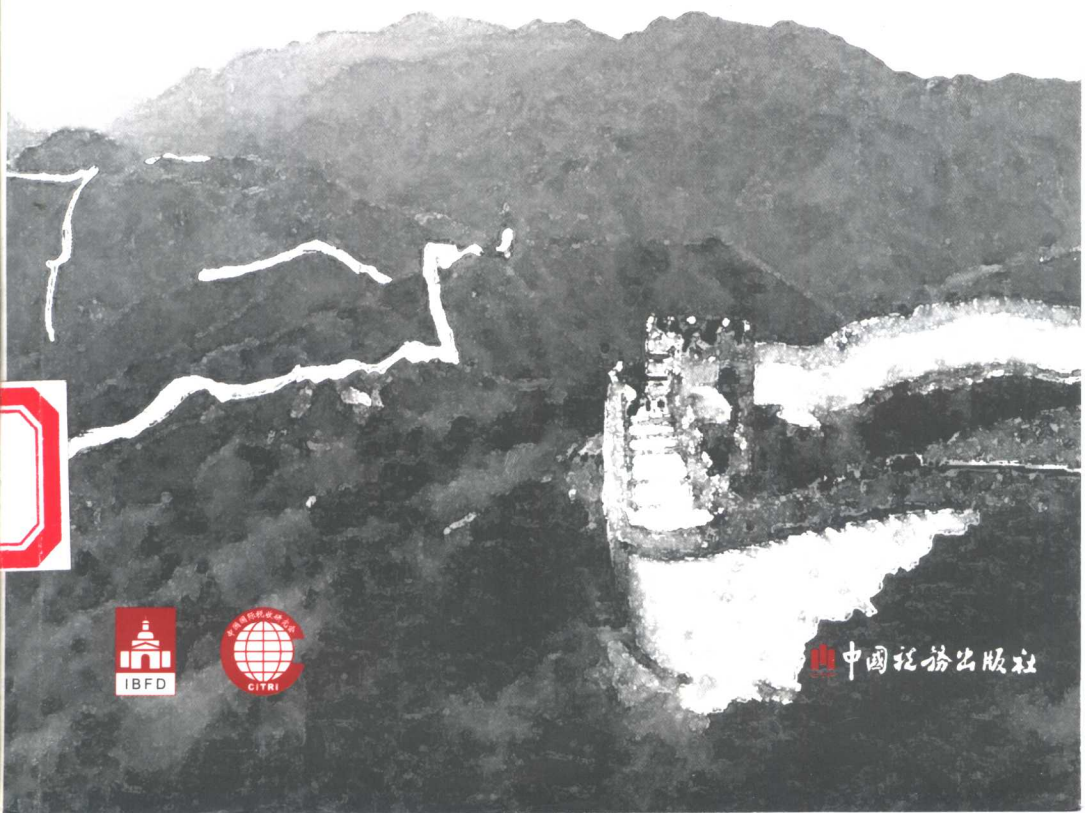


中国加入世贸组织 与税收制度改革

荷兰国际财政文献局 合作研究报告
中国国际税收研究会



中国税务出版社

中国加入世贸组织 与 税收制度改革

荷兰国际财政文献局 合作研究报告
中国国际税收研究会

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国加入世贸组织与税收制度改革/中国国际税收研究会,

荷兰国际财政文献局编.

-北京:中国税务出版社,2004.4

ISBN 7-80117-693-6

I. 中… II. ①中… ②荷… III. ①世界贸易组织-规则-影响

-税收管理-中国 ②税制改革-研究-中国 IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 030776 号

版权所有·侵权必究

书 名: 中国加入世贸组织与税收制度改革

作 者: 荷兰国际财政文献局

中国国际税收研究会

责任编辑: 刘淑民 张国梁

责任校对: 于 玲 安淑英

技术设计: 桑崇基

出版发行: 中国税务出版社

北京市宣武区槐柏树后街21号 邮编:100053

发行部电话:(010) 63182980/81/82/83

邮购部电话:(010) 63043870 63028884

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 880×1230毫米 1/32

印 张: 17.625

字 数: 508000字

版 次: 2004年4月第1版 2004年4月北京第1次印刷

统一书号: ISBN 7-80117-693-6/F·615

定 价: 40.00元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

合作课题参与方

中国国际税收研究会
和
荷兰国际财政文献局

项目领导人
卡罗 果伊曼
韩绍初

作者和参与者

中国国际税收研究会参与者

以下专家对所有章节均作出贡献,尤其在以下列明的章节:

韩绍初:增值税和税制改革

王国华:宏观经济及其分析

王道树:个人所得税、企业所得税、税制改革和 WTO

张志勇先生和王裕康先生对课题的立项作出了贡献

以下人员对课题的完成给予大力协助:

中国国际税收研究会的郭平壮女士、苏波女士、王晓红女士和稽绍军先生,中央财经大学的张美中先生。

荷兰国际财政文献局参与者

税收征管和立法原则: Brian Shepherd 先生和 Huub Bierlaagh 先生

增值税和营业税: Rick Krever 先生和 Walter van der Corput 先生

个人所得税: Neil Brooks 先生和 Kevin Holmes 先生

企业所得税: Peter Harris 先生、Robert Couzin 先生和 Joanna wheeler 先生

WTO: Servaes van Thiel 先生, Hafiz Choudhury 先生, 马士奇先生, 徐燕利女士。

荷兰国际财政文献局以下研究人员对一章或多章报告做出了贡献, 他们是: 张利霞和 Jude Amos, Severine Baranger, Cristian Garate, Salah Gueydi, Perla Gyongi Vegh, Amar Mehta, Willy Ng, Raffaele Russo, Marcela Serrano Salas, Mei June Soo and Roustam Vakhitov.

WTO 章节得到了香港贝克 - 麦肯思律师事务所的 Stephen Nelson 先生的帮助。

序 言

2001年7月,中国国际税收研究会(CITRI)卢仁法会长率团访问荷兰期间,向荷兰国际财政文献局探询双方共同就重大税收课题进行调研的可能性。2001年10月,受卢仁法会长的委托,中国国际税收研究会学术研究委员、国家税务总局国际司王裕康副司长出席在荷兰阿姆斯特丹举行的国际会议期间,与荷兰国际财政文献局进行了进一步接洽。最终促成了三个方面的合作协议:

——荷兰文献局在阿姆斯特丹为中方税务官员开办一次为期两周的培训,主题为“加入世贸组织对本国税收和管理跨国公司方面的影响”;

——双方合作研究“中国:税制改革和入世后的结构优化”;

——每年派一名税务官员到荷兰国际财政文献局接受培训。

后来,双方合作课题更名为“中国入世及税制改革”课题。在 CITRI 和 IBFD 专家组的共同努力下,最终形成了现在这份研究报告。

赞助商:

因为受到经费的限制,中国国际税收研究会不能资助荷兰文献局用于课题研究的支出。通过向在中国有商业活动的大公司的游说,争取到了许多课题赞助商,从而解决了课题经费问题。华盛顿的国际税收投资中心主席丹·威特先生大力促成许多公司成为本课题的赞助商,做出了很大的贡献(赞助商的名字将在附录中列明)。赞助商们参加本课题的益处是他们有机会提出问题供课题组研究讨论(除涉及中国现行税收立法与实践与中国加入世贸组织后所承担义务是否兼容的问题

外,其他问题均在附件的“问题矩阵”中列出,并且和中国国际税收研究会参加课题工作会议的代表进行了讨论。赞助商们也可以对论点进行评论并在各章对报告提出建议。显而易见,赞助商的参与并没有影响到双方专家小组研究工作的独立性。“赞助商协议”保证了在双方合作课题的内容方面,荷兰文献局具有专门的权威和责任。

中国国际税收研究会和荷兰国际财政文献局的合作:

研究会和文献局的合作是积极并富有成效的。双方专家组共同就报告的框架和应当阐述的主要议题进行了讨论,并最终予以确定。CITRI 在北京分别组织了与中国国家税务总局各业务司就中国税制的各个方面的交流,与中国企业纳税人的座谈,并到北京崇文区地税局进行了实地考察。中方专家就中国现行税制运行的基本情况进行了详细的介绍,提出了中国国内学者所关心的主要问题及其不同的观点。CITRI 专家组的此项工作,连同赞助商们所提出的问题,成为 IBFD 专家组进行本课题研究和提出进一步改进建议的基础。中方专家组对课题报告的初稿提出了修改意见,这对保证报告的质量和贴切性给予了很大帮助。令人遗憾的是,报告中能够直接体现中方专家所作贡献的部分不是那么容易辨认。但是,荷兰文献局希望强调的是中方专家的贡献对最终报告的产生价值巨大。此处描述的合作方式,是指报告中的意见和建议是荷兰文献局的意见和建议,除非特别写明是国际税收研究会的意见或由国际税收研究会共享的意见。需要说明的是,报告中许多涉及中国现行法律和实践的引证在很大程度上都是以来自中国国际税收研究会的信息为基础的,除非专门指出,荷兰文献局在此只进行了有限的独立研究。

中方专家组由下列专家组成:

- 韩绍初先生,中方专家组组长、中国国际税收研究会副会长;
- 王国华先生,中国国际税收研究会副秘书长、中央财经大学副

校长;

——王道树先生,中国国际税收研究会理事、国家税务总局政策法规司税制改革处处长。

他们的简历将在附件中列出。

中方专家组分别就有关专题撰写了中国税制的基础性材料。韩绍初先生论述了增值税和税制改革;王道树先生论述了企业所得税和个人所得税,税制改革的总体构想,以及加入世贸组织后其规则对中国税收的影响;王国华先生分析了中国宏观经济背景,并组织了对课题报告英文本的翻译工作。

中国国际税收研究会副秘书长、国家税务总局国际税务司司长张志勇先生,国家税务总局国际税务司副司长王裕康先生对课题的立项做出了重要贡献。

中国国际税收研究会郭平壮女士、苏波女士、王晓红女士、嵇绍军先生,中央财经大学张美中先生对课题报告的完成也做出了贡献。

荷方专家组由卡罗·果伊曼先生(Karel Kooijman)和阿德·提默马斯先生(Ad Timmermans)领导,按照课题章节顺序,构成如下:

——税收征管和立法原则:Brian Shepherd 先生和 Huub Bierlaagh 先生

——增值税和营业税:Rick Krever 先生和 Walter van der Corput 先生

——个人所得税:Neil Brooks 先生和 Kevin Holmes 先生

——企业所得税:Peter Harris 先生和 Kevin Holmes 先生

——WTO: Servaes van Thiel 先生(主要完成该章第二部分“WTO 与税收相关的规则”,协助完成其他部分),Hafiz Choudhury 先生,马士奇先生,徐燕利女士。

马士奇先生、徐燕利女士、张利霞女士就中国的税收实际情况给作者提供了很多参考建议,并且荷兰文献局以下的研究人员也给报告的相关章节做出了贡献,他们是:Jude Amos, Severine Baranger, Cristian Garate, Salah Gueydi, Perla Gyongi Vegh, Amar Mehta, Willy Ng, Raffaele Russo, Marcela Serrano Salas, Mei June Soo and Roustam Vakhitov. Chris Cusack

和 Enneke Tuinhoff。

Stephen Nelson(贝克-麦肯思律师事务所,香港)对 WTO 章节的完成提供了很有价值的帮助。

报告的范围:

中国国际税收研究会本来给报告设想的范围要远大于实际完成的报告。造成此结果的主要原因是荷兰文献局的经费受到了限制。本来,中国国际税收研究会计划的是报告研究要包括农业税和社会保险改革的基本问题。但这两个问题的范围是非常大的,与中国的社会、经济、政治制度等紧密相连,即使研究其中的一个问题也是会大大超出本课题的经费。同样,经费的限制也使得关于财产税的研究不能包含在报告之中。中国国际税收研究会和荷兰国际财政文献局很遗憾没有能够在本课题中对这些问题展开研究。

读者会注意到,每一章的深度各异,每一个重要的议题并没有被一一讨论。这同样归因于经费所限。作者们已经力所能及地将允许的时间用于那些他们认为与本课题紧密相关的问题的研究,当然,他们非常清楚,如果经费允许,许多其他的相关问题还需要进行研究。

眼前的这份报告由以下内容组成。税收征管和立法原则一章写明在设计富有成效的、合适并且高效的税制改革所必须明确的基本概念,立法权在不同类型和级别的政府部门之间的分配,其中包括错综复杂的税收立法执行情况,以及在一致性方面确保满意。该章还涉及到税收作为政策工具以及纳税人的权利义务等内容。增值税和营业税一章通过对其他国家增值税法和增值税模式的考察,设置了某种增值税的模式,提出了中国增值税和营业税合并的理想模式。其中,对许多与中国实际相关的技术性设置问题进行了讨论,还对增值税避税、骗税和征管问题进行了回顾和评论。个人所得税章节对现代个人所得税制度进行了概念性的分析,作者们评价认为这将是中國税制改革短期和中

期决策中较为长期的框架。该章还讨论了中国个人所得税法的发展历程、改革目标和所得税改革涉及的多方面问题,具体讨论了个人所得税税基以及会计规则、纳税单位、所得税应税所得的计算和税率等其他方面问题。该章中关于税收征管的部分通过对 18 个相关政策问题的论述,探讨个人所得税法改革与中国现实情况的依从性和适应性。企业所得税章节涉及了中国企业所得税的现代化、两法合并为一问题,并对构建现代企业所得税制的板块进行了讨论。现代所得税构建的基础板块包括,法律上对企业的准确界定、住所征税和源泉征税相结合的制度、处理避税和洞察国际环境的工具,并且还提出充满活力的企业所得税制度必须包含公平、中立的原则。作者本着使中国企业所得税制尽可能简化的目的,对在中国设置一部新的企业所得税提出了建议,但在改革的初始阶段,其中的一些建议是需要以简单和粗略的形式体现出来的。WTO 章节讨论中国加入 WTO 后在税收领域所必须承担的义务。在对中国加入 WTO 协议生效后国际贸易规则的实质精神进行回顾后,两个“横向”的相关问题被提出:一是,WTO 规则对税收优惠条款的约束;二是,根据 WTO 透明度规则的要求,提出了许多实际的建议。

项目进展情况:

中荷双方专家在 2002 年 11 月在北京举行会议讨论中国国际税收研究会关于课题研究范围。2003 年 1 月,在阿姆斯特丹举行了由中国国际税收研究会、荷兰国际财政文献局和赞助商代表参加的工作会议。会议对课题进行了总体上的讨论,并就中国税收立法和实践与中国加入世贸组织后的义务是否相称进行讨论。2003 年上半年的“非典”疫情显著地影响了课题的进展。中荷双方专家仍连续不断地进行课题研究成果和初稿的交换,但面对面的工作会谈不再可能得以安排,荷兰文献局的作者在重新安排课题时间表上遇到了非常大的困难。2003 年 11 月,在阿姆斯特丹中荷双方专家又一次就课题初稿与赞助商们进行

了讨论。赞助商们的意见和报告得以进一步讨论使报告某些章节得以修改。中国国际税收研究会和荷兰国际财政文献局准备 2004 年春季在北京举行一次范围更为广泛的会议来讨论报告,在这次会议上报告将最终提交给国家税务总局。

评审小组:

为了向国家税务总局和赞助商们保证最终报告的质量,荷兰文献局顾问理事委员会的财政、金融等方面的专家将组成一个评审小组对报告进行评审(他们的简历将列在附件中)。评审小组将以高标准对报告进行评审。评审将围绕报告内容的合理性和可行性作出判断。评审将不再形成详细的批评意见。考虑到项目时间的紧张,评审小组在形成评审意见之前将不再细读最终的报告全文而仅是就全部重要的意见和观点进行评审。

在项目进展过程中,评审小组进一步推进了各章的修改,并且与作者商讨他们的观点。评审小组对报告作者能够如此大度地接受所提建议表示赞赏。评审小组成员并没有全盘接受报告作者的观点,也没有各自单独地评审而是集体商讨评审,作者们形成现在的报告是逐步友好地商讨的结果。评审小组很遗憾受项目资金和时间限制,许多有关中国税制的许多重大问题没有涉及,例如社会保险税的构建和农业税没有能够体现在报告中,个人所得税章节未能涵盖全部相关的重要问题。

北京——阿姆斯特丹

2004 年 2 月

卡罗 果伊曼

韩绍初

目 录

第一章 税收征管和立法原则

1.1	介绍	(3)
1.2	税收立法权的分配或归属	(3)
1.3	税收义务的决定	(7)
1.4	税收征管	(11)
1.5	税收的目的与目标	(14)
1.6	纳税人的权利	(19)
1.7	本章明确的原则	(22)
附件: 194. 向加拿大收入局提起申诉		(25)

第二章 个人所得税

2.1	本章概览和一般建议	(28)
2.2	一些初步的问题	(35)
2.3	税基	(46)
2.4	税收会计准则	(101)
2.5	纳税单位	(112)
2.6	税率	(120)
2.7	个人扣除和税收支出	(124)
2.8	计算应税所得	(133)
2.9	税收征管	(137)
2.10	改革的过渡性介绍	(161)

第三章 企业所得税

3.1 简介	(164)
3.2 法人实体的概念	(170)
3.3 税基、税率和税收优惠	(196)
3.4 股票所得和对股票的交易	(219)
3.5 居所和源泉课税	(233)
3.6 居住地课税	(240)
3.7 源泉课税	(251)
附录一：集团税收减免	(265)
附录二：亏损的税收减免	(273)
附录三：公司所得税率	(287)
附录四：非居民来源股票的资本利得税务处理	(292)
附录五：双重居民身份公司——最新税收协定中防止双重 居民身份的规则	(299)
附录六：作为反避税条款的“有限引力原则”	(301)
附录七：分公司利润税	(302)
附录八：资本弱化规则	(305)
参考书目	(317)

第四章 增值税和营业税

4.1 关于商品和劳务的消费税	(346)
4.2 增值税制度制定一般概述	(356)
4.3 制定增值税制度的技术性问题	(383)
4.4 避税和税收欺诈	(422)
4.5 增值税的管理内容	(430)
4.6 营业税和消费税	(438)
4.7 建议和过渡期问题	(442)

第五章 中国加入世贸组织和税制改革

5.1 摘要	(448)
5.2 世贸组织和中国：研究的目标和构架	(449)
5.3 世贸组织的涉税规则	(452)
5.4 世贸组织与中国税收法律条例的兼容性	(478)
附件：中国政府遵守补贴和反补贴措施协议第 25 条的公告	(487)
附录 I：问题矩阵	(515)
附录 II：中国税制改革和加入世贸组织项目赞助商许可与 约定	(537)
附录 III：中外专家组简历	(539)
中文版后记	(547)

第一章

税收征管和立法原则

1.1	介绍	(3)
1.2	税收立法权的分配或归属	(3)
1.2.1	课税权是主权国的特权	(3)
1.2.2	集权与分权	(4)
1.2.3	用授权代替分权	(5)
1.2.4	对执行权的分权	(6)
1.3	税收义务的决定	(7)
1.3.1	.....	( 7)
1.3.2	.....	( 7)
1.3.3	税法的地位	(8)
1.3.4	.....	( 8)
1.3.5	应用的一致性	(9)
1.3.6	.....	( 10)
1.4	税收征管	(11)
1.4.1	.....	( 11)
1.4.2	.....	( 11)
1.4.3	.....	( 11)
1.4.4	.....	( 12)
1.4.5	.....	( 12)
1.4.6	.....	( 13)
1.4.7	.....	( 13)

1.5 税收的目的与目标	(14)
1.5.1	(14)
1.5.2	(14)
1.5.3 作为一般经济政策工具的税收刺激	(15)
1.5.4 特殊目的的税收刺激	(15)
1.5.5	(15)
1.5.6	(16)
1.5.7	(16)
1.5.8	(17)
1.5.9	(18)
1.5.10	(18)
1.5.11	(19)
1.6 纳税人的权利	(19)
1.6.1	(19)
1.6.2	(20)
1.6.3	(20)
1.6.4	(21)
1.6.5	(21)
1.6.6	(21)
1.6.7	(22)
1.7 本章明确的原则	(22)
1.7.1 法制性	(22)
1.7.2 统一性和规范性	(23)
1.7.3 平等待遇	(23)
1.7.4 确定性和可预见性	(23)
1.7.5 解决争议机制	(24)
附件:194. 向加拿大收入局提起申诉	(25)

1.1 介绍

法理通常将税收立法和行政管理分配给不同机构。在大部分现代国家中,税收的基本法律结构是立法权只归属于立法部门或只为各种的主要内容立法,税收的管理和实施归属于政府的行政部门。这个执行部门可能是与政府分离的一个机构或政府的一个职能部门。

大部分国家中,最高立法机构(一般是群众代表)有权对税法的主要结构和内容进行立法活动。政府职能部门(如税务局)有权制定税法的实施细则。税法的立法和对税法规则的解釋应当被区别开。

大部分国家认为,税收立法(除规定纳税义务和纳税金额外)应当既保证国家获得税收收入,又体现国家对纳税人的保护。

本章首先讨论税收立法权在不同的立法机构间分配的问题,之后讨论不同职能部门实施税法时如何做到统一和完整。接着进一步讨论税收除满足国家预算需要外其他的工作目标,以及税收立法和征管的国际性问题。最后讨论纳税人的权利和义务以及规范税收立法和征管的一些原则。

1.2 税收立法权的分配或归属

1.2.1 课税权是主权国的特权

课税权是主权国家独有的权利。课税权在国家中分配情况由国家的组织结构反映出来。在联邦国家中主权基本上属于联邦的组成成员,这意味着课税权就属于那些联邦成员虽然并非专门属于他们。在有些情况下,征税的主要权利属于联邦政府和联邦立法机构而非联邦成员,德意志联邦共和国就是这样的一个例子。对任何有经济意义的联邦州,联邦政府也有课税权,权力的范围取决于联邦政府在整个国家中所占的比重。

在集权国家中主权归属于中央,地方政府权力由宪法规定,税收的立法、执法和征收权都归属中央政府,再由中央把税收征管权分配到地方各级政府,或中央直接把部分税种的课征权下放给地方政府,如土地