

# 国际税收



# 面对面

## 理论与实务

外企税务经理  
手把手讲解国际税收实务  
丰富案例探析相关政策和实践



周培勇 编著



机械工业出版社  
China Machine Press

会计极速入职晋级

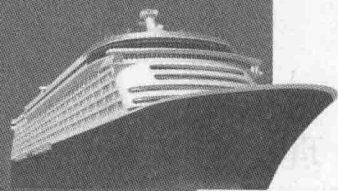
# 国际税收



# 面对面

理论与实务

周培勇 编著



机械工业出版社  
China Machine Press

## 图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收面对面：理论与实务 / 周培勇编著. —北京：机械工业出版社，2014.11  
(会计极速入职晋级)

ISBN 978-7-111-48647-3

I. 国… II. 周… III. 国际税收 - 基本知识 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 274749 号

本书作者是外企税务经理，从国际税收的基本理论框架出发，结合中国国际税收征管的法律法规和实际案例，以及作者在实务工作中的理解与感受，介绍和分析企业在跨国业务中经常遇到和需要思考的一些国际税收问题。

书中介绍了国际税收征管中的基本概念、涉及的跨国业务、国际重复征税和防止重复征税、常见的避税方法、反避税立法及管理、转让定价税收协定及国际税收前沿问题，并重点分析了国际税收征管中相关政策和实践对企业所得税（或公司税）的影响。

本书内容简明、易读，作者一直在外企担任税务经理，书中丰富的案例，来自作者的工作实践和日常资料整理研究，有助于帮助读者解决在国际税收中面临的疑难问题。

## 国际税收面对面：理论与实务

出版发行：机械工业出版社（北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码：100037）

责任编辑：左 萌

责任校对：董纪丽

印 刷：北京瑞德印刷有限公司

版 次：2015 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

开 本：170mm × 242mm 1/16

印 张：12.75

书 号：ISBN 978-7-111-48647-3

定 价：39.00 元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

客服热线：(010) 68995261 88361066

投稿热线：(010) 88379007

购书热线：(010) 68326294 88379649 68995259

读者信箱：hzjg@hzbook.com

版权所有·侵权必究

封底无防伪标均为盗版

本书法律顾问：北京大成律师事务所 韩光 / 邹晓东

## 前 言

### *Preface*

在当下企业越来越多地参与世界经济大融合的时候，在世界经济大融合将各国更加紧密地连接在一起的时候，在各国政府愈发重视各自税源的时候，国际税收便成了各国政府、国际组织和跨国企业共同关注的一个重要问题。

在国外，苹果、谷歌、亚马逊等大型跨国公司遭受反避税调查的新闻屡见于媒体。在中国，有关间接股权转让征税、特别纳税调整、转让定价调查等与国际税收征管相关的内容似雪球般从山顶呼啸而下，使习惯了“定期结账，按时完税”的企业财税人员有些始料未及，又不知所措。

层出不穷的国际税收法规、纷繁复杂的企业跨国交易、颇为短缺的系统参考资料都是财税人员和税务顾问们面临的严峻挑战。单调的税法汇编和抽象的国际税收理论无法生动形象地反映现实业务的复杂与多变；零零星星的国际税收案例也不足以体现国际税收内容的综合性和系统性。作为一名从事税务咨询及企业税务管理的从业者，本书编著者对这些问题感同身受。

本人希望在国际税收理论和实务间寻求有效结合，沿着国际税收常规的脉络依次展开对实务问题的分析，并分享自己的一些工作和思考体会。本书将主要从国际税收的基本理论框架

出发，结合中国国际税收征管的法律法规和实际案例以及作者在实务工作中的理解与感受，介绍和分析企业在跨国业务中经常遇到和需要思考的一些国际税收问题。

就所引用案例而言，本书虽然侧重介绍和分析中国国际税收征管中的一些典型案例，然而这些案例中的考量因素，如实际管理机构所在地、资本弱化等，同样对跨国企业在其他国家（地区）的国际税收管理具有借鉴和参考作用。同时，在案例选择和分析过程中，本书注重案例所述内容的横向可比性，即案例中的类似内容在其他国家的要求和实践；纵向可比性，即希望案例内容能体现相关的法规和税收管理实践中的变化；内容的综合性，即案例内容能反映国际税收管理所需关注的多个方面。同时，也希望本书中案例能够反映发达国家和发展中国家对同一问题的不同立场，以期帮助读者理解当今国际税收中的一些热点和争议之处。当然，由于各国税收法规和国际税收环境一直处于不断变化之中，案例中的法规引文往往具有一定的时效性。所以，读者在参考本书案例和相关法规时应特别予以注意。

另外，本书将焦点集中于国际税收征管中相关政策和实践对企业所得税（或公司税）的影响。虽然各国（地区）的税收种类繁多、名目不一，各税种的比重也各有不同，但就整体而言，企业所得税是各跨国企业管理的重点，号称“税中之王”。就中国税收收入而言，长期以来，以增值税为主的流转税仍在整体税收收入中占据第一位的比重。但从未来税制改革的方向看，以企业所得税为主的直接税比重将越来越大，趋同于全球发展的主流。

税收作为一种经济杠杆，其政策和实践也会随宏观经济环境和政府经济政策等因素进行改变。同时，这些改变也会影响

企业的税收负担。世界各国政府的国际税收政策往往也需要跟随世界通行的国际税收征管法则和潮流进行调整。故此，拥有一份一成不变的，能帮助跨国企业管理国际税收风险，优化国际业务税收结构的检查清单是不太实际的。

在写作本书的过程中，我一直叮嘱自己务必让内容简明、易读，使读者不为过多枯燥晦涩的专业术语、呆板无趣的叙述所累，并能使读者收获一二。作为一名相关领域的从业者，作者尤感学习、理解和制定“国际规则”之重要。与其他现代经济、管理和贸易等领域中的理论一样，中国在制定、运用和实施国际税收政策方面，也在不断学习、借鉴发达国家和国际组织的理论及经验。希望中国随着经济的发展和国际影响力的不断提升，能越来越多地参与和主导“国际规则”的制定，并发挥与之经济规模相当的作用。

在本书编写过程中，我得到了许多专业人士的帮助和指导，在此一并表示感谢。由于水平有限，虽竭尽所能、成书不易，但书中所涉内容必有局限，所谈观点定有偏颇，所述理论恐难全面、透彻。读者对于本书所涉内容有任何意见和建议，敬请予以批评和指正。联系邮件：[thepaper@163.com](mailto:thepaper@163.com)。

2014年9月于上海

# 推荐阅读

书号	定价	书名	作者	特点
35946	68	全面预算管理：案例与实务指引（附光盘）	袁巧莉	权威预算专家，精心总结多年工作经验/基本理论、实用案例、执行要点，一册讲清/大量现成的制度、图形、表单等工具，即改即用
34618	48	财务报表阅读与信贷分析实务	崔宏	重点介绍商业银行授信风险管理工作中如何使用和分析财务信息
33553	36	财务报表阅读与分析：从入门到精通	杨书怀	结合上市公司案例，分析了四大财务报表及其附注，详细介绍了财报分析的方法与技巧
32920	30	上市公司财务报表解读：从入门到精通	景小勇	以万科公司财报为例，详细介绍分析财报必须了解的各项基本财务知识
34767	30	管理者的10堂财务必修课	黄晓波	10大财务管理主题，11个真实案例，89张图表，带你顺畅搞懂财务知识
36702	35	零基础会计学	冯鹏程	带你最短时间，明白搞懂会计大小事
38197	39.8	企业为什么会陷入财务危机？财务危机案例启示录	李秉成	看财务危机形成原因，学会在企业管理中识别财务风险；学财务危机控制方法，提高管控财务危机的能力
38445	30	价值投资，从看懂财报开始	孙旭东	活用财务指标，看透会计数字
29232	35	看懂会计报表：从价值与信用入手	鲁桂华	带您30小时学会看懂财务报表
32714	29.8	零基础财务报表分析	穆林婧	基本理论，扼要解读；三大财务报表，实例演示；报表之间的关系，对比分析；带你跨越财报分析门槛
32316	36	手把手教你学内控	乔彦军	内控入门书，用《潜伏》故事讲解企业内部控制
33435	38	财务报表解读与证券投资分析	陈兆松等	基本财报知识，详细讲解；证券分析重点，案例解读
35179	38	动态环境下的预算管理：方法、案例和制度	高严	五大预算方法，详细解读/大量实务资料，快速应用/精通预算出利润
36187	59.8	经理人最想读的会计书	(美)S. C. 韦弗；J. F. 韦斯顿	帮助非财务经理人自信做好涉及财务的决策
36241	29.8	不神秘的会计：超级好懂有趣的会计入门书	(美)克雷格·霍维	故事带你快速成为半个会计专家
39700	32	手把手教你做优秀出纳——从入门到精通（第2版）	出纳训练营	最好的出纳入门书，根据出纳训练营的培训讲义和学员普遍关注的问题编写而成
33466	26	手把手教你做优秀出纳：出纳工作明细手册		最好的出纳操练书，详细介绍63项出纳不可不知的工作项目和规范标准
	26	出纳入门一本通	王义华	手把手详细讲解出纳基本职责和事项，用真账实操演示出纳核心技能
32677	38	手把手教你做物流会计：从入门到精通	张川	理论+案例+实物单据+丰富的练习=极速入职晋级
31783	22	手把手教你做审计：从入门到精通	夏伯年	针对审计新手开展审计工作可能会遇到的问题以及解决办法，给予手把手指导
22224	32	企业全面预算管理（附光盘）	运转	完整真实的企业预算案例，拆开即用
35123	35	新医院会计制度：新旧比较与转换操作实务	袁小勇	作者是卫生部干部培训中心著名培训师，大量举例详解
35529	39.8	外企财务英语一本通（中英文双语）	朱秀前	日常财务工作，中英文双语讲解；实际沟通要领，仿真情景详细展示；作者是IBM财务分析师
35511	49.8	手把手教你做优秀外企财务：从入门到精通（中英文双语）	(中)章菲菲(美)奎格利	手把手讲解成功进入外企从事财务工作必须具备的语言和财务技能
35878	35	会计核算和纳税处理实用手册	朱为峰	详细解答会计核算和税务处理工作中的重点难点问题
36548	32	小企业会计准则实务（图解+精讲版）（附小企业会计准则）	黄开敏	作者是小企业会计准则培训师；结合实务，逐项解读；充分图解，即学即会
36882	30	小企业会计准则大全（准则+实务版）	黄开敏	会计实务，手把手详细讲解；准则应用，图示和举例分析
38971	36	小企业会计准则应用指南	袁小勇	新旧制度详细比较，操作难点举例详述

# 推荐阅读

书号	定价	书名	作者	特点
40147	39	房地产税收面对面	朱光磊	作者是房地产从业者,结合自身工作经验和培训学员常见问题写成,
28363	29	财务是个真实的谎言	钟文庆	被读者誉为最生动易懂的财务书;作者是沃尔沃财务总监
27990	38	上市公司48大财务迷局	郑朝晖(笔名夏草)	著名财务专家,用真实上市公司财报分析,展示如何根据财报中的蛛丝马迹,发现潜在财务问题
29241	38	IPO40大财务迷局		
30941	38	远离财务骗术:夏草教你规避财报风险		
31469	30	刘姝威教你读财报(第2版)	刘姝威	著名财经学者,手把手带你迈过读财报门槛
34235	38	上市公司虚假会计报表识别技术	刘姝威	权威著作,详细阐述识别虚假会计报表的基本分析技术和分析过程
35180	58	向财务要利润(附DVD)	史永翔	著名利润管理专家;九大财务问题,74个实战案例,随书赠3小时培训课程DVD
35862	58	高其富说总经理的财务素养(附高清DVD)	高其富	最受管理者欢迎的培训师,根据20多年来从业和培训心得写成;附专录4小时高清DVD
37852	49.8	财务诡计:揭秘财务史上13大骗术44种手段	(美)霍华德·M·施利特杰里米·皮勒	财务名著,告诉你如何通过财务报告发现会计造假和欺诈
38037	58	向经营要利润(附DVD)	史永翔	作者是著名利润管理专家;5大经营问题逐项细说,30个实战案例透彻解惑;随书附赠4小时详细课程DVD
30968	98	全面财务管理一本通:实用操作手册(附光盘)	许大康 王组场	工具书,根据恒安集团真实财务管理资料编写而成
31433	25	写给老板读的会计书	高汉祥	用小说的形式介绍了卓越经理人不可不知的基本财会知识
31386	99.8	企业财务运作实用工具箱(附光盘)	平实	工具书,不仅有详细的会计法规、会计制度、会计准则讲解和解释,还辅以详细的示例做深刻阐释。书末以及本书附带的光盘中以文件和表格形式提供各类财务管理工具
30555	45	新编财会计算与管理指南	王玉欣等	400条计算公式,206张图表,180个示例,财会计算与管理,一册通晓,轻松搞定
30323	25	会计新手日记	张春雷	作者头一年工作日记的真实展现,根据新企业会计准则做了必要的补充和调整。从会计新手的角度,描述了会计基础工作的各个环节
29643	25	轻松做工业会计:实务实操操作	鲁爱民	真账实例,带你全面演练;贴心提示,迅速吃透账表
38435	30	真账实操学成本核算		作者是财务总监和会计专家;基本核算要点,手把手讲解;重点账务处理,举例综合演示
33934	28	轻松编制财务报表:实务实操操作		贴心提示 迅速吃透账表 实务实操 极速入职晋级
28540	36	Excel在财务管理中的应用(附光盘)	航天信息培训学校	来自金牌培训课程,融合了近万名学员的培训反馈;手把手示范,更有专门设计的财务管理工具包,可直接应用于实际工作
27835	38	采购成本控制与供应商管理	周云	用实际经验剖析采购成本控制与供应商管理的关键;作者是著名生产与采购专家
27691	36	削减工厂成本的五大方法		用实际经验剖析企业降低成本的关键;作者是著名生产与采购专家
27688	28	听故事学会计:看1遍就懂会计入门	(美)达雷尔·穆利斯	被当当、卓越读者誉为最真材实料的易懂又有用的会计入门书
27448	19.8	图解成本1日通	(日)小川正树	看图就能懂成本
25550	25	家庭记账簿(信用卡式)	恒兆文化编辑部	想做家庭CFO,就选它;来自台湾,越记越有财
35127	28	家庭记账簿(365日记式)(送6个理财包)		
33235	28	卖肉串的小贩为什么成标王:赚钱先懂会计学	财盟	以故事形式,讲解经营者必知的基本会计知识
33591	48	中小企业融资:案例与实务指引	吴瑕	融资专家解答8大融资专题;更有32个融资案例,快速搞通融资问题
34103	36	理财获利入门与技巧	余学斌	九大理财方式,一册读懂;七项投资案例,学完即用
35340	38	181招你想都意想不到的降成本法	(美)大卫·W·杨	向世界最好企业学习降成本;经理人必读
38142	58	采购管理工具箱:策略、方法与实务指引	汤晓华	来自著名采购专家的实践经验,详细介绍采购工作涉及的各项重要问题和工作方法;大量采购相关制度、表格和图卡,下载即用



# 目 录

## Contents

### 前 言

### 第 1 章 国际税收征管中的基本概念 1

1.1 税收管辖权、居民纳税人及非居民纳税人 2

1.2 实际管理机构所在地 4

1.3 国际税收中的两个原则 8

1.4 受控外国公司 11

1.5 国际避税地 12

### 第 2 章 国际税收中涉及的跨国业务 15

2.1 跨国货物贸易 15

2.2 跨国服务贸易 18

2.3 资本与无形资产等要素跨国流动 19

2.4 成本分摊及现金池业务 22

### 第 3 章 国际重复征税和防止重复征税 26

3.1 国际重复征税 26

3.2 防止国际重复征税 29

## 第4章 国际税收中常见的避税方法、反避税立法及

### 管理 52

4.1 国际税收中常见的避税方法 54

4.2 反避税原则和管理 68

## 第5章 国际税收反避税实践和案例分析 80

5.1 间接股权转让案例 80

5.2 资本弱化案例 91

5.3 转让定价案例 93

5.4 印度 LIBOR 案例 94

## 第6章 转让定价 97

6.1 OECD 转让定价指南和联合国转让定价指南 98

6.2 中国的转让定价实践 100

6.3 转让定价案例分析 110

## 第7章 税收协定 124

7.1 两个税收协定范本的比较 125

7.2 中国的税收协定和相关法规 129

## 第8章 非居民税收管理和税收协定 158

8.1 服务贸易等项目对外支付和税收协定 158

8.2 非居民税收管理案例分析 161

## 第9章 国际税收前沿问题 173

9.1 税基侵蚀和利润转移 173

9.2 转让定价和海关估价的协同 178

9.3 数字经济和电子商务对国际税收的挑战 183

附录 A 国际税收法规的检索和跟踪 188

A.1 使用 RSS 追踪最新税法变化和税收研究报告 188

A.2 跨国企业国际税收管理思路的探讨 192

参考文献 194

- 1. 国家税务总局. 2013 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2013.
- 2. 国家税务总局. 2014 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2014.
- 3. 国家税务总局. 2015 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2015.
- 4. 国家税务总局. 2016 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2016.
- 5. 国家税务总局. 2017 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2017.
- 6. 国家税务总局. 2018 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2018.
- 7. 国家税务总局. 2019 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2019.
- 8. 国家税务总局. 2020 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2020.
- 9. 国家税务总局. 2021 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2021.
- 10. 国家税务总局. 2022 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2022.
- 11. 国家税务总局. 2023 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2023.
- 12. 国家税务总局. 2024 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2024.
- 13. 国家税务总局. 2025 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2025.
- 14. 国家税务总局. 2026 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2026.
- 15. 国家税务总局. 2027 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2027.
- 16. 国家税务总局. 2028 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2028.
- 17. 国家税务总局. 2029 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2029.
- 18. 国家税务总局. 2030 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2030.
- 19. 国家税务总局. 2031 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2031.
- 20. 国家税务总局. 2032 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2032.
- 21. 国家税务总局. 2033 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2033.
- 22. 国家税务总局. 2034 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2034.
- 23. 国家税务总局. 2035 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2035.
- 24. 国家税务总局. 2036 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2036.
- 25. 国家税务总局. 2037 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2037.
- 26. 国家税务总局. 2038 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2038.
- 27. 国家税务总局. 2039 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2039.
- 28. 国家税务总局. 2040 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2040.
- 29. 国家税务总局. 2041 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2041.
- 30. 国家税务总局. 2042 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2042.
- 31. 国家税务总局. 2043 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2043.
- 32. 国家税务总局. 2044 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2044.
- 33. 国家税务总局. 2045 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2045.
- 34. 国家税务总局. 2046 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2046.
- 35. 国家税务总局. 2047 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2047.
- 36. 国家税务总局. 2048 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2048.
- 37. 国家税务总局. 2049 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2049.
- 38. 国家税务总局. 2050 年度企业所得税汇算清缴工作指导意见. 2050.

# 国际税收征管中的基本概念

一般地，国际税收（international tax）是指两个或两个以上的国家（地区）政府凭借其政治权力，对跨国纳税人的跨国所得或财产进行重叠交叉课税，以及由此所形成的国家之间的税收分配关系。国际税收作为一种特殊的税收现象，与一个国家的国家税收有着明显区别。

第一，国际税收作为税收的一个分支，它与国家税收一样，都是国家凭借政治权力所进行的一种分配。然而，国际税收与国家税收又是有区别的，两者不能等同。国家税收是一国的政府凭借其政治权力对其所管辖范围内的纳税人进行的课征。它没有超越一个国家的管辖范畴。国际税收是两个或两个以上的国家政府，对跨国纳税人的跨国所得或财产进行重叠交叉征税的结果。一方面，任何一个主权独立的国家，都不会屈从于其他国家政治权力，接受他国的税收管辖；另一方面，世界上不存在一个在各国之上超国家的政治权力，能在国际范围内统一课征税收。从两个国家政府来讲，他们都是凭借各自的政治权力对跨国纳税人进行征税，两国政府重叠交叉征税的结果形成了国家之间的税收分配关系。所以，国际税收不能脱离国家政治权力而单独存在，只能在各国政治权力机构的协调下进行课征。

第二，国际税收仍然具有税收的诸要素，但其纳税人应是从事跨国经济活动的单位和个人，其征税对象主要是跨国所得和一般财产所得。其所涉及的跨国所得是指有关国家政府之间可能重叠交叉征税的所得，范围比较广泛。这不仅明确了国际税收是有特定范围的，而且把国际税收同国家

税收区别开来。

第三，国际税收的实质仍然是一种分配关系，但它不能等同于国家税收这种分配关系，而是涉及国家与国家之间的税收分配关系。国际税收涉及的纳税人是跨国的纳税人，跨国纳税人的经济活动跨越国境，并负有对有关国家政府的纳税义务，才使相关国家之间发生税收分配方面的国际关系。这种国家之间的税收关系引起的国家之间的财权利益关系，不可能由一国政府单独来解决，必须由有关国家通过谈判、协商和制定有关国际税收的协定条约来解决。

归纳上述分析，国际税收这一概念包括以下五个方面：第一，国际税收是一种税收活动；第二，国际税收的税收活动是一系列的；第三，国际税收是指由于对跨国纳税人征税而引起的一系列税收活动；第四，国际税收是指涉及两个或两个以上主权国家或地区财权利益的税收活动；第五，国际税收体现的是涉及主权国家或地区之间的税收分配关系。

本章下面的内容将着重介绍国际税收管理中的一些常见概念和知识，为后续章节深入讨论和分析国际税收问题做铺垫。

## 1.1 税收管辖权、居民纳税人及非居民纳税人

在跨国业务中，跨国纳税人的收入和所得应该由谁来征税，如何征税呢？对于这个问题，我们首先需要讨论税收管辖权等一些国际税收的基本概念。税收管辖权，是指某一国家（地区）政府根据其法律所拥有和行使的征税权力。每个国家（地区）有权按照各自政治、经济和社会制度，基于最适合本国（地区）权益的原则确定和行使其税收管辖权，通过制定税收法律来规定纳税人、课税对象及应征税额等内容。

在确定税收管辖权中，各国（地区）一般根据两个原则来确定其税收管辖权所涉及的对象和范围，即属人征收原则和属地征收原则。

顾名思义，属人征收原则（residence-based taxation），亦称属人主义。即按纳税人（包括自然人和法人）的国籍、登记注册所在地、住所、居所和管理机构所在地等标准确定是否构成一国（地区）的公民或居民。凡是

构成该国（地区）公民或者居民（包括自然人和法人）的纳税人，都受该国（地区）税收管辖权管辖，对该国负有纳税义务。属地征收原则（source-based taxation），亦称属地主义。即按照一国的领土疆域范围为标准，确定其税收管辖权。该国领土疆域内的一切人（包括自然人和法人），无论是本国人还是外国人，都受该国税收管辖权管辖，对该国负有纳税义务。

此外，在理解和适用属人原则和属地原则时，还需要了解居民纳税人（resident taxpayer）和非居民纳税人（non-resident taxpayer）两个概念。这里所说的纳税人包括个人、企业或其他组织。对于个人，根据国际惯例，通常采用住所和居住时间两个标准来判定是否为一国居民纳税人或非居民纳税人。对于企业或其他组织，一般按照企业或组织的注册地、设立地或者实际机构管理地来判断是否构成居民企业。

因此，在理解一国（地区）的国际税收管理法规和实践时，大致可以先区分企业、组织或个人是否构成该国（地区）居民企业或非居民企业，再根据该国（地区）属人征收或属地征收原则，来界定和判断该企业、组织或个人是否构成该国（地区）纳税人及其相应的纳税义务等内容。

例如，中国企业所得税法规定，居民企业是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。非居民企业，是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。中国企业所得税法同时规定，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。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。<sup>①</sup>由此可见，中国在企业所得税征管中采用了属人兼属地原则。

① 本书正文中的楷体字部分，是作者引用的法律、法规原文，格式和内容均与原内容保持一致，未做调整。

而中国香港特别行政区（中国香港地区），由于受经济、区域和历史等多重因素的影响，中国香港地区长期作为世界重要的自由贸易港之一，通过低税赋来吸引外来投资和促进贸易发展。一般地，香港公司税（profits tax）以属地征收原则来确定纳税人，即考虑企业是否在中国香港地区从事贸易和商业等活动以及是否有来源于中国香港的收入。另外，加拿大所得税法则规定，依照加拿大法律注册设立于加拿大的企业为其居民企业。同时，如果某一企业虽然未注册设立于加拿大，但该企业实际的管理和控制活动是集中在加拿大实施的，那么该企业通常也被视为是加拿大的居民企业。

可见，在实践中，各国（地区）会依据本国（地区）的实际情况确定和行使其税收管辖权。这些实际情况包括：本国（地区）的税收征管水平和征管能力、税收管辖权对经济、财政和投资政策的影响、本国（地区）已签署税收协定（tax treaty）的覆盖范围以及如何借鉴国际通行做法达到有效避免双重征税和防止偷漏税的目的等。

## 1.2 实际管理机构所在地

上述内容中，我们讨论关于确定居民身份的概念时，除了注册地、设立地能够作为是否构成居民的标准外，还提到了实际管理机构所在地的判断标准。如何来理解实际管理机构所在地这一标准呢？下面将通过以下案例来予以特别解释。

**【例 1-1】** 2013 年 4 月，中国国家税务总局发函明确，国内某集团所属境外企业被认定为中国居民企业。国家税务总局在回函中提到，该集团境外企业系由该集团分别在中国香港、萨摩亚、百慕大、英属维尔京群岛等地依照当地法律投资成立的境外注册中资控股公司。并且，该集团明确规定集团下属企业需由集团派出董事。境外企业的财务决策和人事决策均需要得到集团的批准。同时，境外企业的财产主要为其直接或间接拥有的位于中国境内的工厂，这些企业的资产及日常运营均在中国境内，其会计账簿、公司印章、董事会和股东会议纪要档案等均存放于中国境内。

因此,根据《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国企业所得税法实施条例》以及《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》(国税发[2009]82号)的规定,税务总局认定该集团所涉及相关境外企业具备中国居民企业相关规定条件,其实际管理机构均在中国,应判定其为中国居民企业(见图1-1),并实施相应税收管理。

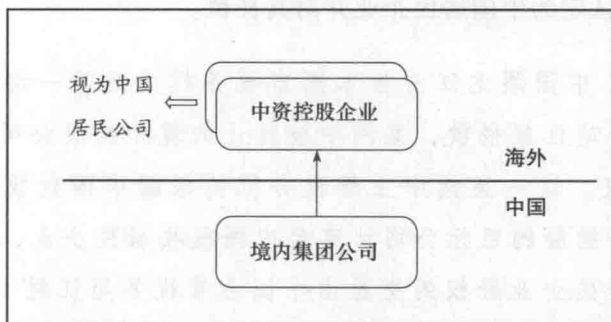


图 1-1 实际管理机构所在地

另外,根据国税发[2009]82号文件的规定,中国境内的企业或企业集团作为主要控股投资者,在境外依据外国(地区)法律注册成立的企业为境外中资企业。境外中资企业同时符合下列条件的,应判定其为实际管理机构在中国境内的居民企业(以下称非境内注册居民企业),并实施相应的税收管理,就其来源于中国境内境外的所得征收企业所得税。

一、企业负责实施日常生产经营管理运作的高层管理人员及其高层管理部门履行职责的场所主要位于中国境内;

二、企业的财务决策(如借款、放款、融资、财务风险管理等)和人事决策(如任命、解聘和薪酬等)由位于中国境内的机构或人员决定,或需要得到位于中国境内的机构或人员批准;

三、企业的主要财产、会计账簿、公司印章、董事会和股东会议纪要档案等位于或存放于中国境内;

四、企业1/2(含1/2)以上有投票权的董事或高层管理人员经常居住于中国境内。



可见，中国主管税务当局已经将实际管理机构所在地标准切实地运用于国际税收管理的实践中，去判断和认定境外中资企业是否构成中国居民企业的身份。同时，在实际运用实际管理机构所在地标准时，国税发[2009]82号文件还强调了“应遵循实质重于形式的原则”。实际管理机构所在地标准，除应用于中资控股企业外，也有应用于一些境外出资公司的实际案例出现。如在例1-2中，中国税务机关通过实际管理机构标准将一境外出资公司认定为中国居民企业并对其征税。

**【例1-2】** 中国黑龙江省佳木斯市税务机关对某一境外股权转让所得征收了一笔巨额税款，案例中被转让的境外控股公司持有几家中国公司的股权。这一案例中主管税务机关根据中国税收居民企业的概念，将境外控股的目标公司认定为中国税收居民企业，从而对直接转让该境外居民企业股权的交易由中国主管税务局征税（见图1-2）。主管国税机关对该目标公司的资料进行审查后发现，该目标公司的财务报告、合同等文本资料，负责该目标公司日常管理运作和经营的高管人员及核心管理部门均位于中国境内，亦符合管理机构所在地标准。

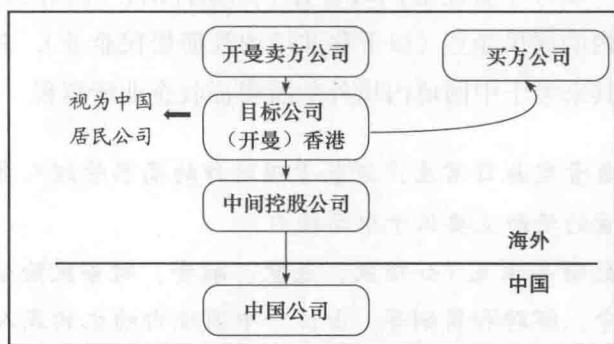


图 1-2 实际管理机构所在地标准认定居民企业

虽然上述两个案例的具体出发点和税收影响各不相同，但主管税务机关都从实际管理机构所在地这一标准出发去确认相关公司为中国居民企业，进而行使税收管辖权。可想而知，没有税收管辖权的确定，税务机关