

第三章 国际税收

第二节 国际税收协定

（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。

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。

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。

（六）《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

【正确答案】 ABDE

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 日期，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

【正确答案】ABC

【答案解析】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。