



高等财经专科学校教材

国际税收概论

(第二版)

主编 黄衍电

Guoji Shuishou Gailun

税收



东北财经大学出版社

高等财经专科学校教材

国际税收概论

(第二版)

主编 黄衍电

东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际税收概论/黄衍电主编.—2版.—大连:东北财经大学出版社,2000.3

高等财经专科学校教材

ISBN 7-81005-978-5

I. 国… II. 黄… III. 国际税收—高等学校—教材
IV. F 810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 77414 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

大连印刷工业总厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 850 × 1168 毫米 1/32 字数: 254 千字 印张: 10 1/8

印数: 31 001—41 000 册

1994 年 8 月第 1 版

2000 年 3 月第 2 版

2000 年 3 月第 5 次印刷

责任编辑: 张剑宇

责任校对: 林 波 孙 萍

封面设计: 冀贵收

版式设计: 单振敏

定价: 15.00 元

13226/07

编审说明

本书是全国财经类通用教材,经审阅,我们同意作为高等财经专科学校教材出版。书中不足之处,请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

前 言

国际税收问题是随着国际经济、技术和文化合作交流的不断发展,以及跨国公司的大量出现所形成的纳税人收入的国际化而产生和发展起来的。进入 20 世纪 90 年代以来,世界经济的发展呈现出全球经济一体化的态势,经济生活国际化的程度越来越高,使得国家之间的税收关系日益纷繁复杂,处理相互之间有关税收业务的活动也日益增多。随着我国对外经济往来的发展,外商到我国投资兴办、合办的各类企业和在我国工作的外籍人员不断增加,我国企业和个人也不断去外国投资经营和提供劳务,与此同时,国家之间的税收问题也伴随而来,国际税收问题引起了各界的重视,并开始上升到一定的理论高度。改革开放的实践迫切要求我国税收理论和实际工作者认真学习和研究国际税收理论与实务,迫切需要有更多的掌握国际税收知识的人才。只有学习、研究、了解和掌握国际税收基本知识、国际税收惯例和国际避税与反避税等问题,才能使我们在对外经济交往中更好地维护国家的主权和经济利益,处理好国际之间的税收分配关系,更好地利用资金和技术,促进我国社会主义现代化建设的发展。

本书全面系统地阐述了国际税收的一般概念、两种税收管辖权、国际双重征税的产生和免除、国际间收入与费用的分配、国际税收协定以及国际避税与反避税等理论与实际问题。与其他国际税收的书籍相比,本书具有如下特点:第一,以邓小平理论为指导,坚持四项基本原则和改革开放方针,努力使本教材的阐述和观点符合党和国家的路线、方针、政策。第二,以方便学生在学习中答疑解惑为主导,其内容力求简明扼要、通俗易懂,使之既突出实用性,又注重学术性。第三,注重理论联系实际,做到既重视了对理

论的表述,更注意了国际税收的实务性和操作性。第四,为了在对外经济往来中维护我国主权和经济利益,本教材加强对国际避税和反避税的分析,并力求在这方面有所创新。第五,在虚心吸取中外学者研究的新成果、新观点的同时,试图建立一套新的体系,以使内容的表述更易于理解。

本书是在财政部培训中心的主持下,对1994年版《国际税收概论》进行修改补充编写而成的。由集美大学财经学院黄衍电编写第一、三、四、九、十、十一、十二章,林瑞斌编写第七、八章;广西财政高等专科学校李国淮、王红晓编写第二、六章;辽宁税务高等专科学校王洪金编写第五章。由黄衍电担任主编,并对全书进行了修改总纂。

本书在编写过程中得到中南财经大学李九龙教授、集美大学财经学校耿建华副教授的指导和帮助,特此表示感谢。

由于编写水平所限,难免会有不足之处,敬请读者赐教。

编 者

目 录

第一章 国际税收的概念、形成与研究对象	1
第一节 国际税收的概念	1
第二节 国际税收的产生和发展	6
第三节 国际税收的研究对象、内容与方法	11
提示与再思	16
复习思考题	17
第二章 国际税收涉及的纳税人与课税对象	19
第一节 国际税收涉及的纳税人	19
第二节 国际税收涉及的课税对象	23
提示与再思	32
复习思考题	33
第三章 税收管辖权与国际双重征税	34
第一节 税收管辖权	34
第二节 国际双重征税	40
提示与再思	52
复习思考题	54
第四章 避免国际双重征税与约束税收管辖权的规范	55
第一节 避免国际双重征税的途径与原则	55
第二节 约束所得来源地税收管辖权的规范	61
第三节 约束居民(公民)税收管辖权的规范	71
提示与再思	82
复习思考题	87
第五章 国际双重征税的免除方法	88

第一节	避免国际双重征税的基本方法及其效果	88
第二节	税收抵免制度	94
第三节	其他缓解国际双重征税的方法	125
	提示与再思	129
	复习思考题	133
第六章	国际关联企业间收入与费用的分配	134
第一节	跨国收入与费用分配问题的产生	134
第二节	国际关联企业间收入与费用分配的原则	139
第三节	国际关联企业间收入与费用分配的标准	149
	提示与再思	158
	复习思考题	161
第七章	国际避税与逃税	162
第一节	国际避税、逃税的定义及其成因	162
第二节	国际避税地	169
第三节	国际避税的主要方式	180
	提示与再思	201
	复习思考题	203
第八章	国际反避税的方法与措施	204
第一节	反避税法规的建立与完善	204
第二节	若干经济发达国家反避税的立法实践	211
第三节	加强税收征收管理	217
第四节	反避税的国际合作	220
	提示与再思	223
	复习思考题	225
第九章	国际税收协定	226
第一节	国际税收协定的分类与功能作用	226
第二节	国际税收协定的法律地位	233
第三节	国际税收协定的基本内容	238

第四节 国际税收协定的签订程序·····	247
提示与再思·····	251
复习思考题·····	253
第十章 国际税收协定范本·····	254
第一节 国际税收协定范本的基本含义与产生·····	254
第二节 国际税收协定范本比较·····	259
提示与再思·····	268
复习思考题·····	269
第十一章 我国对外税收协定·····	270
第一节 我国对外税收协定概说·····	270
第二节 我国对外税收协定签订原则·····	276
第三节 我国对外税收协定的管理与签订的具体问题·····	278
提示与再思·····	289
复习思考题·····	290
第十二章 涉外税收负担原则·····	292
第一节 涉外税收负担原则的意义·····	292
第二节 涉外税收优惠原则·····	296
第三节 涉外税收平等原则·····	303
第四节 涉外税收最大负担原则·····	306
提示与再思·····	309
复习思考题·····	312

第一章 国际税收的概念、形成与研究对象

通过本章教学,使学生掌握国际税收的一般概念,了解国际税收产生的历史原因、研究对象和研究范围,为学习国际税收课程打下认识基础和理论基础。

第一节 国际税收的概念

国际税收是税收学科的一个分支,它不同于一国国内税收关系,但就历史的观点而言,国际税收是在国家税收的基础上产生和发展起来的。因此,在把握国际税收基本概念之前,我们有必要对国家税收的概念作简要分析。

一、国家税收的特征

从税收的起源与本质考察,税收作为分配范畴,其基本概念是:税收是国家凭借政治权力,按照法律规定标准,对一部分社会产品进行无偿分配,以取得财政收入的一种形式,体现着以国家为主体的特定分配关系。这一概念可概括出一般国家税收的基本特征。

第一,税收是以国家为主体的一种特殊分配。该特征说明的是税收与国家的本质关系。税收不可能脱离国家而独立存在,税收是随着国家政权的出现而产生的,国家总是征税的主体;税收是为了维持国家政权的需要而进行的分配,国家不存在,税收就无存在的必要。正如恩格斯所说:“强有力的政府和繁重的赋税是同一概念。”

第二,税收是以政治权力为后盾所进行的特殊分配。该特征说明的是税收征收以政治权力为依据。马克思在讲到权力的时候,曾经把它分为两种。他说:“在我们面前有两种权力:一种是财产权力,也就是所有者权力;另一种是政治权力,即国家的权力”。在私有制条件下,私有财产神圣不可侵犯,国家不可能通过财产权力占有或取得财政收入,而只能通过自己至高无上的政治权力去侵犯私人的财产权力,取得所需收入。这种通过政治权力的强制征收就是税收。

第三,税收是在一个国家政治权力管辖范围内的征纳关系。该特征说明的是国家税收的征税范围。税收的分配主体既然是国家,所依据的是政治权力,而政治权力总是具体国家的政治权力。一国政府不可能超越自己的政治权力管辖范围去向别国政府管辖下的纳税人进行征税,因此,一国政治权力行使范围只能局限于本国的管辖范围,即本国的国民和本国国土,凭借这种政治权力所发生的税收征纳关系也就只能是一国政府同其管辖下的纳税人之间的征纳关系。

二、国际税收的概念

国际税收属于税收范畴,它同样具备上述三个基本特征。然而,国际税收作为一种特殊的税收现象,又与一国的国家税收有着明显区别。

首先,国际税收作为税收的一个分支,它与国家税收一样,都是国家凭借政治权力所进行的一种分配。然而,国际税收与国家税收是有区别的,两者不能等同。国家税收是一国的政府凭借其政治权力对其所管辖范围之内纳税人进行的课征。它没有超越一个国家的疆界。国际税收是两个或两个以上的国家政府,对同一跨国纳税人的跨国所得或财产进行重叠交叉征税的结果。一方面,任何一个主权独立的国家,都不会屈从于其他国家的政治权

力,接受他国的税收管辖;另一方面,世界上不存在一个在各国之上的超国家的政治权力,能在国际范围内课征税收。从两个国家政府来说,它们都是凭借各自的政治权力对同一跨国纳税人进行征税,两国政府重叠交叉征税的结果形成了国家之间的税收分配关系。所以,国际税收不能脱离国家政治权力而单独存在,只能在各国政治权力机构的协调下进行课征。

其次,国际税收仍然具有税收的诸要素,但其纳税人应是从事跨国经济活动的单位和个人,其征税对象主要是跨国所得和一般财产价值。这不仅明确了国际税收是有特定范围的,而且把国际税收同国家税收区别开来。如果一种税收的征纳关系所涉及的征税对象不是跨国所得和一般财产价值,那就不可能会构成国际税收的内容。对商品的征税,如增值税、关税以及一个国家政府给予其他国家派驻本国的外交官员以财政豁免等等,也就自然不能包括在国际税收的范围之内。但是,这也不能由此而得出“凡是对跨国纳税人的跨国所得或财产征税所形成的征纳关系都是国际税收”的这种结论。就所得而言,按其来源划分,可分为局限于来源某一国的所得和来源于多国的所得。国家税收既可以是来源于本国的所得,也可以涉及本国居民纳税人取得境外的所得。国家税收虽可以涉及到跨国所得,即一国的本国居民(公民)纳税人所拥有的来源于国外的所得和部分外国人所取得的来源于本国的所得,但它只局限在一国的范围之内;而国际税收所涉及的主要是跨国所得,其所涉及的跨国所得是指有关国家政府之间重叠交叉征税的所得,范围比较广泛。可见,在跨国所得这个问题上,国家税收与国际税收既有联系又有区别,而区别应是主要的。

再次,国际税收的实质仍然是一种分配关系,但它不能等同于国家税收这种分配关系,而是涉及到国家与国家之间的税收分配关系。国家税收是国家与其主权所管辖的范围内的纳税人的一种

征纳关系,这种征纳关系不会超越这个国家所管辖的疆界范围之外;而国际税收涉及的纳税人是跨国的纳税人,跨国纳税人的经济活动跨出国界,并负有对有关国家政府的纳税义务,才使相关国家之间发生税收分配方面的国际关系。这种国家之间的税收关系所引起的国家之间的财权利益关系,不可能由一国政府单独来解决,必须由有关国家通过谈判、协商,制定有关国际税收的协定和条约来解决。可见,国际税收不是一般的税收分配关系,而是一种国家与国家之间的税收分配关系。

归纳上述分析,我们可以将国际税收的概念表述为:国际税收是指两个或两个以上的国家政府凭借其政治权力,对跨国纳税人的跨国所得或财产进行重叠交叉课税,以及由此所形成的国家之间的税收分配关系。

三、关于国际税收概念的不同观点

由于国际税收是一门新的学科,许多问题还在探讨之中,所以对其概念也有一些不同的看法。

第一种观点认为,国际税收是外国税收。其实,外国税收只不过是相对于本国税收的一个概念。从本国方面来看,另一个国家的税收就是外国税收;如果不是从本国而是从另一国方面来看,那么,本国税收便成为另一个国家的外国税收。外国税收作为本国国家税收以外的其他国家的国家税收,它所研究的是某国政府与其管辖下纳税人之间的征纳关系,并不是与其他国家之间的税收分配关系。在外国税收中固然有涉及到该国政府同其跨国纳税人之间的征纳关系,但这是国际税收形成的重要因素。若因此把外国税收看作为国际税收,显然是不妥的。

第二种观点认为,国际税收是涉外税收,即将本国税制中涉及外国纳税人的部分看作是国际税收。的确,一国的税收制度中涉及外国纳税人的纳税问题,究竟不同于涉及本国纳税人的部分。前者有可能出于外国纳税人对所履行的纳税义务有异议,通过其

国籍国政府,运用外交途径,向本国政府提出交涉从而引起国际关系的发生。但在这种条件下所发生的国际关系,仍然是外国政府为保护本国侨民企业和个人作为所在国管辖下的纳税人的财权利益,所发生的是有关国家之间的一般外事关系,它并不涉及国家之间的财权利益分配问题。因此,涉外税收只是其国家税收的组成部分,它反映的主要是其政府与国际经济活动中的纳税人的征纳关系。而国际税收所研究的主要是国家之间财权利益的分配问题。可见,它们所研究问题的角度和研究范围还是有一定的差别,不能简单地把涉外税收看成为国际税收。

第三种观点认为,根本不存在国际税收这种分配关系。持这种观点的论据是:国家税收是一个国家的政府作为征税权主体对其管辖范围内的纳税人征税所形成的征纳关系。而国际间的税收征纳关系,只存在跨国纳税人,而不存在一个超国家的国际性机构来对跨国纳税人征税,因而无法形成国际税收这种分配关系。应该指出,这种观点毫不含糊地否定有某个超国家的、国际的课税权主体存在的可能,是非常正确的。但它完全忽视了国际税收与国家税收的联系与区别。作为国家税收来说,一国政府对其所管辖范围内纳税人的征税,是依据该国政府对其管辖范围内的纳税人拥有征税主权,它所反映的是一国政府与其本国纳税人之间的征纳关系。但是,如果两个或两个以上国家,对同一跨国纳税人的跨国所得同时重叠交叉征税,在这种情况下,它不仅反映各国政府同其跨国纳税人之间的征纳关系,而且也反映由此所引起的各国政府之间的财权利益分配关系,即国际税收。可见,作为国家税收征税权主体的各国政府,同时也是国家税收征税权的主体,这是客观存在的事实。那种以不存在超越国家的国际性征税机构来否定国际税收存在的观点是值得商榷的。

此外,学术界对国际税收的范围存在着不同的看法:广义的国际税收概念认为,国际税收是泛指国家之间所有涉及税收和税务

领域的一切相互关系,而不应该局限于国家之间的税收分配关系。其内容不仅包括各个国家相互对别国公民和法人课征的所得税、财产税,而且也应包括对流转课税、关税以及关系到外交官员的财政豁免等。狭义的国际税收概念认为,关税等税种固然是国际税收关系的重要组成部分,但不会发生两个或两个以上国家重叠交叉的征税,从而也不会引起国与国之间的财权利益的矛盾,也不存在此国多征税而引起彼国少收税的问题。因此,主张国际税收应主要研究能引起国家之间财政权益分配的所得税和一般财产税。我们认为,国际税收作为一门独立的学科自有其概念上的科学性和确定性。对于商品流转课税和关税的课征所形成的征纳关系,关税及贸易总协定以及对外交官员的财政豁免等,只能把它们看作是国际税务关系,从严格意义上说,不应该把它们包括在国际税收之内。否则,在理论上它将抹煞国际税收这门学科的特殊性和科学性。狭义的国际税收有利于对国家之间财政权益关系的深入研究,而且现在世界上各国一般都采用狭义的概念,所以,我们将把本章所表述的关于国际税收概念的观点贯穿于本书全过程的始终。

第二节 国际税收的产生和发展

税收分配关系根源于社会物质生活条件。国际税收的形成,是国际税收这种分配关系发生的必然结果。因此,了解有关国际税收分配关系产生和发展的历史背景,有助于我们更好地认识国际税收的概念及其特征。

一、国际经济交往的发展与纳税人收入的国际化是国际税收形成的经济前提

国际税收是个历史范畴,它不是从来就有的,而是历史发展到一定阶段的产物。在古代奴隶制社会和中世纪封建制社会时期,

各国的经济结构是以农业生产的自然经济占主导地位,社会生产交换基本上是在一国境内进行的。尽管国家之间也时有商品贸易现象发生,但这一时期的国家之间的商品贸易对各国的经济并不具有重要的影响。在这种基本封闭型的社会经济条件下,国家征税的主要对象,也只限于纳税人在本国境内的农产品、手工业品、某些特定的财产或发生在本国境内的商品流转额。因此,基于这样的客观经济条件下的征纳关系,实质上是作为征税主体的国家和其管辖下的纳税人之间的经济利益分配关系,被严格地局限在一个国家的地域范围之内,并没有涉及到其他国家的经济利益。这个时期的税收不会引起国际税收的分配关系,不具有国际税收的含义。

随着社会生产力的发展,人类社会由封建社会发展到资本主义社会。资本主义社会的经济是商品经济,是为交换而生产,对市场的依赖性极大。随着资本主义生产的发展,特别是18世纪60年代产业革命,促进了各国资本主义经济的蓬勃发展,商品流通范围从国内市场扩展到国外市场,对商品的课税遂取代了在自然经济条件下对农业收获物等的征税。商品课税按照一般的惯例,只能由商品交易行为发生的所在国进行课征,其他国家无权征税,因而也就不会发生跨国重叠交叉征税问题。对进出国境的商品货物的关税征课制度,出于维护各自的国际市场上的地位和目的,彼此间订立了许多双边或多边的贸易关税条约和协定。国家对进出国境的货物和物品征收的关税,虽然已经包含着某些涉外因素,如征税对象和纳税人可能是外国货物或外国人,但性质上仍属于一种纯粹在一国境内发生的税收分配关系。各国只能在各自的国境内征收关税,国家的税收管辖权并没有越出国境,从而也不会引起跨国重叠交叉征税的问题。所以,商品课税和关税一般不会引起国家之间的财权利益矛盾,当时各国所关注的关税等流转税的国际关系问题,还不是我们所说的国际税收分配关系。

19 世纪 70 年代以后,自由资本主义向垄断资本主义逐步过渡。至 19 世纪末 20 世纪初,世界历史进入垄断资本主义时代。资本输出是垄断资本主义的特征,垄断资本家为了争夺市场,在继续输出商品的同时,越来越多地把生产资本输出国外,开办或收买企业,进行生产或从事其他经营活动,以便避开各国的关税壁垒和其他贸易壁垒,占领国际市场,继续保持着获取超额利润的有利地位。资本输出使得生产经营跨出了国界,出现了企业跨国投资经营、国际融资和科技、资金以及人员国际移动等跨国经济活动。

跨国经济活动必然地带来纳税人收入的国际化。投资者通过跨国投资经营在投资地获得丰厚的投资经营利润;金融家通过国际贷款在投入国获得巨额利息;大批受雇的外籍职员、技术人员和劳工将在东道国获得的工资津贴和劳务报酬等汇回本国。跨国纳税人不仅在国内同时在国外也有收入来源,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,进而导致有关国家之间税收权益的分配关系问题。

从以上分析可以看出,国际税收是国际经济交流发展的产物,纳税人收入的国际化是国际税收形成的经济前提。

二、所得税的普遍实施对跨国所得重叠征税是国际税收形成的直接动因

税收一般分为三大体系,即对所得的课税、对商品的课税和对财产的课税。一个主权国家采取何种税收体系,不是凭主观想象所能决定的,而是受一定社会经济条件所制约的。从历史上考察,人类税收制度的发展经历了一个曲折的过程,国际税收的形成与之密切相关。

在古代奴隶制社会和中世纪封建社会时期,社会生产力的发展比较迟缓,各国的经济基本上是自给自足性质的封闭式经济,税收只能采取土地税、人头税等简单的直接税形式,以满足国家对财政收入的需要。这种古老直接税的征税形式特点,使它不可能形