

# 经济全球化所引起的 国际税收竞争及其防治

□ 雷 超

**内容提要:** 经济全球化的发展有其积极的一面,但也有消极的一面。在税收方面表现为有害税收竞争的出现和发展,以及企业和个人利用有害税收竞争和“租税天堂”逃避税的机会空前增加。如果对此不采取措施,就会对国际贸易与投资产生扭曲,并侵蚀各国的税基,从而降低全球福利。本文介绍了OECD判定有害税收竞争的标准及所提出的防治措施,以期对我国的税收实践有所借鉴。

## 一、经济全球化所引起的国际税收竞争

经济全球化是20世纪最重大的经济事件之一。在这一进程中,国与国之间的经济障碍被排除,导致了跨国公司经营全球化战略的产生。国内经济的自由化为经济全球化开辟了道路,新技术革命的发展也推动着经济全球化的发展。经济全球化使资源在国与国之间得到更有效的配置,从而增进了全球的福利。经济全球化对税收制度的发展也有积极的影响,成为促使税制改革朝着“扩大税基,降低税率”方向发展的强大的推动力。

但是,经济全球化也有其负面的影响,在税收方面表现为:增加了公司及个人利用“租税天堂”(Tax havens)逃避税的机会。同时,也产生了一个新现象——这就是高税负国家中低税负地区(low-tax“niches”)的出现和发展。这些地区被精心设计用来吸引国际流动金融投资(internationally mobile financial investment)。这些低税地区的增加使各国政府倍感忧虑。因为它们不仅提供了逃避税的机会,而且还对贸易与投

资产生了扭曲。如果不采取措施抑制这种趋势,就会使越来越多的国家相信 为了保护本国的投资基础,他们也需要在这个低税负的市场上竞争,从而导致恶性税收竞争(harmful tax competition)或竞相提供有害的税收优惠措施(harmful preferential tax regimes)。这样一来,将使得贸易及投资形态受到扭曲,从而降低全球的福利,并且使国内税基受到侵蚀,税收结构的完整与公平遭到破坏,纳税人的依从度降低,而征收机关的税收行政成本与纳税人的依从成本却增加。据统计,七国集团(G7)在低税负的加勒比海及南太平洋地区,于1985~1994年间的直接投资额增长了5倍多,超过2000亿美元,其增长率远高于其对外直接投资总额的增长率。由此可见有害税收竞争的影响。

## 二、判定是否构成“租税天堂”及有害税收措施的标准

所谓“租税天堂”是基本上免税或仅课以名义上的税负,供他国或被视为非居住者逃避税的

地方。同样地,免税或仅课以名义上的税负,并严格禁止他国取得税收上相关的信息的,也将被视为“租税天堂”。有害租税竞争的认定标准,除了就相关所得给予免税或适用低有效税率外,还包括:税收措施是否仅适用于非居住者;隔离于国内经济,即所谓“隔离政策”(ring-fencing)非透明化,无法取得享受优惠税收措施相关纳税人的资料。

### (一)“租税天堂”

OECD 判定某国或某一地区是否为“租税天堂”的主要标准如下:

1. 免税或仅有名目税率。一国提供免税或仅有名目税率,本身或被视为提供非居住者逃避税的场所。

2. 缺乏有效的信息交换。“租税天堂”通常提供法律或行政上的规定,或其他保护措施,使得个人得以逃避税务机关的稽查,其相关资料不能被其母国的税务机关通过相互交换而取得。

3. 缺乏透明度。“租税天堂”的立法和行政规定缺乏透明度,不但有助于投资者避税,更助长非法活动的猖獗,例如,逃税、洗钱等。有些国家通过立法,规定金融机构不得将投资者的相关信息提供给税务稽查机关。如此一来,他国即无法透过税收协定或其他双边互助协定,取得相关信息。

4. 无实质营业活动。“租税天堂”往往缺乏对实质营业活动的要求,如此一来,该国或地区极有可能以此来吸引外来投资。

### (二) OECD 成员国与非成员国的有害税收优惠措施

许多 OECD 成员国及非成员国为了吸引高度流动的金融及劳务活动,已经在税收上提供或准备提供优惠的税收措施。这些措施为消极性的投资或“纸上公司”提供了一个良好的场所。判断构成有害税收措施的标准有:为相关所得提供无或低有效税率、采取“隔离政策”(ring-fenced)、制度本身缺乏透明度、与其他国家缺乏有效的信息交换。

下面就“隔离政策”作一些说明:当一国在

税收上采取所谓“隔离政策”(ring fencing)时,依范围的不同,可将其国内经济予以部分或全部隔离。前者,指其税收优惠规定限定为国内某一特定地区所得享受;后者,指该规定仅为非居住者才能享受。也就是说,就国与国而言,由于其税收优惠制度的隔离作用,而将税收减少的冲击转移到他国(即有害效果的外溢),以有效保护该国免于遭受其本身奖励措施的伤害。

### 三、有害税收竞争的防治措施

目前,各国只是通过单方或双方进行“有害税收竞争”的防治。但是企图通过单方或双方的努力,解决这一全球性的问题,将会遇到以下的问题和困难:(1)由于税务机关司法管辖权的限制,致使其反有害税收竞争的能力受到限制。(2)如果其他国家未采取相同的策略,将使其纳税人处于不利的竞争地位。(3)为有效实施反有害税收竞争的措施,将产生大量的税务行政成本。(4)不一致的片面措施将增加纳税人的依从成本。对此,OECD 已经于 1998 年 4 月,公布了一份名为《有害税收竞争:一个正在出现的全球问题》[Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (April 1998)]的报告,并于 2000 年 6 月又公布了一份名为《在确定与消除有害税收实践方面的进展》[Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (June 2000)]的报告。这两份报告从国际合作、税收协定、国内立法等 3 个方面提出以下建议:

#### (一) 加强国际合作以抑制有害税收竞争

单靠一个国家的努力很难消除有害税收竞争。例如,当某一国家采取措施抑制有害税收竞争时,其所欲规范的投资活动有可能因此转移到没有采取抑制措施的国家,因而实际上无法加以消除。因此只有采取国际合作的方式,其具体方式如下:

1. 采取 OECD 所建立的指导原则,不再采取构成有害税收措施的优惠税收措施,并逐渐消除现行的有害优惠措施,以便避免各国采取恶性的税收竞争吸引可移动的投资活动。

2. 于OECD财政委员会下, 设立一个有关有害税收竞争的论坛, 允许各国交换彼此对于“租税天堂”及有害税收竞争的经验, 并监督其对于OECD所设立的指导原则的执行情况。

3. 从该论坛成立1年内, 依照免税或仅有名目税率、缺乏有效的信息交换、缺乏透明度、无实质营业活动等主要因素加以判别, 公布构成“租税天堂”的地区或国家, 并随时视需要加以调整。使得成员国得以协调彼此对付“租税天堂”的措施, 同时也使被公布的国家和地区有机会去审视其政策。

4. 发展并促进有关抑制有害税收措施的良好税收行政。

5. 与非成员国合作, 共同致力于上述建议或指导原则的实施。

## (二) 关于税收协定

1. 各国应订立加强“租税天堂”及构成有害税收竞争的税收优惠规定相关信息的交换计划。上述目标可透过税收协定, 以及最近为OECD及欧洲委员会(Council of Europe)所发展的多边税收事务互助范本(Multilateral Convention for Mutual Assistance in Tax Matters)所提供相关信息的交换而达成。同时, 各国应提供有关的税收优惠及纳税人得以受益的信息。

2. 关于税收协定利益的给予。各国应考虑在其税收协定中增加凡涉及有害税收竞争的企业和所得, 不得享有税收利益的限制性条款。一般来说, 提供有害税收竞争的国家, 往往因为拥有众多税收协定签约国, 使得其优惠税收措施很容易为第三国所利用。因而使有害税收竞争的利益不为彼此的签约国所享有。为此, 有些国家提出以下方法: 子公司的有效管理场所归属于其母公司所在国, 无论从国内法或税收协定而言, 该子公司成为母公司所在国的居住者。也有的国家基于事实认定, 主张子公司乃为母公司所管理, 子公司在其母公司所在国设有常设机构(PE), 以便能将其利润归属于后者; 还有的国家规定, 如果公司无实质经济活动, 将不被视为所得的实际所有人, 将不得享有税收协定利益。OECD将考虑采纳上述方法, 修正其税收条约范本, 准备作

为各国签订税收协定的参考。

3. 阐明国内反滥用法则(如: CFC法则、资本弱化法则、一般反滥用法则)与OECD税收协定范本及注释相关条款之间某些不确定、不明确之处, 使国内反滥用法则与税收协定之间相一致。

4. 各国应考虑与“租税天堂”终止现有的税收协定, 并不与“租税天堂”签订新的税收协定。如果各国能就此采取一致的态度, 将有助于有害税收竞争的抑制。

5. 通过国际合作, 实施诸如联合查核、转移定价、CFC立法与FIF立法的设计与实施、特定信息交换、合作训练等, 提高各国国际税务查核人员的业务水平。

## (三) 国内立法方面

1. 创立受控外国公司(Controlled Foreign Corporation, CFC)立法。此建议分为两方面: (1) 建议目前无受控外国公司立法规定的国家, 可以考虑创立这一立法。(2) 要求已经设立受控外国公司立法规定的国家, 将该法律运用于可能导致有害税收竞争的企业或所得。

2. 创立国外投资基金立法(Foreign Investment Fund, FIF)。(1) 建议目前无国外投资基金规定的国家, 考虑设立这一立法。(2) 要求已经设立国外投资基金规定的国家, 将该立法运用于可能导致有害税收竞争的企业或所得。一般而言, CFC规范的对象为居住者股东所控制的国外公司, 也就是该居住者股东必须拥有相当发行在外的股份(通常为10%以上); 然而, 居住者股东可改以持有国外共同基金股份方式, 这样, 可递延其国内应纳的税负。如果此类基金分布极为分散, 则CFC的居民股东所持基金的百分比, 就不会达到CFC的标准。这样, 国外共同基金的持有者, 将不受居住者国有关CFC规定的限制。为抑制这一问题, 某些国家已采取国外投资基金(Foreign Investment Fund, FIF)规定, 以补充CFC规定; 另外, 某些国家FIF规定的范围较广, 据以消除投资于国外企业的消极性投资所产生的递延利益。因此, FIF规定成为抑制某国或地区欲借优惠税收规定吸引居住者个人的

消极性投资的重要工具。

3. 大部分免税国家都实施某种程度的限制。例如,规定免税仅适用积极性营业所得,而排除消极性所得的适用。具体来说,有以下几种:

(1) 国外来源所得的国别:可能规定源自“租税天堂”或有害税收竞争地区的所得,将不得适用。

(2) 所得形式:如果国外来源所得可归属于有害税收竞争者,将不得适用。

(3) 有效税率:参与免税(participation exemption system),通常以国外已纳税负的某一最低有效税率为基础。

4. 关于国外信息通报的规定。建议尚未实施有关国际交易、居住者国外营业活动信息通报规定的国家,能考虑予以实行。使各国能借此掌握其居住者的国外营业活动有关信息,以抑制有害的租税活动。同时,希望各国依据OECD税收条约范本第26条规定,将所获得的信息互相交换。

5. 将纳税人适用相关税法的实质及程序条件予以公开,将有助于一国税收体系的透明化,进而避免各国单独或集体发展抑制有害税收竞争的相关措施。

6. 关于转移定价法则。建议各国遵守OECD 1995年制定的转移定价法则,以免适用上产生疑义,从而导致有害税收竞争,并将OECD所制定的转移定价法则运用于居住者及非居住者。

为抑制有害税收竞争,各国应该积极消除阻碍税务机关取得与征税有关的金融信息的不适当法律及规定。

主要参考资料

- (1) OECD:Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (June 2000).
- (2) OECD:Harmful Tax Competition : An Emerging Global Issue (April 1998).
- (3) Ian Spence:Globalization of Transnational Business: the Challenge for International Tax Policy, INTERTAX, Volume 25, Issue 4.
- (4) 魏文钦《参加OECD第四届国际租税协定研讨会会议报告》(载台湾《财税研究》,Volume 32 No.1 .Jan. 2000)。

作者单位: 厦门大学国际经济法研究所  
(责任编辑: 程雪松)

## 改进税务档案管理工作的几点建议

□郭兆德 陈 雪

一是加强对税务档案管理工作的调研,切合实际地确定档案管理范围,科学划分档案保管期限,进一步规范税务档案管理。加强对税务档案工作的调查研究,有针对性地提出税务档案管理工作的意见和建议;在现行税务档案归档范围的基础上,建议将达到税务稽查立案标准的税务行政处罚、税务行政强制、税务行政赔偿案卷列入机关档案室档案管理范围;审慎地确定税务档案保管期限表,建议维持1984年财政部与国家档案局颁布的税收会计和税收票证档案保管期限,将重要档案的保管期限划定为长期,一般档案的保管期限划定为短期。

二是税务档案管理的关口要前移,从规范行政行为、规范税务文书入手,严把档案形成环节的质量。首先,在文书处理环节,要严把文件起草质量关、单位负责人签批关、办公室文件质量审核关、文件用印复审关;其次,在税收业务处理环节,要严把依据税收法定程序办税关、税务文书制作质量关、税务案件定性审理关、税务案件组卷关;再次,在档案资料收集整理环节,要严把应归档声像、荣誉、设备等档案资料的日常收集整理关,严把报表、账簿、凭证等档案资料的日常辅导关,严把年终各类档案的立卷整理指导关,严把进馆室档案的审查鉴定关,确保进馆室档案符合规定要求。

三是加强对税务档案管理工作的领导,全面提高税务档案管理水平。在建立健全税务档案管理机构、完善各项税务档案管理制度的基础上,切实提高税务档案的管理档次和管理水平,注重税务档案管理队伍的建设,按照档案管理的最高等级标准培养高素质人才,加快推进税务档案的计算机管理进程,实现税务档案的计算机存储检索,建立计算机局域网络,实现税务档案信息资源的内外部共享。

作者单位: 山西省晋城市国家税务局  
" (责任编辑: 吴小海)