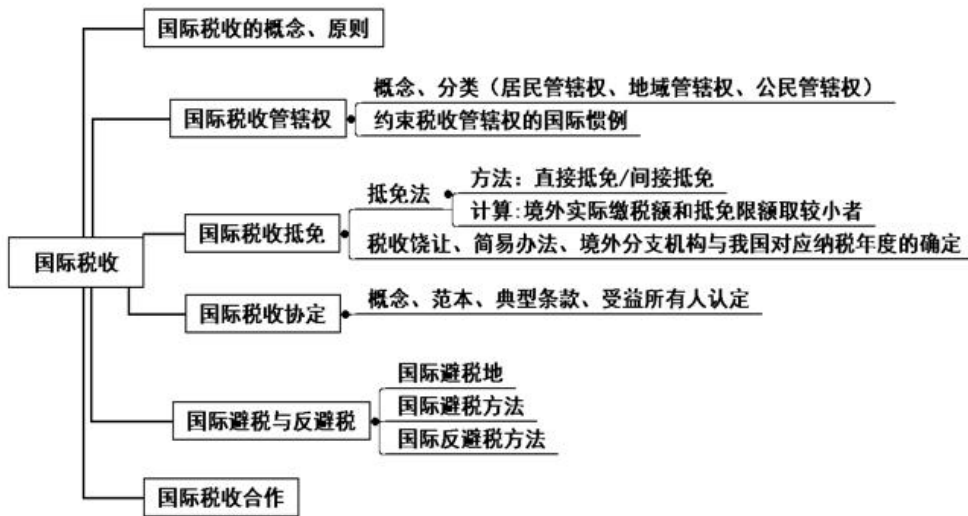


第三章 国际税收

【考情分析】

单选、多选，分值 10 分左右。



考点 1 国际税收概述

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。

二、国际税收原则

1. 单一课税原则
2. 受益原则
3. 国际税收中性原则

三、国际税法原则

1. 优先征税原则
2. 独占征税原则
3. 税收分享原则
4. 无差异原则

四、税收管辖权的概念和分类

1. 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）。
2. 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
- (2) 住所标准
- (3) 停留时间标准

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。

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）
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。

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。

一、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
------	--	---------------------------------------

二、抵免限额

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%

1. 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。
2. 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。
3. 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。
4. 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。

三、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。

四、税收饶让抵免应纳税额的确定

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。

考点3 国际税收协定

一、我国对外签署税收协定典型条款

1. 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。

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。

二、国际税收协定管理

1. 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。
- （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。

考点4 国际税收合作

一、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。

第四章 印花税

【考情分析】

单选、多选，分值10分左右。

考点1 征税范围、纳税人和税率

一、征税范围

(一) 书面合同

1. 借款合同，是指银行金融机构、经国务院银行业监督管理机构批准设立的其他金融机构与借款人（不包括同业拆借）的借款合同。
2. 融资租赁合同
3. 买卖合同，是指动产买卖合同（不包括个人书立的动产买卖合同）。包括各出版单位与发行单位之间订立的图书、报纸、期刊、音像征订凭证。
4. 承揽合同，包括加工、定做、修缮、修理、印刷、广告、测绘、测试等合同。
5. 建设工程合同，包括建设工程勘察、设计、施工合同。
6. 运输合同，不包括管道运输合同。
7. 技术合同，不包括专利权、专有技术使用权转让书据。
8. 租赁合同，包括租赁房屋、船舶、飞机、机动车辆、机械、器具、设备等合同。
9. 保管合同，又称寄托合同、寄存合同，是指双方当事人约定一方将物交付他方保管的合同。
10. 仓储合同。
11. 财产保险合同，不包括再保险合同。

（二）产权转移书据

1. 土地使用权出让书据，是指国家将土地使用权在一定年限内出让给土地使用者，由土地使用者向国家支付土地使用权出让金签订的协议或合同。
2. 土地使用权、房屋等建筑物和构筑物所有权转让书据（不包括土地承包经营权和土地经营权转移）。
3. 股权转让书据（不包括应缴纳证券交易印花税的），包括上市公司和企业内部发行的股票买卖、继承、赠与等书立的书据。
4. 商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权转让书据。

（三）营业账簿税

分为记载资金的账簿和其他营业账簿两类。按照《印花税法》规定，目前只对资金账簿反映生产经营单位“实收资本”和“资本公积”的金额征收印花税，对其他营业账簿不征收印花税。

（四）证券交易

证券交易一般分为两种形式：一种形式是上市交易，是指证券在证券交易所集中交易挂牌买卖。另一种形式是上柜交易，是指公开发行但未达上市标准的证券在证券柜台交易。

二、纳税人

（一）立合同人

立合同人是签订合同的当事人，是指对凭证负有直接权利义务关系的单位和个人。但不包括合同的担保人、证人、鉴定人。当事人的代理人有代理纳税的义务，他与纳税人负有同等的税收法律义务和责任。

（二）立据人

立据人是产权转移书据的当事人，是指土地、房屋等权属转移过程中买卖双方的单位和个人。

（三）立账簿人

立账簿人是设立营业账簿的当事人，是指设立并使用营业账簿的单位和个人。例如，企业单位因生产、经营需要，设立了营业账簿，该企业即为纳税人。

（四）证券交易人

（五）使用人

在中华人民共和国境外书立在境内使用的应税凭证的单位和个人，其纳税人是使用人。

注意的是，同一应税凭证，凡由两方或两方以上当事人共同书立并各执一份的，原则上其当事人各方都是印花税的纳税人，应各就其所持凭证的计税金额全额缴纳印花税。

三、税率

应税凭证	税率
借款合同、融资租赁合同	万分之 0.5
营业账簿	万分之 2.5
买卖合同、承揽合同、建设工程合同、运输合同、技术合同、商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权转让书据	万分之 3
土地使用权出让书据、土地使用权、房屋等建筑物和构筑物所有权转让书据、股权转让书据	万分之 5
租赁合同、保管合同、仓储合同、财险合同、证券交易	万分之 10

一、减免税基本规定

1. 应税凭证的副本或抄本；
2. 依照法律规定应当予以免税的外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华代表机构为获得馆舍书立的应税凭证；
3. 中国人民解放军、中国人民武装警察部队书立的应税凭证；
4. 农民、家庭农场、农民专业合作社、农村集体经济组织、村民委员会购买农业生产资料或者销售农产品书立的买卖合同和农业保险合同；
5. 无息或者贴息借款合同、国际金融组织向中国提供优惠贷款书立的借款合同；
6. 财产所有权人将财产赠与政府、学校、社会福利机构、慈善组织书立的产权转移书据；

7. 非营利性医疗卫生机构采购药品或者卫生材料书立的买卖合同；
8. 个人与电子商务经营者订立的电子订单。

二、减免税的特殊规定

1. 个人销售或购买住房签订的产权转移书据暂免征收印花税；对个人出租、承租住房签订的租赁合同，免征印花税。
2. 对农牧业保险合同免税。对该类合同免税，是为了支持农村保险事业的发展，减轻农牧业生产的负担。
3. 凡附有军事运输命令或使用专用的军事物资运输结算凭证货物运输和附有县级以上(含县级)人民政府抢险救灾物资运输证明文件的运费结算凭证，免征印花税。
4. 自 2018 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日，对金融机构与小型、微型企业签订的借款合同免征印花税。
5. 各类发行单位之间，以及发行单位与订阅单位或个人之间书立的征订凭证，暂免征收印花税。
6. 自 2022 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日，由省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况，依据“六税两费”优惠政策相关规定，对增值税小规模纳税人、小型微利企业和个体工商户可以在 50% 的税额幅度内减征印花税(不含证券交易印花税)。
“六税两费”包括：资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税(不含证券交易印花)、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加。

考点 3 计税依据和应纳税额的计算

一、计税依据

1. 印花税实行从价计征，以凭证所载金额为计税依据。其中应税合同的计税依据，为合同所列的金额，不包括列明的增值税税款。
2. 融资租赁合同的计税依据为收取或支付的租金。
3. 买卖合同的计税依据为合同记载的价款，不得做任何扣除。如以物易物的易货合同是反映既购又销双重经济行为的合同，因此，对这类合同的计税依据为合同所载的购、销合计金额。
4. 承揽合同的计税依据是加工或承揽收入的金额。具体规定为：
(1) 对于由受托方提供原材料的加工、定做合同，凡在合同中分别记载加工费金额和原材料金额的，应分别按加工承揽合同、购销合同计税，两项税额相加数，即为合同应贴印花；若合同中未分别记载，则应就全部金额依照加工承揽合同计税贴花。
(2) 对于由委托方提供主要材料或原料，受托方只提供辅助材料的加工合同，无论加工费和辅助材料金额是否分别记载，均以辅助材料与加工费的合计数，依照加工承揽合同计税贴花。对委托方提供的主要材料或原料金额不计税贴花。
5. 建设工程合同的计税依据为合同约定的价款。
6. 运输合同的计税依据为取得的运费收入，不包括所运货物的金额、装卸费和保险费等。
7. 技术合同的计税依据为合同所载的价款、报酬、使用费。研究开发经费不作为计税依据。
8. 租赁合同的计税依据为租金收入。
9. 保管合同的计税依据为收取(支付)的保管费。
10. 仓储合同的计税依据为收取的仓储费。
11. 财产保险合同的计税依据为支付(收取)的保险费，不包括所保财产金额。
12. 产权转移书据的计税依据，为产权转移书据所列的金额，不包括列明的增值税税款。
13. 应税营业账簿，以账簿记载的“实收资本”与“资本公积”两项合计金额为计税依据。已缴纳印花税的营业账簿，以后年度记载的实收资本(股本)、资本公积合计金额比已缴纳印花税的实收资本(股本)、资本公积合计金额增加的，按照增加部分计算应纳税额。
14. 证券交易的计税依据为成交金额。证券交易无转让价格的，按照办理过户登记手续时该证券前一个交易日收盘价计算确定计税依据；无收盘价的，按照证券面值计算确定计税依据。

二、应纳税额的计算

印花税的应纳税额按照计税依据乘以适用税率计算，计算公式为：

应纳税额=应税凭证和证券交易计税金额×适用税率

考点 4 纳税义务发生时间、期限和纳税地点

（一）纳税义务发生时间

印花税的纳税义务发生时间为纳税人书立应税凭证或者完成证券交易的当日。证券交易印花税扣缴义务发生时间为证券交易完成的当日。

（二）纳税期限

印花税按季、按年或者按次计征。实行按季、按年计征的，纳税人应当自季度、年度终了之日起十五日内申报缴纳税款；实行按次计征的，纳税人应当自纳税义务发生之日起十五日内申报缴纳税款。

证券交易印花税按周解缴。证券交易印花税扣缴义务人应当自每周终了之日起五日内申报解缴税款以及银行结算的利息。

（三）纳税地点

纳税人为单位的，应当向其机构所在地的主管税务机关申报缴纳印花税；纳税人为个人的，应当向应税凭证书立地或者纳税人居住地的主管税务机关申报缴纳印花税。