

美 国 国际税收概论

〔美〕 保罗·R·麦克丹尼尔 合著
休·J·奥 尔 特
萧 承 龄 译

MEIGUO GUOJI SHUISHOU GAILUN

中国财政经济出版社

美国国际税收概论

[美] 保罗·R·麦克丹尼尔 合著
休·J·奥尔特

萧 承 龄 译

(内部发行)

中国财政经济出版社

**Introduction to
United States International
Taxation**

by

Paul R. Mc Daniel

Hugh J. Ault

(本书根据“Kluwer”法律与税收图书出版公司1981年第二版译出)

美国国际税收概论

[美] 保罗·R·麦克丹尼尔 合著
休·J·奥尔特
萧 承 龄 译

(内部发行)

*

中国财政经济出版社出版发行

北京印刷二厂印刷

*

787×1092毫米 32开本 7.75印张 158,000字

1985年3月第1版 1985年3月北京第1次印刷

印数: 1—10,500

统一书号: 4166·544 定价: 1.50元

译者前言

邓小平同志说：“目前，我国实行经济开放政策，争取利用国际上的资金和先进技术，来帮助我们发展经济。”^① 这是我国实现“四化”的一项重要措施。随着对外经济活动的开展，国际税收日益成为必须重视的业务和科研课题。这方面的专著和参考资料在国内尚不多见，难以满足读者业务学习的需要。译者翻译的《美国国际税收概论》是一部介绍资本主义国家国际税收政策和实务的系统性资料，比较简明扼要。它的主要内容围绕美国现行税法来论述的，对于我国广大的经济、财政、税务、外贸和法律等各条战线的工作和科研人员，都有一定参考价值。因此不揣浅陋译出，想在引进国际税收资料方面略尽微力。

这本书系统地论述了美国国际税收政策和对主要业务问题的处理方法。书中介绍了作为国际税收制度立足点的美国所得税制以后，对美国税收管辖权的基本原则，对非居留侨民和外国公司所得的课税，对美国纳税人外国来源所得的课税，外国税收抵免和对各种特殊类型企业的税收处理，保证美国财政收入和防止“避税”的专案规定，以及订立双边税

^① 《邓小平文选》，第360页。

收条约的主要原则和措施等，都从基本政策精神到一般的处理方法，做了简要的说明。对于我国比较生疏的遗产税和赠与税，也有所介绍。我国和美国虽然社会制度不同，但随着两国经济贸易往来，国际税收业务将会增多，因此，对美国的国际税收政策和业务现状进行一些必要的了解，显然不是没有意义的。

首先，系统而完整地了解象美国这样有代表性国家的国际税收体系，有助于对错综复杂的国际税收业务加深认识，可以看到国际税收领域通常会发生哪些问题，一般采取哪些措施来解决。这样对国际税收业务可以看得比较具体、明确一些。对我国正在建立并逐步健全的国际税收制度来说，有利于进行比较和借鉴。

其次，通过这本书的介绍，可以了解到美国 and 同类型国家多种多样的纳税人，在从事错综复杂的国际性业务中，会受到哪些税收政策的处理，一般税收负担情况如何。参照这些材料，可以使我们在国际经济交往中处于比较主动的地位，在考虑通过税收政策进行鼓励或限制时，有一个比较可靠的立足点。同样，如我国需要向国外投资时，也可作为决策参考。

再次，基层税务部门和广大税务干部，可以从这里看到一些国内不常见的业务和税收处理方法，有助于开扩眼界，更好地领会我国国际税收法令政策和具体措施的精神实质，提高政策业务水平。

最后，这本书还可以做为科研和教学上的参考资料。译者觉得这本书中提了的一些值得注意的政策原则和具体措

施；还有些提法是把一些通用的做法加以归纳、集中成为便于读者理解的论点。这都是在研究国际税收和财税理论时，不可忽视的。

这本书的编写方式，是排出章节后，以逐一列举有关税法为主，同时适当进行政策和技术性的说明。有些细则规定，非常繁琐，甚至互相抵牾；而其税法条文又很原则，要靠各种各样的例案来对照解释。因此，几乎每页都有大量的脚注来说明主文，为了便于读者阅读，在翻译时已尽可能地把注解编入主文，使内容连贯，同时又不影响原书的编排。

本书是资本主义国家的著作，不免带有一些资产阶级的学术理论和政策观点，希读者阅读时注意分析，吸取那些可以为我所用的东西。

限于译者水平和参考资料的不足，译文谬误在所难免。深盼广大读者和专家学者不吝指正。

萧承龄

一九八三年十二月

著者序言

《美国国际税收概论》1981年版,与上一版一样,用比较简要和便于实用的方式,阐明美国国际税收制度的基本原理和法规。我们想着重指出书名中的“概论”一词。本书并无意要写成本一本详尽的论著,深入研讨如何从国际角度来运用美国税收法规的大量技术细节。相反,本书的目的仅在于简要说明一些基本原则;这些基本原则是美国政府对美国及美国以外的个人和公司,就其国内外投资、工作或进行贸易经营等业务征税时的依据。

本书力求提供一个税制结构的轮廓,以体现美国税收问题的解决途径。一般来说,在美国境外的税务律师们,如其当事人在美国国内有业务活动,就需要依赖美国税收顾问来对各当事人在美业务的税收问题进行技术指导。因此,我们希望本书有助于这些国外税务问题顾问,当他们得到来自美国业务文件副本中的有关资料时,就可用本书提供的、美国国际税收制度的要点,加以分析;这样就能占居有利地位来权衡利弊,并便于与其国内税制联系起来考虑。

我们还希望,本书对于想掌握美国国际税收基本原则和法规的教授、学生们,包括美国国内的和国外的,真能有些用处。本书可用作教科书或参考读物,无论对涉及美国全部

税制或部分税制的课程，均可适用。

基于这些目的，我们编入了一些参考资料。这些资料既涉及《国内收入法典》(Internal Revenue Code) 有关条文，又涉及颁布出来解释法典条文的，更加重要的《财政法规》(Treasury Regulations)。另外，我们还编入了国内收入局的一些重要税务管理通告（收入裁决和收入程序等规定），以及曾经发生过的一些重要例案等内容。我们充分认识到，我们的海外读者通常是没有见到过本书各页脚注中所引的参考资料的（译注：原书脚注均已编入主文，以便阅读）。因此，我们力求保证，在研讨每项法令条文时，做到论据完整，就是不靠脚注中的参考资料，读者也能对研讨内容获得一个基本的理解；但另一方面，我们也切实感到对税务律师、教授或学生提供充分参考资料的重要性，这样才能使他们有个立足点，便于进一步考察本书阐述的有关问题的技术细节。

本书1981年版大体上仍沿用1977年版的体例，编入最近期的有关资料以反映立法、裁决和管理规章法令的发展情况。一项重要的编排变动是删去了原九至十一章的资料。这一变动的用意，是要着重研究美国国际税收制度中的全部技术性资料，而把对某些税收政策条文的分析放在次要地位。

本书从头至尾的法令依据，是1954年颁布的《国内收入法典》修订本。引用的《国内收入法典》及《财政法规》已颁条文，都是截至1981年1月1日尚在有效执行中的法令。因此，本书对1980年颁行的《国外不动产投资税收法案》(Foreign Investment in Real Property Tax Act)，

1978年颁行的《收入法案》(Revenue Act),以及其它近期颁行的法令,都作了充分的探讨。

本书的编成是以麦克丹尼尔教授(Prof. Mc Daniel)在鹿特丹市厄拉斯摩大学(Erasmus University)财政学院的研究成果为依据的。对于克里斯梯安斯教授(Prof. Dr. Jan H. Christiaanse),由于他对本书的鼓励与支持,应致以特殊的谢意。我们还要感谢惠斯堪普博士(Dr J. C. L. Huiskamp),以及学院中所有参与有关本书工作的全体成员。此外,来自慕尼黑的爱尔伯, J·拉德勒博士(Dr. A. J. Raddler)对本书曾提出许多宝贵建议,一并致谢。

在研究和编辑方面,我们还得到罗伯特·J·波墨林(Robert. J. Pomerene)和斯皮泽(A. L. Spitzer)的协助。在整理稿件、付印方面还得到冬那·梯汉(Donna Teehan)的协助,也一并致谢。

保罗·R·麦克丹尼尔

休·J·奥 尔 特

1981年5月

目 录

著者序言

第一章 导言	(1)
第二章 美国所得税税制概况	(5)
第一节 适用范围	(5)
第二节 公司所得税	(5)
第三节 个人所得税	(18)
第四节 合伙组织	(25)
第五节 有关会计规定	(27)
第六节 几个法定限期	(28)
第三章 税收管辖权的基本原则	(30)
第四章 确定所得额来源的规定	(34)
第一节 概说	(34)
第二节 确定所得额来源法规对某几类毛所得额的应用	(34)
第三节 确定所得额来源法规对其它各类毛所得额的应用	(39)
第四节 在计算课税所得额时, 应如何分配扣除额	(41)
第五章 对外国公司和非居留侨民所得的课税	(50)
第一节 引言	(50)
第二节 从事贸易或业务经营的概念	(50)
第三节 有效联系的概念	(56)

第四节	对非居留侨民的课税	(68)
第五节	对外国公司的课税	(73)
第六节	对合伙组织的课税	(75)
第七节	课证手续	(77)
第六章	对美国人外国来源所得的课税	(80)
第一节	一般规定	(80)
第二节	外国税收抵免	(80)
第三节	国内的国际销售公司	(111)
第四节	对外国所得额的一些特殊规定	(120)
第七章	对美国人控制的外国公司所得的课税	(131)
第一节	背景说明	(131)
第二节	“F 分部”条文的基本作用	(132)
第三节	对美国股东的课税待遇	(133)
第四节	对 CFC 的明确解释	(134)
第五节	对美国股东课税的所得项目	(134)
第六节	外国税收抵免	(138)
第七节	股票基数的调整	(139)
第八节	国际抵制的业务所得和国外贿赂不准延期 交税	(139)
第九节	关于被控制外国公司的一些立法议案	(141)
第八章	有关国际业务的一些特殊规定	(146)
第一节	外国公司	(146)
第二节	向外国单位转移财产应征收营业税	(158)
第三节	对公司内部作价的规定	(160)
第四节	公司积累所得以逃避股东课税	(170)
第五节	外国信托业务	(184)
第九章	所得税条约	(190)

第一节	背景说明	(190)
第二节	条约的目的和主要内容	(191)
第三节	条约的法律地位	(192)
第四节	条约所订优惠待遇的核定	(193)
第五节	关于经营业务所得的处理	(195)
第六节	关于投资所得的处理	(198)
第七节	关于个人服务所得的处理	(201)
第八节	资本利得	(203)
第九节	外国税收抵免问题	(204)
第十节	无差别待遇	(205)
第十一节	稽征管理的规定	(207)
第十章	财产转让课税	(209)
第一节	美国财产转让税税制概况	(209)
第二节	管辖权原则	(214)
第三节	遗产税的国际问题	(215)
第四节	赠与税的国际问题	(222)
第五节	隔代转让税的国际问题	(223)
第六节	为逃避转让税而脱离国籍	(224)
第七节	关于遗产税和赠与税的条约	(226)
第十一章	税收支出的概念	(231)
第一节	引言	(231)
第二节	税支出措施的思想基础	(232)
第三节	税支出在国际事务中	(235)

第一章 导 言

本书旨在提供一个概论，以说明美国的所得税和财产转让税制度，在美国和其他国家从事投资或经营业务的纳税人，是怎样贯彻执行的。书中资料大多是涉及所得税的，这是因为所得税对于个人或公司的经营和投资业务都有日常的直接联系。财产转让税制度本书涉及较少，没有深讲。因为，这一税种从美国角度来看，尚不象所得税那样普遍；同时，国际间财产转让业务的范围还存在着很多局限。其它美国税种，诸如社会保险税、失业税（unemployment tax）、各种消费税、关税和州一级的税，本书则概未涉及，尽管某个纳税人在从事国际业务时也有可能会碰到这些税种。

要了解美国国际所得税制度，必须先了解美国所得税制度在纯属国内业务方面如何执行，掌握哪些基本原则。这些基本原则对于美国公民和公司从事国际业务时是永远适用的，对于外国的个人或公司在美国从事贸易或业务活动也是适用的。因此，本书第二章将对美国所得税制先做一个概括介绍，扼要说明公司所得税，个人所得税，合伙组织的税收政策和美国所得税依据的会计原则。这个概括介绍并不想对美国所得税制进行深入研究，而只是提供一个税制结构的轮廓，以便据以和国际税收原则对照分析。凡从国际角度来

看，某些特定法令条文可能产生特殊重要意义的地方，在第二章中都先作简略考察，而在随后各章中再行仔细分析。

本书第三、四章将探讨美国采用的税收管辖权基本原则，研究这些原则，如何在国际投资和国际业务的所得税征收中贯彻执行。这些法令是最基本的，其精神贯串于以后各章涉及的所有情况中。这就是说，决定税收管辖范围和所得来源的基本法令规定，对于从事国外投资工作和进行贸易业务的美国纳税人，以及在美国境内从事投资，赚取所得和进行贸易业务的外国个人、公司，是一视同仁，同样适用的。

第五章介绍外国公司和非居留侨民所得税的特殊规定。这一章的资料是为了考察美国对外国公司，外国合伙组织和非居留侨民，从美国来源获得的经营或投资所得进行征税的规定，以及贯彻这些征税规定适用的手续。

美国为了解决美国人获得国外来源所得产生的重复课税问题，采用的基本措施是国外税收抵免。抵免问题，在第六章中进行了详细研讨。美国人获得的国外来源所得适用的一些专项规定，也在第六章中作了说明，包括设于国内的国际销售公司有关法令、美国个人在国外赚取所得的课税法令，以及从美国领地获取所得适用的税收待遇等。

从税收政策的观点来看，过去三十年间，美国国际税制结构中争论最多的问题，是对美国股东控制的外国公司应如何征收所得税的问题。此类法令，均纳入美国《国内收入法典》中的“F 分部”。“F 分部”在整个美国国际所得税制度中的职能和作用，将在第七章中探讨。

第八章内容是一些专项法令，用以保证美国国际所得税

制度基本原则的正确贯彻。这类法令可以视为反对逃税的措施。涉及外国公司成立、改组和清理，以及转让给另一外国企业（包括合伙组织和信托业务）的规定均包括在内。《国内收入法典》第482节关于公司之间作价原则的规定，对多国公司来说非常重要，本章也将论及。对于某些公司以积累所得不分配的手法逃避对其股东的课税，有一些专项规定——对积累盈余课税和对“个人控股公司”课税——也在第八章中介绍。这一章还涉及企图利用国外信托业务来积累所得，以使这些信托业务的美国委托人或受惠人逃避应纳税收的问题。

第九章研究美国如何参与签订所得税条约，以便在双边基础上解决一些特殊问题。各缔约国的税收制度，在遇到特殊业务、特殊类型的所得额和纳税人时，如何贯彻执行，就是一个主要问题。美国订立所得税条约所采取的基本措施将在本章探讨。关于订立典型条约的一些法令，凡涉及到本书第三章至第八章所探讨的内容，也都在本章内进行重点论述。在订立所得税条约时，往往会遇到一些情况，针对这些情况，对以前各章所提到的某些税法原则需要有所修订。研究上述有关缔约法令的目的，就是要考察这些特殊情况。

第十章谈的是美国财产转让税。如同对所得税一样，对美国财产转让税也只提供一个很概括的说明。首先考察这个税种税收管辖权的基础，然后分别介绍三种转让税：遗产税，赠与税和隔代赠与税的税制，考察其对于美国公民的海外财产和非居留侨民在美国境内的财产如何贯彻执行。美国参与缔结的，为数有限的遗产税和赠与税条约，也在本章加以探讨，同时还要着重研究一些特殊情况，每逢遇到这些情

况，条约中的条文，都要对原来适用的转让税规定加以修订。

从第三章到第十章的内容，都是以传统的方式探讨美国的国际税收原则。近年以来，美国采用了一种分析方法，把一些特殊的税收法令（译注：大体指涉及减免的规定），视为税收制度形成的联邦支出方案。这一分析方法以“税收支出概念”为人所熟知，目前已纳入美国预算程序。在第十一章中，对这一新概念做了简要论述，同时介绍美国国际税收制度中，对税收支出怎样定性和定量。

第二章 美国所得税税制概况

第一节 适用范围

下面的资料简要说明：美国所得税税制的一些基本原则，在公司、个人和合伙组织中是如何分别贯彻的。这些法规，适用于外国的和国内的所有纳税人。这些资料为理解从第三章开始研讨的国际税务特殊规定，提供了必要的背景。

第二节 公司所得税

一、税率

公司，包括联合企业、股份公司和保险公司（《财政法规》第1. 7701—2节从征税角度出发，禁止把信托、合伙等经济实体作为“公司”看待），适用税率是超额累进税率，凡课税所得额在十万美元以下（含十万美元）者，其中第一个25,000美元税率为17%，第二个25,000美元税率为20%，第三个25,000美元税率为30%，第四个25,000美元税率为40%。超过十万美元的课税所得额，其超过部分税率一律为46%。此外，对一个公司的“税收优惠”所得（tax prefer-