

国际税收是一个经济范畴。

也是一个历史范畴。

它与国家税收有着密切的内在联系。

但它并不是自国家税收产生以来就有的。

而是随着国际经济关系的形成与发展而产生和发展起来的。



 世纪远程教育精品教材

国际税收

杨志清 编著

 中国人民大学出版社

国际税收是一个经济范畴，
也是一个历史范畴。
它与国家税收有着密切的内在联系，
但它并不是自国家税收产生以来就有的，
而是随着国际经济关系的形成与发展而产生和发展起来的。

 世纪远程教育精品教材

国际税收

杨志清 编著

 中国人民大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际税收/杨志清编著.

北京:中国人民大学出版社,2005

(21世纪远程教育精品教材)

ISBN 7-300-06497-3

I. 国…

II. 杨…

III. 国际税收-远距离教育-教材

IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 050847 号

21 世纪远程教育精品教材

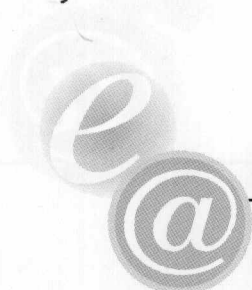
国际税收

杨志清 编著

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)	010-62511239	(出版部)
	010-82501766 (邮购部)	010-62514148	(门市部)
	010-62515195 (发行公司)	010-62515275	(盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	河北省三河市汇鑫印务有限公司		
开 本	787×965 毫米 1/16	版 次	2005 年 5 月第 1 版
印 张	20.5 插页 1	印 次	2005 年 5 月第 1 次印刷
字 数	375 000	定 价	25.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换



“21世纪远程教育精品教材”

编委会

(以姓氏笔画为序)

丁兴富 尹伟中 任为民

李林曙 张爱文 陈 丽

郝成义 顾宗连 黄荣怀

总 序

我们正处在教育史、尤其是高等教育史上的一个重大的转型期。在全球范围内，包括在我们中华大地，以校园课堂面授为特征的工业化社会的近代学校教育体制，正在向基于校园课堂面授的学校教育与基于信息通信技术的远程教育相互补充、相互整合的现代终身教育体制发展。一次性学校教育的理念已经被持续性终身学习的理念所替代。在高等教育领域，从1088年欧洲创立波洛格纳(Bologna)大学以来，21世纪以前的各国高等教育基本是沿着精英教育的路线发展的，这也包括自19世纪末创办京师大学堂以来我国高等教育短短百多年的发展史。然而，自20世纪下半叶起，尤其在迈进21世纪时，以多媒体计算机和互联网为主要标志的电子信息通信技术正在引发教育界的一场深刻的革命。高等教育正在从精英教育走向大众化、普及化教育，学校教育体系正在向终身教育体系和学习型社会转变。在我国，党的十六大明确了全面建设小康社会的目标之一就是构建学习型社会，即要构建由国民教育体系和终身教育体系共同组成的有中国特色的现代教育体系。

教育史上的这次革命性转型决不仅仅是科学技术进步推动的。诚然，以电子信息通信技术为主要代表的现代科学技术的进步，为实现从校园课堂面授向开放远程学习、从近代学校教育体制向现代终身教育体系和学习型社会的转型提供了物质技术基础。但是，教育形态演变的深层次原因在于人类社会经济发展和社会生活变革的需求。恰在这次世纪之交，人类社会开始进入基于知识经济的信息社会。知识创新与传播及应用、人力资源开发与人才培养已经成为各国提高经济实

力、综合国力和国际竞争力的关键和基础。而这些是仅仅依靠传统学校校园面授教育体制所无法满足的。此外，国际社会面临的能源、环境与生态危机，气候异常，数字鸿沟与文明冲突，对物种多样性与文化多样性的威胁等多重全球挑战，也只有依靠世界各国进一步深化教育改革与创新、人与自然的和谐发展才能得到解决。正因为如此，我国党和政府提出了“科教兴国”、“可持续发展”、“西部大开发”、“缩小数字鸿沟”以及“人与自然和谐发展”的“科学发展观”等基本国策。其中，对教育作为经济建设的重要战略地位和基础性、全局性、前瞻性产业的确认，对高等教育对于知识创新与传播及应用、人力资源开发与人才培养的重大意义的关注，以及对发展现代教育技术、现代远程教育和教育信息化并进而推动国民教育体系现代化、构建终身教育体系和学习型社会的决策更得到了教育界和全社会的共识。

在上述教育转型与变革时期，中国人民大学一直走在我国大学的前列。中国人民大学是一所以人文、社会科学和经济管理为主，兼有信息科学、环境科学等的综合性、研究型大学。长期以来，中国人民大学充分利用自身的教育资源优势，在办好全日制高等教育的同时，一直积极开展远程教育和继续教育。中国人民大学在我国首创函授高等教育。1952年，校长吴玉章和成仿吾创办函授教育的报告得到了刘少奇的批复，并于1953年率先招生授课，为新建的共和国培养了一大批急需的专门人才。在上世纪90年代末，中国人民大学成立了网络教育学院，成为我国首批现代远程教育试点高校之一。经过短短几年的探索和发展，中国人民大学网络教育学院创建的“网上人大”品牌，被远程教育界、媒体和社会誉为网络远程教育的“人大模式”：即“面向在职成人，利用网络学习资源和虚拟学习社区，支持分布式学习和协作学习的现代远程教育模式”。成立于1955年的中国人民大学出版社是新中国建立后最早成立的大学出版社之一，是教育部指定的全国高等学校文科教材出版中心。在过去的几年中，中国人民大学出版社与中国人民大学网络教育学院合作创作、设计、出版了国内第一套极富特色的“现代远程教育系列教材”。这些凝聚了中国人民大学、北京大学、北京师范大学等北京知名高校学者教授、教育技术专家、软件工程师、教学设计师和编辑们广博才智的精品课程系列教材，以印刷版、光盘版和网络版立体化教材的范式探索构建全新的远程学习优质教育资源，实现先进的教育教学理念与现代信息通信技术的有效结合。这些教材已经被国内其他高校和众多网络教育学院所选用。中国人民大学出版社基于“出教材学术精品，育人文社科英才”理念的努力探索及其初步成果已经得到了我国远程教育界的广泛认同，是值得肯定的。

今年4月,我被邀请出席《中国远程教育》杂志与中国人民大学出版社联合主办的“远程教育教材的共建共享与一体化设计开发”研讨会并做主旨发言,会后受中国人民大学出版社的委托为“21世纪远程教育精品教材”撰写“总序”,这是我的荣幸。近几年来,我一直关注包括中国人民大学网络教育学院在内的我国高校现代远程教育试点工程。这次,更有机会全面了解和近距离接触中国人民大学出版社推出的“21世纪远程教育精品教材”及其编创人员。我想将我在上述研讨会上发言的主旨做进一步的发挥,并概括为若干原则作为我对包括中国人民大学出版社、中国人民大学网络教育学院在内的我国网络远程教育优质教育资源建设的期待和展望:

- 现代远程教育教材的教学内容要更加适应大众化高等教育面对在职成人、定位在应用型人才培养上的需要。
- 现代远程教育教材的教学设计要更加适应地域分散、特征多样的远程学生自主学习的需要,培养适应学习型社会的终身学习者。
- 在我国网络教学环境渐趋完善之前,印刷教材及其配套教学光盘依然是远程教材的主体,是多种媒体教材的基础和纽带,其教学设计应该给予充分的重视。要在印刷教材的显要部位对课程教学目标和要求做明确、具体、可操作的陈述,要清晰地指导远程学生如何利用多种媒体教材进行自主学习和协作学习。
- 应组织相关人员对多种媒体的远程教材进行一体化设计和开发,要注重发挥多种媒体教材各自独特的教学功能,实现优势互补。要特别注重对学生学习活动、教学交互、学习评价及其反馈的设计和实现。
- 要将对多种媒体远程教材的创作纳入到对整个远程教育课程教学系统的一体化设计和开发中去,以便使优质的教材资源在优化的教学系统、平台和环境,在有效的教学模式、学习策略和学习支助服务的支撑下获得最佳的学习成效。
- 要充分发挥现代远程教育工程试点高校各自的学科资源优势,积极探索网络远程教育优质教材资源共建共享的机制和途径。

中华人民共和国教育部远程教育专家顾问

丁兴富

2005年4月28日

前 言

国际税收问题是国际经济贸易活动中的一个重要问题，它是随着国际经济、技术和文化合作交流不断发展，以及跨国公司的大量出现所形成的纳税人收入国际化，而产生和发展起来的。同时，这也是我国对外开放经济过程中的一个迫切需要研究和解决的问题。党的十一届三中全会实行对外开放政策以来，我国对外经济往来不断发展，外商纷纷来华进行投资和技术转让，我国企业和个人也不断去外国投资经营和提供劳务，与此同时，国家间的税收问题也伴随而来，因而国际税收问题引起了各界的重视，并开始上升到一定的理论高度。只有掌握国际税收理论，才能在对外经济交往中更好地维护国家的主权和经济利益，处理好国家之间的税收分配关系，更好地利用外国资金和技术，促进我国社会主义现代化建设的发展。

随着经济全球化、金融国际化和知识经济的发展，跨国公司已成为全球性的生产和贸易的最大经济载体。目前，全球范围已有 35 万家跨国公司及其遍及全球的几十万家子公司和附属企业，控制了全球总产值的 40%、国际贸易的 50% ~ 60% 和国际投资的 90%。跨国公司的发展使税收权益的国际分配问题更加尖锐，跨国公司间大量的转让定价行为以及避税港的出现，更加大了这种分配的复杂性。特别是世界贸易组织(WTO)的诞生、欧洲联盟(EU)的建立、信息革命技术的重大突破、亚洲金融风暴和欧元启动等，都对国际税收产生了巨大影响。从我国的情况看，在邓小平同志创立建设有中国特色社会主义理论以及我国确立社会主义市场经济体制以来，我国对外开放呈现出全面开放、蓬勃发展的新局面。

新的发展形势给国际税收提出了许多新的迫切需要研究的课题，国际税收理论有了更深入、更广泛的发展。所以，全面系统地阐述国际税收的基本理论和总结我国改革开放以来国际税收的研究成果和经验教训，更好地为对外开放和社会主义市场经济发展服务，促进对外经济交往，妥善处理我国与其他国家之间的税收分配关系，就显得十分迫切。本书的出版既满足了教学需要，也适应了国际税收理论研究的要求。

本书以邓小平理论为指导，运用马克思主义的立场、观点和方法，在全面、准确地阐述国际税收学科基本理论的基础上，对当前国内外本学科领域内的不同学术观点及发展动态加以分析和比较研究，进一步分析和展望了新世纪国际税收的重要发展趋势。同时，本书还特别注重理论联系实际，对国际税收的实务问题也做了详尽分析，力求解决一些现实中的重大税收理论与实际问题。全书力求做到结构严谨，体系完整、合理，条理分明，材料翔实、准确，内容丰富，观点明确，有所创见，正确反映学科进展。在文字上做到简练规范，语言通俗生动，图文并茂，使之成为理论性、实用性、可读性都较强的一部国际税收教材。相信本书的出版，将有助于推动国际税收学科的研究和发展，也有助于培养跨世纪的高级专门人才，并对我国建立和完善社会主义市场经济税收制度，正确处理我国与其他国家之间的税收分配关系，具有重要参考意义。本书既是一本关于国际税收学基本原理的著作，也是一部适用于高等财经院校财税专业以及涉外专业的教学与研究参考书。

在本书的写作过程中，参考并汲取了国内外专家、教授的一些研究成果，在此一并表示衷心的感谢。

由于作者水平所限，书中欠妥和不足之处在所难免，欢迎读者批评指正。

杨志清

2005年5月于中央财经大学

目
录

121	第六章
124	第七章
128	第八章
1	第一章 国际税收的概念和研究对象	1
2	第一节 国际税收的概念	2
8	第二节 国际税收的研究对象和范围	8
16	第二章 国际税收的形成和发展	16
17	第一节 国际税收的形成	17
24	第二节 国际税收的发展	24
26	第三章 税收管辖权	26
27	第一节 税收管辖权及其确立原则	27
30	第二节 收入来源地管辖权	30
44	第三节 居民管辖权	44
55	第四节 公民管辖权	55
57	第五节 税收管辖权的选择与实施	57
62	第四章 国际重复征税	62
63	第一节 国际重复征税问题的产生	63
68	第二节 国际重复征税问题的处理	68
71	第三节 国际重复征税问题的处理方式	71
73	第四节 国际重复征税问题的处理方法	73
85	第五章 国际税收抵免	85
86	第一节 直接抵免	86
93	第二节 抵免限额	93
99	第三节 间接抵免	99
109	第四节 税收饶让	109

第六章 国际避税	123
第一节 避税究竟合法还是违法	124
第二节 国际避税及其产生的原因与特征	128
第三节 国际避税的基本手段	135
第四节 国际避税的一般方式	136
第七章 避税港及其避税模式	167
第一节 避税港的基本概念和特征	168
第二节 避税港的避税模式	174
第八章 防范国际避税的措施	193
第一节 完善税收立法	194
第二节 加强税务管理与国际合作	200
第三节 国际社会对运用避税港的税务处理	205
第四节 转让定价的税务处理	213
第五节 我国反避税实践及其展望	225
第九章 涉外税收负担原则	234
第一节 国民待遇原则的理论与实践	235
第二节 涉外税收负担原则	239
第三节 税收国民待遇与我国涉外税收优惠政策取向	243
第十章 国际税收协定	257
第一节 国际税收协定概述	258
第二节 国际税收协定范本比较	261
第三节 国际税收协定的内容	264
第四节 国际税收协定的签订	266
第五节 我国的对外税收协定	268
第六节 国际税收的发展趋势	278

结束语 面向 21 世纪改革与完善我国税制	284
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》	285
附录二 经济合作与发展组织《关于对所得和财产避免双重征税的协定 范本》	300
主要术语索引表	313
参考文献	317

第一章

国际税收的概念和研究对象

学习导航

1. 重点掌握国际税收的概念。
2. 着重从国际税收与国家税收、各国税制、涉外税收等相关学科的区别与联系中去理解与把握国际税收的概念。
3. 明确国际税收的研究对象和范围。

对于国际税收这门学科的研究,在国外税收学界很早就有人进行。但是,国际税收理论得到迅速发展,并成为国外税收学的一个重要组成部分,则是在第二次世界大战以后。这首先是因为,二战后国际间的经济往来日益频繁,经济生活越来越趋向国际化。商品货物、人员劳务、科学技术和资金在国际间大幅度流动,纳税人的经济活动以及收入的实现远远超出了一个国家的范围,从而使税收的征纳关系跨越了国界。其次,二战后所得税的征收在主要资本主义国家中获得了迅速发展,并一跃而居主体地位。这又使主要表现在所得课税方面的国与国之间在税收利益分配上的矛盾更为尖锐和复杂化了。在这种情况下,国际税收问题就为越来越多的人所重视,国外对税收学的研究也由此而延伸到国际领域。

我国对国际税收问题的研究,是从20世纪80年代初实行对外开放政策以后开始的。在形成国际税收这门学科过程中,人们首先遇到的问题,就是如何科学地界定国际税收的研究对象和范围,而这一问题又是由国际税收这个范畴本身的概念、内涵所决定的。解决好这些问题确实是一项关系到国际税收学科体系的形成与发展的重要基础工程。因此,关于国际税收的概念、研究对象和范围等基本理论问题,很自然地就成了本书开篇所要讨论的主要内容。

第一节 国际税收的概念

税收是具有法律强制性的一种无偿课征。它是一国政府凭借其政治权力,同它管辖范围内的纳税人之间所发生的征纳关系。这种征纳关系既包括本国政府与本国纳税人之间的征纳关系,也包括本国政府与外国纳税人之间的征纳关系。马克思说:“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西。”^①定义反映事物的本质,它是为阐明事物的本质服务的。因此,我们研究国际税收问题,必须首先弄清楚它的概念,以便从质上区别于其他事物,对其范围做出恰当的规定,才能对其进行深入的研究。认真理解和掌握国际税收的概念,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、国际税收与国家税收等相关学科的关系

提起国际税收,人们自然会联系到国家税收、外国税收、涉外税收、关

^① 《马克思恩格斯选集》,1版,第3卷,22页,北京,人民出版社,1972。

税、国际税务等，甚至有人会混淆它们之间的关系，造成对国际税收概念的误解。事实上，无论是在国内还是在海外，对国际税收的理解都存在一些不同的观点，不是把国际税收这个范畴与外国税收或外国税制完全等同起来，就是与涉外税收混为一谈，或者与各国税制的某些特定部分完全等同起来，从而忽视了国际税收分配关系与国家税收分配关系以及国际税务关系间的严格区别。这在一定程度上模糊了国际税收的概念以及国际税收这一范畴的质的规定性。有的甚至忽视了国际税收作为税收范畴同国家税收的本质联系。实际上，国际税收与国家税收、各国税制、涉外税收等相关学科既有联系，又有重要区别。因此，我们有必要首先弄清楚国际税收与国家税收、外国税收、关税、涉外税收等概念之间的关系，特别是与涉外税收的联系与区别，这对于正确理解和掌握国际税收的概念是有重要帮助的。

对于国家税收，我们已有所了解，它是国家凭借政治权力所进行的一种强制课征，是一国政府与其政治权力管辖范围内的纳税人之间所发生的征纳关系。这种纳税人可以是企业，也可以是个人。由于一国政府政治权力管辖范围内的人，不仅包括本国人，而且还包括外国人，所以这种纳税人既可以是本国企业和个人，又可以是外国企业和个人。按照《现代汉语词典》的解释，“国际”的含义是：“国与国之间；世界各国之间；与世界各国有关的事物。”^①“税收”则是作为已明确的概念使用的，其含义不言而喻。然而当上述两词组合成“国际税收”这一新概念时，其含义便有了特定的界定。笼统地讲，国际税收是一种国际关系。作为税收，国际税收与国家税收都是凭借政治权力进行分配。但是，国际税收并不是指某个国家内部的事情，而是国家与国家之间在税收权益分配方面所发生的关系。国际税收是从国家税收派生出来的。一个国家凭借其政治权力所进行的税收分配，是国家税收。然而，国际税收并不意味着存在一种超越国家的政治权力所进行的分配，也不存在某种国际范围的征纳关系。

但是，国际税收作为税收，首先，必须以国家的政治权力为后盾而进行分配，因为政治权力总是与国家相联系的。不过，这种分配已不再是单个国家凭借其政治权力所进行的，而是同时有两个或两个以上国家凭借各自的政治权力所进行的分配。其次，还必须体现为由一定的征收者与缴纳者双方所形成的征纳关系。不过，这种征纳关系也不再是单个国家范围内的征纳关系，而是同时有两个或两个以上国家在各自的权力管辖范围内所发生的征纳关系。这样，就有可能使

^① 中国社会科学院语言研究所词典编辑室编：《现代汉语词典（2002年增补本）》，修订第三版，480页，北京，商务印书馆，2002。

得有关国家政府彼此发生联系，并相互产生对税收的分配关系，从而使国家税收派生出国际税收。我们在明确国际税收与国家税收的联系与区别后，对于外国税收(或外国税制)、涉外税收以及关税等学科与国际税收的关系，也就容易理解了。

外国税收(外国税制)是相对于本国税收(本国税制)而言的。比较税收(比较税制)是对某些外国税收制度的比较和研究。在本质上，外国税收(外国税制)与本国税收(本国税制)都同属于国家税收范畴。正像中国税收(中国税制)一样，在中国人看来，自然是中国的国家税收了，而对外国人来说，则是外国税收(外国税制)，并不排除它是中国的国家税收，其实质仍然一样，都是属于国家税收。同样，外国税收(外国税制)在该国人的眼里，其实质也属于该国家的国家税收，而绝不会变成国际税收。因为事物的本质是客观存在的，它决定于事物本身的主要矛盾，并不会因人们的主观立场或看问题的角度不同而各异。所以，国际税收并不是对某些外国税收(外国税制)所进行的比较研究，更不是各国税收(各国税制)的简单总和。

至于关税，在各国税制中，诸如对商品、技术的进出口，以及资金在国际间的流动等这些特定部分的税收征管事项所做出的处理规范，不像其他部分那样，其影响仅局限于一国范围以内，而往往会超出一国的界限，引起某种国际关系的发生。但是，只要它是一个国家在其政权管辖范围内自主地行使其征税权力，并且由此而引起的也只是与其他国家之间的经贸关系，以及国际税务关系，并不涉及国家之间的财权利益分配关系，那么这些特定部分就仍然属于国家税收的范畴，而不是国际税收。

有人认为，国际税收就是国际税务或国际税务关系。其实两者是有区别的。

术语

国际税务 (international tax administration) 或国际税务关系，包括国家之间的税收事务联系与制度协调，是协调国家间经济贸易关系的措施。

国际税务涉及的范围主要是流转税和个别财产税，其中又以流转税中的关税为主，诸如国家间双边关税协定或双边贸易协定中的关税优惠条款，地区性国家集团就成立关税同盟所达成的多边协议，国际公约中有关给予各国外交官员税收豁免的条款等，都是国家间税收事务联系或制度协调的具体表现。

？即问即答 1—1

【问】 国际税务关系同国际税收有何联系与区别？

【答】 国际税务或国际税务关系同国际税收的联系在于：两者同属国家之间在税收或税务领域中的相互关系，同样需要进行国际范围的协调。但两者亦有重要区别：国际税务或国际税务关系是国家之间纯粹的税收事务联系或税收制度协调，不涉及各国之间的财权利益分配，而国际税收则是国家之间的税收分配关系，它涉及及有关国家间的财权利益分配；前者属于上层建筑范畴，后者则属于经济基础范畴。由此可见，各国税制中有可能带来某种国际影响的特定部分，以及国家间的税收事务联系与制度协调，当属于国际税务或国际税务关系，把国际税务关系的内容纳入国际税收的范畴是不妥的。

有人把国际税法说成是国际税收，这种说法是不完整的。顾名思义，**国际税法 (international taxation law)** 应是调整国家与国家之间税收关系的规范总和。《新税务大辞海》对国际税法概念的解释是：“调整国家与国家之间税收权益分配关系的法律规范性文件的总称，是国家之间通过协议制定或公认的，其效力范围及于所参加或同意采纳和接受的各个国家。其最主要的渊源是国际税收条约。”^①

但是，到目前为止，世界上还没有一部对各国都有约束力的“国际税法”。由于各国政治、经济制度、经济发展水平以及税制结构的不同，在相当长的历史时期内，世界上还不可能制定出一部统一的“国际税法”。目前具有法律规范作用的，也只有那些对当事国有约束力的双边或多边的“条约法”以及一些国际习惯、判例。这些当属国际税收必不可少的重要内容，但绝非惟一的内容。

下面着重分析讨论涉外税收与国际税收的关系。

术语

涉外税收 (taxation concerning foreigners)，通常是指一国政府对外国人 (包括外国企业和个人) 征收的各种税收的统称。

对于涉外税收，学术界的解释也不完全一致，《中国税务百科全书》的定义是：“对外资企业和外籍人员征收的各种工商税收的总称。”^②《税务辞典》的解

① 金鑫、许毅主编：《新税务大辞海》，1版，120页，北京，九州图书出版社，1995。

② 金鑫、刘志城、王绍飞主编：《中国税务百科全书》，1版，325页，北京，经济管理出版社，1991。