

赠送电子课件

普通高校“十二五”规划教材
财税系列

国际税收

范信葵 主编

清华大学出版社



普通高校“十二五”规划教材
财税系列

国际税收

范信葵 主编

清华大学出版社
北京

内 容 简 介

本书在结构与内容安排上虽然参考了近年来国内外出版的相关书籍的一般模式,但是对有关内容做了精心筛选,力图更全面地反映最近十几年内国际税收理论、税收制度的新发展及新变化。本书分为十一章,共三大部分。第一部分为基本理论部分,包括第一章到第五章,主要是从税务当局的角度来阐述关于税收管辖权、国际重复征税及其免除、国际税收抵免制度等基本原埋。第二部分为国际税收实践部分,包括第六章到第九章,运用鲜活的案例形式从跨国纳税人的角度演示国际逃避税的实践,接着以法规的形式介绍各国国际反避税、国际税收协定等实践。第三部分为经济全球化下的国际税收新发展,主要阐述国际税收竞争与协调、国际税收征管合作新趋势以及国际税收协定争端解决机制的新发展。

本书主要适用于普通高校财政学、税收学及国际贸易等专业的高年级本科生,也可作为从事国际经济、国际税收研究人员案头的参考书籍。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

国际税收/范信葵主编. —北京:清华大学出版社,2014

(普通高校“十二五”规划教材·财税系列)

ISBN 978-7-302-36860-1

I. ①国… II. ①范… III. ①国际税收—高等学校—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第127082号

责任编辑:彭欣

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:宋林

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175-4506

印装者:三河市李旗庄少明印装厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:16.75

字 数:380千字

版 次:2014年8月第1版

印 次:2014年8月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:34.00元

产品编号:054045-01

前言

国际税收是经济国际化、全球化的产物。随着我国对外开放过程中“引进来”和“走出去”的企业越来越多,税务机关、企业面临的国际税收问题越来越多,也越来越复杂。

卓越的涉外税务人才是适应经济全球化趋势的国际化、复合型、高技能的税务人才。在当今与未来全球经济融合、创新的背景下,我国经济和社会发展对通晓国际贸易与商务、国际税务、国际金融、跨国公司管理等领域的复合型人才需求将持续增长。跨国公司(包括中国跨国公司与外资企业)、税务中介机构、税务部门都迫切需要精通国际税务惯例与实务的国际税务人才,以制定跨国税务战略、开展涉外税务服务、提升国际税务管理水平。具体而言,从跨国公司方面考察,随着我国企业“走出去”战略的实施,众多走向国际市场的国内企业迫切需要懂得国际税收规范、掌握国际税收筹划技能、具备其他国际商务知识的高端人才。例如,中国华为公司设置了“国际税务管理”岗位,以制定与实施跨国税务战略、降低和规避国际涉税风险。从税务中介机构方面考察,随着我国对外开放的推进,跨国经营与往来将成为企业的常态,为了降低和规避国际涉税风险,顺利完成纳税事宜,各类企业迫切需要税务管理咨询顾问提供更加精细化、规模化及专业化的国际涉税服务。例如,德勤过去3年中税务部门的员工增长了50%以上。另外美国认证协会创建的国际财税管理专业领域的职业资格认证体系——国际注册税务咨询师(ICTC)近年在中国的培训认证市场全面推进。再从税务部门方面考察,随着我国资本输入与资本输出相互交融,国际税源呈复杂与流失状态,完善国际税收法规与加强涉外税务管理成为维护国家税收权益的紧迫任务,税务机关迫切需要掌握国际反避逃税法规与操作技能的高端人才。例如,针对我国涉外税收的大量流失,近年我国出台了非居民税收管理法规体系,通过建立专业化的国际税收管理机构(处或科),强力培训税务人员,追查了一系列国际避逃税案件。

总之,随着我国社会经济的不断开放和发展,社会对涉外税务专业人才的需求将持续增长。各种因素预示着国际税务方向将进入一个快速发展的时期,因此,尽快加强卓越涉外税务人才培养具有重要的教育战略意义与经济实践价值。因此,国际税收理论与实务日益受到国际经济学界、政府涉外经济部门和广大企业家的高度重视。国际税收在国外许多大学的工商管理学院和法学院都是一门很重要的课程。我国许多大专院校也把国际税收作为财税、会计、国际经济等专业本科生或研究生的一门必修课。

国际税收教材一直侧重于所得税领域的国际协调问题,其传统的主干内容包括国际税收协定简介;税收居民与非居民的认定,所得来源的认定及其征税权的国际分配,避免国际重复征税的方法;国际逃避税与反逃避税;转让定价及其调整方法等。这些内容无疑是国际税收体制的基础内容。但是,进入21世纪以来,随着全球化的纵深发展和信息技术的广泛运用,国际关系风云变幻,国际税收关系中各方博弈出现了很大的变化,从而给国

际税收增加了许多新的课题。

首先,从经济关系来看,资本在国家和劳动者之间的博弈中取得了完全的上风,资本外流到税收友好国家和地区产生的税收竞争问题引起了各国普遍的关注。OECD于1992年就开始启动在全球层面的共同措施以解决有害税收竞争问题。时至今日,尽管初始的目标未能全部达到,至少在“透明度和情报交换制度是税收制度的重要内容”这一点上已成为国际共识。随着我国不断融入世界经济一体化进程中,跨国税收的问题在国际经济问题中越来越重要。国际税收教育肩负着培养新型外税人才的重要使命。加强对国际税收教学的反思和培养,改进教学方法,开展创新型人才培养模式无疑是对这一使命的积极回应。

其次,国际税收协定范本和税收解释的不断变化,也带来了新的国际税收课题。传统OECD范本活页式的修订增加了范本更新的程序,特别是2010年新注释范本和2011年联合国范本的修订。此外,2011年《跨国公司转让定价指南》的修订开始细化《利润法》在国际税收领域的应用。这些都是对传统国际税收内容的更新,但其中已经包含了前文提到的各种新的要素,如电子商务对税收征管的挑战问题、税收竞争问题等。

国际税收领域协调范围不断拓宽,使得国际税收课程的内容必然增多。近年来,越来越多的院校开设了国际税收课程,社会上对国际税收教材的需求量越来越大,对教材质量的要求也越来越高。在这种情况下,我们编写了这本国际税收教材。国际税收研究的领域既涉及经济理论,又涉及国际税收的法律、法规。本书的内容侧重于介绍第一个方面,目的是使读者能更多地接触国际税收的实务,以便将所学到的国际税收知识应用于自己的实际工作中。

本书编写时特别注重了以下几个方面:

(1) 结合我国经济和税收征管的实际情况来研究国际税收问题,尽量将我国经济活动中涉及的国际税收问题及其规制写进本书。

(2) 鉴于国际税收是一门实务课,所以在编写过程中尽量加进一些国内外的鲜活的实际案例,以便读者能更直接更有兴趣去学习和掌握相关的内容。

(3) 力争将最新的国际税收法规和事件写进本书,便于广大读者通过阅读了解国际税收领域最新的动态。

(4) 本书突破传统教材以灌输为主的模式,在内容上力求全面、系统地阐释国际税收的理论和规则;在结构设计上体现人性化理念,每章后面都有“本章小结”、“思考与理解”和“课外阅读”等,以利于学生轻松、高效地学习。

本书主要由中南财经政法大学财税学院范信葵副教授编写;中南财经政法大学财税学院研究生文芳和徐璐对第二章、第三章和第九章的编写做了大量的资料搜集和整理工作,并参与了部分编写。在本书的编写过程中,引用了许多国内外专家、学者的研究成果,借鉴了他们的真知灼见以及其他兄弟院校教材中一些基础性和常识性的理论,引用内容在参考文献中列明。在此,一并致以敬意和谢意。

由于编者理论水平和学术素养有限,本书中难免会有一些不妥或疏漏之处,敬请各位同行专家、学者及广大读者给予批评指正。

目 录

第一章 国际税收的概念和研究对象	1
第一节 国际税收的概念	1
一、理论界的不同观点	1
二、国际税收的概念	2
三、国际税收的四层含义	2
第二节 国际税收的形成与发展	3
一、国际税收的形成	3
二、国际税收的发展	5
第三节 国际税收的研究对象、范围和研究方法	8
一、国际税收的研究对象	8
二、国际税收的研究范围	8
三、国际税收的研究方法	10
本章小结	10
思考与理解	11
课外阅读资料	11
在线资源	12
第二章 税收管辖权	13
第一节 税收管辖权及其确立原则	13
一、税收管辖权的概念	13
二、税收管辖权的确立原则	13
三、税收管辖权的类型	14
四、世界各国税收管辖权的实施现状	15
第二节 居民(公民)税收管辖权	16
一、跨国自然人的居民身份判定	17
二、跨国法人的居民身份判定	19
三、特殊情况下的跨国自然人和跨国法人	21
第三节 地域税收管辖权	26
一、经营所得来源地的确定	26
二、劳务所得来源地的确定	30

三、投资所得来源地的确定	32
四、其他所得来源地的确定	33
本章小结	35
思考与理解	35
课外阅读资料	36
第三章 国际重复征税概述	38
第一节 国际重复征税概念	38
一、重复征税的概念	38
二、重复征税的分类	38
三、国际重复征税的概念及分类	40
第二节 国际重复征税的产生及扩大	41
一、国际重复征税的产生	41
二、国际重复征税范围的扩大	43
第三节 国际重复征税的影响	46
一、国际重复征税违反税收的公平原则	46
二、国际重复征税加重了跨国纳税人的税收负担	46
三、国际重复征税阻碍了国际经济的发展	47
四、国际重复征税影响有关国家之间的税收权益	47
本章小结	47
思考与理解	48
课外阅读材料	48
第四章 消除国际重复征税的方式及方法	49
第一节 消除国际重复征税的方式	49
一、消除国际重复征税的思路	49
二、消除国际重复征税的原则	51
三、消除国际重复征税的方式	51
第二节 消除国际重复征税的基本方法	53
一、免税法	53
二、扣除法与其他缓解方法	56
三、各国在税收实践中对消除国际重复征税方法的选择	58
本章小结	60
思考与理解	61
课外阅读资料	62
第五章 国际税收抵免制度	63
第一节 直接抵免法	63

一、直接抵免法的概念与运用范围	63
二、直接抵免法的分类	63
三、抵免法消除国际重复征税的效果分析	64
第二节 抵免限额	65
一、抵免限额的概念	65
二、分国限额与综合限额	66
三、分项限额与不分项限额	68
第三节 间接抵免法	71
一、间接抵免法的概念	71
二、间接抵免法的分类及应用	72
第四节 税收饶让抵免	75
一、税收饶让概述	75
二、税收饶让的适用范围	76
三、税收饶让的类型	77
四、税收饶让的应用	78
五、对税收饶让的评价	79
六、我国对税收饶让的态度	80
本章小结	80
思考与理解	81
课外阅读资料	82

第六章 国际避税与逃税

84

第一节 国际避税的概念及原因	84
一、国际避税的概念	84
二、国际避税产生的原因	84
第二节 国际避税的基本方式和方法	87
一、主体转移	87
二、客体转移	90
第三节 国际避税的特殊方法——滥用税收协定	98
一、税收协定与滥用税收协定	98
二、滥用税收协定的常见方式	99
三、滥用税收协定的危害	100
第四节 国际避税活动中心——避税地	101
一、国际避税地的概念	101
二、国际避税地的特征	102
三、国际避税地的分类	103
四、跨国纳税人利用国际避税地的主要形式	104
五、对国际避税地的评价	106

六、反避税地的国际努力·····	108
七、中国的反避税地措施·····	109
第五节 国际逃税的基本方式和方法·····	111
一、国际逃税的概念·····	111
二、国际逃税的方式·····	111
三、国际逃税的方法·····	112
四、国际逃税的影响·····	113
五、反国际逃税的措施·····	114
本章小结·····	115
思考与理解·····	115
课外阅读资料·····	116
第七章 转让定价及其税务管理 ·····	117
第一节 国际关联企业及其判定·····	117
一、关联企业的判定·····	117
二、国际关联企业的表现形式·····	119
第二节 国际关联企业内部转让定价·····	121
一、转让定价的定义·····	121
二、转让价格的特点·····	122
三、转让定价的目的·····	122
四、转让定价的主要手法·····	125
五、转让定价的经济影响·····	127
第三节 转让定价调整的原则与方法·····	129
一、转让定价调整的原则·····	129
二、转让定价调整的方法·····	131
第四节 预约定价安排·····	138
一、预约定价的兴起与发展·····	138
二、预约定价的优点·····	138
三、预约定价的适用条件·····	141
四、预约定价的类型选择·····	142
第五节 我国外商投资企业的转让定价问题·····	145
一、外商投资企业通过转移定价逃避税收的主要手段·····	145
二、外商投资企业转让定价对我国的影响·····	148
三、我国外商投资企业转让定价的原因·····	149
本章小结·····	151
思考与理解·····	151
课外阅读资料·····	152
在线资源·····	155

第八章 国际反避税的法规及措施	156
第一节 反避税地的法规	156
一、对避税积累所得的约束	156
二、对利用信托避税的制约	158
三、取消避税地公司的延期纳税规定	159
第二节 防止滥用税收协定的措施	160
一、制定防止滥用税收协定的国内法规	161
二、在双边税收协定中加进反滥用条款	161
三、严格对协定受益人资格的审查程序	163
四、中国对滥用税收协定避税的防范	166
第三节 限制资本弱化法规	168
一、资本弱化的概念及原因	168
二、资本弱化对税收的影响	169
三、各国应对资本弱化的防范措施	169
四、我国应对资本弱化的防范措施	172
第四节 限制避税性移居	173
一、防止自然人逃避税收管辖权	173
二、防止法人逃避税收管辖权	174
第五节 加强征收管理	174
一、纳税申报制度	174
二、会计审计制度	174
三、所得核定制度	175
四、强化情报交换	175
五、加强国际税收征管合作	175
第六节 我国反避税实践及其展望	176
一、近年我国反避税工作发展	176
二、我国反避税工作展望	178
本章小结	179
思考与理解	179
课外阅读资料	179
第九章 国际税收协定	181
第一节 国际税收协定概述	181
一、国际税收协定的概念	181
二、国际税收协定的分类	181
三、国际税收协定的产生和发展	181
四、国际税收协定范本	184

第二节	国际税收协定的内容	184
一、	税收协定所适用的范围及有关定义	185
二、	税收协定的冲突规范	188
三、	消除国际双重征税的方法	195
四、	有关特别规定	196
五、	国际税收协定与国内税法的关系	197
第三节	国际税收协定的缔结	198
一、	国际税收协定缔结前的准备	198
二、	国际税收协定的缔结程序	199
第四节	我国对外缔结税收协定的概况	200
一、	我国对外缔结税收协定的发展过程	200
二、	我国对外谈判签订税收协定所遵循的原则	201
三、	我国对外税收协定的主要内容	202
	本章小结	203
	思考与理解	205
	课外阅读资料	205
第十章	国际税收竞争与协调	207
第一节	国际税收竞争的概念与本质	207
一、	国际税收竞争的概念	207
二、	国际税收竞争的本质	207
第二节	国际税收竞争的经济效应	208
一、	国际税收竞争的积极效应	208
二、	国际税收竞争的负效应	209
第三节	抑制国际税收有害竞争	211
一、	有害税收竞争概述	211
二、	对有害税收竞争协调的必要性	212
三、	国际社会对有害税收竞争的应对	212
第四节	国际税收协调与征管互助	215
一、	国际税收协调	215
二、	税收征管互助和国际合作的发展历程	219
	本章小结	226
	思考与理解	227
	课外阅读资料	227
第十一章	国际税收协定争端及其解决机制	228
第一节	国际税收协定争端概述	228
一、	国际税收协定争端的概念	228

二、国际税收协定争端的特点·····	228
三、国际税收协定争端涉及的主要内容·····	229
第二节 国际税收协定争端解决机制·····	229
一、国际税收协定争端解决机制的概念和特点·····	229
二、国际税收协定争端解决机制的产生背景·····	230
三、国际税收协定争端解决机制的作用·····	230
第三节 相互协商程序·····	232
一、相互协商程序的具体规定·····	232
二、相互协商程序的主要内容·····	233
三、相互协商程序的完善与新发展·····	235
第四节 国际税收协定争端解决机制的新发展——仲裁解决方法·····	238
一、仲裁解决方法的产生背景及立法现状·····	238
二、仲裁解决方法的主要内容·····	240
三、仲裁解决方法的困境与完善·····	242
第五节 全球化下争端解决机制的司法化趋势——司法解决方法·····	245
一、司法解决方法概述·····	245
二、经济全球化背景下争端解决机制的司法化趋势·····	247
本章小结·····	249
思考与理解·····	249
课外阅读资料·····	250
参考文献 ·····	251

第一章

国际税收的概念和研究对象

随着经济全球化的发展,世界各国之间的经济往来越来越密切,国际税收日益体现出其重要性,越来越受到各个国家和政府的重视。本章主要阐述国际税收的概念,国际税收的形成发展,国际税收的研究对象、范围和研究方法。

第一节 国际税收的概念

当前,国际税收理论研究已形成较为完整的体系。但由于研究国际税收问题的角度不同和在界定国际税收与国家税收范围上的分歧,国际税收的概念目前在学术界仍存在不同的观点,需要加以分析与甄别。

一、理论界的不同观点

明确国际税收的概念不仅具有理论意义,而且具有重要的实际意义。我国税收理论界在开始研究国际税收之初,就对国际税收的概念进行了研究。然而,还没有一种税收概念像国际税收概念这样难以确定,难以达成一致意见。到目前为止,主要形成三种基本观点。

第一种观点认为国际税收的定义必须包含两重内容:国家间的税收分配关系;反映税收分配关系所决定的、国际通行的各种规范。因此,“国际税收是国际经济交往中形成的,国家间的税收分配关系以及为这一分配关系所决定的国际准则和规范”。这个定义在认定国际税收是国家间税收分配关系的同时,强调了国际税法与国际税收的密切关系,值得引起国际税收研究者的注意,是值得赞许的。然而,这种观点忽视了税收与法律的不可分割性。因此,此定义表述的“国际准则和规范”只能理解为国际税收是实现分配关系的手段,无法区别于其他税收范畴,只是表现了税收的一般概念,不能表明“国际税法”和“国际税收”是两个既有联系又有区别的不同概念。因为国际税法属于法律范畴,需要法学家和法律工作者运用法学方法对它进行分析、研究(国际税收一旦上升为法律关系,就会产生一系列的国际法律问题);国际税收才属于经济范畴,要从财政学、税收经济学角度,运用经济理论研究方法加以分析。前后二者固然联系密切,却不能相互取代。

第二种观点认为“国际税收是指在国际经济活动中协调国家与国家之间的税收分配关系,即调节跨国所得”。毋庸置疑,这种提法揭示了国际税收最主要的一个特征。我们知道,国际税收与国家税收有很大不同。国家税收涉及国家与纳税人之间的分配关系,而国际税收不仅涉及国家与纳税人之间的分配关系,而且涉及国家之间的分配关系;不仅涉

及国内纳税人的分配关系,而且涉及跨国纳税人的分配关系,因而产生的诸多矛盾,需要国与国之间或国际各国之间进行协调,解决税收分配关系的矛盾。然而,协调只是一种行为,表示一个过程,并不能揭示一种事物的根本属性。就像我们不能说国家税收是征收一样,我们同样不能说国际税收是协调,不能仅仅看到国际税收的表面现象,而且“协调说”也没有概括国际税收的全部内涵,没有说明国际税收的实质。

第三种观点是主流学派,获得大多数国际税收研究者的赞同,其中有代表性的表述为:“国际税收就是两个或两个以上国家政府,在对跨国纳税人行使各自的征税权力而形成的征纳关系中,所发生的国家之间的税收分配关系。”此定义涉及了本学科特殊矛盾的主体和本质特征,即税收分配关系,基本上能准确反映国际税收概念的主要方面。但是,由于很长限定词的作用,使国际税收的外延不够展开,遗漏了一些应该属于国际税收研究的内容。例如,随着世界经济形势的迅速发展,区域经济集团化、国际税收一体化已经纳入国际税收研究的范围。如用上述定义,显然有不周全之感。所以,在新形势下就应该寻找一个更准确、更有概括性的国际税收定义。

二、国际税收的概念

以上三种主要观点都指出国际税收与国家之间的税收分配关系有关,但又不同程度地存在一些问题。因此,有进一步研究国际税收定义的必要。如果能给国际税收下一个尽量简洁而又高度概括的定义,应该说是一种有益的尝试。因此,我们不妨把国际税收表示为:“国际税收是跨国税收分配关系的总和。”这个定义突出强调了国际税收区别于其他税收的本质特征。国际税收仍然是一种税收分配关系,这是任何税收都共有的本质,但国际税收的特殊性表现在这种税收分配关系具有跨越国境的性质。由此表现为国与国之间的税收分配关系,国家与跨国纳税人之间的分配关系、国际共同税收分配关系,以及与跨国分配关系相系的一系列体系、制度、规范、组织等国际税收问题。

通过对以上观点进行分析,我们可以对国际税收的概念作出如下定义:国际税收是两个或两个以上的国家政府凭借其政治权力,对跨国纳税人的跨国所得或财产进行分别课税,并由此产生的国家之间的税收分配关系的总和。

三、国际税收的四层含义

要正确理解国际税收的概念,必须理解国际税收包括的四层重要含义。

1. 国际税收不能脱离国家税收而单独存在

税收是国家凭借政治权力进行的一种强制课征。国际税收一词由英文 International Tax 翻译而来,从字面上理解即“国际的税收”。但这并不是说真的存在一个由联合国或经济合作与发展组织等制定的高于一切国家税收的法律,没有任何一个国际组织能有凌驾于所有成员国政府之上的权力。因此国际范围内的强制课征是不存在的,国际税收只能依附于国家税收而存在。作为税收,必须有征收者和缴纳者,但是国际税收并没有也不可能自己独立于国家税收的特定征收者和缴纳者。如果没有各个国家对其政权管辖范围内的纳税人进行课征,那么,也就无从产生国际税收分配关系。所以,在上述定义中,首先表达了国际税收关系并不能脱离国家政治权利以及国家税收的征纳关系而独立存在,

这种政治权力和征纳关系,正是通过有关国家政府对其政权管辖下的纳税人进行分别课税表现出来的。

2. 国际税收不能离开跨国纳税人这个关键因素

跨国纳税人是指从事跨国经营活动并同时负有二个或二个以上国家的双重或多重纳税义务的自然人或法人。不涉及跨越国境业务的纳税人通常只承担一个国家的纳税义务,仅仅涉及一个国家的征纳双方当事人之间的关系,不会由此引起这个国家和其他国家政府之间的税收分配关系。因此,国际税收中所提到的纳税人必须是跨国纳税人。离开了跨国纳税人这个因素,国际税收关系也就无从发生。

3. 国际税收的课税对象具有跨国性

由于所得来源地或财产所在地与所得或财产所有者的居住国或国籍所在国不一致,二个或二个以上的国家对跨国纳税人取得的跨国所得和拥有的跨国财产进行重复征税,最终导致国际税收的形成。

4. 国际税收是关于国家之间的税收利益分配关系

只有当一个国家对其管辖范围内的跨国纳税人的课税对象进行课税并涉及另一个相关国家的财权利益,从而需要协调国家间的税收利益分配关系时才属于国际税收。这个分配关系主要是由有关国家政府通过签订税收协定来处理的,因此国际税收不是一般的国家税收分配关系,而是有关国家之间的税收分配关系。

第二节 国际税收的形成与发展

一、国际税收的形成

国际税收是一个经济范畴,也是一个历史范畴。它与国家税收有着密切的内在联系,但它并不是自国家税收产生以来就有的,而是随着国际经济关系的形成与发展而产生和发展起来的。国际税收关系的形成需要以下两个客观条件。

(一) 收入的国际化

国际税收是历史发展到一定阶段的产物。在古代奴隶制社会和中世纪封建制社会时期,各国都处在漫长的自给自足的自然经济社会中。由于当时生产力的限制,各国的主要生产部门是农业,税收也只能依赖于以土地及土地获得物作为直接征税对象的土地税、人头税等税种。基于这样的客观经济条件下的征纳关系被严格地限制在一国的地域范围内,因而不会引起国家之间税收权益的分配。

随着人类社会的进步,从封建社会发展到资本主义社会,经济性质从小农经济发展成为商品经济。商品生产迅速发展,商品交换日益扩大,范围逐渐从国内市场延伸到国际市场。商品输出成为资本主义经济发展最初阶段的主要特征。欧洲资本主义国家凭借优越的生产力,实行帝国主义的炮舰政策,先后打开了许多国家闭关自守的门户。随着殖民地的开拓和国际贸易的发展,地域性的经济活动逐步扩大到世界范围,这一时期的国际经济交往主要以商品贸易为主。与此相适应的是,各国都建立了包括关税在内的以流转税为

课税对象的商品课税制度。对本国境内商品流转额课税,就会影响到国际利益的分配。

在国际市场竞争十分激烈的情况下,关税成为许多国家进行“商战”的重要武器。为了保护本国经济和争夺世界市场,许多国家相互展开了关税战,采用对进口商品征收较高的关税或限制进口等方式建立起“关税壁垒”和“非关税壁垒”,缔结“关税同盟”。政府采取这些行动的最终目的都是为了阻止或限制外国商品输入本国境内,保护本国的经济利益。由于各国之间的恶性关税竞争严重影响了国际贸易的秩序,为了解决这一矛盾,各国政府纷纷订立双边或多边关税贸易协定,缔结“关税同盟”,对结盟国家实行税收优惠,逐步削减直至完全取消关税,推行自由贸易。因为这类协定是以协调关税和贸易为主要内容的,涉及国家之间税收利益的分配,因而已经包含有国际税收关系的因素。

到 19 世纪末 20 世纪初,资本主义逐渐发展到垄断阶段,经济的国际化程度越来越高。商品、资本、技术、劳动力等生产要素跨国界流动,资本输出代替了过去的商品输出。资本输出主要有以下两种形式:一种是采用间接投资的方式,即通过购买国外的证券,股票等,从中获取利息和股息红利;另一种是采用直接投资的方式,即直接将资金投入国外,在当地购买生产原料,雇佣当地劳动力,在当地组织生产并就地销售。经济的国际化进而带来了收入的国际化。来自于他国的利息股息或销售收入等所得会导致两个国家对其重叠征税的可能,由此产生税收利益分配关系,国际税收也就产生了。

【案例 1-1】

德国和俄国关税战

1893 年俄国要求德国对由俄国输入的谷物给予与由奥匈帝国进口谷物同样的关税优惠,德国不同意,俄国便对由德国输入的货物施加高关税。而德国则对由俄国输入的货物加征 50% 的附加税。关税战相互持续了一年,最后由于双方均遭受损失而言和。

(二) 税收的国际化

这方面主要表现在,所得税在世界范围的普及。它使国际税收关系的产生成为一种现实。收入的国际化仅为国际税收的产生创造了前提条件,所得税制的普遍推行才是国际税收形成的直接动力。税收一般分为三大体系,对所得的课税、对收入的课税和对财产的课税。一国的税收体系不是凭空创造出来的,而是适应国家的经济发展状况逐步发展起来的。

在前面已经提到,在古代,主要是以土地及土地获得物作为直接征税对象征收如土地税、人头税等简单的直接税。在这种税制下不可能形成跨国的纳税人和纳税对象,因而不可能形成国际税收分配关系。进入资本主义社会后,虽然有许多国际间的经济贸易,许多国家也开征了货物税、销售税、关税等对其商品流转额进行课征,但是课征的时间和地点一般是在商品交易发生之时和交易的发生地点,不易引起交易双方所在国之间的财权利益矛盾。因此,这种对商品流转额征收的间接税虽然已经介入了国际领域,但仍不是国际税收的内容。

18 世纪末,英国首创所得税,陆续也有其他国家开始征收所得税。最初,所得税在这些国家的税制中只处于辅助税种的地位,但随着历史的发展,到 20 世纪初,所得税在世界

范围内大多数国家中已得到普遍推行,并且在一些主要资本主义国家中替代间接税成为了主要税类。

从征税对象的角度上来说,因为所得税的征收对象是所得额,所以在征税时能不受一国疆域范围的限制,不论在哪个国家取得收入都应该纳入征税范围内,由此就会产生国际间的重叠交叉征税问题。

从纳税人的角度上来说,因为所得税属于直接税,是对纳税人从全世界范围内取得的所有所得直接征税,并且税负不容易转嫁,其纳税人一般就是税收负担人。因此,在跨国经营纳税人的全部所得和费用既有国内又有国外的情况下,就必然涉及不同国家之间税收利益的分配问题。

从税收管辖权的角度上来说,因为每个国家都会选择对自己最有利的管辖方式,这就不可避免地会产生不同国家间税收管辖权的重叠交叉。对于同一跨国纳税人的同一笔所得,居住国和来源国都可以凭借其管辖权对其进行课征,国际双重征税问题由此产生。随着跨国经营活动的蓬勃发展,双重征税问题越来越严重,各国之间积极探寻解决的方法,签订了许多双边或多边间的协定,这也是形成国际税收的重要原因。

综上所述,纳税人所得国际化是国际税收形成的前提或基础,所得税制在世界范围内的推广是形成的必要条件。

二、国际税收的发展

第二次世界大战后,国际政治形势发生重大变化,一大批殖民地国家相继宣告其主权,第三世界国家纷纷独立,逐步对外开放。政治上的重大变化带来了经济上的迅速发展,跨国公司空前发展,国家间的相互投资大量增加,形成了世界性的经济开放。这一变化也促使国际税收成为世界各国关系中的一个重要问题,并成为国际上的重要研究课题之一。总的来说,“二战”后国际税收中的新变化主要表现在以下几方面。

(一) 殖民地竞相独立与发达国家间的相互投资增加,导致税收利益分配矛盾激化

一方面,亚、非、拉的广大殖民地与半殖民地国家纷纷宣告独立,拥有其独立的征税权,并逐步开始建立其税收体系。因此对于以前不需要征税的外来投资,如今也需要征税了,这就使得资本输出国和资本输入国对同一项收益都要征税的情况大大增加。另一方面,发达资本主义国家间的相互投资也大大增加,并且超过了对发展中国家的投资。以美国为例,1950年私人对外直接投资总额为117.9亿美元,其中对发达国家的投资为55.9亿美元,占47.4%,而到1969年则分别增至710亿美元、478.9亿美元,占67.4%。发达国家之间相互投资的激增,必然会导致税收利益分配矛盾的进一步激化。

(二) 跨国公司空前发展并逐渐成为世界经济活动的主体,国际税收问题凸现

第二次世界大战后,跨国公司发展盛况空前。据联合国统计,1968年到1969年间,全世界共有跨国公司7276家,所属国外子公司共有27000多家。到目前,跨国公司的数量更是数不胜数,其业务范围更是延伸到一切工业生产领域、银行、保险、交通运输、房地产、经营管理和信息咨询等部门。跨国公司突飞猛进的发展使得国际间经济关系更加复