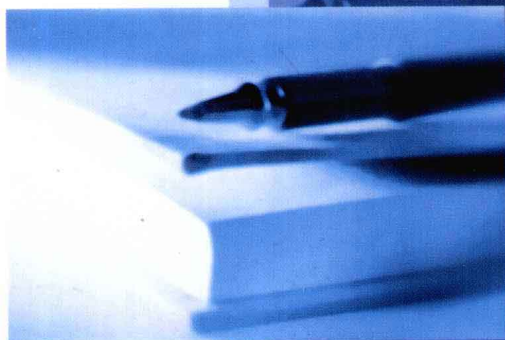


财 政 部 规 划 教 材
全国高等教育应用型财税系列教材

国际税收

黄衍电 主编



经济科学出版社

财政部规划教材
全国高等教育应用型财税系列教材

国际税收

黄衍电 主编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收 / 黄衍电主编. —北京: 经济科学出版社, 2010. 7

财政部规划教材. 全国高等教育应用型财税系列教材
ISBN 978 - 7 - 5058 - 9372 - 6

I. ①国… II. ①黄… III. ①国际税收 - 税收理论 - 高等学校 - 教材 IV. ①F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 083910 号

责任编辑: 白留杰 张占芬

责任校对: 徐领弟

版式设计: 代小卫

技术编辑: 李长建

国际税收

黄衍电 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材编辑中心电话: 88191354 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [espbj3@esp. com. cn](mailto:espbj3@esp.com.cn)

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 16 开 19 印张 370000 字

2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9372 - 6 定价: 33.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

编审说明

本书由财政部教材编审委员会组织编写并审定，同意作为全国高等院校财经类通用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

编写说明

本书是财政部统一规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写、修订并审定，作为全国高等院校应用型本科系列教材。

国际税收问题是随着国际经济、技术和文化交流的不断发展，以及跨国公司的大量出现所形成的纳税人收入的国际化而产生与发展起来的。进入 21 世纪以来，世界经济的发展呈现了全球经济一体化的态势，经济生活国际化的程度越来越高，使得国家之间的税收关系日益纷繁复杂，处理相互之间有关税收业务的活动也日益增多。随着我国对外经济往来的发展，外商到我国投资兴办、合办的各类企业和在我国工作的外籍人员不断增加，我国企业和个人也不断去外国投资经营和提供劳务，与此同时，国家之间的税收问题也伴随而来，国际税收问题引起了各界高度的重视。实践迫切要求我国税收理论和实际工作者认真学习和研究国际税收理论与实务，迫切需要有更多的掌握国际税收知识的人才。只有学习、研究、了解和掌握国际税收基本知识、国际税收惯例和国际避税与反避税等问题，才能使我们在对外经济交往中更好地维护国家的主权和经济利益，妥善处理好国家之间的税收分配关系。

本书在分析当前已有国际税收研究成果的基础上，注重国际税收科体系的完善与创新，对国际税收理论与实务进行了全面系统的介绍与探讨。本书在编写过程中着重把握以下五点：第一，更为准确反映国际税收领域变化了的新情况、新问题，阐述最前沿的国际税收理论研究成果，充实最新的相关资料与信息，让读者了解和跟踪该领域的前沿动态。第二，为方便读者在学习中查疑解惑为主导，其内容力求简明扼要、通俗易懂，使之既突出实用性，又注意学术性。第三，注重理论联系实际，做到既重视对理论的表述，更注意了国际税收的实务性和操作性。第四，为了在对外经济往来中维护我国主权和经济利益，本书加强对国际避税和反避税的分析，并力求在这方面有所创新。第五，在编写体例上，力求做到新颖，体现互动性。每一章都设置本章导读、资料链接、课堂讨论、案例解析、本章小结等栏目，注重选用同国际税收实务操作密切相关的案例，在部分案例后面还介绍有关背景资料。

本书由集美大学财经学院黄衍电教授编写第一章、第二章、第三章、第四章、第七章、第十章、第十一章和第十二章；哈尔滨商业大学财政与公共管理学院李兰副教授编写第五章、第六章；青海大学财经学院田志华副教授编写第八章和第九章；集美大学财经学院罗昌才副教授编写第十三章和第十四章。由黄衍电教授担任主编，并对全书进行了修改总纂。

本书由辽东学院谷义教授主审，并提出许多宝贵意见，在此表示感谢。

编者

目 录

第一章 国际税收的概念、形成与研究对象	1
本章导读	1
第一节 国际税收的概念	1
第二节 国际税收的形成和发展	4
第三节 国际税收的研究对象、内容与方法	7
本章小结	10
思考题	10
第二章 税收管辖权与国际重复征税	11
本章导读	11
第一节 国际税收涉及的法律要素	11
第二节 税收管辖权	20
第三节 国际重复征税	29
本章小结	37
思考题	38
第三章 避免国际重复征税与约束税收管辖权的规范	39
本章导读	39
第一节 避免国际重复征税的途径、方式与原则	39
第二节 约束所得来源地税收管辖权的规范	43
第三节 约束居民（公民）税收管辖权的规范	54
本章小结	63
思考题	64
第四章 国际重复征税的免除方法	65
本章导读	65
第一节 避免国际重复征税的基本方法及其效果	65
第二节 税收抵免制度	69

第三节 其他缓解国际重复征税的方法	88
本章小结	91
思考题	92
第五章 国际避税及其避税方法	93
本章导读	93
第一节 国际避税及其产生成因	93
第二节 国际避税的基本手段	99
第三节 国际避税的主要方式	100
本章小结	118
思考题	118
第六章 国际避税地	119
本章导读	119
第一节 国际避税地的基本概念和特征	119
第二节 利用国际避税地的避税	123
第三节 对国际避税地的评价	126
本章小结	127
思考题	128
第七章 国际反避税的方法与措施	129
本章导读	129
第一节 反避税法规的建立和完善	129
第二节 加强税收征收管理	133
第三节 反避税的国际合作	135
第四节 转让定价税制	138
本章小结	155
思考题	155
第八章 国际税收协定	157
本章导读	157
第一节 国际税收协定的分类和作用	157
第二节 国际税收协定的法律地位	162
第三节 国际税收协定的基本内容	165
第四节 国际税收协定的签订程序	173
本章小结	175
思考题	175
第九章 国际税收协定范本	176
本章导读	176

第一节 国际税收协定范本的基本含义与产生	176
第二节 国际税收协定范本的比较	179
本章小结	184
思考题	185
第十章 我国对外税收协定	186
本章导读	186
第一节 我国对外税收协定概述	186
第二节 我国对外签订税收协定的主要内容	198
本章小结	211
思考题	211
第十一章 涉外税收负担的原则	212
本章导读	212
第一节 涉外税收负担原则的意义	212
第二节 涉外税收优惠原则	214
第三节 涉外税收平等原则	220
第四节 涉外税收最大负担原则	221
本章小结	223
思考题	224
第十二章 商品课税的国际税收问题	225
本章导读	225
第一节 商品课税的国际税收问题	225
第二节 关税的国际税务协调	235
第三节 欧盟各国商品税的国际协调	242
第四节 其他国家商品税的国际税务协调	246
第五节 反倾销税和反补贴税的国际协调	251
本章小结	253
思考题	253
第十三章 国际税收发展的新动向	254
本章导读	254
第一节 国际税收环境的变化	254
第二节 电子商务下的国际税收	262
本章小结	276
思考题	276
第十四章 国际税收竞争及其应对策略	277
本章导读	277

第一节 国际税收竞争·····	277
第二节 我国应对国际税收竞争的策略·····	286
本章小结·····	290
思考题·····	290
参考文献·····	291

第一章 国际税收的概念、形成与研究对象

【本章导读】

通过本章教学，要使学生掌握国际税收的一般概念，了解国际税收产生的历史原因、研究对象和研究范围，为学习国际税收这门课程打下认识基础和理论基础。

第一节 国际税收的概念

国际税收作为税收学科的一个分支，它不同于一国国内税收关系，但就历史的观点而言，国际税收是在国家税收的基础上产生和发展起来的。因此，在把握国际税收基本概念之前，我们有必要对国家税收的概念作简要分析。

一、国家税收的基本特征

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。

第一，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。”

第二，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。

第三，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。

二、国际税收的概念

如前所述，税收与国家之间有着天然的联系，税收自产生之日起，就已经打上了国家的烙印。伴随着世界经济的发展，国际交往的增多，税收这一经济范畴逐渐具有某些国际的意义，出现了国与国之间的特定的税收活动，并逐渐衍生出国际税收这一新的经济范畴。国际税收作为一种特殊的税收活动，既与一国的国家税收有联系，但又与一国的国家税收有着明显区别。

第一，国际税收不能脱离国家政治权力，以及国家税收的征纳关系而单独存在。然而，国际税收与国家税收是有区别，两者不能等同。国家税收是一国的政府凭借其政治权力对其所管辖范围内的纳税人进行的课征，它没有超越一个国家的疆界。国际税收是两个或两个以上的国家政府，对同一跨国纳税人的跨国所得或财产进行重叠交叉征税的结果。一方面，任何一个拥有主权的独立国家，都不会屈从于其他国家的政治权力，接受他国的税收管辖；另一方面，世界上不存在一个国际的或者在各国之上的超国家的政治权力，能在国际范围内课征税收。国际税收并没有也不可能有自己的独立于国家税收的特定征收者和缴纳者，它只能依附于国家税收的征收者和缴纳者。如果没有各个国家对其政权管辖范围的纳税人进行课征，那么也就无从产生国际税收分配关系。所以，国际税收不能脱离国家政治权力以及国家税收的征纳关系而单独存在，只能在各国政治权力机构的协调下进行课征。

第二，国际税收仍然具有税收的诸要素，但其所附于国家税收中的缴纳者应是从事跨国经济活动的单位和个人，其征税对象主要是跨国所得和一般财产价值。这不仅明确了国际税收是有特定范围的，而且把国际税收同国家税收区别开来。如果离开了跨国纳税人这个要素，国际税收关系也就无从发生。如果一种税收的征纳关系所涉及的征税对象不是跨国所得和一般财产价值，那就不可能会构成国际税收的内容。对商品的征税，如增值税、关税以及一个国家政府给予其他国家派驻本国的外交官员以财政豁免等，也就自然不能包括在国际税收的范围之内。但是，这也不能由此而得出“凡是对跨国纳税人的跨国所得或财产征税所形成的征纳关系都是国际税收”的这种结论。就所得而言，按其来源划分，可分为局限于来源某一国的所得和来源于多国的所得。国家税收即可以是来源于本国的所得，也可以涉及本国居民纳税人取得境外的所得。国家税收虽可以涉及跨国所得，即一国的本国居民（公民）纳税人所拥有的来源于国外的所得和部分外国人所取得的来源于本国的所得，因而它只局限在一国的范围之内；而国际税收所涉及的主要是跨国所得。其所涉及的跨国所得是指有关国家政府之间重叠交叉征税的所得，它所涉及的范围比较广泛。可见，在跨国所得这个问题上，国家税收与国际税收既有联系又有区别，而区别应是主要的。

第三，国际税收的实质仍然是一种分配关系，但它不能等同于国家税收这种分配关系，而是涉及国家与国家之间的税收分配关系。国家税收是国家与其主权所管辖的范围内的纳税人的一种征纳关系，这种征纳关系不会超越这个国家所管辖的疆界范围之外；而国际税收涉及的纳税人是跨国的纳税人，跨国纳税人的经济活动跨出国界，并负有对有关国家政府的纳

税义务，才使相关国家之间发生税收分配方面的国际关系。这种国家之间的税收关系所引起的国家之间的财权利益关系，不可能由一国政府单独来解决，必须由有关国家通过谈判、协商，制定有关国际税收的协定和条约来解决。可见，国际税收不是一般的税收分配关系，而是一种国家与国家之间的税收分配关系。

归纳上述分析，可以将国际税收的概念表述为：国际税收是指两个或两个以上的国家政府凭借其政治权力，对跨国纳税人的跨国所得或财产进行重叠交叉课税，以及由此所形成的国家之间的税收分配关系。

【课堂讨论】国际税收与国家税收的区别与联系。

三、国际税收与相关概念的区别

由于国际税收是一门新的学科，许多问题还在探讨之中，所以对其概念也有一些不同的看法，并形成了各自的观点。

（一）国际税收与外国税收

外国税收是相对于本国税收的一个概念。从本国方面来看，另一个国家的税收就是外国税收；如果不是从本国而是从另一国方面来看，那么，本国税收便成为另一个国的外国税收。外国税收作为本国国家税收以外的其他国家的国家税收，它所研究的是某国政府与其管辖下纳税人之间的征纳关系，并不是与其他国家之间的税收分配关系。在外国税收中固然有涉及该国政府同其跨国纳税人之间的征纳关系，但这是国际税收形成的重要因素。若因此把外国税收看做为国际税收，显然是不妥的。

（二）国际税收与涉外税收

涉外税收是指本国税制中涉及外国纳税人的部分看做是国际税收。的确，一国的税收制度中涉及外国纳税人的纳税问题，究竟不同于涉及本国纳税人的部分。前者有可能出于外国纳税人对所履行的纳税义务有异议，通过其国籍国政府，运用外交途径，向本国政府提出，交涉从而引起国际关系的发生。但在这种条件下所发生的国际关系，仍然是外国政府为保护本国侨民企业和个人作为所在国管辖下的纳税人的财权利益，所发生的是有关国家之间的一般外事关系，它并不涉及国家之间的财权利益分配问题。因此，涉外税收只是其国家税收的组成部分，它反映的主要是其政府与国际经济活动中的纳税人的征纳关系。而国际税收所研究的主要是国家之间财权利益的分配问题。可见，它们所研究问题的角度和研究范围还是有一定的差别，不能简单地把涉外税收看成为国际税收。

（三）根本不存在国际税收这种分配关系

持这种观点的论据是：国家税收是一个国家的政府作为征税权主体对其管辖范围内的纳税人征税所形成的征纳关系。而国际的税收征纳关系，只存在跨国纳税人，而不存在一个超国家的国际性机构来对跨国纳税人征税，因而无法形成国际税收这种分配关系。应该指出，这种观点毫不含糊地否定有某个超国家的、国际的课税权主体存在的可能，是非常正确的。但它完全忽视了国际税收与国家税收的联系与区别。作为国家税收来说，一国政府对其所管

辖范围内纳税人的征税，是依据该国政府对其管辖范围内的纳税人拥有征税主权，它所反映的是一国政府与其本国纳税人之间的征纳关系。但是，如果两个或两个以上国家，对同一跨国纳税人的跨国所得同时重叠交叉征税。在这种情况下，它不仅反映各国政府同其跨国纳税人之间的征纳关系，而且也反映由此所引起的各国政府之间的财权利益分配关系，即国际税收。可见，作为国家税收征税权主体的各国政府，同时也是国际税收征税权的主体，这是客观存在的事实。那种以不存在超越国家的国际性征税机构来否定国际税收存在的观点是值得商榷的。

此外，学术界对国际税收的范围存在着不同的看法：广义的国际税收概念认为，国际税收是泛指国家之间所有涉及税收和税务领域的一切相互关系，而不应该局限于国家之间的税收分配关系。其内容不仅包括各个国家相互对别国公民和法人课征的所得税、财产税；而且也应包括对流转课税、关税以及关系于外交官员的财政豁免等。狭义的国际税收概念认为，关税等税种固然是国际税收关系的重要组成部分，但不会发生两个或两个以上国家重叠交叉的征税，从而也不会引起国与国之间的财权利益的矛盾，也不存在此国多征税而引起彼国少收税的问题。因此，主张国际税收应主要研究能引起国家之间财政权益分配的所得税和一般财产税。国际税收作为一门独立的学科自有其概念上的科学性和确定性。对于商品流转课税和关税的课征所形成的征纳关系，关税及贸易总协定以及对外交官员的财政豁免等，只能把它们看做是国际税务关系，从严格意义上说，不应该把它们包括在国际税收之内。否则，在理论上它将抹杀国际税收这门学科的特殊性和科学性。狭义的国际税收有利于对国家之间财政权益关系的深入研究，而且现在世界上各国一般都采用狭义的概念。所以，我们把关于国际税收概念的观点贯穿于本书全过程的始终。

第二节 国际税收的形成和发展

税收分配关系根源于社会物质生活条件。国际税收的形成是国际税收这种分配关系发生的必然结果。因此，了解有关国际税收分配关系产生和发展的历史背景，有助于我们更好地认识国际税收的概念及其特征。

一、国际经济交往的发展与纳税人收入的国际化是国际税收形成的经济前提

国际税收是个历史范畴。它不是从来就有的，而是历史发展到一定阶段的产物。在古代奴隶制社会和中世纪封建制社会时期，各国的经济结构是以农业生产的自然经济占主导地位，社会生产交换基本上是在一国境内进行的。尽管国家之间也时有商品贸易现象发生，但这一时期的国家之间的商品贸易对各国的经济并不具有重要的影响。在这种基本封闭型的社会经济条件下，国家征税的主要对象，也只限于纳税人在本国境内的农产品、手工业品、某些特定的财产或发生在本国境内的商品流转额。因此，基于这样的客观经济条件下的征纳关系，实质上是作为征税主体的国家和其管辖下的纳税人之间的经济利益分配关系，被严格地局限在一个国家的地域范围之内，并没有涉及其他国家的经济利益。这个时期的税收不会引起国际税收的分配关系，不具有国际税收的含义。

随着社会生产力的发展，人类社会由封建社会发展到资本主义社会。资本主义社会的经济是商品经济，是为卖而生产，对市场的依赖性极大。随着资本主义生产的发展，特别是18世纪60年代，产业革命促进了各国资本主义经济的蓬勃发展，商品流通范围从国内市场扩展到国外市场，对商品的课税遂取代了在自然经济条件下对农业收获物等的征税。商品课税按照一般的惯例，只能由商品交易行为发生的所在国进行课征，其他国家无权征税，因而也就不会发生跨国重叠交叉征税问题。对进出境的商品货物的关税征课制度，出于维护各自的国际市场上的地位和目的，彼此间订立了许多双边或多边的贸易关税条约和协定。国家对进出境的货物和物品征收的关税，虽然已经包含着某些涉外因素，如征税对象和纳税人可能是外国货物或外国人，但性质上仍属于一种纯粹在一国境内发生的税收分配关系。各国只能在各自的国境内征收关税，国家的税收管辖权并没有越出国境，从而也不会引起跨国重叠交叉征税的问题。所以，商品课税和关税一般不会引起国家之间的财权利益矛盾，当时各国所关注的关税等流转税的国际关系问题，还不是我们所说的国际税收分配关系。

19世纪70年代以后，自由资本主义向垄断资本主义逐步过渡；至19世纪末20世纪初，世界历史进入垄断资本主义时代。资本输出是垄断资本主义的特征，垄断资本家为了争夺市场，在继续输出商品的同时，越来越多地把生产资本输出国外，开办或收买企业，进行生产或从事其他经营活动，以便避开各国的关税壁垒和其他贸易壁垒，达到占领国际市场，继续保持着获取超额利润的有利地位。资本输出使得生产经营跨出了国界，出现了企业跨国投资经营、国际融资和科技、资金以及人员国际移动等跨国经济活动。

跨国经济活动必然地带来纳税人收入的国际化。投资者通过跨国投资经营在投资地获得丰厚的投资经营利润；金融家通过国际贷款在投入国获得巨额利息；大批受雇的外籍职员、技术人员和劳工将在东道国获得的工资津贴和劳务报酬等汇回本国。跨国纳税人不仅在国内同时在国外也有收入来源，面临着对多个国家纳税的问题，而有关国家由于某些概念不同，产生了对跨国纳税人的重叠征税问题，进而导致有关国家之间税收权益的分配关系问题。

从以上分析可以看出，国际税收是国际经济交流发展的产物，纳税人收入的国际化是国际税收形成的经济前提。

二、所得税的普遍实施，对跨国所得重叠征税是国际税收形成的直接动力

税收一般分为三大体系，即对所得的课税、对商品的课税和对财产的课税。一个主权国家采取何种税收体系，不是凭主观想象所能决定的，而是受一定社会经济条件所制约。从历史上考察，人类税收制度的发展经历了一个曲折的过程，国际税收的形成与之密切相关。

在古代奴隶制社会和中世纪封建社会时期，社会生产力的发展比较迟缓，各国的经济基本上是自给自足性质的封闭式经济，税收只能采取土地税、人头税等简单的直接税形式，以满足国家对财政收入的需要。这种古老直接税的征税形式特点，使它不可能形成跨国的纳税人和跨国的征税对象，从而也就不可能触发由此而引起的国际税收分配关系。

随着人类社会从封建社会进入到资本主义社会，商品生产迅速发展，商品交换日益扩大，并出现国际的商品流通，以商品流转额为征税对象的间接税，便代替了以农业生产者的收获物为征税对象的古老直接税。许多国家开征了货物税、销售税、关税等，形成了主要以

商品流转额为征税对象的税收体系。对商品流转额的课税一般在商品交易发生之时，在交易的发生地点课征。纳税义务的发生地点明确，不易引起交易双方所在国之间的财权利益矛盾。因此，对商品流转额征收的间接税体系，虽然已经介入了国际领域，但还不是国际税收的内容。

18世纪末，英国首创所得税。到20世纪初，纳税人收入国际化现象的日益普遍，所得税已在世界大多数国家中得到普遍推行，并在一些主要资本主义国家中代替间接税而成为主要的税类。当一个主权国家依据其所制定的所得税法对纳税人的跨国所得进行征税时，这种所得税法就具有国际性。因为所得税与关税有着诸多的不同，在国际税收关系中有着许多独特的内容：第一，关税的纳税环节清楚，征税权明确，而所得的来源国际化，使其征税权较难确定；第二，关税的计税依据是商品流转额，数额明确，而所得税的计税依据是应税所得额，计算跨国应税所得额所需的收入和费用数额往往要由国际分摊；第三，关税不存在同一征税对象在同一流转环节的重复课征，而所得税却由于税收管辖权的交错，对同一跨国纳税人的同一跨国所得往往会发生重复课征；第四，关税的征收管理较简单，偷漏税较少，而所得税的征收管理复杂，各种手段偷税漏税，单靠一国的国内税法是无法实现有效控管；第五，关税制度的国际差异较小，便于国际协调，而各国的所得税制度差异甚大，国际协调有一定的难度。由于所得税具有上述国际化的特点，必然带来国与国之间的财权利益关系矛盾，这才促使国际税收以最终形成。

三、国际税收的发展

国际税收形成于19世纪末和20世纪初，距今还不到200年的历史。纵观国际税收的发展，大致可划分为三个阶段：

1. 国际税收的萌芽阶段。在1843年由比利时和法国签订全世界第一个双边税收协定之前，国际税收还处于一个萌芽阶段。在这一时期，所得税业经创立，一些纳税人的经营活动越出国境，国际税收问题也随之出现。但当时纳税人所得的国际化还尚未形成一种普遍现象，有关国家之间的财权利益矛盾还处于个别的、偶然的、尚未达到十分尖锐的程度。国际税收问题还没有引起世界各国政府的广泛关注。因此，在这个阶段，对国际税收的分配以及国际税收问题的处理，只是从一国国内法的角度单方面规范来实现的。

2. 非规范化的税收协定阶段。随着国际经济交流不断发展，纳税人所得国际化的广泛出现，从一国国内法的角度，单方面对国际双重征税作出暂时的权宜处理，已经不能适应形势发展的需要。1843年由比利时和法国签订了互换税收情报的双边税收协定，标志着国际税收进入了非规范化的税收协定阶段。在这一时期，有关国家针对出现的国际双重征税问题，经过双边或多边谈判，共同签订书面的协议，以协调相互之间在处理跨国纳税人征税事务和国家之间的财权利益关系。这种通过签订国际税收协定固然能解决国际税收中的一些问题，并较好地处理有关国家之间的财权利益关系，但由于该时期内所签订的国际税收协定都是根据各自的情况签订的，在某些概念、定义的理解上，以及协定的内容、格式也不尽相同，还很不规范。

3. 税收协定的规范化阶段。在国际税收的实践中，有关国家不断总结经验，税收协定由单项向综合、从双向向多边发展，逐步实现规范化。1921年，国际联盟依据1920年和

1943年制定了关于国际税收协定的范本，为国际税收协定的规范化奠定了基础。1963年由经济合作与发展组织起草及公布了《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》，这个范本的公布，标志着国际税收协定进入了规范化阶段。1977年，经济合作与发展组织公布了经过修订的新的协定范本。由于欧洲经济合作与发展组织的这个范本，在条款规定上更多地照顾到资本输出国的利益，因而许多发展中国家要求形成一个能反映其利益的协定范本，作为缔结国际税收协定的指南。基于这种要求，1968年由联合国经济和社会理事会设立的有关发达国家与发展中国家之间税收条约谈判的联合国专家小组开始草拟工作，并于1979年通过了《发达国家与发展中国家关于双重征税的协定范本》。该协定较之欧洲合作与发展组织的范本更多地照顾到发展中国家的利益，因而发展中国家在与发达国家谈判缔结税收协定的过程中，往往要求参照联合国范本的规定。以上两个范本的公布，标志着国际税收的发展进入了较成熟的阶段，它作为国际处理国际税收关系经验的总结，虽然对世界各国并没有任何法律约束力，但对于协调国际税收关系却起着重要的指导作用。

综上所述，从国际税收形成的条件及其发展过程来看，国际税收是随着纳税人所得国际化和世界各国普遍采用所得课税以后才逐步形成起来的。国际税收作为一门新兴的学科，还有许多问题需要进一步探讨，但它毕竟已具有一定的基础，为我们继续研究和完善这门学科创造了良好的条件。

第三节 国际税收的研究对象、内容与方法

一、国际税收的研究对象

如前所述，对国际税收的概念存在着不同的观点，因而在国际税收的研究对象问题上也就必然存在着不同的看法。

从广义角度理解国际税收的学者，认为国际税收的研究对象，既包括各国政府与外国跨国纳税人之间的税收征纳关系的准则和规范，又包括有关国家之间的税收分配关系的准则和规范。

有关国家政府处理它同自己管辖范围内的纳税人，特别是同自己管辖范围之内的外国纳税人之间的征纳关系的准则与规范，尽管与国际税收这门学科的研究对象有着密切的联系，我们研究国际税收时不能抛开它而孤立地进行研究，但前者绝不等同于后者。严格地说，有关各国政府处理它同自己所管辖范围之内的外国纳税人之间的征纳关系的准则和规范，应属于各国税收涉外部分的研究对象。因此，由国际税收概念所决定的国际税收研究对象应当是：各国政府为协调对跨国纳税人的稽征管理和解决有关国家之间税收权益而采取的措施，以及由此而形成的各国政府处理与其他国家之间的税收分配关系的准则规范。

上述研究对象，明确了国际税收这一学科的任务和目标，在于进一步深化国际税收概念所揭示的国家之间税收分配关系这一主要矛盾性及其表现的基本方面。这些基本方面构成国际税收的研究内容。

二、国际税收的研究内容

国际税收的研究内容就是根据国际税收的研究对象，需要具体、深入、系统研究的有关国际税收问题。国际税收的研究目的主要在于清除或缓和国际双重征税，取消税收歧视待遇，使国家之间的财权利益分配公正合理，从而促使国际商品、劳务、技术和资本的自由与合理流动，促进国际经济的发展。因此，总的来说，国际税收的研究内容是国家之间税收分配关系的形成，以及处理、协调这种关系的准则和规范。具体来说，国际税收的研究内容主要有以下几个方面：

（一）国际税收所涉及的法律要素

一国政府对其法律规定的纳税人和征税对象进行征税，必然会产生一国政府与其纳税人之间的征纳关系，但不一定会引起有国家之间的税收分配关系。而只有对特定部分的纳税人和征税对象进行征税时，不仅会产生一国政府与其纳税人之间的征纳关系，而且会引起两个或两个以上国家之间的税收分配关系。所以，把握国际税收涉及的法律要素，即征税权主体、跨国纳税人和征税对象，对于正确处理有关国家之间的税收分配关系是至关重要的。同时，各国的历史条件、经济基础和政治制度不尽相同，税收制度也千差万别，这就难免使各国政府对同一税种所规定的纳税人，以及同一征税对象或税源是否列为国际税收所涉及的纳税人和征税对象都可能不同。因此，从各国不同的税收制度中，把握国际税收所涉及的法律要素，对于正确处理各国政府之间的税收分配关系，是十分重要的。

（二）税收管辖权与国际重复征税

税收管辖权问题不仅是国际税收的重点内容，更是国际税收研究中带根本性问题。国家之间的税收分配关系，一般是由有关国家对同一纳税人和同一征税对象进行重叠交叉征税所引起的。而国际重复征税的发生，国家之间税收分配关系的协调等都与有关国家政府所实行的税收管辖权密切相关。所以，国际税收必然要研究税收管辖权的问题，并且应从国际经济发展的全局出发，从现实存在的税收管辖权的合理性与矛盾性入手，深入研究税收管辖权的基本理论问题和实际问题，探讨协调方法，预防重复征税问题的扩大。

国际重复征税问题是国际税收的重要理论和实务问题。它不仅直接影响到纳税人的切身利益，而且对有关国家的财权利益也有不同程度的影响，对所涉及的国际经济活动也会带来极大影响。国际重复征税又是与有关国家行使的税收管辖权密切相关，由于各国行使税收管辖权的不同，会发生不同国家税收管辖权的重叠，以及对跨国纳税人和征税对象认定的交错，常常会引起国际重复征税问题。因此，在研究税收管辖权之后，必须进一步研究国际重复征税。主要研究国际重复征税的产生、处理方式与方法，探讨避免国际重复征税的最佳方法，争取从根本上解决国际重复征税问题。

（三）国际避税及其防范问题

各个国家的税收负担水平高低和税收征管严密程度的差异，使得一些纳税人和征税对象在国际的转移，从而诱发国际避税的发生。国际避税不仅会导致国家的财政收入减少，使跨