

朱洪仁 著

国际税收

GUOJISHUISHOUCHOUHUA

筹划

0.42



上海财经大学出版社

国际税收筹划

朱洪仁 著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际税收筹划/朱洪仁著. —上海:上海财经大学出版社, 2000. 1

ISBN 7-81049-396-5/F · 333

I. 国… II. 朱… III. 国际税收-税收管理 N. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 58058 号

GUOJI SHUI SHOU CHOUHUA

国际税收筹划

朱洪仁 著

责任编辑 王 芳 封面设计 房 洁

上海财经大学出版社出版发行

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海浦江装订厂装订

2000 年 3 月第 1 版 2000 年 3 月第 1 次印刷

850mm×1168mm 1/32 12.125 印张 304 千字

印数:0 001—3 000 定价:22.00 元

序

自从近代跨国公司出现以来,一方面,有关国家征税当局要向跨国投资者分别征税,于是,就产生了国际税收;另一方面,跨国投资者由追逐税后利润最大化的利益所驱动,为了追求国际纳税义务最小化,于是,又有国际税收筹划应运而生。国际税收和国际税收筹划正如一对孪生姐妹,几乎同时降临于这个世界。其中,国际税收早已形成为一门学科而被广泛传播,并且得到不断发展;而国际税收筹划尽管被一些跨国纳税人所尝试和实践,但是由于并不符合征税当局的意愿,以致长期处于一种若明若暗的暧昧地位。

其实,国际税收筹划作为跨国纳税人事先制定的、用于减少国际纳税义务的跨国投资经营计划,本是个一般概念,关键在于究竟是利用什么手段去进行筹谋策划。例如,它是采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿凭证,以及进行虚假的纳税申报等非法逃税的手段,还是通过诸如选择和变换企业的组织形式、财务处理、经营方式和经营地点等合法避税的手段?因为这两类性质截然不同的手段,都同样可以为实现减少国际纳税义务这个相同目的,而被用来进行其跨国的税收筹划。在今天的法制社会中,任何非法行为都会遭到法律的严肃惩处,对于上述用非法逃税手段从事国际税收筹划,自然也会无例外地为各国税法所禁止。至于用合法的避税手段从事国际税收筹划,在政府当局未制定出相应的反避税法条款以前,则并不能等同于违法行为而加以处理,然而它终究又不是各国征税当局所乐于接受的。于是,随着避税与反避税斗争朝着日益

复杂的方向进一步发展,20世纪80年代末以来,原来被认定为一般地错用和滥用税法行为的这一具有某种中性概念的避税定义,开始被一种新的带有明显贬意的避税新定义所取代。即认为,它是跨国纳税人有意识地利用税法漏洞、特例和缺陷,说明白一点,也就是通过钻税法空子去规避或减轻其国际纳税义务的行为。接着,甚至有人又提出“节税”的概念,力图把它从“避税”中分离出来,论证“节税”、“逃税”之间存在的联系和区别,将它们之间基于同样有助于跨国纳税人实现其减少国际纳税义务的目的而联系起来;但是,它们的区别,除逃税违法以外,避税虽然合乎法规,但有悖法理,而节税则既合乎法规,又符合法理。举例来说,卷烟的税率规定得较高,是为了限制人们吸烟;开征环境税,是为了促使人们保护生态环境。现在有一个跨国纳税人,出于减少或回避国际纳税义务的目的,如果作出不生产卷烟而生产另一种税率较低的无害产品,或者生产经过改革的绿色新产品去取代污染环境的老产品的筹划抉择,鉴于这一类抉择不仅合法而且又合理,应被认定是节税。如果他的筹划是选择在一个税率相对较低的国家去投资生产卷烟,或者是选择在一个不课征环境税的国家去投资生产有害于大气和水流的原有老产品,鉴于这类抉择虽然合法但并不合理,因此,应该被认定为避税。从各国政府对国际税收筹划的认同态度来说,通常将会是鼓励节税而不提倡避税;但从专门接受纳税人委托进行国际税收筹划的各国注册税务师和会计师的态度来说,则除了采取节税手段以外,并不忽视避税的合法性。以上种种认识上的分歧,使得国际税收筹划在其原有的暧昧地位以外,更增添了一层神秘色彩,以致迟迟难以形成为一门独立的学科。

人们由于各自所处的地位和立场不同,对待同一事物的好恶和认识往往会存在差异,这本来是不足为怪的,但是,客观真理只能是一条,要追求真理,却不是简单的事。它既要具有冲破重重思想阻碍的无上勇气,又要付出探究客观事物内在规律性的百折不

挠的坚定毅力。而现在,国际税收筹划这个客观存在的事物,在经历长时间徘徊以后,终于被揭掉了笼罩在它面孔上的那层朦胧的面纱,被作为一个独立领域进行开拓研究,并以书本的形式公开问世了!应该说,这是本书作者的一个重要贡献。

如同本书第三编国际税收筹划编头序中所述:“纳税人减轻税收负担的方法可以是合法的,有人称之为避税;也可以以一种不合法的手段来达到目的,即逃税。”“纳税人的行为必须不触犯法律,不受到法律起诉。为此,税收筹划必须具有完全合法的机制。这是讨论税收筹划最重要的前提。”这里表明作者对于国际税收筹划,并不倾向于采取那种狭义的节税观点,而是明白无误地认同利用避税手段所进行的筹划,只要这种筹划不与有关国家已经颁布的反避税条款相抵触。至于作者所持的这种观点是否能为各方面人士所接受并不要紧,完全可以让大家去争议,错了可以再修正,因为真理总是愈辩而愈明的;敢于大胆亮观点,总比态度暧昧、不鲜明要好。本书的框架体系方面,则是顺着以下思路展开的:基于生产决定分配的原理,首先,从国际经济中生产要素的流动,一般论述了它的税收原理;其次,再由税收原理进入国际税收中的主要问题,即国际双重征税及其免除的双边协定诸内容;然后,集中主要篇幅分章详细阐明国际税收筹划的有关基本概念、途径,以及利用对外经济活动中的不同组织形式与企业结构,去减少纳税义务的多种具体筹划及其界限,其中经常运用案例进行剖析,更是本书的突出特点;最后,再概略涉及同国际税收筹划有关的各主要国家的涉外税制状况。以上框架体系有其一定的逻辑思维合理性,是一种有益的探索,当然并不排除将来在此基础上作出进一步的优化。关于国际税收筹划的具体内容,也热切期望随着本书的修订,在理论和实践上得到继续充实和系统化。

随着经济全球化的不断深入,以及我国重返世界贸易组织,我国的跨国企业面临着新的挑战 and 机遇。而国际税收筹划是跨国经

营活动中一项不可忽视的内容,且其内涵随着国际经济的发展必然还会不断扩大。因此,开展对国际税收筹划的研究和探索,无疑对企业的全球化经营具有十分重要的现实意义。

本书作者朱洪仁副教授早期从事外国经济研究和期刊编辑工作,后来转向国际税收的研究和教学,其间还曾前往苏联访问交流。朱老师一向刻苦钻研,敬业执着,建树颇多,本书的出版就是他多年潜心研究的成果。希望他在以后的财税理论研究和教学工作中多出成果,多做贡献。

中国税务学会理事 葛惟熹
上海财经大学教授

1999年7月

前 言

随着经济国际化的不断深入,开放经济以及国际贸易、国际资本和劳动力流动深刻地影响到各国的税收政策和税收政策的效应。越来越多的经济学家和企业家开始对国际税收问题进行研究,其中包括跨国纳税人的课税问题、各国间的税收分配、共同市场的财政协调、避税与反避税、国际税收筹划等。这便是本书出版的一个鲜明的时代背景。

我自1986年参与由葛惟熹教授主编的《国际税收教程》(后再版易名为《国际税收学》)后,投身于国际税收的教学和科研工作。我对国际税收问题的兴趣,是多年来受到葛惟熹教授的教诲和启发所形成的。长期的科研和教学实践使我萌发了一个想法,如何把国际税收与对外经济活动的实践联系起来,融为一体,撰写一本有关国际税收筹划的书。随着对国际税收问题研究的逐步深入,学术认识的不断提高,以及与国外同行交流的增加,特别是我国对外开放的不断扩大,这个愿望更加强烈了,而我校“211工程”的课题立项终于使我的愿望得以实现。

本书试图从税收学和法律学的角度,对国际经济中的税收和税收筹划问题进行理论和方法上的探索,使读者对经济国际化条件下实现全球税收负担优化的机制,以及各国的税收制度有一个较为深刻的认识。

本书围绕着国际税收筹划的理论和方法展开,共分四编:

第一编是国际经济的税收原理。本编扼要介绍了世界上主要

国家的税收理论和政策、国际税收的主要理论和范畴,以及国际经济活动中课税主体的特征。

第二编是国际双重征税的产生和避免。本编重点讨论了国际间对所得和一般财产价值课税制度的协调,其中包括各国避免国际双重征税的立法、协调国际双重征税的方法,以及国际税收协定的签订和作用。本编列举了很多国家税收协定的有关规定,特别是对投资所得的限制税率,作了比较详尽的说明。

第三编是本书的核心部分,提出了国际税收筹划的共同原则。国际税收筹划分为公司国际税收筹划和个人国际税收筹划。本编详细阐述了国际经济活动中不同组织形式国际税收筹划的原理,并列举了大量相关的案例。最后,提出了国际税收筹划的界限和可行性。

第四编是各国涉外税收概览,列举了部分国家的涉外税收政策。

本书在体系设计上,既考虑到各个部分内容的相对独立性,又注重相互间逻辑上的内在联系,使其形成一个统一的整体。本书所用的分析方法是已学过《国际税收学》、《税收学》的任何读者都能掌握的。

在写作中,我参阅借鉴了国内外很多学者的论著、论文等科研成果,特别是现代信息技术中的因特网,为本书资料的收集提供了难以言喻的广阔天地。

本书所引用的最新资料年度为1998年。当然,在本书付梓后,个别国家的税收政策会出现一些变化,但是,本书所阐述的国际税收筹划的基本原理不会失去其意义。

必须指出的是,依法纳税是每个纳税人的应尽义务。研究国际税收筹划的原理与守法不应有任何冲突,本书的每一章节可能会给那些希望合法地优化税收负担的纳税人带来启迪,而那些置税法于不顾的纳税人应特别注意阅读本书中有关税收犯罪的法律责

任。

我指导的研究生章湘云和王劲颖参与了本书第四编中部分内容的撰写。

我希望本书能对从事对外经济活动的企业管理人员、税收专业人员、财经院校的学生有所启发和帮助,并恳请专家、学者和广大读者不吝赐教,便于我以后对本书的修订。

我要特别感谢葛惟熹教授冒着七月的酷暑,在百忙之中审阅了全书,并为本书写序。

我还要感谢裘逸娟教授对本书的审阅,以及上海财经大学出版社的领导和编辑为本书的出版所做的大量工作。正是由于他们的努力,本书才能如此顺利地与读者见面。

最后,我要感谢曾热情帮助过我,使我得以完成本书的所有朋友。

朱洪仁
1999年7月

目 录

序	葛惟熹 (1)
前 言	(1)

第一编 国际经济的税收原理

1 现代国际经济的税收理论和政策特征	(3)
1.1 西方主要国家的税收理论和政策	(3)
1.2 国际经济中的税收负担水平	(11)
1.3 国际经济中各国税制的协调前景	(12)
1.3.1 增值税和消费税的协调	(13)
1.3.2 公司所得税的协调	(15)
2 对外经济活动中的税收	(18)
2.1 国际税法的主要范畴	(18)
2.1.1 税法概述	(18)
2.1.2 国际税法的统一范畴	(22)
2.2 对外经济活动中各类所得的税收	(25)
2.2.1 对外经济活动业务所得的主要类型及其税收	(26)
2.2.2 现代商业中的税收风险	(27)

3 直接税和间接税的理论观点	(29)
3.1 直接税:居民管辖权原则和地域管辖权原则	(29)
3.2 间接税.....	(34)
3.2.1 增值税:目的地原则和来源地原则	(34)
3.2.2 关税.....	(37)
4 国际经济中经营活动的形式及其课税主体特征	(42)
4.1 经营活动的课税主体.....	(42)
4.2 个人所得税的课税主体.....	(43)
4.3 公司所得税的课税主体.....	(50)
4.4 混合型的经营形式.....	(52)
小结	(55)

第二编 国际双重征税的产生和避免

5 国际双重征税	(59)
5.1 国际双重征税的基本类型.....	(59)
5.1.1 法律性国际双重征税.....	(59)
5.1.2 经济性国际双重征税.....	(62)
5.2 各国税法中免除国际双重征税的立法措施.....	(63)
5.3 免除国际双重征税的三种基本方法.....	(66)
6 国际税收协定	(84)
6.1 国际税收协定概述.....	(84)
6.1.1 国际税收协定的发展历史.....	(84)
6.1.2 国际税收协定的分类.....	(90)
6.2 国际税收协定的主要内容.....	(93)
6.2.1 协定的使用范围.....	(93)

6.2.2	协定基本用语的定义	(103)
6.2.3	对各类所得和一般财产价值划分税收管辖 权的規定	(108)
6.2.4	国际双重征税免除的规定	(132)
6.2.5	特别规定	(132)
小结		(138)

第三编 国际税收筹划

7	对外经济活动税收负担最小化的主要途径	(143)
7.1	逃避税收和违反税法所承担的法律責任	(143)
7.1.1	逃避税收和税收犯罪的规模	(143)
7.1.2	税收违法的法律責任	(145)
7.1.3	各国制止逃税的措施	(146)
7.2	国际税收筹划是经济主体税收负担最小化的 合法方法	(150)
7.2.1	公司国际税收筹划	(150)
7.2.2	个人国际税收筹划	(151)
8	对外经济活动的组织形式及其税收特征	(154)
8.1	商品和劳务的出口	(154)
8.2	在国外有限出场,避免构成常设机构	(158)
8.3	建立驻外国的分公司(分支机构)	(162)
8.4	建立国外独立的机构——子公司	(165)
8.5	由国外控股公司控制的外国公司集团	(168)
8.6	收购运转中的外国公司	(171)
8.7	组织合资企业	(174)

9 跨国公司的内部企业结构	(177)
9.1 跨国公司的金字塔型结构及其税收影响	(177)
9.2 离岸公司及其在跨国集团中的作用	(178)
9.3 基地离岸公司	(182)
9.4 跨国集团兰克·施乐公司的组织结构体系	(183)
10 对外经济活动的税收筹划	(186)
10.1 驻国外生产企业的生产活动	(186)
10.2 商品的进出口业务和贸易基地公司	(190)
10.2.1 销售基地公司	(190)
10.2.2 采购基地公司	(192)
10.2.3 基地公司的转让价格	(193)
10.3 国际金融业务	(200)
10.3.1 股息的汇回和控股基地公司	(201)
10.3.2 内部企业的信贷和金融基地公司	(215)
10.3.3 国外投资和投资基地公司	(226)
10.3.4 离岸银行活动	(229)
10.4 国际知识产权的转让和专利基地公司	(231)
10.5 国际服务贸易和服务基地公司	(237)
10.6 国际运输和离岸船运公司	(243)
10.7 电子商务和因特网免税区	(250)
11 公司国际税收筹划的界限和可行性	(254)
11.1 抵制国际税收筹划中非法行为的必要性和方法	(254)
11.2 限制避税地业务的法规	(257)
11.3 公司的税收居民地位	(261)
11.4 转让定价	(262)

11.5	内部企业间的贷款·····	(270)
11.6	反滥用税收协定·····	(274)
11.7	情报交换和税务行政协作·····	(281)
11.8	外汇管制和防止财政性移居·····	(283)
12	个人国际税收筹划的特征·····	(285)
12.1	个人所得税的最小化·····	(286)
12.2	财产、财产所得、遗产和赠与的税收最小化·····	(291)
12.3	消费税的最小化·····	(298)
12.4	预提所得税的最小化·····	(301)
12.5	个人国际税收筹划的界限和可行性·····	(302)
	小结·····	(305)

第四编 各国涉外税收概览

13	美国涉外税收·····	(311)
13.1	个人所得税和公司所得税·····	(311)
13.2	对外国税收抵免的规定·····	(312)
13.3	对离岸投资公司的规定·····	(314)
13.4	防止转让定价避税的措施·····	(314)
13.5	美国涉外税收优惠·····	(315)
13.6	美国对外税收协定·····	(315)
14	日本涉外税收·····	(319)
14.1	个人所得税·····	(319)
14.2	法人税·····	(320)
14.3	反避税措施·····	(321)

15 英国涉外税收	(323)
15.1 个人所得税.....	(323)
15.2 公司所得税.....	(329)
16 法国涉外税收	(332)
16.1 个人所得税.....	(332)
16.2 公司所得税.....	(337)
17 德国涉外税收	(341)
17.1 个人所得税.....	(341)
17.2 企业所得税.....	(341)
18 荷兰涉外税收	(344)
18.1 个人所得税.....	(344)
18.2 公司所得税.....	(345)
18.3 投资入股免税.....	(346)
18.4 集团公司规定.....	(347)
19 欧洲联盟的税务合作	(348)
19.1 双边协议程序.....	(348)
19.2 受法律约束的税前信息协议.....	(349)
19.3 仲裁协议程序.....	(350)
20 澳大利亚涉外税收	(352)
20.1 个人所得税.....	(352)
20.2 公司所得税.....	(353)
20.3 对国外税收的抵免.....	(353)

21 新加坡涉外税收	(354)
21.1 个人所得税.....	(354)
21.2 公司所得税.....	(355)
21.3 涉外税收优惠.....	(355)
22 越南涉外税收	(357)
22.1 个人所得税.....	(357)
22.2 利润税.....	(358)
22.3 进出口关税.....	(359)
22.4 预提税.....	(359)
22.5 营业税与特别消费税.....	(359)
22.6 出口加工区.....	(360)
23 印度涉外税收	(361)
23.1 个人所得税.....	(361)
23.2 公司所得税.....	(362)
23.3 关税.....	(362)
23.4 预提税.....	(363)
23.5 自由贸易区.....	(363)
参考文献	(365)