# 加入WTO与完善我国涉外税法的理论分析

来源：网络 作者：静水流深 更新时间：2025-01-24

*加入WTO与完善我国涉外税法的理论分析 加入WTO与完善我国涉外税法的理论分析 加入WTO与完善我国涉外税法的理论分析 WTO是以市场经济规则为基础的多边贸易体制。其倡导的贸易自由化、非歧视、公平贸易等原则必将对我国尚不完善的市场经济造成...*

加入WTO与完善我国涉外税法的理论分析 加入WTO与完善我国涉外税法的理论分析 加入WTO与完善我国涉外税法的理论分析

WTO是以市场经济规则为基础的多边贸易体制。其倡导的贸易自由化、非歧视、公平贸易等原则必将对我国尚不完善的市场经济造成冲击，从而促进经济、法律等社会各方面的调整。在此，笔者欲就加入WTO与我国涉外税法的完善作一探究。

（一）WTO及其法律规则的认识

1.WTO的宗旨

WTO是经济全球化的产物，它的目的在于建立一个开放的多边自由贸易体制。WTO的宗旨完整的体现于《建立世界贸易组织的协定》序言中：成员国“认识到在发展贸易和经济关系方面应当按照提高生活水平、保证充分就业和大幅度稳步提高实际收入和有效需要，并扩大生产和商品交易以及服务等方面的观点，并为着持续发展的目的最合理的利用世界资源，寻求对环境的保护和维护”，“确保发展中国家尤其是最不发达国家能获得与它们国际贸易额增长相适应的经济发展”，“产生一个完整的、更具有活力和永久性的多边贸易体系”。

由此，WTO的宗旨首先在于消除国际贸易障碍，促进生产、贸易发展，以“提高生活水平”。这里的生活水平显然不是指某一国或某一地区的水平，而是指全世界的生活水平。可见，WTO倡导的是资源在全球范围内的有效配置，以增进世界总体福利水平。WTO的一系列具体原则，如非歧视原则、关税减让原则、互惠原则、取消数量限制原则等，都以不干预市场机制在全球范围内的有效运行为基本出发点。

其次，序言中也表明了坚持可持续发展的观点，把发展问题、资源问题、环境问题作为一个有机整体来对待。对成员国严重污染环境、破坏生态平衡的产业发展和货物贸易加以限制。一方面承认成员国有权制定本国的环保政策并组织实施，另方面又要求这些政策及措施不能妨碍正常贸易的运行。

最后，WTO提出确保发展中国家能获得与它们相适应的经济发展，表明了考虑发展中国家特殊利益的宗旨。这体现于一些具体规则、原则针对发展中国家制定了一些例外规定，如对发展中国家成员实行差别待遇，是非歧视待遇原则的例外；对发展中国家的普惠制是互惠原则的例外等。WTO将发展中国家缔约方的经济发展纳入宗旨，体现了发展中国家在GATT/WTO中几十年的斗争成果。

2.WTO与税收有关的基本原则

世界贸易组织为了实现上述宗旨，制定了一系列为各成员国所普遍接受的多边贸易规则。我国加入WTO，就要遵守这些规则并受其制约，这必会对我国的经济、社会生活形成冲击，最终反映于法律超前或滞后的调整上。从这个意义上讲，WTO的所有规则都会影响到我国税法的调整。其中还有一些更直接与税法相关的原则，包括：

（1）非歧视原则，又称无差别待遇，是世贸组织的最基本原则。它要求缔约双方在实施某种优惠和限制措施时，不要对缔约对方实施歧视待遇。非歧视原则通过“一般最惠国待遇”条款和“国内税与国内规章的国民待遇”条款体现。

一般最惠国待遇条款主要规定于GATT第1条，其内容为“成员方对来源于或运往其他成员国的产品所给予的利益、优惠、特权和豁免，应当立即无条件的给予来源于或运往其他成员方的相同产品。”也就是说，缔约国一方现在和将来给予另一方的优惠和豁免，都必须无条件的给予缔约国的任何第三方。这保证了一国对本国之外的其他成员国的一视同仁。国民待遇条款主要指GATT第3条的规定，“一成员方领土的产品输入到另一成员方领土时，不应对它直接或间接征收高于对相同的本国产品所直接或间接征收的国内税或其他国内费用”，“一成员方领土的产品输入到另一成员方领土时，在关于产品的国内销售、兜售、购买、运输、分配或使用的全部法令、条例和规定方面，所享受的待遇不应低于相同的国内产品所享有的待遇。”这项条款保证的是一国对本国国民和外国国民的一视同仁。随着世贸组织的发展，这些原则的适用范围不断扩大，已从商品贸易领域扩展到服务贸易、知识产权和投资等方面。

非歧视原则在适用中允许有一定的例外情况。大体来讲，有三种例外：首先是对发展中国家的例外，如允许发展中国家在WTO生效之日起的5年内，对使用国内产品进行补贴，这体现了考虑发展中国家利益的宗旨；第二种例外是允许主权国家对本国经济的合理干预，如一国可以为了保持国际收支平衡而对进口产品实行差别待遇；第三种例外是对区域性互惠安排的例外，如任何国家可为方便边境贸易而对毗邻国家给予某种利益。我国加入WTO后，要重视在遵守WTO规则的同时，灵活利用合理的例外，来实现利益最大化。

（2）关税减让原则，指各成员方在世贸组织的主持下，通过多边谈判，互相让步，承担减低关税的义务。通过规定的关税减让来消除关税壁垒，促进贸易自由化，是世贸组织的主要目标之一。同样的，这项原则对发展中国家也规定了一定的例外。

（3）透明度原则，指成员方正式实施的有关进出口贸易的政策、法令及条例，以及成员方政府或政府机构与另一成员方政府或政府机构签订的影响国际贸易政策的现行协定，都必须公布。在乌拉圭回合中还确立了确保透明度原则实施的贸易政策评审机制。

（二）加入WTO与完善我国涉外税法：静态层面的分析

WTO作为多边经贸组织，它并不直接对成员国的税收法律进行干预，税收关系仍然主要是一国内部的经济关系。但在经济全球化的背景下，主权国家税收也越来越具有国际化的趋势，一国的税法在顺应现代市场经济发展的过程中必然主动或被动的进行着调整。根据WTO协议， WTO法是对所有成员具有拘束力的国际法，它要求各成员国的域内法必须符合WTO的各项原则和规则，这必然会对成员国的税收法制产生影响，使其修改完善不适应之处。我国涉外税法也不可避免的要对WTO规则作出回应。

首先看非歧视原则。这里需要界定一些基本的概念。WTO诸原则中的“一方”、“另一方”，包括缔约国的公民、企业、船舶、投资、产品等诸项内容，笔者统称为“外国国民”。我国的三资企业属中国企业，本不应包括在“另一方缔约国”的企业内，考虑到三资企业中的外国主体投资因素，我们在分析非歧视原则时，将三资企业也纳入外国国民之列，以体现对外资的待遇水平。有学者认为，三资企业是中国企业，它们和内资企业之间的差别待遇根本谈不上有违国民待遇的问题，只是在一国之内的区别对待。[1] 笔者以为这种观点值得商榷。将三资企业纳入外国国民的范畴，并不是从企业本身来考虑的，而是从外国主体投资的角度考虑，对外资企业的待遇，实际反映了一国对另一方缔约国投资者的待遇。所以本文中的“外国国民”包括我国的三资企业。

非歧视原则首先要求我国对所有的外国国民一视同仁，即遵守一般最惠国待遇原则。而我国在对外开放过程中，出于政治、经济的考虑，对港澳台投资制定了一些特殊的优惠政策，包括税收优惠和税外费的优惠。这种状况的形成有我国历史的、民族的原因，但客观上导致了国家、地区间的有效税负不均，从WTO的非歧视原则看实有授人以柄之憾。

事实上，国民待遇制度的内涵并不绝对的排斥涉外税收优惠和限制，“无差别”也不是内国国民和外国国民之间的完全相同。我们应把国民待遇原则置于WTO的整个规则体系中来考查。国民待遇原则是WTO规则的一部分，WTO还允许发展中国家根据自身经济发展的需要变通实施某些规则，WTO也允许一个主权国家为本国特定的利益考虑，对某些原则制定出不予实施的例外情况。所以，国民待遇原则并不是无例外的要求对本国国民和外国国民规定完全一致的具体权利和义务。事实上，这也是不可能做到的，每个国家都对外国国民在某些领域的权利加以强调或限制，又会对另一些领域的义务给予加强或豁免，例如一国即使对外资持很开放的态度，也会禁止外国国民投资于国防、军工等领域，但这并不构成对外国国民的“次国民待遇”。我国在涉外税法领域之所以没有达到国民待遇的要求，并不在于我国客观上使外国国民承担了比本国国民少得多的纳税义务，而在于这种少纳税的优惠待遇是不完全符合WTO所允许的国民待遇之合理例外的。有些优惠措施既不是出于我国发展特定产业的目的，也没有达到优化产业结构、协调地区经济发展的目标。

最后，在透明度原则方面，WTO要求对有效实施的法令、条例、司法判决和行政决定，都应迅速公布。我国显然尚未达到此项要求。问题存在于两方面。一方面，我国的法律、法规、规章等虽做到了公布，但对涉外税收优惠、税收征管有更直接指导意义的各种政策、文件、内部规定却是不完全公开的。这些涉外税收优惠政策和征管文件等都极大的影响着纳税人的纳税负担，但纳税人对这些不公布的政策、文件是无法知悉的，这使我国的税收规定表面上做到了公开，但实质在很大程度上仍是“暗箱操作”。问题的另方面在于我国存在的名目繁多的税外收费，其中大量的费用是应纳入税法范畴而以费的形式存在的。这些费的缴纳、扣除和减免等都由收费部门自己掌握，企业很难事先预料，更无透明度可言。可见，我国在涉外税收法规的透明度方面存在的问题并不在于法律法规没有得到公布，而是在我国更有效实施着的各级政府的政策、文件是不完全公开的，大量的具有税收性质的费用是不纳入法律轨道的，这从整体上使我国的法律环境难以达到WTO的要求。

（三）加入WTO与完善我国涉外税法：动态层面的分析

从发展的观点看，我国加入WTO将使我国的经济更快的融入国际经济。经济全球化的进程将给中国带来一系列的变化，我们有必要在动态发展的经济条件下审视我国涉外税法的调整与完善。

首先在涉外税法的结构上。加入WTO必然要求我们在涉外税法领域开征一些缺位的税种，同时加入WTO还会引起税源的变化，从而导致税种结构的变化。

其次，我们要修改现行涉外税法中不符合WTO规则的地方。

再次，在税收征管方面，WTO对加入国国内市场透明度的要求，使我国必须加快依法治税的进程，增强税收征管的透明度。 [4]

最后，加入WTO使涉外税法的政策功能得到强化。在经济全球化的发展中，为了全人类利益的最大化，有时会要求主权国家放弃一部分自己的特定利益，国家采用关税、非关税壁垒等措施来保护本国工商业的做法是不被WTO提倡的。这样，国家保护本国经济发展的第一道防线，关税壁垒的作用就及其有限，而非关税壁垒在WTO多轮谈判下作为第二道屏障的作用也在下降。[5] 在接纳外来经济时要尽量使本国受到的冲击最小，使外国资本、商业的进入有利于促进本国发展，就需国家采取有导向性的法律，来协调经济全球化和维护国家经济安全的统一。涉外税法也是如此，它的导向性将增强，如通过对不同产业、产品、同一产业不同级产品实行不同的关税税率来表达国家的政策倾向，通过涉外税法将资金引入技术、资本密集型产业及中西部地区。[6] 这些措施都是符合WTO规定的，同时也使国际经济对我国民族经济的负面影响降至最小。

（四）从税法基本原则出发解读WTO对我国涉外税法的影响

以上本文从静态和动态的角度分析了WTO与我国涉外税法的完善。涉外税法为了适应WTO规则及经济全球化的影响，需作出多方调整。这些调整、完善都可以在税法的基本原则下找到依据。税法的基本原则包括哪些内容，是学者们长期争论不休的一个问题。 [7]笔者赞同以下观点，即税法基本原则应包括以下四项：法定原则、公平原则、效率原则和社会政策原则。

1.法定原则

法定原则包括税收要素法定、明确及程序保障。国家开征新税必须先立法，税收要素必须由法律明确，征税机关应依法定程序征税，纳税人有权获得行政、司法救济。法定原则要求把我国存在的部分行政收费纳入税法的轨道，同时也要求清理大量的以规章、地方性法规形式存在，且实践中多依赖政策文件的种种税收优惠。税收优惠实质是政府对本应征税的税款的放弃，它形成政府的一项财政支出，即税式支出。 [8]税式支出作为国家的一项重要财政活动，应由法律规范。但我国长期以来，对税收优惠的立法层次不高，大量的税收优惠措施实际上由地方政府决定，财政收入流失严重，又进一步诱发政府采用种种税外收费的方法弥补财政的空缺。对费用、税收优惠的法律规范势在必行。法定原则还要求税法要素必须确定而为纳税人所知，不得随意变更。否则，纳税人的实际赋税水平即在很大程度上取决于当地政府、征收机关，使税法的规定流于形式。正如亚当？斯密所说，“赋税虽再不平等，其害民尚小，赋税稍不确定，其害民实大。确定人民应纳的税额，是非常重要的事情。”[9] WTO所要求的透明度，在立法精神上也是包含了法律明确的要求的。

2.公平原则

公平原则指“税收应在全体公民之间平等分摊”。一般认为公平包括横向公平和纵向公平，前者指同等能力的人在相同情况下，纳税负担应当相同，后者指不同能力的人，纳税负担不应相同。公平原则也可理解为“恣意的禁止”，如果法律上的差别待遇并无法找到一个合乎理性的、从事物的本质所导出的理由或其他明白的理由时，则该规定是恣意的。[10]

公平原则要求涉外主体和本国主体的纳税负担要平等，不同地区的涉外主体税收负担应平等。WTO正是为了防止对外国国民的歧视，规定了“国民待遇”原则，禁止对外国商品、服务征收高于本国同类商品、服务负担的税收的费用。我国在涉外税法中存在的问题并不在于歧视外国国民，而是由于给予外国国民过多的优惠待遇而使本国国民客观上处于被歧视地位。投资于同样地区、同样行业的企业，因为资金来源的不同而适用不同的税率，这与税法的公平原则是否相悖？

3.效率原则

效率原则的含义有两方面：一是指税收活动要尽量避免对资源配置不利的影响，以保持经济动的效率；二指税款征收活动本身要符合效率原则，即以最小的征收费用获得最大的征收收益。

从第一方面含义看，很多国家所追求的税法的“中性”即是符合效率原则的。所谓中性指国家的税收行为不应对市场机制和纳税人有效率的经济选择干预，以避免税收对价格机制的扭曲。[14] 因为古典经济学家的理论认为，经济在自由状态下才能够达到最有效率。理想的税收不应对资源在经济中的配置起任何作用，而应让市场经济发挥作用。近些年世界范围的税制改革中，不少国家纷纷采取中性色彩较浓的增值税，其原因就在于人们对税收中性思想的认同，对效率原则的追求。[15] 同时我们也应看到，在各国“税收中性”理论和实践的发展历史中，纯理论走向社会经济实践，从缩小政府的活动范围到给政府一定的活动空间，发挥政府的作用弥补市场之不足，应该讲，效率原则在更多的情况下体现了税收中性和非中性的结合。这与WTO的原则是相吻合的。WTO以追求全球范围内资源的有效配置为主旨，它的非歧视原则、透明度原则都体现了不干预市场机制在全球范围内有效运行的中性倾向，同时，WTO的一系列例外规定又体现了非中性的因素。

从这个角度分析我国的涉外税收优惠，它作为一种宏观经济调控的手段，是对中性原则的偏离，不可避免的以税收诱因扭曲纳税人本来的经济行为，导致微观经济效率的损失。这集中的表现在对内资企业竞争地位的削弱和扭曲外资的地区选择上。涉外税收优惠使内资企业在与外商投资企业竞争中处于不利地位，影响了内资企业的投资决策，扭曲了内资纳税人的经济行为。而分地区的涉外税收优惠政策则使不同地区的外商投资企业负担不同的税负，影响了外资的地区选择。[16] 另外，税收优惠也给企业逃避税创造了条件。我国税法规定对生产型外商投资企业，经营期在10年以上的，从获利年度开始，可以享受“二免三减”的所得税优惠待遇。这样，一些外商投资企业或者“有意”使企业长期处于亏损状态，迟迟不进入获利年度，或者在享受优惠期满后，就从老企业撤出投资另建新企业，继续享受优惠待遇，从而达到少缴或不缴税的目的。 [17]

国家牺牲微观经济领域的效率，如果能在宏观领域得到补偿，如促进了产业结构的优化，地区经济的协调，则涉外税收优惠非中性的形式也是为提高整体效率服务的。但我国的涉外优惠显然并没有做到这一点。沿海和内地外商投资者所享有的税收优惠的不平等导致大量外资流向沿海地区，内地的资金也因追逐税收优惠而大量流入沿海地区。同时由于沿海地区自然资源缺乏，影响了外商投资企业向高层次发展，形成沿海地区外商投资规模小、劳动密集型的加工工业居多的状况，能源、原材料丰富、工业基础较好的内地却因难以享受充分的涉外税收优惠而遭外资冷落，一些基础性产业的发展受到限制。从整体上看，不利于提高国民经济效率。

再从效率原则的另一个方面，征收效率方面考察我国的涉外税法。在税收征管中，外资企业运用各种手段，逃避纳税义务，或弄虚作假享受税收优惠的例子不在少数。税收征管的不力损害了所期望的税法的有效性，并加大了涉外税法对人们行为的扭曲。为了以尽量少的支出来征收最大的税款，要求简化税制，加强和完善税收程序立法，建立高效的现代化的纳税申报制度、税务代理制度、税务稽查制度、税务行政复议和税收行政诉讼制度。

4.社会政策原则

此原则最早来源于德国19世纪新历史学派主要代表瓦格纳的财政理论。它体现了国家对经济的干预，即国家通过税法杠杆介入社会经济生活，发挥税收固有的调节经济的功能，以推行国家经济政策。现代国家都日益重视运用税收来实现自己的政策目标。税法的这个原则和上述的效率、中性原则是存在冲突的，前者强调税法对经济的积极干预，通过税法引导经济主体的

本文档由范文网【dddot.com】收集整理，更多优质范文文档请移步dddot.com站内查找