

·上海市重点图书·

国际税法案例教程

龙英锋 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

D996.3

20121

阅 览

国际税法 案例教程

GUOJI SHUIFA
ANLI JIAOCHENG

主 编 龙英锋
副主编 王 旭 邓 君



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

国际税法案例教程/ 龙英锋主编. —上海: 立信
会计出版社, 2011. 12

ISBN 978 - 7 - 5429 - 3276 - 1

I. ①国… II. ①龙… III. ①国际税法-案例-教材
IV. ①D996. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 000154 号

责任编辑 方士华

封面设计 周崇文

国际税法案例教程

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com 电子邮箱 lxaph@sh163.net

网上书店 www.shlx.net 电 话 (021) 64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 浙江省临安市曙光印务有限公司

开 本 787 毫米×960 毫米 1/16

印 张 14.5 插 页 1

字 数 267 千字

版 次 2011 年 12 月第 1 版

印 次 2011 年 12 月第 1 次

印 数 1—3100

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 3276 - 1/D

定 价 28.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

自改革开放以来,中国经济平稳快速地发展。在 21 世纪的第一个十年,中国已逐步成为世界贸易大国,进出口额均位列世界前茅。国际贸易的活跃带动了跨国投资与跨国收入的不断攀升,这对我国的国际税法理论与实务不断地提出新的挑战。面对这种局面,中国国际税法学的教育也不得不进行教学方式的改革,以适应我国对国际税法人才的新需求。就目前而言,如何培养应用型的国际税法人才,已经成为国际税法教学的当务之急。法学人才的培养离不开法律实践,而广泛开展案例教学,正是国际税法教学方式改革的必由之路。但是,截至本书定稿之日,在国内目前还没有一本专门关于国际税法的案例教程。鉴于上述原因,我们组织了部分税法学专家学者撰写了这本《国际税法案例教程》,希望能为我国国际税法人才培养与国际税法理论与实务研究提供一个学习与交流的新平台,也期望为我国国际税法案例教学起到一个抛砖引玉的作用。

本教程的行文体例是,以国际税法中常见的 13 个主题为章,将相关的案例隶属于主题之下进行有针对性的介绍评析。这样做既体现了教学过程中知识点的鲜明性,同时又辅之以典型案例及其评析,可使材料与主题相得益彰。当然,典型案例的收集与选择,是我们全体编写人员工作的着力点。典型案例中既包括大家耳熟能详的,如“中国集成电路增值税优惠案”、“中国税费减免退措施案”、“美国泛美卫星公司与北京市国家税务局税收争议案”等;同时也不乏

经过挖掘翻译的案件,如“W. N 诉荷兰财政秘书长案”。每一案例都包括三个组成部分:案情介绍、法理分析和相关法律、法规。至于在此结构之下的具体编写内容,则由各章的作者自行组织。因此,本教程的每一章在保持结构的统一性基础上,还充分地尊重了作者的独立创作需要。

此外,本教程的编写还贯彻以下两个基本原则:首先,原则上使用的案例应属于真实发生过的判例,对于案情的介绍要求尽量详尽一些,从而可以保证为教材使用者提供尽可能多的案件信息;只有在没有对应判例时,为了充分体现国际税法知识体系的完整,有些重要知识点,由作者根据国际税法实践进行典型案例的编撰。其次,案件评析需要给出较为详尽的参考文献以及相关法律、法规信息,以便使用者能够通过文献和相关法律、法规对案例进行更深入的学习和研究。

本教程虽经几易其稿,但是不足之处在所难免,希望广大读者与使用者能够不吝赐教,使本教材能够得到不断改进和提高。本教程由龙英锋教授担任主编,王旭、邓君担任副主编,共有7位学者参加了编写工作,具体写作分工如下(按章先后):赵鹏:第一、第十一章;赵峰:第二、第十二章;王旭:第三、第十章;廖莉:第四、第五章;邓君:第六、第八章;孔志强:第七、第九章;龙英锋:第十三章。

编者于立信长乐楼

2011年12月

目 录

CONTENTS

目
录

第五章 对非居民个人来源于中国境内的劳务所得的

课税	65
案例一 外籍人员劳务所得税收制度咨询案	66
案例二 非居民纳税人工薪所得课税案	69
案例三 非居民纳税人独立劳务所得课税案	72
案例四 某演出团队演出报酬征税协调案	75

第六章 对非居民来源于中国境内的投资所得课税 77

案例一 英国人威尔逊跨国投资利息所得纳税案	78
案例二 荷兰人凯特投资中国居民企业所得股息纳税案	81
案例三 日本人松田和日本北川公司特许权使用费纳税案	84
案例四 美国硅谷公司特许权使用费和利息纳税案	88

第七章 对非居民来源于中国境内的财产收益和其他

所得的课税	93
案例 新加坡 M 公司境外股权转让收益案	94

第八章 对中国居民境外来源所得课税 101

案例一 中国爱中华公司境外所得纳税案	102
案例二 中国人贾爱国境外所得纳税案	109
案例三 中国华泰公司境外所得税收饶让抵免案	113

第九章 国际逃税和避税的法律规制 119

案例一 江都境外间接股权转让案	120
案例二 新疆国税局成功阻止税收协定滥用案	126
案例三 英国 Cadbury 受控外国公司案	131

案例四 K 公司转移定价案	136
第十章 国际税务合作	143
案例一 W. N 诉荷兰财政秘书长案	144
案例二 欧盟(欧共体)诉美国税收补贴系列案	148
第十一章 国际税务争议的解决	159
案例 美国泛美卫星公司与北京市国家税务局代扣代缴 预提所得税争议案	160
第十二章 电子商务对国际税法的挑战和对策	171
案例 乙国对甲国某家用设备公司的电子商务活动征税案	172
第十三章 世界贸易组织协定下的税法问题	179
案例一 中国集成电路增值税优惠案	180
案例二 中国税费减免退措施案	193
参考文献	218

税收管辖权

本章涉及的主要知识点

- 税收管辖权概念
- 税收管辖权的表现形式
- 居民税收管辖权
- 所得来源地税收管辖权

1 第一章

案例一

库克诉泰特案

一、案情介绍

原告库克是一名美国公民,后移居并一直居住在墨西哥,取得了墨西哥永久居民身份,并从处于墨西哥的财产中获得收入。美国国内收入署马里兰地区收税官泰特依美国收入法规责令库克将其收入转回国内向美国政府缴纳所得税 1 193.38 美元。库克依从了这一指令,但提出抗议,声明产生该项收入的财产位于墨西哥城,并于支付部分税金后即提出诉讼。库克认为,只有当获得收入的个人及产生收入的财产位于美国的行政区域内时,美国税收当局才有权行使税收管辖权,美国无权对一个长住墨西哥城并有住所的美国籍人位于墨西哥城的个人财产和不动产的所得征税,因为财产位于美国领土之外,位于征税权范围之外。但联邦法院没有支持库克的观点,法院认为征税权的存在不在于当事人的财产是否处于美国境内,或者当事人是否为他国永久性居民,征税权是以政府保护公民及无论位于何处的本国公民财产的本质特征决定的,因此,美国对于美国公民,无论其人身、财产处于哪个国家,都拥有税收管辖的权利。

二、法理分析

(一) 知识点提示

1. 税收管辖权的概念

税收是国家取得财政收入的一项重要手段,税收的产生正是因为国家享有税收管辖权。税收管辖权是指一国政府享有的征税权,是一国政府自主决定对一定范围内的人或对象进行征税的权力。税收管辖权的内容包括了五方面内容:① 征税主权即由谁征税,具体而言是由国家行使征税权,由国家的税务部门行使税收的管理权;② 纳税主体即对谁征税,负有纳税义务的主体范围由一国政府自行规定;③ 纳税客体即对什么征税,一般包括收益、所得、财产和行为;④ 纳税数量即征多

少税,包括税基、税率、税种的确定;⑤ 征税程序即如何征纳,涉及征税的时间、期限、方式以及地点等。只有主权国家才能作为征税主权,依据税收管辖权,一国政府有权自行决定对哪些人征税,征哪些税以及征多少税,通过征税国家对社会财富进行再次分配,并作为国家履行社会管理和提供社会公共产品及服务的成本支出。税收管辖权是国家主权在税收领域中的体现,是国家主权的重要组成部分,一国政府行使税收管辖权的依据,就在于国家的主权。根据国际法,主权国家是国际法的基本主体,主体国家享有的国家基本权利包括独立权、平等权、自卫权和管辖权。管辖权是国家权利的一种体现,管辖权的一般含义是指在国际社会中,主权国家对其领域内的一切人(除享受豁免权者)和事物以及一切居住在外国的本国人行使管辖的权力。税收管辖权是国家管辖权的一项重要组成部分。按照国际法的基本准则,任何一个主权国家都有权在不受任何外来干涉的情况下自由地行使管辖权,正是由于国家的税收管辖权来源于国家主权,因而它是一种完全独立自主的不受外来干预的权力。一国政府可以在完全独立自主不受外来干预的条件下,依据本国的政治经济状况来制定税收政策、确立税制和规定纳税人与征税对象等,这一税收管辖权独立自主的原则,已为世界各国所普遍承认和遵守。

税收管辖权与税收是同时产生的,但在国际经济交往不发达且国际税收形成之前,税收的范围仅限于一国国内范围,税收管辖权的行使局限于一国领土范围内的人和物,针对中央、地方征收税种的不同进行细化,并没在国际上引起广泛注意。随着国际交往合作的发展,纳税人的所得与财产不再局限于同一国家,出现了两个或两个以上的国家对同一征税对象课税、不同国家税收管辖权发生交叉的现象,导致国际重复征税等国际税收问题产生,税收管辖权问题在国际上才显得日益突出和复杂。

2. 税收管辖权的限制

虽然从一国的角度来看,税收管辖权是一种不受任何约束和限制的权力。但是应该看到,国际社会是由众多大小不同但主权平等的国家所构成的,并且各国的税收管辖权都是平等的,这一客观事实本身就决定了税收管辖权独立自主的原则,但并不意味着一国政府可以随意地扩大其税收管辖权的范围。一国政府在行使税收管辖权时,也不可能绝对地不受任何限制和约束。

国家主权平等是近代国际法的基础,也是当代国际关系与国际法中最重要和最基本的原则。国家主权平等原则是指在国际交往中国家不分强弱大小,无论经济、政治、社会状况如何,一律平等,都是国际社会中的平等主体,均有平等权利与责任。各国都充分享有国家主权的固有权力,各国的法律人格、领土完整和政治独立必须得到充分的尊重,任何国家不能对他国提出强权要求,也不能为了满足自己的要求干涉他国内政,损害对方的利益。同时,根据国际法,各国都应当诚实履行

自己的国际责任和义务。国家主权平等原则已得到《联合国宪章》、1965年《关于各国内政不容干涉及其独立与主权之保护宣言》、1970年《国际法原则宣言》等现代国际法律文件的确认,无论是联合国或是其他区域性国际组织,在它们通过的有关国家间关系的基本原则的文件中,均列有国家主权平等原则,甚至将它列为各项原则之首。税收管辖权源于国家主权,理应适用国际公法的相应原则,各国税收管辖权一律平等,一国应当尊重其他国家的税收管辖权,并不得随意进行干涉。当两国之间没有进行相应的特殊约定时,一国税务机关不得在另一国境内进行税收行政行为,比如向另一国境内的纳税人送达纳税通知书,为征税在另一国收集税务情报,以及要求另一国的居民或者公司申报纳税材料。如果存在上述行为都将构成对另一国主权的侵犯。

税收管辖权的行使除了要尊重他国主权,遵守税收管辖权平等的原则外,还要受到外交税收豁免这一国际习惯的限制。1961年4月订立的《维也纳外交关系公约》与1963年的《维也纳领事关系公约》,对适用于外国代表机构和使领馆人员的外交税收豁免原则和范围作出了规定,上述两个公约分别于1975年12月和1979年8月在中国生效,中国在个人所得税法及有关税收法规中对外交税收豁免也作出了相应规定。而在外交实践中,为便于外国及国际组织代表更好地执行公务,表示对外交代表所代表的国家及国际组织的尊重,外交税收豁免已成为被国际上普遍接受的外交惯例,而无论有关国家是否参加了上述条约都应当遵守这一惯例。这样各国行使税收管辖权时无疑都要受到外交税收豁免的限制,一国税收机关不得向享有税收豁免权的外交代表机构和使领馆人员及国际组织代表行使税收管辖权,如果某国强行剥夺相关机构人员的外交税收豁免权,拒绝给予外交税收豁免待遇,在国际法上将被视为一种违法行为,会受到国际社会的谴责与制裁。

税收管辖权作为国家管辖权在税收领域的体现,不能超越国家管辖权所能达到的范围,必须遵循国家管辖权所确定的范围。在国际法中,行使管辖权必然遵循一定的原则,这些原则包括:

首先是领土原则(或称领域原则)。这个原则是各类法系的国家行使管辖权的最基本原则。国家对在其所属领土(领域)内的人、物或发生的事件,有权按照本国的法律和政策实行管辖。这是由属地最高权原则引申出来的管辖权,所以也可称作属地原则。

其次是国籍原则。国家有权对一切具有本国国籍的人实行管辖,而不问其居住在国内或国外。这是由属人最高权原则引申出来的管辖权,所以也可以称作属人原则。第二次世界大战以后,人的跨国活动增加了,所以逐渐以当事人的住所或习惯居所取代当事人的国籍来作为行使管辖权的联系因素。这个新发展起来的原则,人们称之为永久住所或营业地原则。

再次是保护性原则,或称安全性原则。这个原则主要适用在刑事管辖权上。它是指在外国犯有危害这个国家的主权和安全罪行的外国人,当其进入该国时,有权实行管辖。

最后是普遍性原则,或称做世界性原则。根据国际法规定,对于某些特定的国际罪行,由于普遍地危害国际和平与安全以及全人类的利益,如战争罪犯、海盗、贩毒犯、空中劫持者,不论犯罪行为发生于何时和罪犯是何国籍,各国均有权对其罪行实行管辖。

在上述原则中,领土原则和国籍原则是主要原则,保护性原则和普遍性原则是辅助性原则。各国在实践中根据各自的不同情况,运用上述不同原则,从而形成不同领域中的特定管辖权,但领土管辖与国籍管辖较另外两类管辖适用更为广泛。作为国家管辖权在税收领域内体现的税收管辖权,各国在行使税收管辖权时主要遵守的是属人或者属地管辖权。国家必须依靠征税对象和纳税人与征税国之间的某种联系进行征税,在属地与属人管辖权下,国家依据纳税人与征税国之间存在的某种属人性质的联系、课税对象与征税国之间存在的某种属地性质的联系主张税收管辖权。

3. 国籍税收管辖权

国籍税收管辖权,也称公民税收管辖权,是按属人原则确立的一种税收管辖权。国籍税收管辖权是指征税国根据纳税人与征税国之间存在的国籍关系主张行使适于征税的管辖权。此种税收管辖权强调按纳税人的公民身份,以纳税主体与国籍国之间的国籍法律关系作为行使税收管辖权的依据,并不考虑纳税人与国家之间是否存在经济利益联系。依据国籍税收管辖权,具有该国国籍的人即应就其来自国内国外的全部所得与财产向国籍国承担无限纳税义务。

国籍是指个人具有的属于某个国家公民或国民的法律身份,是一个人与某个国家固定的法律关系。国籍税收管辖权的行使及判定也可分为自然人与法人两方面内容,以下将对自然人与法人国籍税收管辖权进行介绍。

自然人的公民身份确认一个国家在行使公民管辖权时,首先应确定纳税人是否具有本国公民身份。根据各国的国籍立法和实践,自然人国籍的取得方式主要有以下几种:一种方式为因出生而取得国籍,国际上又有血统制和出生地制两种原则。采取出生地制的国家,不问父母的国籍,孩子出生在本国即取得本国国籍。采用血统原则的国家,则不管孩子出生地在哪里,孩子的国籍必须随父母双方或一方的国籍。另一种方式为通过申请加入取得一国国籍,申请加入国籍也称入籍和继有国籍,是指外国人或无国籍的人,按照某一国家法律规定,提出申请,经批准后取得该国国籍。继有国籍的取得方式很多,如因近亲属关系取得、因婚姻关系取得、因经济关系取得、因收养关系取得、因交换领土取得,等等。多数国家根据本国

传统及社会经济现状同时实行上述几种国籍取得方式。世界各国国内法在国籍方面规定上存在的差异,常导致一个自然人拥有双重国籍或多重国籍的情况发生。这些双重国籍的跨国自然人同时成为两个国家的公民,所属国籍国均可依据公民管辖权要求其履行纳税义务,拥有双国籍的自然人向每个国籍国纳税,这样就会产生公民管辖权的冲突。对此,国际上大多数国家都主张坚持“一人一籍”的国籍原则,即在一国公民合法取得别国国籍时,原国籍国应将其原有国籍取消或使之丧失,并且对于保留别国国籍的自然人不给予本国国籍。对于转入别国国籍的自然人,自转入别国国籍之日起即成为别国公民,原国籍国应终止对其行使公民管辖权,由转入国作为对其行使公民管辖权。对因恢复国籍等原因而从别国转入的自然人,也应从转入原有国籍国之日起,作为这个国家的公民个人,由原属国籍国恢复对其行使公民管辖权,其转出国应同时终止对其行使公民管辖权。公民税收管辖权单纯以自然人与国籍国之间的存在国籍法律关系作为行使税收管辖权的依据,而不考虑其与国籍国之间是否存在实际的经济关系。

(二) 案例分析

正如库克诉泰特案所反映的,目前只有美国、墨西哥、荷兰以及保加利亚等少数国家还主张对自然人依据国籍身份行使征税权。依据公民与国家之间的国籍从属关系行使公民税收管辖权,主张对公民境内外的全部所得与财产征收税负,虽然在法律上有充分的依据,而且判定标准也简单明了,但是随着世界经济的全球化,以及跨国公司的迅速发展扩大,人员的国际流动日益普遍和频繁,一国单纯依据是否具有本国国籍为依据向公民主张无限征税,在该国公民长期居住国外并且主要财产收入也从国外取得的情况下,不仅与现实脱节并且缺乏经济上的合理性,在实施上也存在一定困难,而且极易与他国税收管辖权发生摩擦和冲突。因此,越来越多的国家已经以居民管辖权代替了国籍管辖权。

三、相关法律法规

1. 《美国法典第 26 章: 联邦税法》(Federal Tax Law, 26 USC)。
2. 《联邦税收法规第 26 章》(Code of Federal Regulations, 26 CFR)。

1906 年德·比尔斯联合矿业 有限公司诉荷奥案

一、案情介绍

原告德·比尔斯在南非注册成立,其产品金刚石的开采地和销售的交货地均在南非。据此,原告认为自己是南非居民公司,公司所得不应向英国政府缴税,但原告公司的大部分董事均住在英国伦敦,且董事会大多在伦敦举行,公司经营和管理的重要决策,诸如矿石销售和利润分配,均在伦敦作出,基于这些事实,英国法院认为,原告的实际管理和控制中心位于伦敦,因而判定原告公司为英国的居民公司。这一案例表明,当注册地原则与实际管理和控制中心地原则发生冲突时,英国法院主张依据后一原则,同时,当法人的实际经营地与主要决策地不一致时,英国法院更重视的也是后者。

二、法理分析

判定法人居民身份的注册成立地标准,又称准据法标准,是指按一国法律在该国注册成立的法人即为该国的居民纳税人,应向该国承担无限纳税义务。不是在本国注册成立的法人则为非居民纳税人。此一标准的优点在于,法人的登记注册地点比较确定,也易于识别,有利于确保法的稳定性,因为法人的国籍一旦被确定,不经法人登记注册国同意并办理变更手续,法人的国籍原则上就不能更改,但是,这种注册成立地标准也存在着一些缺憾。原因在于较难反映法人的真实活动地点,伴随着国际贸易的不断发展,公司活动与注册地的联系越来越不紧密。在本案中原告德·比尔斯公司在南非注册成立,其业务活动也在南非,但主要决策机构在英国,公司的大部分董事均住在英国伦敦,且董事会大多在伦敦举行,公司经营和管理的重要决策,诸如矿石销售和利润分配,均在伦敦作出完全脱离了公司的注册地国南非。

判定法人居民身份的实际管理和控制中心所在地标准(the criterion of effective management and control),是以法人在一国境内是否设有管理与控制中心作为判定其是否具有该国居民身份的标准。依据此标准,法人的实际管理与控制中心在哪个国家,便为该国的居民纳税人,需对其世界范围内的收入所得向居住国承担无限纳税义务。所谓法人的实际管理与控制中心,是指该法人重大经营决策和决定形成及作出的地点。它与法人的经营管理机构所在地可能重合也可能不一致。因为,在大多数国家内,法人经营管理的重要决策与决定,是由法人的董事会作出的,董事会是公司的常设领导机构,管理着公司事务,因此,公司董事会经常召开的地点被认定为法人的实际管理与控制中心。除了董事会召开地点外,还有一些辅助因素帮助各国认定实际管理与控制中心所在地,常见因素有公司股东大会召开地点、分配红利的地点、公司开设账户的地点、各种账簿保管存放的地点以及董事居住地。采用此标准的国家有英国、新西兰、印度等。我国新《企业所得税法》也采用了此标准。我国新《企业所得税法》第2条规定:“居民企业是指依法在中国境内成立,或者依照外国地区法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。”本案中英国法院正是以此标准认定原告德·比尔斯公司为英国的居民公司,对其世界范围内的收入所得向英国承担无限纳税义务。

以实际管理与控制中心标准认定法人的居住地具有理论上的合理性,但在实际应用上也存在一定的弊端,原因在于各国对于如何认定实际管理与控制中心的标准不统一,纳税人容易通过改变决策地点逃税避税。而且,如果一个公司虽然实际管理与控制中心在本国,但经营地、注册地都在另一国家,本国税务机关如何进行税务征收也存在实施上的困难。

三、相关法律法规

1. 《中华人民共和国企业所得税法》。
2. 《经济合作与发展组织税收协定范本和注释 2010》。

帕瓦罗蒂逃税案

一、案情介绍

世界三大男高音之一、著名歌唱家帕瓦罗蒂,1935年生于意大利北部的摩德纳镇,1983年宣布移居摩纳哥的蒙特卡洛。

1996年,意大利税务部门在检查中发现,1989—1991年,帕瓦罗蒂的音乐唱片销量剧增,他本人因此获得了大笔收入,但未向税务部门缴纳分文税收。于是,帕瓦罗蒂家乡摩德纳所属的博洛尼亚大区税务部门认为,他是通过“假移民”手段逃避意大利税收,因此将这位歌唱家告上了法庭。2000年7月,帕瓦罗蒂和税务部门达成庭外协议,帕瓦罗蒂一次性向税务部门补缴税款250亿里拉(约合1250万美元)。

2000年4月,帕瓦罗蒂又被指控有骗税行为。

2001年2月,帕瓦罗蒂第三次受指控。检察机关说他在1989—1995年,未申报的应税收入在350亿~400亿里拉之间,约合1660万~1900万美元,因此又一次把帕瓦罗蒂告上法庭。

帕瓦罗蒂自己说:“我是一个足迹踏遍整个世界的艺术家,所以我只向我演出所在地的政府缴税。我在意大利演出,我就向意大利缴纳税款;如果我在纽约演唱,我就要向纽约缴纳税款。我想这是一件很符合逻辑的事情,而且我认为很快就会有这方面的法律出台。我一直以为把在意大利赚的钱‘弄’到国外才算逃税,可我是个在国外工作的意大利公民,我把从国外挣的钱带回意大利,我怎么会和逃税扯上关系呢?这样审判我认为真是太不公平了!”帕瓦罗蒂坚称自己一直遵纪守法,从来没有逃过税。

本案中双方争论的焦点在于帕瓦罗蒂是不是意大利的税收居民,他在世界各地获得的收入要不要向意大利税务部门缴纳所得税。

在税收管辖权上,意大利是同时实行居民税收管辖权和地域管辖权的国家,也就是说,只要是意大利的税收居民,就要对其取得的所有收入向意政府纳税,不管