



国际税收概论

● 刘瑞杰 ● 姜海岭 ● 王治福 著

北京经济学院出版社

国际税收概论

刘瑞杰 姜海岭 王治福 著

江苏工业学院图书馆
藏书章

北京经济学院出版社

1992·北京

(京)新登字 211 号

国际税收概论

Guoji Shuishou Gailun

刘瑞杰 等著

北京经济学院出版社出版发行

(北京市朝阳区红庙)

长清印刷厂照排印刷

新华书店经销

850×1168 毫米 32 开本 9.375 印张 236 千字

1992 年 10 月第 1 版 1992 年 10 月第 1 版第 1 次印刷

印数:0 001—2 100

ISBN7-5638-0255-X/F·141

定价:5.50 元

序

国际税收的产生和发展虽经历了一段较长的历史,但人们对它的全面认识和系统研究,却不过是近几十年的事。国际税收是一门崭新的学科,直到目前,国内外学者、专家对它的研究仍有不同的看法。在我国,对国际税收的研究起步较晚,但却取得了显著成果。这对繁荣税收科学、促进对外开放和经济发展,无疑起了积极作用。当前,我国进入了一个高速发展经济的新时期,对外开放的步子迈得更快,国际经济活动和由此带来的国际税收问题日益广泛地深入到社会经济生活的每一领域。无论是经济管理部门管理和监督外商投资企业和外国企业,还是国内企业对外进行涉外经济业务,都需要通晓国际税收理论和实务。全面、系统地掌握和研究国际税收知识,已成为形势发展的迫切要求。

刘瑞杰和姜海岭同志曾经是我主持的厦门大学国际税收与国际会计理论学习班的学员。他们都具有较丰富的理论知识和实践经验,在理论学习期间,潜心研究国际税收及比较税制理论,并取得了优异的成绩,写成了国际税收方面的稿子。之后,他们又在此基础上进一步补充和完善自己的内容,并同王治福同志一道,结合实践,分工撰写,数易其稿,最后由刘瑞杰同志总纂并定稿,写成《国际税收概论》书稿。

由刘瑞杰等同志撰写出版的《国际税收概论》一书,较为全面、系统地论述了国际税收基础理论与实务,观点鲜明,内容充实,结构合理,阐述清晰,实证研究与规范研究相结合,理论与实际统一,具有一定的新意与特色。并对国际税收、税收管辖权、国际双重征

税、国际联属企业等基本概念以及对国际避税港的评价,提出了一些很有价值的观点;对目前我国涉外税收概况,也进行了切合实际的探讨,提出了一些建设性的看法。

我相信,本书的出版,对我国的国际税收教学与研究,对广大经济管理干部了解、学习涉外税收、国际税收,促进经济发展都有积极的作用。故乐为序。

邓子基

1992年8月于厦门大学

前 言

国际税收是一门新兴的学科。我国自1986年国际税收研究会成立以来,对国际税收进行了全面、系统的研究和探讨,取得了重大研究成果,推动了改革、开放和经济的全面发展。目前,我国改革、开放势头迅猛,外商纷至沓来投资办厂;国内企业也纷纷走向国际市场,发展外向型经济;我国与各国政府的经贸往来、经济技术合作也日趋频繁。这些都导致了大量国际税收业务的涌现,并涉及到我国与其他国家日益增多的税收权益划分问题。当前形势的发展,要求上至政府机关,下至企业、个人,都必须了解和把握国际税收知识,从而维护国家的税收利益以及企业的经济利益。目前,各高等院校,尤其是财经院校相继开设了国际税收课程。为满足教学研究和经济工作者学习国际税收理论和实务的需要,我们撰写了《国际税收概论》一书。

本书是一本全面、系统研究和探讨国际税收理论和实务的著作,其特点是理论知识和实际指导相结合。在编写过程中,注意照顾到了以下几方面的需要:一是适应高等财经院校国际税收理论教学和研究的需要;二是适应广大涉外企事业单位办理税收业务、发展外向型经济的需要;三是适应广大财政税务干部、涉外经济干部进行理论学习和业务实践的需要;四是适应从事国际经济活动的各企事业单位和个人了解国际税收知识,处理涉外税收业务的需要。

《国际税收概论》初稿完成于1991年1月,当时我们在厦门大学进行国际税收和比较税制理论的学习,得到了我国著名的财政

学家邓子基教授、国际税务专家唐腾翔副教授以及厦门大学邱华炳教授的悉心指教；我国著名会计学家葛家澍教授、常勋教授为我们讲授的国际会计理论和西方财会理论，以及加拿大专家 Professor C · Dipchand 讲授的 INTERNATIONAL FINANCIAL MANAGEMENT 给我们以很大的启发，使我们获取了大量研究国际税收的材料。之后，我在山东经济学院财政税务（本科）专业讲授国际税收课程，进一步修改和完善本书的体系。同时，与姜海岭、王治福同志一道多次研究、讨论并分工撰写，数易其稿，最后，在邓子基教授的指导和关怀下定稿。邓教授在百忙之中亲自为本书作序，令我们十分感动，在此谨向恩师致以深深的敬意和谢忱。

本书第一章、第二章、第三章、第四章、第五章、第六章、第七章的第一、二节、第八章的第一、二节和第九章的第一、三节由刘瑞杰同志撰写；第七章的第三、四节、第八章的第三节和第十一章的第三、四节由王治福同志撰写；第八章的第四、五节、第九章的第二节、第十章和第十一章的第一、二节由姜海岭同志撰写；由刘瑞杰同志进行全书的结构设计并负责总纂和定稿。

本书的完成，离不开多年来曹珂教授、汤若岩教授对我们的鼓励、关心和指教。尤其离不开汤若岩教授对我们从事国际税收教学研究的鼎力支持和热心帮助，在此表示衷心的感谢。

本书参考引用了部分国内外有关国际税收的研究资料，在此谨向国内外从事国际税收研究的同行们致以谢意。由于作者水平所限，疏漏之处在所难免，诚望读者批评赐教。

刘瑞杰

1992年8月于济南

目 录

第一章 国际税收的涵义	(1)
第一节 国际税收的基本涵义	(1)
第二节 国际税收所涉及的纳税人和征税对象	(6)
第三节 国际税收的研究对象和内容	(8)
第四节 国际税收的起源与发展	(10)
第二章 税收管辖权	(13)
第一节 税收管辖权的意义和原则	(13)
第二节 地域税收管辖权	(16)
第三节 居民(公民)税收管辖权	(30)
第三章 国际双重征税	(39)
第一节 国际双重征税的涵义	(39)
第二节 国际双重征税的产生及其消极影响	(44)
第三节 国际双重征税的免除	(50)
第四章 税收抵免与税收饶让	(61)
第一节 直接抵免法	(61)
第二节 抵免限额	(66)
第三节 间接抵免法	(71)
第四节 税收饶让抵免	(78)
第五章 国际联属企业收入和费用的分配	(85)
第一节 国际联属企业及其收入和费用	(85)
第二节 国际联属企业的转让订价及其动机	(89)
第三节 国际联属企业收入和费用分配的原则	(92)

第四节	国际联属企业收入和费用分配的标准	(97)
第六章	国际避税港	(100)
第一节	国际避税港的涵义及其形成	(100)
第二节	国际避税港的避税模式	(103)
第三节	国际避税港的影响及其评价	(107)
第七章	国际避税与反避税	(112)
第一节	国际避税的产生及其危害	(112)
第二节	国际避税的方式	(119)
第三节	国际反避税措施	(126)
第四节	国际税务合作	(130)
第八章	国际税收协定	(135)
第一节	国际税收协定的意义	(135)
第二节	国际税收协定的历史发展	(137)
第三节	《OECD 范本》和《联合国范本》简介	(140)
第四节	国际税收协定的主要内容	(145)
第五节	国际税收协定的签订	(148)
第九章	国际税收负担原则	(152)
第一节	国际税收负担原则的影响	(152)
第二节	国际税收负担原则的主要内容	(154)
第三节	发展中国家和发达国家的税收优惠	(159)
第十章	我国涉外税收概况	(161)
第一节	涉外税收的涵义和作用	(161)
第二节	涉外税收立法的原则精神	(165)
第十一章	我国涉外税收制度	(170)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税	(170)
第二节	个人所得税	(182)
第三节	工商统一税	(187)
第四节	涉外地方税	(196)

附录一	联合国关于发达国家与发展中国家间双重征税的 协定范本.....	(221)
附录二	经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重 征税的协定范本.....	(241)
附录三	中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于 对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定.....	(259)
附录四	中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得 税法.....	(276)
附录五	中华人民共和国个人所得税法.....	(284)
	主要参考文献.....	(288)

第一章 国际税收的涵义

第一节 国际税收的基本涵义

国际税收(International taxation),顾名思义,是关于国际间的税收分配关系。但它决不是一种“国际税”。为了正确理解国际税收的基本涵义,我们按照一般的逻辑思维方法,先从税收的一般概念来探讨,逐层深入地认识国际税收的内涵,从而正确概括出国际税收的确切涵义。

一、税收概念的回顾与分析

税收是一个历史的经济范畴,这是我们从对国家税收的探索中很容易得出的结论。从世界各国来看,税收的产生都要具备两个条件:一是政治条件(即国家);二是经济条件(即剩余产品)。其中第一个条件,指出了税收与国家的必然联系,没有国家就没有税收,没有税收国家也就无法存在。一句话,税收与国家有着本质的、必然的联系,所以税收一般称为国家税收(National taxation)。国家税收的一般涵义可以表示为:税收是国家为了实现其职能的需要,而凭借政治权力,参与社会产品分配而取得财政收入的一种手段,它体现着以国家为主体的特定分配关系。从这个概念中,我们可以概括出国家税收的一般特征:

(一)从分配的主体来看是国家。国家是征税的主体,税收是以国家为主体的特殊分配。税收是伴随着国家的产生而产生的,而且依据国家的存在而存在,因此,税收分配的主体只能是国家。

(二)从分配的依据来看是政治权力。权力可以分为两种:一种

是财产权力,也就是所有者的权力;另一种是政治权力,即国家的权力。在私有制条件下,由于私有财产不可侵犯,国家不可能通过财产权力而取得收入,而只能是通过政治权力侵犯财产权力而取得收入。这种通过政治权力的强制性征收就是税收。

(三)从分配的范围来看是在一国之内。税收既然是以国家为主体的分配,而且国家权力的行使范围只能是一国之内,所以其行使征税权力的范围也只能限制在疆界之内的国民,而不能超越国界。进一步讲,其行使政治权力的范围,从地域看,是所辖国土之内;从居民看,是所管辖的国民。一句话,某一国家的政治权力行使的范围局限于本国国土和本国国民,而凭借这种政治权力所反映的税收分配关系就只能是一个国家与其所辖纳税人之间的税收征纳关系。

二、国际税收与国家税收的区别

国际税收属于税收范畴,一般来说,应该具备国家税收的上述几个特点。但事实是否如此呢?我们试从以下的比较分析中得出结论。

(一)从分配的主体来看。国家税收的分配主体是国家,那么国际税收的分配主体是不是也是国家呢?因为一个国家不能称其为国际,只有两个或两个以上的国家才能称其为国际,所以国际税收所涉及的分配主体就不止一个国家,而是两个或两个以上的国家。两个或两个以上的国家发生税收分配关系时,才能称得上国际税收。至于这两个或多个国家的税收是如何产生分配关系的,我们在下面将有专章论述。因而结论应当是:国际税收仍然应是以国家为主体的税收分配,但其分配主体要涉及到两个或两个以上的国家。

(二)从分配依据来看。国际税收作为税收,仍然应是以国家政治权力为依托所进行的税收分配。也就是说,其分配依据仍然是“政治权力”。但是,这个政治权力是有限的。比如说,一个国家不能超出自己的政治权力去对另一国的居民行使任何权力,即政治

权力是有范围限制的。我们拟从下面几种情形的分析中得出结论：

先来看，A、B 两国都凭借其各自的政治权力向其管辖的 A 国居民、B 国居民行使征税权力，而且纳税人只受一国管辖。图示如下(见图 1—1)，其中箭头表示行使征税权力。

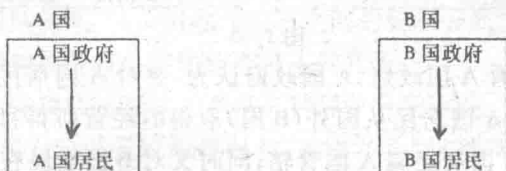


图 1—1

在这种情形下，尽管存在多个国家以及多个政治权力，但其行使权力的范围都没有超出国界，因此，这种分配活动无论如何也不具有国际性。

再看下列情形(见图 1—2)，政治权力出现了交叉。注意：其前提条件是，每一国家的居民都不受本国以外的任何国家的管辖。

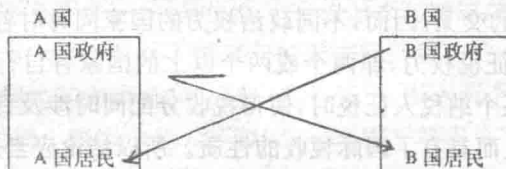


图 1—2

这种情形是否可能存在？我们说是不可能的。因为一个国家的政治权力不可能超越本国而向其他国居民任意行使，否则就是侵犯别国主权。所以，这种情形也不会导致国际税收分配关系的产生。

那么，再看下列情形(见图 1—3)。注意：在这种情形下，A 国居民和 B 国居民分别在 B 国和 A 国取得经营所得。

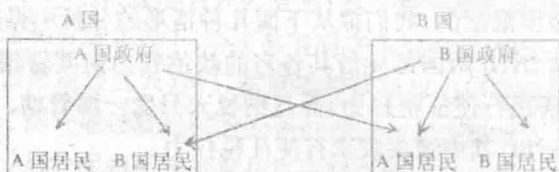


图 1—3

我们先看 A 国政府, A 国政府认为:要对 A 国居民在国内的经营所得和 A 国居民从国外(B 国)取得的经营所得行使征税权力,理由是 A 国居民属 A 国管辖;同时又对 B 国居民在 A 国境内取得的经营所得行使征税权力,理由是 B 国居民是在我 A 国地盘上取得收益。再看 B 国政府, B 国政府认为:要对 B 国居民在国内的经营所得和 B 国居民从国外(A 国)取得的经营所得行使征税权力,理由是 B 国居民属 B 国管辖;同时又对 A 国居民在 B 国境内取得的经营所得行使征税权力,理由是 A 国居民是在我 B 国地盘上取得收益。这样,两国都对同一个纳税人行使征税权力,就出现了政治权力的交叉。因而,不同政治权力的国家同时对各自管辖的纳税人行使征税权力,即两个或两个以上的国家各自行使征税权力,同时向某个纳税人征税时,使得税收分配同时涉及到了两个或多个国家,从而具有了国际税收的性质。所以结论应当是:国际税收分配的依据仍然是政治权力,不过这种政治权力是多个国家对同一个纳税人行使的,因而存在着多个政治权力对同一纳税人发生作用。

(三)从分配范围上来看。从以上分析,我们很容易看出,一般的国家税收,其分配范围是限制在一个国家政治权力所管辖的范围之内,其体现的关系是一个国家与其管辖权内的纳税人的征税关系;而国际税收则不同,要涉及到多国的政治权力,国际税收的分配范围是两个或两个以上国家,其体现的关系则是基于两个或两个以上的国家对同一纳税人征税时,所形成的国家与国家之间的税收分配关系。

三、国际税收的概念

通过以上的分析,我们可以归纳出国际税收的概念:国际税收是指两个或两个以上的国家,在凭借其税收管辖权对同一跨国纳税人的同一项所得征税时,所形成的各国政府与其跨国纳税人之间的税收征纳关系,以及国家与国家之间的税收分配关系。

对国际税收的概念应注意理解下列几点:

(一)国际税收从形式上看是一种税收分配活动。它要涉及到纳税人、纳税对象以及税率等因素,还要涉及到税收减免、税收调整等税收要素。跨国纳税人据此向有关国家政府缴纳各种税款,有关国家之间要进行形式不同的税收抵免、税收饶让等活动。因此,从形式上看,国际税收是一种实实在在的税收活动。

(二)国际税收从本质上看是一种税收分配关系。对国际税收的研究,只看到表面现象是不够的,重要的是通过表面现象看到事物的本质。研究国际税收,主要是要认识到国际税收所反映的本质所在。其本质有两层:一层是反映了有关国家与跨国纳税人之间的分配关系;另一层则反映了国家与国家之间的税收权益分配关系。在这里,我们尤其强调“税收权益”这个概念。因为两个或两个以上的国家在对同一跨国纳税人征税时,一个国家征得多了,则另一个国家征得就少了,反之亦然。因此,这就成为一个需要认真对待和处理的分配关系。从本质上看,国际税收反映的是一种深层的国家与国家之间的税收分配关系。

在此还要特别指出的是,我们在上述概念中所指的“国家”,除了指一般意义上的国家之外,也包括那些不具备完全国家性质的地区。从国际法角度看,严格意义上的国家应具备四个要素:①有定居的居民;②有确定的领土;③有一定的政权组织;④具有主权。这是指独立国。但在独立国之外,也有一些特殊的国家或地区(如附属国),这类国家或地区虽然丧失了外交主权,但仍具有对内事务的主权,而且从管辖权角度看,这些地区大多有一定的管辖权,

有管辖的地域范围,有管辖的居民,尤其是有自己的税收管辖权和税收制度。因此,它们在行使税收管辖权时,必然会与其他国家发生税收关系。正因为如此,国际税收概念中所指的国家是泛指的国家。

第二节 国际税收所涉及的 纳税人和征税对象

谈到税收,必然涉及向谁征税(纳税人)和对什么征税(课税对象)的问题,国际税收也不例外。在国家税收中,每一个税种都规定着纳税义务人和征税对象以及税率等要素。而且每一个税种、每一个税种的要素都要由国家立法规定。那么是不是可以由此推理,国际税收也要有纳税人和纳税对象,而且也要由一个国际性权力机构来制定颁布呢?当然不是。国际税收不是一种国际税,更不是由一个超国家的国际性权力机构来制定的。我们说,正因为国际税收本身不是一个具体的税种,所以它没有自己的纳税人和课税对象,只是由于各国税法中的纳税人和课税对象同时受到共同管辖,而引起了国家间的税收关系,从而使得各国税法中的纳税人和课税对象成了国际税收所要研究的内容。

一、国际税收所涉及的纳税人是跨国纳税人

跨国纳税人是指从事跨国经营活动,并同时负有两个或两个以上国家双重或多重纳税义务的自然人和法人。

跨国纳税人和一般纳税人的主要区别在于两者承担纳税义务的大小不同。一般纳税人只承担一国的纳税义务,而跨国纳税人则承担了双重或多重纳税义务;一般纳税人一般要涉及到一国与纳税人本人之间的税收分配关系,而跨国纳税人则涉及到了国家之间的税收权益分配关系。

跨国纳税人包括跨国自然人和跨国法人。跨国自然人包括各种从事跨国经营和劳务活动的个人,具体来说包括:①独立个人劳务者,又称为自由职业者,是指从事独立的科学、文学、艺术、教育和教学活动,以及从事医师、律师、建筑师、牙医师、会计师等独立活动的跨国所得获得者。②非独立个人劳务者,如受雇为职员或雇员者。跨国法人是指从事跨国经营活动的各种公司、企业组织和团体。

二、国际税收所涉及的征税对象是跨国所得和一般财产价值为什么国际税收所涉及的征税对象是跨国所得和一般财产价值,而不是流转额呢?从下面的分析中会得出答案。

(一)流转税又称间接税,它是对流转额的征税,如货物税、增值税、营业税以及关税等。目前,世界上多数国家对商品实行终点征税原则,只有少数国家仍实行起点征税原则。对流转税的征收一般是以地域管辖范围为依据,受严格的地域概念所限制。在某一時点で商品的流转空间不是属于这个国家就是属于那个国家,其税负不但未直接越出国境,而且其税负可以转嫁给消费者,而不能转嫁给直接从事经济活动的法人和自然人。综上所述,流转税一般只限制在一国国境之内,不会发生跨国双重征税问题。所以,流转额不会成为国际税收所涉及的征税对象。

(二)有人说关税已经超越一国国境,涉及到了多个国家的征税问题,认为关税似乎应成为国际税收的研究对象。我们认为,关税同一般流转税一样,具有明确的地域特征。一个国家只能对发生于本国海关的进出口商品征收关税,而不会对发生于别国海关的进出口商品征收关税,这是不言而喻的。另外,关税的征税依据是商品流转额,从价或从量计征,标准明确;计税方法是就出口、进口或过境流通阶段分别进行的,不存在同一流转额在同一流通阶段的重复征税;管理方法较严密,有流通过程中数量稽核手段;各国关税制度差异较小,易于协调。以上种种原因,也充分说明关税不