# 国际双重征税问题

来源：网络 作者：落梅无痕 更新时间：2025-04-14

*国际双重征税问题 国际双重征税问题 国际双重征税问题 目 次 一、国际双重征税问题的发展趋势 （一）避免国际双重征税协定网络持续扩大 （二）区域性税收一体化进程加快 （三）各国均将进行税法改革 二、单一收入来源地管辖权的实行问题 （一）两...*

国际双重征税问题 国际双重征税问题 国际双重征税问题

目 次

一、国际双重征税问题的发展趋势

（一）避免国际双重征税协定网络持续扩大

（二）区域性税收一体化进程加快

（三）各国均将进行税法改革

二、单一收入来源地管辖权的实行问题

（一）两种税收管辖权的冲突与协调

（二）实行单一收入来源地管辖权的法理依据

（三）实行单一收入来源地管辖权的可行性

一、国际双重征税问题的发展趋势

国际双重征税作为国际税法的核心问题伴随着国际经济活动的广泛开展而产生与发展，在人类步入21世纪之际，它将呈现下述三大发展趋势：

（一）避免国际双重征税协定网络持续扩大

（二）区域性税收一体化（Integration）进程加快

为了促进国际经济贸易的不断发展，实现商品、劳务、技术以及资本、人力、信息、资源等自由流动，消除关税壁垒和市场障碍，实现社会资源的最优配置。自20世纪60的年代以来，在全球范围内相继出现了区域性的经济联盟等国际组织，以解决国际双重征税问题。20世纪90年代以来，以发达国家为首的区域经济一体化的趋势明显加强，并成为当今国际经济发展的重要特征之一。已经建立的区域经济联盟主要有欧洲联盟、北美自由贸易区、中美洲共同市场、拉丁美洲自由贸易区、非洲经济共同体、加勒比共同体、西亚经济合作联盟、东西联盟、南亚区域合作联盟等。准备或正在建立的还有一些其他区域性国际经济组织等。区域性经济联盟方兴未艾，经济全球化在迅速发展，世界经济已越来越成为一个整体。

区域经济一体化的形成和发展，必然要打破成员国之间的税收壁垒和传统的国家间税收关系的界限，必须协调各成员国之间的税收政策和法律，建立包括直接税、关税在内的国际税法体系。20世纪90年代以来，在经济一体化的推动下，各国在制定和完善本国税法时更加趋同化，税收一体化进程加快。许多国家和地区都进行了或正在进行税法改革。税法改革以降低所得税税率、扩大税基，调整税制结构，简化征管制度。与此同时，许多国家和地区都参加世界贸易组织（WTO），以协调各国贸易政策与税收政策。经济联盟成员国不仅通过关税同盟而互免关税，实行“一致对外”的统一关税政策，而且还通过协调彼此间的财税政策和法律，建立一体化的税收机制。

可见，税收一体化的发展是世界经济国际化发展的必然结果。从20世纪90年代的情况看，税收国际化是以税制趋同、相互协调为主要特征的。随着21世纪国际经济交往的进一步扩大和经济一体化的推进，区域性税收一体化进程将进一步加快，一种区域性的以避免国际双重征税为主要内容的法律制度将极大地丰富国际税法。

（三）各国均将积极进行税法改革

从一定意义上讲，各主权国家的国内税法改革有助于以所得税为主要适用对象的避免国际双重征部协定的发展与完善。20世纪80年代以来，各国尤其是西方发达国家都相继展开了大规模的税法改革，主要是所得税法改革，力图维持正常的经济增长和适应世界税制变化新格局。这次税法改革由英国带头发起。英国保守党领袖撒切尔夫人1979年上台不久，便以税收中性为原则，寻求简化税制的途径，对所得税法进行了改革。

1987年美国税改方案刚刚开始生效，加拿大税制发展史上最重要方案《1987年税制改革白皮书》于是年底获得批准生效。这次税制改革包括对各税种、税率、税基等进行的全面改革，不但拓宽了税基，而且降低了税率，目的是实现理想税制的公平性、竞争性、简明性、协调性、可靠性五大目标。

1987年9月日本议会也通过了税制改革立法案。税改的基本内容是“个人所得税由1987年的15级累进制（10.5%－70％）降到1988年度的6级累进制（10％－50％）；企业税税率由1987年底的45.3%降低到1989年的37.5％；出现了销售税名义征收的一种新型间接税，并于1988年1月1日实施，税率为5％。日本这次税制改革是战后日本税收制度第一次全面的改革，以公平、公正、简化为原则，重点是解决主要纳税者阶层的”重税感“和”不公平感“，被称为是根本性的税制改革。[4]

在英、美、加、日等国对税制大动手术后，各国的税制改革的步伐便大大加快了，法国、德国、意大利、澳大利亚等国也都进行了较大规模的税制改革。

在人类社会步入21世纪之际，各国所得税立法的改革仍将继续进行，并仍将以上述改革目标为其归宿。

二、单一收入来源地管辖权的实行问题

（一）两种税收管辖权的冲突与协调

目前，世界上绝大多数国家依法实行了收入来源地税收管辖权，并兼行了居民（或公民）税收管辖权。两种税收管辖权并存的格局，有其国际税法理论和实践方面的根源。理论上是源于国家主权，源于国际法的基本原则。实践上则是因为国际经济的发展，国家间经济交往的日益频繁，跨国纳税人的剧增，各国立法本土性的需要。从一定意义上讲，两种税收管辖权都是国家主权的重要体现，都符合国际法的基本原则，故有其存在的合理性。但是，随着各国经济的不断发展和国家之间经贸往来关系的加深，这一两种税收管辖权并存的体制终将被改革。

事实上，一些国家或地区为了更好、有效地解决国际双重征税问题，促进国际经济的发展，都已率先实行了单一的收入来源地税收管辖权制度。如美国国家经济发展与税制改革委员会也于1996年建议国会尽早考虑美国实行单一的收入来源地税收管辖权原则，主张只就收入来源地的所得征税，放弃境外所得的征税权。[5]

众所周知，从国际税法的实践看，目前大多数国家同时行使的居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权，在一定意义上，加剧了国际双重征税问题，诱发了国际避税和国际逃税行为的发生。现行两种税收管辖权并存的最大弊端即在于它阻碍了国际经济、技术交流与合作，阻碍了经济国际化的发展，导致跨国投资者和国内投资者的不公平竞争。在国际双重征税情形下，由于跨国投资者要比国内投资者多负担税款，因而往往处于不利的竞争地位。同时，诱发纳税人进行国际逃税或国际避税。无疑，现行税收管辖权体制不仅导致国际双重征税，给跨国纳税人带来沉重的税收负担，是国际逃税和国际避税的重要动因。只要国际上存在着两种不同的税收管辖权，国际双重征税问题就不可避免，国际逃税及国际避税问题也会大量存在。故20世纪初以来，诸多国家都已逐渐认识到了国际双重征税的危害性，并在实践中直接或间接地采取一些法律措施，对居民税收管辖权加以适当限制。然而，时下避免国际双重征税协定等法律措施都只是区域性和临时性的，国际社会应该寻求一条更彻底的避免国际双重征税的法律途径，我们认为，最佳途径就是在世界范围内倡导单一的收入来源地税收管辖权。

（二）实行单一收入来源地税收管辖权的法理依据

我们认为，实行单一收入来源地税收管辖权的法理依据，就是要坚持国际税法的效率原则和公平原则。二者的关系是“公平优先，兼顾效率”。国际税法中虽然也有效率价值的体现，但远没有公平价值重要，尤其是在国家间税收分配关系部分。因为如果实行“效率优先”，允许在经济、技术等方面占优势的国家以高效率的方式对跨国征税对象征税，而以其他相对处于劣势的国家要付出高于前者的征税成本为理由，剥夺其对同一对象征税的权利，势必破坏国家间在国际税收分配领域的公平状态，有违国际经济交往的公平互利的基本原则。这主要是就税收的行政效率而言的；税收的经济效率仍然是国家税法的内在价值要求，但亦存在着必要时让位于其公平价值要求的现象。所以，我们认为，国际税法中公平与效率的关系不同于国内税法，应该奉行“公平优先，兼顾效率”的价值取向。[6]

从市场经济理论角度分析，经济效率的高低取决于生产要素的配置状况，而优化配置生产要素又依赖于市场机制的作用。体现在国际税法上，就是坚持税收中性原则。[7]这一原则要求各国制定税法时应考虑个人的生产与消费决策，纳税人拥有的资本不应受国家税制影响，可在各国之间自由流动，这样才能充分发挥市场机制的作用。然而在事实上，纯粹的中性税收也是不存在的。税收中性原则在理论上对各国经济与国际经济有着不同的要求。

诚然，从各国经济来看，由于各国经济发展水平、市场运行机制以及价值观念的差异，税收中性原则的运用程度也有很大差别。如果把市场机制对经济资源配置的作用比作“看不见的手”，把政府的政策干预比作“看得见的手”，那么，当今世界不论是发达国家还是展中国家，两只手都在起作用。再从国际经济来看，国际经济活动是开放性和多样化的。20世纪80年代以来，在经济要素的跨国流动中最活跃、最重要的应属资本流动。[8]

因此，从国际税法的效率原则出发，要使纳税人拥有的资本不受税法的影响，能够正常地在国家之间自由流动，充分发挥市场机制的作用，必然首先改革现行两种税收管辖权并行的体制，在全球范围内统一税收管辖权原则，实行单一的税收管辖权。而两种税收管辖权冲突的局面使跨国纳税人始终处于国际双重征税的困境之中，资本的国际流动必然受阻。那么，在国际税法实践上，究竟哪一种税收管辖权更符合效率原则呢？首先，从两种税收管辖权行使的关键问题看，税法上的居民在各国的规定不一，认定起来容易产生冲突，而收入来源的认定则比较容易达成一致的标准，因而认定方便。其次，从税收征管制度看，一国居民在他国投资的收入只有来源国纳税后才能从他国移入本国，这样，采用收入来源地税收管辖权就容易对应纳税收入进行源泉控制，避免国际避税和防止国际逃税，并且征收程序简便、易行。如果采用居民税收管辖权，就要涉及到对本国居民在外国收入的数额进行查证核实等技术问题。可见，收入来源地税收管辖权比起居民税收管辖权更方便、更有效。各国应当缔结《国际税收公约》，统一实行收入来源地税收管辖权，然后再逐步统一各国所得税法，包括依法统一收入来源地的确定标准、税基的计算方法以及税率等。

公平原则不仅要求跨国纳税人与国内纳税人之间的税收负担要公平，而且要求国家与国家之间的税收权益分配也要公平。纳税人之间的税负公平包括横向公平和纵向公平。那么，在国际税法上，究竟哪一种税收管辖权原则更符合纳税人之间的税负公平呢？首先从收入来源地所在国看，来自不同国家的跨国纳税人，其收入多少不一，在收入来源国实行“从源课税”最终达到“相同的纳税人缴纳相同的税款”和“不相同的纳税人缴纳不相同的税款”的目标。从居民所在国看，由于纳税能力是各种来源收入的综合，理应包括境内外收入。收入来源地所在国政府仅对非居民境内收入征税，而对其境外收入不具有征税权，不能综合纳税人的全部收入征税。故居民所在国坚持要真正实行税收的横向公平和纵向公平，必须由居住国政府采取境内外所得全面征税的居民税收管辖权。可见，收入来源地所在国与居民所在国在此问题上的分歧较大。

应该看到，在充分体现国际税法“纵向公平”方面，实行单一的收入来源地税收管辖权原则确有一定的局限性。因为与这一原则要求对纳税人所具有的“纳税能力”以及税收的“社会总效用”等问题是收入来源国难以掌握的。对此，许多税法专家提出了“累进免税”的补救方案。居民所在国对境外收入免税，但对境内收入适用的累进税率则要按境内外的收入总额来确定。OECD范本和UN范本的第23条均有此规定，对境外所得免税，但对境内所得征税确定适用税率时，可将免税的所得予以考虑。我国对外缔结的避免双重征税协定也采取了这一做法。显然，适用单一收入来源地税收管辖权可以满足对跨国纳税人之间的税负横向公平与纵向公平的要求。但两种税收管辖权并存与冲突所引发的国际双重征税必然会破坏这种公平。

从国家之间税收权益分配看，由于各国经济发展水平的差距甚大，在国际市场的竞争中，发达国家比发展中国家具有明显的优势，对发展中国家而言，则为“形式上的公平，实质上的不公平”。居民税收管辖权和收入来源地税管辖权并行的情况，又正好加深了这种不公平的程度。众所周知，在国际投资市场上，发达国家是世界资本多数的拥有者，资本、技术、物资、信息在发达国家与发展

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