# 实行单一税收管辖权的理论依据

来源：网络 作者：雪域冰心 更新时间：2025-05-28

*实行单一税收管辖权的理论依据 实行单一税收管辖权的理论依据 实行单一税收管辖权的理论依据 在国际所得税法领域，现行多种税收管辖权并存的作法有诸多缺陷，实行单一的收入来源地税收管辖权有其理论依据和实践价值。本章将对实行单一税收管辖权的相关问...*

实行单一税收管辖权的理论依据 实行单一税收管辖权的理论依据 实行单一税收管辖权的理论依据

在国际所得税法领域，现行多种税收管辖权并存的作法有诸多缺陷，实行单一的收入来源地税收管辖权有其理论依据和实践价值。本章将对实行单一税收管辖权的相关问题予以论述。

第一节 实行单一税收管辖权的理论依据

一、两种税收管辖权的冲突与协调

目前，在所得税收管辖权方面，世界上绝大多数国家实行了收入来源地税收管辖权，并兼行了居民（或公民）税收管辖权。两种税收管辖权并存的格局，有其国际税法理论和实践方面的根源。理论上是源于国家主权，源于国际法的基本原则。实践中则是因为国际经济的发展，国家间经济交往的日益频繁，跨国纳税人的剧增，各国立法本土性的需要。从一定意义上讲，两种税收管辖权都是国家主权的重要体现，都符合国际法的基本原则，故有其存在的合理性。但是，随着各国经济的不断发展和国家之间经贸往来关系的加深，这一两种税收管辖权并存的体制终将被改革。

事实上，一些国家或地区为了更有效地解决国际双重征税问题，促进国际经济的发展，都已率先实行了单一（Unitary）的收入来源地税收管辖权制度。如美国国家经济发展与税制改革委员会于1996年建议国会尽早考虑美国实行单一的收入来源地税收管辖权原则，主张只就收入来源地的所得征税，放弃境外所得的征税权。[1]

众所周知，从国际税法的实践看，目前大多数国家同时行使的居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权，在一定意义上，加剧了国际双重征税问题，诱发了国际避税和国际逃税行为的发生。现行两种税收管辖权并存的最大弊端即在于它阻碍了国际经济、技术交流与合作，阻碍了经济国际化的发展，导致跨国投资者和国内投资者的不公平竞争。在国际双重征税情形下，由于跨国投资者要比国内投资者多负担税款，因而往往处于不利的竞争地位；同时，还诱发纳税人进行国际逃税或国际避税。无疑，现行税收管辖权制度不仅导致国际双重征税，给跨国纳税人带来沉重的税收负担，也是国际逃税和国际避税的重要动因。只要国际上存在着两种不同的税收管辖权，国际双重征税问题就不可避免，国际逃税及国际避税问题也会大量存在。故20世纪初以来，诸多国家都已逐渐认识到了国际双重征税的危害性，并在实践中直接或间接地采取一些法律措施，对居民税收管辖权加以适当限制。然而，时下避免国际双重征税协定等法律措施都只是区域性和临时性的，国际社会应该寻求一条更彻底的避免国际双重征税的法律途径。我们认为，最佳途径就是在世界范围内倡导单一的收入来源地税收管辖权，即一国政府只对来自或被认为是来自本国境内的所得和财产拥有征税权力。在这种情况下，一国政府对税收管辖权的行使，不是以收入者的居住地或纳税人的身份，而是以其收入的来源地为依据，即对于跨国纳税人来源于本国境内的收入和境内的财产或在本国境内从事经济活动，不区分本国人或外国人，一概行使税收管辖权，依照本国法律课税。

二、实行单一收入来源地税收管辖权的法理依据

我们认为，实行单一收入来源地税收管辖权的法理依据，就是国际税法的效率原则、公平原则以及税收本质理论。

从国际税法的效率原则出发，要使纳税人拥有的资本不受税法的影响，能够正常地在国家之间自由流动，充分发挥市场机制的作用，必然首先改革现行两种税收管辖权并行的体制，在全球范围内统一税收管辖权原则，实行单一的税收管辖权。而两种税收管辖权冲突的局面使跨国纳税人始终处于国际双重征税的困境之中，资本的国际流动必然受阻。那么，在国际税法实践上，究竟哪一种税收管辖权更符合效率原则呢？首先，从两种税收管辖权行使的关键问题看，税法上的居民在各国的规定不一，认定起来容易产生冲突，而收入来源地的认定则比较容易达成一致的标准，因而认定方便。其次，从税收征管制度看，一国居民在他国投资的收入只有在来源地国纳税后才能从他国移入本国，这样，采用收入来源地税收管辖权就容易对应纳税收入进行源泉控制，避免国际避税和防止国际逃税，并且征收程序简便、易行。如果采用居民税收管辖权，就要涉及到对本国居民在外国收入的数额进行查证核实等技术问题。可见，收入来源地税收管辖权比起居民税收管辖权更方便、更有效。各国应当缔结《国际税收公约》，统一实行收入来源地税收管辖权，然后再逐步统一各国所得税法，包括依法统一收入来源地的确定标准、税基的计算方法以及税率等。

公平原则不仅要求跨国纳税人与国内纳税人之间的税收负担要公平，而且要求国家与国家之间的税收权益分配也要公平。纳税人之间的税负公平包括横向公平和纵向公平。那么，在国际税法上，究竟哪一种税收管辖权原则更符合纳税人之间的税负公平呢？首先从收入来源地所在国看，来自不同国家的跨国纳税人，其收入多少不一，在收入来源地国实行“从源课税”，能够最终达到“相同的纳税人缴纳相同的税款”和“不相同的纳税人缴纳不相同的税款”的目标。从居民所在国看，由于纳税能力是各种来源收入的综合，理应包括境内外收入。收入来源地所在国政府仅对非居民境内收入征税，而对其境外收入不具有征税权，不能综合纳税人的全部收入征税。故居民所在国要真正实现税收的横向公平和纵向公平，必须由居住国政府采取境内外所得全面征税的居民税收管辖权。可见，收入来源地所在国与居民所在国在此问题上的分歧较大。

应该看到，在充分体现国际税法“纵向公平”方面，实行单一的收入来源地税收管辖权原则的确有一定的局限性。因为这一原则要求掌握的对纳税人所具有的“纳税能力”以及税收的“社会总效用”等问题是收入来源地国难以掌握的。对此，许多税法专家提出了“累进免税”的补救方案。居民所在国对境外收入免税，但对境内收入适用的累进税率则要按境内外的收入总额来确定。OECD范本和UN范本的第23条均有此规定，对境外所得免税，但对境内所得征税确定适用税率时，可将免税的所得予以考虑。我国对外缔结的避免双重征税协定也采取了这一做法。显然，适用单一收入来源地税收管辖权可以满足对跨国纳税人之间的税负横向公平与纵向公平的要求。但两种税收管辖权并存与冲突所引发的国际双重征税必然会破坏这种公平。

从国家之间税收权益分配看，由于各国经济发展水平的差距甚大，在国际市场的竞争中，发达国家比发展中国家具有明显的优势，对发展中国家而言，则为“形式上的公平，实质上的不公平”。居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权并行的情况，又正好加深了这种不公平的程度。众所周知，在国际投资市场上，发达国家是世界资本多数的拥有者，资本、技术、物资、信息在发达国家与发展中国家之间的流动，基本上是单向的。发达国家大量对外投资，而发展中国家则主要吸引外资。两种税收管辖权并行使发达国家行使对境内外收入的征税权，而发展中国家实际上只行使对境内收入的征税权。显然，这种税收权益的国际分配在向发达国家倾斜，造成国际竞争中实质上不公平的现象。要改变这种不公平的状况，惟有在全球范围内统一实行单一的收入来源地税收管辖权。

从税收公平的机会原则看，税收负担也应按纳税人取得收入的机会大小来分摊。发达国家的居民到发展中国家投资，并获取利润。尽管作为居民所在地的发达国为其提供了一定“机会”，但对获取利润起决定性作用的“机会”却是广大发展中国家提供的。如果使用居民税收管辖权，发展中国家所做出的努力和牺牲将一无所获，这显然不公平。而行使收入来源地税收管辖权，在国际投资或国际竞争中，就能够在跨国纳税人和国内纳税人之间实现真正的公平。[2]

此外，从税收本质的角度分析，实行单一收入来源地管辖权也是有其依据的。在税收理论的发展过程中，关于税收本质的学说有公需说、利益说、保险费说、义务说、新利益说等。所谓公需说，可以理解为国家有增进公共福利的职能，在执行这种职能时，为满足必要的公共需要，就必须征税。但这一学说并没有解决国家为什么有权“必须征税”的问题。保险费说认为，国家象保险公司，而国民象被保险者，国民由国家为其保障生命、财产，税收是国民缴纳给国家的相应对价，相当于保险费。义务说是以德国哲学家黑格尔等的国家有机体论作为基础的学说。他们认为，为了维持国家生存而支付税收，是每个国民的当然义务。该说也称为牺牲说，之所以称为牺牲说，是由于它不是对接受国家利益的一种返还，而完全是无偿的，也就是牺牲性的给付。[3] 早期比较重要的学说是由英国哲学家霍布斯首次提出，英国著名思想家洛克予以发展的利益说，也叫交换说。霍布斯从资产阶级人文主义出发，率先探究了国家建立及其人民应当向政府缴纳税收的原因。他吸收了古希腊先哲伊壁鸠鲁关于社会契约的思想，将政治契约与普通契约相类比，使契约成为一种法律事件：人们转让自己的权利如同售出商品一样，应当获得相应的等价补偿-国家对人民生命财产安全的保障。他认为，人民为公共事业缴纳税款，无非是为了换取和平而付出的代价。[4] 他提到：“主权者向人民征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷。”[5] 洛克根据发展资产阶级议会民主制度的要求，考察了国家课税权与国民财产权的关系。他分析这一问题的前提是，政府是由人民建立的，政府的主要职责就是保护人民的私有财产。他的结论是：政府只能站在议会赞助权的立场上，按照法律规定的赋税条例行使课税权。洛克的学说为近代西方国家立宪依法征税提供了理论依据。[6] 他认为：“诚然，政府没有巨大的经费就不能维持，凡享受保护的人都应该从他的产业中支出他的一份来维持政府。但是这仍须得到他的同意，即由他们自己或他们所选出的代表所表示的大多数的同意。因为如果任何人凭着自己的权势，主张有权向人民征课税赋而无需取得人民的那种同意，他就侵犯了有关财产权的基本规定，破坏了政府的目的。”“未经人民自己或其代表同意，决不应该对人民的财产课税。”孟德斯鸠、密尔等思想家也持类似的观点。利益说把税收的本质看作是政府和纳税人之间的利益交换，从而将商品交换的法则引入了财政税收理论，奠定了近现代财政税收理论的基础，其影响力一直延续到今天。[7]

目前适应现代市场经济的发展，对税收本质做出比较合理解释的是新利益说，这一学说也被称之为“税收价格论”。它将税收视为是人们享受国家（政府）提供的公共产品而支付的价格费用。作为国家（政府）提供公共服务的公共产品，它由社会成员私人消费和享受，国家（政府）由此而付出的费用也就必须由社会成员通过纳税来补偿。私人为了自身消费而支付费用的现象，正是典型的市场等价交换行为在公共财政活动中的反映，从而税收也就具有了公共产品“价格”的性质。[8] 股息、利息、特许权使用费等所得都是在所得来源地、即所得来源地国取得的，这些所得的取得必定耗用了所得来源地国所提供的公共产品；为了进行费用补偿，就必须对其予以征税。因此，实行单一的收入来源地管辖权是符合税收本质理论的逻辑的。

在全球范围内倡导各国实行单一的收入来源地管辖权，既有其法理依据，又在实践中十分必要。它有利于跨国投资者与国内投资者之间开展公平竞争。两种税收管辖权并行容易造成不公平的竞争，通常是跨国投资者处于不利的竞争地位并造成国际双重征税、国际逃税或国际避税。实行单一的收入来源地税收管辖权则能在一定程度上防止国际逃税或国际避税行为的发生，不仅会促进国际经济的发展，也会给国际税收征管工作带来极大的便利。

「注释」

[1]参见杨志清：《国际税收理论与实践》，北京出版社1998年版，第361页。

[7]参见刘剑文主编：《税法学》（第2版），人民出版社2003年版，第96页。

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn