

G

新编国际贸易与涉外经济系列丛书

国际税收

UOJISHUI SHOU



SHANXI JINGJI CHUBANSHE

● 主编 王 乔

山西经济出版社

知 道 就 来

PDF

新编国际贸易与涉外经济系列丛书

国际税收

GUJISHUI SHOU



主 编 王 乔
副主编 王奎泉 匡小平
山西经济出版社

《新编国际贸易与涉外经济系列丛书》

编委会

主任委员	宋醒民		
副主任委员	杨天赐	伍世安	廖进球
编委委员	毛礼铤	苏鸿基	景进安
	张 谦	王 乔	徐以敬
	朱美娥	吴泗宗	刘 骏
总 主 编	廖进球	景进安	

〔晋〕新登字 4 号

书 名： 国际税收

作 者： 主编 王乔
出版者： 山西经济出版社(太原市并州北路 11 号)
发行者： 山西省新华书店
印刷者： 太原新华印刷厂

开 本： 850×1168 1/32
印 张： 8.625
插 页：
字 数： 216 千字
印 数： 0001—5000 册
版 次： 1994 年 1 月第 1 版 1994 年 1 月第 1 次印刷

书 号： ISBN 7—80577—706—3/F·706
定 价： 8.20 元

序

党的十一届三中全会作出了对外开放的重要决策，把发展对外经贸，利用国内国外两种资源，打开国内国外两个市场，学会国内建设和发展对外经济关系两套本领作为我国经济发展的战略确定下来了。十五年来，我国对外开放迅速扩大，对外经济贸易的发展取得了举世瞩目的成就。

第一，全民的对外开放意识大大增强。十一届三中全会特别是邓小平同志南巡讲话以后，广大干部和群众日益深刻地认识到，要加速发展经济，实现到下个世纪中叶达到中等发达国家水平的战略目标，就必须坚持对外开放的基本国策，通过大力发展对外经济技术和文化交流，来充分利用世界上一切可以利用的积极因素，以天下之长，补一国之短。如果夜郎自大，闭关自守，关起门来搞建设，就会永远落后和被动挨打。

第二，多层次、全方位的对外开放格局已基本形成。经过 10 多年的探索，我国已基本形成经济特区——沿海开放城市——沿海开放地带——沿边、沿江、沿线和内陆中心城市——内地逐步推进的对外开放格局。经济特区的“窗口”作用日益显著，沿海开放城市和地区的示范作用大大加强，内地中心城市的辐射作用已开始发挥。对外开放正源源不断地为我国经济注入勃勃生机，成为我国经济高速增长的强劲动力。

第三，外贸体制改革促进了对外贸易的蓬勃发展。1978 年以来，伴随整个经济改革的推进，我国对原有外贸体制进行了一系列

改革,外资企业逐步走上了自负盈亏、自主经营、自我发展、自我约束的道路,这无疑有力地推动了对外贸易的发展。1992年,我国进出口总额达到1656亿美元,其中出口850亿美元,进口806亿美元,在世界贸易地位中上升到第十一位。出口商品结构也不断优化,已实现了由主要出口初级产品向主要出口制成品转变,开始进入由主要出口粗加品向主要出口精加工制成品的转变。

第四,利用外资和其他经济合作全面展开。通过对外开放,我国取得了大量的对外借款用于能源和基础设施建设,从1979年到1992年,我国仅利用外国政府贷款建设的项目就达1100个。同时,我国已经和正在吸收大量的外商直接投资。从1979年到1993年6月,我国累计批准外商投资企业13.4万余家,协议外资金额1692亿美元,外商实际投入资金437亿美元。此外,我国的对外工程承包、劳务合作、技术引进和对外援助工作也获得了长足的发展。

由此可见,对外开放的基本国策正在我国得到充分贯彻,对外经贸交流已成为我国国民经济发展不可缺少的条件。

刚刚闭幕的十四届三中全会通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》进一步强调要:“坚定不移地实行对外开放政策,加快对外开放步伐,充分利用国际国内两个市场、两种资源,优化资源配置。积极参与国际竞争与国际经济合作,发挥我国经济的比较优势,发展开放型经济,使国内经济与国际经济实现互接互补。”可见,对外开放和大力发展对外经贸活动已成大势,方向不可逆转。

随着对外开放和外贸体制改革的深化,我们将面向一个更加广阔的国际市场,更广泛地参与国际经贸活动。与国内市场相比,国际市场有着其自身的运动规律,有着更多的不确定因素;与国内经贸活动相比,国际经贸活动要受到更多的制度和法规的约束,更具复杂性和风险性。因此,为促进对外开放和对外经贸活动的发

展,必须培养一大批系统掌握国际经贸理论和政策、熟悉国际商务惯例和法律,懂经营会管理的高层次专门人才。

江西财经学院部分教师编写的国际经贸系列丛书,将很好地适应这种需要。这套系列丛书包括《国际贸易》、《国际贸易实务》、《国际经济合作》、《国际商法》、《国际商务函电》、《国际商务谈判》、《国际市场营销》、《跨国公司导论》、《国际税收》、《涉外会计》、《涉外流通企业管理》和《进出口商品检验》共十二本。这套丛书比较全面系统地介绍了从事国际经贸活动所必备的理论及知识。方法与技巧,既可用于高等院校各类专业的教学参考,也可供对外经贸部门各类人士和业余爱好者学习之用。我相信,这套系列丛书的出版,对于发展我国对外经贸教育事业传播国际经贸知识将起到有益的作用。勿庸讳言,根据本人在对外经贸大学多年从事对外经贸教育与科研的见识,认为这套丛书在编写体例上,专业术语的使用上,有些不甚科学,尚待提高,愿希读者提出宝贵意见。

对外经贸大学 薛荣久

1993年11月24日北京耕斋

编审说明

为了适应我国建立社会主义市场经济体制、积极参与国际交换和国际竞争以及加速“复关”的要求,满足财经院校国际贸易与涉外经济专业学生和广大从事外经外贸工作人员学习国际经贸知识的需要,我们组织江西财经学院国际经贸系的部分专家教授和从事外贸工作的企业家共同编著了这套《新编国际贸易与涉外经济丛书(系列教材)》,共12本,内容涉及外经外贸工作的各个方面,知识体系完整,并吸收了国外同类研究的最新成果,有一定理论深度;尤其对实际操作技巧作了详尽的阐述,是财经院校学生和实际工作者学习外经外贸知识的理想读本。

该丛书的编写突出质量意识,从选题、主编人选的确定到编写大纲的审定及定稿工作均由编审委员会严格把关,各书实行主编负责制,聘请有经验的教授和企业家担任主编并总纂书稿,使丛书质量得到保证。

本书出版得到山西经济出版社领导,尤其是李肖敏、寇志宏同志的大力支持,中国对外经济贸易大学国贸系主任、博士生导师薛荣久教授为丛书作序,江西财经学院领导和科研处的同志为丛书的编写和出版给予大力指导和帮助。在此,一并表示谢忱。

由于编著时间较紧,编著者水平有限,缺点错误在所难免,恳请读者批评指正。

编审委员会

1993.12.20.

目 录

第一章	国际税收的概念与研究对象	(1)
第一节	国际税收的概念	(1)
第二节	国际税收的要素	(7)
第三节	国际税收的研究对象和研究内容	(14)
第二章	国际税收的产生和发展	(19)
第一节	税收分配关系的发展历程	(19)
第二节	国际税收的形成	(24)
第三节	国际税收的发展	(28)
第三章	税收管辖权与国际重复征税	(34)
第一节	税收管辖权	(34)
第二节	国际重复征税	(38)
第三节	税收管辖权实施范围的规范	(43)
第四章	国际重复征税的免除	(56)
第一节	避免国际重复征税的基本方式	(56)
第二节	免税法	(59)
第三节	扣除法	(63)
第四节	抵免法	(65)
第五节	税收饶让抵免	(76)

第五章	国际避税、逃税与国际避税地	.....	(80)
第一节	国际避税与逃税的概念、原因及危害	.....	(80)
第二节	国际避税地概述	.....	(85)
第三节	若干国际避税地情况简介	.....	(93)
第四节	利用国际避税地逃避税收的方法	.....	(98)
第五节	国际反避税措施	.....	(106)
第六章	国际相关企业的收入和费用分配	.....	(111)
第一节	国际相关企业及其收入与费用分配的特点	.....	(111)
第二节	国际相关企业内部转让定价	.....	(115)
第三节	国际相关企业收入和费用分配的原则	.....	(118)
第四节	国际相关企业收入和费用分配的标准	.....	(125)
第七章	国际税收负担原则及税收处理的若干国际惯例	.....	(134)
第一节	国际税收负担原则的内容和意义	.....	(134)
第二节	国际税收负担原则的运用	.....	(141)
第三节	税收处理的若干国际惯例	.....	(152)
第八章	国际税收协定	.....	(158)
第一节	国际税收协定的产生和发展	.....	(159)
第二节	国际税收协定的类型、内容和作用	.....	(167)
第三节	国际税收协定的签订	.....	(186)

第九章 我国涉外所得税制和对外税收协定 ...	(192)
第一节 我国涉外所得税制	(192)
第二节 税收优惠原则在我国的运用	(211)
第三节 我国对外税收协定	(220)
附 录	
一、经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范 本	(226)
二、联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征 税的协定范本	(245)
主要参考书目	(267)
后 记	(269)

第一章 国际税收的概念与研究对象

国际税收作为税收科学的一个分支,其本身有着特定的概念内涵,并由此制约了它的研究对象和研究范围。本章将从国际税收与国家税收的联系与区别着手,阐明国际税收的概念,分析国际税收同涉外税收、外国税收之间的关系,同时对国际税收概念的一些不同观点作一简要介绍,最后,在所给出的国际税收概念的基础上明确国际税收的研究对象,确定国际税收这门学科的研究范围。

第一节 国际税收的概念

国际税收作为国家间的税收关系不同于一国国内税收关系,但从历史的观点来说,前者是在后者的基础上产生和发展起来的,要把握国际税收的概念,有必要首先简要分析一下一国国内税收即国家税收的基本特征。

一、国家税收的基本特征

税收作为分配范畴,其基本概念是:税收是国家凭借政治权

力,参与社会产品分配而取得财政收入的一种方式,体现着以国家为主体的特定分配关系。这一概念概括出国家税收的基本特征。

(一)国家税收是以国家为主体的,以政治权力为后盾所进行的特殊分配。

在物质财富的分配过程中,税收只是基本的一种分配形式,而不是唯一的分配形式。因早在税收出现以前,就已经出现了分配,即在一定生产资料占有制下的社会再生产中的分配,如原始公社成员对其共同劳动成果的平均分配。而且,这种社会再生产中的分配将随同人类生产永远存在下去。把税收分配同社会再生产中的分配加以对比,我们就会发现二者的区别:1. 起源不同。税收是随国家政权的出现而产生的,它不象社会再生产中的分配那样是自有人类生产以来就存在着的。2. 目的不同。税收是为了维持国家政权的需要而进行的分配,社会再生产中的分配则是为了人类自身生存的需要。3. 主体和手段不同。税收是国家凭借政治权力进行分配,而社会再生产中的分配则是生产资料所有者凭借对生产资料的占有进行的分配。以上几点表明,税收不能脱离国家而存在,税收是随国家的产生而产生的。国家是征税的主体,它的依托是政治权力。一句话,国家税收是以国家为主体,以政治权力为后盾所进行的特殊分配。

(二)国家税收是在一国政治权力范围内的征纳关系。

国家税收的分配主体既然是国家,所依据的是政治权力,而政治权力总是具体国家的政治权力。一国政府不可能超越自己的权力管理管辖范围去向别国政府管辖下的纳税人进行征税,因此,一国政治权力行使范围只能局限于本国的管辖范围,即本国的国民和本国国土,凭借这种政治权力所发生的税收征纳关系也就只能是一国政府同其管辖下的纳税人之间的征纳关系。

二、国际税收的概念

国际税收与国家税收同属税收范畴，二者在上述两个基本特征方面存在着密切联系，但国际税收作为一种国际关系，同一国的国家税收又存在着明显的区别。

首先，国际税收作为税收，同样应是以政治权力为后盾。但它与国家税收不同，应是两上或两个以上国家凭借各自权力进行分配。鉴于目前世界上尚未出现一种超国家的、国际性的政治权力，国际税收也就不可能是以某种超国家的政治权力为后盾所进行的分配。这意味着国际税收只能是国家与国家之间的税收关系，而不是以超国家的政治权力为后盾的特殊的国际分配关系。

其次，国际税收作为税收，同样应体现为一定的征纳关系。但这种征纳关系已不再局限于单个国家，而是在多个国家发生的征纳关系。不过，就征收者一方来说，由于客观上并不存在某种多国家政府，也就不存在由这个多国家政府同它的纳税人之间所发生的国际范围的征纳关系；就缴纳者一方来说，由于纳税人只能是某个国家管辖范围内的纳税人，从而也就不存在一种由某个单一国家政府与属其管辖的纳税人以及不属其管辖的别国纳税人之间所发一的国际征纳关系。这就意味着国际税收仍然表现为各国政府同它管辖下的纳税人之间的征纳关系，只不过这种征纳关系影响了国家与国家之间财权利益的分配，引起了国家之间的税收关系。

由上述分析可知，国际税收作为税收，同样应以政治权力为后盾，应表现为一定的征纳关系，但是鉴于迄今为止世界上并不存在某种国际性的政治权力，也不存在某种超国家的征纳关系；因而也就不存在以此为基础的国际税收概念。解决这一矛盾问题，进而也是导致目前普遍存在的国际税收关系的关键，就在于引进跨国纳税人这个特定因素。

所谓跨国纳税人是指在两个或两个以上国家取得收入或拥有财产,从而负有二个或二个以上国家纳税义务的人,包括跨国自然人和跨国法人。一国政府对普通的纳税人(只负有本国纳税义务的纳税人)征税与对跨国纳税人征税所发生的影响是很不相同的。普通纳税人由于只承担某个国家的纳税义务,从而该国也就不可能由此而发生与其他国家之间的税收关系。而一国政府对跨国纳税人征税,则就有可能影响其它国家要少征税。这样,尽管该国政府仍然是凭借其政治权力向其管辖下的纳税人征税,仍属于国家税收的范畴,但由此可能引发的矛盾已不再限于该国政府同跨国纳税人双方的利益矛盾,它还会表现为该国政府同其它有关国家之间财权利益矛盾,而这一矛盾是不可能由该国政府独自去解决的,只能由有关国家共同寻求解决办法。

引入了跨国纳税人这一特殊因素后,我们可以将国际税收概念表述如下:国际税收是指两个或两个以上国家政府在对跨国纳税人征税过程中所发生的国家与国家之间的税收分配关系。

上述国际税收概念包含几个要点:1. 国际税收既以国家税收为基础,同时又区别于国家税收。由于国际税收要依附于国家税收以政治权力为后盾所形成的分配关系,没有各个国家政府对它管辖下的缴纳者进行课征,就没有国家之间的税收分配关系,因此国际税收乃是基于各个国家的国家税收征纳关系。但国际税收又区别于国家税收,它是指“对跨国纳税人征税”过程中形成的分配关系。这表明国际税收有其特定范围,即把国际税收限定在对跨国纳税人的跨国所得和跨国财产征税这一范围内,它既不包括对流转额课税所形成的税收分配关系,也不包括对所有的所得和财产课税所形成的税收分配关系,而只是对所得和财产额中的组成部分——跨国所得和财产课税所形成的税收分配关系。2. 国际税收是一种“税收分配关系”。它是从有着悠久历史的税收这种分配关系中分离出来的,是在近代国际经济关系中各国政府对参与国际经

济活动的跨国纳税人行使税收管辖权征税的结果。3. 国际税收是一种“国家与国家”之间的税收分配关系。即国际税收是一种发生在国家之间的税收往来活动,是处理国家与国家之间的税收利益的。作为国家间税收关系,国际税收既无特定的税种、税率,也无具体的课税对象和纳税人,所以它既不是一种具体的税收制度,也不是一个独立的税种。4. 国际税收不是超越于国家之上的法律范畴。从法的角度来说,国际上并不存在一种对一切国家具有法律强制力的国际税法。国家在税收方面行使税收管辖权而制定的税法,是国家意志的体现,这种国家意志只能施行于本国管辖范围内,不能强加于别国政府。对于两国或多国为了处理或协调税收分配关系,经过谈判和协商所达成的协定,虽然在经过多方各自完成法律程序后,对各方都具有约束力,但不能认为是超越国家之上的法律。

三、国际税收与外国税收、涉外税收、国际税法、国际税务等的联系与区别

外国税收是与本国税收相对应的一个概念,它是指本国国家税收以外的其它国家的国家税收,本国税收与外国税收同属国家税收之列,而与国际税收无涉。这是因为外国税收仅仅体现为某个外国政府与其管辖下的纳税人之间的征纳关系,它严格地限制在该国管辖范围内,并不会引起这个外国与其他国家之间的税收分配关系。

涉外税收是国家税收发展到一定历史阶段的产物,它是本国税制中涉及外国纳税人的部分。涉外税收反映着一定的涉外征纳关系,但它本身并不是国际税收。当涉外税收只在个别国家或少数国家首先出现时,还不存在税收的国际分配关系。只有随着经济国际化的发展,各国涉外税收征纳关系的交错,国际税收才不可避免地产生了。国际税收既是各国涉外税收在国际关系上的反映,又是各国涉外税收的延伸和扩展。因此,不能把涉外税收概念与国际税

收概念相混淆。

国际税法，顾名思义，应是调整国家与国家之间税收关系的规范总和。但迄今为止，世界上还没有一部对各国都有约束力的“国际税法”。由于各国政治经济制度、经济发展水平和税制结构的差异，在相当长的时期内，也不可能订出这样统一的“国际税法”。目前具有法律规范作用的只有对缔约国有约束力的双边或多边的“条约”以及一些国际惯例和判例。研究国际税收当然要研究这些内容，但研究国际税收不能等同于研究这些“国际税法”。国际税收要研究的税收法律规范，既有各国作为调整涉外征纳关系规范的国内税法，也有法律规范以外的其他一切的税收国际化现象和理论，同时还要对影响各国涉外征纳关系和国家间分配关系的有关领域进行综合研究。因此，国际税收不能等同于“国际税法”。

国际税务是指国家之间的税收事务联系和税收制度协调，它包括一切涉及国家与国家之间在税收领域中所发生的分配关系，其理论体系是一种相对松散的结构，在此结构中，有关各类税种的相关理论组成一个整体。也就是说，国际税务既包括国家间在流转额课税方面所形成的相互关系，还包括对收益额和财产额的课税所形成的国家间的税收分配关系，也包括国家间在关税领域所发生的相互关系，甚至还应包括各国外交官员到各自派驻国所获财政豁免而形成的国家间的相互关系。可见，国际税务关系的涉及面是相当广泛的，而国际税收这门学科主要研究的是直接协调国家间税收权益的划分问题，因此，从二者的关系来看，国际税务从广义上来说包括了国际税收的内容，而国际税收则是国际税务这个庞大体系中的一个重要组成部分。

第二节 国际税收的要素

国际税收作为税收,同样应该具有税收的基本要素,即应该有纳税人和征税对象等基本内容。但是,由于纳税人和征税对象都是由法律规定的,既然不存在超国家的权力机关,因而也就不可能有离开国家强制机关的超国家的法律和这种法律所规定的国际税收纳税人和征税对象的存在。因此我们这里研究国际税收的要素应使用的较为确切的提法是国际税收涉及的纳税人和国际税收涉及的征税对象,而不能使用国际税收的纳税人和征税对象这种说法,因为国际税收本身并没有独立于国家税收以外的纳税人和征税对象。也就是说,从法律角度上看,国际税收的基本要素,实际上仍是国家税收的基本要素,只是由于在各国税收法律中规定的纳税人和征税对象同时受到共同管辖,引起了国家之间的税收关系,使得国家税收中规定的纳税人和征税对象同时成为国际税收涉及的纳税人和征税对象。

虽然如此,国际税收涉及的纳税人和征税对象并不等于国家税收中的纳税人和征税对象,国际税收涉及的纳税人和征税对象有其特定的含义。

一、国际税收涉及的纳税人

各国法律所规定的纳税人,只有在一定条件下才会牵涉到两国或两个以上国家之间的财权利益分配关系,从而成为国际税收涉及的纳税人。那么在何种条件下,国家税收中的纳税人才会成为国际税收涉及的纳税人呢?