

第一篇

总论

第一章 导论

本章学习重点

- 国际税收的概念
- 国际税收的两个基本要素
- 国际税收的研究对象与内容

国际税收学研究的是税收学的一个特殊领域。随着商品、资本、技术、劳动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，并促使国际税收协调活动的开展和国际税收分配关系的产生。同时，国际税收学作为财税理论学科的一个分支，其本身有着特定的概念内涵，并由此制约了它的研究对象和研究内容。本章从国际税收与其他税收的联系与区别入手，阐明国际税收的概念及其产生、发展过程，并介绍一些国际税收的基本知识。

第一节 国际税收的含义

一、关于国际税收概念的诸观点

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在学术界内存在若干种不同的观点。我们首先介绍几种具有代表性的观点：

“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纳关系中所发生的国家之间的税收分配关系。”^①

^①王传纶：《国际税收》，中国人民大学出版社 1992 年版。

“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。”^①

“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。”^②

“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。”^③

“国际税收的概念应该包括两个方面的含义:‘一是各国政府与跨国纳税人之间的税收征纳关系,或者说是各国涉外税收征纳关系;二是国家与国家之间的税收分配关系’。”^④

对以上观点进行考察时,可以发现,对国际税收的概念和内涵进行正确界定,有赖于对以下两个问题的回答:

第一,国际税收体现的是一种怎样的关系,是国际税收分配关系还是国际税收协调关系、国际税务关系?抑或是这些关系的某种组合?

第二,涉外税收和国际税收的关系如何?它是否是国际税收的组成部分?或者涉外税收本身是否就是国际税收?

对前述观点,可以用广义和狭义来区分。就广义而言,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。就狭义而言,只有当两个或两个以上国家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为国际税收。

我们在本书中采用狭义的国际税收概念,认为国际税收体现的是国家之间的税收分配关系,因为国家之间的税收分配关系反映了国际税收的本质属性,涉外税收与国际税收有着密切的联系,但并不是后者的组成部分。由此,可以将国际税收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,所形成的国与国之间的税收分配关系。

二、国际税收的基本特征

依据上述定义,国际税收应具有以下五个基本特征:

① 葛惟熹:《国际税收学》,中国财政经济出版社 1999 年版。

② 黄济生:《国际税收实务》,华东师范大学出版社 1992 年版。

③ 尹音频:《涉外税收论纲》,西南财经大学出版社 1997 年版。

④ 中国国际税收研究会:《国际税收论文集》(1986),福建人民出版社 1986 年版,第 41 页。

(一)国际税收的课税主体是两个或两个以上的国家

国际税收的课税主体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与国家之间的税收分配关系。

(二)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的不同在于：国际税收涉及的纳税人通常是指从事跨国经营活动，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。如果一个企业或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，另一个国家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，却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，不论居住在哪一个国家，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。

(三)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不属同一国家，也就是说，跨国所得或跨国财产包括三种情形：一种是一国的居民或公民拥有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拥有来源于该国境外的所得或财产；第三种是一国的非居民或非公民拥有来源于或位于该国境内的所得或财产。

(四)国际税收的实质具有双重性

由于国际税收涉及的纳税人和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。

(五)国际税收调整依据的双重性

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方面的立场、观点存在分歧，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。

三、国际税收与国家税收、涉外税收的区别与联系

将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。

(一)国际税收与国家税收

从概念上看，国家税收是一国政府与其政治权力管辖范围内的纳税人之间的税收分配关系，它是一个国家内部的事务，依据国际法的有关原则，其他国家以及任何组织都无权干涉。在开放经济条件下，处于一国政治权力管辖范围内的人，不仅包括本国人，也可以包括外国人。而就国际税收而言，从字面意义上就可以看出，它体现的必然是国家之间的税收关系，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，就可能引起对这一跨国课税对象同样拥有征税权的另一国政府的税收收入的减少，从而产生有关国家政府之间的税收分配关系，由国家税收派生出国际税收。国际税收体现的是国家之间的税收分配关系，与国家税收相比，它的概念内涵已发生了根本的变化。

国际税收与国家税收虽然存在着必然联系，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。国际税收和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。

(二)国际税收与涉外税收

目前对于涉外税收的定义有两种观点:一种观点认为,涉外税收就是对外国籍纳税人征收的税收;另一种观点认为,涉外税收一方面包括对外国纳税人(指外国居民或公民)处于本国境内的课税对象的征税,另一方面也包括对本国纳税人(指本国居民或公民)处于本国境外的课税对象的征税。本书同意第二种观点,因为对本国纳税人(指本国居民或公民)处于本国境外的课税对象的征税毕竟与外国发生了一定的联系。不过,虽然存在以上分歧,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,并且是分别在各自政权管辖范围内同跨国纳税人发生着征纳关系,因此属于国家税收的范畴,是国家税收的组成部分,对于这一点理论家的意见是完全一致的。

国际税收与各国的涉外税收部分有着密切关系。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。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,也就无从产生国家之间的对税收的分配关系。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,重要的是处理本国政府的对外征税问题,体现的是该国的对外关系,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,由于它是建立在各国涉外税收基础之上,且是从国际经济关系总体中考察各国涉外税收制度的,因而它深入到了更深层次的经济关系,调整并规范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的国际管理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。

总之,一个国家的税收不论其涉及的纳税人是本国人还是外国人,也不论其涉及的课

税对象位于本国境内还是境外,都是该国政府同本国纳税人之间发生的征纳关系,均属于国家税收的范畴。只有当两个或两个以上国家的税收管辖权发生重叠,或者发生其他税收利益的冲突,由此而产生国际税收协调,影响到国与国之间的税收利益分配时,这种国家之间的税收分配关系才是国际税收。

第二节 国际税收的产生和发展

一、国际税收的产生

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)收入的国际化

税收的发展受社会生产力水平的制约,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,农业部门是当时惟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获得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,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到世界范围,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、复杂的海关手续等等。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税收权益的分配,因而已经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。资本输出的形式主要有两种: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,雇佣当地的劳动力,在当地组织生产,并就地销售产品。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。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,国际税收也就产生了。

(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普遍推行。

18 世纪末,英国首创所得税。最初,所得税在英国税制中只处于辅助税种的地位,到 1992 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,所得税收入就已达到了联邦税收收入总额的 65%,已经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制。在亚洲,印度、缅甸、泰国、印度尼西亚等国,从 1886 年以来就征收所得税,不过,由于生产力水平低下,所得税收入在这些国家的税收收入构成中,一直未占重要的地位。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类。

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税对象相比明显不同。首先,古老直接税的征税对象是农业收获物,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是所得,完全不受一国疆域范围的限制,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,同时又有国外的,因此,对跨国经营的纳税人课税,不仅会涉及本国国内,还会涉及有关国家的税收利益,这就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,双重征税越来越突出,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,纳税人所得国际化是国际税收形成的前提或基础,所得税制在世界范围内的普遍推行,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:

(一)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 20 世纪 50 年代末和 60 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 7 276 家,所属国外子公司共有 27 000 多家。而目前全世界跨国公司已达 20 000 多家,其分支机构和子公司伸展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,国际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税活动,关系到其切身利益,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,由于跨国公司下属机构分布极广,它们往往利用各国税制的差异进行逃避税,对此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。

(二)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,与实力雄厚的超级大

国相抗衡,从而巩固自己的竞争地位,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,并逐渐实行区域税收一体化。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。

(三)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 1 200 个,其中发达国家之间缔结的约占一半左右,发达国家与发展中国家之间缔结的约占 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《税收分析家》杂志 1997 年 9 月资料统计,目前全世界 187 个国家签订的税收协定已达 3 500 多个,比 20 年以前翻了将近 3 番。这一变化的特点是:

1. 发展中国家对外签订协定的数目比过去有较大增加。我国便是一个典型例子。20 世纪 80 年代初我国在这方面还是个空白,到 1999 年 5 月止,我国已同 60 个国家正式签署了避免双重征税协定,比日本等发达国家还要多。

2. 西方国家除了扩充协定网络外,重点是修订原有协定。世界经济合作与发展组织对“77 范本”修订后发布了“92 范本”;这一新范本保持了原来的结构体系和基本内容,不过采用活页装订,便于今后每年补充和修订。现在“95 范本”也已公布。国际税收协定的广泛签订与执行,为从事国际经济活动的企业和个人,创造了良好的投资环境,对促进国际经济交流与合作具有积极意义。

(四)电子商务的出现和发展,扩大了跨境交易的范围

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地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。因为如果没有纳税人这个要素,那么税收将要对什么人去征收呢?如果没有征税对象这个要素,那么税收又将要对什么东西去征收呢?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；而征税对象是指在法律方面规定的目的物。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。

一、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？

(一)作为国际税收涉及的纳税人,必须是跨国自然人和法人

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。所以，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于两个或两个以上国家的财产，然后才谈得上是否要向两个或两个以上国家履行纳税义务的问题。

(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的税收分配关系。因此，只有当跨国自然人或法人，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，假如该跨国经营者只需就其来源于甲国的收入向甲国纳税，就来源于乙国的收入向乙国纳税，等等，他在这两个或两个以上国家所承担的纳税义务，并无任何交叉重叠,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,从而该纳税人才能成为国际税收涉及的纳税人。

(三)国际税收涉及的纳税人不以国籍为依据

现实中存在一种误解,即把一个外国国籍的纳税人,看作是国际税收涉及的纳税人,而把一个本国国籍的纳税人,则不看作是国际税收涉及的纳税人。其实,作为一个具有外国国籍的人或一个具有本国国籍的人,只是有可能成为国际税收涉及的纳税人。因为,一个具有外国国籍的人,作为自然人,如果他仅仅是在所居住的国家取得工资、劳务报酬或其他收入,从而在这个国家负有纳税义务;作为法人,如果它仅仅是在公司设立所在国取得收入,从而在这个国家负有纳税义务,但只要与此同时,这个自然人或法人在他自己的国籍国和他公司的设立的所在国以外的任何别的国家,并没有取得收入,也不负有任何纳税义务,那么这个外国国籍的纳税人就只能是他的居住国或是他公司设立国的国家税收的纳税人,并不是国际税收涉及的纳税人。与此相反,一个本国国籍的纳税人,作为自然人,如果他不仅在自己的国籍取得工资、劳务报酬和其他收入,而且在这以外的国家取得收入,并在这些国家负有双重交叉的纳税义务;作为法人,如果他不仅在自己的国家设立公司,取得从事生产经营活动的收入和其他收入,而且还有来自于其他国家的收入,并且在这些国家负有交叉纳税的纳税义务,这个本国国籍的自然人或法人,就是国际税收涉及的纳税人。因为在这种情况下,这个本国国籍的自然人或法人纳税人,同时发生有来源于两个或两个以上国家的收入,并在这些国家负有交叉纳税义务,所以势必引起这些国家之间的税收分配关系。由此可见,一个具有外国国籍的纳税人,也不一定就是国际税收涉及的纳税人;一个具有本国国籍的纳税人,也不一定就不是国际税收涉及的纳税人。纳税人的国籍并不是判断国际税收涉及的纳税人的标志。

综上所述,我们把国际税收涉及的纳税人定义为 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同时负有交叉纳税义务的跨国自然人或法人。

二、国际税收涉及的征税对象

国际税收所涉及的征税对象,从直接税的角度看,仅仅同所得税和一般财产税等对人的征税对象相联系,即指跨国纳税人的跨国所得和跨国一般财产价值。所谓跨国所得和跨国一般财产价值,是指一个国家的本国人来来自外国的所得和一般财产价值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,往往成为两个国家甚至两个以上国家所得税与一般财产税的征税对象,即可能出现双重征税,从而发生有关国家之间的税收分配关系。因此,所得税和一般财产税的征税对象就有可能成为国际税收涉及的征税对象。

(一)国际税收涉及的征税对象的构成

国际税收涉及的课税对象，主要是指跨国所得。跨国所得，顾名思义，是指纳税人取得的来源于另一国的所得。

目前，世界各国大多实现复合税制，其税制由十几种乃至几十种税组成。对于这些税种，可以根据征税对象进行分类，通常可以分为四类，即流转税类、所得税类、财产税类和行为税类。

流转税类是以商品流转额和非商品流转额为征税对象的一系列税种的集合，如增值税、消费税、营业税、关税等。一般地说，流转税类的征收受严格的地域概念的限制，流转税的纳税人一般也只得流转额发生所在国税收管辖，而不会受多个国家的税收管辖权的管辖，使之成为国际税收涉及的纳税人。也就是说，流转税额体现的征纳关系，只是流转额发生国与从事经营活动的纳税人之间的关系，并不直接影响到有关国家税收权益的分配关系，流转额税的征税对象不会成为国际税收涉及的征税对象。

所得税类是指以纳税人的收益额为征税对象的税类和集合，如企业(法人)所得税，个人所得税、资本利得税、未分配利润税、社会保险税等。所得税与流转税的区别在于征税对象，即所得额或收益额是抽象的，并不与某个具体的物相联系，而是与这些收益额或所得额的所有人有直接的联系。当这些所得为跨国所有人拥有时，那么这些所得就可能随所有人身份的变化而变化，从而使得一笔所得成为他们所跨越的有关国家交叉征税的对象。因此，所得税税类的征税对象，完全有可能成为国际税收涉及的征税对象。

财产税类是以纳税人拥有或支配的财产为征税对象的税。财产税依据对象和方法又可以分为特定财产税和一般财产税两大类。特定财产税是以纳税人存在的某项具体财产为征税对象的税，与流转额税的征税对象相似，特定财产税的征税对象即具体财产存在空间不是属于这个国家，就是属于那个国家，在某一时点上不可能属于两个或两个以上国家。虽然财产的所有人可能是跨国自然人或法人，但是不会因此也使具体的财产成为跨国财产。因此，特定财产税的征税对象不会成为国际税收涉及的征税对象。一般财产税则是以财产总值或净值为征税对象，如遗产税、财富税、资本税等。同所得税一样，一般财产税的征税对象也是抽象的，与具体的物没有直接的联系，而与一般财产价值的所有人直接联系。这样一来，当纳税人是跨国自然人或法人时，一般财产税的征税对象也具有跨国性质。因此，一般财产税的征税对象有可能成为国际税收涉及的征税对象。

行为税类，也称为特定行为目的税类，是国家为了实现某种特定目的，以纳税人的某些特定行为为课税对象的税种。开征行为税类的主要目的在于国家根据一定时期的客观需要，限制某些特定的行为。这类税收的特点是：征税的选择性比较明显，税种较多，并有着较强的时效性，有的还具有因时因地制宜的特点。

综上所述，国际税收涉及的征税对象包括所得税和一般财产税的征税对象，即跨国纳税人的跨国所得和跨国一般财产价值。

(二)国际税收涉及的征税对象的分类

国际税收涉及的征税对象是跨国所得和跨国一般财产价值,但是由于各个国家所得税的立法思想不同,所得税制度各异,从而对跨国纳税人不同形式的跨国所得和跨国一般财产价值征税时所适用的具体税种也互不相同,从而也使得不同形式的跨国所得和跨国一般财产价值引起的国际税收间的税收分配关系在范围和程度上均有所不同。为了便于以后的分析,这里先对跨国所得和跨国一般财产价值进行分类。

1. 跨国所得的分类。目前,跨国纳税人的跨国所得可以分为四类:跨国一般所得、跨国超额所得、跨国资本利得和跨国其他所得。列入这四类的各项所得税种,都是国际税收涉及的税种的范围,各所得税税种的应税所得,就是国际税收涉及的征税对象。

(1) 跨国一般所得。跨国一般所得是指跨国纳税人在一定时期内及通常情况下可以经常获得的跨国所得,所以也叫跨国一般经常性所得。如跨国自然人的工资及劳务报酬、利息、租赁与投资所得等。跨国法人从事农业、工业、商业、矿业、交通运输业及其他服务业等等所获得的所得都属于跨国一般经常性所得这一类。尽管各国都把上述这些跨国所得列为国际税收涉及的征税对象,但是,由于每个国家采取的所得税制不同,对一般经常性所得征税是通过不同所得税种来进行的,因而,各所得税种所涉及的具体征税对象即跨国所得也是不一样的。

采用综合所得税制的国家,对纳税人的不同来源的所得按同一税率征收所得税,即由纳税人将一定时期所得汇总申报,采用累进税率计算征收。采用这种课征制度的国家,对跨国纳税人所得征收的税种,主要有个人所得税和公司所得税(法人所得税)两种。个人所得税的征税对象是跨国自然人在一定时期(通常为1年)内获得的净收入,即个人总所得。也就是个人所有收入,扣除非征税所得后的总所得。它是用各项毛收入总额减去税法允许扣除的有关费用后计算出来的净收入。对个人的各种所得实现综合课征。公司所得税的征税对象是跨国公司(或法人)的净收入,即公司总所得。它也用各项毛收入总额减去税法允许扣除的事业费用后计算出来的。应税所得额的计算,一般用公司的全部收入减去成本费用、折旧、损耗、税收、其他扣除项目,对公司的各项所得汇总起来,征收公司所得税。

采用分类所得税制的国家,对纳税人的各类不同所得按不同税率分别征收所得税。它并不是将纳税人一定时期的各类所得汇总计算征收所得税,而是对各类所得实现不同比例税率,并对所得的源泉进行计算征收所得税。它的理论根据主要是:不同种类的收入具有质的差别,应实现不同的征税原则,税率也各不相同。在采用分类所得税制的国家,对跨国纳税人的一般经常性所得进行征税,是以跨国纳税人的各项所得作为征税对象,按所得的性质进行分类,主要包括经营所得、劳务所得、投资所得、财产(租赁)所得等。经营所得又称营业利润,即指跨国纳税人从事工业、商业、服务业以及农业等生产经营取得的所得。以这些所得作为征税对象征收的税种主要有事业所得税、农业所得税等。劳务

报酬所得又分为独立劳务所得和非独立劳务所得。独立劳务所得是指由职业者从事专业性劳务所取得的所得；非独立劳务所得是指雇员或职员取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、津贴、手续费和其他报酬等。以这些劳务所得作为征税对象征收的税种为工资和劳务报酬所得税。投资所得是指包括购买股票取得的股息、提供贷款收取的利息、存款利息和各种债券利息以及转让工业产权或者专有技术所收取的特权使用费等类似所得。对于这类投资所得，各国一般都按其毛收入征收一笔较低的预提税。租赁所得包括出售房屋、机器设备、机动车船及其他财产所取得的租金。对于这类租赁所得，一般要征收租赁所得税。其他所得包括财产所得(不动产所得)、遗产所得、赠与所得、中奖所得及其他各种意外的各种实现的所得。这类所得一般是临时或偶然一次发生的所得。对这类所得一般要征收临时所得税。

如果我们仔细分析研究，可以看出，事实上几乎没有一个国家采用纯粹的综合所得税制或纯粹的分类所得税制，大多是综合和分类兼用型所得税制，只不过是哪一个为主而已。这主要是由于分类所得税制，不能对跨国纳税人的各种所得汇总实现累进税率征收，同时也无法根据纳税人的具体情况采取减免措施，因此，对各类所得中能采用源泉课征的所得，先进行源泉征收，年终再进行各类所得汇总，按累进税率进行计算征收，已纳税款可以在应纳税额中抵扣，多退少补。在实现综合所得税制的国家，也规定少数宜采用源泉课征的所得，如对工资、薪金、利息等，大多先进行源泉课征，年终汇总所得申报，核定计征。

(2) 跨国超额所得。所谓跨国超额所得是指跨国纳税人所获得的超过一般经常性所得标准的那部分跨国所得。这种跨国超额所得与跨国一般经常性所得不同，它并不是在一般情况下所能获取的，而几乎是在特殊条件下才能获得。如利用战争造成的特许便利条件，往往可以获得比平时更多的所得。正因为如此，只有少数国家对之专列税种，单独进行征税。如印度、马来西亚、挪威等一些国家的税法中，可见到对跨国超额所得征税的有关条款。这些国家对跨国纳税人的跨国超额所得进行征税。在计算应税所得即跨国超额所得时，通常采用的方法有两种：一种是以跨国纳税人在某一标准基期内实际发生的所得作为跨国一般经常性所得，凡是超过这个基期的实际所得部分，即为跨国所得。另一种计算跨国超额所得的方法是以政府统一规定的适用于各行业的，或分别适用于不同行业的投资利润率，即在一般条件下每百元投资额应获得的年利润，换算到跨国纳税人当年投资额上，求出跨国一般所得。凡是跨国纳税人在实际年度获得的跨国所得超过这个换算出来的跨国一般所得部分，就是跨国超额所得。但是，不论采取那种方法计算跨国纳税人的跨国超额所得，他们所采用的税种主要有战时利得税和超额所得税。

(3) 跨国资本利得。所谓跨国资本利得，是指跨国纳税人通过出售诸如房屋、机器设备、股票、债券、商誉、商标和专利权等这样一类资本项目而获得的所得。它是以销售这些动产、不动产和无形资产的项目所获得的毛收入，减去购入价格以后的那部分差额。由于各国所得税的立法思想不同，所以关于对跨国纳税人的跨国资本利得的征税，各国看法也

不一致。有的国家认为，跨国资本利得与从事营利事业所获得的所得存在着根本的区别，因为资本项目的增值，通常要经过若干年才能积累起来，或偶尔发生一次，从而并不具有循环往复发生的源泉性质。而从事一般经营的跨国所得，则具有循环往复发生的源泉性质，通常在一个纳税年度内即可周转一次甚至多次。所以两者不能等同征税，即不应把跨国资本利得列为国际税收涉及的征税对象。这些国家的一些经济学家们还认为，跨国资本利得并不是价值的增加，而是价格的上涨，是通货膨胀的结果。对通货膨胀形成的所得进行征税，是虚盈实税，课及税本，对经济发展是不利的。同时把资本项目列为征税对象，会扰乱股票市场和影响投资者的积极性，阻碍扩大再生产的进行。但是有些国家看待跨国资本利得或从事盈利取得的所得，在实质上并无差异，认为两者都会导致价值增加的结果，而且都同为跨国纳税人总所得的一个组成部分。如果将其中的一个列为国际税收涉及的征税对象，而将另一个不列为征税对象，显然是厚此薄彼。所以国家征税应一视同仁，应将跨国资本利得一并处理。另外这些国家经济学家们还认为，资本项目的所有者一般都是上层富有者，资本利得本身是一种不劳而获的收益，不列为征税对象进行征税，而对于从事营利的普通劳动者的所得进行征税，不符合公平税负的原则，势必给社会经济带来不良后果。鉴于上述观点的分歧，带来有关国家对跨国资本利得征税思想的各异，并由此产生了三种截然不同的方法：一是征收低税负的资本利得税；二是对跨国资本利得免征资本利得税；三是把跨国资本利得合并于跨国一般经营所得内一起征税。其中只有一小部分国家把跨国资本利得列为国际税收涉及的征税对象。

(4) 跨国其他所得。跨国其他所得是指跨国纳税人上述三种以外的、各国政府税法确定征税的某些临时性的跨国所得，它包括的具体征税对象较零散。对于这些所得，各国政府的做法也很不一致。把跨国其他所得列为征税对象的国家，通常是与跨国纳税人的一般经常性所得合并，按适用的公司所得或个人所得税征收，而不单设专门的税种进行征收。

2. 跨国一般财产价值的分类。所谓跨国一般财产价值，是指跨国纳税人的全部财产在其货币形式上的综合体现。大多数国家都把跨国一般财产价值列为国际税收涉及的征税对象。就征税对象而言，跨国一般财产价值又可以分为跨国一般静态财产价值和跨国一般动态财产价值。

(1) 跨国一般静态财产价值。所谓跨国一般静态财产价值，是指适用跨国纳税人在一定时期处于相对静止状态的各项跨国一般财产价值的总和。不论是发达国家，还是发展中国家都将其列为国际税收涉及的征税对象。在对跨国一般静态财产价值征税的国家里，往往对跨国自然人征收财富税、一般财产税和富裕税等税种，规定以其一般静态财产价值的净值作为计税基础。跨国一般静态财产价值是以跨国静态财产价值按时价估计的总值减去负债总额，以及基本扣除、配偶扣除和子女扣除等得出来的。而对跨国法人则往往适用一般财产税和资本税种，规定以他们跨国一般财产价值总额或净值作为计税基础。