
全国高等教育自学考试教材

国际税收

李九龙 主编

武汉大学出版社

全国高等教育自学考试指导委员会

高等教育自学考试教材

国际税收

(经济管理类专业用)

李九龙 主编

武汉大学出版社

1990·武昌

全国高等教育自学考试指导委员会

高等教育自学考试教材

国 际 税 收

(经济管理类专业用)

李九龙 主 编

*

武汉大学出版社出版

(430072 武昌 珞珈山)

新华书店湖北发行所发行

武汉大学出版社印刷总厂印刷

*

850×1168毫米 1/32 11.625印张 296千字

1990年10月第1版 1990年10月第1次印刷

印数: 1—5 200

ISBN 7-307-00842-4/F·158

定价: 3.95元

791551

出版前言

高等教育自学考试教材建设是高等教育自学考试工作的一项基本建设。经国家教育委员会同意，我们拟有计划、有步骤地组织编写一些高等教育自学考试教材，以满足社会自学和适应考试的需要。《国际税收》是为高等教育自学考试经济管理类专业组编的一套教材中的一种。这本教材根据专业考试计划，从造就和选拔人才的需要出发，按照全国颁布的《国际税收自学考试大纲》的要求，结合自学考试的特点，组织高等院校一些专家学者集体编写而成的。

《国际税收》自学考试教材，是供个人自学、社会助学和国家考试使用的。无疑也适用于其它相同专业方面的学习需要。现经审定同意予以出版发行。我们相信，随着高等自学考试教材的陆续出版，必将对我国高等教育事业的发展，保证自学考试的质量起到积极的促进作用。

编写高等教育自学考试教材是一种新的尝试，希望得到社会各方面的关怀和支持，使它在使用中不断提高和日臻完善。

全国高等教育自学考试指导委员会

1989年12月

目 录

第一章	导 言	(1)
第一节	国际税收的产生与发展	(1)
第二节	国际税收的概念及其不同观点	(9)
第三节	国际税收的研究对象、范围和方法	(15)
第二章	国际税收涉及的纳税人和征税对象	(22)
第一节	国际税收涉及的纳税人	(23)
第二节	国际税收涉及的征税对象	(30)
第三章	税收管辖权与国际双重征税	(48)
第一节	税收管辖权	(49)
第二节	国际双重征税	(57)
第三节	约束税收管辖权的规范	(74)
第四章	国际双重征税的避免	(91)
第一节	避免国际双重征税的方式和方法	(91)
第二节	直接抵免方法与间接抵免方法	(96)
第三节	关于其它避免国际双重征税方法的不同认识	(121)
第五章	跨国收入和费用的分配	(126)
第一节	跨国收入和费用分配问题的产生	(126)
第二节	跨国收入和费用分配的意义和原则	(131)
第三节	跨国收入和费用分配的标准	(144)
第六章	国际避税与反避税措施	(155)
第一节	国际避税的定义及其产生的原因	(155)
第二节	纳税人国际避税的一般形式	(161)
第三节	常见的国际避税手段	(170)
第四节	反避税措施	(187)

第七章	国际避税地	(202)
第一节	国际避税地的定义及其类型	(203)
第二节	国际避税地的形成及其经济地理状况	(209)
第三节	国际避税地的作用	(220)
第四节	反运用避税港的一般措施	(228)
第五节	部分国际避税地的情况简介	(236)
第八章	税收与跨国投资活动	(253)
第一节	税收在跨国投资活动中的作用	(253)
第二节	三种税收负担原则	(263)
第三节	若干常见问题的处理	(273)
第九章	国际税收协定	(283)
第一节	国际税收协定的定义及国际税收协定范本的 产生	(283)
第二节	国际税收协定范本的内容	(290)
第三节	税收协定范本比较	(302)
第四节	不同国家间的税收协定简介	(307)
第五节	税收协定的滥用问题	(317)
第十章	我国对外税收协定简论	(324)
第一节	我国对外税收协定情况简介	(324)
第二节	我国对外税收协定的基本内容	(333)
第三节	税收协定的管理	(351)
后记		(364)

第一章 导 言

第一节 国际税收的产生与发展

一、国际税收产生的前提条件

国际税收是个历史范畴。它不是从来就有的，而是历史发展到一定阶段的产物。

在原始社会时期，生产力的发展水平还十分低下，人们共同劳动，共同分享劳动产品。马克思曾经指出：“这种原始类型的合作生产或集体生产显然是单个人的力量太小的结果，而不是生产资料公有化的结果”。^①因此，随着生产力的发展，这种制度必然要成为社会向前发展的障碍。生产关系一定要适合生产力性质的客观规律，就必然会导致这种制度的解体。到了原始社会末期，由于社会生产力的发展，剩余产品的出现，特别是随着社会的三次大分工和商品生产与商品交换的发展，逐渐产生了生产资料的私有制，出现了阶级、阶级剥削和阶级矛盾，最后产生了国家。国家出现以后，为了维护统治阶级的地位和实现它的职能，就必须凭借它的政治权力，参与社会产品的分配，并从中占有一定的份额，于是税收就产生了。在税收产生以后的相当历史时期，农业一直成为这个时期的主要生产部门，在这种自然经济条件下，农业生产者的生产物就成为税收的主要征税对象。因此，在那个时期的征纳关系中，征纳双方之间所发生的税收分配关

^① 《马克思恩格斯全集》第19卷，第434页。

系，是被严格地局限在一个国家的地域范围之内的，它没有涉及到另一个国家的经济利益，那个时期的税收不会引起国际税收的分配关系，不具有国际税收的含义。

随着人类社会的发展，由封建社会发展到资本主义社会，商品生产和商品交换进一步扩大，商品流通范围从国内市场延伸到国外市场，在这种商品经济条件下，对商品的征税遂取代了在自然经济条件下对农业收获物的征税。商品征税按照一般的惯例，只能由商品交易行为发生的所在国进行课征，其它国家无权征收，这样就不会发生跨国重叠交叉征税的问题。即使对商品输入和对商品输出所征收的关税来说，由于它也是被严格地局限于一国疆界之内进行的，从而也不会引起跨国重叠交叉征税的问题。由此可见，商品征税和关税都不会引起国家间的你多征我少征财权利益的问题，不是我们所说的国际税收分配关系。

在资本主义自由竞争时间，由于生产力较以往时期得到更大的提高，人们采用了较为先进的科学技术，用更好的管理方法来组织生产，因而使产品较过去任何一个时期都更为丰富。在这种情况下，国际贸易也得到了更为迅猛的发展。由于生产发展的不平衡，开始出现了发达国家的商品向其它国家大量倾销的现象。某种商品大量涌入一国市场的结果，极易打击这个国家同类商品的生产行业。这样，不但影响到这个国家厂商的切身利益，而且还影响到大量劳动者的就业问题，最终必然影响到这个国家的经济稳定。这一系列的连锁反映，迫使各国不得不采取措施，阻挡外国商品进入国内市场，以维护本国的经济利益。这种措施一般体现在设置关税壁垒和非关税壁垒方面。所谓关税壁垒，是指一国政府用极高的进口关税以阻止或限制外国商品输入本国境内的措施。这种关税的税率是相当高的，有的甚至高达百分之几百，税率越高越能达到保护本国工业的目的，这种作法实际上是等于禁止进口，所以称为关税壁垒。所谓非关税壁垒，是指除关税以外的各种限制进口的法律和政策措施的总称。例如，进口限额

制，进口配额制、许可证制、外汇管制、复杂的海关手续、过严的卫生安全和质量标准以及苛刻的包装、装璜条例等。非关税壁垒的采用，也能达到阻止或限制外国商品输入本国境内的作用。

各国政府采取的关税壁垒和非关税壁垒(统称为贸易壁垒)，一定程度上影响了国家间的贸易往来，当然也触动了从事跨国贸易活动的商人的切身利益。在这种情况下，跨国经营者为了控制原已获得的国外市场，为了维护取得高额利润的有利地位，便采取了绕过这种贸易壁垒的方法，用资本输出来代替商品输出。

资本输出在自由资本主义时期就已经萌芽，只是到了十九世纪末，二十世纪初，资本主义已经进入垄断阶段，少数国家中资本主义已经“过度成熟”，有利可图的投资场所已经不够了，资本输出才成为大规模的和普遍的事实。资本输出的形式有两种：一种是采取间接投资的形式，即通过购买证券、股票的方法，从中榨取利息和红利；另一种是采取直接投资的形式，把生产资本输出国外，开办或收买企业，进行生产或从事其它经营活动，也就是在当地收购生产用的原材料，雇佣当地的劳动者，在当地组织生产活动，在当地生产产品。于是跨国生产经营者通过资本输出这种手段绕过了设置在国家之间的贸易壁垒，继续保持着获取超额利润的有利地位。资本输出开始代替了商品输出，这是国际贸易发展到一定阶段所出现的新情况。

到国外投资的结果，必定给跨国投资者带来利润，这种因跨国投资而带来的利润就是跨国所得。跨国所得是指来源于一国，但为另一国的投资者所拥有的所得。跨国所得的形成，才产生了不同国家对同一笔所得如何征税的问题，只有在这个时候，客观经济状况才为国际税收的形成提供了前提条件。但是，跨国所得的形成仅仅是为国际税收的形成创造了前提条件，国际税收问题的出现还取决于另外一个因素，这就是所得税在世界范围内普遍被采用的问题。换句话说，国际税收的形成不但取决于跨国所得的产生，而且取决于所得税的形成。

从历史上考察，英国是世界上最早创设所得税的国家，它在十八世纪末就已经开征了所得税。但在那个时期，所得税在英国税收结构中的地位并不重要，所得税只处于辅助税种的地位。直到第一次世界大战时期，英国的税收制度才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。美国在其南北战争期间，于1862年首次向个人收入课征了综合所得税，时间持续了十年。后来于1909年，美国国会通过了对公司利润课征1%税收的法案，到了1913年，美国国会批准了对个人所得征税的法案。但是，那个时候的所得税，在国家税收收入中还不占重要地位。只是到了第一次世界大战期间，美国对公司利润征税的税率，由6%提高到12%，而个人所得税的最高税率，从1916年的15%提高到77%，所得税在美国税收结构中的地位才逐渐地得到巩固。到1922年，所得税收入就已达达到联邦税收收入总额的65%，至此，所得税已成为美国国家收入的重要支柱。在西欧各国，多数国家引进所得税大都在二十世纪初期，比英、美两国采用所得税的时间稍晚一些。在亚洲、印度、缅甸、斯里兰卡、泰国、印度尼西亚、巴基斯坦等国，从1886年以来就征收所得税，但那个时候的所得税，在国家税收收入构成中，也没有达到举足轻重的地位。马来西亚和新加坡是在第二次世界大战以后才引进所得税的。从上述所得税发展的历史来看，所得税在世界范围内的广泛运用是发生在十九世纪末期，而到二十世纪初，所得税才在各国税收收入中开始逐步居于主体税种的地位。

综上所述，我们已经知道，跨国投资者的跨国所得，是随着商品输出形式向资本输出形式的转变而产生的，它形成于十九世纪末和二十世纪初。同时，我们已经知道，所得税产生于十八世纪末，而广泛运用于十九世纪末，直到二十世纪初，所得税在各国税收收入中达到了主体税种的地位。由于跨国所得的产生和所得税的广泛运用，于是产生了国际税收，因此，我们可以说，国际

税收形成于十九世纪末和二十世纪初。

前面我们已经说过，跨国所得是指来源于一国，但为另一国的投资者所拥有的所得。所得跨越了国界，一个国家从投资者是属于该国的居民这一方面考虑，它可以对其来源于国内外的一切所得征税；另一个国家从投资者的所得是来源于该国这一方面考虑，从而它也可以对投资者的所得进行征税。这样，两个国家对同一跨国所得征税的结果，就必然发生国际间的重叠交叉征税的问题，从而引起了国与国之间的财权利益分配关系的问题。在这种情况下，国际税收终于形成了。

但是，还应该指出，尽管国际税收这种事物早就形成了，但它作为一门独立的学科为人们所广泛注意和研究，还只是近几十年的事。要了解这些问题，我们还得从国际税收的发展说起。

二、国际税收的发展

第二次世界大战以前，拥有广泛的全球性营业网络的跨国公司还只是少数，多数跨国公司的经营活动，还是以局部地区为重点。因此，在那个时候，尽管有部分国家对如何协调国际间的所得征税问题给予了适当的注意，但是，国际税收问题还未引起世界各国政府的广泛关注。

第二次世界大战以后，特别是五十年代末和六十年代初跨国公司获得了空前迅速的发展。但是跨国公司并不是什么“古已有之”的经济组织。十七世纪初期建立的东印度公司，是英国在原始积累时期进行掠夺的殖民组织，不是跨国公司。十九世纪初期，个别资本主义国家，如英国，出现一些到海外进行贸易的公司，这种公司主要是从海外掠夺原材料，运回国内加工制造，它的性质也不同于现在的跨国公司。

跨国公司是垄断资本主义高度发展的产物，是资本主义国家资本输出的重要工具，是一种国际化的垄断组织。但是它又不同于国际垄断同盟，国际垄断同盟是由几个国家同一行业里的垄断

企业，为瓜分世界市场，通过协定而组织起来的。如国际卡特尔，这是国际垄断同盟中最普遍采用的一种形式，主要是由几个国家生产同类商品的大企业，为了划分销售市场，规定商品的市场价格和销售限额，就再生产周期的某一环节进行垄断的一种组织形式。跨国公司则与此不同。跨国公司是在垄断企业内部对再生产周期的所有环节，如生产、销售、科学研究等各个方面进行超越国界的国际化安排，它是垄断资本发展的新形式。跨国公司绝大多数是由一国的垄断资本建立。跨国公司一般都由母公司（或称总公司）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。母公司是在本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。子公司受母公司的领导，子公司的所有权由母公司掌握，并服从于母公司的全球策略。跨国公司的活动有相当大的部分是在母公司与子公司之间进行，如内部贸易、技术转让等等。总之，母公司与子公司之间保持着非常密切的关系。

二次大战后，跨国公司空前迅速的发展，主要表现在跨国公司的规模越来越大，跨国公司及其海外子公司的数目大大增加，私人对外直接投资迅速增加。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三分之一，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。主要资本主义国家拥有的跨国公司的数目，根据联合国跨国公司中心按照跨国公司广义的定义（即只要在国外一个国家以上设有子公司的企业就称跨国公司）统计，1977年主要资本主义国家共有跨国公司一万多家，跨国公司在海外设立的分支机构和子公司共八万多家，其中设在发达国家的有六万多家，设在发展中国家的有二万多家。另外，根据联合国跨

国中心统计，到1978年末，主要资本主义国家私人对外直接投资累计已达3 718亿美元，其中美国、英国、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%。跨国公司已是国际经济关系中的一股强大的势力。

除了上述跨国公司这种经济组织形式以外，世界范围内还出现了许多新的交往形式和新的经济活动范围。例如，许可证贸易、技术转让、劳务出口、补偿贸易、来料加工、国际金融市场的借贷活动等等，所有这些活动都会带来跨国所得，都会涉及到税收问题。

根据上述情况来看，由于跨国公司经营活动的迅猛发展，使跨国公司的经营所得，投资所得较以往有了更大的增长；同时，也由于在新的历史条件下，世界范围内产生了许多新的经济交往形式，使跨国所得的来源也更加扩大了。因此，各国政府为了维护本国的主权和经济利益，就必然地重视在国际交往活动中运用税收这个工具，通过征税来参与国家间经济权益的划分和对不同收入的分配。对于一国政府来说，恰当地处理好国家间的税收分配关系，这是维护本国经济利益和保证财政收入的大问题；对于跨国投资者来说，国际税收所涉及的征、纳活动关系到其自身的利益，因而国际税收也就成为跨国投资可行性研究的一个重要项目。所以，资本输出国和资本输入国以及众多的跨国投资者对国家间的税收问题愈益重视起来，各国政府相继制定和完善各自的对外税收法规，各跨国投资者也热衷于研究世界各国的税收制度，以求找到更好的投资环境，去争取获得更多的收入。于是国际间的税收征纳关系，在跨国投资活动中，就必然成为一个不容忽视的因素，由征纳关系所反映的国家之间的税收分配关系也日益显示出它的复杂性。

在跨国所得还没有成为一种普遍现象和所得税尚未广泛运用以前，对于涉及到有关国家政府之间的财权利益的分配问题，往

往采取从一个国家的角度，单方面对国际间双重征税作出暂时的权宜处理，或者通过有关国家之间签订双边税收协定加以解决。但是随着纳税人所得的国际化 and 所得税的广泛运用，这种单方面的权宜处理和非规范性的双边税收协定，已经不能适应形势发展的需要。例如怎样才能协调好所得来源国和纳税人居住国之间在所得税方面形成的分配关系等，许多国家政府都感到只通过单方的税收法规来处理国际间的税收问题，就很难做到既照顾到一国的利益，同时又照顾到另一国的利益。于是，1963年由经济合作与发展组织起草了一个关于避免双重征税协定的范本，即《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》，开始了国际性组织出面参与指挥国家间税收权益分配的历史。由于欧洲经济合作与发展组织的这个范本，在条款规定上更多地照顾到资本输出国的利益，所以，许多发展中国家要求形成一个能反映它们利益的协定范本，作为缔结国际税收协定的指南。基于这种要求，在1968年，由联合国经济和社会理事会设立的有关发达国家与发展中国家之间税收条约谈判的联合国专家小组开始草拟工作，后来制定了一个《发达国家与发展中国家关于双重征税的协定范本》（草案）。联合国的这个范本，较之欧洲经济合作与发展组织的范本，更多地照顾到发展中国家的利益，所以发展中国家在与发达国家谈判缔结税收协定的过程中，往往要求参照联合国范本的规定。以上两个范本，虽然对世界各国并没有任何法律约束力，但是，它们对于协调国际税收关系却起着重要的指导作用。

综上所述，我们从国际税收产生的条件及其发展过程来看，国际税收只是在十九世纪末和二十世纪初，随着纳税人所得国际化和世界各国广泛采取所得征税以后才逐步形成起来的。它是一门新兴的学科，尽管它还有许多问题需要进一步探讨，但它毕竟已经具有了一定的基础，为我们继续研究和完善这门学科创造了良好的条件。

第二节 国际税收的概念及其不同观点

我们在前面用了比较多的篇幅论述了国际税收产生的条件和它的发展过程，我们的目的，就在于通过对国际税收的产生和发展的过程，首先使我们对国际税收有个基本的认识，然后在这个基础上，给国际税收下概念就比较容易理解。其次，概念是人们对客观事物本质的理性认识和概括，是通过思维活动用语言、文字表达反映客观事物的形式，它是主观的，而事物的本质和内容则是客观的，所以要使主观与客观取得一致，使事物的概念与本质相一致，就需要掌握大量的客观的实践资料，使认识经过感觉而到达于思维，到达于逐步了解客观事物的内部矛盾，从中找出比较符合客观事物本质的东西。对于国际税收也是这样，我们不能轻率地、随心所欲地给它随便下个什么概念。这也是为什么在我们研究国际税收概念之前，先行论述国际税收产生及其发展过程的原因。

一、国际税收的概念

什么是国际税收？国际税收是指两个或两个以上国家对跨国纳税人的跨国所得和财产（以下简称跨国所得）进行重叠交叉征税所形成的国家与国家之间的税收分配关系。对于这个概念可以从以下几个方面来理解。

（一）国际税收不能脱离国家而独立存在

我们知道，税收是一个历史范畴，它不是从来就有的，它是随着社会经济的发展和国家的出现而产生的。因此，税收这种分配是凭借国家的政治权力进行的，它与凭借生产资料占有权所进行的分配不同。在这一点上，国际税收同国家税收是一致的，即两者都是凭借国家的政治权力进行的一种分配。但国际税收同国家税收有区别，两者是不能等同的。国家税收是一国的政府凭借

其政治权力对其管辖范围内的纳税人进行的征税，这种征纳关系表现为一个国家内部的事物，它没有超越一个国家的疆界。而国际税收则不同，它反映的是国与国之间的财权分配关系。那末怎样理解国际税收是凭借国家政治权力进行的一种分配呢？是不是说，除了国家政治权力之外，还存在着一个超国家的国际政治权力机构，从而国际税收就是凭借这个超国家的国际权力所进行的分配关系呢？很显然这是不可能的。事实上，一个超国家的国际政治权力机构是不存在的。任何一个国家政府，都不会允许这个国家以外的政治权力对其本国纳税人进行征税，这是一个主权国家为维护本国利益必须履行的职责。我们在前面已经谈到，国际税收是在国际经济交往发展到一定阶段才逐步形成的，即所得国际化，出现了跨国所得，两个或两个以上国家，对同一跨国纳税人的跨国所得进行重叠交叉征税的结果。一个国家政府可能出于该纳税人是属于该国的居民（公民）因此有权对他征税，另一个国家政府也可能出于该纳税人的所得来源于该国，因而有权对他征税。从两个国家政府来说，它们都是凭借各自的政治权力对同一跨国纳税人进行征税的，两国政府重叠交叉征税的结果形成了国际税收关系。所以国际税收并不能脱离国家政治权力而独立存在，这种政治权力正是通过有关国家政府间的重叠交叉征税表现出来的。

（二）国际税收是对跨国纳税人的跨国所得的征税

这一点，明确了国际税收是有特定范围的。即是说把国际税收局限于对跨国纳税人的跨国所得征税这一范围之内。同时，由此也就把国际税收同国家税收区别开来，它既不包括对商品征税所形成的分配关系，也不包括对所有的所得征税所形成的分配关系，而只包括对所得中的特定部分，即跨国所得进行征税所形成的分配关系。也就是说，如果一种税收的征纳关系所涉及的征税对象并不是跨国所得，那就不会构成国际税收的内容，这样，对商品的征税，如增值税，关税以及一个国家政府给予其它国家派

驻本国的外交官员以财政豁免等等，就自然不包括在国际税收的范围，不构成国际税收这门学科的组成部分。但是，我们也绝不能由此得出如下的结论，即凡是对跨国纳税人的跨国所得征税所引起的征纳关系都是国际税收，因为那样是不确切的。所得就其来源划分，可以分为局限于来源某一国的所得和来源于多国的所得即跨国所得。国家税收所涉及的，既可以是来源于本国的所得，又可以涉及本国居民纳税人取得的境外所得，当然大量的情况是前者。如前所述，而国际税收所涉及的主要地局限于跨国所得。既然国际税收与国家税收都可以涉及到跨国所得，那末二者的区别又在什么地方呢？我们知道，国家税收所涉及的跨国所得，是指一国的本国居民（公民）纳税人所拥有的来源于国外的所得，以及部分外国人所取得的来源于本国的所得，它只局限于一国的范围之内，而国际税收所涉及的跨国所得，是指有关国家政府间重叠交叉征税的所得，它涉及的范围比较广。可见，国际税收和国家税收在跨国所得这个问题上，既有联系又有区别，当然区别是主要的。

（三）国际税收是一种国家与国家之间的税收分配关系

这个问题主要说明，国际税收虽然是一种分配关系，但它毕竟不能等同于国家税收这种分配关系，而是发生在国家与国家之间的税收分配关系。就国家税收来说，它所涉及的纳税人，只是一个国家的政府对其主权所管辖的范围内的纳税人的一种征纳关系，这种征纳关系不会超越这个国家管辖范围以外，而进入国际范围，这样就不会引起国与国之间的税收关系的发生。而国际税收则不同，它是两个或两个以上的国家对同一跨国纳税人的跨国所得征税，所引起的国与国之间的税收关系，这种国与国之间的税收关系所引起的国与国之间的财权利益关系，不可能由一国政府单独来解决，必须由有关国家政府共同来解决。由此可见，国际税收不是一般的税收分配关系，而是一种国与国之间税收分配关系。