



企业跨境服务贸易 税务指南

□ 古成林 著



 中国税务出版社

企业跨境服务贸易 税务指南

古成林 著

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业跨境服务贸易税务指南 / 古成林著. -- 北京:
中国税务出版社, 2015. 12
ISBN 978 - 7 - 5678 - 0266 - 7

I. ①企… II. ①古… III. ①跨国公司-税收管理-
指南 IV. ①F810.423 - 62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 271699 号

版权所有·侵权必究

书 名: 企业跨境服务贸易税务指南

作 者: 古成林 著

责任编辑: 刘 菲

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市丰台区广安路 9 号国投财富广场 1 号楼 11 层
邮政编码: 100055

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 83362083/86/89

传真: (010) 83362046/47/48/49

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京联兴盛业印刷股份有限公司

规 格: 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张: 19.75

字 数: 320000 字

版 次: 2015 年 12 月第 1 版 2015 年 12 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5678 - 0266 - 7

定 价: 50.00 元

如有印装错误 本社负责调换

序 言

做好非居民税收工作，提升跨境税源管理水平，是各级税收管理部门的重要任务。近年来，我国非居民税收收入逐年增长，对总体税收收入的贡献不断增加。2014年，为落实国家税务总局党组提出的打造国际税收升级版的要求，各地税务部门开展了股息、红利非居民税收专项检查和对外支付大额费用反避税调查，并取得良好效果。但同时也反映出一些问题，如导致我国非居民税收流失的风险因素依然存在，打击国际逃避税的任务仍然艰巨。目前，国际税制正处于一个剧烈变革的时期，为了应对各种风险和挑战，需要从事税收工作的同志努力学习，跟随、适应国际税收规则的发展与变化，而对于从事非居民税收工作的同志来说，更应该加深对国际税收管理的操作制度体系的理解。

当前，我们要清醒地认识到税务系统中还存在许多制约国际税收工作推进的问题。一是对国际税收工作认识不清。很多不直接从事国际税收工作的同志对国际税收的认识还停留在涉外税收的认识上，认为没有外资企业就没有国际税收的管理对象，即便有也是国际税务部门几个人的事。许多同志还没有认识到，国际税收是国家税收的国际方面，在开放型经济环境中，所有跨境投资交易都与国内税收息息相关，关系着国家整体税收权益。二是对非居民税收服务和管理的的能力亟待提升。近年来，在国内法方面，我国不断完善相关政策，陆续发布了一些国际税收政策和管理措施。要正确理解和执行这些税收政策，需要结合国际税收协定的相关知识才能加以

应用，这就需要从事具体工作的同志具有较高的政策水平。在这种情况下，迫切需要一本全面介绍非居民税收管理业务知识的书籍，供从事非居民企业税收相关工作的同志参考，以此帮助大家系统地掌握非居民企业税收管理操作体系。《企业跨境服务贸易税务指南》一书恰好能够满足这方面的需要。

《企业跨境服务贸易税务指南》是古成林同志在基层从事非居民企业税收管理实践中思考和总结的成果。全书由浅入深，用清晰简洁的文字从三个部分介绍了跨境服务贸易税收管理工作的主要内容：第一篇介绍了跨境服务贸易税收业务的基本知识和常见的非居民对外支付事项的办理流程，使读者通过了解实际工作中的具体操作步骤准确把握其中各项税收规定的内在逻辑；第二篇介绍了跨境服务贸易税收业务中的一些重要的和税收风险较高的事项，如税收协定、受益所有人、非居民股权转让等方面的知识，帮助读者熟练掌握这类重要事项的有关规定和操作流程，提高跨境服务贸易税收风险的分析和管理水平；第三篇从跨国公司的功能风险视角出发，对导致跨境服务贸易税收风险产生的根源即跨国公司所采用的业务模式进行分析，使读者能够站在更高的层次上理解跨境服务贸易各项税收业务，提高应对跨境服务贸易税收风险的能力。

国际国内的双重变革对国际税收工作提出了新要求，这对我们既是挑战也是机遇。直面挑战、把握机遇才能有效提升国际税务部门的站位。为此，从事税收工作的广大税务干部应加强对国家税收国际方面的学习、研究，努力把握机遇，开拓进取，持续打造国际税收升级版，推动国际税收现代化建设迈向新的台阶。



2015年7月8日

前 言

国际税收是国与国之间的经济行为所产生的税收关系，在全球化的背景下，所有跨境投资交易都会对国内税收造成影响，因此，国际税收是国家税收的国际方面。通常，国际税收业务包括两大领域，一是与货物贸易有关的转让定价税收业务，二是与跨境服务贸易有关的非居民税收业务。跨境服务贸易是国与国之间相互提供服务的经济交换活动，它既包括提供有形的活动，也包括无形的活动。本书主要介绍了与跨境服务贸易有关的非居民企业税收业务。

大多数财税工作者对居民企业的税收业务比较熟悉，但是对与非居民企业有关的税收业务却缺乏了解。居民企业 and 非居民企业是我国企业所得税的两大纳税主体，两者有着紧密的内在关联，如果我们缺乏对非居民税收业务的了解，那么可以说我们对企业所得税的理解就存在盲区，如果不能扫除这片盲区，则必将对我们处理居民企业的所得税事项带来障碍。相对于居民企业税收而言，非居民企业税收业务有其特殊规律，不能认为只要精通居民企业税收，非居民企业税收就能无师自通。反过来说，如果我们加深对非居民企业税收知识的理解，则能够使我们更好地从事居民企业的税收工作。

近年来，随着我国对外经济交往加深，跨境服务贸易有了长足发展，带动了我国非居民税收连续较快增长，2014 年我国实现非居民税收收入 1355 亿元，比 2013 年增长 15.5%^①。非居民企业税收收

^① 曾金华. 去年实现非居民税收收入 1355 亿元 [N]. 经济日报, 2015-02-04.

入结构以 2012 年国家税务总局统计数据为例分析^①，2012 年全国共实现非居民企业税收收入 1090.3 亿元，比 2011 年增收 64.4 亿元，增长 6.3%。其中，股息、红利所得企业所得税共完成 444 亿元，占非居民企业所得税收入总额的 48.6%，比 2011 年增收 16.6 亿元，增幅 3.9%，仍保持为非居民企业所得税第一大税源；特许权使用费所得税完成 197 亿元，增幅 7%，占收入总额的 21.6%；利息所得企业所得税完成 49.3 亿元，增幅 79.5%，占收入总额的 5.4%；转让财产所得企业所得税完成 68.5 亿元，比 2011 年下降 17.5%，占收入总额的 7.5%。从税源分布来看，非居民企业所得税区域性差异巨大，税源高度集中在经济发达地区，非居民企业所得税超过 100 亿元的 3 个省市分别是北京市、上海市和江苏省。从统计数据可见，以北京等城市为代表的全国非居民企业税收近年呈快速增长的态势，面对这样的发展形势，我国的财税工作者很有必要掌握一定的非居民企业税收知识，这样可以避免因为自身认识和知识上存在盲区而对工作产生不利影响。

当前，我国正处于新一轮对外开放之中，已经或正在对外谈签多个重要的双边、多边的服务贸易协定和投资协定，可以预见，跨境服务贸易相关业务对我国企业将越来越重要，与此相关的税收业务也将越来越重要。然而，遗憾的是当前国内专门介绍跨境服务贸易税收业务的书籍还不多，特别是与实际操作紧密相关的业务书籍则更少。导致这种现象的原因是多方面的，首先与大家的观念有关，有不少人认为跨境服务贸易税收业务专业面比较窄，平时遇到的情况不多，因此不需要过多了解。这实际上是一种把居民税收业务与非居民税收业务割裂开的认识。还有一个重要原因是，缺乏比较系统地、详细地介绍跨境服务贸易税务知识的书籍，目前已出版的国际税收业务的书籍较多关注的是跨境货物贸易转让定价税务方面的

① 2012 年非居民企业税收保持适度增幅 [N]. 中国税务报, 2013-02-19.

内容，介绍跨境服务贸易税务的书籍则较少，这也为我们开展这方面的业务培训工作带来了较大的困难。为了弥补以上不足，作者结合自己的工作实践写作了本书。

本书有三个特点：第一，本书可以作为一本实际工作的参考指南。本书介绍了目前涉及跨境服务贸易税收业务的大部分内容，不仅对各相关税收业务的税收原理、操作步骤和有关案例进行了详细介绍，而且还介绍了很多实际工作的细节处理方法，这些都是作者和同事实际工作经验的积累，从某些方面来说，这比单纯介绍国际税收理论知识更重要。第二，本书可以用作跨境服务贸易税收业务的培训教材。本书从便于读者理解的角度出发，在内容编排上采取由浅入深的方式，分门别类地介绍各类业务知识，能够满足不同层次读者的需求，并希望由此帮助读者搭建起非居民税收业务的知识体系，而不是仅仅简单地停留在具体的操作层面。第三，本书不是简单地描述和堆砌各个税收文件的规定，而是在对非居民企业税收业务的规律进行比较系统梳理的基础上有所创新，加入了作者的思考。比如，作者在书中提出了判断税收居民身份的流程；在受益所有人测试问题上设计了辅助判定工具；在跨境服务贸易各项目的税务问题上，不仅介绍了有关的税务知识还坚持把税务处理与会计处理相结合；作者在最后一篇中还分析了目前三类比较常见的跨境税收业务模式等。除此之外，本书还对本领域内一些前瞻性的问题和最新发展的趋势做了论述，介绍了一些有一定代表性的案例。作者希望以上这些内容能够带给读者一些启发。

本书在内容上分为三篇，第一篇对跨境服务贸易税收业务的基本知识进行介绍，主要包括对外支付有关税务问题的产生背景以及办理各项目对外支付的具体税务流程。由于目前我国实行的对外支付备案制度很可能将会持续改进，因此作者在介绍这部分内容时以介绍其中的税收原理为主，以介绍目前各事项的具体办理流程为辅，使读者通过了解实际工作中的具体操作步骤去体会其中各项税收规

定的内在逻辑，这样一来无论将来具体办事流程怎样变化，读者都能够做到以不变应万变。第二篇对跨境服务贸易税收业务中的一些比较特殊的和重要的规定进行了讨论，比如税收协定、受益所有人等问题，在实际工作中对这些内容的考虑，比单纯办理对外支付备案更重要，需要考虑的情况也更为复杂。第三篇着重对跨境服务贸易税收风险和有关的业务模式进行介绍，目的是为了帮助读者站在更高的层次上认识非居民企业各税收业务及其税收风险的来源和防范措施。

本书书名中的“企业”既是指本书讨论的税务事项产生于企业之间的跨境服务贸易经济行为，该经济行为的纳税人是非居民企业，也是指由此经济行为产生的对外支付相关税收业务的主体是境内居民企业。因此本书命名为《企业跨境服务贸易税务指南》是为了便于读者从自己工作的角度出发去理解什么是非居民企业税收。

最后，需要说明的是，本书所有引用的文件的有效期截止于2015年8月，本书所有引用的案例、文献、表单等资料都来源于公开发表的报刊杂志和网络信息，作者在引用时都注明了出处。

目 录

第一篇 基础篇

第 1 章 跨境服务贸易税务介绍	3
1.1 什么是服务贸易项目	3
1.2 为什么跨境服务贸易项目对外支付会产生涉税问题	4
1.3 我国对外支付税务监管的演变	6
1.3.1 对外支付证明时期	6
1.3.2 对外支付备案时期	7
1.4 跨境服务贸易支付的税法体系和原则	8
1.5 非居民企业税收名词介绍	14
第 2 章 办理跨境服务贸易各项目税务流程	18
2.1 企业所得税源泉扣缴项目	19
2.1.1 支付利息	20
2.1.2 支付股息红利	23
2.1.3 支付特许权使用费	25
【案例 2-1】收取签字费是否属于特许权使用费	28
【案例 2-2】境外设计费是否属于特许权使用费	30
2.1.4 支付财产转让收益	32
2.1.5 办理小额支付项目	34

2.2 劳务服务项目	35
2.2.1 劳务的分类及特点	37
2.2.2 纯境外劳务	38
2.2.3 境内劳务不构成常设机构	41
2.2.4 核定劳务服务项目利润率	56
2.2.5 劳务服务项目税收风险点	59
【案例2-3】识别合同真实性案例——服务合同暴露诸多疑点 据理力争成功追缴税款	62
【案例2-4】识别不合理管理服务合同——管理费冒充咨询费 企业被追税款近200万元	64
【案例2-5】境内境外劳务划分引起的税收争议	67
【案例2-6】非居民企业提供劳务构成常设机构	74
【案例2-7】正常劳务派遣与非正常劳务派遣案例	80
 第3章 享受税收协定待遇	 83
3.1 国际税收协定概况	84
3.1.1 国际税收协定范本介绍	84
3.1.2 国际税收协定的主要内容	87
3.1.3 我国目前税收协定的签订和立法情况	89
3.1.4 享受税收协定待遇为企业带来的利益	91
【案例3-1】企业享受税收协定待遇的基本原理	92
【案例3-2】境外公司认定为我国居民企业享受税收协定待遇	92
3.2 享受源泉扣缴各项目的税收协定待遇	93
3.2.1 享受利息项目协定待遇	94
【案例3-3】我国银行境外分行不享受税收协定待遇	106
3.2.2 享受股息红利项目协定待遇	107
【案例3-4】股息税收协定申请被驳回案例——深圳地税成功 阻止首例滥用税收协定入库税款1200多万元	110
【案例3-5】滥用税收协定规避企业所得税案例	111
3.2.3 享受特许权使用费项目协定待遇	114
【案例3-6】泛美卫星转播费适用特许权使用费案例	117

3.2.4 享受财产转让项目协定待遇	121
【案例3-7】非居民企业转让股权不予征税案例	136
【案例3-8】非居民企业转让无形资产不予征税案例	137
3.3 享受其他项目的税收协定待遇	137
3.3.1 享受境内劳务服务项目协定待遇	137
3.3.2 享受国际运输项目协定待遇	139
【案例3-9】非居民企业被否定享受国际运输税收协定待遇	148
第4章 跨境服务贸易的税款计算	152
4.1 与税款计算有关的名词概念介绍	153
4.2 扣缴非居民企业企业所得税、增值税的计算	155
【案例4-1】非居民企业缴纳税款计算案例	164
4.3 扣缴非居民企业企业所得税、营业税的计算	169
4.4 扣缴非居民企业税款的申报缴纳	173
4.4.1 填制扣缴企业所得税报告表	173
4.4.2 填制扣缴增值税、营业税报告表	177
4.4.3 享受免增值税优惠的办理	178
第5章 代扣代缴非居民企业税款的其他事项	181
5.1 非居民企业从境外直接支付税款	181
【案例5-1】通过“国外汇款”方式缴纳的税款应该如何入库	182
5.2 代扣代缴税款的会计处理	183
5.2.1 支付利息的会计处理	184
5.2.2 支付股息红利的会计处理	185
5.2.3 支付特许权使用费（技术服务费）的会计处理	186
5.2.4 境外劳务不缴纳企业所得税的会计处理	187
5.2.5 境内劳务不缴纳企业所得税的会计处理	188
5.2.6 核定征收企业所得税（以咨询服务为例）的会计处理	190
5.3 申请代扣代缴手续费	192

第二篇 提高篇

第6章 税收受益所有人身份	197
6.1 税收受益所有人概念	197
6.1.1 什么是受益所有人	197
6.1.2 中国税收受益所有人的判断标准	198
6.2 受益所有人测试	201
6.2.1 受益所有人得分表	201
6.2.2 常见受益所有人架构分析	203
6.3 受益所有人案例	206
【案例6-1】否定受控“导管公司”受益所有人案例	206
【案例6-2】税务机关的否定受益所有人的审批案例	208
【案例6-3】受益所有人的“安全港规则”	211
第7章 税收居民身份	212
7.1 税收居民身份的概念和应用	212
【案例7-1】近亿元多缴税款如何从西班牙退回中国	213
【案例7-2】通过否定税收居民身份阻止税收协定滥用案例	215
7.2 判断税收居民身份——以中国香港税收居民为例	216
7.2.1 香港税收居民身份认定管理介绍	217
7.2.2 香港税收居民身份判断流程	219
第8章 非居民企业股权转让	221
8.1 非居民企业股权转让介绍	221
8.1.1 非居民企业股权转让的税法规定	222
8.1.2 非居民企业股权转让应税所得的确认	227
【案例8-1】多层股权架构下的转让股权转让成本确认	229
【案例8-2】特殊的股权转让形式	230
8.2 非居民企业股权转让的主要交易类型及税务风险	231

8.2.1 非居民企业股权转让的主要交易类型	232
8.2.2 非居民企业股权转让的主要税务风险	233
8.3 非居民企业间接股权转让介绍	234
8.3.1 间接股权转让合理商业目的测试	235
8.3.2 间接股权转让备案流程	237
8.4 非居民企业股权转让税务风险防范和应对	239
8.4.1 在股权转让中运用功能风险分析	239
【案例8-3】关联企业间的功能风险分配	241
8.4.2 “半透明”调整理论及应用	242
8.4.3 转让所得调整率	244
【案例8-4】转让所得调整率的计算及应用	245
8.5 非居民企业股权转让特殊性税务重组介绍	247
8.5.1 非居民企业股权转让特殊性税务重组的条件	248
8.5.2 非居民企业股权收购特殊性税务重组备案流程	250
8.5.3 企业合并与股权收购两类特殊性税务重组的区别	252
【案例8-5】非居民企业特殊性税务处理的适用税收规范案例	252
8.6 重组中的股权转让会计处理	257
8.6.1 建立“重组—合并”概念体系	257
8.6.2 一般性税务重组的会计处理	258
【案例8-6】同一控制下一般性税务重组	260
8.6.3 特殊性税务重组的会计处理	261
【案例8-7】债务重组特殊性税务重组	262

第三篇 税务风险管理篇

第9章 跨境服务贸易常见税务风险	269
9.1 跨境服务贸易常见税务风险的类型	269
9.1.1 没有意识到发生代扣代缴义务而产生的税务风险	269
9.1.2 不能合理划分境内外收入而产生的税务风险	270

9.1.3 忽视备案程序而产生的税务风险	271
【案例9-1】忽视备案程序：一非居民企业错失税收优惠补缴 税金1200万元	271
9.1.4 没有准确划分销售货物和提供劳务而产生的税务风险	273
9.1.5 境外劳务派遣来华工作可能产生的税务风险	274
9.1.6 外资企业注销清算可能产生的税务风险	274
9.2 从货物贸易到服务贸易——跨境反避税新趋势	275
【案例9-2】全国首例大额跨境服务费避税案件查补税款超 8亿元	276
9.3 跨境服务贸易税务风险应对	281
9.3.1 真实性测试	281
9.3.2 受益所有人测试	281
9.3.3 定价基础测试	282
9.3.4 做好举证工作	282
9.4 跨境服务贸易备案支付展望	283
 第10章 跨境服务贸易部分税务模式分析	 285
10.1 以境内特许制造商为特点的税务安排	287
10.2 以境内特殊合约制造商为特点的税务安排	290
10.3 以境内全功能制造商为特点的税务安排	293
 后 记	 298
参考文献	299

第一篇

基础篇

一个在企业刚开始接触对外支付股息、利息、特许权使用费等税收业务的新人，往往在企业、税务局、银行之间往来多次，需要准备很多资料，他这时非常需要知道办理某类对外支付业务需要准备哪些资料；一个在税务机关刚开始从事非居民企业售付汇业务的税务人员，面对企业各种涉税诉求时，也非常希望掌握每类涉税事项的审核要求。虽然有关非居民企业税收的各类文件和表单资料在各级税务机关网站上都有介绍，但是若想精通这些业务只靠这些清单资料是远远不够的。客观地讲，涉及某项非居民企业税收业务的法律规定散见于众多文件之中，如果不能对这些文件规定进行系统总结，即使办理多次有关业务之后仍然会感觉昏昏然，对其中的道理仍然不甚了解。要解决这个困难，就需要对以上这些业务的基本规定和流程进行系统性学习和掌握，为后续处理更有难度的业务打下基础。

本篇在内容上以办理跨境服务贸易各项目税收业务的流程为线索，力求通过简洁和直观易懂的方式进行说明。本篇在内容的顺序上以各项业务的难易程度为先后顺序，先易后难地介绍各项业务之间的关系和详细办理流程。在阅读本篇内容之前，作者想要提醒各位读者，应把掌握的重点放在各类型税收业务的实体性规定上，并通过本书对业务办理流程的介绍来加深对税收实体法律法规的理解，而不要过于依赖本书所涉及的办理各类型税收业务的流程和清单。

