

第一批全国税务领军人才专著

International Taxation:
Theory, Practice And Cases



国际税收

理论、实务与案例

易奉菊◎著

紧跟国际税收领域最新趋势，涵盖BEPS等在内的系列发展
国际税收理论与中国税收实务——对应，理论与实务密切结合
深入剖析实务案例，切实掌握思考国际税收问题的逻辑与方法



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

第一批全国税务领军人才专著

International Taxation:
Theory, Practice And Cases

国际税收

理论、实务与案例

易奉菊◎著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

国际税收:理论、实务与案例/易奉菊著. —上海:
立信会计出版社,2017.7

ISBN 978-7-5429-5464-0

I. ①国… II. ①易… III. ①国际税收 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 121257 号

策划编辑 张巧玲
责任编辑 张巧玲

国际税收:理论、实务与案例

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	河北鑫兆源印刷有限公司		
开 本	710 毫米×960 毫米	1/16	
印 张	18.5		
字 数	296 千字		
版 次	2017 年 7 月第 1 版		
印 次	2017 年 7 月第 1 次		
书 号	ISBN 978-7-5429-5464-0/F		
定 价	52.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

我与国际税收

朋友们听说我在写书，总是问我，你写的是教材还是专著？要回答这个问题，需要从我与国际税收的缘分讲起。

1999年我博士毕业，应聘广东省地方税务局的工作，主考官问我，你觉得你适合做我们局的什么工作呢？对国际税收一无所知的我竟然回答说：“我本科学英语，英语流利，可以在涉外处工作。”几个月后，我入职广东省地方税务局，但并没有去涉外处，而是去了办公室，从事行政管理方面的工作。对税收业务有浓厚兴趣的我，开始尝试学习国际税收，但是，和学习其他税收业务不一样的是，国际税收的相关业务离我们的日常生活比较遥远，因此很难理解国际税收业务中的概念。记得有一次，我专门去请教当时的涉外处处长到底什么是常设机构，处长耐心地向我解释了半天，而我头脑中依然是一片迷茫，想象不出来这个所谓的常设机构究竟是个什么样的存在。

在税务局工作了三年之后，在我的一再要求下，领导将我从事行政管理的岗位调整至业务部门，让我担任某市的稽查局长，算是圆了我的业务梦。然而，生性热爱自由的我最终还是选择了离开税务局。两年后，一个偶然的让我进入德勤会计师事务所广州分所从事税务咨询工作。在德勤工作期间，我有机会涉猎转让定价、非居民、外籍个人所得税等项目的咨询工作，在不断研究和解决客户问题的过程中，国际税收领域那些抽象的概念化成了一个具体、生动的案例，让我对国际税收的兴趣日益浓厚。

2010年，我从德勤辞职，与几位同事一起创立了一家公司，继续从事我热爱的税务咨询工作，并同时在暨南大学财税系任教，教授“国际税收”。作为老师，首要的任务是给学生找一本合适的教材，可我始终未能如愿。市面上能找到的“国际税收”方面的著作，要么是高校学者教授的著作，着重于国际税收基础理论的介绍，完全不涉及中国的实务，看完之后，读者并不了解这样一门学科在实践



中具体如何应用;要么是税务部门出版的法规汇编与案例,对于没有接触过实务工作的学生来说,不知从何看起。更重要的是,这样去学习“国际税收”,只是知其然,而不知其所以然,无法建立系统完整的知识框架。就是从那时候起,我萌生了一个想法,想自己写一本“国际税收”的教材,能够把国际税收的理论和实务联结起来,既介绍国际税收的基础理论和国际经验,也介绍这些理论在中国的实际运用。随着我与高校学者、企业财税工作者和税务局官员的沟通日益增多,这种想法愈加强烈,因为我深刻地感受到国际税收领域里的二元分割:理论界和实务界不对话,税务机关和企业界对话困难。在处理很多案例的过程当中,税务机关和企业无法达成一致意见,这其中固然有利益冲突的原因,但大家不理解文件背后的理论和国际通行做法,仅仅针对文件讨论文件,就其中的规定咬文嚼字也是一个很重要的原因。

由于我同时从事教学和税务咨询工作,比较繁忙,我上面的想法始终也只是一个设想。直到2013年,我参加全国税务领军人才的选拔,当时的面试官问了一个问题:“如果你被选拔进领军人才,你将如何发挥引领作用?”“我要写一本‘国际税收’方面的书,”我脱口而出,并向面试官们介绍了我对此书的设想。很幸运地,我入选了国家税务总局首批全国税务领军人才培养对象,作为17名来自税务系统外的领军人才之一,与170多位来自税务系统的同学共同接受总局为期4年的培养。每次集中培训的时候,想到自己在面试时说的话,倍感压力,这种压力最终让我提笔写作。然而知易行难,真正动笔之后,才发现这是一件多么复杂的事。分析国际上的最新发展,意味着要去国外的网站逐个查询、落实;介绍国内的实务,意味着要把相关的文件逐份学习;而要把理论和实务有机地组织起来,更是困难,曾经设想在每一条理论后面紧跟中国的实务,最终还是决定把每章分成理论篇和实务篇,先系统介绍某一方面的理论与国际经验,再集中介绍与之相关的中国实务。这样做,虽然做不到理论与实务一一对应,却更好地帮助我们建立国际税收主要领域的整体框架。案例的安排也让我颇费脑筋,案例分析对于理解和应用国际税收理论有很大的帮助,如何让案例最好地发挥作用呢?思考良久,最终我把案例分为阐释型案例与分析型案例,阐释型案例简短,插在正文当中,旨在让读者更好地理解某一概念,分析型案例则需要读者去分析、解答,藉此对不同的内容融会贯通。

为期4年的领军学习就要结束了,在这期间,我三易其稿,每次都有大量的

修改。我深知这本书仍然有很多值得修改和完善的地方,然而我还是将其付梓印刷,因为希望听到读者的意见和建议,这样才能更好地修改。我不敢称这本书为专著,也不敢称之为教材,只是希望将我学习和实践国际税收过程中所学到和了解的知识,按我自己的理解呈现出来,只要能对读者有些许帮助,我就十分欣慰了。

我想感谢国家税务总局领军人才培养项目,没有来自项目的压力和动力,也许我的想法永远也只能停留在脑海里。感谢税务领域的同事和朋友们,不管你们是在税务机关、企业还是高校,每次和你们讨论问题都让我获益良多!感谢中弘传智的同事们,没有你们的辛勤工作,我不会有时间去实现我写书的心愿!感谢我的家人们,我把大量的时间花费在写书这件辛苦而没有经济效益的工作上,你们没有抱怨,只是默默地支持!感谢所有在此书出版过程中付出时间和精力

2017年3月8日于奥克兰

目 录

第1章 导 论	001
1.1 国际税收是什么	001
1.2 国际税收的产生与发展	003
1.3 国际税收的核心问题	005
1.3.1 重复征税与避免重复征税	006
1.3.2 国际税收协定	007
1.3.3 国际避税与反避税	007
1.4 国际税收研究方法	008
1.5 本书的基本框架	008
1.6 学习资源	009
第2章 重复征税与避免重复征税	012
理 论 篇	013
2.1 税收管辖权	013
2.1.1 税收管辖权的定义	013
2.1.2 居民管辖权的判定规则	015
2.1.2.1 自然人的居民判定标准	015
2.1.2.2 企业的居民判定标准	018
2.1.3 来源地管辖权的判定规则	020
2.2 国际重复征税	023
2.3 避免国际重复征税	025
2.3.1 单方面避免国际重复征税	025
2.3.1.1 扣除法	026
2.3.1.2 抵免法	026



2.3.1.3 免税法	030
2.3.1.4 税收饶让	030
2.3.2 通过双边或多边的协作避免双重征税	031
实务篇	032
2.4 中国税法中关于税收管辖权的规定	032
2.4.1 个人所得税	032
2.4.1.1 个人所得税的管辖权	032
2.4.1.2 居民个人与非居民个人的判断	032
2.4.1.3 个人所得的来源地判断	034
2.4.2 企业所得税	034
2.4.2.1 企业所得税的管辖权	034
2.4.2.2 企业所得税中对居民企业与非居民企业的判断	036
2.4.2.3 企业所得税中对来源地的判断	036
2.4.3 居民企业跨境所得征收管理的主要规定	037
2.4.3.1 境外注册中资控股公司的管理	037
2.4.3.2 居民企业境外投资和所得管理	039
2.4.4 非居民个人征收管理的主要规定	040
2.4.4.1 非居民个人所得税征免义务的判断	040
2.4.4.2 非居民个人所得税应纳税款的计算	041
2.4.5 非居民企业征收管理的主要规定	042
2.4.5.1 外国企业常驻代表机构税收管理	043
2.4.5.2 非居民承包工程作业和提供劳务税收管理	045
2.4.5.3 核定征收办法	048
2.4.5.4 非居民企业源泉扣缴管理	049
2.4.5.5 售付汇税务凭证管理	051
2.4.5.6 非居民企业股权转让所得	053
2.4.5.7 非居民企业间接转让财产	055
2.4.6 消除重复征税的单边规定	059
2.4.6.1 个人所得税消除重复征税的单边规定	059
2.4.6.2 企业所得税消除重复征税的单边规定	060

第3章 国际税收协定	064
理论篇	064
3.1 国际税收协定的起源与发展	064
3.2 OECD 范本和 UN 范本	066
3.3 OECD 和 UN 税收协定范本的主要框架	068
3.3.1 范围条款	068
3.3.1.1 人的范围	068
3.3.1.2 税种的范围	069
3.3.2 定义条款	069
3.3.2.1 一般定义	070
3.3.2.2 居民定义	070
3.3.2.3 常设机构定义	071
3.3.3 税收管辖权划分	073
3.3.3.1 不动产所得	073
3.3.3.2 营业利润	074
3.3.3.3 国际运输	075
3.3.3.4 股息所得	076
3.3.3.5 利息所得	078
3.3.3.6 特许权使用费所得	079
3.3.3.7 资本收益	079
3.3.3.8 独立个人劳务所得	080
3.3.3.9 受雇所得	081
3.3.3.10 其他类型的劳务所得	083
3.3.3.11 关联企业	084
3.3.4 避免重复征税条款	084
3.3.5 特殊条款	085
3.3.5.1 非歧视待遇	085
3.3.5.2 相互协商程序	085
3.3.5.3 情报交换	086
3.3.5.4 协助征税	087



130	3.3.5.5 外交代表与领事官员	087
130	3.3.5.6 最终条款	087
110	实 务 篇	088
80	3.4 税收协定的理解与执行	088
200	3.4.1 综合性文件	088
220	3.4.2 解释特定国家税收协定的文件	089
240	3.4.3 解释协定具体条款的文件	089
450	3.5 税收协定管理	092
470	3.5.1 税收协定待遇管理	092
470	3.5.2 开具税收居民身份证明管理	092
470	3.5.3 情报交换管理	093
470	3.5.4 税收协定相互协商程序实施管理	095
170	第4章 国际避税	099
170	理 论 篇	099
170	4.1 国际避税的定义	099
270	4.2 国际避税的成因	101
270	4.2.1 各国税收管辖权的选择和运用差异	102
270	4.2.2 各国和地区间在税率、税基等方面存在差异	102
270	4.2.3 国际税收协定具体条款存在的差异	103
270	4.2.4 各国或地区的税收征管效率存在差异	103
280	4.3 国际避税的后果	104
180	4.4 国际避税的模式与主要手段	105
180	4.4.1 选择或改变税收居民身份	106
180	4.4.2 选择或改变来源地	109
180	4.4.3 选择合适的组织形式	110
220	4.4.4 利用关联交易转移利润	112
280	4.4.5 资本弱化	114
250	4.4.6 延迟分配	116
280	4.4.7 运用消除国际重复征税的方法避税	117
280	4.4.7.1 利用免税法避税	117

4.4.7.2 利用抵免法避税	117
4.4.8 滥用税收协定	119
4.4.9 混合错配安排	120
4.4.9.1 混合实体	121
4.4.9.2 混合金融工具	124
4.5 国际避税地	127
4.5.1 开曼群岛	128
4.5.2 百慕大群岛	129
4.5.3 英属维尔京群岛	130
4.5.4 中国香港	132
4.5.5 毛里求斯	132
4.5.6 马来西亚	133
4.5.7 卢森堡	134
4.5.8 荷兰	135
实 务 篇	138
4.6 外商投资企业避税的规模	138
4.7 外商投资企业的避税手段	140
4.7.1 转让定价	140
4.7.2 资本弱化	142
4.7.3 滥用税收协定	143
4.8 走出去企业的避税模式	143
第5章 国际反避税	148
理 论 篇	148
5.1 各国的反避税措施	149
5.1.1 转让定价税制	149
5.1.1.1 转让定价税制的发展	149
5.1.1.2 转让定价税制的具体内容	150
5.1.2 资本弱化管理	163
5.1.3 受控外国公司管理	165
5.1.4 一般反避税	167



5.1.5	其他特殊规定	169
5.1.5.1	美国针对公司倒置的反避税规定	169
5.1.5.2	强制披露机制	170
5.2	反避税国际合作	171
5.2.1	税基侵蚀与利润转移行动计划	173
5.2.2	多边税收征管互助公约	180
5.2.3	涉税信息自动交换	181
5.3	中国实践	182
5.3.1	转让定价管理	184
5.3.1.1	关联申报	184
5.3.1.2	同期资料管理	185
5.3.1.3	转让定价调查	186
5.3.1.4	预约定价安排管理	195
5.3.1.5	成本分摊协议管理	196
5.3.2	受控外国企业管理	197
5.3.3	资本弱化管理	199
5.3.4	一般反避税管理	201
5.3.5	滥用税收协定管理	202
附录一	Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital	207
附录二	United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries	233
附录三	分析型案例解析参考	266

第1章 导 论

1.1 国际税收是什么

也许很多人在最初看到“国际税收”这四个字的时候,认为这是一本介绍各国税收制度的书,希望通过阅读这本书,系统地了解世界各国的税收制度。诚然,学习一国或多国的税收制度是学习国际税收的起点,也是必要的知识基础,但并不是国际税收这门学科关注的重点,也不是这本书的主要内容。也许这会让您觉得遗憾,但我不得不告诉您,在这本书里,我们并不会系统地介绍其他国家的税收制度。那么国际税收到底是什么呢?通过阅读这本书,您可以获得哪些知识呢?

对于什么是国际税收,是否存在国际税收体系,在学术界和实务界有许多不同的看法。国际知名的税法学者鲁文·S和阿维·约纳认为:存在连贯一体的国际税收体系,它体现在税收协定网络和国内法中,是国际法的重要组成部分。^①而另外一些税法学者,比如美国的迈克尔·格雷兹、大卫·罗森布卢姆认为,不存在国际税收体系,各国可以自由适用任何对本国有利的税收规则。^②

笔者认为,国际税收问题是客观存在、不容忽视的。学者们对于是否存在国际税收体系有不同观点,并不是认为不存在国际税收问题,只是对是否有一套公认的法律体系来解决国际税收问题存在不同意见。实际上,我们在生活和工作经常会碰到国际税收问题。表1-1列出了可能涉及国际税收问题的主要场景。

^① 鲁文·S,阿维·约纳. 国际法视角下的跨国征税——国际税收体系分析[M]. 能伟,译. 北京:法律出版社.

^② Michael J Gratez. Taxing international income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies[M]. Policies(2001), Faculty Scholarship Series Paper 1618.



表 1-1

涉及国际税收的常见场景

居民企业与个人出境	非居民企业或个人入境
1. 某国个人赴境外生活或工作。	1. 某国企业或个人聘用境外人员在境内工作。
2. 某国企业或个人赴境外销售商品。	2. 境外企业在某国境内销售商品。
3. 某国企业或个人在境外提供服务。	3. 某国企业或个人接受境外企业的服务。
4. 某国企业或个人向境外提供商标、技术并收取特许权使用费。	4. 某国企业或个人使用境外企业或个人的商标、技术并对外支付特许权使用费。
5. 某国企业或个人向境外机构提供资金并收取利息。	5. 某国企业或个人向境外融资并支付利息。
6. 某国企业或个人向境外投资。	6. 某国企业或个人向境外母公司支付股息。
7. 某国企业或个人转让其在境外的财产。	7. 境外企业或个人转让其在某国的财产。
8.	8.

如果我们把上面的场景抽象和简化,就会得到下面的描述:一般我们将企业、人员、货物等流出的国家称为居民国(resident country)或者母国(home country),而将企业、人员、货物等流入的国家称为来源国(source country)或东道国(host country)。在企业、人员和各种资源跨境流动的情况下,企业和个人会在居民国和来源国面临一些独特的税收问题,比如企业和个人取得的收入是否应该纳税,是应该在居民国还是来源国纳税,应该如何纳税等,如图 1-1 所示。由于国与国之间在税法上存在差异,分析和解决以上问题的框架和思路,和我们在分析仅在某国境内活动的企业和个人的税收问题时不同,因此,有必要单独对这些问题进行研究,这些问题以及解决问题的思路与方法,就是国际税收关注的主要内容。

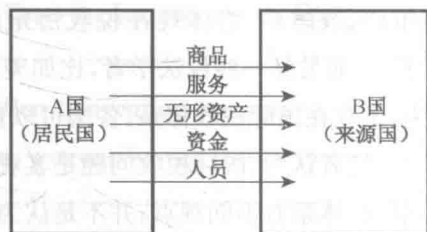


图 1-1 涉及国际税收场景抽象图

本书对于国际税收这一概念给出如下的定义:国际税收就是当商品、人员、资金和服务等要素资源跨境流动时,由于国与国之间税收法规存在差异与冲突,而产生的税收问题及解决问题的框架和机制。之所以给出以上的定义,源于笔者对国际税收存在前提的认识。国际税收存在的前提之一是商品、人员、资金和服务等要素的跨境流动,如果没有这些要素的跨境流动,就不会产生国际税收问

题。国际税收产生的另一个前提是国与国之间税收法规存在的差异和冲突,如果各国税法之间没有差异和冲突,各国都执行协调统一的税收制度,要素的跨境流动就不会给纳税人和税务机关带来独特的挑战,也不需要专门研究和解决国际税收问题。实际上,在以上两个前提条件的共同作用下,跨境流动的企业和人员既会面临双重征税的问题,也会考虑如何利用跨境交易进行国际税收筹划。而税务机关既要考虑如何避免对企业双重征税,也要考虑如何防止企业利用国际税收筹划降低在本国的税基。国际税收就是要探讨有什么样的框架和机制可以解决这些问题。

1.2 国际税收的产生与发展

如前所述,国际税收产生的前提是商品、人员、资金和服务等的跨境流动,因此要了解国际税收产生与发展的历史,必须要了解国际贸易和国际投资的发展历史。虽然人类从事国际贸易已经有三千多年的历史,但在地理大发现之前,国际贸易主要局限于洲内及亚欧之间,是零星的、区域性的,规模也比较小,加之当时的税收制度主要是关税等间接税,国际税收问题并不突出。15世纪末的地理大发现后,人类发现了一系列新大陆、新航路,使得洲际贸易迅速发展,引发了真正意义的国际贸易,出现了专门从事贸易的商业机构。英国产业革命之后,由于生产力迅速提高,商品生产规模不断扩大,国际贸易迅速发展。特别是第二次世界大战后,随着生产的社会化、国际化程度的不断提高,以及新技术革命带来的生产力的迅速发展,不仅国际贸易空前活跃,国际直接投资也以前所未有的速度发展。随着国际贸易与国际投资的发展,资源要素在各国之间的流动日益频繁,也就使得国际税收问题越来越引起各国的关注。

国际税收问题日益引起关注的另外一个原因是各国企业所得税制的产生与发展。在18世纪末以前,各国主要征收的是关税、消费税等间接税,由国际贸易引起的税收问题并不明显,也比较容易协调解决。18世纪末期,英法战争爆发,英国政府急需大笔经费以维持战争,仅靠间接税等筹集战争经费已无法满足需要,于是英国首相W·皮特在1798年创设了一种名为“三部合成捐”,实为所得税雏形的新税,第二年该税被废除而采用新的所得税,但是,由于种种原因,纳税人的真实收入无法准确确定,当时所得税收入很难作为一项稳定的财政收入,因



此 1802 年该税随战争结束而停征。1803 年英法战争又起,所得税经过一些重要改革后又恢复征收。以后所得税虽时征时停,但还是在 1842 年在英国被正式确定为永久税种。英国之后,大多数资本主义国家相继引进了所得税制度,所得税成为世界各国普遍实行的税种。由于所得税更好地体现了量能负担的原则,又有内在稳定器的职能,目前在绝大多数发达国家,已经成为主体税种。2013 年,经济合作与发展组织(以下简称“经合组织”或“OECD”)34 个成员国的税收收入当中,平均有 33.7% 的税收来自于所得税。其中有 8 个国家(澳大利亚、加拿大、丹麦、冰岛、爱尔兰、新西兰、挪威、瑞士)所得税收入占财政收入的比例超过 40%。^① 表 1-2 列示出部分国家引入所得税制的时间。

表 1-2

主要发达国家引入所得税制年度及所得税收入超过总收入 5% 的年度

国家	正式将所得税确定为永久税种的时间	所得税收入占总收入超过 5% 的年度
英国	1842	1844
意大利	1864	1877
日本	1887	1925
新西兰	1891	1915
挪威	1892	1892
荷兰	1893	1899
瑞典	1902	1903
丹麦	1903	1917
法国	1911	1918
美国	1913	1916
澳大利亚	1915	1915
加拿大	1917	1919
德国	1920	1924
芬兰	1920	1920
比利时	1922	1922
瑞士	1939	1942

跨境商品交易所需要支付的关税和增值税等流转税,主要通过欧盟、世界贸

^① 载于 OECD 组织官网 <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.html>。

易组织(WTO)等组织进行协调。经过多年的实践,以关税税率减让为主要机制的关税协调已经取得了巨大的进展。增值税也普遍通过出口国退税或免税的方式解决。而相比流转税制,所得税的税制复杂很多,在解决跨境税收问题时,协调的难度也更高些,并不能通过某一个国家减免或降低税率就能够解决问题。实际上,如今学术界和实务界在研究国际税收问题时,已经将重点集中于所得税方面。本书研究与关注的税种也仅限于企业所得税与个人所得税等所得性质的税种。

1.3 国际税收的核心问题

案例 1-1

鸿威公司:国际化经营企业与国际税收

2000年,中国居民李某成立了鸿威公司,公司成立之后的发展历程如下:

第一阶段:2000—2004年,公司主要在中国境内从事家具生产、批发与零售,没有境外的销售,也没有任何境外采购。

第二阶段:2005年,公司开始尝试在美国销售本企业生产的家具,起初是通过参加美国每年两次的全国性家具展会推销本公司的产品。公司会租用展会的展位,展示本公司的产品,并在展会上与潜在的经销商或买家谈判并签订销售合同。

第三阶段:2007年,公司开始通过美国的代理商和经销商销售。鸿威公司与代理商签订合同,由代理商向鸿威公司采购,代理商再将产品销售给美国的经销商和消费者。在这种经营模式下,一般是美国的代理商来中国采购鸿威公司生产的产品,鸿威公司无须在美国从事业务推销活动。

第四阶段:2009年,鸿威公司在美国设立办事处,最初办事处的工作人员主要负责与经销商联系,收集市场信息,协调经销商的采购、发货和售后服务事宜。后来,办事处的工作人员在美国与潜在的客户进行谈判,签订销售合同,再由鸿威公司从中国向客户发货。

第五阶段:2011年,鸿威公司在美国成立了销售子公司美鸿公司,由美鸿公司负责销售中国母公司生产的家具产品。美鸿公司在美国建立了销售网络,在美国销售的产品由鸿威公司销售在美鸿公司,再由美鸿公司销售在美国的代理