

# 国际税法与各国税收体系概述

贵州省税务管理香港培训班

## 国际税收征收体系介绍

陈国基

博士、注册会计师、税务师  
香港金融管理学院  
上海财经大学香港教学点  
2014年11月19日

1

## 第一部分

### 跨国（境）收入双重征税

#### 法律冲突

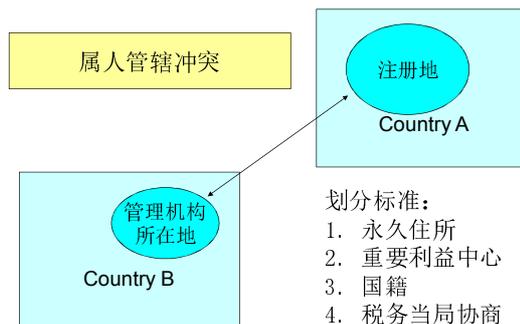
2

## Double Taxation & Double Non-taxation

### 双重征税与双重不征税情况

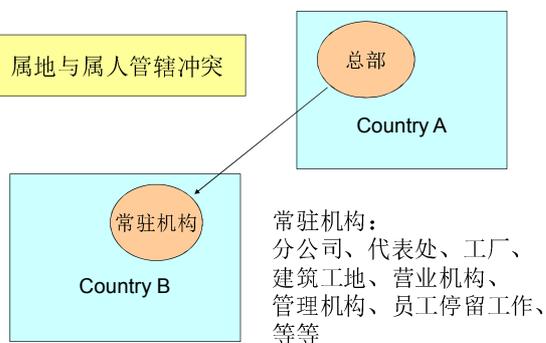
	A 国	B 国
➤ Place of incorporation 公司注册地	<b>X</b>	
➤ Place of actual management 实际管理机构所在地		<b>X</b>

3



4

### 属地与属人管辖冲突



5

### 国内法律规定

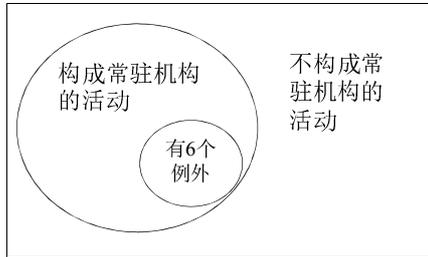
### 税收协议规定

	常驻机构	例外情况（不构成常驻机构）
1.	在另一方设立固定经营场所	在另一方设立专为储存、交付目的而保存本企业货物或者商品的库存
2.	一方派出员工到另一方工作	以任何十二个月中连续或累计不超过六个月的为限
3.	在另一方境内聘用非独立代理以该企业的名义签订合同	代理人通过固定营业场所进行的活动限于以上第一项的规定

其他例外：参考中国新加坡税收协定

6

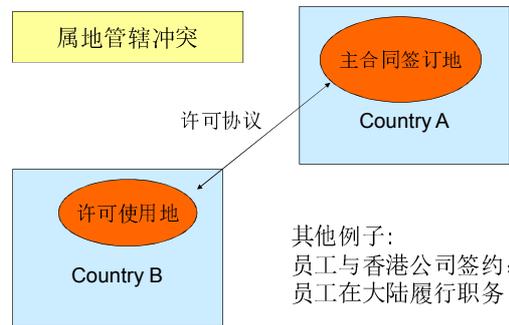
### 属人管辖原则限制：常驻机构



参考文章: <http://www.china-tax.net/pub/Article4.pdf>

7

### 属地管辖冲突



8

### 案例

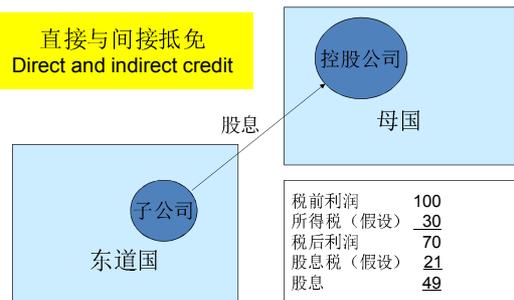
▶ 某香港公司派遣一位员工到大陆连续工作2年，该员工是美国公民，太太、子女和住所都在加拿大。

▶ 问：香港、大陆、美国、加拿大各自行使什么管辖权？该员工应该在什么地方纳税？

提示：（1）根据美国与加拿大的双边税收协定，双方决定居民管辖权的时候，家庭联系关系排序优于国籍；（2）税务居民境外收入可以在国内获得抵免（Tax credit）。

9

### 直接与间接抵免 Direct and indirect credit

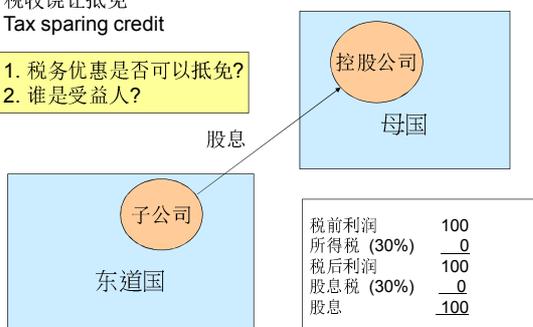


马来西亚—中国双边税收协定第23条。

10

### 税收饶让抵免 Tax sparing credit

1. 税务优惠是否可以抵免？
2. 谁是受益人？



11

## 第二部分

### 对华投资收益征税比较

12

## FDI 外商对华直接投资

### 投资收益纳税比较

1. BVI Co. 维尔京群岛
2. HK Co. 香港
3. Mauritius Co. 毛里求斯
4. Singapore Co. 新加坡
5. Canadian Co. 加拿大

13

## Domestic tax rules in host country 东道国的法律

- 外商投资企业
- 2008.1.1前，外国投资者从外商投资企业取得股息免税，2008年1月1日开始外资企业股息纳税。

14

## Domestic tax rules in home country - (I) 投资国(地区)税法规定

- 如果外商投资企业派发股利，在母国可能出现的纳税情况：
  - (a) No liability for tax **不征税**
  - (b) Tax exemption **免税** (单方规定或双边协定)
  - (c) Tax on receipt basis 母国收到利润时**征税**
  - (d) Tax on as-earned basis 在东道国取得收入时**征税**

15

## (II) 投资国(地区)税法规定

不予征税	维尔京群岛 / 香港	
征税	新加坡、台湾、加拿大	在母国投资方收款时征收
征税	加拿大	向东道国公司未分配利润征税
免税	新加坡、加拿大	税收协定有饶让条款，或由母国税法免税

16

## Singapore 新加坡 (国内法)

- Foreign source income is taxed if received in Singapore; 境外所得汇入新加坡时征税。[Section 10(1), SITA]
- Offshore dividend Income received in Singapore is taxable but it is specifically exempted under domestic Income Tax Act. 境外投资收益汇入新加坡时要纳税，但是国内所得税法有特别豁免纳税的规定。[Section 13(8), SITA] 《先征后免》

17

## Singapore 新加坡 (双边协定)

- tax credit, including credit for tax paid on profit earned at company level if Singapore equity in FIE =>10% 境外所得有抵免(直接抵免)，如果外商投资企业(FIE)控股权=>10%，抵免额包括FIE已缴纳的企业所得税(间接抵免)

税务居民可以享受抵免。  
Tax residents are eligible for tax credits.

18

## Tax policy of foreign dividends in Singapore

### 新加坡境外股息收入税收政策

- **Difference between tax credit and tax exemption**  
境外投资收益所得抵免与免税的差异

➤ 免税可以减少母公司的应纳税所得额（母公司可以保留以前年度亏损），抵免不能减少应纳税所得额。

19

## Mauritius 毛里求斯

- **GBL1 类型公司**：股息收入按15%征税，但是国内税法有80%抵免，有效税率是3%。
- **GBL2 类型公司**：不予征税（但是，GBL2公司不可以享受税收协定优惠）

20

## Canada 加拿大 (双边协定)

- Dividend distributed by treaty country Co (FIE) is exempted from income tax, if Canadian tax residents own more than 10% equity in FIE. Indirect credit also available
- 协定国公司派发股利
- 如果在协定国公司（FIE）控股超过10%，股息在加拿大免税，也有间接抵免。

21

## Canada 加拿大 (国内法)

- Dividend distributed by Non-treaty country Co.  
非协定国公司派发股息
- 1. Taxed on receipt basis if foreign subsidiary earns active income 生产经营所得在汇回加拿大时纳税（收到股息时征税）
- 2. Taxed on as-earned basis if foreign subsidiary earns passive income 投资收益在东道国取得时纳税（CFC，不派息也要征税）

22

## Hong Kong

- 不予征税 profit tax: 境内境外投资收益、境外利润不予征税
- HK tax system does not adopt resident principle; Exception: taxation on shipping and air service income 香港税制不实施属人管辖，但是海运空运业务所得除外

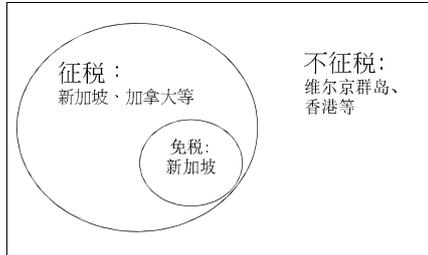
23

## BVI 维尔京群岛

- 维尔京群岛法律对境外收入不征税
- BVI Co. has no power to carry on business with BVI residents, and own any property situated in BVI
- BVI Co. can hold a leased property for use as an office in BVI

24

**Dividends liable to tax and not liable to tax**  
对股息征税与不征税



不予征税、征税、免税（由国内法或税收协定加以规定）

投资收益在新加坡《免税》的情况之一

➤ 由东道国国内税法给予投资者免税，再通过税收协定“税收饶让”条款（**tax sparing credit**）予以保证执行；

➤ 东道国投资收益（**dividends**）在汇入母国时候产生纳税义务，再通过国内税法的特定条文（**S13(8)SITA**）予以免税。[先征后免]

投资收益在新加坡《免税》的情况之二

➤ 与香港不同，新加坡是对境外投资收益征税的税收管辖区（新加坡企业不属于税务总局[2009]698号文非居民企业股权转让所得企业所得税管辖范围）；

➤ 由于对境外投资收益征税，新加坡公司在国际投资税收筹划中可以作为导管公司（**conduit Company**）。

投资收益在新加坡《免税》的情况之三

➤ 香港公司无须居民担任董事，但新加坡公司必须有居民董事。

其他税收管辖区投资收益《免税》的情况  
**Exemption of foreign source dividends in other tax jurisdictions**

➤ 毛里求斯也实行类似新加坡有关境外股息收益（**foreign dividend income**）的税收制度和公司制度。

税收管辖区分类：

I.	<b>Tax haven Co.</b> 避税港公司	不能签租税协定	(BVI) 维尔京群岛
II.	<b>Semi-tax haven Co.</b> 半避税港公司	能签有限度租税协定	(HK) 香港（近年有签订全面税收协定，但名同实异）
III.	<b>Non-tax haven Co.</b> 非避税港公司	能签租税协定	(Singapore 新加坡/ Canada 加拿大/ Mauritius 毛里求斯)

### Comparison: tax haven Co and non-tax haven Co

	避税港公司	半避税港公司	正常的非避税港公司
Residence jurisdiction 属人管辖	No	No (有例外)	Yes
Source jurisdiction 属地管辖	Yes / No (部分完全不征税)	Yes	Yes
Comprehensive DTA 全方位租税协定	No	Yes (部分)	Yes

31

### 第三部分 税收协定主要功能

32

#### 税收协定的功能 (I)

- 免除双重征税 (Avoidance of double taxation)
- 划分税收管辖 (Allocation of tax jurisdiction)
- 无差别待遇 (Avoiding discriminatory taxation)
- 税收信息交换 (Exchange of tax information)

33

#### 税收协定的功能 (II)

- 提升国际投资与贸易税收环境确定性  
Enhancing certainty in taxation for doing international business and cross-border investment

34

#### Basic concepts 一些基本概念

- Juridical double taxation vs. economic double taxation 不同法域双重征税和经济活动双重征税
- Direct credit 直接抵免
- Indirect credit 间接抵免
- Unilateral credit 单边给予的抵免
- Bilateral credit 双边抵免
- Tax sparing credit 税收饶让抵免
- Tax resident 税务居民
- Permanent establishment 常驻机构

35

#### Scope of DTA 适用范围

- This DTA shall apply to persons who are residents of one or both of the contracting states.  
➤ 租税协定适用于协约国一方或同时为双方居民的人

DTA适用范围: Person 包括自然人与法人

36

第四部分  
跨国公司上市及对华投资  
案例

37



某跨国公司对华投资的法律架构

38

股权变更纳税义务比较

选项	转让方式	税务考虑	税种
在中国变更股权	直接转让	来源于中国境内所得	企业所得税、印花税
在香港变更股权	间接转让: (属于698号 文管辖范围)	来源于中国境内所得	企业所得税、印花 税
	直接转让	香港对转让财产不征税	香港印花税
在BVI公司变更股权	间接转让	不属于来自中国或香港 所得	不征税
在开曼群岛公司变更 股权	直接转让	涉及香港上市守则、香 港对转让财产不征税	香港印花税

39

介绍完毕

[alfredchan@kkchan-cpa.com.hk](mailto:alfredchan@kkchan-cpa.com.hk)

40