



国际税收 与 国际税法

罗晓林 谭楚玲 编著

中山大学出版社

国际税收与国际税法

罗晓林 谭楚玲 编著

中山大学出版社

(粤)新登字 11 号

版权所有 翻印必究

图书在版编目(CIP)数据

国际税收与国际税法/罗晓林,谭楚玲编著. —广州:中山大学出版社,1995.4

ISBN 7-306-00980-x

I. 国… I. ①罗… ②谭… II. ①税收与税法理论 ②国际税收与国际税法 N.F8

中山大学出版社出版发行

(广州市新港西路 135 号)

中山大学印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 10.5 印张 27.5 万字

1995 年 4 月第 1 版 1995 年 4 月第 1 次印刷

印数:1-5000 册 定价:11.00 元

前 言

由于国际政治经济形势的变化和发展，各国之间的国际经济关系已变得十分密切，伴随跨国经营活动的普遍化和收入的国际化，税收分配关系具有了国际意义，作为研究这种关系的国际税收学学科也随之产生和发展；同时，税收本身的法律特征使得税收法律关系从国际税收关系产生时就具有国际性，而且各国在处理相互之间的税收分配关系时十分重视利用国际税收协定或条约这一重要的国际法工具，因此，国际税法也作为一门独立的法律学科应运而生并不断发展。

自实行改革开放政策以来，我国与世界各国的经济贸易往来日益频繁，在国际商品、资本、人员、劳务等不断进入我国的同时，我国也不断向国外输出商品、资本和劳务，以及开展其他国际经济交往。在这种情况下，税收关系就不再是局限于我国境内而必然发生与其他国家之间的国际税务关系；同协调其他国际经济和法律关系一样，我国对外税收关系的合理处理也有必要通过国际税法的形式。客观形势给我们提出了了解和研究国际税收经济关系和国际税收法律关系的要求，为适应这种需要，我们编写了这本书。

对于国际税收和国际税法的研究，我国税收理论界通常是将它们合二为一进行论述，或者是将国际税法的问题作为国际税收的内容，或者是将国际税收所有内容都视为国际税法的范畴。我们认为这两种做法都有其不妥之处，它们都没有将国际税收和国际税法作为各自相对独立的学科，没有就它们各自的研究对象和研究内容进行分析。本书将国际税收和国际税法分为上下两篇分

别加以研究，是在这方面所进行的一个尝试。固然，由于国际税收和国际税法的确在许多地方密不可分，本书在将两者分开讨论的同时，仍然将它们放在同一本书中进行研究。

本书由罗晓林和谭楚玲同志编著，其中第一章至第九章由罗晓林同志编写，第十章至第十二章由谭楚玲同志编写。

本书在写作过程中参阅了许多国内外专家学者关于国际税收和国际税法以及相关学科的著作和论述，在此一并表示谢意。国际税收和国际税法学科涉及面广，且本书是对两门学科体系作分别研究的第一次尝试，水平有限，书中缺点错误在所难免，恳请读者多赐宝贵意见。

编著者

1994年8月

目 录

| | |
|----|-----|
| 前言 | (1) |
|----|-----|

上 篇 国际税收基本原理

| | |
|--------------------|------|
| 第一章 导言 | (3) |
| 第一节 国际税收定义 | (3) |
| 第二节 国际税收要素 | (7) |
| 第三节 国际税收的产生和发展 | (12) |
| 第四节 国际税收研究的对象和内容 | (21) |
| 第二章 税收管辖权 | (25) |
| 第一节 管辖权概述 | (25) |
| 第二节 税收管辖权的含义 | (27) |
| 第三节 居民(公民)税收管辖权的确立 | (31) |
| 第四节 地域税收管辖权的确立 | (35) |
| 第五节 税收管辖权的冲突与重叠 | (38) |
| 第三章 国际重复征税及其免除 | (43) |
| 第一节 国际重复征税的意义 | (43) |
| 第二节 国际重复征税的产生和扩大 | (49) |
| 第三节 国际重复征税免除的范围和方式 | (54) |
| 第四节 免除国际重复征税的基本方法 | (58) |
| 第四章 外国税收抵免 | (66) |

| | | |
|------------|-------------------------------|--------------|
| 第一节 | 全额抵免与限额抵免 | (66) |
| 第二节 | 抵免限额 | (69) |
| 第三节 | 直接抵免和间接抵免 | (76) |
| 第四节 | 税收饶让抵免 | (88) |
| 第五章 | 国际避税与反避税 | (93) |
| 第一节 | 国际避税的概念、原因及危害 | (93) |
| 第二节 | 国际避税地 | (98) |
| 第三节 | 国际避税的主要方式 | (106) |
| 第四节 | 国际反避税 | (115) |
| 第六章 | 国际相关关联企业的收入和费用分配 | (122) |
| 第一节 | 国际相关关联企业收入和费用分配的特殊性 | (122) |
| 第二节 | 国际相关关联企业内部转让定价 | (127) |
| 第三节 | 国际相关关联企业收入和费用分配的原则 | (134) |
| 第四节 | 国际相关关联企业收入和费用分配的标准 | (138) |

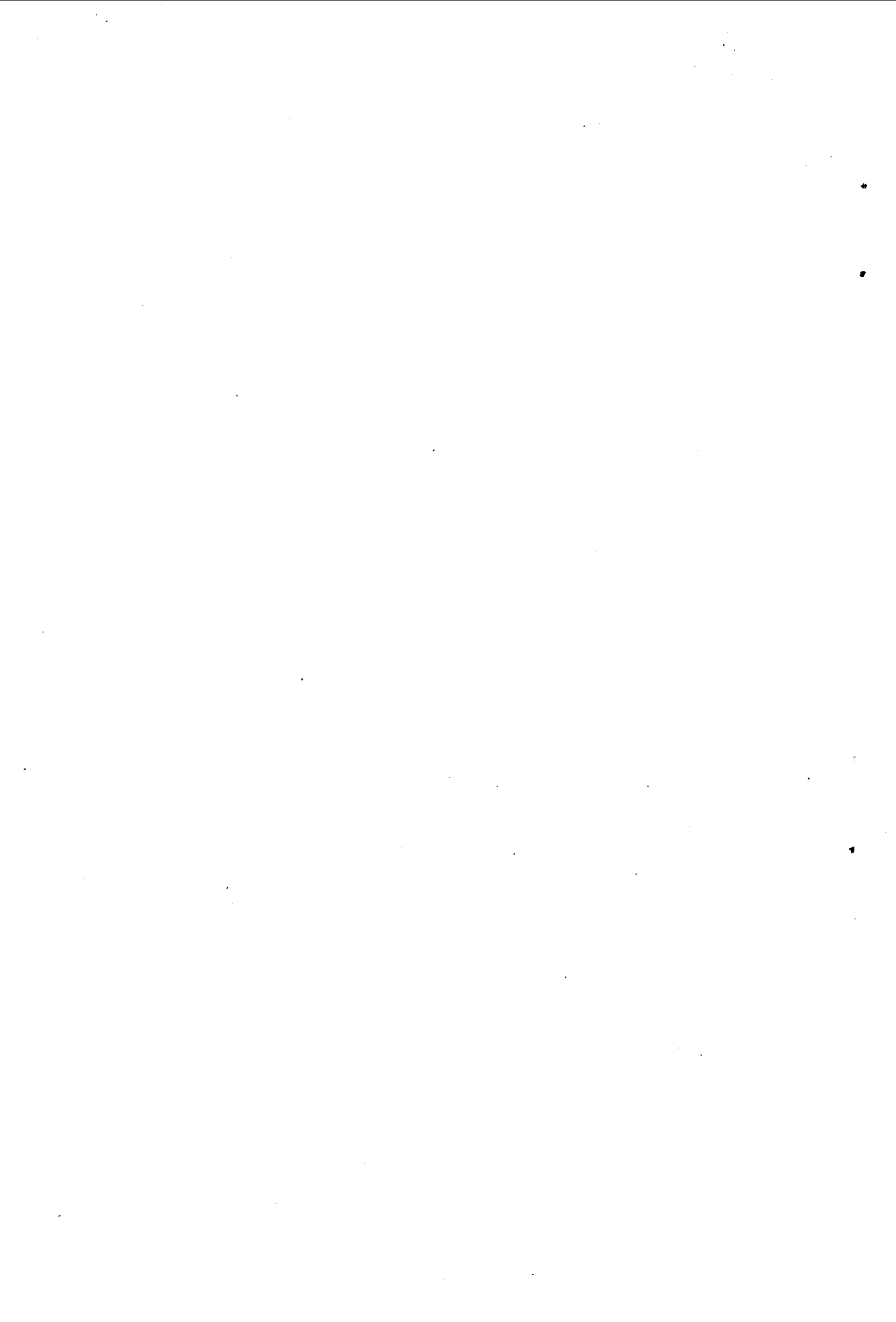
下 篇 国际税法

| | | |
|------------|---------------------|--------------|
| 第七章 | 国际税法导论 | (151) |
| 第一节 | 国际税法的概念 | (151) |
| 第二节 | 国际税法的产生和发展 | (156) |
| 第三节 | 国际税法的渊源 | (162) |
| 第四节 | 国际税法的主体和客体 | (166) |
| 第五节 | 国际税法的基本原则 | (171) |
| 第八章 | 国际税收协定 | (177) |
| 第一节 | 国际税收协定的意义 | (177) |
| 第二节 | 国际税收协定的法律地位 | (182) |

| | | |
|------|---------------------------------|-------|
| 第三节 | 国际税收协定的基本内容 | (187) |
| 第四节 | 国际税收协定的签订程序 | (194) |
| 第九章 | 国际税收协定范本 | (198) |
| 第一节 | 国际税收协定范本的含义及产生 | (199) |
| 第二节 | 两个协定范本结构及比较 | (204) |
| 第三节 | 两个协定范本对税收管辖权划分规范 | (210) |
| 第十章 | 各国对外税制概况 | (220) |
| 第一节 | 涉外税收负担原则 | (220) |
| 第二节 | 主要发达国家对外税收制度 | (226) |
| 第三节 | 主要发展中国家和地区对外税收制度 | (234) |
| 第十一章 | 中国涉外税收制度 | (243) |
| 第一节 | 中国涉外税收制度的产生和发展 | (243) |
| 第二节 | 中国对外国投资企业所得征税制度 | (249) |
| 第三节 | 中国对外国个人所得征税制度 | (257) |
| 第四节 | 中国对外税收优惠 | (265) |
| 第十二章 | 中国对外税收协定 | (271) |
| 第一节 | 中国对外税收协定概说 | (271) |
| 第二节 | 中国对外税收协定签订原则 | (275) |
| 第三节 | 中日税收协定 | (278) |
| 附录一 | 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》 | (284) |
| 附录二 | 经济合作与发展组织对所得和资本避免 双重征税的协定范本 | (308) |

上 篇

国际税收基本原理



第一章 导 言

第一节 国际税收定义

国家税收 的特征

国际税收是税收学科的一个分支，也是一种税收现象。因此，在了解国际税收基本概念之前，我们有必要对税收的概念作简单分析。

从税收的起源与本质考察，税收总表现为国家税收，其基本概念可以这样确定：税收，是一国凭借政治权力，参与社会产品分配而取得财政收入的一种方式，它体现以国家为主体的特定分配关系。在此概念中，我们可以归纳出一般国家税收的特征：

第一，税收是以国家为主体的一种特殊分配。该特征说明的是税收与国家的本质关系。税收不可能脱离国家而独立存在，税收随着国家的产生而产生，国家总是征税的主体；国家不存在，税收就无存在的必要。正如恩格斯所说：“强有力的政府和繁重的赋税是同一个概念。”^①

第二，税收是以政治权力为依托进行的特殊分配。该特征说明的是税收征收以权力为依据。马克思曾经将权力分为两种：一是财产权力，二是政治权力。“在我们面前有两种权力：一种是财产权力，也就是所有者权力；另一种是政治权力，即国家的权

^① 《马克思恩格斯选集》第一卷，北京：人民出版社，1972年版，第697页。

力。”^① 在私有制条件下，私有财产神圣不可侵犯法，家不可能通过财产权力占有或取得财政收入，而只能通过自己至高无上的政治权力去侵犯私人的财产权力，取得所需收入，这种通过政治权力的强制征收就是税收。

第三，税收是在一个国家政治权力管辖范围内的一种特殊分配。该特征说明的是国家税收的征税范围。税收总是以国家为征收主体，而国家指的是由具体要素（如地域、人等）组成的国家。任何一个国家，从地域看包括其管辖的领土、领空、领海，从人员看是由其管辖的国民所构成。没有自己的国土和国民的国家根本不存在，一国政府也不可能管辖他国的国土和国民。某一国的政治权力的行使范围只能限制在属于该国管辖的国土和国民。因此，凭借这种政治权力所进行的征税范围也相应限制在本国领土和本国的国民，体现的也只能是一国与其管辖的纳税人之间的征纳关系。

国际税收 的概念

国际税收属于税收范畴，既然如此，它就应该具备一般税收的上述三个基本特征。但国际税收作为一种特殊的税收现象，又与一般税收有着明显的区别。首先，国际税收作为税收，仍是一种以国家为主体的税收分配关系，离开国家这个分配主体，税收不存在，国际税收也就无存在基础。国际，顾名思义，是指两个或两个以上的国家。因此，国际税收在离不开国家这个前提下，所依赖的基础是两个或两个以上的国家征税主体。

其次，国际税收作为税收，仍应是以国家政治权力为依托进行的税收分配，而不可能是以财产权力为依托进行的一种分配。但是，由于国际税收所依赖的征税主体是两个或两个以上的国家，使得国际税收不可能是由一个国家凭借其政治权力向其管辖的纳税人征收，而只能发生于两个或两个以上国家各自凭借其政治权力，

^① 同上，第 170 页。

在国家间进行税收分配活动。那么，在多个国家行使税收管辖权力向纳税人征税时，如何使税收分配活动具有国际性呢？如前所述，一个国家的政治权力范围受本国国民和国土制约，当各国凭借其政治权力向其管辖的纳税人征税，且各纳税人只受一国管辖时，如甲国向某 A 征税，乙国向某 B 征税，所进行的税收分配只可能发生在一个国家，因为这里的 A 和 B 纳税人分别只属于甲和乙国的纳税人。在另一种情况下，假定一国的政治权力可以向另一国管辖的纳税人行使，如甲国向乙国的某 B 征税，乙国向甲国的某 A 征税，政治权力出现了交叉，而使得税收分配活动具备了国际性。然而，这种假设是不成立的，因为一个国家的政治权力不可能超出本国范围的制约漫无边际地向其他国家行使，也就是说，不存在一种超国家的、国际性的政治权力，并依此向其他国家或全世界征税。所以，国际税收依托政治权力所进行的税收分配，既不可能是不同政治权力国家分别对各自管辖的纳税人征税，也不可能是同一个政治权力国家向全世界的纳税人征税。那么，这种税收分配只会发生在不同政治权力国家同时对同一纳税人或征收对象施行税收管辖时。也就是说，两个或多个国家各自行使政治权力同时向某纳税人或征税对象征税（如甲国对 A 和 B 同时征税，乙国对 B 和 A 同时征税）时，使得这种税收分配活动牵涉到不止一个国家，从而具有国际性。

再次，国际税收作为税收，也应体现着一种税收分配关系。作为一般国家税收，它体现的是一个国家政治权力管辖范围内的特定分配关系。那是不是可以说国际税收是体现着不同国家政治权力与其管辖内的纳税人之间的征纳关系的简单总和呢？不能这么说，因为，一方面，如前所述，如果这种征纳关系仅局限于一国与其管辖的纳税人之间，它仅是国家税收分配关系，不具国际性。另一方面，当纳税关系表现为不同政治权力国家与同一纳税人之间时，这种分配关系具有国际性，但如果将国际税收仅仅定义为这种关系，意义也不大，因为在各国的涉外税收中会出现这种情

况，这只是涉外税收关系，虽然国际税收关系是基于此，但不能将其视为国际税收关系。国际税收所体现的关系，实质上是基于两个或两个以上国家对同一纳税人或征税对象征税时，所形成的国家与国家之间的税收权益分配关系。

归纳上述分析，我们可以将国际税收的概念表述为：国际税收是指两个或两个以上的国家在凭借政治权力对同一从事跨国活动的纳税人征税时所形成的国家与国家的税收权益分配关系。

值得指出的是，在上述概念中所指“国家”是泛指的国家。从国际法角度上看，一个国家必须具备四个要素：①有定居的居民；②有确定的领土；③有一定的政权组织；④拥有主权。其中拥有主权是国家的根本属性。在一个有确定的领土地域内，尽管有政府组织和定居的居民，但如其政府没有主权，它只能是一个国家的独立行政单位或殖民地、附庸国，而不能称为完整的国家，它不是严格意义上的国家概念，即独立国家。但在独立国以外，还有一些特殊的国家，或称地区，如附庸国、保护国、殖民地、特殊政治实体等，它们或者是隶属于一个宗主国，或者是将其一部分主权交由另一国处理。总之，它们没有自己完全的主权，不能称为严格意义上的国家。不过，不论是附庸国还是保护国，它们除具有一般国家的要素外，在主权方面多少还保留了一部分，特别在对内事务方面的主权还是有的，丧失的主要是外交主权。正是由于这些地区仍保留了一部分权力，国际法上通常将它们归于一类特殊的国家——附属国。从管辖权角度上看，该类国家大多有一定的管辖权，有管辖的领土，有管辖的居民。在税收管辖方面，有自己的税收制度。这样，当它们在行使税收管辖权时，也会或多或少同其他国家发生跨国跨地区的税收分配关系。所以，在国际税收中，常常也将它们视为“国家”。本书以后除有特殊说明外，所指的国家也包括上述不具完全国家性质的地区。

广义国际税收与 狭义国际税收

国际税收是基于两个或两个以上的国家在凭借政治权力对从事跨国活动的纳税人征税时所形成的国家间的分配关系。跨国经济活动，从当前来看，一是进口贸易，二是国际投资（包括直接投资和间接投资）以及其他经营活动。对于跨国经营活动，各国都要行使自己的税收管辖权，分别征收关税和所得税及其它相关税收，从而不可避免地会引起各种经济关系，包括国与国之间的税收关系。基于此，理论界有广义国际税收和狭义国际税收之分。

广义国际税收，是将由于跨国活动征税引起的国家之间的经济关系都称之为国际税务关系。根据此观点，国际税收所包括的有两类关系：一类是关税的国际关系，另一类是所得税的国际关系。而狭义的国际税收则将关税的国际关系排除于国际税收之外，仅仅将由于各国对从事跨国投资活动和其它经营活动取得的所得征税（也包括对跨国财产征税）引起的国家间的关系称为国际税收。

从严格意义上说，国际税收实质体现的是一种税收权益的分配关系，而不是泛泛而谈的经济关系，这一点我们将会在以后各章节的分析中清楚地看到。关税尽管会影响国家间贸易及其它经济关系，但并不涉及国家间的税收权力和利益的分配。因此，将关税引起的一般经济关系归纳为国际税收是不妥当的。不仅如此，由关税涉及的征税对象、关税纳税人及历史考察等因素决定，关税国际关系与所得税截然不同。所以，我们认为国际税收指的是狭义国际税收，本书也是据此对国际税收和国际税法问题加以研究探讨的。

第二节 国际税收要素

作为一种税收关系，国际税收也应该具备一般税收所具备的

三要素，即征税主体、纳税人和征税对象，缺其中之一，国际税收关系无从产生。但是，尽管国际税收涉及的要素是基于一般国家税收的要素，但两者还是有很大区别的。

国际税收涉及的征税主体

国际税收涉及的征税主体是两个或两个以上的国家。

税收必须是一种凭借政治权力进行的一种课征，而政治权力又只有依赖于国家这个暴力机器才能产生。因为到目前为止，世界上并不存在一个超国家的或者说国际性的政治权力，并凭借它向所有其他国家的人征收一种国际性税收。这样，一方面，国际税收作为一种税收现象，存在着一种征税的政治权力机构——国家；另一方面，国际上又不存在一个国际性的政治权力机构，那么，这里的征税主体只能是由各个独立的政治权力国家组成。所以，国际税收应该涉及它的征税主体，而且一定是两个或两个以上的国家。基于同样的道理，这里的征税主体并不是国际税收本身有什么超国家组织，而只是基于一般国家税收的主体，因此，我们说国际税收的第一个要素，指的是国际税收涉及的征税主体是两个或两个以上的国家。同理，其它两要素也非国际税收本身所具有，仅仅是涉及而已。

国际税收涉及的纳税人

国际税收涉及的纳税人是跨国纳税人。

纳税人，包括自然人和法人。当纳税人的经营活动是在本国进行，受该国税法管辖，他为本国国内纳税人；当纳税人的经营活动是在他国进行，并只受该国税法管辖，该纳税人也只是一国的涉外纳税人。不论在上述哪种情况下，由于只有一个国家对其征税，他只与一个国家发生纳税关系，其活动不可能引起国际间税收分配关系，因而他只是国家税收的纳税人而不是国际税收涉及的纳税人。在另一种情况下，当纳税人的经营活动在一国进行，但对他进行税收管辖的不止是一个国家，而是两个或两个以上的国家，例如，某跨国经营者是甲国居民，甲国可以对其行使对人的税收管辖权，不

论他是否在本国经营；同时，他经营地点在乙国，乙国可以因为他在本国境内从事经营活动而对其行使对地域的税收管辖权，而不论他是否为本国居民。此时，该跨国经营者同时受到了两个国家的税收管辖，同时负有两国的纳税义务，他成为跨国纳税人。在他的身上，现在就不仅仅表现为管辖国与他之间的税收关系，而且还可能因管辖权冲突而导致两国之间税收关系的发生。因此，该纳税人便成为国际税收涉及的纳税人。简言之，国际税收涉及的纳税人是跨国纳税人。

所谓跨国纳税人，是指从事跨国经营活动并同时负有两个或两个以上国家双重或多重纳税义务的自然人和法人。跨国纳税人是相对于国家税收的一般纳税人而言的，他们所从事的活动一般都是跨国的经营活动，但并不能因此就区别跨国纳税人和一般纳税人，因为一般纳税人也可能是从事跨国经营活动的自然人或法人，如在从事进口贸易业务的场合。跨国纳税人和一般纳税人的根本区别在于他们承担的纳税义务范围大小不同。一般纳税人仅承担一国的纳税义务，而跨国纳税人则承担双重或多重纳税义务。一般纳税人只涉及到一国与纳税人本人之间的税收分配关系，而在跨国纳税人的场合则会涉及国家与国家之间的税收权益分配关系。当然，跨国纳税人与一般纳税人除负有纳税义务的范围大小外，就具体纳税人来说，两者并无严格界限。这不仅说明跨国纳税人不可能离开国家税收单独存在，因为国际税收不能离开国家税收单独存在，也说明跨国纳税人同时也构成国家税收的一般纳税人，当他仅承担一国纳税义务时，他是一般纳税人，而当他承担两国或多国纳税义务时，他既是一般纳税人，又是跨国纳税人。

既然跨国纳税人与一般纳税人有如此的关系，决定了两者包括的范围和构成是相同的。跨国纳税人也包括自然人和法人，如果是跨国自然人，包括从事跨国经营和劳务活动的个人和那些不具法人资格的企业、组织以及从事非独立劳务的个人。如果是跨国法人，包括从事跨国经营活动的公司、企业、组织和团体。