



第三章 国际税收



第三章 国际税收

【考点】国际税收基本原则

1. 单一课税原则：跨境收入只应征一道税和至少应被课征一道税
2. 受益原则：税负与纳税人从政府公共支出中受益成正比。积极所得来源国主征；消极所得（如投资活动所得）居住国主征。
3. 国际税收中性原则：外人内人所得相同适用税率应相同



第三章 国际税收

【考点】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

居民身份	判定标准
自然人	(1) 法律标准（意愿标准） (2) 住所标准 (3) 停留时间标准
法人	(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）



第三章 国际税收

【考点】约束税收管辖权的国际惯例

二、约束收入来源地管辖权的国际惯例

分类		判定标准	具体规定
经营所得		常设机构标准	利润范围确定方法：归属法（国际公认）、引力法（不通过机构但业务相同也征税）利润计算方法：分配法、核定法
		交易地点标准	包括但不限于：合同的签约地，货物生产地、交付地，货款的支付地等
劳务所得	独立个人	固定基地标准	判断是否设有经常使用的固定基地
	非独立个人	停留期间标准 所得支付者标准	停留期间通常以183天为界
	跨国董事、高管	所得支付地标准	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
	跨国演出、比赛	活动所在国标准	由活动所在国行使收入来源地管辖权征税



第三章 国际税收

【考点】约束税收管辖权的国际惯例

二、约束收入来源地管辖权的国际惯例

分类	判定标准	具体规定
投资所得（利息、股息、特许权使用费）	权利提供地标准	反映了居住国或国籍国的利益（投资方）
	权利使用地标准	反应了非居住国利益（被投资方）
	双方分享	国际通常采用利益共享原则，对非居住国征税设置上限
不动产所得	不动产所在地	包含出租、使用、转让不动产



第三章 国际税收

【考点】约束税收管辖权的国际惯例

二、约束收入来源地管辖权的国际惯例

分类		判定标准	具体规定
转让动产所得		转让者居住国 (不是交易发生地所在国)	包括转让存货、商品、商誉、许可权等 【提示1】转让从事国际运输的船舶、飞机，由船舶、飞机企业的居住国征税 【提示2】转让常设机构的营业财产或从事个人劳务的固定基地财产，由所属常设机构或固定基地所在国征税
遗产继承所得	不动产/ 有形动产	物质形态所在国	以物质形态的存在国为遗产所在地
	股票/ 债权	发行者/债务人 所在国	以发行者或债务人的居住国为遗产所在地



第三章 国际税收

【考点】税收居民

加比规则：同一人有可能同时为缔约国双方居民。为了解决这种情况下个人最终居民身份的归属，税收协定普遍采取“加比规则”，加比规则的使用是有先后顺序的，只有当使用前一标准无法解决问题时，才使用后一标准。

1. 永久性住所
2. 重要利益中心
3. 习惯性居处
4. 国籍

当采用上述标准依次判断仍然无法确定其身份时，可由缔约国双方主管当局按照协定规定的相互协商程序协商解决。



第三章 国际税收

【考点】常设机构

常设机构通常具备以下特点：

1. 固定性：该营业场所实质存在且相对固定（有一定可支配空间，哪怕仅占仓库一角，同一宾馆或商场内流动也算）。
2. 持续性：该营业场所在时间上具有一定的持久性。
3. 经营性：全部或部分的营业活动是通过该营业场所进行的。



第三章 国际税收

【考点】常设机构的判定

常设机构	判定要点
营业场所 常设机构	常设机构是指一个相对固定的营业场所，通常情况下，具备以下特点： （1）该营业场所是实质存在的 （2）该营业场所是相对固定的，并且在时间上具有一定的持久性 （3）全部或部分的营业活动是通过该营业场所进行的



第三章 国际税收

【考点】常设机构的判定

常设机构	判定要点
准备性或辅助性活动场所常设机构	(1) 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) 有些情况下，一些机构场所的活动形式上属于从事“准备性或辅助性”活动，但从其业务实质看仍应认定为常设机构



第三章 国际税收

【考点】常设机构的判定

常设机构	判定要点
管理场所、 开采自然 资源场所 常设机构	(1) 管理场所，是指代表企业负有部分管理职责的办事处或事务所等场所，不同于总机构，也不同于作为判定居民公司标准的“实际管理机构” (2) 矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所，是指经过投资，拥有开采经营权或与之相关的合同权益，并从事生产经营的场所。至于为勘探或开发上述矿藏资源的承包工程作业，则应根据作业持续的时间是否超过六个月来判断其是否构成常设机构



第三章 国际税收

【考点】常设机构的判定

常设机构	判定要点
工程型 常设机构	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。



第三章 国际税收

【考点】常设机构的判定

常设机构	判定要点
劳务型 常设机构	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



第三章 国际税收

【考点】常设机构的判定

常设机构	判定要点
代理型 常设机构	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



第三章 国际税收

【考点】常设机构的判定

常设机构	判定要点
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任何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。



第三章 国际税收

【考点】常设机构的判定

常设机构	判定要点
子公司	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。 但是，由于母子公司之间的特殊关系，现实经济活动中，母子公司之间常存在较为复杂的跨境人员及业务往来。这种情况下，母公司在子公司的活动是否导致母公司在子公司所在国构成常设机构，应考虑实质情况后确定



第三章 国际税收

【考点】受益所有人

受益所有人，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。

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。



第三章 国际税收

【考点】受益所有人

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。



第三章 国际税收

【考点】受益所有人

1. 下列因素不利于对申请人“受益所有人”身份的判定：

（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。



第三章 国际税收

【考点】受益所有人

2. 申请人“受益所有人”身份判定的安全港条款

下列申请人从中国取得的所得为股息时，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。



第三章 国际税收

【考点】设立机构、场所的非居民企业核定征收

核定依据	计算方法
收入总额	应纳税所得额=收入总额×核定利润率
成本费用	应纳税所得额=成本费用总额÷（1-核定利润率）×核定利润率
经费支出	应纳税所得额=本期经费支出总额÷（1-核定利润率）×核定利润率



第三章 国际税收

【考点】中国境内机构和个人对外付汇

一、对外付汇需要进行税务备案的情形

二、对外付汇无需进行税务备案的情形



第三章 国际税收

【考点】境外所得抵免的计算

要点	具体规定
纳税人	居民企业和非居民企业（有条件）
可以抵免的所得范围	（1）居民企业来源于中国境外的应税所得（直接、间接） （2）非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得与该机构、场所有实际联系的境外应税所得（仅直接）
抵免办法	（1）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 （2）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 【提示】居民企业可享受直接抵免和间接抵免，非居民企业只能享受直接抵免
境外应纳税额>抵免限额	差额结转以后5个纳税年度内抵补



第三章 国际税收

【考点】境外所得抵免的计算

纳税人	征税对象		税率
居民企业 (无限)	境内所得+境外所得		25%
非居民企业 (有限)	在中国境内设立 机构、场所	境内所得	与机构、场所有实际联系：25%
			与机构、场所无实际联系：10%
		境外所得	与机构、场所有实际联系：25%
			与机构、场所无实际联系：×
	未在中国境内设 立机构、场所	境内所得	10%
		境外所得	×



第三章 国际税收

【考点】境外所得税额抵免计算的基本方法

第一步：计算可抵免税额（实缴/实际负担税额）。

第二步：算抵免限额（分国不分项）。

抵免限额=来源于某一外国的应纳税所得额（境外税前所得） $\times 25\%$ 或 15%

第三步：比较，以抵免限额为限对境外已纳所得税进行抵免，确定实际抵免额。（孰低原则）

第四步：计算国内的应纳税额=境内外应纳税所得总额额 $\times 25\%$ 或 15% -实际抵免额



第三章 国际税收

【考点】境外应纳税所得额的计算

抵免限额=来源于某一外国的应纳税所得额（境外税前所得） $\times$ 25%或15%

1. 应将境外缴纳的所得税额还原计算为境外税前所得，即

境外税前所得=境外税后所得+境外负担过的税

（直接+间接）



第三章 国际税收

【考点】适用间接抵免的外国企业持股比例计算

企业在境外取得的股息所得，在按规定计算该企业境外股息所得的可抵免所得税额时，由该企业直接或者间接持有20%以上股份的外国企业，限于按照规定持股方式确定的五层外国企业。



第三章 国际税收

【考点】非实际亏损额VS实际亏损额

情况	亏损性质	处理方法
境内外所得加总 ≥ 0 例：总部500，境外分支-300	非实际亏损	无限期向后结转 弥补
境内外所得加总 < 0 例：总部500，境外分支-700	实际亏损额（境外分支机构的亏损额超过企业盈利额部分，例中-200）	5年弥补期限
	非实际亏损额（境外分支机构的亏损额未超过企业盈利额部分，例中-500）	无限期向后结转 弥补



第三章 国际税收

【考点】可抵免境外所得税税额不包括项目

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者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《企业所得税法》及其实施条例规定，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. 按照国务院财政、税务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。



第三章 国际税收

【考点】税收饶让抵免的应纳税额的确定

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（税收饶让：虽已免就当交）。