

学术之星文库



葛夕良◎著

全球化下企业所得税 国际税收问题思考

International Taxation Issues of Corporate Income
Tax under Globalization

 经济日报出版社



葛夕良◎著

全球化下企业所得税 国际税收问题思考

International Taxation Issues of Corporate Income
Tax under Globalization

图书在版编目 (CIP) 数据

全球化下企业所得税国际税收问题思考 / 葛夕良著.

—北京: 经济日报出版社, 2014. 10

ISBN 978 - 7 - 80257 - 705 - 3

I. ①全… II. ①葛… III. ①企业所得税—税收管理

—研究—中国②国际税收—研究 IV. ①F812. 424

②F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 217883 号

全球化下企业所得税国际税收问题思考

作 者	葛夕良
责任编辑	田 苗
责任校对	张明明
出版发行	经济日报出版社
地 址	北京市西城区右安门内大街 65 号 (邮政编码: 100054)
电 话	010 - 63567960 (编辑部) 63516959 (发行部)
网 址	www. edpbook. com. cn
E - mail	edpbook@126. com
经 销	全国新华书店
印 刷	北京彩虹伟业印刷有限公司
开 本	1/16
印 张	18
字 数	248 千字
版 次	2015 年 1 月第一版
印 次	2015 年 1 月第一次印刷
书 号	ISBN 978 - 7 - 80257 - 705 - 3
定 价	68. 00 元



作者简介

葛夕良 财政学博士，税务专业研究生导师，主要从事财税理论与政策、尤其是国际税收问题的研究工作，曾主讲过《财政学（英语）》、《国际税收（英语）》等课程；近年在《税务研究》、《社会经济体制比较》、《宏观经济研究》等专业核心刊物上发表了三十多篇学术论文和两部专著；2013—2014年在澳大利亚Monash大学做访学期间主持了澳大利亚研究委员会（ARC）的课题的子课题“Enterprise Income Tax Issues for Australian Corporate Investors in China”的研究工作。

本书出版得到了浙江省高校人文社科重点研究基地财政学科与浙江财经大学财政与公共管理学院税务系的资助。

前言

六年前的一天傍晚,走在浙江财经大学校园内的“学涯湖”畔,不知为什么,我突然冒出了一个想法,就是这辈子一定要写一部国际税收方面的专著,因为只有这样才是我喜欢国际税收这门学科的最好证明,也是我这辈子学习教学研究生涯的最好总结。于是,我便开始了筹划工作。首先,必须解决“国际税收”概念过于宽泛的问题。大家知道,国际税收(International Taxation)是指一国税制中涉外的税制部分,也就是,外国人或外国企业到本国来投资或从事活动所涉及的税收制度以及本国人和本国企业到外国去投资或从事活动所涉及的税收制度。从税类角度,一般认为,国际税收至少包含三大方面的内容,即是商品税类国际税收问题、所得税类国际税收问题和其他税类国际税收问题。最终,我决定把专著研究范围确定在所得税国际税收问题方面,而且主要集中在企业所得税国际税收问题方面。众所周知,所得税国际税收问题涉及的问题非常多,没有一个人可以在一部专著里穷尽。因此,我决定基于全球化视角,借鉴国际税收竞争、国际投资、企业国际竞争力、税收效率与公平等理论对我国现阶段的企业所得税热点国际税收问题如“企业所得税国际发展走向问题”、“居民企业境外所得重复征税消除机制完善问题”、“境外企业所得税收抵免制度改进问题”、“完善居民企业境外直接投资所得税制度”、“所得税国际竞争与受控外国企业反避税规则设计问题”、“资本弱化反避税规则完善问题”、“吸引高质量国际直接投资的税收激励制度问题”、“跨国电子商务下常设机构税收制度问题”进行系统的理论介绍,同时详细分析我国现阶段在这些税收制度方面存在的不足,并基于一定的经济税收理论提出可能的解决路径。

计划很美好,实施很艰难。由于各种现实问题,曾经几度想放弃。但2013年澳大利亚 Monash University 的访学机会使我最终完成了梦想。

完成一本学术专著的写作不仅需要倾注作者很多年的心血,还需要多人的协助。为了完成这部对我而言具有一定意义的专著,在过去的六年时间里,我和指

导的研究生们就书稿每一章的框架结构和具体内容进行了反复的探讨和思索。他们是朱明、刘应红、黄向春、刘小苗、刘凯、杨彦芬、栾友、文尧尧、叶丹未等。没有他们的辛勤努力和配合,没有他们的寻找资料 and 文件处理,要完成这部专著的写作是很难想象的。在此,我对他们特别致以诚挚的感谢,并祝他们在各自的岗位上为人民做出应有的贡献,同时也希望他们生活幸福快乐。

与此同时,我还得感谢浙江财经大学财政学院、浙江省高校人文社科重点研究基地财政学科对本书出版的大力支持。没有该学科经费的支持,对于一个穷教书匠来说,出版也存在一些困难。

此外,我还要感谢澳洲莫纳什大学(Monash University)商法与税收系(Department of Business Law and Taxation)教授 Rick Krever 的大力支持和帮助,他不仅邀请我于2013~2014年期间访学莫纳什大学一年,而且还给了我宽松的学术环境和优越的办公条件,让我能如愿以偿。

由于笔者学识水平有限,想必书中谬误之处甚多,敬请各位同行赐教,也欢迎各位读者批评指正。

葛夕良

于澳大利亚莫纳什大学克雷顿校区
(Clayton Campus Monash University)

2014年3月28收笔

目 录

CONTENTS

第一章 全球化下企业所得税国际发展走向思考	1
1.1 引言	1
1.2 企业所得税税率税基:一般理论分析	3
1.2.1 企业所得税税率理论分析	3
1.2.2 企业所得税税基理论分析	5
1.2.3 企业所得税税率税基设计理论探讨	6
1.3 发达国家企业所得税税率税基的历史演变	9
1.3.1 发达国家企业所得税税率的历史演变	9
1.3.2 发达国家企业所得税税基的历史演变	14
1.3.3 发达国家企业所得税有效税率的变化	19
1.3.4 影响发达国家企业所得税税率税基发展的因素探讨	22
1.3.5 发达国家企业所得税税率税基的未来发展走向预测	23
1.4 发展中国家企业所得税税率税基的发展走向	26
1.4.1 发展中国家的企业所得税税率税基发展状况	26
1.4.2 影响发展中国家企业所得税税率税基发展的因素探讨	28
1.4.3 发展中国家企业所得税的未来发展走向	29

1.5 我国企业所得税税率税基的发展演变与战略选择 31

1.5.1 我国企业所得税的发展历程 31

1.5.2 我国企业所得税税率税基发展的战略选择 33

第二章 全球化下居民企业境外所得重复征税消除机制思考 38

2.1 引言 38

2.2 居民企业境外所得重复征税消除机制的一般理论 39

2.3 我国居民企业境外所得重复征税消除机制及问题分析 41

2.3.1 我国居民企业境外所得重复征税消除机制 41

2.3.2 问题分析 44

2.4 完善我国居民企业境外所得重复征税消除机制的理论
依据与路径选择 46

2.4.1 完善的理论依据 46

2.4.2 完善的路径 47

第三章 全球化下居民企业境外所得税收抵免制度思考 50

3.1 引言 50

3.2 完善境外所得税税款抵免制度的理论依据思考 59

3.2.1 税收效率原则 59

3.2.2 税收公平原则 60

3.2.3 企业国际竞争力理论 61

3.3 我国企业所得税境外税款抵免制度现状分析 63

3.3.1 我国所得税境外税款抵免制度概述 63

3.3.2 我国境外所得税税款抵免制度的正面作用分析 68

3.3.3 我国境外所得税税款抵免制度的问题分析 70

3.3.4 基于面板模型的税收饶让与我国对外直接投资实证分析 75

3.4 境外所得税税款抵免制度国际比较分析及启示 80

3.4.1 境外所得税税款抵免制度:国际比较分析 80

3.4.2 对我国的启示 88

3.5 完善我国居民企业境外所得税税款抵免制度 90

3.5.1 明确境外所得界定及纳税调整方法 90

3.5.2 明确间接抵免的具体条件 92

3.5.3 引入境外参股免税法 93

3.5.4 完善我国的税收饶让抵免制度 95

3.5.5 其他配套措施 96

第四章 全球化下居民企业海外直接投资所得税制度思考 99

4.1 引言 99

4.2 企业所得税制度与居民企业国外直接投资:理论分析 100

4.2.1 居民企业境外直接投资理论的发展 101

4.2.2 企业所得税制度对居民企业境外直接投资的影响 104

4.3 我国所得税制度与居民企业境外直接投资的实证分析 108

4.3.1 单边所得税制度或政策与我国居民企业境外直接投资 108

4.3.2 所得税国际税收协定与我国居民企业境外直接投资 116

4.3.3 税收抵免与居民企业境外直接投资——案例分析 120

4.4 我国居民企业境外直接投资与所得税制度现状 125

4.4.1 我国居民企业境外直接投资的现状与问题 125

4.4.2 我国居民企业境外直投的所得税制度 132

4.4.3 我国居民企业境外直投所得税制度存在的问题分析 136

4.5 我国居民企业境外直接投资所得税制度的完善 138

4.5.1 我国居民企业境外直接投资税收支持政策的完善 138

4.5.2 我国居民企业境外直接投资税收引导政策的完善 142

第五章 所得税国际竞争下受控外国企业反避税规则思考 145

5.1 引言 145

5.2 所得税国际竞争的有效性分析 146

5.2.1 所得税国际竞争的概念 146

5.2.2 所得税国际竞争的有效性分析 147

5.3 我国参与所得税国际竞争的效应分析 151

5.3.1 所得税国际竞争对我国吸引外资的效应分析——以我国
税收优惠为例 152

5.3.2 所得税国际竞争对我国对外投资的效应分析 156

5.3.3 所得税国际竞争对我国经济增长的影响 159

5.4 有效所得税国际竞争对受控外国企业反避税规则
提出的要求 161

5.4.1 受控外国企业反避税规则设计应适度从宽 161

- 5.4.2 借鉴国际惯例,按“实质优于形式”原则来设计受控外国企业反避税规则 163
- 5.4.3 有效消除对我国境外投资企业的所得税国际重复征税 164
- 5.4.4 按照公平、简化、透明和严密性的原则构建受控外国企业反避税规则 164
- 5.5 我国受控外国企业反避税规则的现状及存在的问题 165
 - 5.5.1 我国受控外国企业反避税规则的现状分析 165
 - 5.5.2 我国受控外国企业反避税规则存在的问题 170
- 5.6 依据所得税国际竞争有效性设计我国受控外国企业反避税规则 174
 - 5.6.1 “受控”标准的设计 174
 - 5.6.2 受控外国企业反避税规则的纳税人设计 176
 - 5.6.3 受控外国企业反避税规则的征税对象设计 177
 - 5.6.4 受控外国企业反避税规则适用的地域范围设计 178
 - 5.6.5 免于适用受控外国企业反避税规则的制度设计 179
 - 5.6.6 受控外国企业反避税规则的其他内容设计 180

第六章 全球化下资本弱化反避税规则思考 182

- 6.1 引言 182
- 6.2 资本弱化及其规则的一般理论分析 183
 - 6.2.1 资本弱化的基础理论 183
 - 6.2.2 资本弱化反避税规则对经济的可能不利影响分析 185
- 6.3 我国资本弱化反避税规则对企业资本结构的影响 186
 - 6.3.1 我国资本弱化反避税规则的立法现状 186
 - 6.3.2 我国企业资本弱化的现状分析 187
- 6.4 资本弱化影响因素的实证分析——以上市公司为例 191
 - 6.4.1 指标筛选及确定 191
 - 6.4.2 实证分析 192
- 6.5 实例说明我国资本弱化反避税法规对企业资本结构的影响 194
 - 6.5.1 公司基本情况简介 194
 - 6.5.2 天津集箱2009年资本弱化情况分析 195
- 6.6 我国资本弱化反避税规则存在的问题分析 200
- 6.7 资本弱化反避税规则的国际借鉴比较 201

- 6.7.1 OECD 资本弱化反避税规则的规定 201
- 6.7.2 关联方的界定比较 202
- 6.7.3 债权性投资概念的界定比较 202
- 6.7.4 固定比率值的规定比较 203
- 6.7.5 例外规则的比较 204
- 6.8 完善我国资本弱化反避税规则的对策思考 205
 - 6.8.1 完善关联方的认定标准 205
 - 6.8.2 债权性投资认定标准完善建议 205
 - 6.8.3 关联债资比例的完善建议 206
 - 6.8.4 完善与各国缔结的国际税收协定 207
 - 6.8.5 提高资本弱化税收征管水平 207

第七章 吸引高质量国际直接投资的税收激励制度思考 208

- 7.1 引言 208
- 7.2 高质量国际直接投资的界定 209
 - 7.2.1 高质量国际直接投资的界定 209
 - 7.2.2 我国高质量国际直接投资的界定 211
- 7.3 吸引高质量国际直接投资税收激励制度分析框架 213
 - 7.3.1 税收激励理论 213
 - 7.3.2 所得税国际竞争有效性理论 215
- 7.4 “企业所得税法两税合一”前我国吸引高质量国际直接投资的税收激励制度实证分析 218
 - 7.4.1 吸引高质量国际直接投资的自主高技术产品出口税收激励制度实证分析 218
 - 7.4.2 吸引高质量国际直接投资的高新技术产业税收激励制度实证分析 224
 - 7.4.3 吸引高质量国际直接投资的农林牧渔税收激励制度实证分析 228
 - 7.4.4 吸引高质量国际直接投资的基础设施税收激励制度实证分析 230
 - 7.4.5 吸引高质量国际直接投资的西部税收激励制度分析 231
- 7.5 “企业所得税法两税合一”后我国吸引高质量国际直接投资的税收激励制度分析 234

- 7.5.1 吸引高质量国际直接投资投资于高新技术的税收激励制度分析 234
- 7.5.2 吸引高质量国际直接投资投资于自主高新技术产品出口的税收激励制度分析 238
- 7.5.3 吸引高质量国际直接投资投资于环保节能产业的税收激励制度分析 238
- 7.5.4 吸引高质量国际直接投资投资于农林牧渔业的税收激励制度分析 239
- 7.5.5 吸引高质量国际直接投资投资于基础设施的税收激励制度分析 240
- 7.5.6 吸引高质量国际直接投资投资于总部经济的税收激励制度分析 240
- 7.6 完善吸引高质量国际直接投资税收激励制度的路径选择 242
 - 7.6.1 吸引高质量国际直接投资的一般税收激励制度路径选择 242
 - 7.6.2 吸引高质量国际直接投资的差别性税收激励制度路径选择 248

第八章 跨国电子商务下常设机构税收问题思考..... 251

- 8.1 引言 251
- 8.2 国际税收中常设机构确认的传统规则 253
 - 8.2.1 关于固定经营场所常设机构的确定规则 253
 - 8.2.2 关于经营代理人常设机构的确认规则 254
 - 8.2.3 判断是否构成常设机构的具体案例分析 255
 - 8.2.4 关于承包工程和提供劳务是否构成常设机构的规定 256
 - 8.2.5 关于母子公司是否构成常设机构的规则 256
 - 8.2.6 关于特许权转让过程中相关行为的常设机构判定规则 257
- 8.3 常设机构利润征税问题的一般理论 257
 - 8.3.1 常设机构的利润征税原则介绍 257
 - 8.3.2 联合国范本协定规定的征税原则 258
- 8.4 跨国电子商务下常设机构确定规则的思考 258
 - 8.4.1 跨国电子商务快速发展对传统国际税收原则的冲击 259
 - 8.4.2 跨国电子商务下常设机构的确定规则 259

8.4.3 三种具体电子商务活动中的常设机构的判定探讨	260
8.4.4 解决跨国电子商务下常设机构问题的四大对策 方案分析	261
8.5 关于跨国电子商务下常设机构问题的对策思考	263
主要参考文献	267

第一章

全球化下企业所得税国际发展走向思考

1.1 引言

19 世纪末 20 世纪初,企业所得税 (corporate income tax)^①从所得税 (income taxes) 这一家族中分离出来,成为一个独立的所得税税种。随着时间的推移和全球化^②的不断推进,许多国家和地区都认识到了企业所得税在本地区经济中的重要地位,纷纷开设了企业所得税税种。据统计,到 21 世纪初,世界上大多数国家和地区^③已经立法开征了企业所得税税种。而这实际上是全球化的一种表现,即企业所得税制度的全球化。

20 世纪 80 年代以来的这段时间是经济全球化不断升级的时期,也是税制不断改革的时间段。许多国家和地区为了吸引国际流动资本以发展本国经济、提高居民福利水平,进行了一系列的企业所得税制度改革,如降低法定税率、扩大计税基础、制定新的产业和地区税收激励政策、减缓公司未分配利润的重复课税问题,等等。这样一来,以“低税率、扩税基、简税制、强征管”为原则的第五波世界性税

① 各国企业所得税命名不同,本文所讲企业所得税为公司所得税、法人税、公司税和企业所得税的统称。

② 通常意义上的全球化 (globalization) 是指全球联系不断增强,人类生活在全球规模的基础上发展及全球意识的崛起。国与国之间在政治、经济贸易上互相依存。20 世纪 90 年代后,随着全球化势力对人类社会影响层面的扩张,已逐渐引起各国政治、教育、社会及文化等学科领域的重视,纷纷引起研究热潮。本书中主要指经济全球化。

③ 目前世界上有 160 多个国家和地区开征了企业所得税。

制改革^①浪潮就拉开了序幕。美国率先进行了以企业所得税为核心的大规模税制改革,随后这一企业所得税改革浪潮不断向世界范围扩散,从欧美发达国家扩散到亚非拉等众多发展中国家。21 世纪之交,随着经济全球化的不断深化,国际性税制改革又一次大规模展开,其中重要的一项就是对企业所得税税率和税基进行了重大改革以达到减税的目的。

这一波又一波的全球性减税浪潮对世界各国及特定地区的税制结构产生了深远影响,不仅深深影响了当前的企业所得税制度,更影响到了企业所得税的未来。在这种背景下,研究企业所得税(主要从税率税基角度)的国际发展走向具有重要的意义。首先是具有深刻的理论意义。我们知道,企业所得税在许多国家都是一个重要的税种,是国家财政收入的一个重要来源。随着经济的发展和科学技术的进步,企业越来越多,规模越来越大,同时,企业所得税收入总额也有很大增长。国家可以利用企业所得税设置税收激励措施、费用扣除标准、税率水平等来实施国家的产业政策和社会政策,对宏观经济实施调控,以实现政策目标,促进国家产业结构调整,经济又好又快发展。企业所得税不仅是组织财政收入、促进社会经济发展、实施宏观调控的重要工具,还是各国吸引国际流动资本、参与国际竞争的重要手段。国内外学者对企业所得税的各个方面,如税率、税收激励政策、税基核定、改革与发展走向等,进行了大量研究。但是企业所得税税率税基国际趋势的研究,并不多见,而在这方面的研究对完善企业所得税理论体系,具有十分重要的意义。

其次,对企业所得税税率税基的研究也具有实用的价值。研究企业所得税税率税基的国际发展走向不仅具有理论意义,还具有一定的实用价值。20 世纪 80 年代以来的国际性税制改革中重要的一项就是对企业所得税税率的改革。为了保持国内经济稳定,吸引国际资本,各国采取强劲的改革措施。而从 20 世纪 70 年代末开始,我国政府就积极参与国际税收竞争,利用两个市场、两种资源,采用了内外资两套企业所得税制度,以吸引外资。随着我国经济发展环境的优化,国家抓住时机统一了内外资企业所得税制度,2008 年我国实施的企业所得税法按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的要求,保证了内外资企业公平竞争地位,并促进了我国经济的发展。可以看出我国企业所得税的发展与国际税收制度的改革是分不开的,因此,研究企业所得税的国际发展走向能够更好地了解我国企业所

① 第一波世界性税制改革应追溯到 1798 年,当时英国创立了所得税;第二波世界性税制改革从 20 世纪 30 年代开始,各国开始征收社会保障税;第三波世界性税制改革开始于 1954 年,当时法国首先推行了增值税改革;第四波世界性税制改革以对公司来源的所得免除重复课税为起点。

得税的发展方向,对完善企业所得税政策,保持国内经济稳定,提升本国企业的国际竞争力,吸引国际资本,具有重要的意义。本章限于篇幅,主要对企业所得税的税基和税率在全球化下的发展趋势进行重点研究。

1.2 企业所得税税率税基:一般理论分析

1.2.1 企业所得税税率理论分析

我们知道,税率是税额与征税对象数量之间的比例,其高低程度一定程度影响着政府税收收入水平和纳税人的负担水平,它是政府税收政策的具体体现,也是税收制度的核心环节。企业所得税的税率一般有以下几种形式:1)名义税率:是税法规定的税率。我们日常所说的税率一般指的就是名义税率。2)实际税率:是企业实际缴纳税额与实际征税对象的比例,因为企业所得税包含税收优惠、低税率征税、税收抵免等制度,降低了实际缴纳税额,实际税率与名义税率是不同的。实际税率的意义在于能够反映企业纳税人的实际负担水平,体现税收政策的作用强度。

目前,世界上,企业所得税的税率包括以下几种形式:

(一)企业所得税税率的一般形式

企业所得税税率通常包括:定额税率、累进税率和比例税率。除了对核定征收企业所得税的企业一般施行定额税率外,世界上许多国家和地区对其公司所得按照比例税率征税,如澳大利亚,中国,英国,西班牙等,只有少数国家的企业所得税采用累进税率,如美国就采用了超额累进税率的办法。

比例税率是世界各国企业所得税采用最普遍的税率形式,包括单一比例税率和分类比例税率。累进税率是随税基的增加而按其级距提高的税率,表现为税额增长速度大于征税对象数量的增长速度,有利于调节纳税人的财富。目前,世界上按照累进税率征收企业所得税的国家或地区并不多,主要有:关岛、印度尼西亚、科威特、波多黎各、卡塔尔、塞舌尔、叙利亚、委内瑞拉、台湾。像台湾地区,就营利事业而言,所得税起征额为5万元,全年应纳税所得额在10万元以下的,就其全部所得税征收15%的所得税,超过10万元以上者,就其超过部分按照税率25%课征企业所得税。

(二)企业所得税税率的特殊形式

世界各国和地区依据本国经济发展实际情况,一般还规定企业所得税税率的特殊形式,这些特殊税率主要有以下几种情况:

一是所谓的附加税税率。是国家和地区在征收一般的企业所得税外,为了达