

徐
妍

著

两岸四地

区域税收法律 协调机制研究

Research on the
Coordination Mechanism of
Regional Tax Law Among Four
Regions Across the Strait

徐妍
——
著

两岸四地 区域税收法律 协调机制研究

Research on the
Coordination Mechanism of
Regional Tax Law Among Four
Regions Across the Strait



中国政法大学出版社

2018·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

“两岸四地”区域税收法律协调机制研究/徐妍著. —北京: 中国政法大学出版社, 2018. 3

ISBN 978-7-5620-8018-3

I. ①两… II. ①徐… III. ①税法—研究—中国 IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆CIP数据核字(2018)第047049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 880mm×1230mm 1/32
印 张 11.75
字 数 255 千字
版 次 2018 年 3 月第 1 版
印 次 2018 年 3 月第 1 次印刷
定 价 39.00 元

税收是一个国家的基本职能，是公共财政最主要的收入形式和来源，关系着一国的财政收支、收入分配和社会福利，具有巩固社会秩序，使其平稳运行的重要作用。而税法作为规范税收活动的法律制度体系，其构建和运行的好坏，决定了税收秩序、国家机关职能运行和社会福利状况，是衡量一个国家财税法治的重要指标。

近年，随着改革的深入、区域经济的发展及“一带一路”政策的提出，我国对外经贸得到了空前的发展。大陆与港澳台地区的经济贸易关系更是不断加强，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猛烈趋势。然而，在“两岸四地”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“两岸四地”经贸长远持续发展不可避免的关键问题。

本书以“两岸四地”的税制协调为主题，首先介绍了港澳台地区的税收制度，分析其税收原则、税制结构、具体税种与税法体系。这是独立的税收法律体系中不可或缺的四个部分，它们之间存在着极为紧密的关系和功能的分化，任何一部分的缺位将会会在税收法律体系中形成一个缺口，最终导致税收职能的缺位。了解港澳台地区税制的构建和核心，必须对这四个部

分间的关联和运作模式进行认识。

税收原则是一国税制在理念上的体现，指导税收立法、税种设置、征税安排和税收分配等方面，自始至终贯彻、融化于整个税收体系，并通过每一条细致的规定、每一款规范的条文和每一个谨慎的解释表露于众。税收立法的完善和税收司法适用的成熟又形成了渐趋稳定的税制结构，细化为税收征收管理中具体的规定，用于规范税收的落实和施行，践行法治的观念。在税制结构下，又可以分为不同的税种，适用于不同的征税对象和征纳标准，是税制结构的主要构成部分，也是税收体系的核心内容，同时不同税种之间的关系也决定着税制结构的协调和体系的完善。对于税收原则、税制结构、具体税种和征管体制的研究构成了某一地区的税法体系。因此，对于港澳台地区的税制概述及比较分析也沿着这一思路展开。

其次，本书分析了大陆与港澳台地区目前的税收法律框架体系，采取大陆与港澳台地区，即“一点三面”的平行研究模式。基于“一国两制”和社会经济背景，港澳地区与内地的经贸关系最为密切，紧密的经济联系和较为长久的相互磨合，使得内地与港澳地区因税制差异引发的矛盾远小于与台湾地区的。但不可否认的是，随着经贸关系加强，双方需要为协调和共同发展做出更大的努力。对于台湾地区，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可言喻的关键作用。但对于前景可观的两岸经济贸易而言，其发展迫切需要完善的税制协调和争端解决机制予以可靠的支持。因此，在“两岸四地”未来的经贸发展中，税制协调将仍是重要的一环。

书中第五章从区域经济的角度分析“两岸四地”彼此在“多点多面”的经贸往来中面临的税收协调现状及问题，并提出改进的建议。随着大陆与台湾地区、粤港澳大湾区合作、泛珠三角区等区域经贸合作形式的深入开展，大陆和港澳台地区的经济贸易容易受到税收制度的影响。要使资源在不同税收制度之间进行高效配置，实现经济贸易的一体化与自由化，必须理顺税收制度方面的负面影响。横琴自贸区是探索粤港澳合作新模式的先行区与示范区，文中对横琴自贸区的税收制度与创新机制特别进行了分析。最后，探讨了“两岸四地”税收争端处理及争议解决机制。

刚刚闭幕的党的十九大报告中指出在过去的五年，港澳台地区的工作取得新进展。在全面准确贯彻“一国两制”方针下，应该进一步加强大陆与港澳台地区的区域紧密联系。税制的协调必将能进一步促进区域经济的合作与发展。从“两岸四地”的税制特点入手，分析“两岸四地”税制差异、寻找税制协调的契合点和解决税制协调过程中产生的税收冲突和争议，对促进“两岸四地”共同发展、推动区域经济一体化尤为重要。放眼未来，通过创造良好的税收环境，促进“两岸四地”税收合作程度与领域等多方面的深化，为“两岸四地”互利互惠、共同繁荣创造更为广阔的发展空间。笔者愿为此尽绵薄之力，但由于笔者水平有限，存在诸多不足之处，恳请各位方家批评指正。

徐 妍

2017年11月于学院路科研楼

序 言	I
第一章 香港地区税制及比较分析	1
第一节 香港地区税制概述	1
第二节 香港地区税制结构与税法体系	5
第三节 香港地区税种设置与征收管理体制	8
第四节 香港地区税制的特点	23
第五节 香港地区税制与内地税制的比较分析	27
结 语	36
第二章 澳门地区税制及比较分析	38
第一节 澳门地区税制概述	38
第二节 澳门地区的税制结构与税法体系	49
第三节 澳门地区的税种设置与征收管理体制	54
第四节 澳门地区税制的特点	116
第五节 澳门地区税制与内地税制的比较分析	122
结 语	124

第三章 台湾地区税制及比较分析	125
第一节 台湾地区税制概述	125
第二节 台湾地区的税制结构与税法体系	134
第三节 台湾地区税种设置与税收管理体制	138
第四节 台湾地区税制的特点	158
第五节 大陆与我国台湾地区税制的比较分析	160
结 语	171
第四章 大陆与港澳台地区税收法律框架	173
第一节 内地与香港地区的税收协定安排	173
第二节 内地与澳门地区的税收协定安排	200
第三节 大陆与台湾地区的税收安排协定	238
结 语	269
第五章 “两岸四地” 区域经济一体化中的税收 法律问题	271
第一节 “两岸四地” 税收纠纷的概念及产生原因	271
第二节 “两岸四地” 税收协调机制	281
第三节 税收争端处理及争议的解决	289
结 语	301
附 录	302
参考文献	362

香港地区税制及比较分析

第一节 香港地区税制概述

在“一国两制”政策实施和社会、历史等众多因素的影响下，香港地区实施着一套与内地完全不同的独立税收体系。而作为国际发达经济体，香港地区实行“低税负”的同时，政府收入与支出依然保持基本的平衡，经济健康发展、机关职能良好运行，完全不同于许多深陷财政和负债危机的发达国家和地区。因此，对香港地区税制有必要进行深入探索、透彻剖析香港地区税制的核心和制度构建，寻找其中支撑香港地区税制良好运行的根本因素。

一、香港地区税制的税收原则

税收原则是在众多社会历史、经济政治、民俗文化等因素的相互作用下形成的，抽象集中反映了一个地区的财政税收状况、经济水平情况及形成原因，是研究探索香港地区税收制度必不可少的指南和工具。香港地区的治税思想和税收原则主要表现为如下：

（一）财政本位原则

财政本位原则着眼于税收的根本目的——补给政府经费与公共开支，即税收的根本目的在于通过向在社会中接受政府服务和便利的民众收取费用以补给政府的经常性收入，从而维持政府的财政收入水平，平衡财政收支之间的基本关系。一方面，该原则首先强调税收的补给财政功能，即税收是香港地区政府经费和开支的主要来源；另一方面，该原则还强调了税收仅补给香港地区政府的经常性收入，只需税收基本满足政府收支平衡即可。对后一点的强调体现了香港地区税务始终避免其对社会经济的干扰，尽量降低社会中的个人、企业或其他机构的税收成本，以维持市场经济的高效运转。

（二）税收中性原则

税收中性原则的理念在于，尽量避免征税、纳税活动对地区社会的经济成本、物价和投资取向造成影响。香港地区作为国际著名的低税区和自由贸易港，有着良好的投资环境，吸引着世界各地的资金、技术、人才入港投资经商。因此，香港地区政府必须通过税收制度的调整来实现这一目的，降低并维持在港投资消费的成本，巩固和促进国际对港投资，以维护香港地区在国际金融和贸易中的特殊地位。此外，香港地区作为发达的国际经济体，面临着较为严峻的资源短缺现象，导致香港地区生产所需的原材料多来自于国外，而制造所得多销往国际，形成了对国际市场的高度依赖。在此情况下，灵活变通的市场机制适应了香港地区对资源配置和使用效率的要求，在财政收入足以维持政府的有效运作的同时，将税收对市场的干扰程度降至最小，为市场机能的高效运作和自由竞争开辟便利之路。

直接税的低税率和间接税相对较窄的课税范围便是税收中性原则的最大体现。

(三) 税收便利原则

税收便利原则旨在通过简单的税制结构、精简的课税种类和简要的征纳税程序来为社会中的征税机关和纳税者提供便利，以提高征税效率，降低征纳税成本，更好地发挥税收的功能。税收便利原则的一大体现是缴纳税款的便利性，纳税人在收到税务局的评税通知书后，可通过电子、邮寄、亲临等方式缴纳，甚至在便利店也可以缴纳税款，给予了纳税人极大的便利。

(四) 税收公平原则

税收公平原则集中表现为社会中每一个纳税主体在地位、权利、服从规则和享受法律保障方面的公平，无论其社会地位如何或是收入多少，都不允许任何人在税收制度和法律保障上享有任何特权。纳税主体的平等是税收公平原则的前提，只有在不考虑个人的社会地位、阶层即其所从事工作的情况下，才能真正树立起平等对待的原则，不加区分地对其课税。纳税主体的权利平等应是该原则的核心，一个处在社会经济法律活动中的人，无法避免与他人之间产生权利义务关系，而权利是一个人的可主张之力，是衡量一个人是否为法律上之人的重要标准。但权利之平等并非要求绝对的平等，而应是合理的平等，是将个人参与的社会关系综合考虑而得出的相对平等。法律规则的平等是该原则的保障，只有通过法律的规定和实行对个人加以事前的预防和事后的救济，才能切实保障个人在整个社会税收地位和权利的平等，一方面防止行政权力的滥用，另一方面则防止个人的偷逃税行为对他人税收地位和权利造成的实质

上的不公。

税收公平原则可以通过水平公平和垂直公平两个维度来进行衡量^[1]。水平公平是指，所有享受公共服务的个人和群体都应当承担纳税义务。就香港地区实行的“收入来源地”课征原则而言，公司和收入较多的个人更容易通过将业务转移到境外而避税，因此导致了纳税主体在履行纳税义务时的不公平，不利于香港地区社会树立依法纳税、诚信纳税的意识；垂直公平则是通过纳税主体的支付能力和享有的利益来衡量的，一般认为，垂直公平表现为“高收入者承担高税负”。但由于香港地区对于利息、股息收入和资本利得等收入都实行免税，这些收入又往往是高收入群体的主要收入来源，因此，垂直公平原则在香港地区也并没有得到很好的贯彻，使得税收调解收入分配、缩小贫富差距的功能无法实现，不利于社会的稳定和地区的持续发展。

（五）适时调节原则

税收作为一个国家、地区在宏观层面的政策措施，具有调节社会经济的重要功能，是政府用于宏观调控的重要手段。虽然香港地区政府多年来一直践行税收中性原则，尽量避免税收对于社会个人、团体经济活动的影响，但在面临经济下行、金融危机等因市场调节失灵导致的经济秩序失灵现象时，采用税收手段以恢复社会的经济、金融秩序是十分必要的。

[1] 邓咏莲：《公平与效率——香港税制评价》，载《当代港澳》2000年第2期。

第二节 香港地区税制结构与税法体系

一方面，香港地区实行与现代国际社会中的完全分税制和不完全分税制^{〔1〕}完全不同的制度：一级税制，即在香港政府的一级财政体制之下，设置一级税务机关，实行议会体制^{〔2〕}。立法会进行有关的税务立法和财政收支预算的审议活动；财政司拥有行政管理、参与制定相关法规的权力；财政司下属的税务局主要负责税务的执行和征收工作。此种税制的机关设置将税务的立法、管理和执行职能交予不同的机关实施，有效的实现了分权、约束的制度架构。

另一方面，香港地区是实行直接税为主，间接税为辅的地区（如下表）。直接税是直接向个人或者企业征收的税种，包括利得税、薪俸税和物业税；间接税是对商品和服务征收的税种，包括印花税、博彩税、差饷税等。由于直接税的纳税主体为个人或企业，对个人或企业的税收支付能力、法律意识和纳税意识提出了较高的要求，一般仅在经济发展程度较高的国家和地区施行。相反，对于经济发展程度较低、个人或企业个体纳税能力较低的国家或地区，间接税一般在税制结构中占较大比重。此外，税制结构的形成还受一国或地区政治、文化、历史等因素的影响，是各种错综复杂的因素相互作用的结果，透过不同

〔1〕 完全分税制即在一个国家或地区内设置中央税和地方税，彻底划分中央和地方的税收管辖权。而不完全分税制指在一国或地区内设置中央税、地方税和中央地方共享税，为大陆所采用。

〔2〕 樊静：《香港税制的特点及其与内地税制的协调》，载《中外法学》1998年第4期。

的税收分布格局及其相互关系，也可反映出一个独具特色的社会现实情况。

香港地区近年税收概况*（单位：百万元）

税项种类	2014 ~ 2015	2015 ~ 2016	2016 ~ 2017
利得税	137 846.9	140 226.6	139 238.1
薪俸税	59 346.8	57 867.8	59 077.5
物业税	2938.6	2998.0	3371.7
遗产税	178.2	30.0	18.8
印花税	74 844.9	62 680.3	61 899.0
博彩税	19 479.3	20 127.2	21 119.0
税收总额	301 932.5	291 327.0	290 171.8

* 数据来源于香港税务局。

基于香港地区独具特色的税制结构，香港地区的税法体系主要由香港地区《中华人民共和国香港特别行政区基本法》（以下简称“《香港基本法》”）《税务条例》《印花税条例》《博彩税条例》等单行条例加以调整和规范。《香港基本法》是香港地区特别行政区的宪制性文件，主要用于规定“一国两制”政策下港人“高度自治”的各方面制度的建立以及施行，其中对于

香港地区税制的条款也多为高度抽象的原则性规定^[1]，主要用于指导下级税收法律法规的制定，为其提供原则性限制和框架。《税务条例》主要对直接税中的利得税、薪俸税和物业税以及相关税务机关、免税优惠和避免双重课税问题进行规定。其他的各种单行条例多根据税种类型进行单独规制。除此之外，还有大量来自于香港地区法院和国际上实行普通法国家的判例在香港地区的适用，体现了有别于大陆成文法的英美法系特点，对于税收法律问题和争端的解决具有较强的适用性和现代意义。

香港地区税法主要以财产和收益为课税对象。收益主要分为在香港任职所得的薪俸、行业经营所得的应评税利润所得^[2]和物业的出租所得。在香港地区的税制架构和税种划分下，不存在对全部所得征收的综合税，而是对应以上的薪俸税、利得税和物业税进行单独的课税征收，且均适用于低税率。此外，香港地区没有资本利得和资本收益税，也不征收增值税和关税。

在香港地区，与税收关系密切的行政主体分别为财政司、库务局和税务局。财政司主要负责制定每年的税收收入计划，对税率、税费减免幅度、纳税评估的频率以及税负进行调整，以适应新一年的宏观经济发展需要。库务局主要具有两项职能，

[1] 《中华人民共和国香港特别行政区基本法》第106条第3款：中央人民政府不在香港特别行政区征税。第108条：香港特别行政区实行独立的税收制度；香港特别行政区参照原在香港实行的低税政策，自行立法规定税种、税率、税收宽免和其他税务事项。第114条：香港特别行政区保持自由港地位，除法律另有规定外，不征收关税。此外，第116条还对香港的独立关税地位与其订立的关税贸易协定效力做出了概括性的规定。

[2] 根据《税务条例》释义，应评税利润是指任何人在任何课税年度评税基础内的应课税利润。

一是每年向财政司提交关于税收政策的检讨报告，为财政司制定下一年度的预算和计划提供依据；二是对香港地区税收执行情况进行监督。税务局作为税款征缴的执行主体，其主要职责在于执行香港地区的《税务条例》，除了在税收征纳方面的技术性条款外，税务局无权修改税务法令。此外，税务委员会也在香港地区的税制发展中扮演着重要的角色，它与上述三个政府机构并无行政上的隶属关系，主要的职能在于根据《税务条例》的授权，修改或制定新的税务规则，然后交由立法会审核、通过，再颁布施行。

就纳税主体而言，由于香港地区实行属地的征税原则，即无论拥有财产、获得收益的主体为居民或非居民、当地企业或外地企业，只要获得的收入和享有的财产来源于香港地区，则应当向税务局缴纳税款。该规定说明，除了香港地区居民在当地赚取的利润必须纳税外，其在海外赚取利润无需缴纳税款，而非香港居民在香港地区境内赚取的利润必须缴纳税款。

第三节 香港地区税种设置与征收管理体制

一、税种设置

香港地区的税种主要按直接税和间接税划分，直接税主要包括利得税、薪俸税和物业税，间接税主要包括印花税、博彩税、差饷税等，直接税和间接税共计不到 20 个税种。下面就香港地区主要的税种类型作简要说明：

（一）利得税

上表数据显示，利得税的税额无论在直接税额中还是全部

税收总额中，都占据了较大的比重，巨大的税收额度决定了利得税在所有税种中的主要地位。根据《税务条例》规定：凡在香港经营任何行业、专业或业务而从该行业、专业或业务获得于香港产生或得自香港的应评税利润（由出售资本资产所得的利润除外）的人士，包括法团、合伙商号、信托人或团体，无论是否居住在香港，均须缴税。据此香港地区实行收入来源地原则，无论是否为法人团体，只对在香港产生、获得的利润课税。利得税是根据课税年度内的应评税利润征收的。利得税实行标准税率，自2008年课税年度起，法团业务利得税税率为17.5%，非法团业务利得税税率为15%。

在税务优惠方面，香港地区通过对特定范围的划分，基于如下情形以利得税的税务优惠：购置指明与制造业有关的工业装置及机械，以及计算机硬件软件所做的开支均可全部实时注销；返修商用楼宇工程所做的资本开支可分为五个课税年度注销；符合资格的债务票据所获取的收益，可获得税务宽减；在保险公司及授权专属自保险公司的离岸业务所得，可获优惠税率征税；在香港地区存放与认可机构的存款所赚取的利息，可获豁免交付利得税；此外还有法律规定的三种情形，均可获得税务缴纳上的优惠。

值得注意的是，2016年5月，香港地区立法会通过了《2016年税务（修订）（第2号）条例》（修订条例），将适用于企业财资中心的利得税税率降为8.25%，同时，企业财资中心在符合一定条件的情况下，可以从应评税利润中扣除借款所需支付的利息，大大降低了企业的税负。企业财资中心的设立，是对外开放进一步加深的体现。随着中国企业在海外各国的经营和现