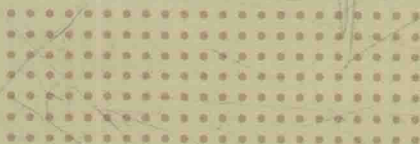


区域经贸的 ◇ 税制协调 ◇

徐 妍 ◇ 主 编

李美云 ◇ 副主编



TAX COORDINATION
OF REGIONAL ECONOMY AND TRADE



中国政法大学出版社

区域经贸的 税制协调

TAX COORDINATION
OF REGIONAL ECONOMY AND TRADE

徐 妍 ◇ 主 编

李美云 ◇ 副主编



中国政法大学出版社

2017 · 北京

声 明

1. 版权所有，侵权必究。
2. 如有缺页、倒装问题，由出版社负责退换。

图书在版编目(CIP)数据

区域经贸的税制协调/徐妍主编. —北京: 中国政法大学出版社, 2017. 4
ISBN 978-7-5620-7402-1

I. ①区… II. ①徐… III. ①区域贸易—经济合作—税收管理—研究—中国
IV. ①F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第058514号

出 版 者	中国政法大学出版社
地 址	北京市海淀区西土城路25号
邮寄地址	北京100088信箱8034分箱 邮编100088
网 址	http://www.cuplpress.com (网络实名: 中国政法大学出版社)
电 话	010-58908524(编辑部) 58908334(邮购部)
承 印	固安华明印业有限公司
开 本	720mm×960mm 1/16
印 张	18.25
字 数	280千字
版 次	2017年4月第1版
印 次	2017年4月第1次印刷
定 价	50.00元

总序

法治是现代社会的标志与基石。良好的法治需要完备的法律制度及其落实的良好氛围。比较法的目的与使命在于通过对不同法域间的法律制度、法律文化和法律体系的比较研究，深化人们对这些法律制度、法律文化和法律体系的认识，了解世界法学发展的动态、法律发展的趋势，进而择善而从，完善已有的法律制度和法律体系，为人类的共同文明与进步服务。

信息化与全球化使得我们所处的世界正在变得越来越小，使得不同法域间的人们的交往越来越频繁、关系越来越密切，彼此间需要了解对方的法律制度和法律文化的要求越来越迫切、内容越来越详细，从而使得比较法在现代法治建设与人类文明进步中的功能越来越明显，作用越来越大，任务越来越重。

在中国法制现代化的过程中，比较法发挥了非常重要的作用。通过研究和认知域外法律制度、法律体系与法律文化，使得中国法学界能够迅速和充分地了解这些制度，使得中国的法律体系能够在学习和借鉴域外相关法律制度的基础上很快建立起来。虽然中国的法制建设已经取得很大成就，但离现代法治的要求仍有很大距离。在中国法制建设的进程中，比较法仍然具有无限的发挥空间。

中国政法大学比较法学研究院是在整合原中国政法大学比较法研究所、中德法学院和中美法学院三个教学科研院所的基础上成立的，是目前中国高校和科研机构中惟一以比较法学为中心的专门的教学科研机构，聚集了一批优秀的比较法人才。其成立的目的是为了适应信息化与全球化以及中

国法制国际化与现代化的需要，构建以比较和研究中外法律制度为目的的比较法学研究的平台，力争巩固其在国内比较法学研究领先地位的基础上达到世界先进水平，从而更好地为中国的法制建设和社会进步贡献自己的力量。

为了完成其光荣使命，中国政法大学比较法学研究院开展了丰富的教学科研活动。这些活动中形成的各种学术成果均蕴藏着比较法教学与科研的最新成果与思想财富，颇具学术价值，非常值得整理出版。这些成果若以单本出版发行，难见系统，编为文库出版，方能相得益彰，蔚为壮观，既便于研读查考，又利于文化积累。

《比较法学文库》“澳门法系列”是中国政法大学比较法学研究院承担的“自治与发展：区域一体化背景下的澳门法制改革研究”课题的研究成果，该项目得到了澳门基金会的慷慨资助，特此致谢。

高 祥

中国政法大学比较法学研究院院长

前言

近年，随着改革开放的持续发展和我国对外经贸政策的放开，大陆与港澳台三地的经济贸易关系不断加强，无论是在经贸交往的深度和广度上，都有着长足的进步和进一步深化的趋势。然而在大陆与港澳台地区的经贸活动中，隐含着极为重要的税制差异问题，如何协调差异、消除矛盾、降低风险，成为四地经贸持续发展中的不可避免的关键问题。

基于“一国两制”的方针和双方积极协调一致的社会经济背景，港澳两地与内地的经贸关系空前发展，建立起较为密切的经济联系。于台湾地区而言，税收协议的签订无疑是近年来两岸在经贸关系协调中的巨大发展，对创造透明、互惠、稳定的税收环境有着不言而喻的重要作用。但对于前景可观的两岸经济贸易而言，强劲的发展迫切需要完善的税制协调和争端解决机制提供可靠的支撑。因此，在大陆与港澳台地区未来的经贸发展中，税制的协调将仍是重中之重，而对于四地税制协调关系的分析、利弊判断与可行性建议，则更是实际操作中不可忽视的理论基础。

本书以区域税制协调为主题，将焦点集中于港澳台地区以及大陆，在中国政法大学比较法学研究院港澳台法律研究所2015年12月主办的“‘两岸四地’区域税制协调问题研讨会”的基础上，收集理论界与实务界关于四地税制协调、税制比较和改革方向的文章，并依据具体主题分类将其整理成集。

在编辑体例上，除与书名密切相关的“税制协调”部分对大陆与港澳台地区的税制协调从历史到未来发展趋势、反避税与避免双重课税的具体问题再到税收安排与协定的分析与评论外，本书还开辟了“台湾新作”模

块，将台湾地区学者对海峡两岸税制合作与协调的新论呈现于读者面前，开启两岸税制协调发展的新角度与新思路，推动两岸在税制方面的新合作。“税制比较”和“改革前沿”模块分别从制度构建的基础、制度现状对大陆与港澳台地区税制从比较的角度进行分析，并放眼未来，关注内地税制发展的新政策与新趋势，促进四地在税制协调、税制合作程度与领域等多方面的深化，以利于四地区域经贸关系的进一步发展。

编 者

2016年10月于蓟门桥科研楼

总 序	1
-----------	---

前 言	3
-----------	---

【税制协调】

张 瑾	
两岸税收协议和大陆与港澳台地区税制协调	3

何冠文	
澳门区域税收协调体系的演变与发展趋势	12

陈阵香	
内地与澳门 CEPA 关税及相关条款之研究	33

徐 妍 许 奔	
浅论横琴新区个人所得税立法方向	43

马旭盼	
粤澳地区税收协调探析	
——基于横琴自贸区税收政策的先行先试	56

董学智 祝远石	
内地与香港一般反避税制度解析：比较与对话	66

李玲宇 梁文永	
海峡两岸税收协调的现状、问题及其可能的发展态势	82

曹泽鹏 王聪聪

海峡两岸避免双重课税问题研究 94

【税制比较】

李美云

个体纳税主体概念辨析 107

翟继光

税务检查制度的国际比较与协调 117

艾 勋

中国内地工资薪金所得税与香港薪俸税制度比较研究 129

许 佳

香港税制的特征及比较分析 142

成 开

大陆信托资产证券化税制与台湾地区信托资产证券化税制比较研究 159

【台湾新作】

黄士洲

三角贸易避税案例剖析与受控外国公司税制
——以明航公司案为核心 175

谢如兰

台商在大陆投资盈余汇出的租税问题研究 187

蔡孟彦

两岸租税协议对台湾中小企业之影响
——以输入商务或劳务为核心 205

蓝元骏 吴佳珍

信息交换与纳税人权利保护

——以“海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议”为核心 215

【改革前沿】

徐 妍 孙 莹

大陆与港澳台地区税收争端解决新路径探究 229

王梓宇

大陆税收司法改革的现状、价值观与技术路线

——基于海峡两岸比较视野的考察 243

Michel Aujean 撰

翁武耀 冯米霞 龙 莺 译

欧盟增值税的协调 回到未来 257

项紫君 曹 敏

房产税改革的问题与对策浅析 278

两岸税收协议和大陆与港澳台地区税制协调

张 瑾 *

2015 年 8 月 25 日, 海峡两岸关系协会与台湾海峡交流基金会 (以下简称“两会”) 在两会第十一次领导人正式会谈后签署了《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》(以下简称“两岸税收协议”), 开启了推动两岸税务领域合作的新篇章。两岸税收协议对合理划分两岸税收管辖权, 促进两岸经贸往来与投资交流, 协调大陆与港澳台地区不同税制都具有重要意义。

一、两岸税收协议签署的背景

海峡两岸一衣带水, 一直保持着十分紧密的经贸往来。商务部统计数据显示: 2015 年, 大陆与台湾地区间货物进出口总额达 1885.6 亿美元, 台湾地区已成为大陆地区的第五大贸易伙伴, 贸易额占大陆对外贸易总额的 4.8%。^[1] 2015 年全年, 台湾地区对大陆直接投资 44.1 亿美元, 位列对华直接投资国家 (地区) 排名的第三位, 仅次于香港特别行政区的 926.7 亿美元和新加坡的 69.7 亿美元; 而澳门特别行政区排名第十, 对内地直接投

* 张瑾, 国家税务总局港澳台办公室。

[1] 数据来源: 中华人民共和国商务部商务数据中心, <http://data.mofcom.gov.cn/index.html>。

资金额为 8.9 亿美元。^{〔1〕} 根据台湾地区有关部门的统计,近二十多年来,台商对外投资金额 2363 亿美元,其中赴大陆地区投资金额 1470 亿美元,占比约 62.2%,大陆地区是台湾地区对外直接投资的首选目的地。

尽管两岸经济联系紧密,但两岸之间一直未签订税收协议,缺少协调两岸税制、消除双重征税的有效机制。截至 2015 年 8 月 25 日,大陆对外签署有税收协定^{〔2〕} 102 个,税收协定网络基本覆盖除台湾地区外的所有重要经济伙伴和发达经济体。台湾地区对外亦签有 28 个税收协定,但大陆作为台商最主要的投资目的地,赴大陆投资的台商却没有得到税收协议的保护。

因为缺少两岸税收协议,相较于香港和澳门特别行政区的投资者,台商在大陆承担着更重的税收负担,并面临着被大陆和台湾地区双重课税的问题;遇到两岸间的涉税争议,也没有妥善的解决渠道。相较于其他与大陆签署有税收协定的国家的投资者,台商也缺少税收竞争优势。

二、大陆与港澳台地区的税制差异

在一国两制基本方针下,大陆与港澳台地区因各自经济结构、历史文化等方面的差异,形成了四套完全不同的税制,对四地经贸往来有着巨大的影响。两岸税收协议和内地与香港、澳门税收安排关注的主要是所得税类税种,四地所得税税制基本情况如下:

大陆对企业征收企业所得税,对个人征收个人所得税,均实行属人兼属地原则,对居民纳税人来源于境内外的全部所得征税,对非居民纳税人则仅就来源于境内的所得征税。其中,企业所得税税率为 25%,预提所得税率 10%;个人所得税实行分类税制,工薪所得设置 3% 至 45% 七档累进税率,对股息红利所得、利息、特许权使用费所得、财产转让所得则适用 20% 税率。

台湾地区对企业征收营利事业所得税,实行属人兼属地原则,对居民企业来源于境内外的全部所得征收 17% 营利事业所得税,对非居民企业来

〔1〕 数据来源:中华人民共和国商务部商务数据中心, <http://data.mofcom.gov.cn/index.html>。相关统计数据未包括银行、保险、证券领域吸收外资数据。相关国家(地区)对华投资数据包括这些国家(地区)通过维尔京、开曼群岛、萨摩亚、毛里求斯和巴巴多斯等自由港对华进行的投资。

〔2〕 含内地与香港、澳门签订的税收安排。

源于台湾地区的所得按不同所得类型进行源泉扣缴，税率多为 20%。台湾地区对个人征收综合所得税，以家庭为单位计税，适用 5% 至 45% 六档累进税率。综合所得税实行的是属地原则，但对于来源于大陆的所得，台湾地区规定应计入综合所得税的计税基础。另外，台湾地区税制中有所得基本税额的规定，同时适用于企业和个人，是确保高收入低税负的企业或个人也承担基本纳税义务的一种税制安排。所得基本税额适用属人兼属地原则，对企业和个人都是就来源于全球的所得征税。为了消除企业和个人间的经济性重复征税，台湾地区还建立了两税合一制度。

香港所得税制实行属地原则，仅对来源于香港境内的所得征税：对企业征收利得税，税率 16.5%；对个人征收薪俸税，适用 2% 至 17% 不等的四档累进税率；对物业业主按物业在纳税年度的应评税净值，以 15% 税率计征物业税。香港对非居民纳税人取得的股息、利息、财产转让收益均无预提所得税，对特许权使用费所得征收 4.95% 的预提所得税。

澳门财政收入主要依赖博彩税，所得税在财政收入中所占比重相对较小。澳门对企业征收所得补充税（又称纯利税），2015 年起，对年应税利润在 60 万澳门元及以下的适用 3% 至 9% 不等的累进税率，年应税利润在 60 万澳门元以上的适用 12% 的单一税率；对个人征收职业税，适用 7% 至 12% 六级累计税率；另外还有凭单印花税、房屋税等。澳门税制和香港一样，亦实行属地原则，仅对来源于澳门境内的所得征税，对非居民取得的股息、利息、特许权使用费、财产收益等所得均不征收预提所得税。

综上所述，大陆与港澳台地区税制差异较大，香港、澳门作为自由港，没有间接税且整体税负轻，具有极强的税制竞争优势；大陆、台湾地区税制更为全面，整体税负也较香港、澳门更重。大陆广阔的市场和成本优势对港澳台三地的投资者都具有极大的吸引力，但由于税制异差，台商相较于港商、澳商，要负担更重的税务成本。在签署两岸税收协议前，台商还可能负担着双重征税的成本。

三、两岸税收协议的特殊内容

两岸税收协议历经六年磋商，最终文本相较于大陆对外签订的其他税收协定有许多独特之处，这些独特之处一方面是考虑到两岸政治经济往来中的特殊因素，另一方面是从服务纳税人的角度出发，希望为来大陆投资

的台商和赴台投资的大陆企业、个人创造一个优惠、稳定、透明的税收环境，同时还兼顾了大陆与港澳台地区税制协调的考虑。两岸税收协议的独特之处主要体现在以下四个方面：

（一）文本体例

两岸税收协议包括正文《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》及附件《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作具体安排》两部分。正文为加强合作与交流的原则性规定，附件则对各类所得的协议税率、消除双重课税方法、非歧视待遇、相互协商、资讯交换等具体内容作了明确规定。两岸税收协议是在海协会和海基会合作框架下达成的一项两岸交流合作的重要成果，既参照税收协定惯例，又充分考虑了其他两岸协议的特色。文本体例虽不同于常规税收协定，但两岸税收协议基本涵盖所有常规税收协定要素，并不会对协议的理解和执行造成影响。

同时，两岸税收协议在同一文本中对一些税务专业词汇作出了两种方式的表述。在大陆文本中的税务专业词汇后用括号标注台方表述，同时在台湾地区文本中的对应税务专业词汇后用括号标注陆方表述，以适用两岸不同的语言习惯。

（二）适用范围

两岸税收协议对所适用的人的范围除规定居民“按各自税务规定对居民的定义处理”之外，还规定“依第三方法律设立的任何实体，其实际管理机构在协议一方者，视为该一方的居民”。同时，对何为“实际管理机构”，以及如何判定“实际管理机构在协议一方”作出了规定。具体涉及三项标准：一是作出重大决策的人是该一方居民，或作出重大决策的机构在该一方；二是重要报表、记录的制作或储存机构在该一方；三是实际执行主要经营活动的机构在该一方。

两岸税收协议对于居民范围的规定与大陆《企业所得税法》的规定是一致的。《企业所得税法》第2条规定：居民企业“是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。”台湾地区判定居民企业采用的则是总机构标准，即总机构在台湾地区的企业为台湾地区居民企业，而对于在境外注册成立的企业是否应视为台湾地区居民却缺少明确的规定。两岸税收协议的规定弥补了台湾地区自身税务

规定的不足,可以将在第三地注册成立而实际管理机构在台湾地区的企业判定为台湾地区税收居民。

对于税收居民定义作出不同于大陆对外签订的其他税收协定的特殊规定,是基于两岸之间特殊投资模式的考虑。2002 年之前,台湾地区对台商对外投资设置限制,规定台商不允许直接向大陆投资,因此,希望赴大陆投资经营的台商只能采用绕经第三地再转投资大陆的形式。对于这些已在大陆扎根多年,为大陆的经济的发展做出了贡献的企业投资者,能否享受两岸税收协议的优惠待遇和配套服务机制是众多台商关心的问题,而两岸税收协议中对居民的特殊规定,则可以很好地解决台商的利益关切。

(三) 税款征收

两岸税收协议在常设机构及营业利润、海运及空运收入、投资所得、财产收益、个人劳务所得、其他所得几个部分对两岸之间的税收管辖权进行了合理的划分,同时对一些所得类型设置了优惠税率或免税条件。

1. 营业利润

两岸税收协议规定建筑型常设机构的构成时间标准为 12 个月,稍长于内地和香港、澳门税收安排的 6 个月;劳务型常设机构的构成时间标准为 183 天,与内地和香港、澳门税收安排的规定一致。两岸税收协议对于海运及空运收入、个人劳务所得、其他所得的税收管辖权划分也与内地和香港、澳门税收安排的规定一致。

2. 投资所得

两岸税收协议规定股息、利息、特许权使用费(台湾地区称权利金)的协议税率如下:

表 1 两岸税收协议投资所得协议税率表

所得类型	具体类型	协议税率	企业所得税	个人所得税 ^[1]
股息	直接持股 25% 以上	5%	10%	20%
	其他	10%		

[1] 表中所注企业所得税税率、个人所得税税率为企业所得税法及其实施条例、个人所得税法及其实施条例规定的法定税率,未考虑对特定所得的税收优惠政策。