

税务评论

中国税务

作者：

上海

叶红

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoyeqinli@qinlichinalawyers.com¹

陈奇炜

电话：+86 21 6141 1242

电子邮件：qwchen@deloitte.com.cn

倪敏

电话：+86 21 6141 1458

电子邮件：mni@deloitte.com.cn

俞萌

电话：+86 21 6141 1277

电子邮件：iryu@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

国际税收服务

全国及华东区领导人

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

电子邮件：kevng@deloitte.com.cn

华南区

香港

林嘉雪

合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

国家税务总局对派遣安排的常设机构问题作出解释

简介

国家税务总局于 2013 年 4 月 19 日下发了 2013 年第 19 号公告，对非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务是否构成在华机构、场所或常设机构的有关问题作出解释。国家税务总局随后于 5 月 6 日公布了对 19 号公告的政策解读。在国税发[2010]75 号文件（以下简称“75 号文”）就跨境人员派遣安排是否构成协定下常设机构的政策指引的基础上，19 号公告进一步阐述了派遣安排下机构场所或常设机构的判定规则。19 号公告的相关规定将于 2013 年 6 月 1 日起施行。

19 号公告对于派遣安排相关的常设机构风险判断进行了有益的澄清。公告明确从两个角度进行考察（参见下文的“两步审查标准”），以判定被派遣人员在经济意义上究竟受雇于作为派遣方的非居民企业，还是作为接收方的中国境内企业（若受雇于非居民企业，则可能在境内形成常设机构）。公告同时要求中国税务机关对相关的文件资料以及派遣安排的经济实质进行有效的审核，并就有关资料做了列举。这些指引对于企业的税务风险管理有着重要意义。

A. 两步审查标准

尽管在公告中没有明确提及（但在后续发布的政策解读中有相关描述），国家税务总局认为如果非居民企业在派遣安排中满足以下基本判定因素和任一参考因素（参考因素共计五项），就可以判定非居民企业在境内构成国内法下的机构、场所：

基本判定因素：作为派遣方的非居民企业对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任 and 风险，通常考核评估被派遣人员的工作业绩。

五项参考因素：

- 1) 作为接收方的中国境内企业向派遣方的非居民企业支付管理费或服务性质的款项；
- 2) 由中国境内企业支付给非居民企业的款项金额超出后者支付的被派遣员工薪酬、社会保险费以及其他费用的金额；
- 3) 非居民企业保留了部分由中国境内企业支付的款项；
- 4) 非居民企业负担的被派遣人员薪酬并未全额在中国缴纳个人所得税；
- 5) 非居民企业确定被派遣员工的数量、任职资格、薪酬标准和境内工作地点。

公告进一步规定，在税收协定下，如果非居民企业从事营业的机构、场所具有相对的固定性和持久性，则会构成协定下的常设机构。

¹ 上海勤理律师事务所是德勤全球网络的成员。

雇主人力资源全球服务

全国领导人

香港

罗永昌

合伙人

电话：+852 2852 5835

电子邮件：vinlo@deloitte.com.hk

华北区

北京

康成守

合伙人

电话：+86 10 8520 7600

电子邮件：gukang@deloitte.com.cn

华东区

上海

徐文惠

合伙人

电话：+86 21 6141 1178

电子邮件：joycewxu@deloitte.com.cn

华南区

香港

谢梓博

合伙人

电话：+852 2238 7499

电子邮件：tojasper@deloitte.com.hk

B. 文件资料与经济实质审核

为确定非居民企业是否因机构、场所或常设机构的形成而负有企业所得税的纳税义务，19号公告要求税务机关重点审核下列与派遣行为有关的资料，并对派遣安排的经济实质进行考察：

- 派遣方非居民企业、接收方中国境内企业和被派遣人员之间的合同协议；
- 非居民企业或中国境内企业制定的有关被派遣人员的管理规定，例如工作职责、风险承担、工作考核等；
- 中国境内企业向非居民企业支付款项的有关信息、相关账务处理和被派遣人员个人所得税的申报缴纳资料；
- 与被派遣人员有关的隐蔽性支付信息（例如抵消交易、债务免除、关联交易等）

C. 行使股东权利相关行为

19号公告规定，如果被派遣人员在中国境内活动仅是为了非居民企业行使其作为中国境内企业股东的权利，则这类行为不应产生机构、场所或常设机构的问题。这些行为包括为非居民企业提供对中国境内企业投资的有关建议、代表非居民企业参加境内企业股东大会或董事会议等。

初步观察

在判定被派遣人员的活动是否在中国构成常设机构时，很重要的一点是判定被派遣人员的真实雇主。在这方面，19号公告在作出这一判定时仍沿用了实质重于形式的方法，并藉此提出了两步走的审查标准。这些基本的思路和方法可视作75号文原则的延伸，并与2010年版经合组织协定范本中的相关规则大体一致。其中，基本判定因素着重于考察被派遣个人与作为派遣方的非居民企业之间的关系：两者之间是否仍存在实质意义上的雇佣关系。五项参考因素则在更大程度上关注于派遣方和接收方之间的财务安排，以判定作为派遣方的非居民企业是否因为这类安排而取得收益。

19号公告的规定对一些典型的派遣安排下常设机构风险的判定将有所帮助。国家税务总局的观点或许会不利于某些派遣人员薪酬收付安排的实施。目前，许多非居民企业会先行向被派遣员工支付薪酬及其相关款项，再通过服务费安排（或其他交易安排）由接收方的中国境内关联企业向非居民企业进行全额偿付，而偿付金额亦有可能在非居民企业先行支付的金额基础上有所加成。此种收付安排的设置通常出于多种商业或其他规制方面的考虑（例如外汇管制的因素等）。然而根据19号公告的规定，除非税务机关对被派遣人员与非居民企业之间的非雇佣关系毫无异议（即基本判定因素明显不满足），否则上述安排似乎会由于第一项参考因素的存在而产生常设机构的风险。此外，结合前三项参考因素来看，集团公司通过集团内的人力资源服务公司在全中国范围内为集团成员企业从事人员的聘用和派遣，并向接收方收取小额人员派遣服务费的模式或许也会被认定在中国构成常设机构。

另一方面，第二和第三项参考因素其实也可被视为重申了总局在75号文中所提出的观点。即从中国企业所得税的角度来看，如果非居民企业仅代付被派遣人员的工资，不从中获取收益，那么不应据此认定形成机构、场所或常设机构。在判断派遣安排是否构成常设机构时，这种安排本身不应该被看作是对非居民企业的一项不利因素。

最后，如上文所述，19号文要求税务机关对相关资料和业务实质进行严格的审查，以判定非居民企业的纳税义务。因此，为了最大限度地减少争议的可能性，企业应该考虑审慎起草所有劳务派遣相关文件，这些文件涉及公司间协议、派遣管理政策及说明、员工派遣信以及有关的费用收付具体安排。此外，企业应同时确保文件中的有关条款被严格执行，派遣安排的实质内容（例如个人和公司的有关行为）与支持文件中的描述保持一致。

中短期人员派遣

在75号文的基础上，19号公告明确地将非居民企业所派遣员工的中国个人所得税的处理与常设机构的判定联系起来。

19号公告将“非居民企业负担的被派遣人员的工资、薪金未全额在中国缴纳个人所得税”作为判定是否构成常设机构的要素之一。这似乎意味着，在不被认定为形成常设机构的派遣安排下，由非居民企业派遣到中国境内企业的个人，应该作为其在境内企业工作的雇员来申报中国的个人所得税。如果非居民企业继续负担该派遣员工的薪酬，并且这部分薪酬并未在中国全额缴纳个人所得税，那么派遣方可能被视为该雇员的

在中国派遣期间的经济意义雇主，由此导致潜在的常设机构风险。在实践中，一些非居民企业会派遣人员来华从事中短期的活动，在派遣期间这些人员的薪酬仍由非居民企业负担。在这种情形下，被派遣人员往往会依据在华逗留期限较短等原因主张免于缴纳中国个人所得税。19号公告出台之后，这类派遣安排显然存在常设机构风险，可能面临较严格的审查。

双重雇佣安排

19号公告出台后，双重雇佣安排同样是需要引起企业关注的领域。典型的双重雇佣安排下，被派遣的人员同时为非居民企业和中国境内企业工作，并接收来自两家企业的薪酬。在实际操作上，企业和个人通常很难向税务机关证明雇员向中国境内企业和非居民企业提供的服务，以及由此产生的需由两家企业分别承担的风险和责任之间存在清晰的界限。因此在这些情况下，对派遣和雇佣安排及其相关文件进行深入的复核以因应常设机构风险的发生显得极为必要。

结论与建议

19号公告对国际派遣安排下的常设机构风险判定提供了有益的指导，同时亦表明了国家税务总局对这一领域征管态势的日益强化。非居民企业派遣人员来华向其境内子公司或者关联企业提供较长时期的服务，且相关人员仍受雇于非居民企业的做法将为企业带来中国境内的常设机构风险。纳税人可以预见税务机关将对此进行严格的审查。经常向在华子公司或者关联企业派遣人员的企业应当审核其现行的派遣安排和相关政策，以确保派遣安排的形式和内容符合19号公告、75号文以及经合组织协定范本中的相关指引。

本期税务评论内容系有关于德勤国际税收服务与雇主人力资源全球服务

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：kevng@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

龚兵

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：clgong@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

mliang@deloitte.com.cn

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

华东区

许德仁

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

华南区

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

在中国大陆、香港和澳门，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所 (特殊普通合伙)，以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

早在 1917 年，我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，我们为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。