



新世纪高校财政学专业系列教材

国际税收学

GUOJI SHUI SHOU XUE

方卫平 编著



上海财经大学出版社

新世纪高校财政学专业系列教材

国际税收学

方卫平 编著



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际税收学/方卫平编著. —上海:上海财经大学出版社,2003.9
(新世纪高校财政学专业系列教材)

ISBN 7-81049-996-3/F·862

I. 国… II. 方… III. 国际税收-税收理论-高等学校-教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 066565 号

- 本书策划 王永长
- 责任编辑 海天
- 封面设计 周卫民

GUOJI SHUI SHOU XUE

国际税收学

方卫平 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海叶大装订厂装订

2003 年 9 月第 1 版 2003 年 9 月第 1 次印刷

890mm×1240mm 1/32 14.125 印张 393 千字

印数:0 001—4 000 定价:25.00 元

前

言

本书是专门为满足普通高等院校财政税收、国际工商管理、国际贸易、国际金融、国际经济法、国际会计等专业方向的学生们的要求而编写的广义国际税收学教科书,此书也可以作为我国税务系统高层次复合型人才培训和对广义国际税收感兴趣的其他专业人士和学生的参考书。

进入 21 世纪后,国际税收形势发生了很大的变化:一是国际避税地发生了巨大的变化,在各国反国际避税的共同努力下,大多数避税地已经承诺要改革其避税地税制,根据经济合作与发展组织公布的材料,目前没有明确表态改变避税地税制的避税地国家和地区仅剩 7 个;二是国际上又推出了不少反国际避税的新举措和新协定;三是我国在反国际避税方面已经有了很大的进步,制定了许多措施;四是免除国际重复征税的税收措施已经为几乎所有国家接受,而没有双边免除国际双重征税措施的国家,几乎都采取了单边免除措施;五是免除国际重复征税的范围有所扩大;六是商品税的国际协调又有了新的动向和发展;七是关税摩擦和反倾销税有所增加,其国际协调问题又渐显现。所以,中国迫切需要一本面向 21 世纪的广义国际税收学教科书。

广义国际税收学包括各国对跨国纳税人征收所得税和一般财产税所体现的国家间的税收关系,以及各国对关税、增值税、消费税等流转税和个别财产税的国际协调(参见葛惟熹教授主编的《国际税收学》关于广义国际税收定义,中国财政经济出版社,1999年,第22页)。我们知道,按征税对象的性质分类,税收基本上可以分为所得税、财产税和商品税三大类。狭义国际税收研究的是所得税和一般财产税的国际税收问题,广义的国际税收还研究商品税和个别财产税的国际税务协调问题。比如,著名的研讨国际税收问题的国际专业组织“国际税法协会”,其1956年的一个研究课题是《从法律和经济角度看流转税的国际双重征税》(IFA, *The international double taxation in the field of turnover taxes from the legal and economic points of view*, Vol. 31, Kluwer, 1956)。国际上权威性的国际税收丛书(Series on International Taxation)的第八本《销售税:欧洲共同体增值税状况》(Ben J. M. Terra, *Sales Taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community*, Kluwer, 1989),阐述了商品税的国际税收问题。美国的明尼苏达大学(University of Minnesota)列出的国际税收研究课题,包括了《销售税——法律与立法》和《增值税——法律与立法》等。德国的汉堡大学(Universität Hamburg)教科书阐述的国际税收原则,包括了商品税的国际税收原则。而且,国外其他有国际税收教研活动的大学,如荷兰的伊拉斯穆大学(Erasmus University)等,国外研究国际税收的机构,如经济合作与发展组织(OECD)、国际税收筹划协会(ITPA)等,或者研究国际税收的专业杂志,如《国际税收文摘》(*International Tax Digest*)、《国际税收杂志》(*International Tax Journal*)、《国际税收》(*Intertax*)、《国际税收制度与筹划技术》(*International Tax System and Planning Techniques*)等,无一不同时也对商品税问题进行研究。商品税(包括个别财产税)的国际协调问题在我国的财政学和税收学(或中国税制)里没有全面、系统、深入展开研究,在外国税收学(或外国税制)里没有展开研究,在比较税收学(比较税制)里也没有展开研究,在涉外税收学(或涉外税制)里也没有展开研

究。而关于这方面的问题,无论是从理论的角度还是从实践的角度,无论是从经济学的角度还是从管理学的角度,其实都是应该展开研究的。国际税收征收管理协调,如国际税务情报交换、国际税务行政协助、国际征税协助等,更是经济合作与发展组织近年来的研究重点。在国际税收学教学体系里阐述广义国际税收问题的内容,可以使我们对国际税收问题展开更全面和系统的研究分析,也可以充实财税专业方向教科书的内容,使财税专业方向教科书的内容更加完整,这是具有现实意义和理论意义的。

笔者从20世纪80年代初起在上海财经大学从事税收教学和研究工作,讲授的课程包括国家税收、涉外税收、国际税收学、外国税收、税收筹划等,参与了葛惟熹教授1987年主编的《国际税收学教程》(中国财政经济出版社出版)的编写。1987年初到联邦德国,在德国汉堡大学的外国与国际财税教研所从事进修和教研近5年,并在德国编写出版了收集不少国际税收新词汇的税收专业词典。德国汉堡大学的外国与国际财税教研所的阿尔伯特·J.雷德勒教授(Albert J. Rädler)是国际著名的国际税收丛书第二本、第五本和第十九本的作者之一,还著有其他许多国际税收方面的著作,曾当过欧洲财政联合会税收理事会主席、德国联邦税收顾问委员会国际税法理事会理事;赫尔穆特·德巴廷教授(Helmut Debatin)曾在联邦德国财政部和联合国作为税收协定专家工作了许多年,是德国公认的最权威的税收协定问题专家之一,写有许多关于国际税收协定方面的专著和评论,南京大学中德经济法研究所法学丛书第1辑《美国和德国的经济与经济法》(法律出版社,1991年)就收编了他的评论《德国和美国税务关系的现状》;路茨·菲舍尔教授(Lutz Fischer)曾是国际税法协会理事会理事、德国国际税法协会北德分会负责人,出版了非常多的关于企业国际税收的专著和教材。笔者回国后又参编了葛惟熹教授主编的《国际税收学》(中国财政经济出版社,1994年)、《国际税收学教程》(中国财政经济出版社,1999年)和国家税务总局教育中心程永昌教授主编的《国际税收学》(中国税务出版社,1998年)的编写。笔者是国际税法协会(IFA)会员,参与过

国际税法协会年会关于国际税收问题的讨论,每年从该协会及协会会员处获取资料;担任过近 10 年的英国《世界税收导刊》(*World Tax Report*)的中国特约撰稿人。本书融入了笔者近 20 年在国际税收学领域的学习、进修、教学和科研成果。

与目前大多数国际税收学教材相比,本书有以下特点。

第一,本书在中国国际税收学教学体系和内容的基础上,吸收了国外高等院校有关国际税收学方面的教学内容,建立了一个新的具有中国特色的国际税收学教学体系,全面地阐述了各类税收的国际税收问题,是一本内容更新颖的、教学体系更全面和系统的既有中国特色又与国际接轨的广义国际税收学教科书,可以使学生对国际税收问题有一个更加广泛和深入的理解,并为其以后展开工作、研究和学习打下一个更全面和更坚实的专业基础。

第二,把近 20 年来,特别是进入 21 世纪后国内外国际税收领域的最新变化和最新举措,包括反国际避税、避税地、电子商务常设机构的确定、免除国际重复征税等的新举措、国际税收协调的最新动向等,特别是我国关于反国际避税的最新措施,写入了本书,使之成为一本前沿的国际税收学教科书。

第三,首次具体地介绍了经济合作与发展组织的遗产税、继承税和赠与税协定范本的国际税收规范,并由此阐述了更多的关于住所概念、由双重住所引起的国际重复征税以及对由双重住所引起国际重复征税的国际规范;还把经济合作与发展组织的遗产税、继承税和赠与税协定范本编入附录。这些内容都是迄今为止中国所有的国际税收学教材和书籍中所没有的,这些内容对即将开征遗产税的中国,有着极为重要的意义。

第四,全面阐述了商品税的国际税收问题,包括商品税的国际税收原则、商品税的国际重复征税、避免商品税国际重复征税的一般国际规范等,充分体现出广义国际税收学的特点。

第五,与目前我国的国际税法教科书相比较,尽管本书不是国际税法学,但在税收管辖权的国际法原理方面,本书补充了许多新内容。

本书力求深入浅出、简明扼要,使用本书的授课教师可以根据其学校及其学生的不同情况,汲取其他教科书的内容,使其课能更加吸引学生。

本书是一本为大学本科财政税收专业方向学生编写的广义《国际税收学》,但跳过某些章节和外语词汇(附外语词汇是为了方便教师和有兴趣的其他人士及学生查阅原文书籍),仍然可以作为狭义国际税收学和其他专业学生国际税收学的前沿教学用书或参考书。

最后,笔者要对在国际税收领域做出了贡献的、上海财经大学最早从事国际税收教学和研究的,并帮助过我的葛惟熹教授和周邠教授表示敬意和感谢。向上海财经大学出版社的编辑表示感谢,他们的认真使本书的质量有了明显的提高。同时,也感谢在我编书时帮助过我的所有人。

由于编者水平所限,书中缺点和错误在所难免,恳请大家批评指正。

方卫平

2003年5月于上海财经大学

目

录

前 言	(1)
第一章 国际税收学的概念及其研究对象	(1)
本章学习重点	(1)
第一节 国际税收学的概念	(2)
第二节 国际税收学的研究对象、范围和内容	(12)
本章小结	(16)
思考题	(17)
第二章 税收管辖权及国际税收原则	(18)
本章学习重点	(18)
第一节 税收管辖权原则及其法律渊源	(18)
第二节 不同的税收管辖权及其征税范围	(27)
第三节 国际税收原则	(35)
本章小结	(45)
思考题	(46)

第三章 国际税收负担、国际税负加重和国际税负递脱	(47)
本章学习重点	(47)
第一节 国际税收负担	(47)
第二节 国际税负的加重	(58)
第三节 国际税负的脱税	(62)
本章小结	(68)
思考题	(69)
第四章 国际重复征税	(70)
本章学习重点	(70)
第一节 国际重复征税的发生和扩大	(70)
第二节 对所得的国际重复征税	(83)
第三节 对财产的国际重复征税	(91)
第四节 商品的国际重复征税问题	(95)
本章小结	(98)
思考题	(98)
第五章 国际重复征税的避免	(100)
本章学习重点.....	(100)
第一节 避免和免除国际重复征税的意义.....	(101)
第二节 避免国际重复征税的国际规范.....	(105)
第三节 对所得国际重复征税的避免.....	(115)
第四节 对财产国际重复征税的避免.....	(137)
第五节 避免对商品的国际重复征税.....	(141)
第六节 消费税、农产品关税、反倾销税和反补贴税的国际 协调.....	(147)
本章小结.....	(153)
思考题.....	(153)

第六章 国际重复征税的免除和母国的补征税收	(156)
本章学习重点	(156)
第一节 所得税和财产税国际重复征税免除的适用和方法	(157)
第二节 免税法	(161)
第三节 抵免法	(166)
第四节 分国抵免、分项抵免、综合抵免和合并累进抵免	(169)
第五节 直接抵免法	(175)
第六节 间接抵免法	(189)
第七节 税收饶让抵免	(203)
第八节 扣除法	(209)
本章小结	(212)
思考题	(212)
第七章 国际税负转嫁和国际税负资本化	(214)
本章学习重点	(214)
第一节 国际税负转嫁	(215)
第二节 国际税负资本化	(222)
本章小结	(226)
思考题	(227)
第八章 国际节税	(228)
本章学习重点	(228)
第一节 国际节税与国际税收筹划	(228)
第二节 国际节税的基本原理	(233)
第三节 国际节税的基本技术	(238)
本章小结	(244)
思考题	(245)

附录一	联合国关于发展中国家与发达国家间双重征税的 协定范本.....	(387)
附录二	经济合作与发展组织关于对所得和资本(财产)避免 双重征税的协定范本.....	(403)
附录三	经济合作与发展组织关于对遗产、继承和赠与避免 双重征税的协定范本.....	(416)
附录四	关税与贸易总协定(节选).....	(423)
附录五	本书案例目录.....	(433)
参考文献	(435)

第一章

国际税收学的概念及其研究对象

本章学习重点

- 国际税收的概念
- 商品税国际影响和协调的历史演进
- 所得税和财产税国际影响和协调的历史演进
- 国际税收学的研究对象、范围和内容

21 世纪经济全球化进程的加快,使得世界各国之间的国际经济往来也变得更加频繁,各国经济迅速融入世界经济之中。日益频繁的国际经济往来,使国际税收问题越来越显得突出和重要。中国自加入世界贸易组织后,融入全球经济的步伐更加迅猛,包括所得税、财产税和商品税在内的国际税收问题更加凸现。本章主要阐述国际税收和国际税收学的概念,国际税收的性质、产生和发展过程及其发展趋势;同时,阐述国际税收学的研究对象、范围和内容。

第一节 国际税收学的概念

一、国际税收学的概念

(一) 国际税收和国际税收学

税收是国家凭借政治权力,在其管辖权范围内按照税收法律和法规,强制地、无偿地取得财政收入。其性质是国家凭借政治权力,强制地参与国民收入分配,因此体现了一定的分配关系。税收随着国家的产生而产生,随着国家的经济、社会和政治的发展而发展,税收与国家有着紧密的联系。

国家税收学是一门通过对国家税收各种现象的研究,揭示本国政府与其管辖权下纳税人之间的税收征纳关系和各级政府之间税收分配关系的科学。

国际税收是各国课征税收的国际影响和各国间的税收协调。各国课征税收的国际影响包括各国税收对个人、企业、国家及其各级政府,乃至全球的影响;各国间的税收协调是指各国就各国课征税收的国际影响进行的协调。国际税收的性质是国与国之间的税收协调关系,归根到底是国与国之间的税收分配关系。国际税收随着国际经济交往的经常化而产生,随着国际经济和政治的发展而发展。

国际税收学是一门通过对国际税收各种现象的研究,揭示国家之间的税收分配关系以及各国对其管辖权下跨国流动的人员、资本和货物的征税关系的科学。国际税收学是一门跨学科的科学,涉及的研究领域包括财政学、企业税收学和税法学。

(二) 国际税收与国家税收

国际税收与国家税收有着重要的区别:国际税收不是指一个国际权力机构对跨国纳税人征收的“国际税收”,而是指各国课征税收的国际影响和各国间的税收协调。

在古代的奴隶社会和封建社会,尽管已经有跨越国境的经济活动。比如,在公元前4 000多年,古老的东方就有了这类跨境经济活动,在公元前500年,希腊人、腓尼基人、伊特鲁里亚人把贸易扩大到世界各个角落,以及后来中国与叙利亚的丝绸之路,马可·波罗(Marco Polo)的中国之行等。但是,那时自然经济占统治地位,国民经济以农业生产为主,商品货币经济很不发达。农业生产的特点是很强的地域性:土地是没有流动性的;农业人口的生存依靠土地,流动性也很小。当时国家为了取得固定的财政收入,主要是对具有固定性的土地、房屋、人头等课征税收,即主要是采取对物或人课征古老的直接税来取得财政收入。当时国家对自己疆土内的物和人课征古老直接税,不影响其他国家的税收,也不受其他国家税收影响,不产生国际税收问题。奴隶社会和封建社会也对城市商业、手工业及进出口贸易等征收营业税、货物税、关税等间接税。营业税只对在国内营业征税,当时的货物税只对在国内生产的货物征税,当时的关税主要是各路诸侯征收的国内关税,涉及跨国商品流通的国境关税对国家来说是少量的,因为当时国家间的进出口贸易是少量的和偶然的。所以,这个时期的国家税收基本上不产生国际影响,不需要各国就各自税收进行协调,也就是没有国际税收。

二、商品税的国际影响和协调

各国的商品税体系一般是由一般商品税、选择商品税和关税组成,最先出现国际税收问题的是属于商品税类的国境关税。

14~15世纪地中海沿岸一些城市首先出现了资本主义萌芽,西欧在16世纪开始进入资本主义社会,经过17~18世纪英法资产阶级革命和18世纪后半期的机器大工业发展,资本主义社会最终确立,社会生产力有了飞速的发展,商品经济日益发达,到19世纪六七十年代自由资本主义达到鼎盛时期,这时资本主义国家强调商品自由贸易、自由竞争,对商品流通课征的税收在税收中的比重也不断提高。比如,对进出口商品征收关税,对消费品征收货物税(消费税),对销售商品和提供劳务征收销售税和营业税等,形成了以商品税为主的税收制度。而跨

越国界的商品流通也形成了一定的规模：一方面资本主义国家商品出现过剩，使得这些国家不断输出商品；另一方面，它们又不断从经济落后国家进口原材料。这时对跨越国界的商品流通课征国境关税已具有财政意义了，形成了国内和国境多种关税并存的制度。然而，关税会阻碍商品的流通，阻碍经济发展，这与资本主义国家鼓吹的自由贸易是格格不入的。因此，出现了小范围的、局部的关税协调。16世纪出现的“自由港”制度，就是当时国际妥协的产物；1703年英国与葡萄牙缔结的“梅屈恩协定”，是最早的有协调关税内容的贸易协定；1789年美国13个州的关税同盟和1828年始建、1834年建成的德意志关税同盟，属于国内关税同盟，是一种国内关税协调。1640年，英国率先废除国内关税，建立起统一的国境关税。法国在1660年也废除了国内关税，建立起统一的国境关税。随后是比利时和荷兰。其他主要西方国家到19世纪中叶基本上也都废除了国内关税，建立起统一的国境关税。随着统一的国境关税的建立，这些资本主义国家为保护本国工业，竞相提高对进口商品的关税，国家之间展开了激烈的关税战。关税从传统的仅作为筹措财政资金的一种手段，转变为同时作为保护本国工业和促进本国外贸的手段。愈演愈烈的关税战阻碍了各国工业的发展，在这种形势下，于是出现了真正的关税国际协调，即国家间的关税协调，比如1860年英国与法国签订的“科布登—谢瓦利埃条约”、1865年法国与摩洛哥的关税同盟等。这个时期的商品税国际协调，表现为主要是国家间的双边关税协调。

19世纪末到20世纪初，资本主义国家进入垄断资本主义后，由于大量商品和资本过剩，迫使它们去开拓世界市场，导致了世界市场的形成和瓜分。资本主义国家一方面在其势力范围内协调各国关税，另一方面则对外筑起关税壁垒。比如英国、法国、比利时、荷兰、西班牙、葡萄牙等国都各自与其殖民地建立了不同形式的关税同盟，对内协调关税，对外筑起关税壁垒。1919年英联邦国家实行的帝国关税优惠制度，就是一个典型。这个时期商品税的国际协调，演进为主要是关税同盟内各国的多边关税协调阶段。