



高等院校财政学专业
教材新系

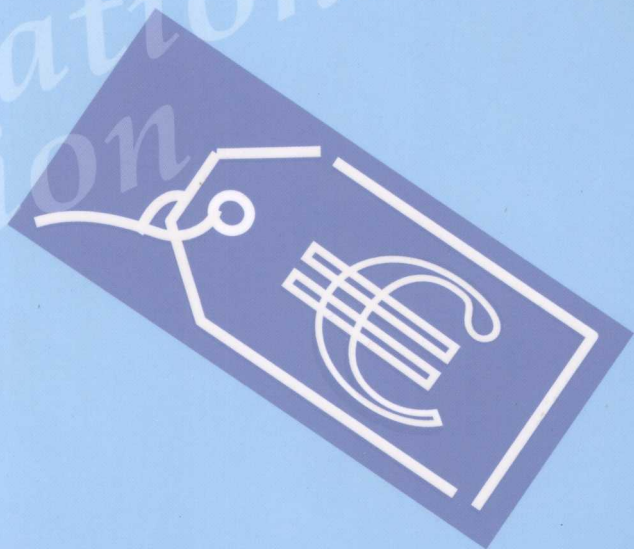


国际税收

方卫平 编著

International Taxation

International Taxation



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



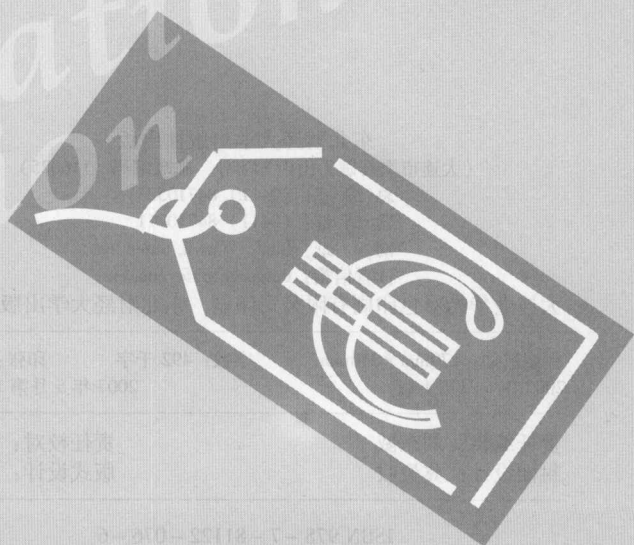
高等院校财政学专业
教材新系

国际税收

方卫平 编著

International Taxation

International Taxation



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 方卫平 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收 / 方卫平编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2007. 5
(21 世纪高等院校财政学专业教材新系)
ISBN 978 - 7 - 81122 - 076 - 6

I. 国… II. 方… III. 国际税收 - 高等学校 - 教材 IV. F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 080433 号

东北财经大学出版社出版
(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连金华光彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 492 千字 印张: 22 3/4
2007 年 5 月第 1 版 2007 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 刘东威
封面设计: 冀贵收

责任校对: 众 笑
版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 076 - 6

定价: 35.00 元

出版者的话

“十一五”期间，中国的各个领域都在不断地进行改革，在公共管理领域，这一变化尤为明显。体现在财政方面，则出现了新一轮的税制改革，由此引发的相关财政理论和实践探索已势在必行。

作为财经管理教育的专门出版机构，东北财经大学出版社一直以满足财经管理教育需要为己任，适时紧跟理论与实践的变化，出好书、出精品。根据教育部《高等学校教学质量和教学改革工程》对“精品课程”教材的相关要求，本套“21世纪高等院校财政学专业教材新系”坚持创新、改革的精神，将新的课程体系融于教材之中，并体现新的教学内容、教学方法，积极吸纳目前国际上该学科的最新理论研究成果，力求将这一学科的核心知识与最新发展结合起来。为此，特别邀请厦门大学、中国人民大学、天津财经学院、中国社会科学院财政与贸易经济研究所等从事财政学教学和研究的教师和专家担纲执笔。他们不仅有丰富的教学经验，还承担着国家级或省部级财政研究的重要课题，其成果部分地体现在教材中，这也使教材更具有时效性，更贴近中国的实际。

本套教材在内容方面具有以下特色：第一，系统阐述本学科的基本理论，同时兼顾与实践领域的关联；第二，突出中国特色，同时兼顾与西方公共财政理论的接轨；第三，坚持本学科的理论系统性，同时兼顾与国际前沿理论的链接；第四，强调学以致用，结合教学内容组织案例分析；第五，避免艰深的理论阐述，重点讲解简洁明了。

本套教材在体例和栏目设置上吸取了国外教材的长处，突出了以下特征：提示学生重点阅读的内容；提供相关知识的背景资料，增加知识训练的案例分析，推荐拓宽学生视野的参考文献，提供网上阅读的相关链接。为了给授课教师提供教学支持，本套教材附赠电子课件，并给出章后习题的答案，详情请登录 www.dufep.cn “下载专区”。

值此“21世纪高等院校财政学专业教材新系”出版之际，特向本套教材的编写人员表示衷心的感谢，他们为本套教材付出了艰辛的努力和创造性劳动，同时欢迎读者就本套教材的有关问题多多赐教，请寄言至 004bjb@dufe.edu.cn。

东北财经大学出版社

前 言

进入 21 世纪后，国际税收形势发生了很大的变化：一是国际避税地发生了巨大的变化，在各国政府反国际避税的共同努力下，大多数避税地已经承诺要改革其不利于反国际避税的制度，根据经济合作与发展组织公布的材料，目前没有明确表态改变其制度的避税地国家和地区仅剩 5 个；二是国际上又推出了不少反国际避税的新举措和新协定；三是我国在反国际避税方面已经有了很大的进步，制定了许多措施；四是免除国际重复征税的税收措施已经为几乎所有的国家所接受，而没有双边免除国际双重征税措施的国家，几乎都采取了单边免除措施；五是免除国际重复征税的范围有所扩大；六是商品税的国际协调又有了新的动向和发展；七是关税摩擦和反倾销税有所增加，其国际协调问题又渐显现。所以，国内迫切需要一本新的国际税收教材。

本书的研究范畴

目前，中国的国际税收教材大致可以分为四类：一类是狭义国际税收学，主要研究和阐述所得税和一般财产税的国际税收问题，国际税收的基本原则、规范、方法和实践，代表作是葛惟熹 1987 年出版的《国际税收教程》和他以后出版的《国际税收学》及其修订版；一类是广义国际税收学，研究和阐述包括所得税、财产税和商品税在内的国际税收问题，代表作是王传纶 1992 年出版的《国际税收》，教材没有涉及一般财产税和个别财产税的国际税收问题，但把商品税的国际税收问题提到了重要地位，方卫平 2003 年出版的《国际税收学》对广义国际税收学又作了发展，全面、系统地阐述了广义国际税收学的国际税收基本原则、规范、方法和实践；还有一类《国际税收学》引入了经济学的内容，教材有一部分专门从经济学角度研究国际税收的影响，可以称为“国际税收经济学”，代表作是邓力平 2005 年出版的《国际税收学》；最后一类是从法学角度研究和阐述国际税收问题，代表作是高尔森 1988 年出版的《国际税法》。本教材是在 2003 年出版的《国际税收学》基础上修改的广义国际税收学，是一本关于广义国际税收基本原则、规范、方法和实践的教科书。

国际税收有广义和狭义之分。狭义的国际税收只阐述所得税和一般财产税所体现的国家间的税收关系；广义的国际税收包括各国对跨国纳税人征收所得税和一般财产税所体现的国家间的税收关系，以及各国对关税、增值税、消费税等流转税和个别财产税的国际协调。^① 国际上的国际税收一般是广义国际税收。比如，著名的研讨国际税收问题的国际专业组织——“国际税法协会”，其 1956 年的一个研究课题是“从法律和经济角度看流转税的国际双重征税”（IFA: *The international double taxation in*

^① 参见葛惟熹：《国际税收学》，22 页，北京，中国财政经济出版社，1999。

the field of turnover taxes from the legal and economic points of view, Vol. 31, Deventer, Kluwer, 1956)。国际税收丛书 (Series on International Taxation) 是国际上权威的国际税收系列丛书, 其第八本是《销售税: 欧洲共同体增值税状况》(Ben J. M. Terra: Sales Taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community, Deventer, Kluwer, 1989)。美国的明尼苏达大学 (University of Minnesota) 列出的国际税收研究课题, 包括了“销售税——法律与立法”和“增值税——法律与立法”等商品税国际税收问题的课题。德国的汉堡大学 (Universität Hamburg) 教科书阐述的国际税收原则, 包括了商品税的国际税收原则, 而且, 国外其他有国际税收教研活动的大学, 如荷兰的伊拉斯穆大学 (Erasmus University) 等, 国外研究国际税收的机构, 如经济合作与发展组织 (OECD)、国际税收筹划协会 (ITPA) 等, 或者研究国际税收的专业杂志, 如《国际税收文摘》(International Tax Digest)、《国际税收杂志》(International Tax Journal)、《国际税收》(Intertax)、《国际税收制度与筹划技术》(International Tax System and Planning Techniques) 等, 无一不同时也对商品税问题进行研究。商品税和个别财产税的国际协调问题在我国的财政学和税收学 (或中国税制) 教科书里没有得到全面、系统、深入的阐述, 在外国税收学 (或外国税制) 教科书里未见阐述, 在比较税收学 (比较税制) 教科书里也没有涉及, 在涉外税收学 (或涉外税制) 教科书里也缺乏应有的阐述, 而关于这方面的问题, 无论是从理论的角度还是从实践的角度, 无论是从经济学的角度还是从管理学的角度, 其实都是应该研究和学习的。国际税收征收管理协调, 如国际税收情报交换、国际税务行政协助、国际征税协助等, 更是经济合作与发展组织近年来的研究重点。在国际税收教学体系里阐述广义国际税收问题的内容, 可以使我们对国际税收问题展开更全面、更系统的研究分析, 也可以充实财税专业方向教科书的内容, 使财税专业方向教科书的内容更加完整, 所有的这些都具有非常重要的现实意义和理论意义。

本书的新增特色

与目前大多数国际税收教材相比, 本书有以下特点:

一是本书建立了一个较系统的广义国际税收教材内容体系, 全面地阐述了各类税收的国际税收问题。本书是在上海财经大学出版社 2003 年出版的《国际税收学》基础之上修订的。该教材在中国当时的国际税收教材内容基础上, 吸收了国外高等院校有关国际税收方面的教学内容, 建立了一个较系统的国际税收教材内容体系, 全面地阐述了各类税收的国际税收问题, 是一本内容新颖、专业知识体系完整、既有中国特色又与国际接轨的广义国际税收教科书。本书在原教材基础上的修订, 使得此书的内容、结构更加全面和系统, 可以使学生对国际税收问题有一个更加广泛和深入的理解, 并为其以后展开工作、研究和学习打下一个更全面、更坚实的专业基础。

二是把近 20 年来, 特别是进入 21 世纪后国内外国际税收领域的最新变化和最新举措, 包括反国际避税、避税地、电子商务税收、免除国际重复征税等的新问题、新举措、国际税收协调的最新动向等, 特别是我国关于反国际避税的最新措施, 写了进去, 使之成为一本前沿的国际税收教材和参考书。

三是本书具体地介绍了经济合作与发展组织的遗产税、继承税和赠与税协定范本

的国际税收规范，并由此收录了更多的关于住所概念、由双重住所引起的国际重复征税以及对由双重住所引起国际重复征税的国际规范，本书还把经济合作与发展组织的遗产税、继承税和赠与税协定范本编入附录，这些内容都是迄今为止除上海财经大学出版社 2003 年出版的《国际税收学》以外中国所有的国际税收教材和书籍中所没有的。

四是本书全面阐述了商品税的国际税收问题，包括商品税的国际税收原则、商品税的国际重复征税、避免商品国际重复征税的一般国际规范等，充分体现出广义国际税收的特点。把商品税的国际税收问题融入狭义国际税收体系来阐述，是本书最大的特色。

五是与目前我国的国际税法教科书相比较，尽管本书不是国际税法，但在税收管辖权的国际法原理方面，本书补充了许多国际税法应该详细阐述而没有详细阐述，甚至没有触及的新内容。

本书的适用范围

本书是专门为满足普通高等院校财政税收、国际工商管理、国际贸易、国际金融、国际经济法、国际会计等专业方向的本科生的要求而编写的广义国际税收学教科书，也可以作为我国税务系统高层次复合型人才培训和对外国国际税收感兴趣的其他专业人士和学生的参考书。舍去广义国际税收学部分内容，本书有狭义国际税收学的完整内容，也完全可作为狭义国际税收学教科书。

教学课时安排

关于课时安排，大学本科财政税收专业方向的大致为 54 课时，要完整讲授完本教材内容则大致需要 72 课时；其他专业的大致为 36~54 课时。由于现在大学一般都缩短了授课课时，使用本书的授课教师可以要求学生自学一部分内容。教师也可以根据学校、专业和学生的不同要求和情况，对某些内容只进行简明扼要的讲授或选择部分教学内容讲授，以缩短课时。

最后，笔者要对在国际税收领域做出了贡献的、上海财经大学最早从事国际税收教学和研究的、教授和帮助过我的葛惟熹教授和周邠教授表示敬意和感谢。向东北财经大学出版社的编辑表示感谢，他们的认真使本书的质量有了明显的提高。同时，也感谢在我编书时帮助过我的所有人。

由于笔者水平所限，书中缺点和错误在所难免，恳请大家批评指正。

方卫平

2007 年 2 月于上海财经大学

目 录

第1章 国际税收的概念	1
1.1 国际税收的概念	2
1.2 国际税收学的研究对象、范围和内容	9
本章小结	12
综合练习	12
推荐阅读资料	13
网上资源	13
第2章 税收管辖权及国际税收原则	14
2.1 税收管辖权原则及其法律渊源.....	15
2.2 不同的税收管辖权及其征税范围.....	20
2.3 国际税收原则.....	26
2.4 跨国电子商务对国际税收原则的冲击.....	34
本章小结	36
综合练习	36
推荐阅读资料	37
网上资源	37
第3章 国际税收负担	38
3.1 国际税收负担.....	39
3.2 国际税负加重.....	46
3.3 国际税负遁脱.....	49
本章小结	53
综合练习	54
推荐阅读资料	55
网上资源	55
第4章 国际重复征税	56
4.1 国际重复征税的发生和扩大.....	57
4.2 对所得的国际重复征税.....	66
4.3 对财产的国际重复征税.....	72
4.4 对商品的国际重复征税.....	74
本章小结	76
综合练习	77

推荐阅读资料	78
网上资源	78
第5章 国际重复征税的避免	79
5.1 避免和免除国际重复征税的意义	80
5.2 避免国际重复征税的一般国际规范	82
5.3 对所得国际重复征税的避免	90
5.4 对财产国际重复征税的避免	104
5.5 对商品国际重复征税的避免	108
5.6 避免对电子商务的国际重复征税	117
本章小结	119
综合练习	119
推荐阅读资料	122
网上资源	122
第6章 国际重复征税的免除和母国的补征税收	123
6.1 所得税和财产税国际重复征税免除和母国补征税收	124
6.2 免税法	127
6.3 抵免法	130
6.4 分国抵免、分项抵免、综合抵免和合并累进抵免	132
6.5 直接抵免法	137
6.6 间接抵免法	146
6.7 税收饶让抵免	156
6.8 扣除法	161
6.9 纳税人申请避免或免除国际重复征税相互协商程序	163
本章小结	163
综合练习	164
推荐阅读资料	166
网上资源	166
第7章 国际税负转嫁和国际税负资本化	167
7.1 国际税负转嫁	168
7.2 国际税负资本化	173
本章小结	175
综合练习	176
推荐阅读资料	176
网上资源	176
第8章 国际节税和国际税收筹划	177
8.1 国际节税与国际税收筹划	178
8.2 国际节税的基本原理	181
8.3 国际节税的基本技术	184

本章小结·····	189
综合练习·····	190
推荐阅读资料·····	191
网上资源·····	191
第9章 国际避税和逃税 ·····	192
9.1 国际避税和逃税·····	193
9.2 国际避税的基本方式和方法·····	197
9.3 国际避税的特殊方法——滥用税收协定·····	220
9.4 国际避税活动中心——避税地·····	223
9.5 利用避税地进行国际避税的常用方法·····	230
9.6 国际逃税的基本方式和方法·····	237
本章小结·····	238
综合练习·····	238
推荐阅读资料·····	239
网上资源·····	240
第10章 反国际避税和逃税 ·····	241
10.1 反国际避税和逃税·····	242
10.2 国际税收情报交换·····	254
10.3 反国际逃避税的具体措施和规定·····	257
10.4 针对跨国企业收入与费用分配的反国际避税规范·····	261
10.5 针对跨国关联企业转让定价的反国际避税规定·····	266
10.6 反避税调整、纳税人申诉和预先定价协议·····	272
本章小结·····	279
综合练习·····	279
推荐阅读资料·····	280
网上资源·····	281
第11章 国际税收协调的方式 ·····	282
11.1 国际组织协调·····	283
11.2 国际协定协调·····	293
本章小结·····	294
综合练习·····	294
推荐阅读资料·····	295
网上资源·····	295
第12章 国际税收协定 ·····	296
12.1 国际税收协定及其分类和框架·····	297
12.2 国际税收协定的不同法律效力·····	300
12.3 中国与其他国家签订的所得税协定及新动向·····	302
本章小结·····	303

综合练习	303
推荐阅读资料	304
网上资源	304
附录 1 联合国关于发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本	305
附录 2 经济合作与发展组织关于对所得和资本（财产）避免双重征税的协定范本	318
附录 3 经济合作与发展组织关于对遗产、继承和赠与避免双重征税的协定范本	330
附录 4 关税及贸易总协定（节选）	337
附录 5 本书举例概览	347
主要参考文献	350

第 1 章

国际税收的概念

1.1 国际税收的概念

1.2 国际税收学的研究对象、范围和内容

本章小结

综合练习

推荐阅读资料

网上资源

21 世纪全球经济一体化进程的加速,使得世界各国之间的国际经济往来变得更加频繁,各国经济快速融入世界经济中。在日益频繁的国际经济往来中,国际税收问题越来越显得突出和重要。中国经济自加入世界贸易组织后,融入全球经济的步伐加快,包括所得税、财产税和商品税在内的国际税收问题日益凸显。本章主要阐述国际税收的概念,国际税收的性质、产生和发展过程及发展趋势;同时,阐述国际税收学的研究对象、范围和内容。

1.1 国际税收的概念

1.1.1 国际税收的概念

1) 国际税收的概念

国家税收是国家凭借政治权力,在其管辖权范围内按照税收法律和法规,强制地、无偿地取得财政收入。其性质是国家凭借政治权力,强制地参与国民收入分配,因此体现了一定的分配关系,包括本国政府与其管辖权下纳税人之间的税收征纳关系和各级政府之间的税收分配关系。税收随着国家的产生而产生,随着国家的经济、社会和政治的发展而发展,税收与国家有着紧密的联系。

国际税收是各国课征税收的国际影响和各国间的税收协调,体现了国家之间的税收分配关系以及各国对其管辖权下跨国流动的人员、资本和货物的征税关系。

各国课征税收的国际影响包括各国税收对个人、企业、国家及其各级政府,乃至全球的影响;各国间的税收协调是指各国就各国课征税收的国际影响进行的协调。各国就其税收的国际影响进行协调,主要是以贯彻税收的公平和效率原则为目标,比如反国际逃避税的主要目标并不是协调国与国之间的税收分配,但消除国际重复征税、反国际逃避税国际协调的事实,其实质性的结果是调整了国与国之间的税收分配关系。所以,国际税收关于国与国之间的税收协调关系,归根到底是协调国与国之间对人员、资本和货物征税的税收分配关系。国际税收随着国际经济交往的经常化而产生,随着国际经济和政治的发展而发展。

国际税收学是一门通过对国际税收各种现象的研究,揭示国家之间的税收分配关系以及各国对其管辖权下跨国流动的人员、资本和货物的征税关系的科学。国际税收学是一门跨学科的科学,涉及了财政学、税收学、税法学、国际经济学和国际法学的有关研究内容。比如,德国的汉堡大学负责国际税收研究和教学的教研所是一个从国民经济学系、企业经济学系和法学系抽调师资组成,并独立于三个系的教研所。

2) 国际税收与国家税收的重要区别

国际税收与国家税收有着重要的区别:国家税收是一个国家凭借其政治权力对纳税人课征税收;国际税收不是指一个国际权力机构对跨国纳税人征收“国际税收”,而是指各国课征税收的国际影响和各国间的税收协调。

3) 古代奴隶社会和封建社会的国家税收基本不产生国际影响

在古代的奴隶社会和封建社会,尽管已经有跨越国境的经济活动,如在公元前4000多年,古老的东方就有了这类跨境经济活动;在公元前500年,希腊人、腓尼基人、伊特鲁里亚人基本把贸易扩大到了世界各个角落;以及后来中国与叙利亚的丝绸之路、马可·波罗(Marco Polo)的中国之行等,但是,那时自然经济占统治地位,国民经济以农业生产为主,商品货币经济很不发达。农业生产的特点是有很强的

地域性，土地是没有流动性的；农业人口依靠土地生存，流动性也很小。当时国家为了取得固定的财政收入，主要是对具有固定性的土地、房屋、人头等课征税收，即主要是采取对物或对人课征古老的直接税取得财政收入。那时国家对自己疆土内的物和人课征古老直接税，不影响其他国家的税收，也不受其他国家税收的影响，不产生国际税收问题。奴隶社会和封建社会也对城市商业、手工业及进出口贸易等征收营业税、货物税、关税等间接税，但当时营业税只对国内的营业征税，货物税只对在国内生产的货物征税，关税主要是对各路诸侯征收的国内关税，涉及跨国商品流通的国境关税对国家来说是少量的，因为当时国家间的进出口贸易是少量的和偶然的。所以，这个时期的国家税收基本上不产生国际影响，不需要各国就其税收进行协调，也就没有国际税收。

1.1.2 各国征收商品税的国际影响和协调

各国的商品税体系一般是由一般商品税、选择商品税和关税组成，最先出现国际税收问题的是属于商品税类的国境关税。

14、15世纪地中海沿岸一些城市首先出现了资本主义萌芽，西欧在16世纪开始进入资本主义社会。经过17、18世纪英法资产阶级革命和18世纪后半期的机器大工业发展，资本主义社会最终确立，社会生产力有了飞速的发展，商品经济日益发达。到19世纪60、70年代自由资本主义达到鼎盛时期，这时资本主义国家强调商品自由贸易、自由竞争，对流通的商品课征的税收在税收中的比重也不断提高。比如，对进出口商品征收关税，对消费品征收货物税（消费税），对销售商品和提供劳务征收销售税和营业税等，形成了以商品税为主的税收制度。而这个时期跨越国界的商品流通也形成了一定的规模：一方面，资本主义国家商品出现过剩，使得这些国家不断输出商品；另一方面，它们又不断从经济落后国家进口原材料。这时对跨越国界的商品流通课征国境关税已具有财政意义了，形成了国内和国境多种关税并存的制度。然而，关税会阻碍商品的流通，阻碍经济的发展，这与资本主义国家鼓吹的自由贸易是格格不入的，因此，出现了小范围的、局部的关税协调。16世纪出现的“自由港”制度，就是当时国际妥协的产物；1703年英国与葡萄牙缔结的《梅屈恩协定》，是最早的有协调关税内容的贸易协定；1789年美国13个州的关税同盟和1828年始建、1834年建成的德意志关税同盟，属于国内关税同盟，是一种国内关税协调。

自17世纪中叶以来，各国相继废除了国内关税。1640年，英国率先废除国内关税，建立起统一的国境关税。法国在1660年也废除了国内关税，建立起统一的国境关税。随后是比利时和荷兰。其他主要西方国家到19世纪中叶基本上也都废除了国内关税，建立起统一的国境关税。随着统一的国境关税的建立，这些资本主义国家为保护本国工业，竞相提高对进口商品的关税，国家之间展开了激烈的关税战。关税从传统的仅作为筹措财政资金的一种手段，转变为同时作为保护本国工业和促进本国对外贸易的手段。愈演愈烈的关税战阻碍了各国工业的发展，于是在这种形势下出现了真正的关税国际协调，即国家间的关税协调，比如1860年英国与法国签订的《科布

登—谢瓦利埃条约》、1865年法国与摩洛哥建立的关税同盟等。这个时期的商品税国际协调，主要是国家间的双边关税协调。

19世纪末到20世纪初，资本主义国家进入垄断资本主义阶段，大量商品和资本过剩，迫使它们去开拓世界市场，导致了世界市场的形成和瓜分。资本主义国家一方面在其势力范围内协调各国关税，另一方面则对外筑起关税壁垒。比如英国、法国、比利时、荷兰、西班牙、葡萄牙等国都各自与其殖民地建立了不同形式的关税同盟，对内协调关税，对外筑起关税壁垒。1919年英联邦国家实行的帝国关税优惠制度，就是一个典型。这个时期商品税的国际协调，演进为关税同盟内各国的多边关税协调。

第二次世界大战后，世界形势有了很大的变化和发展，国际贸易与战前相比，也有了很大的变化和发展。国际贸易的增长速度超过了工业的增长速度，技术贸易迅速增长，商品结构和市场划分也发生了重大改变。但是，一方面由于已存在的和新签订或新建立的双边贸易协定、关税同盟、自由贸易区等形成的国际贸易格局，对美、英、法等一些资本主义国家争夺世界市场不利，另一方面由于一些国家，包括一批原来为殖民地、半殖民地的国家，纷纷解放和独立，建立起了自己的关税制度，也影响了国际贸易的发展，在这样的形势下，关税在世界范围的国际协调已经有需要、有必要和有可能，于是出现了1947年10月签订的《关税及贸易总协定》、1952年成立的关税合作理事会等对关税进行世界范围国际协调的国际协定和组织。这表明，此时商品税的国际协调已发展到了世界范围多边国际协调。

随着跨国经济活动和没有国境意识的跨国公司的迅猛发展，国际间的生产要素和商品流动也有了极大的发展。在国内商品税问题暴露出来和商品税不断改革的形势下，各国国内商品税的不协调对国际经济活动影响的问题也日益暴露出来，而且日趋严重，并逐渐成为国际性问题。各国国内商品税的不协调不利于社会化大生产，不利于市场竞争，不利于税负公平，不利于跨国经济活动。所以，对商品税的国际协调从进出口税收扩大到国内商品税，商品税的国际协调问题也引起人们越来越广泛的关注，研究的角度已从单纯的财政、税收和贸易转向了全球经济效应。比如，《关税及贸易总协定》已经要求其成员方对来自其他成员方的产品不能征收超过本国（地区）产品的国（地区）内商品税；国际税法协会^①1956年年会的一个研讨课题是“从法律和经济角度看流转税的国际重复征税”；欧洲联盟（欧洲共同体）从20世纪60年代起，就开始了包括一般商品税和选择商品税在内的、全面的国内商品税国际协调。这个阶段的商品税国际协调，已从关税扩大到了其他商品税税种。

1.1.3 各国征收所得税和财产税的国际影响和协调

商品税的国际协调问题，是在各国商品税不协调会影响国际经济活动的情况下提

^① 国际税法协会名称为荷兰语“Internationale Vereniging voor Belastingrecht”，德语也翻译为“国际税法协会”，日本和韩国翻译为“国际税收协会”，但英语则翻译为“International Fiscal Association”，中国人将其翻译为“国际税收协会”，但更多的中国人根据英语语义将其翻译为“国际财政协会”，与原意有所出入。

出的。从历史的演进过程来看,商品税的出现比所得税和现代财产税的出现要早,商品税国际协调的出现也比所得税和现代财产税国际协调的出现要早。不过,所得税和现代财产税所遇到的国际税收问题,比商品税更加突出、更加严重。

19世纪末到20世纪初,资本主义国家生产力迅速发展,国民收入和财富不断增加,商品输出的主导地位逐步为资本输出所取代,一方面造成了资本所得和财产剧增,另一方面造成了贫富差距日益悬殊,社会矛盾激化。为了缓和社会矛盾,近代直接税应运而生,经过一段时期的改革,逐渐完善为以纳税人为基础,考虑纳税人不同经济情况和负担能力的现代直接税,如现代遗产税、继承税、赠与税、个人所得税、公司所得税等。

遗产税可以追溯到古埃及,近代遗产税1598年产生于荷兰。英国于1694年开征遗产税,到1894年建立起了现代遗产税;美国联邦政府是1916年才开征作为经常税的遗产税的,赠与税则是在1932年成为经常税的;日本1905年开征遗产税;德国1906年开征遗产税。

近代所得税于1799年由英国首创,1842年英国通过不列颠所得税法,使按比例税率征收的所得税成为经常税,1909年对超过一定限额的所得按累进税率征收超额税,1929年将两税统一,完成现代所得税的改革;美国1913年建立现代所得税制度;法国1914年引进现代所得税;德国1920年废止各邦的所得税与财产税,引进作为国税的所得税,1925年建立起现代所得税制度。

公司所得税本身就是一个现代税种。美国1909年开征公司所得税;加拿大1917年开征公司所得税;英国1947年前对公司所得征收所得税,1947年起把公司所得税从所得税里分立出来征收单独的公司税。

所得税、财产净值税、遗产税、继承税和赠与税是对人税,是对一个纳税人的所得和财产,包括来源于其他国家的所得和存在于其他国家的财产征税,这样就会造成国际重复征税;所得税、财产净值税、遗产税、继承税和赠与税是直接税,不容易转嫁,由此引起的国际重复征税直接影响到纳税人的切身利益。

19世纪末,资本主义国家开始进入垄断资本主义阶段,特别是第一次世界大战后,资本主义国家资本的大量过剩,迫使这些国家的企业和个人大量输出资本,国际间的资本、货物和人员流动日益频繁,企业和个人在海外的所得和财产大量增加,这也大大增加了国际重复征税的机会,于是出现了古典的双重征税协定^①。对于遗产的双重征税,英国与瑞士的沃州曾于1872年签订过税收协定;对于所得的双重征税,奥匈帝国与德国的普鲁士邦曾于1899年签订过税收协定。但是,一般认为是国际商会(International Chamber of Commerce)与国际联盟(League of Nations)在20世纪20年代最先提出和研究所得税、财产税、遗产税和继承税的国际双重征税及其协调原则的^②。1921年,国际联盟财政委员会请四位著名的财政学者研究国际双重征税问

^① OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, Paris, OECD, 1977, p. 162.

^② [日] 日本国际法学会:《国际法辞典》,外交学院国际法教研室译校,487页,北京,世界知识出版社,1985;唐腾翔:《国际税收协定通论》,41页,北京,中国财政经济出版社,1992。

题及其处理方法，他们于1923年提出了一份关于双重征税对资本国际流动影响的报告。1925年，国际联盟一个由多国专家组成的专门委员会，又向国际联盟财政委员会提交了一份关于应通过双边税收协定解决国际双重征税的报告，这个专门委员会还先后提出了关于对所得避免双重征税、关于对遗产避免双重征税、关于税务行政相互协助和关于税务征管相互协助的四个报告。1928年，国际联盟财政委员会在日内瓦开会，草拟并发表了包含免除双重征税和防止国际逃税的双边税收协定。1943年国际联盟财政委员会拟定并发表了含议定书的《关于对所得避免双重征税的双边协定范本》（《墨西哥协定范本草案》）。1946年国际联盟财政委员会又拟定并发表了《伦敦协定范本草案》，涉及的内容包括国际双重征税、双边税务行政协助等，涉及的税种有所得税、资本税、遗产税和继承税。不过，这个时期只有少数国家与其他国家签订了内容全面的双边税收协定，如1929年英国与爱尔兰签订的双边税收协定就是这样一个内容全面的双边税收协定。所以说，这个阶段的所得税、资本税、遗产税和继承税国际协调，只是处于少数国家的双边协调阶段。

第二次世界大战后，随着科学、技术、文化水平的不断提高，通信、交通工具日益现代化，国际政治局势的相对缓和，国际经济交往有了突飞猛进的发展，一种通过其可以较好地对其他国家直接投资，并可以绕过其他国家关税和国内商品税的跨国公司如雨后春笋般地大量涌现，所得和财产的国际重复征税以及国际逃税和避税问题，尤其是所得的国际重复征税和国际避税问题更加突出。针对所得税和财产税的国际税收问题，越来越多的国家与其他国家签订双边税收协定，于是逐渐形成了一个双边税收协定网。为了更好地规范协调所得税、遗产税、继承税及赠与税国际税收问题的双边税收协定，经济合作与发展组织（Organisation for Economic Co-operation and Development，缩写OECD）下的财政委员会（Committee on Fiscal Affairs）在1963年拟定并发表了《经济合作与发展组织关于对所得和资本（财产）避免双重征税的协定范本草案》，随后于1966年又拟定并发表了《经济合作与发展组织关于对遗产、继承和赠与避免双重征税的协定范本草案》。由于一些问题当时还不能得到完全解决，经济合作与发展组织1977年才正式通过了《经济合作与发展组织关于对所得和资本（财产）避免双重征税的协定范本》，1982年才正式通过了《经济合作与发展组织关于对遗产、继承和赠与避免双重征税的协定范本》。经济合作与发展组织财政委员会在其1982年“关于遗产、继承和赠与双重征税的协定范本”的报告中“执行1966年遗产税范本”里的第一段第一句话是：“对货物、劳务交流和资本流动双重征税的负面效应已经众所周知，有那么多呼声强调应该免除双重征税——这个阻碍经济合作与发展组织成员国之间经济关系发展的障碍。在这方面非常清楚的是，免除经济合作与发展组织成员国之间双重征税的努力，远不应仅局限在对所得和资本（财产）课征的时期税领域。”^①除了经济合作与发展组织之外，联合国的特别专家小组（Ad Hoc Group of Experts）也于1979年通过了关于避免对所得和资本（财产）双重征税的《联合国关于发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本》。经济合作与发

^① OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts*, Paris, OECD, 1982, p. 12.