

高职高专多媒体系列教材



国际税收

WANGLUOJIAOYUGAOSHIGIGAOZHUAN

刘岸华 编著

张爱民 制作

丛书主编 张洪定

adultedu.tj.cn

南开大学出版社
南开大学电子音像出版社

高职高专多媒体系列教材

国际税收

刘岸华 编 著

张爱民 制 作

江苏工业学院图书馆
藏书章

南开大学出版社
南开大学电子音像出版社

天 津

名 称: 《国际税收》

标准书号: ISBN 7—900667—05—9 / F·05

出版发行: 南开大学出版社

南开大学电子音像出版社

地 址: 天津市南开区卫津路94号 邮编: 300071

营销部电话: (022) 23508339 23500755 23508542 (传真)

邮购部电话: (022) 23502200

技术支持: (022) 23504636 83310422

网 址: www.adultedu.tj.cn

出 版 人: 肖占鹏

总体策划: 张蓓

光 盘 责编: 尹建国

图书责编: 童颖

封面制作: 大勇

图 书 承印: 河北省迁安市鑫丰印刷有限公司印刷

光 盘 刻制: 天津民族文化光盘有限责任公司

经 销: 全国各地新华书店、软件连锁店

版 次: 2005年1月第1版

印 次: 2005年1月第1次印制

开 本 规格: 787×1092 1/16

印 张: 8.125

字 数: 208千

定 价: 17.00 元

版权所有

翻印必究

序

情钟成人教育 躬耕网络教学

网络教育正在引发教育史上的革命，其速度之快、影响之大、范围之广，大家有目共睹。而与网络教学紧密相联的现代教育技术，以无限的容量、广阔的覆盖面、灵活交互的特色，迅速渗透到成人教育诸多领域。课件技术的支持、互联网平台的建立、多媒体的综合运用都为成人教育创造了全新的发展条件。天津市教育委员会在快速启动网络教学，全面提升成教水平，构建终身教育的“知识网络”中，做出了创新的实践。

在网络课程的建设和网络教育的实践中，天津成人高校的教师们立足于应用现代教育技术，改造原有的教学模式，开拓了新的教育手段，使网络教育这一新模式，在教学改革的实践中迅速普及并受到广泛欢迎。南开大学出版社出版的《高职高专多媒体系列教材》，以其严谨的学风、科学的体系、先进的技术、崭新的形式，成为培养经济建设中复合应用型人才的代表性教材。对研究成人教育改革的探索者来说，其欣慰之情是毋庸赘述的。在促进经济发展、社会进步的历程中，再一次留下了成人教育工作者的探索足迹。相信这套教材的出版，将进一步推进成人高等教育的课程体系改革，同时对构建高标准职教体系具有积极的借鉴意义。谨向老师们致谢。

龙德毅

2002年7月

高职高专多媒体系列教材

编委会主任 龙德毅

编委会副主任 叶 庆

主 编 张洪定

编委（以姓氏笔画为序）

王 宇 王发田 王丽雅 王小明 王繁臻 丛文广

边 玲 刘志刚 安瑞威 阎常钰 吴 群 宋新力

张 蓓 张庆生 张洪定 李 刚 李全奎 杨学俊

杨聪柱 肖金庚 陈相文 岳腾伦 贺兰芳 贾晓华

黄金彪 蒋克己 韩 铃 靳 莹 魏秀双 解书明

工作人员（以姓氏笔画为序）

田金玲 任 鹏 刘 怡 刘福安 朱海彤 何 明

张爱民 张媛媛 和建明 赵秀荣 梁欣怡 教 琳

前 言

国际税收是 20 世纪 50 年代国际上形成的一门新学科,是税收的一个特殊领域,是随着国际经济的发展而出现的一个新的税收范畴。随着世界经济的发展,国际交往的增多,产生了跨国纳税人和跨国课税对象,出现了国与国之间特定的税收活动,国际税收由此而产生。

虽然国际税收的形成历史较晚,但发展较快。伴着世界经济的迅猛发展和我国对外经济交往的日益加深,外商来华投资越来越多,国内企业也纷纷走出国门。在这种形势下,迫切需要我们的税务工作者、对外经济贸易等人员应认真学习和研究国际税收理论和实务,以便在对外经济往来中,对应纳税收做到心中有数,更好地维护国家的财权利益。

为了便于读者学习和掌握国际税收的有关知识,我们编写并制作了《国际税收》多媒体课件及教材。本书比较系统地介绍了国际税收的基本概念、国际税收协定等内容。

全书在构思和编写过程中,天津财经学院谢基煌教授给予了悉心指导。另外,在本书编写过程中还得到了张洪定教授、刘怡、崔欣等老师的热心帮助和大力支持,在此一并表示衷心的感谢。

由于编者水平有限,书中难免有疏漏和不足之处,敬请广大读者批评指正。

编 者

2004 年 9 月

作者介绍

刘岸华

副教授，长期从事经济类课程的教学工作，以及财务会计和成本会计的研究，先后发表了《试论经济效益与会计的关系》、《加强财务会计管理，提高企业经济效益》、《会计信息失真顽症有望根治》、《谈谈指导学生撰写毕业论文》等十几篇论文，参与了《工业会计试验》、《无形资产管理全书》、《电子商务与税收》、《中小企业财务会计模式研究》等著作的编写工作。现为天津市无形资产研究会理事。

张爱民

网络管理，长期从事天津市成人教育网站的网上教学服务工作，先后参与制作了“国际税收”、“网络营销与策划”等多媒体课件教程。

目 录

第一章 总论	1
第一节 国际税收的概念	1
第二节 国际税收的研究对象、范围和具体内容	5
第三节 国际税收的产生和发展	8
第二章 税收管辖权	11
第一节 税收管辖权的确立原则和类型	11
第二节 收入来源地税收管辖权	14
第三节 居民税收管辖权	20
第四节 公民税收管辖权	23
第三章 国际重复征税及其减除	26
第一节 国际重复征税的概念和类型	26
第二节 国际重复征税的发生及对经济的影响	29
第三节 国际重复征税的减除	33
第四章 国际税收抵免	41
第一节 直接抵免法	41
第二节 间接抵免法	44
第三节 税收饶让抵免	49
第四节 抵免限额	53
第五章 国际逃税和避税	59
第一节 国际逃税和避税概述	59
第二节 国际逃税的主要方法	63
第三节 国际避税的常用方法	64
第四节 跨国关联企业 with 转让定价	71
第五节 国际避税地	74
第六节 滥用税收协定	81
第六章 国际反逃税和反避税	84
第一节 国际反逃税	84
第二节 国际反避税的一般方法和措施	85
第三节 转让定价税制	91

第七章 国际税收协定·····	95
第一节 国际税收协定概述·····	95
第二节 国际税收协定的基本内容·····	98
第三节 我国对外签订的税收协定·····	105
第四节 我国的涉外税收制度·····	113

第一章 总 论

随着世界经济的迅猛发展和我国对外经济交往的日益加深，外商来华投资越来越多，国内企业也纷纷走出国门。伴随着国家之间经济贸易活动的不断发展和扩大，税收已不再局限于一国范围之内，国际税收应运而生。

第一节 国际税收的概念

税收是指国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法定标准，强制地、无偿地、固定地取得财政收入的一种手段。它的本质是国家凭借政治权力参与社会产品的分配。

税收属于古老的财政范畴，国家的产生是其产生的前提。税收自产生之日起，就已打上国家的烙印。随着世界经济的发展，国际交往的增多，产生了跨国纳税人和跨国课税对象，出现了国与国之间特定的税收活动，国际税收由此而产生。

一、国际税收的含义

国际税收是指两个或两个以上国家的政府，在对跨国纳税人就跨国课税对象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。

理解国际税收的概念，要弄清以下几个问题：

（一）国家之间的税收分配关系是国际税收的本质属性

税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，强制地、无偿地对其征税权力管辖范围内的单位或个人征税，而取得财政收入的一种分配形式。由此，税收作为国家取得财政收入的一种手段，表现为一国政府与其政治权力管辖范围内的纳税人所发生的征纳关系。税收自古以来就是国家的税收，人们常说的税收实际上是国家税收的简称。征收者和缴纳者是税收法律关系中的一个重要内容，即权利主体。征税必须凭借一定的政治权力，这个征税权力体现在一个主权国家或地区之内。

国际税收是税收的一个特殊领域，是随着国际经济的发展而出现的一个新的税收范畴。那么，国际税收作为税收，同样应具备纳税人和课税对象两个基本要素。但国际税收涉及的纳税人和课税对象跨越了国界，从而产生了跨国纳税人（课税主体）和跨国课税对象（课税客体），使相关国家之间发生税收分配关系，它是一种超越国境的税收分配。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。国际税收同税收一样，必须凭借政治权力来进行分配，但国际税收不可能是凭借

一种超国家的政治权力而进行强制性的分配，国际上并没有超国家的政治权力。不能设想会哪一个国际组织去向各国强制地、无偿地征税。国际间各种税收方面的问题只能通过有关国家的平等协商和谈判来解决。

因此，国际税收的本质是：两个或两个以上的国家，在对跨国纳税人行使各自的征税权力的过程中，所发生的国家与国家之间的税收分配关系，它是一种超越国境的税收分配。

(二) 跨国纳税人和跨国课税对象是国际税收的两个基本要素

1. 跨国纳税人

纳税人是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。长期以来，纳税人和课税对象一般只限于在一个国家的地域范围之内。这里所说的纳税人可以是自然人，也可以是法人。自然人指的是依法享有民事权利并承担民事义务的公民个人，包括本国入、外国人、无国籍人、双重国籍人、多重国籍人等。例如，在我国从事工商业活动的个人，以及工资和劳务报酬的获得者等，都是以个人身份来承担法律规定的民事责任及纳税义务。法人是指依法成立并独立行使法定权利和承担法律义务的社会组织。例如，国有企业、集体企业、合资企业等都是以其社会组织的名义承担民事责任的。如果纳税人只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，这种纳税人仅仅是国家税收的纳税人，而不是国际税收涉及的纳税人。

国际税收涉及的跨国纳税人，必须在两个或两个以上国家从事经营活动，并且有来源于两个或两个以上国家的收入。例如，作为一个跨国自然纳税人，他可以是一个同时在几个国家获取工薪收入的人，可以是一个同时向几个国家转让知识产权的专利发明者，也可以是一个同时在几个国家从事劳务服务的人，等等。又如，作为一个跨国法人纳税人，在组织形式上，它可以是一个跨国无限公司或有限公司，也可以是跨国银行等。

跨国纳税人除了具备来源于两个或两个以上国家的收入外，还必须同时向这两个或两个以上国家履行纳税义务，即必须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，跨国纳税人才能成为国际税收涉及的纳税人。如果一个跨国纳税人有来源于甲、乙两国的收入，这个跨国纳税人对来源于甲国的收入向甲国纳税，对来源于乙国的收入向乙国纳税，从甲国取得收入的税收归属于甲国，从乙国取得收入的税收归属于乙国。这样，甲、乙两国财权利益的归属各得其位，两国之间没有发生税收的分配关系。因而，这个跨国纳税人就不能成为国际税收的纳税人。

另外，在有些情况下，一个跨国纳税人只有来源于一个国家的收入，如果同时在两个国家承担双重交叉的纳税义务，那么，他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，必须将其在世界各地取得的收入向美国政府纳税。按照这一规定，一个居住在美国的美国公民，即使他只有来源于中国一个国家的收入，由于受居住国中国政府和国籍国美国政府不同课税主体的管辖，他要在这两个国家同时承担双重的纳税义务，这就引起了两国政府之间的税收分配关系。由此，这个美国公民就成为国际税收涉及的纳税人。

综上所述，凡有来源于两个或两个以上国家的收入，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负有双重交叉纳税义务的跨国自然人或跨国法人，都是跨国纳税人。

2. 跨国课税对象

课税对象也称课税客体,是指税收法律关系中征纳双方权利义务所共同指向的物或行为。国际税收涉及的课税客体是跨国的课税对象,是指两个或两个以上国家都享有征税权的课税对象,主要包括跨国所得、跨国一般财产价值和跨国商品流转额。

这里的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,往往成为两个或两个以上国家所得税与一般财产税的课税对象,从而可能出现国际间双重征税,发生有关国家之间的税收分配关系。因此,它们成为国际税收涉及的跨国课税对象。

18 世纪末,英国首创所得税,它的突出特点是以纳税人的净所得为课税对象。20 世纪初,所得税在世界范围内的大多数国家逐渐发展为主要税种,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。根据税收管辖权的确定原则,各国所得税课征的范围既可以包括来自本国境内的收入,也可以包括来自本国境外的收入。这样,对跨国经营的纳税人课税,不仅会涉及本国国内,而且还会涉及有关国家的税收利益,从而产生国家间的税收分配关系。比如,某甲国公民 N 在乙国取得了收入,那么,甲国和乙国对 N 的这笔收入都拥有征税权,由此,甲国公民 N 成为跨国纳税人,他所取得的这笔收入也就成为跨国课税对象。

国际税收涉及的一般财产税的课税对象,是跨国一般财产价值,即跨国纳税人的全部财产在货币形式上的综合表现。财产税是一个古老的税种,包括财富税、一般财产税、遗产税、继承税和赠与税等。随着世界经济的迅猛发展,人们在取得各种跨国所得的同时,必然也会越来越多地在境外保有财产,这些财产的所有者在自己的居住国和财产的存在国都可能承担缴纳财产税的义务。因此,存在于境外的财产价值就成为跨国课税对象,而该财产的所有者也就成了财产税的跨国纳税人。

商品税也是一个古老的税种,它是指以商品和劳务的流转额为课税对象而征收的一种税,又称流转税。商品税主要包括增值税、消费税、关税等。随着国际贸易的发展,商品在国际间的流动日益普遍,商品课税也随之超越了一国的范围,进而发生不同国家的政府对不同纳税人的同一课税对象,即进出口商品的重复课税问题。例如,就某一批商品的流通过程来说,其生产和出口环节发生在甲国,甲国实行产地征税原则,即对产于本国的商品课税,不论其是否在本国消费。而进口、批发、零售等环节发生在乙国,乙国实行消费地征税原则,即对在本国消费的商品课税,而不论其产自何国。如果甲国向乙国出口一批商品,依据商品税的征收原则,甲国有权对本国的出口商征税,乙国有权对本国的进口商征税,这样,跨国商品交易中的同一商品流转额就同时承担了两个国家的纳税义务,发生了不同国家政府对不同纳税人的同一课税对象的重复征税,成为我们所说的跨国课税对象。

(三) 国际税收以国际间的经济贸易交往为存在的前提

随着国际经济的不断深化和发展,特别是自第二次世界大战以来,国际经济、技术、国际贸易、国际投资、国际交通以及通讯的迅速发展,税收的国际化相应出现,经济生活的国际化和税收的国际化使国际税收关系随之产生和发展。国际税收的产生必须具备两个条件,一个是跨国纳税人的出现,另一个是跨国征税对象的存在。当经济生活的国际化导致各国对同一纳税人或纳税人的同一课税对象均行使税收,并影响到相关国家利益的时候,国际税收问题因此而产生。如果不存在跨国纳税人,国际税收关系也就无从谈起。因为一般意义上的

纳税人，只承担一个国家的纳税义务，而只有跨国纳税人同时承担几个国家的纳税义务时，才可能引起几个国家之间的税收分配问题。

二、国际税收与国家税收、涉外税收的关系

（一）国际税收与国家税收的关系

国际税收与国家税收是两个既有联系又有区别的概念，二者的联系主要表现在：

1. 不论是国际税收还是国家税收，它们都是以政治权力为后盾所进行的一种特殊分配，二者同属于分配范畴，体现一定的财富在不同主体之间的分割和转移的关系。

2. 国际税收以国家税收为基础，它不能脱离国家税收而独立存在。作为税收，只能是凭借国家政治权力进行社会产品的分配，必须有一定政权管辖范围内的征收者和缴纳者，而国际税收没有也不可能有自己的征收者和缴纳者，它必须依附于国家税收在凭借各自国家政治权力进行社会产品分配中所形成的征收者和缴纳者。没有各国政府对其管辖范围内的缴纳者进行征税，就不能产生国与国之间对税收的分配关系，也就不会产生国际税收。

国际税收与国家税收的区别表现在：

1. 实质不同。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，它反映为一国范围内的征纳关系，是一个国家内部的事务，依据国际法的有关原则，其他国家以及任何国际组织都无权干涉；而国际税收的分配发生在不同国家的课税权主体的财富分割和转移，它反映为国家之间的税收分配关系，国际税收不可能是某个国家内部的事情。当一国政府向跨国纳税人的跨国课税对象征税时，这种关系必然反映为有关国家政府之间财权利益分配的矛盾，这就超出了某一国的国家税收范围，不可能由一国政府独自解决，必须由有关国家政府共同协调。因此，国家税收就衍化为国际税收。

2. 纳税人不同。国家税收的纳税人仅指对该国政府发生纳税义务的人，即一般纳税人；而国际税收的纳税人不仅对该国政府发生纳税义务，而且还对其他有关国家发生了纳税义务，即国际税收的纳税人是跨国纳税人。

（二）国际税收与涉外税收的关系

涉外税收的含义包括两方面的内容：一是对外国纳税人（指外国居民或公民）处于本国境内的课税对象的征税；二是对本国纳税人（指本国居民或公民）处于本国境外的课税对象的征税。由于涉外税收主要是基于各个国家的国内立法，凭借各自国家的政治权力，分别在各自政权管辖范围内同跨国纳税人发生征纳关系，因此，它是国家税收的延伸，仍属于国家税收的范畴，是国家税收的组成部分。

涉外税收与国际税收有着密切的联系。首先，二者的课税对象均为国际性的收入和交易额；其次，二者均体现本国政府与外国纳税人、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。涉外税收是联系国家税收与国际税收的重要环节，如果没有各个国家政府对它管辖下的跨国纳税人的跨国课税对象进行征税，也就不能产生国与国之间的税收分配关系。因此，涉外税收是国际税收的基础，国际税收既是各国涉外税收在国际关系上的反映，又是各国涉外税收的延伸和扩展。

国际税收与涉外税收虽然有着密切的联系，但它们又存在着明显的区别。首先，二者的立足点不同。一国的涉外税收主要立足于国内，着重处理本国政府对外征税问题，体现的是

的对外经济关系,对其他国家的税收制度不起法律约束作用;而国际税收主要立足于国际间处理的问题是不同国家之间的税收分配关系。由于它建立在各国涉外税收的基础之上,国际经济关系总体中考察各国涉外税收制度,因此,它深入到了更深层的经济关系,调规范各国涉外税收所形成的国家之间的税收分配关系。其次,二者反映的分配关系不同。国内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,是国家税收的一部分;国际税收则是由两个或两个以上国家对跨国纳税人就跨国课税对象征税所引起的国家之间的税收分配关系,这种分配关系需要通过国家之间相互协调来解决。

第二节 国际税收的研究对象、范围和具体内容

一、国际税收的研究对象

国际税收是基于有关国家对跨国纳税人重叠征税而产生的,它体现的是主权国家之间的税收分配关系。如国家之间税收政策的影响、征税的多寡和税收分配的协调等。国际税收研究对象为:各国政府为协调对跨国纳税人的稽征管理,跨国纳税人的重叠交叉课征和各自涉外税收负担政策等方面所采取的单边、双边和多边措施,以及由此产生的各国政府处理与其国家政府之间税收分配关系的准则和规范。

二、国际税收的研究范围

国际税收活动是由于对跨国纳税人征税而引起的,那么,对跨国纳税人的什么进行征税、征什么税才会引起国家之间税收权益发生变化,才会构成国际税收活动,这些就构成了国际税收的研究范围。各国课税的税种,包括所得税、财产税、增值税、消费税、关税等。目前,我国学术界对国际税收的研究范围有窄派和宽派两种不同看法。

(一) 窄派的看法

窄派认为,只有对所得税和一般财产征税,才会涉及国家之间的税收分配关系,而对商品和劳务的征税仅涉及国家之间经济和贸易的关系,并不涉及国家之间税收权益的分配,因而只应把所得税和一般财产税列为国际税收的研究范围。窄派的理论依据是,国际税收的本质特征是反映两个或两个以上国家的税收利益的分配关系,因而凡是不涉及国家之间税收利益分配的,均不应列入国际税收的研究范围。持这种观点的人认为,纳税人的所得和一般财产价值既可能来自某一国国内,也可能来自某一国国外。对跨国纳税人来说,其所得和财产收入往往来源于几个国家。所得税是针对纳税人的支付能力课征的一种直接税,以纳税人的净收入为课税对象,税收负担一般不易转嫁。出于维护本国税收权益的目的,有关国家都要对所涉及的跨国纳税人的所得和财产收入行使税收管辖权,由此发生国际重复征税,进而发生有关国家多征税或少征税的财权利益上的矛盾,引起国家间税收权益的变化,以及一系列的国际税收活动。因此,所得税和一般财产税就成为国际税收的研究范围。

持窄派观点的人不同意把各种商品和劳务税以及关税包括在国际税收研究范围内。他们认为,对商品和劳务的征税,无论是国内的还是国家之间的,均要受“交易活动或行为发生

地”限制，交易活动或行为发生在何地，就在何地征税。商品税、关税等属于流转税，流转税是间接税，流转税的负担可以转嫁，并不是由从事经济活动的纳税人直接负担的，而且各国对商品流转税的课税都有严格的地域限制，一国政府仅对本国境内的商品和劳务的流转额征税，对超出本国境内的商品和劳务的流转额是无权征税的。对流转税的课征不像对跨国所得或一般财产价值的课税那样存在一国的居民税收管辖权与另一国的来源地税收管辖权的交叉重叠现象，因而不存在对同一纳税人的同一流转额的国际重复征税问题。另外，一国政府对本国进口商和出口商征收关税，仅涉及一个国家与其进出口商的征纳关系，本国进出口的商品，其他国家政府无权对其征收关税，从而也不会发生两个或两个以上国家交叉重叠征税的问题。因此，对商品和劳务征税以及关税一般不涉及国际税收问题。

（二）宽派的想法

宽派认为，无论是所得税、一般财产税，还是对商品和劳务征税，以及关税，都包括在国际税收的研究范围之内。宽派的理论依据是，既然国际税收的本质特征是反映两个或两个以上国家的财权利益的分配关系，那么凡是能反映国家之间在税收领域所发生的分配关系的相关税种，都应属于国际税收的研究范围。持宽派观点的人认为，对进出口商品课税，虽然不可能发生对同一纳税人的同一课税对象重复课税，但可能发生不同国家的政府对不同纳税人的同一课税对象（进出口商品金额）重复课税的问题。各国商品流转课税制度的国际协调，也会直接或间接地影响国家之间税收利益的分配。

首先，对跨国商品交易额课税，各国政府可以选择不同的征税原则（产地征税原则或消费地征税原则）。假定甲国实行产地征税原则，也就是对生产于本国的商品课税，而不管其是否在本国消费。乙国实行消费地征税原则，即对在本国消费的商品课税，而不管其产自何国。如果甲国向乙国出口一批商品，两个国家都将依据自己的税收管辖权对这笔交易额课税，这笔交易额就同时承担了甲、乙两个国家的税收，发生了不同国家政府对不同纳税人的同一课税对象的重复征税。

其次，与所得税和一般财产税不同的是，商品税、关税是间接税，法定直接纳税人往往可以将税负转嫁给他人。在经济高度国际化的今天，各国竞争激烈，相互依赖。广大发展中国家需要从发达国家进口先进技术、设备和大量的资金；而发达国家要不断出口过剩产品，以换取进口原材料和矿产品。由于各国实行不同的流转课税制度，各国商品税负轻重不一，他们都会从各自的经济利益出发，提出协调流转税制和减让关税的要求，其结果必然形成新的国际税收利益分配格局，从而进一步影响国家之间财权利益的分配关系。

综上所述，在国际经济交往日益频繁的今天，确定国际税收的研究范围，不仅涉及跨国所得课税和跨国财产课税，而且应包括跨国商品课税。

三、国际税收研究的内容

国际税收的研究内容比较广泛，但它与国际税收的研究范围属于两个问题，不能混淆。研究范围体现研究的广度，而研究内容反映的是研究的深度。国际税收的研究内容主要包括：税收管辖权的确立、国际重复课税的免除、国际避税与反避税、国际税收协定、国际收入和费用的分配等。

（一）税收管辖权问题

税收管辖权是一国政府在税收领域的主权，即一国政府在行使主权课税方面所拥有的管理权力。它是国际税收中一个根本性的问题，国际税收中重复征税的发生、国家之间税收分配关系的协调以及其他许多问题，都同税收管辖权有密切关系。所以，研究国际税收首先要了解税收管辖权。

税收管辖权包括居民税收管辖权和地域(来源地)税收管辖权两种基本形式。一个国家行使税收管辖权的原则，在不违背国际法和国际条约规定的前提下，国际上并没有规定统一的标准，各国政府都有权选择自己的税收管辖权。如果有关国家对同一笔跨国收入实行不同的税收管辖权，就会造成国际重复征税。因此，要理顺国际税收中的各种关系，就要从国际经济发展的全局出发，最终的出路在于协调各国的税收管辖权。目前，发达国家倾向于实行居民税收管辖权，而发展中国家倾向于实行来源地税收管辖权。要使税收管辖权完全统一起来，是很难办得到的。如何协调各国税收管辖权的行使范围，并逐步缩小其差别，以促进国际上税收利益分配格局的合理化，是国际税收研究的主要内容。

（二）避免国际间双重课税问题

国际双重课税是指两个或两个以上国家，对同一跨国纳税人或不同跨国纳税人的同一征税对象课征同样的税收，即发生了重叠征税。国际双重课税产生的主要原因是各国税收管辖权存在着重叠与交叉，它给国际经济的发展增设了障碍，后果严重，影响很大：一方面由于国际双重征税加重了跨国纳税人的税收负担，使其难以从事跨国经营活动，不利于资金的国际流动和运用；另一方面国际双重征税影响商品、劳动、资本和技术等经济要素的国际流动，对国际资源配置产生阻碍。所以，避免国际双重征税是国际税收研究中一个最为实际的问题，也是国际税收研究所要达到的目的之一。要避免国际间双重课税，主要是研究国际双重征税的原因，研究避免国际双重征税的最佳方式、方法，争取从根本上解决国际间双重课税的问题。

（三）国际避税与反避税问题

国际避税是指跨国纳税人利用各国在税法规定上的缺陷，通过人、资金、财产的国际流动，以达到其减轻税收负担的不违法行为。国际避税是国际税收中的一种普遍现象，其结果将导致纳税人税负不公。在税收的征管活动中，对税务当局而言，国际避税是一个十分棘手的问题。

由于国际避税影响各国政府的财政收入，因此，各国都采取积极的措施，对国际避税加以防范和制止。这被称为反避税。针对各种避税的方法，研究和制定有效的防范措施，堵塞国际税收活动中的漏洞，也是国际税收研究的重要内容。

（四）国际税收协定问题

国际税收协定是指两个或两个以上的主权国家，为了协调相互之间在处理跨国纳税人征税方面的税收关系，依据国际关系准则，通过谈判所签订的一种协议或条约。国际税收协定属于国际法的范畴，它对有关国家具有国际法的约束力，是国际税收的法律制度。

世界上最早的税收协定是 1843 年比利时政府和法国政府签订的。该协定主要是为了解决两国政府在税务问题上的相互合作和情报交换等问题。一百多年以来，为适应国际税收关系不断发展的需要，国际税收协定从单项向综合、从双边向多边迅速发展。特别是 20 世纪中叶以来，国家与国家之间签订税收协定的活动十分活跃，并且不断扩大。据统计，目前国际

上已经生效的税收协定有 2000 多个,并且形成了具有世界意义的两个国际税收协定范本:由联合国专家小组提出的《发达国家与发展中国家避免双重征税的协定范本》(简称联合国范本,下同)和由经济合作与发展组织提出的《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》(简称经合组织范本,下同)。两个范本的内容、结构大体相同,用以指导各国税收协定的签订。研究国际税收协定主要是研究国际税收协定的一般准则和具体内容,研究我国在对外签订税收协定中应坚持的原则等。通过研究,确定解决国际税收问题的措施和方法,以消除由于税收问题而引起的矛盾和冲突。

(五) 国际收入和费用的分配问题

国际收入和费用的分配是指跨国纳税人(关联企业)收入和费用的分配原则和方法。一般来说,一个跨国公司的总机构同其分支机构之间,母公司同子公司之间,以及同一跨国公司内部一个分支机构或子公司同其他分支机构或子公司之间,都是互有关联的,这些都被称之为关联企业。跨国纳税人的国际收入和费用应该怎样在相关的国家之间进行分配,是一个十分复杂和重要的问题。

对国际关联企业来说,通常利用各国税制存在的差异,以本身利益最大化为目标,对其国际收入和费用的分配进行全盘考虑,使其收入在最有利的地点和最有利的时问获得,使其费用在最有利的地点和时问发生,借以逃避一部分应纳税款,获取更大的经济利益。其手段通常是利用各关联企业所在国所得税税率高低差异,采取转让定价的方式来实现。由于关联企业的转让定价涉及相关国家的税收收入,所以关联企业之间转让定价的调整和规范也是国际税收研究的重要内容。

以上几个方面的内容只是国际税收关系中的一些基本问题,国际税收还涉及其他内容,如关税、关税壁垒和对外关系中的税收优惠等。

第三节 国际税收的产生和发展

国际税收是伴随着国际间经济贸易活动的日益频繁而产生和发展的。随着商品、资本、技术、劳动等经济要素在国际间的大幅度流动,税收已不再局限于一个国家的范围之内,国际税收应运而生。了解和掌握国际税收的产生和发展,有助于我们深入理解国际税收的概念,以及国际税收的研究对象、范围和内容。

一、国际税收的产生

国际税收比税收的历史要短得多,它是国家税收发展到一定历史阶段的产物。首先有国家对跨国纳税人的征税,然后才有可能出现国家间的税收活动,国际税收才能产生。国际税收的产生与国家税收的产生和发展有着必然的联系。

税收的发展受社会生产力发展水平的制约。在长期的以自然经济为主要特征的封建社会中,生产力水平低下,农业一直在社会经济中占据主导地位,一国的税收主要依赖于以土地和土地收获物为直接课税对象的土地税、田赋、人头税、房屋税等税种,而农业生产有着明确的地域性,纳税人和课税对象被严格地限定在一个国家的地域范围内,不会涉及另一个国