

云南财经大学青年教师

■ 财税理论前沿系列丛书

YUNNAN CAIJING DAXUE QINGNIAN JIAOSHI  
CAISHUI LILUN QIANYAN XILIE CONGSHU

# 涉外税收 与税收理论

李蕾著



中国财政经济出版社

云南财经大学青年教师  
财税理论前沿系列丛书

# 涉外税收与税收理论

李蕾 著

中国财政经济出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

涉外税收与税收理论/李蕾著. —北京: 中国财政经济出版社, 2006.6

(云南财经大学青年教师财税理论前沿系列丛书)

ISBN 7-5005-9106-3

I. 涉… II. 李… III. 涉外税收 - 基本知识 - 中国  
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 049775 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: [cfeph@cfeph.cn](mailto:cfeph@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 9.625 印张 228 000 字

2006 年 7 月第 1 版 2006 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1-1000 定价: 20.00 元

ISBN 7-5005-9106-3/F·7922

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

### 作 / 者 / 简 / 介

李蕾，1971年6月出生，云南昆明人，先后从云南财贸学院税收专业、清华大学法学专业本科毕业，又在天津财经大学获经济学硕士学位，长年从事税收理论与实务教学研究。

**责任编辑 / 卢关平**

**封面设计 / 颜 黎**

试读结束：需要全本请在线购买：[www.ertongbook.com](http://www.ertongbook.com)

## 序

从工业革命以来约二百多年的政府经济发展及财政学研究的源流变化及趋势来看，经济学家们针对西方经济发展不同阶段的特点对当时财政学的认同程度也不同：古典主流经济学主要从定性的角度认为政府不应该干预经济。而新古典的主流经济学则从“需求”角度研究“政府经济”问题，并将研究范围拓展到“社会福利”和“经济稳定”问题。在20世纪30年代以后的现代经济学研究领域中，主流经济学家才注重研究政府经济，并将其作为内生变量纳入经济增长函数进行研究，这当然是指可用货币量化的政府经济问题而非制度及非政府干预等问题。50年代以后，尤其是随着新制度经济学和行为经济学的兴起，经济学家们进而将财政学研究领域扩展到了公共选择和政府行为的研究。这些极大地丰富和促动了财政经济的发展，表明财政学研究的思想、领域、方法以及所要解决的实际问题等都在发生一系列实质性的变化。

90年代以来，我国财政学研究领域在借鉴西方经济学和公共财政理论的基础上取得了重大的突破。财政经济学家们在宏观财政理论与政策研究、公共财政发展目标、公共资本投资与风险管理、税收优化理论及税收实证分析、税收管理的制度和筹划以及部门经济等领域取得了许多丰硕成果。财政学的研究有朝着内

---

\* 作者汪戎系云南财经大学校长、教授、博士生导师。

生增长领域、行为经济领域、制度经济领域及其他边缘学科领域发展的势头，这些都充分体现了各个时期财政工作者、专家和学者及教研人员的辛勤工作的成果。

云南财经大学财政学科是云南省最早设立的省级重点建设学科之一，近年来在财政学教研领域取得了可喜的成就：承担了国家级和省部级课题多项，在《中国社会科学》、《经济研究》、《管理世界》等重要期刊发表论文 100 余篇，专著十余部，有多项成果获得省部级奖励。

近来在青年经济学者、我校财政学科带头人廖楚晖教授的带领下，组织青年教师进行财政学专业的专题研究，以此为基础，形成了《云南财经大学青年教师财税理论前沿系列丛书》。这一丛书的出版得到了学校的大力支持，我谨代表学校党委和全校致力于财税教研的全体教师对这一系列丛书的出版表示祝贺。我虽然不是专门从事财政学领域研究工作的教师，却应邀作序，所以只能从经济学角度和方法论层面对该丛书予以重点关注。

我认为，《丛书》是我校财税研究与实践的重要成果，它倾注了青年教师的辛勤劳动，同时也是集体智慧的结晶，能较好地介绍近年来国内外财政学若干研究领域的最新进展，并充分体现了其自身的特色，在内容体系和研究方法上都有所创新。例如：李树奇老师在《税收筹划与企业战略》这本专著中，将税收筹划的范畴引入国家财政筹划的范畴，全面系统地论述了政府税收筹划；另外，还将博弈论分析方法引入税收征纳主体双方的行为分析中，对税收筹划的存在作了制度分析，并将税收筹划与企业战略结合起来，用有效税收筹划理念分析企业各项战略决策中的税收筹划问题，目前对这些方面的论著还不多。李蕾老师在《涉外税收与税收理论》这本专著中，将涉外税收的有关理论引入我国涉外税收实务研究，体现新型税收征纳关系，反映公共财政下的

涉外税收理念；同时，通过案例及有关模型分析，系统研究了跨国纳税人的税收选择，探索我国涉外税收的改革发展。刘海英老师的专著《地方政府间财政关系研究》以市场经济体制为研究背景，立足于公共财政框架下，运用公共财政理论、制度经济学、公共选择理论、行政管理学等理论，采取规范分析与实证分析相结合的研究方法，选择以变革政府财政层级为视角，来重新构建地方政府间财政关系和划分地方政府间的事权，从而规范地方政府间的财权分配关系和转移支付制度，以达到为县乡基层财政彻底解困的目的……

总体而言，《丛书》理论框架严谨、方法合理、见解独到、案例众多详实，分析透彻明了，反映了相关研究领域的前沿动态，充分体现了理论分析与实务相结合，既在理论上有所创新，又具备一定的学术研究价值和使用价值。

这套丛书的出版还得到了中国财政经济出版社和北京万税通网税务咨询有限公司云南分公司的大力支持，我谨代表各位作者表示诚挚的谢意！

当然这套丛书的几名作者都是我校财政学科培养的青年教师，尽管一直从事财政税收的教学和科研工作，但由于其在研究和实践方面都存在不足，这套丛书肯定存在不完善和不成熟之处，还请各位专家和读者多提宝贵意见，希望他们继续努力、不断提高和完善，在各自的研究领域取得更多更大的成就，藉此推动我校财政学科的发展和建设。

刘汉戎

2006年6月6日于昆明



## 前 言

当前，涉外税收面临新一轮改革，许多学人在这方面做了有益的探索。因为内外税制的合并已成为趋势，一些研究者据此认为涉外税收会逐步消亡，但税制合并是否意味着否定涉外税收的存在？涉外税制是涉外税收的表现形式，涉外税收决定涉外税制的发展。涉外税收的独特性与重要性并非必须体现为单独的一套税制，而是表现在其反映的税收关系的特殊性以及由此导致的经济关系的复杂性。因此，对涉外税收与税收理论进行研究有重要意义。经济发展带来更广泛的涉外税收关系，也需要我们进行探究。

多年来，涉外税收优惠功不可没，为我国经济发展作出了巨大贡献，但也因经济的发展显现其不足。作为一名高校教师，在西部地区高校从事税法以及国际税收课程的教研工作十余年，目睹大量涉外税收优惠引致的我国区域经济发展中的税收竞争（甚至是恶性税收竞争）、资源过于向东部聚集以及税收流失，笔者不会简单地为西部开发的税收政策叫好，也不可能认为两部企业所得税法的合并必然迎来公平的税收环境和市场环境，更不会同意税制改革即取消涉外税收优惠的论断。为此，笔者结合涉外税收有关理论，通过对涉外税收优惠的分析，反思我国区域经济发展中的税收竞争，对税制改革提出建议。

征税与经济关系的辩证关系，税收中性理论与税收调控的关系，科技发展对税收征纳双方的挑战与机遇，最终集中反映在一

国政府涉外税收的税收管辖权具体选择。通过税收管辖权、国际重复征税及解除、国际避税与反避税的论述，帮助跨国纳税人理解税负的具体空间，最终有利于税收主体行为选择。

前人的研究成果给笔者以巨大的启示，非常感激前辈师长以及同行的关怀与帮助，是他们激励我完成这本书的写作。作为税收教育工作者，能有助于企业的发展以及我国的税收事业是我一生的追求。

**李 蕾**

2006年4月1日

# 目 录

<b>第一章 导 论</b> .....	( 1 )
第一节 涉外税收概念.....	( 1 )
第二节 涉外税收法律渊源.....	( 9 )
第三节 我国涉外税收的产生与发展.....	( 15 )
<b>第二章 国家税收管辖权</b> .....	( 25 )
第一节 税收管辖权概述.....	( 25 )
第二节 居民(公民)税收管辖权.....	( 29 )
第三节 来源地税收管辖权.....	( 51 )
第四节 各国对税收管辖权的选择.....	( 66 )
<b>第三章 跨国纳税人税负最大化</b> .....	( 75 )
第一节 国际重复征税产生的原因及其经济影响.....	( 75 )
第二节 减轻纳税人最大负担的基本理论和方法.....	( 85 )
第三节 税收抵免.....	( 106 )
第四节 税收饶让抵免与涉外税收优惠.....	( 122 )
<b>第四章 跨国纳税人税负最小化</b> .....	( 147 )
第一节 国际逃税和避税的概念.....	( 147 )
第二节 国际避税地.....	( 153 )
第三节 跨国纳税人税负最小化的主要方式.....	( 174 )

---

<b>第四节</b>	<b>跨国纳税人税负最小化面临的税收风险</b> ·····	(193)
<b>第五章</b>	<b>跨国纳税人的转让定价及调整</b> ·····	(211)
<b>第一节</b>	<b>关联企业转让定价</b> ·····	(211)
<b>第二节</b>	<b>跨国纳税人转让定价的形式与动机</b> ·····	(214)
<b>第三节</b>	<b>跨国纳税人转让定价避税</b> ·····	(217)
<b>第四节</b>	<b>跨国纳税人转让定价的调整</b> ·····	(223)
<b>第五节</b>	<b>我国转让定价税制</b> ·····	(241)
<b>第六节</b>	<b>预约定价税制</b> ·····	(253)
<b>第六章</b>	<b>涉外税收的发展动向与趋势</b> ·····	(267)
<b>第一节</b>	<b>电子商务课税</b> ·····	(267)
<b>第二节</b>	<b>我国区域经济发展中地区间税收竞争</b> ·····	(274)
<b>参考文献</b> ·····		(294)

# 第一章 导 论

涉外税收是在开放经济条件下，随着国际贸易发展与国际资本流动，逐渐产生发展的经济范畴。十一届三中全会以来，我国以经济建设为中心，实行改革开放政策，涉外税收作为国家税收和国家对外经济工作的重要组成部分，得到快速发展：建立了包括流转税、所得税和财产行为税在内的较为完备的涉外税收法律体系，成立了专门的涉外税收征收管理机构，形成了独特的涉外税收征管模式。20余年来，我国涉外税收以服务于对外开放为宗旨，在吸引外资、引进技术、营造投资环境方面发挥了积极的导向功能，在维护国家税收权益、增加财政收入方面起着不可替代的作用，有力地支持了我国改革开放和外向型经济的健康发展，为我国经济和社会发展做出了巨大贡献。其间，税收学界对涉外税收的概念、涉外税收优惠、涉外税制建设、涉外税制理论框架等进行了有益探索，为我们进一步研究涉外税收提供极大帮助。

## 第一节 涉外税收概念

### 一、涉外税收概念

涉外税收，约定俗成的说法是国家税收中涉及外国纳税人的

那部分税收。目前学术界有主要有以下不同的看法：

1. 形式论。这种观点认为，涉外税收是对外国籍纳税人所课征的税收（王国清，1988）。

2. 征纳关系论。这种观点认为，涉外税收反映一国政府与其管辖权下的外国纳税人之间的征纳关系，不能超越该国政府管辖权范围以外而进入国际的范围，从而不会引致国家之间的税收分配关系的发生（葛惟熹，1987）。

3. 国家间分配关系论。这种关系认为，涉外税收是一个主权国家凭借其政治权力，在其税收管辖权范围内涉及该国同其他国家之间税收分配关系的统称（王国清，1988）。

4. 双重关系论。这种观点认为，涉外税收是指一国的税收制度中，对跨国商品、跨国所得及跨国一般财产价值所课征的税收，它一般反映为一国政府与其税收管辖权下的纳税人之间的征纳关系，但在一定的条件下它又要反映为该国政府与相关国家政府之间的税收分配关系（尹音频，1990）。

这些概念从不同角度分析研究了涉外税收的特质，各有其合理性，反映了研究者的立场观点和学术思想。他们分歧的焦点在于涉外税收体现的税收关系。

税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，强制、无偿地向社会经济组织和个人取得货币或实物收入的分配活动。法是税收的存在形式，税收法律关系是税收关系在税法上的反映。税收法律关系是税法所确认和调整的，各法律主体在税收分配过程中形成的权利义务关系，可以简单地分为税收征纳关系和其他税收关系。狭义的税收关系即税收征纳关系。广义的税收关系不仅包括征纳关系，还包括纳税人与国家之间的关系、相关国家机关之间的协调与税权分工关系、税收救济关系以及国家间发生的税收权益分配关系。居于上述税收关系的性质与特征，我们认为征税主

体和纳税主体是税收活动中最重要的主体，他们之间的法律关系成为最重要的税收法律关系，研究一国税收问题应重点研究狭义的税收法律关系。我们认为，一国税收，不管其税制要素是否具备涉外性，毕竟均为一国政府对发生在自己国家主权范围内的税收征管事项的处理规范，即使涉及外国纳税人，也只是反映为一国政府对其税收管辖权下的外国纳税人的征纳关系。因此，研究涉外税收还是应关注征纳关系，尽管在开放经济条件下，我们应注意国与国的税收的相互作用和相互影响，但不能因此就认为涉外税收研究国家间的税收分配关系。

涉外税收是国家税收的重要组成部分，涉外税收关系是指某一税收关系构成要素具有涉外因素：

1. 主体方面。一般而言，只有纳税主体才能具有涉外因素。由于国家主权独立原则，国家或代表国家行使税收征管职能的税务机关始终是税收关系的固有主体，可排除“外国国家”作为涉外纳税主体的可能性。因此，在主体方面，涉外税收关系的涉外因素是指纳税主体为外国法人、外国自然人或其他组织以及具有涉外因素的本国纳税主体的情形。

2. 客体方面。税收关系的客体具有涉外因素，大致有两种情形：一种是客体本身所具有的涉外因素，如征税对象位于或发生于国外，这种情形往往导致税收关系具有涉外性。另一种情形是征税对象本身并未位于或发生于国外，但与客体相对应的主体为具有涉外因素的纳税主体，这种税收关系是否具有涉外性，取决于除客体之外的其他要素，因为这些“其他要素”导致整个税收关系具有了涉外性，该税收关系的客体也就附带地具有了“涉外因素”。涉外税收关系的客体所具有的涉外因素应仅指第一种情形。

3. 内容方面。涉外税收关系中内容具有涉外性的情形则比

较复杂。以关税为例，作为涉外税种，关税的纳税人可以是具有外国国籍的纳税主体，也可以是具有本国国籍的纳税主体，因而不能说其涉外性取决于其纳税主体的涉外因素；其征税对象在不同时点位于国境（关境）之内或是国境（关境）之外，因而其涉外性取决于其征税对象的涉外因素事实上难于判断；在这个意义上，不如说关税的涉外性决定于使其税收法律关系产生的法律事实，即货物和物品进出国境或关境的行为。

涉外税收关系，即指某一税收关系的主体、客体和内容等诸要素中至少有一个要素与其他国家（或地区）有联系，并且该要素对税收关系涉外与否的定性起决定性作用。此即笔者所主张的判断某一税收关系是否有涉外性的“复合标准”：一是该税收关系中至少有一个要素与其他国家（或地区）有联系，这是前提性标准，是判断税收关系的“涉外因素”是否存在的基础；二是该要素对税收关系的涉外性起决定性作用，这是根本性标准，是判断税收关系的“涉外性”是否成立的依据。只有同时符合上述两个标准的税收关系，才是涉外税收关系。需要注意的是，税收关系所具有的涉外因素不等于税收关系所具有的涉外性，税收关系具有涉外因素也并不必然导致该税收关系的涉外性，关键在于这些涉外因素可否真正决定该税收关系性质的主要方面。例如，《企业所得税暂行条例》仅适用于内资独立核算组织，研究者一般都将其作为非涉外税法从而完全排除在涉外税收体系之外。值得注意的是《企业所得税暂行条例》中也包括税收抵免的规定。根据前述复合标准中的根本性标准，在内资企业税收抵免的法律关系中，决定该关系具有涉外性的因素就是内资企业有来源于境外所得的法律事实，而税收抵免制度的适用也正是针对这一事实。税收抵免制度历来被认为是涉外税法，同时也是国际税法中的一个重要的内容。所以，不能因为《企业所得税暂行条例》仅



适用于内资企业就将其中有关税收抵免的法律规范排除在涉外税法体系之外。

根据其涉外因素范围，涉外税收可分为广义的涉外税收与狭义的涉外税收。狭义的涉外税收是指对外商投资企业与外国个人征收的税收，是国家税收的重要组成部分，是调整跨国税收关系的各种法律规范的总和。它体现为一国政府与在其政治权利管辖范围内的外国纳税人之间的税收征纳关系。这里所指的涉外税收纳税人，可以按照纳税人的国籍和居民身份两种不同的标准来区分。如果以纳税人的国籍来区分本国纳税人和外国纳税人，则在该国税收法规中，对具有外国国籍的个人、纯粹由外国人投资设立的企业、由本国人和外国人共同投资经营的股权式法人企业，以及在本国境内没有设立机构而有来源于或存在于本国境内的所得或一般财产价值的企业，都被认定为外国纳税人，应纳入该国涉外税收课征的范围。如果按照纳税人的居民身份来区分本国纳税人和外国纳税人，则在该国的税收法规中，对在该国无住所或居所的自然人，无论是外国国籍、本国国籍或者是无国籍的自然人，都应视为外国居民个人纳税人；对在该国未设立管理机构的法人，无论是由外国人、本国人或无国籍人投资兴办的股权合资经营或契约式合作经营的法人企业，都应认为是外国居民企业纳税人，从而都属于涉外税收的征税范围。从广义的角度来讲，涉外税收是一国国家税收中涉及跨国纳税人的税收，它体现的是一国政府与在其政治权利管辖范围内从事国际经济活动的纳税人之间的税收征纳关系。跨国纳税人是指跨越国界从事经济、技术、文化等活动取得所得并负有纳税义务的自然人和法人，其中既包括对本国负有纳税义务的外国人，也包括去国外从事经营活动、提供劳务或拥有一般财产价值的负有纳税义务的本国人。征税对象涉及的跨国所得分以下两类：一类是本国纳税人来源于外国的