

涉外税收 知识与实务手册

严玉平 曲景彬 主编



黑龙江教育出版社

涉外税收 知识与实务手册

严玉平 曲景彬 主编

YAK33/14



3 0116 2013 9

黑龙江教育出版社



B

979253

涉外税收知识与实务手册

主编 严玉平 曲景彬

责任编辑:王贵桓

封面设计:姜玉滨

黑龙江教育出版社出版(哈尔滨市道里区九站街1号)

哈尔滨市龙华印刷厂印刷·黑龙江教育出版社发行

开本850×1168毫米1/32·印张19.75·字数350千

1992年1月第1版·1992年1月第1次印刷

印数:1—6,400

ISBN 7-5316-1583-5/F·64 定价:7.80元

学好用好涉外税法知识
为发展外向型经济服务

高 嘉 通

一九九一年十月一日

序 言

党的十一届三中全会以来,随着我国改革开放方针的深入贯彻,我国利用外资和对外经济技术合作迅速发展。与之相适应,我国从1980年开始,逐步建立了一整套涉外税收制度,同时还和许多国家政府签订了避免双重征税协定,较好地解决了我国与各国之间的税收权益的分配问题,正确地处理了与纳税人之间的征纳关系,即维护了我国权益,又发挥了吸引外资,引进技术和人材的作用。

为了指导纳税人在涉外经济交往中履行纳税义务,帮助广大涉外税务工作者提高政策业务水平,哈尔滨市税务局的有关同志结合实际工作经验,在广泛搜集资料和深入研究的基础上,编写了《涉外税收知识与实务手册》一书

该书集理论性,知识性和实用性于一体,具有以下几个特点:一是层次清楚。该书按不同内容分为三篇,在每一篇里又按具体内容分章叙述,层次分明,结构严谨,使人一目了然;二是实用性强。除理论叙述、知识介绍外,还利用大量篇幅对涉外税收实践中遇到的难题给予了回答,较好地体现了理论和实践的统一;三是知识丰富。作者不仅对涉外税收作了系统的叙述,还对国际税收和涉外会计从理论和实践的角度作了介绍;四是内容新。不仅整理和筛选了近几年公布的涉外税收法律规定,还全面地介绍了今年公布实施的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》及其实施细则的内容。

该书既适合于涉外企业单位和外经人员的需要,又能满足从事涉外税收工作人员的要求,也可作为大专院校师生和理论工作

者的参考书，还能为其他方面的读者提供知识食粮。是一本较好的专业书。希望该书的出版能受到广大读者的喜爱和欢迎。

王振芳

1981年10月

目 录

第一篇 国际税收

第一章 国际税收的基本概念	1
第一节 国际税收及其形成	1
第二节 国际税收的研究对象	3
第二章 税收管辖权	4
第一节 税收管辖权及其确立的原则	4
第二节 税收管辖权分类	5
第三章 国际双重课税及其免除	13
第一节 重复征税与国际重复课税	13
第二节 国际重复征税的免除	17
第四章 跨国所得和费用分配	37
第一节 国际税收纳税人及“征税对象”	37
第二节 跨国所得和费用分配原则及标准	40
第五章 国际避税和偷漏税及其防范	46
第一节 国际避税	46
第二节 国际避税地	59
第三节 国际偷漏税	63
第四节 反避税措施	64
第六章 国际税收协定	67
第一节 国际税收协定分类及作用	67
第二节 国际税收协定的形成与发展	68
第三节 国际税收协定的一般结构和基本内容	74

第四节 我国对外谈判、签订的避免双重征税协定·····	80
-----------------------------	----

第二篇 涉外税收

第七章 涉外税收概述·····	95
第一节 涉外税收的概念及其沿革·····	95
第二节 涉外税收的作用·····	96
第三节 建立涉外税制的原则·····	98
第八章 工商统一税·····	102
第一节 工商统一税的概念及其演变·····	102
第二节 工商统一税构成的基本要素·····	103
第三节 减免税规定·····	128
第四节 工商统一税的计算和缴纳·····	129
第五节 几个具体问题的处理·····	135
第九章 关税·····	142
第一节 概述·····	142
第二节 关税的基本要素·····	144
第三节 关税税额的计算·····	146
第四节 关税减免·····	148
第五节 征收管理·····	149
第十章 外商投资企业和外国企业所得税·····	151
第一节 概述·····	151
第二节 涉外企业所得税的基本要素·····	162
第三节 税收优惠规定·····	175
第四节 外商投资企业和外国企业所得税的计算·····	189
第五节 外商投资企业承包经营和租赁经营的税收 处理·····	217
第六节 转让定价的税收管理·····	219
第十一章 个人所得税·····	224
第一节 个人所得税概念及立法精神·····	224

第二节	个人所得税基本要素·····	225
第三节	减免税规定·····	230
第四节	应纳税所得额和应纳税额的计算·····	233
第十二章	地方税和其它税·····	241
第一节	城市房地产税·····	241
第二节	车船使用牌照税·····	245
第三节	屠宰税·····	251
第四节	牲畜交易税·····	253
第五节	印花税·····	254
第六节	外商投资企业应代扣代缴的国内税收·····	259
第十三章	经济特区和14个沿海开放城市的涉外税	
	收概述·····	267
第一节	经济特区、技术开发区的设立及与税收	
	优惠的关系·····	267
第二节	经济特区和14个沿海开放城市税收优惠	
	的特点·····	269
第三节	税收优惠的必要性·····	271
第四节	特殊税收优惠的规定·····	273
第十四章	涉外税收管理·····	275
第一节	概述·····	275
第二节	税务登记·····	276
第三节	纳税鉴定·····	279
第四节	税政宣传与纳税辅导·····	281
第五节	纳税申报与税款征收·····	285
第六节	帐务、发票和减免税管理·····	293
第七节	纳税检查和违章处理·····	297

第三篇 涉外会计

第十五章	概论·····	303
------	---------	-----

第一节	会计对象和方法	303
第二节	会计的原则、作用和特点	305
第三节	会计核算的一般原则	307
第四节	会计核算组织	312
第十六章	投资和资本的核算	327
第一节	资本的性质和特征	327
第二节	资本的货币计算和计价	328
第三节	资本的帐务处理	330
第十七章	货币资金与外币的核算	334
第一节	货币资金的核算	334
第二节	外汇与汇兑损益的核算	340
第十八章	往来款项的核算	360
第一节	往来款项核算的要求	360
第二节	应收应付票据的核算	360
第三节	应收、应付帐款和其他往来款项的核算	368
第十九章	存货的核算	378
第一节	存货范围	378
第二节	存货的计价原则	379
第三节	存货的日常核算方法	382
第四节	存货的盘存制度及盘亏、盘盈的处理	391
第五节	存货的市价变动	393
第二十章	长期投资和长期负债的核算	395
第一节	长期投资的核算	395
第二节	长期负债的核算	401
第二十一章	长期资产的核算	406
第一节	固定资产的核算	406
第二节	无形资产的核算	426
第三节	其他资产的核算	428
第二十二章	生产成本核算	430

第一节	成本概念·····	430
第二节	生产成本的核算·····	432
第三节	标准成本计算法·····	438
第二十三章	销售和利润的核算·····	446
第一节	销售的核算·····	446
第二节	管理费用与销售费用的核算·····	454
第三节	利润的核算·····	456
第四节	利润分配的核算·····	461
第二十四章	合营企业的解散与清算·····	468
第一节	合营企业解散的原因和清算种类·····	468
第二节	解散和清算的程序·····	469
第三节	剩余财产的分配·····	470
第二十五章	会计报表·····	474
第一节	资产负债表及其附表·····	474
第二节	利润表及其附表·····	482
第三节	财务状况变动表·····	489
第四节	合并会计报表·····	491

第一篇 国际税收

第一章 国际税收的基本概念

第一节 国际税收及其形成

一、国际税收的概念

国际税收是指两个或两个以上国家政府，对参与国际经济活动并具有纳税义务的跨国纳税人行使各自征税权力而形成的国家之间的税收分配关系。国际税收不是一个实在的税种，而是一种特定的税收活动，是涉及两个或两个以上国家财权利益的税收活动。国际税收有狭义和广义之分。狭义国际税收，是指因对所得课税而引起的国家间税收分配关系；广义的国际税收，是指除了对所得课税引起的国家间税收分配关系外，还包括因对财产课税、流转额课税（主要是关税）、征收管理、国际避税，反偷漏税等问题引起的国家间税收分配关系。

二、国际税收与其他税收的关系

（一）与国家税收的关系

国际税收不能离开国家税收而单独存在，如果没有各个国家政府对其管辖范围内的纳税人的收入进行课征，就不能产生国家之间的税收分配关系。二者的区别在于前者的征纳关系跨越国界，要牵扯其他国家的财权利益，后者的征纳关系只限于一国范围之内，不涉及其他国家的财权利益；前者存在你多征我少征的问题，必须进行有关国家间税收利益的合理分配；后者不存在此问题，则不必进行这种合理分配。

（二）与外国税收的关系

外国税收是指具体国别的税收制度，包括税种结构、税收法规以及征收管理。即有一国政府同其国内纳税人之间的税收法律规范，也有该国政府同其有关的跨国纳税人之间的税收法律规范。属于国家税收范畴。因为外国税收仅仅体现某个外国政府与其管辖下的纳税人之间的征纳关系，而这种征纳关系又被严格地限制在这个国家的本国范围之内，所以，不会引起这个国家与其他国家之间的税收分配关系，即使把几个外国税收合在一起，也不能构成国际税收。

（三）与涉外税收的关系

涉外税收是国家税收的一个组成部分，不能把一个国家对外国人的课税笼统地称作国际税收，亦不能把涉外税收划入国际税收的范畴。只有当这个国家对该跨国纳税人的征税对象进行课征，并涉及到有关国家的财权利益，需要协调相互间的税收分配关系时，才是国际税收。因此，前者所研究的是世界范围内国与国之间税收分配关系协调的准则和规范，后者则是各国政府处理其同自己管辖下的纳税人之间征纳关系的准则和规范；前者对各国税制有着重要影响。后者则对他国税制不起约束作用。涉外税收是国际税收的基础，国际税收则是涉外税收的延伸和扩展。

三国际税收的形成

税收是一国政府凭借政治权力，对其管辖范围内的纳税人所进行的一种强制性课征。在相当长的时期内，这种征纳关系被严格限制在一国范围之内。随着国际间经济关系的发展，特别是第二次世界大战后，经济生活愈来愈趋向国际化，商品货物、人员劳务、科学技术和资金在国际间大幅度流动，纳税人收入的实现因之超出了一个国家的范围。由于各国都有权对其管辖范围内的居民（或公民）的收入或财产以及来源或存在于其境内的收入或财产进行课税，税收的征纳关系也随之跨越国界，出现了一国多征而引起另一国少征的矛盾，需要在国家与国家之间进行税收协调，在有关国家间合理分配税收利益，使国家税收演化为国际税

收。因此，国际税收是在生产社会化发展到了形成世界市场、商品国际化、生产国际化、资本国际化的历史条件下形成的。

第二节 国际税收的研究对象

国际税收的研究对象就是在国际经济活动中各个国家与有关跨国纳税人之间的税收征纳关系，以及由此而产生的有关国家之间的税收分配关系。通过这种研究，进而制定出调整这种关系的规范和准则。近几十年来，国际税收关系中一个最突出的问题就是各国对同一纳税人的同一收入重复课征所得税，如果不能按合理的国际税收准则加以解决，就不利于国际投资和国际贸易的发展，就会给发展中国家带来资金和技术上的困难，所以，国际税收主要是研究所得税，包括个人所得税和公司所得税。也可以说所得税是国际税收的核心，它在国际税收中影响最大，矛盾最多，急需围绕着所得税制定出调整国际税收关系的各种规范和准则。

国际税收研究的主要目的是如何使所有参与国际经济活动并具有同等纳税能力的个人和企业受到同样的税收待遇，使参与跨国经营活动征税的国家妥善处理国际重复征税问题，公证合理地分配国家之间有关国际税收的财权利益，从而促进国际商品，劳务、技术和资本的自由流动，促进国际经济合作和交往的扩大与发展。因此，国际税收研究内容可包括以下几项：

- 一、消除或缓和国际重复征税；
- 二、协调国家之间税收分配关系和消除对外国人的税收歧视；
- 三、鼓励国际投资；
- 四、防止国际偷税、漏税和避税等。

第二章 税收管辖权

第一节 税收管辖权及其确立的原则

一、税收管辖权的概念

管辖权是国家主权的体现。在现代国际社会，凡有主权的国家对其领域内的一切人、物、行为、事件均有行使法律的权利。税收管辖权是国家主权的有机组成部分，是指一国政府在征税方面拥有和行使法律和行政的管辖权力。即征收的立法权和管理权力。税收管辖权要受国家政治权力所能达到的范围所制约。该范围在地域概念上，指该主权国所属领土的全部空间，包括领陆、领水和领空以及拟制领土所构成的全部空间；在人员概念上，指该主权国所管辖的所有人，包括有其国籍、在法律上享有权力和承担义务的全部公民，以及居住在其境内并享受其法律管辖的全部居民。

二、税收管辖权的原则

税收管辖权原则，是指一国政府在行使税收管辖权方面所遵循的指导原则。

税收管辖原则的确定，没有统一的国际规范。各国都可根据本国的政治、经济和财政政策，自行确定其行使税收管辖权的原则和范围。各国采取的税收管辖权原则大体有：

（一）属地主义原则，即来源国原则或收入来源地原则。它是依据地域概念以纳税人的收入来源地、财产所在地或经济活动地为标准，确定以一国主权所及的领土疆域为其行使税收管辖权的范围，不论纳税人是否为本国公民。即只对纳税人来源或存在于本国境内的收入或财产以及在本国境内从事的经济活动，按照

本国税法规定予以课税；而对纳税人来原或存在于本国境外的收入或财产以及在本国境外从事的经济活动，则不予课税。

（二）属人主义原则，即居住国原则，又称公民管辖权原则或居住管辖权原则。它是依据人员概念，以纳税人的国籍或居民身份为标准，确定以一国所辖公民或居民为其行使税收管辖权的范围，不管这些公民或居民所从事的经济活动是否发生在本国领土疆域以内，凡是具有本国国籍的公民和具有本国居民身份的居民，对其来源或存在于全世界范围的收入或财产应按本国税法规定予以课税；而对非本国公民或居民取得或拥有的收入或财产，则不予课税。

目前在多数国家，属地主义和属人主义两种原则同时并用，即对本国公民或居民采取属人主义原则，对非公民或非居民则采取属地主义原则。只有少数国家只采用其中一种原则。

第二节 税收管辖权分类

税收管辖权是依据税收管辖权原则确定的。因此，按各国采用的税收管辖权原则，税收管辖权可以划分为二种：

一、属人管辖权

按照属人主义原则确立的税收管辖权叫属人管辖权，属人管辖权以纳税人是否具有本国居民身份或本国国籍作为确定是否行使课税权力的标准。属人管辖权又分为两种形式：

一是居民管辖权。它是以居民身份为连结因素的税收管辖权，实行这种管辖权的国家，有权对在其境内居住的所有居民取得或拥有来源或存在于世界范围的收入或财产行使课税权。不论跨国所得来源于何地，跨国一般财产价值存在于何国，只要是本国居民取得或拥有的，居住国就可对其课税，称之为从人征税。

二是公民管辖权。它是以公民身份为连结因素的税收管辖

权。行使这种管辖权的国家，即国籍国对具有本国国籍的所有公民取得或拥有的来源或存在于世界范围的收入或财产行使课税权。不管跨国所得来源于何国，跨国一般财产价值存在于何处，只要是本国公民取得或拥有的，国籍国就可对其征税。

在行使属人管辖权中涉及到“拟制领土”问题。根据国际惯例，领海、领港、船舶、飞机视同国家领土。假定跨国法人为国际船舶运输公司，它的实际管理机构设在船舶上，由于国际运输的船舶经常在各各国运行，应由船舶母港所在国及船籍所在国行使居民管辖权。如没有母港，则由船舶经营者的居住国行使居民管辖权。

二、属地管辖权或地域管辖权

这种管辖权是按照属地主义原则确立的。它以收入来源地，财产所在地或经济活动地作为确定是否行使税收管辖权的标准。即收入来源于哪国，财产存在于哪国，哪个国家就有权课税。即使纳税人是一个外国公民或居民，只要有来源或存在于本国所辖领土范围内的收入或财产，就有权对其收入或财产课税，称之为从源课税。

税收管辖权与国家的财政权益紧密相联。一般来说，发达国家鉴于跨国公司，母公司的总机构多设在国内，资本输出多、人口流动快、经济、贸易活动频繁，来自世界各地收入比较多，因而往往采取居民管辖权和公民管辖权，目的在于增加本国财政收入。而广大发展中国家由于接受外国输入资本较多，外资企业在发展中国家占有相当重要地位，他们所创造的产值在发展中国家国民生产总值中占有相当比例。因此，发展中国家通常采用属地管辖权（或收入来源地税收管辖权），以确保自己的财政收入。

但是，目前世界上没有哪个国家单纯地实行某一种税收管辖权，多是以实行一种税收管辖权为主，辅以另一种税收管辖权，只是各国的侧重点不同。

在实行属地税收管辖权的同时，还行使属人税收管辖权的国