

国际税收学

曲顺兰 程燕婷 编著

山东人民出版社



前言

国际税收学是研究国际税收关系及其规律性的一门学科。当代世界经济正处在一个突飞猛进的发展时期,由于科技和信息的飞速发展,国家、地区之间在时间和空间上的距离大大缩短,国与国之间的相互依赖从来没有像今天这样密切,经济生活的国际化和经济政策的相互影响也从来没有达到今天这样的程度。一方面,在国际经济交往中,充当中介人的跨国纳税人,在有关国家税收管辖权交叉行使的条件下,会导致国际重复征税与国际逃避税等问题的产生。另一方面,一国经济政策的实施不可避免地会给其他国家的经济福利带来外部性影响,当一国试图通过降低税率、提供各种税收优惠政策来吸引国外流动性要素时,国际税收筹划和国际逃避税就会不断增加,势必不同程度地侵蚀其他国家的税基,而当其他国家采取同样的税收政策时,国际税收竞争就不可避免。凡此种种,不仅涉及到跨国纳税人的利益,而且还关系到有关国家的经济和财政权益,从而它已不仅仅是单个国家在其国内法的范围内可以解决的问题,还必须按照国际准则和规范,通过协调有关国家各自的税收征管制度和涉外税收政策,共同为免除国际重复征税,以及制止跨国纳税人进行国际逃避税等方面作出努力,在妥善处理国家之间的税收分配关系中求得解决。这就是国际税收学的主要研究内容。

国际税收学与国际金融学、国际投资学、国际营销学、国际会计学和国际法学等学科密切联系在一起,共同构成当代开放的国际经济领域中的一个重要组成部分,近半个世纪以来,国际税收学也已先后被世界上很多国家的高等财经、商学和法学院列为重要的修读课程之一。我国的许多大专院校也把国际税收学作为财政、金融、会计、企业管理、国际经济、法学等专业本科生或研究生的一门必修课。由于越来越多的院校开设了国际税收学课程,社会上对国际税收学教材的需求量越来越大,对教材质量的要求也越来越高。正是在这种情况下,我们编写了这本国际税收学教材。我们相信随着全球经济一体化进程的加快和区域税收一体化的到来,国际税收学科将有更广的用武之地,因此本教科书也会随着经济的发展和社会的进步而更加完善。

本书在分析研究当前已有国际税收研究成果的基础上,注重国际税收学科



体系的完善与创新,对国际税收理论与实务进行了全面系统的介绍与探讨。本书在编著过程中着重把握以下两点:

①体系完整与结构严谨。国际税收领域的问题涉及面广,与国际经济大环境和各国的经济政策的关联度比较大。近年来,国内关于国际税收方面的文献也比较多,但本书力求在借鉴已有最新研究成果的基础上,紧随时代步伐,将国际税收在新的形势下出现的新情况、新问题融入其中,并进行深入细致地探讨,从而建立一个清晰、完整的国际税收理论框架体系,在内容安排和结构设计上始终保持内在逻辑的严谨性,从而有助于读者去理解和掌握。

②数学与科研相结合。本书作为编著者实际教学与科研工作的结晶,针对当前国内实际部门的需要和学生的接受能力,一方面坚持理论联系实际,在我国税法基础上来研究国际税收问题,在写作风格上注重对读者的启发和引导,力求通俗易懂,使读者轻松地掌握国际税收理论与实务;另一方面在内容更新上做了很大努力,尝试对目前国际税收理论研究中出现的新问题、热点问题进行深入探讨,比如国际税收筹划、国际税收竞争与协调等,力图让读者了解和跟踪该领域的前沿动态。

本书的编写是按照高等院校教材的规范化要求进行的,各章均有学习目标、基本概念、思考与练习,对一些重要的内容还有相应的案例分析。本书既可以作为高等院校经济、管理及法律类相关专业的教材,也可以作为财政税务、企事业单位实际工作人员的自学参考书或培训教材。

在本书付梓之际,我们首先要感谢山东人民出版社及全体编校工作人员,他们为本书的出版提供了极大的支持和耐心,并付出了不同寻常的努力。同时,我们还要感谢山东经济学院院长郝书辰教授和院长助理、教务处处长胡元木教授,感谢他们在本书的编写过程中所给予的支持和帮助。本书编写过程中,参阅了中外大量文献资料,在此不一一列举,仅向有关专家、学者表示衷心感谢!当然,由于编著者的学识和精力有限,本书肯定存在许多缺陷或不足之处,恳请广大读者批评指正,也希望听过这门课或看过这本书的研究生、本科生提出宝贵的意见。你们的意见是对我们的最大鞭策,也是我们做好教学与科研的最大动力。

曲顺兰 程燕婷

圆园园年 圆月



目 录

第一章 国际税收学总论 (员)

 第一节 国际税收的概念 (员)

 第二节 国际税收学的研究对象、范围、内容与方法 (愿)

 第三节 各国税制简介 (员缘)

第二章 税收管辖权 (圆缘)

 第一节 税收管辖权概述 (圆缘)

 第二节 居民税收管辖权 (圆愿)

 第三节 地域税收管辖权 (猿愿)

第三章 国际重复征税及其消除方法 (源缘)

 第一节 国际重复征税的概念及类型 (源缘)

 第二节 国际重复征税的产生及影响 (源愿)

 第三节 国际重复征税的消除方法 (缘圆)

第四章 国际税收抵免与饶让 (远圆)

 第一节 直接抵免法 (远圆)

 第二节 间接抵免法 (远苑)

 第三节 抵免限额 (苑圆)

 第四节 税收饶让 (苑苑)

第五章 国际避税与反避税 (愿圆)

 第一节 国际避税概论 (愿圆)

 第二节 国际避税地 (愿苑)

 第三节 国际避税的主要手段 (愿苑)

 第四节 国际反避税的应对措施 (员苑苑)

第六章 国际税收原则及国际惯例 (员苑圆)

 第一节 国际税收原则 (员苑圆)

 第二节 国际税收惯例 (员苑苑)

 第三节 国民待遇原则 (员愿愿)



国际税收学

第四节 我国涉外税收政策	(154)
第七章 国际税收协定	(155)
第一节 国际税收协定概论	(155)
第二节 国际税收协定范本	(155)
第三节 我国对外税收协定	(156)
第八章 商品课税的国际税收问题	(156)
第一节 商品课税国际协调概论	(156)
第二节 商品课税国际协调的发展	(156)
第三节 我国商品税制的改革	(156)
第九章 国际税收竞争与协调合作	(156)
第一节 国际税收竞争	(156)
第二节 国际税收协调合作	(156)
第三节 我国应对国际税收竞争的策略	(156)
第十章 国际税收发展的新动向	(156)
第一节 国际税收环境的变化	(156)
第二节 电子商务下的国际税收	(156)
第三节 国际税收筹划	(156)
附录一 :《联合国关于发达国家与发展中国家避免双重征税 的协定范本》	(156)
附录二 :《经济合作与发展组织关于避免对所得和财产双重 征税的协定范本》	(156)
参考书目	(156)



第一章 国际税收学总论

学习目标

- 了解国内外学术界对国际税收概念的不同表述；
- 掌握国际税收与国家税收、外国税收、涉外税收、国际税法等概念的区别；
- 掌握国际税收的概念及其含义；
- 了解国际税收学的研究范围，了解国际税收学的研究内容和研究方法；
- 了解各国所得税、财产税和商品税情况。

随着经济全球化的发展，国际税收已经成为国际经济领域中的一个十分重要的方面，越来越多地受到政府和企业的重视。在我国开展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，我们首先遇到的问题，就是如何科学地界定国际税收学的研究对象和范围，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、国际税收与相关概念的区别以及国际税收学的研究对象、研究内容和研究方法等基本理论问题，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

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作出恰当的规定，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、国内外学术界对国际税收概念的不同表述

(一)国外学者对国际税收概念的理解

“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”便是顺理成章。那么,国外对国际税收的概念是如何理解的呢?西方学者一般认为:只存在某一个国家的国际税收,而不存在国际的国际税收,因而形成美国国际税收、日本国际税收等概念。例如,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对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。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。

(二)我国学者对国际税收概念的理解

由于国际税收在我国是一门比较新的学科,人们对其认识的角度或程度有所不同,所以对国际税收的概念也会有不同的表述。自国际税收产生以来,对其概念的理解学术界主要有以下几种不同观点:

① 属于一元论的观点。一元论观点又可分为税收分配关系说和财政分配关系说。

(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,国际税收的概念应正确表述为:“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。”^①

(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,国家之间在涉及到财权利益变化的问题上,不仅仅是税收分配关系,还涉及到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做如下表述:“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。”^②

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看做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”。

③ 属于二元论的观点。这种观点认为,国际税收的概念应包括两个方面的

① 见葛惟熹:《国际税收学》,中国财政经济出版社 1985 年版,第 15 页。

② 见中国国际税收研究会:《国际税收论文集》,福建人民出版社 1985 年版,第 15 页。



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。”^① 这种观点的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”。

源于活动论的观点。有的学者认为，国际税收不仅仅限于分配关系，还应包括税务管理、税收情报等等。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。”^②

活动论的核心是把国际税收看做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。

源于国际税务论的观点。这种观点认为：“以国际税务这一概念来概括国家间的全部税务关系可能更确切，更符合实际。所谓国际税务，是指随着国际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。”^③

国际税务论的核心是把国际税收看做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、商品课税、财产课税等等。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”。

源于不存在论的观点。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。其理由就是因为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”^④、“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看做“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”，尤其是“一元论”。

① 见中国国际税收研究会：《国际税收论文集》，福建人民出版社，1985年版，第185页。

② 见中国国际税收研究会：《国际税收论文集》，福建人民出版社，1985年版，第185页。

③ 见中国国际税收研究会：《国际税收的理论与实践》，中国财政经济出版社，1985年版，第185页。

④ 见刘隆亨：《国际税法》，时事出版社，1985年版。



二、国际税收与相关概念的区别

从上述存在于国内外的不同观点来看,不是把国际税收这个范畴与外国税收完全等同起来,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。

因此,我们有必要弄清楚国际税收与国家税收、外国税收、国际税法、涉外税收等概念之间的关系,这对于正确理解和掌握国际税收的概念是有帮助的。

(一)国际税收与国家税收

对于国家税收,我们已有所了解,它是一国政府同它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,不仅包括本国人,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。而国际税收按照现代汉语字典的解释:“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。”“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的。但是,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,是一个国家内部的事务,而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。

(二)国际税收与外国税收

外国税收是相对于本国税收而言的,它研究的是某国政府与其管辖下的纳税人之间的分配关系,并不是与其他国家之间的分配关系。在本质上,外国税收与本国税收都同属于国家税收范畴。正像中国税收一样,在中国人看来,自然是



中国的国家税收,而对外国人来说,则是外国税收,这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,外国税收在该国人的眼里,其实质也属于该国家的国家税收,比如,美国、日本、法国、英国等税收制度都是它们本国的国家税收,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所进行的比较研究,更不是各国税收的简单总和。

(三)国际税收与国际税法

有人把国际税法说成是国际税收,这种说法是不准确的。顾名思义,国际税法应是调整国家与国家之间税收关系的法律规范的总称。《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,其效力范围给予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”以及一些国际习惯、判例。这些属于国际税收必不可少的重要内容,但绝非唯一的内容。

(四)国际税收与涉外税收

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。”^②《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。”^③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。因而涉外税收还是居于国家税收的范畴,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做是国际税收,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

① 见金鑫、许毅:《新税务大辞海》,九州图书出版社 1995 年版,第 150 页。

② 见金鑫、刘志城、王绍飞:《中国税务百科全书》,经济管理出版社 1995 年版,第 140 页。

③ 见章炜:《税务辞典》,中国财政经济出版社 1985 年版,第 150 页。



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很大的联系。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凭借来进行国际范围内的课征。但是,随着国际间的商品、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 and 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予以征税。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,已包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)。这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,去求得解决。这种因征税而形成的征纳关系中所发生的国家与国家之间的税收分配关系,就是我们所要研究的国际税收。因而,此时的“涉外税收”已转化成为国际税收。但是,如果本国政府并不对该跨国纳税人来自国外的所得或收入进行征税,或虽然征税,却没有与外国政府签订税收协定,并没有发生协调国家之间的税收分配关系,那么,“涉外税收”也就不是国际税收了。

三、国际税收的概念

根据以上分析,我们可以对国际税收的概念或定义做如下表述:

国际税收是指两个或两个以上国家政府,各自基于其课税主权,在对跨国纳税人进行分别课税而形成的征纳关系中,所发生的国家之间的税收分配关系。这一概念或定义包括以下三层重要含义:



(一) 国际税收不能脱离国家税收而单独存在

税收是国家凭借政治权力进行的一种强制课征,而国际社会并不存在这种超国家的政治权力,所以,国际范围内的强制课征是不存在的,即使是联合国、世界贸易组织等国际性组织,也不具有国家政权所拥有的强制力,也不可能凌驾于成员国政府之上直接对各国纳税人征收超国家的税收。比如,1995年7月,联合国发展计划署(裁军)提出应对电子邮件开征“比特税”(月费),每封电子邮件要交1美分的“比特税”,全年可征收接近100亿美元的税收。联合国拥有这笔税款,并将其用于资助发展中国家,缩小世界经济中的贫富差距。联合国倡议的“比特税”,实际上就是一种超国家权力征收的税收,这种由联合国征收的全球性税收自然遭到了成员国的反对而最终没有成行。作为税收,必须有征收者与缴纳者,但是,国际税收并没有也不可能有自己的独立于国家税收的特定征收者和缴纳者,它只能依附于国家税收的征收者和缴纳者。如果没有各个国家对其政权管辖范围内的纳税人进行课征,那么,也就无从产生国际税收分配关系。所以,在上述定义中,首先表达了国际税收关系并不能脱离国家政治权力以及国家税收的征纳关系而独立存在,这种政治权力和征纳关系,正是通过有关国家政府对其政权管辖下的纳税人进行分别课税所表现出来的。

(二) 国际税收不能离开跨国纳税人这个关键因素

跨国纳税人是指从事跨国经营活动,并同时负有二个或两个以上国家的双重或多重纳税义务的自然人或法人。作为一个一般的而不是跨越国境的纳税人,通常只承担一个国家的纳税义务,仅仅涉及一个国家的征纳双方当事人之间的关系,并不会由此而引起这个国家和其他国家政府间的税收分配关系。因此,在国际税收概念中必须特别指明,国际税收所附于国家税收中的缴纳者,必须是跨国纳税人。离开了跨国纳税人这个因素,国际税收关系也就无从发生。

(三) 国际税收是关于国家之间的税收分配关系

前面的分析表明,国际税收是由国家税收派生出来的,两者有着内在的联系,但是,它们之间又有着严格的区别。这种区别,就是国际税收概念所明确指出的,它是一种国家与国家之间的税收分配关系,而不是任何其他关系,诸如外国政府与其管辖下的纳税人之间的征纳关系,本国政府与其管辖下的外籍纳税人之间的征纳关系,以及一国政府对其管辖下的纳税人所发生的虽涉及国际经济贸易交往,但与国家政府之间财权利益分配无关的那部分课税对象征税所反映的征纳关系等等。因为此类征纳关系均属国家税收范畴的分配关系,只需通过一国的国家税法来处理,而并没有发生国家之间的税收分配关系,所以,这些都不属于国际税收的概念范围以内。只有当一个国家对其管辖下的跨国纳税人的课税对象进行征税,并涉及到另一相关国家的财权利益,需要协调国家间的税收分配关系时,才叫做国际税收,这种分配关系,主要是由有关国家政府通过签



订国家间的税收协定或条约来处理的。因此,国际税收不是一般的国家税收分配关系,而是关于国家之间的税收分配关系。

第二节 国际税收学的研究对象、范围、内容与方法

一、国际税收学的研究对象

如前所述,由于人们对国际税收概念的理解不同,因而对国际税收学的研究对象也相应地存在不同的观点。“一元论”认为:“国际税收学的研究对象应当是各国政府处理它与其他国家之间的税收分配关系的准则和规范。”^①“二元论”认为:“国际税收学是研究两种相联系的税收关系:一是各国政府与其跨国纳税人之间的税收征纳关系;二是国家与国家之间的税收分配关系。”^②“国际税务论”则认为:“国际税收学这门学科的研究对象,是在国际经济关系中,由于各个国家行使其课税主权所引起的国际间社会剩余产品的分配关系。”^③我们认为,世界上任何一个独立的国家,都享有各自的主权,对各自政权管辖范围内的纳税人和发生的一切经济活动都可以征税。因此,一个自然人或法人一旦参与国际经济活动,就有可能跨国取得收入,并有可能面临有关国家征税的问题,从而产生有关国家之间的税收分配关系。这一现象中的特殊矛盾性就是国际税收这门学科所要研究的对象。这种特殊矛盾,包含以下两个方面的内容:

(一)国际税收分配进程及其所反映的国家与国家之间的税收分配关系

国际税收学研究的是国家与国家之间的税收分配关系。它是从其本质以及它所区别于其他事物的特殊矛盾性中研究税收分配关系的。具体来说,它是从国际税收分配进程的特殊矛盾中研究税收分配关系的。国际税收分配活动,表现了国家与国家在税收利益分配上的一种特殊矛盾,体现了一定社会经济制度下的一种特定分配关系。有关这种特殊分配活动体现的分配关系及其规律性,虽然是税收学所要研究的一个重要内容,但它与税收学科所要研究的其他分配活动对比起来,则具有更多的特殊性和一定的独立性。各国政府在对跨国纳税人征税的过程中,难免会带来一系列互不协调的矛盾问题,这些问题也会影响到有关国家的财权利益,因此,各国政府与跨国纳税人之间的分配关系的特

① 见李九龙:《国际税收》,武汉大学出版社,1994年版,第54页。

② 见中国国际税收研究会:《国际税收论文集》,福建人民出版社,1985年版,第185页。

③ 见中国国际税收研究会:《国际税收论文集》,福建人民出版社,1985年版,第54页。



殊矛盾性及其处理的准则和规范,与国际税收学的研究对象有着密切的联系,我们研究国际税收时不能完全抛开它而孤立地进行研究,但两者毕竟是有重要区别的。严格说来,这种国家政府与跨国纳税人之间的征纳关系及其处理准则和规范,是属于各国涉外税收的研究对象。国际税收学的研究对象首先应当是国家之间的税收分配关系。

(二)各国对国际税收分配活动所要进行的一系列税收管理

在国际税收分配活动中,人们基于各自的认识,根据实现国家职能和一定的政治经济目标要求,妥善处理好国家间税收分配关系,对税收分配活动需要进行各种专门管理,诸如由各国政府之间确定的国际税收负担政策原则,处理双边或多边税收分配关系的准则与规范,对国际税收的稽征管理等等。这些问题虽与国家间税收分配关系的研究密切关联,但其内容既广泛又具体,其中许多问题是税收学科研究所难以包括的。在国际税收管理中的许多特殊矛盾问题,诸如国家税收利益的需要与可能,促进国际经济交往合作与取得收入,国际经济状况与国际税收制度,组织收入与公平合理负担,促进国际资本流动与提高经济效益,体现国际税收政策与简化税制,维护国家税收权益与尊重国际税收惯例等等,是需要另有税收管理的学科来进行研究的。

根据以上两个方面的基本内容,概括起来说,国际税收学所要研究的完整对象应当是:各国政府为协调国际税收分配活动所进行的一系列税收管理并采取的措施,以及由此而形成的国与国之间的税收分配关系及其处理准则和规范。

二、国际税收学的研究范围

现在各国的税收种类很多,可以归结为间接税和直接税两大类。间接税主要包括销售税、产品税、营业税、消费税、关税等;直接税主要包括所得税、资本利得税、财产税等。国际税收学研究的税种范围,目前学术界主要有狭义和广义两种不同观点。

(一)狭义的国际税收学研究范围

这种观点认为,国际税收学的研究范围只包括所得税和财产税,而不包括关税、增值税、营业税等流转税税种。持这种观点的学者的主要理由:所得税和财产税等是对纳税人直接征收的,税收负担是由纳税人本人承担的,一般不易转嫁税负。当出现了跨国所得或跨国财产收入时,就会出现各自行使税收管辖权的不同国家对同一纳税人的跨国收入重复征税的问题,或发生双重避税和逃税问题,由此发生相关国家各自征收多少的财权利益上的矛盾,而这些问题正是国际税收要解决的主要问题。而流转税是间接税,流转税的负担可以转嫁,并不是由从事经济活动的纳税人直接负担的,而且其课征受严格的地域限制。一国政府仅对本国境内的商品和劳务的流转额征税,对超出本国国境的商品和劳务的流



转额是无权征税的,对流转税的课征不像对跨国所得或一般财产价值的课税那样存在着一国的居民税收管辖权与另一国的来源地税收管辖权的交叉重叠现象,不存在对同一纳税人的同一流转额的国际重复征税问题,不涉及国家与国家之间的财权利益的分配矛盾,因而把流转类税收排除在国际税收学的研究范围之外。

(二) 广义的国际税收学研究范围

这种观点认为,国际税收学的研究范围应包括所得税、财产税和流转税在内的所有相关税种。这种观点的主要依据是:既然国际税收的本质特征是反映两个以上国家的财权利益的分配活动,那么凡是能反映其本质特征的税收活动,即能反映国家之间在税收领域所发生的分配关系,并且这种分配关系直接或间接影响到有关国家之间的财权利益,那么不论是所得税,还是关税、销售税等,都应属于国际税收学的研究范围之列。

(三) 本书的看法

我们认为,在国际税收的发展中,商品课税的国际经济矛盾及其协调(如关税同盟)比所得课税的国际性协调活动要早,但国际税收中突出的国际重复征税、国际避税与逃税等问题则主要集中在所得税、财产税等直接税上,经过数十年的努力和协调,形成了一系列国际惯例,这是事实,而且也有其客观历史原因。所得税与关税等流转税比较,有其独特的内容。首先流转税的征税环节的地域性质往往同国家的地域管辖权相吻合,有关国家在各自行使税收管辖权时,似乎不大可能对同一个纳税人的同一笔流转额发生国际重复征税;而所得课税和财产收入课税则不同,由于居民管辖权的存在,一个国家的征税权可以扩大到其国境以外,又由于国家地域管辖权和居民管辖权在征税环节上存在着交叉重叠的现象,经常发生对同一纳税人的同一笔收入的国际重复课税。其次,关税与商品流转课税的征收管理方法比较简单易行,而所得税的应税所得的确定、稽核、征管手段等都比较复杂,征管漏洞较多,国际避税和逃税现象较严重。所以,在国际税收发展的一段时期中,国际税收这门学科的研究范围主要是所得税、财产税等直接税种。但是,随着国际经济活动以及国际税务实践的深入发展,国际税收学的研究范围也会相应扩大到涉及国际经济活动、影响国家之间税收分配关系的一系列税种上。因此,把关税以及有关的商品销售课税等纳入国际税收学的研究范围是非常必要的。

对国际贸易商品课税,虽然不可能在同一时间对同一纳税人的同一课税对象重复征税,但仍然可能发生不同国家的政府对不同纳税人的同一课税对象(进出口商品金额)的重复征税。有关国家的政府对这类商品流转额的课税或免征、加征或退税,自然会影响出口国的利益和出口商品供应者的利益,也会影响进口国的利益和进口商品的消费者的利益。进一步说,各国政府对国内商品课税实



行什么样的原则,这是国家主权范围内的事,不容他国干涉。如果甲国实行产地征税原则,即对产于本国的商品课税,不论其是否在本国消费;而乙国实行消费地(目的地)征税原则,即对在本国消费的商品课税,而不论其产自哪国。如果甲国对乙国出口一批产品,那么,两个国家都会依据自己的税收管辖权对这笔交易额课税。这批产品既要承担甲国(出口国)征收的国内商品税,也要承担乙国(进口国)征收的国内商品税,即同时承担了双方的税收。相比之下,如果条件不变,乙国对甲国出口,则情况恰恰相反。这种状况,自然会影响国际经济利益的分配格局。

各国实行不同的商品课税政策,也会引起国际间避税或逃税。如有的国家或地区实行低进口关税或免关税政策吸引大量外国商品,也吸引大量买主,这种“购物天堂”给跨国商人提供了避税与逃税的机会,但也可能刺激所在国家或地区的市场繁荣。

流转税制可能造成跨国经营者税负的畸轻畸重,阻碍商品、资本、技术等经济要素的国际自由流动。在当今各国经济相互渗透、相互依赖、向一体化发展的大趋势中,许多国家既有经济利害冲突,又有共同的经济利益要求。广大发展中国家需要外国资金、先进技术和设备,就要出口大量初级产品与外国交换;而发达国家又往往在资源和市场上严重依赖发展中国家,要进口大量矿产品,出口过剩商品。这样各国从各自的经济利益出发,都会提出减让关税和协调商品流转课税制度的要求。因此探讨关税等流转税在国际利益方面的矛盾及其协调,就成为十分紧迫的任务。因为商品流转和销售的课税对国际经济活动的影响以及采取的一系列国际协调活动,说明对这些税的征收不仅涉及到国家与从事国际经济活动的纳税人的税收征纳关系,而且进一步涉及到国家与国家之间的财权利益的分配,反映了国际税收的本质特征。

从税收制度本身看,商品课税与所得课税有着密切联系,其形式在一定条件下可以转化。例如,目前许多国家实行的增值税是从商品销售课税发展演变而来的,是对流通中商品劳务的课税。但在严格意义上增值额是不包括折旧价值部分在内的。从宏观上看,增值税是对各项收入总额征税,它的税基与所得课税的税基相一致,因而二者看来有共同之处。再者,从税制结构和影响税收总量的因素来看,商品销售课税与所得课税也是互相影响、此增彼减的。假设影响利润的因素不变,商品税的税率越高,税种越多,其征到的税额越多,纳税人的纯利润就越少,缴纳的所得税也会相应减少;反之,缴纳的所得税会相应增加。

从国际税收本身的领域而言,国际商品课税和所得课税随着国际经济的深入开展而更加密切交织在一起,其互相转化的问题更加明显。例如,跨国公司的母公司与子公司之间的内部贸易往来是非常频繁的,据联合国跨国公司中心统计资料透露,跨国公司的内部转让贸易占世界贸易总额的 1/3 以上。这种贸易是



国际的,是有关国家的商品进出口活动,必然要涉及到进出口关税的课征;但这种贸易是在跨国大公司内部进行的,实际上并不通过国际自由市场。这种贸易活动往往与转让价格相联系,而转让价格往往是一种“内部作价”。跨国公司通过作价的高低来转移利润,这又与所得课税发生关系。又如,目前,世界各国对知识产权的国际贸易已经达到相当规模。知识产权一般包括版权和工业产权,工业产权主要指商标权和专利权等无形资产。工业产权的国际贸易是在目前资本主义经济高度发达的情况下,商品输出与资本、技术输出融为一体的产物。这种产权交易既包含有商品的国际贸易问题,必然涉及商品课税问题。《关税与贸易总协定》的谈判回合中,一直把知识产权作为重要的项目;同时这种产权交易又包含国际收益问题,即主要是对其知识产权的转让收益或特许权使用收益征收所得税。对知识产权的所得课税的多寡,要受该国的国际贸易政策所制约,所以国际商品贸易政策与国际技术交流政策同时对国际所得课税产生影响。对知识产权交易所涉及到的国际税收问题已经涉及到所得课税与商品课税的接壤地带。又如,目前劳务输出(入)成为国际贸易中一个有广阔前景的新领域。据统计,当今劳务输出(入)的成交额约占世界商品贸易总额的1/5,在不少发展中国家,劳务输出赚取的收入成为其外汇的主要来源。由于科学技术的发展,发达国家的劳务输出越来越多地采用咨询、技术和设备转让等形式,而发展中国家的劳务输出除了单纯提供劳务,往往还采取国际承包工程的形式。劳务出口是一种无形贸易,但伴随着劳务出口的国际承包工程还有机械设备、建筑材料等出口,则是有形贸易,涉及到国际商品课税问题;而对劳务人员的国外收入的征税,则涉及到所得课税的国际税收问题。

综上所述,在当今世界,随着国际经济关系的发展,对同一种经济行为的课税,可能既包含国际商品课税,又包含国际所得课税,二者都影响国家与国家之间财权利益的分配,不能截然分开。在考虑国际税收学的研究范围时,不宜只列入所得课税,而把商品课税排除在外。目前,对商品课税的国际税收问题的研究,在国内尚处于起步阶段,还没有系统化。鉴于上述分析,在本书的体系中,既有所得税、财产税的国际税收问题,又有商品税的国际税收问题。因为商品税方面的国际税收分配关系与所得税和财产税方面的国际税收分配关系具有不同的特点,所以单设一章专门研究商品课税的国际税收问题。

三、国际税收学的研究内容

国际税收学的研究范围体现了国际税收学研究的广度,而国际税收学的研究内容则反映了国际税收学研究的深度。国际税收学的研究内容就是根据国际税收学的研究范围,需要具体、深入、系统研究的有关国际税收问题。国际税收学的研究目的主要在于消除或缓和国际重复征税,取消税收歧视待遇,使国家之