

国家社会科学基金重点项目 批准号: 07AJY008

CTCB
中税出版

走出去
企业税收政策丛书

促进中国企业对外投资 合作税收问题研究

卢仁法 许善达 著

 中国税务出版社

国家社会科学基金重点项目

批准号：07AJY008

“走出去”企业税收政策丛书

促进中国企业对外投资合作 税收问题研究

卢仁法 许善达 著

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

促进中国企业对外投资合作税收问题研究/卢仁法,许善达著.

- 北京:中国税务出版社,2009.11

(“走出去”企业税收政策丛书)

ISBN 978-7-80235-459-3

I. 促… II. ①卢…②许… III. 企业-对外投资-税收管理-研究-中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 199915 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名:“走出去”企业税收政策丛书

书 名:促进中国企业对外投资合作税收问题研究

作 者:卢仁法 许善达 著

责任编辑:刘淑民 庞 博

责任校对:于 玲

技术设计:刘冬珂

出版发行:中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编:100038

http://www.taxation.cn

E-mail:taxph@tom.com

发行部电话:(010)63908889/90/91

邮购直销电话:(010)63908837 传真:(010)63908835

经 销:各地新华书店

印 刷:北京天宇星印刷厂

规 格:787×1092 毫米 1/16

印 张:15

字 数:240000 字

版 次:2009 年 11 月第 1 版 2009 年 11 月北京第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-459-3/F·1379

定 价:45.00 元(一套两册)

如发现印装错误 本社发行部负责调换

序

当前，中国企业对外投资合作已成为关乎民生、涉及福祉的热门话题。宏观层面，它是国家制定和实施的重要经济战略之一；微观层面，它已从企业国内的生产经营、资源配置，延伸到国内外相互结合的市场竞争与分配。有识之士都关注着中国企业对外投资合作这一问题。

税收是企业对外投资合作中的一个重要问题。2007年初，时任中国国际税收研究会名誉会长的卢仁法同志和时任国家税务总局副局长的许善达同志，与国家税务总局科研所的有关同志一起，选定了“促进中国企业对外投资合作税收问题研究”这个课题开展研究。经过严格评审，层层筛选，该题目被列为2007年度国家社会科学基金重点项目。课题组同志经多次调查、研讨，数易文稿，于2009年2月完成了课题研究，并形成了《促进中国企业对外投资合作税收问题研究》和《对外投资合作企业涉税事务指南》两个课题成果。

这个课题坚持把研究的问题置于经济全球化、经营国际化的国际大环境中，总结市场经济国家税收建设的共同经验，从总体上设计税收改革思路，完善税收自身建设，探索促进中国企业对外投资合作新形势下的税收架构的最佳途径。课题研究始终坚持一切从中国实际情况出发，理论和实际紧密结合，运用系统论的研究方法，坚持规范分析与实证分析相结合、定性分析与定量分析相结合，求真务实，大胆创新，提出了可行的建议。在课题研究的基础上，为了切实能够为企业“走出去”提供相应的具体指

导和帮助，课题组还形成了《对外投资合作企业涉税事务指南》。总之，这个课题的科研成果填补了此领域的空白，是具有创新性和开拓性的。

中国企业对外投资合作的经济活动与发达国家相比只是刚刚起步，促进企业对外投资合作税收问题的研究也尚处于发展阶段。税制的进一步改革必须坚持科学发展观，税收立法必须具有前瞻性、连续性和可操作性。只有牢牢把握这些要义，我们的税制才能在改革中进步，根据中国经济发展的要求创新，不断开拓新的境界，完成历史赋予的使命。现阶段，促进企业对外投资合作税收问题面临体制、政策、管理等方面的问题，迫切需要我们实际工作中不断地发现新问题，探索新思路，积累好经验。两年来，课题组对本课题已进行了较为深入的探索，并取得了阶段性的研究成果。然而，书无尽言、言无尽意，书中尚存在许多不尽如人意的地方。希望此课题成果能够唤起更多的业界人士关心和研究，创造出更多、更好的科研成果，并能够尽快地转化为税收制度、政策，为促进中国企业“走出去”、为我国税收事业的发展、为改革开放和社会主义现代化建设做出更大的贡献！

兹为序。

《促进企业对外投资合作税收问题研究》课题组

2009 年元月

综 述

《促进中国企业对外投资合作税收问题研究》是 2007 年立项的国家社会科学基金重点项目，本项目的研究受到了国家税务总局领导的高度重视，由国内著名税务专家参加课题组，精诚合作，历时两年圆满地完成了既定研究任务。

一、意义和目的

促进中国企业对外投资合作、实施“走出去”战略，是党中央、国务院从中国经济发展全局出发做出的重大决策，对拓展国民经济发展空间和促进世界经济共同发展，具有十分重要的意义。自从党中央提出实施“走出去”战略以来，中国企业“走出去”的步伐明显加快，规模日益扩大，领域逐步拓宽，水平不断提高。但是，中国企业对外投资合作是在中国经济和社会发展的重大转型期——传统的计划经济体制的影响依然存在、新的经济体制和政府管理体制正在逐步建立和完善的背景下进行的。在税收制度框架体系方面，虽然中国已经初步建立起适应社会主义市场经济体制需要的税制体系，但是，目前中国适用于企业对外投资合作的相关税收制度和税收政策等还不完善，税制的系统性、科学性和可操作性还有待加强。这些问题主要表现在：一是现行税收政策的基本框架形成于改革开放初期，许多涉外政策是出于“引进来”吸引外资的目的而设定的，不能适应实施“走出去”战略的需要；二是现行对外投资合作的税收制度体系的国际化水平有待提高，对一些国际上成熟的税收管理经验和做法，还缺乏及时的研究和借鉴；三是对国际税收的管理水平不高，缺乏税收政策规定相配套的税收征管操作措施等；四是有利于中国企业对外投资合作的国际环境需要进一步开拓和完善。因此，关注和研究中国企业“走出去”遇到的税收制度和政策障碍，借鉴国际经验，探索和研究推动中国企业“走出

去”的税收政策和征管措施，改革和完善中国对外投资合作税制体系，为企业“走出去”营造良好的税收制度环境，具有迫切的现实意义。

本项目研究的目的是结合中国企业开展对外投资合作还处于初级阶段的实际情况，在调查研究和具体分析的基础上，提出促进中国企业开展对外投资合作税收政策的基本思路 and 具体建议。

二、基本思路

本项目研究的基本思路是，在全面调研对外投资合作中企业和基层税务部门遇到的实际税收问题的基础上，按照国际上普遍奉行的公平、效率、中性、透明和稳定的税制原则，全面系统地梳理和分析中国企业对外投资合作所涉及的税收制度、税收政策和征管措施，客观地指出中国对外投资合作税制体系存在的问题及对“走出去”企业国际竞争力的潜在影响。通过对国际上奉行的国际税收原则和惯例进行系统的借鉴和研究的基础上，着重研究发达国家和发展中国家鼓励境外直接投资的相关政策，比较不同国家和地区相关政策的差异性、跨境所得税征税原则、出口退税的原则和惯例，以及对“走出去”企业的税收征管措施等等。在遵循国际税收的原则和惯例前提下，立足中国的国情，借鉴国际经验，本着既要解决政策导向问题，又要注意征管操作的技术可行性问题，寻找一条既符合当前实际，又有利于中长期发展的新思路，提出切合实际的调整和完善中国对外投资合作税制的建议。

三、基本研究方法

按照上述基本研究思路，本项目的研究，综合运用了以下具体研究方法：一是从抽象到具体的研究方法。运用马克思主义从抽象到具体的方法，寻找事务的一般属性，从一般属性中抽象出具有规律性和本质性的特征，运用规律性和本质性的特征认识现实活动中的问题；二是系统论的研究方法。系统论认为客观事物是由若干要素以一定结构形式连接构成的具有某种功能的有机整体。运用系统论的研究方法就是要用联系的、全面的和发展的眼光看问题。把税收制度改革和税收政策的调整作为一个整体全面考虑，把税收制度改革和税收政策的调整以及与其他经济制度的配套改革作为一个整体全面考虑；三是理论分析与实证分析相结合的研究方法。

理论分析与实证分析相结合主要体现为运用现代经济理论、国际贸易理论、国际投资理论、国际税收理论和税收基本理论对中国企业对外投资合作的情况进行研究。通过理论分析与实证分析相结合,既注重对企业对外投资合作税收问题的一般性研究,又注意结合中国社会主义市场经济体制不完善的实际情况。既要研究一般性的税收政策,又要考虑企业的实际情况;四是定性分析与定量分析相结合的研究方法。定性分析主要确定企业实施对外投资合作一些活动的性质和逻辑关系,通过定量分析,运用数据进行信息的加工整理、比较分析,得出一些基本情况的判断。

四、基本观点

通过对已有国内外文献的梳理,以及对国内外关于对外投资合作税收制度体系的实证研究和比较研究,形成以下核心观点:

一是在企业对外投资和合作的过程中,税收是直接影响企业经济利益的重要因素,但不是唯一因素。国家政治环境、投资战略、产业政策、金融配套、法律措施,甚至文化传统等等都会对资本的流向、规模产生影响。税收手段作为投资软环境的一个组成要素,对跨国投资的影响虽然重要但并非唯一。

二是国家在运用税收工具对资源流动施加影响时,往往体现为配合本国投资战略导向,施与倾斜性的税收政策,从而引导投资、消费结构性的调整与转移。因时制宜地调整税收(激励)政策以适应国家经济发展的需要,已成为各国税制设计和调整的基本出发点。

三是只有从开放的、国际化的视角,来审视一国税收政策与跨国投资之间的关系,将税收与跨国投资关系研究置于国际经济整体的框架之中,全面考虑投资国、资本输出国等相关利益者的政策回应、政策互动行为,综合评价本国税收激励政策的现实作用,才可以防止出现本国为鼓励对外投资放弃部分税收利益,却因投资国税收政策而完全抵销,致使本国对外税收激励政策工具失效的现象。

四是不同税收政策工具(所得税、流转税等)和税收政策手段(包括优惠税率、免税额、投资抵免等)在激励投资方面的作用效果明显不同。因此,遴选适当的工具、手段是税收激励政策有效性的保证。

五是将税收促进对外投资政策的设计与产业政策相结合是研究本课题的重要原则。目前,国内外有关税收对跨国投资的作用效果研究趋于行业

的细分化。已有多项实践研究均证明了税收对于对外投资和合作的影响效果存在显著的行业差异性。这一研究方向的深入以及由此得到的结论为本课题在设计我国促进企业对外投资方案时提供了新的思路,即应结合国家有关产业投资导向,“有的放矢”,形成行业差异性税收激励,从而确保税收政策的切实、有效性。这一思路和原则将贯穿于本书的始终,特别是对最终政策方案的设计和完善具有重要的指导作用。

五、创新之处

本项目的创新之处在于,围绕贯穿全部课题研究的上述核心观点,创新性地提出了完善中国对外投资合作税制体系的具体完善措施:

一是改进和完善中国现行外国税收抵免制度和办法。国际双重征税是“走出去”企业发展的障碍,对中国企业的境外所得,在继续坚持实施居民税收管辖权和来源地税收管辖权的基础上,采用抵免法消除国际双重征税。考虑到中国现实的税收征管水平,提出改进和完善中国现行外国税收抵免制度和办法的最佳方案。

二是提出降低海外投资风险,建立海外投资风险准备金制度。考虑到企业在海外投资面临政治、经济、文化背景、地理环境和一些突发因素的影响,以及企业对外投资合作初期投入大、回收慢,存在亏损风险的特点,可以考虑建立海外投资风险准备金制度,适当降低企业对外投资的风险损失。

三是完善出口退税的政策和管理。为了推动企业“走出去”战略的实施,在完善出口退税政策方面,应考虑尽快从弹性的出口退税制度、过渡到中性的全额出口退税制度,促进征退结合,实行一体化出口退税的全面管理。同时进一步规范增值税制度,为完善出口退税奠定良好的制度基础,提高出口退税的效率。

四是完善税收征收管理、纳税服务和国际税收合作。为了适应新形势的挑战,中国要加强税收管理机构的专门化和系统化建设,完善纳税服务措施,加强同世界各国税务当局及有关国际组织的税收协调和合作,解决中国企业在境外遇到的税收问题。

五是提出为保护中国企业的合法权益,应重视税收协定的谈签、磋商和执行。今后在税收协定的谈签中,应按照促进对外投资合作的需要,把企业已经“走进来”的国家,作为优先安排协定谈签工作的重点;同时对

已签协定,进行分析和整理,针对形势的变化,提出适时调整和修订协定内容的具体建议。

六、研究内容

按照从抽象到具体的研究方法,本项目逐步深入研究中国企业对外投资合作的税收问题。全书主要内容分为五个部分展开论述:

第一部分 导论。首先阐述了中国企业实施“走出去”战略的国际和国内的背景情况,国际资本流动的概况,以及中国企业实施对外投资合作的必要性、重要性、基本方针、现状分析和研究目的。其次介绍了课题研究的方法、研究范围和课题结构。

第二部分 文献综述。税收制度的改革和税收政策的制定,要以一定的税收理论为指导。本部分就国内、外“税收对促进企业跨国投资与合作”的相关文献进行梳理和归纳,全面介绍国外文献综述,资本流动理论、国内各个历史发展时期党和国家领导人关于改革开放的重要论述和相关文献的论述与评论,旨在为本课题以下章节,包括税收对跨国投资作用是指导深化机理的阐述、我国现行税制的分析以及税制方案的调整和设计提供税收改革理论研究的思路和框架。

第三部分 中国企业对外投资合作涉及的基本税收制度。一是对中国企业对外投资合作涉及的基本税收制度进行介绍,然后进行总体评价。认为从整体税收收入和经济发展情况分析,中国现行税制从总体上基本符合中国目前的实际经济情况和税收征管水平,但具体到各个税种,特别是税收在鼓励企业“走出去”对外投资这部分,税制还存在着一定的政策缺陷和真空地带。二是对中国企业对外投资合作涉及的税收问题分税种进行分析。主要分析所得税、货物和劳务税、出口退税和关税。三是主要分析中国企业对外投资合作涉及的税收征管问题,以及介绍国际税收合作的基本情况和问题。

第四部分 税收促进对外投资合作的国际借鉴。一是按照发达国家、发展中国家和转型国家分类分国别介绍和分析它们运用税收政策促进对外投资合作的经验教训。二是对上述运用税收政策促进对外投资合作的国际经验教训进行借鉴和总结。认为发达国家对外投资税收制度较为完备,特别是外国税收抵免制度和受控外国公司法规比较健全;转型国家和发展中国家受其对外投资发展水平的制约,对外投资税收制度尚不完备。三是介

绍世界贸易组织、欧盟区、北美自由贸易区和中国东盟自由贸易区等各种经济区域的税收协调和国际经济组织协议。

第五部分 关于完善中国企业对外投资合作税收制度的建议。主要内容如下：

一是完善中国企业对外投资合作税收制度的指导思想，税收政策制定原则、目标和基本方法。

二是关于所得税基本制度的完善。主要内容有：（1）改进和完善中国现行外国税收抵免制度和办法。（2）合理计算境外生产经营所得。（3）降低海外投资风险，建立海外投资风险准备金制度。

三是关于行业性所得税政策建议。具体包括：加大对资源开发投资的支持力度，以适当形式支持发展对外高新技术产业直接投资，积极支持企业打造国际品牌等三个方面的内容。

四是关于货物和劳务税基本制度的完善。（1）以消费地原则为指导思想，完善现行营业税制度，鼓励服务贸易。（2）完善出口退税制度，尽快从弹性的出口退税制度，过渡到中性的全额出口退税制度。（3）解决国际补偿贸易的退税问题。（4）完善海外融资租赁退税政策。（5）大型成套设备零部件的出口退税率问题。

五是完善关税税制方面的建议。随着中国加入世界贸易组织承诺的全面实现，关税的负面影响将逐渐减少，中国加入世界贸易组织也使完善关税制度变得比较容易。具体建议：（1）调整优化关税税率结构，形成梯形关税结构。（2）降低技术改造项目进口先进技术设备税率。（3）完善中国海关税则归类。

六是完善税收征管和纳税服务。为了适应新形势的挑战，中国要加强税收管理机构的专门化和系统化建设，完善纳税服务措施，尽快完善税法中境外税务管理和纳税服务的规定。

七是加强国际税收合作的问题。在经济全球化的条件下，要想帮助企业“走出去”，还要通过加强同世界各国税务当局及有关国际组织的税收协调和合作，解决中国企业在境外遇到的税收问题。

七、不足之处

从国际上看，对外直接投资的方式，一般分为新建投资（绿地投资）和跨国并购两种方式。由于跨国并购能有效地降低投资成本、缩短投资回

收期,从全球趋势来看,传统的新建方式逐步退居次要地位,跨国收购、兼并方式逐步上升到主导地位。过去中国对外直接投资以新建投资为主,近些年来以并购方式进入国际市场的比例在逐年增加。本课题研究并没有涉及跨国并购的税收问题,原因如下:自2008年1月1日起,中国开始实施内、外资企业统一适用新的企业所得税法。在新法实施之前,原内资企业所得税法和外资企业所得税法,分别对内、外资企业在国内的并购税收问题予以明确。按照法律适用的基本原则,新法实施后,老法应自动废止。但在本书截稿之前,新的企业所得税法并未对并购税收问题制定明确的规定和操作性办法。2009年4月30日,财政部、国家税务总局颁布《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号),对并购税收问题予以明确。由于目前尚不了解该文件执行中的情况和问题,以及鉴于收集国外跨国并购税收制度资料上的欠缺,目前,我们还很难进行跨国并购的实证研究和国际比较研究。今后,我们将随着国内所得税税制的逐步完善、我国对外跨国并购方式的增多,以及我们对国际上跨国并购税制了解的加深,进一步跟踪研究跨国并购的税收问题。

目 录

第一章 导 论	1
第一节 研究目的	1
一、促进中国企业对外投资合作的国内背景和全球化视野	2
二、国际资本流动与对外投资合作的关系	6
三、中国企业对外投资合作的必要性、基本方针及现状分析	13
第二节 研究方法和研究范围	23
一、研究的基本思路和方法	24
二、研究的主要范围和具体内容	25
三、课题研究的结构	27
第二章 对外投资的税收文献综述	29
第一节 国外文献综述	29
一、税收与对外投资的理论模型分析	29
二、税收与对外直接投资的实证分析	31
三、研究存在的障碍和难点	38
第二节 国内文献综述	39
一、领导集体的重要论述	39
二、现行税制和政策作用机制的研究	46
三、关于税收政策研究	47
第三节 归纳与启示	49
一、本课题研究的前提和基础	49
二、本课题研究的基本出发点	50
三、本课题的研究框架	50

四、本课题的行文线索	51
五、本课题研究的重要原则	51
第三章 中国对外投资合作的现行税收制度	52
第一节 对中国对外投资合作税收制度的总体分析	52
一、中国税收制度简介	52
二、对现行税制鼓励企业对外投资合作的效果评价	55
第二节 企业对外投资合作的所得税制度	57
一、所得税及税收协定概述	57
二、所得税制度现状的基本分析	65
第三节 企业对外投资合作的货物和劳务税制度	71
一、货物和劳务税基本制度	71
二、货物和劳务税制现状的基本分析	76
第四节 企业对外投资合作的关税制度	78
一、关税基本制度	78
二、关税制度现状的基本分析	79
第五节 企业对外投资合作的税收征管制度	80
一、税收征管基本制度	80
二、税收征管制度现状的基本分析	86
第六节 国际税收合作	93
一、国际税收合作基本制度	94
二、国际税收合作现状的基本分析	98
第四章 税收促进对外投资合作的国际借鉴	99
第一节 对外投资合作的国际经验	99
一、发达国家	99
二、主要新兴工业化国家	112
三、主要发展中国家	113
四、主要经济转型国家	113
第二节 国际经验总结	114
一、消除国际重复征税	114
二、利用税收优惠政策鼓励对外投资	115
三、防范国际避税	115

四、区别对待不同性质的境外所得	116
五、严格境外所得的征收管理	116
第三节 自由贸易区	116
一、自由贸易区的类别与内涵	117
二、国外单边自由贸易区运作模式	118
三、多边自由贸易区	121
第五章 完善中国企业对外投资合作税收制度的建议	126
第一节 完善中国企业对外投资合作税收制度建议的总体设想	126
一、政策制定的指导思想	126
二、政策制定的原则	127
三、政策制定的目标	129
四、政策制定的基本方法	131
第二节 完善税收政策的建议	134
一、税收政策框架	134
二、所得税基本制度的完善	134
三、行业性所得税政策建议	137
四、货物和劳务税基本制度的完善	140
五、关税税制方面的建议	141
第三节 完善税收征管的建议	141
一、完善税收征管体系	141
二、改善税收征管具体制度	146
三、优化纳税服务	149
第四节 加强国际税收合作的建议	150
一、加强国际税收合作的总体战略	150
二、加强国际税收合作的具体内容	153
三、中国建立单边自由贸易区制度的设想	154
四、实现亚洲自由贸易区的构想	155
附录 案例分析	157
【案例1】 浅析某石油集团境外投资中的税收问题	157
【案例2】 某公司境外承接劳务涉税问题分析	158

【案例3】	某公司境外投资涉税问题调研	163
【案例4】	完善税收政策体系，促进企业“国际化经营”	167
【案例5】	关于企业对外投资所得税收问题研究	196
【案例6】	西哈努克港经济特区投资建设等情况	210
后记		219

第一章

导 论

促进中国企业对外投资合作、实施“走出去”战略，是党中央从中国经济发展全局出发做出的重大决策，对拓展国民经济发展空间和促进共同发展都具有十分重要的意义。

第一节 研究目的

“走出去”战略既是国家战略，又是企业战略。它是指根据经济全球化发展趋势和中国国民经济发展的需要，在中国政府的积极推动和支持下，鼓励有条件、有实力的国内企业通过对外投资和对外经济技术合作形式，主动开展跨国经营，更好地开拓国际市场和利用国外资源，以促进中国国民经济可持续发展的具有全局性的重大举措。

通过 30 多年的对外开放和实施“引进来”战略，中国的体制、机制和政策环境已经发生了巨大变化，有了较为坚实的物质基础、人才储备和金融实力，多种所有制成分并存的企业已经成为市场经济的主体，综合国力和企业国际竞争力不断增强。为了取得国民经济更快、更大的发展，1997 年党的“十五大”提出要鼓励能够发挥中国比较优势的对外投资，更好地利用国内国外两个市场、两种资源。2000 年，党中央继“科教兴国战略”、“西部大开发战略”之后，明确提出实施“走出去”战略。2001 年，实施“走出去”战略被写入八届全国人大通过的《国民经济和社会发展第十个五年计划纲要》。^①把中国经济发展和对外开放推进了一个新时期。胡锦涛在十七大报告中强调指出，“坚持对外开放的基本国策，把‘引进来’

^① 引自“商务部对外经济合作司副司长吴喜林谈中国实施‘走出去’战略的热点问题”《信息导报》2005 年 6 月 21 日。