

第三章 国际税收

考点：国际税收的相关概念

项目	具体规定
常见的国际税收问题和税收现象	国际重复征税、国际双重不征税、国际避税与反避税、国际税收合作
国际税收产生的基础	国家间对商品服务、所得、财产课税的制度差异
国际税收的实质	国家之间的税收分配关系和税收协调关系
国家间的税收分配关系	是对同一课税对象由谁征税、征多少税的税收权益划分问题
国际税收协调的结果	国家间税收分配

考点：国际税收原则与国际税法原则

国际税收原则	国际税法原则
1. 单一课税原则	1. 优先征税原则
2. 受益原则	2. 独占征税原则
3. 国际税收中性原则	3. 税收分享原则
——	4. 无差异原则

考点：税收管辖权

(一) 税收管辖权的概念和分类

项目	具体规定
产生国际重复征税的主要原因	税收管辖权的重叠
税收管辖权	①收入来源地管辖权（地域管辖权） ②居民管辖权 ③公民管辖权（国籍税收管辖权）
税收管辖权重叠的形式	①居民（公民）管辖权与收入来源地管辖权的重叠； ②居民（公民）管辖权与居民（公民）管辖权的重叠； ③收入来源地管辖权与收入来源地管辖权的重叠。

(二) 约束税收管辖权的国际惯例

1. 约束居民管辖权的国际惯例

自然人居民身份判定标准	法律标准，也称意愿标准
	住所标准，也称户籍标准
	停留时间标准
法人居民身份判定标准	注册地标准，也称法律标准
	实际管理和控制中心所在地标准
	总机构所在地标准
	控股权标准，也称资本控制标准

2. 约束收入来源地管辖权的国际惯例

经营所得的来源地的确定	1. 常设机构标准	利润范围的确定方法	①归属法
			②引力法
	2. 交易地标准	利润计算方法	①分配法
			②核定法

劳务所得来源地的确定	独立劳务所得	①固定基地标准； ②停留期间标准； ③所得支付者标准	
	非独立劳务所得	①停留期间标准； ②所得支付者标准	
	其他劳务所得	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
		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

投资所得来源地的确定	①权利提供地标准	由提供收取利息、股息、特许权使用费等权利的居民所在国行使征税权。
	②权利使用地标准	权利在哪个国家使用，就判定投资所得来源于哪个国家。
	③双方分享征税权力	为调整居住国和非居住国之间对跨国投资所得征税的矛盾，国际上通常是按利益共享原则，合理划分这类权利的提供方和使用方双方国家的征税权，对非居住国征税的最高额做出限制，以便给这类权利的提供方所在国行使征税权留有余地。

财产转让所得来源地的确定	①销售动产收益	国际上通常考虑与企业利润征税权原则相一致，由 转让者的居住国 征税。
	②不动产转让所得	不动产的坐落地 国家征税。
	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权力	由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。

【单选题】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。

考点：我国对外签署税收协定的典型条款

税收居民	个人居民身份的判定	(1) 永久性住所
		(2) 重要利益中心
		(3) 习惯性居处
		(4) 国籍
	公司及其他团体居民身份判定依据	一般以 实际管理机构 为依据判定

常设机构	1. 常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。特别包括：管理场所；分支机构；办事处；工厂；作业场所；以及矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。
	2. 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。
	3. 工程型常设机构的判定：对于缔约国一方企业在缔约对方的建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，仅在此类工地、工程或活动持续时间为 六个月以上 的，构成常设机构。未达到该规定时间的则不构成常设机构。
	4. 劳务型常设机构的判定：缔约国一方企业派其雇员或其雇佣的其他人员到缔约对方提供劳务，仅以任何十二个月内这些人员为从事劳务活动在对方停留连续或累计超过 183 天的，构成常设机构

常设机构	5. 代理型常设机构的判定：缔约国一方企业通过代理人在另一方进行活动，如果代理人有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，则该企业在缔约国另一方构成常设机构。
	6. 独立代理人不构成常设机构：缔约国一方企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者其他独立代理人在缔约国另一方进行营业，不应认为在该缔约国另一方设有常设机构。
	7. 子公司构成母公司常设机构的判定：母公司通过投资设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或被控制关系，不会使子公司构成母公司的常设机构。从税收角度看，子公司本身是一个独立的法人实体，即使它在业务上受母公司管理，也不应仅凭此而被视为母公司的常设机构。

营业利润	缔约国一方企业在缔约国另一方的营业活动只有在构成常设机构前提下，缔约国另一方才能征税，并且只能就归属于常设机构的利润征税。
艺术家和运动员	(1) 由活动所在国征税 (2) 免税：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

海运、空运条款	(1) 从事国际运输业务取得的收入包括程租、期租、湿租收入；也包括附属于国际运输业务的光租、干租收入
	(2) 与国际运输业务紧密相关的收入 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；

受雇所得	(1) 从事受雇活动的所在国（地区）征税	
	(2) 来源国获得免税的条件（同时满足）	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。

投资所得	(1) 股息	①优惠税率 5%: 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 ②10%: 其他 ③贷款人确实承担债务人公司风险, 其利息可被视为股息
	(2) 利息	①优惠税率 7%: 受益所有人为银行或金融机构 ②10%: 其他 ③当支付人与受益所有人之间或者与其他人之间由于某种特殊关系而造成超额支付利息时, 支付额中超过按市场公允价格计算所应支付的数额的部分不得享受协定的优惠
	(3) 特许权使用费	①特许权使用费的范围: 6 项 ②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 ③当支付人与受益所有人之间由于某种特殊关系而造成超额支付时, 支付额中超过按市场公允价格计算所应支付的数额的部分不得享受协定的优惠

项目	具体规定	
股息和利息的判定规则	①通常应遵循实质重于形式的原则； ②一般情况下，各类债券所得不应视为股息； ③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可考虑的因素	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。		

【多选题】依据中国与新加坡签定的税收协定，贷款人分担债务人公司风险的判定因素有（）。

- A. 该贷款的偿还次于其他贷款人的债权或股息的支付
- B. 所签订的贷款合同对偿还日期作出明确的规定
- C. 利息的支付水平取决于公司的利润
- D. 债务人支付给债权人高额利息
- E. 债权人将分享公司的任何利润

答案：ACE

解析：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。

项目	具体规定
特许权使用费的范围	①既包括在有许可的情况下支付的款项，也包括因侵权支付的赔偿款；
	②特许权使用费也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备取得的所得，即设备租金。但不包括使用不动产取得的所得（适用“不动产所得”条款的规定）；
	③特许权使用费还包括使用或有权使用有关工业、商业、科学经验的情报取得的所得；
	④在服务合同中，如果服务提供方在提供服务过程中使用了某些专门知识和技术，但并不许可这些技术使用权，则此类服务不属于特许权使用费范围。
	⑤在转让或许可专有技术使用权过程中，如果技术许可方派人员为该项技术的应用提供有关支持、指导等服务，并收取服务费，无论是单独收取还是包括在技术价款中，均应视为特许权使用费。
	⑥单纯货物贸易项下作为售后服务的报酬，产品保证期内卖方为买方提供服务所取得的报酬，专门从事工程、管理、咨询等专业服务的机构或个人提供的相关服务所取得的所得不是特许权使用费。

【多选题】下列所得税中，属于《中新税收协定》中的特许权使用费所得的有（）。

- A. 缔约国一方居民向我国居民企业因专利违规使用单独收取的侵权赔偿费
- B. 我国居民王某向缔约国一方居民提供税务咨询服务取得的报酬
- C. 我国居民企业向缔约国居民出口设备，在产品保证期内提供售后服务取得的报酬
- D. 缔约国一方居民向我国居民企业提供商业情报取得的所得
- E. 缔约国一方居民向我国居民企业提供专有技术使用权而单独收取的指导费

答案：ADE

解析：选项 BC，单纯货物贸易项下作为售后服务的报酬，产品保证期内卖方为买方提供服务所取得的报酬，专门从事工程、管理、咨询等专业服务的机构或个人提供的相关服务所取得的所得不是特许权使用费，应作为劳务活动所得适用《中新协定》中营业利润条款的规定。

考点：受益所有人认定

项目	具体规定
1. 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。
2. 受益所有人定义	是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。 【提示】“受益所有人”一般从事实性的经营活动。 代理人或指定收款人等不属于“受益所有人”。

项目	具体规定
3. 不利于对申请人“受益所有人”身份的判定的因素	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；
	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、利率和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。

项目	具体规定
4. 申请人从中国取得的所得为股息时，可不根据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（申请人“受益所有人”身份判定的安全港条款	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。

【多选题】从中国取得股息所得的下列申请人，可直接判定为“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. 缔约对方政府
- C. 被缔约方居民个人间接持有 100% 股份的居民申请人
- D. 缔约对方居民个人
- E. 被缔约方居民个人间接持有 95% 股份的居民申请人

答案：ABCD

解析：下列申请人从中国取得的所得为股息时，可不根据税法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。