

试论我国现行涉外税法

中减、免税优惠规定

吴泰康

我国是个发展中的社会主义国家，实行对外经济开放是我国发展国民经济，加快四个现代化建设的根本国策。为了适应对外开放的需要，在涉外税收方面，全国人大于一九八〇年九月和一九八一年十二月先后通过并颁布施行了三个涉外所得税法，即《中华人民共和国中

外合资经营企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国外国企业所得税法》。同时，我国政府还宣布对外继续实行五十年代颁布施行的《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》、《城市房地产税暂行条例》和《车船使用牌照税暂行条例》。因此，我国现行的涉外税法，除海关征收的关税以外，主要的是这六种税。另对引进外资，从事农、林、牧业生产经营的项目，凡涉及农业税、屠宰税税法规定应征的，尚须依照《农业税条例》、《屠宰税暂行条例》征收农业税或屠宰税。因而实际征收的计有八种税。同世界上许多国家有几十种税相比，我国的涉外税收，不仅是税种少，而且税负也是轻的。

我国为鼓励外国投资，转让先进技术，以缔结避免双重征税协定为基础，通过对等谈判，切实解决饶让抵免，使投资者能在实际得益的原则要求下，采取了若干税收鼓励措施，在涉外税法中作出了较多的减、免税优惠规定，这是从我国现实情况出发，依据我国发展国民经济，实行对外经济开放的政策而制订，是我国国内税法的组成部分。

我国现行涉外税法中的减、免税优惠规定是多方面的，同时基于我国优先发展的地区、行业和对我国现有企业进行技术改造的需要，有选择、有区别地制订各种不同待遇的减、免税办法，也是很必然的。

评价我国在对外开放中采取的各种税收优惠措施，有必要先全面看一看在我国现行涉外在法中已作了多少减、免税规定，否则难免产生各种片面的理解。现根据对外公布和实际执行的各种规定，综合概述如下：

一、企业所得税

(一) 税率

中外合资经营企业所得税法规定的税率为30%，另按应纳税所得额附征10%的地方所得税，合计税率为33%，同一些国家比较，比一般工业发达国家的公司所得税约低三分之一，也低于不少发展中国家。外国企业所得税适用五级超额累进税率，最低为20%，最高为40%，另按应纳税所得额加收10%的地方所得税。采用超额累进税制，贯彻了利多多征，利少少征的原则，有利于经营规模大小不同企业的发展，实际负担率也低于工业发达国家。

为了适应深圳、珠海、汕头、厦门四个经济特区和大连、天津、上海、广州等沿海十四个港口城市进一步开放，扩大对外经济合作和技术交流，吸收外资，引进先进技术，加速我国社会主义现代化建设，我国国务院于一九八四年十一月十五日颁布施行了《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》。(以下简称“暂行规定”)这是我国在部分地区放宽税收政策,扩大税收优惠的一个重大措施,也是我国涉外税法的重要组成部分。今年十月十一日国务院又公布施行了《关于鼓励外商投资的规定》。(以下简称“鼓励投资规定”)

以上两个规定,对企业所得税税率,减轻负担如下:

经济特区 在经济特区内开办的中外合资、合作经营和外商独立经营企业(以下统称“特区企业”),从事生产、经营所得和其它所得,均从原 30% 或五级超额累进税率减按 15% 征收所得税。

经济技术开发区 在经济技术开发区内开办的中外合资、合作经营和外商独立经营企业中的生产性企业(以下统称“开发区企业”),从事生产、经营所得和其它所得亦均减按 15% 的税率征收所得税。

对上述两类地区内的产品出口企业按照国家规定减、免企业所得税期满后,凡当年企业出口产品产值达到当年企业产品产值 70% 以上的,可再从 15% 税率,减至 10% 的税率征收所得税。

沿海十四个港口城市老市区(包括汕头、珠海市市区,长江、珠江三角洲和闽南厦、漳泉三角地区) 在老市区内开办的中外合资、合作经营和外商独立经营的生产性企业(以下统称“老市区企业”),凡属技术密集、知识密集型的项目,或者外商投资额在三千万美元以上,回收投资时间长的项目或者属于能源(注:仅指电力,不包括石油)、交通、港口建设的项目,经财政部批准,均可减按 15% 的税率征收所得税。

对于不具备上述减税条件,但是属于下列行业的老市区企业,经财政部批准,按照税法规定的税率的计算,可减税 20%:

1. 机械制造、电子工业;
2. 冶金、化学、建材工业;
3. 轻工、纺织、包装工业;
4. 医疗器械、制药工业;
5. 农业、林业、牧业、养殖业以及这些行业的加工工业;
6. 建筑业;
7. 科研项目企业。

在上述行业中的产品出口企业,按照国家规定减、免企业所得税期满后,凡当年企业出口产品产值达到当年企业产品产值 70% 以上的,对其中已减按 15% 税率征税的企业,可再减至 10% 的税率征收所得税。对减税 20% 的企业,可再减半征收所得税。(如以合营企业所得税为例,原税率 30%,减税 20% 后计税的税率为 24%,再减半征收的税率应为 12%。)

对在经济特区、经济技术开发区和沿海十四个港口城市老市区以外地区的产品出口企业,条件同上,凡当年企业出口产品产值达到当年企业产品产值 70% 以上的,可以按照现行税率,即合营企业按 30% 税率,合作生产和外商独立经营企业,按五级超额累进税率减半征收所得税。

另按照国务院的规定,对建设港口码头的中外合营企业,合营期在十五年以上的,企业所得税税率亦减按 15% 征收,这是不分地区,全国统一执行的规定。

（二）减、免税期限和范围

中外合资经营企业所得税法规定：在我国境内新办的合营企业，合营期在十年以上的，经申请批准，从开始获利的年度起，第一、二年免征所得税，第三、四、五年减半征收所得税。

对农业、林业等利润较低的合营企业，按上述规定免，减税期满后，经财政部批准，还可以在以后的十年内继续减征所得税 15% 至 30%，另按照上述国务院的同一规定，对建设港口码头的中外合营企业，合营期在十五年以上的，除税率减按 15% 征税外，从开始获利的年度起，第一年至第五年免征所得税，第六年至第十年减半征收所得税。免、减税期满后，纳税仍有困难的，尚可适当延长免、减税期限。

外国企业所得税法规定：从事农业、林业、牧业等利润较低的外国企业，经营期在十年以上的经申请批准，从开始获利的年度起，第一年免征所得税，第二、三年减半征收所得税。

按上述规定免、减税期满后，经财政部批准，还可以在以后的十年内减征 15% 至 30% 的所得税。

国务院“暂行规定”中关于减、免期的规定：

对经济特区企业，除减按 15% 税率征税以外，其中属于生产性行业，经营期在十年以上的，从开始获利的年度起，第一、二年免征所得税，第三、四、五年减半征收所得税。从事服务性行业，外商投资超过五百万美元，经营期在十年以上的，从开始获利的年度起，第一年免征所得税，第二、三年减半征收所得税。

对开发区企业，其中属于生产性企业，除减按 15% 税率征税外，经营期在十年以上的，从开始获利的年度起，第一、二年免征所得税，第三、四、五年减半征收所得税。非生产性企业，仍按税法原规定办理。

对老市区企业不论是具备条件减按 15% 税率征税的生产性企业，还是减税 20% 的生产性企业或非生产性企业，其减、免税期限和范围均仍按税法原规定的期限和范围执行，即合营企业，可以享受二年免税，三年减半征税，外国企业仅对其中的农、林、牧业利润较低的企业，实行第一年免税，第二、三年减半征收所得税。

《鼓励投资规定》中第九条规定：对先进技术企业按照国家规定免、减企业所得税期满后，可以延长三年减半征收企业所得税。按照外国企业所得税法征税的企业同样执行。

（三）地方所得税

税法规定征收的地方所得税有两种：即对合营企业按应纳税企业所得额附征 10%（即所得税额的 3%）；对外国企业按应纳税所得额 10% 征收。地方所得税的减、免均由省、自治区、直辖市人民政府决定，经济特区由特区人民政府决定。这里需要解释说明的是免、减企业所得税的同时，可以以同样条件和幅度免、减地方所得税，但不能理解为免、减企业所得税的同时，必然以同样条件和幅度免、减地方所得税。

上海市人民政府规定：对产品出口企业和先进技术企业，在国家规定免征企业所得税期间，同时免征地方所得税，在免、减税期满后，再先后免征和减半征收地方所得税各三年，（即五免、三减半）。对产品出口企业，在免、减地方所得税期满后、凡当年出口产品产值达

到当年企业产品产值 70% 以上的，仍可以免征地方所得税。

(四) 再投资退税

合营企业的合营者，把企业分给的利润在中国境内再投资，兴办新的合营企业，期限不少于五年的，经申请批准，可以退还再投资部分已缴纳税款的 40%。另对在中国境内再投资举办、扩建产品出口企业或者先进技术企业，经营期不少于五年的，经申请批准，可以全部退还再投资部分已缴纳的企业所得税税款。

(五) 固定资产加速折旧

我国涉外税法中对合营企业和外国企业的固定资产的折旧年限，分三类规定了最短的折旧年限，这已考虑了现代生产技术发展快，世界各国普遍实行快速折旧的情况，基本上已能够适应生产设备更新和资本回收的实际需要。对某些确有特殊原因，才准许申请加速折旧，如酸、碱性腐蚀强烈的生产设备、常年处于震撼颤动状态的厂房和建筑物以及由于提高使用率，加强使用强度，常年处于日夜运转的机器设备。另外，对投资资本已经回收，经营期满后不再清算的企业，也可作适当照顾，缩短新旧年限。

以上(四)、(五)两项在经济特区、开发区和老市区同样实行。

(六) 其它

以下两项劳务服务的收入，除了属于与转让技术有关的劳务服务的收入，应与技术转让费同样征收外，在一九九〇年底以前，暂免征收企业所得税。

1. 与我国企业签订销售机器设备的贸易合同(注：仅指生产性企业的机器设备的贸易合同)，按规定，派工程技术人员来华指导设备安装，解释技术资料 and 培训人员以及提供与设备的安装使用有关的设计劳务。

2. 对我国企业现有技术的改造提供技术指导、技术咨询、工艺设计等项技术协助和技术服务。

二、关于预提所得税

外国企业所得税法第十一条规定：“外国公司、企业和其它经济组织，在中国境内没有设立机构而有来源于中国的股息、利息、租金、特许权使用费和其它所得，应当缴纳 20% 的所得税”。同世界上多数国家相比，规定 20% 的税率，原来就是偏低的。

(一) 全国统一性的对技术转让费的减、免税优惠规定

外商在农、林、牧业生产方面和在科学研究、开发能源、发展交通运输方面以及节约能源、防止环境污染、开发重要技术领域(如重大的先进的机电设备生产技术；核能技术；大规模集成电路生产技术；光导集成、微波半导体和微波集成电路生产技术及微波电子管制造技术；超高速电子计算机与微处理机制造技术；光导通讯技术；远距离超高压直流输电技术；煤的液化气及综合利用技术等)方面提供的专利，专有技术所收取的使用费，可以减按 10% 的税率征收预提所得税，其中技术先进、条件优惠的可以免税。

（二）对来源于经济特区、开发区和老市区的上述所得减、免税优惠

外商在中国境内没有设立机构而有来源于经济特区、开发区和老市区的股息、利息、租金、特许权使用费和其它所得，除依法免征所得税的以外，都减按10%的税率征收所得税（即减税50%），其中提供资金，设备的条件优惠或者转让技术先进，需要给予更多减征、免征优惠的，由特区人民政府或当地市人民政府决定。

（三）关于对股息的减、免税优惠

合营企业所得税法规定：合营企业的外国合营者，从企业分得的利润，汇出国外时，按汇出额缴纳10%的所得税。

此项汇出利润所得税，实即国际上普遍征收的股息预提税。对经济特区和开发区内的合营企业的外国合营者，从企业分得的利润，汇出国外时均给予特别优惠，免于征收；对老市区和老市区以外的地区，减按15%税率征税的生产性企业，亦放宽免征。

在“投资规定”中又进一步对中外合营产品出口企业和先进技术企业作出新的优惠规定，即对这类企业中的外国合营者，将其从企业分得的利润汇出境外时，可免征汇出额的所得税。

（四）关于对利息的减、免税的优惠

外国企业所得税法规定：利息，是指从中国境内取得的存款、贷款的利息；购买各种债券的利息以及垫付款，延期付款等项的利息。几年来，对利息征收预提税，作了多方面减、免税优惠，目前主要对按商业信贷利率计算的利息征收10%的预提所得税。

三、个人所得税

我国个人所得税法在制订时，原已具有税率低、征税面小、计算简便的特点。实施以后，为了有利于经济合作、人员交流，又作了若干减、免税优惠规定。例如，对聘请时间在两年以内的外国文教专家，其本国发的工资、薪金所得，免征个人所得税；对援助国派来我国专为该国无偿援助我国的建设项目服务的工作人员，取得的工资、生活津贴，不论是我方支付或外国支付，均可免征个人所得税；对外国来华的经济专家，在我国服务期间，由我方对其住房，使用汽车、医疗实行免费“三包”的，可只就工资、薪金所得按照税法规定计算征税等等。一九八三年三月我国又进一步放宽征收个人所得税的政策，即为了有利于发展对外经济合作和技术交流，对在中外合资经营、合作生产、合作经营企业中工作的外籍人员以及外国公司、企业和其他经济组织在华机构中工作的外籍人员，如果只是为了执行任务，从事业务工作，在华常驻一年以上或超过五年的，但并不准备在中国境内定居，对其在中国境外的所得，不论是否汇来中国，均可免于申报缴纳个人所得税（注：税法和施行细则原规定：居住未超过五年的个人，其从中国境外的所得，只就汇到中国的部分缴纳个人所得税；居住超过五年的个人，从第六年起，就应当按中国境外的全部所得纳税），这一免税规定，大大缩小了我国征收个人所得税的范围。

四、工商统一税

我国现行的工商统一税，是在一九五八年九月十三日公布施行的。此税税法原规定对在我国境内一切从事工业品生产、农产品采购、外货进口、商业零售、交通运输和服务性业务的单位或者个人征税。它的特点是：（一）以整个社会的工农业产品和服务性行业的流转额为征税对象。（二）就整个商品的生产和销售活动两个经营环节，实行两次征税制。

工商统一税税法原规定的税率有：按工农业产品划分的计 125 个税目，136 个税率。商业零售、交通运输和服务性业务，计有 5 个税率，共 141 个税率。

税额计算，工业产品按销售收入额；农产品按采购所支付的金额；外货进口按进口所支付的金额；商业零售按商品零售的金额；交通运输和服务性行业，按业务收入的金额，分别乘适用税率即为应纳税额。另按税额加收 1% 的地方附加税。

我国征收的工商统一税是价格的组成部分。税率的高低，关系到市场商品价格的变动，对促进生产，调节收入，起重要的杠杆作用，也是国家财政收入主要来源之一，因此必须坚持依法征收。

为了适应对外经济开放的需要，有利于鼓励外国投资者来华投资，兴办企业，在工商统一税方面，也相应作了若干减、免税优惠规定，其中主要的有：

（一）作为投资进口的物资免税

凡经主管部门批准的，在中外合资经营企业合同中订明的企业总投资（含企业贷款）额度内，进口的机器设备、零部件及其他必要物资和在追加投资额度内进口的机器设备，都凭有关批准文件和进口物资清单，免征进口环节的工商统一税。

上述其他必要物资，是指建厂（场）和安装、改造设备必要的物料。

中外合作、外商独立经营企业，比照上述免税规定执行。

（二）专为生产出口产品而进口的原材料、零部件等免税

中外合营企业（包括合作经营）专为生产外销产品从国外进口的原材料、元器件、零部件和包装物件，免征进口环节的工商统一税，但转在国内销售或因其他原因不能出口的部分，应按现行规定征税或补税。

（三）出口产品免税

中外合营企业（包括合作经营）生产的出口产品，除了原油、成品油和国家另有规定的产品外，都免征生产环节的工商统一税。

（四）列举重点项目免税

凡属能源开发、铁路、公路、港口的基本建设，工业、农业、林业、养殖业、深海渔业捕捞、科学研究、教育以及医疗卫生方面的中外合作经营企业，按照合同规定进口先进的、国内不能供应机器设备以及建厂（场）和安装、加固机器设备所需材料，免征进口环节的工商统一税。

(五) 为建筑旅游旅馆进口的材料和附属设备免税

中外合作建造的旅游旅馆进口的建筑材料、建馆的附属设备以及作为建筑工程一部分的室内电器设备和其他必需用品，可免征进口环节的工商统一税。

(六) 对来料加工和中小型补偿贸易免税

外商、侨商和港澳工商业者来料加工、来件装配和中小型补偿贸易，根据合同规定，生产上所需进口的原材料、零部件和设备，免征进口环节的工商统一税。

上述有关工商统一税的减、免税规定，几年来都已普遍实行，不仅面广而且免税金额大，较大幅度地降低了在我国境内开办合营合作企业的建设成本，并为产品出口外销，在国际上具有竞争能力，创造了有利条件，对外国投资者来华投资，显然是十分优惠的。

综上所述，读者可以清楚地看到我国自实行对外经济开放以来，在涉外税收方面，已采取了多方面、多层次的税收鼓励措施，大范围、大幅度的放宽了税收政策，为外国投资者来我国境内投资，开办企业从事各种生产、经营创造了有利条件。那种认为我国目前的涉外税收“尚不够优惠”，或者甚至认为“还缺少吸引力”的说法，我认为是不切实际的，是一种对国际税收知识缺乏了解和对我国已实行的税收优惠措施缺少全面深刻理解的偏见。仅以企业所得税为例，经济特区和经济技术开发区的生产性企业，税法补充规定都一律减按 15% 的税率征收，如再加上二年免、三年减半征税，经营十年的平均税率仅为 9.75%，经营十五年的也只有 11.5%。老市区内的生产性企业，大多数可以享受减税 20% 的优惠，而且均未规定限期，其中合营企业还有二年免、三年减半的免、减税。这类合营企业头五年的平均税率仅为 7.2%，经营十年的为 15.6%，十五年的也只有 18.5%。如属于减按 15% 税率征税的企业，其中合营企业头五年的平均税率仅为 4.5%，经营十年的为 9.75%，十五年的也只有 11.5%，如再加对产品出口企业或先进技术企业减、免税优惠因素，则税收负担更低。对这样低的税收负担，如还认为“不够优惠”，我看祇要能够客观地、认真地进行一些分析研究，是不难得出公正、合理的结论的。当然，我并不认为我国现行涉外税法中的减、免税措施已经完整无缺，或者已不存在需要进一步放宽政策的问题，我认为当前需要着重研究的是如何取得实际效果和适当估量涉及国际税收优惠的作用问题。

