

国际反有害税收竞争的溃败、前景预测和启示

□ 萧明同

内容提要:

1998年OECD中的欧盟集团发起一场向有害税收竞争开战的全球运动,本想凭借其强势地位垄断国际反避税规则,但因其正当性和合理性受到质疑,又因美国反水而溃败。此项“战争”虽已暂时偃旗息鼓,但未宣告结束。其前景据本文预测最大可能是被美国绑入全球反恐战车。对此,我国应持的态度和应采取的措施包括:静观其变,沉着应付;进一步加强国际反避税;对国际有害税收竞争的争议主张由WTO处理;慎重处理国际税收协定的情报交换问题。

关键词: 税收竞争 反避税 税收情报交换

国际税收竞争由来已久,因为一有国际贸易便有国际税收竞争。各国对此都有一套税收征管办法,而且普遍存在保护本国税收利益的种种利己而损人措施。此项竞争本来不足为奇,而近几年竟然有人小题大做地为它发起一场向有害税收竞争开战的全球运动,于是国际税务界不得不兴起此题的研究热潮,中国也不例外,不过目前此项运动基本上已偃旗息鼓,并有了转向。

一、国际反有害税收竞争的“雄心勃勃”计划

为了消除有害税收竞争对投资决策、各国税基等带来的不良后果,1998年4月28日,OECD理事会通过了由财政事务委员会调查论证的《关于有害税收竞争的报告》(以下简称《报告》),概括了OECD成员国(及其属地)和非成员国发生有害税收竞争的情况,并把实行有害税收竞争者分为两类:

一是避税港国家(地区)。其特点是:1. 对外国投资者不征税或征很少税;2. 以法律保密为由不与其他国家交换情报;3. 税法不公开,缺乏透明性;4. 不要求投资者从事实质性经营,允许设立“皮包”公司。

二是实行有害税收竞争优惠的国家。其特点除同前类1至3项外,主要是将税收优惠限制在一定范围

内实施,有人称之为“篱笆政策”(ring fencing policy),如规定优惠只适用某些外国非居民等。

为消除有害税收竞争,《报告》提出19项战略措施的建议,并分为三类:

第一类,要求有关国家(地区)修改或废止有害竞争税法等。

第二类,加强对税收协定的管理和国际税收协调。如考虑与避税港终止或不签订税收协定,或在协定中增加限制有害税收竞争条款,或增加税收情报的国际交换,或加强税收征管的国际协调。如联合审计、合作培训等,以控制纳税人从有害税收竞争中获益等。

第三类,建立反有害税收竞争论坛。其任务:1. 负责监督实施上述建议;2. 公布实行有害税收竞争的避税港名单;3. 与非OECD成员国对话,确保反有害税收竞争的建议为全世界各国接受。

该《报告》受到1998年在法国里昂召开的西方七国首脑峰会的肯定。该会要求OECD寻求多种解决办法,以便各国可以单独操作,也可联合限制有害税收竞争。但当时OECD中的欧盟成员国专家提出的办法十分激进,如,宣称要对全球的有害税收竞争开战;2000年6月26日,公布了与OECD不合作的35个避税港国家(地区)的黑名单。另外,还为消除有害

税收竞争措施定出时间表,要求各成员国在两年内消除这些措施,要求列入黑名单的避税港在2001年7月31日前消除其有害税收竞争行为,否则将给以严厉制裁。再者,又宣称对承诺与OECD合作、但没有付诸行动的国家,随时可能被列入黑名单。

二、反有害税收竞争的正当性和合理性受到质疑

OECD自称,反有害税收竞争可纠正市场扭曲,有利于投资决策;扫除税收壁垒,促进商品、资本和人员的流通;打击税收欺诈,保护各国税基不受侵蚀,并实现税收公平等。但《报告》出台后,有关各界对其正当性和合理性纷纷提出质疑。

(一) 美国对此认为不合理

许多著名学者、教授、国会议员,以及许多非营利性组织如自由与繁荣中心、美国传统基金会、工商企业咨询委员会等认为,此项反有害税收竞争实质是为保护欧洲低效的高税负税制而否定所有的税收竞争,是不合理的。

因为市场经济需要税收竞争,它有利于降低税率,减轻企业税负,促进经济发展。也使各国政府在财政开支中更加谨慎,促使各国创造良好营业环境,有利于跨国资源有效配置。

(二) 避税港国家(地区)对此反对更甚

除支持上述美国持有的观点外,他们还认为:OECD对避税港的划定标准是武断的;采取点名列举黑名单和制裁威胁等手段侵犯了他国主权,是以大欺小,以强凌弱的霸权主义表现;也是对纳税人隐私权的侵害。

(三) 在制裁上,OECD对成员国与非成员国实行双重标准

OECD 30个成员国中有15个是欧盟成员国,欧盟是反有害税收竞争的主导力量,但欧盟成员国本身的有害税收竞争行为却十分严重。例如欧盟成立的由英国财政部主计长普里马罗洛领导的调查组于1999年12月发表的报告称,欧盟成员国中实行有害税收竞争的措施有66项,其中荷兰10项,爱尔兰、卢森堡各5项,比利时、法国各4项,西班牙3项,奥地利2项,丹麦、芬兰、希腊、意大利、葡萄牙各1项,其余发生于各成员国的领属地,如英国直布罗陀等。上述国家的有害税收竞争行为绝不逊色于避税港小国,

但未见宣称对其有什么制裁。

以有害税收竞争标准衡量,美国才是真正的最大避税港。OECD发表《报告》时,除加拿大外美国不与任何其他国家交换税收情报,对非居民外国投资者的资本利得和利息所得不征税,尤其是美国长期实行的公司外销税法(FSC),据欧盟调查,6000多家美国公司每年从FSC中享受税收利益达几十亿美元,避税港国家(地区)的有害税收竞争措施如果与其比较简直是小巫见大巫。

FSC税法的有害竞争始于20世纪80年代,欧洲公司因此遭受严重损失,但敢怒不敢言,直至1995年欧盟成立后才小心翼翼地建议美国废止此法。由于美方顽固坚持,欧盟才诉诸WTO,结果后者裁定美国败诉。2003年3月,WTO又批准欧盟对进口美国产品提高税率作为报复性制裁,尽管如此,OECD的反有害税收竞争仍只字不敢提及美国。

三、反有害税收竞争的溃败

(一) 避税港群起反对使OECD不再独揽反有害税收竞争的处理大权

最先,OECD把避税港视为软弱可欺,对其横加指责,但避税港和跨国公司利益密切关联,而跨国公司在许多国际组织中有其利益代言人。于是在许多国际组织推动下,2001年1月19日在巴巴多斯召开反有害税收竞争会议,出席会议的除部分避税港国家(地区)和OECD成员国外,还有国际货币基金组织、世界银行、加勒比共同体、美洲开发银行、美洲税务管理中心等国际组织代表。会上加勒比地区代表提出,OECD只有30个成员国,无权作为全球性国际组织负责处理有害税收竞争。这个提议获得会议代表的普遍赞成,OECD也被迫同意。于是会议决定由7个低税区和6个OECD国家代表共同建立全球的税收论坛来处理这个问题。论坛开始时设两个主席,分别由代表避税港的巴巴多斯和代表OECD的澳大利亚派员担任。国际舆论认为,此项论坛的建立,意味着反有害税收竞争由西方大国垄断时代的结束。

(二) 由于美国反水,把19项反有害税收竞争计划砍为2项

OECD的反有害税收竞争计划,在克林顿当政时期得到美国支持。小布什刚上台时,对此态度十分暧昧,随着美欧贸易战冲突的表面化,美国对欧盟的态

度日益强硬。2001年5月10日,美国财政部长奥尼尔在《华盛顿时报》上公开声明说,“OECD发起的严惩避税港行动实属干涉过宽,与布什政府税收与经济政策取向不一致”。2001年6月,在巴黎召开的反有害税收竞争会议中,美国代表说,该国政府不支持对别国政府制定的税率或税制说三道四;不要求协调各国税率;不干涉别国税收主权。于是会议决定,对原来提出反有害税收竞争的19项要求削减为税收情报交换和税法透明两项,其余17项要求,例如不许避税港成立皮包公司,不与避税港签订税收协定,控制纳税人从有害税收竞争中获益,使反有害税收竞争被世界各国接受等都成了空话。OECD动辄表示要对不纠正错误者给予严厉的制裁,但时过5年,未见制裁一例。

(三) 为掩饰败绩急急忙忙地为列入黑名单的避税港平反脱帽

对列入黑名单的所谓不合作避税港,原先以“实质存在有害税收竞争”为标准,巴黎会议后改为只要对税法透明和交换情报作出承诺的就可脱掉“不合作”帽子。于是有26个避税港从黑名单中除名(其中25个是在2001年5月美国发表上述声明后作出上述承诺的),还有3个避税港(巴巴多斯、马尔代夫和多哥)说是经审查因原先列举不当,也给予“平反脱帽”,这么一来剩下“不合作”的管辖区只有6个:安道尔、列支敦士登、利比亚、摩纳哥、马绍尔群岛和瑙鲁。OECD对此说是“绝大多数避税港赞成反有害税收竞争的税法透明和情报交换的措施,成绩十分巨大”。殊不知,上述表示“合作”的避税港普遍声称,同OECD谈判本着权责对等原则,旨在保护自己经济利益和税收主权,这与OECD原先那种颐指气使地提要求毫无共同之处,更不用说目前还有安道尔等6个避税港对其抱不理不睬态度。

(四) 欧盟打算草草收场

巴黎会议后的2002年11月27日,欧盟部长会议决定,反有害税收竞争必须于2003年7月31日前(OECD的规定限期为4月30日)基本结束,个别的案件经裁定可延至2005年12月31日止。另外,2002年6月欧盟财政部长会议决定,对普里马罗洛小组提出处理成员国国内的66项有害税收竞争措施,只表示对其“削减”(roll back),而不提对其废止。至于采取什么办法“削减”,对“不削减”的如何制裁都没有说明。欧盟委员会2003年8月发表了对即将入盟的东欧10个国家(捷

克、爱沙尼亚、匈牙利、拉脱维亚、立陶宛、马耳他、波兰、斯洛伐克、斯洛文尼亚、塞浦路斯)税制评价报告,认为上述国家无一不存在有害的税收竞争行为,但又认为,因它们分别对本国有关法令已经或承诺修改,所以不违反欧盟的《营业行为征税法典》规定,也不影响其加入欧盟。这与当初欧盟对待有害税收竞争的咄咄逼人态度对比,显得极度宽容,也足见其反有害税收竞争有害税收竞争草草收场之一斑。

(五) 近两年此项“战争”处于偃旗息鼓状态

OECD自1998年4月发起反有害税收竞争之战后三年间的活动十分频繁,每一年开好几场国际性会议,可谓劲头十足,但从2001年5月巴黎会议后两年来,上述活动基本停顿,如今此项“战争”处于偃旗息鼓状态,近来以反有害税收竞争为名偶尔召开的国际会议,实际上只讨论税收情报交换等问题。

从上述几个方面看,可以断定OECD中欧盟集团发起的反有害税收竞争之战已完全陷入溃败。

四、国际反有害税收竞争的前景预测

此项反有害税收竞争之战陷于溃败,但还没宣布战争结束,其前景究竟如何,据荷兰税收专家杰德·莫森(Gerard Meussen)在2003年第3期《欧盟税收评论》(英文版)中发表题为《欧盟反有害税收竞争之战及其前景》的论文中认为,此项前景目前十分不确定,令人难以捉摸。笔者从现有资料判断,其前景有三种可能。

(一) OECD的反有害税收竞争的溃败只是其暂时的撤退,最终可能恢复原来计划而东山再起

许多避税港国家的代表持这种看法。理由是,OECD有关官员至今还在吹嘘反有害税收竞争的巨大成绩,仍不放弃对不合作的避税港国家(地区)的制裁,只同意把“纠正错误”期限延至2005年年底。

(二) 反有害税收竞争可能由一个合格的国际组织来管理

例如联合国一向反对由OECD制定全球税收游戏规则,主张建立一国际税收组织(ITO)来协调处理所有税收问题,包括反有害税收竞争问题。不过此项主张提出多年尚无进展。另外,也有人主张由世贸组织(WTO)来处理这个问题。其理由是,有害税收竞

争措施主要是实行有损别国竞争力的国家补贴或与国内税制有异的特殊优惠两大类,这些措施在WTO国民待遇原则和补贴与反补贴协议规定中(明确)属于禁止的,足以解决这些问题。另外WTO现有140多个成员国(地区),更近于全球性国际组织。再者,WTO积累了大量的处理税收争议的经验,在处理美国FSC税法中敢于与美国碰硬。由此可见,WTO颇具实行制裁的权威和能力,因此许多专家,如美国密西根大学法学教授扬纳(yonah)主张,由WTO出面处理有害税收竞争比OECD要好得多。

(三) 国际反有害税收竞争之战可能被美国绑入全球反恐战车

前面说过,在美国反对下,反有害税收竞争的要求只剩下税法透明和税收情报交换两项,其中税收情报的国际交换,是美国当前最急需需要的。在美国的推动下,2002年4月,由OECD和避税港国家组成的全球反有害税收竞争论坛公布了《税收情报交换协定范本》(以下称《协定范本》),要求缔约国各方应立即对税收犯罪案件交换情报,2006年起扩大一般税收案件的情报交换。这个范本一出台,美国立即与英属维尔京岛、安提瓜、百慕大、格恩西岛、马恩岛、泽西等分别按新范本原则签订了交换情报协定。

值得注意的是,《协定范本》与《OECD避免双重税收协定范本》中第26条的交换资料规定有很大不同,主要是,前者赋予情报交换请求国更多权力,十分符合美国单边主义的口味。据日内瓦大学法学教授泽维尔·奥伯森(Xavier Oberson)在2003年第1期《国际税收文件公报》(英文版)中称,其不同主要在于:

1.《协定范本》第5条(5)规定,请求国提出所需情报的取得只要符合请求国法律和行政惯例即可,不考虑被请求国的法律和行政惯例。

2.对税收犯罪的界定以请求国法律界定为准,无异推翻了国际通用的“双方相互认定的犯罪原则”。

3.废止银行保密,先废止税收犯罪案件保密,2006年起扩大一般税收案件,等于对纳税人隐私权的侵犯。

笔者认为,出现以上第三种前景的可能性最大,因为美国把全球反恐战略列为最高国策。美国在“9·11”之后决心建立全球反恐网络,为切断恐怖分子融资渠道,曾通过各种国际组织,如反洗钱金融行动特别委员会(FATF)等大力收集金融情报,包括逃税、洗钱等情报。美国是OECD成员国,把OECD的反有害税收

竞争计划竞争中的税收情报交换收为己用是名正言顺的。另据国际观察家分析,美国为了进一步确立其单极霸权地位,正在千方百计对各种国际机构进行改造,使其为美国政策服务,因此把国际交换税收情报的领导大权抓在手中专门用于反恐战略也是题中应有之义。

再者,如果美国想操纵国际税收的情报交换用于反恐,那么OECD中的欧盟集团重掌反有害税收竞争大权的企图将会落空,即使想要取代OECD主导反有害税收竞争的联合国,也不敢与美国抗衡。

五、几点启示及建议

(一) 静观其变,沉着应付

OECD发起的这一场反有害税收竞争之战,起先是想凭借其集团强势垄断国际反避税规则,后因屈服于美国霸权而溃败,最终变成美欧明争暗斗的一场闹剧。好在剧中角色仅是部分OECD成员国和避税港国家(地区),而世界上大多数国家对此都抱旁观态度。在这种情况下,我国对国际反有害税收竞争不管其前景如何,都应静观其变,沉着应付。OECD曾多次表示,在打击有害税收竞争的国际合作方面期待我国参与,如确属十分必要的参与,也必须以尊重我国税收权益和我国税法为前提,而且在处理国际税收争议中,应坚持相互尊重平等协商原则,不参加任何国际集团的反有害税收竞争的制裁行动。

另外,继续关注国际反有害税收竞争的事态发展,重视对此的全球研究结果,以为我国所用。反有害税收竞争的实质是以低税负吸引投资导致他国税收受损的反应,资本输出国对此最为重视。我国属资本输入国,但我国近年对外投资逐渐增多,至2000年年底已在160多个国家(地区)投资办企业6298户,投资额达113.6亿美元,其中在避税港地区,如开曼、巴哈马等低税地区开办公司已屡见不鲜。对此,我国目前的税法尚无系统的相应征管对策。另外,OECD反有害税收竞争的重点是打击流动性税基的国际逃税,而我国税制中对这方面的防范尚无明显体现,因此重视此项研究成果有利于充实我国税制,进而健全国际税收征管。

(二) 进一步加强国际反避税措施

目前,有害税收竞争导致国际避税仍然十分猖狂,2003年3月24日在英国成立的“税收正义网络组织”(The Tax Justice Network.TJN)报告,由于有害税收竞争,全球1/3资产和1/2贸易流入GDP只占

全球3%的避税港,流入低税或无税区的资产总值至少达11万亿美元,超过全球GDP的1/3,仅英国一年由于避税港就损失税收至少达200亿英镑。跨国公司和大富豪们能把其所得转移至40至50个避税港而从中获利。因此各国为对付有害税收竞争必须加强反避税措施。

我国近年在国际反避税方面取得了很大成绩,但和发达国家比较,还存在较大差距,尤其表现在,对关联企业间的转让定价管理十分薄弱,使外资企业“虚亏实盈”现象十分普遍。另外,对投资避税港、投资资本弱化和滥用税收协定等避税行为防范措施不力,其原因主要是:1.有些人把反避税和引进外资对立起来,使反避税阻力加大;2.税收立法滞后于实际;3.反避税的人力、物力和现代化手段的支持不足;4.国际合作缺乏制度规范。

因此必须:

1. 加强宣传,统一对反避税重要性的认识。
2. 进一步完善反避税法律法规、管理制度和操作流程。
3. 加强国际协调,修改或签订税收协定,以防避税发生。
4. 加强反避税队伍建设,提高其专业水平。
5. 加强现代化征管建设。国际反避税的对象是技术先进、管理科学的跨国公司,因此税务机关的征管技术手段必须跟上。目前最主要的是对信息处理技术、反避税侦查、情报网络、价值评估等方面要迎头赶上,才能应对有害税收竞争。

(三) 对有害税收竞争的国际争议,主张按WTO 规则处理

有害税收竞争的种种行为,都与WTO的国民待遇和透明度等原则相悖。我国是WTO成员国,在处理有害税收竞争争议上应主张遵循WTO规则办理,对此项争议先经有关国协商解决,协商无效的可通过WTO争议处理小组仲裁解决。

我国加入WTO后,已对不符合WTO规则的税收制度、税收政策、税收征管、税收执法等方面的规定作了大量修改和调整,受到国际社会的充分肯定,但至今还存在一些问题:有的税法不符合WTO国民待遇要求,例如内外资企业所得税法不同、优惠待遇不同;又例如对某些进口产品征收增值税,税率高于国内产品等。另外,有的税法违反WTO“补贴与反补

贴协议”,如对外国企业向我国企业提供设备技术,由我国以产品等供货方式偿还的免征预提税等。为了使我国经济更加适应全球化趋势和国际竞争环境,必须按WTO规则要求进一步修改税制。

(四) 慎重处理国际税收协定中税收情报交换问题

我国已同80多个国家签订国际税收协定,其中税收情报交换条款一般遵循联合国《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》,或OECD《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》。我国国家税务总局2001年1月8日印发的《税收情报交换管理规程(试行)》,对跨国税收情报交换的宗旨、遵循原则、交换情报的内容、方法、程序等作了一系列规定,对执行此项国际交换起到了积极作用。该规程重视缔约国的相互尊重和权责对等,深得国际好评。但前面说过2002年4月OECD发表的《税收情报交换协定范本》规定的内容与上述两个范本规定有很多不同,而且和我国的此项规定有异,因此,今后在签订新税收协定或修订老税收协定中会遇到是否适用协定范本的请求国权力过大的情报交换问题,对此,笔者认为处理的原则是:

1. 情报交换中的请求国和被请求国权责应完全对等。
2. 一般遵循联合国的协定范本规定。
3. 充分保护纳税人的宪法权利。

参考文献

- ① OECD agreement on exchange of information on tax matters, <http://www.oecd.org/>.
- ② Xavier Oberson, The OECD model agreement on exchange of information--A shift to the applicant state, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003/1.
- ③ Gerard Meussen, The EU-fight against harmful tax competition: future developments, EC Tax Review 2003/3, 此文已由萧明同译为中文——《欧盟反有害税收竞争之战及其前景》,《税收译丛》2003年2期。
- ④ Joann M Weiner, OECD Forum on Harmful Tax Practices Mark Fifth Year, Tax Notes International, 21 July, 2003.
- ⑤ 中国国际税收研究会主办的《国际税讯》1999年第1期至2003年第12期有关反有害税收竞争报道。

作者单位:福建省福州市国际税收研究会
(责任编辑:韩霖)