



国际税收协同创新系列丛书



中国财政发展协同创新中心
中央财经大学国际税务研究中心

曹明星 于海 李娜 著

跨境所得的

国际税收筹划与管理

——以中国现行税法体系为基础

中国税务出版社

国际税收协同创新系列丛书

跨境所得的国际税收筹划与管理

——以中国现行税法体系为基础

曹明星 于海 李娜 著

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

跨境所得的国际税收筹划与管理: 以中国现行税法体系为基础 / 曹明星, 于海, 李娜著. —北京: 中国税务出版社, 2014. 12
ISBN 978-7-5678-0111-0

I. ①跨… II. ①曹…②于…③李… III. ①国际税收-税收筹划-研究②国际税收-税收管理-研究 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 282710 号



版权所有 侵权必究

书 名: 跨境所得的国际税收筹划与管理

作 者: 曹明星 于海 李娜 著

责任编辑: 刘淑民 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

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation. com

发行中心电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 14.25

字 数: 234000 字

版 次: 2014 年 12 月第 1 版 2014 年 12 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0111-0

定 价: 40.00 元

如有印装错误 本社负责调换

丛书编委会

总 顾 问：张志勇

专家委员：（按姓氏拼音排序）

付树林	龚祖英	姜跃生	靳东升
李俊生	廖体忠	廖益新	刘 佐
刘剑文	尚力强	汤贡亮	王建凡
王晓悦	王道树	伊 兵	张铁勋
朱 青	Jeffery Owens	Kees van Raad	
Michael Lang	Philip F. Postlewaite		

主 编：李俊生 廖体忠

执行主编：曹明星

编 委：（按姓氏拼音排序）

冯立增	付 瑶	高运根	何 杨
胡天龙	黄素华	黄晓里	罗 秦
乔金美	宋 宁	夏光宇	熊 伟
熊晓青	杨小强	杨志清	张泽平
朱炎生	Dennis Weber		

协同创新，打造中国 国际税收的升级版

（总序）

2008年，席卷全球的金融危机爆发，世界经济的全球化发展进入了一个深刻转型历史阵痛时期。应当说，新自由主义的经济全球化带来了全球大市场，第一次在世界范围内实现真正意义上的全球经济大循环，推动现代化大生产达到史无前例的高峰。但是，在全球化中资本等生产要素的自由流动也放大了资本逐利天性的危害，在带来了一系列经济与社会问题的同时，还侵蚀了主权国家税基并一定程度上导致国际税收秩序的失衡。

世界经济发展的困局呼唤国际经济与税收秩序的重构。2013年，OECD借助G20平台发起了“应对税基侵蚀与利润转移（BEPS）的行动计划”。无疑，BEPS方略正是在这种新自由主义全球化下的经济税收困局背景下的历史产物。事实上，在新自由主义经济政策背景下，资本等生产要素的自由流动迅速增强，导致发达国家工业空心化、发展中国家产业链条低端化；同时，跨国企业越来越多进行激进的税收筹划，转移利润并侵蚀税基，不但侵害政府的税收权力、侵害其他企业的公平竞争权利，也侵害广大纳税人的公平税负权利，造成国际税收秩序的失衡。BEPS

方略的提出，谋求完善和发展现行税收协定和转让定价国际规则，以使其更好地适应各国税制和全球价值链变化带来的影响，推动建设与现代商业模式相适应的税制，压缩跨国公司利用税制和征管差异规避税收的空间，在全球范围内营造公平的税收环境和秩序，标志着国际税收秩序格局根本的转换，国际税收发展有可能进入一个历史的新纪元。

世界经济发展的新格局要求我们提升中国的国际税收话语权。经过 30 多年的改革开放，中国正在实现经济的崛起。我国不仅经济社会发展取得重大成就，而且与世界经济日益融合，在世界的经济地位不断攀升，已经成为全球第二大经济体、第一大进出口贸易国、第二大实际利用外资国和第三大对外投资国。然而与此同时，我们在世界经济格局中却拥有着不相称的话语权。BEPS 行动计划的提出、讨论和实施，为提升我国在税收国际规则制定上的话语权和我国国际税收管理能力（包括国内和国际方面）提供了一次良机。在此之前，延续百年的税收国际规则基本都是由发达国家主导制定，更多地反映发达国家的利益，而此轮国际税收改革，发达国家和发展中国家都期待中国在制定税收国际规则、维护良好税收秩序方面发挥重要作用，我们当然要顺势而为，推动我国的国际税收事业迈上新台阶，以更好地保护国家主权和税收利益，促进国际经济健康发展。

全球税制变革的新趋势亟需我们打造中国国际税收的升级版。当前，随着经济全球化和金融危机的不断深入发展，各国基于税源国际化维护国家税收权益的竞争与合作日趋激烈复杂。世界经济发展格局与全球税制变革趋势深刻地影响着各国国际税收发展的战略设计，为适应新形势对国际税收管理工作提出的挑战，早在 2012 年 4 月，中国国家税务总局发布了《关于加强国

际税收管理体系建设的意见》，提出“十二五”时期我国将实施更加积极主动的互利共赢的开放战略，实现吸收外资和对外投资并重的对外开放格局，落实国家税务总局党组关于按照统筹国内国际两个大局的要求，着力加强国际税收管理的总体部署，切实维护好我国税收权益，并为此提出了加强国际税收管理体系建设的总体思路、基本原则和主要目标，明确了国际税收管理工作任务。继而在2014年3月，中国国家税务总局又召开专题会议进一步部署国际税收管理工作，强调一要参与国际规则制定、完善法规制度，二要强化工作机制、优化跨境税源管理与服务，三要推进信息化建设、促进资源整合，四要加强跨境税源监控、深化税收经济分析，五要扩大国际交流与合作、提升我国话语权，六要注重专业人才培养、推动队伍建设，从而积极推动“职能定位完整、法规体系完备、管理机制健全、管理手段先进、组织保障有力和国际地位提升”的中长期战略目标的实现，最终通过砥砺奋进，提升站位，打造中国国际税收升级版。

现代化转型与社会剧变急盼教育科研领域的协同创新。中国当下正经历的，是人类历史上规模最为宏大的经济转型、制度变迁和社会文化重建，为此需要全社会乃至国际社会通力合作，对包括国际税收在内的整个世界经济秩序进行全面创新。面对这一历史挑战，国家适时提出“2011计划”，确立了新时期的教育科研发展战略。“2011计划”是在我国高等教育科研领域继“211”“985”之后启动的第三个体现国家意志的战略性计划，旨在建立一批“2011协同创新中心”，积极联合国内外创新力量，有效聚集创新要素和资源，构建协同创新的新模式，形成协同创新的新优势，集聚和培养一批拔尖创新人才，产出一批重大标志性成果，形成代表我国各个领域科学研究和人才培养水平与能力的学

术高地，提升国家文化软实力、增强中华文化国际影响力，为国家乃至世界的经济与社会转型做出贡献。

历史使命和国家战略催生国际税收领域的高端智库。值得自豪的是，我们在国际税收领域已经开始了这样的一种努力和尝试。2011年，在财政部、国家税务总局相关部门的支持下，中央财经大学依托税务学院组建了中国国际税务研究中心，期望通过实施政治与经济、理论与实务、国际与国内的“三结合”的发展战略，形成跨学科、跨机构、跨业界、跨国界的协同创新的发展机制，打造一个集信息搜集、策略研究与人才培养于一体的立体的国际税收高端智库，努力出思想、出成果、出人才，体现中国特色、中国风格、中国气派，积极引领国际税收秩序重构的历史进程。目前，该中心已经成为中央财经大学国家级2011申请项目“中国财政发展2011协同创新中心”的一个重要组成部分，致力于从一个较为复杂的具体专业领域推动协同创新整体工作的深入发展，积极协助国家打造中国“财政智库”，建设财政“中国学派”，发展财政“中国模式”，展现中国特色社会主义的道路自信、理论自信、制度自信，为中华民族的复兴和中国梦的实现做出贡献。

呈现在我们眼前的这个系列作品，正是国际税务研究中心组织的国际税收领域协同创新的第一个阶段的学术成果。这是中国学术界首次完成系列的国际税收发展战略的研究报告，也是高校研究者与税务主管机关以及实务界专家展开的第一次大规模、系统的国际税收学术合作。这种合作加强了专业的沟通与联系，提升了研究的宽度和深度，架起了协同创新的学术桥梁，成功实现管理服务实践与科研理论的典范对接。

我们期盼，通过积极开展这种广泛的国际税收协同创新，能

够形成更多的具有前瞻性价值和顶层设计意义的中国国际税收发展战略研究报告，更好地梳理我国国际税收工作的经验，探寻我国国际税收工作的发展规律，深入谋划中国国际税收工作发展的新思路，为实施国家总体战略服务，不断开创中国国际税收事业发展的新局面。

张志勇 李俊生

2014年11月8日

目 录

第一部分 境外所得税收筹划

1 境外所得税抵免的主要规定	1
1.1 法规概况	1
1.2 境外所得税抵免规定的适用范围	2
1.2.1 纳税人的范围	2
1.2.2 境外所得的范围	3
1.3 直接抵免与间接抵免	3
1.3.1 直接抵免	4
1.3.2 间接抵免	6
1.4 境外所得税抵免的计算	13
1.4.1 境外所得、境外税前所得	13
1.4.2 境外所得分国别（地区）的应纳税所得额	14
1.4.3 可抵免境外所得税税额	20
1.4.4 境外所得间接负担的税额	21
1.4.5 抵免限额	24
1.4.6 境内外盈亏相抵	25
1.4.7 实际抵免的境外税额	27
1.4.8 实际应纳所得税额	29
1.5 饶让抵免的应纳税所得额	30
1.6 简易办法对境外所得已纳税额计算抵免	31
1.7 境外分支机构与外国对应纳税年度的确定	32

2 境外所得税务筹划：来源于境外的积极所得——境外运营	34
2.1 所得的来源地	35
2.2 常设机构、分公司、子公司的选择	37
2.3 常设机构的构成	45
2.4 设立境外分支机构的主体	49
2.5 跨境业务的安排	52
2.6 工程项目的总包与分包	57
3 境外所得税务筹划：来源于境外的消极所得——境外投资	62
3.1 投资收益的筹划	62
3.1.1 降低投资东道国企业所得税	64
3.1.2 降低股息预提税	71
3.1.3 递延中国税	76
3.1.4 中和高低税负	80
3.1.5 利润汇回的时间和比例	87
3.2 投资退出的安排	99
3.2.1 资产转让或股权转让	100
3.2.2 直接转股、间接转股	104
3.2.3 股息所得和股权转让所得的替换	109
4 境外所得税务筹划：来源于境外的消极所得——无形资产	115
4.1 软件销售和软件许可	116
4.2 设立海外无形资产公司	122

第二部分 境内所得税收筹划

5 非居民企业来源于中国境内的所得	133
5.1 概述	133
5.1.1 非居民企业的纳税义务	134
5.1.2 非居民企业的所得来源地	134
5.1.3 非居民企业享受税收协定待遇的“受益所有人”概念	138
5.1.4 非居民享受税收协定待遇的具体方法	142

5.2	股息	144
5.3	利息	148
5.4	特许权使用费	153
5.5	财产转让所得	160
5.6	境外间接股权转让	167
5.7	特殊免税重组	172
6	非居民企业在中国的常设机构	180
6.1	概述	180
6.2	常设机构的一般定义	181
6.3	构成常设机构的场所	183
6.4	承包工程的常设机构判定标准	184
6.5	提供劳务的常设机构判定标准	185
6.6	常设机构范围的例外规定	191
6.7	“非独立代理人” 构成常设机构	194
6.8	“独立代理人” 不构成常设机构	196
6.9	母子公司控制关系是否构成常设机构	199
6.10	常设机构的征税方式	201
6.10.1	核定征税	202
6.10.2	在销售货物的同时提供服务	203
6.10.3	在境内外同时提供劳务	204
6.11	外国企业常驻代表机构	206

第一部分

境外所得税收筹划

1 境外所得税抵免的主要规定

1.1 法规概况

截至 2014 年 1 月 1 日；关于境外所得税抵免，我国制定了以下法律法规：

- 《中华人民共和国企业所得税法》，由中华人民共和国第十届全国人民代表大会第五次会议于 2007 年 3 月 16 日通过，自 2008 年 1 月 1 日起施行（以下简称《企业所得税法》）。

- 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》，经 2007 年 11 月 28 日国务院第 197 次常务会议通过，自 2008 年 1 月 1 日起施行（以下简称“《企业所得税法实施条例》”）。

- 《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125 号），由财政部和国家税务总局于 2009 年 12 月 25 日发布，自 2008 年 1 月 1 日起施行（以下简称“财税〔2009〕125 号文件”）。

- 《企业境外所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告 2010 年第 1 号），由国家税务总局于 2010 年 7 月 2 日发布，自 2010 年 1 月 1 日起施行（以下简称“税务总局 2010 年第 1 号公告”）。

- 《国家税务总局关于进一步做好“走出去”企业税收服务与管理工作的意见》（国税发〔2010〕59 号），由国家税务总局于 2010 年 6 月 10 日

发布（以下简称“国税发〔2010〕59号文件”）。

其中，全国人民代表大会制定的《企业所得税法》和国务院制定的《企业所得税法实施条例》是我国境外所得税抵免应依据的基本法律法规；财税〔2009〕125号文件、税务总局2010年第1号公告以及国税发〔2010〕59号文件，则是财政部和国家税务总局根据《企业所得税法》及其实施条例制定的具体实施措施。随着我国境外所得日益增长以及境外所得税抵免的问题进一步复杂化，可以预见财政部和国家税务总局今后将会进一步制定更加细化的实施规定。

值得注意的是，我国境外所得税抵免也执行税收协定优先的原则，若我国政府同外国政府订立的有关税收的协定与上述法律法规有不同规定的，应依照税收协定的规定办理。

1.2 境外所得税抵免规定的适用范围

1.2.1 纳税人的范围

《企业所得税法》第三条第一款规定，中国“居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税”。“非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的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、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。”

财税〔2009〕125号文件和税务总局2010年第1号公告进一步明确了境外所得税抵免规定的适用范围包括以下两类纳税人：

1. 中国居民企业可以就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

此处的中国居民企业指《企业所得税法》第二条第一款规定的居民企业，既包括依法在中国境内成立的企业，也包括依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。

2. 非居民企业（外国企业）在中国境内设立的机构（场所）可以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性质的税额进行抵免。

所谓实际联系是指，据以取得所得的权利、财产或服务活动由非居民企业在中国境内的分支机构拥有、控制或实施，如外国银行在中国境内分行以其可支配的资金向中国境外贷款，境外借款人就该笔贷款向其支付的

利息，即属于发生在境外与该分行有实际联系的所得。

我国税法该规定给予非居民企业在中国境内分支机构与居民企业类似的税额抵免待遇，允许其取得的发生于境外的所得所缴纳的境外税额抵免。该规定的目的是为了缓解由于国家间对所得来源地判定标准的重叠而产生的国际重复征税，但对此类非居民给予的境外税额抵免仅涉及直接抵免。

1.2.2 境外所得的范围

根据《企业所得税法实施条例》第六条的规定，中国境内、境外的所得应“包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。”

在判断某项所得是否适用于境外所得税抵免的规定时，应当首先确定该项所得是否属于来源于中国境外的所得。关于所得来源地的判断，《企业所得税法实施条例》第七条规定了以下原则：

1. 销售货物所得，按照交易活动发生地确定；
2. 提供劳务所得，按照劳务发生地确定；
3. 转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；
4. 股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定；
5. 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定；
6. 其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。

1.3 直接抵免与间接抵免

境外税额抵免分为直接抵免和间接抵免两类。《企业所得税法》对于我国居民企业和非居民企业的区别规定决定了在处理境外税额抵免时，必须对居民企业和非居民企业的抵免范围和方法也进行区别对待。在处理境外税额抵免时，首先应根据《企业所得税法》第二条和第三条以及《企业所得税法实施条例》第二条至第五条来判断纳税人是我国居民企业还是非居民企业，这个初步判断将决定纳税人的抵扣范围是仅可以适用直接抵扣

还是也可以适用间接抵扣。当中国居民企业抵免境外税额时，可以同时适用直接抵免和间接抵免。而当非居民企业的抵免境外税额时，仅可以适用直接抵免。

1.3.1 直接抵免

《企业所得税法》第二十三条规定，境外税额的直接抵免是指“企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照本法规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度以内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：

（一）居民企业来源于中国境外的应税所得；

（二）非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。”

财税〔2009〕125号文件和税务总局2010年第1号公告对“直接抵免”规定作了进一步细化，即“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”，“主要适用于企业就来源于境外的营业利润所得在境外所缴纳的企业所得税，以及就来源于或发生于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的预提所得税”。

换言之，中国居民企业取得来源于中国境外的所得（包括营业利润等积极所得和股息利息等消极所得），并且以纳税人的身份直接在境外就该项所得缴纳了当地的所得税，同时又应当就该项境外所得在中国缴纳企业所得税，则该居民企业已经在境外缴纳的所得税额可以用来抵免其中国企业所得税的应纳税额。对于中国非居民企业（外国企业）在中国境内设立的机构（场所）取得的发生在境外、但与其有实际联系的所得，同时又应当就该项境外所得在中国缴纳企业所得税，则这些非居民企业可以就其直接缴纳的境外企业所得税性质的税额抵免其中国企业所得税的应纳税额。

“直接抵免”的典型例子包括：

- 中国居民企业在境外设立机构场所（以常设机构、分公司等形式，但不包括子公司），直接从事生产经营（如加工货物进行销售）或者提供劳务（如工程承包、咨询服务、技术服务等），取得收入并在当地缴纳了企业所得税；

- 中国居民企业对境外企业进行投资，取得境外企业分配的股息红利，在当地缴纳了预提所得税（可能由境外企业代扣代缴，但纳税人是中

国居民企业，下同)；

- 中国居民企业对境外企业提供贷款，取得境外企业支付的利息，在当地缴纳了预提所得税；

- 中国居民企业将商标、技术许可转让给境外企业，取得境外企业支付的特许权使用费，在当地缴纳了预提所得税；

- 中国居民企业转让境外企业的股权，取得资本利得，在当地缴纳了资本利得税。

下面用两个简单的案例来解释“直接抵免”。

案例一：境外分公司（见图 1-1）

假定中国居民企业在 F 国设立分公司，提供技术服务，取得收入 200 万元，成本费用 100 万元。该中国居民企业在 F 国缴纳 10% 企业所得税，即 $(200-100) \times 10\% = 10$ 万元，税后利润全部汇回中国。因此，中国企业实际上取得的境外所得为 90 万元，对应的“境外所得税额”为 10 万元。

在中国企业所得税方面，中国居民企业计算该股息所得的“应纳税所得额”时，需要将该境外所得还原为 F 国分公司的税前利润（即 100 万元），按照 25% 税率计算“应纳税额”和“抵免限额”，均为 $100 \times 25\% = 25$ 万元。由于“应纳税额”和“抵免限额”均高于“境外所得税额”，因此“境外所得税额”可完全抵免，再补缴中国企业所得税 15 万元 $(25-10=15)$ 。

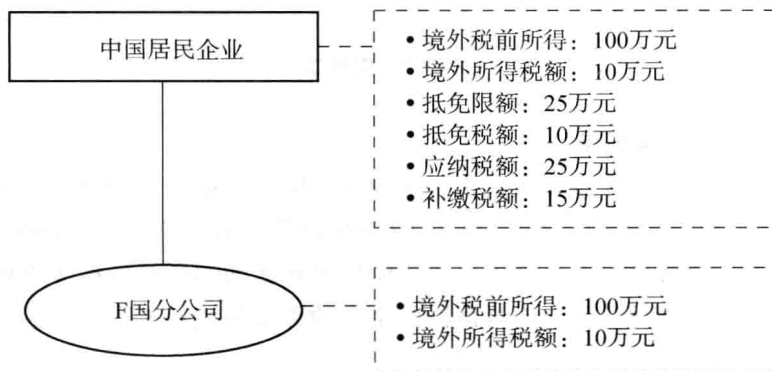


图 1-1 案例一