

《中国的涉外行政法》系列丛书

中国的涉外税法

中国的涉外工商管理行政法

中国的涉外口岸行政法

中国的涉外知识产权法

海南涉外行政法

厦门经济特区涉外行政法

中国的涉外税法

傅红伟 周怀世主编

2.220.4

人民法院出版社

国家社科基金资助项目·

《中国的涉外行政法》系列丛书

中国的涉外税法

主编 傅红伟 周怀世

人民法院出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国的涉外税法/傅红伟主编. —北京: 人民法院出版社, 1999

(中国的涉外行政法丛书)

ISBN 7-80056-861-X

I. 中… II. 张… III. 涉外税收-税收管理-财政法-研究-中国 IV. D922.224

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 26385 号

中国的涉外税法

主编: 傅红伟 周怀世

人民法院出版社

(北京东交民巷 27 号 100745)

保定市大丰彩印厂印刷

850×1168 毫米 1/32 9.25 印张 230 千字

1999 年 11 月第 1 版 1999 年 11 月第 1 次印刷

印数: 1—2000 册

ISBN 7-80056-861-X/D·933

定价: 14.00 元

第一编 导 论

涉外税法是有关涉外税收法律关系的全部法律规范的总称,是税法的一个重要组成部分,是国家调整涉外经济关系,管理涉外经济事务的重要法律手段。涉外税法因其法律关系的涉外性,在内容、征管及处理争议等方面与其他国内税法有所不同。随着经济体制改革的日益深化和税务法制建设的不断发展,涉外税法将逐步同国内税法相衔接、相统一。但涉外税法仍将以其法律关系的特殊性而成为我国税法中的一个相对独立的部分。

第一章 涉外税法

第一节 涉外稅收概述

一、稅收的概念与特征

概念是事物本质属性的反映，它揭示和界定的是一事物区别于他事物的内涵和外延。掌握涉外税法概念，必须首先对与涉外税法有密切关系的一些概念，如稅收、涉外稅收、稅法等，进行考察和阐述。只有这样，才能实现由此及彼、由表及里的认识过程，才能较科学地、较准确地掌握涉外稅法的概念和特征。

稅收，又称賦稅、租稅或捐稅，简称稅，是指国家凭借国家行政权，运用法律手段向社会组织和个人无偿、强制征收实物或货币的行为及与其有关的一切活动。稅收是国家财政收入的主要来源，它体现的是一种以国家为主体的社会分配关系。列宁曾指出：“所谓賦稅，就是国家不付任何報酬而向居民取得东西”。稅收是以国家名义征收的，是为一定阶级利益服务的。但是，在任何社会形态下，稅收在形式上都具有以下三个



共同特征：

（一）无偿性。税收的无偿性是指国家在征税的时候，既不向纳税人支付任何报酬，也不给予某些特许权利或提供相应的服务，税款一经征收，即成为国家所有。税收的这种无偿性，同债务、利息等到期必须按时归还还有根本区别。社会主义税收的本质是“取之于民、用之于民”。但是，这种总体上的有偿性，并不从根本上否认税收的无偿性。

（二）强制性。税收的强制性是指凡是法律规定负有纳税义务的单位或个人，无论其主观上是否愿意，都必须无条件地履行纳税义务，否则就会受到法律的制裁。税收的这种强制性来源于税收分配关系的特殊性。国家作为分配关系的主体来征税所依据的是国家的行政权，而不是财产权。

（三）固定性。税收的固定性是指国家在征税之前，对于对什么征税以及征收的比例或者数额，都通过法律形式规定下来，由征纳双方共同遵守。任何单位和个人只要取得了税法规定的应税收入或发生了税法规定的应税行为，都必须按税法规定的比例和数额，如数缴纳税款，不得少缴，不必多缴，负责征税的税务机关也只能按规定的标准征收，不能无故多征，也不能无故少征。

二、涉外税收的概念与特征

涉外税收是一个国家的国家税收涉及外国纳税人的部分，具体是指国家凭借国家行政权，适用法律手段向外资企业、外国企业及外籍个人征收的税。涉外税收是国家维护其主权和经济利益的重要手段，体现了国家组织财政收入的职能和对外行使税收管辖权的主权。涉外税收作为税收，除在形式上具有税收的三大特征外，还另外具有自己的一些特点，具体体现在：



(一) 涉外税收征管对象特殊。涉外税收主要是针对外商投资企业和外籍人员设置的，主要由外资企业、外国企业和外籍个人缴纳，在征管对象上有别于其他国内税收。

(二) 涉外税收在税制方面与国内税收有所不同。长期以来，我国在工商税收方面，一直实行内外有别的两套税制。工商税制改革后，内外税在流转额课税方面基本统一，但涉外税收在收益税方面，仍有一些有别于内税的税种和税法，如外商投资企业和外国企业所得税。

(三) 涉外税收有较宽的优惠政策。“优惠从宽”，是我国涉外税收的立法原则之一。为鼓励外商投资，在某些方面，涉外税收除税率从低外，还有一些减税、免税或退税的优惠待遇，且经济特区和经济技术开发区与内地的涉外税收优惠还存在着较大的地区差异。

(四) 涉外税收征管难度较大。涉外税收征管对象的设备和原材料多从境外进口，产品也多在境外销售；一些跨国纳税人及在我国境内的外国公司、常设代表机构及外籍个人，既有来源于境外的收入，也有来源于我国境内的收入，且关联公司之间经常通过转让定价等方式逃税和避税，所有这些都必然给征管工作增加一定难度。

(五) 涉外税收的国际性较强。涉外税收工作牵扯到其他国家、经济组织及个人的经济关系及利益，因此必须与国际税收制度相衔接、相吻合。首先，为了给外商投资者提供一个符合税收惯例的赋税环境，我国在税收立法及征管等领域，必须吸收和借鉴国际税收制度中的一些有益的做法和经验。其次，涉外税收必须尊重国际惯例，在处理国内税法与国际税收协定的关系时，国际税收协定优先于国内税法。



三、1994 年工商税制改革简介

自古以来，税收一直是国家财政收入的主要来源，是国家得以存在和发展的物质基础，是国家维护和发挥其职能的重要手段和工具。建国以后，国家十分重视税收工作，开征了一些新的税种，制定颁布了一系列税收法律规范，有力地支持了国家的经济建设，促进了国民经济的协调发展和稳定增长。但是，由于十年内乱中“左”的思想的影响，税收的作用受到了限制和减弱。党的十一届三中全会以后，税收在国民收入和国家经济建设中的地位和作用重新得到确认，国家根据经济形势的发展和变化，对税制结构和管理体制作了几次大的调整和改革，其结果是：单一税制格局被打破，以流转税、所得税为主体的、有其他一些税种相配合的复合税制体系在我国逐步形成并确立起来。社会主义市场经济体制目标模式提出以后，税制建设和征管改革又面临着许多新的情况和新的问题。为建立起适应社会主义市场经济发展需要的，现代化的，既符合国际惯例、也符合中国国情的税收制度，1994 年，在党中央、国务院的领导下，对我国的工商税制进行了又一次大幅度的结构性改革。改革的指导思想是：统一税法，公平税负，简化税制，合理分权，理顺分配关系，保障财政收入，建立符合社会主义市场经济要求的税收体系。改革的重点是：把现行地方财政包干制改为合理划分中央与地方事权基础上的分税制，建立中央和地方税收体系。改革后的工商税制，结构更加合理，更有利于吸引外资和加强依法治税。

（一）税制结构的变化

这次改革侧重于税制结构的简化和规范化，改革范围涉及流转税、企业所得税、个人所得税和大部分地方税种。通过改



革，现行工商税制的税种（除去关税和农业税）由原来的 32 个减少到 18 个，税制结构趋于合理，税收负担与原来大体持平，税收宏观调控功能有所增强。

1. 原按流转额征收的税种有 3 种，即：增值税、产品税、营业税。改革后的流转税类也是 3 种，即：增值税、消费税和营业税。

2. 原按资源税类征收的税种有 3 种，即：资源税、城镇土地使用税、盐税。改革后的资源税类为两种，即：资源税、城镇土地使用税。

3. 原按所得额征收的税种有：国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税、私营企业所得税、城乡个体工商户所得税、个人收入调节税等。改革后的所得税合并为 2 种，即：企业所得税和个人所得税。

4. 原按特定目的税类征收的税种有 8 种，即：国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资调节税、固定资产投资方向调节税、烧油特别税、筵席税、城市维护建设税、特别消费税。改革后的特定目的税类为 4 种，即：固定资产投资方向调节税、筵席税、城市维护建设税、土地增值税。并拟开征证券交易税。

5. 原按财产和行为税类征收的税种有 6 种，即：房产税、车船使用税、印花税、屠宰税、集市交易税、牲畜交易税。改革后此类税种保留了 4 种，即：房产税、车船使用税、印花税和屠宰税。并拟开征遗产与赠与税。

6. 原按涉外税类征收的税种有 5 种，即：外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、工商统一税、城市房地产税、车船使用牌照税。改革后涉外税制在流转税等方面与内税接轨，统一适用国务院发布的增值税暂行条例、消费税暂行条



例和营业税暂行条例，原来适用于涉外税收的《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》同时废止。暂时保留下来的税种有外商投资企业和外国企业所得税、城市房地产税、车船使用牌照税。

目前，我国对在我国境内从事经营活动或其他经济活动的外国公司、企业、经济团体及中外合资经营企业、合作经营企业和外籍个人，征收三大类涉外税：一是对纯收益或总收益课征的所得收益税，如外商投资企业和外国企业所得税；二是向商品流转额和非商品营业额课征的流转税，如增值税、营业税等；三是向财产的数量或价值额课征的财产税，如房地产税。

此外，为保证国家税收收入，合理调整税制结构，这次税制改革还在强化中央调控权的前提下，将地方税的管理权下放给地方。具体划分方法：

一是将维护国家权益和实施宏观调控所必需的税种，划为中央税种收入，如消费税、中央企业所得税等。

二是将与经济发展直接相关的主要税种，如增值税，划为中央和地方共享税种。

三是以上两种以外的税种划为地方所有，如营业税等。

（二）对吸引外资的影响

我国 1994 年的工商税制改革，引起了海内外投资者的极大关注。税制结构的调整及内外税制在某些方面的接轨，直接影响到外商投资者的利益。从总体上讲，这次税制改革有利于改善外商投资环境和吸引外商投资。

首先，这一次税制改革的目标是建立一个适应市场经济体制要求的、现代化的、符合国际惯例的税收制度，它符合大多数外商投资企业和外国企业的要求，有利于为世界各地的投资者提供一个良好的投资大环境，这对外国投资者无疑是十分有



利的，使外商没有理由抽回资金、撤走人员。

其次，新税制进一步改善了中国内地的投资环境，保留了原有的由外国投资者享受的优惠待遇，没有增加他们的税收负担。从企业所得税的改革看，仍然实行1991年7月1日的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，未作任何改变。从个人所得税的改革看，税负普遍减轻。从流转税的改革看，优惠政策保留，整体税负持平，少数税负增加的企业在批准的经营期限内给予退税照顾。

总之，外商投资企业的税收负担不会因税制改革而增加，对外商投资企业的优惠政策也不会因税制改革而减少，中国对外开放的政策随着改革的深化将得到更好的贯彻，世界各国投资者在中国的投资环境将得到进一步的改善。

(三) 对依法治税的影响

依法治税，把税收纳入法制的轨道，这是我们多年来一直在研究和实践的问题。新税制建立以后，为税务部门依法治税提供了新的契机。

首先，分税制的实行有助于依法治税，克服体制上的障碍。按税种划分财政收入，有利于打破行政隶属关系，弱化税收上的地方保护主义，同时，有利于各地因地制宜，实事求是地加强税收管理。

其次，统一的税法有助于依法治税，改变了税收征管依据混乱的局面。税法是治税的根本所在，法律的完备程度在一定程度上决定税收管理的状况。过去的税种按经济性质的不同来划分，税制不够统一，纳税人无法在同一“起跑线”上开展公平竞争，致使一些非政策性的减免税口子大开，税收执法随意性也与之俱来，依法治税很难落到实处。

再次，两套税务机构有助于依法治税，为强化税收法制工

☆☆
☆☆

第一章
涉外税法

作提供了强有力的组织保证。从管理对象看，国税局和地税局的征管活动在许多管理对象那里交叉并存，便于互相监督。从机构职能看，国税机构实行自上而下的垂直管理，有助于缩小地方干预的范围，弱化地方干预的程度，从而有利于发挥自身的依法治税职能。另外，由于地税机构组织税款的多少，直接决定地方政府的财政状况，因此，为地方财政计，地方政府及其有关部门必然会支持税务部门依法治税，加强征管。

第二节 涉外税法

一、税法的涵义

从税收的概念和特征中可以看出，国家要向社会组织及个人征税，除了凭借国家行政权外，还必须运用法律，依靠法律手段。有税必有法，这是不言而喻的。没有法，税收也就失去了依托和保障。在税收工作中有法可依，是国家强大和繁荣的一个重要标志。

税法，是有关税收方面的法律规范的总称。具体指的是由国家权力机关制定的，用以调整国家同纳税人之间税收关系的法律规范的总称。税法是国家税务机关据以征税和纳税人据以纳税的依据，是征纳双方在税收活动中都必须遵守的准则。税法是国家法律体系中的重要组成部分，是国家取得财政收入、进行宏观调控的重要法律手段。

税法和税收有着极为密切的关系。税收是属于经济领域的分配关系，税法是反映这一经济活动的上层建筑。

税法和税收是两个既有联系又有区别的概念和范畴。税收



是国家运用国家行政权向社会取得财政收入的行政行为，它必须依照税法规定的范围、标准及程序办事。税收本身是来源于税法的活动。税法是有关税收方面的法律规范，是以制约和调整税收关系为目的和内容的。税法必须以税收行为为依托。税收决定税法，税法规范税收。二者在目的、本质、作用等方面具有一致性。但二者又是有区别的：税收是属于经济领域的分配活动，税法则是这一经济活动的上层建筑。税收的对象是一定范围内国家集中的部分国民收入。税法的调整对象则主要是税务机关与纳税人之间的征纳关系。

我国税法的调整对象除了税务机关与纳税人之间的征纳关系外，还包括国家权力机关同它授权的行政机关因制定税法而形成的社会关系等，具体包括以下几个方面：

（一）税务机关同纳税人之间的税收征纳关系。主要有：

1. 税务机关同国营企业、集体企业、私营企业之间的税收征纳关系；

2. 税务机关同外国企业、中外合资合作企业及其他涉外经济组织之间的税收征纳关系；

3. 税务机关同城乡个体工商户、公民个人之间的税收征纳关系；

（二）税务机关同行政事业单位及其附设的招待所等单位因预算外收入而形成的税收征纳关系。

（三）国家权力机关同国家行政机关之间、上级国家机关同下级国家机关之间因税收立法、税收管理权限的划分而形成的各种关系。

（四）因税收法制监督而形成的各种关系。

☆☆☆

第一章
涉外税法

二、涉外税法概念及特征

涉外税法是税法的一个组成部分，因纳税主体特殊而自成体系。具体言之，涉外税法是指由国家有关机关制定或认可的，用以规定和调整涉外税收关系的全部法律规范的总称。

第一，涉外税法是国家权力机关制定或认可的法律规范。在我国，有权制定涉外税法的国家机关有：（1）国家权力机关。其中全国人民代表大会及其常务委员会，有权制定涉外税收方面的基本法律和法规，如《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》；省、自治区、直辖市人大及其常委会以及省、自治区、直辖市人民政府所在地的市和经国务院批准的较大的市的人大及其常委会，有权根据本地的具体情况和实际需要，在不同宪法、法律、行政法规相抵触的情况下，制定和颁布地方性的涉外税收法规（地方性法规），以人大及其常委会名义颁布的地方性涉外税收法规数量相对较少，一般多是地方性规章。（2）国家行政机关。在中央，是国务院及其所属各部、委。国务院有权根据宪法和法律制定、颁布涉外税收方面的行政法规，如《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》。国务院各部、委，主要是财政部和国家税务总局，在其法定职权范围内，有权发布涉外税收方面的规章，如《财政部关于外商从我国所得的利息有关减免所得税的暂行规定》。此外，省级人民政府及省政府所在地的市和经国务院批准的较大的市的人民政府，在其法定职权范围内，也有权制定地方性规章，如《西藏自治区人民政府关于鼓励国内外来藏投资的若干规定》（藏政发〔1992〕53号）。

第二，涉外税法是调整涉外税收关系的法律规范。涉外税收关系是税务机关同外国企业、外资企业、外籍个人在税收征



管过程中所形成的各种征纳关系的总称。涉外税收关系是涉外税法的调整对象。

第三,涉外税法是全部涉外税收法律规范的总称。涉外税法只是一个学理上的概念,并不具体指某一个法律、法规或规章。涉外税法,除一些主要的、带有共性的问题采用单行立法(即规定在一个独立的法律文件中)以外,大量的涉外税收法律规范都是散见于各种有关涉外税收的法律、法规或规章之中的。

从涉外税法的概念中,从涉外税法的立法实践和执法过程中,可以看出,涉外税法有如下几方面的特征:

(一)调整对象的特定性。涉外税法只调整涉外税收关系,这是特定的。涉外税法不承担除此以外的其他社会关系的调整任务,没有涉外税收关系,涉外税法便失去存在的依托。

(二)法律关系的涉外性。在涉外税收法律关系中,一定存在着某些涉外因素。从法律关系的构成要素来分析,涉外因素的存在分三种情况:(1)主体涉外,即涉外税收法律关系的纳税义务人是外国国民、经济组织,也可以是事实上处于国外的中国公民。(2)客体涉外,即课征对象处在外国或源于外国。(3)法律事实涉外,即引起涉外税收法律关系的法律事实全部或部分发生的国外,如纳税义务人在外国转让在我国境内的财产等。

(三)法律内容的相对多变性。涉外税法的制定、修改、补充与废止应同我国的对外开放政策和经济体制改革的进程相适应。伴随着对外开放的深化,涉外税法也需要及时作出相应的调整和变动。如税种的开征与停征、税目的增加或减少、税率的调高或调低,都必须在涉外税法的内容上具体而明确地体现出来。此外,由于一些部门和地方政府还可根据社会经济形

☆
☆
☆

第一章
涉外税法

势与一些地区的具体情况，依法在一定范围内制定单行的规范性文件，且往往一事一法。因此，涉外税法具有灵活性和多变性的特点。但这并不等于说，涉外税法可以朝令夕改，有关部门可以随意立法。相反，为保证外商投资的安全性，涉外税法必须保障其原则的统一性和内容的相对稳定性。

（四）法律形式的多样性。涉外税收法律规范散见于不同形式的法律渊源中，涉外税法是由一系列单行的法律、法规、规章组成的统一整体。涉外税法的这一特征是由经济生活的复杂性及税法调整范围的广泛性决定的。对不同纳税主体、不同环节的收入与行为进行具体的法律调整，必须制定一系列单行的法律、法规和规章。涉外税法的这一特点，使涉外税法在社会主义法制建设中难免存在一些缺陷，如规范的内容有互相重复、彼此矛盾之处；法律用语的含义也互有出入；规范的名称比较混乱、难以统一；法律规范数量繁多、查考不便等。不过，涉外税法的这一特征不可能永远不变，随着条件的成熟和我国法制建设的加强，涉外税法的这一特征将逐步弱化。

（五）法律结构的规范性。尽管涉外税法的表现形式较多，但由于涉外税法调整的涉外税收征纳关系比较单纯，因此，目前我国的涉外税法在立法结构上已逐渐趋于规范化，即就各有关涉外税法的形式结构而言，已经形成了一个基本的共同的规格。在实体法方面一般包括纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限及减免税等构成要素；在程序法方面一般包括税务登记、纳税申报、税款征收、税务检查及法律责任等构成要素。

（六）立法上的集中性。“税法统一、税权集中”是我国涉外税收法制建设的重要原则之一。涉外税法的立法权集中于中央，未经授权，地方不得任意开征、停征或变更税种、税目或