# 国际税法理论研究述评

来源：网络 作者：梦回唐朝 更新时间：2024-06-08

*国际税法理论研究述评 国际税法理论研究述评 国际税法理论研究述评 （一）国际税法基础理论 1.关于国际税法的基本特征 （1）国际税法的调整对象。国际税法最核心的问题就是其调整对象，这是该学科研究的起点。我国学者对此历来持广义说观点，认为国...*

国际税法理论研究述评 国际税法理论研究述评 国际税法理论研究述评

（一）国际税法基础理论

1.关于国际税法的基本特征

（1）国际税法的调整对象。国际税法最核心的问题就是其调整对象，这是该学科研究的起点。我国学者对此历来持广义说观点，认为国际税法不仅调整国家间的税收分配关系，还调整国家与跨国纳税人间的税收征纳关系。[1]

（2）国际税法的客体。有学者认为，国际税法的客体包含着具有递进关系的两个层面的内容。第一层面是国际税法中的征税对象，它不仅包括跨国所得，还包括涉外性的特定财产、遗产以及进出口商品流转额等。[2] 第二层面的客体是在国家间进行分配的国际税收收入或称国际税收利益。[3]

（3）国际税法的主体。有学者认为，从其在国际税收法律关系中所处的地位来看，国际税法的主体可以分为国际征税主体、国际纳税主体和国际税收分配主体；从主体的表现形式来看，有国家、国际组织、法人和自然人。[4] 有的学者则认为，国际税法的主体有三方，即跨国纳税人、收入来源国和跨国纳税人的居住国。[5]

（4）国际税法的法律规范。有学者认为，国际税法的法律规范具有多样性的特征，既包括国际法规范，又包括国内法规范；既包括实体法规范，又包括程序法或冲突法规范。此外，国际税法中实体法规范和冲突法规范的并存还决定了其在调整方法上必然具有“兼备直接调整和间接调整方法”的特征。[6]

（5）国际税法的基本原则。对涉外税法的基本原则，学者们的观点比较一致，认为主要包括三条：①维护国家主权和经济利益；②坚持平等互利；③参照国际税收惯例。而关于国际税法的基本原则，学界的意见也较统一，认为主要有两条：①国家税收管辖权独立原则；②公平原则。只是有学者认为，将公平原则总结为“国际税收分配关系中的平等互利原则”[7] ，或仅指“征税公平原则”[8] 是有失全面的。国际税法的公平原则应包括国际税收分配关系中的公平原则（简称“分配公平原则”）和涉外税收征纳关系中的公平原则（简称“征纳公平原则”）。 [9]

2.国际税法与税法、涉外税法间的关系

以上是就部门法的角度而言的，从部门法的角度来看，税法学应完全包括国际税法学。而法学研究的范围必然超过具体部门法的法律规范的内容，所以，国际税法作为一个部门法和国际税法学作为一个法学学科是不同的，后者的研究范围大大超过前者规范体系的内容。[17]

（二）WTO与中国涉外税法

随着中国加入世界贸易组织，与之相关的法律问题开始引起法学界的重视。但是由于税法学本身的力量不足，目前对“WTO与中国涉外税法”研究十分深入的成果不多。而与此形成鲜明对比的是，税收学界、特别是国际税收学界对此十分重视，并相继有一批成果面世。鉴于两个学科紧密的关联度，我们在本部分评述中的视野已经合理地超出了国际税法的学科界限。

中国加入WTO除了对经济体制产生影响外，对于我国法律制度的影响也将是巨大而深远的。世界贸易组织要求每一个成员保证其法律、规则和行政程序与WTO协定及其所附各协议中的义务相一致，而中国目前的国内相关立法在不少领域都与其存在差距甚至冲突，因此，修改与WTO规则相冲突的国内立法，尽快制定WTO所要求的相关法律已是刻不容缓。

与WTO对上述法律部门全方位的直接冲击相比，中国加入WTO对税法的影响除了关税法之外相对间接得多。研究如何利用WTO的现有规则体系，最大程度地发挥关税在限制进口、保护民族产业方面的作用，是关税法改革面临的重大议题。

有的学者认为，关税减免既不符合国际经贸惯例，也违背了世界贸易组织国民待遇原则，且造成了国内市场的不公平竞争，因此，应逐步取消各种减免优惠政策，在此前提下降低关税水平，消除名义税率与关税实际征收率之间的差距，同时优化关税结构，以体现我国的产业政策。另外，应当改变中国原有单一的关税结构，建立包括从价税、从量税、季节税、复合关税、紧急关税等在内的特殊关税制度，建立我国反倾销、反补贴法律体系，以期达到对本国产业、产品和国内市场适度保护的目的。[18]

我们认为，与普通关税法相比，WTO对反倾销税法和反补贴税法关注的出发点是不一样的 .[19]

学者们还热烈地讨论了中国涉外税法与世贸组织规则的积极冲突以及防治对策，比较一致的结论是，WTO的各项协议和各项规则性文件中，同税收密切关联的是最惠国待遇原则和国民待遇原则，此外还有关税减让原则、反补贴、反倾销原则、透明度原则、例外原则和发展中国家优惠原则。我国现行税收法律制度中的确存在着若干与WTO的要求不相符合的地方，如用税收支持“以产顶进”和“以出项进”；按出口业绩减免税；进口产品税负高于国产产品；进口项目投资抵免限于国产产品；即征即退限于某些企业的国产产品等。为此，应对现行税法进行一次全面清理，对明显属于违反WTO原则和规则的规定区分不同情况分别处理，有的要立即主动调整、改革，有的可在过渡期内稍加缓冲，还有的如果不造成其他成员国经济损害，而又确需保留的，也可暂时保留，待有关成员申诉时再做处理。[20]

另外，我国的涉外税收优惠法律制度也是近年来学者们援引WTO国民待遇原则经常予以关注和批评的话题，认为由于内在的制度缺陷及其所体现的政策导向的偏差，外资税收优惠法律制度在发挥积极作用的同时也对我国的经济持续、健康、稳定的发展带来了一些不利的影响，主要表现在税收优惠内外有别、层次过多，税收优惠方法单一，对产业政策体现不够等。[21]

最后，WTO关于法律的透明度和统一实施要求对中国税法的建设无疑提出了更高的标准，这会在一定程度上和一段时间内与中国税法发生摩擦。 [22]

总体而言，我们认为，加入WTO对中国税法的直接冲击并不大，除了关税法的改革必须亦步亦趋地与中国在“入世”谈判中所承诺的义务保持一致外，其余的方面可以根据形势通过微调加以解决。但是，这绝不意味着WTO对中国税法的影响就此为止，恰恰相反，与加入WTO对中国税法的制度性影响相比，[23]WTO所代表的世界多边自由贸易体制及其内含的经济自由化、一体化及法治化观念对中国税法的冲击更为长远和持久。中国税法除了考虑如何修改旧法或制定新法以保持与WTO规则的一致外，更需高瞻远瞩地为中国经济的改革开放积极有效地发挥作用。在新的形势下，继续强化为市场经济发展和对外经贸合作服务，加强税收法治、促进依法治税，在努力维护税收主权的同时积极与国际接轨，是WTO对中国税法在观念上的最高层次的冲击。[24]

（三）电子商务与国际税法

随着全球电子商务的蓬勃发展，网络贸易已经成为一种越来越重要的交易形式。由于网络贸易与传统的交易方式大相径庭，许多活动已经从“有形”变成“无形”，从而使税法上的许多程序性要素，如纳税地点、纳税环节等非常难以确认，同时也很难确定哪个国家当然

享有税收管辖权，使税法、特别是国际税法遭受了很大的挑战。电子商务在某些方面与传统的国际税法基础理论发生了根本性的冲突，也使得世纪之交的国际税法承受了前所未有的压力。[25]

1.关于国际税收管辖权的确定标准

常设机构的确定直接关系到经营所得来源地的确定，以及相关主体税收管辖权的行使。在电子商务中，人们往往通过网站、服务器、远程通讯设备直接进行交易，而不一定非要在他国设立传统意义上的“常设机构。[26]而对于这类基础设施是否构成常设机构，各国往往根据本国的利益加以判断和确定。如美国、日本等技术出口强国就持否定态度，不主张由所得来源地征税，而一些技术进口国则坚决主张将这类设施视为常设机构，以保证自己拥有优先的属地税收管辖权。这种分歧的存在使得传统的管辖权理论无法有效发挥作用，税收纠纷自然难以避免。

住所是判断自然人和法人居民身份的重要标 [27]但是，跨国网络经营却动摇了传统的“住所”的基本概念。外国公司通过国际互联网在内国的活动通常不需要设立住所，因而很难对其行使管辖权。由于不需要在固定地点办理机构的设立登记，而地点本身是变动不居的，因而传统的登记地、管理控制地、总机构所在地等确定居民的标准同样难以把握，税收管辖权的冲突也会越来越尖锐。

2.关于征税对象的发展

信息社会的发展会在很大程度上扩大征税对象的范围，同时也会使商品与服务的区别日趋模糊，从而增加征税的难度。如文字作品、音像作品、电脑软件改变传统的书籍、磁带或光盘的形式，而在数字化后直接通过网络销售就属于这种情况。而信息加密技术的发展和易于传输复制的特性更使征税机关很难确定征税对象的具体性质。一项所得究竟属于营业所得、劳务所得还是投资所得、资本利得，适用税率可能会有很大的不同，这对于实行分类所得税制的国家无疑是一种冲击。

3.关于税收征收管理

首先，网络贸易“无纸化”程度越来越高，而电子账簿、凭证易于篡改且不留痕迹，税收征管、稽查逐渐失去了“物化”的纸制凭证基础，难度急剧增加。特别是在金融领域，“电子货币”、“电子银行”的发展使得交易越来越隐秘，大大超出了现时征税机关的稽核能力。其次，网络的发展为厂商之间及厂商与消费者之间的直接交易提供了大量的机会，从而严重削弱商业的中介作用，也使得税法上久已形成的代扣代缴制度的作用受到削弱，对税收征管会产生很大的影响。最后，由于无法对一些无形的凭证贴花，因而很难对这些凭证采用贴花的方式征收印花税，甚至应否对“无纸化”的交易凭证征收印花税都有人表示怀疑。

4.网络贸易征税问题

对于网络贸易应否征税，如何征税，这是当前争论较大，也十分重要的一个问题。欧盟基本持肯定态度，但主张不开征新税（如比特税等），[28]而是充分利用原有的税种，对现行征税范围加以扩大。美国历来坚持网络空间的技术特点，强调对网络贸易实行宽松的税收政策，主张遵循税收中性原则，对与因特网有关的商务活动广泛免税，特别是对网络贸易给予免税。我国学者对网络贸易的征税问题基本上持赞同意见，这里既有税收公平原则的考虑，更有国家利益的衡量。就前者而言，网络贸易的特殊性仅在于它是一种数据化的交易，它没有也不可能改变交易行为的本质，征税理所应当。况且，如果对一般的货物贸易及服务贸易征税，而对网络贸易免税，这明显是对传统贸易的税收歧视。从后者来看，我国作为发展中国家，信息优势不强，如果顺应发达国家的要求放弃对网络贸易征税，可能会影响国家财政利益。为此，有的学者特别强调，我国对网络贸易征税应兼顾公平原则和效率原则。公平原则要求不分贸易的具体形式，一视同仁地征税；效率原则要求税收不至于阻碍国际网络贸易的发展。在税收管辖权方面，反对单一的居民税收管辖权原则的适用，坚持属地管辖权原则优先，居民管辖权原则为辅。同时必须有效地运用现代科技手段，完善税收征管，强化税务稽查。[29]

总而言之，虽然目前有关电子商务的发展对税法挑战的著述非常多，对国外的各种学理和官方观点都有所了解，对税法面临的问题也深有体会，但是，在发现问题的同时能够提出应对之策的较少，特别是对中国在信息技术和产业落后、急需发展电子商务的背景下如何确立电子商务课税的原则立场和具体方案研究不足。

（四）国际避税的概念与性质

国际避税与国际双重征税是国际税法研究的两大主题。对于国际双重征税问题，经过多年的研究和借鉴国际经验，目前已经基本形成了解决问题的系统方案，学者们在大的方面也无明显分歧。但从理论界的论争中我们看到，人们对国际避税的概念，特别是国际避税是否合法还很难达成一致。正是由于国际避税概念的内涵上不确定，对国际反避税的方法、手段等就难以达成共识。

有的学者从税法基本原则的角度分析了转让定价行为的法律性质，认为转让定价是行为人利用经济往来的意思自治即契约自由原则，滥用法律事实形成之自由，使法律意义上的资产、收益的受益人徒具虚名，经济成果的享用归属于他人，是一种利用法律漏洞的租税规避行为。转让定价违背了实质课税原则、税收公平负担原则、应能负担原则，但却是对租税法律主义原则的维护。故出于对宪政国家法安定性和预测可能性的肯定，应确认转让定价在“实然”意义上是一种法无明文禁止规定的避税行为，但通过立法机关对税法的不断完善，将实现对其“应然”意义上为非法逃税行为的定位。[34]

我们认为，国际避税是避税活动在国际范围内的延伸和发展，它是指纳税人利用各国税法的差别，或者是一国内不同地区间、不同行业间税负的差别，采取非法律所禁止或者法律所禁止的方式最大限度地减轻其纳税义务的行为。国际避税不一定合法，就其性质可分为合法避税与违法避税两种情形，前者是指国际税收筹划，后者是指国际逃税，反国际避税实际上就是反国际逃税。而反国际逃税最有效的法律措施就是转让定价税制、避税港对策税制、防止国际税收协定滥用三位一体的综合运用。[35]

「注释」

[4]参见刘剑文：《国际所得税法研究》，中国政法大学出版社2024年版，第9页。

[6]参见刘剑文：《国际所得税法研究》，中国政法大学出版社2024年版，第10页。

[7]陈安：《国际税法》，鹭江出版社1988年版，第16－18页；参见罗晓林、谭楚玲编著：《国际税收与国际税法》，中山大学出版社1995年版，第174—175页。

[8]高尔森主编：《国际税法》（第2版），法律出版社1993年版，第10—11页。

[10]参见孙树明主编：《税法教程》，法律出版社1995年版，第13－14页。

[11参见邓建煦、刘文珠：《涉外税法与国内税法、国际税法的比较》，《政治与法律》1988年第5期。

[13]参见刘隆亨：《中国税法概论》（第3版），北京大学出版社1995年版，第64页。

[14]参见张勇：《国际税法导论》，中国政法大学出版社1989年版，第3页。

[15]有的学者认为，国际税法的“国别性”相当明显，与其称之为“国际税法”，不如称之为“某一国的国际税法”。参见何江主编：《法学知识》，群众出版社1985年版，第387页。

[17]参见刘剑文主编：《国际税法》，北京大学出版社1999年版，第16页。

[18]参见洪慧民、陈立梅：《试论我国关税现状及其改革》，《财经研究》1999年第11期。

[19]参见本书《WTO体制下中国税法发展的基本趋势》一文。

[21]对税收优惠法律制度的完善可参见本书《国民待遇与外资税收优惠政策之改革》、《WTO与中国外资税收优惠法律制度之改革》等文。

[22]参见涂龙力、王鸿貌：《加入WTO与我国税收法制体系的调整》，《税务研究》2024年第6期。

[23]即WTO成员不仅在对外贸易政策的制定上受到WTO各项规则制度的拘束，而且其他相关国内政策和法律的制定方面也受到WTO制度的影响。参见萧凯：《WTO的制度性影响及其法律分析》，《法学评论》2024年第4期。

[24]参见刘剑文：《加入WTO对我国税法的影响》，《税务研究》2024年第6期。

[25] 这方面的主要研究成果有：张守文：《财富分割利器——税法的困惑与挑战》，广州出版社2024年版，第311－337页；廖益新：《电子商务的法律问题及对策》，《东南学术》2024年第3期；王欢：《电子商务税收中的“常设机构”原则探析》，《法学评论》2024年第2期；朱炎生：《跨国电子商务活动对常设机构概念的挑战》，刘永伟：《论电子商务的国际税收管辖权》，同载陈安主编：《国际经济法论丛》第3卷，第277－305页；王裕康：《电子商务对税收协定重要概念的影响》，《涉外税务》2024年第6、7期；许正荣、张

本文档由站牛网zhann.net收集整理，更多优质范文文档请移步zhann.net站内查找