

国际税收教程

王传纶 朱青 编著



.42

中共中央党校出版社

97
F810.42
189

XAK3603

国际税收教程

王传纶 朱青

中共中央党校出版社

责任编辑：王金龙
刘扬名
封面设计：孙超英
版式设计：保 中

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收教程 / 王传纶, 朱青编著. — 北京: 中共中央
党校出版社, 1996 重印

ISBN 7-5035-1389-6

I. 国… II. ①王…②朱… III. 国际税收—教材 IV. F
810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 03948 号

中共中央党校出版社出版发行

(北京市海淀区大有庄 100 号)

铁道部党校印刷厂印刷 新华书店经销

1996 年 3 月第 1 版 1996 年 3 月第 1 次印刷

开本: 787×1092 毫米 1/32 印张: 9.875

字数: 213 千字 印数: 24000

定价: 8.70 元

如印装质量不合格, 请与印厂联系调换

说 明

为了扩大对外开放,更积极有效地开展对外经济活动,广大干部十分需要熟悉各国政府之间划分国际税收权益和处理税务关系的准则和惯例。为此,我们请中国人民大学财政金融系博士生导师王传纶教授、朱青副教授编写了《国际税收教程》一书,作为我院有关班次和专业的教材。

这本教材以广义的国际税收概念为基础,比较系统地介绍了国际税收的基本知识,重点讲解了国际重复征税和国际避税的成因及其减除方法,并密切联系我国涉外税收的实际,体现了理论性和务实性的统一。本教材适合于广大在职干部自学使用,对于从事国际税收理论研究的同志也有一定参考价值。

这本教材写于1995年3月,曾在有关班次试用。在广泛征求意见的基础上,作者进一步作了文字修改,现在正式出版。

中共中央党校出版社

中共中央党校函授学院

1996年3月

前 言

我国实行改革开放政策以来，外商来华投资和国内企业跨国经营日益增多。据统计，目前我国实际吸收外商投资已超过1000亿美元，国内企业对外投资也已超过50亿美元。这期间，我国的对外贸易也有了很大发展，年进出口额目前已达到2800多亿美元。随着我国对外开放的不断深入，与国际经济密切相关的国际税收问题越来越被人们所重视。政府部门面临着加强涉外税务管理以及制定开放经济条件下税收政策的紧迫任务；众多向国际市场进军的国内企业则需要了解跨国经营的国际税收环境和一些实用的国际税收筹划方法。

此外，当今世界经济的一大趋势是区域国际经济一体化，而在国际经济走向一体化的过程中，国际税收问题是一个不可忽略的内容。因此，研究世界经济和国际经济，也必须对国际税收问题加以研究。

国际税收的研究既涉及一些经济理论问题，又涉及国际经济活动中一些实际的法律问题。本书力求对这两个方面都给予重视，以满足理论工作者和从事实际工作的同志学习国际税收的需要。在写作过程中，我们还注重结合中国的实际，尽量把我国税法中有关国际税收的内容介绍给读者。

鉴于现实中大量的国际税收问题与所得课税有关，所以本书在阐明国际税收基本概念的基础上，用了六章的篇幅详细论述了所得税的国际税收问题。当然，在国际经济中，商

品课税的国际税收问题也十分重要。因此，我们在本书的最后一章对商品课税的国际税收问题进行了一些分析。书中的错误和疏漏之处，希望广大读者指正。

作者

1996年2月10日

目 录

第一章 导 论	1
第一节 国际税收的含义	1
一、国际税收的概念	1
二、国际税收与国家税收、涉外税收的 联系和区别	3
第二节 国际税收关系的主要内容	5
一、国家之间的税收分配关系	5
二、国家之间的税收协调	7
第三节 国际税收关系的形成和发展	10
一、国际税收关系的形成	10
二、国际税收关系的发展	12
第二章 所得课税的国际税收问题	17
第一节 所得课税制度的基本内容	17
一、所得税的计税依据	18
二、所得税的税率	19
三、所得税制度的分类	20
第二节 所得税的税收管辖权问题	23
一、所得税税收管辖权的类型	23

二、各国所得税管辖权的现状	24
三、各国现行所得税管辖权状况的成因	25
第三节 所得税的国际协调	26
一、所得税国际协调的意义	26
二、所得税管辖权国际协调的原则	31
三、所得税国际协调的主要方式	40
第四节 所得税国际税收问题涉及的纳税人 和课税对象	42
一、跨国纳税人	42
二、跨国纳税人的纳税义务	45
三、跨国课税对象	46
第三章 国际重复征税及其减除方法	49
第一节 所得国际重复征税问题的产生	49
一、国际重复征税的含义	49
二、所得国际重复征税产生的原因	52
三、各国判定居民身份和所得来源地的标准	53
第二节 避免同种税收管辖权重叠所造成的 所得国际重复征税的方法	65
一、约束居民管辖权的国际规范	66
二、约束地域管辖权的国际规范	67
第三节 不同税收管辖权重叠所造成的所得 国际重复征税的减除方法	71
一、扣除法	72
二、减免法	74

三、免税法	74
四、抵免法	77
五、对抵免法和扣除法的经济分析	98
第四章 国际避税	103
第一节 什么是国际避税	103
一、避税的含义	103
二、什么是国际避税	104
三、国际避税的成因	106
第二节 国际避税地	109
一、什么是国际避税地	109
二、国际避税地的类型	110
第三节 国际避税的方式	112
一、国际避税的主要手段	113
二、跨国公司的国际税收计划	121
第四节 我国外商投资企业的避税问题	134
一、问题的严重性	134
二、外商投资企业在我国避税的特点	136
三、外商投资企业在我国避税的主要手段	139
第五章 国际避税的主要防范措施	143
第一节 转让定价调整	143
一、跨国关联企业间转让定价调整法规的 产生和发展	144

二、关联企业的判定方法	145
三、跨国关联企业间收入和费用分配的原则	147
四、转让定价的审核和调整标准	153
五、转让定价的调整方法	158
六、转让定价调整制度的实施管理	161
七、转让定价调整中的国际重复征税问题	164
第二节 制定对付避税地的立法	165
一、对付避税地立法的产生	165
二、各国对付避税地立法的基本内容	167
第三节 防止滥用税收协定	172
一、制定防止税收协定滥用的国内法规	172
二、在双边税收协定中加进反滥用条款	173
三、不同纯避税地或实行低税政策的国家和地区 签订税收协定，或废除已有的这类协定	174
第四节 其他防范国际避税的立法	175
一、限制财政性移居	175
二、限制利用改变公司组织形式避税	178
三、制定债务/股本比例的限度	178
第五节 加强防范国际避税的行政管理	180
一、加强国内税务行政管理	180
二、加强反避税的双边或多边国际合作	182
 第六章 国际税收协定	 187
第一节 国际税收协定及其范本的产生	187
一、国际税收协定的必要性	187

二、国际税收协定及其范本的产生	189
三、国际税收协定的法律地位	195
第二节 国际税收协定的主要内容	197
一、国际税收协定适用的范围及有关定义	198
二、税收协定的冲突规范	203
三、消除国际双重征税的方法	211
四、有关特别规定	212
第三节 经合组织范本与联合国范本的主要区别	214
一、常设机构的范围	214
二、对常设机构经营利润的征税问题	216
三、关于对船运和空运收入的征税问题	216
四、关于对股息的征税问题	217
五、关于对利息的征税问题	217
六、关于特许权使用费的征税问题	218
七、关于对劳务所得的征税问题	218
八、关于对退休金征税的问题	219
九、关于税收情报交换的规定	219
第四节 我国对外缔结税收协定的概况	220
一、我国对外缔结税收协定的进展情况	220
二、我国对外谈签税收协定所遵循的原则	221
第七章 税收优惠与吸引外资	224
第一节 涉外税收原则	224
一、优惠原则	224
二、平等原则	228

三、最大负担原则	229
第二节 发展中国家的税收优惠措施	230
一、税收优惠的形式	230
二、享受税收优惠的条件	233
第三节 发展中国家实行税收优惠应注意的问题	236
一、税收优惠的程度要结合本国的国情，应从 整体投资环境来考虑	237
二、发展中国家不应为吸引外资而开展税收 优惠竞争	238
三、税收优惠的导向性要强，并且随着国家经济政 策目标的变化，税收优惠的对象应及时调整	238
 第八章 商品课税的国际税收问题	 240
第一节 商品课税及其对国际贸易的影响	240
一、商品课税的分类	240
二、商品课税对国际贸易的影响	242
第二节 商品课税国际协调活动的产生及发展	245
一、商品课税国际协调活动的产生	245
二、商品课税国际协调活动的发展	247
三、商品课税国际协调活动的新时期	251
第三节 关税制度的世界性国际协调	254
一、关税税率的世界性协调	255
二、完税价格审定方法的世界性协调	260
第四节 国内商品课税管辖权原则的世界性协调	262
一、国内商品课税的管辖权原则	262

二、避免商品国际重复征税的方法	263
第五节 国际经济一体化与商品课税的国际协调	271
一、经济一体化趋势	271
二、商品课税的国际协调在经济一体化中 的地位	276
三、国际经济一体化中的关税协调	278
四、经济一体化中的国内商品课税协调	285

第一章 导 论

税收是我们大家都很熟悉的概念,可是一提起国际税收,许多人却还很陌生。随着我国开放政策的贯彻执行,国际税收日益成为我国对外经济交往中面临的重要问题,也成为我国财税制度改革的一个方面。这就要求我们必须全面地掌握国际税收的知识,了解相关的问题。本章将作为这本国际税收教程的导论,介绍国际税收的含义、国际税收问题的产生和发展以及国际税收问题的基本内容,从而为学好国际税收这门课程奠定基础。

第一节 国际税收的含义

一、国际税收的概念

我们知道,税收是国家凭借手中的政治权力进行的一种强制无偿课征,是国家取得财政收入的一种手段。那么,国际税收是否同样也是一种强制课征形式?它是不是国际社会凭借一种超国家的政治权力取得收入的工具?回答是否定的。因为,在完全独立的主权国家之上并不存在这种超国家的政治权力,因而国际范围内的强制课征也就无从谈起。当然,国际社会确实拥有一些国际性组织,比如象联合国、北大西洋公约组织、经济合作与发展组织等,但它们只是国家间的契约性组织,通常只是具体执行成员国代表协商达成的决议,而

不具有国家政权所拥有的强制力；这些国际组织的经费，一般是由成员国政府按照本国国民生产总值所占的比重缴款筹集，并不是由这些国际组织直接向成员国的公民或企业进行课征。即便象欧洲联盟（欧洲共同体）这种在政治、经济领域一体化程度较高的地区性国际组织，目前它也没有摆脱主权国家联合体的性质。另外，尽管欧洲联盟在收入来源上不同于一般国际组织，它有自己的定项收入来源，即所谓“自有财源”，但也是在成员国政府对纳税人强制课征基础上取得的。例如，“自有财源”中的关税收入，是指成员国对进口产品征收的关税扣除一部分手续费外，其余部分要纳入欧洲联盟预算。又比如，增值税提成是欧洲联盟“自有财源”中的最大一项收入，但它不是由欧洲联盟直接向纳税人征收，而是各成员国根据规定的统一口径的增值税税基按一定比例向欧洲联盟预算进行的缴纳。由于欧洲联盟是在自愿基础上建立的主权国家联合体，成员国一旦加入，虽有上缴义务，但各种“自有财源”的缴纳比例或数额是经成员国一致同意后确定的，这种义务不可能强加于任何成员国，因此从这个意义上说，“自有财源”也不是欧洲联盟对成员国政府课征的税收。

事实上，人们通常所说的国际税收，是指在开放的经济条件下因纳税人的经济活动扩大到境外以及国与国之间税收制度存在差异或相互冲突而引发的一些税收问题和税收现象。这些国际税收问题和现象的背后隐含着的是国与国之间的税收关系。这种国家之间的税收关系是国际税收问题的本质所在。因此，从本质意义上看，国际税收实质上是指国与国之间的税收关系。当然，国与国之间的税收关系是复杂多样

的，有税收利益的分配关系，也有税收制度的协调关系，等等。从目前人们对国际税收关系的研究范围来看，国际税收的概念实际上存在广义和狭义之分。狭义的国际税收特指国与国之间的税收分配关系以及与之有关的税收问题。由于国家之间的税收分配关系主要是由不同国家对跨国纳税人的跨国所得或跨国财产共同享有征税权所引起的，因此，狭义国际税收一般仅涉及所得税和财产税。广义的国际税收则泛指国与国之间的一切税收关系以及所有与之相关的税收问题，其中既包括国家之间的税收分配关系，也包括国家之间的税制协调关系。由于商品课税（关税和国内商品税）的国际协调也是国际税收协调的重要内容，而且商品课税的国际协调实际上也会涉及国家之间的财权利益分配，所以广义的国际税收除了涉及所得税和财产税之外，还涉及商品课税。一般情况下，一个国家课征的税收主要包括商品课税、所得课税和财产课税三大类。国际税收既然涉及这三大类税种，因而国际税收也就成为涉及一个对外开放国家全部税制的重要问题。为了便于从整体上把握国际税收的概念，同时考虑到国际税收问题与国际经济活动的密切关系，我们这本教材采用广义国际税收的概念，相应地，我们对国际税收问题的说明也要扩展到商品课税领域。

二、国际税收与国家税收、涉外税收的联系和区别

为了加深对国际税收概念的理解，我们有必要将国际税收与国家税收和涉外税收的概念作进一步比较，通过相互之间的联系和区别，掌握国际税收的含义。

(一) 国际税收与国家税收

通过以上对国际税收概念的了解，我们可以看出，国际税收与国家税收有着密切的联系，这种联系表现在：国家税收是国际税收的基础，没有国家税收，就没有国家之间的税收关系，国际税收也就无从谈起。所以，国际税收决不能脱离国家税收而独立存在。

国际税收与国家税收的区别也是十分明显的。首先，国家税收是以国家政治权力为依托的强制课征形式，而国际税收是国家之间的税收关系，不是凭借某种政治权力进行的强制课征。其次，国家税收涉及的是国家与纳税人之间的征纳关系，而国际税收所直接涉及的则是国家之间的税收权益分配关系以及税制协调关系。再次，国家税收按课税对象不同可以分为不同的税种；国际税收由于不是一种具体的课征形式，所以只涉及一些各国实际课征的税种，但没有独立的税种。如我们可以说所得税的国际税收问题，却不能说国际所得税。

(二) 国际税收与涉外税收

提起国际税收，人们很容易把它与涉外税收相混淆，以为国际税收就是指涉外税收。其实，国际税收与涉外税收也是既有联系又有区别的一对概念。所谓涉外税收，通常是指一国政府专门为本国境内的外国人、外国企业或外商投资企业设置的税收，如我国目前的外商投资企业和外国企业所得税、1994年税制改革前的工商统一税和个人所得税均属于我国的涉外税收。尽管涉外税收主要是针对外国纳税人的，但它仍然属于国家税收的范畴，只不过是把国家税收制度中的涉外部分独立出来，单独设立了税种。事实上，目前多数国