

国际

唐腾翔 编著

税收

协定

通论

GUO JI SHUI SHOU XIE DING TONG LUN
GUO JI SHUI SHOU XIE DING TONG LUN
GUO JI SHUI SHOU XIE DING TONG LUN
GUO JI SHUI SHOU XIE DING TONG LUN

国际税收协定通论

唐腾翔 编著

中国财政经济出版社

(京)新登字038号

国际税收协定通论

唐腾翔 编著

*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县西定安印刷厂印装

*

787×960毫米 32开 13印张 205 000字

1992年4月第1版 1992年4月北京第1次印刷

印数：1—5 010 定价：5.50元

ISBN 7-5005-1377-0/F·1584

目 录

导 言	(1)
第 一 章 经济国际化与税收国际化	(11)
第一节 在经济国际化历史条件下 税收面临的问题	(11)
第二节 税收管辖权的交错和 重叠	(20)
第三节 国家征税权的约束和 协调	(30)
第 二 章 国际税收协定的产生和演 进	(41)
第一节 国际税收协定的发展 历史	(43)
第二节 国际税收协定的简要 分析	(50)
第三节 国际税收协定的当前 动向	(67)
第 三 章 国际税收协定的法律意义	(75)
第一节 国际税收协定属于条约 法的范畴	(77)

第二节	国际税收协定的法律实体 规范和法律冲突规范·····	(80)
第三节	国际税收协定与国内税法的 关系·····	(86)
第四节	国际税收协定的作用·····	(93)
第四章	避免双重税收协定的适用 范围·····	(98)
第一节	协定对人的适用范围·····	(99)
第二节	协定对税种的适用范围·····	(113)
第五章	对营业利润征税权的划分与 协调·····	(124)
第一节	营业利润征税权的划分 原则·····	(124)
第二节	关于常设机构·····	(126)
第三节	营业利润的归属原则·····	(137)
第四节	关于国际联属企业·····	(144)
第五节	国际运输企业所得·····	(150)
第六章	对投资所得征税权的划分 与协调·····	(156)
第一节	关于股息征税权的协调·····	(157)
第二节	关于利息征税权的协调·····	(169)
第三节	关于特许权使用费征税 权的协调·····	(177)
第七章	劳务所得征税权的划分与	

协调·····	(184)
第一节 关于独立个人劳务·····	(184)
第二节 关于非独立个人劳务·····	(191)
第三节 其他个人劳务报酬·····	(200)
第八章 对财产所得征税权的划分	
与协调·····	(216)
第一节 关于不动产所得·····	(219)
第二节 关于财产收益·····	(221)
第三节 关于对财产的征税·····	(230)
第九章 国际双重征税的避免 ·····	(233)
第一节 国际双重税收的基 本含义·····	(233)
第二节 消除国际双重税收的基 本方法之一——免税法·····	(237)
第三节 消除国际双重税收的基本 方法之二——抵免法·····	(247)
第十章 税收的国际无差别待遇 ·····	(267)
第一节 基本概念·····	(267)
第二节 关于国籍无差别待遇·····	(271)
第三节 关于常设机构无差别待遇·····	(284)
第四节 关于支付无差别待遇·····	(290)
第五节 关于资本无差别待遇·····	(294)
第六节 税收无差别待遇的税种 适用范围·····	(297)

第十一章 国际税收协定的滥用.....(300)

第一节 什么是税收协定的滥用.....(300)

第二节 美国反滥用税收协定的
历史演进.....(305)

第三节 国际反滥用协定的基本
做法.....(315)

第十二章 相互协商程序与税务情报

交换.....(330)

第一节 关于相互协商程序.....(330)

第二节 关于税务情报交换.....(339)

附录一:

联合国《关于发达国家与发展中
国家间避免双重征税的协定范
本》.....(349)

附录二:

经济合作与发展组织《关于对所得
和财产避免双重征税的协定范
本》.....(380)

主要参考书目.....(406)

导 言

本世纪50年代以来，经济生活的国际化无论在广度和深度上都大大地发展了。国际分工日益细密，国际贸易迅速增加，世界各国的贸易依赖度普遍增高，金融市场联成了世界网络，国际直接投资额猛增，劳动力的跨国流动空前活跃，科技研究进入国际协作，星罗密布的跨国公司成为了当代世界经济活动的主体，国家与国家之间的相互联系和相互依赖空前地加强了。

90年代第一个年头爆发的海湾危机，虽然是政治事件，但也反证了当今世界各国经济上的相互依赖与相互影响。海湾危机冲击着世界石油市场，油价在剧烈的波动中攀升。1990年7月欧佩克13个成员国确定原油价格每桶21美元，而现在美国西得克萨斯中质油和英国北海布伦特原油一度上升到每桶31美元。在石油冲击波下，世界股票市场价格普遍下跌，黄金价格上跳，汇率急剧波动。美国是世界上最大的石油消费国，海湾地区进口的石油约占总进口量的25%。据估计，油价上升后，美国通货膨胀率将增加0.5个百分点，经

济增长率将下降1个百分点。油价上升对加拿大的影响也很大，将使已经不景气的经济更快地陷入衰退。英国虽拥有北海石油，可从石油涨价中得到一些好处，但金融市场动荡，通货膨胀率和贷款利率上升，也使英国经济吃了苦头。日本和德国的石油需求完全依赖进口，油价猛涨对经济的影响可想而知。海湾危机同样给相当多的发展中国家带来严重的冲击。埃及在海湾国家工作的侨民约400万人，年侨汇收入达25亿美元，侨民大批回国后将使埃及侨汇收入减少一半。印度政府估计，年石油费用增加8.5亿美元，有17万侨民将不再向国内汇款。巴西石油消费有一半靠进口，因油价上涨一年要多支付30亿美元。海湾危机对东欧经济打击更大。早在1989年，原苏联对东欧石油供应量削减了30%，并改用“硬通货”结算。东欧国家转向国际市场买油，使经济困难进一步加剧。仅捷克和斯洛伐克一国的外汇收入即减少75%。当然，也有少数产油国的经济可以得到改善。如以每桶30美元计算，墨西哥年可多收40多亿美元。利比亚每天可多收入1250万美元。阿尔及利亚日产石油80万桶，每天可多收入750万美元。尼日利亚国民生产总值可望增加13%。原苏联年可多收70亿美元。伊朗也可增加收入。种种事实说明，往昔封闭的自然经济格局早已被发达的世界商品

经济抛进了历史的博物馆。

国家之间经济的相互依赖与相互影响,商品、资本、劳务、人员的跨国流动的扩大和世界市场的拓宽,带动了税收的国际化。其基本特征是,作为税收要素的纳税人和征税目的物也出现了跨国现象。这时,一个自然人或一家企业,除了从本国境内,也可从境外取得劳务报酬、投资所得、财产利得或营业利润。这样,就有可能,他除了要向本国政府交税外,还要向外国政府交税。反过来说,一个国家政府可能要面对着两类纳税人:一类是居住在本国的,一类是来自外国的。于是发生了世界各国税收管辖权交叉重叠的困扰。一方面表现为国际的重复征税;另一方面表现为国际的避税和偷漏税。国家与国家之间的税收协调就不可避免地摆上了世界经济发展历史的议程。

税收国际协调涉及双重的税收关系。也就是说,它不仅涉及到国家与国家之间的税收权益分配关系,而且涉及到各国政府同其跨国纳税人之间的税收征纳关系。国际社会的实践证明,国家之间缔结足以规范以上双重税收关系的各种税收条约、协定是完全必要的,也是十分重要的。根据联合国1983年的资料统计,除关税以外,国际上各式各样的税收条约(协定)达1316个,按内

容划分大大小小的24类，涉及到一般所得、动产不动产、非居民、工商及农业企业、空运、海运及轮船、铁路运输、汽车运输、遗产及赠与、营业销售、财产转让、票据兑换、旅游、学校、体育运动以及行政管理等各个方面税收实务的国际协调。其中最主要的避免所得（和财产）双重征税的全面性协定就有400多个。1983年以后的6、7年时间，国家之间缔结的双边全面性税收协定的数目更多了。1989年已经超过了500个。

国际税收协定是经济生活国际化的必然产物，也是国家推行经济开放政策所必不可少的重要措施。我国的情况便是一个很好的说明。1978年底十一届三中全会以前，我国除了对某些国家签订单项的税收协定以外，全面性的双边税收协定处于空白状态。1979年7月以后，适应国家实行对外开放政策的需要，当年7月8日全国人大常委会公布了《中外合资经营企业法》，这标志着我国外资立法的开始。接着又于1980年、1981年连续公布了《中外合资经营企业所得税法》、《个人所得税法》和《外国企业所得税法》等3个涉外所得税法，基本建立了我国有关外资的税法体系。同时开始着手对外缔结全面性的双边税收协定。从1981年1月起，我国首先同日本就签订避免对所得双重征税协定进行谈判。1983年9月6日正

式签订。到1985年底止，我国同日本、美国、英国、法国、联邦德国、比利时、马来西亚等7个国家正式签约。1986年又同挪威、丹麦、新加坡、加拿大、芬兰、瑞典、新西兰、泰国、意大利等9国签约；1987年以后在加快对外开放进程的形势带动下，到1989年底止，又同荷兰、捷克斯洛伐克、原民主德国、波兰、南斯拉夫、澳大利亚、巴基斯坦、保加利亚和科威特等9国签约。1990年以来又同瑞士、原苏联正式签订了双边协定。这样，在发展中国家中，我国后来居上，对外签订双边税收协定的数目增加到27个。目前还在同一些国家进行签订协定的谈判。可以说，我国如果没有实行对外开放的经济政策，也就不可能有对外全面性税收协定的签订；税收协定的签订反过来又推动了我国对外经济开放的进一步发展。

国际社会的经验也证明，除了少数实行“避税港”政策的国家和地区以外，世界上几乎所有经济发达国家以及经济对外开放程度较高的发展中国家，普遍都重视对外缔结全面性的税收协定。国际税收协定的缔结，就投资者来说，在收入来源国可以享得协定提供的税收利益，避免国际双重税收的沉重负担；同时由于收入来源国有一个更加温和的“税收气候”，有利于吸引外国的

投资和先进技术。

塞浦路斯的情况引起了许多国际税务专家的浓厚兴趣。塞浦路斯是地中海东北部的一个亚洲岛国，面积9251平方公里，人口67万。本是英国的殖民地，1962年8月才独立。独立之前，是个经济落后的农业国。从1975年起塞浦路斯连续实施了3个“紧急经济行动计划”，国民经济迅速发展，国民生产总值年递增13.2%。到1982年，人均收入由1973年的1400美元增加到4000多美元。从1982年起，塞浦路斯政府又开始实行五年经济发展计划，引进外国投资，建立自由工业区，用现代化技术改造工业，扩大了生产和出口，并且大力发展旅游业，取得了巨大成就。1989年人均国民生产总值已超过8000美元。人民生活水平接近经济发达国家。1988年税收总额43484万塞镑，为主的所得税10517万塞镑，占24%；商品及劳务税9384万塞镑，占21%；进出口税9226万塞镑，占21%；社会保障税8782万塞镑，占20%。塞浦路斯凭借着地理优势，在同东西方经济交往中发挥着独特的“转盘”（*Turntable*）的功能。在这一方面，发达的税收协定网络起着独特作用。

目前，除了波兰和阿尔巴尼亚以外，塞浦路斯已同东欧诸国缔结了全面性的双边税收协定。

协定伙伴国的居民取得的股息、利息、特许权使用费等投资所得在收入来源国可以享得免税或低税率的税收优惠。比如捷克和斯洛伐克预提税的常规税率：股息25%、利息25%、特许权使用费30%，签定协定之后，对塞居民课征税率分别降低到10%、10%和5%。原苏联股息预提税税率20%，特许权使用费预提税税率高达40%，但在对塞协定中规定免征预提税。保加利亚股息和特许权使用费的常规税率分别为10%和45%，对塞的限定税率也一律降为零。

除东欧外，塞浦路斯还同西方许多经济发达国家，包括加拿大、丹麦、德国、法国、希腊、爱尔兰、意大利、挪威、瑞典、芬兰、英国、澳大利亚、美国等，签订了双边税收协定。协定伙伴国之间同样相互提供了不少税收优惠。特别值得一提的是，塞浦路斯对“离岸公司”（Off-Shore）待遇尤为宽厚。一家在塞注册登记而经营活动全部在境外进行的“离岸公司”，只课征4.25%税率特低的所得税，同时对其利润分配、资本利得、股票转让以及财产遗赠也不课征任何税收。外国投资者在塞浦路斯设立的分支机构，如经营活动全部在境外进行，而其管理中心又在境外，同样不必缴纳所得税。即便管理中心设在塞浦路斯，也只要缴纳税率为4.25%的低税。这样，同

东欧无税收协定关系的国家，其居民要在塞浦路斯设置有管理中心，其与东欧的经济往来就可享受税收优惠。再举一例，一家奥地利公司A向捷克和斯洛伐克公司B提供贷款，B公司支付A公司100单位的利息。依据奥捷协定，在捷免征利息的预提税；在奥课征A公司30%的所得税。征税之后，A公司这笔收入的税后所得剩为70单位。如果改变一种方式，奥地利A公司先贷款给其在塞浦路斯设立的子公司C，然后再转贷给捷克斯洛伐克的B公司。依据捷塞协定，捷课征10%预提税；塞课征4.25%所得税，依据塞奥协定，子公司C支付给A公司的股息，在奥地利免予征税。这样A公司的税后所得可以从上述的70%增加到86.2%（计算程序为：第一步， $100 - 10 = 90$ ；第二步， $90 \times 4.25\% = 3.8$ ；第三步， $90 - 3.8 = 86.2$ ）。从以上两例可以看出，税收协定在塞浦路斯经济的“转盘”中起着多么微妙的作用。

这里应当指出，经过100多年的实践，国家之间缔结的税收协定已经逐步地从单项向综合、从随机性向规范化发展。1963年国际经合发组织发布了《关于对所得和财产避免双重征税协定范本（草案）》。1977年发布了“正文”（通称OECD税收协定范本）。过后两年，1979年联合国又发

布了《关于发达国家与发展中国家避免双重征税协定范本》(通称 *UN* 税收协定范本)。近 30 年来, 世界上许多国家基本都以这两个“范本”为蓝本, 结合本国的实际情况, 针对协定伙伴国的特点, 通过协商制订出缔约国双方可以接受的双边税收协定。上述塞浦路斯对外缔结税收协定的情况便是说明。

应当研究的问题是, 如何在经济国际化和税收国际化的历史演进中, 了解国际税收协定的产生及其发展变化, 认识国际税收协定的法律意义, 探讨其实施法律实体规范和法律冲突规范的形式与内容, 并且从税收协定的基本条款中, 阐明协定的适用范围、征税权划分、消除国际双重税收、防止滥用协定、反对国际偷漏税等理论与实践问题。这样就能更好地认识国际税收协定在推进世界经济发展中的地位与作用, 更充分地利用我国对外缔结税收协定的网络, 为进一步实施经济对外开放的方针服务。

从税收角度看, 每个国家政府对外签订的税收协定都是该国税收法规的组成部分, 只不过它具有涉外的性质。以法治税, 既包括要认真贯彻实施国内税法的一切规定, 也包括要认真贯彻实施涉外税法的一切规定, 特别在当今开放世界的历史条件下, 一国税制, 特别是包括税收协定在

内的涉外税制，虽然理所当然地涉及到本国的权益，但也不可避免地要触及到别国的权益。所以，对国际税收协定的深入研究，对于维护国家权益，推进国际经济交流，完善税收制度建设都是有所帮助的。