



中国居民企业对外投资 与劳务税收研究报告

中国国际税收研究会



*Research Reports on Tax Concerning
Overseas Investment and Services by
Chinese Resident Enterprises*

 中国税务出版社



中国居民企业对外 投资与劳务税收 研究报告

中国国际税收研究会

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国居民企业对外投资与劳务税收研究报告/中国国际
税收研究会. -- 北京: 中国税务出版社, 2010. 11
ISBN 978-7-80235-581-1

I. ①中… II. ①中… III. ①对外投资-研究报告-
中国②税收管理-研究报告-中国 IV. ①F832.6
②F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 206606 号

版权所有·侵权必究

书 名: 中国居民企业对外投资与劳务税收研究报告

作 者: 中国国际税收研究会

责任编辑: 刘淑民

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom.com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 13.5

字 数: 195000 字

版 次: 2010 年 11 月第 1 版 2010 年 11 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-581-1/F·1501

定 价: 25.00 元

如发现印有装错误 本社发行部负责调换

《中国居民企业对外投资与劳务 税收研究报告》 编辑委员会

主 任：郝昭成

副主任：王国樑 黄旭明 权兆运 王小平 张 伟
高培勇 高世星 靳东升 贾绍华 苏筱华

顾 问：韩绍初 张富珍

委 员：（按姓氏笔画为序）

于 斌	于利民	马 伟	王学农	王 莹
王娴梅	石英华	孙玉刚	孙振刚	孙瑞标
伊 兵	刘 军	刘 戩	刘淑民	刘新利
李子清	李步鸣	李悦诚	何 杨	张玉文
张海波	吴昇文	吴国华	陆明亮	陈挺成
杜铁英	林明鹊	郭平壮	徐月刚	顾长虹
钱志平	黄炎光	韩海金	储敏伟	管丽娟
薛路生				

序

随着我国对外开放进入新阶段，特别是加入世界贸易组织以来，越来越多的我国企业迈出了国际化经营的步伐，在更大的广度和深度上参与国际经济合作。根据国家有关部门的统计，截至2009年底，我国累计对外直接投资已超过2200亿美元，对外劳务合作累计完成营业额648亿美元，合同额674亿美元，累计派出各类劳务人员502万人。“走出去”战略的实施，对我国经济发展和对外开放起到了有力的促进作用。

鼓励我国企业“走出去”，更好地利用国际、国内两种资源和两个市场，拓展国民经济发展空间，是党中央审时度势，做出的重大战略决策。早在“九五”期间，中央就提出了“有计划地发展境外投资”；党的十五大和十六大报告又提出了“走出去”发展战略；十七大报告明确指出：坚持对外开放的基本国策，把“引进来”和“走出去”更好地结合起来；最近刚刚闭幕的十七届五中全会在“中共中央关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议”中进一步提出：加快实施“走出去”战略，按照市场导向和企业自主决策原则，引导各类所有制企业有序到境外投资合作。

税收是重要的经济调节杠杆，对于保障国家经济主权，维护企业合法权益，促进“走出去”战略的实施具有极为重要的作用。近年来，税务系统认真贯彻落实党中央、国务院鼓励企业“走出去”的战略决策，不断完善相关税收政策，努力提高为“走出去”企业服务水平，得到了“走出去”企业和社会各

方面的充分肯定。与此同时,实施“走出去”战略是一项长期的任务,任重而道远,税收工作如何适应新形势的要求,更好地为“走出去”企业服务,面临着许多新情况新问题。如何克服后金融危机时代的困难,加快企业“走出去”的步伐,推动我国经济发展方式转变和经济结构的调整,也是税务机关和广大企业共同关心的问题。对于企业而言,要充分了解投资国的税收政策,利用税收协定,保护自身经济利益,规避税收风险;对于税务机关而言,要完善政策,规范管理,不断提高为“走出去”企业的服务水平。这些都需要我们以全新的视角,全面系统地加强对“走出去”企业税收服务问题的理论探讨和实务研究,从而为完善相关税收政策和提高税收服务水平提供有益的参考。

基于这个目的,中国国际税收研究会组织了一批从事理论研究的专家、学者和从事一线实务工作的税务专家、企业代表,成立了中国居民企业对外投资与劳务税收研究课题组,从税收政策研究者、制定者、执行者和使用者的角度,全方位地对我国居民企业对外投资和劳务税收情况进行了系统梳理和总结,历时两年,几易其稿,形成了《中国居民企业对外投资与劳务税收研究报告》。作为中国国际税收研究会“精品战略”的组成部分,研究报告对我国对外投资与劳务税收的发展过程与趋势、相关税收政策与税务管理的现状与问题,进行了较为全面、系统的阐述和分析,并在进行对外投资与劳务税收国际比较的基础上,提出了进一步完善我国涉外税收体系的意见和建议。

本书内容丰富,资料翔实,论述系统。对企业来说是一本权威、实用的工具书,对国际税收理论研究者来说是一本全面、综合的参考书,对税务机关来说是一本具有很强针对性和前瞻

性的参考指南。当前，中国企业“走出去”方兴未艾，既要更多地走出去，又要更好地求发展。为此，对“走出去”的税收理论与实践研究还有大量细致的工作要做。希望有更多的税务人员和企业，加入到总结探讨我国对外投资与劳务税收工作经验和规律的队伍中来，为税收更好地服务于“走出去”战略提供更多、更好、更新的见解。同时，也希望中国国际税收研究会按照“精品战略”的思路，做好续编工作，多出这样的“精品”，为我国国际税收理论研究做出更大的贡献。

王力

二〇一〇年十一月

报告概要

在“走出去”的国家战略指导下，我国经济已逐步融入世界，对外投资与劳务在国家经济发展中所占的比重也正在不断提高。因此，税收政策和税收管理与服务方面如何适应对外投资与劳务快速发展的新形势，成为政府主管部门必须给予高度关注的一项紧迫任务。

完善对外投资与劳务税收是配合国家“走出去”战略的重要组成部分。它有利于鼓励企业境外投资，争取资源配置和国际市场营销的主动权，维护国家主权和经济安全；有利于加快我国经济结构调整，引导企业在产业链的合理布局，以增强国内企业的内生动力，提高国际竞争力，增加国家税收；有利于按照科学发展观的要求，促进投资国和东道国经济社会与资源环境相协调及可持续发展。

我国税务部门按照中央的统一部署，已经采取了多项措施支持企业“走出去”。企业对外投资与劳务的税收制度已经初步建立，取得了显著的成效，为维护“走出去”企业境外税收权益、减少本国税收流失发挥了积极的作用，取得了显著的成绩。一是随着新企业所得税法的实施，通过建立健全税收抵免制度，较好地解决了我国居民企业在对外投资与劳务活动中的双重征税问题；明确我国居民企业身份的认定以及由企业集团内部关联交易引起的“转让定价”等解决国际税务争端的规定；较好地解决了受控外国企业境外所得的纳税申报，有利于维护我国

的税收利益，规范企业对外投资的税务处理。二是在个人所得税上，明确了居民和非居民的纳税义务，规范了企业境外投资所得的纳税责任。三是在进出口税收上，对出口货物实行了增值税和消费税退免税政策，并对涉及对外实物投资与承包工程有关的进出口货物实行了免税或退税政策。四是在国际税收协定谈签和国际税收合作等方面取得了显著的成绩。税收协定范围扩展到九十多个国家和地区以及香港、澳门特别行政区。税收情报交换和征管互助在对外投资税收管理和服务中发挥重要的作用。五是在境外投资与劳务税收政策的宣传方面，做了大量工作，并取得了一定成效，有利于我国企业了解和掌握国内外相关税制的基本规定，避免或减少税收风险。

我国对外投资与劳务税制虽然已经初步建立，并对维护国家权益和经济安全，促进企业对外投资与劳务产生了积极的促进作用，但与“走出去”战略的要求和企业对外投资与劳务发展的需要尚有较大的差距，特别是在后金融危机时代，还面临着新的挑战。一是在税收制度方面，现行税制有选择性地对“走出去”企业的支持和激励不足，企业部分境外所得的归属和成本费用的确认尚不明确，分国不分项的税收抵免方式和缺乏税收饶让抵免及提取风险准备金规定等，一定程度上影响了企业直接投资的积极性。二是在税收管理和服务方面，税务机关为“走出去”企业提供的税收管理和个性化服务工作还有待完善，同时缺乏收集企业境外投资信息的渠道，为企业解决境外税收纠纷的力度还不够。三是在国际税收协调与合作方面，随着企业对外投资与劳务的迅速发展，我国对外缔结双边国际税收协定范围有待于进一步扩大，税收协定的执行需要进一步细化，税收情报交换和征管互助工作的效率有待于提高，国际税收合作的力度应该继续加强。

不同国家采取的促进资本输出与劳务输出的税收政策意图

明显，其主要政策目标是通过制定税收抵免、税收扣除政策和对外签订双边的税收协定，消除国际重复征税和防止偷漏税，以保证资本输出的中性，从而达到最大限度地维护投资国的国家权益，实现跨国经济活动中的税负公平目标。同时，在政策工具上，一些发达国家采用了多种多样的税收优惠方式。除了直接减税和免税以外，还有加速折旧、投资抵免、费用扣除、亏损结转、境外投资风险准备金、税收饶让以及延期纳税等多种税收优惠形式。此外，各国在鼓励对外投资的同时，对利用国家税收优惠政策进行国际避税的现象及时建立反避税机制，采取了相应的防范措施。

面对对外投资与劳务中的税务风险，既需要企业从财务管理和纳税遵从上认真应对，也需要税务部门加强管理和服 务，积极构建跨国争端解决机制和参与国际税收合作。为此，一是要充分了解东道国税收环境，加强对方国家税制和税收协定的分析利用，避免发生不必要的税收遵从成本。二是要引入税收风险管理理念，建立和完善企业内部税务控制机制，避免决策失误。三是要合理地框定税务筹划的边界，以合法合理的方式，实现企业投资方式和企业组织架构的优化，以降低整体税收负担。四是要促进政府完善境外投资的税收保护制度，扩大税收协定覆盖面，同时要进一步完善国内税法对外投资与劳务税收制度，优化税务资源，加强税收宣传和辅导，为企业提供个性化服务。五是要培养企业精英税务团队，税务部门要积极引导和帮助企业培养国际化的税务人才，增强企业自身防范和化解税收风险的能力。

建立和完善我国对外投资与劳务的税收体系，要符合国家确立的对外投资与劳务发展目标的要求，并为实现对外投资与劳务的发展战略提供全方位的政策支持和管理服务。一是要根据国家对外投资与劳务合作的发展规划，引导投资方向、优化

投资结构，为企业“走出去”提供有力的税收法律保障和税收政策支持。二是要保护境外投资与劳务中我国居民企业的合法权益，并有效防范涉税风险。三是要运用税收手段，避免双重征税和消除税收歧视，促进我国对外经济关系平稳发展。四是要加大税收政策引导力度，提升国民经济的国际化水平，增强企业的国际竞争力。五是要制定对外直接投资有关产业调整的税收政策，引导企业将投资重心放在对我国产业结构调整具有直接助长作用的产业和技术密集型产业，加快我国产业结构高级化的进程。六是要发挥税收的服务、引导、调节功能，促进经济社会实现科学、和谐、协调、可持续、全面发展。

目 录

序

报告概要

导 言

背景与意义	1
结构与内容	3
方法与成果	5

1. 对外投资与劳务税收的研究基础

1.1 战略基础——“走出去”已成为国家战略	7
1.2 理论基础——多学科的研究视角	12
1.2.1 对外投资发展的必然性	13
1.2.2 政府促进对外投资的作用	14
1.2.3 税收如何影响企业投资	16
1.3 现实基础——鼓励企业“走出去”的 必然选择	21
1.3.1 经济全球化对税制的挑战	21
1.3.2 后金融危机时代对税收的需求	23
1.3.3 对外投资与劳务保持增长态势	26
1.3.4 对外投资与劳务税收体系需要发展	28

2. 对外投资与劳务税收的建立与发展

2.1 对外投资与劳务的形式与目标	30
2.1.1 对外投资与劳务的主要形式	30
2.1.2 企业对外投资的目标	33

2.2 我国对外投资与劳务的发展	34
2.2.1 发展的过程	34
2.2.2 发展的特点	38
2.2.3 发展的趋势	41
2.3 对外投资与劳务税收制度的发展	44
2.3.1 现行相关税收制度的构成	44
2.3.2 对外投资与劳务税收体系的发展	45
3. 对外投资与劳务税收的现状与效应分析	
3.1 总体评价	49
3.2 税收制度评析	50
3.2.1 企业所得税	50
3.2.2 个人所得税	52
3.2.3 进出口税收	53
3.3 税收管理与服务评析	54
3.3.1 税源管理	54
3.3.2 纳税服务	56
3.3.3 新的挑战	57
3.4 国际税收协调与合作评析	62
3.4.1 税收协定	62
3.4.2 反避税	65
3.4.3 情报交换与征管互助	69
4. 对外投资与劳务税收的国际比较与启示	
4.1 各国的实践	75
4.1.1 美国	75
4.1.2 加拿大	78
4.1.3 法国	79
4.1.4 英国	81
4.1.5 德国	83

4.1.6	日本	84
4.1.7	韩国	86
4.1.8	新加坡	87
4.1.9	巴西	88
4.1.10	墨西哥	88
4.1.11	俄罗斯	88
4.1.12	印度	88
4.2	不同国家对外投资与劳务税收政策的比较	89
4.2.1	政策目标	89
4.2.2	政策着力点	90
4.2.3	政策工具	91
4.2.4	政策效果	92
4.2.5	政策法制性与规范性	92
4.2.6	政策引导作用	92
4.3	国际比较的经验启示	93
4.3.1	税收制度的经验	93
4.3.2	税收管理与服务的经验启示	98
4.3.3	国际税收合作与协调的经验	99
 5. 对外投资与劳务的税务风险控制		
5.1	企业“走出去”面临的税务风险	101
5.1.1	内控体系的税务风险	101
5.1.2	境外投资规划的税务风险	102
5.1.3	基本税收征管制度差异化带来的风险	104
5.2	“走出去”税务风险产生的原因	105
5.3	“走出去”税务风险的控制	108
5.3.1	充分了解东道国的税收环境	109
5.3.2	完善内控, 避免决策体制缺失	109
5.3.3	加强对方国家税制和税收协定的分析运用	110
5.3.4	合理框定税务筹划的边界	111

5.3.5 促进政府完善境外投资的税收保护制度	111
5.3.6 培养企业精英税务团队	112

6. 完善我国对外投资与劳务税收的建议

6.1 我国实施对外投资税收促进政策的基本目标和原则	113
6.1.1 基本目标	113
6.1.2 基本原则	120
6.2 完善税收制度的政策建议	123
6.2.1 企业所得税的完善	123
6.2.2 个人所得税的完善	124
6.2.3 进出口税收的完善	125
6.3 完善税收管理与服务的建议	125
6.3.1 完善对外投资税收服务体系	126
6.3.2 加强对外投资税源管理	126
6.4 完善国际税收协调与合作的政策建议	127
6.4.1 加强税收协定谈签与执行	128
6.4.2 强化国际税收情报交换	128
6.4.3 争取国际税收活动的话语权	129

附录一 参考案例

[案例1] A石油公司和B石油公司对外投资合作涉及的 税收问题	130
[案例2] D集团公司在国外设立经济特区遇到的 税收问题	134
[案例3] E建设集团国外劳务遇到的税收问题	135
[案例4] F通讯公司“走出去”遇到的主要涉税 问题	136
[案例5] G建工(集团)公司“走出去”遇到的 主要涉税问题	138

[案例6] H公司“走出去”遇到的关联交易 定价问题	139
[案例7] J公司“走出去”遇到的税收问题	140

附录二 中国对外缔结税收协定一览表

(含内地与香港特别行政区、澳门特别行政区的税收安排)

附录三 相关法律法规 (摘编)

中华人民共和国企业所得税法

(2007年3月16日第十届全国人民代表大会第五次 会议通过)	147
--	-----

国家税务总局关于发布《企业境外所得税收抵免操作 指南》的公告

国家税务总局公告2010年第1号	148
------------------------	-----

国家税务总局关于进一步做好“走出去”企业税收服务与 管理工作的通知

国税发〔2010〕59号	149
--------------------	-----

财政部 国家税务总局关于国际运输劳务免征营业税的 通知

财税〔2010〕8号	151
------------------	-----

国家税务总局关于强化跨境关联交易监控和调查的通知

国税函〔2009〕363号	152
---------------------	-----

财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关 问题的通知

财税〔2009〕125号	152
--------------------	-----

国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理 机构标准认定为居民企业有关问题的通知

国税发〔2009〕82号	157
--------------------	-----

财政部关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知

财税〔2009〕59号	159
-------------------	-----

财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知	
财税〔2009〕57号	160
国家税务总局关于简化判定中国居民股东控制外国企业所在国实际税负的通知	
国税函〔2009〕37号	160
国家税务总局关于印发《特别纳税调整实施办法（试行）》的通知	
国税发〔2009〕2号	160
国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知	
国税函〔2008〕828号	181
国家税务总局关于服务贸易对外支付税收征管有关问题的通知	
国税函〔2008〕219号	182
国家税务总局关于印发《旧设备出口退（免）税暂行办法》的通知	
国税发〔2008〕16号	184
国家外汇管理局、国家税务总局关于试行服务贸易对外支付税务备案有关问题的通知	
汇发〔2008〕8号	186
国家税务总局关于执行税收协定利息条款有关问题的通知	
国税函〔2006〕229号	187
参考文献	189
后 记	193