

税收与经济丛书



税收国际化 与税制改革

靳东升 著

SHUI SHOU
YU JING JI CONG SHU

中国财政经济出版社



中财 B0003116

税收与经济丛书

税收国际化与税制改革

靳东升 著

(D2 47 02

中央财经大学图书馆藏书章

总号

藏具



441200

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收国际化与税制改革/靳东升著. —北京: 中国财政
经济出版社, 1995

(税收与经济丛书)

ISBN 7-5005-2797-7

I. 税… II. 靳… III. ①税收—国际化—影响—税制
改革②税制改革—影响因素—税收—国际化 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 06109 号

中国财政经济出版社出版

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 9.25 印张 216 000 字

1995 年 11 月第 1 版 1995 年 11 月北京第 1 次印刷

印数: 1 000 定价: 22.00 元

ISBN 7-5005-2797-7/F·2650

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

《税收与经济》丛书编委会

(按姓氏笔划排列)

于光远	马 洪	邓子基	王平武	王诚尧
厉以宁	白伊宏	许善达	许 毅	刘志城
刘国光	吴升文	陈 共	谷志杰	张卓元
邵明均	吴俊培	何振一	陈流明	杜萌昆
吴敬琏	周仁庆	胡中流	项怀诚	周菽莲
郑 琦	金 鑫	侯梦蟾	莫天松	唐腾翔
董辅初	解学智	葛惟熹	戴园晨	

策划：谷志杰

编者的话

《税收与经济》丛书在社会各界的关心、支持下，终于面世了。我们感谢为此付出辛勤劳动的作、译者，感谢参与丛书构思、组织、审校的工作人员，感谢热心支持、积极参与的税务部门各级领导和社会各界朋友。

早在1992年，我国经济界、理论界及对税部门的许多有识之士就纷纷指出，随着我国改革开放的深入和社会主义经济建设的不断发展，税收的运用及对税收的认识必然要有一个质的飞跃。党的十四大之后，随着社会主义市场经济模式的逐步确立，更进一步提出了建立和发展与之相适应的税收经济理论的迫切要求。尽管在80年代我国的税收理论建设有了相当的发展，冲破了一些理论研究的禁区，但税收经济理论作为经济学理论的重要组成部分在我国还比较薄弱，传统税收理论仍误导着人们把税收作为权力的依附物。人欲支配税收，武断、粗暴对待税收的社会现象时有发生。显然，

这和旧的税收理论不消除，新的税收理论不建立，社会主义市场经济及相应的税收制度就难以建立和完善，经济建设必然受到阻碍。正是基于这种思想，在我国税务部门各级领导的支持下，在老一辈经济学家的指导和帮助下，《税收与经济》丛书编委会成立了。编辑这套丛书的基本目的是：动员社会各界深入开展社会主义市场经济理论和税收理论研究，繁荣社会主义市场经济理论和税收理论，为我国税制改革和税收发展提供必要的理论基础。

本套丛书从开始酝酿、组织实施到首批书问世历经三年多。三年来，国内许多经济学界老前辈不顾年事已高，积极参与、热心指导；许多中青年经济学专家发愤著书、译书，国外一些同行纷纷支持相助，甚至无偿转让著作版权。北京图书馆为我们提供了国内外有关税收经济方面的资料索引和书刊消息。各大财经院校、中国税务学会及各地社科院全力支持和协助。在此我们深表谢意。我们相信，随着我国社会主义市场经济的不断发展，在我国经济界、理论界的共同努力下，我国的税收理论建设必然迎来全面丰收的黄金季节。

《税收与经济》丛书编委会

1995年3月30日



靳东升同志是我的博士生，跟我从事国际税收领域的理论研究多年。1993年他获得博士学位后，分配到国家税务总局工作。作者邀我为他的《税收国际化与税制改革》一书写一个序言，我愿从税制改革的角度谈些看法。

自从亚当·斯密起，经济学家们就不断探索理想税制的理论。这种理论与各国实际情况相结合，就产生了各国不同的税收制度。税收制度就是在不断的改革和完善中发挥其功能作用的。由此可见，一般而言，税制是在不断变动的。当然，这不排除税收制度在一段相当长时期的相对稳定。每次税制的变动都是一次改革，经过改革使税制优化。

回顾历史，在世界税制发展过程中，经过了五次大的世界性税制改革浪潮。最近一次世界性改革是80年代始于美国，以“降低税率，拓宽税基”为主要特征的所得税改革。这次改革很快风靡世界许多国家，成为一次大的税改

浪潮，这证明了世界各国税制是扫关相通的。一国的税制变动必然会引起与其经济关系密切国家采取相应举动，这就导致税收制度国际化。

众所周知，经过 80 年代的两步“利改税”和工商税制改革，我国形成了以流转税和所得税为主体税种，“多种税、多环节、多次征”的复合税种。1994 年开始的工商税制全面改革把深化税制改革推向了高潮。这次税制改革坚持“统一税法，公平税负，简化税制，合理分税，理顺分配关系，保障财政收入，建立符合社会主义市场经济要求的税制体系”的指导思想，并重视参照国际惯例的基本做法。可以说，我国新税制体现了公平原则，也符合国际惯例，因此，这有利于建立与发展社会主义市场经济。

在市场经济条件下，我国经济将实现同世界经济的接轨，这无疑会产生建立符合国际惯例的税收制度的客观要求。然而，税收国际惯例包括哪些内容？税收制度发展的国际总趋势是什么？如何进一步改革我国税制？对这些问题目前仍缺乏系统研究。我欣慰地看到靳东升同志在这方面所做出的努力，填补了这方面的空白，取得了可喜的成果。

我相信，此书的出版，对于深化税制改革，丰富税收理论，将有一定的促进作用。

邓子基

1994 年 12 月 12 日

于厦门大学

目

录

1. 税收国际化概述	(1)
1.1 税收国际化的基本概念	(2)
1.2 税收国际化的产生	(11)
1.3 税收管辖权的理论依据	(21)
1.4 税收国际化的主要内容	(27)
2. 国际税收协定	(30)
2.1 国际税收协定的产生	(31)
2.2 国际税收协定的主要内容	(36)
2.3 两种税收协定范本的差异	(42)
2.4 滥用税收协定问题	(47)
2.5 中国缔结国际税收协定的情况	(54)
2.6 国际税收协定发展趋势	(59)
3. 增值税的国际化	(63)
3.1 增值税的优越性	(64)
3.2 增值税的税率	(69)
3.3 增值税特殊情况的处理	(72)

3.4	增值稅的計算方法	(78)
3.5	增值稅小規模納稅人	(81)
3.6	中國的增值稅改革	(83)
4.	公司所得稅的國際化	(93)
4.1	跨國公司納稅主體的確定	(94)
4.2	跨國公司所得稅理論與制度	(100)
4.3	跨國公司收入和費用分配問題	(104)
4.4	跨國公司的稅負	(113)
4.5	跨國公司稅務計劃	(117)
4.6	國際避稅與反避稅鬥爭	(121)
4.7	中國企業所得稅改革	(136)
5.	個人所得稅國際化	(152)
5.1	跨國納稅人的標準	(153)
5.2	個人所得稅性質	(158)
5.3	確定個人應稅所得的國際慣例	(165)
5.4	個人所得稅稅率的國際慣例	(169)
5.5	個人所得稅的影響作用	(174)
5.6	跨國逃避與反逃避個人所得稅	(179)
5.7	中國個人所得稅改革	(183)
6.	國際稅收政策	(193)
6.1	稅收國際化的經濟影響	(194)
6.2	國際稅收政策的制定	(202)
6.3	國際稅收政策的内容	(208)
6.4	影響國際稅收政策的因素	(219)

6.5	国际税收政策的搭配与协调	(222)
6.6	中国税收政策的转变	(225)
7.	世界各国的税收协调	(229)
7.1	国际经济相互依存	(230)
7.2	世界性税收协调	(248)
8.	世界性税制改革	(255)
8.1	税制改革的一般条件	(256)
8.2	世界性税制改革	(258)
8.3	世界性税改的发展	(266)
8.4	中国的税制改革	(270)
后 记		(281)

税收国际 化概述

大工业把世界各国人民联系起来，把所有地方性和小市场联合成一个世界市场，到处为文明和进步准备好地盘，使各文明国家发生的一切必然影响到其余各国。

——恩格斯

税收,就其含义应是一个主权国家本身的重要分配手段。但是,由于国与国之间存在着税收分配关系,就使税收的一部分也变成了国际性的分配关系,税收国际化与国际税收也就成为国际经济活动中的重要组成部分。

1.1

税收国际化的基本概念

税收国际化是税收分配关系在国家之间的扩展,税收国际化有一个客观发展过程。要认识税收国际化,就必须首先了解什么是国际税收。由于国际税收(International Taxation)是一门新兴学科,尽管理论上对其认识趋于一致,但是目前仍没有形成一个公认的、统一的、准确的基本概念。因此,有必要对国际税收的概念给予确定。

1.1.1 国际税收的定义

明确国际税收的概念不仅具有理论意义,而且具有重要的实际意义。我国税收理论界在开始研究国际税收之初,就对国际税收的概念进行了研究。然而,还没有一种税收概念象国际税收概念这样难以确定,难以达到一致意见。到目前为止,主要形成三种基本观点:

第一种观点认为:国际税收的定义必须表明两重意义:(1)国际间的税收分配关系;(2)反映税收分配关系所决定的、国际间通行的各种规范。因此,“国际税收是国际经济交往中形成的,国家间的税收分配关系以及为这一分配关系所决定的国际准则和规

范。”^① 这个定义在认定国际税收是国家间税收分配关系的同时，强调了国际税法与国际税收的密切关系，值得引起国际税收研究者的注意，是值得赞许的。然而，作者忽视了税收与法律的不可分割性。由于税收历来是通过税法的形式规范化，实现其收入职能。因此，此定义表述的“国际准则和规范”只能理解为国际税收是实现分配关系的手段，无法区别于其他税收范畴，只是表现了税收一般，不能区别“国际税法”和“国际税收”是两个既有联系又有区别的不同概念。因为前者属于法律范畴，需要法学家和法律工作者运用法律方法对它进行分析、研究。国际税收一旦上升为法律关系，就会产生一系列的国际法律问题；后者才属于经济的范畴，要从财政学、税收经济学角度，运用经济理论研究方法加以分析。前后二者固然联系密切，却不能相互取代。

第二种观点认为“国际税收是指在国际经济活动中协调国家与国家之间的税收分配关系，即调节跨国所得。”^② 毋庸置疑，这种提法揭示了国际税收最主要的一个特征。我们知道，国际税收与国家税收有很大不同。国家税收涉及国家与纳税人之间的分配关系，而国际税收不仅涉及国家与纳税人之间的分配关系，而且涉及国家之间的分配关系；不仅涉及国内纳税人分配关系，而且涉及跨国纳税人分配关系，因而产生诸多矛盾，需要国与国之间或国际各国之间进行协调，解决税收分配关系的矛盾。然而，协调只是一种行为，表示一个过程，并不能揭示一种事物的根本属性。就象我们不能说国家税收是征收一样，我们同样不能说国际税收是协调，不能仅仅看国际税收的表面现象的一个侧面，而且

① 萧承龄：“《国际税收学》的初步设想”，《国际税收论文集1985》，福建人民出版社1986年版，第126页。

② 陆海洋、沈长中：《简明税收辞典》，中国经济出版社1989年版，第229页。

“协调学”也没有概括国际税收的全部内涵，没有说明国际税收的实质。

第三种观点是主流学派，获得大多数国际税收研究者的赞同，其中有代表性的表述如下：“国际税收就是两个或两个以上国家政府，在对跨国纳税人行使各自的纳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。”^①此定义涉及了本学科特殊矛盾的主体和本质特征，矛盾主体是两个或两个以上国家政府和跨国纳税人，本质特征是税收分配关系。基本上能准确反映国际税收概念的主要方面。但是，由于很长限定词的作用，使国际税收的外延不够展开，遗漏了一些应该属于国际税收研究的内容。例如，随着世界经济形势的迅速发展，区域经济集团化、国际税收一体化已经纳入国际税收研究的范围。如用上述定义，显有不周全之感。所以，在新形势下就应该寻找一个更准确，更有概括性的国际税收定义。

以上三种主要观点都指出国际税收与国家之间税收分配关系有关，但又不同程度地存在一些问题。因此，有进一步研究国际税收定义的必要。如果能给国际税收下一个尽量简洁又高度概括的定义，那么应该说是一种有益的尝试。因此，我们不妨把国际税收表述为：“国际税收是跨国税收分配关系的总和”。这个定义突出强调了国际税收区别其他税收的本质特征。国际税收仍然是一种税收分配关系，这是任何税收都共有的本质，但国际税收的特殊性表现在这种税收分配关系具有跨越国境的性质。由此表现为国与国之间的税收分配关系、国家与跨国纳税人之间的分配关系、国际共同税收分配关系，以及与跨国分配关系相联系的一系列体系、制度、规范、组织等国际税收问题。

① 葛惟彦主编：《国际税收教程》，中国财政经济出版社1987年版，第8页。

1.1.2 国际税收与相关学科的关系

国内外许多人,甚至从事税收研究和税收实际工作的人,往往对于国际税收的认识模糊不清,因而造成一些混乱。明确国际税收与相关学科的关系,将有利于更好地理解、把握国际税收的概念,也有利于开展对国际税收的研究。

涉外税收(Tax Concerning Foreigners)是最容易与国际税收混淆的概念。美国作者乔·比歇尔(Jone Bischel)和罗伯特·范斯瑞伯(Robert Feinschreiber)认为:“国际税收是一个政府对它的境内外国人的收入和财富的征税,以及对公民、居民和公司的国外所得课税。”^①很明显,这与其说是国际税收概念,勿宁说是对“涉外税收”的最好表述。涉外税收有两个重要方面:一方面是对境内外国人的收入、财富及其经营活动征税,另一方面是对本国公民、居民和公司的来源于国外的收入征税,因此而产生税收涉外关系。由于一个国家的涉外税收的确涉及到外国的法人和个人纳税问题,许多人把涉外税收看作国际税收就不足为奇了。但是,一个国家的涉外税收只是国家税收的组成部分,它反映的主要是其政府与国际经济活动中的纳税人的征纳关系,涉外税收的主导方面是国家,国家是矛盾的主要方面。国家对税法的规定,决定了跨国经济活动纳税人的从属地位。而国际税收主要研究通过跨国纳税人所发生的国家与国家之间财政利益的分配问题。独立国家之间的财政利益关系不存在谁强制谁的问题,税收分配关系的矛盾,只能通过相互谈判,用协调的方式最终解决。诚然,涉外税收与国际税收存在着相当多的联系,涉外税收中相当一些内容

① Jone Bischel and Robert Feinschreiber, 《Fundamentals of International Taxation》 Practising Law Institute, New York City, 1985. Page1.

与国际税收相互交叉。但由于它们研究问题的角度和研究范围存在差别,因此,不能简单地将涉外税收视为国际税收。

外国税收(Taxation in Foreign Country)是相对于本国税收的不同概念。外国税收是研究具体国别的税收制度,包括外国政府同其国内纳税人之间的税收征纳关系和外国政府同其有关的跨国纳税人之间的税收征纳关系。前者的征纳关系被严格地限制在该外国的本国有效管辖权范围内,而不会引起该外国与其他国家之间的税收分配关系。后者属于涉外税收的范围,也是与国际税收有联系的方面。所以,外国税收是各个国家的国家税收,与跨国税收分配关系有很大不同。只是外国税收中的涉外税收部分形成与国际税收相交叉的重要方面,有些可以纳入国际税收的研究范围。

比较税制(Comparative Tax System)属于“比较税收学科”的研究对象。通过对不同国家的税收制度进行对比、研究,寻找其中具有共性或个性的各个不同方面。比较税制一般不直接涉及跨国税收分配关系,但可以为跨国税收分配关系矛盾的产生提供解释,说明原因。因而,比较税制也与国际税收互相联系,互相影响,互相区别。

按照唯物辩证法的基本观点,事物存在和发展的根本原因在于事物内部的矛盾性,一种事物区别于其它事物的根本属性是事物内部矛盾的特殊性。另一方面,我们也不应忽视一事物与它事物之间的相互联系和相互影响,不仅要强调事物之间的联系和影响,而且也要同时强调从这种联系中去掌握区别。上述关于相关学科的比较有利于明辨国际税收与其它学科的联系和区别,诸学科之间的关系可以图示如下(见图表 1-1)。

图表 1-1 把复杂的学科交叉通过简单的图式表现出来。涉外税收与外国税收交叉,外国税收中有涉外税收部分,但不能包括