

主 编 匡小平 陈万龙

副主编 杨 红 雷承梧

GUO JI SHUI SHOU

国 际 税 收

G

U

O

J

I

A

S

H

U

I

S

H

O

江西
人民出版社

U

99
F810.42
287
2

国际税收

主 编 匡小平 陈万龙
副主编 杨 红 雷承梧



3 0038 3564 6

江西人民出版社

1998·南昌

图书在版编目(CIP)数据

国际税收/匡小平、陈万龙

—江西南昌:江西人民出版社,1998.8

ISBN 7-210-02009-8

I. 国…

II. 匡…

III. 教材, 国际税收—经济

IV. F810

国 际 税 收

主编 匡小平 陈万龙

江西人民出版社出版发行

江西农业大学印刷厂印刷 新华书店经销

1998年8月第1版 1998年8月第1次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:11

字数:276千字 印数:1—4000册

ISBN 7-210-02009-8/F·277 定价:19.80元

江西人民出版社 地址:南昌市新魏路17号

邮政编码:330002 电报挂号:3652 电话:8511534(发行部)

(赣人版图书凡属印刷、装订错误,请随时向承印厂调换)

序

国际税收是国家税收发展到一定历史阶段的产物,是随着近代国际经济的发展而逐渐发展起来的。自改革开放以来,我国对外经济活动越来越活跃,由此牵涉到的国际税收问题也就越来越多,如所得税的双重课征、国际避税、关税政策和措施等等。在全球经济一体化的今天,在新世纪即将来临,我国对外将更为开放的形势下,国际税收问题理应引起我们的高度重视。

当今,国际税收已逐渐成为一门包括经济学、法律学、财政学等内容在内的新兴学科。尽管还有许多问题有待进一步研究和探讨,但其形成的基本理论体系和丰富的国际税收实践,为继续研究和完善这门学科创造了良好的条件。

正是基于以上要求和认识,经过匡小平等同志的共同努力,这本理论与实务紧密结合的著作终于面世。尽管她只是国际税收园地的一朵小花,但我认为她毕竟为争奇斗艳的百花园的繁茂放出了自己的光彩,这也就是该书的价值和意义所在。

匡小平同志曾留学于英国诺丁汉大学,主攻国际税收领域,有着扎实的理论功底和熟识的实践知识。编写组的其他成员均为具有丰富教学经验的学者或颇有理论功底的实际工作者,由他们编写的这部书具有理论与实践结合较为紧密的特点。我谨以这篇短序祝贺编写组的辛勤劳动和集体智慧得到社会的公认,同时也祝愿编写组成员在国际税收研究领域中取得更大成就。

刘汉屏

1998.7

目 录

1	国际税收概论	(1)
1.1	国际税收的概念	(1)
1.2	国际税收的要素	(7)
1.3	国际税收的研究对象和研究内容	(15)
1.4	国际税收的产生和发展	(20)
2	税收管辖权与国际重复征税	(35)
2.1	税收管辖权	(35)
2.2	税收管辖权的冲突与重叠	(41)
2.3	国际重复征税	(45)
2.4	国际重复征税的产生和扩大	(52)
3	国际重复征税的处理方法(一) ——税收管辖权的约束规范	(58)
3.1	地域税收管辖权优先的原则	(58)
3.2	居民(公民)税收管辖权的确定 标准与约束规范	(60)
3.3	地域税收管辖权的确立标准	

	与约束规范	(67)
4	国际重复征税的处理方法(二)	
	——居住国对国际重复征税的免除方法	
		(77)
4.1	国际重复征税免除的范围和方法	
		(77)
4.2	免除国际重复征税的基本方法	
		(79)
4.3	全额抵免与限额抵免	(87)
4.4	抵免限额	(91)
4.5	直接抵免与间接抵免	(98)
4.6	税收饶让抵免	(111)
5	国际避税与国际反避税概论	(116)
5.1	国际避税与逃税的概念	(116)
5.2	国际避税与逃税行为的影响因素	
		(118)
5.3	国际避税与逃税的效应	(123)
5.4	国际反避税	(125)
5.5	国际避税地	(126)
5.6	若干国际避税地情况简介	(134)
6	国际避税的常见方式	(139)
6.1	主体转移方式	(139)
6.2	滥用税收协定	(144)
6.3	客体转移方式	(148)
6.4	虚构避税地业务与信托财产	(155)
7	国际反避税方法与措施	(165)
7.1	国际反避税方法	(165)

7.2	国际反避税的具体措施	(173)
8	国际联属企业的避税与反避税	(185)
8.1	国际联属企业及其转让定价 ...	(185)
8.2	转让定价的动机与形式	(189)
8.3	转让定价对国际收入与费用分配 的影响	(198)
8.4	对转让定价调整的原则和方法	(202)
9	涉外税收负担原则及国际税 收处理的若干惯例	(215)
9.1	涉外税收负担原则	(215)
9.2	优惠原则	(220)
9.3	最大负担原则	(228)
9.4	平等原则	(232)
9.5	国际税收处理的若干惯例	(234)
10	国际税收协定	(240)
10.1	国际税收协定的类型和内容	(240)
10.2	国际税收协定的作用及其与 缔约国税法的关系	(242)
10.3	国际税收协定范本的基本内容	(248)
10.4	国际税收协定的签订	(262)
10.5	《联合国范本》与《经合组织范本》 的比较	(267)
11	中国涉外税收制度与对外税收协定	(273)

11.1	中国涉外税收制度的发展	(273)
11.2	中国现行涉外税制的内容与特点	(276)
11.3	中国对外缔结税收协定概述	(290)
	附章	(294)
12	所得税与财产税基本制度	(295)
12.1	若干基本概念	(295)
12.2	所得税的课征范围与方法	(304)
12.3	应税所得及税额的计算	(309)
12.4	财产税制度的发展及主要税种	(318)
13	商品课税的国际协调	(324)
13.1	商品课税国际协调的必要性	(324)
13.2	商品课税国际协调简史	(326)
13.3	关税制度的国际协调	(328)
13.4	国内商品税的协调	(330)
13.5	国际经济一体化中的商品课税 协调	(332)
	专业名词英汉对照表	(336)
	主要参考书目	(341)
	后记	(343)

1 国际税收概论

随着经济日益国际化和税收科学自身的发展,作为税收科学主要分支的国际税收也逐渐发展成为一门独立的学科,它有着自身特定的概念内涵,并由此制约了它的研究对象和研究范围。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,分析国际税收同涉外税收、外国税收之间的关系,同时对国际税收概念的一些不同观点作一简要介绍,然后,在所给出的国际税收概念的基础上,明确国际税收的研究对象,确定国际税收这门学科的研究范围。最后,通过描述与分析国际税收产生与发展的历史,揭示出国际税收产生的前提条件和影响其发展变化的基本因素。

1.1 国际税收的概念

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。

1.1.1 国家税收的基本特征

税收作为分配范畴,其基本概念是:税收是国家凭借政治权力,参与社会产品分配而取得财政收入的一种方式,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,以政治权力为后盾所进行的特殊分配。

在物质财富的分配过程中,税收只是基本的一种分配形式,而不是唯一的分配形式。因为早在税收出现以前,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产永远存在下去。把税收分配同社会再生产中的分配加以对比,对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,它不象社会再生产中的分配那样是自有人类生产以来就存在着的。(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,社会再生产中的分配则是为了人类自身生存的需要。(3)主体和手段不同。税收是国家凭借政治权力进行分配,而社会再生产中的分配则是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,税收是随国家的产生而产生的。国家是征税的主体,它的依托是政治权力。一句话,国家税收是以国家为主体,以政治权力为后盾所进行的特殊分配。

(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,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也就只能是一国政府同其管辖下的纳税人之间的征纳关系。

1.1.2 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,但国际税收作为一种国际关系,同一国的国家税收又存在着明显的区别。

首先,国际税收作为税收,同样应是以政治权力为后盾。但它与国家税收不同,应是两个或两个以上国家凭借各自权力进行分配。鉴于目前世界上尚未出现一种超国家的、国际性的政治权力,国际税收也就不可能是以某种超国家的政治权力为后盾所进行的分配。这意味着国际税收只能是国家与国家之间的税收关系,而不是以超国家的政治权力为后盾的特殊的国际分配关系。

其次,国际税收作为税收,同样应体现为一定的征纳关系。但这种征纳关系已不再局限于单个国家,而是在多个国家发生的征纳关系。不过,就征收者一方来说,由于客观上并不存在某种多国政府,也就不存在由这个多国政府同它的纳税人之间所发生的国际范围的征纳关系;就缴纳者一方来说,由于纳税人只能是某个国家管辖内的纳税人,从而也就不存在一种由某个单一国家政府与属其管辖的纳税人以及不属其管辖的别国纳税人之间所发生的国际征纳关系。这就意味着国际税收仍然表现为各国政府同它管辖下的纳税人之间的征纳关系,只不过这种征纳关系影响了国家与国家之间财权利益的分配,引起了国家之间的税收关系。

由上述分析可知,国际税收作为税收,同样应以政治权力为后盾,应表现为一定的征纳关系,但是鉴于迄今为止世界上并不存在某种国际性的政治权力,也不存在某种超国家的征纳关系;因而也就不存在以此为基础的国际税收概念。解决这一矛盾问题,进而

也是导致目前普遍存在的国际税收关系的关键,就在于引进跨国纳税人这个特定因素。

所谓跨国纳税人是指在两个或两个以上国家取得收入或拥有财产,从而负有二个或二个以上国家纳税义务的人,包括跨国自然人和跨国法人。一国政府对普通的纳税人(只负有本纳税义务的纳税人)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,则就有可能导致其它国家要少征税。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,仍属于国家税收的范畴,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办法。

引入了跨国纳税人这一特殊因素后,我们可以将国际税收概念表述如下:国际税收是指两个或两个以上国家政府在对跨国纳税人征税过程中所发生的国家与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国际税收以政治权力为后盾所形成的分配关系,没有各个国家政府对它管辖下的缴纳者进行课征,就没有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——跨国所得和财产课征所形成的税收分配关系。

(2)国际税收是一种“税收分配关系”。它是从有着悠久历史的税收这种分配关系中分离出来的,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关系的。作为国家间税收关系,国际税收既无特定的税种、税率,也无具体的课征对象和纳税人,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畴。从法的角度来说,国际上并不存在一种对一切国家具有法律强制力的国际税法。国家在税收方面行使税收管辖权而制定的税法,是国家意志的体现,这种国家意志只能施行于本国管辖范围内,不能强加于别国政府。对于两国或多国为了处理或协调税收分配关系,经过谈判和协商所达成的协定,虽然在经过多方各自完成法律程序后,对各方都具有约束力,但不能被认为是超越国家之上的法律。

1.1.3 国家税收与外国税收、涉外税收、国际税法、国际税务等的联系与区别

外国税收是与本国税收相对应的一个概念,它是指本国国家税收以外的其它国家的国家税收,本国税收与外国税收同属国家税收,而非国际税收。这是因为外国税收仅仅体现为某个外国政府与其管辖下的纳税人之间的征纳关系,它严格地限制在该国管辖范围内,并不会引起这个外国与其他国家之间的税收分配关系。

涉外税收是国家税收发展到一定历史阶段的产物,它是本国

税制中涉及外国纳税人的部分。涉外税收反映着一定的涉外征纳关系,但它本身并不是国际税收。当涉外税收只在个别国家或少数国家首先出现时,还不存在税收的国际分配关系。只有随着经济国际化的发展,各国涉外税收征纳关系的交错,国际税收才不可避免地产生了。国际税收既是各国涉外税收在国际关系上的反映,又是各国涉外税收的延伸和扩展。因此,不能把涉外税收概念与国际税收概念相混淆。

国际税法,顾名思义,应是调整国家与国家之间税收关系的规范总和。但迄今为止,世界上还没有一部对各国都有约束力的“国际税法”。由于各国政治经济制度、经济发展水平和税制结构的差异,在相当长的时期内,也不可能制订出这样一部统一的“国际税法”。目前具有法律规范作用的、对缔约国有约束力的“国际税法”有三种渊源:一是国际税收条约或协定,它不表现为一般国际法,只能表现为有关国家之间的特殊国际法;二是国际惯例,如外交使领人员的税收豁免等,但因国际惯例有一个逐渐形成过程,而“国际税法”本身的历史很短,这方面的国际惯例为数很少;三是国际法院和各国法院关于税收纠纷的判例。研究国际税收当然要研究这些内容,但研究国际税收不能等同于研究这些“国际税法”。国际税收要研究的税收法律规范,既有各国作为调整涉外征纳关系规范的国内税法,也有法律规范以外的其他一切的税收国际化现象和理论,同时还要对影响各国涉外征纳关系和国家间分配关系的有关领域进行综合研究。因此,国际税收不能等同于“国际税法”。

国际税务是指国家之间的税收事务联系和税收制度协调,它包括一切涉及国家与国家之间在税收领域中所发生的分配关系,其理论体系是一种相对松散的结构,在此结构中,有关各类税种的相关理论组成一个整体。也就是说,国际税法既包括国家间在流

转额课税方面所形成的相互关系,还包括对收益额和财产额的课税所形成的国家间的税收分配关系,也包括国家间在关税领域所发生的相互关系,甚至还应包括各国外交官员到各自派驻国所财政豁免而形成的国家间的相互关系。可见,国际税务关系的涉及面是相当广泛的,而国际税收这门学科主要研究的是直接协调国家间税收权益的划分问题,因此,从二者的关系来看,国际税务从广义上来说包括了国际税收的内容,而国际税收则是国际税务这个庞大体系中的一个重要组成部分。

1.2 国际税收的要素

国际税收作为税收,同样应该具有税收的基本要素,即应该有课税权主体、纳税人和征税对象等基本内容。但是,由于课税权主体、纳税人和征税对象都是由法律规定的,既然不存在超国家的权力机关,因而也就不可能有离开国家强制机关的超国家的法律和这种法律所规定的国际税收课税权主体、纳税人和征税对象的存在。因此我们这里研究国际税收的要素应使用的较为确切的提法是国际税收涉及的课税权主体、国际税收涉及的纳税人和征税对象,而不能使用国际税收的纳税人和征税对象这种说法,因为国际税收本身并没有独立于国家税收以外的纳税人和征税对象。也就是说,从法律角度上看,国际税收的基本要素,实际上仍是国家税收的基本要素,只是由于在各国税收法律中规定的纳税人和征税对象同时受到共同管辖,引起了国家之间的税收关系,使得国家税收中规定的纳税人和征税对象同时成为国际税收涉及的纳税人和征税对象。

虽然如此,国际税收涉及的纳税人和征税对象并不等于国家税收中的纳税人和征税对象,国际税收涉及的纳税人和征税对象有其特定的含义。

1.2.1 国际税收的课税权主体

当不同国家的各级税务当局依法征税而引起国家之间财权利益分配矛盾时,这些课税权主体就成为了国际税收涉及的课税权主体。所以在这里,是否触发国家间的财权利益是各级税务当局成为国际税收涉及的课税权主体的关键。不同国家的同级税务当局或不同级税务当局因调整相互间的财权利益分配矛盾而发生的联系,通常分别称为国际税收涉及的课税权主体间的平行关系和斜向关系,一般不存在垂直的关系。

1.2.2 国际税收涉及的纳税人

各国法律所规定的纳税人,只有在一定条件下才会牵涉到两国或两个以上国家之间的财权利益分配关系,从而成为国际税收涉及的纳税人。那么在何种条件下,国家税收中的纳税人才会成为国际税收涉及的纳税人呢?

首先,作为国际税收涉及的纳税人,必须是跨国的自然人和法人。因为如果国家税收中的纳税人仅仅在单个国家范围内从事经营活动,只与单个国家政府发生征纳关系,这种纳税人就仅仅是国家税收纳税人,不可能成为国际税收涉及的纳税人。因此,成为国际税收涉及的纳税人的必要条件之一就是纳税人必须在两个或两个以上国家从事经济活动,从而有来源于两个或两个以上国家的收入或有存在于两个或两个以上国家的财产,然后才谈得上是否要向两个或两个以上国家履行纳税义务的问题。

其次,作为国际税收涉及的纳税人,必须在两个或两个以上国

家负有纳税义务。跨国自然人或法人虽然在两个或两个以上国家从事跨国经营活动,如果对纳税人的此项经营所得,有关国家并不征税或者仅有其中的某个国家征税,那么该纳税人并不会引起国家间的税收分配关系,因此,只有该跨国自然人或法人既有来源于两个或两个以上国家的收入或有存在于两个或两个以上国家的财产,同时又在两个或两个以上国家均有纳税义务时,才有可能成为国际税收涉及的纳税人。

第三,作为国际税收涉及的纳税人,必须在两个或两个以上国家负有交叉纳税义务。因为如果仅仅满足以上两个条件,即跨国自然人在从事经营活动的两个或两个以上国家取得收入或存有财产,进而在这些国家负有纳税义务,但是,假如该跨国经营者只须就来源于甲国的收入向甲国纳税,就来源于乙国的收入向乙国纳税,等等,他在这两个或两个以上国家所承担的纳税义务,并无任何交叉重叠,那么对有关国家来说,其财权利益归属泾渭分明,并不会引起国家间税收分配关系,该纳税人也就不会成为国际税收涉及的纳税人。只有当该纳税人的同一笔跨国所得的一部分或全部,既要向甲国又要向乙国履行纳税义务,即对两个或两个以上国家负有交叉的纳税义务,这些国家为了解决相互之间财权利益,才会发生国家之间的税收分配关系,从而该纳税人才会成为国际税收涉及的纳税人。

综上所述,国际税收涉及的纳税人的概念可以作如下表述:凡有来源于两个或两个以上国家的收入或有存在于两个或两个以上国家的财产,并在这两个或两个以上国家同时承担交叉纳税义务的跨国自然人或法人,就是国际税收涉及的纳税人。

上述概念是就一般情况而言,在某些情况下,跨国自然人或法人虽然只有来源于一个国家的收入,也会成为国际税收涉及的纳税人。如美国政府规定,凡属美国公民,不论居住在哪个国家,都