

INTERNATIONAL TAX



# 企业 国际税务策划

INTERNATIONAL TAX PLANNING  
FOR ENTERPRISES

胡商◎著

本书具有超出涉外税务概念，超出一国税制范围，注重各国税制的共性的三大特点，系统地论述国际税务的基本构成及规则。



中国金融出版社

# 企业国际税务策划

胡 商 著



中国金融出版社

责任编辑：张智慧

责任校对：李俊英

责任印制：丁淮宾

## 图书在版编目 (CIP) 数据

企业国际税务策划 (Qiyè Guójì Shuìwù Cèhuà) / 胡商著. —北京: 中国金融出版社, 2017. 5

ISBN 978 - 7 - 5049 - 8933 - 8

I. ①企… II. ①胡… III. ①国际税收—税务筹划 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 049287 号

出版

发行

**中国金融出版社**

社址 北京市丰台区益泽路 2 号

市场开发部 (010)63266347, 63805472, 63439533 (传真)

网上书店 <http://www.chinafph.com>

(010)63286832, 63365686 (传真)

读者服务部 (010)66070833, 62568380

邮编 100071

经销 新华书店

印刷 保利达印务有限公司

尺寸 169 毫米 × 239 毫米

印张 19.75

字数 260 千

版次 2017 年 5 月第 1 版

印次 2017 年 5 月第 1 次印刷

定价 98.00 元

ISBN 978 - 7 - 5049 - 8933 - 8

如出现印装错误本社负责调换 联系电话 (010)63263947

# 前 言

对于当今世界经济的全球化，马克思和恩格斯早在 1848 年就有预言。他们在《共产党宣言》里指出：

不断扩大产品销路的需要，驱使资产阶级奔走于全球各地。它必须到处落户，到处开发，到处建立联系。

资产阶级，由于开拓了世界市场，使一切国家的生产和消费都成为世界性的。使反动派大为惋惜的是，资产阶级挖掉了工业脚下的民族基础。古老的民族工业被消灭了，并且每天都还在被消灭。它们被新的工业排挤掉，新的工业的建立已经成为一切文明民族的生命攸关的问题；这些工业所加工的，已经不是本地的原料，而是来自极其遥远的地区的原料；它们的产品不仅供本国消费，而且同时供世界各地消费。旧的、靠国产品来满足的需要，被新的、要靠极其遥远的国家和地带的产品来满足的需要所代替。过去那种地方的和民族的自给自足和闭关自守状态，被各民族的各方面的互相往来和互相依赖所代替。物质的生产是如此，精神的生产也是如此。各民族的精神产品成了公共的财产。民族的片面性和局限性日益成为不可能，于是由许多种民族的和地方的文学形成了一种世界的文学。

随着中国改革开放的深化和经济全球化的加速，中国市场不仅吸引了大量的外资进入，而且近年来越来越多的中国企业走出国门参与国际市场的竞争。然而，中国企业界具备的国际税务知

识还未能跟上这一时代的步伐。

目前中国公司走出国门进入国际市场的情形包括中国公司在境外承揽项目、并购、购置资产、经销产品、设立子公司或分支等。在这个过程中，有一部分中国公司得到了专业的国际会计/律师的税务服务，但有相当部分公司（包括大型企业）并没有事先的国际税务策划，只是打算出去后再在当地找会计报税而已。

本书的目的是为中国企业的跨国经营提供国际税务及国际税务策划方面的知识。国际税务策划可在两个方面帮助企业：一是为企业节省税务开支；二是帮助企业的税务遵从（tax compliance）。省税可增强中国企业的国际竞争力，提高公司市值；履行税务遵从可避免税务风险。

企业国际税务策划不仅能帮助中国企业省税，而且还有利于中国政府增加税收。在避免国际双重征税的条件下，中国企业在境外交税越多，在中国可抵免的应纳税越多，中国政府失去的税收也就越多。

本书的目的是为了帮助企业做国际税务策划，所以对国际税务的研究及论述是从企业角度出发。在论述国际税务规则方面，目前国际流行的方法是从一国立法的角度出发，将国际税务分为“进入”（inbound）和“外出”（outbound）两个方向的涉外税务规则。本书脱离这种传统的框架，从企业角度出发将国际税务定义为适用于纳税人跨国经济活动的不同国家的税务体系，并根据各国税制的共性和可比性，系统地论述国际税务的基本构成及规则，如各国的征税基础、公司税率、居民、长久基地、企业纳税人、资本增值的征税规则、股息及控股公司机制、避免双重征税的规则、源泉扣缴税、离岸税、国际税务协议网络、反避税规则等。

因此，在方法论上本书对国际税务的研究具有以下特点：

第一，超出涉外税务概念。传统的国际税务的定义将一国的涉外税务划分为两个方面的规则，一方面是适用于“进入”（inbound）方向的经济活动，另一方面是适用于“外出”（outbound）方向经济活动；而且“进入”方向的规则只是指专门适用于非居民进入本国从事经济活动的规则，不包括适用于本国居民的规则。

本书的国际税务范围从企业角度出发，包括所有适用于企业跨国经济活动的规则。就一国的“进入”方向的规则而言，本书研究的国际税务的内容除那些专门适用于非居民进入本国从事经济活动的规则以外，还包括那些既适用于本国居民也适用于非居民的国内规则。当然，我们在研究后者时，重点是对国际税务策划有意义的国内规则。

第二，超出一国税制范围。本书的国际税务是指适用于纳税人跨国经济活动的不同国家的税务体系。从企业跨国经营的角度来说，一个国家的涉外税务不构成国际税务；一国公司到另一国经商，是前一国的“外出”，同时是后一国的“进入”。所以，该企业需研究、比较或分析的是这两个国家的税务规则。国际税务及国际税务策划作为一门学科，需要研究的是不同国家的税务体系。

第三，注重各国税制的共性。各国税制往往由相同的部分构成，使用同样的概念，采用类似的规则。因此，我们的研究方法注重各国税制之间的横向比较。认识到各国税制共性可为我们学习和研究国际税务带来方便。

在结构上本书由六个部分构成：第一部分：概论（共3章）；第二部分：国际税务体系构成（共14章）；第三部分：国际反避税规则（共5章）；第四部分：国别税制及欧盟特点（共4章）；

第五部分：国际税务策划战略与方法（共6章）；第六部分：国际税务纠纷的解决及案例分析（共6章）。

第二至第四部分都是对国际税务规则的论述。第二部分通过对各国税制构成部分的论述，讲解国际通行的主要税务规则。第三部分涉及的国际反避税规则和第四部分的国别税制分析都是对国际税务规则论述的延续。

第五部分论述企业国际税务策划的战略与方法。按国际税务策划的目的，本书将国际税务策划分为两大类：以节省税务开支为目的和以履行税务遵从为目的；按国际税务策划涉及的范围的不同，又将国际税务策划分为项目性的策划和战略性的策划。本书将介绍这些战略和方法在控股公司的设立，融资与并购，知识产权的经营管理，加工与制造，贸易与销售等行业或情形的运用。

第六部分介绍国际税务纠纷解决的一般程序，论述纳税人的举证责任问题，并将提供七个案例分析（包括一个由作者本人为一美国公司在加拿大税务法院赢得的胜诉案例）。

这里需要说明的是，本书的所谓国际税务只是涉及所得税，不包括其他税种，如销售税、地产税等，因为：

- 所得税具有跨国性，大部分国家采用的是全球制；其他税一般是地域性的。
- 所得税受到国际社会重视，存在有广泛的国际税务条约网络。
- 所得税金额分量较大并且构成纳税人的成本。
- 所得税比其他税复杂得多。
- 所得税具有可策划性。

最后，本书有两点需特别提醒读者注意：第一，本书对有关税务规则的介绍或讨论是个人对有关国家的税法及案例法的理解，

不具有法律效力。第二，虽然作者已尽最大努力去确保本书观点的准确性，但难免有瑕疵。读者在阅读及使用本书时，应多加留意和谨慎；如对某一问题不明白或觉得有误，应咨询有关专业人士。

作者

2017 年 1 月于多伦多

# 目 录

|         |   |
|---------|---|
| 前言..... | 1 |
|---------|---|

## 第一部分 概 论

|                              |    |
|------------------------------|----|
| 第一章 国际税务与国际税务策划.....         | 3  |
| 第二章 国际税务法规的来源 .....          | 10 |
| 第三章 税基侵蚀和利润转移项目 (BEPS) ..... | 19 |

## 第二部分 国际税务体系构成

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| 第四章 各国税制概论 .....      | 29  |
| 第五章 企业所得税税率 .....     | 39  |
| 第六章 征税基础 .....        | 45  |
| 第七章 居民 .....          | 51  |
| 第八章 长久基地 .....        | 63  |
| 第九章 企业的形式及纳税人资格 ..... | 77  |
| 第十章 资本增值的征税规则 .....   | 86  |
| 第十一章 股息及控股公司机制 .....  | 95  |
| 第十二章 避免国际双重征税的规则..... | 102 |
| 第十三章 源泉扣缴税.....       | 108 |
| 第十四章 离岸税规则.....       | 111 |

|      |          |     |
|------|----------|-----|
| 第十五章 | 所得税申报规则  | 118 |
| 第十六章 | 海外信息申报规则 | 125 |
| 第十七章 | 国际税务条约网络 | 131 |

### 第三部分 国际反避税规则

|       |                |     |
|-------|----------------|-----|
| 第十八章  | 国际转让定价的客观原则    | 147 |
| 第十九章  | 受控海外公司规则 (CFC) | 153 |
| 第二十章  | 资本弱化规则         | 161 |
| 第二十一章 | 其他具体反避税规则      | 166 |
| 第二十二章 | 一般反避规则         | 173 |

### 第四部分 国别税制及欧盟特点

|       |        |     |
|-------|--------|-----|
| 第二十三章 | 美国税制   | 179 |
| 第二十四章 | 中国税制   | 187 |
| 第二十五章 | 加拿大税制  | 195 |
| 第二十六章 | 欧盟税务特点 | 204 |

### 第五部分 国际税务策划战略与方法

|       |                |     |
|-------|----------------|-----|
| 第二十七章 | 国际税务策划的分类及三大战略 | 211 |
| 第二十八章 | 控股公司           | 217 |
| 第二十九章 | 国际融资           | 226 |
| 第三十章  | 知识产权           | 237 |
| 第三十一章 | 制造业            | 243 |
| 第三十二章 | 国际贸易与销售        | 248 |

## 第六部分 国际税务纠纷的解决及案例分析

|                          |     |
|--------------------------|-----|
| 第三十三章 国际税务纠纷的解决·····     | 259 |
| 第三十四章 涉及国际转让定价案例·····    | 267 |
| 第三十五章 涉及长久基地案例·····      | 274 |
| 第三十六章 涉及混合实体及混合工具案例····· | 283 |
| 第三十七章 涉及国际资金转移案例·····    | 290 |
| 第三十八章 涉及源泉扣缴案例·····      | 294 |
| 参考文献·····                | 299 |

# 第一部分 概论

---



# 第一章 国际税务与国际税务策划

本章将介绍与国际税务策划有关的一些基本的概念性问题，如什么是国际税务，什么是国际税务策划，为什么要做国际税务策划，税务策划与避税/逃税有何不同等。至于国际税务策划的方法与技巧问题，将在第五部分的几个章节里介绍。

## 一、国际税务研究的范围

国际税务策划的对象是国际税务，所以我们有必要先为国际税务下个定义。

常见的或传统的有关国际税务的定义往往是从一个国家角度出发，将国际税务定义为一国的涉外税务，并将涉外经济活动分为“进入”（inbound）和“外出”（outbound）两个方面。前者是指外国居民（即非居民）进入本国从事的经济活动，而后者是指本国居民走出国门在境外从事的经济活动。所以，中国的作者称中国涉外税务为“中国国际税务”，美国的作者称美国涉外税务为“美国国际税务”，加拿大的作者也是将加拿大的涉外税务称为“加拿大国际税务”，等等。

这些都是一种从一个国家税务立法和行政管理的角度出发的研究或论述方法。

本书对国际税务的定义是从企业税务策划角度出发的。从企业角度出发，本书的国际税务是指适用于纳税人跨国经济活动的不同国家的税务体系。在比较这一定义与传统的国际税务的定义时，我们首先要看到两者的共同之处。这些共同的特点包括以下内容。

第一，国际税务涉及的只是所得税。

为什么人们常说的国际税务只是指所得税，而不是其他税种，如销售税、地产税等？这主要是因为：

- 所得税具有跨国性，大部分国家采用的是全球制；其他税一般是地域性的。

- 所得税受到国际社会重视，存在有广泛的国际税务条约网络中。
- 所得税金额分量较大并且构成纳税人的成本。
- 所得税比其他税复杂得多。
- 所得税具有可策划性。

第二，国际税务主要由国内法构成。

国际税务法规的来源主要是各国的国内法和国际税务条约，被一国接受的国际税务条约也可以被视为该国的国内法。

本书从企业角度出发，将国际税务定义为适用于纳税人跨国经济活动的不同国家的税务体系；这就使得国际税务的范围超出了传统的定义。从企业出发的定义的特点包括：

第一，超出涉外税务概念。

传统的国际税务的定义将一国的涉外税务划分为两个方面的规则，一方面是涉及“进入”（inbound）方向的经济活动，另一方面是涉及“外出”（outbound）方向的经济活动；而且“进入”方向的规则只是指专门适用于非居民进入本国从事经济活动的规则，而不包括适用于本国居民的规则。

本书的国际税务范围从企业角度出发，包括所有适用于企业跨国经济活动的规则。就一国的“进入”方向的规则而言，本书研究的国际税务的内容除那些专门适用于非居民进入本国从事经济活动的规则（如资本弱化规则）以外，还包括那些既适用于本国居民也适用于非居民的国内规则（如企业税率，对资本增值的征税规则等）。当然，我们在研究后者时，重点是对国际税务策划有意义的国内规则。

第二，超出一国税制范围。

本书的国际税务是指适用于纳税人跨国经济活动的不同国家的税务体系。从企业跨国经营的角度来说，一个国家的涉外税务不构成国际税务；一国公司到另一国经商，是前一国的“外出”，同时是后一国的“进入”。所以，该企业需研究、比较或分析的是这两个国家的税务规则。国际税务及国际税务策划作为一门学科，需要研究的是不同国家的税务体系。

第三，注重各国税制的共性。

各国税制往往由相同的部分构成，使用同样的概念，采用类似的规则。因此，我们的研究方法注重各国税制之间的横向比较。认识到各国税制共性可为我们学习和研究国际税务带来方便。

第四，看到各国税制竞争的一面。

国与国之间的税制也存在相当的差异；而这些差异的目的往往是为了让跨国公司利用，是国家之间竞争的结果。这些差异的存在为企业提供了国际税务策划的空间。

## 二、国际税务策划对企业的意义

### 什么是企业国际税务策划

国际税务策划是企业通过研究，发掘和了解有关国家的税务规则，并利用不同国家的税务上的差异以及政府给予的税务优惠，来规划或设计一个行动计划或方案，以达到公司节省税务开支和履行税务遵从（tax compliance）的目的。

从国际税务策划分类上看，跨国公司通过国际税务策划要达到的整体目的有两个：一是节省税务开支，二是履行税务遵从。因此，按整体目的来划分，国际税务策划可分为两类：以省税为目的的策划和以税务遵从为目的的策划。当然，实际生活中的国际税务策划大都是以省税

为目的的。

就节省税务开支而言，按国际税务策划涉及的范围不同，国际税务策划又可分为：项目性的策划和战略性的策划。战略性的策划包括三大定位与转移，即居民身份定位与转移，资产定位与转移，利润定位与转移。这方面的内容将会在本书第五部分进一步论述。

### 企业为什么要做国际税务策划

自 20 世纪 90 年代开始，经济全球化加快了速度，主要的国际贸易和投资障碍都被逐步清除，跨国公司在国际市场的竞争也更加激烈。随着世界各国政府开支的失调及公司税务负担不断加重，国际企业界以减轻国际税务，避免双重纳税，以及履行税务遵从（tax compliance）为目的的国际税务策划已成为经济全球化的必然现实。

按会计原理，税务被视为一种公司的费用，所以节省税务开支可以增加公司市值。作为企业跨国公司运行的最重要的目标，是要为股东增大公司及股份的价值。体现股份价值的关键数字是每股收益（Earnings Per Share, EPS），对计算 EPS 有直接影响的是公司的实际缴税税率（Effective Tax Rate）。实际缴税税率是就一个具体公司而言的，指的是在考虑到各种影响税务的因素，如通用的税率，收入的类别，以前的亏损，政府鼓励项目，各项抵免与扣除等之后，实际适用在该公司利润的平均税率，所以这个实际缴税税率可能不同于一般通用的公司税率。

如果一个公司能设法降低其实际缴税税率，那么它就能有效地增大其股份价值。这就是为什么跨国经营的公司都需要根据不同国家的税务特点，制定并实施全面的国际税务战略和策划。

### 为什么国际税务策划是可行的并且是合法的

跨国公司之所以可以通过国际税务策划来实现节省税务费用，是因为有一个有利的国际环境。这个环境是世界各国都在相互竞争，通过