

第一章 国际税收概论

第一节 国际税收的起源与发展

一、国际税收的起源

凡是国与国之间存在经济交往，并由此产生两个或两个以上的国家对跨国纳税人的同一笔税源双重课税的情况，便会产生国际税收。然而，国际税收作为一门学科与实务的兴起，则是在 20 世纪 60 年代以后。导致它产生的原因主要有二：一是国际经济一体化的蓬勃发展使跨国纳税人普遍产生，或者说纳税人所得或财产的跨国化；二是近代所得税、财产税等直接税的课征使国际重复征税现象大量出现。

（一）国际经济一体化的发展使跨国纳税人普遍产生，使纳税人的所得、财产跨国化

当今各国经济发展的一大特点就是国际一体化，它充分体现在生产经营的跨国化，商品贸易的国际化，资金流动的全球化，劳务输出的世界化，科学研究的超国界化等方面。

从国际贸易方面看，据统计，全球世界贸易额 1950 年只有 603 亿美元，1973 年就增加到 5740 亿美元，1988 年更上升到 28 800 亿美元，1988 年比 1950 年增长了 48 倍，其速度大大超过世界经济的增长速度。

从国际金融方面看，目前国际资本（包括直接投资和间接投资在内）每年的流通额达 20 多万亿美元，其数额相当于世界贸易额

的 10 倍。全世界已形成以伦敦、纽约、苏黎士、东京、香港为中心的互相相应、互为网络的‘全天候’金融、外汇市场。与此同时,国际直接投资也获得迅猛增长。据统计,国际直接投资累积额,1960 年为 677 亿美元,1975 年就上升到 2820 亿美元,1988 年超过 10 000 亿美元,1992 年更上升到 20 000 亿美元,其增长速度令人惊叹!

从生产、经营的跨国化方面看,自第二次世界大战之后,尤其是 60 年代以来,以西方国家为主的跨国公司(企业)获得了空前规模的发展。据联合国统计,1979 年,在国外至少拥有一家子公司或分支机构的跨国公司的总数为 10 400 家,其中有 2100 家跨国公司至少在 6 个以上的国家拥有子公司或分支机构。到 1992 年,全球跨国公司已发展到约 3.7 万家,其分支机构已达 17 万家。其对外销售额 1992 年达到 5.5 万亿美元,比同期世界贸易额多 38%,其领域已伸展到一切生产、流通、金融、保险、交通运输、房地产等部门,控制着世界生产的 40%,国际技术转让的 30%和国际贸易的 50%。以发达国家为主的跨国公司,以其雄厚的资金实力,高效的经营管理,强大的科技开发力量,先进的生产加工技术和设备,遍布全球的供销和信息网络,把触角伸展到世界的四面八方,并对当今的世界经济产生了重大影响。尽管迄今为止跨国公司投资、经营的重点仍在发达国家,但随着亚太地区经济的日益崛起和其他发展中国家的经济振兴,跨国公司也将投资逐渐移向这些地区和国家。

从我国来看,自 1978 年实行对外开放政策以来,无论是对外贸易,还是利用外资,发展“三资”企业等方面都获得了令人瞩目的发展。1994 年,我国外贸进出口总额已达 2367 亿美元,占国内生产总值的 45%左右,居世界第 11 位。在利用外资方面。据统计,改革 16 年来,我国累计利用外资 1814 亿美元,外商投资企业达 22 万家;1994 年,我国实际利用外资 458 亿美元,居世界第 2 位。除此之外,外商投资还呈现出以下新特点;一是在投资区域方面正从

沿海向内地推进；二是许多国际知名的大公司纷至沓来；三是投资结构逐步优化，在基础设施、能源和原材料工业兴办了一批具有相当规模的，为我国国民经济所急需的技术资金密集型项目，同时投资领域也大大拓宽，特别是在第三产业，如金融、保险、房地产、通讯、交通运输、商业、旅游、外贸、信息、会计事务所等方面的投资有了较大的增长。目前，跨国公司在我国设立的子公司和分支机构已达 4.5 万家，在跨国公司对发展中国家的总投资中，中国已占 1/4 为发展中国家之冠。

随着国际经济一体化的迅猛发展，必然带来的一个现象就是所得及财产的跨国化和跨国纳税人的普遍产生。

（二）现代所得税等直接税的课征使国际双重征税产生

税收是一个古老的经济范畴。在它长达数千年的发展过程中，大体经历了古老的直接税为主、近代的间接税为主和现代的直接税为主三个发展阶段，与之相对应的经济发展形态，则是自然经济为主的奴隶社会和封建社会时期、商品经济大发展的近代资本主义时期和市场经济高度发达的现代资本主义时期，而国际税收的产生一般认为是在第三个发展时期。

众所周知，奴隶社会和封建社会是以农牧业生产为主，其经济特征基本上是自给自足的、封闭型的自然经济，商品交换不发达。农业生产受到地域的限制，农业劳动力附属在土地上而缺乏流动性，即使存在少量的商品交换，一般也囿于狭小的空间范围内，而很少在国际间流动，因而，当时无论是生产经营活动、人员交流，还是商品流通、财产座落地都缺乏国际性。而当时的税收主要是以农业收获物为课税对象的直接税，如我国古代的贡、助、彻和田赋，亚洲其他国家的土地税，欧洲国家的什一税等。由于当时人们的经济活动基本上还局限于狭隘的地域范围内，因此征税也基本上只限于一国范围，而不可能普遍出现国际间的双重课税，以及由此产生的国与国之间的税收分配关系。

当历史发展到近代资本主义，商品生产和交换获得了长足的进步。商品流通突破一国范围而逐渐延伸到国际市场，商品输出成为资本主义大工业发展的主要条件，整个社会财富表现为“庞大的商品堆积”。与此相适应，以商品流转额为课税对象的近代间接税如关税、销售税等取代了古老的直接税，而成为各新兴资本主义国家的主要税收。

由于间接税的主要课税对象是商品的流转额，因此它与商品交易行为紧密联系。从交易行为来讲，大体可划为两大类：一类是在一国境内所发生的采购、加工、批发、零售的国内交易行为 另一类是跨越一国边境而发生在国际间的商品进出口交易行为。一般说来，第一类交易行为由于不涉及商品的国际间流动，因而不会引起国际税收关系。第二类交易行为虽然涉及商品的国际间流动，但按照国际惯例，一般只应由交易行为发生所在国征收，即按交易发生所在地课税原则征税。由于国与国之间的商品交换的交易发生所在地明确，因此一般并不会引起对在一个国家境内的同一课税对象，两个或两个以上的国家都要同时征税的国际重复征税，因而也不会发生国家之间在税收权益上的协调与分配关系。尽管在这一时期，各国之间为促进国际贸易，出现了以协调关税、减让关税为标志的国际税务协调关系，但毕竟不属于专为协调国家之间对同一课税对象避免国际双重征税，以及由此产生的国家之间的税收分配关系。

然而，自本世纪以来，一方面随着现代资本主义的高度发展，跨国投资、经营的大量涌现，尤其是跨国公司的长足发展，国际经济活动领域也因此不断扩展，除传统的国际贸易、国际投资经营以外，其它如加工订货、补偿贸易、合资经营、合作生产、专有技术转让、国际信贷、国际债券、国际租赁等多种新的国际投资和经济合作形式也大量出现。投资生产、经营等国际经济一体化的趋势必然导致商品、资本、技术、人员及劳务在国际间的大量流动，从而使跨

国经营者的所得、收益、财产越来越超出 一国范围而趋于国际化。另一方面,由于所得税等直接税在世界大多数国家普遍推行,并在发达资本主义国家成为其主要税收,结果必然使以所得、收益、财产为课税对象的直接税税收出现国际化和纳税人的跨国化,使各国税收的课征范围不仅包括来源于或存在于外国境内的所得、收益和财产。而且也包括本国居民或公民纳税人来源于或存在于外国境外的所得、收益和财产。这样,国际双重征税便会大量产生,并且导致各国在税收权益和经济利益上的矛盾。比如,由于经济活动的国际化,对某一跨国纳税人在非居住国取得的所得或存在的财产,其居住国和非居住国都可以依据各自的税收管辖权,同时将其划入自己的征税范围予以征税。由此必然导致有关国家对同一课税对象的重叠交叉征税,即国际重复征税,并由此引起相关国家之间在税收收益上的矛盾。对此如果不加以妥善解决,必将对国际经济以及有关国家的经济发展造成重大障碍。正是在这种背景下,专门处理如何避免国际重复征税,以及协调国家之间的这种税收权益分配关系的国际税收也就应运而生。

由上可知,国际经济一体化所引起的纳税人所得、收益及财产的国际化,为国际税收的形成提供了经济基础和客观条件,而以所得税为主的现代直接税的推行,则是国际税收形成的一个必要条件。

二、国际税收的发展

国际税收的初始阶段可以上溯至 19 世纪下半叶。当时一些欧洲国家便开始注意国际双重征税问题,并因此而签订了一些单项的双边税收协定。如 1872 年,瑞典与英国签订了世界上第一个避免对遗产双重征税的协定。1899 年奥地利与普鲁士签订了世界上第一个避免对所得双重征税的协定。但由于当时国际经济交往还不太发达,跨国经营与跨国纳税人尚未普遍出现,这类问题亦尚未

引起国际社会的普遍关注。

20 世纪以来,随着国际经济一体化的发展,跨国纳税人与跨国课税对象的大量出现,国际双重征税问题也日渐突出,而引起各国的普遍关注。20 年代,国际联盟组织专家对此进行专门研究,并起草了四个双边税收协定范本。60 年代,经济合作和发展组织在总结发达国家这方面实践的基础上,草拟并公布了影响深远的《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》。70 年代,联合国为了照顾广大发展中国家的利益,也组织专家草拟并公布了《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》。这两个范本虽然对任何国家不具有法律效力,但实际上在协调有关国家处理国际税收关系,签订税收协定方面,却起着相当重要的示范作用。到 80 年代,世界上已有 130 多个国家和地区签订了这类税收协定,到 1983 年为止,国际上已签订各类税收协定达 1316 个,我国到 1993 年也已同 33 个国家签订了避免双重征税协定,从而为国际经济的发展创造了良好的税收环境。

目前,国际税收不仅成为各国政府为扩大对外经济交往,促进资金、技术、人员等交流所必须重视的问题,同时也成为跨国法人、自然人进行跨国投资、经营、劳务、技术转让等决策所必须研究的重要因素之一。正如美国的库珀斯尼里伯兰德国际税收网在《国际税收大全》一书中所讲的:“在当今国际经济交往中,税收已成为经济决策中一个至关重要的因素,其了解、掌握的程度往往成为其对外经营活动中成败的关键”。

80 年代以来,国际税收领域又出现了一个很值得注意的新动向,即区域性经济联盟所形成的区域性税收一体化。自 80 年代以来,在国际一体化迅速发展的同时,出现了区域性经济联盟加速发展的势头。到目前为止,已经建立的区域性经济联盟有 23 个,如欧盟、北美自由贸易区、中美洲共同市场、拉美自由贸易区、南美安第斯集团、加勒比共同体、非洲经济共同体、东盟、西亚经济合作联

盟、亚太经济合作区等。在这方面做得最成功的当数欧盟前身的欧共体。欧共体为了发挥地区经济优势，加强国际竞争力，除了扩大成员国、建立欧洲联盟以外，还采取各种措施打破成员国之间原有的经济壁垒，促使商品、资本、人员在区域内的自由流动，以建立政治、经济与货币联盟。为此，在税收方面也采取了一系列相应措施，统一关税，协调增值税和所得税，并出现区域内税收一体化的发展趋势。这一发展趋势的出现，对国际税收将产生重大影响，它既拓展了国际税收的领域，同时又构成当前国际税收研究的一个新课题。

第二节 国际税收的概念和研究内容

国际税收是一门新兴学科，由于发展时间较短，从国际范围来看，远未形成一个严密的逻辑体系，研究的内容也通常因人而异。我国自 80 年代初开展这方面研究以来，关于国际税收的概念和研究内容也存在着不同的看法，我们这里只能介绍目前比较普遍认同，同时也为我们赞成的看法。

一、国际税收的概念

国际税收是指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而形成的征纳关系中，所发生的国家之间的税收分配关系。

这一概念告诉我们：

（一）国际税收首先是一种税收活动，它不能离开国家税收而独立存在，但同时它又是一种在质上不同于国家税收的特殊税收关系

众所周知，征税总是在征税主体——国家与其纳税主体——纳税人之间进行的，国际税收也不例外，如果没有各国政府对其管

辖范围内的纳税人的课税，就不会发生国际双重征税，当然也不会产生相关国家之间的税收权益协调的分配关系。以这个意义上讲，没有国家税收，也就不会产生国际税收。

虽然国际税收与国家税收存在着必然的联系，但却不能因此把二者混为一谈，因为二者之间存在着明显的质的差异。其差异主要在于，国家税收反映的是一国政府对其管辖范围内的纳税人课税所形成的征纳关系，它本质上属于一国主权范围内的事务，并不因此而涉及国与国之间的税收权益分配关系。而国际税收反映的是因两个或两个以上的国家对跨国纳税人的同一课税对象行使各自的税收管辖权而发生的国际双重征税，以及由此产生的国家之间的税收权益协调的分配关系。

（二）国际税收所涉及的纳税人和课税对象具有跨国性

当纳税人及其课税对象只局限于一国境内时，它属于国家税收的范围，而不属于国际税收的范围。只有当纳税人及其课税对象出现跨国化，而且跨国纳税人的同一课税对象同时在两个或两个以上的国家负有纳税义务的条件下，才有可能引起国际双重征税，并由此引起有关国家之间的税收权益的协调，因而才属于国际税收的范围。

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，并就其经济活动中发生的商品或非商品流转额，分别在两个或两个以上的国家纳税，这一般并不构成国际税收关系。因为，按照惯例各国流转税(如关税、销售税、增值税、货物税等)的课税对象范围都只限于本国境内，同时，流转额的发生通常都有明确的地域性，在流转运动的某一时点上，不是存在于这个国家，就是存在于那个国家，因此，对此征税是不会发生两个或两个以上的国家同时交叉重叠征税的情况。只有当该企业或个人在两个或两个以上的国家发生所得、收益或存在财产时，由于有关国家对所得、收益或财产征税上存在的税收管辖权的交叉重叠，才会产生国际重复

征税，从而引起有关国家之间税收权益的协调，即产生国际税收关系。

(三) 国际税收的目的是协调国家之间的税收权益矛盾，避免国际双重征税，从而促进国际经济一体化的发展

作为国家税收，其目的主要在于如何完善税收制度和税收征管，协调国家与纳税人之间的相互关系，从而为实现国家职能筹集必要的资金。而国际税收的目的，则主要在于如何协调有关国家之间的税收权益矛盾，避免或减少国际双重征税，防止国际避税和打击国际逃税，从而为扩大国际经济交往，加速本国经济发展消除税收障碍。

二、国际税收的研究内容

由于国际税收已经渗入国际经济活动的各个领域，因而，国际税收研究的内容相当广泛，而且与各国涉外税收、国际贸易、国际投资、国际金融、国际法等多有交叉现象。目前比较一致的看法，国际税收研究主要包括以下几方面内容：

(一) 税收管辖权

税收管辖权是国家主权在税收领域的体现，它不仅反映着一国的经济利益和国际间税收利益，而且受其政治法律传统所制约。税收管辖权具体表现为税收立法权和征收管理权。任何主权国家都可以独立自主地对其公民或居民以及在本国境内的外国人，依法行使充分的税收管辖权。由于各国行使税收管辖权的原则及有关法律规范的多样性和复杂性，是产生国际重复征税以及国际税收权益分配矛盾的根本原因，因此，对这一问题的研究是研究国际税收其它问题的基础和起点。

(二) 国际重复征税及其避免与消除

国际重复征税是各国税收管辖权交叉重叠的结果。如何避免与消除国际重复征税是国际税收中的一个最重要、最突出的问题，

其研究的内容主要包括，国际间协调税收管辖权的途径、原则、例和国际性规范，以及避免与消除国际重复征税的方法等。

(三)国际避税与逃税

在国际税收领域，一方面由于各国税收管辖权的交叉重叠而导致国际重复征税；另一方面又由于各国税收管辖权、税收制度、税收征管上的差异与漏洞，使得国际避税、逃税相当普遍，并相应影响了各国正常的税收权益，阻碍了经济的正常发展。因此，如何反国际避税与逃税必然成为各国政府共同关注的焦点之一。国际税收在这方面的研究内容主要包括，国际避税与逃税产生的原因及主要方式，各国反国际避、逃税的有效途径与方法。

(四)国际税收协定

国际税收协定是国与国之间协调和处理税收权益分配关系及税务关系的一种书面协议，它是对国家之间税收分配关系的规范与约束。其研究内容主要包括，国际税收协定的性质、规范原则、具体内容及其与国内税法的关系，国际税收协定的发展历程。

(五)涉外税收制度

一个国家的涉外税法及有关制度是国际税收产生的基础之一，也是国际税收研究的重要组成部分之一。其所研究的主要内容包 括，涉外税收负担的原则及其对国际间资本、技术和劳务的流动、国家之间税收权益分配关系的影响。

第二章 国际税收要素

国际税收是相关国家政府依据各自的税收管辖权对跨国纳税人的同一跨国征税对象进行课税时，所发生的国与国之间的税收权益的分配与协调。换言之，如果离开了相关国家及其各自所行使的税收管辖权、跨国纳税人以及跨国征税对象等要素，则不可能形成国际税收，因此，对这些的了解是理解和处理国际税收问题的基础。本章将对这些因素进行分析说明。

第一节 国际税收涉及的课税权主体

一、国际税收涉及的课税权主体的意义

课税权主体是指国家法律所规定的各级征税当局。当不同国家的各级征税当局依法进行征税，从而引起它们相互之间的财权利益分配矛盾时，这些不同国家征税当局就成为国际税收涉及的课税权主体。反之，如果是同一国家的各级征税当局依法进行征税，并引起它们相互之间的财权利益分配矛盾则属国家税收管理体制问题；或者虽然是不同国家的各级征税当局依法进行征税，但并未触发它们相互之间的财权利益分配矛盾，那么，在这种条件下的课税权主体，就与国际税收无关。

国际税收涉及的课税权主体一般具有以下特征：

1. 课税权主体的多国性。在国家税收中，都是一国政府依据其政治权力对纳税人进行课征；而在国际税收中，必须是两个或两个以上的国家政府同时作为课税主体参与对同一征税对象的课

征。因此，国际税收涉及的课税权主体具有多国性。

2. 课税权主体的冲突性。除了课税权主体具有多国性外，国际税收涉及的课税权主体还必须具有冲突性。只有在两个或两个以上的国家政府在参与对同一征税对象课税中，发生了财权利益方面的冲突，才能导致相关国家之间发生税收分配关系。因此，国际税收涉及的课税权主体之间具有冲突性。

3. 课税权主体之间的独立性与平等性。在税收领域，各国均有权依照各自的税收管辖权进行课税，其他国家均无权干涉和施加约束，当相关国家政府在同一课税行为中发生财权利益的矛盾与冲突时，只能通过各国政府之间协调解决。

二、税收管辖权

税收管辖权是指一国政府在税收领域中的主权。具体包括在确定纳税人、课税对象和纳税义务等方面的权力。通俗地说，就是一国政府在确定对什么人征税，对什么物品或行为征税，征多少税以及怎样征税等方面的权力。显然，税收管辖权是各独立国家政府的管辖权在税收领域的具体实现形式，亦是各独立国家主权的重要内容。

由于税收管辖权由国家管辖权所派生，各国总是以行使国家管辖权的基本原则确定其税收管辖权的作用范围，因而相应形成了三种类型的税收管辖权：

1. 地域管辖权。这是按照属地原则确立的一种税收管辖权。一国政府在税收上的管辖范围仅限于本国领土的范围之内，即仅对产生于或位于本国领土范围内的课税对象行使税收管辖权。单一地行使这种税收管辖权的国家，其税收的合法性唯一地取决于课税对象的地域特征而与纳税人的法律身份无关。由于这种税收管辖权仅以课税对象来源或发生的地域为限，故又被称为税收来源地管辖权，据此进行的课税称为从源课税。

2. 公民管辖权。这是按照属人原则确立的一种税收管辖权。一国政府在税收上管辖的范围限于与具有该国国籍的自然人或被认定具有该国国籍的法人相联结的课税对象。国家仅对本国公民的课税对象行使税收管辖权,即国家行使税收管辖的合法性唯一地取决于与课税对象相联结的纳税人的国籍,而不考虑其它因素。按照税收公民管辖权进行的课税称为从人征税。

3. 居民管辖权。这也是按照属人原则确立的一种税收管辖权。这种税收管辖权与税收公民管辖权的主要区别在于其管辖范围限于与一国居民而不是与一国的公民相联结的课税对象。

上述三种税收管辖权中,税收地域管辖权被普遍地认为是最为合理的。因为课税对象发生或存在于哪个国家就由哪个国家课税,既有助于各国合理地取得财政权益,又便于税务管理。但是,由于国际公法承认国家管辖权的属人原则,而且一国的公民或居民无论在上世界上哪一个地方活动,均享受着其国籍国或居住国的某些服务,为此,也有义务向其国籍国或居住国纳税。所以,税收公民管辖权或居民管辖权也得到国际社会的承认。尤其是经济发达、技术先进的国家往往有巨额的境外投资和大规模的技术(包括经营管理技术)输出,其公民或居民在境外从事经营和技术、管理服务的情况非常普遍。这类因投资、技术输出、经营和服务在境外取得的收入是这些国家国民收入的重要构成部分。如果单一地行使税收地域管辖权,这些国家就无法从这类收入中取得任何财政权益。因此,经济发达、技术先进的国家往往对承认和行使税收居民(或公民)管辖权的要求更为强烈。由于各国利益的相互独立性和各国国情的差异,不存在、而且至少在相当长的时期内也不可能产生为世界各国普遍实行的统一的税收管辖权。税收管辖权是各国主权的一部分,只能由各国根据自己的政治、经济、文化、传统、国际权益等各种因素确定,使其既符合自身利益又不违背国际公法的税收管辖权。

目前,世界上只有少数国家实行单一的税收地域管辖权。绝大多数国家都在坚持税收地域管辖权的同时又实行税收居民(或公民)管辖权,甚至同时实行三种税收管辖权(见表 2—1)。

表 2—1 88 国或地区税收管辖权的类型(1988 年)

税收管辖权的类型	国家或地区的数量 (个)	占样本总体的比重 (%)
基本上实行单一的地域管辖权	25	28.41
同时实行地域管辖权和居民管辖权	62	70.45
同时实行地域、公民和居民管辖权	1	1.14

资料来源及说明:根据库珀斯和里伯兰德国际税收网编《国际税收(1989)》,西南财经大学出版社中译本,1991年。该书收集了96个国家或地区税收制度的详尽资料。其中有5个国家未设所得税等直接税,另外3个国家和地区的税收管辖权的类型较为特殊。故这8个国家或地区未列入统计。

由于世界上绝大多数国家都是同时行使税收地域管辖权和税收居民(或公民)管辖权,因此,必然会发生税收管辖权的交错或重叠,使两个或两个以上国家的政府作为课税权主体参与同一税收行为。

第二节 国际税收涉及的纳税主体

纳税人是按照国家税法的规定对政府负有纳税义务的自然人和法人。国际税收涉及的纳税人除具有一般纳税人的共性之外,还

必须具有自身的特性。

一、跨国纳税人

一般纳税人要转变为国际税收涉及的纳税人的前提条件是，他们必须是跨国纳税人（包括自然人和法人）。

作为国际税收涉及的跨国自然人，他可以是一个在几个国家取得工资收入的人；可以是一个同时在几个国家从事劳务服务的人，如从事跨国技术服务，从事跨国会计查帐和法律咨询，从事跨国文艺巡回演出等等；或者他可以是一个跨国股票投机商；可以是一个跨国的放款食利者；也可以是一个同时向几个国家出售工业产权的专利权转让者等。作为国际税收涉及的跨国法人，它在组织形式上可以是一个跨国无限公司、一个跨国有限公司，一个跨国两合公司，一个跨国股份有限公司等等。它在经营业务上可以是一个从事跨国工业品制造的企业，一个从事跨国石油、天然气或其他自然资源开采的企业，一个从事国际贸易的企业等。总之，这些自然人和法人纳税人与一般纳税人的区别在于它们不是只有来源于单个国家收入，从而只承担单个国家的纳税义务；而是同时有来源于两个或两个以上国家的收入，并承担两个或两个以上国家的纳税义务的人。

因此，由上可知，跨国纳税人是指同时对两个或两个以上的国家政府均负有纳税义务的人。一般而言，跨国纳税人对本国政府负有无限纳税义务，而对外国政府负有有限纳税义务。

二、国际税收涉及的纳税人

一个跨国纳税人有可能成为国际税收涉及的纳税人，但并不是所有的跨国纳税人都是国际税收涉及的纳税人。因此，一般纳税人要转变为国际税收涉及的纳税人的必要条件是，他们必须是负有双重交叉性纳税义务的跨国纳税人。换言之，只有当跨国纳税人

所履行的纳税义务涉及到它所跨越的两个或两个以上国家的财权利益分配问题时，该跨国纳税人才能真正转化为国际税收涉及的纳税人。

一个跨国纳税人，尽管他同时有来源于两个或两个以上国家的收入，从而必须同时向这两个或两个以上国家履行纳税义务，但是，如果这个跨国纳税人只须就来源于甲国的收入向甲国履行纳税义务，就来源于乙国的收入向乙国履行纳税义务，他在这两个国家所承担的纳税义务，并无任何交叉重叠，从而对甲、乙两个国家来说，这一部分税收归属于甲国，那一部分税收归属于乙国，两国的财权利益归属清清楚楚，那么，就不会在这两个国家之间引起税收分配关系，这个跨国纳税人就不会成为国际税收涉及的纳税人。

只有当这个跨国纳税人的同一笔跨国收入中有一部分或全部，既要向甲国履行纳税义务，又要向乙国履行纳税义务，即同时对这两个国家负有双重交叉性纳税义务时，甲乙两国为了解决相互之间双重交叉征税的财权利益冲突，便发生了国家之间的税收分配关系。在这种条件下，这个跨国纳税人，才会成为国际税收涉及的纳税人。

在一般情况下，一个跨国纳税人必须同时取得来源于两个或两个以上国家的收入，然后才有可能在这两个或两个以上国家承担双重交叉的纳税义务，从而成为国际税收涉及的纳税人。但是，在有的情况下，一个跨国纳税人只有来源于一个国家的收入，也会同时在两个国家承担双重交叉的纳税义务，从而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，都必须就他来自世界各地的收入向美国政府纳税。按照这个规定，一个居住在英国的美国公民，即使他只有来自英国一国的收入，而并没有任何来自美国或其他国家的收入，该美国公民除了要向英国履行纳税义务外，仍然还要向美国履行纳税义务。于是，在这种条件下，这个美国公民虽然只有来自一个国家的收入，但也

要承担两个国家双重交叉的纳税义务，并由此而成为国际税收涉及的纳税人。

通过以上分析，我们可将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双重交叉纳税义务的跨国纳税人，都是国际税收涉及的纳税人。

第三节 国际税收涉及的课税客体

一、国际税收涉及的课税客体的含义

国际税收涉及的课税客体是跨国的征税对象。而跨国征税对象一般与对人税有关，而与对物税无关。因此，有必要首先对对物税与对人税进行分析。按照是否与征收的目的物直接相联系的划分标准，我们可将对各类征税对象所征收的各个不同税种，区分为对物税与对人税两大类。

对物税包括以流转中的具体商品，如烟、酒、糖、茶、百货、器材和设备等为征税对象的流转税，以及以具体存在的某项财产，如一幢房屋、某一块土地和某一艘船舶等为征税对象的个别财产税这两大税类在内。例如，销售税、消费税、营业税等都是属于以流转中的具体商品为征税对象的流转税税类。又如，土地税、房产税和车船税等则都属于以具体存在的某项财产为征税对象的个别财产税税类。这些流转税和个别财产税税类的征税对象是某个具体商品或某项具体财产，它们的流转空间或存在空间，在某一时点上，不是属于这个国家，就是属于那个国家，而不可能既属于这个国家，又属于那个国家。因此，象这一类与具体征收的目的物直接相联系的对物税，一般不会发生跨国双重交叉征税的问题，从而对物税的征税对象也就不可能成为国际税收涉及的课税客体。