

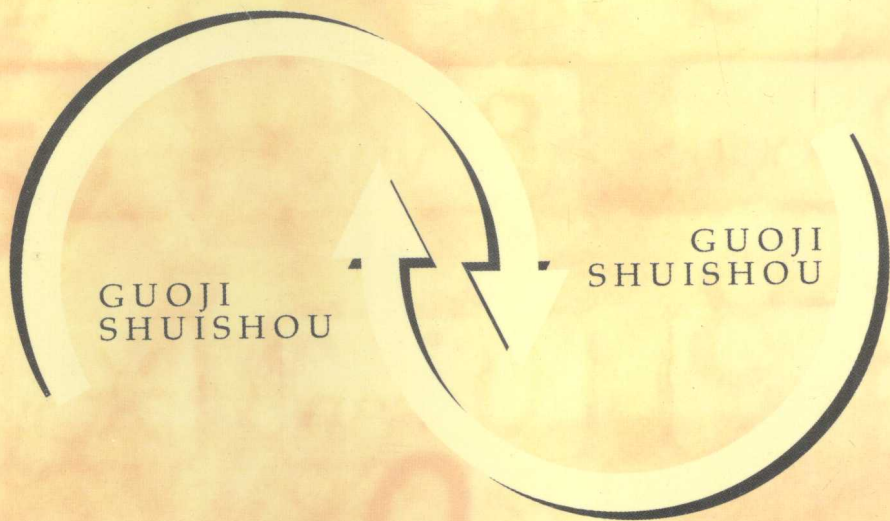
21


21世纪高职高专精品系列规划教材·国际商务专业

◎GUOJI SHUISHOU◎

# 国际税收

苑新丽·编著



 首都经济贸易大学出版社



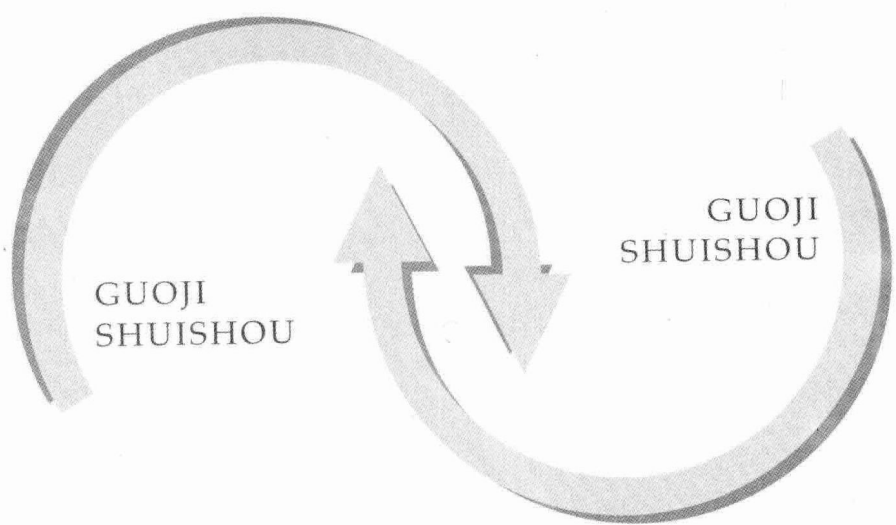
21世纪高职高专精品系列规划教材·国际商务专业

# 国际税收

## GUOJI SHUISHOU

苑新丽 ● 编著

图书馆  
书章



 首都经济贸易大学出版社

·北京·

## 图书在版编目(CIP)数据

国际税收/苑新丽编著. —北京:首都经济贸易大学出版社,2010.4

(21世纪高职高专精品系列规划教材)

ISBN 978-7-5638-1768-9

I. 国… II. 苑… III. 国际税收 IV. F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第217772号

国际税收

苑新丽 编著

---

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

网 址 <http://www.sjmcb.com>

E-mail [publish@cueb.edu.cn](mailto:publish@cueb.edu.cn)

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京永生印刷有限责任公司

开 本 787毫米×960毫米 1/16

字 数 321千字

印 张 16.75

版 次 2010年4月第1版第1次印刷

印 数 1~3 000

书 号 ISBN 978-7-5638-1768-9/F·1006

定 价 27.00元

---

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

# 前言

国际税收是经济国际化的产物。20世纪50年代,国际上形成了一门新兴的学科——国际税收学。目前,这门学科已被许多国家的高等财经、商学和法学院校列为一门重要的修读课程。从20世纪80年代中期开始,国际税收作为一门新兴学科正式列入了我国财经教育的课程。

我国自改革开放以来,对外经济交往日益频繁,外商来华投资越来越多,同时,国内企业在外向型经济大潮中也纷纷走出国门,迈向国际市场。在这种形势下,了解和掌握国际税收知识,对于税务人员来说,可以更好地处理我国的对外税收关系,维护国家税收权益;对外经、外贸企业人员来说,可以在对外经济交往中,对应缴纳的税收做到心中有数,更好地维护本企业的经济利益。因此,本书既可以作为高等院校经济、管理类专业的教材,也可以作为财政税收、海关外贸部门从事实际业务的人员的工作手册,对于研究国际税收问题的科研人员来说也具有一定的参考价值。

本书系统地介绍了国际税收的基本概念、基本理论以及国际税收关系处理的原理和原则,详细地阐述了国际税收管辖权、国际重复征税、国际避税、国际税收协定等问题,并对国际重复征税中的法律性和经济性重复征税,对国际避税中的关联企业利用转让定价避税,专门列出章节论述,以期读者对国际税收中的这些重点问题获得更加深入的了解。

本书具有以下特点:

一是体系合理,内容丰富。编者根据多年教学实践的体会,将本书设置为11章,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。本书在全面、准确地阐述国际税收学科基本理论的基础上,进一步分析和展望了跨世纪国际税收的重要发展趋势,使学习者不仅能够全面掌握国际税收的基础理论、国际惯例和规则,而且还能了解到未来国际社会国际税收发展的新特点。

二是既注重理论研究,又紧密联系实际。在我国,国际税收实践的历史较短,缺乏理论和经验,作者在编写中特别注重理论联系实际,不

仅充分阐述了国际税收的基本理论，对国际税收实践、惯例问题也进行了详尽的分析，并注意联系我国的实际，力求解决一些现实中的重大税收理论与实际问题。

三是重点突出，有所创见。本书从国际税收的现实情况出发，突出分析了跨国公司避税方法特别是转让定价避税问题，并专门列章论述，使读者能够对国际税收中的重点问题获得更加深入的了解。同时，为反映学科进展，不拘泥于以往教材内容，独立一章，专门对国际税收的发展趋势进行了论述。

四是注意结合我国税法进行研究，实用性强。本书在编写中注意结合我国的税法来研究国际税收问题，尽可能地将我国税法中涉及国际税收问题的条款写进来，尤其是结合我国新的企业所得税法中有关反避税问题进行了深入探讨，具有较强的实用性。

在本书编写过程中，编者参考并借鉴了国内外有关国际税收方面的专著、教材及相关资料，从中得到许多启迪和教益，在此向有关专家、学者表示诚挚的谢意。

限于编者水平和掌握资料所限，书中难免存在疏漏和不足之处，敬请专家和读者给予批评指正。

编者

2009年10月

# 目 录

第一章 国际税收导论 .....	1
第一节 国际税收的含义 .....	1
第二节 国际税收的产生与发展 .....	3
第三节 国际税收涉及的法律要素 .....	7
第四节 国际税收的研究内容 .....	11
第二章 税收管辖权 .....	14
第一节 税收管辖权概述 .....	14
第二节 居民(公民)税收管辖权 .....	18
第三节 地域税收管辖权 .....	32
第三章 国际重复征税的一般问题 .....	41
第一节 国际重复征税的含义与分类 .....	41
第二节 国际重复征税的产生条件和原因 .....	45
第三节 国际重复征税的影响 .....	48
第四章 法律性国际重复征税的减除 .....	51
第一节 法律性国际重复征税减除概述 .....	51
第二节 法律性国际重复征税减除方式和方法 .....	53
第三节 直接抵免法 .....	60
第四节 税收饶让抵免 .....	71
第五章 经济性国际重复征税的减除 .....	78
第一节 母、子公司间重复征税的减除方法 .....	78
第二节 公司所得税与股东个人所得税重复征税的减免措施 .....	86
第六章 国际避税的一般问题 .....	91
第一节 国际避税概述 .....	91
第二节 国际避税的常用方法 .....	95

第三节	滥用税收协定避税 .....	104
第七章	关联企业利用转让定价避税 .....	110
第一节	关联企业与转让定价的内涵 .....	110
第二节	转让定价的形式、原因与影响 .....	113
第三节	跨国关联企业间收入和费用分配原则 .....	121
第八章	国际避税地 .....	131
第一节	国际避税地概述 .....	131
第二节	国际避税地的作用及其评价 .....	135
第三节	避税地的避税方法 .....	137
第九章	国际反避税 .....	146
第一节	国际反避税的一般方法 .....	146
第二节	国际反避税的具体措施 .....	150
第三节	转让定价的调整方法 .....	156
第十章	国际税收协定 .....	164
第一节	国际税收协定概述 .....	164
第二节	国际税收协定的基本内容 .....	173
第三节	《经合发组织范本》和《联合国范本》的比较 .....	182
第四节	中国对外税收协定 .....	186
第十一章	国际税收的新发展 .....	199
第一节	电子商务下的国际税收 .....	199
第二节	国际税收竞争 .....	209
第三节	国际税收协调 .....	216
附录一	经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本 .....	225
附录二	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 .....	237
附录三	中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免 双重征税与防止偷漏税的协定 .....	251
参考文献	.....	262

# 第一章 国际税收导论

## 要点提示

- 国际税收的含义
- 国际税收的产生与发展
- 国际税收涉及的法律要素
- 国际税收的研究内容

## 第一节 国际税收的含义

### 一、国际税收的定义

国际税收是指两个或两个以上国家政府,在对跨国纳税人行使各自征税权力而形成的征纳关系中所发生的国家之间对税收的分配关系。这个定义可用图1-1表示。

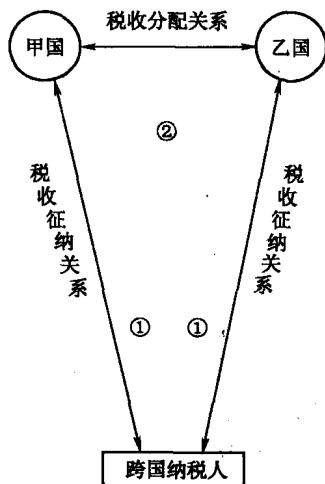


图 1-1



上述国际税收概念,包含两个关系:

第一个关系是,两个或两个以上国家政府与其跨国纳税人之间的税收征纳关系。

税收总是表现为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,征收者与缴纳者是税收的一个重要内容。国际税收也不例外。没有有关国家政府对其管辖范围内的纳税人课税,就不会产生国际税收活动,也就不会产生国家之间的税收分配关系。不过,国际税收涉及的纳税人是跨国纳税人,纳税人的活动跨越国界,同时向两个或两个以上国家政府纳税的行为才使相关国家间发生税收分配关系。

第二个关系是,国家之间财权利益的分配关系。

一般的税收活动,所反映的是在一国范围之内,国家与纳税人之间的征纳关系,也就是反映国家与纳税人之间的分配关系。而国际税收则不同,它是两个或两个以上的国家,对同一跨国纳税人的跨国所得征税所引起的国家与国家之间的税收关系,这种国与国之间的税收关系所引起的国与国之间的财权利益关系,不可能由一国政府单独来解决,必须要有国际之间的协调与合作,你征我不征,或我征你不征,或两个国家互相给予优惠待遇,让纳税人获得一定的经济利益,而最终反映的是国家与国家之间财权利益的分配关系。

## 二、国际税收与相关学科的关系

### (一) 国际税收与国家税收的关系

国际税收与国家税收既有联系又有区别。二者之间的联系表现在两个方面:第一,作为税收,二者都属于分配范畴,都体现着一定的物质产品在不同主体之间的分割和转移。第二,二者都不能脱离国家而独立存在。国际税收作为税收,同样是凭借国家的政治权力进行的一种分配,必须有一定政权管辖范围内的征收者与缴纳者,它只能依附于国家税收的征收者与缴纳者。没有各个国家政府对其政权管辖下的缴纳者进行的课征,就不会产生国际税收活动,也就不会产生国家之间对税收的分配关系。所以,以国家为一方、以纳税人为另一方的税收征纳行为,构成了国际税收的基本内容。

国际税收与国家税收的区别主要表现在:第一,税收分配所涉及的主体不同。国家税收的分配是发生在同一国家的课税权主体与课税主体之间的物质产品分割和转移,它反映为一国范围内的征纳关系;国际税收的分配是发生在不同国家的课税权主体之间的物质产品分割和转移,它反映为国家之间的税收分配关系。第二,税收分配所凭借的政治权力不同。国家税收分配,是凭借课税权主体的政治权力向课税主体进行强制课征而实现的物质产品分割和转移;而国际税收的分配,只能是在两个或两个以上国家课税权主体向跨越这几个国家的跨国课税主体的跨国课

税客体行使各自的征税权力而产生国家间税收权益矛盾的时候,为了按照国际规范重新调整这一矛盾而导致一部分物质产品在各有国家课税权主体之间重新分割和转移时才发生。第三,国家税收作为一种具体的课征活动,有其特定的税种体系;而国际税收因不是一种具体的课征形式,并无单独的税种体系,它只是涉及各国课征的某些税种。

## (二) 国际税收与涉外税收的关系

关于涉外税收,在中国约定俗成的说法是国家税收中涉及外国纳税人的那部分税收。它体现为一国政府与其政治权力管辖范围内的外国纳税人之间的税收征纳关系,属于国家税收的范畴。但涉外税收又与国际税收有着密切的联系,这表现在:第一,二者的课税对象相同,均为国际性的收入和交易额。第二,二者均体现本国政府与外国纳税人和本国政府与具有国际收入的本国纳税人之间的税收分配关系。各国涉外税收制度的理论与实务是国际税收这门学科形成的基础。

国际税收与涉外税收的区别在于:第一,立足点不同。一国的涉外税收立足于国内,处理的是本国政府对外征税的问题,体现的是本国的对外经济关系;而国际税收主要立足于国家与国家之间,所处理的问题是国际国家之间的税收分配关系。第二,二者所反映的分配关系不同。涉外税收所反映的是一国政府与其管辖范围内的纳税人之间的税收征纳关系,是国家税收的组成部分,从税法角度来看,它属于国内法的范畴;而国际税收则是由两个或两个以上国家对跨国纳税人的征税所引起的国家与国家间的税收分配关系,这种分配关系需要通过国家与国家的相互协调来解决。

## (三) 国际税收与外国税收的关系

外国税收是相对于本国税收或国内税收而言的。如果站在本国的立场来看,凡是其他国家的税收都是外国税收。如果站在别国的立场来看,本国的税收对该国来说就是该国的外国税收。外国税收所体现的税收关系是一国政府同其管辖范围内的纳税人之间的征纳关系,其中既包括国内纳税人,也包括跨国纳税人。后一种纳税人属于一国政府的涉外税收部分,它虽然是国际税收研究所要涉及的一部分内容,但它不研究国家之间的税收分配关系。

# 第二节 国际税收的产生与发展

## 一、国际税收的产生

国际税收是国家税收发展到一定历史阶段的产物,它是随着近代国际间经济

交往的日益频繁而逐渐发展起来的。国际税收的产生需要两个客观条件：一是税收收入的国际化；二是所得税制的普遍推行。

### （一）税收收入的国际化

税收的发展受社会生产力发展水平的制约，在漫长的以自给自足为主要特征的自然经济社会里，生产力发展水平低下，农业部门是当时唯一的和最主要的生产部门，一国的税收只能依赖于以土地和土地收获物作为直接课税对象的土地税、人头税、房屋税等税种。这一时期国家和纳税人之间的征纳关系被严格地限定在一国的地域范围之内，并没有涉及另一个国家的经济利益，因此，这时的税收不会引起国家之间税收权益的分配。

随着人类社会从封建社会进入到资本主义社会，商品生产和商品交换进一步扩大，社会财富表现为庞大的商品堆积，商品流通范围从国内市场逐渐延伸到国际市场，商品输出成为资本主义经济发展最初阶段的主要特征。欧洲资本主义国家凭借其优越的生产力，实行帝国主义的炮舰政策，先后打开了许多国家闭关自守的门户。随着殖民地的开拓和国际贸易的发展，地域性的经济活动逐步扩大到世界范围，这一时期国际上的经济交往主要以商品贸易为主。与此相适应的是，各国都建立了包括关税在内的以流转税为课税对象的商品课税制度。对本国境内的商品流转额的课税，一般不涉及国际税收关系，但如果从深一层来分析，其也会影响到国际利益的分配。

在国际市场竞争十分激烈的情况下，关税成为许多国家进行“商战”的重要武器。许多国家为了保护本国经济和争夺世界市场，相互展开了关税战，纷纷建立“关税壁垒”和“非关税壁垒”，缔结“关税同盟”。所谓“关税壁垒”，是指一国政府对进口商品征收较高的关税。所谓“非关税壁垒”，是指除关税以外的各种限制进口的法律和政策措施的总称，如进口限额制，进口配额制，许可证制，外汇管制，复杂烦琐的海关手续，过严的卫生、安全、质量检查标准等。不论是“关税壁垒”还是“非关税壁垒”，其目的都是为了阻止或限制外国商品输入本国境内，保护本国的经济利益。各国之间进行的关税战，影响了国际贸易的发展，为了解决国际贸易中这一尖锐矛盾，各国政府纷纷订立双边或多边关税贸易协定，缔结“关税同盟”，对结盟国家实行关税优惠，逐步削减直至完全取消关税，推行自由贸易。国际之间的这类以协调关税和贸易为内容的双边或多边协定，涉及国家与国家之间课税权益的分配，因而已包含有国际税收关系的因素。

19世纪末20世纪初，资本主义从自由竞争发展到垄断阶段，经济生活向高度的国际化发展，各国的商品、资本、技术、劳动力等经济要素跨越国界，资本输出代替了原来的商品输出。资本输出的主要形式有两种：一种是采取间接投资的方式，即通过购买债券、股票等方法，从中取得利息和红利；另一种是采取直接投资的形式，把生产资本输出国外，开办或收买企业，在当地收购生产用原材料，雇用当地的

劳动力,在当地组织生产活动,就地销售产品。经济生活的国际化带来了收入的国际化。国际性的收入包括商品输出(入)的跨国销售收入,也包括资本输出(入)而产生的跨国利润。跨国利润,是指来源于一国但为另一国的投资者所拥有的利润。众多跨国纳税人在两个或两个以上国家取得利润,因此,就产生同一笔利润在两个国家如何征税的问题,国际税收也就应运而生了。

## (二) 所得税制的普遍推行

收入的国际化仅仅为国际税收的产生创造了前提条件,国际税收的产生还取决于另一个因素,这就是所得税制在世界范围内的普遍推行。

18世纪末,英国首创所得税。美国在南北战争期间,于1862年首次向个人收入课征了综合所得税,后来于1909年,美国国会通过了对公司利润课征1%税收的法案。1913年,美国国会通过了对个人所得征税的法案。西欧各国在20世纪初,也都相继引进了所得税。在亚洲,印度、缅甸、斯里兰卡、泰国、印度尼西亚、巴基斯坦等国,从1886年以来就征收所得税。从所得税发展的历史来看,20世纪初,所得税在世界范围内大多数国家中已得到普遍推行,并且在一些主要资本主义国家中代替了间接税而成为主要税类。

所得税的征税对象是纳税人的所得,它同古老直接税和间接税的征收对象相比明显不同。首先,古老直接税的征税对象是农业收获物,它要受土地固定在一国疆域范围之内的限制;而所得税的征税对象所得,完全不受一国疆域范围之内的限制,它可以同时在几个国家取得。其次,间接税的征税对象——商品流转额有着明显的交易行为起点和终点所在国的概念,因而不会发生有关国家对跨国商品流转额的重复交叉征税问题;但是对跨国所得的征税,却往往造成国际上的重复交叉征税。

所得税的普遍推行带来了一系列涉及国家税收权益的分配问题。所得税是以所得为课税对象的税收,其纳税人一般就是税收负担人,在跨国经营的情况下,纳税人的全部所得和费用,往往既有国内的,同时也有国外的,这使得对跨国经营的纳税人课税,不仅会涉及本国国内,往往还会涉及有关国家的税收利益。因此,必然要产生国家间的税收分配问题。

国家间税收分配问题还由于各国实行不同的税收管辖权而更加复杂化。每个主权国家都有权实行最适合本国利益的税收管辖权,由此产生了国家之间税收管辖权的重叠与交叉,使同一跨国纳税人的同一笔所得要在居住国和来源国分别缴纳同样的税收,于是产生了国际双重征税问题。随着跨国经济活动的发展,双重征税问题越来越突出,各国为了妥善协调与此有关的税收问题,以维护各自的税收权益,签订了许多双边或多边条约或协定,这也是形成国际税收的重要原因。

综上所述,纳税人所得的国际化是国际税收产生的前提或基础,而所得税制在全世界的普遍推行,是国际税收产生的必要条件。

## 二、国际税收的发展

第二次世界大战以后,国际政治经济形势发生了重大的变化,世界经济的国际化程度越来越高。超越国界的生产社会化,把世界各国的生产和经济生活紧密地连接在一起,使各国的相互依赖日益加强。世界经济的重大变化给国际税收发展带来的影响,主要表现在以下几个方面。

### (一) 跨国公司空前发展,成为世界经济活动的主体

第二次世界大战以后,特别是20世纪50年代末和60年代初,跨国公司有了迅速发展。据联合国统计,1968~1969年,全世界共有跨国公司7276家,所属国外子公司共有27000多家。而目前全世界跨国公司已达20000多家,其分支机构和子公司超过110000家,其触角已延伸到一切工业生产领域和银行、保险、交通运输、房地产、经营管理和信息咨询等部门。世界著名的跨国公司在海外的分支机构或子公司少则几十家,多则几百家。由于跨国公司经营活动的迅猛发展,其收入来源的范围越来越广,收入的渠道也越来越多。有关国家的税收关系由于跨国公司的全球经营而出现错综复杂的局面。各国政府为了维护本国的主权和经济利益,非常重视国际交往活动中国家经济权益的划分和收入的分配问题。对于跨国投资者来说,国际税收所涉及的征纳活动关系到其自身利益,因此,资本输出国、输入国等许多国家的跨国投资者,对国家间的税收问题也十分重视。此外,由于跨国下属机构分布极广,它们往往利用各国税制的差异进行逃税、避税,这个问题已不能仅仅依靠各国国内税法来解决,而需要通过各国之间的协商才能解决。

### (二) 区域经济、税收一体化给国际税收增添了新的内容

20世纪90年代,世界经济发展的最显著特征之一是,各种类型的经济区域化、集团化浪潮席卷全球,无论是欧洲、美洲、亚洲还是大洋洲,都被分割成一个个的经济区域集团。随着国际经济的发展和跨国公司的兴起,一方面,各国经济相互依赖的程度大大加强;另一方面,国际资本争夺世界市场的竞争也日益加剧。一些发达国家为了避免在国际竞争中孤军作战而使自己处于不利地位,往往联合起来,借助集体力量与实力更加雄厚的超级大国相抗衡,从而增强自己的竞争地位,保持和扩大国内外市场。一些发展中国家为了维护自身利益,防范经济实力比较雄厚的发达国家的扩张,也相继建立起一些区域性的经济联盟。这些区域性经济联盟,都要求不同程度地打破国家间原有的经济壁垒,使商品、资本和人员可以在区域内自由流动。要达到这一目的,国家间必须协调税收政策,建立包括关税、商品税以及所得税在内的共同税收制度,并逐步实现区域税收一体化。区域性税收制度的协调与建立,扩大了国际税收发展的视野,给国际税收研究增添了新的内容。

### (三) 国际全面性双边税收协定网络不断拓宽

由于国际经济交往的迅速发展,签订税收协定的国家日益增多。据统计,当今世界各种税收协定已达4 000多个,其中50%是发达国家之间签订的,发展中国家之间、发展中国家与发达国家之间签订的协定各占25%。<sup>①</sup>20世纪90年代是发展中国家与发达国家积极合作的年代,一些一向极少甚至完全不对外缔结双边税收协定的国家,如百慕大、尼泊尔、卡塔尔、沙特阿拉伯等也纷纷行动加入到缔结国际税收协定的行列之中。同时,发展中国家对外签订的税收协定数量增加较快,我国就是一个典型代表。20世纪80年代初,我国在这方面还是一个空白,至2008年底,我国已同90个国家正式签署了避免双重征税协定,其数量比日本等发达国家还要多。

### (四) 电子商务的发展给国际税收领域带来新的问题

随着电子商务的发展,国际税收领域出现许多新的问题。例如,电子商务交易中的客户所在国(所得来源国)是否应对国外销售商的营业所得征税,对此目前尚没有一个合理的解决方法。又如,销售商只是通过国际互联网向国外客户提供书籍和影视资料的电子信息(可称为数字化产品)的下载权,那么销售商所得到的利润是属于经营所得或劳务所得,还是属于转让无形资产的特许权使用费,对此,目前也没有规范的确切办法。而且,电子商务交易本身具有很强的隐蔽性和流动性,纳税人的国际逃、避税活动也会更加隐蔽等。这一切都向传统的国际税收制度提出了重大挑战,需要各国政府和国际社会加以研究解决。

## 第三节 国际税收涉及的法律要素

国际税收作为税收,在法律上同样与具体课税权力、与承担纳税义务的有关当事人及其所指向的征税对象联系在一起。也就是说,研究国际税收分配关系,同样也离不开课税权主体、纳税人和征税对象这三个要素。然而,我们不能使用国际税收的课税权主体、纳税人和征税对象这种提法,只能称之为国际税收“涉及”的课税权主体、纳税人和征税对象。这是因为,国际税收本身并没有自己独立于国家税收以外的法律要素,也就是说,从法律角度上看,国际税收的基本要素实际上仍是国家税收的基本要素,只是当有关国家依照本国法律对其跨国纳税人征税,引起这些国家之间财权利益分配时,才使得这些国家税法中规定的要素同时成为国际税收所涉及的法律要素。

<sup>①</sup> 李志辉:《国际税收学》,科学出版社,2006年版,第5页。

## 一、国际税收涉及的课税权主体

课税权主体是指国家法律所规定的各级征税当局。当不同国家的各级征税当局依法进行征税,从而引起它们相互之间的财权利益分配矛盾时,这些课税权主体就成为国际税收涉及的课税权主体。否则,如果是同一国家的各级征税当局依法进行征税,并引起它们相互之间的财权利益分配矛盾,或者虽然是不同国家的各级征税当局依法进行征税,但并未触发它们相互之间的财权利益分配矛盾,那么,在这种条件下课税权主体就与国际税收无关。

国际税收涉及的课税权主体是在调整各国相互之间财权利益分配的矛盾中发生的关系,主要包括平行关系和斜向关系。平行关系是指发生在不同国家的同级征税当局之间的关系;斜向关系是指发生在一国的中央征税当局同另一国的地方征税当局之间的关系,以及某个联邦国的州征税当局同另一个联邦国的州属地方征税当局之间的关系。

## 二、国际税收涉及的纳税人

纳税人是税法规定的直接负有纳税义务的单位或个人,是缴纳税款的主体。概括说来,国际税收涉及的纳税人,是指在两个或两个以上国家同时负有双重(或多重)交叉纳税义务的跨国自然人或法人。这一概念具有以下两方面的含义。

### (一)作为国际税收涉及的纳税人,必须是跨国的自然人或法人

如果各国税法中所规定的自然人或法人纳税人,只是在一个国家管辖范围内从事经营活动,并只与该国政府发生纳税关系,这种纳税人就仅仅是国家税收的纳税人,不是国际税收涉及的纳税人。成为国际税收涉及的纳税人,必须是在两个或两个以上国家从事经济活动,从而有来源于两个或两个以上国家的收入,或有存在于两个或两个以上国家的财产,需要向两个或两个以上国家履行纳税义务的跨国纳税人。

纳税人可以是自然人,也可以是法人。作为一个跨国自然人,他可以是一个同时在几个国家取得工资收入的人;可以是一个同时在几个国家从事劳务服务的人,是一个跨国股票投机商;也可以是一个同时向几个国家出售工业产权的专利转让者;等等。作为国际税收涉及的跨国法人,它在组织形式上可以是一个跨国无限公司、一个跨国有限公司、一个跨国两合公司、一个跨国股份有限公司、一个跨国股份两合公司等。跨国法人的经营业务,有从事跨国制造业经营的企业,有从事跨国农、林业生产的企业,有从事跨国石油、天然气或其他自然资源开采的企业,有从事进出口贸易的企业,有从事国际旅游服务业务的企业,等等。

总之,这些自然人或法人纳税人必须同时有来源于两个或两个以上国家的收入,并承担两个或两个以上国家的纳税义务,然后才能成为一个跨国的自然人或法

人纳税人。

## (二) 作为国际税收涉及的纳税人, 必须在两个以上国家负有双重(或多重)交叉纳税义务

一个跨国自然人或法人纳税人, 虽然同时有来源于两个或两个以上国家的收入, 从而必须同时向这两个或两个以上国家履行纳税义务, 但是, 如果这个跨国纳税人只需就来源于甲国的收入向甲国纳税, 就来源于乙国的收入向乙国纳税, 其在这两个国家所承担的纳税义务并无任何交叉重叠, 从而对甲、乙两个国家来说, 这一部分税收归属于甲国, 那一部分税收归属于乙国, 两国的财权利益归属一清二楚, 那么, 就不会在这两个国家之间引起税收的分配关系, 这个跨国自然人或法人纳税人就不会成为国际税收涉及的纳税人。只有当这个跨国纳税人的同一笔跨国收入中有一部分或全部, 既要向甲国又要向乙国履行纳税义务, 即同时对两个或两个以上国家负有双重交叉的纳税义务, 才会发生国家之间的税收分配关系, 从而该跨国纳税人才会成为国际税收涉及的纳税人。

一般情况下, 一个跨国纳税人必须同时取得来源于两个或两个以上国家的收入, 方有可能在这两个或两个以上国家承担双重交叉的纳税义务, 从而成为国际税收涉及的纳税人。但有些情况下, 一个跨国自然人或法人纳税人, 尽管只有来源于一个国家的收入, 也会同时在两个国家承担双重交叉的纳税义务, 从而也会成为国际税收涉及的纳税人。例如, 美国政府规定, 凡属美国公民, 不论居住在哪一个国家, 必须将从世界各地取得的收入向美国政府纳税。按照这一规定, 一个居住在中国的美国公民, 即使他只有来源于中国一个国家的收入, 这个美国公民由于受其居住国中国政府和国籍国美国政府不同课税主权的管辖, 要在这两个国家同时承担双重的纳税义务, 涉及两个国家政府之间的税收分配关系, 所以, 这个美国公民就成为国际税收涉及的纳税人。

应该指出的是, 纳税人的国籍并不能作为确定其是否为国际税收所涉及的纳税人的一种标志。也就是说, 一个具有外国国籍的纳税人不一定是国际税收涉及的纳税人。同样, 一个具有本国国籍的纳税人, 也不一定就不是国际税收涉及的纳税人。

综上所述, 国际税收涉及的纳税人的概念可以进一步表述为: 凡有来源于两个或两个以上国家的收入, 或有存在于两个或两个以上国家的财产, 或者虽然只有来源于一个国家的收入, 但是却在两个或两个以上国家同时负有双重(或多重)交叉纳税义务的跨国自然人或法人, 都是国际税收涉及的纳税人。

### 三、国际税收涉及的征税对象

国际税收涉及的征税对象, 从直接税的角度来看, 仅仅与所得税和一般财产税等对人税的征税对象相联系, 即指跨国纳税人的跨国所得和跨国一般财产价值。



所谓跨国所得和跨国一般财产价值,是指一个国家的本国人来自外国的所得和一般财产价值以及这个国家的外国人来自本国的所得和一般财产价值。这些跨国所得和跨国一般财产价值在许多情况下,往往成为两个国家甚至两个以上国家所得税与一般财产税的征税对象,即可能出现双重(或多重)征税,从而发生有关国家之间的税收分配关系。因此,所得税和一般财产税的征税对象就有可能成为国际税收涉及的征税对象。

### (一) 国际税收涉及的所得税的征税对象

为了便于分析,我们把对跨国所得征税所适用的征税对象范围按性质加以归并,划分为以下几类:

#### 1. 跨国一般经常性所得

跨国一般经常性所得是指跨国纳税人在通常情况下可以经常获得的跨国所得。例如,跨国自然人的工资、薪金、劳务报酬、利息、股息、财产租赁、投资等所得,都属于跨国一般经常性所得。跨国法人从事于农业、工业、商业、矿业、交通运输业以及其他服务业等所获得的所得,也属于跨国一般经常性所得。跨国一般经常性所得按其来源的不同性质,又可以划分为以下几类:

(1) 经营所得,即营业利润。这是指跨国纳税人在某个固定场所(如工厂、商店、农场、公司等)从事农业、工业、商业、服务业等生产经营活动所取得的所得。

(2) 劳务所得。这一般是指个人劳务所得,又分为独立个人劳务所得和非独立个人劳务所得两种。独立个人劳务所得是指自由职业者从事专业性劳动取得的所得;非独立个人劳务所得是指雇员或职员取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、津贴等所得。

(3) 投资所得。这是指因购买股票取得的股息、提供贷款收取的利息、存款利息和各种债券利息以及转让工业产权或者专有技术所收取的特许权使用费等所得。

(4) 租赁所得。这是指出租房屋、机器设备、机动车船及其财产所取得的租金。

(5) 其他所得。除了上述所得以外的其他所得,包括因意外事件取得的各项所得,如中奖、彩票等收入。

#### 2. 跨国超额所得

跨国超额所得是指跨国纳税人所取得的超过一般经常性所得标准的那部分跨国所得。这类所得大多是在特殊情况下取得的。例如:利用战争造成的特殊条件,或利用所经营行业的自然资源的优越条件,可以获得比一般行业更多的所得等。有些国家对这类所得另立税种,单独征税,如超额所得税、暴力税、战时利得税等。

跨国超额所得的计算方法通常有两种:一种是“标准基期法”,是以跨国纳税人在某一标准基期内(正常获利年度)所实际发生的所得作为跨国一般经常性所得,凡是超过这个基期的实际所得的部分,即为跨国超额所得。另一种是“标准投资利润率法”,即由有关国家政府规定一个统一适用于各行各业,或分别适用于不