

## 第五节 国际税收

### 4. 抵免法

抵免法是目前解决国际重复征税最有效的方法。在实际应用中，抵免法又分为**直接抵免**和**间接抵免**两种方法。

**直接抵免**：居住国政府对其居民纳税人在非居住国直接缴纳的所得税款，**允许冲抵其应缴本国政府的所得税款**；适用于同一经济实体的跨国纳税人，如总公司和分公司之间汇总利润的税收抵免

**间接抵免**：居住国政府对其母公司来自国外子公司股息的相应利润所缴纳的外国政府所得税，**允许母公司在应缴本国政府所得税内进行抵免**；适用于跨国母子公司之间的税收抵免

为维护居住国税收利益，在实行抵免时通常要规定一个限额，在此限度内实行全额抵免，超过此限度的，只能就限额进行抵免。

**抵免限额**是居住国政府允许其居民纳税人抵免国外已纳所得税的最高额，以不超过国外应税所得额按照**本国税法的规定计算的应缴税额为限度**。即为国外所得额按**本国税率**计算的应纳税额。

抵免限额的规定具体有三种方法，即**分国抵免限额**、**综合抵免限额**和**分项抵免限额**。

抵免法计算步骤：

**第一步**，计算抵免限额。

分国抵免限额、综合抵免限额和分项抵免限额。

① 分国抵免限额=某一外国应税所得额×本国税率

② 综合抵免限额=国外应税所得额×本国税率

③ 分项抵免限额=国外某一单项所得额×本国税率

**第二步**，计算实际缴纳税款。

**第三步**，计算抵免额。

抵免限额<实际缴纳税款时，以抵免限额为“允许抵免额”；

抵免限额≥实际缴纳税款时，以实际缴纳税款为“允许抵免额”；

**结论：两数相比，取其小的一方。**

**第四步**，在抵免限额>实际缴纳税款时，回国应补缴税款。

**回国应补缴税款=抵免限额-允许抵免额**

【例题 1】甲国居民 A 有来源于甲国所得 0 万元，乙国所得 100 万元，丙国所得 80 万元，甲、乙、丙三国所得税税率分别为 40%、50%、30%。已知甲、乙、丙三国均实行属人兼属地税收管辖权，在**分国抵免法**下，试计算居民 A 在甲国应缴纳的所得税。

解析：乙国抵免限额=100×40%=40（万元）

在乙国实际纳税=100×50%=50（万元），大于抵免限额，允许抵免 40 万元。因此对于来自乙国所得回甲国应补缴税额为 0。

解析：丙国抵免限额=80×40%=32（万元）。

在丙国实际纳税=80×30%=24（万元），小于抵免限额，允许抵免 24 万元。

来自丙国的所得回甲国应补缴税额=32-24=8（万元）。

所以，在分国抵免限额法下，居民 A 来自国外所得回甲国应补缴所得税共计 8 万元。

【例题 2】如上例，假设甲国采用**综合抵免限额**，居民 A 在甲国应纳税额。

解析：境外所得抵免限额（100+80）×40%=180×40%=72 万

实际缴纳税款 100×50%+80×30%=74 万

抵免额 72 万

补缴税款 72-72=0

结论：综合抵免限额法，可以使纳税人在不同的国家发生的不足限额和超限额部分相互抵消，从而获得最大限度的抵免。

【例题 3】甲国居民 A 有来源于乙国经营所得 200 万、特许权使用费所得 50 万元，甲、乙两国所得税税率分



别为 30%、20%，甲、乙两国特许权使用费所得税税率分别为 10%、15%，在**分项抵免**下，居民 A 在甲国应纳税额。

解析：经营所得的抵免限额=200×30%=60（万元）

在国外实际已纳税额=200×20%=40（万元），

在甲国需要补交税款=60-40=20（万元）。

特许权使用费所得的抵免限额=50×10%=5（万元），

在国外实际已纳税额=50×15%=7.5（万元），

大于抵免限额，在甲国不用纳税。

## 5. 税收饶让

原理：指居住国政府对其居民在国外得到**减免税优惠的那一部分**，视同已经缴纳，同样给予**税收抵免**待遇不再按居住国税法规定的税率予以补征。

【例题】甲国某总公司在乙国设立了分公司，该分公司来源于乙国的所得 1 000 万元，乙国所得税率分别为 30%。乙国为鼓励外来投资，对该分公司减按 15%税率征收所得税。甲国和乙国之间签订有税收饶让协定，并对境外所得实行综合抵免限额法，甲国所得税率分别为 40%。计算该公司在甲国应纳税额。

解析：乙国所得抵免限额=1 000×40%=400 万

实际缴纳税款=1 000×30%=300 万

实际抵免额=300 万

补缴税款=400-300=100 万

## 【知识点】国际避税与反避税

### 一、国际避税

是指跨国纳税人利用两个或两个以上的国家的税法的**差别、漏洞**，以不违法的手段减轻或消除国际税负的行为。税收是国家对纳税人（纳税主体）和征税对象（纳税客体）进行的课证。因此要规避税收，就要避免成为纳税主体和纳税客体，如改变居民身份，转移财产所得等。

### 二、国际避税其产生的原因

**内在动机**是跨国纳税人对利润的追求。

**外在条件**是各国税收制度的差别和税法的缺陷。

### 三、国际避税的基本手段

#### 1. 利用转让定价转移利润

常见的方式为通过关联企业之间的商品交易、劳务派遣、金融行为等，将利润聚集在低税率国家（或地区），尽可能降低在高税率国家（或地区）的税负。

#### 2. 利用避税地规避纳税义务

一些跨境纳税人利用避税地提供的种种便利，采用虚设机构中转销售、虚设信托财产等方法，将利润从高税区转移到避税地来规避纳税义务

#### 3. 滥用国际税收协定

一般指一个第三国居民利用其他两个国家之间签订的国际税收协定获取其本不应该得到的税收利益。在方式上一般通过在协定国组建中介性投资公司、持股公司等，把来源于非协定国的收入中转到这些公司，以牟取不应得到的税收优惠。

#### 1. 税法的完善：

① 税制的完善；

② 加强税收立法，制定专门的反避税条款；

③ 国际避税案件的裁定还应该形成相应的法规，作为法院或税务官员对国际避税有关事宜作出裁定的依据。

2. 加强税务管理：采用先进的征管手段，加强税务调查与审计等。



3. 加强国际多边合作。税收信息、资料的提供，以及签订协议等。

#### 四、BEPS 行动计划与国际税收合作

##### 1. BEPS 行动计划

**税基侵蚀和利润转移（简称 BEPS）**是指国际跨境企业利用国际征税规则的缺失以及各国（或地区、税收管辖区）税制差异和征管漏洞，最大限度地减少其全球总体税负，**甚至达到双重不征税的效果**，造成对各国（或地区）税基的侵蚀与利润转移，从而导致税收流失。

##### 2. 国际税收合作

###### （1）《多边税收征管互助公约》

2013 年 8 月 27 日，中国政府正式签署《多边税收征管互助公约》，是一项旨在通过开展国际税收征管协助维护公平税收秩序的多边条约，为各国（或地区税收管辖区）更好地打击跨境逃避税行为提供了强有力的支持。自 2017 年 1 月 1 日起开始执行。

###### （2）金融账户涉税信息自动交换标准

旨在通过加强全球税收合作，提高税收透明度，打击利用海外账户的逃避税行为。2015 年 12 月，中国政府签署了《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》，为我国与其他国家（或地区）间相互交换金融账户涉税信息提供了操作层面的多边法律工具。

###### （3）《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》

简称《公约》，由经济合作与发展组织受 G20 委托牵头制订，旨在一揽子修订现行双边税收协定，落实与税收协定相关的税基侵蚀和利润转移行动计划成果建议，2017 年 6 月 7 日中国政府正式签署《公约》2022 年 9 月 1 日正式生效。

#### 【知识点】国际税收协定

##### 一、国际税收协定及其种类

国际税收协定，是指两个或两个以上的主权国家或地区，为了协调相互之间跨国纳税人征税事务方面的税收关系，本着对等的原则，通过政府谈判所签订的一种书面税收协议或条约。

- （1）按**参加国的多少**，分为**双边**国际税收协定和**多边**国际税收协定；目前，大量是双边国际税收协定。
- （2）按其涉及的内容和范围的大小，分为**一般**国际税收协定和**特定**国际税收协定。

##### 二、国际税收协定的作用

1. 国际税收协定具有**体现**主权国家之间相互尊重、平等协商的作用；
2. 国际税收协定具有**赋予**本国居民和公民履行跨国纳税义务的安全保障作用；
3. 国际税收协定本身就是**适应**国际经济技术交流需要的产物。

##### 三、国际税收协定范本

目前国际上**最重要、影响力最大**的两个国际税收协定范本：

1. **经济合作与发展组织**的《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》，即《经合组织范本》，它较为注重扩大**收入来源国的税收管辖权**，主要目的在于促进发达国家和发展中国家之间签订双边税收协定，同时也促进发展中国家相互间签订双边税收协定。

2. **联合国**的《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》，即《联合国范本》，其主导思想所强调的是**居民管辖权原则**，主要是为促进经合组织成员国之间签订双边税收协定的工作。

各国在签订协定的活动中，不仅参照两个税收协定范本的**结构和内容**来缔结各自的税收协定，而且在协定大多数的税收规范上都遵循两个协定范本所提出的一些**基本原则和要求**。

##### 2. 国际税收协定范本有两个特征：

- （1）**规范化**。这种规范性主要表现在如格式的规范、内容的规范等方面，
- （2）**内容弹性化**。国家税收协定范本所使用的范围是所有的国家，它的内容应当具有弹性，规定和列举具有一般性和原则性的条款，具体有关内容则由各谈判国家自己去明确规定。