# 第五节 国际税收法律关系

来源：网络 作者：紫陌红颜 更新时间：2024-04-07

*第五节 国际税收法律关系 第五节 国际税收法律关系 第五节 国际税收法律关系 国际税收法律关系（Legal Relation of International Tax Law）是国际税法在调整涉外税收征纳关系和国际税收分配关系的过程中所形...*

第五节 国际税收法律关系 第五节 国际税收法律关系 第五节 国际税收法律关系

国际税收法律关系（Legal Relation of International Tax Law）是国际税法在调整涉外税收征纳关系和国际税收分配关系的过程中所形成的权利义务关系。国际税收法律关系是国际税法学的基本范畴，可以为国际税法基础理论的研究提供基本的理论框架，以它为参照系可以把国际税法的众多基本范畴联系起来，从而能够为国际税法学的基础理论研究提供一种整合的功能与效果。

一、国际税收法律关系的要素

（一）国际税收法律关系的主体[1]

国际税收法律关系的主体，又称为国际税法主体，是参与国际税收法律关系，在国际税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。有学者将国际税收法律关系的主体分为征税主体、纳税主体和特殊主体，分别指国家、居民和国际组织。[2] 我们认为，国际组织或者属于纳税主体或者属于征税主体，将其单列为一类主体似乎不妥。

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。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；当然，在主要涉及所得税的国际协调问题等方面，使用“跨国纳税人”的称谓仍然是可以的。

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和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。[3] 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。

（二）国际税收法律关系的内容

国际税收法律关系的内容，是指国际税收法律关系主体所享有的权利和所承担的义务。关于国际税收法律关系内容的特点，有学者认为，它已经不象国内税收法律关系那样，主体之间的权利义务从总体上讲是不对等的和非互惠的，国家与国家之间的权利义务是建立在平等互惠的基础之上的，国家与涉外纳税人之间的权利义务也已经不完全取决于一个征税主体的单方意志了。[4] 我们认为这一观点比较科学。

在国家与国家之间的法律关系中，二者权利义务是对等的。一般来讲，国家所享有的权利包括征税权、税收调整权、税务管理权以及根据国际税收协定所规定的其他权利，国家所承担的义务包括限额征税义务、税收减免义务、税务合作义务以及根据国际税收协议所规定的其他义务。

在国家与涉外纳税人之间的法律关系中，二者的权利义务在总体上是不对等的。一般来讲，国家所享有的权利主要包括征税权、税收调整权、税务管理权和税收处罚权等，国家所承担的义务主要包括限额征税义务、税收减免义务、税收服务义务等，涉外纳税人所承担的义务主要包括纳税的义务、接受税收调整的义务、接受税务管理的义务以及接受税收处罚的义务等，涉外纳税人所享有的权利主要包括依法纳税和限额纳税权、税收减免权、享受税收服务权、保守秘密权、税收救济权等。

（三）国际税收法律关系的客体[5]

国际税收法律关系的客体是国际税法主体权利义务所共同指向的对象。有学者认为，国际税收法律关系的客体就是国际税收的征税对象，是纳税人的跨国所得或跨国财产价值。[6] 也有学者认为，国际税收法律关系的客体主要指跨国纳税人的跨国所得。[7] 我们认为，把国际税法等同于国际税收的征税对象是不全面的，把国际税收的征税对象局限在跨国所得或跨国财产之上也是不全面的。

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纳关系有着密不可分的联系。也正因为在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的课征，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，从理论上看，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；但从实践上看，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。

二、国际税收法律关系的运行

国际税收法律关系的运行，是指国际税收法律关系的产生、变更和消灭的整个过程。国际税收法律关系的要素是从静态的角度揭示国际税收法律关系的构成，而国际税收法律关系的运行则是从动态的角度揭示国际税收法律关系的构成。

（一）国际税收法律关系的运行状态

国际税收法律关系的产生，是指国际税收法律关系在相关当事人之间的建立，或者说是国际税收权利义务在相关当事人之间的确立。国际税收法律关系的产生需要国际税法的存在以及国际税法所规定的税收要素成立或者启动相关程序的法定要件成立。

国际税收法律关系的变更，是指国际税收法律关系的主体、客体和内容所发生的变化。国际税收法律关系的变更一般需要满足国际税法所规定的法定要件的成立，如涉外纳税人满足税收减免的条件，则相应发生国际税收法律关系内容的变更。

国际税收法律关系的消灭，是指国际税收法律关系所确定的权利义务在相关当事人间的消失或终结。一般来讲，当相关主体的权利得到实现，义务得到履行，国际税收法律关系完成其历史使命的时候就会发生消灭的结果。如涉外纳税人依法缴纳税款，国家与涉外纳税人之间的权利义务就消灭了；相关国家的税务主管机关依法完成税务合作事项，相关权利义务也就消灭了。

（二）国际税收法律事实

国际税收法律事实（Legal Fact of International Tax），是指能导致国际税收法律关系产生、变更和消灭效果的客观事实。国际税收法律事实包括国际税收法律行为和国际税收法律事件。前者是体现主体意志或以主体意志为转移的事实，而后者则是不体现主体意志或者不以主体意志为转移的事实。国际税收法律事实主要包括国际税法的制定、涉外纳税人的行为或状态以及国家的行为。国际税法的制定可以导致抽象国际税收法律关系的建立，而涉外纳税人以及国家的行为可以导致具体国际税收法律关系的产生、变更和消灭。

小 结

国际税法是调整在国家与国际社会协调直接税与商品税的过程中所产生的国家涉外税收征纳关系和国家间税收分配关系的法律规范的总称。国际税法具有公法兼私法性质、国际法兼国内法性质、程序法兼实体法性质。国际税法的宗旨为：维护国家税收主权和涉外纳税人基本权。国际税法的作用主要体现在三个方面：消除和避免国际双重征税、防止国际逃税和国际避税以及实现国际税务合作。国际税法的地位是指国际税法是不是一个独立的法律部门，以及国际税法在整个法律体系中的重要性如何。国际税法由调整国际税收分配关系的狭义国际税法和调整涉外税收征纳关系的涉外税法所组成。国际税法的渊源包括两大类：国际法渊源和国内法渊源。国际税收法律关系是国际税法在调整国际税收分配关系和涉外税收征纳关系的过程中所形成的权利义务关系。国际税收法律关系的主体，又称为国际税法主体，是参与国际税收法律关系，在国际税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。国际税收法律关系的内容，是指国际税收法律关系主体所享有的权利和所承担的义务。国际税法的客体包含着具有递进关系的两个层面的内容。国际税收法律关系的运行，是指国际税收法律关系的产生、变更和消灭的整个过程。国际税收法律事实，是指能导致国际税收法律关系产生、变更和消灭效果的客观事实。

「注释」

[1]参见刘剑文、李刚：《国际税法特征之探析》，载《武汉大学学报》（哲学社会科学版）1999年第4期，第16页。

[3]参见王铁崖主编：《国际法》，法律出版社1981年版，第98-100页。

[4]参见廖益新主编：《国际税法学》，北京大学出版社2001年版，第15-16页。

[5]参见刘剑文、李刚：《国际税法特征之探析》，载《武汉大学学报》（哲学社会科学版）1999年第4期，第15-16页。

[6]参见廖益新主编：《国际税法学》，北京大学出版社2001年版，第15页。

[8]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。

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