

国际税收问题 资料选译

(上)

财政部财政科学研究所

一九七九

国际税收问题资料选译

财政部财政科学研究所

1979

说 明

为了了解当前世界各国在经济交往中相互间有关税收问题的情况，我们在美国哈佛大学法学院和福特基金会的协助下，决定在今年七、八月份，在旅大市举办国际税收问题暑期讲习班。在讲习班期间，我们通过哈佛大学法学院副院长柯恩教授，邀请美国哈佛大学奥德曼教授、萨里教授，哥伦比亚大学赫拉维尔教授，纽约大学戴尔教授，康涅狄格大学庞普教授，以及史密斯先生、安格先生等，就国际间的税收问题进行专题讲座。现将有关教材译成中文，刊印供参加讲习班人员学习阅读。

有关教材在校译过程中，承中国人民大学、中央财政金融学院和我部有关单位以及北京市财税局的大力协助，特此志谢。

由于我们的水平有限，对国际税收问题了解不多，加以时间仓促，讹误不妥之处在所难免，希望读者批评指正。

财政部科学财政研究所

1979. 7 . 15

国际税收问题资料选译

目 录

对国外收入和外国人的收入的税收问题 奥利佛·奥德曼著 金绍卿译 (1)	
联合国专家小组和发达国家与发展中国家间 关于税收条约谈判的指导原则 史坦莱·S·萨里著 孟治平译 颜泽夔校 (11)	
联合国专家小组对发达国家与发展中国家 关于避免重复课税的协定建议草案 孙昌湘译 颜泽夔校 (69)	
对于各国税务当局之间收入和费用分配问题的一些看法 史坦莱·S·萨里著 徐国薇译 王传纶校 (97)	
税收管辖权和国际收入 马丁·诺尔著 金绍卿译 (148)	
美国对发展中国家私人投资的所得税 迈克尔·麦金泰尔编写 王福穰译 (176)	
发展中国家对自然资源的税收问题 约翰·F·杜意著 林志琦译 (231)	
“避税港”解释 密尔卡·卡·德·杨忒舍著 颜泽夔译 (251)	
哈佛大学法学院国际税收问题讨论会关于对外国收入	

的税收政策在制定过程中的经济标准问题讨论提要	
.....	刘崇武译 (264)
哥伦比亚间接税改革的目的和方法	
.....	马尔科姆·吉利斯著 金绍卿译 (268)
发展中国家城市资金供应	
.....	罗杰·S·史密斯著 林志琦译 (282)
营业费用和损失的扣除 (一至四章)	
.....	威廉·D·波普金著 莫启欧译 (297)
折旧 (一至二章)	艾伦·P·默里著 颜泽夔译 (346)
附录: 美国税法简介	刘崇武译 (368)
美国关于税收抵免和转让定价的规定 (摘译)	
.....	颜泽夔译 (381)

对国外收入和外国人的 收入的税收问题

奥利佛·奥德曼

本文所讨论的是：关于欠发达国家对来自国外的收入和外国人的收入是怎样课税以及这些国家应当如何对这类收入课税的一些方面的问题。采用的观点是欠发达国家的观点，而不是发达国家的政府或厂商的观点。所提出的一些想法是初步的，是根据本人在欠发达国家的经验以及同这些国家的一些官员和其他人员讨论过程中所得出的看法。

对来自国外的收入的课税问题

本文所论述的大部分是关于欠发达国家对外国人的收入课税问题。但是首先要就有关欠发达国家对来自国外的收入的课税问题对下列三点进行简短的讨论。

第一点，在世界范围内，欠发达国家趋向于对其国民的收入进行课税，至少就个人所得税而言是如此。对各大公司来说，这种趋势还不那么明显。由于对本国公司或那些为本国国民所有或所控制的公司，在世界范围内所得的收入进行课税时所发生的困难，至少使一个国家即萨尔瓦多，在对个人所得税采取“不问收入来源一律予以课税”的原则的同时，还保留着对公司实行领土管辖的原则。在对公司也实行“不

“问收入来源一律予以课税”的原则的适当安排形成之前，萨尔瓦多的做法是可行的。这种对公司和个人实行不同课税原则的类似情况也见于巴西的税法。

第二点是欠发达国家对来自国外的收入和欠发达国家国内的收入不必同等课税。例如，欠发达国家可以根据自己的对外经济政策来制定外国税收抵免政策。这样，一个国家可以允许其国民扣除他在国外所缴纳的所得税，象智利所做的那样，而不给予税收抵免；或者，也可以对因为从已经或正在安排税收协调或组织区域性经济一体化的邻国取得收入而缴纳的外国所得税款给予抵免，抵免的金额可以达到国内税收的全额。与此同时，对因为从其他欠发达国家取得收入而缴纳的税款仅给与较少的抵免额，而对来自发达国家的收入所缴纳的税款，也许根本不予抵免。这种做法的目的，在于把因抵免优待而造成的收入损失减少到最低限度，并借以影响贸易和投资的地理方向。

关于对来自国外的收入进行课税的第三点，是要强调改善欠发达国家取得国际税收情报的手段的重要性，以利于对来自国外的收入进行计算和课税。这一点，也是过渡到讨论对外国人来源于欠发达国家的收入的税收问题的桥梁。这些国家还没有尽自己所能去取得对实行国际税收有用的情报。很多有用的情报可以从特殊的纳税人那里得到，例如，雇用私人的国际会计事务所对有国外收入的纳税人或有来源于欠发达国家收入的外国纳税人所提供的情况进行审核。还可以通过税收协定的方式在外国政府的帮助下来取得情报；但是，发达国家之间的税收协定的长期实践证明，在税务管理的合作方面，迄今为止，显然并未取得考虑这个问题时所期

望的那样的成果。在这方面，希望与欠发达国家已经签定的和将要签订的协定能够产生不同的结果。

也许，在国际税收情报方面，需要通过联合国来施加欠发达国家集团的有组织的压力，以建立一种可以称为（借用我的学生去年的一篇论文中的用词）“相互课税”制。认真考虑“相互课税”的作用可以有助于寻求一些途径，使发达国家和欠发达国家之间互相交换税收技术方面的一般性情报，也可以交换某些税种或特殊纳税人的具体情报。

对外国人的课税问题

现在，让我们回到对在欠发达国家有收入的外国人的税收问题上来。什么原则可以作为欠发达国家对外国人的收入课税的指南呢？在这方面，不论是为发达国家着想还是为欠发达国家着想，办法都还不多。美国有关这一问题的现行法案（H.P.1129）表明了美国在确定适当的政策时所遇到的困难。然而，提出一些原则的尝试还是必要的。（这个法案修正本已于1966年底成为法律）。

原 则

首先，必须抓住平等的原则：只要有可行的技术手段，对外国人和对本国国民就要同等课税。以此为出发点，就可以决定对外国人的某种收入是比本国国民的收入课征更多的税还是课征更少的税。这一背离平等原则的作法只有在出于令人信服的政策的原因所需要的时候，以及当看来只有背离平等的原则才能达到这种政策的目的的时候才能采取。

第二个出发点可以是只要负担得了，就以税收形式实行课征的原则，即向外国人征收重税，能付多少就征多少，只

要他不致因此而中止欠发达国家需要他从事的活动。如果欠发达国家清楚自己想要从外国人那里得到什么，在这种原则下，欠发达国家就要据以制定它的制度，既作为一种保护手段，又作为一种收入手段，而随时根据欠发达国家的需要或要求的变化以及外国人来得多少而加以修改。这个原则得到下列理由的支持。一个欠发达国家的税收权力或管辖权不一定受到一般的国际法规的限制。欠发达国家需要额外的税收收入用于社会和经济的发展，其数额要比它从自己的资源，从国际经济援助，或从它在国际贸易的份额中所得到的多得多。因此人们主张，一个欠发达国家对外国人所取得的收入征税，首先只应考虑这个制度的效能。

收入的类型

现在让我们来看一下外国人所取得的收入的几种不同类型，以及对这种收入按照平等的原则或“只要负担得了就课征”的原则所采用的征税方法，因为这些原则在实际情况下可能得到运用。要考察的种类有：（一）技术服务的报酬，其中包括（1）对外国人个人为其在欠发达国家所作的工作而支付的薪金；（2）对外国人在执行技术协定中提供的劳务所支付的报酬；（二）外国人从欠发达国家生产和出口原料（包括农产品和矿产品）所得到的收入；（三）外国私人直接投资的利润。当然，这些种类的划分就其所包括的范围来还不十分清楚；而且还有许多其它种类的收入没有包括在现讲在的讨论之中，如由于对欠发达国家的贷款而向外国人所支付的利息收入，在欠发达国家中销售发达国家工业品的收入，消极投资的收益以及艺术家、运动员和其他表演者的收入。

技术服务收入

第一，技术服务收入。可以断言而不致遭到多少反对，许多欠发达国家都需要从发达国家获得技术服务和技术知识。许多这种服务和知识，可以从发达国家的私人或私商那里得到，而不必同发达国家的政府打交道。一些欠发达国家成功地进口了技术知识和技术服务而没有带来外国的控制，有时甚至不必让外国参与股权。由于欠发达国家对技术知识和技术服务的需一般来说是大量的，所以在这种情况下，“只要负担得了就课征”的原则可以变为对技术服务收入征收轻税。根据需要甚至可以牺牲平等的原则，如果能证实技术服务收入方面给与外国人的税收减让，实际上，能保证欠发达国家为取得这些服务所支付的代价得到降低，其数额比因减让而失去的更多的话。

在给与个人税收减让方面，最大压力也许是来自那些具有象美国国内税法第911款那样的规定的国家。在个人不欠本国任何税款的情况下，欠发达国家减税可以降低成本。当然，这样做的结果，会造成一类特殊人物，他们对任何国家都极少交税或根本不纳税。这是一种时间长了它的可取性就值得怀疑的类型。

如果说大部分欠发达国家所需要的技术服务是许多发达国家都可以提供的，那么，竞争的力量就应当使这些服务的价格没有补贴也会降到最低限度。一般说来，税收减让可以是不必要的，虽然为了保证服务的不断供应，仍然必须避免对技术服务收入征课重税。另外，为了保证在这方面的竞争不至因为不适当的麻烦而阻碍这些服务的提供，不发达国家对短期停留的客人在税收方面给予有限度的减免可能是明

智的政策。

原料收入

外国人的第二种收入来源于原料的生产和出口。欠发达国家长期以来把这类收入看作是采用“只要负担得了就课征”原则的合适的对象。因此，采取各种形式对农产品和矿产品的出口课征高额税收。扩大了收入来源规定的范围，提高了所得税率，而且使用了特别出口税或特别生产税。实施这种“只要负担得了就课征”的原则的理由之一就是必须对国家资源的折耗给与补偿；另外一个理由是即使这种收入为本国国民所得而不是为外国人所得，也同样要超额课税。在这里，对采用“只要负担得了就课征”原则的主要约束力来自于世界市场对某一个欠发达国家出口的原料的竞争的性质和程度。在比如没有国际价格协定或限制性贸易渠道的时候，如一国对取得这种收入的外国人所征收的税收重于另一个国家，那么就可能导致外国人在技术上能办得到的情况下转移他的生产。这样，欠发达国家会发现对农产品出口的收入征收重税就不象对矿产品出口那么顺手了。当然，如果欠发达国家能够组织起来保持他们的产品价格比不组织起来更高，欠发达国家也可谋求对相应增加了的私人收入课征比其他收入更高的税收。

我不能，也不想去阐明世界原料贸易中起作用的各种复杂的经济势力，更不用说政治势力了。然而，可以预料，每一个欠发达国家，无论是单独行动还是与其它国家合作，都将试图尽量从它的原料生产中得到最大的益处，并且将尽量利用税收措施来达此目的。政府和政府之间以及政府与私商之间的漫天要价，落地还价，然后互相让步的交易也会发生。

在技术上简单易行而在收入上代价又不那么高的情况下，欠发达国家也将适应外国的税制。因此，如果欠发达国家对某种市场情况下的某些原料所征收的税收大大高于外国人本国的税收，也就不足为怪了。同样重要的是，这个或那个发达国家都可能不允许给予这种超额征收的税收以抵免优待，去抵销现在或将来的应纳税款。总之，有时如果欠发达国家实行的税率高於发达国家，既不当制造使人震惊的局面，也不应当因而掀起一阵强烈的抗议。

私人直接投资的利润

外国人的第三种收入来源于私人直接投资于工厂或其他营业（譬如说，制造业）的利润。也许在对待这类收入而不是对其他收入方面，人们发现在实践上大多数国家都声称他们的政策是对外国企业和本国企业都同样征税。税收鼓励要么两者都给，要么就谁都不给。在许多欠发达国家中都存在着两大抗衡的势力，使平等原则得以存在。一个是欠发达国家的民族的或本国企业决不被来自发达国家的外国人之间的竞争的前景所陶醉。另一方面是欠发达国家的政府期望通过引进最新的生产技术，生产新的产品，以及引进或增加竞争，来提高效率、促进发展。在有些欠发达国家中，政府取得这些利益的愿望，由于惧怕随着大批外国人或大型外国商号的进入会带来外国的政治压力而受到限制。

尽管一般都宣布对这种收入采取平等原则，但至少还可以提出两个问题。第一，这个原则在管理机构是否真正得到贯彻。人们常说，本国商人避税或逃税比外国人多。即使这是真的（据说，由于合营企业的增加，这已并不那么真实），外国人还可以通过协定程序谋求补偿性质的减免来要求平等待

遇，或者可以支持欠发达国家对税制进行彻底改革。

第二，联系到在一个复杂的国际公司网下的远处股东的税收负担这样一个涉及面广的问题，联系到诸如总公司的营业开支、公司间的作价以及482型的问题这样一些范围狭窄、困难而又重要的问题，公平待遇又有什么意义呢？这里且不去提什么分配、分配比例方案和其他收入来源规则问题，以及制定同收入来源的规定同等范围的管辖权的规定这样一些问题。在这个涉及面广的问题上，要使之适用于远处股东是不切实际的，这就至少使一些欠发达国家对外国公司从这些国家所取得的收入，额外征收固定税率的税收，以弥补欠发达国家未能向远处股东征税的缺陷。问题在于这种税收的数额究竟有多少，应当从实际出发来考虑决定。在那些范围更狭窄的问题上，发达国家要施加压力并不是要使欠发达国家去服从发达国家的规定，而是要使这些国家比过去更加清楚地、明确地宣布他们的规定。在欠发达国家的规定与发达国家的规定相抵触的地方，欠发达国家试图最大限度地增加收入，其结果就等于提高税率。

由于大多数欠发达国家的税率低于美国的税率，这种做法的效果主要是把一些税收从美国国库（或从避税港中）转移到欠发达国家的国库中去。那里，欠发达国家的税收，由于收入来源规则的冲突，或者由于一般的高税率而高于美国的税收，而欠发达国家的政策也许是正确的，美国不应当对欠发达国家施加压力，使其修改它的规定和税率，把税率降低到美国的水平。如果欠发达国家希望美国厂商来，而美国厂商则因为税高而不想来，那么，欠发达国家就得考虑它的政策是否正确以及如何修改这些政策。顺便提一下，欠发

达国家的规定和税率所造成的对外国企业实行高税而不是低税的一个结果，就是使这些厂商在向本国争取税收减让时处于不利的地位；因为这些厂商不再能有力地证明其他发达国家的低税使他们的企业在欠发达国家中处于更有竞争力的地位。

结 论

作为结尾，请允许我提醒你们两件本文未提及的事情，然后归纳一下，再提出一些问题供进一步考虑。第一件，本文在论述个人或公司时并没有区别他们是居民还是非居民，本国国民还是外国人，而在这种等类的区别和划分之中，从头至尾都包含着很多问题。第二件，是本文至少还有一个与判定对外国人的收入征税制度有关的原则没有提及。那就是，有时有人认为对这种收入至少应当像对其他收入一样课税，以防止本国国民逃税。

总起来说：第一，行政管理的因素在很大程度上影响着欠发达国家的国际税收规定的制定和实施。这些因素限制了在外国人之间以及外国人和本国国民之间提供平等待遇的能力。此外，这些因素要求对国际间的实施方法予以更多的重视。第二，在制定对外国人的收入征税制度时，作为开始，平等可能是最合理的原则。出于行政管理的原因的调整是需要的。但是，随着课征技术的变化，应该随时重新审查。采取税收减让的方式进行调整时，必须考虑它的实际效果，并需要定期重新审查。采取对外国人增加额外负担或额外收费的方法进行调整，如果从他们已经取得特殊收益，或者作为对本国资源耗损的一部分补偿来说，理由是正当的，那么这种调整也不会有问题。对有些费用如石油矿区使用费的征收，

有时可以列作所得税，使外国人可向其本国申请外国税收抵免的优待。当这种费用采取出口税的形式时，欠发达国家可以通过税收协定，要求发达国家给予这些税收以全部或部分的外国税收抵免优待。

现在提出几个问题。如果欠发达国家要求发达国家出于政策上的打算灵活处理外国税收抵免优待的话（正如前面所指出的欠发达国家可以灵活处理他们可能给予的任何优待），那末，发达国家就会面临一些困难的问题。这些问题的答案，即使不是大部分的话，有许多都必须求助于经济学家才能得出。从促进欠发达国家的发展出发，对于国际企业，例如，在税收鼓励问题方面，什么是恰当的税收政策？顺便提一下，谁来回答这个问题呢？是发达国家还是欠发达国家？不管答案如何，在两种国家之间，税收又如何分配呢？又由谁来对这个问题做出决定呢？

这些经济和政治方面的难题，从关于欠发达国家对国际企业采取税收鼓励问题的不断争论来看，答案还远远没有搞清楚，而且，又引起一个更加根本的问题——一个同目前这个讨论会的一个明确目的有关的问题。这就是，欠发达国家能够从对发达国家的国际税则的比较研究中得到好处吗？答案可能是这样的：第一，他们能从发达国家执行政策的技术方面学到许多东西；第二，为了制定自己的政策，欠发达国家最好检查一下施行他们自己的政策的经济条件，看一看这些条件是否与发达国家制定政策的经济条件有相似之处。

联合国专家小组和发达 国家与发展中国家间关于税收 条约谈判的指导原则

史坦莱·S·萨里

导言

一、联合国专家组的做法

- (一) 小组的工作程序
- (二) 联合国小组的基本做法

二、营业收入

- (一) 一般出口与营业利润
- (二) 个人劳务
- (三) 保险
- (四) 船运和空运
- (五) 采购
- (六) 非固定居民

三、投资收入和特许使用费

- (一) 利息
- (二) 特许使用费
- (三) 股息
- (四) 不动产收入

- (五) 资本利得
- (六) 其它来源的收入
- 四、消除重复课税的办法
- 五、鼓励在发展中国家投资
- 六、非差别待遇
- 七、情报交换
- 八、收入和费用的划归
- 九、国际上的偷漏税
- 十、遗留的问题
- 十一、结论
- 附录

联合国专家小组和发达国家与发展中国家间关于税收条约谈判的指导原则

导 言

1961年，联合国经济和社会理事会成立了有关发达国家与发展中国家之间税收条约谈判的联合国专家小组，以便促进发达国家和发展中国家间缔结税收条约。其任务是为这些条约制定一些指导原则，并就其实施提出建议。自1968年开始工作以来，联合国小组举行了七次会议，每次会议都提出了报告。在第五次会议之后，小组还起草了发达国家与发展中国家间关于税收条约的指导原则，这个指导原则概括那个时期的工作。在1977年第七次会议上，小组总结了对条约内容的