



高等院校经济与管理核心课经典系列教材

GAODENG YUANXIAO

JINGJI YU GUANLI HEXINKE

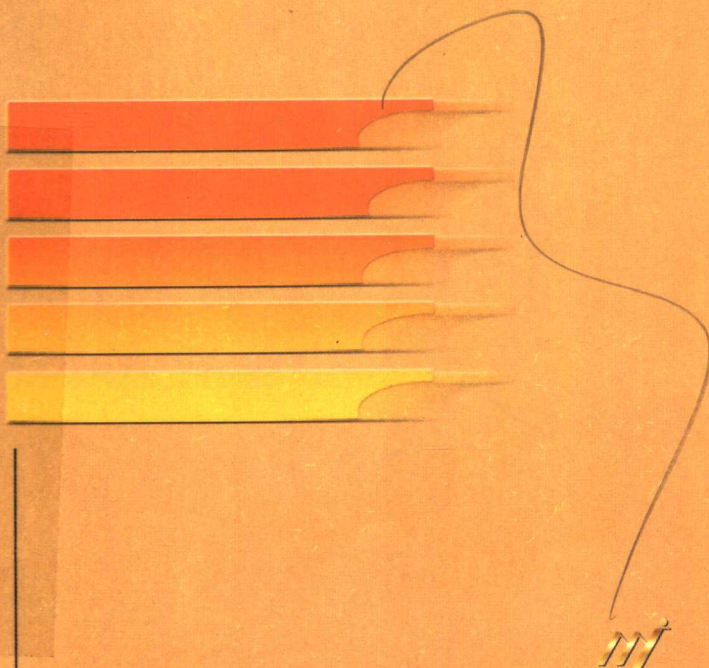
JINGDIAN XILIE JIAOCAI



国际税法

INTERNATIONAL TAX LAW

● 金晓晨 谢海霞/主编 王晓芳/副主编



首都经济贸易大学出版社

 高等院校经济与管理核心课经典系列教材

GAODENG YUANXIAO

JINGJI YU GUANLI HEXINKE

JINGDIAN XILIE JIAOCAI



国际经济与贸易专业

- ◆ 新编国际贸易通论
- ◆ 现代国际贸易实务
- ◆ 国际投资概论
- ◆ 国际结算
- ◆ 国际金融
- ◆ 世界贸易组织概论
- ◆ 国际市场营销学
- ◆ 国际税收
- ◆ 中国对外贸易导论
- ◆ 国际信贷
- ◆ 国际技术贸易教程
- ◆ 国际电子商务教程
- ◆ 国际税法
- ◆ 新编世界经济贸易地理
- ◆ 外贸英语函电
- ◆ 出口贸易单证实务
- ◆ 国际商务谈判
- ◆ 国际商务沟通
- ◆ 国际货运代理实务
- ◆ 国际物流
- ◆ 国际商法
- ◆ 国际服务贸易
- ◆ 国际经济合作教程
- ◆ 跨国公司经营
- ◆ 新编国际货物运输与保险

ISBN 978-7-5638-1483-1



9 787563 814831 >

责任编辑 彭伽佳
封面设计 小 尘

定价：22.00 元

2008

D996. 3/3

2008




高等院校经济与管理核心课经典系列教材

INTERNATIONAL TAX LAW

国际税法

金晓晨 谢海霞 主 编
王晓芳 副主编

 首都经济贸易大学出版社

· 北京 ·

第一章

国际税法概述

本章要点及学习要求

本章主要介绍了国际税法的概念、性质、产生与发展、渊源、基本原则以及国际税收法律关系。

要求掌握国际税法的调整对象、渊源、基本原则以及国际税收法律关系。

I TAX LAW International

第一节 国际税法的概念和性质

一、国际税法的概念及调整对象

国际税法,也有学者称之为国际财政收入法,是国际经济法的一个重要组成部分。根据法学基本原理,法律作为上层建筑的范畴,其产生和发展都有一定的社会经济基础与之相对应,国际税法的产生也不例外。国际税法是为了适应调整国际税收关系的需要,协调处理跨国经济交往活动中存在的国际税收分配矛盾和问题,从传统的国内税法部门的母体中形成和发展起来的,随着国际经济交往的日益深化,其重要作用越来越凸显出来。

关于国际税法的概念,学界存在着不同的认识。之所以会存在对国际税法概念的不同认识,主要是源于目前学界对国际税法的调整对象有不同的理解。国际税法学说主要包括两种,即狭义说和广义说。

狭义说认为,国际税法的调整对象仅限于国家间的税收分配关系,国际税法是调整国家间税收分配关系的法律规范的总和。国家是国际税法的唯一法律主体,国际税收条约、协定及国际税收惯例是国际税法的法律规范。这种观点源于对国际法和国内法界限的严格区分,把国际税法看成国际法范畴。

广义说则认为,国际税法不仅调整国家间的税收分配关系,还调整一国对涉外纳税人征税而形成的涉外税收征纳关系,即认为国际税法是调整国家间税收分配关系以及国家与跨国纳税人之间以跨国所得为基础而形成的国际税收法律关系的法律规范的总和。按照这种观点,国际税法的法律主体包括国家和涉外纳税人,国际税法的法律规范除了包括国际法的各种规范外,还包括各国国内的涉外税法规范。

目前,在我国国际税法学界,大多数学者都赞同广义的国际税法学说。本书也采用广义的国际税法观点。原因如下:

第一,国家与涉外纳税人间的税收征纳关系先于国家间的税收分配关系而产生。也就是说,在国际经济交往中,如果涉外纳税人与代表一国国家主权的征税权没有发生任何联系,就不会有调整国家间税收利益分配关系的需要,也就不会产生国家间的税收分配关系。由于一国在参与经济全球化的过程中不可避免地会涉及

对进出本国的人、财、物征收税费的问题。而税收是国家主权的体现,一国有权对进出本国国境的人、财、物征税,这个征税的过程会产生税收利益在不同国家之间如何分配的问题。也就是说,一国对涉外纳税人所征之税有可能会涉及重复征税、税收管辖权冲突及纳税人利用种种手段避税等问题,征税国与涉外纳税人所在国对此需要进行协商与调节,从而产生了国家间的税收分配关系。可以看出,国家与涉外纳税人之间的税收征收关系是国家间税收分配关系形成的基础。

第二,协调国家间税收权力的国际条约、协定的具体实施离不开国内法规范的配合。国家间签订的税收协定只是对限制或保留缔约国一方的征税权范围作出规定,至于划归缔约国一方征税范围的税收事实是否被课税以及如何课税,则取决于缔约国国内涉外税法的实体法规范和程序法规范的规定。例如,国际税收协定要求缔约国为了避免国际双重征税采用免税法计税,这一措施必须通过缔约国的国内法来实现。如果缔约国的国内法没有对国际条约采用免税法的要求作出相关的配套规定,国际条约的目的将无法实现。

通过上述分析可以看出,国家间税收分配关系以及一国与涉外纳税人的税收征收关系尽管是性质不同的两类关系,却是相辅相成、不可分割的。单纯地认为其中某一种关系是国际税法的调整对象,割裂二者的有机联系,是一种不科学的做法。而广义说将这两类关系全部纳入国际税法的调整对象,是应该予以肯定的。

综上所述,根据我们所主张的广义国际税法学说,可以将国际税法的概念表述为:国际税法是调整国际税收关系,即国家间税收分配关系、国家与涉外纳税人间税收征收关系的法律规范的总称。

二、国际税法的性质

关于国际税法的性质,虽然学界尚未深入讨论,但已有学者分析指出其在性质上表现如下。

(一) 公法兼私法性质

公法和私法是罗马法学家乌尔比安提出的一种法律分类方法。乌尔比安认为:“有关罗马国家的法为公法,有关私人的法为私法。”私法在古罗马至中世纪的法律体系中占据着重要地位。到了17、18世纪,资本主义的发展和中央集权国家的形成为公法的发展提供了契机,公法也开始占据重要地位。在当代,私法与公法呈现出相互渗透的发展趋势,即所谓的私法公法化和公法私法化。事实上,从提出这种法学分类方法时起直到现在,法是否应划分为公法和私法以及如何确定划分

的标准,一直是法学界争论不休的话题,至今没有定论。现代法学理论认为,划分公法和私法应当采用综合标准,即凡涉及公共权力、公共关系、公共利益和上下服从关系、管理关系、强制关系的法即为公法;凡属于个人利益、个人权利、自由选择、平权关系的法即为私法。按照当代私法、公法的划分标准来分析国际税法的性质,我们会得出不同的结论,不同的结论取决于不同的国际税法概念学说。狭义说认为,国际税法的调整对象只包括国家间的税收分配关系,国际税法被界定为国际公法的一个部门,那么,国际税法的性质就只会是纯粹的公法。广义说则认为,国际税法的调整对象包括国家间的税收分配关系和国家与涉外纳税人间的涉外税收征收关系,那么,国际税法的性质就体现为公法兼具私法性质。原因是涉外税收征收关系属于国内税法的组成部分,国内税法由于自身体现着浓厚的权力服从色彩等原因,在总体上具有公法性质,但同时,国内税法也体现着较多的私法色彩,如课税依据私法化等。综上所述,广义的国际税法在总体上属于公法,但兼具私法性质。

(二) 国际法兼国内法性质

国内法是指在一个主权国家内,由特定国家法律创制机关创制的、并在本国主权所及范围内适用的法律;国际法则是由参与国际关系的国家通过协议制定或认可的,并适用于国家之间的法律,其形式一般是国际条约和国际协议等。国际税法究竟属于国内法还是国际法,抑或兼具国内法和国际法双重属性,也要取决于以什么学说来定义国际税法。如前所述,狭义说以国家间税收分配关系为国际税法的调整对象,国际税收协定、条约等为国际税法的法律规范,这就使国际税法具有明显的国际法属性。广义说则认为,国际税法调整对象除了国家间的税收分配关系外,还包括涉外税收征收关系,国际税法的法律规范除了国际条约、协定等国际法规范外,还包括一国国内的涉外税法等国内法规范,这就使国际税法同时具有国内法属性。目前,广义说为绝大多数学者所认可,我们认同国际税法具有国际法兼国内法的性质。

(三) 程序法兼实体法性质

实体法与程序法是按照法律所规定的内容不同为标准对法律所作的分类。一般认为,规定、确认权利与义务或职权与职责的法律为实体法;以保证权利与义务得以实现的或职权职责得以履行的有关程序为主的法律为程序法。国际税法的实体法规范是指在国际税收法律规范中所规定的直接确定当事人权利义务的规范;国际税法的程序法规范则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。目前,国际税法

的法律规范,无论是国际税收协定还是国内涉外税法,都有对实体权利义务及相关操作程序的规定,体现了国际税法具有程序法兼实体法的性质。

第二节 国际税法的渊源

法的渊源,即法律规范的创制方式或外部表现形式,如法律、习惯、判例、命令等。国际税法的渊源指的是国际税法的表现形式。关于国际税法的渊源问题,学界基本取得了较为一致的观点。国际税法的渊源包括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税收协定、其他国际条约中与国际税法有关的规定及国际税收惯例。

(一) 国际税收协定

国际税收协定是主权国家之间为了协调相互之间的税收关系和处理税务方面的问题,通过谈判缔结的协议(Agreement)或条约(Treaty)。国际税收协定分为多边协定和双边协定。目前,由于不同国家的经济发展水平、具体国情及所采用的税制等有很大差异,很难达成成员国为多方的多边协定,双边协定是现阶段国际税收协定的主要形式,且主要集中在所得税和关税领域。

双边协定最早可追溯到1899年的奥匈帝国与普鲁士帝国之间签订的有关双重征税协定。到了第二次世界大战后,双边税收协定才得到广泛的运用。国际社会曾制定了两个税收协定范本,即1977年经济合作与发展组织(以下简称经合组织)通过的《关于对所得和财产避免双重征税协定范本》(以下简称《经合组织范本》)和1979年联合国通过的《关于发达国家和发展中国家避免双重税收规定范本》(以下简称《联合国范本》),这两个范本虽不具备法律拘束力,却为有关国家处理国际税收事务起到了重要的指导作用。我国自对外开放以后,也陆续与一些国家签订了税收协定,这些协定为维护中国在国际税收分配中的利益发挥了重要作用。国际税收协定未来的发展方向是多边税收协定及税收国际公约,而且所涉及的领域也将突破关税和所得税领域,向其他商品税领域扩展。

其他国际条约和协定中也会有关于国际税收关系的规定。如在航海通商友好协定、投资保护协定及贸易协定中都涉及有关国家间税收分配关系的规定,这些规

定作为国际税法的渊源,与国际税收协定一样,对国家间税收利益分配关系起着重要的协调作用。

(二) 国际税收惯例

国际惯例是一种在国际交往活动中经常而反复使用的、逐步形成的、已经为大多数国家所接受的、具有一定法律拘束力的、不成文的准则和习惯。国际税收惯例是在国际经济交往中处理国家间的税收权益关系,反复出现并被各国所接受,因而具有法律约束力的税收通例。具体表现为外交税收管辖权、非居民的有限纳税义务等。《经合组织范本》和《联合国范本》中所建议的相关规则,如非居住国对常设机构征税、来源地税收管辖权优先等也属于国际税收惯例。上述规则为各国在协调双边税收权益分配关系的实践中所采用,甚至被国内税法吸收而转化为成文税法规范,因此成为国际税法的组成部分。

二、国际税法的国内法渊源

国际税法的国内法渊源是指各国国内的涉外税法。所谓涉外税法,是指一国调整涉外税务的法律规范。涉外税务存在两种情况,一是负有无限义务的居民纳税人有来自境外的所得和财产;二是负有有限纳税义务的非居民纳税人有来自该国的所得和财产。一般而言,各国涉外税法的表现形式为税法中的相关条款,但也有国家存在专门处理涉外税务的法律。各国涉外税法的内容由各主权国家根据本国实际情况而定,包括国家对涉外纳税人的税收管辖权、征税范围和程度以及课税的方式和程序,其在国际税收分配关系的协调中起了很大作用。

另外,普通法系国家法院作出的税收判例也可能成为国际税法的渊源,许多著名的涉外税收判例现在已经变成了国际税法的原则和制度。

第三节 国际税法的产生与发展

一、国际税法的产生

任何法律部门的产生都要符合一定的条件,包括经济条件、政治条件、社会条件等,国际税法也是在具备了这些条件的前提下产生和发展起来的。

(一) 国际税法产生的经济条件

国际税法的调整对象是国家间的税收分配关系和国家与涉外纳税人之间的税收征纳关系。根据这一定义,只有一国的征税行为具有涉外因素,如征税对象位于本国境外或外国人在本国境内取得了收入时,才有产生国际税法的可能性。一国征税行为是否会具有涉外因素是与世界经济发展水平密切相关的。在经济发展水平较低的奴隶社会和封建社会,农业是最主要的生产部门,以农业收获物为直接征税对象的直接税是国家最基本的税类。农业税的计税依据一般为土地的数量、农业劳动者的人口数或户数,由于土地本身是不具有流动性的,所以,以土地为生的农业劳动者也基本上不具有流动性,特别是不具有跨越国境的流动性,在这样的经济发展阶段和社会背景中,并没有国际税法的用武之地,是不会产生国际税法的。

当人类社会进入到资本主义阶段后,以农业为单一基础的自然经济被私有制下的商品经济所取代。随着工场手工业逐渐发展为大工业生产,封闭性的地域经济活动逐渐变为开放性的世界经济活动,开放性的世界经济活动为国际税法的萌芽创造了条件。尤其是到了19世纪末20世纪初,世界资本主义的发展由自由竞争过渡到垄断阶段,在这一历史时期,国际经济关系最重要的特征之一就是出现了大量的资本输出,这为国际税法的产生奠定了经济基础。资本输出有直接资本输出和间接资本输出两种形式。间接资本输出是指居住在资本输出国境内的跨国投资人(包括企业和个人),通过购买资本输入国(东道国)境内企业的股票、债券或向东道国的企业提供贷款、技术等方式输出资本,由此获得来自东道国的股息、利息、租金和特许权使用费等跨国投资收益。而直接资本输出则是指跨国投资人通过在东道国境内投资办厂,直接在当地从事生产经营活动,获取来源于东道国的营业利润和其他所得。直接资本输出和间接资本输出的不断增加和扩大,使参与投资的企业和个人不仅在其居住国境内拥有收益和财产,同时还有来源于居住国境外的所得和财产,这就不可避免地使一国的征税行为具有涉外因素,为国际税法的产生创造了条件。

(二) 国际税法产生的政治条件

国际税法产生的政治条件是大量主权国家的出现。税收的本质是一国政府凭借政治权力,对其管辖范围内的主体所进行的一种强制性的课税。也就是说,每一主权国家都有权从本国利益出发来实行自主的税收管辖权。但是在实践中,每一主权国家采用的税收管辖权原则是不同的,这就会造成国家间税收利益分配的矛盾和冲突,需要以国际税法来协调和解决。如果一个国家没有主权,比如说,作为

资本输入国的大量的殖民地半殖民地国家,他们没有完全的主权,在地位上从属于殖民国家,他们就无法行使独立的税收管辖权,所以,即使存在与宗主国间的税收管辖权方面的矛盾,也不需要国际税法的协调和解决。只有当产生税收利益分配矛盾的主体是真正的主权国家时,国际税法才能真正产生并发挥作用。这也正是国际税法在第二次世界大战后才逐渐发展并形成相对独立的法律部门的原因。第二次世界大战后,一大批亚非拉国家的独立使大量的亚非拉国家恢复了主权,拥有了完全自主的税收管辖权。随着越来越多的主权国家加入到世界经济交往活动中,国际税收管辖权问题上的矛盾与冲突愈演愈烈,而解决国与国之间税收管辖权矛盾与冲突的主要方法只能是各国自己制定的涉外税法及各主权国家间签订的国际税收协定,这直接促进了国际税法的产生与发展。

(三) 国际税法产生的社会条件

国际税法产生的社会条件主要是指社会经济制度,即所得税制度在各国建立。税收分为直接税和间接税,间接税是税收负担可以转嫁的税收,而直接税是税收负担不能转嫁的税收,如所得税就是直接税。所得税制度是19世纪末20世纪初在主要资本主义国家相继确立的,在这之前,人类社会经历了古代直接税阶段和近代间接税阶段。古代直接税主要是农业税,农业税在前文中已经提及,其对国际税法的产生没有直接的推动力。资本主义发展初期实行的是以增值税、营业税、产品税等间接税为主的税收制度。间接税的征税环节主要集中在商品的生产、流通和销售领域,因此,国家对于间接税的征收一般行使属地管辖权原则,属地管辖权的范围比较清晰,一般也不会产生冲突。

到了现代直接税阶段,直接税,特别是所得税的产生为国际税法的产生奠定了社会基础。原因在于:国家对所得税行使的管辖权主要为属地管辖权和属人管辖权。所谓属地管辖权,是指征税国仅根据纳税人的有关所得系来源于本国境内的法律事实而主张对这部分所得课税,并不考虑纳税人的居民身份或国籍地位的归属。属人管辖权是指征税国依据纳税人(包括企业和自然人)与本国存在居民(或国籍)身份隶属关系的事实而主张对具有本国居民(或国籍)身份的纳税人来源于居住国(或国籍国)境内和境外的各种所得征税。实践中,实行所得税制的国家有的采用属人管辖权原则,有的采用属地管辖权原则,但绝大多数国家主张同时采用这两种原则征收所得税。由于这两种原则的内在矛盾性,同时使用会导致国际双重征税的产生。也就是说,纳税人就同一笔跨国所得,不仅要向所得来源地国缴纳所得税,同时还要对其居住国(或国籍国)承担纳税义务,这就使从事跨国投资和其他跨国经济活动的纳税人背负了双重纳税负担。如果不能采取有效的措施缓解

跨国纳税人的这些负担,将会严重影响跨国纳税人跨国经营的积极性,还可能会影响国家间的友谊与和平,阻碍国际经济交往的正常发展。为此,各国应重视和加强国际税收方面的合作,一方面,可以在本国制定的涉外税法中对跨国纳税人与国家间的利益进行协调,另一方面,可以在与有关国家签订的税收协定中,对国家间的税收利益进行分配,而这些正是国际税法的主要内容。

综上所述,所得税制度在各个国家的确立带来了国际双重征税等不合理问题,为了解决国际税收分配关系中的不合理问题,国际税法应运而生。

二、国际税法的发展

国际税法的发展可以分两个历史阶段来考察:第二次世界大战前(二战前)和第二次世界大战后(二战后)。

(一) 二战前国际税法的发展

二战前,伴随着所得税制度迅速在各主要资本主义国家建立和国际投资与跨国公司的初步发展,各国制定的涉外税法以及国与国之间签订的国际税收协定的数量逐渐增多,国际税法开始从萌芽阶段向成熟阶段发展,但是发展还存在一定的局限性。首先表现在涉外税收制度建立的范围不大,主要集中在一些发达的资本主义国家,广大的第三世界国家尚处于殖民地半殖民地地位,对发达国家来源于本国的所得还未制定相关的涉外税收制度。其次,二战前,国际双重征税的现象还不是很多,国家间的税收利益分配矛盾也不尖锐,一国按照本国已经制定的涉外税法来处理有关的涉外税收事务已经足够,并不需太多顾忌其他国家或者国际通行做法。

(二) 二战后国际税法的发展

1. 二战后国际税法发展的表现。国际税法真正得到发展,是在第二次世界大战以后。二战后,世界政治经济形势发生了很大变化。处于殖民地半殖民地地位的第三世界国家纷纷独立,开始行使独立的税收管辖权。另外,随着世界经济交往的进一步深化,国家间税收利益分配的矛盾日趋尖锐,促使各国加强了税收分配领域的对话与合作,促进了国际税法的发展。二战后,国际税法的发展主要表现在以下几个方面。

第一,国际税收协定签订的数量增多。发达国家之间的税收协定,据经合组织成员国之间的协定统计,在1977年就达到近180个。到1980年,已有上百个发展中国家签订了双边税收协定。到1989年,世界各国间业已生效的综合性双边税收协定大约有600个。

第二,二战后,国际税收协定所涉及的领域有所扩大。各国所签订的国际税收协定既包括所得税和财产税方面避免双重征税的全面性税收协定,也包括其他有关关税方面的专门性协议和条约的签订,比如海运企业税收、空运企业税收、税务合作、税务行政等单项性国际税收协定。

第三,发展中国家也积极参与国际税收协定的签订。早期税收协定的签订主要发生在发达国家之间。20世纪80年代以来,发展中国家签订国际税收协定的活动明显加快。近十几年来,各国签订的一百多个国际双边税收协定中,80%以上为发展中国家与发达国家及发展中国家之间所签订。

第四,多边税收协定得到重视和发展。国际多边税收协定出现于20世纪70年代,其内容逐步从关税、增值税的多边协定发展过渡到所得税、税务行政和避免双重征税的多边税收协定。比较有代表性的国际多边税收协定有1972年的北欧五国税务行政协助条约、1976年拉丁美洲自由贸易同盟草拟的该组织和其他国家间避免双重征税条约等。多边国际税收协定是国际税法未来的发展趋势,为将来世界性国际税收条约的签订奠定了基础。

2. 二战后国际税法发展的原因。具体而言,二战后,国际税法发展主要有如下原因:

第一,二战后,实行所得税制的国家空前增加。尤其是第三世界国家纷纷独立,普遍建立了所得税制度和涉外税收制度。除此之外,二战前已经实行该制度的各主要资本主义国家,所得税制度在该国税收制度中所占的比重也有大幅度上升。所得税征收制度日益复杂,跨国纳税人的范围不断扩大,属地管辖权和属人管辖权的冲突使国际双重征税问题变得日益严重,国家间的税收利益分配关系也越来越复杂,关于税收利益分配的矛盾与冲突日益激烈,这些问题迫使相关国家加紧制定一国的涉外税法,迫使国家间制定协调税收利益分配关系的税收协定成为推动战后国际税法迅速发展的重要动力。

第二,发达国家之间的相互投资大大增加。二战后,发达资本主义国家之间的相互投资大大增加,超过了对发展中国家的投资。据有关资料显示,1967年,发达国家的对外投资总额为1050亿美元,其中,31%投资在发展中国家,69%的投资在发达国家。在1970~1980年的2254亿美元的国际投资中,只有23.2%流入发展中国家,其余全部流入发达国家。由于所得税制在发达资本主义国家税收制度中占据重要地位,发达国家间相互投资的大幅增加必然导致这些国家在投资所得税收利益分配关系上的矛盾日益加剧,解决这些矛盾只能通过各国协商签订国际税收协定的方式来进行,客观上推动了国际税法的迅速发展。

第三,跨国公司在全球范围内迅猛发展。从19世纪后期起,资本主义国家的一些大公司就开始从事跨国直接投资业务,跨国公司的迅猛发展出现于20世纪50年代末和60年代初。据1997年《世界投资报告》显示,当时世界上共有非银行金融业跨国公司4.4万多家,在境外投资设立的分支机构多达28万家,在境外分支机构的资产超过8万亿美元,销售总额突破6万亿美元。世界各国之间的国际税收关系由于跨国公司的全球经营变得越来越错综复杂。一方面,东道国政府为了维护本国的经济主权和经济利益,非常重视对跨国公司来源于本国经营所得的征税;另一方面,跨国公司的赢利性决定了跨国公司会对影响其自身利益的国际双重征税问题格外关注。与此同时,跨国公司也会利用分布于世界各地的分支机构,利用各国税法的漏洞,采取各种手段进行国际逃税和避税,严重损害了有关国家的税收权益。面对上述种种现象,相关国家只能而且必须签订协调税收利益分配关系的国际税收协定,才能最大限度地保护相关各方的利益。大量税收协定的签订直接促进了国际税法的迅速发展。

第四,两个税收协定范本的制定加快了签订税收协定的步伐。国际税收协定发展初期,只是相关国家就自己所关心的问题作出的一些零散规定,内容并不规范,结构也不够完善。而且,相关国家为了签订国际税收协定,往往会费时费力地就所有条款逐一进行协商,大大影响了签订国际税收协定的效率。为了解决上述问题,经济合作与发展组织和联合国在广泛研究的基础上,先后制定和颁布了《关于对所得和财产的重复征税协定范本》和《发达国家与发展中国家关于双重征税的协定范本》。这两个范本的内容包括了国际税收关系的主要方面,如适用的税种、避免双重征税的方法、无差别待遇等问题,为各国之间国际税收协定的签订提供了便利和指导,对国际税收协定的发展起到了巨大的推动作用。

三、国际税法的现状和未来发展趋势

国际税法是国际经济交往发展到一定阶段的产物,国际经济活动的发展变化所引起的国际税收关系的发展变化,必然导致国际税法的发展变化。随着资本在世界范围内的扩张和科技的进步,各国经济逐渐步入了经济全球化的进程,经济全球化产生了一系列国际税收新问题,决定了国际税法的未来发展趋势。

(一) 经济全球化产生的国际税收新问题

1. 国家的税收主权受到挑战。主权是国家具有的独立自主地处理自己的对内和对外事务的最高权力。税收主权是国家主权在税收领域的表现。经济全球化对

国家税收主权的挑战主要体现在:首先,经济全球化使区域经济一体化组织得以产生。区域经济一体化组织通常设有统一机构,调节和管理一体化组织范围内的有关事项,加入一体化组织的各成员国都须服从和遵守统一机构的调节和管理。这意味着参与该组织的成员国必须牺牲自己的直接利益,向该组织让渡部分主权,以实现一体化组织所追求的整体性目标。其次,经济全球化使国际税收合作与协调进一步加强,这也意味着国家税收主权将受到一定程度的削弱。因为,国际税收协作关系的加强主要是通过签订多边或双边的国际税收条约与协定来实现的,各缔约国在缔结条约后必须受条约的约束,行使税收主权时,须以国际条约为依据,而且制定国内税收政策和涉外税法时,也必须遵从有关条约和协定的规定,这就使国家的税收主权受到一定程度的侵蚀。最后,经济全球化的产物——跨国公司的迅猛发展也会对一国税收主权的行使产生不利影响。因为一方面,跨国公司往往会利用其自身雄厚的实力,采用各种手段,垄断东道国某些产品和市场,这在一定程度上左右了东道国国家经济政策包括税收政策的制定;另一方面,跨国公司还会利用其遍布全球的分支机构和下属公司,通过采取公司内部交易和转让定价等手段从事国际逃税避税活动,对东道国国家的税收收入造成极大影响,严重侵蚀了东道国的税收主权。

2. 网络技术和电子商务的发展对税收征管提出了严峻挑战。科技的进步和发展是经济全球化的物质基础。近年来,网络技术的发展引起了人类生活各个方面的革新,并对传统的社会行为规范和社会管理模式提出了种种挑战。就税收征管而言,受到的挑战主要来自以下几个方面:首先,给税收管辖权带来了冲击。电子商务交易中,交易所得的性质和类别难以确定,给相关国家征税权的区分带来了困难。例如,由互联网提供的标准化服务和网上的专家咨询服务等,劳务的提供者和消费者分处于不同的国家,该如何判定收入的来源地呢?又如,世界各地的董事、股东通过网络技术参加董事会和股东大会,应如何适用管理中心标准呢?其次,给常设机构原则的适用带来了挑战。常设机构原则是目前各国在避免国际双重征税协定中普遍采用的协调缔约国双方在跨国营业所得上征税权冲突的基本原则。根据此项原则,缔约国一方对缔约国另一方企业来源于其境内的营业利润行使属地课税权征税,是以缔约国另一方企业在其境内具有某种特定的物理存在即常设机构的存在为前提的。在电子商务环境下,外国企业并不需要在所得来源国建立实体的常设机构,而只需通过网站就可以在所得来源国进行经营活动,取得经营利润,这样,所得来源国无法依据常设机构原则对外国企业来源于本国境内的利润征税,常设机构原则在电子商务背景下的适用受到了挑战。最后,网络技术的发展使

国际逃税与避税行为变得更加隐蔽。在网络空间,制造商和销售商可以隐匿住所;跨国公司可以通过互联网将其产品的研制、生产、销售合法地分布于世界各地;加密技术的应用可以保护和隐瞒纳税人的收入和财产以及征税国据以征税的相关会计资料,使国际逃税避税变得更加容易。

3. 各国的国际税收竞争加剧。国际税收竞争加剧的主要原因是,在经济全球化进程中,各国对外国直接投资的管制大大放松。例如,金融资本已经基本上可以在各国尤其是工业化国家之间完全自由流动。各国在没有其他资源优势可供发挥的情况下,为了吸引更多的国外投资进入本国,促进本国经济发展,纷纷制定各种优惠税收政策,竞相吸引外来投资,展开了激烈的税收竞争。适度的税收竞争使参与税收竞争的国家扩大了税基、降低了税率,是有益的和良性的,应加以促进和引导。而过度的税收竞争一方面会使各国税率下降到不合理的低水平,造成国家财政收入大幅度下降,另一方面也会造成资本不合理地从高税国流向低税国,导致世界范围的经济效益下降,应当加以抑制和禁止。

4. 国际逃税避税活动更加活跃。在经济全球化背景下,各国对商品、资本、技术和劳动力等经济要素的流动放松了管制,跨国纳税人不仅可以在各国自由流动,而且其各种所得和财产也可较为便利地在全球流动。同时,各国为了吸引更多的投资,采取的税收优惠政策依然存在。这些都为跨国纳税人的逃税避税活动提供了可乘之机。跨国纳税人在寻求利益最大化动机的驱使下,采用改变居所、缩短居留时间、在避税港设立基地公司等手段,实施了大量的逃税避税活动。这些都使如何防止国际逃避税问题成为避免和消除双重征税问题之外的最主要问题。

(二) 国际税法的发展趋势

经济全球化背景下产生的国际税收新问题决定了国际税法的发展趋势。

1. 国家税收主权在相对弱化与不断强化中交织发展。经济全球化产生的新问题对国家的税收主权提出了挑战,但这种挑战只是使国家税收主权相对弱化,国家税收主权实际上处于削弱与加强的辩证统一运动中。也就是说,经济全球化一方面对国家税收主权提出了挑战,另一方面也为国家进一步加强税收主权提供了新的契机。例如,一国参加区域经济一体化组织会对其税收主权有所限制,但这样的限制是为了更充分地实现国家的税收主权。我们也可以用自由与秩序的辩证关系来说明这个问题。没有无自由的秩序,也没有无秩序的自由,如果把充分实现国家税收主权比做一种自由的话,不遵守区域经济组织的秩序,自由将无法实现。各国的税收主权将会在相对弱化与不断强化中交织发展,要求各国在制定自己的对内和对外税收政策时,必须充分认识这一历史发展的特殊形式和必然趋势,才能更好

地制定出既符合历史发展趋势又符合本国利益的税收政策。

2. 国际税收管理措施的不断革新。现有的税收管理措施是建立在传统的生产、销售和经营管理模式基础上的,面对电子商务、经济全球化带来的税收新问题,现有的税收管理措施显得无能为力,因此,革新现有的税收管理措施是国际税法发展的新趋势。目前,国际社会和部分国家已经采取了实际的革新行动。一方面,有关国际组织已经开始着手对税收协定范本进行经常性的修订工作。比如,进入20世纪90年代以来,经合组织对其1977年公布的税收协定范本及其注释,先后于1992年、1994年、1995年和1997年进行了4次修改。经合组织还于1998年8月发表了《电子商务税收框架条款》,对跨国电子商务活动所引起的国际税收利益分配关系的调整及税收管理问题提出了自己的意见和建议。另一方面,某些国家和地区也专门针对这些新出现的问题,开展了税收管理措施的革新工作。例如,1996年11月以来,美国、加拿大、荷兰、日本和澳大利亚等国纷纷发表了各自关于解决跨国电子商务活动征税问题的政策研究报告,使措施革新工作取得了建设性的进展。

3. 国际税收协调与合作向纵深发展。在经济全球化背景下,国际税收竞争的加剧以及国际逃税避税活动更加猖獗的趋势,客观上要求国际税收合作与协调进一步向纵深方向发展。这主要表现在以下几个方面。

(1) 各国税收制度的一体化趋势。当今世界,国际资本争夺世界市场的竞争日益加剧,无论是发达资本主义国家还是发展中国家,为了避免自己在激烈的国际竞争中孤军奋战而处于不利地位,往往联合起来,组成区域经济联盟,以增强自己的竞争地位和实力,保持和扩大国内外市场。这些经济共同体以及国际税收协调和合作组织为了达到其组织目标和原则,往往要求参加该组织的成员国按照该组织制定的各种指令和建议,对成员国国内立法包括税收立法进行修改和协调,由此引起各国税收制度的一体化。另外,即使是没有加入经济共同体的国家,为了消除由于各国税制不同而引起的对预防国际逃避税的不利影响,在制定国内涉外税法时,在税种的设置、税率的高低等方面都向“国际标准化”方向靠拢,也导致了各国税收制度一体化的发展趋势。

(2) 双边税收协定的内容将进一步扩大。自从20世纪《经合组织范本》和《联合国范本》诞生以来,税收协定在协调国际税收关系上的作用与功能已愈来愈受到各国政府的重视,签订税收协定的国家不断增多。随着经济全球化的到来,各国为了解决经济全球化带来的国际税收新问题,将更加重视利用这一既有的双边性的税收协调与合作模式,双边税收协定的内容将日渐丰富。今后,税收协定将会增加