

國際稅收

王全喜 主編

INTERNATIONAL
TAX
REVENUE

中国对外经济贸易出版社

收 税 国 际

主 编	王 全 喜
编 著 者	王 全 喜
	黄 菊 珊
	刘 健

中国对外经济贸易出版社

国际税收

王全喜 主编

中国对外经济贸易出版社出版
(北京安定门外大街东后巷28号)

邮政编码100710

新华书店北京发行所发行
780081 北京隆昌印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本 10印张 221千字

1991年9月第1版 1991年9月第1次印刷

印数 1——7000册

ISBN 7-80004-227-8/F·152

定价: 5.00元

前 言

国际税收是50年代以来形成的一门新学科。随着国际经济的发展，日趋频繁的跨国经济、技术、文化等活动把税收带出国界，使国际税收成为国际经济中一个不可忽视的因素。无论是跨国从事经济、技术和文化等活动的个人，还是从事跨国经营活动的企业，以及与此有关的国家政府，都切实感受到国际税收的存在，并在一定程度上受到它的影响。所以，与国际经济、技术和文化交流有关的人们和有关的国家政府，都很注意国际税收问题。国外许多专家学者对国际税收进行专门的研究，许多大学开设了国际税收课程。

我国自实行对外开放政策以来，对外经济活动发展很快。迅速发展的对外经济技术合作，需要国际税收知识。本书就是为适应对外开放形势的需要而编写的。与其他国际税收的书籍相比，本书有如下几个特点：第一，考虑到许多从事涉外经济工作的人员和非税收专业的学生，对税收缺乏一定的了解，所以，在本书第一章专门介绍了税收的基础知识。第二，本书在具体描述国际税收本身内容的同时，从宏观上分析了问题产生的经济原因及其经济后果，尽量使读者对问题有较深层次的了解。第三，既重视了对理论的表述，更注意了国际税收的实务性和操作性。最后，我们在虚心吸取国内外研究成果的同时，试图建立一套新的体系，以使内容的表述更易于理解。

本书第一、二、三、四、五、六、七、八、十一章和第

十章的第四节，由王全喜同志编写；第九章和第十章的一、二、三节由黄菊珊同志编写；第十二章由刘健同志编写。全书由王全喜同志担任主编。

由于我们水平所限，谬误在所难免，请读者批评指正。

编 者

1991年1月

序

税收是最重要的经济杠杆，这是由它的调节范围的广泛性、区别对待的灵活性和运用调整的简易性所决定的。税收不但可以调节企业和产品的利润水平，调节产业和产品结构，调节国内的商品流通，而且可以调节国际经济往来。随着国际经贸关系的发展，国际税收也愈趋重要，成为发展国际经济联系和国家宏观调控的一个重要手段。

对国际税收的研究，国外已有较长的历史，研究成果也颇为丰富。但是在我国，开展对这一问题的研究，是从党的十一届三中全会之后，随着对外开放政策的实施而开始的。80年代以来，我国对外经贸关系发展很快，不但越来越多的商品进出我国口岸，而且有越来越多的中外合资、合作企业和外商独资企业在我国兴办，此外，我国也将逐步增加资金和劳务的输出。所有这些，都必然引起国际税收关系的发生。为了满足那些从事国际经济技术和文化交流的人员的学习需要，为了使更多的人通晓有关国际税收的知识，以维护国家和企业正当的权益，王全喜等几位教师编写了《国际税收》一书。这本书从税收的基础知识入手，系统地介绍了国际税收的有关理论和实务，以及中国的涉外税收制度。这是一本较为适用的教材，可供国际经济有关专业师生和从事对外经贸工作的人员学习参考。

王亘坚

王亘坚教授系天津财经学院教授、中国财政学会常务理事、中国经济杠杆研究会副总干事、天津税务学会副会长、天津财政学会副会长、天津经济杠杆学会会长。

目 录

第一章 税收原理	(1)
第一节 税收的概念	(1)
第二节 税收制度的构成要素	(8)
第三节 税收的作用	(11)
第四节 建立税收制度的原则	(14)
第二章 国际税收的形成与研究对象	(16)
第一节 国际税收的概念	(16)
第二节 国际税收的产生与发展	(20)
第三节 国际税收的研究对象与范围	(25)
第三章 税收管辖权	(29)
第一节 税收管辖权的定义与理论根据	(29)
第二节 税收管辖权的主体和客体	(33)
第三节 税收管辖权及其遵循的原则	(39)
第四章 国际双重征税	(46)
第一节 国际双重征税的概念	(46)
第二节 国际双重征税的产生	(49)
第三节 国际双重征税的影响	(54)
第五章 国际双重征税的免除与税收管辖权的处 理	(57)
第一节 税收管辖权是免除双重征税的关键	(57)
第二节 不同税收管辖权相重叠的处理	(60)

第三节	对地域税收管辖权的限制·····	(61)
第四节	双重居民税收管辖权的处理·····	(73)
第六章	国际双重征税的免除方法·····	(82)
第一节	国际双重征税的免除范围·····	(82)
第二节	免税法·····	(84)
第三节	扣除法·····	(88)
第四节	抵免法·····	(92)
第五节	其他缓解国际双重征税的方法·····	(95)
第七章	税收抵免制度·····	(97)
第一节	直接抵免法·····	(97)
第二节	间接抵免法·····	(108)
第三节	抵免限额·····	(121)
第四节	税收饶让·····	(134)
第八章	国际关联企业间收入和费用的分配·····	(141)
第一节	跨国纳税人的收入与费用·····	(141)
第二节	国际关联企业间收入和费用分配的意 义·····	(144)
第三节	国际关联企业间收入和费用分配的原 则·····	(149)
第四节	国际收入和费用分配的具体标准·····	(161)
第九章	国际避税与逃税·····	(167)
第一节	国际避税与逃税产生的原因·····	(167)
第二节	国际避税与逃税的方式·····	(172)
第三节	国际避税地·····	(179)
第四节	反国际避税和逃税的措施·····	(186)
第十章	国际税收协定·····	(192)
第一节	国际税收协定的意义·····	(192)

第二节	国际税收协定的发展·····	(198)
第三节	国际税收协定的主要内容·····	(201)
第四节	国际税收协定的签订·····	(208)
第十一章	涉外税收负担的原则·····	(215)
第一节	涉外税收负担的意义·····	(215)
第二节	平等原则·····	(222)
第三节	从重原则·····	(225)
第四节	优惠原则·····	(228)
第十二章	中国的涉外税收制度·····	(236)
第一节	概述·····	(236)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税·····	(244)
第三节	个人所得税·····	(249)
附录一：	OECD组织《关于对所得和财产避免双重 征税的协定范本》·····	(256)
附录二：	联合国《关于发达国家与发展中国家间双 重征税的协定范本》·····	(278)
汉英名词对照表·····		(303)
主要参考文献·····		(306)

第一章 税收原理

国际税收是税收学科的一个分支。因此，要学习和掌握国际税收知识，应当对税收基础知识有一个基本的了解。

第一节 税收的概念

税收是一个经济的范畴，也是一个历史的范畴。正确地认识税收，需要从其起源及在社会上的地位来分析。

一、税收是随着国家的出现而产生的

在原始社会时期，社会生产力非常低下，原始公社成员用原始的工具共同劳动、共同占有劳动产品，以维持个人最低的生活消费需要。当时基本上不存在剩余产品，既没有私有财产、阶级和国家，也没有税收。

到了原始社会末期，随着社会生产力的发展，开始出现了剩余产品。后来，随着社会的三次大分工，即游牧部落同其他部落的分离、手工业与农业的分工、以及专门从事商品交换的商人的出现，社会生产力迅速发展，剩余产品大量增加，原始公社中出现了分配上的不平等和财富的两极分化，从而产生了私有制和阶级。私有制和阶级的产生，使社会矛盾激化，原有的氏族制度不能适应社会的需要了。为了使社会矛盾得到解决，需要有一个凌驾于社会之上的力量来建立统治秩序。这个力量就是国家。正如恩格斯指出的：“氏族制度已

经过时了。它被分工及其后果即社会之分裂为阶级所炸毁。它被国家代替了。”^①

国家为了行使权力，发挥职能作用，就需要建立相应的机构，如军队、警察、法庭、监狱和行政管理等机构。这些机构不是物质生产部门，其人员不从事物质生产活动，但却需要消耗一定的物质资料。为了满足其对物质资料的需要，国家就依仗其政治权力，来参与社会产品的分配，从社会成员手中取得一定数量的物质资料，这就是税收。恩格斯指出：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税”。^②由此可以看出，税收是随着国家的产生而产生的，它与国家有着本质的联系。

二、税收的定义

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，强制地、无偿地参与社会产品分配的一种方式。税收的定义包含了以下几个内容：

1. 税收是以国家为主体的一种分配方式。在这种分配方式中，分配的主体是国家，国家依仗其拥有的政治权力来向社会索取财富，作为本身存在的物质基础，并为其利益服务。因而，税收的性质是为国家所决定的。

2. 税收是一种具有强制性的分配方式。国家向社会征税，依仗的不是对财产的所有权，也不是因为它为社会提供了多少服务，而凭借的是其拥有的政治权力。国家一般以法律的形式制定税法，对社会强制课征税收。若纳税人不依法纳税，就会受到法律的制裁。

① 《马克思恩格斯选集》第4卷，第165页。

② 同上，第167页。

3. 税收是国家无偿地向社会索取财富。国家在向社会征税后，税款即为国家所有，一般不再归还纳税人，也不支付任何报酬。正如列宁所讲：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西”。^① 这是税收的无偿性。

4. 国家征税的目的是为了实现其职能。国家为了统治社会，建立了各种国家机器和行政管理机构。这些机构要存在，要发挥职能作用，就需要一定数量的物质资料。税收为国家从社会上征集物质财富，来满足国家的需要，是国家的物质基础，在国家实现职能的过程中，居于重要地位。马克思说：“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉，一句话，它是行政权力整个机构的生活源泉。”^②

三、税收在社会再生产中的地位

社会再生产是由生产、分配、交换和消费四个环节组成的，税收在其中处于什么样的地位，与其他环节的关系如何，是税收理论中的一个基本问题。

1. 税收属于分配范畴。税收是国家参与社会产品分配的一种方式，属于社会再生产中的分配环节。具体说来，属于国民收入的再分配。首先，社会总产品的价值中，包括在生产中已经消耗掉的生产资料的价值和新创造的价值（即国民收入）两部分，社会总产品生产出来后，必须先补偿已消耗的生产资料的价值，否则社会再生产就难以维持。因而，一般说来，税收分配的对象只能是国民收入，当然既包括当年新创造的国民收入，也包括往年积累下来的国民收入。明确这一点，有利于税收取之有度。其次，在社会总产品生产出来并补偿已消耗的生产资料后，一般先要在与生产过程相联

① 《列宁全集》第32卷，第275页。

② 《马克思恩格斯选集》第1卷，第697页。

系的阶级和阶层中进行分配，这是国民收入的初次分配。国民收入的初次分配，是以人们对生产资料的占有方式和在生产过程中的地位决定的，如地主取得地租、资本家获取利润、工人领取工资等。而税收一般是在国民收入进行初次分配后，对利润、地租和工资的再分配。亚当·斯密说：“个人的私收入，最终总是出于三个不同的源泉，即地租、利润与工资。每种赋税，归根到底，必定是由这三种收入源泉的这—种或那—种或无区别地由这三种收入源泉共同支付的”。^①了解税收在分配环节中的特殊地位，能更好地处理与其它分配的关系以及发挥经济调节作用。

2.生产决定税收。在社会再生产的生产、分配、交换和消费这四个环节中，生产居于支配地位，起着主导的和决定的作用。作为—种分配形式的税收，是受生产制约，由生产决定的。

第一，生产发展水平和增长速度决定税收的规模和增长速度。物质资料的生产是社会生活的基础，也是税收的源泉。税收分配的，只能是生产的成果，没有社会生产，税收就成为无本之木，无源之水了。因此，生产发展的水平和增长速度决定税收的规模和增长速度。生产发展水平低时，社会产品少，可供税收分配的就少；生产发展水平高时，社会产品丰富，税收分配的规模才有可能扩大。同样，社会生产发展速度慢，可供分配的财富也会增加得慢，税收增长的速度必然慢；反之，社会生产增长快，税收增长的速度才会快。

第二，生产的结构决定税收的结构。税收的形式和结构是由生产决定的，在自然经济时代，税收的主要形式是实物

^① 亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》（下册），第384页。

和力役，到了商品经济时代，税收的形式基本是货币。税种的结构则是由生产的分工或生产组织结构决定的，例如增值税是在生产专业化分工普遍实行后，适应专业化分工的需要而产生的。再如公司所得税，是由于生产社会化的发展，许多生产者采取了公司这种经济组织形式，因而各国普遍开征了公司所得税。从税收的来源结构分析，是由产业结构决定的，社会上有哪些经济部门，税收才有可能从那里取得收入，哪些部门发达，那些部门的税收源泉才丰富。

第三，税收制度最终是由生产力的发展所决定的。一种税收制度的建立，是由政治、经济、文化等多种因素决定的，但归根结底是由生产力的发展决定的。综观各国税收制度的演变，可以看出，税制经历了一个从简单的直接税制，发展为间接税制，进而又发展到现代直接税制的过程，这个过程是由生产力的发展决定的。简单的直接税制，按人口征收人头税，按亩数征收土地税等，这些按外部标志征税的简单粗陋的直接税制度，是以生产力水平很低的自然经济为基础的。到了商品经济时代，社会上的一切几乎都成了商品，这才使对商品课税的间接税制得以形成。间接税制有税源广、确保财政收入的一些优点，但也存在一些问题，主要是对商品的流转不利，商品每流转一次都要纳税，流转的次数越多，纳税就越多，这影响了商品经济的进一步发展。因而，对间接税制进行改革，发展为以所得税为主的现代直接税制度。

3. 税收影响生产。正如恩格斯所说：“分配并不仅仅是生产和交换的消极的产物；它反过来又同样地影响生产和交换。”^① 税收作为分配环节，对生产有着一定的影响。完善

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷，第188页。

的税收制度,可以增加财政收入,促进生产发展;反之,税收制度不当,会妨碍经济发展,使财政收入枯竭。注意研究税收对生产乃至经济、社会生活的影响,是税收的一个重要课题。

第一,税收规模影响社会再生产。税收规模是指国家在一定时期内从社会征收税款的总额,这个总额的大小,标志着国家从国民收入中分配的多少,必然会影响社会再生产的进行。税收规模对社会再生产的影响,在不同性质的财政下是不同的。非生产性的财政,其收入主要是用于非生产性的支出,因而征税越多,税收规模越大,就意味着有更多资金从生产领域进入非生产领域,会妨碍社会再生产的正常进行。生产性的财政,其收入主要用于生产性的支出,财政实际上是对国民收入的分配起调节作用,因而若税收取之得当,用之合理,则会促进社会再生产的进行。但是,不论什么性质的财政,对税收总规模都要控制,使税收在国民收入中所占的比例要恰当、适度。

第二,税收负担影响生产、劳动和投资。税收是对纳税人一部分收入的强制扣除,无疑给纳税人带来一定的影响。若对生产课税较重,会影响纳税人的生产和投资情绪,纳税人就可能将资金存入银行或贷出以取得利息,不增加生产和投资。若对纳税人的所得征税过重,一方面有可能影响其劳动的积极性,不去进行更多的投资来取得更多的收入,另一方面税收也减少了纳税人的所得,降低了其投资能力。

第三,税收收入的结构影响社会经济结构与资源配置。税收是对国民收入的再分配,由于税种、税目与税率的不同,它必然会引起各类纳税人经济力量的消长变化,影响各类纳税人经济的发展。因此,国家对各类纳税人实行什么税收政策,税收收入的结构怎样,对社会经济结构与资源配置

必然产生影响。

税收往往会按统治阶级的方针政策，对不同的经济成份、经济形式征收不同的税种和设计不同的税率，这必然会影响到各种经济成份和经济形式的发展。例如我国在建国的初期，对公有经济和资本主义经济实行了“公私区别对待”的政策，对民族工商业征收累进所得税，而对公有经济给予税收优待，结果促进了民族资本主义工商业的社会主义改造，扶持了社会主义公有经济的发展，改变了我国社会中不同经济成份的结构。

国民经济是由各个经济部门构成的，国家对各个经济部门和产业实行不同的税收政策，会直接影响国民经济内部各部门、各产业的发展，进而改变产业结构。例如国家对烟草生产征高税，对电子工业少征税，就会起到促进电子工业的发展，限制烟草行业的发展，导致产业结构的变化的作用。

对不同产品征收高低不同的税，必然会影响到不同产品的盈利水平，影响各种产品生产的发展，从而会影响社会的产品结构。

在不同的地区，由于税收轻重不同，经济的发展也会受到不同的影响。如我国的经济特区与开发区，由于享受税收的优惠政策，经济就比其他地区发展快，使我国经济的地区结构发生变化。从国际上看，由于一国税负较重，而将收入、资本等移至另一税负较轻国家，以图避税的现象是各国常有之事，这也势必会影响不同国家的经济对比。

四、税收的基本特征

税收是国家参与国民收入分配的一种特殊方式，它与其他分配方式是不同的，有着自己固有的特征。

1. 强制性。

税收是国家凭借政治权力参与国民收入分配的。国家征税，一般都以国家法律、法令的形式加以规定，是国家依照法律对纳税人的强制课征，并非是纳税人的自愿献纳。凡是在一国政治权力管辖范围内的纳税人，都要无条件地依法纳税，否则就会受到国家法律的制裁。

2. 无偿性。

国家征税后，税款即为国家所有。国家既不向纳税人支付报酬，一般也不再归还给纳税人，这与国家发行的公债是根本不同的。

3. 固定性。

国家征税是按法律预先规定的税率或税额征收的。这些征收的标准，国家和纳税人必须共同遵守，任何人不得随意更改，除非按法定程序修订。

上述税收的三个基本特征，是税收区别于其他分配方式的标志。鉴别一种分配方式是不是税收，不是看其名称，而是看它是否具备这三个特征。同时具备这三个特征的才是税收，否则就不是税收。

第二节 税收制度的构成要素

税收制度是国家各种税收法律、法令和征收办法的总称，是国家征税的法律依据和工作规程。税收制度主要是由税收的基本要素构成的。

一、纳税人

纳税人是税法规定的直接负有纳税义务的人，也称为课税主体。税法规定的纳税人，可以是自然人，也可以是法人。所谓法人，是指依法成立并能独立地行使法定权利和承