

上海财经大学丛书

涉外税收理论与实务

主 编 葛惟熹

副主编 黄振纲

项炎根

潘华恭

立信会计图书用品社

涉外税收理论与实务

主 编 葛惟熹

副主编 黄振纲

项炎根

潘华恭

立信会计图书用品社

(沪)新登字 304 号

责任编辑：袁 衡

封面设计：金 俊

上海财经大学丛书

涉外税收理论与实务

葛惟熹 主编

黄振纲 项炎根 潘华恭 副主编

立信会计图书用品社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 10.875 插页 2 字数 267,000

1992 年 12 月第 1 版 1992 年 12 月第 1 次印刷

印数 1—5,000

ISBN 7-5429-0125-7/F·0122

定价：6.30 元

前 言

涉外税收就是我国税收体系中的一个重要组成部分。在对外开放政策的指引下,随着我国国际经济和技术合作交流的日益发展,涉外税收的作用愈来愈为人们所重视,需要了解和研究我国涉外税收的人也愈来愈多。本书就是一本比较系统地介绍我国涉外税收方面基本理论和实务的著作。其中吸收了我国涉外税收方面最新的法规和改革情况,包括1991年4月份第七届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,以及国务院1991年6月30日发布的实施细则的内容;比较系统和联系实际地阐述了我国涉外税收的一些理论问题;还对我国涉外税收中,如何妥善处理涉及国与国之间税收关系的问题,从理论与实务上,给予系统的分析与介绍。这些内容都在一定程度上反映了本书的特点。此外,本书对于我国现行涉外税制的组成和实施,及其演变和改革,均作了系统翔实的介绍。本书可作为财经院校和有关部门培训的教材,也可作为研究部门以及从事涉外税收的实际工作者和企业办税人员的参考书。

全书共分十章,主要内容包括:涉外税收的概念、意义、负担原则和税收管辖权,我国涉外税制的发展和现状,我国涉外税收的特点和税制结构,我国现行涉外税制各税种的基本内容,我国涉外税收的国际关系处理,以及我国涉外税收的征收管理和纳税检查等。书后,附录了我国现行涉外税收的有关税法 and 规定。

本书由葛惟熹主编,黄振纲、项炎根、潘华恭副主编。参加编写的人员有:葛惟熹、虞涤新(第一、二章),刘晓冰(第三、五、六章),罗蒙(第四章),郭宏、朱为群(第七章),胡怡建(第八章),

朱为群、黄振纲(第九章),唐震华、黄振纲、竺稽金(第十章),全书最后由葛惟熹、黄振纲修改定稿。

本书在编写过程中,承蒙上海市税务局对外税务分局有关同志提供资料和素材;该分局王红娣、吴芝隆和蒋元真等同志一起参加本书的讨论并提出了宝贵的意见,一并在内致谢。

本书由吴玉林、陈步林两位同志担任顾问。

由于编者的理论水平和实际经验有限,错误和疏漏之处在所难免,敬希读者批评指正。

编 者

1991年12月

目 录

第一章 绪论	1
第一节 涉外税收的概念	1
第二节 涉外税收的意义	6
第三节 涉外税收的负担原则	8
第四节 涉外税收管辖权	14
第二章 我国涉外税收概述	17
第一节 我国涉外税收的发展	17
第二节 我国涉外税收负担原则的选择	19
第三节 我国涉外税收的特点	24
第四节 我国现行涉外税收制度	27
第三章 工商统一税	29
第一节 工商统一税的沿革和意义	29
第二节 工商统一税的纳税人和征税对象	31
第三节 工商统一税的税目和税率	34
第四节 工商统一税的纳税环节和计税价格	38
第五节 工商统一税的减税免税	43
第六节 工商统一税的计算和征收	45
第四章 外商投资企业和外国企业所得税	52
第一节 外商投资企业和外国企业所得税的意义	52
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的纳税人	

和征税对象·····	57
第三节 外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得额的计算·····	60
第四节 外商投资企业和外国企业所得税的适用税率和税收减免·····	70
第五节 外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得额的计算·····	74
第六节 预提所得税·····	77
第五章 个人所得税 ·····	80
第一节 个人所得税的概念和特征·····	80
第二节 个人所得税制度的基本内容·····	82
第三节 个人所得税的计算·····	87
第四节 个人所得税的征收·····	92
第六章 涉外地方税 ·····	95
第一节 城市房地产税·····	95
第二节 车船使用牌照税·····	98
第七章 我国涉外税收优惠 ·····	104
第一节 涉外税收优惠概述·····	104
第二节 我国涉外税收的一般优惠·····	107
第三节 我国经济特区和经济技术开发区、经济开放区的税收优惠·····	118
第八章 我国涉外税收的国际关系处理 ·····	125
第一节 涉外税收与国际税收分配关系·····	125
第二节 我国居民纳税人涉外税收的国际关系处理·····	128

第三节	我国非居民纳税人涉外税收的国际关系处理	137
第四节	我国居民和非居民纳税人涉外税收的国际 关系处理	142
第九章	我国涉外税收征收管理	146
第一节	涉外税收征收管理的意义和特点	146
第二节	我国涉外税收的税务登记和纳税鉴定制度	152
第三节	我国涉外税收的纳税申报和税款征收制度	156
第四节	我国涉外税收的帐务、票证管理制度	161
第五节	我国涉外税收的纳税检查、违章处理和税 务复议制度	164
第十章	我国涉外税收的纳税检查	170
第一节	涉外税收纳税检查的基本方法	170
第二节	工商统一税的纳税检查	173
第三节	外商投资企业所得税的纳税检查	179
第四节	外国企业所得税的纳税检查	209
第五节	个人所得税的纳税检查	217
附录	中华人民共和国工商统一税条例(草案)	225
	中华人民共和国工商统一税条例施行细则(草案)	235
	上海市税务局关于整理印发《工商统一税税目 税率一览表》的通知	240
	中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法	252
	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	257
	中华人民共和国个人所得税法	278
	中华人民共和国个人所得税法施行细则	281

城市房地产税暂行条例	285
车船使用牌照税暂行条例	289
中华人民共和国财政部对外国企业常驻代表机构 征收工商统一税、企业所得税的暂行规定	293
国务院关于鼓励外商投资的规定	295
财政部贯彻国务院《关于鼓励外商投资的规定》中 税收优惠条款的实施办法	298
中华人民共和国国务院关于经济特区和沿海十四 个港口城市减征、免征企业所得税和工商统一 税的暂行规定	300
中华人民共和国财政部关于沿海经济开放区鼓励 外商投资减征、免征企业所得税和工商统一税 的暂行规定	304
国务院关于鼓励投资开发海南岛的规定	306
上海市关于鼓励外商投资的若干规定	310
上海市税务局贯彻《上海市关于鼓励外商投资的若 干规定》中税收优惠条款的实施办法	312
对外经济贸易部关于确认和考核外商投资的产品出 口企业和先进技术企业的实施办法	314
关于上海浦东新区鼓励外商投资减征、免征企业所 得税和工商统一税的规定	317
中华人民共和国海关对进出上海外高桥保税区货物、 运输工具和个人携带物品的管理办法	319
上海市外高桥保税区管理办法	323
上海市经济技术开发区条例	328
中华人民共和国中外合资经营企业法	332
中华人民共和国中外合作经营企业法	335
中华人民共和国外资企业法	339

第一章 绪 论

第一节 涉外税收的概念

一、涉外税收与国家税收

税收既是一个历史范畴，又是一个经济范畴。

人类社会发展到现在，已有 300 万年左右的历史，但是，考察一下世界五大文明发祥地，无论是非洲的尼罗河流域，西亚的两河流域，南亚的印度河流域，中国的黄河流域，还是古希腊的爱琴海区域，在这些地方，税收的出现都只不过是几千年的事。诸如：古埃及农民通过公社向法老纳税，距今才只有 5,000 年；西亚苏美尔村社向城邦纳税服役，距今只有 3,000 年；我国“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻”中的“贡”、“助”、“彻”这些早期捐税的雏形，距今也只有 2,500~4,000 年的历史等等。这就表明：在人类社会开始以后的一段漫长岁月里，并没有税收的存在。只是在社会发展到一定的历史阶段，产生了剩余产品、私有制，从而产生了国家以后，国家为了维持其存在和执行其职能，需要消费一部分物质资料。这部分物质资料，必须凭借国家所特有的政治权力，通过对社会产品的强制、无偿课征去取得。只有在这个时候，作为以国家为主体的这种强制无偿课征的税收，才得以最终出现。税收既然是随着国家的产生而产生，那末，今后也将会随着国家的消亡而消亡。从这个意义上说，税收是一个历史范畴。

税收是连接社会生产和政府消费的一个中介，其所提供给政府消费的那部分物质资料，是通过参与社会再生产中的分配而取

得的。这同其他分配手段作为再生产诸环节的一个中介一样，都不能不既决定于生产，又反作用于生产；既制约消费，又受消费的反作用所制约。从而成为社会经济整体中的一个有机组成部分。从这个意义上说，税收又是一个经济范畴。

在奴隶社会和封建社会时期，以农业生产为主的自然经济是这一时期各国经济的共同特征。当时，人们生产的产品主要是供生产者本身消费，很少发生交换。在这种条件下，一方面，就这个时期世界各国的主要税类农业税而言，农业税是以土地的田亩数、农业劳动力的人口数和农业家庭的户数为计税依据，其中土地是固定在各国的领土疆域以内，农业劳动力和农户也是依附于土地，而很少发生国家之间的流动。另一方面，就与流转税有密切联系的产品交换的情况来看，那时虽然也间或出现有农产品和手工业品的交换，但只是从开始时偶见于原始“共同体的尽头”，到后来发生于逐渐形成的地区性市场上，产品交换并不发达，交换的领域也基本上限于一国的内部。因此，这种生产和交换的条件，决定了这一时期无论是农业税还是流转税，它们的课税主体和课税客体一般也多被限制在本国的范围；税收分配关系主要也是反映为一国政府同它本国的自然人和法人之间的征纳关系，而对外国纳税人课征的涉外税收，在这种经济条件下基本上还不可能发生。这就是说，在那个时期里，涉外税收还没有形成为国家税收中的一个特定部分。

18世纪60年代到19世纪中叶，由英国开始并逐渐扩展到西欧、北美的产业革命，促进了生产和社会分工的发展。随着资本主义制度在一部分国家中取代了封建制度，商品经济取代了自然经济而居于主导地位，于是，以商品流通为课征对象的流转税，已开始上升为这些国家的主要税类。商品生产和商品流通的发展，要求有它为提供原料和销售产品的广阔的国内和国外市场。而火车、轮船等交通工具的出现，缩短了国与国之间的距离，又为世界市

场的逐步形成提供了条件。从此，国家之间已不再是闭塞的，各国的商人往来于国际之间，从事商品交易的情况日渐增多。在这种情况下，课税主体和课税客体也已不再限于本国的范围、国家税收分配关系，除了反映为一国政府同它本国纳税人之间的征纳关系以外，还同时反映为这个国家同它政权管辖范围内的外国纳税人之间的征纳关系。于是，涉外税收作为国家税收中的一个特定部分，才得以形成。以上分析表明，涉外税收是在国家税收发展到一定历史阶段，在商品生产和商品流通有了一定程度的发展的客观经济前提下产生的。

二、涉外税收与国际税收

19 世纪末 20 世纪初，随着资本主义从自由竞争阶段向垄断阶段发展，资本输出代替商品输出成为这一阶段的经济特征。发达国家绕过贸易壁垒，通过向发展中国家输出资本，投资办厂，就地吸取廉价的原料和劳动力，就地销售产品，比向这些国家倾销商品，可以带来更多的利益。于是，跨国公司、跨国的外籍人员以及随之而来的跨国公司的营业所得、财产和跨国个人的工薪、劳务所得等也有了迅速增加。与此同时，所得税在各国被普遍推行，并在一部分国家中取代流转税而上升为主要税类。所有这一切，带来了两个方面的后果：一方面，进一步丰富了各国对外国纳税人课征的涉外税收的内容，也就是说，各国的涉外税收已从对外国纳税人课征的流转税，扩大到对外国纳税人在本国购置的动产和不动产等一般财产价值课征的一般财产税，以及在本国获取的营业和工薪等各项所得课征的所得税；另一方面，又导致了国家之间税收分配关系的发生，从而出现了一个新的范畴——国际税收。

国际税收不同于国家税收和涉外税收，它们之间既有紧密的联系，又有本质的区别。国际税收是指两个或两个以上的国家政府，在对跨国纳税人行使其各自的征税权力而形成的征纳关系当

中，所发生的国家之间的税收分配关系。而国家税收包括其中的涉外税收部分，则是指一个国家内部，以该国政府为一方，以它所管辖的纳税人，包括本国纳税人和外国纳税人为另一方之间，所发生的税收征纳关系。国际税收虽然不同于国家税收和涉外税收，但是，它又是在两个或两个以上国家的国家税收和涉外税收的基础上产生的。就国家税收和涉外税收来说，一个国家对本国纳税人和外国纳税人课征的流转税都是对物税。按照国际惯例，即使是对国际间流通的商品的课征，由于一向都是分别由出口国家于起点对出口商征收，由进口国家于终点对进口商征收，它们的课税主体不会发生国家之间的交叉。因此，这部分与国际税收一般是没有联系的。但是，在国家税收和涉外税收中，对本国纳税人或外国纳税人课征的所得税和一般财产税就不同了，它们都是对人税，由于不论是自然人还是法人，都可以同时跨越两个或两个以上国家，从而归属于这些人的所得和一般财产价值，也可以是跨国家的。当其中的某个国家按照属人原则对归属于这个跨国纳税人的来自本国和别国的跨国所得和跨国一般财产价值行使其税收管辖权合并征税；而别的国家，又按照属地原则对这个跨国纳税人来源或存在于本国范围内的所得和一般财产价值也要行使自己的税收管辖权征税时，国家之间的重复征税就不可避免。由此而引发的国家之间税收权益矛盾，就要导致国际税收关系的发生。

由此看来，国家税收包括其中的涉外税收，同国际税收是属于不同的范畴，不能加以混同。但是，这并不否定它们相互之间具有的密切联系。特别是涉外税收，同国际税收的联系更为紧密。这是因为，一个外国投资者作为法人，除了在它的投资国有经营业务以外，往往在他自己的国家也有经营业务；一个外国技术员作为自然人，除了在他所提供劳务的国家取得劳动所得以外，往往在他自己国家也取得有劳动所得。于是，这些涉外税收的纳税人包括法人和自然人，作为跨国纳税人，既在它们的投资国或提

供劳务的国家承担纳税义务，又在它们自己的国家承担纳税义务，同时承担两个或两个以上国家的纳税义务。这时，国际重复征税的问题就难免会发生；而由于有关国家彼此的税率高、低、税基宽窄和减免多寡的规定不一，还会诱发国际避税行为的出现。这一切，往往要带来各国税收权益的矛盾，从而导致由涉外税收纳税人这个中介所引发的、有关国家之间的税收分配关系，即国际税收的发生。

国际税收涉及的课税主体，在多数情况下，有可能也就是一国涉外税收的跨国课税主体；而国际税收涉及的课税客体，联系到涉外税收，则只限于其中对人税的课税客体。反过来说，涉外税收的课税主体，如果不是跨国的，它就同国际税收无关；涉外税收的课税客体，如果不是对人税，而是对物税的课税客体，那么，它也同国际税收无关。这就是关于涉外税收与国际税收的内在联系与区别的简略概括。

三、涉外税收的概念

通过上述分析，对于涉外税收的概念我们可以作出如下表述：涉外税收就是国家税收中涉及外国纳税人的特定部分，它体现为一国政府与其政治权力管辖范围内的外国纳税人之间的税收征纳关系。涉外税收在本质上区别于国际税收，前者是属于国家税收范畴；但又与国际税收有着密切联系。

严格说来，涉外税收这个概念只是一种约定俗成。因为何谓涉外，或者说，涉外税收中所指的涉外纳税人，究竟是怎样的纳税人，并没有一个科学的确切内涵。它通常是随着各个国家在不同时期的政策而有不同的界定。当一个国家是以纳税人的国籍来区别本国纳税人和外国纳税人的时候，那么，凡是这个国家税收法规中，专门适用于以下纳税人的特定部分，包括外国个人；在本国境内设立机构的纯外资企业；在本国境内设立机构的，由外国人与本国人或是外国企业与本国企业共同出资经营的，属于股

权式或契约式的本国法人；以及不在本国境内设立机构，而有来源或存在于本国的所得或一般财产价值的外国企业等等，就都是属于涉外税收。当一个国家是以纳税人是否具有本国居民身份来区分本国纳税人和外国纳税人的时候，那么，凡是这个国家的税收法规中，专门适用于以下纳税人的特定部分，包括：在本国无住所或居所的自然人，无论他是外国国籍、本国国籍或者是无国籍的自然人，都视为外国居民个人纳税人；以及在本国未设有管理机构的法人，无论它是由外国人、本国人或无国籍人独资、股权式或契约式合资(合作)经营的法人企业，都视为外国居民企业纳税人，从而也都是属于涉外税收。我国目前出于多方面吸引资金来华投资的需要，在区分应否视为外国纳税人，从而适用涉外税收法规方面，是同时采用了上述国籍和居民身份两种标准。也就是说，一方面，按照国籍标准，对具有外国国籍的个人，以及纯粹由外国人投资设立的企业，或者由外国人和中国人共同出资经营的股权式和契约式法人企业，都认定为外国纳税人，被纳入我国涉外税收课征的范围。另一方面，按照居民身份标准，对于长期居住在外国的属于中国国籍的个人，具体地也就是指的国外华侨，由于他们不属于中国居民，已成为一个具有外国居民身份的纳税人，所以，也同样被纳入我国涉外税收课征的范围。

当代世界各国对于被纳入本国涉外税收课征范围的、具有外国国籍或外国居民身份的纳税人，在税收制度上多半是采取在与本国纳税人适用统一税制的基础上，相应作出某些必要的特殊规定和优惠措施的做法。而我国的涉外税收，由于特殊的历史条件，目前是采取与本国纳税人分立税制、单列税种的做法。

第二节 涉外税收的意义

涉外税收虽然是反映一国政府同它政治权力管辖范围内的外

国纳税人之间的税收征纳关系，但是，其影响所及则并不限于这个国家的内部，而且还会在不同程度上作用于这个国家同外国纳税人所属国家之间的经济、贸易、政治和外交等各方面的关系。因此，搞好涉外税收，具有十分重要的意义。

一、有利于维护国家权益

任何一个主权国家，都无例外地要把在其管辖范围内行使政治权力，视为自己的神圣主权。而征税权就是国家主权的一个重要部分。在国际间经济交往还没有发展的条件下，国家的征税权只对本国纳税人行使。随着国际经济交往的不断发展，国家的征税权不仅对本国纳税人行使，而且还要对本国境内的外国纳税人行使。当一个国家对外国纳税人征税时，固然是行使了自己的征税权，是在维护本国的税收权益。即使是出于经济政策的需要，在给予外国纳税人以一定的税收豁免或减征时，那也是在有权征税的前提下自主给予的优惠，同样也是维护了本国的权益。不同的只是以本国的税收权益换取了经济权益。此外，给予外国纳税人的某种税收优惠，有时也是出于一个主权国家保护本国纳税人在外国正当利益的职责需要。因为按照国际对等原则，一个国家要在政治上保护本国纳税人在对方国家的利益，包括对方国家给予的税收优惠利益，那么这个国家也就要在政治上承担给予对方外国纳税人以应享受的本国利益，包括本国的有关税收优惠利益在内的义务，因此，这也同样是主权国家政治权益的一种体现。

二、有利于增加财政收入和平衡国际收支

税收是国家财政收入的主要来源。随着外国纳税人在本国经营事业的扩大，涉外税收占一国税收收入的比重也在逐渐上升，因此，其财政意义决不能低估。同时，外国纳税人从对本国的直接投资和间接投资收益中，将会取走相当一部分外汇，通过对其投资收益征税，也可以减少一国的外汇支出，从而有利于平衡国

际收支。有的国家甚至还通过给予外国纳税人在国外投资所得的免税，换取其国外投资所得汇回国内，以谋求改善本国的国际收支状况。

三、有利于加强国际经济和政治联系，促进本国经济的调整和发展

涉外税收通常都同一国政府与外国纳税人所属国家政府之间的经济和贸易关系联系在一起。对外国纳税人进口的技术设备给予免税或低税优惠，或者对其进口货物征收高额进口税，都会从不同方面影响国家之间的贸易关系。对外国纳税人在本国投资办厂给予税收鼓励，或者加以税收限制，也同样会从不同方面影响国家之间的经济关系。涉外税收不仅会从不同方面促进或者阻碍国际间的贸易经济往来和技术文化的合作交流，而且也会由此给国际间的政治和外交关系带来不同的影响。涉外税收在影响国际经济和政治关系的同时，通过对不同地区、不同行业 and 不同项目实行差别优惠政策，还可以灵活有效地调节外国资金的流向、涉外企业的产品结构以及地区分布等等，从而有利于本国国民经济的合理调整、技术的革新和进步、出口能力的扩大，以促进社会生产的持续稳定发展。

第三节 涉外税收的负担原则

涉外税收负担，是指一国政府加于它所管辖下的外国纳税人的税收负荷。涉外税收对于一个国家的国际经济和政治关系所带来的影响，以及对它本国财政经济的影响，都是一定的涉外税收负担原则作用的结果。采取不同的涉外税收负担原则，将直接关系到加于外国纳税人身上税收负荷的轻重。这个税收负荷的轻与重，一方面是相对于本国纳税人的税收负荷而言的；另一方面又是相对于其他国家加于外国纳税人身上的税收负荷而言的。就后