区域贸易安排中的所得税问题研究

张智勇 著

北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

区域贸易安排中的所得税问题研究

[redacted] 著

北京大学

区域贸易安排中的所得税问题研究

张智勇 著

北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

区域贸易安排中的所得税问题研究/张智勇著. —北京：北京大学出版社，2018.5

ISBN 978-7-301-29513-7

Ⅰ. ①区… Ⅱ. ①张… Ⅲ. ①区域贸易—所得税—研究 Ⅳ. ①F740.4 ②F810.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 081228 号

书　　名	区域贸易安排中的所得税问题研究 QUYU MAOYI ANPAI ZHONG DE SUODESHUI WENTI YANJIU
著作责任者	张智勇　著
责任编辑	冯益娜
标准书号	ISBN 978-7-301-29513-7
出版发行	北京大学出版社
地　　址	北京市海淀区成府路 205 号　100871
网　　址	http://www.pup.cn
电子信箱	law@pup.pku.edu.cn
新浪微博	@北京大学出版社　@北大出版社法律图书
电　　话	邮购部 62752015　发行部 62750672　编辑部 62752027
印 刷 者	三河市北燕印装有限公司
经 销 者	新华书店
	650 毫米×980 毫米　16 开本　26.75 印张　425 千字
	2018 年 5 月第 1 版　2018 年 5 月第 1 次印刷
定　　价	64.00 元

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有，侵权必究

举报电话：010-62752024　电子信箱：fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题，请与出版部联系，电话：010-62756370

目录
CONTENTS

引言 /001

第一章 区域贸易安排中的所得税问题 /011

第一节 多边贸易体制与区域贸易安排 /011

第二节 区域贸易安排中的所得税问题 /025

小结 /046

第二章 与贸易和投资有关的所得税歧视措施 /047

第一节 与货物贸易有关的所得税歧视措施 /047

第二节 与服务贸易有关的所得税歧视措施 /065

第三节 与投资有关的所得税歧视措施 /078

小结 /091

第三章 所得税补贴问题 /093

第一节 货物贸易的所得税补贴问题 /093

第二节 服务贸易的所得税补贴问题 /119

第三节 投资中的所得税激励措施 /131

小结 /138

第四章 双重征税和税收差别待遇的消除 /140

第一节 双边税收协定的机制 /140

第二节 多边或区域性的税收协定 /165

第三节 欧盟的超国家机制 /185

小结 /216

此为试读,需要完整PDF请访问: www.ertongbook.com

第五章　税基侵蚀与利润转移问题　/217

第一节　BEPS 问题的提出　/217

第二节　BEPS 行动计划报告　/249

第三节　BEPS 行动计划对区域贸易安排的意义　/286

小结　/301

第六章　自由贸易区建设与所得税的国际协调:中国的视角　/303

第一节　我国自由贸易区建设的现状　/303

第二节　我国现行自由贸易区对所得税问题的规制　/312

第三节　现行机制的完善　/354

小结　/391

结论　/393

参考文献　/405

后记　/425

引　言

本书以区域贸易安排中的所得税问题为研究内容。

一、研究背景

经济全球化是当今世界经济的显著特征。与此同时，以自由贸易区为主要表现形式的区域贸易安排自20世纪90年代以来也呈现出了迅猛发展的态势。即使在2008年金融危机之后，区域贸易安排的步伐也没有因此停顿。当今的区域贸易安排除了在货物贸易、服务贸易等方面给予区域内成员超过世界贸易组织(WTO)多边框架下的减让外，有的还包含了当前WTO所不管辖的竞争、投资自由化、劳工和环境等方面的内容。可以说，区域贸易安排的范畴已经并不限于其标题所示的贸易领域，而是属于区域经济一体化的安排。

实现区域内的经济自由化或一体化，需要消除阻碍货物、服务、投资和人员自由流动的壁垒，包括所得税壁垒。就所得税与这些要素的关系来讲，一国可以借助所得税措施歧视外国产品或服务，或为本国产业提供出口税收补贴。此类所得税措施具有与贸易保护政策类似的效应。[①] 另外，各国正常的所得税制度，即使不以实施贸易保护为目的，也会对上述要素的流动产生影响，这主要体现在双重征税和税收差别待遇方面。经济全球化和区域一体化也为各国应对跨国逃税和避税带来了新的挑战。各国为了吸引投资而竞相给予所得税优惠还可能导致有害税收竞争的局面。按照经合组织2013年文献中的说法，这些都属于税基侵蚀和利润转

① 在实践中，某些不具有国际法中国家主体资格的经济体也有自己的税收法律制度，也是国际组织的成员，并可与其他经济体签订相关协定或安排(比如我国的香港特别行政区、澳门特别行政区以及台湾地区都是WTO的成员)。在本书中，提及“一国”“各国”时，是出于叙述便利的笼统说法，并不包括我国的香港、澳门和台湾地区。我国的香港、澳门以及台湾地区的法律地位是明确的，是我国不可分割的一部分。

移(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)问题。[①]

对于上述所得税问题,区域贸易安排目前主要是分别通过贸易体制和税收体制(主要为双边的避免双重征税协定,以下简称"双边税收协定")来应对的。对于各国借助所得税措施实施贸易保护的做法,WTO框架下的1994年关税与贸易总协定(GATT,也简称为关贸总协定)、《补贴与反补贴措施协定》(《SCM协定》)、《与贸易有关的投资措施协定》(《TRIMs协定》)以及服务贸易总协定(GATS)均设定了相关纪律。区域贸易安排基本是将WTO的规则并入协定之中。不过,WTO规则的适用范围和作用是有限的。比如,GATS并没有服务补贴的具体规则。以WTO多边体制为法律基础的区域贸易安排在本质上属于贸易协定,本身缺乏税收协调的机制。因此,双重征税和税收差别待遇的消除是由双边税收协定来完成的。但是,双边税收协定对于双重征税和税收差别待遇的消除并不彻底,也难以解决区域内的多重征税、逃税避税和税收竞争等问题。需要关注的是,欧盟在其一体化的进程中早已超越了关税同盟阶段,构建了一个货物、服务、人员和资本流动的内部市场,但也一直在致力于消除成员国所得税制所造成的对内部市场自由流动的障碍。欧盟通过其超国家的机制在消除双重征税和税收差别待遇等方面取得了超越税收协定机制的突破,并正在尝试建立欧盟层面的税收协调机制和反避税机制。

因此,区域贸易安排如何应对上述所得税问题,是一个非常重要的议题。由于区域贸易安排的成员有着进一步自由化的诉求,如果不消除所得税壁垒和进行必要的所得税协调,对这些成员具有共同利益的区域安排就会失去其本来意义。

自2001年成为WTO的成员后,我国也开始积极与相关经济体谈判和签署自由贸易协定,并把建设面向全球的高标准自由贸易区网络提升到国家战略的高度。已经启动的中国—东盟自由贸易区的目标就包括逐步实现货物和服务贸易自由化,并创造透明、自由和便利的投资机制。[②]这意味着上述所得税问题同样存在于我国参与的自由贸易区之中。由于我国在建设自由贸易区之前业已签订了大量双边税收协定,我国处理相

① OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013.

② 参见《中华人民共和国与东南亚国家联盟全面经济合作框架协议》第1条。

关所得税问题的机制事实上采用了贸易体制和税收协定并行的机制。不过，我国当前的机制是历史沿革的结果，而非制度设计的体现。因此，研究我国在自由贸易区建设中如何进一步应对上述所得税问题，对于我国自由贸易区战略的成功和改革开放的深入也具有重要的现实意义。

研究区域贸易安排的所得税问题也具有重要的理论价值。在全球化和区域化的背景下，一国的贸易政策和所得税政策既会产生涉外影响，也不可避免地受制于其他国家或经济体的政策或措施。全球或区域背景下的所得税协调是必要的。但是，在现行税收协定和贸易安排之下，缔约国或相关成员依然享有税收主权，即使在一体化程度很高且具有超国家色彩的欧盟也是如此，这就决定了所得税协调必须平衡好一国利益、区域利益乃至全球福利的关系，这也要求对现行机制进行改进并探索新的协调方式。

从国内外研究现状看，关于 WTO、区域贸易安排和国际税法等领域的文献是非常丰富的。国内外学者已对贸易协定和所得税的关系、税收协定和 WTO 体制在所得税协调方面的作用与不足以及北美自由贸易协定(NAFTA)、欧盟等区域安排的相关所得税问题进行了研究，为本书的研究奠定了基础，现简要说明如下：

在贸易体制和税收协定的关系方面，Slemrod 和 Avi-Yonah 探讨了贸易法与所得税法的关系，指出税收协定和贸易协定是两个并行的体制，税收协定对于促进自由贸易也具有积极意义。不过，双边税收协定和贸易协定都无法解决税收竞争问题。两位作者还提出应将贸易和所得税问题纳入到一个统一的多边框架。[①] 在税收协定对于所得税协调的作用方面，Warren 分析了国际贸易和投资领域中存在的所得税歧视问题，讨论了税收协定的作用与不足。[②] Avi-Yonah 也深入探讨了税收竞争所带来的问题和挑战。[③]

在 WTO 规则与其成员的所得税措施方面，Daly 分析了 1994 年

---

① Joel Slemrod and Reuven Avi-Yonah, "(How) Should Trade Agreements deal with Income Tax Issues?", *Tax Law Review*, Vol. 55, No. 4, 2002.

② Alvin C. Warren Jr., "Income Tax Discrimination against International Commerce", *Tax Law Review*, Vol. 54, No. 2, 2001.

③ Reuven Avi-Yonah, "Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State", *Harvard Law Review*, Vol. 113, No. 7, 2000.

GATT、《SCM 协定》《TRIMs 协定》和 GATS 在消除所得税壁垒方面的作用与不足。[①]

在区域贸易安排的所得税协调方面，Cockfield 的专著研究了 NAFTA 的税收问题，并就 NAFTA 成员国进行税收协调的路径进行了探讨。[②] Terra 和 Wattel 的专著也系统阐述了欧盟在间接税和所得税领域的协调机制。[③] Panayi 的专著研究了欧盟的公司所得税法。[④] Graetz 和 Warren 研究了欧盟法院在消除成员国所得税歧视措施方面的作用。[⑤] Jogarajan 总结了北欧、拉美和亚洲等地区的区域性税收协定的实践。[⑥]

我国学者在常设机构、有害税收竞争、税收情报交换和欧盟税收制度等方面也有相关研究。[⑦]

所得税与贸易体制的关系、区域一体化的所得税协调问题也被经合组织(OECD)、联合国(UN)、WTO、泛美开发银行(IDB)、亚洲开发银行(ADB)等国际组织所重视。这些组织也开展了大量工作，提供了丰富的研究文献。比如，OECD 早在 1998 年就出台了关于有害税收竞争的报告。[⑧] OECD 在 2013 年发布了应对 BEPS 的报告和 BEPS 行动计划，并

---

① Michael Daly, "WTO Rules and Direct Taxation", *World Economy*, Vol. 29, Issue 5, 2006.

② Arthur J. Cockfield, *NAFTA Tax Law and Policy: Resolving the Clash between Economic and Sovereignty Interests*, University of Toronto Press, 2005.

③ Ben J. M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law*, 6th edition, Kluwer Law International, 2012.

④ Christiana Hji Panayi, *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge University Press, 2013.

⑤ Michael Graetz and Alvin Warren Jr., "Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe", *Yale Law Journal*, Vol. 115, No. 6, 2006.

⑥ Sunita Jogarajan, "A Multilateral Tax Treaty for ASEAN—Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nation", *Asian Journal of Comparative Law*, Vol. 6, 2011, at http://ssrn.com/abstract=2166620.

⑦ 比如：廖益新：《论适用于电子商务环境的常设机构概念》，载《厦门大学学报(哲学社会科学版)》2003 年第 4 期；朱炎生：《国际税收协定中常设机构原则研究》，法律出版社 2006 年版；崔晓静.：《欧盟税收协调法律制度研究》，人民出版社 2011 年版；朱洪仁：《欧盟税法导论》，中国税务出版社 2004 年版；钟晓敏：《竞争还是协调——欧盟各国税收制度和政策的比较研究》，中国税务出版社 2002 年版；蔡庆辉：《有害国际税收竞争的规制问题研究》，科学出版社 2010 年版；付慧姝：《税收情报交换制度法律问题研究》，群众出版社 2011 年版。

⑧ OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998.

在2015年10月发布了实施BEPS行动计划的一系列最终报告。[①] 泛美开发银行也出版了关于拉美经济一体化与税收的研究。[②]

不过,既有文献并没有从总体上研究区域贸易安排所面临的所得税问题和协调困境。我国自由贸易区实践中的所得税协调问题也缺乏有针对性的研究。国外学者的研究往往局限在其所处区域的背景下,对于贸易领域的所得税协调一般问题和规律的抽象也不够充分。有的学者的建议(比如建立所得税领域的多边组织的设想)也过于理想。[③] 另外,由于OECD在2013年提出了BEPS行动计划并在2015年才公布了实施BEPS行动计划的最终报告,因此,既有文献并不包含这方面的发展。当然,这并非既有文献本身的不足。

因此,本书拟在既有成果基础上并结合最新的发展对区域贸易安排的所得税问题进行较为全面的研究,并尝试做出新的贡献。

---

① 这些文献为:OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013;OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013;OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1:2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3:2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4: 2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6, 2015 Final Report;OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8—10, 2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11; 2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Mandatory Disclosure Rules, Action 12, 2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13, 2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties: Action 15: 2015 Final Report.

② 比如,Vito Tanzi, Alberto Barreix, and Luiz Villela (edts.), *Taxation and Latin American Integration*, Inter-America Development Bank, 2008.

③ 比如,Victor Thuronyi, "International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty", *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 26, No4. 2001.

此为试读,需要完整PDF请访问: www.ertongbook.com

二、研究思路和方法

现实中的区域贸易安排为数众多。笔者选择了 WTO 官方网站所列举的具有代表性的区域贸易安排(比如北美自由贸易区、欧盟、东盟等)作为重点研究的素材,并对区域贸易安排的选择也考虑了地域分布、成员的经济发展水平(比如发达国家之间的安排、发展中国家之间的安排、发达国家和发展中国家之间的安排)等因素,力求尽量全面地反映区域贸易安排实践的特点。另外,本书的研究也包括了相关业已完成谈判但尚未生效的自由贸易协定以及正在谈判中的自由贸易协定。之所以选择这些样本,是因为它们反映了区域贸易安排新的最新发展趋势。即使相关协定最终不能生效或未能完成谈判,也同样能够从中探讨区域贸易安排发展中所面临的一些问题。①

如前所述,区域贸易安排中的所得税问题可以分为两类:一类是各国借助所得税方式实施的贸易保护措施;另一类是各国所得税制所导致的双重征税、税收差别待遇和 BEPS 问题。目前,这两类问题是分别通过贸易体制和税收体制来处理的。尽管贸易体制和税收体制都可以作为单独的课题研究,但本书关注了两个体制之间的相互关系。贸易体制和税收体制是相互作用和影响的。双重征税、税收差别待遇以及 BEPS 问题的解决只能通过税收体制解决,但是具有贸易壁垒作用的税收措施并不能因其形式上属于税收措施而游离于贸易体制的纪律约束之外。同时,贸易体制所带来的经济自由化也对现行国际税收制度产生了冲击,为国际税法的变革提供了动因。本书在对通过贸易体制和税收体制并行解决区域贸易安排的相关所得税问题的可行性进行分析的基础上,针对两类所得税问题的具体表现形式,结合相关区域贸易安排的制度和实践,分别就贸易体制和税收体制的具体规则进行了探讨。

本书也将区域贸易安排中的所得税问题放在了经济全球化的背景之

---

① 比如,在书稿写作过程中,美国等 12 个国家完成了跨太平洋伙伴关系协定(TPP)的谈判,中国等 16 国正在谈判区域全面经济伙伴关系协定(RCEP)。不过,美国总统特朗普在 2017 年 1 月就职后宣布美国退出 TPP。但是,TPP 的其余 11 国仍在努力推动 TPP 的签署,计划 2018 年 3 月在智利进行签署仪式,协定文本也进行了调整并更名为 CPTPP(Comprehensive and Progressive Agreement for Trans-PacificPartnership)。参见 http://news.sina.com.cn/o/2018-01-24/doc-ifyqyesy0538807.shtml, 2018 年 1 月 25 日最后访问。

下进行研究。区域贸易安排不可能与全球经济割裂开来。区域贸易安排在贸易领域的自由化是以 WTO 多边体制为基础的，而且 1994 年 GATT 第 24 条和 GATS 第 5 条也是区域贸易安排偏离多边体制的最惠国待遇的主要法律依据。此外，尽管国际货币基金组织的成员国在《国际货币基金协定》下没有放开资本管制的法律义务，但现实中越来越多的国家开始放开资本管制。WTO 成员和区域贸易安排的成员在金融服务领域的开放也涉及了构成服务贸易内容的跨境资本流动问题。对于发达国家来讲，经合组织(OECD)的资本流动自由化守则(Code of Liberalisation of Capital Movements)是推动其成员国实现资本项目自由化的动力。OECD 所有成员国已经实质上取消了资本管制。《欧洲联盟运行条约》第 63 条也禁止在成员国之间、成员国和第三国之间实施对资本和支付流动的任何限制。资本的自由流动和金融市场的一体化同样加大了各国的征税和应对避税的难度。此外，区域贸易安排的发展也引发了其是否会对多边体制造成负面影响的争论。但是，区域贸易安排对于多边贸易体制的发展和国际税收体制的变革也是有推动作用的。

在研究方法上，作为法学著作，法学研究的一般方法自应遵循。本书对 WTO 规则、相关区域贸易安排、税收协定和投资协定的文本进行了研究和解读。由于全球存在几千个税收协定，鉴于 OECD 税收协定范本的影响力，本书主要结合 OECD 范本来阐述税收协定的相关机制和问题。[①] 当然，本书对现实中的双边税收协定在必要时也进行了阐述。由于大多数区域贸易安排也包含投资的内容，而且其体例和内容与双边投资协定(BIT)基本类似，因此在与投资有关的所得税方面，本书主要根据区域贸易协定的规则进行研究，但也在必要时结合 BIT 的文本和实践进行论述。

---

① 本书中提及的税收协定，除非特别说明，为通常意义上的避免双重征税国际协定。现实中的税收协定一般是双边的，而且其体例和内容主要受到了 OECD 税收协定范本("OECD 范本")的影响。除了 OECD 范本外，联合国也颁布了税收协定范本("UN 范本")，主要供发展中国家和发达国家间缔结税收协定时参考，但其体例与 OECD 范本类似，只是在个别条款中更加维护发展中国家的税收利益。在实践中，OECD 范本和 UN 范本也不断更新。最新的 OECD 范本是 2017 年版，UN 范本则是 2011 年版。OECD 范本 2017 年版与其之前最近的 2014 年范本相比，主要区别在于把 BEPS 项目相关报告的建议纳入其中。范本相关条款及其注释的内容和序号也有改变。除非另有说明，本书使用 2017 年 OECD 范本和 2011 年 UN 范本进行论述。如果相关问题涉及 2017 年 OECD 前范本的问题，本书将结合 2014 年 OECD 范本进行论述。如果论述的相关问题涉及 2017 年 OECD 范本对 2014 年 OECD 范本的修改，本书也将指出。

本书对于案例分析也给予了足够的重视。比如，美国的外国销售公司案(FSC)是货物贸易领域所得税出口补贴的经典案例。欧盟法院在消除成员国所得税差别待遇方面也有一系列判例。在构成间接征收的税收措施方面，解决投资争端国际中心(ICSID)和其他国际仲裁机构也提供了素材。我国在入世后，也有几个税收案件诉诸了 WTO 争端解决机制。研究这些案例对于如何理解相关规则的含义及其作用是非常必要的。

本书也采用了比较研究方法。各个区域贸易安排在市场开放和一体化的程度、制度设计等方面是存在差异的。不过，这些区域贸易安排在所面临的所得税方面也有共同之处。只有比较了不同区域贸易安排的异同，才能客观地寻找普遍适用的机制或路径。比如，欧盟虽然在区域一体化方面走在了前列，但由于欧盟成员国依然享有所得税主权，因此欧盟内部市场中的所得税问题与包含广泛的经济一体化内容的自由贸易区所面临的问题也有相似之处。

区域贸易安排中的所得税问题并非只是法学领域的课题，也涉及经济、政治等方面的因素。因此，对其研究也应综合考虑上述因素的影响，并需结合经济学、国际政治经济学等领域的文献和方法进行研究。比如，Frankel 的研究有助于理解经济和政治因素对欧盟和 NAFTA 等区域贸易安排发展的影响。[①] 再比如，吉尔平也在论述全球经济秩序的基础上对区域一体化进行了政治经济学分析。[②]

还需要指出的是，理论和实践相结合也是研究所应遵循的方法。不过，理论和现实总是差距的。现实的发展并不一定会按照理论探讨的路径而进行。比如，尽管理论上关于区域经济一体化的发展阶段存在自由贸易区、关税同盟和共同市场等层次的划分，但现今的区域贸易安排并非按照理论上的划分来发展的。有的自由贸易区(比如北美自由贸易区)也具有了共同市场的一些要素因素，尽管其并没有类似欧盟的机构设计。因此，不应完全以传统的理论来解释现实，而是应当根据实践的发展来审视理论。

---

① Jeffrey A. Frankel, *Regional Trading Blocs in the World Economic System*, Institute for International Economics: Washington DC: October 1997.

② 〔美〕罗伯特·吉尔平：《全球政治经济学：解读国际经济秩序》，杨宇光、杨炯译，上海世纪出版集团 2006 年版。

三、写作框架

对于区域贸易安排中的相关所得税问题，本书分六章进行了探讨。

第一章“区域贸易安排中的所得税问题”。该章对区域贸易安排的所得税问题进行了初步论述，由两节组成。第一节阐述了区域贸易安排的法律基础和现状，分析了区域贸易安排蓬勃发展的原因。第二节首先阐述了影响贸易自由的两类所得税问题，进一步分析了包含投资规则的区域贸易安排所面临的所得税问题的复杂性，以及应对跨国逃税、避税和税收竞争的困境。在此基础上，第二节就目前解决所得税问题的贸易体制和税收协定的作用和局限以及进一步解决问题的路径进行了初步的探讨。

第二章“与贸易和投资有关的所得税歧视措施”。该章由三节组成，分别阐述了区域贸易安排消除货物贸易、服务贸易和投资领域的所得税歧视措施的规则，分析了这些规则的作用和局限。在货物贸易和服务贸易领域，WTO 体制有相应的纪律，这也为区域贸易安排所沿用。同时，有的区域贸易安排也有特殊的做法。由于 WTO 并非投资的多边体制，因此在消除投资所得税歧视方面，主要根据区域贸易安排以及国际投资协定的实践进行了探讨。

第三章“所得税补贴问题”。该章共三节，分别讨论了区域贸易安排如何应对货物贸易、服务贸易和投资领域的所得税补贴问题，并对 WTO 和区域贸易安排的相关规则和实践进行了评析。由于 GATS 缺乏服务补贴的纪律以及 WTO 并不全面管辖投资问题，该部分还就区域贸易安排规制服务和投资领域的所得税补贴进行了探讨。

第四章“双重征税和税收差别待遇的消除”。本书第二章和第三章是从贸易协定的视角探讨其解决相关与贸易有关的所得税问题的机制。本书第四章和第五章则是从税收体制的角度来探讨其对双重征税、税收差别待遇以及 BEPS 等问题的解决机制。第四章共三节。第一节分析了双边税收协定在消除双重征税和税收差别待遇方面的作用和不足之处。在此基础上，第二节探讨了双边税收协定的改进以及制定多边或区域性税收协定的可行性。第三节首先介绍了欧盟的超国家机制，阐述了欧盟消除所得税壁垒的相关指令和欧盟法院拓展税收无差别待遇的判例，并就欧盟机制的局限性进行了评述。

第五章“税基侵蚀与利润转移问题”。该章共三节。第一节结合BEPS问题产生的时代背景，论述了各国所面临的跨国避税、有害税收竞争等方面的问题，并分析了数字经济对现行税法规则的挑战。第二节对OECD于2015年10月发布的实施BEPS行动计划15个议题的最终报告的主要内容进行了论述。第三节探讨了BEPS行动计划可能给国际税法所带来的变革。

第六章“自由贸易区建设与所得税的国际协调：中国的视角”。该章在前述研究的基础上，就我国在自由贸易区建设中所面临的所得税问题以及解决机制进行了专门的论述。该章分三节。第一节论述了我国自由贸易区建设的现状。第二节结合我国签订的自由贸易协定、投资协定和税收协定，阐述了我国应对相关所得税问题的机制框架，并分别从规制构成贸易壁垒的所得税措施的机制、自由贸易协定中的投资规则和税收协定的关系以及税收协定的机制等方面进行了论述。第三节就我国应如何进一步完善现行机制提出了建议，分别从贸易协定的完善、税收协定的完善、构建区域税收机制和参与多边税收机制、国内法的完善等视角进行了论证。

结论部分对本书的研究内容进行了总结。

第一章　区域贸易安排中的所得税问题

第一节　多边贸易体制与区域贸易安排

一、区域贸易安排的法律基础

从1947年GATT到如今的世界贸易组织(WTO),多边贸易体制一直以消除贸易壁垒为己任。[①] 最惠国待遇是多边贸易体制的基石,具有自动减少贸易限制的多边效应并有助于统一规则的形成。[②] 与此同时,多边贸易体制也允许其缔约方或成员通过组建关税同盟或自由贸易区来背离最惠国待遇[③],以期进一步消除区域内的贸易壁垒并促进贸易自由化。

在关贸总协定时期,1947年GATT的第24条允许缔约方建立自由贸易区或关税同盟,以及为建立关税同盟或自由贸易区而订立临时协议。[④] 在WTO时代,1947年GATT第24条成为了1994年GATT的第24条,并通过《关于解释1994年GATT第24条的谅解》对该条的相关内

---

① 参见《关税与贸易总协定》和《建立世界贸易组织的马拉喀什协定》的前言。

② 参见赵维田:《世贸组织(WTO)的法律制度》,吉林人民出版社2000年版,第75页。

③ 关贸总协定的参加者称为"缔约方"(contracting party),而世界贸易组织的参加者称为"成员"(member)。之所以出现这种差别,是因为关贸总协定不是法律意义上的国际组织,1947年GATT条文中并没有成立这样一个国际组织并赋予其独立法人地位的条款。不过,关贸总协定在其发展过程中,逐步完善其组织机构,成为了一个事实上的国际贸易组织。世界贸易组织则具备法律人格。由于世界贸易组织的参加者除了国家外,还有单独关税领土(比如我国的香港特别行政区)和国际组织(比如欧盟),因此其参加者称为"成员"。关于关贸总协定的法律地位及其作为一个国际组织的论述,可参见〔瑞士〕奥利维尔·朗:《关贸总协定(GATT)概论》,张杰、陆跃平译,中国对外经济贸易出版社1989年版,第52—64页。

④ 1947年GATT第24条在很大程度上是以第二次世界大战前比利时、卢森堡和荷兰的关税同盟为原型设计的。在《哈瓦那宪章》和GATT条文拟定中,又增加了自由贸易区。参见赵维田:《世贸组织(WTO)的法律制度》,吉林人民出版社2000年版,第75页。

此为试读,需要完整PDF请访问: www.ertongbook.com