

Y 全国税务系统岗位专业知识与技能培训系列教材。

PRACTICAL KNOWLEDGE AND SKILLS OF TAXATION

国家税务总局教材编写组 编

国际税收实务



中国财政经济出版社

全国税务系统岗位专业知识与技能培训系列教材

国际税收实务

国家税务总局教材编写组 编

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际税收实务/国家税务总局教材编写组编. —北京: 中国财政经济出版社,
2004.8

(全国税务系统岗位专业知识与技能培训系列教材)

ISBN 7-5005-7493-2

I. 国… II. 国… III. 国际税收-技术培训-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 074964 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@dr.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 18.75 印张 320 000 字

2004 年 9 月第 1 版 2004 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 000 定价: 30.00 元

ISBN 7-5005-7493-2/F·6556

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

序 言

由国家税务总局教育中心组织编写的全国税务系统基础知识、岗位分类和更新知识培训系列教材同大家见面了，我衷心地表示祝贺。这套系列培训教材的出版，为全国税务系统广泛深入地开展教育培训工作，全面提高广大税务干部的素质和能力，促进新时期税收事业的发展都将起到积极的作用。

党的十六大确定了本世纪头二十年我国全面建设小康社会的目标。要实现这一目标，需要各方面的共同努力，税收作为国民经济的重要杠杆之一，更要充分发挥好宏观调控作用。这对我们来说，既是机遇也是挑战。能否抓住机遇，迎接挑战，不负使命，关键在人，在于人的素质，而提高素质主要靠培训。为此，必须加大税务教育培训工作力度，按照全国组织工作会议要求，多层次、多渠道、大规模培训税务干部。通过税务教育培训工作，全面提高税务干部队伍的整体素质，圆满完成各项税收任务，为全面建设小康社会而努力奋斗。

教材是做好教育培训工作的基础，教材建设是教育培训工作中的重要组成部分。为全系统编写和提供高质量的教材，对于帮助广大税务干部提高自身素质和业务能力，加强队伍建设，都具有十分重要的意义。正是从这个意义上说，教材建设要锐意改革，勇于创新，与时俱进。要本着符合税收工作实际需要，符合税务教育培训与学习需要的原则，统一规划，认真组织，在求新、求变、求实上下功夫，多出精品佳作。

这套系列教材从策划、编审到出版，历时近三年，凝聚了税务系统 400 多名专家学者和业务骨干的心血。这套系列教材分为基础知识（X）、岗位专业知识与技能（Y）和更新知识（Z）三个部分，

形成 $X + Y + Z$ 的新型教材体系。总的看来，这套教材突破了传统教材的风格、模式和结构体系，实现了启发性与适用性、通俗性与趣味性的统一，组合灵活、简便适用，包含了全国税务系统公务员一般应具备的基本知识、各岗位所必须的专业技能以及新的知识和新的技能，也反映了税收工作的发展水平和改革方向。

希望广大税务干部加强学习，努力工作，不断提高理论素养、业务水平和工作能力，为新世纪的税收事业做出新的更大的贡献！

谈旭人

二〇〇三年四月二十一日

编 审 说 明

根据中共中央、国务院关于加强干部教育培训工作的要求和国家税务总局党组的指示，总局教育中心围绕建设一支政治过硬、业务熟练、作风优良的税务干部队伍的目标，注重培训教材建设，加强新形势下教材建设理论与实践的探索，确立了由基础知识（X）、岗位专业知识与技能（Y）、更新知识（Z）三个部分组成的 X+Y+Z 的新型教材体系。这套教材与税收工作紧密结合，通过大量典型案例和图表解释深奥的理论和复杂的问题，力求启发性与适用性、通俗性与趣味性相统一，是组织培训和干部自学的好帮手。

岗位专业知识与技能（Y）部分培训教材分为政策法规类、征收管理类、稽查类、计划会计统计类、信息管理类和综合类等类别。该部分教材针对税务工作各岗位应具备的专业知识与技能组织编写，突出实务性和可操作性，着重提高广大税务干部分析和解决实际问题的能力。

《国际税收实务》为政策法规类教材。由顾伯群、程永德负责具体策划指导，杨春梅、陈雪来、苏晓鲁、雷虹云、张巍、杨伟文、黄学铭、许慧玲、谢毅、罗丕东、余文广、崔洪亮等参加编写，杨春梅、苏晓鲁统稿，张志勇、程永昌、苏晓鲁主审，参与审稿的还有付树林、王晓悦、何俊雄、周怀世等。

本书经国家税务总局教材编审委员会审定通过，同意出版发行。书中如有不妥之处，请读者批评指正。

国家税务总局教材编审委员会

二〇〇四年六月

《国际税收实务》

策划编审人员

总策划：郝昭成

策 划：程永昌 陈小杭 孙 泽 顾伯群

协 助：高永清 王维平 杨国全

编 导：顾伯群 程永德

编 写：杨春梅 陈雪来 苏晓鲁 雷虹云 张 巍

杨伟文 黄学铭 许慧玲 谢 毅 罗丕东

余文广 崔洪亮

统 稿：杨春梅 苏晓鲁

主 审：张志勇 程永昌 苏晓鲁

前 言

《国际税收实务》作为全国税务系统岗位专业知识与技能类的培训教材，在编写的指导思想上，遵循的是从我国税收工作实践出发，在简要介绍国际税收基本理论的基础上，侧重于国际税收实务知识的介绍和分析，主要以案例解析的形式来提高对税收协定条款、规范及征税规则的理解，以促进我国涉外税收实践中税收协定的正确执行，增强对国际税收实际工作的指导意义。

遵循服务于实践的指导思想，本教材在编写思路上和以往介绍国际税收知识的教材有所不同，主要体现为：考虑到加入世界贸易组织后，我国涉外税收管理工作的主要任务是我国所签税收协定的正确履行，这是正确处理我国与相关国家税收分配关系，促进我国与世界其他国家经济交往的重要保证，因此，本教材编写的主线就是围绕着税收协定的执行来展开。各部分顺序安排和内容递进关系就是按照上述思路进行。在概要介绍国际税收基本知识以后，紧接着介绍了税收协定的基本知识和内容，以及我国税收协定执行、管理所依循的指导原则。其后即按照国际税收协定的内容顺序，对我国选择的两个税收管辖权的具体行使规范这一税收协定的主要内容进行介绍，之后是关于国际避税和国际反避税的内容，以及涉外税收优惠政策的内容，最后对国际税收领域的最新发展动向，即电子商务对税收的影响与对策进行了介绍和分析。

本书具体的编写分工是：第1、3、4、7部分由杨春梅编写；第2部分由张巍、杨春梅、陈雪来编写；第5、6部分由杨春梅、苏晓鲁、雷虹云、杨伟文、黄学铭、许慧玲、谢毅、罗丕东、余文广编

写；第8部分由崔洪亮编写。杨春梅、苏晓鲁总纂和修改定稿。

本书是在国家税务总局教育中心和国际税务司的策划、组织和具体指导下编写完成的。在构思和撰写过程中，程永昌同志给予了精心的指导和帮助，对全书的框架结构、章节体系和内容的编写，提出了许多具体的建议；张志勇、苏晓鲁、付树林、王晓悦、何俊雄、周怀世等对全部书稿进行了认真、细致的审阅，提出了许多宝贵的修改意见，并进行了认真仔细的修改，才使本书内容不断得以充实，直至完成。在编审过程中，还得到了长春税务学院、山西省国税局、厦门市国税局、广州市国税局等单位的大力支持，在此一并表示感谢。此外，本书在编写过程中，参考和借鉴了一些专家、学者的有关著述，以及实际工作者的有关实践资料，从中得到许多启迪，在此表示诚恳的谢意。

限于编者水平，书中难免存在不妥之处，敬请读者批评指正，以便再版时修订。

编 者

二〇〇四年六月

目 录

1 国际税收导论	(1)
1.1 国际税收概述	(1)
1.2 税收管辖权概述	(11)
2 国际税收协定	(15)
2.1 国际税收协定概述	(15)
2.2 国际税收协定的内容	(17)
2.3 国际税收协定的执行	(20)
2.4 国际税收协定执行中应注意的其他问题	(24)
2.5 我国税收协定执行中的法律问题	(25)
3 行使地域管辖权的征税规范	(27)
3.1 地域管辖权的国际规范	(27)
3.2 我国地域管辖权行使的具体规范	(38)
4 行使居民管辖权的征税规范	(59)
4.1 居民管辖权的国际规范	(59)
4.2 约束居民管辖权征税方法（即消除重复征税方法） 的国际规范	(65)
4.3 我国居民管辖权的具体规范	(72)

5 避税和反避税实务 (一)	(90)
5.1 避税的概念	(90)
5.2 避税的主要方法	(93)
6 避税与反避税实务 (二)	(117)
6.1 反避税的含义	(117)
6.2 我国反避税工作的发展	(117)
6.3 我国反避税的主要法律依据	(125)
6.4 反避税案例分析	(143)
7 涉外税收优惠政策实务	(176)
7.1 涉外税收负担原则	(176)
7.2 发展中国家的涉外税收优惠政策	(180)
7.3 我国的涉外税收优惠政策	(184)
8 电子商务对国际税收规则的影响及对策	(195)
8.1 电子商务的概念和特点	(195)
8.2 电子商务对国际税收规则的冲击	(197)
8.3 国际上应对电子商务的税收政策分析	(200)
8.4 电子商务对我国税收权益的影响分析	(205)
附录一 国际税收协定范本	(208)
附录二 我国对外签订的税收协定样本	(232)
附录三 内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税的安排	(273)
附录四 内地和澳门特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排	(277)
主要参考书目	(287)

1 国际税收导论

1.1 国际税收概述

当今的世界是一个开放的世界，国家间的经济交往不断地发展，各种经济要素包括商品、资本、技术、人才等的跨国界流动日益频繁。中国的消费者能够消费到世界各地生产的商品，而中国生产的商品也出口到了世界各国；美国的投资者到中国来投资办厂，中国的投资者则持有了日本公司的股份；欧洲的技术工人到美国从事劳务活动，美国的科学家则到欧洲去从事科学研究；如此种种为我们展现了开放世界下各国经济交往的繁荣景象。在税收领域，与这种国际经济交往的发展相伴随的是各国税收课征活动的日益国际化问题，也就是我们所要阐明和研究的国际税收问题。

国际税收实际是与开放经济紧密联系。在封闭的经济条件下，各国的税收课征活动只限于本国的疆域之内。而在开放经济条件下，经济交往的发展，经济要素的跨国界流动，使得一国政府税收的征税对象会涉及到流入本国的外国商品，本国纳税人从境外取得的收入或拥有的境外财产，其所涉及的纳税人既包括本国国籍的纳税人，同时也包括外籍纳税人。例如，一个美国人到中国来投资从事生产经营活动，取得了来自中国境内的所得，这个美国人的这笔所得既要向收入来源国，也就是中国政府纳税，因为中国行使地域税收管辖权，同时又要向他的国籍国即美国政府申报纳税，因为美国行使公民税收管辖权，在这种情况下，从事跨国经营的纳税人将会面临被两个或两个以上国家课征税收，这就是国际重复征税问题。所以，在开放经济条件下，各国的税收征收活动日益具有国际性，由此导致国家间的税收冲突或矛盾，正如我们所谈到的中、美两国对美国人来自中国的所得课税所引起的中美之间的税收分配矛盾，就需要制定划分国家间税收权益和处理税收关系的准则。这些税收问题是伴随着国际经济活动而出现的，属于国际税收的范畴。因此，国际税收实

际是指开放经济条件下因纳税人经济活动扩大到境外，并因各国税收法规存在差异或冲突，各国税收课征所必然带来的一些税收问题和税收现象。

1.1.1 国际税收的含义

我们已经知道国际税收是随着国际经济发展所出现的一个新的税收范畴，但是如何在理论上界定国际税收或者说国际税收的基本含义是什么？这是我们学习和研究国际税收时所遇到的一个最基本问题。

国际税收显然不是指国际的征税。从事税收工作的人都清楚，税收自产生之日起就与国家有着必然的联系，税收是一国政府凭借政治权力对它管辖范围内的人和物所进行的一种强制无偿的课征。人们所言税收即是国家税收的简称。国际税收是否也是一种强制课征，是否国际社会或国际组织凭借一种超国家的政治权力，在国际范围内进行的税收课征活动，回答显然是否定的。因为现实的国际社会并没有超国家的政治权力，就拿联合国来说，它也不是一个国家之上的国家，并不具有一种超国家的政治权力，任何一个参加联合国的会员国，都不能不经授权而允许联合国干预自己国家政治权力范围以内的事情。既然现实的征税权力仍然体现在主权国家或地区之内，因此，当今世界不存在国际范围内的征税活动。而且现实世界并存的各个主权国家的税收课征活动也不能延伸其他国家或地区，即甲国不能到乙国境内课税，并由此形成国际征税。所以，国际税收并不是指超国家或国际的征税。

通过上面的分析，我们可以知道，国际税收一词中，“国际”的含义实际是国与国之间，世界各国之间。概括地讲，国际税收是一种国际关系，是国家之间在税收权益分配方面所发生的关系，而不是某种国际性的征纳关系，这是国际税收的本质之所在。我国学术界正是从国际税收的本质意义上来界定国际税收的。所以，国际税收的概念或定义表述如下：国际税收是指两个或两个以上的国家政府，依据各自的征税权力对从事国际经济活动的跨国纳税人进行分别课税而形成的征纳关系中，所发生的国家之间的税收分配关系。

这一概念包括以下几点重要含义：①国际税收以国家税收为基础，它不可能脱离国家税收而独立存在。如果没有各个国家对其税收管辖权范围内的纳税人征税，像前面所谈到的如果没有中美两国对美国人来自中国境内所得的课税，也就无从产生中美两国之间的税收分配关系，即国际税收分配关系。②跨

国纳税人是国际税收关系产生的关键因素。跨国纳税人是指就同一征税对象而言,同时对两个或两个以上国家负有纳税义务的纳税人,仍沿用前例,美国人到中国投资,取得的来自中国境内的一笔所得,就对中美两国政府负有纳税义务。正因为如此,相关各国对它的课税才会引起国家之间对税收的分配关系。如果一个纳税人只对一个国家负有纳税义务,那么这个国家也就不可能由此而发生同其他国家之间的税收分配关系。^③国际税收的本质是关于国家之间的税收分配关系。现实中大量的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,透过表层的现象,国际税收所体现的实质内容就是国家间的税收分配关系。要正确处理这种关系,使税收不构成国际经济交往的障碍,就要求各个国家以及国与国之间在税收政策和税收制度等方面进行一定的协调。上述例子中,美国人从中国境内取得的一笔所得,要向中美两国申报纳税,要使该纳税人不承受双重税负,就要解决由哪一个国家先征税,以及相关国家各征多少的问题。

要准确把握国际税收的含义,还要认识清楚国际税收与涉外税收二者的关系。国际税收与涉外税收是两个相互区别但又具有紧密联系的范畴。对于涉外税收,学术界的解释不完全一致。《中国税务百科全书》的定义是:“对外资企业和外籍人员征收的各种工商税收的总称”。《税务词典》的解释是:“一国政府征收的同他国或多国政府有税收利益关系的税收”。而在一般的教科书中,则把涉外税收归为一国税收制度中涉及对外国纳税人(包括外国个人与法人)征税的部分。我们认为,涉外税收这个概念在我国因历史原因具有特殊意义,应该从中国税收实践出发来予以界定。通常讲,一个国家的涉外税收制度包括三个方面:一是关于本国居民(或公民)纳税人境外所得或财产的税收制度;二是关于本国非居民(或非公民)纳税人境内所得或财产的税收制度;三是关于非本国公民的本国居民个人以及投资者主要为外籍个人或公司的本国居民公司(或国籍公司)的税收制度。这三个方面的内容在不同发展程度的国家并不是等同的。我国作为一个发展中国家,在对外经济交往中主要处于一个资本输入国的地位,因此,实践中涉及上述后两个方面的内容比较多。所以,与我国实践相一致的涉外税收主要是指后两个部分的内容,即涉外税收是指我国税收制度中有关对涉外纳税人征税的部分,其中涉外纳税人包括我国的非居民个人、属于我国非公民(外籍)的居民个人,以及投资者主要为外籍个人或公司的我国居民企业和外国居民(我国非居民)企业。由于对涉外纳税人征收所得税和一般财产税容易引起国家间的税收分配关系,所以涉外税收主要指对涉

外纳税人征收的所得税和一般财产税部分，在我国则主要指涉外所得税部分。我国在实践中把本国税收制度中的涉外部分独立出来，单独设立了税种。如我国对涉外企业（或外资企业）所得的征税，就设立了外商投资企业和外国企业所得税这个税种。我国税法中涉及的涉外企业主要包括外商投资企业和外国企业两类。其中外商投资企业是指在中国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。外商投资企业在税收上属于中国的居民企业，对我国政府需要负全面纳税义务。外国企业是中国的非居民企业，只负有限纳税义务。由此可见，我国涉外税收中所指的涉外企业主要是从资本来源角度，即以外资为准来确定的，而不是以是否本国居民为准。涉外企业中既有中国的非居民企业，也有中国的居民企业。这与界定的涉外税收只包括对本国非居民的外国纳税人（包括外国个人和法人）征税部分是不同的。目前世界上大多数国家对涉外纳税人并不单独设立税种，而是与本国纳税人适用一个税法。从上述涉外税收的定义中可以看出，涉外税收反映为一国政府凭借政治权力同其管辖范围内的涉外纳税人之间所发生的征纳关系，这种征纳关系并没有超越一国政府的管辖范围而进入国际范围，因而涉外税收实质上仍属于国家税收的范畴，是国家税收的一个有机组成部分。但是，涉外税收与国际税收之间又有很大的联系。随着国际间商品、劳务、技术、人才和资本的大幅度流动，一国政府将越来越多地涉及对涉外纳税人课征税收，与他们发生征纳关系。而涉外纳税人又往往是对两个或两个以上国家负有纳税义务的跨国纳税人。仍以我国的情况来说，我国涉外企业所得税中的外国企业，对我国而言，属于有来自本国所得的外国纳税人，在本国税收管辖权的范围之内，但它同时作为外国的居民或公民企业，也处于其居民国或国籍国税收管辖权的范围之中，因此它就有可能面临着被本国和外国两个国家征税的问题。就是作为我国居民企业的外商投资企业，其缴纳企业所得税后的利润所分配的股息，我国应征收预提所得税，待其股息汇回外国投资者手中时，还要向外国投资者的所在国缴纳所得税。因此，同样存在就同一征税对象或同一税源，相关的两个国家都征税的问题。所以说，一国税收制度中的涉外税收课征最容易与其他国家的税收制度发生矛盾，从而也极易引发所得的国际重复征税和国际协调等一系列国际税收问题。当然，如果对本国负有纳税义务的外国纳税人，其所属的居民国或国籍国并没有对他来源于国外的所得课税，一国的涉外税收就不会引致涉及国家间税收分配关系的国际税收问题。综上，涉外税收仍属于国家税收的范畴，但它会涉及有关国家间的税收分配关系，因此与国际税收密切相关。

1.1.2 国际税收的研究对象和范围

(1) 国际税收的研究对象

国际税收的研究对象是指对国际税收这一事物本身所具有的特殊的矛盾性的分析,它是由国际税收的概念所决定的。承接前面我国学术界对国际税收概念界定的主导观点,分析国际税收领域中的特殊矛盾性,无疑是国家之间的税收分配关系,这是国际税收这门学科所主要研究的。但是,对国际税收问题的研究,不应该是孤立的,而是应从这一事物与其他事物之间的相互联系和相互影响的关系中去研究,与国际税收关系具有最紧密联系的是各国与跨国纳税人的征纳关系。从这一方面来看,国际税收的研究对象,还应包括各国税制中有关各国政府处理它与外国跨国纳税人之间征纳关系的准则和规范,因为离开各国涉外税制的矛盾冲突,也就谈不上要协调各国政府之间对税收的分配关系问题。所以,各国涉外税收制度和政策的研究是与国际税收分配关系的研究密切相关的。当然,各国与跨国纳税人的征纳关系是属于各国涉外税收的研究对象,但它的研究不同于国际税收中的研究,其区别之处在于,在国际税收的研究中,只是把各国涉外税收作为国际税收的总体的组成部分,联系国际税收分配关系来加以研究。

综合以上,国际税收的研究对象包括以下两个层次的含义:一是各国政府与跨国纳税人的征纳关系;二是国际税收分配关系,这些构成了国际税收研究的完整的理论体系,也明确了国际税收这门学科的任务和目标。

(2) 国际税收的研究范围

国际税收的研究范围是指国际税收涉及的税种范围。因为国际税收不属于国际的征税,也不可能有其独立的征税对象和税种,它只是涉及一定的征税对象和税种。国际税收涉及的税种范围同样由国际税收的概念及其研究对象所界定。国际税收概念所揭示的国际税收分配关系这一主要矛盾,表明了只有引起国家间税收权益变化的税种才属于国际税收的研究范围。众所周知,现代各国课征的税种按其征税对象可分为商品税、所得税和财产税三大类,这其中哪一类税的课征能引起国家间税收权益的变化,导致国家间税收分配关系的产生,以下进行分析。

一是商品税类。商品税也称流转税,是对流通中的商品和劳务课征的税收,其计税依据为商品和劳务的流转额(销售收入或劳务收入)。由于商品和劳务流转额的发生通常都有明确的地域性,不是处在这个国家,就是处在那个

国家,而且,其课征受严格的地域限制,即各国都要遵循对发生在本国境内的商品和劳务流转额征收商品税的征税原则,因此,不会发生一国政府对境外商品和劳务征税的现象,通常也不会出现两个或两个以上国家政府对同一流转环节上发生的流转额重复征税的现象,从而也就不会产生国与国之间的税收权益划分问题。

例如,现有中国 A 公司从美国 B 公司购得商品,再转售给日本 C 公司这样一笔跨国交易行为,美国只能就发生于本国境内的 A 公司和 B 公司的交易行为,向充当卖者的 B 公司征税,中国政府也只能就发生于本国境内的 A 公司与 C 公司的交易,向充当卖者的 A 公司征税。在这笔跨国交易中,哪一部分发生在美国,就应该由美国征税,哪一部分发生在中国,就应该由中国征税。

二是财产税类。财产税是对纳税人所拥有的财产课征的税收。按计税标准不同,财产税可分为以财产数量或价值为计税依据的财产税和以财产所得为计税依据的财产税。对财产所得或收益的课税,我们归入所得税类中讨论。就是以财产数量或价值为计税依据,按照课税对象范围大小的不同,可分为对某些特定财产,如土地、房屋等分别设置税种的个别财产税和对包括所有财产在内的一般财产税。个别财产税属于对物税,它是对具体财产的课征,由于在某一吋点上,财产存在空间总有一个很明确的位置,如土地和房屋总是坐落在某个具体的国家,而各国只能对坐落在本国的财产征税,不能对坐落在他国的财产征税,因此,不会发生国际重复征税及涉及国家间财权利益的问题。但是一般财产税则不同,它属于对人税,其征税对象不是与某个具体的物直接相联系,而是与财产的所有人直接相联系,而且财产所有人可以是跨国的,归属于纳税人的一般财产价值也可以是跨国的,因此就有可能被他们所跨越的有关国家交叉重叠征税。

现举例说明,美国遗产税采取的是总遗产税模式,其课税范围的确定以财产所有人也就是被继承人的公民或居民身份为依据,也就是说,如果财产所有人是美国的公民或居民,要就其全世界范围内的遗产课征遗产税,如果财产所有人是美国的非公民或居民,只就他在美国境内的遗产课征遗产税,如果现在有一个财产所有人死亡,他是一个美国公民,他在中国境内遗留下了财产,假如中国也征收了遗产税,而且也采取总遗产税模式;对财产所有人不是中国居民的,只就其在中国境内的遗产课税,因此,中国政府就要对这个美国公民遗留在中国境内的财产课征遗产税,而美国政府对这个美国公民遗留在中国境内的