

高等院校财税系列教材

国际税收学

GUOJI SHUISHOU XUE

罗宏斌 编著

湖南大学教材建设基金资助项目

总 编 / 伍 中 信

副总编 / 郭 平 王善平

总策划 / 罗宏斌

编 委 (按姓氏笔画为序)

王善平	伍中信	刘建华	刘寒波
张双照	李志慧	陈纪瑜	
罗宏斌	胡 湘	谭光荣	

图书在版编目(CIP)数据

国际税收学/罗宏斌编著. —长沙:湖南大学出版社,
2003.5

(高等院校财税系列教材)

ISBN 7-81053-643-5

I. 国... II. 罗... III. 国际税收—税收理论—
高等学校—教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 036906 号

国际税收学

Guoji Shuishouxue

罗宏斌 编著

-
- | | | | |
|-------------------------------|---------------------|----|--------------|
| ☐ 责任编辑 | 陈建华 | | |
| ☐ 封面设计 | 张 毅 | | |
| ☐ 出版发行 | 湖南大学出版社 | | |
| | 社址 长沙市岳麓山 | 邮码 | 410082 |
| | 电话 0731-8821691 | | 0731-8821593 |
| ☐ 经 销 | 湖南省新华书店 | | |
| ☐ 印 装 | 湖南新华印刷集团有限责任公司 (邵阳) | | |
-
- | | | | | | |
|-----------------------------|-------------------------|--|-------|-----------------------------|-------|
| ☐ 开本 | 880×1230 32 开 | ☐ 印张 | 18.75 | ☐ 字数 | 470 千 |
| ☐ 版次 | 2003 年 5 月第 1 版 | ☐ 2004 年 2 月第 2 次印刷 | | | |
| ☐ 印数 | 21 001—25 000 册 | | | | |
| ☐ 书号 | ISBN 7-81053-643-5/F·45 | | | | |
| ☐ 定价 | 23.00 元 | | | | |
-

(湖南大学版图书凡有印装差错, 请向承印厂调换)

总 序

在风光旖旎的湘江之畔，钟灵毓秀的岳麓山旁，坐落着一所素有“千年学府”之称的全国重点综合性大学——湖南大学。湖南大学的历史最早可追溯到公元976年岳麓书院。千余年来，这里学脉绵延，弦歌不绝。

2000年4月，原湖南大学与原湖南财经学院合并，成立了新湖南大学。2000年7月，原湖南财经学院财政会计系与信息统计系信息管理教研室、原湖南大学国际商学院会计教研室合并，组建成新湖南大学会计学院，下辖会计学系、财务管理系、财政税务系和信息管理系。这是我国重点综合性大学中的第一个会计学院，也是我国第一个涵盖专业最多、学科跨度最大的会计学院。

湖南大学会计学院最早可追溯到1960年（会计学和财政学两大专业均创建于此时），经过几代人的不懈努力，学院走过了一段光辉而又不平凡的历程。20世纪90年代前，我校会计学专业和财政学专业治学严谨，人才辈出。众多的财会学子从这里起飞，如今已成为全国各大院所和企事业单位的顶梁之才。20世纪90年代中期，财政学与会计学联手，走上了一条宏观管理与微观管理融合发展的道路，“大财政”与“大会计”相对接，从而使得我校财税学科更具特色并兼有财政、会计两大学科的优势。

目前乃至未来，摆在我们面前的首要任务是，如何把“大融合”这篇大文章写好。为此，我们提出了“走进数字世界，共创会计学院”的行动纲领，号召会计学院全体教师紧紧围绕“学术研究”与“学科建设”两大主题，狠抓学科融合性的研究与教学

工作，力争在较短时间里初见成效。在新世纪之初我院学科融合所展现出来的首批成果就是湖南大学会计学院专著系列、会计学系列教材、财税系列教材。

在财税系列教材中，我们秉承了财税学科教材的优良传统，视教材为教学相长的纽带，教材质量直接影响到教学质量。一套优秀的专业教科书在某种意义上甚至意味着一批又一批优秀专业人才的诞生与成长。立足于这一基本认识，从四十多年前我校财税学科建立（1960年开始财政学专业招生、1985年起首批税收专业本科生入校）起，我们就很重视教材的建设工作，已先后数次比较系统地出版、再版及修订了财税专业系列教材。

上世纪90年代初，为适应我国社会主义市场经济发展的要求，以及教学改革的需要，我们组织教师编写新的系列教材。它主要包括：《财政学》、《财政与税收》、《国家税收》、《国家预算》、《新编预算会计》、《税收学》、《税务管理》、《中国税制》等。

1996年根据财税改革的需要与发展。我们在原有那套系列教材的基础上经反复论证、调整、修改、补充与完善，又形成了一套新的财税系列教材，它们主要包括《财政学》、《税收学》、《国家预算理论与管理》、《预算会计学》、《国有资产经营管理》、《税收制度学》、《资产评估学》、《国际税收学》、《税务会计学》、《西方财税学》、《企业纳税筹划理论与实务》，共11本教材。

从90年代后期起，我国社会经济及其管理体制发生了一系列重大变化，财政理论体系的日趋完善和税收制度的重大调整，特别是加入WTO后，对我国财税理论和政策都产生了深远的影响。教学体系的更新势在必行，原有的教材已显得很不适应。适应培养高素质经济管理人才的需要，经教材编审委员会反复研究论证，决定重新修订出版财税系列教材。本套系列教材不仅进一步吸收了以前各套教材的优点，而且博采众长，特别是结合我国财税体制改革与国际财税理论的发展现状与趋势、财税学科的内

在逻辑和财税教学的基本规律，形成了内容更新颖实用、体系更科学完整，既集各家所长，又有自身特点，既与最新财税法规紧密相连，又保持学科发展本身的规律性的新的教材体系。

这套系列教材仍为 11 本，包括《财政学》、《国家税收学》、《政府预算管理》、《税务稽查》、《国有资本营运与管理》、《税务代理实务》、《资产评估学》、《税收管理学》、《税务会计学》、《企业纳税筹划》、《国际税收学》。

这套系列教材是我院几代人共同奋斗的一个缩影，参编人员既有学识渊博、教学经验丰富的专家、教授，也有长期从事财税专业本科和研究生教学且教学效果优秀的骨干教师。参编者理论功底深厚，深谙现行实务，熟知教学之道。因此，我们有理由相信这是一套优秀的教材。

本套教材主要以目前全日制本科财政专业、税收专业及会计专业学生为对象，同时兼顾了其他读者的需要。为了提高学习效果，我们在该套教材的编写体例上做了较大改进，增加了内容提要、复习思考题及多套综合练习题，并将全部配套出版多媒体教学光盘，以帮助学生能更系统地学习和掌握本学科的知识。

财税专业系列教材的改革与建设是一项十分艰巨而长期的任务，我们一直为此进行不懈的努力。尽管如此，由于我国社会主义市场经济发展变化的多样性、复杂性，更由于我们的能力、学识所限，最新推出的本套系列教材难免还存在着不少疏漏、缺憾，我们恳请广大读者不吝批评、教诲，以便能及时修订，使之更趋完善。

我们愿与海内外广大财税教育工作者携手合作，与时俱进，改革创新，为财税教育的繁荣、为社会人才的培养、为全人类社会的稳定与发展，共创辉煌！

湖南大学财税系列教材编审委员会

2003 年 1 月

目 次

第一章 国际税收学导论

- 第一节 国际税收的概念 (1)
- 第二节 国际税收的产生和发展 (11)
- 第三节 国际税收的基本要素 (23)
- 第四节 国际税收学的研究对象与内容 (31)

第二章 税收管辖权

- 第一节 税收管辖权概述 (39)
- 第二节 居民税收管辖权 (46)
- 第三节 收入来源地税收管辖权 (56)
- 第四节 公民税收管辖权 (64)
- 第五节 常设机构及其确定规则 (67)

第三章 国际重复征税

- 第一节 国际重复征税概述 (86)
- 第二节 国际重复征税的产生 (90)
- 第三节 国际重复征税的类型 (98)
- 第四节 国际重复征税的影响 (105)

第四章 减除国际重复征税的方法

- 第一节 减除国际重复征税的基本方式 (110)

第二节	抵免法	(119)
第三节	免税法	(139)
第四节	扣除法与低税法	(146)
第五节	税收饶让	(152)
第五章 国际避税与偷逃税		
第一节	国际避税与偷逃税概述	(167)
第二节	国际避税的常用方法	(183)
第三节	国际避税地概述	(199)
第四节	我国外商投资企业的避税	(221)
第六章 国际关联企业转让定价		
第一节	国际关联企业及其收入和费用分配	(231)
第二节	国际关联企业内部转让定价	(240)
第三节	国际收入和费用分配原则	(258)
第四节	国际收入和费用分配标准	(269)
第五节	转让定价的检验与调整	(279)
第七章 国际避税与偷逃税的防范		
第一节	防范国际避税与偷逃税的一般方法	(288)
第二节	避税地对策税制	(301)
第三节	国际税收协定滥用的防范措施	(307)
第四节	资本弱化的防范措施	(312)
第五节	对我国外商投资企业的反避税对策	(320)
第八章 国际税收原则		
第一节	国际税收的国民待遇原则	(329)
第二节	国际税收的负担原则	(336)

第三节	国际税收的政策原则·····	(355)
第九章 国际税收协定		
第一节	国际税收协定概述·····	(362)
第二节	国际税收协定的基本内容·····	(376)
第三节	国际税收协定的签订·····	(391)
第四节	OECD 范本与联合国范本的主要区别·····	(395)
第五节	我国对外签订的税收协定·····	(400)
第十章 国际税收竞争与合作		
第一节	国际税收竞争·····	(406)
第二节	国际税收合作·····	(427)
第十一章 我国涉外所得税制度		
第一节	我国涉外所得税制度的建立和发展·····	(455)
第二节	我国涉外企业所得税基本制度·····	(462)
第三节	我国涉外个人所得税基本制度·····	(472)
第四节	我国涉外税收优惠政策·····	(482)
第十二章 国际税收筹划		
第一节	国际税收筹划概述·····	(501)
第二节	国际税收筹划的主要方法·····	(505)
第三节	国际税收筹划注意事项·····	(520)
附录 1: 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 (1980 年版中译本)·····		
		(529)
附录 2: 经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税协定范本 (2000 年版中译本)·····		
		(550)

综合练习题 (I)	(568)
综合练习题 (II)	(573)
综合练习题 (III)	(578)

主要参考书目

后 记

第一章 国际税收学导论

【内容提要】国际税收学作为财税理论学科的一个分支，其本身有着特定的概念内涵，并由此限定了它的研究对象和研究内容。本章将从国际税收与国家税收的联系与区别着手，阐明国际税收的概念及其产生、发展过程，并介绍一些国际税收的最基本知识。学习本章应重点掌握：国际税收的概念、基本特征、产生条件，国际税收涉及的纳税人和课税对象，以及国际税收学的研究对象与研究内容，为学习以后章节打好基础。

第一节 国际税收的概念

国际税收学研究的是税收学的一个特殊领域，它是国际经济关系发展到一定历史阶段后出现的一个新的税收范畴。国际税收作为国家间的税收关系不同于一国国内税收关系，但从历史的观点来说，前者是在后者的基础上产生和发展起来的。要把握国际税收的概念，有必要首先简要分析一下一国国内税收，即国家税收的基本特征。

一、国家税收的基本特征

税收是什么？对这个问题，不同的人会产生不同的答案。厂长说：“税收就是我们上交的利润。”个体户说：“税收就是从我家腰包中收走的钱。”机关办事员说：“我觉得税一多，这物价就涨得快。”寥寥数语反映出百姓们出于一知半解而对税收怀有抵触心理。

事实上，每个公民都在时时刻刻地享受着税收的好处。国家税收都是用于民众的，比如保障国防，维护社会治安，提供教育、医疗、文化娱乐、交通运输、邮政通讯等公共服务，等等，不胜枚举。但由于长期以来新闻媒介和税务机关的宣传不够，人们大都不知道他们交的税用到哪里去了，更别提行使纳税后的权利了。在普通老百姓的心里，税就是拿自己辛辛苦苦挣来的钱白白交给别人。税收呈现给纳税人最直接的印象就是“强制地拿”。其实国家少不了税同百姓离不开饭的道理是一样的，国家的生存和发展需要借助于税收来筹集资金，通过制定出税法的形式来保证税收收入的取得。法的力量是无穷的，它不以纳税人的意志为转移，无论你是否愿意，该交的时刻就必须得交，该交多少就得交多少。税收就是这样一种具有强制性、无偿性、确定性，并以法律为保证，向纳税人征收实物或货币以取得国家财政收入的手段，体现着以国家为主体的特定分配关系。这一概念概括出了国家税收的基本特征。

（一）国家税收是以国家为主体的，凭借国家政治权力所进行的强制性特殊分配

在物质财富的分配过程中，税收只是众多分配形式中的一种，而不是惟一的分配形式。早在税收出现以前，就已经出现了分配，即在一定生产资料占有制下的社会再生产中的分配，如原始公社成员对其共同劳动成果的平均分配。而且这种社会再生产

中的分配将随同人类永远存在下去。把税收同社会再生产中的这种分配加以对比，我们就会发现二者的区别：

1. 起源不同

税收是随国家政权的出现而产生的，它不是自人类生存以来就存在着的。

2. 目的不同

税收是为了维持国家政权的需要而进行的分配，而有别于为了人类自身生存而进行的分配。

3. 主体和手段不同

税收是国家凭借政治权力进行强制分配，而不像生产资料所有者凭借对生产资料的占有进行分配。

以上几点表明，税收不能脱离国家而存在，税收是伴随国家的产生而产生的。国家是征税的主体，它依托的是国家的政治权力，英国人曾发明了“只有死亡和纳税是不可避免”的名言来证明自己绅士风度，美国人也把死亡和纳税捆绑在一起表达自己的失望心情。一句话，国家税收是以国家为主体，以政治权力为后盾，而不以纳税人意志为转移所进行的强制性特殊分配。

（二）国家税收是在一国政治权力范围内的征纳关系

国家税收的分配主体既然是国家，所依据的是政治权力，而政治权力总是指某一具体国家的政治权力。一国政府不可能超越自己的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是一国政府同其管辖下的纳税人之间的征纳关系。正是由于国家税收是在一国政治权力范围内的征纳关系，所以在相当长的一段时期内，税收分配关系一直被严格地限定在各个国家各自的地域范围内，各国政府的课税权及税收利益并不直接发生冲突。

二、国际税收的概念

国际税收与国家税收同属税收范畴，二者在上述两个基本特征方面存在着密切的联系。国际税收作为税收，仍然应该是以政治权力为后盾所进行的分配。不过，由于我们现在讨论的不是国家税收，所以，它就不能再是单个国家凭借其政治权力所进行的分配，而应该是同时有两个或两个以上国家在凭借其政治权力进行分配。当然，这两个或两个以上国家的税收分配不可能如下面的式子所表示的那样，表现为一种平行运动关系：

甲国 凭借其政治权力进行分配

乙国 凭借其政治权力进行分配

.....

式 1

因为如果如上式 1 所示，那也只不过是国家税收序列的增加而已，即从一个国家的国家税收变成两个或两个以上国家的国家税收。式 1 中的甲国和乙国以至其他更多的国家，它们并不会由此而发生相互间的税收分配关系，因此，也就不可能衍化成为国际税收。

国际税收作为税收，仍然应该与一定的征纳关系相联系，不过，它不能再是单个国家范围内的征纳关系，而必须同时有两个或两个以上国家在各自的权力管辖范围内发生着征纳关系。当然，同样要指出，这两个或两个以上国家的征纳关系也不能如下面的式子所表示的那样，表现为一种平行运动关系：

甲国政府——甲国政府管辖下的纳税人

乙国政府——乙国政府管辖下的纳税人

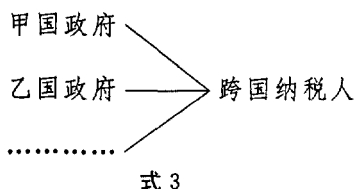
.....

式 2

因为如果是这样，那仍然只是国家税收序列的增加，即从一

个国家的国家税收征纳关系变成两个或两个以上国家的国家税收征纳关系。式 2 中的甲国政府和乙国政府以至其他更多的国家政府，它们并不会由此而发生相互之间的税收分配关系。因此，也仍然不可能衍化成为国际税收。

现在，问题已经摆得很清楚，要使上述甲国政府以至更多国家政府，在各自凭借其政治权力向本国政府管辖下的纳税人进行征税，从而发生征纳关系时，不再仅仅表现为国家税收序列的增加，那就必须打破它们之间的平行运动关系。如果考虑把式 2 平行线的右端汇合成为一点，使平行线变成交叉线，即将分别属于甲国、乙国和其他国家政府管辖下的一般纳税人变成跨国纳税人，这样才有可能把甲国政府和乙国政府以至其他更多的国家政府彼此联系起来，使它们相互发生税收分配关系，从而国家税收衍化成为国际税收。如下式所示：



引入跨国纳税人概念后，我们看到，一国政府对普通的纳税人（只负有本国纳税义务的纳税人）征税与对跨国纳税人征税所发生的影响是很不相同的。由于普通纳税人只承担某个国家的纳税义务，从而该国也就不可能由此而发生与其他国家之间的税收关系。而一国政府对跨国纳税人征税，则就有可能影响其他国家少征税。这样，尽管该国政府仍然是凭借其政治权力向其管辖下的纳税人征税，但由此可能引发的矛盾已不再限于该国政府同跨国纳税人双方的利益矛盾，它还会表现为该国政府同其他有关国家之间财权利益的矛盾。而这一矛盾是不可能由该国政府独自去解决的，只能由有关国家共同寻求解决方法。随着这种涉及国与

国之间税收权益分配关系的大量出现，传统的国家税收分配关系就开始衍化为国际税收分配关系，也只有在这种条件下，这种新型的分配关系才有可能出现。

根据以上分析，现在可以对国际税收概念作如下表述：国际税收就是指两个或两个以上的国家政府，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，所发生的国家与国家之间的税收分配关系。正确理解这一概念，应着重把握以下几个要点：

1. 国际税收有别于国家税收

国际税收既以国家税收为基础，同时又区别于国家税收。由于国际税收要依附于国家税收以政治权力为后盾所形成的分配关系，如果没有各个国家政府对它管辖下的缴纳者进行课征，就不存在国家与国家之间的税收分配关系，因此，国际税收乃是基于各个国家的国家税收征纳关系。但国际税收又区别于国家税收，它是指“对跨国纳税人征税”过程中形成的分配关系。这表明国际税收有其特定范围，即把国际税收限定在对跨国纳税人的跨国所得和跨国财产征税这一范围内，它既不包括对流转额课税所形成的税收分配关系，也不包括对所有的所得和财产课税所形成的税收分配关系，而只是对所得和财产额中的组成部分——跨国所得和财产课税所形成的税收分配关系。

2. 国际税收是一种“税收分配关系”

国际税收属于分配范畴，它是从有着悠久历史的税收这种分配关系中分离出来，是在近代国际经济关系中各国政府对参与国际经济活动的跨国纳税人行使税收管辖权征税的结果。

3. 国际税收是一种“国家与国家”之间的税收分配关系

国际税收是一种发生在国家之间的税收往来活动，是处理国家与国家之间的税收利益的。作为国家税收关系，国际税收既无特定的税种、税率，也无具体的课税对象和纳税人，所以它既不是一种具体的税收制度，也不是一个独立的税种。

4. 国际税收不是超越于国家之上的法律范畴

从法的角度来说,国际上并不存在一种对一切国家具有法律强制力的国际税法。国家在税收方面行使税收管辖权而制定的税法,是国家意志的体现,这种国家意志只能施行于本国管辖范围内,不能强加于别国政府。对于两国或多国为了处理或协调税收分配关系,经过谈判和协商所达成的协定,虽然在经过多方各自完成法律程序后,对各方都具有约束力,但不能认为是超越国家之上的法律。

三、国际税收的特征

国际税收作为一个相对独立的税收领域,有着不同于国内税收的特殊性。了解国际税收的基本特征,有助于对国际税收概念的把握。一般来讲,国际税收具有以下三个基本特征:

(一) 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(个人)、法人或非法人经济实体这两大类。国际税收涉及的纳税人也是这样。但国际税收与国内税收的不同之处在于,国际税收涉及的纳税人通常是指跨国从事经济活动,在两个或两个以上国家同时负有纳税义务的企业或个人。因此,国际税收涉及的纳税人又被称为跨国纳税人。

在国际税收实践中往往会出现以下情况:在一个国家对某一从事国际经济活动的纳税人某项所得或财产课税的条件下,另一国或是由于该国税法的规定单方面免除国际重复课税,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。这种情况应看作是国际税收关系的特例,因为这时单一的纳税义务实质上是国际税收关系协调的结果。

（二）国际税收涉及的课税对象具有跨国性

国际税收涉及到的课税对象是参与国际经济活动的纳税人的跨国所得和跨国财产。所谓跨国所得和跨国财产是指所得的来源地和财产的所在地与所得和财产的所有者的居住国或国籍国不属同一国家。跨国所得和跨国财产可分为两大类：一类是一国的居民或公民来源于或位于该国境外的所得或财产；一类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。对跨国所得和跨国财产通常存在着两个或两个以上国家的税收管辖权。

（三）国际税收所反映的分配关系具有两重性

由于国际税收涉及的纳税人与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质。一方面国际税收体现着各国政府同其管辖范围内从事国际经济活动的企业和个人之间的税收征纳关系，另一方面也体现着国与国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。

国际税收分配关系具有双重性，以调整这种分配关系为对象的国际税收法律制度也不可能是单一的，除了有赖于各国的涉外税收法律制度之外，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，它以调整国家与纳税人之间的国际税收征纳关系为主要对象。尽管各国涉外税收法律制度也包含着协调国际税收权益分配关系的实体规范和冲突规范，但由于各国政治经济发展水平及法律传统不同，不但在国际税收权益分配方面的立场、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着相当大的差异。因此，国际税收分配关系最终还需要通过国与国之间的谈判，签订国际税收协定或公约来加以规范。