

新纳税实务操作系列

最新 涉外税收操作 实务全书

ZUIXIN SHEWAI SHUISHOU CAOZUOSHIWU QUANSHU

智董税务筹划工作室 编著



 **机械工业出版社**
CHINA MACHINE PRESS

新纳税实务操作系列

最新涉外税收操作实务全书

智董税务筹划工作室 编著



机械工业出版社

为了帮助外商了解、掌握好中国的涉外税收政策,对增加中国税收的透明度做一点力所能及的奉献,全国著名税收实务专家、智董税务筹划工作室主任贺志东主持编写了本书。本书共分十章,包括:增值税、消费税、营业税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、进出口税收、其他税种、中外避免双重征税协定、反倾销与反补贴、国际纳税筹划。

本书所收政策全面详实、内容新颖、条理清晰、具有权威性,既是“三资企业”和外籍人员的实用手册,也是涉外税收人员、财务人员及财税专业师生的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

最新涉外税收操作实务全书/智董税务筹划工作室编著. —北京:机械工业出版社, 2003.9

(新纳税实务操作系列)

ISBN 7-111-13111-8

I. 最... II. 智... III. 涉外税收—税收管理—基本知识
—中国 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 084225 号

机械工业出版社(北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

策划编辑: 常淑茶 责任编辑: 贾秋萍 版式设计: 张世琴
任淑杰

责任校对: 李汝庚 封面设计: 鞠 杨 责任印制: 施 红
北京铭成印刷有限公司印刷·新华书店北京发行所发行

2004 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

890mm × 1240mm A5·17.5 印张·451 千字

0 001—4 000 册

定价: 36.80 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换
本社购书热线电话(010)68993821、88379646
封面无防伪标均为盗版

前 言

对外开放作为我国的一项基本国策，既是经济国际化的大势所趋，也是实行社会主义市场经济的必然要求和实现现代化的必然条件。

我国经济基础落后，积累的规模和速度受到很大的限制，资金不足是现代化建设中的一个突出矛盾。利用外资，吸引外商来华举办合资经营企业、合作经营企业和独资企业，既是我国对外开放的主要形式之一，也是加速我国现代化建设、解决资金不足问题的有效途径。

经过多年不懈的努力，2001年12月我国终于迈入了世界贸易组织的大门。从此，我国的经济的发展，将更多地参与到全球经济一体化进程之中。同时，中国正掀起西部大开发的热潮。这都将吸引更多的外商来华投资办企业。

要吸引外资，我们需要创造一个良好的包括涉外税收在内的投资环境，需要提高包括涉外税收在内的经济透明度。

我国涉外税收是国家对境内的外商投资企业、外国企业以及外籍人员征税所发生的一种税收分配活动。其范围既包括了单独设置的一些涉外税种，如城市房地产税、车船使用牌照税，也包括了内外资企业、中外籍人员同样适用，但适用中有一定区别的一些税种，如进出口关税、工商流转税以及其他有关税种。

涉外税收是整个国家税收的重要组成部分，它作为行使国家主权的重要经济杠杆，对外实行经济开放政策的重要手段，通过涉外税制的建立和完善，采取征税、不征税和多征、少征等的各项税政措施，进行适当的调节，以贯彻国家的各项经济政策。它

对于维护国家主权和经济利益，配合对外贸易管制，争取国际上的税收互惠优待，在平等互利的基础上推动国际间的经济交往和合作，鼓励吸引外国投资和引进先进技术，调整国内产业结构和经济布局，增加财政收入和外汇资金，加强对外商投资企业和外籍人员经济活动的监督管理，保证涉外经济统一计划的实现，促进我国社会主义现代化建设，都具有重大作用。

中国将继续给予外商投资税收优惠待遇。中国税制改革的重点在于建立起合理、规范的税收制度，而不是单纯取消现行鼓励外商投资的税收优惠政策。在WTO规则允许的范围内，中国将充分考虑中国社会经济发展的需要，继续给予外商投资必要的税收优惠待遇。在调整税收政策时，将充分考虑现有外商投资企业的既得利益，并采取必要措施进行妥善处理。

为了帮助外商了解、掌握好中国的涉外税收政策，对增加中国税收的透明度做一点力所能及的奉献，为我国的对外开放增砖添瓦，全国著名税收实务专家、智董税务筹划工作室贺志东主任（首席研究员）主持编写了本书。本书共10章，包括：增值税、消费税、营业税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、进出口税收、其他税种、中外避免双重征税协定、反倾销与反补贴、国际纳税筹划等。

本书的特点是：（1）所收政策全面详实，深入细致；（2）内容新颖，所介绍政策经过专家逐一核对，这是本书最大的特色；（3）条理清晰，查检便捷；（4）具有权威性，操作性极强，是“三资企业”和外籍人员的实用手册。

由于作者水平有限，书中不足之处在所难免，恳望读者不吝批评指正（E-mail: shuiwuchouhua@163.com），以便再版时修订。

编者

目 录

前言

第一章 增值税操作指南	1
第一节 增值税概述	1
第二节 纳税义务人与扣缴义务人	5
第三节 征税范围	13
第四节 税率和征收率	22
第五节 应纳税额的计算	33
第六节 纳税义务发生时间和期限	45
第七节 纳税地点	47
第八节 增值税专用发票	50
第九节 税收优惠	55
第二章 消费税操作指南	63
第一节 纳税义务人	63
第二节 征税范围和税目	64
第三节 税率	78
第四节 应纳税额的计算	81
第五节 纳税时间、期限与地点	91
第六节 金银首饰消费税征收管理办法	94
第七节 卷烟消费税若干政策	100
第八节 税收优惠	106
第三章 营业税操作指南	108
第一节 营业税概论	108
第二节 营业税若干具体问题	140
第四章 外商投资企业和外国企业所得税操作指南	146
第一节 纳税义务人	146

第二节	征税对象	148
第三节	税率	149
第四节	资产的税务处理	150
第五节	计税依据	163
第六节	关联企业业务往来	172
第七节	应纳税额的计算	190
第八节	预提所得税	191
第九节	外国企业零散税源管理	196
第十节	汇算清缴	201
第十一节	纳税年度与缴纳期限	205
第十二节	税收优惠	206
第十三节	外国企业常驻代表机构的征税方法	228
第十四节	有关具体问题	238
第五章	个人所得税操作指南	264
第一节	纳税人与扣缴义务人	266
第二节	征税对象与计税依据	272
第三节	计税办法	279
第四节	代扣代缴	302
第五节	税收优惠	312
第六章	进出口税收操作指南	316
第一节	进口环节增值税	316
第二节	进口环节消费税	334
第三节	行李和邮递物品进口税	338
第四节	出口货物退(免)税	359
第五节	关税	370
第七章	其他税种操作指南	397
第一节	车船使用牌照税操作指南	397
第二节	城市房地产税操作指南	400
第三节	资源税操作指南	404
第四节	印花税操作指南	410
第五节	土地增值税操作指南	419

第六节 船舶吨税操作指南	427
第七节 契税操作指南	430
第八节 耕地占用税操作指南	435
第九节 屠宰税操作指南	438
第八章 中外避免双重征税协定	440
第一节 国际税收协定概论	440
第二节 中外避免双重征税协定的主要内容	457
第九章 反倾销与反补贴	472
第一节 倾销与反倾销	472
第二节 补贴与反补贴	492
第十章 国际纳税筹划	513
附录：涉外法规目录	531

第一章

增值税操作指南

第一节 增值税概述

一、增值税的概念

增值税是以商品销售额或劳务服务营业额为计税依据，采取税款抵扣原则计算征收的一种流转税。

1993年12月13日，国务院发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》，于1994年1月1日起实施。我国的增值税是对我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，以及进口货物的单位和个人，就其取得的货物销售额或应税劳务营业额，以及进口货物金额计算税款，并实行税款抵扣制的一种流转税。

根据第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议审议通过的《全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》，外商投资企业和外国企业适用《中华人民共和国增值税暂行条例》。

二、增值税的优缺点

(一) 优点

增值税自 1954 年在法国正式确立并采用以来, 至今世界上已有 100 多个国家和地区相继开征此税。增值税之所以被许多国家采用, 是因为它具有很多优点, 主要有:

(1) 增值税只就销售额中属于本单位创造的、尚未征过税的那一部分价值征税, 对在销售额中由其他单位转移到本单位的那一部分价值就不再征税了, 因此增值税能较好地避免重复课征。

(2) 在商品流通中, 无论中间经过多少环节流转, 只要各环节上的税率和最后的售价一致, 税负也就一致, 因而增值税对扩大销售市场和促进商品流通发挥着积极作用。

(3) 在增值税税率统一的情况下, 全能性企业和专业性企业、各种联合企业的税负平衡, 这为企业扩大协作创造了有利条件, 有利于生产专业化的发展。

(4) 增值税是与企业创造国民收入直接联系的课税方法, 随着国民收入的增长, 财政收入也会稳定上升。而且增值税是随着产品销售额的实现而征收入库的, 所以能够使政府取得稳定而及时的财政收入。

(5) 商品从产制到零售, 商品价格中的增值税税款可以明确列出。由于出口商品在国外销售地需缴纳税款, 为了增强出口商品在国际市场上的竞争能力, 避免双重征税, 不少国家对出口商品都实行退还国内已征税款的办法, 使该项出口商品以不含税的价格进入国际市场。因此, 增值税有利于增强出口商品的竞争能力。

(二) 缺点

增值税虽然有很多长处, 但亦有其不足, 在征收管理上存在

一些困难。主要是审查计算手续较为复杂,纳税户数大大增加,征收费用较多,需要有较为完整的纳税记录和健全的会计制度,对税务人员的素质要求也较高。另外,由于增值税包含在消费价格中,因而使广大消费者负担加重。这也是一些国家不愿实行增值税的一个重要原因。

三、增值税的类型

世界上增值税的类型具体有消费型增值税、收入型增值税和生产型增值税三类。

(一) 生产型增值税

生产型增值税是以销售收入总额减去其耗用的外购商品与劳务(不包括纳税人购进固定资产)后的余额为课税依据所计算的增值税。

其主要特征是:在征收增值税时,不允许纳税人扣除购进固定资产所负担的增值税,也即该类型的增值税的计税依据——增值额等于一定时期内纳税人的销售收入减去其耗用的外购商品和劳务的余额。即

$$\begin{aligned}\text{增值额} &= \text{销售收入总额} - \text{外购中间产品及劳务支出} \\ &= \text{折旧} + \text{工资、薪金} + \text{租金} + \text{利息} + \text{利润} \\ &= \text{消费} + \text{净投资} + \text{折旧}\end{aligned}$$

由于增值额相当于国民生产总值的统计口径,因此,称该类增值税为生产型增值税。

生产型增值税,其税基超出了增值额概念的范围,相当于将固定资产转移的价值又作为新价值进行征税,因而,还存在一定程度的重复征税,而且,资本投资构成比重越高,重复课税的现象越严重,对投资阻力和经济增长的阻力亦越大。但该类型的增值税并不影响发票扣税法的实行,且因税基较宽,有利于国家财政收入能力的提高。

目前，这种类型的增值税主要为中国（大陆）、印度尼西亚所采用，属于一种过渡性的增值税类型。

（二）收入型增值税

收入型增值税是以销售额减去外购商品、劳务和折旧额后的余额为课税依据所计算的增值税。

其主要特征是：在征收增值税时，对资本性投入物所含税款的扣除，只允许扣除当期固定资产折旧部分所含税款。亦即该类增值税的增值额是一定时期内纳税人的销售收入减去其耗用的外购商品和劳务及固定资产折旧后的余额，因此，增值额相当于纳税人的工资、利息、租金和利润之和。

$$\begin{aligned}\text{增值额} &= \text{销售收入} - \text{外购中间产品及劳务支出} - \text{资产折旧} \\ &= \text{工资} + \text{薪金} + \text{租金} + \text{利息} + \text{利润} \\ &= \text{消费} + \text{净投资}\end{aligned}$$

就整个国民经济而言，作为计税依据的增值额相当于国民收入；而对纳税人而言，增值额则与其分配给各项生产要素收入总额相同，所以，称之为收入型增值税。

收入型增值税，其课税依据或税基与增值额概念及本质内容正好相吻合，从理论上讲，应为一种标准的增值税，但因为固定资产价值的损耗与转移是分期分批进行的，而其价值转移中不能获得任何凭证，因此，采用收入型增值税并不容易计算增值税额，且不易采用发票扣税法。为此，采用收入型增值税的国家较少，主要有：阿根廷、摩洛哥及部分中东欧国家。阿根廷目前改为消费型增值税。

（三）消费型增值税

消费型增值税是一种以销售收入总额减去其耗用的外购商品与劳务及购进固定资产后的余额为增值额所计算的增值税。

其显著特征是征收增值税时，允许将购置的所有投入物，包

括资本性投入物在内的已纳税款（进项税）一次性全部予以扣除，使得纳税人用于生产应税产品的全部外购货物均不在课税之列。其增值额等于一定时期内纳税人的商品销售收入减去其耗用的外购商品与劳务的金额，再减去本期所购置的固定资产金额后的余额。就整个国民经济而言，作为计税依据的增值额仅限于消费资料的价值部分，即

$$\begin{aligned}\text{增值额} &= \text{销售收入} - \text{外购中间性产品及劳务支出} - \\ &\quad \text{同期购入的资本品价值} \\ &= \text{消费}\end{aligned}$$

故称之为消费型增值税。

消费型增值税，因其固定资产购进所纳进项税可以扣除，该类型增值税税基或课税依据小于理论上的增值额，但由于该类型增值税在采用发票扣税法上无困难，且发票扣税法能对每笔交易的税额进行计算并很方便地予以扣除，因而是一种先进、规范及轻税负的增值税类型。

目前，消费型增值税已为欧共体及许多发达国家和发展中国家所采用，是增值税在各国实施的主流型增值税。我国已于2001年12月正式加入了世界贸易组织，增值税也即将由生产型改为消费型。

第二节 纳税义务人与扣缴义务人

一、一般规定

在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照《增值税暂行条例》缴纳增值税。此处所称单位，是指国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单

位。所称个人，是指个体经营者及其他个人。

二、具体规定

对增值税纳税义务人与扣缴义务人有以下具体规定：

(1) 企业租赁或承包给他人经营的，以承租人或承包人为纳税人。所称“企业租赁或承包给他人经营”是指，将企业或一项经营业务的整体经营权租赁或承包给他人，并由承租人或承包人自负盈亏，不包括企业对其内部成员实行单项经营指标考核的“企业内部经济承包责任制”。

(2) 对承租或承包的企业、单位和个人，有独立的生产、经营权，在财务上独立核算，并定期向出租者或发包者上缴租金或承包费的，应作为增值税纳税人按规定缴纳增值税。

(3) 对电力企业集团、省（市、自治区）电力公司（以下简称电力公司）所属电力企业生产销售的电力产品，以独立核算的电力公司为电力产品增值税的纳税义务人。

(4) 货物期货交易增值税的纳税人为：

1) 交割时采取由期货交易所开具发票的，以期货交易所为纳税人。

2) 交割时采取由供货的会员单位直接将发票开给购货会员单位的，以供货会员单位为纳税人。

(5) 代理进口货物的纳税人

对纳税人因代理进口货物取得的只注明一个纳税人名称的海关完税凭证的抵扣税款问题，应对代理进口货物，以海关开具的完税凭证上的纳税人为增值税纳税人。

三、小规模纳税人

(一) 小规模纳税人的标准

小规模纳税人是指年销售额在规定标准以下，并且会计核算

不健全（指不能正确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额），不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。

（1）从事货物生产或提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人（指该类纳税人的全部年应税销售额中货物或应税劳务的销售额超过 50%，批发或零售货物的销售额不到 50%），年应征增值税销售额（以下称应税销售额）在 100 万元以下的。

（2）从事货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 180 万元以下的。

（3）年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，视同小规模纳税人纳税。

（4）自 1998 年 7 月 1 日起，凡年应税销售额在 180 万元以下的小规模商业企业，无论财务核算是否健全，均应按照小规模纳税人规定征收增值税。

（二）小规模纳税人的管理

（1）一般纳税人从小规模纳税人处购进的货物或应税劳务支付的增值税，不能以进项税额从销项税额中抵扣，由于影响下一环节的抵扣，可能会因此而减少小规模纳税人的业务。小规模纳税人不能使用增值税专用发票，不享受税款抵扣权，即购入货物或提供应税劳务所支付的增值税税款不能抵扣，而且也不能传递税款抵扣权。

（2）为了使更多的小规模纳税人尽快达到一般纳税人的条件，必须加强对小规模纳税人的管理，一方面规范小规模纳税人的纳税申报工作，另一方面帮助其建账建制。

只要小规模企业有会计、有账册，能够正确计算进项税额、销项税额和应纳税额，并能按规定报送有关税务资料，就可以认定为增值税一般纳税人。

对没有条件设置专职会计人员的小规模企业，在纳税人自愿

并配有本单位兼职会计人员的前提下，可采取以下措施，使兼职人员尽快独立工作，进行会计核算。

1) 由税务机关帮助小规模企业从税务咨询公司、会计师事务所等聘请会计人员建账、核算。

2) 由税务机关组织从事过财会业务、有一定工作经验、政治上可靠、遵纪守法的离、退休会计人员，帮助小规模企业建账、核算。

3) 在职会计人员经所在单位同意，主管税务机关批准，也可以到小规模企业兼任会计。

4) 小规模企业可以单独聘请会计人员，也可以几个企业联合聘请会计人员。

四、一般纳税人

(一) 一般纳税人的标准

年应征增值税销售额（以下简称年应税销售额，包括一个公历年度内的全部应税销售额）超过规定的小规模纳税人认定标准的企业和企业性单位（以下简称企业），可认定为一般纳税人

新开业的符合一般纳税人条件的企业，应在办理税务登记的同时申请办理一般纳税人认定手续。税务机关对其预计年应税销售额超过小规模企业标准的，暂认定为一般纳税人；其开业后的实际年应税销售额未超过小规模纳税人标准的，应重新申请办理一般纳税人认定手续。凡符合条件的，可继续认定为一般纳税人；不符合条件的，取消一般纳税人资格。

已开业的小规模企业，其年应税销售额超过小规模纳税人标准的，应在次年1月底以前申请办理一般纳税人认定手续。

纳税人总分支机构实行统一核算，其总机构年应税销售额超过小规模企业标准，但分支机构年应税销售额未超过小规模企业标准的，其分支机构可申请办理一般纳税人认定手续。

非企业性单位如果经常发生增值税应税行为，并且符合一般纳税人条件，可以认定为一般纳税人。

个体经营者符合规定条件的，经省级国家税务局批准，可以认定为一般纳税人。

(二) 对下列纳税人不办理一般纳税人认定手续：

- (1) 个体经营者以外的其他个人；
- (2) 从事货物零售业务的小规模企业，不认定为一般纳税人；
- (3) 销售免税货物的企业；
- (4) 不经常发生增值税应税行为的企业。

(三) 一般纳税人认定管理

凡增值税一般纳税人，均应向其企业所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。

一般纳税人总分支机构不在同一县（市）的，应分别向其机构所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。

企业在申请办理一般纳税人认定手续时，应提出申请报告，并提供下列有关证件、资料：

- (1) 营业执照；
- (2) 有关合同、章程、协议书；
- (3) 银行账号证明；
- (4) 税务机关要求提供的其他有关证件、资料（具体内容由省级国家税务局确定）。

分支机构在申请办理一般纳税人认定手续时，须提供总机构所在主管税务机关批准其总机构为一般纳税人的证明（总机构申请认定表的影印件）。

主管税务机关在初步审核企业的申请报告和有关资料后，发给《增值税一般纳税人申请认定表》，企业应如实填写。《增值税一般纳税人申请认定表》表样如表 1-1 所示，由国家税务总局统