

国际 税收

GUOJI SHUI SHOU

孟庆堂 主审
王文弘 主编

中国政法大学出版社

F745

5
2

国际税收

主 编 王洪金

副主编 赵胜满 李润身 张汉臣

主 审 于文弘

大连理工大学出版社

B 600363

内 容 提 要

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、国际重复征税的产生和免除、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。还附有OECD税收协定范本和联合国税收协定范本以及中美税收协定原文。本书是工商、建筑企业开展对外工程承包、劳务合作、合资经营、进行国际间经济贸易、资金技术等往来的必备参考书，也是财政税务干部的自学用书，又可作为高等财经院校和财税专科学校的教材。

国 际 税 收

Guoji Shuishou

王洪金 主编 于文弘 主审

大连理工大学出版社出版(大连市凌水河)

辽宁省新华书店经销

大连海运学院印刷厂印刷

开本:850×1168 1/32 印张:8 $\frac{5}{8}$ 字数:215千字

1989年8月第1版

1989年8月第1次印刷

印数:0001—10000册

责任编辑:钱京姪

封面设计:葛明

ISBN 7-5611-0199-6/F·22 定价:3.60元

前 言

国际税收是一门新兴学科，它涉及不同国家之间的税收分配关系，直接影响着国际投资、国际技术转让和国际贸易的发展。十一届三中全会以来，我国实行对外开放政策，外商纷纷来我国进行投资和转让技术，我国企业和个人也去外国投资，开展经营，所有这些必然涉及到我国与其它国家税收权益的划分问题。正确处理这些问题，只有学好国际税收理论，才能在对外经济交往中更好地维护国家的主权和经济利益，促进我国对外经济交往和合作的发展。为了适应教学和广大读者的需要，我们编写了《国际税收》这本书。

本书在国际税收概念和税收管辖权这两个问题上，比较科学地提出了国际税收的研究对象，论述了税收管辖权的某些基本概念。为了使学生和广大读者了解国际重复征税的产生、免除以及国际收入与费用的分配，除对某些基本理论作了阐述之外，还列举了许多运算实例加以说明。本书在国际税收协定和国际税收负担原则问题上，既有理论概括又注意实际的阐述。为了在对外经济往来中维护我国主权和经济利益，在书中也加强了对国际避税和反避税的分析。为了帮助学生和读者开阔视野，本书还附有两个国际税收协定范本、中美税收协定和几个避税地情况介绍。

本书在编写过程中，吸收了国内外税收专家的部分科研成果，在此谨致谢意；尤其曾得到厦门大学邓子基教授、东北财经大学王佩苓教授、张桐青教授、国家税务局副局长卢仁法、辽宁税务专科学校校长刘书宝以及辽宁省税务局有关领导的支持和帮助，

也一并致谢。

本书由王洪金副教授主编，沈阳市税务局于文弘局长主审。各部分的分工为：王洪金（前言、第一、六章）、赵胜满（第二章）、李润身（第七章）、安福仁（第三、四、五章）、郭庆旺（第八、九、十章）、张汉臣（附录）。全书由王洪金统纂、修改，最后由于文弘审阅定稿。

本书可作为高等财经院校、财税专科学校学生学习国际税收的教材，也可作为财政税务干部学习国际税收用书，还可作为工商企业开展对外工程承包、劳务合作、合资经营、进行国际间经济贸易、资金技术等往来的必备参考书。

由于水平有限，加之时间仓促，书中难免有缺点和错误，请读者批评指正。

编者

1989年2月于大连

目 录

第一章 国际税收的一般概念	(1)
第一节 国际税收的概念	(1)
第二节 国际税收的研究对象	(5)
第三节 国际税收产生和发展的经济背景	(8)
第二章 税收管辖权	(14)
第一节 管辖权一般	(14)
第二节 税收管辖权	(15)
第三节 税收法律关系	(18)
第四节 居 民	(19)
第五节 所 得	(24)
第三章 国际双重征税的产生	(30)
第一节 国际双重征税的概念	(30)
第二节 国际双重征税产生的原因与条件	(33)
第三节 对国际双重征税的评价	(38)
第四章 国际双重征税的免除	(40)
第一节 国际双重征税免除的原则	(40)
第二节 国际双重征税免除的方式	(42)
第三节 免除国际双重征税的途径选择	(43)
第四节 免除国际双重征税的方法	(46)
第五节 抵免限额的计算	(57)
第六节 豁免法与抵免法的利弊分析	(74)
第五章 国际收入与费用的分配	(78)
第一节 跨国纳税人与跨国收入	(78)
第二节 跨国收入与费用的处理	(82)
第三节 国际收入与费用分配的原则	(84)
第四节 国际收入与费用分配的标准	(88)
第五节 工资、利息、股息等项收入的国际处理	(93)

第六章 国际税收协定	(98)
第一节 国际税收协定的由来与演变	(98)
第二节 国际税收协定的基本内容	(101)
第七章 国际税收负担原则	(111)
第一节 平等原则	(111)
第二节 最大负担原则	(112)
第三节 优惠原则	(114)
第四节 发展中国家和发达国家的税收优惠	(118)
第八章 国际避税的一般问题	(127)
第一节 国际避税的定义	(127)
第二节 国际避税的产生原因及其刺激因素	(132)
第三节 国际避税地	(138)
第九章 国际避税的方法	(148)
第一节 人的流动	(148)
第二节 物的流动	(151)
第三节 人与物的非流动	(157)
第四节 转让定价	(160)
第五节 避税地的利用	(165)
第六节 国际税收条约的滥用	(167)
第十章 国际避税的防范措施	(169)
第一节 国际避税防范措施的一般形式	(169)
第二节 国际避税防范的具体措施	(172)
第三节 国际避税防范措施的实践	(182)
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	(191)
附录二 经济合作与发展组织关于避免双重征税的 协定范本	(212)
附录三 中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于 对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定	(230)
附录四 巴哈马、百慕大、卢森堡等避税地情况简介	(247)

第一章 国际税收的一般概念

第一节 国际税收的概念

一、税收是一个历史的经济范畴

税收是一个古老的财政范畴，也是一个历史的经济范畴。在人类历史上曾经存在许多不同类型的国家税收。有奴隶制国家税收，封建制国家税收，资本主义国家税收，还有社会主义国家税收。

1. 国家是税收存在的政治前提。税收是一种历史现象，它的产生同国家有本质上的联系。税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力参与社会产品分配，强制地无偿地取得财政收入的一种手段。了解税收同国家的必然联系，有助于研究和探讨国际税收的形成过程。因为任何一国的征税权，都是基于政治权力实施的结果。随着各国之间经济交往的发展，商品流通和资本流通的扩大，纳税人的应税收入超越国界，势必牵涉到两个国家或多个国家的经济利益，从而需要在客观上协调国家与国家之间的税收关系。

2. 社会剩余产品是税收赖以存在的物质前提条件。在原始社会，生产力极端低下，劳动产品难于维持人类生存的最低需求，没有社会剩余产品，当然也就没有对社会剩余产品进行分配的税收分配关系。从根本上说，社会剩余产品是国家赖以存在的税源基础。早在我国夏朝和商朝，社会剩余产品靠落后的农业生产提供，奴隶主阶级的需要，只能靠租税不分的“贡”、“助”等实

物田赋来提供。到秦朝，商品经济有了发展，货币开始取代一部分实物作为税收征收形式。到隋朝时期，商品经济比以前有了进一步发展，反映在税种上，其数量有了明显增多，除征收农业的田赋之外，还有“口赋”、“算赋”，并且有了商税、车船税以及工商业税。到唐朝，税制有一定改革，先后实行“租庸调”和“两税法”，围绕田税、人丁税和户口税，适当扩大了产品税征收范围。到明、清两代，苛捐杂税名目繁多，但依然是自然经济结构，反映在税制结构上变化不大。鸦片战争之后，由于帝国主义侵入，中国清朝政府被迫开通口岸，实行有利于外国商品输入的关税制度。到国民党统治时期，随着工商业的发展，1913年开征了印花税，1936年开征了所得税。新中国成立之后，国民经济迅速发展，工商税成为主体税收，流转税制和所得税制日趋完善。在新的历史发展时期，我国实行改革开放政策，开征了涉外税收，协调我国同各国之间的税收关系，正式签订某些税收协定，已成为税收领域的新课题。

税收的发展离不开社会经济的发展。这不但从我国税收发展的历史演变过程证明了这一点，从日本的情况也可得到启示。日本1868年明治维新前，封建的自然经济一直占统治地位，土地税是日本政府的主要财政收入，约占地方税收入的80%。明治维新之后19年，也就是在1887年，日本政府开始实行所得税制，但所得税额只占税收总额的1.5%；土地税仍然占53.8%，说明税制结构无多大变化。后来随着资本主义经济迅速发展，日本的税制结构也急剧变化，所得税比重增加，货物税和酒税以及砂糖消费税、石油液化气税有一定增长，土地税比重开始下降。到1984年日本的个人所得税和法人所得税占日本国税的68.6%。日本从50年代以来，由于商品输出、技术输出和资本输出的发展，税收的国际活动非常活跃，到1984年日本政府已同30多个国家正式签订了税收协定。

几千年来，世界各国的政体虽然更迭频繁，但由于社会生产力的发展，国家社会职能的扩大和财政需求的增加，带动了税制改革，推动了税制改革。这无论从中国数千年来的税制沿革，还是从日本明治维新之后的税制变革，都足以证明国家税收的产生、税源的扩大、税种的变迁以及税收的国际化，都是紧密地同社会经济的发展变化、社会剩余产品总量的增加联系在一起的。

3. 税收是一个特定的社会产品分配关系。税收作为社会产品分配的一种范畴，不仅仅是国家支配和占有一部分社会剩余产品的一种手段或分式，同时还是以国家为主体的特定分配关系。在税收征纳关系中，国家不仅要同各个经济单位发生分配关系，而且要同各类纳税人发生分配关系。分配的实质，从来都是解决社会产品归谁占有以及在数量上占有多少的问题。然而，税收是一种特定的分配关系，它区别于社会产品的一般分配关系。一般的社会产品分配关系，其主体是各种类型的经济单位，分配关系的发生是通过等价或不等价交换而实现的，税收分配关系是以国家为主体通过税法强制征收的。同时就分配关系形成的历史看，一般的社会分配关系早在原始社会就已经产生了，而税收分配关系则是在国家产生之后，逐步从一般分配关系中分离出来的。所以税收是社会产品的特定分配范畴。

二、国际税收的概念

研究国际税收，必须首先弄清楚其概念。什么是国际税收，国内外学术界的看法有多种。

（一）国际税收概念的几种提法

1. 国际税收是指两个或两个以上国家对纳税人的跨国所得，同时行使各自征税权力而形成的国家之间的税收分配关系。

2. 国际税收是外国税收或国外税收。

3. 国际税收是本国的涉外税收，即对外国企业和外国人课征的税收。

任何概念都是人们对客观事物的本质所给予的理性认识和概括。把国际税收混同外国税收，在概念上反映不了事物的本质，因而是不能确切的。

第一，外国税收的概念广泛。它是属于各国家税收制度和外国税收制度的研究内容。同时，外国与本国是相对来说的。如果站在国际的角度，是说不清外国和本国这两个概念的。

第二，把涉外税收说成是国际税收也不妥。涉外税收是一个国家税法中涉及外国人和外国企业的税收。对一个具体国家来说，该国家的涉外税收是本国税收制度的重要组成部分，因而，涉外税收不是国际税收。

（二）我们对国际税收定义的理解

首先必须认识到国际税收并不是一个具体的实实在在的经济范畴。任何一个国家的税收，其税收体系并不包括国际税收。国际税收不是税收的一个分支，任何一种税都不能成为国际税收。

其次，国际税收不同于一般的税收。一般的税收是以国家政治权力作为依托进行强制征收的。但现实生活中却没有一种国际的政治权力作为国际税收的依托。税收制度必须具有特定的税种、税率、课税对象和纳税人。但作为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，因而国际税收既不是一种具体的税收制度，也不是一个独立的税种。

对国际税收定义的科学提法应该是：国际税收就是指两个或两个以上国家，对跨国纳税人行使各自的征税权力而形成的国家之间的税收分配关系。根据此定义要把握两个要点：

1.从动态看，国际税收是一种税收活动。国际税收不是一个实在的税种，却是一种特定的税收活动。是涉及两个或两个以上国家财权利益的税收活动。国内税收，其征纳关系只限于一国的范围之内，各国之间不存在任何税收分配关系，而国际税收则不然。国际税收之所以出现，是由于收入的国际化。纳税人在国外

取得收入或者从若干国家同时取得收入。其收入既然跨越国境，税收分配关系也必然从国内跨入国外，国与国之间在税收上不可避免地产生税收分享问题。税收分享问题则是国际税收的重要特征。

2.从分配关系看，国际税收反映的是国家之间的税收分配关系，一般的税收反映的则是国家与纳税人之间的税收分配关系，这一点显然具有本质区别。两个或两个以上的国家政府，在对跨国纳税人行使各自征税权力而形成的税收分配关系中，不是一国少征，就是另一国少征，或者平均分配。对同一个纳税人的同一笔所得，征税双方必须妥善处理征纳关系，从而形成一种特殊的税收分配关系。

第二节 国际税收的研究对象

一、国际税收的研究对象

在明确了国际税收的概念之后，还要了解国际税收的研究对象。国际税收的研究对象，就是国家之间的税收分配关系，通过这种研究，进而制定出调整这种关系的规范和准则。近几十年来，国际税收关系中一个最突出的问题就是各国对同一纳税人的同一收入重复课征所得税，这个问题如果不能按合理的国际税收准则加以解决，就不利于国际投资和国际贸易的发展，特别是会给发展中国家的发展，带来资金和技术上的困难。那么，为什么在国际税收中，亟待制订各项准则的是所得税，而不是其他税种呢？各国税收种类有多有少，但一般都可归纳为间接税和直接税两大类。所谓间接税，就是对商品课税的总称；所谓直接税，就是对所得和财产课税的总称。

一般说来，目前世界上绝大多数国家对商品实行终点课税原则，只有少数国家仍在实行起点征税原则，然而各国间接税的负

担并没有直接地超越本国国境，因此一般不把间接税列入国际税收的研究范围之内。但是，由于近20年来国际经济活动实践出现了一些新变化，如欧洲共同体国家，取消内部关税，建立统一对外关税制度，废除了多环节征税的产品销售税，建立了欧洲共同体成员国统一的增值税。其他一些地区的关税同盟或自由贸易区的国家也有税收一体化的趋势。鉴于此种国际经济现象，一部分国际税收专家主张，应该将间接税列入国际税收的研究范围之列。但是，国际税收专家比较一致的意见，是将直接税列入国际税收研究范围。在相当长的一段时间里，国际税收专家研究的范围涉及到所得税、资本税、赠与税、遗产继承税等，但主要的研究范围是所得税。其原因有二：①19世纪末20世纪初，资本主义已经发展到帝国主义垄断阶段，资本输出取代商品输出而成为这一阶段的主要特征。第二次世界大战后，垄断资本家为了绕过某些国家的关税壁垒，而占领了更广阔的世界市场，组织了大批的跨国公司在其他国家或地区投资经营。②20世纪60年代以来，第三世界国家逐步取得了政治上的独立，为了进一步发展本国经济，发展中国家都相继采取了对外开放、引进外资的政策，从而加速了国际经济活动的发展，使得越来越多的个人和企业卷入国际经济活动中。这些个人和企业必然会或多或少地从外国取得所得。一个国家为了鼓励或限制资本输出输入，都有权对这些跨越国境进行经济活动的个人和企业征税。在这种情况下，一个参加国际经济活动的个人和企业，就有可能被双重征税，也有可能发生双重避税，也有可能发生偷税漏税等其他税务关系。因此，国际税收主要是研究所得税，包括个人所得税和公司所得税。可以说所得税是国际税收的核心，它在国际税收中影响最大、矛盾最多，急需制订出调整国际税收关系的各种规范和准则。为了解决这个问题，经济合作和发展组织的24个成员国在1963年制订并公布了《关于对所得和资产的重复课税协定草案》。后经过修订，在1977年又发

表了《关于对所得和资本的重复课税的协定范本》。1979年联合国税收条约专家小组也公布了《关于发达国家与发展中国家双重课税的协定范本》。虽然这两个《范本》对世界各国并没有法律上的约束力，但在事实上已经起了重要的示范作用，它们在制定调整国际税收关系的规范和准则方面是一个重要的步骤。

二、国际税收的研究内容及涉及的学科

国际税收的研究对象，既然是对国家之间的税收分配关系进行研究，从而制定出切合这种实际关系的调整规范和准则，那么国际税收研究的主要目的是如何使所有参与国际经济活动并具有同等纳税能力的个人和企业受到同样的税收待遇，使参与对跨国经营活动征税的国家妥善处理国际重复征税问题，使国家之间有关国际税收的财权利益分配公正合理，从而促进国际商品、劳务、技术和资本的自由流动，促进国际经济合作和交往的扩大与发展。基于这样一个目的，国际税收研究内容包括：①如何消除或缓和国际重复征税；②如何协调国家之间的税收分配关系和消除对外国人的税收歧视；③如何鼓励国际投资；④如何防止国际偷税、漏税和避税等。

国际税收本身是一门新兴的边缘学科，涉及到经济和法律等学科，它是在国家税收学、各国税制学以及税收法律关系学的基础上形成的。国际税收同各国税制关系密切。因为国际税收的有关理论必须在各国税收制度中得到体现，而各国税收制度中关于国际税收问题的处理方法又为国际税收理论研究提供了实际的素材和依据，从而给国际税收理论的发展创造了有利条件。各国政府在制定本国税收制度时，必须参照国际税收的原则和规范。各国税制的研究内容广泛，其中直接税不仅是各国税制的重要内容，也是国际税收研究的核心内容。因此，国际税收的研究，必须充分注意各国直接税建设，特别是所得税建设，通过制定调整国际税收关系的各种规范和准则，协调各种税收制度，合理公正处理

由于征收所得税而引起的国际重复课税问题。

研究国际税收也需联系国家税收进行研究。国际税收是商品经济发展到一定历史阶段，出现商品国际化、生产国际化和资本国际化条件下而产生的一门学科。作为国家税收，随着企业生产经营国际化，它不仅要研究国家与本国纳税人之间的征纳关系，而且还要研究本国政府与外国纳税人之间税收征纳关系，因而国家税收在研究内容上要同国际税收研究内容有一定交叉，在一定意义上说，研究国际税收也是为一个国家政府制定自己的税收政策和法规服务的。

研究国际税收，也要联系法律学加以研究。国家税收，亦称国内税收，其征纳关系只限于一国的范围之内的税收法律关系。国家征税是以政治权力为依据，通过法律形式实现的。任何一个国家，其税收制度的核心都是税法，而税法则是国家法律的重要组成部分，税收之所以具有强制性，其根本原因也就在此。同样，在处理国与国之间的税收分配关系时，各个国家都要依据各自的税收方面的法律。由于税务关系的复杂性，这就不仅涉及税法，还涉及与税法相关联的其它法律范畴。譬如，对于国际税收关于人员的概念，就是主要依据国家民法加以确定的。其他如税收管辖权、税收抵免和常设机构也是根据国家的其他法律加以确定的。因此，研究国际税收也要研究国际公法、私法、公司法、合同法和投资法等。

第三节 国际税收产生和发展的经济背景

国际税收是随着国际经济的发展、国际交往的扩大和近代直接税制的建立而产生和发展起来的。

一、国际税收产生前期

在以自然经济为主要特征的社会里，生产工具落后，生产力

很低，农业生产具有地域性和封闭性，生产手段、劳动对象以及农业劳动力，被严格划分为不同区域，局限在国家范围之内，而且由于商品经济不发达，一般没有国家与国家之间的经济交往。由于各国人民只能在本国范围内取得收入，各国政府也就只能就本国人民在国内取得的收入征税，税收征纳关系只限于国内，没有超越国境。国与国之间在税收上既然毫无关系，自然也就不可能出现国际税收。

二、国际税收的酝酿期

1. 19世纪末和20世纪初的商品经济的显著特点，是随着商品经济的发展而出现了国家之间的商品交流。对任何一个国家来说，外国商品入境后，就要对入境的商品进行征税，外国商人被划入征税的范围。从表面现象看，税收似乎已经带有国际性，实际上并非如此。因为只有在甲国的商人将货物运入乙国时，乙国才能对之征税，这说明各国政府只能在各自的国境内对外商行使征税权。税收管辖权只限于国内，还没有超出国境，根本不存在国家之间分享税收问题，因而这种税收征纳关系不带有国际性。并且在这个历史阶段，一个国家政府在本国境内对外国商人所征收的只是关税和周转税等间接税。开始时，以英国为中心的欧洲资本主义国家都课征出口关税。因为英国等资本主义国家在世界市场竞争中处于优势，对输出的工业品课征出口关税，既不影响出口商品销路，又能增加国家财政收入，同时，征收较少的关税，也有利低价输入国外工农业原材，发展本国经济。可为时不久，美国、德国和法国通过保护贸易政策，发展本国的工业和对外贸易，各国垄断资本在世界市场上的竞争日趋激烈，从而展开了国际间的关税战。关税战的一个重要方面就是对进口商品课征重税，保护本国产品不受世界商品的冲击。由于关税的税收负担通过税收转嫁最终还是落在本国人民身上，只不过借外商之手缴纳而已，因而税收也不能说成是国际性的税收。当然，就甲国商人在乙国

所赚的钱来说，这种收入是可以看成是国际性的收入；如果对这种国际性的收入征税，这种税自然应属于国际税收。

在19世纪末以前，大多数国家还没有建立起所得税制。所得税是一个历史较短的税种，1799年创建于英国，至今还不到200年的历史。那时它只不过是一种满足战争费用需要的“战时税”。日本于1887年实行所得税，美国于1913年、法国于1914年、德国于1920年相继实行所得税。由于所得税制没有普遍推行，对外国商人所赚的收入一般也没有征税。因此，在当时的条件下，税收还不可能带有国际性。从这个阶段的实际情况看，也无人提到国际税收的问题。因此，在这个阶段里，尽管有了国际间的商品交换和流通，但是，并没有出现国际税收。

2. 19世纪末至第二次世界大战前，出现了一些新的经济特点。在这个历史时期，资本主义发展的一个突出特点是资本输出盛行，资本输出国与资本输入国存在着对同一项所得进行征税问题，使税收具有国际性。然而事实上这种国际性税收基本不存在，客观上不需要协调国与国之间的税收分配关系。因为：①在第二次世界大战之前，资本输入国主要是殖民地和半殖民地，这些国家既无独立的政权，也无独立的征税权，在帝国主义与殖民地之间不存在分享国际税收的问题；②资本主义国家间投资不大，分享税收问题不尖锐。以英国为例，1910年，在英国对外投资总额中，对欧洲的投资仅占5.7%，绝大部分投资在殖民地和半殖民地。1938年，在英国的对外投资总额中，只有14.13%投在欧洲、美国和日本；其余的85.87%，投在亚洲、非洲和拉丁美洲的广大殖民地和半殖民地；③多数国家所得税制建立较迟，并且税率很低。所得税制建立较迟，在上面已经谈到了。多数国家所得税制建立后，实行低税率。美国1913年确立所得税时，税率是1%~6%。基于这些原因，国与国之间在对资本收益税方面的矛盾不那么尖锐。