



世界贸易组织 协定中的 国内税问题

龙英锋◎著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

国家社科基金青年项目 (立项编号: 06CFX032, 结项编号: 20100035)
上海市教育委员会重点项目 (编号: 05ZS68)

世界贸易组织 协定中的 国内税问题

龙英锋◎著



法律出版社

www.lawpress.com.cn



法律门
Access To

www.falvm.com.cn

图书在版编目(CIP)数据

世界贸易组织协定中的国内税问题 / 龙英锋著. —北京:
法律出版社, 2010. 10

ISBN 978 - 7 - 5118 - 1119 - 6

I. ①世… II. ①龙… III. ①世界贸易组织—规则—
影响—税收管理—中国 IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 161945 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/彭 雨

装帧设计/李 瞻

出版/法律出版社

编辑统筹/法律出版社上海出版中心

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京北苑印刷有限责任公司

责任印制/陶 松

开本/A5

印张/11.125 字数/269 千

版本/2010 年 9 月第 1 版

印次/2010 年 9 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

西安分公司/029-85388843

重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636

北京分公司/010-62534456

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 1119 - 6

定价:32.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

Preface

自序

《建立世界贸易组织的马拉喀什协定》(the Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, 以下简称 WTO 协定)与税收的关系比较密切,随关税的降低,很多国家转向了国内税领域,关税的全部功能都可通过国内税来替代,国内税(internal tax)是与关税相区别的专用概念。对国内税的定义,WTO 协定的法律文件没有界定,但是,这不影响确定世界贸易组织协定中国内税所指税种的范围。就我国而言,WTO 协定国内税范围包括增值税、消费税、营业税和所得税等,此外,还有一些不具有统一名称的特殊税收,在个案的基础上也能被认定为国内税。

世界贸易组织的全部法律文件,直接涉及国内税的有 GATT(General Agreement on Tariffs and Trade, GATT)、SCM 协议(Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, SCM 协议)、TRIMs 协议(Agreement on Trade-related Investment Measures, TRIMs 协议)、GATS(General Agreement on Trade in Services, GATS),以及《中国加入议定书》。在 GATT 中国内税的范围不包括所得税,在 GATS 中以及 SCM 协议、TRIMs 协议、《中国加入议定书》中,国内税的范围包含所得税。

我国于 2001 年加入 WTO,迄今被诉的有十几起案件,其中前六起案件与国内税政策相关,分别是美国诉中国集成电路增

值税优惠案;欧共体、美国、加拿大各自诉我国进口汽车零部件构成整车特征的认定与征税案;美国、墨西哥诉中国税费减免退措施案。这些案件说明,对于世界贸易组织国内税问题的研究,不仅具有理论意义,也具有较好的应用价值。课题研究主要采用文献整理归纳、案例分析、历史分析、法律规范分析等研究方法,围绕国内税这一条主线,探讨 WTO 法律文件的历史背景、适用范围、适用条件以及彼此间的协调关系,并结合我国入世后遭遇的相关案件加以分析论证。全书分为三篇,分别是理论篇、应用篇和拓展研究篇。理论篇主要是对 WTO 法律文件中与国内税相关的有关规定进行梳理、分析和研究;应用篇将理论篇中形成的观点在实践中加以应用,针对我国入世被诉的几个案件进行分析;拓展研究篇对世贸组织协定中的国内税问题向相关领域进行拓展延伸,探讨国际贸易体制与国际税收体制的相互影响与作用。

作者有多年从事法律实务工作的经历,又由于所在工作单位强调应用性教学与研究的特点带来的影响,使得著作内容比较务实。作者思想观念上有一种倾向,认为法学是应用性很强的学科,有一种技术成分,而法学理论可能就是哲学或法哲学的范畴。这种倾向在一定程度上反映到了研究之中,尽管也很注意对相关理论的探讨,但主要还是希望从实践案例中整理、归纳和发现权威的观点和意见,并将这些权威观点和意见在实践中加以运用分析和论证。就本著作而言,这些权威观点和意见无疑就是世贸组织争端解决机构专家组和上诉机构专家的观点和意见,从某种意义上讲,世贸组织法律文件的生命掌握在争端解决机构专家组和上诉机构专家的手中,为此,著作较多参考了争端解决机构专家组和上诉机构专家在处理相关案件中的意见和观点。作者曾经作为主要负责人组织了相关人员花费了大量的时间和精力整理了 GATT/WTO 组织处理过的与国内税相关的几乎全部案例,并出版了《GATT/WTO 国内税相关案例》一书,通过对这些案例的整理研

究,将散落在 WTO 庞大的法律体系中与国内税相关的规定以及专家组和上诉机构专家在适用这些规定处理相关案件时的意见和观点梳理出来,再运用到我国入世后被告诉的与国内税相关的几个案件中,希望能够为我国政府应对指控以及设计特定税收政策达到社会经济目标又免受指控提供一些积极的参考,这也是作者进行研究的初衷。当然,在参考专家组和上诉机构专家的观点和意见时,也注意到这些专家来自不同国家代表了不同的利益,来自发达国家的专家和来自发展中国家的专家在有些问题的看法上是不同的。

龙英锋

2010年6月10日

概 要

理论篇

国民待遇作为资产阶级革命的产物,根源于平等、正义的思想和理念,也是经济自由的必然要求和人类社会长期共存、合作发展的需要。GATT 中,第 3 条是关于国民待遇的规定,共 10 个条款,其中第 1 款确定了一条原则,即财政性与非财政性措施以及国内数量规章在对进口产品或国内产品实施时,不能用来对国内生产提供保护,具体通过 3 个条款体现出来,分别为 GATT 第 3.2 条、第 3.4 条和第 3.5 条,财政性措施应当适用第 3.2 条,非财政性措施适用第 3.4 条。第 3.2 条中前后有两句话,第一句是关于相同产品,对进口产品不能直接或间接征收高于相同国产品的税收,第二句是关于直接竞争或可替代产品,不应进口产品或国产品采用其他与本条第一款有抵触的办法来实施国内税。GATT 第 3 条不阻止缔约各方为向国内生产提供保护之外的目的行使财政权和管理权,不保护对出口量的期望,保护的是对进口产品与国内产品之间竞争关系的期望。与第 3 条相抵触的可能性不足以认定违反了第 3 条,基于边境税调整造成的对进口产品征税与对同类国产品征税不同不违反 GATT 第 3 条。判断是否存在税收歧视时,需要考虑的因素有税率、征税方法和规则,产品税的免除与利用此类税收利益对生产者支付补贴可能具有相同的经济效果,但补贴不是产品税的免除,不违反

GATT 第 3 条。GATT 中的国内税范围限于对进口产品或国内产品征收的税,所得税不是对产品征收的税种,因而不属于 GATT 国内税的范围。

最惠国待遇类似于国民待遇建立于平等、正义、自由、合作的理念之上,但最惠国待遇体现的只是一种形式平等,实际上意味着歧视国际社会中的弱国。GATT 第 1 条对最惠国待遇做出规定,没有直接规定国内税是 GATT 最惠国待遇的给惠范围,只指出 GATT 第 3.2 条所指的所有事项方面是最惠国待遇的给惠范围,由于 GATT 第 3.2 条所指的事项包括国内税,因而国内税属于 GATT 最惠国待遇的给惠范围,但所得税不是 GATT 最惠国待遇的给惠范围,原因是所得税不属于 GATT 国内税的范围。最惠国待遇适用于同类产品,关税分类是判断同类产品的重要依据,各成员国在国家关税结构以及在此结构框架内的货物归类具有广泛的自由决定权。关税差别是贸易政策的合法手段,声称受到这类做法损害的成员国有责任确定这类关税安排已偏离其正常目的以至成为国际贸易中的歧视手段。税收协定无最惠国待遇条款,税收协定无差别待遇仅指国民待遇,税收协定中大量的税收差异,不违反 GATT 的最惠国待遇原则。

GATT 第 2.1(b) 及其谅解中的“关税及其他税费”是专指对进口征收的税费,GATT 中严格区分国内税与关税及其他税费,两者适用不同的规则。国内税可对国内产品也可对进口产品征收,而关税及其他税费只对进口产品征收;国内税通常在进入边境后的时间与地点征收,关税及其他税费通常在入境的时间与地点征收;对国内税审查的依据是 GATT 第 3.2 条,对关税及其他税费审查的依据是 GATT 第 2.1(b);国内税不能以歧视进口产品的方式实施,关税与其他税费只要不超出其承诺的约束水平,可以歧视性对不同国家产品实施。税收的政策与目的与税收的分类无关,税收国内法律、法规的说明与归类不是税收最终归类的依据。

SCM 协议中的补贴是由一国政府或任何公共机构提供的、使接受者获得利益的财政资助,构成补贴的财政资助应使接受者处于比没有资助时更有利的地位,使接受者比从市场上得到的条件更优越。SCM 协议的目的和宗旨是对国际贸易活动有扭曲作用的补贴确定多边纪律,因为这个理由,SCM 协议禁止两种类型的补贴即出口补贴和进口替代补贴。通过 GATT/WTO 大量的案例,确立了在 SCM 协议下,强制性/任意性条款相区分的概念和原则,只有强制性立法即只有要求采取与 WTO 义务相违背的行动的立法才是被禁止的。SCM 协议禁止的补贴必须具有专向性,出口补贴和进口替代补贴都是专向性补贴,因税率调整产生的补贴不具有专向性。对出口产品免除关税或相同产品在国内消费时应征收的国内税,或者免除数额不超过以前已经产生但仍未缴纳的关税或国内税,不被视为补贴。避免国际双重征税措施,能免于 SCM 协议的审查。由于境外所得豁免制不构成 SCM 协议禁止的补贴,因而采用全球税收体制国家的纳税人比采用豁免制国家的纳税人在低税率的来源国竞争时,处于明显的不利地位。

TRIMs 协议具有有利于发达国家而不利于发展中国家的一面,发展中国家反对将 GATT 变成全面管理国际投资的国际条约,反对 GATT 过度涉足投资问题。TRIMs 协议规范与贸易有关的投资措施,不约束限制贸易措施,只禁止违反了 GATT 国民待遇原则的投资措施,没有禁止违反 GATT 最惠国待遇原则的投资措施。在没有对 TRIMs 协议做出修改之前,被禁止的范围应局限于附录中明确列举的五类投资措施,发展中国家应坚持禁止的投资措施以违反 GATT 第 3.4 条或第 11.1 条为前提,反对 TRIMs 协议第 2 条“飞出”GATT 第 3.4 条限制的观点和做法。由于所得税属于财政性政策,受到 GATT 第 3.2 条的约束而不受 GATT 第 3.4 条的约束,因而所得税措施不会违反 GATT 第 3.4 条的规定,与所得税相关的投资措施也就不属于 TRIMs 协议所禁止的投资措施范围。

GATS 的全部内容,核心是最惠国待遇和国民待遇。GATS 采用了无条件最惠国待遇原则,通过例外和豁免实现成员国之间权利和义务的平衡。GATS 最惠国待遇适用于相同服务和服务提供者,如果提供服务相同,服务提供者也被认为相同。服务贸易被区分为越境交付、境外消费、商业存在和自然人流动四种方式,各成员在具体服务部门承担的义务因服务方式不同而不同,不同服务方式不影响服务相同性的认定。GATS 最惠国待遇的“不低于”要求包括形式上相同和实质上相同的待遇。国际协定中避免双重征税的措施,可免除 GATS 国民待遇义务与最惠国待遇义务的适用;公平或有效课征直接税的措施,只免除国民待遇义务的适用,没有免除最惠国待遇义务的适用。对是否属于避免双重征税措施而发生争议,由任何成员方提交服务贸易理事会,由理事会提交仲裁。GATS 对补贴目前没有实体规范,只要求成员对补贴进行谈判和磋商,也没有要求必须达到一定成果。

《中国加入议定书》有不少专对中国适用的特殊条款,第 3 条既包括服务贸易的非歧视待遇,也包括货物贸易的非歧视待遇;既含国民待遇,也含最惠国待遇。第 3 条将国民待遇和最惠国待遇的受惠对象从进口产品扩大到外国个人、企业和外商投资企业,把“货物据以生产的条件”列入非歧视待遇的范围。第 3 条的规定,超越了 GATT 及 GATS 最惠国待遇、国民待遇条款的最大射程,使得我国承受了较 GATT 及 GATS 要求更多的义务。在服务贸易方面,依据《中国加入议定书》第 3 条,外国企业和个人可以通过外商投资企业桥梁,借助最惠国规定,享受本来得不到的待遇,在一定程度上使国民待遇限于承诺开放的部门规定陷于虚设。

应用篇

中国入世后被诉的第一个案件是中国集成电路增值税优惠案,美国等国家指控我国对增值税一般纳税人销售自产的集成电

路产品以及在国外流片加工后复进口的集成电路产品实行的增值税即征即退措施,造成了对进口产品的较低待遇,歧视了其他成员的服务和服务提供者。我们认为,我国对自产集成电路产品的增值税和在国外流片加工复进口的集成电路产品进口环节增值税都是按 17% 征收,与其他集成电路产品税率一致,没有造成对进口产品的较低待遇。征税后的退税,是对生产者的补贴,生产者之间的差别待遇不是 GATT 第 1 条、第 3 条管辖的范围,GATT 第 3.8(b) 明确规定第 3 条不禁止向国内生产者给予补贴,美国影响烟草的进口、国内销售和使用的措施案与本案情况极为相似,类似补贴没有被认定违反第 3 条。

我国将集成电路设计企业视同软件企业,应将集成电路设计服务归类到“计算机及其相关服务”下的“系统设计服务”(CPC8423),增值税即征即退政策不会对其他成员国服务和服务提供者造成 GATS 第 1.1 条意义上的“影响”,因为我国对“系统设计服务”的商业存在服务方式限于中外合资企业,没有对外国企业和外国人做出承诺,这样,即使外国企业和外国人希望以商业存在方式提供类似服务,但在法律上也是不可能的。集成电路设计服务是集成电路产品生产的投入,增值税措施是对集成电路产品的措施,应受 GATT 约束而不受 GATS 约束。

中国入世后被诉的第二个、第三个、第四个案件分别是欧共体、美国、加拿大诉中国进口汽车零部件构成整车特征的认定与征税案。美国、欧共体、加拿大指控我国对汽车零部件比汽车整车设定了要低的关税税率,但在生产的汽车中使用的进口零部件超过了特定的门槛时,就要对进口的零部件征收相当于整车关税的费用,这就导致了对进口汽车零部件征收了一种税,而国内相同的汽车零部件没有被征收这种税,这种税也是以一种保护国内生产的方式来实施的。此外,如果最终组装的汽车包含了规定的当地成分数量,则对进口的汽车零部件征收了较少的关税,放弃了本应征

收的收入,提供了一种进口替代补贴。我们认为,我国的进口汽车零部件构成整车特征认定是进口物品归类方法,这种归类没有改变关税的框架、税率,没有提高关税税赋,对进口货物的关税归类方面,我国具有广泛的自由决定权,海关运用了这种自由的决定权,将构成整车特征进口零部件归类为与整车属同类产品,既没有对进口产品征收超过关税减让承诺表中的普通关税,也没有征收超过约束日期记载的其他税费。构成整车特征的零部件被归类为整车属同类产品的情况下,被征收的增值税不高于对国内同类整车征的税。进口汽车零部件构成整车特征认定措施的目的是防止关税规避,避免关税流失,而非对国内生产提供保护,这种措施客观上对国内生产保护的效果,是关税本身的效果,关税本身的这种保护性效果是合法的。

TRIMs 协议所禁止的投资措施前提是违反了 GATT 第 3.4 条或 GATT 第 11.1 条,由于我国的措施不违反 GATT 第 3.4 条,也不违反 GATT 第 11.1 条,因而难以认定我国的措施违反了 TRIMs 协议。在补贴与反补贴措施方面,汽车生产商不能从争议措施获得利益,因而不存在 SCM 协议第 1 条意义的补贴。《中国加入议定书》第 7.3 条以及《中国加入工作组报告书》第 203 段中的承诺是与 TRIMs 协议相关联的内容,TRIMs 协议规范的与贸易有关的投资措施属于国内投资措施的范畴,而我国进口汽车零部件构成整车特征认定与征税措施是边境措施,这样难以认定我国措施违反了《中国加入议定书》第 7.3 条以及《中国加入工作组报告书》第 203 段中的承诺。此外,我国还没有设立成套散件和半成套散件的关税税号,没有承诺对成套或半成套散件的关税减让为 10%,因而欧共体、美国、加拿大等国家在《中国加入工作组报告书》第 93 段中的利益是一种预期的尚未产生的期待利益,这种利益本身尚未实际产生,也就无所谓损害发生。

在中国税费减免退措施案中,美国与墨西哥等国家指控我国

鼓励类外商投资项目采购国产设备增值税退税政策、鼓励类外商投资项目国产设备投资所得税抵免政策、技术改造国产设备投资所得税抵免政策、产品出口企业与先进技术企业的系列优惠措施以及高新技术企业和创业投资企业如从事产品全部直接出口的允许类外商投资项目所享受的优惠待遇政策违反了 SCM 协议第 3 条、TRIMs 协议第 2.1 条及附录 1(a), 违反了在《中国加入议定书》中第 7.2 ~ 7.3 段和第 10.3 段以及第 1.2 段下的义务。我们认为, 鼓励类外商投资项目采购国产设备增值税退税政策, 没有对国内产品提供优于进口产品的待遇, 不具有扭曲国际贸易活动的效果。对产品的出口企业与先进技术企业的税收优惠属于出口补贴或进口替代补贴, 但是对产品出口企业的税收优惠由于不能通过新企业所得税法第 57 条的规定得到延续, 因而随着我国新企业所得税法的出台而被禁止。产品全部直接出口的允许类外商投资项目进口的自用设备免征关税和进口环节增值税政策, 只是对本应增收的关税和增值税给予豁免, 不存在超额豁免的问题, 因而不能被认定为禁止的出口补贴。对于国家需要重点扶持的高新技术企业、创业投资等, 如从事产品全部出口的允许类外商投资项目所享受的所得税优惠政策的指控依据的事实是两项政策的组合, 一是对高新技术企业、创业投资的税收优惠待遇, 二是产品全部出口的允许类外商投资项目作为鼓励类外商投资项目对待的政策, 两项政策各自本身都不足以成为被指控的对象。两项政策的组合形成的只是事实上取决于出口的补贴, 对事实上取决于出口的补贴, 应当提供充分的证据证明, 申诉方没有提供相应的证据证明存在事实上的补贴。另外, 两项政策的组合形成的只是存在违反 WTO 规则义务的可能性, 而这种可能性本身不足以认定为违反了 WTO 规则义务。

GATT 第 3.1 条确定的总的原则具体通过三方面的义务体现出来, 分别为财政性措施、非财政性措施以及国内数量规章, 相对

应的条款分别为第 3.2 条、第 3.4 条和第 3.5 条。财政性措施应当适用第 3.2 条,非财政性措施应当适用第 3.4 条。鼓励类外商投资项目采购国产设备增值税退税政策、鼓励类外商投资项目采购国产设备投资所得税抵免政策以及技术改造国产设备投资所得税抵免政策都属于财政性措施,应当适用 GATT 第 3.2 条的有关规定,美国及墨西哥依据第 3.4 条的指控是适用法律错误,应当承担败诉的结果。此外,GATT 第 3.2 条关于国内税国民待遇的规定,仅仅要求对产品征收的国内税不能以保护国内生产的方式来实施,而所得税不属于对产品所征收的税收,因而不受 GATT 第 3.2 条义务的约束,GATT 条款的起草者明确地将所得税从 GATT 第 3 条所约束的范围中排除了出去。

在 TRIMs 协议方面,TRIMs 协议第 2.2 条及附录 1(a)和 1(b)的序言部分非常清楚地表明了违反 GATT 第 3.4 条的规定是 TRIMs 协议第 2.2 条及附录 1(a)和 1(b)禁止的 TRIMs 的先决条件,由于争议的措施没有违反 GATT 第 3.4 条,因而也就没有违反 TRIMs 协议第 2 条。

《中国加入议定书》第 1.2 段是一项关于法律文件结构的陈述和说明,本身没有实体内容,不能成为争议措施触犯的对象。《中国加入议定书》第 7.2 段、第 7.3 段以及第 10.3 段没有改变 WTO 协定下 GATT 第 3 条、SCM 协议以及 TRIMs 协议所确定的 WTO 成员国应当遵守的纪律,在本案中,对我国有关争议措施的审查仍然是以 GATT 第 3 条、TRIMs 协议以及 SCM 协议的相应规定为依据。

拓展研究篇

世界贸易组织协定中的国内税问题研究的是国际贸易体制中的税收问题,与以国际税收协定为基础的国际税收体制有着密切的联系,研究国际贸易体制中的税收问题必然要涉及国际税收体制与国际贸易体制相互之间的关系,在世贸组织协定的有关法律

文件中也已经考虑到与国际税收协定的衔接问题。

国际税收体制与国际贸易体制发展的历史相互分开,互相独立,但两者的根本目标是一致的,那就是减少、消除对国际商务活动的阻碍,促进资本、商品及人员的自由流动。然而在实现这一目标的方法上两者是不同的,国际税收体制是通过分配税收管辖权减少和消除双重征税来实现这一目标,国际贸易体制是通过减少和消除关税及非关税壁垒来实现这一目标。国际贸易体制通常是在边境发生作用,而在越过边境之后的公司居住地并不运行,国际税收体制发挥效用的地点往往是公司的居住地。作为国际贸易体制主要工具之一的关税其基础是商品的交易价格,而作为国际税收体制主要工具的所得税其基础是企业的所得。关税在自由贸易的利益下能被最小化,甚至实行零关税,然而所得税,为了公共服务的提供必须收缴。国际税收协定通常是双边性质,多边性质的税收协定只是极为个别的情形,在国际税收协定之中规定有国民待遇义务,但并没有规定最惠国待遇义务,因税收协定的执行、解释等而发生的争议是通过相互协商这一外交手段来解决;国际贸易协议大多是多边性质,规定有国民待遇义务之外还规定最惠国待遇义务,世界贸易组织的争端解决机制有较强的约束力。

国际贸易协议不能忽视税收问题,尽管在国际社会中有国家坚持在贸易谈判中要有所得税的例外,甚至有些区域贸易协议中完全将税的问题剔除,如 NAFTA,在 GATS 中也几乎将所得税列为例外规定,但是在 WTO 的协定中仍然有不少的税收条款,如 GATT 第 3 条的国内税国民待遇义务条款、SCM 协议附录中被禁止的出口补贴清单第 5 项至第 8 项,等等。

税收对国际贸易有扭曲性影响,主要表现在四个方面:国内生产者和外国生产者之间实行不同的税收待遇、国内生产和外国生产之间实行不同的税收待遇、国内产品和外国产品之间实行不同的税收待遇以及避税行为对国际商务活动产生的扭曲性影响。

Contents

目 录

绪论 /	1
第一节 选题的依据 /	1
第二节 研究对象的确定(国内税的概念和范围) /	6
第三节 拟研究的主要内容 /	9
理 论 篇	
第一章 GATT 中的国内税国民待遇 /	15
第一节 GATT 国内税国民待遇条款解读 /	16
第二节 GATT 国民待遇原则的例外规定 /	59
第三节 GATT 国内税国民待遇与国际税收协定国民待遇 /	68
第二章 GATT 国内税最惠国待遇 /	71
第一节 GATT 国内税最惠国待遇条款解读 /	72
第二节 GATT 最惠国待遇的例外规定 /	82
第三节 最惠国待遇原则与税收协定 /	89
第三章 GATT 的其他国内税条款 /	93
第一节 GATT 第 2.1(b) 条款的适用(国内税与关税的 区分) /	94
第二节 GATT 第 3.8(b) 条款的争议 /	103
第三节 GATT 第 6.4 条款的适用 /	108
第四节 阿根廷预征所得税措施案的分析与启示 /	110