

最新涉外税收 操作实务教程

因为专业、原创和权威，所以更好！

中华第一财税网(又名"智董网")，全球最大的中文财税（税务）网站

讲义提纲

- 第 1 讲 涉外税务综述
- 第 2 讲 涉外增值税
- 第 3 讲 涉外消费税
- 第 4 讲 进口业务税务
- 第 5 讲 出口退（免）税
- 第 6 讲 关税、船舶吨税
- 第 7 讲 涉外企业所得税
- 第 8 讲 涉外个人所得税
- 第 9 讲 涉外城市维护建设税
- 第 10 讲 涉外教育费附加
- 第 11 讲 涉外房产税
- 第 12 讲 涉外城镇土地使用税
- 第 13 讲 涉外土地增值税
- 第 14 讲 涉外耕地占用税
- 第 15 讲 外国公司在华分支机构和常驻代表机构税务
- 第 16 讲 涉外税收优惠
- 第 17 讲 涉港澳台税收实务
- 第 18 讲 各国涉外税收概览
- 第 19 讲 涉外征纳管理

试读内容

第二节 涉外税收负担原则

考察一国政府对外国纳税人的税收负担所制定的轻重宽严原则，可以有两种不同的比较方法：一种是国与国之间的比较，即比较不同国家对外国纳税人的适用税率、征税范围、优惠待遇等方面规定的差别；另一种是就一国范围内的涉外税收负担同本国纳税人的税收负担之间所进行的比较。一般来说，前一种比较方法可以看出各国涉外税收负担的差别和平均水平，可以供一国政府在制定与选择涉外税收负担原则时作为参考，但它毕竟属于“各国税制比较研究”的范围，因而不是研究和选择涉外税收负担原则的主要依据；而后一种比较方法则是将各国的内外税负加以比较，由此确定各国选择的涉外税收负担原则的类型及其选择依据以及该原则对国际税收分配关系与国际经济关系的影响，这是本章所要阐述的主要对象。

一、涉外税收负担原则的分类

一国的涉外税收负担与国内税收负担同属国家税收立法的核心问题。世界各国在其税收立法中确定税收负担时，有的实行对内对外税负完全相同或基本一致的做法，也有的实行对内对外税负区别对待以至完全不同的做法。但无论实行内外税负一致还是不一致的做法，都离不开一定的对内或对外税收负担原则。从各国的税收实践看，在国际社会中并不存在某种共同的、公认的涉外税收负担原则；相反，涉外税收负担原则是因不同类型的国家而相异的，由此形成了不同类型的涉外税收负担原则。为了深入具体地研究涉外税收负担原则，我们首先必须对其进行客观的分类。

从现实来看，按照一国范围内涉外税收负担同本国纳税人税收负担相比较这一方法来划分，国际上不外乎存在以下几种情况：（1）涉外税收负担等同于国内税收负担；（2）涉外税收负担高于国内税收负担；（3）涉外税收负担低于国内税收负担；（4）涉外税收负担部分高于国内税收负担，部分等同于国内税收负担；（5）涉外税收负担部分低于国内税收负担，部分等同于国内税收负担；（6）涉外税收负担部分高于国内税收负担，部分低于国内税收负担。

概括起来，上述六种情况可以归结为明显相区别的两种类型：一类是对外与对内税负采取同等待遇（the equal treatment）的做法，即上述第（1）种情况；另一类是对外与对内税负采取差别待遇（the different treatment）的做法，即上述第（2）至第（6）种情况。而在实行差别待遇的诸种做法中，考虑到除第（6）种情况较为特殊、也较为少见，因而暂且不论以外，其余4种情况又可归结为涉外税收负担从轻与涉外税收负担从重两种原则。前者属于优惠性的差别待遇做法，也称为税收优惠待遇（the preferential treatment of taxation）；后者属于惩罚性的差别待遇做法，也称为税收歧视待遇（the discriminative treatment of taxation）。

通过上述分析与概括，可以清楚地看出，世界各国所制定与实行的涉外税收

负担原则基本上可以划分为三大类型，即涉外税收负担从轻的优惠原则（the preferential principle）；涉外税收负担从重的最大负担原则（the utmost principle）；以及涉外税收负担与国内税收负担同等待遇的平等原则（the equal principle）。

通过划分涉外税收负担原则，可以较为清楚地认识和比较各种涉外税收负担原则的特点和意义。同时，通过涉外税收负担原则的比较，可以进一步认识采取不同原则的国家在国际税收分配关系和国际经济关系中所处的地位和作用。

二、涉外税收负担原则的意义

由于涉外税收负担原则不仅同跨国外国纳税人的利益紧密相连，而且通过跨国外国纳税人的介作用，还广泛地涉及到国与国之间在各方面的关系，特别是涉及到经济和财政方面的关系，从而具有重要的经济意义与财政意义。

（一）经济意义

涉外税收负担原则的经济意义，在于这些不同原则的制订与实行都必然会广泛地涉及有关国家的对外经济关系，并进而影响国际经济关系的各个方面。各国通过不同涉外税收负担原则的运用，一方面可以对有关国家的对外经济交往发挥积极的调节作用，另一方面也可以对国际经济关系的变化及其基本格局产生综合效应。

从二次大战以后的现实来看，国际经济关系已经至少扩展到以下四个方面：

第一方面：国际贸易关系，包括有形贸易，如各种消费品、能源和原材料以及成套设备的买卖；也包括无形贸易，如运输、保险、旅游等劳务的提供与接受。

第二方面：国际信贷关系，包括商业信贷，如补偿贸易、租赁业务；也包括银行信贷，如出口信贷、金融市场贷款等；还包括国际金融组织信贷与政府信贷等。

第三方面：国际投资关系，包括有价证券投资，如债券与股票的发行与买卖；也包括各种直接投资，如合作生产和合资经营等。

第四方面：国际技术合作关系，包括技术转让、技术合作、共同开发资源等技术贸易与技术交流关系；也包括技术咨询、技术评价、设备维修和专门技术培训等各种技术服务关系。

上述诸方面的国际经济关系无不涉及税收问题，除了国际经济交往中必然会涉及的关税问题以外，现代国际经济关系的发展与深化已涉及到更广泛的各类税收问题。这些税收问题大都同涉外税收负担原则有着密切的关系。在开放经济模式中，一国政府可以通过制订符合本国政治经济条件的涉外税收负担原则，调节对外贸易、投资、信贷、技术和劳务等方面的输出与输入规模、结构、方向、速度等，并对整个国际经济关系的发展变化及其基本格局产生综合效应。这种综合效应不仅表现在国际商品交易上，而且会对以资本为主的生产要素在国际间的流动趋势产生深刻的影响。具体来说，这些综合效应表现在：

1. 在不同程度上引起国际投资的流向、规模与结构的变动

一般来说，在其他条件和投资环境相同的情况下，国际投资总是流向实行税收优惠原则的国家和地区。反之，当较多的国家实行最大负担原则时，国际资本的流动就会受到阻碍或减缓，国际投资的规模就会萎缩。各国制订的各类涉外税收负担原则的总体结构会在一定程度上影响国际投资在国家和地区分布上的基本格局；而有关国家在制订涉外税收负担原则时，对不同产业和不同的外资形式所采取的不同优惠结构（或不同最大负担结构），则会引起国际投资在产业分布结构上的变动与投资形式上的变动。

2. 影响国际贸易的规模与结构

在国际贸易中，无形贸易大都同跨国收益和所得的征税问题有关；有形贸易虽然只同关税等流转税直接相联系，并不涉及跨国收益和所得征税问题，然而，由于现代有形贸易中的许多交易往往跟国际信贷、国际投资及国际技术合作项目交织在一起，而且随着企业国际化的迅速发展，越来越多的商品交易同跨国公司的采购和销售经营活动联系在一起，所以，仍然有相当多的有形贸易同跨国收益或所得的征税问题发生间接的联系，或者同涉外税收发生直接的联系。在这种情况下，就不能无视各国所制订的涉外税收负担原则对整个世界的国际贸易基本格局以及无形贸易与有形贸易的流向、规模和结构所产生的综合影响。

3. 影响国际先进技术的转移

在国际技术合作领域，无论是技术专利的买卖或专有技术诀窍（know-how）的转让，还是技术服务的提供，都跟跨国收益和所得的征税问题息息相关，尤其比较集中地体现在预提所得税的课征上。因此，各国政府选择何种涉外税收负担原则，无疑会对国际间先进技术的转移起到某种促进或阻碍的作用。

4. 影响国际劳务输出的流向、规模与结构

在国际间的生产要素流动中，除了资本流动，劳务输出也是不可忽视的一个方面。在现代的国际劳务关系中，一部分劳务输出是伴随着国际资本流动与国际技术合作一起发展起来的，如近 20 多年来迅速发展起来的国际承包工程；还有一部分劳务输出则属于单纯提供劳动力。无论哪一种类型的劳务输出，都同跨国收益和所得征税问题相联系，因而各国所制订的涉外税收负担原则必然会从总体上制约国际劳务输出的流向和规模。

5. 影响有关国家的国际收支状况

不同的涉外税收负担原则通过对上述各方面的影响，还将同时作用于有关国家的贸易与非贸易外汇收入水平与外汇储备状况，导致这些国家的国际收支中资本项目差额（balance of capital account）和经常项目差额（balance of current account）的变化。例如，非居住国（非国籍国）政府对外国投资者的汇出利润采用何种涉外税收负担原则，不仅关系到这些国家本身的国际收支状况，而且还会对作为资本输出者的居住国（国籍国）的国际收支产生影响。因此，从一定意义上说，涉外税收负担原则对世界各国的国际收支平衡格局与差额（包括逆差或顺差）的大小都会产生一定的影响。

（二）财政意义

涉外税收负担原则的财政意义，在于它会广泛地涉及有关国家的税收权益，并将人为地影响课税对象和税源在国际间的转移，从而制约整个国际税收分配关系。

首先，无论一国政府制订何种类型的涉外税收负担原则，都是基于坚持一定管辖权范围内的国家征税权这一国际通行的准则，以维护本国的税收权益。涉外税收负担原则在这方面的重要性，比它的经济意义更为直接、更为突出。当然，在一国政府通过涉外税收负担原则维护本国税权的同时，它在实际上也通过跨国外国纳税人的中介作用，在一定程度上界定了该国同有关国家的税收分配关系，从而涉及到其他国家的税收权益。

其次，各种不同的涉外税收负担原则还会对涉外税收的税源分布及其转移产生直接的影响。随着各国涉外税收负担的高低变化，涉外税收的税源分布也会发生变化。涉外税收负担原则的这种导向作用在短期内可以直接决定一国涉外税收课税对象范围（the scope of object of taxation）的大小以及税基（tax base）

的宽窄程度，在长期内则可以通过对涉外投资经营活动的调节、制约而对一国的整个税源规模和结构产生深远的影响。因此，涉外税收负担原则在一国的财政发展战略上也具有不可忽视的重要地位。

再次，涉外税收负担原则在相当程度上可以同时左右跨国外国纳税人、居住国（国籍国）政府和非居住国（非国籍国）政府这三者之间的分配关系，并最终影响到有关国家的财政状况。涉外税收负担原则首先界定了非居住国（非国籍国）政府同跨国外国纳税人之间的分配关系，其次又界定了非居住国（非国籍国）政府同居住国（国籍国）政府之间的分配关系，在此基础上，通过居住国（国籍国）政府对其居民（公民）的国外所得部分实行免除重复征税办法，又进一步调整了它们之间的分配关系，最后实际上形成以非居住国（非国籍国）政府为主，由有关各方政府共同界定它们同跨国纳税人分配关系的结局。

最后，涉外税收负担原则对协调和制约整个国际税收分配关系具有不可忽视的影响。随着国际经济关系中“南北关系”的形成，国际间收入分配不平等的现象日益增多，国际间财政协调的必要性越来越突出。国际税收分配关系的协调离不开这样两个方面：一是依靠各国之间的双边或多边的协定，或像欧盟那样的区域性联盟以及像联合国那样的国际组织进行协调；二是通过各国所制订的涉外财政税收政策进行协调，其中涉外税收负担原则是协调国际间税收分配关系的一个重要方面。

鉴于涉外税收负担原则具有上述经济和财政方面的重要意义，因此，一国政府从其主客观条件出发，必须慎重选择某一种负担原则以指导确定本国的涉外税收负担。

……（试读结束啦。欢迎购买！“投资到大脑的钱可以给您今后带来更多的钱，早投资早获益，机遇只钟情于有准备的头脑”。）