

第三章 国际税收

第二节 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》。

一、国际税收协定概念

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。

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。

(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。”