

中国税务学会国际税收研究会编

刘志城 主编

国际税收的理论与实践

THE THEORY AND PRACTICE
OF INTERNATIONAL TAX

.42

中国财政经济出版社

国际税收的理论与实践

The Theory and Practice of International Tax

中国税务学会国际税收研究会 编

刘志城 主编

中国财政经济出版社

(京)新登字 038 号

国际税收的理论与实践

The Theory and Practice of International Tax

中国税务学会国际税收研究会 编

刘志城 主编

*

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 各地新华书店经销

蓝地公司激光照排 通县觅子店印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 10.25 印张 243 000 字

1993 年 10 月第 1 版 1993 年 10 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4100 定价: 9.50 元

ISBN 7-5005-2309-2/F·2187

(图书出现质量问题, 本社负责调换)

前 言

随着社会主义市场经济体制的确立，我国的对外开放呈现出蓬勃发展的新局面。在地域上沿海、沿江、沿边、内陆全方位开放；在门类上商品、资金、技术、劳务都注入了市场的活力。拓展了市场，搞活了经济，活跃了国内外的流通。新的发展形势，给国际税收提出了新的迫切需要研讨的课题。

国际税收研究会自1986年成立以来，对我国涉外税收制度的建立和实施、对国外税制改革和发展、对国家间税收关系的处理、对区域性税收协调、对涉外税收的征收管理等开展了一系列的调查研究和翻译引介，取得了初步成果。为了适应新形势发展的需要，进一步开展研究工作，经研究会讨论决定，对过去研究的成果进行加工汇总，编辑成册定名为《国际税收的理论与实践》。按照分类初步确定为十个专题，每个专题各包含几篇文章，观点不求统一，充分阐述己见；对有争议的问题，特别是理论性问题，倡导展开研究，通过辩论逐步达到观点一致；对一些带经验总结的应用性论述，可以结合实际，择优吸取；对一些动向介绍，则需要继续观察补充。总之，这是对过去研究成果的一个小结，希望在这个基础上，有利于启发思路，探索提高。

这本小册子有31位专家、学者参加编写，他们大都具有较高的理论素养和丰富的实践经验，文章都是比较充实的。在编辑时除了有些因文章标题雷同，参照内容稍加调整，对个别文章字句和附录资料略有删节外，都保持了文章作者的原意和文字结构，因

而这是一本比较有系统的论文集，提供给大家作为进一步研究的基础。

形势正在发展，在市场经济体制的推动下，各地建设日新月异，进展迅速。税收制度必须相应地深化改革，为此就要求人们的思想、认识、知识、才能都能相应的发展提高，这就要求深入学习，加强调研，以勤奋探索，勇于开拓的精神，奋战光辉的90年代。但愿这本小册子能为搏击激流的斗士，提供些微帮助。

由于编者水平所限，在编辑的过程中不免会有许多疏漏不足之处，希望读者、作者不吝赐教。

刘志城

1993年6月2日

目 录

I. 国际税收的概念、对象、范围	(1)
国际税收学科的研究对象	葛惟熹 (1)
国际税收的概念	林佩瑛 (10)
论国际税收	王仲礼 (18)
对“国际税收”概念的异议	丁弼昆 (25)
II. 国际税收的形成和发展	(33)
国际税收的形成和发展趋势	杨志清 (33)
国际税收的产生及其发展	于海峰 (40)
国际税收的条件及展望	罗友德 (49)
“国际税法”概述	苏筱华 (53)
III. 国际间税收问题的处理原则和一般惯例	(60)
谈涉外税收的国际常规	唐腾翔 (60)
处理国际税收问题的基本原则	周仁庆 (65)
IV. 国际间双重征税问题的产生、处理方式及前景	(73)
国际间双重征税问题的形成、处理方式及其发展 前景	周仁庆 (73)
国际双重征税问题的处理与展望	戎惠良 (81)
国家间双重征税的发生和避免	高培勇 (90)
国际间对双重征税问题的处理方式	张海波 (100)
V. 国际税收协定的执行及对滥用的防止	(105)

国际税收协定	王选汇 (105)
谈国际税收协定的滥用	唐腾翔 (115)
浅议税收协定中投资所得的税收待遇	梁友平 (127)
VI. 有关国家和地区实行引进政策的税收优惠	(132)
波兰吸引外资的税收政策	萧承龄 (132)
亚洲四小龙利用外资和技术的税收政策比较 ...	罗晓林 (139)
台湾科学工业园区税收政策	杜萌崑 杜存鸣 (148)
台湾出口加工区税收政策	杜萌崑 杜存鸣 (153)
试论税收政策与科技进步	孙志伟 (160)
VII. 实行经济特区、开发区、加工区等的税收政策 和社会效益	(166)
经济技术开发区、保税区的税收政策及经济、财 政效益	孙瑞庆 邱菊 (166)
试论高新技术产业开发区的涉外税收	张海波 (174)
海南经济特区工商税制模式构想	梁健 (180)
VIII. 国际避税的性质、特征及对策	(191)
对避税与反避税问题的研究	孙志伟 (191)
试论节税、避税和逃税	王裕康 (202)
国际逃税与避税的异同简析	戎惠良 (209)
跨国企业内部劳务的转让定价评述	萧明同 (215)
论转让定价税制与利润的相应调整	梁友平 (222)
IX. 区域经济一体化和税收协调	(230)
国际间税收协调对区域经济一体化及世界经 济发展的影响	莫天松 (230)
世界经济区域一体化与税收协调	周仁庆 (237)
欧共体税收一体化及其对成员国税收的影响 ...	罗晓林 (249)
欧共体税收一体化的前景	丁森 车明辉 (256)

从欧共体实践看税收一体化趋势	莫天松 (264)
欧共体的税收协调及其对我们的启示	张同青 (271)
欧共体增值税协调中的退款计划	王陆进 (285)
X. 国际税收的管理	(292)
国际税收有待探索的新领域	
——国际税收管理	萧承龄 (292)
工业化国家现场税务审计的比较	萧明同 (298)
关于涉外税收征管改革的探讨	秦泮义 (304)
韩国的税收管理	丁 森 (311)

I. 国际税收的概念、对象、范围

国际税收学科的研究对象

葛惟熹

对于国际税收这门学科的研究,在我国是从 80 年代初实行对外开放政策以后开始的。同国外相比,虽然在时间上落后了几十年,以致在某些领域,限于客观实践,暂时还处在初步探索的阶段。但是,在形成本学科完整、系统的体系结构,以及在此基础上,按照理论与实际相结合的要求,对本学科开展综合的、整体的研究方面,则比目前国外仍然停留在介绍各国涉外税收法规和对某些专门问题进行实务性探讨,要跨前了一步。

在形成国际税收这门学科的过程中,我们首先碰到的问题,就是国际税收的研究对象和范围究竟应如何科学地界定,而这一问题,又是由国际税收这个范畴本身的概念内涵所决定的。因此,关于国际税收的概念、研究对象和范围这一命题,很自然地就成为 1986 年于福建省漳州市召开的我国第一次国际税收研讨会上热

烈争论的课题之一。如果说，大家对此的认识一开始还有分歧，那么，经过那次会议的讨论，以及自那时以来又经历了多年的实践，大多数同志已经逐步认识到，无论是外国税收还是涉外税收，都只是以有关国家政府作为征收者一方，同在其政权管辖下的纳税人，或者外国纳税人作为缴纳者一方，所形成的一国范围内的征纳关系，从而都是属于国家税收的范畴，而不是国际税收。至于国际税收，则是指国家与国家之间的税收分配关系。这一点，已愈来愈得到更多人的共识。

现在，问题是集中在涉外税收与国际税收关系的认识上。这就是：国际税收的概念应该是限于国家之间的税收分配关系？还是兼指各国的涉外税收征纳关系和国家之间的税收分配关系？这实质上也就是国际税收概念的一元论和二元论问题。以及由它所制约的国际税收的研究对象和范围，应该是限于由有关国家税收管辖权的交叉，落到跨国纳税人之上，而导致的国家之间税收分配权益的矛盾及其相应的约束和调整规范呢？还是应该进一步扩大到把所有发生在国家之间的单纯税收制度协调和税收事务联系全都包括在内？下面想就此谈一点看法。

税收是一个分配范畴。它总是体现一定物质产品在不同主体之间的分割和转移；或者说，离开物质产品在不同主体间的分割和转移，就谈不上任何税收分配。这虽然是同义反复，但却很重要。因为如果我们认识这一点，那么，由于税收分配所涉及的主体不同，就有两类不同性质的税收分配。一类是发生在课税权主体与课税主体之间的物质产品分割和转移，它反映为一国范围内的征纳关系，属于国家税收范畴。还有一类是发生在不同课税权主体之间的物质产品分割和转移，它反映为国家之间的税收分配关系，属于国际税收范畴。前一类税收分配，是凭借课税权主体的政治权力，向课税主体强制进行课征，而实现的物质产品分割

和转移。后一类税收分配，则绝不能设想是由某个国家课税权主体，向另一国家课税权主体进行强制课征而实现。它只能是产生在两个或两个以上国家课税权主体，向跨越这几个国家的跨国课税主体的跨国课税客体，行使各自征税权力，因彼此税收管辖权交叉和国内法存在的差异，而产生了国家间税收权益矛盾的时候。为了解决这一矛盾，按照国际规范重新进行调整，由此而导致一部分物质产品在有关国家课税权主体之间再次分割和转移。可见，国际税收，或者说得清楚一些，有关国家通过国家税收所分配的那部分物质产品，在国家之间发生再次分割和转移，是不能离开跨国课税主体的跨国课税客体这一连结因素的。缺少这一连结因素，就不可能有国际税收。由于在多数情况下，跨国课税主体往往就是某个国家的涉外税收纳税人，理由是这个涉外税收纳税人很可能同时又是它本国的纳税人，所以，在一些人看来，国际税收不能离开跨国课税主体而存在，同不能离开涉外税收的课税主体而存在，是没有区别的。从而国际税收也就应该包含涉外税收征纳关系和国家之间的税收分配关系这两重因素在内。国际税收概念二元论的提出，从这个方面来说，是有一定道理的。但是，我想这里有两个问题，还可作进一步研究。

一是涉外税收的课税主体，虽然有可能就是跨国课税主体，但是，不一定全都是跨国课税主体。另一方面，跨国课税主体也不限于就是涉外税收的课税主体。例如，一个长期侨居在日本的日本人，如果他只是从中国取得收入，并承担向中国政府纳税的义务；而并不同时从日本或其他国家取得收入，从而也不承担向日本或其他国家纳税的义务。又如，一个开设在中国的日资企业，如果它只是从中国境内获取所得，并承担向中国政府纳税的义务；而并不同时在日本或其他国家设立机构或从中国境外获取所得，从而也不承担向日本或其他国家政府纳税的义务。那么，这个日本

人或日资企业，尽管是中国涉外税收的课税主体，从而同中国政府发生征纳关系；但是，他或它并不是一个跨国课税主体，并不会由此而导致中国同日本或其他国家课税权主体之间的税收分配关系。反过来说，假定有一个中国人，或者一个中国国有企业，如果他或它不仅从中国境内，而且还同时从中国境外获取所得，从而成为一个跨国课税主体，那么，尽管这时中国政府并不是按照涉外税收法规，而是根据对本国纳税人的征税规定进行征税，但是与此同时，不可避免地，它仍须遵循国际规范，去处理由此而导致的本国同有关国家之间的税收分配关系，而不会因为这个中国人或中国国有企业不是中国的涉外税收纳税人，就无视国际税收关系的存在，不去加以研究和处理。因此，作为国际税收连结因素的课税主体，与其局限于涉外税收的课税主体，还不如明确为跨国课税主体比较恰当。从而，国家之间的税收分配关系，如其说是依附于涉外税收的征纳关系而产生，毋宁说是依附于有关国家政府同跨国课税主体之间的征纳关系而产生。

二是对于事物的外部联系同事物的内部矛盾性质这两者的关系，究竟应怎样去认识。我们知道，宇宙间并没有任何孤立存在的事物。无论是自然界的生态平衡，人类的生息繁衍，还是社会再生产依次经过生产、交换、分配和消费而反复运行；万事万物无不都是在同外部事物相互联系和相互依存中发生与发展的。这种与之相联系的外部事物，一旦作用到事物内部的矛盾关系变化，那么，甚至还会引起事物本身性质的改变。例如：液体是在一定外部温度条件下存在；随着外部温度条件的改变，液体又将转化为固体或气体。尽管温度作为液体、固体和气体的外部联系条件是如此重要和密切，但是，人们并不能因此而认定温度就是液体、固体或气体。因为它们终究是性质完全不同的事物。同样的道理，一个涉外税收纳税人，只要它是一个跨国的纳税人，就会由于同

时承担两个或两个以上国家的纳税义务，而触发这些国家之间的税收分配关系。这时涉外税收征纳关系（如果涉外税收纳税人是唯一的跨国纳税人的话）作为国家之间税收分配关系的外部联系条件，尽管是如此重要，离开了前者，也就没有后者，但是，我们终究不能把一国对自己管辖范围内的外国纳税人行使征税权力，称作国际税收；终究不能把国家税收和国际税收这两个性质完全不同的范畴，不加区别地完全混同起来。强调事物之间的联系，无疑是正确的；但是，如果无视事物之间质的规定性的区别，就会陷入亦此亦彼，彼亦即此的泥潭。当然，强调事物之间质的规定性的区别，是很重要的；但是，它也不意味着就可以忽视事物之间的联系，否则，势将流于形而上学。

综上所述，关于国际税收的概念，还是作如下表述较为妥切。即：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。这是关于国际税收的一元论概念。在这个一元论的概念中，明确指出：国际税收就是指两个或两个以上“国家之间的税收分配关系”，而不是任何其他关系，或者是什么亦此亦彼的关系。从而就把国际税收的质的规定性，鲜明地表达出来，并与体现一国范围内征纳关系的国家税收完全加以区别。与此同时，在这个概念的表述中，还有一段对国家之间税收分配关系的定语，即：这种国家之间的税收分配关系，是在有关国家“对跨国纳税人行使各自征税权力而形成的征纳关系中”发生的。这又把国际税收是密切依赖于对跨国课税主体征税这一特定的国家税收征纳关系（并不限于对外国纳税人征税的涉外税收征纳关系）的重要外部联系条件也指了出来，从而避免了片面性。

如果我们认定以上关于国际税收概念的表述，那么，由这一概念所决定的国际税收研究对象，就应该是：各国政府为协调对

跨国课税主体的稽征管理、跨国课税客体的交叉转移课征和各自的税收负担政策等方面所采取的单边、双边和多边措施，以及由此而发生的各国政府同其他国家政府之间的税收分配关系及其处理规范。上述研究对象，明确了本学科的任务和目标，在于进一步深化国际税收概念所揭示的国家之间税收分配关系这一主要矛盾性质及其发生与发展所表现的基本方面。这些基本方面，构成了国际税收的研究范围。它们大致包括有以下一些内容：税收管辖权的选择、行使、约束和协调；课税主体和课税客体的跨国交叉和国际转移；由此而产生的成本、费用和一般财产价值在国际之间的调整分配与仲裁；涉外税收的负担原则，包括税负水平、优惠与限制，同国际税收关系一般原则之间的相互影响和协调；以及国际税收协定的签订原则、程序和协商贯彻等。对于以上国际税收的研究对象和范围，在表述上虽然各有详略粗细之不同，却无实质内容的差异。这里要讨论的，是可否将国际税收的研究范围进一步扩大的问题。

有两种扩大的意见：一种意见主张将各国税制或比较税制纳入国际税收的研究范围。我们确实应该看到，国家之间的税收分配关系，无论是国际双重征税还是国际避税问题，往往都同各国税制的状况和差异有密切联系。当我们按照上述国际税收研究范围展开研究的时候，常常会触及各国税制或比较税制的一些内容。虽然如此，但它们终究只是同国际税收相关的学科，而不是国际税收本身。如同国际会计、国际投资、国际金融和国际贸易等等诸多相关学科一样。如果我们将这些并非国际税收，而只是与它有密切联系的学科，全都纳入国际税收的研究范围。那么，国际税收势将不再是一门相对独立的学科，而变成一个庞大而杂乱无章的大杂烩。

还有一种意见，是主张将诸如欧洲共同体及关税与贸易总协

定这样的地区性国家集团的内部税制协调和全球性的国际税务协调，也纳入国际税收的研究范围。应该承认，象欧共体通过其成员国之间的税制协调，并配合其他措施，以逐步走向共同市场的试验，以及各种联合程度不一、税制协调内容各异的地区性国家集团，在亚、非、拉和北美等地的先后出现。不容我们不去对这一新的情况认真加以研究。而关贸总协定作为同世界银行和国际货币基金组织并列的调节当代世界经济关系的三大支柱之一，对于在其主持下，由各缔约国参加的包括国家间税务协调在内的历次多边谈判内容，更需要我们仔细研究它所造成的影响以及相应采取的对策，都是毋庸置疑的。但是，它们终究都不属于国际税收范畴，不能归入国际税收的研究范围。

先就欧洲共同体来说，除了在共同体内部为实现资金无国界自由流动，而正在积极研究的对人税的国际双重征税问题，如投资所得税，由于作为课税主体的投资者是跨国的，其作为课税客体的投资所得也是跨国的，以致必然要导致投资和被投资的有关成员国之间的税收权益矛盾，因此是属于国际税收的研究范围以外；其他有关为实现商品无国界自由流通所已经采取和正在继续采取的，包括：取消成员国之间的进出口关税和统一对集团外部进出口关税，以及统一各成员国的非关税国内消费税和增值税等等措施，由于一方面，这些税种的课税客体，虽然从全过程来看是跨国家的，但是，从其运动中的某一时点来看，则不是存在于这个国家，就是存在于那个国家，并没有一个跨国家的问题。另一方面，这些税种的课税主体，则完全不存在跨国家的问题。因为无论是关税还是国内消费税和增值税，都是由出口国和进口国的不同课税权主体，各自在本国范围内，对其管辖的出口商和进口商这些不同的课税主体分别进行征税。既然欧共体对关税及国内消费税和增值税所采取的统一协调措施，都不涉及跨国的课税

主体和跨国的课税客体，那么，也就不能设想会由此导致欧共体各成员国之间的税收分配关系。让我们再换一个角度来进行分析。如前所述，税收作为一个分配范畴，总是体现一定物质产品在不同主体之间的分割和转移；国际税收作为国家之间的分配关系，自然也必须体现被有关国家的国家税收所分配的物质产品中的一部分，在这些国家之间发生了再次分割和转移。因此，也就根本谈不上什么税收分配和国际税收。现在我们可以看一看，在欧共体协调其成员国的关税和国内消费税与增值税的税制措施下，无论是法国取消其来自德国的进口商品关税，或者是德国取消其来自法国的进口商品关税；也无论是由于统一了从集团外部进口商品的关税，使德国提高了原有关税水平，或者使法国降低了原有关税水平：都不存在一个法国的税收直接向德国转移，或者德国的税收直接向法国转移的国家之间税收再分配关系问题。至于统一协调国内消费税和增值税，也同样如此。这就说明，这些共同体内部各成员国之间单纯税制协调的问题，并不触及成员国之间税收分配权益的矛盾，从而不应归入国际税收的研究范围。

让我们再分析一下关贸总协定各缔约国之间的税务协调。关贸总协定缔约国之间的税务协调与欧共体成员国之间的税制协调不同。后者是为了在经济上实现排他性的商品、资金、技术和劳务的统一大市场这个目标，而相应采取的为实现这一目标所必须的统一协调有关税收制度措施。而前者则是为了实现国际贸易自由化这个目标，通过在总协定下主持的双边和多边谈判，致力于对各缔约国关税的约束和减让，以及对抗补贴和倾销所采取的反补贴税和反倾销税的认可和约束等措施。它不要求统一各缔约国的关税税率或国内消费税和增值税的税制；而只是着眼于消除缔约国之间为贸易自由化所设置的税收障碍和非关税壁垒，从中进行有关税收事务的协调。这些税务协调，包括：关税约束减让

按照最惠国待遇无条件适用于全体缔约国；以及发达国家对来自发展中国家的制成品和半制成品，给予普遍的、非歧视的、非互惠的优惠关税待遇，即通称的普惠制待遇等等。通过这些税务协调措施，缔约国虽然可以从中获得一部分利益，但是，它首先体现的是对外贸易方面的利益；而并不存在缔约国之间任何直接的税收再分配关系。一国的关税约束和减让，并没有转移到别国而体现为另一国的关税增加。关贸总协定税务协调在税收分配方面的影响，只是缔约国本国范围内征纳关系的调整，而并未触及各缔约国家之间税收的再分配，所以，也不应归入国际税收的研究范围。

任何一门学科的研究对象和研究范围都是有限的，都是由其本学科的科学概念内涵所严格制约的。因此，从事于学科理论研究，也往往是侧重于科学性地探讨。这同对从事于实际工作者的要求并不完全一样。在我国，在外贸部和海关领导下，早已成立了一个关贸总协定研究中心，专门致力于包括关贸总协定缔约国税务协调在内的各方面问题的研究，这当然并不排斥其他有关实际工作部门也去积极研究这方面的问题。不过，实际工作部门讲究的是实用性，它并不受哪一门学科研究范围的限制，往往为了解决某一实际工作中的矛盾，而交叉运用各相关学科的理论。

因此，本文的结论是：国际税收的概念、研究对象和范围，必须用科学的态度去进行探讨。但是，它并不妨碍实际部门将它综合运用于当前工作的需要。

作者单位：上海财经大学