
国际税收导论

邓子基 唐腾翔著



国际税收导论

邓子基 唐腾翔 著

经济科学出版社

一九八八年·北京

责任编辑：高续增

责任校对：王东萍

封面设计：卜建晨

版式设计：代小卫

国际税收导论

邓子基 唐腾翔著

经济科学出版社出版 发行 新华书店经销

华东印刷厂印刷

787×1092毫米 32开 8.25印张 180000字

1988年12月第一版 1988年12月第一次印刷

印数：0001—6000册

统一书号：4312·271 定价：2.20元

ISBN7-5058-0093-0/F·78

前 言

国际税收是一门新兴的学科。它的研究对象，有不同的表述，我们倾向于把它定义为，国际税收是研究各国政府同参与国际经济活动并具有纳税义务的人之间的税收征纳关系，以及由此形成的有关国家与国家之间的税收分配关系。由于参与国际经济活动的自然人或法人通常是跨国的纳税人，他们不只对一个国家负有纳税义务，所以上述定义可以概括地转述为，国际税收是研究两种相联系的税收关系：一是各国政府与其跨国纳税人之间的税收征纳关系，一是国家与国家之间的税收分配关系。这还可以进一步简略表述为，国际税收是研究各国涉外的税收征纳关系和由此而形成的国家之间的税收分配关系。这是因为跨国纳税人，不论是从事国外取得应税收入的本国人，还是在境内取得应税收入的外国人，都具有涉外的性质。

这样表述的定义有一个要点需要指明，那就是国际税收要研究的不仅仅是一种税收分配关系，而应当同时是两种相联系的税收分配关系。这是符合历史和逻辑的统一观的。

人类社会历史达300万年，税收历史有5000年。在税收产生以后的一个很长历史时期中，税收征纳关系只限于一国国境范围之内。随着跨国经济往来的增多和税制自身的发展，才出现对国外收入和对外国人收入这样具有涉外性质的征税问题。涉外税收是国家税收发展到一定历史阶段的产物，它

是国内税收的延伸和扩展。各国涉外税收的出现有先有后，但无论何时何地，一定的涉外征税活动总是反映着一定的涉外征纳关系。然而当涉外税收只在个别国家或少数国家首先出现时，还不存在税收的国际分配关系。只有随着经济国际化的发展，各国涉外税收征纳关系的交错，国家之间的税收分配问题才不可避免地产生了。国际税收既是各国涉外税收在国际关系上的反映，又是各国涉外税收的延伸和扩展。没有各国涉外的税收征纳关系，便没有国家之间的税收分配关系；如果不存在国家之间税收权益的分配，当然也就不存在各国涉外税收的国际协调。所以，国际税收对上述两种税收关系的研究是缺一不可的。

按照上述对国际税收研究对象所作的定义，国际税收研究的范围究竟应该包括哪些内容，由于观察问题的角度不同，大体上有两种看法。

第一种是从理论角度看，认为国际税收研究的税种范围应包含两大类：一类是商品课税制度；一类是所得课税制度。对商品课税是指对处在流通过程不同阶段的商品课征的税收，诸如关税、货物税、消费税、增值税、营业税等等，这类税种还可以延伸到非商品形态的流通税，如运输事业税、劳务税等。对所得课税是指对营业利润、资本利得、劳务所得和财产收益等各种所得课征的税收，如公司所得税、个人所得税、财产税、遗产税等等。

第二种是从历史角度看，认为关税的国际协调早已自成体系，约定俗成，国际税收的研究范围应专指所得课税制度。本书是按照历史形成的国际税收研究体系，把研究范围集中在所得课税制度上。

研究国际税收涉及的内容很多，主要有以下6个方面：

（一）税收管辖权问题。

税收管辖权问题是国际税收研究中一个带根本性的问题，国际税收的许多方面问题都是由此而产生的。

所谓税收管辖权就是征税权。它是国家权利的重要体现。任何一个主权国家，除受到国际法和国际条约规定的限制以外，都可以采取它认为最好的、最合适的原则来行使税收管辖权。也就是说，国家有权具体确定对什么人征税，征什么税以及征多少税。税收关系是税收管辖权的具体体现。

要理顺同国际税收有关的两种税收关系，根本的途径在于协调各国的税收管辖权。当前的现状是，在政治上没有超国家的权力机构，在经济上各国的发展水平又差别甚大，经济利益驱使着发达国家倾向于实行居民管辖权，发展中国家倾向于实行收入来源地管辖权。由于受资金流向的支配，发达国家在税收分配中居于有利的地位，要使税收管辖权完全一致起来，是办不到的。因而只能通过协调，达到逐步地缩小差别。国际税收的研究任务，要从建立国际经济新秩序的战略高度出发，从分析现实存在的不公正的国际税收关系入手，深入研究税收管辖权的原则问题和实际问题，促进税收权益分配结构的合理化，疏通国际的经济交往，推动整个世界经济的全面繁荣。

（二）国际双重征税的消除问题。

国际双重征税是各国税收管辖权交错的结果。它伴随着国际税收的出现而出现，同时随着各国所得税制的发展而变得愈益突出，给商品、劳务、资本、人员的国际流通带来了障碍。消除国际双重征税，乃是国际税收研究中的一个最重要、最突出的实际问题。

在税收管辖权的现存格局中，由于受资本基本流向的支

配，使实行居民管辖权的经济发达国家处于有利地位。所以消除国际双重征税的基本原则应是坚持收入来源国的优先征税权。居住国政府对跨国纳税人在收入来源国交纳的那一部分所得税，在本国征税时予认承认，并采取免税、扣除或抵免的方法。当然，来源国政府缩减征税项目，限制征税税率，使居住国政府可以分享到合理的税收利益，这也是必要的。

应当看到，消除国际双重征税的办法是很多的，运用也是很灵活的，可以由各国单方面采取退让措施，也可以通过双边或多边缔约的办法解决。国际税收的研究重点应放在分析比较消除双重征税的各种办法，借以提供各种优化方案上。并用战略的眼光，推广饶让抵免制，从而改善各国涉外的税收征纳关系和国家之间的税收分配关系。

（三）国际的避税和偷漏税问题。

国际双重征税的反面，是国际避税和国际偷漏税。前者表示税收负担超限，后者表示税收负担不足，这都不符合“公平负担”的原则，同样是税收征纳关系不正常的表现。

在税收的征管中，避税和偷漏税是一个普遍存在的问题。国际税收比之国内税收，显得尤为突出。克服国际避税应通过完善法规的办法，堵塞国际偷漏税，应健全管理办法，但不管解决那一方面的问题，难度都是很大的。研究国际税收，要系统总结世界各国，特别是经济发达国家有效的做法，并加以规范化。

（四）国际税收协定问题。

国际税收协定，是主权国家为了协调相互间的税收关系和处理税务方面的问题，通过谈判缔结的一种协议或条约。调整涉外的税收征纳关系，一般采取国内法规范的形式，而

调整国家之间的税收分配关系，则通常采取国际法规范的形式。税收协定属于“条约法”范畴，而“条约法”则是国际法最重要的一个分支，它对于当事国具有同其国内法相当的法律约束力。

在经济国际化进程的推动下，出于调整国际税收关系的需要，140多年来，国际税收协定从单项向综合、从双边向多边、从随机性向模式化逐步演进。特别在第二次世界大战以后，国家与国家之间缔结税收协定的活动十分活跃，而且日益扩大。到80年代初，国际上生效的避免双重征税的全面税收协定就有400多个，并且形成了具有世界意义的两个国际性税收协定范本——OECD范本和联合国范本。两个范本的条文结构几乎完全一样，实质内容也大同小异，但指导思想仍有倾向性的差别。OECD范本是由以主要资本主义国家为主体的经济合作与发展组织的成员国代表拟定的，倾向于经济发达国家的利益；联合国范本是由发达国家与发展中国家的代表拟定的，倾向于发展中国家的利益。目前国际上几百个避免双重征税及防止偷漏税的具体协定，有的以前一种范本为基调，有的以后一种范本为基调，有的则互有参用。必须指出，税收协定不等于具体的税收征免法规，它的中心是通过划分征税权，协调税收的国际关系。国家之间的条约、协定，历来是国际法的一个重要渊源。国际税收的研究任务，近期内应以调整不公正的现存税收国际关系为目标，使之合理化；至于远期，应以形成国际税收公约为目标，使税收协定能更好地发挥调整税收国际关系的规范作用。

（五）国际关联企业的征税问题。

在处理各国涉外的税收征纳关系中，最棘手的是国际关联企业的征税问题。

一般地说，一个跨国公司的总机构同其分支机构，母公司同其子公司，以及同一跨国公司的一个分支机构或子公司同其他分支机构或子公司之间，都是互相有关联的。但按照国际税收的特定含义，所谓相关企业（Related enterprises）是指资本股权和财务税收相互关联达到一定程度，需要在国际税收上加以规范的企业。联属企业、受控的外国公司、基地公司等等，乃是相关企业的不同形式。相关企业征税的要害问题在于，它们之间收入和费用的分摊和归宿。

调整国际相关企业的收支分配，也就是调整它们之间的应税所得，会牵涉到征税人与纳税人交叉复杂的关系。要协调好交叉复杂的税收矛盾关系，必须抓住矛盾的主要方面，而矛盾的主要方面是两个征税方。所以，协调的关键在于统一各国政府在处理国际收入、费用分配方面的标准尺度和配合程序。这是研究国际税收的一个十分重要的课题。

（六）涉外税收优惠的国际比较。

涉外税收优惠问题，是国际税收中最敏感的一个问题，既牵涉到征纳关系，也牵涉到国际关系。

当前国际资本市场十分庞大，筹资总额逐年增长。根据经济合作与发展组织统计数字，1985年国际资本市场上中期和长期筹资达到3611亿美元，比1984年增加了32%。影响国际资本流向的因素很多，税收是其中一个很重要的因素。现在世界各国几乎普遍实行涉外税收的优惠策略，所不同的只是各有侧重而已。对各国的涉外税收优惠进行国际比较，是很有意义的。

首先是“避税港”（Tax Haven）问题。“避税港”是以低税结构为特征的一种税收模式。它的出现形象地反映了税收国际关系矛盾的尖锐化。国际上对“避税港”有种种议

论，或褒或贬，见仁见智，大相径庭。在“避税港”中出现的许多税收国际化现象值得认真分析研究，并加以科学的评价。

其次是区域性税收优惠。除了“避税港”之外，世界上还有数以千计的诸如自由港、自由贸易区、出口加工区、贸易中转区、自由关税区等不同形式的经济特区。其基本特征是在一国国境内，划出一块地盘，实行特殊灵活的经济政策和税收政策，以吸引外国资金和先进技术。经济特区不但发展中国家有，甚至象美国这样经济高度发达的国家也有，目前总数还在不断增加，引起了人们的密切关注。经济特区的出现，对传统的税收观念是一个冲击，说明在税收上也可以实行“一国两制”。对它的政策影响及其发展变化，要作综合的研究。

再者是涉外税收的一般优惠政策，包括降低税率、定期减免、特别扣除、快速折旧、再投资摊提等等，可以结合起来研究。

以上6个方面只是国际税收的主要内容，国际税收的研究还涉及到别的一些内容，但从总体看，都是围绕着各国涉外的税收征纳关系和由此形成的国家之间的税收分配关系这条线索展开的。如果按涉及税收关系的层次分析，可分为三个层次：第一层次是直接的；第二层次是间接的；第三层次是派生的。比如，国际收入和费用的分摊，直接涉及的是一国政府与其跨国纳税人之间的税收征纳关系；分摊确定之后，又间接涉及到该国政府与其有关国政府之间的税收分配关系；同时还可能派生地涉及到有关国政府与其跨国纳税人之间的税收征纳关系。又比如国际税收协定，国家之间的分配关系是直接涉及的，各国涉外的征税关系则是间接涉及的。

但不论是第一层次、第二层次和第三层次，它们之间都是相互联系、相互影响的。

国际税收是一门社会学科，研究国际税收必须坚持马克思主义的基本原理，注意运用历史的、辩证的和系统的方法。本书根据国际税收研究对象的规定性，围绕上述的主要内容，注意理论联系实际，研究国际税收的概念、原理、有关实务及其发展规律，使之有助于我国“对外开放、对内搞活经济”方针的贯彻实施。

由于国际税收是一门崭新的学科，并涉及许多相关的学科，图书资料缺乏，又限于作者水平，本书定有不少错误，殷切希望读者批评指正。

作者

目 录

第一章 国际税收的形成与研究对象	1
第一节 税收是一个历史的经济范畴	1
第二节 国际税收是生产社会化发展到世界市场形成时的产物	5
第三节 国际税收的研究对象	13
第二章 税收管辖权	22
第一节 管辖权一般	22
第二节 收入来源地税收管辖权	24
第三节 居民(公民)税收管辖权	32
第四节 双重税收管辖权的评析	38
第三章 国际双重征税的产生和消除	42
第一节 国际双重征税的产生	42
第二节 经济性的所得税重迭课征	47
第三节 消除国际双重征税的基本方法	53
第四节 其他缓解国际双重征税的方法	62
第四章 外国税收的抵免制度	65
第一节 直接抵免和间接抵免	65
第二节 税收抵免限额	72
第三节 税收的饶让抵免	78
第五章 国际税收协定	84
第一节 国际税收协定的由来和演进	84
第二节 OECD税收协定范本和联合国税收协定范本	88

第三节	我国对外缔结税收协定的情况	97
第六章	国际避税港、租税乐园及其他	103
第一节	“避税港”是一种税收模式	103
第二节	对香港税制的典型分析	108
第三节	“避税港”的后果及反对策	111
第七章	国际税收的避税和偷税漏税问题	118
第一节	国际的避税问题	118
第二节	国际税收计划	123
第三节	国际的偷漏税问题	127
第四节	若干有关的征管制度	130
第八章	国际相关企业的征税问题	134
第一节	利润归属原则	134
第二节	“独立竞争”标准——利润归属原则的体现	138
第三节	应税所得的调整问题	145
第九章	国际上涉外税收的政策优惠	152
第一节	涉外税收的负担原则	152
第二节	经济特区的税收优惠	157
第三节	经济特区税收优惠政策的评价	174
第十章	我国的涉外税制	178
第一节	税制结构	178
第二节	涉外税收的优惠问题	186
第三节	进一步改革、完善我国的涉外税制	189
第四节	建立经济特区单独税制的构想	193
第十一章	国际税收发展动向	195
第一节	世界各国税制的重大变革	195
第二节	近期国际税收的发展动态	200
附录一:		206
	联合国《关于发达国家与发展中国家间双重征税 的协定范本》	206

附录二：230

OECD组织《关于对所得和财产避免双重征税的
协定范本》230

第一章 国际税收的形成 与研究对象

第一节 税收是一个历史的经济范畴

税收是一种历史现象。它是国家作用于经济的产物，并同国家有本质联系的经济范畴，反映着特定的分配关系。叙述国际税收的形成之前，首先简单回顾一下税收的起源与演变是必要的。

人类社会至今已有300万年历史，而税收的出现只不过是几千年的事。世界五大文明发祥地：非洲的尼罗河流域、西亚的两河流域、南亚的印度河流域、中国的黄河流域和古希腊的爱琴海区域，都是历史上最早出现国家和捐税的地方。在古埃及，农民通过公社向法老（即国王）纳税，距今5 000年。“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻”，我国出现“贡”、“助”、“彻”的捐税萌芽形式，距今2 500—4 000年。西亚苏美尔城市国家，村社农民纳税服役，离现在也不过3 000多年。历史表明，人类社会开始以后的一段十分漫长的岁月里是没有税收的。只有在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。

在世界各地，早期社会出现的税收，常常是千差万别、游移不定的，没有稳定和规范的形态。但从起源上进行分析，

有两点可以说是共通的。第一是政治上的前提，即要有国家；第二是经济上的条件，即要有社会剩余产品。这两点又是互相联系的。

税收同国家的本质联系有两层意思：一层意思是国家依赖税收而生存，税收是国家的经济基础；另一层意思是税收依赖国家而存在，国家是税收的政治前提。税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，参与社会产品分配，强制无偿地取得财政收入的一种手段。恩格斯在《家庭、私有制及国家的起源》中指出：国家出现后，“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的民族社会完全没有的。但是现在我们却十分熟悉它了。”^①这方面，马克思有很形象的表述：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西”^②、“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉，一句话，它是行政权力整个机构的生活源泉。强有力的政府和繁重的赋税是同一个概念”^③、“捐税体现着表现在经济上的国家存在，官吏和僧侣、士兵和舞蹈女演员、教师和警察、希腊式的博物馆和哥德式的尖塔、王室费用和官阶表这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”^④把握住税收同国家的本质联系，有助于理解国际税收的形成。正因为各个国家都拥有征税权，而这种征税权又是依附于它的政治权力，所以随着国际经济交往的发展，当商品流通和资本流通以及与之相联系各类纳税收入的实现超越国界，牵涉到两个国家或多个国家的经济利益和财政利益，需要进行国家同国家之间的税务协调时，才出现了国际税收问题。

税收的起源，固然在政治上必须依附于国家权力，但在经济上却一定要根基于社会的剩余产品。在原始社会，生产

力极端低下，劳动产品还难于维持人类生存的最低需求，社会没有剩余产品，当然也就不可能有那种分配剩余产品的税收形式。国家依赖税收而存在，说到底乃是依赖社会的剩余产品而存在。尽管国家的出现在总体上标志着社会有了剩余产品，但绝不可把税收起源的政治前提同经济条件混为一谈。前者指的是权力手段，后者指的是税源基础。几千年来世界各国的政权虽然更迭频繁，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。

试以我国税制变革为例，夏商两代，社会剩余产品靠十分落后的农业提供，各阶级的收入来源于土地，与之相适应的，只好征收称为“贡”“助”的实物田赋。当时所谓的“力役”，如果把它看作是赋税的一种形态，也主要是以夏商王朝为代表的奴隶主阶级强制驱使奴隶为他们耕种土地，无偿地占有其农业劳动果实。周朝随着手工业和商业的发展，征税范围有所扩大，有“九贡九赋”之称。所谓“九赋”，包括邦中之赋，四郊之赋，邦甸之赋，家削之赋，邦县之赋，邦都之赋，关市之赋，山泽之赋和币余之赋。前六项都是对远近不同的地区征收土地产物，关市之赋征收商旅税，山泽之赋征收矿业、渔业、林业税，币余之赋是指征收其他杂税。到隋朝，税种更多，除了取自农业的田税外，有称为“赋钱”的人口税，对渔民征收的“海租”税，还有商税、车船税、大工商业税、小工商业税、不生产税。到了唐代，税制虽有较大改革，但经济基础未动。除了设立“市舶使”，对进出境的船舶、货物征收为数甚微的关税外，先后实行的