



博学 · 财政学系列

国际

Guoji Shuishou

Boxue · Caizhengxue Xilie

税收

杨斌 著

.42



复旦大学出版社

<http://www.fudanpress.com.cn>

F810.42
Y239



博学·财政学系列

国际

Boxue • Caizhengxue Xilie

Guoji Shuishou

税收

杨斌 著



A1082948



 复旦大学出版社
<http://www.fudanpress.com.cn>

图书在版编目(CIP)数据

国际税收/杨斌著. —上海:复旦大学出版社, 2003.6

(博学·财政学)

ISBN 7-309-03651-4

I. 国… II. 杨… III. 国际税收-高等学校-教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 040956 号

国际税收

杨 斌 著

出版发行 复旦大学出版社

上海市国权路 579 号 200433

86-21-65118853(发行部) 86-21-65109143(邮购)

fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 李 华

装帧设计 周 进

总 编 辑 高若海

出 品 人 贺圣遂

印 刷 上海第二教育学院印刷厂

开 本 787 × 960 1/16

印 张 19.5 插页 2

字 数 371 千

版 次 2003 年 6 月第一版 2003 年 6 月第一次印刷

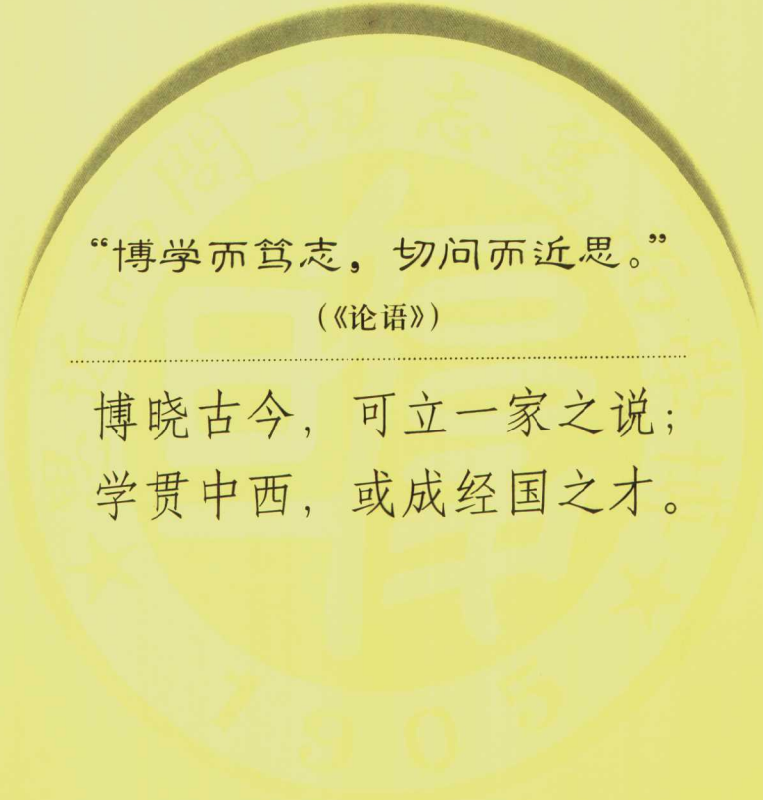
印 数 1—5 000

书 号 ISBN 7-309-03651-4/F·787

定 价 28.00 元

如有印装质量问题, 请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究



“博学而笃志，切问而近思。”

(《论语》)

博晓古今，可立一家之说；
学贯中西，或成经国之才。

作者简介

杨斌教授, 1962年9月生,福建省连江县人, 经济学博士。现任厦门大学经济学院财政系教授、博士生导师, 厦门大学“闽江学者奖励计划”特聘教授, 福建省闽江学院院长。1996年获霍英东青年教师基金。1997年入选教育部首届跨世纪优秀人才培养计划。现任中国税务学会理事兼学术研究委员会委员、中国国际税收研究会理事、福建省人民政府咨询专家组成员、福建省人大代表。单独或作为第一作者先后获省部级科研成果奖18项。其中, 1993年、1999年和2003年三次获得国家税务局全国税收科研成果奖一等奖。1998年和2001年两次获得国家级优秀教学成果二等奖。主要从事宏观经济现实问题、财政税收理论和税法的研究。也从事高等教育管理问题的研究。除本书外, 已出版《比较税收制度》、《治税的效率和公平》、《国家税收理论与实务》、《税收学》、《国际税收制度规则和管理办法的比较研究》、《税务人员世界贸易组织知识必读》等著作9部(含合著和主编), 在《经济研究》、《管理世界》、《财贸经济》、《财政研究》、《税务研究》、《高等教育研究》、Tax Notes International等国内外重要学术刊物发表论文150余篇。

内容提要

国际税收是经济国际化、全球化必然产生的经济学和法学领域。主要研究如何实现在跨国经济活动中的税收负担公平目标。本书主要阐述国际税收制度规则和管理办法。包括如下主要内容:详细比较研究不同法律体系下自然人、法人居民身份的确定规则,合伙企业税制不同模式及其国际税收协调规则。系统阐述一般类型常设机构的具体确定规则、代理型常设机构和电子商务的常设机构的确定规则。全面论述非居民各项所得的来源地确定规则和征税权分配的国际惯例。揭示国际双重征税的原因,分析避免双重征税的主要方法,比较研究主要国家的外国税收抵免制度。探讨国际避税逃税的特点、具体途径和在我国的表现形式,概要阐述各国防止避税的方针政策,特别说明了反滥用国际税收协定规则、反资本弱化规则、反有害税收竞争政策和受控外国公司法律制度。全面系统分析和比较研究了美国和OECD转让定价调整法规和具体方法。论述国民待遇原则的内涵和涉外税收政策的选择思路。本书不仅着眼于向学生提供最新的国际税收知识,力图在讲授知识的同时阐明解决问题的各种规则和思路,提高学生分析问题和解决问题的能力,让学生通过本书的学习和教师创造性的讲授,具备从事处理国际税收复杂问题和从事立法工作的素质。

本书适合作为大中专院校国际税收课程的教材,也可作为国际税收领域研究的参考读物,对于广大财务会计人员以及税收工作者,更是一本开卷有益的参考书。

前 言

从20世纪80年代末开始,本书作者承担厦门大学财政金融系高年级本科生和研究生《国际税收》和《国际税收研究》课程的教学工作,至今已十年有余。在这相当长的时间里,本书作者不断地对国际税收问题进行探讨,其间1994至1995年在英国约克大学作高级访问学者,2000年在澳大利亚莫纳什大学作高级访问学者,有机会搜集了几乎全部有关该领域的最新文献资料。我们有幸生活在计算机网络特别是internet迅速发展的时代,快捷、丰富的网络资源也为深入开展国际税收研究提供了重要帮助。作者于2001年完成了国家自然科学基金(项目编号79770079)和国家社会科学基金项目(项目编号96CFX012)《国际税收制度规则和管理方法的比较研究》,2002年出版了同名专著。本教材正是在该研究的基础上,为满足高等院校相关专业的教学需要而编写的。在编写过程中又充分吸收了一年多以来的国际上最新研究成果。本书立足于将我国国际税收研究推向国际前沿领域,以一个全新的高度,为该领域的研究同行和教学同行提供进一步探索的基础和有价值的教学参考书。

国际税收是经济国际化、全球化背景下必然产生的经济学和法学领域。主要研究如何实现在跨国经济活动中的税收负担公平目标。通过建立避免国际双重征税规则,协调各国财政利益,确保所得税和财产税等直接税的普遍推行不会引起对跨国经济活动的限制和歧视;通过形成防止国际避税逃税机制,限制纳税人利用跨国经济活动进行逃税避税活动,避免干扰纳税人对国内经济活动和跨国经济活动的选择,从而使国际范围的资本流动和资源配置按市场经济的内在规律和要求进行。本书主要阐述国际税收制度规则和管理办法。包括如下主要内容:详细比较研究不同法律体系下自然人、法人居民身份的确定规则,合伙企业税制不同模式及其国际税收协调规则。系统阐述一般类型常

设机构的具体确定规则、代理型常设机构和从事电子商务的常设机构的确定规则。全面论述非居民各项所得的来源地确定规则和征税权分配的国际惯例。揭示国际双重征税的原因,分析避免双重征税的主要方法,比较研究主要国家的外国税收抵免制度。探讨国际避税逃税的特点、具体途径和在我国的表现形式,概要阐述各国防止避税的方针策略,特别说明了反滥用国际税收协定规则、反资本弱化规则、反有害税收竞争政策和受控外国公司法律制度。全面系统分析和比较研究了美国和 OECD 转让定价调整法规和具体方法。论述国民待遇原则的内涵和涉外税收政策的选择思路。本书不仅着眼于向学生提供最新的国际税收知识,而且力图在讲授知识的同时阐明解决问题的各种规则和思路,提高学生分析问题和解决问题的能力,让学生通过本书的学习和教师创造性的讲授,具备处理国际税收复杂问题和从事立法工作的素质。

国际税收问题涉及面广,内容丰富,国际税收规则立足于各国的制度和规则,而不同国家有不同的制度和规则,并且规则的背面存在经济利益的取舍,故此观点纷呈、莫衷一是,再加上文献资料汗牛充栋、法规判例数不胜数,因此研究国际税收,想取得满意的成果实属不易。本书难免留下的许多遗漏和不足,寄希望于再版时补充,更希望读者不吝批评和指教。

作者

2003 年 4 月 23 日

目 录

导 论	1
一、税收管辖权	1
二、国际税收协定	4
三、国际税收协定和国内税法的关系	7
第一章 居民身份确定规则	13
第一节 自然人居民身份确定规则	13
一、普通法系国家关于自然人居民身份的确定规则	13
二、大陆法系国家的自然人居民身份确定规则	18
三、完善我国个人所得税居民身份确定规则	23
四、自然人居民身份确定规则冲突的协调	28
第二节 法人居民身份的确定规则	29
一、法人的性质和类型	29
二、确定法人居民身份的主要标准	31
三、法人居民身份确定规则冲突的协调	37
第三节 合伙企业税制及其国际税收协调规则	39
一、合伙企业性质和类型	39
二、合伙企业税制的不同模式	41
三、跨国合伙企业征税规则冲突的协调	43
第二章 常设机构确定规则的比较研究	48
第一节 常设机构概述	48
一、常设机构的一般定义	49
二、常设机构定义的产生和发展过程	51
第二节 一般类型常设机构的具体确定规则	61

一、关于营业场所的认定	61
二、关于固定性的认定	63
三、关于营业活动的认定	68
第三节 代理型常设机构的确定规则	71
一、代理的类型和特征	72
二、独立地位代理人和非独立地位代理人	75
三、非独立代理人成为常设机构的条件	79
第四节 电子商务常设机构的确定规则	83
一、电子商务的基本类型	83
二、电子商务常设机构的确定规则	84
 第三章 各项所得的征税权分配规则	92
第一节 不动产所得的征税权分配规则	92
一、不动产及其不动产所得的概念	92
二、不动产所得的征税权分配规则	93
第二节 营业利润的征税权分配规则	94
一、营业利润征税权分配的基本原则	94
二、常设机构利润的计算方法	97
三、常设机构原则的例外——国际运输业利润的 征税权分配规则	100
第三节 投资所得的征税权分配规则	101
一、投资所得的概念及其来源地确定规则	101
二、投资所得的征税权分配规则	106
第四节 劳务所得的征税权分配规则	108
一、一般类型个人劳务所得的征税权分配规则	108
二、特殊类型个人劳务所得的征税规则	109
第五节 财产所得(资本利得)的征税权分配规则	111
一、财产所得的不同形式	111
二、财产所得的征税权分配规则	111

第四章 避免双重征税的办法和外国税收抵免制度	114
第一节 双重征税的原因及其避免方法	114
一、双重征税的概念及产生的原因	114
二、国际重复征税的避免办法及其比较	116
三、国际重叠征税的避免办法——间接抵免的计算方法	120
四、抵免限额	126
第二节 外国税收抵免制度比较	127
一、抵免主体资格和抵免对象	128
二、抵免限额和超限额结转	130
三、间接抵免条件	132
四、亏损处理	133
第三节 税收饶让	134
一、税收饶让的意义	134
二、税收饶让是我国对外签订双边税收协定的重要原则	135
三、OECD 关于税收饶让的争议	136
第五章 国际偷漏税和避税的防止措施	139
第一节 偷漏税和避税的理论分析	139
一、偷漏税和避税的定义	139
二、偷漏税和避税对经济发展的影响	141
第二节 国际逃税和避税的主要途径	143
一、逃避税管辖权和滥用国际税收协定	143
二、转移和隐匿征税对象	145
三、避税港及其离岸经济活动	146
四、外商逃避我国税收的原因及其表现形式	152
第三节 主要避税港简介	155
一、不征收所得税的国家或地区	155
二、低税率或对离岸业务有特别优惠的国家和地区	157
第四节 防止逃避税管辖权和滥用国际税收协定的措施	163
一、防止逃避税管辖权的措施	163

二、防止滥用国际税收协定的措施	164
第五节 调整转让定价和防止资本弱化措施	168
一、根据正常交易原则调整转让定价	168
二、资本弱化税制的比较研究	169
第六节 建立受控外国公司特别征税规则	174
一、受控外国公司法律制度在美国产生及其在 全球应用概括	174
二、受控外国公司法律制度的比较	175
 第六章 关联企业转让定价调整方法	184
第一节 关联企业转让定价及调整方法概述	184
一、关联企业性质和表现形式	184
二、转让定价发生的领域和作用机理	188
三、调整转让定价立法历程和基本内容	195
第二节 调整转让定价的基本原则和可比性分析方法	199
一、调整转让定价的基本原则	199
二、可比性分析	204
第三节 转让定价调整的具体方法	212
一、可比非受控价格法	212
二、转售价格法	215
三、成本加成法	218
四、可比利润法和交易净利法	221
五、利润分割法	228
第四节 正常交易价格范围和附属调整	231
一、正常交易价格范围的界定	231
二、附属调整	232
第五节 预约定价协议	234
一、指导原则	235
二、预备会议	236
三、APA 申请要注意的事项和应包含的具体内容	237
四、APA 的内容	240

五、APA 申请的受理与实施	241
第七章 非歧视原则和涉外税收优惠政策	246
第一节 正确理解最惠国待遇原则和国民待遇原则	246
一、国民无差别	246
二、货物、服务贸易和知识产权保护的无差别	248
三、常设机构无差别	251
四、成本费用扣除无差别和企业资本无差别	251
第二节 涉外税收优惠政策	253
一、涉外税收优惠政策概述	253
二、我国现阶段保留涉外税收优惠政策的必要性	257
三、完善涉外税收优惠政策的基本思路	260
附录一 国际税收协定范本	268
一、《联合国关于发达国家与发展中国家避免双重 征税协定范本》(1980 年版中译本)	268
二、《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重 征税协定范本》(2000 年版中译本)	280
参考文献	291

导 论

国家恪守税收主权(即实行全面的税收管辖权)、所得税和财产税制度在全球的应用、经济的国际化并且在程度上不断提高这三个因素共同作用,导致对跨国经济活动的重复征税、以税收优惠为手段的税收竞争、税收歧视以及国际逃税避税等问题的产生。这些问题如果不能妥善地加以解决,就会引起税收负担的不公平,就会产生税收制度和政策对跨国经济活动的干扰,从而损害效率。国际税收就是研究解决这些问题的学问。广义的国际税收既研究所得税制度、财产税制度所产生的国际税收分配关系的冲突及其协调,也研究商品税收即国内流转税和关税所产生的对国际经济贸易的效应、所出现的矛盾及其协调。本书主要探讨所得税制度和财产税制度所产生的国际税收问题,就是要通过将税收的公平原则和效率原则,应用于处理国际税收关系,寻找照顾各方利益、各国都能接受的一套规则包括制度、政策、方法,避免国际重复征税、防止税收恶性竞争和逃税避税、实行对外来人员或外来投资的国民待遇,使跨国经济活动建立在公平竞争、互利合作、有效发展的基础之上,达到资源在国际范围内的高效配置。要找到解决问题的规则和办法,就必须深入探讨产生问题的本原。简单地讲,任何国际性问题的产生都是因为存在国界,没有国家之分也就没有国际性问题,税收的国际问题的本原也正是在于各国都基于主权和经济利益考虑,实行了全面的税收管辖权,并且按照本国的意愿来确定实施税收管辖权的规则,从而造成冲突。因此,在展开对国际税收各个主要问题的讨论之前有必要先讨论税收管辖权。

一、税收管辖权

税收管辖权(jurisdiction to tax)简单地讲就是一个国家自主地管理税收的权力。它是国家主权在税收方面的体现,是国家主权的重要内容,它说明一国政府可以完全独立自主地在不受外来干预的条件下,根据本国的政治经济状况确定税收制度,制定税收政策。一个国家行使税收管辖权,可以基于两个基本因素。首先可以基于它所管辖的人的范围,一个国家可以对受本国管理的所有的人包括个人居民或公民、企业、团体等行使税收管辖权。就是说,只要是本国居民或公民,不论其所获取的收入或财产是否来源于本国,都要对本国承担纳税义务。一个纳税人是否成为一国的税收管辖对象,在自然人方面,就看是否为本国居民或公民,其主要

判断标准是纳税人在征税国存在住所、居所或具有征税国国籍。在法人方面,就看是否在征税国注册或在征税国设有总机构或设有管理控制中心等。这种按照属人主义原则,以国家主权所能达到的人员范围为依据,以居民或公民为标准,行使的税收管辖权就称为居民或公民税收管辖权。在行使这种税收管辖权的情况下,一个国家可以要求纳税人就其来源于境内和境外即世界范围内的所得或财产承担纳税义务。在存在一定管理制度和行政措施的情况下,这种要求一般也能获得实现。

居民或公民税收管辖权还可细分为居民税收管辖权(resident jurisdiction to tax)和公民税收管辖权(citizen jurisdiction to tax)。就自然人而言,公民和居民是一对有区别又有交叉的概念。公民也可称为国民,指拥有本国国籍的人,而居民是指在本国居住并符合一定条件的人(具体的条件各国法律规定不同,下一章将作专门研究),公民当他(或她)不符合称为居民的法定条件时,可以不是居民,如虽持有本国护照但长期甚至一生居住在国外的人。反过来居民也可以不是公民,如来本国居住一定年限符合条件成为本国居民但并没有加入本国国籍的人。应该说对生活、工作并居住在本国的多数人而言,他们既是居民也是公民,居民和公民概念是重叠的。但对于移民和从事跨国事业的人,这两者就会有区别。我们把基于公民概念而行使的税收管辖权称为公民税收管辖权,而把基于居民概念而行使的税收管辖权称为居民税收管辖权。由于多数的税收,特别是作为国际税收研究对象的所得税,是对经济活动所产生的剩余价值的扣除,当公民和居民有区别时,居民与产生所得的经济活动地点存在更密切的关系,而公民当他(或她)是非居民时,与其国籍所在国存在较少的经济关系,却与其居住国有更密切的利益关系。此外行使居民税收管辖权也存在税收管理上的便利。因此,除少数国家(如美国、墨西哥)既行使居民税收管辖权也行使公民税收管辖权外,世界上绝大多数国家都实行居民税收管辖权,而不考虑公民税收管辖权。鉴于这样的现实情况,本书除非特指,着重研究居民税收管辖权。

国家还可以基于它所管辖的地域范围(包括领土、领海、领空)来实施其税收主权,就是说一个国家可以对与本国经济源泉关系的所得或财产行使税收管辖权,只要所得或财产来源于本国境内,本国政府就有权对其征税,而不论所得的获得者或财产的拥有者是否为本国居民或公民。对非居民纳税人而言,只有在所得来源国或财产所在国履行了纳税义务,才能将有关所得或财产转移出境。这种按照属地主义原则,以国家主权所能达到的地域范围为依据,基于所得来源地或财产所在地而行使的税收管辖权,就称为收入来源地税收管辖权(source jurisdiction to tax)。在行使这种税收管辖权的情况下,对来源国而言,非居民纳税人只承担部分纳税义务,即只就其在来源国境内获取的所得或拥有的财产承担纳税义务,该纳税人在这个来源国境外获得的所得或拥有财产,则不在该国税收管辖权管辖范围之内。

目前绝大多数国家都是两种管辖权同时并用,一方面作为居住国要求本国的居民纳税人就其从世界范围获得的所得或拥有的财产承担纳税义务;另一方面作为收入来源国要求从境内获得各种所得或在境内拥有财产的非居民纳税人承担纳税责任。仍有少数国家和地区只实行收入来源地税收管辖权(如中国的香港地区、乌拉圭、哥斯达黎加、肯尼亚),规定只对来源于本地区或本国境内的所得或位于本地区、本国的财产征税,来源于境外的所得或位于境外财产不征税^①。巴西、法国对公司实行收入来源地税收管辖权,只对来源于本国境内的所得征税。但这两个国家个人所得税则是居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权并用^②。过去阿根廷等国家只行使收入来源地税收管辖权,但近来也改变了原来的做法,与其他国家一样推行两种税收管辖权^③。

税收管辖权是一国国家主权的组成部分,但一国政府的税收管辖权并不是不受任何约束的。从逻辑上讲,既然每一个国家都有独立自主的税收管辖权,这种管辖权是平等的,那么一国行使税收管辖权时不得侵犯他国主权,这在事实上构成一种对税收管辖权的约束,权且称之为主权约束。这一约束的具体表现在于:如果没有国家间条约的安排或经过对方国家的事先同意,一国的税务机关不得在另一国境内实施税收行政行为,包括不得派遣税务官员到他国收集税务情报、对纳税人进行审计、向住在外国境内的纳税人送达纳税通知书等。税收管辖权除受主权约束外,还受外交豁免权的约束。按照有关外交关系的国际条约,对享有外交豁免权的外交代表机构及其人员、国际组织及其人员所获得的工薪收入免于征税,这也构成对所在国税收管辖权的一种限制。

由于税收管辖权是一国主权的体现,一个国家不能强迫他国实行什么样的税收管辖权,各国可自行决定本国的税收制度和政策,客观上也由于国与国之间经济发展水平和文化传统的不同,也需要根据本国的具体国情选择不同的税制模式,这就造成各国税收制度的差别以及税收管辖权实施规则的不同。在19世纪和20世纪的早期,国际经济活动还处在货物贸易的国际化初级阶段,国际资本流动的特征表现为宗主国在对殖民地或半殖民地的投资。殖民地或半殖民地处于附属地位,

① 见 John Graham edited, *The International Handbook of Corporate and Personal Taxes*, Chapman & Hall, London, 1994, pp. 195—199, 669—673. And Coopers & Lybrand International Tax Network, 1993 International Tax Summaries, John Wiley & Sons, Inc., 1993, pp. C—73, K—2.

② 见 John Graham edited, *The International Handbook of Corporate and Personal Taxes*, Chapman & Hall, London, 1994, pp. 65—70, 149—156.

③ 例如阿根廷1992年修改了税法,规定阿根廷居民包括个人和企业都要申报来源于全世界范围的所得并依法纳税,当然外国所得的已纳税收可依法获得抵免。见 Coopers & Lybrand International Tax Network, 1993 International Tax Summaries, John Wiley & Sons, Inc., 1993, p. A—17.

谈不上独立的税收管辖权,也就不可能提出国际税收分配问题。发达国家间相互投资较少,所得税刚刚起步,还没有成为主体税种,税率也不高,所得税方面的国际税收分配关系的矛盾已经开始,但不尖锐。对国际经济活动有较大影响的税收制度和规则还主要是关税和国内流转税,而关税和国内流转税属于国境税,一般按属地原则课税,更多地属于国内税收问题。国际上税收领域的矛盾主要表现为关税保护和自由贸易要求的矛盾。冲突和协调的重点在于关税的减让。即使是关税的减让和为此而开始逐步形成的关税和贸易的国际规则,严格意义上也还没有涉及国与国之间的税收分配关系,关税的增减只是表明本国对进出口货物的政策,不会直接地影响他国的财政利益(当然会通过国际贸易间接地产生影响),企业(进口商或出口商)所经营的产品只要有销路,关税往往可作为价格的附加而转为由进口国消费者负担,其影响的只是本国产品和进口产品之间的竞争,没有涉及国际重复征税问题,从而直接导致企业税收负担的加重,不会直接影响企业的盈利水平。这时期也没有出现国际避税和反避税问题和税收优惠等问题。进入 20 世纪 20 年代,特别是第二次世界大战以后,经济国际化空前发展,国际经济活动的内容和形式也发生根本性变化。贸易从货物贸易发展为货物、服务和知识产权全方位贸易,贸易方式正从传统形式进入电子商务的时代。资本的输入和输出日益活跃,流向也发生极大变化,从由发达国家流向其殖民地和半殖民地,变为发达国家之间相互投资激增,发达国家对发展中国家的投资也迅速发展。投资的方式日益多元化和不断创新,收入的渠道多种多样。跨国公司的急速增加,同一纳税人从不同国家获得收入,必然导致不同国家对同一纳税人的多重征税。伴随着经济国际化,所得税在世界范围内得以普遍推行,并且成为发达国家的主体税种。所得税方面的国际税收分配关系成为国际税收矛盾的焦点。一方面基于各国全面实行税收管辖权来征收所得税,导致了对跨国经济活动的重复课税;另一方面企业受利益驱使充分利用了某些新兴国家和地区的税收优惠(包括不征所得税和财产税),通过各种手段来逃避所得税。这些问题如果不加以解决,就势必会破坏国际税收的公平性质,导致国际资源配置的扭曲。而由于税收管辖权又是国家主权的一个重要方面,任何国家或国际组织都无权干涉别国的税收事务,因此解决问题的办法首先只能是谈判、协商,互让互利,达成国际税收协定。

二、国际税收协定

国际税收协定是指两个或两个以上主权国家为了避免双重征税或防止逃漏税而签订的具有法律效力的国际条约。国际税收协定就处理的税种不同来划分,可分为所得税的国际税收协定、遗产税和赠予税的国际税收协定;就所涉及的缔约国数量来划分,两个国家签订的称为双边国际税收协定,两个以上国家参与签订的称