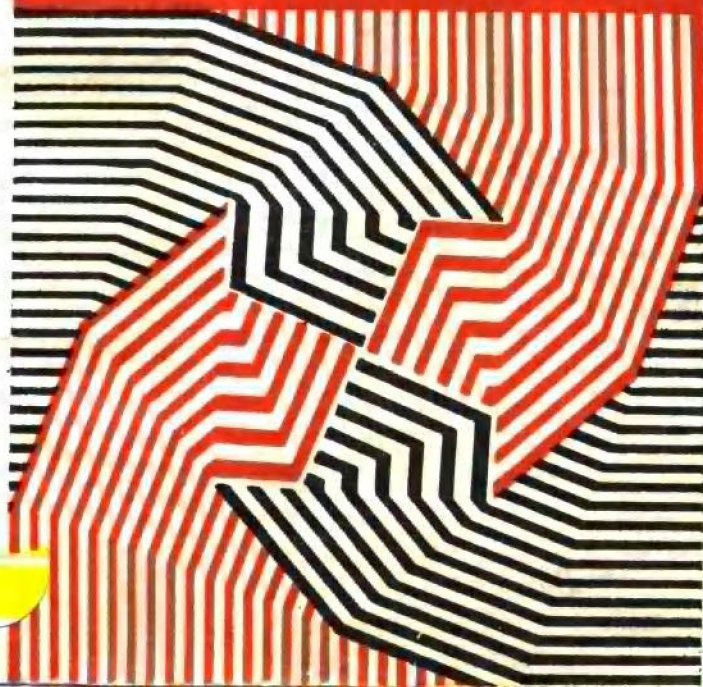


# GUOJI SHUISHOU

## 国际税收

黄济生 编著



# 国 际 税 收

黄济生 编著

华东师范大学出版社

(沪)新登字第201号

责任编辑 王子奇

国 际 税 收

黄济生 编著

---

华东师范大学出版社出版发行

(上海中山北路3663号)

新华书店上海发行所经销 国营张家港市印刷厂印刷

开本, 850×1168 1/32 印张, 8.75 字数, 240千字

1992年6月第一版 1992年6月第一次印刷

印数: 1—5000本

---

ISBN7-5617-0830-0/F·023 定价: 4.55元

## 内 容 提 要

国际税收是经济国际化的产物,是国际经济领域的重要方面。本书较系统地介绍了国际税收的基本原则、典型做法、一般惯例和规范,探讨了国际税收管辖权、征管规范和税收负担政策、国际联属企业的征税、国际重复课税、国际避税及偷漏税、国际税收协定等问题,注重实务性,例证生动便于操作,并与我国具体情况相结合,对我国涉外税制作了专章论述,提出了自己的见解。本书读者对象是大中专院校经济学、财经、国际贸易、税收等专业师生,涉外经济部门、三资企业管理部门、外向型经济人员。

# 导 言

## 一、国际税收的概念、范围与特征

国际税收是税收的一个特殊领域，它是国际经济关系发展到一定历史阶段后出现的一个新的税收范畴。

### （一）生产的国际化是国际税收产生的经济条件

税收是国家按照法律预先规定的标准，向其管辖范围内的自然人和经济组织强制地、无偿地征集货币或实物的行政经济活动，它是一个反映着特定分配关系的经济范畴。几千年来，这种税收分配关系一直被严格地限定在各个国家各自的地域范围内，各国政府的课税权及税收利益并不直接发生冲突。

自19世纪末和本世纪初，各主要资本主义国家相继由自由竞争阶段发展到垄断阶段，随着这些国家资本输出规模的扩大和跨国公司的出现，以各国为中心的生产日益越出了国界。第二次世界大战后，资本和生产的国际化趋势更为明显。在新技术革命浪潮的推动下，西方发达国家经济迅速发展，并日益以国际领域作为本国经济活动的舞台。与此同时，随着大量前殖民地、半殖民地国家在政治上的独立，广大第三世界国家也进入了发展本国经济的新时期。不少国家相继采取了对外开放、引进外国资本和技术的发展政策。这一时期，不仅西方发达国家在资本输出规模和形式方面获得了巨大进展，而且第三世界国家之间的经济合作也迅速发展起来。国际经济活动领域不断得到拓宽。除了跨国公司在世界范围内得到长足的发展之外，其它诸如加工订货、补偿贸易、合

作生产、合资经营、技术转让、许可证交易以及国际信贷、国际债券、国际租赁等多种国际投资形式和经济合作形式也大量出现。这一切都使得各国经济的相互联系和相互依赖比以往任何时候都更为密切，生产的国际化已成为当代世界经济的一大特点。

19世纪末出现的生产国际化不仅使各国经济活动的形态和方式发生了巨大的变化，由此而来的是商品、资本、技术和人员劳务在国际间的大幅度流动，企业和个人的各种投资收入、劳务收入和经营利润的实现以及持有的财产越来越超出了各自国家的范围而趋于国际化。人们收入和财产分布格局的这一变化，必然会反映到各国的税收活动中，带来涉外税收的发展。

税收是世界上各主权国家凭借政治权力参与社会产品分配和取得财政收入的基本手段，同时也是各国政府自觉用来调节经济、贯彻各项社会经济政策的重要工具。在国际间贸易、投资、技术及人员劳务流动规模不断扩大的条件下，各国政府都极为重视在国际经济交往中运用税收来维护各自的财政主权和经济利益，除了注意运用传统的关税来争取平等互惠的对外贸易以及通过其它各种流转税对在本国从事经济活动的外国企业和个人所发生的营业额予以课税外，还积极推行和完善以净收入为课税对象的所得税制度及财产税制度，通过对有关企业 and 个人的国际性收益的课征来参与国际间财政权益的划分和税收利益的分配。各国税收课征的范围不仅包括本国境内产生或存在的全部课税对象，而且也包括与本国存在着特定人身法律关系（公民或居民）的纳税人来源于或存在于本国境外的课税对象。

在生产国际化背景下的各国税收发展，一方面使得税收征纳活动在纳税人和课税对象方面打破了国与国之间的界限，另一方面也由此产生了国与国之间合理地划分税收权益以及加强相互税务配合的国际税收关系协调问题。课税权作为国家主权的组成部分，世界上任何一个主权国家都有权根据各自国家的政治、经济状况和法律传统，按照最适合本国权益的原则来行使税收管辖权。由

于不同国家行使税收管辖权所依循的原则、实施范围以及具体规定等方面的差异，有关国家在对从事国际经济活动的企业或个人的所得及财产的课税上，往往会发生两个或两个以上国家的税收管辖权的重叠或冲突，从而导致国际重复课税现象。其结果必然会加重企业和个人的税收负担，使其难以从事跨国经济活动。显然，这对于国际经济交往的正常发展乃至各国经济自身的发展都是不利的。各国涉外税收的发展本身就蕴含着协调税收管辖权、合理地处理国际税收权益关系的内在要求。此外，涉外税收涉及的纳税人和课税对象所具有的跨国性质使得税收征管工作存在着更多的困难和疏漏，国际避税与偷漏税现象日趋严重。为了维护各自的税收利益，进一步加强国际税务配合自然成为各国政府及其税务当局共同愿望。

因此，随着国际经济交往和各国涉外税收的发展，在各国政府之间逐渐形成了一系列划分国际税收权益和处理税务关系的准则与惯例。例如，在同时实行属地与属人两个原则的基础上合理地规范税收管辖权行使范围；反对税收歧视，对其它国家国民实行无差别待遇；对本国居民或公民纳税人的境外所得和财产实行免税或“税收抵免”措施，以避免国际重复课税等等。以上述准则惯例为渊源，产生了具有国际公法性质的两个或多个国家之间签订的国际税收协定。在各国签订国际税收协定的基础上，本世纪60年代以来，相继出现了《经济合作与发展组织》(OECD)制订的为指导成员国之间以及成员国与非成员国之间谈签国际税收协定的协定范本和由联合国经济与社会理事会组织制订的为指导发展中国家与发达国家谈签国际税收协定的协定范本。

总之，在资本和生产国际化的历史条件下，税收分配关系日益打破了以往限于各个国家范围内的界限而趋于国际化。税收分配关系的国际化不仅表现在各国涉外税收所涉及的纳税人和课税对象具有的跨国性质，而且还表现在由此而产生的国与国之间的税收权益分配关系上。国际税收范畴的出现正是税收分配关系国际

化在理论上的反映。

## (二) 国际税收的概念

国际税收(International Taxation)现在已是一个被广泛使用的概念,但由于各国学者研究国际税收问题的角度不同和在界定国际税收与国家税收范围上存在的分歧,关于国际税收的定义至今尚存在着两种不同观点。

### 1. 狭义的国际税收

这种观点认为,一个国家的税收不论其涉及的纳税人是本国人还是外国人,也不论其涉及的课税对象位于本国境内还是位于本国境外,都是该国政府同其本国纳税人之间发生的征纳关系,均应属于国家税收的范畴。只有当两个或两个以上国家的税收管辖权发生交叉,发生税收利益的冲突,由此而产生的国与国之间的税收协调或税收利益分配关系才能称之为国际税收。

### 2. 广义的国际税收

与上述观点相反,广义的国际税收认为,国际税收除了指国与国之间税收权益关系的协调外,一国的税收征纳活动中具有涉外因素、并足以引起国与国之间税收权益分配关系的那一部分税收征纳活动,也属国际税收的范畴。一个国家税收的涉外因素表现在两个方面:一是该国税收涉及的纳税人是一个与其它国家也同时存在着人身法律关系的个人或企业;二是该国税收涉及到的课税对象在该国境外。凡是具有以上两因素之一的税收征纳活动即属涉外税收。虽然涉外税收主要是基于各个国家的国内立法,是国家税收的组成部分,但是由于涉外税收引起的税收征纳关系超出了一国的地域管辖范围或独占的人身管辖范围,涉及到跨国的收入、财产及人身法律关系,并由此而引起国际间的税收权益分配问题,因而具有国际的意义。反之,凡不涉及国与国之间的税收权益分配关系的那一部分征纳活动则属国内税收的范畴。这种观点认为,各国的涉外税收是国际税收总体的组成部分,国际税收权益分配关系是在各国涉外税收征纳关系的基础上派生的。



从各国实际情况来看,广义的国际税收概念已被人们普遍接受,并成为传统国际税收理论的主流。

综上所述,我们可对国际税收概念作一较为全面的表述:国际税收是各国政府与其税收管辖范围内从事国际经济活动的企业和个人就国际性收益所发生的征纳活动以及由此而产生的国与国之间税收权益的协调,它反映着各国政府在国际范围内参与社会产品分配的经济关系。

### (三) 国际税收的范围

国际税收的范围是指国际税收涉及的税种范围。

国际税收作为各国政府对其管辖范围内从事国际经济活动的纳税人的国际性收益的课征,这种课征活动同样是通过各国税收法律制度规定的具体税种实现的。

现代世界各国课征的税种按其课税对象可分为三大税类,即所得税类、财产税类和流转税类。目前绝大部分国际税收专家和学者认为,国际税收涉及的税种范围只包括所得税和财产税,而不包括关税(Customs duty)、产品税(Product tax)、营业税(Business tax)、销售税(Sales tax)、增值税(Value added tax)等流转税税种。其主要理由是:

第一,各国征收的流转税尽管种类繁多,课征环节也各不相同,但一个共同特点是其课征的法律依据都是商品或非商品流转额发生的事实,均属对物税(In rem tax)。按照惯例,各国流转税课税对象的范围都只限于本国境内。同时流转额的发生通常都有明确的地域性,计税标准简单、明确。在流转税的课征上,既不会发生一国政府对境外课税对象课税的现象,也不会出现两个或两个以上国家政府对同一流转环节上发生的流转额重复课税的现象。虽然一国流转税税率的高低,特别是关税税率的高低会对该国及其它国家的商品竞争能力产生不同影响,从而影响到有关国家的对外贸易与国内经济,事实上存在着协调关税税务的必要性,但却不会由此而产生国与国之间的税收权益划分问题。

世界上大部分国家征收的所得税以及一些以财产总额为课税对象的财产税均是对人税 (Personal tax), 它以与本国存在着特定法律关系的人身为课征依据。课税对象的范围除包括本国居民和非居民纳税人的本国境内所得和财产外, 也包括本国居民(在一些国家还包括本国公民)纳税人的境外所得和财产。加之, 各国关于居民、非居民、境内课税对象、境外课税对象确定标准存在的差异, 在所得税及财产税的课征上, 普遍存在着税收管辖权的重叠和冲突, 国际税收权益方面的矛盾十分突出。

第二, 流转税的税额与商品价格或劳务价格有着直接的依存关系, 通常税额可以用加价的方式计入销售价格, 流转税的纳税人一般并不是税额的实际负担人。以此为标准, 这些税种又被归为间接税 [Indirect tax]。在流转税的课税对象限于本国境内的前提下, 其税负通常不会超出各个国家的范围

在各国征收的所得税和财产税中, 除一些以财产租金为计税标准的个别财产税外, 这些税种的税额与流转额无关, 纳税人不能直接将税收转嫁给他人负担, 纳税人一般就是实际负税人。以此为标准, 这些税种又被归为直接税 [Direct tax]。所得税和财产税税额的多少直接影响到纳税人最终收入和占有财产的数额, 对社会消费和投资水平有着重要的制约作用。在税率的设计上, 这些税种多实行累进税率, 且税率的高低往往因不同纳税人而异。它不仅会影响到国际性收益在有关国家之间的分配, 也必然会引起国与国之间在税收上是否给予公平待遇的争端, 从而成为国际经济关系和政治关系的焦点。

正是基于以上原因, 在税收学的分类上, 一般认为包括关税在内的各种流转税均属国内税收的范畴。虽然, 在实践中, 一些国家将有关流转税的涉外征管法规以及关税制度也称为涉外税法。但作为惯例, 一国的国际税收法律制度仅是指该国税收法律制度中有关所得及财产涉外课征问题的法令、条款及其解释以及立法机构和税务当局颁布的有关征管规定、执行细则的总和。

#### （四）国际税收的特征

国际税收作为一个相对独立的税收领域，有着不同于国内税收的特殊性。了解国际税收的基本特征，则有助于对国际税收概念的把握。

依据上述广义的国际税收定义，国际税收具有以下三个基本特征：

##### 1. 国际税收涉及的纳税人具有跨国性

构成各国税收征纳关系纳税主体的纳税人，包括自然人（个人）、法人或非法人经济实体这两大类。国际税收涉及的纳税人也是这样。但国际税收与国内税收的不同之处在于，国际税收涉及的纳税人通常是指跨国从事经济活动，在两个或两个以上国家同时负有纳税义务的企业或个人。因此，国际税收涉及的纳税人又被称为“跨国纳税人”。

依据国际税收的定义，跨国纳税人在两个或两个以上国家同时负有纳税义务，必须是就同一课税对象而言。如果一个企业或个人同时在两个或两个以上国家从事经济活动，就其经营活动中发生的流转额分别在这两个或两个以上国家负有纳税义务，并不构成跨国纳税人。因为，这时在两个或两个以上国家发生的流转额是不同的课税对象，该企业或个人与多个国家发生的税收征纳关系并不发生交叉。只有当该企业或个人就其在两个或两个以上国家之一产生的所得或存在的财产，同时在这些国家负有纳税义务，才能称之为国际税收涉及的纳税人。

在国际税收实践中往往会出现以下情况：在一个国家对某一从事国际经济活动的纳税人某项所得或财产课税的条件下，另一国或是由于该国税法规定的单方面免除国际重复课税的措施，或是根据国际税收协定而放弃对该项所得或财产的课税权，这时纳税人的纳税义务可以说是单一的。这种情况应看作是国际税收关系的特例，因为这时单一的纳税义务实质上是国际税收权益关系协调的结果。

## 2. 国际税收涉及的课税对象具有跨国性

国际税收涉及的课税对象是参与国际经济活动的纳税人的跨国所得或跨国财产。所谓跨国所得和跨国财产是指所得的来源地和财产的所在地与所得和财产的所有者的居住国或国籍国不属同一国家。跨国所得或跨国财产可分为两大类，一类是一国的居民或公民来源于或位于该国境外的所得或财产；一类是一国的非居民或非公民来源于或位于该国境内的所得或财产。对跨国所得和跨国财产通常存在着两个或两个以上国家的税收管辖权。

## 3. 国际税收分配关系和国际税法具有两重性

由于国际税收涉及的纳税人与课税对象具有跨国性质，国际税收所反映的分配关系具有两重性质。一方面国际税收体现着各国政府同其管辖范围内从事国际经济活动的企业和个人之间的税收征纳关系，另一方面也体现着国与国之间的税收权益分配关系。这一性质正是国际税收与国内税收的根本区别。

国际税收分配关系具有双重性，以调整这种分配关系为对象的国际税收法律制度也不可能是单一的，除了有赖于各国的涉外税收法律制度之外，还有赖于具有国际公法性质的国际税收协定或公约。各国的涉外税收法律制度是以国内立法为基础的，它以调整国家与纳税人之间的国际税收征纳关系为主要对象。尽管各国涉外税收法律制度也包含着协调国际税收权益分配关系的实体规范和冲突规范，但由于各国政治经济发展水平及法律传统不同，不但在国际税收权益分配方面的立场、观点存在着分歧，在具体的法律规定以及有关法律规范的使用条件方面都有着相当大的差异。因此，国际税收分配关系最终还需要通过国与国之间的谈判，签订国际税收协定或公约来加以规范。按照国际法学的分类，各国的涉外税收法律制度属国际税收私法(Private law of international taxation)的范畴。一般认为，国际税收私法与属于国际税收公法(Public law of international taxation)范畴的国际税收协定、公约及国际税收惯例的总和，即国际税法(International tax

law)。也有一部分学者认为，国际税法所包含的只是具备国际公法性质的国际性规范和惯例。

## 二、国际税收学的研究对象与内容

国际税收学是一门以国际税收领域的特殊矛盾为研究对象的财税理论分支学科。对国际税收问题的研究始于第一次世界大战后，当时主要集中在荷兰和德国。二次大战后，随着国际经济交往的迅速发展，研究国际税收问题的专家、学者逐渐增多。各种国际税收协定的签订，尤其是《经济合作与发展组织》和联合国的两个国际税收协定范本的制订过程，大大地推动了这一学科的发展。60年代后，在财税学科逐渐形成了一个新的分支——国际税收学。

### （一）国际税收学的研究对象

国际税收学是一门新兴学科，因其发展时间较短，从国际范围来看，远未形成一个严密的逻辑体系，研究的内容通常因人而异。我国自70年代末开展这方面研究以来，关于这门学科的研究对象目前尚无一致意见。

与狭义的国际税收概念相联系，一些学者主张国际税收学的研究对象应是国际税收权益分配关系，即应集中于国际间为协调税收管辖权、划分和处理国际税收权益分配关系的政策、措施、准则和国际性规范，而各国涉外税收制度规范应是《国别税收》或《各国税制比较》等财税理论分支学科研究的范围。<sup>①</sup>

一部分专家和学者则认为国际税收学的研究对象应包括两个层次，第一个层次是反映并规范各国政府同跨国纳税人之间税收征纳关系的涉外税收法律制度和涉外税收政策；第二个层次是国际间为协调国际税收权益分配关系的惯例、准则和国际性规范。<sup>②</sup>

---

① 参阅《国际税收教程》，葛惟熹主编，中国财政经济出版社，1987年版。

② 参阅《国际税收导论》，邓子基、唐腾翔著，中国经济科学出版社，1988年版。

笔者倾向于上述第二种观点。这不但是有鉴于各国国际税收理论研究的史实，而且国际税收学以两重国际税收分配关系为研究对象，就国际税收实践的要求和理论体系的内在逻辑结构来说也是必要的。

首先，从国际税收实践来看，国际税收权益问题毫无疑问是国际税收领域的特殊矛盾，国际税收权益关系的研究对于旨在国际社会建立合理的国际税收权益分配秩序，促进国际政治、经济和文化的交流与合作具有重要意义。但是应当看到，在生产国际化背景下，税收这一由国家直接参与的分配形式越来越成为影响和制约国际经济活动主体的重要因素。就企业和个人来说，任何一个国家的企业或个人只要参与了国际经济活动，都会面对着本国和其它国家的税收，都必须全面了解有关国家的税收制度，特别是涉外税收制度，以决定自身进行国际经济活动的方向、方式及程度。这反映在理论上，则要求全面、系统地研究各国涉外税收法律规范和一般原则。从作为课税权力主体的国家来说，为了更好地维护自身的财政权益，通过涉外税收来达到贯彻各项经济政策、促进本国经济和对外经济交往发展的目的，也需要依据各自国家在国际经济中的地位和利益来制订和调整本国的涉外税收制度和政策。因而，比较和借鉴其它国家在涉外税收方面的经验，了解各国协调国际税收关系的准则和惯例就是一个必不可少的前提。从目前国外的研究状况来看，对于各国涉外税收制度规范方面的研究在国际税收理论研究中占有重要地位。

当然，国际税收学以各国同跨国纳税人之间的征纳关系为研究对象，在内容上不可避免地会与财税理论的一些其它分支学科，如《国别税收》、《各国税制比较》发生交叉现象。但其间仍是有所区别的。《国别税收》主要研究世界各国、特别是主要国家的税收理论、税收政策、税收制度以及税收发展史，是国别经济研究的一个组成部分。《各国税制比较》则主要研究不同国家的具体税种，通过不同类型国家税收法律制度的比较，分析研究各国政府同其纳

税人的征纳关系以及利用税收来管理和调节经济的经验。不言而喻,这两门学科研究的范围也包括各国的涉外税收制度与政策。但不同之处在于,国际税收学并不孤立地研究各个国家的税收法律制度,而是把各国涉外税收作为国际税收总体的组成部分,联系国际经济活动的内容与形式,联系国际税收权益分配关系来加以研究的。

其次,从国际税收学的逻辑结构来看,研究体现和调整国际税收权益分配关系的国际准则、惯例及国际规范固然有其重要意义,但这一研究并不能脱离对各国涉外税收制度和政策的考察而单独存在。因为,国际税收权益分配关系并不仅仅体现在国与国之间的税收协调活动中,同时也体现在各国政府同跨国纳税人的征纳关系中。各国涉外税收法律规范既是国际税收惯例、准则和国际性规范产生的基础,也是这些惯例、准则和规范得以实施的保证。例如,目前世界上许多国家在本国税法中单方面作出了对居民或公民纳税人境外所得和境外财产予以免税或外国税收抵免的规定,它不仅规范着本国政府与跨国纳税人之间的征纳关系,同时也体现着国际税收权益分配关系。再如,国与国之间签订的税收协定是对缔约国政府税收管辖权的规范,同时也必然影响到缔约国政府同有关跨国纳税人之间征纳关系的改变,缔约国必须相应地调整本国税法以保证国际税收协定有关条款的实施。

事实上,在国际税收研究中,对任何一项国际准则、惯例或国际性规范的评析乃至判断其合理性与否都不可能脱离对各国涉外税收法律制度的研究。目前,国内外一些着眼于国际税收权益分配关系问题,如国际重复课税问题或国际避税与反避税问题的论著,其内容都在不同程度上包括了有关国家的涉外税收法律规范及涉外税收政策。

综上所述,笔者认为国际税收学应以对各国政府同其从事国际经济活动的纳税人之间的征纳关系和国际税收权益分配关系这两个层次的研究来建立完整的理论体系。这一观点,将体现在本

书后面各章节的安排和论述内容上。

## （二）国际税收学研究的内容

由于各国的税收业已渗入国际经济活动的各个领域，国际税收学研究的内容相当广泛，且与其它国际经济学科，如国际贸易学、国际投资学、国际金融学等多有交叉现象。但从财税理论的一个分支学科来考察，其研究的内容主要包括以下几个方面：

### 1. 税收管辖权问题

税收管辖权是国家主权在税收领域的体现，它不仅反映着一国经济利益和国际税收利益之所在，并受其政治法律传统所制约。各国行使税收管辖权的原则及有关法律规范的多样性和复杂性，是产生国际税收权益分配矛盾的根本原因。对于这个问题的研究是研究国际税收其它问题的基础和起点。

### 2. 国际税收征管规范与国际税收政策

国际税收征管规范是指各国涉外税收法律制度中有关所得税及财产税的征收与管理问题的原则和规定，它与各国税法中行使税收管辖权的原则及有关规范构成各国国际税收法律制度的基本内容，集中反映着各国政府同其参与国际经济活动的纳税人的征纳关系。

国际税收政策是指各国基于本国经济利益和财政利益在制订本国涉外税收制度和指导涉外税收活动方面的基本方针和准则，它贯穿于一国涉外税收征管活动的各个环节。其中，国际税收负担政策对于国际间资本、技术和劳务的流向，对于国际税收权益分配关系有着重要的影响，与国际避税和偷漏税的形成也有直接联系。

国际税收征管规范与国际税收政策既是国际税收学研究的重要方面，也是其理论研究的基础。

### 3. 国际联属企业的征税问题

国际联属企业是指跨国从事经营活动、并在资本、财务和管理上相互关联的企业，其基本形式是以母、子公司或总、分公司关系



构成的跨国公司集团。跨国公司经营形式的多样性及其与多个国家存在着的税收关系，使得对国际联属企业的课税成为国际经济各学科共同关注的问题。国际税收学在这方面的研究内容，主要包括如何防止国际联属企业利用内部定价来转移利润，以及如何协调和处理国际联属企业的收入与费用在国际间的分摊等问题。

#### 4. 国际重复课税及其消除问题

国际重复课税是各国税收管辖权交叉和冲突的结果。如何避免或消除国际重复课税现象是国际税收研究中的一个最重要、最突出的问题。这一方面的研究内容包括，国际间协调税收管辖权的途径、原则、惯例和国际性规范；避免或消除国际重复课税的方式、方法等等。

#### 5. 国际避税与偷漏税问题

在国际税收领域，各国税收管辖权的交叉以及各国税收制度存在的差异，使得国际避税与偷漏税现象远较国内税收领域严重和复杂。国际避税与偷漏税问题，以及如何反国际避税与偷漏税是各国政府共同关注的问题。国际税收学在这方面研究的内容主要包括，国际避税及偷漏税的方式、方法；国际避税地及跨国纳税人利用国际避税地的主要形式；各国反国际避税及偷漏税的有效经验，以及国际间加强税务配合与合作的途径、方式等。

#### 6. 国际税收协定

国际税收协定或公约是国与国之间协调和处理税收权益分配关系及税务关系的一种法律形式，它是国际税收分配关系在上层建筑领域内的反映，同时又对国际税收分配关系的发展有着重要的制约作用。国际税收学在这方面的研究内容包括，各种国际税收协定的性质、内容及其与各国国内立法的关系；国际税收协定的历史渊源和有关协定规范的国际经济背景。通过这方面的研究，以期使国际税收协定所体现的原则和有关规范条文更具合理性，从而促进建立更为公平合理的国际税收权益分配秩序。

以上六个方面的问题，在国际税收学研究中虽会因研究者的