

国际税法特征之探析

刘剑文 李 刚
(武汉大学法学院,湖北 武汉 430072)

作者简介 刘剑文(1957-),男,湖北新洲人,武汉大学法学院法律学系教授、博士生导师,北京大学法律系博士后,从事经济法学研究;
李 刚(1976-),男,江西南昌人,武汉大学法学院法律学系硕士研究生,从事经济法学研究。

内容提要 本文主张广义国际税法学说,认为国际税法是调整涉外税收征收关系和国际税收分配关系的法律规范的总和;并主要从国际税法的调整对象、客体、主体、法律规范的构成和原则等方面,比较分析了国际税法与邻近法律部门相区别的特征所在。

关键词 国际税法 调整对象 法律特征

中图分类号 D 9963 **文献标识码** A **文章编号** 1000-5374(1999)04-0014-04

国际税法,作为国际经济法的一个独立法律分支,是调整国家涉外税收征收关系和国家间税收分配关系的法律规范的总和。国际税法,或称国际税收法律关系的特征主要表现在下述五个方面。

一、关于调整对象问题

国际税法的调整对象是国家的涉外税收征收关系和国家间的税收分配关系。从发展趋势来看,国际税法总是同时对国家的涉外税收征收关系和国家间的税收分配关系进行共同调整的,已经很难明显区分出国际税法只调整其中一种关系而不调整另一种关系。尽管从单个的国际税收法律规范来看,其调整对象的单一性仍然存在,但已显得模糊了。“国家对跨国纳税人具体征收的每一项税收,其中既包括了国家对跨国纳税人的跨国所得的征收关系,也涉及国家之间的税收分配关系”^①。因为无论如何,国际税收条约或协定必然最终要在国家的涉外税法中体现并依据这些涉外税法才得以实施;而国家在制定或修改本国涉外税法时,也必须考虑到本国缔结或参加的国际税收条约或协定以及有关的国际税收惯例,创造本国涉外税收法制与国际税法相衔接的“轨

道”,从而使本国的涉外税法不可避免地带有“国际性”的烙印。

国家的涉外税收征收关系和国家间的税收分配关系,二者虽然作为一个整体成为国际税法的调整对象,但在整体的内部,二者的地位又稍有不同。这在于:从国际税收关系的形成来看,国家的涉外税收征收关系的出现早于国家间的税收分配关系的产生,后者是以前者为逻辑前提而导致的必然结果。所以,我们在表述上总是把国家的涉外税收征收关系放在前面。然而从关系的本质来看,尽管国家的涉外税法具有鲜明的“国际性”,但同时也是其国内税法的组成部分之一,涉外税收征收关系与国内税收征收关系并无本质不同;而国家间的税收分配关系则从根本上促成了国际税法作为国际经济法的一个独立法律分支的最终形成并成为其区别于国内税法的本质特征。

需要单独加以说明的是,我们对国际税法概念中的“涉外纳税人”以及“涉外税收征收关系”的表述,与目前国内其他学者使用的“跨国纳税人”和“国家与跨国纳税人间的税收征收关系”的表述有所不同。因为在有关国际税法的客体和渊源等方面的问题

题上,我们主张国际税法所涉及的税种,不仅包括所得税、财产税,还包括关税等流转税。这样,在国际税法概念中仍旧使用“跨国纳税人”和“国家与跨国纳税人间的税收征收关系”的表述就未免有失偏颇,不足涵盖上述税种。

当然,国家的涉外税收征收关系和国家间的税收分配关系——这两种关系以及二者作为一个整体的紧密结合,是国际税法区别于其他所有法律部门,包括上一级法律部门,如国际公法、国际私法,和同一级法律部门,如国内税法、国际经济法其他法律分支的根本特征。可以认为,国际税法的其他大部分特征均派生自这一根本特征。

二、关于客体问题

我们认为,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,国际税法中的征税对象。要回答这个问题,必须先要弄清的是:国际税收法律关系涉及哪些税种或者说国际税收关系会发生在哪些法定税种上?目前,存在着狭义说和广义说两种观点。前者认为国际税收分配关系主要发生在所得税上,在某些国家,也会发生在财产税和遗产税上。因此,国际税法的客体就是跨国纳税人的跨国所得,在关税等流转税方面,因为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,一般不会发生不同国家对同一征税对象同时征税的现象,所以,关税法等流转税法是不包括在国际税法中的^②。后者则认为除了狭义说所涉及的税种法以外,关税法等涉外性的流转税法也包括在国际税法中^③。

我们赞成广义的国际税法客体说。主要是因为:(1)从国际税法的早期发展历史来看,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,是国际税法产生、形成和发展的整个历史进程的起始环节。如果将关税法等流转税法排除在国际税法的范围之外,则无异于割裂了国际税法发展的整个历史过程。因此,应当历史地、整体地看问题。把对在国际商品贸易中于商品流转环节课征的国际协调活动看作是国际税收活动中的一个组成部分,从而将关税法等流转税法一并纳入国际税法的范围。(2)持狭义的国际税法客体说的学者的理由之一就是国际税收分配关系主要发生在所得税上。事实的确如此。但是,国际税收分配关系只是国际税法的调整对象的一部分,我们在本文“关于调整对象问题”部分已经明确了广义的国际税法说中

国际税法的调整对象还包括国家的涉外税收征收关系;如果仅以国际税收分配关系所涉及的税种来限定国际税法所涉及的税种,岂不是以偏概全?岂不是正好符合了狭义的国际税法说的观点?而实际上,上述学者又都是持广义的国际税法说,并且也承认广义的国际税法客体说的合理性,同时对关税等流转税加以论述^④。因此,尽管国际税收分配关系主要发生在所得税上,但国家的涉外税收征收关系不仅发生在所得税上,还发生在财产税、遗产税以及关税等流转税上,而二者都是国际税法不可或缺的调整对象,所以,国际税法涉及的税种包括所得税、财产税、遗产税以及关税等流转税。(3)诚然,对商品国际贸易课税,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(如进出口商品金额等)的重复征税。例如,甲国实行产地征税原则,乙国实行消费地(目的地)征税原则,现甲国向乙国出口一批产品,则两国都会依据各自的税收管辖权对这笔交易额课税,这批产品的所有人也就同时承担了双重纳税义务。而各国实行不同的商品课税政策,如低进口关税或免关税政策,也会引起国际间避税或逃税活动的发生。况且随着国际经济交往的深入开展,对国际商品在流转环节的课税和跨国所得课税将会更加密切地交织在一起,其相互转化的趋势也会愈加明显。各国对进出口商品流转额的课税对国际经济活动的影响以及为此采取的一系列国际协调活动,说明这些税收本身作为各国涉外税收的同时,进一步涉及到国家与国家间税收利益的分配,反映了国际税收的本质^⑤。

国际税收法律关系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。看起来,这似乎仅仅是国际税收分配关系的客体,将其作为国际税法的客体似乎又犯了以偏概全的错误。其实不然,因为这一国际税收收入正是通过各国行使税收管辖权进行涉外税收征管而获得的,与各国的涉外税收征收关系有着密不可分的联系。也正因为国家间进行分配的国际税收利益直接来源于各国对其涉外税种的征税对象,我们才认为后者作为国际税法第一层面的客体与前者作为第二层面的客体间存在着递进关系,从而共同构成了国际税法的双重客体。需要说明的是,并不存在一个超国家的征税主体,对各国涉外税种的征税对象加以课征而获得国际税收收入,再将其分配给有关各国;实际上,这部分税收利益在征收之时就已经通过国际税

收协定随着对某一征税对象的征税权的划归而归属于各个主权国家了。

因此,从理论上讲,国际税收利益是各国的涉外税收收入汇总而形成的整体利益;从实践上看,国际税收利益并未实际汇总,而是分散于各个主权国家的控制之中。正是由于国际税收利益这种理论上的整体性和实践中的分散性,以及其对各国征税主权乃至相应征税对象的强烈依附,使我们在分析国际税法的客体时容易将其忽视。然而,与其说各国缔结国际税收协定的目的在于划分对某一跨国征税对象的征税主权,不如说其实质目的在于划分从征税对象上可获得的实际的税收利益。故国际税收利益是潜在的,但却是能够从深层次上反映国际税收法律关系的客体层面。

三、关于主体问题

国际税法的主体,从其在国际税收法律关系中所处的地位来看,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。目前,国内几乎所有研究国际税法的学者都将国际税法的主体分为国家和跨国纳税人(包括自然人和法人)两种;我们认为,这种分法有失偏颇。我们对国际税法的主体作出上述划分的理由与在本文“关于调整对象问题”部分中使用“国家涉外税收征纳关系”的理由以及与本文“关于客体问题”部分特征的观点是一致的。很显然,基于获得跨国收入的跨国纳税人不足以涵盖在“国家涉外税收征纳关系”中的所有纳税主体,而只是其中的一部分,尽管是其主要部分。

国家在国际税收法律关系中同时作为征税主体和税收分配主体,这与国家在国内税收法律关系中仅作为征税主体^①的身份的单一性是不同的,此其一。其二,国家在国际税法和国内税法中分别作为不同主体身份的依据也是不同的。在国内税法中,国家作为唯一的实质意义上的征税主体是国家主权的对内最高权的具体体现之一;而在国际税法中,特别是国家作为国际税收分配主体时,则是国家主权的对外独立权的具体表现。其三,对单个国家而言,国家在国内税法中征税主体的地位是唯一的,在数量上是一元的;而在国际税法中,国家在数量上是多元的,必须存在两个或两个以上的国家,否则就无法构成国际税收法律关系。

自然人和法人在国际税法中和在国内税法中都是纳税主体,而且在国际私法和国际经济法其他分

支中也可以作为主体。一般来说,则不能作为国际公法的主体,但自第一次世界大战以后,西方国际法学界也出现了主张个人和法人是国际法主体的观点^②。此外,一些国际经济组织,也是国际税法中的纳税主体。有的学者就认为,国际税法是调整国家间、国际组织、法人和自然人之间关于国际税收关系的国际、国内税法规范的总和。

四、关于法律规范问题

国际税法的法律规范既包括国际法规范,又包括国内法规范;既包括实体法规范,又包括程序法规范。国际税法的国际法规范源于用以调整国家间税收分配关系的国际税收协定;其国内法规范源于各国的涉外税收法律制度。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;其程序法规范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。国际税法中的冲突规范在形式上与国际私法中的冲突规范是相同的。不同的是,前者只是将征税权划归某一方,而不象国际私法那样采用反致或转致的方法,而且,前者也不存在重叠性的冲突规范和选择性的冲突规范两个类别。

此外,由于国际税法中既有实体法规范,又有冲突法规范,就决定了国际税法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。

五、关于国际税法原则问题

基于国际税法在调整对象上的本质特征,还派生出国际税法在法律原则上兼具国际经济法和国内税法的原则的综合性特征,以及在其公平原则的价值取向上的特征。国际税法的原则主要有两项,即国家税收管辖权独立原则和税法公平原则。

国家税收管辖权是国家主权的重要组成部分。税收管辖权独立,意味着一个国家在征税方面行使权力的完全自主性,对本国的税收立法和税务管理具有独立的管辖权力;在国际税法领域,即指一国通过制定法律,确定本国税收管辖权的范围,有权对属于该范围内的征税对象进行征税。税收管辖权独立同时意味着其排他性,即国家独立自主地行使征税权力,不受任何外来意志的控制或干涉;对国家税收管辖权的限制,只能是一种在国家间相互自愿、平等地进行协调的基础上的自我限制。国家税收管辖权独立原则是维护国家权益,平等互利地发展国际经

济交往的基础。

税法公平原则一般都是各国国内税法的基本原则。国际税法领域中公平原则的含义不完全等同于国内税法中的公平原则,既是对国内税法中公平原则的承继,又是由国际税法的本质特征所决定的;从这个意义上来说,国际税法的公平原则的综合性及其价值取向上的特点是派生自国际税法本质属性的又一特征。

按照国际税法的调整对象,国际税法的公平原则可以分为国家间税收分配关系的公平原则和涉外税收征纳关系中的公平原则两部分内容。前者是指各个主权国家在其税收管辖权相对独立的基础上平等地参与对其相互之间税收利益分配问题的协调过程,最终达到既照顾各方利益,又相对公平的解决结果。后者与国内税法公平原则的内涵一样,具体包括两方面内容: 1. 税收的横向公平,即指经济情况相同,纳税能力相等的纳税人,其税收负担也应相等; 2. 税收的纵向公平,即指经济情况不同,纳税能力不等的纳税人,其税收负担亦应不同。

国际税法中的公平原则还具有特殊的意义,体现在对待本国纳税人与外国纳税人税收待遇的问题

上,这也是国内税法公平原则的延伸。之所以单独加以说明,是因为现代国家在对待本国与外国纳税人税收待遇上往往并不公平。尤其是广大发展中国家,多采取涉外税收优惠政策来吸引国外的资金和先进的技术。如我国就区分内资企业和涉外企业,适用不同的税法。因此,在国际税法领域中很有必要贯彻公平原则。

注 释:

- ① 参见余劲松主编:《国际经济法》,高等教育出版社 1994 年版,第 415 页。
- ②④ 参见高尔森主编:《国际税法》(第 2 版),法律出版社 1993 年版,第 8-9 页。
- ③⑤ 参见王传纶主编:《国际税收》,中国人民大学出版社 1992 年版,第 13-16 页。
- ⑥ 国家作为征税主体是从实质意义上而言的。通常所说的征税主体,即代表国家行使税收征收管理职能的有关国家机关,尤其是税务机关,都是从形式意义上来说的。
- ⑦ 参见王铁崖主编:《国际法》,法律出版社 1981 年版,第 98-100 页。

(责任编辑 车 英)

On the Characteristics of International Tax Law

Liu Jianwen, Li Gang

(Wuhan University Law School, Wuhan 430072, China)

Authors Liu Jianwen (1959-), male, Professor and Doctoral Supervisor, Wuhan University Law School; Post-Doctor, Law Department, Peking University, majoring in business law.

Li Gang (1976-), male, Graduate, Wuhan University Law School, majoring in business law.

Abstract This article advocates the theory of international tax law in a broad sense, and defines the international tax law as the total of legal norms regulating the collection-payment relation of national taxation involving foreign elements and international distributive relation of taxation; then compares the jural department of international tax law with the related ones, and analyzes the characteristics of international tax law from the following aspects: object of legal regulation, subject composition and principles of legal norms, etc.

Keywords international tax law; object of legal regulation; characteristics of law