

# 国际税收学

● 邢成 著

● 广西人民出版社



(桂)新登字01号

责任校对 高健 钟华

责任编辑 张平

## 国际税收学

邢成著

---

出版 广西人民出版社

(邮政编码: 530021

南宁市河堤路14号)

发行 广西新华书店

印刷 广西民族语文印刷厂

开本 787毫米×1092毫米 1/32

印张 15

字数 332千字

版次 1992年3月 第1版

印次 1992年3月 第1次印刷

ISBN 7-219-01988-2/F·167 定价:5.85元

# 序

国际税收是在第二次世界大战后适应国际经济发展的一门新兴边缘科学。中国共产党的十三大以来，我国对外开放的步伐大大加快，中外合资企业、中外合作企业、外商独资企业以及其他形式的对外经贸关系，不仅在经济特区、沿海开发区有迅速的发展，而且内陆地区也将有较大的发展；与此同时，我国的企业与资金、劳务服务等也要走向世界。所有这些都不可避免地带来大量的国际间课税问题：或者我们要对外商征税；或者是我国企业要向外国纳税。因此，培养具有高水平的国际税收方面的专门人才，已成为我国改革开放的当务之急。

进一步说，随着改革开放步伐的深入发展，我国当前的对内、对外两套税法的长远趋势将是走向统一，因此，不仅涉外税务部门需要国际税收的专门知识，对内税务征管机构对国际税收专门知识的需要也将日益迫切。

《国际税收学》这本书是在我院筹设国际税收专业的过程中，由青年经济学者邢成同志经过充分准备，带有独创性地精心编著而成的。该书尤为难能可贵的一大特点在于，它不是抽象、单纯地阐述某些国际税收范畴，而是特别强调与我国的具体国情相结合，全书以相当篇幅围绕我国的实际情况来探讨和论述有关国际税收的若干理论与实践问题，这是此书的一个重要贡献。

本书全面论述了国际税收中有关税收管辖权、国际重复征税及其免除、国际避税与反避税、国际税收协定及中国涉外税收等一系列重要范畴，是一部既具实用价值又具学术价值的论著。内容通俗易懂，观点明确，系统深入。

国际税收在我国还是一门十分年轻的新兴学科，它的发展和完善还有待于经济界、税收界的诸位学者、专家共同奋斗，而《国际税收学》则正是这样一种努力和尝试。

**李建星**

1990年10月于天津

# 目 录

<b>第一章 国际税收导论</b> .....	( 1 )
第一节 国际税收沿革.....	( 2 )
第二节 国际税收的概念.....	( 13 )
第三节 国际税收的研究内容.....	( 19 )
<b>第二章 税收管辖权</b> .....	( 24 )
第一节 税收管辖权概要.....	( 24 )
第二节 居民税收管辖权的确立.....	( 30 )
第三节 所得来源税收管辖权的确立.....	( 37 )
第四节 公民税收管辖权的确立.....	( 52 )
<b>第三章 国际重复征税</b> .....	( 54 )
第一节 国际重复征税的产生及概念.....	( 54 )
第二节 国际重复征税形成的原因.....	( 59 )
第三节 国际重复征税对国际经济发展的影响.....	( 63 )
<b>第四章 国际重复征税的免除</b> .....	( 65 )
第一节 免除国际重复征税的途径和范围.....	( 65 )
第二节 免除国际重复征税的方式和方法.....	( 71 )
第三节 外国税收抵免的计算方法.....	( 81 )
第四节 外国税收饶让.....	( 101 )
<b>第五章 国际相关企业的转移定价</b> .....	( 108 )
第一节 国际关联企业转移定价的含义及过程.....	( 108 )
第二节 国际相关企业的交易定价原则.....	( 116 )

第三节	国际关联企业交易定价标准·····	( 127 )
<b>第六章</b>	<b>国际避税与反避税</b> ·····	( 132 )
第一节	国际避税的概念和产生原因·····	( 133 )
第二节	国际避税的主要方式·····	( 138 )
第三节	国际偷漏税(逃税)及其主要方法···	( 145 )
第四节	国际避税地·····	( 148 )
第五节	国际反避税对策·····	( 157 )
<b>第七章</b>	<b>国际税收协定</b> ·····	( 172 )
第一节	国际税收协定的产生和发展·····	( 172 )
第二节	国际税收协定的基本内容·····	( 177 )
第三节	国际税收协定的缔结原则及作用·····	( 182 )
第四节	我国国际税收协定缔结的现状·····	( 185 )
<b>第八章</b>	<b>各国对跨国投资的税收政策</b> ·····	( 283 )
第一节	涉外税收负担原则·····	( 283 )
第二节	各国对跨国投资的税收优惠政策·····	( 288 )
第三节	我国涉外税收优惠政策评析·····	( 297 )
<b>第九章</b>	<b>中国的涉外税法</b> ·····	( 304 )
第一节	中国的涉外税制概要·····	( 304 )
第二节	外商投资企业和外国企业 所得税的征管·····	( 306 )
第三节	个人所得税的征管·····	( 321 )
第四节	房产税、车船使用牌照税及工商统一 税的征管·····	( 327 )
<b>附录一</b>	·····	( 331 )
<b>附录二</b>	·····	( 335 )
<b>附录三</b>	·····	( 365 )
<b>附录四</b>	·····	( 426 )

# 第一章 国际税收导论

税收是以国家为主体，为实现国家职能，凭借政治权力，按照预定标准，无偿地取得财政收入所进行的一种分配活动，体现了一定条件下的特定分配关系。

税收自产生发展至今已有数千年历史，其间经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会不同的社会制度。由于各个时期政治经济情况的发展变化，特别是由于科学技术水平迅速提高和社会生产力的不断发展，税收各个构成层面也随之经历了一个发展演变的过程。

首先，税收的强制性、无偿性、固定性的特征，逐步以税收法律的形式加以确立，使税收的征纳过程逐步规范化、法律化、程序化，从而减少和避免了个人专制、横征暴敛，使税收逐渐纳入法制的轨道。

其次，税制结构也发生了很大变化。简而言之，税收制度结构基本上经历了如下三个发展阶段：

简单直接税 间接税为 现代直接税  
→                      →  
为主体税种 主体税种 为主体税种

其发展变化的原因或依据，主要是由生产力发展水平，市场经济的发展程度，专业化协作分工的程度以及国际间经济交往与依赖程度所决定的。

最后，国家课税范围，进入二十世纪以后，有了质的发

展和变化，上述所言一国政府同其纳税人（包括自然人和法人）二者之间所发生的征纳关系，一般说来，都被严格地限制在一国的范围之内，牵涉不到其他国家的财权利益，一国的课税权基本没有超越本国领土范围。在此范围内，每个独立行使主权的国家都可以根据本国的经济、社会和政治状况，来自主地决定本国的税收制度。其中包括税种的设置、税制要素的规定、税收管理体制的确定、税务征收管理体制的建立等一系列内容。

然而，进入资本主义发展后期，伴随资本输出的出现和发展，跨国经营方式迅速增加，跨国收入频频发生，一些国家政府，为维护本国的财权利益，开始对跨国收入课税，即一国政府的课税权已经超越了本国领土范围，带来了各国之间税收利益分配关系问题，从而出现了国际税收以及与之相关的一系列范畴。

国际税收的产生发展史与国家税收相比是很短暂的，仅仅是近几十年才刚刚出现并逐步发展、完善起来的。那么，国际税收产生的基本原因是什么；经济背景是什么；历史条件是什么；这是我们在着手研究国际税收其它范畴之前，首先要弄清的几个问题。

## 第一节 国际税收沿革

### 一、国际经济交往的发展与纳税人收入的国际化

如前所述，税收在相当长的历史时期内，其征纳范围仅限于国内税收，即征纳关系只限于一国范围之内。其原因有二：一是纳税人的收入仅仅来自国内，并不存在跨国所得，更



不存在跨国纳税人，故而各国之间也就基本不存在税收分配关系；二是纳税人的收入虽已跨越国境，有了来源于国外的收入，但由于政治、经济和历史等因素，对于共同分享国际税收的要求并不强烈，各国之间税收利益分配矛盾还不十分尖锐。

从历史上看，这一时期主要是从国家产生到第二次世界大战结束之前，在此时期中，还不具备产生国际税收的经济条件和历史条件，为说明这一点，我们将这一时期，划分为三个阶段进行阐述。

### (一) 简单直接税制阶段

发展

这一时期大体贯穿于整个奴隶社会至封建社会中后期。其间，由于生产力水平低下，各国经济基本呈封闭状态自给自足的自然经济模式。农业是这一阶段各国的主要经济部门，因此以农业产品为课税对象的简单直接税，就成为此间最重要的主体税种，“直接税，作为一种最简单的征税形式，同时也是一种最原始最古老的形式，是以土地私有为基础的那个社会时代的产物<sup>①</sup>”。奴隶社会最早实行的履亩税和军赋，封建社会征收的田赋以及口赋、算赋、更赋等人丁税都是最古老的简单直接税形式，征收办法极其简单，一般都是以课税对象的外部特征为标志，按人丁、户田、田亩征税。在这种社会经济条件下，由于经济模式的封闭性，使各国之间在经济发展方面极少交往，故一国居民只能在本国境内获得收入，因而一国政府的税收征收范围也就被局限在一国境内，这样就不可能出现超越一国范围带有国际性的征纳关系，从而各国之间也就极少存在税收联带关系。据此

<sup>①</sup>《马克思恩格斯全集》第8卷，第543页。

可以得出这样的结论：各国经济上的封闭性导致各国税收关系的封闭性，各国税收关系的封闭性又导致各国的税收征纳范围被限制在一国之内，进而也就谈不上各国之间的税收分配关系，也就更谈不上国际税收的产生。所以有人将此阶段称为国际税收的史前期。

## （二）间接税制阶段

伴随商品经济的出现，当资本主义制度建立之后，商品生产和市场交换迅速发展，从而彻底打破了封建社会土地私有制下的自给自足的农业自然经济格局，流通成为资本主义生产经营过程的核心环节，成为连接资本主义供、产、销的枢纽。于是各国开始大力推行以商品流转额为课税对象的间接税制，用以代替简单的直接税。这在当时有两个目的：第一，可将税款转嫁，由消费者负担；第二，可削弱封建大地主势力，充实财政收入。商品经济的发展和间接税制的普遍建立，使资本主义商品流通的范围日愈广泛，以至打破国界，伸延到外国市场，这样就出现了跨国的商品交易，且规模日巨。当外国商品进入一国后，就要成为该国的课税对象；交易人也成为其纳税人。于是，关税、销售税等间接税种相继建立，其征收范围也开始涉及从事跨国商品交易的人和物。但所有以商品流转额为课征对象的间接税种，都有一个共同特征即：征税主体所在地与商品交易行为发生地具有不可分割的同一性。因此，这种征纳关系，即使涉及到外国商人、商品，也不会引起不同国家政府之间的财权利益分配问题，从而也不会发生国际税收分配关系。这里所出现的仅仅是国际税务关系，有关国际税收与国际税务之间的异同，将在以后章节专门论述，在此不再赘言。

综上所述，在这一阶段里，尽管出现了国际间的商品交

流，但是并没有出现国际税收。当然，间接税制的普遍建立，各间接税种，特别是关税征纳行为的频繁发生，在一定程度上形成了较为密切的国际税务关系，从而终于打破了过去自然经济阶段长期封闭状态，使原本毫无关联的各国间税收事务、税收制度开始有所沟通甚至联系密切，这样，就为国际税收的产生、建立和发展准备了重要条件。故这一时期也可称为国际税收的准备期。

### （三）现代直接税制阶段

这一阶段主要是指十九世纪末至第二次世界大战之前，伴随资本主义的不断发展，进入垄断资本主义阶段，资本主义大工业发展到相当程度，急需向国外市场销售，同时也需从国外购买大量的原材料、农产品等初级加工产品。这时，保护关税就成了资本主义进一步发展的桎梏；同时，对生活必需品课征的间接税，很不利于专业化协作的社会化生产，对自给自足的小农生产方式起了鼓励和推动作用，从而不利于资本主义工业化的迅速发展，难以适应现代工业生产发展的要求；此外，由于间接税计入商品的销售价格之中，极易导致产品成本增加，从而使商品物价和工人名义工资轮番上涨，恶性循环，对价格稳定和市场的正常运转具有消极的影响，最终引起通货膨胀和广大人民的不满；再者，在这一阶段中，国际间的经济交往有了实质性飞跃，即这一时期资本输出广为盛行，不仅打破原来单一商品输出的格局，而且后来居上，其发展速度、绝对规模都以惊人的程度增长。

面对上述新的变化，为克服间接税的种种弊端，适应资本输出的要求，各国税制又由间接税改革发展为较为系统科学的现代直接税，其主要形式便是所得税。现代直接税既不同于古老简单的直接税：其征收范围摆脱了局限在一国疆域

中土地的束缚，从而使其征收范围涉及世界各国所有的纳税人所得；又不同于间接税：其征税主体与纳税人所得发生地完全可以是非同一性的，从而对发生在别国的课税对象进行跨国征收。

根据以上分析，这一时期，应当出现资本输出国与资本输入国对同一投资所得同时征税的现象，即应当出现各国之间要求分享税收利益的问题，从而使税收具有国际性。但是，事实上在这一阶段里，国际税收基本不存在，或者说，虽然已经开始存在，但尚未发展到令各国明确意识到其存在的程度。究其原因，主要有如下几点：

1. 征税权主体的非同等性。第二次世界大战之前，由于国际政治、经济关系的不平等性，导致资本输出国主要是帝国主义列强，资本输入国则主要是殖民地和半殖民地，这些国家连独立的国家主权都无法保证，自然也就无从谈起独立的征税权，因而在帝国主义列强与殖民地之间体现的主要是一种强权掠夺关系，根本不可能提出分享国际税收权益的要求。

2. 国际资本投向的单一性。在这一时期，由于强权掠夺可以为垄断资本主义各国带来巨大的超额利润，所以当时国际资本的投向呈单一的由帝国主义列强各国向殖民地国家输出，虽然资本主义各国之间的相互投资也开始出现，但为数极少，比重很小。以英国为例，这一当时最大的资本输出国在1938年三十五亿四千五百万英镑的对外投资中，只有14.13%投放在欧洲各国、美国和日本，其余全部输出到亚洲、非洲，拉丁美洲广大的殖民地和半殖民地国家。这样，由于发达资本主义各国之间的相互投资极为微少，即使出现国际税收利益的分配问题，对各国政府而言也是无关痛痒。

微不可感。

3. 所得税制的不完善性。自十八世纪末，英国首创所得税，到二十世纪初，所得税已在世界大多数国家中得到普遍推行，但在这一过程中，资本主义各国所得税制建立和发展的程度各异、时间不一、水平也参差不齐，有的国家建立较早，规定比较完善，内容比较全面；而有些国家则建立较晚，其征税内容也很不完善、不正规。例如美国1913年所得税税率仅为1%—6%，而意大利直到1925年才正式实行所得税制。因此，各国当时对所得课税方面的矛盾就不那么尖锐，进而有关国际税收利益的分享问题，也就相应没有得到各国政府的重视。

4. 国际环境的特殊性。进入二十世纪三十年代以后，国际形势日趋紧张，战争气氛日愈浓厚，尽管这一期间，伴随各国所得税制的逐步建立和完善，国际税收问题已开始被各国政府所重视，但由于上述各种主观、客观因素的影响，国际税收并未在这一时期受到人们普遍的重视和深入、全面、系统的研究。所以有人将这一阶段称为国际税收的形成期。

## 二、第二次世界大战后，国际政治经济形势的新变化

第二次世界大战结束后，国际政治经济形势发生很大的变化，具体主要表现在下述几个方面。

1. 战后的科学技术革命推动了世界生产力的大发展，扩大了劳动对象，产生了新的工业部门，提高了劳动生产率，促进了生产专业化和国际化，特别是交通运输工具和通讯手段的现代化，使得世界各国的空间间隔和时间差距都相对缩短了，各国间的经济联系更加密切。随着国际分工的进一步加深，各国社会再生产过程都不同程度的跨出了国别的

界限，国际生产的专业化协作日愈明细，表现在部门专业化逐步向部门内部专业化发展，更多产品、零部件的生产、工艺加工、科研开发逐步在国际间迅速走向专业化协作，分散在不同国家的企业分工明细，密切配合，衔接严密。例如，美国“波音747”大型客机，由450万个零件组成，这些零部件和系统的生产分布在美国和其他六个国家的大约1.7万家公司中。目前资本主义国家现代化机械设备很大程度是国际产品。据统计，1960年仅美、英、法三国出口的机械产品中，约有40%是所谓“国际性综合产品”，即产品的全部或部分是由国外制造的零部件组装而成，到1970年上述比重已达48%，目前已超过60%。当前，西方发达国家工业生产发展的趋势是越来越倾向于通过资本输出，直接在国外生产而不是靠商品输出来占据国外市场。过去几十年，主要资本主义国家的海外企业产值与母国出口额的比例不断变化：1960年至1980年二十年中，西欧由0.72：1增加到1.26：1；日本由0.12：1增加到1.4：1；美国由3：1增加到5：1<sup>①</sup>；

战后各国经济发展的国际化并不限于生产领域，而且延伸到科研开发领域。例如欧洲的“空中公共汽车”协和式大型客机，以及“阿丽亚娜号”火箭发射系统，就是由欧洲共同体成员国在科技领域合作方面的成功典范。七十年代末以来，美国的许多大企业普遍加强了在国外的科研活动，建立了各种形式的科研生产联合体。1960年美国国外科研费仅占其科研费总额的2%，1980年上升到12%—15%，目前美国的“战略防御计划”和欧洲的“尤里卡”计划，都属更大规模的科技协作。

---

<sup>①</sup>1987年南开经研所《跨国公司与中国对外开放研讨会资料》。

生产的国际化不可避免地带来了资本国际化，资本国际化则带来收入的国际化，而收入国际化则必然导致税收的国际化。战后资本主义国家私人对外直接投资增长非常迅速，1960年至1985年资本主义世界私人对外直接投资累计额从580亿美元，增加到6500亿美元，平均增长率达10.2%，超过了主要资本主义国家同期国民生产总值和对外贸易的增长速度。同期美国对外直接投资总额从319亿美元增长到2326亿美元，增长了6.3倍；日本从1961年的4.47亿美元，增至1985年的834.98亿美元，增长了185.8倍<sup>①</sup>。

在此特别要指出和强调的一点是：在国际资本输出规模大幅度增长的同时，国际资本的投向发生了剧烈的变更，即由战前资本输出主要流入殖民地、半殖民地等贫穷落后国家变为战后发达资本主义国家之间的相互投资猛增。其投资额已经大大超过了对发展中国家的投资额，例如，1970年至1980年十年间流入世界各国的国际资本总额为2254.07亿美元，其中发达国家占76.7%，而发展中国家仅占23.3%。其原因主要是由于战后发达国家之间的经济协作关系和分工配合程度，都要比其与发展中国家的关系更为密切和深入一些。例如英国生产的一种重型汽车，发动机由瑞士供应，底盘和弹簧来源于美国，控制设备由德国制造，车身则由意大利生产，其主要协作国均为发达国家。

由于发达国家相互投资额的猛增，使它们在对投资收益征税关系上产生了尖锐的矛盾。

2. 战后世界政治经济的另一新特征，就是世界各国的主权地位和国际经济秩序都发生了剧烈的变化。

---

<sup>①</sup>1987南开经研所《跨国公司与中国对外开放研讨会资料》。

战后世界各国特别是西方发达国家的社会经济结构都有了很大变化，发达资本主义国家的私人垄断资本进一步集中，国家垄断资本主义进一步发展，都大大推动和支持了垄断企业对外扩张。六十年代后，西欧、日本的跨国公司紧随美国之后，积极向外扩张，它们与美国的各大公司在世界范围内进行着激烈的竞争，它们凭借雄厚的财力，先进的技术装备和遍布世界各地的分支机构，在世界市场上从事垄断竞争活动。与此同时，战前的帝国主义殖民体系已经土崩瓦解，原来宗主国垄断的殖民地市场由封闭走向开放，第三世界国家要维护民族独立和国家主权，积极发展民族经济，不断为建立国际经济新秩序而斗争。更为主要的是，广大殖民地国家战后纷纷宣告政治上独立，成为完全拥有主权的独立国家，过去那种被奴役下无权征税的现象不复存在，各国都具备了独立的征税权、进而强烈要求通过行使征税权，获得应属于其征收的财权利益，这就使资本输出国和资本输入国对同一投资所得都要求征税的现象大量出现，发达国家与发展中国家之间税收利益分配的矛盾进一步尖锐化了。

3. 战后资本主义垄断高度发展的产物——跨国公司得到空前发展，同时，所得课税制度亦在大多数国家成熟完善。

跨国公司指的是在本国以外拥有或控制着生产或服务设施的企业，它的空前发展标志着战后资本主义生产方式发展到新阶段，使生产力越出民族国家的狭隘范围，加速了各生产要素在国际间的交流和优化，带动了世界经济的发展。

据联合国跨国公司中心统计，到八十年代初，资本主义世界跨国公司发展为2万家，其海外分支机构达12万家，其



中发达国家占绝大多数，1980年世界最大的382家跨国公司中，发达国家占96%，发展中国家仅占4%。大型跨国公司的规模十分惊人，其年销售额可与中等发达程度国家的全年国民生产总值相比。据统计，1983年资本主义世界最大的一百家工业跨国公司的销售额达16,643亿美元，为当年美国和西欧18个国家国内生产总值的37.5%，其中前十家销售额达5,354亿美元，占这一百家公司的1/3，到1985年，世界最大的十家工业跨国公司的销售额上升到6,000亿美元。总之，战后跨国公司无论是规模资本、技术设备、管理方法、专业人才，还是销售网点、信息系统都较其他企业占据绝对优势。

伴随跨国公司的发展，各国之间人员流动也不断增加，跨国从事生产经营、劳务服务、技术交流的人员日益剧增，从而在企业国际化的基础上，又形成了人员的国际化。所以跨国公司的迅速发展，导致了各国之间的商品货物、人员劳务、科学技术和资本的大幅度流动，从而使各国的经济活动范围不断向外延伸和扩展。这样的企业组织与各国的民族利益的冲突，几乎是不可避免的。特别是与发展中的东道国更是关系紧张，很多发展中国家把跨国公司视为外国代理人来延长帝国主义的统治，并使其政治经济依附关系永久化，甚至在发达的东道国，有些行为也被认为是“对政治独立甚至对国家主权本身是一种严重侵犯”。故从六十年代到七十年代初，对跨国公司的谴责越来越强烈。国际经济的这一发展变化，也必然会在各国税收制度和税收法律上表现出来，因为同一纳税人既然从许多国家获得收入，这些国家就必然要对同一纳税人的同一收入征税。可以说企业的国际化带来了收入的国际化，而收入的国际化必然带来税收的国际化，各国