



21世纪高等院校经济与管理核心课经典系列教材

21SHIJI GAODENG YUANXIAO

JINGJI YU GUANLI HEXINKE

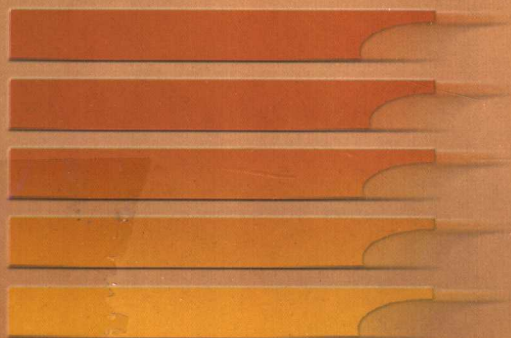
JINGDIAN XILIE JIAOCAI



国际税收

INTERNATIONAL TAXATION

● 张志超 李月平 编著



首都经济贸易大学出版社



21 世纪高等院校经济与管理核心课经典系列教材

INTERNATIONAL TAXATION

国际税收

张志超 李月平 编 著



首都经济贸易大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目(CIP)数据

国际税收/张志超,李月平编著. —北京:首都经济贸易大学出版社,2005.2

(21世纪高等院校经济与管理核心课经典系列教材)

ISBN 7-5638-1183-4

I. 国… II. ①张… ②李… III. 国际税收-高等学校-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2004)第127145号

国际税收

张志超 李月平 编著

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

E-mail publish @ cteb. edu. cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京泰锐印刷有限责任公司

开 本 787毫米×980毫米 1/16

字 数 460千字

印 张 24

版 次 2005年2月第1版 第1次印刷

印 数 1~4 000

书 号 ISBN 7-5638-1183-4/F·682

定 价 31.00元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

出版总序

中国加入世界贸易组织不仅标志着我国成为当今全球最大、最具代表性的国际经济组织的成员,而且标志着我国在融入经济全球化、参与国际经济竞争方面又迈出了决定性的一步,使我国的改革开放和经济发展自此步入了一个崭新的阶段。

入世是一把双刃剑,机遇与挑战并存。

我们已经看到和将要看到的是,经济领域中的竞争会日趋激烈。

经济领域竞争的实质,是人才的竞争;而人才的培养,有赖于教育,尤其是培养高素质专业人才的高等教育。与严酷的现实相比,我们还缺乏一大批既熟悉现代市场经济运行规律和世贸组织规则,又精通专业知识,适应国际竞争需要的高级管理人才和专业人才。

教育是当代科技生产力发展的基础,是科学技术转化为现实生产力的条件,是培养高素质人才和劳动者的根本途径,也是实现管理思想、管理模式、管理手段现代化的重要因素。

《中共中央国务院关于深化教育改革全面推进素质教育的决定》指出:“当今世界,科学技术突飞猛进,知识经济已见端倪,国际竞争日趋激烈。教育在综合国力的形成中处于基础地位,国力的强弱越来越取决于劳动者的素质,取决于各类人才的质量和数量,这对于培养和造就我国21世纪的一代新人提出了更加迫切的要求。”

中共中央和国务院的决定为高等教育的改革与发展确定了基本目标和方向。

教材是体现教学内容的知识载体,是进行教学的基本工具,更是培养人才的重要保证。

教材质量直接关系到教育质量,教育质量又直接关系到人才质量。因而,教材质量与人才质量密切相关。

正是由于教材质量在实施科教兴国的发展战略中具有十分重要的作用,我们在策划与组织编写这套教材的过程中倾注了大量的人力、物力和财力。

我们希望奉献给广大教师、学生、读者的是一套经得起专家论证和实践检验的经济与管理专业系列精品教材。

在策划和编写本套教材的过程中,我们贯彻了精品战略的指导思想,使之具有如下特点:

第一,以全面推进素质教育为着眼点,以教育部《普通高等教育教材建设与改革的意见》为指导,面向现代化,面向未来,面向经济全球一体化,充分考虑学科体

系的完备性、系统性和科学性,以适应教学和教材改革的需要,满足培养高素质、创造型、复合型人才的需要,并力求教材在内容质量方面具有体系新、内容新、资料新、方法新的特点。

第二,在广泛调查研究的基础上,通过多所高等院校一批有着丰富教学经验的专家教授论证和推荐,优化选题,优选编者。参加本套教材论证和编写的专家教授分别来自北京大学、清华大学、中国人民大学、中国政法大学、对外经济贸易大学、首都经济贸易大学、东北财经大学、西南财经大学、中南财经政法大学、上海财经大学、武汉大学、北京工商大学、南开大学、天津财经大学、天津商学院、南京大学、华中科技大学、北京科技大学、厦门大学、复旦大学、四川大学、中央财经大学等二十余所国内著名或知名高等院校。

第三,在选择教材内容以及确定知识体系和编写体例时,注意素质教育和创新能力、实践能力的综合培养,为学生在基础理论、专业知识、业务能力以及综合素质的协调发展方面创造条件。在确定选题时,一方面根据教育部的指导性意见收入了各相关学科的专业主干课教材,以利于学生掌握各学科及各专业的基础理论、基本知识;另一方面又在充分学习和借鉴国外经典教材的基础上,编选了部分带有前沿性、创新性的专业教材,以利于中外高等教育在课程设置方面的接轨。

第四,考虑到培养复合型人才的实际需要,本套丛书突破了原有的较为狭隘的专业界限和学科界限,在经济学和管理学两大一级学科的统领下,广纳多个分支学科的基础课、专业基础课、专业主干课教材。这些分支学科和专业包括工商管理、金融学、人力资源管理、物流学、广告学、会计学、市场营销、电子商务、国际经济与贸易等。从纵向上看,各学科、各专业的教材自成体系,完整配套;从横向上看,各学科、各专业的教材体系又是开放式的,相互交叉,学科与专业之间没有明确的界限,以便于各院校、各专业根据自身的培养目标设置课程,交叉选用。

本套丛书自身也是开放式的。我们将根据学科发展的需要、教学改革的需要、专业设置和课程调整的需要,不断加以补充和完善。

本套教材不仅是一大批专家教授多年科研成果的总结和教学实践的总结,而且在编写体例上也有所突破和创新,希望它的问世能够对我国经济与管理人才的培养有所帮助。

出版者

前言

各国现行税收制度一般是在市场经济建立以后才逐步完善起来的,但是随着各国经济生活国际化的发展,税收活动也就出现了国际化的趋势,产生了国际税收问题。特别是 19 世纪末到 20 世纪初,主要发达国家的资本输出规模不断扩大,国外投资经营所得成为资本输出国的一项重要收入来源,由此不可避免地产生了有关当事国政府对同一笔跨国收入各自行使税收管辖权的问题,产生国际双重征税现象。一方面,纳税人的母国要对其全部所得征税,因为母国是他们的主要活动地,纳税人在这里享受公共服务、通信基础设施和社会保障等。另一方面,收入来源国对非居民在其地域范围内取得的所得也要征税,如果从事跨国经营的企业和个人不承认有关国家的地域权,不向非居住国纳税,则不可能取得在该国从事经济活动的权力。正如匈牙利学者约瑟夫·努伊拉斯在谈及世界市场的性质时曾经讲过的:它(世界市场)是各民族市场相互之间特殊地联系起来的体系,是民族经济的利益相互接触和相互冲突的场所。因此从根本上讲,国际税收问题更集中地反映了经济生活国际化进程中各有关当事国的这种利益维系与利益冲突的关系。

如何消除或减轻对跨国纳税人国外所得的双重征税,是国际税收要解决的首要问题。为了保证资金的跨国有序流动,税收中性思想被引入国际税收领域。严格说来,国际税收中性主要强调国民的国外所

得应由所在地政府课税,而母国政府对其不课征任何税收。然而,这一理想化的国际税收分配原则在实践中很难推行。实践还表明,国与国之间税收关系调节不力就会阻碍劳动、资本、技术等生产要素的国际流动和有效配置,不利于世界经济的总体发展,也会损害各国自身的利益。所以,理顺国际税收关系、搞好国际税收协调对各国来说都是一项十分重要的工作。

也正是出于上述需要,国际税收理论研究和技术开发引起了人们的广泛兴趣,最终使国际税收研究成为公共财政理论与实践的一个相对独立的组成部分。这里提供给读者的《国际税收》比较详细地阐述了现代国际税收理论与基本技术安排。本书从国际税收是国家之间的税收分配关系这一基本概念出发,把国际税收的研究对象界定为: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。考虑到具体教学内容对不同类型税收实践活动的具体指导以及教学活动的方便,进一步把国际税收研究对象分解为三个层次: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形成的国际准则和规范;三是各国在其税收管辖权范围内对跨国人员的所得、财产和商品的征税关系。在上述三个层次的研究中,本书确定了两个侧重点:一是侧重对跨国纳税人跨国所得的税务处理的研究,二是侧重对国际避税与反避税问题的研究。

本书在内容安排上作了精心筛选,力图全面地反映最近十几年里国际税收理论、税收制度的新发展、新变化。在论述这些新发展、新变化的同时,本书还着重说明典型发达国家政府在国际税收领域中对这些理论的实际运用情况,以及有关理论对我国政府国际税收政策形成的一般指导意义。我国自 20 世纪 70 年代末实行经济改革、对外开放政策以来,社会主义市场经济得到了空前的发展,国民经济实力得到了根本性加强。与此同时,建立、发展现代国家财政及税收制度也受到了

政府与普通民众的高度重视。特别是在有建设中国特色的社会主义市场经济的过程中,如何利用国际税收工具帮助解决诸多社会经济问题(如更有效地吸引外资进入国内市场、更有效地协同有关当事国共同进行国际反避税活动,以及通过国家税收结构调整影响产业发展等),更是成为政府在今后一段时间内必须下大力量予以认真研究,并要拿出切实可行措施的一项艰苦工作。对此,我们对现代国际税收理论、制度、管理、技术等进行探讨,有针对性地借鉴西方发达国家的经验就显得尤其重要。可以说,出于这种考虑而编著的此书既注意对国际税收理论的阐述,也更重视国际税收征管实践,力图对读者在这两个方面均有所裨益。

本教科书由李月平、张志超提出构想,设计了基本框架和章节安排,并对文献资料、学术信息、统计数据以及写作内容进行了认真筛选。全书由李月平主持、指导,何志宏、邓珊珊、杨祥华和李克刚、黄春元等人协助和参与,完成了本书的初稿,并由李月平统纂修正定稿。张志超在写作过程中给予了及时的指导,并在本书定稿前审阅了全部内容。

本书的撰写和出版,得到了首都经济贸易大学出版社有关同志的大力支持和协助,在此,代表全体参编人员表示由衷的感谢。

张志超 李月平
2004年12月于北京

目 录

第一章 国际税收导论

1

- 第一节 国际税收的产生和发展 2
- 第二节 国际税收的概念 6
- 第三节 主要税种的概述 10
- 第四节 国际税收的研究对象和范围 19

第二章 国际税收管辖权

25

- 第一节 税收管辖权的概念与原则 26
- 第二节 地域税收管辖权 29
- 第三节 居民税收管辖权 41
- 第四节 公民税收管辖权 49
- 第五节 各国税收管辖权的实施情况 52

第三章 国际重复征税

57

- 第一节 国际重复征税概述 58
- 第二节 国际重复征税产生的原因 60
- 第三节 国际重复征税的影响 62

第四章 国际重复征税的减轻

65

第一节	减轻国际重复征税的方式、思路及原则	66
第二节	国际重复征税的减轻办法	71
第三节	直接抵免与间接抵免	74
第四节	税收饶让	89
第五节	国际税收中性理论	94

第五章 国际避税

101

第一节	国际避税的基本概念	102
第二节	国际避税的主要方式	105
第三节	关联企业与转让定价	122
第四节	国际避税地	130

第六章 国际反避税

147

第一节	反避税的一般方法	148
第二节	防止滥用国际税收协定	159
第三节	关联企业转让定价的检验与调整	163
第四节	针对避税地的措施	173
第五节	资本弱化法规	178
第六节	主要国家的反避税措施	182

第七章 国际税收协定

201

第一节	国际税收协定概述	202
第二节	国际税收协定的法律地位与作用	208
第三节	国际税收协定的基本内容	212

第四节	国际税收协定范本	225
第五节	中国对外税收协定	231

第八章	国际税收协调	241
------------	---------------	------------

第一节	国际税收协调概述	242
第二节	商品课税的国际协调	244
第三节	国际税收协调的现状与发展趋势	259

第九章	国际税收发展新动向	265
------------	------------------	------------

第一节	电子商务与国际税收	266
第二节	国际有害税收竞争及对策	278
第三节	区域性税收一体化	285

附录一	联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本	289
-----	-----------------------------------	-----

附录二	经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本	303
-----	------------------------------	-----

附录三	中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对避免 双重征税和防止偷漏税的协定	315
-----	--	-----

附录四	中华人民共和国政府和大不列颠及北爱尔兰联合王国 政府关于对所得和财产收益相互避免双重征税和防止 偷漏税的协定	329
-----	--	-----

附录五	关联企业间业务往来税务管理规程(试行)	342
-----	---------------------------	-----

附录六	国际税收相关词汇中英文对照表	355
-----	----------------------	-----

参考文献		358
-------------	-------	------------

Table of Contents

Chapter 1	<i>Introduction of International Taxation</i>	1
Section 1	The Emergence and Development of International Taxation	2
Section 2	The Concept of International Taxation	6
Section 3	The Summarization of the Central Categories of Taxes	10
Section 4	The Object of Study and the Scope of International Taxation	19
Chapter 2	<i>Tax Jurisdiction</i>	25
Section 1	The Concept and Principles of Tax Jurisdiction	26
Section 2	Area Tax Jurisdiction	29
Section 3	Resident Tax Jurisdiction	41
Section 4	Citizen Tax Jurisdiction	49
Section 5	The Practice of Tax Jurisdiction around Countries	52
Chapter 3	<i>International Double Taxation</i>	57
Section 1	The generalization of International Double Taxation	58
Section 2	Reasons of the Occurrence of International Double Taxation	60
Section 3	The Influence of International Double Taxation	62

Chapter 4*The Elimination of International Double Taxation*

65

Section 1	Modes, Thoughts and Principles of the Elimination of International Double Taxation	66
Section 2	Elimination Methods of International Double Taxation	71
Section 3	Methods of Direct Credit and Indirect Credit	74
Section 4	Tax Sparing	89
Section 5	The Neutrality Theory in International Taxation	94

Chapter 5*International Tax Avoidance*

101

Section 1	General Concepts of Tax Avoidance	102
Section 2	Basic Ways of Tax Avoidance	105
Section 3	Associated Enterprises and Transfer Pricing	122
Section 4	International Tax Heavens	130

Chapter 6*International Anti-Tax Avoidance*

147

Section 1	General Methods of Anti-Tax Avoidance	148
Section 2	The Prevention of the Abuse of Tax Convention	159
Section 3	The Examination and Adjustment of Transfer Pricing of Associated Enterprises	163
Section 4	Measures of Anti-Tax Heaven	173
Section 5	Regulations of Preventing Thin Capitalization	178
Section 6	Main Countries' Measures of Anti-Tax Avoidance	182

Chapter 7	<i>International Tax Convention</i>	201
------------------	-------------------------------------	-----

Section 1	The Outline of International Tax Convention	202
Section 2	The Law Status and Effect of International Tax Convention	208
Section 3	Basic Contents of International Tax Convention	212
Section 4	International Model Tax Convention	225
Section 5	The Convention Between China and Foreign Countries	231

Chapter 8	<i>International Tax Harmonization</i>	241
------------------	--	-----

Section 1	The Outline of International Tax Harmonization	242
Section 2	The International Harmonization of Commodity Taxes	244
Section 3	The Actuality and Prospect of International Tax Harmonization	259

Chapter 9	<i>New Developments of International Taxation</i>	265
------------------	---	-----

Section 1	Electronic Commerce and International Taxation	266
Section 2	Harmful Competition of International Taxation and Its Countermeasure	278
Section 3	Regional Tax Integration	285

Appendices		289
References		358

第一章

国际税收导论

Introduction of International Taxation

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。

学习要点

International taxation is the important aspect in the international economics area. It's the result of economic internationalization and it's a new tax category when the international economics has developed very fast. To study the international taxation, we must learn about the emergence and development of international taxation, the concept of international taxation, the object of study, scope and contents of international taxation. To study this chapter well you should master: the emergence and development of international taxation, the concept of international taxation, the object of study, scope and contents of international taxation.

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,亚洲和其他国家的土地税,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某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,以改善国际间的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,到后来已有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,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,在间接税阶段是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,仍然要通过国际间的税务联系进行相互协调。这种国际间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