

第一部分

基本概念总论

第一章 导 言

第一节 国际贸易的发展

通讯和交通方面的技术改进继续使世界变得更小，从而造成了国际贸易时机成熟的气候。就过去 30 年间所发生的变化而论，商务部所提供的数据表明：1961 年，美国商品出口不到 210 亿美元，商品进口约为 145 亿美元。到 1991 年，美国的商品出口已增至 4250 多亿美元，而商品进口也超过了 4900 亿美元。

第二节 国际贸易经济学

为什么外国纳税人要在美国投资或者美国纳税人要在国外投资呢？以下引自的一年级读本的一小段话颇有启发：

史密斯先生有一匹马。他经常骑马去上班。一天，史密斯先生说：“我想买一辆小汽车去上班。”

史密斯先生来到了一家出售汽车的商店。他问道：“如果我把我的马给你，你能给我一辆汽车吗？”卖汽车的人需要一匹马。他要下了这匹马，给了史密斯先生一辆汽车。两个人都很高兴。

交易使双方当事人都境况更好。在这方面，国际贸易与国内贸

易毫无区别。

第三节 国际税收的主要问题

当贸易发生时，贸易双方当事人的政府可能要对从贸易中获得的任何收益征税。我们对上述例子略作改动，假定史密斯先生用现金代替马来交换那辆汽车。我们进一步假定汽车的售主是一位居住在美国的美国公民，该汽车是在加拿大制造，而史密斯先生住在加拿大。美国政府会因为售主的居住地或公民身份声称有权对这辆车销售的任何收入征税；而加拿大会因为该车是加拿大制造并出售给加拿大居民而要求征税权。征税权的双重要求——常作为司法双重征税而被提到——会引起协调困难。

现举例说明协调的必要性。假定加拿大对任何在加拿大的收益征收 50% 的税，美国对其居民（或公民）无论在何地的任何收益都要征收 50% 的税。在这些假设情况下，结合起来的税率为 100% 交易中的全部收益将全按税收方式征税，这种交易就极可能再也不会发生。交易的损失使交易双方与加拿大和美国的财政部都受到损害。研究国际税收即是研究主权国家之间的征税权限的协调。

在上面所提及的例子中，潜在的双重征税的产生是因为一国主张基于该纳税人的住所（或国籍）的税收权力，另一国则要求基于该收入来源地的税收权力。当两国各自主张居民纳税或来源于其国家的收入应税时，还会出现法律上的双重征税。通常一国试图通过单方面国内立法和与他国签订双边税收协定来反对法律双重征税。见下文第五章和第七章。

第四节 法律上的双重征税经济学

根据某种效率观点 建立一种通用税制 或者建立特别指导国

际交易的美国规则的目的是实施一套既不非难也不鼓励特别行为的税收中立的规则。在国际税收范围内，税收中立的概念有好几项标准。

一项标准是资本输出中立。如果纳税人在国内或国外投资的选择不受税收影响，则税收制度符合资本输出中立的标准。例如，如果一家美国公司 X，其世界各地的收入在美国应按 34% 的税率纳税，该公司从其在法国的子公司获得的收入还应向法国交纳 30% 的税，那么，具有资本输出中立性的美国税制将使法国税收抵免在美国的纳税义务，只对该公司在法国的收益征收 4% 的税。无论其投资地点在哪里，X 公司的纳税率都为 34%。如果其投资地点在美国，则该公司应向美国财政部纳税；如果其投资地点在法国，则由法国财政部向其征收 30% 的所得税，而由美国向其征收 4% 的所得税。随着完全竞争，资本输出中立导致资本的效率分配。X 公司将根据商业因素而不是税率作出其投资决定。

第二项中立标准是资本输入中立，有时被称为外国的或竞争的中立。当所有在一个市场上做生意的公司被以同样的税率征税时，便符合了这一标准。例如，如果美国对 X 公司的法国收入实行免税的话，便产生了资本输入中立。因为，X 公司作为一家在法国经营、类似法国公司的公司而被征收同样的税。与税收减免机制相比，这种免税方法违背了资本输出中立。如果一位美国纳税人在法国投资（30% 的税率），而不是在美国投资（34% 的税率）他将交纳较低的综合税。

第三项中立标准是国家中立。根据这项标准，由纳税人和美国财政部分摊的美国资本总收益是相同的，无论这种资本是投资于美国还是国外。也就是说，如果美国的税率是征收纳税人收入的 34%（纳税人保留其收入的 66%），外国税额的征收就不会选择这种税率。将国家中立的原则应用到前面的例子中，由 X 公司交给法国的任何税额就可以被扣除，不可以抵免美国所得税义务；国

外所得税将按任何其他国内或者国际商业费用的同样方式对待。需要注意的是，对纳税人产生的影响是较高的综合税，因为法国的所得税减免按美元对美元并不减少美国的税额。

美国税制含有三种中立标准要素。将在下文第七章中讨论到的、须有限制的这种税收抵免机制允许在国外经营的美国纳税人按等同于支付给其他国家的国外收入的任何所得税额减少向美国缴纳的税额。这一条款是由资本输出中立的观点所促成。然而，并非所有的外国税都可以抵免（如外国资产税）。在美国纳税人负担不可抵免的外国税收时，为了美国税收的目的，这些外国税一般都可以减免。这种处理以及其他对外国税收抵免机制的限制保持了国家中立的概念。最后，当美国按照对待其在国内从事商业的美国纳税人的同样方式对待在美国从事商业的外国纳税人时，我们的税制便具有了资本输入中立的特色。类似的是，当美国通常对美国公司的国外子公司实行免税时（以便他们能同当地企业竞争），资本输入中立原则便得到了提倡。

第五节 世界国际税法概述

实际上，每个国家都有指导其在国外经营的居民和在其国家从事经营的外国纳税人的征税处理的税法。国与国之间的国际税法不同，但具有某些基本的相似之处和条件。这些条件常在双边所得税协定中提出；在其他情形下，正是一国的国内税法确定了适当的税收待遇。

通常，一国是在国家或者地区性的基础上为了法律的目的而行使管辖权。在征税区，一国会要求其公民或在该国组成的公司由于与该国的法律联系而为其所获得的任何收入纳税。美国对其公民和在美国组成的公司行使这样的管辖权，但不考虑其收入来源地。由美国公司在意大利所获得的营业利润应在美国（而通常是在意大利

利) 纳税。由受雇于瑞士而成为瑞士居民的美国公民所挣得的薪水应在美国(和瑞士)纳税。

在国家的基础上行使税收管辖权可根据国民享受的保险赔偿费来证实其合理性。例如,从非常实际的意义讲,美国公民都拥有保险单;无论何时,他们都可以返回美国;并且,无论在国外何处,他们都受到美国政府的保护。纳税就是对这种“保障”的有效性的贡献。美国的公司,无论其在美国是否实际存在,都会受惠于规定公司关系的美国法律。然而,在依靠国家为管辖权基础方面,美国具有其独特性。

除国家之外,世界各国还常常在地区性的基础上行使管辖权。地区联系证实行使税收管辖权的合理性,因为纳税人应分摊管理国家的费用,这使得生产的收入、维持和投资及其通过消费的使用成为可能。地区性原则适用于有关法律与实物(即收入)。如果一 B 国的公民作为个人被认为是 A 国的居民,则 A 国就可以称其对这一 B 国公民具有征税权。同样,一家在 B 国组建的公司,如果 A、B 两国之间有充分的联系的话,则该公司应向 A 国纳税。例如,如果一家公司的实际经营地点是在多国边界之内的话,这些国家(不包括美国)就会断定它们之间存在着一种充分的地区性联系。

通过分析不难看出,对个人行使的地区性管辖权类似于建立在国家基础上的管辖权。在这两个例子中,都是个人与国家的联系证实了税收管辖权的合理。在国家的例子中,这种联系是一种法律上的联系(如公民或公司)。在对个人行使地区管辖权的例子中,这种联系则为事实上的联系(如这个人是否为一特别国家的实际居民)。

即使一个人不是一国的公民或居民,这一国家也可以对另一国的公民或居民在该国地域所获得的收入行使地区性税收管辖权。这常被视作“来源地”管辖权,因为该收入的来源地在某一国家内。例如,某一国可以对非居民在该国范围内挣得的营业利润征税。投

资所得，包括股息、利息、特许权使用费，以及租金也必须向其来源地国家纳税。通常，一国并无意对与其无关的收入征税。例如，美国一般不对由法国公司在法国或德国的收益征税。

当与行使管辖权的要求产生冲突时，就会产生双重征税的可能性。例如，A国会因为一个人（不包括公司）的国籍或居住地而声称有权对其征税，而B国则会因为其收入是在B国获得而提出其征税权要求。美国通常遵循的一条国际税收准则是将主要征税权让与与其有地区联系的国家（即收入来源地），将剩余征税权让与公民或居住地所在国。因此，美国通常以美国公民或居民为其在印度所获得的收入而向印度交纳的任何所得税来抵免其在美国应交纳的其他方面的所得税；并且如果有的话，美国征收的国外收入所得税超过外国对此类收入所征的所得税的超额部分应由美国财政部征收。与此相似，许多国家采取了地区性管辖权的办法，对在另一国获得并纳税的某种收入（如营业利润）实行减免，而不是将此种收入纳入征税基础，而后像美国一样，对已交纳的国外税实行抵免。

根据地区性管辖权征收的所得税一般采用两种形式中的一种。通常，一国主张对非居民（就美国而言为非公民）在该国获得的营业利润行使全部管辖权，以对待该国居民收入的相同方式对这些利润征税。与这些收入有关的费用一般可以扣除。营业外投资所得，如股息、利息、特许权使用费和租金，一般是属于有限管辖权支配。对这样的收入，纳税人的居住国常根据总收入（即未获得减免的收入）按0—30%不等的税率对其征税。与营业利润比较，常应用于此类收入的较低税率反映了这样一个事实：在某一管辖权范围内，一家大型企业的地区性联系较之以纳税人居住地为仅有的联系的那种用于投资的地区性联系更为重要。

第二章 美国基本税收管辖权条款

第一节 美国税收条款介绍

国际交易可以分为两大类——境外交易和境内交易。“境外交易”是指美国居民和公民在国外经营和投资。“境内交易”则是指国外纳税人在美国经营和投资。

第二节 境外交易

境外交易征税是相当明确的。不论居住在何处的美国居民和公民都按《国内税收法规》第 1 条规定的税率，就其在世界范围的所得纳税。国内公司 [即在美国组建的公司，见《国内税收法规》第 7701 条 (a) (4)] 也要就其在世界范围的所得纳税，税率按《国内税收法规》第 11 条的规定。在国外从事活动的美国纳税人一般计算应纳税收入的方式，与完全在美国国内从事活动的美国纳税人一样。至于美国纳税人的国外活动，则存在着一些差别。例如，对在美国国外使用的财产的折旧办法就有若干限制。

美国对国外活动的征税有一些重要的规定，将在以后作更加详细的介绍。就国内范围而言，子公司的收入一般不计入母公司。相反，母公司来源于子公司的股息则要纳税。不过，一个国外子公司的母公司有时要就子公司的收入纳税，即使这些收入未有分配。（《国内税收法规》第 951—960 条，见以下第九章）这样处理的目

的是要限制美国公司为逃避直接的美国税而将收入留在国外。在国内范围，美国纳税人一般要就其全部所得纳税。但是，根据《国内税收法规》第 911 条（在下文的第六章第二节中讨论），对在国外获得的某些收入可以免税。

对美国公民和居民包括国内公司来说，也许最为重要的国际税收规定是处理国外税收抵免的规定。（《国内税收法规》第 901—908 条，见下文第七章）如果一个美国纳税人在德国获得收入，这笔收入既要在美国课税，也有可能再在德国课税。为了减少这种双重征税，美国允许纳税人在美国的应纳税额中抵销其已在德国缴纳的所得税款。这种国外税收机制相当复杂，将在下文加以详细分析。例如，如果德国决定对被美国认为是美国来源的收入课税，那么，就不允许对已付的德国税实行抵免。还有，如果德国对在德国获得的收入的征税额高于美国对该项收入的征税额，那么，美国纳税人将不能够在其美国的应纳税额中完全抵免在德国所纳的税款。德国税只能用来抵销美国对德国收入所课的税，而不能用来抵销美国对美国收入所课的税。否则，美国就把对美国收入的征税权让与给了德国。

第三节 境内交易

境内交易的征税不像境外交易的征税那样包罗万象。非居民外国人和外国公司不必就其在世界范围的所得向美国纳税。虽然《国内税收法规》第 1 和 11 条看来适用于所有的纳税人，但第 2 条 (d) 和第 11 条 (d) 实施其他特别条文所规定的税率。

一 个人

关于非居民外国人，其基本的征税规定见《国内税收法规》第 871 条。根据《国内税收法规》第 871 条 (b)，在美国从事贸易和

经营的非居民外国人，要与美国纳税人一样根据《国内税收法规》第 1 条就其与贸易或经营活动具有有效联系的应税收入纳税。大体来说，非居民外国人与美国纳税人一样要就其大部分的美国经营所得纳税。《国内税收法规》第 871 条 (b) 包括了两个重要的技术概念，这两个概念将在下面的第三章第二节至第三节部分予以更加详细的描述：“从事贸易或经营”（下文有时称为“ETB”），及与在美国国内的贸易或经营活动具有“实质关联”的收入（下文有时称为“实质关联收入”或“ECI”）。关于这两个概念的定义，见《国内税收法规》第 864 条 (b)（从事贸易或经营）和第 864 条 (c)（实质关联收入）。

非居民外国人还必须就某些类型的续生投资收入向美国纳税。《国内税收法规》第 871 条 (a) 规定，对得自美国国内来源的收入即作为“定额或固定年收入或定期利得、利润及收入”（下文有时称为“FDAP”，收入即“定期固定”收入）课收 30% 的统一税。定期固定收入的最重要的种类有利息、股息、租金及特许权使用费。这些种类的收入一般要就其总分配额交纳 30% 的税，除非这些分配额是与某项美国贸易或经营活动具有实质关联的收入（例如，通过银行业务获得的利息），在此情况下，该收入必须作为营业收入就其净收入额纳税。虽然定期固定收入包括“薪金、工资、补助金、酬金，[及]津贴”，但是，财政部规定实际上把所有来自美国国内服务的收入都当作实质关联收入，这些收入根据《国内税收法规》第 871 条 (b) 或第 882 条必须纳税。[见《财政法规》第 1.864—4 (c) (b) (ii) 款]

一般来说，非居民外国个人无需就不属于《国内税收法规》第 871 条 (a) (1) 所规定的经常型定期固定收入的资本利得交易纳税。不过，这一规则至少有三个例外。第一，由出售美国不动产或某些维持公司的美国不动产的存货所产生的资本利得，被视作《国内税收法规》第 897 条所规定的实质关联收入，因而必须以与其他

经营收入相同的方式纳税。[见下文第三章第六节]

第二，与贸易或经营活动具有实质关联的任何资本利得交易，都须根据《国内税收法规》第 871 条 (b) 作为经营收入纳税。例如，假定一位在美国从事平装书出版经营的意大利居民出售其一家美国造纸公司的存货，而该公司是当初为了保证货源，用出版经营所得的资金购买的。这笔销售的所得就可能要以与其他经营收入相同的方式纳税。[见《国内税收法规》第 864 条 (c) (2)，亦见阿肯萨斯·贝斯特公司诉地方长官案]

第三个例外用得较少，它是指非居民外国人在纳税年度内在美国停留 183 天或更长时间，其资本利得须在美国纳税。[见《国内税收法规》第 871 条 (a) (2)] 在没有相反的条约规定的情况下，任何在纳税年度内在美国停留 183 天或更长时间的外国人，从定义上说是美国居民，因而必须就其在世界范围的收入包括全部资本利得纳税。[见《国内税收法规》第 7701 条 (b)] 根据某些美国所得税条约，外国人可以在纳税年度内在美国停留 183 天以上，而仍被视为非居民。在此情况下，美国资本利得可能要根据税则纳税，除非税收条约已将其排除。

二 公司

对外国公司（即在外国组成的公司）的征税办法与对非居民外国个人的征税办法类似。外国公司根据《国内税收法规》第 11 条就其与美国贸易或经营活动具有实质关联的应税收入纳税。[见《国内税收法规》第 882 条] 这就是说，外国公司要像国内公司一样就其在美国从事贸易或经营活动所获得的营业利润纳税。外国公司来源于美国的固定或定期的年度或周期的收益、利润及收入（即投资收入），须按《国内税收法规》第 881 条交纳统一税率为 30% 的毛所得税，但与美国贸易或经营活动无实质关联的收入不纳税。

还有一条关于外国公司纳税的规定也需予以考虑——《国内税

收法规》第 884 条所规定课征的分支机构的利得税。见下文第三章第五节。假定一个非居民外国人通过一家美国公司在美国经商，该公司就须按《国内税收法规》第 11 条规定就其收益纳税，该股东要根据《国内税收法规》第 871 条（a）就其股利按 30% 的税率纳税。这两项征税构成了一种双重税收体制，总体而言，这种双重税收体制是美国公司税收的一个主要部分。现在假定上述的那位非居民外国人通过一家外国公司在美国从事经营活动。该公司的营业收入——实质关联收入——仍需纳税。[见《国内税收法规》第 882 条]从历史来看，当外国公司将股利分配给本公司的外国股东的时候，股东逃避按《国内税收法规》第 871 条（a）规定的 30% 税率课税并不困难。为了使分配的公司收益的总税收均衡，而不管进行分配的公司是美国公司，还是外国公司，国会通过了法律来征收分支机构的利得税。根据《国内税收法规》第 884 条，外国公司必须交纳 30% 的分支机构利得税，直到其在美国的分支机构将其收益从美国汇回（或被视为汇回）母国。分支机构利得税是在根据《国内税收法规》第 882 条征收公司所得税之外课征的。征收分支机构利得税以后，外国公司将股利分配给其外国股东时就不再纳税了。

第四节 国籍与住所

美国的征税方式在世界各国中是别具一格的，它要对其公民在全世界范围取得的收入征税，而不管他们居住在何处。在库克诉塔特案(1924 年)中，原告是一位美国公民，居住在墨西哥。最高法院认为，美国对该纳税人在世界范围取得的收入征税既未违反美国宪法，也未违反国际法。最高法院为此项征税辩护是以下面的理论为基础的，即，公民所享受的利益超越了领土界限。例如，美国寻求对其在世界上任何地方的公民进行保护。而且，美国公民拥有随时再进入美国并参与其经济体系的权利。实际上，美国公民享有

保障政策，而税收则是保持这种保障政策的成本。

在美国出生或已加入美国籍并服从其管辖权的每一个人都是公民。[见《财政法规》第 1.1—1(c) 款] 已填写要成为公民的申请书但尚未被某一受理入籍事务的法院所作出的最后决议批准为公民的非公民，则是外国人。

假定一个美国公民因畏惧美国的高税负而放弃美国公民身份。首先要注意的是，如果此人是美国居民，那么公民身份的放弃就未有税收上的作用，因为美国居民要像美国公民一样纳税。如果此人是非居民，那么，从国外来源获得的收入（如，从国外投资获得的利息或股利）一般不向美国纳税。但是，根据《国内税收法规》第 877 条，如果一个公民放弃美国公民身份，而且避税是其主要目的之一，那么，该纳税人就须像公民一样纳税 10 年，假如该税超过按《国内税收法规》第 871 条对非居民课征的税收的话。

尽管有了《国内税收法规》第 877 条，确定一个纳税人是否是美国公民，通常仍然是不困难的。而确定居民身份却可能比较麻烦。某个人究竟是根据《国内税收法规》第 1 条就其世界范围的收入纳税，还是根据《国内税收法规》第 871 条只就其在美国的经营和投资纳税，常常取决于对其居民身份的界定。1984 年以前，居民身份的定义在法律上逐渐得到发展，形成了许多情况下的不确定性。现在，《国内税收法规》第 7701 条 (b) 提供了一种“明线”检验。

如果某个人满足了三个检验条件之一，则此人就可被认定为美国居民：合法进入美国（即“绿卡”检验）；在美国“充分停留”；第一年选择接受居民待遇。[见《国内税收法规》第 7701 条 (b) (1) (A)] 一个人要根据移民法才能成为美国的合法永久居民。一旦获得了永久居民身份，此人就一直合法的永久居民，直到这一身份被吊销或被放弃。

《国内税收法规》第 7701 条 (b) 的核心是“充分停留”检验。

一个人要通过这一检验，就需要当年在美国停留至少 31 天，同时用加权平均的方法计算，在到当年最后一天为止的三年期内停留至少 183 天。[见《国内税收法规》第 7701 条 (b) (3)] 加权平均天数的计算如下：当年停留天数乘 1；前一年停留天数乘 1/3；前二年停留天数乘 1/6。例如，假定某人当年和前两年每年在美国停留 120 天，那么此人就不满足充分停留检验，因为其加权平均天数只有 180 天 [$(120 \times 1) + (120 \times 1/3) + (120 \times 1/6)$]。如果此人每年在美停留 122 天，他就真正达到了 183 天的加权平均天数 [$(122 \times 1) + (122 \times 1/3) + (122 \times 1/6)$]，从而可以被认定为美国居民。

一个人在任何一天的任何时候实际上在美国停留，这一天就是此人在美停留的时间（经常往来于美墨和美加之间的人除外）。[见《国内税收法规》第 7701 条 (b) (7)] 出于居民身份检验的目的，由于医疗状况而不能离开美国，或外国政府雇员、教师、学生或职业运动员在美的逗留不计入在美国的停留时间。[见《国内税收法规》第 7701 条 (b) (3) (D)]

即使某个外国人满足了充分停留检验，但是如果此人当年在美停留的时间少于 183 天，同时在某一外国有纳税住所，而且此人与该国的联系比其与美国的联系更紧密，那么，这个外国人就不是美国居民。[见《国内税收法规》第 7701 条 (b) (3) (B)] 为此目的，纳税住所常被认定在纳税人经常或主要从事经营活动的地方，如果该纳税人在其常住地没有经常或主要的经营地点的话。[见《国内税收法规》第 911 条 (d) (3)；《财政法规》第 1.911—2 (b) 款]

一个新到美国的人可能不满足充分停留检验，但可能想要被当作美国居民。例如，一个在美国停留并赚取工薪的人必须就其工薪收入额纳税，而不管此人是不是美国居民。但是，如果此人是美国居民，其总税负就可能较小，因为要进行各种个人的扣除（如赡养

家属费用的扣除)，而非居民则不能享受这些扣除。如果一个外国人在美国连续停留 31 天，而且在从这 31 天的第一天开始的当年内停留至少 75% 的天数，此人就可以作居民身份的第一年特别选择。

[见《国内税收法规》第 7701 条 (b) (4)] 此外，此人在下一年度满足充分停留条件之前不能作以上选择（即该纳税人或者得到一张第一年的延长报表，或者填一张修订报表）。如果可以作出以上选择，从 31 天的第一天开始的年度内这一选择是有效的。

对公司的居民检验比对个人的居民检验简单得多。一个应就其在世界范围的收入纳税的美国公司，是在美国组成的公司。[见《国内税收法规》第 7701 条 (a) (3) 及 (4)] 外国公司（即不是在美国组成的公司）按《国内税收法规》第 881 和 882 条就其与在美国的贸易或经营具有实质关联的收入或特定的美国投资收入纳税。[见《国内税收法规》第 7701 条 (a) (5)]

第五节 美国所得税协定介绍

规定对非居民和居民征税的基本程序常常作为一系列双边所得税协定的背景。见以下的第五章。这些协定将一些特定类型收入的征税权明确指定给缔约国。一旦某一协定将征税权指定给某一缔约国，该缔约国的国内税法就有最终征税处理权。例如，美国与荷兰之间的协定规定，荷兰居民的营业收入不向美国纳税，除非该收入可归因于美国的某一永久性机构（如某一固定的经营地点）。如该收入符合这一要求，就要根据《国内税收法规》第 871 条 (b) (个人) 或第 882 条 (公司) 向美国纳税；否则，即使该收入在纯粹的国内法原则下被认定为与美国贸易或经营活动具有实质关联的收入（例如向来自荷兰国内机构的美国购买者稳定地销售存货），也不应向美国纳税。这些协定并未扩大美国的征税权。

当某个人在国内法的原则下是美国及其缔约国的非协定居民

时，协定可能还要确定其居民身份。许多协定包括了居民身份联系中止条款，使得某个人成为美国的非居民，即使此人满足《国内税收法规》第 7701 条（b）所规定的充分停留检验。见下文第五章第五节三。