

中央财经大学税务学院学者文库

杨志清 著

中央财经大学“211工程”三期资助

# 国际税收前沿问题研究

Research on the International Taxation Frontiers

中国税务出版社

中央财经大学税务学院学者文库

中央财经大学“211工程”三期资助

杨志清 著

# 国际税收前沿问题研究

Research on the International Taxation Frontiers

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收前沿问题研究/杨志清著. --北京:

中国税务出版社, 2012. 4

ISBN 978 - 7 - 80235 - 797 - 6

I. ①国… II. ①杨… III. ①国际税收 - 研究 -

IV. ①F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 067250 号

版权所有·侵权必究

书 名: 国际税收前沿问题研究

作 者: 杨志清 著

责任编辑: 庞 博

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation. cn

发行中心电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 15

字 数: 242000 字

版 次: 2012 年 4 月第 1 版 2012 年 4 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 797 - 6

定 价: 33.00 元

如有印装错误 本社负责调换

# 总 序

税收是国家组织财政收入的主要手段，是政府改善国计民生、提供公共产品和服务的财力保障，也是政府进行宏观调控、促进经济发展的重要手段。在当前我国社会主义市场经济体制不断完善和发展的进程中，进一步深化税制改革，建立科学合理的税制结构，实行规范的税收政策，推进依法治税，严格税收执法与监督，不断提高税收征管的质量和效率，对正确有效地调剂国民收入分配，促进生产要素流动，引导资源配置，扩大社会就业，推动经济持续健康增长，具有非常重要的意义。作为长期从事税收理论研究及税收教育的专家学者，有义务也有责任肩负起这一历史使命，面对新的世界经济发展形势以及中国特有的社会文化环境，及时跟踪国外最新研究成果，不断拓展研究思路，力求税收理论的突破和创新，以更好地协调税收与经济之间的关系，促进人类社会的持续和谐发展。

在中国当代税收教育发展史上，中央财经大学税务学科的发展一直占有重要地位。中央财经大学税务学院是新中国成立后国内最早建立的税务精英人才培养基地，也是改革开放后最早设立税务专业的高校之一，1985年成立了全国第一个税务系，2006年7月成立了全国重点普通高校中的第一个税务学院。税务学科是中央财经大学最重要的传统优势学科之一，具有悠久的办学历史和深厚的专业学术底蕴。半个多世纪以来，虽历经学科专业调整的风风雨雨，却一直保持着税务专业这个

发展平台，聚集着比较稳定的税收研究队伍。在社会各界的大力支持下，经过几代人的努力，学院现已发展为拥有本科、硕士、博士及博士后流动站等多层次税收教育体系，以及国内较为庞大的税收研究与税收教学队伍。承前启后、继往开来，本着“繁荣学术、促进科研、服务社会、展示成果、加强交流、建成品牌”的宗旨，中央财经大学税务学院决定借助学院之平台，围绕税收领域研究之热点，博各位学者研究之专长，出版税务学院学者文库。学者文库每年都将推出一批我院学者的最新学术成果，内容涉及税收理论与政策、税收制度、税收法治、税收征管、国际税收、税收理财、税收文化、赋税史等诸多领域。我们相信，在我院老师们的不懈努力和执着追求下，一定能够不断地丰富文库的内容，提高文库的质量，扩大服务的社会知名度。

“路漫漫其修远兮，吾将上下而求索”，税务学院的全体同仁愿在我国税收学术的研究领域不断求索，贡献才智，为我国的社会主义现代化建设和税收事业的发展辛勤耕耘，吞吐大荒。

中央财经大学税务学院

2009年6月6日

# 前 言

国际税收问题是国际经济贸易活动中的一个重要问题，它是随着国际经济、技术和文化合作交流的不断发展，以及跨国公司的大量出现所形成的纳税人收入的国际化，而产生和发展起来的。同时，这也是我国对外开放经济过程中的一个迫切需要研究和解决的问题。党的十一届三中全会实行对外开放政策以来，我国对外经济往来不断发展，外商纷纷来华进行投资和技术转让，我国企业和个人也不断去外国投资经营和提供劳务，与此同时，国家间的税收问题也伴随而来，国际税收问题引起了各界的重视，并开始上升到一定的理论高度。只有掌握国际税收理论，才能在对外经济交往中更好地维护国家的主权和经济利益，处理好国家之间的税收分配关系，更好地利用外国资金和技术，促进我国社会主义现代化建设事业。

随着经济全球化的发展，跨国公司已成为全球性的生产和贸易的最大经济载体。目前，全球范围已有 35 万家跨国公司及其遍及全球的几十万家子公司和附属企业，控制了全球总产值的 40%，国际贸易的 50%~60% 和国际投资的 90%。跨国公司的发展使税收权益的国际分配问题更加尖锐，跨国公司间大量的转让定价行为以及避税港的出现，更加大了这种分配的复杂性。特别是 2007 年下半年世界金融危机以来，各国减税措施的实施等，对国际税收产生了巨大影响。从我国的情况看，在邓小平同志创立建设有中国特色社会主义理论以及我国确立社会

社会主义市场经济体制以来，我国对外开放呈现出全面开放、蓬勃发展的新局面。新的发展形势给国际税收提出了许多新的迫切需要研究的课题，国际税收理论有了更深入、更广泛的发展。所以，全面系统地阐述国际税收的基本理论和总结我国改革开放以来国际税收的研究成果和经验教训，更好地为对外开放和社会主义市场经济发展服务，促进对外经济交往，妥善处理我国与其他国家之间的税收分配关系，就显得十分迫切。本书的出版，既满足了研究生教学需要，也适应了国际税收理论研究的要求。

本书以邓小平理论为指导，坚持科学发展观，运用马克思主义的立场、观点和方法，在全面、准确地阐述国际税收学科基本理论的基础上，对当前国内外本学科领域内的不同学术观点及发展动态加以分析和比较研究，进一步分析和展望了国际税收的重要发展趋势。同时，本书还特别注重理论联系实际，对国际税收的实务问题也做了详尽分析，力求解决一些现实中的重大税收理论问题与实际问题。全书力求做到结构严谨，体系完整、合理，条理分明，材料翔实、准确，内容丰富，观点明确，有所创见，正确反映学科进展。在文字上做到简练规范，语言通俗生动，使之成为理论性、实用性、可读性都较强的一部国际税收著作。希望本书的出版，将有助于推动国际税收学科的研究和发展，也有助于培养高级专门人才，并对我国建立和完善社会主义市场经济税收制度，正确处理好我国与其他国家之间的税收分配关系，具有重要参考意义。本书既是一本关于国际税收学基本原理的著作，也是一部适用于高等财经院校财税专业以及涉外专业研究生的教学与研究参考书。

在本书的写作过程中，参考并汲取了国内外专家、教授的一些研究成果，在此一并表示衷心的感谢。

由于作者水平所限，书中欠妥和不足之处在所难免，欢迎读者批评指正。

杨志清

2011年11月

# 目 录

<b>第一章</b>	<b>国际税收若干基本理论问题</b>	<b>1</b>
第一节	国际税收的概念	1
第二节	国际税收的研究对象和范围	11
<b>第二章</b>	<b>改革开放以来我国国际税收研究与发展论析</b>	<b>18</b>
第一节	我国国际税收研究与发展历程	18
第二节	我国国际税收理论研究与实践的重要突破	23
<b>第三章</b>	<b>税收管辖权问题研究</b>	<b>26</b>
第一节	税收管辖权概述	26
第二节	收入来源地确定标准问题研究	27
第三节	居民身份判定标准问题研究	42
<b>第四章</b>	<b>国际重复征税问题研究</b>	<b>51</b>
第一节	国际重复征税问题的产生	51
第二节	国际重复征税问题的处理	55
第三节	国际税收抵免问题研究	69
<b>第五章</b>	<b>国际避税问题研究</b>	<b>108</b>
第一节	避税的几个基本理论问题	108
第二节	国际避税及其产生的原因与特征	112
第三节	国际避税的基本手段	120



第四节	国际避税的一般方式	121
第五节	避税港及其避税模式	143
<b>第六章</b>	<b>防范国际避税问题研究</b>	<b>164</b>
第一节	完善税收立法	165
第二节	加强税务管理与国际合作	171
第三节	建立转让定价税收制度	175
第四节	建立受控外国公司课税制度	189
第五节	建立资本弱化税收制度	196
第六节	防范滥用税收协定的措施	201
<b>第七章</b>	<b>国际税收协调与合作</b>	<b>204</b>
第一节	国际税收协调	204
第二节	国际税收合作	210
<b>第八章</b>	<b>国际税收的发展趋势</b>	<b>216</b>
第一节	国际税收发展的新动向	216
第二节	实行单一的收入来源地管辖权制度	221
参考文献		229

# 第一章 国际税收若干 基本理论问题

对于国际税收这门学科的研究，在国外税收学界很早就有人进行。但是，国际税收理论得到迅速发展，并成为国外税收学的一个重要组成部分，则是在第二次世界大战以后。这首先是因为，战后国家间的经济往来日益频繁，经济生活越来越趋向国际化。商品货物、人员劳务、科学技术和资金在国家间大幅度流动，纳税人的经济活动以及收入的实现远远超出了一个国家的范围，从而使税收的征纳关系跨越了国界。其次，“二战”后所得税的征收在主要资本主义国家中获得了迅速发展，并一跃而居主体地位。这又使主要表现在所得课税方面的国与国之间在税收利益分配上的矛盾更为尖锐和复杂化了。在这种情况下，国际税收问题就为越来越多的人所重视，国外对税收学的研究也由此而延伸到国际领域。

我国对国际税收问题的研究，是从 20 世纪 80 年代初实行对外开放政策以后开始的。在形成国际税收这门学科过程中，人们首先遇到的问题，就是如何科学地界定国际税收的研究对象和范围，而这一问题又是由国际税收这个范畴本身的概念、内涵所决定的。解决好这些问题确实是一项关系到国际税收学科体系的形成与发展的重要基础工程。因此，关于国际税收的概念与研究领域等基本理论问题，很自然地就成了本书开篇所要讨论的主要内容。

## 第一节 国际税收的概念

税收是具有法律强制性的一种无偿课征。它是一国政府凭借其政治

权力，同它管辖范围内的纳税人之间所发生的征纳关系。这种征纳关系，既包括本国纳税人之间的征纳关系，也包括本国政府和外国政府之间的征纳关系。马克思说“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”<sup>①</sup> 定义反映事物的本质，它是为阐明事物的本质服务的。因此，我们研究国际税收问题，必须首先弄清楚它的概念，以便从质上区别于其他事物和对其范围做出恰当的规定，才能对其进行深入的研究。认真理解和掌握国际税收的概念，是我们科学、准确地理解和深入研究国际税收理论与实务的必要前提。

### 一、问题的提出

提起国际税收，人们自然会联系到国家税收、外国税收、涉外税收、关税、国际税务等，甚至有人会混淆它们之间的关系，造成对国际税收概念的误解。笔者就曾亲身经历过一件事情：那是1989年春季，笔者应邀前去北京某高校讲授“国际税收”课程，登台前该校教务部门负责人给了笔者两份资料，一份是课程教材《国家税收》（王诚尧主编，中国财政经济出版社1988年5月出版），另一份是课程教学计划，计划所列课程名称则为“中国涉外税收”。这样，前后就出现了三个不同的课程名称，那么究竟应该上什么课程？最后又是怎样解决问题的？在明确这一问题的答案之前，我们不妨先比较分析一下国内外学术界对国际税收概念的表述及不同观点。

### 二、国外对国际税收的理解

据考察，“国际税收”一词源自英文 International Taxation 一词的中文翻译。按照辞典的解释，International 一词的中文含义是“国际的”，Taxation 则是“征税”、“税收”之义，合起来译作“国际税收”顺理成章。那么，国外对国际税收的概念是如何理解的呢？笔者曾于1988年在深圳召开的我国第三届国际税收理论研讨会上，与部分学者就此问题询问过美国税务专家，美国专家对国际税收的定义是：一个国家对本国居民去境外活动的课税和外国居民来本国活动的课税。这显然是将“国际税收”具体化为国家的税收制度，使之往往与一定的国家相联系。正因为如此，西方学者认为：只存在某一个国家的国际税收，而不存在

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯选集》，人民出版社1972年版，第3卷，第22页。

国际的国际税收。因而形成美国国际税收<sup>①②</sup>、日本国际税收等概念。这种观点的核心是把各个国家的涉外税收制度视为国际税收。

### 三、我国学者对国际税收概念的表述

我国学者对国际税收概念的讨论，在1986年于福建省漳州市召开的中国第一届国际税收研讨会上，争论热烈。由于国际税收是一门新的学科，以及人们对其讨论的角度或程度有所不同，对国际税收的概念也会有不同的表述。目前学术界主要有以下几种不同观点：

#### （一）关于一元论的观点

1. 税收分配关系说。这种观点认为，应当把国际税收同外国税收、比较税收、涉外税收、国际税法等不同概念相区别。因此，国际税收的概念应表述为：“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。”<sup>③</sup>

《国际税收》全国高等教育自学考试教材的定义是：“国际税收是指两个或两个以上国家对跨国纳税人的跨国所得和财产进行重叠交叉征税所形成的国家与国家之间的税收分配关系。”<sup>④</sup>

有人认为，国际税收的概念应简练表述为：“国际税收是主权国家对参与国际经济活动的纳税人行使税收管辖权而发生的有关国家政府之间的税收分配关系。”<sup>⑤</sup>

2. 财政分配关系说。这种观点认为，各国对跨国纳税人征税时国家之间在涉及财权利益变化的问题上，不仅仅是税收分配关系，还涉及收入与费用分配和国家之间的其他有关财政关系。因此认为，对国际税收的概念应作如下表述：“国际税收是有关主权国家和地区在行使税收管辖权进行征收管理时所发生的财政分配关系。”<sup>⑥</sup>

① 保罗·R·麦克丹尼尔、休·J·奥尔特著：《美国国际税收概论》，萧承龄译，中国财政经济出版社1994年版。

② 鲁文·S·安永南著：《美国国际税收：案例及资料》，朱晓辉等译，中国税务出版社2009年版。

③ 葛惟熹主编：《国际税收学》（第四版），中国财政经济出版社2007年版，第14页。

④ 李九龙主编：《国际税收》，武汉大学出版社1990年版，第9页。

⑤ 中国税务学会国际税收研究会，福州市税务学会编：《国际税收论文集》（1986），福建人民出版社1986年版，第15页。

⑥ 中国税务学会国际税收研究会，福州市税务学会编：《国际税收论文集》（1986），福建人民出版社1986年版，第178页。

上述税收分配关系说和财政分配关系说的观点，都是关于国际税收的一元论概念。一元论的核心是把国际税收视为一种国家之间的财税分配关系，而不是任何其他关系，并强调国际税收应与国家税收等学科或概念严格加以区别，因而一元论的观点也被称为“狭义说”。

#### (二) 关于二元论的观点

这种观点认为，国际税收的概念应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。”<sup>①</sup>

有人认为，国际税收不仅是处理国家与国家之间的税收分配关系，还应包括各个行使税收管辖权的国家和地区同参与国际经济活动并具有纳税义务的个人和企业之间的税务法律关系。

上述观点都是关于国际税收的二元论概念。其核心是把国际税收看做是各国涉外税收的延伸和扩展，认为没有各国的涉外税收便没有国家之间的税收分配关系，也就不存在各国税收权益的国际协调。因而二元论的观点也被称为“国家税收延伸说”。

#### (三) 关于活动论的观点

《国际税收学教程》的定义是：“国际税收是指两个或两个以上的主权国家或地区由于对参与国际经济活动的纳税人行使税收管辖权所产生的涉及相互间财权利益的一系列税收活动。”<sup>②</sup>

有人认为，国家税收不仅仅限于分配关系，还包括税务管理、税收情报等。它在经济国际化的基础上反映国家之间在税收上的对等和协调。因此，应表述为：国际税收是国家间经济活动所形成的税收收入的分配关系，是税收管辖权在国际经济交往中的一种妥协，是国家权益的某种调整<sup>③</sup>。

活动论的核心是把国际税收视同一个过程或一种活动，并强调国际税收是一种特定的税收活动，这种特定税收活动是由某些主权国家或地区对跨国纳税人征税而引起的。

#### (四) 关于国际税务论的观点

这种观点认为：“以‘国际税务’概念来概括国家间的全部税务关

<sup>①</sup> 中国税务学会国际税收研究会，福州市税务学会编：《国际税收论文集》（1986），福建人民出版社1986年版，第28页。

<sup>②</sup> 程永昌、李万甫主编：《国际税收学教程》，吉林人民出版社1994年版，第4页。

<sup>③</sup> 中国税务学会国际税收研究会，福州市税务学会编：《国际税收论文集》（1986），福建人民出版社1986年版，第41页。

系可能更确切，更符合实际。所谓国际税务，是指随着国家经济交往而产生的国与国之间所有的税收事务关系，它是国家间税务关系协调活动的总称。”<sup>①</sup>

有人认为：“使用‘国际税收’这个名词不够确切，使用‘国际税务’，或‘国际税务关系’较为适宜。……国际税收无论从广义的角度解释或从狭义的角度去解释，它所研究的对象和内容，都是由于一个国家征税涉及他国所形成的国际之间的税收关系。”<sup>②</sup>

国际税务论的核心是把国际税收视为各国税制中有可能带来某种国际影响的部分，即发生在国家间的一切税务关系，包括所得课税、流转课税、关税，等等。这种观点是从广义的角度来理解国际税收的，也被称为“国际税务关系说”。

#### （五）关于不存在论的观点

这种观点与上述各种观点截然不同，认为在国际关系这个领域里，根本就不存在国际税收这种分配关系。其理由就是没有一个超国家的国际性机构来对跨国纳税人进行征税，也没有一部国际税法，更没有一种超国家的政治权力可以被凭借来对跨国纳税人实行强制课征。

此外，在学术界，还存在“国际税法论”<sup>③</sup>、“广义论”、“狭义论”等不同观点。国际税法论的核心是把国际税收视同“国际税法”；广义论实际上就是上述的“国际税务关系说”；狭义论则是指上述观点中的前三种观点，即“一元论”、“二元论”和“活动论”，尤指“一元论”。

#### 四、国际税收与相关学科的关系

从上述存在于国内外的不同观点来看，把国际税收这个范畴不是与外国税收或外国税制完全等同起来，就是与涉外税收混为一谈，或者与各国税制的某些特定部分完全等同起来，从而忽视了国际税收分配关系与国家税收分配关系以及国际税务关系间的严格区别。这在一定程度上模糊了国际税收的概念以及国际税收这一范畴的质的规定性，有的甚至忽视了国际税收作为税收范畴同国家税收的本质联系。实际上，国际税收与国家税收、各国税制、涉外税收等相关学科既有联系，又有

① 中国税务学会国际税收研究会，福州市税务学会编：《国际税收论文集》（1986），福建人民出版社1986年版，第30页。

② 中国税务学会国际税收研究会，福州市税务学会编：《国际税收论文集》（1986），福建人民出版社1986年版，第59页。

③ 刘隆亨著：《国际税法》，时事出版社1985年版。

重要区别。

因此，我们有必要首先弄清楚国际税收与国家税收、外国税收、关税、涉外税收等概念之间的关系，特别是与涉外税收的联系与区别，这对于正确理解和掌握国际税收的概念是有重要帮助的。

对于国家税收，我们已有所了解，它是国家凭借政治权力所进行的一种强制课征，是一国政府与其政治权力管辖范围内的纳税人之间所发生的征纳关系。这种纳税人可以是企业，也可以是个人。由于一国政府政治权力管辖范围内的人，不仅包括本国入，而且还包括外国人，所以这种纳税人既可以是本国企业和个人，又可以是外国企业和个人。国际税收按照《现代汉语词典》的解释，“国际”的含义是：“国与国之间；世界各国之间；与世界各国有关系的（事物）。”<sup>①</sup>“税收”则是作为已明确的概念使用的，其含义不言而喻。然而当上述两词组合成“国际税收”这一新概念时，其含义便有了特定的界定。笼统地讲，国际税收是一种国际关系。作为税收，国际税收与国家税收都是凭借政治权力进行分配。但是，国际税收并不是指某个国家内部的事情，而是国家与国家之间在税收权益分配方面所发生的关系。国际税收是从国家税收派生出来的。一个国家凭借其政治权力所进行的税收分配，是国家税收。然而，国际税收并不意味着存在一种超越国家的政治权力所进行的分配，也不存在某种国际范围的征纳关系。但是，国际税收作为税收，首先，必须以国家的政治权力为后盾进行分配，因为政治权力总是与国家相联系的。不过，这种分配已不再是单个国家凭借其政治权力所进行的，而是同时有两个或两个以上国家在凭借各自的政治权力所进行的分配。其次，还必须体现为由一定的征收者与缴纳者双方所形成的征纳关系。不过，这种征纳关系也不再是单个国家范围内的征纳关系，而是同时有两个或两个以上国家在各自的权力管辖范围内所发生的征纳关系。这样，就有可能使得有关国家政府彼此发生联系，并相互产生对税收的分配关系，从而使国家税收派生出国际税收。我们在明确国际税收与国家税收的联系与区别后，对于外国税收（或外国税制）、涉外税收以及关税等学科与国际税收的关系，也就容易理解了。

外国税收（外国税制）是相对于本国税收（本国税制）而言的，比

<sup>①</sup> 中国社会科学院语言研究所词典编辑室编：《现代汉语词典》（2002年增补本），修订第三版，商务印书馆2002年版，第480页。

较税收（比较税制）是对某些外国税收制度的比较和研究。在本质上，外国税收（外国税制）与本国税收（本国税制）都同属于国家税收范畴。正像中国税收（中国税制）一样，在中国人看来，自然是中国的国家税收了，而对外国人来说，则是外国税收（外国税制），并不排除它是中国的国家税收，其实质仍然一样，都是属于国家税收。同样，外国税收（外国税制）在该国人的眼里，其实质也属于该国的国家税收，而绝不会变成国际税收。事物的本质是客观存在的，它决定于事物本身的主要矛盾，并不会因人们的主观立场或看问题的角度不同而各异。所以，国际税收并不是对某些外国税收（外国税制）所进行的比较研究，更不是各国税收（各国税制）的简单总和。

至于关税，在各国税制中，诸如对商品、技术的进出口，以及资金在国家间的流动等这些特定部分的税收征管事项所做出的处理规范，不像其他部分那样，其影响仅局限于一国范围以内，而往往会超出一国的界限，引起某种国际关系的发生。但是，只要它是一个国家在其政权管辖范围内自主地行使其征税权力，并且由此而引起的也只是与其他国家之间的经贸关系，以及国际税务关系，并不涉及国家之间的财权利益分配关系，这些特定部分就仍然属于国家税收的范畴，而不是国际税收。

有人认为，国际税收就是国际税务或国际税务关系。其实两者是有区别的。

国际税务或国际税务关系包括国家之间的税收事务联系与制度协调，是协调国家间经济贸易关系的措施。

国际税务涉及的范围主要是流转税和个别财产税，其中又以流转税中的关税为主，诸如国家间双边关税协定或双边贸易协定中的关税优惠条款，地区性国家集团就成立关税同盟所达成的多边协议，国际公约中有关给予各国外交官员税收豁免的条款等，都是国家间税收事务联系或制度协调的具体表现。

那么，国际税务关系同国际税收又有何联系与区别呢？

国际税务或国际税务关系同国际税收的联系在于：两者同属国家之间在税收或税务领域中的相互关系，同样需要进行国际范围的协调。但两者亦有重要区别：国际税务或国际税务关系是国家之间纯粹的税收事务联系或税收制度协调，不涉及各国之间的财权利益分配，而国际税收则是国家之间的税收分配关系，它涉及有关国家间的财权利益分配；前者属于上层建筑范畴，后者则属于经济基础范畴。由此可见，各国税制



中有可能带来某种国际影响的特定部分，以及国家间的税收事务联系与制度协调，当属于国际税务或国际税务关系，把国际税务关系的内容纳入国际税收的范畴是不妥的。

有人把国际税法说成是国际税收，这种说法是不完整的。

顾名思义，国际税法应是调整国家与国家之间税收关系的规范总和。《新税务大辞海》对国际税法概念的解释是：“调整国家与国家之间税收权益分配关系的法律规范性文件的总称，是国家之间通过协议制定或公认的，其效力范围及于所参加或同意采纳和接受的各个国家。其最主要的渊源是国际税收条约。”<sup>①</sup>但是，到目前为止，世界上还没有一部对各国都有约束力的“国际税法”。由于各国政治、经济制度、经济发展水平以及税制结构的不同，在相当长的历史时期内，世界上还不可能制定出一部统一的“国际税法”。目前具有法律规范作用的，也只有那些对当事国有约束力的双边或多边的“条约法”以及一些国际习惯、判例。这些当属国际税收必不可少的重要内容，但绝非唯一的内容。

下面着重分析讨论涉外税收与国际税收的关系。

涉外税收通常是指一国政府对外国人（包括外国企业和个人）征收的各种税收的统称。

对于涉外税收，学术界的解释也不完全一致，《中国税务百科全书》的定义是：“对外资企业和外籍人员征收的各种工商税收的总称。”<sup>②</sup>《税务辞典》的解释是：“一国政府征收的同他国或多国政府有税收利益关系的税收。”<sup>③</sup>可见，涉外税收是一国税收制度中有关对外国纳税人（包括外国企业和个人）征税的部分。

一个国家不论是对外国人还是对本国人征税，都是这个国家政权管辖范围以内的事，它不受外来控制和干涉，所反映的是一国政府凭借其政治权力，同它管辖范围内的纳税人之间的征纳关系。涉外税收是一国政府对外国纳税人课征的税收，它反映为一国政府凭借其政治权力同其管辖范围内的外国纳税人之间所发生的征纳关系。这种征纳关系并没有超越一国政府的管辖范围而进入国际范围，因而涉外税收还是属于国家税收的范畴，是国家税收的有机组成部分，而不是什么国际税收。由此

① 金鑫、许毅主编：《新税务大辞海》，九州图书出版社1995年版，第120页。

② 金鑫、刘志城、王绍飞主编：《中国税务百科全书》，经济管理出版社1991年版，第325页。

③ 章炜主编：《税务辞典》，中国财政经济出版社1989年版，第418页。