

税务师

教材精讲班

税法二

第三章 国际税收

目录

第一节 概述

第二节 国际税收抵免制度

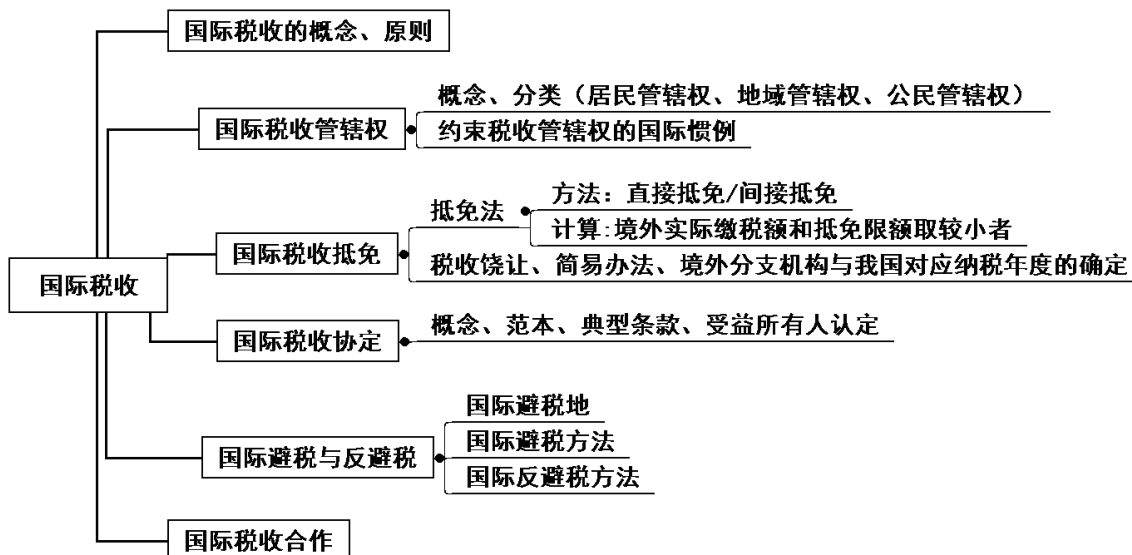
第三节 国际税收协定

第四节 国际避税与反避税

第五节 国际税收合作

【考情分析】

单选、多选，分值 10 分左右。



第一节 概述

一、概念

1. 国际税收是指对在两个或两个以上国家之间开展跨境交易行为征税的一系列税收法律规范的总称。
2. 国家间对商品服务、所得、财产课税的制度差异是国际税收产生的基础。
3. 国际税收的实质是国家之间的税收分配关系和税收协调关系。
4. 国际税收包括所得税、增值税、关税、财产税、地产税以及各种特别的税费。其中所得税对居民纳税人的境外所得（出境交易）和对非居民纳税人的境内所得（入境交易）征税的法律、法规，是一个国家国际税收最主要的方面。

【2017 年考题】国际税收产生的基础是（ ）。

- A. 跨境贸易和投资等活动的出现
- B. 不同国家之间税收合作的需要
- C. 两个和两个以上国家都对跨境交易征税的结果
- D. 国家间对商品服务、所得和财产课税的制度差异

【答案】D

【解析】国家间对商品服务、所得、财产课税的制度差异是国际税收产生的基础。

二、国际税收原则

1. 单一课税原则：跨境交易产生的收入只应该被课征一道税和至少应该被课征一道税。
2. 受益原则：纳税人以从政府公共支出中获得的利益大小为税收负担分配的标准。

解释：

(1) 国际税收规则将跨境交易中的积极所得（主要通过生产经营活动取得的收入）的征税权主要给予来源国，将消极所得（主要通过投资活动取得所得）的征税权主要给予居住国。

(2) 跨境交易中，个人主要获得的是投资所得，企业主要获得的是生产经营所得。按照受益原则，居住国更关心对个人的征税权，将对个人的征税权分配给居住国比较合理。应将对企业的征税权分配给来源国。

(3) 按照单一原则和受益原则，所有跨境交易的所得，至少应按照来源国的税率征税，且不应超过居住国的税率。

(4) 单一课税原则和受益原则是国际税收问题谈判的出发点，是来源国和居民国税收管辖权分配的国际惯例。

3. 国际税收中性原则：国际税收规则不应对外国纳税人跨国经济活动的区位选择以及企业的组织形式等产生影响。

解释：

(1) 从来源国的角度看，就是资本输入中性：资本输入中性要求位于同一国家内的本国投资者和外国投资者在相同税前所得情况下适用相同的税率。

(2) 从居住国的角度看，就是资本输出中性：资本输出中性要求税法既不鼓励也不阻碍资本的输出，使国内投资者和海外投资者的相同税前所得适用相同的税率。

三、国际税法原则

1. 优先征税原则：国际税收关系中，确定将某项课税客体划归来源国，由来源国优先行使征税权的一项原则。
2. 独占征税原则：签订国际税收协定时，将某项课税客体排他性地划归某一国，由该国单独行使征税权力的一项原则。
3. 税收分享原则：在签订国际税收协定时，将某些课税客体划归缔约国双方，由双方共同征税的一项原则。
4. 无差异原则：对外国纳税人和本国纳税人实行平等对待，使两者在征收范围、税率和税收负担方面保持基本一致。无差异原则在税制结构大体一致的国家之间可以起到促进资本自由流动的作用。所以，发达国家多愿意实行无差异原则，并将其作为本国制定涉外税制的基本原则；而发展中国家需要考虑本国的实际情况，在不违背国际惯例的前提下确定对本国有利的涉外税收原则。

四、税收管辖权的概念和分类

1. 税收管辖权是一国政府在征税方面的主权，它表现在一国政府有权决定对哪些人征税、征何种税、征多少税及如何征税等方面。
2. 国际税收实践中，各国都是以纳税人或征税对象与本国的所有权存在着某种属人或属地性质的连接因素，作为行使税收管辖权的前提或依据，属人性质的连接因素就是税收居所，属地性质的连接因素就是所得来源地。
3. 税收管辖权分为三类：
地域管辖权（又称收入来源地管辖权）、
居民管辖权（大多数国家采用）、
公民管辖权（又称国籍税收管辖权，包括个人、团体、企业、公司）。

4. 税收管辖权重叠

收入来源地管辖权与居民管辖权的重叠；

居民管辖权与居民管辖权的重叠；

收入来源地管辖权与收入来源地管辖权的重叠

五、约束税收管辖权的国际惯例

（一）约束居民管辖权的国际惯例

1. 自然人居民身份的判定标准：

①法律标准

法律标准（也称意愿标准），纳税人在某一国家内有居住主观意愿的，即为该国居民。即凡是在一国有不定期居住意愿，并依法取得入境护照、移民签证和各种居留证明的外国侨民，都属于该国居民，该国对其来源世界各地的全部所得征税。

②住所标准

住所标准（也称户籍标准），纳税人凡在某一国家内拥有永久性住所或习惯性住所的，即为该国居民，该国政府对其来源世界各地的全部所得征税。没有在该国拥有住所的人为非居民，该国不能对其行使居民管辖权。

所谓住所，是指一个人以久住的意思而居住的某一处所，又称永久性住所，住所具有永久性和稳定性特点，但不能反映出一个人真正的活动场所。多数国家主要根据当事人在本国是否定居或习惯性居住的事实，并结合当事人的家庭（配偶、子女）所在地、经济利益中心、经济活动中心作为判定住所的标准。经济利益中心是指能够给当事人带来主要投资收益的不动产、专利或特许权等财产的所在地；经济活动中心是指当事人的主要职业或就业活动的所在地。

所谓居所，是指无久住的意思而暂时居住的处所，又称习惯性住所。与住所不同，居所是住所以外的居住场所，是自然人因某种原因暂住或客居之地。居所可以是纳税人的自有房屋，也可是其租用的公寓、旅馆等。一个人可以同时有几处居所，在无住所或住所无从查考的情况下，可视居所为住所。由于居所是纳税义务的一个重要标志，所以一些国家的税法将其称为“财政住所”。

③停留时间标准

停留时间标准，任何个人在一国境内居住或停留达到一定时间以上，就成为该国的居民。采用这一标准的主要以中国、日本、英国、法国、德国、瑞士、印度等国为代表。各国在确定个人居民身份时，关于停留时间的规定和要求各有不同，有的是 183 天，有的是 365 天。

在停留时间计算上的差别，主要是连续计算还是累计计算，按纳税年度计算还是按任何 12 个月计算。有的国家规定，自然人只有在本国境内连续居住达到法定时间，才构成本国的居民纳税人；

有的国家则规定，自然人只要在本国境内累计居住达到法定时间，就构成本国的居民纳税人。按纳税年度计算是以自然人一个纳税年度内居住在一国境内的时间为准。

如果一个人在某国累计居住时间虽然达到了该国税法规定的时间，但却分跨两个纳税年度，而且在任何纳税年度均未达到规定时间，则不能将其认定为该国的居民纳税人。按任何 12 个月计算，是指在任何 12 个月中在本国停留的天数达到法定时间的自然人就是本国的居民纳税人。

2. 法人居民身份的判定标准：

- （1）注册地标准。
- （2）实际管理机构与控制中心所在地标准。
- （3）总机构所在地标准。
- （4）控股权标准（又称资本控制标准）。

（二）约束来源地管辖权的国际惯例

1. 经营所得的判定标准：

常设机构标准。

交易地点标准。

解释：

（1）常设机构标准成为各国普遍接受的判定经营所得来源地的标准。

（2）常设机构的构成条件：一是有营业场所；二是场所必须是固定的，并且有一定的永久性；三是必须是企业用于进行全部或部分营业活动的场所，而不是为本企业从事非营业性质的准备活动或辅助性活动的场所。

（3）常设机构的利润确定，可以分为利润范围和利润计算两个方面。

利润范围的确定一般采用归属法和引力法；

1) 归属法：常设机构所在国行使收入来源地管辖权课税，只能以归属于该常设机构的营业利润为课税范围，而不能扩大到对该常设机构所依附的对方国家企业来源于其国内的营业利润。

2) 引力法：常设机构所在国除了以归属于该常设机构的营业利润为课税范围以外，对并不通过该常设机构，但经营的业务与该常设机构经营相同或同类取得的所得，也要归属该常设机构中合并征税。

利润的计算通常采用分配法和核定法。

1) 分配法：按照企业总利润的一定比例确定其设在非居住国的常设机构所得。

2) 核定法：常设机构所在国按该常设机构的营业收入额核定利润或按经费支出额推算利润，并以此作为行使收入来源地管辖权的课税范围。

【2019年考题】国际公认的常设机构利润范围的确定方法是()。

- A. 归属法 B. 分配法 C. 核定法 D. 控股法

【答案】A

【解析】国际公认的常设机构利润范围的确定一般采用归属法和引力法。

【2017年考题】在国际税收中，常设机构利润范围的确定方法有()。

- A. 分配法 B. 归属法 C. 核定法 D. 引力法 E. 独立算法

【答案】BD

【解析】常设机构的利润确定，可以分为利润范围和利润计算两个方面。利润范围的确定一般采用归属法和引力法；利润的计算通常采用分配法和核定法。

2. 劳务所得的判定标准：

| | |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 独立个人劳务所得 | 1. 独立劳务所得具有独立性和随意性。(独立从事非雇佣) 2. 标准：①固定基地标准；②停留期间标准；③所得支付者标准。 |
| 非独立个人劳务所得 | 标准：①停留期间标准；②所得支付者标准。(受聘取得工资薪金等) |
| 独立个人劳务所得 | 1. 独立劳务所得具有独立性和随意性。(独立从事非雇佣) |
| 其他劳务所得 | 1. 董事费：国际上通行的做法是按照所得支付地标准确认支付董事费的公司所在国有权征税。 2. 跨国从事演出、表演或参加比赛的演员、艺术家和运动员，国际上通行的做法是：均由活动所在国行使收入来源地管辖权征税。 |

【2018年单选题】关于董事费来源地的判断，国际通行的标准是()。

- A. 住所标准 B. 停留时间标准 C. 劳务发生地标准 D. 所得支付地标准

【答案】D

【解析】对于各种跨国公司的董事或其他高级管理人员，由于其经常在公司所在国境外的其他地点工作(如在分公司所在国或与公司业务有关的其他国家活动)，流动性大，因此，确定这类人员提供劳务活动地点国际上通行的做法是按照所得支付地标准确认董事费的所得来源地。

【2017年考题】下列关于来源地税收管辖权的判定标准，可适用于非独立个人劳务所得的是()。

- A. 所得支付者标准 B. 劳务发生地标准 C. 常设机构标准 D. 固定基地标准

【答案】A

【解析】非独立个人劳务所得来源地的确定，目前，国际上通常采用以下两种标准：(1) 停留期间标准；(2) 所得支付者标准。

3. 投资所得

一般采用以下三种标准确定不同投资所得的来源地：

- (1) 权利提供地标准(反映了居住国或国籍国的利益)；
- (2) 权利使用地标准(代表着非居住国的利益)；
- (3) 双方分享征税权力(国际通常标准)。

4. 不动产所得：以不动产的所在地或坐落地为判定标准。

5. 财产转让所得

- (1) 销售动产收益：转让者的居住国征税。
- (2) 不动产转让所得：不动产的坐落地国征税。
- (3) 转让或出售常设机构的营业财产或从事个人独立劳务的固定基地财产：其所属常设机构或固定基地所在国征税。
- (4) 转让或出售从事国际运输的船舶、飞机：船舶、飞机企业的居住国征税。

(5) 转让或出售公司股票所取得的收益：在国际税收实践中分歧较大

6. 遗产继承所得

不动产或有形动产，以其物质形态的存在国为遗产所在地，由遗产所在国对遗产所得行使收入来源地管辖权征税（股票或债权，以其发行者或债务人的居住国为遗产所在地）

第二节 国际税收抵免制度

一、国际上居住国政府可选择采用免税法、抵免法、税收饶让、扣除法和低税法等方法，减除国际重复征税，其中抵免法是普遍采用的方法。

二、抵免限额的确定

(1) 分国限额法。

分国抵免限额=（国内外应税所得额之和×居住国所得税率）×（某一外国应税所得÷国内外应纳税所得额之和）

(2) 综合限额法。

综合抵免限额=（国内外应纳税所得额之和×居住国所得税率）×（国外应税所得之和÷国内外应税所得额之和）

(3) 分项限额法。

分项抵免限额=（国内外应税所得额之和×居住国所得税率）×（国外某一专项所得÷国内外应税所得额之和）

三、企业实际应纳所得税额

企业实际应纳所得税额=企业境内外所得应纳税总额-企业所得税减免、抵免优惠税额-境外所得税抵免额。

1、下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得按规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可在以后五个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：

(1) 居民企业来源于中国境外的应税所得；

(2) 非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

2、纳税人境外所得的范围：

(1) 居民企业（包括按境外法律设立但实际管理机构在中国，被判定为中国税收居民的企业）可以就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

(2) 非居民企业（外国企业）在中国境内设立的机构（场所）可以就其取得的发生在境外，但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

3、抵免办法：

| 方法 | 含义 | 适用 |
|------|----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 直接抵免 | 企业直接作为纳税人就其境外所得在境外缴纳的所得税额在我国应纳税额中抵免 | 1. 企业就来源于境外的 营业利润 所得在境外所缴纳的 企业所得税 2. 源于或发生于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的 预提所得税 |
| 间接抵免 | 境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由我国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分，在我国的应纳税额中抵免 | 范围为居民企业从其符合规定的境外 子公司 取得的股息、红利等权益性投资收益所得 |

四、境外所得抵免限额的计算

1. 抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例规定计算的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得额总额

即：抵免限额=来源于某国（地区）的应纳税所得额（境外税前所得额）×25%或15%

2. 自2017年7月1日起，企业可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国（地区）别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照有关规定分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得改变。

企业选择采用不同于以前年度的方式（以下简称新方式）计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时，对该企业以前年度按照有关规定没有抵免完的余额，可在税法规定结转的剩余年限内，按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

3. 企业按照规定计算的当期境内、境外应纳税所得总额小于零的，应以零计算当期境内、境外应纳税所得总额，其当期境外所得税的抵免限额也为零。

4. 如果企业境内为亏损，境外盈利分别来自多个国家，则 弥补境内亏损时，企业可以自行选择弥补境内亏损的境外所得来源国家（地区）顺序。

五、实际抵免境外税额的计算

（一）适用间接抵免的外国企业持股比例的计算（多层持股条件判断流程：顺序自上而下）

除另有规定外，由居民企业直接或者间接持有 20%以上（含）股份的外国企业，限于符合以下持股方式的三层外国企业：

第一层：单一居民企业直接持有 20%以上股份的外国企业；

第二层：单一第一层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业；

第三层：单一第二层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

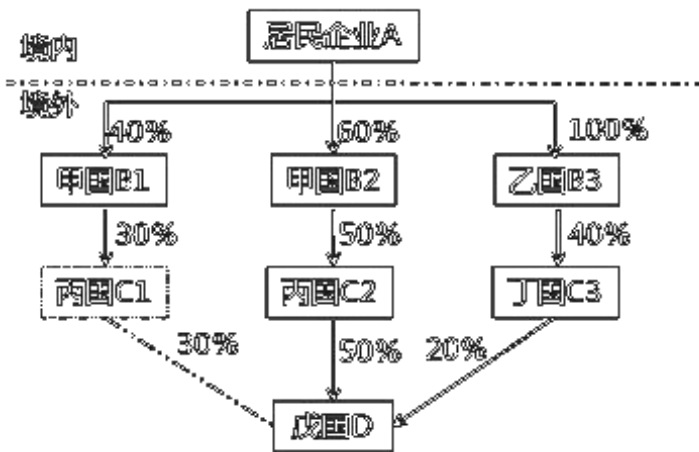
上述符合规定的“持股条件”是指，各层企业直接持股、间接持股以及为计算居民企业间接持股总和比例的每一个单一持股，均应达到 20%的持股比例。

自 2017 年 1 月 1 日起，企业在境外取得的股息所得，在按规定计算该企业境外股息所得的可抵免所得税额和抵免限额时，由该企业直接或者间接持有 20%以上股份的外国企业，限于按照规定持股方式确定的五层外国企业，即：

第一层：企业直接持有 20%以上股份的外国企业；

第二层至第五层单一上一层外国企业直接持有 20%以上股份，且由该企业直接持有或通过一个或多个符合规定持股方式的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

【例题】中国居民企业 A 分别控股了三家公司甲国 B1、甲国 B2、乙国 B3，持股比例分别为 40%、60%、100%；B1 持有丙国 C1 公司 30%股份，B2 持有丙国 C2 公司 50%股份，B3 持有丁国 C3 公司 40%股份；C1、C2、C3 分别持有戊国 D 公司 30%、50%、20%股份。如图：



六、境外应纳税所得额的计算

1. 居民企业在境外投资设立不具有独立纳税地位的分支机构，其来源于境外的所得，以境外收入总额扣除与取得境外收入有关的各项合理支出后的余额为应纳税所得额。

2. 居民企业在境外设立不具有独立纳税地位的分支机构取得的各项境外所得，无论是否汇回中国境内，均应计入该企业所属纳税年度的境外应纳税所得额。

3. 居民企业应就其来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，以及利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，扣除按规定计算的与取得该项收入有关的各项合理支出后的余额为应纳税所得额。

来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方作出利润分配决定的日期确认收入实现；来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。

4. 从境外收到的股息、红利、利息等境外投资性所得一般表现为毛所得，应对在计算企业总所得额时已做统一扣除的成本费用中与境外所得有关的部分，在该境外所得中对应调整扣除后，才能作为计算境外税额抵免限额的境外应纳税所得额。

| 所得 | 调整扣除项目 |
|--------|--------------------------------------------------|
| 股息、红利 | 与境外投资业务有关的项目研究、融资成本和管理费用 |
| 利息 | 为取得该项利息而发生的相应的融资成本和相关费用 |
| 租金 | 融资租赁业务：应对应调整扣除其融资成本 经营租赁业务：应对应调整扣除租赁物相应的折旧或折耗 |
| 特许权使用费 | 提供特许使用的资产的研发、摊销等费用 |
| 财产转让 | 被转让财产的成本净值和相关费用 |

5. 在计算境外应纳税所得额时，企业为取得境内、境外所得而在境内、境外发生的共同支出，与取得境外应税所得有关的、合理的部分，应在境内、境外（分国别（地区），下同）应税所得之间，按照合理比例进行分摊后扣除。

包括：①资产比例。②收入比例。③员工工资支出比例。④其他合理比例。

6. 境外分支机构亏损的弥补

（1）在汇总计算境外应纳税所得额时，企业在境外同一国家（地区）设立不具有独立纳税地位的分支机构，按照规定计算的亏损，不得抵减其境内或他国（地区）的应纳税所得额，但可以用同一国家（地区）其他项目或以后年度的所得按规定弥补。

【例题】中国居民 A 企业 2018 年度境内外净所得为 160 万元。其中，境内所得的应纳税所得额为 300 万元；设在甲国的分支机构当年度应纳税所得额为 100 万元；设在乙国的分支机构当年度应纳税所得额为 -300 万元；A 企业当年度从乙国取得利息所得的应纳税所得额为 60 万元。调整计算该企业当年度境内、外所得的应纳税所得额如下：

【解析】

A 企业当年度发生在乙国分支机构的当年度亏损额 300 万元，仅可以用从该国取得的利息 60 万元弥补，未能弥补的非实际亏损额 240 万元，不得从当年度企业其它盈利中弥补。因此，相应调整后 A 企业当年境内、外应纳税所得额为：

境内应纳税所得额 = 300 万元；

甲国应纳税所得额 = 100 万元；

乙国应纳税所得额 = -240 万元；

A 企业当年度应纳税所得总额 = 400 万元。

A 企业当年度境外乙国未弥补的非实际亏损共 240 万元，允许 A 企业以其来自乙国以后年度的所得无限期结转弥补。

【例题】中国居民 A 企业 2018 年度境内外净所得为 -100 万元。其中，境内所得的应纳税所得额为 300 万元；设在甲国的分支机构当年度应纳税所得额为 -400 万元。

A 企业当年度应纳税所得总额 = 300 万元。

实际亏损额 = 400 - 300 = 100（万元），按规定期限进行亏损弥补。

非实际亏损额 = 300 万元，无限期向后结转弥补。

七、可予抵免境外所得税额不包括：

- （1）按照境外所得税法律及相关规定属于错缴或错征的境外所得税税款；
- （2）按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款；
- （3）因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款；
- （4）境外所得税纳税人或其利害关系人从境外征税主体得到实际返还或补偿的境外所得税税款；
- （5）按照我国规定已经免征我国企业所得税的境外所得负担的境外所得税税款；
- （6）按照主管部门有关规定已经从企业境外应纳税所得额中扣除的境外所得税税款。

八、税收饶让抵免应纳税额的确定

1. 居民企业从与我国政府订立税收协定（或安排）的国家（地区）取得的所得，按照该国（地区）税收法律享受了

免税或减税待遇，且该免税或减税的数额按照税收协定规定应视同已缴税额在中国的应纳税额中抵免的，该免税或减税数额可作为企业实际缴纳的境外所得税额用于办理税收抵免。

2. 境外所得采用简易办法计算抵免额的，不适用饶让抵免。

3. 企业取得的境外所得根据来源国税收法律法规不判定为所在国应税所得，而按中国税收法律法规规定属于应税所得的，不属于税收饶让抵免范畴，应全额按中国税收法律法规规定缴纳企业所得税。

九、简易办法计算抵免

1. 企业从境外取得营业利润所得以及符合境外税额间接抵免条件的股息所得，虽有所得来源国（地区）政府机关核发的具有纳税性质的凭证或证明，但因客观原因无法真实、准确地确认应当缴纳并已经实际缴纳的境外所得税税额的，除就该所得直接缴纳及间接负担的税额在所得来源国（地区）的实际有效税率低于 12.5% 以上的外，可按境外应纳税所得额的 12.5% 作为抵免限额，企业按该国（地区）税务机关或政府机关核发具有纳税性质凭证或证明的金额，其不超过抵免限额的部分，准予抵免；超过的部分不得抵免。

2. 企业从境外取得营业利润所得以及符合境外税额间接抵免条件的股息所得，凡所得来源国（地区）的法定税率且其实际有效税率明显高于 25% 的，可直接以按 25% 计算抵免限额。实际有效税率是指实际缴纳或负担的企业所得税税额与应纳税所得额的比率。

3. 居民企业从境外未达到直接持股 20% 条件的境外子公司取得的股息所得，以及取得利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得，向所得来源国直接缴纳的预提所得税额，应按直接抵免有关规定正常计算抵免，不适用简易办法计算抵免。

十、境外分支机构与我国对应纳税年度的确定

1. 企业在境外投资设立不具有独立纳税地位的分支机构，其计算生产、经营所得的纳税年度与我国规定的纳税年度不一致的，与我国纳税年度当年度相对应的境外纳税年度，应在我国有关纳税年度中任何一日结束的境外纳税年度。

2. 企业取得境外股息所得实现日为被投资方做出利润分配决定的日期，不论该利润分配是否包括以前年度未分配利润，均应作为该股息所得实现日所在的我国纳税年度所得计算抵免。

【例题】

某居民企业在 A 国的分公司，2017 年按 A 国法律规定，计算当期利润年度为每年 10 月 1 日至次年 9 月 30 日。

【解析】

该分公司按 A 国规定计算 2017 年 10 月 1 日至次年 9 月 30 日期间（即 A 国 2017~2018 年度）的营业利润及其已纳税额，应在我国 2018 年度计算纳税及境外税额抵免。

第三节 国际税收协定

一、国际税收协定概念

国际税收协定，是指两个或两个以上的主权国家（或税收管辖区），为协调相互之间的税收管辖关系和处理有关税务问题，通过谈判缔结的书面协议。

我国对外签署税收协定主要参考《OECD 税收协定范本》和《UN 税收协定范本》。

中新协定中的条款包括税收协定的适用范围、税收居民、常设机构、营业利润、国际运输、财产所得、投资所得、劳务所得、其他种类所得、特别规定等条款。

二、我国对外签署税收协定典型条款

（一）税收居民

1. 居民应是在一国负有全面纳税义务的人，并且包括该缔约国及其行政区或地方当局。但不包括仅因来源于该缔约国的所得或财产收益而在该缔约国负有纳税义务的人。

二、我国对外签署税收协定典型条款

2. 个人居民身份的判定：（先后顺序）

- （1）永久性住所。
- （2）重要利益中心。
- （3）习惯性居处。

(4) 国籍。

3. 公司及其他团体居民身份的判定：

同时为缔约国双方居民的人，应认定其是“实际管理机构”所在国的居民。

(二) 常设机构

常设机构，是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。

1. 一般常设机构

一般常设机构具有固定性、持续性和经营性的营业场所，但不包括从事协定所列举的专门从事准备性、辅助性活动的机构。即缔约国一方企业在缔约国另一方仅由于仓储、展览、采购及信息收集等活动的目的设立的具有准备性或辅助性的固定场所，不应被认定为常设机构。

2. 工程型常设机构

承包工程构成常设机构的一般表述为：“常设机构”一语包括建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续达到规定时间（通常为6个月）以上的为限，未达到该规定时间的则不构成常设机构。

3. 劳务型常设机构

提供劳务构成常设机构的一般表述为：“缔约国一方企业通过雇员或者其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供劳务，包括咨询劳务，仅以在任何__个月中连续或累计超过__天/月为限，未达到该规定时间的则不构成常设机构。”不同协定对时间长度的计算方法有所不同，通常为任何12个月中连续或累计超过6个月或183天。

4. 代理型常设机构

当一个人（除税收协定规定的独立代理人外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。

5. 保险业务常设机构。

(三) 营业利润

缔约国一方企业的利润应仅在该国征税但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构进行营业的除外。如果该企业通过在缔约国另一方的常设机构进行营业，其利润可以在另一国征税，但应仅以归属于该常设机构的利润为限。

税收协定规定，只有在构成常设机构的情况下，来源国才有权对营业利润征税。

因此营业利润条款是与“常设机构”密切相关的条款。“常设机构”条款主要起界定作用，明确哪些活动在何种情况下构成“常设机构”，从而确定来源国拥有对该“常设机构”的征税权。而“营业利润”条款是指一旦构成“常设机构”，企业从事跨国经营产生的利润如何在国家间划分征税权。

要注意常设机构优先原则，除营业利润外，当其他所得与常设机构有实际联系时，应将有关的部分所得归属于常设机构征税，余下所得再按照其他条款处理。

(四) 国际运输——海运和空运

我国对外签订的税收协定，大多数采用居民国独占征税权原则。一般表述为：“缔约国一方企业以船舶或飞机经营国际运输业务取得的利润，应仅在该境约国征税。”

部分协定采用总机构所在国独占征税权原则，一般表述为“以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在企业总机构所在缔约国征税”，并且通常增加第二款母港确定规则：“船运企业的总机构设在船舶上的，应以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。”

需要说明的是，我国与比利时的协定虽然对国际运输所得也采用总机构所在国独占征税权原则，并且使用上述一般表述，但却没有母港确定规则。

部分协定采用实际管理机构所在国独占征税权原则，一般表述为：“以船舶或飞机经营国际运输的利润，应仅在企业实际管理机构所在缔约国征税”，并且通常增加第二款母港确定规则，一般表述为：“船运企业的实际管理机构设在船舶上的，应以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。”

部分协定采用总机构或实际管理机构所在国独占征税权原则，一般表述为：“以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在企业总机构或实际管理机构所在缔约国征税”，并且通常增加第二款母港确定规则：“船运企业的总机构或实际管理机构设在船舶上的，应以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。”

(五) 投资所得

1. 股息

我国签订的税收协定中明确了居民国和来源国对股息都有征税权，来源国即指分配股息公司的所在国。

(1) 股息优惠税率

一般而言，来源国基于税收协定对股息所得实行限制性税率，具体税率规定如下：

在受益所有人是公司（合伙企业除外），并直接拥有支付股息公司至少 25% 资本的情况下，不应超过股息总额的 5%。在其他情况下，不应超过股息总额的 10%。

取得股息的人在具有该所得受益所有人身份的情况下，才能在来源国享受协定规定的优惠税率，否则将按来源国的国内法进行征税。“受益所有人”是指对所得和所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人，一般从事实质性的经营活动，可以是个人、公司或其他任何团体。在判定“受益所有人”身份时，应按照实质重于形式的原则，结合具体的实际情况，在综合考虑各种相关因素的基础上，进行分析判断。

(2) 持股比例的确定

判定受益所有人拥有公司资本的比例通常可视其在公司的出资份额情况。一般情况下，出资份额体现为在注册资本中所占份额。此外，当向公司以提供贷款或其他形式的出资产生的所得，已按规定（如防止资本弱化的规则）被当作股息处理时，这种贷款或出资也将被视为“资本”。

(3) 适用优惠税率股息的范围

适用低税率的股息，应属于符合条件的受益所有人拥有资本比例达到 25% 以上的期间的利润所形成的股息。但在准确跟踪和计算时，可能会涉及以往多年且频繁变化情况（特别是对于上市公司），执行难度较大。为此，从企业分配年度利润的一般情况考虑，国家税务总局在《关于执行税收协定股息条款有关问题的通知》中规定，非居民直接拥有中国居民公司资本比例在取得股息前连续 12 个月以内任何时候均至少达到 25% 的，可以享受该协定待遇。

如分配的股息涉及 12 个月以前的企业未分配利润，则不再考虑股息受益所有人在所分配利润所属年度的持股比例是否满足要求。据此，如新加坡居民直接拥有中国居民公司资本比例在取得股息前连续 12 个月以内任何时候均达到至少 25% 的，可以享受该协定待遇。这里“取得股息”的日期是指按照国内法规定该项股息在中国发生纳税义务或扣缴义务的日期。

(4) 股息的判定

股息是指根据股份或者非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。

股息是被投资公司所作的利润分配，股息支付不仅包括每年股东会议所决定的利润分配，也包括其他货币或具有货币价值的收益分配，如红股、红利、清算收入以及变相利润分配。股息还包括缔约国按防止资本弱化的规定调整为股息的“利息”。

股息和利息在某些特定情况下较难判定，通常应遵循实质重于形式的原则。一般情况下，各类债券所得不应视为股息。然而，如果贷款人确实承担债务人公司风险，其利息可被视为股息。对贷款人是否分担企业风险的判定通常可考虑如下因素：

① 该贷款大大超过企业资本中的其他投资形式，并与公司可变现资产严重不符。

② 债权人将分享公司的任何利润。

③ 该贷款的偿还次于其他贷款人的债权或股息的支付。

④ 利息的支付水平取决于公司的利润。

⑤ 所签订的贷款合同没有对具体的偿还日期作出明确的规定。

存在上述情况时，借款人所在国可根据资本弱化的国内法规定将利息作为股息处理。

2. 利息

税收协定中的利息，是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润。由于延期支付所处的罚款，不应视为本条所规定的利息。

(1) 利息的优惠税率（限制税率）

居民国对本国居民取得的来自缔约国另一方的利息拥有征税权，利息来源国对利息也有征税的权利，但对利息来源国的征税权设定了最高税率，当受益所有人为银行或金融机构的情况下，利息的征税税率为 7%；其他情况下利息的征税税率为 10%。

当受益人为缔约双方政府机构及其拥有的，且不从事商业活动的金融机构或基金从缔约国一方取得的利息应在该国免税。免税金融机构在具体协定中采取列名方式。

(2) 利息并入常设机构的利润征税

如果利息受益所有人作为缔约国一方居民，在该利息发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该利息的债权与该常设机构或者固定基地有实际联系的，来源国可将利息并入常设机构的利润予以征税，视具体情况适用“营业利润”或“独立个人独立劳务”的规定。

(3) 利息协定待遇的例外情形

一般情况下，如果支付利息的人为该缔约国居民，应认为该利息发生在该缔约国。然而，也存在例外情形：即当支付利息的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担利息，上述利息应认为发生于该常设机构或固定基地所在缔约国。

例如，某第三国设在中国的常设机构支付给新加坡居民的利息，在利息与该常设机构有实际联系的情况下，应认为该利息发生于中国，由中国根据《中新协定》行使优先征税权。如新加坡居民为该项利息的受益所有人，则可享受《中新协定》待遇。

3. 特许权使用费

特许权使用费，是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，任何计算机软件，专利，商标、设计或模型，图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项；也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。

我国对外签署的税收协定，明确了居民国和所得来源国对特许权使用费都有征税权，来源国是指实际支付特许权使用费的企业所在国。

如果特许权使用费受益所有人，是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。我国与其他国家(地区)所签订税收协定特许权使用费限制税率存在差异，实际工作中可查阅税收协定的具体规定。

根据《中新协定》议定书的规定，对于使用或有权使用工业、商业、科学设备而支付的特许权使用费，按支付特许权使用费总额的 60%确定税基。

(六) 转让主要由不动产组成的公司股权

我国签订的部分税收协定中规定，转让一个公司股份取得的收益，该公司的财产又主要直接或间接由位于一方的不动产所组成，可以在不动产所在国征税。例如，在我国与马来西亚的协定中，转让一个合伙企业或信托机构的股权适用此规定；我国与阿尔巴尼亚的协定中转让在合伙企业或信托中的利益也适用此规定。

还有部分税收协定规定，缔约国一方居民转让股份或类似权益(比如合伙企业或信托中的权益)取得的收益，如果转让前 365 天内的任一时间，该股份或类似权益超过 50%的价值直接或间接来自于位于缔约国另一方的不动产，可以在该缔约国另一方征税。例如，我国与澳大利亚的税收协定规定，缔约国一方居民转让一个公司的股票或类似权益取得的所得或收益，该公司的财产又全部或主要由“不动产所得”条款所阐述的位于缔约国另一方的不动产所组成，可以在该缔约国另一方征税。

(七) 转让公司股权(主要由不动产构成的股权除外)

对于除主要由不动产构成的股权外的股权所得，我国与不同国家(地区)的协定规定有所不同，部分表述为：转让不动产组成的公司股份以外的其他股票取得的收益，该项股票又相当于参与缔约国一方居民公司的股权的 25%的，可以在该缔约国征税；部分协定还要求：“该收益的收款人在转让行为前的 12 个月内，曾经直接或间接拥有该公司至少 25%的股份”；我国与部分国家(地区)的税收协定中则没有单列对转让其他公司股份取得收益的税务处理规定。

例如，我国与捷克、奥地利的税收协定规定，不论控股比例大小，均在被转让股份的公司所在国征税。我国与阿根廷签订的税收协定规定，缔约国一方居民转让代表缔约国另一方公司资本的股份取得的收益，可以在缔约国另一方征税，但是，如果转让人在转让前 365 天内的任一时间直接或间接持有该公司至少 25%资本，则所征税款不应超过收益的 10%；其他情况下，所征税款不应超过收益的 15%。

(八) 《中新协定》的修订

1. 不具有法人资格的中外合作办学机构，以及中外合作办学项目中开展教育教学活动的场所构成税收协定缔约对方

居民在中国的常设机构。

2. 海运和空运条款与《中新协定》及议定书第八条（海运和空运）规定内容一致的，按照以下原则执行：

（1）缔约国一方企业以船舶或飞机从事国际运输业务从缔约国另一方取得的收入，在缔约国另一方免于征税。

（2）上述第（1）项的免税规定也适用于参加合伙经营、联合经营或参加国际经营机构取得的收入。对于多家公司联合经营国际运输业务的税务处理，应由各参股或合作企业就其分得利润分别在其所属居民国纳税。

（3）“缔约国一方企业从附属于以船舶或飞机经营国际运输业务有关的存款中取得的利息收入”，是指缔约国双方从事国际运输业务的海运或空运企业，从对方取得的运输收入存于对方产生的利息。该利息不适用《中新协定》利息的规定，应视为国际运输业务附带发生的收入，在来源国免于征税。

（4）企业从事以光租形式出租船舶或以干租形式出租飞机，以及使用、保存或出租用于运输货物或商品的集装箱（包括拖车和运输集装箱的有关设备）等租赁业务取得的收入不属于国际运输收入，但根据《中新协定》附属于国际运输业务的上述租赁业务收入应视同国际运输收入处理。

（5）下列与国际运输业务紧密相关的收入应作为国际运输收入的一部分：

①为其他国际运输企业代售客票取得的收入；

②从市区至机场运送旅客取得的收入；

③通过货车从事货仓至机场、码头或者后者至购货者间的运输，以及直接将货物发送至购货者取得的运输收入；

④仅为其承运旅客提供中转住宿而设置的旅馆取得的收入。

（6）非专门从事国际运输业务的企业，以其拥有的船舶或飞机经营国际运输业务取得的收入属于国际运输收入。

【2018年多选题】根据《中新税收协定》，与国际运输业务密切相关的下列收入中应作为国际运输收入的有（ ）。

A. 直接将货物发送至购货者取得运输收入

B. 从市区至机场运送旅客取得的收入

C. 以光租形式出租船舶取得的租赁收入

D. 仅为其承运旅客提供中转住宿而设置的旅馆取得的收入

E. 为其他国际运输企业代售客票取得的收入

【答案】 ABDE

（九）受雇所得

我国以前签署的税收协定中此条款表述为非独立个人劳务，近年来签署的税收协定将此条款表述为受雇所得，上述两种表述并无实质差别，主要明确了对受雇所得划分征税权的一般原则，即来源国拥有优先征税权，但对于同时满足三个条件的受雇所得来源国应给予免税，居民国独占征税权，并且明确了与国际运输活动有关的受雇所得的特殊处理。我国目前对外签订的税收协定受雇所得条款一般在第一款明确受雇所得的一般征税原则，即应在缔约国一方居民个人从事受雇活动的所在国（地区）征税。

第二款明确了受雇所得要在来源国（即劳务发生国）获得免税待遇必须同时具备三个条件，反之，只要有一个条件未符合，就构成在来源国的纳税义务。这三个条件是：①居民个人在有关历年中或会计（财政、纳税）年度中或任何12个月（任何365天）中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过183天；②该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表雇主支付；③该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。第三款对与国际运输活动有关的受雇所得划分征税权作出了特殊处理规定。

（十）艺术家和运动员

我国对外签订的税收协定中“艺术家和运动员”条款主要包括三项内容：①艺术家和运动员从事个人活动所取得的所得，由活动所在国征税；②艺术家或运动员由于雇佣关系取得的归属于其他人（包括公司）的所得，也由活动所在国征税；③艺术家或运动员从事政府间的文化交流或者是由政府或其地方当局公共基金资助进行的表演活动取得的所得，活动所在国应予以免税。

三、国际税收协定管理

（一）受益所有人认定

在申请享受我国对外签署的税收协定中对股息、利息和特许权使用费等条款的税收待遇时，缔约国居民需要向税务机关提供资料，进行受益所有人的认定。自2018年4月1日起，对受益所有人的有关规定如下：

1. 受益所有人：指对所得或所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人。

一般来说，下列因素不利于对申请人“受益所有人”身份的判定：

(1) 申请人有义务在收到所得的 12 个月内将所得的 50%以上支付给第三国（地区）居民，“有义务”包括约定义务和虽未约定义务但已形成支付事实的情形。

(2) 申请人从事的经营活动不构成实质性经营活动。

解释：实质性经营活动包括具有实质性的制造、经销、管理等活动。申请人从事的具有实质性的投资控股管理活动，可以构成实质性经营活动。

(3) 缔约对方国家（地区）对有关所得不征税或免税，或征税但实际税率极低。

(4) 在利息据以产生和支付的贷款合同之外，存在债权人与第三人之间在数额、利率对签订时间等方面相近的其他贷款或存款合同。

(5) 在特许权使用费据以产生和支付的版权、专利、技术等使用权转让合同之外，存在申请人与第三人之间在有关版权、专利、技术等的使用权或所有权方面的转让合同。

2. 申请人“受益所有人”身份判断的安全港条款

下列申请人从中国取得的所得为股息时，可不根据上述规定的因素进行综合分析，直接判定申请人具有“受益所有人”身份：

(1) 缔约对方政府；

(2) 缔约对方居民且在缔约对方上市的公司；

(3) 缔约对方居民个人；

(4) 申请人被第（1）至（3）项中的一人或多人直接或间接持有 100%股份，且间接持有股份的中间层为中国居民或缔约对方居民。

3. 受益所有人管理中其他规定：

(1) 代理人或指定收款人等（以下统称代理人）不属于“受益所有人”。申请人通过代理人代为收取所得的，无论代理人是否属于缔约对方居民，都不应据此影响对申请人“受益所有人”身份的判定。

(2) 股东基于持有股份取得股息，债权人基于持有债权取得利息，特许权授予人基于授予特许权取得特许权使用费，不属于本条所称的“代为收取所得”。

(3) 在主管税务机关后续管理中，申请人因不具有“受益所有人”身份而自行补缴税款的主管税务机关应将相关案件层报省税务机关备案；主管税务机关认为应该否定申请人“受益所有人”身份的，应报经省税务机关同意后执行。

【2018 年多选题】根据我国申请人“受益所有人”身份判定的安全港条款，下列从中国取得股息所得的申请人为“受益所有人”的有（ ）。

A. 缔约对方居民且在缔约对方上市的公司

B. 缔约对方居民个人

C. 缔约对方政府

D. 被缔约对方非上市居民公司间接持股 100%的申请人

E. 被缔约对方个人直接持股 90%的申请人

【答案】ABC

【解析】下列申请人从中国取得的所得为股息时，可不根据国家税务总局 2018 年第 9 号公告第二条规定的因素进行综合分析，直接判定申请人具有“受益所有人”身份：

(1) 缔约对方政府；

(2) 缔约对方居民且在缔约对方上市的公司

(3) 缔约对方居民个人；

(4) 申请人被第(1)至(3)项中的一人或多人直接或间接持有 100%股份，且间接持有股份情形下的中间层为中国居民或缔约对方居民。

(二) 非居民纳税人享受税收协定待遇的税务管理

在中国境内发生纳税义务的非居民纳税人，是指按照税收协定居民条款规定应为缔约对方税收居民的纳税人，需要

享受“协定待遇”的，自2020年1月1日起，采取“自行判断、申报享受、相关资料留存备查”的方式办理。非居民纳税人自行判断符合享受协定待遇条件的，可在纳税申报时，或通过扣缴义务人在扣缴申报时，自行享受协定待遇，同时按照规定归集和留存相关资料备查，并接受税务机关后续管理。

“协定待遇”中的“协定”，包括税收协定和国际运输协定。国际运输协定包括中国政府签署的航空协定、海运协定、道路运输协定、汽车运输协定、互免国际运输收入税收协议等。“协定待遇”，是指按照协定可以减轻或者免除按照国内税收法律规定应当履行的企业所得税、个人所得税纳税义务。

扣缴义务人，是指按国内税收法律规定，对非居民纳税人来源于中国境内的所得负有扣缴税款义务的单位或个人，包括法定扣缴义务人和《企业所得税法》规定的指定扣缴义务人。主管税务机关，是指按国内税收法律规定，对非居民纳税人在中国的纳税义务负有征管职责的税务机关。

非居民纳税人不符合享受协定待遇条件而享受了协定待遇且未缴或少缴税款的，除因扣缴义务人未按规定扣缴申报外，视为非居民纳税人未按照规定申报缴纳税款，主管税务机关依法追缴税款并追究非居民纳税人延迟纳税责任。在扣缴情况下，税款延迟缴纳期限自扣缴申报享受协定待遇之日起计算。

扣缴义务人未按规定扣缴申报，或者未按规定提供相关资料，发生不符合享受协定待遇条件的非居民纳税人享受协定待遇且未缴或少缴税款情形的，主管税务机关依据有关规定追究扣缴义务人责任，并责令非居民纳税人限期缴纳税款。

非居民纳税人未依法缴纳税款的，主管税务机关可以从该非居民纳税人在中国境内其他收入项目的支付人应付的款项中，追缴该非居民纳税人的应纳税款。

主管税务机关在后续管理或税款退还查实工作过程中，发现不能准确判定非居民纳税人是否可以享受协定待遇的，应当向上级税务机关报告；需要启动相互协商或情报交换程序的，按有关规定启动相应程序。如发现需要适用税收协定主要目的测试条款或国内税收法律规定中的一般反避税规则的，适用一般反避税相关规定。

主管税务机关应当对非居民纳税人不当享受协定待遇情况建立信用档案，并采取相应后续管理措施。在非居民纳税人享受税收协定待遇管理中，应坚持税收协定优先原则。

（三）中国税收居民身份证明的开具管理

1. 企业或者个人（以下统称申请人）为享受中国政府对外签署的税收协定、航空协定税收条款、海运协定税收条款、汽车运输协议税收条款、互免国际运输收入税收协议等，可以向税务机关申请开具《中国税收居民身份证明》。
2. 申请人向主管其所得税的县税务局申请开具《税收居民证明》。中国居民企业的境内、外分支机构应当通过其总机构向总机构主管税务机关提出申请。合伙企业应当以其中国居民合伙人作为申请人，向中国居民合伙人主管税务机关提出申请。

第四节 国际避税与反避税

一、国际避税地

1. 国际避税地也称避税港、税务天堂、税收避难所，是指能够为纳税人提供某种合法避税机会的国家和地区。

2. 避税港类型

第一种类型的避税港，是指没有所得税和一般财产税的国家和地区。如开曼群岛、百慕大、格陵兰、索马里。

第二种类型的避税港，是指那些虽开征某些所得税和一般财产税，但税负远低于国际一般负担水平的国家和地区，并对来源于境外的所得和营业活动提供特殊税收优惠待遇。如中国澳门地区、新加坡、瑞士、英属维尔京群岛、牙买加、巴林、以色列、黎巴嫩、摩纳哥。

第三种类型的避税港，仅实行地域管辖权，在这些国家和地区只对来源于境内的所得按照较低税率征税。如中国香港地区、埃塞俄比亚、利比里亚、巴拿马、委内瑞拉、阿根廷。

第四种类型的避税港，是有规范税制但有某些税收特例或提供某些特殊税收优惠的国家和地区。在这些国家对国内一般公司征收正常的所得税，但对某些投资经营活动给予特殊的优惠待遇。如爱尔兰、英国、加拿大、希腊、卢森堡和荷兰。

二、国际避税方法

（一）选择有利的企业组织形式避税

纳税人对外投资时，可以根据合伙企业与公司、子公司与分公司在不同国家之间的税制差异，选择最有利的组织形

式以实现税收利益最大化。

（二）个人住所和公司居所转移避税

跨国自然人可以通过迁移住所避免成为某一国的居民，从而躲避或减轻纳税义务。

（三）利用转让定价避税

跨国公司集团从整体利益出发，利用各关联企业所在国的关税税率和所得税的差异，通盘考虑所有成员企业的收入和费用，通过内部转让价格处理关联交易，将费用和成本从低税区转移至高税区，将利润从高税区转移至低税区，以减轻整个集团在全球负担的关税和所得税。

（四）利用税收协定避税

一个第三国居民（缔约国的非居民）可以通过改变其居民身份，得以享受其他两个国家签署的税收协定中的优惠待遇。缔约国的非居民利用税收协定的主要目的是规避来源国征收的营业利润所得税以及股息、利息、特许权使用费的预提所得税。

（五）利用资本弱化避税

资本弱化是跨国公司进行国际避税的一个重要手段，跨国公司在高税国投资常利用这个手段进行避税。

（六）利用信托转移财产避税

英美法系国家对委托人给受托人的财产所得不征税。

（七）利用避税港中介公司避税

通过避税港受控中介公司进行交易，将所得滞留在避税港或者通过贷款和投资方式回流，以规避原应承担的高税率国家的税负。

（八）利用错配安排进行避税

纳税人在跨国交易中，利用两个国家对同一实体、同一笔收入或统一支出的税务处理规则的不同，同时规避或减轻跨国交易在两个国家的税负。

三、国际反避税基本方法

（一）防止通过纳税主体国际转移进行国际避税的一般措施

（二）防止通过纳税客体实现国际转移进行国际避税的一般措施

（三）防止利用避税地避税的措施

（四）转让定价调整

（五）加强税收多边合作

第五节 国际税收合作

一、我国税收情报交换

（一）情报交换概述

1. 情报交换在税收协定规定的权利和义务范围内进行。情报交换应在税收协定生效并执行以后进行，税收情报涉及的事项可以溯及税收协定生效并执行之前。
2. 情报交换通过税收协定确定的主管当局或其授权代表进行。我国主管当局为国家税务总局（以下简称总局）。
3. 我国税务机关收集、调查或核查处理税收情报，适用税收征管法的有关规定。

（二）情报交换的种类与范围

1. 情报交换的类型包括专项情报交换、自动情报交换、自发情报交换、同期税务检查、授权代表访问和行业范围情报交换等。
2. 情报交换的范围。除缔约国双方另有规定外，情报交换的范围一般为：
 - （1）国家范围应仅限于与我国正式签订含有情报交换条款的税收协定并生效执行的国家。
 - （2）税种范围应仅限于税收协定规定的税种，主要为具有所得（和财产）性质的税种。
 - （3）人的范围应仅限于税收协定缔约国一方或双方的居民。
 - （4）地域范围应仅限于缔约国双方有效行使税收管辖权的区域。

我国从缔约国主管当局获取的税收情报可以作为税收执法行为的依据，并可以在诉讼程序中出示。税收情报在诉讼程序中作为证据使用时，税务机关应根据行政诉讼法等法律规定，向法庭申请不在开庭时公开质证。

二、我国的非居民金融账户涉税信息尽职调查管理

1. 消极非金融机构是指符合下列条件之一的机构:

- ①上一公历年度内, 股息、利息、租金、特许权使用费收入等不属于积极经营活动的收入, 以及据以产生前述收入的金融资产的转让收入占总收入比重 50%以上的非金融机构;
- ②上一公历年度末, 拥有可以产生第①项所述收入的金融资产占总资产比重 50%以上的非金融机构;
- ③税收居民国(地区)不实施金融账户涉税信息自动交换标准的投资机构。

2. 积极所得与消极所得

- (1) 积极所得: 营业利润、海运、内河运输和空运、独立个人劳务、受雇所得、董事费。
- (2) 消极所得: 不动产所得、股息、利息、特许权使用费、财产收益。

【2019 年考题】依据非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法的规定, 下列非金融机构属于消极非金融机构的是 ()。

- A. 非营利组织
- B. 上市公司及其关联机构
- C. 正处于重组过程中的企业
- D. 上一公历年度内取得股息收入占其总收入 50%以上的机构

【答案】D

【解析】选项 ABC, 不属于消极非金融机构。

消极非金融机构是指符合下列条件之一的机构:

- ①上一公历年度内, 股息、利息、租金、特许权使用费收入等不属于积极经营活动的收入, 以及据以产生前述收入的金融资产的转让收入占总收入比重 50%以上的非金融机构;
- ②上一公历年度末, 拥有可以产生第①项所述收入的金融资产占总资产比重 50%以上的非金融机构;
- ③税收居民国(地区)不实施金融账户涉税信息自动交换标准的投资机构。

