

有害税收竞争法律规制的局限及对中国的启示

马雪琚

(福州大学 法学院,福州 350108)

摘要:经济全球化的深入使得各国的税收制度相互影响,带来了税收竞争。作为税收竞争恶化的产物,有害税收竞争不仅损害了他国的税收利益,违背了税收基本原则,还对国际经济秩序产生了不良的影响。OECD 曾经制定过相应的规则,试图消除有害税收竞争的不利影响,但由于自身理论的缺陷和实践的难度,并未取得有效成果。面对愈演愈烈的有害税收竞争,中国绝不能坐以待毙,要以正确的姿态参与有害税收竞争的国际协调,反对有害税收竞争,积极签署税收协议,提升我国的税收竞争力。

关键词:税收竞争;有害税收竞争;避税;税收利益;协调

中图分类号:D996.3 **文献标识码:**A **文章编号:**1671-5322(2013)03-0036-05

一、有害税收竞争基本理论

(一) 税收竞争理论概述

由于经济全球化的实质是商品和经济要素的跨国流动不断深化的进程,导致各国开始对这些正在全球进行重新配置的经济要素展开了激烈的争夺。又由于国际资本在跨国流动中也不可能背离利润最大化的经济原则,要实现利润最大化的途径就是成本最小化。在产品的成本当中,除去材料成本、人力成本这一系列国家难以掌控的因素之外,税收无疑是成本中的重要一环,而这一环完全由各国的税收政策掌握。所谓国际税收竞争,是指在国际社会的层面上,辖区政府或通过税式支出吸收其它辖区资源的流入而扩张税基进而增加政府收入,或通过输出税负尽可能地从其它辖区获取收入的做法。简而言之,国际税收竞争就是为了把国际间的流动性资本或经营活动吸引到本国,各国均对这种资本或经营活动实施减税措施,由此而引发的减税竞争^[1]。

一个国家的行为不可避免地会对其它相关国家的经济效率、税收收入及税制公平产生影响,从而在政府和纳税人之间形成博弈行为的同时,也产生了政府与政府之间的博弈行为,也就导致了国际税收竞争的产生^[2]。如果各国都采取这些

吸引外资的税收优惠政策,就会不可避免地导致税收竞争的加重。由于近年来金融危机的影响,经济形势不容乐观,也要尽全力吸引外资,渡过本国经济的低谷。也因此,税收竞争变得更为激烈,“避税天堂”层出不穷,税收竞争开始从有序竞争走向混乱。

(二) 有害税收竞争的概念及其影响

从定义来看,税收竞争本身并无优劣之分,然而在实践中却不完全是这样。如果国家通过降低对利润的征税达到减轻税负的目的,该措施就是可接受的措施。但如果国家为了扩大本国税基,采用明显不符合常理的低税率,而过度影响他国的税收利益,则被认为是不可接受的措施,也就是有害税收竞争^[3]。根据我国学者总结的说法,适度的税收竞争是有益的,而过度的税收竞争就是有害的^[4]。导致税收竞争激化的原因很多,其中最重要的一项就是全球化及其导致的流动性增加。这使得跨国公司拥有史无前例的选择权:它们面对的是全球几乎所有国家的税收监管体系,在不需要变更自身商业计划的前提下,它们就可以利用这种优势,灵活地选择利用这些税收体系。另一个挑战则是对税收监管机构而言,由于互联网的发展,纳税人有了更方便快捷的途径转移到某个避税天堂,在避税天堂它们一样可以获取利

收稿日期:2013-06-27

作者简介:马雪琚(1988-),女,江苏盐城人,硕士生,研究方向:国际经济法。

润,并且不需要在它们的主要营业地点拥有任何可能引起征税的机构,这也导致了各国争相降低税率,以吸引这些跨国公司进驻本国^[5]。

最早意识到有害税收竞争的经济合作与发展组织(以下简称 OECD),从 1998 年开始,OECD 提出反有害税收竞争的倡议。这一倡议得到了以欧盟为代表的众多成员国的坚定支持,同时,也受到了避税地国家的强烈反对。然而,由于有害税收竞争的弊端一再凸显,支持者们的声音越来越大,使得反有害税收竞争法律规制有了实质性的进展。

支持者们的理由主要是基于有害税收竞争的负效应,具体可以归结为以下几点:

1. 侵害了他国的税收利益。毫无疑问这一点是支持制定反有害税收竞争法律的国家最主要的动力。一旦国家之间可以肆意开展税收竞争而不受任何约束,某些自身产业比较薄弱的国家就可以利用相当低的税率吸引外国投资者的资金,导致某些流动性比较强的经济产业从其他国家向该国流动,从而损害他国的税收利益。即使是对于这些采取了有害税收竞争的国家来说,由于税率过低,也很有可能造成国家税收主权的弱化或者丧失,对本国的长远利益也并无益处。

2. 破坏了税收中性原则。税收中性原则是税法的基本原则之一,它的基本要求就是税收法律政策尽量不对市场运行产生影响,换句话说,税收尽量不要干扰市场在资源配置中的基础作用。但是税收竞争会使得正常的市场配置过程发生转变,为了获得更优惠的税收政策,劳动力、资本、甚至连消费者都可能向那些更低税率的国家转移。一旦某国开展有害税收竞争,从本国利益出发,最直接的手段就是大幅降低税率以吸引外国资本的进入。这就会使得资源的配置不再听从于市场规律,而是取决于各国税率的高低,人为地在世界范围内重新配置,将税收中性原则破坏殆尽,也不利于资源的高效利用^[6]。

3. 破坏了税收公平原则。有害税收竞争吸引的是外国资本,因而对于外国投资者给予了充分的政策倾斜和税收优惠,减轻了外国投资者的税收负担,就是变相地加重了国内投资者的税收负担。最典型的例子就是改革开放之初,我国为了吸引外资,不惜对外资采取比国内企业更低的税率,造成了税收的横向不公平。从纵向上来看,大量的金融资本和工业资本往往都掌握在社会最富

有的阶层手中,这一部分人的纳税能力最强,却享受着有害税收竞争带来的低税率,税收负担与纳税能力不成正比,带来了纵向上的不公^[7]。

二、有害税收竞争法律规制

(一) OECD 对有害税收竞争的规定

OECD 在 1998 年就有有害税收竞争发布了一份报告,报告认为,一个健康的税收竞争环境除了能降低综合税率,还能增加政府预算的效率。但是逐渐恶化的税收竞争环境能够抵消所有竞争带来的正面效应,尤其是当一国的政策鼓励企业对抗他国税法时尤为如此。

在报告中,OECD 将两种行为认定为有害税收竞争行为,即避税天堂和有害税收优惠区。在报告中 OECD 还制定了四个具体的判断标准以确认有害税收竞争行为,这些标准具体是:

1. 存在税收优惠,包括不征税或者实际税率很低两种情况。如果某国对外国投资者提供免税政策、或仅仅只有名义税率,实际税率非常低的情况下,该国可以被视为避税地;

2. 在税收法律制度上采取“税收篱笆”。这其实是一个形象的说法,意指某国采取税收法律制度作为“篱笆”,将国内市场与外国投资者区分开来,使二者享受不同税率,往往是外国投资者在该国能享有“超国民待遇”。

3. 缺乏透明度。这既是指政策设计方面缺乏透明度,也是指行政管理方面缺乏透明度。有些国家甚至通过立法禁止金融机构提供投资者的信息,使得税务稽查机关即使想要调查也无从下手。

4. 缺乏有效的信息交换。某国向其他国家提供情报自觉程度是判断其税制效果是否可能有害的重要因素,一旦该国政府的税收法律制度妨碍了与他国政府之间信息交换的有效性,则说明该国可能存在有害税收竞争的行为。

此外,OECD 还列举了一些可助于识别的非主要因素,并据此在其后的几年之内公布了一批避税地黑名单,要求其限期取消这些税收措施,否则将予以严厉的制裁,显示了 OECD 打击有害税收竞争的坚定决心。

在这之后,加勒比国家(世界上多数避税天堂云集于此)在巴巴多斯会议上同意建立工作组来促进对离岸金融中心的改革。它们试图建立一个多边论坛,用于国家间进行关于消除有害税收竞争对话和决策。这些国家试图寻找一种彼此

都能接受的方式,将透明度、非歧视和有效信息交换这三项原则融入到它们最后的承诺中去。

直到现在,OECD 对于禁止有害税收竞争的尝试似乎并没有完全取得成功。但是,这种尝试并非毫无作用,至少相关各方依然能够持续进行对话,并且能向着取得乐观成果的方向发展。随着时间的推移,也许有一天,取缔避税天堂并非痴人说梦。

(二) OECD 规定的缺陷

尽管 OECD 规定看上去十分有效,并且也取得了一定的进展。然而有学者认为,仔细推敲就能发现,OECD 的理论存在着很大问题。学者指出,OECD 对有害税收竞争的应对措施看上去有些先天不足,这不仅仅体现在原则上,在一些重要的程序方面也是一样,特别是 OECD 选择以一种不公开的程序来制定这一规定,而缺乏程序正义难以保证实质正义。有学者提出,OECD 并没有指出为何要把有害税收竞争区分成、并且仅仅区分成避税天堂和有害税收优惠区,也许是出于成员国的建议,也许只是自行发展出了这一理论,但无论如何,这一理论是基于有力的证据提出的,还是仅仅是一种推测,我们到现在都不得而知,这就使得 OECD 规定的公信力不足。对于有害税收竞争的标准看似精准,实际上操作性不强,两个方面之间也没有一个明确的区分范围,导致成员国难以认定。这些缺陷使得 OECD 规定的执行效果不尽如人意,相当一部分显而易见的避税天堂逃过了 OECD 的注意^[8]。以香港为例,香港的离岸所得、股息和利息都不用纳税,作为避税天堂人尽皆知,然而 OECD 却并未将其列入避税天堂的黑名单,连认定都尚且存在着如此困难,很难说 OECD 反有害税收竞争的规定能有效执行。

另一方面,所有避税天堂的总人口之和只有一百多万,这并不是一个很大的数目,在 OECD 的决策者们看来,为了更伟大的利益而牺牲一小部分人的权益是毫无问题的。对于那些愿意合作的避税天堂,OECD 会提供一些过渡性的应急措施,而由于这些国家的人口数量很少,这些措施也很容易生效。但是,那些设立有害税收优惠区的国家人口就是一个非常庞大的数字——在全球人口中,这些国家的人口总和占据了压倒性的多数。OECD 却根据一个模棱两可的定义做出的决策,试图去改变这些国家的经济结构——这显然需要一些更为有力的理由。此外,OECD 没有给这些

欠发达国家提供合理的过渡方案帮助它们抵消取消有害税收竞争法律制度带来的影响,即使真的提供了,过于庞大的人口基数也会使得任何过渡方案变得毫无意义。

这些仅仅是 OECD 规定在理论上的缺陷,一旦涉及实践,要面对的问题则更多。想要某国取消有害税收竞争法律制度,就必须彻底改变其税收法律体制。同样以香港为例,香港从未对离岸所得、股息和利息征税,如果改变现状,就要把以上三者都纳入到税收法律体系中来,这是一项复杂又浩大的工程,政府往往不愿意承担这样的责任。此外,要求之前未就此纳税的香港居民纳税,同样面临巨大压力。所以,想要就此改革首先需要面对显而易见的不满情绪,特别是当这项改革对香港居民毫无裨益,而仅仅是为了执行 OECD 的要求时,难度可想而知。

其次,要面对的不仅仅是政治性的困难,还有技术性和行政性的问题。依然以香港为例,由于香港无所得税,因此政府有针对于租金、雇佣所得以及利润的独立税种,一旦要变革其税收法律体制,要么扩大某些税种的范畴将某些收入包含进来(也许是扩大利润的范畴,问题是之后要如何解决对企业利润的双重征税问题),要么就是开征新税(比如开征利息税或者股息税),要么废弃现行的税法体系,用一个有关所得的综合性税法体系取而代之。无论是以上哪一种都会使香港的税法体系面临根本变革,带来的是行政机关的难题。在现行的税法体系之下,香港税务司无需考虑纳税人是否是本地居民,香港居民也无需申报他们离岸所得。而一旦变革,情况就将完全改变,税务司将面临庞大的行政管理负担,同样的问题也会加诸于香港居民身上。而从 OECD 目前的规定来看,要如何协调这些矛盾仍然没有明确规定。

OECD 在 1998 年提出打击有害税收竞争时的最初构想,是要求发展中国家取消它们的有害税收优惠法律制度,或者至少取消这些法律制度中的不利因素,不过时至今日,这依然只能是一个构想,因为它所面临的挑战——无论是技术性的还是政治性的,都十分强大。尽管如此,如果 OECD 降低预期目标,那么这一政策仍有实现的可能。另外,对于避税天堂来说,现在的 OECD 仅仅要求透明度和信息交换,但是对有害税收优惠区并没有这样的宽容态度。考虑到避税天堂的存在通常直接破坏了他国的税收体系,而有害税收

优惠区往往只危及直接投资,OECD 目前施加给后者的义务却明显要多于前者——这种明显有失公平的规定显然也是个需要重新考虑的问题^[9]。

三、对我国有害税收法律规制的启示

首先要明确的是,我国现行的税收法律政策不属于有害税收竞争,新的《企业所得税法》实施之后,内外资企业在税率上已经统一为 25%,相较于周边国家或地区(如新加坡 17%,香港 17.5%、土耳其 20%、俄罗斯 24%、台湾 25%),不仅没有明显优势,反而略有劣势。虽然也存在着减免税的情况,但大多也只是针对高新技术领域和产业的战略升级^[10],不属于有害国际税收竞争的范围。因此,我国立法的重点在于如何协调有害税收竞争,减轻其对我国经济的危害。

我国目前关于反有害税收竞争的法律主要是《企业所得税法》,在第六章“特别纳税调整”中做了相关规定,这是我国第一次就反避税进行较全面的立法,引入了 OECD 范本的立法原则作为指导,还借鉴了国际经验,可以说是我国税法的一大进步。但是,同时也要看到,这些规定都比较原则性,可操作性不强。为此,国家税务总局又颁布了《特别纳税调整实施办法》作为补充,基本形成了我国的反避税法律体系。

不过,也要看到,我国目前的反有害税收竞争法律制度还存在不足。与 OECD 的一脉相承,使得我国法律同样在避税港的定义上模糊不清,仅仅是将税率低于 12.5% 的国家和地区划分为避税港。这样做固然便于操作,但未免太过于僵化和单一^[11]。尤其是 OECD 的实践来看,税收法律制度的透明度和信息交换也是判断避税港的重要因素,低税率仅仅属于其中之一,因此有必要采取相对灵活的认定标准。此外,我国现行的反有害税收竞争法律制度还存在着处罚偏轻的问题,与美国、英国、意大利等国家 20%~200% 的罚款标准比起来,我国的罚息处罚未免太过于轻描淡写,威慑力不足。

就现状来看,我国协调有害税收竞争的最直接最有效的办法就是签订税收协议。签订双边或者多边税收协议是目前国际税收合作的主要方式,由于签订税收协议的各方都有意愿协调有害税收竞争,因此都会付出努力解决问题,是目前最为行之有效的合作方式。各国可以通过谈判,减小外部因素对本国税收法律制度的影响,强化本

国政策的功能。缔约国可以就对反避税、消除重复征税、增加政策透明度以及信息交换制度进行协商,由于参与者被限定在一个比较小的范围之内(特别是双边协议),比较容易达成一致。税收协议能够充分体现各方意志,因而更容易在缔约国内推行,在某些特定区域内实现统一管理,从而减少有害税收竞争带来的税收利益的流失问题。同时,针对发达国家和发展中国家经济发展水平不平衡、利益相互冲突的现状,我国也能区别对待,充分发挥国内税收政策的优势。事实上,现在相对高税收国家(其中大部分是发展中国家)无法忍受税收利益的流失,它们采取的一种常用的做法就是与避税天堂签订双边协议时,限制条约中的条款规定,最小程度的收紧避税天堂通过税收协议利用资金流的程度,以达到限制有害税收竞争的目的。

此外,我国还应当积极参与到国际税收竞争协调的舞台中去。长久以来,由于历史原因和经济发展水平的限制,在有害税收竞争的国际协调中,听到的大多是发达国家的声音,体现的是发达国家的利益,这些国家强调限制有害税收竞争,对实施有害税收竞争的国家加以严厉制裁。而发展中国家出于经济发展的需要,常常利用税收优惠政策吸引外国资本。这些政策当中,既有属于有害税收竞争范畴的,也有合理的税收政策,发达国家却往往一概而论,这严重损害了发展中国家的利益。基于这一点,中国不仅要端正自身,不参与有害税收竞争,更要积极参与有害税收竞争的国际协调,反映自身意愿,维护税收利益。

最后,还要进一步完善国内立法。税收竞争和依法治税看上去矛盾,但实际上是相互联系、相互促进的关系。税收的执行离不开法律强制力的保障,法律的稳定性和可预见性使得税收程序能够高效有序地运行。为了应对国际避税地的挑战,发达国家通常采用一般反避税规则以及特定反避税规则。针对于此,OECD 也提供了一些建议,比如制定资本弱化税制,推行转让定价税制,规定通过避税地子公司获得的特定所得不可享受某些税收优惠,建立外国税收情报通报规则等^[12]。从 20 世纪 70 年代中后期开始,西方财税理论的发展就提倡税收立宪,即制定宪法性的财税法律,而我国目前的宪法中仅仅规定公民有依法纳税的义务,未对税收基本立法制度做出基础性规定,虽然我国的《企业所得税法》和《特别纳

税调整实施办法》关于反避税有所规定,但是仍然不够细化,实践中的操作性仍有欠缺。面对愈演愈烈的税收竞争,我国很有必要就反避税单独制定一部法律,可以参考发达国家的经验,建立一个完备可行、简洁高效、覆盖面广的法律体系,以应对有害税收竞争。

我国的经济经过三十多年的黄金发展期,已经达到了一个相对较高的水平,国内不仅有大量的外国资本存在,还有更多的国内资本正在走向国门,这些投资者在国外遇到的税务纠纷,将更多地通过我国积极参与税收竞争国际协调来解决,以维护合法权益。

参考文献:

- [1] 石慧. 论经济全球化下对国际税收竞争的法律规范[D]. 湘潭:湘潭大学,2007.
- [2] 曲顺兰,程燕婷. 国际税收学[M]. 济南:山东人民出版社,2006:31.
- [3] 李丹容. OECD 报告中的“有害税收竞争”评价[J]. 惠州学院学报,2007,27(4):45-49.
- [4] 葛夕良. 国际反有害税收竞争的溃败、前景预测和启示[J]. 税务研究,2004(4):66-67.
- [5] Alfred Nizamiev. The Main Characteristics Of State's Jurisdiction To Tax In International Dimension[D]. Georgia:the University of Georgia, 2003:43-44.
- [6] 蒋毅一. 税制间的税收竞争效应研究[D]. 上海:复旦大学,2005.
- [7] 凌曼. 论有害税收竞争的法律规制[D]. 长沙:湖南大学,2006.
- [8] Michael Littlewood. Tax Competition:Harmful To Whom? [J]. Michigan Journal of International Law, [Vol. 26:411]:411-487.
- [9] Mykola Orlov. The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis[J]. International Tax Review. Volume 32, Issue 2:95-111.
- [10] 中华人民共和国全国人民代表大会. 中华人民共和国企业所得税法. 第 25-36 条[EB/OL]. (2007-03-16)[2013-04-25]. <http://www.chinaacc.com/new/63/67/88/2007/3/wa060911316191370021122-0.htm>.
- [11] 高聪. 有害国际税收竞争的法律协调研究[D]. 大连:大连海事大学,2009.
- [12] 胡文骏. 国际避税地的有害税收竞争及防范措施[J]. 经济研究,2010(1):269-272.

The Disadvantages of Lawful Regulation on the Harmful Tax Competition and The Revelation for China

MA Xue-Jun

(School of Law, Fuzhou University, Fuzhou 350108, China)

Abstract: The deepening of economic globalization makes countries' tax system influence each other, as a result, tax competition appeared. With the deterioration of tax competition, harmful tax competition is not only damage tax benefit of other countries, but also violated the tax basic principles. Moreover, it had the bad influence on the international economic order. Due to its own disadvantages of the theory and the procedure, it hasn't achieved effective result. China has to face the harmful tax competition, having the right attitude to participate in the international coordination, signed tax agreement with other countries in order to against harmful tax competition.

Keywords: tax competition; the harmful tax competition; tax avoidance; tax benefits; coordination

(责任编辑:李开玲)