

海峡两岸外国私人直接投资者 所得税待遇立法比较

邓德雄*

一国或一地区给予外国投资者的税收待遇在一定程度上是投资者决定向该国或该地区投资的重要影响因素之一,而对不同投资形式所采取的不同税收待遇标准对投资者选择投资方式上也会产生影响。特别是在别的投资环境还不完善的时候,税收待遇在投资者的投资选择上所起的作用会更突出。也正因此,多数发展中国家甚至不少发达国家在引进外资的相关立法中,都比较重视税收待遇的立法,并区分不同情况给予投资者不同待遇。目前我国在引进外国私人直接投资方面已进入一个新的阶段,随着我国外商投资产业政策的制定,对外国私人直接投资者税收待遇立法的重新考虑已显十分必要。本文试图对两岸外国私人直接投资者所得税待遇立法进行比较,以资对我国大陆今后相关立法的完善能有所裨益。

一、两岸对外国私人直接投资者的一般规定

区分外国私人直接投资者和间接投资者有很多方面的考虑,其中不乏东道国政府在政策取向上的考虑。表现在税收待遇上,东道国有可能对采取直接投资和间接投资的不同投资者实行不同税收待遇。一般来讲,外国私人直接投资者的税收待遇,在各国立法中,体现在这些投资者所投资的经济组织所享受的待遇之中。根据我国有关外商投资的法律规定,外国私人直接投资者主要有以下几类:(一)、中外合资经营企业中的外方合资者;(二)、中外合作经营企业的外方投资者,主要是投资于资金需求少、周期短、见效快的中小型项目的合作企业的外方投资者^①;(三)、《中外合作开采海洋石油资源条例》中规定的参与合作开采中华人民共和国海洋石油的外国企业。外国个人不得成为该类投资者;(四)资本百分之百由外国投资者投资的企业即外商独资企业;(五)、外商投资股份公司中的外方股东。根据1995年4月10日对外经济贸易部公布的《关于设立外商投资股份有限公司若干问题的暂行规定》,外商投资股份有限公司为外国股东购买并持有的股份占公司注册资本25%以上依该规定而设立的股份有限公司,它是外商投资企业的一种组织形式,适用国家法律、法规对外商投资企业的有关规定^②。显然,投资于这一组织形式的外商投资企业的外国投资者就因此而享受到我国给予一般外国私人直接投资者所享受的待遇标准。(六)、在中国境内设立机构、场所从事生产、经营和虽未设立机构、场所而有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织。

台湾地区立法与大陆相关立法相比,在规范外国私人直接投资者方面要远比大陆来得简明扼要。归纳起来主要有以下四类的外国私人直接投资者:(一)、联合出资的侨外私人直接投资者^③;(二)、单独出资的侨外私人直接投资者^④;(三)、以专门技术或专利权作为股本的合作者^⑤;(四)营利事业之总机构设在境外而按所得税法应纳税的外国人(包括公司、企业和其他经济组织)^⑥。台湾规范这些投资者的立法比较统一,主要是《外国私人投资条例》、《华侨回国

* 作者为厦门大学法律系硕士研究生。

投资条例》，另外，台湾对股份公司不分内外，统一立法^⑦。两岸立法相同的是，两岸立法均大体按合资、合作、独资企业和外国企业进行划分外国私人直接投资者；对这些投资者投资所得税负的立法基本上均有一部统一的所得税法，大陆为《外商投资企业和外国企业所得税法》、台湾则为《所得税法》。

二、两岸外国私人直接投资者所得税待遇立法历史演变

所得税待遇的安排最终体现在一国或一地区的所得税立法上。因此，通过分析所得税立法的发展演变即可了解这一税收待遇安排的历史演变。我国相关立法可分为以下几个阶段：（一）、50年代的所得税制度。在这一阶段初期，我国继续留有数百家解放前设立的外商投资企业，我国对这些企业的投资所得征收所得税，这一阶段的所得税征收是社会主义改造的需要，并不带有任何鼓励的因素。（二）、60年代和70年代的所得税制度。这一时期，我国通过与巴基斯坦等国签订双边或多边协定，在空运和海运业方面互相提供在对方领土内的收入和利润豁免优惠。除了国际协定之外，我国未专门立法对这种优惠加以规定，因此，这种优惠呈现出范围狭小，优惠不明显的特点。（三）、80年代以来至90年代初的所得税制度。1978年党的十一届三中全会确定了对外开放的方针，并将其作为一项基本国策来指导各项经济和财政工作。为了适应这种形式，有关引进外资等方面的法律法规也应运而生。涉及所得税方面的立法有《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》及其实施细则、《中华人民共和国外国企业所得税法》及其实施细则、《关于鼓励外商投资的若干规定》等中央立法，除此之外，还有数量众多的地方立法。1991年，我国将中外合资经营企业所得税和外国企业所得税合并成外商投资企业所得税，并统一适用《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》。这一阶段，我国大陆奉行的是对外国私人直接投资者给予全面的、广泛的普遍优惠的税收待遇。（四）、1994年后的所得税制度。1994年初我国进一步改革所得税制度，统一内外两套税制，公平税负。外商投资企业的所得税没有变化，只是国有企业在税率上已与外商拉平，但外商投资企业的“二免三减”等优惠政策还是优于内资企业。虽然这次税制改革并未直接针对外资企业，但它却是我国对外商国民待遇立法的一大体现。

在全面引进外资方面，我国台湾地区比大陆地区要早，外国私人直接投资者所得税制度经历了以下几个阶段：（一）、进口替代即内向发展阶段（1957—1963）。这一阶段，台湾当局提出“以农业养工业”、“以工业发展农业”的口号，外资来源主要是“美援”，引进外国私人直接投资数额较小，对外国私人直接投资者采取与本岛人一样的高税率。（二）、出口替代即外向发展战略阶段（1963—1973）。在这一阶段，台湾当局制定和颁布了一系列鼓励投资的法规，改善投资环境，吸引侨外投资，这些法规主要有：《奖励投资条例》、《加工出口区管理条例》、《技术合作条例》及《所得税法》等，其中对外国私人投资者的税收优惠措施在《鼓励投资条例》和《所得税法》中表现最明显。（三）、经济转型升级阶段（1973至今）。这一阶段，台湾当局除了对原法规进行修订外，变化最大的就是于1991年1月1日起实行《促进产业升级条例》，同时废止《奖励投资条例》。《促进产业升级条例》取消了对新投资兴办的生产事业在五年内免征营利事业所得税的规定，采取了重点突出的优惠措施。

由此可见，两岸外国私人直接投资者所得税待遇安排的变化均取决于两岸引进外资的态度和具体措施的变化上，随着外资引进政策的日趋完善，这一安排也日趋合理。两岸现行的外国私人直接投资者所得税待遇安排可以说是引进外资的一个积极的投资环境因素，体现在所得税立法上，两岸均采用较之其他国家或地区要优惠的税率，并在其他税收立法上有重点有突

出地给予外国私人直接投资者以一定的优惠。大陆八十年代的所得税制与台湾六七十年代的相关规定在目的及成效上有相似之处。此外,税收优惠在整个投资环境中的作用有逐渐相对减弱的趋势;在立法上,两岸相关立法既有散见于各项法规之中的,又有单行法规。但相对而言,台湾相关立法比大陆要早,比大陆更完备,其给予外资者的税收优惠将向更简明、更重点突出的方向发展,而大陆给予外国私人直接投资者以国民待遇的立法则姗姗来迟,并正处在发展和完善之中。从立法体例上看,大陆是两级立法,分中央立法和地方立法,立法上又有内外之别,相对来说,台湾地区在立法体例上会更加统一。

三、两岸外国私人直接投资者所得税待遇原则

税收待遇原则反映的是东道国立法对纳税人的税收待遇进行规定所遵循的原则。这种立法原则一般来讲,也取决于东道主境内政策,但往往在不少方面受到国际政治、经济等因素的影响。比如,国际投资中的不歧视待遇原则,反映的不仅是东道国及地区引进外资的态度问题,它在很大程度上也反映了东道国及地区对国家关系及自己的国际形象的考虑。有些待遇原则甚至是国际强行法原则。如果仅考虑投资者与东道国(地区)的关系,那么,目前国际上通行的待遇原则主要有以下几项:最惠国待遇、国民待遇和差别待遇^⑧。我国对外国私人直接投资者所得税待遇的立法均采取了这三项原则:(一)、最惠国待遇。我国大陆立法给予或即将给予第三国投资者的税收待遇不少于给予第三国投资者的税收待遇。反映在国内立法上,来自不同国家的外国私人直接投资者均统一适用相同的立法规定;从国际条约的角度来讲,我国与外国签订的促进和保护投资协定除极个别之外,几乎无一二致地承诺给予外商这种待遇;(二)差别待遇原则。从外国投资者之间看,外国投资者之间税收待遇是平等的,这并不意味着不同投资者之间所享受的待遇都绝对相同,这种平等只是在同一标准之下的平等。事实上,给予外国私人直接投资者的待遇,因其投资地区、行业、项目不同也会有所不同^⑨,这就意味着,即使是来自同一国家或地区的外国投资者,他们所享受的待遇也会有所不同,此外,我国对设立机构与未设立机构的外国企业也采取不同税收待遇。再从外国投资者与我国大陆投资者的所得税待遇上看,我国给予外国投资者的是全面的税收优惠待遇,尽管大陆1994年税制改革后,国有企业在税率上已基本与外资企业拉平,但外资企业在其他税收鼓励方式上,还是享受优于国内企业的税收优惠待遇,如减免税等。(三)、国民待遇原则。长期以来,由于种种原因,国民待遇原则在我国外资立法中鲜有提及。1993年底中共中央明确提出要创造条件,对外商投资企业实行国民待遇,我国目前的情况是,在一定小范围和一定低程度上给予外国私人直接投资者以国民待遇。

最惠国待遇原则、国民待遇原则和差别待遇原则,这三项原则在台湾相关立法中也有程度不同地体现。(一)、最惠国待遇原则。只要符合台湾有关外资法规规定的条件,一外国投资者所享受的所得税待遇不少于任何其他国家的外国投资者。表现在立法上,台湾基本上对所有外国私人投资者采用同一所得税法。在这同一所得税法中,对所有外国投资者均采用同一待遇标准。(二)、国民待遇原则。台湾《外国人投资条例》第二十一条明确规定:“投资人所投资之事业,除本条例所规定者外,与‘中国人’所经营之同类事业,享受同等待遇。”此外,《促进产业升级条例》及《所得税法》不区分内外,均实行同样的立法规定。(三)、差别待遇原则。台湾立法对外国私人直接投资者实行平等待遇和国民待遇,差别待遇的实施主要是建立在平等待遇和国民待遇的基础上,是对投资于不同地区、行业、项目的投资者之间的小范围的差别待遇。严格上讲,它并不是台湾相关立法实行的原则,而仅是前两原则的例外。

由上可知,两岸立法都是在不同程度上对外国私人直接投资者实施最惠国待遇、国民待遇和差别待遇,并且都是在一定程度上实行优惠待遇,差别待遇在一定程度上都表现为所得税的优惠待遇。但是两岸立法采取的侧重点不一样,台湾侧重于给予外国私人直接投资者以国民待遇,而大陆则侧重于实行差别待遇,与此相联系,在差别待遇和国民待遇的范围和侧重点上也有区别,台湾主要根据不同行业 and 不同项目来给予不同投资者差别待遇,大陆除此而外,还侧重于根据地域的不同而实行差别待遇,此外,大陆普遍采取内外有别的作法,在外国投资者和大陆投资者之间实行差别待遇。在立法体例的安排上,台湾基于其实行国民待遇原则,因此不分台湾投资者与外商,统一适用一部或多部法律法规,大陆则分而立之。

四、鼓励投资的所得税收优惠待遇

鼓励外资进入的途径很多,在其它途径还不很完善的情况下,税收优惠能起到一定的刺激作用,此外,实行税收优惠还有引导外资投向、优化资源配置和产业结构的功能。我国目前整体投资环境还不是很完善,且对外资持鼓励态度,因此,在税收政策上基本上采取“税负从轻、优惠从宽”的全面优惠原则。(一)、实行低税率。与发达国家及其它奉行优惠原则的多数发展中国家相比,我国对外资实行低税率。如英、美、日、法和德国采取 50% 的所得税率,发展中国家如泰国、马来西亚、新加坡等则采取 35—40% 的所得税率,这些与我国 33% 的所得税率相比,普遍要高。(二)、实行所得税减免。税收减免是较低税率更为优惠的待遇,它在我国的适用对象主要是投资于特定地区、特定项目和特定行业的外国投资者的所得及新开办的外资企业,一般实行“两免三减半”。(三)、对外国私人直接投资者从外资企业取得的利润免征所得税。过去这一利润汇出境外时要征收 10% 的所得税,现在则免征所得税。(四)、税款的扣除。大陆《外商投资企业和外国企业所得税法》规定:“外商投资企业来源于中国境外的所得已在境外缴纳所得税之税款,准许在汇总纳税时,从其应纳税额中扣除。但扣除额不得超过其境外所得依照本法规定计算的应纳税额”^⑩。这是一种间接的所得税优惠措施。此外,我国还对外资企业实行加速折旧和再投资退税等优惠措施。合作企业和外资企业中的外国投资者取得的利润再投资,由过去的不享受改为现在的享受再投资退税优惠待遇。

根据台湾《所得税法》及《促进产业升级条例》,台湾立法对外国私人直接投资者的所得税优惠待遇越来越有限,并且越来越重点突出,一般只鼓励向尖端产业、新技术产业和资本密集型产业的投资,这是台湾立法确定研究与发展、生产自动化、防治污染、调整产业结构等项目为重点优惠对象的结果。在优惠方式的采用上主要有低税率、加速折旧、投资抵免和缓征所得税等方式。与大陆相关立法不同,台湾慎用减免法,多采取扣除法和加速折旧等。在所得税优惠作用方面,台湾地区因其投资环境较大陆要完善,在外汇管制、劳动管理等方面的立法比大陆要成熟,因此,其外国私人直接投资者所得税优惠待遇的作用在整体投资环境中相对小,而大陆目前该类所得税待遇则应当说是处于重要地位。

五、台湾立法对大陆的借鉴意义

通过上述几个方面的比较,笔者认为,台湾相关立法对大陆今后相关立法有以下几点可资借鉴的地方:

(一)、根据本国或本地区投资环境、本地区经济条件和整个世界经济条件、经济格局的变化适时调整税收政策。50 年代到 60 年代,台湾经济发展过程中存在许多困难,台湾当局适时地颁布了《奖励投资条例》、《华侨回国投资条例》和《外国人投资条例》,采取多种方式,其中包

括税收优惠措施来鼓励侨外投资,使得台湾经济 60 年代以后开始高速发展。1990 年 2 月 1 日,台湾当局又根据客观环境的变化通过了《促进产业升级条例》,宣布废弃《奖励投资条例》,配套改革所得税制及其它税收制度。这些变化对正处于发展和完善过程中的大陆相关立法无疑是一大可资借鉴之处。特别是当今世界已经是日趋开放的世界,发展中国家争相引进 外资以促进本国经济发展,我国周边国家经济发展也开始引人注目,我们应借这大好形势适时调整优惠重点,创造更良好的投资环境。

(二)、在国民待遇原则和优惠重点上,台湾相关作法值得借鉴。我国在对外国私人投资者实行国民待遇问题上是经过漫长的探索的,但毕竟已确立了实行国民待遇原则的方针。在所得税待遇上,我们要进一步使中外投资者享受同等待遇,真正做到中外投资者处于相同起跑线开展竞争,这是大陆更优化地引进外资的要求,同时也是我国经济不断参与国际化的要求^①。此时,区分中外投资股份有限公司在所得税上的意义就会变小,相反,这种区分其意义将仅在于为了区分直接投资和间接投资以及确定股份有限公司的“外国国民”身份上^②。与国民待遇相联系的是调整我国税收优惠重点,做到既有鼓励又重点突出。这一方面有利于减少国家资财的流失,另一方面有利于我国产业结构的调整。

(三)、调整税收优惠方式。我国当前似可大胆地采取除减免税以外的税收优惠方式,如采取加速折旧、再投资退税等,以便吸引更多的跨国公司前来进行长期投资。在特定的投资项目上,可以采取以其他因素为基础的免税期,如以雇佣职工人数为基础的免税期和以厂址的选择为基础的免税期等,这在其他投资环境相当的情况下,能引导外资投向这些项目和地区。同时可考虑改变目前普遍采取的以利润为基础的免税期(减免税)。

(四)、应重视完善我国整体投资环境,提高其他投资环境的引力作用,使今后外商投资环境更加合理化,以实现我国引进和利用外资的效益最大化,成本最低化。

(五)、统一税收立法和相关法规。这是我国完善整体投资环境的一个方面,也是我国今后实行国民待遇原则的一项必然要求。

注 释:

①具体请参见《中华人民共和国中外合作经营企业法》。

②详见《关于设立外商投资股份有限公司若干问题的暂行规定》第二条和第三条的规定。

③④⑤⑥均参见台湾《外国私人投资条例》和《华侨回国投资条例》。另外,从该两条例来看,台湾立法有适当区分外国人和华侨,本文为论述的方便,将他们统称为外国人。同样,因港、澳、台及华侨投资者在我国大陆投资所适用的法律往往与外国投资者同,本文也将他们统称为“外国投资者”。

⑦参见台湾《促进产业升级条例》第三条的有关规定。

⑧差别待遇通常被称为“歧视待遇”以形容东道国对外国人给予不公平的待遇,但差别待遇也包括东道国给予外国人优惠待遇的情况,以后本文所述的外国私人直接投资者之间享受的某些有条件的差别待遇。本文主要指不带有歧视性质的优惠待遇和有条件的差别待遇。

⑨见戚天常主编《中国引进外资法律全书》,中国政法大学出版社 93 年版,P118。

⑩见该法第十二条的规定。

⑪参见单文华“我国外资国民待遇制度的发展与完善”,《法学研究》95 年第 6 期,P55。

⑫“外国国民”的认定对于解决一国与他国国民之间的投资争端及多边投资担保机构承保范围的确定具有一定意义。

(责任编辑 高群服)