

国际税收浅论

高尔森 著



南开大学出版社



451239

国际税收浅论

高尔森 著

南开大学出版社



国际税收浅论

高尔森 著

南开大学出版社出版

(天津八里台南开大学校内)

新华书店天津发行所发行

天津牛家牌印刷厂印刷

1985年11月第1版 1985年11月第1次印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 4

字数: 84千 印数: 1—2,200

统一书号: 6301·7 定价: 0.70元

序

国际税收是一门新兴的学科，由于它直接涉及各国之间的税收关系和各国的财政收入，并直接影响着国际投资、国际技术转让和国际贸易，因此，其重要性自不待言。目前，世界各国都在对国际税收这门学科进行广泛而深入的研究。

对我国来说，研究国际税收的重要性是和我国的对外开放政策密切联系在一起的。对外开放后，外商纷纷来我国进行投资与转让技术。近五年来，以各种方式实际使用的外资已达一百四十六亿美元，引进先进技术和设备五百九十七项，对于来到我国的国际投资者和国际技术转让者，我国是要征税的。同时，对外开放后，我们也要到国外去开展经营，到1983年底，我国已在六十七个国家和地区开展了工程承包和劳务合作，签订合同一千三百五十八项，在海外开办的合营企业已有六十 五个^①，这些是我们需要向有关的国家纳税的。为了搞好这一征一纳，对国际税收这门新兴的学科进行研究已成了当前刻不容缓的任务。

本书完稿于今年第一季度。五月在江西庐山国际经济法讲习班上，七、八月在教育部委托南开大学主办的国际经济讲座上，都曾根据本书进行讲课。由于国际税收在我国还是

① 1984年8月23日《人民日报》。

一门崭新的学科，图书资料相当缺乏，再加上作者水平有限，错误与缺点在所难免，敬希读者批评指正。

此外，今年二月在天津——美国关于技术转让法律学术讨论会上，作者曾提交《我国涉外税收制度的几个特点》一文，由于内容相近，作为附录编入此书。

作 者

一九八四年九月

于南开大学经济研究所

G0218/07

目 录

第一章	国际税收的产生与研究对象·····	(1)
第二章	两种税收管辖权·····	(9)
第三章	国际重复课税的产生与免除·····	(18)
第四章	国际间收入与费用的分配·····	(31)
第五章	国际避税港·····	(43)
第六章	国际税收协定·····	(53)
第七章	发展中国家对外资的税收优惠·····	(69)
第八章	发达国家对私人向发展中国家投资的 税收优惠·····	(82)
第九章	国际税收中的几个有关问题·····	(95)
附录一	我国涉外税收制度的几个特点·····	(103)
附录二	外国税收抵免限额计算实例·····	(119)

第一章

国际税收的产生与研究对象

税收在人类社会里已经有几千年的历史，而国际税收的出现，严格说来，则仅仅是近几十年的事。国际税收的历史虽短，但要对它产生的原因与历史条件有一明确的了解，就不仅要略述税收的有关基本概念，而且，还要对税收的历史发展作一概略的考察。

税收是随着国家的产生而产生的。国家产生后，为了维持其本身的存在，就对人民的收入实行强制的、无偿的和固定的课征，以税收作为它的主要财政来源，而强制性、无偿性和固定性也就是税收的三个特征。社会主义国家出现后，税收的主要目的，虽然已经不再单纯地为了维持国家本身的存在，而且是为国家的经济建设提供资金，但是，国家与人民之间在税收上的征纳关系却是依然存在的，税收的三个特征也依然存在，只不过在性质上已经与先前的国家不同了。

税收，在相当长的历史时期内，都是国内税收。所谓国内税收，就是征纳关系只限于一国的范围之内，各国之间在税收上根本不存在任何关系，而征纳关系仅限于一国的范围是因为纳税人的收入仅仅来自国内。国际税收则不然，国际税收出现的前提是收入国际化，即纳税人在国外取得收入或者从若干国家同时取得收入，纳税人的收入既然跨越了国境，

征纳关系也就有可能随之跨越国境。国家与国家之间在税收上也就不可避免地要发生关系，并产生国与国之间分享税收的问题。而国与国之间的分享税收则是国际税收的主要特征。

从历史上看，大体上从国家产生到第二次世界大战以前，只有国内税收。在这个时期内，还不具备、或者说基本上还不具备产生国际税收的历史条件。为了弄清这一点，下面就将这一时期分成三个历史阶段循序进行考察。

第一，自然经济阶段。

在这个阶段内，各国、甚至各国国内的各个地区都是自给自足的自然经济。由于国家之间在经济上毫无往来，各国人民就只能在本国境内取得收入，因而，各国政府也就只能对本国人民在本国国内的收入征税，而绝不可能使征税关系超越国境。国家与国家之间在税收上既然毫无关系，自然也就不可能出现国际税收。

第二，商品经济出现至资本主义自由竞争时代，或者说，至十九世纪末和二十世纪初。

这个阶段的特点是随着商品经济的发展出现了国与国之间的商品交流。外国商品入境后，不可避免地要成为征税的对象，外国商人也必然被划入征税的范围。乍看起来，税收似乎已经带有国际性，其实不然，因为，只有在甲国的商人将货物运入乙国时，乙国才能对之征税，反之亦然。这说明各国只能在各自的国境内对外商征税，税收管辖权既然没有越出国境，也就不可能出现国家与国家之间分享税收的问题，从而，也就不能认为税收已经带有国际性。并且，在这个历史阶段里，在本国境内对外国商人所征收的只是关

税和周转税等间接税。归根结底，税收负担仍然落在本国人民的身上，只不过假外商之手缴纳而已，因而，这种税收也很难说是国际性的税收。当然，就甲国商人在乙国所赚的钱来说，这种收入是可以看成国际性的收入的；如果对这种国际性的收入征税，这种税自然应当属于国际税收。但是，在十九世纪末以前，除了极个别的国家外，世界上绝大多数的国家都还没有建立所得税制度，对外国商人所赚的钱一般也就没有征税，因此，在当时的条件下，税收还不可能带有国际性。此外，从这个阶段的史实来看，也无人提到国际税收的问题。因此，在这个阶段里，尽管有了国际间的商品交流，但是，并没有出现国际税收。

第三，从十九世纪末至第二次世界大战前。

这个阶段的特点是资本输出盛行，按理，应当出现资本输出国和资本输入国对同一投资收益同时征税的现象，即产生国与国之间分享税收的问题，从而，使税收具有国际性。但是，事实上这种国际性的税收基本上并不存在，或者确切地说，虽然已经开始存在，而问题是尚未达到必须立即由各国一起来协商解决的程度。因为，在第二次世界大战以前，资本输入国主要是殖民地和半殖民地，当时，在许多殖民地和半殖民地里，既没有独立的国家政权，自然也就不可能有独立的征税权，因而，在帝国主义各国和殖民地之间，一般就不可能提出分享国际税收的问题。至于资本主义各国之间的相互投资，在第二次世界大战以前虽然已经存在，但为数甚少。以二十世纪前半期最大的资本输出国英国为例，1910年，在英国七百亿马克的对外投资总额中，对欧洲的

投资仅占5.7%，绝大部分的投资都在殖民地和半殖民地^①。1938年，在英国三十五亿四千五百万英镑的对外投资总额中，只有14.13%投在欧洲各国、美国与日本，其余的85.87%则在亚洲、非洲和拉丁美洲广大的殖民地和半殖民地^②。由于资本主义各国间相互投资额不大，所以，虽有分享国际税收的问题，但不尖锐。问题不尖锐的另一原因，是多数资本主义国家都是在进入二十世纪后才建立所得税制度，而且，税率大多不高。例如，美国在1913年才确立所得税制度，法国在1917年才实行所得税，德国在1920年才将所得税确定为联邦税，在此以前，则仅为邦税，意大利直到1925年才正式实行所得税。就所得税税率来说，美国1913年的所得税率仅仅是1%至6%；在第一次世界大战期间，英国战费支出浩大，所得税税率提高至30%，这在当时已经是最高了，但在目前，则是低税率。正是由于这些原因，国与国之间在对资本收益征税方面的矛盾就不那么严重。在国际商品交流方面，随着各国所得税制度的建立，矛盾则已比上一历史阶段明显。由于国与国之间在投资收益方面分享税收的问题已开始出现，因而国际商品交流方面的税收国际化问题日益突出，国际税收的问题就逐渐为人们所重视，有些人开始企图着手解决这一问题。但是，一方面，由于问题本身还不具有迫切性，另一方面，由于进入三十年代以后国际形势日益紧张，所以，在这个历史阶段内，国际税收问题没能引起人们普遍的重视。

① 《列宁全集》第22卷，第235页。

② 《第二次世界大战后资本主义国家经济情况（统计汇编）》，世界知识出版社，第639—640页。

这些就是第二次世界大战以前有关国际税收的概况。

第二次世界大战后，国际政治经济形势发生了重要的变化，使国际税收成为世界各国关系中一个突出的问题，并成为近几十年来国际上重要的研究课题之一。这些新的重要变化有：

第一，亚洲、非洲和拉丁美洲的广大殖民地纷纷建立了独立的国家，有了独立的征税权，过去那种对外来投资无权征税的现象一去不复返了。这样，资本输入国和资本输出国对同一投资的收益都要征税的情况就大量出现了。

第二，第二次世界大战后，国际资本的流向发生了极大的变化。战前，资本输出主要流入殖民地和半殖民地。战后，发达的资本主义国家之间的相互投资大大增加，其投资额已经大大超过了对发展中国家的投资额。例如，1967年，发达国家的对外投资总额是1,050亿美元，其中，投入发达国家的占69%，投入发展中国家的占31%^①；而在1970年至1980年流入发达国家和发展中国家的2,254.07亿美元国际资本中，前者占76.7%，后者仅占23.3%^②。发达国家之间相互投资额的猛增，就不能不使它们在对投资收益的征税关系上产生尖锐的矛盾。

第三，第二次世界大战后，跨国公司得到空前的发展，所属的分支机构和子公司遍布世界各国，根据联合国的统计，在1968—1969年，全世界共有跨国公司7,276家，所属国外子公司共27,300家以上^③。同一纳税人既从许多国家获得

① 《再论世界发展中的跨国公司》，商务印书馆1982年版，第288页。

② 《跨国公司在世界发展事业中的作用（第三次调查）》，联合国1983年中文版，第324页。

③ 《世界发展中的多国公司》，商务印书馆1975年版，第168页，表四。

收入，这些国家就必然要对同一纳税人的同一收入征税。收入的国际化带来了税收的国际化，各国之间的税收关系遂因跨国公司的到处经营而出现了极其错综复杂的局面。这是第二次世界大战以前所没有的。同时，由于跨国公司的下属机构遍布全世界，它们就能够利用各国税制的不同，钻空子，找漏洞，进行偷税漏税，盈利钜万，纳税寥寥，甚至分文不付。对于这种现象，单纯依靠各国的国内税法已经无法杜绝，而需要在国际税收方面制订适当的准则来加以节制和管理。

第四，第二次世界大战后的科技革命，不仅使国际技术转让大量增加，而且，使科技人员的国际交流日益频繁，加上文化艺术等领域的人员交流锐增，从而，跨国度的纳税也大幅度地增加，这就使各国间的税收关系更加复杂。

第五，第二次世界大战后，不仅各个发达的资本主义国家都确立了以所得税为中心的征税制度，而且，各个发展中国家也都引进了所得税，更需要指出的是，几乎所有的国家都大幅度地提高了所得税税率，一般都在50%左右，税率如此之高，如不解决国际间重复课税的问题，国际经济贸易往来势必要遇到严重的障碍。

正是在上述种种情况的推动下，国际税收终于正式作为一个新的范畴出现在税收这个领域内，并与国内税收并立，成为国际上的一个新学科。

国际税收的研究对象，简单地说，就是对国家之间的税收分配关系进行研究，从而，制定调整这种关系的规范和准则。近几十年来，国际税收关系中一个最突出的问题就是各国对同一纳税人的同一收入重复课征所得税，这个问题如不能按合理的国际税收准则加以解决，对国际投资和国际贸易都

将带来不利的影响，特别是会给缺少资金和技术的第三世界各国带来更多的困难。为了解决这个问题，经济合作和发展组织的二十四个成员国在1963年制订并公布了《关于对所得和资产的重复课税协定草案》，后经过修订，在1977年又发表了《关于对所得和资本的重复课税的协定范本》，1979年，联合国税收条约专家小组也公布了《关于发达国家与发展中国家双重课税的协定范本》。虽然，这两个《范本》对世界各国并没有法律上的约束力，但在事实上已经起了重要的示范作用，它们在制定调整国际税收关系的规范和准则方面是一个重要的步骤。不过，由于发达国家坚持一己之利益，即使在联合国小组所制订的《范本》中，也还有一些不合理之处，这些都是有待于进一步研究和修订的。

国际重复课税所涉及的问题虽然很广，但是，调整国际税收关系的规范和准则也并不只限于国际重复课税，在它之外，还有许多问题需要研究，例如，税收管辖权、收入和费用在各国间的分配、防止国际逃税、漏税、国际避税港、税收优惠政策及其所存在的问题等等。

为了研究和制订调整国际税收关系的规范和准则，在研究范围上还必须包括各国之间的双边税收条约、各国国内税法中有关涉外税收的规定以及各国法院与国际法院在国际税收方面的司法判例。因为，按国际法的原则，如果是许多双边税收条约，而不是个别的双边税收条约，对某一个问题的规定都作出同样的规定，这种规定就能形成国际税收中共同的原则或准则。从国际习惯的形成来看，如果许多国家的国内税法对某些问题都采取同样的解决原则或规则，那末，这些原则或规则就能形成国际上的共同原则与规则，并由此在国际

税收上形成国际习惯。再就国际税收方面的司法判例而言，虽然国内法院的判决不能直接成为国际税收的规范和准则，但是，如果许多国家通过国际税收方面的司法判例表达了同样的观点，对于国际税收规范和准则的形成就会有重大的意义。至于国际法院有关国际税收案件的判决，其本身就有着重要的指导意义。

关于国际税收的研究对象与范围，大致上便如此。

第二章

两种税收管辖权

国际税收的种种问题，都是与各国的税收管辖权密切相关的，因而，要研究国际税收，首先就应当了解税收管辖权。

税收管辖权是指一国政府有权自行决定对哪些人课税、课征哪些税和课征多少税。到目前为止，世界上还没有任何一个国际公约对各个主权国家的税收管辖权施加任何的限制，甚至所有国家的宪法也没有对政府的税收管辖权加以任何的约束。税收管辖权是一个主权国家所拥有的不受任何约束的权力。

当然，所谓“不受任何限制”和“不受任何约束”并不是绝对的，因为，在确定纳税人方面，任何国家都无权对那些同本国毫无关系的人征税；在征税对象方面，也不可能漫无边际地巧立名目，任意设置税种；同时，在税率的高低方面，也不能不考虑纳税人的负担能力。“不受任何限制”和“不受任何约束”的真正含义在于：任何主权国家的税收管辖权都是独立自主的，纳税人、税种和税率都由各国政府自行规定，任何外力都不得干预。

正是由于世界各国都拥有不受任何限制的税收管辖权，各国都可以按本国的需要制订本国的税法，因此，有关涉外

税收的部分就难免会发生冲突，并在国际税收关系上引起不协调，这就是必须研究税收管辖权的原因。

税收管辖权的内容之一是确定课征的税种。在国际经济贸易往来中，关税、消费税、营业税、印花税和所得税等等，都是国际纳税人需要缴纳的税种，但是，在国际税收中影响最大、矛盾最多、亟需制订各项准则的则是所得税，可以说，所得税是国际税收的核心。因此，本书主要就围绕所得税这个中心来讨论调整国际税收关系的各种规范和准则。

世界各国的所得税制度可以分成两大类，一种是综合制（或称单一制），另一种是分类制。

实行综合制的国家有英国、荷兰、德国、瑞典、美国和日本等。所谓综合制或单一制，就是对纳税人的所得，不管它包括多少种类，也不管它来自国内或国外，统统加在一起，按统一的税率课税。显然，综合制所重视的是纳税人的身份，而不问收入的来源。如果纳税人，不论是自然人还是法人，是某个国家的居民，这个国家就有权对他来自一切领域的收入征税，因而，采用综合制的国家就是按属人的原则实行居民税收管辖权（亦称居住地税收管辖权）。居民税收管辖权的特征是对纳税人来自国内外的收入同等课税。

实行分类制的国家主要是法国、比利时、意大利和拉丁美洲各国。所谓分类制，就是把纳税人的收入划分为若干类，按类规定税率，而不按统一的税率征税。分类制所重视的不是纳税人的身份，而是收入的来源。因而，采用分类制的国家就是按属地的原则实行收入来源税收管辖权。收入来源税收管辖权的特征是只对来自本国国内的收入征税，而不

对来自国外的收入征税。

综合制和分类制比较起来，综合制不仅简便易行，而且，税收总额较高；分类制不仅繁琐，而且，所征收到的税款较少。因此，采用分类制的国家就不得不另辟税源，即征收各种间接税，结果，总的税收负担更重。作为现代的税收办法，综合制显然比分类制更合适。但是，分类制也不是毫无可取之处。例如，在某些情况下，分类制就比较公平，拿利息所得和工资收入来说，两者如果按同一税率纳税，则显然不合理，用分类制的办法，按不同的税率分别纳税，就比较公平。不过，在今天的世界上，实际上已经没有任何一个国家单纯地实行综合制，或者，单纯地实行分类制。各国都是以其中一种制度为主，而以另一种制度为辅。然而，按总的趋势来说，实行分类制的国家大多都在向综合制过渡。各国兼用综合制和分类制，也就是各国既按属人的原则，也按属地的原则行使税收管辖权，两者兼而用之。我国就是兼用综合制和分类制，对外国法人实行综合制，对外国自然人则实行分类制。

按照属人的原则实行居民税收管辖权，关键的问题在于确定纳税人的居民身份。凡是居民，一般都要按其世界范围内的全部收入纳税。不过，由于自然人和法人的情况不尽相同，因而，在确定他们的居民身份方面就各有特殊的规定。

在自然人方面，各国都按居住地确定纳税人的居民身份，并对之行使税收管辖权。早在1853年，英国所得税法分类表四第二节就规定，凡是在英国居住的人都应按年收入缴纳所得税，而不问其收入系来自英国国内或国外，也不问来