

税收学术研究丛集

8

经济全球化条件下的 税收对策研究

中国税务学会学术研究委员会 编



中国税务出版社

经济全球化条件下的 税收对策研究

中国税务学会学术研究委员会 编



中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

经济全球化条件下的税收对策研究/中国税务学会学术研究委员会编.
—北京:中国税务出版社,2006.4

(税收学术研究丛集;8)

ISBN 7-80117-905-6

I. 经... II. 中... III. 税收管理—财政
政策—研究—中国 IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 027098 号

版权所有·侵权必究

书 名:经济全球化条件下的税收对策研究

作 者:中国税务学会学术研究委员会 编

责任编辑:王迎新

责任校对:于 玲

技术设计:刘冬珂

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.taxation.cn>

E-mail: fxc@taxph.com

发行部电话:(010) 63182980/81/82/83 (传真)

邮购直销电话:(010) 63043870 (010) 63028884 (传真)

经 销:各地新华书店

印 刷:北京天宇星印刷厂

规 格:850×1168 毫米 1/32

印 张:9.625

字 数:239000 字

版 次:2006 年 4 月第 1 版 2006 年 4 月北京第 1 次印刷

书 号:ISBN 7-80117-905-6/F·826

定 价:30.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

税收学术研究丛集

主	编	杨崇春	王平武
		李长海	徐嘉彤
编委会成员		安体富	李长海
		文东平	王平武
		徐嘉彤	杨崇春
		尤克介	杨文利
		赵恒	
策	划	罗力勤	王迎新

经济全球化条件下的税收对策研究

主	编	谷志杰	徐嘉彤
		尤克介	任寿根

绪 言

《税收学术研究丛集》是汇集中国税务学会学术研究委员会直接承担课题研究成果的一套丛书。自 2002 年编辑出版以来，收到了较好的效果。

中国税务学会学术研究委员会是学会内部的一个学术研究组织，成立于 1995 年。成员大体来自四个方面：一是税务系统离退休干部；二是现任各级税务机关司局级领导干部和有关业务干部；三是国务院及财政部、国家税务总局所属科研机构研究人员；四是财经类高等院校学者、教授。成员中不乏富有税收实践经验、理论造诣较深并且热心税收理论和政策研究的人才。学术研究委员会的主要任务是对一些重大税收理论问题和紧迫的税收政策问题集中进行研究。每年都根据经济税收发展形势的要求，确定若干重点调研课题，采取以分散调研为主、适当集中研讨的方式开展活动。由于各位成员的积极努力，每年都产生一批理论水平较高和实用价值较

大的论文、调研报告、政策建议等，得到较好评价，有的建议还为决策层所采纳。

为使更多的专家、学者和实际工作者能够分享中国税务学会学术研究委员会的研究成果，我们继续编辑出版《税收学术研究丛集》，希冀产生一种互动效果：一方面接受社会各界的检阅，并提供一个更加广泛交流切磋的平台，使我们能够听取税务系统内外专家、学者和实际工作者的宝贵意见，吸收营养，丰富自己；另一方面扩大影响，引起各方面都来关注、参与和支持我们的税收研究工作，把我国的税收理论建设和税收制度建设推上一个新的台阶。

中国税务学会学术研究委员会

2006 年 4 月

编辑说明

《经济全球化条件下的税收对策研究》一书，是中国税务学会学术研究委员会《经济全球化条件下的税收对策研究》课题组2003年、2004年的研究成果。

经济全球化，使人类社会又一次面临生产方式、生活方式、思维方式的变革，随着国际间投资、贸易、金融等联系的逐渐加深，必然会对现有的税收理论、税收政策、税收制度以及税务管理实践产生重大的影响。我国税制如何应对这一变革，建立符合国际惯例的税收制度，完成我国税收与经济全球化形势下的税收准则和税收制度的对接，促进我国经济和世界经济的共同繁荣，是摆在税收理论和实践工作者面前急需解决的重要课题。本书通过对世界各国税制的研究，在深入分析经济全球化带来的机遇和挑战的基础上，提出了调整我国税收政策和税收管理的对策和建议，供研究参考。

参加本课题组调研活动的成员有：谷志杰、樊丽明、葛惟熹、杨斌、许建国、钱晟、邓力平、计金标、

李本贵、王春雷、程永昌、曾国祥、张立忠、孙志伟、徐嘉彤、尤克介等同志。课题组负责人为谷志杰、樊丽明。

《经济全球化条件下的税收对策研究》课题组

2005 年 4 月

目 录

经济全球化条件下国际税收协调问题的研究报告 (2004)	
..... 中国税务学会学术研究委员会	(1)
《经济全球化税收对策》课题组	
经济全球化形势下我国税收对策研究 (2003)	
..... 中国税务学会学术研究委员会《经济全	(24)
球化形势下我国税收对策研究》课题组	
国际税收竞争与税收优惠选择的国际借鉴	
..... 许建国 邓 毅 崔晓如	(34)
区域性税收协调和中国税收政策取向	
..... 樊丽明 常世旺	(63)
对我国出口退税政策的思考	
..... 葛惟熹	(81)
借鉴国际先进经验 完善我国出口退税制度	
..... 谷志杰	(97)
经济全球化下我国税收优惠体系的调整	
..... 钱 晟 李建丰	(130)
当前世界各国税制改革的趋势	
..... 李本贵	(148)
经济全球化与完善我国税制	
..... 计金标	(183)

经济全球化与税收竞争初探	孙志伟 (199)
略论税收国际协调与会计准则全球趋同	邓力平 曲晓辉 (205)
欧盟公司所得税协调理论与实践	李本贵 (228)
论欧盟公司所得税协调	樊丽明 常世旺 (241)
后坎昆时代的国际税收研究	邓力平 (258)
经济全球化条件下国际税收协调现状	王春雷 (266)
国际反避税中的情报交换研究	谷志杰 (280)
税收协调：利益涌动中的必然	许建国 (287)

经济全球化条件下国际税收协调问题的研究报告（2004）

中国税务学会学术研究委员会
《经济全球化税收对策》课题组

21 世纪的全球经济一体化步伐日益加快，资本、能源、技术、人才等要素的流入与输出引导着各国产业结构的不断调整和经济外向型程度的提高。加入 WTO 后，我国与 WTO 其他成员国的贸易关系将从双边转为多边，我国在资源配置、产业结构、生产流程、消费等方面多层次、全方位地与世界经济融合，这意味着我国经济将在更大范围内参与世界竞争与合作，市场竞争将由国内的、局部的、不规范的竞争转向国际化、全方位的竞争，这是一个整体性宏观经济背景的转变。经济全球化的实质是各国在明晰的、公平的竞争游戏规则下重新参与全球经济利益分配。处于国际分工体系中不同地位的国家所获得的利益与所承担的风险是不同的。因此，充分利用对外税收政策以实现本国利益最大化成为包括我国在内的世界各国不约而同的政策选择。而同时带来的国际税收恶性竞争、避税与反避税等也成为规范各国在国际税收利益分配行为中亟待解决的问题。

一、经济全球化与区域经济一体化

20 世纪 90 年代以来,经济全球化已成为一股不可逆转的发展潮流。经济全球化作为全球范围内生产要素跨越国家民族界限,在全球范围内相互融合和配置的过程,表现为在市场经济的基础上贸易、金融、投资和生产的自由化和全球化。随着产品、资本、劳务、人员的跨国流动趋于扩大,由此日益带动了税收的国际化,同时也使得加强国际税收合作与协调显得十分必要和紧迫。在这种大背景下,国际经济组织快速发展,各种经济协议频繁签订,又成为经济全球化的重要推进器。代表性的国际税收合作方式有五种,分别为:OECD 组织、联合国模式、世界贸易组织模式、区域性税收合作模式以及双边税务合作模式。

区域经济一体化是当今世界经济发展的重要趋势之一,是经济全球化发展趋势的必然结果。贝尔·巴拉萨认为经济一体化既是一个过程,又是一种状态。就过程而言,它包括旨在消除各国经济单位之间的差别待遇和种种措施。就状态而言,则表现为各国间各种形式差别待遇的消失。贝尔·巴拉萨最早提出了区域经济一体化的五种形式,亦即自由贸易区、关税同盟、共同市场、经济联盟和完全经济一体化。他认为一体化的终极目标是全球统一,将不同国家的经济整合成一个经济实体。严格地说,区域经济一体化组织形式是从低级阶段向高级阶段发展的过程。从一体化涉及的地域范围及广度考察,一体化分为区域一体化、次区域一体化、跨区域一体化。按其成员国而言,有发达国家组成的或以发达国家为主导建立的一体化经济组织,也有发展中国家组建的一体化经济联合体。

20 世纪 80 年代以来,国际经济贸易格局发生了显著的变化,世界各国在经济贸易交往中纷纷采取了措施,一方面以地理

位置为依托,在数个国家之间范围内酝酿或制定一体化的自由贸易协定,建立区域自由贸易组织,形成共同贸易市场。另一方面,以各自区域性经济组织为基础,制订贸易协定,加强贸易保护主义,强化贸易壁垒,抵制外国产品对共同市场的冲击。目前,最引人注目的有“1992 年欧洲共同体形成一体化大市场”;“北美自由贸易区”;“亚太经济组织”;“南锥体共同市场”和“美洲首脑的迈阿密会议”这些组织都通过了宣言,制定了地区性的一体化经济合作计划。这些区域性自由经济组织以崭新的姿态展现在国际经济贸易活动中,从不同角度推动着本区域和国际经济的发展。

二、后坎昆时代的国际税收关系

经济全球化背景下,国际税收关系中出现了一系列的国际税收新问题。这些新问题对现有的国际税法规则提出了种种挑战和产生了各方面冲击。经济全球化背景下各国都面临着四个现实问题:对跨国公司税务管理的需要;金融国际化所带来的税收问题十分突出;电子商务对国际税收原则构成挑战;中国日益融入经济全球化,从而迫切需要加强国际税收合作。中国从对外开放中受益颇多,但外商投资企业利润转移和逃避税收问题不容忽视。据有关方面分析,我国外商投资企业逃漏税面不低于 70%,每年逃税额达数百亿元之多。面对这些挑战和冲击,有关国家为维护其自身税收权益,积极调整其税法规则,有关国际组织结合其组织活动目标,制定一系列的国际税法新规则,成为当前国际税法发展的新动向,并有可能对将来国际税法的发展产生深远影响。

什么是后坎昆时代?它指的是 WTO 新一轮多边贸易谈判坎昆会议失败后的经济全球化的新进程或新时期。经济全球化进程及作为其重要表现形式的 WTO 的发展既在一定程度上代表着现

代世界市场经济的发展潮流，又是经济发展层次不同的各国及各种国家集团（不论采取什么形式）追求利益与相互妥协的过程。多边贸易自由化与区域经济一体化在相当程度上都是经济全球化进程中的次优表现形式，由于经济全球化本身就是一个矛盾的产物，是一个受制于各种国家与集团利益的过程，因此只有努力寻求一个利益协调与妥协机制才是推动这一进程继续前行的现实可行方法，这也是现实优化观的政策含义。WTO 新一轮多边贸易谈判坎昆会议的失败对经济全球化的进程产生了深远的影响。新一轮多边贸易多哈回合谈判主要是关于国际经贸与投资的，狭义上说并没有直接涉及到国际税收方面的内容，但由于经济全球化进程是一个相互联系的复杂体，作为一个趋势，它不仅包括贸易自由化、投资国际化、金融国际化、生产要素流动全球化等我们熟悉的基本方面，还涉及到包括国际税收关系发展在内的许多内容。例如，《多哈宣言》确定的新一轮多边谈判的 19 个方面，许多都与国与国之间的税收关系相联系，而其中合称为“新加坡议题”的贸易与投资、贸易与竞争政策、政府采购透明度、贸易的便利化等，都与 WTO 各成员的税制及其政策运用有关。因此，后坎昆时代经济全球化的新特点必然会对国际税收关系产生许多重大的影响。从目前的情况看，这些影响至少包括以下四个方面：

第一，经济全球化在曲折甚至挫折中发展，这是当前国际经济关系的总体态势，这是国与国之间利益关系冲突并努力寻找协调妥协这一基调所使然，显然，同样受制于国家间利益调整的国际税收关系的发展也是如此。如前所述，当前新一轮贸易谈判之所以进展艰难，主要是各方（国家与国家集团）尚未找到一种妥协协调机制所致。具体说来，当前世界经济正处在调整期，各方更关注自身内部发展问题，对多方谈判投入的热情较少；发达国家之间的贸易保护摩擦增多；发展中国家对自由化越来越持审

慎态度；区域性经贸合作的现状强于多边贸易谈判发展势头；等等。在这种背景下，国际税收关系也必然将在曲折中发展前行，这是后坎昆时代对我们从事国际税收研究的重要启示，也是我们看待任何可能发生的国际税收事件的时代背景。

第二，国际税收竞争与协调进程的辩证发展仍是今后国际税收关系的主要表现形式。一方面，经济全球化进程仍具有迫使各国税制在现代市场经济条件下不断趋同的能力，不论经济全球化的具体形式发生什么变化，只要现代市场经济仍是各国资源配置的主要形式，现代税制的共性就会越来越明显地体现在各国税制之中；另一方面，国与国之间激烈的税收竞争将继续成为各国提高国家竞争力的重要手段。税制国际趋同与税收国际竞争在辩证中交替发展，既深刻地制约着国际投资经贸活动的开展，又构成新时期国际税收关系的基本轨迹。

第三，基于国家利益驱动但深受全球化制约的各国税制之进一步改革仍是国际税收关系中应该关注的焦点。后坎昆时代的一个重要特点就是各国（无论是发达国家还是发展中国家）都把主要注意力用于促进本国的内部发展，在这种背景下，各国国内税制的进一步改革与配套调整将不可避免地有所加强，这一动向值得关注。在新时期中，当研究与评价各国税制改革时，我们不应该只局限在“某一税改是否符合世界性减税浪潮、某一税制结构性调整究竟是减税还是增税”这样的讨论中，而要放在多哈回合以来各国考虑税制改革都首先从自身利益出发（“先把自己的事情做好”）这样一种新的发展思维中来加以研讨。

第四，越来越多的国际经贸投资纠纷都与主权国家税制设置与税收政策运用有关，这已成为新时期国际税收关系的鲜明特点。国际税收与国际经贸投资息息相关，自然不少经贸纠纷都会涉及到税收问题，这本来就是很自然的事。但目前的情况是，随着经济全球化的深化，这一趋势明显加强了。近年来，WTO 框

架内相当部分的经贸冲突与倾销诉讼都与国际税收竞争冲突有关，而众多与税收相关的经贸冲突最后还必须在 WTO 框架内寻求妥协的解决办法。有关各方是否能在 WTO 框架下找到妥协机制，这既制约国际经贸关系发展，又影响国际税收关系的沿革。越来越多的案例表明，一方面各国仍将税收视为提高国家竞争力的工具，但另一方面，运用税收政策时在一定程度上仍必须考虑 WTO 原则体系的制约。因此，我们必须密切关注与追踪各主权国家在现实中是如何运作税收政策的，如何既自主运用税收工具来提高国家竞争力，同时又积极主动地参与税收国际协调进程。

三、税收协调：利益涌动中的必然

（一）低层次的恶性税收竞争将导致国际税收秩序恶化

全球经济一体化的格局下，各国在各自独立的经济目标的驱动下，更加注重各自的国家主权，并试图最大程度上攫取全球化所带来的利益。税收政策本身会带来福利损失，适当的税收竞争使税率降低从而削减了税收的额外负担，使资源在全球范围内得以优化，提高了国际经济效率。这也是经济全球化和国家主权之间矛盾的必然产物。税收竞争可以看作是自由竞争的延伸，竞争的结果会导致各国税制的趋同（Convergence）或均等化（Equalization）。

但是，我们强调适度的税收竞争，这是因为低层次的恶性税收竞争将导致国际税收秩序的恶化。OECD 组织给出了四点关于判定恶性税收竞争的标准：

1. 对有关所得实行零或低有效税率。这是判断恶性税收竞争的主要标准。零或低有效税率可能是因为税率表上规定的税率本身就很低，也可能是名义税率本身可能并不低，但通过大量的

税前扣除从而使有效税率过低。有害的税收优惠制度一定是一个零或低的有效税率。

2. 在有恶性税收竞争的国家或地区，没有实质性的吸引投资的措施，并且税收优惠制度显得封闭保守（Ring Fencing）。

无实质性的措施意味着政府不能提供吸引投资所必要的法律环境和经营环境，而只能惟一通过降低税率来达到上述目的；税收优惠制度的封闭保守则表现在两个方面：一是提供给非居民纳税人的税收优惠制度并不同样适用本国的居民纳税人或国内经营活动，也就是说它并不想承担国内税收收入减少的损失。从某种意义上讲，它是想将政策的减收效应转嫁到其他国家，从而使税收制度表现出明显的负的外溢效应。二是享受了优惠政策的投资人不能进入国内市场。可见这一特点还服务于将国内经济与优惠政策所带来的负面效应隔离开来的目的。享受了税收优惠的公司要么被公开禁止进入国内市场，要么进入国内市场后则享受不到特别的税收优惠或者给予的优惠政策最终被中和了。封闭和保守还有其他一些表现形式，如为了保证国内的货币体系不受影响，制度可能规定投资者的交易活动不允许使用本国货币等等。

3. 制度规章缺乏透明度。税收法规的透明是为了保证对纳税状况相同的纳税人，适用的法规公开并且一致；并且使税务当局判断纳税人的纳税状况的有关信息是适当的。缺乏透明度使税务当局很难或者说不可能有效并且公正地执行税法。秘密规定、可协商的税率及其他不能公开统一地履行税法的行为都是可以被视为是缺乏透明度的。缺乏透明度还表现在没有足够的监督机制或者政府不能合法地获取纳税人的财务记录。

制度运作缺乏透明度使他国难以采取相对应的防御措施。征管实践上的透明要求税务行政当局通常要满足下列两个条件：一是必须明确列出对纳税人的适用条件，甚至这些条件有可能被援引来对付行政当局；二是国外税务当局可以获取一国税制的详细