

王镭 著

WTO 与 中国涉外企业 所得税收制度改革



社会科学文献出版社
Social Sciences Documentation Publishing House

WTO 与中国涉外企业 所得税收制度改革

王 镭 著

社会科学文献出版社

WTO 与中国涉外企业所得税制度改革

著 者 / 王 镭

出 版 人 / 谢寿光

出 版 者 / 社会科学文献出版社

地 址 / 北京市东城区先晓胡同 10 号

邮政编码 / 100005

网 址 / <http://www.ssdph.com.cn>

责任部门 / 编辑中心

(010) 65232637

责任编辑 / 王 茵

责任校对 / 任 真

责任印制 / 同 非

总 经 销 / 社会科学文献出版社发行部

(010) 65139961 65139963

经 销 / 各地书店

读者服务 / 客户服务中心

(010) 65285539

法律顾问 / 北京建元律师事务所

排 版 / 北京中文天地文化艺术有限公司

印 刷 / 北京智力达印刷有限公司

开 本 / 880×1230 毫米 1/32 开

印 张 / 7.75

字 数 / 167 千字

版 次 / 2004 年 8 月第 1 版

印 次 / 2004 年 8 月第 1 次印刷

书 号 / ISBN 7-80190-252-1/F·107

定 价 / 18.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误，
请与本社客户服务中心联系更换



版权所有 翻印必究

序

涉外税收是国际经贸研究领域中的一个重要方面。随着我国对外开放的日益扩大和深入,涉外税收问题必将成为学术界、企业界乃至国家相关行政和立法部门所关注的热点问题。2004年3月18日,美国政府就中国集成电路增值税事宜在世贸组织提出磋商请求。美方指控中国在半导体生产方面实行的增值税出口退税政策使美国半导体出口商“处于不公平竞争的地位”。这成为中国自2001年加入WTO后首次遭到的来自美国的申诉。不论这一事件最终解决结果如何,它都提示我们,在“入世”的新形势下,有必要对涉外税收问题予以更多的关注和研究。

王镭同志撰写的这部专著,在经济全球化的大背景下,以“入世”后中国涉外企业所得税制度的改革与完善为研究焦点,对国际投资中的企业所得税相关问题展开了比较系统、深入的探讨,具有相当重要的理论和现实意义。综观本书,这项研究在以下几个方面具有一定的特色和新意。

(1) 在税制研究中将经济学方法和法学方法相结合,对论题的开掘和阐释有另辟蹊径之处。从税收制度具有与法的共存性出发,笔者以公平和效率原则为基本价值依据,构建起自己的论述框架,将经济学和法学分析相结合,对论题进行了跨学科的综合性研究。在“入世”后中国涉外税制的改革与完善日趋受到国际规则约束的新形势下,作者所采用的分析范式,体现了与实践发

展相呼应的研究特点，是一种值得称道的有益尝试。

(2) 将“入世”后中国涉外企业所得税收制度改革与完善面临的主要挑战归类于两个层面和四个方面。作者指出，由于“入世”后中国在经济运行层面上面对更为加剧的竞争压力，在涉外企业所得税制上亟待应对三方面的问题：一是在有关资本输入的税制上，如何调整对外资企业的所得税收优惠政策；二是在有关资本输出的税制上，如何创建服务于中国企业“走出去”战略的所得税收制度；三是随着融入国际经济一体化程度的不断加深，如何对待和开展有关企业所得税收的国际协调。同时，源于“入世”给中国涉外经济在制度规范层面上带来的约束，中国涉外企业所得税收在上述各方面的制度安排须符合于WTO规则的要求。针对两个层面上的种种重大问题，作者展开了比较系统、详实的研究，提出了兼具启发性和操作性的税制改革与完善的思路及政策建议。特别是在涉外企业所得税制的WTO规则依从及企业对外投资所得税制等问题上，作者的研究有着鲜明的现实意义和重要的参考价值。

(3) 对WTO规则及其与涉外税制的关系，做了较为深入的剖析。作者认为，WTO体现了经济全球化内在要求下的制度创新，是经济全球化走向法制化的载体，WTO规则的本质要求在于效率与公平原则，而WTO规则与税制的具体关联则处于复杂的演变状态中。作者强调，效率与公平原则成为沟通和协调涉外企业所得税收制度规范与WTO规则的基本价值纽带。作者指出，虽然WTO规则对中国涉外企业所得税收制度的改革与完善具有强制性的约束力，但并不意味着税制改革与完善的目标仅仅定位或局限在WTO规则上，而是要在符合WTO规则的前提下，本着效率和公平原则，使税制为实现中国在参与经济全球化过程中的收益最大化服务。

(4) 采取发展中国家的研究立场，强调对中国国情的动态性

认识。在考察中国涉外企业所得税制度的过程中，作者特别关注经济全球化背景下中国经济市场化与开放程度不断提高的基本变化趋势，因此相应提出的税制改革与完善的建议，有着较强的针对性和前瞻性。

总之，这本专著结构清晰，内容充实，观点明确，文笔流畅，在研究方法、理论探索及服务于实践方面都有独到之处，体现出作者深入研究重要课题的科研能力。我衷心希望作者始终保持严谨、求实、谦虚、上进的作风，在学术研究中不懈求索，取得更大的成就。

裴长洪

2004年3月28日于西子湖畔

目 录

序	裴长洪 / I
导 言	1
一 研究的动因	1
二 研究的基本思路	3
1. 分析的基本依据与路径	3
2. 研究对象	4
3. 研究的基本脉络	5
三 研究的体系框架	5
第一章 经济全球化中的涉外企业所得税收制度	7
一 经济全球化、WTO 与涉外企业所得税收制度	7
1. 经济全球化：基本趋势与内在动力	7
2. WTO：经济全球化要求下的制度创新	9
3. 涉外企业所得税收制度：经济全球化中 利益冲突的一个重要关节点	10
4. 有关涉外企业所得税收制度利益冲突的协调	13
二 西方涉外企业所得税收研究的内容与方式	16

三 我国学术界研究的状况	22
四 本书研究的特色与基本假设	25
1. 本书研究内容的特色	26
2. 本书研究方式的特色	27
3. 本书研究的基本假设	29
 第二章 若干基本理论概念与研究分析框架	31
一 涉外税收制度中的公平与效率原则	32
1. 税收效率理论	32
2. 税收中性理论	33
3. 税收调节理论	36
4. 税收公平理论	37
5. 税收确定性理论	42
二 WTO 规则中的公平与效率原则	43
1. 开放市场	45
2. 公平竞争	46
3. 可预测性	48
4. 鼓励发展和经济改革	48
5. 小结	49
三 发展中国家的研究视角	51
四 本书研究的分析框架	52
 第三章 对中国涉外企业所得税制度的一般性分析	55
一 制度变迁的简要回顾	55
1. 涉外企业所得税制度的创建	55

2. 涉外企业所得税收制度中的“两法”合并	57
3. 涉外企业所得税征管制度的逐步建立	59
二 现行制度的构成与涵盖范围	60
1. 实体法与程序法	61
2. 国内法与国际法	62
3. 资本输入与资本输出	63
三 现行制度的基本特征	64
1. 资本输入方面的优惠税收政策	65
2. 资本输出方面的中性税收状态	66
四 对外资企业优惠税收政策的效应评析	67
1. 正面效应分析	67
2. 负面效应分析	73
五 现行制度公平与效率状况分析	75
1. 效率状况分析	76
2. 公平状况分析	78
3. “入世”给现行制度带来的挑战	81
六 改革和完善现行制度的思考之一：重塑吸引 外资的税收优惠政策	83
1. 重塑的基本模式：税收中性与非中性相结合	83
2. 重塑的具体方式	85
 第四章 中国涉外企业所得税收制度与 WTO 规则的 冲突分析	89
一 WTO 规则的法律效力	89
1. WTO 是经济全球化走向法制化的载体	90
2. WTO 的法律地位及其规则的法律效力	91
3. WTO 规则在中国的适用	92

二	WTO 规则与企业所得税收制度关系的一般性辨析	96
1.	WTO 的法律体系及其在国际投资领域的影响	96
2.	与企业所得税收制度相关的 WTO 规则评析	100
三	中国现行涉外企业所得税收制度与 WTO 规则的 冲突	110
1.	冲突的识别: 补贴与反补贴规则	111
2.	冲突的识别: 国民待遇规则	115
3.	冲突的识别: 透明度规则	120
四	改革与完善现行制度的思考之二: 深刻认识和 积极应对与 WTO 规则的冲突	123
1.	依照 WTO 规则要求改革现行制度的必要性	123
2.	与 WTO 规则冲突产生的内在缘由	126
3.	应对与 WTO 规则冲突的基本途径和方式	127
第五章	企业对外投资所得税收制度研究	131
一	涉外企业所得税收与中国企业“走出去”战略	131
1.	“走出去”战略是经济全球化背景下的必然 选择	131
2.	培育企业国际竞争力是实施“走出去”战略的 重要条件	133
3.	中国企业对外投资所得税收制度的基本 状况	135
二	企业对外投资所得税收制度基本模式的比较	141
1.	以资本输出中性为原则的制度模式	141
2.	以资本输入中性为原则的制度模式	143
3.	两种制度模式的比较	144

三 企业对外投资所得税收制度与 WTO 规则关系试析	
——以欧盟诉美国 FSC 税收待遇案为例	150
1. 欧盟诉美国 FSC 税收待遇案的背景	150
2. 对 WTO 有关美国 FSC 案裁定的评析	154
3. 企业对外投资所得税收制度模式与 WTO 规则 依从的关联	158
四 改革与完善现行制度的思考之三：创建服务于 “走出去”战略的企业对外投资所得税收制度	161
1. 明确企业对外投资所得税收制度的政策取向	162
2. 改进现行资本输出中性型的企业对外投资所得 税收制度安排	164
3. 逐步建立资本输入中性型的企业对外投资所得 税收制度体系	166
第六章 涉外企业所得税收中的国际协调问题研究	169
一 涉外企业所得税收国际协调的理论依据与实践 变迁	169
1. 国际协调与涉外企业所得税收的公平与效率	170
2. 税收国际协调的基本内容	172
3. 税收国际协调的主要途径与发展趋势	175
二 国际协调与涉外企业所得税收优惠政策	178
1. 资本输入所得税收优惠与国际协调	179
2. 资本输出所得税收优惠与国际协调	181
三 国际协调与涉外企业所得税收中的反避税	183
1. 滥用税收协定避税	183
2. 转让定价避税	186
3. 资本弱化避税	191
4. 利用国际避税地避税	192

5. 国际协调在反避税中的重要性与作用机制	193
四 国际协调与税收竞争	196
1. 经济全球化与税收竞争	196
2. 税收竞争效应辨析	197
3. 税收竞争国际协调的必然性与途径	199
五 改革与完善现行制度的思考之四: 辩证看待和 积极开展税收国际协调	203
1. 辩证地看待税收国际协调	203
2. 进一步加强双边国际税收协调	206
3. 积极参与多边国际税收协调	208
后 记	213
参考文献	215
一 中文部分	215
二 英文部分	224

导 言

一 研究的动因

2001年11月，中国在经历了14年艰难曲折的谈判历程之后，终于成为世界贸易组织的正式成员。这标志着中国选择并已经踏上了汇入经济全球化大潮的道路。“入世”意味着中国将更加对世界开放，世界也更加向中国开放；同时，中国在对外经济活动中受到国际规则约束的程度也将明显加大，特别是要履行WTO协议所规定的义务。显然，“入世”不仅仅带来机遇，而且要求对我国涉外经济制度做出多方面的改革与完善，从而使中国在参与经济全球化的进程中行进得更加顺利，获得更多的收益。

在中国涉外经济制度的庞大体系中，涉外企业所得税制度属于涉外税收制度的一个分支。但是，这一分支有着非同一般的功能和地位。改革开放20多年来，对外商投资企业实行所得税收优惠政策，始终是中国吸引外资以促进经济发展的重要手段。实践表明，这一政策发挥了积极而重要的作用和效果。但是，随着形势的发展和变化，这种政策也越来越突出地显现出种种弊端，如造成内资与外资企业间的竞争不公，以及国家税收收入流失等。由于“入世”带来的压力，旨在改变这种状况的企业所得税“两法”合并方案，已经由国家有关机构提出，但由于对一些问

题的认识尚存较大的分歧，新的企业所得税法迟迟难以出台。中国今后对外商投资企业将实行怎样的企业所得税政策，还是一个不甚明朗的问题，引起各方面，特别是国外投资者的关注及种种猜测。

其实，在中国“入世”和参与经济全球化的背景下，其涉外企业所得税制度所面临的挑战不只在于是否继续对外国投资者予以优惠。就国外对华投资而言，“入世”后经济的更加开放将吸引大量国外跨国公司迅速进入中国，这些公司出于自身利益需要会凭借各种方式和途径力图减轻其企业所得税负担。如何应对跨国公司的避税行为，维护国家的税收权益，将是中国税务机关今后面临的一项复杂而艰巨的任务。

就中国对外投资而言，由于“入世”后国内市场竞争更加激烈而国外市场更加开放，中国企业必然面临如何走向国际市场的问题。可以预计，“入世”后中国企业对外投资将加速增长。然而，由于长期以来中国对外直接投资的规模和水平相当有限，相应的企业所得税制度始终未得到发育。在未来中国参与经济全球化程度不断加深的情况下，目前这种跛足的涉外企业所得税制度无法适应新形势的需要。因此，中国涉外企业所得税制度需要扩展功能和充实内容，实现对企业境外投资所得的有效税收征缴。应该指出的是，对企业境外投资所得的税收制度，直接关系到企业境外投资的收益，对企业的国际竞争力的形成具有影响，因此各国都寻求一种有利于提高本国企业对外投资国际竞争力的所得税制度。对中国的税收立法和征管机构来说，在十分缺乏经验的条件下，要制定和推行一套能满足上述两方面需要的相关制度，无疑是相当严峻的挑战。

在面临上述挑战的同时，中国涉外企业所得税的制度安排及其改革与完善还要受到WTO规则的约束。这是中国涉外经济制度改革在“入世”后碰到的新的问题。以往的改革，只要符合

中国自身发展的利益要求，只要“对我有利”，即可施行。但是，“入世”后，改革只有在既“对我有利”，又不与有关国际规则冲突的情况下，方可实施。

总之，在经济全球化以及“入世”的大背景下，改革和完善作为中国涉外经济制度重要组成部分的涉外企业所得税收制度，既迫在眉睫，又有非同以往的特殊性和艰巨性。这也正是本书选题的缘由和研究之动因所在。

二 研究的基本思路

1. 分析的基本依据与路径

研究税收制度问题离不开公平与效率这两个基本概念，这是由税收制度的本质属性决定的。一方面，所谓税收制度，就是国家在税收方面制定的各种税收法律规范性文件的总称。^① 税与法有着内在的共存性。^② 公平是法律的一项基本价值原则，因此也就必然成为税收制度的一项基本价值原则。由于税收制度本身具有的特性，公平原则在税制中有着多种具体的表现形式。另一方面，税收制度又是国家的一种经济制度，税收制度的实施是国家凭借其政治权力的一种经济行为。经济制度和行为自然存在效率的得失问题。因此，效率作为经济学的一项基本价值原则，也就必然成为税收制度所追求的一项基本价值原则。

涉外企业所得税收制度作为税收制度的一个分支，同样以公平和效率为基本价值原则。而且，由于其所涉及税收主体与客体的广泛性与复杂性，公平和效率原则在涉外企业所得税收中涵盖

① 许善达：《国家税收》，第23页，中国税务出版社，2001。

② 许善达：《国家税收》，第62页。

的内容也就十分广泛而复杂。

本书以探讨“入世”后中国涉外企业所得税制度的改革与完善为中心内容，WTO的规则自然在研究中占有特殊重要的位置，将成为本书评析中国涉外企业所得税制度的重要依据。笔者认为，对WTO规则的认识不能只浮于表面，而是要抓住其本质要求，这样才能使我国涉外企业所得税制度的改革与完善走上正确的轨道。WTO的规则体系既是一套经济制度，同时又是以法律制度的形式出现的。如同税与法的共存性，WTO的规则也具有与法的共存性。因此，笔者强调将公平与效率这两条基本的价值原则，应用于对WTO规则的分析 and 把握中。

因此，本书将以公平与效率为基本的理论出发点，即以这两项原则为基本依据，梳理和剖析与涉外企业所得税制度相关的理论概念，乃至WTO的有关原则和规则。这种梳理和剖析的目的在于，对有关理论和概念以及WTO的相关原则和规则，获得本质性的理解和把握；进而形成本项研究的分析框架，为本书剖析各种现实问题及提出政策建议服务。

2. 研究对象

在构筑起分析框架的基础上，本书将在经济全球化的大背景下，针对国际投资中的企业所得税问题展开探讨，并将“入世”后中国涉外企业所得税制度的改革与完善作为研究的中心题目。鉴于研究对象的复杂性，本书不可能论及中国涉外企业所得税制度改革与完善所面临的所有问题，只能是有所取舍、有所重点地加以研究；取舍的根本依据在于改革与完善现行制度的现实需要。

笔者认为，在经济全球化条件下，“入世”后中国涉外企业所得税制度改革与完善面临的最为重要的挑战，在于两类、四

个方面：方面之一是，就国外对华投资而言，如何调整对外资企业的所得税收优惠政策；方面之二是，就中国对外投资而言，如何创建服务于企业“走出去”战略的所得税收制度；方面之三是，在参与国际经济一体化程度不断加深的情况下，如何看待和开展有关企业所得税收的国际协调；方面之四是，中国涉外企业所得税收的制度安排要符合 WTO 规则的要求。上述四方面的挑战，构成本书的研究内容。其中前三方面的挑战，源于“入世”在中国经济运行层面上造成的影响；第四方面的挑战，则类属于“入世”在制度规范层面上给中国涉外经济带来的约束。

3. 研究的基本脉络

综上所述，本书研究的基本脉络是，以公平和效率这两条税收制度的根本价值原则为基本依据，在考察中外关于涉外税制的重要理论概念以及 WTO 有关规则的基础上，建立起研究分析框架；进而对中国现行的涉外企业所得税收制度做出评析，并针对其面临的主要挑战展开探讨；在充分考虑中国国情和经济全球化发展趋势的前提下，借鉴国外的相关做法与经验，提出改革和完善我国涉外企业所得税收制度的基本思路 and 具体建议。

三 研究的体系框架

按照上述的研究思路，本书将分以下章节论述。

第一章论述研究的背景，阐明研究的基本对象，并在评述中外相关研究情况的基础上，明确本书研究的特色与基本假设。

第二章以公平与效率这两项税收制度的根本性价值原则为基点，评述与涉外企业税收制度相关的税收理论概念及 WTO 规则，进而建立起以公平和效率为基本依据的分析框架，为以后具体问题的研究奠定理论和分析基础。