



税务专业硕士教材

杨志清 何杨◎编著

国际税收理论与实务



 中国税务出版社

税务专业硕士教材

国际税收理论与实务

杨志清 何 杨 编著

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收理论与实务/杨志清, 何杨编著. -- 北京:
中国税务出版社, 2016. 4

(税务专业硕士教材)

ISBN 978 - 7 - 5678 - 0370 - 1

I. ①国… II. ①杨… ②何… III. ①国际税收-
研究生-教材 IV. ①F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 038226 号

版权所有·侵权必究

书 名: 国际税收理论与实务

作 者: 杨志清 何 杨 编著

责任编辑: 王静波 王忠丽

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市丰台区广安路9号国投财富广场1号楼11层

邮政编码: 100055

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 83362083/86/89

传真: (010) 83362046/47/48/49

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张: 18

字 数: 336000 字

版 次: 2016 年 8 月第 1 版 2016 年 8 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5678 - 0370 - 1

定 价: 42.00 元

如有印装错误 本社负责调换

总 序

随着我国经济社会的快速发展、产业结构的升级调整以及经济发展方式的转变，社会对专业化、应用型人才的需求大幅增加。为了适应这种变化，2009年，国家首次从应届本科毕业生中增招专业硕士，实行全日制培养。《国家中长期教育改革和发展规划纲要（2010—2020）》指出，我国的高等教育要“优化学科专业和层次、类型结构，重点扩大应用型、复合型、技能型人才培养规模”。之后，国家不断扩大专业学位研究生招生范围和规模，凡经国务院学位委员会批准设立的专业学位均可安排招生，各招生单位除将招生计划的增量部分主要安排专业学位研究生招生外，还将学术型研究生招生规模数按比例调至专业学位。随着国家优先发展专业硕士政策的接连出台，专业硕士越来越受到考生和社会的认可，报考专业硕士的考生呈逐年递增趋势，专业硕士培养的重要性将与日俱增。

为了满足税收事业发展对专业人才的迫切需求，完善税务人才培养体系，创新税务人才培养模式，国务院于2010年批准设置税务硕士专业学位（MT），主要以面向税务机关、企业和中介机构，培养具有良好的政治素质和职业素养，系统掌握税收及相关领域的知识和实务技能，具有解决实际涉税问题能力的高层次、应用型专门人才为目标。经国家相关机构审查批准后，中央财经大学、西安交通大学成为全国第一批招收税务专业硕士的高校。目前，税务专业硕士教育发展迅速，各高校对其重视程度也越来越高，社会认可度也逐渐提高。截至2015年，全国已经有超过30所综合性大学或财经类院校开始招收税务专业硕士。

但是，由于我国长期以来以学术型研究生培养为主，使得专业学位研究生教育培养模式、教学体系、教材编写等方面都相对滞后。专业学位教育不仅要求夯实理论基础，而且要紧密结合社会实践，一般的研究生教材已经不能较好

地适应专业硕士培养的需求。建立和完善专业硕士的教材体系作为人才培养的基础工作，是保证专业硕士培养质量的重要保障。

中央财经大学一贯重视研究生教材建设工作，在专业硕士培养规划中，将专业硕士教材的编写放在重要地位。这套税务专业硕士教材均以税务专业硕士的培养方案和教学需求为依据，教材的编写与学科建设的整体规划同步，力争打造出一套较为完善的、能充分体现税务专业硕士应用型特色的高质量教材。

本套税务专业硕士教材在编写过程中，吸收了税收领域的最新研究成果和最新改革动态，涵盖了税收理论与政策、税收筹划、税收征管、税收法律、国际税收等领域。不仅有助于学生全面掌握税收基础理论知识，建立完备的专业知识体系；也有助于学生将理论和实务相结合，做到学以致用。教材还加大了案例教学的比重，具有较强的可操作性，同时还有大量练习题，能够帮助税务专业硕士研究生系统掌握税收实务的基本理论框架和操作技巧。本套教材第一批包括5本，分别为《国际税收理论与实务》（杨志清教授、何杨副教授编著）、《税收筹划》（蔡昌教授编著）、《税收征收程序与法律责任》（樊勇教授主编）、《中国税收制度与政策》（杨虹教授主编）和《税收与法律》（曹明星副教授主编）。后续还将根据专业硕士培养的需要编著更多的高质量教材。

本套教材的编写人员均为从事税收教学工作的一线教师，熟悉我国的税收制度，有着丰富的教学实践经验。最为重要的是，各位编写人员都对税收教学工作有着极大的责任感和使命感，为教材的编写付出了极大的努力，希望能够为读者呈现一套信息量大、实用性强的优质教材。但由于编者水平所限，书中难免存在不足和疏漏之处，恳请读者不吝赐教，以期在以后修订时加以改进，使之日臻完善！

中央财经大学税务专业硕士教育中心

2016年3月

前 言

现行的国际税收制度是一个奇迹。之所以称其为奇迹，是因为税收是主权国家最不愿意放弃也最难协调的国家权力。在某种程度上，国际税收是一种零和游戏，一个国家税收收入的“得”就是另一个（或几个）国家税收收入的“失”。如果一个国家的居民从另一个国家的管辖范围内取得所得，并且两个国家都有合法的权力对这笔收入征税，也有能力行使这种权力，则任何一个国家都会因赋予对方征税的首要权力而损失自己的税收收入。

然而，现实情况却是出现了一种近乎得到各国普遍支持的国际税收制度，这种制度一方面可以反映单个国家税收制度复杂的个性问题，另一方面也说明目前的国际税收制度使得大部分国家实现了“共赢”。

国际税收问题的产生源于开放经济条件下由于纳税人的经济活动扩大到境外导致的国与国之间的税收法规存在的差异或相互冲突。如商品或服务的跨境贸易、跨国公司的跨境加工制造、个人或投资基金的跨境投资以及经常在居住国之外工作或开展经营的个人，都会产生国际税收问题。无论是国际的重复征税还是双重不征税，都会影响跨境经济活动的顺利开展，因此通过协调与合作解决国际税收问题成为一种共同的需求。国际税收的本质是研究国家之间对跨国税源的分配和协调。比较明确的国际税收规则提出于20世纪20年代，经过近一个世纪的发展，形成了较为系统的国际税收体系。

实际上，跨境经济活动除了所得税，还会涉及财产税、部分流转税等，但是狭义的国际税收只是针对所得税。关税的协调因各国普遍降低关税以及世界贸易组织这种具有全球影响力的协调机制的诞生，取得了重大的成绩。流转税因各国普遍遵循进口征税、出口退税，最大限度上降低了流转税对国际贸易的影响。所得税和财产税的协调是20世纪20年代以来国际税收制度需要解决的主要问题。

本教材所讨论的范围严格限定于所得税，主要涉及三个部分内容：一是各国国内所得税法的国际层面；二是国际税收协定；三是国际共识或国际惯例。国内税法中对于国际税收的规定，具体表现为对本国居民从境外取得所得如何征税，以及对外国居民从本国取得所得如何征税。目前，国际税收协定已经成为许多国家所得税制的组成部分，全世界已经有 2000 多个双边税收协定。这些协定并不具体规定如何征税，而主要是对缔约国双方的征税权进行限定。除此之外，一些国际组织，如经济合作与发展组织（OECD）和联合国，通过发布指南、手册、工作论文等方式对于一些国际税收问题提供解决方案，这些意见虽然没有强制约束力，但也对国际税收规则的形成产生了重要的影响。

目前，中国在国际税收领域的发展迎来了前所未有的机遇和挑战。一方面，对于资本流入，吸引投资要与国内经济结构调整和可持续发展目标相协调，既不能仅依靠廉价土地、劳动力和税收优惠，也不能以牺牲环境、资源为代价。因此，在资本输入方面，首先，要创造规范、透明、稳定的法律环境，尤其是税收法律环境，这是跨国投资寻求的确定性的主要内容；其次，要维护公平竞争的税收秩序，保证国内税法的一致执行，通过税收协定等双边或多边框架相互给予缔约国居民待遇，使得本国企业和外国企业能够在公平的税收平台上竞争；最后，要完善反避税措施，防止吸引外资带来的投资增加、技术进步和效率改善等多方面收益，不是以更适用产品和较低价格的形式转移给我国的生产者和消费者，而是以较高利润的形式被跨国公司吸收。

另一方面，对于资本输出，当我国企业走出国门进行对外投资与劳务输出，在境外取得各种收入之后，会面临诸多税收问题。一是如何消除境内外的重复征税。目前所得税在世界范围内已经普遍推广，成为发达国家的主体税种，在发展中国家中也占有日趋重要的位置，纳税人从境外获得的收入在来源地缴纳所得税后回到中国境内面临同样的收入如何避免重复征税的问题。二是如何解决国际税收争端。中国的居民纳税人在境外经济活动中，由于不同国家在法律、税制、经济环境、文化背景等方面存在差异，可能出现各种税收风险和纠纷，既需要纳税人自身积极学习和适应，也需要居民国政府的支持和保护。

改革开放以来，我国大规模地吸引外资，目前中国在全球跨国投资流动中的地位正在发生变化。作为外国直接投资东道国的地位相对下降，对外投资迅速增长，与全球经济的融合度更高。面对这些新形势，我国国际税收政策不仅相应地发生着改变，也开始在国际税收规则制定中发挥更大的作用。

国际税收在国外许多大学的商学院和法学院都是一门重要的课程，国内很多大专院校也把国际税收作为财政、金融、会计、国际经济与贸易等专业本科生或研究生的一门必修课。本教材作为税务专业硕士研究生系列教材之一，更加注重理论和实务的紧密结合，立足于在熟悉国际规则的基础上精通本土的实务操作，使学生既能够把握国际税收发展的脉络，又能够自信地进行国际税收实践。同时，本教材也适合于对国际税收理论与实务感兴趣的本科高年级学生、政府官员和税收实务工作者。

在编排上，本教材具有以下特点：一是将国际税收实务放在商业活动中，运用经济、法律、会计等多学科知识进行展示，尽可能地使用案例进行说明和讨论；二是对于国际普遍做法、各国的具体实践以及中国的最新发展都进行了较为详细的比较；三是通过推荐读物和脚注，帮助专业人士较快地针对某一主题进行更深入的查询和研究。

由于国际税收法律法规不断变化，尤其是目前正在进行的“税基侵蚀和利润转移行动方案”对于未来国际税收规则的改变尚不可知，我们在编写过程中虽然尽力把握基本的和较前沿的理论与原则，但仍觉力有不逮。同时，由于时间和水平所限，书中缺陷和疏漏在所难免，恳请读者批评指正。

编者

目 录

1	跨境经济活动与国际税收问题的产生	1
1.1	跨境经济活动的主要形式	1
1.1.1	对外投资与劳务的主要形式	2
1.1.2	企业对外投资的目标	4
1.2	国内税法对跨境经济活动的影响	6
1.2.1	税额计算基础	6
1.2.2	会计准则	7
1.2.3	费用扣除	8
1.2.4	损失的税务处理	9
1.3	国际税收管辖权与国际重复征税	10
1.3.1	国际税收管辖权的分类	10
1.3.2	税收居民的认定	11
1.3.3	所得来源的判定	17
1.3.4	国际重复征税的产生	27
2	国际税收规则的形成与国际税收协定	31
2.1	国际税收规则的基本原则	31
2.1.1	国际税收的基本内容	31
2.1.2	国际税收规则的主要原则	32
2.2	参与国际税收治理的组织	35
2.2.1	多边国际组织	35
2.2.2	国家间组织	37
2.2.3	国际税收研究机构	38

2.3	避免双重征税税收协定范本	39
2.3.1	国际税收协定概述	39
2.3.2	国际税收协定范本	41
2.3.3	国际税收协定典型条款	46
3	国际重复征税的消除	61
3.1	免税法	61
3.2	抵免法	65
3.2.1	直接抵免	65
3.2.2	抵免限额	69
3.2.3	间接抵免	74
3.3	其他方法	83
3.3.1	扣除法	83
3.3.2	低税法	84
3.4	税收饶让	85
3.4.1	税收饶让原理	85
3.4.2	税收饶让方式	87
3.4.3	税收饶让下的直接抵免和间接抵免	89
4	避税港与国际避税	92
4.1	避税港	92
4.1.1	避税港概述	93
4.1.2	如何选择避税港	96
4.2	国际避税方式	99
4.2.1	虚构避税港营业	99
4.2.2	虚设避税港信托财产	108
4.2.3	利用转让定价避税	110
4.2.4	利用税收协定避税	116
4.2.5	利用资本弱化避税	117
4.2.6	采取身份转变避税	119
4.2.7	选择有利的企业组织形式避税	122

5	反避税措施	125
5.1	反避税措施概述	125
5.1.1	规定一般报告义务	125
5.1.2	将举证责任转移给纳税人	126
5.1.3	制定反避税条款	127
5.2	转让定价管理	131
5.2.1	转让定价管理的各国实践	131
5.2.2	中国转让定价税收管理	142
5.3	受控外国公司管理	158
5.3.1	受控外国公司管理的各国实践	159
5.3.2	我国受控外国公司管理	163
5.4	资本弱化管理	164
5.4.1	资本弱化管理的各国实践	164
5.4.2	我国资本弱化管理	166
5.5	防范协定滥用措施	168
5.5.1	防范协定滥用的各国实践	168
5.5.2	我国防范协定滥用措施	170
5.6	一般反避税管理	173
5.6.1	一般反避税概述	173
5.6.2	一般反避税调查	174
5.6.3	一般反避税争议处理	174
6	国际税收管理	176
6.1	非居民税收管理	176
6.1.1	外国企业常驻代表机构	176
6.1.2	承包工程作业和提供劳务	179
6.1.3	股息、利息、租金、特许权使用费和财产转让所得	184
6.2	居民境外所得税收管理	191
6.2.1	居民税收身份的认定	191
6.2.2	境外投资和所得信息申报	192

6.3	国际税收情报交换	197
6.3.1	情报交换概述	197
6.3.2	情报交换的种类与范围	197
6.3.3	税收情报的保密	198
6.3.4	情报交换的其他规定	199
6.4	国际税收征管互助	200
6.4.1	国际税收征管互助的作用	200
6.4.2	国际税收征管互助公约	201
7	国际税收筹划的空间	204
7.1	国际税收筹划的主要思路	204
7.2	国际税收筹划案例——利用避税地	205
7.2.1	母子公司策略	206
7.2.2	持股战略	209
7.2.3	间接所有权策略	210
7.3	国际税收筹划案例——利用分支机构	211
7.3.1	传统的主供应模型	211
7.3.2	以分支机构代替运营子公司	214
7.3.3	将区域控股公司转变为分支机构	216
8	国际税收未来发展展望	221
8.1	税基侵蚀与利润转移项目	221
8.1.1	税基侵蚀和利润转移行动计划	221
8.1.2	税基侵蚀和利润转移项目的影响	223
8.2	数字经济	224
8.2.1	数字经济的特点与特征	224
8.2.2	数字内容产品的价值创造过程分析	226
8.2.3	应对数字经济的税改方案	228
8.3	混合错配	230
8.3.1	混合错配的主要形式	231
8.3.2	应对混合错配的税改方案	236

8.4 金融信息涉税账户自动交换	239
8.4.1 美国海外账户税收遵从法案	240
8.4.2 OECD 金融账户涉税信息自动交换标准	241

附录

1 我国签订避免双重征税协定的情况	244
2 OECD 税收协定范本 (2010)	249
3 国际税收术语汇编	262
4 拓展阅读资料	268

参考文献	271
------------	-----

1 跨境经济活动与国际税收问题的产生

“引进来”和“走出去”是中国对于吸引外资和对外投资的两种形象的说法，一国经济发展程度越高，跨境投资的作用就越重要。根据英国里丁大学邓宁教授提出的投资发展周期理论，一国吸引外资和对外投资能力与其经济发展水平成正比关系。根据人均国内生产总值，邓宁划分了四个经济发展阶段，见表1-1。按照邓宁的理论，我国已处于从第二阶段向第三阶段过渡时期，即作为外资母国的地位显著上升，作为东道国的地位相对下降；随着对外投资继续增加，流出将大于流入。中国将成为净资本输出国。

表1-1 不同国民生产总值(GNP)水平条件下，对外投资与吸收外资的关系

阶段	人均 GNP 水平 (美元)	吸收外资	对外投资	净投资
第一阶段	小于 400	很少或几乎没有	很少或几乎没有	为零或接近零
第二阶段	400 ~ 2500	吸收外资增长超过 GDP 增长	很少	净对外投资为负，且绝对 值扩大
第三阶段	2500 ~ 4750	吸收外资减少	开始进行对外投资	净对外投资为负，且绝对 值缩小
第四阶段	大于 4750	吸收投资增长	对外直接投资增长更快	净对外直接投资额为正值， 且呈增长趋势

讨论 中国人均国民生产总值发展趋势是否与资本流动趋势相一致？这是否意味着跨境投资中的税收问题会变得越来越重要？

1.1 跨境经济活动的主要形式

随着经济的发展，一国政府赖以生存的税基也在发生变化，从人头税、实物税、进出口税收等形式，逐渐形成了以所得、消费、财产为主的现代税基。尤其是进入20世纪20年代，特别是第二次世界大战以后，经济国际化空前发展，资本的输入和输出日益活跃。为了保护本国贸易和本土企业，许多政府都采取措施，既限制外

国投资流入也限制本国居民投资外流。但是，20世纪70年代以来，各国对于外国投资的态度发生了巨大的变化。几乎所有的政府都积极鼓励外国投资流入，因为他们都已经认识到这是经济增长最大化的关键因素。

从20世纪70年代到80年代，由于资本控制的松动和金融市场的规范，在主要发达经济体中外国投资呈爆炸式增长。90年代，同样的事情发生在许多发展中国家。改革主要包括允许与外国货币交换、允许购买外国证券、允许外国购买本国证券以及本国工厂等。与此同时，技术和通信手段的进步加速了资本和劳动力的流动。通过互联网和其他工具，个人和商业对于全球性的投资和劳动力有了更多的选择^①。

进入21世纪之后，这种跨国的资本流动规模更大，流向也更加多样。从由发达国家流向其殖民地和半殖民地，变为发达国家之间相互投资，发达国家对发展中国家的投资，甚至发展中国家对发达国家的投资。跨境投资规模的增加和流向的多元化，使得国际税收问题的复杂性和重要性日益凸显。

1.1.1 对外投资与劳务的主要形式

1.1.1.1 直接投资

传统的直接投资主要是投资国企业为寻找海外市场和原材料基地进行的以设立实体企业为主要方式的投资活动，是企业境外投资最早使用的方式。直接投资的目的主要是在产品销售和原材料供应渠道上弥补国内市场的不足，使企业经营获得更加广阔的外部市场支撑。以直接投资的方式在海外设立的企业，有的选择子公司模式，有的选择分支机构模式，有的选择独资形式，有的选择合资或合作形式。到目前为止，这种方式仍然是企业境外投资最常用、最普遍的方式。直接投资的主要方式是企业在国外设立生产基地、销售网络或原料供应基地。按照投资所使用的资产形式的不同，直接投资又分为现金投资、实务资产投资和混合投资。

1.1.1.2 间接投资

与直接投资相比，间接投资是指以购买债权、提供信贷、承担债务为形式的投资，包括购买债券、受让股权、竞购资产、提供债务担保、兼并收购等多种形式。间接投资的特征主要表现为，投资主体通常并不以控制被投资对象的实体运作和管理为主要目标，而是以增加投资的营利性、安全性和流动性为主要目标，通常情况下不参与被投资对象的实际经营管理或者只参与部分决策活动。对于购买外国政府

^① Chris Edwards, Veronique de Rugy. International Tax Competition: Restraints on Government in 21st Century [R]. CATO Institute, Cato Policy Analysis No. 431, 2002.

债券、企业债券、金融债券、优先股股票等有偿证券及提供金融信贷、债务担保的债权投资而言，通常只具有受益权而不享受被投资对象的管理决策权。

1.1.1.3 劳务输出

劳务输出是传统的对外投资方式之一，通常以工程承包、技术转让、人才培养、文化交流等形式出现。劳务输出作为企业对外投资的特殊形式，既包含了投资的要素，如设备材料投资、技术人力投资等，也包含了劳务贸易的内容，即通常所讲的服务贸易。

1.1.1.4 贸易投资（补偿贸易）

贸易投资或补偿贸易，是指由投资国企业提供一定数量的资金并按照约定从被投资国企业获取一定数量产品的投资形式。这种方式曾在 20 世纪 80 年代之前被大量采用，目前已不多见，在近几年主要运用于某些国家对国外战略性资源，如石油、矿产等产品的控制性采购，其目的是保障战略性资源的供给并维持合理的储备，以应对经济发展的需要和国际市场的变化。贸易投资看起来只是一种商品交易活动，但其中往往包含了金融投资或金融信贷的成分，因此也可以将其视为一种特殊的对外投资方式。

1.1.1.5 政府援助

政府援助主要包括人道援助、经济援助、军事援助等，既有无偿援助，也有有偿援助，其中以有偿经济援助最为常见。对外经济援助又分为实物援助、金融援助和技术援助。目前，大多数发达国家的对外经济援助都采用提供贷款、购买政府债券等金融手段加以实施。对外经济援助通常只是一种无偿赠送或单方面借贷行为，并不完全属于对外投资。不过当对外援助设置了收益要求和条件时，往往也包含了对外投资的某些要素。

小链接

什么是绿地投资？

绿地投资又称创建投资或新建投资，是指跨国公司等投资主体在东道国境内依照东道国的法律设置的部分或全部资产所有权归外国投资者所有的企业。绿地投资有两种形式：一是建立国际独资企业，其形式有国外分公司、国外子公司和国外避税地公司；二是建立国际合资企业，其形式有股权式合资企业和契约式合资企业。

1.1.1.6 各类金融性投资和金融衍生品投资

1) 主权基金投资

主权基金是一种以国家名义通过设立专项基金进行对外投资的方式。这种方式兴起于 20 世纪 80 年代，目前发展极为迅速，许多欧美国家都设立了这种主权基金，而拥有丰富石油资源的阿拉伯国家如沙特阿拉伯、阿拉伯联合酋长国等国凭借大量石油美元储备也建立了规模可观的主权基金。主权基金本身只是以国家名义设立的投资基金，其资金来源主要是政府的外汇储备，但由于这种基金绝大多数投资于海外，而且相当一部分购买美国政府债券或国际大型企业的股权，因此也可以将其视为一种对外投资方式。

2) 私募基金投资

私募基金类似于国家主权基金，只是设立的主体为民间私人机构。欧美、日本等国有一些私人金融投资机构为了获取新兴经济体的经济增长利益，通常将一些企业和个人的闲置资金聚集起来，通过设立投资基金的方式将本国资金投资于海外。

3) 租赁经营投资

租赁经营投资是指以经营租赁或融资租赁方式进行的对外投资，包括资产租赁和企业租赁两种类型。资产租赁是企业以租赁方式获得某项国外资产的经营权并以此作为获取收益的方式，其主要特征是向国外发包方支付合同规定的租金或承包费。企业租赁是企业海外投资的一种特定方式，是在并购、重组遇到障碍的情况下采取的变通手段。不论是资产租赁还是企业整体租赁经营，其本质都是一种对外投资。

4) 其他金融衍生品投资

以美国为代表的许多发达国家通过创立金融衍生产品将筹集到的资金投资于海外，目前，衍生产品的种类五花八门，不胜枚举。其中，以对冲基金为主体的金融衍生品投资是对外投资的一种特定产品，其投资对象主要是国际市场中的货币市场、资本市场或大宗商品市场。在 1998 年亚洲金融危机爆发过程中，这些对冲基金对许多亚洲国家的经济产生过重大影响，其中，以索罗斯的量子基金为代表的对冲基金曾对我国香港的外汇市场和股票市场产生过重大影响^①。

1.1.2 企业对外投资的目标

企业对外投资目的是指实施投资活动所要达到的客观效果。从不同的视角来看，企业境外投资的目的可以分为宏观和微观两个方面。

^① 中国国际税收研究会. 中国居民企业对外投资与劳务税收研究报告 [M]. 北京: 中国税务出版社, 2010.