

国际税收教程

葛惟熹 主编

42

中国财政经济出版社

国际税收教程

葛惟熹 主编

中国财政经济出版社

国际税收教程

葛惟焘 主编

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县西定安印刷厂印装

850×1168毫米 32开 11.375印张 270 000字
1987年11月第1版 1987年11月北京第1次印刷

印数: 1—24 000

统一书号: 4166·968 定价: 2.00元

序 言

20世纪50年代以来,随着国际间经济、技术和文化合作的迅速发展以及跨国公司的兴起而出现的纳税人收入的国际化,促使税收分配关系已最终越出一国的疆界而进入了国际范围。相应地,在财政领域里也开始形成了《国际税收》这门新兴的学科,并被国外很多大学列为有关财经和法学院系学生的重要修读课程。为了引进这门学科的知识,1982年由中国财政经济出版社首次出版了拙著《国际税收概论》。这本书是属于一种知识介绍性质的小册子。近年来,为适应客观形势的发展,我国高等财经和法学院校也相继开设了国际税收这门课程。这次出版的《国际税收教程》,主要就是为了满足高校教学需要而编写的。它也可以供从事这一方面科研工作和实际工作的同志参考阅读。

本书在体系结构上,基本上维持了1982年版本的原有框架。这是考虑到,一方面,目前国外出版的有关国际税收书籍,以从某一侧面,如跨国公司收入与费用的分配问题、国际避税和反避税问题等等进行实务性探讨的居多,或者对某些国家税收制度中的涉外法规进行介绍,但往往缺乏完整性和系统性,在理论与实务并重方面也注意不够。另一方面,从编者多年教学实践的体会,感到现有的体系结构,尚能做到即使每一章的内容自成系统,又不失为全书整体的一个有机组成部分,对于上述国外同类书籍的不足之处,多少有了一点弥补。

在指导思想,力图遵循吸收、消化、创新的方针,虚心吸

取国外研究成果，在此基础上，不拘泥于外国人讲的一词一句，以期把对这门学科的研究，与我国具体情况结合得紧密一些，努力从理性认识方面深化一步。

关于国际税收概念的内涵，目前国内外的看法还有分歧。本书对此所持的观点，除在第一章中已作了较详细的阐述以外，并将始终如一地把它贯穿于全书的各个章节。

本书第一、二、三、四、五、十各章，由葛惟熹同志编写；第六、七两章由方卫平同志编写；第八章由储敏伟同志编写；第九章由朱洪仁同志编写。由葛惟熹同志担任主编。

限于编者水平，谬误在所难免，敬希读者指正。

目 录

第一章 国际税收的起源和研究对象

The Origin and the Object of Study of
International Taxation.....(1)

第一节 什么是国际税收.....(2)

第二节 国际税收的起源和发展.....(14)

第三节 国际税收的研究对象、范围和方法.....(23)

第二章 国际税收涉及的纳税人和征税对象

The Tax Payers and Tax Objects Involv-
ed in International Taxation.....(28)

第一节 国际税收涉及的纳税人.....(29)

第二节 国际税收涉及的征税对象.....(34)

第三节 研究国际税收的基础.....(51)

第三章 税收管辖权和国际双重征税

Tax Jurisdiction and International Dou-
ble Taxation(54)

第一节 双重征税的内容.....(54)

第二节 行使征税权力的原则和税收管辖权.....(63)

第三节 国际双重征税的发生和扩大.....(67)

第四章 防止国际双重征税内涵扩大的约束性规范

The Binding Model Norms for Prevent-
ing International Double Taxation
from Its Intensional Broadening.....(78)

第一节	约束居民(公民)管辖权的规范·····	(79)
第二节	约束地域管辖权的规范·····	(95)
第五章	国际双重征税及其外延扩大的免除	
	The Elimination of International Double Taxation and Its Extensive Broadening·····	(116)
第一节	国际双重征税及其外延扩大免除的概念和范围·····	(117)
第二节	国际双重征税及其外延扩大免除的方法·····	(123)
第三节	直接抵免方法和间接抵免方法·····	(133)
第六章	国际收入和费用的分配	
	The Allocation of International Income and Expenses ·····	(178)
第一节	跨国收益和所得同国际收入与费用的分配·····	(178)
第二节	国际收入和费用分配的意义和原则·····	(182)
第三节	国际收入和费用分配的标准·····	(203)
第七章	国际避税: 逃税与国际避税地	
	International Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens ·····	(216)
第一节	国际避税、逃税与国际避税地的概念·····	(217)
第二节	国际避税、逃税和国际避税地产生的原因以及国际避税地的作用与评价·····	(226)
第三节	利用国际避税地进行避税和逃税的常用方式和政府当局的反措施·····	(234)
第八章	涉外税收的负担原则	
	The Principles of Tax Burden in Taxation Concerning Foreigners ·····	(265)

第一节	涉外税收负担原则的意义·····	(266)
第二节	优惠原则·····	(269)
第三节	最大负担原则·····	(280)
第四节	平等原则·····	(284)

第九章 国际税收协定

	International Tax Convention ·····	(287)
第一节	国际税收协定的历史和作用·····	(287)
第二节	国际税收协定的内容·····	(295)
第三节	国际税收协定的签订·····	(317)

第十章 若干常见问题的处理

	Solutions to Some Common Problems ·····	(325)
第一节	所得额的计算和税率·····	(325)
第二节	利润分配·····	(340)
第三节	几个扣除项目·····	(346)

第一章 国际税收的起源和研究对象

The Origin and the Object of Study of International Taxation

第一节 什么是国际税收

国际税收是税收这门学科的一个分支,它是在国家税收 (national taxation) 的基础上发展起来的。因此,我们要知道什么是国际税收,不能不从税收的基本特征讲起。

一、税收的基本特征

(一) 税收是以政治权力 (political power) 为后盾所进行的一种特殊分配 (special distribution)。

税收是一个分配范畴。税收所分配的对象,归根结底,总是生产领域里所创造的物质财富。但是,我们并不能反过来说,生产领域里所创造的物质财富,都是通过税收来分配的。这是因为,税收并不是物质财富分配的唯一形式。早在税收还没有出现的好多万年以前,随同人类生产的出现就已经出现分配,并且今后还将随同人类生产一起永远存在下去的,还有一种分配,那就是在一定生产资料占有制下社会再生产中的分配。例如,在原始公社占有制下,有公社成员之间对他们的共同劳动成果所进行的平均分配;在奴隶主占有制下,有奴隶主剥削奴隶剩余劳动和一部分必要劳动所进行的分配;在封建主占有制下,有地主以地租

形式剥削农民剩余生产物所进行的分配；在资本主义占有制下，有资本家剥削工人创造的剩余价值所进行的分配等等。如果把税收分配同这一类社会再生产中的分配加以比较，我们将会发现，两者主要有以下一些区别：1. 税收分配 (tax apportionment) 是随同国家政权的出现而出现的。它不象社会再生产中的分配那样，是自有人类生产以来就一直存在着的。2. 税收分配是为了维持国家政权存在的需要而进行的分配。它不象社会再生产中的分配那样，是为了人类自身生存的需要而进行的分配。3. 税收是凭借国家政治权力而进行的分配。它不象社会再生产中的分配那样，是凭借对生产资料的占有而进行的分配。以上这些区别，归结到一点，就在于税收分配是始终同国家政治权力紧密地联系在一起，表明它是以政治权力为后盾所进行的一种特殊分配。这是税收的基本特征之一。

马克思在讲到权力的时候，曾经把它分为两种。他说：“在我们面前有两种权力：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。”^① 财产权力，作为一定生产资料占有关系的体现，制约着与它相适应的政治权力；但是，政治权力一旦产生，反过来又可以在一定条件下，凌驾于财产权力之上，宣布向财产征税。“或者是私有制神圣不可侵犯，这样……国家也就无权征税，或者是国家有这种权利，这样私有制就不是神圣不可侵犯的。”^② 我们通常都讲税收是以法律强制手段所进行的分配，是以无偿课征方式所进行的分配，也无非就是因为它有国家权力即政治权力作为后盾。离开了政治权力，又怎能用法律手段强制别人必须缴税呢？离开了政治权力，又怎能不付任何代价就可以占有别人的一份财产呢？

① 《道德化的批判和批判化的道德》。《马克思恩格斯选集》第1卷，第170页。

② 恩格斯：《在爱·北斐特的演说》。《马克思恩格斯全集》第2卷，第615页。

(二) 税收是一国政府同它政治权力管辖范围内的纳税人之间所发生的征纳关系 (relationship between the tax collector and the tax payer)。

税收的基本特征之一，就在于它是以政治权力为后盾所进行的特殊分配；已如上述。那么，这个政治权力的行使者是谁？换句话说，谁是税收的征收者？当然，它只能是一个国家的政府。因为政府是每一个国家的唯一政治权力行使机构。一国政府又向谁行使这种权力呢？换句话说，谁是税收的缴纳者？当然，它只能是这个政府权力管辖范围内的纳税人，包括自然人 (natural person) 和法人 (legal person or juridical person)。一国政府固然不可能超出自己的权力管辖范围，去向别的任何一个主权国家管辖下的纳税人进行征税；就是在同一个国家里，它的政府也只能是在自己政权的有效行使范围内征税。如果一个国家政府并不能在它的全部领土范围内有效地行使其政治权力。例如我国唐朝晚期藩镇割据和民国初期军阀割据的时代，那么，这个国家政府甚至不能指望在它领土范围内权力暂时不能到达的地区去行使其征税权力。这种在一国政府政治权力范围内所形成的税收分配关系，具体体现为以一国政府这个征收者为一方，同由它管辖下的纳税人这个缴纳者为另一方之间的征纳关系，就是我们所要讲的税收的又一基本特征。

二、国际税收与国家税收的联系与区别

以上已经把税收的基本特征进一步明确了。现在，让我们在这个基础上对国际税收与国家税收作一番比较。

在有些人看来，研究国际税收而去重复税收的基本特征以及在此基础上去比较国际税收与国家税收，或许会认为是多余的。

可是，事实表明，有很多关于国际税收的模糊和分歧的观点，往往都是在忽略这一基本理论的前提下产生的。

首先，我们必须看到，讲税收，就不能离开政治权力。国际税收与国家税收既然都是税收，它们就不能不在凭借政治权力进行分配这一点上存在着联系。但是，国际税收终究不能等同于国家税收，它们两者之间还有着明显的区别。因为国际税收作为一种国际关系，它讲的并不是某个国家内部的事情，而是国家与国家之间的交往关系。我们讲国际税收，也就是讲的国家与国家之间在税收分配方面所发生的双边 (bilateral) 或多边 (multilateral) 关系。一国不成其为国际，一个国家凭借其政治权力进行的分配，并不是国际税收，而是国家税收。这样说来，是否意味着在国家政治权力之外，还存在着一个国际的，或者是超国家的政治权力，而国际税收也就是以某种超国家的政治权力为后盾所进行的分配呢？不能这样认为。

因为政治权力是不能离开国家暴力机器而单独存在的。就拿第二次大战后建立起来的联合国来说，它也不是一个国家之上的国家，并不具有一种超国家的政治权力，而只不过是一个促进国家之间的合作以及讨论各种国际事务和有关世界和平问题的国际组织。任何一个参加联合国的会员国，都从来没有未经授权而允许联合国可以干预自己国家政治权力范围以内的事情。其他一些地区性的国家集团，也同样是属于有关国家之间的合作组织，而并不具有超国家政治权力机构的性质。至于国际法 (international law)，应该指出，它也是与国内法 (internal law) 分属于两种不同的法律体系。国际法的主要渊源 (origin) 是国际条约 (treaty)、国际惯例 (Practice) 以及国际组织的决议 (resolution)。它不象国内法有统一的立法机关、统一的法典 (code) 和统一集中的强制执行机构。这一渊源的特性表明，国际法

不可能由某个国家的权力机构或某种超越国家之上的权力机构来制订；而只能通过国家之间的协议或认可来制订。国际法的贯彻实施，也不可能由一个臆想中的、居于国家之上的、能够统一对各国采取强制措施机构去执行，而只能由有关国家单独或集体的强制措施去保证其执行。

如此说来，国际税收作为税收，必须以政治权力为后盾，而政治权力又总是国家的政治权力。我们并不能设想，有这么一种超国家的、国际的政治权力，可以被凭借来进行国际范围内的课征，并由此而形成一种国际税收。

其次，我们还必须看到，税收总是体现为以一国政府为征收者一方，同以这个政府管辖下的纳税人为缴纳者一方所形成的一定征纳关系。国际税收与国家税收既然都是税收，它们就不能不在这一点上存在着联系。但是，我们知道，政府总是一个国家的政府，从而税收征纳关系中的征收者一方，也只能是一个国家的政府，而不可能设想有一个多国家政府的存在。另一方面，我们讲政府管辖下的纳税人，那也只能是某个国家政府管辖范围内的纳税人，而不能设想有这么一个与不受其任何管辖的别国政府也同时发生缴纳义务的纳税人。

因此，国际税收作为税收，必须体现为由一定的征收者与缴纳者双方所形成的征纳关系。但是，国际税收又不可能有自己的、区别于国家税收的特定征收者和缴纳者。因为如上所说，客观上并不存在一种由某个多国家政府与它的纳税人之间所发生的国际范围的征纳关系；也不存在一种由某个单一国家政府与同属它所管辖下的以及不属它的管辖的别国纳税人之间所发生的国际范围的征纳关系；并由此而形成一种国际税收。

综上所述，税收必须以政治权力为后盾，必须体现为一定的征纳关系。而与国家税收不同，世界上并不存在一种以某个国际

的、超国家的政治权力为后盾所进行的分配，也不存在某种国际范围的征纳关系。既然如此，那么，我们要研究什么是国际税收，就必从解决这两个矛盾问题着手。

三、国际税收的概念

国际税收作为税收，仍然应该是以政治权力为后盾所进行的分配。不过，由于我们现在讨论的不是国家税收，所以，它就不能再是单个国家凭借其政治权力所进行的分配，而应该是同时有两个或两个以上国家在凭借其政治权力进行分配。当然，这两个或两个以上国家的税收分配，不可能如下面的式子所表示的那样，表现为一种平行运动关系：

甲国 凭借其政治权力进行分配
乙国 凭借其政治权力进行分配
..... ..

式1

因为如果如上式1所示，那也只不过是国家税收序列的增加而已。即从一个国家的国家税收，变成两个或两个以上国家的国家税收。式1中的甲国和乙国以至其他更多的国家，它们并不会由此而发生相互间的税收分配关系。因此，也就不可能衍化成为国际税收。

国际税收作为税收，仍然应该与一定的征纳关系相联系。不过，它不能再是单个国家范围内的征纳关系，而必须同时有两个或两个以上国家在各自的权力管辖范围内发生着征纳关系。当然，同样要指出，这两个或两个以上国家的征纳关系，也不能如下面的式子所表示的那样，表现为一种平行运动关系：

甲国政府——甲国政府管辖下的纳税人；
乙国政府——乙国政府管辖下的纳税人；
..... ..

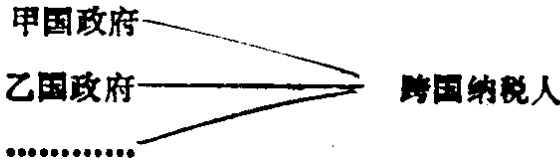
式 2

因为如果是这样，那也仅仅是国家税收序列的增加，即从一

个国家的国家税收缴纳关系，变成两个或两个以上国家的国家税收缴纳关系。甲国政府和乙国政府以至其他更多国家政府，它们并不会由此而发生相互之间的税收分配关系。因此，也仍然不可能衍化成为国际税收。

现在，问题已经摆得很清楚，要使上述甲国政府、乙国政府以至更多国家政府，在各自凭借其政治权力向本国政府管辖下的纳税人进行征税，从而发生缴纳关系时，不再仅仅表现为国家税收序列的增加，那就必须打破它们之间的平行运动关系，考虑把式 2 平行线两端的任何一端，从原来的三点汇合成为一点，使三根平行线变成三根交叉线。然后才有可能把甲国政府和乙国政府以至其他更多的国家政府彼此联系起来，使它们相互发生税收分配关系，从国家税收衍化成为国际税收。

我们先看式 2 左面作为征收者一方的这一端。鉴于并不存在一种以多国家政府为代表的征收者，因此，要把甲国政府和乙国政府以至其他更多国家政府这一端的三点汇合成为一点，那是不可能的。现在，唯一的考虑，就是把式 2 右面作为缴纳者一方这一端的，分别属于甲国、乙国和其他国家政府管辖下的一般纳税人变成跨国纳税人，使这三个点汇合成为一点，如下式所示：



式 3

在上面这个交叉线图式 3 中，当引进了跨国纳税人(international tax payer)这个特殊因素以后，情况就发生了完全不同的变化。这时，在甲国、乙国和其他国家缴纳关系中作为缴纳者一方的已是同一主体的跨国纳税人，而不再是分别属于不同主体的一般纳税人。如果甲国政府向这个同一主体——跨国纳税人多征了税，就有可能影响乙国或其他国家政府要少征税；如果乙国

政府向这个同一主体——跨国纳税人多征了税，就有可能影响甲国或其他国家政府要少征税，如此等等。因此，尽管甲国、乙国和其他国家政府向这个同一主体——跨国纳税人征税，都是分别凭借其各自国家的政治权力，并且也都是分别在各自政权管辖的范围内与这个跨国纳税人发生着征纳关系，从而仍然属于国家税收的范畴，但是，在这种条件下，由甲国政府多征税所带来的矛盾，往往不再是单纯涉及甲国政府与跨国纳税人双方之间的利益矛盾，只须在甲国的国家税收范围内就可以得到解决。因为它有可能引起乙国或其他国家政府对这个同一主体——跨国纳税人，在本国管辖范围内所取得的，与其在甲国取得的收入相关联的那部分收入少征税。反过来，当乙国和其他国家政府处理类似这种矛盾的时候，同样也不再是单纯涉及乙国或其他国家政府同跨国纳税人双方之间的利益矛盾，从而也不是在乙国或其他国家的国家税收范围内就可求得解决的。这就是说，在上述由于向同一主体——跨国纳税人进行课征所带来的甲国政府多征税或少征税，和乙国或其他国家政府少征税或多征税的矛盾中，包含有两重不同的性质：一方面，它反映为甲国、乙国或其他国家政府各自同跨国纳税人之间的利益矛盾；另一方面，它还反映为有关国家政府之间财权利益分配的矛盾。这后一的矛盾，已超出了甲国、乙国或其他任何一个国家的国家税收范围，不可能由一国政府独自去解决，必须由有关国家政府共同去求得解决。这种国家之间的税收分配关系，从而使国家税收衍化为国际税收，也只有在这种条件下，才可能出现。

根据以上分析，现在可以对国际税收的概念作如下表述：国际税收就是指两个或两个以上国家政府，在对跨国纳税人行使各自的征税权力而形成的征纳关系中，所发生的国家之间的税收分配关系。

上述概念包含有这样几点重要的含义：1. 国际税收不能离开国家税收而单独存在。因为作为税收，必须是凭借政治权力所进行的分配，必须有征收者和缴纳者。而国际税收只能依附于国家税收在凭借各自国家政治权力进行分配中所形成的征收者和缴纳者。没有各个国家政府对它政权管辖下的缴纳者进行的课征，也就无从产生国家之间的税收分配关系。为此，在上述概念中，首先表达了国际税收关系之发生，是基于两个或两个以上国家政府同它们各自政权管辖下的纳税人所形成的征纳关系，也就是基于这些国家的国家税收征纳关系。2. 离开了跨国纳税人这个因素，国际税收关系也不会发生。因为作为分属于不同主体的一般纳税人，不是同属一个主体的跨国纳税人，它们通常只分别承担某一个国家的纳税义务（tax liability）。从而这个国家也就不可能由此而发生与其他国家之间的税收关系。只有同一主体的跨国纳税人，在同时承担几个国家的纳税义务的条件下，才有可能引起这几个国家之间的税收关系。所以，在上述概念中特别指明，国际税收所依附于国家税收中的缴纳者，必须是跨国纳税人。3. 国际税收与国家税收又有着严格的区别。这种区别，就是上述概念中所明确提出的，它是指的国家之间的税收分配关系，即涉及国家之间的财权利益分配问题，而不是与国家之间财权利益分配无关的任何其他的关系。这里所说的任何其他的关系，我们将在下面关于国际税收概念的几种不同观点中，作进一步的分析和讨论。

四、关于国际税收概念的几种不同观点

概念是人们对客观事物的本质，即一事物区别于其他事物的特性的理性认识和概括。它体现了主观与客观的辩证统一。概念