



第三章 国际税收



第三章 国际税收

一、国际税收和国际税法

（一）基本原则

项目	具体规定
国际税收问题产生的基础	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（发达国家多用）



第三章 国际税收

（二）税收管辖

项目	具体规定
税收管辖权分类	收入来源地管辖权（又称地域管辖权）； 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） 【提示】 税收管辖权的重叠 ，是国际重复征税问题产生的主要原因



第三章 国际税收

（三）约束税收管辖权的国际管理

1. 约束居民管辖权

项目	具体规定
自然人居民身份的判定	①法律标准（意愿标准）：居住主观意愿； ②住所标准（户籍标准）：永久性住所或习惯性居所； ③停留时间标准
法人居民身份的判定	①注册地标准； ②实际管理和控制中心所在地标准：强调法人 权力中心 的重要性； ③总机构所在地标准：强调法人 组织结构主体 的重要性； ④控股权标准（资本控制标准）



第三章 国际税收

2. 约束收入来源地

项目	具体规定
经营所得来源地的判定	常设机构标准和交易地点标准。 （2026年新增）OECD发布《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税的协定范本（2017）》更新版，针对常设机构认定、转让定价与利息扣除规则三大领域进行调整： （1）跨境远程办公的常设机构认定 一是引入50%时间门槛测试。在任意12个月期间，如果企业雇员或代理人在其住所或其他相关场所（如家庭办公室）的工作时间占其为企业工作总时间的比例低于50%，则该场所通常不构成常设机构。



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
经营所得来源地的判定	二是 商业理由测试 （适用于工作时间占比不低于50%的情形）：若设立或使用场所的目的直接有助于企业开展业务（例如，便于雇员接触关键客户、项目资源或特定市场），则构成商业理由；若主要出于保留人才、降低办公成本、个人便利等管理性原因，或相关业务接触具有零散性、附带性，则不构成商业理由



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
经营所得来源地的判定	(2) 新增自然资源开采的替代性条款 一是针对自然资源（石油、天然气和矿产）开采活动，降低构成常设机构的门槛，明确非居民企业在一国运营超过双边约定的期限后，则构成常设机构。 二是明确区分专业服务（如地质勘探、工程咨询）与一般服务（如物流、维护）提供两种可选适用范围，即“仅限离岸”（适用于在缔约国领海或专属经济区内的开采自然资源活动）和“合并离岸与在岸”（同时适用于离岸及缔约国领土内进行的自然资源开采活动）



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定	
经营所得来源地的判定	常设机构标准	①各国普遍接受。 ②常设机构的利润确定，分为利润范围和利润计算。 a.利润范围：一般采用归属法和引力法。 b.利润计算：通常采用分配法和核定法
	交易地点标准	合同的签约地，货物的生产地、交付地，货款的支付地等。英美法系国家比较侧重以此标准判定



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定	
劳务所得来源地的判定	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 劳务所得来源地确定	标准：①停留期间标准；②所得支付者标准
	其他劳务所得	董事费：按照所得 支付地 标准
		跨国从事演出、表演或参加比赛的演员、艺术家和运动员：均由 活动所在国 行使收入来源地管辖权征税



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定	
其他所得 来源地的 判定	投资所得	①权利提供地标准； ②权利使用地标准； ③双方分享征税权利（国际通常标准）
	不动产 所得	（出租、使用不动产）以不动产的所在地或坐落地为判定标准



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定	
其他所得来源地的判定	财产转让所得	①出售动产收益：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：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 ⑤转让或出售公司股票所取得的收益，在国际税收实践中存在较大分歧
	遗产继承所得	①不动产或有形动产，以其物质形态的存在国为遗产所在地，由遗产所在国对遗产所得行使收入来源地管辖权征税 ②股票或债权，以其发行者或债务人的居住国为遗产所在地，由遗产所在国对遗产所得行使收入来源地管辖权征税



第三章 国际税收

二、国际税收协定典型条款（《中新条款》为例）

（一）税收居民

由于住所、居所、成立地、管理机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

1.若同时存在双重居民身份，税收协定普遍采取**加比规则**。

2.个人居民身份的判定（有先后顺序）

（1）永久性住所。（2）重要利益中心。（3）习惯性居处。

（4）国籍。

【提示】公司及其他团体的双重居民身份冲突协调规则，一般以**实际管理机构**作为依据判定。



第三章 国际税收

（二）常设机构

项目	具体规定
一般常设机构	指具有固定性、持续性和经营性的营业场所。 不包括： 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、辅助性活动的固定场所 （ 不独立从事经营活动、仅为本企业服务、事务性服务等 ）
工程型常设机构	提供建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动等 服务，连续时间达到6个月以上 。 提示： （1）工程的起止日期按其所签订的合同从 实施合同开始之日起 ，至作业全部结束交付使用之日止（跨年度的连续计算）。 （2） 因故中途停止作业 ，应 持续计算 其连续日期。 （3）在同一个工地或同一工程 连续承包两个及以上 作业项目，从第一个项目开始至最后完成的作业项目止（不是每个工程分别计算天数）



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
劳务型 常设机构	企业通过雇员或雇佣的其他人员在缔约国一方提供的劳务活动，包括咨询劳务活动，在任何12个月中连续或累计超过183天以上为限。 (1) 劳务的起止日期以雇员第一次抵达中国起至交付服务项目止。 (2) 对于同一时段内同一批人员的工作天数不分别计算。 (3) 项目历经数年，只要存在某一个12个月超过183天的情形，就构成常设机构
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，则该企业在此缔约国另一方构成常设机构。（代理从事的活动不是准备性、辅助性的） 【提示】如果该代理人是专门从事代理业务的（一般称为独立代理人），则不应因此视其代理的企业在此缔约国另一方构成常设机构



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
子公司构成母公司常设机构	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 【提示】母子公司间存在较为复杂的跨境人员及业务往来时，子公司可能构成母公司的常设机构；若子公司有权并经常以母公司名义签订合同，符合“非独立代理人”有关条件的，子公司构成母公司的常设机构



第三章 国际税收

（三）营业利润

项目	具体规定
征税权	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
计算方法	独立企业原则，即对常设机构要作为一个独立的纳税实体对待，以公平市场价格为依据计算归属于该常设机构的利润
注意事项	（1）在计算常设机构利润时，为该常设机构发生的费用，不论发生于何处，都应允许扣除； （2）常设机构为本企业采购货物和商品，不视为常设机构在采购活动中取得利润； （3）常设机构优先原则（2026年新增）：在处理常设机构与其他相关条款的关系时，通常应遵循“常设机构优先原则”



第三章 国际税收

（四）国际运输（海运和空运）

缔约国一方企业以船舶或飞机从事国际运输业务从缔约国另一方取得的收入，在缔约国另一方免予征税。

国际运输收入的范围：

- （1）程租、期租、湿租收入。
- （2）运输收入存于对方产生的利息。
- （3）非专门从事国际运输业务的企业，提供国际运输业务取得的收入。



第三章 国际税收

(4) 下列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取得的收入

【提示】正常不包括“光租、干租”，但附属于国际运输的租赁业务除外。



第三章 国际税收

（五）消极所得（居民国、来源国均有征税权）

项目	具体规定
股息	优惠税率： ①在受益所有人是公司（合伙企业除外），并直接拥有支付股息公司至少25%资本的情况下， 不应超过股息总额的5% 。 ②在其他情况下，不应超过股息总额的 10%
利息	①当受益所有人为银行或金融机构的情况下，利息的征税税率为 7% ，其他情况下利息的征税税率为 10%
特许权使用费	如果特许权使用费受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过特许权使用费总额的 10% 。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



第三章 国际税收

（六）转让主要由不动产组成的公司股权

转让一个公司财产股份的股票取得的收益，该公司的财产又主要直接或间接由位于缔约国一方的不动产所组成，**可以在不动产所在国征税。**

新加坡居民转让其在中国居民公司的股份取得的收益，在满足以下任一条件时，中国税务机关有权征税：

（1）被转让公司股份**价值50%以上**直接或间接由位于中国的不动产组成；

（2）新加坡居民在转让其中国公司股份行为发生**前12个月内**曾直接或间接参与该中国公司至少**25%资本**。



第三章 国际税收

（七）转让公司股权（主要由不动产构成的股权除外）

新加坡居民转让其在中国居民公司或其他法人资本中的股份、参股或其他权利取得的收益，如果收益人在转让行为前的12个月内曾经直接或间接参与被转让公司25%的资本，则中国有权对该收益征税。



第三章 国际税收

（八）独立个人劳务（2026年新增）

1. 征税权的划分。

个人以独立身份从事劳务活动取得所得，一般情况下仅在该个人为其居民的国家征税，但符合下列条件之一的，来源国有征税权：

（1）该缔约国居民个人以从事独立个人劳务为目的在缔约国另一方设立了经常使用的固定基地。固定基地与常设机构有些许不同，独立个人劳务不要求通过固定基地进行。

（2）该居民个人在任何12个月中在缔约国另一方停留连续或累计达到183天。



第三章 国际税收

2. 独立个人劳务的范围

个人要求执行税收协定独立个人劳务条款规定的，应根据下列条件判断其是否具有独立身份：

（1）职业证明。

（2）与有关公司签订的劳务合同表明其与该公司的关系是劳务服务关系，不是雇主与雇员关系。



第三章 国际税收

（九）受雇所得（非独立劳务）

新加坡居民在新加坡（居民国）受雇取得的报酬应仅在新加坡纳税；但在中国（来源国）从事受雇活动取得的报酬，中国可以征税。

下面条件只要符合一个，其获得的报酬就可以在中国征税：

- （1）在任何12个月中在中国停留连续或累计超过183天。
- （2）该项报酬由**中国雇主**支付或代表中国雇主支付。
- （3）该项报酬由雇主设在中国的常设机构或固定基地所

负担。



第三章 国际税收

（十）董事费

缔约国一方居民作为缔约另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在该缔约国另一方征税。

（十一）艺术家和运动员

对缔约国一方居民，作为艺术家或者作为运动员，在缔约国另一方从事其个人活动取得的所得，**活动所在国有无限征税权**。

演艺人员活动不包括会议发言，以及以随行行政、后勤人员（如摄影师、制片人、导演等）身份开展的活动。



第三章 国际税收

（十二）无住所个人税收协定适用（2026年新增）

①境外受雇所得部分：中国不征。

②境内受雇所得：仅境内支付境内所得部分征税。

③独立个人劳务：（短期活）中国可以不征。

④来中国当高管或董事的董事费：按照正常“董事费协定”；若协定没有或不适用，且并未执行董事职权，则可按照“受雇”、“独立劳务”或“营业利润”条款。

⑤特许权使用费/技术服务费：按协定计税所得额和比例征税。



第三章 国际税收

三、国际税收协定待遇后续管理——受益所有人

一般来说，下列因素不利于对申请人”受益所有人”身份的判定（消极因素）：

（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，“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

(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

2. 申请人“受益所有人”身份的判定

申请人从中国取得的所得为股息时，申请人虽不符合“受益所有人”条件，但直接或间接持有申请人100%股份的人符合“受益所有人”条件，并且属于以下两种情形之一的，应认为申请人具有“受益所有人”身份：

（1）上述符合“受益所有人”条件的人为申请人所属居民国（地区）居民；

（2）上述符合“受益所有人”条件的人虽不为申请人所属居民国（地区）居民，但该人和间接持有股份情形下的中间层均为符合条件的人。



第三章 国际税收

3. 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，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

三、非居民企业税收管理

1. 设立机构、场所的非居民企业

项目	具体规定
规则	来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。 【提示】正常查账征收与居民企业类似
核定征收	1. 核定征收方法 (1) 按收入总额核定（正确核算收入或通过合理方法推定收入） 应纳税所得额 = 收入总额 × 核定的利润率 (2) 按成本费用核定（正确核算成本费用，但不能正确核算收入） 应纳税所得额 = 成本费用总额 ÷ (1 - 核定利润率) × 核定利润率 (3) 按经费支出换算收入核定（正确核算经费支出总额，但不能正确核算收入总额和成本费用） 应纳税所得额 = 本期经费支出额 ÷ (1 - 核定利润率) × 核定利润率



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定	
核定征收	2.利润率	
	业务类型	核定利润率范围
	从事承包工程作业、设计和咨询劳务	15%－30%
	从事管理服务	30%－50%
	从事其他劳务或劳务以外经营活动	不低于15%
	3.混合定价劳务收入划分原则	
	销售货物同时提供服务，合同未列明劳务服务收费金额或计价不合理，税务机关可根据实际情况，参照相同或相似业务标准核定劳务收入，无参照的，以不低于销售货物合同总价款的10%为原则，确定非居民企业的劳务收入	



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
核定征收	4. 境内外劳务收入划分原则 以劳务发生地为原则划分其境内、外收入。 5. 兼营不同性质收入的税务处理方法 分别核算并适用相应的利润率计算缴纳企业所得税；凡不能分别核算的，应从高适用利润率，计算缴纳企业所得税。



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
汇算清缴	1.非居民企业具有下列情形之一的，可不参加当年度的企业所得税汇算清缴： （1）临时来华承包工程和提供劳务不足1年，在年度中间终止经营活动，且已经结清税款； （2）汇算清缴期内已经办理注销； （3）其他经主管税务机关批准可不参加当年度企业所得税汇算清缴。 2.汇算清缴时限 年度终了之日起5个月内。（中间停止经营的，终止之日起60日内）



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
特殊情形	【非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关规定】 如果派遣企业对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任和风险，通常考核评估被派遣人员的工作业绩，应视为派遣企业在中国境内设立机构、场所提供劳务；如果派遣企业属于税收协定缔约对方企业，且提供劳务的机构、场所具有相对的固定性和持久性，该机构、场所构成在中国境内设立的常设机构。