

第一章 国际税收导论



国际税收是国际经济领域的重要方面,它是经济国际化的产物,是国际经济关系发展到一定阶段后出现的一个新的税收范畴。要研究国际税收问题,我们首先必须了解国际税收的产生和发展、国际税收的概念、国际税收的范畴以及国际税收的研究对象和研究内容。学习本章应重点掌握:国际税收的产生和发展阶段、国际税收概念、三种主要税种及其与国际税收的关系、国际税收的研究对象和研究内容,为学习以后章节打好基础。

第一节 国际税收的产生和发展

国际税收既是一个经济范畴,又是一个历史范畴。它不是自国家税收产生以来就有的,而是伴随着国家间经济贸易活动的发展和扩大而产生和发展的。和税收的历史相比,国际税收的历史要短得多,它是国际经济交往发展到一定历史阶段的产物。税收从产生至今,大体经历了从古老的直接税到间接税再到现代直接税收三个阶段。国际税收产生之后,也经历了两个发展阶段,即非规范化阶段和规范化阶段。下面我们沿着这一发展轨迹,从社会经济和税收发展的角度,探讨国际税收的起源和发展。

一、国际税收的史前期

国际税收的史前期是指奴隶社会和封建社会时期,这一时期的主要税种是古老的直接税。在这一时期,由于自然经济的自给自足性和古老直接税计税基础的不流动性,使得国际税收不存在产生的前提条件。

自给自足的自然经济,使得农业成为这一时期的主要生产部门,而农产品的生产不是为了交换而是为了满足生产者本身的需要。这种客观的经济基础,使以农业生产者的收获物为直接课征对象的直接税普遍成为贯穿奴隶社会和封建社会的一个最基本的税种。我国的贡、助、彻和田赋,亚洲其他国家的土地税,欧洲的什一税,都属于对农业收获物的直接税。这种直接税不仅就其起源而言是最古老的,而且连其征税形式也都是最原始、最古老的。这种直接税不是按照农业生产者的真实收入来计量课征的,而是按照农业收获物的某些外部标志,如土地的

亩数、农业劳动力的人口数或农业家庭的户数来计算课征的。而在这些计税的外部标志中,土地亩数总是固定在一个国家领土的疆域以内,而劳动力和农户是附属在土地田亩之上的,不能与土地分离,从而也是相对固定在某个国家领土的疆域之内。古老的直接税的这一基本特征,使它不可能形成跨国的纳税人和跨国的征税对象,从而也就不可能产生国际税收关系。

由于自给自足的自然经济的生产是为了满足自身的需要,因此交换和贸易很少产生,即使产生也是很偶然的,这样就把古老的直接税严格地限制在一国的范围内,因此国际税收关系也不会产生。古老的直接税阶段缺少国际税收产生的前提条件,在此阶段国际税收不可能产生,因此这一阶段常被称为国际税收的史前期。

二、国际税收的萌芽期

国际税收的萌芽期是指资本主义发展初期到第二次世界大战结束这段时期。在这段时期内,由于资本主义的发展,商品交换日益扩大,社会财富表现为庞大的商品堆积。于是以商品流转额为征税对象的间接税,代替了以农业生产者的收获物为征税对象的古老的直接税,成为新兴资本主义国家的主要税类。

由于商品经济的发展,这一时期国家之间的商品交换或经济交往开始增多。对于国家之间的商品交换来说,虽然同一种商品在出口前和出口后会被两个国家政府征收关税和其他交易税,但是由于受交易行为所在地的限制,任何一国政府都只能对发生在本国境内的交易行为征税,不存在征税权利的交叉,不会引起国家之间的税收分配关系。

随着资本主义的进一步发展,资本主义发展的不平衡规律决定了资本主义商品经济在各国发展的不平衡性。工业发展先进的国家提出“贸易自由化”和“门户开放”的政策,而工业发展相对较落后的国家则主张保护本国的经济,并相应地实行保护贸易政策,采取“关税壁垒”和“非关税壁垒”等措施。这种在国际贸易中的贸易自由主义和贸易保护主义之间的争夺产生了贸易战和关税战,这种贸易战和关税战引起了国际贸易中的许多矛盾和冲突。为了求得暂时的妥协,以改善国际商品流通与资本流通,从17世纪前后开始,一些国家就通过协商,订立了双边或多边贸易协定,借以减少这种人为的阻力。19世纪以来,这种国家之间的贸易协定发展得更加普遍。例如,英国在1813年就与各主要国家签订了互惠关税协定。到了20世纪,具有排他性的关税同盟也应运而生。如1948年的“荷、比、卢关税同盟”。又如1948年由23个国家共同发起签署,到后来有103个国家和地区(另有31个国家也履行此协定)参加的“关税和贸易总协定”(简称“关贸总协定”,GATT)。这是一个关税贸易的多边国际协定,它规定和监督全球国际贸易体系中各成员国自愿接受的权利和义务。1994年4月15日,109个国家和地区共同签署协议,成立了一个新的国际贸易机构——世界贸易组织(WTO),自1995年1月起,它正式取代了关贸总协定。此外,另一个国际性组织——欧洲经济共同体于1958年1月1日正式宣告成立(1967年7月发展成为欧洲共同体,于1991年12月发展成为欧洲联盟),其成员国之间在关税及贸易、农业政策及流转税、财产税等方面进行协调,先后达成了一系列协议。毋庸置疑,国际上的这些贸易协定反映了国家之间贸易方面的关系。而协定本身又包含关税等这些间接税的内容,因此,它同时也就涉及了国家之间的税收联系。

但是,这些贸易协定并不包含国家之间的税收分配关系。因为,在间接税阶段足以协调各自国家的关税等税收制度为主要内容的国际税务联系,并不涉及国家之间的税收分配。但是间接税阶段由于国家之间出于自身经济利益所实行的高低不同的税收负担政策必然会涉及国与国之间的利益关系,因此,仍然要通过国际的税务联系进行相互协调。这种国际的税务联系

和相互协调终于打破了古老的直接税阶段的长期闭守状态,它使得各国的国家税收事务和国家税收制度从原来的彼此互不相关发展到彼此经常联系,为下一阶段国际税收的形成作了充分的准备。因此,我们称这一阶段为国际税收的萌芽期。

三、国际税收的形成期

国际税收是在第二次世界大战结束以后,近代直接税阶段形成的。第二次世界大战之后,由于国际贸易发展的需要,各国之间开始征收近代直接税——所得税,并且随着经济的发展和税制的变革,所得税取代了间接税而成为主要资本主义国家的主要税种。

第二次世界大战之后,国际经济交往的内容、范围等不断扩展,生产的国际化、企业的国际化和经济的国际化趋势日益明显。资本输出逐渐代替了商品输出,跨国公司的快速国际化发展,高速而发达的信息交通缩短了国家之间的地理距离,迅速发展的科学技术加强了各国间经济的相互依存。经济活动的国际化必然带来企业或者个人所得的国际化,而所得的国际化又为税收活动的国际化创造了条件和提供了可能。各国出于维护本国税收权益的目的,都要对参与国际经济活动的纳税人的所得和财产征税。这样,这些企业和个人就会被重复征税,由此就引发了国家之间必要的税收协调活动,如重复征税的避免、共同签订协定解决重复征税问题等。因此,在近代直接税阶段,所得税和一般财产税的征税对象所具备的这种跨国家的可能,以及由此而发生的有关国家重叠交叉征税的特点,必然带来国与国之间由于税收管辖权交叉所发生的财权利益矛盾,这才促使以处理这种矛盾而进行的国家之间的税收分配为内容的国际税收得以最终形成。而在古老的直接税和间接税阶段,是不具备这种特点的。

国际税收的产生有两个前提条件:一是收入国际化;二是所得税制度的普遍建立。收入国际化是经济前提,没有收入的国际化,收入就必然被局限于一国政府管辖范围内成为征税对象;所得税制度的普遍建立是国际税收形成的税制前提,没有它就不会引起国家之间对跨国所得重叠交叉征税矛盾的产生,不可能最终成为国际税收。因此,这一阶段被称为国际税收的形成期。

四、国际税收的发展

国际税收从产生到现在比较规范的发展,经历了非规范化发展阶段和规范化发展阶段。下面我们来详细介绍在这两个阶段中国际税收的发展过程。

(一)非规范化阶段

在现代直接税阶段,特别是在国际经济活动中,由于跨国所得的大量形成以及各国广泛开征所得税,国家课税权范围的发展,导致了税收的国际化,使国际税收这一特定的经济范畴在第二次世界大战后开始出现。而国际税收形成后仍有许多问题需要解决,其中一个最直接、最基本也最突出的问题就是各国政府对跨国纳税人的跨国所得重复征税的问题。这个问题如果不能及时解决,国际经济贸易往来以及发展就必然会遇到严重的阻碍,特别是会给缺少资金和技术的发展中国家带来更多的麻烦。国家的课税权是国家政治权力的重要表现,它一般是在国家政治权力所及的范围内行使的,世界上并没有一个具有超越国家政治权力的组织能够对国际的重复征税问题作出强制性规定,任何一个国家也无权强迫对方主权国家作出税收让步。因而,解决问题的方法开始时只能从一个国家的国内税法角度出发,单方面对国际的重复征税问题作出暂时的处理。例如,对跨国纳税人在国外取得的所得的申报,其在国外的已纳税额可以适当地从应纳本国税额中进行税收抵免等方式的处理。



随着国际经济活动交往的加强、纳税人收入的国际化和所得税普遍采用,国际的重复征税问题日趋严重和普遍,能否解决国与国之间的重复征税问题,关系到国家之间的经济贸易活动是否能顺利进行。这时,从单个国家国内税法的角度解决重复征税问题已不能适应经济发展的要求,所以,国家之间开始接触,探讨和研究解决国际重复征税问题的办法,通过谈判和协商,签订非规范性的税收协定或协议,以求得双方或各方的平衡。这种早期的国际税收协议是有关国家处理相互间税收关系问题而自发进行的,属于国际税收的非规范化阶段。例如,1948年由23个国家共同发起签署,截至1994年底,共有128个国家和地区参加的关税和贸易总协定,就为当时许多国家解决彼此之间的重复征税问题提供了有力的解决准则。

但是,这个时期的国际税收协定仍处于国家之间自发地处理税收的阶段。不同国家之间对税收的范围及管辖权的划分等问题的认识还不够充分,以至于各个协定的形式、内容互不相同,协定用语、条文等也不规范。因此,这个时期的国际税收处于非规范化发展阶段。

(二)规范化阶段

随着国际经济往来的不断发展,以及纳税人所得的国际化和所得税的广泛运用,上述单方面的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,国际重复征税问题已经影响到国际经济交往能否顺利进行。为了促进国际经济活动的不断发展,迫切地需要用一个比较完整的规范性的国际税收协调方法来指导各国处理相互间的税收分配关系。因此,20世纪60年代以后出现了普遍被各个国家接受的国际税收协定,即经济合作与发展组织提出的《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》(简称《经合组织范本》)和联合国专家小组提出的《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》(简称《联合国范本》)。这两个范本的出现,为世界上大多数国家提供了国际税收活动的共同规范和准则,基本上起到了国际税收公约的作用,各有关国家在处理相互之间的税收问题时有可参考的标准和依据。

自两个范本发表以来,更多的国家开始签订国际税收协定。这样,国家之间在处理重复征税等国际税收方面的问题时就有了可以参考的标准和准则。据统计,1997年全世界187个国家和地区签订的双边税收协定已经有3500多项,其中近50%是发展中国家与发达国家之间签订的。在发达国家中,美国、英国、日本和德国等国家对外签订的协定最多。

国际税收进入规范化阶段,使得人们对国际税收的认识无论是在深度还是在广度方面都有了历史性的飞跃。规范化的国际税收,使得国家之间的经济贸易进行得更加顺利,重复征税的问题也在人们的努力下变得不再那么尖锐。可以说,国际税收进入规范化阶段,对国际的经济往来和高速发展起到了非常大的促进作用。

第二节 国际税收的概念

第一节关于国际税收起源和发展的探讨告诉我们,国际税收是与国家税收并列的,属于税收的一个分支,并且是在一定的历史条件下产生的。要了解什么是国际税收,我们要严格区分国际税收与国家税收的关系、国际税收和国外税收的关系,需比较国际税收和涉外税收的异同点,进而更深刻地理解国际税收的概念。

一、国际税收的概念

国际税收的理论研究是一个不断深化的过程,当前已成为一个较为完整的体系,从单纯的

对税收管辖及国际重复征税问题的研究发展到对一系列有关国家间税收分配矛盾的探讨,从对一国涉外税收制度的研究发展到对跨国纳税人征税行为的统一协调,从而建立起一门独立于国家税收的新兴税收学科。

国际税收是各国课征税收的国际影响和各国间的税收协调。各国课征税收的国际影响包括各国税收对个人、企业、国家及其各级政府,乃至全球的影响;各国间的税收协调是指各国就各国课征税收的国际影响进行的协调。国际税收的性质是国与国之间的税收协调关系,归根到底是国与国之间的税收分配关系。国际税收随着国际经济交往的经常化而产生,随着国际经济和政治的发展而发展。

国际税收的概念目前有狭义和广义两种。狭义的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或跨国财产共同享有征税权所形成的国家之间的税收分配关系。在狭义的国际税收含义中,要注意两个概念:一是跨国纳税人,二是跨国所得或跨国财产。跨国纳税人,是指在两个或两个以上国家同时负有纳税义务的纳税人;跨国所得和跨国财产,则是指由某一国人所有但来源于或存在于另一国的所得或财产。由此可知,狭义的国际税收仅涉及所得税和财产税,更准确地反映了国际税收的特殊矛盾主体和本质特征:矛盾的主体是两个或两个以上的国家政府及跨国纳税人,本质特征是税收分配关系。

而广义的国际税收是指两个或两个以上国家与从事跨国经济活动的纳税人之间形成的征纳关系,以及由此引发的国家间关于税收利益的分配关系。由于国际税收协调包括关税等商品税的国际协调,所以广义的国际税收概念不仅涉及所得税和财产税,也涉及商品税。本书所采用的是广义的国际税收的概念。广义的国际税收概念包含以下四层含义。

(一) 国际税收不能离开国家而独立存在

税收必须有征税者和缴纳者,而国际税收并没有也不可能有自己的独立于国家税收的特定的征收者和缴纳者,国际税收只能依附于国家税收的征收者和缴纳者。没有各个国家政府对它政权管辖下的缴纳者进行的课征,也就无从产生国家之间的税收分配关系。

(二) 国际税收关系的发生不能离开跨国纳税人这一关键因素

作为分属一个主体的跨国纳税人通常只分别承担某一国的纳税义务,从而这个国家也就不可能由此而发生与其他国家之间的税收关系。只有同一主体的跨国纳税人,在同时承担几个国家的纳税义务的条件下,才有可能引起这几个国家之间的税收分配关系,即国际税收所依附的国家税收中的缴纳者必须是跨国纳税人。

(三) 课税对象具有跨国性

国际税收涉及的课税对象是跨国纳税人取得的跨国所得和拥有的跨国财产,换言之,就是所得来源地或财产所在地与所得或财产所有者的居住国或国籍国不一致。这样,才导致了重复征税问题的产生,最终导致国际税收的形成。

(四) 国际税收是关于国家之间的税收利益分配关系

只有当一个国家对其管辖范围内的跨国纳税人的课税对象进行课税并涉及另一相关国家的财权利益,从而需要协调国家间的税收利益分配关系时才属于国际税收。这种分配关系主要是由有关国家政府通过签订税收协定来处理的,因此国际税收不是一般的国家税收分配关系,而是有关国家之间的税收分配关系。

二、国际税收与相关税收范畴的关系

提起国际税收,人们会很自然地联想到国家税收、外国税收、涉外税收等,甚至会混淆它们

之间的关系,造成对国际税收概念的误解。实际上,无论是在国内还是在外国,都存在一些不同的观点,把国际税收这个范畴与外国税收或外国税制,甚至与涉外税收混为一谈,或者将其与各国税制的某些特定部分完全等同起来,从而忽视了国际税收分配管辖与国家税收分配关系以及国际税收关系间的严格区分。这在一定程度上模糊了国际税收的概念以及国际税收这一范畴在本质上的规定性。国际税收作为一个相对独立的税收领域,有着不同于其他税收范畴的特殊性。因此,分析国际税收与其他税收范畴的关系,有助于了解国际税收的基本特征,更加准确地理解国际税收的概念。

(一) 国际税收与国家税收

国际税收和国家税收之间既有联系又有区别,区分两者之间的关系有利于我们更好地把握国际税收的概念。

1. 国际税收与国家税收的联系

国际税收和国家税收之间的联系是:一方面,国际税收是以国家税收为基础的,国际税收不可能脱离国家税收而独立存在。没有各国的税收制度,各国政府的税收管辖权以及税收利益就不会发生直接冲突,也就不会产生国际税收问题。另一方面,由于经济国际化和各国所得税制度的发展,各国政府不可避免地要面对国际税收问题,为了更好地处理与其他国家之间的税收分配关系,要求各国政府在制定本国制度时应遵循国际税收准则、规范或惯例。

2. 国际税收与国家税收的区别

国际税收和国家税收的区别主要有以下几个方面:

(1)二者反映的关系不同。国家税收反映的是一国与其纳税人之间的税收分配关系,而国际税收反映的则是不同国家之间的财权分配关系。

(2)二者的课税对象不同。国家税收的课税对象主要是国内所得、商品流转额和财产收入,而国际税收的课税对象主要是跨国性收入和国际商品流转额。

(3)二者是否具有强制性不同。国家税收是以国家政治权力为依托,强制性征税,其强制性、固定性、无偿性更为鲜明,而国际税收则不具有强制性。

(4)二者的利益协调方式不同。国家税收中各方的利益协调以国家强制性规定为协调、管理依据,而国际税收中国家间的税收征收分配或协调关系则往往通过双边协定方式加以解决,其原则是平等互惠。

(二) 国际税收与外国税收

在谈到外国税收的时候,很多人会认为外国税收就是国际税收,实际上,外国税收是相对于本国税收(或者国内税收)而言的。如果从本国的角度看,凡是其他国家的税收都是外国税收;从外国的角度看,本国的税收相对于该国而言,就是该国的外国税收。外国税收所体现的税收关系是一国政府同其管辖范围内的纳税人之间的征纳关系,其中既包括国内纳税人,也包括跨国纳税人。而后一种纳税人,即跨国纳税人,则属于一国政府的涉外税收部分。涉外税收虽然是国际税收研究内容所涉及的一部分内容,但是它的内容不包括研究国家之间的税收分配关系。明确国内税收与国际税收的关系,会促使人们去注意研究各个国家的税收法律、法规及其发展的新变化和新动向,以利于在国际经济交往和国际税收协定的谈判中做到准备充分,处于主动地位。因此,国际税收固然有其自身的优点和内容,但并不能脱离国内税收而单独存在。所以,研究外国税收对于本国的税收法规、各国间税收协定的签订以及更好地促进国际税收的发展有很大的作用。

(三) 国际税收与涉外税收

涉外税收和国际税收是税收领域的两个基本学科,但是在理论上,人们对涉外税收和国际税收之间关系的认识和理解却很容易将两者混淆,认为涉外税收就是国际税收,其实两者之间是有区别的。

涉外税收反映的是以国家为一方主体和以涉外纳税人为另一方主体所形成的税收征纳关系。这一定义说明涉外税收反映的是税收征纳关系,不反映相关国家之间的税收分配关系,而涉及的涉外纳税人则必须是在一国税收主权管辖范围内的纳税人。由于各国采用的税收管辖权标准不同,因此涉外纳税人既可能是在一国境内的外国人和外国居民,也可能是本国人和本国居民。由此分析可以看出,国际税收和涉外税收的联系主要体现在涉外税收是国际税收关系形成的基础,而国际税收既是各国涉外税收在国际关系上的反映,又是各国涉外税收的延伸和扩展。

但是,国际税收并不是涉外税收,简单地将涉外税收归属于国际税收也是不正确的。国际税收和涉外税收有着严格的区别。

第一,涉外税收属于国家税收的范畴,它并不属于国际税收的范畴。

第二,涉外税收的征税凭借的是国家政治权力,而对国际税收而言,则不存在一种超国家的政治权力,也不存在一部对世界各国都有约束力的国际税法。因此,国际税收在规范国家之间税收分配关系的过程中,依据的只能是那些对当事国具有约束力的双边或多边“条约法”以及一些国际惯例和判例。

第三,从载体的方面看,涉外税收体现为一国具体的涉外税收制度,而国际税收则体现为国际惯例和税收协定等法律规范。

第四,从职能方面来看,涉外税收的职能主要表现为聚财和调控职能,而国际税收的职能则主要表现为调整并规范国家之间的税收分配关系,即协调职能。

第三节 主要税种概述

所得税、财产税和商品税是当今世界各国征收的三大主要税种,这三种税的征收都可能跨越国界,造成国际重复征税的问题,因而都涉及国际税收关系。因此,有必要对这三个主要税种作简单介绍。

一、所得税

所得税,就是以纳税人的所得为课税对象的税收。这一课税体系主要包括个人所得税、公司所得税和社会保障税。

在各类税中,所得税制属于比较复杂的类型,在税收中所占比重也比较大,各国对跨国纳税人的跨国收入或所得进行征税所使用的税种以及涉及的具体征税对象范围是有差异的,而且比较复杂。

(一) 所得税制度的类型

各国实行的所得税制度按其课征方法的不同可以分为三类:分类所得税制度、综合所得税制度和分类综合所得税制度。

1. 分类所得税制度

分类所得税制度,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。分类所得税制度一般采用源泉课征法,课征简便,节省征收费用。例如,我国的香港特别行政区按照所得的类型分别设置四种所得税,即利息税、利润税、薪金税和财产收益税,并分别按照不同的征收方法和不同的税率征税。

分类所得税制的理论依据在于,不同性质的所得项目应适用不同的税率,分别承担轻重不同的税负。劳务所得(如工资薪金)要付出辛勤的劳动,所以应该课征较轻的所得税;投资所得(如股息、利息、红利等)是凭借其所拥有的财产而获得的,付出的辛苦较少,因此应课征相对劳务所得较重的所得税。分类所得税始创于英国,但现在实行纯粹分类所得税的国家已经很少了。

2. 综合所得税制度

综合所得税制度,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。综合所得税制度课税的范围广,能体现按纳税能力课税的原则。但这种制度的课税手续比较繁琐,征收费用比较多,对征管的要求也比较高。

综合所得税制度的理论依据在于,既然所得税是一种对人税,计税依据就应该是人的总体负担能力,因此必须综合纳税人全年的各种所得,减除各项法定的宽免和扣除额后,按统一的累进税率征税。目前,综合所得税制度已经被很多国家所接受,体现着当代所得税课征制度的一个重要发展方向。大多数实行综合所得税制度的国家,特别是经济发达国家,除一般所得税外,还征收社会保障税,或者称之为薪给税。这种税实质上是一种社会保障基金筹集形式,并非真正意义上的税收。该税一般在政府预算之外建立特别预算,专收专支,其税额多由雇主和雇员按比例分摊,支出主要用于退休金、救济金、医疗保险、失业保险和职工培训等。

3. 分类综合所得税制度

分类综合所得税制度,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和方式征税,这实际上是一种分类和综合所得税制度的综合使用。这类所得税的征收办法,是对纳税人的各项所得,先以分类所得税制度的源泉课征法按一定的比例税率征收,然后在纳税年度结束时,汇总纳税人全年各类所得额,减去法定扣除项目后,得出其该年度的综合应税所得,再乘以应税所得所适用的累进税率,计算综合应纳税款。分类课征阶段已纳税款可以冲抵综合应纳税款,年度汇总后多退少补。

分类综合所得税制度是当今世界上广泛实行的一种所得课税制度,它反映了综合所得税和分类所得税的趋同态势。这种税收制度的主要优点在于:一方面,这种税制坚持了按纳税能力课税的原则,对纳税人不同来源的收入实行综合计算征收;另一方面,该税制又对不同性质的收入实行区别对待,对所列举的特定收入项目按特定方法和税率征收税收。

(二) 所得税的课税对象

所得税的课税对象,即为纳税人所得。各国在税收理论和实践中对于所得含义的理解和对所得范围的确定都有所不同。

1. 所得的概念

自18世纪末所得税制度产生以来,各国经济学家对所得的概念在理论上有过不同的解释,其中最主要的是“纯资产增加说”和“所得源泉说”。

“纯资产增加说”认为所得是纳税人在一定期间资产增加额减去同一时期内的资产减少额的余额。按这种观点,纳税人在一定时期内任何原因造成的所持资产的净增额都应列入应税所得的范围,它不但包括经常性、连续性所得,也包括临时、偶然的一次性所得。

“所得源泉说”则认为所得的发生应具备循环性和反复性的特点。依据这种观点,应税所得应是有连续来源的收入(如工资、薪金、经营利润、股息、利息、租金等)扣除相应费用后的纯收入,不应包括销售资产的所得、继承所得等一次性所得。

由此可以看出,采用“净资产增加额”为所得课税对象的国家对所得征税的范围要远大于采用“所得源泉说”的国家。

世界各国在确定所得税的征税客体时,根据本国的政治、经济和社会状况,按照本国的财政经济政策建立各自的所得税法理论。

2. 应税所得的基本分类

目前各国税法中规定的应税所得可以归纳为以下五类:经营所得、劳务所得、投资所得、财产所得和其他所得。

(1)经营所得即营业利润,是指个人或公司从事工业、农业、建筑业、服务业等一切生产性或非生产性经营活动所取得的纯收益。按照各国税法的规定,确定纳税人的某项所得是否为经营所得,其依据在于纳税人取得该项所得的经济活动是否为其主要经济活动。例如,一家证券公司从事证券投资活动所获得的股息、利息等收益属于经营所得,而一家服务业公司因其所持股权、债权而获得的股息、利息等则不属于其经营所得。

(2)劳务所得是指个人从事劳务活动所取得的报酬。劳务所得通常分为独立劳务所得和非独立劳务所得。独立劳务所得是指自由职业者从事专业性劳务所取得的报酬,如独立从事的设计、咨询、法律、文教、艺术、体育等活动取得的劳务报酬。非独立劳务所得是指因雇佣关系所取得的工资、退休金、年金等。

(3)投资所得是指个人或公司通过直接投资或间接投资所取得的股息、红利、利息、特许权使用费等项收益。股息、红利是由于股权而取得的所得,利息是由各种债权取得的所得,包括存款利息、贷款利息、各种债券利息,以及因垫付款、延期付款所取得的利息。特许权使用费是由于专利权、商标权、著作权等提供给别人使用而收取的作为报酬的各种款项。

(4)财产所得是指纳税人凭借拥有的财产或通过销售财产所获取的收益。财产所得又分为两类:一类是不动产(如土地、房屋等)和有形动产(如机器设备、船舶、飞机等)的出租收益。另一类是指在各种动产和不动产的转让过程中所产生的溢价收益,这类所得就是通常所说的资本利得。

(5)其他所得是指除以上主要应税所得之外的保险赔偿金、奖学金、博彩收入等所得。一些国家将遗产继承所得、财产赠与所得列为应税所得。本书在以后章节中将重点讲述对遗产继承所得、财产赠与所得的征税情况。

(三)所得税的纳税人

所得税的纳税人主要有两类:一类是个人,即自然人;另一类是公司和其他团体。公司是指任何法人或在税收上被视同法人的实体。法人是指根据国家有关法律组建的能够独立承担法律责任的组织或者实体,其中最重要的法人形式是股份有限公司。非法人实体是指对外不能独立承担法律责任的组织或者实体,如社团、协会、股份无限公司、合伙组织、信托组织等。

各国所得税税法关于纳税人的规定,在将法人和个人作为独立的纳税实体方面是一致的,但在非法人团体是否作为独立纳税实体方面则有所不同。

1. 分类所得税制度下关于纳税人的规定

实行分类所得税制的国家或地区,因其所得税税种是按照不同类型的所得设置的,其着眼点是所得发生的事实,一切经济实体以及个人只要发生了某类所得,就应该按相应税种的规定

进行纳税。所以,这些国家或地区在税法上对经济实体一般不作区分,即无论是否具有法人地位的经济实体都应是相应税种的纳税人。

2. 综合所得税制度下关于纳税人的规定

实行综合所得税制的国家,一般根据纳税人的性质对公司和个人分别设置公司所得税和个人所得税。这些国家在有关税法中关于公司纳税人的规定一般分为两种类型:

第一种类型是将公司纳税人限定在具有法人地位的经济实体范围内,如股份有限公司等,而社团、合伙组织、信托等其他团体不能作为独立的纳税实体看待。这类非法人团体的所得必须分别归属于所有人、合伙人或信托受益人名下,分别按照个人所得税或公司所得税的有关规定纳税。目前,世界上大多数国家都采用这一办法。

第二种类型是不区分各种经济组织的法律地位,在税收上都把它们作为独立的纳税实体看待。这些国家所得税法规定的纳税人不仅包括具有法人地位的经济实体,也包括不具有法人地位的经济组织或实体(注意,这时税法上所指的法人与民法上所指的法人是不一致的)。

(四)所得税与国际税收

所得税是一种对人税,课税对象与其所有者直接相联系。当一国纳税人在境外取得所得时,这种跨国所得也要被纳入该国所得税的征税范围。这样,该国的所得税征收权就超出了国境,国家之间的征税权发生交叉重叠的现象,从而导致国与国之间所得税重复征税以及所得税收入国际分配问题的产生,这一问题的产生是由所得课税的性质决定的。所得课税国际税收问题的产生不仅与所得课税的性质有关,而且与跨国所得的出现也是分不开的。跨国投资带来所得的国际化是所得课税国际税收问题产生的现实经济条件,没有所得的国际化,各国只对来源于本国境内的所得课税,国家之间也就不会发生所得税的国际税收问题。由于跨国投资尤其是跨国直接投资发展非常迅速,跨国投资所得日益增多,跨国公司的国际重复征税问题就变得越来越突出,为了消除跨国投资的税收障碍,一些国家开始在本国的税法中加进单方面消除所得重复征税的措施条款。例如,瑞士率先在国内税法中规定对本国居民的境外机构和不动产所得免税;美国 and 英国从 1918 年开始使用抵免法单方面消除对本国居民国外所得的双重征税。另外,一些国家也开始寻求通过签订避免双重征税协定的办法来解决所得的国际重复征税问题,最有代表性的协定活动是 1922 年联合国的前身——国际联盟组织了一个专家工作组专门研究如何避免和消除所得和财产的国际重复征税问题,这项活动充分体现了国际社会对所得重复征税问题的高度重视,并且首开国际组织致力于解决重复征税问题的先河。

跨国公司的发展不仅加剧了所得国际重复征税问题,而且也带来了国际避税的问题。跨国公司在海外许多国家设有关联的分支机构和附属公司,它们可以利用转移定价等手段把利润转移到低税国去实现,以避免高税国的征税。这种情况严重影响了高税国的税收利益,并导致一些国家通过立法的形式限制跨国公司的避税行为。关于这一点,我们在以后章节会详细介绍。

二、财产税

财产税是以一定的财产额为对象,向拥有或转让财产的纳税人课征的税收。在各国的税收体系中,财产税一般是地方政府财政收入的主要来源。世界上许多国家征收财产税,以其作为所得税和商品税的补充。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。

(一) 财产的分类

一般来说,财产可以分为不动产和动产,动产又可以分为有形动产和无形动产。不动产通常是指土地、房屋等。有形动产一般包括有形收益财产和有形消费财产,前者如营业设备、商品存货等,后者如汽车等耐用消费品,有形动产还包括一些具有收藏价值的财产,如古玩、珍宝、金银等;无形动产主要是指具有价值并可据此取得收益的各种无形资产,如专有技术、专利权、股票、债券、银行存款、应收账款等。

(二) 财产税的类型

财产税可以按以下方法进行分类。

1. 以课税范围为标准,可将财产税分为一般财产税和特别财产税

一般财产税是就纳税人所有的一切财产综合课税。特别财产税则是就纳税人所有的某一类或某几类财产,如土地、房屋等单独或分别征税。

2. 以课税对象为标准,可将财产税分为静态财产税和动态财产税

静态财产税是就一定时点的财产占有额,以其数量和价值进行课税,既包括一般财产税,也包括特别财产税。动态财产税是就财产所有权的转移进行课税,主要指遗产税和赠与税。由于遗产税和赠与税经常是针对纳税人转移的全部财产价值征税,因此应该被归入广义的一般财产税的范围之内。

具体而言,对纳税人转移的财产课征的税收可以分为两大类:一是赠与税,这是对纳税人生前转移的财产进行的课税;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。根据课税方式的不同,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部分进行课征的税收。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对其转移的财产进行征税。

(三) 财产税与国际税收

一般而言,国际税收涉及的财产税的征税对象是跨国财产价值。所谓跨国财产价值,是指跨国纳税人的全部财产在货币形式上的综合表现。跨国财产价值又可分为跨国静态财产价值和跨国动态财产价值。

所谓跨国静态财产价值,是指跨国纳税人在一定时期处于相对静止状态的各项跨国财产价值的总和。对跨国静态财产价值进行课税所适用的税种,依照自然人和法人的不同而有所不同。对跨国自然人有财富税、一般财产税和富裕税;对跨国法人一般适用一般财产税和资本税。

所谓跨国动态财产价值,是指一般财产税类中的因无偿转移而发生所有权变化的那部分跨国财产价值。例如,被继承人死亡,由遗嘱执行人或遗产管理人将被继承人所遗留的一般财产按照遗嘱分别转移归有关继承人所有,以及赠与人在生前将跨国一般财产馈赠给受赠人等等。跨国动态财产价值征税时所适用的税种有遗产税、继承税和赠与税等,具体的征税方法和有关税法规定,各国并不相同。

财产税是对人税,纳税人一般要就其在境内和境外拥有的财产一并向本国(居住国)政府纳税,而一国政府对在本国境内的一切财产包括外国人拥有的财产拥有征税权,因此财产的所在地和纳税人的居住地并不一定在同一国家。这样,财产与所得一样也存在着国际重复征税问题。财产课税在西方国家是一个古老的税种,在经济发展初期,国家能够据以课税的对象主

要是房屋、土地等私人财产,所以当时这些国家的主体税种一直是财产税。不过,由于早期西方国家的国际投资十分有限,财产的跨国拥有问题并不普遍,因而财产的国际重复征税问题并没有引起国际社会的重视。但从 19 世纪中后期开始,资本主义国家之间的国际投资日益增多,财产国际化引发的财产国际重复征税问题也开始受到重视。1872 年,英国和瑞士签订了世界上第一个关于避免两国对遗产重复征收继承税的税收协定。此后,财产课税的国际协调与所得课税的国际协调一同成为国际社会避免双重征税的重要任务。

三、商品税

商品课税起源很早,早在古希腊、古印度等国就有盐税的课征。当代的商品课税在税制结构中占有重要地位,发展中国家基本上采用以商品税为主体税种的税制模型。所谓商品税,就是指以商品和劳务的流转额为课税对象的税收。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),因此有时也称为流转税。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,因而它属于间接税。

(一)商品税的税基

商品税的税基可以分为以下两种类型:

1. 按照商品流转过程中的新增价值课征税收,即增值税

以增值额为课税对象相对于以收入总额为课税对象而言,税基缩小,计税和征管难度比较大,但在多环节征税情况下可减少或消除重复征税,有利于平衡企业间的税收负担,稳定税收收入。

2. 按照商品的销售收入总额课征税收

各国实行的营业税、消费税、关税等,基本上都属于这种类型。这种类型的税基较大,由于不涉及扣除额的核算,计税和征管难度比增值税小,但在多环节征税情况下,会引起重复征税,不利于企业间的税负平衡。

(二)商品税的计税依据

从计税依据的角度,商品课税可以分为从量税和从价税两种类型。

1. 从量税

它是以商品或劳务数量为计税标准,按一定的单位来计算应纳税额,如重量、容积和体积。从量税课征比较简单,但是由于税款与商品价格脱钩,当物价上涨时税收不能相应增加,财政收入缺乏保证,因此从量税这种计税办法不能被广泛地推行。

2. 从价税

当今各国所实行的商品税一般都是采用从价税为计税依据。从价税是以商品或劳务的交易额为计税标准来计算应纳税额,交易额由计税价格乘上计税数量得到。由于以商品或劳务价格为依据,商品价格的变化会影响到税额的变化,因此各国广泛使用从价税来对商品进行征税。

(三)商品税的课税范围

商品税的课税范围可以分为以下三类:

(1)就全部商品和劳务课税,即除了全部消费品外,也将资本品以及交通运输等一些劳务纳入商品课税的范围。实行普遍征税有利于扩大商品税的税基,平衡消费品和资本品的税负,但不利于鼓励投资。

(2)就全部消费品课税,资本品则被排斥在课税范围之外。这种税收政策有利于促进资本品的生产,有利于刺激投资。

(3)选择部分消费品课税,如只对烟、酒、小汽车等一些特定的消费品课税。这种做法主要是为了发挥税收的调节作用,体现政府的某些特殊政策意图,选择的课税对象一般是奢侈品、生产外部效应的商品、某些有损社会公益的商品等。

(四)商品税的类型

根据商品税税基、课税范围等基本要素的不同组合,大致可以将商品税划分为周转税、销售税、增值税和消费税四种主要类型。

(1)周转税,即在商品的生产、批发、零售或劳务提供的每一个周转环节对商品销售收入总额或提供劳务的营业收入总额进行征税。周转税作为传统的商品税,曾经是最重要的商品税形式,但在实践中由于其具有无法克服的局限性,逐渐被销售税和增值税所代替。

(2)销售税是选择商品生产、批发、零售的某一环节,对商品销售收入全额进行征税。销售税与周转税比较,最明显的特点是把多环节征税改为单环节征税,可以在很大程度上减轻重复征税的问题。但这种做法将商品税的税收负担集中在一个流通环节,不利于企业间的税负平衡。

(3)增值税是在商品生产、批发、零售和劳务提供的每一个环节,对销售商品或提供劳务所产生的增值额进行征税。

(4)消费税是选择少数商品在生产或零售环节,对商品销售收入总额进行课税。

(五)商品税制模式

目前,世界上绝大多数国家都征收两种或两种以上的商品税,由于各国在商品税组合的选择上有所不同,所以就形成了不同的商品税制模式:周转税制模式、销售税和消费税结合模式、增值税和消费税结合模式。

实行周转税制模式的国家,商品税一般仅选择周转税一种类型,以达到取得财政收入和调节经济的目的。目前,由于周转税所带来的重复征税等问题非常严重,发达国家都已经废弃了这种模式。但周转税具有征管方便、征税普遍的优点,仍有少数经济相对落后、税收管理基础较差的国家实行周转税制。我国曾经实行的工商统一税制就是典型的周转税制。

实行销售税和消费税结合的国家,商品税一般选择销售税和消费税两种类型。销售税作为一般商品税在生产、批发或零售环节对各种商品就其销售总额普遍征税,以单一税率为主。消费税作为选择性商品税,在生产或零售环节选择少数商品进行征税,一般实行差别比例税率,主要发挥商品税的调节功能。美国是典型的实行销售税和消费税结合模式的国家。

实行增值税和消费税结合的国家,商品税一般选择增值税和消费税两种类型。增值税作为一般商品税在生产、批发、零售各个环节对各种商品就其增值额普遍进行征税,税率差别一般不大,以体现税收中性。消费税作为选择性商品税,在生产或零售环节选择少数商品进行征税。欧盟成员国基本上采用的是增值税和消费税结合的商品税制模式。

另外,对于劳务收入的课税,有的国家采取对劳务收入与销售商品收入适用同一税种的做法,有的国家则针对劳务收入另外设立营业税等税种。在行使周转税和增值税时,商品和劳务同一税种的情况更为普遍。例如,欧盟成员国的增值税就是对商品和劳务普遍征收的,但我国“营改增”前主要是以营业税这一税种对劳务收入进行课税,“营改增”后则是以增值税这一税种对劳务收入进行课税。

(六)商品税与国际税收

对于跨国商品课税是否会产生国际重复征税问题,而且商品课税的国际协调是否直接或间接影响到国家之间的税收利益分配,目前国内学术界存在很大分歧。一种比较有影响的观

点是:商品税的课税对象是商品流转额,并与商品交易行为密切相关。每次商品交易以买者为起点,卖者为终点,交易活动只能发生在一国国内,因此商品税的课税对象具有明显的地域性。即使发生出口这样的跨国商品交易,由于一国政府只能对本国境内的商品流转额征税,对超出本国境的商品流转额是无权征税的,因此不可能发生对同一纳税人的同一笔商品流转额的国际重复征税情况,也就不会涉及国家之间的税收利益的分配关系。本书所采用的是另外一种观点,即跨国商品课税是会产生国际重复征税问题的。因为对跨国商品交易而言,不同国家政府对不同纳税人的同一课税对象(商品进出口额)的课税会产生重复征税问题。各国政府对商品课税可以采用原产地征税原则,也可以采用消费地征税原则。假定 A 国实行原产地征税原则,而 B 国实行消费地征税原则,若 A 国向 B 国出口一批商品,则两国都将对此笔交易额征税,因此就产生了商品课税的国际重复征税问题。

对跨国商品课税不仅会产生国际重复征税问题,而且商品课税的国际协调也会直接影响到国家之间的税收利益分配。在经济高度全球化的今天,各国相互竞争、相互依赖。广大发展中国家急需大量资金、先进的技术和设备,依靠出口大量初级产品与外国交换自己所需的东西,而发达国家要出口过剩的产品,以换取原材料和矿藏等稀缺原料。但是由于各国实行不同的流转课税制度,各国商品税赋有轻有重,并不相同,阻碍了国际商品、资本、技术等经济要素的自由流动。这样各国都会从各自的经济利益出发,提出减让关税和协调流转税制度等要求。这种对国际流转课税制度的协调,不仅影响到国家与从事国际经济活动的纳税人之间的税收征纳关系,而且会进一步影响到国家与国家之间税收利益的分配关系。第二次世界大战以后随着国际贸易环境的巨大变化,国际的生产要素和商品流动得到极大发展,各国国内商品税的不协调对国际经济活动影响的问题日益暴露出来,并逐渐成为国际性问题。商品税的国际协调从双边协调阶段发展到区域性多边协调阶段,经过多年的努力发展到世界性多边协调阶段,主要通过了世界贸易组织的《关税与贸易总协定》。由此可以看出,商品课税也是国际税收的重要内容之一。

第四节 国际税收的研究对象和范围

一、国际税收的研究对象

随着经济全球化的发展,国际税收在经济发展中起到了非常大的作用。从国际税收政策在全球经济中所起的作用看,国际税收的功能主要包括三个方面:一是收入功能,即保障主权国家的税收收入;二是效率功能,国际税收不应成为开放型市场经济行为的障碍,也就是说,国际税制应该具有财政中性,并使时期扭曲性最小化;三是协调功能,包括协调国家之间的税收分配关系和国际税务的管理。

由于国际税收是国家之间的一种税收分配关系,我们可以认为国际税收的研究对象是:各国为处理同其他国家之间的税收分配关系所采取的单边、双边和多边措施,以及由此形成的各国政府处理同其他国家政府之间税收分配关系的国际准则和规范。国际税收的研究对象包括三个层次:一是国家之间的税收分配关系及其税收协调;二是各国政府之间处理税收分配关系过程中形成的国际准则和规范;三是各国在其管辖权范围内对跨国人员的所得、财产和商品的征税关系。本书主要从这一角度对国际税收的研究对象作详细介绍。

（一）国家之间的税收分配关系及其税收协调

国际税收自产生以来,在研究内容上就围绕着国家间的税收分配关系这个本质在不断地发展和延伸。在经济交往中,国家之间会发生税收利益的矛盾,而这种矛盾或分配关系主要由国家之间的税收协调来处理。例如:为了避免对跨国投资所得的国际重复征税,投资者的居住国放弃对本国居民国外投资所得的征税权,而由所得来源国单独对其征税。另外,在现代国际经济活动中,跨国公司的子公司和分支机构分布在众多国家,它们可以利用转移定价方法在国与国之间转移利润,以达到避税或其他经济管理的目的,而这在客观上也会造成国与国之间发生税收利益的分配关系。由于国与国之间税收分配关系涉及相关国家的切身利益,而且它在现代国际经济生活中普遍存在,所以国家之间的税收分配关系及其税收协调就构成了现代国际税收的研究对象之一。

（二）各国政府之间在处理税收分配关系过程中形成的国际准则和规范

第二次世界大战以前,国际上在协调各国对跨国所得和跨国财产征税方面还没有一个被大多数国家所接受的准则和规范。不同的国际税收协定解决双重征税问题的办法并不完全一样,有些协定的内容甚至相互抵触,从而造成国家间的税收分配关系很不规范。1963年和1979年,经济合作与发展组织以及联合国分别公布了避免双重征税协定的范本,这两个范本为世界上许多国家解决双重征税问题提供了依据、准则和规范。

（三）各国在其管辖权范围内对跨国人员所得、财产和商品的征税关系

国际税收利益分配关系不仅仅体现在国与国之间的税收关系协调活动中,同时也体现在各国在其管辖权范围内对跨国人员所得、财产和商品的征税关系中。由于各国的税收管辖权界定的不同,对于跨国人员的所得、财产和商品的征税就产生了重复征税的问题,由此也产生了各国间的税收协调活动,最终形成了国际税收。各国政府在对跨国纳税人的征税过程中形成的税收法律制度既是国际税收惯例、准则和国际性规范产生的基础,也是这些惯例、准则、规范等得以实施的保证。例如,国与国之间签订的税收协定是对缔约国税收管辖权的规范,同时也必然会影响到缔约国同有关跨国纳税人之间的征纳关系,缔约国必须相应调整本国税法以保证国际税收协定的实施。因此,国际税收还要客观、全面地研究各国在其管辖权范围内对跨国人员的所得、财产和商品的征税制度和准则。各国间税收制度和准则的矛盾冲突,其协调解决的根本也在于各国间的税收分配关系。因此,根据本国国情确定的税收管辖权方面的制度和准则,也是国际税收的研究对象之一。

二、国际税收的研究范围

狭义的国际税收学的研究范围主要是基于关于避免对所得、资本、遗产、继承和赠与等直接税的双重征税的双边协定内容涉及的范围。

广义的国际税收学的研究范围要广一些。

1. 税种方面

我国目前狭义的国际税收学的研究范围主要是在所得税和营业财产税上,而对商品和营业财产之外的其他财产征税的国际影响和协调问题研究很少。广义的国际税收学的研究范围包括会产生国际影响、需要国际协调的所有税种,实际上涵盖了所得税、商品税和财产税三大类。

2. 国际税收准则和规范方面

我国目前狭义的国际税收学研究的国际税收协定主要是关于对所得和资本(财产)避免双

重征税的协定及有关所得和资本(财产)的协定。广义的国际税收学研究的国际税收协定范围,除了关于对所得和资本(财产)避免双重征税的协定,对遗产、继承和赠与避免双重征税的协定外,还包括一切含有涉及国际税收问题条款和内容的国际规范。

三、国际税收的研究内容

国际税收的研究内容包括国际税收问题及其影响和处理国际税收问题的原则及其具体制度准则和规范两大方面。

(一)国际税收问题及其影响

1. 税收管辖权的冲突

国际税收问题与各国实行不同税收管辖权有直接的关系,各国不同的税收管辖权外延及其内涵的冲突,导致许多国际税收问题的产生。国际税收要研究税收管辖权的建立原则、不同的税收管辖权外延及其内涵的冲突,以及由此导致的国际税收问题和影响。

2. 国际重复征税及其影响

国际税收的一个重要问题是国际重复征税。研究国际重复征税的产生、类型及其影响等问题,是研究国际税收的一项重要内容,是研究如何解决国际重复征税问题的基础。

3. 国际避税和逃税及其影响

国际税收的另一个重要问题是国际避税和逃税。研究国际避税和逃税的方式、方法及其影响等问题,是研究国际税收的另一项重要内容,是研究如何解决国际避税和逃税问题的基础。

4. 国际节税及其影响

国际节税属于正常的纳税行为,不影响有关国家的预期税收收入,但对有关国家其他方面的影响和对纳税人行为的影响,也应成为广义国际税收的一项研究内容。

5. 国际税负转嫁及其影响

国际税负转嫁问题及其影响早已为许多财政学者所关注,从研究商品税的国际税收问题开始,实际上已经开始了国际税负转嫁问题的研究,比如大卫·李嘉图。国际税负转嫁及其影响是广义国际税收的一项研究内容。

6. 国际税收的发展趋势

过去和现在的国际税收问题及其影响,是国际税收的研究内容,将来可能出现的国际税收问题及其可能产生的影响,也是国际税收学的一项研究内容。

(二)处理国际税收问题的原则及其具体制度、准则和规范

1. 国际税收一般规范

国际税收的产生,与各国对其管辖权下跨国流动的人员、资本和货物的征税有密切的联系,没有各国对其管辖权下跨国流动的人员、资本和货物的征税,就没有国际税收。所以,需要建立各国对其管辖权下跨国流动的人员、资本和货物征税的一般规范,也就是人们所说的国际税收原则。国际税收要研究的又一项内容,是国际税收原则。

2. 各国处理国际税收问题的单边制度和准则

国际税收与各国对其管辖权下跨国流动的人员、货物和资本的征税制度和准则是密切相关的。无论是与其他国家缔结双边税收协定的国家,还是与其他国家没有缔结过双边税收协定的国家,都有处理与其他国家之间国际税收问题的单边制度和准则,比如单边免除国际双重征税的措施等,特别是那些与任何国家都没有缔结过税收协定的国家。这些处理国际税收问题的单边制度和准则,也是国际税收的研究内容。

3. 双边处理国际税收问题的准则和规范

目前多数国家处理与其他国家之间关于所得税、财产税、遗产税、继承税与赠与税的国际税收问题,是按照双边税收协定规定的程序和方法进行的。国际税收研究的一项重要内容,是目前双边处理国际税收问题,包括重复征税、重复征税的免除和避免、国际避税和逃税、反国际避税和逃税等问题的准则和规范,主要是双边协定。

4. 区域国家或区域性国际组织成员方间处理国际税收问题的多边税收协调制度和准则

区域国家或区域性国际组织成员方间处理国际税收问题的多边税收协调,比如挪威的纳维亚国家关于税务行政协助的北欧协定,欧盟国家的增值税、消费税协调制度和准则等,也是国际税收的一项研究内容。关税的国际协调,就是从区域多边协调走向世界范围多边协调的。

5. 世界范围多边税收协调的准则和规范

目前真正对参加方有约束力的、世界范围的多边税收协调规范,是世界贸易组织的《关税与贸易总协定》。其他税种的世界范围多边税收协调,还只能说处在一种产生了解决国际税收问题要遵循的准则的阶段。过去的、目前的和将来可能产生的世界范围多边税收协调准则和规范,是国际税收研究的又一项内容。

6. 世界各区域或小区国际组织之间的国际税收协调的准则和规范

在全球经济一体化进程中,世界各地纷纷建立起区域或小区国际组织,这是一种新生事物,是国际税收研究的新课题。世界各区域或小区国际组织之间的国际税收协调的准则和规范,已经成为国际税收的一项新的、需要研究的内容。



本章小结

- 国际税收是两个或两个以上的国家凭借其政治权力,对跨国纳税人的跨国所得或财产进行分别课税,以及由此产生的国家之间的税收分配关系。简而言之,国际税收是各国课征税收的国际影响和各国的税收协调。

- 国际税收既是一个经济范畴,又是一个历史范畴。它不是自国家税收产生以来就有的,而是伴随着国家间经济贸易活动的发展和扩大而产生和发展的。和税收的历史相比,国际税收的历史要短得多,它是国际经济交往发展到一定历史阶段的产物。税收从产生至今,大体经历了从古老的直接税到间接税再到现代直接税收三个阶段。国际税收产生之后,也经历了两个发展阶段,即非规范化阶段和规范化阶段。

- 所得税、遗产税、继承税及赠与税所遇到的国际税收问题与商品税遇到的国际税收问题有很多不同之处,而且其问题比商品税更加突出、更加严重、更加复杂,所以更受到重视。

- 包括所得税、财产税和商品税等所有税收的多边全面协调是国际税收发展的必然结果。



思考与练习

1. 国际税收的发展经历了哪几个阶段? 各阶段的特点是什么?
2. 什么是国际税收? 国际税收与国家税收、外国税收、涉外税收的联系和区别是什么?
3. 税收有哪几种分类? 各类税收与国际税收的产生与发展有什么联系?
4. 国际税收的研究对象是什么? 包含哪些研究内容?

第二章 国际税收管辖权



国际税收问题的产生与各国实行不同的税收管辖权之间有着十分直接的联系,正因为各国税收管辖权的外延和内涵不同,才导致国际税收问题的不断出现。本章专门阐述税收管辖权的概念与原则、税收管辖权的类型以及各国税收管辖权的实施情况。学习本章应重点掌握:税收管辖权的概念与原则;跨国所得来源地的判定;居民身份的判定、公民身份的判定;各国管辖权的实施情况;地域税收管辖权的优先征税原则等。

第一节 税收管辖权的概念与原则

一、税收管辖权的概念

(一)税收管辖权的含义

国际税收问题是由两个或两个以上的国家,各自凭借其税收管辖权对跨国流动的人、物或劳务征税而引起的。各国税收管辖权的矛盾冲突引起了国际税收问题的产生,因此要研究国际税收,首先要研究税收管辖权与国际税收的关系。

随着国际经济交往的日益加深,出现了越来越多的跨国纳税人和跨国所得,而各国所得税制度的发展,使得同一纳税人的同一项所得有可能同时被两个或两个以上的国家行使征税权。这样,就由税收管辖权的不同产生了国与国之间税收利益分配的矛盾。如何尽量避免这一矛盾的产生和更好地协调各国的税收管辖权,从而协调好各国的税收征纳关系,就成为国际税收研究中的一个重大问题。由此可见,税收管辖权是国际税收研究中的一个根本性的问题,是研究一切国际税收问题的基础和起点。

税收管辖权是早于国际税收问题产生的,只是税收管辖权是随着国际税收问题的日益严重才引起了人们的重视,各国也才相继开始对世界各国税收管辖权的矛盾冲突问题和解决办法展开研究。所谓税收管辖权,是指一国政府在税收方面的主权,它是国家的管辖权在税收上的具体体现。也就是说,任何一个主权国家,在不违背国际法和国际公约的前提下,都有权选择最优的或对本国最有利的税收制度。税收管辖权主要包括以下三项基本内容:

1. 征税主体和纳税主体

征税主体即由谁来征税,具体而言是由国家行使征税权,由国家的税务部门行使税收的管理权。这是税收管辖权的实质和核心,是构成税收管辖权主体的一个方面。毫无疑问,有权征税的只能是一个主权国家,而不可能是其他的组织、团体以及企业或个人。纳税主体是对谁行使征税权,即对谁征税,这是构成税收管辖权主体的另一个方面。从法律的角度看,构成纳税主体的是一国管辖的自然人和法人,即一个主权国家有权规定什么人构成本国的纳税主体,什么人负有本国的纳税义务。

2. 纳税客体

纳税客体即对什么征税,通常包括收益、所得和财产等。它构成税收管辖权的客体。一国的征税客体可以是商品流转额,可以是所得额,也可以是财产和其他行为。

3. 纳税数量

纳税数量即征多少税。它既包括宏观整体税负的确定,也包括各具体税种的确定,还包括有关征税项目、征税数量的确定。

(二) 税收管辖权行使中体现的原则

税收管辖权是国家主权在税收领域中的体现,是一国政府在征税方面所行使的管理权及其范围。因此,税收管辖权在行使的过程中体现了以下两个原则。

1. 独立自主原则

国家的税收管辖权是国家主权的一种体现,因此就决定了它对外应该表现为一种完全的独立自主性,是不受任何外来意志干预的权力。一国政府有权根据本国的需要和自己的意志决定对哪些人征税、征收哪些税以及征多少税。

2. 约束性原则

税收管辖权完全的独立自主性,并不意味着一国政府在行使这种权力的时候不受任何限制和约束。作为国际社会的一员,每个国家都必须尊重他国的主权,不得以行使自己的税收管辖权为借口侵犯他国的税收管辖权。如果没有国家之间的条约规定,一国税务机关不得在另一国内实施税务行政行为,包括不得向住在外国境内的本国纳税人传送纳税通知书,不得因征税目的在外国境内征集税务情报等。税收管辖权除了受这种主权约束外,还要受外交豁免权的约束。对享有外交豁免权的外交代表机构及其人员、国际组织及其人员一般免于征税,这也构成了对一国行使税收管辖权的一种限制。

(三) 税收管辖权与各税种之间的关系

由于不同税种之间的差别和它们各自的特点,各国在行使税收管辖权的时候针对不同的税收种类制定了不同的税收制度,以此来更好地维护本国的税收利益。下面简单介绍一下税收管辖权与所得税、财产税和商品税之间的关系。

1. 所得税与税收管辖权

如第一章内容所述,所得税在课税方面可实行分类所得税制和综合所得税制,根据这两种不同的税收制度,税收管辖权的实施情况也有所不同。

实行分类所得税制的国家和地区一般行使单一的地域税收管辖权。分类所得税是对物税,国家征税的依据是某项所得发生的事实。这样,不论某个自然人或法人是否为本国居民或公民,只要其在本国境内取得了某项应税所得,就要成为本国的纳税人,并就该项所得在本国负有纳税义务。

实行综合所得税制的国家一般按属地原则和属人原则这两个原则来确立税收管辖权。因

为综合所得税是对人税,其特点是对纳税人各种来源的所得进行综合征税,所以,在这种税制下该国对本国居民或公民有权就其世界范围内的所得征税。另一方面,有关国家也不放弃行使地域税收管辖权,对非居民或非公民来自本国境内的所得课税。

2. 财产税与税收管辖权

财产税税收管辖权的行使根据这一税种具体类型的不同而有所不同。

一般财产税,包括遗产税、赠与税等财产转移税,属于对人税,纳税人需要就其在某一时点上拥有的全部财产承担纳税义务。因此,征收这类税收的国家和地区,和实行综合所得税制的国家一样,也要实行居民或公民税收管辖权,对本国居民或公民存在于本国境内和境外的财产征税。同时,有些国家也不放弃行使地域税收管辖权,对非居民或非公民纳税人存在于本国境内的财产也进行课税。

特别财产税的课税对象是某一类或某几类财产价值,例如土地、房屋、车船、机器设备等。因此,特别财产税是对物税,各国政府在这类财产税的征收过程中一般都只行使地域税收管辖权,只对存在于本国境内的应税财产课征税收。

3. 商品税与税收管辖权

商品税属于对物税,其课税依据是商品交易额发生的事实,而商品交易的发生有着明确的地域性,因此,各国一般都按属地原则确立商品税的税收管辖权,即只对商品税行使地域税收管辖权。不论商品交易额属于本国居民或公民,还是属于非居民或非公民,都只对发生在本国境内的商品交易额课税。

二、税收管辖权的原则

由于税收管辖权是国家主权的重要组成部分,而国家主权的行使范围一般要遵从属地原则和属人原则,所以一国税收管辖权在征税范围这个问题上也必须遵从属地原则和属人原则。所谓属地原则,是指一国政府可以在本国区域的领土和空间内行使政治权力。所谓属人原则,是指一国政府可以对本国的全部公民和居民行使政治权力。

(一) 属地原则

现代属地原则是随着现代国家概念的出现而出现的。现代国家认为主权是国家最高的、最根本的权力。现代的属地原则和属人原则,与国家主权概念是结合在一起的。现代税收属地原则是指属地主权原则,即一个主权国家可以以其领土作为行使其征税范围的依据的原则。属地原则是以地域为标准确定国家行使管辖权范围的一种原则。根据属地原则,一国有权对来源于本国境内的一切所得征税,而不论取得这笔所得的是本国人还是外国人。属地原则着眼于物,一国政府在行使征税权力时,只对来源于或存在于本国领土内的征税对象课征税收,而对来源于或存在于国外的征税对象不课征税收。这一原则说明,任何一个国家对其所属的领土具有最高的地域管辖权。按照国际法,领土包括:领陆,即国家领有的陆地及其地下层;领水,即属地疆域以内的江、河、湖、海等内水及其地下层,以及环绕国家陆地一定宽度的海洋水域及其地下层;领空,即领陆和领水上空;拟制的领土,即国家领有的船舶和飞机。国家对其所属领土(领域)内的人、物和发生的事件,有权按照本国的法律实行管辖。

(二) 属人原则

属人原则是与属地原则相对应的。现代税收管辖权的属人原则是指属人主权原则,即以属一个国家政治权力管辖的人作为行使征税权力范围的依据的原则。属人原则亦称属人主义原则,这是以人(包括自然人和法人)的国籍和住所为标准,确定国家行使管辖权范围的原则。

所谓国籍,一般是指一个人属于某一国家的国民或公民的法律资格,是一个人同某一特定国家固定的法律联系。所以,国籍通常与国民或公民资格具有同一含义。所谓公民,是指具有本国国籍的人;所谓居民,是指居住在本国境内并享有一定权利和承担一定义务的人。居民的范围可以包括本国公民、外国公民以及具有双重国籍和无国籍的一切人员。从各国税收管辖权的实践来看,各国更倾向于以本国政治权力管辖的居民作为行使征税权力范围的依据。根据属人原则,一个国家有权对本国居民或公民的一切所得征税,而不论他们的所得来源于本国还是外国。属人原则着眼于人,一个国家在行使征税权力时,只对本国居民或公民课征税收,而对在本国暂留的外国居民或公民的所得不课征税收。

根据上述国家主权行使范围的属地原则和属人原则,可以把税收管辖权分为三类:

第一,地域税收管辖权,又称来源地管辖权,即一国要对来源于本国境内的所得行使征税权。

第二,居民税收管辖权,即一国要对本国税法中规定的居民(包括自然人和法人)的所得行使征税权。

第三,公民税收管辖权,即一国要对拥有本国国籍的公民的所得行使征税权。

第二节 地域税收管辖权

一、地域税收管辖权概述

一个主权国家按照属地原则所确立起来的税收管辖权,称为地域税收管辖权或收入来源地税收管辖权。在实行地域税收管辖权的国家,以收益、所得来源地或财产存在地为征税标志。也就是说,它要求纳税人就来源于本国领土范围内的全部收益、所得和财产缴税,而不管纳税人是哪国公民或居民。相反,对于纳税人来源于本国领土范围以外的收益、所得以及不存在于本国领土范围内的财产不征税,即使这个纳税人是本国公民或居民,也不必承担此纳税义务。也就是说,国家在行使地域税收管辖权时,仅对产生于或位于本国境内的课税对象行使征税权,而不考虑纳税人是哪国公民或居民,因此又称为从源征税。

收入来源地税收管辖权从源课征,即收入来源发生在哪个国家,就要在哪个国家征税,这既体现了国际间各国经济利益分配的合理性,又体现了税务行政管理的方便性。所以,在国际税收中,地域税收管辖权被认为是一种最恰当的税收管辖权,目前已被世界许多国家接受和使用。当然,许多国家在采用地域税收管辖权的同时,也不放弃居民或公民税收管辖权,认为地域税收管辖权可以是一项占优先征税地位的税收管辖权,但不能是一项独占征税地位的税收管辖权,只有这样,才能使税收利益在收入来源国和居住国之间进行合理的分配。

地域税收管辖权实际上可以分解为两种情况:一是对本国居民而言,只就本国范围内的收益、财产和所得纳税,即使在国外有收益、所得和财产,也没有纳税义务;二是对于本国非居民(外国居民)而言,其在该国领土范围内的收益、所得和财产必须承担纳税义务。

在实行地域税收管辖权的条件下,由于主权国有权对非居民征税,所以必然引起国家与国家之间税收关系的重复课税,必须对此加以协调。例如,现有 A 和 B 两个国家,其中在 A 国有 B 国的居民从事经济活动,在 B 国有 A 国的居民从事经济活动,而且 A 与 B 两国都实行地域税收管辖权,那么两国的税收关系如下:A 国政府可以对本国范围内的 A 国、B 国的居民征

税,B国政府可以对本国范围内的B国、A国居民征税。在两国都实行地域管辖权的前提下,并不会发生重复课税的问题。但问题的关键是各国之间并不只存在单一的税收管辖权,还有其他类型的管辖权,所以将引发更为复杂的国际税收关系。

二、所得来源地的确定

确定所得的来源,对正确行使地域税收管辖权是十分重要的。行使地域税收管辖权的国家,确定非居民对本国是否有纳税义务时,首先要确定这个非居民是否有来源于本国境内的财产。对非居民取得的一笔所得究竟产生于何处,有时很难进行判断,因此往往容易引起国家之间的利益纠纷,国际社会必须确立各国都比较容易接受的关于判断收入来源地并根据这一判定进行征税的标准和原则。行使地域税收管辖权的国家,对非居民的所得要判定其来源是境内还是境外,对于来源于境内的所得可征税,对于来源于境外的所得则不可以征税。对于区分非居民所得是来源于境内还是境外,不仅是确定一个非居民对本国是否有纳税义务的前提,而且对居民而言也是十分重要的。因为对居民的所得而言,虽然不区分其境内所得还是境外所得都要征税,但在采取税收抵免方法减除双重征税时,对居民要将其境外所得的已纳税款从其全部应纳税额中扣除。所以,确定所得的来源,对正确行使居民税收管辖权也是非常重要的。

对于不同种类所得来源地的判定标准和征税规则是不同的,下面对这一问题进行具体阐述。

(一)关于经营所得来源地的确定

经营所得,又称营业利润,是指工业、交通运输业、农业、林业、养殖业、金融业和服务业等,通过进行企业性经营活动所取得的所得。在企业经营活动国际化的情况下,生产的所在地、购销货的成交地、交货地、收付款地等,可以在不同国家的境内进行。一个国家对本国居民取得的来自本国境内的所得,是不难确定其来源的,但困难在对于非居民取得的营业所得,在什么条件下,在多大程度上,算是来源于他国境内而不能对之征税。为了明确划分营业所得的来源,各国提出了不同的判别原则和标准,其中某些原则和标准因其独具的合理性和可操作性,已经逐渐演变成通行的国际惯例,写入了不同的税收协定范本,用以指导有关国家对跨国营业所得征税权的协调。目前,各国判定经营所得的来源地,主要有以下两种标准:

1. 常设机构标准

为了明确营业利润来源地,经济合作与发展组织在1963年拟定的《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》中正式使用了“常设机构”这个概念,用以作为确定营业利润来源地的标准。所谓常设机构,是指企业在一国境内进行全部或部分经营活动的固定营业场所。常设机构具有以下三个特征:第一是要有一个营业场所,如房屋、场地或机器设备等设施,这种营业场所并没有任何规模上的限制,也不论是自有的还是租赁的;第二是这一场所必须是固定的,即有确定的地理位置,且有一定的永久性足以表明它是常设的场所;第三是通过这一机构进行的活动必须是以营利为目的的。

常设机构在国际税收,尤其在国际税收协定中,是一个极其重要的概念。一般来说,在采用常设机构的国家,是以常设机构的存在与否作为对非居民营业所得征税与否的分水岭。如果一个居民在收入来源国(非居民国)设有常设机构,并且经营所得来自常设机构,该国就可以判定这笔所得来源于本国境内,就可以对其行使来源地税收管辖权进行征税。

常设机构的范围一般包括:管理场所、分支机构、办事处、工厂、车间、作业场所、矿场、油井、气井、采石场或其他开采自然资源的场所、建筑工地等。由于对常设机构的判定具有较大

的不确定性,大部分国家在税法中以列举的办法来明确常设机构的范围。

对非居民的经营所得是否来源于本国境内的确定标准,除了主要看是否有常设机构外,一些国家还结合运用了一些其他的标准。例如:法国公司所得税法规定,除在法国设有常设机构外,凡在法国经常从事经营活动,或在法国境内进行结束形态的商品交易活动的非居民公司,由此取得的所得,在法国都负有纳税义务。英国、澳大利亚、墨西哥等国家的税法中也有相似的规定。但是有无常设机构仍是这些国家的一项最重要、最基本的判定标准。

所得来源国对营业利润的课税原则是,只有跨国法人在其境内设有常设机构才能课税。因而在运用常设机构这一概念来确定所得来源地的同时,又派生出了一个常设机构的利润如何确定的问题。常设机构只是总机构或总公司的派出机构,本身并不具有独立的法人地位。但各国的税法和国际税收协定都将常设机构作为一个独立的机构或企业,要求按照正常交易的方式与其总机构进行经济交往。在进行判定时,通常有以下两种情况:

(1)在确定常设机构营业利润范围的时候,通常有以下两种原则:

第一,归属原则。常设机构所在国行使地域税收管辖权课税,只能以归属于该常设机构的营业利润为课税范围,而不能扩大到该常设机构所依附的对方国家企业来源其国内的营业利润。由于各国在税法和国际税收协定中都将常设机构作为一个独立的机构或企业,所以都要求它按照正常交易的方式与其总机构进行经济往来,即应当按照“独立核算原则”计算其营业利润,并按照实际取得的营业利润向其所在国纳税。所以,这种方法也称为实际所得法,并已经得到国际社会的公认。在我国与英国、美国、日本、法国等国家签订的双边税收协定中,对跨国经营所得的课税范围,均采用归属法来加以确定。

第二,引力原则。常设机构所在国除了以归属于该常设机构的营业利润为课税范围以外,对并不通过该常设机构但经营的业务与该常设机构经营的相同或类同,其所取得的所得,也要归并到该常设机构中合并征税。采用这种方法将扩大常设机构所在国的征税范围,也有助于防止跨国纳税人利用国际税负差别进行避税。但从税务管理的角度看,引力法在具体执行上存在一定的困难,因为来源国(常设机构所在国)很难控制和掌握非居民企业未通过常设机构而自行开展的营业活动及取得的相应利润。关于引力法,曾经得到《联合国范本》的考虑,但并未被《经合组织范本》所采纳。《经合组织范本》反对采用引力法的理由是:认为这一方法不适当地扩大了地域税收管辖权的行使范围,不利于跨国公司精简机构。因此,引力法适用的范围较归属法狭窄,一般需要由有关的国家协商确定。

举个例子来说明一下归属法和引力法的使用。例如,A国居民公司甲公司向B国销售一批洗衣机,取得营业所得5万美元。如果甲公司是由本公司将这批洗衣机直接销售给B国进口商的,那么,B国不能认为这5万美元的营业所得是来自于B国的。

如果甲公司在B国设有分公司乙公司(乙公司应认定为甲公司在B国设立的常设机构),甲公司通过乙公司销售洗衣机,获得营业所得5万美元。另外还通过B国的丙公司销售电冰箱,丙公司与甲公司没有任何附属或控制关系,因此是一家独立代理人,取得营业所得1万美元。那么,按照归属原则,B国将对归属于乙公司的洗衣机营业所得5万美元行使地域税收管辖权进行征税;而按照引力原则,B国不但可对归属于乙公司的洗衣机营业所得5万美元进行征税,还可以对并没有通过乙公司销售,但与乙公司经营同类商品获取的电冰箱营业所得1万美元一起行使地域税收管辖权进行征税。

(2)在确定常设机构营业利润的具体数额时,有以下三种判定方法:

第一,分配法。它又被称为总利润法,是按照企业总利润的一定比例来确定其设在非居住

国的常设机构所得的方法。在常设机构不能提供准确凭证来计算扣除营业费用时,非居住国也可以采取这种方法来确定常设机构的利润。常设机构所在国以该常设机构分得的利润为课税范围,行使地域税收管辖权进行征税。一国企业设立在另一国的常设机构,有时只办理联络、接洽等事宜,并不从事营业,因此并无营业利润,而只有费用开支。对于这样的常设机构,既然没有所得,本来是不予征税的,但是,考虑到费用损失乃取得营业利润的代价,既有费用发生,就必有相应的收入和营业利润,只不过该项营业利润是包括在外国总机构的账内,没有直接体现在常设机构账上而已。所以,常设机构的费用和利润,应由其总机构汇总按一定的比例重新分配给各常设机构,以体现各常设机构的经营成果,也可以为常设机构所在国行使地域税收管辖权进行征税提供方便。因此,这种向无营业利润的跨国企业的常设机构行使地域税收管辖权课征所得税的做法,目前已经被西欧一些国家所接受。

第二,核定法。核定法,即常设机构所在国按照该常设机构的营业收入额核定利润或按经费支出额推算利润,并以此作为行使地域税收管辖权的课税范围。例如,一些国家按常设机构实际发生的费用支出额,乘以规定的百分比(通常根据银行盈利水平的不同,规定为5%~10%左右),作为该常设机构的应税所得进行征税。

第三,独立核算法。根据独立核算法,常设机构同其总机构之间的交易和费用往来,按照两个完全独立的企业来处理。允许常设机构从其毛收入中扣除为营业目的所发生的有关费用,包括它应该承担的总机构实际发生的总管理费和实际垫付的费用。考虑到常设机构与总机构之间的附属关系,对于发生在两机构之间的某些费用,除了属于偿还垫付实际发生的费用外,不得作任何其他扣除,包括相互支付的特许权使用费、为提供特殊劳务或管理而相互支付的佣金手续费、相互提供资金所支付的利息等。

2. 交易地点标准

英美法系国家一般不采用常设机构标准来确定经营所得的来源地,而是比较侧重利用交易或经营地点来判定经营所得的来源地。例如,英国的法律规定,只有在英国进行的交易所取得的收入才属于来源于英国的所得。这里的交易泛指各类贸易、制造等经营活动。在确定贸易活动是否在英国国内进行时,主要依据合同的订立地点是否在英国,而对于制造利润则是以制造活动发生地为所得的来源地。加拿大也有与英国相类似的规定,只是以合同签订的习惯性地点作为交易的地点。美国税法规定,在美国从事贸易或者经营活动取得的利润为来源于美国的所得。但美国判定贸易利润来源地时是以货物的实际销售地为来源地,并不注重合同签订地点,这与英国和加拿大等国稍有不同。在判定制造利润来源地时,美国和英国一样,是以产品制造加工活动的地点为所得来源地。

我国判定经营所得来源地采用的是常设机构标准。我国《外商投资企业和外国企业所得税法》^①规定在中国境内设立机构、场所的外国企业,要就其在中国境内从事生产、经营所取得的所得缴纳所得税。由此可见,只有外国企业在我国设立常设机构并取得经营利润,我国才认定外国企业有来源于我国的经营所得,并要对外国企业这笔来源于我国境内的生产经营所得征税。

(二)关于劳务所得来源地的确定

跨国自然人从事劳务的劳务所得包括独立个人劳务所得和非独立个人劳务所得以及跨国

^① 《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》已废止。《中华人民共和国企业所得税法》第六十条:“本法自2008年1月1日起施行。1991年4月9日第七届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和1993年12月13日国务院发布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》同时废止”。以下同。

其他个人活动所得等。

1. 独立个人劳务所得来源地的确定

独立个人劳务所得,是指个人独立地从事于非雇佣的各种劳动,包括独立的科学、艺术、文化、教育和教学活动,以及独立从事于医生、工程师、律师、建筑师、会计师等独立劳务所取得的所得,但不包括个人独立从事工业和商业活动的所得,因为它们属于跨国营业利润的性质。一般来说,只有独立个人劳动者在劳动场所出现,并在那里使用其劳动力,才能从那里取得报酬。因此,非居住国能够对跨国独立个人劳动者行使地域税收管辖权征税,必须是该独立个人劳动者在非居住国出场条件下取得的报酬。衡量是否出场,国际上主要有以下几项标准:

(1)固定基地标准。采用固定基地标准,是指以一个跨国独立劳动者在某一国家是否设有经常使用的固定基地从事专业性劳务活动,并通过该固定基地取得所得为依据,来确定独立劳务所得的来源地。一个跨国独立劳动者,如果在非居住国为了从事某种活动而设有经常使用的固定基地,如事务所等,可以被认定为出场,其通过固定基地取得的劳务所得便可以确定为来源于非居住国,由该非居住国对其行使来源地域税收管辖权进行征税。

(2)停留时间标准。停留时间标准是指以一个跨国独立劳动者在有关会计年度中停留在某一国家的时间累计是否已经达到一定的天数(一般为 183 天)作为依据来确定独立劳务所得的来源地。一个跨国独立劳动者在有关会计年度中连续或累计停留在非居住国的时间已经达到 183 天,可以被认定为出场。其独立劳务所得可以确定为来源于非居住国,并由该非居住国对其行使地域税收管辖权进行征税。如果跨国独立劳动者在某一国家境内从事独立劳动而未设立固定基地,但该跨国独立劳动者在一个会计年度内停留在该国的时间累计已经达到规定的天数,也可以将其劳务提供地确定为在该国境内,由该国对其行使地域税收管辖权,就其在该国进行活动所取得的独立劳务所得进行征税。

(3)所得支付地标准。如果一个跨国独立劳动者的所得是由某国的居民或设在其境内的常设机构、固定基地支付的,即可确定为该跨国自然人的独立劳务所得是来源于该国,并由该非居住国对其行使来源地税收管辖权进行征税。当一个跨国独立劳动者在非居住国既未设有经常使用的固定基地,停留时间又没有超过 183 天时,可以参考这一标准确定其所得来源国,而不必考虑其本人出场的条件。

例如,一位日本律师在中国境内从事法律服务项目,经常在中国短期停留,时间均不到一年,因此他不具有中国居民身份。如果他的行为符合下列条件之一,则认为他拥有来源于中国的劳务所得,应该由中国就这部分所得对该日本律师行使地域税收管辖权进行征税:

第一,他在中国开有一家律师事务所并通过这家律师事务所从事法律服务并取得所得;第二,某纳税年度他在中国停留时间超过 183 天,在此期间内从事法律服务并取得所得;第三,他在中国从事法律服务,报酬由具有中国居民身份的公司或个人支付;第四,他在中国从事法律服务,报酬由一家日本居民公司设在中国的代表处承担。

2. 非独立个人劳务所得来源地的确定

非独立个人劳务所得,是指受聘于或受雇于他人的工薪收入者所取得的工资、薪金和其他类似的报酬。

非独立个人劳务区别于独立个人劳务的一个最重要的特点,就是受雇人的劳动不能违背聘主或雇主的意愿而独立进行,即离开聘主或雇主的劳动,也就不能被称为非独立劳动了。因此,非居住国对非独立劳动者的所得行使地域税收管辖权征税的条件是,该非独立劳动者的所得是受聘或受雇于非居住国而取得的。具体而言,应该按照下述国际规范加以判断:

(1) 所得支付地标准。一个跨国非独立个人劳动者受聘或受雇于非居住国,其劳务所得是由具有非居住国居民身份的雇主或雇主支付的,或者是由居住国的雇主或雇主设在非居住国的常设机构或固定基地支付的,可以认定其所得是来源于非居住国,并由该非居住国对其行使地域税收管辖权进行征税。

(2) 停留时间标准。如果一个跨国非独立个人劳动者受聘或受雇于非居住国取得的劳务所得,不是由非居住国支付,而是由居住国雇主或雇主所支付,那么,只要该非独立个人劳动者在一个会计年度中,连续或累计停留在非居住国已超过 183 天,便可以认定该非独立个人劳动者在此期间取得的所得来源于非居住国,并由非居住国对其行使地域税收管辖权进行征税。

按照国际规范,一国居民在另一国因受雇而取得的工资、薪金、津贴、奖金等各项报酬所得,只要符合上述标准之一,即可确定其报酬所得是来源于另一国境内,应由另一国政府对其行使地域税收管辖权进行征税。

3. 跨国其他个人活动所得来源地的确定

划分独立劳务所得和非独立劳务所得,是确定劳务所得征税的基础。对于某些劳务所得如跨国服务费用、董事费、表演所得等,由于其特殊性和复杂性,如何确定其来源地,是一个非常重要和现实的问题。

(1) 跨国政府服务所得。跨国政府服务所得,是指跨国政府服务人员为某国政府提供跨国服务取得的所得。如某一个跨国的政府服务人员在 A 国政府驻 B 国的大使馆,为 A 国政府提供服务而取得的所得。由于此项所得完全是来自政府所在国的行政经费支出,因此国际上通行的做法是,认定此项所得是来源于支付服务报酬所得的政府所在国,由支付服务所得的政府所在国行使地域税收管辖权进行征税。同时,国际惯例还有一个特殊规定,即对于在政府所在国以外的国家为政府提供服务的人员所取得的报酬所得,并且这个服务人员又是他提供服务所在国的居民或公民的,其提供服务而取得的所得应由该人提供服务所在的居住国独占行使居民税收管辖权进行征税。例如,具有美国居民身份的 A 先生为中国政府工作,中国政府向其支付的退休金以外的报酬一般应由中国政府行使地域税收管辖权。但在以下两种情况下应单独由美国政府对其进行征税:一是 A 先生在美国为中国政府工作,且他既有美国居民身份,又是美国的公民;二是 A 先生在美国为中国政府工作,并且他的美国居民身份的取得并不是因为他留在美国为中国政府工作时间过长,而是因为他在美国拥有永久性住所等其他原因而获得的。在这两种情况下,美国政府有权对 A 先生行使地域税收管辖权对其进行征税。

(2) 跨国董事费所得。董事费是公司支付给其董事会成员的董事酬金。对于担任各种跨国公司的董事或其他高级管理人员的人来说,由于其经常在公司所在国境外的其他地点工作,如在分公司所在国或与公司业务有关的其他国家活动,所以其流动性非常大,确定这类人员提供劳务活动的地点比较困难。因此,国际上通行的做法是把这类人员提供劳务活动的地点确定在公司的居住所在国。换句话说,一国居民作为另一国居民公司的董事成员或其他高级管理人员,不管这类人员属于哪一国居民、在境内停留的时间长短以及实际劳务活动发生在哪一国家,其所取得的董事费或其他类似报酬所得,都应该被确定为来源于该董事会的公司所在国,并由该所在国对其行使地域税收管辖权进行个人所得税的征收。例如,某个中美合资公司在中国注册成立,并将其实际管理控制中心或董事会设立在中国,因此该公司具有中国居民身份。该公司的董事会有两名美国籍董事会成员,不论这两名美国籍董事是否具有中国居民的身份、他们在中国停留的时间长短,以及他们参与公司经营的主要活动是否在中国发生,由该公司向其支付的董事费都应视为来源于中国并由中国对其行使地域税收管辖权进行征税。我

国同其他一些国家,如日本、美国、英国和法国等国家签订的税收协定中,对于跨国董事费的征收都是这样规定的。

(3)跨国演出或表演所得。一个跨国演出的表演家或运动员,一般来说,在非居住国的表演时间比较短,其所得主要是来自表演的售票收入。他们既不像一般非独立劳动者那样必须受聘或受雇于他人,也不像独立劳动者那样必须在非居住国设立固定基地或停留 183 天以上。因此,从这些实际情况出发,国际惯例对于跨国表演家或运动员在非居住国取得的所得,并不适用对一般跨国非独立劳务所得和跨国独立劳务所得的征税规则。不论该项所得是否归属表演家或运动员本人,都由表演活动取得所得的所在非居住国行使地域税收管辖权进行征税。但是,对于按照两国政府的文化交流计划进行演出活动的,为了体现促进国际间文化、艺术交流合作的精神,演出活动所在地国家应对其演出所得免于征税。例如,美国的魔术团在中国上海体育场举办了一场为期 3 天的表演,魔术表演的门票收入一部分由主办者中国上海体育场和该魔术团演出公司取得,另一部分支付给表演的演员们。按照国际惯例,尽管该魔术团在中国停留的时间很短,但由于演出是在中国举行,演出所得的门票收入应认为全部来源于中国,由中国行使地域税收管辖权进行征税,其中也包括演员们个人取得的报酬。

(4)退休金所得。各国由于社会保障制度的不同,支付个人退休金的资金来源也各不相同。支付给政府服务人员的退休金,一般都是来自政府预算;支付给其他单位工作人员的退休金,一般则是来自于这些单位的自有资金,也可能根据有关国家的社会保障制度或公共福利计划,由政府专项基金支付。由于支付退休金的资金来源不同,对其行使地域税收管辖权的情况也不一样,一般有以下四种类型:

第一,对于跨国政府人员的退休金所得,一般由支付退休金的政府所在国征税。但如果一个跨国政府退休人员是政府所在国的非居民,而且同时是其居住国的居民和公民,则该退休金由其居住国对其进行征税。

第二,如果退休金是由非居住国居民或者设在该国的常设机构支付,则该项退休金由非居住国对其进行征税。

第三,按照一国的社会保障计划,由政府专项基金支付的退休金和其他款项,由支付退休金的政府所在国对其进行征税。

第四,除上述各种情况外,由于过去的雇佣而取得的退休金和其他类似报酬,仅由纳税人的居住国对其进行征税。

例如,在以下情况下,具有中国居民身份的李先生取得的退休金可以由美国行使地域税收管辖权,否则其退休金由其居住国中国进行征税:

第一种情况,李先生因在美国政府机构工作,其退休金由美国政府支付,且李先生虽然有中国居民身份,却因加入了外国国籍,而不是中国公民。

第二种情况,李先生的退休金由美国公司或机构支付。

第三种情况,李先生的退休金由外国机构设在美国的常设机构负担。

第四种情况,李先生的退休金由美国的社会保险基金支付。

以上四种情况下,均由美国政府对李先生的退休金行使地域税收管辖权进行课税。

(5)学生的所得。学生或企业学徒如果仅由于接受教育或培训的目的停留在非居住国,其为维持生活、教育或培训而收到的来源于非居住国以外的款项,该非居住国不应该对其进行征税。例如,某中国学生在日本留学,她的父母定期为她汇去学费和生活费,日本政府不应对其这部分所得进行课税。

(三)关于投资所得来源地的确定

投资所得,是指投资者并不直接从事经营管理和营业活动,而是将其资金、财产和权利供他人使用所取得的所得。这类所得不同于直接介入经营商业、工业、服务业等营利事业的所得,所以又被称为“被动所得”或“消极所得”。最具代表性的投资所得为利息、股息和特许权使用费等。利息是指从各种债权取得的收入;股息一般是指因拥有股份、股权以及其他与股权相似的公司权利的所得;特许权使用费是指提供使用权所取得的报酬,它包括专利权、版权、商标权和专有技术等因提供使用而取得的各种款项,还包括使用或有权使用商业、工业、科学仪器设备或有关商业、工业、科学实验的情报所支付的作为报酬的各类款项。

对投资所得来源地的确定,各国一般根据产生这类权利的投资、贷款、专利、专有技术与本国经济的联系程度而定。不同类型投资所得的确定标准不同,但总的来说,一般都采用以下三种标准:

1. 专利提供地标准

即采用权责发生地标准,认为跨国利息、股息、特许权使用费等投资所得,是来源于提供这类权利的居民所在国,应由该居住国行使征税权。或者说,提供这类权利的企业或个人是哪国的居民,就判定这类投资所得是来源于哪个国家。这一标准反映了居住国或国籍国的利益。

2. 权利使用地标准

即权利在哪个国家使用,就判定这类所得来源于哪个国家,就由哪个国家行使地域税收管辖权。例如,A国的甲公司向B国的乙公司提供一项专利权,专利权是在B国境内使用,按照这一标准,应该判定这笔特许权使用费所得来源于B国。由于权利的使用地往往与所得的支付地是一致的,即权利的使用一方就是这类投资所得的支付方。因此,这个标准又被称为投资所得支付地标准,这个标准代表着非居住国或非国籍国的利益。

3. 双方分享征税权力

在国际税收实践中,由于居住国或国籍国和非居住国或非国籍国是处于利害关系对立的地位上的,因此,在确定投资所得来源地的标准上存在着分歧,持不同标准的国家各持己见,容易发生税收管辖权的重叠使用,引起国际双重征税的问题。为了调整居住国与非居住国之间对跨国投资所得征税的矛盾,目前采取由居住国和非居住国双方分享征税权力的办法,即对利息、股息和特许权使用费等跨国投资所得,可以由居住国征税,也可以由非居住国征税,但对非居住国征税的最高额作出了限制,并附加了相应的通过双边谈判的限制性条款。因此,对于跨国投资所得,非居住国一般都按其毛收入征收一笔较低的预提所得税,即非居住国对这些所得行使地域税收管辖权进行征税时,其税率比本国国内法规定的税率要低,具体税率由双方国家通过谈判确定,以保证居住国也能征得一部分税款。例如,我国与日本的税收协定中规定,对于发生在中国、支付给日本居民的利息、股息、特许权使用费等所得,可认为是来源于中国,中国政府可以对这些所得征税,但所征税款不应超过各项所得总额的10%。根据这一规定,如具有中国居民身份的某个中日合资公司向其日本股东支付股息,对于这笔股息中国政府可以行使地域税收管辖权进行征税,但是税率最高只能达到10%。这样,当日本政府基于居民税收管辖权按照本国的普通税率向该日本股东征税时,依照国际上普遍采用的免除国际重复征税的抵免法,对这笔股息还可以征收到一部分税收。

总的来说,如果利息、股息和特许权使用费是通过常设机构取得的,应该并入该常设机构的营业利润中,按一般的企业所得税率征税。对没有通过设立常设机构而取得的这类投资所得,一般都由收入来源地所在国按其毛收入征收一笔较低的预提所得税。

(四)关于财产所得来源地的确定

财产所得包括不动产、有形财产取得的定期收益和各种动产、不动产转让过程中产生的溢价收益,即资产转让所得。

1. 不动产所得来源地的确定

不动产所得是指出租和使用不动产所取得的所得。所谓“不动产”,一般是指固定的存在于某个国家领土范围内、不能移动的财产,如机器、厂房、设备等。不动产也包括附属于不动产的财产、农业和林业所使用的牲畜和设备;以及一般法律所规定的适用于地产的权利、不动产的使用权益,由于开采或有权开采水源、矿藏和其他自然资源而取得的不固定或固定收入的权利。不动产应当具有财产所在国的法律中所规定的含义。不动产所有人只有在取得财产所在国对其产权认可的条件下,才能出租和使用其不动产而取得租金或租赁费等项所得。

不动产所得的取得,通常是和不动产位置相联系的。因此,对于不动产所得的来源地的确定,国际上一般都采用财产所在地标准。由于不动产具有不可移动性,因此,以这类财产的坐落国或所在国为其所得来源地。如我国个人所得税法规定,对外国居民个人的财产租赁所得,只对其在中国境内的财产所取得的租金征税。

2. 财产收益来源地的确定

财产收益是指转让、销售动产和不动产的所得。它不同于不动产所得,不动产所得是因让渡不动产的收益权而取得的固定或不固定的收益,即出租、使用不动产的所得,不动产的所有权并没有发生转移。而财产收益则是因财产所有权转移而取得的所得,即转让、销售不动产和动产所取得的收益。

在现实国际经济交往中,人们经常会发生各种财产跨国转让或销售的情况。对于这类情况所发生的收益,各国税法以及国际税收协定都是分别就不同的情况确定其收入来源地的。

一是销售不动产收益。对于出售不动产的收益,以其不动产物质形态的存在地作为收入来源地,即由不动产坐落的国家对不动产收益行使地域税收管辖权进行征税。

二是销售动产收益。动产包括商品、存货以及商誉、许可权等无形资产。对于销售动产,特别是出售营业性商品所取得的收益,国际上通常判定由转让者的居住国征税。

三是转让属于非居住国的常设机构或固定基地的动产,以常设机构或固定基地所在国为该转让所得的来源地。

四是对转让从事国际运输的船舶或飞机,或转让经营上述动产所取得的收入,按照国际规范,这类所得属于转让者为其居民的国家,即一般由船舶、飞机企业的居住国征税。

五是对股票、债券等的转让所得,依据发生在本国境内的事实进行征税。即这些权利转让所取得的收益为本国来源所得。

3. 遗产继承所得来源地的确定

对于跨国取得的遗产继承所得,其来源地的确定,国际上通常根据不同的情况来确定其来源地。凡是以不动产或有形动产为代表的,以其物质形态的存在国为遗产所在地,并由遗产所在国对遗产所得行使地域税收管辖权进行征税;凡是以股票或债权为代表的,以其发行者或债务人的居住国为遗产所在地,并由遗产所在国对遗产所得行使地域税收管辖权进行征税。例如,中国居民李先生拥有的各类财产通过遗嘱分别转移给不同的继承者,每笔遗产价值税收管辖权的行使都有所不同,分为以下几种情况:坐落在中国的房地产价值,应该由中国行使居民税收管辖权;坐落在日本的房地产价值,应该由日本行使地域税收管辖权;存放在美国的金银珠宝价值,应该由美国行使地域税收管辖权;拥有的英国公司发行的股票价值,应该由英国行

使地域税收管辖权;债务人为法国居民的应收款价值,应由法国行使地域税收管辖权。

第三节 居民税收管辖权

一、居民税收管辖权概述

实行居民税收管辖权的理论基础:国家对居民提供了社会公共服务和法律保护,因此居民就应该对国家履行纳税义务,这是一种权利与义务相对等的关系。对居民的境外收入而言,收入来源国不能独占税收管辖权,税收权益应该在收入来源国和居住国之间进行分配。

居民税收管辖权是指一国政府对其境内居住的所有居民(包括自然人和法人)来自世界范围内的全部收入以及存在于世界范围内的财产所行使的课税权力。它是按照属人主义原则确立起来的一种税收管辖权。行使居民税收管辖权的核心在于纳税人居民身份的确定,凡是本国居民,对其一切应税收益、所得或财产都要征税,而不论这些课税对象是来源于本国还是来源于外国。

居民税收管辖权是属人原则在处理国际税收关系方面的体现,它强调各国有权按纳税人居民的法律身份,对其所取得或拥有的所得来源或存在于世界范围的收入或财产行使征税权。对跨国所得不论来源于何处,跨国一般财产价值存在于何处,只要是本国居民取得或拥有的,居住国就可对其课税。

一国行使居民税收管辖权,一方面说明了征税国对凡是本国居民的纳税人,不论他是否实际住在本国,都就其来自世界各地的所得征税;另一方面,对于非本国居民,即使他有来源于该国的所得,也不实行税收管辖。这样,在居民税收管辖权范围内,一国居民便负有其居住国的无限纳税义务或全面纳税义务,即纳税人必须对其来源于国内、国外的所有收入向居住国申报纳税。这一点同地域税收管辖范围内的纳税人仅负有限纳税义务,即仅就来源于一国范围的所得向该国纳税是不同的。

在实行居民管辖权的前提下,会产生两国之间税收利益的协调问题。例如有 A 与 B 两国,其中 A 国境内有 B 国居民, B 国境内有 A 国居民,那么两国的征税关系如下:如果两国都实行居民管辖权,则不会发生重复课税问题。但如果其中一国采取地域管辖权,两国之间在税收上的矛盾将不可避免地产生。当 B 国实行地域管辖权时, B 国有权对在该国居住的 A 国居民的收入、所得和财产征税;而 A 国实行居民管辖权,也有权对这部分收益征税,因此两国政府必须对此进行税收方面的协调。

二、居民身份的确定

所谓居民,是指按照某国法律,由于住所、居所、管理场所或其他类似性质的标准而负有纳税义务的自然人和法人,即在税收领域中与一国发生人身连接而又负有纳税义务的人。居民身份的确定是行使居民税收管辖权的关键问题,它是行使居民税收管辖权的国家确定课税主体和课税范围的依据。居民身份的确定必须依据一定的标准,归结起来,当跨国纳税人从事国际经济活动时,将不可避免地导致国家间居民税收管辖权冲突的发生。综观世界各国对于居民税收管辖权冲突的协调,大致包括以下几个方面:对于跨国自然人居民双重身份冲突的协调;对于跨国法人居民双重居所冲突的协调;对于从事国际海运的跨国法人居民税收管辖权的

冲突的协调。

(一) 跨国自然人居民身份的确定

居民税收管辖权,是指以居民身份为联结因素的税收管辖权。在这里,居民身份的确定标准至关重要。自然人居民身份的确定标准大致有住所标准、居所标准、居住时间标准、意愿标准、总机构所在地标准、实际管理和控制中心所在地标准、控股权标准和主要营业所在地标准等。下面分别介绍几种主要情况下居民身份的确定标准。

1. 住所标准

一个人在行使居民税收管辖权的国家内拥有永久性住所,这个人就是该国居民,对该国就要履行无限纳税义务。住所是指有长期居留意愿的住处,通常为配偶、家庭以及财产所在地。住所标准的优点是,住所具有永久性和固定性,是法律规定的个人从事政治、经济活动的主要地点,在该国有获得国家保护的权利,也有纳税的义务。以住所为标准判定一个人的居民身份,可以体现上述权利与义务的关系。

住所也是我国判定自然人税收居民身份的一项重要标准。我国的个人所得税法规定,在中国境内有住所的个人,从中国境内和境外取得的所得要依照规定缴纳个人所得税。另外,《个人所得税法实施条例》第2条规定,在中国境内有住所的个人是因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的个人。此项规定表明,我国税法是以户籍、家庭和经济利益中心作为住所的验定标准的。也就是说,凡是在我国有户籍、家庭或经济利益中心的个人,都应被认定在我国有住所,因而也都应该被认定为是我国的居民纳税人。值得注意的是,这里所说的“在中国境内习惯性居住”,是指个人由于住所在中国境内而当其在国外学习、工作、探亲、旅游等活动结束后必然要返回中国境内居住,而不是指个人在中国境内实际居住。所以,只要某人的住所在中国境内,那么在某个纳税年度即使该人实际并没有在中国境内居住,他仍属于在中国境内习惯性居住,该年度他仍属于中国的居民纳税人。

但是,随着经济活动的国际化发展,不可避免地会发生个人居住场所与从事实际经济活动的场所不一致的情况。如果单纯按照住所标准确认纳税人的居民身份,就会产生纳税人义务发生地与创造所得的实际经济活动地分离的问题。因此,国际上又制定了其他的判定标准来确定居民身份。

2. 居所标准

一个人在行使居民税收管辖权的国家短期停留、临时居住并达到一定期限,那么,这个人就是该国居民,因此相应地就要承担无限纳税义务。所谓居所,则是指个人的习惯性居住场所,居所的确认通常考虑到人的居留时间因素;居所的形态既可以是纳税人自有的房屋,也可以是租用的公寓、旅馆等。由于居所是确立纳税人义务的一个重要标志,所以在一些国家税法中又被称为“财政住所”。采用居所标准的国家主要有英国、加拿大、法国、瑞士、澳大利亚和德国等国。例如,英国规定,凡在英国拥有住宅的,不论其居住时间的长短,只要在纳税年度内曾在英国停留,就应当被认定为是英国居民,英国有权对其行使居民税收管辖权进行征税。居所标准的最大优点是居民身份的确定与纳税人实际经济活动地的联系比较密切。但是,由于居所的定義比较抽象,在判定时存在很大困难,因此大部分国家都会用居住时间标准加以补充。

3. 居住时间标准

居住时间标准是指以自然人在本国居住或停留时间的长短作为判定其是否为本国居民的标准,它是住所标准的一个辅助标准。如果一个人在本国境内居住或停留的时间超过了本国

税法规定的期限,即为本国居民纳税人。“居住时间标准”还经常与上述的“居所标准”结合起来使用,即如果一个人在本国境内居住或停留的时间超过了税法规定的时间,就会被认定是在本国境内有居所,从而成为本国的居民纳税人。国际上采用居住时间标准的国家比较多,如中国、英国、日本、印度、法国等,但是各国关于居住时间或期限的具体规定和要求又不尽一致。大多数国家规定的时间或期限为半年或一年,有的连续计算,有的则累计计算。如英国、法国、德国、瑞典等国规定在一个纳税年度内连续或累计居住超过 183 天(即半年)即为本国居民;中国、美国、日本等国则规定在本国居住达一年(365 天)以上者,即为本国居民。累计计算的,要限定在一个纳税年度内。连续计算则不会规定年度。例如,韩国规定连续居住一年以上的为本国居民。由于只是连续计算,没有累计计算,因而没有规定必须在一个纳税年度内居住达到一年或一年以上。

在居留期间的计算上,不同国家之间也存在着一些差别,具体表现在以下两个方面:

一是连续或累计计算居留时间的差异。一些采用居住时间标准的国家规定,跨国自然人只有在本国境内连续居住的时间超过税法规定的时间才能被认定为是本国的居民纳税人。例如,我国税法规定,在中国境内居住满一年的个人,不论属于哪个国家国籍,都被视为中国居民个人。有些国家则规定,跨国自然人只要在本国境内累计居住时间超过本国税法规定的时间即为本国居民纳税人。如日本规定,在日本境内连续或累计居住长达一年或以上者为日本的居民个人,日本政府有权对其行使居民税收管辖权进行征税。

二是计算居住期间起止点的不同。一些国家以跨国自然人在一个纳税年度内居住在本国境内的时间是否达到本国税法规定的时间为标准。如果一个人居住时间虽然超过了本国税法规定的时间,但是分跨两个纳税年度,而且任何一个纳税年度都没有达到规定的时间,则不能将其确认为是该国的居民纳税人。例如,我国税法规定,在我国境内居住满一年的个人是指一个纳税年度(公历每年 1 月 1 日起至 12 月 31 日止)内在我国境内居住满 365 天的个人,在纳税年度内临时离境的不扣除天数。另一些国家则规定自然人在本国居住的日历年数达到本国规定的时间,即达到或超过本国税法规定的时间即为本国居民纳税人,至于是否在一个纳税年度内住满法定时间则不影响认定其为本国居民纳税人。例如,在一个日历年或一个会计年度以及任何 12 个月内住满税法规定的时间均可认为是本国居民纳税人。

此外,在一些采用时间标准的国家还根据居留时间的长短,把居民进一步划分为永久居民和非永久居民。对于不同类型的居民纳税人,规定不同的课税义务。例如,日本规定连续居住 1 年以上的为本国居民,居住满 5 年的为永久居民,对其在全世界范围内取得的所得都征税;居住满 1 年,未满 5 年的为非永久居民,对其境外的所得只就其带进或汇入本国的部分征税;居住不满 1 年的,为非居民,只就其来源于日本境内的所得征税。我国个人所得税法及其实施细则中有关居民与非居民纳税义务的规定,与日本的规定与做法大体相似。在我国境内居住满 1 年以上但不满 5 年的个人,从我国境外取得的所得,经主管税务机关批准,可一直就由中国境内公司、企业以及其他经济组织或个人支付的部分缴纳个人所得税。但对于“居住满 1 年”的计算,只限于“一个纳税年度内在中国境内居住满 365 日”,这一点比日本税法规定的要严格一些。

4. 意愿标准

意愿标准是指纳税人在行使居民税收管辖权的国家内有居住的主观意愿的即为该国居民。一个人是否有在本国长期居住的主观意愿,通常根据其签证时间的长短、劳务合同的签订因素来确定。凡在一国有不定期居住意愿并依法取得入境护照、移居签证和各种居留证明的

外国侨民,都属于该国居民,该国政府有权对其来源于世界范围的全部所得进行征税。在一般情况下,由于意愿标准因其属于主观范畴而难以准确判定,因此各国都把意愿标准与其他标准结合使用。例如,巴西的税法中规定,凡在巴西住满1年的个人不论其居住意愿如何均视为巴西居民,但对于已经取得长期居住签证的外国人,如果该跨国纳税人愿意成为巴西居民,虽然其居住期不满1年,在税收上仍可以认定其为巴西居民。

(二)跨国法人居民身份的确定

国籍和住所、居所等概念,是用来表示个人与其所属国固定的法律联系的,但是由于法人活动的范围不仅局限于国内,往往已经超出了国界,出于法律保护和管辖的需要,法人的国籍和居民的概念便产生了。目前,行使居民税收管辖权的国家,对法人居民身份的确定主要有以下五种标准:

1. 登记注册地标准

这一标准又称为法律标准或组建地标准,是指一个公司或企业按照一国的公司法,履行登记注册手续并得到有关当局的批准,成为该国的法人,在税收上被称为“居民”,负有无限纳税义务。如美国、芬兰和瑞士等国家都采用这一标准,就美国而言,根据美国有关法律的规定,在其境内注册登记的公司,不论其管理机构是否设在美国,也不论其股权属于谁,都是美国的“法人居民”。作为美国的“居民公司”或“国内公司”,属于美国居民税收管辖权的实施范围的,均要就该公司在世界范围的所得向美国政府纳税。总之,此标准是以是否在该国的各级政府注册为依据来确定该法人是否为该国的法人居民的。凡在本国各级政府注册的公司,不论其总机构是否设在本国,不论其投资者是本人还是外国人,均可确定其为本国企业或本国法人,属于本国居民税收管辖权的实施范围,该国可对其来源于本国和外国全部所得征税。不在本国注册的公司、企业,则不能确定其为本国企业或本国法人,也就是说该企业或法人不是本国居民,因而该国不能对其来自国内外的全部所得行使居民税收管辖权,可对其行使地域税收管辖权,只对其来源于本国境内的那部分所得征税。

登记注册地标准有两方面优点:一是居民身份比较容易确认和识别;二是纳税人居民身份的规避或变更比较困难,因为要规避或变更居民纳税人的身份需要经历一定的法律程序,办理有关手续。但这一标准也存在一定的缺陷,即在一国登记注册的公司,有可能在其他国家从事生产经营活动,因而对这类公司的经营活动不易进行有效的税务管理;另一方面,纳税人容易通过选择登记注册地的办法来达到规避税收管辖权的目的。

2. 管理机构所在地标准

这是以公司的实际管理机构和控制中心是否在本国境内为依据来确定其是否为本国法人居民。所谓实际管理机构,是指经常对公司或企业的生产、经营、销售、分配等进行重要决策、管理、指挥、控制并发送重要指令的机构。通常来讲,实际管理机构是一个法人活动的指挥中心,并不等同于法人的日常经营业务管理机构。凡是实际管理机构和控制中心设立在本国境内的各公司、企业,均可确认为本国居民,该国可就其来自境内外的全部所得行使居民税收管辖权进行征税。如果不是这种情况,该公司或企业就不是本国的居民,不属于该国居民税收管辖权的实施范围,该国只能对其行使地域税收管辖权,对其来源于本国境内的那部分所得征税。具体到管理机构的认定,尽管国际上各国的标准不同,但一般来讲,是以公司董事会会议场所或股东大会场所为标准来综合判定的,如美国、加拿大、新加坡和英国等国都采用这一标准。

3. 总机构所在地标准

这是以公司、企业的总机构是否设在本国境内为依据来判定是否为本国居民,从而要求其

承担对本国的纳税义务。在本国境内设有总机构的公司或企业为本国居民,负有无限纳税义务;否则为非居民公司或企业,只负有限纳税义务。总机构是指公司进行重大经营决策以及全部经营活动和统一核算公司盈亏的总公司和总店等。凡属于总机构设在本国境内的跨国公司或企业,不论是本国人还是外国人开设的公司或企业,也不论其投资者是本国人还是外国人,均可确认其为本国的公司或企业,该国都可以就其境内外的全部所得进行征税。采用这一标准的国家有中国、日本和法国等国家。例如,我国《外商投资企业和外国企业所得税法》将总机构设立在我国境内的外商投资企业确定为我国的居民企业;不论其所得来源于中国境内还是境外分支机构,都应依法由总机构汇总向我国政府缴纳企业所得税。

4. 资本控制标准

资本控制标准,又称为控股权标准或控制选举权标准,是以控制公司选举权股份的股东是否为本国居民来判定其法人居民或公司身份的。即公司有选举表决权的股东是哪个国家的居民,则该公司就是哪个国家的居民公司,由该国行使居民税收管辖权对其进行征税。采用这一标准的国家有美国、澳大利亚等。例如,美国税法中规定,一家跨国公司即使在国外注册,但只要 50% 以上的选举权股票被美国股东掌握,即可以将其认定为美国的居民公司,美国政府有权对其行使居民税收管辖权进行征税。

5. 主要经营活动所在地标准

这一标准是指公司的主要活动发生在哪一国家,则该公司就是那个国家的法人居民,属于该国居民税收管辖权的实施范围,该国可以对其全部所得进行征税。主要经营活动地是指企业的主要收入来源地、主要财产所在地、主要产品生产和销售地等。

在各国的税收实践中,为了判定法人的居民身份,有的国家只采用一种判定标准,有的国家采用与集中判定标准相结合的方法对法人的居民身份进行判定。例如,我国判定法人居民身份的标准可以通过《外商投资企业和外国企业所得税法》来加以说明。该税法规定,在我国境内设立的外商投资企业包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业,即所谓的“三资企业”。如果其总机构设在我国境内,该企业就要对来源于我国境内、境外的所得缴纳所得税。这表明我国判定法人居民身份是把登记注册地标准和总机构所在地标准结合起来使用,二者必须同时满足,缺一不可。如果一家公司仅在我国依法注册成立,但总机构不设在我国境内,那么该公司是我国的法人,但不是我国的法人居民;同样,如果一家公司在外国依法注册组建,它不是我国的法人,即使其总机构设在我国境内也不能成为我国的法人居民。需要指出的是,我国税法中所说的总机构,是指企业法人设立的负责该企业经营管理与控制的中心机构。也就是说,我国税法中所指的法人的总机构与其他国家税法中的管理和控制机构基本上是一个概念。

为了更清楚地阐述居民税收管辖权的确立情况,现将部分国家确立自然人和法人居民身份的税法规定列表如下,见表 2-1。

表 2-1 部分国家确立居民税收管辖权的有关税法规定

国家	判定自然人居民身份的标准	判定法人居民身份的标准
美国	在美国境内居住满 1 年或根据本人的意愿情况而定	依据美国联邦或州的法律登记注册

续表

国家	判定自然人居民身份的标准	判定法人居民身份的标准
法国	符合下列条件之一者： ①在国内有住所 ②受雇或从业地点在法国，经济利益中心地点在法国 ③有5年以上经常居所	在法国境内登记注册，或者管理机构、控制中心设在法国
英国	符合下列条件之一者： ①在国内有住所 ②在一个纳税年度居住满6个月 ③在一个纳税年度旅居英国不到半年，但连续5年以上每年来访英国达3个月	在英国境内登记注册，或者其事业的管理机构以及控制支配中心在英国
德国	在国内有永久住所或在一个纳税年度内暂时住所居住满6个月	根据德国法律注册登记，或其管理机构设在德国
新加坡	在一个公历年度居住或就业满183天(不包括公司董事)	公司的实际管理机构与控制机构在新加坡境内
加拿大	在加拿大境内有永久居住场所，或在一个公历年度内居住满183天	管理机构和经营控制中心在加拿大境内
意大利	符合下列条件之一者： ①在意大利有居民户口登记的 ②工作机构或经济利益中心在意大利 ③在意大利境内居住满183天，但居住在境外，为意大利国家机构或公营单位工作	在意大利境内注册登记，管理机构或主要经营活动地在意大利境内
日本	在国内有永久性住所或居所，连续居住在1年以上	按照日本法律注册登记，或者在日本境内设有总机构、总店或总办事处
新西兰	在新西兰境内居住满1年	在新西兰境内登记成立或总管理机构、主要办事处在新西兰境内
泰国	在一个纳税年度在泰国境内累计居住满180天	在泰国境内登记成立
澳大利亚	符合下列条件之一者： ①在澳大利亚境内有永久住所 ②在一个纳税年度中连续或累计有半年以上时间在澳大利亚停留，但通常居住地点在国外，而且没有澳大利亚定居意图的除外	符合下列条件之一者： ①在澳大利亚境内注册成立 ②虽在澳大利亚境外成立，但在澳大利亚设有管理控制中心机构，其经营活动地在澳大利亚 ③其股票股权受澳大利亚居民股东控制

资料来源：王传纶. 国际税收. 北京：中国人民大学出版社，1992：50.

(三)特殊情况下跨国纳税人居民身份的确定

由于每个国家都单方面根据自己国内的税法来判定跨国纳税人的居民身份，这样就会出现一个跨国纳税人同时被两个或两个以上国家确定为本国居民，从而具有双重居民身份的情况，由此会产生重复征税问题。对于这种问题的解决，国际上通行的做法是按习惯顺序协商确定该跨国纳税人为哪国居民，属于哪国居民税收管辖权的实施范围。该习惯顺序如下：

1. 具有双重居民身份的跨国自然人居民身份的判定

在判定跨国自然人居民身份时，国际通行的顺序是：

第一，永久性住所。根据该跨国纳税人是否拥有永久性住所来判定其是否属于拥有永久性住所所在国的居民。一个同时在两个国家居住的跨国自然人，应首先认为是其永久性住所

所在国的居民,并由其永久性居住的国家对其行使居民税收管辖权进行征税。

第二,重要利益中心。如果该自然人在两个国家均有永久性住所,就根据该跨国纳税人与哪个国家的经济关系更密切来判定其属于哪一国家的居民。即看其重要利益中心所在地是哪国,这要将其家庭、财产以及主要经济活动所在地结合起来综合判定。

第三,习惯性居所。若该跨国纳税人的重要利益中心所在国无法判定,或者在其中任何一个国家都没有永久性住所,就以其习惯性居所作为判定标准,即应认为是其习惯性居所所在国的居民。习惯性居所通常是由居住和停留时间来判断,即看其在哪个国家停留的时间更长些,就将那个国家认定为其习惯性居所,该国有权对该跨国自然人行使居民税收管辖权进行征税。

第四,国籍。如果该跨国纳税人在两个国家都有或者都没有习惯性居所,则以其国籍为标准判定其居民身份。

第五,如果该跨国纳税人同时是或者同时不是这两个国家的公民,则由税务当局协商来确定该跨国自然人属于哪一个国家的居民,并且该国有权对该跨国自然人行使居民税收管辖权进行征税。

一个国家判定一个跨国自然人是否属于本国居民,通常的依据是其在本国是否拥有住所或居所。但是如果一个跨国自然人同时在两个国家拥有住所或居所,就会被两国同时认定为是本国居民。例如,李先生在中国有一个永久性住所,其妻子和孩子都住在中国,同时他又在日本经商,并且居留时间超过了12个月。中国政府因为他在中国拥有永久性住所,按照国内税法的规定,李先生被确定为中国居民。而日本政府因其居留时间超过法定的365天,按照日本的法律,李先生又被确定为是日本居民。因此,中日双方都要对李先生在世界范围内的所得行使居民税收管辖权进行征税。为了避免对李先生在世界范围内全部所得的重复征税,应该通过上述5个判断标准来确定李先生的最终居民身份。判定纳税人最终居民身份首先要根据跨国自然人的永久性住所的所在国来判定,既然李先生的妻子和孩子都在中国,说明李先生在中国拥有永久性住所,因此应该判定他为中国居民,应该由中国政府对其行使居民税收管辖权进行征税。

2. 具有双重居民身份的跨国法人的居民身份的判定

对于具有双重居民身份的跨国法人,国际上通行的做法是首先判定其属于实际管理机构所在地的国家的居民,也就是说应由其实际经营管理机构所在国对其行使居民税收管辖权;如果不能判定其为哪国居民,则由双方当局确定该跨国法人为哪一国法人居民,并由这个国家对其行使居民税收管辖权。

例如,一家跨国公司在中国注册成立,实际管理和控制机构设在美国。中国依据注册地标准认定该公司是中国的居民公司,而美国依据管理机构标准也可以认定该公司是美国的居民公司。于是,该公司就有了双重居民身份,其来自世界范围内的所得有可能被中国和美国两国政府同时征税,造成国际税收重复征税。根据确定跨国法人最终居民身份的国际惯例,由于该公司的实际管理机构设在美国,应该认为该公司是美国的居民公司,应由美国对其行使居民税收管辖权进行征税。但是,如果该公司的总机构设在中国,则中国可以根据总机构标准确定该公司为本国居民,因此需要由中国和美国两国进行协商来确定该公司的最终居民身份。

3. 从事国际海洋运输从而将总机构设在船上的跨国法人居民身份的判定

从事国际海洋运输的法人与一般从事工农业和服务业的法人在管理机构的设立上有不同的特点,它的管理机构往往设在船舶上并经常运行于各国之间,无固定的场所或具体的所在国。对于这种情况,国际上通行的做法是,按照船舶的船籍所在国、该船舶经营者所在国的顺

序判定:如果国际海洋运输公司的实际管理机构设在船舶上,则首先应认为它是该船舶的母港所在国的居民,即其船籍所在国的居民;如果该船舶没有母港或船籍,则应由该船舶经营者所在国对其行使居民税收管辖权进行征税。例如,某国际航运公司甲公司由一家英国居民公司乙公司控股。如果甲公司经营的船舶都在中国的港口登记,即船舶的母港在中国,则应该认为甲公司的实际管理机构所在国是中国,由中国对其国际运输所得进行征税;如果甲公司经营的船舶没有母港,则因为甲公司经营者的实际管理机构所在国为英国,因此由英国政府对其国际运输所得进行征税。

第四节 公民税收管辖权

一、公民税收管辖权概述

公民税收管辖权是按照属人主义原则确立的另一种税收管辖权。公民税收管辖权是以国籍为判定标准,即凡是具有本国国籍的公民,国家就有权对其来自世界范围的全部所得或存在于世界范围内的财产进行征税。国家在行使公民税收管辖权时,仅对本国公民行使征税权,而不考虑课税对象的发生地点,因此又称为从人征税。

如同居民税收管辖权一样,公民税收管辖权也是属人主义原则在国际税收上的体现。二者的区别在于,公民税收管辖权强调纳税人的公民身份即国籍所属,而不是居民身份。在行使公民税收管辖权的过程中,无论跨国所得来源于何处、跨国一般财产价值存在于何处、纳税人居住地在何处,只要是本国公民取得或拥有的,国籍国就可对其进行征税。

第二次世界大战以前,按照属人原则确立的税收管辖权大多是公民税收管辖权。第二次世界大战以后,所属国籍与居住地不在同一国家的纳税人增多,公民税收管辖权日益暴露出不合理的一面,于是绝大多数国家放弃了公民税收管辖权,转而采用居民税收管辖权。在这里,我们简单地介绍一下公民税收管辖权以及公民身份的确定标准。

二、公民身份的确定

公民管辖权,即以公民身份为连接因素的税收管辖权。也就是说,国籍国有对具有本国国籍的公民来源于或存在于世界范围内的收入或财产进行征税的权力。对公民行使税收管辖权进行征税,首先要确定公民的身份。对于如何确定公民的身份,国际上一般有如下两种判定标准。

(一) 自然人公民

国际上约束各主权国家对其实行公民税收管辖权的规范通常是法律标准。所谓的法律标准,即要求各主权国家只限于对本国宪法规定的公民个人行使公民税收管辖权,而不能扩大到对非公民个人按照法律标准行使公民税收管辖权。

公民在各国民法中通常是指具有本国国籍的自然人。各国民法对自然人国籍的认定,除了通过履行一定法律手段加入本国国籍者之外,通常还有另外两个标准:一种是出生地标准,即按照本人的出生地点,凡出生地点位于本国境内的为本国公民;另一种是血统标准,即根据其父母的国籍来确定本人的国籍,亦称为血统主义。目前,几个行使公民税收管辖权的国家在本国税法中对自然人国籍的确定标准一般并没有特殊规定,基本上与本国民法相同。

按照国际惯例,一个自然人,除了依据出生地或血统关系取得国籍外,还有加入国籍、丧失国籍和恢复国籍等变化。所谓加入国籍,是指根据一国的法律由于婚姻、收养、认领和领土转移等原因,而自然取得某一国家的国籍,或者是依据一国的国籍法或移民法,经过申请获准由原来的国籍转为另一个国家的国籍,或从无国籍转变为某个国家的国籍。所谓丧失国籍,是指一国国民由于自愿退出,或者已取得其他国家国籍,或者依照这个国家的国内法被剥夺国籍而失去其原有国籍。所谓恢复国籍,是指因某种原因丧失其原有的国籍,按照这个国家的国内法规定的条件提出申请,并获准重新恢复原有国籍。

各国国内法在有关国际规定上所存在的差异,往往会导致双重国籍或多重国籍的情况发生。按照法律标准,这些双重国籍的跨国自然人同时成为两个国家的公民个人,这就给他们带来了履行纳税义务的困惑。对此,国际上大多数国家都主张坚持一人一籍的国籍原则,即约束每个国家都应该使合法取得别国国籍的跨国自然人丧失其原有国籍;反之,应该拒绝给予保留别国国籍的跨国自然人以本国国籍。至于对因加入国籍或丧失国籍而转入别国国籍的跨国自然人,则约束应自转入别国国籍之日起,作为别国的公民个人,由所属别国向他们行使公民税收管辖权,其原属国籍国应该同时终止向他们行使公民税收管辖权。对于因恢复国籍而从别国转入的跨国自然人,也应约束从转入原有国籍国之日起,作为该国家的公民个人,由这个原属国籍国向他们行使公民税收管辖权。

(二)法人公民

法人公民,即指国籍公司。所谓国籍公司,是行使公民税收管辖权的国家基于各国企业活动的国际化和为了行使税收管辖权的需要,将公民的概念扩大到法人,形成所谓的国籍公司。国籍公司与居民公司这两个概念是相近的,在同时行使居民和公民税收管辖权的国家,其税法上所指的国籍公司和居民公司在概念上则是一致的。国籍公司的确认主要有以下几种标准:一是采取法律标准,即凡是根据本国有关法律组建并注册的公司均为本国国籍公司;二是根据公司投资者的个人国籍来确定公司的国籍;三是依据公司负责人的国籍来确定公司的国籍;四是依据公司实际管理机构的所在地来确定该公司的国籍;五是依据企业的主要机构所在地来确定该公司的国籍。在这几种标准中,很多国家对国籍公司的确认主要是采取法律标准,即凡是根据本国有关法律组建并注册的公司为本国国籍公司,本国都有权对具有本国国籍的公司行使公民税收管辖权进行征税。

三、公民税收管辖权的局限性

由于各国纳税人的经营活动频繁越出自己国籍国的界限,公民税收管辖权的行使已经显示出了很大的局限性。

对于一个很少在自己的国籍国居住,而且经常到别国居住或从事经营活动的跨国自然人而言,其国籍国如果仅仅由于该跨国自然人是本国的公民,对其来源于或存在于世界范围内的全部所得行使公民税收管辖权进行课税的话,就经常会造成国际重复征税,而且就公平的角度对跨国自然人而言也是不合理的。

对于跨国法人来说,其主要经营活动通常在其管理机构所在国进行,为开展业务活动所需要的种种经济权利也必须由该国赋予,但其纳税义务却要在自己的国籍国即登记注册的国家内承担,这里显然也是不合理的。

由于上述原因,目前只有极少数国家仍然在行使公民税收管辖权,而绝大多数国家是行使居民税收管辖权对本国居民进行征税。在《联合国范本》和《经合组织范本》等国际税收协定中

采用的也都是居民税收管辖权。即使行使公民税收管辖权的国家,一般也都同时对在本国居住的拥有外国国籍或无国籍的人行使居民税收管辖权,以维护本国的税收利益。

第五节 各国税收管辖权的实施情况

一、各国选用不同管辖权的原因

税收管辖权的选择和行使是一个国家的国内事务,任何一个国家都有权根据本国国内的具体情况选择不同的税收管辖权。由于税收管辖权的行使体现着不同的税收利益,因此,各国都尽量选择对本国有利的税收管辖权。对广大发展中国家而言,由于资金贫乏、技术落后,只能从发达国家引进资金和技术。一般来说,发展中国家是资本输入国和技术引进国,本国对外投资的比例小于外商在本国境内的投资比例,因此境外收益相对而言不多。在与发达国家的经济交往中,基本上处于来源国的地位。与此相适应,发生在本国领土内的别国居民或公民的收益、所得和财产也比较多。因此,发展中国家更加倾向于地域税收管辖权,从而扩大对别国居民在本国领土范围内的收益、所得和财产的征税范围。但是,出于国家间利益对等的原则,这些国家也同时行使居民税收管辖权以维护本国的利益。

对于发达国家而言,它常常是资本输出国与技术输出国,同时也会大量地吸引外资和利用某些更先进的技术。从资本和技术的输出角度而言,大量开展的国外业务会产生巨大的境外利益,居民中从事跨国经济活动的较多,本国居民和公民来自世界范围内的所得也较多,因此采用属人主义原则对本国的税收收益比较有利,因而发达国家比较强调居民或公民税收管辖权的行使,从而扩大对本国居民在国外的收益、所得和财产征税的范围。另外,从资本和技术的输入角度和出于国家间利益对等的原则方面看,发达国家也会采用地域税收管辖权来维护本国的利益。

二、各国对税收管辖权的选择

在国际税收的实践中,综合世界各国的情况看,选择一种税收管辖权的国家比较少,大多数国家都选择双重管辖权。这是因为,税收管辖权的选择不仅关系到税收收入,而且关系到一国的主权,各国在不违背国际法的前提下,都尽量选择对本国有利的税收管辖权,以最大限度地维护本国的权益。总的来说,在两种基本的税收管辖权中,多数国家都是以其中一种税收管辖权为主,而以另一种税收管辖权为辅。现在将世界主要国家或地区对税收管辖权的实施情况列为表 2—2,以便更清楚地阐述各国对税收管辖权的不同选择。

表 2—2 世界主要国家或地区税收管辖权的行使情况表

税收管辖权	国家或地区
单一行使地域税收管辖权	中国香港、文莱、玻利维亚、阿根廷、巴西、多米尼加、厄瓜多尔、危地马拉、巴拿马、尼加拉瓜、巴拉圭、委内瑞拉等
同时行使地域税收管辖权和公民税收管辖权	菲律宾、罗马尼亚

续表

税收管辖权	国家或地区
同时行使地域税收管辖权和居民税收管辖权	中国、印度、阿富汗、澳大利亚、孟加拉国、斐济、日本、韩国、马来西亚、印度尼西亚、巴基斯坦、新西兰、新加坡、泰国、斯里兰卡、哥伦比亚、秘鲁、萨尔瓦多、洪都拉斯、奥地利、比利时、希腊、瑞士、瑞典、英国、卢森堡、土耳其、西班牙、法国、荷兰、南斯拉夫、加拿大、俄罗斯等
同时行使地域税收管辖权、居民税收管辖权和公民税收管辖权	美国、墨西哥

资料来源:黄济生,德生. 国际税收理论与实务. 上海:华东师范大学出版社,2001.

从表 2—2 中可以看出,欧洲、亚洲、大洋洲以及美洲的大多数国家和地区都同时行使地域税收管辖权和居民税收管辖权,单一行使地域税收管辖权的国家和地区多数为拉丁美洲的国家和地区。而只有很少的国家同时行使地域和公民税收管辖权,另外也只有极少数国家同时行使地域、居民和公民税收管辖权。

此外,从表中也可以看出我国(除香港地区外)也是选择同时行使地域税收管辖权和居民税收管辖权的国家。以个人所得税为例,《中华人民共和国个人所得税》第一条规定:在中国境内有住所,或者无住所而在境内居住满 1 年的个人,从中国境内和境外取得的所得,需要按中国税法规定纳税;在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满 1 年的个人,从中国境内取得的所得,必须按照中国税法的规定纳税。我国在以后的国际税收关系中,应坚持选择双重管辖权,同时需要在遵循国际税收惯例的前提下,通过不断扩大同相关国家签订税收协定,更好地为改革开放服务。

三、地域税收管辖权优先征税原则

在上述三种税收管辖权中,居民税收管辖权和公民税收管辖权是按照属人原则确定的,故这两种税收管辖权又可称为“属人税收管辖权”;地域税收管辖权是根据属地原则确定的,因此有时又被称为“属地税收管辖权”。

在今天的世界上,实际上已经没有任何一个国家单纯地行使居民或公民税收管辖权,或者单纯地行使地域税收管辖权。各国都是以其中一种制度为主,而以另一种制度为补充。然而,就总的发展趋势而言,实行地域税收管辖权的国家,随着经济全球化的不断深入,大多数国家在向属人原则的税收管辖权方面过渡,各国既按属人原则也按属地原则行使税收管辖权。我国就是同时实行居民税收管辖权和地域税收管辖权的国家之一。

在税收管辖权中,不仅许多国家兼用属人原则和属地原则,实行居民或公民税收管辖权和地域税收管辖权,而且大多数国家一般都同意并遵循地域税收管辖权优先的原则。优先征税原则,是指在国际税收关系中,确定将某项课税客体划归来源国,由来源国优先行使征税权的一项原则。地域税收管辖权优先原则,是指同一笔跨国所得,所得来源地国家有优先行使征税的权利,即承认在课税权利方面,所得来源地及地域税收管辖权是优先于居民或公民税收管辖权的。简单而言,从哪个国家取得的所得,应当首先向哪个国家纳税。如果不允许所得来源国优先征税,而让纳税人居住国优先征税,那么,所得来源国就不会同意别国的居民在其境内通过合法劳动取得所得或收入。在国际税收实践中,尽管可以实行不同的税收管辖权,但是通常

都偏重于运用来源地原则。因为对一个国家而言,采取来源地原则更直接、更有效。如果不承认收入来源地的国家优先征税,就无法对跨国纳税人在其他国家取得的收益予以课税,也无法行使优先征税的权力。因此,在签订国际税收协定时,通常规定对常驻代表机构的所得、非独立个人的劳务所得、董事费、表演家和运动员的所得,由来源国优先征税。同时,世界上的许多国家,主要是发达国家,既然希望通过投资技术转让与国际贸易从别的国家赚取所得,那么就不能不承认所得来源国在征税权上的优先。不过优先不等于独占,有两点需要注意:

第一,优先是有限制的。所得来源国并不能对一切非居民的所得都从源课税,而只能对在 其境内居住一定期限的自然人和非居民公司所属的常设机构征税。

第二,优先不能完全排斥纳税人居住国的税收管辖权。居住国在所得来源国优先征税后,仍将分情况对纳税人行使其税收管辖权。因此,纳税人的所得,其来源国可以先行使税收管辖权进行征税,然后该纳税人的居住国才能行使其税收管辖权。

综上所述,所得的地域税收管辖权优先征税地位,就是对跨国纳税人的跨国所得允许来源国先行征税,然后该纳税人的居住国才能对其行使居民或公民税收管辖权。这一原则在国际税收实践中,已经成为世界上大多数国家所公认的原则。



本章小结

- 税收管辖权是指国家政治权力中对人和物征税的权力,税收管辖权也是国家主权的一部分。各国税收管辖权的矛盾冲突引起国际税收问题,因此,要研究国际税收首先要研究税收管辖权。
- 税收管辖权的属地原则和属人原则是法律概念,各国建立的税收管辖权有其法律渊源,了解税收管辖权的原则和法律渊源有助于正确理解税收管辖权原则的内涵,解决国际税收问题。
- 税收管辖权的确立原则包括属人原则和属地原则。根据属人原则确立的税收管辖权称为居民(公民)管辖权,根据属地原则确立的税收管辖权称为地域管辖权。
- 自从产生国际税收问题以来,国际税收赋予了税收原则新的内容,而各国在解决国际税收问题上,经过多年国际税收实践,迄今形成了不少融入国际协定、国际惯例和国内法的国际税收原则。
- 税收管辖权、税收管辖权的原则和法律渊源、国际税收原则都是国际税收的重要内容。



思考与练习

1. 什么是税收管辖权? 税收管辖权的原则有哪些? 按其原则税收管辖权分别应如何确立?
2. 什么是地域税收管辖权? 简述一下常设机构标准。
3. 什么是居民税收管辖权? 自然人和法人居民身份的判定标准有哪些? 对于双重居民身份应该如何处理?
4. 什么是公民税收管辖权? 公民身份的判定标准有哪些?
5. 什么是地域税收管辖权优先征收原则? 各国的税收管辖权的选择有哪些不同之处?

第三章 国际重复征税



从本章开始进入国际税收的核心内容。国际重复征税会加重纳税人的税收负担,影响人员、资本和货物的国际流通,引起公平、效率等社会和经济问题。本章将深入阐述对所得、财产和商品的国际重复征税问题,包括国际重复征税的发生和扩大。

第一节 国际重复征税概述

一、国际重复征税的含义

随着各国经济的发展,国内的企业为寻求资源的合理配置、利润的最大化,往往在国内与国外建立总分结构或母子公司的组织形式。由于各国采取不同的税制,实行不同的税收管辖权,所以产生了国际税收实践中最常见的国际重复征税的问题。

所谓国际重复征税,是指同一纳税人的同一笔收入所得被两个或两个以上拥有税收主权的国家或地区征收同一税种的税收,或者不同纳税人的同一笔所得被两个或两个以上的国家征收同种或不同种的税收。前者出现于总分公司的跨国企业,也被称为法律性国际重复征税;后者出现在母子公司的跨国企业,也叫经济性国际重复征税,在其他教材中,为了区别于重复征税,经济性国际重复征税也被称为国际重叠征税。

二、国际重复征税的类型

国际重复征税按其性质分为以下两类:

(一)法律性国际重复征税

法律性国际重复征税,即两个或多个拥有税收主权的国家或地区由于实行不同的税收管辖权,或即使行使相同的税收管辖权但因对其“法人居民身份”或“收入来源地”的界定不同,造成同一纳税人的同一收入被不同征税主体重复征税的情况。比如甲国的某法人居民来自乙国的收入既被实行地域管辖权的乙国征税,也被实行居民管辖权的甲国征税,所以同一笔收入既向来源国纳税,又向居民国(国籍国)纳税,造成双重税负。

(二) 经济性国际重复征税

分处两个税收主权国家的母子公司,由于它们之间的控股关系,子公司会将其税后利润的一部分作为股息汇给母公司,母公司所在国再对这笔收入向母公司征收公司所得税。虽然母、子公司是两个独立的经济实体,子公司的税前利润和母公司的股息是不同的纳税客体,但从税源来看,都是子公司的利润。可见,在不同税收主权的国家或地区,同一税源由不同的征税主体向不同的纳税主体征税就是经济性国际重复征税。

此外,还有一些其他类型的重复征税。比如因为税制的原因,目前各国普遍使用复合税制,对同一纳税人的同一税源实行多税种、多环节的征税,造成税制性重复征税。比如,对商品的流转,既课征流转税,又课征所得税,对销售收入既征收销售税,又征收消费税。这种由于税收制度而加重纳税人税负的状况称为税制性重复征税,但由于通常其征税主体和纳税主体处于一个税收主权之下,所以它属于国内重复征税。由于法律的原因,一个国家的中央政府和地方政府会分别对同一纳税客体征税。比如美国的联邦政府、州政府和地方政府组成多主体征税体系,对同一税源征税,即使纳税主体并不同一,只要他们并未跨越国界,就只属于国内重复征税,也叫做法律性国内重复征税。因为股份公司的存在,公司的股东按其股份获得一部分税后利润即股息,并向政府缴纳个人所得税,但这笔股息之前已经作为公司利润被征公司所得税,同样造成同一税源被重复征税。只要股东与公司为同一国自然人居民或法人居民,就只属于国内重复征税,或者称作经济性国内重复征税。以上三种情况,因其征税主体、纳税主体和纳税客体未超越国界,所以都不属于国际重复征税问题,不列入本书讨论范畴。

三、国际重复征税的特征

国际双重征税是指两个国家或地区各自基于其税收管辖权的行使,对同一跨国纳税人,就同一课税对象,在同一税收期限内,课征同一或类似的税收。其基本特征表现为以下几方面:

(一) 行使征税权力的非同一性

因为国际双重征税是指两个以上主权国家或地区,行使不同的征税权力所造成的双重征税,行使权力者必须是两个享有独立自主权的国家或地区。如果双重征税系由同一主权国家或地区行使同一征税权力造成的,应属于国内的双重征税,不属于国际双重征税。

(二) 纳税主体的同一性

在多数情况下,只有同一纳税主体或纳税人,被两个行使征税权力的国家或地区认定负有纳税义务,才有可能产生国际双重征税。

(三) 纳税客体的同一性

一般情况下,纳税客体(课税对象)的同一性是指同一项所得(包括财产等)的发生,导致其拥有者在两个税收主权的管辖之下就同一所得(或财产)负有纳税义务。

四、国际重复征税产生的原因

(一) 法律性国际重复征税产生的原因

税收管辖权是法律性国际重复征税产生的根本原因。具体而言,产生法律性国际重复征税的税收管辖权问题包括下列内容。

1. 各国行使不同的税收管辖权相互交叉重叠

税收管辖权是根据征税权力原则确立的。征税权力原则分别为属地原则和属人原则。属地原则确立收入来源地税收管辖权,属人原则分别确立居民税收管辖权和公民税收管辖权,一

个国家行使什么样的税收管辖权,完全是这个国家主权范围的事情,一个国家通常行使一种或一种以上的税收管辖权。由于征税权力原则和税收管辖行使范围的不同,两个国家不同的税收管辖权必然会形成征税矛盾。税收管辖权之间这种合理性和矛盾性的同时存在,使国际重复征税的产生成为可能。有关国家行使不同的税收管辖权对跨国纳税人的跨国所得征税时,收入来源地税收管辖权同居民或公民税收管辖权,以及居民税收管辖权同公民税收管辖权之间发生交叉重叠,使同一纳税人的同一笔所得被重复征税,从而引起一系列国际税收活动及相关国家处理它们之间的税收分配关系问题。这是目前国际上普遍和经常发生的国际重复征税。

(1)地域税收管辖权与居民税收管辖权的重叠。对于此种情况,我们可以举例说明:甲国的A居民在乙国获得100万美元的收入,乙国实行地域税收管辖权,所得税率30%,甲国实行居民税收管辖权,所得税率25%。那么A应向甲国缴纳25万美元税款,向乙国缴纳30万美元。A在乙国的收入被两次征税,共计55万美元,实际负税税率为55%。

(2)地域税收管辖权与公民税收管辖权的重叠。现在实行公民税收管辖权的国家已经很少,所以公民税收管辖权与地域税收管辖权重叠的情况所占的比例也很少。它与第一种情况类似。

(3)居民税收管辖权与公民税收管辖权的重叠。居民是指居住在本国境内并受本国法律管辖的一切人,包括本国公民和外国公民。公民与居民的概念不同,公民一般是指具有本国国籍,并享有法定权利和承担义务的个人。由于二者的概念不同,当行使居民税收管辖权与公民税收管辖权的国家同时对一跨国纳税人征税时,就会出现国际重复征税。

例如:甲国公民A,因其长期居住于乙国而被乙国视为居民。该税收年度内A收入100万美元,因甲国实行公民税收管辖权而乙国实行居民税收管辖权,两国都对A该年度内的全球收入征税。甲国所得税率25%,乙国所得税率30%,A既向甲国纳税25万美元,又向乙国纳税30万美元。A因其既为甲国公民又为乙国居民,处于两国的税收管辖之下,而遭受双重征税,实际负税税率为55%。

2. 同种居民税收管辖权的冲突和重叠

有关国家同时行使居民税收管辖权,由于这种同时管辖居民的征税权力不涉及地域范围,一般不会发生国际重复征税。但是由于每个国家都是根据本国税法判定居民身份,例如,对自然人居民,有的采用住所标准、有的采用时间标准、有的采用登记注册标准等,这样,对同一纳税人,这个国家可以按其国内法标准判定为本国居民,而另一个国家也根据本国国内法判定为本国居民。由于各国国内法规定的不同,判定居民标准不同,就会出现同一跨国纳税人同时被判定为两个国家的居民问题,从而形成居民税收管辖权的冲突和重叠,同样就不可避免地产生了国际重复征税。

3. 同种收入来源地税收管辖权的交叉和重叠

一般来说,一个国家所管辖的地域界限是十分清楚的,不大可能出现两个或两个以上国家同时行使收入来源地税收管辖权而产生的国际重复征税问题。之所以会出现收入来源地税收管辖的交叉重叠,主要是由于有关国家对收入来源地的规定和理解不同造成的。对收益、所得的来源,有的国家采用所得活动地标准,有的国家采用所得支付地标准,有的国家甚至采用资本产生地的国际标准等。由于有关国家采用的收入来源地的确定标准不同,才带来确认所得到底来源于哪个国家的问题,由此引起有关国家在行使收入来源地税收管辖权征税时的矛盾,出现所得来源地税收管辖权的交叉和重叠,从而也产生了国际重复征税。

（二）经济性国际重复征税产生的原因

造成经济性国际重复征税的原因有两个：一是税制方面的原因；二是经济方面的原因。税制上，由于几乎所有的国家都既征收公司所得税又征收个人所得税，子公司把税后利润的一部分汇给另一国母公司，或股份公司把股息、红利汇给居住在另一国的股东时，这部分股息又要向其居住国缴纳公司所得税或个人所得税，造成同一税源的重复征税。经济上，由于跨国控股关系的快速发展，母公司控制子公司，子公司控制孙公司，孙公司控制重孙公司的现象频频出现，从而使得同一税源被不同征税主体重复征税。控股层数越多，重复征税的程度越高。

五、国际重复征税的影响

（一）国际重复征税违背税收公平原则

税收公平原则包括横向公平与纵向公平。横向公平是指相同的经济能力，应负担相同的税；纵向公平是指不同的经济能力，应负担相应不同的税。税收公平原则要求同等收入承担同等税负，而不论它来自国内还是国外。尤其对于跨国投资者，境外投资要面对更多风险，就更应强调税负公平。而国际重复征税使一笔来自境外的收入负担重于等额国内收入的税收，同样的经济能力负担了更多的税收，这是不公平的。由于跨国投资的经营者要负担重于国内投资者的税收，所以引发了他们为达到最终“公平”的税负而进行避税甚至逃税，或者在生产经营过程中采取不平等的竞争方式等，这些将导致更大的不公平。因此，减除国际重复征税可以贯彻税收公平原则。

（二）国际重复征税加重了跨国纳税人的税收负担

依法向国家纳税是纳税人的应尽义务，但由于有关国家税收管辖权的交叉重叠，跨国纳税人要向两个或两个以上的国家纳税，因此加重了跨国纳税人的税收负担。例如，甲国某一居民到乙国从事生产经营活动并取得所得 60 万元，由于甲国政府行使居民（公民）税收管辖权，因此对甲国居民来自本国境内外的全部所得征税，假定税率为 30%，则甲国居民需向甲国纳税 18 万元；由于乙国政府行使地域税收管辖权，则对来自乙国所得征税，假定税率为 40%，则甲国居民应向乙国纳税 24 万元。虽然甲国和乙国政府对该纳税人的征税都是合法的，但经过两个国家的重复征税，该跨国纳税人的总税收负担率高达 70%，导致纳税人的税收负担大大加重，从而会导致纳税人减少对境外的投资，缩小投资范围和规模，以达到减税的目的。这样在一定程度上会影响投资者对外投资的积极性，不利于国际化的发展。

（三）国际重复征税妨碍资源的最优配置

资本、技术、劳动力在国际间的自由流动，使生产要素在全球范围得到最有效率、最合理的利用，这是经济规律的必然要求。而国际重复征税的产生，为生产要素在国内和国外的选择上制造了障碍，原本在国外可以获得更高回报的要素，被迫在国内低效率地使用。只要一个国家存在这样的情况，全球的生产要素就不是最佳配置。跨国投资、经营、技术合作的积极性因此也受到影响，生产要素的流动受到制约，从而阻碍国际经济的发展。

（四）国际重复征税阻碍了国际经济的发展

资本、技术、劳动力在国际间的自由流动，使生产要素在全球范围内得到最有效率、最合理的利用，这是经济发展的必然规律。然而对于资本和技术缺乏的发展中国家，国际重复征税的存在对其有效地吸引外资和引进技术是极大的障碍，并使得本国制定的鼓励外国投资的税收优惠措施无法发挥效用。对于发达国家来说，国际重复征税也不利于国内剩余的资金向国外流动并获得利润。可见，国际重复征税阻碍了资源的自由流动，从而妨碍了资源的自由配置。

同时由于国际重复征税所造成的税负不公平、不合理等加重了跨国投资者的税收负担,将使跨国投资者踟躇不前,减少对境外的投资,使资源和人力得不到有效的循环和利用,不利于国际经济的健康发展,同时也会在一定程度上限制了公司的进一步壮大。

(五) 国际重复征税影响国家间的税收权益

两国甚至多国政府对跨国纳税人实行重复征税,使纳税人税负大大超过国内投资者,于是在没有相关国家采取税收抵免、减免措施的情况下,纳税人会减小境外投资规模,那么东道国外资的引入就会缩小,相应地税收收入也会减少。如果居住国政府对国外已纳税收实行免除或抵免的税收政策,鼓励本国投资者向国外投资,而且跨国投资者在国内政府的税收抵免政策下不会减少在国外的投资,这样,东道国政府从他们那里得到的税收收入只能是有增无减。那么居住国政府用本国应收税款的牺牲换来的是东道国税收的增加,由此可见,国际重复征税使税收权益在国家间流动,一国税收权益的增加表示另一国税收权益的减少。所以,国际组织和各国政府非常重视国际重复征税问题,大力采取措施避免国际重复征税。

第二节 国际重复征税的发生和扩大

有关国家对跨国纳税人的跨国所得征收两次或两次以上的税收,就形成了国际重复征税。国际重复征税的实质就是有关国家税收管辖权的交叉。它几乎随着国际税收的产生而出现,同时随着各国所得税制的发展而变得更加突出。从它的发展来看,国际重复征税是由跨国纳税人的出现和收益、所得的国际化,所得税制在各国的普及化,各国税收管辖权的差别性三方面的因素决定的。大多数主权国家为了维护自己的税收权益,总是尽可能地想多增加财政收入,减少税源的流失,从而尽可能地选择和行使对本国最合适、最有利的税收管辖权。但是,是否不论行使何种税收管辖权都会出现国际重复征税的问题呢?下面我们分情况来说明。

一、国际重复征税的发生

国际重复征税之所以发生,与有关国家行使不同的税收管辖权有关。不同的税收管辖权指不同外延的税收管辖权和不同内涵的税收管辖权。如果有关国家都实行单一的、内涵相同的税收管辖权,国际重复征税是不会发生的。但有关国家行使不同外延的税收管辖权或外延相同但内涵不同的税收管辖权,则可能发生国际重复征税。

税收管辖权的外延是指税收管辖权的范围,一般由税收管辖权的连接因素决定税收管辖权的范围。税收管辖权的外延相同指税收管辖权的连接因素相同,即税收管辖权的范围相同。

税收管辖权的内涵是指税收管辖权连接因素的内容。税收管辖权的内涵相同是指税收管辖权连接因素的内容相同,即税收管辖权连接因素的判定标准、程序和方法相同。

(一) 有关国家都实行单一的、内涵相同的税收管辖权,不会发生国际重复征税

1. 有关国家都实行单一的、内涵相同的属地管辖权,不会发生国际重复征税

属地管辖权只对来源于和存在于本国领土范围内的客体行使征税权,对来源于和存在于本国领土范围之外的客体不行使征税权。判断来源地和存在地的连接因素有多种,如工薪所得行使属地管辖权可以以工作地作为判定标准,可以以支付工薪的机构所在地为判定标准。如果有关国家都实行单一的、内涵相同的属地管辖权,不会发生国际重复征税。

2. 有关国家都实行单一的、内涵相同的居民管辖权,不会发生国际重复征税

居民管辖权是只对本国居民的所得和财产行使征税权,而对非本国居民的所得和财产不行使征税权的税收管辖权。判定居民的标准有多种,可以以住所作为判定标准,也可以以居所作为判定标准。如果有关国家都实行单一的、内涵相同的属人管辖权,不会发生国际重复征税。

3. 有关国家都实行单一的、内涵相同的公民管辖权,不会发生国际重复征税

公民管辖权只对本国公民的所得和财产行使征税权,而对非本国公民的所得和财产不行使征税权的税收管辖权。判断公民的标准有多种,可以以人的出生地作为判定标准,也可以以人的血统作为判定标准。如果有关国家都实行单一的、内涵相同的属人管辖权,不会发生国际重复征税。

(二)有关国家实行不同外延的税收管辖权,有可能引起国际重复征税

1. 一个国家实行属地管辖权,另一个国家实行居民管辖权,有可能引起国际重复征税

属地管辖权对来源于和存在于本国领土范围内的客体征税,居民管辖权对本国居民的来源于国内外的所得和存在于国内外的财产行使征税权,不同种类的税收管辖权的征税权限范围不同,出现税收管辖权重叠,有可能产生国际重复征税。

2. 一个国家实行属地管辖权,另一个国家实行公民管辖权,有可能引起国际重复征税

属地管辖权对来源于和存在于本国领土范围内的客体征税,公民管辖权对本国公民来源于国内外的所得和存在于国内外的财产行使征税权,出现税收管辖权的重叠,有可能产生国际重复征税。

3. 一个国家实行公民管辖权,另一个国家实行居民管辖权,有可能引起国际重复征税

公民管辖权对本国公民来源于国内外的所得和存在于国内外的财产行使征税权,居民管辖权对本国居民来源于国内外的所得和存在于国内外的财产行使征税权,出现了税收管辖权的重叠,有可能产生国际重复征税。

4. 一国实行属地管辖权,另一国实行居民管辖权,第三国实行公民管辖权,有可能引起国际三重征税

属地管辖权对来源于和存在于本国领土范围内的客体征税,居民管辖权对本国居民来源于国内外的所得和存在于国内外的财产行使征税权,公民管辖权对本国公民来源于国内外的所得和存在于国内外的财产行使征税权,税收管辖权的三重叠,有可能产生国际三重征税。

(三)有关国家实行不同内涵的单一税收管辖权,有可能引起国际重复征税

1. 有关国家行使不同内涵的公民管辖权,有可能引起国际重复征税

比如,A国和B国都实行公民管辖权,A国以出生地作为判定国籍的标准,B国以血统作为判定国籍的标准,一个A国出生,B国血统的人取得的所得,有可能被重复征税。

2. 有关国家行使不同内涵的居民管辖权,有可能产生国籍重复征税

比如,A国和B国都实行居民管辖权,A国以居所作为判定居民的标准,B国以住所作为判定居民的标准,一个居住在A国、住所在B国的人取得的所得,就可能被重复征税。

3. 有关国家行使不同内涵的属地管辖权,有可能产生国际重复征税

比如,A国和B国都实行属地管辖权,有一笔工作地在A国、由B国雇主支付的工薪所得,A国以工作地作为判定收入来源地的标准,B国以雇主居住地作为判定收入来源地的标准,就有可能产生重复征税。

4. 不同内涵的税收管辖权可能产生国际多重征税

比如对企业行使居民管辖权,A国以管理中心地作为居民企业判定标准,B国以营业中心

地作为判定标准,C国以资本控制地作为判定标准,一个50%以上股份属于C国居民股东,主要营业机构在B国、董事会在A国的企业的世界范围的所得,有可能被三重征税。又如对人行使公民管辖权,A国以父亲血缘判定国籍,B国以母亲血缘判定国籍,C国以出生地判定国籍,一个父亲是A国人,母亲是B国人,出生地在C国的人的所得,有可能被三重征税。

(四)一国实行属人管辖权,其他有关国家实行属地管辖权,有可能引起国际重复征税

比如,A国行使居民管辖权,B国对归属于常设机构的所得行使属地管辖权,C国对来源于该国的股息、利息、租金、特许权使用费等行使属地管辖权,一个A国居民公司、B国常设机构的C国所得,有可能产生国际三重征税。

二、国际重复征税范围的扩大

(一)税收管辖权的外延扩大引起国际重复征税范围的扩大

1. 有关国家都同时实行两种管辖权引起的国际重复征税范围的扩大

目前,多数国家为了自身利益都同时行使两种税收管辖权,这种税收管辖权范围的扩大,引起了国际重复征税范围的扩大。比如,A国实行属地兼公民管辖权,B国实行属地兼公民管辖权,那么B国公民的A国所得和A国公民的B国所得都可能被重复征税。

2. 有关国家都同时实行三种管辖权,会引起国际重复征税范围的进一步扩大

如果有关国家都同时实行公民管辖权、居民管辖权和属地管辖权,会引起国际重复征税范围的进一步扩大。比如,一个A国居民的B国公民取得一笔来源于A国的所得、一笔来源于B国的所得,一个B国居民的A国公民取得一笔来源于B国的所得、一笔来源于A国的所得。在A国和B国都同时行使属地兼居民管辖权的情况下,只有A国居民的B国公民来源于B国的所得和B国居民的A国公民来源于A国的所得两笔所得会被重复征税。但在B国行使属地兼居民管辖权,A国同时行使属地兼居民、公民管辖权的情况下,包括B国居民的A国公民来源于B国的所得在内的三笔所得会被重复征税。而在A国和B国都同时行使公民、居民和属地管辖权的情况下,所有四笔所得会被重复征税。

(二)税收管辖权内涵扩大引起的国际重复征税范围的扩大

同一种类税收管辖权的内涵不同,即税收管辖权连接因素的判定标准不同,可能也会引起国际重复征税。税收管辖权内涵的扩大是指税收管辖权内容的扩大,即税收管辖权连接因素的判定标准增加或由于行使管辖权的方法而引起的税收管辖权内涵扩大。

1. 属地管辖权内涵的扩大可能引起国际重复征税范围的扩大

有关国家扩大其属地管辖权的内涵,可能引起国际重复征税范围的扩大。比如,A国和B国都实行属地管辖权,有一笔由A国居民雇主支付、工作地是B国的工薪,有一笔由B国居民雇主支付、工作地是A国的工资。如果A国以支付工薪的雇主居住地作为判定工薪所得来源地的标准,B国以工作地作为判定来源地的标准,一笔由A国居民雇主支付、工作地是B国的工薪会被双重征税。如果A国在雇主居住地标准之外增加了工作地标准,B国在工作地标准之外增加了雇主居住地标准,那两笔工薪所得就都可能被双重征税,国际重复征税的范围扩大了。

属地管辖权内涵扩大可能引起国际重复征税范围的扩大的另一种表现,是行使管辖权的方法引起的税收管辖权内涵扩大。比如,A国行使属地管辖权,B国行使居民管辖权。有一个A国居民公司某年取得所得500万元,A国按特殊的“公式分配法”计算A国的所得为300万元,B国的所得为200万元;但B国按“臂距原则”的“分账法”确定公司来源于B国的所得为

300 万元。这样,200 万元的国际重复征税扩大为 300 万元。

2. 居民管辖权内涵的扩大可能会引起国际重复征税范围的扩大

有关国家居民管辖权内涵的扩大,可能引起国际重复征税范围的扩大。比如,A 国和 B 国都实行居民管辖权,有一个居所在 A 国、住所在 B 国的人取得一笔所得,有一个住所在 A 国、居所在 B 国的人取得一笔所得。在 A 国以居所作为判定居民的标准,B 国以住所作为判定居民的标准的情况下,只有居所在 A 国、住所在 B 国的那个人取得的所得被重复征税,而如果说 A 国对居民的判定增加了一个住所标准,B 国对居民的判定增加了一个居所标准,那么两笔所得都要被重复征税,国际重复征税的范围扩大了。

居民管辖权内涵扩大可能引起国际重复征税范围扩大的另一种表现,是行使管辖权的方法引起的税收管辖权内涵的扩大。比如,A 国和 B 国都行使居民管辖权,一个 A 国居民公司在 B 国有一个 B 国居民的 100% 子公司,A 国公司税税率 30%,B 国公司税税率 35%。某年 A 国公司取得应税所得 500 万元,B 国子公司取得应税所得 200 万元,但 B 国子公司被 B 国税务局认定为有 200 万元转移到 A 国,将其应税所得调整为 400 万元。这样,B 国子公司把其税后利润都以股息形式给其 A 国母公司,而 A 国税务局不采取任何相应调查措施,经济性国际重复征税的所得就会扩大 200 万元。

3. 公民管辖权内涵扩大可能引起国际重复征税范围的扩大

如果有关国家扩大公民管辖权内涵,可能引起国际重复征税范围的扩大。比如,A 国和 B 国都实行公民管辖权,有一个 A 国出生、B 国血统的人取得一笔所得,有一个 B 国出生、A 国血统的人取得一笔所得,在 A 国以出生地作为判定公民的标准,B 国以血统作为判定公民标准的情况下,只有 A 国出生、B 国血统的那个人取得所得被重复征税。而如果 A 国对公民的判定增加了一个血统标准,B 国对公民的判定增加了一个出生地标准,那么两笔所得都要被重复征税,国际重复征税范围扩大了。

第三节 对所得的国际重复征税

一、所得和所得税的概念

(一)所得的概念

(1)关于什么是所得,有净资产增加说和源泉说。

前者认为所得是在一定时期内(通常为 1 年)的净资产增加额,所得范围广泛。美国的所得税采用的就是净资产增加说。

后者认为所得是在一定时期内(通常 1 年)从固定循环收入源泉取得的具有反复出现性质的收入,偶然所得和资本利得不被认为是所得,因此所得范围相对狭小。1965 年以前英国的所得税采用的就是源泉说。

(2)由于源泉说对某些所得不征税,有悖税收的公平原则,所以采用源泉说的国家已经越来越少了;所得范围广泛的净资产增加说被各国普遍采用,增加了所得国际重复征税的可能性。

(3)一定时期内的净资产增加额又不都是所得税的征税对象。比如,政府的某些转移支付收入、从其他纳税人税后所得的收入和尚未实现的推算资产增加额,一般都不包括在所得中。

实物报酬和福利则一般要作为所得。

(4)不论采用收付实现制还是权责发生制,所得都是以“实现”为前提的。在这一点上,税收所得和会计所得相同。但税收所得又不同于会计所得,税收所得是根据税法调整的会计所得。会计上的某些所得,按照税法可能是不予计列的所得或免税所得;税法规定不得列支的某些费用,会计上可能属于费用。

(二)所得税的概念

所得税是对个人和企业在一定时期内取得的所得课征的税收。所得税具有以下特征:

1. 所得税是对人税

征收所得税时,着眼点是人,要考虑纳税人世界范围的、综合的收入和负担能力,根据纳税人不同的经济情况进行征收。

2. 所得税是直接税

所得税的纳税人一般就是负税人,立法者预期其税负不能转嫁。

3. 所得税是累进税

所得税一般采用累进税率,所得越多,税负越重。

4. 所得税是差别税

所得税对性质和来源不同的所得,往往采用一些不同的税收处理方法。

5. 所得税是时期税

所得税是对纳税人在一定时期内取得的所得征税。

二、不同类别所得及其国际重复征税

(一)对不动产所得的国际重复征税

不动产所得是指从使用或出租不动产中取得的所得。企业和个人都可能取得不动产所得。

不动产所得是从固定循环收入源泉取得的、具有反复出现性质的收入,大多数国家都对不动产所得征收所得税。所以,不动产所得非常可能出现国际重复征税。比如,一个A国居民企业拥有B国的一幢楼房并把它租赁出去,定期取得租金所得,B国行使属地管辖权对来源于B国的租金征收所得税,而A国则行使居民管辖权,对该居民企业的国外租金所得再次征收所得税。这样,这笔租金就被A国和B国重复征了税。

(二)对营业利润的国际重复征税

营业利润是指从事工业、建筑业、运输业、商业等经营所取得的所得,也称为“工商经营所得”。

工商经营是一种直接投资、积极投资,它不同于金融投资、房地产投资等间接投资、消极投资。直接投资区别于间接投资的特征:

(1)经营需要经营者在被投资地直接在场进行;间接投资不需要投资者在场进行。

(2)经营的目的是取得营业利润;投资的目的是取得投资所得。

(3)经营带来的回报是营业利润,比如销售利润;投资带来的回报是投资所得,比如股息或资本利得。

(4)经营是固定地、无限循环地购买和出售经营物品;投资是偶然地购买和出售投资品。

(5)经营是在出售前对经营物品进行制造、安装、加工、组装、包装、分装等生产性或辅助性工作,比如买入零件、组装后出售;投资是原封不动地出售投资品,比如原封不动地出售股票。

(6)经营拥有经营物品所有权的时间比较短,如制造出的物品会很快出售;投资拥有投资物品所有权的时间比较长,如购买的股票5年后才出售。

(7)经营经常地、反复地从事大量类似交易,比如证券公司经常反复地从事大量股票交易;投资偶然地、少量地进行类似交易,比如一个人购买某公司股票。

营业利润是典型的从固定循环收入源泉取得的、具有反复出现性质的收入,大多数国家都对营业利润征收所得税。所以,跨国经营取得的营业利润非常有可能被重复征税,发生国际重复征税的营业利润主要是企业营业利润。

一个企业要把业务扩展到国外,通常采取两种形式:建立国外分公司或建立国外子公司。一个居民公司的国外分公司在国外经营,在国外取得的营业利润很可能被实行属地管辖权的东道国征税,而这个居民公司所在国如果实行居民管辖权,那也要对这笔利润征税。这样,这笔分公司的国外营业利润就出现了国际重复征税的问题。

国外子公司营业利润的国际重复征税稍微复杂一点。首先,建立子公司属于直接投资,拥有另一个企业的大量股份意味着积极参与该企业能够产生所得的生产经营,只是母公司是通过取得股息的形式取得营业利润。该营业利润通常在子公司所在国要被征收一次公司税,在母公司所在国又要被征一次公司税。其次,由于母公司是以股息形式取得营业利润的,所以在汇回母公司所在国时,一般还要被子公司所在国再征一次股息预提税。所以,国外子公司营业利润的国际重复征税更加严重。

(三)对投资所得的国际重复征税

(1)投资所得是指投资者本身不积极参与经营,而是把包括货币和其他财产在内的资本,投入能够产生所得的资产或能够产生利润的企业所取得的所得。投资所得通常包括股息、利息和特许权使用费收入。公司、合伙企业和个人都可取得投资所得。

(2)股息是指从股份、发起人股份、矿业股份分享利润或从其他非债权关系分享利润所取得的所得,以及按照税法视同股份所得征税的所得。股息包括从不承担债务的有价证券所分享的利润,但不包括有权“债转股”的债券利息。股息是从独立于股东的法人实体所分享到的利润,所以,合伙人从合伙企业分配到的利润一般不属于股息。

拥有一个国外企业大量股份而积极参与该企业生产经营所取得的股息,具有营业利润性质,这类股息会出现国际重复征税。拥有另一企业少量股份而不参与该企业生产经营的,是一种间接投资、消极投资,多数国家对消极投资的居民股东从国外取得的股息所得,都要征收股息所得税,所以从国外取得的股息也容易发生国际重复征税。比如,一个A国居民股东取得B国居民公司分配的股息,B国行使属地管辖权被认为是来源于B国的股息征收了股息预提税,而A国则行使居民管辖权对该居民的国外股息所得再次征收股息所得税。这样这笔股息就被A国和B国重复征了税。

(3)利息是指从不论其有无抵押担保或是否有权分享债务人利润的各种债权所取得的所得,包括从公债、公司债券、信用债券等所取得的所得,也包括这些证券、债券和信用债券的溢价和奖金,但不包括商业上由于延期而支付的罚款。

除了金融机构的利息所得是营业利润外,利息所得不属于直接参与经营的所得。大多数国家都对利息所得征收所得税,所以从国外取得的利息可能被重复征税。比如,一个A国居民取得B国居民银行的利息,B国行使属地管辖权对被认为是来源于B国的利息征收了利息预提税,而A国则行使居民管辖权对该居民的国外利息所得再次征收所得税,这样,这笔利息所得就被A国和B国重复征了税。

(4) 特许权使用费在税收上是指特许他人使用或有权使用文学、艺术或科学著作的版权；专利、专有技术、商标、设计或模型、设计图、秘密配方或工艺；工业、商业和科学经验情报等所取得的任何形式的报酬。

特许权使用费有时采取一次或分期支付的方式取得，但往往以分享收入的方式取得。如对使用了专利生产出的产品按销售收入进行提成。因此，取得特许权使用费被认为是从固定循环收入源泉取得的具有反复出现性质的收入，大多数国家都对取得的特许权使用费征收所得税，从国外取得的特许权使用费也容易发生国际重复征税。比如，一个 A 国居民公司向一个 B 国居民公司转让生产某种产品的专有技术，报酬是从该产品的销售收入中提取一定比例作为特许权使用费。结果，B 国行使属地管辖权对被认为是来源于 B 国的特许权使用费征收预提税，而 A 国则行使居民管辖权，对这位居民的国外特许权使用费所得再次征收所得税。这样，这笔特许权使用费所得就被 A 国和 B 国重复征了税。

(四) 对个人劳务所得的国际重复征税

个人劳务所得是指从提供个人劳务所取得的所得。个人劳务所得包括独立个人劳务所得和非独立个人劳务所得。

1. 独立个人劳务所得

独立个人劳务所得是指个人独立从事专业性劳务或其他独立性活动所取得的所得。个人和合伙企业合伙人都可以取得独立个人劳务所得。独立性劳务是既非受雇于他人，又非雇用他人来完成劳务，因此从事独立劳务的人常被称为“自雇人员”或“自营人员”。

专业性劳务是指需要受过一定专业教育，掌握一定专业知识和技术的劳务。专业性劳务一般认为不属于工商经营，专业性劳务所得不属于营业利润。独立性劳务主要指个人独立的科学、文化、艺术、教育或教学等活动，以及如医师、律师、建筑师、会计师等自由职业者个人独立提供的劳务。其他独立性活动包括任何具有独立性的活动。独立个人劳务所得也是从固定循环收入源泉取得的具有反复出现性质的收入，通常也是各国征税的对象，所以也很容易产生国际重复征税。比如，一个 A 国居民建筑师，在 B 国完成了一项建筑设计而取得了一笔报酬，B 国行使属地管辖权对这笔被认为是来源于 B 国的劳务报酬征收所得税，而 A 国则行使居民管辖权对该居民的国外劳务报酬再次征收所得税。这样，这笔独立个人劳务所得就被 A 国和 B 国重复征了税。

2. 非独立个人劳务所得

非独立个人劳务所得是指个人因受雇而从事劳务活动所取得的所得，比如工资、薪金、职工奖金、职工额外福利、职工养老金和其他类似报酬。从事非独立劳务的人，也是通常所说的“工薪阶层”，受雇于雇主，因此被称为“受雇人员”、“职工”或“雇员”。雇主可以是公司、合伙企业，也可以是个人。

非独立个人劳务所得也是从固定循环收入源泉取得的具有反复出现性质的收入，通常也是各国征税的对象，所以可能出现国际重复征税。比如，一个 A 国居民工程师，被 A 国公司派往 B 国一个公司培训如何使用 A 国公司设备，为期 1 个月，B 国行使属地管辖权对这个工程师在 B 国期间从 B 国公司取得的薪金报酬征收了所得税，而 A 国则行使居民管辖权对这个工程师的国外薪金报酬再次征收所得税。这样这笔非独立个人劳务所得就被 A 国和 B 国重复征了税。

(五) 对资本利得的国际重复征税

资本利得也称为资本收益，是指转让资本性资产所取得的所得。

资本性资产包括土地、房屋建筑、设备机器、股票等。转让包括整项资产或部分资产的出售、交换和赠与。资本利得在中国的企业所得税和个人所得税税法里,被称为“财产转让所得”,在中国的对外税收协定里,被称为“财产收益”。销售商品取得的销售收入等带来营业所得的收益性资产的转让收入,不是资本利得。各国对因死亡而发生的财产转让,一般都免收资本利得税,而征收遗产税或继承税。

资本利得是一种偶然所得,不是从固定循环收入源泉取得的、具有反复出现性质的收入。有些国家对资本利得不征税,征税的各国对资本利得的征税方式差别也很大。

1. 应税资产

一些国家的应税资产只有不动产、船舶和股票,一些国家还包括设备机器,我国包括全部财产。

2. 应税利得额计算

一些国家可以根据物价指数对应税利得额进行调整,有些国家则不允许。一些国家对长期资本利得可以只就一定比例的应税利得计征税收;而我国则没有这样的规定。

3. 资产处置收入再投资

一些国家对于营业资产处置收入再投资于营业资产的,有资本利得滚转延期纳税至不再投资于营业资产为止的规定;我国则没有这样的规定。

4. 税种

一些国家单独开征资本利得税;一些国家对个人单独征收资本利得税,对公司则把资本利得并入公司所得征税;一些国家对个人和公司都把资本利得并入所得征税,如我国则把资本利得并入所得征税。

5. 税率

一些国家对资本利得按所得税税率征税;一些国家把资本利得作为单独一类所得按单独的税率征税;还有一些国家则把资本利得分成不同类别按不同税率征税。

尽管世界各国对资本利得征税的方式差别很大,但对资本利得不征税的国家已经越来越少了。而只要有关国家都对同一笔资本利得征税,就有可能出现国际重复征税。比如,有一个A国居民公司转让其在B国常设机构的营业设备,取得一笔资本利得。A国对资本利得开征单独的资本利得税,对转让营业资产的利得按50%计算应税利得,税率为40%,而B国是把资本利得并入所得征收所得税,对转让营业资产的利得没有特殊优惠,使用所得税税率是30%。尽管这两国对资本利得的征税有种种差别,但这笔资本利得还是会发生国际重复征税。

三、所得的不同归类导致税收管辖权内涵改变的国际重复征税

所得的归类不是一成不变的,并会因此导致所得的来源地判定标准的改变,引起属地管辖权的交叉征税,从而也会产生国际重复征税或引起国际重复征税的扩大。

典型的例子是A国的居民公司,其设在B国的常设机构取得了与之有实际联系的来源于C国的股息、利息、租金、特许权使用费等所得,C国对来源于该国的股息、利息、租金、特许权使用费分别按照股息分配公司所在国、利息支付公司所在国、财产使用所在国和特许权受益国标准行使属地管辖权征收所得税,而B国对归属于常设机构的所得视为营业利润按常设机构标准行使属地管辖权征收所得税,A国则对其居民公司以居住地为连接因素行使居民管辖权征收所得税,这样,就会出现A国、B国与C国的税收管辖权三重叠,产生国际三重征税。



第四节 对财产的国际重复征税

一、财产和财产税的概念和分类

(一) 财产的概念及分类

财产是金钱、产业、物品等财富的总称,包括货币、土地、房屋、工厂、商店、货物、器具、用品等。

1. 财产按是否移动可分为不动产和动产

(1) 不动产是指不能移动或移动后会引起性质、形状改变的财产。不动产一般定义为土地、建筑及其不可分离的附属物。不动产在任何情况下应该包括附属于不动产的财产,农业和林业所使用的牲畜和设备,地产权利,不动产用益权,由于开采或有权开采矿藏、水源或其他自然资源而取得报酬的权利等,而不应该包括船舶、船只和飞机。

(2) 动产是指能自由移动而不改变其性质、形状的财产,比如金钱、设备、机器、货物、用具等。动产可以分为有形动产和无形动产。无形动产如专利权、商誉、股票、债券、存款等,有形动产如营业设备、机器工具、商品存货等。

2. 财产按能否产生所得可分为收益性财产和消费性财产

(1) 收益性财产是指能带来收益的经营性财产,如营业设备、机器工具、商品存货等;

(2) 消费性财产是指不能带来经营性收益的财产,如珠宝、古董、艺术品、游艇、汽车等。

(二) 财产税的概念及分类

财产税是对纳税人持有或转移的财产课征的税收。财产税能给政府带来稳定的收入,减少贫富差距,促使消费性财产转为收益性财产,从而带动投资,促进经济发展,增加就业。

财产税在现代社会也受到很大的批评:财产价值难以固定,尤其是无形财产就更难以查定和核实,征收管理比较困难;当今社会个人的经济负担能力往往表现在其所得,而所得多少与其财产价值大小没有直接联系。因此,财产税在现代税制中只是辅助性税种。

以财产税征税对象范围为标准,财产税可分为一般财产税和个别财产税。

1. 一般财产税

一般财产税是对纳税人的所有财产综合课征的税收。一般财产税又可分为一般动态财产税和一般静态财产税。

一般动态财产税是对因无偿转移而发生所有权变化的一般财产价值课征的税收,如遗产税、继承税和赠与税。

一般静态财产税是对在一定时期处于相对静止状态的各项财产价值总和课征的税收。以计税基础为标准,一般静态财产税还可分为财产总值税和财产净值税。

2. 个别财产税

个别财产税是对纳税人的个别具体财产单独课征的税收,如房产税、地产税、不动产税等。个别财产税一般还包括财产流通税。

个别财产税又分为个别动态财产税和个别静态财产税。

二、不同类别和性质财产的国际重复征税

(一)对资本的国际重复征税

财产净值税和净财富税是征收国家最多的资本税,是以一个法人或自然人的应税资产净值为征税对象征收的一种一般静态财产税。净财富税更多的是用于对个人应税财产的征税。财产净值税和净财富税是时期税,应税财产包括不动产和动产。

征收财产净值税和净财富税的国家,通常对居民或国民^①纳税人就其全世界的应税财产净值征税,对非居民纳税人则就其位于该国境内的财产净值征税,但这足以引起国际重复征税。比如,A国和B国都征收财产净值税,一个A国居民企业在B国有不动产和营业财产,B国对非居民企业位于B国的不动产和营业财产,行使属地管辖权征收财产净值税,而A国则对其居民企业位于B国的不动产和营业财产行使属人管辖权,也征收财产净值税。这样,位于B国的不动产和营业财产就被A国和B国征了两次性质相同的税收。

(二)对船舶、船只和飞机的国际重复征税

船舶、船只和飞机应该属于资本类财产里的营业动产,但由于其单项财产的价值很大,流动性很强,从事国际运输的船舶、船只和飞机坐落地难以确定,并常常与其经营者或所有者居住地分离,各国对坐落在自己领土内的营业财产往往要征税,因此对其有单独的国际税收处理规范。

船舶、船只和飞机的坐落地难以确定,并常常与其经营者或所有者的居住地分离,所以非常容易出现两个或两个以上国家对船舶、船只和飞机的重复征税。比如,一架飞经纽约、东京、新加坡和曼谷的飞机,美国、日本、新加坡和泰国都可对其征税,出现国际重复征税。

(三)对遗产、继承财产和赠与财产的国际重复征税

遗产税、继承税是指由于死亡而对遗产本值征税的形式、对继承征税的形式、转移税的形式或对遗赠征税的形式,对转移的财产征收的税收。

赠与税是指对当事人活着时由于无偿或低价转移财产而对转移的财产征收的税收。赠与税的计税基数大多是以一个人进行赠与后其全部财产减少的价值来计算,也就是以其将来遗产减少的价值来计算,而不是其赠与财产的局部价值。现在世界各国较通行的做法是统一赠与税和遗产(继承)税,或把赠与税并入遗产(继承)税。

遗产税、继承税和赠与税是一种一般动态财产税,其征税对象包括了不动产和动产、营业财产和非营业财产。由于许多国家都开征遗产税、继承税和赠与税,所以由于一个人的死亡而出现的对遗产的国际重复征税经常发生。比如,A国对在该国有住所的去世人存在于世界范围的财产征收遗产税,B国对在该国无住所的继承人继承位于该国的财产征收继承税。一个在A国有住所的人去世,他在B国的房产和名画由在A国有住所的人继承,B国根据B国法律认定这房产和名画位于该国,于是行使属地管辖权对这房产和名画征收继承税,而A国则根据A国法律,对在该国有住所的人位于世界范围的财产,包括B国的房产和名画行使属人管辖权征收遗产税。这样,对B国的房产和名画就出现了国际重复征税。

^① 以国籍为连接因素,按属人原则建立起来的税收管辖权,称为“国民税收管辖权”更合适些,因为“国民”习惯上既可以用于自然人,又可以用于法人,而“公民”习惯上只用于自然人。本国国民包括本国公民和本国法人。



第五节 对商品的国际重复征税

一、对商品国际重复征税的两种情况

对商品也会发生国际重复征税。商品的生产流通如果局限在一国境内,那么商品的重复征税只是商品的国内重复征税。商品如果跨境流动,就可能发生商品的国际重复征税。

商品的国际重复征税概括起来有两种情况:

(一)跨越国境流转的商品被有关国家先后征收性质相同的国内商品税产生的国际重复征税

跨越国境流转的商品被有关国家先后征收国内商品税,会产生两个或两个以上国家对同一征税物品的重复征税。比如,一个出口到 C 国的 A 国商品,在 A 国被征收了一次国内商品税,当它途经 B 国时被 B 国又征收了一次国内商品税,当它到达 C 国时被 C 国再征收了一次国内商品税。

(二)跨越国境流转的商品被征收国内商品税后再被有关国家课征关税产生的国际重复征税

跨越国境流转的商品被征收国内商品税后再被有关国家课征关税,会产生对同一征税物品的重复征税。比如, A 国商品出口到 B 国,被 A 国征收一次关税,被 B 国征收一次关税。又如, A 国生产的商品在 A 国只要缴纳 A 国的国内商品税, B 国生产的商品在 B 国只要缴纳 B 国国内商品税,但 A 国生产的商品出口到 B 国除了要缴纳 B 国的国内商品税,还要缴纳 B 国的关税才能进入 B 国市场。

二、商品国际重复征税的产生

(1)商品税是对物税,对物税一般实行属地管辖权,即一个国家对存在于本国领土范围的商品课征税收,但存在于本国的商品可以是生产地在本国的商品,可以是流通地在本国的商品,也可以是消费地在本国的商品。这种管辖权的不同内涵是产生商品国际重复征税的主要原因。

(2)在各国各自都免除了国内商品重复征税的情况下,如果各国实行相同原则的商品税税收管辖权,比如都按原产国原则征税或目的国原则征税,那么不论实行哪种原则,都不会产生对商品的国际重复征税问题。比如,各国都实行原产国原则,那么一切国际流通商品只在商品生产国被征税,商品消费国和商品转口国对进口和转口商品都不课征商品税,这样就不会出现商品的国际重复征税。又如各国都实行目的国原则,那么一切国际流通商品只在商品消费国被征税,商品生产国和转口国对出口和转口商品都不课征商品税,这样也不会出现商品的国际重复征税。

(3)如果各国实行不同原则的商品税税收管辖权,那可能会出现商品的国际重复征税。比如, A 国实行原产国原则, B 国实行目的国原则,那么 A 国生产出口到 B 国消费的商品就会出现国际双重征税。

如果各国都实行两种商品税税收管辖权原则,那么国际重复征税的范围就会扩大。如果 A 国和 B 国都同时实行原产国原则和目的国原则,那么不但 A 国生产出口到 B 国消费的商品

会出现国际双重征税,而且 B 国生产出口到 A 国消费的商品也会出现国际双重征税。

(4)商品税管辖权内涵的不同和扩大,即判定生产国和消费国标准的不一致、不统一和扩大,会进一步扩大商品的国际重复征税的范围。比如,A 国和 B 国都实行原产国原则,按道理是不会发生商品的国际重复征税的。不过如果 A 国判定某一商品原产国的标准是该商品主要零部件的生产地,而 B 国判定某一商品原产国的标准是该商品主要零部件的生产地和组装地。当这一商品在 A 国生产,在 B 国组装时,尽管两国实行同一商品税征税原则,但是还会出现商品的国际双重征税。

又如,A 国、B 国和 C 国都实行原产国原则,不过 A 国判定某一商品原产国标准是该商品某道工序的完成地,B 国判定某一商品原产国标准是该商品增值率超过一定标准的该商品生产加工地,C 国判定某一商品原产国的标准是该商品是否发生实质性变化的该商品生产加工地。当一商品的某道工序在 A 国完成,在 B 国加工的增值率超过 B 国标准,在 C 国加工后使用税目有了改变,尽管三国实行同一商品税征税原则,却出现了商品的国际三重征税。



本章小结

- 税收负担会因为国际重复征税而加重,国际重复征税是国际税收的重要内容。
- 重复征税是指同一征税权或不同征税权对同一收入、同一财产或同一征税物品,征收性质相同或相似的税收。国际重复征税是指两个或两个以上国家的不同征税权对同一收入、同一财产或同一征税物品,征收性质相同或相似的税收。按重复征税的性质,国际重复征税可以分为法律性国际重复征税和经济性国际重复征税等。
- 一般来讲,有关国家都实行单一的、内涵相同的税收管辖权,不会发生国际重复征税。有关国家实行不同种类或不同内涵的税收管辖权,才有可能引起国际重复征税;而有关国家的税收管辖权外延或内涵的扩大、征税对象在不同国家的不同归类所造成的征税判定标准改变等,也会引起国际重复征税范围的扩大。
- 税收的征税对象很多,按征税对象的性质分类,大致可分为 3 类:所得类、财产类和商品类。对所得的国际重复征税是国际上最为重视的一类国际重复征税,但财产和商品同样有国际重复征税的问题。



思考与练习

1. 国际重复征税的特征是什么?有几类国际重复征税?它们分别是什么?
2. 国际重复征税产生的原因有几方面?它们分别是什么?
3. 国际重复征税的影响有哪些?
4. 国际重复征税如何会发生?
5. 国际重复征税如何会扩大?
6. 谈谈对所得的国际重复征税及其扩大。
7. 谈谈对财产的国际重复征税及其扩大。
8. 谈谈对商品的国际重复征税及其扩大。