

深化税收制度改革与完善地方税体系研究系列

国际税收规则 变革与中国的应对

◎ 何 杨/著

GuoJi ShuiShou GuiZe
BianGe Yu ZhongGuo De YingDui

国际
税收

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

深化税收制度改革与完善地方税体系研究系列

国际税收规则 变革与中国的应对

◎ 何 杨/著

GuoJi ShuiShou GuiZe

BianGe Yu ZhongGuo De FanDui

国际
税收

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收规则变革与中国的应对 / 何杨著. —北京:
经济科学出版社, 2017. 4

(深化税收制度改革与完善地方税体系研究系列)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 7983 - 5

I. ①国… II. ①何… III. ①国际税收 - 研究②税收
制度 - 研究 - 中国 IV. ①F810. 42②F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 095182 号

责任编辑: 凌 敏 程辛宁

责任校对: 靳玉环

责任印制: 李 鹏

国际税收规则变革与中国的应对

何 杨 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191343 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮箱: [lingmin@esp. com. cn](mailto:lingmin@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcs. tmall. com](http://jjkxcs.tmall.com)

北京密兴印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 10.75 印张 150000 字

2017 年 5 月第 1 版 2017 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 7983 - 5 定价: 32.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

丛书编委会名单

主任：李俊生

委员：白彦锋 何 杨 李 升
任 强 汪 昊

丛书总序

2013年11月，中共十八届三中全会在《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》（以下简称《决定》）中提出全面深化改革的总目标——“完善和发展中国特色社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力现代化”。“国家治理”一词第一次写入改革的总目标中。《决定》指出，“到二〇二〇年，在重要领域和关键环节改革上取得决定性成果”，“形成系统完备、科学规范、运行有效的制度体系”。对于财税改革，《决定》指出，“财政是国家治理的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率，建立现代财政制度，发挥中央和地方两个积极性”。

2015年10月，《国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》指出，到二〇二〇年全面建成小康社会，是中国共产党确定的“两个一百年”奋斗目标的第一个百年奋斗目标。“十三五”时期是全面建成小康社会决胜阶段，“十三五”规划必须紧紧围绕实现这个奋斗目标来制定。对于财税改革提出：“深化财税体制改革，建立健全有利于转变经济发展方式、形成全国统一市场、促进社会公平正义的现代财政制度，建立税种科学、结构优化、法律健全、规范公平、

征管高效的税收制度。建立事权和支出责任相适应的制度，适度加强中央事权和支出责任。调动各方面积极性，考虑税种属性，进一步理顺中央和地方收入划分。”

由此可见，深化税收制度改革，是提高国家治理能力和完善治理体系的重要内容，是建立现代财政制度的重要组成部分，是落实“十三五”规划、建成全面小康社会和实现第一个百年伟大奋斗目标的重要任务。

本套丛书作为国家社科基金重大项目“深化税收制度改革与完善地方税体系研究”（项目号：14ZDA028）的阶段性成果，围绕当前我国税制改革和地方税体系完善中的重点、难点问题，在如下领域进行了专题研究。

一、经济治理与房地产税改革研究

对于“经济治理”，《决定》要求：“紧紧围绕使市场在资源配置中起决定性作用深化经济体制改革，坚持和完善基本经济制度，加快完善现代市场体系、宏观调控体系、开放型经济体系，加快转变经济发展方式，加快建设创新型国家，推动经济更有效率、更加公平、更可持续发展。”

我国当前税制在经济治理方面存在一些不足，而房地产税是最突出的问题之一。从税制结构来看，以房地产为主的财产税缺失，不利于对存量财产这一重要税源的课税，也不利于发挥房地产税的经济调节作用。从分税制来看，地方政府的税收收入构成也存在不利于地方经济发展的方面：如地方政府主要收入来源于共享税，导致地方政府重视企业、投资和生产，而忽视个人、消费和公共服务，导致地方政府间的税收竞争，不利于经济结构优化。又如与房地产有关的税收大部分都属于流转税，与房地产的交易直接相关。激励地方政府大力发展房地产市场，鼓励房地产投资、交易甚至投机行为，不利于

房地产市场的健康发展和经济结构的优化。再如随着营业税改征增值税的全面推进,营业税这一地方税的主体税种将消失,地方政府将更加严重依赖共享税,这将影响其在经济治理中的独立性和积极性,不利于地方经济的发展;又如随着城镇化的推进,市县一级政府需要提供更多的公共产品和服务,现有地方税收更有利于激发地方政府投资热情,而不是提供更多更好的公共产品和服务的热情。

课题从理论与实践相结合的角度,全面、系统地阐述了房地产税制改革的理论基础,国际经验、制度现状与问题、改革宏观背景、制度框架以及改革效应。课题还围绕我国房产税改革的中长期策略进行了深入研究,如我国基层财政和政府治理的现状、房产税在税制体系应有地位的理论分析、房产税在基层政府治理中发挥作用的机制和要件分析、房产税对基层财政贡献的模拟研究、房产税改革和完善基层政府治理的中长期战略等。

二、社会治理与社会组织税收研究

对于“社会治理”,《决定》要求:“激发社会组织活力。正确处理政府和社会关系,加快实施政社分开,推进社会组织明确权责、依法自治、发挥作用。适合由社会组织提供的公共服务和解决的事项,交由社会组织承担。支持和发展志愿服务组织。限期实现行业协会商会与行政机关真正脱钩,重点培育和优先发展行业协会商会类、科技类、公益慈善类、城乡社区服务类社会组织,成立时直接依法申请登记。加强对社会组织和在华境外非政府组织的管理,引导它们依法开展活动。”

社会组织,又称非营利组织或第三部门,是与政府、企业并列的一种社会组织形式。非营利组织在现代国家社会治理中不可缺少。它可以弥补政府在公共产品和服务提供领域

中的失灵，改善公共产品和服务的供给数量和质量。当前，我国的众多改革，如政府职能改革、社会治理改革、事业单位改革、政府购买公共服务改革等一系列改革，都呼唤加快非营利组织改革。我国非营利组织的改革和发展开始进入新的历史时期。政府职能改革的方向是分离不必要的职能，其中一些职能将由非营利组织承接。社会治理的改革，要求社会组织参与并发挥作用，同样离不开非营利组织。事业单位本身即属于非营利组织范畴，但当前我国事业单位仍处于依附于政府和垄断的状态，与相对独立与竞争的非营利组织还有相当距离。政府购买公共服务也有利于缩小政府规模和提高公共服务供给水平，政府购买公共服务离不开公共服务的供给，非营利组织是公共服务供给的重要主体。

非营利组织的发展需要国家相应的政策支持。纵观各国非营利组织相关政策，税收政策是非营利组织发展中的重要政策。非营利组织的发展与税收政策的关系尤为密切。由于我国非营利组织发展较晚，我国相关的税收制度仍处于发展完善时期，目前存在的问题较多。课题对于我国非营利组织在社会治理中的作用、与税收的关系、非营利组织税收政策中存在的问题，以及美国、日本、德国等国的非营利组织税收政策及管理经验等进行了研究，并对完善我国非营利组织税收政策提出相应的政策建议。

三、生态治理与环境税研究

关于“生态治理”，《决定》要求：“紧紧围绕建设美丽中国深化生态文明体制改革，加快建立生态文明制度，健全国土空间开发、资源节约利用、生态环境保护的体制机制，推动形成人与自然和谐发展现代化建设新格局。”

税收在生态治理中的作用，集中体现在绿色税制的建设

上。绿色税制是以保护环境,推进绿色生产和消费为目的,建立开征以保护环境为目的的税收制度。中国在经济迅速增长的同时,伴随着环境的高消耗、高污染问题,为实现可持续发展,建立生态文明社会,必须充分利用税收等手段加以调节。因此,在中国进行绿色税制改革具有重要意义。

近年来,全国频现的、大范围、持续的雾霾天气给人们的出行和健康造成极大困扰,而雾霾天气的根本原因是污染物排放量大。与此同时,交通拥堵问题日益成为困扰北京、上海、广州乃至全国城市和社会发展的主要问题之一,并在一定程度上加剧了城市大气污染。在深化税制体系改革的背景下,如何全面发挥环境税的调节功能,在兼顾区域资源禀赋差异的基础上因地制宜,以及在完善地方税体系下环保税的角色分配等问题是值得探讨的重要问题。此外,环境税征管问题是推动环境税开征中的重点、难点问题。环境税征管是一项系统且复杂的工作,不仅需要专业技术人员利用各种监测设备花费较长时间对污染排放浓度进行测量、对环境资源的破坏程度及固定的大排放源进行定期监测和追踪监测,还要考虑测度和税款征收之间的衔接和过渡。环境税如何征收、如何管理、该向哪些主体征税,学术界还存在诸多争议。因此,为了弥补环境税研究中的薄弱环节,确保环境税顺利开征以解决其后顾之忧,对我国开征环境税征管问题进行研究十分重要。课题对上述环境税相关问题进行了研究。

四、全球治理与国际税收规则研究

关于“全球治理”,《决定》要求:“适应经济全球化新形势,必须推动对内对外开放相互促进、引进来和走出去更好结合,促进国际国内要素有序自由流动、资源高效配置、市场深度融合,加快培育参与和引领国际经济合作竞争新优势,以开放促改革。”

参与国际税收规则的制定是中国参与全球治理的重要内容。2013年G20会议通过“税基侵蚀与利润转移”(Base erosion and profit shifting, BEPS)行动方案,意味国际税收规则将重新改写,从防止征税转移到防止双重不征税。同时,国际税收协调也从国际税收协定在征税权的协调逐步深入到国内具体税制的协调。2013年8月,中国正式签署《多边税收征管互助公约》,正式加入全球反避税联合行动,也使得中国在税收情报交换、税收透明度上面临空前巨大的国际压力。

截至2013年4月,我国累计实际吸收外资金额1.3万亿美元,在全球排名中居第二位。大量的外资引入为我国经济的腾飞注入了强劲动力,然而在从中国市场获取巨额利润的同时,跨国公司通过转移在华利润而给我国也造成了巨大的税收损失,使得吸引外资导致的投资增加、技术进步和效率改善等多方面的利益,不是以更适用产品和较低价格的形式转移给我国的生产者和消费者,而是以较高利润的形式被跨国公司吸收。同时,随着对外投资的迅速增长,中国将培育出自己的跨国公司,出于经营和管理的需要也具有利润转移的动机。因此,深入研究跨国公司利润转移行为及其影响因素,对于有效制定吸引外国投资、促进对外投资战略和加强反避税管理具有重要意义。课题利用跨境资本流动的数据对国际税收规则变化的原因和影响进行研究,同时还从经济学角度分析中国应对新变化提出的市场溢价、成本节约等地域特定优势,为我国国际税收制度的完善提供更多的理论支持。

尽管课题组成员竭尽全力,但因水平有限,我们的研究成果仍有一些不尽如人意之处,敬请读者给予批评指正。

李俊生

2016年1月

前言

说起当前的国际税收规则，一般会追溯到 1923 年国际联盟发布的一份报告，这份报告为以来源地和居住地为基础划分的国际税收规则奠定了基础。但是，国际规则的话语权一般来自经济、军事更为强盛的国家，国联报告中所阐述的理论也是对英美国家实践和跨国公司利益诉求的全球推广。随着越来越多的国家被拉入国际税收规则的框架，这成为一个国际治理的奇迹，因为税收主权是一个国家最不愿意放弃的国家主权。

现行的国际税收规则主要是在所得的来源国与居民国之间进行税收利益的分配。分配的原则是限制来源国征税权，促进跨境投资。该规则运行的结果是，跨国企业受趋利引导，既规避来源国税收也规避居民国税收，居民国与来源国的税基均被侵蚀，利润均被转移，转移的目的地是低税地和避税地。因为居民国与来源国之间也有税率高低之分，企业利润自然也会向税率低的一方转移。当前，全球利润至少 50% 以上涉及国际交易，特别是企业集团跨境关联交易数额巨大。所有这些交易都可以在现有规则体系下进行避税筹划。筹划的结果是税收权益与实质经济活动的错配，经济活动发生地没有留下应有的利润，也没有获得应有的税收。生产要素的跨境配置受到扭曲，税收公平面临挑战，国际税收秩序受到严重威胁。尤其是 2008 年全球金融危机之后，发达国家的财政压力使得打击国际避税的需求加大。同时，由于数字经济的发展和知识经济重要性的增加，新的商业模式、交易形式和价值创造方式的改变，也对现行的国际税收规则提出了变

革的要求。

以反对“税基侵蚀与利润转移”为目标的《税基侵蚀和利润转移行动计划》(BEPS)是在G20框架下各国携手打击国际逃避税,共同建立有利于全球经济增长的国际税收规则体系和行政合作机制的重要举措。BEPS行动计划不仅是通过政策调整,使征税行为与经济活动和价值创造保持一致,从而增加税收收入,更是为了在国际共识的基础上,创建应对BEPS问题的一整套国际税收规则,为纳税人增加确定性和可预见性,并达到保护税基的目的。此项工作的重点是消除双重不征税。然而,在此过程中所创立的新规则不应导致双重征税,加重遵从负担或阻滞合法的跨境交易。

BEPS行动计划的最终成果已经在G20峰会上得到各国领导人背书,虽然在法律层面并不形成硬性约束,但政治层面的承诺以及其他国家在行动计划框架下开展的税制改革,都将不可避免地对我国税收制度和税收管理产生影响。不论行动计划的最终结果如何,我国都将面临接受新规则和履行义务的压力。

改革的结果将产生三个层次的规则协调。第一个层次是对各国国内税收立法的建议;第二个层次是修订所得税领域的国际规则,主要是OECD税收协定范本及其注释和OECD转让定价指南;第三个层次是形成多边法律工具,进行多边税收协调。第一个层次涉及立法主权;第二个层次涉及双边谈判权;第三个层次则要求参与国让渡各自的立法主权和双边谈判权。三个层次均涉及国际交易的所得税政策协调,与资本、技术和人员等生产要素的跨境配置直接相关。

本书在测算中国税基侵蚀与利润转移的规模基础上,从数字经济中重新定义常设机构、价值创造与征税权新分配以及全球税收征管合作革新几个方面对于中国的深远影响进行了分析,并提出了相关的应对建议。

本书课题是李俊生教授主持的国家社科基金重大项目“深化税收制度改革与完善地方税体系研究”(项目编号:14ZDA028)的子课题之一,笔者感谢项目的资助。

由于笔者的水平有限，加之国际税收领域发展日新月异，对此问题的研究难免存在一些不足，不当之处请各位读者批评指正。

何 杨

2017 年 2 月

目 录

第一章 现行国际税收规则的形成与发展	1
一、国际税收体系初建	2
二、基于居民国和来源国的征税权划分	5
三、跨境资本流动状态与协定立场	13
四、中国从资本输入国到资本输出国的转变	18
第二章 金融危机后国际税制改革背景与趋势	25
一、金融危机之后的全球经济增长	26
二、各国税收收入及其税收政策的变化	31
三、各国税收政策变化的总体评价	39
第三章 现行国际税收规则面临的挑战	43
一、第一重挑战：有害税收竞争与激进税收筹划	43
二、第二重挑战：数字经济挑战了以实物要求存在的 常设机构原则	49
三、第三重挑战：知识资本挑战了现有价值链下的 征税权规则	55

第四章	国际税收新规则与各国应对	62
一、	税基侵蚀与利润转移行动计划	62
二、	不同国家的应对	65
第五章	中国税基侵蚀与利润转移的测量	70
一、	税基侵蚀与利润转移的理论研究	71
二、	跨国公司利润转移模型的构建	82
三、	中国税基侵蚀与利润转移规模的实证研究	85
四、	企业所得税改革对中国外商投资企业利润转移的影响	91
第六章	数字经济中重新定义常设机构	106
一、	数字经济与国际税改	106
二、	数字经济下跨境服务和无形资产增值税国际协调	111
三、	中国的应对	116
第七章	价值创造与征税权新分配	119
一、	知识资本的价值创造	120
二、	地域特定优势	121
三、	中国的应对	127
第八章	全球税收征管合作的革新	129
一、	多边与自动税收情报交换	130
二、	税收情报交换对跨国避税的影响	137

三、中国的应对..... 141

附录 跨国公司居民国的企业所得税状况 145

参考文献..... 147

第一章

现行国际税收规则的形成与发展

如果一家美国的公司在中国设立了一个分支机构负责销售，这家分支机构在中国市场产生的利润应该如何在中国和美国纳税呢？一般人可能马上会意识到，两个国家可能都会要求征税。中国自然会凭借天然的地理优势进行征税，而美国想要征税但是又可能因为重复征税使得自己的企业蒙受损失。

熟悉现行国际税收规则（主要体现在中美两国的企业所得税法和两国签订的税收协定中）的人，可能会慢条斯理地告诉你：首先，在这种情形下，中国是所得的来源国，美国是所得的居民国。然后，中国能不能征税，取决于这个分支机构是不是构成常设机构，在这个案例中构成，所以中国可以按照国内税法对其进行征税。但是，还没有结束，因为美国作为居民国仍然有权对于这家公司的全球所得征税。那么，按照现行的规则，美国征税的时候要将它在中国已经缴纳的税款进行抵免，从而保证了企业负担至少在美国境内产生相同利润的相同税负。

这套国际税收规则确实合理又可行，更重要的是，它使得资本的输出国既征到了税，又使得自己对外投资的企业免于遭受双重征税。同时，资本输入国一方面希望吸引外国投资，另一方面也通过明确的预提所得税保障了原有的部分征税权。因此，这套国际税收规则得到了迅速地推广，至2002年全球生效的双边税收协定超过了2500个，