

审计

与

反避税

顾问 刘楚汉
主编 孙振忠
陈光虎



中国税务出版社

44

7229.61

598

审 计 与 反 避 税

顾 问：刘楚汉

主 编：孙振忠 陈光虎

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计与反避税/孙振忠,陈光虎主编. - 北京:中国税务出版社,
2001.11

ISBN 7-80117-470-4

I. 审… II. ①陈… ②陈… III. ①税收-审计-中国
②税收管理-研究-中国 IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 068492 号

版权所有·侵权必究

书 名: 审计与反避税

主 编: 孙振忠 陈光虎

责任编辑: 马连庆

责任校对: 于 玲

技术设计: 黄建华

出版发行: 中国税务出版社

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

http: // www. taxph. com

E-mail: fxc@taxph. com

电话: (010) 63182980(发行处)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京星月印刷厂

规 格: 850×1168 毫米 1/32

印 张: 10

字 数: 251000 字

版 次: 2002 年 5 月第 1 版 2002 年 5 月第 2 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-470-4/F·401

定 价: 23.00 元

如发现印装错误 可随时退本社更换

目 录

第一章 涉外税收面临的新情况新问题·····	(1)
第一节 国际税收惯例与国际税收负担原则·····	(1)
第二节 国际跨国公司·····	(24)
第三节 知识经济全球化·····	(33)
第四节 涉外税收工作的发展方向·····	(38)
第二章 涉外税务审计管理·····	(47)
第一节 审计的目的、范围与管理·····	(47)
第二节 审计工作程序·····	(48)
第三节 税务文书应用·····	(59)
第三章 涉外税务审计方法与技术·····	(131)
第一节 审计对象与目标的确定·····	(131)
第二节 审计工作准备·····	(136)
第三节 审计工作实施·····	(140)
第四节 审计基本技术·····	(149)
第五节 审计证据及取证·····	(159)
第六节 审计工作底稿·····	(163)
第七节 审计终结管理·····	(170)
第四章 转让定价与税务管理·····	(172)
第一节 OECD 转让定价管理的基本理论·····	(172)
第二节 我国的转让定价税制·····	(176)
第三节 OECD 转让定价调整的方法·····	(177)
第五章 关联企业间业务往来的税务管理·····	(190)

第一节	关联企业的认定	(190)
第二节	税务调整范围和方法	(192)
第三节	调查调整程序	(195)
第四节	对应调整与跟踪管理	(199)
第五节	案卷、资料的整理与归档	(203)
第六章	案例分析	(205)
案例一	母子公司交易, 非常价格避税	(205)
案例二	低价销售, 以捐赠返还避税	(210)
案例三	高息融资, 转移利润避税	(212)
案例四	旅游业中的避税案	(214)
案例五	工业企业增值税审计	(221)
案例六	商业企业增值税审计	(228)
案例七	外商投资企业和外国企业所得税审计	(236)
案例八	预提所得税审计	(241)
附 录		(245)
	《关联企业间业务往来税务管理规程》	(245)

第一章 涉外税收面临的新情况新问题

江泽民总书记在党的十五大的工作报告中再次向全世界宣称：“对外开放是我国的一项长期的基本国策。面对经济、科技全球化趋势，我们要以更加积极的姿态走向世界，完善全方位、多层次、宽领域的对外开放格局，发展开放型经济，增强国际竞争力，促进经济结构优化和国民经济素质提高。”江泽民总书记的这段话是把经济全球化作为我国改革开放的背景提出来的。冷战结束以来，世界经济形势的一个最主要的特征是经济全球化，进入 21 世纪，经济全球化进程将会加速，涉及多种领域。经济全球化实际包括很多内容，但集中反映在贸易、金融、投资三大领域。涉及的行业很广泛，新兴产业和高科技尤为突出。对此，世界各国都十分关注，并纷纷调查研究，制定和修订方案，迎接挑战。经济全球化要讨论的问题很多，归纳起来，主要涉及四个问题：一是跨国公司问题，二是知识经济问题，三是金融市场自由化利弊的问题，四是国际税收的发展问题等。

第一节 国际税收惯例与国际税收负担原则

国际惯例一般是指国际通例和习惯做法。它是国际社会交往中逐渐形成的不成文的法律性规范。它有习惯事实、内容明确规范，与现行各国法律没有明显冲突而又未有明文规定；一般不违背公序良俗，且经过大多数国家、民事承认，具有一定的法律约束力或道义约束力。

国际税收惯例是国际惯例的一个重要方面，包括避免双重征税等方面的内容，在对外经济贸易交往中占有很重要的地位，并发挥着重要的经济、军事、政治作用。

一、国际税收惯例的产生、主要范围与特点

国际税收惯例的产生是国际商品经济高度发展的产物。它是随着世界各国商品经济的发展而产生发展的。一个国家的进步发达，往往与其他国家的经济发展密不可分，各国扩大对外经济交流，既有经济的需要，也有政治、社会的需要。在促进或制约各国经济交往的许多重要因素中，国际税收惯例是其主要因素之一。

（一）国际税收惯例的产生

1. 在自然经济条件下不可能产生国际税收惯例

在人类社会漫长的农业社会阶段，自给自足和自给不足的自然经济占主导地位，农业一直是当时社会的主要生产部门。农业生产的一个重要标志就是地域性，土地资源总是固定在一个国家的疆域、势力范围之内，在土地上劳作是农民最基本的生活方式。他们长期附属在土地之上，很少跨地区、跨国界进行流动劳作。在这种封闭式的生产方式下，加上生产力的低下，自然环境的恶劣，劳动的成果只能是自给自足或自给不足。即使是某一劳动成果自给有余，也只能通过简单的交换，换取自己缺少的东西，且也基本上在本地域内交换，很少发生跨国家、跨势力范围的商品交换。

大家知道，税收是随着国家的产生而产生的。在农业经济社会里，国家税收主要来源于土地、房屋、财产和不发达的商品交换。开征的税种也主要是土地税，如我国的田赋，加之小部分房屋、财产、盐、酒税等。这些税种的共同特征，一是以农业自然经济为基础，税源受地域的制约，也就不可能发生税源的跨国行

为。二是这些税收的课征对象仅仅限于对本国纳税人的地域管辖，税收的分配只发生在本国内部。同时，依附在这种生产方式上的国家税收的征收权只能是有限的，它不可能引起国际间的税收分配关系。“皮之不存，毛将焉附。”在这种情况下，当然也就不会出现以规范国际税收活动为目标的国际税收惯例。

2. 商品经济的高度和税收分配的国际化是国际税收惯例形成的基础

国际税收惯例，是基于大多数国家之间税收活动的习惯事实而约定俗成，并经国际组织或相关国家法律认可的税收行为规范。这类行为规范形成的基本条件是商品经济发展和税收分配活动的国际化。

17世纪前后，资本主义生产关系的胚胎开始在封建社会的母体内萌芽，并逐步战胜封建的自然经济。资本主义商品生产和商品交换急剧膨胀起来，从城市到农村，从工业到商业，社会财富到处都表现为“庞大的商品堆积”。而且，资本主义商品流通的范围随着资本主义生产的发展，开始由国内市场延伸到国外市场，开始出现资本主义国家之间为保护本国市场和争夺海外市场的激烈竞争。

盛行于当时的晚期重商主义从商业资本家的利益出发，为了实现国家外贸出超，增加本国的货币积累，主张政府实行保护关税政策，奖励输出，限制输入。即当商品输出时，不仅不征出口税，政府还会全部或部分退还资本家原先已纳的税款；反之，对输入本国的外国商品课以高额关税或禁止性关税，保护本国工业发展。随着资本主义国家对外贸易的发展和国内经济危机的加深，这类保护性关税措施愈来愈多，如对本国出口商品给予减税、免税、退税或其他补贴；而对从别国输入的商品课以高额进口税、反补贴税、反倾销税等，从而使各国之间的“商战”愈演愈烈。

为了缓解贸易保护主义对国际间商品流通的阻隔，从 17 世纪前后开始，一些国家就意识到必须通过某种协商，达成一种默契，借以减少各国之间贸易上的摩擦。如应该相互给予对方以对等的贸易优惠待遇，不得加以歧视等。并将这种相互间的进口关税优惠权逐步成为一个惯例，即有关各方应相互为对方进口的商品提供课征较低的优惠关税的权利。也就为以后签署“关税及贸易总协定”奠定了基础。

19 世纪末 20 世纪初，自由竞争资本主义开始转向垄断资本主义，其重要标志之一是资本输出和跨国投资取代商品输出，成为国际经济交往的主要形式。跨国投资的形成和发展，一方面加深了世界各国之间的经济联系，另一方面也大大加速了税收分配活动国际化的趋势。因为伴随着跨国投资活动，必须产生跨国所得现象。跨国所得不像土地、财产或国内商品交易那样，有着明确的疆域概念。相反，一个自然人或法人通过跨国投资活动取得的所得，既可以来源于这个国家，也可以来源于那个国家，完全不受疆域限制。加之当时世界许多国家都实行所得税，并规定对任何一笔所得（包括跨国所得）征收所得税的情况下，就会出现两个或两个以上国家要求对同一跨国纳税人的同一笔跨国所得行使征税权，进而产生了国际双重征税。

有关国家对跨国所得同时要求行使税收管辖权，如果仅仅站在本国主权和利益的角度，均有各自的合理性。如以一个自然人取得的跨国所得为例，有关国家出于各自的不同角度，往往会有各不相同的概念。从这个自然人的国籍国的政府来看，既然这个自然人是本国公民，那就应当对他的全部所得，包括从本国取得的所得以及从临时居留国投资所取得的所得，一并进行征税。另一方面，这个自然人临时居留地的投资所在国政府则认为，既然这个自然人在临时居留期间，从它的国家取得了所得，那么，对这个自然人的这一部分所得征税，显然是无可非议的。只有当一

个纳税人的收入所得在同两个国家的征税主权发生关联时，除非这个纳税人完全同意就他的同一笔跨国所得，分别在两个国家缴纳双重税收，否则，一个国家对跨国所得的征税，必然要牵涉到另一相关国家的财政权益。在这种情况下，只能是两个国家中的一个同意完全放弃或部分放弃征税权利，否则，就会影响资本的国际自由流动，阻碍跨国投资和国与国之间的经济、技术交往。

上述矛盾在所得税产生后相当长的时间里，尚未成为一种普遍现象。对于偶尔出现的跨国所得，当涉及有关国家财政利益矛盾时，多半也只是从一国国内税法的角度，单方面对国际间双重征税作出权宜处理，或是通过相关国家之间签订双边税收协定，就共同关心的问题，作出适应这些国家需要的不同处理规定。例如，印度在 1860 年仿效英国开征所得税后，英国居民在印度投资赚了钱，就既要向印度，也要向英国政府纳税。随后，英国的其他一些附属国也相应开征所得税，重复征税矛盾开始变得突出起来。这样，1916 年英国不得不在《英国财政法案》中做出规定，允许在英国及其领地的所得税中作小量减免。这一法案沿用了 30 年，逐渐在英联邦国家间形成了避免或减轻双重征税的习惯性作法。这种惯例到 1929 年又推广到英国和爱尔兰。二战后，英国同美国、加拿大、南非、津巴布韦、澳大利亚等国也采用了这个惯例。

3. 国际税收协定是实施国际税收惯例的高级形式

需要指出的是：相关国家为了解决重复征税矛盾，作了单方面放弃征税权的权宜处理或者是签订非规范性的税收协定，虽然是必要的，也起到了一定的作用，但这些措施难以适应 20 世纪 50 年代后国际经济交往不断发展的需要。为了将原流行于一些国家的国际税收分配作法用一种更为规范，能被更多国家共同接受，且较为完整、系统的国际税收协定范本进行肯定和加以发展，1963 年由美、英、法、日、意等 24 个成员国所组成的经济

合作与发展组织，首先草拟并发表了《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》，这个范本在内容上不仅将有关避免国际双重征税的国际通行作法作为规范性的国际惯例明确下来，而且还为各国政府处理和协调国际税收关系的一些重大问题，如纳税人和课税对象、跨国联属企业之间收入和费用的分配、无差别待遇、国际反避税等，提供了规范性的国际惯例。

应该肯定，经济合作与发展组织制订的这个范本虽然概括了众多的国际税收惯例，但其中的某些内容并不完全适合于发展中国家，而且较多地考虑了发达国家的利益，忽视了发展中国家的财政利益。所以，1967年，联合国“经济及社会理事会”通过决议，1968年成立一个由发达国家和发展中国家税务专家、税务官员组成的专门工作机构，研究制订能够广泛代表不同区域和不同国家的国际税收协定范本。1979年产生了联合国《关于发达国家与发展中国家间避免双重税收的协定范本》。由这个范本所确认的国际税收惯例，现已成为指导各国政府通过谈判签订双边税收协定，协调各国之间的国际税收关系所应遵循的基本准则。

（二）国际税收惯例的主要范围

由于国际经济交往的范围广泛，涉及的跨国税收问题较多，因此，为协调和解决国家之间税收关系的国际惯例，其内容也比较复杂。概括地说，主要反映在以下几个方面：

1. 税收管辖权的选择

税收管辖权，即一国政府在行使主权课税方面所拥有的管理权力。它可以根据国际上通行的属地主义和属人主义两项原则确定。凡以属地主义为原则所确立的课税权，称为地域管辖权或收入来源地管辖权；凡以属人主义为原则所确立的课税权，称为公民（或居民）管辖权。各国政府有权根据本国国情，在两种税收管辖权中选择一种或同时行使两种税收管辖权。一般来讲，国际

社会共同认可的通例是，在两种税收管辖权并用的情况下，承认收入来源国享有优先的税收管辖权。

2. 税收管辖权的约束

在各国政府有权自主选择税收管辖权的情况下，当两个国家依据地域管辖权或公民（居民）管辖权同时要求对某一跨国所得课税时，就会造成对跨国纳税人的同一笔跨国所得的重复征税。这样，就有必要通过某种国际惯例对税收管辖权进行适当约束，即要求各国政府在行使各自的税收管辖权之前，在公民、居民概念的认定和收入来源地概念的理解上，达成某种共识，形成大体一致的标准，以避免对纳税人身份的双重认定以及由此产生的国际双重征税内涵的扩大。目前，主要有以下两种约束方式：

一是在约束居民（公民）管辖权方面，确定自然人身份的国际惯例，对公民采取的是“一人一籍”的国籍原则，即对居民实行的是住所、居所所在地或任何其他同类性质的标准，如居住时间等。在确定跨国法人的身份方面，或是基于法律标准，即依据有关国家法律注册成立的法人企业（社团）；或是基于户籍标准，即依据管理机构所在国的法人企业（社团）。

二是在约束地域管辖权方面，如何判断跨国纳税人的收入或所得的来源地，国际税收惯例对不同性质、形式的收入和所得有不同的规范。比如，确定跨国股息、利息和特许权使用费来源于非居住国（非国籍国），并不要求收益的获得都在该国“出场”；相反，判定跨国独立劳动所得来源于非居住国（非国籍国），则要求所得的取得者在该国“出场”，又如，确定跨国营业所得来源于非居住国，要求跨国纳税人在该国设有常设机构，表明它在这个国家“出场”，等等。

3. 国际双重征税的免除

现在，世界各国政府都认为，在两种税收管辖权中，给予非居住国（非国籍国）政府以优先行使地域管辖权的地位是恰当

的，并一致同意以此为基础，接受免除国际双重征税及其外延扩大的规范。这个规范是：要求居住国（国籍国）政府在向本国居民（公民）行使管辖权时，必须优先承认非居住国（非国籍国）政府根据地域管辖权，向这个居民（公民）来源于或存在于该国境内的跨国收益、所得或一般财产价值已经征收的税款，承诺自愿对上述收益、所得或一般财产价值完全放弃居民（公民）管辖权，即由居住国（国籍国）政府作出让步，以避免国际双重征税。具体方法有：免税法、抵免法、扣除法、税收饶让等。

4. 国际收入与费用的分配

在跨国经济活动中，在两个或两个以上的跨国关联企业之间，因其经济利益的关联性，它们往往会根据需要，通过转让定价在国际间人为转移利润和费用，特别是利用各国税制的差异，将收入尽可能多地分配到低税国关联企业，将其费用尽可能多地分配到高税国关联企业，以求逃避税负，谋取不正当的利益。为了解决这一问题，国际社会有必要制订一种既合理，又为征纳双方共同接受的国际收入和费用分配准则。目前，惟一成为国际公认惯例，并纳入有关国家国内法的原则是“独立企业原则”。这项原则要求关联企业之间的交易往来，应按照无关联企业之间交易往来的方式进行，将市场竞争价格作为规范国际收入和费用分配的依据。

5. 国际税收的无差别待遇

这类惯例要求缔结国际税收协定的各国相互给予对方公民（居民）等同于本国公民（居民）的税收待遇，以避免税收歧视。国际税收无差别待遇包括国籍无差别、常设机构无差别、支付无差别、资本无差别等。

6. 国际避税、逃税的防止

这类惯例要求世界各国协调行动，采取必要措施反国际避税和逃税。主要措施有两种：一是进行情报交换，便于相关国家了

解跨国纳税人在收入和经济往来方面的资料，正确核定应纳税所得额；二是转让定价，即确定各方都同意的转让定价方法，避免纳税人以价格手段进行避、逃税。

7. 对外商投资的税收优惠

这类惯例是广大发展中国家在实行对外开放过程中，为吸引外商来本国投资而形成的，目前运用得极为普遍。主要形式有：对外商投资企业实行较低的所得税税率；实行加速折旧和放宽税前扣除的政策；对新办的外资企业和外商投资于受鼓励的地区或行业的项目，给予减免所得税优惠；为鼓励外商将税后利润用于本国继续投资，而实行再投资部分退税优惠，等等。

8. 出口货物的退税与免税

对出口货物实行退税或免税政策，是国际上的一种通行作法。其目的在于鼓励本国货物出口。由于出口货物的实际销地在外国市场，而绝大多数国家和地区对由境外进入的货物，根据税收的非歧视性原则，要按当地产销的货物同样征税。这样，如果出口国对于出口的货物在国内缴纳的流转税不予退税，在销地政府也征流转税的情况下，会使出口货物承担双重税负，不利于国际市场竞争。即使销地政府没有征收流转税的制度，但使出口货物以含税价格进入国际市场，也是不利于竞争的。因此，绝大多数国家或地区对于出口货物都采取了向出口者退还出口货物在国内生产经营环节已纳流转税的措施，使出口货物以不含税价格进入国际市场，既避免了双重征税，又能增强本国货物的出口竞争能力。

9. 世界贸易组织方面的惯例

应当说，国际税收惯例还包括世界贸易组织方面的惯例。表现在关税及贸易方面，即包含自由贸易惯例、互惠（或对等）惯例、非歧视惯例、保护和紧急措施惯例、关税为惟一保护手段惯例、稳定关税减让惯例、公平贸易惯例、一般禁止数量限制惯

例、政策的全国统一实施和透明惯例等。

最后，还需要指出的是，目前我国税收学术界对国际税收惯例的内涵和范围，存在不同看法。一种观点认为国际惯例泛指国际习惯与国际通例（或常例）。在法律意义上，两者的共同点均具有“反复类似的行为”的特征；不同点是前者具有法律的拘束力，当事国必须遵从，后者是国际的通行作法，各国在选择与借鉴的自由度。不过，由于市场经济成为当代世界各国经济运行的主体模式之后，各国税制出现了明显的趋同性。过去可能是一个国家或少数国家的特殊作法，现在由于通行于国际而成为国际惯例，甚至被纳进了“明示协议”的国际法和国际条约。而且，国际税收惯例涉及的范围呈不断扩大的趋势。另一种观点则认为，国际税收惯例指的是，在税收的立法与实务中，国际上反复出现并合理地被各国接受的成文或不成文但具有道义约束力的税收通例、原则。那些只有借鉴作用的税收工作经验与具体作法，不能视为税收的国际惯例。

（三）国际税收惯例的主要特征

国际税收惯例形成的历史表明，它在实质上是一种调整或协调国家与国家之间税收关系行为的范畴。国际税收惯例是近现代社会商品流通，资本流动和税收分配国际化后出现的新的税收规范。其主要特征有：

1. 国际税收惯例在内容上具有合理性

任何一项社会经济规范，要想成为国际惯例，被世界大多数国家所认可，成为各国共同的行为准则，其基本前提之一是这个规范的内容必须具有合理性。即该规范应当是公正的，既不违背一个国家的公序良俗，又不损害一国的主权和利益。国际税收惯例就应该具有此一特点。比如，在国际税收关系中，税收无差别待遇是一项重要的国际惯例。这一惯例内容的合理性就在于，它要求在处理国家之间税收分配问题时，缔约国各方相互给予对方

公民（居民）等同于本国公民（居民）的税收待遇，以避免发生税收歧视，其具体规定：（1）国籍无差别，即一国政府不应因纳税人的国籍不同，而在纳税上有所差别；（2）常设机构无差别，即他国常设机构在税收负担不应重于本国纳税人的税收负担；（3）支付无差别，即在计算应纳税所得额的费用扣除上，不能因为支付对象的公民（居民）身份不同，而实行差别待遇；（4）资本无差别，即一国不能因为某项资本被他国的企业或个人拥有或控制，就对该项资本实行比本国其他企业重的税收待遇。正因为税收无差别待遇这一规范的合理性，才被世界各国所认同，成为指导或约束各国税收行为的一般惯例。

2. 国际税收惯例在形成上具有历史沿续性

国际税收惯例是各国在共同交往过程中所逐步形成的、约定俗成的行为准则，它是历史习惯沿续、发展的结晶。在长期的国际税收活动中，各国为了解决相互之间的税收权益纷争，协调相互之间的税收关系，逐步确认了一些多方均能接受的习惯作法和习惯事实。这些习惯作法和事实经过较长时期的实践检验，被证明是正确的、合理的和有效的，这样才逐步形成了当今系统、规范的国际税收惯例。比如，联合国《关于发达国家和发展中国家间避免双重征税的协定范本》汇集了目前普遍适用、具有最高权威的国际税收惯例，它的形成过程较能说明国际税收惯例的历史继承性特点。可以肯定地说，联合国范本既非某一国家因一时之需而临时倡议拟定，也非各国在短期内草拟颁布。这个协定产生的基础是多年来形成的惯例，最早可追溯至 19 世纪中期。1843 年，世界上第一个国际税收协定由比利时和法国签订，该协定的主要内容就是解决两国间在税务问题上的相互合作和情报交换。1845 年，比利时与荷兰又签订了类似的税收协定。1899 年，奥匈帝国和普鲁士王国缔结了税收协定，也主要是为了解决两国之间双重征税的问题。1921 年，国际联盟根据 1920 年布鲁塞尔国

际财政会议的要求，委托荷兰、意大利、美国、英国的税务专家着手研究国际双重征税问题。他们于1923年发表的研究报告中，在总结当时各国通行做法经验的基础上，提出了确认跨国纳税义务的因素和避免国际双重征税可供选择的方法。与之同时，国际联盟还在1922年由比利时、捷克斯洛伐克、法国、意大利、荷兰、瑞士、英国，加上1926年后又吸收了德国、日本、波兰、委内瑞拉、美国、阿根廷等国家的专家，组成了一个专门委员会，共同研究如何按照各国惯例，协商解决国际双重征税和国际逃、避税问题。接着1928年在有27个国家的专家参加的日内瓦会议上，研究并草拟了包含消除国际双重征税和防止国际偷漏税等内容的国际税收协定初稿。1940年和1943年，国际联盟财政委员会先后两次在墨西哥举行区域性会议，后一次会议通过了对所得防止双重征税的双边协定及其议定书范本。1946年3月，国际联盟财政委员会在伦敦召开第10次会议，重新起草了税收协定的“伦敦文本”。第二次世界大战后，欧洲经济合作组织(OEEC)以“伦敦文本”为基础，草拟了国际税收协定范本，以后改为由有24个成员国的经济合作与发展组织(OECD)的财政事务委员会继续工作，并于1963年发表了经合发组织《关于对所得和财产避免双重征税协定范本》。从1963年至1977年，经合发组织成员之间签订了179个全面多边性的税收协定。在实践基础上，1977年经经合发组织修改并正式通过了上述税收协定范本。与之同时，联合国“经济及社会理事会”根据广大发展中国家的要求，也通过了一项决议，成立了一个由发达国家和发展中国家代表组成的专家小组，于1979年制定并通过了联合国范本。

从以上历史的回顾中不难看出，联合国范本是在总结、继承和发展世界上各种国际税收惯例的结果。据不完全统计，自1843年比、法两国签订第一个双边税收协定到1979年联合国范本的产生，其间已有数百个各式各样、大大小小的税收协定（或