



普通高等教育“九五”国家级重点教材

国际税收学

□主 编 程永昌 □副主编 李万甫

GUOJI · SHUISHOU · XUE

中国
社

普通高等教育“九五”国家级重点教材

国际税收学

主 编 程永昌

副主编 李万甫

中国税务出版社

责任编辑：朱承斌

责任校对：于 玲

技术设计：桑崇基

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收学/程永昌主编, 李万甫副主编.

—北京: 中国税务出版社, 1998.9

ISBN 7-80117-232-9

I. 国…

II. ①程… ②李…

III. 国际税收

IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 22866 号

国际税收学

主编 程永昌 副主编 李万甫

中国税务出版社出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码: 100053)

各地新华书店经销

航天信息印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 13.5 印张 351 千字

1998 年 9 月第 1 版 1998 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1~5000 册

ISBN 7-80117-232-9/F·184 定价: 22.00 元

如发现印有装错误 可随时退本社更换

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，供普通高等院校财政学专业使用，也可供财经院校其他专业使用。

参加编写的人员有：国家税务总局程永昌、长春税务学院李万甫、王振宁，上海财经大学方卫平。全书由主编程永昌和副主编李万甫总纂定稿。

本书经国家税务总局教材编审委员会审定通过，东北财经大学马国强教授担任主审。书中如有不妥，请读者批评指正，以便再版时修订。

国家税务总局教材编审委员会

1998年8月13日

前 言

Preface

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重要的影响。目前，国际税收学（或国际税收）已成为很多国家综合大学独立设置的法学院、商学院、管理学院或其他财经类院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 20 世纪 90 年代以来，世界经济的发展呈现出全球经济一体化的态势，经济生活国际化的程度越来越高，使得国家间的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理论与实务，迫切需要有更多的掌握国际税收知识的人才。学习、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，有利于维护国家财权利益，妥善处理好国家间

目 录

Contents

第一章 国际税收学导论..... (1)

**CHAPTER ONE Introduction of International
Taxation**

第一节 国际税收的一般概念..... (1)

Section One The General Concept of International
Taxation

第二节 国际税收学的研究对象、范围和内容..... (7)

Section Two The Object of Study, Scope and Contents
of International Taxation

第三节 国际税收的产生和发展..... (14)

Section Three The Emergence and Development of
International Taxation

提示与再思..... (21)

复习思考题..... (22)

第二章 税收管辖权..... (23)

CHAPTER TWO Tax Jurisdiction

第一节 征税权力行使原则..... (23)

Section One The Principles of Exercising the Power
of Taxation

第二节 税收管辖权的概念和分类..... (27)

Section Two	The Concept and Classification of Tax Jurisdiction	
第三节	税收管辖权的选择	(33)
Section Three	The Choice of Tax Jurisdiction	
提示与再思		(36)
复习思考题		(37)
第三章	国际重复征税及其避免	(38)
CHAPTER THREE	International Double Taxation and Avoidance	
第一节	国际重复征税的概念	(38)
Section One	The Concept of International Double Taxation	
第二节	国际重复征税的发生及影响	(47)
Section Two	The Occurrence and Influence of International Double Taxation	
第三节	避免国际重复征税的方式和方法	(55)
Section Three	The Ways and Methods of Avoiding International Double Taxation	
提示与再思		(74)
复习思考题		(75)
第四章	国际税收抵免	(76)
CHAPTER FOUR	International Tax Credit	
第一节	抵免限额	(76)
Section One	Limitation on Credit	
第二节	直接抵免法	(84)
Section Two	Method of Direct Credit	
第三节	间接抵免法	(91)

Section Three	Method of Indirect Credit	
第四节	国际税收饶让	(98)
Section Four	International Tax Sparing	
提示与再思		(106)
复习思考题		(107)
第五章	约束税收管辖权的国际惯例	(108)
CHAPTER FIVE	The International Practice on Constraining Tax Jurisdiction	
第一节	约束税收管辖权国际惯例的形成	(108)
Section One	The Formation of the International Practice on Constraining Tax Jurisdiction	
第二节	约束居民(公民)管辖权的国际惯例	(111)
Section Two	The International Practice on Constraining the Residents (Citizen) Jurisdiction	
第三节	约束地域管辖权的国际惯例	(122)
Section Three	The International Practice on Constraining the Region Jurisdiction	
提示与再思		(140)
复习思考题		(141)
第六章	国际避税和逃税	(142)
CHAPTER SIX	International Tax Avoidance and Evasion	
第一节	国际避税和逃税概述	(142)
Section One	The Outline of International Tax Avoidance and Evasion	
第二节	国际避税的基本方式和方法	(146)
Section Two	The Basic Ways and Methods of	

International Tax Avoidance

第三节 国际避税的特殊方法——滥用税收协定…… (171)

Section Three The Special Method of International
Tax Avoidance—Abuse of Tax
Treaties

第四节 国际逃税的基本方式和方法…… (174)

Section Four The Basic Ways and Methods of
International Tax Evasion

提示与再思…… (176)

复习思考题…… (176)

第七章 国际避税地…… (177)

CHAPTER SEVEN Tax Havens

第一节 国际避税地概述…… (177)

Section One The Outline of Tax Havens

第二节 国际避税地的形成…… (181)

Section Two The Formation of Tax Havens

第三节 利用国际避税地的避税…… (184)

Section Three The Tax Avoidance by Utilizing
Tax Havens

第四节 国际避税地概况…… (187)

Section Four The Outline of Tax Havens

第五节 国际避税地评价…… (189)

Section Five The Comments on Tax Havens

提示与再思…… (196)

复习思考题…… (196)

第八章 国际反避税和反逃税…… (197)

CHAPTER EIGHT International Anti-Avoidance and

Anti-Evasion

第一节 国际反避税和反逃税的一般措施…………… (197)

Section One Common Methods of International
Anti-Avoidance and Anti-Evasion

第二节 转让定价税制…………… (203)

Section Two The Tax System of Transfer Pricing

第三节 国际反避税和反逃税的合作…………… (229)

Section Three The Cooperation of International
Anti-Avoidance and Anti-Evasion

提示与再思…………… (234)

复习思考题…………… (234)

第九章 国际税收协定…………… (236)

CHAPTER NINE International Tax Convention

第一节 国际税收协定的概念及其演变…………… (236)

Section One The Concept and Development of
International Tax Convention

第二节 国际税收协定的基本内容…………… (241)

Section Two The Basic Contents of International
Tax Convention

第三节 国际税收协定的范本结构…………… (246)

Section Three The Model Structure of International
Tax Convention

第四节 我国对外签订的税收协定…………… (252)

Section Four The International Tax Convention
Signed by Chinese Government

提示与再思…………… (266)

复习思考题…………… (266)

第十章 涉外税收问题..... (267)

CHAPTER TEN The Problems on Foreign-Related Taxation

第一节 涉外税收的负担原则..... (267)

Section One The Principles on the Burden of Foreign-Related Taxation

第二节 涉外税收的政策原则..... (274)

Section Two The Principles on the Policy of Foreign-Related Taxation

第三节 涉外税收优惠..... (278)

Section Three The Relief of Foreign-Related Taxation

提示与再思..... (285)

复习思考题..... (285)

第十一章 商品税国际税务协调..... (286)

CHAPTER ELEVEN International Harmonization of Commodity Taxes

第一节 商品税国际税务协调概述..... (286)

Section One The Outline of International Harmonization of Commodity Taxes

第二节 关税的国际税务协调..... (303)

Section Two The International Harmonization of Customs Duties

第三节 国内商品税的国际税务协调..... (312)

Section Three The International Harmonization of Domestic Commodity Taxes

提示与再思..... (316)

复习思考题..... (317)

附录一..... (318)

联合国关于发达国家与发展中国家避免双重征税的 协定范本 United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries	
附录二 ·····	(339)
经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本 Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital	
附录三 ·····	(357)
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	
附录四 ·····	(378)
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	
附录五 ·····	(415)
国际税收常用词汇汉英对照表 International Taxation General Chinese-English Bilingual Vocabulary	
参考文献 ·····	(417)
References	

第一章 国际税收学导论

Introduction of International Taxation

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”两个名词组成的，从直观角度分析，它的概念似乎很好确定，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而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征税活动

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，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强制、无偿地征税。

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，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，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征税活动，任何国家的任何一种税的征收也不可能成为国际征税活动。

（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，并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。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。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税收权益关系，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和制度。不能想像会有一切国家或地区均适用的涉外税收制度，也不能想像把目前如此繁杂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。当某一个国家对其纳税人征税，涉及与有关国家之间的税收权益时，由此产生诸如征税的重叠、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，是围绕着征税的重叠、避免等展开分析和研究的，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，另一国并无征税的行动，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。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、关于国际税收概念的不同观点

如何表述国际税收的概念，国内外理论界、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）国际税收是一种国家之间的税收分配关系

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