



21世纪经济与管理规划教材

税收系列

2nd edition

国际税收 (第二版)

International Taxation

杨志清 编著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



中国税收教育研究会推荐教材

在做有关文化的事情，还关涉
育、学术、思想、精神。北大
版人完全浮躁的
原由
一点
品性
很象
有些
思想
北大
还关涉教育、学术、思想、精神
北大
的
非
格

博雅

国际税收 (第二版)

International Taxation

图书馆

杨志清 编著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

国际税收/杨志清编著. —2版. —北京: 北京大学出版社, 2018. 1

(21世纪经济与管理规划教材·税收系列)

ISBN 978-7-301-28882-5

I. ①国… II. ①杨… III. ①国际税收—高等学校—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第252699号

- 书 名** 国际税收(第二版)
GUOJI SHUISHOU
- 著作责任者** 杨志清 编著
- 策划编辑** 张 燕
- 责任编辑** 兰 慧
- 标准书号** ISBN 978-7-301-28882-5
- 出版发行** 北京大学出版社
- 地 址** 北京市海淀区成府路205号 100871
- 网 址** <http://www.pup.cn>
- 电子信箱** em@pup.cn QQ:552063295
- 新浪微博** @北京大学出版社 @北京大学出版社经管图书
- 电 话** 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926
- 印 刷 者** 三河市博文印刷有限公司
- 经 销 者** 新华书店
- 787毫米×1092毫米 16开本 18印张 405千字
- 2010年1月第1版
- 2018年1月第2版 2018年1月第1次印刷
- 印 数** 0001—3000册
- 定 价** 42.00元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题,请与出版部联系,电话:010-62756370

税收系列编委会

主 任 安体富

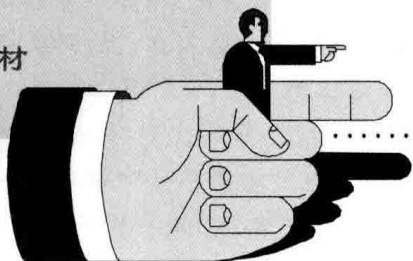
副主任 汤贡亮 杨志清

编 委 (按姓氏笔画排序)

王国清 刘 蓉 匡小平 陈志勇

吴旭东 於鼎承 庞凤喜 郭庆旺

胡怡建 赵惠敏 雷根强



总序

中国税收教育研究会于2007年3月在中央财经大学成立,旨在以中国特色社会主义理论为指导,贯彻新时期治税思想,按照理论联系实际和“外为中用”的原则,开展税收教育研究和学术交流,服务于我国税收教育事业发展,提高税务专业人才培养的质量,为社会主义市场经济建设服务。

研究会成立十年来,得到了国家税务总局教育中心、全国税务界以及科研院校的关心和支持。研究会一方面十分重视自身的建设与发展,另一方面,通过这个平台,促进了全国各相关高校之间税收教育与教学的交流和相互借鉴,加强了理论研究部门和税务系统之间的信息沟通,构建了税收理论与教学实践相结合的桥梁,增强了研究会的凝聚力和吸引力。而参与和支持学科教材建设,亦是研究会推动国内税收教育与教学的重要形式之一。

目前我国有七十多所普通高等院校已经开设了税收专业,在校学生人数近六万人(不包括函授、成人高考等非正规教育学生),但国内教材市场上尚缺乏一套体系完整、种类齐全,尤其是能反映当前税收理论与实践最新进展的税收专业教材。为推动税收专业高等教育的进一步发展,中国税收教育研究会联合北京大学出版社,组织全国各大财经高等院校编写了“21世纪经济与管理规划教材·税收系列”,力争成为国内领先、品种齐全、内容新颖、具有长期影响力的税收专业教材。

为确保丛书的高质量、高水平,丛书由国内知名教授和税务专家组成编委会,由中国税收教育研究会名誉会长、中国人民大学安体富教授担任主编,与出版社共同遴选作者并认真审查各门教材的内容。丛书的作者均为国内重点财经院校税收学专业的知名教授、学者或骨干教师,他们长期从事本科生的第一线教学与研究工作,具有丰富的教学和教材写作经验。其中一些教材已经获批“十二五”国家级规划教材和北京市精品教材立项项目。

与国内同类教材相比,本丛书具有以下几个特色:

第一,内容全面,编写规范,注重创新。在课程设置上,与高校税收专业的开课情况保持一致,突出权威性和全面性。具体到在每本教材的写作上,一方面,要求作者遵循本科生培养目标、培养方案和教学大纲的基本要求;另一方面,考虑到读者的需要和作者的教学所长,尊重作者的独创内容,鼓励作者融入自己的研究成果,有所突破和创新。

第二,体例新颖。丛书在编写体例方面,设计了“资料卡”“案例分析”“国际视点”“相关内容链接”等栏目,以丰富和拓展相关知识。同时,为了便于学生把握重点,养成思考问题的习惯,每章还设计了“学习目标”“本章小结”“重要术语”“思考与练习”等栏目。

第三,核心教材与教辅资料同步开发,以便于教学和推广。丛书将在出版教材的同时,为教师免费提供教学课件和习题解答等资料。

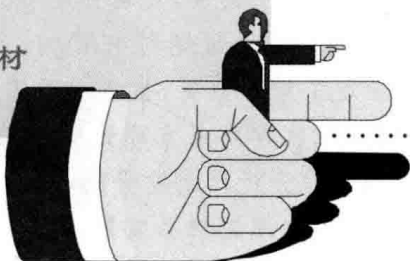
本丛书主要面向国内税收专业的本科生或低年级研究生教材,同时,也可作为函授及成人高等教育教材,以及税务工作人员和企业财务管理的学习用书。

在丛书的策划、出版过程中,得到了北京大学出版社及中国税收教育研究会会员单位的大力支持,中央财经大学税务学院的樊勇副教授做了大量的工作,在此一并表示感谢。

由于时间仓促,本系列教材仍存在许多不足之处。我们期望有更多的院校和老师采用这套教材,并欢迎各位同仁提出批评和建议,以利于改进和完善。

中国税收教育研究会

2017年9月10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,同时也是我国对外开放经济过程中一个迫切需要研究和解决的问题,它是随着国际经济、技术和文化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。十一届三中全会以来,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的发展。

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,全球范围内已有 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 2008 年国际金融危机以来,国际社会对建立更为有效的跨国税收合作赋予了更多关注,在历年的二十国集团(G20)峰会上,要求世界各国达到符合国际标准的税收情报交换的压力也与日俱增。同时,为解决发展中国家缺乏相关资源,难以在新的透明度环境下获益的问题,参与 G20 峰会的领导人也呼吁尽快采取措施使发展中国家也能从税务合作新环境中获益,包括建立多边的情报交换体系。从《国际税收征管互助公约》(2011 年 6 月 1 日起正式生效)的制定到 OECD 发布《税基侵蚀和利润转移行动计划》(2013 年),等等,都对国际税收产生了巨大影响。从我国的情况看,自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,在国际税收改革与制定国际税收新规则中增加我国的参与权与话语权,都显得十分迫切。本书的出版,既满足了教学需要,也适应了国际税收理论研究的要求。

本书在全面、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,图文并茂,使之成为一部兼具理论性、实用性、可读性的国际税收教材。

国际税收课程是高等财经院校税收学专业本科生的一门专业必修课,同时也是财政学、会计学等财经类专业本科生的一门限选课。在税收学专业课程中,属于高年级后续专业课。在其他财经类专业课程中,属于财务会计、中国税制课程的后续课程。因此,在学习这门课程之前,要求学生掌握一定的财务会计与税收知识。在使用本教材进行教学的过程中,要求教师在全面、准确地阐述国际税收学科基本理论的基础上,注重理论联系实际,对国际税收的实务问题进行认真分析,并结合我国对外开放的实际情况,本着平等互利的原则,对我国同其他国家之间的各项税收问题进行思考。要求给学生提供一定的参考书目,以扩大学生的视野与知识面,并使用启发式教学法,启发学生独立思考问题。由于国际税收是一门专业性和实务性都较强的课程,所以,在教学中还必须给学生布置适当的作业,以便巩固所学知识,加深印象。同时,在使用本教材时建议:

(1) 注意必修与选修课程的区别,在课程教学内容安排方面要有所侧重。

(2) 教学中要注意深入浅出,把握教材的结构体系,抓住课程的主要内容,特别是重点、难点与热点。教学时掌握进度。

(3) 由于国际税收涉及的有关各国税制的部分内容比较庞杂,且又处于经常变动之中,所以,教学中还需要随时注意新的情况,吸收新的相关内容。

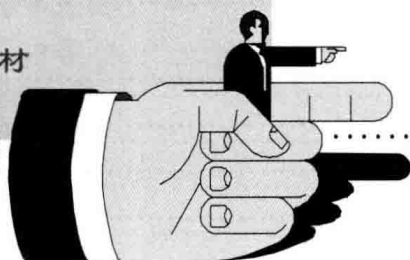
(4) 国际税收本身是一门新兴的边缘学科,它涉及经济和法律等学科,因此在教学中要注意拓宽学生的知识面,培养学生的综合素质与能力。

(5) 对学生的考核,要注重考核学生的理解能力,要使学生在理解的基础上掌握课程内容。既要注意从理论上考核,又要注意从培养和提高学生处理国际税收各项实际业务的技能方面考核,举一反三,不断总结、提高。

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

2017年9月于中央财经大学

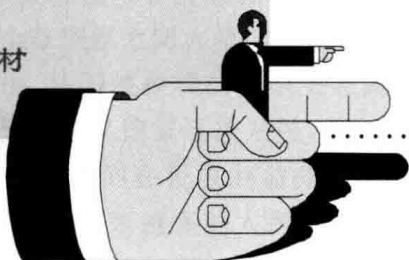


目 录

第一章 国际税收的概念和研究对象	(1)
第一节 国际税收的概念	(3)
第二节 国际税收的研究对象和范围	(8)
本章小结	(12)
本章重要术语	(13)
思考练习题	(13)
第二章 国际税收的形成和发展	(15)
第一节 国际税收的形成	(17)
第二节 国际税收的发展	(21)
本章小结	(22)
本章重要术语	(22)
思考练习题	(22)
第三章 税收管辖权	(23)
第一节 税收管辖权及其确立原则	(25)
第二节 收入来源地管辖权	(27)
第三节 居民管辖权	(37)
第四节 公民管辖权	(44)
第五节 税收管辖权的选择与实施	(46)
本章小结	(49)
本章重要术语	(50)
思考练习题	(50)
第四章 国际重复征税及其消除	(51)
第一节 国际重复征税问题的产生	(53)
第二节 国际重复征税问题的处理	(57)
第三节 国际重复征税问题的处理方式	(59)
第四节 国际重复征税问题的处理方法	(60)

本章小结	(68)
本章重要术语	(68)
思考练习题	(68)
第五章 国际税收抵免	(71)
第一节 直接抵免	(73)
第二节 抵免限额	(79)
第三节 间接抵免	(83)
第四节 税收饶让	(91)
本章小结	(100)
本章重要术语	(100)
思考练习题	(101)
第六章 国际避税	(103)
第一节 避税究竟合法还是违法	(105)
第二节 国际避税及其产生的原因与特征	(108)
第三节 国际避税的基本手段	(113)
第四节 国际避税的一般方式	(114)
本章小结	(138)
本章重要术语	(139)
思考练习题	(139)
第七章 避税港及其避税模式	(141)
第一节 避税港的基本概念和特征	(143)
第二节 避税港的避税模式	(148)
本章小结	(161)
本章重要术语	(161)
思考练习题	(161)
第八章 防范国际避税的措施	(163)
第一节 完善税收立法	(165)
第二节 加强税务管理与国际合作	(170)
第三节 建立转让定价税收制度	(173)
第四节 建立受控外国公司课税制度	(184)
第五节 建立资本弱化税收制度	(190)
第六节 防范滥用税收协定的措施	(193)
本章小结	(195)
本章重要术语	(195)
思考练习题	(195)

第九章 国际税收协定	(197)
第一节 国际税收协定概述	(199)
第二节 国际税收协定范本比较	(201)
第三节 国际税收协定的内容	(203)
第四节 国际税收协定的签订	(205)
第五节 我国的对外税收协定	(207)
本章小结	(212)
本章重要术语	(213)
思考练习题	(213)
第十章 国际税收管理与合作	(215)
第一节 税收协定的执行问题	(217)
第二节 非居民税收管理	(219)
第三节 居民境外所得税收管理	(230)
第四节 国际税收情报交换	(235)
第五节 国际税收征管互助	(238)
第六节 参与国际税收治理的组织	(240)
本章小结	(245)
本章重要术语	(245)
思考练习题	(245)
第十一章 国际税收规则的改革	(247)
第一节 税基侵蚀与利润转移项目	(249)
第二节 数字经济	(252)
第三节 混合错配	(257)
第四节 金融信息涉税账户自动交换	(265)
本章小结	(268)
本章重要术语	(269)
思考练习题	(269)
附录 我国对外签订避免双重征税协定一览表(1983—2015)	(270)
参考文献	(274)
重要术语索引	(275)



国际税收的概念 和研究对象

本章导读

本章是关于国际税收基本理论问题的一般性总论,主要阐述国际税收的概念、研究对象和范围等内容。同时还引入了学习本课程的一些基础性概念与理论,并着重从本学科与国家税收、各国税制、涉外税收等相关学科的区别与联系中阐述国际税收的概念,分析国际税收的研究对象、范围和方法。

学习目标

通过本章的学习,读者应能够:

- 掌握国际税收的定义
- 理解并把握国际税收与国家税收、各国税制、涉外税收等相关学科的区别和联系
- 明确国际税收的研究对象和范围

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,战后国际经济往来日益频繁,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之间大幅度流动,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,第二次世界大战后所得税的征收在主要资本主义国家迅速发展,并一跃而居主体地位。这又使主要表现在所得税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的过程中,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、研究对象和范围等基本理论问题,很自然地就成为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,既包括本国政府与本国纳税人之间的征纳关系,也包括本国政府与外国纳税人之间的征纳关系。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。”^①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,首先必须弄清楚它的概念,以便从质上使其区别于其他事物,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、国际税收与相关学科的关系

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。事实上,无论是在国内还是在国外,对国际税收的理解都存在一些不同的观点,不是把国际税收这个范畴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。有人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

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷,北京:人民出版社,1972年,第22页。

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。

（一）国际税收与国家税收

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,不仅包括本国人,还包括外国人,所以这种纳税人既可以是本国企业和个人,也可以是外国企业和个人。而对于国际税收,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;与世界各国有关的(事物)”^①。“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而进行,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。

（二）国际税收与外国税收

外国税收(外国税制)是相对于本国税收(本国税制)而言的。比较税收(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,其实质也属于该国家的国家税收,而绝不会变成国际税收。因为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)的简单汇总。

^① 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),北京:商务印书馆,2002年,第480页。

（三）国际税收与关税

至于关税,在各国税制中,诸如对商品、技术的进出口,以及资金在国家之间的流动等这些特定部分的税收征管事项所做的处理规范,不像其他部分那样仅局限于一国范围内,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,并且由此引起的也只是与其他国家之间的经贸关系及国际税务关系,并不涉及国家之间的财权利益分配关系,那么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。

（四）国际税收与国际税务

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,应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。

（五）国际税收与国际税法

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。”^①

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”以及一些国际惯例和判例等。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。

（六）国际税收与涉外税收

下面着重分析讨论涉外税收与国际税收的关系。

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

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。”^①《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。”^②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大征税,都是这个国家政权管辖范围以内的事,不受外来的控制和干涉,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,是国家税收的一个有机组成部分,而不是什么国际税收。由此可见,把各国税制中有关涉外的部分看作国际税收,认为只要一个国家对外国纳税人课征的税收就是国际税收的观点,也是欠妥的。当然,一国的国家税收制度中涉及外国纳税人的部分,其影响所及毕竟不同于涉及本国纳税人的部分。

涉外税收与国际税收又有着密切的联系。如前所述,税收是国家凭借政治权力所进行的一种强制课征。政治权力也只有依附于国家机器才能产生。国际税收作为税收,也同样是凭借国家的政治权力进行课征的。目前,世界上还没有一部国际税法,也没有一种超越国家的国际政治权力可以被用来进行国际范围内的课征。但是,随着国家之间商品、劳务、技术、人才和资金的大幅度流动,各国的经济活动也向外不断延伸和发展,伴随而来的是对参与国际经济活动的跨国公司和个人的所得如何征税的问题。每个独立的主权国家,都有权对本国公民和居民以及发生在本国领域内的一切经济活动征税。一旦某个国家的公民或居民在国外从事经济活动,他都会有来自国外的所得或收入,外国政府也就有权向他征税,因而他就有可能面临被本国和外国两个国家征税的问题,在本国国家税收和外国国家税收(“涉外税收”)的征纳关系中,作为缴纳者一方的他已不再是一般的单个国家的纳税人,而是同一主体的跨国纳税人。尽管本国和外国两国政府向这个同一主体的跨国纳税人征税,都是分别凭借各自国家的政治权力,并且又都是分别在各自政权管辖范围内与这个跨国纳税人发生着征纳关系,从而依然属于国家税收的范畴。但是,在这种条件下,由本国政府和外国政府向这个跨国纳税人进行课税所带来的矛盾中,已含有两重不同的性质:一方面,它反映为本国政府和外国政府各自同跨国纳税人之间利益分配的矛盾(即征纳关系);另一方面,它还反映为两国政府之间财权利益分配的矛盾(即税收分配关系)。后一方面的矛盾或关系已超出了本国、外国或其他任何一个国家的国家税收范围,往往不可能由一国政府去解决或处理,而必须由有关国家政府通过共同协商、谈判,达成妥善处理双边或多边税收分配关系的协议,即签订双边或多边税收协定或条约,以求得解决。这种在因征税而形成的征纳关系中所发生的国家与国家之间

① 金鑫、刘志城、王绍飞主编,《中国税务百科全书》,北京:经济管理出版社,1991年,第325页。

② 章炜主编,《税务辞典》,北京:中国财政经济出版社,1989年,第418页。