

财政学系列教材

国际税收学

潘明星 徐健 张培青 编著

GUOJI SHUI SHOU XUE

南开大学出版社

财政学系列教材

国际税收学

潘明星 徐健 张培青 编著

南开大学出版社

天津

图书在版编目(CIP)数据

国际税收学 / 潘明星等编著. —天津:南开大学出版社, 2004. 10

(财政学系列教材)

ISBN 7-310-02086-3

I. 国... II. 潘... III. 国际税收—税收理论—高等学校—教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 019340 号

出版发行 南开大学出版社

地址:天津市南开区卫津路 94 号 邮编:300071

营销部电话:(022)23508339 23500755

营销部传真:(022)23508542

邮购部电话:(022)23502200

出版人 肖占鹏

承印 天津宝坻第二印刷厂印刷

经销 全国各地新华书店

版次 2004 年 10 月第 1 版

印次 2004 年 10 月第 1 次印刷

开本 880mm×1230mm 1/32

印张 12.125

字数 345 千字

印数 1—3000

定价 20.00 元

丛书顾问

杨敬年 谷书堂 逢锦聚

编委会成员

主任：张志超

副主任：张晋昌 潘明星 侯岩

成 员：倪志良 郝春虹 饶友玲 白丽健

曲绍宏 杨全社 李炳鉴 武普照

郭磊 蔡方 周自强 张冬梅

马志强 刘辉 郭玲 王乃合

梁学平

前 言

国际税收问题是伴随着国际经济贸易的发展和扩大而出现的。但国际税收形成一门学科,则是近几十年来的事情。国际税收学虽然形成较晚,但发展较快,已经对世界各国的财税理论、税收制度以及国际经济贸易产生了重要影响。近半个世纪以来,这门学科已被国外很多大学列为一门重要的修读课程。从20世纪80年代开始,我国许多高等学校也把国际税收学作为财经、会计、国际经济等专业的重要课程。

随着世界经济一体化的到来,我国经济日益融入世界经济中。经济生活的国际化,带来了收入来源和收入分配的国际化,税收权益关系也更加纷繁复杂,国际税收问题也日益增多。在这种形势下,学习和掌握国际税收知识,对于财经、商学和法学等专业的大学生必不可少;对于国家涉外财税人员来说,可以更好地处理我国对外财税关系,维护我国财税利益;对于企业界人士来说,有利于搞好财务税收筹划,在对外经济交往中更好地维护自己的经济利益。因此,本书可以作为高等院校财经、会计、法学、国际经济等专业的教材,也可以作为广大财税干部、企业财会人员和有关研究人员的学习参考书。

在编写本书的过程中,作者在保证全书体系完整和结构合理的同时,也注意了理论的创新,这在国际税收的概念和研究范围等方面都有所体现。同时,本书注重理论联系实际,以案例说明问题,每章都配有习题。书后还将经合组织范本和联合国范本列为附录,以利于读者理解和应用。

本书共分9章:第一章,导论;第二章,税收管辖权;第三章,国际重复征税及其免除;第四章,国际避税;第五章,国际避税地;第六章,国际反避税;第七章,国际税收协定;第八章,涉外税收;第九章,商品税的国际协调;附录。撰写分工如下:第一、二、三章,由潘明星教授编写;第四、五、六章,由徐健副教授编写;第七、八、九章,由张培青副教授编写。

本书作者是长期从事税收和国际税收教学和研究工作的教师,书中许多内容是长期教学经验和研究成果的积累。在本书的编写过程中,

还参考并汲取了国内外专家、学者的一些研究成果,2002级财政学研究生逢承伟同学做了大量资料搜集工作并提供了第一至三章初稿,在此一并表示衷心的感谢。

由于作者水平有限,书中难免存在不足之处,恳请读者批评指正。

作者

2003年12月于山东财政学院

目 录

前 言	(1)
第一章 导论	(1)
第一节 国际税收的概念与特征	(2)
第二节 国际税收的产生与发展	(9)
第三节 国际税收涉及的纳税人和征税对象	(18)
第四节 国际税收学的研究对象、范围和内容	(24)
本章练习题	(31)
第二章 税收管辖权	(35)
第一节 税收管辖权概述	(36)
第二节 税收管辖权的选择与维护	(39)
第三节 各国税收管辖权的行使情况	(65)
本章练习题	(72)
第三章 国际重复征税及其避免	(75)
第一节 国际重复征税概述	(76)
第二节 避免国际重复征税的方式与方法	(84)
第三节 国际税收抵免	(101)
本章练习题	(121)
第四章 国际避税	(126)
第一节 国际避税概述	(127)
第二节 国际避税的常用方法	(137)

第三节	转让定价与国际避税·····	(154)
第四节	滥用税收协定避税·····	(165)
	本章练习题·····	(169)
第五章	国际避税地 ·····	(173)
第一节	国际避税地概述·····	(174)
第二节	国际避税地的产生及其作用·····	(178)
第三节	利用国际避税地的避税·····	(186)
第四节	主要国际避税地简介·····	(196)
	本章练习题·····	(201)
第六章	国际反避税 ·····	(204)
第一节	国际反避税的一般方法·····	(205)
第二节	国际反避税的具体措施·····	(214)
第三节	制定转让定价的调整措施·····	(221)
第四节	对付避税地的立法措施·····	(243)
第五节	防止滥用国际税收协定的措施·····	(250)
	本章练习题·····	(254)
第七章	国际税收协定 ·····	(257)
第一节	国际税收协定概述·····	(258)
第二节	国际税收协定的内容·····	(261)
第三节	国际税收协定的签订·····	(269)
第四节	经合组织范本与联合国范本的比较·····	(272)
第五节	我国对外缔结税收协定的概况·····	(277)
	本章练习题·····	(283)
第八章	涉外税收制度 ·····	(286)
第一节	涉外税收概述·····	(287)
第二节	涉外税收负担原则·····	(291)

第三节 涉外税收负担原则的选择·····	(298)
本章练习题·····	(302)
第九章 商品税的国际协调·····	(305)
第一节 商品课税国际协调概述·····	(306)
第二节 商品税国际协调的内容·····	(309)
第三节 商品税国际性协调的措施·····	(313)
第四节 商品税的区域性协调·····	(318)
第五节 中国商品税制的改革·····	(327)
本章练习题·····	(331)
附录 1 ·····	(334)
附录 2 ·····	(354)

第一章 导论

通过本章的学习,你应该能够掌握:

- 国际税收的概念和特征
- 国际税收与国家税收、涉外税收的联系和区别
- 国际税收产生的原因
- 国际税收的发展趋势
- 国际税收涉及的纳税人和征税对象
- 国际税收学的研究对象
- 国际税收狭义、广义的研究范围及其理由
- 国际税收的研究内容

税收是一种以国家为主体的强制性分配,从它产生的那一天起就以国家税收的形式,及同国家一样悠久的历史而为人们所熟知。国际税收作为税收的一个分支,则是随着国家间的经济贸易活动的发展和扩大而产生和发展的。随着经济全球化的发展,国际税收日益成为跨国经济交往面临的重要问题,并备受各国重视,国际税收学也发展成为一门独立的学科。本章作为导论,介绍国际税收的概念、产生与发展、基本要素以及发国际税收的研究范围和内容。

第一节 国际税收的概念与特征

一、国际税收的概念

明确国际税收的概念,是我们学习研究国际税收的第一步,具有重要的理论和实际意义。我国税收理论界在研究国际税收之初,就对国际税收的概念进行过研究。然而,对这一基本问题,学术界始终存在分歧,未达成共识。下面是三种有代表性的观点:

(一)“国际税收是国际经济交往中形成的、国家间的税收分配关系,以及为这一分配关系所决定的国际准则和规范。”^①

这种观点表明了国际税收的两重含义:国家间的税收分配关系;以及由这种税收分配关系所决定的国际准则和规范。因此,这一定义的可取之处在于,在认定国际税收是国家间税收分配关系的同时,强调了国际税法和国际税收的密切关系。然而,这一概念却忽略了税收与税法的不可分割性。税收是通过税法的形式加以规范,国际税收与国际税法间的关系也是如此。此定义将国际税收关系与国际税法并列其中,这种观点是否合适,值得推敲。

(二)“国际税收是指在国际经济活动中协调国家与国家之间的税

^① 萧承龄:《〈国际税收学〉的初步设想》,《国际税收论文集》1986,福建人民出版社1986年版,第41页。

收分配关系,即调节跨国所得。”^①

这种观点虽然揭示了国际税收最主要的一个特征,是调节国家间的税收分配关系,但“即调节跨国所得”一句却不能涵盖国际税收的基本内容。

(三)“国际税收就是两个或两个以上国家政府,在对跨国纳税人行使各自的征税权利而形成的征纳关系中,所发生的国家之间的税收分配关系。”^②

这种观点是国内学术界的主流观点,基本揭示了国际税收概念的本质特征和基本内容是税收分配关系,也反映了国际税收概念的主要方面。

上述定义包含有以下几点重要含义:

1. 国际税收不能离开国家税收而单独存在。因为作为税收,必须有一定政权管辖范围内的征收者和缴纳者,而国际税收没有、也不可能有自己的征收者和缴纳者。它只能依附于国家税收的征收者和缴纳者。没有各个国家政权对它管辖下的缴纳者进行的课征,也就无从产生国家之间的税收分配关系。为此,在上述概念中,首先表述了国际税收关系的发生,是基于两个或两个以上国家政权同它们各自管辖下的纳税人之间的征纳关系,也就是基于这些国家的国家税收征纳关系。

2. 离开了跨国纳税人这个因素,国际税收关系也不会发生。因为作为分属于彼此之间没有任何联系的不同主体的一般纳税人,他们通常只分别承担某一个国家的纳税义务,因此这个国家也就不可能由此而发生同其他国家之间的税收分配关系。而属于同一主体的跨国纳税人,在同时承担几个国家的纳税义务时,就有可能引起这几个国家之间的税收分配关系。所以,上述定义中特别指明,国际税收所依附的国家税收中的缴纳者,必须是跨国纳税人。

3. 国际税收与国家税收有着严格的区别。这种区别就是上述概念中所明确提出的,国际税收是国家之间对税收的分配关系,涉及的是国

^① 陆海洋、沈长中:《简明税收辞典》,中国经济出版社1989年版,第229页。

^② 葛唯喜主编:《国际税收学》,中国财政经济出版社1999年版,第17页。

家之间的财权利益分配,而不是与国家之间的财权利益分配关系无关的任何其他的关系。

我们认为,上述定义虽然严谨,但仍然存在问题:

一是未提及跨国课税对象的存在对国际税收关系的重要意义,将国家间的商品课税的重复征税及其免除问题界定于国际税收之外,这种做法是否妥当尚存在争议。事实上,有时即使没有跨国纳税人,有关纳税人只在一个国家纳税,在两个国家对不同纳税人的同一课税对象征税时,同样会出现国际重复课税问题,并会引发国家之间的税收协调和税收分配关系问题。我们将在以后章节中提到的跨国商品的重复征税以及经济性重复征税,都说明了这一点。虽然这部分内容只占国际税收学的一小部分,但却是不容忽视的。

二是在表述上,我们主张用“国家之间的税收分配”代替“国家之间的税收分配关系”。因为事物与其本质是统一的,就像商品是用来交换的劳动产品,并不是对商品的本质是商品生产者之间的经济关系的否定;把国际税收定义为国家间的税收分配,也并不是在否认其本质是国家间的税收分配关系。

鉴于此,我们认为国际税收的概念可以表述为:两个或两个以上的国家政府对跨国纳税人和跨国课税对象征税所发生的国家之间的税收分配。

二、国际税收的特征

国际税收作为一个相对独立的税收领域,有着不同于国家税收的特殊性。在了解国家税收特征的基础上理解国际税收的特征有助于对国际税收概念的准确把握。

(一) 税收的基本特征

1. 税收是一个分配范畴。在人类社会生产分配的各种形式中,税收并不是伴随社会生产分配的产生而出现的。早在税收还没有出现的数万年以前,随着人类生产的出现,对生产成果的分配就已经出现。例如,在原始社会,有公社成员之间对他们的共同劳动成果进行的分配;在亚里士多德所描述的古希腊社会里,有奴隶主占有奴隶生产的产品所进

行的分配等等；现代社会生产的分配更是形成了包括利润、工资、地租等在内的分配体系。如果把税收分配与这一类社会再生产中的分配加以比较，我们将会发现，两者主要有以下区别：(1)税收分配是随着国家政权的出现而出现的，而社会生产分配则是随着人类生产的产生而产生的；(2)税收分配是为了维持国家政权的需要而进行的分配，社会生产分配则是为了人类生产生活的需要而进行的分配；(3)税收分配是凭借国家政治权力而进行的分配，而社会生产分配则是凭借财产权利而进行的分配。不难看出，税收分配是始终与国家的政治权力紧密联系在一起并以政治权力为后盾进行的一种特殊分配。我们通常讲税收以法律强制手段分配所体现的强制性，以无偿课征方式分配所体现的无偿性，都依托于国家的政治权力，这是税收的基本特征，构成了税收与其他分配形式的根本区别。

2. 税收是一国政府与其政治权力管辖范围内的纳税人之间所发生的征纳关系。如上所述，税收是为满足国家需要并以其政治权力为后盾所进行的特殊分配。显然，能够行使国家政治权力的征税者，只能是一个国家的政府。因为政府是每一个国家政治权力的行使机构。而政府的征税权力不是无限的，它只能向其政府权力管辖范围内的纳税人(包括自然人和法人)征税。一国政府不可能超出自己的权力管辖范围去向别的任何一个主权国家管辖下的纳税人征税，就是在同一个国家里，它的政府也只能是在自己政权的有效行使范围内征税。这种在一国政府政治权力范围内所形成的税收分配关系，具体体现为以一国政府这个征收者为一方，同由它管辖下的纳税人这个缴纳者为另一方的征纳关系。这是税收的又一基本特征。

(二) 国际税收的特征

1. 国际税收涉及的纳税人具有跨国性

构成各国税收征纳关系纳税主体的纳税人，包括自然人、法人或非法法人经济实体两大类。国际税收涉及的纳税人也同样如此。但国际税收与国家税收的不同之处在于，国际税收涉及的纳税人通常是指跨国从事经济活动，在两个或两个以上国家同时负有纳税义务的企业或个人。因此，国际税收涉及的纳税人又被称为“跨国纳税人”。

在国际税收实践中往往会出现以下情况:在一个国家对某一从事国际经济活动的纳税人某项所得或财产课税的情况下,另一国或是由于该国税法规定的单方面免除国际重复征税的措施,或是根据国际税收协定而放弃对该项所得或财产的课税权,这时纳税人的纳税义务可以说是单一的。这种情况应看作是国际税收关系的特例,因为这时单一的纳税义务实质上是国际税收权益关系协调的结果。

2. 国际税收涉及的课税对象具有跨国性

国际税收涉及的课税对象主要是参与国际经济活动的纳税人的跨国所得或跨国财产。所谓跨国所得和跨国财产是指所得的来源地和财产的所在地与所得和财产所有者的居住国或国籍国不属同一国家。跨国所得或跨国财产可分为两大类:一类是一国的居民或公民来源于或位于该国境外的所得或财产;一类是一国的非居民或非公民来源于或位于该国境内的所得或财产。对跨国所得和跨国财产通常存在着两个或两个以上国家的税收管辖权。

必须指出,跨国商品,如进口、出口商品同样存在着两个或两个以上国家的税收管辖权问题,也应属于国际税收涉及的课税对象。

3. 国际税收分配关系和国际税法具有两重性

由于国际税收涉及的纳税人与课税对象具有跨国性质,国际税收所反映的分配关系具有两重性质。一方面,国际税收体现着各国政府同其管辖范围内从事国际经济活动的企业和个人之间的税收征纳关系;另一方面,国际税收也体现着国与国之间的税收权益分配关系。这一性质正是国际税收与国家税收的根本区别。

国际税收分配关系具有两重性,以调整这种分配关系为对象国际税收法律制度也不可能是单一的,除了有赖于各国的涉外税收法律制度外,还有赖于具有国际公法性质的国际税收协定或公约。各国的涉外税收法律制度是以国内立法为基础的,它以调整国家与纳税人之间的国际税收征纳关系为主要对象。尽管各国涉外法律制度也包含着协调国际税收权益分配关系的规范,但由于各国政治经济发展水平及法律传统不同,不但在国际税收权益分配方面的立场、观点存在着分歧,在具体的法律规定以及有关法律规范的使用条件方面都有着相当大的

差异。因此,国际税收分配关系最终还需要通过国与国之间的谈判,签订国际税收协定或公约来加以规范。按照国际法学的分类,各国的涉外税收法律制度属国际税收私法的范畴。一般认为,国际税收私法与属于国际税收公法范畴的国际税收协定、公约及国际税收惯例的总和,统称为国际税法。也有一部分学者认为,国际税法所包含的只是具备国际公法性质的国际性规范和惯例。

三、国际税收与相关税收范畴的关系

(一)国际税收与国家税收

国际税收与国家税收是两个既有密切联系,又有明显区别的概念。

从二者的联系来看,一方面,国家税收是国际税收的基础,没有国家税收,就不可能有国与国之间的税法冲突和税制协调,国与国之间也不可能出现任何税收关系,国际税收也就无从谈起,所以国际税收不可能脱离国家税收而独立存在;另一方面,在国与国之间经济联系日益紧密、相互依赖和相互依存的情况下,国家税收又要受到国际税收一些因素的影响,因为这时任何国家制定本国的税收制度都不能不考虑国际税收关系,本国与外国达成的国际税收协定以及国际社会公认的一些国际税收规范和惯例都应当在本国的税收制度或税收征管中有所体现。

国际税收与国家税收的区别主要表现在:一是国家税收是以国家政治权力为依托的强制课征形式,而国际税收是在国家税收基础上产生的国家之间的税收权益问题,不是凭借某种政治权力进行的强制课征形式;二是国家税收涉及的是国家在征税过程中形成的国家与纳税人之间的利益分配关系,而国际税收涉及的是国家间税制相互作用所形成的国与国之间的税收分配和税收协调关系;三是国家税收按课税对象不同可以分为不同的税种,而国际税收不是一种具体的课征形式,没有自己单独的税种,涉及的是各国实际课征的某些税种。

(二)国际税收与涉外税收

目前对于涉外税收的定义有两种观点:一种观点认为涉外税收就是对外国籍纳税人征收的税收;另一种观点认为,涉外税收一方面包括

对外国纳税人(指外国居民或公民)处于本国境内课税对象的征税,另一方面包括对本国纳税人(指本国居民或公民)处于本国境外的课税对象的课税。笔者同意第二种观点,因为对本国纳税人(指本国居民或公民)处于本国境外的课税对象的课税毕竟与外国发生了一定的联系。

涉外税收与国际税收的关系包括两方面内容:一方面,涉外税收是国际税收的基础。因为涉外税收是国家税收与国际税收密切联系的环节,如果没有各个国家政府对它管辖下的跨国纳税人的跨国课税对象征税,也就无从产生国家之间的税收分配关系。可以说,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。另一方面,涉外税收与国际税收又存在着明显的区别。因为一国的涉外税收作为国家税收的组成部分,主要立足于国内,着重处理本国政府的涉外税收问题,体现的是该国的对外经济关系,对别国的税收制度不起法律约束作用;而国际税收主要立足于国际,由于它是建立在各国涉外税收基础之上,并从国际经济关系总体中考察各国涉外税收制度的,因而它深入到了更深层次的经济关系,调整并规范各国涉外税收所形成的国际惯例和税收协定等法律规范,成为各国制定和完善其涉外税收制度的一般准则。

(三)国际税收与外国税收

在对国际税收的认识上,还有一种错误的看法,就是将外国税收等同于国际税收。其实,外国税收只不过是相对于本国税收而言的。从共性方面来看,两者同属于国家税收的范畴。正像中国税收不论在中国人还是外国人看来,都是中国的国家税收一样,外国税收在外国人的眼里,也是属于他们各自国家的国家税收,即使在中国人的眼里,也同样是属于这些国家的国家税收,而不会变成国际税收。从哲学角度来看,事物的性质是客观存在的,不可能因为人们的主观立场不同而不同。因为外国税收仅仅体现为某个外国政府与其管辖下的纳税人之间的征纳关系,这种征纳关系被严格地限制在这个外国的本国范围以内,而不会引起这个外国与其他国家之间对税收的分配关系。即使我们把几个外国的税收拼凑在一起,那也只不过是几个外国国家税收序列的填充,而不是国际税收。