



国际工程税务管理

沈国华◎编著

 中国税务出版社

国际工程税务管理

沈国华 编著

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际工程税务管理 / 沈国华编著. —北京: 中国
税务出版社, 2016. 3

ISBN 978-7-5678-0371-8

I. ①国… II. ①沈… III. ①国际承包工程-税收
管理 IV. ①F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 038535 号

版权所有·侵权必究

书 名: 国际工程税务管理

作 者: 沈国华 编著

责任编辑: 王静波 王忠丽

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: 保定市中画美凯印刷有限公司

规 格: 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张: 19.5

字 数: 306000 字

版 次: 2017 年 9 月第 1 版 2017 年 9 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0371-8

定 价: 48.00 元

如有印装错误 本社负责调换

序

随着我国经济的不断发展，企业“走出去”战略在经济格局中的地位越来越重要，其中，国际工程企业作为“走出去”战略的重要组成部分，近十几年来更是得到了飞速的发展，并体现出强大的后继之力。目前我国“一带一路”重大倡议的实施更将极大地促进国际工程企业与境外各国政府的合作，带来国际工程新一轮的跨越式发展。据商务部统计，2016年，我国企业在“一带一路”相关国家新签对外承包工程项目合同8 158份，新签合同额1 260.3亿美元，占同期我国对外承包工程新签合同额的51.6%，同比增长36%；完成营业额759.7亿美元，占同期总额的47.7%，同比增长9.7%。

然而，国际工程业务的迅猛发展也带来了一系列的问题，其中，税务风险就是境外项目不可避免的问题之一。就所在国政治经济环境来说，由于目前我国工程企业实施的境外项目多处于发展中国家或经济欠发达国家，很多国家法律不够健全，一些国家税务部门执法的随意性较大，从而在很大程度上造成中国企业在东道国纳税遵从缺乏可控性。就国际工程企业自身来说，一些企业缺乏税务管理意识，境外项目存在各种各样的税务风险，一旦风险爆发往往给企业带来不可估量的损失，很大程度上蚕食了企业利润，甚至直接造成项目亏损，更严重的会给企业造成毁灭性的打击。目前，国际工程市场竞争激烈，项目利润空间大幅压缩，要提升本企业的竞争力则需要认真把控每一个盈利点。面对复杂的国际税收政策和严峻的市场竞争环境，加强国际税务筹划与管理，合理、有效降低税负无疑对企业发展有着非常重要的意义。因此，国际工程税务管理可以说是从事国际工程项目的企业最为重要，也是最为困难的财务管理课题。本书作者沈国华女士从事国际业务财务管理工作20余年，具有丰富的境外工程财务管理实战经验，在税务管理方面更是不断探索，总结出一套行之有效的税务管理理念并应用于实践，不仅使企业取得了显著的节税成果，同时也

有效地控制了境外项目的税务风险。这部著作就是作者 20 多年来海外工程项目税务管理的感悟和体会的凝结。

本书前两章从国际工程税务管理的基本理论入手，普及国际税务的概念及主要税种涉及的内容，方便刚接触国际业务的读者了解国际税务的基本概念及需要关注的问题；第三章作者对晦涩难懂的国际税收协定进行了解读，帮助国际工程企业全面了解税收协定的具体内容，以便充分利用协定中的税收优惠条款降低税务成本，或在境外发生税务纠纷时及时启动协定中的相互协商程序，最大限度捍卫本企业的税务利益；第四章和第五章深入阐述境外项目可能存在的各类税务风险及其防范措施，介绍了国际税务筹划的方法及需要注意的事项，并根据作者的多年工作经验，总结了以集团模式进行管理的企业应采用什么样的税务管理策略，对于我国大型国有工程企业具有实际的指导意义。

本书文字流畅、逻辑清晰、专业性强，除了深入浅出、通俗易懂的理论知识外，更包含了大量生动、真实的案例，既有失败教训的总结，又有成功经验的分享，是作者多年工作经验的积累与提炼，有助于读者学习和理解。可以说，本书是目前国内不可多得的国际工程税务管理的实战教科书，对国际工程企业的税务管理具有很强的指导性。相关国际工程企业若能将本书中的理论妥善应用于日常工作中，必能迅速提升本企业的税务管理水平，有效防范境外在建工程项目的税务风险并降低税务成本。

我在国际税收的教学和研究中，有机会接触沈国华女士工作的企业，并经常就中国企业海外投资面临的税收问题和应对之策与她探讨。现在她的大作即将问世，我又受邀为这本专著作序，把它推荐给业内的读者，感到非常高兴。希望广大读者能从这部凝结着作者 20 多年海外工程税务管理经验和体会的专著中汲取宝贵的知识，开阔眼界，提升自己的税务管理能力。

朱 青

于中国人民大学明德楼

目 录

第一章 国际工程税务管理概述	1
第一节 国际税收的基本概念	1
一、国际税收的主体和客体	2
二、国际税收的内容	3
三、国际税收惯例	7
第二节 支持跨国业务的国际税收政策	9
一、搭建税收服务体系	10
二、建立税收协调模式	13
三、加强反避税管理制度	15
四、制定税收激励措施	26
五、发达国家鼓励对外投资的税收政策示例	31
第三节 中国国际工程发展现状	35
一、中国国际工程发展的主要特点	35
二、中国国际工程发展趋势	40
第四节 国际工程税务管理的必要性	42
一、税务管理可防范税务风险	43
二、税务管理可增强企业竞争力	43

第二章 国际工程涉及的主要税种	45
第一节 企业所得税	46
一、纳税义务人	46
二、应税所得范围	48
三、费用的确认	48
四、所得税征管制度	49
五、国际避免重复征税的制度	51
六、税收饶让	63
七、预提所得税	65
八、马来西亚企业所得税简介	67
第二节 个人所得税	75
一、纳税义务人	75
二、征税项目	76
三、征税方法	76
四、税率设计	77
五、主要国家个人所得税简介	78
第三节 增值税	88
一、增值税类型	89
二、征税范围	90
三、税率	92
四、抵扣方法	93
五、出口退税制度	93
第四节 关税	95
一、关税税基	95

二、关税税率	96
三、征收方法	97
四、关税减免政策	97
五、关税保函的运用	98
第三章 国际税收协定	99
第一节 国际税收协定概述	100
一、国际税收协定的产生	100
二、国际税收协定的作用	101
三、国际税收协定的法律地位	102
四、国际税收协定的分类	104
第二节 国际税收协定范本	106
一、国际税收协定范本的发展	106
二、国际税收协定范本的作用	108
第三节 国际税收协定的内容	108
一、协定的基本用语	109
二、协定的适用范围	109
三、常设机构的界定	113
四、对所得征税的协调规范	117
五、避免双重征税的方法	122
六、税收无差别待遇	123
七、避免国际偷税、逃税	125
八、相互协商程序	127
第四节 中国税收协定现状	130
一、中国税收协定的原则	135

二、中国税收协定存在的问题	136
第五节 完善中国税收协定制度的建议	141
一、坚持所得来源国与居住国共享征税权的原则	
签订税收协定	141
二、加快税收协定的谈签和修订速度	142
三、调整税收协定内容, 以实现税收协定的多重目标	143
四、促进税收协定和国内法的协调	144
五、建立规范的相互税收协商程序并加强执行力度	144
六、加大缔约各国境外国际税收协定的执行力度	145
第四章 国际工程税务风险及其防范	146
第一节 税务环境引发的税务风险	146
一、所在国税务环境分析	147
二、我国税务环境分析	153
第二节 生产经营引发的税务风险	161
一、思想意识风险	161
二、政策把握风险	162
三、税务筹划风险	165
四、税务遵从风险	173
五、涉税业务会计核算风险	174
第三节 国际工程税务风险防范	176
一、高度重视税务风险, 建立税务风险管理体系	176
二、搭建信息共享平台, 实现境外税收法规资源共享	177
三、深入研究税收法规, 充分合理利用优惠政策	178
四、不断增强法律意识, 合法申报、依法纳税	179

五、科学进行税务筹划，合理降低企业税负	180
六、完善税务管理体系，建立全过程税务管理机制	180
七、建立税务评价体系，定期评估税务风险	185
八、持续争取政策支持，为行业发展赢得政策空间	185
九、加快国际化人才培养，推进企业属地化管理	186
第四节 国际经营集团税务风险管理策略	187
一、构建集团化税务管理体系，提升境外税务管理效益 ...	188
二、建立健全境外税务管理办法，提供制度层面的保障 ...	188
三、深入研究所在国财税政策，打造税务资源共享平台 ...	189
四、打造税务管理企业文化，推进国际业务合法经营	190
五、加强与高端中介机构的合作，共谋高效税务管理	190
六、建立全过程税务管理机制，把控各阶段税务风险	191
七、寻求科学的税务筹划方案，合理合法降低企业税负 ...	192
八、建立境外税务风险评估体系，识别和防范税务风险 ...	194
九、加强国际税务管理人才培养，打造集团专业化团队 ...	195
第五章 国际工程税务筹划	196
第一节 税务筹划的基本理论	196
一、税务筹划的发展	196
二、国际税务筹划的目的	197
三、国际税务筹划的原则	198
第二节 国际税务筹划的方法	200
一、选择纳税主体的组织机构形式	200
二、选择恰当的融资结构	203
三、选择恰当的经营方式	204

四、合理运用税率的差异	205
五、准确计算税基	209
六、合理筹划各税种间的税负水平	212
七、充分运用税收优惠政策	213
八、充分运用避免国际双重征税协定	214
九、充分运用边际效应原理	215
第三节 国际税务筹划的注意事项	216
一、深入了解各国税收制度及相关信息	216
二、充分了解相关国家经济法规和国际公约	216
三、了解所在国的反避税条款	217
四、保持税务筹划方案的有效性	217
五、加强各部门间的配合与协调	218
六、收集和保存境外纳税资料	218
七、聘用当地中介机构参与企业税务筹划	218
八、严格遵守所在国纳税申报要求	219
第四节 国际工程主要税种的税务筹划	220
一、企业所得税的国际税务筹划	220
二、个人所得税的国际税务筹划	232
三、增值税的国际税务筹划	239
四、关税的国际税务筹划	243
附录	251
参考文献	300

第一章 国际工程税务管理概述

国际工程是一种以工程建设及投资为对象的国际经济合作方式，是货物贸易、技术贸易和服务贸易的综合载体。国际工程企业与境外业主通过投资、招标、投标、议标等协商活动，按一定价格和设定的条件签订工程合同，规定各自的权利和义务。国际工程作为跨国境行为，其筹资、投资、咨询、设计、投标、履约、物资采购、工程监理等均全部或部分在国际范围内进行。

从交易角度看，国际工程是各生产要素输出的混合体，在提供资金、机器、设备材料的同时提供技术、资本、管理和劳务。与普通国际贸易不同的是，国际工程合同的标的物是固定不动的，且在买方境内。在工程建设期间，承建公司在发包方境内负责项目的实施和管理，定期按质、按量完成相关工程量，经发包方验收合格，根据合同规定价格和支付方式收取费用，项目完工或完成运营期后最终将其移交给境外发包方。

国际工程项目从项目类型来划分，主要分为房屋建筑项目、制造及加工业项目、石油化工项目、电力工业项目、电子通讯项目、交通运输项目、供排水项目、环保产业项目、航空航天项目、矿山建设项目及其他项目等。

第一节 国际税收的基本概念

国际工程因其业务具有跨国实施的特点，不可避免要涉及国际税收问题，在此本书先对国际税收作简单的介绍。

国际税收 (International Taxation) 是指涉及两个或两个以上国家权益

的税收活动。随着世界资本市场的形成和扩大,以及随之而来的大量资本输出和跨国公司的涌现,特别是国际经济合作和交流的迅速发展,出现了跨国所得、跨国财产和跨国纳税人,从而形成了国际税收活动。税收的国际化,主要是由所得税和财产税的跨国课征引起的,因而,国际税收的研究对象主要是在所得税和财产税课征上所发生的国家之间的权益关系。

随着世界经济的发展,国际税收问题不断增多并日趋复杂,尤其是两国重复征税的问题,通过单方面减免的权宜处理方式已不能适应形势的要求。为了公正处理国际税收问题,世界各国在实践中逐渐形成一系列准则和惯例,国际税收就是研究两个或两个以上的国家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。可见,国际税收的双重征纳互相制约,反映的是两国征纳多少的分配关系,这是国际税收的本质内涵。

一、国际税收的主体和客体^①

(一) 国际税收的主体

国际税收的主体即跨国公司。跨国公司是指在两个或两个以上国家设立的、采取任何法律形式和活动范围的实体所组成的企业,这种企业的业务是通过一个或多个决策中心,根据一定的决策体制经营,具有一贯的政策和共同的战略,企业的各个实体由于所有权或其他因素有联系关系;其中一个或一个以上的实体能对其他实体的活动施以重要影响,尤其是可以同其他实体分享知识、资源以及分担责任。

跨国公司一般以一个国家为基地,多个实体分布于其他国家从事经营活动,统一受母公司的管理、控制和指挥。在进行战略决策时,跨国公司从整个公司利益出发,并着眼于整个世界市场,在全球范围内制定其生产、销售和拓展等方面的政策和策略,母公司的决策核心对整个公司的各个实体拥有高度集中的管理权。

跨国公司内部各实体间存在不同形式的密切联系。母公司可以通过对

^① 梁蓓. 国际税务筹划 [M]. 北京: 对外经济贸易大学出版社, 2011.

其海外公司的所有权控制或通过合约、协议等其他形式，形成施控与受控关系，从而使母公司或其内部的其他实体能够分享知识、资源及分担责任。就法律角度而言，母公司对其子公司或附属公司在所有权等方面的垂直控制关系，是跨国公司根本性的法律特征。

（二）国际税收的客体

国际税收的客体即跨国所得。当所得的获取人跨国从事活动时，他们的所得很可能是跨国的，并且存在利用不同国家不同的税收管理政策进行国际税务筹划的机会。因此，国际税收涉及的征收对象主要是所得税的征收对象——所得额，即跨国纳税人的跨国所得。跨国所得大致可以分为以下四类。

1. 跨国经营所得

跨国纳税人从事跨国的工业、商业、服务业等生产经营活动所取得的所得。

2. 跨国劳务所得

跨国纳税人跨越国界从事设计、讲学、咨询、演出等各项劳务的所得。

3. 跨国投资所得

跨国纳税人通过跨国投资入股、放贷、转让特许权等活动取得的所得，比如股息、利息、特许权使用费等。

4. 其他跨国所得

除上述三种跨国所得以外的跨国所得，如财产所得、遗产继承所得等。

二、国际税收的内容

（一）税收管辖权

税收管辖权（Tax Jurisdiction）是指国家在税收领域中的主权，是一个主权国家在其境内税收领域所拥有的不受任何限制和约束的权力，具有独立性和排他性。简单地说，税收管辖权就是在不违背国际法和国际条约

规定的前提下，一国政府有权自行决定对哪些人征税、征收哪些税以及征收多少税。

1. 税收管辖权建立的原则

属地原则 (Principle Of Territoriality)：一国政府在其所属领域内的一切人和物，以及发生的事件，除国际法规定的外交特权与豁免外，有权按照本国的法律和政策实行管辖。

属人原则 (Principle Of Person)：以纳税人的国籍和住所为标准，国家有权对一切本国公民或居民按照本国法律实行管辖。在此，公民是指具有本国国籍的人。居民是指居住在本国境内并享有一定权利和承担一定义务的人，居民可以是本国公民、外国公民、具有双重国籍或无国籍的一切人员。

2. 税收管辖权的类型

地域管辖权 (District Jurisdiction)：税收地域管辖权是依照属地原则确立的管辖权，征收国不考虑与课税对象相联系的纳税人是哪个国家的公民或居民，而是以课税对象在本国境内发生的事实为依据，又称为收入来源地管辖权 (Source Jurisdiction)。

居民管辖权 (Resident Jurisdiction)：税收居民管辖权是依照属人原则确立的税收管辖权，其征税的依据是纳税人在征收国的居民身份。征收国对于取得本国居民地位或被认定为本国居民的自然人和法人（包括合伙企业、团体等非法人经济实体）产生于或位于世界范围内的全部课税对象行使课税权。

公民管辖权 (Citizen Jurisdiction)：税收公民管辖权也是依照属人原则确立的税收管辖权，征收国对具有本国国籍的公民在世界各地取得的收入行使征税权力，而不考虑其课税对象是否发生在国内。

3. 各国的税收管辖权

世界各国中除了美国和墨西哥实行三权并行外，多数国家都是以一种税收管辖权为主，另一种税收管辖权为补充，也有单一行使一种税收管辖权的。一般同时依据两个原则实施税收管辖权的国家，将纳税人划分为以下两种：一是本国公民或居民（实行三权并行的则为本国公民和外籍居民），这类纳税人一般就其世界范围内的应税所得在本国负有纳税义务；二是本国非公民或居民（实行三权并行的则为外籍非居民），这类纳税人仅就其所在国境内来源的应税所得在本国承担纳税义务。

世界主要国家或地区对税收管辖权的实施情况见表 1-1。

表 1-1 世界主要国家（地区）税收管辖权一览表^①

税收管辖权	主要国家或地区
同时行使收入来源地管辖权和居民管辖权	中国、阿富汗、澳大利亚、孟加拉国、印度、斐济、印度尼西亚、日本、韩国、马来西亚、新西兰、巴基斯坦、新加坡、泰国、斯里兰卡、西萨摩亚、哥伦比亚、萨尔瓦多、洪都拉斯、秘鲁、奥地利、比利时、捷克、斯洛伐克、丹麦、芬兰、德国、意大利、挪威、波兰、希腊、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英国、爱尔兰、卢森堡、摩纳哥、荷兰、法国、南斯拉夫、俄罗斯、加拿大等
单一行使收入来源地管辖权	中国香港、文莱、阿根廷、玻利维亚、巴西、多米尼加、厄瓜多尔、危地马拉、尼加拉瓜、巴拿马、巴拉圭、乌拉圭、委内瑞拉等
同时行使收入来源地管辖权和公民管辖权	罗马尼亚、菲律宾
同时行使收入来源地管辖权、居民管辖权和公民管辖权	美国、墨西哥

可见，亚洲、欧洲、大洋洲及北美洲的大多数国家和地区都同时行使收入来源地管辖权和居民管辖权，单一行使收入来源地管辖权的国家和地区多为拉丁美洲国家和地区，只有极少数国家同时行使收入来源地管辖权、居民管辖权和公民管辖权，行使收入来源地管辖权和公民管辖权的国家也为数较少。至于单一行使居民管辖权则可能会在区域性税收同盟中出现（如关税同盟或自由贸易区的成员国之间）。

（二）国际避税及其防范

国际避税是指跨国纳税人以不违法的手段，通过两个或两个以上的国际税法和国际税收协定的差别、漏洞、特例和缺陷，规避或减轻其总纳税义务的行为。跨国纳税人面对激烈竞争的国际市场，为获得更大的利润空间，不但要通过加强生产经营管理，降低成本耗费，还需要通过精心研究有关国家的税收法规制度，利用各国税收政策上的种种差异减轻税负，以谋求企业的利润最大化。

^① 杨志清. 国际税收 [M]. 北京: 北京大学出版社, 2010.

能使跨国纳税人实现国际避税的客观条件主要有以下几个方面。

1. 各国税收制度的差异

各国税收制度差别较大，这为国际避税提供了政策方面的可能性。例如：各国在行使税收管辖权时各有不同规定，为跨国纳税人在多国间选择最有利于自己的纳税制度创造了前提条件；各国的税率水平及税率形式（比例税率或累进税率）存在差异，一些国家税负重，一些国家税负轻，客观上也成为纳税人避重就轻的选择纳税的重要条件；各国税法对于应税所得的范围界定差异较大，税收优惠政策各不相同，某项所得在一国不能扣除，而在另一国却可能获得扣除，于是为跨国纳税人避税提供了机会。

2. 各国避免国际双重征税办法的差异

为避免双重征税，许多国家都采取了一定的措施，像国际上常用的免税法、抵免法以及税收饶让抵免法等。在采用免税法和税收饶让的时候，就可能为纳税人创造避税机会。

3. 各国征管水平及其他非税因素差异

各国税务当局及其官员的征收管理水平不一，也会导致纳税人的税负不同，产生国际避税。同时，并非所有国家都认为国际避税是需要打击的行为。避税在一些国家被认为就是逃税，而在另一些国家则被认为是合法和合理的行为。有些国家正有意或无意地提供被其他国家反对的避税机会，吸引跨国纳税人前去投资经营或从事其他活动。

但是，由于国际避税问题影响了有关国家的财权利益及其分配关系，因此，国际避税问题的防范也成为国际税收的重要内容，各国纷纷针对国际避税的一些常用手段制订了相应的防范措施，以维护国家的主权利益，公平纳税人的税收负担。主要的国际反避税措施有：制定限制避税性移居的法规、制定限制转让定价的标准、制定限制资本弱化的法规、防止利用避税地和税收协定进行避税、加强国与国之间的税收情报交换等。

（三）国际税收协定

国际税收协定一般是指国与国之间签订的避免对所得和资本双重征税和防止偷逃税的协定（Agreement between state A and state B for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes