



科研成果

教师论著

经济法与法律经济学教室

金融法教室

财税法教室

宏观调控法教室

竞争法教室

工业产权法教室

环境法教室

获奖成果

厦门大学经济法学研究中心 > 科研成果 > 教师论著

李刚等：税法经济调控功能的国际化

本文来源：厦门大学国际税法与比较税制研究中

税法的经济调控功能自税法产生时起就客观存在，只不过在自然经济时期，它仅是以潜在的、自发方式作用于社会经济生活，其对国民经济的调节作用尚未凸现出来。从14世纪末开始，随着资本主义生产关系在封建社会内部的孕育成长，税法的经济调控功能由原来的自发状态转变为自觉状态，并在此后由资本主义经由垄断资本主义发展到现代资本主义的过程中，经历了有限调控、理性调控到20世纪30年以后具有现代观念的税法调控的演变历程。[1]

直至经济全球化潮流势不可挡、市场国际化趋势不可逆转的20世纪末、21世纪初，税法的经济调控功能的发挥虽然仍主要限于一国（或地区）的疆域之内，但其作用的辐射范围已超越了国境，而且对国家间资本与技术流动的影响日益重要；国际层面上在税法方面的合作与协调也如火如荼，无不在为创造国际间公平的税收竞争环境，解决国际间的逃避税与双重征税等问题孜孜努力。然而，税法的经济调控功能何由国内拓展至国际，如何突破其固有的国家属性而衍生成普遍多样的国际品格，在理论上似乎还缺乏一个合理、完满的解释。

漆多俊教授关于“国际调节”理论的提出，不仅是其“三三制”经济法基础理论的深化，而且为国际经济法与国际经济法之间的内在联系找到了连接点，乃至对传统国际经济法体系的构成和国际公法、国际私法和国际经济法的部门法划分都提出了挑战。[2]将这种理论予以细化，延伸至税法领域，我们欣喜发现，它为税法经济调控功能由国内走向国际的现象提供了一个最佳的理论注释。

以往涉外税法和国际税法的研究者在论及涉外税收优惠、关税减让谈判、国际双重征税的解决、国际逃避税的规制以及税收的国际协调和合作等问题时，一般都是从经济意义的角度侧重于对其制度的构成阐释，没有能够从经济法和国际经济法的宏观调控功能的角度对这些问题加以认识。实际上，按照“国际调节”理论，这些问题的产生和解决与税法经济调控功能由国内扩展至国际的客观需要都具有内在的联系。

例如，涉外税收优惠措施，是一国用来吸引外资和国外先进技术的重要手段之一，客观上也起到了调整本国产业结构的宏观调控作用。但是，对于享受东道国税收优惠待遇的外国投资者来说，如果其同时其本国的居民纳税人，而该国并不对东道国实行税收饶让抵免，那么东道国所实行的涉外税收优惠措施有可能难以奏效。所以，虽然涉外税收优惠措施虽然是东道国作为税法经济调控的手段之一，但如果投资者母国相应的税收饶让抵免制度的配合，恐怕会完全丧失其应有的作用。这不正是税法经济调控国际化的表现吗？

再比如，税收的国际协调与合作的主要目的之一就是为商品在国际间的自由流动创造更好的条件。[3]这种所谓的“更好的条件”其实就是国际化的市场。按照“国际调节”的观点，国际市场也存在市场障碍。不过这种国际市场的市场障碍与国内市场的市场障碍有所不同，后者往往是指国内市场在竞争秩序问题，而前者除了国际市场的竞争秩序、如跨国公司的垄断与不正当竞争问题之外，还包括国内与国家之间在贸易和税收政策等方面的矛盾与冲突，如关税壁垒和非关税壁垒。所以，各国都致力于削减和消除非关税壁垒的谈判。从对国际市场的宏观调控的角度来看，各国之间的这种谈判实际上就是各国国内关税调节作用的再调节，即所谓的“国际调节”，其目的在于通过相互之间的妥协和让步，使各国国内关税政策有利于或限制其不利于国际市场的形成和发展的方面，消除这种存在于国际层面的市场障碍。

在国际税法的其他领域，如税收管辖权的冲突与协调、国际双重征税的解决、国际逃避税的防范等方面，我们都可以从中推导出税法经济调控功能的国际化作为“国际调节”方式之一的理论解释。

因此，“国际调节”理论绝不是空穴来风，它既来源于实践，又指导于实践。它说明了，从商品经济初级阶段市场自身的一元化调节，到高级阶段的市场和国家的二元调节，再到现代商品经济的国际化和全球化进程中市场、国家和国际的三元调节，这样一种市场、调节机制与法律的同步演变规律是科学的、合理的。笔者以为，“国际调节”理论对税法理论研究的贡献就在于，不仅填补了长期以来涉外税法与国际税法在国际宏观调控方面的理论缺位，为我们观察前述问题提供了一个全新的视角，而且指明了税法经济调控功能国际化的趋势，突破了传统上国内税法与国际税法研究界限分明的局面，打通了将二者合研究的通道。作为一篇短文，笔者只是就“国际调节”理论于税法领域的运用通过例举的方式作了说明，其具体问题还有待于进一步的深入研究。