

(区)

严重负债的 中等收入国家(地区)

撤

1984-88

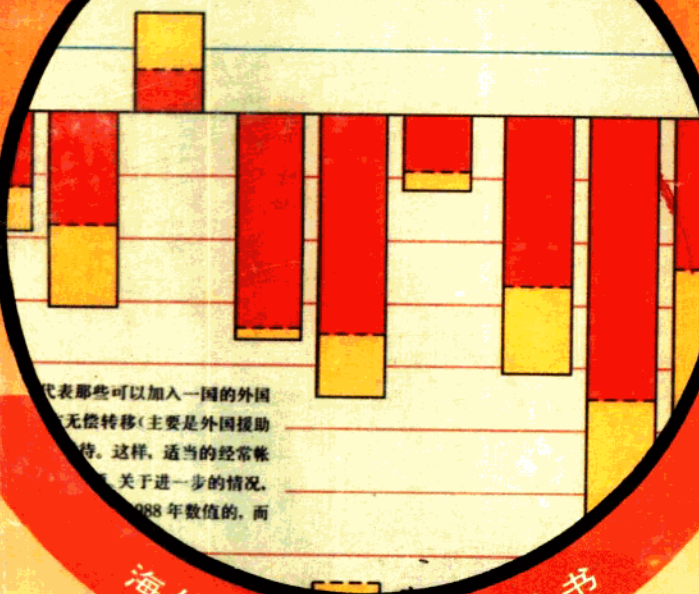
1970-79

1980-83

1984-88

1970-79

1984-88



代表那些可以加入一国的外国
无偿转移(主要是外国援助
待。这样,适当的经常帐
关于进一步的情况。
1988年数值的,而

海外经济管理运作丛书

国际税收关系

郭 蕴 芳

序

徐 惟 诚

人类离不开劳动。劳动创造了人自身。人类又在自己的发展过程中，不断提高劳动本领，运用新的劳动工具，扩大劳动的对象，创造出越来越多的物质财富和精神财富，以满足人类不断增长的需要。

人是社会的动物。人是作为社会的人诞生的。人的生活是社会生活，人的劳动是社会劳动。人的社会分工提高了人的劳动效率。人类社会越进步，劳动生产的社会化程度越高。这是全部人类历史告诉我们的事实。

社会化的劳动需要有组织地进行，需要解决劳动力的配置和劳动资源的配置问题，使劳动能够连续地、有效地进行。劳动社会化的程度越高，这种组织工作越重要，也越困难、越复杂。组织的方法大体为两类：计划的方法和通过市场的方法。过去我们以为社会主义只能用计划的方法，市场

的方法只能同资本主义相联系。这当然是一种误解，不符合当代世界经济状况的实际，也不符合从十一届三中全会以来我国14年改革开放实践的经验。事实上，资本主义生产在企业内部的计划性是极强的，自本世纪30年代以来，大多数发达的资本主义国家都在不同程度上用不同方法加强了政府对经济的宏观计划调控。社会主义国家的劳动生产更是几乎从来没有同市场绝缘过。我国10多年的经验表明，在我国当前生产力发展水平的条件下，适当运用市场机制，更有助于生产力的发展，有助于社会主义综合国力的增强及人民生活水平的提高。

但是我国的生产力水平毕竟还比较低，生产社会化的程度也不高，对于如何运用市场机制，大多数人是不熟悉的。因此，迫切需要借鉴发达国家或者搞得成功的发展中国家已有的经验。社会主义应当继承和发展人类一切文明的成果，何况社会化生产的管理和经营经验，这是我们所需要的。这一套《海外经济管理运作丛书》就是为适应这种需要而编写的。

这套丛书的特点在“运作”。就是说，我们希望尽可能地写实，而不是把着重点放在概念、原则的介绍上。研究经济学，概念和原则都是少

不了的。概念和原则也是由事实构成的，是事实的抽象。但是，对于这种抽象各人又可能有不同的理解。加之许多人对事实本身并不熟悉，更可能只凭自己的经验或者想象去理解。现在有一部分争论或者有些同志走的某些弯路，可能与此有关。当然也并不要紧，实践的经验多了，许多认识又可能趋于一致。不过代价总是力求付得少一点好。为此，多了解一点事实，大概不是没有用处的。只不过这些事实不应是表面现象的描绘。所以，我们又希望尽可能深入到经济的运行和操作过程中去，把各种相关的制约因素之间的关系客观地描述出来。这是一件不容易的事。丛书的作者大多对海外的情况有实际的了解。但写这样的著作，毕竟还是一种探索。效果究竟怎样，还有待实践检验。我们希望各界有识之士提出宝贵的意见，以便不断充实本丛书的内容。

出版这一套丛书，还有一个目的，就是希望能够有助于我国同海外经济的联系。开放，就要同别人打交道，做生意，就需要有互相的了解。不了解，有些机会就抓不住。格格不入，有些生意就做不成。不熟悉对方的运作机制，有些钱就赚不了。有些纠纷还可能由于相互对事物的不同理解而产生。我们相信，随着对外开放的扩大，

出版这样一套丛书的必要性也将会显现得更清楚。

任何事物都是在一定条件下形成的，都是作为发展的过程存在的，不可能止于至善，更不可能不囿于条件而放之四海皆准。这套丛书的任务不在于评定各种做法的优劣。我们只是希望在介绍情况时尽可能把背景条件说清楚，以便于阅读者分析参考。这样做，也是一种尝试。

中国在经济上落后的时间已经太长了。中国应当起飞，当前的国际国内条件使我们有可能起飞，需要的是中国人团结一致，扎扎实实地努力奋斗。做一点扎实的工作，我们在编辑出版这一套丛书时以此自勉，并与读者同志们共勉。

1992年10月1日

前 言

国际税收关系是一个新兴的范畴。自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、劳务的提供和科学技术的交流等,都会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。由此产生了国家与国家之间的税收关系。

由于国家间税收关系的存在,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。本书分析的核心,即是国家与国家之间税收分配关系的处理以及各国政府与跨国纳税人关系的处理。其中重点将分析税收管辖权、国际间双重课税的避免、避税和反避税以及国际税收协定等基本问题,力图将国际税收关系描绘出一个总体的且易为大家所理解的框架。

内 容 简 介

本书分析的核心是国家与国家之间税收分配关系的处理以及各国政府与跨国纳税人关系的处理。其中重点分析税收管辖权、国际间双重课税的避免、避税和反避税以及国际税收协定等基本问题。同时，本书还描绘了国际税收关系的总体框架。

第 三 批 书 目

看得见的手——西方国家对经济的宏观控制

市场经济中的信用

西方股市现货与期货交易

外国劳动合同制度

雇员与老板的较量——海外劳动争议处理及预防

海外住房政策与管理

国际税收关系

西方股市运行与操作

市场经济与经纪人

共同市场·西欧商人

主 编：吕 东 徐惟诚
执行编委：魏 杰 夏积智 辛敏盛
景学成 张扣娣 马君雷
刘国雄 薛德震 张树相
韩忠本

目 录

前言	(1)
一、我们不愿纳二次税——丰田、本田和日产汽车公司在美国的一次税务官司	(1)
二、跨越国界的税收——国际税收关系概说	(7)
三、家有家规，国有国法——各国的税收管辖权	(18)
四、难道政府也不讲道理？——国际间双重课税	(29)
五、路在何方？——避免重复征税的一般方法	(41)
六、能说我就不合法吗？——国际避税	(58)
七、税收安乐窝——国际避税地	(89)
八、魔高一尺，道高一丈——各国的反避税	(109)
九、无规矩不成方圆——国际税收协定	(140)

十、桥归桥，路归路——国际收入与费用的分配	(136)
十一、走向未来——国际税收发展动向···	(176)
附 录： 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》····	(179)

一、我们不愿纳二次税

——丰田、本田和日产汽车公司在美国
的一次税务官司

（一）事情的起由

在日本和美国的贸易交往和贸易摩擦中，涉及到税务关系的案例十分丰富。尤其是进入本世纪 80 年代以后，随着日本对美国贸易入超的扩大，美方作出了一系列的反响，并采取了相应的措施，从而加深了两国的贸易摩擦。在此过程中，许多日本企业也遭受到了不同程度的损失。

在日本和美国的税务纠纷中，日本的丰田汽车公司、本田汽车公司和日产汽车公司被美国税务机关立案大规模调查，并被罚交税款的案件，可以说具有相当的代表性。当时，《日本经济新闻》、《东京读卖新闻》和《每日新闻》等许多重要报刊都进行了专门的报导和评论，而且在日本企业界和日本国民中引起了强烈的反响。

据 1987 年 4 月 24 日的《东京读卖新闻》报道,日本的丰田、本田和日产汽车公司分别在美国设立了子公司,并取得了良好的发展和收益。美国税务机关怀疑这三家子公司有抬高汽车进货价格,减少本公司在美国的利润,从而减少缴税的行为。于是,美国税务机关分别立案,同时对丰田、本田和日产汽车公司进行大规模的税务调查。调查结果表明,上述三家公司在向美国子公司销售汽车的同时,还向其他国家的子公司销售汽车。其中销往美国子公司的价格比销往其他国家子公司的价格平均低 10% 左右,而市场零售价却大体相同。这样一来,就大大降低了日本在美子公司的利润,减少了在美国的应交税款。于是美国税务机关裁定,由日本丰田、本田和日产汽车公司的三家子公司分别在美补缴 220 亿日元、170 亿日元和 580 亿日元的税款。如日本企业不服,可以在法律规定的期限内向法院起诉。

(二) 日本企业的反映

丰田、本田和日产汽车公司的子公司迅速向总部报告这一情况。日本公司总部对此十分担忧,担心如果这样大规模补缴税款,企业的利益将受到沉重打击。

首先，三家公司同时向日本国税厅反映了情况，并请求日本税务机关与美国税务协调，要求美方重新调查，对其子公司不予补税或尽量少补税。并考虑日本母公司和境外子公司之间的内在关系，在子公司被真正补交税款的条件下，日本政府应该给母公司退还相应的税款。因为子公司在境外少实现的利润，实际在母公司实现了，而这部分利润在日本已经缴纳过税款。

其次，日本的三家子公司分别向美国税务机关表明立场，申明母、子公司之间的汽车销售价格是合理的。其理由有三：① 市场不同。美国市场是旧市场，已经形成了固定的关系，在市场开发及产品宣传等方面的费用，要低于开发一个新市场的费用，所以汽车进价可低一些。② 产品规格不同。在美国销售的汽车属于传统产品，而在其他国家销售的是改进型产品，两者在技术开发费上有差异。③ 销售数量不同。在美国市场汽车销售的数量大，而在其他市场的销量小，所以前者的价格应低于后者的价格。

再次，日本的三家公司分别在美国频繁活动，试图充分利用各自的关系和社会力量，对美国税务机关产生影响，并改变美税务方的立场。

另外，日本的三家公司在国内也开展了大量

的活动，试图利用日本的社会力量对美方产生影响。例如日产汽车公司的石原会长，就在东京举行了规模很大的记者招待会，申明企业被美税务局错判的情况，请求各方的支持。并表示，在必要的情况下，将向法院起诉。

（三）日本国税厅的立场

日本国税厅在初步核实企业反映的情况之后，认为美国税务机关的判定有重新调查的必要。于是，国税厅立即进行了如下三项工作：

第一，正式通报美国国内收入局，要求美方对如此重大的案例采取慎重的立场，对美方已经作出的结论进一步调查，并请求美方的合作。

第二，在随即召开的美国、日本、加拿大和澳大利亚四国税务部门首脑参加的环太平洋地区税务会议上，日本国税厅长官单独会晤了美国国内收入局局长，就日本企业在美国所受的遭遇进行了说明，并请美方税务首脑向具体办案的税务官作工作，尽量减轻日本企业的负担。美方同意对此事进行合作。

第三，日本国税厅又根据“日本和美国关于避免双重征税的协定”，提出日、美双方在税务关系中有相互合作、相互交换情报和对应调整的义务，

因此请美方提供此案的详细资料，供日方参考。

（四）对此案的处理结果

尽管日本的三家公司和日本国税厅都作了许多努力，而且美国国内收入局的长官也表明了提供方便的态度。但由于本次调查是由地方税务局负责进行的，而美国的税务体制又是一种分权性体制，国内收入局的意见对地方税务局没有行政约束力。所以，事情的发展并没有朝日方企业所希望的方向发展，日本的三家子公司最终还是向美方补征了税款。其具体处理结果是：

1. 根据多次谈判的协调，日本的三家子公司同意补缴税款，美国税务机关同意调低补税的数额。其具体补税数额未向外界公布。

2. 日本的丰田、本田和日产汽车公司维护美国税务机关的裁定，不再进行含上诉在内的有关活动。

3. 本案的关键，是日本国税厅如何处理日本企业在美国补缴的税款。根据日本和美国所签定的税收协定，对于这类性质的税款，必须由本国政府进行对应调整，即通常所说的退还税款，以避免重复课税。这样，日本国税厅只好给丰田、本田和日产汽车公司退还了他们在美所补缴的税款。

至此,本案算是有了初步的结果。当然,它反映的只是国际税收关系中一个方面——税务摩擦。国际税收是一个十分广泛的范畴,我们将在下面作进一步的分析。

二、跨越国界的税收

——国际税收关系概说

(一) 税收是一国范围内的分配关系

税收与我们每一个人的生活都密切相关。尤其是随着市场经济的发展，税收在社会经济生活中的地位愈来愈重要。在西方流行一句名言，“纳税同死亡一样，不可避免”，就很形象地反映了税收的重要性。

1. 税收的基本概念

税收是国家为满足社会公共需要，按照法律规定，参与国民收入中剩余产品分配的一种形式。它是一国政府与它政治权力管辖范围内的纳税人之间所发生的征纳税关系。税收的基本特征：
① 税收属于分配范畴，是对社会剩余产品的分配。
② 税收活动所凭借的是国家政治权力，是一种至高无尚的强权。
③ 税收分配具有无偿性、强制性和固定性的特点。其中，无偿性是指国家无