

「国际税法与比较税制研究丛书」

有害国际税收 竞争的规制问题研究

税

廖益新 / 主编
蔡庆辉 / 著

*Issues of Regulating Harmful
International Tax Competition*



科学出版社
www.sciencep.com

国际税法与比较税制研究丛书

廖益新 主编

有害国际税收竞争的 规制问题研究

蔡庆辉 著

2009年度福建省社会科学规划项目（立项号：2009B2005）

科学出版社

北京

内 容 简 介

本书以有害国际税收竞争为研究对象,以主要国际组织规制有害国际税收竞争的实践为研究基础,对有害国际税收竞争实践的两种主要类型——有害优惠税制和避税地的规制问题进行了深入研究,并探讨了中国处理有害国际税收竞争问题的基本立场,分析了中国优惠税制的改革历程及其面临的问题以及应对这些问题的建议,以进一步完善中国的反避税立法。

本书可作为法学院校、财经院校的法学和财政税收专业以及其他相关专业教师或研究生教学与科研参考资料,亦可作为国际税法及国际税收实务部门(如税务局、会计师事务所)从业人员工作参考资料。

图书在版编目(CIP)数据

有害国际税收竞争的规制问题研究/蔡庆辉著. —北京:科学出版社, 2010. 8
(国际税法与比较税制研究丛书/廖益新主编)

ISBN 978-7-03-028562-1

I. ①有… II. ①蔡… III. ①国际税收-研究 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 157286 号

责任编辑:徐蕊/责任校对:鲁素

责任印制:张克忠/封面设计:铭轩堂工作室

科学出版社 出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

铭浩彩色印务有限公司印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2010 年 8 月第 一 版 开本: B5 (720×1000)

2010 年 8 月第一次印刷 印张: 14 3/4

印数: 1—2 000 字数: 295 000

定价: 36.00 元

(如有印装质量问题, 我社负责调换)

总 序

由我们奉献给读者的这套系列专著的名称可知，本系列专著的研究内容涉及税法中的两个重要但又是复杂的领域。我们所理解的国际税法，就其法律渊源的构成范围而言，是一个由各国的相关国内税法规范和各国彼此间签订的双边和多边性的国际税收条约规范组成的综合性的税法分支体系。国际税法是伴随着国际税法的形成而发展起来的一门跨越传统的国内法和国际法分界的新的综合性的法学分支学科。它以国际税法规范本身和这类法律规范在调整国际税收关系过程中的法律问题为主要研究对象，它的任务在于宣传、认识和解释这些国际税法规范，研究评析它们的功能与效益，并结合它们作用于调整规范国际税收关系的实际，谋求其内容与形式更趋科学性和合理化，使它们能够更好地服务于协调国际税收权益分配矛盾、保证和促进国际经济交往的正常与不断扩大发展这一根本宗旨。

国际税法渊源构成的双重性决定了国际税法研究与比较税制研究之间的密切关联性。在国际税法这一综合性的法律体系中，各国相互间签订的双边或多边税收条约，就像是联系和衔接缔约国的国内相关税制的桥梁和纽带；而缔约国各自的国内相关税法制度，就像是维系和支撑这座桥梁的桥墩或桥头堡。缔约国国内有关税法上主张的征税权，在适用于具有跨国性质的征税对象和纳税人时，需要经由国际税收条约这座桥梁加以规范协调；国际税收条约中协调缔约国各方对各种跨国征税对象的征税权冲突的原则和规定，必须通过缔约国各自的国内税法中相应的实体和程序性规则的配合施行，方能有效地避免对跨国征税对象和纳税人的国际重复征税或双重未征税，同时防止国际逃税和避税现象的发生和泛滥。因此，无论是正确科学地认识和研究国际税法制度规范，还是依法理智地分析处理国际税法实务问题，既要精通掌握国际税收条约的条款内容，又要熟悉了解缔约国各方的相关国内税法制度和程序。而比较税制研究正是我们发现和认识缔约国各自国内相关税法制度的异同，及其对缔约国之间的税收条约的适用执行可能造成的影响的必由路径。

与其他部门法学和法学研究领域相比，税法学研究在中国一直是一个相对薄弱的部门，而国际税法和比较税制研究又是税法中更为冷僻的两个领域。国内热衷于在这两个领域内耕耘探索的学者人数不多，高质量有见地的研究成果也寥寥无几。这种状况固然一方面是由于中国现代税制本身的发展和税法研究的起步时间较晚直接影响的结果，另一方面也与上述两个研究领域的研究对象自身的

复杂性、交叉性和多变性有着密切的关系。国际税法 and 比较税制研究均涉及对本国税制与相关外国税制的异同及其制度之间的相互影响的发现和认识。税法在各国都属于那种制度内容相对复杂且修改变动频率较快的法律部门,研究工作往往赶不上税制本身的发展变化,这令许多人感到不胜其烦。而且,正如国际货币基金组织法律部高级顾问维克多·瑟仁伊(Victor Thuronyi)教授在他的《比较税法》一书中指出的那样,“为了研究比较税法,除了对一般比较法有所了解外,还必须同时关注基本法律传统以及税收传统。……不仅需要研究其他国家的税制,而且需要研究它们的基本法律制度”。“由于这一领域的复杂性以及语言上的障碍,要了解不同国家的税制也是极为困难。”^①

然而,国内有关国际税法 and 比较税制研究的现状与中国改革开放和税收法治的形势发展是极不适应的。中国自20世纪80年代初实行改革开放政策以来,为创建有利于吸收外资,发展国际经贸和技术合作的税制环境,在对国内税制先后进行了多次不同程度的改革完善的同时,也陆续同90多个国家之间谈判签订了有关避免对所得和财产的重复征税和防止偷漏税的双边税收协定。随着近年来全球化趋势的不断加强和中国加入世界贸易组织,中外之间的各种经济、技术和人员交往也日益扩大和频繁,我国在吸收引进外国资金和技术的同时,也鼓励促进越来越多的国内企业“走出去”,通过海外投资利用世界资源和开拓国际市场。在各种关税和非关税壁垒受到进一步削减和控制,各国投资准入和金融外汇管制渐趋宽松的同时,税收因素对跨国经济交易和人员交往的影响作用相形更加突出,国际税收权益分配的矛盾冲突和问题也伴随着中外经济交往的不断扩大而大量发生。在国际税收竞争日趋激烈,各国税制的相互联系与影响不断加强的时代条件下,如何借鉴吸收发达的市场经济国家国内税收法律制度中的科学合理成分和税务实践中的成功经验,进一步健全和完善中国相关的国内税法制度规范;如何更好地利用发挥有关中外双边和多边税收协定的作用,在避免国际重复征税和防范国际逃税与避税的同时,促进中国企业海外投资的健康发展。这些形势和任务的发展都要求当今中国的法学界有更多的同仁致力于国际税法 and 比较税制方面的研究,奉献出更多具有理论参考价值和实践指导意义的研究成果,避免过多的人拥挤在某些热门的领域和部门中重复劳动浪费资源。

令人欣慰的是近年来有越来越多的法学青年才俊认识到国际税法 and 比较税制研究对中国扩大开放和税收法治的重要价值和意义,也看到了在这两个领域中有众多至今仍无人涉足的“处女地”有待进行开拓性的“耕耘”。他们经过多年的潜心研究,努力克服前期研究基础薄弱,相关参考文献资料匮乏以及语言、文化和法律传统上的障碍,从尽可能广泛收集和悉心研析国外第一手文献资料入手,

① [美] 维克多·瑟仁伊,《比较税法》[M],丁一译,北京:北京大学出版社,2006.6~7.

运用历史研究、经济观察、实证分析和综合研究等各种方法,对国际税法 and 比较税制领域中的有关课题进行了深入细致的探索研究,完成了具有较高学术质量和富有参考价值的研究成果。我们组织编辑这套“国际税法与比较税制研究系列专著”的出版,就是冀望于通过这套系列专著的出版,及时向相关的学界同仁、政府和实务部门以及读者大众推介他们其中的优秀研究成果,以吸引更多的学界同仁关注和投身于国际税法与比较税制领域的研究,以弥补国内在此方面的研究荒缺和不足,以促进中国国际税法 and 比较税制研究事业的发展。

本系列研究专著在选题和研究内容上力求体现以下这样的特色和特点:首先,系列专著的选题注意紧扣国际税法 and 比较税制研究领域中的具有重要理论价值和实践指导意义的前沿性课题。所谓重要和前沿性课题,是指对国际税法理论发展和中国相关的税法制度建设具有研究的必要性和紧迫性意义的选题,以及当今国内外税法学界和实务部门共同关注研究的热点与难点问题。其次,系列专著的研究内容强调结合联系中国对外开放的国情实际,有的放矢地瞄准中外双边和多边税收条约以及国内相关税法制度的解释、适用、改革和完善问题,提出相应具有可操作性的看法、建议、方案与对策。再次,在研究方法上,注意针对研究对象与问题的跨国性、综合性和交叉性的特点,提倡跨学科的综合研究方法,重视经济观察和法律实证分析相结合,制度规范比较和典型案例分析相补充,国际法与国内法相联系,以求全面、客观和准确地发现和认识问题,科学合理地总结经验 and 应对方案。最后,本系列专著在研究范围和视野上追求学贯中西、博采众长,作者在相关课题的研究过程中,注意跟踪和及时反映国内外理论和实务部门在有关问题上的最新成果和研究动态,中外各国相关税法制度和国际税收条约实践发展变化的最新情况,以求各自研究的结论 and 成果能够适度超前 and 跟上国际税法 and 各国相关税制实践发展的步伐。

因此,我们希望本套系列专著的出版能够发挥如下的功用:

—为财政税收 and 税法学界的研究人员反映国际税法 and 比较税制领域内相关问题的立法变化、实践发展、研究动态 and 学术信息;

—为财税法律实务部门的专业人士从事国际税收 and 涉外税收立法 and 实务工作提供有价值的相关理论参考 and 实践指导;

—为财税法、国际法 and 比较法专业的高年级学生和研究生学习和研究国际税法 and 比较税制提供教学参考用书。

本套研究系列专著的编辑出版是一项长期的计划,本着“荟萃精品、宁缺毋滥”的编辑方针,我们将按严格的学术质量标准审查挑选纳入本系列专著出版的相关研究成果,也竭诚欢迎 and 感谢学界同仁将各自精心研究创作的成果奉献给这套研究系列专著,以便使这套系列专著能够成为展示国际税法 and 比较税制研究优秀成果,促进税法学术交流的一个窗口,培养和发现国内外税法才俊之士的一个

平台。尽管本套系列专著的各位作者和我们在撰写和编辑这套系列专著的构成中都秉持着一种精品责任意识,由于作者和我们的学识和水平有限,各本著作中的错误、疏漏和不足恐在所难免,在此我们和作者均恳切期望广大读者在阅读和使用的过程中随时向我们和出版社反馈意见,以便作者和我们共同改进提高。

本系列研究专著的问世和持续出版,首先要感谢主编和作者各自所在工作单位、国家社科基金、教育部人文社科基金和司法部科研项目基金对有关专著选题研究给予的立项和经费资助,使相关课题的研究任务的开展和完成有了必要的时间保证和物质基础。同时要感谢科学出版社林鹏总经理、经济管理法律分社法律编辑部主管徐蕊编辑对本系列专著编辑出版的热情关注和鼎力支持,他们对本套系列专著出版的精心装帧设计和文字内容的细心编审把关,使之在内容和形式上均增色不少。

“国际税法与比较税制研究丛书”主编

廖益新

2009年12月8日

于厦门大学海滨东区寓所

前 言

税收竞争是指在经济全球化的前提下,各国(地区)政府通过降低税率、增加税收优惠等方式,减少纳税人的税收负担,从而吸引国际资本、技术等流动性生产要素,促进本国经济增长的国际经济行为。税收竞争在对经济的促进、社会资源的分配、国家竞争力的提高等产生正效应的同时,其负效应也同样存在。近年来,随着经济全球化的快速发展,国际税收竞争日益激烈并且同国家财政支出膨胀之间的矛盾越来越明显。由于担心过度的国际税收竞争会导致资源配置扭曲、税基流失以及本国福利下降等后果,不少国家纷纷出台了抑制有害国际税收竞争的措施。另外,一些国际组织也开始关注日益激烈的有害国际税收竞争问题。迄今为止,专门针对有害国际税收竞争问题作出国际性的、官方的和政策法律性回应的主要有两个国际组织:经济合作与发展组织(以下简称经合组织)和欧盟。尽管,由经合组织和欧盟规制有害国际税收竞争问题具有其固有的缺陷^①,但经合组织和欧盟规制有害国际税收竞争的实践为相关领域的理论研究提供了很好的经验支持。^②同时,也为其他国家的税收实践提供了参考和借鉴^③。

规制有害国际税收竞争,是晚近国际经济学和国际税法学界普遍关注的热点课题,国内经济学界近年来有不少相关的论著发表,而国外学者则基本上是站在发达国家的立场来研究有害国际税收竞争问题的。在目前关于有害国际税收竞争的论述中,多数是从经济学角度进行研究,从法学视角系统分析有害国际税收竞

① 由经合组织和欧盟协调与规制国际税收竞争具有固有的缺陷:首先,无论是经合组织还是欧盟,其成员国数量都是非常有限的,因此,其影响力也是有限的。一方面,经合组织和欧盟所通过的系列文件对成员国而言大多不具有法律拘束力,故而其欲采取的抵制有害竞争的措施更难以在非成员国实施。另一方面,经合组织和欧盟能否在非成员国有效实施抵制有害税收竞争的规则尚存疑问。其次,无论是经合组织还是欧盟都是发达国家的俱乐部。因此,由它们提出的解决有害税收竞争问题的方案,不易为发展中国家所接受。最后,经合组织的努力一直局限于地域上流动性较强的金融服务,而排除了真正的投资,尽管真正的投资是税收竞争问题的重要组成部分。而且,即使对金融服务问题,经合组织也只有劝说权,没有裁决权。正是考虑到由经合组织和欧盟协调国际税收竞争具有上述缺陷,所以,学者们也开始探讨由其他国际组织进行协调的可能性,例如,世界贸易组织和联合国这两个成员更加广泛且具有代表性的国际组织。

② 国际税收竞争问题主要涉及两个方面,即国际积极税收竞争的协调和有害国际税收竞争的规制,本书主要关注有害国际税收竞争的规制问题。因为,国际积极税收竞争的协调由于与各国财政利益息息相关,目前仅在欧盟国家间有些进展。

③ 邓力平,陈涛.国际税收竞争研究[M].北京:中国财政经济出版社,2004.131~132.

争现象和深入研究其中涉及的国际法和税法问题的文章专著却是凤毛麟角^①。因此,可以说目前国内法学界对此领域的研究仍然相当薄弱。为此,笔者拟运用辩证法的观点和博弈分析方法对国际税收竞争的正面和负面效应进行全面客观的阐释分析,并注意从国际法和税法理论的视角论证说明适度的国际税收竞争的正当合法性与合理性,以及过度的国际税收竞争的非正当合法性和不合理性。同时,笔者亦欲采用历史研究方法,分别对经合组织和欧盟两个国际组织分别在全球和区域范围内发起的抑制有害国际税收竞争活动的主要内容和演进发展过程,进行归纳梳理和评价分析。笔者还将着重就抑制有害税收竞争活动中两种主要的规制对象——有害税收优惠措施与避税地涉及的法学理论和实践问题进行深入的研究分析,注意站在发展中国家的立场,从全球的视野分析资本输入国采取税收优惠这类投资激励措施引导国内经济发展与发达国家主张的投资自由化之间的关系,论证发展中国家在吸引外资方面实行的税收优惠的正当合理性。最后,笔者也将联系中国实际,分析中国应对当前抑制有害国际税收竞争活动应持的政策立场,并结合新的企业所得税法中有关反避税制度规定,分析其需要进一步健全完善的内容。

^① 目前国内法学界专门对有害国际税收竞争问题进行研究的论文主要有:陈若鸿博士的《论有害国际税收竞争的规制》(博士学位论文)以及王霞博士的《国际税收竞争法律问题研究》(博士学位论文)。两篇论文都对有害国际税收竞争进行了深入研究:前一篇文章主要是运用国际正义理论分析有害国际税收竞争问题,对于具体制度方面的研究(如反避税规则、国际情报交换制度等)较为薄弱。后一篇文章则主要集中于对经合组织系列报告的研究,并未将视野更多地拓展到其他国际组织,如欧盟和世界贸易组织。

缩 略 语

缩略语	英文全称	中 文
CARICOM	Caribbean Community	加勒比海共同体
CFA	Committee on Fiscal Affairs	(经济合作与发展组织) 税务委员会
CFC	Controlled Foreign Company	受控外国公司
EU	European Union	欧盟
FIF	Foreign Investment Fund	外国投资基金
FATF	Financial Action Task Force	金融特别行动组
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade	《关税与贸易总协定》
IMF	International Monetary Fund	国际货币基金组织
IRC	Internal Revenue Code	(美国)《国内收入法》
MAI	Multilateral Agreement on Investment	多边投资协定
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development	经济合作与发展组织
OECD Commentary	OECD Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital	经合组织税收协定范本注释
《SCM 协定》	Agreement on Subsidies and Countervailing Measures	《补贴与反补贴措施协定》
《TRIMs 协定》	Agreement on Trade-Related Investment Measures	《与贸易有关的投资措施协定》
UN	United Nations	联合国
UN Commentary	UN Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital	联合国税收协定范本注释
WTO	World Trade Organization	世界贸易组织

目 录

总序

前言

缩略语

第一章 经济全球化与国际税收竞争问题的产生	1
第一节 国际税收竞争的产生	1
第二节 国际税收竞争的概念与分类	11
第三节 国际税收竞争的效应分析	13
第四节 国际税收竞争及其协调的博弈分析	19
第二章 国际社会规制有害国际税收竞争的法律实践介评	23
第一节 概述	23
第二节 经合组织规制有害国际税收竞争的努力、进展及其评析	24
第三节 欧盟规制有害国际税收竞争的努力、进展及其评析	68
第四节 经合组织和欧盟规制有害国际税收竞争行动总体评价	79
第五节 其他可能规制有害国际税收竞争的国际组织	83
第三章 优惠税制的国际协调与规制	88
第一节 概述	88
第二节 优惠税制国际协调与规制的理论基础	91
第三节 优惠税制国际协调与规制的主要法律实践评析	99
第四章 避税地法律问题及其国际规制	129
第一节 概述	129
第二节 利用避税地国际避税的法律规制	149
第三节 避税地的国际规制与国际税收情报交换制度的新发展	170
第五章 有害国际税收竞争问题与中国的对策选择	192
第一节 我国处理有害国际税收竞争问题的基本立场	192
第二节 积极参与适度的国际税收竞争——我国优惠税制的改革 及其面临的问题	194
第三节 努力规制有害的国际税收竞争——我国反避税立法的发展 与完善	202
参考文献	217
后记	224

第一章 经济全球化与国际税收竞争问题的产生

经济全球化正在改变国际税收环境并影响着国际税收关系。在经济全球化背景下,资本具有前所未有的国际流动性,各国利用税收手段吸引流动资本的竞争也日益加剧。资本跨国流动性的增强使得一国的税基变得非常脆弱,也使国际税收竞争行为日益激烈。在经济全球化背景下,主权国家间的税收政策是相互影响的,一国的税收政策带有很强的外部性^①,国际税收竞争所带来的外部性也因此受到了国际社会的普遍关注。

第一节 国际税收竞争的产生

一、经济全球化及其对国际税法的影响

20 世纪 80 年代末 90 年代初,“经济全球化”(economic globalization)浪潮汹涌澎湃,世界变得像个“地球村”,生活在这个“地球村”每一个角落的人们都无不感受到其带来的巨大冲击。经济全球化无疑是这个时代最突出的特征之一,也是当今世界被讨论的最为广泛的话题之一。

(一) 经济全球化概述

经济全球化始于第二次世界大战以后。到 20 世纪 80 年代,经济全球化的雏形已经显露。20 世纪 90 年代以来,经济全球化呈现急速发展之势,它对国际税法的影响是深刻的。为了更深刻地理解国际税收竞争的本质,有必要对经济全球化的概念、主体、实现条件和主要特征作简要的分析和总结。

^① 外部性(externality)又称外在性,其经济学含义是:当一个市场参与者的行为影响了其他人或者公共的利益,而行为人却没有因该行为做出赔偿或得到补偿的时候,就产生了外部性。正如一枚硬币有正反两面一样,外部性同样存在相对积极的和相对消极的两面,即正外部性和负外部性。负外部性指除生产的直接成本外,生产和消费该商品的社会成本。环境污染、流言蜚语、过量的宣传邮件都具有负外部性。因为,在上述任何情况下,社会成本都会强加给那些没有直接生产和消费的人们。正外部性指除市场上的直接收益外,生产和消费该商品或服务的社会收益。传染病的公共预防、对非营利性机构的捐赠等都具有正外部性。

1. 经济全球化的定义

由于人们从不同角度看待和研究全球化问题^①，所以，对经济全球化的概念和含义会有不同的理解：有的学者从全球范围的要素扩散、自由流动及资源配置角度定义经济全球化。例如，经合组织前首席经济学家 S. 奥斯特雷就认为，经济全球化主要是指生产要素以空前的速度和规模在全球范围内流动，从而获得最佳的配置^②；还有学者从体系、规则及制度角度定义经济全球化。阿兰·伯努瓦认为全球化是从国际经济向真正的全球市场经济转变，前者被认为是运转方式和管理方式各不相同的民族和地方经济的总和，后者则是由统一的规则体系所控制。^③ 美国学者史莱尔 (Sklair) 则更直接地指出以资本主义为核心的全球体系 (global system) 正在全球范围内扩张。她强调资本主义在全球的扩张不仅是一个经济过程，也是政治、文化过程，更确切地说是三者的统一过程。^④ 国际货币基金组织 (International Monetary Fund, IMF) 则从动态发展、相互依存、彼此融合的角度来概括经济全球化：全球化是通过贸易、资金流动、技术创新、信息网络和文化交流，使各国经济在世界范围内高度融合，各国经济通过不断增长的各类商品和劳务的广泛输送，通过国际资本的流动，通过技术更快、更广泛的传播，形成相互依赖的关系。^⑤

国内学者对经济全球化的含义也作了多角度的分析和探讨。邓力平教授认为，经济全球化是指随着各国经济开放度的增加，国家间各种壁垒逐渐消除，整个世界相互渗透、相互依存、相互影响的程度不断加深、规模与形式不断增加的过程。它是指在市场经济的基础上生产要素在全世界范围内的自由流动和合理配置。^⑥ 中国“入世”首席谈判代表龙永图对经济全球化的理解则更加侧重于生产的全球化，他指出“经济全球化是一种新的国际关系体制，包括生产、金融和科技三个方面的全球化。三者之间，生产发展决定金融和科技的发展，同时金融和科技的发展又对生产发展产生巨大的反作用。因此，经济全球化的主要特点是生产的全球化”^⑦。还有学者从生产力运动和发展的角度进行分析，认为经济全球化是一个历史过程：一方面在世界范围内各国、各地区的经济相互交织、相互影响、相互融合成统一整体，即形成“全球统一市场”；另一方面在世界范围内建

① 学界对“全球化”的内涵和定义也存在分歧和争论。在人们的研究中，全球化包含了经济、政治、社会、文化等多方面的内容，不同学科专业的学者由于看待问题的角度不同，对全球化的定义也会有所区别。很显然，全球化与经济全球化这一概念有联系，也有区别，全球化的外延比经济全球化要更大一些。

② 黄仁伟，肖樱林，试论全球化与资本流动的双重作用 [J]，世界经济研究，1999，(3)：10。

③ 裘元伦，经济全球化与中国国家利益 [J]，世界经济，1999，(12)：3。

④ 李栋文，经济全球化与税收利益国际协调 [D]，厦门大学博士学位论文，2003.3。

⑤ 邓力平，陈涛，国际税收竞争研究 [M]，北京：中国财政经济出版社，2004.22。

立了规范经济行为的全球规则,并以此为基础建立了经济运行的全球机制。在这个过程中,市场经济一统天下,生产要素在全球范围内自由流动和优化配置。^①

可见,国内外学者对经济全球化的分析定义,都有自己的视角和方法,而且都具有一定的现实和理论价值。显然,经济全球化是一个动态的历史过程,是市场经济发展到一定阶段的必然要求。市场经济发展以分工和交换关系的扩大为基础,以竞争为动力,以获得建立在比较优势基础上的经济利益为目的。为此,一国内部所能提供的资源和市场往往是有限的,而推动经济的全球化发展,不仅能够补充国内某些短缺的资源,而且可以创造更多的市场盈利机会,提高资源配置的效率。^② 故此,笔者认为,经济全球化是指限制生产要素跨国流动的经济、政治、技术等方面的因素不断减少和消除,从而使生产要素在市场经济的基础上,得以跨越国界在全球范围内自由流动,各国、各地区相互融合成整体,最终实现全球资源最佳配置的历史过程。

2. 经济全球化的主体

经济全球化的主体有两个:从宏观(世界经济)层面上看,主权国家是经济全球化的主体。经济全球化是主权国家为谋求比较优势和竞争优势,争取本国经济利益最大化与经济发展的全球化而做出的努力。表现为主权国家经济开放程度的提高、进入世界市场和寻求多边的经济合作。从微观层面上看,经济全球化的主体是企业。在本质上,企业在全球范围内追求利润最大化的动机被认为是经济全球化不竭的动力,其表现为跨国公司在全球范围内的扩张。^③

3. 经济全球化的实现条件

1) 经济全球化的内在动力

经济全球化就其内在动力而言,可以从以下两个层面进行分析。第一个层面,企业在全球范围内追求利润最大化的动机是经济全球化不竭的动力,也是推动经济全球化最根本的基础^④;另一个层面,是各国政府对经济管制的相对放宽。自20世纪80年代以来,西方国家普遍采取了新的政府市场观,改变了国家干预经济的形式,其表现为放松对经济和金融的管制,降低关税和放松对贸易的

① 张宝珍. 什么是经济全球化? [EB/OL]. <http://www.people.com.cn/GB/channel3/21/20000615/104054.html>, 2007-4-24.

② 郑榕. 经济全球化背景下的国际税收政策 [J]. 涉外税务, 2002, (5): 23.

③ 邓力平, 陈涛. 国际税收竞争研究 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2004. 22~23.

④ 跨国公司实行全球经营战略,它们在全球范围内追求资源的优化配置,从而能充分发挥不同国家和地区禀赋各异的比较优势,以及实现规模经济和垄断优势,最终取得最佳的经济效益,这样就促进了商品、劳务、生产要素在国际间的流动。

控制,这一举措推动了经济全球化的发展。

2) 经济全球化的外部条件

经济全球化就其本质而言,是市场机制在全球范围内的扩展,是运用有调节的市场经济配置资源的深化,是分工从国内到国外的延伸。在 20 世纪 90 年代,经济全球化形成新高潮具有其必然性,这是因为:第一,冷战结束,计划经济退出历史舞台,市场经济一统天下,为经济全球化创造了根本前提。第二,冷战结束,美国等发达国家为进一步控制和垄断世界市场,进一步鼓吹自由主义经济思想,推行经济、贸易自由化政策,为经济全球化扫清了各种障碍。第三,世界贸易组织(World Trade Organization, WTO)的建立推动了全球统一市场及机制的形成,为经济全球化提供了制度保证。第四,作为经济全球化主体的跨国公司大发展,加速了经济全球化的历史进程。第五,最重要的是,20 世纪 90 年代以信息技术革命为中心的高新技术迅猛发展,不仅冲破了国界,而且缩小了各国和各地区的距离,使世界经济越来越融为整体。^① 这些变化客观上使国际经济活动交易费用大大降低,进一步推进了经济全球化的深入。

4. 经济全球化的主要特征

经济全球化涉及面之广,对世界经济发展影响之深是前所未有的,主要表现在以下特征:

第一,贸易全球化。贸易全球化是经济全球化的前导。真正意义上的贸易全球化始于第二次世界大战以后,尤其是 20 世纪 90 年代以来。首先,国际贸易发展迅速。作为经济全球化的表现形式,全球性贸易是首当其冲的。第二次世界大战以来,国际贸易总量和规模不断扩大^②。其次,贸易自由化程度加快。在 WTO 及其前身关税与贸易总协定(General Agreement on Tariffs and Trade, 简称 GATT)的推动下,通过八个回合的谈判,成员国的关税税率大大降低。再次,国际贸易的种类、范围也在不断扩大。它不仅包括货物贸易,而且还包括技术贸易、服务贸易,尤其是服务贸易的领域正在迅速发展。

第二,金融全球化。金融全球化既是贸易全球化的结果,又是投资和生全

^① 张宝珍. 什么是经济全球化? [EB/OL]. <http://www.people.com.cn/GB/channel3/21/20000615/104054.html>, 2007-4-24.

^② 据统计,1950 年世界商品贸易额仅为 610 亿美元,到 1970 和 1990 年则分别为 3120 亿美元和 31 870 亿美元。尤其是 20 世纪 90 年代以来,这一增长趋势更加明显。1998 年,全球商品贸易额达到 54 148 亿美元,服务贸易额达到 13 263 亿美元,创下了国际贸易总额为 67 411 亿美元的新纪录。1997~2000 年的 4 年,国际贸易年平均增长率为 6%,而同期的世界 GDP 平均增长率仅为 3.3%,国际贸易的进一步增长又将有力地推动经济全球化的发展。正如世界贸易组织总干事鲁杰罗于 1996 年 5 月 10 日在斯德哥尔摩发表讲话时说的“经济全球化是被贸易发展推着走的一列高速火车”。参见戴蒲英. 经济全球化对发展中国家的影响及其对策选择 [EB/OL]. <http://manage.china-aaa.net/neiye.aspx?id=3936>, 2007-4-24.

全球化的保障。金融全球化是经济全球化的重要表现和关键环节,是当代世界经济的重要现象。

第三,投资自由化。投资自由化指的是包括国际直接投资和国际间接投资在内的国际资本在全球范围内获取最大投资收益的运动。

第四,生产全球化。生产全球化是经济全球化的主要特征,也是推动经济全球化的主要动力。生产全球化指的是各种生产要素,包括资金、技术、人员、信息在全球范围的合理配置。它既是企业谋求在全球范围内获取利润最大化的过程,也是主权国家追逐利润最大化的结果。20世纪90年代以来,生产全球化主要表现在以下两个方面:首先,国际分工进一步向广度和深度发展。从广度上讲,参与国际分工的国家和地区已遍及全球。从深度上讲,国际分工越来越细,已由过去单一的垂直型分工发展为垂直型、水平型和混合型多种分工形式并存的新格局。另外,国际分工的形态也呈现出多样化,不仅有生产资源型分工,而且生产工序型和零部件生产专业化型分工日益增多;其次,国际直接投资迅速发展。国际直接投资是一种深层次的通过投资设厂,在生产领域里、在生产过程中把各国经济联系起来的方式。国际直接投资规模的迅速扩大,成为贸易之外联系世界各国经济的另一重要纽带。

在上述四个主要特征中,贸易全球化是经济全球化的先导,金融全球化是贸易全球化的产物,投资自由化是经济全球化的深化,生产全球化是经济全球化的较高表现形式。

(二) 经济全球化对国际税法的影响

在经济全球化进程中,国家、国界等关系到国家主权的因素相对减弱,由此产生了一系列的国际税收新问题,并对国际税法的未来发展产生相应的影响。^①

1. 经济全球化对国家税收主权原则的影响

所谓国家税收主权原则(Principle of Tax Sovereignty)^②,是指一国在决定

① 朱炎生:《经济全球化与国际税法的发展趋势》[J],《涉外税务》,2001,(4):27~28.

② 国家税收主权原则是国际经济法经济主权原则在国际税法领域里的具体运用,但它与国际经济法其他法律部门的主权原则又有所不同。在世界经济一体化的今天,国家在其他国际经济活动方面的主权都或多或少地受到某些限制,或者在国际经济合作的过程中,都普遍作了或多或少的让与。比如,在国际贸易领域,各国所采取的关税和非关税措施,对外国产品的待遇等,都受到了WTO的严格约束;在WTO的争端解决程序中,WTO对缔约方的争端享有强制管辖权,专家组的报告更可以“自动”通过。在国际投资或国际金融领域也都有类似的情形。但在国际税法领域,这种情形却鲜有存在。国民待遇和最惠国待遇是当今国际经济领域,尤其是国际贸易领域里的两个基本原则。而这两种待遇从一定意义上说都是对国家经济主权的某种削弱,或者说是国家在国际经济合作中对经济主权权力的一种让与。但在国际税法领域,无论是国民待遇还是最惠国待遇都不构成一项原则。参见刘剑文:《国际税法》(2)[M],北京:北京大学出版社,2004.55~56.

其实行怎样的税收制度以及如何实行这一制度等方面拥有完全的自主权,不受其他任何国家和组织的干涉。任何人、国家和国际组织都应尊重他国的税收主权。^① 一个国家有权根据自身的经济发展目标制定本国的税收法律制度(包括税收管辖权的确定,税基与税率的确定以及避免双重征税、防止避税与逃税的措施的确定等),对国家的税收活动进行有效的管理,以及自主、独立地参与国际税收利益分配关系,维护自己的税收权益。

在经济全球化的趋势下,国家税收主权受到了一定程度的侵蚀。这主要表现在以下几个方面:首先,跨国公司活动对国家税收主权的侵蚀。跨国公司从其整体性的发展战略出发,进行大量的“公司内部交易”和转让定价行为,这些活动构成了国际逃避税的主要部分,对有关国家的税收收入造成了极大的侵蚀。其次,国际税收协调对国家税收主权的侵蚀。经济全球化导致各国加强国际经济合作和协调。在国际税收领域,各国主要是通过签订双边性、区域性或多边性的国际条约参与国际税收的合作与协调。这意味着在缔结条约后各国(地区)必须受条约的约束,在行使税收主权时必须以国际法为依据。因此,在协调的范围内,国家的税收政策已不再完全仅仅由本国政府管理和制定,而必须遵从相关的协调组织的协议、国际条约和国际法的约束,这意味着国家单独制定税收政策的权力受到一定程度的削弱。

2. 国际税收竞争加剧

晚近,各国在经济全球化进程中相继采取市场化的经济体制,对资本等经济要素的流动放松管制。一方面,各国对外国直接投资的管制大大放松,另一方面,金融资本也已经基本上可以在各国尤其是工业化国家之间完全自由流动。同时,现代科技的不断发展也减少了对资本流动的技术障碍并进一步促进了资本的自由流动。在影响国际资本利润最大化的因素中,税收因素是其中的重要因素之一,减免税等税收优惠政策不可避免地国际资本的流向产生影响。然而,人们必须面对的另一客观事实是——包括资本在内的各种资源仍旧是“稀缺的”,在经济全球化进程中,资源供给的有限性将进一步显现出来。因此,各国为了本国经济的发展而展开的资源争夺也将随着经济全球化进程的加快而进一步加剧。由于上述两方面的因素,在经济全球化的进程中,各国为了吸引外国资本发展本国经济,难免将采取各种低税政策,给予外资免税或减税等诸种税收优惠,鼓励外资尤其是外国生产资本投入本国的落后地区或者相关产业,以符合本国经济发展的总体战略目标。如果各国竞相采取上述税收优惠政策,将不可避免地引起各国

^① 任何一个国家不能要求他国必须实行某种税收法律制度。国际税法都是国家立法的产物,而不是来自于主权国家的习惯,也不是来自于国际组织的立法。国际税收协定虽然对缔约国有约束力,但如不经国内立法,则不对纳税人产生任何效力。