

新经贸 规则

自贸区 税收政策及案例

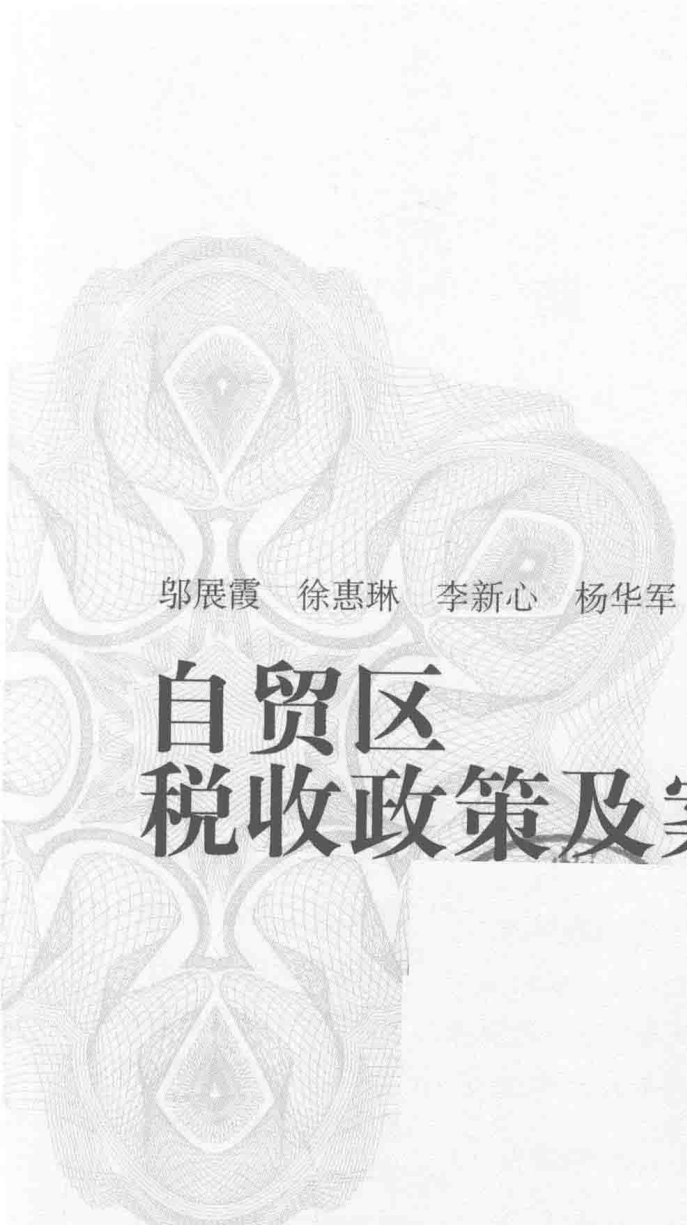
邬展霞 徐惠琳 李新心 杨华军 编著

自贸区研究系列
中国自由贸易试验区协同创新中心

非外借

格致出版社 上海人民出版社





邬展霞 徐惠琳 李新心 杨华军 编著

自贸区 税收政策及案例

格致出版社  上海人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

自贸区税收政策及案例/邬展霞等编著.—上海:
格致出版社:上海人民出版社,2016.12

(自贸区研究系列)

ISBN 978-7-5432-2704-0

I. ①自… II. ①邬… III. ①自由贸易区-税收政策-
研究-中国 IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 298632 号

责任编辑 彭 琳
装帧设计 路 静

自贸区研究系列

自贸区税收政策及案例

邬展霞 徐惠琳 李新心 杨华军 编著

出 版 世纪出版股份有限公司 格致出版社
世纪出版集团 上海人民出版社
(200001 上海福建中路 193 号 www.ewen.co)



编辑部热线 021-63914988
市场部热线 021-63914081
www.hibooks.cn

发 行 上海世纪出版股份有限公司发行中心

印 刷 苏州望电印刷有限公司
开 本 787×1092 1/16
印 张 15.5
插 页 3
字 数 251,000
版 次 2017 年 1 月第 1 版
印 次 2017 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5432-2704-0/F·990

定价:48.00 元

前 言

党的十七大报告将自由贸易区建设上升为国家战略,十八大进一步要求加快实施自由贸易区战略,以应对新一轮区域经济一体化的浪潮,十八届三中全会提出要以周边为基础加快实施自由贸易区战略,形成面向全球的高标准自由贸易区网络。

目前,我国已经设立了上海、天津、广东和福建等共 11 个自由贸易试验区,并将逐步扩大试验区的范围和领域。2013 年至今,自贸试验区的建设取得了很大进展,建立了以负面清单管理为核心的外商投资管理制度,同时辅以多项制度创新。

自由贸易区是海关特殊监管区域,海关特殊监管区域的特点是“境内关外”。境外的货物进入自贸区不征收进口关税和增值税,出区时再征收关税和增值税。从税制特色来看,上述自贸试验区内的海关特殊监管区域试点了选择性关税政策,即对设在自贸试验区海关特殊监管区域内的企业生产、加工并经“二线”销往内地的货物照章征收进口环节增值税、消费税,根据企业申请,试行对该内销货物按其对应进口料件或按实际报验状态征收关税的政策。另一方面,试验区内的海关特殊监管区域实施范围和税收政策适用范围维持不变。

各自贸试验区均保留了自己的特殊政策。如深圳前海深港现代服务业合作区、珠海横琴税收优惠政策不适用于自贸试验区内其他区域;福建自贸试验区明确平潭综合实验区税收优惠政策也不适用于自贸试验区内其他区域。

自贸试验区与传统保税区的功能和政策不同,相应的税收政策也不一样。例如上海和天津的保税区内业态主要以仓储、物流和出口加工为主,保税物流园区执行的是入区退税政策,而上海自贸试验区最典型的特点就是人民币可自由兑换,极大地增加了贸易便利性。

本书着眼的是自贸区内的主体税制问题。该类区域面临的是普遍的国内税制

和非居民税制问题。该税制同样适用于其他类型自贸区,但没有考虑其他双边自贸区的特殊税收协定问题。从税制来看,目前中国自贸区还主要以关税减让为主。

本书所收集的政策截止到2016年4月31日。

本书搜集和整理了大量案例,有关于税收政策应用的最新实务,也有针对某项税收政策的详细解析。点面结合,既有庖丁解牛的细致,也有一览众山小的格局。希望可以帮助读者对自贸区的税收政策有更深刻的了解和更清晰的认识。

本书既适用于投资参考,也适用于对干部及一般工作人员的培训,同时也适用于作为本科及研究生教材使用。

不妥之处,请读者多多来信切磋。作者联系邮箱是:wellany@163.com。

感谢各位编者的共同努力,也感谢上海对外经贸大学会计学院研究生在资料搜集中的付出,他们是:付尚尚、夏放、陈露、吴凡、王晓、仇倩、程慧、于子祎、范雅文、张弓、许苑、王斐文、张炜、庄晓睿,也感谢上海对外经贸大学国际税务研究中心为我的科研兴趣提供了很好的平台,也为产学研的进一步结合提供了契机。

[精选案例]

某石油化工公司逃税漏税虚开增值税发票被判刑	013
最高院税务行政诉讼第1案	015
境内关联方提供维修服务的增值税纳税案例	039
企业集团统借统还利息收入纳税案例	040
骗取亿元成品油消费税大案	047
浦东中软的自然人股东股权转让	069
出口退税案例	122
间接抵免负担税额的计算	150
境外分支机构亏损的弥补	157
税收饶让抵免的计算	159
开曼公司受益所有人身份的认定	168
美国公司股权投资方案筹划	176
劳务所得与特许权使用费的划分	181
非居民企业税收征管权产案例	185
间接转让中国应税财产合理商业目的判断	185
国家税务总局关于沃尔玛收购好又多股权事项的批复	186
广东潮宏基实业股份有限公司间接收购境内居民企业股权	187
韩国企业船舶租赁业务	191
劳务活动在华停留时间	195
日本企业跨境重组案例	199
居民企业将资产或股权投资到非居民企业的税收判断	203
内地和香港个人所得判断	220
内地和香港股息条款受益所有人案例	220
为集团内的多个子公司提供培训	227
常设机构的构成	228

目 录

第 1 章	中国税制概览	001
1.1	税收制度体系	001
1.2	税收立法体系	002
1.3	税收征管权	003
1.4	中国双边税收协定	004
1.5	税收征管制度	005
第 2 章	中国国内主要税制	016
2.1	增值税	016
2.2	消费税	041
2.3	个人所得税	049
2.4	企业所得税	070
第 3 章	进出口环节税收	104
3.1	关税	104
3.2	进口环节消费税	109
3.3	进口环节增值税	109
3.4	消费税的出口退(免)税	113
3.5	增值税出口退税	115
第 4 章	自贸区特殊税收政策	123
4.1	自贸区基本税收优惠	123
4.2	上海自贸区	124
4.3	广东横琴新区	125
4.4	福建平潭综合试验区	126

4.5	天津自由贸易试验区	127
4.6	其他海关特殊监管区	128
4.7	外商投资企业、外国企业(非居民企业)和外国人总体税收 优惠	130
第 5 章	居民企业涉外税收政策及案例	133
5.1	所得归属地的确认	133
5.2	源泉扣缴	133
5.3	境外投资	134
5.4	境外所得抵免	138
第 6 章	非居民企业税收政策及案例	162
6.1	扣缴义务人	162
6.2	税收管辖	165
6.3	受益所有人	166
6.4	收入的认定	169
6.5	股权转让	171
6.6	利息	174
6.7	特许权使用费	177
6.8	间接财产转让	182
6.9	承包工程和提供劳务	188
6.10	劳务派遣	193
6.11	跨境重组	196
6.12	中外合作开采石油天然气	204
6.13	外国常驻代表机构	205
6.14	税收核定	207
6.15	税收优惠	209
第 7 章	主要税收协定	212
7.1	税收协定待遇	212
7.2	税收协定股息	214
7.3	协定股息税率情况	215

7.4	中英双边协定	216
7.5	内地与香港税收协定待遇	217
7.6	中新协定	222
7.7	教师和研究人员	237
7.8	港澳地区个人受雇	238
主要参考文献		240

第 1 章

中国税制概览

1.1 税收制度体系

目前,中国的税收制度一共设有 18 种税收,按照其征税对象大致可以分为以下五个类别:

(1) 商品和劳务税。包括增值税、消费税、车辆购置税、营业税和关税五种税。这类税收与商品生产、流通、服务提供、消费有密切联系,按照纳税人的销售金额(数量)、营业收入和进出口货物的金额(数量)征收。

(2) 所得税。包括企业所得税、个人所得税和具有所得税性质的土地增值税三种税。这类税收是在收入分配环节按照企业取得的利润或者个人取得的收入征收的。

(3) 财产、行为税。包括房产税、契税、印花税、车船税和船舶吨税五种税。这类税收是对纳税人拥有和使用的财产征收的。其中,船舶吨税仅对外商投资企业征收。

(4) 资源税。耕地占用税、城镇土地使用税、资源税是针对自然资源的占用或使用而征收的。

(5) 特定目的税。主要是针对特定对象和特定行为所征的税收,包括城市维护建设税和烟叶税两种税。

除税收以外,国家规定统一由税务部门征收的非税财政收入项目包括教育费

附加、文化事业建设费两项。另外,省级人民政府还可以规定由税务机关征收社会保险费(目前主要有基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费和工伤保险费4项),废弃电器电子产品处理基金由税务机关、海关分别征收。^①自贸区内的废弃电子产品处理基金由海关征收。

1.2 税收立法体系

中国的税收立法由以下层次和形式构成:

(1) 法律。法律是税收的基本制度,税收法律由全国人民代表大会制定,如《中华人民共和国个人所得税法》;或者由全国人民代表大会常务委员会制定,如《中华人民共和国税收征收管理法》。

(2) 行政法规。有关税收的行政法规由国务院根据有关法律的规定制定,如《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》;或者根据全国人民代表大会及其常务委员会的授权制定,如《中华人民共和国增值税暂行条例》。

此外,中国政府与外国政府签订的各类税收协定、协议,也是中国税法体系的重要组成部分。

(3) 部门规章。有关税收的部门规章由财政部、国家税务总局、海关总署和国务院关税税则委员会等部门制定,如财政部、国家税务总局制定的《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》、国家税务总局制定的《税务登记管理办法》和海关总署制定的《中华人民共和国海关进出口货物征税管理法》。

(4) 地方性税收法规。省、民族自治区、直辖市的人民代表大会及其常务委员会可以制定地方性税收法规。

(5) 自治条例和单行条例。民族自治地方(包括自治区、自治州和自治县,下同)的人民代表大会有权制定自治条例和单行条例,按照规定报批以后实施。

(6) 地方政府规章。省、自治区、直辖市和较大的市的人民政府,可以制定地

^① 刘佐著,杜莉译:《中国税制》,中国税务出版社2014年版,第18页,第120页。

方政府规章。

税收立法机关与税收法规级次见表 1.1。

表 1.1 税收立法机关与税收法规级次

分类	立法机关	形 式	举 例
税收法律	全国人大及常委会正式立法	法 律	企业所得税法、个人所得税法、税收征收管理法、海关法
	全国人大及其常委会授权立法	暂行条例	增值税暂行条例、消费税暂行条例、营业税暂行条例等、烟叶税暂行条例、资源税暂行条例等
税收法规	国务院制定的税收行政法规	条例、暂行条例、实施细则	企业所得税实施条例、税收征收管理法实施细则、个人所得税实施条例
	地方人大制定税收地方法规		海南省税收保障条例
税收规章	财政部、税务总局、海关总署制定的税收部门规章	办法、规则、规定	增值税暂行条例实施细则、税收代理试行办法等、消费税暂行条例实施细则、中华人民共和国海关进出口货物征税管理办法等
	省级地方政府制定的税收地方规章		上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法

香港和澳门两个特别行政区实行独立的税收制度，不属于上述税制范畴。

1.3 税收征管权

1.3.1 税收收入划分

(1) 属于中央政府的固定税收收入包括：消费税(含进口环节海关代征的部分)、车辆购置税、关税、海关代征的进口环节增值税、船舶吨税。

(2) 属于地方政府的固定税收收入包括：城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船税、契税。

(3) 属于中央政府与地方政府共享收入及分享比例如下:

① 增值税中央政府分享 75%, 地方政府分享 25%;

② 城市维护建设税: 中国铁路总公司(原铁道部)、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府, 其余部分归地方政府;

③ 企业所得税: 中国铁路总公司(原铁道部)、各银行总行、各保险总公司、海洋石油企业集中缴纳的部分归中央政府; 其余 60% 归中央政府;

④ 个人所得税: 中央政府享有利息所得纳税和其余个税的 60%, 剩余归地方政府;

⑤ 资源税: 海洋石油企业集中缴纳的部分归中央政府, 其余部分归地方政府;

⑥ 印花税: 中央政府享有 97% 证券交易印花税, 剩余部分由地方政府享有。

另: 目前“营改增”后执行的是过渡期的财政收入划分政策。

1.3.2 税收征管权划分

中国实行的是中央与地方分税制的国家税收管理制度, 各级税收分别属于国税局和地税局征管, 涉及进出口税收由海关征收。按照税种的不同, 各征管系统的征管权划分如下:

(1) 国税局系统: 负责征收增值税、消费税、车辆购置税; 中央企业所得税; 铁路、银行总行、保险总公司集中缴纳的营业税、企业所得税; 自 2009 年 1 月 1 日起, 新增企业所得税纳税人中, 应缴纳增值税的企业, 其企业所得税由国税局管理; 应缴纳营业税的企业, 其企业所得税由地税局管理。

(2) 地税局系统: 负责征收营业税(国税局征的除外)、城建税、企业所得税、个人所得税、资源税、城镇土地使用税、土地增值税、房产税、车船税、印花税、烟叶税。

(3) 海关系统: 负责征收关税、进口环节增值税和消费税、船舶吨税。

1.4 中国双边税收协定

截至 2015 年 12 月 31 日, 中国已经先后同日本、美国、法国、英国、比利时、德

国、马来西亚等 101 个国家签订了关于避免对所得双重征税和防止偷漏税的协定,其中同 95 个国家(上述国家均不包括已经不存在、且有关协定已经失效的国家)签订的协定已经生效且执行(其中同前捷克斯洛伐克签订的协定仍然适用于斯洛伐克,同前南斯拉夫联邦签订的协定仍然适用于波斯尼亚和黑塞哥维那,同前南斯拉夫联盟签订的协定仍然适用于塞尔维亚、黑山)。另外,同德国、俄罗斯、乌干达、博茨瓦纳、智利、津巴布韦已签订税收协定,但尚未生效。^①

1.5 税收征管制度

1.5.1 税务登记

企业,企业在外地设立的分支机构和从事生产、经营的场所,个体工商户和从事生产、经营的事业单位(以下统称从事生产、经营的纳税人)自领取营业执照之日起三十日内,向税务机关申报办理税务登记。

从事生产、经营的纳税人,税务登记内容发生变化的,自工商行政管理机关办理变更登记之日起 30 日内或者在向工商行政管理机关申请办理注销登记之前,持有关证件向税务机关申报办理变更或者注销税务登记。

从事生产、经营的纳税人的全部银行账号、财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件,应当报送税务机关备案。

纳税人按照国务院税务主管部门的规定使用税务登记证件。税务登记证件不得转借、涂改、损毁、买卖或伪造。

1.5.2 账簿管理

纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法、有效凭证记账,进行核算。

^① 资料来源:国家税务总局网站, <http://www.chinatax.gov.cn>。

从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人必须按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料。

账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料不得伪造、变造或者擅自损毁。

纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的,依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税款、代扣代缴和代收代缴税款。

1.5.3 发票管理

税务机关是发票的主管机关,负责发票印制、领购、开具、取得、保管、缴销的管理和监督。

单位、个人在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中,应当按照规定开具、使用、取得发票。

纳税人应当按照规定安装、使用税控装置,不得损毁或者擅自改动税控装置。

增值税专用发票由国务院税务主管部门指定的企业印制;其他发票按照国务院税务主管部门的规定,分别由省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局指定企业印制。

1.5.4 纳税申报

纳税人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报,报送纳税申报表等纳税资料。

扣缴义务人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实报送代扣代缴税款报告表以及其他有关资料。

纳税人、扣缴义务人可以直接到税务机关办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表,也可以采取邮寄、数据电文或者其他方式办理上述申报、报送事项。

纳税人、扣缴义务人不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的,经税务机关核准,可以延期申报。经核准延期办理前款规定的申报、报

送事项的,应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款,并在核准的延期内办理税款结算。

扣缴义务人依照法律、行政法规的规定履行代扣、代收税款的义务。对法律、行政法规没有规定负有代扣、代收税款义务的单位和个人,税务机关不得要求其履行代扣、代收税款义务。

扣缴义务人依法履行代扣、代收税款义务时,纳税人不得拒绝。

税务机关按照规定付给扣缴义务人代扣、代收手续费。

纳税人因有特殊困难,不能按期缴纳税款的,经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局批准,可以延期缴纳税款,但是最长不得超过三个月。

纳税人未按照规定期限缴纳税款的,扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

税务机关征收税款时,必须给纳税人开具完税凭证。扣缴义务人代扣、代收税款时,纳税人要求扣缴义务人开具代扣、代收税款凭证的,扣缴义务人应当开具。

1.5.5 核定征收

纳税人有下列情形之一的,税务机关有权核定其应纳税额:

依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的;

依照法律、行政法规的规定应当设置账簿但未设置的;

擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的;

虽设置账簿但账目混乱,或成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全,难以查账的;

发生纳税义务,未按照规定的期限办理纳税申报,经税务机关责令限期申报,逾期仍不申报的;

纳税人申报的计税依据明显偏低,又无正当理由的。

1.5.6 纳税调整

企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企

业之间的业务往来,应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用;不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用,而减少其应纳税的收入或者所得额的,税务机关有权进行合理调整。

1.5.7 税收保全

对未按照规定办理税务登记的从事生产、经营的纳税人以及临时从事经营的纳税人,由税务机关核定其应纳税额,责令缴纳;不缴纳的,税务机关可以扣押其价值相当于应纳税款的商品、货物。扣押后仍不缴纳应纳税款的,经县以上税务局(分局)局长批准,依法拍卖或者变卖所扣押的商品、货物,以拍卖或变卖所得抵缴税款。

税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的,可以在规定的纳税期之前,责令限期缴纳应纳税款;在限期内发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的,税务机关可以责成纳税人提供纳税担保。如果纳税人不能提供纳税担保,经县以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以采取下列税收保全措施:

(1) 书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构冻结纳税人的金额相当于应纳税款的存款;

(2) 扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。

纳税人在前款规定的限期内缴纳税款的,税务机关必须立即解除税收保全措施;限期期满仍未缴纳税款的,经县以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构从其冻结的存款中扣缴税款,或者依法拍卖或者变卖所扣押、查封的商品、货物或者其他财产,以拍卖或者变卖所得抵缴税款。个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品,不在税收保全措施的范围之内。

1.5.8 税款强制

从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人未按照规定的期限缴纳或者解缴税款,