

国际税收学

新编财税系列教材

● 主编 罗宏斌

西南财经大学出版社

国际税收学

罗宏斌 主编

西南财经大学出版社

责任编辑:邓康林

封面设计:鲁小令

书 名:国际税收学

主 编:罗宏斌

出版者:西南财经大学出版社

(四川省成都市光华村西南财经大学内)

邮编:610074 电话:(028)7301785

印 刷:四川机投气象印刷厂

发 行:西南财经大学出版社

四 川 省 新 华 书 店 经 销

开 本:850×1168mm 1/32

印 张:12.125

字 数:300千字

版 次:1996年7月第1版

印 次:1996年7月第1次印刷

印 数:3000册

定 价:14.80元

ISBN7—81055—110—8/F·82

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行部调换。
2. 版权所有,翻印必究。

湖南财经学院财税系列教材

总 序

Y412.54/10

湖南财经学院财政学、税收学专业是在 1978 年随着湖南财经学院的恢复而建立和发展起来的,18 年来,我院财政、税收专业经过几代人的共同努力,一步一步走向成熟、规范。

财政、税收专业创建伊始,就把专业教材建设放在突出的地位。我们认为:教材是教学相长的纽带,教材质量直接影响到教学质量。一套优秀的专业教科书在某种意义上意味着一批又一批优秀专业人才的诞生与成长。因此,18 年中,我们先后多次出版、再版及修订了财政学、税收学专业有关课程的教材,主要包括:“社会主义财政学”、“国家预算”、“预算会计”、“中国税制”、“税务管理”、“西方财税概论”、“企业纳税会计”等,为财政、税收专业建设起到了有力的推动作用。

随着财政税收改革日益向纵深发展,一些新情况、新问题层出不穷,尤其是 1994 年财税体制重大改革以及产权管理体制改革的深入,新制度、新法规陆续出台,使我们不得不重新审视原有的教材体系及内容。在这种新的形势下,我院财税系列教材编审委员会经过反复论证研究,决定对原有的教材体系及其内容再次作较大幅度的调整、修改、补充及完善,最后确定了以下十二部财税系列教材。包括“财政学”、“国家预算学”、“预算会计学”、“公债经济学”、“国有资产管理学”、“资产评估学”、“税收学”、“税收制度学”、“税务管理学”、“国际税收学”、“税务会计学”、“西方财税概论”。

教材编审委员会确定财税系列教材编写总的原则是:

1. 综合性。教科书有别于专著的最突出的特点在于:它是一门学科研究成果的综合反映,其基本的概念、基础理论和基本方法

都应在同行中形成共识的(或基本达成一致的)。对于未成定论的争论问题,我们将本着公正的原则来介绍有影响观点。

2. 相对独立性。财政、税收学教科书与现行财政税务、财务等制度、法规有着密切的关系。教科书既不能无视制度与法规,也不能只简单地解释制度与法规。我们力求从学科本身的规律来阐述财政、税收的基本问题,同时充分考虑现行的制度与法规。某些问题现行制度还没有进行规范,但从财政、税收学科本身来说应该研究,这类问题则仍列入教材的内容中。

3. 层次性。作为一套系列教材,我们力求满足从职业教育、专科到本科等学历层次以及全日制学生、函授学生及自考学生等各种方式的学生要求。我们以本科全日制学生为基本对象,兼顾其他读者。

4. 配套性。为了提高学习的效果,我们为这套教材配备了必要的教学大纲、学习辅导资料、学生用习题、教师用习题解答及指导书、案例及分析、教学演示软件等。

财政学、税收学专业系列教材的改革与建设是一项十分艰巨而长期的任务,我们长期为此作出了不懈的努力。尽管如此,由于我国社会经济发展变化的多样性、复杂性,更由于我们的能力、学识所限,最新推出的本套财税系列教材难免还存在着不少疏漏、缺憾,恳请广大读者、同仁不吝批评、教诲,以便我们能及时修订,使之日趋完善。

湖南财经学院财税系列教材

编审委员会

1996. 2

●编著者说明●

“国际税收学”是近几十年才发展起来的新学科，它在整个财政税收理论体系中占有十分重要的地位。随着世界经济日益国际化，跨国经营已成为当前世界经济的一大特色。熟悉和分析国际税收问题就变得非常必要了。如何使国家税收权益不致受损，如何让本国纳税人获取更多应该获取的利润，等等，这都是我们在本书中所研究的问题。本书既是财政税收系列教材中的一本，也是我们对国际税收问题研究的一次尝试。全书共分五部分：（一）总论（第一章）；（二）国际重复征税问题（第二、三章）；（四）国际避税与反避税问题（第四、五、六章）；（四）国际税收负担原则与协定（第七、八章）；我国涉外所得税与协定（第九章）。

本书吸收了国际税收学研究的最新

成果，并试图将理论与实务适当地结合，力求体系新颖、结构合理、条理清新、文字简洁、便于理解和记忆。

本书除作为高等财经院校财政税收专业及其他经济类专业教材外，也可作为财税及其他经济管理人员自学和培训用书。

本书第一、四、六章由罗宏斌执笔，第二章由江子福执笔，第三章由刘建民执笔，第五章由张艳纯执笔，第七、八章由曹燕萍执笔并任本书副主编，第九章由刘宛晨执笔，全书感谢文伯安教授对本书编写所给予的关心和支持。由罗宏斌审阅、总纂定稿。

由于水平有限，书中错讹不妥之处，恳请读者指正。

编著者

1996.5

于湖南财经学院

目 录

MULU

编著者说明

第一章 总 论..... (1)

学习提要与目标

第一节 国际税收的概念..... (2)

第二节 国际税收的产生和发展 (10)

第三节 国际税收的基本要素 (21)

第四节 国际税收学的研究对象与内容 (29)

复习思考题

第二章 税收管辖权和国际重复征税 (37)

学习提要与目标

第一节 税收管辖权概述 (38)

第二节 居民税收管辖权 (43)

第三节 地域税收管辖权 (52)

第四节 各国税收管辖权行使概况 (62)

第五节 国际重复征税 (65)

复习思考题

第三章 国际重复征税的避免与消除 (82)

学习提要 with 目标

第一节 避免国际重复征税的基本方式 (83)

第二节 豁免法 (88)

第三节 扣除法 (94)

第四节 抵免法 (96)

第五节 税收饶让抵免 (115)

第六节 关于豁免法、抵免法、扣除法的评价 (122)

复习思考题

第四章 国际避税与偷漏税 (125)

学习提要 with 目标

第一节 国际避税与偷漏税的概念、原因及其危害 ... (126)

第二节 国际避税与偷漏税的方法 (135)

第三节 国际避税地概述 (150)

复习思考题

第五章 国际联属企业收入和费用的分配 (172)

学习提要 with 目标

第一节 国际联属企业及其收入和费用的分配 (173)

第二节 国际联属企业内部转让定价 (181)

第三节 国际收入和费用分配的原则 (199)

第四节 国际收入和费用分配的标准 (209)

第五节 国际联属企业内部定价的检验与调整 (219)

复习思考题

第六章 反国际避税与偷漏税…………… (229)

学习提要与目标

第一节 反国际避税与国际偷漏税的一般方法…………… (230)

第二节 主要发达资本主义国家的反避税与偷漏税措施 ……
…………… (242)

第三节 反避税与偷漏税的国际合作…………… (258)

复习思考题

第七章 国际上涉外税收负担原则…………… (277)

学习提要与目标

第一节 涉外税收负担原则的意义…………… (278)

第二节 优惠原则…………… (281)

第三节 最大负担原则…………… (292)

第四节 平等原则…………… (295)

复习思考题

第八章 国际税收协定…………… (298)

学习提要与目标

第一节 国际税收协定概述…………… (299)

第二节 国际税收协定的内容…………… (310)

第三节 国际税收协定的签订…………… (328)

第四节 国际税收协定与缔约国税法的关系…………… (331)

第五节 两种国际税收协定范本比较…………… (335)

复习思考题

第九章 我国涉外所得税制和对外税收协定…………… (344)

学习提要与目标

第一节 我国涉外所得税制的建立和发展…………… (345)

第二节 我国现行涉外所得税…………… (351)

第三节 我国涉外所得税制的优惠政策…………… (363)

第四节 我国的对外税收协定…………… (372)

复习思考题

●第一章●

总 论

学习提要和目标

国际税收学作为财税理论学科的一个分支,其本身有着特定的概念内涵,并由此制约了它的研究对象和研究内容。本章将从国际税收与国家税收的联系与区别着手,阐明国际税收的概念及其产生、发展过程,并介绍一些国际税收的最基本知识。学习本章应重点掌握:国际税收的概念、产生条件和基本特征、国际税收涉及的纳税人和课税对象以及国际税收学的研究对象与研究内容,为学习以后章节打好基础。

第一节 国际税收的概念

国际税收学研究的是税收学的一个特殊领域,它是国际经济关系发展到一定历史阶段后出现的一个新的税收范畴。国际税收作为国家间的税收关系不同于一国国内税收关系,但从历史的观点来说,前者是在后者的基础上产生和发展起来的,要把握国际税收的概念,有必要首先简要分析一下一国国内税收即国家税收的基本特征。

一、国家税收的基本特征

税收是什么?对这个问题,不同的人会产生不同的答案。厂长说“税收就是我们上交的利润”;个体户说“税收就是从我腰包中收走的钱”;机关办事员说“我觉得税一多,这物价就涨得快。”寥寥数语反映出百姓们出于一知半解而对税收怀有不情愿的心理。

事实上,每个公民都在时时刻刻地享受着税收的好处。国家税收都是用于民众的,比如保障国防、维护社会治安、提供教育、医疗、文化娱乐、交通运输、邮政通讯、改善环境等公共事业支出,等等,不胜枚举。但由于长期以来新闻媒介和税务机关的宣传不够,人们大都不知道他交的税用到哪里去了,更别提行使纳税后的权利了。在普通老百姓的心里,税就是拿自己辛辛苦苦挣来的钱白白交给别人。税收呈现给纳税人最直接的印象就是“强制地拿”。

国家少不了税同百姓离不开饭的道理是一样的,国家的生存和发展需要借助于税收来筹集资金,通过制定出税法的形式来保证税收收入的取得。法的力量是无穷的,它不以纳税人的意志为转移,无论你愿意与否,该交的时刻就必须得交,该交多少就得交多少。税收就是这样一种具有强制性、无偿性、固定性,并以法律为保证,向纳税人征收实物或货币以取得国家财政收入的手段,体现着

以国家为主体的特定分配关系。这一概念概括出国家税收的基本特征。

(一)国家税收是以国家为主体的,凭借国家政治权力所进行的强制性特殊分配

在物质财富的分配过程中,税收只是众多分配形式中的一种,而不是唯一的分配形式。因早在税收出现以前,就已经出现了分配,即在一定生产资料占有制下的社会再生产中的分配,如原始公社成员对其共同劳动成果的平均分配。而且这种社会再生产中的分配将随同人类生存永远存在下去。把税收同社会再生产中的这种分配加以对比,我们就会发现二者的区别:1. 起源不同。税收是随国家政权的出现而产生的,它不是自人类生存以来就存在着的。2. 目的不同。税收是为了维持国家政权的需要而进行的分配,而有别于为了人类自身生存而进行的分配。3. 主体和手段不同。税收是国家凭借政治权力进行强制分配,而不象生产资料所有者凭借对生产资料的占有进行的分配。以上几点表明,税收不能脱离国家而存在,税收是伴随国家的产生而产生的。国家是征税的主体,它的依托是国家的政治权力。英国人曾发明了“只有死亡和纳税是不可避免”的名言来证明自己绅士风度,美国人也把死亡和纳税捆绑在一起表达自己的失望心情。一句话,国家税收是以国家为主体,以政治权力为后盾,而不以纳税人意志为转移所进行的强制性特殊分配。

(二)国家税收是在一国政治权力范围内的征纳关系

国家税收的分配主体既然是国家,所依据的是政治权力,而政治权力总是指某一具体国家的政治权力。一国政府不可能超越自己的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不是一国政府同其管辖下的纳税人之间的征纳关系。正是由于国家税收

是在一国政治权力范围内的征纳关系,所以在相当长的一段时期内,税收分配关系一直被严格地限定在各个国家各自的地域范围内,各国政府的课税权及税收利益并不直接发生冲突。

二、国际税收的概念

国际税收与国家税收同属税收范畴,二者在上述两个基本特征方面存在着密切联系。国际税收作为税收,仍然应该是以政治权力为后盾所进行的分配。不过,由于我们现在讨论的不是国家税收,所以,它就不能再是单个国家凭借其政治权力所进行的分配,而应该是同时有两个或两个以上国家在凭借其政治权力进行分配。当然,这两个或两个以上国家的税收分配,不可能如下面的式子所表示的那样,表现为一种平行运动关系:

甲国 凭借其政治权力进行分配
乙国 凭借其政治权力进行分配
.....

式 1

因为如果如上式 1 所示,那也只不过是国家税收序列的增加而已,即从一个国家的国家税收,变成两个或两个以上国家的国家税收。式 1 中的甲国和乙国以至其他更多的国家,它们并不会由此而发生相互间的税收分配关系。因此,也就不可能衍化成为国际税收。

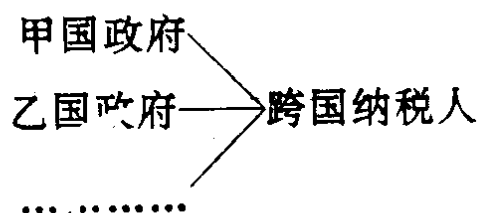
国际税收作为税收,仍然应该与一定的征纳关系相联系,不过,它不能再是单个国家范围内的征纳关系,而必须同时有两个或两个以上国家在各自的权力管辖范围内发生着征纳关系。当然,同样要指出,这两个或两个以上国家的征纳关系,也不能如下面的式子所表示的那样,表现为一种平行运动关系:

甲国政府——甲国政府管辖下的纳税人;
乙国政府——乙国政府管辖下的纳税人;

式 2

因为如果是这样,那仍然只是国家税收序列的增加,即以一个国家的国家税收征纳关系,变成两个或两个以上国家的国家税收征纳关系。甲国政府和乙国政府以至其他更多国家政府,它们并不会由此而发生相互之间税收分配关系。因此,也仍然不可能衍化成为国际税收。

现在,问题已经摆得很清楚,要使上述甲国政府以至更多国家政府,在各自凭借其政治权力向本国政府管辖下的纳税人进行征税,从而发生征纳关系时,不再仅仅表现为国家税收序列的增加,那就必须打破它们之间的平行运动关系,如果考虑把式 2 平行线的右端汇合成为一点,使平行线变成交叉线。即将分别属于甲国、乙国和其他国家政府管辖下的一般纳税人变成跨国纳税人。这样才有可能把甲国政府和乙国政府以至其他更多的国家政府彼此联系起来,使它们相互发生税收分配关系,从而国家税收衍化成为国际税收。如下式所示:



式 3

引入跨国纳税人概念后,我们看到,一国政府对普通的纳税人(只负有本国纳税义务的纳税人)征税与对跨国纳税人征税所发生的影响是很不相同的。普通纳税人由于只承担某个国家的纳税义务,从而该国也就不可能由此而发生与其他国家之间的税收关系。而一国政府对跨国纳税人征税,则就有可能影响其他国家要少征税。这样,尽管该国政府仍然是凭借其政治权力向其管辖下的纳税人征税,但由此可能引发的矛盾已不再限于该国政府同跨国纳税

人双方的利益矛盾,它还会表现为该国政府同其它有关国家之间财权利益矛盾,而这一矛盾是不可能由该国政府独自去解决的,只能由有关国家共同寻求解决方法。这种国家之间的税收分配关系,从而使国家税收衍化为国际税收,也只有在这种条件下,才有可能出现。

根据以上分析,现在可以对国际税收概念作如下表述:国际税收就是指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力而形成的征纳关系中,所发生的国家之间的税收分配关系。

上述国际税收概念包含几个要点:1. 国际税收既以国家税收为基础,同时又区别于国家税收。由于国际税收要依附于国家税收以政治权力后盾所形成的分配关系,如果没有各个国家政府对它管辖下的缴纳者进行课征,就不存在国家之间的税收分配关系,因此,国际税收乃是基于各个国家的国家税收征纳关系。但国际税收又区别于国家税收,它是指“对跨国纳税人征税”过程中形成的分配关系。这表明国际税收有其特定范围,即把国际税收限定在对跨国纳税人的跨国所得和跨国财产征税这一范围内,它既不包括对流转额课税所形成的税收分配关系,也不包括对所有的所得和财产课税所形成的税收分配关系,而只是对所得和财产额中的组成部分——跨国所得和财产课税所形成的税收分配关系。2. 国际税收是一种“税收分配关系”。这是从有着悠久历史的税收这种分配关系中分离出来,是在近代国际经济关系中各国政府对参与国际经济活动的跨国纳税人行使税收管辖权征税的结果。3. 国际税收是一种“国家与国家”之间的税收分配关系。即国际税收是一种发生在国家之间的税收往来活动,是处理国家与国家之间的税收利益的。作为国家税收关系,国际税收既无特定的税种、税率,也无具体的课税对象和纳税人,所以它既不是一种具体的税收制度,也不是一个独立的税种。4. 国际税收不是超越于国家之上的法律范