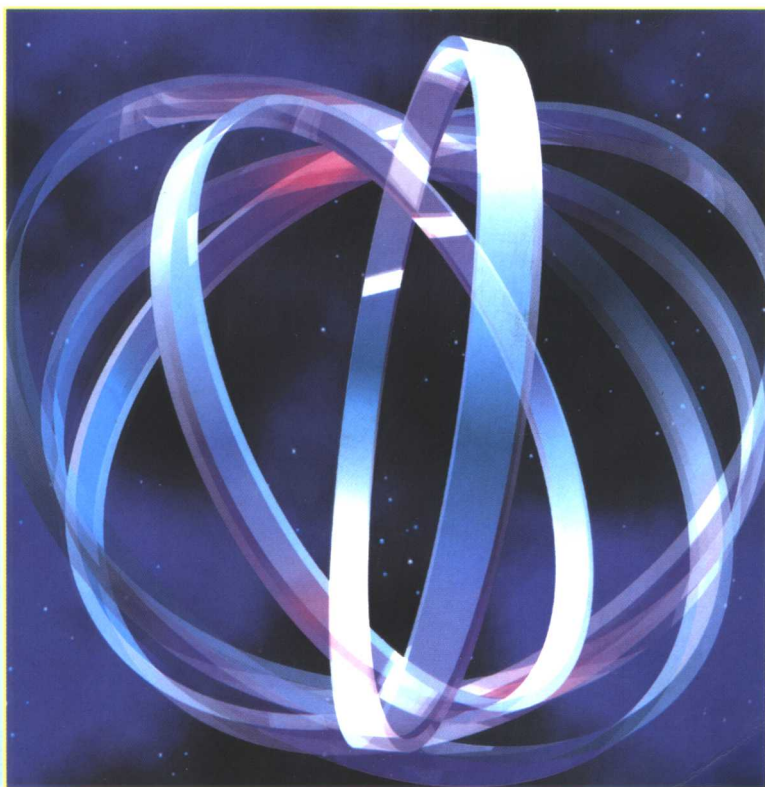


有害税收竞争

——经济合作与发展组织的两个研究报告

经济合作与发展组织 著
国家税务总局国际税务司 译



中国税务出版社

0.42
2-2

有害税收竞争

一个新兴的全球性课题

图书在版编目(CIP)数据

有害税收竞争/经济合作与发展组织著;国家税务总局国际税务司译. —北京:中国税务出版社,2003

ISBN 7-80117-580-8

I. 有… II. ①经… ②国… III. 税收制度—研究 IV. F810.42
中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 025832 号

版权所有·侵权必究

书 名:有害税收竞争
——经济合作与发展组织的两个研究报告
作 者:经济合作与发展组织 著
国家税务总局国际税务司 译
责任编辑:孙丽梅 刘淑民
责任校对:于 玲 安淑英
技术设计:桑崇基
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. taxph. com](http://www.taxph.com)
E-mail: fxc@taxph. com
发行部电话: (010) 63182980/81/82/83
经 销:各地新华书店
印 刷:北京外文印刷厂
规 格:787×1092 毫米 1/16
印 张:12.5
字 数:153000 字
版 次:2003 年 6 月第 1 版 2003 年 6 月北京第 1 次印刷
书 号:ISBN 7-80117-580-8/F·501
定 价:30.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

译者前言

全球化是 20 世纪最后 20 年世界经济最为突出的特点,各国经济跃过区域性的藩篱与壁垒在全球范围内竞争并寻求最佳资源配置。其直接的正面外部效应反映为全球经济总量的增长。但是对于税制的发展,却有着正反两方面的作用。就其积极意义来讲,全球化促进税制协调发展、鼓励各国拓宽税基、降低税率,进一步实现税收中性。但是,在经济全球化的过程中,也有一些国家和地区专门吸引那些没有实际经营活动,纯粹为实现利益最大化而避税的公司前去“投资”。相关国家和地区为了保护自身利益,竞相降低税率,提供税收优惠,结果严重扭曲了贸易与投资方式,侵蚀了有关国家和地区的税基。在预算支出不变的情况下,税负向地域流动性较差的经济活动和要素转移,从而影响有关国家和地区税制结构的公平与合理,并对正常的经济活动产生负作用。

根据经济合作与发展组织(以下简称“经合发组织”)的统计,在 1985 至 1994 的 10 年间,西方七国在低税地区(主要是加勒比海地区和南太平洋岛国,一般被认为具有避税港性质)的外国直接投资比过去 10 年增长了 5 倍。美国的海外投资在过去 15 年内增长了 1400%。经合发组织认为,资本的流动和经济活动的位移导致税基国际

化,从而动摇了有关国家的既定税收权益。资本输出国一般都站在经济全球化的前沿,因此先于其它国家敏感到了事物的发展态势,并萌生主权保护意识。有害税收竞争问题正是在这样的背景下提出来的。1996年,经合发组织部长论坛要求经合发组织对有害税收竞争进行专题调查与研究。经合发组织财政事务委员会组织专家经过两年的努力,于1998年提交了题为《有害税收竞争——一个新兴的全球性课题》(Harmful Tax Competition — An Emerging Global Issue)的报告,国际上统称《1998年报告》。

报告共分三章,第一章描述了有害税收竞争的现状;第二章描述了避税港和有害优惠税制的特征,并提出了避税港和有害优惠税制的识别要素;第三章就如何抵制有害税收竞争提出了建议和指南,并提出了需要进一步研究的课题。经合发组织对该报告进行了审议。在审议时,除瑞士和卢森堡弃权外,其它成员国代表同意并通过了该报告。

根据《1998年报告》的精神,经合发组织于2000年6月就有害税收竞争问题在巴黎召开了部长论坛,并向论坛提交了题为《走向全球税务合作》(Towards Global Tax Co-operation)的报告,国际上统称《2000年报告》。该报告根据《1998年报告》提出的避税港和有害优惠税制的识别标准认为,全球有35个国家和地区满足避税港的识别标准,构成了避税港。该报告要求这些国家和地区在报告公布之日起12个月内,就是否同意与经合发组织合作并在2005年6月以前清除其税制的有害特征作出答复。

对那些不予答复或答复不予合作的国家和地区,经合发组织将在一年后制作一份“非合作避税港清单”,经合发组织成员国将据此同时采取防范措施。这些措施的具体内容目前仍不得而知,但是,可以预见的内容将包括:限制资本和服务向避税港流动,修改受控外国公司法和外国投融资法等。此外,在成员国自我审查的基础上,经合发组织财政事务委员会在成员国的税制当中识别出了47项潜在有害优惠税制。经合发组织要求有关国家在2003年4月之前对这些税制进行修改,消除其有害特征。多数国家对此作出积极回应,并承诺在规定时限内完成修改。

关于有害税收竞争,经合发组织还积极促进与非成员国的对话,希望非成员国也关注有害税收竞争问题。中国国家税务总局近年来一直跟踪经合发组织的研究,并于2000年6月派代表团参加了经合发组织的部长论坛。我国跟踪经合发组织的研究有着积极意义,中国是个发展中国家,正处于转型期的快速增长阶段。为了吸引外资并提高国民经济的外生增长力,在过去20年中,我国税法对外来投资实行优惠制度,对吸引外资、引进先进技术起到了积极作用。到2000年12月底,我国累计批准设立的外资企业已达36万多家,合同外资金额6767.18亿美元,实际利用外资金额超过了3486亿美元,中国已连续7年成为吸收外资最多的发展中国家。今后我国无疑仍将继续运用税收这一有效的经济调控手段,进一步体现国家产业政策。结合目前的税收竞争理论来看,我国改革开放以来的政策导向是正确的,因为基本上

产生了双赢的效果,在促进中国经济增长的同时为资本输出国的闲置资本创造了巨大的利润再生空间,总体上符合各方利益。但是,面对全球化和加入世界贸易组织的新形势,我国如何通过新一轮税制改革,使税制既符合国情,又具有国际视野;如何加强国际税务协调与合作,以达到既保护国家利益又促进经济健康发展的目的,这些都是值得我们深思熟虑的。正是基于此目的,我们才译介了经合发组织有关有害税收竞争的两个研究报告,希望对我国的税制建设和国际税收研究工作有一定的参考作用。

该书由王裕康、王晓悦、付瑶、孙玉刚、杨安、廖体忠、穆树彬(按姓氏笔划排序)翻译,由廖体忠校译。由于时间和水平所限,不当之处,敬请指正。

有害税收竞争

文献翻译小组

2000年9月11日

序

1996年5月,经合发组织部长论坛要求经合发组织“制定措施消除有害税收竞争对投资和融资决策以及对国家税基产生的扭曲作用和不良影响,并于1998年提出反馈报告”。

作为回应,经合发组织财政事务委员会启动了有害税收竞争课题,本报告即为课题结果。

本报告涉及的是经合发组织成员国、非成员国及其附属国以避税港和有害优惠税制形式出现的有害税收行为。主要讨论具有地域流动性的经济活动如金融和其它服务活动。本报告首先定义可以用于鉴别有害税收行为的识别要素,然后就如何抵制有害税收行为提出了19条广泛的建议。

本报告于1998年4月9日经经合发组织理事会通过,同时,该理事会还通过了针对成员国政府的建议。理事会要求财政事务委员会对此继续研究并发展同非成员国之间的对话(见附录一)。卢森堡和瑞士在通过该报告和建议时弃权(见附录二)。

本报告业已提交1998年4月27日至28日举行的部长论坛。

前 言

1. 1996年5月部长理事会发表公报要求经合发组织：

制定措施消除有害税收竞争对投资和融资决策以及对国家税基产生的扭曲作用和不良影响，并于1998年提出反馈报告。

2. 这一要求后来于1996年在里昂举行的西方7国峰会上得到通过，峰会的公报中说：

全球化在税收政策领域里引起了新的挑战。为吸引资金和其它地域性流动活动而设计的税收政策会造成国与国之间的有害税收竞争，带来扭曲贸易和投资活动的风险，使国家的税基受到损失。我们强烈敦促经合发组织大力推进这方面的工作，致力于制定出一个多边的框架协议，据此各国或可单独，或可联合制定限制有害税收竞争的措施。我们将密切关注经合发组织的工作进展，经合发组织应于1998年提出有关报告。

此后在1997年举行的部长理事会和7国首脑峰会上又再次重申了反对有害税收竞争的重要性。

3. 财政事务委员会(此后简称“委员会”)为响应公报的号召成立了“税收竞争特别工作会议”，由法国和日本共同担任主席，并起草了一份报告，该报告于1998年1月20日由委员会通过。

4. 报告的目的是：让人们更加了解避税港和有害优惠税制，即人们普遍所说的有害税收竞争行为，会如何影响资金和其它服务活动的流动、侵蚀别国的税基、扭曲贸易和投资方式、损害税制的公平性和中性原则、影响公众对税制的认可程度。这种有害税收竞争降低了全球的利益，损害了纳税人对税制严肃性的信心。报告认同了

可以接受的税收优惠政策和有害优惠税制的区别,并分别详细分析了居民国和来源国税制当中,导致有害税收优惠重大危害的特点。报告指出了单边或双边应对措施对解决这一问题的局限性,因为这本身是一个多边的问题。报告因此提出各国政府最好构建一个共同的框架,在此框架下各国可单独也可共同采取行动,以限制有关国家和财政主权地区因实行有害税收竞争而造成的危害。该报告通过遏制避税港和有害税收竞争的蔓延,以及促使目前实行有害税收竞争的国家改弦更张,将会起到在国际范围内加强和改善税收政策的作用。

5. 报告论及有害税收竞争时包括成员国和非成员国及其附属地。

6. 报告论及的活动主要是具有地域流动性的活动,如金融和其它服务活动,包括无形资产的转让。在目前阶段对为吸引建厂、建房和引进设备投资的税收优惠政策不予涉及,虽然必须承认有时区分什么是针对金融、劳务的税收优惠,什么是针对制造业和相似活动的税收优惠并不容易。关于后一个问题,委员会准备将来再进行探讨。同时委员会认识到还有许多经济的、社会的和制度性的因素在影响各国的竞争地位和经济活动的地点选择。这些因素不在本报告的研究范围之内。

7. 报告不仅审阅了专对某类所得制定的税收规定,而且也对各国的一般所得税制度进行了审视。委员会对在消费税领域里引起的税收竞争问题另作研究。

8. 本项研究工作的意义应结合经合发组织在全球化步伐加速的大背景下来看。该组织认为,跨国经贸和投资活动的逐步开放是推动经济增长和人类生活水平提高的独一无二的动力。经合发组织致力于保卫和促进这样一个开放的多边贸易体系,并鼓励根据国际贸易性质的变化对这一制度进行适时的调整,这些变化包括贸易、投资和税收的相互影响。委员会相信报告中提出的建议虽然并没有囊括税收竞争的所有方面,但仍将会进一步推动上述

目标的实现,减少扭曲的税收政策给流动性金融和劳务活动的地点选择带来的影响,从而促进真正的经济活动开展公平的竞争。如果各国政府都能同意经济活动的地点选择主要取决于经济因素而非税收因素,这就会有助于形成公平的竞争环境,而公平的竞争环境对于全球经济的持续发展是至关重要的。

9. 委员会认为,报告中论及的问题已经对各国政府构成了挑战并将日趋严重。因此不仅需要立即采取措施而且需持之以恒并加强国际间在这一领域的合作。

10. 报告提出了解决这一问题的若干建议:

- 制定抵制有害税收竞争的指南;
- 建立有害税收竞争论坛;
- 在上述论坛第一次会议召开后的一年内提出避税港名单;
- 对国家层次一级的税收法律、法规以及税收协定提出一系列行动建议;
- 后续工作。

11. 这些建议是解决有害税收竞争漫长历程中的重要一环,对决策者最具有挑战性的是,针对具有地域流动性的活动(如金融和其它服务)这一迫切而关键的问题提出解决方案。委员会同意,本报告所提建议要完全得以贯彻还需要做进一步的工作,另外还需要对有害税收竞争涉及的其它领域进行探讨。

12. 关于跨国境储蓄利息,特别是银行存款利息的税务处理问题,在本阶段未予考虑,这是因为委员会目前正在审查跨国境利息处理的一揽子方案,包括使用预提税和情报交换。委员会已经给其反避税工作小组下达了指令,令其研究如何使用源泉扣缴和情报交换来确保跨国境利息流动不逃避税收。委员会对这项工作予以高度重视,要求工作小组在 1999 年提出第一份报告。

13. 委员会认识到由于报告中讨论的问题本质上是全球性质的问题,因此需要尽可能多的国家参加对话,这一点至关重要。参加对话的国家经济群体类型越广,提出的解决方案的效果就越好,

因为这会减小经济活动向实行有害税收竞争的国家转移的可能性。如果经济活动转移到那些实行不透明有害税收竞争的国家,就会给制定反措施增加更大的压力。基于这一理由,委员会特别重视吸取非成员国参加其对有害税收竞争的分析和政策意见的讨论。

14. 在过去的 18 个月中,委员会利用其广泛的外联项目邀请非成员国参加对话。共组织了三个地区研讨会。第一个研讨会在墨西哥举办,参加国有阿根廷、玻利维亚、巴西、智利、哥伦比亚、牙买加、秘鲁和委内瑞拉。第二次研讨会在伊斯坦布尔举行,参加国有阿尔巴尼亚、阿塞拜疆、爱沙尼亚、马其顿、格鲁吉亚、拉托维亚、立陶宛、摩尔多瓦、蒙古、罗马尼亚、斯洛伐克共和国和乌克兰。第三次研讨会在新加坡和亚洲开发银行联合举办,参加国有中国、印度、印度尼西亚、马来西亚、菲律宾、新加坡、斯里兰卡、中国台北和泰国。

15. 论坛的一项重要工作就是加强对话,鼓励有兴趣的非成员国向第三章提出的建议靠拢。委员会认识到有些非成员国并不一定同意有些建议。这些潜在的国家立场的差异正是需要进行对话的另一个理由。委员会建议在 1999 年初论坛召开一次高层次的会议,所有感兴趣的非成员国都可参加。

16. 委员会注意到许多避税港国家选择了一条过分依赖其税收行业的道路。只要这些国家能明确给出信号它们愿意限制其有害税收竞争的做法,委员会将愿意和这些避税港国家和地区进行对话,旨在鼓励这些国家和地区经济的长远发展。

17. 有害税收竞争方面的工作也在欧盟中进行。欧盟理事会于 1997 年 12 月 1 日通过了反有害税收竞争的一揽子方案,以帮助消除欧盟统一市场内部的扭曲现象,防止税收流失,使税制结构更有利于就业。该一揽子办法中包括对营业征税、对存款所得以及对公司间跨国境支付的利息、特许权使用费征税的行为法典。该行为法典列举了营业税方面的潜在的有害税制,并给出了判别

这种有害税制的各项标准。法典中还包括将不再引入新的有害税制和减少有害税制的承诺。

18. 虽然欧盟的法典和经合发组织的指南在总体上是相容的,特别是在判断有害优惠税制的标准方面是互为补充的,但二者的范围和运作方式却不一样。经合发组织的指南清楚地限于金融和其它劳务活动,而法典却是针对全部的经营活动,尽管着重点是那些流动性活动。审议程序也反映了两个机构不同的活动框架,经合发组织的着眼点显然是更广阔的地域。经合发组织的工作超出了有害税收优惠税制的范围,还涉及避税港和情报交换。此外,如上所述,欧盟的法典是一揽子方案中的一部分,而经合发组织的指南却附有 19 个针对不同的有害税收竞争问题的详细的建议书。基于这些因素,委员会认为,两个组织应就自己的法律工具的解释和执行工作各负其责。

19. 报告分三个部分。第一章总体介绍当前国际税收关系的基本原则以及全球化进程对这种关系如何产生压力。第二章对判定避税港和某些税收优惠制度是否有害的因素进行了分析,并表达了一些政府对自己正常的税制会遭受冲击的担忧。透明的和不透明的税制都被论及。第三章提出一些反避税港和抵制有害优惠税制的措施建议。这些措施或可通过国内立法,或可在税收协定中采用,也可通过加强国际合作来实现。该章还制定了有害优惠税制的指南以及判断避税港的程序,建议委员会成立有害税收行为论坛。

目 录

序	(1)
前言	(3)
第一章 税收竞争:一种全球现象	(1)
第二章 判定避税港和有害优惠税制的因素	(6)
一、引言	(6)
二、避税港	(8)
(一)引言	(8)
(二)避税港的界定因素	(10)
三、经合发组织成员国和非成员国实行的 有害优惠税制	(11)
(一)有害优惠税制的特点	(13)
主要因素:	
第一,无税或低有效税率	(13)
第二,“栅围”税制	(14)
第三,缺乏透明度	(14)
第四,缺乏有效情报交换	(15)
其他因素:	
第五,人为确定税基	(16)
第六,违背国际转让定价原则	(17)
第七,外国来源所得豁免居民国税收	(18)

第八,税率、税基可以协商	(18)
第九,存在保密规定	(18)
第十,缔结广泛的税收协定网络	(18)
第十一,为寻求税收最小化而设计的税制	(19)
第十二,鼓励纯粹为税收利益驱动而从事经营 或投资策划	(19)
(二)从潜在危害性方面评价优惠税制对经济的 影响	(19)
第一,税制是否促使公司经营活动从一国转至优惠税制 国家,而不是促使其产生新的经营活动?	(20)
第二,在来源国的经济活动水平是否与投资额 或所得额相称?	(20)
第三,优惠税制是确立经营活动地点主要考虑的 因素吗?	(21)
第三章 抵制有害税收竞争	(22)
一、引言	(22)
二、关于国内立法和实践的建议	(25)
三、关于税收协定的建议	(30)
四、关于抵制有害税收竞争加强国际合作的建议	(35)
五、关于进一步研究的课题	(41)
(一)对向避税港实体的支付限制列支	(41)
(二)对向实行有害税收竞争国家居民的某些支付 征收预提税	(42)
(三)居住地原则	(42)
(四)转让定价规则及指南的应用	(43)
(五)资本弱化	(43)
(六)金融创新	(44)
(七)非税措施	(44)

注释

附录一：部长理事会对抵制有害税收竞争的建议	(46)
附件：关于抵制有害税收行为的建议及指南	(48)
附录二：卢森堡和瑞士声明	(52)
附录三：与经合发组织有关的报告和指南	(56)

第一章

税收竞争：一种全球现象

20. 税收政策从以往的历史来看主要是针对国内的经济和社会问题设计的。税收的形式和水平是根据国家需要提供的公共货物和财政转移支付的水平来确定的,同时也考虑到国家所要实现的资源配置、社会稳定以及收入再分配的目标。在基本封闭的经济社会中,一国内部的税收制度虽然也有一定的国际影响,但不过是体现在对本国居民来源于境外的所得的征税程度以及将非居民来源于境内的所得纳入征税范围,除此之外,由于资本的流动性有限,其影响可谓微不足道。政府是实行高税率、高支出还是低税率、低支出的财税政策,直接税和间接税如何搭配,采用什么样的税收优惠政策等等,所有这些问题都基于国内的考虑,主要决定于国内的影响。即使这些决策会对其它国家产生一定的国际影响,其影响一般都不大。

21. 贸易和投资全球化进程的加快从根本上改变了国内税收制度的传统关系。如 8. 所述,随着国际商贸和投资非税收壁垒的消除,国与国之间经济产生融合,这种现象使国内税收政策对别国经济产生影响的可能性增大。经济全球化也是推动各国进行税制改革的动力,各国纷纷扩大税基、降低税率以减少因税收引起的扭曲。全球化还促使各国政府不断地审视自己的财税制度,不断地调整政策以改善投资的“税收环境”。全球化和资本的加速流动促进了资本和金融市场的发展,鼓励各国减少或消除针对资本流动的税收壁垒,加速税制的现代化。许多国家的税制改革都已经完成了全球化环境下税制结构的调整。

22. 全球化进程加剧了国际市场的商业竞争。跨国公司不断