其他法学学科的交叉与融合也十分明显。因此,在研究方法方面,其选择具有开放性和发散性。我们认为,国际税法学常用的研究方法主要有规范分析法、价值分析法、经济分析法、历史分析法和比较分析法。这些研究方法与其他法学学科所采纳的方法既有共性,又有独特的一面,具体表现如下:

(一) 规范分析法(Method of Analysis of Norm)

规范分析是法学研究中的基本方法,它以分析法学派为代表。根据《不列

① 参见李志才主编:《方法论全书(1)——哲学逻辑学方法》,南京大学出版社2000年版,第5页。

② 参见李准春主编:《马克思主义哲学全书》,中国人民大学出版社1996年版,第137页。

③ 参见翟继光:《经济法学方法论论纲》,载《黑龙江省政法管理干部学院学报》2002年第3期。

颠百科全书》的解释,分析法学派的主要意义和基本特征是:“如何将法自身和法应当怎样二者区分开来;着重分析法概念;根据逻辑推理来寻求可行的法;并否认道德判断有可能建立在观察和理性证明的基础之上。”规范分析主要研究法的“法定”,即规范,而不是法的“应然”和“实然”。“分析法学试图把明确性、稳定性、一致性和非冗性等逻辑限制置于权威性法律资料之上,企望发现基本法律概念、基本法律范畴以及基本法律定理。”^①

尽管分析法学派的基本观点存在诸多偏颇之处,但规范分析作为一种法学研究方法的意义是十分重大的。西方的法学之所以能够表现出精巧细致的一面,与分析法学派在一定的历史阶段引领风骚是分不开的。我国法学的发展没有经历过这个阶段,这是一个无可选择的事实。但是,从法学发展的进程来看,重视规范分析应该是一个难以逾越的阶段。特别是针对目前我国立法过于粗糙,执法和司法过于机械的弊端,学习和借鉴分析法学派在方法论上的优点更显得意义重大。

国际税法学属于应用法学,其所研究的对象涉及庞大的法规群,它们既与人民财产权保障息息相关,又与国家的税收主权密不可分。因此,国际税法学研究的起点应该建立在对法律规范的实证分析上,例如,界定法律概念的内涵和外延,解析法律规范的逻辑结构,审查法律文件的效力衔接等等。从这个角度看,规范分析的方法主要是对现行法律进行解释或类推,以填补法律漏洞,或使法律更加具体化,以适应时代发展的需要。

(二) 价值分析法(Method of Analysis of Value)

价值分析也是法学研究中的基本方法,它以自然法学派为代表。“价值问题虽然是一个困难的问题,但它是法律科学所不能回避的。”“在法律史的各个经典时期,无论在古代和近代世界里,对价值准则的论证、批判或合乎逻辑的适用,都曾是法学家们的主要活动。”^②

在一定程度上,价值分析是对规范分析的反动。规范分析方法关注的是法律的“实然”,但价值分析方法关注的却是法律的“应然”,即“法律应该是什么”。这种思路有助于我们从另外一个角度反思法律的真谛,从道义和理念的层面破除“恶法亦法”观念的消极影响,促进现实的法律在正义目标的指引下不断进步。

在国际税法学领域,价值分析的方法可以引导研究人员对各种形式上合法的国际税收制度进行合理性审查,挖掘国际税法在道德、社会、人权方面的含义

^① *International Encyclopedia of the Social Sciences*, The Macmillan Publishing Company & The Free Press, Vol. 8, 1967, p. 333.

^② [美] 庞德:《通过法律的社会控制——法律任务》,沈宗灵等译,商务印书馆 1984 年版,第 55 页。

和要求,提升国际税法的理性色彩。应然的价值追求尽管不具有直接的法律效力,但它在立法、执法和司法方面的指导作用是无可替代的,因此应该在国际税法法学研究中受到广泛的重视。

(三) 经济分析法(Method of Economic Analysis)

国际税收既是一种法律现象,也是一种重要的经济现象。任何一项国际税收措施的出台,总是伴随相关的经济后果,如对劳动、投资、出口、消费等产生抑制或刺激的作用。因此,国际税收协定的立、改、废,或是执行,除了考虑形式上的合法性,以及正义、公平、秩序等价值追求之外,还必须考虑其经济效果。如果能对经济发展或优化带来积极的效果,则说明具备实施的可行性。当效果相反时,不妨将此种结果与法律所追求的其他目标进行比较,假若损益相抵后仍然呈现负值,则不妨考虑暂缓实施或者干脆放弃。

经济分析方法关注的核心在于国际税收制度的效率,而其基本的分析工具就是成本效益比较。和其他部门法学不同的是,国际税收现象早在法学介入之前就已经积累了丰富的经济学研究成果,甚至形成了国际税收学这一专门的学科。法学当然可以在很大程度上借鉴这些成果,但是,由于经济学内部流派纷呈,如果研究国际税法的学者不具备很高的鉴别能力,就可能陷入盲从和迷信。所以,国际税法在运用经济分析方法时也应该有自己的独特视角。

(四) 历史分析法(Method of Analysis of History)

国际税收现象既然是历史的产物,其存在就一定有特定的历史背景。在研究国际税法时,除了考察当前有效的法律制度之外,还应该嵌入历史的视角,注意观察法律在发展变化过程中的动态规律。在国际税法中,可以分离出专门的国际税收法制史学,但是研究具体制度的人也切切不可忘记,制度本身不是天外来物,历史的追溯可以帮助我们总结成败得失的经验和教训。

历史的分析不仅要进行显性的制度对比,发现其相同或殊异的地方,更重要的是,必须总结显性制度与当时的政治经济及社会文化背景的联系,寻找其之所以存在和之所以变异的客观规律性。其中,既要重视社会发展的一般必然性,也不能忽视制度存续期间的各种偶然因素。在很大程度上,正是这些偶然的因素造就和体现着制度发展的历史必然。

(五) 比较分析法(Method of Comparative Analysis)

随着世界经济一体化进程的加快,各国在国际税收方面的联系也会日益加强。在技术性较强的国际税法规则方面,甚至可能出现趋同化的趋势。正因为如此,必须随时关注国际税法发展的国际动态,在学科研究中嵌入比较法的视角。

国际税法可以选择不同的坐标点进行比较,既可以是法系之间的比较,也可以是国家之间的比较,还可以是一个国家内不同法域之间的比较;既可以是法

律制度的比较,也可以是法律文化的比较,还可以是不同经济背景的比较。从某种意义上看,历史的分析本身也是一种比较,是现在与过去的比较。

国际税法学的比较研究不是为了简单复制域外的制度或文化。域外的制度有的具有共性的,可以移植,但也有很多与其本国或当地特定的法律文化难以分割,很难为他国所用。因此,比较研究只有建立在对本国的历史文化和制度发展深入了解的基础上,才能为我国税收法治建设作出独创性的贡献。

第一编 总 论

第一章 国际税法概述

国际税法的基本范畴包括国际税法的概念、性质、宗旨、作用、地位、体系、渊源和国际税收法律关系等。本章将在总结学界已有研究成果的基础上对这些基本范畴予以论述,通过这些基本范畴的阐述使我们对国际税法的基础理论有一个整体性的认识,并将国际税法学与其他相关学科相区别。关于国际税收与国际税法的概念,学界始终存在广义和狭义两种学说,我们对于国际税法概念、性质的论述会涉及这两种观点的比较与分析。我们所主张的是广义国际税法说。国际税法的宗旨、作用、地位和体系是需要加强深入研究的范畴,而国际税法的渊源则是一个相对研究比较成熟的范畴。国际税收法律关系是国际税法在调整涉外税收征收关系和国际税收分配关系的过程中所形成的权利义务关系。国际税收法律关系是国际税法学的基本范畴,需要不断加强对这一范畴的重视与研究。

第一节 国际税法的概念与性质

一、国际税法的概念与调整对象

国际税法(international tax law)是从国内税法逐渐形成和发展起来的新的综合性的税法分支体系,其基本范畴与基本理论尚处于形成时期,关于国际税法的一系列最基本的理论问题,如国际税法的调整对象、概念、性质、基本原则、体系与地位等等,学界尚未取得一致观点。我们本着“百花齐放、百家争鸣”的态度,对国际税法的一系列基本理论问题予以评述与研究,以期推动中国国际税法学基本范畴体系的形成与成熟。

(一) 国际税收的概念

国际税法是随着世界经济的发展而逐渐产生和发展起来的。它是一种作为上层建筑的法律制度现象,其产生和发展的基础是国际税收现象的产生与发展。因此,探讨国际税法的概念必须首先从国际税收(international taxation)入手。

税收是国家主权的象征,它是一国凭借政治权力,参与社会产品分配而取得财政收入的一种方式,它体现的是以国家为主体的特定分配关系。税收属于一国主权事项,对于他国的人与事无权行使课税权。但随着国际经济交往的不断发展与各国经济联系的不加深,特别是自第二次世界大战以来,随着国际经济、技术、贸易、投资、交通、通讯的迅速发展,出现了经济全球化与经济一体化,使得税收关系也突破一国领域而形成国际税收关系。

关于国际税收的概念,学界主要存在两大分歧。第一个分歧是国际税收是否包括涉外税收,在这一分歧中存在两种观点。第一种观点为狭义说。持这种观点的学者认为,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人征税时所形成的国家与国家之间的税收利益分配关系。该观点严格区分国家税收与国际税收,认为一个国家的税收不论其涉及的纳税人是本人还是外国人,也不论其涉及的课税对象位于本国境内还是境外,都是该国政府与其本国纳税人之间发生的征纳关系,应属于国家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。第二种观点为广义说。持这种观点的学者认为,国际税收除了指国家与国家之间税收利益分配关系外,还包括一国对涉外纳税人进行征税而形成的涉外税收征纳关系,即国际税收除狭义的国际税收外,还应当包括一国的涉外税收。

关于国际税收概念的第二个分歧是流转税是否应包在国际税收的概念之内,关于这一分歧也有两种观点。第一种观点为狭义说,认为国际税收涉及的税种范围只包括所得税和财产税等直接税,而不包括关税、增值税、营业税等流转税。第二种观点为广义说,认为国际税收涉及的税种范围除所得税和财产税外,还应当包括关税等流转税税种。

通过考察国际税收的产生与发展,我们可以得出以下几个结论:(1) 国际税收产生的基础是国际经济一体化,或者说是跨国经济活动;(2) 各国政府对跨国经济活动的税收协调,其目的不仅仅在于对“税收利益的分配”,而且在于通过税收协调促进国际经济的发展并促进本国经济的发展;(3) 在消费行为日趋国际化的情况下,商品和服务的跨国交易与消费使得流转税的国际性日益增强,因此,对流转税的国际协调也是国际税收协调的重要内容;(4) 国际税收的协调最终是通过一国政府与跨国纳税人之间的征纳关系的确立来实现的。因此,国际税收的概念应包括一国的涉外税收,国际税收不能脱离一国的涉外税收而单独存在,没有各国的涉外税收征纳关系,不会出现国家间的税收协调关系。^①

(二) 学界关于国际税法概念的分歧

理论界对国际税法概念的分歧与上述国际税收概念的分歧是直接对应的,

^① 参见邱文华、蔡庆:《国际税收概念与国际税法概念新探》,载《北方经贸》1999年第5期。

即也存在两大分歧,而每种分歧中也存在广义和狭义两种观点。关于国际税法是否调整涉外税收征纳关系,狭义说认为,国际税法仅仅调整国家间的税收分配关系,而广义说认为,国际税法既调整国家间的税收分配关系,也调整国家与涉外纳税人间的涉外税收征纳关系。关于国际税法的调整对象是否应当包括流转税,狭义说认为仅仅包括直接税,广义说认为涉外性质的关税等流转税也包含其中。

纵观目前中国国际税法界的观点,主张纯粹狭义说的学者已经基本没有了,所谓纯粹狭义说,是指既认为国际税法不包括涉外税法,又认为国际税法不包括商品税法。绝大多数学者都主张国际税法包括涉外税法,一部分学者主张国际税法包括商品税法。近年来也有学者提出一种新的观点,认为国际税法不包括涉外税法,但所涉及的税收并不局限于直接税领域,商品税领域只要存在国际税收协调,同样属于国际税法的调整对象。^①

(三) 界定国际税法概念的出发点

我们这里主张最广义的国际税法观点,认为国际税法既包括涉外税法也包括商品税法。之所以主张最广义的国际税法观点,是基于以下三点考虑:

(1) 从实用主义的观点出发,国际税法是研究调整国际税收关系的各种法律规范的学科,目的是为了地更好地解决国际税收领域的问题并推动国际税法的发展与完善。而国际税收领域中的问题并不仅仅通过各国所签订的国际税收协定予以解决,各国的涉外税法通过确立本国政府对具有涉外因素的经济活动的管辖权,在一定程度上实现与相关政府的税收利益的协调,并构成国际税收协调与合作的基础。离开了各国的涉外税法,国际税收领域中的问题根本无法解决。同样,国际税收领域中的问题也不局限于直接税领域,关税、增值税等商品税领域也存在国际税收问题,一样需要解决。因此,为了更好地解决国际税收领域中的法律问题,我们主张把所有与解决国际税收冲突问题直接相关的法律都划入国际税法的领域。

(2) 从部门法划分的观点出发,一般认为,国际税法属于国际经济法中的一个子部门法,但从另外一个角度来看,国际税法也属于税法的一个子部门法。而且关于国际法与国内法的划分,特别是国际经济法与经济法的划分,其标准很不统一,学界也存在众多分歧,把这些分歧全部拿到国际税法领域来看,一方面根本无法解决这些分歧,另一方面也阻碍了国际税法自身理论问题的发展。所以,我们主张在这一问题上暂时不争论,而是把这些问题留待国际税法发展的实践去解决。为了不束缚国际税法的发展,我们认为主张最广义的国际税法更符

^① 参见翟继光:《新国际税法论论纲——兼论广义国际税法论的缺陷》,载《法商研究》2002年专号。

合国际税法发展的自身利益。

(3) 关于税法,我们一直主张把税法视为一个综合法律领域^①,同样,我们也主张将国际税法视为一个综合法律领域,而不是把国际税法视为严格意义上的部门法。国际税法的调整对象与概念并不是一个首先需要解决的问题,而是留待最后解决的问题,即国际税法的基本问题都有所定论后再予以解决的问题,而不是首先给国际税法限定一个概念和范围。概念应当符合实践的需要,而不是以概念来限定实践的范围。

(四) 国际税法的定义

关于国际税法的定义,学界比较有代表性的观点包括以下几种:(1) 国际税法是调整国与国之间因跨国纳税人的所得而产生的国际税收分配关系的法律规范的总称^②;(2) 国际税法是对国际税收关系的法律调整,是协调国际税收法律关系的国际法律原则、规则、规范和规章制度的总和^③;(3) 国际税法是调整国际税收关系,即各国政府从本国的整体(综合)利益出发,为协调与国际经济活动有关的流转税、所得税和财产税而产生的、两个或两个以上的国家与跨国纳税人或征税对象(商品)之间形成的征纳关系的国际法和国内法的各种法律规范的总和^④;(4) 国际税法是适用于调整在跨国征税对象(即跨国所得和跨国财产)上存在的国际税收分配关系的各种法律规范的总称^⑤;(5) 国际税法是调整国际税收协调关系(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)的法律规范的总称^⑥;(6) 国际税法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^⑦。

根据我们所主张的广义国际税法的概念,国际税法的定义应当能够体现出国际税法的两个调整对象:国际税收分配关系与涉外税收征纳关系;其次,国际税法的定义应当体现国际税法的调整对象不局限于直接税,还包括商品税。上述定义有的没有包括涉外税收征纳关系,有的没有体现商品税关系。因此,最适合本书所主张的广义国际税法概念的定义应当是:国际税法是调整在国家之间协调税收利益关系的过程中所产生的国家涉外税收征纳关系和国家间税收分配

① 参见刘剑文、熊伟:《二十年来中国税法学研究的回顾与展望》,载刘剑文主编:《财税法论丛》第1卷,法律出版社2002年版;刘剑文主编:《税法学》(第2版),人民出版社2003年版,前言。

② 参见陈大纲:《国际税法原理》,上海财经大学出版社1997年版,第1页。

③ 参见那力:《国际税法》,吉林大学出版社1999年版,第2页。

④ 参见邱文华、蔡庆:《国际税收概念与国际税法概念新探》,载《北方经贸》1999年第5期。

⑤ 参见廖益新主编:《国际税法》,高等教育出版社2008年版,第4页。

⑥ 参见翟继光:《新国际税法论论纲——兼论广义国际税法论的缺陷》,载《法商研究》2002年专号。

⑦ 参见刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社1999年版,第5页。

关系的法律规范的总称。^①

(五) 国际税法的调整对象

国际税法的调整对象,是国家与涉外纳税人之间的涉外税收征纳关系和国家相互之间的税收分配关系。从发展趋势来看,国际税法总是同时对涉外税收征纳关系和税收分配关系进行共同调整的,已经很难明显区分出国际税法只调整其中一种关系而不调整另一种关系。尽管从单个的国际税收法律规范来看,其调整对象的单一性仍然存在,但已显得很模糊了。“国家对跨国纳税人具体征收的每一项税收,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因为无论如何,国际税收条约或协定必然最终要在国家的涉外税法中体现并依据这些涉外税法才得以实施;而国家在制定或修改本国涉外税法时,也必须考虑到本国缔结或参加的国际税收条约和协定以及有关的国际税收惯例,构建本国涉外税收法制与国际税法相衔接的“轨道”,从而使本国的涉外税法不可避免地带有“国际性”的烙印。

国家的涉外税收征纳关系和国家间的税收分配关系,二者虽然作为一个整体成为国际税法的调整对象,但在整体的内部,二者的地位又稍有不同。从国际税收关系的形成来看,国家的涉外税收征纳关系的出现早于国家间的税收分配关系,后者是以前者为逻辑前提的。所以,我们在表述上总是把国家的涉外税收征纳关系放在前面。然而,从关系的本质来看,尽管国家的涉外税法具有鲜明的“国际性”,但同时也是其国内税法的组成部分之一,涉外税收征纳关系与国内税收征纳关系并无本质不同;而国家间的税收分配关系从根本上促成了国际税法作为国际经济法的一个独立法律分支的最终形成,并成为其区别于国内税法的本质特征。

二、国际税法的性质

国际税法的性质,是指国际税法区别于其他法律领域的根本属性。关于国际税法的性质问题,学界尚没有学者深入研究。我们认为国际税法的性质是与国际税法的调整对象、概念、渊源、体系和地位等一系列基本理论问题直接相关的,国际税法的性质是国际税法的调整对象以及法律渊源在法律规范上的体现。深入研究这一问题,对于研究国际税法的概念、渊源、体系和地位等基本理论问题都具有重要意义。

^① 需要强调的是,这里说的是“最适合本书所主张的广义国际税法概念的定义”,而并不是强调最正确或最科学的国际税法定义,也不强调是唯一正确的定义,主张其他国际税法概念的学者,也有最适合于他们的定义。

^② 参见余劲松主编:《国际经济法》,高等教育出版社1994年版,第415页。

关于国际税法的性质,当前仍存在较大的争议。有学者认为国际税法是由约束和规范主权国家的课税行为的国际公法规范所构成,只有那些属于国际公法性质的冲突法规范,才属于国际税法的内容范围。^①在持此种观点的学者看来,跨国征税对象产生了两个或两个以上的国家之间的税收利益分配关系,因此,国际税法的主要任务也仅在于协调解决国家的税收管辖权之间的矛盾和冲突。而另有学者认为,国际税法是一个由适用于跨国应税事实的冲突法规范和实体法规范所组成的综合法律体系。^②

对于这一问题,必须从国际税法的规范目标予以考察。一项跨国经济活动的发生,首先产生的问题是相关国家对此活动是否享有税收管辖权,而只有在管辖权发生冲突的情况下,才会产生国家与国家之间进行相互协调的必要。在跨国经济活动中保证特定国家能够取得的税收利益,保护本国的税收主权,实现国家之间的税收利益的公平,固然是各国之间确定国际税法规则的目标,却非唯一目标。事实上,基于一国的税收主权,即使是对跨国发生的经济活动,该国也享有不受他国干预而进行征税的权力,并无进行税收管辖权协调的必要。为了避免使跨国经济活动承担高于境内交易的税收负担,实现对跨国纳税人的公平课税,国家之间才产生税收利益协调的必要。更重要的是,国家之间并不会因为协调而发生直接的税收利益的转移,而是表现为一国对纳税人征税权的自我约束与限制,发生增减的实质是跨国纳税人的实际税负。因此,可以说,国际税法所要实现的是多国政府与跨国纳税人之间的经济利益的公平分配,由此所决定,国际税法中不仅应当包含确定应税事实的分配关系的冲突规范,也应当包括确定划归一国的应税事实将如何被课以税收的实体规范,由此才能实现对跨国征税对象的全面的法律调整。如果缺乏实体规范,那么一国也无法对其享有税收管辖权的纳税人进行征税。此种税收实体规范不仅表现在一国国内法中,在国际税收协定中,也包含了越来越多的实体性的法律规范。

第二节 国际税法的宗旨与作用

一、国际税法的宗旨

国际税法的宗旨,是国际税法的目的论范畴或价值论范畴,是国际税法所促进的价值与所要实现的目标,研究国际税法的宗旨对于建立完整的国际税法范畴体系具有重要意义。目前学界对于国际税法的宗旨尚未给予足够的重视,也

^① 参见高尔森主编:《国际税法》(第2版),法律出版社1993年版,第3页。

^② 廖益新主编:《国际税法学》,高等教育出版社2008年版,第12页。

没有进行深入系统的研究,应当在此方面予以加强。

有学者认为,国际税法的宗旨是建立一个公平合理的国际税收秩序,从而为国际经济合作与经贸往来创造良好的条件。^①又有学者认为,国际税法的宗旨在于建立一个公平合理的国际税收关系,从而为国际经济合作和往来创造良好的条件,尤其是为国际投资活动创造良好的条件。^②还有学者认为,国际税法的宗旨在于实现对跨国征税对象的公平合理的税收分配关系,促进国际贸易和投资的正常发展。^③

上述几种代表性的观点都是从国际税法调整对象的角度来论述国际税法的宗旨的,即国际税法是为了更好地调整国际税收关系,实现公平合理的国际税收秩序。我们认为这种概括是不科学的。国际税法的调整对象除了国际税收关系,还包括涉外税收关系,对此,上述观点并未给予充分关注。其次,从抽象的角度可以认为国际税法是为了实现公平合理的国际税收关系,但从具体的角度来讲,任何一个国家的国际税法都是为了维护本国的税收主权以及本国涉外纳税人的基本权利,亦即为了维护本国的利益,并非为了公平合理的国际税收秩序的建立,比如有些国家为吸引外资所制定的税收优惠政策即可能违反公平合理的原则而导致有害税收竞争,而美国拒绝承认“税收饶让抵免”也很难说有利于公平合理的国际税收秩序的建立。因此,笼统的、抽象的,而且常常是理想化地把国际税法的宗旨看成建立公平合理的国际税收秩序并不符合实际,而且也不利于对相关的问题进行深入系统的分析。综上所述,这种抽象层面的概括是不科学的,也是不可取的。

国际税法的实施最终是为了保证对在两个或两个以上的国家发生的跨境交易行为进行征税。由于各国均独立行使税收管辖权,因此,国际税法的宗旨实际上也就是一国的国内税法的宗旨在国际层面上的实现。具体而言,国际税法的宗旨主要包括:

(1) 实现对跨国纳税人的公平课税。课税公平不仅是国内税法所欲达成的目标,在国际层面上同样应当确保实现。这要求跨国纳税人不应当因其经济活动的跨境发生而在税负上遭受不必要的歧视或享受不合理的税收优惠。

(2) 提高本国国内经济的竞争力。一国征税的最终目的即在于确保本国居民的基本权利的实现,而经济增长与发展直接关涉公民的基本权的实现。因此,国家所采行的国际税法也不得阻碍本国经济的跨国发展,应当避免采取可能削弱其国际经济中的竞争地位的税收政策。

① 参见高尔森主编:《国际税法》(第2版),法律出版社1993年版,第11页。

② 参见那力:《国际税法》,吉林大学出版社1999年版,第15页。

③ 参见廖益新主编:《国际税法》,北京大学出版社2001年版,第19页。

(3) 确保本国对跨国经济活动的征税主权的实现。税收主权是国家主权在税收领域的体现。国家征税的根本目的在于通过取得财政收入而获取提供公共物品和服务所必需的物质基础。这一目的在任何情况下均必须予以实现。尽管为避免加重跨国纳税人的税收负担,一国的征税主权可能受到一定的限制和制约,但仍应当确保在跨国所得或财产价值上存在的税收利益在相关国家之间的公平分配,使本国能够从跨境交易产生的收益和价值中分享合理份额的税收收入,并在国际交往中尽可能保护本国的税基,避免所采取的征税措施造成本国税基的流失。^①此外,跨国纳税人可能利用各国国内税法的制度差异而实施逃避其跨国所得和财产价值本应承担的纳税义务,这必然损害各国的征税权,由此也产生了各国之间通过确立一定规则进行合作与协调,以防止国际逃避税行为,从而确保征税权的实现。

二、国际税法的作用

国际税法的作用是指国际税法对国际税收领域所产生的影响、效果与效用。国际税法的作用是国际税法在实现其宗旨的过程中所体现出来的,实质是国际税法宗旨的具体化。国际税法的作用也是国际税法的一个基本范畴,但学界对这一问题并未给予太多的关注,其原因可能是觉得这样一个问题不值得讨论或者已经隐含在对其他问题的讨论之中了。我们认为,国际税法的作用与国际税法的宗旨、价值、基本原则等问题都存在密切联系,也是一个值得深入研究的课题。

有学者将国际税法的作用概括为四个方面:(1) 避免和消除国际双重征税;(2) 防止逃税和避税;(3) 保证税收的无差别待遇;(4) 协调国家间的税收分配关系。^②我们认为,保证税收无差别待遇实际上已经蕴涵在前两个作用之中,而协调国家间的税收分配关系与前面三个作用之间具有一定的重合关系。

从国际税法发展的历史可以看出,国际税法最初的任务就是消除和避免国际双重征税。随着国际税法的发展,国际逃税和避税逐渐成了危害国家税收主权和国际税收秩序的大敌。因此,防止国际逃税和避税也逐渐成了国际税法的重要任务之一,这就是传统国际税法的两大主要任务。“二战”以后,国际税收领域的合作与交流越来越频繁,也越来越重要,缺少国际税收领域的合作,传统国际税法的两大任务已经很难完成或很难圆满地完成。所以,实现国际税收领域的合作也逐渐成了现代国际税法的重要任务之一。综上,国际税法的作用应主要体现在以下三个方面:消除和避免国际双重征税、防止国际逃税和国际避税

^① Brian J. Arnold:《国际税收基础(第二版)》,张志勇等译,中国税务出版社2011年版,第7页。

^② 参见张智勇:《国际税法》,人民法院出版社2002年版,第11页。

以及实现国际税收合作。

国际双重征税的存在一方面违背了税收公平原则,使得涉外纳税人承受高于境内发生的同类经济活动的纳税义务;另一方面也不利于国际经济交往的发展,不利于发展国际经济、贸易与投资等活动。国际双重征税无论对于涉外纳税人还是对于国家均无益处,而且国际双重征税最终可能导致作为税基的国际经济活动的萎缩乃至消失。因此,国际双重征税现象应当予以消除或避免的,承担这一重任的法律就是国际税法。消除和避免国际双重征税是国际税法首要的任务,也是实现国际税法的宗旨的必然要求。国际税法中的国际税收协定主要就是避免国际双重征税的协定,而国内税法中的一些措施也有助于消除或避免国际双重征税。

在国际税收领域,由于国际经济活动的多样性和复杂性以及各国涉外税法制度的差异和国际税收合作的缺乏,逃税和避税现象往往比国内更加容易,也更加普遍。逃税和避税同样违背了税收公平原则,也不利于国际经济的发展。随着国际税法的不断发展和完善,防止国际逃税和避税也成了国际税法的一大重任。国际税法的两大传统任务是相辅相成的,实质是一个问题的两个方面,最终都是维护国家的税收主权和涉外纳税人的基本权。

国际税法不同于国内税法,它没有一个统一的执行机构,只能靠各个国家的税务机关各自在本国内执行。因此,国际税法的实施效果与国内税法相比会有很大的差距。在国际税法发展的早期,这个问题还不十分严重,但随着国际经济一体化的不断加深,随着国际税收活动越来越复杂,单单靠一个国家已经很难完成国际税法的使命,实现国际税收合作已经是势在必行。因此,现代国际税法又承担起第三个重任:实现国际税收合作。实现国际税收合作是为国际税法的两大传统任务服务的,是为了更好地完成消除和避免国际双重征税以及防止国际逃税和国际避税的两大任务。如果套用实体和程序的模式来讲的话,前两个作用是国际税法在实体方面的作用,而后一个则是国际税法在程序方面的作用。当然,程序作用也有其自身的价值,并非仅仅为了保证实体作用的实现。在当今强调程序正义的时代,实现国际税收合作同样是维护国家税收主权和涉外纳税人基本权的内在要求。

第三节 国际税法的地位与体系

一、国际税法的地位

国际税法的地位,是指国际税法是不是一个独立的法律部门,以及国际税法在整个法律体系中的重要性如何。国际税法的地位是一个关涉国际税法的独立

性以及重要性的一个重要范畴,它与国际税法的概念、调整对象、体系、渊源等基本范畴都有密切的联系。

目前学界尚没有学者专门论述这一问题,大多都是在论述其他问题的过程中对此问题一带而过,应当说,深入研究这一问题不仅对于国际税法基础理论的发展具有重要意义,就是对于国际经济法甚至整个法学关于法律地位问题的研究都具有重要的意义。

关于国际税法的独立性,总体来看,学界持广义国际税法论的学者的观点是倾向于国际税法是一个独立的法律部门。^①但这种观点是值得商榷的,近来已经有学者指出了这一问题。

该学者认为,广义国际税法论在论证国际税法是一个独立的部门法时有两个难题需要解决,一个是国际税法与国内税法的协调问题,一个是涉外税法自身的范围问题。广义国际税法论在强调涉外税法是国际税法的组成部分时,并不否认涉外税法属于国内税法的组成部分,这样,广义国际税法论就必须回答部门法交叉划分的合理性问题。分类是科学研究的一种十分重要的研究方法,可以说,没有分类就没有近代科学的发展与繁荣,而部门法的划分就是对法律体系的一种具有重大理论价值的分类。科学的分类要求各分类结果之间不能任意交叉,而应该有比较明确和清晰的界限,当然,在各类结果之间的模糊地带总是难以避免的,但对这些模糊地带仍可以将其单独划分出来进行研究,而不是说这些模糊地带可以任意地归入相邻的分类结果之中。把涉外税法视为国际税法和国内税法的共同组成部分就必须论证这种划分方法的科学性与合理性,而且必须论证国际税法与国内税法之间的关系问题。而对这些问题,广义国际税法论基本上并未予以论证,因此,广义国际税法论的科学性和合理性就大打折扣了。

另外,关于涉外税法的地位问题也需要广义国际税法论予以论证。涉外税法是否是一个相对独立的体系,其范围是否确定等问题,都是需要进一步探讨的。就我国的立法实践来看,单纯的涉外税法只有很有限的一部分,而大部分税法、特别是税收征管法是内外统一适用的;对于那些没有专门涉外税法的国家,所有的税法均是内外统一适用的。这样,涉外税法与非涉外税法实际上是无法区分的,因此,涉外税法本身就是一个范围很不确定的概念,也不是一个相对独立的体系。对于这一点,已有国际税法学者指出:“正如涉外税法不是一个独立的法律部门一样,它也不是一个独立的税类体系;而是出于理论研究的需要并考虑到其在实践中的重要意义,才将各个种税法中的有关规则集合在一起,组成涉

^① 参见高尔森主编:《国际税法》(第2版),法律出版社1993年版,第1页;刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社1999年版,第15页。

外税法体系。”^①把这样一个范围很不确定,只是为了研究的便利才集合在一起的法律规范的集合体纳入国际税法的范围,国际税法的范围必然也无法确定,进而难以将其视为独立的法律部门。^②

我们认为该学者的批评还是有一定道理的,在前面我们论述国际税法概念的过程中实际上也已经暗含了我们的观点,即我们把国际税法界定为最广义的国际税法并不是从传统部门法的角度出发的,也不是把国际税法视为一个纯而又纯的部门法,而是从有利于国际税法发展的角度,把国际税法作为一个综合的法律领域来研究。因此,我们认为,广义国际税法并不是一个独立的法律部门,起码不是一个法学界一般意义上的独立的法律部门,它是一个相对独立的法律领域。

二、国际税法的体系

关于国际税法体系的含义,目前学界主要有两种代表性观点,一种是从规范性文件的体系的角度来界定国际税法体系,认为国际税法体系是由国际税收协定和其他国际条约中有关税收的规定、国际税收惯例以及各国涉外税法所组成的法律体系。^③另一种观点是从部门法的角度来界定国际税法体系,认为国际税法的体系,是指对一国现行有效的所有国际税法规范根据其调整对象的不同而划分为不同的法律部门而组成的一个有机联系的统一整体。国际税法的体系是比照国内法的体系的划分而对国际税法规范进行相应划分后所组成的一个体系。^④

关于国际税法体系的组成部分,有学者认为,包括四部分:(1) 该国所缔结或参加的国际税收协定或其他国际条约中有关税收的条款;(2) 该国所承认并接受的国际税收惯例;(3) 该国的涉外税法;(4) 其他国家与该国有关系的涉外税法。^⑤我们认为,这里所论述的国际税法体系是国际税法的规范性文件体系,与国际税法的渊源差别不大,甚至就是国际税法的渊源。与本书所界定的国际税法体系不同。

还有学者认为,根据国际税法所调整的国际税收协调关系的种类,可以把国际税法分为国际税收分配法和国际税收协作法。在国际税收分配法中又可分为

^① 刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社1999年版,第253页。

^② 参见翟继光:《新国际税法论论纲——兼论广义国际税法论的缺陷》,载《法商研究》2002年专号。

^③ 参见刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社1999年版,第15页。

^④ 参见翟继光:《新国际税法论论纲——兼论广义国际税法论的缺陷》,载《法商研究》2002年专号。

^⑤ 参见刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社1999年版,第15页。

避免双重征税法 and 防止偷漏税法。在国际税收协作法中又可分为国际税制协作法和国际税务争议协作法。^① 该学者是主张国际税法不包括涉外税法的,因此,其所讨论的国际税法体系也不包括涉外税法。这种以部门法为出发点的划分方法,为国际税法体系的研究带来了一些新意。

众多国际税法学者都没有探讨国际税法的体系,可能有国际税法基础理论研究薄弱的原因,但是否还有另外一种原因,即国际税法本身尚无体系可言?前面我们也已经指出了,本书所采用的是广义国际税法论的观点,将所有与国际税收有关的国际法和国内法都纳入这一体系,在这种情况下,国际税法本身都不是一个部门法意义上的领域,其组成部分又如何能划分成各个部门法并组成一个完整的体系呢?

鉴于此,我们这里只能从宽泛意义上的部门法角度来对国际税法的组成部分予以划分,即根据国际税法的调整对象及其国际税法的主要任务与作用来划分国际税法的组成部门。在第一层次,国际税法由调整国际税收分配关系的狭义国际税法和调整涉外税收征纳关系的涉外税法所组成。在第二层次,狭义国际税法主要由调整国际税收利益分配关系的国际税收分配法和调整国际税务合作关系的国际税务合作法所组成。涉外税法则主要由涉外所得税法和涉外商品税法所组成。在第三层次,国际税收分配法主要由消除和避免国际双重征税法以及防止国际逃税和避税法所组成。我们这里只是初步提出这种国际税法体系划分的观点,至于其科学性和合理性还需要学界对这一问题进行深入和广泛的研究和探讨。

第四节 国际税法的渊源

法的渊源,简称法源,在中外法学著作中有各种不同的解释,如法的历史渊源、思想理论渊源、文献渊源、效力渊源、成立渊源、法定渊源等等。著名法理学家凯尔森在其名著《法与国家的一般理论》中就认为,法律的渊源是一个比喻性并且极端模糊不清的说法,它不仅被用来指创造法律的方法,即习惯和立法,而且用来说明法律效力的理由、尤其是最终理由,也有人用来指所有那些实际上影响创造法律机关的观念。^② 法学界一般研究的法律渊源是法律的形式渊源,即法律规范的创制方式或外部表现形式,如法律、法规、习惯、判例、命令等。我们

^① 参见翟继光:《新国际税法论论纲——兼论广义国际税法论的缺陷》,载《法商研究》2002年专号。

^② 参见[奥]汉斯·凯尔森:《法与国家的一般理论》,沈宗灵译,中国大百科全书出版社1996年版,第149页。

认为,国际税法的渊源,是指国际税法的外部表现形式。

国际税法的渊源也是国际税法的一个基本范畴,对于这一范畴,学界研究得比较多,而且基本取得了一致观点,这是国际税法领域研究比较成熟的基本范畴之一。

一、国际税法的国内法渊源

(一) 涉外税法的含义与标准

涉外税法(foreign-related tax law)是指具有涉外因素的税法。涉外因素包括主体涉外、客体涉外和内容涉外三个方面。虽然学界均主张涉外税法是国际税法的渊源,但关于涉外税法的具体范围则有不同的观点。有些学者主张涉外税法主要是涉外所得税法,有些学者主张除了涉外所得税法还包括涉外商品税法。根据本书所主张的广义国际税法论的观点,涉外税法应当包括涉外所得税法和涉外商品税法。

关于涉外税法的标准,有些学者主张凡有可能具有涉外因素的税法都属于涉外税法,如关税法、增值税法、营业税法、个人所得税法、车船使用税法等等。^①也有学者主张涉外税法应当有一定范围,只包括涉外所得税法和关税法。

除我国《进出口关税条例》外,当前我国并无单行的税法对具有涉外因素的所得或财产进行征税,即并无纯粹的涉外税法。^②涉外税法散见于各个单行税种法和税收征管法,如《企业所得税法》《个人所得税法》《增值税暂行条例》等,主要包括管辖权的判定规则、避免双重征税规则、涉外主体的税收征管制度等。

(二) 涉外税法的效力范围

涉外税法的效力范围,是指涉外税法对于哪些人和哪些事具有效力。从理论上讲,涉外税法属于国内法,只能在本国主权所及的范围内具有效力,超出本国主权管辖范围,就不具有法律效力。但在国际经济一体化的大背景下,国际间的资金、人员和物品流动非常频繁,一概否认其他国家的涉外税法在本国的效力并不利于国际经济交往,也不利于国际税收关系的和谐发展。实际上,现行的各国税法制度中已经有许多地方体现了对他国涉外税法效力的承认与尊重,比如为避免国际双重征税而采取的各种国内法措施,如抵免法、免税法和抵扣法等等,实际上都是建立在承认和尊重其他国家的涉外税法效力的基础之上的。美国不承认税收饶让抵免,实际上是对其他国家涉外税法效力的部分否定。

^① 参见刘隆亨:《中国税法概论》,北京大学出版社1995年版,第281—282页。

^② 2008年1月1日起《中华人民共和国外商投资和外国企业所得税法》被废止,内外资企业统一适用《中华人民共和国企业所得税法》;2009年1月1日起,实行了五十多年的《中华人民共和国城市房地产税暂行条例》被废止,外资企业和外籍个人统一依照《中华人民共和国房产税暂行条例》缴纳房产税。

二、国际税法的国际法渊源

(一) 国际条约

国际条约(international treaty)是国际税法最主要的国际法渊源,也是最能体现国际税法“国际性”的法律渊源。学界在这一问题上的观点基本上是一致的,即认为国际税法渊源中的国际条约包括国际税收协定以及其他国际条约中与国际税收有关的规定。

国际税收协定是不同国家为协调其相互之间的国际税收分配关系而缔结的国际协定或条约。国际税收条约所组成的协定网络,构筑了一个具有确定原则的国际税法体系。无论是在政策理念上,还是在语言表达上,这些条约的内容极为相似,甚至条文的顺序也基本相同。在大多数国家,税收协定的效力高于国内税法,甚至在美国,条约可以推翻与其相反的国内法。

目前的国际税收协定主要是综合性双边税收协定,包括税收条约与议定书、政府换文、谅解备忘录及补充行政协定,而且主要集中在所得税领域和关税领域。国际税收协定将来的发展方向是多边税收协定以及税收国际公约,而且所涉及的领域也将突破所得税和关税领域而向其他商品税领域扩展。截至2013年8月,我国已对外正式签署99个避免双重征税协定,其中96个协定已生效。我国政府与香港、澳门两个特别行政区还签署了税收安排。^①此外,我国也陆续签订了专项的税收条约或政府换文,规定某项特定的税种的国际税收安排,如中国与智利于1987年达成的互免海运税收换文。为提高各国对跨境经济活动实施税收征管的能力,以加强国家间的税收征管合作为目的的税收协定也逐渐增加,如我国近期分别与阿根廷、百慕大群岛、泽西岛、马恩岛等国政府签订了《关于税收情报交换的协定》。

其他国际条约或协定中也有关于税收关系的规定,如在贸易协定、航海通商友好协定,特别是在投资保护协定中有关国家间税收分配关系的规定,这些规定和国际税收协定一样,对国家间的税收分配关系也起着重要的协调作用。

(二) 国际税收惯例

国际税收惯例(international tradition of tax)是在国际经济交往中,源于各国普遍而持续的处理国家间税收利益关系的实践,反复出现并被各国基于法律义务意识而接受并遵循,因而具有法律约束力的税收通例。有学者对国际税收惯例与国际税收习惯进行了区分,认为国际税收习惯是具有法律约束力的惯常行

^① 资料来源: <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8687294/8688432.html>, 最后访问时间:2013年1月12日。

为和做法,而国际税收惯例是不具有法律约束力的惯常行为和做法。^①我们认为,习惯和惯例在内涵上的差别不是很大,如果从具有法律约束力和不具有法律约束力的角度来讲,习惯和惯例都不适宜用来表达具有法律约束力的惯常行为和做法,莫如用习惯法来表述更准确。当然,无论是习惯、惯例还是习惯法都不过是一个指示名词而已,没有什么先验的内涵,其具体含义都需要学者在使用的过程中予以界定。从这个角度来讲,只要我们所研究的是同一个事物,至于具体使用什么名称,似乎并不需要一定要强行一致。这里,我们使用惯例来指示具有法律约束力的惯常行为和做法。

居民税收管辖权、对外国人的税收无差别待遇原则、对外交使领馆人员的税收豁免等曾一度被认为构成国际税收惯例。但在1961年和1963年两个《维也纳条约》缔结后,已经成为国际公约的规定。由于国际税法本身历史较短,而国际惯例一般都需要较长的形成过程,再加上国际惯例很容易被国际条约或各国法律所肯定从而失去其作为惯例的特性,所以,作为国际税法渊源的国际税收惯例并不多。

(三) 国际税法渊源的最新发展——“软法”的产生与争议

近年来,一部分国际法学者开始提倡“软法”(soft law)的概念,并在一定的范围内流行。由于作为“实定国际法”的条约和国际习惯法被科以严格的要件^②,历来不具有条约形式的“绅士协定”、不具有国际法地位的国际文书、形成过程中的国际法,如OECD于1995年颁布的《跨国公司与税务机关转让定价指南》^③或《OECD税收协定范本注释》,是否具有与条约同等的拘束力便引发了诸多的争议。这些规范,与其他国际法领域的“软法”一样,并未划定具体的权利义务关系,而是以一般的、抽象的原则、指针作为内容,作为法的规范不够成熟、欠缺规范内容的明确性,不具有法的拘束力或法的拘束力稀薄,只达到了缓和行动的规范的程度,其履行主要依赖于当事人的善意。^④具体而言,在国际税收领域中,具有“软法”性质的规范大致可以分为以下几种:

1. 成文的国际文书

一些义务履行依赖于当事国的善意或信义的文书、义务履行时承认当事国大幅度裁量性保留的文书以及国际组织会议的决议、宣言、非拘束性的国际协定

^① 参见廖益新主编:《国际税法》,北京大学出版社2001年版,第11页;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 条约必须具有署名、批准等要件行为;国际习惯法则要求“惯行”和“法的确信”的要件要求。

^③ Alberto Vega, “International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines”, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, No. 2012-05.

^④ [日]村瀬信也:《国际立法——国际法的法源论》,秦一禾译,中国人民公安大学出版社2012年版,第13页。

等被认为具有“软法”的特征。如 OECD 针对有害竞争所发布的三个报告,提出了相关的解决措施,包括 1998 年报告《有害税收竞争:一个新兴的全球性课题》、2000 年报告《走向全球税收合作:在识别与消除有害税收实践中的进展》和 2001 年《对有害性税收实践的方案》,这些报告尽管对其成员国和非成员国均无直接的拘束力,也无明确的权利义务规范,但仍使得不少国家,尤其是避税地国家,积极达到报告所确定的标准与要求。

2. 未形成国际习惯法的不成文规范

如对于金融衍生品交易所产生的所得的税收管辖权,目前尚无明确的协调规范。但各国基于资本流动性等方面的考虑,一般均不对此行使税收管辖权,从而形成居民国的单一税收管辖权。

此外,国际法院,如欧盟法院,有关国际税收争议的判例,一般也被作为“软法”。

国际税收领域中的“软法”被视为“法”与“非法”之间的中间阶段或者灰色地带,被认为有必要予以积极地把握,因为即使是规范性弱的国际税收文书,对当事国在讨论交涉、谈判乃至合意形成均会产生不同程度的影响。而对产生“软法”的国际组织自身而言,该项文书则几乎具有与法的拘束力一样的效力。更重要的是,“软法”的存在在一定的国家范围内促进了作为国内法的制定或国内制裁的判断基准,在定期的“讨论”与“履行确保”过程中,积极地促进了国际税收“硬法”的进化。

第五节 国际税收法律关系

国际税收法律关系(legal relationship of international tax)是国际税法在调整涉外税收征收关系和国际税收分配关系的过程中所形成的权利义务关系。国际税收法律关系是国际税法的基本范畴,可以为国际税法基础理论的研究提供基本的理论框架,以其为参照系可以把国际税法的众多基本范畴联系起来,从而能够为国际税法的基础理论研究提供一种整合的功能与效果。

一、国际税收法律关系的要素

(一) 国际税收法律关系的主体^①

国际税收法律关系的主体,又称为国际税法主体,是参与国际税收法律关系,在国际税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。有学者将国际税收

^① 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,第16页。

法律关系的主体分为征税主体、纳税主体和特殊主体,分别指国家、居民和国际组织。^①我们认为,国际组织或者属于纳税主体或者属于征税主体,将其单列为一类主体似乎不妥。

国际税法的主体,从其在国际税收法律关系中所处的地位来看,可以分为国际征税主体、国际纳税主体和国际税收分配主体;从主体的表现形式来看,有国家、国际组织、法人和自然人。目前,国内几乎所有研究国际税法的学者都将国际税法的主体分为国家和跨国纳税人(包括自然人和法人)两种。我们认为,这种分法有失偏颇。基于获得跨国收入的跨国纳税人不足以涵盖于“国家涉外税收征收关系”中的所有纳税主体,只是其中的主要部分而非全部;当然,在主要涉及所得税的国际协调问题等方面,使用“跨国纳税人”的称谓仍然是可以的。

国家在国际税收法律关系中同时作为征税主体和税收分配主体,这与国家在国内税收法律关系中仅作为征税主体的身份的单一性是不同的,此其一。其二,国家在国际税法和国内税法中分别作为不同主体身份的依据也是不同的。在国内税法中,国家作为唯一的实质意义上的征税主体是国家主权的对内最高权的具体体现之一;而在国际税法中,特别是国家作为国际税收分配主体时,则是国家主权的对外独立性的具体表现。其三,对单个国家而言,国家在国内税法中征税主体的地位是唯一的,在数量上是一元的;而在国际税法中,国家在数量上是多元的,必须存在两个或两个以上的国家,否则就无法构成国际税收法律关系。

自然人和法人在国际税法和国内税法中都是纳税主体,而且在国际私法和国际经济法其他分支中也可以作为主体。国家以特殊市场主体的身份直接参加国际经济贸易活动时,也可能成为国际税法的纳税主体。此外,当前特殊的经济组织形式是否构成国际税法的主体正在引起普遍的关注,包括合伙企业(partnership)、信托(trust)、集合投资机构(collective investment vehicle)。以信托为例,在中国与爱尔兰^②、塞浦路斯^③签订的税收协定中,肯定了信托构成协定意义上的“人”,而在其他中国签订的协定中,信托却不被作为协定意义上的“人”,不能主张协定的适用。同样各国对集合投资机构是否构成协定意义上的“人”也存在争议,OECD发布关于“对集合投资机制所得授予协定利益”的报告专门对

^① 参见陈大钢:《国际税法原理》,上海财经大学出版社1997年版,第18—20页。

^② 《中华人民共和国政府和爱尔兰政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第3条第1款。

^③ 《中华人民共和国政府和塞浦路斯共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第3条第1款。该款也同时肯定遗产、合伙企业和非法人团体构成中塞两国税收协定上的“人”。

此进行了探讨。^① 由于特殊经济组织形式的国际税法主体资格已引发了诸多的国际税收争议,这将有待于国际税法予以进一步的明确。

(二) 国际税收法律关系的内容

国际税收法律关系的内容,是指国际税收法律关系主体所享有的权利和承担的义务。关于国际税收法律关系内容的特点,有学者认为,与国内税收法律关系中,主体之间的权利义务不对等和非互惠不同的是,国家与国家之间的权利义务是建立在平等互惠的基础之上的,国家与涉外纳税人之间的权利义务并不完全取决于单一征税主体的单方意志。^② 我们认为这一观点比较科学。

在国家与国家之间的法律关系中,二者权利义务是对等的。一般来讲,国家所享有的权利包括征税权、税收调整权、税务管理权以及根据国际税收协定所规定的其他权利,国家所承担的义务包括限额征税义务、税收减免义务、税务合作义务以及根据国际税收协定所规定的其他义务。

在国家与涉外纳税人之间的法律关系中,二者的权利义务在总体上是不对等的。一般来讲,国家所享有的权利主要包括征税权、税收调整权、税务管理权和税收处罚权等,国家所承担的义务主要包括限额征税义务、税收减免义务、税收服务义务等,涉外纳税人所承担的义务主要包括纳税的义务、接受税收调整的义务、接受税务管理的义务以及接受税收处罚的义务等,涉外纳税人所享有的权利主要包括依法纳税和限额纳税权、税收减免权、享受税收服务权、保守秘密权、税收救济权等。

(三) 国际税收法律关系的客体^③

国际税收法律关系的客体是国际税法主体权利义务所共同指向的对象。有学者认为,国际税收法律关系的客体就是国际税收的征税对象,是纳税人的跨国所得或跨国财产价值。^④ 也有学者认为,国际税收法律关系的客体主要指跨国纳税人的跨国所得。^⑤ 我们认为,把国际税法等同于国际税收的征税对象是不全面的,把国际税收的征税对象局限在跨国所得或跨国财产之上也是不全面的。

国际税法的客体包含着具有递进关系的两个层面的内容。第一层面,是国际税法的征税对象。在这一问题上,我们赞成广义的国际税法客体说,即国际税法所涉及的税种法除了所得税、财产税等直接税以外,还包括关税、增值税等商

^① OECD, the Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles, May 2010.

^② 参见廖益新主编:《国际税法》,北京大学出版社2001年版,第15—16页。

^③ 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,第15—16页。

^④ 参见廖益新主编:《国际税法》,北京大学出版社2001年版,第15页。

^⑤ 参见陈大钢:《国际税法原理》,上海财经大学出版社1997年版,第20页。

品税。理由如下:(1)从国际税法的早期发展历史来看,商品课税的冲突矛盾及其协调(如关税同盟)比所得课税的国际性协调活动要早,是国际税法产生、形成和发展的整个历史进程的起始环节。如果将关税法等流转税法排除在国际税法的范围之外,则无异于割裂了国际税法发展的整个历史过程。因此,把对在商品国际贸易中的商品流转环节课征的国际协调活动看作是国际税收活动中的一个组成部分,从而将关税法等流转税法一并纳入国际税法的范围。(2)持狭义的国际税法客体说的学者的理由之一就是国际税收分配关系主要发生在所得税上。但是,国际税收分配关系只是国际税法的调整对象的一部分,广义国际税法中国际税法的调整对象还包括国家的涉外税收征纳关系;如果仅以国际税收分配关系所涉及的税种来限定国际税法所涉及的税种,恰恰耦合了狭义的国际税法说的观点?而实际上,上述学者却是持广义国际税法说,并且也承认广义的国际税法客体说的合理性,同时对关税等流转税加以论述。^①(3)诚然,对商品国际贸易课税,虽然不可能在同一时间对同一纳税人的同一课税对象重复征税,但仍然可能发生不同国家的政府对不同纳税人的同一课税对象(如进出口商品金额等)的重复征税。例如,甲国实行产地征税原则,乙国实行消费地(目的地)征税原则,现甲国向乙国出口一批产品,则两国都会依据各自的税收管辖权对这笔交易额课税,这批产品的所有人也就同时承担了双重纳税义务。而各国实行不同的商品课税政策,如低进口关税或免关税政策,也会引起国际间避税或逃税活动的发生。况且随着国际经济交往的深入开展,对国际商品在流转环节的课税和跨国所得课税将会更加密切地交织在一起,其相互转化的趋势也会愈加明显。各国对进出口商品流转额的课税对国际经济活动的影响以及为此采取的一系列国际协调活动,说明这些税收本身作为各国涉外税收的同时,进一步涉及国家与国家间税收利益的分配,反映了国际税收的本质。^②

国际税收法律关系第二层面的客体是在国家间进行分配的国际税收收入或称国际税收利益。这似乎仅仅是国际税收分配关系的客体,将其作为国际税法的客体似乎又犯了以偏概全的错误。其实不然,因为这一国际税收收入正是通过各国行使税收管辖权进行涉外税收征管而取得的,与各国的涉外税收征纳关系有着密不可分的联系。也正因为在国家间进行分配的国际税收利益直接来源于各国对其涉外税种的征税对象的课征,我们才认为后者作为国际税法第一层面的客体与前者作为第二层面的客体间存在着递进关系,从而共同构成了国际税法的双重客体。需要说明的是,并不存在一个超国家的征税主体,对各国涉外税种的征税对象加以课征而获得国际税收收入,再将其分配给有关各国;实际

^① 参见高尔森主编:《国际税法》(第2版),法律出版社1993年版,第8—9页。

^② 参见王传纶主编:《国际税收》,中国人民大学出版社1992年版,第13—16页。

上,这部分税收利益在征收之时就已经通过国际税收协定随着对某一征税对象的征税权的划归而归属于各个主权国家了。因此,从理论上讲,国际税收利益是各国的涉外税收收入汇总而形成的整体利益;但从实践上看,国际税收利益并未实际汇总,而是分散于各个主权国家的管辖之中。正是由于国际税收利益这种理论上的整体性和实践中的分散性,以及其对各国征税主权乃至相应征税对象的强烈依附,使我们在分析国际税法的客体时容易将其忽视。然而,与其说各国缔结国际税收协定的目的在于划分对某一跨国征税对象的征税主权,不如说其实质目的在于划分从征税对象上可获得的实际的税收利益。故国际税收利益是潜在的,却能够从更深层次上反映国际税收法律关系的客体层面。

二、国际税收法律关系的运行

国际税收法律关系的运行,是指国际税收法律关系的产生、变更和消灭的整个过程。国际税收法律关系的要素是从静态的角度揭示国际税收法律关系的构成,而国际税收法律关系的运行则是从动态的角度揭示国际税收法律关系的构成。

(一) 国际税收法律关系的运行状态

国际税收法律关系的产生,是指国际税收法律关系在相关当事人之间的建立,或者说是国际税收权利义务在相关当事人之间的确立。国际税收法律关系的产生需要国际税法的存在以及国际税法所规定的税收要素满足或者启动相关程序的法定要件成立。

国际税收法律关系的变更,是指国际税收法律关系的主体、客体和内容所发生的变化。国际税收法律关系的变更一般需要满足国际税法所规定的法定要件的成立,如涉外纳税人满足税收减免的条件,则相应发生国际税收法律关系内容的变更。

国际税收法律关系的消灭,是指国际税收法律关系所确定的权利义务在相关当事人间的消失或终结。一般来讲,当相关主体的权利得到实现,义务得到履行,国际税收法律关系即发生消灭的结果。如涉外纳税人依法缴纳税款,国家与涉外纳税人之间的权利义务就消灭了;相关国家的税务机关依法完成税务合作事项,相关权利义务也就消灭了。

(二) 国际税收法律事实

国际税收法律事实(legal fact of international tax),是指能导致国际税收法律关系产生、变更和消灭效果的客观事实。国际税收法律事实包括国际税收法律行为和国际税收法律事件。前者是体现主体意志或以主体意志为转移的事实,而后者则是不体现主体意志或者不以主体意志为转移的事实。国际税收法律事实主要包括国际税法的制定、涉外纳税人的行为或状态以及国家的行为。国际

税法的制定可以导致抽象国际税收法律关系的建立,而涉外纳税人以及国家的行为可能导致具体国际税收法律关系的产生、变更和消灭。

第六节 国际税法的历史演进

国际税法从 19 世纪末产生以来发展至今仅仅有一百多年的历史。第二次世界大战之前,国际税法已经初步发展,但作为一个相对独立的法律领域则是在第二次世界大战之后才逐渐形成并发展成熟的。

一、“二战”前国际税法的发展

世界上第一项双边税收协定是 1843 年由比利时和法国签订的有关税收情报交换和税务合作的条约。随后,1845 年比利时与荷兰也就税务合作与情报交换等问题签订了条约。1872 年英国与瑞士就遗产税问题签订了条约。以上这些条约从形式上虽然也可以归入国际税收协定的范畴,但是其内容比较单一,尚不全面,与现代税收协定相比有很大差别,只是国际税收协定的萌芽。具有现代意义的国际税收协定是 1899 年 6 月 21 日奥匈帝国与普鲁士签订的关于避免双重征税的协定。其内容涉及划分所得的类型,划分税收管辖权的范围,确定了不动产所得、抵押所得、常设机构所得等项目由收入来源地国征税,其他项目由居民国征税,并通过税收管辖权的划分和约束来消除双重征税问题。^①

19 世纪末、20 世纪初,资本主义从自由竞争阶段发展到垄断阶段,经济活动朝着国际化的方向发展,各国的商品、资本、技术、劳动力等生产要素跨国界流动的现象越来越普遍。与此同时,所得税制度迅速在各主要资本主义国家建立。国际投资的发展导致跨国公司的国际所得不断增加,但由于各国均按照居民管辖权和来源地管辖权课征所得税,跨国公司面临严重的双重征税问题。

有鉴于此,不仅各国开始积极探索解决国际双重征税的问题,国联(the League of Nations)根据国际商会的建议于 1921 年成立了财政委员会,要求由四位经济学家组成的专家工作组就此事项准备相关的研究报告。在 1923 年提交的报告中,强调现代税制应当遵循量能课税原则,同时也强调根据经济密切联系原则,某些类型的所得,如产生于不动产的所得,应当由来源地国行使征税权。^②

在取得四位经济学家的报告之前,财政委员会在 1922 年成立了专家工作组专门研究如何避免和消除所得和财产的国际双重征税的问题。1927 年,专家工

^① 陈大钢:《国际税法原理》,上海财经大学出版社 1997 年版,第 12 页。

^② LN, Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp, League of Nations, Geneva, 1923, E. F. S. 73. F. 19.

作组提交了四份避免双重征税与税收情报交换的双边协定的草案。^①原则上这些草案均遵循居民国课税的原则,但保留了来源地国对某些类型所得进行征税的可能性。这些草案在1928年被提交给来自27个国家的代表与会的“双重征税与税收逃避的政府专家一般会议”,并作了一些细微的修改。根据该专家会议的建议,国联成立了财政委员会,以替代此前的专家工作组。财政委员会陆续进行了若干次的研讨,并达成了一项有利于来源地国的协定草案。1946年,最后一次的财政委员会会议在伦敦召开并提交了另一项有利于居民国课税的协定草案。两份草案均由国联在1946年予以颁布,确立了未来进行国际协调的基础。随着国联的解散,两份草案最终也未能获得进一步的讨论和肯定,但仍对“二战”后国际税法的发展产生了重要的影响。

尽管这一时期国联草拟的避免双重征税协定的草案尚未对国际税收实践产生影响,但各国为解决这一问题,仍积极展开双边税收协定的谈判,仅在“一战”后的一年间,资本主义国家之间就缔结了58个双边税收协定。

二、“二战”后国际税法的发展

第二次世界大战后,发达国家相互投资大大增加,跨国公司的数量和规模也有了迅速的发展,世界各国之间的国际税收关系因此变得更加错综复杂。越来越多的国家通过签订税收条约的方式协调彼此之间对跨国纳税人在跨国征税对象上的税收利益分配关系,双边税收协定数量迅速增加,并逐步确立了一些调整国际税收关系的共同原则和规则,如禁止税收歧视、外国税收抵免、外交税收豁免等。这对于国际税收协定的内容和形式的规范化发展产生了重要的影响。

鉴于各国在双边税收协定谈判中所产生的问题,起草一份能够为国际社会普遍接受并遵循的避免双重征税协定范本的工作仍在继续。联合国成立后,经济与社会理事会成立了金融与财政事务委员会,本计划由其继续国联财政委员会的工作。然而,联合国成员国的广泛性反而严重妨碍就此达成一致。这一任务由欧洲经济合作组织(以下简称“OEEC”)所接手,后由经济合作与发展组织(以下简称“OECD”)继续完成。

OEEC的财政事务委员会的工作进展极为缓慢。在其成立的第一年,该委员会便提交了若干条款的范本及其注释,以处理特定类型的所得,并相继在1958年、1959年、1960年和1961年的报告中予以公布。在此基础上,1963年OECD草拟并发布了一个《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》(以下简称“OECD范本”),并于1977年正式发布,供OECD成员国之间以及OECD成

^① LN, Double Taxation and Tax Evasion, Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, League of Nations, Geneva, 1927, C. 216. M. 85. 1927. II.

员国与其他非成员国之间在签订税收协定时予以参考。这也是国际税收协定第一个比较完善的范本。从1992年开始,OECD定期公布协定范本的修改版本。^①由于OECD的成员国都是发达国家,因此,这一范本的内容在税收利益的分配上更有利于作为资本输出国的发达国家。

由于参照OECD范本进行国际税收谈判很容易损害发展中国家的税收利益,因此,发展中国家利用其在联合国的多数地位要求联合国采取措施应对这一国际问题。联合国经济与社会理事会为此成立了一个由8个发达国家和10个发展中国家代表组成的专家小组,于1979年拟定通过了《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》(以下简称“联合国范本”),并于1980年正式公布。相比较而言,联合国范本更倾向于保护来源地税收管辖权。但仍有批评联合国范本在保护发展中国家的税收利益方面有所不足。联合国经济与社会理事会从1997年起也开始酝酿对1980年的联合国范本的修订,并于2001年推出了修订后的范本。

两个税收协定范本的颁布,对于推动国际税法的发展有着积极意义。从1977年开始,国际税收协定的数量迅速增加。截止到2002年,全球的税收协定总数已经超过了4000个。尤其值得强调的是,在近十几年来各国所签订的国际税收协定中的80%为发展中国家与发达国家或发展中国家之间所签订的双边税收协定。

在这一时间,国际税法所涉及的领域也逐步扩大。国际税法从最初的所得税领域和财产税领域逐渐扩大到商品税领域以及税务行政领域。多边国际税收协定开始出现和发展,如1972年北欧五国签订的税收征管协助协定等。此外,区域性的税收协调和一体化在20世纪90年代也明显加快了发展的步伐,其中尤其以欧共体及后来的欧盟在税收的协调一致方面的进程最具成果。

本章小结

国际税法是调整在国家与国际社会协调直接税与商品税的过程中所产生的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称。国际税法具有公法兼私法性质、国际法兼国内法性质、程序法兼实体法性质。国际税法的宗旨为:维护国家税收主权和涉外纳税人基本权。国际税法的作用主要体现在三个方面:消除和避免国际双重征税、防止国际逃税和国际避税以及实现国际税务合作。国际税法的地位是指国际税法是不是一个独立的法律部门,以及国际税法在整个法律体系中的重要性如何。国际税法由调整国际税收分配关系的狭义

^① 最新的OECD范本公布于2010年9月。

国际税法和调整涉外税收征纳关系的涉外税法所组成。国际税法的渊源包括两大类:国际法渊源和国内法渊源。国际税收法律关系是国际税法在调整国际税收分配关系和涉外税收征纳关系的过程中所形成的权利义务关系。国际税收法律关系的主体,又称为国际税法主体,是参与国际税收法律关系,在国际税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。国际税收法律关系的内容,是指国际税收法律关系主体所享有的权利和所承担的义务。国际税法的客体包含着具有递进关系的两个层面的内容。国际税收法律关系的运行,是指国际税收法律关系的产生、变更和消灭的整个过程。国际税收法律事实,是指能导致国际税收法律关系产生、变更和消灭效果的客观事实。

思考与理解

1. 谈谈你对国际税法概念的理解。
2. 国际税法具有哪些性质?
3. 简述国际税法的宗旨与作用。
4. 国际税法的渊源包括哪些?
5. 简述国际税收法律关系的要素。

课外阅读资料

1. 高尔森主编:《国际税法》(第2版),法律出版社1993年版。
2. 陈大纲:《国际税法原理》,上海财经大学出版社1997年版。
3. 刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社1999年版。
4. 廖益新主编:《国际税法学》,高等教育出版社2008年版。

第二章 国际税法的基本原则

掌握国际税法的基本原则不仅有利于对国际税法精神的理解,而且有利于对国际税法相关制度的把握和运用。我们认为国际税法的基本原则主要有国家税收主权原则、国际税收公平原则、国际税收中性原则和国际税收效率原则。

第一节 国际税法基本原则概述

所谓原则,根据《布莱克法律辞典》的解释,是指法律的基础性真理或原理,为其他规则提供基础性或本源的综合性规则或原理,是法律行为、法律程序、法律决定的决定性规则^①;也可以指人们对某一事物、事物发展的因果关系以及如何进行判断的信念或理念。^②这种信念或理念往往是指导人们行动的理论基础或指南。

一般地说,原则有大原则和小原则之分,或者基本原则与具体原则之分。在大原则下有小原则,在小原则下还有更小的原则;或者在基本原则下有具体原则,在具体原则下还有更具体的原则,等等。基本原则不同于具体的原则,前者是指构成某一制度基础的原则,贯穿和指导这一制度的各个方面和整个过程;而后者仅适用于某一法律制度的某一方面或局部。基本原则往往要通过具体的规则、规范和标准等表现出来。

关于国际税法基本原则的含义,我们可以理解为:普遍适用于国际税法的各个方面和整个过程,构成国际税法的基础,并对国际税法的立法、守法、执法等均具有指导意义的基本信念。那些只适用于国际税法的某些方面或某些阶段的原则,则是国际税法的具体原则。

国际税法是国际经济法的一个分支。因此,国际税法的基本原则与国际经济法的基本原则存在密切关系。但它们之间又有所不同,二者之间是个别与一般、具体与普遍的关系。国际经济法的基本原则,包括国家经济主权原则、平等互利原则等,是普遍适用于国际经济法各个分支的一般原则;而国际税法的基本原则,则只是仅适用于国际税法而不能适用于国际经济法其他分支学科的国际

^① See *Black's Law Dictionary*, West Publishing Co. 1983, p. 1074.

^② Lorraine Eden, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, University of Toronto Press 1998, p. 64.

经济法的具体原则。国际税法的基本原则,对于国际经济法而言是具体原则,是国际经济法基本原则在国际税法领域里的具体运用。因此,我们在研究国际税法的基本原则时,应注意与国际经济法的基本原则相区别,不能把国际经济法或其他分支的基本原则与国际税法的基本原则相混淆。

此外,我们也必须注意,原则总是与例外相对而言的,有原则就必然会有例外,没有例外也就无所谓原则了。在研究的过程中,我们不能因为某些例外的存在就否定基本原则的存在。比如,我们不能因为涉外税收优惠的存在而否定国际税收中性原则,也不能因此而否定国际税收分配公平原则,等等。其实,例外的出现往往正说明了原则的存在。

关于国际税法究竟包含哪些基本原则,此前可以说是众说纷纭,见仁见智,不能统一。概括起来可分为以下几种观点:(1)一元说,即征税公平原则,由高尔森教授在其主编、法律出版社出版的《国际税法》一书中所主张。但该书是把征税公平原则作为国际税法最重要的原则来认识的^①,根据其含义可能还有其他一些重要原则,只是没有列出来而已。尽管如此,我们暂且将其称为一元说。(2)二元说,即国家税收管辖权独立原则和公平原则(包括国家间税收分配关系的公平和涉外税收征纳关系的公平)^②。(3)三元说,即国家税收管辖权独立原则、国际税收分配的平等互利原则和税收无差别待遇原则^③。(4)四元说,即国家税收管辖权独立原则、避免国际重复征税原则、消除对外国人税收歧视原则和防止国际逃税和避税原则^④,或者国家税收主权原则、国际税收分配公平原则、国际中性原则和跨国纳税人税负公平原则^⑤。

我们认为,国际税法的基本原则应包括如下几项,即国家税收主权原则、国际税收公平原则、国际税收中性原则和国际税收效率原则等。其中每一项基本原则均反映在国际税法的各个方面,并贯穿于国际税法的始终。上述四项基本原则相互区别,同时又互相联系。

第二节 国家税收主权原则

税收主权是国家主权的重要内容之一。早在16世纪末,法国学者博丹在其

^① 参见高尔森主编:《国际税法》(第2版),法律出版社1993年版,第10—11页。

^② 本书的主编曾持此种观点,参见刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社1999年版,第16—20页。

^③ 参见陈大钢:《国际税法》,上海财经大学出版社1997年版,第11—24页。

^④ 参见廖益新主编:《国际税法》,北京大学出版社2001年6月版,第20—22页;余劲松、吴志攀主编:《国际经济法》,北京大学出版社、高等教育出版社2000年版,第378—380页。

^⑤ 参见刘永伟:《国际税法基本原则之探讨》,载《法制与社会发展》2002年第1期。