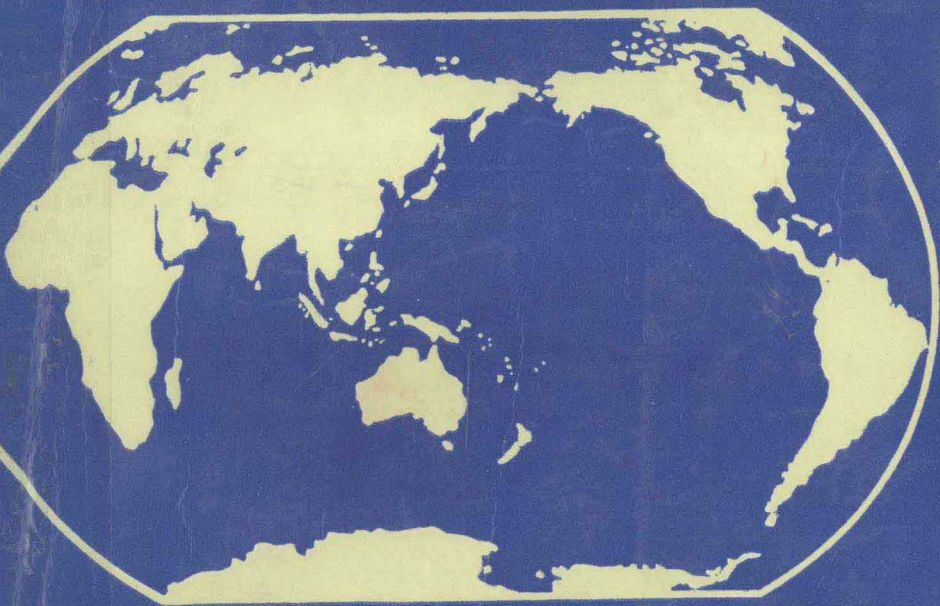


# 国际税收学教程

主编：程永昌 李万甫



吉林人民出版社

# 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和税收制度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（或国际税收）已成为高等财经院校税务、国际税收、财政、国际贸易等专业的一门主要专业课程。

国际经济交往的日益扩大，以及我国对外开放政策不断深化，对外经济往来迅速发展，决定了我们学习和研究国际税收的必要性。国际税收问题是随着国际经济交往的发展和扩大而出现的。国际经济交往的扩大，必然要引起国家间错综复杂的税收关系，引起各国在处理相互间有关税收业务的一系列活动。随着我国对外经济往来的发展，外商到我国投资兴办、合办的各类企业和在我国工作的外籍人员不断增加，越来越多地涉及到对有关涉外纳税人的征纳税问题，越来越多地面临着如何妥善处理和解决一些频繁出现的国际税收问题。改革开放的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问题，迫切需要有更多的掌握国际税收理论和实务的人才。如果不很好地学习和研究国际税收，不了解和掌握国际税收基本知识、国际税收惯例和有关约束规范，就会使我们在对外经济往来中处于被动局面，使国家财权利益白白流失。

国际税收学这门学科的学习和研究提供了可能性。一些专家学者在研究、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作出了贡献，使

国际税收基本形成了比较科学、系统的学科体系。虽然严格地说，这门学科还不够十分完整，尚存在一些亟待研究、探讨的问题，但作为新兴学科，它已独立于其他有关学科之外，具有自己的特点、研究对象、研究范围和研究内容，具有对国际经济交往中若干矛盾极为重要的应用性和指导性。因此，人们现在深入学习和研究国际税收已有了可能，并为继续向这门学科的深度和广度进军，奠定了坚实的基础。

为了满足教学和实际工作的需要，及时根据变化了的理论与实务情况更新教材内容，由长春税务学院部分从事国际税收教学工作的教师对1989年出版并已使用多年的《国际税收学基础》（程永昌编著，吉林大学出版社出版）进行了修订，增加了章节，充实了一些新的内容。尽管是修订本，但由于编者水平有限，难免还会存在很多不足，敬请读者赐教。

本教程由程永昌、李万甫任主编。编写（修订）分工是：程永昌负责前言、一、三、十一章，李万甫负责七、九、十二章，冯兆林负责二、四章，王振宁负责五、六、八章，李琦负责十章。全书由程永昌统稿总纂。

编 者

一九九四年六月于长春

## 前言

<b>第一章 国际税收学导论</b> .....	1
第一节 国际税收的一般概念 .....	1
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 .....	15
<b>第二章 税收管辖权</b> .....	24
第一节 管辖权与征税权力 .....	24
第二节 税收管辖权的概念和分类 .....	29
第三节 税收管辖权的选择 .....	37
<b>第三章 国际重复征税</b> .....	41
第一节 国际重复征税的一般概念 .....	41
第二节 狭义和广义的国际重复征税 .....	48
第三节 国际重复征税产生的原因和方式 .....	52
第四节 国际重复征税的影响 .....	56
<b>第四章 约束税收管辖权的国际规范</b> .....	59
第一节 约束税收管辖权国际规范的意义 .....	59
第二节 约束居民(公民)管辖权的国际规范 .....	62
第三节 约束地域管辖权的国际规范 .....	74
<b>第五章 避免国际重复征税的方式和方法</b> .....	97
第一节 地域管辖权的优先行使 .....	97
第二节 避免国际重复征税的一般方式和方法 .....	105
第三节 其他缓解国际国际重复征税的方法 .....	119
<b>第六章 国际税收抵免</b> .....	124
第一节 抵免限额 .....	124

第二节	直接抵免法 .....	133
第三节	间接抵免法 .....	141
第四节	国际税收饶让 .....	149
<b>第七章</b>	<b>国际避税</b> .....	<b>158</b>
第一节	国际避税的概念及其产生的原因 .....	158
第二节	国际避税的形式 .....	164
第三节	国际避税的方法 .....	170
<b>第八章</b>	<b>国际避税地</b> .....	<b>187</b>
第一节	国际避税地的概念和类型 .....	187
第二节	国际避税地的形成 .....	193
第三节	利用国际避税地避税的方法 .....	198
第四节	国际避税地的评价 .....	207
<b>第九章</b>	<b>国际避税的防范</b> .....	<b>216</b>
第一节	国际避税防范的一般措施 .....	216
第二节	转让定价税制 .....	223
第三节	防范国际避税的国际合作 .....	245
<b>第十章</b>	<b>国际偷漏税问题</b> .....	<b>252</b>
第一节	国际偷漏税的概念 .....	252
第二节	国际反偷漏税措施 .....	261
<b>第十一章</b>	<b>国际税收协定</b> .....	<b>269</b>
第一节	国际税收协定的概念及其演变 .....	269
第二节	国际税收协定的基本内容 .....	274
第三节	国际税收协定的范本结构 .....	280
第四节	我国对外签订的税收协定 .....	285
<b>第十二章</b>	<b>涉外税收问题研究</b> .....	<b>297</b>
第一节	涉外税收的负担原则与实施 .....	297

第二节	涉外税收的政策原则 .....	304
第三节	涉外税收的征收管理 .....	310
第四节	涉外税收优惠 .....	314

#### 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 .....	322
-----------------------------------	-----

#### 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 .....	340
------------------------------	-----

#### 附录三

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 .....	355
--	-----

#### 附录四

Agreement Between the Government of the People's Republic of China and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the Reciprocal Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income and Capital Gains .....	373
--	-----

#### 附录五

国际税收常用词汇汉英对照表 .....	412
---------------------	-----

# 第一章 国际税收学导论

## 第一节 国际税收的一般概念

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学理论与实务的必要前提。

### 一、问题的提出

从国际税收学这门学科的名称来看，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，然后是指超国家或国际的征税。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，强制、无偿地对其征税权力管辖范围内的单位或个人征税而取得财政收入的一种分配形式。可见，人们一般所讲的税收，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

税收则不具有这方面的含义。

首先，征税必须凭借一定的政治权力，而国际上并没有超国家的政治权力，因此，根本没有可能发生国际的征税，不能设想会有哪一个国际组织去向各国强制、无偿地去征税。

其次，现实的征税权力都体现在一个主权国家或地区之内，这个征税权力不能超出国家或地区的疆域之外而扩大到其他主权国家或地区，因此也不能设想某个国家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，如果坚持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，税收体系由中央税务机关（国税局）征收的中央税（共享税）和地方税务机关（地税局）征收的地方税构成。而国际税收由于并不存在实际的征纳关系，不存在一个超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）国际税收不是指各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，使国家间的经济交往随之日趋频繁，各主权国家或地区为了维护自己的财权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。出于各种目的和需要，有的单独制定一套涉外税收制度，有的在原有的国内税制或地区内税制中规定一些对外国法人和自然人征税的条款。这些均构成涉外税收。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，仍是主权国家或地区内部的税收分配形式。只是由于要对外国法人和自然人适用，并由此涉及到有关国家或地区之间的财权利益关系，因而具有某些国际的意义。所以，把各主权国家或地区的涉外税收理解为国际税收是不正确的。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、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并无不可，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所产生的涉及相互间财权利益的一系列税收活动。它体现了主权国家或地区之间涉及各自财权利益的税收分配关系。这一概念要从五个方面来理解。

### (一) 国际税收是一种税收活动

国际税收不是指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。当某一个国家在对其纳税人征税时，涉及到了与有关国家的财权利益，由此产生了诸如征税的重叠、税收的抵免等税收活动，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国际税收活动。

### (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财权利益的变化，从主权国家或地区重复征税的避免到消除，从国际的避税与偷漏税到税收情报的互换等，构成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，如对跨国纳税人征税引起的重复征税，税收的抵免等；另一部分是与国家税收活动无直接联系的，仅属于国家间的税收活动，如税收协定的签订、情报的交换等。就前一部分而言，国家税收活动是国际税收活动的基础。

(三) 国际税收是指由于对跨国纳税人征税而引起的一系列税收活动

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，它的产生是基于有关国家或地区对跨国纳税人征税的重叠，它的全部内容无非是围绕着征税的重叠、避免和消除等，不能设想除此以外还有什么别的内容的国际税收活动。

**（四）国际税收是指涉及两个或两个以上主权国家或地区财权利益的税收活动**

这里有两层意思：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财权利益关系的变化时，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，不涉及另外国家或地区的财权利益，如对同一纳税人或同一笔所得，只在某一国征税，另一国并无征税的行动，这也不是国际税收。

**（五）国际税收体现的是涉及主权国家或地区之间的税收分配关系**

这一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，税收分配的协调等。而国家税收所体现的是主权国家内部国家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，以此形成了各自的观点。目前主要有如下几种观点：

#### （一）税收分配关系说

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。

有的同志赞同这种观点，但认为表述应简练。应为：国际税收是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）财政分配关系说

这种观点认为，各国对跨国纳税人征税时国家之间在涉及到财权利益变化的问题上，不仅仅是税收分配关系，还涉及到收入与费用分配和国家之间的其他有关财政关系。因此认为，国际税收是有关主权国家和地区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）涉外和国家间分配关系说

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分配关系。

#### (四) 分配关系及活动说

这种观点认为，国际税收不仅仅限于分配关系，还包括税务管理、税收情报等等。它在经济生活国际化的基础上反映国家之间在税收问题上的对等和协调。因此认为，国际税收是国家间经济活动所形成的税收收入的分配关系，是税收管辖权在国际经济交往中的一种妥协，是国家权益的某种调整。

以上几种观点各有一定的道理，有的分析得还比较透彻。但认真推敲，这四种观点除了相互间由于侧重面不同，理解问题的角度不同而有区别以外，基本上都把国际税收归纳成一种“关系”。这样理解国际税收还不够确切。准确地说，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，是一种与国家间财权利益有关的税收活动。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、避免和消除等税收活动又是什么呢？是本质属性？显然，是把形式与本质的顺序颠倒了，这样归纳理解起来也很困难。

## 第二节 国际税收学的研究对象、 范围和内容

### 0 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现象矛盾的特殊性，对于某一现象所特有矛盾的分析，就构成某一学科的研究对象。我们知道，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所产生的涉及相互间财权利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。从现象上来看，国际税收所描述的无非是国家之间有关税收活动，是各国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内部国家与纳税人的征纳矛盾，又不同于国家之间的贸易、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，以及由此产生的国家或地区之间的税收分配关系。这一研究对象包括两个层次的含义：一是各国政府同跨国纳税人的征纳关系。这首先属于一国内部的税收管辖权及税收制度问题，所以要研究这一层次，是由于没有各国政府对跨国纳税人的征税，便没有重复征税等矛盾的发生，也就没有一系列的国际税收问题。这方面的研究是必须的。二是国家之间的税收分配关系。这属于国家之间在处理国际税收问题方面所发生的财权利益的调整或收益的分配。这一层次的研究将有助于探讨在解决国际税收的一系列矛盾问题时，各国政府之间如何协调，如何使跨国纳税人有公平合理的税收负担，

如何妥善处理国际重复征税问题，如何通过国家之间财权利益的合理分配进一步扩大国际经济交往和合作。这两个层次的关系是互相依赖、互相依存的，前者是基础，后者是关键；前者是前提，后者是目的。实际上，正是由于世界上各个国家对跨国纳税人征税所表现出来的税负重叠和税制差异，才导致了国家之间财权利益的变化，引起了一系列税收矛盾。所以，要研究在有关国家之间如何协调税收分配关系，如何处理有关税收问题。如果不存在前者的矛盾问题，也就不会出现后者的协调，反过来，如果不需要后者的协调，前者的矛盾也不成为国际税收问题，可能仍然仅属于一国国内的征纳关系。

怎样更清晰地理解国际税收学的研究对象呢？

如有甲、乙、丙三个国家。甲国的公民居住在乙国，已成为乙国的居民。他在丙国某一个公司投资，取得一笔股息收入。于是，征税矛盾便出现了。甲国政府认为它有权对本国公民来源于世界各国的所得征税，这笔股息所得当然不能例外；乙国政府认为此人是本国居民，在其他国家的所得仍属于本国征税范围；丙国则认为股息的发生地在丙国，即是在丙国支付的股息，理应在丙国征税。这样，基于各国政府各自的考虑，分别对此人进行征税。同一笔股息要缴纳三笔税收显然是难以负担的，于是产生了各国政府与该纳税人的征纳矛盾。出于既不影响跨国纳税人的国际经济活动，使其税负合理，又不过多影响各国财权利益的目的，三个国家就需要就有关对股息征税问题进行协调，或规定丙国对股息征税的限制税率，或规定甲国或乙国的抵免办法，或互相之间正式签订国际税收协定，就主要税收问题达成协议等。由此

可见，国际税收学的研究对象有与其他相关学科不可比拟的特殊性。

## 二、国际税收学的研究范围

既然国际税收属于一种国际的税收活动，而这种税收活动又是由于对跨国纳税人征税的矛盾性所引起的，国际税收学所要研究的又恰恰是在此基础上产生的、特殊的税收分配关系，那么，对跨国纳税人的什么征税、征的什么税才引起国家间财权利益变化，才构成国际税收活动的起因呢？对这些问题的回答就成为国际税收学的研究范围。

### （一）研究范围的分析 and 认定

一般来说，对跨国纳税人的什么进行征税属于各国税制要素中的征税对象问题，征的什么税毫无例外属于各国税制中的具体税种。我们知道，按征税对象的性质划分，国家税收基本有四种征税对象，即流转额、收益额、财产和特种行为。我们所要研究的就是对其中哪一种征税对象征税能引起国家间财权利益的变化，产生国际税收活动，那么哪种征税对象就是国际税收所涉及的征税对象，对其征税的税种就是国际税收学的研究范围。以下依次分析：

1. 对流转额的征税。随着国家间贸易往来的发展和扩大，频繁发生于国家与国家之间的进出口商品贸易的流转，能否产生有关国家的重复征税，引起国家间税收分配关系的变化与协调呢？显然是不会的。对流转额的征税，无论是国内的还是国际的（国家间的），均要受“交易活动或行为发生地”限制，交易活动或行为发生在何地，就在何地征税。对国际贸易来说，各国征税范围只能局限在各自国境之内，除了一



般的国内流转额税以外，只能就本国境内的交易行为课征进口关税或出口关税或过境关税等。由于国际贸易的发生，使交易的货物所有权发生变化。这样，尽管存在对同一货物某一国征出口关税，某一国征进口关税的现象，但这不属于重复征税。与这一货物的前所有人和现在的所有人无关。所以，既然不存在对交易行为涉及的人的重复征税，不存在重叠的税负，因此，对流转额的征税一般不涉及国际税收问题。

2. 对财产的征税。对财产征税特指对财产的存在形态所课征的税收，不包括对财产收益的征税。对财产的存在形态来说，总有一个很明确的空间位置，总是处于一定的地方，如房屋总是座落在某国或某个地区。虽然对某一个人来说，他所有的财产在总体上可能是跨国的，如他可能在 A 国有企业，B 国有别墅，C 国有永久性住所，但是他的每一项具体的财产总是座落在一定的国家内。所以，各个国家只能对其座落在本国的财产征税，不会也不可能提出对其座落在别国的财产征税问题。因此说，对财产存在形态的征税也与国际税收无关。

至于极特殊的情况，如在荷兰和比利时边境上，恰好有一栋住宅座落在国境线上，厨房和卧室各在一国境内，吃在一国，睡在另一国，由此而产生的征税矛盾可以由两国协商解决。这不是普遍现象，因而，没有必要列为国际税收学的研究范围。

3. 对特种行为的征税。对特种行为的征税比较复杂，但一般都带有临时性或特殊性的特征。如对烧用油的征税，多发工资、奖金的征税等。这些方面都属于各国政府对本国纳税人的特殊调节，一般不对跨国纳税人适用。有的即使适用，