

省级高等学校特色专业及课程一体化建设项目

21世纪应用型本科财税系列规划教材

国际税收

International Taxation

董再平 王红晓 主编

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



21 世纪应用型本科财税系列
省级高等学校特色专业及课程

国际税收

董再平 王红晓 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

© 董再平 王红晓 2013

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收 / 董再平, 王红晓主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2013. 3

(21 世纪应用型本科财税系列规划教材)

ISBN 978-7-5654-1083-3

I. 国… II. ①董… ②王… 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 (2013) 第 012148 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm 字数: 251 千字 印张: 8 5/8

2013 年 3 月第 1 版

2013 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙晓梅 魏 巍 郭海雷 责任校对: 百 果

韩敌非 宋雪凌

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1083-3

定价: 20.00 元

前 言

国际税收是经济国际化的产物，是国际经济关系发展到一定阶段并在 20 世纪 50 年代形成的一门新兴学科。近半个世纪以来，这门学科已被许多国家的高等财经、商学和法学院校列为一门重要的修读课程。

我国自实行改革开放以来，特别是在 2001 年加入 WTO 之后，对外经济交往日益频繁和深入。外商来华投资日益增多，国内企业也在“走出去”战略的引导下纷纷走出国门，迈向世界。在这种情况下，与国际经济交往密切相关的国际税收问题也就越来越被人们关注和重视。了解和掌握国际税收知识，对于外商来华投资企业来说，可以使其了解我国对外税收政策和制度，更好地处理我国的对外税收关系；对于亟待走出国门的国内企业来说，可以使其了解跨国经营的国际税收环境和国际税收筹划方法；对于我国政府税收管理部门来说，可以使其加强涉外税收管理，以及制定有效的企业走出去的税收政策和

制度。同时，广西财经学院税务本科专业获得了“广西高等学校特色专业及课程一体化建设项目”和“专业综合改革试点项目”。正是在上述情况下，我们编写了此书。本书适用于高等院校财政、税务、金融、会计、国际经济、法学等专业的本科生，也可供财税、会计、金融、审计等经济管理部门的干部和企业的财务会计人员培训与自学使用。

本教材系统介绍了国际税收的基本概念和基本理论，详细阐述了国际税收管辖权、国际重复征税及其减除、国际避税和反避税、国际税收协定、商品税国际协调和国际税收筹划等问题，并对国际重复征税及其减除、国际反避税的方法和措施、国际税收筹划进行了专章论述，希望读者能够对国际税收这些重点问题获得更加深入的了解。本书的特点有两个方面：一是坚持以精炼理论、简介历史、突出实务为原则，旨在帮助读者更好地理解 and 掌握国际税收的理论和实务；二是结合我国的税法来阐述国际税收问题。

本书共分八章，由董再平、王红晓担任主编。其中，第一至三章由董再平教授编写，第四至五章由兰相洁博士编写，第六至八章由王红晓教授编写。最后由王红晓教授对全书进行总纂，由董再平教授进行最后审定。

本书的编写和出版，得到了东北财经大学出版社的大力支持和协助；同时，本书在编写过程中，参考并借鉴了国内、国外一些专家、学者的有关著作，从中获得了许多启迪和教益，

在此一并表示衷心的感谢。

由于作者水平有限，书中难免存在错误和不足，衷心希望广大的读者对本教材中存在的缺点和错误进行批评指正。

编 者

2012年12月

目 录

第一章 国际税收导论	1
本章导读.....	1
开篇案例.....	1
第一节 国际税收的形成和发展.....	2
第二节 国际税收的概念.....	9
第三节 国际税收的研究对象和范围	14
复习思考题	18
第二章 税收管辖权	20
本章导读	20
开篇案例	20
第一节 税收管辖权的概念、确立原则及类型	21
第二节 地域税收管辖权	24
第三节 居民税收管辖权	34
第四节 各国税收管辖权的选择与实施	46
复习思考题	50
判断题	50
实务操作题	50
第三章 国际重复征税及其消除	53
本章导读	53
开篇案例	53
第一节 国际重复征税的产生及其影响	54

第二节	减除国际重复征税的方式及方法	59
第三节	抵免法	67
第四节	税收饶让	86
复习思考题	.....	90
判断题	.....	91
实务操作题	.....	91
第四章	国际避税	93
本章导读	.....	93
开篇案例	.....	93
第一节	国际避税概述	94
第二节	国际避税的主要方式	100
第三节	转让定价与国际避税	116
第四节	滥用税收协定	125
第五节	国际避税地	130
复习思考题	.....	137
判断题	.....	137
实务操作题	.....	137
第五章	国际反避税的方法与措施	139
本章导读	.....	139
开篇案例	.....	139
第一节	国际反避税的一般方法	140
第二节	转让定价的审核与调整	149
第三节	防止滥用税收协定	163
第四节	限制资本弱化	168
第五节	其他反避税措施	173
复习思考题	.....	182
判断题	.....	182
实务操作题	.....	183
第六章	国际税收协定	185
本章导读	.....	185
开篇案例	.....	185

第一节 国际税收协定概述·····	187
第二节 国际税收协定的基本内容·····	194
第三节 《经合组织范本》与《联合国范本》的比较·····	201
第四节 中国对外税收协定·····	207
复习思考题·····	225
判断题·····	225
实务操作题·····	225
第七章 商品税国际协调 ·····	227
本章导读·····	227
开篇案例·····	227
第一节 商品税国际协调概述·····	228
第二节 商品税国际性协调的措施·····	232
第三节 商品税的区域性协调·····	240
复习思考题·····	244
判断题·····	244
实务操作题·····	245
第八章 国际税收筹划 ·····	246
本章导读·····	246
开篇案例·····	246
第一节 国际税收筹划概述·····	247
第二节 跨国交易的税收筹划·····	251
第三节 外籍人士的国际税收筹划·····	255
复习思考题·····	262
判断题·····	263
实务操作题·····	263
主要参考书目 ·····	265

第一章

国际税收导论

【本章导读】

国际税收作为税收学科的一个分支，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，因此它既是一个经济范畴，也是一个历史范畴。通过本章学习，同学们要理解国际税收的形成和发展、国际税收的概念，了解国际税收形成的历史原因、国际税收的研究对象和范围，从而为学习国际税收这门课程打下认识基础和理论基础。

【开篇案例】

1997年7月，联合国开发计划署（UNDP）提出对电子邮件开征“比特税”（bit tax），每100封电子邮件要交1美分的“比特税”，全年估计可征收600亿美元到700亿美元的税收。联合国拥有这笔税款后，要将其用于资助发展中国家，缩小世界经济中的贫富差距。联合国倡议的这种“比特税”，实际上是一种超国家的税收，它自然遭到了成员国的反对。1998年，欧盟通过决议，原则上不同意向电子商务开征新的税种，强调现行税法应公平适用于电子商务。经济合作与发展组织（OECD）于1998年发布了“电子商务：课税框架条件”的报告，虽未明确表示反对开征“比特税”，但其着重指出，各国应实施公平的、可

预见的税收制度，为电子商务的发展创造良好的税收环境。1999年8月，美国国会参众两院通过决议，认为“比特税”是对美国主权的侵犯，从而敦促美国政府反对这种由联合国征收的全全国性税收。

第一节 国际税收的形成和发展

国际税收既是一个经济范畴，也是一个历史范畴。它虽和国家税收有着密切联系，但它不是自国家税收产生以后就有的，而是国际经济交往发展到一定历史阶段的产物，是伴随国家间经济贸易活动的发展和扩大而产生和发展的，因此国际税收出现的时间比国家税收要晚得多。为什么会产生国际税收，其经济必然性何在，这需要我们从理论和实践上做出准确回答。

一、国际税收的形成

税收的形成必须符合两个条件，即国家的出现以及私有财产制度的存在和发展。只有当社会上同时存在这两个条件时，税收才能形成。税收是一国政府凭借其政治权力，对其管辖范围内的纳税人所进行的一种强制课征。从税收发展的4000多年的漫长历史来看，在相当长的时期内，税收征纳关系被严格限制在一国范围之内，国家之间在税收上不存在任何关系。进入到资本主义社会后，随着国家间经济贸易活动的出现、发展和扩大，收入不断国际化，所得税制度普遍建立，这些因素使得国际税收逐步产生并不断规范。

（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。在这一时期，自然经济的自给自足性和古老的直接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。

在奴隶社会和封建社会时期，农业一直是主要生产部门，经济模式也以自然经济为主。而自然经济是一种自给自足的经济模式，生产的目的是为了满足不同生产者本身的消费，因而世界各国大都实行闭关自守政策，经济交往极少，交换和贸易很少发生。这种客观的经济基础，使得农业生产者的收获物自然成为这一时期的主要征税对象。我国的贡、

助、彻和田赋，亚洲其他国家的土地税，欧洲的什一税，都属于对农业收获物征税的古老的直接税。由于农业生产收获物同土地有着紧密联系，土地固定在一个国家领土的疆域之内；农业生产者也一般附属在土地田亩之上，不能与土地分离，从而也相对固定在国家领土的疆域之内。因此，在以古老的直接税为主的税收征纳关系中，不可能产生跨国所得和跨国纳税人，征纳双方之间所发生的税收分配关系，被严格地限制在一个国家的地域范围以内，不会引起国家之间的税收分配关系，自然也就不可能出现国际税收。

（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。在这一时期，商品经济的发展和以间接税为主的税收制度使得各国的税收事务乃至国家税收制度从彼此互不相关到彼此经常联系，从而为国际税收的形成做了充分的准备。

人类社会进入到资本主义社会后，由于商品经济的发展，国家之间的商品交换或经济交往开始增多，市场范围不断扩大，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。显然，对于国家之间的商品交换来说，虽然同一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，不存在征税权力的交叉，不会引起国家之间税收分配关系的发生。

随着资本主义的进一步发展，资本主义发展的不平衡性规律决定了资本主义商品经济在各国发展的不平衡性。欧洲主要资本主义国家凭借其雄厚的实力，输出商品、输入原材料、开拓殖民地，展开了激烈的国际贸易竞争。在国际市场竞争十分激烈的情况下，“关税壁垒”和“非关税壁垒”逐渐成为各国政府干预对外贸易、保护本国市场、扶植本国幼稚产业发展的重要手段。“关税壁垒”是指一国政府对进口产品征收较高的关税。“非关税壁垒”是指对除关税以外的各种限制进口的法律和政策措施的总称，如进口限额制、进口配额制、许可证制、外汇管制、复杂繁琐的海关手续，以及过严的卫生、安全、质量检查标准等。无论是“关税壁垒”还是“非关税壁垒”，其目的都是阻止或限制外国

商品输入到本国境内，保护本国的经济利益。

在资本主义的重商主义时代以前，关税只是政府取得财政收入的一种手段。这时，一国征收多少关税，取决于其财政需要，不需要同他国协调。进入重商主义时代后，资本主义商品经济飞速发展，为拓展国际市场，欧洲主要资本主义国家在对外贸易中普遍实行鼓励出口、限制进口的各种政策，以争取贸易顺差，增加国内金银的积累。为了贯彻重商主义的经济政策，各国纷纷把关税作为奖出限入的手段，实行保护关税制度。一方面，对本国的出口产品和进口原材料减免关税，以鼓励输出产品和输入原材料；另一方面，对进口制成品课征高关税，以限制进口。例如，英国从1640年资产阶级革命以后，开始实行重商主义的保护关税政策，到17世纪末基本上形成了保护关税制度。法国从17世纪起也实行保护关税政策，特别是1667年，法国将荷兰、英国的呢绒等制成品的进口关税提高了一倍，其结果是几乎停止了这些产品的进口。

然而，保护关税制度对各国工业化发展的不利影响十分明显。保护关税制度是一把双刃剑，在保护本国市场的同时，也阻碍了其他国家市场的拓展。因为在工业化过程中，资本主义国家既需要保护本国市场，也需要扩大国外市场，这就必然产生矛盾和冲突。一方面，机器大工业使资本主义国家的生产能力和生产规模迅速扩大，超出国内市场容量的产品需要到世界市场去寻找销路，国内短缺的原材料也要靠世界市场来提供；另一方面，资本主义国家要想充分发挥机器大工业的生产能力，就需要在国与国之间进行一定的国际分工，而分工的规模受市场规模的限制。为了开拓国外市场，资本主义国家不仅要侵占广大殖民地国家的市场，而且希望通过对外贸易更多地侵占其他资本主义国家的市场。这样，资本主义国家的保护关税制度就与它们要求扩大国外市场的愿望产生了矛盾。

如果说在工业化初期，保护关税制度对资本主义国家至关重要，那么随着国内工业化不断走向成熟以及对世界市场依赖性的不断提高，国家之间越来越需要通过关税的国际协调来促进国际贸易的发展。早在17世纪时，英国和葡萄牙就签订了《梅屈恩协定》。该协定规定，葡萄牙对英国的呢绒和其他毛织品给予一定的关税优惠，英国对葡萄牙的葡萄酒也应给予关税优惠，这种关税要比英国对法国的葡萄酒课征的关税

低 1/3。19 世纪后，这种国家之间的双边或多边贸易协定越来越普遍。1860 年，英国和法国签订了《科布登—谢瓦利埃条约》。该条约规定，两国应在互惠的基础上，对与双方利害关系较大的商品相互提供关税优惠；该条约还有最惠国条款，即条约一方给予第三国的一切关税优惠，同时也适用于签约的另一方。《科布登—谢瓦利埃条约》的签订，标志着欧洲国家工业化阶段自由贸易时代的到来；同时，该条约也是这一时期一系列关税国际协调活动的开端。继英国和法国签订了《科布登—谢瓦利埃条约》后，法国又先后与比利时、普鲁士、瑞士、瑞典、挪威、荷兰、西班牙、葡萄牙等国签订了协调关税的条约，普鲁士也与比利时、英国、意大利等国签订了协调关税的条约。到了 20 世纪，具有排他性的区域性关税同盟应运而生。1948 年，荷兰、比利时和卢森堡建立了“荷、比、卢关税同盟”。1948 年，23 个国家共同发起签署了《关税及贸易总协定》。1958 年，欧洲经济共同体正式成立，1967 年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。

显然，由以关税协调为主要内容的贸易协定而引发的国际税务联系，并不涉及国家之间的税收分配问题。但是，由于对商品输入或输出而征收的关税是间接税，其税款包含在商品的价格中，并不是由生产企业或进出口商负担，而是由购买商品的消费者负担，即税收负担落在进口国的消费者身上，因此关税税负的高低必然涉及国家之间的利益关系，需要通过国际税务联系进行相互协调。这种国际税务联系和相互协调使得各国的税收事务和国家税收制度从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做了充分准备。

（三）国际税收的形成期

第二次世界大战以后，资本主义国家的税制结构从以商品课税为主向以现代直接所得课税为主的转变，以及跨国投资，尤其是跨国直接投资的迅猛发展，直接促使了国际税收的形成。

19 世纪末到 20 世纪初，资本主义国家的税制结构从以商品课税为主向以现代直接所得课税为主转变。18 世纪末，英国首创所得税，但其在当时的英国税制结构中只起辅助作用，但到 1922 年，所得税收入

占英国税收收入总额的比重达 45% 以上。美国在南北战争期间，于 1762 年首次对个人收入课征了综合所得税；1909 年，美国国会通过了对公司利润课征 1% 的公司所得税的提议；到 1922 年，所得税收入达到了美国联邦税收收入总额的 65%，成为美国联邦政府财政收入的主要来源。西欧各国在 20 世纪初也相继引进了所得税。在亚洲，印度、缅甸、斯里兰卡、泰国、印度尼西亚、巴基斯坦等国从 1886 年以来就征收所得税。不过，由于生产力水平低下，在这些国家的税收收入构成中，所得税一直没有占到重要地位。但是从历史的发展来看，20 世纪初，所得税在大多数国家得到普遍推行，并且在一些主要资本主义国家中代替了间接税而成为主要税类。

在税制结构发生转轨的同时，资本主义国家的跨国投资，尤其是跨国直接投资也得到迅猛发展，生产国际化、企业国际化和经济全球化趋势不断加强。从 19 世纪中后期开始，由于高速发展的信息交通缩短了国家之间的地理距离，迅速发展的科学技术加强了各国间经济的相互依存，因此资本输出逐步代替了商品输出，资本主义国家的一些大公司开始从事跨国直接投资业务，并在许多国家和地区设立分支机构或子公司。到第一次世界大战前夕，世界范围的国际直接投资活动已经初具规模。例如，1914 年，美国的海外直接投资已达 26.5 亿美元，同时外国公司在美国的直接投资也达 13 亿美元。据估计，当时美国制造业的资产已有 6% 被外国投资者所控制。

国际直接投资的不断发展必然带来经济活动的国际化，进一步带来企业或个人所得的国际化，而所得的国际化又为税收活动的国际化创造了条件。各国出于维护本国税收权益的考虑，纷纷行使最符合本国利益的税收管辖权，由此产生了国家之间税收管辖权的重叠与交叉。一方面，跨国所得的来源国要进行从源征税；另一方面，跨国所得拥有者的居住国或国籍所在国也要对之汇总征税。这就产生了国家之间对同一跨国纳税人的同一笔所得或财产的重复征税。另外，即使实行相同的税收管辖权，但由于各自管辖权的标准并不相同，同一跨国纳税人可能会被两个或两个以上国家同时认定为居民，同一笔所得也可能被不同国家同时认定为来源于本国的所得，从而也会出现国际重复征税。而且，随着跨国经济活动的不断发展，重复征税问题也变得愈发突出。

总之，收入的国际化和所得税制度的普遍建立是国际税收形成的前提条件。收入的国际化是国际税收形成的经济前提，没有收入的国际化，收入就必然局限在一国政府的管辖范围内，成为一国的征税对象；只有在出现收入的国际化时，收入才有可能成为有关国家共同征税的对象，才可能产生不同国家对同一笔跨国所得分享税收的问题。所得税制度的普遍建立是国际税收形成的税制前提，没有所得税制度的普遍建立，就不会出现不同国家对跨国所得重叠交叉征税的矛盾，也不可能最终形成国际税收。

二、国际税收的发展

国际税收从产生到现在，经历了非规范化发展阶段和规范化发展阶段。下面简要介绍在这两个阶段中国际税收的发展过程。

（一）国际税收的非规范化发展阶段

在现代直接税阶段，特别是在国际经济活动不断深化的过程中，由于跨国所得的大量形成、各国普遍征收所得税，以及各国课税范围的发展，导致了税收的国际化，这是国际税收这一特定的经济范畴在第二次世界大战后开始出现的主要原因。而国际税收形成后，仍有许多问题需要解决，其中一个最基本、最直接和最突出的问题就是消除各国政府对跨国纳税人的同一笔跨国所得的重复征税问题。这一问题如果不能得到解决，国际经济贸易往来必然遇到严重阻碍。我们知道，国家课税权是国家政治权力的重要表现，它一般是在其政治权力所及范围内行使的，世界上没有一个组织能够对国际重复征税做出强制性的安排，同时任何一个国家也无权强迫对方主权国家做出税收让步。因此，解决问题的方法只能是通过协调、磋商的方式，以达到避免重复征税，进而促进本国经济发展的互利共赢的目的。

国际重复征税产生之初，一些国家为了消除国际重复征税问题，从本国国内税法角度出发，单方面制定了对本国居民的跨国所得免税的措施条款。例如，瑞士率先在国内税法中规定对本国居民的境外机构和不动产所得免税，英国和美国从 1918 年起开始用抵免法单方面消除对本国居民在国外所得的双重征税。然而，随着国际经济交往范围的扩大和程度的进一步加深，以及纳税人收入的国际化和所得税的普遍采用，国际重复征税问题愈加严重和突出，仅靠单方面的解决办法已不能适应

经济全球化的要求，因此，更多的国家开始接触，希望通过协商谈判、签订避免双重征税协定的办法来解决对所得的国际重复征税问题。1948年由23个国家共同发起签署的《关税及贸易总协定》，就为当时许多国家解决彼此之间的重复征税问题提供了有力的准则。与此同时，跨国公司的发展还带来了国际避税问题。一些跨国公司在海外各个国家和地区设立分支机构和子公司，他们可以利用转让定价手段把利润转移至低税国实现，并把这笔利润长期积累在海外机构，以躲避高税国的税收，从而严重影响了高税国的税收利益，并导致一些国家通过立法形式来限制跨国公司利用转让定价手段进行避税。1915年，英国率先制定了《转让定价法规》，美国1917年也制定了相同的法律。

但是，这个时期的国际税收协定仍处于国家之间自发地处理税收的阶段，不同国家对税收的范围及管辖权的划分等问题的认识还不充分，以至于各个协定的形式、内容互不相同，协定用语、条文也不规范。因此，这个时期的国际税收处于非规范化发展阶段。

（二）国际税收的规范化发展阶段

随着国际经济交往的不断发展，以及所得税的广泛运用，上述单方面减免国际重复征税的措施和非规范性的双边或多边税收协定已经不能适应形势发展的需要，国际重复征税已经影响到了国际经济的交往能否顺利进行。为了促进国际经济活动的不断发展，各国迫切需要一个比较完整的规范性的国际税收协调办法，以此来指导各国处理相互间的税收分配关系。因此，经济合作与发展组织（OECD）于1963年制定公布、1977年修订并发表了《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》（简称《经合组织范本》），联合国税收协定专家小组也于1968年制定、1979年公布了《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》（简称《联合国范本》）。这两个范本虽然对各国没有法律上的约束力，但在事实上已经起到了重要的示范作用，并成为世界上大多数国家处理国际税收活动的共同规范和准则。这两个范本顺应了经济国际化这一必然发展趋势，是国际税收从非规范化发展阶段进入规范化发展阶段的重要标志。

自从两个范本产生以来，国家之间缔结税收协定的活动就变得十分活跃，国际税收协定的网络也不断发展。据统计，到20世纪80年代