

国际税收

GUOJI
SHUISHOU

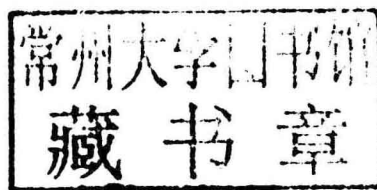
► 姜淇 谢苹 主编



中央广播电视大学出版社

国际税收

姜洪 谢苹 主编



中央广播电视大学出版社

北 京

内容简介

全书共分为 10 个项目, 分别就国际税收导论、各国所得税制和财产税制、税收管辖权、国际重复征税、国际重复征税的解决措施、国际税收抵免、国际避税、国际避税的防范、国际税收协定以及国际税收的发展动态等内容, 作了较为详尽的考察分析。

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收 / 姜淇, 谢苹主编. - 北京: 中央广播电视大学出版社, 2014. 1

ISBN 978-7-304-05509-7

I. ①国… II. ①姜… ②谢… III. ①国际税收 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 047384 号

版权所有, 翻印必究。

国际税收

姜淇 谢苹 主编

出版·发行: 中央广播电视大学出版社

电话: 营销中心 010-58840200 总编室 010-68182524

网址: <http://www.crtvup.com.cn>

地址: 北京市海淀区西四环中路 45 号

邮编: 100039

经销: 新华书店北京发行所

策划编辑: 苏 醒

印刷: 北京雷杰印刷有限公司

版本: 2014 年 1 月第 1 版

开本: 787×1092 1/16

责任编辑: 谷春林

印数: 0001~3000

2014 年 1 月第 2 次印刷

印张: 14.5 字数: 344 千字

书号: ISBN 978-7-304-05509-7

定价: 38.00 元

(如有缺页或倒装, 本社负责退换)

前 言

FOREWORD

我国实行改革开放政策以来，外商来华投资和国内企业境外投资经营日益增多。截至2009年年底，我国累计设立外商投资企业68.3万家，实际吸收外商直接投资9454.4亿美元。20多年来，我国对外贸易也有很大的发展，2011年中国全年进出口总额已突破3.6万亿美元。随着对外开放向纵深推进，中国市场逐步向全球全面开放，“中国制造”（Made In China）和“为中国制造”（Made For China）正在影响着世界经济的发展，中国经济与世界经济全面融合的时代已经到来。在这种情况下，与国际经济密切相关的国际税收问题也越来越被人们所重视。政府部门面临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也亟待了解跨国经营的国际税收环境和国际税务筹划方法。此外，当今世界经济的一大趋势是区域国际经济一体化，在这种经济一体化的过程中，国际税收是一个不可忽视的问题，因此，人们在研究世界经济和国际经济的同时，也需要了解国际税收。

本书是一本系统阐述国际税收学基本原理的著作。全书共分为10个项目，分别就国际税收导论、各国所得税制和财产税制、税收管辖权、国际重复征税、国际重复征税的解决措施、国际税收抵免、国际避税、国际避税的防范、国际税收协定以及国际税收的发展动态等内容，作了较为详尽的考察分析。全书结构严谨，体系完整，材料翔实，内容丰富，文字简练规范，是一部理论性、实用性、可读性都较强的国际税收专业书。此外，全书还设置了项目说明、项目能力目标、项目知识目标、任务行动过程、情景导入、基本知识与基本能力积累、任务落实以及综合实践检验等环节，以便于读者加深对本书内容的理解和掌握，并且能够学以致用。

本书由姜淇、谢苹任主编，陈桂梅任副主编，毛溪文参加本书部分编写工作。具体分工为：姜淇编写项目二、项目三、项目六；谢苹编写项目四、项目五、项目八；陈桂梅编

写项目七、项目十；毛溪文编写项目一、项目九；姜淇、谢苹并负责全书的统稿工作。

虽然在编写本书时力求做到尽善尽美，但由于时间和水平有限，书中的不足之处在所难免，欢迎广大读者提出宝贵的意见和建议。

编 者

目 录

CONTENTS

项目一 国际税收导论

任务一 国际税收的含义	1
任务二 国际税收的形成和发展	8
任务三 国际税收的研究对象和方法	12
任务四 国际税收的发展趋势	15
项目小结及综合实践检验	18

项目二 各国所得税制和财产税制

任务一 各国个人所得税制	20
任务二 各国公司所得税制	30
任务三 各国财产税制	40
项目小结及综合实践检验	43

项目三 税收管辖权

任务一 税收管辖权概述	44
任务二 居民税收管辖权	52
任务三 地域税收管辖权	63
任务四 税收管辖权的选择与实施	71
项目小结及综合实践检验	74

项目四 国际重复征税

任务一 国际重复征税概述	75
任务二 国际重复征税问题的产生	79
项目小结及综合实践检验	83

项目五 国际重复征税的解决措施

任务一 国际重复征税减除概述	84
任务二 避免同种税收管辖权重叠所造成的国际重复征税的方法	91
任务三 避免不同税收管辖权重叠所造成的国际重复征税的方法	96

任务四 中国和美国国际重复征税减除制度.....	102
项目小结及综合实践检验	105
项目六 国际税收抵免	
任务一 直接抵免	106
任务二 间接抵免	109
任务三 抵免限额	114
任务四 税收饶让	118
项目小结及综合实践检验	122
项目七 国际避税	
任务一 国际避税概述	123
任务二 国际避税的一般方法	129
任务三 国际避税地和基地公司	141
项目小结及综合实践检验	149
项目八 国际避税的防范	
任务一 国际反避税制度概述	150
任务二 国际反避税的一般方法	160
任务三 国际反避税制度条款	172
项目小结及综合实践检验	181
项目九 国际税收协定	
任务一 国际税收协定的产生	182
任务二 国际税收协定的内容	186
任务三 双边国际税收协定的发展.....	194
项目小结及综合实践检验	200
项目十 国际税收的发展动态	
任务一 国际税收环境的变化	201
任务二 电子商务下的国际税收	208
任务三 国际税收竞争	215
项目小结及综合实践检验	222
参考文献	223

项目一 国际税收导论

项目说明



本项目是关于国际税收基本理论问题的一般性总论。项目引入了学习本课程的一些基础性概念与理论，着重从本学科与国家税收、各国税制、涉外税收等相关学科的区别与联系中阐述国际税收的概念，分析国际税收的研究对象、范围和方法。

项目能力目标



通过本项目学习，要了解国际税法的产生及发展，掌握国际税法的基本概念和国际税收法律关系的特征，明确国际税法的宗旨和基本原则，了解国际税法与国际税法学的基本理论问题。本项目应重点掌握国际税法的概念和国际税收法律关系的特征。

项目知识目标



掌握国际税收的概念；理解国际税收的本质、国际税收与国家税收的区别和联系；了解国际税收问题的产生与发展趋势。

任务一 国际税收的含义

任务行动过程



1. 查阅相关资料，了解国际税收的基本内涵及其与其他学科的关系。
2. 讨论国际税收的基本特征。
3. 介绍国际税收所涉及的税种。

情景导入



1999年7月，联合国开发计划署（The United Nations Development Programme, UNDP）提出应对电子邮件开征“比特税”（bit tax），每100封电子邮件要交1美分的“比特税”，全年估计可征收600亿~700亿美元的税收。联合国拥有这笔税款后，要将其用于资助发展中国家，缩小世界经济中的贫富差距。联合国倡议的这种“比特税”，实际上是一种超国家

的税收，它遭到了成员国的反对。1999年8月，美国国会参众两院通过决议，认为“比特税”是对美国主权的侵犯，从而敦促美国政府反对这种由联合国征收的全球性税收。



基本知识与基本能力积累

随着世界经济一体化的发展，各国之间的经济活动日益频繁，相互关系更加密切。国际商品、劳务、技术、人才和资金的大幅度流动，各国的经济活动也向外不断延伸和发展，伴随而来的是对参与国际经济活动的跨国公司和个人所得如何征税的问题。

一、国家税收的含义

每个独立的主权国家，都有权对本国公民和居民以及发生在本国领域内的一切经济活动征税。一旦某个国家的公民或居民在国外从事经济活动，他都会有来自国外的所得或收入，外国政府也就有权向他征税，因而他就有可能面临被本国和外国两个政府征税的问题，在本国国家税收和外国国家税收（涉外税收）的征纳关系中，作为缴纳者一方已不再是一般的单个国家的纳税人，而是同一主体的跨国纳税人。

这种关系反映了两种矛盾：一方面，它反映了本国政府和外国政府各自同跨国纳税人之间利益分配的矛盾（征纳关系）；另一方面，它还反映了两国政府之间财权利益分配的矛盾（税收分配关系）。这后一方面的矛盾或关系已超出了本国、外国或其他任何一个国家的国家税收范围，往往不可能由一国政府去解决或处理，而必须由有关国家政府通过共同协商、谈判，达成妥善处理双边或多边税收分配关系的协议，即签订双边或多边税收协定或条约，以求得解决。在征纳关系中所发生的国家与国家之间的税收分配关系，就是我们所要研究的国际税收。

从广义上讲，包括诸多伴随着国际经济活动而出现的税收问题，都属于国际税收的范畴。比如，为了促进国际贸易的发展，协调各国的关税政策，降低国与国之间的关税壁垒是十分必要的。除了上述税收对国际经济活动的阻碍作用以外，纳税人从事跨国经营活动还可能带来国际避税问题。国际避税与国际重复征税的效果正好相反，它不会加重纳税人的税收负担，但却会损害有关国家的税收利益。避免国际重复征税以及防范国际避税，虽然可以由一国通过国内立法单方面采取措施来进行，但国与国之间签订税收协定，以双边或多边的方式采取措施则可以更有效地解决问题。这些都属于广义上的国家税收。

狭义的国际税收是从某一个国家的角度来看的，国际税收是一国对纳税人的跨境所得和交易活动课税的法律、法规的总称。例如，我国政府如何对本国居民纳税人（包括企业和个人）从境外取得的所得征税以及如何对外国居民纳税人在中国境内取得的所得征税，这方面的法律、法规就属于中国的国际税收。近年来，我国在跨境交易方面的税收法规日益增多，因此从这一角度来研究中国的国际税收问题也显得越来越重要。从这个意义上说，我们所研究的国际税收，就是中国税法尤其是所得税法的国际方面，即中国对出境交易或入境交易及其带来的所得征税的一系列法律、法规。

从目前我国国际税收教材通行的研究角度考虑，本教材中的国际税收概念仍侧重于上

述第一种含义，即广义的国际税收；同时，我们也将对第二种含义的国际税收（中国的国际税收法规）加以特别关注，尽量将这类税收法规写进教材。

二、国际税收的基本特征

从税收的起源与本质考察，税收作为分配范畴，其基本概念是：税收是国家凭借政治权力，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。这一概念可概括出一般国家税收的基本特征。

1. 税收是以国家为主体的一种特殊分配

该特征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。正如恩格斯所说：“强有力的政府和繁重的赋税是同一概念。”

2. 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。马克思在讲到权力的时候，曾经把它分为两种。他说：“在我们面前有两种权力：一种是财产权利，也就是所有者权力；另一种是政治权力，即国家的权力。”在私有制条件下，私有财产神圣不可侵犯，国家不可能通过财产权利占有或取得财政收入，而只能通过自己至高无上的政治权力去侵犯私人的财产权利，取得所需收入，这种通过政治权力的强制征收就是税收。

3. 税收是在一个国家政治权力管辖范围内的征纳关系

该特征说明的是国家税收的征税范围。税收的分配主体是国家，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。

三、国际税收与相关学科的关系

提起国际税收，人们自然会联系到国家税收、外国税收、涉外税收、关税、国际税务等相似的概念，甚至很多人会混淆它们之间的关系，这在一定程度上模糊了国际税收的概念以及国际税收这一范畴的质的规定性，忽视了国际税收作为税收范畴同国家税收的本质联系。实际上，国际税收与国家税收、各国税制、涉外税收等相关学科既有联系，又有重要区别。

1. 国际税收与国家税收

国家税收是指国家凭借政治权力所进行的一种强制课征，是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。这种纳税人可以是企业，也可以是个人。由于一国政府政治权力管辖范围内的人，不仅包括本国国民，还包括外国人，所以这种纳税人既可以是本国企业和个人，也可以是外国企业和个人。

作为税收，国际税收与国家税收都是凭借政治权力进行分配。但是，国际税收并不是指某个国家内部的事情，而是国家与国家之间在税收权益分配方面所发生的关系。

2. 外国税收与国际税收

外国税收（外国税制）是相对于本国税收（本国税制）而言的。在本质上，外国税收（外国税制）与本国税收（本国税制）都同属于国家税收范畴。例如，中国税收（中国税制）在中国人看来，是中国的国家税收，对外国人来说，则是外国税收（外国税制），其实质仍然属于国家税收；同样，外国税收（外国税制）在该国人的眼里，其实质也属于该国家的国家税收，而绝不会变成国际税收。

国际税收并不是对某些外国税收（外国税制）所进行的比较研究，更不是各国税收（各国税制）的简单汇总。

3. 关税与国际税收

关税是指进出口商品在经过一国关境时，由政府设置的海关向进出口国所征收的税收。

在各国税制中，诸如，对商品、技术的进出口，以及资金在国际的流动等这些特定部分的税收征管事项所作的处理规范，不像其他部分那样仅局限于一国范围内，而往往会超出一国的界限，引起某种国际关系的发生。但是，只要它是一个国家在其政权管辖范围内自主地行使其征税权力，并且由此引起的也只是与其他国家之间的经贸关系及国际税务关系，并不涉及国家之间的财权利益分配关系，那么这些特定部分就仍然属于国家税收的范畴，而不是国际税收。

4. 国际税收与国际税务

国际税务或国际税务关系包括国家之间的税收事务联系与制度协调，是协调国家间经济贸易关系的措施。国际税务涉及的范围主要是流转税和个别财产税，其中又以流转税中的关税为主，诸如，国家间双边关税协定或双边贸易协定中的关税优惠条款、地区性国家集团就成立关税同盟所达成的多边协议、国际公约中有关给予各国外交官员税收豁免的条款等，都是国家间税收事务联系或制度协调的具体表现。

国际税务或国际税务关系同国际税收都与所属国家之间在税收或税务领域中有关系，同样需要进行国际范围的协调。但是，国际税务或国际税务关系是国家之间纯粹的税收事务联系或税收制度协调，不涉及各国之间的财权利益分配；而国际税收则是国家之间的税收分配关系，它涉及有关国家间的财权利益分配。前者属于上层建筑范畴，后者则属于经济基础范畴。

5. 国际税法与国际税收

顾名思义，国际税法应是调整国家与国家之间税收关系的规范总和。《新税务大辞海》中对国际税法概念的解释是：“调整国家与国家之间税收权益分配关系的法律规范性文件的总称，是国家之间通过协议制定或公认的，其效力范围及于所参加或同意采纳和接受的各个国家。其最主要的渊源是国际税收条约。”但是，到目前为止，世界上还没有一部对各国都有约束力的“国际税法”。

由于各国政治经济制度、经济发展水平以及税制结构的不同，在相当长的历史时期内，世界上还不可能制定出一部统一的“国际税法”。目前具有法律规范作用的，也只有那些对当事国有约束力的双边或多边的“条约法”以及一些国际惯例和判例等。这些当属国际税收必不可少的重要内容，但绝非唯一的内容。

6. 涉外税收与国际税收

涉外税收通常是指一国政府对外国人（包括外国企业和个人）征收的各种税收的统称。它反映为一国政府凭借其政治权力同其管辖范围内的外国纳税人之间所发生的征纳关系。这种征纳关系并没有超越一国政府的管辖范围而进入国际范围，因而涉外税收还是属于国家税收的范畴，是国家税收的一个有机组成部分。

涉外税收与国际税收在某些情况之下是可以互相转化的。如果两国政府对于同一笔财产征收存在矛盾，那么必须由有关国家政府通过共同协商、谈判，达成妥善处理双边或多边税收分配关系的协议，即签订双边或多边税收协定或条约，以求得解决，此时的涉外税收已转化成为国际税收。如果本国政府并不对该跨国纳税人来自国外的所得或收入进行征税，或虽然征税，却没有与外国政府签订税收协定，因而并未发生协调国家之间的税收分配关系，那么涉外税收也就不是国际税收了。

四、国际税收所涉及的税种

在现代税制体系下，各主权国家依法开征的税收五花八门，但是按照其征税对象的性质，理论上可以划分为以下 5 大类：

1. 商品税

商品税也称流转课税，是指以处于流通中的商品和劳务为征税对象的税类。它包括销售税、消费税、产品税、货物税、营业税、周转税、关税等都属于商品课税的类型。它是现代税制主要的税收类型，在发展中国家占主导地位。

2. 所得税

所得税也称收益税，它是指以纳税人的各种收益所得为对象的税类。按照纳税人的区别，所得税可分为个人所得税、企业或公司所得税以及社会保险税。所得税是调节纳税人的收入、实现公平分配的重要手段，是市场体系发达国家的主体税收。

3. 财产税

它是以各类财产的数量或价值为对象的税类。理论上财产税可分为一般财产税、个别财产税和遗产赠与税等税种。它的功能主要是：均衡财富占有，公平分配；加强财产管理；增加财政收入。

4. 行为目的税

它是以特定的社会和经济行为为征税对象的税类。这一税类的特点在于：有明确的政策目的；税款有时有专门的用途，预算上实行专户储存，专款专用。由此，在成熟市场国家，也称之为专款专用税（earmarking tax）。这一税类的作用在于贯彻某种社会和经济政策，或者筹集专项的发展基金。

5. 资源税

它是以自然资源为课税对象的税类。其征税对象可以是资源利用所形成的产出和供给、交易或销售；也可以是具有经济租金性质的经营者的超额利润。前者在税收属性上具有商品税的性质，它的理论模型是著名的环境污染税模型——庇古税；后者则具有所得税的性质，在功能上具有调节自然资源开发利用中的企业级差收益（或相对地租），进行资源耗费的补偿（绝对地租），促进合理使用开发资源的功能。级差收益或相对地租是一种来源于天然资源的所得，往往会表现为企业的额外利润，所以可以归入收益税类。资源税的税收类别的属性取决于它的征税对象，但是，它是同资源节约和环境保护相关的重要的公共政策和政策工具，所以被单独列出。资源税的经济功能根基于它的税收属性，不能一概而论。

以上各种税类具有不同的经济属性。其中，按照税负能否转嫁可划分为直接税和间接税。凡是立法者预期可能发生转嫁的税收属间接税；反之，是直接税。一般认为，商品税容易发生转嫁，属于间接税。所得税和财产税不容易转嫁，是直接税。此外，直接税也属于对人的税。

在实践中，受历史和税制发展的影响，各国关于税收在统计学意义上的分类各有区别。但是大多数国家都基于国际经济组织的分类指导，结合本国制度的特点加以划分。目前，对各国税收分类具有重要影响的国际组织分类主要是：

(1) 经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD, 简称经合组织）年度财政统计的分类。OECD 将其成员国的税收划分为 6 大类（见表 1-1），相对而言，OECD 的税收分类运用最为广泛，因为它体现了多数发达国家的制度特点。

(2) 国际货币基金组织（International Monetary Fund, IMF）的分类。IMF 的税收分类同 OECD 基本一致，区别仅在它将 OECD 的第五类一分为二，即商品税、服务税，并将关税独立为一类；同时将社会保险税在统计中剔除，作为非税收收入。由此，IMF 的分类一共有 7 大类。

表 1-1 经济合作与发展组织关于现代税收的分类一览表

类别	税类名称	涉及的税种
第一类	所得税	对所得、利润和资本利得的课税
第二类	社会保险税	对雇员、雇主以及自营人员的课税
第三类	薪金及人员税	
第四类	财产税	对不动产、财产、遗产和赠与的课税
第五类	商品与服务税	产品税、销售税、增值税、消费税以及关税
第六类	其他税	

(3) 欧盟 (European Union, EC) 的分类。同 OECD 和 IMF 的分类相比, EC 在前述大类的基础上, 对每一税收大类中的具体税种, 结合成员国的税制状况, 进行了进一步的细化, 以适应其经济统计、税收监管指导的需要。

五、国际税收中应注意的问题

1. 商品税收

国际税收并不存在独立、特有的纳税人和征税对象, 它只是涉及国家税收中的跨国纳税人和跨国征税对象。所以, 狭义的国际税收及其相应的国际规范并不涉及商品税收, 其理论和现实原因主要在于, 不同税种具有不同的特点以及国际经济制度的特征两大方面。

在现行国际自由贸易框架下, 各国关于商品的潜在利益冲突, 已经在制度层面得到合理的解决。在国际经济发展中, 为了构造自由贸易的国际环境, 在 WTO (World Trade Organization, 世界贸易组织) 倡导下形成了现行国际贸易体系的框架和规则。其中, 关于跨国商品流通的国际税收有了统一的制度规范, 这种制度规范大致涉及两大方面: ① 对与货物贸易有关的各国关税壁垒的减让, 这主要通过 WTO 的关税减让规则加以协调; ② 各国国内商品税收, 如增值税、消费税、营业税等, WTO 在其反补贴规则中, 确认了出口可以退间接税的规范。在此规范下, 各国普遍实行出口退税制度。由此, 在国际贸易中, 商品税收在制度层面已不存在因各国国内商品税制差异而引发的税收利益冲突。所以, 商品税制被排除在狭义的国际税收之外, 未纳入国际税收范围。

2. 直接税

直接税由于在国际税收中涉及两个及两个以上国家的利益, 而成为国际税收利益冲突的重点, 需要国际社会加以规范和调整。

(1) 从税类的地位看, 直接税在现代经济中的地位日益重要。所得税是一种对经济要素的课税。在现代市场经济模式下, 所得税属于对生产要素市场的征税, 即各种劳动、资本和权益的所得。伴随着全球劳动力市场、资本市场和知识、土地等要素市场的国际化, 这一税收不仅税基日益拓宽, 而且完全超越了国界, 对国际经济的发展日渐重要, 成为现

代税收最重要的来源，从而受到各主权国的关注。

(2) 就税种的属性和特点看，直接税，尤其是其中的所得税，具有不同于商品税的特点，它是一种对人的征税。所以，所得税不能像商品税那样伴随商品劳务的运动经过投入—产出、销售—购买的交易而不停地被转嫁出去，所得税只能归属于纳税人。结果，这一税收将直接减少纳税人的税后所得。在现实中，所得税也存在被转嫁的可能。

由于税基和税种的上述特征，现代所得税制在国际税收领域中面临两大制度问题：一是当各国所得税的管辖权出现叠加，同一个跨国纳税人会面临严重的国际双重征税，继而引发相关国家之间的税收利益矛盾和冲突；二是国家税收的差异引发了严重的国际避税。所有这些，都对全球经济发展和相关国家的经济利益构成了巨大的伤害，需要国际社会针对所得税的特点作出规范，借以解决其中的利益冲突问题，消除其负面效应。

(3) 从国际经济格局现状看，各主权国的税制结构存在巨大差异。一方面，发达国家（如美国等）占主导地位的税收是直接税，特别是所得税；另一方面，这些国家也是资本等经济要素的拥有国，其国际税收利益在所得税等直接税种上体现得特别突出。为了维护自身的税收利益，发达国家积极推动国际社会关注所得税上的矛盾和协调，由此形成了国际税收所特有的研究课题和内容。

任务落实



1. 什么是国际税收？它的本质是什么？
2. 国际税收与国家税收的联系和区别是什么？

任务二 国际税收的形成和发展

任务行动过程



1. 搜集相关资料，了解国际税收的形成历史过程。
2. 探讨国际税收的形成条件。
3. 拜访相关人士，咨询国际税收的发展动态和研究前沿。

情景导入



有人认为，一个具有外国国籍的纳税人，是国际税收涉及的纳税人，而对一个本国国籍的纳税人，则不是国际税收涉及的纳税人。请问这种说法对吗？

基本知识与基本能力积累



一、国际税收的形成条件

税收的起源取决于两个前提条件：一是国家的产生与存在；二是适当的客观经济条件，即私有财产制度的存在和发展。

从理论上讲，国际税收的产生和存在，是在税收存在的基础之上，由两个前提条件共同决定的：一是跨国所得的大量形成；二是世界各国普遍征收所得税并行使不同的征税权力。只有同时具备这两个条件，才会出现国家之间分享税收的问题，也才有必要进行国家间的税收协调，从而产生国家间的税收分配关系。

1. 跨国所得的出现

跨国所得是指来源于一国但为另一国居民或公民纳税人所拥有的所得。这是国际税收产生的直接条件。

跨国所得是国际税收产生的物质基础，国家间的税收分配关系必然要受客观经济条件的制约。当一个人参与国际经济活动后，他必然会取得跨国收入、发生跨国费用，从而形成跨国所得，使得国际税收的产生成为现实。

2. 各国普遍征收所得税并行使不同的征税权力

跨国所得的产生为国际税收的产生提供了物质基础，而各国普遍征收所得税并行使不同的征税权力则最终导致了国家间税收分配关系的发生，这是国际税收产生的实质条件。

对于跨国所得，有关国家都将其列为各自的所得税征税对象而行使征税权。跨国所得的来源国（发生国）要进行从源征税，而跨国所得拥有者（取得者）的居住国或国籍国也要对之汇总征税，从而产生了国家之间在税收分配上的矛盾，导致了国家间税收分配关系的发生。

因此，国际税收是各国政府对跨国纳税人的跨国所得行使征税权的表现，是一个国家对另一个国家财权利益的一种“侵犯”与“协调”。只有世界上各国广泛征收所得税，并存在跨国所得和各国征税权力的交错，国际税收才会产生。

二、国际税收的形成

国际税收的历史虽短，但它作为一个历史范畴也经历了一个从简单到复杂、从不完善形态到完善形态的发展演变过程，是历史发展到一定阶段的产物。

1. 国际税收的史前期

自从原始社会末期出现国家产生税收至封建社会末期，农业是主要生产活动，农业耕

种作物成为这一时期税收主要对象。由于农业生产收获物同土地有紧密的联系，人们的收入仅来自其国内，税收分配关系被严格限制在一个国家的地域范围以内的，不会引起国家之间的税收分配关系，自然也就不可能出现国际税收。

2. 国际税收的雏形期

资本主义国家发展初期，由于商品货币经济的迅速发展，原始的直接税逐渐被取消或降到了次要地位，而对商品课征的间接税逐渐上升到主要地位，形成了以间接税为主的税收制度。间接税的广泛发展，适应了资本主义商品生产的经济条件，同时也减轻了资产阶级的税收负担，有利于资本主义工商业的发展。此外，国家间的税收协调也反映了国家之间在贸易方面的税务联系。从国际税收起源的角度看，我们把这一阶段称为国际税收的雏形期。

知识链接



在激烈的国际贸易竞争中，各国政府出于维护各自利益的愿望，先后采取了保护关税制度。特别是有些国家为鼓励本国工业品出口，往往对出口产品进行补贴，以低价出口，从而有利于商品输出；而进口国则采取相反措施，即对补贴的进口商品征收反补贴税。有的资本家则采取低价倾销政策，甚至卖价低于成本，占领市场后再提高价格从而把亏损捞回来。为了抵制别国的商品倾销，一些进口国往往对此征收反倾销税，有的国家在对外国倾销的货物征收一般进口税之外再征收附加税，以提高进口货物的价格，保护本国垄断资本的利益。在这种情况下，虽然这些征税仍然涉及一国政府同该国境内的进口商之间的征纳关系，但是，由于各国出于维护各自在世界市场中地位的愿望，国与国之间形成了税收上的斗争。有些国家往往想通过谈判来签订双边或多边贸易关税协定或条约，以相互给予某种关税优惠待遇。可见，此时的税收似乎已开始具备某种国际意义，但是，由于对商品输入或输出所征收的关税是对物税，即间接税，而不是对人税或直接税，其税款包含在商品销售价格之中，并不是由经营工商业的资本家或进出口商负担，而是由购买商品的消费者负担，即税收负担落在进口国消费者身上，只不过是借进口商之手缴纳而已，因而不致引起有关国家政府对同一纳税人的征税。

3. 国际税收的形成期

19世纪末20世纪初，资本主义高度发展，已经进入垄断阶段。资本输出成为这一时期的主要特征。第二次世界大战前，资本输入国主要是殖民地和半殖民地国家和地区，而这些国家和地区在当时大都没有独立的征税权，因而在帝国主义各国和殖民地之间，一般不会提出分享税收的问题；资本主义各国间的相互投资，在第二次世界大战以前为数不多，且投资额不大，所以矛盾并不尖锐。第二次世界大战后，随着殖民地国家相继独立，纷纷取得了对外来投资拥有了独立的征税权，同时国际资本也由向发展中国家向发达国家之间相互投资，跨国公司的迅猛发展，所得税制度的普遍实行和所得税税率的大幅提高，使得两个国家对同一跨国投资者的同一跨国所得征税的结果，就必然会发生国际的重复交叉征