

当代国际 经济法丛书

国际税收的 法律与实务

李 泳 著

上海译文出版社

当代国际 经济法丛书

国际税收的 法律与实务

上

版社

当代国际经济法丛书
国际税收的法律与实务
李 泳 著

上海译文出版社出版、发行
上海延安中路 955 弄 14 号
全国新华书店经销
文华新技术公司排版
上海市印刷十二厂印刷

开本 850×1168 1/32 印张 5.25 插页 2 字数 112,000

1996 年 3 月第 1 版 1996 年 3 月第 1 次印刷

印数:0,001 - 6,000 册

ISBN 7-5327-1874-3/D·043

定价:8.10 元

总 序

从党的十一届三中全会到十四届五中全会,以邓小平同志建设有中国特色的社会主义理论为标志,我国的对外开放和法制建设进入了一个新的发展阶段。随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善,如何建立适应社会主义市场经济的法律体系,如何依照我国国情和国际经济活动的一般准则,规范对外经济活动,已成为我国进一步扩大对外开放、加强法制建设的一项重大任务。

可以认为,在当代中国,社会发展已经把增强国际经济法的意识放到了十分重要的地位。在中国对外开放过程中,如果我们不懂一点国际经济法,我们就不可能了解国际经济活动中的一般准则,就不可能按国际法和国际惯例规范自己的行为,也就不可能真正有效维护我们自己的合法权益。

学一点国际经济法,是中国实行对外开放的需要。1994年,中国已同世界上 221 个国家和地区有贸易往来关系;1994年我国进出口贸易总额已达 2367 亿美元,为我国国民生产总值的 45%左右,并使我国在世界贸易大国中排名第 11 位。因此,中国已不可能离开其他国家而孤立地存在。在同各国的交

往过程中,就必须遵守一定的原则或规则,而国际经济法就是各国在与他国进行经济交往中,确立自己的经济权利和义务的法律依据。在中国经济与国际经济互相依存日益紧密的情况下,在国际经济形势的复杂变化中,如果我们对国际经济法不甚明了,就将寸步难行。特别是近年来,国际经贸立法出现了一些明显的变化和新的特点,加强这方面的研究,将使开放的中国进一步面向世界、面向未来。

进一步对外开放市场,落实国民待遇,是当前国际投资法发展的一个重要特点。在我国继续扩大吸收外资规模、不断拓展吸收外资领域的新形势下,我们必须十分注意这样一个问题:在社会主义市场经济条件下和进一步改革开放的前提下,如何使我国的外资立法与政策更好地与国际投资法律规范接轨。许多国家认为,某些投资措施会在某种情况下改变国际贸易和国际投资的正常流向,从而对此产生扭曲和限制作用。这些投资措施一般可包括歧视进口、替代进口、国内购买、限制出口、外汇管制等。乌拉圭回合通过的《与贸易有关的投资措施协议》要求各缔约方在规定的时间内取消上述限制性投资措施;同时还要求外国投资应享受国内同类投资相同的国内税收待遇和国内规章待遇,即国民待遇。这些规定,已经或正在对我国的外资立法产生重大影响。

知识产权问题,现在已越来越受到国际社会的关注,各国间在这方面的摩擦与纠纷也日益增多。因此,知识产权保护已成为国家间最重要的竞争手段之一。乌拉圭回合通过的《与贸易有关的知识产权协议》十分突出了假冒商品的贸易问题,尤其是规定了海关边境措施,有关国家海关对侵权产品可扣留或销毁。我国已加入《世界版权公约》等诸多知识产权保护的

国际公约,因此增强全社会知识产权保护的法律意识,从执法上进一步加强反假冒的机制,加强对侵犯知识产权货物进出口的查缉,加大对知识产权侵权行为的打击力度,已成为我国对外开放中不容忽视的重大问题。

在实现国内经济与世界经济互接互补的重要时刻,学一点国际经济法尤为重要。长期以来,我国实行的是高度计划经济的政策,很多经济贸易政策及其体制同国际惯例或国际习惯做法是不相一致的。在对外开放和体制改革中,如果我们不仅善于总结和正确运用本国的法制建设经验,而且也善于从国际法角度,更多地和更大胆地学习和借鉴一些国际经济法的基本原则和规则以及国际惯例,使我国的法规、政策及其通常的经济贸易做法尽快向公认的国际公约、国际惯例靠拢,这对于加快我国经济法建设,尽快形成社会主义市场经济法律体系具有十分重要的意义。

为进一步大力加强国际经济法的宣传与研究,华东政法学院国际法系的部分中青年学者在掌握大量第一手资料的基础上,结合我国改革开放的实际,潜心研究,编纂了这套《当代国际经济法丛书》。全书共分八册,主要涉及国际经济活动中的各类法律,包括国际贸易、国际航运、国际投资、国际税收、涉外证券、国际信贷与担保、知识产权、国际仲裁等。作者们在努力阐明国际经济法基本理论的同时,对国际经济法律实务也作了较为充分的阐述。我相信,这套丛书的出版,对进一步普及国际经济法知识,加强国际经济法学科建设,促进我国对外开放,都具有积极意义。

当然,由于国际经济法是一门正在形成与发展的新学科,许多问题有待深入研究,我衷心希望本丛书的作者们在国际

经济法研究与宣传方面取得更大的成绩。

华东政法学院常务副院长、教授

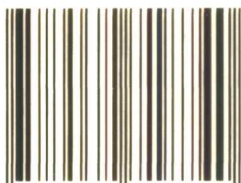
曹建明

1995年10月1日

当代国际经济法丛书

- | | | |
|-------------|------|------|
| 国际贸易的法律与惯例 | 张国元著 | 陈治东审 |
| 国际货运与海商法 | 管敏正 | 著 |
| 国际信贷的法律保障 | 徐冬根 | 著 |
| 国际税收的法律与实务 | 李泳 | 著 |
| 国际投资的法律管制 | 丁伟 | 著 |
| 国际证券业的规范运作 | 周洪钧 | 张学森著 |
| 知识产权与国际保护 | 朱榄叶 | 著 |
| 国际商事法律冲突与仲裁 | 单海玲 | 李宪普著 |
-

ISBN 7-5327-1874-3



9 787532 718740 >

ISBN 7-5327-1874-3/D·
定 价：8.10元

D99
403

当代国际经济法丛书
编辑委员会

主 编	曹建明	徐冬根		
编 委	丁 伟	朱榄叶	李 泳	李宪普
	陈治东	张龙官	张国元	周洪钧
	单海玲	管敏正		
策 划	赵月瑟	沈志彦		

目 录

第一章 税收的国际化及其发展趋势·····	1
一、国际税收的产生与发展·····	1
二、所得税是国际税收的基本形式·····	5
三、税收国际化的发展趋势·····	12
第二章 国际税收的管辖权及其冲突的解决·····	21
一、国家税收管辖权概述·····	21
二、居民税收管辖权的行使·····	26
三、收入来源地税收管辖权的行使·····	34
第三章 国际双重征税:公平竞争的障碍·····	49
一、国际双重征税的产生·····	49
二、治愈国际双重征税的“良方”——外国税收抵免··	54
三、避免和缓解国际双重征税的其他救济手段·····	65
第四章 针锋相对:国际避税与反避税·····	69
一、国际避税的产生·····	69

二、国际避税的主要方式	73
三、反避税的国内法措施	86
四、反避税的国际法措施	98
第五章 国际合作协调的产物:国际税收协定	100
一、国际税收协定的产生与发展	100
二、国际税收协定的主要内容	107
三、国际税收协定的滥用与反滥用	116
四、我国对外签订的双边税收协定	125
第六章 日益健全的我国涉外税收法律制度	131
一、我国涉外税收法律制度概述	131
二、外商投资企业和外国企业所得税	138
三、个人所得税	145
四、其他主要的涉外税种	154
参考书目	161

第一章 税收的国际化及其发展趋势

一、国际税收的产生与发展

1. 国际税收的产生

税收是一种历史现象，它是国家的政治权力作用于经济的产物，反映了特定的分配关系。自从有了国家，国家为了实现其职能，就要依法向纳税义务人征税，以取得财政收入。但这种几千年以来的税收征纳关系，过去一般都严格限制在一国的范围之内。因为一国的政治权力所管辖的范围一般仅限于本国的疆界，所以在税收产生后的相当长的历史时期内，税收只能在一国领域内征取，不涉及到其他国家的财政利益。19世纪末20世纪初，世界主要资本主义国家都纷纷步入垄断阶段，国际经济关系开始出现了以资本输出取代商品输出的特征。第一次世界大战以后，各主要资本主义国家都纷纷确立了以所得税制为核心内容的现代化税收模式，大量的资本输出带来了大规模收入的国际化，国家与国家之间在税收

问题上的矛盾不断产生且日益加剧。特别是第二次世界大战后,资本的国际化、生产的国际化趋势愈益明显,科学技术日新月异、国际经济组织的数量激增,尤其是跨国公司的大量涌现,使得人力、资源、技术、劳务等跨越国界的活动日益频繁,这一系列因素都带来了纳税人收入国际化的规模不断扩大。由于纳税人收入的国际化,当主权国家采取不同的征税原则时,势必将出现对跨国纳税人的同一征税对象重复征税的情况。此外,由于各国存在税负水平和税收稽征管理水平的差异,这也很容易被跨国纳税人利用,实现国际避税和逃税。所有这一切,必然会引发相关国家如何对纳税人的跨国所得进行税收协调与分配的问题,即税收的国际化问题。所以,可以说国际经济交往的发展以及纳税人收入的国际化直接孕育了国际税收的形成。在国际税收实践中,由于任何一个国家都不能简单地强调独立行使管辖权,而不顾同其他国家发生税收权益的利害冲突。因此,如果没有一个共同准则作为指导,将直接影响到国与国之间的税收分配关系,影响到国际商品、劳务、技术和资金的流动,直接制约各国经济的发展。在这种情况下,主权国家一方面为维护自己的经济主权,另一方面也为了适应国际经济关系相互依存的格局,就必须和有关国家进行税收上的协调调整,或者通过国内法上的单边调整,抑或通过国际法上的双边或多边调整,并将两者有机地结合起来,因此,调整现代国际税收关系的国际税法便应运而生。

2. 国际税法的基本特征

国际税法是国际经济法的一个重要分支,是一个崭新的法律部门。有关国际税法的概念,由于各国学者对国际税法范

围存在看法上的分歧,产生了两种不同的学说:

(1)狭义的国际税法学说。该学说主张国际税法的范围仅限于国家间的税收条约,即限于调整国家与国家之间的税收条约、协定,各国的涉外税法不能成为国际税法的内容。

(2)广义的国际税法学说。该学说认为,国际税法的调整对象不仅包括国家间的税收分配关系,而且还包括一国政府与跨国纳税人之间的税收征纳关系。即国际税法不仅包括调整国家间税收分配关系的国际税收条约,而且还包括各国税务管辖范围内的涉外税法。从国际税收实践看来,这一主张已被普遍接受。

有鉴于此,我们给国际税法可以下这样一个定义:即国际税法是调整国家之间的税收分配关系,以及国家与跨国纳税人之间税收征纳关系的国际法规范和国内法规范的总称,是主权国家相互间意志的协调反映。国际税法具有以下基本特征:

(1)作为国际税收关系主体之一的自然人、法人,在国际税收法律关系中只是纳税主体,只承担纳税义务。而且纳税人在两个或两个以上国家可能同时承担纳税义务,即具有双重纳税人的身份,故亦称跨国纳税人。

(2)国际税收关系的客体,是纳税人的跨国所得。所谓跨国所得是指所得来源地与所得收益人所在地或国籍地不在同一国境内的所得,主要包括两类:一类是本国居民来源于境外的所得;另一类是非本国居民的外国人取自本国境内的所得。

3. 国际税法的调整对象

国际税法的调整对象是国际经济活动中主权国家与跨国

纳税人之间的税收征纳关系,以及由此产生的有关国家之间的税收分配关系。它包含两层含义:第一,它反映了一个国家的征税权及其征税制度;第二,它反映了国家之间税收权益的分配,两者互为条件,相互依赖。

由于在国际税收中的征税对象存在着两个或两个以上国家对税收的管辖权,而同一纳税义务人在两个或两个以上国家负有双重纳税义务,因此,国际税收关系的内容必然具有双重性质,即一方面表现为主权国家与具有跨国所得的纳税人之间的税收征纳关系;另一方面则又表现为有关国家之间就纳税人的跨国所得上的税收利益的分配关系。

4. 国际税法的渊源

由于国际税收关系是以纳税人的跨国所得为基础所形成的一种特殊的经济分配关系,它既涉及到国家与跨国纳税人的权益,又涉及到相关国家间的权益分配,因而调整国际税收关系的法律规范亦呈现出多样性的特点。国际税法的渊源包括国际法规范和国内法规范。

(1)国际法规范。这是国际税法的主要渊源,它首先表现为国际税收条约或协定。一般认为,最早的税收协定是1843年法国和比利时缔结的双边税收协定。但最早旨在解决重复征税问题的税收协定是由英国和瑞士1872年缔结的,该协定主要涉及继承税,而1899年奥匈帝国与普鲁士帝国缔结的双边税收协定则主要以解决对所得和财产重复征税为内容。第二次世界大战之后,国家之间缔结税收协定的情况更多,它已成为协调国家之间经济关系的重要手段。据不完全统计,到80年代末,国际上以避免对所得和财产重复征税为主要内容

的一般国际税收协定累计已达 500 余项,其中半数以上是发展中国家同发达国家所缔结的。

此外,在国际经济交往中,处理国家间税收权益关系,反复出现并被各国接受,因而具有法律的约束力的税收通例——国际税收惯例,也是国际税法的重要渊源。例如,居民税收管辖原则、在外国人税收待遇标准上的无差别原则等。

(2)国内法规范。这也是国际税法的重要渊源之一。它具体表现为各国的涉外税法,尤其是各国的涉外所得税法。我国自实行对外开放政策以来,已先后颁布了一系列有关涉外税收的法规,其中主要有《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》及其《实施细则》、《中华人民共和国个人所得税法》及其《实施条例》等,这些税法规定是我国调整跨国自然人和法人在征纳中发生的税收关系的主要法律依据。

二、所得税是国际税收的基本形式

国际税收是随着国际经济交往的发展,由于纳税人收入的国际化导致税收的国际化而产生的,它是国家税收发展到一定阶段上的必然产物。但国际税法的形成则是以各国所得税法律制度的创设为前提条件的。因此,研究国际税法就必须首先对所得税及其法律制度作一深入的剖析。

1. 税制结构的选择

税制结构是指国家根据集中收入和调节经济的要求,合理设置各个税种从而形成一个互相协调、互为补充的税收体系。在西方发达国家,一般以税负能否转嫁为划分标准,将全

部税种分为直接税(Direct Tax)和间接税(Indirect Tax)。所谓直接税是指税负不能转嫁,由纳税人直接承担的税收,如公司所得税(Corporation Tax)、个人所得税(Personal Income Tax)、财产税(Property Tax)、遗产税(Estate Tax)等税种。所谓间接税是指能够转嫁税负的税收,如增值税(Value Added Tax)、消费税(Excise Duties)、营业税(Sales Tax)、关税(Customs Duty)等流转税(Turnover Tax)。从当今世界各国的税制结构来看,主要有两种模式:

(1)以直接税为主体税种的税制结构。西方发达国家在税制结构的选择上大多采用这一模式,因为发达国家的经济发展水平以及税收征管水平都相当高。目前,发达国家大都以所得税和社会保险税为核心税种,并辅之以增值税、消费税等间接税种,这种多税种、宽覆盖、高重叠的税种结构,能对经济进行多方位、多层次的有效调节。

(2)以间接税为主体的税制结构。大多数发展中国家在税制结构的选择上都采用这一模式。因为在经济发展比较落后的发展中国家推行以所得税、社会保险税为核心税种的税制结构将受到商品经济发展程度低下,会计核算制度落后,税收征管水平低下以及纳税人依法纳税的意识薄弱等诸多因素的制约。由于增值税、消费税、营业税等流转税种具有税基宽广、税基稳定的特点,故多被发展中国家选为核心税种。随着我国对外开放的规模不断扩大,综合经济实力的不断增强,个人收入的大幅度提高,我国亦将逐步建立起以所得税为核心税种的税制结构。