

中国涉外税收实务

王选汇 编著



A TAXATION GUIDE

TO FOREIGNERS

IN CHINA

中信出版社

中国涉外税收实务

王选汇 编著

中信出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国涉外税收实务/王选汇编著。—北京:中信出版社,1995.12

ISBN 7-800073-103-0

I. 中… II. 王… III. 涉外税收—基本知识—中国 IV. F
812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 12863 号

中国涉外税收实务

编著者 王选汇

责任编辑 何培慧

责任监制 肖新明

出版者 中信出版社(北京朝阳区新源
南路6号京信大厦
邮编100004)

承印者 北京新华印刷厂

发行者 中信出版社

经销者 新华书店北京发行所

开本 850×1168mm 1/32

印张 10.75

字数 268千字

版次 1996年2月第1版

印次 1996年2月第1次印刷

书号 ISBN 7-80073-103-0
F·76

印数 0001—6000

定价 16.00元

版权所有·翻印必究

前 言

当今,中国已成为世人瞩目的投资热土。全面、系统地了解中国涉外税收法律、法规和规章制度,无疑对投资者实施投资决策,选择投资方式,维护自身权益,都是很重要的。

在中国加快经济体制改革并于 1994 年推出税制改革新举措之际,我们约请王选汇先生编著了《中国涉外税收实务》一书,现予出版,为适应投资者、经营者的需要,略尽微薄之力。

王选汇先生从事税收工作 40 余年。历任财政部税务总局专员(副局级)、国家税务局涉外税务管理司司长、国家税务总局涉外税收顾问、中国国际税务咨询公司副总经理、中国国际税收研究会常务副会长、高级经济师、兼职教授,是中国资深的税收专家之一。

本书内容翔实,实用性强,对中国涉外税收制度、适用税种、税收优惠、纳税程序规则和税收协定待遇以及外交税收豁免等,都较详尽地作出了介绍。

值此付梓出版之际,谨向读者推荐和致意。

中信出版社

1995 年 5 月 15 日

目 录

第一章 中国涉外税制概况

第一节	内外两套税制的逐渐统一	1
第二节	企业所得税的重新立法	3
第三节	流转税制的变革	5
	一、增值税	6
	二、消费税	6
	三、营业税	7
第四节	个人所得税法的修订	8
第五节	其他税种及税收协定	11

第二章 纳税程序规则

第一节	税务登记	15
	一、设立登记	15
	二、变更登记和注销登记	16
	三、税务登记证件的使用	16
第二节	财务、会计制度和帐簿凭证	17
	一、税务与财务关系的处理规则	17
	二、记帐文字与货币	17
	三、帐簿、凭证的保存	17
	四、发票的使用、印制和管理	18
第三节	申报纳税	20
	一、所得税的申报纳税	20
	二、流转税的申报纳税	21
	三、个人所得税的申报纳税	22
	四、其他税种的申报纳税	23

第四节	滞纳金、溢缴、未缴、少缴税款的处理	24
	一、滞纳金的处理	24
	二、溢缴、未缴、少缴税款的处理	25
第五节	法律责任	25
	一、对未按规定办理税务登记、设置帐簿等的处罚	25
	二、对未按期办理纳税申报的处罚	26
	三、对偷税的处罚	26
	四、对用隐匿手段欠缴税款的处罚	26
	五、对扣缴义务人侵吞税款的处罚	27
第六节	税收争议的处理	27
	一、纳税争议的解决程序	27
	二、对处罚不服的解决程序	28
第三章	外商投资企业和外国企业所得税	
第一节	纳税义务人和税基、税率	29
	一、纳税义务人	29
	二、应纳税所得及税率	33
第二节	应纳税所得额的计算	35
	一、计算原则	35
	二、纳税年度	37
	三、计算公式	38
	四、亏损结转	40
	五、清算所得的计算	41
	六、用替代方法计算应纳税所得额	41
第三节	营业和营业收入的实现与计算	44
	一、收入实现的确定	44
	二、分取产品的收入额计算	46
	三、取得非货币资产或权益的收入额计算	46
	四、收入为外国货币的折算	46
	五、销货退回和销货折让的处理	48
	六、实施价外税后的计价核算	48

第四节	成本、费用和损失的列支	49
	一、资本支出与收益支出的划分原则	49
	二、不得一次列为成本、费用的项目	50
	三、不得列入成本、费用和损失的项目	51
	四、限定条件准予列支的项目	54
	五、职工工资和福利费支出	56
	六、坏帐损失的处理	57
第五节	固定资产的税务处理	58
	一、固定资产的认定	58
	二、固定资产的计价	59
	三、固定资产的折旧	60
	四、固定资产的其他税务事项	63
第六节	无形资产和其他资产的税务处理	66
	一、无形资产的计价与摊销	66
	二、开办费的范围与摊销	67
	三、实行股份制有关资产的税务处理	67
第七节	存货的税务处理	69
	一、存货的范围	69
	二、存货的计价	69
	三、存货的计价方法	70
	四、存货盘盈、盘亏、毁损、陈旧的处理	70
第八节	应纳税所得额税额的计算	71
	一、季度预缴税额的计算	72
	二、年度汇算清缴税额的计算	72
	三、估定所得额的应纳税额计算	72
	四、帐面利润与课税所得额差异的调整	72
	五、按历史汇率计算退税	75
第九节	鼓励投资的税收优惠	76
	一、限定地区和产业项目减低税率征税	76
	二、限定行业、项目定期减税、免税	82

三、再投资退税	88
四、地方所得税的减征、免征	91
第十节 对投资所得的征税和减免税	92
一、对股息、红利的征税和免税	92
二、对利息的征税和减免税	93
三、对租赁贸易的征税和减免税	95
四、对特许权使用费的征税和减免税	97
五、对其他所得的征免税	100
六、对来自经济特区等特定地区间接投资所得 的减免税	101
七、投资公司和外商投资企业兼有投资业务的 有关税务事项	101
八、签订经济贸易合同中的税收条款	102
第十一节 对常驻代表机构的征免税和税额计算	102
一、应纳税的收入额	103
二、应纳税收入额和所得额的计算	104
三、自营与代理贸易的区分	107
四、申报纳税	108
第十二节 对国际运输收入的征税与税额计算	109
一、应纳税收入额	109
二、应纳税所得额	109
三、应纳税额	110
四、申报纳税与扣缴税款	111
第十三节 关联企业间业务往来的税收管理	113
一、关联企业的认定	113
二、关联企业业务往来的价格、费用调整	114
三、关联企业业务往来有关价格、费用的举证与申报	117
第十四节 双重征税的消除	118
一、允许抵扣的境外税收和凭据	118
二、抵扣限额	118

三、实际抵扣额	119
四、境内投资取得的股息、红利免税	122
五、非居民的境外税收可作费用扣除	122
第四章 增值税	
第一节 增值税的纳税义务人和征税范围	124
一、纳税义务人	124
二、征税范围	125
三、免税项目	127
四、不征增值税的货物	129
第二节 增值税的税率和税基	130
一、基本税率和低税率	130
二、征收率及其适用范围	131
三、适用税率的调整	133
四、出口货物适用零税率及其限定	133
五、增值税的税基和计税依据	137
六、对外商投资企业增加税负的返还	143
第三节 增值税一般纳税人及其应纳税额计算	144
一、一般纳税人的认定	144
二、应纳税额计算	146
三、期初存货已征税款的处理	149
四、混合销售与兼营业务应纳税额计算	151
五、进口货物应纳税额的计算	155
六、对代购货物的征税	155
第四节 小规模纳税人及其应纳税额计算	155
一、小规模纳税人的确定	156
二、小规模纳税人应纳税额计算	157
三、增值税的起征点	158
第五节 纳税义务发生时间与税款缴纳	159
一、纳税义务发生时间	159
二、纳税地点	160

	三、税款缴纳期限	161
第五章	消费税	
第一节	消费税的纳税义务人和税目税率	163
	一、纳税义务人	163
	二、税目税率	164
	三、应税品目的征税范围	166
第二节	消费税的税基与纳税环节	170
	一、税基及其计算	170
	二、纳税环节	173
第三节	消费税的税额计算与缴纳	175
	一、税额计算	175
	二、纳税义务发生时间	176
	三、纳税申报与税款缴纳期限	177
	四、纳税地点	177
第四节	出口免税与退税	178
	一、自产应税消费品出口	178
	二、购进应税消费品出口	178
第六章	营业税	
第一节	营业税的纳税义务人和征税范围	180
	一、纳税义务人	180
	二、税目税率	182
	三、税目范围的解释限定	182
第二节	营业税的税基与应纳税额计算	186
	一、税基及其计算	186
	二、应纳税额计算	189
	三、营业税的免税项目	190
	四、营业税的起征点	191
第三节	营业税纳税义务发生时间与税款缴纳	192
	一、纳税义务发生时间	192
	二、纳税申报与税款缴纳期限	193

	三、扣缴义务人	193
	四、纳税地点	194
第七章	个人所得税	
第一节	纳税义务人	195
	一、居民纳税义务	195
	二、非居民纳税义务	196
	三、所得来源地的认定	196
第二节	应纳税所得的项目和税率	198
	一、应税项目	198
	二、税率	201
第三节	应纳税所得额的计算和减免税	204
	一、应纳税所得额的分项计算	204
	二、免税项目	209
	三、减税范围	211
	四、对短期停留人员的征税和免税	212
第四节	应纳税额的若干计算事项	213
	一、短期停留人员居住超过 90 天的税额计算	213
	二、境内外兼职收入应纳税额的计算	214
	三、单位或个人为纳税人负担税款的税额计算	215
	四、季度、年度奖金或年终加薪应纳税额的计算	217
	五、承包、承租期不足一年的应纳税额计算	218
第五节	税款的缴纳与申报	219
	一、扣缴申报	219
	二、自行申报	219
	三、个体工商户的纳税申报	220
	四、承包、承租经营所得的纳税申报	220
	五、所得为实物或外币的折算	220
	六、申报纳税的展期	221
	七、纳税地点	222
	八、预期纳税与期满纳税	222

	九、境外所得的税额抵扣	223
第八章	合作开采石油、天然气资源的税收	
第一节	所得税	225
	一、纳税义务人的确定	225
	二、应纳税收入额的计算	225
	三、应纳税所得额及所得税额的计算	226
	四、勘探投资的确定及摊销	226
	五、开发投资的计算和折旧	228
	六、有关费用的列支和摊销	229
	七、合并申报纳税	231
	八、转让与受让石油合同权益的纳税事项	231
第二节	增值税	232
第三节	承包勘探、开发工程作业和提供劳务的纳税	
	事项	235
	一、承包工程作业	235
	二、为油、气资源勘探开发供应物资	237
	三、关联企业间提供劳务	237
	四、合作开采石油(气)资源进出口物资	238
第四节	矿区使用费的计算与缴纳	240
	一、矿区使用费的费率	241
	二、矿区使用费的管理和扣缴	243
	三、矿区使用费的缴纳期限	243
	四、矿区使用费有关资料的报送	243
第九章	其他税收	
第一节	城市房地产税	244
	一、纳税义务人	244
	二、应纳税的房产范围	245
	三、税率和税额计算	245
第二节	车船使用牌照税及吨税	245
	一、纳税义务人	245

	二、税额计算	246
	三、吨税及其税额	247
第三节	屠宰税	248
第四节	印花税	249
第五节	资源税	253
第六节	土地增值税	255
	一、纳税义务人和征税对象	255
	二、增值额的计算	256
	三、税率及税额计算	259
	四、减免税	260
	五、申报纳税	261
第十章	税收协定待遇	
第一节	对营业利润征税的限定	263
	一、从事工程作业和提供劳务构成常设机构的期限	264
	二、对从事准备性或辅助性活动的场所不视为设有 常设机构的限定	268
第二节	对投资所得的征免税限定	270
	一、对投资所得实施限制税率征税	271
	二、限制税率仅适用于受益所有人为缔约国居民	273
	三、因国而异的征免税限定	274
第三节	对个人劳务报酬和薪金所得的征税限定	279
	一、对独立个人劳务所得的征税	279
	二、对个人薪金、工资所得的征税	282
第四节	减免税视同已全额征税抵扣	285
	一、对来源于中国的营业利润等项所得对方国家 免予征税的范围	285
	二、对营业利润的减免税视同已征税抵扣	289
	三、对投资所得的征免税实行定率抵扣	294
第五节	享受税收协定待遇的程序制度	296
	一、缔约国居民身份的认定	297

二、中国居民身份的证明	298
三、独立个人劳务的身份证明	299
四、特殊限定	300
第六节 享受税收协定待遇与遵守缔约国税收法律	302
第七节 税收无差别待遇	304
一、国籍无差别	305
二、常设机构无差别	305
三、支付无差别	305
四、资本无差别	305
第十一章 外交税收豁免	
一、使领馆的馆舍免纳捐税	306
二、使领馆的规费、手续费和运进的公务用品免纳 捐税	306
三、使领馆人员的税收豁免	307
四、来访的外国国家元首等及其他具有同等身份的 官员的税收豁免	308
附 录	
一、地方所得税减征、免征一览表	309
二、中国同 46 个国家税收协定的签署、生效、执行 日期表	321
三、中国对外签订税收协定对投资所得实行限制税率 情况表	323
四、中国对外签订税收协定对各项投资所得实行定率 税收抵扣表	326

第一章 中国涉外税制概况

第一节 内外两套税制的逐渐统一

中国自推进经济体制改革和对外实行开放以来,对内的工商税制改革和涉外的税制建设,采取了同步分开进行的方式,基本上实施的是内外两套税制。

从 1994 年开始,中国对工商税制实现了一次结构性的改革。其中,一个很重要的方面,是统一了对内和对外的流转税制,并对个人所得的征税改为中外籍人员适用同一的个人所得税法。但对企业所得的征税仍然继续实施内外两套税制,待条件成熟时再进行统一。

经过 1994 年实施的税制改革,适用于涉外的税种有:企业所得税(包括地方所得税)、增值税、消费税、营业税、个人所得税、房产税、印花税、资源税、土地增值税、车船使用牌照税、屠宰税和契税等 12 种税。其中,主要是两种税:一是所得税(包括企业所得税、地方所得税和个人所得税),一是流转税(包括增值税、消费税和营业税)。在整体上,内外税制既有统一的一面,也有不尽相同的一面,仍然处于逐渐统一的过程中。在有所不同的方面,主要体现于对企业所得的征税,包括应纳税所得额的计算和减税、免税,有许多优惠待遇,是内资企业所没有的。

中国涉外税制之所以没有在起始时即与对内的税制相一致,而采取创造条件逐步统一的作法,是在特定的历史条件下形成的。其中,有内部税制适应市场机制进行改革,需要有一个探索、试行

过程的原因,但最主要的还是为了适应对外开放的政策需要。

中国自 70 年代末开始实行对外开放以来,涉外税制的建立、发展和不断完善,都是紧紧围绕着贯彻对外开放的方针政策进行的,认真地坚持了三条基本原则:一是维护国家权益;二是服务于对外开放;三是尊重国际税收惯例。从国际上看,任何一个主权国家都不能不考虑在国际经济交往中运用税收来维护各自国家的权益,同时任何一个主权国家的税收制度也都不能不体现本国的经济政策。征哪些税,实行什么样的税收管辖原则,是每一个主权国家的内政。但在经济活动日益国际化的今天,又都不能不受国际税收惯例的制约和影响。正是基于上述考虑,中国根据对外开放政策的实际需要,参照国际税收的通常作法,采取了以维护国家权益、服务于对外开放和尊重国际税收惯例为涉外税收工作的指导原则。这三条原则是相辅相成、紧密结合的整体。前提是维护国家权益,中心是服务于对外开放,措施要符合国际税收惯例。这样做,有利于把税制建设的科学性与合理性更好地结合起来,有利于为投资者提供一个符合国际税收惯例的赋税环境。

依据上述原则,随着对外开放的发展和进一步放宽政策的精神,在税收上都相应地采取了一些鼓励投资和引进技术的措施。在 80 年代实施以沿海地带为重点的对外开放战略,形成从沿海向内地推进的开放格局。进入 90 年代又进一步发展为以沿海、沿江、沿边城市和内地省会、自治区首府城市为重点的全方位对外开放新格局。与此相适应,在税收上也采取了分地区、有重点、多层次的税收优惠措施。积极引导外资投向,体现国家的产业政策和鼓励投资的重点,实施地区倾斜与产业政策倾斜相结合的税收优惠政策。其优惠之多、范围之广和时间之长,都是前所未有的。

第二节 企业所得税的重新立法

中国涉外的企业所得税,原是按照不同的投资合作方式,分别适用 1980 年 9 月公布的《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和 1981 年 12 月公布的《中华人民共和国外国企业所得税法》。1991 年 4 月 9 日,第七届全国人民代表大会第四次会议通过公布了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,从 1991 年 7 月 1 日起施行,同时废止了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》(以下分别简称“中外合资经营企业所得税法”、“外国企业所得税法”)。

《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》(以下简称“外商投资企业和外国企业所得税法”)是在合并中外合资经营企业所得税法和外国企业所得税法的基础上,总结十多年的实践经验,以不增加税负、不减少税收优惠为原则制定的。保留了原税法中的一些行之有效、已被普遍接受的条文。同时,根据十年来的实践经验并参照国际上一些通常作法,本着完善税制的实际需要进行了合理调整和补充,实现了三个统一:

一是统一税率。把原税法对合营企业所得税实行 30% 的比例税率,另按应纳税所得额附征 10% 的地方所得税;对外国企业所得税实行 20% 至 40% 的五级超额累进税率,另按应纳税的所得额征收 10% 的地方所得税,统一改为企业所得税实行 30% 的比例税率,地方所得税税率为 3%,合计为 33%。税率形式和负税水平的统一,有利于投资者选择投资方式和计算投资效益。

二是统一税收优惠待遇。把原税法对合营企业不分行业、只要经营期在十年以上的,都给予两年免税、三年减半征税的定期减免税优惠,改为按照产业政策,统一限于生产性企业。对从事旅游、商业、服务性业务的企业,排除在法定的给予定期减免税的范围之