

中国企业

跨国经营税收问题研究

魏志梅 著



中国财政经济出版社

中国企业 跨国经营税收问题研究

王传林 著



中国税务出版社

中国企业跨国经营税收问题研究

魏志梅 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国企业跨国经营税收问题研究/魏志梅著. —北京: 中国财政经济出版社, 2009. 12

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2275 - 2

I. ①中… II. ①魏… III. ①跨国公司 - 税收管理 - 研究 - 中国
IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 106136 号

责任编辑: 涂 蕙

责任校对: 胡永立

封面设计: 贾 林

版式设计: 董生萍

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 16.5 印张 230 000 字

2009 年 12 月第 1 版 2009 年 12 月北京第 1 次印刷

定价: 35.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2275 - 2/F·1818

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

目 录

第一章 中国企业跨国经营的基本情况	1
一、中国企业跨国经营的发展历程 / 1	
二、当前中国对外直接投资特点及构成 / 10	
三、中国对外直接投资的国际比较分析 / 15	
第二章 跨国公司对外直接投资理论演进及发展	25
一、对外直接投资理论及演进 / 25	
二、税收政策与对外直接投资关系的国内外研究 综述 / 31	
第三章 国际税收原则和惯例	44
一、国际税收关系的产生 / 44	
二、国际税收管辖的原则和惯例 / 45	
三、国际税收协调 / 49	
四、国际避税与反避税 / 62	
五、税收促进跨国经营的国际借鉴 / 67	

第四章	中国企业跨国经营基本税收制度	76
一、	中国企业跨国经营税收制度简介 / 76	
二、	中国跨国经营税收制度的主要内容 / 77	
三、	中国现行税制对鼓励企业对外投资效应的 客观评价 / 143	
第五章	中国企业跨国经营税收问题一般分析	146
一、	所得税制度方面 / 146	
二、	国际税收协定方面 / 152	
三、	货物和劳务税制度方面 / 156	
四、	关税制度方面 / 161	
五、	税收征管和纳税服务方面 / 164	
第六章	中国企业跨国经营税收问题典型分析	171
一、	中国国际海运企业“走出去”税收问题 研究 / 172	
二、	中国边贸企业“走出去”税收问题研究 / 184	
三、	中国承接国际服务外包企业税收问题研究 / 199	
第七章	中国企业跨国经营税收制度的完善设想	228
一、	所得税政策的完善 / 229	
二、	现行营业税制度的完善 / 232	
三、	出口退税制度的完善 / 233	
四、	关税税制及管理的完善 / 235	
五、	税收征管制度和纳税服务体系的完善建议 / 239	

六、税收协定的谈签和执行方面的完善 / 243

附录一 中国对外签订避免双重征税协定（安排）一览表 / 246

附录二 国际运输收入税收处理情况一览表 / 250

参考文献 / 252

第一章

中国企业跨国经营的基本情况

中国企业跨国经营的发展历程

从新中国成立到改革开放之前，中国企业跨国经营经历了起步、徘徊发展和高速发展三个阶段。

（一）起步阶段

1949 ~ 1978 年，除了在香港有少数接收的或由国家办的境外企业外，中国企业没有海外投资活动。1978 年 12 月，党的十一届三中全会召开，中国开始实行改革开放政策。1979 年 8 月 13 日，国务院提出 15 项经济改革措施，其中明确提出“要出国办企业”，第一次把发展对外投资作为国家政策，从而拉开了中国企业对外直接投资的序幕。

中共中央、国务院 1979 年 8 月 23 日中发 [1979] 60 号文件决定，成立进出口管理委员会和外国投资管理委员会，以加强对外国投资、进出口贸易、外汇平衡和引进新技术等工作的管理。这是

新中国 30 年来，第一次把发展本国对外直接投资作为与吸引外国直接投资并列的对外政策予以确立，它为中国企业跨国经营开辟了道路。同年 11 月，北京市友谊商业服务公司同日本东京丸一商事株式会社合资在日本东京开办了“京和股份有限公司”，建立了中国对外开放以来在境外开办的第一家合资企业。1980 年 3 月，中国船舶工业总公司、中国租船公司同香港环球航运集团等合资在百慕大成立“国际联合船舶投资有限公司”，并在香港设立“国际船舶代理公司”，初期投资总额为 5000 万美元，是当时中国企业对外投资初期投资额最大的项目之一。

（二）徘徊发展阶段

从改革开放到“走出去”战略形成之前，也就是从 1979 年至 1999 年，中国企业跨国经营经历了徘徊发展的阶段，分别形成了几个高峰年：

1. 1979 年至 1986 年。1979 年 6 月 7 日，中国银行卢森堡分行正式开始营业，这是新中国成立以后中国银行在国外建立的第一个分行。截止到 1986 年，中国政府共批准在境外开办非贸易性的各类企业 180 家，中方共投资 1.77 亿美元，主要投向中国港澳地区和美日等国，投资领域涉及资源开发、加工装配、承包工程、金融保险、咨询服务、航运服务、中餐馆等。这一阶段的对外直接投资是尝试性的、极为有限的。此间的中国境外投资项目，无论以何种方式出资，无论投资金额大小，一律需要报请国务院审批。从 1983 年开始，国务院授权原外经贸部为中国境外投资企业审批和管理部门。此阶段的审批还只是个案审批，尚未形成规范。随着我国经济的发展，中国对外投资的趋势开始加大，加上前期对外投资审批缺乏规范性，原外经贸部 1984 年 5 月发布了《关于在国外和港澳地区举办非贸易性合资经营企业审批权限和原则的通知》，同年 7 月颁布了《关于在境外开办非贸易性企业的审批程序和管理办法的试行规定》。这意味着对外直接投资开始从个案审批向规范性审批转变。

2. 1986 年至 1992 年。1992 年是中国境外投资增长最快的一年。首钢秘鲁铁矿项目中方投资 1.18 亿美元，这是当时中国最大的境外投资企业。截至到 1992 年底，政府批准的境外各类企业达 4117 家，中方投资总额达 40 多亿美元。尽管如此，但是在 20 世纪 90 年代初，我国对外直接投资政策体系的基本指导思想仍然是限制中国企业的海外投资。这主要缘于 1991 年国务院同意了原国家计委递交的《关于加强海外投资项目管理意见》。该《意见》指出：“目前，我国尚不具备大规模到海外投资的条件，到海外投资办企业主要应从我国需要出发，侧重于利用国外的技术、资源和市场以补充国内的不足”。

3. 1993 年至 2000 年。自 1993 年开始，国家实行经济结构调整，境外业务也进入清理整顿时期，企业“走出去”的速度减缓。1992 年至 1996 年，我国批准海外投资的企业数量呈下降趋势，平均年增长率为 -20.58%。1992 年批准企业数为 355 家，1996 年批准企业数为 103 家，1996 年与 1992 年相比，企业数减少了 252 家，减少了 70.99%。1992 年至 1995 年，批准海外投资总额也同样呈下降趋势：1993 年比上一年的增长率为 -50.84%；1994 年比上一年的增长率为 -26.45%；1995 年以后，批准海外投资总额开始上升。尽管 1995 年的投资额有所上升，但总的来看，1992 年至 1995 年期间的年批准海外投资额的年平均增长率为 -8.86%。在整个“九五”期间，从 1995 年至 1999 年，中国年批准海外投资企业的年平均增长率为 20.66%，年批准海外投资额的年平均增长率为 70.71%。这两个数据与“八五”期间相比较，已经取得了非常大的进步。

这一阶段，随着国际国内政治经济形势的发展，党中央在深刻分析形势的基础上，作出了实施“走出去”战略这一关系我国经济社会发展全局和长远利益的重大战略决策。这一战略思想是江泽民同志首先提出来的，并写入党的十六大和十七大报告。它经历了萌芽、酝酿的几个重要过程：一是“走出去”战略的雏形形成于 1992 年。1992 年 10 月，江泽民同志在党的十四大《加快改革开放和现代化建设步伐，夺取有中国特色社会主义事业的更大胜利》

报告中提出：“进一步扩大对外开放，更多、更好地利用国内外资金、资源、技术和管理经验”，以及“积极开拓国际市场，促进对外贸易多元化，发展外向型经济”，“积极地扩大我国企业的对外投资和跨国经营”。由此“走出去”战略的雏形开始形成。这是“走出去”战略思想的萌芽阶段。总的看来，中国的对外开放主要是引进外国资金、技术、设备和管理经验，“走出去”的企业不多且规模不大。二是“走出去”的思想首次明确提出是在1996年。这一年的7月26日，刚刚访问非洲六国回来后不久的江泽民在河北省唐山市考察工作时提出，要加紧研究国有企业如何有重点、有组织地“走出去”，做好利用国际市场和国外资源这篇大文章。广大发展中国家市场十分广阔，发展潜力很大。要把眼光放远一些，着眼于未来、着眼于长远，努力加强同这些国家的经济技术合作，包括利用这些国家的市场和资源搞一些合资、合作经营的项目。三是“走出去”作为重要战略初步提出是在1997年。1997年12月24日，江泽民在接见全国外资工作会议代表时，首次把“走出去”作为一个重要战略提出来，并把它置于国家发展战略的重要位置。此后，江泽民在许多不同的场合一再强调要抓紧研究并实施“走出去”的战略；四是在2000年10月召开的党的十五届五中全会上，“走出去”战略作为国家战略被最终明确。党的十五届五中全会审议并通过了《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十个五年计划的建议》（以下简称《建议》）。《建议》指出，在“十五”期间乃至更长的一段时期，对外开放作为基本国策的一个很重要的内容就是要实施“走出去”战略。并列举了未来五年我国对外投资的主要类型，即境外加工贸易、资源开发和对外承包工程等。同时还指出，应进一步扩大经济技术合作的领域、途径和方式，在信贷、保险方面给予对外投资相应的政策支持，并加强对外投资的监管机制以及境外企业管理和投资业务的协调工作。《建议》最终明确了“走出去”战略，并把它作为四大新战略（西部大开发战略、城镇化战略、人才战略和“走出去”战略）之一，为今后五年我国对外投资活动的发展指明了方向，创造了良好的政策环境。此后，党和政府的历次重要会议都多次阐明实施“走出

去”战略的重要性和现实意义。

(三) 高速发展阶段

2000年,为实施“走出去”战略,推动对外经济合作业务的发展,国家各相关部门对境外企业的财税、信贷、保险、外汇以及投资国别的导向等方面制定了一系列的政策措施。这些政策措施为“走出去”战略的实施提供了强有力的管理保障、服务保障和监督保障。

依据国际经济与国内经济发展态势以及对外直接投资现状,为了促进中国企业跨国经营有效、有序、协调、健康发展,中国政府提出了鼓励企业对外直接投资重点投向四个领域:一是鼓励有利于缓解经济发展瓶颈的境外资源类投资,拓宽这方面投资合作的渠道和领域;二是鼓励有助于国内产业结构优化升级,能够带动国内产品、设备和技术等出口和劳务输出的境外生产型设施和基础设施投资,并有助于提高中国企业的国际化经营水平;三是鼓励能够通过境外投资学习国际先进技术、管理经验,提高中国企业的创新能力;四是鼓励中国的优势企业到境外从事贸易分销、银行、电子信息、物流航运等业务,增强服务业的国际竞争能力^①。

2000年以后,随着“走出去”战略正式提出和实施,中国企业“走出去”进入高速发展阶段。2003年12月商务部也首次公布了中国对外直接投资统计数据。在整个“十五”期间,从2000年至2004年,中国年批准海外投资企业的年平均增长率为33.01%,比“九五”期间提高了12.35个百分点;从2000年至2005年,年批准海外投资额的年平均增长率为56.36%。

(四) 中国鼓励企业跨国经营的必然性和可能性

从国内来说,30年前邓小平深刻分析了中国社会发展的历史

^① 2007年5月16日,国家发改委副主任张晓强在“中国企业跨国投资研讨会”上的发言。

及现状,科学揭示了“封闭—落后,开放—发展”的社会发展规律,提出建立社会主义市场经济体制的改革发展目标,把对外开放提高到关系国家兴衰、民族存亡的战略高度。中国全面实施对外开放以来,中国政府为吸收外资、引进技术,制定和完善了一系列“引进来”的相关法律、法规和政策措施,规范了政府各部门的行政行为,维护了投资各方的合法权益。中国利用外资的各项制度和政策,促进了经济的快速发展和产业的结构升级,中国“引进来”对外发展战略取得了举世瞩目的巨大成就,为实施“走出去”战略奠定了物质、技术、体制、管理和人才等方面的基础。

从国际来说,随着经济全球化步伐的逐步加快,国际分工不断深化,经济资源在全球范围内全面、自由的流动和配置,为世界各国提供了更广泛的国际市场利用和配置经济资源的机会。为了积极参与经济全球化的国际分工和竞争体系,中共中央适时提出实施“引进来”与“走出去”相结合的对外发展战略,在吸收和利用外资与技术的同时,进行中国有比较优势的对外投资和跨国经营,进一步促进中国经济结构调整、产业升级改造和外贸增长方式转变,把对外开放推进到更高层次。

1. 解放以来中国的综合国力不断增强。经过 30 多年的改革开放,国民经济保持了年均 9% 以上的高速增长。从 20 世纪 90 年代后半期开始,国内市场供求关系由改革开放之初的绝对短缺向相对平衡、供略大于求变化,基本解决了总量供不应求的矛盾。国内生产总值以年均 8.1% 的速度增长,经济总量增加 77 倍,位次跃升世界第 3 位。1952 年,我国国内生产总值只有 679 亿元,到 1978 年增加到 3645 亿元,在改革开放的历史新时期,经济总量迅猛扩张,2008 年超过了 30 万亿元,达到了 300670 亿元,年平均增长 8.1%。1961~2008 年世界经济年平均增长速度只有 3.6%,而 1979~2008 年中国经济年均增长 9.8%,快于同期世界经济增速 6.8 个百分点。2008 年中国经济总量比 1952 年增加了 77 倍,2008 年一天创造的财富量就超过了 1952 年全年的总量。1952 年,我国经济总量占世界的比重很小,1978 年才达到 1.8%。改革开放以来,我国经济总量占世界的比重不断提高,2008 年为 6.4%,在美

国和日本之后，居世界第3位。根据世界银行资料，我国2008年国内生产总值为38600亿美元，相当于美国的27.2%，日本的78.6%^①。

2. 具有较强竞争力的优势产业和企业已经形成。经过多年的努力，通过自主创新和引进消化吸收外国先进技术，中国在轻纺、轻工、机电等行业中形成了一批具有较强竞争力的优势产业和企业，这些企业的生产能力、出口竞争力以及技术、管理和品牌等方面，为实施“走出去”奠定了物质技术基础。

3. 社会主义市场经济体制框架初步形成。经过30年的经济体制改革，中国已初步建立起符合社会主义市场经济要求的法律法规，并对财政、税收、金融、外贸、外汇、投资、价格等管理体制进行了一系列改革，基本形成具有社会主义市场经济特色的经济体制框架，为实施“走出去”战略提供了体制保障。

2001年12月11日，中国加入世界贸易组织，成为第143个成员国，为中国企业实施“走出去”战略，提供了新的动力。根据WTO对外开放的原则，中国加入WTO，不仅仅意味着开放国内市场，同时也意味着我们有权利享受世界贸易组织的140多个成员国的市场准入机制。入世给我国对外投资企业在全世界投资带来了良好机遇，有利于其建立全球的营销网络、分享全球资源、学习国外先进的管理办法，培养和锻炼一大批跨国经营的人才，提高管理水平，等等。

4. 国民经济进入结构调整和产业升级的关键时刻。我国国民经济的发展正遭遇两大瓶颈：一是资源，特别是关系到国计民生的战略资源。我国人口多，人均资源有限，资源不足的矛盾对国民经济的发展带来多方面的负面影响。二是市场。我国部分产业生产能力已经严重过剩，为避免市场饱和以及过度竞争，造成国民经济的振荡和损失，必须引导和推动有比较优势的企业，把生产能力转向境外，开拓国际市场，增强抗风险的能力，获得更大的经济发展空间，实现可持续发展。

^① 数据来源：中华人民共和国各政府网站。

要保持经济快速发展，必须以提高经济效益为中心，对经济结构进行战略性调整，提高经济的整体素质和竞争力，实现可持续发展，以全面结构调整促进国民经济的健康发展。这次国民经济的调整，是适应经济全球化大趋势、与全球经济结构调整、产业重新分工相融合的全面开放的调整。在引进来的同时，积极实施“走出去”战略，有利于维护国家的经济安全，也才能弥补国内资源和市场的不足，更好地利用国内外两种资源、两个市场，增强经济发展的动力和后劲，促进经济长远发展。

5. 对外开放包括“引进来”和“走出去”两个重要方面。党的十一届三中全会以后，我们对外开放战略以“引进来”为起点，有效利用了国外的管理资金和技术，加快了经济建设的步伐。“引进来”战略的成功实施为实施“走出去”战略创造了条件，而“走出去”战略是“引进来”战略的一个必然发展。与发达国家相比，我国企业在资本、技术、规模等方面存在着明显的差距，不具有垄断性的竞争优势地位。在引进外资的同时，发挥潜在优势，积极参与国际投资竞争，是国际分工发展的客观要求，也是我国发展社会主义市场经济的客观要求。市场经济是开放型经济，这种经济系统与外界的交换具有双向性，它要求我们在对外经济交往中，不仅要有资金、技术、商品和劳务等输入，还要有资金、技术、商品和劳务等输出。只有这样，才能把国内和国外两种资源、两个市场有机结合起来，使本国国民经济实现对内对外双向良性循环。从总体上看，资金、技术等资源的单向流动必然会使开放型经济处于不平衡状态，使国内外的各种生产要素得不到最佳配置和利用，违背国际投资双向循环流动的客观规律。

6. 金融危机背景下危险与机会并存。2008年以来美国次贷危机所带来的金融危机演变成了金融风暴，它对中国经济的负面影响正在逐渐的显现。在中国企业跨国经营方面，金融危机背景下危险与机会并存，一方面它对中国企业跨国投资带来困难，加大中国保持经济平稳增长的压力；另一方面，它也为中国企业的国际化发展提供机遇。全球经济危机将加速相关产业的并购重组，一些国家相继加大了对基础设施建设的投入，这可能为中国企业创造新的投资

和合作机会。另外，金融危机使得国外的一些实体经济的资产缩水，其实体经济的管理成本、费用相应降低，这有利于我们“走出去”，加大并购国外的优良实体企业和高技术的研发企业，来提升我们国家的科技研发能力。

总之，中国发展对外直接投资对我国经济有积极促进作用，主要表现在：一是资源转移效果。通过对外进行直接投资，不但可直接从国外取得低成本的自然资源供给，间接地享受东道国当地资源供给和基础服务，还能吸取和传输国外先进技术成果和管理知识。二是产业结构调整效果。对外直接投资一般向东道国进行“一揽子”要素转移的主要是国内较为成熟、产品供给相对富余甚至饱和的产业部门。这种跨国界的转移，既保证了现有资产的应有价值，又起到了调整和优化国内产业结构的作用。三是国际收支效果。除了直接的国际收支影响外，跨国直接投资对投资国国际收支还产生若干间接的影响。这些影响可概括为：直接创收外汇利润；带动和扩大产品出口，间接增加国家外汇收入；带动和扩大劳务出口，增加和扩大非贸易外汇收入；境外企业进行反向投资以及联系介绍外商对投资国投资，增加国家的收入。四是市场竞争效应。跨国经营企业的不断增多，规模的不断扩大，会对国内原有的竞争趋势产生不可忽视的影响。如一些率先跨国发展的企业，将会因为在国外取得了新的市场空间，或者取得了稳定的资源供给或新的技术信息，而大大增强自己的竞争实力，使自己的竞争地位发生跃升，从而使国内竞争对手感受到新的压力。这将迫使国内竞争者采取跨国发展的行为，或者改进经营，加强研究与开发，提高产品质量，在国内市场应付挑战。显然，无论哪种情况，都会对投资国竞争水平的提高、经济活力的增强产生积极作用。五是就业带动效应。对外直接投资对国内就业的影响主要体现在刺激和替代效应两方面。由于我国企业对外直接投资的主要动机是带动出口和更好地利用国外资源，使生产要素配置更趋合理，再加上我国本身所具有的劳动力资源优势在长期内不会改变，这决定了我国企业在跨国经营中不会舍近求远。因此，对外直接投资对我国就业的置换效应很小，相反会因为对出口的带动和服务业的刺激而扩大关联行业的就业需

求,产生明显的正效应。2002年末我国累计派出273万人,2009年末累计派出502万人。六是缓解外汇储备高增长压力。2006年2月,我国外汇储备超过日本跃居世界第一。2006年底,首次突破1万亿美元,截止到2009年12月达23991.52亿美元。从我国的经济结构和增长方式以及国际金融体系的发展趋势来看,我国外汇储备快速增长的格局难以在短期内得以改观。尽管近年来我国政府一再提出不追求贸易顺差,奉行国际收支平衡的战略,但是贸易顺差仍然屡屡刷新纪录,同时在内需无法短期迅速扩张的情况下,外商直接投资的流入仍在继续,因此,我国外汇储备的增长趋势也将会继续。外汇储备政策调整的基本点是控制外汇储备规模与加强外汇储备管理并举。从外汇储备管理方面看,加快有竞争力的企业“走出去”的步伐,一方面可以缓解高额外汇储备的压力,另一方面发挥了外汇储备对经济增长的积极作用。

当前中国对外直接投资特点及构成

商务部、国家统计局和国家外汇管理局颁布的《2008年度中国对外直接投资统计公报》(以下简称“统计公报”)显示,2008年我国对外直接投资首次突破500亿美元,达到559.1亿美元。其中,非金融类对外直接投资418.6亿美元,占74.9%,同比增长68.5%;金融类对外直接投资140.4亿美元,占25.1%,同比增长741%。截至2008年底,中国8500家境内投资者设立对外直接投资企业12000家,分布全球174个国家和地区,投资覆盖率为71.9%。

从1990年至2008年,中国对外直接投资流量情况如图1-1所示: