



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

Tax

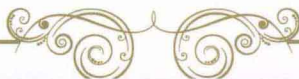
经济管理类课程教材


税收系列

国际税收

(第六版)

朱青 编著



 中国人民大学出版社

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

Tax

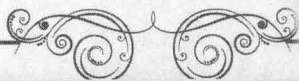
经济管理类课程教材

· 税收系列 ·

国际税收

(第六版)

朱青 编著



中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收 / 朱青编著. —6 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2013. 12

经济管理类课程教材·税收系列

ISBN 978-7-300-18527-9

I. ①国… II. ①朱… III. ①国际税收-高等学校-教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 300279 号

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

经济管理类课程教材·税收系列

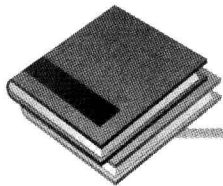
国际税收 (第六版)

朱青 编著

Guoji Shuishou

出版发行	中国人民大学出版社	
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码 100080
电 话	010-62511242 (总编室)	010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)	010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)	010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn	
	http://www.itrnet.com (人大教研网)	
经 销	新华书店	
印 刷	北京七色印务有限公司	版 次 2001 年 1 月第 1 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	2014 年 2 月第 6 版
印 张	20	印 次 2014 年 2 月第 1 次印刷
字 数	462 000	定 价 38.00 元

所有 侵权必究 印装差错 负责调换

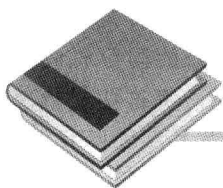


总序

为了促进我国经济管理类学科建设,提高教学质量,规范教学内容,编写出一套高水平、高质量、上台阶,融理论与实务、知识性与启发性于一体,适合我国经济管理类专业教学需要的真正的“21世纪课程教材”,在教育部高教司的直接领导下,我们组织国家税务总局、中国社会科学院、中国人民大学、中央财经大学、中南财经政法大学、东北财经大学、厦门大学、会计师事务所等“政产学”界的专家教授积极开展调查研究,征求各方意见,讨论教材编写大纲和知识点。教材初稿完成后,分别审查了各门教材的初稿,并进行了认真修改和完善,最后定稿。这套教材是教育部重点项目“财税课程主要教学内容改革研究与实践”重要成果之一。它倾注了专家教授的智慧,是集体智慧的结晶。

这套教材与同类教材、出版物相比,具有很高的权威性、准确性、实用性和针对性。我们希望全国各高等院校经济管理专业的广大教师继续关心和支持这项工作,同时将使用这套教材中遇到的问题和改进意见向各位主编反映,以供修订参考。

教学指导委员会



第六版前言



朱青，经济学博士，现任中国人民大学财政金融学院学术委员会主任、教授、博士生导师；主要研究领域包括财政税收理论、中国税制、国际税收、税务筹划及社会保障；目前还兼任国家税务总局扬州税务进修学院特聘教授、厦门国家会计学院兼职教授、中国国际税收研究会常务理事兼学术委员会副主任、中国财政学会常务理事、中国税务学会理事、中国社会保险学会理事和北京市财政学会常务理事；曾作为访问学者和高级访问学者先后出访欧盟委员会预算司、美国纽约州立大学（布法罗）管理学院和美国加州大学伯克利分校经济系；主讲的“国际税收”课程曾在2008年被教育部评为国家级精品课。

展现在读者面前的这本《国际税收》教材从它2001年问世到现在已经10多个年头了。国际税收虽然是税收研究领域里的一个分支，但随着我国对外开放过程中“请进来”和“走出去”的企业越来越多，税务机关和企业界面临的国际税收问题也越来越多，而且也越来越复杂。在这种情况下，国际税收这门课程就显得越发重要，不仅大学里的财经类学生要学习国际税收，税务机关从事国际税收业务的干部以及内、外资企业的财务人员也迫切希望了解国际税收领域的知识和法律法规。每当我跟业界的朋友聊起国际税收问题，

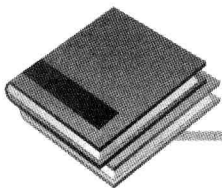


很多人都提到我编写的这本教材，这对我不断修改和完善这本《国际税收》教材是一种鞭策。从《国际税收》（第五版）出版到现在又快三年了，在此期间，国内外的国际税收领域发生了很多事情，我国财税部门也出台了一些国际税收方面的政策法规，将这些新情况和新规定收集到这本教材之中，使其内容更加充实和与时俱进，是本次编写《国际税收》（第六版）的重要任务。从内容上看，本版教材除了对一些数字进行了更新外，主要是对国外税收抵免和受控外国公司部分进行了较大幅度的修订，并增加了一些避税和反避税的案例。当然，尽管作者已经尽力，但由于水平有限，修订后的教材仍会有一些错误和不足，恳请广大的读者继续给予批评指正。

朱 青

2013年12月28日





第一版前言

国际税收是研究跨国税收关系的一门课程，其内容包括对跨国课税对象征税的国际规范、所得的国际重复征税及其减除方法、国际避税与反避税、国际税收协定以及商品课税的国际协调问题等等。

我国实行改革开放政策以来，外商来华投资和国内企业境外投资经营日益增多。据统计，目前我国实际吸收的外商直接投资已达 3 440 亿美元，国内企业的对外直接投资也有几百亿美元。20 年来，我国的对外贸易也有很大的发展，年进出口额目前已经突破 4 000 亿美元。随着对外开放的不断深入，特别是加入 WTO 在即，我国经济与世界经济正逐渐融为一体，在这种情况下，与国际经济密切相关的国际税收问题也越来越被人们所重视。政府部门面临着加强涉外税务管理以及制定开放经济条件下税收政策的紧迫任务；众多向国际市场进军的国内企业也亟待了解跨国经营的国际税收环境和国际税务筹划方法。此外，当今世界经济的一大趋势是区域国际经济一体化，在这种经济一体化的过程中，国际税收是一个不可忽视的问题，因此，人们研究世界经济和国际经济，也需要了解国际税收。

国际税收在国外许多大学的工商管理学院和法学院都是一门很重要的课程。我国许多大专院校也把国际税收作为财金、会计、国际经济等专业本科生或研究生的一门必修课。近年来，由于越来越多的院校开设了国际税收课程，社会上对国际税收教材的需求量越来越大，对教材质量的要求也越来越高。正是在这种情况下，我们编写了这本国际税收教材。国际税收研究的领域既涉及经济理论，又涉及国际税收的法律、法规。本书的内容侧重于介绍第二个方面，目的是使读者能更多地接触国际税收的实务，以便将所学到的国际税收知识应用于自己的实际工作。

本教材的编写是在王传纶、朱青编著的《国际税收》（中国人民大学出版社 1997 年 10 月版）基础上修订而成的，编写时特别注重了以下几个方面：

- （1）结合我国的税法来研究国际税收问题，尽量将我国税法中涉及国际税收问题的条



款写进本教材；

(2) 鉴于国际税收是一门实务课，所以在编写过程中尽量加进一些国内外的案例，以便读者掌握相关的内容；

(3) 力争将最新的国际税收法规和事件写进教材，便于广大读者通过阅读了解国际税收领域最新的动态。

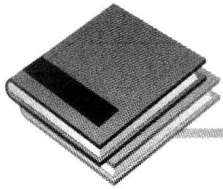
由于现实中大量的国际税收问题与所得课税有关，所以本书用了绝大部分篇幅讨论所得课税的国际税收问题。但是从国际经济的角度看，商品课税的国际税收问题同样十分重要，不对其加以研究，国际税收学似乎就缺少了一块内容。鉴于此，本教材的最后一章专门研究商品课税的国际税收问题。

由于作者的水平有限，教材中难免会有一些疏漏或不妥之处，希望读者给予批评指正。

朱 青

2001年1月





目 录

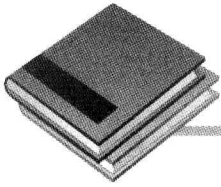
第 1 章	国际税收导论/1
	1.1 国际税收的含义/1
	1.2 国际税收问题的产生/5
	1.3 国际税收的发展趋势/15
第 2 章	所得税的税收管辖权/25
	2.1 所得税税收管辖权的类型/25
	2.2 税收居民的判定标准/28
	2.3 所得来源地的判定标准/39
	2.4 居民与非居民的纳税义务/45
第 3 章	国际重复征税及其解决方法/55
	3.1 所得国际重复征税问题的产生/55
	3.2 避免同种税收管辖权重叠所造成的国际重复征税的方法/58
	3.3 不同税收管辖权重叠所造成的所得国际重复征税的减除方法/64
	3.4 所得国际重复征税减除方法的经济分析/93
第 4 章	国际避税概论/99
	4.1 国际避税的含义/99
	4.2 国际避税地/103
	4.3 转让定价/113



第 5 章	国际避税方法/119
	5.1 国际避税的主要手段/119
	5.2 跨国公司的国际税务筹划/128
	5.3 我国外商投资企业的避税问题/141
第 6 章	转让定价的税务管理/150
	6.1 转让定价税务管理法规/150
	6.2 转让定价审核、调整的原则与方法/156
	6.3 预约定价协议/174
	6.4 我国的转让定价税务管理法规/186
第 7 章	其他反避税法规与措施/202
	7.1 对付避税地的法规/202
	7.2 防止滥用税收协定/210
	7.3 限制资本弱化法规/216
	7.4 限制避税性移居/223
	7.5 限制利用改变公司组织形式避税/225
	7.6 加强防范国际避税的行政管理/225
第 8 章	国际税收协定/230
	8.1 国际税收协定及其范本的产生/230
	8.2 国际税收协定的主要内容/237
	8.3 《经合组织范本》与《联合国范本》的主要区别/262
	8.4 我国对外缔结税收协定的概况/268
第 9 章	商品课税的国际税收问题/275
	9.1 关税制度的世界性国际协调/275
	9.2 国内商品课税管辖权原则的世界性协调/283
	9.3 区域国际经济一体化与商品课税的国际协调/291

主要参考书目/306





第 1 章

国际税收导论

1.1 国际税收的含义

1.1.1 什么是国际税收

我们知道，税收是国家凭借手中的政治权力进行的一种强制无偿课征，是国家取得财政收入的一种手段。那么，国际税收是否同样也是一种强制课征形式？它是不是国际社会凭借一种超国家的政治权力取得收入的工具？回答是否定的。因为在完全独立的主权国家之上并不存在这种超国家的政治权力，因而国际范围内的强制课征也就无从谈起。当然，国际社会确实存在一些国际性组织，比如联合国、北大西洋公约组织、欧洲联盟等，但它们只是国家间的契约性组织，通常只是具体执行成员国代表协商达成的决议，而不具有国家政权所拥有的强制力；这些国际组织的经费一般是由成员国政府按照本国国民生产总值所占的比重缴款筹集，并不是由这些国际组织直接向成员国的公民或企业进行课征。超国家的国际组织对成员国政府以及成员国的企业和居民都不具有政治强制力，如果它凌驾于成员国政府之上直接对各国纳税人征收一种超国家的税收，势必侵害各成员国的主权，这是各国所不能答应的。下面通过两个例子说明这个问题。

1999年7月，联合国发展计划署（UNDP）提出应对电子邮件开征“比特税”（bit tax），每100封电子邮件要交1美分的“比特税”，全年估计可征收600亿美元~700亿美元的税收；联合国拥有这笔税款后，要将其用于资助发展中国家，缩小世界经济中的贫富

差距。联合国倡议的这种“比特税”，实际上就是一种超国家的税收，它自然遭到了成员国的反对。1999年8月，美国国会参众两院通过决议，认为“比特税”是对美国主权的侵犯，从而敦促美国政府反对这种由联合国征收的全球性税收。

欧洲联盟^①的例子也很能说明问题。欧盟是一个在政治、经济领域一体化程度很高的地区性国际组织，在欧盟内部有共同的对外关税，有统一的货币——欧元，甚至欧盟政府（欧盟执委会）还有自己独立的财源，但欧盟目前仍没有摆脱主权国家联合体的性质。尽管欧盟与一般的国际组织不同，它拥有自己的定项收入来源（即所谓的“自有财源”），但这种“自有财源”也是在成员国政府对纳税人强制课征基础上取得的。例如，“自有财源”中有一项称为关税收入，但它并不是欧盟政府自己课征的，而是由各成员国将自己对进口产品课征上来的关税收入扣除10%的手续费后上缴给欧盟预算的。又如，增值税提成是欧盟“自有财源”中最大的一项收入，但它也不是由欧洲联盟向成员国的纳税人直接征收的，而是由各成员国根据统一口径的增值税税基按一定比例向欧盟预算缴纳的。由于欧洲联盟是在自愿基础上建立的主权国家联合体，成员国一旦加入，虽有上缴义务，但各种“自有财源”的缴纳比例或数额是经成员国一致同意后确定的，这种义务不可能强加于任何成员国。因此，从这个意义上说，“自有财源”不能算是欧洲联盟对各成员国的纳税人课征的税收。^②

实际上，国际税收的概念目前有两种含义：

(1) 国际税收是在开放的经济条件下因纳税人的经济活动扩大到境外以及国与国之间税收法规存在差异或相互冲突而带来的一些税收问题和税收现象。在封闭的经济条件下，各国征税只能课及本国境内生产和流通的商品以及本国纳税人在本国境内取得的收入和拥有的财产。而在开放的经济条件下，一国生产的商品会通过国际贸易流入他国；一国的纳税人从事跨国投资等国际经济活动会从境外取得收入或拥有境外财产。这时，各国在本国税收管辖权范围之内课税就很可能课及外国进口商品和本国出口商品，课及本国纳税人的境外所得或财产以及外国纳税人在本国境内取得的所得或拥有的财产。在这种情况下，国际贸易商品和跨国经营的纳税人将会面临两个或两个以上国家的税收课征。商品、所得和财产的国际重复征税显然不利于国际经济活动的发展，因此，国际社会有必要对各国的征税权加以协调，以防止或者缓解国际重复征税问题。另外，在开放的经济条件下，如果有关国家课征高额的进口关税，就会对国际贸易活动构成最明显、最直接的障碍。为了促进国际贸易的发展，协调各国的关税政策，降低国与国之间的关税壁垒也是十分必要的。除了上述税收对国际经济活动的阻碍作用以外，纳税人从事跨国经营活动还可能带来国际避税问题。国际避税与国际重复征税的效果正好相反，它不会加重纳税人的税收负担，但会损害有关国家的税收利益。所以，在当今跨国经营活动十分普遍的情况下，各国都把防范国际避税作为税收管理的一项重要任务。避免国际重复征税

^① 其前身为欧洲共同体，1993年通过的欧洲政治经济一体化条约（即《马斯特里赫特条约》）将其更名为欧洲联盟（简称“欧盟”），目前欧盟有28个成员国。

^② 欧盟内部曾讨论过由欧盟直接征收增值税和进口关税，即开征所谓的“欧洲税”，2003年10月1日欧盟执委会已正式向欧洲理事会提出此议案，但“欧洲税”方案能否实施，关键取决于欧盟成员国未来政治一体化的进程。



以及防范国际避税虽然可以由一国通过国内立法单方面采取措施来进行，但国与国之间签订税收协定，以双边或多边的方式采取措施则可以更有效地解决问题。以上我们提到的诸多税收问题都是伴随着国际经济活动而出现的，它们都属于国际税收的范畴。

(2) 从某一国家的角度看，国际税收是一国对纳税人的跨境所得和交易活动课税的法律、法规的总称。例如，中国政府如何对本国居民纳税人（包括企业和个人）从境外取得的所得征税以及如何对外国居民纳税人在中国境内取得的所得征税，这方面的法律、法规就属于中国的国际税收。过去，由于我国这方面的税收法规较少，所以国际税收的教科书很少涉及这类法规，因而在国际税收的概念上，人们也很少提及这一含义。而英、美等发达国家的税法中有大量涉及跨国所得和交易的法律条文，所以在发达国家，“国际税收”一词往往是指一国对跨境所得或交易活动征税的相关税法。例如，美国阿诺德教授（Brian J. Arnold）和麦克英泰尔教授（Michael J. McIntyre）在他们编著的《国际税收基础》一书中就指出：“‘国际税收’一词可谓是用词不当。我们这里为方便起见，所称的国际税收法规其实称为特定国家的所得税法规的国际方面更为恰当”；“一个国家的国际税法有两方面的内容：①对居民个人和居民公司来源于国外的所得征税；②对非居民来源于国内的所得征税”^①。又如，美国的拉金斯教授在其《美国所得税法的国际应用》一书中也指出：“美国的国际税收涉及两类跨境交易，即入境交易（inbound transactions）和出境交易（outbound transactions）。入境交易是指外国人在美国从事的交易或进行的投资；而出境交易是指美国人在国外从事的交易或进行的海外投资。”^② 近年来，我国在跨境交易方面的税收法规日益增多，因此从这一角度来研究中国的国际税收问题也显得越来越重要。从这个意义上说，我们所研究的国际税收，就是中国税法尤其是所得税法的国际方面，即中国对出境交易或入境交易及其带来的所得征税的一系列法律、法规。

上述第一种含义的国际税收可以称为宽口径的国际税收，而第二种含义的国际税收可称为窄口径的国际税收。从目前我国国际税收教材通行的研究角度考虑，本教材中的国际税收概念仍侧重于上述第一种含义，即广义的国际税收；同时，我们也将对第二种含义的国际税收（即中国的国际税收法规）加以特别关注，尽量将这类税收法规写进教材。

另外，我们还需要将国际税收与涉外税收的概念加以区别。在我国，涉外税收一词通常是指专门为本国境内的外国人、外国企业或外商投资企业设置的税种，如我国在1991年开征的外商投资企业和外国企业所得税（该税从2008年废止）、1994年税制改革前的工商统一税和个人所得税均属于我国的涉外税收。尽管涉外税收主要是针对外国纳税人或外资企业，但它仍然属于国家税收的范畴。涉外税收只不过是把国家税收制度中的涉外部分独立出来，单独设立了税种。而国际税收（从某一国家税法的角度来理解）是指一国税法的国际方面，这类法律、法规既可以存在于所谓的涉外税收中，也可以存在于各种非涉外税收中。例如，2008年以前我国内资企业适用的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》中也有如何对中国居民境外所得征税的规定。

① [美] Brian J. Arnold, Micheal J. McIntyre: 《国际税收基础》，张志勇等译，北京，中国税务出版社，2005。

② Ernest R. Larkins, *International Applications of U. S. Income Tax Law*, John Wiley & Sons, Inc. 2004, p. 1.

1.1.2 国际税收的本质

国际税收问题作为开放经济条件下的种种税收现象，其背后隐含的是国与国之间的税收关系，这种国家之间的税收关系是国际税收的本质所在。我国学术界通常将国际税收定义为国家之间的税收关系，就是从国际税收的本质意义来界定国际税收的。国家之间的税收关系主要表现在两个方面。

1. 国与国之间的税收分配关系

国与国之间的税收分配关系涉及对同一课税对象由哪国征税或各征多少税的税收权益划分问题。当一国征税而导致另一国不能征税，或者当一国多征税而造成另一国少征税时，两国之间便会发生税收分配关系。例如，为了避免所得的国际重复征税，纳税人的居住国可以放弃对本国居民国外所得的征税权，而由所得的来源国单独行使征税权；或者居住国让来源国优先行使征税权，然后再在来源国征税的基础上对这笔国外所得按来源国税率低于居住国税率的差额部分进行补征。在这两种情况下，居住国和来源国之间都会发生一定的税收分配关系。又如，为了防止出口国和进口国对同一批国际贸易商品都课征国内商品税，目前国际社会规定：对国际贸易商品统一由进口国课征国内商品税，出口国不征税。这样一来，出口国由于放弃了自己对出口商品的征税权，其税收利益就会受到一定影响，进口国与出口国之间因而也要发生一定的税收分配关系。再如，在跨国公司从事国际避税的情况下，由于跨国公司通常要把公司集团的一部分利润由高税国子公司转移到低税国子公司去实现，所以高税国的所得税税基必然要受到影响，高税国与低税国之间也必然会发生一定的税收分配关系。现实生活中的大量国际税收问题最终都将引发国家之间的税收分配关系，因此后者构成了现代国际税收关系的主要内容。

2. 国与国之间的税收协调关系

征税是一国的主权，一个主权国家有权决定对什么征税、对什么不征税，也有权决定征税额的多少。也就是说，在征税问题上，一国完全可以自行其是，而不必顾及他国的好恶。然而，税收又是国际经济交往和发展的一种障碍：商品课税可以影响国际贸易；所得课税和财产课税可以影响国际投资和国际技术转让等。在一个开放的世界中，国与国之间在经济上相互依赖、相互依存，在这种情况下，各国实际上并不能随意制定自己的税收制度并随意行使自己的征税权，在许多问题上必须考虑本国与其他国家之间的经济关系。这就要求国与国之间在税收制度和税收政策等方面进行一定的协调。

国与国之间的税收协调有两方面的内容：①合作性协调，即有关国家通过谈判就各自的税基、税率、征税规则等达成协议，并根据协议的内容确定对对方国家的商品或纳税人进行征税的制度和办法。国与国之间签订避免双重征税协定实际上就是这种合作性税收协调。②非合作性协调，即一个国家在其他国家竞争压力的驱使下，在其他国家税收制度既定不变的情况下单方面调整自己的税收制度，使本国的税收制度尽量与他国保持一致而形成的一种税收国际协调。由于这种非合作性国际税收协调是在市场竞争的基础上形成的，



所以它实质上属于税收的国际竞争。或者说，国际税收竞争就是国与国之间的非合作性的税收协调。例如在 20 世纪 80 年代中期，西方国家为了防止资本外流和税收外流^①，纷纷降低本国的公司所得税税率，公司所得税税率平均由 50% 降低到目前的 26% 左右。这场大规模的降税浪潮就是国与国之间开展的一种非合作性的税收协调。另外，发展中国家为了吸引外资也竞相给予外国投资者优惠的税收待遇，这实际上也是一种非合作性的税收协调。

1.2 国际税收问题的产生

国际税收问题是伴随着国际经济活动的发展而产生的。无论是商品课税、所得课税还是财产课税，其课征都会对国际经济活动产生一定影响；而国际经济的发展也对税收制度提出了一定的挑战和要求。诸多的国际税收问题都是基于税收制度与国际经济的这种相互关系而出现的。本节将从各类税收制度对国际经济活动的影响入手，从历史发展的角度，分析各类税收的国际税收问题产生的原因。

1.2.1 税收分类

一国课征的税收按课税对象的不同大致可以分为商品课税、所得课税和财产课税三大类。各类税收按一定的标准还可以进一步细分为不同的税种。

▶▶▶ 1. 商品课税的分类

商品课税是对流通中的商品或劳务课征的税收，它的计税依据为商品或劳务的流转额（销售收入或劳务收入），所以通常也称流转税。商品课税的税款一般都要通过提高价格转嫁给消费者和使用者，因而它属于间接税。

商品课税是一个税类的总称，其中包括许多税种。根据课税商品的流通情况，首先可以将商品课税分为两大类：一是对进出境的商品课征的关税；二是对国内流通的商品课征的国内商品税。这两类税收还可以再做进一步的分类。

(1) 关税。关税是指一国政府对进出境（或关境）的商品课征的税收。这种国境关税是现代意义上的关税。在早期，关税还包括国内关卡对地区间流通的过关商品征收的税收（内部关税）。历史上，内部关税与国境关税曾长期并存。直到封建社会末期，新兴的资产阶级为了实现国内贸易自由，极力要求拆除国内关卡，从此各国的国内关税才逐渐被废除。在一般情况下，国境与关境是一致的，但也存在某些特殊情况。比如，一国在境内设立了自由贸易区，这时其关境就要小于国境。

^① 税收外流是指跨国公司通过转让定价手段将应在一国实现的利润转移到税率较低的他国去实现，从而给前者造成所得税收入的流失。



根据商品在国境上的流通方向不同,可将关税分为进口税、出口税和过境税。进口税是对进口商品课征的关税,是目前各国最主要的关税。出口税是对出口商品课征的关税。为了鼓励本国商品出口,目前许多国家已不再课征出口税,但有些发展中国家为了取得财政收入或改善贸易条件,仍对一些稀缺性产品征收出口税(到2013年,我国实际对352种商品征收出口关税)。过境税是对过境商品课征的关税。所谓过境商品,是指在本国口岸停留然后再转运到其他国家的商品,这部分商品虽进入一国的国境,但不进入该国的市场。目前,各国为了发展转口贸易,基本上已不再征收过境税。

(2) 国内商品税。国内商品税是对在国内市场流通的商品(劳务)课征的税收。根据课税的环节和具体对象不同,国内商品税又可分为以下两类:

1) 销售税。销售税的课征着眼于销售商品或提供劳务的营业行为。一个企业只要销售了商品或提供了劳务,就要缴纳销售税,所以销售税也可以称为营业税。由于销售税的课征着眼于销售或营业行为,它的课税范围比较广泛,就商品而言,既可以包括消费品,也可以包括资本品。销售税有多种课征形式:在产制、批发、零售三个环节中选择某一个环节课税的,称为单一阶段销售税;在两个以上环节课税的,称为多阶段销售税。多阶段销售税如果以全部流转额为计税依据,称为周转税;如果以增值额为计税依据,则称为增值税(所谓增值额,是指产品在某一阶段的销售额扣除投入的原材料、中间产品等物耗后的余额,它基本上相当于该阶段所创造的净产值)。

2) 消费税。消费税也属于国内商品税。与销售税不同,它的课征着眼于消费行为,消费者只要购买了应税消费品,就要负担消费税。所以,消费税的课税范围只包括消费品,而且一般只包括几类大宗的消费品,如烟、酒、汽油等。消费税为单一阶段税,课税环节一般为零售环节或产制环节。

2. 所得课税的分类

所得课税是指以所得为课税对象的税收。这里的所得,是指自然人、法人以及其他社会团体在一定时期内由于劳动、经营、投资、把财产供他人使用或转让财产而取得的劳务报酬、利润、资本利得以及其他一切纯收益。由于所得课税的税款一般是由纳税人负担的,不容易向他人转嫁,所以它属于直接税。

所得课税主要包括个人所得税和公司所得税。个人所得税是对自然人取得的各类所得课征的税收。个人所得税制度按照课征方法不同可以分为三大类:一是分类所得税制,即对各类所得分别按不同的税率和方式进行课征,从而形成工薪所得税、利息所得税等个人所得税制的子税种;二是综合所得税制,即对纳税人的所得不加区分,将其所得汇总以后按统一的税率和方式进行征税;三是混合所得税制,即将纳税人的全部应税所得分成若干部分,每一部分可以包括一类或几类所得,各部分分别按不同的税率或方式征税,这实际上是一种有分有合的所得税制度。公司所得税是对法人的各项所得课征的税收。所谓法人,是指依法成立并能独立行使法定权利和承担法定义务的社会组织,如公司、企业等。公司所得税在课征方式上一般都采取综合所得税制的类型,但也有一些国家为了鼓励资本的加速周转和增加新的投资,规定对法人企业实现的资本利得按较低的税率单独课税,人们有时称其为资本利得税。



在所得课税中还有一种被称为预提所得税或预提税的税种。其实，这种所谓的预提税并不是一个独立的税种，而是按预提方式（即由所得支付人在向所得受益人支付所得时为其代扣代缴税款）课征的一种个人所得税或公司所得税。预提税的课税对象一般是股息、利息、特许权使用费等消极投资所得。它的课征可以有两种情况：一是对本国支付人向本国居民支付的所得课征预提税；二是对本国支付人向外国居民（本国的非居民）支付的所得课征预提税。在第一种情况下，所得的受益人一般可以用其负担的预提税税款冲抵按综合所得税制度要求汇总纳税应缴纳的税款。但也有的国家允许本国纳税人自愿选择将其负担的某项所得的本国预提税作为该项所得的最终税负；如果纳税人选择这种做法，那么他就可以不再将该项所得计入应税所得汇总纳税，同时该项所得负担的预提税相应地也不能再用于抵免其汇总纳税时应纳的税款。在第二种情况下，由于预提税是对非本国居民课征的，因而这种预提税负担对于国外的纳税人来说一般就是其在该国的最终税负。不过，外国居民负担的这种预提税一般可以用于抵免其在自己的居住国应缴纳的税款（关于外国税收抵免的问题将在第3章详细介绍）。

▶▶▶ 3. 财产课税的分类

财产课税是对纳税人的财产课征的税收。这种税收可以是对纳税人拥有的财产课税，也可以是对纳税人转移的财产课税。财产课税的计税依据为纳税人拥有的财产价值或纳税人转移的财产价值。

对纳税人拥有的财产课征的税收有两种形式：一是个别财产税，即对纳税人拥有的某些财产分别课税，这类财产税的课税对象一般为纳税人拥有的土地、房屋、机器设备等；二是一般财产税，又称财富税，它是对纳税人的全部财产（少数生活必需品可以免税）减去负债后的价值余额按照统一的税率表进行课征的一种财产税。

对纳税人转移的财产课征的税收也可以分为两大类：一是赠与税，这是对纳税人生前转移的财产进行的课税。例如，美国联邦税法规定，个人在一年之中如果向他人转移财产的价值超过了1.4万美元，则要就超出的部分缴纳赠与税。二是死亡税，这是对纳税人死后转移的财产（即遗产）进行的课税。根据课征方式不同，死亡税又可以分为遗产税和继承税。遗产税是在立遗嘱人死后、遗产分配前对其遗产课征的税收；继承税则是在立遗嘱人死后对其遗产继承人分得的遗产课征的税收。另外，有的国家将赠与税和死亡税合并征收，称为财产转移税，无论纳税人生前还是死后转移财产，只要超过一定的免征额，都要按一个统一的税率表对其转移的财产课税。如美国联邦税法规定，个人在去世前三年内转移的财产价值也要计入其总遗产额中，如果总遗产减去负债、遗属扣除、向慈善机构捐赠和丧葬费后的余额超过了525万美元，则超过的部分就要缴纳遗产税。

1.2.2 税收对国际经济活动的影响

▶▶▶ 1. 商品课税对国际贸易的影响

任何税收在取得财政收入的同时，都会对经济产生一定影响，商品课税也不例外。商