

---

# 中国居民赴美国投资 税收指南

---

## 摘 要

随着“一带一路”发展战略的逐步推进，越来越多的中国企业开始走出国门，但走出去并非一路坦途，企业需要应对政治、经济、法律、税务以及文化等诸多风险。为服务好“走出去”企业，为企业提示对外投资税收风险，我们编写了《中国居民赴美国投资税收指南》。该指南围绕赴美投资应关注的税收问题、美国税制、中美税收协定及相互协商程序、美国转让定价、美国税务争议解决五方面对美国税制进行了较为详细的解读。

第一部分的主要内容是美国税务概览及中国居民赴美投资主要关注事项。该部分由5章组成，首先从美国国情简介入手简单介绍了美国的领土范围、政体和法律体系等。然后从美国投资环境概述和中国居民近年来赴美投资简况两个方面阐述了中国居民赴美投资应注意的重点问题。第3、4章节简单阐述了美国税制体系和美国税务机关税务服务。第5章中国居民赴美投资的主要税务关注事项是该指南第一部分的重点章节，包括：投资并购阶段的主要美国税务关注事项、运营阶段的主要美国税务关注事项、投资退出的主要美国税务关注事项、在美投资所得在中国国内的税务关注事项。

第二部分主要介绍了美国现行税制，以所得税为主体税种，辅以其他税种构成。主要包括：公司所得税、个人所得税、销售与使用税以及关税、财产税、消费税、印花税、薪资税等，其中公司所得税与个人所得税不仅是美国税制中的主要税种，也是与赴美投资关系最为密切的税种。第二部分的最后一个章节介绍了美国税收征收与管理，主要包括申报纳税和美国税收的纠纷与法律救济。

第三部分主要阐述了中美税收协定和相互协商程序两个方面的内容。我国政府与世界各国（地区）签订的双边税收协定以避免双重征税和防止偷漏税为两大核心宗旨，其中尤以避免双重征税为重。税收协定的签订与实施使其成为我国税法体系的重要组成部分，在避免双重征税方面发挥了重要作用，中国居民赴美投资应当特别关注中美两国的税收协定，理解中美税收协定的相关规则，借助于中美税收协定的规定实施更为有效地税务筹划和商业安排，

---

有效降低投资的税务成本和风险。相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴美投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。

第四部分详细介绍了美国转让定价方面的相关内容及中国“走出去”企业防范和规避转让定价税收风险的措施建议。自1990年起，美国对其转让定价法规进行了全面的修正。近期相关部门主要对成本分摊、服务与无形资产转让方面的规定进行了修改以及扩充。由于部分贸易伙伴并不完全接受美国对独立交易原则的解释，美国相对激进的转让定价机制会不时与贸易伙伴产生争议，其执行行动也引起国际社会越来越多对转让定价问题的注意。在美国缔结的税收协定框架下，某些转让定价问题通过美国与相关国家税务主管当局举办的双边磋商程序达成一致。双边磋商程序同样是预约定价安排的基础。作为当下跨国企业规避转让定价税收风险的重要手段，预约定价安排可以方便跨境关联交易相关主管税务当局全面了解跨国企业的转让定价政策与程序，并依据独立交易原则对其合理性进行判断和预先的认可。

第五部分主要论述了中国企业在美国遇到税务争议如何解决的问题。纳税人在美国同税务当局一旦发生争议不仅给纳税人造成时间和成本上的损失，更会对纳税人的商誉造成重大损害。因此，从企业经营角度而言，规范企业行为，预防税务争议的发生是纳税人的最佳选择。在争议发生后，当事人通常有两种救济途径可供选择，一是向美国国税局复议部门（IRS Appeals Office）提起行政复议，如果对复议决定不满，当事人可以向法院提起诉讼；二是直接向法院提起诉讼。

## 目 录

第一部分 美国税务概览及中国居民赴美投资主要关注事项.....	1
1. 美国国情简介.....	1
2. 中国居民赴美投资基本问题.....	3
2.1. 美国投资环境概述.....	3
2.2. 中国居民近年来赴美投资简况.....	4
2.3. 中国居民赴美投资应注意的重点问题.....	5
2.3.1. 明晰投资目的, 充分了解投资成本与风险.....	5
2.3.2. 选择合适的投资方式.....	6
2.3.3. 慎选投资地点.....	7
2.3.4. 了解设立企业基本程序.....	8
2.3.5. 合法纳税, 防范涉税风险.....	8
3. 美国税制体系概览.....	9
4. 美国税务机关税务服务概览.....	9
4.1. 美国联邦、州、地方税的机构设置与人员配备.....	9
4.1.1. 税收机构配置综述.....	9
4.1.2. 国内收入局.....	10
4.1.3. 大区、地区国内收入局的机构设置.....	13
4.1.4. 州与地方税务机构设置.....	13
5. 中国居民赴美投资的主要税务关注事项.....	14
5.1. 综述.....	14
5.2. 投资并购阶段的主要美国税务关注事项.....	15
5.2.1. 税务尽职调查与税务风险评估.....	15
5.2.2. 交易形式的选择.....	18
5.2.3. 收购架构的选择.....	18
5.2.4. 控股架构的选择.....	19
5.2.5. 融资方案的选择.....	21
5.3. 运营阶段的主要美国税务关注事项.....	23
5.3.1. 依法合规纳税.....	23
5.3.2. 充分享受税收协定待遇, 避免重复征税.....	24
5.3.3. 防范涉税风险, 尽量避免美国税务当局的逃税、避税调查.....	26
5.4. 投资退出的主要美国税务关注事项.....	27
5.5. 在美投资所得在中国国内的税务关注事项.....	28

5. 5. 1. 依法合规进行境外投资抵免.....	28
5. 5. 2. 利用中美相互磋商程序化解在美的税务纠纷.....	29
5. 5. 3. 关注对关联交易与受控外国企业的反避税调查.....	30
第二部分 美国税制简介.....	34
1. 美国税制综述.....	35
2. 美国公司所得税.....	35
2. 1. 公司所得税概述.....	35
2. 1. 1. 税收居民及征税管辖权.....	35
2. 1. 2. 公司所得税的具体税务处理.....	37
2. 1. 3. 资本弱化.....	48
2. 1. 4. 境外已纳税额抵免.....	49
2. 1. 5. 转让定价.....	50
2. 1. 6. 预提所得税.....	50
2. 1. 7. 分支机构所得税.....	51
2. 1. 8. 累积盈余税.....	52
2. 1. 9. 地方公司所得税.....	52
3. 个人所得税.....	53
3. 1. 1. 税收居民.....	53
3. 1. 2. 个人所得税税率及应税收入.....	55
3. 1. 3. 税收协定.....	60
3. 1. 4. 其他个人所得税税种.....	61
4. 其他税种.....	62
4. 1. 销售与使用税.....	62
4. 2. 关税.....	63
4. 3. 财产税.....	64
4. 4. 消费税.....	65
4. 5. 印花税.....	65
4. 6. 其他地方税.....	65
5. 美国税收征收与管理.....	65
5. 1. 公司所得税申报纳税.....	66
5. 1. 1. 申报要求.....	66
5. 1. 2. 税款缴纳.....	67
5. 1. 3. 预缴税款.....	68
5. 1. 4. 罚款和滞纳金.....	68
5. 2. 预提所得税申报纳税.....	69
5. 2. 1. 申报要求.....	69
5. 2. 2. 税款缴纳.....	70

---

5.2.3. 罚款和滞纳金.....	70
5.3. 个人所得税申报纳税.....	71
5.3.1. 申报要求.....	71
5.3.2. 雇主的代扣代缴义务.....	72
5.4. 销售税和使用税申报纳税.....	72
5.4.1. 申报要求.....	72
5.4.2. 税款缴纳.....	73
5.4.3. 罚款和滞纳金.....	73
5.5. 关税申报纳税.....	73
5.5.1. 申报要求.....	74
5.5.2. 税款缴纳.....	74
5.5.3. 罚款和滞纳金.....	75
5.6. 财产税申报纳税.....	75
5.6.1. 申报要求.....	75
5.6.2. 税款缴纳.....	75
5.6.3. 罚款和滞纳金.....	75
5.7. 消费税申报纳税.....	76
5.7.1. 申报要求.....	76
5.7.2. 税款缴纳.....	76
5.7.3. 罚款和滞纳金.....	77
5.8. 印花税申报纳税.....	78
5.9. 薪资税申报纳税.....	78
5.9.1. 申报要求.....	78
5.9.2. 税款缴纳.....	78
5.9.3. 罚款和滞纳金.....	79
5.10. 税法法定时效期间.....	80
5.11. 美国税收的纠纷与法律救济.....	80
5.11.1. 税务行政复议.....	81
5.11.2. 一审.....	82
5.11.3. 上诉.....	84
第三部分 中美税收协定及相互协商程序.....	87
1. 中美税收协定和相互协商程序概述.....	88
2. 中美税收协定.....	90
2.1. 适用范围.....	90
2.1.1. 主体范围.....	90
2.1.2. 客体范围.....	92
2.1.3. 领土范围.....	93

---

2. 2. 常设机构的认定.....	93
2. 2. 1. 场所型常设机构的认定.....	94
2. 2. 2. 工程型常设机构的认定.....	96
2. 2. 3. 服务型常设机构的认定.....	97
2. 2. 4. 代理型常设机构的认定.....	98
2. 3. 不同类型收入的税收管辖权.....	102
2. 3. 1. 消极所得.....	102
2. 3. 2. 营业利润.....	104
2. 3. 3. 不动产使用所得.....	107
2. 3. 4. 财产转让所得.....	107
2. 3. 5. 个人劳务所得.....	110
2. 4. 税收抵免.....	114
2. 4. 1. 企业境外所得的税收抵免办法.....	116
2. 4. 2. 个人境外所得的税收抵免办法.....	118
2. 4. 3. 饶让抵免.....	119
2. 4. 4. 实务指引.....	120
2. 5. 无差别待遇原则.....	122
2. 6. 税收情报交换.....	123
3. 中美税收协定相互协商程序.....	124
3. 1. 中美税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定.....	124
3. 1. 1. 中美税收协定相互协商程序条款.....	125
3. 1. 2. 中国《税收协定相互协商程序实施办法》（以下称“《实施办法》”）.....	126
3. 2. 相互协商程序的适用.....	127
3. 2. 1. 符合条件的申请人.....	127
3. 2. 2. 相互协商程序适用的范围.....	128
3. 2. 3. 中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定.....	129
3. 3. 启动程序.....	131
3. 3. 1. 申请时效及条件.....	131
3. 3. 2. 税务机关对申请的处理.....	133
3. 4. 法律效力.....	134
3. 4. 1. 相互协商程序结果的法律效力.....	134
3. 4. 2. 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系.....	135
3. 4. 3. 保护性措施.....	135
3. 5. 仲裁条款.....	136
4. 如何做好中美税收协定争议的防范工作.....	136
4. 1. 什么是中美税收协定争议.....	136
4. 2. 中美税收协定争议产生的主要原因及表现.....	137

4.2.1. 双重税务国籍.....	137
4.2.2. 受益所有人身份被否认.....	138
4.2.3. 营业利润与特许权使用费区分争议.....	138
4.2.4. 常设机构的认定争议.....	139
4.3. 妥善防范和避免中美税收协定争议.....	140
4.3.1. 全面了解中美税收协定及美国税法的具体规定.....	140
4.3.2. 完善税务风险的内部控制与应对机制.....	140
4.3.3. 与美国税务当局开展充分的沟通与交流.....	141
4.3.4. 寻求中国政府方面的帮助.....	141
4.3.5. 寻求税法专业人士的帮助.....	142
第四部分 美国转让定价概览.....	142
1. 概述.....	143
1.1. 集团内关联交易及转让定价.....	143
1.2. 常见的关联交易概述.....	144
1.2.1. 有形资产的销售.....	144
1.2.2. 无形资产的转让.....	145
1.2.3. 提供劳务.....	148
1.2.4. 融资交易.....	149
2. 美国转让定价监管环境.....	150
3. 美国转让定价法规概览.....	152
3.1. 独立交易原则.....	152
3.2. 最佳转让定价方法原则.....	153
3.3. 转让定价方法.....	153
3.4. 确定独立交易区间.....	156
3.5. 补充调整与抵消.....	157
4. 成本分摊安排.....	158
4.1. 美国的成本分摊法规.....	158
4.2. 确定平台贡献交易.....	159
4.3. 无形资产及无形资产开发范围的定义.....	159
4.4. 定期调整.....	159
4.5. 合理预期利益比例.....	160
5. 服务.....	160
5.1. 美国关于服务的规程.....	160
5.2. 服务成本法.....	162
5.3. 可比非受控价格服务法.....	163
5.4. 服务毛利润率法.....	163
5.5. 服务成本加成法.....	163



5. 6. 合同安排和嵌入式无形资产.....	164
5. 7. 直通成本.....	164
5. 8. 监管和股东活动.....	164
5. 9. 共享服务安排.....	165
6. 同期资料规定.....	165
6. 1. 同期资料要求.....	166
6. 2. 主要文件.....	166
6. 3. 背景资料.....	167
7. 转让定价调查.....	167
7. 1. 举证责任.....	168
7. 2. 税务调查.....	168
7. 3. 美国处罚制度.....	168
7. 4. 合理性测试.....	170
7. 5. 申诉权.....	171
7. 5. 1. 向美国国内收入署提出申诉.....	172
7. 5. 2. 向法院提起诉讼.....	172
8. 主管税务机关.....	173
8. 1. 主管税务机关的协助范围.....	174
9. 预约定价安排.....	175
9. 1. 预约定价安排概述.....	175
9. 2. 美国预约定价安排程序简介.....	176
9. 3. 美国预约定价安排的追溯规定.....	178
9. 4. 适用于小企业纳税人的简易预约定价安排程序.....	178
10. 防范和规避转让定价税收风险的措施建议.....	179
10. 1. 全面了解美国税收法律法规关于转让定价税收遵从的规定.....	179
10. 2. 结合自身生产经营业务需求确保关联交易发生的商业实质.....	179
10. 3. 妥善准备保管关联交易转让定价资料并验证定价行为的合理性.....	180
10. 4. 综合利用相关法律手段应对美国国内收入署可能开展的转让定价调查.....	180
10. 5. 适时申请预约定价安排增强生产经营业务税收后果的确定性.....	181
10. 6. 寻求专业机构与人士的帮助.....	181
第五部分 美国税务争议解决.....	182
1. 美国税务纠纷解决机制概述.....	183
1. 1. 税务纠纷的预防.....	183
1. 2. 税务纠纷的发生.....	183
1. 3. 税务纠纷的解决.....	183
2. 事先裁定制度.....	184
2. 1. 事先裁定制度概述.....	184

---

2.1.1. 美国的事先裁定制度.....	184
2.1.2. 事先裁定制度的意义.....	186
2.2. 事先裁定申请人.....	186
2.3. 可申请裁定范围.....	186
2.4. 申请事先裁定程序.....	187
2.4.1. 提交裁定申请，并交纳申请费.....	187
2.4.2. 税务机关与纳税人（或其代理人）初步联系.....	187
2.4.3. 召开早期会议（如需）.....	188
2.4.4. 提交补充材料（如需）.....	188
2.4.5. 申请召开会议.....	188
2.4.6. 税务机关作出裁定.....	188
2.5. 事先裁定申请中需说明的主要内容.....	189
2.5.1. 事实及相关信息.....	189
2.5.2. 法律.....	189
2.5.3. 对重要事实及法律的分析.....	190
2.5.4. 纳税人的结论性意见.....	190
2.6. 收费标准.....	190
2.7. 事先裁定的效力.....	190
2.7.1. 对其他纳税人不适用.....	191
2.7.2. 信件裁定可以撤回或修改.....	191
3. 纳税审计.....	192
3.1. 纳税审计启动.....	192
3.2. 纳税审计程序.....	192
3.3. 纳税审计结果.....	192
4. 税务行政复议.....	193
4.1. 税务行政复议简介.....	194
4.2. 行政复议程序.....	194
4.2.1. 复议提起.....	194
4.2.2. 税务员抗辩.....	195
4.2.3. 单方交流.....	195
4.2.4. 复议会议.....	196
5. 一审.....	196
5.1. 一审诉讼法院选择.....	196
5.1.1. 税务诉讼案件类型.....	196
5.1.2. 一审法院.....	197
5.2. 税务法院诉讼程序.....	198
5.2.1. 提起诉讼.....	198

---

5. 2. 2. 美国国内收入局的诉讼代表.....	200
5. 2. 3. 诉讼程序规则.....	200
5. 2. 4. 判决.....	201
5. 2. 5. 重新审议申请.....	202
6. 上诉.....	202
6. 1. 上诉法院.....	202
6. 2. 上诉管辖地.....	203
6. 3. 上诉期间.....	204
7. 税务争议的预防与解决途径的选择.....	205
7. 1. 税务争议的预防.....	205
7. 1. 1. 向税务部门咨询.....	205
7. 1. 2. 适时申请事先裁定.....	205
7. 1. 3. 寻求专业人士的帮助.....	206
7. 2. 税务争议解决途径的选择.....	206
7. 2. 1. 是否选择事先裁定.....	206
7. 2. 2. 是否选择复议.....	207
7. 2. 3. 诉讼法院的选择.....	208

# 第一部分 美国税务概览及中国居民赴美投资主要关注事项

## 1. 美国国情简介

美国位于北美洲中部，领土还包括北美洲北部的阿拉斯加和太平洋中部的夏威夷群岛。

全国共分 50 个州和 1 个特区（哥伦比亚特区，首都华盛顿所在地），有 3,042 个郡（县、市）。联邦领地包括波多黎各和北马里亚纳；海外领地包括关岛、美属萨摩亚、美属维尔京群岛等。



美国的政体是共和制，实行三权分立的政治制度，立法权、司法权和行政权相互独立、互相制衡。行政、立法、司法机构中，以掌握行政和军事大权的总统为核心。

1) 宪法：1776年7月4日制定了宪法性文件《联邦条例》。1787年5月制定了宪法草案，1789年3月第一届国会宣布生效。它是世界上第一部作为独立、统一国家的成文宪法。两个多世纪以来，共制定了27条宪法修正案。宪法的主要内容是建立联邦制的国家，各州拥有较大的自主权，包括立法权；实行三权分立的政治体制，立法、行政、司法部门鼎立，并相互制约。

2) 国会：国会是最髙立法机构，由参、众两院组成。两院议员由各州选民直接选举产生。参议员每州2名，共100名，任期6年，每两年改选1/3。众议员按各州人口比例分配名额，共435名，任期2年，期满全部改选。两院议员均可连任，任期不限。参众议员均系专职，不得兼任政府职务。

3) 司法机构：设联邦最高法院、联邦法院、州法院及一些特别法院。联邦最高法院由首席大法官和8名大法官组成，终身任职。联邦最高法院有权宣布联邦和各州的任何法律无效。

4) 行政制度：根据美国《宪法》，美国的行政制度是总统制，总统是内阁首脑，被授予美国联邦政府的行政权。总统集国家元首、政府首脑和武装力量总司令三大职务于一身，享有立法倡议权和立法否决权，又是政党的当然领袖。总统任期4年，可通过竞选连任一届。辅助总统实施行政权力的有副总统、总统行政办公机构、内阁行政各部、军事各部和行政独立机构等。美国实行总统内阁制。政府内阁由各部部长和总统指定的其他成员组成。

美国属于英美法系国家，实行判例制度、当事人主义诉讼模式，并建立了独特的司法审查制度。美国法律渊源包括四种：宪法法、行政法、成文法与判例法。美国建国初期就制定了成文的联邦宪法，但联邦和各州都自成法律体系。联邦除在国防、外交、财经政策、国际贸易和州际商业等方面外，无统一的立法权；刑事和民商事方面的立法权基本上属于各州。民事诉讼程序采用辩论制，独任审理，部分诉讼，特别是侵权诉讼等由陪审团裁断，法官判决。刑事诉讼程序的特点是：联邦和若干州保留大陪审团审查重罪起诉的制度；非法取得的证据不得采纳；广泛使用审判前的“答辩交易”，辩护时，民事案件中的原告、被告律师，刑事案件中的公诉人和被告律师相互对抗争辩，法官不主动调查，仅起“消极仲裁人”的作用。

美国财政部、美国商务部、美联储是美国联邦政府几大主要经济部门。美国财政部和美联储执掌财税、金融利率等宏观调控手段；美国商务部则进行经济运行的日常监管，并通过经济分析和监测结果为上述两个机构运用经济杠杆提供数字依据。

## 2. 中国居民赴美投资基本问题

### 2.1. 美国投资环境概述

美国是世界上规模最大和最发达的经济体，具有优越的投资环境。美国人均 GDP 为 4.2 万美元。美国的市场体制、法律制度和税收体系给外国投资

者充分的经营自由。此外，美国吸引外国经营和投资的环境的主要指数持续排名最佳或接近最佳。世界经济论坛发布的《全球竞争力报告》显示，美国一直是世界上最具竞争力、最具创新和最开放的经济体之一。

美国是巨大的消费市场，美国的货物消费市场占据全球总量的 42%，人均可支配收入为 3.2 万美元。此外，美国还与 18 个合作伙伴签订了自由贸易协定，外国投资者可借由美国更便利地进入相关国家市场。

美国是全球创新的中心。根据巴特尔纪念研究所（Bettelle Memorial Institute）估算，2010 年美国研发支出为 3958 亿美元，高居全球第一。另据诺贝尔基金会统计，自 2000 年以来，美国在科学领域获得的诺贝尔奖数量超过了其他所有国家的总和，约 45% 的诺贝尔化学、医学、物理奖得主在美国从事其获奖领域的研究工作。每年美国收到的专利申请数量超过全世界其余国家和地区申请数量的总和。

## 2.2. 中国居民近年来赴美投资简况

近年来中国对美投资增长迅速。据统计，2008、2009、2010 年，中国对美投资金额同比增幅分别达 135.7%、96.7% 和 43.9%。截至 2011 年上半年，中国对美累计投资 53.1 亿美元，在美设立企业 1600 多家，中国对美投资涵盖多个领域，主要集中在制造、批发零售、商务服务、金融、科研、技术服

务和地勘等 5 个行业。<sup>1</sup>

按在美中资企业注册地统计，中国企业赴美投资主要集中在加利福尼亚州、伊利诺伊州、得克萨斯州、纽约州、特拉华州、密歇根州、马里兰州、佐治亚州、华盛顿州、佛罗里达州、北卡罗来纳州、南卡罗来纳州、弗吉尼亚州、新泽西州等地。

设立销售渠道成为中国企业赴美投资的主要目的和手段，已在美投资的中国企业中有 58%采用这一方式进行投资。此外，建立股份制合资企业（16%）、设立全新独资制造公司（10%）也是中国企业采用较多的投资方式，而兼并、收购国外资产（8%）则采用得相对少些。<sup>2</sup>

## 2.3. 中国居民赴美投资应注意的重点问题

### 2.3.1. 明晰投资目的，充分了解投资成本与风险

中国居民赴美投资要充分了解投资成本与风险，算好“战略、经济”两本账。作为世界上最发达和最大的经济体，美国市场容量大、商机多、科技发达，成为众多外国公司青睐的投资目的地。与此同时，美市场高度成熟，法律法规健全，普通劳动力成本高，竞争激烈，部分行业进入门槛较高。因此，中国企业在决定赴美投资前，务必要算好“战略、经济”两本账。“战略账”是指企业应根据自身发展战略与规划，分析国内、国际以及美国经济形

<sup>1</sup> 数据来源：商务部网站

<sup>2</sup> 资料来源：中国贸促会“中国企业对外投资现状及意向调查报告”



势、具体行业发展趋势，深入思考赴美投资将如何优化本企业资源配置能力，将提升企业核心竞争力作为投资决策的出发点和落脚点。切忌盲目、冲动做出投资决策，以免给公司带来重大损失。

“经济账”是指企业要全面、系统评估赴美投资的经济可行性，整合公司内部、外部的专业资源，深入做好项目选址、投资、税务、法律等前期各类调研，做好风险评估和预案准备，科学确定可行性报告，事先做好“家庭作业”，要特别重视培养、储备本公司跨国经营人才的工作。避免出现赴美投资后，才发现投资成本过高、项目不可行等情况。

### 2.3.2. 选择合适的投资方式

中国居民赴美投资要选择适合的投资方式。企业在深入、细致计算“战略、经济”两本账、做出赴美投资决策后，面临的首要问题是选择何种投资方式。对外直接投资主要包括两种方式：第一是绿地投资（Greenfield Investment），又称“创建投资”，指跨国公司等投资主体在东道国境内依照东道国的法律设置的部分或全部资产所有权归外国投资者所有的企业，外国投资者可选择独资或合资设立新企业。第二是跨国兼并（Merger）、收购（Acquisition），又简称“并购”，指外国投资者为了达到特定经营目标，通过一定渠道和支付手段，将另一国企业全部或部分资产或股份收购下来，从而对被收购企业的经营管理实施实际或完全的控制行为。绿地投资方式的项

目设立程序相对简单，可根据企业需要和实际情况，小至设立代表处，大到新建工厂，能有效保护公司商业秘密，继续巩固品牌、产品和服务认可度。由于绿地投资会带来新的生产能力、税收、就业岗位，往往容易受到东道国的欢迎和认可，但包括制造业在内的大规模绿地投资需要长期、大量的筹建工作，对投资者资金实力、跨国经营和市场开拓能力等有较高要求。并购方式可使投资者在较短时间内获取目标企业的技术、客户、品牌、销售网络等关键资源，但并购项目可能需要经过联邦层面美国外国投资委员会（CFIUS）或反垄断部门等审查。在并购完成后，交易双方还面临资源整合、文化差异、人员调整等挑战。

### 2.3.3. 慎选投资地点

中国居民赴美投资要注意投资地点的选择。投资地点选择要依据企业自身业务发展、对外部资源和市场利用的需要。一般应优先选择产业集聚度高、交通便利、信息灵通、商机较多、生活便利的城市。需要注意的是，在某个州创建公司后，如今后要在其他州开展业务，还需获得这些州政府的许可。因此，企业最初设立地点不能仅考虑税务优惠，而忽视市场资源等其他关键要素。例如：美国个别州整体税率较低，对企业财务要求更为宽松，许多外国投资者将美国分公司总部或财务中心设在那里，但应该看到这些州的经济水平往往并不是很高，人口、市场容量也相对有限。据美国德勤公司统

计，外商投资企业在美雇用人数最多的五个州分别为加利福尼亚州、纽约州、得克萨斯州、宾夕法尼亚州、伊利诺伊州。

#### 2.3.4. 了解设立企业基本程序

在美国设立公司，可设立代表处、办事处、分公司、子公司和合资公司等多种形式等，只要符合美国法律要求并提交相关文件即可注册。美国没有全国统一的联邦公司法，各州对设立公司流程制定规定。在美国申请注册公司手续各州不同，一般包括：准备公司章程，包括公司名称、公司经营期限、认可股数和类别；签署和认证公司章程；将公司章程连同所需费用提交拟注册州；收到州务卿颁发的公司执照等 6 道程序。在注册公司的不同阶段，需要与各州不同政府部门打交道，一般至少涉及州务卿办公室、州税收和财政署、州劳动署等部门。

#### 2.3.5. 合法纳税，防范涉税风险

中国企业在设立注册、日常运营、税务申报、关联交易等过程中，要高度重视诚信和独立交易原则，坚持依法合规纳税。要树立风险意识，企业跨国投资前要对面临的潜在政治、法律、营商环境等风险了然于胸，制定并严格实施风险防控措施，通过聘请专业咨询机构、选择项目投资方式等多种方式规避、应对涉税风险。对外国公司来说，在美国设立公司应尽量设立具有独立法人资格的附属公司（subsidiary corporation），而不设立分支机构或

分部 (branch)。原因在于，分支机构将被视为海外总公司的一部分，美国税务局可能会要求其申报全球收入，总部还要为该分支机构的违法经营行为负责，而附属公司只需为在美本土产生的利润纳税，总公司也不承担其违法经营责任。在与中国母公司发生关联交易的过程中，要特别注意符合独立交易原则，避免遭到美国税务当局的反避税调查。

### 3. 美国税制体系概览

美国现行税制体系与联邦制相适应，由联邦、州和地方三级构成。

美国联邦税以个人所得税和公司所得税为其主要收入来源，州税以销售使用税为其主要收入来源，地方税以财产税为其主要收入来源。

美国主要税制体系如下如所示：



### 4. 美国税务机关税务服务概览

#### 4.1. 美国联邦、州、地方税的机构设置与人员配备

#### 4.1.1. 税收机构配置综述

税收征管机构为国内收入局（IRS）与关税署，国内收入局负责联邦国内税征收、国内收入法案的执行。关税署负责关税征收。国内收入局总部只对征收工作给予指导、指示，实际征收工作由在全国分设的7个地区税务局负责。地区税务局有权对征管中的问题作出决定而无需总局批准。地区局下设若干区局，直接进行税收征纳管理工作。

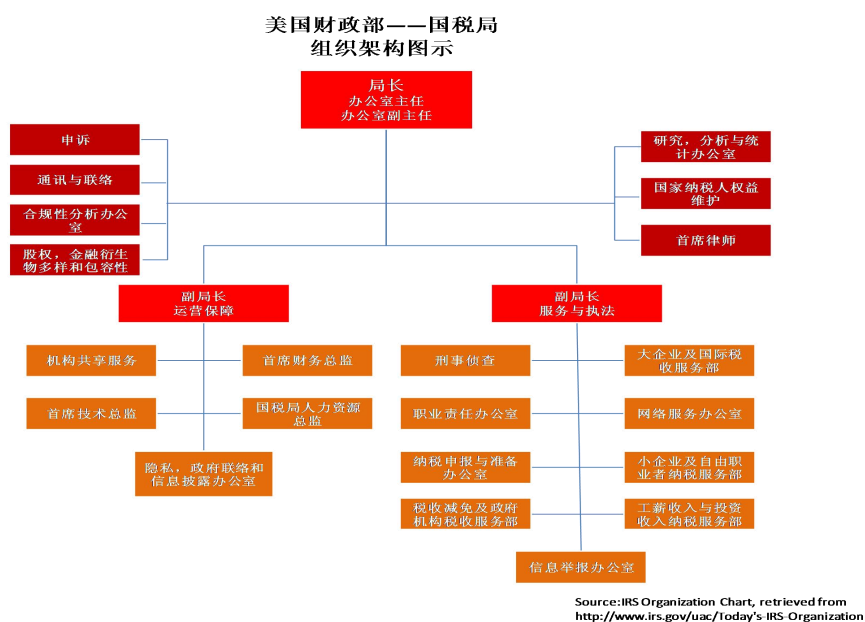
#### 4.1.2. 国内收入局

美国国内收入局，即国税局，是联邦政府主要的税务管理部门，联邦税收主要由国内收入局征收。国内收入局是财政部的下属机构。虽然国内收入局归财政部管辖，但在财政部系统里，国内收入局具有很大的独立性。国内收入局的首长（Commissioner, 国内收入局长）是由总统直接任命的，而不是由财政部长任命，国内收入局的机构分为三级：（1）总部设在华盛顿，下有若干职能部门；（2）在税收上，分为大区 and 中心局（regional centers）；（3）再往下是地区分局（district office）以及大量的办事处（branch office）。

1998年，美国国内收入局进行了机构重组，并相应实施了一系列内部机构配置，旨在应对税收征管服务和内部管理的新趋势，以完善对内协调和对外服务体系，具有一定的借鉴意义。按照重组后的机构设置，国内收入局下

设三个局长或副局长级（commissioner-level）领导机构，并由其分管各业务、行政、及管理职能部门。

其中，主要的四个业务职能部门，按具有代表性的服务对象划分，具体包括：工薪收入与投资收入纳税服务部（Wage and Investment）、大企业及国际税收服务部（Large Business and International）、小企业及自由职业者纳税服务部（Small Business/Self-Employed）、以及税收减免及政府机构税收服务部（Tax-Exempt and Government Entities）。美国国内收入局主要组织架构如下图所示。<sup>1</sup>



根据各业务职能部门对其使命的描述，其工作重点根据各自的服务对象而具有针对性。对于赴美投资的中国企业，需结合自身业务所属行业以及项目规模等具体情况，了解所相应的税务征管及服务机关。例如，大企业及国

<sup>1</sup> 美国国内收入局组织架构图示，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-news/irs-org-chart-2012..pdf>

际税收服务部主要针对总资产规模超过 1 千万美元的公司、S 类公司、或合伙企业。这类企业往往雇员人数多，经营涉及的税务及会计事项比较复杂，业务发展具有国际化等特点。针对这类纳税服务对象，需要更为专业化及经验丰富的征管服务团队，大企业及国际税收服务部整合了原国内收入局的行业专家部门，并重组为 6 个国内行业和 4 个国际专业分部。6 个国内行业分部包括通讯、技术及传媒业分部（Communications, Technology and Media , CTM），金融服务业分部（Financial Services , FS），重工业及医药业（Heavy Manufacturing and Pharmaceuticals, HMP），自然资源及建筑业（Natural Resources and Construction, NRC），零售、食品、交通运输及健康服务业（Retailers, Food, Transportation and Healthcare, RFTH），国际高净值财富管理业（Global High Wealth , GHW）。4 个国际专业分部包括设置一位专司国际税务的专职助理副局长（Assistant Deputy Commissioner, International, ADCI）、以及国际个人税务合规性分部（International Individual Compliance , IIC）、国际企业税务合规性分部（International Business Compliance, IBC），和转让定价及国际运营分部（Transfer Pricing Operations, TPO）。

美国国内收入局还设立了专门机构负责与税务专业服务机构之间的沟通，一方面税务机关向税务专业服务机构提供技术支持，一方面监管税务专

业服务机构的执业标准，通过税务专业服务机构，一定程度上，向纳税人宣传美国国内收入局的合规性管理政策。

#### 4.1.3. 大区、地区国内收入局的机构设置

美国国内收入局下设大区局，并由大区局分设地区分局和办事处负责税收征管及相关纳税服务。各大区局及地区分局根据其征管工作实际需要进行机构设置。以加州为例，目前共设有 28 个地区分局以受理纳税人的申报和其他服务需求，此外在洛杉矶及萨克门托等 5 个城市设有纳税争议服务办事处。大区局及地区分局通常可以向纳税人提供纳税申报及税款缴纳相关的一系列服务，比如：账户信息查询，纳税信息调整，纳税人援助申请，基本税收法律解释，程序查询及服务、税收问题解答、多语种服务及其他服务等<sup>1</sup>

#### 4.1.4. 州与地方税务机构设置

美国各个州与地方一般会针对州或地方税种设立专门的税收征管服务机构。

以加州为例，加州州税局（Franchise Tax Board）负责州公司所得税和州个人所得税的征收管理。该机构在地方设有若干办事处。设立若干部门分别负责相关税务职能：如涉税法律事务部、应缴未缴税款追征管理部、税务审计及合规性管理服务部、技术及电子服务部、税务申报服务部、以及其他

<sup>1</sup> 美国国内收入局加州分局概览, <http://www.irs.gov/uac/Contact-My-Local-Office-in-California>



行政及政策支持部门<sup>1</sup>。

此外，加州还设有专门的税务机关（Board Of Equalization）负责加州销售与使用税及其他税费的征收管理，以及由加州雇员职业发展机关（Employment Development Department）负责个人薪酬相关的税费的征收管理。上述两个机构也分别在地方设有若干办事处。

为了协调各个层级的税收征管服务，向纳税人提供便利，上述各个位于加州的税务机构，包括国内收入局分支机构以及州与地方各税务机构，还协同设立了税务服务中心（California Tax Service Center），以向纳税人提供一站式的税务咨询及管理服务<sup>2</sup>。

## 5. 中国居民赴美投资的主要税务关注事项

### 5.1. 综述

近年来，越来越多的中国企业开展赴美投资，投资形式也呈现多样化，如绿地投资、并购、以及引入私募股权基金作为合作伙伴等。

从税务角度，投资者需关注美国联邦、州及地方层面的税务合规性要求。为此，中国投资者需了解和熟练运用国际规则，把握投资并购阶段、运营阶段、投资退出三个阶段的美国税务影响，投资所得在中国国内的征税问题。

以下按照上述四个阶段，简述赴美投资者应普遍关注的美国税务事项与

<sup>1</sup> 加州税局管理机构概览，来源

[https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/ftb-overview.shtml?WT.mc\\_id=AboutUs\\_ManagementTeam](https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/ftb-overview.shtml?WT.mc_id=AboutUs_ManagementTeam)

<sup>2</sup> 加州税务服务中心概览，来源 <http://www.taxes.ca.gov/Contact-Us/index.shtml>

中国税务问题。

## 5.2. 投资并购阶段的主要美国税务关注事项

### 5.2.1. 税务尽职调查与税务风险评估

投资并购美国公司，要基于对美国税法及合规性申报要求的充分理解，评估并购目标公司潜在的税务风险并给出合理的估值模型税务假设，为估值提供基础。

进行税务风险识别的常用方式是税务尽职调查。税务尽职调查作为并购全面尽职调查中的重要组成部分，通常着重审阅目标公司是否遵守当地税法规定和税法操作实务、是否存在被税务机关稽查和处罚的情况、是否存在税务处理方面的未决事项和潜在风险因素、以及基于目标公司经营环境、管理层的合规管理意识、第三方税务咨询顾问提供的意见、以及目标公司纳税申报和相关财务信息，全面评价目标公司的整体税务情况。

由于企业所处行业、经营业务、以及组织架构和资本结构不同，面临的税务风险因素可能有所不同。

#### 5.2.1.1. 所有权变更的影响

美国税法规定，企业在发生重组或其他所有权变更事项的情况下，其经营净亏损的使用可能会受到限制。因此，如果中国企业收购美国企业价值 50% 以上的股权，收购后可能不可以使用该企业原有亏损，以抵减未来经营产生

的应税所得。

此外，所有权变更可能引起被收购美国公司享受税收优惠的适用情况受到限制。

#### 5.2.1.2. 关联交易和目标公司重组的税务影响

在多数投资项目中，被收购美国目标公司可能都不是一家独立经营的实体，而是持有分布于美国不同州、甚至不同国家/地区子公司的企业集团，其经营业务也可能涉及复杂的关联交易网络。

目标公司历史上是否发生重大重组事项（以及交易前卖方为交易目的进行重组）、目标公司关联交易从税务角度是否合规和准确披露，均有可能引起交易后由中国买方继承的税务风险。

例如，美国税法规定，如企业发生的境内外重组交易涉及美国公司将其持有的股权/资产转让至外国公司，则获得的资本利得需缴纳美国联邦公司所得税。企业如果申请递延纳税，则需要遵守税法规定的一系列限制条件，包括可能限制未来对被交易资产的再重组，以及延长税务审计的法定时效期间。如果违反相关限制条件，则可能引起美国国内收入局就该资产交易产生的内部增益（Built-in gain）征税。中国企业需要在收购前清楚了解目标公司历史上的重大重组事项以及相关交易可能存在具有追溯力的纳税义务。

关联交易，除了可能由于未遵循独立交易原则的定价安排而可能被税局

进行纳税调整的风险外，还可能由于被税局认定构成了受控外国公司 F 项下收入，而使美国公司产生与其海外子公司相关的潜在纳税义务。因此，中国企业需了解美国目标公司的关联交易实质及其潜在的税务风险。

#### 5.2.1.3. 与员工相关的税务合规义务

被收购企业员工的安置，往往是收购交易中一个复杂的问题，尤其对于面临法律、文化、以及人力资源管理环境差异的中国投资者，更需要仔细了解美国目标公司的人力资源总体状况，当地法律法规要求企业履行的与人力资源相关的支付义务，以及收购交易的发生对相关支付义务的影响。

#### 5.2.1.4. 不同州税法规定差异造成的影响

对于在美国不同州从事经营活动的企业，需要根据企业在不同州的有形动产和租赁费用、销售收入和其他收入、以及薪资等因素，分摊计算其经营活动需承担的州所得税纳税义务。

此外，美国不同的州可能有不同的税法规定，例如在某些州，当转让拥有不动产产权的公司的控制权时，公司所有权的改变会导致相关不动产产权的转让，从而可能会触发州政府征收不动产转让税。又例如，美国联邦税的法定时效期限通常为 3 年<sup>1</sup>，但某些州的法定时效期限可能为 4 年或 5 年。

因此，中国企业收购美国目标公司时，除联邦税纳税义务之外，需对州及地方纳税义务也给予足够的关注。

<sup>1</sup> 税额预估和收集的法定时效，[http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.6501\(a\)-1](http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.6501(a)-1)

上述从不同角度列举的税务事项不能以偏概全，只能从一定角度提示中国投资人在美国并购项目中识别税务风险的思路。需注意的是，被并购美国公司潜在的重大税务负债及转让定价风险都可能构成潜在的税务成本，在收购后可能影响买方中国企业。

### 5.2.2. 交易形式的选择

交易形式通常包括股权收购与资产收购。交易形式的确定主要应取决于交易双方的商业考量和主要目的，但从美国税务局的角度，不同交易形式的税务成本有所不同，而税务成本有可能影响收购价格。

从美国目标公司的角度，如果采用股权收购的形式，目标公司的原股东可能需要就股权价值增值部分缴纳所得税，但目标公司本身一般没有纳税义务；如果采用资产收购的形式，目标公司本身则可能需要承担资产转让相关的所得税及流转税纳税义务。不同收购形式下目标公司及其股东的纳税义务有所不同，也可能直接影响交易对价。

### 5.2.3. 收购架构的选择

中国企业收购美国企业的股权或资产，通常可以考虑是否在美国设立一个专门用于收购的特殊目的公司（SPV），并由其取得股东贷款或银行借款，并向交易对方支付交易对价以获得拟收购股权或资产。这种收购架构方案最大的好处是可能可以充分利用融资债务利息抵减美国税的效应，且如果该特

殊目的公司符合一定条件时与目标公司及其美国子公司构成合并纳税集团（或通过反向收购将特殊目的公司在收购后并入目标公司），特殊目的公司层面的债务利息可能可以与目标公司及其合并纳税集团内的子公司的经营所得相抵消，从而降低企业在美国的整体税负。

此外，在资产收购时，通过在美国设立的特殊目的公司进行收购还有一个必要的考虑就是，将中国投资者其他海外业务与美国业务隔离开，以规避不必要的美国法律或其他风险。

#### 5.2.4. 控股架构的选择

##### 5.2.4.1. 控股架构选择方案综述

中国企业收购美国公司控股架构的选择通常可以考虑直接控股架构或间接控股架构。

直接控股架构的优势是简单易于设立，且维持成本较低。此外，如果适用中国和美国的税收协定，也可以将美国的股息预提税率从 30%降为 10%。但是，直接控股架构下，由于缺乏一个统一的海外控股和资金调度平台，企业海外资金运营缺乏灵活性，且海外架构调整缺乏筹划空间。

相比之下，间接控股架构下，通过利用现有和新设的海外控股平台和区域控股平台，有机会提升现金管理效率；同时，投资退出的策略也可能更具有税务角度的灵活性。此外，间接控股架构下，可能进一步降低股息分配需

承担的税负。但同时也需考虑，间接控股架构的设立和维持成本较高，且中间控股公司需满足商业实质而不能以避税为目的设立。此外，在间接控股架构下的中国境外已纳税款抵免，可能会受海外子公司层数的约束。

#### 5.2.4.2. 利用间接控股架构的美国税主要考虑——税收协定优惠的适用条件

中国企业利用间接控股架构模式收购美国目标公司，应使用在海外已具有一定经营规模的海外实体作为收购美国目标公司的平台，这主要是考虑到美国所签订的税收协定往往包含反协定优惠滥用条款，即：限制受益人条款（Limitation of Benefits）。

根据限制受益人条款，中间控股公司若申请享受其所在国与美国签订的税收协定中的优惠待遇，仅仅证明其居民身份是不够的，还必须满足协定中限制受益人条款中规定的条件。在许多美国税收协定的限制受益人条款中，都有“主动经营业务”的子条款：即：如果申请人在其居民国内开展主动经营业务并具有一定的经营规模，且该申请人从美国子公司获得的被动收入（如：股息、利息）与其在居民国开展的经营业务相关联。

享受与美国的税收协定优惠的条件以及相关限制受益人条款因不同协定而异，但原则上，如果不能满足资格享受与美国的税收协定优惠，美国目标公司在向中间控股公司支付股息、利息时将缴纳 30%的预提所得税。

总而言之，控股架构的设计要能证明具备合理商业目的和实质，而不能

以避税为主要目的。

#### 5.2.4.3. 并购美国目标公司时对其海外子公司的架构重组

由于美国目标公司往往持有众多的海外子公司，因此在中国公司收购美国公司后，海外子公司的利润分配至中国母公司前需承担较高的美国公司所得税以及股息预提税税负；此外，美国受控外国公司的规定可能使海外子公司获得的收益在未进行分配的情况下仍需要缴纳美国所得税。

鉴于这样的考虑，中国收购方需基于优化收购后控股架构的考量，在交易实施之初即对美国目标公司的所持有的海外子公司进行架构重组。其中一种可能的方案是通过税务优化的架构直接先收购目标公司海外子公司的股份，然后再购买美国目标公司的资产或股份。重组相关税务成本，可以根据实际情况与卖方进行具体协商和筹划。

#### 5.2.5. 融资方案的选择

融资方案总体而言包括股权融资和债务融资方案，债务融资又包括从金融机构获得借款以及使用股东贷款进行收购融资的方案。

##### 5.2.5.1. 股权融资方案

在股权融资的方案下，在股权持有期间资金回收的主要方式是股息分配。如果由中国母公司直接收购美国目标公司，在满足中国和美国税收协定优惠的条件时，美国目标公司向中国母公司分配股息需代扣代缴 10% 的美国股息



预提税。假设美国目标公司的综合美国公司所得税税负为 40%，则该股息收入汇回中国时，超过了按照中国境外已纳税额抵免规定计算的该所得当年可以在中国进行纳税额抵免的最高限额。

#### 5.2.5.2. 债务融资方案

多数的跨境收购都会考虑自有资金用作股东贷款与银行贷款相结合的债务融资方案。

在银行贷款融资方案下，借款实体的选择主要取决于中国母公司的融资条件和交易具体的商业考量。如果仅从税务角度考虑，由于美国的综合公司所得税税负大于中国公司所得税税负，因此选择美国实体进行借贷或将收购所用的银行贷款通过股东贷款的方式注入美国实体，可以使利息抵税效益最大化，从而具有整体税务有效性。

如果采用股东贷款融资方案，如果由中国母公司直接向美国实体提供融资，在满足中国和美国税收协定优惠的条件时，美国实体向中国母公司支付利息时需代扣代缴 10% 的美国利息预提税。该 10% 的税负低于按照中国境外已纳税额抵免规定计算的该所得当年可以在中国进行纳税额抵免的最高限额。

由于中国税法境外已纳税额的抵免限额是分国不分项计算的，因此，仅从所得税角度，来自美国的利息收入可以使中国母公司弥补对于来自美国的股息收入在美国缴纳的公司所得税进行抵免的不足。此外，股东贷款本金的偿还，

通常没有美国联邦税税务影响。

但是，采用债务融资方案，要特别关注美国税法对利息税前扣除的限制规定。债权与股权的划分，可能导致债务被重分类为权益，从而利息的支付会被当做股息支付，不能进行税前扣除；尤其对于由关联方进行担保的债务，有可能被美国国内收入局认定为根据美国实体、美国目标公司的财务状况所不能获得的贷款，因而被认定为关联方提供的权益性质资金，从而利息的支付会被当做股息支付，不能进行税前扣除；同时，美国目标公司还需满足资本弱化规定关于关联债务与权益的比例的规定；此外，债务利息水平还要受到美国转让定价规定的限制。可以预计，在美国税法进行改革后，关于利息扣除可能会有更多限制性的法规出台。

综上，未经筹划的持股架构和融资架构可能在交易及运营阶段为中国投资者带来额外的成本，中国投资者应在交易计划和实施之初即给予相关方面的考虑，长效提升交易的总体税务有效性。

### 5.3. 运营阶段的主要美国税务关注事项

#### 5.3.1. 依法合规纳税

中国企业在美国运营所面临的税务环境，因企业所在行业以及企业整体的合规性情况而异。总体而言，企业需了解其在美国境内、甚至在美国境外的所有经营业务是否具有美国联邦税、州税及地方税体系内相关税种的应税

义务，并遵守相关合规性申报要求及按时履行税款缴纳义务。

在美国，除国内收入局与海关署这两个中央政府（联邦政府）的税务机构外，各州都有自己的税务机构；各州的税务机构与联邦政府的税务机构基本上是相互独立的。也就是说，在一个州里，有两套相互独立的税务机构，一套是联邦政府的国内收入局的分支机构，一套是州政府的税务机构。此外，各个地方政府，也都有自己的税务机构或税务部门。

由于美国实行主动申报缴纳个人所得税为主的税制，主要负责对纳税申报表予以审查的一般是地区税务机构。纳税人可以使用电子申报系统处理纳税申报，目前主要包括现代化网上申报系统第 7 版（Modernized e-File Release 7），以及纳税人账户数据引擎第 2 版系统（Customer Account Data Engine 2, CADE2）等。

具体纳税申报流程详见《中国居民企业（个人）赴美投资税收指南 2》。

### 5.3.2. 充分享受税收协定待遇，避免重复征税

对于投资美国所获得的收益，包括主动经营收益（例如：销售货物、提供劳务等）和被动收益，如股息、利息、特许权使用费以及财产收益等，需考虑美国与相关国家签订的税收协定所规定的优惠待遇的适用情况，以避免同一笔收入在美国与相关国家被重复征税。需注意的是，税收协定优惠待遇通常仅适用于美国联邦所得税，而非适用于所有税种。

如果中国企业作为非居民，在美国取得主动经营收益，如果未在美国构成“常设机构”，通常可以减免美国联邦所得税应税义务，而仅在中国就相关收益征收所得税。在构成常设机构的情况下，一般应以归属于该常设机构的利润为限，缴纳美国公司所得税。

如果中国企业直接取得来自美国公司的被动收益，如股息、利息、特许权使用费等，需缴纳 30% 的美国预提税，如果满足中国与美国税收协定相关条款规定的享受协定优惠的条件（包括限制受益人条款规定的条件），则该预提税税率可能可以降低至 10%<sup>1</sup>。

如果中国企业直接取得来自美国的财产转让收益，需根据被转让财产的性质判断征税权的归属；例如，对于转让美国不动产，可能需按照美国本国税法的相关规定进行征税，税收协定本身并未对其给予特殊优惠；而对于股权转让，则需视中国公司持有美国公司股权的比例、以及被转让公司的财产是否主要由位于美国的不动产构成而定。即：对于股权转让收益，有可能需要按照美国本国税法征税，也有可能根据税收协定的优惠而不需要在美国征税。

如果中国企业通过中间控股公司间接取得来源于美国的上述收益，则同时需要考虑相关国家（地区）之间的双边税收协定相应的税收优惠及其适用条件。需注意的是，税收协定优惠的适用，需满足一定的适用条件和商业实

<sup>1</sup> 《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》

质要求，不能以适用协定优惠（treaty shopping）或其他避税考量为主要目的。

### 5.3.3. 防范涉税风险，尽量避免美国税务当局的逃税、避税调查

中国企业在美投资时，最有效的税务风险防御措施归根结底还是需要企业符合相关的法律法规的要求。然而，并不是所有的规章都适合各个企业自身的情况，有些规章根据不同企业（比如：公司或是合伙制企业）以及企业所处行业的不同也会有所不同。

除了合规性的角度之外，提前准备完善的文档资料，记录和分析自身的运营和交易流程及依据，是中国赴美投资企业应对美国税务机关逃税、避税调查的另一重要手段。例如对于集团内的关联交易及相关定价，可单独准备美国当地子公司的分析文档，也可以从集团角度准备全球统一的转让定价核心文档，作为集团内子公司在全球定价的分析依据，而后集团内各公司可根据每年度根据实际运营状况准备相关的分析，以应对可能的避税调查。由于企业自身可能资源有限，业内受信顾问（如会计或律师事务所）的指导意义不能被低估。

当然，美国税务机关也为公司降低其意料之外的税务审计调整风险提供了一些行政补救方案。其中一个补救方案是预约定价安排，另一个补救方案是合规管理保证过程（CAP）计划。CAP计划下，在年度纳税申报开始之前，

纳税人与 IRS 协同工作进而识别并解决潜在的税务问题<sup>1</sup>。由于重大的税务问题已纳税申报之前解决，故纳税人在纳税申报后续所面临检查的可能性进而减少。

值得注意的是美国税务机关目前也在关注一些热点议题，无论是中国企业还是美国本土企业涉及这些议题都将引起关注。这些议题包括：通过滥用付款的方式对公司进行增资，国内制造业税款抵扣，国外收益返还，创造国外收益抵免，维修与资本化会计方法的改变，研发活动税收抵免申请，转让无形资产/海外成本分摊，预提税，雇员或独立承包商的人工分类。中国企业在美投资承担越多上述“高风险”交易，面临美国税务机关更为严格的审查的可能性也越大。

#### 5.4. 投资退出的主要美国税务关注事项

对于中国投资者取得来源于美国的资本利得，只要不被认定为与该非居民企业在美国的经营活动有实际联系，则一般可以免缴预提税。但是，如果投资退出被认定为非居民企业处置美国不动产权益而取得资本利得，则需要缴纳按转让价款的 10% 计算的美国预提所得税。

中国和美国的税收协定未能对美国本国税法这一就不动产权益征税的规定给予特殊优惠，因此，中国企业处置所持有的美国公司权益，如果美国公

---

<sup>1</sup> 合规管理保证过程 (CAP) 计划，来源  
<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process>

公司的股权价值不是直接或间接主要由不动产构成，则中国公司出售美国公司股权取得资本利得，仅在中国征税；反之，如果美国公司的价值主要由不动产构成，即，该公司为美国税法规定的不动产控股公司，则需要缴纳 10% 的美国资本利得税。

总体而言，通过合理的税务架构筹划，投资者在未来包括股权出售、上市等投资退出中可能可以获得更多的灵活性。

## 5. 5. 在美投资所得在中国国内的税务关注事项

### 5. 5. 1. 依法合规进行境外投资抵免

中国税法规定，中国居民企业来源于中国境外的应税所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照中国企业所得税法规定计算的应纳税额。该抵免限额应当分国（地区）不分项计算。

居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在抵免限额内抵免。其中，直接或间接控制，是指居民企业直接或间接持有外国企业至少 20% 股份。

由居民企业直接或者间接持有至少 20%股份的外国企业，限于符合条件的三层外国企业。因此，对海外投资架构超过三层的中国居民企业，第四层或以下公司在境外缴纳的所得税将不能适用中国企业境外所得税抵免的相关政策<sup>1</sup>。

### 5.5.2. 利用中美相互磋商程序化解在美的税务纠纷

如前所述，中国企业赴美投资时，可充分利用中美双边税收协定避免双重征税。除与百慕大的协议之外，美国所有的所得税协议中都包含了双边协议条款，其中要求缔约两国的主管机关需与另一方进行协商，以尽量减少或消除当两国宣称同一管辖区权限时就跨国企业或其附属企业的同一收入征税从而导致双重征税的发生的情况。美国与中国的双边税收协定中也有类似的条款。

中美双边税收协定第二十四条第一款规定：“当一个人认为，缔约国一方或者双方的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局……该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。”<sup>2</sup>因此，当中国企业赴美投资受到美国税务机关的质疑引起纳税

<sup>1</sup> 《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税[2009]125号文件）

<sup>2</sup> 中美双边税收协定第二十四条



争议时，可以在引起争端纳税义务开始后三年内提出双边磋商，向中国税务机关寻求协助以避免可能产生的双重征税。

美国税收协议中的双边协议条款并未要求缔约两国主管机关在任一案例中对消除双重征税达成一致意见。协议仅要求缔约两国的主管机关就达成一致意见作出切实的努力。因此，主管机关的协助并不意味着在每个案件中都能消除双重征税。然而，从绝大多数案例的结果来看，双重征税都得到了避免。美国主管机关最新的官方统计资料表明，美国主管机关解决的案件数量多于前五个财年中任一年。而对案件的总体处理时间同样有所增加。在 2010 财年，美国主管机关解决了 271 起案件<sup>1</sup>（其中包括分配相关案件（如转让定价案件）、非分配相关案件（如预提所得税案件）、常设机构案件、利益限制案件（如酌情减免案件）以及预约定价安排）。

随着中国“走出去”企业数量日益增加，规模日益扩大，在境外面临的税收争议问题也越发凸显，利用相互协商程序申请双边磋商，也成为中国企业避免双重征税的重要选择之一。

### 5.5.3. 关注对关联交易与受控外国企业的反避税调查

根据中国相关税收法规的规定，受控外国企业是指根据所得税法第四十五条的规定，由居民企业，或者由居民企业和居民个人（以下统称中国居民股东，包括中国居民企业股东和中国居民个人股东）控制的设立在实际税负

<sup>1</sup> 美国国内收入局 2011 年统计数据总结

低于所得税法第四条第一款规定税率水平 50%的国家（地区），并非出于合理经营需要对利润不作分配或减少分配的外国企业<sup>1</sup>。中国企业所得税法第四条第一款中规定居民企业适用所得税率为 25%，非居民企业适用所得税率为 20%<sup>3</sup>。

由于美国企业所得税税率不低于中国企业所得税税率的 50%，因此，通常中国投资者在美国当地设立的子公司不适用或面临中国所得税法中受控外国企业相关条款或风险。然而，如果中国企业在美国设立公司的子公司在满足一定条件时，则可能面临美国税法中受控外国企业的限制。

一般而言，一家美国公司需要就其在全球范围内取得的收入缴纳所得税，这些收入既包含其境外分公司取得的收入，也包含其收到的境外派发的股息和红利收入。双重征税问题可依靠境外税收抵免予以规避。此外，公司也可就其实际缴纳的境外税款申请税收抵减。就受控外国企业而言，其美国股东目前需要就某些类型的未分配收入（即“F 子章节条款收入”）缴纳所得税。一般而言，F 子章节条款收入中包含了部分极易被转移到低税收地区的收入。

F 子章节规定，受控外国企业取得的某些收入将不准许税务递延，大致可被分为五类<sup>4</sup>：

---

<sup>1</sup> 企业所得税法第四十五条

<sup>3</sup> 企业所得税法第四条

<sup>4</sup> 美国税法典第 952 节，第 954 节和第 956 节。

1) 各种形式的被动投资收入（即“外籍个人控股公司收入”），包括利息，股息红利，特许权使用费（积极经营的租金收入或授权业务除外），还包括销售各种资产取得的被动收入；

2) 美籍个人和其相关联的受控外国企业间销售商品取得的收入；

3) 受控外国企业以相关联的美籍个人的名义提供服务取得的收入；

4) 投资位于美国的某些种类的资产取得的收入；

5) 某些保险收入。

F 子章节条款收入仅限于“受控外国企业”取得的各项收入，“受控外国企业”的定义为由美籍个人直接、间接或积极地持有 50%以上（含 50%）股份（按投票权或股票价值计算）的公司，该美籍个人需同时持有或被认定持有该公司 10%以上（包括 10%）的投票权<sup>1</sup>。尽管受控关系通常是通过美籍和非美籍股东之间的投票表决权来认定的，判断是否为受控的最终决定还是由受控实质决定的。

综上所述，中国居民赴美投资涉及广泛的税务问题，需要对投资并购、运营与投资退出阶段的美国税务影响以及投资所得在中国国内的征税问题有充分的了解，依法合规地在中美双方税务机关申报纳税，充分利用中美税收协定享受协定待遇与化解税务纠纷，尽量避免中美双方税务机关的逃避税调

<sup>1</sup> South-Western Federal Taxation 2013（2013），William H.Hoffman, William A.Raave, David M. Maloney and James C.Young. South-Western, Mason, USA.

查。从税收角度看，这些问题主要涉及美国税制、中美税收协定、美国对本国居民尤其是对外国赴美投资企业的逃避税调查以及美国投资所得在中国国内的税收抵免与逃避税调查等。而从赴美投资的阶段看，投资并购是第一阶段也是最关键、复杂的阶段，涉及的税务问题亦最为复杂。为此，本指南将对以上部分分别予以介绍。

## 参考文献

1. 美国国内收入局组织架构阐述，来源 <http://www.irs.gov/uac/Today's-IRS-Organization>
2. 美国国内收入局组织架构图示，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-news/irs-org-chart-2012-.pdf>
3. 美国国内收入局加州分局概览，来源 <http://www.irs.gov/uac/Contact-My-Local-Office-in-California>
4. 加州税局管理机构概览，来源 [https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/ftb-overview.shtml?WT.mc-id=AboutUs\\_ManagementTeam](https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/ftb-overview.shtml?WT.mc-id=AboutUs_ManagementTeam)
5. 加州税务服务中心概览，来源 <http://www.taxes.ca.gov/Contact-Us/index.shtml>
6. 税额预估和收集的法定时效，来源 [http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.6501\(a\)-1](http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.6501(a)-1)
7. 现代化网上申报系统第7版，来源 <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/e-File-Providers-&-Partners/Release-Memo-for-Modernized-eFile-MeF-Form-9465-CU-version-7-0>
8. 纳税者指南，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4701.pdf>
9. 美国税收居民企业所得税纳税申报表 (Form-1120)，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1120.pdf>
10. 外国税收居民企业所得税纳税申报表 (Form-1120F)，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-prior/f1120f--2013.pdf>
11. 所得税纳税申报期限延长申请表 (Form-7004)，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f7004.pdf>
12. 外国税收居民预提所得税申报表 (Form-1042S)，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1042s.pdf>
13. 外国税收居民年度预提所得税纳税申报表，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1042.pdf>
14. 纳税申报期限延长申请表 (Form-8809)，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8809.pdf>

15. 个人所得税纳税申报期限延长申请表 (Form-4868), 来源  
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f4868.pdf>
16. 税额预估和收集的法定时效, 来源 [http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.6501\(a\)](http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.6501(a))  
-1
17. 外国投资房地产税法案 (FIRPTA), 来源 [http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/FIRPTA- Withholding](http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/FIRPTA-Withholding)
18. 《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
19. 《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税[2009]125号文件)
20. 美国税法法典第 952 节、第 954 节和第 956 节
21. 美国税法法典第 958 节和第 1248 节
22. 美国国内收入局 2011 年统计数据总结

## 第二部分 美国税制简介

### 1. 美国税制综述

美国的现行税制，是以所得税为主体税种，辅以其他税种构成的。主要包括：公司所得税、个人所得税、销售与使用税以及关税、财产税、消费税、印花税、薪资税等。其中，公司所得税与个人所得税不仅是美国税制中的主要税种，也是与赴美投资关系最为密切的税种。以下主要介绍美国的公司所得税与个人所得税制的基本内容，对其他税种的内容只作一概要性介绍。

美国税收征收管理的主要内容包括对各税种的申报要求、税款缴纳、罚款与滞纳金以及税收法定时效期间、纠纷与法律救济等。以下主要介绍公司所得税、预提所得税、个人所得税等主要税种以及与赴美投资关系相对密切的销售税和使用税、关税、财产税、消费税、印花税、薪资税的申报纳税流程与内容，同时对税收法定时效期间与纠纷以及法律救济作一概要性介绍。

### 2. 美国公司所得税

#### 2.1. 公司所得税概述

美国公司所得税是对美国居民企业的全球所得和非美国居民企业来源于美国境内的所得所征收的一种所得税，分联邦、州和地方三级征收。

## 2.1.1. 税收居民 (Tax resident) 及征税管辖权

### 2.1.1.1. 美国税收居民企业

美国联邦税法所规定的美国税收居民企业，指根据美国 50 个州的其中一个或哥伦比亚特区的法律而成立，并向各州（特区）政府注册设立的企业。

根据上述定义，企业（包括合伙制企业）只要依据美国法律在美国注册设立，则为美国税收居民企业，不论其是否在美国开展经营活动或拥有财产，也不论其股权是否为美国企业或个人所持有。

反之，根据外国法律而成立，并向外国政府注册的企业，不论其是否在美国开展经营活动或拥有财产，即使股权的全部或部分为美国企业或个人所持有，都属于美国联邦税法规定的非税收居民企业。

### 2.1.1.2. 对居民企业和非居民企业的税收管辖权

#### 2.1.1.2.1. 对居民企业的税收管辖

美国联邦税法规定，美国税收居民企业需就其全球收入在美国缴纳公司所得税。全球收入包括由该企业设立于美国境外的分公司所取得的收入（无论该分公司是否向其美国总公司分配利润）。

全球收入通常不包括由该企业设立于美国境外的子公司所取得的未向其分配的利润，除非该海外子公司构成美国税法规定的受控外国公司或被动外国投资公司并取得特定类型的收入。

### 2.1.1.2.2. 对非居民企业的税收管辖

就非美国税收居民企业取得的来源于美国但与其在美国的经营活动无实际联系的收入，需按 30% 的税率缴纳公司所得税，通常采用由美国付款方进行代扣代缴的预提税形式。预提税主要针对非居民企业取得的来源于美国的具有收益金额、期限固定的特点的一些被动收益（如股息、利息、特许权使用费等收益）以及资本利得。

就非美国税收居民企业取得的与其在美国的贸易及经营活动有实际联系的收入，需按一般联邦公司所得税的规定缴纳联邦公司所得税。

### 2.1.1.2.3. 应对通过特定交易逃避美国税收管辖的特殊规定

美国税法规定，通过特定交易或法律程序（“inversion”）将原注册于美国的公司转变为境外公司的原美国公司，在一定条件下从税务角度仍被视为美国税收居民企业，从而其应就全球收入缴税。这一规定，旨在避免总部位于美国的跨国公司利用美国税收居民的定义来逃避美国税收管辖的非合理避税行为。

## 2.1.2. 公司所得税的具体税务处理

### 2.1.2.1. 累进税率

美国联邦公司所得税（Regular federal corporate income tax）税率采用超额累进税率制度。其中最低税率为 15%，年度应纳税额超过 18,333,333



美元的企业适用 35%的统一比例税率（flat rate）。2013 年，美国联邦公司所得税税率如下表所示：

应纳税所得额		应纳税所得
超过（美元）	至（美元）	超过部分适用税率（%）
0	50,000	15
50,000	75,000	25
75,000	100,000	34
100,000	335,000	39
335,000	10,000,000	34
10,000,000	15,000,000	35
15,000,000	18,333,333	38
18,333,333		35

#### 2.1.2.2. 暂定最低税额和替代最小税额纳税方法

联邦税法规定了非应税收入及扣除、抵免的税收优惠，最小税额纳税法旨在保证个人或企业纳税人在享受了收入、扣除、抵免等税收优惠后，仍履行一定的最低纳税义务。

除 S 类公司和小型 C 类股份有限公司（后者一般是指在任意三年内年平

均总收入不超过 750 万美元的企业) 以外的其他公司制税收居民企业, 每年缴纳的所得税额不得低于暂定最低税额 (Tentative minimum tax)。纳税人需要就暂定最低税额超过应纳联邦公司所得税的部分缴纳税款, 称为替代最小税额 (Alternative minimum tax)。

暂定最低税额为其替代性最低应纳税所得额 (alternative minimum taxable income (AMTI)) 减去 40,000 美元免征额后, 适用 20% 的恒定税率计算出的应纳税额。该免征额随着 AMTI 的增加而减少<sup>1</sup>。

### 2.1.2.3. 应纳税所得额

#### 2.1.2.3.1. 综述

美国税收居民企业取得的来源于全球的几乎所有形式的收入 (包括经营收入、服务费、股息收入、利息收入、特许权使用费收入、租金、佣金收入、处置财产收入和从合伙企业取得的收入等), 在减去允许税前扣除的折旧额、摊销额、费用、损失和其他特定项目后的余额, 为应纳税所得额。

#### 2.1.2.3.2. 美国公司之间的股息收入

美国税收居民企业从其他美国税收居民企业取得的股息收入的 70% 可以不计入企业应纳税所得额。如果收到股息企业持有分配股息企业大于等于 20% 且小于 80% 的股权, 则取得的股息不计入应纳税所得额的比例可以提高至 80%。一般而言, 关联集团内 (即持股比例为 80% 及以上) 的股息分配, 在不

<sup>1</sup> 美国企业替代最小税额申报表 (Form-4626), 来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f4626.pdf>

涉及其他第三方的情况下可以不缴纳公司所得税<sup>1</sup>。

相比美国公司之间的股息收入，美国税收居民企业从外国企业取得的股息收入通常不能免税。

### 2.1.2.3.3. 资本利得的税务处理

#### 1) 居民企业资本利得的税务处理

出售或交换持有时间超过 12 个月的资本性资产所产生的所得或损失为长期资本利得或损失。出售或交换持有时间在 12 个月以内（含 12 个月）的资本性资产产生的所得或损失为短期资本利得或损失<sup>2</sup>。

目前企业长期资本利得适用与普通收入相同的税率。

资本损失只能用于抵减资本利得。企业的长期资本利得抵消短期资本损失后的余额为其净资本利得（长期资本损失不能用于抵减短期资本利得）。企业在一个纳税年度内的资本损失超过资本利得后的部分符合一定条件的可以向以前年度结转 3 年，向以后年度结转 5 年用于抵减资本利得<sup>3</sup>。

#### 2) 非居民企业资本利得的税务处理

非居民企业在美国取得的资本利得通常可以免缴美国税。但其处置美国不动产权益取得的资本利得需要在美国缴税。美国不动产权益的受让人在向

<sup>1</sup> 普华永道内部信息数据库

<sup>2</sup> 资本利得和损失申报表 (Form-1040), 来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040sd.pdf>

<sup>3</sup> South-Western Federal Taxation 2013 (2013), William H. Hoffman, William A. Raave, David M. Maloney and James C. Young. South-Western, Mason, USA.

非居民支付转让价款时有义务扣缴相当于总价款 10%的资本利得预提税。

一般而言，上述不动产持有公司是指，一家公司所持有的美国不动产权益的市场公允价值在测试期间内的任何时候均等于或超过其持有的 1) 美国不动产权益；及 2) 位于美国境外的不动产权益；及 3) 其他经营性资产的市场公允价值总和的 50%，则其为美国不动产持有公司。

#### 2.1.2.3.4. 费用税前扣除

##### 1) 综述

企业在本纳税年度为贸易或经营活动支出或计提的必要费用允许在税前扣除。但某些项目的扣除在一定条件下受到扣除数额和扣除时间的限制。

##### 2) 折旧

有形资产的资本性支出可以计提折旧。企业对资产的税务折旧方法可以不同于其会计折旧方法。

企业在 1986 年以后投入使用的资产必须使用修正的加速折旧法 (modified accelerated cost recovery system (MACRS)) 计提折旧。企业资产依不同类型，适用的折旧年限分为 3 年，5 年，7 年，10 年，15 年，20 年，27.5 年和 39 年。折旧年限为 3 年，5 年，7 年或 10 年的资产首先适用双倍余额递减法计提折旧，然后在直线法计提折旧额大于双倍余额递减法计提折旧额时转为适用直线法计提折旧。折旧年限为 15 或 20 年的资产首先

适用 1.5 倍余额递减法，然后在直线法计提折旧额更大时转为适用直线法计提折旧。企业可以选择在规定年限内适用直线法以替代前述方法对资产计提折旧。不动产一般适用直线法计提折旧，住宅的折旧年限为 27.5 年，非住宅不动产的折旧年限为 39 年（在 1993 年 5 月 13 日前投入使用的折旧年限为 31.5 年）<sup>1</sup>。

某些控制污染的设备符合一定条件的可以适用快速摊销法。

### 3) 章节 179 扣除 (Section 179 deduction)

企业可以选择将某些用于积极贸易或经营活动的新投入使用资产的成本作为费用进行税前扣除。可以扣除的额度受到以下限制：

自 2014 年起，纳税人每年可以扣除的金额不得超过 2.5 万美元；

自 2014 年起，若当年新投入使用的资产总额超过 20 万美元，则上述 2.5 万美元限额将会随着当年投入使用资产总额的增加而减少，减少的数额为当年投入使用资产总额超过 20 万美元的金额<sup>2</sup>；

章节 179 扣除额不得超过纳税人当年从事积极经营活动产生的应税所得额。

### 4) 奖励性折旧 (Bonus depreciation)

<sup>1</sup> South-Western Federal Taxation 2013 (2013), William H.Hoffman, William A.Raave, David M. Maloney and James C.Young. South-Western, Mason, USA.

<sup>2</sup> South-Western Federal Taxation 2013 (2013), William H.Hoffman, William A.Raave, David M. Maloney and James C.Young. South-Western, Mason, USA.

企业在 2007 年 12 月 31 日后新购入的适用修正的加速折旧法计提折旧的折旧年限在 20 年或以下的资产，某些计算机软件，供水设备以及某些租赁资产的改良性支出可以在投入使用的第一年享受 50% 的特别折旧（即奖励性折旧）。美国税法将该奖励性折旧的适用期限延长至了 2013 年 12 月 31 日（生产周期长的资产（long-production-period property, LPPP）和某些航空器适用奖励性折旧的期限可以延长至 2014 年 12 月 31 日。）

#### 5) 损耗 (Depletion)

企业拥有的除木材、某些石油和天然气资产之外的自然资源资产的损耗符合一定条件的可以按成本法或比例法计算扣除。

#### 6) 摊销

企业大部分无形资产的支出需进行资本化并按照 15 年的年限按比例摊销<sup>1</sup>。

#### 7) 商誉

商誉支出一般可以进行资本化并按照 15 年的年限按比例摊销。

#### 8) 开办费

开办费一般需按照 15 年的年限按比例摊销。

#### 9) 坏账损失

---

<sup>1</sup> South-Western Federal Taxation 2013 (2013), William H.Hoffman, William A.Raave, David M. Maloney and James C.Young. South-Western, Mason, USA.

企业计提的坏账准备金可以在确定相关款项无法收回的当年进行税前扣除。

#### 10) 利息支出

企业与贸易或经营活动相关的利息支出一般可以于发生当年进行税前扣除。利息支出的扣除在一定条件下会受到某些要求/限制，例如企业与关联企业债务相关的利息支出的扣除受到资本弱化规则 (earnings stripping rules) 的限制<sup>1</sup>。

#### 11) 公益捐赠

企业允许扣除的公益捐赠金额最高不能超过减去某些扣除项目之前的应纳税所得额的 10%。公益捐赠超过扣除限额的部分可以向以后 5 个纳税年度结转扣除，但每年的可扣除数额仍受前述比例的限制。

#### 12) 员工福利计划（养老金计划及支出）

为员工提供退休福利，包括雇员福利、合格的利润共享福利或股权红利计划等的企业可以享受政府提供的税收优惠。通常企业可以在当期扣除发生的员工退休福利支出，而员工相应的纳税义务可以递延至实际享受该福利时履行。

#### 13) 罚金和罚款

---

<sup>1</sup> 美国税务规章 26 条第 163 条例-利息 (26 U.S. Code § 163 - Interest)，来源 <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/163>

因违反法律法规而向政府支付的罚金或罚款一般不得在税前扣除。

#### 14) 行贿金、回扣和其他支出

直接或间接支付的行贿金、回扣或其他非法支出不得在税前扣除。

#### 15) 已纳税款

纳税人已缴纳的州和地方税可以在联邦公司所得税税前扣除。

#### 16) 或有负债

企业计提的或有负债准备金只有在相关责任实际确定时，涉及的金额才能在税前扣除。

#### 17) 业务招待费

业务招待费只有在满足一定条件的情况下才能扣除。因业务活动而发生的餐费和招待费只能按实际发生额的 50%扣除。企业发生的国际和国内差旅费的扣除也受一定条件的限制。

#### 18) 研发支出

根据企业采取的所得税会计处理方法的不同，研发支出符合条件的可以在发生当期全额扣除或在不少于 60 个月的期间内进行摊销。一般而言，企业一旦选择某种扣除方法，则必须保持不变。

#### 19) 支付给境外关联方的费用

美国税收居民企业通常可以就其实际支付给境外关联方的符合市场公允



原则的特许权使用费、管理服务费用和利息进行税前扣除。

#### 2.1.2.3.5. 经营净亏损 (Net operation losses)

根据美国现行税法，企业的经营净亏损既可以往前结转抵减以前年度的应纳税所得额以获得已缴公司所得税退税，也可以往后结转抵减以后年度的应纳税所得额。

一般而言，经营净亏损可以往以前年度结转 2 年，抵减后的余额可以往以后年度结转 20 年<sup>1</sup>。除个别不允许企业结转经营净亏损的州以外，大部分州公司所得税法对经营净亏损结转方式和年限的规定与联邦公司所得税法相似。

#### 2.1.2.4. 合并纳税 (Group Taxation)

美国母公司及其直接或间接持有 80%以上股权的美国子公司可以组成美国合并纳税集团，提交合并的联邦公司所得税纳税申报表。

合并纳税集团内某一成员公司的亏损可以抵消另一成员公司的利润。除某些设立在墨西哥和加拿大的子公司外，美国母公司的境外子公司不能成为美国合并纳税集团的成员。

#### 2.1.2.5. 公司所得税优惠政策

##### 1) 一般商业抵免 (General business credit)

---

<sup>1</sup> 经营净亏损概述，来源

[http://www.irs.gov/publications/p542/ar02.html#en-US\\_2011\\_publink1000257868](http://www.irs.gov/publications/p542/ar02.html#en-US_2011_publink1000257868)

美国税法为完成特定经济目标的企业提供各种特殊税收优惠，这些优惠被统称为一般商业抵免（General business credit）。纳税人在本纳税年度允许使用的一般商业抵免额最高不得超过其应纳所得税额，未抵免完的部分可以往以前年度结转 1 年，往以后年度结转 20 年<sup>1</sup>。

## 2) 研发支出税收抵免（Research and development (R & D) credit)

纳税人在 2014 年 1 月 1 日前发生的合格研发支出（qualified research expenses, QREs）中超过“基数”（“base amount”）部分的 20% 可以作为研发支出税收抵免，在特定期间内用于抵免其应纳美国联邦公司所得税。当年的基数由纳税人前四个纳税年度的平均收入额乘以固定比率得出，固定比率最高为 16%。基本数额不能低于纳税人本年度发生的合格研发支出的 50%<sup>2</sup>。

此外，纳税人还可以适用替代简便抵免法（alternative simplified credit, ASC）计算抵免额度。根据该抵免法，纳税人在 2008 年以后纳税期间内产生的合格研发支出超过前三个纳税年度的平均合格研发支出 50% 的部分的 14% 可以作为研发支出税收抵免，用于抵免纳税人的应纳美国联邦公司所得税。

纳税人享受的抵免优惠金额必须从当年可以税前扣除的研发费用中扣除。针对此税收抵免，美国议会目前尚未决定是否将其延期到 2013 年 12 月

<sup>1</sup> 一般商业抵免申报表（Form 3800）指南，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i3800.pdf>

<sup>2</sup> 普华永道内部信息数据库

31 日之后。

3) 国内制造税务扣除优惠 (Domestic Production Activities Deduction, DPAD)

美国纳税人在美国从事符合条件的生产或制造活动 (qualified production activities, QPA) 可以按符合条件的生产活动收入 (qualified production activities income, QPAI) 的 9% 进行税前扣除, 但扣除额以不考虑该扣除所计算的当期应纳税所得额为限。

所有从事 QPA 的纳税人均可适用该税收优惠。纳税人的 QPAI 等于国内制造收入总额减相关的货物成本、其他费用、损失或其他合理扣除项目的总和。纳税人可以扣除的数额最高不得超过其支付给从事 QPA 的员工工资的 50%。制造活动产生净亏损或整体经营活动为净亏损 (在结转以前年度亏损) 的纳税人不得使用该项扣除<sup>1</sup>。

### 2.1.3. 资本弱化 (Thin capitalization)

资本弱化公司即持有极大债权资本和极少权益资本的公司。由于借贷款利息一般可以在税前予以扣除, 因此公司可通过资本弱化来减少应纳税所得额。而为股份资本支付的股息一般不得税前扣除。如果公司的一项债权在实质上构成了股权利益, 则美国国内收入局可以将相关债权重新确认为股权, 同时不允许该公司在税前抵扣相应利息。

<sup>1</sup> 国内制造税务扣除优惠申请表 (Form-8903) 指南, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8903.pdf>

根据资本弱化规定，与超额债权相关的利息支出不允许抵扣，相关利息支出将被重新认定为股息。如果一家资本弱化公司（合伙制企业中的公司合伙人适用相同的规则）调整后的应纳税所得额中超过 50% 的部分由于向无需缴纳美国所得税的关联方（或是在关联方的担保下向第三方支付）支付借款利息而受到影响，则该利息支出将不被允许的税前扣除在一定条件下会被限制和禁止。

利用债务为美国业务融资仍被视为可接受的资本结构的一部分。尽管如此，债务的金额和关联方借贷中债务成本对于美国业务的影响在一定条件下仍面临严格的审查。因此，一套足以支持这种决定的详细分析是非常必要的。

#### 2.1.4. 境外已纳税额抵免 (Foreign tax credit , FTC)

一般而言，纳税人可以选择通过抵免法（即使用境外已纳税额抵免其境外收入应纳美国公司所得税（受一定限制））或扣除法（即将境外已纳税额从其境外收入应纳税所得额中扣除）就在境外已纳所得税额在美国获得税收减免。

纳税人有权在已缴纳或计提境外所得税之日起 10 年内在抵免法和扣除法之间任意转换。当年未使用完的境外已纳税额通常可以向以前年度结转 1 年，余额可以向以后年度结转 10 年。

境外已纳税额抵免主要包括直接抵免和间接抵免。其中，直接抵免一般

主要针对就纳税人在境外被征收的在美国被视为所得税的税额；间接抵免一般主要适用于纳税人取得的境外投资收益实际间接负担的境外所得税税额。此外，美国税法对于境外已纳税额抵免的适用条件以及抵免限额等都有具体的规定<sup>1</sup>。

### 2.1.5. 转让定价

美国税收居民企业与境内外关联企业之间转让货物、无形资产的交易价格或提供服务、贷款的金额受美国转让定价规定的规范。

如果企业进行的关联交易不符合市场公允原则，则美国国内收入局（Internal Revenue Service , IRS）在一定条件下会调增企业的应纳税所得额及应纳所得税额。经过转让定价调整后的跨国企业，其同一收入在一定条件下将面临被双重征税的风险。被双重征税的跨国企业可以向其主管税务机关申请通过适用相关税收协定而获得税务减免。为避免潜在的转让定价风险，纳税人可以就其关联交易的定价与美国国内收入局签订单边预约定价协议（advance pricing agreement, APA），或者与美国国内收入局及其他税务机关协商签订双边预约定价协议。

### 2.1.6. 预提所得税（Withholding Tax）

对于非美国税收居民企业，就其取得的来源于美国但与其在美国的经营

---

<sup>1</sup> South-Western Federal Taxation 2013（2013），William H.Hoffman, William A.Raave, David M. Maloney and James C.Young. South-Western, Mason, USA.

活动无实际联系的收入，需按收入全额的 30% 的税率缴纳公司所得税。采用由款项支付方在支付时代扣代缴的预提税形式。<sup>1</sup>30% 的预提所得税税率符合一定条件的可以通过适用非税收居民企业所在国与美国签订的双边税收协定下的相关条款而有所降低。

对于非居民取得来源于美国的资本利得，只要不被认定为与该非居民企业在美国的经营活动有实际联系，则一般可以免缴预提税。除非适用非居民企业处置美国不动产权益取得的资本利得，根据“外国人投资不动产税收法案”（Foreign Investment in Real Property Tax Act）需要缴纳 10% 的预提所得税的情况。

美国居民企业支付下列款项时需要缴纳预提税，适用税率如下：

	股息	利息	特许权使用费及特 定租金
美国税收居民企业	0%	0%	0%
非税收居民企业—不享受税收协 定待遇	30%	30%	30%

### 2.1.7. 分支机构所得税（branch profits tax）

外国公司在美国设立的分支机构取得的收入按一般联邦公司所得税的规

<sup>1</sup> South-Western Federal Taxation 2013（2013），William H.Hoffman, William A.Raave, David M. Maloney and James C.Young. South-Western, Mason, USA.

定纳税。在分支机构未对其税后利润进行股息分配的情况下，且其取得的与在美国的贸易或经营活动有实际联系的税后利润，如果其没有在取得收入当年再投资于在美国的贸易或经营活动或在下一纳税年度从美国的贸易或经营活动中抽回投资，则还将被征收 30% 的分支机构所得税<sup>1</sup>。

分支机构所得税的计税依据为分支机构被视为当年分回外国公司的股息数额 (dividend equivalent amount, DEA)。DEA 则通过该分支机构取得的来源于美国的与其在美国的贸易或经营活动有实际联系的收益，通过调整其在美国进行经营活动投资的净资产价值而确定。

分支机构所得税符合一定条件的可以根据美国与外国公司所在国签署的税收协定进行减免。

#### 2.1.8. 累积盈余税 (Accumulated earnings tax)

美国税法允许企业为发展业务或其他合理的商业目的而保持一定的累积盈余，超过税法认定的合理商业目的累积盈余，在一定条件下将按照应税累积盈余 (accumulated taxable income) 被征收 15% 的累积盈余税。一般而言，企业能够提供具体、详细、以及可行的为商业目的而使用累积盈余的计划，可以从一定程度上支持其保留累积盈余的合理商业目的<sup>2</sup>。

#### 2.1.9. 地方公司所得税

---

<sup>1</sup> South-Western Federal Taxation 2013 (2013), William H.Hoffman, William A.Raave, David M. Maloney and James C.Young. South-Western, Mason, USA.

<sup>2</sup> 累积盈余税, [http://www.irs.gov/publications/p542/ar02.html#en\\_US\\_2011\\_publink1000257893](http://www.irs.gov/publications/p542/ar02.html#en_US_2011_publink1000257893)

美国各州（不征州公司所得税的州除外）规定了从 1%至 12%不等的州公司所得税税率。州公司所得税的计税依据通常为企业的联邦应纳税所得额经过该州法律规定的纳税调整之后乘以一定的分摊比例之后得出。分摊比例的计算一般基于三个因素，即：有形动产和租赁费用，销售收入和其他收入，以及薪资。企业缴纳的地方税可以在计算联邦公司所得税时用于税前扣除。

以加州为例，2013 年加州的公司（除银行和金融企业）的所得税税率为 8.84%，并且其基本遵循联邦公司所得税的计算方法<sup>1</sup>。在加州开展经营业务和取得来源于加州收入的企业需在加州缴纳所得税，其计税依据为企业全部收入按照三个因素确定的分摊比例计算得出，这三个因素分别为：财产、薪资和销售收入。因此，依据具体的收入和费用类型，加州所得税的具体税务处理方法与联邦公司所得税有一定差异。

## 3. 个人所得税

### 3.1.1. 税收居民

凡符合下列标准之一的非美国公民，即为居民外国人，否则，即为非居民外国人：

持有“绿卡”标准（Green Card Test）

具有美国合法永久居民身份（即持有“绿卡”）的外国人享有在美国永久

---

<sup>1</sup> 加利福尼亚州税率，来源

[https://www.ftb.ca.gov/forms/2013\\_California\\_Tax\\_Rates\\_and\\_Exemptions.shtml?WT.mc\\_id=Business\\_Popular\\_TaxRates](https://www.ftb.ca.gov/forms/2013_California_Tax_Rates_and_Exemptions.shtml?WT.mc_id=Business_Popular_TaxRates)



居住或工作的权利，也被认定为美国税收上的居民外国人。

### 实际居留标准 (Substantial Presence Test)

一个外国人即使未持有“绿卡”，只要于本年度在美国居留达 183 天；或者本年度在美国居留至少 31 天，且在本年及上溯两年的时间里在美国累计居留达 183 天，也将被认定为居民外国人。上述 3 年时间里在美国累计停留天数的计算方法为：当年居留天数乘 1，加上年居留天数乘 1 / 3，加上上年居留天数乘 1 / 6 之和<sup>1</sup>。一般而言，一天当中任何时间出现在美国（包括美国的 50 个州和哥伦比亚特区、美国的领海及与美因领海毗连且美国依照国际法享有勘探和开发自然资源专属权利的海床和底土）即被视为在美国实际居留一日。

此外，即使某个非美国公民符合实际居留标准，如果此人当年在美国居留的时间少于 183 天，同时在某一外国有纳税居所，且此人与该外国的联系比其与美国的联系更为密切，那么，该外国人也不会被认定为美国税收上的居民。此处的纳税居所指纳税人开展营业、提供劳务、履行职责的经常或主要地点，而非家庭所居地。若由于工作性质没有这样一个经常或主要地点，则以经常居住地为纳税居所。至于是否与外国存在更密切联系，主要依据以下因素的所在地确定：永久性住所；家庭；个人财产（如个人及家庭所拥有

---

<sup>1</sup> South-Western Federal Taxation 2013 (2013), William H.Hoffman, William A.Raave, David M. Maloney and James C.Young. South-Western, Mason, USA.

的汽车、家具、衣物、珠宝等)；所加入的社会、政治、文化或宗教组织；业务活动；所持驾驶执照的签发；参加投票等。

### 3.1.2. 个人所得税税率及应税收入

根据美国所得税法规定，美国公民以及居民外国人需要就全球收入按照10%到39.6%的累进税率在美国缴纳联邦个人所得税。非居民外国人需要就其来源于美国境内的与在美国经营活动有实际联系的收入按照10%到39.6%的累进税率缴纳联邦个人所得税，并就其来源于美国的投资收入（如股息、利息或租金等）按照30%的税率缴纳联邦预提所得税。一般来说，非美国公民受雇在美国提供劳务将被视为在美国进行经营活动。

#### 3.1.2.1. 个人所得税累进税率

##### 未婚单身纳税人- 2013 (1)

应纳税所得额		上档累进税额 (美元)	超过部分适用税率 (%)
超过 (美元)	至 (美元)		
0	8,925	0	10
8,925	36,250	892.50	15
36,250	87,850	4,991.25	25
87,850	183,250	117,891.25	28
183,250	398,350	44,603.25	33
398,350	400,000	115,586.25	35
400,000		116,163.75	39.6

##### 夫妻合并报税或以丧偶者报税- 2013 (1, 2)

应纳税所得额		上档累进税额（美 元）	超过部分适用税率 （%）
超过（美元）	至（美元）		
0	17,850	0	10
17,850	72,500	1,785.00	15
72,500	146,400	9,982.50	25
146,400	223,050	28,457.50	28
223,050	398,350	49,919.50	33
398,350	450,000	107,768.50	35
450,000		125,846.50	39.6

## 已婚人士分别报税- 2013（1）

应纳税所得额		上档累进税额（美 元）	超过部分适用税率 （%）
超过（美元）	至（美元）		
0	8,925	0	10
8,925	36,250	892.50	15
36,250	73,200	4991.25	25
73,200	111,525	14,228.75	28
111,525	199,175	24,959.75	33

199,175	225,000	53,884.25	35
225,000		62,923.00	39.6

## 户主- 2013 (1, 2)

应纳税所得额		上档累进税额 (美元)	超过部分适用税率 (%)
超过 (美元)	至 (美元)		
0	12,750	0	10
12,750	48,600	1,275.00	15
48,600	125,450	6,652.50	25
125,450	203,150	25,865.00	28
203,150	398,350	47,621.00	33
398,350	425,000	112,037.00	35
425,000		121,364.50	

注：

对于持有时间超过 12 个月的资产，资本利得联邦税率最高为 20%。对于持有时间少于 12 个月（含），使用超额累进税率法。外籍非居民不享受户主和合并纳税的优惠待遇。

除以上计税方法以外，纳税人还可以使用 26%和 28%两级累进的替代性最

低税方法计算<sup>1</sup>。

### 3.1.2.2. 主要应税所得

#### 3.1.2.2.1. 工资薪金所得

美国公民、外籍居民和外籍非居民都需要就其在美国当地取得的工资薪金所得缴税，无论该所得在何时何地取得。员工报销的生活费用（如餐费或住房补贴）或符合条件的差旅费不需缴税，但配偶或子女类似费用则需要缴税。符合条件的差旅费是指个人暂时性离开其税收管辖地时发生的差旅费。一般而言，委派至同一工作地点超过一年则不能视为短期差旅。

#### 3.1.2.2.2. 资本利得

美国公民和外籍居民取得的资本利得属于其全球收入，须缴纳美国个人所得税。

对于外籍非居民，如果其在一个纳税年度内在美国停留时间超过 183 天并在该纳税年度当年取得资本利得，则需由支付方按其取得的净资本利得代扣代缴 30% 的美国预提个人所得税。上述规定不适用于按照实际居留标准应被视为美国居民纳税人的外籍人士。

### 3.1.2.3. 税前扣除

美国个人所得税的税前扣除有列举扣除法和标准扣除法两种，纳税人可以选择其一适用。

---

<sup>1</sup> 普华永道内部信息数据库

### 3.1.2.4. 列举扣除

适用列举扣除的项目一般包括：

符合条件的利息；

大部分州及地方所得税、销售使用税、及房产税；

一定限额内的生产开支；

一定限额内的医疗费用，以及意外伤亡、灾难、盗窃等原因造成的损失，

以及慈善捐款等；

子女抚养费；

人寿保险费；

赡养费；

某些类型的教育费。

非居民外国人可以按一定限额扣除在美国发生的由意外伤亡、灾难、盗窃等原因造成的损失，向美国慈善机构进行的捐赠，以及州和地方所得税等。

2012年美国纳税人减税法案（The American Taxpayer Relief Act 2012）

<sup>1</sup>就列举扣除法的部分规定进行了修订。

### 3.1.2.5. 标准扣除法

除列举扣除法以外，公民和外国居民也可适用标准扣除法。标准扣除限

---

<sup>1</sup> 2012年美国纳税人减税法案，来源

<http://www.finance.senate.gov/legislation/details/?id=acd8d505-5056-a032-5213-d4c3ac0bb7b0>

额每年都根据通货膨胀程度调整。非居民外籍人不适用标准扣除。

2013 年对已婚夫妻共同申报的标准扣除额为 12200 美元，单身个人和已婚个人单独申报的标准扣除额为 6100 美元，户主申报为 8950 美元。纳税人为盲人或在 65 岁以上，包括外籍居民，均享有更高限额的扣除。2013 年，已婚个人或丧偶个人可享有 1200 美元的额外标准扣除额。若个人为单身或一户中的个人，则所享有额外标准扣除为 1500 美元。如果个人既为盲人又在 65 岁以上，标准扣除额符合一定条件的将增至两倍。

#### 3.1.2.6. 个人免税额

个人所得税纳税人可根据具体情况享有一定免税额，可根据具体情况为自己、配偶（有例外）、以及他们的被监护人（必须是美国、加拿大或墨西哥的公民或居民）所用。

#### 3.1.3. 税收协定

根据美国签订的税收协定，外籍居民源于美国的个人所得税应税所得符合一定条件的可以进行一定减免。

例如，根据美国和中国税收协定，中国居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在美国受雇的以外，应仅在中国征税。在美国受雇取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在中国征税：

（一）取得报酬的中国居民在有关历年中在美国停留连续或累计不超过

183 天；

(二) 该项报酬由并非美国的雇主支付或代表雇主支付；

(三) 该项报酬不是由雇主设在美国的常设机构或固定基地所负担。

### 3.1.4. 其他个人所得税税种

#### 3.1.4.1. 社会保险和医疗保险

根据联邦保险捐助条例 (Federal Insurance Contributions Act, FICA) 的规定, 雇员需要就其在美国提供劳务取得的工资薪金收入缴纳社会保险和医疗保险。上述社会保险和医疗保险的缴纳是针对在美国提供劳务取得的收入征收的, 与雇员以及雇主的税务居民身份无关。因此, 在美国提供劳务的非居民外国人也需缴纳上述社会保险和医疗保险。

从 2013 年起, 纳税人需就其取得的工资收入中 113,700 美元以内的部分缴纳 6.2% 的社会保险; 并需就其取得的工资收入中 200,000 美元以内的部分按 1.45% 的税率, 以及超过 200,000 美元的部分按 2.35% 的税率缴纳医疗保险 (对于夫妇合计申报, 前述 200,000 美元限额将调至 250,000 美元; 对于夫妇分开申报, 前述 200,000 美元限额将调至 125,000 美元)。员工缴纳的社会保险和医疗保险无法在计算个人应纳税所得额时进行税前扣除。

此外, 雇主也需要就向雇员支付工资中 113,700 美元以内的部分缴纳



6.2%的社会保险，并就向雇员支付的工资总额缴纳 1.45%的医疗保险<sup>1</sup>。

### 3.1.4.2. 联邦失业保险税 (federal unemployment insurance tax, FUTA)

雇主需要就雇员在美国提供劳务取得的工资薪金中 7,000 美元以内的部分缴纳 6.2%的联邦失业保险税。与社会保险和医疗保险相同，联邦失业保险税的缴纳是针对在美国提供劳务取得的收入征收的，与雇员以及雇主的税务居民身份无关。

此外，各州还对企业征收工伤保险税，适用税率依各州税法规定和员工工种的不同而不同。

此外，根据美国和中国税收协定，中国居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在美国受雇的以外，应仅在中国征税。在美国受雇取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在中国征税：

- 1) 取得报酬的中国居民在有关历年中在美国停留连续或累计不超过 183 天；
- 2) 该项报酬由并非美国的雇主支付或代表雇主支付；
- 3) 该项报酬不是由雇主设在美国的常设机构或固定基地所负担<sup>2</sup>。

## 4. 其他税种

### 4.1. 销售与使用税 (Sales and Use Tax)

<sup>1</sup> 联邦保险捐助条例，来源 <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-C/chapter-21>

<sup>2</sup> 联邦失业保险税，来源 <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-C/chapter-23>

目前，全美国共有 45 个州和哥伦比亚特区设置了销售税，销售税已成为州政府的主要财政收入来源。各州对销售税和使用税规定的税率从 2.9% 到 7.25% 不等。一般而言，销售税是对零售有形动产和提供某些服务所征收的一种税。使用税是对销售税的一种补充，其通常针对纳税人在所在州以外购买应税项目并带入所在州使用、贮存或消费的行为征收。通常一项应税交易或者被征收销售税，或者被征收使用税。一些州允许本州税收居民就相关应税项目在其他州已缴纳的销售税用于抵免其应在本州缴纳的使用税。

应税货物或服务的购买方需要支付销售税，除非其可以向卖方提供购买行为免税的证明（免税证明）。免税证明必须使用经相关州批准的格式。美国共有 38 个州批准购买方可以使用跨州税务委员会制销售税和使用税证明（Multistate Tax Commission's Uniform Sales and Use Tax Certificate）

大部分州不针对无形资产征收销售税。

以加州为例，自 2013 年 1 月 1 日起，加州销售税和使用税的标准税率为 7.5%，并且各区域在一定条件下会在 7.5% 的基础上额外加收 0.1% 至 1% 的税负<sup>1</sup>。

## 4.2. 关税（Custom Duty）

针对所有进口至美国的货物均需按照美国《关税税则》（Harmonized Tariff Schedule of the United States）的分类规则被区分为应税货物或

<sup>1</sup> 加利福尼亚州销售税和使用税税率，来源 <http://www.boe.ca.gov/sutax/pam71.htm>

免税货物。关税税率分为从价税率、从量税率或复合税率，其中从价税率一般从 0%到 20%不等。

应税货物适用的关税税率依货物类别及原产国的不同有所不同。除特定类别的货物外，进口货物均应分别注明其原产国。当美国与某些国家签订的贸易协定和其他特别协定规定原产于缔约国的某些类别或子类别的进口应税货物在满足一定条件的情况下，可以适用优惠的关税税率。例如，根据北美自由贸易协定（North American Free Trade Agreement），原产于加拿大或墨西哥的货物可以适用广泛的关税优惠。

并且，进口应税货物可以在保税仓库或美国的外贸区内最多存放 5 年而无需缴纳关税。此外，在外贸区内加工后复出口的货物也可以免缴关税，而且部分暂时进境的货物（如到美国旅游的个人随身携带的笔记本电脑，销售人员使用的产品样品等）可以适用临时免税通关制度（the ATA Carnet system）。

### 4.3. 财产税（Property Tax）

美国大部分州和市对于在特定日期位于本地区内的动产和不动产征收财产税。各地区对特定日期有各自的规定，但通常该日期指每年的 1 月 1 日。

财产税的应纳财产税额等于应税财产的市场价值乘以核定折耗率乘以适用税率。应税财产的所有人可以直接告知税局其财产的市场价值，税局可以

接受也可以对此重新确定。对应税财产价值的重新确定通常由估税员进行。大部分地区都规定了对应税财产价值的定期重估制度。应税财产适用的核定折耗率和税率依所在地区及财产类型的不同而不同。除部分州以外，大部分州下属各地区立法机构均可以自行规定本地区内应税财产所适用的核定折耗率和税率。

#### 4.4. 消费税 (Excise Duty)

美国联邦和州政府对某些货物（如运输用汽、柴油等）和行为（如乘坐飞机、生产特定货物和室内日光浴服务等）征收消费税。不同应税货物或行为适用不同的消费税计算方法。例如，室内日光浴服务的应纳消费税为服务费的 10%，销售自美国开采的煤的应纳消费税为每吨 1.1 美元或销售收入的 4.4%，以二者较低计。

#### 4.5. 印花税 (Stamp Duty)

美国联邦税法没有关于印花税的规定。但许多州和地方政府对不动产转让交易和不动产抵押担保贷款行为征收印花税。

#### 4.6. 其他地方税

除上述介绍的税种外，州政府在一定条件下还对税收居民企业征收特许权税 (franchise taxes) 和资本税等。纳税人已纳地方税费可以在联邦公司所得税前扣除。

## 5. 美国税收征收与管理

### 5.1. 公司所得税申报纳税

公司所得税的纳税人可以任意选择各自的纳税年度，即纳税的起讫日期，但一经确定，就不得随意改变。纳税人可以选择权责发生制、现金收付制或其他会计核算方法作为计税方法。纳税人应在每年4月15日前提交预计申报表和上年实际纳税表，并按预计申报表在该纳税年度的4月15日、6月15日、9月15日、12月15日前，按一定的比例纳税公司所得税。公司所得税按年一次征收。纳税人可在其选定的纳税年度终了后两个半月内申报纳税。年度之间的亏损可以抵补和结转，本年度亏损，可向上转抵3年，向下结转15年。

#### 5.1.1. 申报要求

美国税收居民企业需按年缴纳联邦公司所得税。企业纳税人可以选择与公历年度不一致的纳税年度。企业新设当年或改变纳税年度当年均可以使用不满一年的纳税年度。

美国联邦公司所得税实行纳税人自行计算缴纳。企业纳税人需在本纳税年度终了后第三个月的15号之前提交年度公司所得税纳税申报表（美国税收居民企业提交1120号纳税申报表，外国税收居民企业提交1120-F号纳税申

报表)<sup>1</sup>。纳税人可以通过提交 7004 号申报表而将申报期限延长 6 个月。

在美国有经营场所或办公地点的外国税收居民企业需在其纳税年度终了后第三个月的 15 号之前提交 1120-F 号纳税申报表。在美国没有经营场所或办公地点的外国税收居民企业需在其纳税年度终了后第六个月的 15 号之前提交 1120-F 号纳税申报表。纳税人可以进行电子申报。

总资产超过 1000 万美元或每年至少提交 250 份纳税申报表的美国税收居民企业必须进行电子申报，但其也可以申请免除电子申报的义务。

### 5.1.2. 税款缴纳

若纳税人自行计算的年应纳税所得额达到或超过 500 美元，则其必须进行季度预缴，年度汇算清缴。

按季预缴税款的截止期限分别为本纳税年度第四、第六、第九和第十二月的 15 号之前。若截止日当天为周六、周日或法定节假日的，则顺延至下一个工作日。

美国税收居民企业和在美国有经营场所或办公地点的外国税收居民企业必须在本纳税年度终了后第三个月的 15 号之前清缴税款。该类外国税收居民企业和美国税收居民企业均需使用电子转账方式预存联邦税款。

---

<sup>1</sup> 美国税收居民企业所得税纳税申报表 (Form-1120), 来源  
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1120.pdf>  
外国税收居民企业所得税纳税申报表 (Form-1120F),  
<http://www.irs.gov/pub/irs-prior/f1120f--2013.pdf>

在美国没有经营场所或办公地点的外国税收居民企业必须在本纳税年度终了后第六个月的 15 号之前清缴税款。进行电子申报的该类外国税收居民企业可以使用直接扣款方式 (direct debit) 缴纳税款。不进行电子申报或虽进行电子申报但未选择直接扣款方式的外国税收居民企业, 如果在美国设有银行账户, 则可以使用电子转账方式缴纳税款。

纳税期限通常不得延长。

### 5.1.3. 预缴税款

纳税人预缴的税款中应包含联邦公司所得税、替代性最低税额、环境税以及外国税收居民企业应缴纳的运输收入税。纳税人预缴的税款至少应为本年申报的应纳税额或上一纳税年度已纳税额中较小者的 25%。在前三个纳税年度任一年扣除净经营亏损或资本亏损之前的应纳税所得额至少为 100 万美元的纳税企业除第一季度的预缴税款以外, 其他季度的预缴税款额必须以本年的应纳税额为基础计算。

### 5.1.4. 罚款和滞纳金

纳税人未按期 (包括已延长期限) 进行纳税申报的, 自逾期当月每月被征收未纳税款 5% 的罚款, 但最多不超过未纳税款的 25%。申报逾期 60 天以上的纳税人将被征收的最低罚款数额为未纳税款或 135 美元中的较小者。纳税人如能证明其未按期纳税有合理原因, 则不会被征收罚款。

纳税人逾期未预缴税款在一定条件下会被征收逾期未缴税款的罚款。一般而言，纳税人应纳税额达到或超过 500 美元且未按期缴纳至少本年或上年应纳税额中的较小者时将被征收罚款。外国税收居民企业在美国的分支机构无需就分支机构所得税进行预缴。

纳税人未按期纳税通常自逾期当月每月被征收未纳税款 0.5% 的罚款，但最多不超过未纳税款的 25%。

纳税人因故意或过失而有纳税违规行为的在一定条件下也会被征收罚款。

纳税人未按期纳税还将被征收滞纳金。纳税人因未按期进行纳税申报或因故意或过失而未按期足额纳税而被征收罚款的，将自纳税期限截止之日起至实际缴足税款时止被加征罚款滞纳金。联邦所得税法第 6621 章规定了相关滞纳金的适用比率。

## 5.2. 预提所得税申报纳税

### 5.2.1. 申报要求

预提所得税扣缴义务人需在向外国税收居民付款次年的 3 月 15 号之前提交 1042-S 号纳税申报表，并按年提交 1042 号纳税申报表<sup>1</sup>。

扣缴义务人可以通过提交 8809 号申报表而将 1042-S 号申报表的申报期

<sup>1</sup> 外国税收居民预提所得税申报表 (Form-1042S), 来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1042s.pdf>



限延长 30 天<sup>1</sup>，如果扣缴义务人还需延长申报期限，则应在首次延长期限届满之前再次提交 8809 号申报表<sup>2</sup>。

扣缴义务人可以通过提交 7004 号申报表而将 1042 号申报表的申报期限延长 6 个月。

### 5.2.2. 税款缴纳

扣缴义务人需使用电子转账方式预存预提税款。

预提税应以美元缴纳。

若年末未预存的税款数额小于 200 美元，则扣缴义务人可以选择在提交 1042 号纳税申报表时清缴税款或在次年 3 月 15 号之前存入差额税款。

若每月月末未预存的税款数额大于等于 200 美元小于 2,000 美元，则扣缴义务人需在当月结束后 15 天内存入差额税款。

若每月期间末未预存的税款数额大于等于 2,000 美元，则扣缴义务人需在当月期间终了后 3 个工作日内存入税款。每月各期间的截止日期分别为当月的 7 号，15 号，22 号和当月最后一天。

### 5.2.3. 罚款和滞纳金

扣缴义务人未按期（包括已延长期限）提交 1042 号纳税申报表的，符合一定条件的自逾期当月每月被征收未纳税款 5% 的罚款，但最多不超过未纳税

<sup>1</sup> 外国税收居民年度预提所得税纳税申报表，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1042.pdf>

<sup>2</sup> 纳税申报期限延长申请表 (Form-8809)，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8809.pdf>

款的 25%。纳税人如能证明其未按期纳税有合理原因，则不会被征收罚款。

扣缴义务人未按期（包括已延长期限）提交 1042-S 号纳税申报表或未提供完整正确的申报信息的符合一定条件的会被征收罚款，罚款数额取决于扣缴义务人进行正确申报的时间。扣缴义务人未按期纳税的，符合一定条件的自逾期当月每月被征收未纳税款 0.5% 的罚款，但最多不超过未纳税款的 25%。

扣缴义务人因故意或过失而有纳税违规行为的符合一定条件的会被征收罚款。

扣缴义务人未按期纳税还将被征收滞纳金。扣缴义务人因未按期进行纳税申报或因故意或过失而未按期足额纳税而被征收罚款的，将自纳税期限截止之日起至实际缴足税款时止被加征罚款滞纳金。联邦所得税法第 6621 章规定了相关滞纳金的适用比率。

扣缴义务人未在规定期限内预存规定数额税款的，将被征收罚款。罚款数额取决于扣缴义务人缴足税款的时间。

扣缴义务人故意不缴纳预提税的，符合一定条件的会被征收与逾期未缴税款数额相当的信托基金追讨罚款（trust fund recovery penalty）。

## 5.3. 个人所得税申报纳税

### 5.3.1. 申报要求

联邦个人所得税的纳税年度通常为公历年度（即每年 1 月 1 日至 12 月

31日)。纳税人需要在本纳税年度终了后第四个月的15号之前提交年度个人所得税纳税申报表。纳税人可以通过提交4868申报表而将申报期限延长6个月。纳税人需要在纳税年度终了后第四个月的15号之前进行汇算清缴。

纳税人如未按期进行纳税申报或逾期缴纳税款，将会被征收罚款和滞纳金。

### 5.3.2. 雇主的代扣代缴义务

根据美国税法规定，无论是美国雇主还是外国雇主均需要就其向雇员支付的相关薪酬代扣代缴个人所得税以及员工需要承担的社会保险和医疗保险。此外，雇主还需要就其员工在美国工作取得的薪酬数额向税局进行信息申报。

对于没有雇主识别号码（employer identification number）的外国雇主，经常由其美国关联公司代其行使代扣代缴以及申报义务。

考虑到美国对个人所得税以及雇主的代扣代缴义务的规定较为复杂，到美国投资的外国企业通常将其部分或全部人力资源管理事务（如薪资税以及员工福利等）外包给当地的专业公司进行处理。

一般情况下，上述雇员范指在美国取得工资薪金收入的个人（无论其是否为美国居民），都需在美国缴纳社会保险和医疗保险。

## 5.4. 销售税和使用税申报纳税

### 5.4.1. 申报要求

大多数州的销售税由卖方代收代缴。使用税则由买方自行评估。部分州要求经常从事零售业务的个人或组织到所在州注册登记为销售税纳税人。

如果卖方在某一地区被要求代收销售税，则其需要在该地区提交销售税纳税申报表。大部分地区都规定纳税人需按月提交纳税申报表，代收税款数额较小的卖方符合一定条件的可以适用较长的申报期限。

部分州允许纳税人使用合并纳税申报表申报州和地区销售税，但大部分地区要求纳税人提交单独的地区销售税纳税申报表。部分地区允许或要求纳税人进行电子申报。

如果买方在应税货物使用地未缴纳过销售税，则需要在当地申报缴纳使用税。部分州允许个人直接在其个人所得税纳税申报表中申报使用税。

### 5.4.2. 税款缴纳

所有征收销售税的州均要求卖方至少每季度缴纳一次代收的销售税。大多数州要求超过某些规定限额的纳税人按照短于一个季度的纳税期限缴纳税款。部分州对缴纳销售税的卖方提供减税优惠。

### 5.4.3. 罚款和滞纳金

纳税人未按期申报或按期足额缴纳销售税或使用税将被征收罚款。罚款通常以逾期少缴或未缴税款为依据，但具体数额各地区有不同规定。

## 5.5. 关税申报纳税

### 5.5.1. 申报要求

进口商有义务就进口货物进行报关并缴纳关税。进口商可能是进口货物的所有人，购买人或经许可的报关代理人（licensed customs broker）。进口商向美国海关和边防局（US Customs and Border Protection（CBP））提交进口货物入境申请时发生关税纳税义务。

进口商必须在货物抵达美国入境口岸后或离开保税仓库或外贸区前 15 天内就进口货物的价值、原产国和其他信息进行报关。报关单中必须包含进口货物发票和所有进口货物装箱单（或类似清单）。进口货物的应纳关税由美国海关与边防局在进口商报关后进行核定，在进口商清缴关税税款前进口货物不得被放行。部分加入美国海关与边防局自愿自行评估安排（voluntary self-assessment program）的进口商可以自行评估其应纳关税。用邮递方式进口的货物适用特殊的关税规则。

### 5.5.2. 税款缴纳

纳税人需在货物入关之前清缴关税税款。美国海关与边防局在纳税人清缴关税后对进口货物放行。目前大部分货物的应纳关税由进口商自行评估并向美国海关与边防局进行电子申报。

纳税人就特定进口货物缴纳的关税，如果该货物在复出口时没有实质性

改动，则纳税人可以申请退税。

### 5.5.3. 罚款和滞纳金

进口商未遵守美国海关与边防局关于货物进口的相关规定及未及时履行纳税义务的，在一定条件下将受到民事处罚。受到处罚的进口商的进口货物还在一定条件下将被美国海关与边防局没收并变卖。此外，进口商如有某些违法行为，还将受到刑事处罚。刑事处罚措施包括处进口货物价值 2 倍以内罚金并处 20 年以下有期徒刑。

## 5.6. 财产税申报纳税

### 5.6.1. 申报要求

财产税纳税义务在主管税务机关要求纳税人缴纳时才会发生。要求纳税的方式通常为向应税财产所有人或抵押权人邮寄税款账单。

### 5.6.2. 税款缴纳

各地区对财产税的缴纳期限和缴纳方式规定各不相同。某些地区规定纳税人在每年 1 月 1 日前清缴财产税税款，另一些地区要求纳税人预缴财产税。

### 5.6.3. 罚款和滞纳金

未按期纳税的应税财产所有人在一定条件下会被征收罚款和滞纳金。对罚款和滞纳金的数额、缴纳时间及程序各地区有不同规定，但通常与财产税的缴纳方式相同。

应税财产所有人未履行纳税义务的，主管税务机关可以采取强制措施实现其附于应税财产上的财产税债权，不同州规定了主管税务机关实现债权的不同方式。有些州的主管税务机关可以将其债权出售给第三方，由该第三方自行收缴税款。大部分州的主管税务机关可以将应税财产没收并公开拍卖。

## 5.7. 消费税申报纳税

### 5.7.1. 申报要求

纳税人需要提交 720 号纳税申报表申报并缴纳消费税。720 号纳税申报表中未包含的其他消费税税种（如赌博税，开业许可税 (occupational tax)，高速公路重型机动车使用税等），纳税人需提交其他纳税申报表申报缴纳<sup>1</sup>。

纳税人应在每季度终了后次月的最后一天之前提交 720 号纳税申报表。未按规定预存税款或需就应税燃料缴纳消费税的纳税人在一定条件下将被要求每月或每半月进行一次申报。纳税人可以进行电子申报。

纳税人从事某些消费税应税行为（如汽、柴油混合等）需要使用 637 号表进行注册登记。

### 5.7.2. 税款缴纳

一般而言，纳税人需每半月预存一次消费税税款，预存截止期限为本半月期间结束后第 14 天。通信税和航空运输税预存税款期限为每年 9 月。纳税人必须使用电子转账方式预存税款。

<sup>1</sup> 消费税季度纳税申报表，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f720.pdf>

除适用安全港规则（safe harbor rule）的情形外，纳税人每半月预存的税款额不得少于当期应纳税额的 95%。根据安全港规则，如果纳税人在本季度内每半月预存的税款额都至少为往回倒推第二个季度（look-back quarter）应纳税额的 1/6（16.67%），则可被自动视为在该季度已满足半月预存税款数额的要求。

### 5.7.3. 罚款和滞纳金

纳税人非因正当理由而逾期未进行消费税注册登记的，将被征收 10,000 美元罚款，并从逾期之日起每天被加收 1,000 美元的滞纳金。

纳税人未按期（包括已延长期限）申报的，在一定条件下将自逾期当月每月被征收未纳税款 5%的罚款，但最多不超过未纳税款的 25%。纳税人如能证明其未按期纳税有合理原因，则不会被征收罚款。

纳税人未按期纳税通常自逾期当月每月被征收未纳税款 0.5%的罚款，但最多不超过未纳税款的 25%。

纳税人因故意或过失而有纳税违规行为的在一定条件下将被征收罚款。

纳税人未按期纳税还将被征收滞纳金。纳税人因未按期进行纳税申报或因故意或过失而未按期足额纳税而被征收罚款的，将自纳税期限截止之日起至实际缴足税款时止被加征罚款滞纳金。联邦所得税法第 6621 章规定了相关滞纳金的适用比率。



纳税人未在规定期限内预存规定数额的税款的，将被征收罚款。

纳税人故意不代收或代收但未缴纳通信税、航空运输税和室内日光浴服务税的，在一定条件下会被征收与逾期未缴税款数额相当的信托基金追讨罚款（trust fund recovery penalty）

## 5.8. 印花税申报纳税

一般而言，纳税人就转让或销售不动产，或者以不动产抵押担保贷款到公共行政机构进行注册登记时，发生印花税纳税义务。

## 5.9. 薪资税申报纳税

### 5.9.1. 申报要求

缴纳联邦失业保险税的纳税人需在公历年度结束后次月的最后一天之前提交 940 号纳税申报表<sup>1</sup>。代扣代缴薪资税，缴纳社会保险税和医疗保险税的纳税人需在每季度终了后次月的最后一天之前提交 941 号纳税申报表<sup>2</sup>。纳税人可以进行电子申报。

### 5.9.2. 税款缴纳

纳税人需使用电子转账方式预存税款。

联邦失业保险税纳税人的年应纳税额超过 500 美元的，必须在申报前至少按季预存税款。

<sup>1</sup> 联邦失业保险税纳税申报表，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f940.pdf>

<sup>2</sup> 雇员季度联邦纳税申报表，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f941.pdf>

薪资税代扣代缴人和社会保险费、医疗保险税纳税人需每月或每半周预存一次税款。纳税人应在每个公历年度开始之前确定其应适用哪种预存税款期间。纳税人适用的预存税款期间取决于其申报的往回倒推期间内（look back period）四个季度（从本年度往回倒推第二年的7月1日至上一年6月30日）的应纳税额。

往回倒推期间内的应纳税额等于或小于 50,000 美元的纳税人在本年适用的预存税款期间为一个月。预存税款截止期限为每月终了后次月的 15 号之前。

往回倒推期间内的应纳税额超过 50,000 美元的纳税人在本年适用的预存税款期间为半周。在周三、周四或周五支付工资的纳税人，预存截止期限为下一个周三之前，在周六、周日、周一或周二支付工资的纳税人，预存截止期限为下一个周五之前。

### 5.9.3. 罚款和滞纳金

纳税人未按期（包括已延长期限）申报的，自逾期当月每月被征收未纳税款 5% 的罚款，但最多不超过未纳税款的 25%。纳税人如能证明其未按期纳税有合理原因，则不会被征收罚款。

纳税人未按期纳税通常自逾期当月每月被征收未纳税款 0.5% 的罚款，但最多不超过未纳税款的 25%。

纳税人因故意或过失而有纳税违规行为的，在一定条件下，将被征收罚款。

纳税人未按期纳税还将被征收滞纳金。纳税人因未按期进行纳税申报或因故意或过失而未按期足额纳税而被征收罚款的，将自纳税期限截止之日起至实际缴足税款时止被加征罚款滞纳金。联邦所得税法第 6621 章规定了相关滞纳金的适用比率。

纳税人未在规定期限内预存规定数额的税款的，将被征收罚款。

纳税人故意不纳税的，在一定条件下，会被征收与逾期未缴税款数额相当的信托基金追讨罚款（trust fund recovery penalty）。

## 5. 10. 税法法定时效期间（Statute of Limitation, SOL）

美国联邦税的法定时效期限通常为 3 年，于实际申报日或申报截止日中较迟的日期起算（包括延期申报）。对于纳税申报中严重少报情况，法定时效期限延长至 6 年；对于骗税行为，法定时效期限无限期延长<sup>1</sup>。

州所得税/特许权税的法定时效期间通常为 3 年。但某些州的法定时效期限为 4 年或 5 年。对于纳税申报中的少报情况，法定时效期限延长至 6 年；对于骗税行为，法定时效期限无限期延长。

## 5. 11. 美国税收的纠纷与法律救济

当纳税人在美国同税务当局发生争议时，当事人通常有两种救济途径可

<sup>1</sup> 税额预估和收集的法定时效，来源 [http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.6501\(a\)-1](http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.6501(a)-1)

供选择，一是向美国国税局复议部门（IRS Appeals Office）提起行政复议，如果对复议决定不满，当事人可以向法院提起诉讼；二是直接向法院提起诉讼。

在美国的司法体系中设置有专门的税务法院来处理涉税案件，同时当事人也可以选择向有管辖权的地方法院或是联邦申诉法院提起诉讼，但值得注意的是，各个法院的案件受理程序（如是否要求纳税人事先缴纳税款）、审理规则以及上诉程序都有所不同，这使得涉税案件成为美国司法体系中最复杂的领域之一。

### 5.11.1. 税务行政复议

美国的税务行政复议机关是复议办公室。复议办公室的职能完全独立于负责税收征管的 IRS，对案件作出独立的判断。在复议过程中，复议办公室将积极与纳税人和 IRS 进行沟通，尽最大努力使案件在复议阶段得到解决，并避免发生税务诉讼。除小额税款案件申请（the Small Case Request）外，纳税人对 30 天信件提起复议的，需提交书面的复议申请（the Protest）。复议申请中应当包含下列信息：（i）姓名、地址、电话；（ii）表明向复议办公室提出针对 IRS 的复议的愿望；（iii）已收到的载明 IRS 调整税款建议的文件的复印件；（iv）税款所涉及的纳税期间；（v）列明对哪些 IRS 调整建议存有异议；（vi）对 IRS 调整建议存有异议的理由；（vii）支持上述理由

的法律法规；(viii) 作出如下伪证处罚声明：“根据伪证惩罚，我声明，据我所知和所信，本复议申请及任何附随文件中所述事实为真实、准确和完整”；

(ix) 在伪证处罚声明下方签名。

在复议会议 (the Appeals Conference) 之前，常常召开一个由被指定负责争议案件的复议人员 (the Appeals Employee)、纳税人和负责争议案件的 IRS 工作人员参加的单方面会议 (Ex Parte Conference)。会议的主要目的是听取 IRS 工作人员对争议案件的抗辩。当然，纳税人也可以在会上提出自己的观点，或就相关问题提出疑问。

复议会议并非复议进行的唯一方式。复议还可以采取通信或电话的方式进行。虽然大部分案件均通过更加方便快捷的通信和电话方式解决，但纳税人可以要求复议以会议的方式进行。在复议会议上，由复议团队 (the Appeals Team) 负责裁决。复议团队一般由一名复议团队负责人 (the Appeals Team Chief Leader) 和复议人员组成。对于小额案件，可以由一复议人员独自组成复议团队。

### 5.11.2. 一审

根据纳税人是否缴纳了争议税款，可以将税务诉讼分为两类，即欠税诉讼 (the Deficiency Litigation) 和返还诉讼 (the Refund Litigation)。欠税诉讼是在纳税人尚未缴纳争议税款时针对纳税义务等问题提起的诉讼。

返还诉讼是纳税人缴纳争议税款后提起的要求退还相关款项的诉讼。如法律法规没有特别规定，欠税诉讼由税务法院管辖，返还诉讼由地区法院或联邦索赔法院管辖。

除法律法规另有规定，欠税诉讼由税务法院管辖。除税法典第 6015、6320 及 6330 条规定的特殊情形外，纳税人应当在法定补税通知书发出之日起 90 天内向税务法院提交起诉状 (petition)。纳税人在美国之外，且法定补税通知书以邮寄方式发出的，起诉期限为 150 天。需要特别注意的是，前述期限不得延长。另外，纳税人提交起诉状的同时，应当提交一份审理地点建议 (the Designation of Place of Trial)，表明其对案件审理地点的偏好。税务法院将尽量安排对纳税人最便利的地点审理案件。

除法律法规另有规定，纳税人可以向地区法院或联邦索赔法院提起返还诉讼。向地区法院或联邦索赔法院提起诉讼的，应当满足下面三个条件：(i) 纳税人已经全额缴纳了争议税款；(ii) 纳税人已经向 IRS 提出退款行政申请 (the Administrative Claim of Refund)；(iii) 纳税人向法院提起返还诉讼。退款行政申请需在纳税资料提交的三年内或税款缴纳的两年内向 IRS 提出。若 IRS 驳回退款行政申请，将向纳税人发出驳回通知 (the Notice of Disallowance)。纳税人提出退款行政申请六个月后，可以向法院提出返还诉讼。但 IRS 发出驳回通知的，纳税人在驳回通知发出之日起便可提出返还诉

讼，且返还诉讼应当在驳回通知发出之日起两年内提出。

税务法院作出判决的方式有三种：当场判决（the Bench Opinion）、简易判决（the Summary Opinion）以及判决备忘录（the Memorandum Opinion）或法院判决（the Tax Court Opinion）。

若纳税人对税务法院的判决存有异议，可以在书面判决发出之日起的 30 天内可以向税务法院申请重新审议案件（仅限非小额税款案件），并阐述其存有异议的观点及理由。判决该案的法官将决定是否重新审议，但是通常情况下，除非有异常情况或重大错误，重新审议申请不会被批准。

### 5.11.3. 上诉

美国的诉讼管辖区被划分为 12 个巡回区，每个巡回区均设有美国上诉法院（the US Court of Appeals），对其巡回区内的案件具有管辖权。除此以外，还设有联邦巡回上诉法院（the Court of Appeals for the Federal Circuit），对全国范围内特定类型的案件具有上诉管辖区。

除小额税款案件外，纳税人均可对第一审法院的判决提出上诉。由税务法院、联邦地区法院判决的案件，可向其所在巡回区的美国上诉法院提出上诉；由联邦索赔法院判决的案件，可向联邦巡回上诉法院提出上诉。如果当事双方对上诉法院的判决仍不服，可以向联邦最高法院（the Supreme Court of the United States）上诉。

起诉法院	第一次上诉法院	第二次上诉法院
税务法院（小额税款案件除外）	美国上诉法院	联邦最高法院
联邦地区法院		
联邦索赔法院	联邦巡回上诉法院	

纳税人向美国上诉法院上诉的，美国税法典对上诉管辖地做出了具体规定。根据美国税法典第 7842 节的规定，除非部长（the Secretary）与纳税人通过书面协议指定任何美国上诉法院进行复审，判决由其所位于的巡回区的美国上诉法院复审，但某些政府债务状态的宣布判决只能由哥伦比亚特区上诉法院复审。

具体来说，判决所位于的巡回区按下列方法确定：（i）请求对除公司以外的纳税义务进行重新确定的，在该请求者的法定居住地；（ii）请求对公司纳税义务进行重新确定的，该公司的主要营业地或主要办公室或代理人所在地，如果它在任何司法管辖区内都没有主要营业地或主要办公室或者代理人所在地，则在提交该纳税义务的申报纳税的办公室所在地；（iii）对于根据第 7476 节的规定请求宣布关于某些退休金计划资格判决的主体而言，该雇主的主要营业地或者主要办公室或者代理人所在地；（iv）对于根据第 7428 节的规定请求宣布豁免对企业征税（如某些信托）判决的组织而言，该组织的主要办公室或者代理人所在地；（v）对于第 6226 节、第 6228 节（a）、第 6247



节或者第 6252 节所规定的诉讼请求而言，该合伙企业的主要营业地；(vi) 对于第 6234 节 (c) 所规定的诉讼请求而言，如果该请求者不是公司，则在诉讼请求者的法定居住地，如果请求者是公司，则在根据第 (B) 分段的规定可适用的地点或办公室；或者 (vii) 若前述情况均不适用，则该决定应当由哥伦比亚特区上诉法院进行复审。其中，法定居住地、主要营业地或者主要办公室或者代理人所在地应当截至诉讼请求者向税务法院提交重新确定纳税义务的请求之时或者截至根据第 7428 或者 7476 节的规定请求宣布判决的诉讼请求或者截至向税务法院提交根据 6226 节、第 6228 节 (a) 或者第 6234 节 (c) 所规定的诉讼请求之时确定。

有税务法院审理的可上诉案件，纳税人可以在税务法院判决作出之日起 90 天内提起上诉；若 IRS 首先提起上诉的，纳税人可以在判决作出之日起 120 天内提起上诉。

## 参考文献

1. 美国企业替代最小税额申报表 (Form-4626)，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f4626.pdf>
2. 资本利得和损失申报表 (Form-1040)，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040sd.pdf>
3. South-Western Federal Taxation 2013 (2013)，William H. Hoffman, William A. Raave, David M. Maloney and James C. Young. South-Western, Mason, USA.
4. 经营净亏损概述，来源 [http://www.irs.gov/publications/p542/ar02.html#en-US\\_2011\\_publink1000257868](http://www.irs.gov/publications/p542/ar02.html#en-US_2011_publink1000257868)
5. 美国税务规章 26 条第 163 条例-利息 (26 U. S. Code § 163 - Interest)，来源 <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/163>
6. 一般商业抵免申报表 (Form 3800) 指南，来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i3800.pdf>

7. 国内制造税务扣除优惠申请表(Form-8903)指南, 来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8903.pdf>
8. 累积盈余税, 来源  
<http://www.irs.gov/publications/p542/ar02.html#en-US-2011-publink1000257893>
9. 加利福尼亚州税率, 来源  
[https://www.ftb.ca.gov/forms/2013-California-Tax-Rates-and-Exemptions.shtml?WT.mc\\_id=Business-Popular-TaxRates](https://www.ftb.ca.gov/forms/2013-California-Tax-Rates-and-Exemptions.shtml?WT.mc_id=Business-Popular-TaxRates)
10. 2012 年美国纳税人减税法案, 来源 <http://www.finance.senate.gov/legislation/details/?id=acd8d505-5056-a032-5213-d4c3ac0bb7b0>
11. 联邦保险捐助条例, 来源 <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-C/chapter-21>
12. 联邦失业保险税, 来源 <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-C/chapter-23>
13. 加利福尼亚州销售税和使用税税率, 来源 <http://www.boe.ca.gov/sutax/pam71.htm>
14. 美国税收居民企业所得税纳税申报表 (Form-1120), 来源  
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1120.pdf>
15. 外国税收居民企业所得税纳税申报表 (Form-1120F), 来源  
<http://www.irs.gov/pub/irs-prior/f1120f--2013.pdf>
16. 外国税收居民预提所得税申报表 (Form-1042S), 来源  
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1042s.pdf>
17. 外国税收居民年度预提所得税纳税申报表, 来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1042.pdf>
- 纳税申报期限延长申请表 (Form-8809), 来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8809.pdf>
18. 消费税季度纳税申报表, 来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f720.pdf>
19. 联邦失业保险税纳税申报表, 来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f940.pdf>
20. 雇员季度联邦纳税申报表, 来源 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f941.pdf>
21. 税额预估和收集的法定时效, 来源 [http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.6501\(a\)-1](http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.6501(a)-1)

## 第三部分 中美税收协定及相互协商程序

### 1. 中美税收协定和相互协商程序概述

我国政府与世界各国以及地区签订的双边税收协定以避免双重征税和防止偷漏税为两大核心宗旨，其中尤以避免双重征税为重。税收协定的签订与实施使其成为我国税法体系的重要组成部分，在避免双重征税方面发挥了重要作用，对于改善国内投资环境、大力实施“引进来”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。中国居民赴美投资应当特别关注中美两国的税收协定，理解中美税收协定的相关规则，借助于中美税收协定的规定实施更为有效地税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险。可以说税收协定是一个成功的国际性商业计划中所必须要考虑到的因素。

1984年4月30日，我国政府与美国联邦政府在北京签署了《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“1984年协定”）、《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书》（以下简称“1984年议定书”）和《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的换文》（以下简称“1984年换文”）。三份文件

在1986年11月21日生效，并于1987年1月1日执行。1986年5月10日，我国政府与美国联邦政府在北京签署了《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府对1984年4月30日签订的关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书第七款解释的议定书》（以下简称“1986年补充议定书”），作为1984年协定及其议定书的补充文件。四份文件共同构成了中美税收协定的规范总体，不仅包括实体性税收规范，而且包括程序性税收规范。

1984年协定共二十八条，主体部分包括规定协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换五大内容，其中双重征税的解决办法所占篇幅最大，足可体现税收协定把消除双重征税作为核心目的和宗旨。1984年协定义定书共八条，包含不适用最惠国待遇原则、特许权使用费税收优惠、滥用税收协定优惠的处理等规定。1984年换文的内容是中美两国暂时不互相给予税收饶让抵免。1986年补充议定书共四条，对1984年协定义定书中的滥用税收协定优惠的处理条款进行补充和解释，规定了依照利润归属原则确定受益所有人以及相互协商程序的适用。

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴美投资过程中维护

自身税务合法权益的重要途径。同时，国家税务总局于 2013 年 9 月发布了部门规范性文件《税收协定相互协商程序实施办法》，为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的范围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。

## 2. 中美税收协定

### 2.1. 适用范围

中美税收协定的适用范围比较明确，包含协定适用的主体范围、客体范围以及领土范围。

#### 2.1.1. 主体范围

##### 2.1.1.1 如何确定“居民”身份

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及美国居民。是否属于中国居民要按照中国税法的具体规定来判断。作为居民的“人”包括个人、公司、合伙企业和其他团体。1984 年协定议定书第四条把“人”的范围扩大至遗产和信托。

##### 2.1.1.2 同时属于中国居民和美国居民怎么办

个人即是中国居民又是美国居民的，两国政府应当协商确定个人属于一国居民，从而避免个人对两国均承担完全的纳税义务。

公司即是中国居民又是美国居民的，两国政府应当协商确定公司属于一国居民，如果不能协商确定，该公司则不能作为任何一国的居民而享受协定的税收优惠。如果一个美国居民公司根据中国与第三国的税收协定中的规定同时属于第三国居民，那么该公司不能作为美国居民公司享受中美税收协定中的优惠政策。

### 2.1.1.3 “居民”的认定对投资架构的影响

协定的适用主体范围对赴美投资的商业架构会产生一些限制性影响。如果中国企业采用间接控股架构模式收购美国目标公司，则海外的收购平台由于不属于中国居民而无法适用中美税收协定。如果中国企业采用 SPV 模式收购美国目标公司，并希望 SPV 支付的融资利息能够在美国抵税时，那么这个 SPV 应当是一个美国居民公司，因此 SPV 与美国目标公司之间无法适用中美税收协定，但 SPV 的中国母公司与 SPV 之间可以适用中美税收协定。

如果第三国公司在中国的分公司取得了来源于美国的收入或者收购美国的目标企业，那么在中国的分公司无法享受中美税收协定优惠，因为“人”的范围不包括分公司，但是中国分公司可以主张适用第三国与美国之间的税收协定优惠。

此外，根据 1986 年补充议定书的利润归属原则的规定，如果中国居民取得的来源于美国的收入全部归属于该中国居民的，则可以适用中美税收协定

优惠；如果中国居民取得来源于美国的收入，但这部分收入的 50%以上不属于该中国居民，也不属于其他中国居民以及中国政府机构，而是属于第三国居民，那么该中国居民取得的来源于美国的收入不能适用中美税收协定优惠；如果中国居民取得来源于美国的收入，尽管这部分收入的 50%以上不属于该中国居民，但却属于其他中国居民或者中国政府的，仍可以适用中美税收协定。在利息、股息和特许权使用费方面，如果中国居民企业取得了来源于美国的股息、利息或者特许权使用费，而有义务将这部分收入的 50%以上以利息名义支付给第三国居民的，该中国居民企业也无权享受中美税收协定优惠。

### 2.1.2. 客体范围

在适用客体方面，中美税收协定适用于中国的企业所得税和个人所得税以及美国的联邦所得税，同时，根据 1984 年协定第二条第二款的规定，协定还适用于具有所得税实质的替代税种和增加税种，但在美国方面不会超过联邦税的范畴。

协定适用客体的规定与消除双重征税条款相联系，对中国企业投资美国产生影响。由于协定的适用客体仅限于所得税，尤其在美国仅限于联邦所得税，因此，中国居民在美国投资时被美国州政府以及地方政府征收的各个税种的税，或者被美国联邦政府征收的其他税种的税，在中国无法实施抵免。这部分税收成本应当纳入投资财务评估的考虑范围之内，以免对今后投资的

现金流入产生猝不及防的负面影响。

### 2.1.3. 领土范围

在领土范围方面，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和美国两国的协定适用领土范围时，条件首先要满足属于两国的领土，其次，还要满足保证两国的税收法律能够有效实施。

根据协定的规定，香港、澳门、台湾等地的居民不属于中国税收居民，不能主张适用中美税收协定。中国居民投资目的地是关岛、美属萨摩亚、美属维尔京群岛等美国海外领地的，可以主张适用中美税收协定。因此，如果美国的海外领地具有比美国本土更为优惠的税收待遇的，中国居民企业在安排海外投资商业架构时可以考虑在美国的海外领地设立控股投资公司作为投资平台向美国本土实施具体投资。

## 2.2. 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定的主要功能是划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入的双重征税，因此，国际税收协定通常采用的原则是，居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低，居住国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限



制的程度高。对于赴美投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中美税收协定的规定构成在美国的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。一个最为基本的税收筹划安排即是，如何能够有效利用协定的规定来避免被认定为常设机构。因此，在明确中美税收协定的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及中美税收协定对于常设机构的具体规定。

1984年协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定营业场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于阻却上述四种类型常设机构的构成。

## 2.2.1. 场所型常设机构的认定

### 2.2.1.1 正面清单和负面清单

场所型常设机构的形式有管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、使用期在三个月以上的为勘探或开采自然资源所使用的装置、钻井机或船只以及矿场、油井、气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

可以说常设机构的负面清单主要针对场所型常设机构。根据1984年协定第五条第四款的规定，下列情形不构成常设机构：

- (1) 专为储存、陈列或者交付本企业货物、商品的目的而使用的设施；

(2) 专为储存、陈列或者交付目的而保存本企业货物、商品的库存；

(3) 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物、商品的库存；

(4) 专为本企业进行任何其他准备性或者辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

(5) 专为上述活动的结合目的所设的固定营业场所，且这种结合使该固定营业场所全部活动属于准备性质或辅助性质。

#### 2.2.1.2 如何进行税收筹划

协定关于场所型常设机构的正面清单和负面清单的规定对中国居民赴美投资经营的税收筹划的影响表现在以下三个方面。

第一，根据协定的规定，辅助机构不属于常设机构，因此，如果企业在美国既需要辅助性活动又实施营业活动的，假设商品储存地与销售代理地不一致时，企业最好不要分设辅助机构和营业机构。如果分设，那么辅助机构发生的费用无法扣除营业机构的利润，如果合并设立，那么辅助性费用和准备性费用可以在营业利润中扣除。

第二，协定的负面清单实质上是利用辅助性原则缩小了常设机构的范围，对资本输出一方或者投资经营一方有利，中国居民在利用负面清单时需要理解辅助性原则的含义，作出合理的安排，使得自己的经营活动符合辅助性原则。辅助性原则要求辅助性场所应当具备以下条件：

- (1) 辅助性场所与总机构的业务性质有明显差别；
- (2) 辅助性场所仅主要对总机构提供服务，一般不与他人有业务往来；
- (3) 辅助性场所的业务活动不构成总机构业务的重要组成部分。

第三，如果固定场所不仅为总机构服务，而且与他人有业务往来，或者固定场所的业务性质与总机构的业务性质一致，且其业务为总机构业务的重要组成部分，则不能认为该固定场所是辅助性场所。

## 2.2.2. 工程型常设机构的认定

### 2.2.2.1 正面清单

工程型常设机构是指连续超过六个月的建筑工地、建筑、装配或安装工程以及与其有关的监督管理活动。

### 2.2.2.2 如何进行税收筹划

第一，中国居民企业在美国实施的建筑工程不满足六个月条件的，也不属于场所型常设机构，因此，最终不构成常设机构。

第二，如果中国居民企业把在美国的一项工程实施分包，由分包商实施作业，由总承包商实施监督的，那么总承包商的监督活动超过六个月的会构成常设机构，总承包商监督活动时间的计算按照整个工程的持续时间确定。

第三，如果中国居民企业作为独立监理企业在美国从事监督管理活动超过六个月，也会构成常设机构，独立监理企业的监督活动时间的计算按照其

负责的工程部分所持续的时间确定。

### 2.2.3. 服务型常设机构的认定

#### 2.2.3.1 正面清单

服务型常设机构是指企业通过其雇员或者其他人员在缔约国另一方为同一个项目或者有关项目提供劳务，且在整个劳务期间的任何一个十二个月中都有连续或者累计超过六个月的劳务。

#### 2.2.3.2 如何进行税收筹划

第一，劳务范围的确定。协定中规定的劳务包括从事工程、技术、管理、设计、培训、咨询等专业的服务活动，如对工程作业项目的实施提供技术指导与协助但不负责具体施工和作业，对生产技术的使用和改革、经营管理的改进、项目可行性分析以及设计方案的选择等提供的服务，在企业经营、管理等方面提供的专业服务等等。

第二，雇员或者其他人员的确定。根据协定对“雇员或者其他人员”的规定，中国居民企业的员工或者中国居民企业聘用的在其控制下按照其指示向美国居民提供劳务的个人可以构成常设机构。这里需要注意，如果中国居民企业向美国客户转让专有技术使用权的同时，也委派人员到美国为该项技术的使用提供有关支持、指导等服务并收取服务费，无论服务费是单独收取还是包括在技术价款中，凡是提供服务劳务的时间在任何一个十二个月中都

不会没有超过六个月，那么服务费要视为特许权使用费，按照费用的 70%适用 10%的预提所得税税率在美国纳税；如果提供服务劳务的时间在任意一个十二个月中都超过了六个月，那么该技术人员构成常设机构，对归属于常设机构部分的服务所得按照营业利润条款在美国纳税，但技术转让的特许权使用费性质不变。

第三，时间期限的计算问题。中国居民企业为美国某项目提供劳务，以中国居民企业派其雇员为实施服务项目第一次抵达美国之日起至完成并交付服务项目之日止作为计算期间，计算相关人员在美停留的天数。如果同一个项目历经数年或者数十月，中国居民企业只在某一个“十二个月”期间派雇员到美国提供劳务超过六个月，而在其他期间派雇员到美国提供劳务均未超过六个月，仍认为中国居民企业在美国构成常设机构，而且该常设机构的在美国的应税利润范围是整个项目，不仅仅包含上述的“十二个月”。

## 2.2.4. 代理型常设机构的认定

### 2.2.4.1 非独立代理人的认定

1984年协定第五条第五款对非居民企业的代理型常设机构作出了规定。代理人的活动使缔约国一方企业在缔约国另一方构成常设机构的，这类代理人是非独立代理人。也就是说，缔约国一方的居民企业在缔约国另一方的代理人按照协定的规定能够构成非独立代理人的，那么该居民企业的代理人就

构成在缔约国另一方的代理型常设机构。根据协定的规定，非独立代理人的构成要素有以下四个方面。

(1) 主体无限制。即不要求必须是缔约国另一方的居民，既可以是个人，也可以是场所，还可以是企业的雇员、部门，如果是个人的则不要求具有营业场所。

(2) 代表企业签订合同。“代表”指的是以企业名义签订合同，签订的合同对企业产生法律约束力，合同本身的利益归属于被代理人，代理人没有直接受益于合同。同时，“合同”是指与企业业务本身相关的合同，而不包括其他内容的合同。例如，中国居民企业的员工到美国进行招聘，以企业名义与美国当地劳动力签订用工合同，但不能据此认定该员工必然是中国居民企业的常设机构，因为其所代表企业签署的合同与企业的经营活动本身内容不一致，属于辅助性的合同。

(3) 经常行使代表权力。“经常”的理解并非绝对、孤立，而是结合企业业务性质以及合同内容来确定，由于企业的业务性质决定其交易数量不大、合同签订数量很少的，也不能必然阻却“经常”的构成。“行使”的理解也并非绝对、孤立，政府更倾向于依照实质重于形式来理解，因此，“行使”不仅包括签订合同本身的行为，还包括实施合同谈判、商定合同细节的行为。例如，中国居民企业的受托人在美国与中国居民企业的所有客户完成了合同细

节谈判后，中国居民企业直接邀请其所有客户到中国或者其他第三方国家与其签订合同的，仍然视谈判受托人为中国居民企业在美国的非独立代理人，即构成常设机构。

(4) 代理人的活动如果全部属于辅助性活动的除外。所谓辅助性活动，即上述负面清单中所列的各类活动。

综上，一旦中国居民企业在美国的代理人构成非独立代理人的，即被认为是中国居民企业在美国的常设机构，由此在美国产生的营业利润要承担纳税义务。

#### 2.2.4.2 独立代理人的认定

为了限制来源地国的税收管辖权，1984年协定第五条第六款对独立代理人作出了规定。如果缔约国一方企业在缔约国另一方的代理人是独立代理人的，那么这个代理人不构成该企业的常设机构，则其来源于缔约国另一方的营业利润在缔约国另一方不征税。独立代理人是指专门从事代理业务的代理人，其不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务，经纪人、一般佣金代理人属于独立代理人。

为了防止独立代理人条款被滥用，协定对独立代理人的独立性提出了要求，如果代理人的活动全部或者几乎全部代表一个企业，且该企业与代理人之间在商业和财务上有密切依附关系的，不能构成独立代理人。在实务中，

税务当局在判定代理人是否属于独立代理人时，要求独立代理人至少符合以下两个条件。

(1) 代理人在法律上和经济上独立于被代理企业。主要考虑的因素有代理人商业活动的自由度、代理人商业活动的风险承担主体、代理人代表的企业的数量等。

(2) 代理人实施代理活动，一般按照自身常规业务活动进行，不从事其他经济利益归属于被代理企业的活动。

1984年协定第五条第七款对母子公司之间是否构成代理型常设机构作出了规定。母公司通过投资设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或者被控制关系，不会使子公司构成母公司的常设机构。但是，子公司有权并经常以母公司名义签订合同，并符合非独立代理人构成条件的，子公司构成母公司的常设机构。而且，在现实经济活动中母子公司之间常存在较为复杂的跨境人员及业务往来，至于母公司是否能够构成子公司的常设机构需要具体分析。如果中国母公司派其员工到美国子公司为美国子公司工作，且美国子公司对员工有工作指挥权，工作责任及风险完全由美国子公司承担，那么美国子公司向此类员工支付的费用是子公司内部人员收入分配，不是中国母公司的营业收入，该类员工不构成中国母公司在美国的常设机构。如果中国母公司派其员工到美国子公司为中国母公司工作，即中国母公司对外派员工的



工作有指挥权，并承担风险和责任，在这种情况下，中国母公司向美国子公司收取有关服务费时，如果外派员工构成中国母公司在美国的常设机构，美国政府有权对子公司支付母公司的服务费征收所得税。

## 2.3. 不同类型收入的税收管辖权

中美税收协定将两国居民取得的跨国收入区分为消极所得和积极所得进行征税权的划分，在积极所得中，协定把有关个人劳务所得的规定独立出来加以规定。所谓消极所得是指，没有实施营业活动而获得的投资性所得，如利息、股息、特许权使用费。所谓积极所得是指，通过实质性经营营业活动而取得的所得。对于消极所得和积极所得，居住国的税收管辖权没有很大的区别，但对于来源国的税收管辖权影响很大，同时，结合常设机构的认定，来源国的税收管辖权在一定程度上被加以限制。按照中美税收协定的规定，消极所得包括股息、利息以及特许权使用费，积极所得包括营业利润、不动产使用所得以及财产转让所得，个人劳务所得由于具有特殊性从积极所得中分割出来单独规定。以下将分不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍，并说明一些税收筹划的空间和方案。

### 2.3.1. 消极所得

#### 2.3.1.1 来源国的税收管辖权

中美税收协定规定的消极所得主要包括股息、利息以及特许权使用费。

根据 1984 年协定第九条、第十条、第十一条的规定，中国居民企业在美国设立常设机构取得的投资所得并入其常设机构的营业利润在美国征收公司所得税，适用协定的营业利润条款；没有设立常设机构的来源于美国的股息、利息以及特许权使用费等投资所得在美国征收预提税。因为是中国居民企业的投资所得，因此协定明确了居住地管辖权原则，即中国可以对这部分投资收益征税。同时协定还规定了来源地管辖权原则，但有一定的限制，如果中国居民企业符合受益所有人的，协定限定了美国政府适用的税率最高为 10%。

由于股息、利息、特许权使用费属于消极所得，协定承认了有限的来源地管辖权原则，对于股息、利息收入的来源地的确定比较简单，但由于特许权使用费在实务中种类很多，比较难界定，因此协定规定了确定特许权使用费来源地的三种方法。根据协定规定的方法，支付特许权使用费的人是美国政府或美国居民的，来源地是美国；支付特许权使用费的人是美国居民在中国设立的常设机构的，来源地是美国；支付特许权使用费的人是中国居民在美国设立的常设机构的，来源地是中国。

根据美国联邦税法的规定，非居民企业取得来源于美国的利息、股息、特许权使用费等消极收入（不涉及常设机构），要按照 30% 的税率缴纳公司所得税。如果中国居民企业不主动享受中美税收协定优惠，不事先表明自己受益所有人身份的，则会多承担 20% 的税收成本。

### 2.3.1.2 如何进行税收筹划

根据 1984 年协定以及 1984 年协定义定书的规定，中国居民取得的来源于美国的股息、利息所得的计税基础是所得全额，中国居民取得的来源于美国的特许权使用费的计税基础是所得全额的 70%。因此，中国居民企业在美国设立的子公司进行利润汇回时，应当考虑提高向中国居民企业股东支付特许权使用费的数额，降低股息支付数额，而且美国子公司支付的特许权使用费还可以在美国抵扣公司所得税的应纳税所得额。

但是，根据 1984 年协定的规定，支付的特许权使用费数额应当不能超出支付给其他独立第三方的数额，超过部分不能享受税收协定优惠。此外，美国子公司在美国以支付其中国股东的特许权使用费来抵扣自己的应纳税所得额的，还可能会面临美国税务当局转让定价调整的风险。因此，企业在筹划利润汇回时应当以独立交易原则和合理商业目的为考量标准，并综合考虑中美税收协定的具体规定来进行筹划，不能单纯为避税而行动。

## 2.3.2. 营业利润

### 2.3.2.1 来源国的税收管辖权

根据 1984 年协定第七条第一款的规定，中国居民企业取得来源于美国的经营营业利润，中国政府有权向中国居民企业征税；中国居民企业通过在美国设立的常设机构取得来源于美国的经营营业利润，美国政府有权向中国居

民企业的常设机构征税；中国居民企业没有在美国设立常设机构而取得来源于美国的收入或者虽在美国设立常设机构但取得的来源于美国的收入与该常设机构没有实际联系的，美国政府无权向中国居民企业及其常设机构征税。

根据 1984 年协定第七条第二款和第三款的规定，美国政府有权把在美常设机构课税的利润范围限定在该常设机构产生的利润，而且不包括企业总机构或者其他办事处对该常设机构支付的款项；同时，该常设机构有权扣除其自身进行营业发生的各项费用，且利润和费用的确定不局限于美国一地。但是，该常设机构支付给中国居民企业总机构或者该企业其他办事处的款项以及因借款所支付的利息不能扣除，除非企业总机构或者其他办事处为该常设机构代垫费用，而该常设机构的支付目的是偿还代垫费用。

### 2.3.2.2 如何进行税收筹划

结合上述消极所得部分内容，由于协定只对特许权使用费作了列举性规定，因此，在商业经营及投资活动中，经营营业收入与特许权使用费的区分比较模糊，这为中国居民在美国进行经营活动提供了税收筹划的空间。

对于中国居民在美国的特许权使用费等消极所得，美国作为来源地政府具有有限的税收管辖权；对于中国居民不涉及常设机构的在美国的经营营业收入等积极所得，美国政府没有税收管辖权。因此，中国居民应当把其在美国的经营活动尽量安排为不涉及常设机构的经营营业收入，避免被认定为特

许权使用费，从而规避在美国的纳税义务。

1984年协定第十一条第三款规定的特许权使用费有三类，第一类是使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片，无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权所支付的作为报酬的各种款项，第二类是使用或有权使用专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，第三类是使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。

中国居民应当重点把握技术销售、技术服务与技术授权的区分。技术销售是所有权让与，因此其所得是营业利润，或者属于财产所得，不属于特许权使用费。技术授权所得是使用权让与，因此其所得属于特许权使用费。技术授权通常以许可贸易、特许专营或者合作生产的方式实现。技术服务通常与技术授权或者技术销售一并实施，通常的原则是不涉及常设机构的技术服务收入与技术销售有实际联系的属于营业利润，与技术授权有实际联系的属于特许权使用费；常设机构提供技术服务的统归为营业利润。税收管辖权划分的规定是消除双重征税的具体体现。基于税收协定的安排，缔约国一方的居民在缔约国另一方取得的积极收入在满足一定条件下可以免于在收入来源国的纳税义务，而只在其本国纳税；取得的消极收入在满足一定条件下可以在收入来源国适用低税率承担纳税义务。因此，中国居民赴美投资，应当明

确哪些类型的收入具有免税、减税或者低税率的税收优惠政策，从而提高其赴美投资计划的可行性和准确性，避免不必要的税收成本。

### 2.3.3. 不动产使用所得

根据 1984 年协定第六条的规定，中国居民使用位于美国的不动产而产生的所得，美国政府可以向中国居民征税。

“使用”的形式包括出租、直接使用以及任何其他形式的使用。“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定，但协议规定了最小范畴，即“不动产”应当包括附属于不动产的财产、农业和林业所使用的牲畜和设备、地产的权利、不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏水源和其他自然资源的权利。同时，协议明确规定船舶和飞机不属于不动产。

中国居民取得来源于美国的不动产使用所得，不考虑其是否在美国存在常设机构，美国政府均有税收管辖权。本条款的规定仅局限于不动产使用所得，对于中国居民转让美国不动产而产生的转让收益适用财产所得条款。

### 2.3.4. 财产转让所得

#### 2.3.4.1 不动产转让所得

1984 年协定第十二条就财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产和权力产生的受益的征税权划分问题作出了规定。

转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。如果中国居民转让位

于美国的不动产产生收益的，美国政府有权向该中国转让方征税。“不动产”的确定按照协定第六条的规定处理。

#### 2.3.4.2 常设机构营业财产转让所得

转让企业常设机构用于营业的财产中的动产所取得的收益，可以由常设机构所在国征税。如果中国居民企业在美国设有常设机构，那么其转让营业财产中的动产产生收益的，美国政府有权向该常设机构征税。

#### 2.3.4.3 股权转让所得

##### 2.3.4.3.1 来源国的税收管辖权

中国居民转让其在美国居民公司的股份取得的收益，在满足以下任一条件时，美国税务当局有权征税。

(1) 被转让美国居民公司的财产主要直接或间接由位于美国的不动产组成。

(2) 中国居民在转让之前参与被转让美国居民公司 25% 及以上的股权。

除此之外，中国居民转让其在美国居民公司的股份取得的收益，美国政府无权征税。

##### 2.3.4.3.2 如何进行税收筹划

针对第一个条件，通常是指在转让发生之前的三年内的任一时间点上，美国居民公司的财产主要由不动产组成；“主要组成”一般是指美国居民公司

资产的 50%以上由不动产构成；同时，需要注意“间接组成”的含义。例如，中国居民持有美国居民公司甲 5%的股权，甲的总资产为 100（忽略单位），其中不动产有 40，同时，甲持有另一美国居民公司乙 100%的股权，乙的总资产为 100，其中不动产有 90。那么，对于中国居民转让甲 5%的股权的行为，美国政府是否有权征税？答案是肯定的。本例中，甲的财产价值为  $100+100=200$ ，甲财产价值中不动产部分的价值= $40+90\times 100\%=130$ ，因此甲直接或间接拥有的不动产价值占总财产价值的  $130/200=65\%$ ，大于 50%，符合协定规定的条件。因此，中国居民如果转让甲的股权，有义务向美国政府纳税。因此，为规避在美纳税义务，可以考虑稀释美国居民公司的子公司的股份，并且稀释不动产在子公司总资产中的比重，从而达到降低不动产在美国母公司总资产中的比重的目的。接上例，丙公司向乙公司注资 50（非不动产），获得乙公司 40%股份，那么甲的总资产= $100+150\times 60\%=190$ ，甲财产价值中不动产部分= $40+90\times 60\%=94$ ，甲直接或间接拥有不动产价值占总价值的  $94/190=49.47\%$ ，小于 50%，不符合协定规定的条件。因此，乙公司增资完成后，中国居民再行转让甲 5%的股份的，就可以免除在美国纳税的义务。

针对第二个条件，通常是指在转让发生时点的前一个时点上，中国居民持有美国居民公司 25%及以上的股权。股权转让是中国居民退出在美投资的主要途径，为有效避免美国的沉重税负，中国居民在商业筹划时应当考虑未



来退出的税收成本，因此，可以考虑在美国境外的避税港设立投资控股公司作为对美投资平台，未来退出时只需转让在避税港的投资平台即可。由于整个股权转让交易在美国海外，因此，美国政府一般没有税收管辖权。但需要注意的是，这种海外间接投资架构要尽量避免美国政府认定其投资控股公司为导管公司，要保证所设立的投资控股公司具有实质性的投资经营活动，具有合理商业目的和实质，不能单纯为避税目的而设立，要考虑自身的整体利益。

### 2.3.5. 个人劳务所得

依国际税收协定规范惯例，1984年协定对于艺术家、运动员、教师、研究人员、学生和实习人员的纳税义务以及董事费、退休金、政府服务等特殊性个人劳务和除上述之外的一般性个人劳务的征税权作出了规定。以下作简单介绍。

#### 2.3.5.1 艺术家和运动员

根据1984年协定的艺术家和运动员条款，中国艺术家和运动员在美国从事个人活动，不论取得的所得由其本人收取或者由他人收取（演出经纪人、明星公司、演出团体等等），美国政府均有权就这部分所得征税。艺术家活动包括各种艺术形式的演艺活动、拍摄广告、具有娱乐性质的活动等，艺术家不包括随行的行政、后勤人员。运动员活动包括各种传统竞技比赛，以及具

有娱乐性质的活动等等。但是，如果中美两国之间签署了文化交流计划并对上述活动作出了互相免税规定的，不适用协定的规定。

#### 2.3.5.2 教师和研究人员

根据 1984 年协定的教师和研究人员的条款，中国教师和研究人员在大学的、学院、学校或其他教育机构和科研机构从事教学、讲学或研究，且停留在美国的时间累计不超过三年，该中国教师或研究人员在美国由于教学、讲学或研究而取得的收入在美国免税。

#### 2.3.5.3 学生和实习人员

根据 1984 年协定的学生和实习人员的条款，中国学生和企业学徒仅由于接受教育、培训或者获取特别的技术经验的目的而停留在美国，其在美国取得的以下款项，美国政府应予以免税。

(1) 为了维持生活、接受教育、学习、研究或培训的目的，从美国国外收到的款项。

(2) 政府、科学、教育或其他免税组织给予的赠款或奖金。

(3) 在美国从事个人劳务的所得，在任何一个纳税年度数额不超过 5,000 美元。

要注意，免税的期限限于为完成接受教育或培训所必要的合理时期。

#### 2.3.5.4 董事费

根据 1984 年协定的董事费条款，中国居民担任美国居民公司的董事而取得的董事费和其他类似款项，无论该中国董事是否在美国履行董事职责，美国政府都有对此项所得的征税权。“其他类似款项”包括中国居民个人以美国居民公司董事会成员身份取得的实物福利，如股票期权、居所、交通工具、保险及俱乐部成员资格等等。

#### 2.3.5.5 退休金

根据 1984 年协定的退休金条款，不论其员工的国籍、以前的工作地点如何，美国居民公司支付给其员工的退休金及类似款项仅由美国政府征税，这是一种支付国独占征税权。也就是说美国居民公司雇佣中国居民员工，无论该中国居民员工在中国提供服务还是在美国提供服务，美国居民公司支付给他的退休金应仅在美国纳税，中国政府无权征税。

#### 2.3.5.6 政府服务

根据 1984 年协定的政府服务条款，对美国政府支付给向其提供服务的个人的报酬，美国政府作为支付国独占征税权。这里的“个人”包括美国居民和中国居民。中国政府在美国设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。美国政府在中国设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。上述所谓“报酬”的范围，是指除退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬。关于政府退休金方面，美国政府

支付给向其提供服务的个人的退休金，仅由美国政府征税；但是，如果向美国政府提供服务的个人是中国居民并且是中国国民的，那么其退休金收入仅由中国政府征税。政府服务条款最后规定，上述规定不适用于个人向政府进行营业提供服务所取得的报酬和退休金。

### 2.3.5.7 独立个人劳务

1984年协定的上述规定指向特殊的个人劳务的征税权划分，同时，协定还规定了一般的个人劳务的征税权划分，并对将一般性个人劳务区分为独立个人劳务与非独立个人劳务作出规定。

根据1984年协定的独立个人劳务条款，中国居民个人以独立身份从事劳务活动取得的来源于美国的收入，除以下情形外，仅由中国政府征税，符合以下情形之一的，美国政府亦有权征税。

(1) 中国居民个人为从事独立个人劳务目的在美国设立了经常使用的固定基地（固定基地的判断标准与常设机构类似）。

(2) 中国居民个人在任何历年中连续或累计停留在美国超过183天。

注意，符合第一种情形的独立劳务收入，美国政府仅有权对归属于该固定基地的所得征税；符合第二种情形的独立劳务收入，美国政府仅有权对上述连续或累计期间取得的收入征税。

此外，协定还对独立劳务活动进行了列举，包括独立的科学、文学、艺

术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动等。

#### 2.3.5.8 非独立个人劳务

根据 1984 年协定的非独立个人劳务条款，中国居民个人在美国受雇取得的收入，中国政府和美国政府均有权征税。同时，协定对来源国的征税权作出了限制，即中国居民个人在美国受雇取得的收入，同时满足以下三个条件的，美国政府无权征税。

- (1) 中国居民个人在任何历年中在美国停留连续或累计不超过 183 天。
- (2) 该项报酬的实际支付人不是美国居民公司。
- (3) 该项报酬不是由雇主设在美国的常设机构或固定基地负担。

### 2.4. 税收抵免

协定通过对非居民所得的征税权在居民国与来源国之间进行划分，在很大程度上限制了来源国的征税权，能够有效避免双重征税。但协定并没有完全消除来源国的征税权，美国政府对来源于美国的收入在满足一些条件或者情形下仍然享有征税权。对于两国政府均有征税权的一项收入仍然存在着双重征税。因此，1984 年协定的消除双重征税条款规定了税收抵免制度，其目的和功能就在于让居民国承认来源国征税的税额，并在此基础上在居民国给予税收抵免优惠，从而进一步消除双重征税。因此，中国居民应当

特别关注在美国取得的收入按照协定被美国政府征收所得税后如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本。

根据 1984 年协定第二十二条消除双重征税条款第一款的规定，中国政府对中国居民就来源于美国的所得向美国政府直接缴纳的所得税，给予直接抵免；对中国居民公司就美国居民公司支付给他的股息向美国政府间接缴纳（由美国居民公司直接缴纳）的所得税，在中国居民公司拥有美国居民公司股份不少于 10% 时，给予间接抵免。同时，直接抵免和间接抵免的数额，不应超过由中国国内税法设定的限额。

可以看到，中国政府允许对来源于美国的收入实施直接抵免和间接抵免。同时，为了规范税收抵免在境内的实施，中国政府出台了一系列的相关规定，为境内税收抵免提供依据。

直接抵免与间接抵免适用于不同的情形。直接抵免是指，中国居民企业直接就其境外所得在境外缴纳的所得税额在中国的应纳税额中的抵免。直接抵免主要适用于企业就来源于境外的营业利润所得在境外缴纳的所得税，以及就来源于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的预提所得税。

间接抵免是指，境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由中国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分，在中国的应纳

税额中抵免。例如中国居民企业（母公司）的美国子公司在美国缴纳联邦公司所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在美国就其应税所得实际缴纳的联邦公司所得税税额中按母公司所得股息占全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的美国联邦公司所得税。

间接抵免的适用范围为中国居民企业从其符合 1984 年协定第二十二第一款第二项以及财税[2009]125 号文第五、六条规定的境外美国子公司取得的股息、红利等权益性投资收益所得。

## 2.4.1. 企业境外所得的税收抵免办法

### 2.4.1.1 适用范围

第一，中国的居民企业就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

第二，中国的非居民企业在中国境内设立的机构、场所就其取得的发生在境外、但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

间接抵免的适用主体限于中国居民企业。中国居民企业用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税额是指根据直接或者间接持股方式合计持股 20% 以上的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层外国企业起逐层

计算的属于由上一层企业负担的税额。

由居民企业直接或间接持有 20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的三层外国企业：

(1) 第一层，单一居民企业直接持有 20%以上股份的外国企业。

(2) 第二层，单一第一层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

(3) 第三层，单一第二层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

#### 2.4.1.2 境外所得确认时间

来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方作出利润分配决定的日期确认收入实现。

来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。

#### 2.4.1.3 合理支出的扣除

居民企业取得来源于境外的所得，应当依法扣除与取得该项收入有关的合理支出后的余额为应纳税所得额。



在计算境外应纳税所得额时，企业为取得境内、境外所得而在境内、境外发生的共同支出，与取得境外应税所得有关的、合理的部分，应在境内、境外应税所得之间，按境外每一国别资产、收入、员工工资支出或其他指标数额占企业全部数额的比例或几种比例的综合比例，在每一国别的境外所得中对应调整扣除，计算来自每一国别的应纳税所得额。分摊比例确定后应报送主管税务机关备案，无合理原因不得改变。

#### 2.4.1.4 抵免限额的确定

抵免限额应当分国不分项计算。

抵免限额=来源于某国的税前应纳税所得额×中国的法定税率。

若从国外分回的是税后利润，需换算为税前利润。

抵免限额的作用在于，与境外已纳税款进行比较，二者中较小者，从汇总纳税的应纳税总额中扣减。境外所得涉及的税款，少交应补，多交当年不退，以后五年抵免。

#### 2.4.1.5 境外分支机构亏损的处理

企业在境外设立的不具有独立纳税地位的分支机构发生亏损的，只能用同一国家或地区的其他项目或者以后年度的所得弥补，不得抵减企业在境内或其他国家或地区的应纳税所得额。

#### 2.4.2 个人境外所得的税收抵免办法

对于纳税人从中国境外取得的所得，我国允许其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不能够超过该纳税人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。

由于我国个人所得税采用分项税制，对不同的应税所得项目，税法规定了不同的费用扣除标准和适用税率。因此，在计算纳税人境外所得已纳税额的扣除限额时，必须区分不同国家（地区）和不同应税所得项目分别计算，即遵循分国又分项的原则。

同时，考虑到许多国家的个人所得税采用综合税制，因此，税法进一步规定，同一国家或地区内不同应税项目的应纳税额之和，即为该国家或者地区的扣除限额。在实际扣除境外税额时，实行分国不分项的综合扣除方法。

如果纳税人的境外税额低于扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款。如果纳税人的境外税额高于扣除限额的，超过部分不退税，但可以在以后年度的扣除限额的余额中补扣，抵扣期限最长不超过五年。

纳税人在申报纳税时应当注意，对于其境内、境外的所得，应分别申报计算纳税。纳税人在申请扣除已在境外缴纳的税款时，必须提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

### 2.4.3. 饶让抵免

在1984年换文中，中美两国达成协议，双方暂不给予对方税收饶让抵免

优惠。

所谓税收饶让抵免，是指居住国对本国居民境外所得因来源国给予税收减免而未缴纳的税款视同已缴纳税款从而给予在居住国的抵免。

由于中美双方暂不互相承认税收饶让抵免，因此中国居民取得来源于美国的收入并且享受了美国的减免税等税收优惠的，中国政府目前尚不承认在美国的减免税额，中国居民企业可以在中国抵免的税额是在美国实际缴纳的税额。

#### 2.4.4. 实务指引

##### 2.4.4.1 来源于美国利息收入的应纳税所得额、抵免限额以及应纳税额的计算

中国 A 银行向美国某公司贷款 500 万元，合同约定的年利率为 5%，该笔境外贷款的融资成本为本金的 4%。2014 年 A 银行收到美国公司就应付利息 25 万元扣除已在美国扣缴的预提所得税 2.5 万元（预提所得税率为 10%）后的税后利息 22.5 万元。2014 年 A 银行境内应纳税所得总额为 1000 万元。国内税率为 25%。

2014 年 A 银行境外已纳税额=2.5 万元；

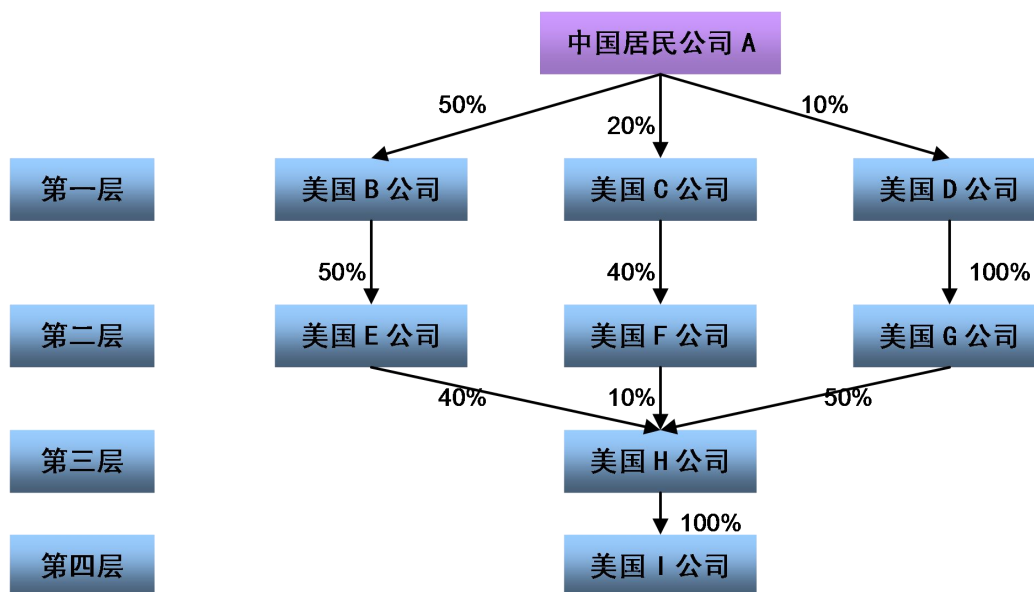
2014 年 A 银行境外税前收入= $22.5 \div (1-10\%) = 25$  万元；

用于计算境外利息收入的抵免限额的应纳税所得额= $25-500 \times 4\% = 5$  万元；

抵免限额=5×25%=1.25 万元;

由于境外已纳税额大于抵免限额，因此 2014 年度应补缴税额=0, 2014 年应纳税额总额=1000×25%=250 万元，未抵免税额=2.5-1.25=1.25 万元。因此，下一年度如果抵免限额大于境外已纳税额时，计算应补缴税额的公式为应补缴税额=抵免限额-境外已纳税额-上年度未抵免税额。

#### 2.4.4.2 多层持股条件的综合判定



A 公司为中国居民公司，B、C、D、E、F、G、H、I 均为美国居民公司。A 持有 B、C、D 的股份，持股比例分别为 50%、20%和 10%。B 持有 E50%的股份，C 持有 F40%的股份，D 持有 G100%的股份，E、F、G 分别持有 H40%、10%和 50%的股份，H 持有 I100%的股份。

判断哪些美国居民公司符合直接持股条件以及间接持股条件的公司及可

就分配的股息计算间接抵免税额的所持股份。

第一层：A 对 B、C、D 的持股均符合间接抵免第一层公司的持股条件。

第二层：A 对 E 的间接持股比例= $50\% \times 50\% = 25\%$ ，A 对 F 的间接持股比例= $20\% \times 40\% = 8\%$ ，A 对 G 的间接持股比例= $10\% \times 100\% = 10\%$ 。因此，A 对 F 的持股不符合间接抵免第二层公司的持股条件，A 对 E、G 的持股符合间接抵免第二层公司的持股条件。

第三层：A 对 H 的间接持股比例= $50\% \times 50\% \times 40\% + 10\% \times 100\% \times 50\% = 15\%$ ，因此，A 对 H 的持股符合间接抵免第三层公司的持股条件。

第四层：中国居民企业 A 通过其他公司对 I 的间接持股由于超过了三层，因此 I 不能纳入 A 公司的间接抵免范畴。

## 2.5. 无差别待遇原则

1984 年协定的无差别待遇条款规定了中美两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容。

(1) 国民无差别待遇，即我国国民在美投资应与美国国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

(2) 常设机构无差别待遇，即我国企业在美设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比美国居民企业的负担更重。

(3) 间接投资无差别待遇，即我国企业向美国企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算美国企业的应纳税所得额时，应对我国企业支付的款项与对美国本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证我国企业获得同样的贷款或技术转让条件，在税收上保证相同的竞争地位。

(4) 子公司无差别待遇，即我国企业在美的子公司无论出资形式或比例如何，不应比美国其它类似企业税收负担更重。

## 2.6. 税收情报交换

1984年协定第二十五条规定了中美两国政府之间的税收情报交换协作制度框架。中国政府可以根据本条之规定要求美国税务当局提供中国居民或者国民在美国当地的情报，从而能够更全面地掌握中国居民或者国民的境外收入情况和境外纳税情况，防止跨国偷漏税的行为。因此，中国居民应当提高自身经营或投资行为的税法遵从度，依法履行纳税义务，避免税收违法风险。考虑到两国的主权地位，本条对这种税收情报交换协作进行了一些限制：

第一，目的限制。即一方要求另一方提供税收情报的，应当以下列三个目的为限进行使用。

(1) 为了实施中美税收协定。

(2) 为了实施国内法律。

(3) 为了防止税收欺诈、偷漏税。

第二，使用限制。即一方获取另一方提供的税收情报后，应当作密件处理，仅应告知有关的查定、征收、管理、执行或起诉、裁决上诉的有关人员或当局，但可以在公开法庭的诉讼程序或法庭判决中透露。

第三，被要求一方的交换豁免。即一方不得要求另一方违背另一方的法律或者行政惯例实施，一方不得要求另一方提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的情报以及违反公共政策的情报。

在税收情报交换的国际合作方面，《多边税收征管互助公约》是由经合组织和欧洲委员会于 1988 年共同发起，1995 年生效，并在 2011 年由二十国集团发起进行修订，目前已向全球开放，是一项旨在通过加强国际税收征管协作，应对和防范跨境逃避税行为、维护公平税收秩序的多边条约。合作内容包括税收情报交换、同期税务检查和追缴税款等。2013 年 8 月 27 日，我国签署了《多边税收征管互助公约》，但尚未生效。美国作为 OECD 成员国，早在 1995 年就签署了该公约，并在国内生效。可以看到，一旦该公约在我国生效，中美两国之间的税收征管合作将主要以此公约为基础全面展开。届时，中美两国之间就各自居民的跨国逃避税行为的打击力度将会极大提高，能够更为有效地维护两国的税收利益。

### 3. 中美税收协定相互协商程序

### 3.1. 中美税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定

中美税收协定争议是指中美之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。

相互协商程序即是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。1984年协定第二十四条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。

#### 3.1.1. 中美税收协定相互协商程序条款

1984年协定对相互协商程序的规定为：

(1) 当一个人认为，缔约国一方或者双方的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于第二十三条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税



行为。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

(3) 缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本协定时发生的困难或疑义，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

(4) 缔约国双方主管当局为达成第二款和第三款的协议，可以直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局可以进行会谈，口头交换意见。

### 3.1.2. 中国《税收协定相互协商程序实施办法》（以下称“《实施办法》”）

税收协定中的协商程序条款授权了缔约国主管当局通过相互协商来解决在解释或实施税收协定时发生的困难或疑义。相互协商程序的启动要历经两个阶段，第一阶段是纳税人向其居民国主管当局就缔约国一方或双方已导致或将导致不符合税收协定规定的税收措施提出异议，主管当局收到纳税人提交的案情后，对案情进行审查；第二阶段是主管当局认为纳税人提出的异议合理并且不能单方面圆满解决的，则启动相互协商程序，通知另一方主管当局，并展开谈判。

我国新颁布的《实施办法》即是主要针对第一阶段，也就是纳税人如何申请启动阶段而制定的程序性规范。《实施办法》对申请启动相互协商程序的适用主体、情形、申请时限以及税务机关如何受理申请和反馈结果等问题进行了规定。根据现行的《实施办法》，纳税人申请启动相互协商程序要经过两个环节，第一个步骤是申请人向负责其个人所得税或企业所得税征管的省税

务机关提出书面申请，由省税务机关决定是否受理该申请；第二个步骤是省税务机关受理申请后上报税务总局，由总局对申请进行审核并最终决定是否启动相互协商程序。

## 3.2. 相互协商程序的适用

### 3.2.1. 符合条件的申请人

根据中美税收协定相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。我国的《实施办法》中也表明了中国税收居民身份为申请启动程序的前提。《实施办法》中所称中国居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

也就是说，只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与美方主管当局进行相互协商。例如，若中国居民企业在对美投资时采取的是间接持股方式，即通过在境外设立 SPV 来持股美国被投资公司，如果 SPV 与美国国内收入局就税收协定适用问题产生争议，虽然该 SPV 为中资公司，但因为其并非中国税收居民，该 SPV 将无权请求中国主管当局启动相互协商程序。但如果该 SPV 被认定为境外注

册中资控股居民企业，那么即使其并非依照中国法律成立的法人，该 SPV 也将有权依据其中国税收居民身份请求中国主管当局就税收协定问题启动相互协商程序。同理，不具有中国国籍，但属于中国税收居民的外国人若与其他国家就税收协定问题产生争议，也有权向中国主管当局申请启动相互协商程序。

此外，相互协商程序条款规定，如果案情属于第二十三条第一款（非歧视待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

### 3.2.2. 相互协商程序适用的范围

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款相互协商程序，而在其他的条款中未提及相互协商程序，那么在这种协定下，是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制？根据 OECD 税收协定范本解释，这个答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，即使缔约国双方

未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

中国颁布的《实施办法》第九条以列举的方式说明了中国居民（国民）可以申请启动相互协商程序的情形：

（1）对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的。

（2）对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的。

（3）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的。

（4）违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的。

（5）对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的。

（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

### 3.2.3. 中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定

因转让定价引起的税务争议是各国主管当局需要通过相互协商程序协调解决的最主要问题，转让定价问题的特殊性也注定了其是国际税收争议中最复杂的领域之一。

### 3.2.3.1 转让定价的特殊性

转让定价问题在相互协商程序中的特殊性体现在以下几点。

(1) 转让定价案件中，申请人通常是因境外关联方受到了转让定价调查，而申请居民国主管当局启动相互协商程序。换言之，申请人是转让定价调整的利益关联方，而并非是有可能被直接调增利润的受调查企业。

(2) 转让定价并非是一门精确的科学，同样的事实条件下适用不同的转让定价方法产生的结果可能大相径庭，因此在转让定价问题上立场不同的各方很容易产生分歧。

(3) 各国关于转让定价引起的初次调整以及相应调整问题已经在公平交易原则的基础上达成了一定共识，但对于转让定价中的二次调整问题，各国可能有不同的规定。

值得注意的是，相较被取代的《中国居民（国民）申请启动税务相互协商程序暂行办法》，2013年颁布的《实施办法》中并未包括关于特别纳税调整的适用情形。因此现阶段纳税人希望就转让定价问题申请启动相互协商程序时，应该依据的是《特别纳税调整实施办法（暂行）》中相关的条文规定，而具体的实施办法仍需等待总局的后续发文。

### 3.2.3.2 有针对性的启动程序

关联交易一方被实施转让定价调查调整的，应允许另一方做相应调整，

以消除双重征税。相应调整涉及税收协定国家（地区）关联方的，经企业申请，国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局根据税收协定有关相互协商程序的规定开展磋商谈判。

涉及税收协定国家（地区）关联方的转让定价相应调整，企业应同时向国家税务总局和主管税务机关提出书面申请，报送《启动相互协商程序申请书》，并提供企业或其关联方被转让定价调整的通知书复印件等有关资料。

### 3.3. 启动程序

#### 3.3.1. 申请时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据 OECD 税收协定范本中的规定——当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出申请。

在中国对外签署的大部分税收协定中，关于申请启动相互协商程序的期限规定与 OECD 税收协定范本相同，但在中国与英国、加拿大、意大利等国家之间的税收协定中关于申请期限的内容与范本存在差异。如中英之间税收协定未对申请的期限予以规定。根据英国国内法律规定，启动相互协商程序的申请应在需协商事项发生后的 6 个纳税年度内提起，如果税收协定中的期限

更长，则以税收协定规定为准。我国国内法规尚未对该类问题进行明确，但从 OECD 范本解释中来看，范本中提供的三年是建议的最短时限，若协定中未约定期限的，应认为该期限至少不低于三年。

关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的时间节点如何确定，OECD 税收协定注释中并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。如美国规定，在一起美国发起的转让定价调查中，纳税人接到有关于调整数额的初步书面通知后可向美国当局申请启动相互协商程序。关于这一问题，我国尚未做出明确规定，根据我国《实施办法》规定：如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请。但如何认定存在“将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”难以明确。另根据《办法》第十四条第四款，“申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑”，可以得出当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

从实务角度出发，我们认为，通常来说只有当中国居民（国民）从缔约对方税务主管当局接到有违反税收协定嫌疑的书面意见或通知后（如申请税收协定优惠待遇被驳回的通知、认定存在常设机构的通知或转让定价调整数额初步通知等类似的书面意见或通知），当事人方有充分理由认定将出现不符

合税收协定的征税行为，相互协商程序的三年期限开始计算，此时当事人方可申请启动相互协商程序。

### 3.3.2. 税务机关对申请的处理

根据 OECD 税收协定范本条款中的用语“上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决”可以看出一国税务当局对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权利。但税务当局何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉至法院要求税务当局启动该程序？这些问题在 OECD 协定解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会留待各缔约国通过国内法规范。

理论上来说，与其他国家就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行为，纳税人可以基于税收协定中的条款申请主管当局启动该程序，但当主管当局通过审查认为申请理由不够充分时有权拒绝纳税人申请，并且纳税人无权通过法院强制要求主管当局执行该程序。

如美国国内的相关规定，在美国发起的税务调查中，税务局有义务告知纳税人其申请启动相互协商程序的权利。当纳税人向美国税务主管当局提交申请时，主管当局有权决定是否批准，并且如果主管当局决定拒绝纳税人的申请，该项决定具有终局性，此后纳税人将无权对该决定提起复议或行政诉讼。



根据《办法》规定，我国纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

(1) 向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否上报总局。

(2) 税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

从《办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申请的材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对省级税务机关不予受理的决定不服，将有权进行异议申请。但对当总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终局性，纳税人无权再提出异议。

### 3.4. 法律效力

#### 3.4.1. 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

值得注意的是，上述普遍性规则有可能因税收协定特殊条款存在而产生例外，如根据中国与荷兰签订的议定书第二条规定，双方认为，如果缔约国

双方主管当局通过相互协商，根据上下文就下列将导致双重征税或双重免税的案例形成解决方案：

- (1) 适用第三条第二款对本协定未定义的名词进行解释；
- (2) 定性上的差异。

在双方主管当局公布后，该解决方案也应对未来适用本协定规定的其他类似案例具有约束力。

#### 3.4.2. 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

#### 3.4.3. 保护性措施

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将不受其本国国内法的限制。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

理论上启动其他救济程序不会对相互协商程序产生影响，两者应属于平行关系。但事实上若其他救济程序产生了结果其必将对案件产生巨大影响，因此许多国家会通过国内法规定，若当事人希望启动相互协商程序解决税收争议，该当事人应中止其他正在进行的救济程序。如美国《请求主管当局协助税收协定问题申请程序》就列明：若当事人请求主管当局协助的案件同时处于美国法院或国外法院的审理过程中，美国税务局在得到国际部首席助理律师同意或者当事人申请中止延期该审理前，不会接受该申请。

在这种情况下，如果当事人希望通过相互协商程序来解决税收协定问题，可以选择在申请启动程序的同时向法院提起行政诉讼并请求延期审理来中止诉讼时效，采取保护性措施保全其请求司法救济的权利。

### 3.5. 仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。但迄今中国对外签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

## 4. 如何做好中美税收协定争议的防范工作

### 4.1. 什么是中美税收协定争议

中美税收协定争议是指中国与美国因双方之间签订的税收协定条款的解释和适用而引发的争议，体现在两个不同的层面。第一个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源地国（美国）之间就中美税收协定条款的解释和适用引发的争议，第二个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（美国）之间基于中美税收协定条款的解释和适用争议进入相互协商程序后转化为中国与美国两个主权政府之间的税务争议。由于在第一个层面的税收协定争议中，中国投资者是直接利害关系方，是税收协定争议的主体之一。因此，中国投资者应当着重关注这一层面的税收协定争议，注重防范和避免争议的发生，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

## 4.2. 中美税收协定争议产生的主要原因及表现

本指南所称中美税收协定争议是中国投资者与美国税务当局或者中国税务当局之间的税务争议，两者在法律地位上是不平等的。此类争议产生的主要原因有二，其一是中国投资者在赴美投资的决策阶段没有全面周详地考察中美税收协定及美国当地税法的具体规定，致使投资项目在美国落地后一些尚未识别的税务成本增加；其二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与美国税务当局以及中国税务当局没有事先进行有效地沟通，由此引发税务争议。以下是一些常见的中美税收协定争议的表现。

### 4.2.1. 双重税务国籍

中国居民企业在美国依据美国法律设立了项目投资公司，但公司的实际管理机构仍然设置在中国境内时，这一项目投资公司根据中国税法以及美国税法的规定既是中国居民企业又是美国居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及美国税务当局事先协商确定其单一税务国籍的，那么将无法享受税收协定优惠，由此可能引发税务争议。

#### 4.2.2. 受益所有人身份被否认

中国投资者在美国获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当向美国税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中美税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。如果中国投资者作为受益人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司，那么其受益所有人的身份将会很难被美国税务当局认可，由此可能引发税务争议。

#### 4.2.3. 营业利润与特许权使用费区分争议

中国居民企业或个人向位于美国的商业客户提供技术服务并收取技术服务费的，该笔收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无须在美国缴纳所得税。但是，如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合行为极易被美国税务当局全盘认定为技术授权行为，中国居民收取的费用属于特许权使用费，因此要求中国居民在美国缴纳所得税。中国居民应当事先主动做好区分，明确技术服务与技术授权的两部

分收入，避免税收成本的增加。技术服务费与技术授权费的区分问题是税收协定争议高发地带。

#### 4.2.4. 常设机构的认定争议

中国投资者在美国获得营业收入是否应当在美国履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在美国的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在美国纳税。中国投资者应当尽量争取避免其在美国设置的场所、人员被美国税务当局认定为常设机构。因此，常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，同时也是中国投资者应当着重关注的税务风险点。

在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性活动的，不属于常设机构。如何认定准备性、辅助性活动和目的，是中国投资者与美国税务当局之间的争议高发点。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者为美国商业客户提供工程服务的，应当高度审慎地遵循税收协定关于常设机构认定规定，尤其是工程期限的把控，同时准确区分工程地与场所的区分，以免引发争议。

在服务型常设机构认定方面，要审慎把控雇员的服务时限，避免超过期限而被认定为常设机构。此外，中国经营者既提供技术转让又提供技术支持

服务的，应当避免超时限而被认定为常设机构。

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要确保其在美国的代理人符合独立代理人的条件，否则将会被认定为中国投资者或者经营者在美国的常设机构。

### 4.3. 妥善防范和避免中美税收协定争议

中国投资者与美国税务当局一旦产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决，但这一协商机制的缺点在于缺乏时限规定，可能使得各个程序阶段久拖不决，导致争议解决效率低下，对中国投资者产生更为不利的影 响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中美税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或经营过程中产生与美国税务当局之间的税务争议，强化税务风险管理，确保在美投资或经营能够实现最优化的经济目标。

#### 4.3.1. 全面了解中美税收协定及美国税法的具体规定

防范中美税收协定争议的核心工作环节在于决策阶段。中国投资者应当在投资或经营决策阶段对美国税法以及中美税收协定的具体规定进行充分考察与准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别税务风险，合理地进行税务规划，严格按照美国税法及中美税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。

#### 4.3.2. 完善税务风险的内部控制与应对机制

中国企业作为赴美投资者应当特别注重建立税务风险的控制与管理机制，制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，尤其要注重准确、全面地识别自身的税务风险点，并制定税务风险应对预警方案。中国企业应当结合在美投资或经营的业务特点设立专门的税务管理机构和岗位，配备专业素质人员，强化税务风险管理职能以及岗位职责。

#### **4.3.3. 与美国税务当局开展充分的沟通与交流**

中国投资者应当在全面了解美国税法、中美税收协议具体规定以及准确把握自身涉税风险点的基础上，进一步做好与美国税务当局进行沟通与交流的准备工作，备齐相关的证明材料，就一些关键税务风险点的处理与美国税务当局开展充分的沟通和交流，努力获得美国税务当局的承认或者谅解，必要时可以启动在美的预约定价安排程序以及事先裁定程序，尽力将税务争议风险进行锁定。

#### **4.3.4. 寻求中国政府方面的帮助**

检索和考察美国税法以及中美税收协定的具体规定是中国投资者不得不为但又十分困难的一项工作。中国投资者可以在投资和经营决策初期积极寻求中国政府方面的帮助，获取相关税收规定以及政策信息，并与中国政府相关方面保持良好的沟通关系。能够给中国企业提供投资咨询的机构主要有中



国驻美国使领馆经商处、美国中国总商会、美国驻中国大使领馆商务处、中国商务部研究院海外投资咨询中心等。

#### 4.3.5. 寻求税法专业人士的帮助

中国投资者应当在决策阶段及时寻求税务律师、注册会计师等税法专业人士的帮助，借助税法专业人士的专业优势进行周详的税法尽职调查，制定合理的税务筹划方案，实施符合自身投资或经营特点的税务架构，控制和管理整个项目各个阶段的税务风险。税法专业人士的服务可以使赴美投资经营决策更为有效。

#### 参考文献

1. 《中华人民共和国和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》，来源 <http://www.chinatax.gov.cn/n2226/n2271/n2274/c77224/content.html>
2. 《中华人民共和国和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书》，来源 <http://www.chinatax.gov.cn/n2226/n2271/n2274/c77224/content.html>
3. 《中华人民共和国和美利坚合众国政府对 1984 年 4 月 30 日签订的关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书第七款解释的议定书》，来源 <http://www.chinatax.gov.cn/n2226/n2271/n2274/c77224/content.html>
4. 《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的换文》，来源 <http://www.chinatax.gov.cn/n2226/n2271/n2274/c77224/content.html>
5. 《中华人民共和国企业所得税法》
6. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
7. 《中华人民共和国个人所得税法》
8. 《中华人民共和国个人所得税法实施条例》
9. 《财政部、国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税[2009]125号）
10. 《企业境外所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告 2010 年第 1 号）
11. 《国家税务总局关于境外所得征收个人所得税若干问题的通知》（国税发[1994]44号）
12. 《境外所得个人所得税征收管理暂行办法》（国税发[1998]126号）

## 第四部分 美国转让定价概览

### 1. 概述

#### 1.1. 集团内关联交易及转让定价

集团内关联交易的类型有很多，例如有形和无形资产的转让或使用、服务的提供、资金融通、租赁安排、甚至是服务与资产的互换等。通常情况下，判定关联交易是否实际发生的标准不在于是否已经开具发票，而是要看实质的交易是否已经真实发生。例如，某项咨询服务可能是通过母公司和子公司高管之间的电话提供。在这个例子中，该服务已经被提供，因为服务提供者产生了人力成本、电话费用以及其他日常开支等，且服务本身对于服务接受方的价值以接受建议的形式实现。因此，即使目前针对该服务并没有收取任何费用，从转让定价的角度而言，该交易已经实际发生。

转让定价法规通常规定，只要关联交易发生，关联方之间就应当给予适当合理的补偿，且补偿的价值与转让资产或提供服务的价值相当。判定补偿是否适当及合理的原则一般为独立交易原则。简单来说，独立交易原则的要求是：在其他条件一致的情况下，对任何关联交易的补偿应与同非关联方之间交易的补偿水平保持一致。该原理虽然简单，但实际上如何判定关联交易

作价水平符合独立交易原则是非常困难的。在判定关联交易作价水平是否符合独立交易原则时，应当列入考虑范围的重要因素有很多，包括但不限于受测交易的类型以及该交易发生时所处的经济环境等。上述因素不仅会影响到补偿金额，还会影响具体支付的形式。例如，既定的补偿可能是一次性支付，也可能采取在预先约定的时期内分阶段支付特许权使用费的形式来实现。

## 1.2. 常见的关联交易概述

### 1.2.1. 有形资产的销售

有形资产是指企业所拥有的所有实物资产。有形资产的销售既包括原材料、在产品及产成品销售，即通常所说的库存销售，也包括在企业日常运营以及生产产品过程中所使用的相关机器和设备的销售。一般情况下，母公司会向其旗下的生产企业提供开展生产经营所必要的机器和设备，该行为可能是对现存子公司提供支持的一种手段，也可能是以出售完整生产线的形式对新公司进行“首建”投资。另外，机器和设备可能是从非关联方购买的，也可能由母公司制造或者是母公司（或其他生产企业）不再需要的旧机器或设备。税法通常规定机器或设备的转让（不论新旧，制造或是购买）应该收取或支付符合独立交易原则的补偿，且该补偿的金额与机器或设备在转让时的市场公允价值基本保持一致。

就机器或设备的转让，如上所述的税务处理是一般性原则，还存在其他

的替代方法。替代方法通常适用于一般重组业务中，或者是非法人企业（或公司的海外分支机构）转变成法人企业。一些国家可能会在其国内法范围内或在其条约体系中设立推迟税收缴纳的条款，否则会导致以市场公允价值直接出售资产的结果。需要考虑的另外一种可能性是整体业务转让是否会带来税收影响。相对于资产（例如单件厂房和设备）转让，整体业务转让指的是资产、相关负债以及商誉或无形资产的捆绑销售。

### 1.2.2. 无形资产的转让

按照经合组织转让定价指南的对于无形资产转让定价的最新指南，“无形资产”指这样一种东西，它既非实物资产、也非金融资产、可被拥有和控制以用于商业活动、而且独立企业间在可比情形下对其使用或转让会支付对价。

在转让定价领域，无形资产通常分为两大类。第一类包含技术型无形资产，它是由制造商的生产活动或研究开发（R&D）所创造的。第二类包含营销型无形资产，即通过市场营销，分销和售后服务所创造。

无形资产可在相关实体之间转让的四种方式：

1. 直接出售；
2. 没有报酬直接转让（如通过赠送的方式等）；
3. 以特许权使用费换取的许可（基于销售额百分比或单位总额等的一次

性或定期付款)；

4. 免特许权使用费的许可。

#### 1.2.2.1. 技术型无形资产

除了某些特例如享受特殊税收减免的业务重组外，任何国家的税务机关一般都不接受无报酬地转让无形资产。通过特许方式转让无形资产最常见，也是本书主要讨论的方式。

关联方之间无形资产的销售的定价原则通常与有形资产销售的定价原则一致，即该资产在出售时的符合独立交易原则的市场公允价值。一些国家的税务当局，特别是美国国内收入局，会重点关注关联方之间无形资产的交易是否符合独立性要求，并对交易定价状况进行评估。对于无形资产的转让，美国税法有个特别的规定：关联方针对无形资产销售而支付的对价要与该无形资产所产生或预计将产生的收益相当。由于这项特别规定，对于无形资产的转让定价，如果拟参照的市场公允价值未考虑被转让无形资产的潜在收益，则可能需要准备额外的支持性资料以说明该转让定价的合规性。

专利和非专利专有技术是技术型无形资产的主要类型。专利是政府授予发明人的发明，在一段时间内免受他人使用的保护性权利。就保护期间而言，不同的国家针对相同或类似的专利会设定不同的保护时间，即使在同一国家内，专利的保护时间也会因产品、领域的不同而产生差异。专利可以成为有

效的进入壁垒，如产品专利，使其创造者在专利期内对该产品的生产具有完全垄断的权利；也可能并不构成有效的进入壁垒，可被相对简单的设计绕过或只是覆盖产品很小的方面，比如某些生产过程专利。

#### 1.2.2.2. 营销型无形资产

营销型无形资产包括但不局限于商标、商号、企业商誉、成熟的销售团队、以及存在的为客户提供服务和培训的能力。商标是产品的独特标识，以名称、标志等形式呈现。商号是该组织经营业务时使用的名称。尽管商标是针对产品而言的特定无形资产，而商号是针对公司的特定无形资产，但在市场环境下，有时两者会被认为具有相同的含义。对于产品而言的特定无形资产适用于特定产品，当某商品第一次被冠以该名称销售时该商标价值为零，其价值是由市场营销/销售机构在产品生命周期中培养出来的。这对关联交易定价很重要，因为当新市场首次引进某产品时，该商标通常没有或有很少价值（尽管它在已开拓的市场上具有很高的价值）。

对于公司而言，特定无形资产是指适用于公司销售的所有产品。例如，“施乐”适用于施乐公司生产和销售的复印机。实际上“施乐”这个词在许多市场中已经成为“复印”的同义词。品牌的力量意味着该类无形资产包括新的以及现有的产品，并且在产品被引入市场时，该类无形资产在大多数市场上具有价值。

商誉代表了公司积累的声誉，有时也用作商号的同义词。具有良好商誉的公司拥有成熟的销售团队，他们熟悉公司的情况、客户及产品，并能有效地销售产品。这不仅涉及到售前活动，还涉及到售中和售后等活动。售前服务可使潜在客户产生兴趣，建立概念实证，进行有效的产品演示，从而带来销售，这在医疗保健、保险和软件行业是非常突出的特点。而在其他一些行业，售后服务以及培训客户如何使用产品是极其重要的。另外，在一些特定行业中，无形资产是保持一个公司得以运营的唯一力量。

### 1.2.2.3. 混合型无形资产

现实状况中，有时候很难将所有无形资产准确的区分为技术型或者营销型无形资产。部分无形资产可能兼具两者的特点。例如，商誉可能是由于某公司有史以来生产具有“领先优势”的高品质产品而形成的，而产生此类商誉的显然是技术型无形资产。

更具复杂性的是软件产品。将软件作为一种产品出售、还是作为无形资产进行许可往往会有不同的税务影响。在将软件转让给客户时，往往既包含销售也包含许可的元素。如果软件被认定为无形资产，那么它是技术型无形资产还是营销型无形资产呢？无论答案如何，对于关联交易定价而言重要的问题是：该无形资产的法律所有权和经济所有权归属于谁？开发者从任何使用者收取的报酬是否符合独立交易原则？

### 1.2.3. 提供劳务

向关联方提供的服务范围非常广泛，包括从相对普遍的会计、法律或税务等，到复杂的涉及无形资产转移的技术支持。服务费的定价是困难的转让定价问题（在第5章中有更深入的探讨）。一般来说，每个国家都要求关联方在向海外关联方提供任何服务时，应收取符合独立交易原则的补偿。在许多国家，独立交易价格被定义为提供服务的成本，以及通常在此基础上附加小额利润的加成。此外，关联方在纳税申报时，只可以抵扣其直接受益的服务所对应的符合独立交易原则的服务费。（如何决定服务接受方是否直接受益是一个重大的问题。）

### 1.2.4. 融资交易

与适用于其他性质的关联交易相同，独立交易原则也普遍适用于关联方之间的融资安排。为确保独立交易原则的实施，有必要就关联融资安排本身情况进行分析。

在开展关联融资安排分析时需要考虑的因素包括：

- 贷款的利率（无论是固定还是浮动）；
- 贷款金额；
- 货币种类；
- 借款方的信誉（包括是否提供了贷款担保）



税务机关可能会参考第三方之间是否会按照关联方之间所设定的利率收取利息，来评估这一利率是否过高或过低。此外，借款方所属国家的税务机关可能会质疑在目前的借款条件下，第三方是否愿意向盈利和偿债能力基本相当的贷款方提供借款。在评估后一个问题的答案时，当地税务局还会参考借款方的债资比。

如果税局机关认为借款方所支付的利息过高（因利率过高/或因为借款金额过大），可能会引发以下后果：

- 应计或已支付利息可能会被禁止在税前扣除，从而增加纳税人在当地的税收负担；

- 所支付的利息可能被视为股息，这可能会导致额外的预提税。

如果关联方之间的债资比超过一定的比例，就形成了资本弱化。许多国家，尤其是发达国家，都有特殊的资本弱化规则或条例。在跨国融资安排建立之前，了解并遵守有关国家使用的关于债资比的特定规则和条例是非常重要的工作步骤。

## 2. 美国转让定价监管环境

对于大多数跨国企业来说，美国是一个重要市场。因此，遵循美国相对于全球其余各国更加严格且繁杂的法律规定是国际贸易中需要谨慎对待的问题。

自 1990 年起，美国对其转让定价法规进行了全面的修正。近期相关部门主要对成本分摊、服务与无形资产转让方面的规定进行了修改以及扩充。美国当局期望通过相关发展来影响其他国家，从而提升后者立法制定并执行相关章程的严格性。因此，对于美国转让定价相关法规的发展及围绕发展所产生的争议的理解，为其他国家在相似领域的探讨起到了指示作用。

由于部分贸易伙伴并不完全接受美国对独立交易原则的解释，美国相对激进的转让定价机制会不时与贸易伙伴产生争议，其执行行动也引起国际社会越来越多对转让定价问题的注意。在美国缔结的税收协定框架下，某些转让定价问题通过美国与相关国家税务主管当局举办的双边磋商程序达成一致。

双边磋商程序同样是预约定价安排的基础。作为当下跨国企业规避转让定价税收风险的重要手段，预约定价安排可以方便跨境关联交易相关主管税务当局全面了解跨国企业的转让定价政策与程序，并依据独立交易原则对其合理性进行判断和预先的认可。同时，该安排也是应对转让定价涉税审计调查时可采用的一种替代性解决方案。

由于美国企业税收制度是一个自我评估系统，即举证责任通常是由纳税人承担，这导致美国政府与纳税人之间的关系更具有对抗性，因此非美国税务机关及相关从业者对于美国转让定价税收法规的许多条款与程序的细节内

容可能会持批评态度。但是考虑到美国的管理体制，这种由跨国企业在美国承担的额外遵从责任并不仅限于转让定价领域。

### 3. 美国转让定价法规概览

美国国内转让定价法规对关联企业之间如何就其产品买卖、无形资产转让与使用、服务交易和借贷交易等所有关联交易进行内部定价来进行约束。该法规旨在限制关联企业之间的不合理转让定价行为，并通过运用独立交易原则使受控方与非受控的第三方处于相同的纳税地位。这些条款体现在《国内税收法典》（以下简称“税法”）第 482 节中，并在美国财政部法规中做出了具体规定。

#### 3.1. 独立交易原则

税法第 482 节通过确认受控方的真实应税收入以将其与非受控的第三方置于相同的纳税地位，以此阐明该法规旨在保证纳税人在受控交易中真实地反映其所得收入，并防止这类交易中的避税行为的发生。

税法第 482 节根据独立交易原则制定。该法规规定：“独立交易原则适用于纳税人与非受控的第三方之间的所有交易。如果受控交易的结果与同等情况下非受控的第三方从事该交易的结果一致，则可认为该受控交易符合独立交易原则。”

衡量独立交易原则的适用性的关键点是可比性：即将关联交易的结果与

可比情况下非受控的第三方之间从事该可比交易的结果予以比较。

### 3.2. 最佳转让定价方法原则

税法第 482 节要求，纳税人需选择一种法律中规定的定价方法来测试其转让定价是否符合独立交易原则。同时，税法第 482 节还提出了最佳转让定价方法原则，即在考虑到受测交易的事实及情况以及开展与其他潜在方法比较的基础上，如果纳税人所选定价方法可以就企业关联交易是否符合独立交易原则提供最为可靠的评估结果，那么这种方法可以被认定为最佳转让定价方法。也就是说，当对同一组事实和情况可以运用一种或一种以上方法时，应选择能够提供最精确或最合理结论的方法。转让定价方法的相对可靠性取决于：

- 可比非受控交易的使用以及这些交易与纳税人受测交易的可比性程度；
- 基础数据的准确性与完整性以及假设与提高可比性所采用调整的可靠性。

为提升所采取的转让定价方法最终测试结果的可靠性，纳税人应当仅对非受控的可比公司进行调整。对于可比程度的判定主要基于功能风险分析，即对受控及非受控企业所执行的功能、拥有的资产以及所承担的风险进行分析的过程。

### 3.3. 转让定价方法

由美国财政部法规认可的转让定价方法因被测试交易的性质的不同而存在不同的适用条件。除有关贷款定价、许可和租赁等相对粗略的规则外，财政部法规主要着眼于以下三种类型的交易：

1. 有形资产的转让：针对有形资产转让，有多种方法可以建立一个合适的转让定价。方法的选择取决于行业的性质、交易的特征，以及选择“最佳方法”的要求（也就是说，以下方法之间没有先后顺序）：

可比非受控价格法（“CUP”）：寻找“可比非受控交易”，并将这些交易中的价格与向纳税人支付（或收取）的价格相比较。这种方法通常是在有相似产品销售给非关联方的情况下使用。

再销售价格法（“RPM”）：衡量经销商从关联方购买产品再销售获得的毛利率，并将其与从非关联供应商处购买可比产品再销售所获得的毛利率相比较。该方法通常适用于经销商不改变或增加实物商品价值的情形。

成本加成法（“CPLM”）：计算销售方向关联方出售商品的毛利水平上的成本加成率，并与向非关联方出售商品所取得的、基于毛利水平的成本加成率相比较。该方法通常适用于生产商向关联方出售产品的情形。

可比利润法（“CPM”）：衡量在相似环境下从事相似商业活动的非关联方客观的“利润水平指标”，并与纳税人相应的指标相比较。

利润分割法（“PSM”）：公司合并财务营业利润是各方之间根据贡献（即

承担的风险和履行的职能) 的相对价值进行分配的。该方法通常适用于没有其他方法可用的复杂交易, 如向关联方出售嵌套无形资产的制造品以供其在国内市场销售等。

根据最佳方法规则, 如果能提供最可靠的独立交易结果, 可以采用上述方法之外未指定的分析方法。

2. 无形资产的转让: 在税法第 482 节中有单独的一句话, 要求无形资产转让或许可的定价应“与该无形资产可带来的收益相匹配”。该术语中“无形资产”的定义广泛, 包括产品专利、版权、商标名称和商标、配方和工艺。由于无形资产在转让或许可后有升值的潜力, 美国税法要求纳税人应对相关的转让定价行为进行定期审查, 用于确定独立交易价格的方法包括可比非受控价格法或“可比非受控交易”(“CUT”)法、可比利润法、利润分割法和其他未特指的方法。另外, 针对相关纳税人为获取无形资产利益所有权而对于税务方面的考虑, 相关法规也对向关联方支付符合独立交易原则的费用情况作出了规定。

3. 提供服务: 确定受控服务交易(即由集团内一个成员从事的导致集团内其他成员获益的活动)的独立交易金额时, 法规中规定了 4 种专门适用于服务的转让定价方法, 包括服务成本法(SCM)、可比非受控服务价格法, 服务毛利润率法和服务成本加成法等。根据服务成本法(SCM), 确定受控服务

交易的公平收费是参考总服务成本确定的，并没有成本加成。美国国内收入局确定了 101 种活动适用服务成本法，这些服务包括特定服务和低利润服务等，具备以下显著的特点，即该服务必须不具有显著的核心竞争优势、核心能力，或者是在纳税人的最佳判断（商业判断规则）下，服务提供方、服务接受方或者两者都不应在一笔或多笔交易或业务中承担成功或失败的基础性风险。另外，对服务交易的判定也可以使用可比利润法、利润分割法和未指定的方法。

### 3.4. 确定独立交易区间

税法第 482 节认为，除非可通过调整消除非受控可比方与受测试方的所有重大差异，否则必须使用有效的统计方法以增强可比公司的可靠性。财政部法规第 482 节将四分位区间确定为独立交易区间。如果纳税人的转让定价测试结果位于由两项或以上可比非受控交易结果所组成的独立交易区间内，则无需对纳税人进行税务调整。采用一个可接受的独立交易区间而非固定单一的独立交易基准的理念，对于理解美国条例下独立交易原则的灵活应用是至关重要的。

税法第 482 节对四分位区间的定义如下：

由可比非受控公司的数据得出的 25%至 75%的区间范围。为此目的，25%的分位数值的选定标准是使得至少有 25%的可比非受控公司的数值等于或低

于该数值的最低数值。然而，如果恰好是有 25%的结果低于该数值，则 25%的分位数值恰好等于该数值与和比其高一位的另一数值的平均数。75%的分位数值以此类推。

同时，税法第 482 节鼓励使用多年数据，以降低可能与关联方定价无关的短期波动的影响。事实上，税法第 482 节特别指出，当确定可比性时需要考虑多种风险，包括由于成本、需求或库存水平波动引起的市场风险时，必须要使用一年及多年数据。此外，使用多年数据时，税法第 482 节认为，也可以使用多年平均数据（即使用平滑的数据以避免短期波动的影响）。

### 3.5. 补充调整与抵消

纳税人需在纳税申报中报告其独立交易原则测试结果，也就是使在结果中的转让定价与发票和账簿中记录的初始价格不同，否则将面临巨额罚款。由于大多数美国主要贸易伙伴的税务法典中并没有类似的条例，故而这一规定可能造成收入的双重征税。

在依据税法调整美国企业间关联交易时，美国国内收入局须考虑任何适当的补充调整。例如，当对参与集团内受控交易的某一企业依据税法规定调增应纳税所得额时，其他企业应当进行相应的应纳税所得额调减。这应当区别于以下两种处理方法：（1）若调整涉及其他集团外部的美国境内纳税人，则美国国内收入局不需做相应的应纳税所得额调减；（2）若转让定价税务调



整发起方在美国境外，则只能通过双边磋商后对美国境内纳税人的应纳税所得额进行调整（见下文）。

若其他关联交易不符合独立交易原则，则纳税人也可申请抵消。依据条例，该抵消限制在同一纳税年度的相同纳税人双方之间。

## 4. 成本分摊安排（CSA）

### 4.1. 美国的成本分摊法规

2011年12月16日，美国国内收入局和财政部发布了最终成本分摊规程（最终规程）对成本分摊安排的处理提供指引，以取代先前2008年12月31日发出的临时规程（2008年暂行规程）。最终规程在很大程度上是2008年的暂行规程的相关规定的延续。随后，2011年12月19日，美国国内收入局和财政部以暂行规定的形式对于成本分摊作了进一步规定（2011年暂行规定），就运用收益法时如何评估折现率提供了进一步指导。与此同时，美国国内收入局和财政部还发出拟议的规例（2011年拟议规程），建议利用“级差收入流（differential income stream）”作为收入法的一种新的指定应用方法。

最终规程2011年12月16日开始适用，并适用于2009年1月5日即存在的、符合2008年暂行规程的成本分摊协议。2011年拟议规程于2011年12

月 19 日开始实施。

## 4.2. 确定平台贡献交易

2008 年暂行规程就成本分摊买入（现在被称为平台贡献交易，即 PCT）的估值引入了 5 种指定方法，并就如何应用最佳方法原则来确定平台贡献交易的价值提供指引。这些规定的方法包括可比非受控交易（CUT）法，收入法，收购的价格法，剩余利润分割法和市值法。此外，2008 暂行规程确认了使用独立交易区间确定 PCT 价值。

## 4.3. 无形资产及无形资产开发范围的定义

根据 2008 年暂行规程，无形资产开发的范围包括可以合理地预期对成本分摊的无形资产开发有贡献的所有活动。该类不仅仅被定义为对于资源或能力的使用的泛泛列举，还引入了任何“资源，能力或权利”，包括诸如以服务为形式所贡献的资源、必须被补偿的概念等。为保证这个概念使用的一致性，最终规程使用了“资源，能力或权利”的概念来替代 2008 年暂行规程中的“无形资产”。

## 4.4. 定期调整

相对于 2008 年临时规程的一个显著变化，最终规程中保留了“定期调整”规则。该规则允许美国国内收入局（而不是纳税人）根据实际结果调整对于 PCT 的支付。不同于“与收入相称规则”，2008 年暂行规程规定被许可

方（成本分摊 或 PCT 支付前）的利润不得高于其“投资”的 1.5 倍。（为了这个目的，无论是利润和“投资”都以现值为基础）。也就是说，如果被许可方的“利润”超过 PCT 和成本分摊贡献现值的 1.5 倍，则其利润将基于 2008 年暂行规程的剩余利润分割法的应用加以调整。值得注意的是，如果纳税人就 PCT 支付与美国国内收入局达成预约定价安排，则不需进行该定期调整。

#### 4.5. 合理预期利益比例

对于成本分摊安排下合理预期利益（RAB）比例的计算，最终规程较 2008 年暂行规程的要求做出了一个重要变化。2008 年暂行规程很明确，即合理预期利益（RAB）比例使用基于利用成本共享的无形资产的整个期间来计算。最终规程则明确禁止任何利用上一年度不存在的信息所更新的相对收益，来追溯性改变以往年度的合理预期利益比例。

## 5. 服务

### 5.1. 美国关于服务的规程

美国国内关于关联方之间服务交易的税务管理规程最初于 1968 年发布，包括成本安全港规则，允许特定的服务按成本收费等。2003 年 9 月 10 日，美国国内收入局提出了有关受控服务交易处理的新规程，包括一个新的成本方法，即简化成本法（the Simplified Cost Based Method，简称 SCBM），并引入了共享服务安排，以及要求基于股票的报酬列入总服务成本等。

2006年8月4日，美国国内收入局对关联方之间服务交易颁布了新的临时服务规程。2009年7月31日，美国国内收入局和财政部发出了最终的税法第482节并于该日起实施。这些规程就受控服务交易的处理以及根据税法第482节分配来源于无形资产的收入提供指导。

最终服务规程要求纳税人按照独立交易原则设定对于关联方之间服务的补偿。因此，类似的转让定价法规的其他部分，涉及关联方之间服务的纳税人必须按照税法1.482-1条款的规定，遵循最佳方法原则、可比性、以及独立交易区间的要求。该规程新的要求还包括，纳税人必须在评估他们的关联方之间交易服务时，应采用六个指定的转让定价方法之一，或选用某个未指定的方法。这六个指定的转让定价方法包括三个基于交易的方法，两个基于利润的方法，和一个基于成本的安全港规则。

三个基于交易的方法包括：

- 可比非受控价格服务法 (the comparable uncontrolled services price method 或 CUSPM)，

- 服务毛利率法 (the gross services margin method 或 GSMM)，

- 服务成本加成法 (the cost of services plus method 或 CSPM)。

两个基于利润为基础的方法为现有的方法，包括：

- 可比利润法 (the comparable profits method 或 CPM)，

- 利润分割法 (the profit split method 或 PSM)。

基于成本的安全港规则是服务成本法 (the service cost method 或 SCM)。

## 5.2. 服务成本法 (SCM)

纳税人采用服务成本法时必须说明自己的意图，并完整保留与此类服务相关的、在整个提供服务期间的详细成本记录。这些记录必须包括有关服务的各方（即提供方和接收方）以及分配成本的方法。

最终服务规程条例规定，有资格选用服务成本法的服务必须满足两个条件之一，即属于税收程序 2007-13 描述的“指定包括的服务”，或者是相关服务交易符合独立交易原则的加成率中位值并超过 7%。此外，该服务必须继续满足商业判断规则 (Business Judgment Rule)。对于“指定包括的服务”，美国国内收入局和财政部认为，在税收程序 2007-13 中所列的服务一般是合适的，但他们也会考虑采纳添加其它服务的建议。

最终服务规程还特别提到某些服务不能适用服务成本法。这些服务包括：

- 制造
- 生产
- 自然资源开采，利用或加工
- 建筑

- 再销售，分销，销售或采购代理，或以委托或类似安排方式从事研发或实验

- 金融交易，包括担保

- 保险或再保险

### 5.3. 可比非受控价格服务法（CUSPM）

该方法类似于可比非受控价格法（CUP）和可比非受控交易法（CUT）。根据 CUSPM，可比非受控交易的服务收费价格是开展受控交易服务定价评估的适当基础。一般来说，CUSPM 适用于关联方之间服务交易与可比非受控服务交易类似（或相似性程度较高）的情形。

### 5.4. 服务毛利润率法（GSMM）

该方法相当于有形资产转让定价的再销售价格法（RPM）。在这种方法下，以可比非受控交易服务的毛利率作为评估关联方之间的服务定价是否合适的基准。该方法在受控纳税人为多个关联方及某个第三方提供某种关联非受控交易（如代理或中介服务）时适用。

### 5.5. 服务成本加成法（CSPM）

该方法类似于有形资产转让的成本加成法。诸如成本加成法，服务成本加成法参考可比非受控交易服务中的服务毛利率加成来评估关联方之间服务的转让定价安排是否恰当。服务成本加成法在服务提供方既向关联方也向非

关联方提供同样或类似的服务时适用。

## 5.6. 合同安排和嵌入式无形资产

在分析涉及无形资产的交易，新的服务规程强调无形资产法定所有权的重要性。当无形财产被嵌入受控服务交易时，经济实质必须与合约条款一致，且必须符合独立交易原则。

## 5.7. 直通成本（Pass-through costs）

新的服务规程进一步明确了对于外部成本不予加成的“直通”的规则。该规则一般适用于受控服务供应商的成本中包括了大量非关联方收取的费用的情形。新的服务规程允许将第三方成本（如果显著）作为与所涉及的受控服务交易分开的单独交易加以分析，而非将这些费用作为直通成本而在应用转让定价方法时对这些费用不予加成。

## 5.8. 监管和股东活动（Stewardship and shareholder activities）

服务最终规程对于“监管费用（stewardship expenses）”的规定与之前的法规比没有显著变化。这些规定明确了在税法第 482 节中，对某项单纯的监管活动，或对于某项活动是否构成为对于关联方的服务从而需要取得符合独立交易原则的补偿等。关于此项内容的法规，还包括根据税法第 861 节关于费用分配和分摊的相关规定。根据服务最终规程，来自于“重复活动”和“股东活动”的监管费用应当由取得红利的相关公司承担。“股东活动”的

定义则相当狭窄，仅限于那些其“唯一作用”（而不是“主要效应”）是有益于股东的那些活动。比如：

- 公共财务报表的编制和备案
- 内部审计活动

监管活动则定义为一组受控纳税人的成员之一的活动使另一关联成员受益。这些服务应当向集团成员分配并收取服务费。例如：

- 关于企业重组（包括支付给外部律师事务所和投资银行）的费用，可能需要根据受益测试而收取费用

- 根据暂行规程，美国国内收入局可能会要求总部位于美国的跨国公司在向外国子公司提供诸多集中服务后从后者收取相应补偿

- 暂行规程并不认为发生日常管理性质的活动的目的是为了保护提供者的资本投入，因此此类费用被明确排除在股东费用类别之外

## 5.9. 共享服务安排（Shared services arrangements）

新规程对于由符合适用服务成本法的安排，即不需加成的服务所组成的共享服务安排（SSAs）提出了指导性规定。上述安排产生的费用将根据每个参与者的合理预期收益而分摊。这种分配不受该服务真正实现的收益的影响。为表明其使用共享服务安排下服务成本法的合理性，纳税人需要保持文档说明采用相关方法的意图。



## 6. 同期资料规定

### 6.1. 同期资料要求

为了避免转让定价的处罚，纳税人需保存足够的同期资料证明其在可获取数据的情况下所选取和采用的转让定价方法是评估独立交易原则的最可靠的方法，并在纳税申报期接到美国国内收入局通知后 30 日内提供。

美国转让定价法规不要求纳税人一定要在进行纳税申报之前完成同期资料的准备。但是，如果纳税人是在纳税申报之后准备的同期资料，一旦美国国内收入局不同意其定价方法的选择，该资料将无法免除相应转让定价调查可能带来的处罚。

### 6.2. 主要文件

为了满足同期资料的要求，纳税人应当充分准备以下内容旨在准确且完全地描述企业实施的基本转让定价分析。

- 纳税人的业务概况，包括影响转让定价的经济和法律因素分析。
- 纳税人的组织结构的描述，包括组织结构图，涵盖所有潜在的交易各方。
- 任何转让定价法规要求的特定文档。
- 所选的转让定价方法的描述以及选择该转让定价方法的原因。
- 其他方法的描述以及未选择这些方法的原因。

- 对受控交易的描述，包括销售条款及其他分析该交易的内部数据。

- 对可比非受控交易和可比公司的描述，可比性是如何评估的。并说明可比性的调整是如何完成的（如有）。

- 经济分析的说明，应用转让定价方法时进行的预测。

以下文件亦应当由企业准备和保存，并在美国国内收入局提出提供资料要求后 30 天期限内上报。

- 纳税人在纳税年度之后纳税申报之前获得的、帮助评估纳税人选择和应用转让定价方法合理的其他相关数据描述。

- 与转让定价分析相关的主要内容及背景资料的目录索引和分类，这些资料的档案录入系统的简单描述。

### 6.3. 背景资料

背景资料包括支持主要文档的任何必要的文件，包括在财政部法规第 6038A 节中列举的资料，它涵盖了必须要由外资企业准备的信息。背景资料并不需要在美国国内收入局搜集主要文档资料时提供，但是必须在美国国内收入局单独要求的时候在 30 天之内进行提交。

法规还规定 30 天要求仅针对同期资料所属纳税年度。美国国内收入局指出它同样会要求企业提供之后年度的同期资料。纳税人有权选择是否遵守 30 天的时限要求从而避免转让定价的处罚。

## 7. 转让定价调查

### 7.1. 举证责任

美国转让定价方面的问题管理基于企业所得税系统依赖于自我评估的原则，因此举证责任在于纳税人。

### 7.2. 税务调查

美国国内收入局有着进行实地审计调查的充分资源，无论是在上诉还是主管税务机关流程上，包括在经济分析方面受过特殊培训的专员。转让定价审计调查不局限于具有避税嫌疑的案件。

作为美国纳税申报标准化核查的一部分，跨国公司应该主动展示他们如何设置自己的关联交易价格，并且就其结果符合独立交易原则的原因进行说明。从检查起的 30 天内提供支持性文档资料是检查开始后的一个特点。

### 7.3. 美国处罚制度

美国国内收入局表示，处罚制度的目的是为了鼓励纳税人能做出合理的努力，以确定他们的关联交易和记录符合独立交易原则。该条例还对“合理的努力”的解释作出指导。

对于转让定价，在美国国内收入局认定企业关联交易定价不符合独立交易原则时将针对单项交易采取处罚。美国国内法规规定，基于纳税申报转让定价金额对应大于独立交易价格 2 倍及以上或少于一半及以下税金，应处少

纳金额 20%的处罚。如果转让定价为公平交易价格的 4 倍及以上或四分之一及以下，美国国内收入局将处以少纳金额 40%的的不可抵扣罚款。当以上条件满足时，除非纳税人可以给出所报告转让定价的合理解释并体现出良好纳税人的诚意，否则处罚将无法避免。

在一些情况下，由于美国国内收入局认定交易价格不符合独立交易原则所带来的最终应纳税所得额总的增减，企业可能会有一个净处罚金额。净转让定价调整金额为 500 万美元或收入总额 10%中较小者带来的净应纳税额调增应当处以少纳税金 20%的处罚。如果净转让定价调整超过 2000 万美元或收入总额的 20%，则应当处以少纳税金 40%的罚款。当这些条件满足时，纳税人只有证明其认为设定的转让定价政策可以满足独立交易原则且相关同期资料在纳税申报期间受美国国内收入局要求后 30 日内出具时，才有可能免除罚款。纳税人如想避免净调整处罚的评估则应当满足上述主要要求。

在这种处罚措施下，纳税人完全有可能被认定应处以交易性罚款但不存在净调整处罚，或者相反。但是，最终纳税人只会面对适用于最高额度的某一处罚。一笔少缴的税款不会被处罚 2 次。不管处罚结果如何，关于少纳税金是否应当归咎于不符合独立交易原则的判定，应当以纳税申报中的结果为基础，而不会考虑申报的结果是否与企业账簿及记录中初始的交易金额存在差异。如果修改过的纳税申报在美国国内收入局要求审阅原申报前归档，则

美国国内收入局会参照前者。美国的转让定价惩处措施并不以企业无过失为强制性前提条件。即便最终判定纳税人的转让定价不符合独立交易原则，且交易性处罚或净调整处罚的门槛条件均被满足，如果纳税人可以提供足够证据表明其基于现有最佳资料数据作出的对于其转让定价政策是否符合独立交易原则的判断是最可靠的，同时纳税人达到法规中规定的同期资料要求时，那么企业也不会受到处罚。

美国主管当局表示，转让定价处罚的罚金不适用于和税收协定缔约国另一方就避免双重征税的协商范围。

#### 7.4. 合理性测试

如果纳税人可以通过合理的方式，并采用在转让定价法规里规定的一种合理的方法来就其转让定价政策是否符合独立交易原则进行评估，那纳税人的分析会被认为是合理的。为了证明转让定价方法的选择和应用是合理的，纳税人应当采用最佳方法原则，并对其他转让定价方法的适用情况的合理性进行评估。如果纳税人选择的转让定价方法并未出现在法规中，那么纳税人必须提供令人信服的证据去说明法规中已指定的方法不能提供一个可以信赖的独立交易结果，而其自身所采用的、未被法规指定的方法能够提供一个可信赖的符合独立交易原则的结果。

最终条例明确，在应用最佳方法原则时，在一般情况下不需要对每一个

潜在适用的方法进行彻底分析，能否获得必要的数据以及数据的可靠性决定了一个方法是否是评估受测试交易定价水平符合独立交易原则的最可靠方法。所以，除非是在不寻常且复杂的情况下，否则没有必要对规程中规定的各个转让定价方法分别进行详细的分析评估。

以下七个因素是美国国内法规中用来评价纳税人选择和采用的转让定价的方法是否合理的着眼点：

1. 纳税人及其附属公司的经验和专业知识。
2. 精确数据的可获得性和纳税人在寻找数据时的充分程度。
3. 纳税人遵守转让定价法规要求的程度。
4. 纳税人依赖由专业机构准备的报告或者分析的程度。
5. 纳税人是否采取独立交易区间的边界值作为其转让定价政策。
6. 纳税人遵守上年适用的预约定价安排，或者由美国国内收入局在上一年针对相同交易特别批准的定价方式的程度。
7. 转让定价调整的金额和关联交易金额的比较。

在判断应该付出多大程度的努力去获取数据以进行转让定价分析时，纳税人可以衡量花费额外的调研费用对寻找新的数据提高分析结果可靠性的可能性。纳税人并不需要在税务年度终了时寻找相关的数据，但是需要在年末之后纳税申报之前保留实际获取的相关数据。

## 7.5. 申诉权

### 7.5.1. 向美国国内收入局提出申诉

企业与税务机关产生税务纠纷时，纳税人可以通过美国国内收入局的行政上诉程序解决其税务纠纷，从而避免正式的法庭庭审。申诉机构会听取纳税人和税务机关两方观点并进行独立的税务纠纷调查，致力于公平平等地解决纠纷问题。下面几段主要介绍中国企业如何应对税务稽查，以及面对税务机关提出的税务调整时，如何应对。

首先美国国内收入局会将通知函或报告寄送至企业，通知包括针对税收问题的调整方案或说明可能采取的征收行动。此外，该书面文件告知纳税人有权通过申诉官员或调解人进行诉讼调解，以及申请调解办法。除检查调整，其他判决结果包括罚款、加收利息、信托基金恢复处罚、诉讼和解达成、缴抵押款以及扣押等。若企业申请调解，企业应提供有关证明文件和记录。

申诉调解为非正式会议，纳税人可自行出席或由律师、会计师或其他个人代理出席。若纳税人与申诉官员或调解人未能达成一致，或不愿向美国国内收入局提起申诉，可选择向法院提起诉讼。

### 7.5.2. 向法院提起诉讼

若纳税人与美国国内收入局通过和解未能达成一致意见，企业有权将相关案件提送至美国税收法院、美国联邦法院或美国地方法院。这些法院独立

于美国税务局之外。

若企业选择绕开美国国内收入局申诉制度，可以选择向以上任意法院提起诉讼。但是，提送至美国税收法院的诉状通常会在法庭庭审之前由申诉官员提前结案。

值得中国企业注意的是，法院诉讼的司法程序旷日持久，并产生巨额诉讼费用。因此，企业在充分了解诉讼风险之后，可能寻求其他措施，而法庭诉讼则作为其解决纠纷的最终手段。企业决定向法庭提起诉讼，通常因为涉案金额巨大。

## 8. 主管税务机关

当纳税人认为如果由于美国一方或美国与缔约国双方的措施，导致或将导致对其不符合税收协定规定的征税时（如双重征税），主管税务机关将应纳税人所求而介入仲裁。

纳税人拥有要求主管税务机关进行协助的权力，而无需先向美国国内收入局上诉机构进行非认定事项的审阅。提及事项将由主管税务机关与美国国内收入局上诉机构同时受理。主管税务机关的协助将可能扩展至未来纳税年度的类似申诉中。

在税收程序第十二章中，列举了美国主管税务机关可能拒绝纳税人案件的情形。其中之一的情形为如果纳税人不认可主管税务机关协商是一项政府



对政府行为并且纳税人并未参与此协商过程。另一个情形为，申请主管税务机关进行协助的交易属于美国税法中所定义的关联避税交易。

## 8.1. 主管税务机关的协助范围

除与百慕大的协议之外，所有美国缔结的税收协定中都包含了双边磋商条款，其中要求缔约方的主管税务机关需与另一方进行协商，以尽量减少或消除双重征税行为。就在任一案例中实现消除双重征税的后果，美国税收协定中的双边磋商条款并未要求缔约国主管税务机关必然达成一致意见。协议仅要求缔约两国的主管税务机关就达成一致意见作出切实的努力。因此，主管税务机关的协助并不意味着在每个案件中都能消除双重征税。然而，从绝大多数案例的结果来看，双重征税现象都尽可能地得到了避免。美国主管税务机关最新（美国国内收入局 2010 财年）的官方统计资料表明，美国主管税务机关解决的案件数量多于前五个财年中任一年。而对案件的总体处理时间同样有所增加。在 2010 财年，美国主管税务机关解决了 271 起案件（其中包括分配相关案件（如转让定价案件）、非分配相关案件（如预提所得税案件）、常设机构（PE）案件、利益限制（LOB）案件（如酌情减免案件）以及预约定价安排（APA））。2010 财年期末未处理数量比上一年度略有减少，但对于已结案案件的处理时间有所增长。

主管税务机关间的协商是政府对政府的过程。因此纳税人直接参与协商

过程是不被允许的。然而，作为纳税人也可以采取主动措施，向缔约双方的主管税务机关直接表达对事实、争端的观点并提供证据。通过提供替代方案并回应双方的问题与关注，纳税人可以推动两国政府间协商的进展。

主管税务机关的协助多见于转让定价相关案件，当缔约一方政府对关联方收入进行再分配时，在某种程度上与其他国家的对相同关联交易的处理并非一致。对此，主管税务机关的协助旨在通过消除或减少调整额或减少收入分配国的应纳税所得来避免双重征税。在转让定价相关案件中，美国主管税务机关遵循税法第 482 节的指导但并非对其完全遵守。主管税务机关也应当考虑到客观事实及整体环境，包括避免双重征税的协议目的。

## 9. 预约定价安排（APA）

除了通过准备同期资料避免罚金之外，纳税人还可以通过以下积极的形式提高转让定价的合规性。

### 9.1. 预约定价安排概述

转让定价问题在实质上极为依赖于相关事实分析，因此一直以来是美国国内收入局对于跨国公司的调查重点问题之一。作为对传统诉讼程序的补充，预约定价安排（APA）项目旨在通过兼顾原则和合作的方式来解决现实存在的或潜在的转让定价争端。APA 对于美国国内收入局和纳税者均有约束力，APA 规定如果纳税人在约定的纳税年度内按照约定的转让定价方法进行纳税申报

并缴纳税款，则其可免于被美国国内收入局进行转让定价调整。

预约定价安排通常包括纳税者和美国国内收入局之间，以及美国国内收入局与其他一国或多国税务机关（限于与美国有税收协定国家的税务机关）之间的协议，这些协议旨在对所商定的交易（“受测交易”）应适用何种转让定价方法达成一致。这种双边预约定价安排可确保纳税人不会就其受测交易被美国和他国税务机关重复征税。根据 Rev. Proc. 2006-09 法规的第 2.08 章和第 7 章，在外国主管税务机关有相应的 APA 程序的前提下，美国鼓励其纳税者进行双边或多边的预约定价安排磋商。不过，美国国内收入局也会在没有与外国主管税务机关达成一致的情况下接受纳税者提出的预约定价安排（即单边预约定价安排）。

## 9.2. 美国预约定价安排程序简介

单边预约定价安排是纳税者与美国国内收入局之间达成的协议，该协议主要从美国税收的角度出发来确定适当的转让定价方法。单边预约定价安排仅对纳税者和美国国内收入局有约束力，但不能阻止他国税务机关就交易应适用的转让定价方法提出不同的意见。Rev. Proc. 2006-09 第 7.07 章提及，对于单边预约定价安排中的受测交易，如果纳税者因他国税务机关的纳税调整而面临重复征税，纳税者可申请由美国主管税务机关（USCA）依据适当的所得税协定（如果有）启动相互协商程序。

相较于单边预约定价安排而言，美国国内收入局一般更倾向于双边（或多边）预约定价安排，这是因为预约定价安排的作用就是在纳税者和相关税务当局之间通过早期的争议解决程序来实现税收的确定性，并避免双重征税。根据这一政策，美国国内收入局在审阅首次和续签申请时，会衡量各种因素已决定是否接收双边/多边预约定价安排（例如，潜在的大额收入；复杂问题；在外国面临税务调整的高风险；或其他为实现有效税务管理而产生的影响因素）或单边预约定价安排（例如，与双边或多边预约定价安排中的额外交易成本相关的少量关键性收入；除双边或多边预约定价安排涵盖的主要关联交易外，单边预约定价安排中涉及的大量交易规模较小的境外交易；或其他为实现有效税务管理而产生的影响因素）。迄今为止，没有一例单边预约定价安排是因其申请的是单边而非双边或多边预约定价安排这一单一理由而被驳回的。

美国是第一个以正式而完整的法律文件对预约安排和独立交易原则在集团内公司间转让定价上的应用等一系列问题作出规定的国家。在此法规下，纳税人会提议一项转让定价方法并提供数据以证明其是符合最佳方法原则下所选出的可以对关联企业间交易独立交易原则进行判定的最可靠的方法。美国国内收入局通过分析企业提交的数据和其他任何相关信息，对 APA 申请作出评估。经过讨论后，如果纳税人的申请得以通过，纳税人和美国国内收入

局双方将签署纸质协议。

法规对申请中必须向美国国内收入局提供的数据作出了详细列举。申请 APA 的纳税人需要交纳申请费。目前费用为 10,000 美元到 50,000 美元不等，具体由申请企业的规模及申请性质决定。

在申请过程中，纳税人必须提出并说明一系列关键性假设。关键性假设是指纳税人相关的既定事实（无论是否受纳税人所控）、第三方、产业或商业或经济状况、纳税人建议的定价方法所需的持续存在的事实等。关键性假设也可能包括下述内容，如经营企业的特殊模式、特殊公司或业务的架构、预期业务量的大小。

### 9.3. 美国预约定价安排的追溯规定

纳税人可在完成 APA 协议前的任何时间，在获得所属管辖区美国国内收入局的批准后，将 APA 运用于早先年度。此举对纳税人而言，可能是解决既存审计问题的有效措施。

### 9.4. 适用于小企业纳税人的简易预约定价安排程序

为了使 APA 程序更加贴近所有纳税人，美国国内收入局于 1998 年初发布了一条特别公告，提出适用于小企业纳税人（SBT）的简化 APA 程序。在公告中对小企业纳税人的定义为任何一个总收入在 2 亿美元以下的美国纳税人。在简化 APA 程序下，整个 APA 申请流程更加迅速与顺利，此外美国国内收入

局将会为小企业纳税人提供比常规流程中更多的协助。

为了简化 APA 程序，美国国内收入局可能同意在 APA 申请时应用简化流程，即使其可能不完全符合对“小企业”的处理要求。美国国内收入局公布了一个项目，在其中鼓励各区检查官去暗示纳税人，如果检查官认为 APA 会帮助解决争议的话，美国国内收入局会更倾向于接受 APA 项目。

## 10. 防范和规避转让定价税收风险的措施建议

针对赴美投资过程中相关关联交易转让定价可能产生的税收风险，我们建议有关投资者可以采取以下措施，有效防范和规避不利税收后果或双重征税情形的发生：

### 10.1. 全面了解美国税收法律法规关于转让定价税收遵从的规定

作为全球税收法律制度最为完善的国家之一，美国国内的转让定价税收法律法规无论在程序上还是在实际内容上都有一些区别于其他国家和地区的规定和要求。赴美投资者在确定具体投资项目和运营模式之前，应将其日常经营活动中可能发生的跨境关联交易转让行为作为跨国经营重要的税收风险点进行详细分析，全面了解美国国内就转让定价税收管理的相关规定，了解其对纳税人税收遵从、风险管理等方面的要求，避免因不了解相关规定要求而引发的不利税收后果。

### 10.2. 结合自身生产经营业务需求确保关联交易发生的商业实质

投资者在赴美投资过程中，应结合自身生产经营业务的需求合理设置投资平台、融资平台、交易平台及组织机构框架，站在完整业务流与价值链管理的角度，以独立交易原则作为处理关联业务往来作价的基本标准，在确保关联交易的内容和规模存在足够合理商业实质的前提下，具体开展相关业务。

### 10.3. 妥善准备保管关联交易转让定价资料并验证定价行为的合理性

完善的转让定价同期资料和文档准备是赴美投资者就应对美国国内潜在转让定价税收风险可以采取的重要手段。投资者可以通过详细记录关联交易的类型、规模、定价的方法、业务流程等内容，选择并使用合适的转让定价方法与利润水平指标测试关联交易定价水平，从定性和定量等角度披露事实性信息及其自身依据独立交易原则所做出的基本判定，构成转让定价防御的第一道防线，有效规避有关税务机关“事后诸葛亮”式的主观判断。

### 10.4. 综合利用相关法律手段应对美国国内收入局可能开展的转让定价调查

由于转让定价合理性及独立交易原则遵从性的判断是一门艺术而不是严密的科学，且美国国内关于转让定价管理的税收环境相对严格，关联交易转让定价行为是美国税务机关开展纳税评估，尤其是跨境交易纳税评估的重要评估对象。一旦投资者的转让定价行为被美国国内税务机关认定为不符合独

立交易原则，不仅面临要补缴相关的税款，甚至还会有罚款产生。建议赴美投资者在面对美国国内税务机关针对转让定价事宜提出的质疑时，要全面遵从其国内针对转让定价关于程序和实质内容的各项规定，充分利用包括听证、上诉、依据国际税收协定提请国际税收磋商等在内的各项国内法与国际法救济措施维护自身合法税收权益，防范并解决可能面临的税收歧视待遇及双重征税等不利税收后果。

### 10.5. 适时申请预约定价安排增强生产经营业务税收后果的确定性

近年来，预约定价安排，尤其是双边预约定价安排已经逐渐成为跨国企业预先防范和规避转让定价税收风险的重要工作手段。建议赴美投资者在规范关联交易流程、梳理并稳定转让定价政策、明确定价执行措施的前提下，适时开展预约定价可行性分析，并根据美国国内税法关于预约定价安排的规定，主动向美国税务机关及其他相关国家的主管税务当局提出预约定价申请，以增强生产经营税收后果的确定性。

### 10.6. 寻求专业机构与人士的帮助

赴美投资者应当在决策阶段及时寻求税务律师、注册会计师等税法专业人士的帮助，借助税法专业人士或专业机构的优势了解美国国内转让定价税收环境，搭建合理的投资、融资和业务发展平台，梳理并规范关联交易流程，在确保关联交易商业实质的基础上以独立交易原则为测试关联交易定价行为



的基本准则，防范并规避可能由转让定价引发的税收风险。如遇转让定价税收调查，也应尽早引入专业人士团队，综合利用各种资源、救济手段保护自身合法权益。

## 第五部分 美国税务争议解决

### 1. 美国税务纠纷解决机制概述

#### 1.1. 税务纠纷的预防

除了纳税人故意违反税收法律的规定以外，税务纠纷的发生多因纳税人对税收政策掌握不够或税收政策本身不明确。因此，将潜在的税务纠纷在交易早期阶段予以排除，可以以较小的成本化解产生税务纠纷风险。事先裁定制度设立的宗旨就是在事前对税法不够明确的问题加以确定，消除税法对于特定交易的不确定性，避免税务纠纷的发生。

#### 1.2. 税务纠纷的发生

美国国内收入局进行的纳税审计是税务机关检查纳税人纳税情况是否合法的重要手段。当纳税审计结果与纳税人实际申报缴纳税款有差异，纳税人可以选择接受纳税审计的结果，按照纳税审计结果缴纳税款，或通过复议、诉讼等方式进入税务纠纷解决途径。因此可以说，纳税审计是导致税务纠纷发生的主要途径。

#### 1.3. 税务纠纷的解决

当纳税人在美国同税务当局发生争议时，当事人通常有两种救济途径可

供选择，一是向美国国税局复议部门（IRS Appeals Office）提起行政复议，如果对复议决定不满，当事人可以向法院提起诉讼；二是直接向法院提起诉讼。

在美国的司法体系中设置有专门的税务法院来处理涉税案件，同时当事人也可以选择向有管辖权的地方法院或是联邦申诉法院提起诉讼，但值得注意的是，各个法院的案件受理程序（如是否要求纳税人事先缴纳税款）、审理规则以及上诉程序都有所不同，这使得涉税案件成为美国司法体系中最复杂的领域之一。

## 2. 事先裁定制度

### 2.1. 事先裁定制度概述

事先裁定，是指税务机关就纳税人申请的关于未来的特定事项应如何适用税法而专门发布解释性文件的程序的总称。全球范围内，实施事先裁定制度的国家不在少数，如加拿大、澳大利亚、法国、德国、新加坡、阿根廷、南非等。各国事先裁定制度的名称不尽相同，如纳税人裁定、产品裁定等。事先裁定制度使纳税人在交易前便获得税务机关对于税收问题应如何处理的建议，对于避免税务争议的发生具有重要意义。

#### 2.1.1. 美国的事先裁定制度

在美国，常见的税务机关就特定事项给予纳税人税收建议的方式有 5 种：

信件裁定 (letter rulings)、结案协议 (closing agreements)、决定书 (determination letters)、通知书 (information letters) 和口头建议 (oral advice)。一般来讲, 美国的事先裁定制度仅指信件裁定制度。

信件裁定, 是税务机关依据纳税人的书面申请, 就纳税人拟进行的特定交易或特定税务事项如何适用税法所下达的书面决定。信件裁定可以在已有税法和先例没有相关规定或规定不够明确的情况下, 建立新的原则或解释。因此, 信件裁定是纳税人就存在潜在税务风险的交易前, 明确交易税收后果的有效方式。但是信件裁定在一些情形下可以撤回或变更<sup>1</sup>, 为了增强信件裁定对税务机关的约束力, 纳税人在申请信件裁定时可以一并申请签署结案协议。

结案协议, 是税务机关与纳税人就特定交易或税务事项如何适用税法签署的最终协议。除非有欺诈、渎职或对重大事实的虚假陈述等情形外, 结案协议不可撤回或变更。

决定书, 是税务机关对特定交易或事实适用税法原则或先例下达的书面决定。决定书仅限于在相关政策法规或其他裁定依据较为清晰的情况下使用, 即仅可作为有明确的税收法律法规、税收协定、税收裁定或可以表明税务机关立场的法院裁判作为依据前提下所做的税收裁定。

除了上述三种可对税务机关产生约束力的方式以外, 税务机关还可以采

---

<sup>1</sup> 详见本指南第 2.7.2 节。

取通知书或口头建议等对其没有约束力的方式为纳税人进行涉税事项提供帮助。通知书，是税务机关提醒纳税人注意相关税收法规或说明纳税人申请裁定不符合法定要求的通知。通知书仅具有建议的性质，不对税务机关产生约束力。口头建议，是相关税务事项的主管人员、纳税人服务机构对纳税人如何处理税务事项提出的口头的纳税建议或指导。但相关人员或机构不会对咨询结果出具书面的文件，口头建议本身也不对税务机关产生任何约束力。

### 2.1.2. 事先裁定制度的意义

税法同其他法律一样，都存在一定的不确定性，如税法表述不明确、税法如何适用不明确、涉税事项证明标准不明确等。消除税法的不确定性是事先裁定制度最重要的意义。

对税务机关而言，事先裁定制度有利于税务机关明确和完善现行税法中存在的缺陷和漏洞。已经制定的税法必然要在实践中不断被检验，才能不断完善。如果很多纳税人经常针对某些问题提出裁定申请，则将有助于税务机关发现现行税法中存在的问题，并寻求切实可行的解决方案。

### 2.2. 事先裁定申请人

提出裁定申请的申请人应为在交易中负有纳税义务的纳税人或可能产生纳税义务的人。纳税人可以委托代理人代为提起裁定申请。

### 2.3. 可申请裁定范围

可申请裁定的范围较为广泛，且涉及各种税种。但仍有一些不予裁定的情形，如：申请裁定的事项正在被审计或正在诉讼中；申请裁定事项根据问题的性质或其他原因不在裁定的范围内；申请裁定的事项为不完整交易；申请裁定事项涉及的两个主体在普通法下被认为存在雇佣关系；商业团体、贸易协会、行业协会或类似组织提出的关于税法如何对其成员适用的裁定申请；申请人就第三方的税法义务或责任提出的裁定申请；申请裁定事项为美国税法对于外国政府或美国政府机构税收影响或税收协定对协定缔约国税法效力问题等等。

## 2.4. 申请事先裁定程序

纳税人申请事先裁定程序，要经过以下步骤：

### 2.4.1. 提交裁定申请，并交纳申请费

纳税人应以书面形式提交裁定申请及相关的附随文件<sup>1</sup>，并同时缴纳申请费用<sup>2</sup>。

### 2.4.2. 税务机关与纳税人（或其代理人）初步联系

税务机关将在收到纳税人申请之日起的 21 日内与纳税人或其代理人取得联系，告知纳税人：（1）其申请是否在可裁定的范围内；（2）申请是否可能获得有利的裁定；（3）需提交的其他资料（如需）。但是，税务机关与纳税

---

<sup>1</sup> 详见本指南第 2.5 节。

<sup>2</sup> 详见本指南第 2.6 节。

人的初步联系并非正式的法律程序，因此税务机关在初步联系时做出的陈述不对其产生法律约束力。

#### 2.4.3. 召开早期会议（如需）

在与纳税人或其代理人的初步联系时，税务机关可能根据具体情况确定是否有必要召开早期会议。早期会议仅就裁定申请前期需要明确的基本情况加以了解，不会对申请事项作出裁定。同样，税务机关在早期会议上提出的建议不对其产生法律约束力。

#### 2.4.4. 提交补充材料（如需）

如欠缺裁定所需的重要资料，税务机关可以要求纳税人补充。不仅如此，在初步联系过程中通过电话、口头说明、会议等方式确认的事实和情况，税务机关也可以要求纳税人提交书面资料加以确认。除非得到延期的许可，纳税人应当在 21 日内提交前述补充资料。如果纳税人未能按期提交补充材料，则裁定程序终结。

#### 2.4.5. 申请召开会议

纳税人可以在提交裁定申请时或此后不久通过书面形式申请与税务机关就裁定事项召开会议。会议召开后，纳税人可以在 21 日内提交补充资料，包括但不限于数据、推理和先例等。若纳税人逾期未提交补充资料，则税务机关将依据其已经掌握的资料作出裁定。

## 2.4.6. 税务机关作出裁定

税务机关将依据纳税人提供的申请材料、相关立法、先例及其在审查过程中掌握的情况作出裁定。通常，税务机关作出裁定需要经过数个月的时间。

## 2.5. 事先裁定申请中需说明的主要内容

### 2.5.1. 事实及相关信息

(1) 与交易相关的所有事实的完整描述。这些事实包括：所有相关主体的名称、地址、电话和纳税人识别号；所有相关主体的纳税核算期间和核算方法；关于纳税人经营活动的描述；关于交易的商业目的的完整陈述；关于交易的详细描述；所有与交易或纳税人的裁定申请有关的其他事实。

(2) 交易文件。纳税人应随同裁定申请一并提交合同、意向书、契约、协议、信托文件、免责声明等与交易有关的所有文件。如果交易涉及公司分配、重组等类似交易，应一并提交公司资产负债表、损益表等财务报表。如果这些文件不是英文文件，除提供真实的副本外，还应附合格的英文翻译件。

### 2.5.2. 法律

(1) 支持或反对纳税人观点的法律和政府机关意见。如有任何立法、税收协定、法院判决或税收规则等支持纳税人的观点或与纳税人的观点相悖，在裁定申请中对这些情况进行说明和讨论将有利于裁定的顺利进行。

(2) 外国法律。纳税人应随同裁定申请一并提交交易所涉及的外国法律、



法规及其他相关行政文件的副本。值得注意的是，纳税人提供的外国法律的副本应当是从官方版本或其他被广泛接受的版本复制而来，且以该国的官方语言表述。如果该国的官方语言不是英语，纳税人还应同时提交合格的英文翻译件。

### 2.5.3. 对重要事实及法律的分析

除了对事实和法律情况的描述，纳税人还需要在裁定申请中对重要事实及法律进行分析，而非仅对事实和法律做简单地罗列。对有利和不利的法律和事实均进行分析，进而依据这些事实和法律表明纳税人的立场，有利于裁定朝着有利于纳税人的方向进行。

### 2.5.4. 纳税人的结论性意见

在裁定申请中，纳税人应当依据对相关事实和法律的分析得出结论性意见，表明其希望税务机关作出怎样的裁定。

## 2.6. 收费标准

针对不同的交易类型和裁定类型，收费从几百美元到数万美元不等。在特定条件下纳税人还可以获得一定的减免。美国国内收入局可能每年调整收费标准，并在其官方网站上公布<sup>1</sup>。

## 2.7. 事先裁定的效力

一般来说，纳税人按照信件裁定上所描述的条件和限制进行交易，税务

<sup>1</sup> IRS2014年公布的申请裁定收费标准：<http://www.irs.gov/irb/2014-1-IRB/apa.html#d0e4792>

机关会认可裁定的结果。相反，若纳税人在交易后不按照裁定的结果纳税，则将面临被稽查或处罚的风险。当然，纳税人也可以在税务机关作出裁定后选择不进行裁定上所描述的条件和限制进行交易，则裁定结果当然不适用于新的交易。

### 2.7.1. 对其他纳税人不适用

对纳税人作出的裁定不适用于其他纳税人，也不得作为作出税务处理或法院裁判的先例。

### 2.7.2. 信件裁定可以撤回或修改

#### 2.7.2.1. 因裁定结果有错误或所依据的法律发生变更而被撤回或修改

除非信件裁定作为结案协议的一部分，否则，若信件裁定被认为有错误、或与税务机关目前的观点不符，该信件裁定可以被撤回或修改。信件裁定被撤回或修改的，除非税务机关限制信件裁定撤回或修改的追溯期，否则，信件裁定撤回或撤销可以追溯到裁定事项所涉及的年份。

#### 2.7.2.2. 因其所依据的事实发生重大变化而被撤回或修改

当发生下列情形时，信件裁决可能被撤回或修改：

- (1) 信件裁决所依据的重要事实有失实陈述或遗漏；
- (2) 信件裁决所依据的事实在交易时发生重大变化；
- (3) 针对一系列行动或交易的信件裁决所依据的事实在这一系列行动或

交易进行过程中发生了变化。

## 3. 纳税审计

### 3.1. 纳税审计启动

美国国内收入局的纳税审计程序通常由两种方式启动。一是通过审查纳税申报资料启动审计程序；二是利用计算机选择审计对象启动审计程序。通过审查纳税申报资料启动审计程序的，美国国内收入局首先对纳税人的纳税申报表进行审查。对纳税人的申报持有异议的，将以书面形式要求纳税人做出解释。若纳税人的解释仍不能使美国国内收入局满意，美国国内收入局将启动纳税审计程序。

### 3.2. 纳税审计程序

在纳税审计中，根据审计的方式不同，可以分为三种：通信审计（Correspondence Exams）、办公室审计（Office Exams）和现场审计（Field Exams）。

通信审计通过通信的方式进行。通常，美国国内收入局会要求纳税人提供解释或支持文件以证实或澄清相关事项。办公室审计和现场审计的区别在于审计进行的地点不同，在美国国内收入局办公室进行的审计被称为办公室审计。通常，对涉及资料较多或问题较为严重的案件会采用现场审计，否则采取办公室审计。

### 3.3. 纳税审计结果

最终审计结果与纳税人的纳税申报存在差异，将向纳税人发出税务员报告（Revenue Agents' Report, “RAR”），内容包括表明少缴税款金额纳税义务重新评估以及拟作出的纳税调整方案，并附上一封告知纳税人可以向美国国内收入局的复议办公室（the Office of Appeals）提出复议的信件（30 day letter，又称 30 天信件）。

纳税人接到 30 天信件后，有 30 天的时间考虑如何应对。一般来说，纳税人有三种选择：

（i）同意按照 30 天信件补缴税款。纳税人同意按照 30 天信件补税的，税务争议结束。税务机关不再向纳税人发出欠税通知书（the Notice of Deficiency，又称 90 天信件），并且纳税人不得再就这一争议向税务法院提起诉讼。但纳税人仍然可以在补税后提出退款申请或提起返还诉讼。

（ii）向美国国内收入局复议部门提出复议。在 30 天信件发出后的 30 天内，纳税人可以向美国国内收入局复议部门提出复议。经纳税人申请或在某些特殊情况下，提出复议的期限可以延长至 90 天。

（iii）对 30 天信件置之不理。经纳税人要求或 30 天期间届满，美国国内收入局将向纳税人发出欠税通知书。纳税人可以按照相关规定补缴税款或按照相关诉讼程序提起诉讼。

## 4. 税务行政复议

### 4.1. 税务行政复议简介

美国的税务行政复议机关是复议办公室。复议办公室的职能完全独立于负责税收征管的美囯国内收入局，对案件作出独立的判断。在复议过程中，复议办公室将积极与纳税人和美囯国内收入局进行沟通，尽最大努力使案件在复议阶段得到解决，并避免发生税务诉讼。

### 4.2. 行政复议程序

#### 4.2.1. 复议提起

除小额税款案件申请（the Small Case Request）外，纳税人对 30 天信件提起复议的，需提交书面的复议申请（the Protest）。复议申请中应当包含下列信息：

- （1）姓名、地址、电话；
- （2）表明向复议办公室提出针对美囯国内收入局的复议的愿望；
- （3）已收到的载明美囯国内收入局调整税款建议的文件的复印件；
- （4）税款所涉及的纳税期间；
- （5）列明对哪些美囯国内收入局调整建议存有异议；
- （6）对美囯国内收入局调整建议存有异议的理由；
- （7）支持上述理由的法律法规；

(8) 作出如下伪证处罚声明：“根据伪证惩罚，我声明，据我所知和所信，本复议申请及任何附随文件中所述事实为真实、准确和完整”；

(9) 在伪证处罚声明下方签名。

若由第三方代为准备和签署复议申请，该第三方亦应当作出包含如下信息的伪证处罚声明：

(1) 由该第三方代为提交复议申请及任何附随文件；

(2) 该第三方是否知晓复议申请及任何附随文件中所载事实是否真实准确。

#### 4.2.2. 税务员 (Revenue agents) 抗辩

税务员 (Revenue agents) 会收到一份复议申请的复印件，并提交书面的答辩意见 (the Rebuttal) 支持他们的调整建议和对纳税人提出的法律和事实问题提出抗辩。

#### 4.2.3. 单方交流 (Ex Parte communication)

在复议会议 (the Appeals Conference) 之前，常常召开一个由被指定负责争议案件的复议人员 (the Appeals Employee)、纳税人和负责争议案件的美国国内收入局工作人员参加的单方会议 (Ex Parte Conference)。会议的主要目的是听取美国国内收入局工作人员对争议案件的抗辩。当然，纳税人也可以在会上提出自己的观点，或就相关问题提出疑问。

为了保护纳税人的合法权益，一般情况下，复议工作人员和美国国内收入局工作人员不得在纳税人未被邀请的情况下进行单方交流（Ex Parte communication）。当然，这一规定也有例外，如复议人员欲就征管和程序问题询问美国国内收入局工作人员的情形。

#### 4.2.4. 复议会议

复议会议并非复议进行的唯一方式。复议还可以采取通信或电话的方式进行。虽然大部分案件均通过更加方便快捷的通信和电话方式解决，但纳税人可以要求复议以会议的方式进行。在复议会议上，由复议团队（the Appeals Team）负责裁决。复议团队一般由一名复议团队负责人（the Appeals Team Chief Leader）和复议人员组成。对于小额案件，可以由一复议人员独自组成复议团队。

## 5. 一审

### 5.1. 一审诉讼法院选择

#### 5.1.1. 税务诉讼案件类型

根据纳税人是否缴纳了争议税款，可以将税务诉讼分为两类，即欠税诉讼（the Deficiency Litigation）和返还诉讼（the Refund Litigation）。欠税诉讼是在纳税人尚未缴纳争议税款时针对纳税义务等问题提起的诉讼。返还诉讼是纳税人缴纳争议税款后提起的要求退还相关款项的诉讼。如法律

法规没有特别规定，欠税诉讼由税务法院管辖，返还诉讼由地区法院或联邦索赔法院管辖。

## 5.1.2. 一审法院

### 5.1.2.1. 税务法院 (the Tax Court)

#### 5.1.2.1.1. 税务法院概述

美国国会根据美国宪法 Article I 组建税务法院审理涉税案件。美国税务法院是拥有有限管辖权的联邦法院，坐落于华盛顿，但税务法院的法官在全国各指定城市巡回审理案件。

美国税法典第 76 章第 C 分章专门介绍了税务法院的组织与权限、程序以及判决宣布等事项。根据美国税法典，税务法院由 19 名成员组成，包括首席法官 (the Chief Judge) 和法官 (the Judges)，不设陪审团。税务法院法官由总统根据参议院的建议并经参议院的同意任命，任期 15 年。除此以外，税务法院同时设有高级法官 (the Senior Judges) 和特审法官 (the Special Trial Judges)。

#### 5.1.2.1.2. 小额税款案件程序 (the Small Tax Case Procedure)

美国税法典第 7463 条规定，对特定的税款金额不超过 50,000 美元的案件，纳税人可以选择采用普通诉讼程序或小额税款案件程序进行审理。小额税款案件的审理程序更为简化，但其裁决是终局的，且不得成为其他案件援



引的判例。总结起来，当事人选择采用小额税款案件程序具有以下优势：（1）程序简化，节省时间；（2）节省律师费等金钱；（3）保密性强。劣势在于采用小额税款案件程序的裁决为终审判决，双方对裁决不服的，无法提出上诉。

#### 5.1.2.2. 地区法院（the District Court）和联邦索赔法院（the Court of Federal Claims）

联邦索赔法院坐落于华盛顿，审理美国政府为被告的金钱诉讼，税务案件构成其中的重要部分。在美国境内各地均设有地区法院，审理各类案件。地区法院的法官为终身制，并设有陪审团。联邦索赔法院与税务法院一样，不设陪审团。另外，受法院体系的不同影响，在援引判例时，地区法院裁判的案件可以援引纳税人管辖地法院的判例；联邦索赔法院裁判的案件可以援引联邦索赔法院、联邦巡回上诉法院（the U.S. Appeals Court for the Federal Circuit）和美国最高法院（the U.S. Supreme Court）的判例。

## 5.2. 税务法院诉讼程序

### 5.2.1. 提起诉讼

#### 5.2.1.1. 向税务法院提起诉讼

除法律法规另有规定，欠税诉讼由税务法院管辖。除税法典第 6015、6320 及 6330 条规定的特殊情形外，纳税人应当在法定补税通知书发出之日起 90

天内向税务法院提交起诉状 (petition)。纳税人在美国之外，且法定补税通知书以邮寄方式发出的，起诉期限为 150 天。需要特别注意的是，前述期限不得延长。另外，纳税人提交起诉状的同时，应当提交一份审理地点建议 (the Designation of Place of Trial)，表明其对案件审理地点的偏好。税务法院将尽量安排对纳税人最便利的地点审理案件。

#### 5.2.1.2. 向地区法院或联邦索赔法院提起诉讼

除法律法规另有规定，纳税人可以向地区法院或联邦索赔法院提起返还诉讼。向地区法院或联邦索赔法院提起诉讼的，应当满足下面三个条件：(1) 纳税人已经全额缴纳了争议税款；(2) 纳税人已经向美国国内收入局提出退款行政申请 (the Administrative Claim of Refund)；(3) 纳税人向法院提起返还诉讼。

退款行政申请需在纳税资料提交的三年内或税款缴纳的两年内向美国国内收入局提出。若美国国内收入局驳回退款行政申请，将向纳税人发出驳回通知 (the Notice of Disallowance)。纳税人提出退款行政申请六个月后，可以向法院提出返还诉讼。但美国国内收入局发出驳回通知的，纳税人在驳回通知发出之日起便可提出返还诉讼，且返还诉讼应当在驳回通知发出之日起两年内提出。

#### 5.2.1.3. 专属的案件管辖权

相关法律法规同时规定地区法院或税务法院对某些类型的案件有专属管辖权。比如，根据美国税典第 7431 条的规定，纳税人提起的关于纳税信息泄露的诉讼只能向地区法院提起<sup>1</sup>。再比如根据美国税典第 6404 条的规定以及欣克诉美国，550 U.S. 501 (2007) (Hinck v. United States, 550 U.S. 501 (2007)) 案的判决，针对美国国内收入局拒绝减少利息的诉讼只能向税务法院提起<sup>2</sup>。

### 5.2.2. 美国国内收入局的诉讼代表

在税务法院的欠税诉讼中，美国国内收入局首席顾问办公室 (the Office of Chief Counsel of the Internal Revenue Service) 的工作人员将代表美国国内收入局参加诉讼。这与返还诉讼不同。在返还诉讼中，美国国内收入局司法部门的工作人员将代表美国国内收入局参加诉讼。相比较而言，美国国内收入局首席顾问办公室的工作人员对税收法律的相关规定较为熟悉，而美国国内收入局司法部门的工作人员对诉讼程序和证据规则较为熟悉。

### 5.2.3. 诉讼程序规则

税务法院的诉讼程序由税务法院规则规定 (the Tax Court Rules)。这

---

<sup>1</sup> 26 USC § 7431 (a) : If any officer or employee of the United States knowingly, or by reason of negligence, inspects or discloses any return or return information with respect to a taxpayer in violation of any provision of section 6103, such taxpayer may bring a civil action for damages against the United States in a district court of the United States.

<sup>2</sup> 26 USC § 6404 (h) : The Tax Court shall have jurisdiction over any action brought by a taxpayer who meets the requirements referred to in section 7430 (c) (4) (A) (ii) to determine whether the Secretary's failure to abate interest under this section was an abuse of discretion, and may order an abatement, if such action is brought within 180 days after the date of the mailing of the Secretary's final determination not to abate such interest.

与地区法院和联邦索赔法院有所不同。地区法院的诉讼程序由联邦民事诉讼规则（the Federal Rules of Civil Procedure）规定；联邦索赔法院的诉讼程序由联邦索赔法院规则（the Court of Federal Claims Rules）规定。尽管税务法院和联邦索赔法院规则是仿照联邦民事诉讼规则制定的，但仍有许多不同。例如，三类法院传唤证人的权限便大相径庭。税务法院可以传唤任何在指定案件审理地点的证人；地区法院只能传唤住所在其辖区内或在法庭外 100 英里半径范围内能够找到的证人；联邦索赔法院同样遵守前述 100 英里的规则，并且在有正当理由的条件下，可以传唤 100 英里外的证人。

#### 5.2.4. 判决

税务法院作出判决的方式有三种：当场判决（the Bench Opinion）、简易判决（the Summary Opinion）以及判决备忘录（the Memorandum Opinion）或法院判决（the Tax Court Opinion）。

##### 5.2.4.1. 当场判决

法官可以在诉讼过程中口头说明法院的意见，在此之后，税务法院将在庭审后的几周内向起诉的纳税人发出表明法官观点的书面文件。但 Bench opinion 不能作为其他案件援引的先例。

##### 5.2.4.2. 简易判决

在小额税款案件中，法官将作出简易判决。简易判决同样不能作为其他

案件援引的先例，并且不能对简易判决提起上诉。

#### 5.2.4.3. 判决备忘录或法院判决

判决备忘录和法院判决均可作为其他案件援引的先例，并且可以对其提起上诉。通常，若案件仅涉及常规的法律问题，没有任何创新性的观点或论述，则作出判决备忘录；相反，若税务法院认为判决包含了重要的法律问题或法律原则，则作出法院判决。首席法官有权决定对某一案件作出判决备忘录还是法院判决。

#### 5.2.5. 重新审议申请

若纳税人对税务法院的判决存有异议，可以在书面判决发出之日起的 30 天内可以向税务法院申请重新审议案件（仅限非小额税款案件），并阐述其存有异议的观点及理由。判决该案的法官将决定是否重新审议，但是通常情况下，除非有异常情况或重大错误，重新审议申请不会被批准。

## 6. 上诉

### 6.1. 上诉法院

美国的诉讼管辖区被划分为 12 个巡回区，每个巡回区均设有美国上诉法院（the US Court of Appeals），对其巡回区内的案件具有管辖权。除此以外，还设有联邦巡回上诉法院（the Court of Appeals for the Federal Circuit），对全国范围内特定类型的案件具有上诉管辖区。

除小额税款案件外，纳税人均可对第一审法院的判决提出上诉。由税务法院、联邦地区法院判决的案件，可向其所在巡回区的美国上诉法院提出上诉；由联邦索赔法院判决的案件，可向联邦巡回上诉法院提出上诉。如果当事双方对上诉法院的判决仍不服，可以向联邦最高法院（the Supreme Court of the United States）上诉。

起诉法院	第一次上诉法院	第二次上诉法院
税务法院（小额税款案件除外）	美国上诉法院	联邦最高法院
联邦地区法院		
联邦索赔法院	联邦巡回上诉法院	

## 6.2. 上诉管辖地

纳税人向美国上诉法院上诉的，美国税法典对上诉管辖地做出了具体规定。根据美国税法典第 7842 节的规定，除非部长（the Secretary）与纳税人通过书面协议指定任何美国上诉法院进行复审，判决由其所位于的巡回区的美国上诉法院复审，但某些政府债务状态的宣布判决只能由哥伦比亚特区上诉法院复审。

具体来说，判决所位于的巡回区按下列方法确定：（1）请求对除公司以外的纳税义务进行重新确定的，在该请求者的法定居住地；（2）请求对公司纳税义务进行重新确定的，该公司的主要营业地或主要办公室或代理人所在

地，如果它在任何司法管辖区内都没有主要营业地或主要办公室或者代理人所在地，则在提交该纳税义务的申报纳税的办公室所在地；（3）对于根据第 7476 节的规定请求宣布关于某些退休金计划资格判决的主体而言，该雇主的主要营业地或者主要办公室或者代理人所在地；（4）对于根据第 7428 节的规定请求宣布豁免对企业征税（如某些信托）判决的组织而言，该组织的主要办公室或者代理人所在地；（5）对于第 6226 节、第 6228 节（a）、第 6247 节或者第 6252 节所规定的诉讼请求而言，该合伙企业的主要营业地；（6）对于第 6234 节（c）所规定的诉讼请求而言，如果该请求者不是公司，则在诉讼请求者的法定居住地，如果请求者是公司，则在根据第（B）分段的规定可适用的地点或办公室；或者（7）若前述情况均不适用，则该决定应当由哥伦比亚特区上诉法院进行复审。其中，法定居住地、主要营业地或者主要办公室或者代理人所在地应当截至诉讼请求者向税务法院提交重新确定纳税义务的请求之时或者截至根据第 7428 或者 7476 节的规定请求宣布判决的诉讼请求或者截至向税务法院提交根据 6226 节、第 6228 节（a）或者第 6234 节（c）所规定的诉讼请求之时确定。

### 6.3. 上诉期间

有税务法院审理的可上诉案件，纳税人可以在税务法院判决作出之日起 90 天内提起上诉；若美国国内收入局首先提起上诉的，纳税人可以在判决作

出之日起 120 天内提起上诉。

## 7. 税务争议的预防与解决途径的选择

### 7.1. 税务争议的预防

一旦发生税务争议，不仅给纳税人造成时间和成本上的损失，更会对纳税人的商誉造成重大损害。因此，从企业经营角度而言，规范企业行为，预防税务争议的发生是纳税人的最佳选择。

#### 7.1.1. 向税务部门咨询

美国税务部门十分重视纳税服务。纳税服务的一项重要内容就是答复纳税人对税务问题的咨询。美国税务部门答复纳税人税务咨询的渠道多种多样，如互联网或电话等。部分地区税务部门甚至设有纳税人接待室，当面接待纳税人对税务问题的咨询。不仅如此，税务部门每年在这一工作中投入的人力物力，对纳税人提出的咨询基本都可以有效解决。纳税人可以充分利用税务部门提供的税务咨询服务，使自身纳税情况符合美国的税收政策，避免发生税务争议。

#### 7.1.2. 适时申请事先裁定

事先裁定是在交易前期即对相关税收问题加以确定，可以有效避免事后发生税务争议。对于纳税人而言，这一制度的最大优势在于降低了潜在的税务风险，避免了交易的不确定性。当然，申请事先裁定也会存在诸如信息披



露风险等不利影响。是否申请事先裁定还需根据纳税人及交易的具体情况确定。关于对是否采取事先裁定的考量因素，将在本指南第 7.2.1 部分详述。

### 7.1.3. 寻求专业人士的帮助

美国税法较中国税法更为复杂，纳税程序更为繁琐。纳税人往往难以在短时间内熟练掌握纳税知识，容易导致承担不必要的税收负担或无意中发生税务违规行为。因此，寻求美国当地税法专业人士或专注于跨境业务的中国税法专业人士的帮助可以有效地避免税务争议。

## 7.2. 税务争议解决途径的选择

### 7.2.1. 是否选择事先裁定

#### 7.2.1.1. 选择事先裁定的考虑

对纳税人而言，进行事先裁定的好处有：（1）有助于控制交易的税收风险。税收问题不仅会影响交易的盈利性，更有可能使企业或相关责任人承担不必要的法律责任。进行事先裁定可以事先确定交易的税收成本，消除潜在的税收风险；（2）有助于提升企业形象。尤其是对于上市公司而言，披露其获得事先裁定的消息有助于树立企业谨慎经营、积极履行应尽纳税义务的良好企业形象；（3）有助于建立与税务机关的良好关系。事先裁定可以使企业与税务机关在交易前，以协商的方式就潜在的税务争议达成一致，避免与税务机关出现矛盾和冲突，建立良好的税企关系。

### 7.2.1.2. 不选择事先裁定的考虑

尽管事先裁定制度存在诸多好处，但并非所有的交易都适合采取事先裁定。总结起来，事先裁定存在的弊端主要有：（1）信息披露风险。采取事先裁定，申请人要向税务机关披露裁定事项相关的全部信息，其中可能涉及到申请人的商业秘密；（2）税务问题被发现风险。采取事先裁定，意味着申请人主动向税务机关报告其交易中可能存在税务问题，并向税务机关提供税务检查所需的全部文件；（3）时效性差。事先裁定通常需要花费几个月的时间，对于需要立即进行的交易而言，事先裁定的时效性是必须要考虑的因素之一。

### 7.2.2. 是否选择复议

#### 7.2.2.1. 复议的理由

纳税人可以选择是否提起复议程序，是否复议不影响其继续提起诉讼的权利。这就给纳税人一次额外的与美国国内收入局解决争议的机会。并且实践中，大部分税务争议都在复议阶段得到解决。即便争议未能在复议阶段解决，纳税人仍然可以通过复议程序更加全面地了解美国国内收入局的主要观点，便于其在以后的诉讼阶段更好地保护自身权益。

再者，复议期间无需按照美国国内收入局的审计结果补缴税款，因此，纳税人可以通过复议程序推迟补缴税款。这对于难以在短期内筹集较大数额税款的纳税人是有利的。

#### 7.2.2.2. 不复议的理由

尽管进行复议有诸多好处，但有时纳税人可能更倾向于尽快进行诉讼程序以终结争议。首先，逾期利息从 30 天信件发出时开始计算，纳税人在补缴税款前仍然需要承担逾期利息的损失，因此，可以快速筹措资金的纳税人，可能更希望尽早地支付税款以停止逾期利息的计算；其次，纳税人可能并不希望过于漫长的争议解决期间给美国国内收入局更多的时间完善其观点。

#### 7.2.3. 诉讼法院的选择

是否选择诉讼纳税人在选择税务法院时，应当考虑是否设有陪审团、是否需要提前缴纳税款、逾期利息的计算、先例的适用以及法官的背景等因素。

##### 7.2.3.1. 是否有陪审团

税务法院和联邦索赔法院不设陪审团，案件涉及的事实问题同样有税务法院法官裁决。相反，地区法院设有陪审团。一般来讲，纳税人在涉税案件中处于弱势，陪审团容易对纳税人产生同情，进而做出较有利于纳税人的裁决。因此，若纳税人在争议案件中具有容易取得陪审团理解和同情的情节，那么选择向地区法院提起诉讼可能对纳税人更为有利。

##### 7.2.3.2. 是否需提前缴纳税款

纳税人向税务法院提起诉讼的，无需在起诉前交纳争议税款，并且，若纳税人已经缴纳争议税款的，税务法院对案件不再具有管辖权。相反，在地

区法院和联邦索赔法院提起诉讼的，纳税人需在起诉前缴纳争议税款。若争议税款金额较大，何时缴纳税款将对纳税人产生重要影响，因此，各个法院对税款缴纳时间的要求也是影响纳税人向哪个法院提起诉讼的重要因素。

#### 7.2.3.3. 逾期利息的计算

根据美国税法规定，逾期利息（the Hot Interest）的计算期间是30天信件发出到纳税人缴纳税款。因此，纳税人缴纳税款的时间将影响其需要支付的利息。由于税务法院仅受理尚未缴纳争议税款的案件，因此，纳税人向税务法院提起诉讼往往意味着其可能承担更多的逾期利息损失。从这个角度来看，尽早结束争议程序或提前缴纳争议税款并向地区法院或联邦索赔法院提起诉讼会是更好的选择。

#### 7.2.3.4. 先例的适用

根据前文所述，不同法院可以援引的判例范围也不尽相同，一般来说，由于地区法院和联邦索赔法院不只是审理税务案件，并且事实上大部分税务案件都由税务法院审理，因此，地区法院和联邦索赔法院可以援引的判例相对较少。美国税法判例繁多，在进行税务诉讼时，对纳税人来讲最佳的选择还是聘请专业的税法律师，提出专业性意见。

#### 7.2.3.5. 法官的背景

税务法院的法官在成为税务法院法官前均具有丰富的税法相关经验，这

对于需要对相关法规或诉讼历史有深入理解的案件来说至关重要。虽然地区法院和联邦索赔法院的法官也具备一定的专业技能，但如果争议案件较为复杂，选择税务法院会是纳税人的最佳选择。另一方面，地区法院和联邦索赔法院的法官除审理税务案件外，同时审理其他类型的案件。因此，这些法官可能对税法有不同于一般意义上的理解。在某些特殊情况下，纳税人也应当考虑这一因素。