

# 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的关税。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”<sup>①</sup>。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<sup>②</sup>。

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

曹建明：《关税与贸易总协定》，法律出版社，1994年第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)。

金德伯格：《1929—1939年世界经济萧条》，上海译文出版社，1986年第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<sup>①</sup>。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

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<sup>①</sup>。

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<sup>①</sup>。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

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年第11页。

《关税与贸易总协定》<sup>①</sup>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<sup>②</sup>。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<sup>③</sup>。更为重要的是在该关贸总协定

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，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<sup>②</sup>。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

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)。

<sup>②</sup> 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。

等各个领域<sup>①</sup>。当 1986 年乌拉圭回合多边贸易谈判开始时，其中的 15 个议题并没有关于建立世界贸易组织问题的建议。但是关于非货物贸易的重要议题很难在关贸总协定旧框架内进行深入的谈判，有必要创立一个正式的国际贸易组织来分别谈判解决。因此为管理日益复杂化的关贸总协定及其增补协定，需要一个有权威的组织。1990 年初担任欧洲共同体主席的意大利首先提出建立多边贸易组织（MTO）的倡议，后来以 12 国的名义正式提出，得到美国、加拿大等西方国家的支持，这些倡议得到联合国贸易与发展委员会的积极反应，认为加强和建立多边贸易领域的国际组织，是联合国有效地实现世界经济持续发展目标的重要组成部分，并提出加强国际组织改革的几项需要先行解决的问题。<sup>③</sup> 倡议于 1990 年 12 月召开的布鲁塞尔部长会议上正式决定，于 1991 年 12 月形成“关于建立多边贸易组织协定草案”。1993 年 11 月中旬，“多边贸易组织协定草案”谈判基本结束，在美国的提议下多边贸易组织更名为世界贸易组织，即 WTO。

1994 年 4 月 15 日在摩洛哥马拉喀什部长会议上，《建立世界贸易组织协定》连同乌拉圭回合谈判达成的其它协议以一揽子协议的方式由乌拉圭回合谈判的 104 个参加方政府代表签

对外贸易经济合作部国际经贸关系司、海关总署关税司编译：  
《乌拉圭回合协议商用指南》法律出版社 1996，“序”及“总述”。

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》第 98 页。

徐兆宏：《世界贸易组织机制运行论》，上海财经大学出版社，1999 第 33 页。

署 并于 1995 年 1 月生效。《世界贸易组织协定》规定世界贸易组织 WTO 的宗旨为：“各成员方认识到在发展贸易和经济关系方面应按照提高生活水平、保证充分就业和大幅度稳步提高实际收入和有效需求、扩大生产和货物以及服务贸易等方面的观点；遵照可持续发展的目标而充分利用世界资源、保护和维护环境；根据各成员方不同的需要和经济发展水平各异的情况，加强采取各种相应的措施；确保发展中国家，尤其是最不发达国家，能获得与他们国际贸易额增长需要相适应的经济发展”。WTO 成立的同时宣告关贸总协定的解散。但是作为事实上的国际贸易关系之规范性文件的 GATT(1947) 及其体制内生效的大量法律文件继续存在，并以 GATT1994 这样的新名词进入 WTO 的实体法律规则体系，对 WTO 全体成员具有法律约束力<sup>①</sup> 因此 WTO 是对 GATT(1947) 规则的全面继承。WTO 不同于 GATT(1947) 的最大特点就在于突破以关税为核心的贸易政策的局限，关注非关税壁垒以及服务贸易、知识产权、投资措施等方面，建立全新的、覆盖面广的国际贸易投资体系，适应贸易投资自由化的发展趋势。

### 三、WTO 体制下国际税法与中国 税法面临的新挑战

从 1948~1995 年，关贸总协定历次关税谈判以及世界贸易

<sup>①</sup> GATT1994 不仅包括 GATT1947 本身 还包括截止 WTO 协定生效以前 ,GATT1947 体制内生效的大量法律文件，以及乌拉圭回合达成的关于 GATT 条款的 6 个谅解及关于 GATT1994 的议定书。王传丽：《国际贸易法》 法律出版社，1998 第 599 页。

组织的建立，带来税收法律领域两个方面的根本性变革：其一，以关税为核心的国际税收的税率大幅下降，进出口贸易和跨国投资得以迅速的发展，种种非关税的贸易壁垒同样得以有效规制，高额关税只是作为特定时期的特殊保护措施对于民族产业或国内的经济加以政策性的保护，从国际税法发展的大趋势而言，发展中国家逐步降低关税以及其他涉外税收的税率是不可阻止的趋势；其二，在关税谈判的过程中，围绕种种税收或非税收的议题，导致各国在普遍性地逐步接受关贸总协定法律体系的同时积极有效调整国内的税收政策在税制设计、税收负担、征管制度等方面都体现着一种趋同。借鉴关贸总协定的原则体系，吸收发达国家的税收立法经验成为各国税收改革的一条普遍规律。正是基于上述两个方面的原因，在 GATT 与 WTO 的法律框架内探讨国际税法与中国税法的完善，就具有鲜明的时代特点。国际贸易领域新的法律体系架构成功，必然在国际税法领域引申新的发展，同样对于即将迈入世界贸易组织大门的中国而言，更需要积极主动调整本国的税法，以避免国内立法在法理与实践等不同层次上与国际税收法律发展趋势的冲突，而这一切都是建立在理论探寻的基础之上的。

就国际税法而言，WTO 体制的建立并没有完全改变传统国际税法的研究体系，相反其结果是丰富和发展国际税法的原则与具体制度。以关税为核心，由关税领域而至非关税领域的贸易协同，极大地减少各国在税法上的冲突，自觉与被动之间，各国的税法逐步迈向一个协同的进程。同时 WTO 体制提供协商、调解、斡旋、调停、专家小组、上诉审查、实施报告、仲裁、监督等争端解决机制，以特定的争端解决模式保证以规则为基本要素的法律体系得以执行，发展了国际贸易的争端解决理论与实践。当前，国际税法应当注重以下课题的研究：

(一) 国际税法研究对象、研究客体不能局限于狭义国际税法指向的税种范围——即不能仅限于对所得税冲突的产生、解决途径的研究，同样应当注重以关税为中心的涉外流转税的研究；国际税法的主体不能局限于国家之间的税收分配，涉外纳税人与征税国的关系同样应当是国际税法一个重要调整对象。

国际税法调整对象既包括国家之间的税收分配关系，又包括一国政府与涉外纳税人之间的税收征纳关系；调整方法包括运用冲突规范的间接调整与运用实体规范的直接调整<sup>①</sup>。就其法律渊源而言，包括国际税收条约或协定、各国的涉外税法、国际惯例等等。具体而言，国际税法研究的税种范围一直是国际税法研究中的一个核心问题<sup>②</sup>，与国际税收及国际税法的概念界定相联系。国际税法所涉及的税种不仅包括所得税、财产税，还应当包括关税等流转税。

(二) 以关税为核心，探讨税收减让、待遇原则、税务征缴等相关方面实体性规定，寻求协调不同国家税法冲突的国际税收规则体系。

WTO 法律体系理应作为国际税法的重要法律渊源。一些具体的法律规定可以直接适用于缔约国的税收领域，其中的税收原则事实上在广泛影响各国的税法创制与实施。国际税收本身在微观的生产、消费、分配、国际贸易与宏观的经济结构、经济均衡等方面都产生深层次的影响<sup>③</sup>。适应国际贸易投资自由化发展而完善本国税法，是中国和广大发展中国家普遍面临的课题。不论是 GATT 或是 WTO 从条文本身来看，有关税收的法律规范，最为明确的、也是最直接的当然是关税的调整，这也是国际贸易体制走向自由化的主要障碍之一，但是 WTO 本身不局限于关注关税壁垒，其覆盖领域拓展到为鼓励自由贸易投资的取消或限制非关税壁垒等方面。种种非关税的壁垒，因为透

明度原则的实施而不受支持，都将纳入关税保护与关税减让这样的轨道。此外在 WTO 法律体系中存在反倾销税等相应的税收规则，并为关税配套产生一系列的包括海关估价、原产地规则等规则体系。因此，就 WTO 体制下的关税而言，本身也不再局

国际税法理论上一直存在的概念争论缘于国际税收概念的界定争论。有关国际税收的争论 参见杨志清：《国际税收理论与实践》北京出版社，1998 第 2~5 页 保罗·R. 麦克丹尼尔、休·J. 奥尔特：《美国国际税收概论》中国财政经济出版社，1985 中国国际税收研究会：《国际税收论文集》（1986），福建人民出版社，1986 广义国际税法的概念以瑞士学者尼奇勒（A. A. Knechtle）的理论为代表。参见高尔森：《国际税法》，1992，第 2 页。

其中以下两类观点最具有代表性：（1）仅限于或重点限于所得税：即国际税法所调整的国际税收关系，主要是各个国家在所得税方面的分配关系，以及各国与跨国纳税人之间的税收征纳关系。参见高尔森：《国际税法》法律出版社，1992 第 19 页。或者限制更为狭窄的观点是将国际税法的调整对象限定于国与国之间因纳税人跨国所得基础上产生的国际税收分配关系。参见陈大钢：《国际税法原理》，上海财经大学出版社，1997，第 3 页。（2）不限于所得税：国际税法所涉及的税种，不仅包括所得税、财产税 还包括关税等流转税。参见刘剑文：《国际税法》北京大学出版社，1999 第 6 页。在全球经济一体化的发展进程中，将国际税法的研究领域仅限于所得税领域，显然割裂税收法制的整体性。尤其是在探究 GATT(1947) 与 WTO 法律体系以及相应的关税减让谈判过程，可以看到在包括关税在内的流转税的冲突与协调同样普遍存在，与所得税争夺不同的是其表现形式，更多的表现为事先的协调。在涉外流转税领域同样会引发重复征税与避税问题。

③ 包括：跨国商品课税对生产资源配置的影响、跨国所得课税对资本流动的影响、涉外税收对产业部门结构和地区经济结构的影响、涉外税收对开放经济条件下的社会供求总量平衡的影响等等。参见尹音频：《涉外税收论纲》西南财经大学出版社，1997 第 70~157 页。

限于 19 世纪、乃至第二次世界大战以前的关税涵义。更为重要的是在条文之外的适应国际贸易投资自由化发展趋势而确立的各国税制改革、税制协调，带来各国税收法律体系的全面革新，这一点应当是更深层次研究课题。

(三) 加强 WTO 运行机制与争端解决机制研究，推进国际税收法律合作新途径、新模式的建立。

税收的国际协调与合作主要通过以下两种渠道进行：

1. 不同国家之间通过缔结税收协定的方式，调整国家之间税收管辖关系与税收分配关系。税收协定并不根本改变各国原有的税收立法，不妨碍各国政府的财政税收管辖权的行使，只是在原有体制基础之上的一种协调，灵活处理各国之间因税收分配而产生的问题。随着国际贸易投资自由化的发展，越来越多的国家通过税收协定进行协调，税收协定将覆盖更多税种和涉及各种不同的问题，更为重要的是促进国际税收公约的问世<sup>①</sup>。

2. 不同国家通过税收一体化的模式，改变各国原有的税率与税制，力求在一个共同体内以统一的税制或税率，积极推动贸易与投资的自由化。建立税收一体化模式的典型例子是欧洲联盟。WTO 体系建立的协调机制不同于传统意义上的双边或多边的税收协定，就其性质而言是税收协定的发展，是由税收协定向税收公约迈进的一个过渡阶段。因为由于 WTO 的谈判加入模式必然促使各国为加入 WTO 而在斗争与妥协、保护与开放之间作出选择，修改原有的税收法律，从现实角度来看是不可避免的。但是 WTO 提供的又不是一个全球划一的解决方案，更多的是提供税收制度协调机制，对于具体的税率等方面没有全面介入，因此距离完全意义上的国际税收公约，仍然存在一段差

距。

同样 WTO 以及原有 GATT 争端解决机制也开创了国际法上的争端解决新途径。在贸易与投资全球范围内日益扩张的背景下, 探寻新的有效争端解决机制, 在维护和促进自由化发展的同时, 能够有效保护平等发展的权利, 特别是在复杂国际政治经济条件下, 探求与建立世界经济新秩序相统一的争端解决机制, 应当是一个根本性的课题。

中国面对 WTO 法律体系, 同样肩负推进税法深层次改革, 力求建立与国际发展趋势接轨税法体系的任务。仅就税法领域而言, 中国税法改革至少需要解决以下几个方面的问题:

(一) 借助加入 WTO 体制的挑战与机遇, 全面检讨税收立法、特别是涉外税收立法的利弊得失, 从宏观角度, 构思税法改革。

实现这个目标至少包含税种的设计、税收负担水平与国内生产总值比率、税制优化等宏观层面上的理论问题。税法改革是世界各国一直在积极推进的一项基础性的社会经济变革, 在中国由传统计划经济体制向社会主义市场经济体制过渡时期, 应当注意税法改革的前瞻性、涉外税收的国际性、财税理论与法理的有机结合性等特点。

(二) 以关税减让为核心, 适应国际贸易经济一体化的需要, 积极调整包括关税、所得税等在内的全面的涉外税种税率, 以及相关的税收规则。

从 GATT 到 WTO, 都是以关税的减让为谈判基本主线的, 美国的制成品平均关税税率从 1989 年的 6.7% 降到 1996 年的 5.8%, 欧盟从 8.2% 降到 5.6% 日本则从 6.0% 降到 4.8%。中国加入 WTO, 参与世界经济贸易一体化进程, 不可避免面临关税减让问题。成熟市场经济国家的经验表明, 一味地强调对

本国产业的关税保护，反而会在更大程度上削弱其竞争力<sup>①</sup>。此外，内外资企业所得税、涉外个人所得税、涉外增值税等税种的改革同样不可避免，而且主动调整税法本身也是中国自身经济发展的需要。在具体税制改革中，需要借鉴各国先进的、适合中国的发展经验，需要从经济学、财政税收学的角度具体阐述和构建严谨的体系，同样不可忽视的是立法本身的科学性，法学理论在其中的根本性推动作用。

（三）立足当前国情，适应进一步开放的要求，合理调整涉外税收优惠体制，协调引进外资、发展经济与公平税负、平等竞争之间的矛盾。

适应改革开放的需要 中国在 80 年代改革初期即开始推出一系列的涉外税收优惠政策。税收优惠集中体现于地区优惠与涉外企业优惠两个方面，即在沿海的经济特区、沿海开放城市、经济技术开发区等以推动外向型经济发展为目的实施的地区性税收优惠政策和针对外商投资企业、中外合作经营企业、中外合资经营企业、外国企业适用的税收优惠政策。涉外税收优惠政策在促进外资引进、推动经济发展、促进经济结构调整、稳定税收负担等方面起到不可低估的作用。但是在进入 90 年代以后，随着中国经济与国际接轨，单纯的税收优惠政策的缺陷越发明显 其中最为突出的是与 WTO 提倡的国民待遇原则冲突，享受税收优惠的涉外企业与内资企业相比实际上处于一种“超国民待遇”。同时 税收优惠政策与现代税法中的一项基本原则——公平税负原则也是相违背的。因此，合理重建中国涉外税法中的税收优惠政策也是一项紧迫的任务。

徐孟洲、杨明宇：《WTO 规则与中国财税法律制度的完善》载于《2000 年度国际法学术研讨会论文集》（北京市法学会国际法学会）

（四）完善税收征管 减少税源流失 强调税法的公平、合理与平等竞争的原则。

1994 年中国新税制改革的主要内容是根据经济税源的变化，扩大流转税和所得税以及其它税种的征收范围，以增加税收收入，包括开征土地增值税、不动产交易税等方面。在适应 WTO 的税法改革中，扩大税源和防止税源流失同样是一项重要课题。在涉及环境资源保护、财产征税、电子商务征税等方面都应当进行重点的深入探讨。完善税收征管措施，特别是适应 WTO 体制下，以关税为核心的税收规则，加紧反倾销税征收的立法和司法完善进程。