

财 政 部 规 划 教 材

全国高等院校财经类教材

(第二版)

国际税收

王铁军 苑新丽 主编

高
等
学
校
教
材



经济科学出版社

F81
2009
8

财政部规划教材
全国高等院校财经类教材

国际税收

(第二版)

王铁军 苑新丽/主编

ISBN 978-7-302-22028-7
9 787302 220287 >

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收 / 王铁军, 苑新丽主编. —北京: 经济科学出版社, 2008. 12

财政部规划教材. 全国高等院校财经类教材

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7213 - 4

I. 国… II. ①王…②苑… III. 国际税收—高等学校—教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 070909 号

责任编辑: 王东萍

责任校对: 杨海

版式设计: 代小卫

技术编辑: 李长建

国际税收

(第二版)

王铁军 苑新丽 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036

第三编辑中心电话: 88191307 发行部电话: 88191540

网址: www.esbj3.com.cn

电子邮件: esbj3@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 16 开 19.25 印张 460000 字

2009 年 1 月第 1 版 2009 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7213 - 4/F · 6464 定价: 32.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

第二版

编写说明

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审订，作为全国高等院校财经类教材。

本书是在《国际税收》2002年版的基础上，根据近年来国际税收发展的新变化，对原书进行了适度修改补充，内容较原书更加翔实，新颖。

参加本书修订的有苑新丽（第2、3、4、5、6、7章），付伯颖（第8、9章），谷成（第1、12章），李维萍（第10、11章）。全书由王铁军和苑新丽总纂定稿。

编者

2009年1月

第一版

编写说明

(2002 年版)

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审定，作为全国高等院校财经类教材。

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。这门学科近半个世纪以来，已在许多国家的高等财经、商学和法学院校中被列为一门重要的修读课程。从 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。

我国自实行改革开放以来，对外经济交往日益频繁，外商来华投资愈来愈多。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，对于涉外税收人员来说，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，也可以在涉外经济交往中，对应缴纳的税收做到心中有数，更好地维护自己的经济利益。基于此，我们编写了本书。本书是作为高等财经、商学和法学院校的教材而编写的，适用于财经类院校研究生、本科生，同时，也可作为广大财税干部学习和参考的材料。

本书系统地介绍了国际税收的基本概念、基本理论、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、国际避税与逃税、国际税收协定等问题。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。体系结构创新、内容说理翔实、引用资料新颖、文字表达通顺，可谓本书的特点。

全书共分 4 篇 12 章。第一篇总论，第 1 章；第二篇国际重复征税及其减除，第 2~5 章；第三篇国际避税与反避税，第 6~9 章；第四篇国际税收协定，第 10~11 章；另加附篇国际税收的新发展，第 12 章。撰写分工如下：苑新丽：前言，第 1、第 2、第 6、第 8、第 10 章；张同青：第 3、第 4、第 5、第 9 章；苑新丽、付伯颖：第 7 章；夏文丽、刘红雨：第 11 章。于林臣：第 12 章；全书由王铁军教授总纂，并对某些章节进行了较大修改和补充。

在本书的构思与撰写过程中，张同青教授给予了热心的指导和帮助，对全书的框架结构、章节体系及内容的编写，提出了许多具体的建议。本书编写过程中，参考并借鉴了国内、国外一些专家、学者的有关教材和论著，从中得到许多启迪和教益，在此一并表示诚挚的谢意。

限于编者水平和资料有限，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

2000 年 3 月

目 录

第一篇 总 论

- 第1章 导论 / 3
 - 第一节 国际税收的概念 / 3
 - 第二节 国际税收的形成与发展 / 6
 - 第三节 国际税收的两个基本要素 / 9
 - 第四节 国际税收的研究范围和具体内容 / 15

第二篇 国际重复征税及其减除

- 第2章 税收管辖权 / 23
 - 第一节 税收管辖权概述 / 23
 - 第二节 居民（公民）税收管辖权 / 29
 - 第三节 来源地税收管辖权 / 39
- 第3章 国际重复征税 / 48
 - 第一节 重复征税的含义与类型 / 48
 - 第二节 国际重复征税产生的条件和原因 / 51
 - 第三节 国际重复征税的扩大及影响 / 54
- 第4章 法律性国际重复征税的减除 / 57
 - 第一节 概述 / 57
 - 第二节 减除法律性国际重复征税的主要方法 / 60
 - 第三节 直接抵免法 / 68
 - 第四节 税收饶让抵免 / 78
- 第5章 经济性国际重复征税的减除 / 84
 - 第一节 概述 / 84

- 第二节 母、子公司间重复征税的减除方法 / 86
- 第三节 公司所得税与股东个人所得税重复征税的减免措施 / 94

第三篇 国际避税与反避税

- 第6章 国际逃税和避税 / 101
 - 第一节 概述 / 101
 - 第二节 国际避税的常用方法 / 106
 - 第三节 滥用税收协定避税 / 114
- 第7章 关联企业与转让定价 / 120
 - 第一节 联属企业与关联企业 / 120
 - 第二节 转让定价的形式、原因与影响 / 122
 - 第三节 跨国关联企业间收入和费用的分配原则 / 130
 - 第四节 转让定价的调整 / 137
 - 第五节 预约定价 / 157
- 第8章 国际避税地 / 167
 - 第一节 国际避税地的概念 / 167
 - 第二节 避税地的类型 / 172
 - 第三节 跨国公司利用避税地避税的主要形式 / 181
 - 第四节 国际避税地的影响及其评价 / 188
- 第9章 国际反避税 / 194
 - 第一节 国际反避税的一般方法 / 194
 - 第二节 完善转让定价的税制立法 / 199
 - 第三节 应对避税地避税的对策 / 207
 - 第四节 国际税收协定滥用的防范措施 / 219
 - 第五节 资本弱化的防范措施 / 224

第四篇 国际税收协定

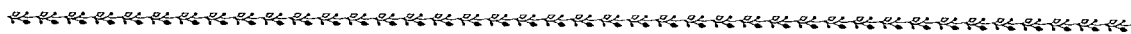
- 第10章 国际税收协定 / 231
 - 第一节 概述 / 231
 - 第二节 国际税收协定的约束力及其与国内税法的关系 / 237
 - 第三节 国际税收协定的基本内容 / 238
 - 第四节 《经合发组织范本》和《联合国范本》的比较 / 249
 - 第五节 国际税收协定的缔结 / 254

第 11 章	中国对外税收协定	/	257
第一节	概述	/	257
第二节	中国对外税收协定的主要内容	/	262

附 篇 国际税收的新发展

第 12 章	电子商务税收问题	/	275
第一节	电子商务的概念、类型和特点	/	275
第二节	电子商务衍生的税收问题	/	279
第三节	世界各国应对电子商务的税收政策和税收方案	/	286
参考书目		/	297

第一篇 总 论





导 论

国际税收是国际经济领域的一个重要方面，也是税收学研究的一个特殊领域。随着商品、资本、技术、劳动力等经济要素的国际流动，各国政府的征税行为也跨越了国界，并使国际协调活动的开展和国际税收分配关系的产生。同时，作为财税理论学科的一个分支，国际税收本身具有特定的概念和内涵，并由此而决定了其研究对象和研究内容。本章将从国际税收的概念入手，比较国际税收与其他相关税收概念的联系与区别，考察国际税收的形成与发展，分析国际税收的基本要素，阐述国际税收的研究范围和具体内容。

第一节 国际税收的概念

国际税收的理论研究是一个不断深化的过程。伴随着世界经济的发展和国际交往的增多，税收这一经济范畴逐渐具有了某些国际意义，出现了国与国之间的税收活动。理论研究也从单纯地对税收管辖权以及国际双重征税问题逐步发展到对一系列有关国家间税收分配矛盾的探讨，从对一国涉外税收制度的研究，发展到对跨国纳税人征税行为的统一协调，从而建立了一门独立于国家税收的新兴税收学科——国际税收学。认真分析国际税收的基本含义，明确国际税收的一般概念是科学、准确地理解和深入研究国际税收理论的必要前提。

一、什么是国际税收

尽管目前国际税收已经成为一个被人们所广泛使用的概念，但是由于研究国际税收问题的角度差异以及在界定国际税收研究范围上的分歧，国际税收的概念在学术界仍存在着若干不同的观点。

王传纶（1992）指出，国际税收是指涉及两个或两个以上的国家财政权益的税收活动，它反映着各自国家政府在对从事国际活动的纳税人行使征税权力而形成的税收征收关系中所发生的国家之间的税收分配关系。葛惟喜（1999）认为，国际税收就是指两个或两个以上

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，所发生的国家之间对税收的分配关系。黄济生（1992）将国际税收定义为“各国政府与其税收管辖范围内从事国际经济活动的企业和个人就国际性收益所发生的征纳活动以及由此而产生的国与国之间税收权益的协调，它反映着各国政府在国际范围内参与社会产品分配的经济关系”。尹音频（1997）指出，国际税收是指建立在相关国家政府对纳税人行使各自的征税权力而形成的征纳关系和国家之间的税收分配关系基础之上的国际税收关系，它包括国际税收协调关系与国际税收分配关系。

基于以上认识，本书将国际税收定义为，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：

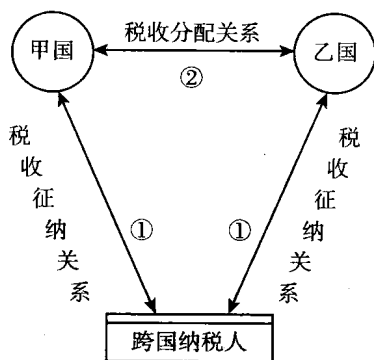


图 1-1

上述国际税收概念，包含两层关系：

第一个关系是，两个或两个以上国家政府与其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参与国际经济活动的纳税人，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，对同一纳税人的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、国际税收与国家税收、外国税收的联系与区别

提起国际税收，人们可能会联想到国家税收、外国税收等税收范畴，甚至混淆它们之间

的关系，从而造成对国际税收概念的误解。实际上，无论在国内还是在国外，都存在一些不同的观点，把国际税收这个范畴与外国税收或外国税制混为一谈，或者将其与各国税制的某些特定部分完全等同起来。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在本质上的规定性。国际税收作为一个相对独立的税收领域，有着不同于其他税收范畴的特殊性。将国际税收与国家税收、外国税收进行比较，有利于更进一步地深刻理解国际税收的概念和特征。

（一）国际税收与国家税收的联系与区别

国际税收与国家税收是两个既有密切联系但又有明显区别的概念。两者之间的联系表现在两方面：

1. 作为税收，都属于分配范畴，都体现着一定的财富在不同主体之间的分割和转移。
2. 两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它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收行为，构成了国际税收的基本内容。

国际税收与国家税收的区别表现在：

1. 二者反映的经济关系不同。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财富分割和转移，它反映的是一国范围内的税收征纳关系；国际税收的分配发生在不同国家的课税权主体之间，它反映的是国家之间的税收分配关系。
2. 二者的利益协调方式不同。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，其处理依据是国家法律。而国际税收的分配，只能是产生在两个或两个以上国家课税权主体，向跨越这几个国家的课税主体的课税客体行使各自的征税权力，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财富在各有关国家课税权主体之间重新分割和转移，其处理依据主要是国家间的协议和各种规范。

（二）国际税收与外国税收

有些人把国际税收与外国税收混为一谈，错误地认为外国税收就是国际税收。实际上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。明确国内税收与国际税收的关系，会促使人们去注意研究各个国家的税收法律、法规及其发展变化，以有利于在国际经济交往和谈签国际税收协定中，做到知己知彼，处于主动地位。可见，国际税收固然有其自身的特点和内容，但不能脱离国内税收而单独存在。撇开对各国国内税收的了解和研究，单纯谈论国际税收，显然是无源之水、无本之木。

第二节 国际税收的形成与发展

国际税收既是一个经济范畴，又是一个历史范畴。它不是自国家税收产生以来就有的，而是伴随着国家间经济贸易活动的发展和扩大而产生和发展的。了解和掌握国际税收的产生和发展情况，有助于我们深入理解国际税收的研究对象、范围和内容。

一、国际税收关系的形成

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。国际税收关系的形成需要以下两个客观条件：一是收入的国际化；二是所得税制的普遍推行。

（一）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为世界范围，这一时期国际间的经济交往，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，但如果从更深一层来分析，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。例如，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。

（二）所得税制的普遍推行

收入的国际化仅仅为国际税收的形成创造了前提条件，国际税收关系的出现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。起初，所得税在英国税制中只处于辅助税种的地位，到 1922 年，所得税已占英国税收收入总额的 45% 以上。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。到 1922 年，所得税收入就已达达到联邦税收收入总额的 65%。所得税已成为美国国家财政收入的重要支柱。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，不过，由于生产力水平低下，在这些国家的税收收入构成中，一直没有占有重要的地位。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种。

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农业收获物，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政府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，却往往造成国际间的重复交叉征税。

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。因为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，因此，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，双重征税问题愈来愈突出，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形成的前提或基础，而所得税制在全世界的普遍推行，是国际税收形成的必要条件。

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，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：

1. 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，特别是五十年代末和六十年代初，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家，其分支机构和子公司约110000家，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，对于这种现象，已不能仅仅依靠各国国内税法，而需要通过各国之间的协商才能解决。

2. 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，都被分割为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、流转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空间，给国际税收研究增添了新的内容。

3. 国际全面性双边税收协定网络不断拓宽

国际间协调税收关系的双边税收协定，在20年前只有1200个，其中发达国家之间缔结的占一半左右，发达国家与发展中国家缔结的约占1/4，还有另外的1/4是发展中国家之间缔结的。近20年来，由于国际经济交往的迅速发展，国际间签订双边税收协定的国家日益增多。据联合国2005年发布的《世界投资报告》的统计数据，截至2004年底，世界各国

签订的双边国际税收协定已达 2 559 个。其中，2004 年新签订的税收协定 84 个。各国签订的税收协定中，39% 是发展中国家同发达国家签订的，19% 是中南欧国家及独联体国家签订的，其余 13% 是发展中国家之间签订的。虽然 1948 年阿根廷与秘鲁就签订了第一个“南南”税收协定，但直到 20 世纪 90 年代后期，发展中国家之间签订的税收协定才开始较快增加。20 世纪 90 年代，69 个发展中国家签订了 156 个税收协定，使“南南”税收协定在 1999 年底增加到 256 个。到 2004 年底，共有 90 个发展中国家签订了 345 个税收协定。其中，对外签订协定最多的 10 个国家均为发达国家。我国自 1983 年 9 月 6 日与日本签订第一个双边税收协定起，至 2006 年 7 月，已同 88 个国家正式签署了避免双重征税协定，其中 80 个协定已经生效。此外，《内地与香港对所得避免双重征税的安排》以及《内地与澳门对所得避免双重征税的安排》均已生效。国际税收协定的签订与执行，使国际重复征税及逃税问题得到了较好的解决，为从事国际经济活动的企业或个人创造了较好的投资条件，使其税收负担合理化，对促进国际经济交往具有积极意义。

4. 国际税收新课题不断出现

自 20 世纪 80 年代以来，通讯技术的革命，特别是因特网的出现，创造出新的生产、交换和消费模式。经济全球化和金融市场的自由化，以及各类金融创新工具的出现，使资本可以流动到能够最有效对之加以使用的地方，因此降低了资本的成本。电子商务的出现和迅速发展，扩大了跨境交易的范围。这一切都向传统的国际税收制度提出了重大挑战，成为国际税收研究的新课题。

第三节 国际税收的两个基本要素

国际税收作为税收，同样应该具有纳税人和征税对象两个基本要素。纳税人和征税对象都是由一个国家的税法明确规定的。既然不存在超国家的权力机关，从而也就不可能设想有一种脱离某一具体国家税法规定的国际税收的纳税人和征税对象。因此，我们不能用国际税收的纳税人和征税对象这种提法，只能称之为国际税收“涉及”的纳税人和征税对象。因为国际税收本身并没有自己独立于国家税收以外的纳税人和征税对象，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纳税人和征税对象，同时成为国际税收所涉及的纳税人和征税对象。

一、国际税收涉及的所得税纳税人

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。概括来说，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交叉纳税义务的跨国自然人或法人。这一概念具有两方面的含义。

(一) 作为国际税收涉及的纳税人，必须是跨国的自然人和法人

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