

国际商务系列教材

国际税收 理论与实务

黄济生 殷德生 编著



华东师范大学出版社

国际税收理论与实务

国际税收 理论与实务

张明生 张明生 编著



中国税务出版社

国际商务系列教材

国际税收 理论与实务

黄济生 殷德生 编著

华东师范大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际税收理论与实务/黄济生,殷德生编著. - 上海:
华东师范大学出版社, 2001. 1

国际商务系列教材

ISBN 7-5617-2477-2

I. 国… II. ①黄…②殷… III. ①国际税收-税
收理论-教材②国际税收-税收管理-教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 82747 号

· 国际商务系列教材 ·

国际税收理论与实务

编 著 黄济生 殷德生
选题策划 王子奇
责任编辑 施有文
责任校对 邱红穗
封面设计 陆震伟
版式设计 蒋 克

出版发行 华东师范大学出版社
市场部 电话 021-62865537
传真 021-62860410

<http://WWW.hdsdbook.com.cn>

社 址 上海市中山北路 3663 号
邮编 200062

印 刷 者 华盛印刷有限公司
开 本 850×1168 32 开

印 张 11
字 数 280 千字

版 次 2001 年 4 月第一版
2001 年 4 月第一次

印 数 5100
书 号 ISBN 7-5617-2477-2/F·091

定 价 16.00 元
出 版 人 朱杰人

内 容 提 要

面对经济全球化的发展趋势,尤其是在加入 WTO 之后,我国参与国际经济活动的程度将越来越高,因此,国际税收理论与实务日益受到国际经济学界、政府涉外经济部门和广大企业家的高度重视。本书系统概述了国际税收的基本原则与方法、一般惯例与规范,具体分析了税收管辖权、国际重复征税、国际税收抵免、国际避税与逃税、国际收入与费用分配、国际反避逃税、涉外税收负担原则、国际税收协定等该领域中的重大问题,并对国际税收发展的动向与趋势进行了预测与评估。全书理论与实务并重,并紧密联系我国实际,操作性针对性较强,有助于认识加入 WTO 后中国经济与世界经济接轨的运作规则。本书主要作为大专院校的经济类专业教材,同时,对有关政府税收管理部门和涉外企业从业人员有较大的参考价值。

目 录

前 言	1
-----------	---

第一章 导 论

第一节 国际税收的产生与发展	1
一、古老的直接税阶段	1
二、间接税阶段	2
三、近代直接税阶段	3
四、现代直接税阶段	4
第二节 国际税收的定义、范围与特征	6
一、国际税收的定义	6
二、国际税收的范围	8
三、国际税收的特征	10
第三节 国际税收学的研究对象、内容和方法	13
一、国际税收学的研究对象	13
二、国际税收学的研究内容	16
三、国际税收学的研究方法	19

第二章 各国所得税与财产税制度

第一节 所得税制度的发展及主要税种	21
一、所得税制的结构和模式	21
二、所得税的地位和特征	25

第二节 所得税的课征范围与征收方法	26
一、所得税的纳税主体	26
二、所得税的课税对象	28
三、应税所得的基本分类	31
四、所得税的课征方法	32
第三节 应税所得额及税额的计算	35
一、应税所得的计征方法	35
二、应税所得额的计算	36
三、应纳税所得额的计算	45
第四节 财产税制度的发展及主要税种	47
一、财产税制度的发展	47
二、财产税的主要类型	48

第三章 税收管辖权

第一节 税收管辖权的原则与类型	53
一、税收管辖权的概念	53
二、税收管辖权的确立原则与类型	54
第二节 地域税收管辖权	55
一、地域税收管辖权的特征	55
二、所得来源地的确定	55
第三节 居民管辖权	63
一、居民管辖权的概念	63
二、居民身份的确定	63
三、若干国家关于居民纳税人确定标准的税法规定	69
第四节 公民管辖权	72
一、公民管辖权的概念	72
二、公民身份的确定	72
第五节 各国税收管辖权的行使	73
一、各国行使税收管辖权的分歧	73
二、各国税收管辖权的实施	74

三、地域管辖权优先征税权原则	75
----------------------	----

第四章 国际重复征税

第一节 国际重复征税的概念	77
一、重复征税的定义与类型	77
二、国际重复征税的定义与类型	78
三、国际重复征税与国内重复征税的区别	79
第二节 国际重复征税的产生及影响	80
一、国际重复征税的产生	80
二、国际重复征税的影响	82
第三节 处理国际重复征税问题的单边方式	83
一、单边方式的概念与措施	83
二、单边方式中免除国际重复征税的限制性条件	87
第四节 处理国际重复征税问题的双边和多边方式	89
一、双边和多边方式的含义	89
二、双边和多边方式的主要内容	90
第五节 国际重复征税现象的发展趋势	92
一、国际税收协定与国际重复征税	93
二、区域经济集团与国际重复征税	94
三、各国税制改革与国际重复征税	95

第五章 国际税收抵免

第一节 直接抵免	97
一、直接抵免及其适用范围	97
二、直接抵免的方法	98
第二节 间接抵免	102
一、间接抵免及其适用范围	102
二、间接抵免的方法	103
三、间接抵免的特点与限制条件	107
第三节 抵免限额	108

一、抵免限额的计算方法	108
二、抵免限额的调整	112
三、超抵免限额的年度结转	112
第四节 税收饶让抵免	113
一、税收饶让的概念	113
二、税收饶让抵免的方法	114
三、税收饶让抵免产生的经济背景与存在的问题	116

第六章 国际避税与逃税

第一节 国际避税与逃税的概念	124
一、国际税收筹划与国际避税、逃税	124
二、国际避税与逃税的产生	129
第二节 国际避税与逃税的主要方式	130
一、国际避税的主要方式	130
二、国际偷漏税的主要方法	138
三、电子商务下的国际避税与逃税	141
第三节 国际避税地	143
一、国际避税地的概念	143
二、国际避税地的形成	144
三、国际避税地的类型	147
四、跨国纳税人利用国际避税地的主要形式	150
五、对国际避税地作用的评价	153

第七章 国际收入与费用的分配

第一节 跨国联属企业与转让定价	157
一、跨国联属企业	157
二、转让定价	159
第二节 国际收入与费用分配的范围	163
一、跨国自然人的国际收入和费用分配	163
二、跨国法人的国际收入和费用分配	164

三、国际收入与费用分配的表现形式	165
第三节 国际收入与费用分配的原则	167
一、制订国际收入与费用分配原则的必要性	167
二、独立核算原则	168
三、总利润原则	174
四、合理原则	176
五、合理利润划分安全地原则	177
第四节 国际收入与费用分配的标准	177
一、国际收入与费用分配的一般标准	177
二、各国采用的国际收入与费用分配标准	181
第五节 跨国联属企业内部转移定价的检验与调整	185
一、对跨国联属企业内部转移定价的检验	185
二、对跨国联属企业内部转移定价的调整	187

第八章 国际反避逃税

第一节 国际反避逃税的一般方法	190
一、加强和完善税收立法	190
二、加强税收征管工作	195
第二节 反避逃税的国际合作	197
一、单边合作	197
二、双边合作	198
三、多边合作	199
第三节 国际反避逃税的一般原则	204
一、实质重于形式：一个案例法	204
二、实质重于形式原则的运用	206
第四节 主要国家的反避逃税措施	210
一、美国	210
二、德国	212
三、英国	214
四、中国	215

第九章 涉外税收负担原则

第一节 涉外税收负担原则的意义	219
一、涉外税收负担原则与国际税收	219
二、涉外税收负担原则的意义	220
第二节 优惠原则	222
一、全面优惠原则	222
二、特定优惠原则	223
第三节 最大负担原则	226
一、全面最大负担原则	227
二、特定最大负担原则	227
第四节 平等原则	229
一、平等原则的基本内容	229
二、平等原则的意义	229
第五节 我国涉外税收制度	230
一、我国涉外税收制度的沿革	230
二、我国涉外税收制度的内容与特点	233
三、我国涉外税收制度的改革与完善	236

第十章 国际税收协定

第一节 国际税收协定的产生与发展	238
一、国际税收协定的产生	238
二、国际税收协定发展	239
第二节 国际税收协定的性质与作用	242
一、国际税收协定的性质和特点	242
二、国际税收协定的作用	244
第三节 国际税收协定的类型与内容	245
一、国际税收协定的类型	245
二、国际税收协定的内容	246
第四节 国际税收协定范本	251

一、国际税收协定范本的产生	251
二、《经合组织范本》与《联合国范本》的基本内容	252
三、《经合组织范本》与《联合国范本》的比较	253
第五节 我国对外税收协定	258
一、我国对外缔结的税收协定概况	258
二、我国对外税收协定的基本内容	259

第十一章 国际税收发展的动向与趋势

第一节 国际税收发展的一般特征	266
一、主要税种的发展	266
二、税收协定网络不断发展	270
三、各国涉外税收的管理普遍加强	271
四、国际税收协调将进一步规范化、经常化	273
第二节 电子商务下的国际税收	273
一、电子商务对传统国际税收的挑战	273
二、各国对电子商务的涉税研究	276
第三节 国际税收恶性竞争及其对策	279
一、国际税收竞争:合理与不合理的判断	279
二、恶性国际税收竞争的认定	281
三、消除恶性国际税收竞争的对策:一个博弈论分析	283
四、欧盟和美国对国际税收恶性竞争的处理方法	284
第四节 区域性税收一体化	286
一、欧盟税收一体化的原则	286
二、欧盟税收一体化的发展	288

附录一: 联合国关于发达国家与发展中国家间双重 税收的协定范本	294
附录二: 经济合作与发展组织关于对所得和财产避免 双重税收的协定范本	316
参考文献	335

第一章

导 论

国际税收是税收的一个特殊领域,是国际经济关系发展到一定历史阶段后出现的一个新的税收范畴。国际税收学则是以国际税收领域的特殊矛盾为研究对象的一门财税理论分支学科。

第一节 国际税收的产生与发展

税收是国家按照法律预先规定的标准,向其管辖范围内自然人和经济组织强制地、无偿地征集货币或实物的行政经济活动,它是一个反映着特定分配关系的经济范畴。税收同时也是一个历史范畴。税收从产生至今大体经历了从古老的直接税到间接税、近代直接税、现代直接税四个逐渐演进的阶段。我们沿着这一发展轨迹,对国际税收的起源和发展作一概述。

一、古老的直接税阶段

古老的直接税阶段大体上贯穿于整个奴隶社会和封建社会。这一时期是以自给自足为特征的自然经济,农业是这一时期的主要生产部门。这种经济基础使以农业生产者的收获物为直接课征对象的直接税普遍地成为各奴隶制和封建制国家的最基本的税种。我国的贡、助、彻和田赋,亚洲其他国家的土地税,欧洲各国的

什一税,都属于对农业收获物征收的直接税。这种直接税不仅就其起源来说,而且连其征税形式都是最原始、最古老的,它不是按农业生产者的真实收入而是按农业收获物的某些外部标志,如土地的田亩数、农业劳动力的人口数或者农业家庭的户数来计算课征。在这些计税的外部标志中,土地田亩总是固定在某一个国家领土的疆域以内,而农业劳动力和农户是附属在土地田亩之上不能分离,从而也是相对固定在某个国家领土的疆域内。古老的直接税这一基本特征使得税收分配关系被严格地限定在各个国家各自的疆域内,各国政府的课税权及税收利益并不直接发生冲突,从而也就不可能产生国际税收分配关系。

二、间接税阶段

随着人类社会从封建社会进入到资本主义社会,以商品流转额为征税对象的间接税代替了以农业生产者的收获物为征税对象的古老的直接税而成为各新兴资本主义国家的主要税类。资本主义商品经济对商品流通的依赖性使资本主义商品流通范围随着资本主义生产的发展而日益扩大,从国内市场延伸到国际市场,跨国交易行为也日益频繁。这使国际税收关系的产生成为可能。

但是间接税的征税对象是商品流转额或非商品流转额,它与交易行为密切联系,而交易行为又有着明确的地域性,所以间接税只能由应税行为发生所在国征收。在这种税制下不会发生国际税收分配关系。

然而,我们并不能排斥由此引起的国家之间的税务联系。由于受资本主义国家经济发展不平衡规律的支配,一些商品经济高度发达的资本主义国家,往往在鼓吹自由贸易和门户开放的同时,采取对本国商品的出口给予减税、免税和某种补贴的办法,以达到向别国大量输出商品和倾销商品的目的。与此相反,一些后进的

资本主义国家,为了使本国生产不受外货倾销的影响,则往往在采取保护主义和壁垒政策的同时,对别国进口商品征收高额的进口关税、反补贴税和反倾销税以达到限制外货进口的目的。于是,一些国家开始通过协商订立一种双边或多边协定借以减少人为的阻碍。其中关税优惠权就是一项重要的内容,关贸协定就是这种经济背景的产物。毫无疑问,国际上的这类贸易协定反映了国家和国家之间的贸易关系,而协定包含有关税这种间接税的内容,它也就同时涉及到国家与国家之间的税务联系。通过协定形式所形成的国际税务使得各国的税收事务和税收制度由原来的互不相关发展到经常的彼此联系,从而为国际税收的形成作了充分的准备。

三、近代直接税阶段

自18世纪末英国首创所得税,到20世纪初所得税已在世界大多数国家中普遍推广,并在一些主要资本主义国家中代替间接税而成为主要税种。所得税的发展标志着税收已进入到近代直接税阶段。所得税的征税对象是纳税人的所得,同古老的直接税和间接税相比具有完全不同的特点。首先,它不像古老的直接税那样要受土地固定在一个国家疆域的限制,而一个自然人和法人的所得可以不受一国疆域的限制。其次,所得税也不像间接税征税对象流转额那样交易行为明确发生在某一国,从而使得有关国家政府不至于对跨国国家的商品流转额发生重叠交叉征税的问题。但是一个人的所得既可以在本国取得也可以在本国以外取得。作为一个主权国家,对本国公民或居民,它有权对其全部所得征税而不论其所得来自于哪个国家;而对于本国的非公民或居民,从地域的角度也可以对其来源于本国境内的所得征税。这样,由于所得的跨国,使征税的跨国成为现实,以致对这种跨国国家的所得发生跨国国家重叠征税也在所难免。征税是价值的单方面的转移,这一

行为必然带来国家与国家之间财权利益分配关系的矛盾,解决这一矛盾的过程就是国际税收关系的调整过程,国际税收由此而最终形成。

四、现代直接税阶段

在近代直接税已经出现以后而纳税人的所得国际化还没有成为一种普遍现象以前,涉及有关国家政府之间的财税利益矛盾问题大多只是单方面对国际间双重征税作出权宜处理;或者通过有关国家当局之间签订双边税收协定,就共同关心的问题作出满足这些国家需要的各种不同的处理规定。

20 世纪初,各主要资本主义国家相继由自由竞争阶段发展到垄断阶段,随着这些国家资本输出规模的扩大和跨国公司的出现,以各国为中心的生产日益越出了国界。第二次世界大战后,资本和生产国际化趋势更为明显。在新技术革命浪潮推动下,西方发达国家经济迅速发展,并日益以国际领域作为本国经济活动的舞台。与此同时,广大发展中国家也进入了发展本国经济的新时期,不少国家相继采取了对外开放、引进外国资本和技术的发展政策。这一时期,不仅发达国家在资本输出的规模和形式上获得了巨大的增长和改变,而且发展中国家之间的经济合作也迅速扩大,国际经济活动领域不断得到拓展。除了跨国公司在世界范围内得到长足的发展之外,其他诸如加工订货、补偿贸易、合作生产、合资经营、技术转让、许可证交易以及国际信贷、国际证券、国际租赁等多种投资形式和经济合作形式也大量出现。这一切都使得各国经济的相互联系和相互依赖比以往任何时候都更为紧密,经济国际化已成为当代世界经济的一大特点。

经济国际化使得各国经济活动的形态和方式发生了巨大的变化,由此而来的是商品、资本、技术和人员劳务在国际间的大规模

流动,企业和个人的各种投资收入、劳务收入、经营利润的实现以及持有的财产越来越超出了各自国家的范围而趋于国际化。人们收入和财产分布格局的这一变化,必然会反映在各国的税收活动中,带来涉外税收的发展。

税收是世界上各主权国家凭借政治权力参与社会产品分配和取得财政收入的基本手段,同时也是各国政府自觉地用来调节经济、贯彻各项社会经济政策的重要工具。在国际间贸易、投资、技术及人员劳务流动规模不断扩大的条件下,各国政府都极为重视在国际经济交往中运用税收来维护各自的财政主权和经济利益,除了注意运用传统的关税来争取平等互惠的对外贸易,通过其他各种流转税对在本国从事经济活动的外国企业和个人所发生的营业额予以课税外,还积极推行和完善以纯收入为课税对象的所得税制度以及财产税制度,通过对有关企业和个人的国际性收益的课征来参与国际间财政权益的划分和税收利益的分配。

经济国际化背景下的各国税收的发展,一方面使得税收征纳活动在纳税人和课税对象方面打破了国与国之间的界限,另一方面也由此产生了国与国之间合理地划分税收权益以及加强相互税务配合的国际税收关系协调问题。各国涉外税收的发展不仅蕴含着协调税收管辖权、消除或减缓国际重复课税的内在要求,而且由于涉外税收涉及的纳税人和课税对象所具有的跨国性质,使得税收征管工作存在着更多的困难和疏漏,加强国际税收关系和税务关系协调自然成为各国政府及其税务当局共同愿望。

因此,随着国际经济交往和各国涉外税收的发展,在各国政府之间逐渐形成了一系列划分国际税收权益和处理税务关系的准则与惯例。例如,在同时实行属人和属地两个原则的基础上合理地规范税收管辖权行使范围,以避免重复课税;反对税收歧视,对其他国家国民实行无差别待遇等等。以上述准则和惯例为渊源,产生了具有国际公法性质的国际税收协定或公约。在各国签订国际