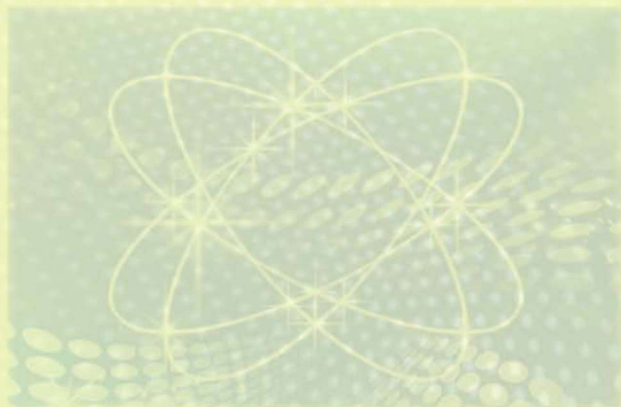


国际税收

International Taxation

苑涛 主编



对外经济贸易大学出版社

名校名师高等院校国际经贸专业规划教材

国际税收

International Taxation

苑 涛 主 编
成新轩 饶友玲 副主编

对外经济贸易大学出版社
中国·北京

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收/苑涛主编. —北京: 对外经济贸易大学出版社, 2011

名校名师高等院校国际经贸专业规划教材

ISBN 978-7-5663-0110-9

I. ①国… II. ①苑… III. ①国际税收 - 高等学校 - 教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 157122 号

© 2011 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

国际税收 International Taxation

苑 涛 主编
责任编辑: 李晨光

对外经济贸易大学出版社
北京市朝阳区惠新东街 10 号 邮政编码: 100029
邮购电话: 010-64492338 发行部电话: 010-64492342
网址: <http://www.uibep.com> E-mail: uibep@126.com

山东省沂南县汇丰印刷有限公司印装 新华书店北京发行所发行
成品尺寸: 185mm × 230mm 25 印张 489 千字
2011 年 8 月北京第 1 版 2011 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5663-0110-9
印数: 0 001 - 5 000 册 定价: 42.00 元

内容简介

本书分为十二章。针对国际重复征税问题，本书介绍了国际税收管辖权、国际重复征税及其避免，专门解释了国际税收抵免和税收饶让。针对国际避税问题，本书介绍了国际避税、国际避税地以及反国际避税，重点解释了国际关联企业转移定价及其税务处理。本书还介绍了国际税收竞争、国际税收惯例与我国的涉外税收制度、国际税收协定以及国际税收发展的新动向。希望读者通过学习能掌握国际税收的基本内容，并对国际避税和反国际避税、避免国际双重征税等重要问题有深入的了解。

本书的读者对象为国际经济与贸易、财政、税收、经济学专业的本科生和研究生、国际商务硕士以及从事相关工作的专业人员。

出版者的话

随着经济全球化趋势的不可逆转，中国经济日益全面、深入、紧密、加速地融入到世界经济体系之中。商品、劳务、资本等的双向流动，规模越来越大，频率越来越快。而如何在日益扩大的国际间的经济交流中规避损失，实现双赢，进而最终胜出，便成为广大国际经贸从业人士的重要责任和使命。

国家需要高素质的国际经贸人才，市场呼唤高水准的国际经贸人才。而所谓台上一分钟，台下十年功，良好的职业修养和操作技能离不开勤奋的学习和积累，离不开良好的学校教育，自然地，也离不开优质的教材和教辅。

一直以来，对外经济贸易大学出版社致力于国际经贸领域的教材出版，并取得了丰硕的成果，对外经贸大学版的“老五门”、“北京市精品教材”等系列教材，均获得了市场的极大认可，自出版以来，长销不败，受到广大教师和学生的普遍欢迎和认可。

而面对当前如火如荼的全球化趋势，面对市场对于高层次国际经贸人才的强烈渴求，对外经贸大学出版社经过长期的酝酿和精心的策划，期待凭借自身在国际经贸教材出版领域丰富的经验和强大的品牌实力，联合南开大学、中国人民大学、对外经济贸易大学、南京大学、武汉大学、厦门大学、北京师范大学等众多知名学府的权威教授，精诚合作，长期合作，共同打造“名校名师”系列教材。借助于教授们对于相应学科的深刻感悟和总体把握，博采众长、融会贯通，全力打造出国际经贸教材领域的超一流品牌，培育出一系列适合中国本土的国际经贸教材常青树。为切实做到这一点，教授们坚持，本套丛书必须深入系统地反应本学科架构的全貌；必须囊括国外的成熟理论，同时充分结合本土的特点；相应的难点、重点必须点到、点透。

名校名师高等院校国际经贸系列教材暂定 23 种，具体包括 《国际贸易理论与政

策》、《国际贸易实务》、《国际金融》、《国际商法》、《国际经济学》、《跨国公司经营与管理》、《世界贸易组织概论》、《世界经济概论》、《国际经济合作》、《中国对外贸易》、《国际商务》、《国际营销学》、《国际投资学》、《国际结算》、《国际运输与保险》、《国际税收》、《国际服务贸易》、《国际技术贸易》、《国际电子商务》、《国际商务谈判》、《进出口商品检验与检疫》、《国际贸易单证》和《商务英语》。

经过一年多的努力，本套丛书即将陆续面世，她们饱含着教授们的热望与期待，也饱含着编辑们同样的热望与期待。我们共同期待，期待着您的参与与回馈，期待着您的批评与指正。我们期待着。

前 言

随着中国经济开放度的不断提高，国际税收问题越来越重要。根据商务部的统计，2010 年中国非金融类实际使用外资 1 088.21 亿美元，比 2009 年增加 18.54%；2010 年我国境内投资者共对全球 129 个国家和地区的 3 125 家境外企业进行了直接投资，累计实现非金融类对外直接投资 590 亿美元，同比增长 36.3%。我国不仅保持了全世界吸引外商直接投资最多国家之一的地位，也成为全球对外直接投资比较大的国家。外商投资企业在中国的缴税问题、在国外和境外的中国企业的缴税问题越来越引起重视。

各国在对跨国企业依法征税的时候，不应该对企业重复征税。企业应该依法缴税，不应该逃税避税。各国在吸引外商直接投资的过程中，应该注意避免过分的税收竞争，以保护国家的税收利益。在实践中，由于各国经济制度的差异、国际协调的困难、企业的不同行为，造成了重复征税、企业避税、国际税收竞争等问题的交错存在。国际税收的研究力求解释和解决这些问题。

针对国际重复征税问题，本书介绍了国际税收管辖权、国际重复征税及其避免，专门解释了国际税收抵免和税收饶让。针对国际避税问题，本书介绍了国际避税、国际避税地以及反国际避税，重点解释了国际关联企业转移定价及其税务处理。本书还介绍了国际税收竞争、国际税收惯例与我国的涉外税收制度、国际税收协定以及国际税收发展的新动向。希望读者通过学习能掌握国际税收的基本内容，并对国际避税和反国际避税、避免国际双重征税等重要问题有深入的了解。

主编苑涛给本书定出提纲，并对各位作者所写的部分进行了修改。本书各章的具体分工如下：第一章：苑涛（南开大学）、张霞（南开大学）；第二、三章：饶友玲（南开大学）；第四章：苑涛、饶友玲；第五、六章：张霞、苑涛；第七章：段丽娟（南开大学）、苑涛；第八章：苑涛、段丽娟、李文（南开大学）；第九章：朱禁弢（南开大学）、成新轩（河北大学）；第十章：成新轩、张霞；第十一章：成新轩、苑涛；第十二章：成新轩。特别感谢姜勇主任和郭华良编辑为本书出版所进行的认真细致的工作。

虽然主编、副主编和各位作者抱着极为认真的态度编写本书，书中难免仍然存在错误和缺点，我们诚恳地请各位读者和从事相关问题研究的专家学者提出宝贵的意见。

苑 涛

2011 年 6 月于南开园

目 录

第一章 导论	1
第一节 国际税收的概念和特征	2
第二节 国际税收的产生和发展	5
第三节 国际税收学的研究对象和内容	9
第二章 国际税收管辖权	17
第一节 国际税收涉及的纳税人和征税对象	17
第二节 税收管辖权的概念与原则	20
第三节 居民税收管辖权、公民税收管辖权	25
第四节 地域税收管辖权	38
第五节 各国税收管辖权的行使情况	51
第三章 国际重复征税及其避免	55
第一节 国际重复征税的概念与类型	55
第二节 国际重复征税的产生原因及影响	57
第三节 避免国际重复征税的方法	61
第四节 国际税收中性理论	69
第四章 国际税收抵免和税收饶让	75
第一节 国际税收抵免	75
第二节 税收饶让	95
第五章 国际避税	105
第一节 国际避税概论	105

第二节	国际避税的基本方法	113
第三节	我国外商投资企业的避税	125

第六章 国际避税地 133

第一节	国际避税地概述	134
第二节	国际避税地的形成条件	136
第三节	利用国际避税地避税	139
第四节	主要国际避税地	144
第五节	国际避税地的影响	153

第七章 反国际避税 159

第一节	反国际避税的宏观措施	160
第二节	反国际避税的具体措施	166
第三节	对付利用避税地避税的立法措施	176
第四节	我国反国际避税的现状对策	182

第八章 国际关联企业转移定价及其税务处理 189

第一节	利用转移定价进行国际避税	190
第二节	国际关联企业转移定价的税务处理	198
第三节	预约定价协议	219
第四节	经合组织的转移定价报告与准则	225
第五节	中国预约定价安排年度报告(2009)	228

第九章 国际税收竞争 239

第一节	国际税收竞争概述	240
第二节	国际税收竞争对政府的影响	247
第三节	规制有害国际税收竞争的实践	251
第四节	我国处理国际税收竞争问题的原则和策略	263

第十章 国际税收惯例与我国的涉外税收制度 271

第一节	税收国民待遇原则	272
第二节	涉外税收负担原则	278
第三节	国际税收惯例	283

第四节	我国的涉外税收制度	287
第十一章	国际税收协定	295
第一节	国际税收协定概述	295
第二节	国际税收协定的基本内容	300
第三节	国际税收协调的发展与两个国际税收协定范本的比较	307
第四节	我国缔结国际税收协定情况	311
第十二章	国际税收发展的新动向	321
第一节	电子商务	321
第二节	跨国电脑软件支付	330
第三节	技术服务与协助	332
第四节	汇兑损益	333
第五节	金融工具	336
附录 A	《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》	339
附录 B	MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL	354
参考文献		376

第一章 导 论

本章 要点

(1) 国际税收是指两个或两个以上的国家政府凭借其政治权力，对跨国纳税人的跨国所得或财产进行重叠交叉课税，以及由此所形成的国家之间的税收分配关系。国际税收的课税主体是两个或两个以上的国家或地区；国际税收涉及的纳税人具有跨国性；国际税收涉及的课税对象具有跨国性；国际税收的实质具有双重性；国际税收的调整依据具有双重性。

(2) 国际经济交往的发展与纳税人收入的国际化是国际税收形成的经济前提；所得税的普遍实施，对跨国所得重叠征税是国际税收形成的直接动因。

(3) 国际税收学研究的对象是各国政府同其从事国际经济活动的纳税人之间的征纳关系以及国家间税收权益分配关系。它应该包括两个层次：第一层次反映并规范各国政府同跨国纳税人之间的征纳关系；第二层次则是国际间为协调国家税收分配权益关系的惯例、准则和国际性规范。

国际税收是经济活动国际化的产物，也是学术界在国际经济交往领域的重要课题之一。国际税收对经济全球化和各国与地区的经济发展都具有明显的影响。国际税收对于协调和规范国际间的经济活动起着重要的作用，随着全球经济的相互依赖程度加深，跨国经济活动日益频繁，全球化背景下各国与地区自主政策的运用或多或少地会受到国际税收协调因素的制约与影响。

第一节 国际税收的概念和特征

一、国际税收的概念

从税收的起源与本质来看,税收作为分配范畴,其基本的定义是:税收是国家凭借其政治权力,按照法律规定标准,对一部分社会产品进行无偿分配,以取得财政收入的一种形式,体现着以国家为主体的特定分配关系。

从上述概念可以概括出国家税收有以下三个基本特征:第一,税收是以国家为主体的一种特殊分配。以国家为主体说明的是税收与国家的本质关系。税收不可能脱离国家而独立存在,税收是随着国家政权的出现而产生的,国家总是征税的主体;税收是为了维持国家政权的需要而进行的分配,国家不存在,税收就无存在的必要。第二,税收是以政治权力为后盾所进行的特殊分配。该特征说明的是税收征收以政治权力为依据。第三,税收是在一个国家政治权力管辖范围内的征纳关系。这个特征主要说明国家税收的征税范围。税收的分配主体既然是国家,所依据的是政治权力,而政治权力总是具体国家的政治权力。一国政府不可能超越自己的政治权力管辖范围去向别国政府管辖下的纳税人进行征税,因此,一国政治权力行使范围只能局限于本国的管辖范围,即本国的国民和本国国土,凭借这种政治权力所发生的税收征纳关系也就只能是一国政府同其管辖下的纳税人之间的征纳关系。

基于税收的概念,可以延伸出国际税收的概念,即:国际税收是指两个或两个以上的国家政府凭借其政治权力,对跨国纳税人的跨国所得或财产进行重叠交叉课税,以及由此所形成的国家之间的税收分配关系。

国际税收这一概念包括五个方面的要点:第一,国际税收是一种税收活动;第二,国际税收是指一系列的税收活动;第三,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;第四,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;第五,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。

关于国际税收的概念,学界主要存在两大分歧。第一个分歧是国际税收是否包括涉外税收,在这一分歧中存在两种观点。第一种观点为狭义说。持这种观点的学者认为,国际税收仅指两个或两个以上的国家在凭借政治权力对从事跨国活动的纳税人征税时所形成的国家与国家之间的税收利益分配关系。该观点严格区分国家税收与国际税收,认为一个国家的税收不论其涉及的纳税人是本国人还是外国人,也不论其涉及的课税对象位于本国境内还是位于本国境外,都是该国政府同其本国纳税人之间发生

的征纳关系，应属于国家税收的范畴而排除在国际税收概念之外，即国际税收不包括各国的涉外税收。第二种观点为广义说。持这种观点的学者认为，国际税收除了指国家与国家之间税收利益分配关系外，还包括一国对涉外纳税人进行征税而形成的涉外税收征纳关系，即国际税收除狭义的国际税收外，还应当包括一国的涉外税收。关于国际税收概念的第二个分歧是间接税是否应包括在国际税收的概念之内，关于这一分歧也有两种观点。第一种观点为狭义说，认为国际税收涉及的税种范围只包括所得税和财产税等直接税，而不包括关税、增值税、营业税等间接税。第二种观点为广义说，认为国际税收涉及的税种范围除所得税和财产税外，还应当包括关税等间接税税种。

国际税收属于税收的范畴，因此它同样具备税收的三个最基本特征。然而，国际税收作为一种特殊的税收现象，又与一国的国家税收有着明显区别。第一，国际税收作为税收的一个分支，它与国家税收一样，都是国家凭借政治权力所进行的一种分配。然而，国际税收与国家税收是有区别的，两者不能等同。国家税收是一国的政府凭借其政治权力对其所管辖范围之内的纳税人进行的课征，它没有超越一个国家的疆界。国际税收是两个或两个以上的国家政府，对同一跨国纳税人的跨国所得或财产进行重叠交叉征税的结果。一方面，任何一个主权独立国家，都不会屈从于其他国家政治权力，接受他国的税收管辖；另一方面，世界上不存在一个在各国之上的超国家的政治权力，能在国际范围内课征税收。从两个国家政府来讲，它们都是凭借各自的政治权力对同一跨国纳税人进行征税，两国政府重叠交叉征税的结果形成了国家之间的税收分配关系。所以，国际税收不能脱离国家政治权力而单独存在，只能在各国政治权力机构的协调下进行课征。第二，国际税收仍然具有税收的诸要素，但其纳税人应是从事跨国经济活动的单位和个人，其征税对象主要是跨国所得和一般财产价值。其所涉及的跨国所得是指有关国家政府之间重叠交叉征税的所得，范围比较广泛。这不仅明确了国际税收是有特定范围的，而且把国际税收同国家税收区别开来。第三，国际税收的实质仍然是一种分配关系，但它不能等同于国家税收这种分配关系，而是涉及国家与国家之间的税收分配关系。国际税收涉及的纳税人是跨国的纳税人，跨国纳税人的经济活动跨出国界，并负有对有关国家政府的纳税义务，才使相关国家之间发生税收分配方面的国际关系。这种国家之间的税收关系所引起的国家之间的财权利益关系，不可能由一国政府单独来解决，必须由有关国家通过谈判、协商，制定有关国际税收的协定条约来解决。

二、国际税收的基本特征

根据上述国际税收的概念以及国际税收与国家税收的区别，可以概括出国际税收

的五个基本特征。

（一）国际税收的课税主体是两个或两个以上的国家或地区

由国际税收的定义可知，国际税收是两个或两个以上的国家与地区的政府利用其政治权利对跨国纳税人进行征税。国际税收是两个或两个以上国家对某一具体的纳税人和课税对象共享征税权所形成的国家与国家之间的税收分配关系。

（二）国际税收涉及的纳税人具有跨国性

构成各国税收征纳关系纳税主体的纳税人，包括自然人和法人或视同法人对待的非法人经济实体。国际税收所涉及的纳税人也是如此。国际税收涉及的纳税人与国内税收所涉及纳税人的不同在于：国际税收所涉及的纳税人通常是指从事跨国经营活动，在两个或两个以上的国家同时负有纳税义务的经济组织或个人。因此，国际税收涉及的纳税人又称为“跨国纳税人”。依据上述国际税收的定义，跨国纳税人在两个或两个以上的国家同时负有纳税义务，必须是就同一课税对象而言。如果一个企业或个人同时在两个或两个以上的国家从事经济活动，就其经营活动所涉及的不同应税行为分别在两个或两个以上的国家负有纳税义务，并不构成跨国纳税人。因为在这种情况下，在两个或两个以上的国家发生的应税行为是不同的课税对象，该经济组织或个人与多个国家发生的税收征纳关系并不发生交叉，这时所反映的是一国税收管辖权与其管辖下的纳税人之间的国家税收关系。只有当该经济组织或个人就其一项所得或存在的一般财产同时在两个或两个以上的国家或地区负有纳税义务，才构成国际税收涉及的纳税人。

在国际税收的实践中往往出现以下两种情况：第一，在一个国家对某一从事经济活动的纳税人某项所得或财产课税的情况下，另一个国家或是由于该国税法的规定而单方面免除国际重复课税的措施，或是根据国际税收协定而放弃对该项所得或财产的课税权，这时纳税人的纳税义务可以说是单一的。第二，一个纳税人只有来源于一个国家的收入，却在两个或两个以上的国家同时负有纳税义务。如美国政府规定，凡属美国公民，不论居住在哪一个国家，都必须就其来源于世界各地的收入向美国政府纳税。按照这一规定，一个居住在英国的美国公民，即使他只有来自于英国的收入，而并没有来自美国的收入，这个美国公民除了要向英国政府履行纳税义务，还要同时向美国政府履行纳税义务。以上两种情况应看成是国际税收关系的特例。

（三）国际税收涉及的课税对象具有跨国性

国际税收涉及的课税对象是从事国际经济活动的纳税人的跨国所得或跨国财产价

值。所谓跨国所得和跨国财产价值,是指所得和财产的来源地与所有者的居住国或国籍不属于同一国家,也就是说,跨国所得或跨国财产包括三种情形:一种是一国的居民或公民拥有来源于该国境外的所得或财产;一种是一国的非居民或非公民拥有来源于该国境外的所得或财产;第三种是一国的非居民或非公民来源于或位于该国境内的所得或财产。

(四) 国际税收的实质具有双重性

由于国际税收涉及的纳税人和课税对象具有跨国性质,国际税收所反映的分配关系具有两重性。国际税收除了体现各国政府同其管辖范围内从事经济活动的经济组织和个人之间的税收征纳关系外,更主要的是体现国家与国家之间的税收权益分配关系。这一性质正是国际税收与国内税收的根本区别。

(五) 国际税收的调整依据具有双重性

由于国际税收分配关系具有双重性,所以调整这种分配关系的国际税收法律制度也不可能是单一的。国际税收分配关系的调整除了有赖于各国的涉外税收制度,还有赖于具有国际公法性质的国际税收协定或公约。各国的涉外税收法律制度是以国内立法为基础的,它以调整国家同纳税人之间的国际税收征纳关系为主要对象。这里需要指出的是:尽管各国涉外税收制度也包含了协调国际税收关系的实体规范和冲突规范,但由于各国政治制度不同,经济发展水平不一致,社会及法律传统不同,不但在国际税收权益方面的立场、观点存在分歧,在具体的法律规定以及有关法律规范的使用条件方面都有相当大的差异。不论是哪一个国家的涉外税收制度,它都难以以为不同的国家所完全接受。国际税收分配关系最终还需要通过国家与国家之间的谈判和通过签订国际税收协定或公约加以规范。

第二节 国际税收的产生和发展

税收分配关系根源于社会物质生活条件。了解有关国际税收分配关系产生和发展的历史背景,有助于我们更好地认识国际税收的概念及其特征。

一、国际税收产生的条件

国际税收是国家税收发展到一定阶段的产物,它是随着国际间经济往来日益频繁

而逐渐发展起来的。国际税收的产生需要具备以下两个基本条件：

（一）国际经济交往的发展与纳税人收入的国际化是国际税收形成的经济前提

国际税收既是一个经济范畴，又是一个历史范畴，它不是从来就有的，而是历史发展到一定阶段的产物。在古代奴隶制社会和中世纪封建社会时期，各国的经济结构是以农业生产的自然经济占主导地位，社会生产交换基本上是在一国境内进行的。尽管国家之间也时有商品贸易现象发生，但这一时期的国家之间的商品贸易对各国的经济并不具有重要的影响。在这种基本封闭的社会经济条件下，国家征税的主要对象，只限于纳税人在本国境内的农产品、手工业品、某些特定的财产或发生在本国境内的商品流转额。因此，基于这样的客观经济条件下的征纳关系，实质上是作为征税主体的国家和其管辖下的纳税人之间的经济利益分配关系，被严格地局限在一个国家的地域范围之内，并没有涉及其他国家的经济利益。这个时期的税收不会引起国际税收的分配关系，不具有国际税收的含义。

随着社会生产力的发展，人类社会由封建社会发展到资本主义社会。资本主义社会的经济是市场经济，是为交换而生产，对市场的依赖性极大。随着资本主义生产的发展，商品流通范围从国内市场扩展到国外市场，对商品的课税遂取代了在自然经济条件下对农业收获物等的征税。商品课税按照一般的惯例，只能由商品交易行为发生的所在国进行课征，其他国家无权征税，因此，也就不会发生跨国重叠交叉征税问题。对进出境商品货物的征收关税的制度，各国出于维护各自市场的目的，彼此间订立了许多双边或多边的贸易关税条约和协定。国家对进出境的货物和物品征收的关税，虽然已经包含着某些涉外因素，如征税对象和纳税人可能是外国货物或外国人，但性质上仍属于一种纯粹在一国境内发生的税收分配关系。各国只能在各自的国境内征收关税，国家的税收管辖权并没有越出国境，因而也不会引起跨国重叠交叉征税的问题。所以，商品课税和关税一般不会引起国家之间的财权利益矛盾，当时各国所关注的关税等流转税的国际关系问题，还不是我们所说的国际税收分配关系。

19 世纪 70 年代以后，自由资本主义向垄断资本主义逐步过渡，至 19 世纪末 20 世纪初，世界历史进入垄断资本主义时代。资本输出是垄断资本主义的特征之一，垄断资本家为了争夺市场，在继续输出商品的同时，越来越多地把生产资本输出国外，开办或收买企业，进行生产或从事其他经营活动，以便避开各国的关税壁垒和其他贸易壁垒，占领国际市场，继续保持获取超额利润的有利地位。资本输出使得生产经营跨出了国界，出现了企业跨国投资经营，国际融资和科技、资金以及人员国际转移等跨国经济活动。

跨国经济活动必然带来纳税人收入的国际化。投资者通过跨国投资经营在东道国