



普通高等教育「九五」国家级重点教材

国际 税 收 学

第2版

主编 / 程永昌 副主编 / 李万甫

中国税务出版社

ENT

EN

F THE PEOP

INA AND TH

UNITED KI

TAIN AND

RELAND

AL AVOID

TION AND

SCAL EVAS

AXES ON INC

L GAINS


先

普通高等教育“九五”国家级重点教材

国际税收学

第2版

程永昌 主编
李万甫 副主编

 中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收学/程永昌主编.—2版.—北京:中国税务出版社,2006.8

“九五”国家级重点教材

ISBN 7-80117-936-6

I. 国… II. 程… III. 国际税收-税收理论-高等学校-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 070972 号

版权所有·侵权必究

书 名: 国际税收学 (第 2 版)

作 者: 程永昌主编 李万甫副主编

责任编辑: 朱承斌

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

http: //www. taxation. cn

E-mail: fxc@taxph.com

发行部电话: (010) 63182980/81/82/83 (传真)

邮购直销电话: (010) 63043870 (010) 63028884 (传真)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 24.5

字 数: 459000 字

版 次: 2006 年 9 月第 1 版 2006 年 9 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-936-6/F·856

定 价: 39.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

编 审 说 明

本书是国家教育部审批立项的“九五”普通高等教育国家级重点教材修订版，供普通高等院校财政、税务等专业使用，也可供财经院校其他专业使用。

参加修订的人员有：国家税务总局程永昌、李万甫、孙群、龚辉文、王君，上海财经大学方卫平，国家税务总局国际税务培训中心李纯璞。全书由程永昌、李万甫总纂定稿。

本书经国家税务总局教材编审委员会审定通过。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

2006年9月27日

前 言

国际税收学是近几十年来出现的一门新学科，它形成较晚，历史也较短，但发展却比较快，已经对各国的税收理论、税收制度和税收管理以及国际经济交往产生了越来越大的影响。目前，国际税收学（国际税收）已成为很多国家综合大学独立设置的法学院、商学院、管理学院和各财经类高校一门重要的专业课程。

世界经济的迅猛发展和我国对外开放的不断深化，决定了我们学习和研究国际税收问题的必要性。国际税收问题是随着国家间经济往来的发展和扩大而出现的。进入 21 世纪以来，经济全球化的进程明显加快，经济生活国际化的程度越来越高，各国相互交往成为非常普遍的现象，使得国家间税收关系日益纷繁复杂，处理相互间有关税收业务的活动也日益增多。随着我国对外经济往来的发展，外商到我国投资和在我国工作的外籍人员不断增加，使我们越来越多地涉及对涉外纳税人的征税问题，越来越多地面临如何妥善处理和解决一些频繁出现的国际税收问题。实践迫切要求我国税收理论和实际工作者认真学习和研究国际税收理论与实务，迫切需要更多的掌握国际税收知识的人才。学习和研究、了解和掌握国际税收基本知识、国际税收惯例和国际避税与反避税等问题，会使我们在对外经济往来中处于主动地位，有效地维护国家财权利益，妥善处理好国家间的税收关系。

国际税收学这门学科理论体系的建立，为我们的学习和研究提供了可能性。几十年来，国外和国内的一些组织、专家学者在研究、处理和总结有关国际税收问题的过程中进行了不懈的努力，为国际税收

理论体系的建立和完善做出了卓越的贡献，基本形成了比较科学、系统和规范的体系。虽然严格地说，这门学科还不是十分完整，尚存在一些亟待研究、探讨的问题，但作为新兴学科，它已具有自己的特点、研究对象、研究范围和研究内容，已具有对解决国际经济交往中一系列税收矛盾极为重要的应用性和指导性，已使人们深入学习和研究国际税收有了可能，并为继续向深度和广度进军奠定了坚实的基础。

本书1998年9月作为教育部审批立项的普通高等教育“九五”国家级重点教材由中国税务出版社出版。本次修订在基本保留原有风格的基础上，力求在三个方面有所突破：一是更为准确地反映国际税收领域变化了的新情况、新问题，阐述最前沿的国际税收理论研究成果，充实最新的相关资料与信息，删除旧的、过时的内容；二是尽可能选用同国际税收实务操作密切相关的案例，在部分案例后面还介绍了有关背景情况；三是增设本章要点和本章要目，帮助读者快速浏览和掌握每章概况。全书共12章，比原版本增加了“国际税收学的最新发展”一章。

修订版的编审（写）分工是：程永昌、王君负责第一、第五、第九章，李万甫负责第二、第三、第四、第八、第十章，方卫平负责第六、第七、第十一章，李万甫、龚辉文、王君负责第十二章。孙群参与了第八章部分内容的修改。李纯璞负责新版联合国范本的翻译工作，王君负责国际税收词汇的修订、有关资料的收集整理与部分文献的翻译工作。全书由程永昌、李万甫总纂统稿。

本书在修订过程中，得到了国家税务总局有关部门的领导和工作人员的大力协助，并参阅了国内外有关方面的文献资料，在此一并表示衷心的感谢！

由于编者水平所限，难免会有不足之处，敬请读者赐教。

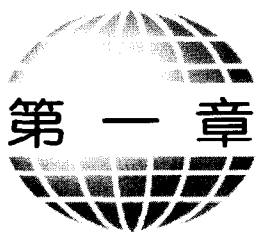
编者
2006年8月

目 录

第一章 国际税收学导论	1
第一节 国际税收的一般概念	2
第二节 国际税收学的研究对象、范围和内容	8
第三节 国际税收的产生和发展	13
第二章 税收管辖权	20
第一节 征税权力行使原则	21
第二节 税收管辖权的概念和分类	24
第三节 税收管辖权的选择	28
第三章 国际重复征税及其避免	33
第一节 国际重复征税的概念	34
第二节 国际重复征税的发生及影响	41
第三节 避免国际重复征税的方式和方法	46
第四章 国际税收抵免	61
第一节 抵免限额	62
第二节 直接抵免法	68
第三节 间接抵免法	73
第四节 国际税收饶让	78

第五章 约束税收管辖权的国际惯例	89
第一节 约束税收管辖权国际惯例的形成	91
第二节 约束居民(公民)管辖权的国际惯例	93
第三节 约束来源地管辖权的国际惯例	102
第六章 国际避税和逃税	120
第一节 国际避税和逃税概述	121
第二节 国际避税的基本方式和方法	125
第三节 国际逃税的基本方式和方法	144
第四节 国际避税和逃税的特殊方法——滥用税收协定	146
第七章 国际避税地	149
第一节 国际避税地概述	151
第二节 国际避税地的形成	156
第三节 利用国际避税地的避税	159
第四节 国际避税地概况	161
第五节 国际避税地评价	163
第八章 国际反避税和反逃税	170
第一节 国际反避税和反逃税的一般措施	172
第二节 国际反避税和反逃税的合作	177
第三节 转让定价税制	181
第九章 国际税收协定	199
第一节 国际税收协定的概念及其演变	201
第二节 国际税收协定的基本内容	206
第三节 国际税收协定的范本结构	210
第四节 我国对外签订的税收协定	215
第十章 涉外税收问题	227
第一节 涉外税收的负担原则	228
第二节 涉外税收的政策原则	232
第三节 涉外税收优惠	236
第十一章 商品税国际税务协调	242
第一节 商品税国际税务协调概述	244

第二节	关税的国际税务协调	256
第三节	欧盟各国商品税的国际税务协调	263
第四节	其他国家商品税的国际税务协调	268
第五节	反倾销税和反补贴税的国际协调	273
第十二章	国际税收学的最新发展	276
第一节	电子商务税收	277
第二节	经济全球化下的有害税收竞争	295
第三节	国际税务争议的解决机制	319
附录一	联合国关于发达国家与发展中国家避免双重征税协定范本 (2001年版中译本)	328
附录二	经济合作与发展组织关于对所得和财产征税协定范本 (2000年版中译本)	345
附录三	中华人民共和国政府和墨西哥合众国政府关于对所得避免 双重征税和防止偷漏税的协定(2005年中文本)	359
附录四	国际税收词汇	374
主要参考文献	378



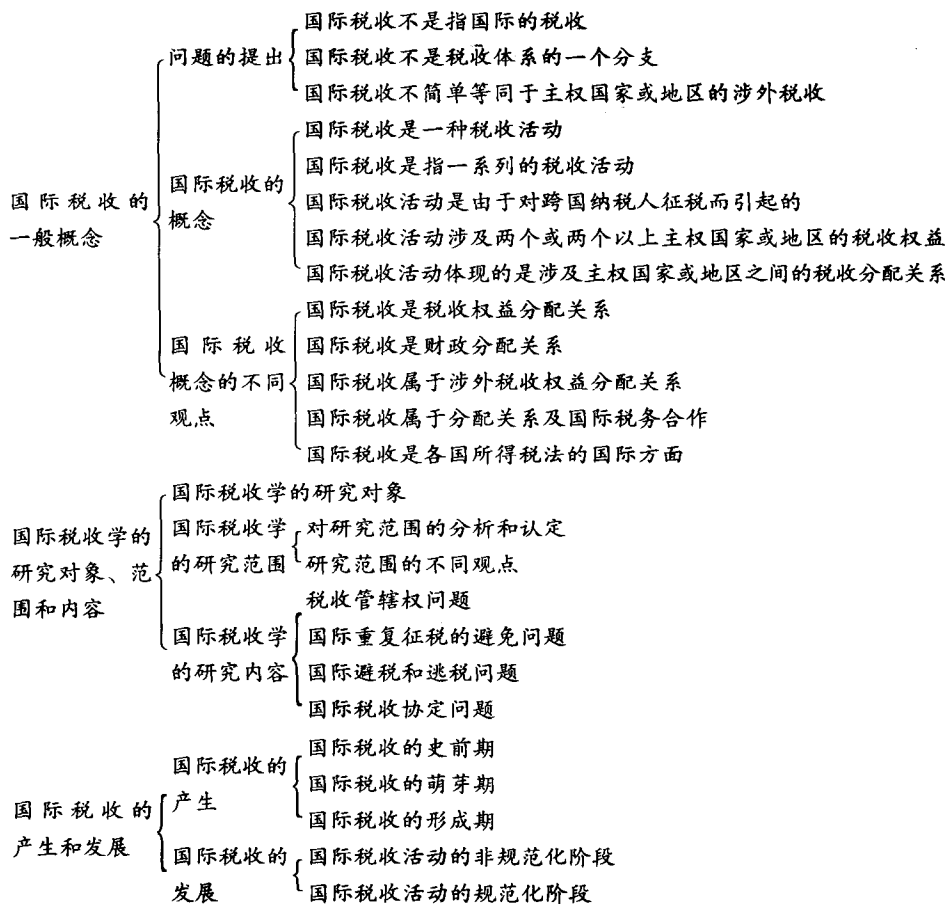
第一章 国际税收学导论

Introduction of International Taxation

本章要点

国际税收与税收（国家税收）、涉外税收有着明显的区别。概括地说，国际税收就是国家或地区间由于征税引起的一系列税收活动。其本质反映了国家或地区间的税收分配关系，这也是国际税收学这门学科的研究对象。国际税收学主要研究所得的课税问题，涉及税收管辖权、国际重复征税、国际避税和逃税、国际税收协定等主要问题。伴随着社会经济的发展，国际税收也经历了一个从萌芽、形成到发展变化的历程。由于国家或地区间经济关系的复杂性与多样性，直接或间接性的“涉税”关系较多，引发对国际税收定义或研究范围宽窄的争论，结合当今世界经济形势的变化，应科学、准确而又客观地回答这一问题。此外，国际税收与税收、涉外税收间的关系会涉及对税收内涵与国际税收内涵的正确认识，需要认真思考和研究。

本章要目



第一节 国际税收的一般概念

The General Concept of International Taxation

税收与国家之间有着天然的联系。税收自产生之日起,就已打上国家的烙印。伴随着世界经济的发展,国际交往的增多,税收这一经济范畴逐渐具有了某些国际的意义,出现了国与国之间特定的税收活动,并逐渐衍生出国际税收学这门新的学科。认真分析国际税收的基本含义,明确国际税收的一

般概念，是我们科学、准确地理解和深入研究国际税收理论与实务的必要前提。

一、问题的提出

从国际税收的名称来看，它是由“国际”和“税收”两个名词所组成的，它的概念从直观角度分析，似乎很好确定，也很好理解。在有些人看来，所谓国际税收就是指有国际意义的税收，它首先是一种税收，然后是指超越国家的或国际的征税。这是按照传统方法分析某一经济范畴所造成的对国际税收概念的误解，这样来理解国际税收是不妥当的。那么，什么是国际税收呢？在确定其概念以前，必须先明确几个问题。

（一）国际税收不是指国际的税收

我们知道，税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，对其征税权力管辖范围的单位或个人征税而取得财政收入的一种分配形式。可见，一般所讲的税收，实际指的是发生财富所有权转移的税款的征纳活动。而国际税收并不具有这方面的含义。

首先，征税必须凭借一定的政治权力，而国际上并没有超越国家的政治权力，因此，根本没有可能发生国际的征纳税活动，不能设想会有哪一个国际组织去向各国征税。

其次，现实的征税权力都体现在一个主权国家或地区之内，因此，不能设想某个国家或地区把征税权力延伸到其他主权国家或地区去征税，而由此形成国际征税，成为国际税收。

最后，作为现实的税收，必须有自己特定的纳税人、征税对象、税种和税率，而国际税收由于不存在国际的征税，因而既无自己的纳税人和征税对象，又无属于自己的税种、税率，并不是一种具有实在意义的税收。

由此可见，在现实国际经济生活中，并不存在一种国际的税收，任何国家的任何一种税也不可能成为国际的税收。

（二）国际税收不是税收体系的一个分支

税收作为一种财政收入形式，体现的是一国政府同其管辖范围内的纳税人之间的征纳关系。税收自古以来就是国家的税收，人们常说的税收实际是国家税收的简称。所以，也不存在国家税收是税收体系一个分支的问题。在这个前提下，如果说税收存在一个体系，那只能是国家税收内部的体系，即主权国家征税过程中形成的体系。一般从征税主体具体化的角度划分，税收体系一般由中央税务机关征收的中央税（含共享税）和地方税务机关征收的

地方税构成。国际税收由于并不存在实际的征纳关系，不存在一个超越国家的国际组织对纳税人的征税，因此，不能构成、也不可能构成税收体系的一个分支。那种简单地将税收作为一个总概念，将国家税收、国际税收作为两个分支的认识是不正确的。税收与国际税收之间不存在总、属关系，两者虽有联系，但实际上已各属于两类不同的经济范畴。

（三）国际税收不简单等同于主权国家或地区的涉外税收

生产的社会化发展到世界市场，特别是经济全球化和经济一体化的迅速发展，使国家或地区间的经济交往日趋频繁，各主权国家或地区为了维护自己的主权和经济利益，或是为了本国或本地区经济发展的需要，逐渐开始注意并重视对在本国或本地区从事经济活动或其他活动的外国法人和自然人的征税问题。出于各种目的或需要，有的单独制定一套涉外税收制度，有的在原有的税制中规定一些对境外法人和自然人征税的条款。这些均构成一国或地区的涉外税收。作为涉外税收，它是国家税收的延伸，实质上仍属于国家税收，如果不发生与其他国家或地区的税收关系，仍是主权国家或地区内部的税收分配形式。只不过由于涉外税收要对境外法人和自然人适用，有时会程度不同地涉及有关国家或地区之间的税收权益关系，需要进行政府间的税收协调，因而具有国际的意义。所以，把主权国家或地区的涉外税收简单或直接等同于国际税收是不准确的。实际上，目前世界各国或地区的涉外税收内容相当繁杂，不尽一致，各主权国家或地区都是根据自己的需要和目的灵活地制定各自的涉外税收政策与制度。不能想象会有一切国家或地区均适用的涉外税收制度，也不能想象把目前如此繁杂的各种各样的涉外税收统称为国际税收。当然，如果非要把涉外税收易名为国际税收也无不可，但是，这没有丝毫的意义，况且目前作为一门学科存在的国际税收也不是这个含义。

二、国际税收的概念

国际税收是指两个或两个以上的主权国家或地区，由于对参与国际经济活动的纳税人行使税收管辖权而引起的一系列税收活动。它体现了主权国家或地区之间的税收分配关系。这一概念可以从五个层次来理解。

（一）国际税收是一种税收活动

国际税收不是具有实在意义的征税，但是特定的税收活动可以成为国际税收。当某一个国家对其纳税人征税时，涉及了与有关国家的税收权益，由此产生了诸如征税的重叠、税收的协调等税收活动，这种税收活动具有国际

的意义，因而属于国际税收的内容。只有存在这种税收活动，国际税收才得以存在。因此说，国际税收实际上是指具有国际意义的税收活动。

(二) 国际税收是指一系列的税收活动

与国家税收活动不同的是，国际税收所指的是一系列的税收活动。从征税的重叠到有关国家或地区税收权益的变化，从主权国家或地区重复征税的避免到消除，从国际的避税与逃税到税收情报的交换等，构成了国际税收活动的整体。从与国家税收活动的关系来分析，国际税收活动可分成两个部分：一部分是国家税收活动，如对跨国纳税人的征税和税收的抵免等；另一部分是与国家税收活动无直接联系的、仅属于国家或地区间的税收活动，如税收协定的签订、情报的交换等。

(三) 国际税收活动是由于对跨国纳税人征税而引起的

跨国纳税人是指在两个或两个以上的国家或地区负有纳税义务的人。国际税收并非是人们主观意识所决定的税收活动，它是基于有关国家或地区对跨国纳税人征税的重叠而产生的，它的内容是围绕着征税的重叠、税收的协调等问题展开的，不能设想除此以外还有什么别的内容的国际税收活动。

(四) 国际税收活动涉及两个或两个以上主权国家或地区的税收权益

这里有两层含义：一是国际税收不是指所有的税收活动，只有当某些税收活动引起有关国家或地区间税收权益关系的变化时，这些税收活动才属于国际税收；二是国际税收必须是两个或两个以上的主权国家或地区在进行税收活动，如果征税活动仅限于一个主权国家或地区之内，不涉及另外的国家或地区的税收权益，如对同一纳税人或同一笔所得，只在某一国征税，与另一国无关，这也不是国际税收。

(五) 国际税收活动体现的是涉及主权国家或地区之间的税收分配关系

涉及主权国家或地区之间的税收分配关系构成国际税收的本质。与国家税收不同的是，国际税收体现了对同一纳税人或同一笔所得同时进行征税而形成的主权国家或地区间的税收分配关系，如国家之间税收政策的影响、征税的多寡和税收分配的协调等。国家税收所体现的则是主权国家或地区内部政府与纳税人之间的税收分配关系。

通过以上五个方面的分析，我们对国际税收概念就比较容易理解了。需要注意的是，以上的分析是分层次进行的，逐级深入，共同构成国际税收概念的内涵，缺一不可。

三、国际税收概念的不同观点

如何表述国际税收的概念，国内外理论、学术界有各种不同的看法，并形成了各自的观点。目前主要有如下几种观点：

（一）国际税收是税收权益分配关系

这种观点认为，既然称其为国际税收，那么概念表述的重点应立足于与其他相关学科或概念的区别。因此，国际税收概念应表述为：国际税收是指两个或两个以上国家政府，在对跨国纳税人行使各自的征税权力而形成的征纳关系中，所发生的国家之间的税收分配关系。

有人赞同这种观点，但认为表述要简练。如国际税收是指主权国家对参与国际经济活动的纳税人行使税收管辖权而发生的有关国家政府之间的税收分配关系。

（二）国际税收是财政分配关系

这种观点认为，各国对跨国纳税人征税时国家之间在涉及税收权益变化的问题上，不仅仅是税收权益的分配关系，还涉及费用分配和国家之间的其他有关财政关系。如：情报交换、协助征收税款等国际税收合作中成本的分担问题。在一国范围内，征收成本是由财政支出负担的。但在国际税收关系的处理中，成本分担的原则需要由参与到国际税收关系中的各国通过协定（协议）来做出明确划分，或在协定框架内协商解决。因此该观点认为，国际税收是有关主权国家在行使税收管辖权进行征收管理时所发生的财政分配关系。

（三）国际税收属于涉外税收权益分配关系

这种观点认为，国际税收是各国涉外税收的延伸和扩展，没有各国的涉外税收便没有国家之间的税收分配关系，也就不存在各国税收权益的国际协调。因此认为，国际税收的概念应包括两个方面的内容：一是各国政府与跨国纳税人之间的征纳关系，或者说是各国涉外税收征纳关系；二是国家之间的税收权益分配关系。

（四）国际税收属于分配关系及国际税务合作

这种观点认为，国际税收不仅仅限于分配关系，还包括税收情报交换和税收征管互助等国际税务合作事项。它在经济生活国际化的基础上反映了国家之间在税收问题上对等、协调与合作的关系。因此认为，国际税收是国际

经济活动中所形成的税收收入分配和国际税务合作关系，在一些方面体现为税收管辖权在国际经济交往中的一种妥协，在另一些方面则表现为在国际税务合作中税收管辖权的拓展，是国家权益的某种调整，促成了缔约国双方的双赢。

（五）国际税收是各国所得税法的国际方面

这种观点认为：“国际税收”一语可谓用词不当。为方便起见称为国际税法，其实称为特定国家的所得税法的国际方面更为恰当。除少数特例外，税法并不是国际性的。它们是主权国家的产物。也不存在因为沿袭某些主权国家的管理或是由联合国或经济合作与发展组织等国际组织的共同行动而产生的高于一切的国际税收法律。^①该观点反映了对税收主权的高度认同，表明了
在税收上，不存在凌驾于国家税权之上的国际性权力。

以上几种观点各有一定的道理，有的分析得还比较透彻。为了全面理解国际税收，编者认为，应从以下几方面把握国际税收的概念：

第一，国际税收是特定税收活动（在一些领域已拓展到财政活动）及其所体现的国家间分配关系的统一体。

单纯地把国际税收表述为一种关系是不恰当的。我们知道，“关系”一般是作为事物本质属性而出现并表述的。对于经济范畴来说，概念所表述的是其客观存在的外部形式，所反映或体现出的才是本质属性，才是某种关系。这和人们的认识过程也是一致的。国际税收是一个经济范畴。它的外部形式不可能是一种让人们无法把握的“关系”，而只能是一种实实在在的东西，是一种与国家间税收权益有关的税收活动。这种税收活动体现并反映的是一种国家间的税收分配关系，而且，这种税收分配关系也只能通过国际税收活动被体现并反映出来，不可能直接就是国际税收本身。如果说国际税收仅仅是一种税收分配关系，那么作为国际税收内容存在的诸如国际重复征税的发生、避免等税收活动又是什么呢？是本质属性？

第二，国际税收是国际税收事项和涉外税收的统一。

国际税收是在跨国经济日益发展的背景下产生的，其基础是涉外税收。没有各国的“所得税的国际方面”及其管理便没有国家之间的税收分配关系，也就不存在各国税收权益的国际协调。涉外税收虽然与国际税收有所区别，

^① Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre 著，国家税务总局国际税务司张志勇等译：《国际税收基础》，中国税务出版社，2005年1月第1版。

但应该在国际税收的研究体系之中。同时，国际税收涵盖了特定的国际税收事项。这主要体现在税收协定的签署和执行上，包括：税收管辖权的协调、双重征税的避免和消除、相互协商程序，以及国际税收合作，如：税收情报的交换、协助征收税款等。

第三，国际税收是特定税收活动及其反映的分配关系与相关法律的统一。

国际税收是经济基础，国际税法是上层建筑。它们既是决定与被决定的关系，又是紧密交织在一起的统一体。有什么样的国际税收活动和国际税收关系，就有什么样的国际税收法律规范和国际税收法律关系。在现代法治国家中，国际税收活动都有相应的法律来规范，国际税收关系都涉及国际税收法律关系。以税收协定签订和执行为例，它既是国际税收活动，反映国际税收关系，同时，它也构成了国际法律行为，反映了国际税收法律关系。国际税收的法律化已使其成为一个有机的统一体。

此外，随着经济全球化的不断进展，并不排除会出现真正意义上的“国际税收”。这首先体现在征管协助上，欧盟在征管协助领域已成为国际先驱；其次，将体现在税制、尤其是涉外税制的协调和趋同上；最后，在经济一体化发展到比较高的程度时，不排除部分国家通过主权让渡形成国际性统一征税局面的可能。

第二节 国际税收学的研究对象、范围和内容

The Object of Study, Scope and Contents of International Taxation

一、国际税收学的研究对象

一门学科的研究对象，取决于这门学科所涉及事物矛盾的特殊性，对于某一事物所特有矛盾的分析，就构成这一学科的研究对象。我们知道，国际税收是主权国家或地区之间的涉及相互间税收权益的一系列税收活动，反映了国家或地区间的税收分配关系。从现象来看，国际税收所描述的无非是国家或地区之间有关的税收活动，实际反映了各国或地区政府在对同一笔所得或同一纳税人进行征税而产生的一系列矛盾问题。这种矛盾既不同于一国或地区内部政府与纳税人的征纳矛盾，又不同于国家或地区之间的贸易、金融、援助等方面的问题。可以说，国际税收学的研究对象是：各主权国家或地区同参与国际经济活动，成为跨国纳税人的企业、团体或个人之间的征纳关系，