

高等学校文科教材

国际税收

王传纶 主编



高等学校文科教材

国际税收

王传纶 主编

中国人民大学出版社

(京) 新登字 156 号

高等学校文科教材

国际税收

王传纶 主编

出版者：中国人民大学出版社
(北京海淀路 39 号 邮码 100872)

发行者：新华书店北京发行所

印刷者：北京丰台区丰华印刷厂

开 本：850×1168 毫米 32 开

字 数：296 000

印 张：12

版 次：1992 年 12 月第 1 版

印 次：1993 年 4 月第 2 次印刷

册 数：3 001—9 000

书 号：ISBN7-300-01335-X / F·372

定 价：6.60 元

前 言

国际税收问题存在已久，其发展过程大致可分成几个阶段：首先，随着国际商品贸易的迅猛发展，以关税为中心的国际税收问题早在 18、19 世纪就为各方关注。其后，20 世纪初叶，资本的国际流动达到很大规模，以所得课税和财产课税为重点的国际税收问题逐渐引起广泛的注意。从本世纪 40 年代以来，国际税收关系中的诸种矛盾迅速上升，因而国际税收的协调和协议就成为必要。当前，无论研究国际经济关系还是研究国家集团的政治经济一体化，都不能忽略国际税收问题。

我国自从 80 年代初实行对外开放政策以来，国际税收问题也受到重视。许多现实问题，诸如所得税的国际双重课征、国际避税、关税政策和措施、出口退税等，都要求政府采取相应的政策措施，也需要理论界作相应的探索。本书既重视税务工作实践，也不忽略理论阐述，其目的是想两个方面都能有所裨益。这是一次探索，希望得到读者指正。

全书第一章综合论述国际税收问题，从第二章到第十三章分为上下两篇。上篇主要是国际所得课税问题，下篇主要是国际商品课税问题。第一章和上篇由秦雷编写，下篇由朱青编写。王传纶对全书作了校订。

作 者

1992 年 4 月于中国人民大学财政金融系

目 录

第一章	国际税收问题.....	(1)
第一节	国际税收关系的形成和发展.....	(1)
第二节	国际税收的概念.....	(9)
第三节	国际税收学科的研究对象和范围	(11)

上 篇

第二章	所得课税的国际税收问题	(19)
第一节	所得课税制度的基本内容	(19)
第二节	所得课税的国际性协调	(23)
第三节	所得课税的国际性协调涉及的纳税人 与征税对象	(28)
第三章	税收管辖权与国际重复征税	(34)
第一节	税收管辖权	(34)
第二节	国际重复征税	(38)
第四章	约束税收管辖权的国际规范	(45)
第一节	约束居民(公民)管辖权的国际规范 ...	(45)
第二节	约束地域管辖权的国际规范	(54)
第五章	国际重复征税的避免与消除	(64)
第一节	免除国际重复征税的方式与方法	(64)

第二节	直接抵免法与间接抵免法	(70)
第六章	国际避税与反避税	(89)
第一节	国际避税及其起因	(89)
第二节	国际避税的主要形式	(93)
第三节	国际主要反避税措施.....	(103)
第四节	国际避税地.....	(116)
第七章	国际收入和费用的分配.....	(127)
第一节	国际收入和费用分配所涉及的问题.....	(127)
第二节	制定国际收入与费用分配标准的原则.....	(130)
第三节	国际收入和费用分配的标准.....	(135)
第八章	国际税收协定.....	(144)
第一节	国际税收协定概述.....	(144)
第二节	国际税收协定的主要内容.....	(153)
第三节	我国对外缔结税收协定概况.....	(176)
第九章	涉外税收的负担原则.....	(182)
第一节	涉外税收负担原则的意义.....	(182)
第二节	优惠原则.....	(184)
第三节	最大负担原则.....	(191)
第四节	平等原则.....	(193)
第十章	我国涉外税收制度.....	(195)
第一节	我国涉外税收制度的建立和发展概况.....	(195)
第二节	我国涉外税收制度的主要内容.....	(199)
第三节	我国涉外税收制度的主要特点.....	(214)

下 篇

第十一章 商品课税的国际税收问题.....	(223)
第一节 商品课税及其对国际贸易的影响.....	(223)
第二节 商品课税国际协调活动的产生及发展.....	(228)
第三节 经济一体化与商品课税的国际协调.....	(234)
第十二章 商品课税的世界性国际协调.....	(241)
第一节 关税制度的世界性国际协调.....	(241)
第二节 国内商品课税管辖权原则的世界 性协调.....	(248)
第十三章 国际经济一体化中的商品课税协调.....	(253)
第一节 经济一体化中的关税协调.....	(253)
第二节 经济一体化中的国内商品课税协调.....	(259)

附 录

一、经济合作与发展组织关于避免双重征税的 协定范本.....	(278)
二、联合国关于发达国家与发展中国家间避免 双重征税的协定范本.....	(297)
三、中华人民共和国政府和日本国政府关于对 所得避免双重征税与防止偷漏税的协定、 议定书、换文.....	(319)
四、《关税及贸易总协定》中有关税收协调的 部分条款.....	(339)
五、《关贸总协定》“东京回合”谈判制定的 海关估价规则.....	(359)

六、欧洲共同体关于协调成员国流转税立法的 第一号令 (1967.4.11)	(368)
主要参考书目	(371)

第一章 国际税收问题

第一节 国际税收关系的形成和发展

一、国际税收关系的形成

国际税收关系是国家税收发展到一定历史阶段的产物，它是随着近代资本主义经济的发展而逐渐发展起来的。这是由于国际税收关系的形成需要如下两个客观条件：一是经济生活国际化，二是税收活动的国际化。国际税收的这两个条件在资本主义经济条件下才具备。

（一）经济生活的国际化。

自从人类社会产生了国家以后，在漫长的以自然经济为主要特征的社会里，经济活动一般是局限于一个国家的地域范围之内的，经济生活基本是自给自足的。由于生产力水平低下，经济发展极其缓慢，国家之间的经济交流活动很少。16 世纪至 18 世纪中叶，欧洲进入资本原始积累和工场手工业时期。在这一时期，由于工场手工业的广泛发展，劳动生产率大大提高，促进了商品生产和商品交换的进一步发展，国际贸易也随之发展起来，但由于资本主义大机器工业尚未建立，交通工具落后而不完善，因此国际贸易的规模还很小。18 世纪以后，欧洲各国先后爆发了产业革命，大机器工业形成，资本主义生产方式得以确立。从此，生产力迅速提高，国际分工开始形成，同时，交通运输和通讯联络工具有了巨大发展和广泛应用，缩短了国家与国家之间的距离，从而大大推动了国际贸易的发展，商品输出成为资本主义经

济发展这一阶段的主要特征。

19 世纪末至 20 世纪初，资本主义由自由竞争发展到垄断阶段。在这一时期，经济生活向高度国际化发展。科学技术使生产力发展的潜在能量大量释放出来，各国的商品、资本、技术、劳动力等经济要素发生了跨越国界的大流通，资本的国际流通所占地位迅速上升。资本输出的一个主要形式是借贷资本的运动（间接投资的形式），即通过购买股票、债券和贷款的方法输出资本，从中获得股息、利息或其他利益；另一形式是生产资本的运动（直接投资的形式），即在国外开办或收买企业，在当地购买生产所用的原材料，雇佣当地的劳动者，在当地生产产品，或从事其他经营活动。商品与资本的国际化带来了企业的国际化和人员的国际流动，从而带来了收入的国际化。这些国际性收入既包括商品输出（入）而带来的跨国性销售收入，也包括资本输出（入）而产生的大量跨国所得。随着国际分工的发展，各国经济相互渗透，相互依赖，经济生活呈现了空前未有的国际化，这是产生国际税收关系的前提。

（二）税收的国际化。

税收的国际化是经济生活国际化深化发展的一个重要方面。探讨税收国际化的进程，还需简要分析税收的历史发展过程。

税收是一个古老的经济范畴。自从人类社会产生阶级和国家以来，税收就成为国家维持其政治和经济统治的工具。税收产生之后，经历了不同的社会形态，税收的形式也大致经历了从古老的直接税向间接税过渡，又向现代直接税过渡的三个阶段。

在长期的以自然经济为主要特征的封建社会中，政府税收活动一般只限于在一个国家的地域范围之内，不涉及其他国家的经济利益。这是由于农业生产一直在这一漫长的时期占据主要地位，国家主要靠征收土地税取得财政收入，而农业生产有着明确的地域性质，一国政府一般只对在本国境内的耕地、农业产品或

收入征税，不涉及对境外收入征税的问题。封建社会中期，随着手工业和商业的发展，商品经济逐渐发展起来，政府的课税对象也相应扩大到某些商品和财产上，但那个时期的手工业品和其他商业流转额一般很少在国际间流动，政府一般仅对发生在其本国境内的商业流转额、位于其本国境内的财产征税，而不存在对境外的商品流转额和财产征税问题，即很少对跨国性的收入征税。由于征税基本上不涉及其他国家的产权利益，不会影响国家与国家之间的税收分配，所以，在自然经济为主的社会里，国际税收关系不占重要地位。

随着人类社会由封建社会发展到资本主义社会，社会产品大量增加，商品生产和交换进一步扩大。商品流通范围从国内市场逐渐延伸到国外市场，商品输出成为资本主义经济发展最初阶段的主要特征。在这种条件下，税收逐渐从以前的以农业课税为主，发展为主要对商品课税。商品课税，就是对处于流通过程的各个阶段，如采购、加工、批发、零售、进出口等不同流通阶段的商品流转额的课税。可以区分两种情况：一种情况是对本国境内的各个流通环节的商品流转额征税，另一种情况是对本国进出口商品的征税。第一种情况，不涉及商品跨越国境，一般也不涉及国际税收关系；但从深一层来分析，也还是影响国际利益的分配，这方面的国际税收问题留待下篇讨论。这里先讨论与国际税收直接有关的商品出入国境的课税，即关税。

关税是一个古老的税种，据史书记载，欧洲早在公元前 5 世纪希腊城邦兴起时期就有关税存在，中国秦汉时期已有关税。关税是随着商品流通的扩大，适应国家对外贸易的发展而逐渐产生和发展起来的。关税具有涉外性，但它在历史发展的不同时期，具有不同的特征，发挥着不同的职能与作用。在封建社会，关税长期起着财政关税的作用，即其征收的目的主要是为了增加财政收入。由于当时生产力水平低下，社会分工不充分，交通运输很

不发达，国家的对外贸易比重很小，并且发展极为缓慢，所以，虽然关税是统治者取得财政收入的一种最方便的财源，但收入极其有限。这一时期，关税主要以内部关税居多，外部关税（对经过国境线流通的商品课征的关税）还是少数。由于各封建领主在自己的国土和领地上设立各种关卡，重重征税，阻碍了社会生产力的发展。在由封建社会向资本主义社会过渡时期，许多国家把关税作为防止国内金银外流、保护国内财富免受侵害的手段；关税除了继续发挥财政关税的职能外，还开始发挥保护的作用。随资本主义生产关系的发展，新兴资产阶级极力主张冲破封建特权所分割的国内市场，争取国内贸易自由。当资产阶级掌握政权后，逐渐废除关卡林立的内部关税，实行了统一的国境关税，这就是人们所说的近代关税。自18世纪中叶，英国产业革命蓬勃兴起以后，世界市场范围不断扩大，国际贸易在自由竞争中迅速发展。这一时期的关税则不仅仅作为各国财政收入的重要来源，更重要的是成为国家进行对外经济斗争的工具和执行国家经济政策的手段。历史上曾有过多次贸易战和关税战的实例。如17世纪中叶三次英荷战争的导火线，就是因为英国的“航海条例”使用歧视性关税，打击了荷兰的航海事业而引起的；18世纪中叶美国独立战争的导火索之一，是由于英国经营的东印度公司向美国倾销茶叶、只缴纳很少的茶叶税而引起“倾茶事件”所造成的^①。19世纪末至20世纪初，随着资本主义从自由竞争过渡到垄断阶段，各国垄断资本在世界市场上的竞争也日趋激烈，国家与国家之间的“关税战”主要集中反映在两个方面，一方面是建立形形色色的“关税壁垒”，另一方面是缔结关系交错的“关税同盟”。所谓关税壁垒，是指从本国经济利益出发，竞相采取保护关税政策，即对进口商

^① 四川省财政学会编：《税收史话》，中国财政经济出版社1987年版，第223页。

品征收较高关税，抬高其市场价格，以保护本国商品在国内市场的价格竞争中处于有利地位；对出口商品不征税，甚至还给予财政补贴，以刺激本国产品打入世界市场。实行保护关税政策的最终目的，是为了扩大出口，加速发展本国经济，使其在世界经济中处于优势地位。但各国纷纷效仿，因此，同样会遇到外国的关税壁垒的障碍。为了解决国际贸易中的这一尖锐矛盾，各国政府纷纷订立双边或多边的贸易协定，缔结关税同盟。所谓关税同盟，就是对结盟国家实行关税优惠，逐步削减直至完全取消关税，推行自由贸易，而对非结盟国家仍实行普通税则，以达到排他的目的。如 19 世纪中叶，德意志帝国就是由普鲁士王国联合其他各诸侯国，从关税同盟开始，逐步发展而形成的。又如英国与英属殖民地之间、美国同拉丁美洲国家之间、美国同菲律宾之间、法国同它的非洲殖民地之间，以及比利时、荷兰等国同它们各自的殖民地之间，都建立了不同形式的关税同盟。1947 年由美国、英国、法国等 23 国签定的“关税和贸易总协定”，即是关于关税和贸易的多边国际协定，目前已发展成为有 103 个成员国的协调关税和国际贸易事务的国际组织。另外，一些区域性的经济组织，如欧洲经济共同体在协调关税、推进一体化进程中已取得了很大的进展。自 80 年代以来，随着世界贸易量的扩大和国际关系的发展，国与国之间的关税协调活动更加活跃了。

回顾关税的发展过程，在近代资本主义社会，关税主要发挥其保护的职能，并且在国家之间广泛开展对关税的国际协调活动，从而涉及到国家与国家之间课税权益的分配。关税的实施也必然涉及国际税收关系。

税收形式是随着经济的发展而发展的。到了 19 世纪末、20 世纪初，现代所得税制度开始在许多资本主义国家得到运用。原因很多，其中一个重要因素是国际经济关系的发展。当时，国际贸易的发展已经遇到了国外市场的关税壁垒和非关税壁垒的障

碍，跨国经营者为了继续控制原已获得的国外市场，维护取得高额利润的有利地位，便逐步以资本输出代替商品输出，或进行金融投资，或到国外直接办厂，由此产生了大量的跨国所得，从而为现代所得税的普遍实行提供了广泛的基础。据考查，英国在1799年就创设了所得税，是世界上最早创设所得税的国家。但在那个时期，所得税在英国税收结构中只处于辅助的地位，所占比重很小，直到第一次世界大战中期，英国的税收制度才发生了重心的变化，从原来的以消费税为中心，向以所得税为中心的方向发展。到1922年，所得税已占英国税收收入总额的45%以上。美国于1861年首次征收个人所得税，坚持了11年，后停征20年，1913年美国国会批准了联邦政府对个人所得征税的法案。当时所得税在国家税收收入中还不占主要地位。只是在第一次世界大战期间，由于大幅度提高了个人所得税和公司所得税的税率，所得税的地位才逐渐得到巩固和提高。到1922年，所得税收入已达到联邦税收收入总额的65%。在这一阶段，个人所得税在世界上被广泛采用，如荷兰、瑞士、澳大利亚、新西兰等国，亚洲的日本、印度、缅甸、斯里兰卡、泰国、印度尼西亚等国都已开征收所得税。综上所述，所得税产生于18世纪末；19世纪末和20世纪初，才广泛运用，逐渐在许多国家发展成为主体税种，成为其主要的税收来源。所得税在世界范围内的广泛运用，促进了国际税收关系的扩展和深化。

国际税收关系形成于19世纪下半叶，是因为在这一时期国际经济活动广泛开展，经济国际化带来了税收国际化。企业或个人一旦参与了国际经济活动，就可能面临着被两个或两个以上国家征税的问题。无论是商品课税，还是所得课税，税收都会超出一个国家的范围，不再仅仅表现为一国政府同它管辖下的纳税人之间所形成的税收征纳关系，而且涉及到至少两个国家的税收管辖权与这个跨国纳税人的关系，从而涉及到国家与国家之间的税收

权益的分配，引起税收在国际间的一系列矛盾、冲突以及协调活动。当政府课税涉及到国际税收权益分配时，国际税收关系便不可避免。

二、国际税收关系的发展

第二次世界大战后，随着垄断资本主义的高度发展，跨国公司大量涌现出来，从而大大促进了国际税收关系的发展。

跨国公司是垄断资本主义高度发展的产物，它主要以生产资本的形式出现，通过对外直接投资，在其他国家和地区设立分支机构或子公司，是一种从事国际性生产和经营活动的垄断组织。在 19 世纪末、20 世纪初，这种垄断组织在主要资本主义国家中已经开始出现，但在数量和规模上都不大，拥有全球性投资分布的跨国公司只是少数，多数跨国公司的经营活动还是仅以局部地区为重点。国际税收关系随着企业的国际化有了相当程度的发展，但还未引起世界各国政府的广泛关注。第二次世界大战以后，跨国公司获得了空前迅速的发展，投资日益向新兴的工业部门如汽车工业、电子工业、石油化工发展。根据国外学者估计，1978 年主要资本主义国家跨国公司的生产总值（按市场价格计算）约占资本主义世界生产总值的 $1/3$ ，国外子公司和分公司的销售额（不包括公司内部销售额）达 8 300 亿美元，相当于世界出口总额的 70%。它的流动资金 1979 年为 2 000 亿美元，超过了所有资本主义国家的正式外汇储备额。据联合国跨国公司中心统计，到 1978 年末，主要资本主义国家私人对外直接投资额累计已达 3 718 亿美元，其中美国、英国、前联邦德国和日本四个国家合计投资额为 2 678 亿美元，占主要资本主义国家私人直接投资总额的 72%。跨国公司一般都由母公司（或总公司）和分布在各国的一定数量的子公司组成。跨国公司的来源国（或母公司所在国）称为跨国公司的母国，跨国公司子公司的所在国一般称为东道国。母公司是在母国政府登记的法人团体，子公司是

在东道国政府法律下登记的法人团体。跨国公司的活动有相当大部分是在母公司与子公司之间进行的，如技术转让、内部贸易等。跨国公司的跨国所得大量涌现出来。企业和投资的国际化，必然带来收入的国际化以及相应的国际税收关系的发展。无论是各国政府还是跨国投资者，都日益重视在国际交往中运用税收这个工具。对一国政府来说，恰当处理好国家之间的税收分配关系，是关系到维护本国经济利益和保证财政收入的大问题；对跨国投资者来说，则直接关系到其投资盈利率的大小，因而研究国际税收问题和研究各国的税收法律制度已经成为他们进行跨国投资可行性研究的一个重要内容。

除了跨国公司这种组织形式之外，随着各国政府、团体和个人之间的政治、经济、文化艺术的交流日益频繁，各种形式的国际性收入日益增加，进一步促进了税收活动的国际化。尤其是60年代以来，发展中国家纷纷采取利用外资、引进先进技术的战略方针，与发达国家建立了广泛的经济联系，涌现出许多新的经济交往方式。除了直接投资外，还有技术转让、许可证贸易、补偿贸易、来料加工、金融市场的借贷活动等。国际间的商品、资本、技术和劳务的大幅度流动，促使各国经济不断相互渗透，国际经济关系不断向纵深发展，进而引起了国际间收入分配的进一步复杂化。各国政府为了保护各自的经济利益，适应国际经济关系的发展，不断调整和修订本国的税收法律和税收政策；同时，开展了国家间对解决国际税收问题的协调活动。各国在长期的处理国际税务问题的实践中，形成了一系列的国际惯例，现已为各国普遍采用。这些国际税收惯例的形成和实行，又对完善各国的涉外税收制度产生了具有约束力的影响。为解决国际税收中突出的重复征税问题，国际社会进行了探索和研究工作，经济合作与发展组织于1963年起草的《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》和联合国专家小组制定的《发达国家与发展中国

家间避免双重征税的协定范本》，标志着国际税收活动逐步理论化和规范化，也反映出国际税收关系中的矛盾和问题。近几十年来，许多国家相互签订了避免国际双重征税和防止偷漏税的税收条约以及关税方面的协定。这一切大大丰富了国际税收的内容，并使之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。尽管它还有许多问题有待进一步探讨，但其所形成的一套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。

第二节 国际税收的概念

一、国际税收的概念

国际税收是指涉及两个或两个以上的国家财权利益的税收活动，它反映着各自国家政府在对从事国际活动的纳税人行使征税权力而形成的税收征纳关系中所发生的国家之间的税收分配关系。这个概念包含着以下三个主要内容：

（一）国际税收是一种税收活动，不能脱离国家而独立存在。

征税总是在一个国家政府与其纳税人之间进行的，国际税收也不例外。没有各个国家政府对其管辖范围内的纳税者的课征，就不会产生国际税收活动，也就不会产生国家之间的税收分配关系。所以，以国家为一方、纳税人为另一方的税收征纳行为构成了国际税收的基本内容。

（二）国际税收是有特定含义的税收活动，凡涉及到两个或两个以上的国家财权利益的税收活动才属于国际税收。

当一国政府对跨国纳税人的国际经济活动征税时，就会涉及两个或两个以上国家的财权利益。跨国纳税人指纳税人在至少两个国家同时负有纳税义务；指本国纳税人有来自国外的所得或财产收入，或从事国际商品劳务的交易；指外国纳税人有来自本国