

GUOJI SHUISHOU

国际税收

梁蓓 罗勇翔 编著

对外经济贸易大学出版社

国际税收

梁 蓓 编著
罗勇翔

对外经济贸易大学出版社

(京)新登字 182 号

图书在版编目(CIP)数据

国际税收/梁蓓,罗勇翔编著. —北京:对外经济贸易大学出版社,2003

ISBN 7-81078-271-1

I. 国… II. ①梁…②罗… III. 国际税收—高等学校—教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 077732 号

© 2003 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

国 际 税 收

梁 蓓 罗勇翔 编著

责任编辑:王汉民

对外经济贸易大学出版社

北京市朝阳区惠新东街 12 号 邮政编码:100029

网址:<http://www.uibep.com>

北京市山华苑印刷有限责任公司印装 新华书店北京发行所发行

成品尺寸:140mm×203mm 11.5 印张 298 千字

2003 年 10 月北京第 1 版 2003 年 10 月第 1 次印刷

ISBN 7-81078-271-1/F·165

印数:0001—5000 册 定价:20.00 元

前 言

国际税收关系是国际经济关系中一个重要的组成部分。19 世纪末至 20 世纪初开始,随着国际经济交往的不断发展,资本的国际性流动、劳务的提供及科学技术的交流等,都使各种投资所得和营业所得的实现越来越多地超越国家的范围。

国际税收不是一种独立的税种,而是国家税收在国际范围内的运用,它所涉及的领域要广于税收,它所反映的是在经济交往过程中,国家与国家之间因行使各自的征税权力而发生的税收分配关系。由于国家之间税收关系的存在,而且超越了原来意义的税收分配范围,所以引起了许多国家之间的税收权益的协调问题。而各个国家所选择的税收管辖权又不尽相同,导致这种关系更为复杂。鉴此,我们有必要对国际税收问题进行全面系统的研究与论证,从而为国家政策的制定提供理论和现实的依据。

本书从开放经济条件下的国际税收关系出发,系统地介绍了国际税收的主要问题,包括税收管辖权、国际重复征税及其减除方法、国际避税及其应对方法、国际税收协定、涉外税收制度、国际税收发展的动向与趋势、跨国公司的税负最小化和转让定价策略等。从国际税收的基本知识入手,对现行的国际税收规范以及我国的相关税收法规作了详尽的介绍,内容丰富,材料翔实,并进行了大量的案例分析,从理论和实践两个方面对国际税收所涉及的问题进行了全面的阐述和论证。

本书第一作者自 1993 年开始即从事国际税收的教学与研究工作,迄今已整整十年。因此,此书的出版是第一作者十年来教学经验的总结和成果。

本书的具体分工如下:第一章、第二章、第六章、第七章、第八

章由梁蓓编写,第三章、第四章、第五章由罗勇翔编写。

本书是一部研究性的专著,尝试了理论讨论和经验检验相结合的方法。作者希望,它的出版能够有助于读者增进对国际税收问题的了解,同时也能够对国家政策的制定有一些参考价值。由于作者水平有限,书中难免存在不足之处,敬请读者批评指正。

作 者

2003年8月于惠园

目 录

第一章 开放经济条件下的国际税收关系	1
第一节 国际税收的渊源与研究内容	2
第二节 国际税收的基本要素	11
第二章 国际重复征税的产生与避免	37
第一节 税收管辖权	37
第二节 国际双重征税	47
第三节 国际税收抵免	72
第三章 国际税收协定	87
第一节 国际税收协定概述	87
第二节 国际税收协定范本的基本内容	92
第三节 中国对外税收协定的实践	106
第四章 涉外税收制度	112
第一节 涉外税收负担原则	112
第二节 涉外税收优惠政策	115
第三节 中国的涉外税收制度	124
第五章 国际税收发展的动向与趋势	135
第一节 未来的国际税收环境	135
第二节 电子商务下的国际税收	148
第三节 国际税收恶性竞争及其对策	157
第六章 跨国公司税负最小化	165
第一节 国际避税的基本概念	165
第二节 国际避税与逃税产生的动机	169
第三节 国际逃避税的基本方式	174
第四节 反国际避税的措施	198

第五节 跨国公司的税收筹划·····	213
第七章 国际避税地及其避税模式·····	240
第一节 国际避税地概述·····	240
第二节 避税地的国际避税模式·····	253
第八章 跨国公司的转让定价策略·····	279
第一节 跨国公司中的转让定价·····	279
第二节 跨国公司的转让定价系统·····	303
第三节 转让定价与国际避税·····	327
第四节 国际收入与分配·····	340
参考文献·····	359

第一章 开放经济条件下的国际税收关系

由于国家之间税收关系的存在，而且超越了原来意义的税收分配范围，所以引起了许多国家之间的税收权益的协调问题。而各个国家所选择的税收管辖权又不尽相同，导致这种关系更为复杂。国际税收与税收是既有联系，又有区别的两个范畴。国际税收首先是作为税收而存在的，具有税收的一般特征。但国际税收涉及的领域要广于税收，它所反映的是在经济交往过程中，国家与国家之间因行使各自的征税权力而发生的税收分配关系。

因此，国际税收（international taxation）是两个以上的国家，在对跨国纳税人行使各自的征税权力的过程中所发生的国家与国家之间的税收分配关系，它是一种超越国境的税收分配。

例如，A 国的 M 公司（母公司），投资到 B 国子公司 m1 和 C 国子公司 m2，这样，M 公司的所得就形成了跨越 A、B、C 三国的事情，于是 M 公司就成为跨国纳税人。它既要自己以自己在 A 国的所得纳税，同时 m1，m2 也要在 B 国、C 国纳税，甚至于 m1 和 m2 的所得在上交到 M 公司后（按投资比例上交）还要在 A 国纳税。这样，就会出现两个方面的关系：一是各国政府同跨国纳税人的关系。各国政府有权在自己政权管辖的范围内对纳税人征税，但由于纳税人成为跨国纳税人，政府与纳税人的关系就比较复杂了。是否征税，征多少税，关系到有关国家的财政收入和纳税人的税负水平。二是有关国家之间的税收利益关系。如果 A 国向跨国纳税人多征了税，就可能影响 B 国、C 国的税收收

人；若是 C 国向跨国纳税人多征了税，A 国和 B 国征的税就会减少。

由此可见，国际税收不是一种独立的税收，而是国家税收在国际范围内的运用。跨国纳税人是国际税收的一个关键因素。国际税收的实质是国家与跨国纳税人之间的征纳关系，和国家与国家之间的税收分配关系有本质的不同。国际税收不仅包括了国家税收的分配关系，而且还包括同样拥有政治权力、相互独立的国家之间的税收分配关系。正因为如此，才使国际税收的内容变得复杂而丰富。

国际税收关系是国际经济关系中一个重要的组成部分，尤其是自 19 世纪末至 20 世纪初开始，随着国际经济交往的不断发展，资本的国际性流动、劳务的提供及科学技术的交流等，引起各种投资所得和营业所得的实现越来越多地超越国家的范围。

第一节 国际税收的渊源 与研究内容

一、国际税收的产生与发展

（一）国际税收的产生

税收是一个经济范畴，也是一个历史范畴，它的发展是受社会生产力发展水平制约的；国际税收比税收的历史要短得多，它是国际经济交往发展到一定历史阶段的产物。在奴隶社会和封建社会，由于生产力水平低下，生产的食物只能自给自足，没有剩余的产品出卖，在这种封闭的自然经济条件下，也就不可能有跨国界的生产经营活动。

随着社会生产力的发展，人类历史从封建社会进入到资本主

义社会。资本主义社会的经济是商品经济，其标志是生产力水平的提高，设备的先进，生产的产品有剩余。因此，生产者的目的是为了出售商品而进行生产，这样生产者或商品的供应者对市场的依赖性就很强。劳动生产率水平越是提高，商品生产越是发达，它所需的市场就越大越多。当国内市场满足不了这一需求的时候，商品流通就必将跨出国界，从国内市场扩展到国外市场。当这种国际流通是个别现象时，尚不会出现税收的问题，但当人类社会进入机器工业时代，生产力水平大幅度提高，商品输出开始增加。商品流通进入国际市场，将税收引进了国际轨道。由于19世纪70年代开始的第二次技术革命，使得各国对国际市场的争夺更加激烈，各国都将税收作为保护本国经济和争夺世界市场的有力武器，相互间展开了“关税战”，纷纷建立“关税壁垒”，缔结“关税同盟”，税收的国际关系问题就成为世界各国十分关注的国际问题。但是，此时的国际税收关系只涉及对流转额的课征，如关税。而流转额课税是按收入实现地交纳，不会造成复杂的财政利益的纠纷。因此，这时尚未形成国际税收。

原始的关税是国际税收起源的典型形态，在货物进出国境时，它承担了国家之间税收分配的功能。随着国际经济贸易活动的发展，资金、技术和劳务在国际上的流动，致使纳税人的所得、收入来源没有固定的地域界限。当一个纳税人的收入来源于多个国家时，由于不同的国家采取不同的税收管辖权，往往导致多个国家同一笔跨国所得行使征税权。在这种情况下，一个国家对征税权的运用，必然会影响其他相关国家的经济利益，形成了国家与国家之间的税收分配关系。当资本主义进入到垄断时期，资本输出成为资本主义的特征，许多垄断组织在日益加强对市场控制的同时，把大量的资本向国外输出，争夺有利可图的投资场所。这时，许多纳税人的生产经营活动跨出了国界。尤其是在第二次世界大战后，世界上出现了第三次科学技术革命，社会生产力以更高的速度发展，国际分工进一步加深，国际投资等国际经济技

术交往更加频繁。在这种情况下，跨国的经济活动增加，跨国的收入在增加，出现了众多的跨国纳税人，跨国纳税人在两个或两个以上的国家内取得收入，面临着对多个国家纳税的问题，而有关国家由于某些概念不同，产生了对跨国纳税人的重叠征税问题，进而导致了国家之间的税收权益的分配关系问题。这时才产生了国际间的税收。

综上所述，国际分工是产生国际税收的前提，纳税人所得的国际化使国际税收成为可能。

（二）国际税收的发展

国际税收的出现，距今只有不到 200 年的历史。国际协调是解决国际税收问题的基本方式，我们以国际税收的国际协调为标志，纵观国际税收的发展，可以将其划分为三个阶段。

1. 国际税收的萌芽阶段

在 1843 年比利时和法国签订全世界第一个双边税收协定以前，国际税收是处于一个萌芽阶段。在这个时期，所得税已经创立。一些纳税人的活动跨出了国界，随之而来的国际税收问题已经出现了。但这时纳税人所得的国际化还没有成为一种普遍现象，相关国家之间的财权利益矛盾还处于个别的、偶然的、不太重要的状态，所以，在这个阶段，对国际税收问题的处理，一般是从一国的角度，针对国际间的税收问题，单方面做出一些有关的规定。

2. 非规范化的税收协定阶段

国际税收涉及到国家与国家之间的关系，只靠一国单边解决是不够的，尤其是随着纳税人所得的国际化成为普遍现象以后，单边解决国际税收的做法基本上就失去了其存在的价值。以 1943 年比利时与法国签订互换税收情报的双边税收协定为标志，国际税收进入了非规范化的税收协定阶段。在这个时期，有关国家针对出现的国际税收问题，经过双边或多边谈判，共同签订书

面的协议，来协调相互间在处理跨国纳税人征税事务和国家间税收权益时的关系。这种由有关国家政府共同签订的书面协议，就是国际税收协定。由于国际税收协定能够解决国际税收中的一些问题，进而处理好有关国家间的财权利益关系，许多国家之间纷纷签订了税收协定。然而，这个时期内签订的国际税收协定，都是有关国家根据各自的情况签定的，由于认识上的不统一，所签协定的内容和格式不是规范化的。

3. 税收协定的规范化阶段

在国际税收的实践中，许多国家感到，国际税收协定作为国际公法的一个重要组成部分，应该实行规范化。在国际税收双边协定出现后的 100 多年里，有关国家不断总结经验，税收协定由单项向综合、从双边向多边发展，逐步趋于规范化。1921 年，国际联盟根据 1920 年布鲁塞尔国际财政会议的要求，开始组织研究国际双重征税问题，在 1935 年和 1943 年制定了几个关于国际税收协定的范本，为国际税收协定的规范化奠定了很好的基础。

第二次世界大战以后，以 24 个主要资本主义国家为成员国的经济合作与发展组织（OECD，以下简称经合组织）于 1963 年公布了《关于对所得和财产避免双重征税协定范本》（Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital），这个范本的公布，标志着国际税收协定进入了规范化阶段。1977 年，经合组织公布了经过修订的新的协定范本。联合国为了解决发展中国家与发达国家在国际税收中出现的一些问题，于 1979 年通过了《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》（Model Convention for the Avoidance of Double Taxation between Developed and Developing Countries）。经合组织的范本和联合国的范本，是国际间处理国际税收关系经验的总结，标志着国际税收的发展进入了较成熟的阶段。

在 20 世纪 70 年代以后，更多的国家积极从事国际税收协定

的签订活动。据 1997 年统计, 全世界 187 个国家签订的双边税收协定已经有 3500 多项, 其中近 50% 是发展中国家与发达国家之间签订的。在发达国家中, 美国、英国、日本和德国等国家对外签订的协定最多。我国从 1983 年起到 1999 年 10 月止, 已经同 61 个国家签订了关于避免对所得双重征税协定, 今后还将同更多的国家签订税收协定。

二、国际税收关系的基本内容

国际税收所涉及的范围很广, 主要包括如下几个方面: 税收管辖权及其协调, 国际重复课税的缓解或消除, 如何协调国家与国家之间的税收关系和消除对非居民的税收歧视, 防止国际逃税的方法与措施, 国际避税与反避税, 国际税收协定, 鼓励国际投资的税收优惠措施, 对国际间关联企业的征税措施, 国际税务合作等等。

(一) 税收管辖权的选择与协调

税收管辖权是一国政府在税收领域的主权, 即一国政府行使主权课税方面所拥有的管理权力。它是国际税收关系中一个带根本性的问题, 由此引发国际税收关系中一系列的其他问题。

税收管辖权包括居民管辖权和地域(来源地)管辖权两种基本形式。一个国家行使税收管辖权的原则是, 在不违背国际法和国际条约规定的前提下, 各国政府都可以自由选择税收管辖权。因此, 要理顺国际税收中的各种关系, 最终的出路在于协调各国的税收管辖权, 理想的模式是在世界范围内统一实施相同的税收管辖权。但实际上不可能做到这一点, 其原因是: 一方面由于在政治上没有超越国家的权力机构; 另一方面在经济上各国的经济发展水平又相差很大, 发达国家倾向于实行居民管辖权, 发展中国家倾向于实行来源地管辖权。所以, 要使税收管辖权完全统一起来, 是办不到的。只有通过相互协调, 才能逐步缩小其差

别，以促进国际上税收利益分配格局的合理化，并促进世界经济的发展和繁荣。

（二）国际间双重征税的缓解和消除

国际双重课税是指两个或两个以上国家，对从事跨国经济活动的同一纳税人所发生的同一征税对象同时征收相同或相似的税收，即发生了重叠征税。国际双重课税是各国税收管辖权交叉的结果，它对国际经济的发展产生不利的影响：一方面由于国际双重征税加重了跨国投资者的实际负担，不利于资金的国际流动和运用；另一方面国际双重征税影响商品、劳力、人才和技术的国际流动，对国际资源配置产生阻碍。所以，缓解乃至消除国际双重征税，是国际税收关系中最为实际的问题。

要避免国际间双重课税，一是可以采取单边免除方法，即一国政府单方面采取措施，免除本国纳税人的双重负担，而不需要取得对方国家的同意。二是可以采取双边免除方式，即两个国家之间通过签订双边税收协定协调双方各自的跨国纳税人的税收负担，免除国际双重征税。

（三）国际避税与反避税

国际避税是指纳税人以不违法的手段跨越国境，通过人或物的流动或不流动，来达到减少或免除纳税的目的。换言之，国际避税并不是一种违法行为，而是利用了各国在税法规定上的缺陷。因此，在税收的征管活动中，对税务当局而言国际避税是一个十分棘手的问题。

由于国际避税影响各国政府的财政收入，因此，各国都采取积极的措施，对国际避税加以防范和制止。这被称为反避税。反避税的主要措施有：

第一，从纳税义务上制定具体措施。如税法中规定与纳税人有关的第三者必须提供税收情报，或纳税人某些交易的价格必须

得到政府部门的认可和同意等。

第二，不断调整和完善税法。如取消延期纳税，限制关联企业之间通过转让价格进行避税，控制子公司海外经营利润长期滞留在避税地等。

第三，强化税收的征收管理。如成立专业的反避税机构，加强对纳税人银行账户的审查等。

第四，加强国际税收合作。如开展国家之间的税收情报交换，或由国际税收组织牵头，开展多边国际避税防范措施等。

（四）国际税收协定

国际税收协定是指两个以上的主权国家，为了协调相互之间在处理跨国纳税人征税事务和其他方面的税收事务，依据国际关系准则，所签订的一种协议或条约。税收协定属于国际法中“条约法”的范畴，它对当事国具有同国内法效力相当的法律约束力。

世界上最早的税收协定是 1843 年比利时和法国政府签订的税收协定。该协定主要是为了解决两国政府在税务问题上的相互合作和情报交换等问题。100 多年以来，为适应国际税收关系不断发展的需要，国际税收协定从单项向综合、从双边向多边迅速发展。特别是 20 世纪中叶以来，国家与国家之间签订税收协定十分普遍，范围不断扩大。据统计，目前国际上已经生效的税收协定有 2000 多个，并且形成了具有世界性意义的两个国际性税收协定范本：由联合国专家小组提出的《发达国家与发展中国家避免双重征税的协定范本》（简称联合国范本，下同）和由经合组织提出的《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》（简称经合组织范本，下同）。两个范本的内容、结构大体相同，用以指导各国税收协定的签订。下一步的目标，应以最终形成世界各国共同承认的国际税收公约为方向，充分发挥税收协定在调整国际税收关系中的规范作用。

（五）国际收入和费用的分配

国际收入和费用的分配，是指跨国纳税人（关联企业）的收入和费用的分配原则和方法。通常而言，一个跨国公司的总机构同其分支机构之间，母公司同子公司之间，以及同一跨国公司内部一个分支机构或子公司同其他分支机构或子公司之间，都是互有关联的，这些都被称之为关联企业。

跨国关联企业集团以本身利益最大化为目标，对其国际收入和费用的分配进行全盘考虑，利用各国税制存在的差异，使其收入在最有利的地点和时间获得，使其费用在最有利的地点和时间发生，借以逃避一部分应纳税款，获取更大的经济利益。其手段通常是利用各关联企业所在国所得税税率的高低差异，采取转让定价的方式来实现。由于关联企业的转让定价涉及到相关国家的税收收入，所以对此必须加以调整和规范。

（六）国际税收惯例

国际惯例属于国际法的主要渊源之一，它是指在国际交往中形成的一些习惯和先例。开始时为部分国家在实践中长期反复使用，后被世界各国所承认并沿用，具有一定的约束力。国际税收惯例是指世界各国在长期的税收交往中所形成的一些习惯和原则，包括无差异原则、优先原则、独占原则、分享原则和独立企业原则等。

1. 无差异原则。指对外国纳税人和本国纳税人实行平等对待，使两者在征收范围、税率和税收负担方面保持基本一致。当然，无差异原则并不意味着绝对平等，由于各国税制不同，有关规定相差很大，所以很难做到外国纳税人和本国纳税人所承担的税负绝对平等。不过，作为一项国际税收准则，无差异原则可以对相关国家起到约束作用。

无差异原则在税制结构大体一致的国家之间可以起到促进资本自由流动的作用。但在税制结构差异较大的国家，由于税负水

平的悬殊,很难起到促进资本自由流动的作用。所以,发达国家多愿意实行无差异原则,并将其作为本国制定涉外税制的基本原则,而发展中国家需要考虑本国的实际情况,在不违背国际惯例的前提下,确定对本国有利的涉外税收原则。

2. 独占征税原则。指在签订国际税收协定时,将某项税收客体排他性地划归某一国,由该国单独行使征税权力的一项原则,用以调整由国际经济活动产生的国家与纳税人之间的税收法律关系和国家之间的税收权益分配关系。

独占征税原则在国际税收实践中,一般是签订税收协议的双方明确将征税项目归属于收入来源国或纳税人居住国征税,另一国不再行使征税权,以此来解决重复征税的问题。如对营业所得的征税,通常规定对缔约国一方境内企业取得的所得只能由缔约国一方独占征税。又如对退休金的征税,通常只能由居住国或支付国征税。

3. 优先征税原则。指在国际税收关系中,确定将某项课税客体划归来源国,由来源国优先行使征税权的一项原则。

在国际税收实践中,尽管可以实行不同的税收管辖权,但是通常都偏重于运用来源地原则,因为对一个国家而言,采取来源地原则更直接、更有效。如果不承认收入来源地的国家优先征税,就无法对跨国纳税人在其他国家取得的收益予以课税,也无法行使优先征税的权力。因此,在签订国际税收协定时,通常规定对常驻代表机构的所得和非独立个人的劳务所得、董事费、表演家和运动员的所得,由来源国优先征税。

4. 税收分享原则。指在签订国际税收协定时,将某些课税客体划归缔约国双方,由双方共同征税的一项原则。它是国际税收协定冲突规范的内容之一。

在税收分享原则中规定的所得征税权,如对投资所得的征税权,既可以由居住国行使,也可以由来源国行使,这样各相关国家都有资格行使征税权。为了解决上述矛盾,税收分享原则规