



高等院校法学精品课教材

国际税法

陈少英 主编

格致出版社



上海人民出版社



高等院校法学精品课教材

国际税法

陈少英 主编

格致出版社  上海人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际税法学/陈少英主编. —上海:格致出版社:上海人民出版社,2009

高等院校法学精品课教材

ISBN 978-7-5432-1681-5

I. 国… II. 陈… III. 国际税法-高等学校-教材
IV. D996.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 187018 号

责任编辑 罗 康

美术编辑 路 静

高等院校法学精品课教材

国际税法学

陈少英 主编

出 版 世纪出版集团 格 致 出 版 社
www.ewen.cc www.hibooks.cn
上海人民出版社
(200001 上海福建中路193号24层)



编辑部热线 021-63914988

市场部热线 021-63914081

发 行 世纪出版集团发行中心

印 刷 上海书刊印刷有限公司

开 本 787×1092 毫米 1/16

印 张 16

插 页 1

字 数 290,000

版 次 2009 年 11 月第 1 版

印 次 2009 年 11 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5432-1681-5/D·30

定 价 25.00 元

前 言

自改革开放以来,中国与世界各国的经济贸易往来日益频繁,在国际商品、资本、人员、劳务等不断进入中国的同时,中国也不断向国外输出商品、资本和劳务,以及开展其他国际经济交往。尤其自 2001 年 12 月起中国已成为世贸组织成员,中国与世界经济的融合程度更非昔日可比。各种关税和非关税壁垒受到削减和控制,各国投资准入和金融外汇管制进一步宽松,税收因素对跨国经济交易和人员交往活动的影响更为突出,国际税收权益分配的矛盾与冲突也不断发生。各国在处理相互之间的税收分配关系时都十分重视运用国际税收协定或条约这一重要的国际法工具,因此,国际税法也作为一门独立的法律学科应运而生并不断发展。

正如廖益新教授所言,中国参与经济全球化的实践需要有一批熟悉国际税法的基本原理、知识和技能,并能运用它们于分析和解决国际税收法律问题的税法专业人才,才能适应国家实行全方位对外开放和依法治税的形势发展要求。为适应这种需要,我们编写了这本教材。

本教材以培养应用型专业人才为目标,以素质教育为基础,以能力培养为本位,注重创新意识与创新能力的培养。为此,我们在参阅国内外各种版本的相关教材的基础上,努力消除以往教材概念阐述多,实际事例少;文字多,图表少;讲授内容多,操作要求少的不足,不但注重内容更新,而且注重体例更新。同时在编写形式上,每章之前有导读,之后有内容小结和思考题,并辅之以大量的学术前沿、拓展阐述、重点提示、实例演示、法条链接等栏目设计,将理论与实务紧密地结合起来,深入浅出、通俗易懂地阐述有关国际税法的理论,详细讲解有关的操作方法,增强学生的感性认识,使学生对抽象、复杂的国际税法能够产生兴趣,使教材成为教师精讲、学生精练的“蓝本”。

总之,在本教材的编写过程中,我们追求文字精练,篇幅适中,不仅可以满足法学专业的本科生使用,而且可以作为各种不同专业、成人教育等的税法教材,也可作为企业经营管理人员及其税务机关工作人员熟悉和掌握国际税法的参考用书。

本教材由陈少英任主编,负责全书的总纂和定稿。参加本教材编写的人员按照编排顺序具体分工如下:

龚伟(第一章);陈少英(第二章);陈翔(第三章);江涓(第四章);徐浩(第五章);武晓慧(第六章第一、二节);元铃慧(第六章第三、四、五节);严婷(第七章);闫韬论(第八章);韩鑫(第九章第一、二节);顾文琳(第九章第三节)

尽管我们在编写本教材的过程中付出了许多的艰辛,其间几易其稿,但书中仍难免存在疏漏和错误之处,殷盼读者予以批评、指正。

陈少英

2009年5月于华政园

CONTENTS 目 录

第一章	国际税法的基本理论/1
第一节	国际税法概述/1
第二节	国际税法的渊源/5
第三节	国际税收法律关系/9
第四节	国际税法的基本原则/14
第二章	税收管辖权/21
第一节	税收管辖权概述/21
第二节	居民税收管辖权/26
第三节	所得来源地税收管辖权/38
第四节	税收管辖权的冲突与协调/47
第三章	国际双重征税/54
第一节	国际双重征税问题的产生/54
第二节	法律性国际双重征税的消除/58
第三节	经济性国际双重征税的解决/71
第四节	税收饶让抵免/75
第四章	国际税收协定/83
第一节	国际税收协定的概念及其演变/83
第二节	国际税收协定的基本内容/87
第三节	经合组织范本和联合国范本/97
第四节	我国对外缔结的税收协定/105
第五章	跨国征税的国际协调/117
第一节	跨国征税国际协调的概述/117
第二节	跨国营业所得征税的国际协调/120
第三节	跨国劳务所得征税的国际协调/127
第四节	跨国投资所得征税的国际协调/133
第五节	跨国财产征税的国际协调/135
第六章	国际避税的法律规制/140
第一节	国际避税概述/140

	第二节	国际避税的主要方法/143
	第三节	国际转让定价的法律规制/159
	第四节	国际避税地的法律规制/165
	第五节	国际税收协定滥用的法律规制/174
第七章	国际逃税的法律规制/182	
	第一节	国际逃税概述/182
	第二节	国际逃税的主要方法/187
	第三节	国际逃税法律规制的措施/189
第八章	国际税务争议的解决/197	
	第一节	国际税务争议解决概述/197
	第二节	国际税务争议解决的原则和方法/200
	第三节	国际税务争议解决的国内法程序/202
	第四节	国际税务争议解决的国际法程序/217
第九章	国际税法的最新发展/223	
	第一节	电子商务的国际税法规制/223
	第二节	经济全球化与国际税收竞争/236
	第三节	国际税法学的其他新问题/245
	参考文献/250	

第一章 国际税法的基本理论

【本章学习目的】

本章为国际税法的入门篇章,通过本章的学习,主要掌握国际税法的基本理论知识,包括国际税法的概念与特征、国际税法的调整对象、渊源和国际税收法律关系以及国际税法的基本原则等内容。本章是国际税法的学习重点。

第一节 国际税法概述

国际税法是一国法律制度的组成部分,同其他上层建筑一样,植根于经济的土壤,其产生和发展的基础是国际税收现象的产生与发展。因此,对国际税收的考察是学习研究国际税法的第一步。

一、国际税收的概念

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,对涉外纳税人的跨国所得或财产进行重叠交叉课税,以及由此形成的国家之间的税收分配关系。

国际税收属于税收范畴,它具备税收的基本要素,但属于一种特殊的税收现象,具备相应的特征:

1. 国际税收不能离开国家税收而单独存在。首先,国际税收是国家税收管辖权在国际范围内运用的结果;其次,作为税收,必须有相对明确的征收主体和缴纳主体,而国际税收恰恰不可能有超越国家的征收主体和缴纳主体,因此,只能依附于国家税收。

2. 涉外纳税人是国际税收的关键因素,离开了涉外纳税人,国际税收关系就不会发生。一般纳税人只应承担某一国家的纳税义务,而涉外纳税人从事跨越国界的经济活动,因而需要同时承担两个或两个以上国家的纳税义务,这就引发了国家间的税收分配关系。

3. 国际税收的本质在于国家间的税收分配,正是在这一点上,国际税收与国家税收存在根本不同。

【理论拓展】

国家税收、国际税收和涉外税收的区别

国家税收、国际税收和涉外税收,共同具有强制性、无偿性和固定性的基本特点。但三者又有区别,主要体现在以下方面:

一是概念不同。国家税收,是指一个国家凭借其政治权力,按照法律预定的标准,强制无偿地向其管辖范围内的各类纳税人征收实物或货币而形成的特定分配关系。国际税收,是指两个或两个以上国家政府,在对涉外纳税人行使各自征税权力的过程中,所发生的一国对涉外纳税人进行征税而形成的涉外税收征纳关系和国家之间的税收分配关系。涉外税收,是指世界各国在对外经济活动中,与本国相关或者专门制定的税收法律、政策规定和制度,以及分配关系问题。

二是内涵不同。一般来说,国家税收有它独立的税种及其课税对象、税目税率、纳税人、减免税等税收要素,如我国的产品税、增值税、营业税等。而国际税收却没有独立的税种和纳税人、征税对象等,只是牵涉一定的税种,而且只能在相关国家的管辖范围内,对涉外纳税人的同一征税对象征税时才会体现纳税人和征税对象。至于涉外税收,则不尽相同,有的国家为了鼓励或限制外来的投资,制定了专门的税收政策法规,有它特定的税种及其课税对象、税目税率等税收要素。如我国一度存在的工商统一税、中外合资企业所得税,即属鼓励投资的,并包含上述基本要素。有的国家则对国内、国外投资企业和纳税人实施统一税收法规,不搞单独规定。这种情况下的涉外税收制度等于国家税收制度。如英国的所得税法,以及我国的企业所得税法,就是国内与国外同等纳税。

三是分配关系不同。国家税收,主要通过国家立法来处理国家与企业 and 公民个人之间的分配关系;国际税收,主要通过国际税收协定或条约来协调国家之间的税收分配关系;涉外税收,主要通过立法手段处理国家与涉外纳税人之间的税收分配关系。

二、国际税法的概念

国际税法是调整国家之间的税收分配关系,以及国家与涉外纳税人之间的税收征纳关系的法律规范的总称。

从内容上说,国际税法既包括国际规范,即各种国际税收条约、协定以及国际税收惯例,也包括国内税法中涉外税收规范,国际税法涉及的规范既包括实体规范,也包括旨在确定法律适用的冲突规范。

三、国际税法的调整对象

国际税法的调整对象,是国家与涉外纳税人之间的涉外税收征纳关系和国家之间的税收分配关系。

这两类关系在现行的国际税收法律规范中已经高度融合,也就是说,从发展趋势来看,在国际税法中,已经很难明显区分出只调整其中一种关系而不调整另一种关系的规范了。国家的涉外税收征纳关系和国家间的税收分配关系,二者作为一个整体,成为国际税法的调整对象,国家之间的税收分配关系必须通过国家与涉外纳税人之间的涉外税收征纳关系得到具体化,而涉外税收征纳关系调整的宗旨则是维护国家之间税收分配关系的相对稳定,以在妥协中最大限度地维护国家的税收权益。

【理论拓展】

在国际税法内部,这两类关系并不是完全没有区别的:其一,从国际税收关系的形成来看,是先有纳税人的涉外经济活动引发国家的涉外税收征纳关系,而涉外税收征纳关系的频繁发生,加之各国国内税法的规定不同和涉外税收管辖权的冲突,导致了国家之间通过签订国际条约、国际协定调整税收分配关系的必要。因此从时间上来说,涉外税收征纳关系的出现早于国家间的税收分配关系,后者是以前者为前提而导致的必然结果。所以,我们在表述上一般也习惯将国家的涉外税收征纳关系放在前面。其二,从国际税法的本质来看,其根本特征在于其调整的是国家之间的税收分配关系。一国税法体系中的涉外税法固然具有鲜明的国际性,但同时也是国内税法的组成部分,因此,涉外税收征纳关系与国内税收征纳关系并无本质上的不同;而国家间的税收分配关系则从根本上促成了国际税法作为一个独立法律分支的最终形成,并成为

其区别于国内税法的本质特征。^①

四、国际税法的性质

税法是传统的公法,但是随着经济的发展,现代税法普遍糅合了民法尤其是债法中的众多概念,规则甚至原则,因此,对于现代税法的性质,普遍定义为渗透了私法的公法。而国际税法的性质,从文意上看是指国际税法区别于其他法律领域的根本属性,其究竟是属于公法还是私法,还是二者兼而有之,尚无定论。从表面上看,国际税法的根本特征,在于调整国家之间的税收分配关系,应属于公法的范畴,但同税法一样,国际税法也呈现出强烈的私法色彩,主要表现在以下两个方面:

1. 国际税法在维护国家税收利益的同时,也要兼顾涉外纳税人的利益。一国如果在行使涉外税收管辖权时,只知道国家利益,完全不考虑涉外纳税人在他国已承担的税收,一味要求其按国内税制纳税,则会使涉外纳税人面临双重征税。其结果必然是涉外纳税人或者因不堪重负而不敢从事涉外经济活动,或者选择离开该国,最终也会损害该国的经济利益。因此,任何一个现代国家,都不可能在国际税法方面只注重国家利益,而是在兼顾私人利益的同时力图维护国家的持续利益。从这一角度而言,国际税法的私法化是毋庸置疑的。

2. 国际税法规范除了税收协定和税收条约以外,还包括大量国内税法中的涉外规范,因此,国际税法和国内税法在很大程度上应遵循一致的理念。从目前看来,现代税法基本都认同国家与纳税人之间是一种公法上的债权债务关系,国家与纳税人之间的关系不再是传统的行政服从关系,而是越来越趋向平等。也就是说,在税收法律关系,包括涉外税收法律关系中,国家作为一方主体,虽然基于公的资格和地位依旧保持诸如税收立法、税收管理等权利,但从发展趋势看,其在与另一方主体发生税收法律关系时已经决然没有过去的优越,两者之间在很多方面与私法的债权债务关系是类似的,私人也可以对国家主张权利甚至提起诉讼。所以在税法,包括国际税法中,国家确实始终是法律关系的主体一方,但是其权力色彩却有很大的弱化,甚至在某些方面将会等同于普通的民事主体。

【理论拓展】

除了公法和私法角度以外,我们也可以综合其他的参考指标来分析国际税法的

^① 刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社1998年版,第6页。

性质。如从国际法和国内法的视角分析,国际税法因为既包括财政内容的国际公法,如各种税收条约和税收协定,也包括国内法规范,如各国的涉外税法。因此,国际税法兼具国际法和国内法的性质。再如以程序法、实体法为参照,一般认为国际税法的法律规范既包括实体法规范,又包括程序法规范。国际税法的实体法规范是指在国际税收法律规范中规定的直接确定当事人权利义务的规范;程序法规范是指国际税收法律规范中关于税收征收管理机关及其征收管理程序的规定,以及用以确定不同国家税收管辖权的冲突规范。国际税法中的冲突规范在形式上与国际私法中的冲突规范大致相同,细微的区别在于前者只是将征税权划归某一方,而不像国际私法那样采用反致或转致的方法,而且,前者也不存在重叠性的冲突规范和选择性的冲突规范两个类别。^①

第二节 国际税法的渊源

国际税法的渊源也是国际税法的一个基本范畴,对于这一范畴,学界研究得比较多,而且基本取得了一致观点,这是国际税法领域研究比较成熟的基本范畴之一。

国际税法的渊源包括两大类:国际法渊源和国内法渊源。

一、国际税法的国际法渊源

国际税法的国际法渊源包括:国际条约或国际协定、国际税收惯例。

(一) 国际条约或国际协定

国际协定(International Treaty)或国际条约是国际税法最主要的国际法渊源,也是最能体现国际税法“国际性”的渊源。依据“约定必须遵守”的国际法原则,国际条约或国际协定对各国具有确定的约束力。

由于各国政治、经济和文化背景的不同,尤其是税制方面存在的巨大差异,出于维

^① 刘剑文、李刚:《国际税法特征之探析》,《武汉大学学报》(哲学社会科学版)1999年第4期,第16页。

护各自财权利益的需要,多个国家就某些税收事务达成一致的协议是十分困难的,而两个国家之间就相对容易一些。目前,世界上以减除国际重复征税为宗旨的税收协定,大都属于此类协定。迄今为止,我国对外签订的避免双重征税协定,也都是双边税收协定。而多边税收协定或税收条约在国际上不多,只有几个地区性集团国家缔结了这类协定,例如由瑞典、丹麦、芬兰、冰岛和挪威等北欧五国于1972年缔结的“北欧公约”。从国际经济发展角度看,随着经济全球化、区域经贸一体化的发展,多边税收协定将会逐渐增多。

第二次世界大战以后,随着跨国投资的迅速发展,国际税收协定日趋重要,为此,国际组织更加重视国际税收协定范本的制定。目前国际上并存着两个税收协定范本,一个是经合组织范本,一个是联合国范本,两个范本在发展上表现出趋同的趋势。

此外,在考察国际税法的渊源时,还应注意到其他国际条约或协定中也有关于税收关系的规定,如在贸易协定、航海通商友好协定,特别是在投资保护协定中有关国家间税收分配关系的规定,这些规定和国际税收协定一样,对国家间的税收分配关系也起着重要的协调作用。

(二) 国际税收惯例

国际税收惯例(International Tradition of Tax)是在国际交往中处理国家间税收权益关系的,反复出现并被各国所接受的,因而具有法律约束力的税收通例。现在认可的国际税收惯例一般包括以下几个原则:

1. 无差异原则^①。指对外国纳税人和本国纳税人实行平等对待,使两者在征收范围、税率和税收负担方面基本保持一致。当然,无差异原则并不意味着绝对平等,由于各国税制不同,有关规定相差很大,所以很难做到外国纳税人和本国纳税人承担的税负绝对平等。不过,作为一项国际税收准则,无差异原则可以对相关国家起到约束作用。无差异原则在税制结构大体一致的国家之间可以起到促进资本自由流动的作用,但在税制结构差异较大的国家,由于税负水平的悬殊,很难起到促进资本自由流动的作用。所以,发达国家多愿意实行无差异原则,并将其作为本国制定涉外税制的基本原则,而发展中国家需要考虑本国的实际情况,在不违背国际惯例的前提下,确定对本国有利的涉外税收原则。

^① 在国际税法领域,无差异原则、居民税收管辖权、对外交使领馆人员的税收豁免等曾一度被认为是国际税收惯例之一。但在1961年和1963年两个《维也纳条约》缔结后,已经成为国际公约的规定。由于国际税法本身历史较短,而国际惯例一般都需要较长的形成过程,再加上国际惯例很容易被国际条约或各国法律所肯定从而失去其作为惯例的特性,所以,作为国际税法渊源的国际税收惯例并不多。

2. 独占征税原则。指在签订国际税收协定时,将某项税收客体排他性地划归某一国,由该国单独行使征税权力的一项原则。该原则用以调整由国际经济活动产生的国家与纳税人之间的税收法律关系和国家之间的税收权益分配关系。独占征税原则在国际税收实践中,一般是签订税收协议的双方明确将征税项目归属于收入来源国或纳税人居住国征税,另一国不再行使征税权,以此来解决重复征税的问题。

【法条链接】

根据中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定(1994 年签署)

第七条 营业利润

一、缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税,但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在该缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业,其利润可以在该缔约国另一方征税,但应仅以属于该常设机构的利润为限。

第十七条 退休金

除适用第十八条第二款的规定以外,因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其他类似报酬,应仅在该缔约国一方征税。

3. 优先征税原则。指在国际税收关系中,确定将某项课税客体划归来源国,由来源国优先行使征税权的一项原则。在国际税收实践中,尽管可以实行不同的税收管辖权,但是通常都偏重于运用来源地原则。因为对一个国家而言,采取来源地原则更直接、更有效。如果不承认收入来源地的国家优先征税,就无法对涉外纳税人在其他国家取得的收益予以课税,也无法行使优先征税的权力。因此,在签订国际税收协定时,通常规定对常驻代表机构的所得和非独立个人的劳务所得、董事费、表演家和运动员的所得,由来源国优先征税。

【法条链接】

根据中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定(1994 年签署)

第六条 不动产所得

一、缔约国一方居民从位于缔约国另一方的不动产取得的所得,可以在该缔约国另一方征税。

第九条 股息

一、缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息,可以在该缔约国另一方征税。

第十条 利息

一、发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息,可以在该缔约国另一方征税。

第十一条 特许权使用费

一、发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费,可以在该缔约国另一方征税。

第十二条 财产收益

一、缔约国一方居民转让第六条所述位于缔约国另一方的不动产取得的收益,可以在该缔约国另一方征税。

第十五条 董事费

缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项,可以在该缔约国另一方征税。

第十六条 艺术家和运动员

一、虽有第十三条和第十四条的规定,缔约国一方居民,作为表演家,如戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家或作为运动员,在缔约国另一方从事其个人活动取得的所得,可以在该缔约国另一方征税。

4. 税收分享原则。指在签订国际税收协定时,将某些课税客体划归缔约国双方,由双方共同征税的一项原则。它是国际税收协定冲突规范的内容之一。在税收分享原则中规定的所得征税权,如对投资所得的征税权,既可以由居住国行使,也可以由来源国行使,这样各相关国家都有资格行使征税权。为了解决上述矛盾,税收分享原则规定,行使征税权的国家必须把适用税率降低,以利于共同征收。

此外,国际法和各国法院有关国际税收纠纷的判例,虽然不能作为国际税法的正式渊源,但根据《国际法院规约》第38条的规定,其可以作为确定国际税法渊源的补充资料。

二、国际税法的国内法渊源

国际税法的国内法渊源即指各国的涉外税法。

根据税法是否具有涉外因素,可将税法分为三类:

1. 纯粹涉外税法,如我国曾经施行的《中华人民共和国外商投资和外国企业所得税法》^①,以及《中华人民共和国城市房地产税暂行条例》^②。

2. 内外统一适用的税法,如《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法》,以及许多税种的暂行条例,如《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国房产税暂行条例》等。

3. 不具有涉外性质的税法,如《中华人民共和国车船使用税法》等。

涉外税法包括上述前两类,既涵盖涉外所得税法和关税法,还应该包括内外统一适用的增值税等流转税法。并且,随着税收的国际化,一国税法中涉外适用的法律法规也会逐步增加。

关于涉外税法的效力范围问题,从理论上讲,涉外税法属于国内法,只能在本国主权所及的范围内具有效力,超出本国主权管辖范围,就不具有法律效力。但在国际一体化的大背景下,国际间的资金、人员和物品流动非常频繁,一概否认其他国家的涉外税法在本国的效力,并不利于国际经济交往,也不利于国际税收关系的和谐。因此,现行的各国税法制度中已经有许多地方体现了对他国涉外税法效力的承认与尊重,比如为避免国际双重征税而采取的各种国内法措施,如抵免法、免税法和抵扣法等等,实际上都是建立在承认和尊重其他国家的涉外税法效力的基础之上的。

第三节 国际税收法律关系

国际税收法律关系是国际税法在调整涉外税收征纳关系和国际税收分配关系的过程中形成的权利义务关系,由主体、内容、客体三要素组成。

一、国际税收法律关系的主体

国际税收法律关系的主体,又称国际税法的主体,是参与国际税收法律关系,在国

^① 现已废止,自2008年8月1日起施行内外资统一的《中华人民共和国企业所得税法》。

^② 《中华人民共和国城市房地产税暂行条例》是1951年颁布实施的,1986年国务院颁布《中华人民共和国房产税暂行条例》后,对内资企业和个人统一征收房产税,城市房地产税仅对外资企业和外籍个人征收。由此,在对房产征税上形成了内外两套税制的格局。自2009年1月1日起,实行50多年的《中华人民共和国城市房地产税暂行条例》被废止,外资企业和外籍个人统一依照《中华人民共和国房产税暂行条例》缴纳房产税。

际税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。从主体的表现形式来看,有国家、涉外纳税人、国际组织三类。

(一) 国家

国家作为国际税法的主体,具有双重特征。

1. 国际税法的调整对象之一是国家之间的税收分配关系,在这部分法律关系中,国家是作为分配主体而存在的。

此时,国家与国家之间是平等合作的关系,国家既享有分配国际税收的权利,同时这种权利又受到一定的限制,而且国家还要承担一定的国际税收义务。此外,在这部分法律关系中,国家的数量必须在两个或两个以上,否则无法形成国际税收分配关系。

2. 国际税法同时调整国家与涉外纳税人之间的税收征纳关系,在这部分法律关系中,国家作为征税主体而存在。

此时,国家与涉外纳税人之间的关系并非完全平等,国家对涉外纳税人实行依法征税,且这种税收是强制和无偿的,这一点与国内税法中国家与纳税人之间的关系在本质上并无二致。但在国际税法中,国家作为征税主体在某些具体问题上与其作为国内税法的征税主体时是有区别的。因为国际税法对国家之间税收分配关系的调整会影响一国的国内税法,如为了避免国际双重征税,我国对涉外纳税人从中国境外取得的所得,准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额,即实行分国又分项的限额扣除法;国家对涉外纳税人的工资薪金收入给予额外的附加扣除等,在这些方面的处理上都有别于国家与非涉外纳税人的关系。

因此,在国际税收法律关系中,国家同时具有征税主体和税收分配主体的双重身份,这与国家在国内税收法律关系中仅作为征税主体的单一身份是有区别的。

(二) 涉外纳税人

1. 概念。

涉外纳税人是指在不同国家之间从事经济、技术、文化等活动取得所得并负有纳税义务的自然人和法人、社会团体以及其他组织。

涉外纳税人既涵盖了对本国负有纳税义务的外国人,也包括去国外从事经营活动、提供劳务或拥有一般财产的,负有纳税义务的本国人,他们是国际税收法律关系中的纳税主体,要承担法定的纳税义务。

一般来说,涉外纳税人应满足两个条件:

(1) 涉外纳税人必须是在两个或两个以上的国家从事经济活动,有来源于两个或