

经济特区引进
外资的税收优惠政策研究

邓子基等著

编者的话

自1980年全国人大常委会批准设立经济特区以来,经过10年的发展,我国各经济特区在改革和建设事业中都取得了巨大的成就,真正成为我国社会主义改革的“试验场”和对外开放、引进先进技术及管理经验的“窗口”,为建设有中国特色的社会主义提供了宝贵的经验。

10余年的探索,使经济特区初步形成了一定的模式。为了介绍特区经济成就,总结特区成功经验,促进社会主义市场经济理论研究的深入和发展,为深化改革、扩大开放提供理论依据和具体设想,我们编辑出版了这套《特区经济丛书》。

本丛书将系统地反映国内对特区经济研究的最新成果。我们提倡不同学术观点的交流与争鸣,竭诚欢迎读者提出批评和建议。

《特区经济丛书》编委会

总 序

刘 国 光

邓小平同志南巡讲话发表后，全国上下掀起了改革开放和经济发展的新热潮。在此之际，鹭江出版社推出了国家“八五”出版规划重点图书——《特区经济丛书》。这套丛书以系统介绍特区经济成就，总结特区成功经验为宗旨，反映国内对特区经济研究的新成果，具有很强的现实意义。我相信，它将对我国改革开放的深入发展发挥积极有益的作用。

80年代以来，我国的经济特区作为改革开放的“试验场”和“排头兵”，取得了举世公认的成就。实践证明，中国的经济特区不仅借鉴了国外的“自由贸易区”或“出口加工区”的有益之处，并在发展中逐渐增添了更加广泛和丰富的内容。中国的经济特区与国外的“自由贸易区”或“出口加工区”的主要区别是：国外这类区域一般是单一功能，而我国经济特区是综合功能；国外这类区域一般面积很小，基本上是无居民居住区，而我国的经济特区面积较大，有的已有百万以上居住人口；国外一般限于区内贸易或加工，仅对外不对内，而我国的经济特区在功能上则是外引与内联相通，并向内地辐射。显然，这是有中国特色、在国际上有创新意义的社会主义的经济特区。

90年代,在国际经济、技术竞争加剧,国内加快改革开放和经济发展的新形势下,经济特区应继续当好全国改革开放的“排头兵”,率先建立社会主义市场经济新体制,促进产业结构优化,使经济发展水平再上一个新台阶,把特区建成以高新技术为龙头,先进工业为主导,第三产业兴旺发达,农业现代化水平较高,社会安定,经济繁荣,人民生活富足的综合性、多功能的开放经济区,在“造香港”、“赶小龙”中发挥积极的作用。如果说,80年代中国在经济特区拉开了对外开放的序幕,并逐渐带动内地,那么,在90年代,经济特区将进一步展现中国改革开放的不断深化和发展。在一定意义上,可以说,经济特区是中国改革开放的象征,她体现了中国人民奋发图强、不断创新、赶上世界先进水平的决心和意志。中国的经济特区已走过了创业和初步成型的两个阶段,为下一步发展奠定了坚实的基础。展望未来,我相信,经济特区将在我国实现第二、三步战略目标中起重要的作用。

我希望,《特区经济丛书》通过组织高质量的作品,反映特区在各个方面的全国改革开放的“排头兵”,敢于冲破禁区,勇于探索的实践历程与理论脉络;同时,也希望它进一步探讨特区在我国全方位开放,发展社会主义市场经济新格局下的使命与作用。这样,《特区经济丛书》必将对推进我国改革开放和现代化建设作出积极的贡献,而受到广大读者的好评。

1992年7月20日

提出完善我国特区涉外税收优惠的设想。

5. 外商逃避税问题。在对国际逃避税方法作总体研究的基础上,专门探讨转让定价避税和利用“国际税收乐园”避税问题,最后具体分析外商逃避我国税收的方法与原因。

6. 外商逃避税的反措施。首先从总体上分析防范国际逃避税的方法,然后专门研究处理关联企业间转让定价避税问题的途径,最后从借鉴国际经验出发提出我国防范外商逃避税应有的措施。

7. “复关”与特区税收。从阐述关贸总协定与我国“复关”问题出发,探讨“复关”与特区税收的关系,提出经济特区迎接“复关”的税收对策。

本书由我负责并组织我的三位博士生共同参加研究。首先由我提出整个研究框架,大家一起讨论、调研,然后各自负责写出初稿。具体分工为:第一章时建龙,第二、四章由我撰写,第三、七章王陆进,第五、六章王家春。最后由我总纂定稿。

本书是我承担的国家教委博士点基金项目“特区引进外资的优惠政策研究”的主要研究成果,该项目研究得到国家教委和深圳、厦门等经济特区及其税务部门的支持;本书出版得到厦门经济特区鹭江出版社的帮助。在此我们深表感谢。

本书以特区引进外资的税收优惠政策为线索,对有关的若干问题进行研究,提出不少探索性的观点,以期对经济特区增创新优势提供参考,但可能还不够成熟,欢迎专家、学者和广大读者批评、指正。

邓子基

1994年10月

前 言

党的十一届三中全会以后,我国实行了改革开放;按照邓小平同志的特区建设思想,党中央作出了兴办经济特区的战略决策,在我国东南沿海相继创办了深圳、珠海、汕头、厦门和海南5个经济特区。10多年来,我国经济特区迅速发展,取得了举世瞩目的成就。实践证明,邓小平同志的特区建设思想和党中央关于创办经济特区的战略决策及各项政策都是非常正确的,这充分体现了邓小平同志和我们党勇于创新、高瞻远瞩的革命胆略和政治智慧。如今,5个经济特区作为“窗口”,对于全国具有夺目的辐射作用。特区首先进行的以市场调节为主的经济实践对于我国社会主义市场经济理论的形成发挥了重要的试验场作用,也为我国实行沿江、沿边和内陆省会城市的开放提供了宝贵的经验,因而具有十分现实而深远的意义。

当前,我国正在大力发展社会主义市场经济,实行全方位对外开放,积极寻求恢复关贸总协定席位,经济特区的发展进入了一个提高整体素质、增创特区优势的新阶段。无疑,经济特区的特色也要相应地随之发展,原来特区实行的某些优惠政策和措施自然会发生变化。但正如江泽民同志所强调指出的:“中央对发展经济特区的决心不变;中央对经济特区的基本政策不变;经济特区在全国改革开放和现代化建设的地位和作用不变。要把发展经济特区贯穿于社会主义现代化建设的整个过程,那种认为在全国形成全方

位对外开放格局的新形势下,经济特区的地位和作用可以削弱甚至可以逐步消失的看法,是不对的。”“特区还要‘特’。”

在新的发展阶段,经济特区要通过增创和充分发挥其新优势来发展新特色。其中一个重要的方面便是要进一步完善经济特区的投资环境,既包括完善基础设施的“硬”环境,也包括提高办事效率和服务水准,完善法律和制度等“软”环境。特区引进外资的优惠政策是特区投资“软”环境中一个非常重要的内容,在新形势下加强对这一问题的研究具有重大的理论意义和实践意义。鉴于此,我们选取这一项目进行研究,并有重点地探讨了特区引进外资的税收优惠政策问题。

我们认为,特区引进外资的税收优惠政策实际上就是特区涉外税收优惠政策,它是决定特区投资环境的一个重要因素。同时,特区涉外税收及其优惠是特区税收的内容之一,因而研究特区涉外税收优惠政策问题必须联系整个特区税收来加以探讨。此外,经济特区不仅要有效运用涉外税收优惠以更好地引进外资和发挥改革开放的“窗口”与“试验场”作用,而且应从维护国家的税收权益出发积极防范外商的避税活动。还有,我国正面临“复关”,这对特区税收也将产生一定的影响。按照这些思路,我们在写作本书时设计了七章,大致包括下列内容:

1. 我国现行的特区税制。首先回顾特区税制建立与发展的进程,然后对特区新税制的内容作了全面介绍和综合评价。

2. 特区优惠税制的设想。对设计特区税制的原则与指导思想、特区最优税收模式的总体设计等问题进行探讨。

3. 特区涉外税收。围绕特区涉外税制设立的原则、涉外税收管辖权、涉外税制及其优化和中外税收协定等问题展开论述。

4. 特区涉外税收优惠。从阐述涉外税收负担原则出发,回顾特区涉外税收优惠的历史沿革,就特区涉外税收优惠进行国际比较,

目 录

前言	(1)
第一章 我国现行的特区税制	(1)
第一节 特区税制的建立与发展	(1)
第二节 新税制的内容与评价	(9)
第二章 特区税制的优化	(27)
第一节 设计特区税制的原则与指导思想	(27)
第二节 特区最优税收模式的总体设计	(30)
第三节 特区税收目标模式的实现	(36)
第三章 特区涉外税收	(48)
第一节 涉外税制设立的原则	(48)
第二节 涉外税收管辖权	(56)
第三节 涉外税制及其优化	(62)
第四节 中外税收协定	(70)
第四章 特区涉外税收优惠	(77)
第一节 涉外税收负担原则	(77)
第二节 特区涉外税收优惠的历史沿革	(81)
第三节 特区涉外税收优惠的国际比较	(90)
第四节 完善我国特区涉外税收优惠的设想	(101)
第五章 外商逃避税问题	(107)
第一节 国际逃避税主要方法	(107)

第二节	转让定价避税原理与方法·····	(114)
第三节	利用“国际税收乐园”的逃避税方式·····	(122)
第四节	外商逃避我国税收的方法与原因·····	(125)
第六章	外商逃避税的反措施·····	(128)
第一节	对付国际逃避税的主要方法·····	(128)
第二节	关联企业间交易定价的处理·····	(134)
第三节	借鉴外国经验,维护税收权益·····	(143)
第七章	“复关”与特区税收·····	(151)
第一节	关贸总协定与我国“复关”·····	(151)
第二节	“复关”与特区税收的关系·····	(157)
第三节	经济特区迎接“复关”的税收对策·····	(162)

第一章 我国现行的特区税制

第一节 特区税制的建立与发展

随着经济特区的建立与发展,我国的经济特区税制也经历了一个不断改革、逐步完善的过程,经济特区内逐渐形成了国内税制和涉外税制两套税制,而且对内的工商税制改革和涉外的税制建设,采取了同步分开进行的方式。到1994年实施新税制之前,对特区的内资企业征收的税种有:产品税、增值税、营业税、企业所得税、城市维护建设税、印花税、车船使用税、房产税、工资调节税、能源交通重点建设基金和预算调节基金;对特区内国内居民征收个人收入调节税。对特区的外商投资企业征收的税种有:外商投资企业和外国企业所得税、工商统一税、车船使用牌照税和房产税;华侨、港澳同胞、台湾同胞和外籍人员个人所得税;使用特区土地的企业和个人土地使用税。下面分别介绍这两套税制:

一、特区内资企业税制的改革

在我国,经济特区内资企业适用于国内税制。1979年以来,我国对国内税制进行了系统而深入的改革。国内税制的改革与完善为经济特区内资企业的发展与壮大创造了良好的外部环境,保证

了经济特区财政收入的稳步增长,因而也促进了特区经济的发展。

在1994年新税制实施之前,对经济特区内资企业征收的流转税主要有产品税、增值税和营业税。这三种税是1984年10月从原来的工商税中分解而来的。其中,产品税是将原工商税中对产品生产和进口征税的部分划分出来设置的税种;增值税是1979年以来在逐步扩大试点的基础上形成的一个新税种;营业税是从原工商税中对商业、交通运输及各种服务性业务征税的部分划分出来而形成的税种。

产品税是对从事生产和进口应税产品的单位和个人,就其销售收入金额或销售数量征收的一种税。国务院于1984年9月18日颁布了《中华人民共和国产品税条例(草案)》,并于同年10月1日起试行。由于产品税是按产品销售收入额或销售数量征收的,它不受产品成本和盈利水平的影响,计算征收简便易行,能够保证税收收入的及时、稳定和可靠。同时,产品税是对不同产品分定税目,实行差别比例税率,对同一产品实行同一种税率,有利于体现公平税负和发挥税收的奖限作用。应该承认,产品税对满足特区经济建设的资金需求和调节特区经济等方面曾经发挥过重要作用。但是,由于产品税是以产品的全部流转额为课税对象,一些生产环节多、生产结构复杂的产品,存在着同一产品因生产结构不同而税负高低不等的矛盾。生产愈专业化,生产环节愈多,税收负担就愈重。搞“大而全、小而全”反而有利。重复征税成为产品税的致命弊端,对生产专业化的发展极为不利,因此,新税制取消了产品税,改征增值税。

增值税是以增值额为征税对象征收的一种税。由于它消除了生产、流转环节的重复征税,有利于促进专业化协作生产和体现公平税负的原则,有利于财政收入的稳定。法国于20世纪50年代最早开征这种税,现在已有60多个国家和地区采用,逐渐成为一个

具有国际性的税种。我国从 1979 年至 1982 年在部分地区进行了增值税试点。1984 年推行第二步利改税时,国务院颁布了《中华人民共和国增值税条例(草案)》,以后又几次调整、扩大了增值税范围。1987 年 3 月 20 日国家税务总局制订了《关于完善增值税办法的若干规定》,颁布了新的增值税税目税率,已纳入增值税实施范围的行业和产品,共有 13 个税目,并且设计了从 8% 到 45% 的 12 个档次的税率。1994 年实施新税制,对从事生产和进口应税产品的特区内资企业普遍征收增值税。由于增值税是按产品的增值额征收的,对于同一产品,无论是全能厂,还是专业协作厂生产,只要销价相同,税负水平就基本一致。对经济特区内资企业生产的产品实行增值税,有利于经济特区内资企业发展专业化生产和实行各种形式的联合;而对经济特区内资企业进口产品实行增值税,可以避免进口产品的税负轻于国内同类产品的现象,有利于保护本国产品的生产,维护本国的经济利益。因此,增值税在公平税负和促进特区市场经济的发展方面正发挥越来越重要的作用。

营业税原来是对我国境内从事商业、物资供销、交通运输、建筑安装、金融保险、邮政电讯、出版和其他各种服务业的单位和个人征收的。它是以营业额为征税对象,其中,对商业零售和临时经营业务,以商品销售收入额为征税对象;对商业批发、调拨业务,以商品的进销差价作为征税对象;对其他行业以营业收入为征税对象。按不同行业 and 不同经营业务设置 11 个税目,对 11 个税目分别设计了 3%、5%、7%、7.5%、10%、15% 等 5 个档次的固定税率和一个幅度税率。为了平抑物价,经济特区内资企业经营国家限定价格的粮、油、肉、煤气、蔬菜等生活用品,可申请在一定期限内减免营业税;对特区内资企业加工、装配出口产品的加工装配收入,免征营业税。营业税具有税源普遍、征收面广、税负均衡和纳税手续简单等特点,因此,尽管新税制实施后对商业和物资供销业不征营业

税,改征增值税,但营业税仍是经济特区税制中的一个重要税种。

新税制实施之前,对特区内资企业征收的所得税是按照内资企业的所有制性质分别征收国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税和城乡个体工商户所得税。

国营企业所得税是对国营企业的生产经营所得和其他所得征收的一种税。它是第一步利改税中开征的一个新税种。建国以来,一直到1983年,我国对国营企业实现的利润分配一直是采用上缴利润的办法。党的十一届三中全会以后,国家开始对国营企业利润分配制度进行改革,先后实行了企业基金、利润留成和盈亏包干等办法。这与原来的统收统支体制相比是一个进步,但国家与企业之间的分配关系仍不确定。为解决这一问题,1983年国家制定了《国营企业所得税暂行规定》,开始对有盈利的国营企业征收所得税。1984年第二步利改税时,国务院批转了财政部《国营企业第二步利改税试行办法》,并颁布了《中华人民共和国国营企业所得税条例(草案)》,规定自1984年10月1日起试行。该条例对不同规模的国营企业,规定了不同的税率:对大中型企业采用55%的比例税率,而对小型企业采用8级超额累进税率。对在特区内举办的内联企业,减按15%缴纳所得税,企业分得的税后利润,如解往投资企业所在地的,应按20%补缴所得税,免征调节税;如留在特区再投资扩大再生产或兴办外向型工业,从获利年度起,8年内免征在投资企业所在地应补缴的所得税和调节税。

集体企业所得税是对我国境内实行独立经济核算的集体所有制企业的生产经营所得和其他所得征收的一种税。它是从原工商所得税演变而来的。十一届三中全会以后,为了合理调整集体企业的所得税负担,国家对集体企业所得税先后进行了几次重大调整,并于1985年4月11日颁布了《集体企业所得税暂行条例》,规定所有的集体所有制企业一律按八级超额累进税率征税,统一了集

体企业所得税税率。

私营企业所得税是对从事工业、建筑业、交通运输业、商业、饮食业、服务业等行业的私营企业的生产经营所得和其他所得征收的一种税。解放初期，国家通过对私改造，私营企业被逐渐纳入国营或集体经济轨道。改革开放政策的实施，重新确立了私营企业在我国国民经济中的合法地位，为了引导私营经济的健康发展，国务院于1988年6月颁布了《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》，按35%的比例税率对私营企业所得税。为了鼓励特区内私营企业的出口创汇，对私营企业生产出口产品取得的外汇留成额度调剂收入，通过国家外汇调剂中心按国家规定办理的，不计征私营企业所得税。

城乡个体工商户所得税，是对经工商行政管理部门批准从事工业、商业、服务业、建筑安装业、交通运输业及其他行业的城乡个体工商户的应纳所得额征收的一种税。个体经济在我国社会主义改造时期，主要是为国营批发商业经销代销产品赚取批零差价。在1956年的社会主义改造高潮中，部分个体经济走上了合作化的道路，从1958年起，许多合作商店和合作小组并入国营企业，自负盈亏的小商店、小摊贩也几乎完全被消灭。改革开放以后，个体经济得到了迅猛发展，已逐渐成为我国国民经济中一个独立的经济成份。为了适应个体经济的发展，加强对个体经济的引导和监督，国务院于1986年1月29日颁布了《中华人民共和国城乡个体工商户所得税暂行条例》，采用10级超额累进税率对其所得征税。

此外，在新税制实施之前，对特区内资企业还征收城市维护建设税、车船使用税、房产税、印花税、工资调节税、能源交通重点建设基金、预算调节基金；对特区内国内居民征收个人收入调节税。1994年新税制实施后，保留了城市维护建设税、车船使用税、房产

税和印花税,合并了个人收入调节税,取消了工资调节税、能源交通重点建设基金和预算调节基金。

二、特区涉外税制的建立与发展

特区涉外税收制度的建立、发展和不断完善,始终坚持了三条基本原则:一是维护国家权益;二是服务于对外开放;三是尊重国际税收惯例。这三条原则是相辅相成、紧密结合的整体。前提是维护国家权益,中心是服务于对外开放,措施要符合国际税收惯例。这样做,有利于把税制建设的科学性与合理性更好地结合起来,有利于为投资者提供一个符合国际税收惯例的赋税环境。涉外税制与国内税制相比,总的说来具有税种少、税率低、优惠多的特点。

我国涉外的企业所得税,原按不同的投资方式,分别于1980年9月和1981年12月公布了《中外合资经营企业所得税法》、《外国企业所得税法》,前者是对在我国境内的合资企业的生产、经营所得和其他所得征收的一种税,后者是对外国企业在我国境内的生产、经营所得和其他所得征收的一种税。《中外合资经营企业所得税法》一共18条,《外国企业所得税法》一共19条。两个税法中约有一半条款完全相同,另一半条款的实质性差别只在税率和优惠待遇两个方面。从政策思想的高度看,这些差别是不合理的。合资经营企业采取比例税率,合作经营企业采取累进税率,后者税负高于前者,解释不清。而且“合资”与“合作”的界限不明,地区掌握不同,税负有偏重,有的偏轻,政策执行比较混乱。鉴于此,国务院于1984年11月颁布了《关于经济特区和沿海十四个港口城市减征、免征企业所得税和工商统一税的暂行规定》,统一了经济特区及沿海港口城市的中外合资企业和外国企业的所得税税率。1991年4月9日,第七届全国人民代表大会第四次会议通过并公布了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,规定从1991年7月1日起施行,并同时废止《中外合资经营企业所得

税法》和《外国企业所得税法》，从而在全国范围内统一了这两类企业的所得税税率。

为了适应对外开放的需要，有利于吸收外资、引进技术、发展对外经济技术合作，从 1979 年以来，我国对外按商品和非商品的流转额计征的税收和地方税，仍然沿用 1958 年由国务院颁布试行的《工商统一税条例》、1951 年由前政务院公布的《城市房地产税暂行条例》和《车船使用牌照税暂行条例》。

工商统一税是以从事工业生产、交通运输、农产品生产或采购、商业经营、服务性业务的销售额或收入额为征税对象，以从事工业品生产、交通运输、农产品采购、外货进口、商业零售和服务性业务的单位和个人为纳税义务人，按产品或行业规定具体的税目税率。共设有 108 个税目，分别规定有 141 个税率。最高税率，如卷烟分为五级税率，由 40% 至 60%；最低税率，如棉布为 1.5%，煤气、牛奶等为 2.5%。一般税目的税率都在 20% 以下，其中机器机械、电力、生铁、钢锭等均为 5%。

由于工商统一税的税目税率，是根据 50 年代中国国内产业发展情况制定的，随着现代科学技术的发展，新兴工业和大量新型产品不断问世，有很多新产品，如电子计算机、录像机等等，工商统一税的税目税率表都没有单列，只好勉强套在“其他工业产品”上。有的是同一种产品，工商统一税规定一种税率，产品税或增值税又规定另一种税率，造成税负不公，内外都有意见。因此，为了统一税制，公平税负，改善我国的投资环境，适应建立和发展社会主义市场经济的需要，1993 年 12 月 29 日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过了《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》，并于 1994 年起实施，同时废止了 1958 年 9 月 13 日国务院公布试行的《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》。为了不使外国投资者因这次税制改

革而增加税负,对1993年12月31日前已批准设立的外商投资企业,由于取消工商统一税,改征增值税、消费税、营业税而增加税负的,经企业申请,税务机关批准,在已批准的经营期限内,最长不超过5年,退还其因税负增加而多缴纳的税款;没有经营期限的,经企业申请,税务机关批准,在最长不超过5年的期限内,退还其因税负增加而多缴纳的税款。

《中华人民共和国个人所得税法》是1980年9月10日第五届全国人民代表大会第三次会议通过并公布的,同年12月14日,经国务院批准,财政部公布施行细则。这是新中国第一部个人所得税法,是贯彻公平税负、合理负担原则的一项重要经济立法,对于在国际经济交往中合理地实施中国的税收管辖权,按照平等互利原则处理国家间的税收权益和鼓励外籍人员来华从事业务,都有着积极意义。

由于个人所得税法只适用于外籍人员,1986年9月25日,国务院为了调节公民个人之间的收入水平,保证经济体制改革的顺利进行,发布了《中华人民共和国个人收入调节税暂行条例》,从1987年1月1日起,对中国公民的个人收入征收个人收入调节税。随着经济特区的迅速发展,我国公民个人与外籍人员在收入与费用水平方面的差距已日趋缩小,对内对外都按照个人所得税法征税的条件已成熟,合并个人所得税和个人收入调节税已成为税制改革的必然趋势。因此,1993年10月31日第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议对1980年9月10日第五届全国人民代表大会第三次会议通过的《中华人民共和国个人所得税法》进行了修订,对国内公民和外籍人员统一征收,取消了个人收入调节税。

我国对外征收的地方税,主要有房地产税和车船使用税,使用国有土地的征收土地使用税。此外,对外商投资企业征收的地方税