

国际税收新编

GUOJISHUISHOXINBIAN

戴正华 夏仕平 主编



42

上海交通大学出版社

99
F810.42
317

2

国际税收新编

主 编 戴正华 夏仕平

XAKU114

上海交通大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际税收新编/戴正华,夏仕平主编. —上海:上海交通大学出版社,1999

ISBN 7-313-02245-X

I. 国… II. ①戴… ②夏… III. 国际税收 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 25357 号

国际税收新编

主编 戴正华 夏仕平

上海交通大学出版社出版发行

上海市番禺路 877 号 邮政编码 200030

电话 64281208 传真 64683798

全国新华书店经销

上海交通大学印刷厂·印刷

开本:850×1168(mm)1/32 印张:8.75 字数:224 千字

版次:1999 年 7 月 第 1 版

印次:1999 年 7 月 第 1 次

ISBN 7-313-02245-X/F·325

定价:13.00 元

本书任何部分文字及图片,如未获得本社书面同意,

不得用任何方式抄袭、节录或翻印。

(本书如有缺页、破损或装订错误,请寄回本社更换。)

前言

国际税收作为税收学科的一个组成部分,在整个财政税收理论中占有十分重要的地位。我国自 80 年代初实现改革开放政策以来,经济发展日趋国际化,这使得了解和分析国际税收问题变得非常必要。在税收实践中,如何使国家税收权益不受损害,如何使税收为国家的经济政策服务,如何让本国纳税人获得更多的税收利益,如何在国际经济活动中进行税收筹划,如何有效地开展反避税工作等等,这是我们本书编撰的宗旨。

本书在介绍国际税收基本原理的同时,吸收了国际税收方面研究的一些具有实际意义的最新成果,并将理论与我国的具体情况适当结合,试图以大量的范例说明问题的内涵和实质。本书根据我们多年的教学和研究实践,力求体系新颖、结构严谨、文字简洁,便于读者理解和记忆。本书除了作为高等财经院校财政税收、财务会计(含涉外会计)、国际贸易等专业有关课程教学的教材外,也可以作为涉税人员和经济管理人员,特别是涉外税收人员自学和培训用书。

本书由戴正华、夏仕平同志主编,由李级民、李圣军、林莎、夏仕平、戴正华同志编写。由于编者的理论水平及实际经验的局限性,难免有不妥之处,请读者提出批评和指正。

编 者

目 录

1 国际税收的概念	1
1.1 国际税收的产生与发展	1
1.2 国际税收的基本要素	10
1.3 国际税收的研究对象及范围	19
1.4 国际税收的研究方法	24
2 税收管辖权	26
2.1 税收管辖权概述	26
2.2 税收管辖权的选择与维护	28
2.3 各国税收管辖权的行使情况	40
3 国际重复征税的免除	43
3.1 国际重复征税形成的原因	43
3.2 避免国际重复征税的基本方式	48
3.3 国际重复征税的消除方法	50
3.4 税收饶让抵免	68
4 国际收入和费用分配	74
4.1 国际收入和费用分配的范围	74
4.2 国际收入和费用分配的原则	83
4.3 国际收入和费用分配的标准	94
5 国际税收筹划	106
5.1 国际税收筹划的概念	106
5.2 国际税收筹划的必然性及可能性	111
5.3 国际税收筹划的方法	119

6 国际避税地	137
6.1 国际避税地概述	137
6.2 国际避税地的作用	146
6.3 部分国际避税地简介	153
6.4 反运用国际避税地的一般措施	165
7 反国际避税与偷漏税	169
7.1 国际避税与国际偷漏税形成的原因	169
7.2 反国际避税与偷漏税的一般方法	178
7.3 反国际避税与偷漏税的国际合作	200
8 国际税收协定	205
8.1 国际税收协定概述	205
8.2 国际税收协定的内容	209
8.3 国际税收协定范本的比较	214
8.4 国际税收协定的签订	217
8.5 中美税收协定反滥用条款评述	219
9 我国对外税收协定简论	224
9.1 我国对外税收协定简介	224
9.2 我国对外税收协定的基本内容	228
9.3 税收协定管理	234
A 附录	237
A.1 中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得 避免双重征税和防止偷漏税的协定	237
A.2 中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得 避免双重征税和防止偷漏税的协定的换文	253
A.3 中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得 避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书	254
A.4 中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免双 重征税和防止偷漏税的协定	256

1 国际税收的概念

1.1 国际税收的产生和发展

1.1.1 国际税收的概念及其理解

国际税收现在已是一个被广泛使用的概念,但是由于研究国际税收问题的角度不同和在界定国际税收和国家税收范围上的分歧,国际税收的概念目前有两种不同的观点。对于这两种观点,我们用广义和狭义来加以区分。

就广义的国际税收观点来看,他们认为国际税收是指国家与国家之间的一切税务关系。其中既包括国家之间的税收关系,也包括国家之间的税务协调关系。如王传纶同志在其主编的《国际税收》中,认为:“在国际税收发展的一段时期中,国际税收这门学科的研究范围主要是所得税、财产税等直接税种。但是随着国际经济活动以及国际税务实践的深入发展,国际税收的研究范围也会相应扩大到涉及国际经济活动,影响国际间税收分配关系的一系列税种上。因此,把关税以及有关的商品销售课税等纳入国际税收的研究范围,是非常必要的。”又如黄济生同志在其编著的《国际税收》中认为:“国际税收是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的税收权益协调,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。”再如:日本、菲律宾和新西兰等国,都把本国涉外税收法规称为国际税收法规。还有由美国的

保罗·R·麦克丹尼尔、荷兰的马登·伊梨斯、巴西的阿尔伯特·夏维埃和日本的宫武等财政专家组成的委员会所编辑的国际税收丛书,包括《美国国际税收导论》、《巴西对外国投资的税收》和《德国公司税法及1980年的修改法案》等,也是把这些国家的涉外税收制度称为国际税收。

狭义的国际税收观点则认为:只有当两个或两个以上国家的税收管辖权发生交叉,发生税收利益冲突,由此产生的国家与国家之间的税收协调和税收利益分配关系才能称之为国际税收。如葛惟熹同志在他的《国际税收教程》中指出:“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而形成的征纳税关系中,所发生的国家之间的税收分配关系。”又如:王亘坚同志在其主编的《税收学》中认为:“国际税收指不同国家在相互经济交往中对跨国纳税人和跨国征税对象行使各自的课税权而形成的一种税收分配关系。”

我们在本书中采用狭义的国际税收的观点,但并不排除对由此涉及的国际税收的热点问题的研究。关于国际税收,我们定义为:国际税收是指两个或两个以上的国家,对跨国纳税人的跨国所得或跨国一般财产价值交叉重叠征税,所形成的国家和国家之间的税收分配关系。

依据上述定义,国际税收应具有以下五个基本特征:

(1) 国际税收的课税权主体是两个或两个以上的国家,是两个或两个以上国家对某一具体的纳税人和课税对象共享征税权所形成的国家和国家之间的税收分配关系。

(2) 国际税收涉及的纳税人具有跨国性。构成各国税收征纳关系的纳税主体的纳税人,包括自然人和法人或视同法人对待的非法人经济实体。国际税收涉及的纳税人也是这样。但是国际税收涉及的纳税人与国内税收涉及的纳税人不同在于:国际税收涉及的纳税人通常是指从事跨国经营活动的、在两个或两个以上的国家同时负有纳税义务的经济组织或个人。因此,国际税收涉及的

纳税人又称为“跨国纳税人”。依据上述国际税收的定义,跨国纳税人在两个或两个以上的国家同时负有纳税义务,必须是就同一课税对象而言。如果一个企业和个人同时在两个或两个以上的国家从事经济活动,就其经营活动所涉及的应税行为分别在这两个或两个以上的国家负有纳税义务,并不构成跨国纳税人。因为在这种情况下,在两个或两个以上的国家发生的应税行为是不同的课税对象,该经济组织或个人与多个国家发生的税收征纳关系并不发生交叉,这时所反映的是一国税收管辖权与其管辖下的纳税人之间的国家税收关系。只有当该经济组织或个人就其在两个或两个以上的国家之一产生的课税对象——来源的所得和存在的一般财产,同时在这些国家负有纳税义务,才构成国际税收涉及的纳税人。在国际税收的实践中往往会出现以下情况:

① 在一个国家对某一从事国际经济活动的纳税人某项所得或财产课税的情况下,另一国或是由于该国税法的规定或单方面免除国际重复课税的措施,或是根据国际税收协定而放弃对该项所得或财产的课税权,这时纳税人的纳税义务可以说是单一的。

② 一个纳税人只有来源于一个国家的收入,在两个或两个以上的国家同时负有纳税义务。如美国政府规定,凡属美国公民,不论居住哪一个国家,都必须就其来源于世界各地的收入向美国政府纳税。按照这一规定,一个居住在英国的美国公民,即使他只有来自于英国的收入,而并没有来自美国的收入,这个美国公民除了要向英国政府履行纳税义务,还要同时向美国政府履行纳税义务。

以上这些情况应看成是国际税收关系的特例,因为这时单一的纳税义务或多重的纳税义务实质上是国际税收权益关系协调的结果。

(3) 国际税收涉及的课税对象具有跨国性。国际税收涉及的课税对象是从事国际经济活动的纳税人的跨国所得或跨国财产价值。所谓跨国所得和跨国财产价值,是指所得和财产的来源地与所有者的居住国或国籍国不属同一国家,也就是说跨国所得或跨国

财产包括两种情形：一种是一国的居民或公民来源于该国境外的所得或财产；另一种是一国的非居民或非公民来源于或位于该国境内的所得或财产。

(4) 国际税收的实质具有双重性。由于国际税收涉及的纳税人与课税对象具有跨国性质，国际税收所反映的分配关系具有两重性。国际税收除了体现各国政府同其管辖范围内从事国际经济活动的经济组织和个人之间的税收征纳关系外，更主要的是体现国家与国家之间的税收权益分配关系。这一性质正是国际税收与国内税收的根本区别。

(5) 调整依据的双重性。由于国际税收分配关系具有双重性，所以调整这种分配关系的国际税收法律制度也不可能是单一的，国际税收分配关系的调整除了有赖于各国的涉外税收制度外，还有赖于具有国际公法性质的国际税收协定或公约。各国的涉外税收法律制度是以国内立法为基础的，它以调整国家同纳税人之间的国际税收征纳关系为主要对象。这里需要指出的是：尽管各国涉外税收制度也包含了协调国际税收关系的实体规范和冲突规范，但由于各国政治制度不同，经济发展水平不一致，社会及法律传统不同，不但在国际税收权益分配方面的立场、观点存在着分歧，在具体的法律规定以及有关法律规范的使用条件方面都有相当大的差异。不论是哪一个国家的涉外税收制度，它都难以为不同的国家所接受。国际税收分配关系最终还需要通过国家与国家之间的谈判，通过签订国际税收协定或公约加以规范。

1.1.2 国际税收与国家税收、涉外税收的区别及联系

把国际税收与国家税收、尤其是国家税收中的涉外税收进行比较，可以更进一步地深刻理解国际税收的概念和特征。

1.1.2.1 国际税收与国家税收

国际税收与国家税收存在着必然的联系，但又有明显的差异。国际税收不能离开国家而存在，在这一点上，国际税收与国家税收

是一致的,即两者都是凭借国家政治权力进行的一种分配。任何一个国家政府,从其税收主权出发,都不会允许该国以外的政治权力对其本国纳税人进行征税,国际税收活动也是如此。国际税收与国家税收的差别主要表现在:

(1) 国家税收反映的是国家与纳税人之间的征纳关系,它是一国政府对其管辖下的纳税人进行征税,这种征税行为表现为一国政府的内部事务,反映的是一种征纳关系。而国际税收主要反映的是国家和国家之间的财权利益分配关系,脱离了这个本质特征,就不是国际税收。

(2) 国家税收的课税对象主要是国内所得(或收益额)、商品流转额和财产收入以及某些特定的行为。而国际税收的课税对象是跨国收入,只有两个或两个以上国家对跨国纳税人的同一课税对象征税(跨国收入),才引起国家与国家之间的税收分配关系。

(3) 国家税收的调整依据是一个国家的国内税法及有关的法律、法规。而国际税收的调整依据是国际税收协定、协议和国际惯例等。从其法律权威上来看,国际税收协定高于国内税法,当国内税法与之相冲突时,应按国际税收协定办理。

1.1.2.2 国际税收与涉外税收

国际税收与各国的涉外税收部分有着密切联系。它们的课税对象相同,均为国际性收入或交易额。它们都体现本国政府与外国纳税人,或本国政府与具有国外收入的本国纳税人之间的税收分配关系。

可以说各国的涉外税收理论与实务是国际税收这门学科的形成基础,国际税收既是各国涉外税收制度在国际关系上的反映,又是各国涉外税收制度的延伸和扩展。但是本国的涉外税收并不等于国际税收,这两者是有区别的。这主要是其立足点不同。一国的涉外税收立足于国内,主要是处理本国政府的对外征税问题,体现的是该国的对外经济关系,对别国的税收制度是不起法律约束作用的。而国际税收立足于国际间,要处理的问题主要是国家与国家

之间的税收分配关系,它把各国的涉外税收制度放在国际关系总体中加以考察、调整并规范国际间的税收分配关系。国际税收在协调各国涉外税制方面所形成的国际惯例和国际税收协定等法律规范,成为各国制定和完善其涉外税收制度的一般准则。

1.1.3 国际税收的产生与发展

正如前述,国际税收是税收这门学科的一个分支,它是在国家税收的基础上发展起来的。税收从产生到至今,大体经历了从古老的直接税到间接税、近代直接税收,再到现代直接税这样四个阶段。我们沿着这一发展轨迹,从社会经济和税收的发展的角度,来探讨国际税收的起源和发展。

1.1.3.1 古老的直接税阶段——没有国际税收

古老的直接税阶段,大体上贯穿于整个奴隶社会和封建社会时期。这一时期表现为以自给自足的自然经济为主的经济特征,农业一直成为这一时期的主要生产部门,农产品的生产不是为了交换,而是为了满足生产者本身的需要。这种客观的经济基础,使以农业生产者的收获物为直接课征对象的直接税,普遍地成为各奴隶制和封建制国家的一个最基本的税种。我国的贡、助、彻和田赋,亚洲和其他国家的土地税,欧洲各国的什一税,都属于对农业收获物征收的直接税。这种直接税不仅就其起源来说,而且连其征税形式都是最原始、最古老的,这种古老的直接税相当粗糙,它不是按农业生产者的真实收入,而是按农业收获物的某些外部标志,如土地的田亩数、农业劳动力的人口数或者农业家庭的户数来计算课征。一般并不考虑土地的质量和家庭人口的多少所带来的不同影响。在这些计税的外部标志中,土地田亩,总是固定在某一个国家领土的疆域以内,而农业劳动力和农户,是附属在土地田亩之上,不能分离,从而也是相对固定在某个国家领土的疆域内,古老的直接税这一基本特征,使它不可能形成跨国的纳税人和跨国的征税对象,从而也就不可能产生国际税收关系。

1.1.3.2 间接税阶段——国际税务关系的形成

随着人类社会从封建社会进入到资本主义社会,资本主义的商品经济彻底摧毁了封建土地私有制的农业自然经济,社会财富表现为庞大的商品堆积。于是以商品流转额为征税对象的间接税,代替了以农业生产者的收获物为征税对象的古老的直接税,而成为各新兴资本主义国家的主要税类。

资本主义的商品经济对流通的依赖性很大。首先资本主义商品经济必须通过流通,购买到劳动力这种商品,使之与生产资料相结合,才能创造出价值和剩余价值;然后它还要通过流通,把商品卖出去,才能使商品中包含的价值和剩余价值得以实现。资本主义商品经济的这种对商品流通的依赖性,使资本主义商品流通范围随着资本主义生产的发展日益扩大,从国内市场延伸到国外市场,于是跨国交易行为也日益频繁。这就使国际税收关系有可能产生。间接税的征税对象是商品流转额,它与交易行为是密切联系在一起的。商品从投入流通到最后进入消费以前,往往要经过无数次的转手交易行为。每经过一次交易行为,买者变为卖者,商品随之流转一次,于是发生了对卖者的商品流转额征税。如果没有交易行为发生,就没有商品流转额,当然就没有纳税人和征税对象,从而也就谈不上征税问题。所以,间接税只能由应税行为发生所在国征收,不是交易行为所在国就不能征收,这是惯例,已为各国所公认。也就是说在这种税制下,不会发生国际税收分配关系。

虽然如此,我们并不能排斥由此引起的国家之间的税务联系。由于受资本主义国家经济发展不平衡规律的支配,一些商品经济高度发达的资本主义国家,往往在鼓吹自由贸易和门户开放的同时,采取对本国商品的出口给予减税、免税和某种补贴的办法,以达到向别国大量输出商品和倾销商品的目的。与此相反,一些落后的资本主义国家,为了使本国生产不受外货倾销的影响,则往往采取保护主义和壁垒政策的同时,采取对别国进口商品征收高额的进口税、反补贴税和反倾销税,以达到限制外货进口的目的。为了

在这种“商战”中求得暂时的妥协,以改善国际间的商品流通与资金流通,一些国家开始通过协商,订立一种双边或多边协定,借以减少这种人为的阻碍。其中的关税优惠权就是一项重要的内容,著名的关贸总协定就是这种经济背景的产物。毫无疑问,国际上的这类贸易协定,它反映了国家和国家之间的贸易关系,而协定包含有关税这种间接税的内容,它也就同时涉及到国家与国家之间的税务联系。通过协定形式所形成的国际税务联系,使得各国的税收事务和税收制度由原来的互不相关、发展到经常的彼此联系,从而为国际税收的形成作了充分的准备。

1.1.3.3 近代直接税阶段——国际税收形成

自18世纪末,英国首创所得税,到20世纪初,所得税已在世界大多数国家中普遍推广,并在一些主要资本主义国家中代替间接税而成为主要税类。所得税的发展,标志着税收已进入到了近代直接税阶段。

所得税的征税对象是纳税人的所得。同古老的直接税和间接税相比,具有自己完全不同的特点。首先它不像古老的直接税那样,要受土地固定在一个国家疆域的限制,而一个自然人和法人的所得完全不受一国疆域的限制。其次,所得税也不像间接税征税对象流转额那样,交易行为明确发生在某一国,从而使得有关国家政府不至于对跨国国家的商品流转额发生重叠交叉征税的问题。但是一个人(包括自然人和法人,下同)的所得就不同了,一个人的所得既可以在本国取得,也可以在本国以外取得。作为一个主权国家,对本国公民或居民,它有权对其全部所得征税,而不论其所得来自于那个国家。而对于本国的非公民或居民,从地域的角度,也可以对其来源于本国境内的所得征税。这样一来,由于所得的跨国国家,同时使征税的跨国国家成为现实,以致对这种跨国国家的所得发生跨国国家的重叠征税也在所难免。而征税是价值的单方面的转移,必然带来国家与国家之间财权利益分配关系的矛盾,解决这一矛盾的过程,就是国际税收关系的调整过程,国际税收由此而最终形成。

由此,我们可以得出如下结论:纳税人所得的国际化,为国际税收的形成创造了前提;而以所得税为主要标志的近代直接税的出现,则最终促成了国际税收的形成。

1.1.3.4 现代直接税阶段——国际税收的巩固和发展

在近代直接税已经出现以后,而纳税人的所得的国际化还没有成为一种普遍现象以前,涉及有关国家政府之间的财权利益矛盾问题虽有发生,大多也只是从一国国内法的角度,单方面对国际间双重征税作出暂时的权宜处理;或是通过有关国家当局之间签订双边税收协定,就共同关心的问题,作出满足这些国家需要的各种不相同的处理规定。但是随着国际经济交往的不断发展和纳税人所得国际化的广泛出现,这种单方面的权益处理和非规范性的双边税收协定,已经不能适应形势发展的需要。为了用一种规范性的、能够为大多数国家共同接受的、比较完整的国际税收协定示范文本代替以往的不够完善的做法,1963年由英、法、美、日、意等24个成员国所组成的经济合作与发展组织,草拟并于1977年发表了一个《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》(以下简称《经合发范本》),《经合发范本》草稿发表后不久,在发达国家之间签订税收协定中,曾有6个国家全文采用,有12个国家基本采用了这个范本中的有关条款内容。

由于经济合作与发展组织成员国都是一些发达国家,在这些国家之间,资金的流向是双向的,所以,它们就国际税收问题所作的协议规定,对有关国家来说,利益可能都是对等的。但是从发展中国家来看,情况就不一样了,这些国家一般较少有资金输出,相反却有来自发达国家的大量资金输入,资金流向基本上是单向的,考虑到发展中国家的这种情况和利益,在《经合发范本》以后,由联合国经济及社会理事会通过一项决议,成立了一个由8个发达国家和10个发展中国家代表组成的税收专家小组,并于1979年拟定通过了《发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本》(以下简称《联合国范本》)。《联合国范本》不仅要考虑发达国家的情况,

而且还要尊重发展中国家的不同利益。《经合发范本》和《联合国范本》这两个国际性的税收协定范本,尽管并不对任何一个国家具有法律约束力,但是,它可以在协调有关国家处理国际税收关系方面,起到重要的示范作用。它标志着国际税收已经成熟并得到了巩固和发展。

由此可见,国际税收这个经济范畴是在近代直接税阶段出现的,而 50 年代以来各国处理相互间税收关系的广泛丰富的实践,使国际税收得到了巩固和发展。

1.2 国际税收的基本要素

纳税人和征税对象是税制构成不可缺少的两个基本要素。所以我们研究国际税收问题,也不能不首先从研究纳税人和征税对象开始。众所周知,纳税人和征税对象都是由法律所规定的。所谓的纳税人是指在法律上承担纳税义务的人;我们提及的征税对象是指在法律方面所规定的目的物。而法律是国家机关依照法律程序制定的,并通过国家强制保证执行的行为规范。既然在国际上不存在着超国家的政治权力机关,从而也就不可能设想有一种离开任何一个具体国家强力机关的法律,以及由这种法律所规定的国际税法纳税人和征税对象存在。因此,我们不能用国际税收纳税人和国际税收征税对象的提法,我们只能称之为国际税收涉及的纳税人和征税对象。

这就是说,国际税收涉及的纳税人和征税对象,仍然是各个国家法律所规定的纳税人和征税对象,由于它引起了这些国家之间的税收分配关系,这才使得这些国家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。

1.2.1 国际税收涉及的纳税人

国际税收涉及的纳税人是指负有跨国纳税义务的自然人和法

人。各国法律所规定的纳税人只能在一定条件下才会牵涉到两个或两个以上的国家之间的财权利益分配关系,从而成为国际税收涉及的纳税人。那么,在什么条件下,国家税收中的纳税人才能成为国际税收涉及的纳税人?

第一,作为国际税收涉及的纳税人,必须是跨国自然人和跨国法人。因为如果国家税收中的纳税人仅仅在单个国家范围内从事经营活动,只与单个国家政府发生征纳关系,这种纳税人应仅仅是国家税收的纳税人,不可能成为国际税收涉及的纳税人。成为国际税收涉及的纳税人的前提条件之一,就是纳税人必须有来自两个或两个以上国家的收入或有存在着在两个或两个以上国家履行纳税义务的问题。

第二,作为国际税收涉及的纳税人,其所履行的纳税义务必须涉及两个或两个以上国家的财权利益分配问题。一个跨国的自然人或法人,只是有可能成为国际税收涉及的纳税人,因为跨国自然人或法人虽然在两个或两个以上国家从事跨国经营活动,如果对纳税人的此项经营所得,有关国家并不征税或由其中的某个国家征税,那么该纳税人也不会引起国家间税收分配关系。因此,只有跨国自然人或法人,有来源于两个或两个以上国家的收入或在这两个或两个以上国家均负有纳税义务时,才有可能成为国际税收涉及的纳税人。要使可能成为现实,作为国际税收涉及的纳税人,还必须在两个或两个以上国家负有交叉纳税义务。因为尽管跨国自然人或法人在从事经营活动的两个或两个以上国家取得收入和财产,并负有纳税义务。但是,假如跨国经营者只需就其来源于不同国家的所得分别在这些国家纳税,并无交叉重叠问题,那么对有关国家来说,其财权利益归属泾渭分明,并不会引起国际间的税收分配关系。该纳税人也不会成为国际税收涉及的纳税人。只有当该纳税人的同一笔所得或财产价值的一部分或全部,对这两个或两个以上国家负有纳税义务,这些国家为了解决相关国家财权利益分配的矛盾,才会发生国家之间的国际税收关系,从而该纳税人