

国际税收学

杜莉著

INTERNATIONAL
-TAXATION
TAXATION



上海三联书店

上海三联教材文库

国际税收学

杜莉 著

INTERNATIONAL
TAXATION



上海三联书店

图书在版编目(CIP)数据

国际税收学/杜莉著. —上海:上海三联书店,
2001.

ISBN 7-5426-1551-3

I. 国... II. 杜... III. 国际税收-税收理论-高
等学校-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 032906 号

国际税收学

著 者/杜 莉

责任编辑/倪为国

装帧设计/姜 明

责任制作/钱震华

责任校对/钱培洲

出版发行/上海三联书店

(200235) 中国上海市钦州南路 81 号

<http://www.sanlian.com>

E-mail: sanlian@online.sh.cn

印 刷/上海新华印刷厂

版 次/2001 年 9 月第 1 版

印 次/2001 年 9 月第 1 次印刷

开 本/787×1092 1/18

字 数/305 千字

印 张/17.125

印 数/1—5100

ISBN 7-5426-1551-3

F·334 定价 26.00 元

前 言

在国际经济一体化程度不断加强的今天,各种经济问题都不能不在国际背景下进行考虑,国际税收也是其中不容忽视的一个方面。

本书是作者在复旦大学经济学院多年开设“国际税收”课程的教学经验和研究成果的积累。全书主要内容有:导论、税制制度概述、国家税收管辖权、所得税和财产税的国际重复课税及其免除、国际避税与反避税、国际税收协定、涉外税收制度以及商品课税的国际协调等。

对于本书的编写,作者主要注意把握以下几点:

第一,保证全书体系完整和结构合理。国际税收领域的问题涉及面较广,本书围绕核心内容,对有关知识全面地加以介绍,同时在内容安排和结构设计上力求保持内在逻辑的严谨性。

第二,在介绍本领域的国际惯例以及部分国家的具体做法的同时,增加必要的理论分析,探讨国际税收实践与国际资本流动等现象的联系,使读者对有关内容不但知其然,而且知其所以然。

第三,为了方便读者对本书内容的理解和掌握,本书力求用简洁的语言对国际税收准则和惯例进行意思准确的表述,并提供了大量的实例和图表。

第四,我国加入 WTO 在即,与国际税收相关的各项制度的完善十分迫切,本书对我国在这一领域的政策实践和改革方向也进行了介绍和探讨。

本书可作为高等院校经济、管理及法律类相关专业的教材,也是国际税收领域的实际工作者和研究人员的较好的参考书。

作者在本书写作过程中参考了不少文献资料,在此向有关的专家、学者表示衷心感谢,同时还要向上海三联书店的倪为国先生和赵雪芹女士给予本人的热情支持和为本书早日出版所做的卓有成效的工作表示诚挚的谢意。

当然,由于作者的学识和精力有限,本书肯定还存在着许多不足之处,恳请读者和专家不吝指正。

杜 莉

2001年8月于复旦园

目 录

前 言

0	导 论	1
0.1	开放经济条件下的国际税收问题	2
0.1.1	跨国纳税人和跨国课税对象	2
0.1.2	国际税收协调和国际税收分配	3
0.2	国际税收的概念	5
0.2.1	关于国际税收概念的主要观点	5
0.2.2	国家之间的税收分配关系是国际税收的本质属性	6
0.2.3	国际税收与涉外税收的关系	10
0.2.4	国际税收的概念	12
0.3	国际税收学的研究对象	12
0.3.1	国际税收学的研究对象和范围	12
0.3.2	本书体系与内容安排	13
1	所得税、商品税与财产税制概述	15
1.1	所得税的主要税种及其课征方法	16
1.1.1	所得税制概述	16
1.1.2	个人所得税	21

1.1.3	公司所得税	24
1.1.4	地方所得税	28
1.2	商品税的主要税种及其课征方法	28
1.2.1	商品税制概述	28
1.2.2	增值税	32
1.2.3	消费税	35
1.2.4	关税	36
1.3	财产税的主要税种及其课征方法	40
1.3.1	财产税制概述	40
1.3.2	一般财产税	41
1.3.3	特别财产税	43
1.3.4	财产转移税	45
2	国家税收管辖权	49
2.1	税收管辖权的原则和类型	50
2.1.1	属人原则和属地原则	50
2.1.2	公民(居民)管辖权和地域管辖权	51
2.1.3	税收管辖权与税种的关系	53
2.2	公民(居民)税收管辖权的确立	54
2.2.1	公民纳税人的确定标准	54
2.2.2	居民纳税人的确定标准	56
2.3	地域税收管辖权的确立	64
2.3.1	境内来源所得的确定标准	64
2.3.2	境内财产的确定标准	79
3	所得税和财产税的国际重复课税及其免除	81
3.1	国际重复课税的类型及其经济影响	82
3.1.1	国际重复课税的类型	82
3.1.2	国际重复课税的经济影响	89
3.2	国际重复课税的免除	90
3.2.1	国际重复课税免除的原则和对象	91

3.2.2	国际重复课税免除的主要方法	92
3.2.3	资本输出中性与国际重复课税免除方法的比较	101
3.3	直接抵免方法和间接抵免方法	103
3.3.1	直接抵免方法	103
3.3.2	间接抵免方法	112
4	国际避税与反避税	119
4.1	国际避税和国际避税地	120
4.1.1	避税的概念	120
4.1.2	国际避税产生的客观条件	121
4.1.3	国际避税地	122
4.2	国际避税的主要方法	125
4.2.1	人的流动	125
4.2.2	人的非流动	128
4.2.3	物的流动	130
4.2.4	物的非流动	143
4.3	反国际避税	145
4.3.1	反国际避税的一般方法	145
4.3.2	反国际避税的具体措施	147
4.3.3	国际收入与费用的分配与转让定价的调整	151
5	国际税收协定	159
5.1	国际税收协定概述	160
5.1.1	国际税收协定的分类	160
5.1.2	国际税收协定范本	161
5.1.3	国际税收协定与国内税法的关系	164
5.1.4	国际税收协定的作用	165
5.2	国际税收协定的基本内容	166
5.2.1	协定适用范围	167
5.2.2	协定用语定义	169
5.2.3	对各类所得和财产征税的规定	173

5.2.4	双重征税的免除	183
5.2.5	特别规定	184
5.3	中国对外税收协定的实践	187
5.3.1	我国谈签税收协定的基本原则	187
5.3.2	我国对外谈签税收协定的发展情况	188
5.3.3	我国对外税收协定的主要内容	189
6	涉外税收制度	197
6.1	涉外税收负担原则	198
6.1.1	优惠原则	198
6.1.2	最大负担原则	204
6.1.3	平等原则	206
6.1.4	涉外税收负担原则的选择	207
6.2	涉外税收制度的主要内容	208
6.2.1	对非居民(或非公民)境内所得及财产的课税	208
6.2.2	对居民(或公民)境外所得及财产的课税	213
6.2.3	涉外税收的其他征管规范	214
6.3	中国的涉外税收制度	216
6.3.1	我国涉外税收制度的发展	216
6.3.2	我国当前涉外税收制度的主要内容	218
6.3.3	我国涉外税收制度的改革	225
7	商品课税的国际协调	229
7.1	商品课税国际协调概述	230
7.1.1	跨国商品课税中出现的问题	230
7.1.2	商品课税国际协调的原则	234
7.1.3	商品课税国际协调的内容	235
7.2	世界贸易组织与欧盟的税收协调	238
7.2.1	世界贸易组织的税收协调	238
7.2.2	欧盟的商品税协调	244
7.3	中国商品税制的相关改革	249

7.3.1 加入 WTO 与我国的关税政策·····	250
7.3.2 我国出口退税制度的完善·····	254
附录一：	
联合国关于发达国家和发展中国家避免双重征税的协定范本·····	261
附录二：	
经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税的协定范本·····	277
附录三：	
中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税 的协定·····	289
主要参考书目 ·····	300

0 导 论

本章要点

在开放经济条件下,伴随着商品、资本、技术、劳动等经济要素的国际流动,各国政府的征税行为也跨越了国界。跨国纳税人和跨国课税对象的出现引起了国际重复课税等诸多问题,并促使国际税收协调活动的开展和国际税收分配关系的产生。

国际税收协调是国际税收关系的外在表现,而税收协调的结果必然影响到税收利益的分配,从而国家之间的税收分配关系成为国际税收的本质属性。国际税收是在涉外税收的基础上产生的,但后者仍为国家税收的一个组成部分。

国际税收学的研究对象是处理国际税收分配关系的各种单边、双边和多边措施,以及由此形成的国际准则和规范,就税种而言,则不仅涉及跨国所得课税和跨国财产课税,而且应包括跨国商品课税。

当今世界,国际间的经济交往日益频繁,全球经济一体化程度越来越高,绝大多数国家的经济都呈现出明显的开放经济特征。随着商品、资本、技术、劳动等经济要素在国际间大幅度流动,税收已经不再局限于一个国家的范围,国际税收应运而生,并对世界经济产生着不可忽视的影响。

0.1 开放经济条件下的国际税收问题

0.1.1 跨国纳税人和跨国课税对象

税收是国家按照法律预先规定的标准,向其管辖范围内的个人和经济组织强制、无偿地征集货币或实物的行为,它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用来调节经济、贯彻各项社会经济政策的重要工具。国际税收是税收的一个特殊领域,是随着国际经济关系的发展而出现的一个新的税收范畴。国际税收的产生是税收的主体与客体——即纳税人和课税对象——跨越国界,从而产生了跨国纳税人和跨国课税对象的必然结果。

所谓跨国纳税人,是指在两个或两个以上国家同时负有纳税义务的个人或经济组织。跨国课税对象,则是指两个或两个以上国家都享有征税权的课税对象。跨国课税对象主要包括跨国所得、跨国商品流转额和跨国一般财产价值。

税收是随着国家的出现而产生的一个古老的经济范畴。在长期的以自然经济为主要特征的封建社会中,纳税人和课税对象一般只限于一个国家的地域范围之内。这是由于在这一漫长的历史时期,农业一直在社会经济中占据主导地位,国家主要依靠对农业生产者的收获物征税取得财政收入,而农业生产有着明确的地域性,纳税人没有在境外从事经济活动,与外国基本不发生关系,也就无须向外国政府纳税。封建社会中期,商品经济逐渐发展起来,政府的课税对象也相应扩大到商品交易额。但那个时期的商品一般很少在国际间流动,因此仍然较少发生跨国性的税收征纳行为。

随着人类社会由封建社会进入资本主义社会,社会产品大量增加,商品生产和交换迅速扩大。在这种条件下,国家税收逐渐从以农业税为主,发展为以商品税为主。商品课税,就是对处于商品流通过程中的生产、批发、零售、进出口等不同阶段的商品流转额的课税,商品税亦称流转税。随着国际贸易的发展,商品流通环节从一国境内延伸到另一国境内。例如,就某一批商品的流通过程来说,可能其生产和出口环节发生在甲国,而进口、批发、零售等环节发生在乙国。依照商品税的征收原则,甲国有权对本国的生产商和出口商征税,乙

原
书
缺
页

壁垒的结果只能是国际贸易发展受到严重阻碍，有关国家的经济都得不到健康发展。

其次，在跨国商品税、所得税和财产税的课征中都存在重复征税的问题。课税权是国家主权的一个组成部分，世界上任何一个主权国家都可以根据本国的政治、经济状况和法律传统，按照最适合本国权益的原则来行使税收管辖权。由于不同国家行使税收管辖权所依据的原则、实施范围以及具体规定等方面的差异，在对从事国际经济活动的经济组织或个人的课税的过程中，往往会发生两个或两个以上国家的税收管辖权的重叠，从而导致国际重复课税现象。在前文所举的甲国公民 A 在乙国取得收入的例子中，甲、乙两国分别依据基于人员和地域概念确定的不同税收管辖权，对这笔跨国收入都有征税权，如果两国都充分行使了本国的税收管辖权，这里的同一笔收入就被两个国家重复课税了。国际重复课税的结果必然是加重跨国纳税人的税收负担，使其难以从事跨国经营活动，这对于国际经济交往的正常进行以及各国自身经济的发展都是不利的。

另外，纳税人和课税对象的跨国性质还使税收征管工作存在更多的困难和疏漏，国际逃税和避税现象十分严重。国际逃避税一方面使有关国家的税收收入蒙受巨大的损失，另一方面也不利于营造一个公平合理的国际竞争环境。

显然，对于这些国际税收方面的问题，各国政府都有解决的愿望，但由于问题的产生与有关国家行使各自的税收主权密切相关，故不可能仅仅凭借任何一个国家自身的力量得到解决，而必须通过有关国家政府之间在互惠互利基础上的平等协商，这就是国际税收协调。

随着国际经济交往和各国涉外税收的发展，各国政府之间不断开展国际税收领域的协调活动，逐渐形成了一系列划分国际税收权益和处理国际税务关系的准则和惯例。在所得税和财产税方面的国际税收协调，主要是通过谈签双边或多边的国际税收协定来进行的。在各国签订税收协定的基础上，20世纪60年代以来，相继出现了经济合作与发展组织(OECD)制订的指导成员国之间以及成员国与非成员国之间谈签国际税收协定的协定范本《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》(Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and Capital)和由联合国经济与社会理

事会组织制订的指导发展中国家与发达国家之间谈签国际税收协定的协定范本《发达国家与发展中国家双重征税的协定范本》(Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)。在商品税方面,1947年由美国、英国、法国等23国签订的“关税与贸易总协定”,是关税国际协调的典型范例。在乌拉圭回合谈判之后,这一协定的缔约方已增加到117个。以这一协定为基础,世界贸易组织于1995年1月1日正式成立。另外,一些区域性的经济组织和国家集团,如欧盟及其前身欧洲共同体,在关税和非关税商品课税国际协调方面不断努力,也取得了显著的进展。

国家与国家之间的税收协调不可避免地涉及国际间合理划分税收权益的问题,从而在经济国际化的背景下,税收分配关系日益打破了各个国家疆域的界限而趋于国际化,并突出表现在国与国之间的税收权益分配关系上,国际税收范畴的出现正是税收分配关系国际化在理论上的反映。

0.2 国际税收的概念

0.2.1 关于国际税收概念的主要观点

本书意在向读者介绍关于国际税收学的理论和实务知识,在展开本书的具体内容之前,必须界定清楚国际税收学的研究对象和范围,为此一个不能回避的问题,即什么是“国际税收”的概念内涵。对于这个问题,国内学术界始终存在分歧,我们首先介绍几种有代表性的观点:

●“国际税收是指涉及两个或两个以上的国家财权利益的税收活动,它反映着各自国家政府在对从事国际活动的纳税人行使征税权力而形成的税收征纳关系中所发生的国家之间的税收分配关系。”^①

●“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,所发生的国家之间对税收的分配关系。”^②

●“国际税收是各国政府与其税收管辖范围内从事国际经济活动的企业和个人就国际性收益所发生的征纳活动以及由此而产生的国与国之间税收权

① 王传纶,《国际税收》,P9,中国人民大学出版社,1992年版。

② 葛惟熹,《国际税收学》,P17,中国财政经济出版社,1999年版。

益的协调,它反映着各国政府在国际范围内参与社会产品分配的经济关系。”^①

●“国际税收是指建立在相关国家政府对纳税人行使各自的征税权力而形成的征纳关系和国家之间的税收分配关系基础之上的国际税收关系,它包括国际税收协调关系与国际税收分配关系。”^②

●国际税收的概念应包括两个方面的含义:“一是各国政府与跨国纳税人之间的税收征纳关系,或者说是各国涉外税收征纳关系;二是国家与国家之间的税收分配关系。”^③

●“国际税收无论从广义的角度解释或从狭义的角度解释,它所研究的对象和内容,都是由于一个国家征税涉及他国所形成的国际之间的税务关系。”^④

对以上观点进行考察可以发现,对国际税收的概念和内涵进行正确界定,有赖于对以下两个问题的回答:

第一,国际税收体现的是一种怎样的关系,是国际税收分配关系还是国际税收协调关系、国际税务关系?抑或是这些关系的某种组合?

第二,涉外税收和国际税收的关系如何?它是否是国际税收的组成部分?或者是否涉外税收本身就是国际税收?

我们认为国际税收体现的是国家之间的税收分配关系,因为国家之间的税收分配关系反映了国际税收的本质属性,涉外税收与国际税收有着密切的联系,但并不是后者的组成部分。也就是说,本书赞同前面列举的第一种和第二种对国际税收概念的概括。虽然如此,应该承认上述其他观点也从不同的侧面反映了国际税收的特点,并非全无道理,不能简单予以否定,必须在将相关的概念加以综合分析的基础上,得出正确的结论。

0.2.2 国家之间的税收分配关系是国际税收的本质属性

跨国纳税人和跨国课税对象的出现,使得两个或两个以上国家政府的税收利益发生联系,各国的国家税收不再是各行其道、互不相干的了,于是就产

① 黄济生,《国际税收实务》,P5,华东师范大学出版社,1992年版。

② 尹音频,《涉外税收论纲》,P22,西南财经大学出版社,1997年版。

③ 中国国际税收研究会,《国际税收论文集》(1986),第41页,福建人民出版社,1986年版。

④ 中国国际税收研究会,《国际税收论文集》(1986),第59页,福建人民出版社,1986年版。

生了国际税收。

国际税收必然体现为国家之间在税收方面的某种关系,从外在现象上看,这种关系表现为国际税收协调关系。税收是国家凭借政治权力进行的分配,离开了政治权力,就无法以法律手段强制地要求纳税人缴税。但国际税收不可能是凭借一种超国家的政治权力而进行的强制性的分配,因为这样的政治权力根本就不存在。国际间各种税收方面的问题只能通过有关国家的平等协商和谈判来求得解决。不论是调节所得税和财产税方面的国际税收关系的各类双方和多边的国际税收协定,还是调节商品税方面国际税收关系的“关税与贸易总协定”以及欧盟等区域性国家集团进行的各种安排,都是国际税收协调的结果。

各种类型的国际税收协调最终必然影响到国家之间税收利益的分配,从而国家之间的税收分配关系成为国际税收的本质属性。

相对而言,所得税和财产税方面的国际税收协调对国家间税收利益分配的影响比较直接和明显。仍以甲国公民 A 在乙国取得收入为例:如前所述,作为纳税人国籍国的甲国和作为收入来源国的乙国对这笔收入都有征税权。我们知道,所得税是各国政府执行社会收入分配政策的有力工具,它是针对纳税人的支付能力课征的一种直接税,以纳税人的净收入为课税对象,税收负担一般不易转嫁而最终调节纳税人的经济福利水平。因此,所得税的税率是基于政府的收入政策取向及考虑到纳税人的不同收入水平和承受能力而确定的,在一段时期内一般不宜再作大幅度的提高。显然,在目前世界上大多数国家的所得税负水平接近的情况下,若甲、乙两国政府都充分地行使自己的税收管辖权,跨国纳税人将面临双倍于仅仅从事国内经济活动的税收负担,这必然是其无法承受的。在这样畸高的税负之下,跨国纳税人理性的选择就是不从事国际经济活动,于是这笔跨国所得无从产生,两国税收管辖权的行使也就无从谈起了。为了不影响纳税人从事跨国经济活动的积极性,必须尽量避免或消除国际重复课税,使跨国所得所需承担的税负与仅在一国从事经济活动取得的所得所需承担的税负基本相同,为此国籍国政府与收入来源国政府就这笔跨国所得的征税权进行协调,协调的结果必然是如果国籍国政府向这个跨国纳税人多征了税,就导致收入来源国政府少征税,反之亦然。可见,国际税收协调导致了国际税收权益的再分配,从而两国的税收关系最终体现为税收