

中国居民赴美国 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

前 言

随着“一带一路”倡议的深入推进，中国“走出去”纳税人步伐明显加快，对外投资规模和质量日益提升。为帮助对外投资者了解和熟悉美国的投资环境及相关税收政策，我们编写了《中国居民赴美国投资税收指南》（以下简称《指南》）。《指南》主要围绕美国经济概况、税收制度、征管要求、特别纳税调整政策、中美税收协定以及赴美国投资可能存在的税收风险等方面展开。

本《指南》分为六章：第一章介绍了美国经济概况，从近年美国经济发展状况、支柱和重点行业、经贸合作及投资政策等方面简要介绍美国经济概况。第二章介绍了美国税收制度，以所得税为主体税种，辅以其他税种构成，主要包括：企业所得税、个人所得税、销售与使用税、关税、财产税、消费税、印花税以及其他地方税等，其中企业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。第三章介绍了美国税收征收与管理，主要包括美国税收管理机构、对居民和非居民纳税人的税收征收管理。第四章介绍了美国特别纳税调整方面的相关内容，包括关联交易、同期资料、转让定价调查、预约定价安排、受控外国企业、成本分摊协议管理和资本弱化等内容。在此基础上，总结了法律责任。第五章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。首先介绍了中美税收协定的相关规则，包括适用范围、常设机构认定、不同类型收入的税收管辖、税收抵免、无差别待遇原则及享受税收协定的手续等内容；然后介绍了中美税收协定的相互协商程序，包括法律依据、程序的适用、启动、法律效力及仲裁等内容；最后介绍了中美税收协定争议的防范。第六章主要介绍在美国投资可能存在的税收风险，包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险、享受税收协定待遇风险以及其他风险等。

《指南》仅基于2024年6月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新，特别是2025年1月后新一届特朗普政府可能实施的税收主张。

同时，建议“走出去”纳税人在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，以规避不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

第一章 美国经济概况	1
1.1 近年经济发展情况	1
1.2 支柱和重点行业	2
1.3 经贸合作	2
1.4 投资政策	4
1.4.1 投资门槛	4
1.4.2 投资吸引力	5
1.4.3 投资退出政策	5
第二章 美国税收制度简介	8
2.1 概览	8
2.1.1 税制综述	8
2.1.2 税收法律体系	9
2.1.3 最新税制变化	9
2.2 企业所得税	12
2.2.1 居民企业	12
2.2.2 非居民企业	24
2.2.3 申报制度	25
2.3 个人所得税	28
2.3.1 居民纳税人	28
2.3.2 非居民纳税人	37
2.3.3 申报制度	40
2.4 销售与使用税	40
2.4.1 概述	40
2.4.2 税收优惠	41
2.4.3 应纳税额	41
2.4.4 申报制度	41
2.5 其他税	42
2.5.1 关税	42
2.5.2 财产税	43
2.5.3 消费税	44
2.5.4 印花税	45
2.5.5 社会保障税	46

第三章 税收征收和管理制度	48
3.1 税收管理机构	48
3.1.1 税务系统机构设置	48
3.1.2 税务管理机构职责	48
3.2 居民纳税人税收征收和管理	51
3.2.1 税务登记	51
3.2.2 账簿凭证管理制度	52
3.2.3 纳税申报	54
3.2.4 税务检查	54
3.2.5 税务代理	56
3.2.6 法律责任	57
3.2.7 其他征管规定	61
3.3 非居民纳税人税收征收和管理	65
3.3.1 非居民税收征管措施简介	66
3.3.2 非居民企业税收管理	66
第四章 特别纳税调整政策	67
4.1 关联交易	67
4.1.1 关联关系判定标准	67
4.1.2 关联交易基本类型	67
4.1.3 关联申报管理	71
4.2 同期资料	72
4.2.1 分类及准备主体	72
4.2.2 具体要求及内容	72
4.2.3 国别报告	73
4.2.4 其他要求	74
4.3 转让定价调查	74
4.3.1 原则	74
4.3.2 转让定价主要方法	75
4.3.3 转让定价调查	78
4.4 预约定价安排	80
4.4.1 适用范围	80
4.4.2 程序	81
4.5 受控外国企业	83
4.5.1 判定标准	83

4.5.2 税务调整.....	83
4.6 成本分摊协议管理	84
4.6.1 主要内容.....	84
4.6.2 税务调整.....	85
4.7 资本弱化.....	86
4.7.1 判定标准.....	86
4.7.2 税务调整.....	86
4.8 法律责任.....	86
第五章 中美税收协定及相互协商程序	88
5.1 中美税收协定.....	88
5.1.1 中美税收协定	88
5.1.2 适用范围.....	89
5.1.3 常设机构的认定	91
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	95
5.1.5 美国税收抵免政策	101
5.1.6 无差别待遇原则	107
5.1.7 在美国享受税收协定待遇的手续	108
5.2 中美税收协定相互协商程序.....	110
5.2.1 相互协商程序概述	110
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	110
5.2.3 相互协商程序的适用.....	111
5.2.4 启动程序.....	113
5.2.5 相互协商的法律效力.....	115
5.2.6 美国仲裁条款	116
5.3 中美税收协定争议的防范.....	116
5.3.1 中美税收协定争议	116
5.3.2 中美税收协定争议产生的主要原因及表现.....	116
5.3.3 妥善防范和避免中美税收协定争议.....	118
第六章 在美国投资可能存在的税收风险	120
6.1 信息报告风险.....	120
6.1.1 登记注册制度	120
6.1.2 信息报告制度	122
6.2 纳税申报风险.....	124
6.2.1 在美国设立子公司的纳税申报风险.....	125

6.2.2 在美国设立分公司或代表处的纳税申报风险	126
6.2.3 在美国取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	126
6.3 调查认定风险	127
6.3.1 税务稽查时效	127
6.3.2 税务稽查样本选取	127
6.3.3 税务案件刑事调查	128
6.3.4 容易导致调查认定的风险点	128
6.4 享受税收协定待遇风险	132
6.4.1 未正确享受协定待遇风险	132
6.4.2 滥用协定待遇风险	134
6.5 其他风险	136
6.5.1 处置美国不动产权益	136
6.5.2 海外账户税收遵从法案	137
参考文献	139
附录：美国签订税收条约一览表	140

第一章 美国经济概况

1.1 近年经济发展情况

美国具有高度发达的现代市场经济，有较为完善的经济调控体制，其劳动生产率、国内生产总值和对外贸易额均居世界首位。

自美国次贷危机以来，政府对以制造业为代表的实体经济实施规模刺激计划，增加就业机会，带来了显著成果。2013年后美国经济形势逐渐回暖，处于稳定态势。2021年至2023年，美国的国内生产总值（Gross Domestic Product，以下简称“GDP”）分别为22.99万亿美元、25.46万亿美元和27.36万亿美元^[1]。

主要经济数据：

- （1）2023年GDP：27.36万亿美元（按当年价格计算）；
- （2）2023年人均GDP：8.54万美元（按当年价格计算）^[2]；
- （3）2023年实际GDP增长率：2.5%^[3]；
- （4）2023年通货膨胀率：3.4%；
- （5）居民消费价格指数（Consumer Price Index，以下简称“CPI”）：2023年12月，美国CPI同比上涨3.7%^[4]；
- （6）2023年美国联邦政府财政收入：4.44万亿美元^[5]；
- （7）2023年美国联邦政府财政支出：6.13万亿美元^[6]；
- （8）2023年外汇储备：363.5亿美元^[7]；
- （9）截至2024年3月美国黄金储备：8,133.46吨^[8]；
- （10）2024年5月失业率：4.0%^[9]。

^[1] 数据来源：U.S. Bureau of Economic Analysis (BEA)

^[2] 数据来源：国际货币基金组织（IMF）

^[3] 数据来源：U.S. Bureau of Economic Analysis (BEA)

^[4] 数据来源：U.S. Bureau of Economic Analysis (BEA)

^[5] 数据来源：美国财政部 U.S. Department of the Treasury

^[6] 数据来源：美国财政部 U.S. Department of the Treasury

^[7] 数据来源：美国财政部 U.S. Department of the Treasury

^[8] 数据来源：World Gold Council 世界黄金协会；国际货币基金组织

^[9] 数据来源：美国劳工部 U.S. Department of Labor

1.2 支柱和重点行业

第二次世界大战以后，美国已经成为世界最大的工业强国，生产能力位于世界首位，其技术水平和生产效率也处于领先地位。美国的工业体系完整，部门结构齐全，重工业在整个工业中占绝对优势，同时轻工业也很发达。自20世纪60年代中期开始，橡胶与塑料工业、电子与电器工业、仪器仪表工业、化工、电力等行业迅速发展，以计算机、复印机、电子通讯设备、医疗设备、宇航等为代表的新技术产业也迅速成长，在尖端技术和工业方面，美国仍然处于世界领先地位。

美国的三大产业分别是农业、工业和服务业。根据商务部的数据，2023年三大产业占私营经济GDP的比重分别约为1.0%、19.9%和79.1%。工业化的发展促进了农业的发展，美国的农业发展非常成熟，在世界上占有举足轻重的地位。战后，美国农业生产全面实现了机械化、电气化、化学化和良种化。近期，虽然美国农业在国内生产总值中所占的比重较低，但仍为促进美国经济发展和进行全球扩张奠定了重要的物质基础。

美国交通运输业也十分发达，具有技术先进、门类齐全的特征，美国在铁路、公路、内河、海运、管道和航空运输等各个方面的运能、运量、设备数量均居世界前列。稠密的运输网、科学的管理，为其经济发展和对外交流提供了十分便利的条件。

其他重点行业例如金融、保险、房地产及租赁行业占GDP比重合计为20.2%；制造业占GDP比重为11%；批发贸易和零售贸易分别占比6.3%和5.8%；教育服务、医疗保健和社会援助服务共占比8.4%^[10]。

1.3 经贸合作

美国参与了许多地区性经贸合作，包括区域经济组织、国家联盟、联合国、世界贸易组织、二十国集团、亚太经合组织等，以下是一些相关信息：

^[10] Statista 全球统计数据库

区域经济组织：美国是北美自由贸易协定的成员之一，该协定于2020年7月1日被美国-墨西哥-加拿大协定所取代。此外，美国还是中美洲自由贸易协定和太平洋联盟的成员之一。

国家联盟：美国是北大西洋公约组织的创始成员之一，该组织旨在保护北大西洋地区的安全。

联合国：美国是联合国的创始成员之一，该组织旨在促进全球和平与安全。

世界贸易组织：美国是世界贸易组织的创始成员之一，该组织旨在促进全球贸易和经济增长。

二十国集团：美国是二十国集团的成员之一，该组织旨在促进全球经济合作和发展。

亚太经合组织：美国是亚太经合组织的成员之一，该组织旨在促进亚太地区的经济合作和发展。

美国市场庞大，跨国公司通过在美国投资拉近它们与供应商和消费者的距离。在对外贸易方面，美国主要出口商品为化工产品、机械、汽车、飞机、电子信息设备、武器、食品、药品、饮料等；主要进口商品为食品、服装、电子器材、机械、钢材、纺织品、石油、天然橡胶、锡、铬等。

2023年美国前五大货物贸易伙伴为墨西哥、加拿大、中国、德国、日本。美国前五大货物出口市场为墨西哥、加拿大、中国、德国、日本；美国前五大货物进口来源地为墨西哥、中国、加拿大、德国、日本^[11]。2023年，美国外贸总额达到6.880万亿美元。

中美经贸关系是中美关系重要的组成部分，在中国改革开放逐步深入和中美关系不断发展的大背景下，中美经贸关系持续扩大和深化，在中美关系中发挥着“压舱石”和“助推器”的作用。2020年1月15日，经过中美两国经贸团队的共同努力，在平等和相互尊重的基础上，中美双方在美国首都华盛顿正式签署第一阶段经贸协议。目前，中美经济相互依存已经达到了空前的程度，互为本国主要的经贸伙伴之一。

^[11] 参考内容来源：中华人民共和国外交部

根据中国海关总署统计数据，中美建交40多年来，双边经贸关系迅速发展。中美贸易额从1979年的25亿美元，增长到2023年的6,644.51亿美元。与建交初期相比，双边经贸合作已发生质的变化，合作内容已从单一的贸易往来扩展到经济的各个领域。

根据统计，2023年1-12月，中美贸易额为6,644.51亿美元，同比降低11.6%。其中，中国对美国出口5,002.91亿美元，下降13.1%；中国自美国进口1,641.60亿美元，减少6.8%。分月度来看，2023年月度出口额于9月达到峰值，为460.20亿美元；2023年月度进口额于3月达到峰值，为160.83亿美元^[12]。2023年，美国对华商品出口额为1,449亿美元，相比2022年的1,514亿美元有所下降，出口货物以油籽和谷物为主^[13]。

1.4 投资政策

为吸引外国投资者到美国投资、创造新的就业机会，美国颁布了一系列外商投资类法律及文件，下面详细阐述相关投资政策。

1.4.1 投资门槛

1.4.1.1 外商投资相关机构

当外商投资规模在20世纪70年代不断快速扩大时，美国国会与政府机构均开始重新审视外商投资政策，并出台了相关法律。当时外商投资在美国并没有受到充分、有效的监管，因此福特总统创立了美国外商投资委员会（Committee of Foreign Investment of United States，以下简称“CFIUS”），其委员由来自各方面的代表组成，如财政部、国务院、商务部、美国商务代表及议会的经济顾问等。CFIUS旨在对外商在美的直接或间接投资进行监管，但并没有权力去实施任何一项法律和法规。当CFIUS认为一项外国政府的投资行为威胁到美国国家利益时，它可以通过美国政府与投资国政府之间的直接协商来解决问题。1975年，美国政府要求所有外国政府在进行投资之前，要

^[12] 参考内容来源：中国海关总署

^[13] 参考内容来源：美中贸易全国委员会《2023美国对华出口报告》

与CFIUS先进行协商，否则CFIUS会建议对可能弱化竞争或形成垄断的商务交易启动反垄断法，予以规制。

在金融方面，美国是最早建立金融分业监管体制的国家，也是金融监管结构相对复杂的国家。为应对1929-1933年经济危机，美国金融监管当局选择了分业监管体制；1999年《金融服务现代化法案》通过后，美国重新建立了混业经营的金融体系。长期以来，美国的金融监管被视为全球最有效率的监管体系之一。2007年次贷危机的爆发，对美国金融体系造成严重冲击，大量金融机构倒闭，并严重影响国际经济，暴露了美国金融监管制度的不足。在此形势下，2010年7月美国通过了迄今为止改革力度最大、影响最深远的金融监管改革法案，即《多德-弗兰克华尔街改革与消费者保护法》，对美国银行及资本市场监管进行彻底改革，并给世界各国金融监管带来深远的影响。

1.4.1.2 投资行业限制

在国防、通讯、交通运输业中的航空和海运、自然资源开发、水力发电、原子能开发等少数领域，美国对于外资的进入有所禁止和限制。

1.4.1.3 外商投资审批程序

美国对外国直接投资没有专门的审批程序，也没有一部正式的外国投资法，而是按照一定的程序直接到所在地区的投资主管部门（一般是州和地方的经济发展主管部门）申报即可。但由美国财政部、商务部等组成的跨部门外国投资委员会负责监督审查跨境并购交易，如果外国投资委员会认为某项并购交易可能影响美国国家安全，有权对该并购进行审查。

1.4.2 投资吸引力

在联邦政府层级上，美国对外国投资没有优惠政策，但部分州和地方政府有吸引外资进入的优惠措施（具体税收优惠细节参见第二章相关内容）。

1.4.3 投资退出政策

退出政策是一种预先制定的策略，它允许投资者、交易者或资产所有者在特定条件下主动出售或处理他们的金融资产或商业资产。这些条件可能包括达到一定的财务目标、市场条件变化，或者是为了响应某些紧急情况。简而言之，退出政策是一种风险管理工具，旨在确保在预定的触发点时，能够有序地退出投资或处置资产。美国是投资业发展最早和最成熟的国家。自90年代以来，美国投资发展迅猛，运营机制日渐成熟，退出方式多种多样。其中，最常见的退出方式为清算、首次公开上市及企业并购。

1.4.3.1 清算

清算指企业因经营管理不善等原因解散或破产，进而对其财产及债务进行清理与处置。一旦确认企业失去了发展的可能性，或成长速度太过缓慢，不能实现预期的回报，实施清算可以尽可能地减少损失。清算退出主要有两种方式：一是破产清算，即公司因不能清偿到期债务，被依法宣告破产的，由法院依照有关法律规定组织清算组对公司进行清算。当企业因经营不善而导致破产时，剩余资产必须归债权人所有；就股份制公司而言，必须在规定时间内实现股东的股权分配。二是解散清算，即启动清算程序来解散企业。这种方式不但清算成本高，而且需要的时间也较长，因而不是所有的投资失败项目都会采用这种方式。两者的主要区别在于破产清算具有强制性，且大多数情况下非自愿提出，而解散清算多为企业因经营不善等原因自愿提出。

1.4.3.2 首次公开上市

首次公开上市指投资者通过企业公开上市，将拥有的私人权益资本转换为公共股权资本，在交易市场取得认可而转手以实现资本增值的方式。它既包括主板市场，又包括二板市场或海外市场。其中，二板市场是创业资本的最佳退出场所，美国大多数风险企业的股票都是选择在二板市场上进行公开上市交易。1971年，美国全国证券商协会设立了专为新兴中小企业服务的纳斯达克电子交易系统，即二板市场。它以宽松的上市条件和快捷的电子交易系统为一批高新技术企业提供了良好的上市环境，如著名的微软公司、康柏通信公司、苹果计

算机公司等就通过首次公开募股实现风险资本的退出，并获得了丰厚的投资回报。

1.4.3.3 企业并购

企业并购包括兼并和收购。当企业发展到成熟阶段时，企业被投资机构包装并出售，实现投资退出获得收益。因而，按照出售的对象来分，企业并购可以分为两种：一是由另一家公司整体购买的“一般收购”；二是由另一家投资机构接手的“二期收购”。由于并不是所有企业都可以得到公开发行股票的机会，因此那些不具备上市条件的企业会选择企业兼并和收购的投资退出方式。这种退出方式也许不能给投资者带来最佳的收益回报，但却是一种比较灵活的模式。20世纪90年代中期，随着第五次并购浪潮的掀起，这种企业并购的方式越来越受到美国风险企业的青睐。

第二章 美国税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

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企业所得税为其主要收入来源，州税以销售与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。联邦税由联邦政府立法和执行，州税由州政府立法，地方税由地方政府立法，形成统一的联邦税收制度和有差别的州及地方税收制度并存的格局。各级政府都有自己的税收管理机构，互相之间为相互合作配合的关系。

美国主要税制体系如下图所示：

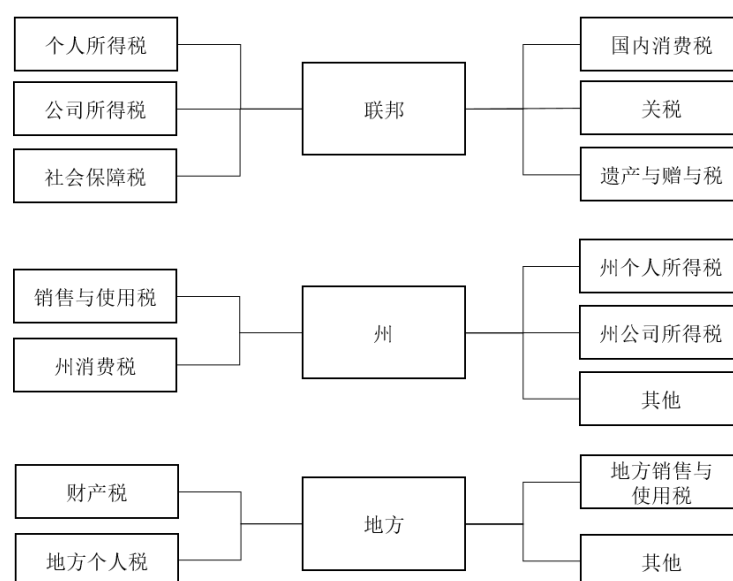


图1 美国主要税制体系

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：企业所得税、个人所得税、销售与使用税以及关税、财产税、消费税、印花税以及其他地方税等。其中，企业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企业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概要性介绍。

2.1.2 税收法律体系

2.1.2.1 法律体系

美国的税收法律体系主要由美国国内税收法律（Internal Revenue Code）、财政法规（Treasury Regulation）和其他官方税收文件构成。美国国内税收法律的制定要经过众议院筹款委员会起草、众议院讨论并批准、参议院财政委员会审核、参议院讨论并提出改动意见、参众两院联席委员会商讨、参众两院表决通过等程序，最后交由总统签署。财政法规，通常又被称为联邦税收法规，由美国财政部对于国内税收法律未详细说明的地方提供官方解释。财政法规最初会以草案的形式向大众公布，在充分考虑公众对于草案的意见后，正式确定最终版本。其他官方税收文件包括税务裁决（Revenue Ruling）、税收程序（Revenue Procedure）、私人信件裁决（Private Letter Ruling）和技术建议备忘录（Technical Advice Memorandum）等。税务裁决和税收程序具有正式法律效力，私人信件裁决和技术建议备忘录不具备财政法规的同等法律效力，也不能被纳税人或税务机关作为先例引用，但在实操中具有重要参考价值。

2.1.2.2 税法实施

美国税收征管机构为美国国税局（Internal Revenue Service）、海关及州与地方税务机构。国税局负责联邦国内税征收、国内收入法案的执行，海关负责关税征收，州与地方税务机构负责州和地方税征收管理工作。各州与地方税务机构有权对征管中的问题做出决定而无需美国国税局批准。

2.1.3 最新税制变化

2022年8月9日，美国总统拜登正式签署《芯片与科学法》。根据该法案，符合先进制造业投资税收抵免（Investment Tax Credit，以下简称“ITC”）条件的企业可享受额度为投资额25%的税收抵免。

2023年3月，美国财政部和国税局发布ITC拟议实施规则，对法案税收抵免条款进行了细化，便于纳税人申请享受优惠。根据拟议规则，ITC为符合条件的纳税人投资提供税收抵免，内容涵盖制造半导体以及半导体制造设施的建设，时间范围为法案颁布（2022年8月9日）后开始建设并在2022年12月31日后投入使用的合格资产。规则还包括禁止相关外国实体申请税收抵免的详细要求，如纳税人（或附属公司）在申请ITC后的10年内在受关注国家（包括中国）进行实质性扩展半导体制造能力的重大交易，其之前所有年份已申请享受的ITC将被全部收回。2023年6月美国财政部还发布了一项拟议规则，允许公司从美国国税局直接获得全额先进制造业投资信贷。

2022年8月16日，美国总统拜登签署2022年《通胀削减法》，标志着该法正式生效。该法案是一项约7,400亿美元的预算调节方案，其中包括多项税制改革内容（如设置企业替代性最低税等），向美国国税局大幅增加预算投入，促进应对气候变化和清洁能源项目的激励措施，以及改进医疗保健承保能力等条款。2023年4月5日，国税局公布《通胀削减法》战略运行计划，并于2024年对其进行补充说明。这一计划旨在改造税务机构，并在未来十年内显著提高对纳税人的服务质量。

企业所得税方面，自2022年12月31日起，对年利润超过10亿美元的公司征收15%的替代性最低税（Alternative Minimum Tax，以下简称“AMT”）。在过去一年中，美国财政部及国税局针对替代性最低税的执行发布了下述新的指引及规定：

（1）2023年发布的7号通知概述了AMT的背景及以下指引：

①将AMT应用于某些公司交易以及在拟议法规发布之前发生的其他情况；

②对调整后财务报表（Adjusted Financial Statement Income，以下简称“AFSI”）进行特定折旧扣除的调整；

③提供了一种安全港方法，用于确定一个公司是否属于2022年12月31日后开始首个纳税年度的公司；

④对AFSI进行特定税收抵免的调整；

⑤在公司是合伙企业合伙人的情况下确定AFSI。

(2) 2023年发布的20号通知为确定与保险业相关的AFSI提供了指引。

(3) 2023年发布的64号通知为下述事项提供了附加临时指引：

①适用于合并纳税集团和特定外国公司确定AFSI的规则，包括针对合并财务报表、集团合并、未纳入合并申报表的法人、合伙企业和合伙人以及受控外国公司中的美国股东；

②对适用国内税收法律第168条的财产折旧，提供了AFSI的调整方法；

③合格无线频谱使用权摊销的AFSI调整指导；

④特定的税收项目的处理方式；

⑤避免在计算AFSI时出现重复计算或遗漏的方法；

⑥确定适用AMT公司的所处状态；

⑦有关AMT外国税收抵免的规则；

⑧涉及外国公司的净营业亏损在AFSI计算中的处理方法。

(4) 2024年发布的10号通知提供了受控外国公司向美国股东或其他受控外国公司支付股息时确定美国股东AFSI的额外规则，并修改和澄清了2023年64号公告中发布的关于合并纳税集团的AFSI临时指引。

双支柱方面，美国是经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development，以下简称“OECD”）发布的《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》签署国之一。该解决方案的支柱二是为了确保大型跨国企业（收入超过7.5亿欧元）在其开展经营活动的辖区支付最低水平的税负。美国已自主推行部分举措，这些举措与全球最低税制度强调的关键要素相吻合，包括全球无形资产低税所得规则、税基侵蚀与反滥用税规则以及替代性最低税。然而，美国的法规与全球最低税制度之间存在显著差异，例如适用的收入标准、税基等。尽管美国承诺实施支柱二，但针对支柱二规则的税法变更尚未落地。

个人所得税方面，《通胀削减法》主要修改了以下两方面：

（1）新能源相关税收优惠。该法案延长、拓展或设立了个人清洁能源税收抵免，旨在推动经济低碳或脱碳发展，提升能源使用效率，降低能源成本：

①符合条件的纳税人购买电动车，可享受消费税收抵免。符合条件的纳税人购买新电动车可享受最高7,500美元税收抵免。法案将此税收抵免延长到2032年。从2023年纳税年度开始，符合条件的纳税人购买二手电动车，可享受最高4,000美元的税收抵免；

②向购买节能热泵或其他能效家用设备的纳税人提供税收抵免；

③安装符合条件的清洁能源设备的家庭可以获得30%的税收抵免，清洁能源设备包括太阳能发电、太阳能热水、小型风能发电等；

④符合条件的商用楼宇可享受能效税收抵免。

（2）保费税额抵免优惠。法案计划拨款640亿美元，将《平价医疗法案》（又称“奥巴马医改”）中保险的保费税额抵免优惠延长至2025年，旨在提高消费者医疗负担能力。

其他税收相关条款，包括对2022年12月31日之后的纳税年度内股票回购征收1%的消费税（扣除新发行股票）；将原有和进口石油的超级基金税提高到每桶16.4美分（与通胀挂钩）并增加化石燃料行业的其他税收和费用；拨款800亿美元用于加强美国国税局服务和执法能力等。

2.2 企业所得税（Corporate Income Tax）

美国企业所得税是对美国居民企业的全球所得和美国非居民企业来源于美国境内的所得征收的一种所得税，分联邦、州和地方三级征收。

2.2.1 居民企业（Resident Company）

2.2.1.1 判断标准

美国联邦税法所规定的居民企业，是指根据美国50个州的其中一个或哥伦比亚特区的法律成立，并在各州（特区）政府注册设立的企业，包括公司、社会组织、股份公司、保险公司和合伙制企业。

根据上述定义，企业只要依据美国法律在美国注册设立，则为居民企业，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。

2.2.1.2 征收范围

美国联邦税法规定，居民企业需就其全球收入在美国缴纳企业所得税。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。为避免双重征税，对于居民企业来源于境外的所得，可以选择通过抵免法或扣除法就其在境外已纳所得税额在美国获得税收减免。关于境外已纳税额抵免的具体内容，请参见第五章。

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联邦税法规定的受控外国企业或被动外国投资公司，并取得特定类型的收入。

2.2.1.3 税率

2017年税改前，美国联邦企业所得税税率采用超额累进税率制度。作为2017年税改的最重要部分，美国联邦企业所得税（Regular Federal Corporate Income Tax）现为21%的统一比例税率（Flat Rate），适用2017年12月31日后所产生的应税收入。同时，美国各州（除不征州企业所得税的州外）规定了从0%至9.8%不等的州企业所得税率。

2.2.1.4 税收优惠

（1）一般商业抵免（General Business Credit）

美国联邦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。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以往以前年度结转1年，或者往以后年度结转20年。

（2）研发支出税收抵免（Research and Development Credit）

纳税人的合格研发支出（Qualified Research Expenses，以下简称“QREs”）中超过“基数”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企业所得税。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，固定比率根据纳税人在指定期间的总合格研发支出与同期总收入的比例确定。

此外，纳税人还可以适用替代简便抵免法（Alternative Simplified Credit）计算抵免额度。根据该抵免法规定，自2009年起，纳税人在一个纳税年度内产生的QREs如果超过了之前连续三个纳税年度平均QREs的50%，那么超出部分的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企业所得税。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。

（3）其他税收抵免：《通胀削减法》中，提出了部分行业相关的优惠政策，包括对高压电力线建设、清洁能源制造与储存、使用隔离二氧化碳排放的新设备、清洁能源项目、工作场所的儿童保育设施建设等提供相关税收抵免。

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）综述

美国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、成本费用、损失和其他特定项目后的余额，为应纳税所得额。

（2）美国公司之间的股息收入

自2018年1月1日起，居民企业从其他居民企业取得的股息收入的50%可以不计入企业应纳税所得额（2018年1月1日前为70%）。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为65%（2018年1月1日前为80%）。一般而言，关联集团内（即共同持股比例为80%及以上）的股息分配，在不涉及其他第三方的情况下可以不缴纳企业所得税。

2017年税改前，美国采用全球征税制，同时采用境外税收抵免制度以消除双重征税。税改后，美国对股息收入改为属地征税，即自2018

年起居民企业从持股比例为10%及以上且持有时间超过1年的外国企业取得的股息收入，可享受最高100%比例的税前扣除。

具体而言，2017年税改后，根据美国联邦税法第965条，美国企业将滞留境外的未纳税利润视作已汇回境内并缴纳一次性过渡税。下辖受控外国公司（Controlled Foreign Company）或持有任意一家外国公司（不包括被投资公司）10%以上的股份的美国企业均适用该一次性过渡税的相关规定。上述未纳税利润仅限于1986年以后的累计收益和利润（Earnings and Profits）。

一次性过渡税的税率分两档：海外未纳税所得若以现金和现金等价物的形态存在，则适用15.5%的税率；海外未纳税所得若以其他资产形态存在，则适用8%的税率。一次性过渡税的计算方式为取2017年11月2日和2017年12月31日二者中较高的累计收益和利润并将此累计收益和利润按现金或现金等价物及其他资产进行分类，然后，根据上述税率缴纳相关一次性过渡税。此外，尚未使用的境外税收抵免结转一般可用于冲减一次性过渡税的应纳税额。

一次性过渡税的应纳税额可选择按照如下方式分8年（即八期）付清。在第一期至第五期，每期均支付应纳税额总额的8%；在第六期，支付应纳税额总额的15%；在第七期，支付应纳税额总额的20%；在第八期，支付应纳税额总额的25%。

（3）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。

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的部分，可以在以后5个年度抵减资本利得，符合一定条件的也可以向以前年度结转3年。

（4）税前扣除

①综述

企业在本纳税年度正常进行的贸易或经营活动中，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（Depreciation）

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。

一般而言，美国企业在1986年以后投入使用的资产应使用修正后的加速折旧法（Modified Accelerated Cost Recovery System）。企业资产依据不同类型，适用的折旧年限分为3年、5年、7年、10年、15年、20年、25年、27.5年、39年和50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年或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）。某些控制污染的设备符合一定条件的可以适用加速折旧法。

③179条款扣除

根据美国税法第179“资产”条款规定，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：2017年税改后，纳税人每年可以扣除的金额不得超过100万美元；若当年新投入使用的资产总额超过250万美元，则上述100万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250万美元的金额，年度扣除限额和资产总额上限金额每年随通货膨胀调整。179条款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。

2017年税改后，对于从2017年9月27日至2022年12月31日新购入并使用的折旧年限在20年或以下的有形资产、符合特定条件的计算机软件、供水设备及某些租赁资产的改良性支出可在第一年100%税前抵扣。对于2023年1月1日起开始购入并使用的资产则按照每年20%递减的比例进行税前抵扣。

④损耗（Losses）

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。

⑤摊销（Amortization）

企业大部分无形资产的支出需进行资本化并按照15年的年限按比例直线摊销。

商誉支出一般可以进行资本化并按照15年的年限按比例直线摊销。

开办费一般需按照15年的年限按比例直线摊销。

⑥坏账损失（Bad Debts）

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。

⑦利息支出（Interest Payments）

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。2017年税改规定，企业利息费用的扣除额限于商业利息收入、30%的ATI（Adjusted Taxable Income）以及纳税人在该年度产生的展期融资利息费用之和。此外，不允许抵扣的利息扣除额通常可无限制向以后年度结转。

⑧公益捐赠（Charitable Donations）

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。

⑨员工福利计划（Employee Benefit Plan）

为员工提供退休福利，包括雇员福利、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。

⑩罚金和罚款 (Fines and Penalties)

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。

⑪行贿金、回扣和其他支出 (Bribery, Kickbacks, and Other Expenses)

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。

⑫已纳税款 (Tax Paid)

纳税人已缴纳的州和地方税可以在联邦企业所得税税前扣除。

⑬或有负债 (Contingent Liability)

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。

⑭业务招待费 (Entertainment Expenses)

2017年税改前，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只能按实际发生额的50%扣除。2017年税改规定招待费不可税前扣除，除非纳税人可以证明该项业务招待费支出是与其开展经营和业务直接相关的。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。

⑮研发支出 (Research and Development Expenses)

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超过5年的期间内进行摊销；属于国外研发的研发费可以在不超过15年的期间内进行摊销。一般而言，企业一旦选择某种扣除方法，则必须保持不变。需要注意的是，自2022年起，企业不再适用研发支出发生当期全额扣除政策，研发支出须按规定时间摊销扣除。

⑯支付给境外关联方的研发费用 (Research and Development Expenses Paid to Overseas Related Parties)

居民企业通常可以就其实际支付给境外关联方的符合独立交易原则的特许权使用费、管理服务费用和利息进行税前扣除。但是，对于受控外国企业，居民企业支付给受控外国企业的款项被计入受控外国企业收入时，方可进行税前扣除。

2017年税改首次引入了税基侵蚀与反滥用税（Base Erosion and Anti-abuse Tax，以下简称“BEAT”）的相关规定。BEAT通过重新计算应纳税所得额来计算BEAT附加税，以限制美国企业向境外关联企业支付的可抵扣费用，包括利息费用、特许权使用费和其他大部分服务费用。需要重新计算的企业为近3年平均总收入高于5亿美元（包括5亿美元），且向境外关联方支付的可税前抵扣款项占企业可税前抵扣款项总额超过3%（包括3%）的美国企业。

（5）经营净亏损（Net Operating Losses，以下简称“NOL”）

对于开始于2017年12月31日之前的纳税年度所产生的企业的NOL，既可以往前结转2年抵减以前年度的应纳税所得额以获得已缴企业所得税退税，也可以往后结转20年抵减以后年度的应纳税所得额。

对于开始于2017年12月31日之后、结束于2021年1月1日之前的纳税年度所产生的企业的NOL，既可以往前结转5年抵减以前年度的应纳税所得额以获得已缴企业所得税退税，也可以无限期向后结转抵减以后年度的应纳税所得额。

对于开始于2021年1月1日之后的纳税年度所产生的企业的NOL，不可以抵减以前年度的应纳税所得额以获得已缴企业所得税退税，但是可以无限期向后结转抵减以后年度的应纳税所得额。

对于2017年12月31日之后的纳税年度产生的NOL，自2020年12月31日之后起允许往后结转抵减以后年度的应纳税所得额不超过应纳税所得额的80%。

（6）替代性最低税（Alternative Minimum Tax）

2017年美国税改废除了针对企业的AMT规定，但允许企业在2017年之后至2022年之前的纳税年度利用其以前年度的AMT，对超出常规税负的部分进行抵扣。

根据《通胀削减法》规定，自2022年12月31日之后开始的纳税年度起，对“适用企业”的“经调整财务报表所得”，征收15%的替代性最低税（也称账面最低税）。“适用企业”通常指“经调整财务报表所得”三年平均值超过10亿美元的公司（S类公司〔S Corporations，S类公司是小型股份制公司，其特点在于公司本身不是企业所得税纳税主体，公司的盈亏直接记在股东的纳税申报表上〕、受监管投资公司或房地产投资信托除外）。“经调整财务报表所得”通常指一家企业在其适用的财务报表上所披露的所得（财务报表通常包括为证券交易委员会报告目的或其他非税务目的编制的经审计财务报表）。在计算涉及合并集团和非合并实体（如非美国公司和合伙企业）所有权的“经调整财务报表所得”时，将适用特定规则。涉及外国税收和其他一般商业抵免项目的，还需进行其他调整。该规定不适用于多家非关联公司因被同一家投资基金持有而可能达到10亿美元门槛的情形。适用企业的最低税额等于暂定最低税额超过该企业根据美国税基侵蚀与反滥用税条款增加的当年的企业常规所得税的金额。

2.2.1.6 应纳税额

应纳税额是指企业根据应税所得额和税率计算出来的税款金额。应税所得额是指企业在一定时期内的净利润，需要从企业的总收入中减去各项合法的扣除项，如成本、折旧、利息等。企业可以通过各种合法的减免和抵扣项来降低应缴税额，如研发费用抵扣、捐赠抵扣等。

（1）列举案例

以下案例列示了美国联邦企业所得税应纳税额的计算逻辑：

A公司2023年营业利润为2,200万美元，其中免税收入55,000美元，与收入无关的支出15,000美元，与免税收入相关支出10,000美元，不可扣除的利息费用35,000美元，转让定价调整金额为100,000美元，已计提但未支付费用20,000美元，业务招待费35,000美元，不可扣除的礼品支出50,000美元。折旧与摊销费225,000美元，非本年实现收入25,000美元，损失减免25,000美元，扣除类税收减免（研发费用）950,000美元，已缴纳州税1,100,000美元。2023年度已预缴税款

3,550,000美元，可适用外国税收抵免345,000美元，税收优惠75,000美元。

表1 A公司2023年联邦企业所得税款的计算方式

按利润表计算的营业收入/损失（美元）（税前收入/所得）	22,000,000
纳税调整	
加（+）：	
折旧/摊销	0
与经营无关的支出	15,000
与免税收入相关的支出	10,000
不可扣除的利息费用	35,000
适用的转让定价调整	100,000
已计提但未支付的费用	20,000
具体不可扣除：	0
业务招待费	35,000
不允许的扣除管理费用/技术费用	0
法律费用	0
不可扣除的礼品支出	50,000
不可减免的税款	0
其他	0
合计增加金额	265,000
减（-）：	
免税收入	-55,000
认定的费用（例如：名义利息）	0
折旧/摊销	-225,000
适用的转让定价调整	0
与本税收年度无关的应税收入	-25,000
扣除类税收减免（研发费用）	-950,000
联邦所得税减免	-1,100,000
其他	0
合计	-2,355,000
调整	
适用的损失减免	-25,000
适用的团体减免	0
适用于收入的费用	0
其他	0
调整总额	-25,000
应税收入	19,885,000

适用税率		
应缴税款	21%	4,175,850
税收抵免		
已预缴税款		-3,550,000
预提税		0
适用的外国税收抵免		-345,000
税收优惠		-75,000
抵免总额		-3,970,000
应缴税款		205,850
税基侵蚀与反滥用税		0
替代性最低税		0
附加税		0
应缴税款总额		205,850
货币转换		
有效税率（联邦）		17.11%
实际税率（联邦+州）		22.11%

2.2.1.7 合并纳税

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，提交合并的联邦企业所得税纳税申报表。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。

2.2.1.8 其他

（1）转让定价

美国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独立交易原则，则美国国税局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。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税局签订单边预约定价安排（Advance Pricing Arrangement，以下简称“APA”），或者与美国国税局及其他税务机关协商签订双边预约定价安排。转让定价具体内容，请参见第四章。

（2）分支机构所得税

外国公司在美国设立的分支机构取得的收入按一般联邦企业所得税的规定纳税。在分支机构未对其税后利润进行分配的情况下，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。

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，以下简称“DEA”）。DEA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。

（3）累积盈余税

美国联邦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20%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。

（4）地方企业所得税

美国各州（不征州企业所得税的州除外）规定了从0%至9.5%不等的州企业所得税税率。州企业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。传统上，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。然而，由于社会和技术变化，越来越多的企业不再需要依靠在一个州雇佣人员或投放资产的方式产生收入，越来越多的州仅考虑将销售收入作为唯一分摊因素或对销售因素进行加权。企业缴纳的地方企业所得税可以在计算联

邦企业所得税时用于税前扣除。以加利福尼亚州（以下简称“加州”）为例，2024年加州的公司（除银行和金融企业）的所得税税率为8.84%。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企业所得税，其计税依据为企业全部收入按照销售收入分摊比例计算得出。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企业所得税有一定差异。在美国某些州（如俄亥俄州），州政府允许市县级政府针对本地企业征收所得税，其应税收入和分摊率的计算方法与州税类似，而税率一般较低。

2.2.2 非居民企业（Non-Resident Companies）

根据外国法律成立，并通过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居民企业。

就非居民企业取得的来源于美国但与其在美国的贸易及经营活动无实际联系的收入，需按30%的税率缴纳企业所得税，通常采用由美国付款方进行代扣代缴的预提税（Withholding Tax）形式。针对与美国签有双边税收协定的国家的非居民企业，若满足相关条件，该企业可享受低于30%的优惠预提所得税率。例如，满足条件的中国企业针对来源于美国但与其在美国的贸易及经营活动无实际联系的收入仅需缴纳10%的预提所得税。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固定、期限固定等特点的一些投资所得（如股息、利息、特许权使用费等收益）。

就非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，需按一般联邦企业所得税的规定缴纳联邦企业所得税。非居民企业在美国取得的资本利得通常可以不在美国缴税。但其处置美国不动产权益或不动产持有公司股权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有向美国国税局报告交易的义务，且在向非居民企业支付转让价款时有义务扣缴相当于总价款15%的资本利得预提税。

一般而言，如果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以下三项之和的50%：美国不动产权益的公允价值、位于美国境外的不动产权益的公允价值及其他经营性资产的市场公允价值，则其为上述美国不动产持有公司。

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：

表2 预提税适用税率

企业类型 \ 所得性质	股息	利息	特许权使用费 及特定租金	技术服务费
美国居民企业	0%	0%	0%	0%
美国非居民企业—不享受税收 协定待遇	30%	30%	30%	0%

2.2.3 申报制度

2.2.3.1 居民企业申报制度

企业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。计税方法包括权责发生制、现金收付制或其他会计核算方法。若纳税人年收入高于500万美元，则纳税人必须使用权责发生制。另外，任何计税方法的改变都需通过提交3115号申报表以获得美国国税局的许可。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第4、第6、第9及第12个月的15日之前，按一定的比例缴纳企业所得税，并按年度进行汇总申报。纳税人可在其选定的纳税年度终了后三个半月内申报纳税。年度亏损可向后无限期结转，但可抵扣上限为未来年份的应纳税所得额的80%。

（1）申报要求

美国居民企业需按年缴纳联邦企业所得税。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1年的纳税年度。

美国联邦企业所得税由纳税人自行进行计算缴纳。企业纳税人需在本纳税年度终了后第4个月的15日之前提交年度企业所得税纳税申报表（美国居民企业提交1120号纳税申报表^[14]，外国居民企业提交1120-F号纳税申报表^[15]）。纳税人可以通过提交7004号申报表而将申报期限延长一段时间，具体规定为：如果企业在2026年1月1日之前提交延期表格，则以日历年度结束的企业可以享受5个月的延期，以6月30日结束的公司可以享受7个月的延期；如果企业在2026年1月1日之后提交延期表格，所有企业可以享受6个月的延期。

在美国有经营场所或办公地点的外国居民企业需在其纳税年度终了后第4个月的15日之前提交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居民企业需在其纳税年度终了后第6个月的15日之前提交1120-F号纳税申报表。纳税人可以进行电子申报。

总资产超过1,000万美元并且每年至少提交250份纳税申报表的美国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。

（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的第4、第6、第9及第12个月的15日之前。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。

美国居民企业和在美国有经营场所或办公地点的外国居民企业必须在本纳税年度终了后第4个月的15日之前清缴税款。该类外国居民企业和美国居民企业均需使用电子转账方式预存联邦税款。在美国没有经营场所或办公地点的外国居民企业必须在本纳税年度终了后第6个月的15日之前清缴税款。进行电子申报的该类外国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

^[14] 参考内容来源：美国居民企业所得税纳税申报表

^[15] 参考内容来源：外国居民企业所得税纳税申报表

虽进行电子申报但未选择直接扣款方式的外国居民企业，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。

（3）预缴税款

纳税人预缴的税款中应包含联邦企业所得税、环境税、外国居民企业应缴纳的运输收入税以及税基侵蚀与反滥用税。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3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。

2.2.3.2 非居民企业申报制度

（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日之前提交1042-S号纳税申报表，并按年提交1042号纳税申报表^[16]。扣缴义务人可以通过提交8809号申报表而将1042-S号申报表的申报期限延长30天^[17]，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^[18]。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。

（2）税款缴纳

扣缴义务人（通常是向非居民外国人或非居民企业支付特定类型收入的个人或实体）必须在特定期限内扣缴并支付税款。

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日之前缴纳差额税款。

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，则扣缴义务人需要在每个月结束后的15天内将差额税款存入美国国税局指定的账户或通过电子资金转账等方式支付。

^[16] 参考内容来源：外国税收居民预提所得税申报表

^[17] 参考内容来源：外国税收居民年度预提所得税纳税申报表

^[18] 参考内容来源：纳税申报期限延长申请表

若在任何给定的每月期间结束时，未预存的预提税款数额大于等于2,000美元，扣缴义务人必须在该期间结束后的3个工作日内将相应的税款存入美国国税局指定的账户。

具体来说，如果在以下四个规定期间的任何一个期末，其未预存的税款达到2,000美元或更多，则应根据以下时间表缴纳相应税款：

①以每月7日作为结束的期间：扣缴义务人应在8号至10号（包含这三个工作日）内缴纳税款。

②以每月15日作为结束的期间：扣缴义务人应在16号至18号（包含这三个工作日）内缴纳税款。

③以每月22日作为结束的期间：扣缴义务人应在23号至25号（包含这三个工作日）内缴纳税款。

④以每月最后一日作为结束的期间：缴税期限为次月的前两个工作日，以及当月的最后一天（如果最后一个工作日恰好是月底的话）。

2.3 个人所得税（Individual Income Tax）

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

凡符合下列标准之一的非美国公民，即为居民外国人。否则，即为非居民纳税人：

（1）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居住或工作的权利，被认定为美国税收上的居民外国人。

（2）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，加前年居留天数乘1 / 6之和^[19]。一般而言，一天当中任

^[19] 参考内容来源：美国国税局

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。

实际居留标准中的几个例外情况如下：暂时停留在美国并和外国政府有关系的个人；居留期间的身份是符合条件的学生、老师、被培训人员，或因医疗状况导致不能出境的，其居留天数不计算在内；个人可能因为与外国有更密切的联系（如纳税住所）而主张自己是美国的非居民；双边税收协定可能优于美国国内双重居民税收法规。

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。

2.3.1.2 征收范围

（1）应税所得

①工资薪金所得（Wage and Salary Income）

美国公民和居民外国人都需要就其取得的工资薪金所得缴税，无论该所得在何时何地取得。雇主提供的符合条件的生活费用（如餐费或住房补贴）或符合条件的差旅费报销不需缴税，但配偶或子女的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时间超过1年的不能视为短期差旅。

②资本利得（Capital Gain）

美国公民和居民外国人取得的资本利得属于其全球收入，须缴纳美国个人所得税。

此外，投资组合所得也将纳入个人所得税的应纳税所得额。

③股权薪酬 (Equity Remuneration)

如果员工收到作为服务报酬的期权，则纳税人在行权时（即购买或拥有归属权或出售股票或其他财产）确认收入。纳税人在某些情况下可以选择递延至出售或转让期权时纳税。纳税人收到非法定股票期权或法定股票期权，决定了其应税收入的时间、类型和数量。一般而言，当非法定股票期权被行权时，可能会产生收入。然而，法定股票期权在行权后一般不会产生纳税义务，直到该行权对应的股票出售。

对外国人在美国居住之前获得的股票期权而言，在行权时可能需就所有或部分已实现的收入缴纳美国所得税。通常来说，当外国人作为居民外国人士 (Resident Alien) 将其持有的外国期权进行行权时，产生的收入需要缴纳美国个人所得税。同时，其中一部分可被视为外国来源收入。因此，即使该部分收益在美国被征税，也可以使用境外已纳税额进行抵免。

如果外国个人在返回原国家后，将其在美国居留期间获得的期权进行行权，且如果该期权的所有权是其在美国居留期间转移给此外国个人的，则该外国个人需就这部分收入缴纳美国个人所得税。

④经营/自雇所得 (Business/Self-employment Income)

个体经营户通常会产生个体经营收入。在美国联邦税法规定下，个体经营收入的待遇与就业补偿相类似。但是，个体经营户通常可以比雇员扣除更多的业务费用，而个体经营收入可能会相应缴纳更多的社会安全税款（个体经营税）。

⑤股息收入 (Dividend Income)

美国公民和居民外国人士所获得的股息收入，无论其源自美国还是其他国家，都在征税的范围内。个人从国内企业或者符合条件的外国企业所取得的合规股息，联邦最高个人所得税率为20%（如果含净投资所得税，税率为23.8%）。

⑥租赁收入 (Rental Income)

美国公民和居民外国人士所获得的租赁收入，无论其来源于美国还是其他国家，都在征税的范围内。

（2）不征税所得

根据税法规定，雇主提供给雇员的某些额外福利在满足相关要求的情况下属于不征税所得。常见的如下：

①雇主为雇员（包括雇员的配偶和被抚养人）支付意外和健康保险计划的费用；

②雇主提供给雇员的价值很小的服务和财产。现金和现金等价物员工福利（例如礼券、礼品卡以及使用信用卡等），无论多少，都不能作为免税福利；

③雇主为雇员支付或提供的被抚养人照顾服务；

④雇主根据教育援助计划向雇员提供的教育援助；

⑤雇主为了工作之便向雇员提供的手机；

⑥雇主为雇员购买团体定期人寿保险的费用；

⑦雇主在营业场所为了雇主的方便/利益向雇员提供的食宿福利；

⑧雇主为雇员提供的符合条件的通勤福利（包括交通通行票、有偿停车以及往返于雇员住宅和工作场所之间乘坐通勤公路车辆）。

（3）免税收入

常见的免税收入如下：

①赠与收入

美国税法规定受赠方不用缴纳任何赠与税，而由赠与方申报纳税。2024年赠与税的免征额为每人每年18,000美金。

②继承收入

美国2024年居民纳税人联邦遗产税豁免额为13,610,000美元。如果不超过这一数额，继承人不必缴纳遗产税。

③市政债券利息收入

购买市政债券的利息收入是免税收入，不用缴纳联邦所得税以及所在州所得税。

④人寿保险理赔收入

美国人寿保险理赔收入通常受益人免缴个人所得税。

⑤自住房地产资本利得收入

如用于自住的房屋满足税法规定的相关要求，那么出售时享有单身人士25万美元、夫妻合并50万美元的资本利得免税额。

⑥投资型住房资本利得收入

如果处置投资型住房时满足1031财产置换条款的要求，即可递延原房屋资本利得到新的房产。

⑦罗斯个人养老金收入

个人退休前用当时税后收入存入罗斯个人养老金账户，那么将来退休时从账户提取的收入是完全免税的。

⑧健康储蓄账户

个人建立的健康储蓄账户资金用于医疗相关用途时，取出的资金是免税的。

⑨奖学金助学金收入

通常奖学金及助学金收入用于支付学费、书本、必要教学用具等，那么该类收入是免税的。如果用于支付其他费用（如房租、旅行），则属于应税收入。

2.3.1.3 税率

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37%的累进税率在美国缴纳联邦个人所得税。

下文将适用于2024年纳税年度的个人所得税税率进行了汇总，具体包括夫妻合并纳税、已婚人士分别纳税、户主申报以及单身人士申报。除上述累进税率计税方法以外，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。

适用于2024年的累进税率表如下^[20]：

表3 夫妻合并纳税累进税率表（2024）

应纳税所得额	税额
不超过23,200美元	应税收入的10%

^[20] 数据来源：美国国税局

超过23,200美元, 但不超过94,300美元	2,320美元加上应税收入超出23,200美元部分的12%
超过94,300美元, 但不超过201,050美元	10,852美元加上应税收入超出94,300美元部分的22%
超过201,050美元, 但不超过383,900美元	34,337美元加上应税收入超出201,050美元部分的24%
超过383,900美元, 但不超过487,450美元	78,221美元加上应税收入超出383,900美元部分的32%
超过487,450美元, 但不超过731,200美元	111,357美元加上应税收入超出487,450美元部分的35%
超过731,200美元	196,669.50美元加上应税收入超出731,200美元部分的37%

表4 已婚人士分别纳税累进税率表（2024）

应纳税所得额	税额
不超过11,600美元	应税收入的10%
超过11,600美元, 但不超过47,150美元	1,160美元加上应税收入超出11,600美元部分的12%
超过47,150美元, 但不超过100,525美元	5,426美元加上应税收入超出47,150美元部分的22%
超过100,525美元, 但不超过191,950美元	17,168.50美元加上应税收入超出100,525美元部分的24%
超过191,950美元, 但不超过243,725美元	39,110.50美元加上应税收入超出191,950美元部分的32%
超过243,725美元, 但不超过365,600美元	55,678.50美元加上应税收入超出243,725美元部分的35%
超过365,600美元	98,334.75美元加上应税收入超出365,600美元部分的37%

表5 户主纳税累进税率表（2024）

应纳税所得额	税额
不超过16,550美元	应税收入的10%
超过16,550美元, 但不超过63,100美元	1,655美元加上应税收入超出16,550美元部分的12%

超过63,100美元，但不超过100,500美元	7,241美元加上应税收入超出63,100美元部分的22%
超过100,500美元，但不超过191,950美元	15,469美元加上应税收入超出100,500美元部分的24%
超过191,950美元，但不超过243,700美元	37,417美元加上应税收入超出191,950美元部分的32%
超过243,700美元，但不超过609,350美元	53,977美元加上应税收入超出243,700美元部分的35%
超过609,350美元	181,954.50美元加上应税收入超出609,350美元部分的37%

表6 单身人士纳税累进税率表（2024）

应纳税所得额	税额
不超过11,600美元	应税收入的10%
超过11,600美元，但不超过47,150美元	1,160美元加上应税收入超出11,600美元部分加收12%
超过47,150美元，但不超过100,525美元	5,426美元加上应税收入超出47,150美元部分加收22%
超过100,525美元，但不超过191,950美元	17,168.50美元加上应税收入超出100,525美元部分的24%
超过191,950美元，但不超过243,725美元	39,110.50美元加上应税收入超出191,950美元部分的32%
超过243,725美元，但不超过609,350美元	55,678.50美元加上应税收入超出243,725美元部分的35%
超过609,350美元	183,647.25美元加上应税收入超出609,350美元部分的37%

注：对于出售持有时间超过十二个月的资产取得的收入，联邦税率最高为20%。对于持有时间少于十二个月（含），适用超额累进税率法。

此外，高收入纳税人（夫妻合并纳税收入超过25万美元，单身人士收入超过20万美元）对其“净投资所得”按3.8%的税率征税。“净投资所得”的定义较宽泛，实质上包括除贸易和经营所得以外的所有所得。个人服务的报酬通常不包括在这项应税收入中。

2.3.1.4 税收优惠

（1）总收入的调整扣除

“总收入的调整扣除”是纳税人特殊的生活费用支出和为了取得所得而发生的必要的商业经营费用支出。一系列的调整项目可以从总收入中进行扣除。具体包括：

- ①教育工作者的合理教育开支；
- ②军人、艺术家、公务员的合理公务开支；
- ③健康储蓄账户的缴存支出；
- ④武装部队成员因工作调动发生的搬迁费用；
- ⑤个体经营者支付的部分社会保险税；
- ⑥个体经营者的养老金账户缴存支出；
- ⑦个体经营者的健康保险缴存支出；
- ⑧储蓄提前提取的罚款额；
- ⑨离婚后支付的赡养费；
- ⑩个人退休金账户缴存；
- ⑪学生贷款利息；
- ⑫医疗储蓄账户的缴存支出等费用。

（2）税收抵免

除了总收入的调整扣除，税法还允许纳税人对某些费用的支出进行一定的税收抵免。如境外所得税收抵免、请第三方照顾子女和被抚养人的费用抵免、子女税收抵免、子女教育费用税收抵免、住房安装新能源费用抵免等。这些抵免会根据实际费用，结合纳税人的收入水平，计算可以享受的抵免金额。如请第三方照顾子女和被抚养人的费用抵免，在纳税年度每位子女最高能享受3,000美元的税收抵免。如果纳税人的收入超过规定的限额，该纳税人在当年将无法享受该项抵免。

2.3.1.5 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。

（1）列举扣除法

2024年度适用列举扣除项目主要包括：符合条件的利息（住房抵押贷款利息扣除仅限于主要住所）；不超过10,000美金（已婚但分开纳税的限额为5,000美金）的税款（包含大部分州及地方所得税、销售与使用税及美国房产税，超过当年调整后收入的7.5%的医疗费用，由于意外伤亡、灾难、盗窃等原因造成的损失，以及慈善捐款等）。

（2）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。标准扣除限额每年都根据通货膨胀程度调整。

2024年对已婚夫妻共同申报的标准扣除额为29,200美元，户主申报为21,900美元，单身个人和已婚个人单独申报的标准扣除额为14,600美元。如果个人为盲人或者在65岁以上，符合一定条件的标准扣除额将增加^[21]。

2.3.1.6 应纳税额

（1）计算方法

应纳税额的计算方法如下：

应纳税所得额 = 总收入 - 调整扣除 - 税前扣除（列举扣除和标准扣除两者中较大者） - 符合条件的商业经营支出扣除

应纳税额 = 应纳税所得额 × 对应的累进税率

（2）列举案例

一对中国夫妇均为在美受雇职员，2024年纳税年度他们选择共同申报税表（假设他们只适用标准扣除）。丈夫2024年收入为120,000美元，妻子年收入为80,000美元。他们共同的银行账户取得存款利息10,000美元，收到合规股息所得10,000美元，并取得出售股票的长期资本利得10,000美元。2024年两人各向个人退休账户缴存7,000美元。

表7 2024年美国居民外国人联邦个人所得税计算规则

总收入：		收入项目	计算过程
	丈夫的工资	120,000	

^[21] 数据来源：美国国税局

	妻子的工资	80,000	
	利息	10,000	
	合规股息	10,000	
	长期资本利得	10,000	
总收入合计		230,000	230,000
缴存个人退休账户的扣除			-14,000
调整后总收入			216,000
减:			
标准扣除额			-29,200
应纳税所得额			186,800
减:			
长期资本利得		10,000	
合规股息		10,000	
常规收入的应纳税所得额			166,800
联邦政府对常规收入征收的所得税计算规则			
$23,200 \times 10\% =$		2,320	
$71,100 \times 12\% =$		8,532	
$72,500 \times 22\% =$		15,950	
总金额: 166,800		26,802	26,802
美国联邦对合规股息和长期资本利得的所得税:			
$20,000 \times 15\% =$		3,000	3,000
联邦所得税总计			29,802

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

不符合持有“绿卡”标准及实际居留标准的非美国公民即为非居民纳税人。

2.3.2.2 征收范围

非居民纳税人需要就其来源于美国的收入申报缴纳美国个人所得税。非居民纳税人应税收入包括以下两类:

- (1) 与美国经营活动有实际联系的收入

通常来讲，如果外国人参与美国的商业贸易活动，与该商贸活动相关的收入即为与美国经营活动有实际联系的收入。一般包括：

①在美国开展个人劳务服务，包括独立劳务和非独立劳务；

②在美国拥有或经营公司用于销售服务或产品；

③在美国经营业务的合伙制企业，纳税人是企业的合伙人；

④某些投资收入如股息、资本利得、特权使用费等，如果这些股息、资本利得、特权使用费等收入根据取得的性质分析确实与美国境内的资产或商业贸易活动直接相关，也可能被认定为与美国商业贸易紧密相关的收入。

（2）不与在美国经营活动有实际联系的投资所得

一般指某些可以预期的收益较稳定和固定的投资收入，如利息、股息、资本利得、养老金、社会保险福利、特权使用费等相对被动的收入。

2.3.2.3 税率

非居民纳税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37%（适用于2024年纳税年度）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。适用税收协定的情况下，来源于美国的投资收入（如股息、利息等）可以享受较低的固定税率。而非居民纳税人来自美国的租赁收入通常适用30%的统一税率，但非居民纳税人也可以选择申报扣除费用后的不动产租赁净收入，适用所得税累进税率。

2.3.2.4 税前扣除

非居民纳税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，不超过10,000美金（已婚但分开纳税的限额为5,000美金）的税款（包含大部分州及地方所得税）等。

非居民纳税人不适用标准扣除。

2.3.2.5 税收优惠

非居民纳税人如果有符合资格的领养的美国籍儿童，可以申请儿童税收抵免。

2.3.2.6 应纳税额

(1) 计算方法

应纳税额的计算方法如下：

应纳税所得额 = 与美国经营活动有实际联系的总收入 - 调整扣除 - 列举扣除 - 符合条件的商业经营支出扣除

应纳税额 = 应纳税所得额 × 对应的累进税率 + 投资所得 × 30%或税收协定规定的固定税率

(2) 列举案例

有一名单身的中国人，是某美国合伙制企业的合伙人，2024年全年在中国工作。他2024年中国工资薪金所得200,000美元；美国合伙制企业所得150,000美元；美国股息所得（与美国经营活动有实际联系）200美元；2024年对美国慈善机构捐款10,000美元。

表8 2024年美国非居民纳税人联邦个人所得税计算规则

与美国经营活动有实际联系总收入合计		收入项目	计算过程
	合伙制企业所得	150,000	
	股息	200	
与美国经营活动有实际联系总收入合计		150,200	150,200
调整后总收入			150,200
减：			
列举扣除额			-10,000
应纳税所得额			140,200
联邦政府对常规收入征收的所得税计算规则			
11,600 × 10% =	1,160		
35,550 × 12% =	4,266		
53,375 × 22% =	11,742.5		
39,675 × 24% =	9,522		
总金额： 140,200	26,690.5		26,690.5
联邦所得税总计			26,690.5

2.3.3 申报制度

2.3.3.1 申报要求

美国个人所得税采用自行纳税申报制度，以公历年度为一个纳税年度。在纳税年度终了后，纳税人需要向税务机关提交正式的年度个人所得税申报表。纳税人可以通过邮寄或电子申报的方式申报给税务局。

美国个人所得税对年度纳税申报的申报期限和延期作了严格的规定。当年申报截止日期是次年的4月15日。4月15日生活在海外的纳税人，截止日期自动延期至次年6月15日。对于在4月15日和6月15日不能按时申报的纳税人，可以通过向税务局递交4868税表将截止日期延长次年至10月15日。如果10月15日前仍不能完成申报，最后可以通过向税务局递交说明信延期至次年12月15日。但是延期申报并不能延长缴纳税款的截止日期。

2.3.3.2 税款缴纳

税款缴纳的截止日期是次年的4月15日。若有任何欠税的情况，滞纳金和罚款从4月15日开始计算。对于生活在海外的纳税人，滞纳金从4月15日，罚款从6月15日开始计算。纳税人可以通过网上电子银行或邮寄支票或汇票等多种方式将税款上缴给税务局。

2.4 销售与使用税 (Sales and Use Tax)

2.4.1 概述

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。各州对销售与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发的销售和使用税证明（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2018年1月1日起，加州销售与使用税的标准税率为7.25%，并且各区域在一定条件下会在7.25%的基础上额外加收0%至3.5%的税负。

2.4.2 税收优惠

在美国每个州免征销售税和使用税的商品类型在该州的颁布立法中有所规定。免税项目的清单通常很长，反映了特定州立法机关的考量。但是，在大多数情况下，对食品、食品用品、药品和保健用品等必需品给予免税。除此之外，一些特定类型的项目也被免税，取决于美国的州或地方司法管辖区的立法。

2.4.3 应纳税额

销售税的计算应基于商品或服务的实际售价，乘以适用的税率（包括州和地方销售税），即可得出销售税金额。例如，如果销售额为100美元，加利福尼亚州销售税率为7.25%，那么销售税为 $100 \times 0.0725 = 7.25$ 美元。

2.4.4 申报制度

2.4.4.1 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。

2.4.4.2 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。

2.5 其他税

2.5.1 关税

2.5.1.1 概述

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)的分类规则区分为应税货物或免税货物。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而有所不同。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;部分暂时入境的货物(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（ATA Carnet System）。

2.5.1.2 申报制度

（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。进口商向美国海关边境保护局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边境保护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。部分加入美国海关边境保护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。

（2）税款缴纳

纳税人需在货物入关之前清缴关税税款。美国海关边境保护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边境保护局进行电子申报。

如果纳税人已经就特定进口货物缴纳了关税，而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。

2.5.2 财产税

2.5.2.1 概述

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务机关其财产的市场价值，税务机关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。

2.5.2.2 申报制度

（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。

（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。

2.5.3 消费税

2.5.3.1 概述

消费税（包括零售消费税）通常由联邦和州政府对各种商品和活动征收，包括用于运输、航空运输、投注、外国保险、消耗臭氧层化学品（或使用消耗臭氧层化学品制造的产品）、制造/进口特定商品（例如某些体育用品、轮胎、枪支和弹药、酒精和烟草），以及零售销售某些商品（例如重型车辆、拖车、车身和底盘）。消费税通常对商品和活动的制造商、进口商、零售商或提供者征收，然后转嫁给购买者。

不同的应税货物或行为适用不同的消费税税率。例如，对国内商业航空客运征收7.5%的联邦消费税，而对汽车燃料征收的联邦消费税一般为每加仑汽油18.3美分（加上每加仑泄漏地下储罐税0.1美分）和每加仑柴油24.3美分（加上每加仑泄漏地下储罐税0.1美分）。对重型车辆、拖车、车身、底盘等商品的首次零售、租赁或使用征收12%的联邦消费税。

2.5.3.2 申报制度

（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、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^[22]。

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。

（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。

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。

2.5.4 印花税

2.5.4.1 概述

美国联邦税法没有关于印花税的规定，但根据《国家火器法》对火器转让征收的联邦印花税除外。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。这种税收通常基于所转让的不动产的价值。该税一般是对直接出售不动产征收的，但一些州和地方政府也对出售不动产所有权征收此类税，即出售不动产的直接或间接所有权。许多州和地方政府还对在各自管辖范围内销售的某些商品征收印花税，如香烟和其他烟草制品。

^[22] 参考内容来源：消费税季度纳税申报表

2.5.4.2 申报制度

一般而言，纳税人转让或销售不动产，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。

2.5.5 社会保障税

2.5.5.1 社会保险与医疗保险

根据联邦保险捐助条例(Federal Insurance Contributions Act，简称“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（也称老年、遗属和残疾保险税）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收居民身份无关。因此，在美国提供劳务的非居民纳税人也需缴纳上述社会保险和医疗保险。

某些类别的个人可以免于缴纳社会保险，包括外国政府雇员、持J类签证在美国交换的访问者、持F、M或Q类签证的外国学生及受美国与其他国家签订的社会保障总协议保护的個人。此类协议允许符合条件的个人在其本国社保体系下继续缴纳社会保险，期限通常为5年。

对于2024纳税年度，缴费人就取得的工资收入中168,600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%，以及超过200,000美元的部分按2.35%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）。自雇收入须纳入工资收入限额的计算。

此外，雇主也需就向雇员支付工资中168,600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。

2.5.5.2 联邦失业税（Federal Unemployment Tax）

对于2024年纳税年度，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%的联邦失业保险税。如果雇主支付了州失业税（State Unemployment Tax Act，简称“SUTA”），

可能有资格获得高达5.4%的联邦失业税抵免,这将使联邦失业税的实际税率降至0.6%。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收居民身份无关。

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。

需要注意的是,美国已经与几个国家签订了总额协议(见外国税收减免和税收协定一节中的税收协定),目的是避免在社会保障税方面对收入进行双重征税,并允许参加一个以上社会保障体系的个人有资格获得根据国内法律无法获得的福利。在确定任何外国人是否需要缴纳美国社会保障和医疗保险医院保险税,或任何美国公民或居民外国人是否需要缴纳外国的社会保障税时,必须考虑到这些协议。

除上述介绍的税种外,州政府在一定条件下还对居民企业征收房产税(Property Taxes)和环境税(Environmental Taxes)等。纳税人已纳地方税费可以在联邦企业所得税前扣除。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

美国税收征管机构为美国国税局、海关及州与地方税务机构。美国国税局负责联邦税的征收，海关负责关税的征收，州与地方税务机构负责州与地方税的征收。各州与地方税务机构有权对征管中的问题作出决定而无需美国国税局批准，也就是说，各州的税务机构与联邦的税务机构基本是互相独立的。

3.1.2 税务管理机构职责

3.1.2.1 美国国税局

美国国税局，是联邦政府主要的税务管理部门，联邦税收主要由美国国税局征收。美国国税局是财政部的下属机构，虽然归财政部管辖，但在财政部系统里，国税局具有很大的独立性。美国国税局局长由总统任命，而不是由财政部长任命。国税局的机构分为三级：（1）总部设在华盛顿，下有若干职能部门；（2）在税收征管上，划分为若干大区 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，美国国税局进行了机构重组，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。按照重组后的机构设置，美国国税局下设三个局长或副局长级领导机构，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：工资与投资收入部（Wage and Investment）、大企业及国际税收服务部（Large Business and International）、小企业与自由职业者部（Small Business/Self-employed）以及税收减免与政府机构税收服务部（Tax-Exempt and Government Entities）。美国国税局主要组织架构如下图所示。

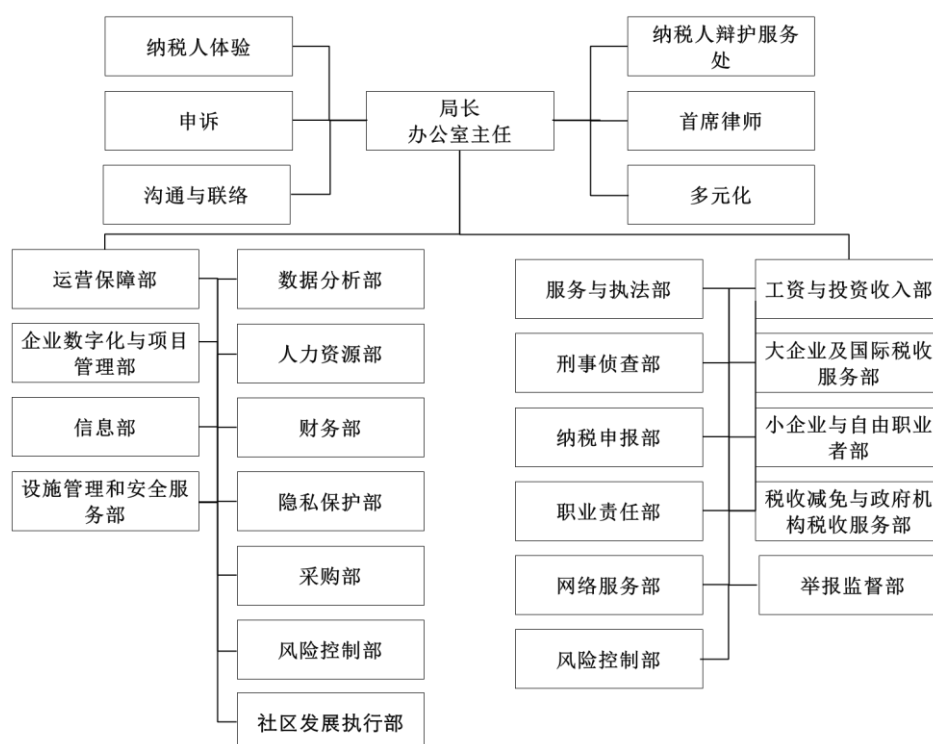


图2 美国国税局主要组织架构图

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。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，了解相应的税务征管及服务机关。例如，大企业及国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（Corporations）、S类公司或合伙企业（Partnerships）。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。大企业及国际税收服务部由实践（Practice）与合规（Compliance）两条业务线组成。实践业务线由五个领域组成，分别为跨境交易组（Cross Border Activities Practice Area）、企业组（Enterprise Activity Practice Area）、穿透实体组（Pass Through Entities Practice Area）、税收协定及转让定价组（Treaty and Transfer Pricing Operations Practice Area）以及预提所得税及国际个人税务合规组（Withholding and International Individual Compliance Practice Area）。合规业务线由东部合规组（Eastern Compliance Practice Area）、东北部合规组

(Northeastern Compliance Practice Area)及西部合规组(Western Compliance Practice Area)组成。

美国国税局下设若干大区局,并由各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。各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。

3.1.2.2 海关

美国海关分为海关边境保护局(U.S. Customs and Border Protection,以下简称“CBP”)和移民海关执法局(U.S. Immigration and Customs Enforcement,以下简称“ICE”),分别负责边境执法与案件调查。

(1) 美国海关边境保护局

CBP的成立使美国历史上首次实现了由一个机构统一管理进入美国口岸的人员与货物。CBP的组建旨在整合口岸执法部门的管理资源和管理技能,提高管理效能与效率,实现在利用一切可支配的资源保护和防御美国免遭侵害的同时便利合法贸易与合法旅行的目标。

CBP的首要使命是防范恐怖分子和恐怖武器进入美国。为此,CBP将着力增强美国边境及各口岸的安全,并把美国的安全区扩展至美国地理边境之外,从而使美国的边境由第一道防线变为最后一道防线。

CBP的主要职责还有:缉捕非法入境者和查禁毒品及其他违禁品,保护农业及经济利益免遭有害动植物和疾病侵害,保护美国商业免遭知识产权侵权损害,规范与便利国际贸易,征收进口关税,执行美国贸易法律。

(2) 美国移民海关执法局(ICE)

ICE拥有约3万名工作人员，是联邦政府最大的调查机构之一。该局是国土安全部下辖的主要调查机构，被赋予了多项职责：截断恐怖融资、反洗钱、打击非法武器买卖、打击移民诈骗和贩卖人口、拘留并驱逐外来犯罪分子和其他美国认为应当驱逐的外国人。另外，该局还监督国内移民和海关法律的实施，对约9,000项联邦设施实施保护。

3.1.2.3 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，加州州税务机关（Franchise Tax Board）负责州企业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，如应缴未缴税款追征管理部、其他行政及政策支持部、税务审计及合规性管理部、税务申报部、财务部、涉税法律部、技术及电子部。各部门下设有若干办事处。

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，包括国税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。

3.2 居民纳税人税收征收和管理

3.2.1 税务登记

在美国，每一个税收居民都需要向国税局申请办理税号。公司纳税人需要申请雇主识别号码（Employer Identification Number）。非美国居民的外国个体纳税人需要通过填写W-7税表申请个体纳税人识别号（Individual Taxpayer Identification Number）。美国公民和永久居民个体纳税人需要填写SS-5税表申请社会保险号码

(Social Security Number)。社会保险号码是美国国税局为在美国个体纳税居民分配的九位数识别号码。个体纳税人的识别号码有一定的使用期限，因此需要更新。

3.2.2 账簿凭证管理制度

3.2.2.1 账簿设置要求

根据美国通用会计准则，企业纳税人在记账时需要设置不同科目，用来准备企业损益表和资产负债表等财务报表。

损益表上的常见科目有收入(Revenue)、费用(Expense)、营业外收入(Gain)和营业外支出(Loss)。收入是指企业在主营业务范围内通过销售商品或服务增加资产或减少负债所带来的收益；费用是指企业在主营业务范围内因销售商品或服务减少资产或增加负债所产生的成本；营业外收入是指除收入以外其他方式增加股东权益的部分；营业外支出是指除费用以外其他方式减少股东权益的部分。

资产负债表上的常见科目有资产(Asset)、负债(Liability)和股东权益(Shareholder's Equity)。资产是指企业过去的交易或事项形成、由企业拥有或控制、预期会给企业带来经济利益的资源，包括流动资产和非流动资产；负债是指企业过去的交易或事项形成、预期会导致经济利益流出企业的现时义务；股东权益又称净资产，即所有者权益，是指公司总资产中扣除负债所余下的部分。

企业因其不同行业类型、资产规模和运营情况，其账簿设置也可能有所差异。

3.2.2.2 会计制度简介

美国使用的会计准则由财务会计基金会(Financial Accounting Foundation,以下简称“FAF”)所属的财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board,以下简称“FASB”)和政府会计准则委员会(Governmental Accounting Standards Board,以下简称“GASB”)制定，被称为通用会计准则(Generally Accepted Accounting Principle,以下简称“GAAP”)。FAF是一个独立运营的私人非营利性组织，负责对FASB和GASB进行监督和管理。FASB获得

美国证券交易委员会（United States Securities and Exchange Commission，以下简称“SEC”）、国家会计委员会（State Boards of Accountancy）及美国会计师协会（American Institute of CPAs）的承认与授权，主要负责为上市公司、私人企业、非营利性组织设立财务会计和报告标准。GASB主要负责为美国联邦政府和地方政府设立财务会计和报告标准。FASB和GASB都需要确保美国通用会计准则在财务报告方面的高标准，以便投资者可以方便地获取他们所需的信息并做出重大决定。

GAAP则包括以下几个原则：

- （1）可确认性：在财务报表上哪些项应该被确认（比如资产，负债，收入和费用）；
- （2）可衡量性：在财务报表上每一项应申报的数量是多少；
- （3）可展示性：在财务报表上哪些项、部分求和数、总和数应该被展示，及不同项如何组合；
- （4）可披露性：对于财务报表的使用者来说，哪些具体信息更为重要。披露的信息补充并进一步解释了财务报表上的数目。

FASB的委员具有较为广泛的代表性，主要强调的是民间的自律约束机制，导致美国政府干预机制相对较弱，从而呈现弱强制性，而这种弱强制性恰恰加快了美国会计制度改革的速度，使得美国会计制度能很好地迎合美国经济发展的需要，进而导致美国的会计准则在全世界范围内有很大的影响力。GAAP也被视为会计制度制定的基础，比如在制定现在使用的国际会计准则时，就主要以美国会计准则为依据。

3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

根据美国通用会计准则及相关税法规定，企业纳税人的账簿凭证、税务申报表和其他支持性文件需要妥善保管。企业纳税人就其账簿凭证应保存10年，相关的审计支持性文件应保存7年，而各种税务申报表及相关税务支持性文件应保存3年。

3.2.2.4 发票等合法票据管理

在中国，发票是由政府规定格式并统一印制、用来证明经济业务存在的法定凭证。但在美国，并没有相同功能和要求的凭证，相应地，收据（Receipt）充当了发票的部分职能。收据是在购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动中的收付款凭证。企业纳税人需提供收据作为各种支出的合法凭证，并需要妥善保存所有收据及其他支持性文件，以备各级税务机关随时抽查。

3.2.3 纳税申报

美国不同税种有不同的纳税申报要求及税款缴纳方法，各税种详细介绍请见2.2.3企业所得税申报制度、2.3.3个人所得税申报制度、2.4.4销售与使用税申报制度、2.5.1.2关税申报制度、2.5.2.2财产税申报制度、2.5.3.2消费税申报制度、2.5.4.2印花税申报制度。

3.2.4 税务检查

3.2.4.1 纳税评估

美国国税局会对高风险纳税人进行纳税评估，以判断潜在的税务漏洞。纳税评估的方式通常有两种，一是利用计算机随机筛选评估对象；二是通过审阅申报表发现其他相关的可疑纳税人。在第一种情况下，美国国税局首先对纳税人的纳税申报表进行审查评估。如果发现疑问，将以书面形式要求纳税人做出解释。若纳税人的解释不能使其满意，美国国税局将考虑启动纳税稽查和审计程序。

3.2.4.2 税务稽查

美国国税局的纳税稽查存在一定的时效限制。纳税稽查时效是指由法律规定的，税务机关有权审查、分析和判定纳税人税务合规状况并解决税务相关事宜的时间范围。美国联邦税法规定美国税务机关只可在特定时限内对纳税人进行税负的评估以及税款的退还、抵免和征收。该时限即为纳税稽查时效。纳税稽查时效一旦过期，美国税务机关将不可再对纳税人的应纳税额计算和缴纳、纳税人已获批准通过的退税申请等行为采取追征税款等行动。

美国联邦税法规定下的纳税稽查时效一般为纳税申报截止日（包括宽限申报时间）后的3年，或实际提交纳税申报表后的3年，取两者中较晚的一天。若纳税人在所得税申报表中隐瞒或少报了超过25%的总收入，则其纳税稽查时效将延长至6年。若纳税人未进行纳税申报，则其纳税稽查时效将不受任何年限限制。大部分情况下，美国各州的纳税稽查时效与联邦所得税法规定基本一致，但亦有特例。

3.2.4.3 税务审计

（1）税务审计程序

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，美国国税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，在美国国税局办公室进行的审计被称为办公室审计，直接进驻被审单位或者工程现场开展审计工作被称为现场审计。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。

（2）税务审计结果

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），具体内容包含确定的少缴纳税款金额、对纳税义务的重新评估及拟进行的纳税调整方案，并附上一封告知纳税人可以向美国国税局的复议办公室（the Office of Appeals）提出复议的信件（又称“30天信函”）。

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

① 同意按照30天信函补缴税款

纳税人同意按照30天信函补税的，税务争议结束。税务机关不再向纳税人发出欠税通知书，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。

② 向美国国税局复议部门提出复议

在30天信函发出后30天内，纳税人可以向美国国税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。

③ 对30天信函置之不理

经纳税人要求或30天期间届满，美国国税局将向纳税人发出欠税通知书，该欠税通知书又称为“90天信函”，因为纳税人有90天的时间来支付欠税，若该欠税通知书是发给美国境外纳税人，则该期限从90天延长至150天。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。

3.2.5 税务代理

税务代理是指持有联邦从业执照的税务人员。当美国国税局向纳税人收集信息、进行税务稽查或纳税人发起上诉时，税务代理可以代表纳税人面对美国国税局处理相关事项。根据财政部的授权，税务代理有权为个人、合伙企业、公司、地产、信托公司和任何有纳税申报要求的实体提供税务咨询服务，并准备纳税申报表。与律师和注册会计师不同的是，税务代理必须向美国国税局证明他们在税务、代表权和职业道德等方面的能力，才可以代表纳税人处理相关税务事项，而律师和注册会计师仅需获得地方各州许可。此外，律师和注册会计师可以选择是否专门从事税务工作，而税务代理均需专门从事税务工作。

成为一名税务代理，首先需要申请获得申报人税务识别号（Preparer Tax Identification Number，以下简称“PTIN”），然后在特殊注册考试（Special Enrollment Examination）网站上申请考试，并在考试通过后进行交费及注册。除此之外，美国国税局还要求税务代理每年续期PTIN，每三年完成72小时的继续教育，且每年继续教育的时长不应少于16小时。此外，每年必须完成2小时的道德或

职业操守课程以及测试，并更新作为税务代理的从业状态。因复杂的专业知识及严格的持证要求，目前登记有执照的税务代理大约只有68,139名。

每个税务代理须勤奋工作、恪尽职守，不论在书面或口头上，都要保持所代理涉税业务的正确性。如果税务代理知晓其客户没有遵从美国联邦税法，或在纳税申报、提供资料、宣誓及口供或提供其他法定文件等方面出现错误或遗漏，应立即告知客户其存在违规的情形，以及可能带来的后果。如果税务代理知晓纳税申报表或退税申请书存在问题，应立即指出且拒绝在这些文件上签名。这些问题包括：第一，申报内容缺乏合理性；第二，可能存在少报税的情况；第三，故意少报税，有意无视相关法规。

每个税务代理必须按照要求，第一时间向美国国税局提供所需的信息资料，否则必须立即向美国国税局报告，并提供拥有该信息的联络方的相关信息，必要时可进行相应的调查。此外，在美国国税局依法获取所需信息时，税务代理不能加以干扰。如果美国国税局官员有理由相信一名税务代理违反了规定，可向上级递交疑似违法行为的书面报告。此外，任何人获取到税务代理的违法信息时，也可以向美国国税局进行举报。

3.2.6 法律责任

根据美国联邦税法，不同税种的处罚方式也不相同，下面将具体分税种介绍其相应的法律责任，包括违反基本规定的处罚及纳税申报违法处罚。

3.2.6.1 企业所得税

纳税人未按期（包括已延长期限）提交申报表进行纳税申报的，自逾期当月每月征收未纳税款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510美元中的较小者。

如果纳税人未在到期日之前支付申报表上显示的税款，自逾期当月每月征收未纳税款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。外国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。

3.2.6.2 预提所得税

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。

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，在一定条件下会被征收罚款，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，在一定条件下自逾期当月起每月征收未纳税款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，在一定条件下会被征收罚款。

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，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）。

3.2.6.3 个人所得税

纳税人需要在纳税年度终了后第四个月的15日之前进行汇算清缴。纳税人如未按期进行纳税申报、逾期缴纳税款或未足额预缴税款，将会被征收罚款和滞纳金。

逾期缴纳税款的滞纳金按到期日所欠税款的一定比率征收，从缴税到期日起至付款之日，按天复利计算。利率按季度确定，是美国联邦短期利率加上3%。

罚款主要有以下几类

（1）逾期缴纳税款的罚款。

①按到期日所欠税款的一定比率进行征收，每月按未缴纳税款的0.5%（未超过一个月的按一个月计算，下同），最高为未缴纳税款的25%。

②如果能够给出未能按时缴纳税款的合理说明，则无需缴纳该罚款。

③美国国税局下达扣押财产的最终通知10日后仍未缴纳税款及罚款的，原本为0.5%的罚款征收率将增加到1%。

④如果纳税人按时提交税表并要求分期付款，分期付款协议生效后，每月罚款征收率为0.25%。

（2）逾期申报的罚款，是指未按期进行纳税申报且未提供合理说明而被征收的罚款。

①按未缴纳税额的一定比率征收，每月5%，罚款不会超过未缴税额的25%。

②如果同一月份逾期申报且逾期缴纳税款，则逾期申报罚款将会根据该月适用的逾期缴纳罚款金额进行缩减。例如，该月原本适用的5%逾期申报罚款将会调整为4.5%的逾期申报罚款和0.5%的逾期缴纳罚款。

③逾期申报罚款适用于征期后仍未支付的税款。未缴税额是指在申报表上计算得到的总税额减去已代扣代缴、已预缴和允许退税的部分后的应补税额。

④如果在逾期五个月后仍然没有付款，则将按最高比率处以逾期申报罚款，但在支付税款之前，将持续计算逾期缴纳罚款，最高可达25%。

⑤如果逾期申报超过60天，则逾期申报罚款最低额将取申报表上应纳税额和485美元中较小者。

(3) 未足额预缴税款的罚款，指的是纳税人没有足额或未按时在纳税年度按季度自行预缴当年的税款而被征收的罚款。

①没有足额预缴税款指的是，纳税人没有按照当年实际税款的90%或上一年度实际税款的100%（或110%，针对收入较高者）两者中的较低金额来预缴税款。预缴税款包含已代扣代缴的税款，即已经被扣缴的税款可以从需要预缴的税款金额中减除。

②预缴税款必须平均在四个季度上缴，截止日期分别是当年的4月15日、6月15日、9月15日和次年的1月15日。

3.2.6.4 销售税和使用税

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。

3.2.6.5 关税

进口商未遵守美国海关边境保护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边境保护局没收并变卖。此外，进口商如有某些违法行为，还将受到刑事处罚。刑事处罚措施包括对进口货物价值2倍以内罚金并处20年以下有期徒刑。

3.2.6.6 财产税

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。

3.2.6.7 消费税

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的,则不会被征收罚款。

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。

3.2.7 其他征管规定

3.2.7.1 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供选择,一是向美国国税局复议部门(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。

(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美国国税局，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国国税局进行沟通，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。除小额税款案件申请（the Small Case Request）外，纳税人对30天信函提起复议的，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国国税局的复议的愿望；
- ③已收到的载明美国国税局调整税款建议文件的复印件；
- ④税款所涉及的纳税期间；
- ⑤列明对哪些美国国税局调整建议存有异议；
- ⑥对美国国税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：“根据伪证处罚，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真实、准确和完整”；

- ⑨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美国国税局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美国国税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。

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。

（2）税务诉讼

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，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。

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《国内税收法典》（以下简称“税收法典”）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：

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税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3年内或税款缴纳的2年内向美国国税局提出。若美国国税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。但美国国税局发出驳回通知的，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2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）。

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30日内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，但通常情况下，不会批准重新审议申请，除非有异常情况或重大错误。

（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权。

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。

表9 纳税人起诉上诉法院一览表

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，美国联邦税法对上诉管辖地做出了具体规定。根据美国联邦税法第7842节的规定，除非部长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，在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，在其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，在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，在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；

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根据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之时，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的情况确定。

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日内提起上诉；若美国国税局首先提起上诉的，纳税人可以在判决作出之日起120日内提起上诉。

3.3 非居民纳税人税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

美国依托完备的法律体系和发达的信息技术平台，建立起一系列环环相扣的非居民税收征管措施，包括扣缴义务人及享受税收协定待遇等，在一定程度上确保了对非居民纳税人的有效管理。

根据美国联邦税法的规定，如果非居民纳税人的所在国与美国签订了税收协定，并规定了预提所得税的优惠税率，该非居民纳税人应填写W-8BEN税表，即《美国预提所得税税收协定受益人境外身份证明》（Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding），并提交给扣缴义务人以适用相关优惠税率。申请协定待遇的非居民纳税人需在W-8BEN税表上申明该非居民纳税人为税收协定缔约国居民，且为收入的受益所有人，以及利益限制条款等（如适用）。中美税收协定及其待遇，请具体参考《指南》第五章。

如扣缴义务人有理由认定该非居民纳税人不符合享受税收协定待遇的规定，应拒绝适用优惠税率。

3.3.2 非居民企业税收管理

3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

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、股息和特许权使用费等投资所得（不涉及常设机构），须按照30%的税率缴纳企业所得税，但是根据中美税收协定，满足相关要求的情况下，中国居民企业可以享受优惠税率10%。对于非居民企业的征收通常采用由美国付款方进行代扣代缴预提税的形式。

3.3.2.2 股权转让和财产转让

非居民企业在美国通过股权转让和资产转让所取得的资本利得通常被视为非应税收入，无需缴纳相应税费。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非居民支付转让价款时有义务扣缴相当于总价款15%的资本利得预提税。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

根据美国联邦税法482条，在任何情况下，由相同的利益直接或间接拥有或控制的两个或多个组织、交易或业务（不论是否组成了公司，不论是否在美国设立，以及无论是否有隶属关系）构成关联关系。

4.1.2 关联交易基本类型

根据美国联邦税法482条，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，该服务已经发生，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。

4.1.2.1 有形资产的转让

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，也可能是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（不论机器或设备的新旧，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。

针对机器或设备的转让，除如上所述依照一般性原则进行税务处理外，还存在其他替代方法。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。

4.1.2.2 无形资产的转让

按照经合组织转让定价指南对于无形资产转让定价的最新规定，“无形资产”既非实物资产也非金融资产，可被拥有和控制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。此外，经合组织2022年最新发布的转让定价指南对“难以估值的无形资产”进行了更为详细的说明。

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：直接出售；没有报酬直接转让（如通过赠送的方式等）；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）；免特许权使用费的许可。

（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。

关联方之间无形资产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定价符合独立交易原则的市场公允价值。一些国家的税务当局，特别是美国国税局，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，美国联邦税法有一项特别规定：关联方向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。专利是针对发明人的发明，政府授予发明人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。

（2）营销型无形资产

营销型无形资产包括但不限于商标、商号、成熟的销售团队，以及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或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。

（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地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，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，判断它是技术型无形资产还是营销型无形资产时，应考虑该无形资产的法律所有权和经济所有权的归属，以及开发者从使用者处收取的报酬是否符合独立交易原则。

根据美国联邦税法482-（4）b条，针对转让定价，无形资产包含以下内容并且具有价值独立性：

- ①专利、发明、公式、业务流程、设计、方式、技术诀窍；
- ②版权及文学、音乐、艺术创作；
- ③商标、商号、品牌名称；
- ④经销权、特许权、合同；
- ⑤方法、项目、系统、程序、标识策略、调研、研究、预测、估算、客户名单、数据。

4.1.2.3 提供劳务

向关联方提供的劳务范围非常广泛，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。劳务费的定价是转让定价问题里较为困难的问题。

4.1.2.4 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：

- (1) 贷款的利率（无论是固定还是浮动）；
- (2) 贷款金额；
- (3) 货币种类；
- (4) 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与第三方之间的利率水平，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评估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，当地税务机关还会参考借款方的债资比。

如果税务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：

- (1) 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；
- (2) 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。根据美国的资本弱化规定，与超额债权相关的利息支出不允许抵扣，相关利息支出将被认定为股息。此外，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。因此，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。

4.1.3 关联申报管理

美国联邦税法第6662（e）规定，如果纳税人能够进行关联申报并提供相关支持性文件证明转让定价方法的合理性，那么该纳税人将不会被税务机关处以罚金。纳税人在递交纳税申报表的时候，也需要填报相应的各种表格，比如，5471税表《美国人持有外国公司信息申报表》（Information Return of U.S. Persons With Respect To Certain Foreign Corporations）和5472税表《外国纳税人持有25%以上股份的美国公司或境外公司在美国开展经营活动的信息申报表》（Information Return of a 25% Foreign-Owned U.S. Corporation or a Foreign Corporation Engaged in a U.S. Trade or Business）以申报关联方的相关信息，具体信息请参考第六章第一节信息报告制度。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

美国国税局对于同期资料的分类没有具体要求，只要企业可以满足同期资料的要求即可。根据美国税法规定，自2020年1月1日起，若企业适用联邦税法合格商业收入扣除规定（199A规定），则其需要准备同期资料。资料可包含过程报告、日志等类似文件，其内容需涵盖服务内容、提供服务所耗时间、服务日期及提供服务人员构成。对于需要准备同期资料的企业，美国国税局在企业规模上没有明确规定。中国国家税务总局发布了《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第42号）对企业关联交易准备同期资料进行了规范。

4.2.2 具体要求及内容

为避免转让定价的处罚，纳税人需完整保存同期资料，以证明其在可获取数据的情况下，所采用的转让定价方法是符合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税局通知后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，一旦美国国税局不同意其定价方法的选择，将无法免除相应转让定价调查可能带来的处罚。

为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：

（1）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；

（2）纳税人组织结构的描述，包括组织结构图，涵盖所有关联交易的各方；

（3）任何转让定价法规要求的特定文档；

（4）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；

（5）其他方法的描述以及未选择这些方法的原因；

（6）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；

（7）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，并说明基于可比交易和可比公司的调整是如何完成的；

（8）经济分析的说明，应用转让定价方法时进行的预测；

（9）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的描述；

（10）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。

以上文件亦应当由企业准备和保存，并在美国国税局提出提交资料要求后30日内上报。

4.2.3 国别报告

美国财政部在2016年6月公布了转让定价国别报告最终法案。该项法案规定，如果美国纳税人是跨国企业的最终母公司，且该跨国企业上一年度的合并年总收入达到了8.5亿美元以上，则该美国纳税人

需要每年以8975税表的形式提交国别报告（Country-by-Country Report）。

该法案适用于财税年始于2016年6月30日之后的美国跨国公司，但纳税人可以自愿提交之前年度的国别报告。8975税表将作为纳税人年度纳税申报中的一项提交。

4.2.4 其他要求

背景资料包括支持上述转让定价主要文件的任何必要文件，包括在财政部法规第6038A节中列举的资料，它涵盖了必须由外资企业准备的信息。背景资料并不需要在美国国税局搜集转让定价主要文件资料时提供，但是必须在美国国税局要求提供后的30日内进行提交。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

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加以约束。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。这些条款体现在税收法典第482节中，并在美国财政部法规中作出了具体规定。中国国家税务总局也发布了《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法（试行）〉的通知》（国税发〔2009〕2号）及《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2017年第6号）对转让定价进行管理。

4.3.1.1 独立交易原则

美国税收法典第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。

美国税收法典第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。

4.3.1.2 最佳转让定价方法原则

美国税收法典第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，税收法典第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：

（1）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；

（2）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。

4.3.2 转让定价主要方法

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：

4.3.2.1 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（即以下方法之间没有先后顺序）。

可比非受控价格法（Comparable Uncontrolled Price Method）：寻找“可比非受控交易”（即无关联关系的交易各方相同或者类似业务往来），并将这些交易中的价格与向纳税人实际支付（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（Resell Price Method）：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（Cost Plus Method）：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（Comparable Profit Method）：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（Profit Split Method）：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或者交易双方均持有重要的无形资产。

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。

4.3.2.2 无形资产的转让

在税收法典第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，美国联邦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法、可比利润法、利润分割法和其他未特指的方法。另外，针对纳税人人为获取无形资产利益所有权而在税务方面进行的考量，也规定了向关联方支付的费用必须符合独立交易原则。

4.3.2.3 提供服务

一般情况下，各国均要求关联方在向海外关联方提供任何服务时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属重大问题）。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，美国国税局认可多种转让定价方法，包括但不限于服务成本法、可比非受控服务价格法、服务毛利率法、服务成本加成法、可比利润法和利润分割法等。可比非受控价格法是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来的价格进行定价的方法；服务毛利率法是指关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格的方法；成本加成法是指按照成本加合理的费用和利润进行定价的方法。根据服务成本法，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。这些服务包括特定服务（即美国国税局确定的101种活动特定服务和低利润服务等），具备以下显著的特点：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。

4.3.3 转让定价调查

4.3.3.1 举证责任

由于美国企业所得税系统依赖于自我评估，因此转让定价方面的问题的举证责任在于纳税人。

4.3.3.2 税务调查

美国国税局无论是在流程还是人员上都有进行实地审计调查的充足资源。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。跨国公司应从检查开始的30日内提供支持性文档资料。

4.3.3.3 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，则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，决定了一个方法在评估受测试交易定价水平时，是否是符合独立交易原则的最可靠的方法。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）纳税人以及其附属公司的经验和专业知识；
- （2）纳税人获得数据的充分程度和数据精确性；
- （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的依据；
- （6）纳税人遵守上年适用的预约定价安排，或者由美国国税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。

4.3.3.4 申诉权

（1）向美国国税局提出申诉

企业与税务机关产生税务纠纷时，纳税人可以通过美国国税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。

美国国税局会将税务稽查或税务调整的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、缴纳抵押款以及扣押等。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，或不愿向美国国税局提起申诉，可选择向法院提起诉讼。

（2）向法院提起诉讼

若纳税人与美国国税局未能通过调解达成一致意见，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国税局之外。若企业选择绕开美国国税局申诉制度，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。

法院诉讼的司法程序较为持久，可能产生高额诉讼费用。因此，企业在充分了解诉讼风险之后，可将法院诉讼作为其解决纠纷的备选手段，同时寻求其他救助措施。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

转让定价问题在实质上极为依赖相关事实分析，因此一直以来是美国国税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）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对于美国国税局和纳税人均有约束力，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税局进行转让定价调整。预约定价安排通常包括纳税人和美国国税局之间，以及美国国税局与其他一国或多国税务机关（限于与美国有税收协定的国家或地区的税务机关）之间的协议，这些协议旨在对所商定的交易（即“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。特别注意的是，美国国税局不允许纳税人利用预约定价安排程序提前获知对特定交易所可能采取的措施。根据美国税收程序2015-41法规的第2(4)(d)章，在外国主管税务机关有相应的APA程序的前提下，美国鼓励其纳税人进行双边或多边的预约定价安排协商。

不过,美国国税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人提出的预约定价安排(即单边预约定价安排)。

中国国家税务总局也发布了《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法(试行)〉的通知》(国税发〔2009〕2号)、《国家税务总局关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第64号)以及《国家税务总局关于单边预约定价安排适用简易程序有关事项的公告》(国家税务总局公告2021年第24号)对预约定价安排的适用范围及程序进行了规定。

4.4.2 程序

4.4.2.1 美国预约定价安排程序简介

单边预约定价安排是纳税人与美国国税局之间达成的协议,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人和美国国税局有约束力,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。对于单边预约定价安排中的受测交易,如果纳税人因他国税务机关的纳税调整而面临重复征税,纳税人可申请由美国主管税务机关依据适当的税收协定(如有)启动相互协商程序。

相较于单边预约定价安排,美国国税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人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,美国国税局在审阅首次和续签申请时,会衡量各种因素以决定是否接受双边或多边预约定价安排(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)。为了使预约定价程序变得更加便捷,预

约定价项目鼓励纳税人和预约定价项目组在提交预约定价安排申请前，举行呈报前会议并提交呈报前备忘录。

美国是第一个以正式而完整的法律文件对预约定价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，主要法规包括《国内收入法典》第482章节、6038A节、6038C节、6662E节等。在相关法规下，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符合独立交易原则进行判定的最可靠的方法。对于单边预约定价安排，美国国税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。经过评估，如果纳税人的申请得以通过，纳税人和美国国税局双方将签署纸质协议。法规对申请中必须向美国国税局提供的数据作出了详细列举。申请APA的纳税人需要交纳相关费用。目前APA新申请人费用为113,500美元，小企业纳税人为54,000美元。更新APA的费用为62,000美元，修改APA的费用为23,000美元。

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持续存在的事实等。

4.4.2.2 美国预约定价安排的追溯规定

纳税人可以在APA申请中包括将APA追溯至以前年度的申请，并提供相应的信息和材料。纳税人可在完成APA前的任何时间，在获得所属管辖区美国国税局的批准后，将APA运用于以前年度。此举对纳税人而言，可能是解决既存审计问题的有效措施。

4.4.2.3 适用于小企业纳税人的简易预约定价安排程序

为使APA程序更加贴近所有纳税人，美国国税局于1998年初发布了一条特别公告，提出适用于小企业纳税人的简化APA程序。在公告中对小企业纳税人的定义为纳税年度内总收入在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，此外美国国税局将会为小企业纳税人提供比常规流程中更多的协助。为简

化APA程序，美国国税局可能同意在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。美国国税局公布了一个项目，在其中鼓励各区检查官去提醒纳税人，如果检查官认为APA有助于解决争议，美国国税局会更倾向于接受APA项目。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

在美国联邦税法下，“受控外国企业”的定义为由美国股东持有50%或以上（按投票权或股票价值计算）股份的外国企业。其中，美国股东包括持有受控外国企业10%或以上（按投票权或股票价值计算）的美籍个人、居民、公司、合伙制企业、遗产和信托，持有的股票形式包括直接或间接持有，以及按照美国税法视作持有。

4.5.2 税务调整

2017年税改前，美国公司需要就其在世界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。2017年税改后，一项重大改变是收到来自于其超过10%控股且控股时间超过1年的境外派发的股息可享受100%税前抵扣，这一改变被称为“参股免税规则”。此外，对于美国公司销售给境外公司用于境外使用的无形资产取得的收入（包括财产和服务）可享受较低的所得税率。

“参股免税规则”和“受控外国公司规则”在某些情况下两者存在交互作用。例如，美国公司从其受控外国公司收到股息，通常会首先应用受控外国公司规则来确定收到的股息是否以及在何种程度上会被归属到美国股东并纳税。同时，收到的股息如满足参股免税条件（即上述持股比例和时间要求），美国公司可以适用参股免税规则申请税前抵扣，从而免除收到股息的联邦所得税。

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无形资产全球低税收入当季按照10.5%的税率征税

（2025年后增加到13.125%）。同时，受控外国企业的美国股东需要就某些类型的未分配收入（即“美国国内税收法典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^[23]：

（1）各种形式的投资所得（即“外国股东控股公司收入”），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投资所得；

（2）美籍股东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或美籍实体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，如果企业存在受控外国企业的情况，须注意F子章节条款收入带来的相关影响，防范相应税务风险。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

2011年12月16日，美国国税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年暂行规程相关规定的延续。随后，2011年12月19日，美国国税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，美国国税局和财政部还发出拟议的规例（2011年拟

^[23] 参考内容来源：美国联邦税收法典第952节，第954节和第956节

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日开始启用，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。

2008年暂行规程对成本分摊协议的买入（现被称为平台贡献交易，Platform Contribution Transaction，以下简称“PCT”）指定了5种估值方法，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法、收益法、收购价格法、剩余利润分割法和市值法。此外，2008年暂行规程确认了使用独立交易区间确定PCT价值。

中国国家税务总局也发布了《国家税务总局关于规范成本分摊协议管理的公告》（国家税务总局公告2015年第45号）等，对成本分摊协议进行管理。

4.6.2 税务调整

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”。

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。该规则允许美国国税局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）的利润不得低于其“投资”的0.667倍或高于其“投资”的1.5倍。无论是利润和“投资”都以现值为基础。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支付与美国国税局达成预约定价安排，则不需进行该定期调整。

对于成本分摊安排下合理预期利益比例的计算，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。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

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，而为股份资本支付的股息一般不得税前扣除，因此公司可通过资本弱化来减少应纳税所得额。如果公司的一项债权在实质上构成了股权利益，则美国国税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。

4.7.2 税务调整

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。

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。

4.8 法律责任

美国国税局表示，处罚制度的目的是为了鼓励纳税人能作出合理的努力，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，在美国国税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，应处少纳金额20%的处罚。如果转让定价为交易价格的4倍及以上或四分之一及以下，美国国税局将处以少纳金额40%的罚款。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的遵从度（纳税人尽其全部可能地遵守了税法），否则处罚将无法避免。

在一些情况下，由于美国国税局认定交易价格不符合独立交易原则，带来的最终应纳税所得额的增减，企业可能会面临净调整处罚。净转让定价调整金额达到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2,000万美元或收入总额的20%，则应当处以少纳税金40%的罚款。当这些条件满足时，纳税人只有证明其选择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前准备完毕并在美国国税局提出要求后30日内提供时，才有可能免除罚款。纳税人如想避免净调整处罚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，最终纳税人只会面临适用于最高额度的某一处罚。同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税局要求审阅申报前归档，则美国国税局会参照前者。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，表明其基于现有全部资料数据作出的转让定价政策选择是符合独立交易原则的最可靠判断，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。

美国国税局表示，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条款进行协商的范围。

第五章 中美税收协定及相互协商程序

5.1 中美税收协定

5.1.1 中美税收协定

中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成为中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”以及中国企业“走出去”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的税收风险管理和商业安排，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的因素。

1984年4月30日，中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》^[24]（以下简称“中美税收协定”）、《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》（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，中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”），作为中美税收协定及其议定书的补充文件。中国和美国税务主管当局代表分别于2010年9月29日和2010年11月24日签署了《关于〈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

^[24] 中美税收协定 原文链接：<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153055/content.html>

偷漏税的协定》第十九条解释的主管当局协议》（以下简称“2010年协议”），于2010年11月24日起生效。上述五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。

中美税收协定共二十八条，主体部分包括协定的适用范围、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，说明税收协定把消除双重征税作为核心目的和宗旨。1984年议定书共八条，包含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年议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。2010年协议对中美税收协定第十九条规定的教师和研究人员的3年免税期作出了解释。

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《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告2013年第56号，以下简称“56号公告”），为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据；于2017年9月发布《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2017年第6号，以下简称“6号公告”）第四十七条至第六十一条规定，为特别纳税调整事项的相互协商程序提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定和特别纳税调整法律规范中的相互协商程序相关规定，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程序，从而有效解决跨国税收争议。

5.1.2 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。

5.1.2.1 主体范围

（1）“居民”身份的确定

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。中美税收协定第一条规定本协定适用于缔约国一方或者双方居民的人。中美税收协定第四条第一款规定，“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构、注册所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。“人”一语包括个人、公司、合伙企业和其他团体。是否属于中国居民要按照中国税法的具体规定来判断。根据《中华人民共和国企业所得税法》第二条规定本法所称居民企业，是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。根据《中华人民共和国个人所得税法》第一条规定，在中国境内有住所，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计满一百八十三天的个人，为居民个人。美国税法对居民企业及居民个人的规定请参见2.2.1.1及2.3.1.1的规定。1984年议定书第四条把“人”的范围扩大至遗产和信托。

（2）同时属于中国居民和美国居民，其身份应按以下规则确定：

个人既是中国居民又是美国居民的，两国政府应当按照加比规则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。加比规则是按照“永久性住所—重要利益中心—习惯性住所”的顺序来协调双重居民身份矛盾。

公司既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，则该公司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。

（3）其他规定

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,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;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,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,且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,该中国居民企业也无权享受中美税收协定优惠。

5.1.2.2 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,根据中美税收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,即美国州政府和联邦政府征收的其他税种不是中美税收协定适用的客体。

5.1.2.3 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,应当满足两个条件:一是属于两国的领土,二是能够保证两国的税收法律有效实施。

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。

5.1.3 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民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，居民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，居民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。

中美税收协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单^[25]。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明确不构成常设机构的情形。

5.1.3.1 场所型常设机构的认定

场所型常设机构的形式有管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所以及矿场、油井、气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

常设机构的负面清单针对场所型常设机构。根据中美税收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）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集信息的目的所设的固定营业场所；
- （5）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；
- （6）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。

^[25] “正面清单”指列举的构成常设机构的例子；“负面清单”指常设机构的例外情况。

5.1.3.2 工程型常设机构的认定

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以及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。

5.1.3.3 劳务型常设机构的认定

劳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有连续或者累计超过六个月的劳务。

5.1.3.4 代理型常设机构的认定

（1）独立代理人的认定

为了限制来源国的税收管辖权，中美税收协定第五条第六款对独立代理人作出了规定，缔约国一方企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在缔约国另一方进行营业，不应认为在该缔约国另一方设有常设机构。但如果这个代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，该代理人和该企业之间的交易表明不是根据正常条件进行的，不应认为是本款所指的独立代理人。

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。

中美税收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做出了规定，缔约国一方居民公司，控制或被控制于缔约国另一方居民公司或者在该缔约国另一方进行营业的公司（不论是否通过

常设机构），此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。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）非独立代理人的认定

中美税收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，当一个人在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力代表该企业签订合同，除适用于第六款的独立代理人以外，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。除非这个人通过固定营业场所进行的活动仅限于第四款的规定，按照该款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。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，属于企业内部事务合同。

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。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

5.1.4.1 营业利润

根据中美税收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或者虽在美国设立常设机构但取得的营业利润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。

根据中美税收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特许权使用费或其他类似款项,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。

5.1.4.2 股息、利息、特许权使用费

中美税收协定规定的投资所得主要包括股息、利息以及特许权使用费。根据中美税收协定第九条、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同该常设机构有实际联系的所得并入其常设机构的营业利润在美国征收企业所得税,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,如果中国居民企业是受益所有人的,协定限定了美国政府适用的税率最高为10%。

由于股息、利息、特许权使用费属于投资所得,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:

(1) 发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费,可以在该缔约国另一方征税;

(2) 然而,这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国,按照该缔约国的法律征税。但是,如果收款人是该特许权使用费受益所有人,则所征税款不应超过特许权使用费总额的10%;

（3）如果特许权使用费受益所有人是缔约国一方居民，在该特许权使用费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该特许权使用费的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用第一款和第二款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用第七条营业利润或第十三条独立个人劳务的规定。

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、特许权使用费等投资所得（不涉及常设机构），要按照30%的税率缴纳企业所得税。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。

5.1.4.3 不动产使用所得

根据中美税收协定第六条的规定，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用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。

5.1.4.4 财产收益

（1）不动产转让所得

中美税收协定第十二条就财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产和权利产生的收益的征税权划分问题做出了规定。

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）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。

（3）股权转让所得

中国居民转让其在美国居民公司的股份取得的收益，在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时，美国税务机关有权征税^[26]。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。

5.1.4.5 关联企业

根据中美税收协定第八条的规定，如果满足下列任何一种情况，相关企业在商业或财务方面则不属于独立企业之间的关系。

（1）中国企业直接或间接参与到美国企业的管理、控制或资本；

（2）同一个人直接或间接参与中国企业和美国企业的管理、控制或资本。

如果企业进行的关联交易不符合独立交易原则，则美国国税局在一定条件下会调整企业的应纳税所得额及应纳税额；相反的，如果两个企业之间是独立企业的关系，针对美国政府已征税的，本应由中国企业取得并计入的企业利润，当中国政府加以征税时，美国政府应对这部分利润所征收的税额加以调整，如有必要，中美双方主管当局应相互协调。

5.1.4.6 个人劳务所得

^[26] 虽然根据中美税收协定，中国居民转让前参与被转让美国公司 25% 及以上的股权时美国也有征税权，但根据美国国内税法，只要被转让公司不是不动产控股公司，则对此类中国居民的所得不征税。

依国际税收协定规范惯例，中美税收协定对于艺术家、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做出了规定。以下作简单介绍。

（1）独立个人劳务

中美税收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，并就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。

根据中美税收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）非独立个人劳务

根据中美税收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做出了限制，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。

（3）董事费

根据中美税收协定的董事费条款，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。

（4）艺术家和运动员

根据中美税收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），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体育项目、运动项目的活动，以及具有娱乐性质的活动等。但是，如果这些活动是按照中美两国政府同意的文化交流的特别计划从事的，则该项所得在美国免税。

（5）退休金

根据中美税收协定的退休金条款，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中国居民员工的退休金及类似款项仅由中国政府征税，即征税权属于纳税人的居民国。此外，虽有上述规定，美国政府、其行政区或地方当局按该国社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其他类似款项，应仅在美国征税。

（6）政府服务

根据中美税收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（在少数情况下中国具有征税权）。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，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。

（7）教师和研究人员

根据中美税收协定的教师和研究人員条款，中国教师和研究人員在美国的大学、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3年，该中国教师或研究人員在美国由于教学、讲学或研究而取得的收入在美国免税。

（8）学生和实习人員

根据中美税收协定的学生和实习人員条款，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，从美国境外收到的款项；

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金额不超过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。

在某些情况下，完成接受教育或培训所必要的学习或培训时间可能少于1年。对于大多数大学学位，适当的学习时间为4年。对于一些高等学位，所需的时间可能更长，例如医学学位需要7年。

5.1.5 美国税收抵免政策

美国税收法典901条至909条对抵免政策进行了基本介绍，即国内法已经对抵免政策进行了基本规定，而无需特别就税收协定进行抵免申请。

税收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，在一定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，美国政府对中国居民来

源于美国的收入在满足一定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，中美税收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收的税额，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。

根据中美税收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所得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，为境外所得税收抵免提供依据。

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，其中由中国居民企业就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企业所得税后，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企业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企业所得税。间接抵免的适用范围为中国居民企业从符合中美税收协定第二十二条第一款第二项以及《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）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，另外，《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）第一条和第二条也作了相关规范。

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

（1）美国境外所得的税收抵免办法

第一，就美国纳税人境外经营利润而言，根据美国税收法典901条规定，美国居民纳税人就境外所得在境外直接缴纳的所得税税款，例如预提所得税，以及在境外直接缴纳的和所得税性质类似的税款，均可以适用美国境外直接税收抵免政策。

第二，就美国纳税人境外子公司分配给合格公司股东的股息在境外所缴纳的税款而言，在2017年美国税改之前，根据美国税收法典902条规定，符合10%持股比例等条件的股东，可以就境外已经缴纳的所得税申请适用间接税收抵免政策。2017年美国税改之后，间接抵免制度不再适用。自2018年起，美国居民企业从持股比例为10%及以上且持有时间超过1年的外国企业取得的股息收入，可享受按最高100%的比例进行税前扣除。

第三，就美国纳税人来源于境外的利息、特许权使用费、租金以及资本利得税而言，根据美国税收法典901条规定，在符合相关条件的情况下，可以申请适用境外直接税收抵免政策。

（2）中国境外所得的税收抵免办法

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。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。中国居民企业对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五层外国企业：

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第二层至第五层：单一上一层外国企业直接持有20%以上股份，且由该企业直接持有或通过一个或多个符合财税〔2009〕125号文件第六条规定持股方式的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。

本文将从以下几个方面具体介绍中国境外所得的税收抵免办法：

第一，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，应按被投资方做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。

第二，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。

第三，抵免限额的确定。抵免限额可以选择分国不分项或者不分国不分项计算。上述方式一经选择，5年内不得改变。

某国（地区）所得抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法及实施条例的规定计算的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额。

据以计算上述公式中的“中国境内、境外所得依照企业所得税法及实施条例的规定计算的应纳税总额”的税率，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，应为企业所得税法第四条第一款规定的税率。

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5年抵免。

第四，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，若选择分国不分项的计算方法，则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；若选择不分国不分项的计算方法，可以用境外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的应纳税所得额。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

（1）美国境外所得的税收抵免办法

美国在境外税收抵扣的制度上采用的是“分项不分国”的原则。“分项”指的是，美国个人所得税法把境外所得分为劳动所得、投资所得、951A所得、901（j）所得等7类。对于每一类别的所得缴纳的境外所得税，只允许在对此类所得上计算的美国应纳税额中予以抵扣。“不分国”指的是，纳税人在不同的国家或地区取得的所得可以合并计算抵扣限额，纳税人在不同的国家或地区缴纳的税款也可以合并计算境外税收抵扣额。如果纳税人在一个纳税年度在税率高低不同的国家或地区取得所得并缴纳境外税款，“不分国”的抵扣方式允许高税率国家出现的超限额与低税率国家出现的不足限额进行互相冲抵计算，增加纳税人获得抵扣的税额。

另外，美国计算境外税款的方式有两种，收付实现制和权责发生制。纳税人可以选择任一种方式来计算境外税款的金额，选定后一般不会变更，如果需要变更，收付实现制可以变更成权责发生制，权责发生制则不能变更为收付实现制。

美国的境外税收抵扣限额比较复杂，取决于境外税款的金额、美国税的税额以及境外收入占总收入的比重等因素。过程如下（以劳动所得为例）：

①计算境外劳动所得占全部所得的比例；

②用①计算出的比例乘以美国税应纳税额得出境外税收抵扣的限额。

即抵扣额不应超过对该项境外所得按照美国税法计算的美国应纳税额。超过该抵扣限额的，其超过部分当期不得抵扣，但可以向后连续10年递延结转补扣。其境外已缴纳的个人所得税税额低于该抵扣限额的，应当就差额部分补缴税款。另外，如果前一年抵扣额不够，而当年抵扣额没有用完，那么纳税人必须先将当年没有用完的抵扣额通过更正前一年税表的方式使用在前一年，向税务机关申请退款。如果仍未用完，才可以递延到下一年。

美国实际申报过程中不需要提供境外税款的完税凭证，只有在对于纳税人境外税收抵扣的申报有疑问或进行税务稽查时，纳税人才需要提交境外税款完税凭证或境外个人所得税纳税申报表。同时，美国对于境外已缴税款需要提交的证明文件要求比较灵活，提供境外税款完税凭证不是取得境外税款抵扣的唯一凭证，提供境外个人所得税纳税申报表或其他有效资料也可代替完税凭证。

（2）中国境外所得的税收抵免办法

对于中国居民纳税人从中国境外取得的所得，中国允许其在应纳税额中抵免已在境外缴纳的个人所得税税额。但抵免额不能够超过该纳税人境外所得依照中国税法规定计算的应纳税额。

居民个人从中国境内和境外取得的综合所得、经营所得，应当分别合并计算应纳税额；从中国境内和境外取得的其他所得，不与境内所得合并，应当分别单独计算应纳税额。考虑到许多国家的个人所得税采用综合税制，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，即为该国家的抵免限额。在实际抵免境外税额时，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抵免限额，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抵免限额，超过部分可以在以后五个纳税年度内结转抵免。

纳税人在申请抵免已在境外缴纳的税款时，应当提供境外征税主体出具的税款所属年度的完税证明、税收缴款书或者纳税记录等纳税凭证。纳税人确实无法提供纳税凭证的，可同时凭境外所得纳税申报表（或境外征税主体确认的缴税通知书）以及对应的银行缴款凭证办理境外所得抵免事宜。

考虑到有些国家的纳税年度和公历年度不一致，税法进一步规定，居民个人取得境外所得的境外纳税年度与公历年度不一致的，取得境外所得的境外纳税年度最后一日所在的公历年度，为境外所得对应的中国纳税年度。

5.1.5.3 饶让条款相关政策

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，是指居民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民国的抵免。

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。

5.1.6 无差别待遇原则

中美税收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，即中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，即中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，即中国企业向美国企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其他类似款项，在计算美国企业的应纳税所得额时，应将对中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，以保证中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，即中国企业在美的子公司无论出资形式或比例如何，不应比美国其他类似企业税收负担更重。

5.1.7 在美国享受税收协定待遇的手续

5.1.7.1 美国执行税收协定的模式

根据中美税收协定，中国税收居民就美国境内的某些收入享有优惠税率或者可以豁免美国所得税。

美国各州对于州税收居民政策不一，有些州遵从中美税收协定条款，有些州没有遵从。

5.1.7.2 享受税收协定待遇办理流程及所需资料

申请人在办理税收协定待遇时，首先应当通知收入的发放人（也就是代扣代缴机构），该申请人具有外国身份，且应享受税收协定待遇。通常来说，应填写W-8BEN税表《美国代扣代缴税收受益所有人的外国身份证明》（Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding）或W-8系列的其他税表（取决于纳税人身份），并递交给代扣代缴机构。

只有正确填写并提供W-8系列税表和纳税人识别号（Taxpayer Identification Number）并证明以下情况，中国居民企业才能享受中美税收协定的优惠税率。

- （1）纳税人是中国的税收居民；
- （2）纳税人是该收入的受益所有人；

(3) 如果纳税人是实体，纳税人有符合美国联邦税法第894条含义的收入；

(4) 纳税人符合中美税收协定里关于收益的所有其他限制条款。

另外，根据美国联邦税法关于个人劳务补偿的规定，符合中美税收协定要求的学生、实习人员、教师、研究人员以及其他雇员，如进行预提税豁免申请，还需要申报8233税表《非居民纳税人士独立（和某些非独立）个人劳务预提豁免》（Exemption from Withholding on Compensation for Independent (and Certain Dependent) Personal Services of a Nonresident Alien Individual）。

最后，纳税人如果想通过办理税收协定待遇从而降低税负，还需完整填写8833税表《享受税收协定信息披露》（Treaty-Based Return Position Disclosure Under Section 6114 or 7701(b)）并将其附在美国纳税合规申报税表里。填写8833税表需要提供纳税人的姓名、美国税号、邮寄地址、税收协定具体适用条款、受税收协定影响的美国联邦税法条款等相关信息。如果纳税人是外国企业，则将8833税表附在1120-F税表后。如果纳税人是外国个人，则将8833税表附在1040NR税表或是1040NR-EZ税表后。

5.1.7.3 开具税收居民身份证明的流程

外国税务主管机关有时候会要求纳税人提供美国政府出具的证明，以证实该纳税人在美国是以美国公民或永久居民的身份纳税申报，从而进一步办理税收协定优惠。为此，纳税人须填写8802税表《美国税收居民身份证明申请表》（Application for United States Residency Certification - Additional Certification Requests），提供纳税人姓名、美国税号、邮寄地址、申请人类别等基本信息。美国国税局批准后会发给纳税人6166税表《美国税收居民身份证明》（Certification of U.S. Tax Residency）。

此外，如果美国税务机关要求纳税人提供中国政府出具的纳税人身份证明，根据《国家税务总局关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第40号，以下简称“40

号公告”）、《国家税务总局关于调整〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第17号，以下简称“17号公告”）规定，申请人应向主管其所得税的县税务机关申请开具《中国税收居民身份证明》，具体提交资料和流程，40号公告和17号公告也同时进行了规定。

5.2 中美税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

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。中美税收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。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

5.2.2.1 中美税收协定相互协商程序条款

中美税收协定对相互协商程序的规定为：

（1）当企业或个人认为，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本协定规定的征税措施第一次通知之日起，3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。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 申请人的条件

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。56号公告中也表明了中国税收居民身份为申请启动程序的前提。56号公告中所称中国居民，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，即通过在境外设立特殊目的公司（Special Purpose Vehicle，以下简称“SPV”）来持股美国被投资公司，如果SPV与美国国税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，如果案情属于中美税收协定第二十三条第一款（无差别待遇），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。此处的中国国民，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。

5.2.3.2 相互协商程序的方式、时限和具体情形

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，双方仅就少数条款中约定可以启动相互协商程序，而在其他条款中未提及相互协商程序。关于这一问题，OECD税收协定范本解释规定，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56号公告第九条以列举的方式说明了中国居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。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 启动程序时效及条件

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3年内提出申请。

根据56号公告，申请人应在有关税收协定规定的期限内，以书面形式向省税务机关提出启动相互协商程序的申请。根据中美税收协定第二十四条第一款，相关案情必须在不符本协定规定的征税措施第一次通知之日起3年内提出。也就是说，对于中美税收协定下的相互协商程序的申请时效为3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，中国尚未做出明确规定。根据中国56号公告规定，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56号公告第十四条第四款，“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”，当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

同时，6号公告规定，根据中国政府对外签署的税收协定的有关规定，中国国家税务总局可以依据企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序，与税收协定缔约对方税务主管当局开展协商谈判，避免或者消除由特别纳税调整事项引起的国际重复征税。相互协商内容包括双边或者多边预约定价安排的谈签及税收协

定缔约一方实施特别纳税调查调整引起另一方相应调整的协商谈判。企业申请启动相互协商程序的，应当在税收协定规定期限内，向中国国家税务总局书面提交《启动特别纳税调整相互协商程序申请表》和特别纳税调整事项的有关说明。中国国家税务总局收到企业提交的上述资料后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序；认为资料不全的，可以要求企业补充提供资料。

5.2.4.2 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。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等问题在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，与其他国家就税收问题展开协商是涉及国家主权的行為，纳税人可以基于税收协定中的条款向主管当局申请启动该程序，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。

如美国国内的相关税法规定，在美国发起的税务调查中，税务机关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56号公告规定，中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。

5.2.5 相互协商的法律效力

5.2.5.1 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。

5.2.5.2 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，如果关于两国主管当局进行协商讨论的问题存在已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。

5.2.5.3 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。当事人也可选择在当地提起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，则该结果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，美国国税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。

5.2.6 美国仲裁条款

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2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，故在此不作阐述。

5.3 中美税收协定争议的防范

5.3.1 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，对于中国居民赴美国投资而言，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。

5.3.2 中美税收协定争议产生的主要原因及表现

《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之间的税务争议。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增加税务成本；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没有事先进行

有效的沟通，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。

5.3.2.1 双重税收国籍

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联邦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机关以及美国税务当局事先协商确定其单一税收国籍，那么将无法享受税收协定优惠，由此可能引发税务争议。

5.3.2.2 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。

5.3.2.3 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，在没有形成常设机构的情况下，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，容易引发税收争议。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。

5.3.2.4 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。常设机构的具体认定问题容易引发税收争议，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，应关注美国税法关于雇员服务时限的相关规定。此外，中国经营者既提供技术转让又提供技术支持服务的，也应关注服务时限的问题。

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要关注其在美国的代理人是否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。

5.3.3 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，但需要就整个协商程序过程的时间作出合理预计。中国投资者应在赴美投资前做好税务方面的尽职调查工作，避免在项目投资或者经营过程中与美国税务当局产生税务争议，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。

5.3.3.1 全面了解中美税收协定及美国联邦税法的具体规定

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联邦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,严格按照美国联邦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。

5.3.3.2 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。

5.3.3.3 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联邦税法、中美税收协定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,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,尽力将税收争议风险进行锁定。

5.3.3.4 寻求中国政府方面的帮助

检索和考察美国联邦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、美国驻中国使领馆商务处、中国商务部研究院海外投资咨询中心等。

5.3.3.5 寻求税法专业人士的帮助

中国投资者可选择在决策阶段及时寻求税务律师、注册会计师等税务专业人士的帮助。

第六章 在美国投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

美国国税局的税收风险管理主要依托其税收风险管理信息系统实现。该系统中税收风险识别指标的设计主要依托纳税人会计核算数据及纳税申报数据。在保障税收风险识别计算过程使用数据的质量方面，美国国税局并非仅依靠税务部门自身力量，也依靠涉税信息综合治理机制加以保障。因此，纳税人在其经营过程中对税务信息的误报、漏报和延报，都可能带来一定程度的税收风险。

6.1.1 登记注册制度

根据美国联邦税法的规定，在取得营业执照后，公司需要通过美国国税局官网填写雇主身份识别号码线上申请或通过SS-4税表《美国雇主识别号码申请表》向其申请美国雇主识别号码。在某些情况下，还需要向美国国税局填报8832税表《实体类型选择表》，进行纳税实体类型的选择，又称打勾选择（Check the Box Election）。

6.1.1.1 美国雇主识别号码（Employer Identification Number）

美国雇主识别号码也称作联邦税号，是美国国税局为在美经营企业分配的九位数识别号码。美国雇主识别号码长期有效，且一个实体只能申请一个号码。按照美国联邦税法的规定，一般而言，绝大多数在美国境内注册的实体都需要申请美国雇主识别号码作为美国国税局的识别号码，并以此为基础处理税务相关事项。美国雇主识别号码不仅适用于在美国境内注册的公司或者实体，而且也适用于在美国境外注册且在美国开展经营活动的公司或者实体以及个人。

如果外国公司在美国注册了公司，首先应该申请美国雇主识别号码，否则将无法在美国开展业务、开设银行账户或者进行年终报税。因此，申请美国雇主识别号码是外国公司在美国开设公司后的重要一步。对于那些在美国进行经营活动且有美国境内来源收入；或雇佣美

国境内的工作人员；或满足美国国税局预提所得税的扣缴要求等的外国公司而言，也都需要向美国国税局申请美国雇主识别号码。

例如，一家中国企业在美国成立了一家新公司B，该公司性质为有限责任公司（Limited Liability Company，以下简称“LLC”），根据美国联邦税法的规定，B公司通过美国国税局在线申请或通过提交SS-4税表申请美国雇主识别号码，同时可以申报8832税表进行该公司的实体类型选择。因此，B公司可以在美国开展业务、雇佣员工并且每年在美国进行纳税申报。

除上述情形外，美国雇主识别号码还应用于日常的经营中。如企业实体需要在美国开立银行账户、申请信用卡、申领经营许可证、或缴纳州及地方税费，都需要上报其美国雇主识别号码。例如，中国C公司计划在美国开立银行账户，以用于其在美国的投资活动。尽管C公司还未在美国开展业务，但同样需要向美国国税局申请美国雇主识别号码，以满足银行开立账户的信息填报要求。

6.1.1.2 纳税实体类型选择（Entity Classification Election）

美国联邦税法对商业实体在税法下的身份判定有着不同的划分标准。有限责任公司是美国商业实体常见的一种组织形式，有限责任公司的股东仅承担有限责任，同时也有权选择纳税实体。根据美国联邦税法的规定，美国的有限责任公司默认为“非独立实体”或“合伙企业”。同时，有限责任公司也可以改变其默认的分类，选择在计算美国所得税时以“公司”的类别来计算，而不是“非独立实体”或“合伙企业”。因此，符合规定的纳税人可以通过填报8832税表对纳税实体进行打勾选择。如果实体选择不填报8832税表，该实体将会按照默认规则（Default Rule）在美国联邦税法下进行分类。根据8832税表填报的信息，美国国税局将会确定该实体在联邦层面的申报义务。

实体分类下的默认规则分为美国境内和境外实体两种情形。对于美国境内LLC，如果该LLC拥有两个或以上的股东，则被默认视为合伙企业；如果该LLC仅有一个股东，则被默认视为非独立实体。对于境

外实体，如果其股东对该公司仅负有有限责任，则该实体被默认视为公司；如果该实体拥有两个或以上的股东，且至少一个股东对该公司不负有有限责任，则该实体被默认视为合伙企业；如果该实体仅拥有一个股东，且该股东对公司不负有有限责任，则该实体被视为非独立实体。

针对实体类型选择的生效日期，美国国税局规定不能早于提交8832税表前的75日且不能晚于提交8832税表后的十二个月，否则将按照默认规则进行分类。

中国企业赴美投资时应关注：商业实体采取不同的组织形式可能会产生不同的税务影响。美国商业实体的组织形式包括公司、合伙企业和非独立实体等多种类型。通过前文所述的“打勾选择”制度，赴美投资的中国企业可以根据自身情况提前做好规划，合理选择税务处理方式，并进行纳税申报，从而降低其在美国的税务信息报告风险及税务成本。

6.1.2 信息报告制度

美国涉税信息综合治理机制由一整套相互依托的制度组成，包括企业层面的会计准则及内部控制制度、全面信息披露的纳税申报制度、涉税第三方信息采集和报告制度、纳税人身份号码制度、信函裁定制度、大企业申报前稽查制度等。这些制度形成了以会计信息治理为基础，以纳税申报信息和第三方信息采集为主体，以各类信息披露制度为补充的涉税信息综合治理机制。

6.1.2.1 全面信息披露的纳税申报制度

美国纳税申报是税收征管程序的基础。除了申报具体的应缴税额外，还必须同时申报相关信息，如收入总额、扣除项目、免税总额、抵免额度等，以便税务机关核实纳税申报的真实性。纳税人对申报表中的申报信息负有举证责任。

（1）申报的信息

通常情况下，纳税人需要递交申报表，报告具体的收入和抵扣的信息。对于特定来源的收入和抵扣，相关支付方和其他机构也必须向

美国国税局披露相关信息。例如，支付工资薪金的雇主需要提交W-2税表《职工工资及扣税清单表》披露雇主的名称、地址、税号、联系方式、地区编码、收入类型、收入金额、代扣代缴税额等申报信息。纳税人有银行利息收入时，银行必须递交1099-INT税表。纳税人有股息收入时，公司必须递交1099-DIV税表。纳税人有股票交易时，金融机构必须递交1099-B税表。

例如美国联邦税法第6041节规定了源头信息的申报，从事某商业或者贸易活动的主体在任意纳税年度在该商业或者贸易活动过程中向其他主体支付的金额达到600美元及以上时（租金、薪资及奖金、养老金、补偿金、报酬、津贴或者其他固定利得），该主体应按要求提交纳税申报表并详细列明上述支付金额的类别以及收款人的名称和地址。此外，从事消费品出售的主体直接取得销售收入不少于5,000美元时，应该报送1099-MISC税表。

所有填报的税务信息申报表必须有申报人的签名，并且需要书面声明宣誓确认，申报表绝对真实、可靠，不存在虚假和隐瞒成分。一旦被证明申报不实，申报人将按照伪证罪接受处罚。

（2）关联申报

除了由纳税人提交的同期资料外，美国国税局还通过其他途径收集企业关联方的相关信息，例如要求企业在提交纳税申报表时填报相关表格进行信息申报，包括但不限于以下表格：

5471税表《美国人持有外国公司信息申报表》（Information Return of U.S. Persons with respect to Certain Foreign Corporations）：用于就职于外国公司领导层、董事或股东身份的美国税收居民进行信息申报；

5472税表《外国纳税人持有25%以上股份的美国公司或境外公司在美国开展经营活动的信息申报表》（Information Return of a 25% Foreign-owned U.S. Corporation or a Foreign Corporation Engaged in a U.S. Trade or Business）：用于申报企业实体与外国或国内关联方发生的、须报告的交易信息；

8865税表《美国人持有外国合伙企业信息申报表》（Return of U.S. Persons with respect to Certain Foreign Partnerships）：用于美国税收居民拥有至少10%的境外合伙企业持股比例的信息申报，及相关股权收购、处置、变更信息的申报；

8858税表《美国人持有的非独立实体信息申报表》（Information Return of U.S. Persons With Respect to Foreign Disregarded Entities (FDEs) and Foreign Branches (FBs)）：用于申报美国税收居民直接、间接或实质性持有境外非独立实体的信息申报；

8938税表《海外特定金融资产信息申报表》（Statement of Specified Foreign Financial Assets）：用于申报超过一定额度的海外金融账户，包括持有境外合伙企业的情况。

美国联邦税法规定，如果不申报上述信息将承担民事责任和刑事责任。如美国联邦税法第7203节规定：如果故意未提交纳税申报信息资料或保存相关记录，除了法律所规定的其他罚金以外，将被处以25,000美元（对于公司而言是100,000美元）以下的罚金或者1年以下的监禁，或两者并罚并需承担诉讼费用。因此，企业应注意在年度纳税申报表中准确地填写相关信息报告，达到合规性的要求，并降低税收的信息报告风险。

6.2 纳税申报风险

美国国税局纳税申报表格种类繁多，不同类型的实体需要填写不同的申报表格。例如，居民纳税个人须填写1040税表；非居民纳税个人需填写1040NR税表；居民企业须填写1120税表；有美国来源收入的外国公司需填写1120-F税表。合伙企业作为穿透实体，在合伙企业层面需填写1065税表，然而其获得的收入将在合伙人个人层面进行纳税申报。此外，除联邦层面，各实体还需要按照各州税法规定进行州或地区纳税申报。

在美国联邦税法下，纳税申报相关的不合规行为可能会引发民事和刑事处罚。如果纳税人因省略了必要信息或者根据申报表信息就可以判断出的税款计算错误，纳税人将面临一定的罚金；如果持续递交

不完整的申报表，则可能因为故意不申报真实的税收情况而面临刑事指控。除前述情形之外，如果纳税人未按期进行纳税申报，同样将面临不同程度的罚金和滞纳金。然而若纳税人能够提供其未按期纳税的合理原因，则有可能不会被征收罚金。

6.2.1 在美国设立子公司的纳税申报风险

当境外公司在美国注册成立子公司时，该子公司成为独立于其母公司的美国法律实体，除了一般限制（例如出口管制和反托拉斯规则）外，不受其他活动的限制。

在申报联邦企业所得税时，子公司无论在当年是否产生收入，都应填报1120税表《美国企业所得税纳税申报表》。如果子公司无法按时提交1120纳税申报表及缴纳税款，将会面临下列纳税申报风险及处罚：

第一，延期提交报表：未按期提交报表的公司，需在之后的每个月就其未缴金额征收5%的罚金，但最多不超过未缴金额的25%；

第二，延期缴纳税款：未按期缴纳税款的公司，需在之后的每个月就其未缴金额征收0.5%的罚金，但最多不超过未缴金额的25%；

第三，滞纳金：即使子公司已经申请延期申报，其税款延迟缴纳的部分仍会被征收滞纳金。

在子公司申报1120税表时，同时需要提交5472税表，用于申报子公司与境外母公司及其他关联方发生的交易信息。如果子公司未提交5472税表，将会面临每张表格25,000美金的罚金。

境外母公司需每年向美国国税局填报1120-F税表，申报其美国来源所得。未能按时申报1120-F税表面临的处罚与1120税表相似，具体可参考前段信息。

例如，中国境内母公司在美国设立子公司A，该子公司需在美国按期进行纳税申报，填报1120税表及5472税表。当A公司将利润汇回至中国母公司时，A公司在美国需缴纳30%的预提所得税。按照中美税收协定的规定，若满足特定条件，该公司可享受10%的预提所得税优惠税率。

6.2.2 在美国设立分公司或代表处的纳税申报风险

当境外母公司在美国成立分公司时，不需成立单独的法律实体。然而，分公司取得的来源于美国的收入或与美国经营活动有实际联系的收入，需按美国居民企业所得税的规定缴纳联邦和州所得税，由境外母公司通过填报1120-F税表申报缴纳。

此外，如果分公司有取得来源于美国的收入或与美国经营活动有实际联系的收入，且该部分收入没有在当时进行再投资，而是分配回境外母公司并导致分公司所有者权益减少的情形，则根据美国联邦税法第884(a)节的规定，该行为被视为向境外母公司分配股息，并将被额外征收30%的分支机构所得税（Branch Profit Tax）。分支机构所得税相关法规旨在消除子公司和分公司之间的税务处理差别。同理，如美国与该境外母公司居民国签订了双边税收协定，通常会不同程度地降低分支机构所得税税率。

母公司需在其向美国国税局申报的1120-F税表第三部分申报分支机构所得税的相关信息，包括其美国分公司上年度与当前年度的净权益金额。未能按时申报1120-F税表将面临相应的处罚，详情可参见6.2.1部分。例如，中国境内B公司在美国设立分公司，B公司需就分公司在美国的收入所得，每年向美国国税局提交1120-F税表纳税申报。当分公司将利润汇回至B公司时，需缴纳分支机构所得税。

6.2.3 在美国取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

为避免对跨国收入的双重征税及促进跨境贸易，国与国之间通常签订税收协定，划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，同时明确常设机构的定义。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。

常设机构通常是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方拥有固定的营业场所，或缔约国一方的居民企业在缔约国另一方的代理方可以行使合同的决定权并拥有一定的约束力。

如果境外公司在美国的经营情况不构成常设机构，其取得的来源于美国的收入或与美国经营活动有实际联系的收入，则无需按美国居

民企业所得税的规定缴纳所得税。但境外母公司需填报1120-F税表进行申报，附上8833税表《享受税收协定信息披露》（Treaty-based Return Position Disclosure），附相应解释以说明其收入的来源和金额，并说明该公司不构成税收协定规定下的常设机构。如果境外公司在美国的经营情况构成常设机构，则需要在提交1120-F税表的同时提交5472税表申报常设机构的相关信息。未能按时申报上述表格面临的处罚与1120税表相似，具体可参考6.2.1部分。

6.3 调查认定风险

在纳税人完成纳税申报工作后，美国国税局将会在税务稽查时效内审查纳税人的账户和财务信息，以确保申报信息的准确性和相关税务处理的正确性。

6.3.1 税务稽查时效

税务稽查时效是指由法律规定的，税务机关有权审查、分析和判定纳税人税务合规状况并解决税务相关事宜的时间范围。美国联邦税法规定美国税务机关只可在特定时限内对纳税人进行税负的评估以及税款的退还、抵免和征收，该时限即为税务稽查时效。税务稽查时效一旦过期，美国税务机关将不可再追溯纳税人的应纳税额计算和缴纳、批准通过纳税人的退税申请或采取追征税款等行动。

美国联邦税法规定下的税务稽查时效一般为纳税申报截止日（包括宽限申报时间）后的3年，或实际提交纳税申报表后的3年，取两者中较晚的一天。若纳税人在所得税申报表中隐瞒或少报了超过25%的总收入，则其税务稽查时效将延长至6年。若纳税人未进行纳税申报，则其税务稽查时效将不受任何年限限制。大部分情况下，美国各州的税务稽查时效与联邦所得税法规定基本一致，但亦有特例。

6.3.2 税务稽查样本选取

美国国税局通常通过以下两种方式选取税务稽查的样本：

第一，随机选择和电脑过滤：美国国税局根据以前年度收到的大量的申报表，针对每一类行业或特定分类生成了“标准样本”。在收

到每一份新的申报表时，系统将自动将该申报表与标准样本作对比，选出税务稽查的对象；

第二，相关检查：如果税表涉及其他被稽查的纳税人（例如商业伙伴或投资人）的问题或交易，也可能被稽查。

在上述环节完成后，将由一位美国国税局经验丰富的官员进行人工审查。根据人工审查的结果，决定是否由税务稽查部门开展下一步的检查工作。美国国税局将会通过信件方式通知纳税人，并通过信件或访谈的方式来进行稽查工作。

6.3.3 税务案件刑事调查

美国税收管理主要依赖于自我评估，因此纳税人如果故意做出违反合规要求的行为，视情节严重程度，可能面对刑事调查。美国国税局作为唯一可以就违反联邦税法的刑事犯罪展开调查的机构。刑事调查主要工作方向由三个独立的项目组成：合法来源税务犯罪、非法来源税务犯罪，以及毒品相关和反恐怖主义金融犯罪。调查员们采用不同的手段展开调查工作，包括利用计算机分析和自动数据记录功能恢复以往的信息记录、加密数据及密码等。

6.3.4 容易导致调查认定的风险点

6.3.4.1 有关贸易经营活动的风险

通常，在美国从事贸易经营活动的外国公司应就来源于美国且与贸易经营活动实际联系的所得（Effectively Connected Income，以下简称“ECI”）按照企业所得税税率纳税。美国联邦税法虽未对美国贸易或经营活动做出明确定义，但美国国税局的指引以及法院判例中确立了一些判定的原则。通常，外国公司可通过以下特点判定其是否属于经营活动：

- （1）以营利为目的；
- （2）活动具有一定规模、持续性和常规性；
- （3）不以营利为目的的行政辅助性活动或者信息搜集工作通常不认为是贸易或经营活动；
- （4）单一的活动通常不认为是贸易或经营活动；

（5）代理人的活动可能被认为是在美国的贸易或经营活动。

外国公司在美国境内从事贸易或经营活动所取得的来源于美国的所得（不包括投资所得）将被认定为ECI，除税收协定另有规定外，应按照21%的统一税率缴纳企业所得税。另外，在美国设立办事机构或固定经营场所的公司取得来源于美国境内的所得，也应视为ECI征税。实践中，一些将货物运至美国销售的中国企业误认为美国没有税收管辖权，因此未进行纳税申报。但实际上，一些销售活动根据美国联邦税法很可能已经构成了在美国的贸易经营活动从而需要在美国进行纳税申报。

例如，中国A企业主营业务是玩具生产和销售，近年来大力开拓美国市场。通过在互联网上广告宣传和线上交易，同时积极利用第三方销售平台在美国境内销售货物，A企业在美国市场实现了年均五百万美元的销售额。对于销售至美国的货物，该企业于加州某地与第三方销售平台进行货物交付。然而，A企业管理层在投资美国市场前没有详细了解美国联邦税法，误认为所有贸易行为均在互联网上进行，即使消费者群体在美国，美国国税局也无权征收这部分收入的企业所得税。结果，A企业很快收到了美国国税局有关拖欠税款的通知，不仅需要补齐之前的未缴税款，还有相应的滞纳金。如果仍然拒绝缴纳，则会面临被告上法院并承担刑事责任的风险。

另外，在代工生产的情况下，中国企业按美国企业的要求在美国境内进行货物所有权交付，或者中国企业为获取订单在美国聘用员工或雇用代理商推销产品和服务、进行的销售活动也已经构成在美国的贸易经营活动，所产生的销售收入必须按照美国联邦税法向美国国税局进行申报。一些中国企业对美国的贸易通过中间层公司进行，而这些公司可能设立在没有与美国签订税收协定的地区，如中国香港和开曼群岛，在这种情况下，由于没有税收协定常设机构条款的保护，这些活动很可能需要在美国纳税。即使中国公司直接将产品销售给美国客户，可以适用中美税收协定常设机构条款认为他们在美国的活动不构成在美国的纳税义务，但中国企业在程序上仍需要履行享受协定待遇的相关申报。

除了联邦税外，中国企业还需要关注美国各州的税法，一些州也要求在该州销售货物或提供劳务的外国企业进行纳税申报，注意税收协定的效力并不涉及州政府层面，因此无法以符合税收协定常设机构条款为由来免除州税申报的义务。在上述例子中，因A企业在加州进行货物交付，很有可能符合加州州关联（State Nexus）的规定，因此需在加州进行纳税申报。从事跨州业务的美国公司是否要在不同州申报纳税，取决于该公司是否在该州建立了“关联”。当企业在某个州进行经营，州税法就认为该企业和这个州建立了联系，进而就要在这个州缴纳州所得税，这种情况则被称为“关联”。

6.3.4.2 转让定价

如果美国国税局在调查中认定关联企业之间的交易价格不符合独立交易原则，那么纳税人将会被美国国税局给予相应的处罚。因此，跨国公司应尽量避免交易被税务机关认定为不符合独立交易原则并对关联交易准备相应的同期资料，以降低其相应的税收处罚风险。

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，有效防范不利税收后果或双重征税情形的发生。

（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的特定规定和要求。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不利税收后果。

（2）结合自身生产经营业务需求确保关联交易具有商业实质

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，站在完整业务流程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。

（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。

（4）综合利用相关法律手段应对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协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。

（5）适时申请预约定价安排增强税收后果的确定性

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转让定价税收风险的重要手段。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。需要注意的是，根据美国国税局公布的2017年美国预约定价安排年度报告，签署预约定价安排所需时间的中位值约为33.8个月，比2016年有所上升。建议赴美投资者考虑申请预约定价安排的时间及申请成本，并结合自身情况，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。

（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。

6.4 享受税收协定待遇风险

在企业享受税收协定待遇的情况下，可能出现未正确享受协定待遇和滥用税收协定待遇两种风险。

6.4.1 未正确享受协定待遇风险

大部分企业未享受税收协定待遇的原因包括：第一，企业对中国与美国签署的税收协定不了解。部分企业表示没有听说过税收协定，有的企业虽然听说过税收协定，但不清楚税收协定的具体作用，或是误认为税收协定待遇等同于境外税收抵免。第二，企业对美国联邦税法不了解。有的企业在赴美投资的过程中，对美国联邦税法规定和税务管理流程等没有了解，不知道按照当地法律应该如何核算应纳税额，更不清楚如何申请享受税收协定待遇。第三，企业与美国税务机关缺乏沟通，这些企业虽然对税收协定有一定认识，但是认为享受税收协定待遇手续复杂，或是提交的资料不符合税务机关要求，因此没有申请或是没有成功享受到税收协定待遇。第四，企业与境外分支机构或委托的中介机构缺乏沟通，其境外开展的投资经营项目由美国当地机构负责记账，相关涉税业务也由美国当地机构开展，因此境内财务人员不清楚境外所得在当地是否享受税收协定。

6.4.1.1 未享受协定待遇

根据中国企业所得税法，中国的居民企业需要就其全球所得在中国缴纳税款，即其来源于境内、境外的所得都应该在中国缴纳所得税。对于投资美国所获得的收益，包括经营收益（例如：销售货物、提供劳务等）和投资所得（如股息、利息、特许权使用费以及财产收益等），需考虑中美双方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和中国被重复征税。需要注意的是，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。若企业计划享受税收协定待遇，需要在申报1120或1120F企业所得税纳税申报表的同时提交8833税表，向美国国税局申报其享受税收协定待遇。

6.4.1.2 未享受协定低税率

未享受协定低税率带来的可能后果就是多缴税。举例来说，假设中国企业在美国投资持有美国企业股权，美国企业向中国企业分配100万元股息。根据美国联邦税法规定，对支付给非居民企业的股息征收30%的预提所得税，但根据中美税收协定，对于支付给中国居民企业的股息，美国国税局征税的税款不应超过股息总额的10%。因此，中国的居民企业可以向美国国税局提出按照税收协定10%的税率纳税，即在美国至多缴纳10万元的所得税，这部分税款可以计入在中国税收抵免的范围。但如果中国居民企业未在美国提出享受协定待遇，而按照美国联邦税法缴纳30万元的所得税，那么其在美国多缴纳了20万元的预提所得税，增加了企业的税收成本。

如企业享受税收协定中的低税率，需填报W-8系列税表交给代扣代缴预提所得税的一方，以证明其享受协定低税率。

6.4.1.3 未享受税收抵免

税收抵免制度的目的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，中国税收居民应当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，避免被双重征税。

根据中美税收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它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。

6.4.1.4 未享受税收饶让

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。

6.4.2 滥用协定待遇风险

随着通过降低成本来增加利润成为企业发展的必然趋势，以滥用税收协定为主要代表的国际避税手段使跨国企业纳税人获得了巨大的税收利益，然而，某些本无法享受优惠的跨国纳税人希望利用税收协定获得税收优惠，因此便产生了滥用税收协定进行国际避税的现象。

6.4.2.1 常设机构认定风险

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。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，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。

在进行常设机构的判定时，如果中国投资者错误地认定其经营活动没有形成常设机构，或滥用常设机构的判定条件作为避税工具，从而未在美国履行纳税义务或导致少纳税的情况，将会面临税务风险。

6.4.2.2 导管公司认定风险

部分公司选择设立导管公司（Conduit Company）作为避税手段，这种公司缺乏合理商业目的和实质，通常是滥用税收协定的体现。导管公司不属于受益所有人涵盖的机构，它设立的目的并不是出于正常的商业目的，而是将其作为一个“导管”工具，以求通过这个工具获得通常情况下无法获得的税收协定利益。

例如，中国香港A公司作为美国C公司的股东，每年都会收到来源于C公司的巨额股息收入，但中国香港和美国尚未签订税收协定，而美国的股息预提所得税税率又高达30%。在这种情况下，A公司通过研究发现，中国和美国订有税收协定，规定中国居民来源于美国的股息预提税税率为10%，中国内地和中国香港之间也签订了税收安排，规定双方居民可以享受相似的预提税率优惠。为减轻税负，中国香港A公司在中国大陆组建了一家B公司，B公司仅在美国负担10%的预提税。此后，再根据中国内地与中国香港的税收安排，B公司再转付该所得给中国香港的A公司。通过中国内地B公司为中介，最终减轻了这笔股息收入的税务负担。很显然，B公司组建的真正动因不是生产经营的

实际需要，也不具备实质性经济活动，因此被看作滥用税收协定的导管公司。

6.4.2.3 受益所有人判断风险

税收协定中包含“受益所有人”的概念是为了防止滥用税收协定的行为。只有当税收协定国居民是投资所得的“受益所有人”时，才可申请享受协定待遇，因此能否确定其“受益所有人”的身份非常重要。

中国投资者在美国获取股息、利息或者特许权使用费等投资所得时，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。

因此，中国企业在赴美投资过程中，应注意税收协定优惠的适用，需满足一定的适用条件和商业实质要求，不能以协定滥用或其他避税考量为主要目的。如果错误混淆了税收协定待遇和境外所得税收抵免的概念，不了解如何在美国申请享受税收协定待遇，同时在中国申报缴纳企业所得税时又进行了抵免。这种处理方式将不符合现行规定，同时，也会提高相关的税务风险和税收成本。

6.5 其他风险

中国个人或企业赴美投资时需注意美国税收政策对境外实体可能产生的潜在影响。本章节前几部分已经介绍了在美投资可能存在的部分税收风险，下文将概述赴美投资者需要留意的其他相关税收风险。

6.5.1 处置美国不动产权益

根据美国1980年《外国投资不动产税法》的规定，外国投资者在处置美国公司股权之前，应取得该公司出具的声明，证明公司股权不属于美国不动产权益，否则税务机关有权要求外国投资者申报纳税。

例如，某中国A公司在美国投资了房地产B公司20%的股权，并在1年后进行转让，则A公司应在转让当年就该部分收入进行纳税申报。

近年来，由于美元对人民币不断升值且美国房地产价格不断攀升，大量中国个人和企业赴美投资不动产。投资美国的商业地产，例如宾馆、购物中心、办公配套以及住宅地产等都将牵涉到一系列的税务问题。因此，中国投资者在选择投资架构时应考虑投资标的和投资者自身的情况（包括持有或退出该项投资时可能缴纳的税款）。如果企业未妥善处理相关税务问题，可能会因欠缴税款被处以罚金和滞纳金。

综上所述，中国赴美投资者应当全面了解美国联邦税法与中美税收协定的规定，注重建立税务风险的控制与管理机制，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，通过多种方式防范并降低自身涉税风险。

6.5.2 海外账户税收遵从法案

美国海外账户税收遵从法案（Foreign Account Tax Compliance Act，以下简称“美国FATCA”）的主要目的是防止且追查美国纳税人在全球范围内逃避缴纳税款的行为。2008年全球金融危机后，美国政府的财政收入大幅缩水，财政赤字严重。为增加收入，美国国会于2010年3月通过了美国FATCA，要求外国金融机构向美国国税局报告其美国账户持有人信息。尽管从字面上看美国FATCA影响的对象是金融机构，但是大量非金融行业的跨国公司可能也会受到美国FATCA的影响，例如一些跨国公司海外实体等。如果外国机构不遵守美国FATCA，可能面临一系列的后果：美国将对外国机构来源于美国的所得征收30%的惩罚性预提税；支付人（外国金融机构）应配合执行上述惩罚性措施；支付人未按要求履行的，不但将面临补缴未扣缴税款的风险，而且需要承担相应的罚金和滞纳金，而且会被界定为非法参与海外金融机构，且面临对其来源于美国的所得被征收30%的惩罚性预提税的措施。

美国FATCA除了审查持有离岸账户的美国纳税人，也给中国跨国公司的美国市场运营增加了额外的成本。美国FATCA强制要求所有的

海外实体于金融机构开立新金融账户填写W-8或W-9系列税表时，必须标明其美国FATCA实体类型与其是否为美国税收居民、履行美国FATCA的情况，无论上述款项是否由美国的金融机构支付。中国企业经常对此项申报存在误解，认为向支付人提交W-8或W-9系列税表将产生额外的美国纳税义务。实际上，如果中国企业或其控权人不是美国税收居民，没有在美国从事贸易或经营活动，或者取得的收入与美国没有其他关联，一般并不会产生美国纳税义务。同时需要指出的是，W-8或W-9系列税表并不是提交给美国国税局的，而是交给支付方用于判定收款人是否为美国税收居民及FATCA合规状态，以及判定是否需要对该项所得缴纳税款以及如何扣缴预提税。

参 考 文 献

- [1] 《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告〔2013〕56号）
- [2] 《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（国家税务总局公告〔2017〕6号）
- [3] 《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》
- [4] 《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》
- [5] 《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》
- [6] 《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》
- [7] 《关于〈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〉第19条相关解释的主管当局协议》
- [8] 《中华人民共和国企业所得税法》
- [9] 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
- [10] 《中华人民共和国个人所得税法》
- [11] 《中华人民共和国个人所得税法实施条例》
- [12] 《国家税务总局关于个人所得税自行纳税申报有关问题的公告》（国家税务总局公告2018年第62号）
- [13] 《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）
- [14] 《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）
- [15] 《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号文件）
- [16] 《国家税务总局关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第64号）
- [17] 《国家税务总局关于单边预约定价安排适用简易程序有关事项的公告》（国家税务总局公告2021年第24号）

附录：美国签订税收条约一览表

序号	国家或地区	签署日期	生效日期
1	亚美尼亚	1973年6月20日	1976年1月1日
2	澳大利亚	1982年8月6日	1983年12月1日
3	奥地利	1996年5月31日	1999年1月1日
4	阿塞拜疆共和国	1973年6月20日	1976年1月1日
5	孟加拉共和国	2004年9月26日	2006年8月1日
6	巴巴多斯	1984年12月31日	1984年1月1日
7	白俄罗斯	1973年6月20日	1976年1月1日
8	比利时	2006年11月27日	2007年12月28日
9	保加利亚	2007年2月28日	2009年1月1日
10	加拿大	1980年9月26日	1985年1月1日
11	中华人民共和国	1984年4月30日	1987年1月1日
12	塞浦路斯	1984年3月19日	1986年1月1日
13	捷克共和国	1993年9月16日	1993年1月1日
14	丹麦	1999年8月19日	2001年1月1日
15	埃及	1980年8月24日	1982年1月1日
16	爱沙尼亚	1998年1月15日	2000年1月1日
17	芬兰	1989年9月21日	1991年1月1日
18	法国	1994年8月31日	1996年1月1日
19	乔治亚州	1973年6月20日	1976年1月1日
20	德国	1989年8月29日	1990年1月1日
21	希腊	1950年2月20日	1953年1月1日
22	冰岛	2007年10月23日	2009年1月1日
23	印度	1989年12月12日	1991年1月1日
24	印度尼西亚	1988年7月11日	1990年1月1日
25	爱尔兰	1997年7月28日	1998年1月1日
26	以色列	1975年11月20日	1995年1月1日
27	意大利	1999年8月25日	2010年1月1日
28	牙买加	1980年5月21日	1982年1月1日
29	日本	2003年11月6日	2004年7月1日

30	哈萨克斯坦	1993年10月24日	1996年1月1日
31	韩国	1976年6月4日	1980年1月1日
32	拉脱维亚	1998年1月15日	2000年1月1日
33	立陶宛	1998年1月15日	2000年1月1日
34	马耳他共和国	2008年8月8日	2011年1月1日
35	墨西哥	1992年9月18日	1994年1月1日
36	摩尔多瓦	1973年6月20日	1976年1月1日
37	摩洛哥	1977年8月1日	1981年1月1日
38	荷兰	1992年12月18日	1994年1月1日
39	新西兰	1982年7月23日	1984年1月1日
40	挪威	1971年12月3日	1972年11月29日
41	巴基斯坦	1957年7月1日	1959年1月1日
42	菲律宾	1976年10月1日	1983年1月1日
43	波兰	1974年10月8日	1976年1月1日
44	葡萄牙	1994年9月6日	1996年1月1日
45	罗马尼亚	1973年12月3日	1974年1月1日
46	俄罗斯	1992年6月17日	1994年1月1日
47	斯洛伐克共和国	1993年10月8日	1993年1月1日
48	斯洛文尼亚	1999年6月21日	2002年1月1日
49	南非	1997年2月17日	1998年1月1日
50	西班牙	1990年2月22日	1991年1月1日
51	斯里兰卡	1985年3月14日	2004年1月1日
52	瑞典	1994年9月1日	1996年1月1日
53	瑞士	1996年10月2日	1998年2月1日
54	塔吉克斯坦	1973年6月20日	1976年1月1日
55	泰国	1996年11月26日	1998年1月1日
56	特立尼达和多巴哥	1970年1月9日	1970年12月30日
57	突尼斯	1985年6月17日	1990年1月1日
58	土耳其	1996年3月28日	1998年1月1日
59	土库曼斯坦	1973年6月20日	1976年1月1日
60	乌克兰	1994年3月4日	2001年1月1日
61	英国	2001年7月24日	2003年4月1日

62	乌兹别克斯坦	1973年6月20日	1976年1月1日
63	智利	2010年2月4日	2024年1月1日
64	吉尔吉斯斯坦	1993年10月24日	1996年1月1日
65	卢森堡	1996年4月3日	2001年1月1日
66	委内瑞拉	1999年1月25日	2000年1月1日

编写人员：江君 孙佳慧

审核人员：孙妍 谭晶 高梦华 马维娜 曹愚涵 魏思敏 钟山