

电信和合法避免双重征税的方法

作者：Paul DePasquale 和 Alyssa Varley, Baker & McKenzie, 苏黎士，

[梗概]

跨边界商务和投资活动不可避免地涉及一个以上司法管辖区的税收规则。当多个司法管辖区实施不同，甚至相互冲突的税收规则时，跨边界活动可能面临双重征税。避免双重征税的主要机制包括 (i) 豁免一个或多个管辖区的所得税（“豁免方法”）或 (ii) 允许双重征税，但是，纳税人凭在一个管辖区缴纳的税款申请扣除在另一管辖区的税务负担（“抵免方法”）。

本文件简单介绍了各国政府用来避免双重征税的机制。在粗略探讨了目前按照《国际电信规则》（ITR）联合提供国际无线电信业务的处理方法后，我们探讨了避免双重征税的主要机制和各种方法之间的主要差异。最后，我们将阐述美国在减轻各州之间电信业务双重征税方面的经验。

[条款文本]

技术进步促进了跨边界商务和投资活动的发展。电信活动尤其突出，因此，不仅增加了在不同管辖区的活动，同时也从中受益。跨边界活动毋庸置疑会涉及一个以上管辖区的税收规则。旨在解决全球化经济中双重征税问题的国际税收方法应运而生。全球化经济以生产设施所在地、雇员和销售方便跟踪的有形产品的生产和交易为基础，因此，这些因素均影响到税收的确定。通常，这些规则不适用于远程以无形方式提供服务和信息的互联网和无线技术。

当多个管辖区实施不同，甚至相互冲突的税收规则时，跨边界活动可面临双重征税（两个或多个国家对同一所得、资产或交易收税）。双重征税可影响跨边界经济活动和资金的流动。一般情况下，各国政府通过在本国立法等单边豁免方式或通过达成双重征税协议（DTA）等双边豁免方式缓解双重征税的风险。无论豁免采用单边还是双边的方式，避免双重征税的主要机制包括 (i) 豁免一个或多个管辖区的所得税（“豁免方法”）或 (ii) 允许双重征税，但是，纳税人凭在一个管辖区缴纳的税款申请扣除另一管辖区的税务负担（“抵免方法”）。

本文件简单介绍了各国政府用来避免双重征税的机制。在粗略探讨了按照《国际电信规则》（ITR）处理联合提供国际无线电信业务后，我们探讨了避免双重征税的主要机制和各种方法之间的主要差异。最后，我们介绍美国在减轻各洲电信业务双重征税方面的经验。

墨尔本协议

国际电信联盟（ITU）是有关信息通信技术问题的联合国牵头机构。国际电联为各国政府和私营部门促进信息通信技术问题的解决和标准化提供了全球平台。1998年，国际电联通过了 ITR（一般称为“墨尔本协议”）。ITR 为提供国际电信业务制定了规则框架。¹

ITR 的主要目标之一是促进跨管辖区部署的电信的有效操作和协调发展。双重征税一般情况下将降低税收效率并削弱“资本输出中性”。从广义而言，资本输出中性是指纳税人对国内投资与外国投资享有同等税率的原则。双重征税可影响促进电信高效运行和协调发展目标的实现并影响资本输出中性原则。

ITR 第 6.1.3 条规定：

如果根据一个国家的国内法律对国际电信业务的收取费征收财政税，除非针对特殊情况另有协议，这种税款通常只应对该国用户付费的国际电信业务收取。²

ITR 附录 1 第 1.6 条指出，“如果某一主管部门对其结算价份额或其它补偿征收关税或财政税，该主管部门不应将此关税或财政税转嫁给其它主管部门。”³ ITR 未对术语“财政税”⁴做出定义。然而，ITR 在有关“财政税”的引证中提及“按照各国法律”⁵的说法。这种规定可以理解为，术语“财政税”应按照各成员国国家法律予以定义。⁶

第 6.1.3 条的含义和应用范围并非一目了然。举例而言，双重征税协议详细规定所涉及的各种税收。由于 ITR 中没有准确定义“财政税”，导致内容含糊不清并产生不确定性。⁷

国际电联正在考虑修改第 6.1.3 条的建议，其中两项建议如下：

¹ 国际电信联盟，世界电报电话行政大会[WATCC-88]最后文件，《国际电信规则》（1989年，日内瓦）[以下简称“ITR”]。

² 同上，第 6.1.3 条。

³ 同上，附录 1 第 1.6 条。

⁴ Marc D. Ganz, 946 T.M., *U.S. International Taxation of Telecoms*, BNA Portfolio.

⁵ ITR, 第 6.1.3 条注 1。

⁶ 同上，亦见国际电联 CONF/PP-9420（1994年7月8日）。

⁷ Ganz, 946 T.M., “美国：电信的国际税收” (*U.S. International Taxation of Telecoms*), 《BNA 概况》 (BNA Portfolio)。

备选方案 1:

各国可自行根据其国内法律对国际电信业务征收财政税，但应避免国际双重征税。

备选方案 2:

各国不得向入局国际呼叫征税，以避免双重征税。

为减轻双重征税产生的后果并确保税收规则得到统一公平地贯彻执行，避免双重征税的机制应（i）避免对在两个国家的同一所得进行双重征税的风险；（ii）确定有关协议涉及的税种；（iii）为执行和解决争议制定程序框架；（iv）保护各国政府的收税权力；并（v）防止逃税、漏税的企图。

双重征税的两种基本类型

制定避免双重征税的有效方法需要了解导致双重征税的条件和各国政府用来避免双重征税的主要机制。

双重征税分两种基本类型，避免双重征税也有两个基本概念机制。

双重征税的第一种类型通常称为“经济性双重征税”。经济性双重征税是当两个人必须对同一所得或资本纳税。⁸ 经济性双重征税可能出现在多种国内和国际税收体系中。举例而言，当企业被征企业所得税后，在企业作为红利分配利润时，企业股东将为同一利润被二次征税。⁹

双重征税的第二个类型是“法律性双重征税”。法律性双重征税指当一个人必须为同一所得或资本向一个以上税务机构纳税。¹⁰ 本文侧重于避免法律性双重征税，而不是经济性双重征税的机制。

法律性双重征税分三种情况。法律性双重征税可能出现在当两个国家均声称一个人的同一所得来源于其国家，或一个或两个管辖区对其公民或居民在世界各地所得征税，无论所得源于何处。¹¹ DTA 一般通过规定统一来源规则并基于上述原则将主要或排他性税收管辖区归属合同签署国的一方来缓解这种“来源 – 来源”分歧。¹² 第二，双重征税可以出现在当两个或更多的国家将同一人看作其管辖区内居民时。¹³ DTA 一般通过提供详细的居住定义，包括对当一个人在两个签字国分别居住的这种特殊情况提供分配规定来缓解这种“居住 – 居住”分歧。第三，双重征税可以出现在同一所得同时被来源管辖区和所得接收者居住管辖区

⁸ Klaus Vogel, 《双重征税协定》（*Double Taxation Conventions*）第 3 版, Kluwer Law International, 第 1124 页。

⁹ 一些管辖区通过合并企业和股东税全部或部分地解决经济双重征税问题。这可以通过为企业股东扣除企业已支付的全部或部分利润税款加以实现。采取全部或部分合并方式的国家包括法国、德国和英国。美国过去曾考虑过合并方式，但迄今为止对多数企业和股东尚未采用这种方式。

¹⁰ 同上，第 1124 页。

¹¹ 同上。

¹² 同上。

¹³ 同上。

征税时。¹⁴ DTA 一般可通过将主要或排他性征税权分配给签署国之一，将一国的要求置于另一国之上来缓解这种“来源－居住”分歧。

避免双重征税的两个基本概念机制

通过本国法的单边豁免和通过 DTA 实现的双边豁免都使用了避免双重征税的两种基本方法之一：（i）豁免方法，或（ii）抵免方法。从下文可以看出，各种方法之间存在差异。

豁免方法

在豁免方法中，居住管辖区不对来源管辖区可能征税的所得予以征税。¹⁵ 豁免方法分两种：全额豁免和累进豁免。

全额豁免

在全额豁免方法中，居住管辖区不对来源管辖区所得征税，在计算居住管辖区税收时，这种来源管辖区所得忽略不计。采用递增税率结构和全额豁免的税收体系，从纳税角度看，在居住管辖区以外获得所得的纳税人比起仅在居住管辖区内获得所得的纳税人更加富有。这种做法违背了资本输出中性原则。

为在本文中举例说明，假设按照居住国（R）法律，75 美元的所得税率为 35%，100 美元的所得税率为 40%。如一个位居 R 的企业仅有从 R 获得的 100 美元所得，该企业则需向 R 缴纳 40 美元的税款。

例 1：

假设一公司的所得为 100 美元，其中 30 美元来自来源国家（S）。S 对源于 S 的所得征税 25%。在无双重征税豁免的情况下，公司共缴税 47.5 美元，其中包括向 R 缴纳的 40 美元和向 S 缴纳的 7.5 美元。如该公司的 100 美元全部源于 R，则纳税更多。¹⁶

在全额豁免的情况下，公司将向 R 缴税 24.5 美元（源于 R 的 70 美元的所得税率为 35%），向 S 缴税 7.5 美元（源于 S 的 30 美元税率为 25%），共缴税 32 美元。在此示例中，从纳税角度看，如该公司全部所得源于 R，纳税较低。在全额豁免方法中，除非 S 所得税率高于 R，否则，通常会出现上述情况。

¹⁴ 同上。

¹⁵ 同上。

¹⁶ 本文件的示例基于 Vogel, 《双重征税协定》（*Double Taxation Conventions*）第 3 版第五章。

累进豁免

在累进豁免方法中，居住管辖区不对来源管辖区所得征税，但在确定对纳税人采用的居住国税率时将考虑到上述所得。

例 2:

使用例 1 的假设，采用累进豁免方法，公司将向 R 缴税 28 美元（源于 R 的 70 美元的所得税率为较高的 40%），向 S 缴税 7.5 美元（源于 S 的 30 美元所得税率为 25%），共缴税 35.5 美元。

在例 1 和 2 中，公司从 R 得到的税收减免（例 1 为 15.5 美元，例 2 为 12 美元）高于该公司向 S 缴纳的实际税款（在例 1 和 2 中均为 7.5 美元），因为，在 S 获得的所得仅需按照较低税率纳税。

抵免方法

在抵免方法中，居住国对居住在该国的纳税人世界各地的所得征税，但可用支付给来源国的税款抵免居住国的税务负担。与豁免方法一样，抵免机制分两个基本类型：全额抵免和限额抵免。

全额抵免

采用全额抵免方法，居住国允许用来源国的缴税金额抵免居住国的税务负担。

例 3

使用例 1 的假设，公司在 R 欠税 40 美元（100 美元总所得的税率为 40%），但可通过向 S 缴纳的 7.5 美元税款（30 美元 S 来源的所得税率为 25%）抵免此项税务负担。之后，公司只需向 R 缴税 32.5 美元。公司总的税务负担为 40 美元（与公司所得仅源于 R 的情况相同）。

但是，如果 S 对公司从 S 获得的所得施加 45% 的税率，该公司则可以用向 S 缴纳的 13.5 美元冲抵 R 的税务负担（源于 S 的 30 美元所得税率为 45%）。为此，公司总的税务负担为 40 美元（与按照 R 规定的 40% 税率纳税一样），但该税务负担包括向 R 缴纳的 26.5 美元和向 S 缴纳的 13.5 美元。

限额抵免

如例 3 所示，抵免机制实现了纳税人的税中立，但全额抵免机制将导致 R 国所得流至 S 国。由于这种情况，多数国家不允许用向来源国缴纳的税款全额抵免居住国的税务负担。更多采用的抵免机制被称为“限额抵免”，即允许用来源国的税务负担冲抵居住国的税务负担，前提是相关所得已在居住国纳税。

例 4:

根据限额抵免机制，采用例 3 的假设，R 允许扣除向 S 支付的税款，但仅限于 R 对 S 来源所得征收的税款（无扣除）。

为此，公司可以用向 S 缴纳的 12 美元税款（30 美元的 40%）冲抵向 R 缴纳的 40 美元税务负担（100 美元的 40%）。公司总的税务负担为 41.5 美元，13.5 美元缴纳给 S（30 美元的税率为 45%）加向 R 缴纳的 28 美元（40 美元的税务负担扣除向 S 缴纳的 12 美元税款）。但是，现行法律可能允许纳税人将未用的 1.5 美元抵扣带入未来年份。¹⁷

采用抵免方法，居住国从不需要提供比向来源国实际支付的税款更多的免税。如上所述，更多免税的情况可以出现在豁免方法中。¹⁸如来源国税率低于居住国税率，纳税人缴纳相同税款，仿佛他一直仅在居住国纳税。¹⁹采用限额抵免机制，如来源国税率高于居住国税率，纳税人要比仅在居住国纳税更多，因为，纳税人需要为源于 S 的所得按照更高的 R 税率和 S 税率缴税。²⁰

美国避免各州双重征税的做法

美国联邦体系中联邦和州政府的双重主权特征为在州层面出现类似国际层面的双重征税提供了可能。美国的商务条款授权国会管理各州之间的商务。²¹该段被解读为包含逆向说法，即所谓“休眠商务条款”。根据该条款，州政府不得通过对各州之间商务造成不适当负担或歧视的法律。²²

¹⁷ 在未来年份使用抵扣需符合附加限制和条件。由于这些限制和条件在各国之间存在差异，不在本文探讨范围之内。

¹⁸ Vogel, 第 1128 页。

¹⁹ 同上。

²⁰ 同上。

²¹ 美国宪章第 1 条第 8 节第 3 段。

²² 见如 *City of Philadelphia v. New Jersey*, 437 U.S. 617 (1978); *Dean Milk Co. v. City of Madison, Wisconsin*, 340 U.S. 349 (1951 年); *Hunt v. Washington State Apple Advertising Comm.*, 432 U.S. 333 (1977 年)。

在州税范畴内，美国高等法院规定了由四个部分组成的测试，以便根据商务条款确定税收的合法性。根据这一测试，（i）州外纳税人必须与该州具有实质性联系（联系），（ii）有关税收不得对各州之间的商务造成歧视，（iii）有关税收必须公平分配，（iv）税收和所提供的服务之间必须具有适当的关系。²³为满足公平分配要求，各州通常采用某种形式的分配或抵免方法为属于该州的所得施加所得税。

Goldberg 案例

1985年，伊利诺伊州通过了对伊利诺伊州始发或终接的州间电信全额收费征收5%的税款，无论电话呼叫在何处计费或付款。²⁴伊利诺伊法规规定，在纳税人有证据表明在另一州已对引发伊利诺伊州收税的相同电话呼叫支付了税款的情况下提供抵扣。在 *Goldberg v. Sweet* 中，²⁵根据休眠商务条款，伊利诺伊州征税的合法化问题在美国高等法院受到质疑。高等法院坚持认为，伊利诺伊州规定的消费税不违背休眠商务条款，因为，他满足了上述测试条件。²⁶

在 *Goldberg* 案例中，高等法院坚持，始发传输和终接传输的州如可建立与纳税人之间的关系，均可对电信服务征税。²⁷法院发现，如有关服务地址（如收费发射设备所在地）或纳税人的收费地址在州内，该州将满足宪章规定的联系要求。²⁸

移动通信来源法

将 *Goldberg* 的理由适用于无线电信可导致双重征税和是否需要指出来源地位置的困惑。²⁹

2000年，美国国会颁布了2000年移动通信来源法（法案）以简化计费单、减少双重征税的可能并减少和简化运营商及各州和地方政府的税收规则。³⁰该法案将各州对电信的征税限制到“主要使用地”。³¹“主要使用地”是客户的居住地或主要商务地址。根据该法案，只有主要使用地具有向无线电话呼叫征税的权力，无论客户或呼叫始发、终接或路由经过的管辖区所在。³²为此，该法案的目标之一是避免双重征税，提供统一的来源规则，在概念上与独立的国家或各州之间通过 DTA 确定统一的来源规则相同。

²³ “全面自动过渡” (*Complete Auto Transit*) v. *Brady*, 430 U.S. 274, 288-289 (1977年)。

²⁴ *Goldberg v. Sweet*, 488 U.S. 252 (1989年)。

²⁵ 同上。

²⁶ 同上。在更低法院层面，纳税人指出，该税收亦违背了正当法律程序条款和美国宪章的公平保护条款。这些条款对各州税务机构予以限制。纳税人在向高等法院的申诉中放弃了这些诉求。

²⁷ 同上。

²⁸ 同上。

²⁹ James A. Amdur, 1810-2nd T.M., “运输、电信和能源企业的州税收” (*State Taxation of Transportation, Telecommunications, and Energy Companies*) , BNA Portfolio。

³⁰ 114 Stat. 626, 公共法, 第 106-252 页; 4 U.S.C. 第 116-126 段, 见 Kevin P. Thompson, Prospects Grow Dim: 第 106 期 “国会能否解决各州和地方税收中最困难的互联网税收问题” (*Congress Will Resolve The Thorniest Issues in Internet Taxation Debate*, in *State and Local Taxation; What Every Lawyer Needs to Know*) , 第 133、144 页 (PLI Tax Law & Practice, 预订编号: J0-003J, 2001 年)。

³¹ 4 U.S.C. 第 122 段。

³² 同上。

结论

本文稿介绍了各国政府用来避免双重征税的基本机制。基本方法包括豁免方法和抵免方法。跨边界活动和不统一的税收法律造成了不一致性，由此产生双重征税的可能。各国政府尽管不可能杜绝这种情况，但可以通过达成 DTA 缓解这种风险。DTA 将税收法，特别是来源规则更好地整合起来。
