

# 第一章 国际税法概述

## 第一节 国际税法概念及调整对象

### 一、国际税法的概念

#### (一) 国际税法的涵义

国际税法是指调整国际税收分配关系的法律规范的总称。这是从一般意义上来理解国际税法这个概念。但是这样的表述没有能够充分揭示概念的内涵，要提出国际税法的准确定义，必须进行大量的研究工作。目前，学术界对于国际税法的定义的认识是存在分歧的，由于对基本概念的不同看法而导致了对于一些基本问题的争议，例如：国际税法是否是一个独立的法律部门，国际税法是属于国际经济法还是国内税法的组成部分，国际税法调整的是一种什么性质的社会关系等等。虽然对于这些问题的争论将继续下去，但是反映国际税收分配关系的双边或多边的税收条约或税收协定却是客观存在的，因此，我们可以从此入手来寻求国际税法的定义。

双边或多边的税收条约或税收协定，反映的是国与国之间，对跨国纳税人行使征税权力的一种妥协，体现了跨国征税基础上所产生的国际税收分配关系。但是双边或多边的税收条约或税收协定所规定的国际税收分配关系，还必须通过国内税法来进一步具体化。因此，我们认为：国际税法是指调整国与国之间因跨国纳税人的所得而产生的国际税收分配关系的法律规范的总称。

根据上述定义，我们可以看出国际税法具有这样一些特征：

(1) 国际税法调整对象是国际税收分配关系。我们所说的国际税收分配关系是在这样的情况下产生的，即各国对于同一跨国纳税人的跨国收入征收两次或两次以上的税，但这不仅严重妨碍了国际贸易和国际投资，而且还导致了有关国家之间的税收分配矛盾。因为税收管辖权是一国的主权，任何主权国家都有权按自己的意志来对跨国投资者进行征税，这样，税收管辖权的冲突就不可避免，国家间的税收分配关系就十分紧张。同时，各国税收管辖权和税制的差异，也会影响当事各国的税收权力和利益的分配，如国际重复征税、国际逃避税、跨国纳税人收入和费用等，理顺这些关系的最好工具就是国际税法，因此国际税收分配关系就成为国际税法的调整对象。

(2) 国际税法调整对象是在国与国之间因跨国纳税人的所得基础上而产生的。国际税收分配关系的焦点问题是跨国纳税人的所得，由于跨国纳税人的所得，使税收管辖权及其相应的税收制度变得十分敏感，协调好这种关系就要求国际税法发挥相应的作用。

(3) 国际税法的调整对象决定了国际税法规范的特殊性。国际税收分配关系既要受到国家间的双边或多边协定的调整，更要受到一国权力机构有关税法的规范，这是由于一方面国际税收直接涉及到主权国家的利益，主权国家必然会通过国内税法来维护自己的利益，另一方面，由于国际税收分配关系的复杂性，也需要借助于国际条约、国际协定、国际惯例等国际税法来推动国际合作，加强对跨国纳税人的税务稽查和征税管理，实现国际税收的合理分配，因此国内法和国际法的结合，就形成了国际税法的特殊性。

## (二) 国际税法与国际税收

国际税法与国际税收是两个既有区别又有联系的概念：

### 1. 区别

国际税收是指主权国家在对纳税人跨国所得征税时发生的一种分配关系。有税必有法，国际税法就是对国际税收关系进行法律

调整的形式。国际税收要涉及到税负轻重、收入多少、利益分配等经济问题，而国际税法则将这样一些经济问题法律化、规范化，例如关于税法的制定和实施问题，税法的实体规范和冲突规范问题等。

作为学科，两者的研究方法也有一定区别，国际税收学采用的是经济学的方法，研究征税国国与国之间以及纳税人的利益分配，而国际税法采用的是法律学的方法，研究如何规范和调整这种关系。

## 2. 联系

国际税法是随着国际税收的产生而产生，因国际税收关系的存在而存在的，同时，国际税收关系的存在又需要国际税法的调整，否则，国际税收分配关系会处于无序和混乱之中。

国际税法和国际税收涉及的主体和客体是重合的，征税主体都是两个或两个以上的国家，涉及的纳税人都是跨国纳税人，涉及的征税对象都是跨国所得。

国际税法在实质上是一个国际税收分配问题，国际税法调整的关系是一种国际税收分配关系。虽然国际税法是一种法律规范，但这种法律规范的产生是基于国际税收分配关系上缔结的条约或协定。这样就发生了国际税收将国际税法的内容包括其中，或国际税法将国际税收的一些基本问题，例如税收管辖问题、国际双重征税问题、国际避税问题等等作为规范的重要内容。

## 二、国际税法的调整对象

### （一）国际税法调整对象的涵义

法的调整对象是一定的社会关系。国际税法的调整对象是指国与国之间在因纳税人跨国所得基础上产生的国际税收分配关系。

## （二）国际税法调整对象的特征

国际税法调整对象与国内税收分配关系相比较，大致具有这样一些特征：

1. 国际税法调整的国际税收分配关系要比国内税收分配关系广泛。这是因为国际税收分配关系涉及到国与国的多方面的领域，而国内税收分配关系由于仅仅是在一国境内发生，故相对狭窄。

2. 国际税法调整的国际税收分配关系要比国内税收分配关系间接。国际税收分配关系的实现不仅需要国际条约、国际协定、国际惯例的调整，而且还要有国内法的规范，而国内税收分配关系的实现，只需要直接适用国内法就可以完成。由此可见，国际税收分配关系要比国内税收分配关系显得间接。

3. 国际税法调整的国际税收分配关系要比国内税收分配关系单纯。国际税收分配关系所涉及的利益，主要是基于跨国纳税人的所得而引起的权益，国内税收分配所涉及的利益则相当复杂，既有因财产所得而产生的税收，也有因经济流转而产生的税收，还有因资源利用或特定目的而产生的税收等等。因此，与国内税收分配关系相比较，国际税收分配关系就显得比较单纯。

## 三、国际税法的渊源

法的渊源是指法的表现形式，国际税法的渊源是指国际税法的表现形式。由于国际税法所调整的对象既有国与国之间的税收关系，又有国家与跨国纳税人之间的税收关系，这就决定了国际税法的表现形式也是很丰富的。国际税法的渊源可以分为两大类，即国际法渊源和国内法渊源。

### （一）国际税法的国际法渊源

国际税法的国际法渊源包括：国际条约和国际协定；国际惯例。

### 1. 国际条约和国际协定

在国际税法的国际法渊源中，最主要的就是国家之间就税收的国际分配问题所达成的国际条约或国际协定。所以这么说是因为在国际法的领域，国际条约和国际协定是国际法的一个最重要渊源，根据“约定必须遵守”的国际法原则，国际条约或国际协定对缔约各国具有确定的拘束力。国与国的协定是国际法的依据，国家之间签订的税收协定就成为国际税法的主要渊源了。

国际法的另一项原则是，国际协定只对缔约各国具有拘束力。因此，根据拘束力范围的大小，税收协定可以划分为双边协定和多边协定。目前，世界上税收协定的形式主要的是双边协定，这类协定最早可以追溯到 1899 年的奥匈帝国与普鲁士帝国之间签订的有关双重征税的协定，到了第二次世界大战后，这样的双边性的税收协定才得到广泛地运用。我国自对外开放后，也陆续与一些国家签订了税收协定，国际上多边协定签订得还很少。联合国和经济合作与发展组织（简称经合组织）曾制定了两个税收协定范本，即《发达国家与发展中国家关于双重税收的协定范本》、《关于对所得和财产的重复征税协定范本》。它们虽然不具备国际多边协定的法律效力，但在协调有关国家处理国际税收方面，还是起到了重要的指导作用。双边或多边的税收协定对缔约各国均有拘束力，因此它们是缔约国家的国际税法。但是双边协定只拘束两个国家，因而仅是涉及两个国家的特殊国际税法，但却在国际税法中占主导地位。多边税收协定拘束的国家较多，因而是各国之间的一般国际税法，当前仅占次要地位。国际法的主要渊源是由较多国家参加的国际条约，这是国际税法和国际法的差异方面，产生这些不一致的原因主要是：国际税收协定的形式，目前仍然处于双边税收协定的状态。

国际税法以双边国际税收协定作为主要表现形式，并不会削弱国际税法的法律地位与其国际税法学的意义，因为大部分双边税收协定在签订时所采用的规则和原则，已经逐步趋于一致，成为

国际法的一般原则了。

## 2. 国际惯例

国际惯例是一种在国际交往活动中经常而又反复使用的、逐步形成的、已经为大多数国家所接受的、具有一定法律拘束力的不成文的准则和习惯。

属于现代国际法范畴的国际惯例，大致上从三方面逐步形成：

- (1) 基于国家外交关系的条约、宣言、声明和各种外交文书等；
- (2) 基于国际机构活动的决议、判决等；
- (3) 基于国家内部行政的国内法规、判决、行政命令等。

国际税法的国际惯例的形成，也来自如同上述的三方面：

(1) 国与国之间的税收分配关系。在许多双边税收协定就某一个具体问题都作出了相同的规定的情况下，按照国际法的原则，这些规定就能够形成国际税收活动中的共同的惯例，如相互交换情报、相互协商等已经在各国签订的双边税收协定中反复出现，并为各缔约国所共同遵守的，即为国际惯例。

(2) 国际组织对于国际税收问题的结论性成果。如对国际税收问题的研究、决议以及国际上对跨国纳税人纳税问题的判定等，在《发达国家与发展中国家关于双重征税的协定范本》、《关于对所得和财产的重复征税协定范本》中，许多原则性意见已经逐步被不少国家所接受，从而形成了国际惯例。

(3) 各国对涉外纳税人的规定。虽然对跨国纳税人进行规范的国内税法是一国的主权，对其他国家不产生拘束力，但是也有些经过长期的实践而被其他国家援引和认可，而逐步成为国际惯例的，如美国对于国际关联企业收入和费用的有关独立核算原则，现已被很多国家和国际组织所接受。

### (二) 国际税法的国内法渊源

国际税法的渊源之一是国内税法。国际税法中的国内税法是指，一国中拥有立法权力的机构所颁布的，调整该国与外国纳税人

税收关系的国内涉外税收法律规范。

法律一定是与国家相联系的，它是国家的意志。在国际关系产生以前，法律也仅仅表现为一国的意志，国家之间不会发生法律冲突。国际法的出现就是因为国际关系产生并发生了国家之间的法律冲突。因此国际法的制定也必须建立在国内法的基础上，这样，国际法的渊源之一就是国内法，国际税法的渊源之一就是国内税法了。

在我国，由全国人民代表大会及其常委会所制定和颁布的，诸如《中华人民共和国外商投资企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》等，就是国际税法的国内法渊源。从国际法的效力看，国内税法表现为单边的立法，缺乏对于其他国家的法律约束力，但是这类国内税法确实调整着国家与跨国纳税人之间的税收关系，直接体现着国家之间的分配关系，因而这类国内税法成为国际税法的渊源也是理所当然的。更何况在国际范围内，尚不存在一个可以向世界各国征税的超国家的政治实体，各国与跨国纳税人的税收分配关系以及由此而产生的税收管辖权、税收权益的分配，首先是由一国政府制定的涉外税收法律、法规和规章来规范的。在一国税法中，可以单独制定一系列涉外税收法规，来调整与外国纳税人之间的税收关系，也可以把国内税法和涉外税法结合在一起，前者如《中华人民共和国外商投资企业所得税法》，后者如《中华人民共和国个人所得税法》。

《中华人民共和国外商投资企业所得税法》是一种单纯的涉外税法，在单纯的涉外税法中，外国纳税人成为唯一或主要的纳税主体。这种单纯的涉外税法多见于发展中国家，涉外税收优惠原则或最大税收负担原则成为这类涉外税法的立法指导思想。《中华人民共和国个人所得税法》则是一种不单纯的涉外税法，在这类税法中并不仅仅规范外国纳税人的纳税义务，同时也规范本国纳税人的纳税义务。

#### 四、国际税法与相邻近的法律部门之间的关系

国际税法与其他法律部门之间的关系问题，是国际税法所要研究的一个重要理论问题，目前一般认为，国际税法是国际经济法学的一个重要研究方面，国际税法的体系和范围已经初步形成，可以说国际税法与国际贸易法学、国际金融法学、国际投资法学等，是属于同一层次的法学研究新领域。从法律部门的情况来看，国际税法与国际公法、国际私法的关系特别密切，现分别叙述于下。

##### (一) 国际税法与国际公法

###### 1. 国际税法与国际公法的联系

国际税法的一部分内容，如国际税收条约和国际税收协定往往具有国际公法的属性；国际税法的一些基本原则则取之于国际公法，如主权原则、平等互利原则等等。

###### 2. 国际税法与国际公法的区别

国际税法与国际公法的区别是多方面的，大致表现为以下几个方面：

(1) 国际税法与国际公法的调整对象不同，国际税法调整的对象是因跨国所得而产生的国际税收分配关系；国际公法调整对象则是国与国之间的政治关系。

(2) 国际税法与国际公法的渊源不同，国际税法的渊源既有国际条约、国际协定和国际惯例，又有国内的涉外税法；国际公法的渊源则主要是国际条约、国际协定和国际惯例，一国国内的立法不会被认为是属于国际公法范畴。

(3) 国际税法与国际公法的主体不同，国际税法的主体不仅包括国家、国际组织，而且还包括作为跨国纳税人的法人和自然人；国际公法的主体则仅包括国家、类似于国家的政治实体以及政府间的国际组织。

(4) 国际税法与国际公法产生的背景不同，国际税法产生的背

景主要是由于各国对国际税收分配利益的不同考虑；国际公法产生的背景是基于政治利益的差异和法律权力的冲突。

(5) 解决争议的方法不同。国际公法解决国家间的争端所采用的是谈判、协商、调解等政治方法和仲裁、国际法院裁判等法律方法；而国际税收协定解决国家之间争议的方法主要采用谈判、协商，一般不采取法律的方法。

## (二) 国际税法与国际私法

### 1. 国际税法与国际私法的联系

国际税法与国际私法都具有冲突法的特点，国际税法既包括实体法规范，也包括冲突法规范；国际私法主要是冲突法规范和与冲突法规范相联系的实体法规范。同时，国际税法与国际私法有着共同的适用领域，国际私法问题也成为国际税法的问题，比如外国人的法律地位、权利能力和行为能力、公司所在地、母公司与子公司的形成等等。

### 2. 国际税法与国际私法的区别

国际税法与国际私法的区别是多方面的，可以有如下方面：

(1) 国际税法与国际私法的法律属性不同，国际私法强调契约自由、当事人意思自治，允许主体自由选择法律；而国际税法则具有公法属性，强调的是跨国纳税人必须遵守强制性规范，显示法律的刚性。

(2) 国际税法与国际私法的法律渊源不同，国际私法在本质上具有国内法的性质，其形式上表现为一种国际法，而其实质上却是属于国内法规范；而国际税法无论是在形式上或是在实质上都是属于国际间的法。

(3) 国际税法与国际私法法律结构不同，国际私法主要是冲突法规范；国际税法则既包括冲突法规范，也包括实体法规范。由于法律结构的差异，导致了法律作用的大不一样。

## 第二节 国际税法的产生和发展

### 一、国际税法的产生

#### (一) 国际税法产生的经济前提

国际税法产生的经济前提是收入的国际化和跨国所得的出现。

在以农业生产为主的自然经济占统治地位的奴隶社会和封建社会里，由于生产和交换基本上是在一国境内进行的，纳税人的所得仅来源于一个国家，因此，税收法律关系也就发生在主权国家的管辖权范围内。这时的税法调整的只是纯粹的国内税收分配关系，并不具有国际的意义。

进入资本主义社会，出现了国际贸易的发展和资本的输出现，传统的封闭界域已被打破，世界市场的范围逐步扩大，商品、资本的流通日益活跃，在这种情况下，人们有可能在多个国家取得收入，比如，投资者在各国投资所取得的利润；银行通过国际信贷在其他国家所取得的利息；个人受雇和劳务输出在国外取得的报酬等等。这种使收入带有广泛国际性的情况，成为国际税法产生的经济条件，因为各国面对此种状况，必然会充分行使自己的税收管辖权，来维护本国的主权和利益。这样就要制定出对外国人的征税办法，以便向那些跨国收入获得者实施征税。

#### (二) 涉外税收制度的建立

涉外税收制度集中地体现为国内的涉外税法，它是国际税法的渊源之一，因此，收入国际化和跨国所得的情况出现，也是涉外税收制度建立的背景。具体地说大致上有这样一些情况促进了涉外税收制度的建立：

1. 一国税收管辖权的充分行使，促进了涉外税收制度的建立在收入国际化出现以前，一国税收管辖权的行使所及，是本国

领土和本国公民。当外国投资者在本国从事经营活动并取得收入时，由于涉及到本国税收分配利益，该国就会建立涉外税收制度，以便通过充分行使税收管辖权，来保护本国的税收分配利益。

## 2. 纳税人和征税对象的扩大，促进了涉外税收制度的建立

收入的国际化和跨国所得的日趋增多，使纳税人和征税对象大大地扩展，其中征税客体从原来仅为本国公民，来自本国的所得和坐落于本国的财产，现在扩展到外国公民或居民，来自本国的所得或坐落于本国的财产，甚至还包括纳税人来自非本国的所得或坐落于他国的财产。纳税人范围的扩大，使原来调整本国纳税人纳税关系的一些连接性因素发生了变化，当跨国纳税人出现后，原来确定纳税人的国籍、住所变得复杂化，如出现了双重国籍、无国籍的纳税人，住所的确定则有了双重标准或多重标准，这种情况下，建立涉外税收制度就显得非常必要了。

### （三）国际协定和条约的产生

跨国纳税人和对跨国所得征税的情况的出现，使国与国之间的税收分配关系趋于复杂化。虽然一国的涉外税收制度作为国际税法的渊源之一，调整着一定的国际税收分配关系，但是反映的毕竟仅仅是一国的税收管辖权，对其他国家而言没有法律强制力。比如，面对税收管辖权的行使所带来的国际重复征税问题，指望主权国家放弃自己的税收管辖权是不现实的，即便在涉外税制中，一国主动要限制本国税收管辖权的范围，也不会导致其他国家采取相同的限制税收管辖权的措施，因此要消除税收管辖权冲突造成的重复征税的问题，是一国能力所无法企及的。再比如，由于各国税收政策不一致而造成的国际税收负担差别，违反了国际税收关系中的避免税收歧视原则，这样就要求通过双边或多边协定来体现这一原则，以达到各国政府都希望有的，本国居民在国外承担的税收负担和在国内承担的一样。又比如，为了维护本国利益而要对跨国纳税人的逃避税行为采取对策，需要国与国之间的有关跨国纳税

人经营情报的交流，这样也对国际税收协定或国际税收条约的产生提出了客观的要求。

上述情况说明，国际税收关系复杂化需要各国的有效合作，通过国际税收的双边或多边协定和条约，从而确立良好的国际税收分配关系。这样，国际税法就产生了。

世界上第一项双边税收协定是由比利时和法国于 1843 年签订的，其内容是有关税收情报交换与税务合作问题。1845 年比利时与荷兰也就税务合作与情报交换签订了条约。1872 年英国与瑞士就继承税问题签订了条约。但是这些税收协定的内容比较单一，尚不全面，因而被看作是国际税收协定的萌芽。具有现代意义的税收协定是奥匈帝国与普鲁士于 1899 年 6 月 21 日签订的关于避免所得税双重征税的协定，其内容涉及划分所得的类型，划分税收管辖权，确定不动产所得、抵押所得、常驻代表机构所得等项，由收入来源国征税，其他项目的所得由居住国征税，并通过对税收管辖权的划分和约束来消除双重征税问题。

## 二、国际税法的发展

### （一）国际税法发展的背景

国际税法在第二次世界大战以前已经有所发展，但是还存有局限性。首先是涉外税收制度建立的范围不大，多集中在一些发达资本主义国家，广大的第三世界国家尚处于殖民地、半殖民地或附属国的地位，未建立对于资本主义国家来本国投资的所得实行征税的制度；其次是由于国际双重征税的现象还不多，国家间的税收分配矛盾也不尖锐，已经建立涉外税收制度的国家在对外国投资者实行征税时，只是按本国的税法行事，而不需要太多顾忌其他国家或国际上的通行做法。

第二次世界大战结束以后，国际政治和经济形势发生了重大变化，大量的第三世界国家纷纷独立，它们开始行使独立的税收管

管辖权，建立涉外税收制度。国际间税收分配关系的普遍化和国际税收矛盾的日趋尖锐，也促使各国不断补充和完善本国的涉外税法，以便与国际上的通行做法接轨。

## （二）国际税法发展的原因和表现

1. 国际税收协定在第二次世界大战以后发展十分迅速，其主要原因在于：

（1）各国普遍建立了所得税制度和涉外税收制度，所得税征收制度日愈复杂，税收负担也日趋加重，跨国纳税人的范围不断扩大，国际双重征税的现象日见严重，国与国之间的税收分配关系的矛盾就十分突出，理顺这种关系的客观要求就首先表现在国际税收协定方面。

（2）二次大战结束后，发达国家相互投资大大增加，这样使得发达国家之间的税收分配矛盾不断尖锐化，同时由于第三世界国家的纷纷独立行使税收管辖权，也使得发达国家与发展中国家的税收矛盾尖锐化。因此，这些新情况的出现也非常需要国际税收协定来加以协调。

（3）跨国公司大力拓展海外投资，它们利用各国的税制差异，采取各种手段进行国际避税和逃税，严重损害了有关国家的税收分配利益，对此，实行广泛的国际税收合作，各国一起来防范避逃税就显得非常必要，而国际税收协定则是一个有效的法律手段。

（4）两个税收协定范本的制定，也促进了国际税收协定的签订步伐，这是由于联合国和经济合作与发展组织对国际税收问题的关注，它们在广泛研究的基础上，先后制定和颁布了《关于对所得和财产的重复征税协定范本》、《发达国家与发展中国家关于双重征税的协定范本》。

2. 国际税收在第二次世界大战以后发展的主要表现在于：

（1）国际税收协定签订的数量增多、范围扩大。据不完全统计，目前已经签订的国际税收协定的数量，已经超过了一千项，这还不

包括关税协定。其内容亦十分广泛，大致可分为二十四类，涉及到的种类有所得税和财产税、流转税以及税务行政各个方面。

(2) 全面性国际税收协定网络已经形成。各国既注意签订所得税和财产税方面避免双重征税的全面性国际税收协定，也注意签订其他有关关税方面的专门性协议和条约的签订，比如海运企业税收、空运企业税收、税务合作、税务行政等单项性国际税收协定。在一千余项国际税收协定中，全面性的税收协定占了五百余项。

(3) 国际税收协定的签订国家遍及第一、第二、第三世界各国。双边税收协定的签订，在早期主要发生在发达国家之间，而在第二次世界大战以后，发展中国家也积极参与国际双边税收协定的签订工作。特别是 80 年代以来，发展中国家签订国际双边税收协定的活动明显加快，近十几年来，各国签订的一百多个国际双边税收协定中，有 80% 以上为发展中国家与发达国家、以及发展中国家之间相互签订的。

(4) 国际多边税收协定开始研究与发展。国际多边税收协定出现于 70 年代，它是逐步从关税、增值税的多边协定，发展到所得税税务行政和避免双重征税的多边税收协定的。比如，1972 年的北欧五国税务行政协助条约；1975 年拉丁美洲安第斯的哥伦比亚、玻利维亚、秘鲁、厄瓜多尔和委内瑞拉等五国集团签订的避免所得税双重征税的协定；1976 年拉丁美洲自由贸易同盟草拟的该组织和其他国家间避免双重征税条约等等，这些多边的国际税收协定逐步增加，预示着国际税法将更多地以国际税收条约的形式出现。

### 三、国际税法的发展

#### (一) 国际税法几种学说及其分析

##### 1. 国际税法的国内法性质说

持这种观点的学者认为，所谓国际税法主要是税法的一部分，不是一个独立的法律部门；国际税法包括了国际私法的一部分、国

际法的一部分、行政法的一部分等等。国际税法的国内法性质说的基本理论是，国家税收主权不受限制。特别是就纳税人的负担而言，直接取决于国内税收实体法的规定，国际税收协定的冲突规范或程序规范并不改变跨国纳税人的税收负担，因此国际税法属于国内税法范畴。

### 2. 国际税法的国际法性质说

持这种观点的学者以为，所谓国际税法无非是包含财政内容的国际公法而已，国际税法只是关于税收的国际法规定，是税收的国际法。

### 3. 国际税法的国际法与国内法混合性质说

持这种观点的学者认为，应当注重国际税法法律规范的特点，它们既包括属于程序性质的单边和双边冲突规范，又包括属于实体法性质的国内法的规定等等。

上述几种学说的出现既反映了国际税法学的发展，也反映了国际税法学的不够成熟。这当然与跨国税收法律事实的复杂和交错性有密切的关系，同一笔跨国所得有可能涉及到若干个国家的税法和有关的国际税收协定，因此从传统的法学分类来考察，既受到国际法的制约，又受到国内法的调整，各国的经济发展条件不同、社会制度也不同，难以对有关的国际税收问题作出统一的规定，因此这样一些看法的产生，是有其必然性的。而且应该说这些学说的出现，都促进了国际税法学的发展。

从国际税收分配关系的实践对国际税法的需要来看，上述三种学说是难以适应国际税法立法要求的，因为立法也需要正确的法理来引导。特别是国际税法的国内法性质说和国际法性质说拘泥于传统的法理，无视实践提出的新问题，比如要解决避免双重征税或税收饶让问题，必然要有国内税法和国际税收协定的配合，而这种情况的出现，也要求国际税收法理作出突破。显然，坚持国际税法的国内法性质说和国际法性质说是没有出路的。国际税法的

国际法和国内法混合性质说，虽然对传统法理有了突破，但是理论上的缺陷也是明显的，因为它使国际税法的渊源过于宽泛、复杂，混淆了国际法和国内法的本质不同，因此尽管持这类观点的人比较多，这种观点仍然不能被认为是科学合理的。

## （二）国际税法新探

国际税法是一门正在逐步形成和发展的学科，其进一步的发展，取决于实践的发展以及对发展了的实践的正确认识。当前，国际税收协定的签订数量有了很大增加，已经突破了一千项；全面性的国际税收协定网络已经开始形成；第三世界国家越来越多地参与国际税收协定的签订；国际多边的税收协定或条约开始出现，并有增多的趋势。面对这些新情况，我们提出国际税法是一种“结合法”。“结合法”概念的确立，基于如下理由：

### 1. 国际税法渊源的多样性

国际税法渊源多样性是指国际税法的表现形式很丰富，既有国际法渊源的条约、国际双边和多边协定，又有国内法渊源的各国涉外税法。这些多样性的国际税法的表现形式，调整的都是国际税收分配关系，换言之，国际税法有统一的调整对象，国际税法就是通过国际税收条约、国际税收协定、各国的涉外税法的结合，来对国际税收分配关系进行统一调整的。离开了这些国际税法渊源的结合，国际税收分配关系将无法得到调整。

### 2. 国际税法的国际法渊源的主导性

国际税法的国际法渊源的主导性是指在调整国际税收分配关系中，国际税收条约和国际税收协定是起着主导作用的。因为国际法渊源所要解决的问题主要是，制约或协调各国税收管辖权的行使，解决法律冲突，从而发挥国际税收条约和协定调整国际税收分配关系的作用。国际税法的国际法渊源的主导性又离不开各国国内税法的基础作用，没有各个国家对于本国税收管辖权行使范围和强度的限制与协调，国际税法的国际法渊源的主导性是不可能

体现的。

### 3. 国际税法的国内法渊源的基础性

国际税法的国内法渊源的基础性是指在调整国际税收分配关系中，各国的涉外税法起着基础性的作用。因为一国的税收管辖权是与一国的主权相联系的，在尚不存在超国家的征税权力实体的情况下，直接行使税收管辖权的权力实体是国家，国家通过涉外税法来使国际税收条约或国际税收协定所确认的国际税收分配关系具有可操作性，否认国际税法的国内法渊源的作用，就会使国际税收条约和国际税收协定变得毫无意义。

由上述可见，国际税法的国际法渊源和国内法渊源两者是不可偏废的，国际税法是由国际税收条约、国际税收协定、各国涉外税法有机结合而成的一个法律部门。

## 第三节 国际税收法律关系

### 一、国际税收法律关系的涵义与特征

#### (一) 国际税收法律关系的涵义

国际税收法律关系是指国际税法在调整国际税收分配关系时，所形成的具有权利义务内容的社会关系。国际税收法律关系由主体、内容、客体三要素构成。国际税收法律关系的主体是指参加国际税收法律关系的当事人，它包括自然人、法人、国家、国际组织等。国际税收法律关系的客体是指国际税收法律关系主体的权利义务所指向的对象，它主要是指跨国纳税人的跨国所得。国际税收法律关系的内容是指由国际税收法律规范所确认的、主体的国际税收权利和国际税收义务。国际税收法律关系内容是国际税收法律关系的基本要素，它决定了国际税收法律关系的实质。国际税收法律关系的确定，就是由国际税收权利和国际税收义务衔接起来的。