

■ 庆祝邓子基资深教授从事教育科研工作六十周年

# 邓子基财经文选

第四卷

庆祝邓子基资深教授  
从事教育科研工作六十周年丛书编委会



中国财经出版社

庆祝邓子基资深教授从事教育科研工作六十周年

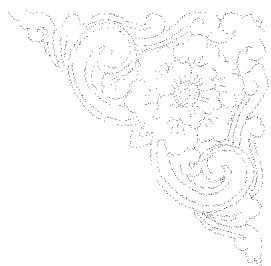
# 邓子基财经文选

## 第四卷

庆祝邓子基资深教授从事教育科研工作六十周年丛书编委会

中国财政经济出版社





# 目 录

## 第五部分 借鉴西方经验 丰富国际税收理论 促进国际交往

论国际税收的形成与研究对象····· ( 3 )

试评我国的涉外税制····· ( 11 )

税收管辖权浅析····· ( 19 )

国际税收的重复征税问题····· ( 26 )

关于中外合资经营企业的所得税问题····· ( 33 )

简析外国税收的抵免制度····· ( 40 )

经济特区税收优惠的国际比较····· ( 51 )

简析国际税收协定····· ( 64 )

外国运用税收杠杆比较····· ( 76 )

关于制定相对独立的经济特区税收法律制度的理论问题····· ( 86 )

国际税收的避税和偷漏税问题····· ( 100 )

国际关联企业的征税问题····· ( 110 )

简析国际上涉外税收的政策优惠····· ( 120 )

论特区税收的模式····· ( 130 )

加拿大税制改革评析····· ( 143 )

论跨国公司与转让定价·····	(159)
略论美国加拿大的税制改革·····	(168)
加拿大新政府财税政策初析·····	(178)
美国现政府财政税收政策评析·····	(186)
北美自由贸易区与税收一体化·····	(193)
学习借鉴西方财政的认识·····	(206)
PPPs 服务机构在国外的及对我国的启示·····	(210)

## 第六部分

### 附 录

访谈·报道·书评·····	(223)
专著·译著·教材名录·····	(495)
为人作序·····	(501)
教育科研评介·····	(567)
担任国内外学术团体重要职务·····	(606)
参加国内外重要学术活动·····	(609)
荣获论著奖励与勋章称号·····	(612)
荣列传记·辞典·画册·····	(616)
邓子基资深教授暨学术梯队博导培养的博士名单·····	(621)
邓子基奖教奖学金获奖名单(1998~2006年)·····	(632)
邓子基教育基金捐助沙县录取高等院校特困生名单 (2003~2006年)·····	(634)



第五部分

借鉴西方经验  
丰富国际税收理论  
促进国际交往





## 论国际税收的形成 与研究对象

### 一、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，同国家有本质联系的经济范畴，反映着特定的分配关系。人类社会至今已有300万年，而税收的出现只是近几千年的事。当社会经济发展到一定阶段，生产力有了发展，社会出现了分工与交换，有了剩余产品，产生了私有制、阶级和国家以后，税收才出现。几千年来世界各国的政体更迭频繁，国家职能的扩大和财政需求的增加带动着税制的变革和发展。但一个国家在各个不同的历史时期，对什么征税，向谁征税，征多少税，根本上取决于当时当地的经济资源结构、国民经济结构和国民收入结构。一句话，国家税收随着社会经济的发展而不断变革其

内容与范围。但在资本主义制度出现之前，全世界范围内自给自足的自然经济居统治地位，对外贸易发展极为缓慢，国际商品交换还只是个别的、局部的甚至是偶然的现象。那个时候，有的国家即使课征“关市之赋”，因为范围窄小、数额小，无关大局。到了18世纪60年代产业革命之后，人类社会进入机器大工业时代，也就是进入商品经济高度发展的资本主义时代，社会分工就越出了一个国家的范围，形成世界市场。“使一切国家的生产和消费都成为世界性的了。……过去那种地方的和民族的自给自足和闭关自守状态，被各民族的各方面的互相往来和各方面的互相依赖所代替了。”<sup>①</sup>于是商品流通和资本流通以及各类纳税收入的实现，超越了国界，牵涉到两个国家或多个国家的经济利益和财政利益，需要进行国家之间的税务协调，国际税收问题于是产生。

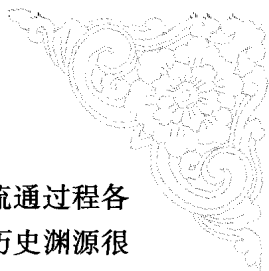
中华人民共和国成立后，建立了取之于民、用之于民的人民税收制度，在本质上根本不同于私有制国家的税收。在新的历史发展时期，我国实行对外开放的方针，涉外税收问题日多，国际税收问题也受到了广泛注意。国际的税收协调也从过去只是缔结互免海运企业、空运企业的单项税务协定，发展为缔结对所得避免双重征税的全面性税收协定。目前我国已同20多个国家进行关于税收协定的谈判。正式签订的有中日、中英、中法、中比五个税务协定。从此，我国参加国际性的税收活动进入了新的阶段。

## 二、国际税收是协调国家之间的税收分配关系

国际税收是在国际经济活动中协调国家与国家之间的税收分配关系。它所协调的税种有两大类：一类是商品课税制度，一类是所得课税制度。

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯选集》第1卷，第254页。





先谈商品课税制度。对商品课税，实际就是对处在流通过程各个阶段的商品课税，这类税收可以泛称为流通税，它是历史渊源很久的税种，实行的面也很广。所区别的是，有的国家如加拿大、澳大利亚、缅甸、印度尼西亚等只就产品出售阶段征税；有的国家如新西兰、巴基斯坦等只就批发阶段征税；有的国家如美国只就零售阶段征税；有的国家如巴西、印度对流通的每个阶段都征税，如巴西的商品流通税、印度的营业税；我国的产品税、增值税和营业税也如此。这样道道征税，国际上通称之为“转手税”（Turnover tax）。欧洲共同体各国倡导并推行的增值税，是另一种形式的转手税，不过它不按商品流通的毛额课税，而只就各阶段新追加的价值课税。此外，还有许多国家除对一般商品课征流通税外，还对烟、酒、矿物油、化妆品等专项商品课征较高税率的流通税。在一般情况下，课征上列税收不存在国际间的税务协调问题，只有在商品流通跨越国界，发生了对外贸易而要课征商品的进口、出口或过境的税收——关税，并影响到国与国之间的经济利益和财政利益时，才出现国际税收的关系问题。

开始时，以英国为中心的欧洲资本主义国家都课征较多的出口关税。这是因为当时这些国家输出的主要是工业品，在世界市场竞争中处于明显优势，课征出口税既不影响出口商品的销路，还能增加本国财政收入；同时较少征收进口税，也有利于降低输进工业原料和农产品。可是为时不久，美国、德国和法国都通过保护贸易政策，迅速发展了本国的工业和对外贸易，各国垄断资本在世界市场上的竞争日趋激烈，国际间的“关税战”也广泛展开了。

国际“关税战”主要集中在两个方面：一是建立“关税壁垒”，二是缔结“关税同盟”，所谓“关税壁垒”，就是一方面通过对进口商品课征重税，保护本国产品不受世界商品的冲击；另一方面通过对出口商品不征税，甚至还给予财政补贴，刺激本国产品打进世界市场所谓“关税同盟”，就是通过国家政权，缔结双边或多

边的关税条约对同盟国家实行关税优惠，推行自由贸易；但对非同盟国家仍然实行普通税则，以达到排他的目的。关税同盟是国际税务协调的重要成果，它在一定程度上缓解了关税壁垒的尖锐对峙，疏通了国际贸易往来；但从本质上看，一个主权国家建立关税壁垒也好，参加关税同盟也好，保护本国经济的出发点是一致的，因而也是相互为用的。

英国是较早建立关税同盟的国家，早于 1919 年就实行了帝国优惠制度。1932 年又进一步缔结渥太华协定，对从殖民地进口商品大部分免税优惠，而从其他国家进口商品原来免税的则恢复征税，关税同盟内外的界线更加分明，但一个关税同盟出来以后，另外排他性的关税同盟也应运而生，美国同拉丁美洲国家之间、美国同菲律宾之间、法国同它的非洲殖民地之间，以及比、荷、西、葡同它们各自的殖民地之间，也建立了不同形式的关税同盟，以后缔结关税同盟的活动更加广泛。1947 年 10 月 30 日，由美国发起，23 个国家在日内瓦签订了《关税和贸易总协定》（GATT），对加入同盟的国家实行关税减让，取消进口限制。这个总协定 20 多年来经过多次修订，目前共有 85 个国家和地区加入为正式缔约国，使它成为协调各成员国对外贸易政策措施和关税政策措施的基本文件。也在这一时期，法国、联邦德国、意大利、比利时、荷兰、卢森堡、英国、丹麦、爱尔兰和希腊等西欧十国也组织了欧洲经济共同体（EEC）（近期还增加了葡萄牙、西班牙两国），对内取消了关税限制，对外统一了关税税率，它是一个同《关税及贸易总协定》有交叉的多国关税同盟。以上事实表明，商品的国际流通是关税的经济基础；当商品的国际流通发展到形成世界市场时，就出现了商品课税制度的国际协调问题。

除商品课税制度之外，还有所得课税的国际税务协调。所得税是一个历史较短的税种，1799 年创建于英国，至今还没有 200 年的历史，普遍推开是在 19 世纪末、20 世纪初。日本于 1887 年实

行所得税。美国于1913年、法国于1914年、德国于1920年相继实行所得税。当时从世界范围看，垄断资本主义开始往国家垄断资本主义过渡；特别是二次世界大战以后，生产国际化趋势愈益明显，资本也日益越出国界并以国际领域作为自己的活动舞台；跨国公司迅速发展，人力、资源、技术、劳务跨越国界的活动日益频繁，企业的国际化等等这些都带来了纳税人收入的国际化，因而国与国之间的税收关系问题也变得更加突出。

所得税的计税依据是所得额，而所得额是收入对费用的扣除。这样在国际税收关系中产生了两方面的问题：一方面，假定一国居民（或国民）有来源于另一国的所得，究竟哪一国对他拥有征税权？另一方面，跨国的收入和费用在有美国之间究竟应当如何合理分配？这两方面的问题既牵涉到一国政府同具有跨国收入的纳税人之间税收法律关系，也牵涉到一国同它国之间的税收分配关系，这些关系的处理最终要影响到国际商品、劳务、技术和资金的流动，亟须国际税收加以规范化的处理。

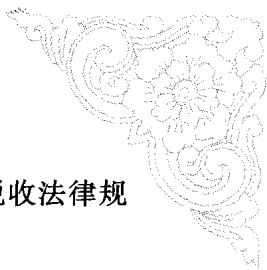
国家政府间签订税收协定，是近百年来才有的。1899年奥匈帝国与德国缔结租税条约。此后，欧美各国间逐渐缔结这样的协定。二次世界大战后国与国之间缔结税收协定的更多，它成为协调国家之间经济关系的一个重要方面。到80年代初期，国际上生效的关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的双边税收协定已达400多个，其中约有半数是中国同发达国家缔结的，英国、美国、日本、联邦德国等经济发达国家对外签约的最多。目前世界上还有两种国际税收的协定范本。一种是24国参加的经济合作和发展组织（OECD）制定的《关于对所得和财产避免双重征税协定范本》，称OECD范本；一种是在联合国经济及社会理事会决议下，由18国参加制定的《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》，简称联合国范本。“协定范本”提供了国际税收共同的规范和准则，它标志着国际税收活动在广度和深度上的飞跃，从

一个侧面生动地反映了社会经济国际化的历史进程。

### 三、国际税收的研究对象

国际税收研究的是国际经济活动中各个国家有关的跨国纳税人之间的税收法律规范，以及由此而产生的有关国家同国家之间的税收分配关系。它有两个层次的含义：第一层次反映了一个国家的征税权（税收管辖权）及其征税制度；第二层次反映了国家之间税收权益的分配。第一层次和第二层次是互为条件、互相依赖的。前者是前提，后者是归宿。正因为各国实际存在着税收管辖权和税收制度的差异，导致了国家间权益分配的矛盾，所以需要加以协调。如果没有前者的差异，也不会有后者的协调；如果不需要后者的协调，前者差异也就不成问题了。

仍以上述的关税为例，假设 A 国有某个纳税人，从 B 国购进一批矿产品，运经 C 国到 A 国销售，这是跨国的经济活动。B 国是矿产品资源国，为了保护资源权益，规定征收低税率的出口关税；C 国为了吸引物资过境，从中可以得到劳务收益，优惠免征过境关税；而 A 国为了保护本国的矿业生产，对入境的矿产品征收高税率的进口关税。这样 A、B、C 三个国家都行使各自的税收管辖权和税收法规。这本来是主权国家天经地义的事，别国无权非议，按理说也不会引起国际间的税务协调。但是，在经济国际化的历史条件下，各国的经济发展往往是相互联系、相互依赖的。B 国可能为了扩大矿产品销售，希望 A 国对进口税采取优惠税率或者免征关税；A 国也可以对此提出相关条件，要求 B 国对 A 国的其他进口产品，相应予以低税或免税的优惠，否则就采取经济手段进行报复；C 国是一个资源贫乏，但交通运输业十分发达的国家，可能希望 A、B 两国都能减让关税，增加过境货运，以便得到更多的利益。于是，A、B、C 三国通过税收协调，缔结了关税协定。这



样的关税协定既体现了 A、B、C 三国同跨国纳税人的税收法律规范，也体现了 A、B、C 三国之间的税收关系规范。

再以所得税为例，假定 A 国的一个国民，居住地在 B 国，他在 C 国取得一笔股息收入。A 国政府认为它有权对本国国民来源于外国的所得征税；B 国也认为它有权对居住在该国的居民取得的国外所得征税；C 国更认为股息是在该国国内支付的，它有征税的优先权。这样国际税收就要研究各国对跨国收入的税收法律规范和与之相联系的国与国之间的税收分配关系。

这里应该指出的是，根据近百年国际税收的研究史实，国际税收不包括关税，指的是所得课税制度。理由可能有两条：（1）尊重客观的历史事实，关税历来不属国际税收；（2）所得税比之关税在国际税收中具有独特的内容。第一，关税征税环节的地域特征完全同国家地域管辖权相吻合；而所得税存在着国家地域管辖权和居民管辖权交错的现象，征税权的确定比较复杂。第二，关税的计税依据是商品流通额，从量计征或从价计征，标准明确；而所得税的计税依据是应税所得额，收支数额的认定和分摊相当复杂。第三，关税的计税方法是按出口、进口或过境流通阶段分别进行的，不存在着同一流通额在同一流通阶段的重复课税；而所得税由于国家税收管辖权的交错，经常发生同一纳税人同一所得项目的重复课税，于是要求有一套避免双重征税的方法。第四，关税的管征控制办法比较严密，有流通过程中的数量稽核手段；而所得税的管征控制漏洞很多，特别在跨国公司日益发展，无形资产的流量日益增加的情况下，偷漏税现象严重存在，需要国与国之间的协作配合。第五，关税制度各国差异较小，所不同的一般限于税则中的税目、税率，国际关税协定便于采取多边签约的形式；而所得税制度各国差异甚大，征收对象、计征方法、扣除范围、减免规定等往往互不相同，国际所得税协定一般只能采取双边的形式，所得税的这些特点，赋予了规范国际间所得税分配关系的丰富内容。我们也是按照

这个历史形成的体系来论述“国际税收”的。

国际税收这门学科，与国际法学、世界经济、国际金融、会计学等等学科，都有一定的联系。国际税收与国别税收的联系尤为紧密，研究国际税收要以研究各国税制为基础，但国际税收并不是各国税制简单的总和。国别税收是研究各国税制，通过对各个国家的税收政策法令、税收稽征办法和税收管理体制的分析，来比较并研究各国政府同其纳税人，本国的和来自外国的纳税人之间的税收法律规范。国际税收的研究对象是世界范围内国家与国家经济交往中的税收分配关系。各国的涉外税收制度从许多侧面反映了一国对他国税收关系的政策要求，但究竟对他国税制不起约束作用。国际税收则不同，它是把各国涉外制度放在国际税收关系总体中加以考察，从而深入揭示带普遍性的东西，以影响各国政府制订涉外税制和缔结国与国之间的税收协定，调整规范国家间的税收分配关系，从而促进商品、劳务、技术和资金的国际流动，推动各国国民经济的发展。

(原载《中国经济问题》1986年第1期，与唐腾翔合写)



## 试评我国的涉外税制

### 一、税制结构

我国的涉外税制由以下6个税种组成：（1）中外合资经营所得税；（2）外国企业所得税；（3）个人所得税；（4）工商统一税；（5）房产税；（6）车船使用税。

在上述6个税种中，税额大、政策性强、同纳税人切身利益关系密切的主要税种有四个，即中外合资企业所得税、外国企业所得税、个人所得税和工商统一税。这4个主要税种中，有3个是单独对外的，只有个人所得税是内外兼用。个人所得税虽然内外同样适用，但由于我国国内居民目前的工资、薪金收入绝大多数达不到起征点，同时也基本没有其他五项应税收入的来源，所以在当前，甚至在一个较长的时间内，个人所得税的纳税义务人基本是涉外的纳税人。这样我

国的涉外税制，与其他国家相比，独特之处是采取了同国内税制并列的单行税制体系。我国之所以形成当前这种独特的外税体系有其深刻的历史原因。这种体系在国际上并不多见，有它的长处，也有它的短处。国外的一般情况是，所得税法是统一的，既对国内纳税人，也对涉外的跨国纳税人。如果需要区别对待，则在统一税法中规定明细条款；或者通过修改的法律程序，增补若干有关涉外的条款。也有的采取这样的形式，即在制订“奖励投资法”、“引进外资条例”、“投资促进法”等一般性涉外法规中，规定有关所得税的优惠条款。这些条款具有同等的税收法律效力。

我国的涉外税制，从税种的结构看，还有一个特色是所得税种和流通税种并重。6个税种，所得税种占了3个。不过目前由于大多数的涉外企业开办不久，正处于所得税优惠减免期，而工商统一税一般是普遍征收的。所以目前的外税收入比重，工商统一税仍居首位。但可以预见得到，随着我国经济对外交往的进一步展开，涉外企业生产经营利润的增加，两类税种的收入比重将起变化。不过，只要我国国内税制的模式保持不变，涉外税制中两类税种并重的局面不会有根本变化。例外的可能只有经济特区。比如深圳市，在特区管理线建成以后，从1985年开始征了工商统一税，税收收入主要靠所得税和财产税。这样，经济特区形成了具有国际化的税制模式。这一种变化，对于我国工商税制的进一步改革，将起着重要而又深远的影响。

## 二、涉外税收的优惠问题

我国涉外税收是采用“全方位”的高优惠政策。这就是通常所说的三句话“税负从轻，手续从简，优惠从宽”，“全方位”的税收高优惠政策。具体表现以下10个方面：

1. 所得税税率较低。合营企业所得税率33%（含地方所得税



3%)，不但比经济发达国家一般是50%上下的税率水平低，而且低于大多数发展中国家，比东欧的几个社会主义国家（民主德国60%、波兰50%、匈牙利40%）也低。外国企业除了其中少数利润特大的，所得税负担率接近50%以外，一般企业负担率都在32.5%以下，也低于许多国家。外国预提税税率一般为20%至30%，我国规定20%的税率，相比也是较低的。

2. 减免所得税的期限长、幅度大。合营期10年以上的新办合资企业，从开始获利的年度起，头2年免征所得税，后3年减半征收。这样，前5年的所得税负担率只有9.9%，比低税的香港还低得多。即加上汇出利润的所得税，负担率也只有18.91%。外国企业从事农、林、牧、采矿等低利行业，头一年免征所得税，后2年减半。这同南斯拉夫没有免税期、罗马尼亚减免税期只有3年相比，我国的优惠也是较宽的。

3. 引进国外先进技术有更宽的优惠。为发展农、林、渔、牧生产，用于科学研究，开发能源交通，节约能源及防治环境污染和开发重要技术领域所提供的专用技术，收取的使用费减按10%税率征收所得税。

4. 对国际的优惠贷款，利息免征所得税。

5. 通过租赁贸易的方式引进技术设备享受一年的减免税优惠。

6. 允许固定资产加速提取折旧。除了房屋、建筑和其他固定资产的折旧年限比国内企业缩短外，对确有特殊原因的，还允许加速折旧。

7. 合营企业外资分得的股利再投资享受40%的退税优惠。

8. 合营企业在国外缴纳的所得税准许抵免。

9. 工商统一税困难，减免。

10. 实行区域性的税收特殊优惠。

对外税收的优惠还不止这些，以上10个方面只是举其主要的。这些税收优惠措施几乎全部包罗了外国好的做法。实施的结果，有