



第三章 国际税收

2. 外国企业常驻代表机构税收管理

外国企业常驻代表机构适用《外国企业常驻代表机构登记管理条例》，领取代表机构登记证（不是营业执照）。

【提示】外国企业的分支机构不是代表机构。

1. 查账征收：在季度终了之日起15日内向主管税务机关据实申报缴纳企业所得税。

2. 核定征收两种方法：

（1）按经费支出换算收入：适用于能够准确反映经费支出但不能准确反映收入或成本费用的代表机构。

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

【提示】经费支出额包括：在中国境内、外支付给工作人员的工资薪金、奖金、津贴、福利费、物品采购费（包括汽车、办公设备等固定资产）、通信费、差旅费、房租、设备租赁费、交通费、交际费、其他费用等。

①购置固定资产所发生的支出，以及代表机构设立时或者搬迁等原因所发生的装修费支出，应在发生时一次性作为经费支出额换算收入计税。

②利息收入不得冲抵经费支出额；发生的交际应酬费，以实际发生数额计入经费支出额。



第三章 国际税收

③以货币形式用于我国境内的公益、救济性质的捐赠、滞纳金、罚款，以及为其总机构垫付的不属于其自身业务活动所发生的费用，不应作为代表机构的经费支出额。

④其他费用包括：为总机构从中国境内购买样品所支付的样品费和运输费用；国外样品运往中国发生的中国境内的仓储费用、报关费用；总机构人员来华访问聘用翻译的费用；总机构为中国某个项目投标由代表机构支付的购买标书的费用等。



第三章 国际税收

(2) 按收入总额核定应纳税所得额：适用于可以准确反映收入但不能准确反映成本费用的代表机构。

应纳企业所得税额=收入总额×核定利润率×企业所得税率

代表机构的核定利润率不应低于15%。

采取核定征收方式的代表机构，如能建立健全会计账簿，准确计算其应税收入和应纳税所得额，报主管税务机关备案，可调整为据实申报方式。



第三章 国际税收

3. 未设立机构、场所的非居民企业税收管理

(1) 实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。

(2) 非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。

(3) 合同中约定由扣缴义务人实际承担应纳税款的，应将非居民企业取得的不含税所得换算为含税所得计算并解缴应扣税款。

含税收入=合同金额÷[1-增值税适用税率/（1+增值税适用税率）-预提所得税税率/（1+增值税适用税率）]



第三章 国际税收

四、国际税收抵免制度

（一）国际税收抵免方法

（1）国际上居住国政府可选择采用免税法、抵免法、税收饶让、扣除法和低税法等方法，减除国际重复征税。

（2）抵免法是普遍采用的方法。

（3）抵免法中计算抵免限额又分为分国抵免限额、综合抵免限额和分项抵免限额三种计算方法。

【提示】当跨国纳税人在国外经营普遍盈利且国外税率与国内税率不一致时（纳税人在高税国与低税国均有投资），采用综合抵免限额对纳税人有利，采用分国抵免限额对居住国有利。



第三章 国际税收

（二）我国税收抵免制度适用范围和抵免办法

项目	具体规定
适用抵免的主体	(1) 居民企业。 (2) 非居民企业在我国境内设立的机构、场所
适用抵免的税额	为企业所得税性质的税额，具体而言： (1) 居民企业：来源于境外的应税所得直接缴纳的和间接负担的境外企业所得税（间接+直接）。 (2) 非居民企业在我国境内设立的机构、场所：就其取得的发生在境外，但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税（仅直接部分）



第三章 国际税收

（二）我国税收抵免制度适用范围和抵免办法

项目	具体规定
境外所得税抵免额的计算	境外所得税抵免额的计算分三个步骤： ①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）×中国所得税税率 ②可抵免境外税额=境外实缴税额 ③境外抵免额=min（①，②） 【提示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。 【提示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。



第三章 国际税收

（二）我国税收抵免制度适用范围和抵免办法

项目	具体规定
境外应纳税所得额的计算	1.企业应按照我国税法的有关规定，确定中国境外所得，即“境外税前所得”。（还原+调整） （1）还原成境外税前所得。 （2）属于应由各分支机构合理分摊的总部管理费等有关成本费用应作出合理的对应调整分摊；一些成本费用我国允许进行的扣除按规定扣除。 2.境外分支机构亏损的弥补 （1）境外亏损不得用境内盈利弥补，但可就来源于该国其他项目或以后年度弥补。 （2）非实际亏损额：如果企业当期境内外所得盈利额与亏损额加总后和为零或正数，则其当年度境外分支机构的非实际亏损额可无限期向后结转弥补。（实际亏损额只能结转5年）



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
可予抵免境外所得税税额的确认	1.不应作为可抵免境外所得税税额的情形 (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

续表

项目	具体规定
可予抵免境外所得税税额的确认	2.可抵免的境外所得税税额的基本条件 (1) 企业来源于中国境外的所得依照中国境外税收法律以及相关规定计算而缴纳的税额。 (2) 缴纳的属于企业所得税性质的税额，而不拘泥于名称。(针对净所得征收的税额) (3) 限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额。 (4) 可抵免的企业所得税税额，若是税收协定非适用所得税项目，或来自非协定国家的所得，无法判定是否属于对企业征收的所得税税额的，应层报国家税务总局裁定。



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
可予抵免境外所得税税额的确认	3.可抵免境外所得税税额的换算 若企业取得的境外所得已直接缴纳和间接负担的税额为人民币以外货币的，在以人民币计算可予抵免的境外税额时： 凡企业记账本位币为人民币的，应按企业就该项境外所得记入账内时使用的人民币汇率进行换算； 凡企业以人民币以外其他货币作为记账本位币的，应统一按实现该项境外所得对应的我国纳税年度最后一日的人民币汇率中间价进行换算。



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
适用间接抵免的外国企业持股比例	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和抵免限额时，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5层外国企业，即： 第一层：企业直接持有20%以上股份的外国企业； 第二层至第五层：单一上一层外国企业直接持有20%以上股份，且由该企业直接持有或通过一个或多个符合规定持股方式的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。 【提示】判断“资格”时候是从上往下；计算“间接负税”是从下往上



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
境外所得间接负担税额的计算	简化公式： 本层企业应纳税额属于由一家上一层企业负担的税额=（本层企业所得税+预提税+间接负担税）×分配比×上层持股比
享受税收饶让抵免税额的确定	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。



第三章 国际税收

续表

项目	具体规定
简易办法计算抵免	采用简易办法须遵循“分国不分项”原则。 (1) 按12.5%计算抵免限额的情形。 虽有所得来源国的纳税凭证，但因客观原因无法准确确认当期应缴并实际缴纳的境外税额的，可按境外应纳税所得额的12.5%作为抵免限额（所得来源国的实际有效税率低于12.5%的除外）。 (2) 按25%计算抵免限额的情形。 所得来源国的法定税率且其实际有效税率明显高于25%。



第三章 国际税收

五、国际避税

（一）利用转让定价

转让定价，一般是指跨国企业集团根据其全球经营战略，在集团**内部关联企业之间**销售商品、无形资产、金融资产，提供劳务、资金融通时确定的内部交易价格。（通常将费用 and 成本从低税区转移至高税区，将利润从高税区转移至低税区）

转让定价是跨国企业进行国际避税的常用手段。



第三章 国际税收

（二）避免或转换税收居民身份

自然人，可以通过**移居**，或利用税法中的**居住时间标准**，**避免成为高税区的税收居民**，而成为低税区的税收居民，从而躲避或减轻纳税义务。

法人，可以通过**转换注册地或实际管理机构所在地**，避免成为高税区的税收居民，承担无限纳税义务。企业也可通过**税收倒置**（收购低税区的企业，把企业的母公司迁往低税区，以达到目的的行为）将自己变成低税区企业的组成部分，实现**税收从高税区向低税区的倒置**。



第三章 国际税收

（三）利用资本弱化

企业资金来源中，负债远大于所有者权益的现象。（高税国企业对外投资）

（四）滥用税收协定

是指通过**各种方式规避税收协定的限制**，违背税收协定缔约国的意图，获取税收协定优惠的行为。

择协避税、规避成为常设机构等。



第三章 国际税收

三、一般反避税管理

（2026年调整）税务机关可依法对存在下列避税安排的企业，启动一般反避税调查：（1）滥用税收优惠；（2）滥用税收协定；（3）滥用公司组织形式；（4）利用避税港避税；（5）其他不具有合理商业目的的安排。



第三章 国际税收

六、国际税收征管协作

（一）我国税收情报交换

1. 情报交换概述

（1）情报交换在税收协定规定的权利和义务范围内进行。情报交换应在税收协定生效并执行以后进行，税收情报涉及的事项可以溯及税收协定生效并执行之前。

（2）我国主管当局为国家税务总局。

（3）情报交换的类型包括专项情报交换、自动情报交换、自发情报交换以及同期税务检查、授权代表访问和行业范围情报交换等。



第三章 国际税收

（二）OECD金融账户涉税信息自动交换（2026年调整）

2025年6月2日，OECD发布实务中通称的CRS2.0。

CRS2.0的适用范围扩大，新增特定电子货币产品、中央银行数字货币；将加密资产间接投资纳入共同申报准则监管范畴。

	CRS2.0的主要内容
适用范围	包括参与辖区的金融机构、应申报辖区税收居民所持有的金融账户、消极非金融实体的控制人、加密资产服务提供商及相关加密资产。 【提示】应申报辖区，是指已承诺实施CRS并开展信息自动交换的国家或地区



第三章 国际税收

续表

	CRS2.0的主要内容
尽职调查程序	(1) 个人存量账户 对于高净值账户（余额>25 万美元）开展电子检索和人工核查，识别非居民标识。对于低净值账户以电子检索为主，发现非居民标识后进一步核实。对双重居民身份必须全面核实，不得仅采信单一居民声明。 (2) 个人新开账户 必须要求账户持有人签署税收居民身份自我声明，并对声明进行合理性、一致性核验，可通过政府数据库交叉验证税号及身份信息。声明不实或信息矛盾的，金融机构不得采信。



第三章 国际税收

	CRS2.0的主要内容
尽职调查程序	(3) 实体账户 要求实体提供税收居民声明及控制人信息；对消极非金融实体，强制穿透至全部控制人，逐一识别其税收居民身份；多层嵌套架构需逐层穿透，不得因架构复杂而豁免
无需申报情况	主要包括政府机构、国际组织、中央银行等豁免金融机构账户，退休金账户、慈善账户等符合法定豁免条件的账户，低价值且低风险的特定账户等等



第三章 国际税收

续表

	CRS2.0的主要内容
申报与交换	金融机构应按年度收集应申报账户信息，报送至本国主管当局。交换时间与方式包括： ①每年完成对上一年度账户信息的收集与报送； ②主管当局通过安全渠道开展自动信息交换； ③CRS2.0首批交换于 2027 年实施
CRS2.0核心修订内容	①将电子货币、央行数字货币（CBDC）纳入金融资产范畴；与加密资产报告框架（CARF）并行实施，实现数字资产全收覆盖；



第三章 国际税收

续表

CRS2.0核心修订内容	②对消极非金融实体、信托、基金会、多层架构强制全面穿透，完整申报所有控制人、委托人、受托人、保护人、受益人等角色信息； ③金融机构不得仅进行形式审查，需对自我声明进行实质核验，对明显矛盾、虚假声明拒绝采纳； ④增加申报资本利得、年度总收支联名账户明细等内容，提升信息颗粒度，提高数据利用价值； ⑤部分参与辖区将个人存量账户申报门槛由25万美元下调至 10万美元，扩大覆盖范围
--------------	---



第三章 国际税收

续表

加密资产 报告框架 (CARF)	(1) 主要适用主体（加密资产服务提供商） 包括：加密资产交易所，托管钱包服务商，提供兑换、转账清算、结算服务的机构。 (2) 应报告加密资产 包括可兑换加密资产、稳定币、加密资产衍生品、用于投资或支付的NFT（一种数字资产），排除仅用于消费、娱乐且不可交易的数字资产
------------------------	--



第三章 国际税收

（三）税基侵蚀与利润转移（BEPS）行动计划

【概念】人为将利润转移至仅有少量或没有经济活动的免税或低税地区。

BEPS行动计划主要内容

主要包括三个方面的内容：一是保持跨境交易相关国内法规的协调一致；二是突出强调实质经营活动并提高税收透明度；三是提高税收确定性。



第三章 国际税收

（四）应对经济数字化国际税收新规则（2026年调整）

1. “双支柱”方案的基本框架

支柱一用于解决市场辖区**征税权的不平衡问题**，主要包括金额A规则和金额B规则。主要是将跨国企业集团剩余**利润**在全球进行**重新分配**，主要解决超大型跨国企业集团部分剩余利润在哪里缴税的问题。

支柱二用于**抑制跨国企业集团逃避税行为**，为各国税收竞争划定底线，解决税基侵蚀和利润转移，主要包括基于各国国内税法的全球反税基侵蚀（GloBE）规则和基于税收协定的应税规则。（解决低税率）



第三章 国际税收

2. 支柱一

金额A 规则	(1) 适用对象：年收入在200亿欧元以上且税前利润率超过10%的跨国企业集团。 (2) 行业适用：采掘业和受监管的金融服务业。 (3) 规则：将超过合并收入10%的利润的25%，分配给其销售产品和服务辖区，重新分配的超额利润被称为“金额A”。构成新联结度的市场辖区可对分得的金额A征税。联结度门槛为跨国企业集团在市场辖区营业收入超过100万欧元，该市场辖区可对归属于本辖区的金额A征税；对GDP低于400亿欧元的小规模市场辖区，联结度门槛为25万欧元。
-----------	--



第三章 国际税收

续表

金额B 规则	为跨国企业集团在市场辖区发生的 基础营销和分销活动 ， 提供 简化转让定价方法 ，以确定市场辖区的利润回报
-----------	--



第三章 国际税收

3. 支柱二

(1) 全球反税基侵蚀（GloBE）规则

GloBE 规则采用补足税机制，通过收入纳入规则和低税支付规则，将跨国企业就其在一个辖区内的超额所得所缴纳的所得税税负，**提高至全球最低税率（15%）水平。**

(2) GloBE的适用范围

仅适用于最终母公司合并财务报表年收入，基于受测纳税年度之前**4个年度中至少有2个年度为7.5亿欧元**或以上的跨国企业集团。



第三章 国际税收

【提示1】不适用的主体：包括政府实体、国际组织、非营利组织、养老基金、作为最终母公司的投资基金和**房地产投资工具**，也包括所排除实体拥有的一些实体。

【提示2】GloBE 规则规定了两个例外条款：**微利排除**和**安全港**。微利排除适用于跨国企业集团中全球平均收入低于1000万欧元，以及全球平均所得为亏损或低于100万欧元（按3个纳税年度平均计算）的辖区。安全港旨在减少跨国企业集团可能已征收15%或以上税率的辖区的合规和管理负担；当测试辖区在纳税年度满足常规利润测试、微利测试或有效税率测试要求时，该辖区的补足税应被视为零。



第三章 国际税收

（五）联合国方案

1. 自动化数字服务。

自动化数字服务（ADS），是指通过互联网或其他电子网络提供的需要最少量人工参与的任何服务。通常以下服务可能被认定为ADS：在线广告服务、提供用户数据、在线搜索引擎、在线中介平台服务、社交媒体平台、数字内容服务、在线游戏平台、云计算服务、标准化的在线教学服务等。

ADS一般不包括：定制专业服务、定制在线教学服务、在线销售除广告外的商品和服务、不考虑网络连接的实体货物销售收入、提供接入互联网或其他电子网络的服务。



第三章 国际税收

2.ADS所得来源地的确定

以ADS相关条款的支付地为所得来源地。（限于非居民通过远程营业活动获取所得且未构成常设机构的情形）

3.ADS所得的征税方法

（1）预提税法

如果 ADS 所得受益所有人是缔约国一方居民，则产生所得的缔约国另一方收取的税款不得超过 ADS 所得据以产生的支付总额的一定比例，限制税率建议设定为3%或4%，限制税率可通过双边谈判确定。



第三章 国际税收

(2) 合格利润法

如果 ADS 所得受益所有人是缔约国一方居民。其可以选择在产生该所得的缔约国另一方，按照该国国内法规定的税率就其在一个财政年度内ADS的合格利润纳税。ADS的合格利润的计算公式如下：

$$\text{合格利润} = \text{ADS利润率} \times \text{来源国ADS总收入} \times 30\%$$

【提示】如果ADS所得来源国无法获得相关服务的利润率，应适用预提税法。