

《国际经济纠纷与预防案例分析》丛书

SHUI SHOU

国际税收纠纷 与预防案例分析

领衔主编 张 强

主 编 杨晓光 王金诚 邹明华



山西经济出版社

《国际经济纠纷与预防案例分析》丛书

SHUISHOU

国际税收纠纷 与预防案例分析

领衔主编 张 强

主 编 杨晓光 王金诚 邹明华



山西经济出版社

书 名:国际税收纠纷与预防案例分析

作 者: 领銜主编 张强

出版者: 山西经济出版社(太原市并州北路 11 号·
邮码:030001·电话:4044102)

发行者: 山西经济出版社发行
新华书店经销

印刷者: 山西人民印刷厂

开 本: 850×1168 1/32

印 张: 7.25

字 数: 181 千字

印 数: 0001—5000 册

版 次: 1996 年 10 月第 1 版 1996 年 10 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 7—80577—839—6 /F·839

定 价: 11.50 元

责任编辑:李肖敏

社长:张凤山

总编辑:李国维

序

随着我国经济体制改革的深入发展以及我国经济与国际经济相互融合的不断加强,国际经济往来之间所产生的纠纷也就不可避免地增多。由于我们在这方面的经验不足,故而在涉及国际经济纠纷的案件中处在了不利的地位。因而,从理论上分析国际经济纠纷的内在原因并提出一些有益的建设性意见就显得格外重要了。由张强同志领衔主编的这套丛书,起到了这一作用。

这套丛书由一群中、青年学者(包括在国外深造的博士、律师)和一些富有实践经验的青年干部合著,充分体现了理论与实践相结合的宗旨。丛书的写作很有特点,并没有就事论事,而是从实际发生的案例出发,从理论上系统深入地评析,有一定的深度。此套丛书涉及了国际经济领域中的各个

方面,也有一定的广度,相信丛书将对相关的实际工作者有着重要的启发和借鉴作用;同时,对于该学科的教学、科研亦有一定的参考价值。

我很高兴这套丛书的出版,也希望今后有更多的对我国经济实践行为产生指导意义的著作面世。

滕维藻

一九九六年七月

于南开大学

前 言

从古典经济学家大卫·李嘉图的比较成本说到目前各种现代经济学派的全球经济战略理论,奠定了自18世纪以来各种历史时期国际经济往来的理论基础。国际间在贸易、投资、技术转让、金融等方面的极大程度的交融,使全球经济构成了相互依赖、相互影响的总体。我国自从80年代徐徐开启国门以来,开放了国内市场,也闯进了国际市场,参与国际交往的范围之广、发展速度之快、出乎人们的预料之外。在这个过程中,虽然我们取得了令人瞩目的成绩,但是,由于我们的经验不足也得到了许多教训。追根寻源,缺乏国际经济法律及惯例的常识是主要的,亦是重要的原因之一。

进入国际经济活动的大循环,必须遵守共同的规则,因而就必须深刻了解、准确运用国际经济法律和惯例,否则,在市场竞争中,将处在一个十分不利的地位。这已经由已发生的大量的相关案例所证明。前事不忘,后事之师。出于此目的,我们编写了这套丛书,从国际金融法、国际投资法、国际贸易法、国际技术转让法以及国际税法等诸方面,力图深入浅出地介绍基本内容,指出易于出现纠纷及争议的方面,并且以实际发生的典型案例来进行剖析,以利于深刻理解并作为防范的指南。希望这套丛书能使从事国际经济交往的实际工作者读之受益,也希望成为从事相关方面研究与教学

人员的案头参考书。

本套丛书在编写过程中得到了美国威斯康星大学 Irish 教授及美国律师事务所的热情关心和帮助,也得到了山西经济出版社李肖敏、寇志宏、曹恒轩等编辑的大力支持。在此一并感谢。

由于我们的水平有限,很可能在案例分析及理论探讨方面会有些不足,甚至错误,敬请读者提出批评指正,更欢迎共同探讨。

张强

1996年4月10日

领衔主编 简介

张强，男，1952年生。1977年考入南开大学经济系。1982年获经济学学士学位，毕业后留校任教。1988年获法学硕士学位；1993年获经济学博士学位。现任南开大学国际经济法研究所副所长、教授、中国国际经济贸易仲裁委员会仲裁员、天津市经济贸易律师事务所律师。曾出版《涉外经济法概论》、《涉外经济法理论与实务》、《七色香港法》、《东亚地区的国际分工与合作》、《涉外经济案例精选评析》(主编之一)、《国际经济法》(副主编)、《世界经济思想文库》(副主编)等著作。几年来，在学术刊物上发表论文数十篇。曾赴美国、英国、香港进行访问、进修和学术交流。

目 录

第一章 国际税收纠纷中的法律问题	(1)
第一节 典型案例	(2)
第二节 国际税收与国际税收纠纷	(5)
第三节 国际税收纠纷中的主体和客体	(7)
第四节 国际税收纠纷的法律前提——税收管辖权	(11)
第五节 国际重复征税	(16)
第二章 国际避税行为分析	(25)
第一节 由典型案例看避税动机	(26)
第二节 国际避税概念的界定	(29)
第三节 国际避税产生的客观原因及其刺激因素	(32)
第四节 避税效应分析	(42)
第三章 国际避税的一般方法	(45)
第一节 典型案例	(46)
第二节 主体转移避税	(50)
第三节 客体转移避税	(62)
第四章 国际避税地避税	(83)

第一节	典型案例	(84)
第二节	避税地概述	(87)
第三节	避税地避税操作	(90)
第四节	对国际避税地的评价	(109)
第五章	滥用税收协定避税	(115)
第一节	造成滥用税收协定的客观条件	(116)
第二节	滥用税收协定的常见方式	(117)
第三节	滥用税收协定的影响	(120)
第六章	跨国公司的转移定价避税	(123)
第一节	典型案例	(124)
第二节	关联企业认定	(127)
第三节	转移定价的形式与动机认定	(132)
第四节	转移定价同国际收入与费用分配	(149)
第七章	国际反避税的方法与措施	(161)
第一节	反国际避税的一般方法	(163)
第二节	反国际避税的特别法律措施	(175)
第三节	对滥用税收协定的制约措施	(185)
第四节	转移定价税制与价格的调整	(188)
第八章	我国目前面临的逃、避税问题及相应措施	(203)
第一节	我国近年逃、避税典型案例	(205)
第二节	我国外商企业及个人逃、避税的手段和方法	(216)

第三节 我国反逃、避税工作存在的问题及主要立法要点	(221)
主要参考书目	(224)

第一章 国际税收纠纷 中的法律问题

- 典型案例
- 国际税收与国际税收纠纷
- 国际税收纠纷的主体和客体
- 国际税收纠纷的法律前提——税收管辖权
- 国际重复征税

税收作为一种以国家为主体的强制分配手段,从它产生的那一天起就以国家税收的形式出现,并且同国家的历史一样久远。相对说来,作为与国家税收并列而成为税收的另一个分支的国际税收,它的历史则比较短暂,只是在近一个多世纪以前才出现。直到20世纪下半叶,国际税收以及由其发展出来的国际税法才作为学者们研究的对象,成为独立的学科。研究国际间税收纠纷不能不从国际税收的基本理论出发,从以下两起税务纠纷中,我们可以从几个不同的侧面考察国际税收中的基本法律问题。

第一节 典型案例

一、库克诉泰特案(美国最高法院 1974 年)

原告是一名美国公民,并且在其取得在墨西哥城的居所并居住在该市时仍保留着这一身份。被告依美国收入法规责令原告将其收入转回国内缴纳所得税。原告服从了这一指令,但提出抗议声明产生该项收入的财产位于墨西哥城,最后该项收入被征 1193.38 美元的税款,原告在支付部分税金后即提出诉讼。

本案的问题在于,立法机关是否有权力对一个在取得收入时已永久地定居在墨西哥城且其产生该收入的不动产亦位于该城的美国公民的收入征收税款呢?

原告认为,这种征税权的存在和行使必须满足以下两项条件:

获得收入的个人及产生收入的财产必须位于美国的行政区域内,认为这是美国税收当局行使税收管辖权的依据。但这种辩解没有得到法院的支持,在美国诉吉尔莱特案中,一艘位于美国境外,但被一名永久定居国外的美国公民所拥有的游艇被判定受美国税收管辖。

法院认为,征税权的存在不在于当事人的财产是否位于美国国内,以及当事人是否是他国的永久居民。这种权力是以政府保护公民及其无论在何处的财产的本质特征决定的。换句话说,征税权的基础不在于财产的位置是在美国国内还是国外,也不在于该公民的居所位于美国国内还是国外,关键在于他作为公民同美国之间存在的特殊关系。这种关系决定了美国政府对那些居住在国外且财产也在国外的美国公民拥有税收管辖权。

本案涉及问题的核心是税收管辖权,本案美国税收当局行使的这种管辖权又叫作公民税收管辖权,尽管美国法院的意见具有相当的说服力。但需要注意,如果墨西哥政府亦对当事人的这笔收入征税,就发生了双重征税现象。

二、布雷诉国内收入局长案(美国税务法院,1984年)

管弦乐指挥皮埃尔·布雷(法国人)为美国 CBS 唱片公司录制唱片。其报酬是他录制的唱片零售额的一定百分比,他在 1975 税收年度获得这笔收入。如果以提供服务为名,该收入就是源于美国的收入,因为非常清楚这些服务是在美国提供的。但是如果以特许权使用费的名义,那么依据美国与法国间的税收条约这笔收入就可以免税。但是,该条约并未规定如何对收入进行分类。所以法院在审理过程中援用了美国法律,以确定该笔收入的性质及解决美国是否有权征税的问题。

原告主张,他与 CBS 唱片公司在 1969 年签订的合同中规定,

原告许可给 CBS 唱片公司一项在唱片中的财产权益,且原告因此有权取得“特许权使用费”。但是,双方当事人的合同内容不很清楚,一方面,该合同一直将拟支付给原告的报酬称为“特许权使用费”,另一方面,从双方的合同通篇使用的语言看,双方签订的是私人服务合同。对于合同的性质,不能简单地从其标签性文字中分析,而要深入其实质交易的内容,因此,法院认为,鉴于原告报酬是未来销售额一定百分比及私人服务合同的情况,不能将其得到的收入简单地定义为“特许权使用费”。

双方合同的第一段明确规定 CBS 唱片公司聘用原告提供排他性的服务。合同第三段要求原告每年为该公司录制一定数量的唱片。最重要的是合同第四段表明 CBS 认为原告的服务是该合同的核心内容:原告承诺在合同有效期内不为他人录制类似的唱片。合同第五段规定:唱片一经灌制,由 CBS 拥有全部所有权,原告和其他当事人不得提出任何权利要求。

在该合同中,没有任何内容规定原告将唱片中的财产权益转移给 CBS,也不存在许可的规定,且合同中从未提及“版权”。最后,依合同第 13 段规定,CBS 唱片公司有权中止或终结支付费用,“如果由于疾病,伤痛或罢工原因,你不能依协议条款为我方履行义务。”

因此,从合同整体内容出发,法院认定双方当事人签订的合同属私人服务合同,而非许可财产权的合同。所以将 CBS 支付给原告报酬定为服务报酬,为来源于美国的收入,应向美国缴纳所得税。

本案中涉及的问题是原告试图规避美国的收入来源地税收管辖权而逃避在美国的纳税义务,即避税问题。这正是我们研究国际税收法律关系的核心问题。

这两起纠纷颇具代表性地反映了国际税收关系的各个方面,以下将就这两个案例所涉及的国际税收概念、税收法律关系的主、

客体,税收管辖权及双重征税问题作一概述。

第二节 国际税收与国际税收纠纷

一、国际税收的定义

国际税收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,所发生的国家之间对税收的分配关系。

上述概念中有如下几点需要注意:

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。没有各个国家政府对它管辖下的缴纳者进行课征,也就无从产生国家之间对税收的分配关系。国际税收关系之发生,是基于两个或两个以上国家政府与它们各自政权管辖下的纳税人所形成的征纳关系,也就是基于这些国家的国内税收征纳关系。

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,它们通常只分别承担某一个国家的纳税义务,从而这个国家也就不可能由此而发生与其他国家之间的分配关系。而作为同一主体的跨国纳税人,在同时承担几个国家的纳税义务的条件下,就有可能引起这几个国家之间对税收的分配关系。

3. 国际税收与国家税收又有着严格的区别。这种区别,就是上

述概念中所明确提出的,它是指国家之间对税收的分配关系,即涉及国家之间的财产利益分配问题,而不是与国家之间财产利益分配无关的任何其他关系。

三、国际税收纠纷及其涉及的内容

国际税收纠纷,是指基于主权国家独立税收管辖权而产生的国家间管辖冲突以及主权国家与跨国纳税人之间的税收征纳冲突。其所涉及的主要方面包括:

(一)税收管辖权的协调与国际双重征税的避免

税收管辖权本属一个国家主权范围以内的事情。但是,除非有关国家都统一行使同一种税收管辖权(关于税收管辖权的类别将在本章第三节阐述),否则,难免会带来国际双重征税问题的发生,从而直接引发国家之间对税收的分配关系。因此,如何协调有关国家之间税收管辖权的具体掌握和行使,如何避免国际双重征税的发生和扩大,便成为国际税收分配关系的基本方面之一。

(二)纳税人交叉和征税对象交叉的协调管理与调整分配

同一纳税人和同一征税对象在两个或两个以上国家的交叉,是形成国家之间税收分配关系的前提。因为即使有关国家行使不同的税收管辖权,但只要不存在在纳税人和征税对象两个或两个以上国家的交叉,也不会形成国家之间对税收的分配关系。因此,有关国家之间如何协调对跨国交叉纳税人的管辖,如何协调对跨国交叉征税对象在各自国家的计算、分配和征收,便成为国际税收分配关系的又一基本方面。

(三)国际避税和逃税的防止

各个国家的税收负担水平高低和税收管理严密程度的差异,往往会引起纳税人和征税对象在国际之间的转移或变相转移,从而诱发国际避税和逃税现象。为了制止此类事项,由有关国家相应