



普通高等教育“九五”国家级重点教材

国际税收学

GUOJI SHUISHOUXUE

葛惟熹 主编

中国财政经济出版社



普通高等教育“九五”国家级重点教材

国际税收学

葛惟熹 主 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收学/葛惟熹主编. — 北京: 中国财政经济出版社,
1999.4

普通高等教育“九五”国家级重点教材

ISBN 7-5005-4139-2

I. 国… II. 葛… III. 国际税收—高等教育—教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 06403 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

清华大学印刷厂印刷 各地新华书店经销

850 × 1168 毫米 32 开 17.25 印张 405 000 字

1999 年 6 月第 1 版 1999 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—10 060 定价: 26.00 元

ISBN 7-5005-4139-2/F·3759

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

编 审 说 明

本书为全国财经类通用教材，同时列入普通高等教育“九五”国家级重点教材出版计划。经审阅，我们同意作为高等财经院校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会
一九九八年十二月廿一日

前 言

(1987 年版)

20 世纪 50 年代以来,随着国际间经济、技术和文化合作交流的迅速发展,以及跨国公司的兴起而出现的纳税人收入的国际化,促使税收分配关系已最终越出一国的疆界而进入了国际范围。相应地,在财政领域里也开始形成了《国际税收》这门新兴的学科,并被国外很多大学列为有关商学和法学院系学生的重要修读课程。为了引进这门学科的知识,1982 年由中国财政经济出版社首次出版了拙著《国际税收概论》。这本书是属于一种知识介绍性质的小册子。近年来,为适应客观形势的发展,我国高等财经和法学院校也相继开设了国际税收这门课程。这次接受财政部委托编写出版的,以《国际税收教程》命名的统编教材,就是为了满足各高等院校教学需要之用。它也可以供从事这一方面科研工作和实际工作的人士参考阅读。

本书在体系结构上,基本上维持了 1982 年版本的原有框架。这是考虑到,一方面,目前国外出版的有关国际税收书籍,以从某一侧面,如跨国公司收入与费用的分配问题、国际避税和反避税问题等进行实务性探讨的居多,或者对某些国家税收制度中的涉外法规进行介绍,但往往缺乏完整性和系统性,在理论与实务并重方面也注意不够。另一方面,从编者多年教学实践的体会,感到现有的体系结构,尚能做到既使每一章的内容自成系统,又不失为全书整体的一个有机组成部分,对于上述国外同类书籍的

不足之处，多少有了一点弥补。

关于国际税收概念的内涵，目前国内外的看法还有分歧。本书对此所持的观点，除在第一章第一节“什么是国际税收”中，已作了较详细的阐述以外，并将始终如一地把它贯穿于全书的各个章节。

本书将在各高等院校试用的基础上，继续作进一步的增补修订。

编 者

1985 年 4 月

前 言

(1994 年版)

当代世界经济正处在一个迅猛发展的新时期。据估计,在从公元 1 世纪起至 19 世纪 50 年代止的 1000 多年的漫长日子里,世界生产的年平均增长率仅为 0.1%;由于各大陆之间的交通不便,当时的世界经济还远远没有形成一个整体。然而,在 19 世纪中叶到 20 世纪 80 年代的短短 100 多年时间里,世界工业生产却以惊人的速度增长达 23 倍;并且随着科学技术的突飞猛进和交通、运输、信息的不断发展,国家之间、地区之间在时间和空间上的距离也大大缩短了,国与国之间的相互依赖从来没有象今天这样密切,经济生活的国际化也从来没有达到今天这样的程度。正是在这种时代背景下,同人们经济生活联系在一起的,迄今为止已经延续了几千年的古老的税收分配范畴,也逐渐越出了国家疆域的局限。相应地,从国家税收学中也就衍化出来一门国际税收学。

由社会制度、历史条件和经济发展状况不同而形成的各国税收制度与税收政策的差异,对于当前国际经济交往中,资本、技术、商品、劳务和人员在国家之间流向与流量的变化,已经构成一个重要的诱因,从而起着某种导向作用;并直接影响到国家间经济的运转和税源在国家之间的分布和转移。在国际经济交往中,充当中介人的跨国公司和跨国个人等跨国纳税人,在有关国家税收管辖权交叉行使的条件下,还会引致国际双重征税的发生。

凡此种种，不仅涉及跨国纳税人的利益，而且还关系到有关国家的经济和财政权益，从而它已不仅仅是单个国家在其国内法的范围内所可以解决的问题，还必须按照国际准则和规范，通过协调有关国家各自的税收征管制度和涉外税收政策，共同为制止跨国纳税人利用课税主体和课税客体的转移进行国际避税与逃税，以及免除国际双重征税等方面作出努力，在妥善处理国家之间的税收分配关系中求得解决。所有这些，就是国际税收学这门学科的主要研究对象。由以上述内容为主要研究对象的国际税收学，同国际经济学以及国际投资学、国际营销学、国际金融学、国际财政学、国际会计学和国际法学等等学科联系在一起，共同构成当代开放的国际经济诸领域中的一个重要组成部分。

本书是为财政部部属各财经院校编写的国际税收学统编第二版教材。它是在集中五年来部属各院校使用统编第一版（1987年版）教材的教学经验基础上增补修订的。第二版除了在结构上作了一些小的修改以外，主要在内容上作了较多的充实，从而使我们的国际税收学教材，朝着不断完善的方向又迈出了一步。总的说来，本书的特点是：（一）初步确立了作为一门独立学科的国际税收学应有的体系框架。同第一版比较，第二版分为总论、国际双重征税、国际避税与逃税、涉外税收负担原则与国际税收协定以及附篇国际税务协调等共五大篇。在总论篇中，对国际税收基本概念的阐述，改用了先历史后逻辑的顺序；在国际避税与逃税一篇中，不再将国际收入与费用的分配列为独立的一章，而是纳入到客体转移的转让定价一章中联系起来论述；为了既不改变本书作者对国际税收概念内涵的严格界定，又能满足一部分同学开阔视野进行独立比较判断的要求，对有争议的国际税务协调特增加了一个附篇列入书后。目的是企求使修改后的体系框架更加清晰、合理和完整。（二）遵循吸收、消化、创新的方针，虚

心吸取国外研究成果，又不拘泥于外国人讲的一辞一句。对于有中国人约定俗成的概念的，就不一定非直译外文；对于外文名词概念不全面的，也大胆尝试着改动；对于外国人未曾从理论深入研究阐发的，也想抱着探索的态度去闯它一闯。我们想，这样去做，即使看法不完全准确，但至少总不会把自己的头脑禁锢起来。（三）关于国际避税与逃税一篇，不仅在内容上比第一版有了较多的充实；而且在逻辑上从一般论述国际避税、逃税与国际避税地开始，到主体转移避税和客体转移避税，最后再进入专章研究转让定价和避税地避税模式，也比第一版有了较大进步。它反映了我国近年来对避税问题研究的进展。（四）关于涉外税收负担原则的阐述，在理论上较前又深化了一大步；关于国际税收协定部分，也在原来一般概述的基础上，增加了我国对外缔结税收协定的历史、原则、工作文本，以及避免双重征税协定的主要内容等新的章节，以期更多地与我国实际相联系。

第二版主编和参编人员，涉及财政部所属上海财经大学、东北财经大学、中南财经大学、中央财政金融学院和江西财经学院。虽说集上述各院校国际税收教学经验之大成；但是，参编人员较多，风格各异，虽经多次讨论、主编统筹协调和总纂统稿，但仍难于做到全书浑然一体；而限于编者水平，错误之处更属难免，敬希专家和读者给予批评指正。

编 者

1992年6月

前 言

(1999 年版)

《国际税收学》教材统编第一版和第二版自发行以来，已先后印刷 12 次，从第二版发行至今，也已经过了 5 年。在这段时间里，世界形势变化比较大：随着经济全球化的迅速发展，税收国际化的形式已更加多种多样；原来的欧共体国家已成立欧洲联盟，走向了更紧密的政治、经济和税收一体化的道路；关贸总协定在乌拉圭回合后已经结束了它的使命，而由世界贸易组织这个新的国际机构所替代；各国之间处理双边税收关系的某些措施，以及国际税收理论对某些问题的研究已有了新的发展；中国同有关国家签订的双边税收协定，也有了新的增加；凡此等等，都要求我们的《国际税收学》教材必须及时加以增补修订，出版它的新版本。为此，本版教材已被列入财政部“九五”重点教材建设规划立项。

纵观当前世界上税收国际化的多种形式，可以按其不同性质归纳为以下三类：

一是“国际税制趋同”(international tax system convergence)。这是指为了抵消某个国家税制改革对全球生产要素和产品流动变化带来的影响，以维持国际经济关系的某种平衡，所导致的其他国家相应修改本国税制，以缩小相互之间差异的一种趋势。例如：继法国和其他欧共体国家以后，用新型增值税制取代旧的多环节累积性流转税制的国家，已扩及到世界各大洲的 100 多个国

家。又如：继 80 年代后期美国大幅度降低公司所得税税率，扩大税基的那次税制改革以后，也曾引发了很多国家税制的变动。目前世界主要国家的公司所得税税率，差不多都已降低到 35% 上下。以英、法、日、加、澳和中国为例，它们原来的税率是在 42% 至 55% 之间，降低后的税率，顺序分别为 33%、 $33\frac{1}{3}\%$ 、37.5%、38%、33% 和 33%。象这一类税收国际化，都是由有关国家自主作出抉择，没有任何双边或多边税收协定约束，并不涉及国家之间财权利益的分配关系，从而不属于国际税收学的研究对象范围。但是，各国政府当局和有关方面人士，则不能不对此给予密切注视和认真研究。

二是“国际税务协调”(international tax affair coordination)。这是指仅仅同对物税相联系，而与对人税无关的，有关国家之间税收事务和税收制度的相互配合和协调，主要有关税同盟和关税约束等形式。前者在历史上较早出现的有 1828 年的《德意志关税同盟》。它规定参加同盟的德意志各邦国，取消相互之间进出口关税和统一对外关税制度与税率。这种关税同盟，当时曾经起到扩大德意志内部各邦国之间的贸易，推动它们国内工业化发展的积极作用。在今天，关税同盟这种形式的国际税务协调，则已经先后普及到北美、南美、中非、西非、欧洲和东南亚等众多的国家。典型的例子是现在的欧洲联盟。它的前身欧共体的经济一体化，就是从关税同盟起步的，并且还从协调共同体各成员国的关税，进一步扩展到协调其他的国内税。至于约束关税这种形式，在历史上较早出现的曾有 1860 年英法两国签订的“科布登”条约。该条约规定，英国降低从法国进口的葡萄酒和烧酒关税，并给予最惠国待遇；法国则承诺将从英国进口的呢绒等工业品的关税，降低到 30% 以下。在今天，这种约束关税，则已经从当

年的双边条约发展到全球性的多边贸易协定。由前《关贸总协定》和新的《世界贸易组织》主持和协调，在最多达到有 128 个参加国，经过半个多世纪的 8 个回合多边谈判以后，已成功地将各国关税总水平降低 90% 以上。根据最近一次“乌拉圭回合”达成的协议，就工业品来说，到 1999 年，发达国家关税税目的约束比例将进一步扩大到 97%；零税率进口商品的比例将增加到 43%；加权平均关税总水平将从 40 年代中期的 40%，降低到 3.7%。发展中国家的关税税目约束比例则将增加到 65%；加权平均关税总水平也将降低到 6.3%。从而在一定程度上促进了世界贸易自由化的发展。像这一类的税收国际化，虽说并不直接触及国家之间财权利益的再分配，但是通常都要经由双边或多边的国际协定加以约束，这些内容同本书附篇有关章节的内容有密切联系，所以，将在这一版中考虑加以充实。

三是“国际税收分配”(international tax apportionment)。这是指同对跨国纳税人课征对人税而引发的国家之间财权利益分配有关的税收国际化内容。进入 20 世纪 90 年代以来，在跨国公司对外直接投资中，发达国家与发展中国家之间的差距，因后者发展速度加快已开始逐步缩小。据统计，到 1997 年为止，世界上共有非银行金融业跨国公司 44000 家，在境外投资设立的分支机构多达 28 万家，境外分支机构的资产超过 8 万亿美元，销售总额突破 6 万亿美元。同期到我国实际投资设立的外商投资企业累计有 15 万家（批准设立为 30 万家），实际利用外资金额累计 2.1 千亿美元（协议外资金额累计为 5.1 千亿美元），这些资金分别来源于 170 多个国家和地区，其中前 10 位投资者依次为香港特区、我国台湾省、日本、美国、新加坡、韩国、英国、德国、维尔京群岛和法国。我国对外开放地带已包括有 359 个市、县，开放地区的人口达 3 亿多人。在这样一个迅速扩大的跨国直

接投资的世界大环境中，国家之间围绕跨国纳税人为中心的税收分配关系势将更加复杂，由此也就带来一些新的实际问题和理论问题。诸如：随着国际避税与反避税斗争日趋尖锐化，从 80 年代末 90 年代初开始，国际上已开始改变过去为避税所下的中性定义，而重新赋予了新的定义，并进而把它同“节税”相区别而加以严厉对待；关于转让定价税制相应也有了新的发展，等等。鉴于国际税收分配这一类税收国际化问题，属于国际税收学的基本研究对象范围，为此，需要在这一版的有关篇章中给予更多的关注。

同第二版比较，我们在这一版《国际税收学》中，主要作了以下一些增补修订：

一、重新论证了在累进税率条件下，对国际双重征税采取直接抵免方法给予免除时，应以适用“合并累进抵免”比“不合并累进抵免”更为合理，因为前者比较符合于抵免限额的本意。

二、补充阐明了国际避税的新概念，并对国内流行的“国际逆向避税”概念，从理论上进行了澄清。因为尽管在这种所谓逆向避税行为中，逆向源头国家的税收收入受损，但跨国纳税人却并未从中获取任何避税好处，而只是实现了它的财务利益最大化。所以，我们认为还是称这种行为叫“非税动机的客体国际转移”比较符合实际。

三、新增加国际节税一章，系统论述了节税同避税、逃税的区别；以及同节税有联系的其他相关概念，在此基础上详细阐明了国际节税的一些基本技术和基本原理。

四、将原来“反国际避税的方法与措施”这一章，扩大分立为上下两章，然后以较大篇幅专门论述了当前在国际税收关系中特别引人瞩目的转让定价税制问题。对此，我们先是从历史上阐述了美国转让定价税制的建立与发展，以及 OECD 转让定价准

则（包括 95 新准则在内）的发展，特别是补充了以《98 关联企业间业务往来税务管理规程》为标志的中国转让定价税制建立的详细内容；然后再从理论上逐个论证了转让定价税制中，包括：转让定价行为的认定、关联企业的确认、正常交易原则的建立、转让定价调整的方法以及相关国家初步调整与相应调整等要点在内的几个基本问题。企望予人以启迪。此外，还触及了转让定价调整方法的发展，事后调整与事先确认（即“预约定价制”）的结合以及转让定价追溯期等问题。可以说，这是迄今为止，对转让定价问题所作出的比较全面的介绍。

五、中国对外税收协定，在从第二版出版的 1994 年起，到 1997 年底为止的这一期间，又新签订有 24 个。连同以前签订的协定在内，至此，我国已同世界上共 57 个国家签订了双边税收协定。相应在这一章中，就我国对外税收协定的主要内容也作了一些具体的补充说明，以便读者掌握运用。

六、在附篇中，对新成立的欧洲联盟和世界贸易组织作了详细介绍；增补了欧盟继欧共体以后，为最终实现政治经济一体化而设计的“共同增值税方案”的内容；补充了构成世界贸易组织协定的条文与附件梗概；续完了乌拉圭回合后期谈判的成就；以及论述了我国争取加入世贸组织的最新情况。

本版本由葛惟熹教授担任主编并对全书总纂统稿。参加增补修订的分别是：第一、二、三、四、五各章为原作者葛惟熹教授；第六、七两章为原作者方卫平副教授；第八、九、十、十一、十二、十三各章在原作者王铁军、杨志清两教授合作编写的基础上，由王铁军教授增补修订；第十四章为原作者储敏伟教授；第十五章在原作者朱洪仁、蒋经法两位副教授合作编写的基础上，由朱洪仁副教授增补修订；第十六章为原作者梁友平先生；第十七章为原作者戎惠良先生；第十八、十九两章为原作者

葛迅先生。此外，由葛惟熹教授担任第一篇和第二篇分纂；由王铁军教授担任第三篇分纂；由梁友平先生担任第四篇分纂；由葛迅先生担任附篇分纂。

本版本仍由财政部所属上海财经大学、东北财经大学、中央财经大学、中南财经大学和江西财经大学协同完成。

编 者

1998年6月

目 录

第一篇 总 论

Generality

第一章 导 言.....	(1)
--------------	-------

Introduction

第一节 国际税收的起源.....	(1)
------------------	-------

- 一、国际税收的史前期 (2) 二、国际税收的酝酿期 (3) 三、国际税收的形成期 (6)

第二节 国际税收的概念.....	(10)
------------------	--------

- 一、税收的基本特征 (10) 二、国际税收与国家税收的联系与区别 (12) 三、国际税收的概念 (17)

第三节 国际税收学的研究对象与范围.....	(23)
------------------------	--------

- 一、国际税收学的研究对象 (23) 二、国际税收学的研究范围 (25)

思考题.....	(27)
----------	--------

第二章 主体与客体.....	(28)
----------------	--------

Subject and Object

第一节 国际税收涉及的主体.....	(29)
--------------------	--------

- 一、课税权主体 (29) 二、课税主体 (30)

第二节 国际税收涉及的课税客体.....	(34)
----------------------	--------

- 一、对物税与对人税 (34) 二、跨国收益或所得的

分类 (36)	三、跨国一般财产价值的分类 (48)
思考题.....	(52)

第二篇 国际双重征税

International Double Taxation

第三章 国际双重征税的发生与扩大.....	(53)
-----------------------	--------

The Occurrence and The Expansion of International Double Taxation

第一节 双重征税的内容.....	(53)
------------------	--------

- 一、什么是双重征税 (53)
- 二、不同性质的双重征税 (55)
- 三、不同范围的双重征税 (57)
- 四、国际双重征税的概念 (58)

第二节 税收管辖权重叠与对同一跨国纳税人的国际双重征税.....	(60)
----------------------------------	--------

- 一、属人原则和属地原则 (60)
- 二、地域管辖权和居民 (公民) 管辖权 (62)
- 三、同一跨国纳税人国际双重征税的发生 (65)

第三节 经济渊源同一与对不同跨国纳税人的国际双重征税.....	(69)
---------------------------------	--------

- 一、征自同一经济渊源的税收 (69)
- 二、不同跨国纳税人国际双重征税的发生 (70)

第四节 国际双重征税的扩大.....	(74)
--------------------	--------

- 一、国际双重征税的外延扩大 (74)
- 二、国际双重征税的内涵扩大 (80)

思考题.....	(82)
----------	--------