

WTO与中国法律的冲突与规避丛书

WTO与 中国税收法律制度的 冲突与规避

Circumvention of the Conflict between

the **WTO & Tax Legal System** of China

刘文华 / 主编

陈宇 庞清燕 郭立仕 / 编著

- ◆ 与税收相关的 WTO 基本原则
- ◆ 税收管辖冲突与国际税收协定
- ◆ 国际避税与 WTO 成员国的反避税
- ◆ 面对 WTO 体制的中国涉外企业所得税法
- ◆ 面对 WTO 体制的中国涉外个人所得税法
- ◆ 中国关税法与适应 WTO 的关税减让
- ◆ 增值税、消费税、营业税的涉外适用



中国城市出版社

WTO与中国法律的冲突与规避丛书

WTO 与中国税收法律 制度的冲突与规避

刘文华 主编

陈宇

庞清燕 编著

郭立仕

中国城市出版社

图书在版编目(CIP)数据

WTO 与中国税收法律制度的冲突与规避/陈宇等编著.
北京:中国城市出版社,2001.1
(WTO 与中国法律的冲突与规避丛书)
ISBN 7-5074-1252-0

I. W… II. 陈… III. 世界贸易组织—规则—影响—税法—中国 IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 03048 号

责任编辑	郭 昱	
封面设计	金 子	
责任技术编辑	刘宪林	
出版发行	中国城市出版社	
地 址	北京市朝阳区和平里西街 21 号	邮编 100013
电 话	84275833	传真 84278264
电子信箱	cncity@peoplespace.net	
经 销	新华书店	
印 刷	北京京丰印刷厂印刷	
字 数	364 千字	印张 15.75
开 本	850×1168(毫米) 1/32	
印 次	2001 年 1 月第 1 版 2001 年 1 月第 1 次印刷	
印 数	0001—5000 册	定价 26.00 元

· 版权所有 · 翻印必究 ·

总 序

WTO 是国际贸易自由化与世界经济全球化的客观要求,是国际经济体制变革的产物,大大强化了世界多边贸易体制的职能,有效规范了国际贸易秩序,推进了各国间贸易经济的联系和发展。WTO 以其独特的魅力吸引了世界大多数国家加入到这个多边体制中来。目前,几乎所有的主要贸易国都是该组织的成员,其成员间的贸易份额已占国际贸易总额的近 95%,堪称“经济联合国”。

中国已是世界十大贸易国之一,在国际贸易的舞台上扮演着重要角色。改革开放的中国需要世界,世界也离不开中国。加入世贸组织,参与经济全球化潮流是中国的必然选择。置身于 WTO 体制之外,与中国的地位极不相称,也使中国在国际贸易中处于动辄受“制”的不利处境。为此,我们已在从“复关”到“入世”的荆棘之路上奋斗了十几年。

随着中国加入 WTO 的步伐越来越快,WTO 已成为今日中国社会焦点的焦点。“入世”后,中国将面临着怎样的“游戏规则”?“入世”冲击波对中国的影响到底有多大?面对挑战,中国将何去何从?这些是中国每一个有识之士所关注的。但迄今为止,有关 WTO 的讨论主要集中于加入 WTO 给中国经济带来的机遇和挑战。而我们认为,“入世”固然不可避免地给我国工业、农业、服务业诸产业带来冲击,但这只是表层的,更为深刻的冲突将是发生在体制层面,尤其集中在经济贸易法律方面。WTO 不仅仅是单纯的国际贸易规范,它更涉及成员国国内法

的协调与接轨。中国的经济法制虽然随着改革开放的发展有了长足进步,但不可否认,与 WTO 体制的要求及国际统一惯例相比还有一段差距,这种差距甚至成为我国“入世”的一个客观障碍。而加入 WTO 这一努力过程则为中国加快融入世界多边贸易体制和深化经济体制改革提供了一个契机。可以预料,“入世”后,中国的经济、法律理论与实践的发展也必将由此而进入一个新阶段。

仅就具体法律制度层面而言,加强知识产权的保护、促进金融体制改革、完善劳动与社会保障体制、改革税收体制等诸多问题都与“入世”问题息息相关,牵一发而动全身。面对 WTO 与我国法律制度的冲突,在立法和法律实践中,应该采取什么对策迎接其挑战,规避其风险,协调其差异,改革其弊端,以适应社会主义市场经济与经济全球化的要求,达到真正的双赢局面,这已成为政府有关部门、企业和每个公民都应当关注、思考和不得不面对的问题。

为此,我们编写了《WTO 与中国法律制度的冲突与规避》这套丛书,分别从知识产权法、金融法、税法、劳动法、企业法、贸易法等多个角度,在评价 WTO 法律规则体系的基础上,分析了 WTO 与我国法律制度的冲突,提出了协调、改革的应变对策。丛书在编写过程中注重了学术性、专业性和实用性,希望能对中国的企业和个人在加深认识 WTO 体制下中国法律面临的挑战与革新方面有所助益。同时,也希望本套丛书能够为有关专业学者研究 WTO 与中国经济法律和政府经济立法的完善提供借鉴参考。需要特别指出的是,本书的观点和建议均属作者个人的看法,不代表任何官方部门或学术团体。

WTO 法律体制是一个全新的领域,研究 WTO 与中国法律制度的冲突和规避这样的课题深刻而又复杂。在写作过程中,

本套丛书的作者参考了国内外最新资料和研究成果,因篇幅所限,未能一一详列。对于为本套丛书的研究提供直接或间接帮助的学者,在此深表谢意。

本套丛书的作者多为从事法学研究的年轻学者,他们在法学殿堂中辛勤耕耘,求知博览。书中见解如有偏颇之处,敬望学者批评指正。

最后,还要衷心感谢中国城市出版社为本套丛书的及时出版作出的大量努力。

刘文华

中国人民大学法学院教授、博士生导师
北京市经济法学会会长

目 录

导言:从 GATT 到 WTO 的国际税法协调统一进程	(1)
一、GATT 法律体系的形成:从贸易保护主义向自由化 的过渡.....	(1)
二、GATT 与 WTO:以关税为核心	(4)
三、WTO 体制下国际税法与中国税法面临的新挑战	(10)
第一章 与税收相关的 WTO 基本原则	(18)
一、最惠国待遇原则.....	(18)
二、国民待遇原则.....	(37)
三、差别待遇原则.....	(50)
四、透明度原则.....	(63)
五、例外与保障条款.....	(69)
第二章 关税法与 WTO 关税约束机制	(79)
一、关税法概论.....	(79)
二、关税减让谈判.....	(89)
三、关税约束例外及相关规则.....	(97)
四、GATT 历次关税减让谈判	(99)
第三章 与关税相关的海关估价与原产地规则.....	(103)
一、海关估价规则及国际协调.....	(104)
二、WTO《海关估价守则》估价方法	(110)
三、WTO《海关估价守则》辅助运行规则	(119)
四、原产地规则概述.....	(123)

五、原产地规则国际协调与 WTO《原产地规则协议》	(129)
第四章 适用于发展中国家的关税优惠——普惠制	(138)
一、普惠制的产生和发展	(138)
二、普惠制方案基本内容	(144)
三、主要给惠国的给惠方案	(156)
四、中国与普惠制	(171)
第五章 倾销与反倾销税	(185)
一、反倾销立法与《关于实施 GATT 第 6 条的协议》	(185)
二、倾销构成	(197)
三、反倾销税的征收	(207)
四、美国和欧盟的反倾销立法	(211)
五、中国反倾销立法与实证分析	(233)
第六章 WTO 主要国家涉外税法评介	(254)
一、英国涉外税法	(255)
二、法国涉外税法	(264)
三、加拿大涉外税法	(273)
四、日本涉外税法	(281)
五、韩国涉外税法	(291)
六、俄罗斯涉外税法	(305)
七、澳大利亚涉外税法	(318)
八、新西兰涉外税法	(325)
第七章 税收管辖冲突与国际税收协定	(333)
一、税收管辖权	(333)
二、国际双重征税及其避免	(346)
三、国际税收协定	(355)

第八章 国际避税与 WTO 成员国的反避税	(373)
一、国际避税主要方式	(373)
二、部分避税港的税收制度	(388)
三、WTO 成员国的反避税措施	(395)
第九章 面对 WTO 体制的中国涉外企业所得税法	(405)
一、涉外企业所得税征税范围	(405)
二、涉外企业所得税的会计处理	(411)
三、涉外企业所得税的税收优惠和税收抵免	(419)
四、预提所得税与税收征管	(427)
第十章 面对 WTO 体制的中国涉外个人所得税法	(435)
一、涉外个人所得税征税范围	(435)
二、应纳税所得额与应纳税额的计算	(442)
三、涉外个人所得税的税收征管	(450)
四、税收优惠	(454)
第十一章 中国关税法与适应 WTO 关税减让	(458)
一、关税完税价格	(458)
二、关税税率	(463)
三、关税减免	(470)
第十二章 增值税、消费税、营业税的涉外适用	(477)
一、增值税涉外适用	(478)
二、消费税涉外适用	(483)
三、营业税涉外适用	(488)

导言:从 GATT 到 WTO 的国际 税法协调统一进程

一、GATT 法律体系的形成:从贸易 保护主义向自由化的过渡

20 世纪,以生产、资本、市场为基本要素的经济全球化,在纵深领域都得到了迅速的发展。经济全球化带来的结果是生产要素在全球范围的高速流动,促进各国经济之间的相互依存与相互融合,经济结构合理化的调整在世界范围进行。全球范围的贸易与投资自由化成为主流思潮,深刻影响各国税收立法以及国际税收法律规则的协调统一进程。从现实影响来看,这个进程可以追溯到第二次世界大战即将结束之时。

第二次世界大战之前,始于 1929 年的世界性经济危机引发极端贸易保护主义在许多国家盛行。美国于 1921 年就开始实行紧急关税法(Emergency Tariff Act)对小麦、玉米、肉类、羊毛等农产品课以高税。1930 年开始实行“霍莱-斯姆特关税法(Hawley - Smoot Tariff Act)”,将农作物原料的平均税率由 38.1%提高到 48.92%,其他商品的税率由 31.02%提高到

34.3%，1932 年进口关税平均税率提高到 53.2%，这是在两次世界大战之间发展的顶点，在当时适用进口关税的 1125 种商品中有 890 种大幅度提高进口关税。此后欧洲、美洲、大洋洲的各国纷纷提高进口关税。在提高进口关税的同时，到 1931 年年底已经有 26 个国家实行严格的进口数量限制与外汇管制。英国 1932 年完全放弃自由贸易政策，开始对进口商品征收高额关税。英联邦国家之间实行帝国优惠关税制度，成员国之间适用较低关税，对外一致实施高关税。美国 1933 年 3 月罗斯福任总统以后，开始倡导“遏止关税保护战”，提出“睦邻政策”。国会于 1934 年通过《互惠贸易协定法案》(Reciprocal Trade Agreement)，授权政府于 3 年内与其他国家建立“互惠贸易关系”^①，通过与拉美国家的互惠贸易协定，互相削减贸易关税，以应对极端的贸易保护体制。由于以关税制度为核心的极端贸易保护的盛行，国际贸易领域的自由与效率遇到极大的障碍，各国的进出口贸易呈现螺旋型收缩，全球范围内，75 个国家 1929 年平均进口总额为 28.58 亿美元，1932 年平均进口总额降到 11.22 亿美元^②。

1943 年美、英两国的经济贸易专家在华盛顿就经济贸易政策展开讨论。核心问题仍然是世界贸易政策。美国的双边模式及其准则体系和英国主张的多边贸易体制都得到深入的探讨，并就包括出口税收、反倾销等在内的问题进行讨论，居于主流的

① 曹建明：《关税与贸易总协定》，法律出版社，1994，第 2 页。该法有效期为 3 年，但在未失效之前共延长 11 次。参见韦江：《美国关税政策回顾》，《国际贸易问题》，1999(1)。

② 金德伯格：《1929—1939 年世界经济萧条》，上海译文出版社，1986，第 196 页。

意向共同主张:取消出口关税与出口补贴,进口关税应当通过谈判大幅度削减,歧视性关税应当予以废除,禁止进出口贸易数量限制等等,采取促进贸易与投资自由的措施。

1944 年,在美国新罕布什尔州的布雷顿森林城举行的“布雷顿森林会议(Bretton Woods Conference)”开始讨论创立一种新的世界贸易体系,力求通过鼓励在所有国家中实行自由贸易的途径防止将来的战争,引导世界范围的繁荣和鼓励民主及政治自由^①。这次会议形成了《布雷顿森林协定(Bretton Woods Agreement)》,建立了旨在鼓励自由贸易和经济发展的国际货币基金组织(The International Monetary Fund)国际复兴开发银行(The International Bank for Reconstruction and Development),为战后的国际贸易秩序与国际金融秩序提供有效的法律规范体系。由于限制贸易与限制外汇的措施通常与国际收支直接相关,提高进口关税、实施进口数量限制、出口补贴、外汇管制等限制贸易与资金融通的政策多数适用于国际收支失衡,导致严重赤字危及货币稳定与外汇、黄金储备。在国际贸易的激烈竞争中,以货币贬值来推动本国商品的出口,是许多国家所采用的贸易推动措施。应当说建立一个稳定的世界货币金融体系是消除战争影响、重建各国经济的一项必然措施,也是为促进世界范围的贸易自由体系提供一个前提与思路。

1945 年 12 月,美、英两国政府向联合国提交了联合建议,要求就建立国际贸易组织(International Trade Organization 简

^① 参见威廉·盖里·沃斯(W. Gary Vause): Introduction to International Business Transactions - The legal environment for international trade and investment in the Post - Cold War era—《国际贸易与投资——后冷战时代国际商务活动的法律环境》,广东人民出版社,第 75 页。

称ITO)进行谈判,构想在各国保留现有贸易限制措施的情况下,通过谈判逐步消除贸易限制与贸易歧视。1946年初,联合国经济社会理事会接受此项建议,组建由18国政府组成的起草委员会起草《国际贸易组织宪章》,并召开联合国贸易与就业大会(1946~1948年)。在谈判的过程中,种种矛盾激化,最终形成的《哈瓦那宪章》获得通过,但是因该宪章与美国要求相差甚远,而英国、法国等国家落实宪章义务又缺乏现实可行性,因此没有获得各国立法机关的批准,致使建立国际贸易组织的计划流产。虽然建立世界性贸易组织的尝试失败,但是临时性的世界贸易体制安排则在此基础上得以确立,这就是关税与贸易总协定(General Agreements on Tariffs and Trade 简称GATT)。

二、GATT与WTO:以关税为核心

关税与贸易总协定(GATT)是以关税为突破点的世界贸易法律体系,它是借助关税减让谈判的机遇,在建立国际贸易组织计划宣告失败的同时宣告成立的。在税收法律体系中,关税是对外贸易政策中的一个核心问题,与非关税壁垒不同的是关税本身具有透明度并允许市场竞争,因此关税是关贸总协定确认的唯一保护方式。对于市场经济国家来说,关税税率的高低直接影响进出口产品的价格与市场竞争能力。低关税可以减少消费者的价格支付,增加进口吸引力,高关税则主要运用于保护本国市场,减少进口的冲击,因此关贸总协定得出一个结论:在市场机制下,关税对调节一国进出口贸易起着主导作用^①。

^① 范健、孙南申:《关贸总协定的国际规则与适用惯例》,贵州人民出版社,1994,第34页。

关贸总协定萌芽于关税减让谈判,在以高额进口关税为代表的极端贸易保护盛行的体制下,国际贸易与投资面临挑战,进行关税减让的谈判建议,在建立国际贸易组织的计划中已经提出^①。1945年12月,美国和英国在发表关于建立国际贸易组织的建议之后,随即开始削减关税的谈判,主要解决谈判规则和为贸易自由化确立总体规则。在“国际贸易组织宪章起草委员会”第一次会议之前,美国邀请15个国家和地区的代表就相互削减关税问题进行讨论。在其后的委员会第一次会议上针对立即削减进口关税的建议,起草并通过旨在削减关税和扩展国际贸易的协议大纲,并决定在日内瓦召开第二次会议时具体讨论削减关税的各项细节。这项协议大纲成为后来的关贸总协定的基础。根据协议大纲,23个国家和地区于1947年4月在日内瓦开始战后第一次大幅度全面削减关税的谈判,按照主要供应国之间的产品对产品的模式进行。延续7个月的关税减让谈判的结果是123项双边关税减让协议的达成,协议所体现的关税减让被汇编成册,形成对23个国家同样具有效力的涉及45000种商品的关税减让表,关税水平降低35%。

正是借助削减关税谈判的顺利进展,23个国家和地区认识到在国际贸易组织尚未建立的情形下,真正贯彻和执行关税减让的谈判结果,需要一个切实可行的机制约束,谈判结果本身必须借助规范体系才能得以巩固。同时在建立国际贸易组织的尝试过程中形成的共识与妥协,以及初步成形的《国际贸易组织宪章》,都为建立这样一个规范体系提供了现实的条件。最终以《国际贸易组织宪章》第五章“贸易政策章”的内容为基础形成

^① 江林、王玉平:《关贸总协定法律体系运用指南》,华东师范大学出版社,1993,第11页。

《关税与贸易总协定》^①,即 GATT。1947 年 10 月 30 日,《关税减让表》、《关税与贸易总协定最后文件》及其《临时适用议定书》获得 23 个国家的签署,开始形成影响关税与整个世界贸易体制的关贸总协定法律体系。由于 GATT 采用高度的原则性与灵活性相结合的做法,应用一些便利各国切实执行的务实措施,突破传统国际组织法与国际条约法的一些固有模式,寻求建立高效运转的国际贸易法律体系,因此各国很快批准《临时适用议定书》,关贸总协定法律体系于 1948 年正式生效^②。而关于建立国际贸易组织的《哈瓦那宪章》却因最终没有获得广泛的接受而流产。

在 50 年代中期,当建立国际贸易组织的尝试失败以后,全体缔约方举行会议重新审查关贸总协定条文,形成一系列的议定书,对原有条文进行修订^③。更为重要的是在该关贸总协定

① 之所以称为“总协定”,主要基于以下三个原因:(1)区别和针对 123 项双边关税减让协议,“总协定”不同于双边模式,并将逐步取代双边协定在国际贸易体制中的规范作用;(2)关税减让已经从双边谈判所涉及国家的利益平衡、政策调整,走向关税削减的“总体”解决模式,例如在关税削减的“划一削减”模式。

② 《关贸总协定》与《国际贸易组织宪章》相比具有务实和灵活的特点:关贸总协定本身被设计为与美国国会通过的贸易协定法相一致的国际间契约性“贸易协定”,而不是设计为一种独立的国际组织协定,这本身是着眼战后美国在世界贸易体系中的重要作用;同时协定本身的生效采用《临时适用议定书》的模式,没有采用同步要求各国、各地区在短时间内调整国内贸易体制与关贸总协定相一致;关贸总协定没有被设计成为一种国际组织,而是在建立国际贸易组织过程的一种临时性安排,俟国际贸易组织建立,则临时性的安排自然因并入国际组织而归于消亡。参见江林、王玉平:《关贸总协定法律体系运用指南》,第 12~13 页。

③ See J. H. Jackson, World Trade and the Law of GATT, 1969, P51.

法律体系建立以后,以关税减让和消除非关税壁垒为核心的历次谈判,使得该法律体系得以不断地丰富和发展,随着缔约国数目的不断增加和协定及相关法律文件所代表的法律体系伴随世界经济一体化进程而不断完善,关贸总协定法律体系在国际贸易中发挥着基础性的调整规范作用。仅就关税而言,1979 年 4 月结束的东京回合关税减让谈判,以一揽子关税减让方式就影响世界贸易额 3000 多亿美元的商品达成减让与约束,使关税税率平均水平下降 35%。另外,在非关税壁垒方面,达成了反倾销、反补贴、政府采购公认的质量标准、海关估价、进口许可证程序等 6 个协议,并达成了有关进一步给予发展中国家待遇的“授权条款”。到 1994 年乌拉圭回合谈判结束以后,发达国家的关税减让表已经超过 33%,主要国家同意相互废除部分产品的关税和部分产品上限关税的约束。参加谈判国同意对总共 264000 项工业产品的关税税率实施降低和新的减让,高关税的产品税率要提高减让幅度。当然上述这些都只是 GATT 重要作用的一个方面。

在建立世界性贸易组织以调整国际性多边贸易体系的计划流产之际确立的关贸总协定法律体系(GATT1947)本身同样具有缺陷:(1)调整范围狭窄,仅限于贸易政策,没有能够概括国际贸易本身各个领域以及与国际贸易相关的规则。1947 年的关贸总协定并没有包含服务贸易、知识产权以及投资措施这些领域,只是在后期的谈判,尤其是乌拉圭回合的谈判中才逐步完善;(2)关贸总协定毕竟不是一个按照国际组织法建立的国际组织,只是一种“临时性的安排”,是建立国际性贸易组织过程中的阶段性成果,建立于此基础之上的组织机构与程序规则的设计

本身存在较大缺陷^①,高度的灵活性同样造成协定本身的矛盾与冲突,“祖父条款”等制度的存在削弱了法律体系的权威性;(3)缺乏有效的争端解决机制,关贸总协定本身没有确认国际组织文件或国际公约中所具有的争端解决条款,没有建立争端解决机构^②。关贸总协定确定的一些有关争端解决的条款相对而言过于简单,虽然通过后期的东京回合谈判,增加《关于通知、协商、解决争端和监督的谅解》以及作为谅解附件的《关于 GATT 解决争端的习惯做法的一致同意的说明》,对争端解决的实践进行总结性的编纂,仍然不能改变争端解决机制本身的不确定性与不完善。

正是基于上述诸种弊端,在关贸总协定乌拉圭回合的谈判过程中,随着论题的深入和拓展,建立世界贸易组织的问题自然摆在各国面前。乌拉圭回合多边贸易谈判是关贸总协定主持进行的多轮谈判中范围最广,也是最雄心勃勃的一次,创立了一套新的完整的国际贸易规则,涉及货物贸易、服务贸易、知识产权

① 例如,关贸总协定创造的“缔约方全体”的概念,以回避国际组织的性质,“缔约方全体”的概念在通常的国际组织机构中是不存在的,是全部以英文大写字母表示的代表缔约方联合行动,缔约方全体将自身组织起来,设计相关的权限、程序及规则。参见关贸总协定文件:12BISD 10 (1964)。

② GATT 最初的建议包含受国际法院管辖的建议,但在缔约的过程中这些建议均被放弃,原因在于:(1)GATT 是一种临时性的安排,因此没有必要将其设计成为接受国际法院管辖的争端解决方式,否则必然增加关贸总协定本身的复杂性;(2)避免国际组织的一些基本属性和规则,以特殊的不同于一般国际组织的争端解决机制使得关贸总协定容易为各缔约国所接受,尽快建立起世界贸易的协调机制。参见王传丽:《国际贸易法》,法律出版社,1998,第 740 页。