

# 国际税法与各国税收体系概述

深圳市地税局国际税务管理骨干培训班

陈国基

香港金融管理学院  
上海财经大学香港教学点  
2010年12月31日

1

## 第四部分

### 对华投资收益征税比较

2

### FDI 外商对华直接投资

Comparing: 投资收益纳税比较

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

3

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

- Distribution of dividend by FIE / FICE
- Host - Dividend is exempt from PRC Income Tax before 2008.1.1  
2008.1.1前外商投资企业股息免税，2008年1月1日开始外资企业股息纳税。

4

### 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

5

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

不予征税	维京群岛 / 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

6

## 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》

7

## 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FIE控股权 =>10%，抵免额包括FIE已缴纳的所得税（间接抵免）

税务居民才可以享受抵免。  
Only tax residents are eligible for tax credits.

8

## 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
- Tax exemption can reduce the taxable income of the Singapore holding company (it can keep the tax loss carried forward). Tax credit cannot reduce the amount of taxable income of the holding company (dividend income will use up carried forward tax loss). 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。

9

## 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）

10

## 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。

11

## 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）

12

## Hong Kong

- Excluded from profit tax: (i) Dividend distributed by HK and non-HK Co; (ii) Profit derived from outside HK 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

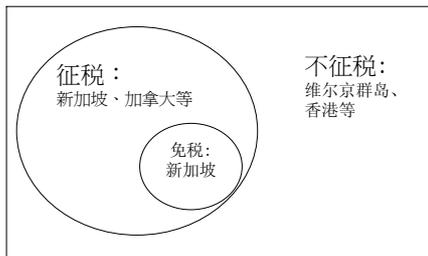
13

## BVI 维尔京群岛

- BVI law imposes no tax on income received outside BVI 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

14

## 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）

15

## 投资收益在新加坡《免税》的情况之一 Exemption of foreign source dividends in Singapore (I)

- 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]

16

## 投资收益在新加坡《免税》的情况之二 Exemption of foreign source dividends in Singapore (II)

- 与香港不同，新加坡是对境外投资收益征税的税收管辖区（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理范围）；
- 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）。

17

## 投资收益在新加坡《免税》的情况之三 Exemption of foreign source dividends in Singapore (III)

- 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。

18

### 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。

### Classification of Tax Jurisdictions

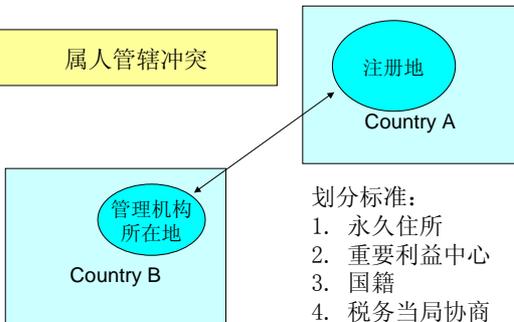
I.	Tax heaven Co. 避税港公司	Cannot sign DTA 不能签租税协定	(BVI) 维京群岛
II.	Semi-tax heaven Co. 半避税港公司	Can sign DTA (in part) 能签有限度租税协定	(HK) 香港 (近年有签订全面税收协定, 但名同实异)
III.	Non-tax heaven Co. 非避税港公司	Can sign DTA 能签租税协定	(Singapore 新加坡/ Canada 加拿大/ Mauritius 毛里求斯)

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

	Tax heaven Co. 避税港公司	Semi-tax heaven Co. 半避税港公司	Non-tax heaven Co. 非避税港公司
Residence jurisdiction 属人管辖	No	No (with exception)	Yes
Source jurisdiction 属地管辖	Yes / No (Some impose no tax)	Yes	Yes
Comprehensive DTA 全方位租税协定	No	Yes (in part)	Yes

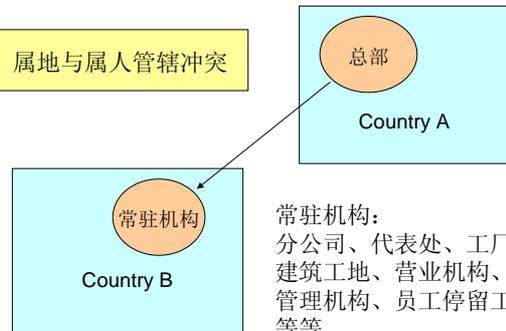
### 跨国（境）收入双重征税 法律冲突

属人管辖冲突



- 划分标准:
1. 永久住所
  2. 重要利益中心
  3. 国籍
  4. 税务当局协商

属地与属人管辖冲突

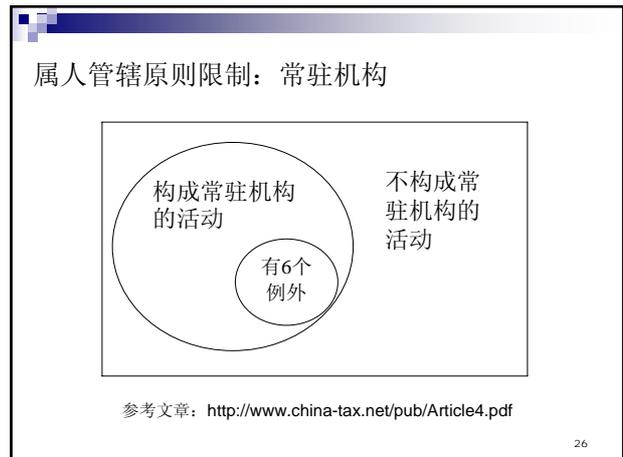


- 常驻机构:  
分公司、代表处、工厂、  
建筑工地、营业机构、  
管理机构、员工停留工作、  
等等

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	以在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

25

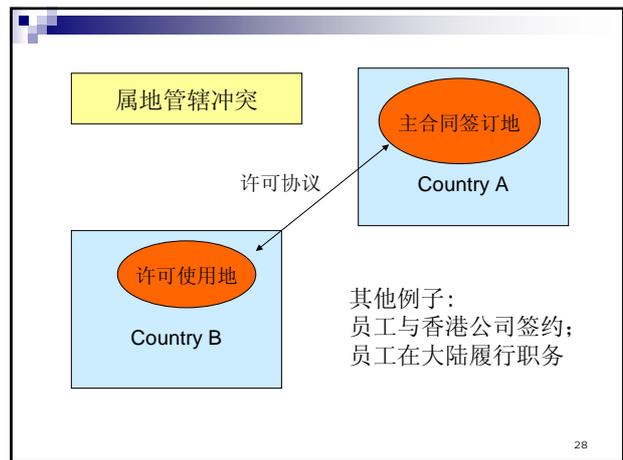


26

**Taxation on P.E. 常驻机构纳税判断**

- Duration - physical presence 停留时间
- Scope of tax - taxable activities 应税活动
- Domestic rules and treaty provision different 国内法与租税协定口径不同

27



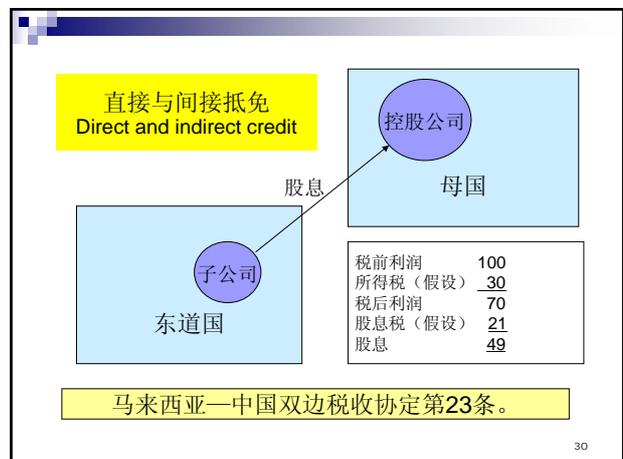
28

**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。
- 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）。

29



30

### 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?

股息

子公司  
东道国

控股公司  
母国

税前利润	100
所得税 (30%)	0
税后利润	100
股息税 (30%)	0
股息	100

31

### 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)
- 协商程序 (Mutual agreement procedure)
- 税收信息交换 (Exchange of tax information)

32

### 税收协定的功能 (II)

- 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

33

### 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

34

### 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

35

### Benefit of DTA to tax residents 租税协定对居民的好处

- Eliminate double taxation through bilateral credits (Direct credit and indirect credit)  
双边抵免(直接和间接)避免双重征税
- P.E. protection 常驻机构条文保护
- Lower withholding tax rate 享受较低预提税率
- Possible tax sparing credit provision <with exception for the US> 税收饶让(美国例外)
- Preventing discriminatory taxation 防止税收歧视

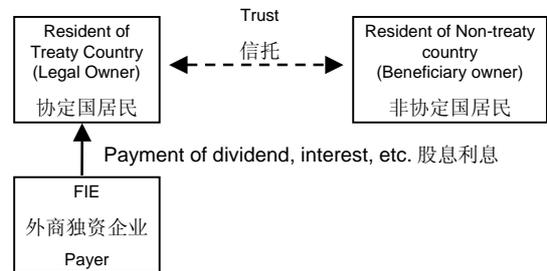
36

## Treaty shopping 规避协定义务

- Why does it arise? 发生原因
- What form it takes? 形式
- Limitation of benefit? 受益所有人限制条款

37

## Legal structure



38

## China - Singapore DTA

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:  
(a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;  
(b) 10 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

39

## 中新租税协定

### 第十条 股息

- 一、缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。
- 二、然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。但是，如果股息受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款：  
(一) 在受益所有人是公司（合伙企业除外），并直接拥有支付股息公司至少百分之二十五资本的情况下，不应超过股息总额的百分之五；  
(二) 在其他情况下，不应超过股息总额的百分之十。

40

## Tax Information Exchange Agreement

### 税收情报交换协定

41

## 税收情报交换协定 - 立法与执行

- 税收协定内设置税收情报交换条文
- 单独税收情报交换协定（香港特别行政区政府不签定单独协定）

42

## 税收情报交换范围 (I)

- ▶ 不受OECD范本第一条、第二条条文限制
- ▶ 不受OECD范本第一条条文限制（香港的选择）

范本第一条：人的范围 **Personal scope**

范本第二条：涵盖的税项 **Taxes covered**

43

## 税收情报交换范围 (II)

- ▶ 不受OECD范本第一条、第二条条文限制
- ▶ 不受OECD范本第一条条文限制（香港的选择）
- ▶ 对人的范围不设置限制：香港税务机关行政管辖权不限于居民，可以包括被调查人的客户、供应商、关系公司、或拥有税收调查信息的人和组织。

44

## 香港税收情报交换法律框架

- ▶ 2010年税务（修订）条例 – 2010 Inland Revenue (Amendment) Ordinance, Effective from 2010.3.12
- ▶ 税务（数据披露）规则 – Inland Revenue (Exchange of Information) Rules, effective from 2010.3.12

（修订）条例为实体法，规则为程序法

45

## 税务（数据披露）规则 – 程序

- 披露请求的批准
- 局长（或者获授权的级别不低于总评税主任的人员）

对官方的翻译评价：  
**Information** 是情报不应该是数据

46

## 税务（数据披露）规则 – 程序

应请求披露的资料：

- 符合有关安排中适用于该项请求的条文
- 不得披露安排开始实施之前的资料

47

## 税务（数据披露）规则 – 程序

披露（通报）前通知：

- 将被请求披露的数据的性质，知会税收行政行为相对人
- 该人可要求一份局长准备向提出请求政府披露的资料的副本。

“行政行为相对人”是内地的翻译，意思较香港的准确。

48

## 税务（数据披露）规则 – 程序

### 披露（通报）前通知：

- 如相对人按照上款提出要求，局长须知会该人，说明他可基于任何下述理由，要求局长修订该数据或该数据的任何部分——
- (i) 该数据或该部分的数据与该人无关；
- (ii) 该数据或该部分的数据在事实方面不正确。

49

## 税务（数据披露）规则 – 程序

### 披露（通报）前通知：

- 有下述情况，局长则无需按照知会属有关披露请求之标的人——
- 地址不详；
- 给予该知会相当可能会减低调查的成功机会；
- 局长面对一个紧迫的时限
- 如未能在该时限内，向提出请求政府披露有关资料，则相当可能会使该政府在强制执行其地区的税法方面所付出的努力受挫。

50

## 税务（数据披露）规则 – 程序

### 要求税务局长修订行将披露的资料：

- 如相对人向税务局长提出要求修订，则局长须决定全盘批准、局部批准抑或拒绝该项要求。

51

## 税务（数据披露）规则 – 程序

- 就税务局长局部批准或拒绝修订要求，当事人（相对人）可以要求财政司司长发出关于行将披露的资料的指示（向上一级行政机关上诉）
- 如相对人获知会，税务局长拒绝修订税务局长应某项披露请求而准备披露的全部数据或某部分数据，则该人可要求财政司司长指示税务局长作出有关修订。
- 财政司司长的裁定是终局裁定。

52

## 跨境税务筹划路经

- 法律架构层次
- 交易层次安排
- 税收（法律）管辖区的选择

53

课程完毕

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

54