

# 21世纪

## 普通高等学校财政学教材

International Taxation

# 国际税收学

邓力平 主编



清华大学出版社

21世纪普通高等学校财政学教材

# 国际税收学

邓力平 主编

清华大学出版社

北 京

## 内 容 简 介

本书在继承传统研究的基础上,从经济全球化的视角对当前的国际税收问题进行了分析:一方面,分析了税收因素对国际经济活动的影响以及基于这种影响而形成的国际经济关系与国际税收关系;另一方面,分析了经济全球化下的国际经济活动与国际经济关系对各国与地区自身税制发展及国际税收关系发展的影响,并分析研究了处理和协调这些影响或关系的准则与规范。本书由上、中、下三篇共十四章构成。

本书可作为普通高校财政学与国际经济学交叉学科“国际经济与税收”方向的研究生教材,也适用于上述相关专业的高年级本科生,同时对从事国际经济、国际税收研究的人员具有一定的参考价值。

版权所有,翻印必究。举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

本书防伪标签采用特殊防伪技术,用户可通过在图案表面涂抹清水,图案消失,水干后图案复现;或将表面膜揭下,放在白纸上用彩笔涂抹,图案在白纸上再现的方法识别真伪。

### 图书在版编目(CIP)数据

国际税收学/邓力平主编. —北京:清华大学出版社,2005.10  
(21世纪普通高等学校财政学教材)

ISBN 7-302-11290-8

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

中国版本图书馆CIP数据核字(2005)第070922号

出 版 者:清华大学出版社 地 址:北京清华大学学研大厦

<http://www.tup.com.cn> 邮 编:100084

社 总 机:010-62770175 客 户 服 务:010-62776969

组稿编辑:陈仕云

文稿编辑:闫志朝

封面设计:范华明

版式设计:崔俊利

印 刷 者:北京市清华园胶印厂

装 订 者:三河市李旗庄少明装订厂

发 行 者:新华书店总店北京发行所

开 本:185×230 印张:22.5 字数:387千字

版 次:2005年10月第1版 2005年10月第1次印刷

书 号:ISBN 7-302-11290-8/F·1237

印 数:1~5000

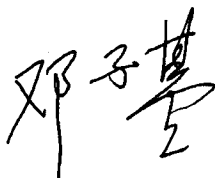
定 价:29.00元

## 总 序 言

财政学自其产生至今，已经走过二百多年的发展历程。在这一过程中，政府在社会经济中的角色和地位不断地发生变化，财政学也从最初仅集中于对财政收支行为的探讨，扩展为今天的对于政府经济活动的全面关注。由于财政是政府从事其他活动的经济基础，因此，在市场机制有效配置资源的功能既为实践所证明也被理论所证实之后，诸如市场经济条件下政府介入经济活动的依据是什么，政府具备哪些经济职能，政府参与经济活动的目标是什么，政府参与经济活动的实际效果如何等一系列问题，就很自然地进入当代财政学的研究视野。与此同时，基于假设前提和分析方法的一致性，以及概念体系和理论框架的相洽性，财政学已经作为微观经济学的自然延伸和拓展，融入现代经济学体系之中，而这恰恰是当代财政学也被称为“公共经济学”（public economics）或“公共部门经济学”（public sector economics）的根本原因。

对于中国这样一个曾经历尽沧桑的古老国度来说，生长于斯的人们也许更能体会“国家的存在是经济增长的关键，然而国家又是人为经济衰退的根源”这一悖论的深邃含义。今天，对于因实行市场化改革取得巨大成功而再度点燃无限热情的国人来说，如何冷静、客观地从市场经济的角度，理解、思索进而规范政府的经济行为及其管理方式，显得尤为重要。

基于这样的考虑，受清华大学出版社的邀请，厦门大学经济学院财政系和中央财经大学财政系的骨干教师联合推出了这套《21世纪普通高等学校财政学教材》，力图比较全面、系统地介绍当代政府经济管理的基本理念和具体方法。我们希望通过这一工作，为正在发生的政府管理思想变革和管理方式创新，略尽绵薄之力。



2005年10月

## 导 言

众所周知，世界经济自 20 世纪 80 年代以来发生了极其深刻的变化。当前世界经济发展形势主要有三个大的层面值得关注和研究：一是基于现代生产力及科学技术的空前发展而在经济结构与形态层面上初露端倪的知识经济；二是在现代生产方式层面上不断深化发展着的经济全球化与区域一体化趋势；三是适应前两个层面发展的要求，在资源配置方式和经济运行机制层面上起重要作用的现代世界市场经济的初步形成。伴随这三个层面形势的发展，当前世界经济发展与经济全球化进程呈现出了几个新的特点。

一是在现代世界市场经济与经济全球化深化发展过程中，“新政府—市场观”正在成为世界大多数经济体处理政府与市场关系，定位其资源运行机制的主流指导思想。所谓“新政府—市场观”，是指在现代世界市场经济中，既承认市场机制在资源配置方面的基础性作用，又寻求经济全球化条件下的政府调节干预经济，解决市场失灵问题的新形式，在顺应并主动参与经济全球化进程中趋利避害。当前，在市场经济体制基础上充分发挥税收政策手段的作用，是参与经济全球化的各国与地区日益倚重的一个方面。

二是在当前激烈的国际经济竞争中，国际税收关系正发生着深刻的变化。国家税收主权与经济全球化之间矛盾凸现。尤其是国际税收竞争正在成为一个重要政策形式并日益引发国际社会的关注，如何正确理解国际税收竞争对国际经济关系的影响，把握并运用好国际税收竞争这一政策工具，已成为各国与地区力争在国际竞争中占据主动地位的一个重要方面。国际税收竞争是经济全球化的必然产物，但国际税收竞争无论是对经济全球化本身还是对各国与地区经济发展都具有明显的两面性特点。

三是当今的国际经济竞争是在经济全球化下的竞争，一方面，竞争的激烈性在加剧，另一方面，国际经济关系中的相互影响与相互依存使得对国际竞争的协调同样成为世界经济中不可缺少的组成部分。世界贸易组织、国际货币基金组织、世界银行等全球性国际经济组织和欧洲联盟、北美自由贸易区等区域性国际经济组织就是在不断强化的国际协调趋势下出现的主要表现形式。经济全球化下各国与地区自主政策的运用或多或少地受到国际协调因素的制约与影响。而对应于当

前盛行的国际税收竞争，就存在着国际税收协调的问题。各国与地区在税收政策的制定中需要正确处理好“适度竞争”和“必要协调”之间的关系。

世界经济发展中的上述趋势与特点，需要我们以新的视角深化研究国际税收问题。国际税收学作为一门新兴学科，无论在研究内容还是研究方法上都应当与时俱进，不断完善。众所周知，国际税收本身就是生产社会化发展至世界市场形成时的产物，即经济活动国际化的产物。国际税收问题与世界经济发展及国际经济问题密切相关，在发展进程中相互作用、相互影响。在经济全球化与区域一体化深化发展的世界经济中，一方面，基于税收主权的各国与地区税制及相应的国际税收关系，不仅对国民经济活动与国民利益而且对国际经济活动与世界福利有着深刻的影响；另一方面，商品与要素国际流动的自由化与便利化，使得税基日益突破主权经济体边界变成全球性的，从而对各国与地区税制及国际税收关系的发展带来新的要求与挑战。事实上，在开放经济条件下，国际经济活动与国民经济活动并无明显界限，各类经济活动既受制于各国与地区自身税收政策，又受制于国际税收协调因素。此外，从现代经济学的理论上讲，国际经济研究与国际税收研究有着相同的微观基础与宏观方法，国际经济学与公共经济学正在交叉与融合。因此，随着经济全球化与区域一体化的深化发展，无论从理论层面还是从现实层面，都有必要把国际经济问题与国际税收问题有机结合起来加以研究。

然而，综观现有的国际税收学教程，其研究思路基本上是从税收管辖权出发，仅从税收收益的国际分配角度，以国民经济活动与国民利益为着眼点，以涉外税收制度为桥梁，研究国际税收关系的形成以及处理、协调这种关系的准则与规范问题。很少有以国际经济活动的税收因素与效应为考察角度，以国际经济活动与世界福利为主要着眼点，来研究国际经济、国际税收、国内税制三者之间互动关系的教材。笔者认为，当前的国际税收问题的研究应在继承传统研究的基础上，从经济全球化的视角来重新加以审视：一方面，要研究税收因素对国际经济活动的影响以及基于这种影响而形成的国际经济关系与国际税收关系；另一方面，还要研究经济全球化下的国际经济活动与国际经济关系对各国与地区自身税制发展和国际税收关系发展的影响，并研究处理和协调这些影响或关系的准则与规范。现在，奉献在读者面前的《国际税收学》这本教材可谓上述研究思路的一种尝试。

全书由上、中、下三篇共十四章构成。上篇（第一章至第四章）为“国际税收的研究起点：国际税收关系”，主要是关于税收管辖权、国际重复征税及其免除、国际逃避税和反逃避税、国际税收协定等基础内容的国际税收理论与实践，并阐明国家间税收关系的形成与表象以及税收收益的国际分配本质，从而奠定进一步

研究国际税收问题的基本概念和理论基础。中篇（第五章至第七章）为“经济全球化下税收的经济效应”，主要从国际经济学的角度，阐明开放经济条件下特别是国际经济相互依存中，各国与地区税收政策的经济效应及其国际外部性，特别是税收对国际经济活动与世界经济福利的影响，即税收的国际经济效应，从而揭示国际税收关系的形成与追逐经济利益最大化的实质，并阐明国际税收政策协调的潜在收益及必要性。下篇（第八章至第十四章）为“经济全球化下的国际税收发展”，主要阐明经济全球化（国际经济活动）对现代税收发展的影响以及经济全球化下的国际税收竞争与协调问题，从而揭示经济全球化下各国与地区税收制度与政策以及国际税收关系发展的趋势。

本教材初稿的写作分工如下：第一、二章由陈斌撰写，第三章由贾军安撰写，第四章由吴洁惠撰写，第五、六、七章由唐永红撰写，第八、十三、十四章由邓力平撰写，第九、十、十一、十二章由陈涛撰写，最后由邓力平负责全书的主编与统审工作。需要说明的是，本书的编写也是建立在国内外许多专家、学者的研究成果基础之上的，书中一些地方（主要是上篇和中篇的部分章节）引用了他们的真知灼见以及一些基础性、常识性的内容。对于所引内容我们都在相应的地方进行了标注，并在主要参考文献中列明。在此，一并致以敬意和谢意！

本书作为普通高等院校财政学与国际经济学交叉学科“国际经济与税收”研究方向的研究生教材，也适用于上述相关专业的高年级本科生，另外对从事国际经济、国际税收研究的人员也具有一定的参考价值。限于理论素养与学术水平，书中难免存在疏漏与不足，敬请各位同行专家、学者及广大读者批评指正。

邓力平

2005年7月于厦门大学

# 目 录

## 上篇 国际税收的研究起点：国际税收关系

第一章 税收管辖权 .....	1
第一节 税收管辖权的概述 .....	1
第二节 约束税收管辖权的国际规范 .....	3
第三节 税收管辖权的选择与实施 .....	13
思考题 .....	16
第二章 国际重复征税及其避免 .....	17
第一节 国际重复征税的概念、产生及影响 .....	17
第二节 国际重复征税的避免 .....	21
第三节 国际税收抵免 .....	30
思考题 .....	44
第三章 国际逃避税和反逃避税 .....	46
第一节 国际避税、国际节税和国际逃税 .....	46
第二节 国际避税的主要方法 .....	51
第三节 国际逃税的方式 .....	66
第四节 反国际避税和逃税措施 .....	67
思考题 .....	77
第四章 国际税收协定 .....	78
第一节 国际税收协定概述 .....	78
第二节 国际税收协定的主要内容 .....	84
第三节 中国对外谈签税收协定的发展情况 .....	104
思考题 .....	107



上篇参考文献..... 108

**中篇 经济全球化下税收的经济效应**

**第五章 税收与国民收入决定：经济效应分析**..... 109

    第一节 税收与封闭经济的国民收入决定：IS—LM 模型分析..... 109

    第二节 税收与开放经济的国民收入决定：两国模型下的产品市场均衡分析..... 113

    第三节 税收与开放经济的国民收入决定：两国模型下的产品——货币市场均衡分析..... 118

    思考题..... 124

**第六章 税收与国际商品流动：经济效应分析**..... 125

    第一节 国际商品流动税收政策一览..... 125

    第二节 国际商品流动税负转嫁与归宿分析..... 128

    第三节 进口税经济效应的理论分析..... 133

    第四节 出口税经济效应的理论分析..... 151

    第五节 进出口商品税经济效应的理论分析..... 167

    思考题..... 170

**第七章 税收与国际要素流动：经济效应分析**..... 171

    第一节 国际资本流动中的税收因素及其作用概介..... 171

    第二节 税收的国际资本流动效应及其机制分析..... 173

    第三节 国际资本所得附加税经济效应的理论分析..... 178

    第四节 资本所得税国际协调原则与措施的经济分析..... 190

    第五节 税收与国际劳动力流动：经济效应分析..... 196

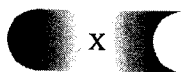
    思考题..... 200

中篇参考文献..... 201

## 下篇 经济全球化下的国际税收发展

第八章 经济全球化与国际税收发展 .....	203
第一节 经济全球化与国家主权 .....	203
第二节 经济全球化下税收的国际关系 .....	208
第三节 国际税收竞争与国际税收协调 .....	213
思考题 .....	216
第九章 国际资本税收竞争的经济效应 .....	217
第一节 对资本的税收激励与国际直接投资 .....	217
第二节 国际资本课税竞争与公共产品提供 .....	224
第三节 国际资本税收竞争与生产要素的税负分布 .....	230
思考题 .....	238
第十章 国际资本税收竞争战略和最优资本课税 .....	239
第一节 完全竞争和资本流动下的国际税收竞争及最优资本课税 .....	240
第二节 完全竞争和对资本限制下的国际税收竞争及最优资本课税 .....	244
第三节 不完全竞争和资本流动下的国际税收竞争与最优资本课税 .....	247
第四节 对现实中各国资本税制设置的启示与思考 .....	254
思考题 .....	257
第十一章 从国际税收竞争到国际税收协调 .....	258
第一节 国际税收协调的一般内容 .....	259
第二节 税收管辖权的协调和税收征管合作 .....	262
第三节 国际税收协调的趋势 .....	266
第四节 OECD 关于有害税收竞争的报告及实施进程 .....	271
第五节 国际税收竞争与协调：欧盟的实践 .....	279
思考题 .....	291

<b>第十二章 国际商品税的竞争与协调</b> .....	292
第一节 跨境购物问题与商品税的国际竞争 .....	292
第二节 国际商品税的协调 .....	299
思考题 .....	315
<b>第十三章 欧盟间接税协调实践及其启示</b> .....	316
第一节 欧盟的增值税协调 .....	316
第二节 欧盟消费税的协调 .....	322
第三节 对欧盟间接税协调的评价 .....	324
思考题 .....	326
<b>第十四章 税收国际协调与会计准则全球趋同</b> .....	328
第一节 税收国际协调与会计准则全球趋同：联系与区别 .....	328
第二节 税收国际协调和会计准则国际协调的相互作用 .....	335
思考题 .....	339
<b>下篇参考文献</b> .....	339



# 上篇 国际税收的研究起点：国际税收关系

## 第一章 税收管辖权

国际税收所涉及的一个最基本的范畴就是税收管辖权。国际税收分配关系中的一系列矛盾的产生都与税收管辖权有关。因此，税收管辖权及其规范问题是研究国际税收的出发点。

### 第一节 税收管辖权的概述

#### 一、税收管辖权的概念及其特征

税收管辖权是国家主权在税收领域中的表现。它表现为一国政府在税收方面所行使的立法权和征收管理权力（王铁军等，2002）。由于税收管辖权来源于国家主权，因而它也具有类似于国家主权的固有属性：独立性和排他性。这意味着一国在征税方面行使权力的完全独立自主，在处理本国税收事务时不受外来干涉和控制；所有主权国家在其管辖范围内均有根据其政治经济政策和本国税法进行征税的权力，即有权自行决定对哪些人课税，对什么课税和课多少税。目前，还没有任何一个国际公约对各个主权国家的税收管辖权施加任何限制。因此，税收管辖权是一个主权国家在征税方面所拥有的不受任何限制和约束的权力。当然，所谓“不受任何限制和约束”并不是绝对的。因为在确定纳税人方面，任何国家都

无权对那些同本国毫无关系的人征税；在确定征税对象或征税范围方面，一个国家也不可能漫无边际地巧立名目，毫无根据地任意设置税种；同时，在税率的高低方面，一个国家也不能毫无原则，不考虑纳税人的负担能力。因此，不受任何限制和约束的真正含义在于：任何主权国家的税收管辖权都是独立自主的，纳税人、税种和税率都由各国政府根据本国国情并参照国际惯例自行规定，任何外力都不得干涉和控制。正是由于世界各国都拥有不受任何外来权力干涉和控制的税收管辖权，各国都可以按照本国需要制订本国税法。因此，各国有关涉外税收的部分就难免会发生冲突，并引起国家之间的税收分配关系的矛盾，这也就是人们研究税收管辖权的原因。由于国际税收是不同国家对跨国纳税人的跨国所得进行交叉重叠征税所形成的国家与国家之间的税收分配关系，所以，国际税收中的税收管辖权也就是指主权国家在对跨国纳税人的跨国所得征税方面所拥有的权力。

## 二、税收管辖权的确立原则

税收是国家凭借政治权力征收的，这一本质特征决定了一个国家行使课税权力不能超越其政治权力所能达到的范围。也就是说，税收管辖权要受国家政治权力所能达到的范围的制约。一般来说，一个主权国家的政治权力所能达到的范围，主要包括两个方面：一方面，从地域概念上讲，一个主权国家可以在该国疆界内所属领土的全部空间行使其政治权力，超出其领土范围以外的，则不能行使其政治权力；另一方面，从人员概念上讲，一个主权国家可以对该国的全部公民和居民行使政治权力，对不属于本国的公民和居民，则不能行使其政治权力。居民是指居住在本国境内并受本国法律管辖的一切人；而公民则是具有本国国籍，在法律上享有权利和承担义务的人。选择这两种概念作为一国确立税收管辖权范围所遵循的原则便是属地原则和属人原则。

### （一）属地原则

属地原则是指一个主权国家以地域的概念作为其行使征税权力的指导原则。按属地原则，一国政府行使其征税权力时，必须受这个国家的领土疆界内的全部空间范围（包括领陆、领空、领海）的制约。一国政府只能对在上述空间范围内发生的所得和应税行为行使征税权力，而不论纳税人是否是该国的公民或居民。

### （二）属人原则

属人原则是指一个主权国家以人员的概念作为其行使征税权力的指导原则。

按属人原则，一国政府在行使其征税权力时，必须受人的概念范围制约，即只能对该国的居民或公民（包括自然人和法人）获取的所得行使征税权力，而不论这些居民或公民的经济活动是否发生在该国领土疆域以内。

按照属地原则和属人原则所确立的税收管辖权可以分为三种类型，即收入来源地管辖权、居民管辖权和公民管辖权。

## 第二节 约束税收管辖权的国际规范

国际规范是指在国际关系中，对国家具有法律约束力的行为准则和典范。税收管辖权行使范围的约束性规范，是指已经为世界各国共同承认和遵守，并在有关国家的国内税法中明确规定的判别收入来源地、居民和公民的标准，是防止国际重复征税产生和扩大的行为准则（黄济生等，2001）。可以将这些约束性规范分为约束收入来源地管辖权的国际规范、约束居民管辖权的国际规范和约束公民管辖权的国际规范三类。

### 一、约束收入来源地管辖权的国际规范

#### （一）收入来源地管辖权的概念和特征

收入来源地管辖权又称为地域管辖权，是按属地原则确立的税收管辖权。也就是说，一国对来源于本国境内的收入或所得以及存在于本国领土范围内的财产行使征税权，而不考虑取得收入者和财产所有者是否为该国的居民或公民。相反，如果一个纳税人没有来源或存在于该国领土范围内的所得或财产，这个国家就不能对其征税，即使这个纳税人是该国的居民或公民。这种按照属地原则，以国家主权所能达到的地域范围为依据，基于所得来源地或财产所在地而行使的税收管辖权，就称为收入来源地管辖权。在行使这种税收管辖权的情况下，对来源国而言，非居民纳税人只承担部分纳税义务，即只就其在来源国境内获得的所得或拥有的财产承担纳税义务，该纳税人在来源国境外获得的所得或拥有的财产，则不在该国税收管辖权管辖范围之内。收入来源地管辖权的实行既方便了税务行政管理的划分，又使国际间经济利益的分配合理化，所以在国际税收上被认为是一条

最好、最合适的原则，为各个国家所接受，而得到普遍采用。

## （二）所得（收入）来源地的确定

实行收入来源地管辖权的关键是确认所得来源地。只有确认一笔所得是来源于一国管辖的地域，该国才能对该笔所得征税，否则该国无权对该笔所得征税。由于国际经济生活的错综复杂和交通、通信工具的现代化，使非居民取得的一笔所得来源地的判定变得日益复杂和困难，往往容易引起国与国之间的利益纠纷。因此，国际社会必须确立各国都容易接受的关于判断所得来源地的标准和原则，这些标准和原则被称为“来源规则”。

一般来说，所得大致可分为经营所得、劳务所得、投资所得和其他所得四种。下面分别从这四个方面阐述国际上通行的为确保收入来源地管辖权的实施而采取的所得来源地判断标准和方法。

### 1. 经营所得来源地的确定

经营所得即营业利润，是指一个法人（企业）在某个固定场所从事经营活动取得的所得，包括从事生产、采购、销售、服务等一系列经营业务在内的一种综合经济活动所获得的所得。一个国家确定其居民来源于本国的经营所得比较容易，因为这个国家的居民（企业或个人）或者已经在该国注册登记，或者设立了实际的管理控制机构，或者在该国居住了相当长的时间，或者在该国拥有永久性住所。而对于该国的非居民纳税人，要确定其来源于本国的经营所得就相对困难，因为非居民纳税人没有上面列举的一些标准。为了使经营所得来源地的判定有一个公认的标准，以便规范收入来源地管辖权的实施范围，1963年OECD拟定的《关于对所得和财产避免双重征税协定范本》（简称《OECD范本》）中正式使用了“常设机构”的概念，也称常设机构原则，用以解释非居民的营业利润的来源地。

所谓常设机构，是指一个企业在某一国境内进行全部或部分经营活动的固定营业场所。其范围包括：管理场所、分支机构、办事处、工厂、车间（作业场所）、建筑工地及开采自然资源的场所等（《OECD范本》）。如果某企业在所得来源国（非居住国）有常设机构，并且经营所得来自该常设机构，则可以判定这笔所得来源于该国境内，该国政府就可以对其行使收入来源地管辖权而据以征税。

一般来说，能够构成常设机构必须具备三个基本条件：（1）有一个营业场所，而这种场所并没有任何规模上的范围限制。通常是指用于从事营业活动的所有房屋、场地、设备或设施等，并且不论是其自有的还是租用的。（2）这个场所必须是固定的，即有确定的地理位置，并且有一定的永久性，不包括没有确定地点所进行的营业活动。但在确定地点进行的营业活动有暂时的间断或停顿，不影响其

常设机构的存在。因此，这一基本条件是该营业场所具有相对的固定性或永久性，而非临时性，即要足以表明它是常设。(3) 这个场所必须是企业用于进行全部或部分营业活动的场所，而不是为本企业从事非营业性质的准备活动或辅助性活动的场所（杨志清，1998）。

常设机构可能只是总机构或总公司的派出机构，本身并不具有独立的法人地位，但各国的税法和国际税收协定都将常设机构视为一个独立的机构或企业，要求按照正常交易的方式与其总机构进行经济交往。在确定常设机构营业利润时，通常有以下四种原则或方法（戴正华等，1999）：(1) 归属原则，是指常设机构所在国可以征税的范围仅限于对归属于该常设机构的所得征税，常设机构也只按其实际取得的营业利润向所在国纳税，对不是通过常设机构取得的所得，不论其来自何地，居住国均不能征税。(2) 比例分配原则，是指在确定常设机构利润时，先由总机构汇总各常设机构的利润，然后按一定比例分配给常设机构，常设机构所在国即以该常设机构分得的利润作为课税范围。(3) 引力原则，是指常设机构所在国可以征税的范围不仅包括该常设机构的营业所得，而且包括不是通过该常设机构取得的但又与常设机构的经营活动相同或类似的经营所得。例如：甲国 C 公司虽在乙国设立分支机构，但向乙国 D 公司销售的某批产品所获利润并不是通过该分支机构经销实现的，只是这批产品与该分支机构在乙国所销售的产品相类似，按照引力原则，该项所得可被认为来源于乙国，乙国可以对之行使收入来源地管辖权征税。(4) 核定所得原则，是指当常设机构的实际所得难以确定时，可采用按其营业收入额或营业支出额的一定比例作为所得征税。该原则是针对一些设在非居住国的机构，有的只办理联络洽谈业务或进行咨询和技术检验工作等，往往无所得，只有费用支出。它们的费用一般是从总公司的收入中扣除的，相应的利润反映在总公司的账内。因此，对于这类机构，非居住国政府仍可行使收入来源地管辖权，按照该国税法，首先确定该机构的费用与所得的比例，再按核定的所得征税。

## 2. 劳务所得来源地的确定

劳务所得可分为独立劳务所得和非独立劳务所得两种。独立劳务所得是指个人从事专业性劳务或其他独立性劳务所获得的收入，如从事独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动的人员以及医师、律师、工程师、建筑师、会计师等从事独立活动所获得的收入。非独立劳务所得是指个人从事受聘或受雇于他人的劳务而取得的工资、薪金和其他报酬（《OECD 范本》）。各国判定劳务所得来源地的标准主要有以下三种。



(1) 劳务提供地标准。即跨国纳税人在哪个国家提供劳务, 在哪个国家工作, 由此获得的劳务报酬即为来源于那个国家的所得, 由该国先行使收入来源地管辖权征税。该标准对独立劳务者而言, 主要看他从事活动的固定基地在哪个国家。如果他在某个国家设有固定基地(如诊疗所、事务所等), 并且所得是通过该固定基地取得的, 那么这个国家就可以认为该项所得是来源于其境内, 从而对它行使收入来源地管辖权。该标准对从事非独立劳务者而言, 主要是看他的服务地点, 即他的行为发生地在哪国, 由此判定其所得来源于哪国。目前, 许多国家采用劳务提供地标准来判定劳务所得的来源地。例如我国的《个人所得税法实施条例》第5条规定, 凡因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务的所得, 不论支付地点是否在中国境内, 均为来源于中国境内的所得, 都应当按照税法规定纳税。

(2) 劳务所得支付地标准。即以支付劳务所得的居民或固定基地、常设机构的所在国为劳务所得的来源国。如果某跨国纳税人的劳务所得是由某国的居民或设在该国的常设机构、固定基地支付的, 该国就是这项劳务所得的来源国。

(3) 停留时间标准。即以跨国纳税人在一个会计年度中停留在某一国境内的时间连续或累计已达到一定的天数(一般为183天)为依据, 来确定劳务所得的来源地。如果跨国纳税人在某一国境内从事独立或非独立劳务而未设立固定基地, 但他在一个会计年度中停留在该国境内的时间连续或累计已达到一定的天数(一般为183天), 该国就可以判定该项劳务所得来源于其境内, 可对其行使收入来源地管辖权征税。

### 3. 投资所得来源地的确定

投资所得是指因拥有一定的产权而取得的收益, 主要包括股息、利息、特许权使用费等。其中, 股息是投资者因拥有股权以及其他与股权相似的公司权利而取得的所得; 利息是投资者凭借各种债权而取得的所得; 特许权使用费是指因向他人提供专利权、商标权、商誉、经销权、专有技术等无形资产的使用权而取得的所得。各国确定这些投资所得的来源地, 一般采用以下两种标准。

(1) 权利提供地标准。以权利提供方所在地为这类所得的来源地。认为跨国股息、利息和特许权使用费等是来源于提供这类权利的居民所在国, 应由该居住国行使征税权, 而非居住国不得对这些所得行使收入来源地管辖权征税。即认为提供这类权利的企业或个人是哪国居民, 就应当判定这类所得来源于哪个国家。

(2) 权利使用地标准。即这类权利是在哪个国家使用的, 就由此判定这类所得来源于哪个国家, 由该国行使收入来源地管辖权征税。由于这类权利的使用地往往与所得支付地一致, 即权利使用方就是投资所得的支付方, 因此该标准也称