

ZHONGGUO SHEWAIFA CONGSHU ZHONGGUO SHEW 中国涉外法丛书 ZHONGGUO

涉外税法

李 忻 刘筱琳 编著

高尔森 审订

同济大学出版社

IFA CONGSHU ZHONGGUO SHEWAIFA

涉外税法

李 忻 刘筱琳 编著

高 尔 森 审订

同济大学出版社

《中国涉外法》丛书

顾 问 王铁崖 朱奇武 陈 安 姚梅镇

高尔森 高铭暄 端木正

(按姓氏笔划排列)

统 筹 杨德溥

主任编辑 洪建华 率蕴铤 张仲春

组编单位 深圳大学编辑出版中心

出版单位 中国政法大学出版社 同济大学出版社

协作单位 香港雁鸣出版社

涉 外 税 法

李 忻 刘筱琳

*

同济大学出版社出版

新华书店上海发行所发行 湖南环境报社印刷厂印刷

开本850×1168 1/32 印张5.5 字数: 180千字

1988年9月第1版 1988年9月第1次印刷

印数: 0001—3000册 定价: 3.00元

ISBN 7-5608-0200-1/C·19

《中国涉外法》丛书

序

我国实行开放政策，打破以往的封闭或半封闭状态。国际往来关系频繁了，涉及外国和外国人的问题也增多了。在这种情况下，势必对这些问题要在法律上加以规定，也有必要制定专门涉及这些问题的法律。因此，“涉外法律”的概念产生了，而研究涉外法律的学科被称为“涉外法学”。

国家不可能闭关自守，拒绝与其他国家发生关系，排斥与外国人的往来。因此，国家的法律要涉及到外国和外国人，也就是说，有涉外的因素。宪法中关于国家元首、缔约权、外国人的待遇等规定都具有涉外的性质。国籍法与外国有密切的关系，土地法可能禁止外国人的土地所有权而允许其使用权。甚至刑法，其中关于管辖权的规定直接与外国人有关。这样说来，“涉外法律”就有很广的范围。

但是，提出“涉外法律”这个概念，其着重点在于那些与涉外关系较密切的法律，特别是专门以涉外关系为规定对象的法律。现在，在我国，这样的法律已经不少，今后还会越来越多，特别是在经济方面有涉外关系的法律还会不断地增加。显然，对这类法律有必要加以研究。研究这类法律就是“涉外法学”的任务。

涉外法学与国际私法不同：涉外法学研究具有涉外因素的法律，而国际私法则主要以法律的冲突为研究对象。涉外法学与国际经济法不同，涉外法学所研究的是国内法律，不过有涉外因素，而国际经济法则调整国家间经济关系。涉外法律不是比较

法，比较法可以说是一种方法，即用比较各国法律的方法来研究法律。涉外法律不是统一法或划一法；统一法或划一法是通过国际公约的缔结（有时通过国际惯例）来使有关某些事项的各国法律统一或划一起来，以避免各国法律在这些事项上的冲突。最后，涉外法律也不是国际法，因为它不是国际的，而是涉外的。因此，对涉外法律的研究可以成为独立的法学的一支。

如果涉外法学成为法学的一支，它是新的一支，还没有达到成熟的程度。现在，还不能说它有什么样的体系，更不能说完整的体系，甚至它的范围也还难以确定。对于涉外法律，目前需要分门别类加以研究。这样的研究是“先驱性的”，但是，它对于涉外法学的建立和未来发展会有帮助的。

深圳大学编辑出版中心在全国范围内组编“涉外法学丛书”，这是一项有意义的工作。丛书的出版毫无疑问会对涉外法律的教学和研究以及有关的实际工作有所帮助。同时，它也必然对涉外法学的未来发展作出贡献。

王铁崖 1988.5.5

北京 大学

国际法研究所

《中国涉外法》丛书

书 目 内 容

- 涉外法律适用原理
- 中国涉外经济法概论
- 中国对外贸易中的法律问题
- 中国外资法
- 涉外经济合同法
- 涉外税法
- 涉外金融法
- 涉外保险法
- 国际工业产权法通论
- 涉外经济贸易的诉讼与仲裁
- 涉外婚姻继承法
- 行政法中的涉外法律问题
- 海关法
- 海商法
- 中外双边经贸条约与协定概述
- 涉外工程承包劳务合作的法律问题
- 中华人民共和国的国际法实践
- 中国国际私法的理论与实践

(有○标记者, 为已出版书)

《涉外税法》

内 容 提 要

《涉外税法》一书，主要介绍和阐述了我国政府对中外合资企业、合作企业和外资企业征税的管辖权、管理制度和优惠办法等方面的法律问题。作者根据国家有关涉外税收的政策和法令，结合中国涉外税法结构的特点，较全面地论述了吸引外资对加快我国经济建设的步伐，参与世界经济大循环，对加强国际经济合作，所具有的积极意义和重要作用。本书深入浅出，层次分明，条理清楚。附录部分汇集了我国有关涉外税收方面的法律文献，为读者提供了学习与运用的可靠依据。

作 者 简 介

李忻，1963年生。1983年毕业于厦门大学历史系，获历史学学士学位；1986年毕业于厦门大学法律系国际经济法专业，获法学硕士学位。现为厦门大学法律系讲师。作者与人合作著有《国际税法》一书。

刘筱琳，1963年生。1985年毕业于南开大学法学系，获法学学士学位。同年考进该校经济研究所，攻读国际经济法专业硕士研究生，导师为高尔森教授等。1987年研究生班毕业后，到深圳大学法律系任教。作者除编写有《涉外经济合同法》教材外，并撰有《我国信息保护立法初探》等论文。

涉外税法

前 言

税收是国家为了行使其职能，保证国家机器的正常运转，通过国家的法律，强制地、无偿地取得国家财政收入的一种形式，它是国家财政收入的主要来源。税收最主要的特征是反映了一种征纳关系，而税法就是规定国家与纳税人之间征收和缴纳税款方面的权利、义务的法律关系的总称，是国家向纳税人征收税款的法律依据。

税收法律关系有三方面的构成要素，一是权利主体——国家，即征税人；二是义务主体——纳税人；三是客体——据以征税的依据。涉外税收的法律规范是指所调整的税收法律关系中具有涉外因素，即其三要素中具有一个外国因素。比如纳税人是中国境内的外国人，他的收入可能来源于中国境内，也可能来源于国外；再如居住中国的公民其收入来源于国外的，这些就是构成涉外税法的因素。

学习和研究涉外税法有重要的意义，尤其

前 言

在改革开放政策下，涉外税法突出地表现为在吸引外资和促进国际经济合作中的重要作用。在维护国家主权的前提下，税负从轻、从宽，手续从简，在经济特区和海南省的外商投资企业和外国企业一般都低于世界上一些低税区税负，充分体现了用税收杠杆调整和发展经济的作用。

基于中国涉外税法结构的特点,本书将按照其结构特点展开论述。

目 录

第一章 对中外合资经营企业及合资外方所得征税····· (1)

第一节 中外合资经营企业及合资外方的纳税地位·· (1)

第二节 对中外合资企业的所得征税····· (3)

第三节 对合资外方分得的利润征税····· (9)

第四节 征收管理制度····· (11)

第二章 对外国企业所得征税····· (13)

第一节 基本制度····· (13)

第二节 对承包工程和提供劳务的外国企业征税····· (18)

第三节 对设立营业代理人的外国企业征税····· (22)

第四节 对设立常驻代表机构的外国企业征税····· (24)

第五节 对外国空运、海运企业征税····· (26)

第六节 征收管理制度····· (27)

第三章 对中外合作企业与外资企业的征税····· (31)

第一节 对中外合作企业的征税····· (31)

第二节 对合作开采海洋石油企业的征税····· (32)

第三节 对外资企业的征税····· (35)

第四章 对外国企业来源于中国的投资所得征税····· (38)

第一节 纳税所得的范围及所得来源地的确认····· (38)

第二节 税款的计征····· (41)

第五章 个人所得税..... (43)

第一节 基本规定..... (43)

第二节 对特定身份的外国人的征税..... (50)

第三节 税收协定中的有关规定..... (53)

第六章 涉外所得税的优惠..... (58)

第一节 中外合资经营企业所得税的优惠..... (58)

第二节 外国企业所得税的优惠..... (61)

第三节 经济特区、开发区和老市区企业的所得税优惠..... (64)

第四节 国务院关于鼓励外商投资的规定..... (67)

第五节 个人所得税的优惠..... (68)

第七章 对国内企业的境外所得的征税..... (70)

第一节 税收管辖权原则..... (70)

第二节 对国营对外承包工程公司征税..... (71)

第八章 其他涉外税种..... (73)

第一节 工商统一税..... (73)

第二节 城市房地产税..... (79)

第三节 车船使用牌照税..... (81)

第九章 关税法..... (83)

第一节 海关的建制及关税原则的演变..... (83)

第二节 关税的主要规定..... (85)

第三节 关税优惠..... (98)

附录:..... (101)

中华人民共和国中外合资经营企业所得税法..... (101)

中华人民共和国中外合资经营企业所得税法施行细 则.....	(104)
关于中外合资经营企业所得税若干问题.....	(110)
中华人民共和国外国企业所得税法.....	(113)
中华人民共和国外国企业所得税法施行细则.....	(117)
关于对承包勘探、开发海洋石油资源的工程作业计算 征收所得税问题.....	(126)
中华人民共和国个人所得税法.....	(127)
中华人民共和国个人所得税法施行细则.....	(130)
中华人民共和国工商统一税条例(草案).....	(134)
中华人民共和国工商统一税条例施行细则(草案).....	(146)
关于外商加工产品纳税问题.....	(152)
城市房地产税暂行条例.....	(153)
车船使用牌照税暂行条例.....	(157)

第一章 对外合资经营企业及合资外方所得征税

第一节 中外合资经营企业及合资外方的纳税地位

我们研究中外合资经营企业（以下称合资企业）及合资企业外方的纳税地位问题，实质上就是研究合资企业及合资外方对中国政府承担什么样的纳税义务，应就哪些所得向中国政府纳税，也就是中国政府的税收管辖权的问题。

一、合资企业的纳税地位

在国际税收中存在着两种类型的税收管辖权，一是居民税收管辖权，或称属人税收管辖权；一是来源地税收管辖权，或称属地税收管辖权。居民税收管辖权是基于法人或个人与某一国存在某种属人方面的联系而确定的管辖权，凡受这种管辖的纳税人，必须就其世界范围的所得向该国（即居住国）缴纳所得税。来源地税收管辖权则基于法人和个人的所得来源于一国境内而确立的管辖权，这一管辖权的特点是仅就来源于该国（即来源国）的所得向该国政府纳税。

我国一九八〇年九月颁布的《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》（以下简称《合资企业所得税法》）第一条规定，合资企业是一个独立的纳税实体，即是一个独立的纳税人，而合资企业的分支机构则不具有独立纳税人的身份，合资企业应将各个分支机构的所得汇总纳税。同时该条还规定合资企业为中国的居民纳税人，负有就来源于中国境内和境外的所得向中国纳税的义务，国际上称之为无限纳税义务或全面纳税义务。

合资企业的这一纳税地位是与其法人地位密切相关的。《中华人民共和国中外合资经营企业法》（以下简称《合资企业法》）及其实施条例规定，合资企业按照中国的法律注册成立，具有中国法人身份。同时，它的总机构或经营管理机构又设在中国境内，因此，合资企业作为中国的居民纳税人是有充分法律依据的。

合资企业与国内企业再合资的企业在一定的条件下与原合资企业具有同样的纳税地位，并依据同一部税法及有关的规定征税。这些条件就是在再合资的企业中，外资的股权比例应占25%以上，而不是原合资企业在再合资的企业中的股权比例占25%以上。

二、合资外方的纳税地位

按照《合资企业法》，合资企业是具有法人地位的责任有限公司，但是合资企业的外方也有自己独立的法律地位。因此，《合资企业所得税法》第四条规定，合资外方必须就从合资企业分得的利润缴纳所得税。这里所体现的原则就是具有独立人格的人必须就其取得的所得，单独承担纳税义务。

从国际税法的角度来看，合资外方从中国境内的合资企业分得的利润，应该认为是来源于中国的所得。因此，中国对合资外方行使的是来源地税收管辖权。但中国并不对合资外方所有分得的利润征税，而是依法仅就外方汇出中国境外的部分征税。

总之，合资企业与合资外方是相互独立的纳税义务人，对在

中国境内的具有中国法人地位的合资企业，中国行使居民税收管辖权，要求合资企业就世界范围内的所得向中国纳税；对合资外方，中国行使来源地税收管辖权，而且，只对其汇出境外的合资企业利润征税。

第二节 对中外合资企业的所得征税

一、 应纳税所得税

对于企业所得税，我国采用综合所得税制，即将企业的所有所得合并计税。《合资企业所得税法》便是采用这种制度，除了特别规定免税的项目外，合资企业的各类所得都必须合并缴税。

《合资企业所得税法》及其施行细则列举了两大类应纳税所得：生产经营所得和其它所得。生产经营所得是指各个行业从事本行业的生产经营所获取的收益。税法列举的行业有工、矿、交通运输、农、林、牧、渔、饲养、商业、旅游、饮食、服务等。其他所得是指本行业生产经营范围以外的收益，主要包括股息、红利、利息、出租或者转让财产、专利权、专有技术、商标权、版权等项所得。

以上列举的所得项目并非包罗无遗，对于未列举的所得项目，如果没有规定免税，都应依法征税。

二、 应纳税所得额的计算

计算应纳税所得额，就是确定计税的基础。

如前所述，合资企业的分支机构并不单独承担纳税义务，我国对合资企业采用综合所得税制，因此，总机构必须将各个分支机构的所得汇总计算应纳税的所得额。

合营企业应纳税所得额分年度计算，合纳税年度为公历年的一月一日至十二月三十一日。

合营企业计算应纳税所得额是从合资企业的毛收入中算出其纯收入，《合资企业所得税法》规定，合资企业每一纳税年度收入总额，减除成本、费用以及损失后的余额为应纳税的所得额。在计算收益与费用时，采用权责发生制，即收益的取得、成本、费用、损失的发生不是以实际收支为准，而是以权益的取得、债务、损失的产生为准。

根据《合资企业所得税法施行细则》规定，合资企业应纳税所得额的计算程序及公式如下：

（一）工业：

1. 本期生产成本 = 本期生产耗用的直接材料 + 直接工资 + 制造费用

2. 本期产品成本 = 期初半成品、在产品盘存 + 本期生产成本 - 期末半成品、在产品盘存

3. 产品销售成本 = 本期产品成本 + 期初产品盘存 - 期末产品盘存

4. 产品销售净额 = 产品销售总额 - (销货退回 + 销货折让)

5. 产品销售利润 = 产品销售净额 - 产品销售税金 - 产品销售成本 - (销售费用 + 管理费用)

6. 应纳税所得额 = 产品销售利润 + 其他业务利润 + 营业外收入 - 营业外支出

（二）商业：

1. 销货净额 = 销货总额 - (销货退回 + 销货折让)

2. 销货成本 = 期初商品盘存 + [本期进货 - (进货退出 + 进货折让) + 进货费用] - 期末商品盘存

3. 销货利润 = 销货净额 - 销货税金 - 销货成本 - (销货费用 + 管理费用)

4. 应纳税所得额 = 销货利润 + 其他业务利润 + 营业外收入 - 营业外支出

(三) 服务业:

1. 业务收入净额 = 业务收入总额 - (业务收入税金 + 营业支出 + 管理费用)

2. 应纳税所得额 = 业务收入净额 + 营业外收入 - 营业外支出

(四) 其它行业: 参照以上公式计算。

《外国企业所得税法施行细则》所规定的计算程序与公式相同。

为了使应纳税所得额计算得准确、合理, 在计算时应注意几个问题:

首先, 必须划分资本支出和费用支出。资本支出是指受益以后相当长的一段时间的支出, 比如新建的厂房等固定资产的损耗。资本支出应当按受益时间分期摊销、折旧。费用支出是指当期发生当期受益的支出, 比如支付给工人的工资。费用支出可以当期全部列支。

其次, 是资产的计价及折旧、摊销等问题。资产的计价决定了折旧和摊销的基础, 决定了成本、费用的大小, 也直接关系到纯利润的多寡, 应纳税所得额的大小。以下分述之。

(1) 固定资产

固定资产在税法中的含义是指使用年限在一年以上的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具和其它生产设备等。它不包括单位价值在500元以下, 使用期限较短的物品。固定资产的计价以原价为准。作为投资的固定资产, 以投资时各方议定的价格为原则; 购进的固定资产, 以进价加运费、安装费和使用前发生的有关费用为原价; 自制、自建的固定资产, 以制造建造过程中发生的实际支出为原价。另外, 固定资产在使用过程中, 因技术改造而增加的价值、所发生的支出也应作为资本支出, 而不应作为费用支出。而所谓技术改造是指为了改进产品的性能, 提高产品的质量, 增加产品品种, 使资产在原来的基础上增添新的功能, 增加了价值, 延长了使用年限。对固定资产的修理不能视为技术改造。