

税务评论

若需获取更多 BEPS 项目有关信息，
敬请垂询：

国际税务

北京

张慧

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

上海

许德仁

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

叶红*

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoyeqinli@qinlilawfirm.com

香港

刘明扬

电话：+862 2852 1082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

转让定价

上海

郭心洁

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

香港

张柏宁

电话：+852 2852 1095

电子邮件：patcheung@deloitte.com.hk

* 叶红是上海勤理律师事务所 (Shanghai Qin Li Law Firm) 的律师。上海勤理律师事务所是一家在中国境内注册成立的律师事务所，也是德勤全球税务与法律的一员。德勤法律是全球几大主要法律服务机构之一。

BEPS 第 7 项行动计划： 防止人为规避构成常设机构

2014 年 10 月 31 日，作为税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 项目工作的一部分，经合组织发布了 BEPS 项目第 7 项行动计划“关于防止人为规避构成常设机构”的讨论稿。这项计划旨在对经合组织税收协定范本中关于常设机构的定义 (即范本第五条) 作出修改，以防止经营活动征税权在不同国家之间的划分规则被滥用。经合组织也在考虑根据数字经济环境下的跨境交易形态对常设机构的概念进行调整，从而与 BEPS 项目的第 1 项行动计划成果保持一致。

和其他的行动计划讨论稿一样，此次发布的第 7 项行动计划讨论稿并非代表 20 国集团政府和经合组织的一致意见，而是希望藉此提供具有实质性内容的初步建议，以供公众讨论。

德勤评论与下一步建议

对常设机构概念的讨论是 BEPS 项目的一项重要议题，与之相关的政策发展将对各国企业和政府产生潜在的深远影响。此次提出的范本修改建议主要是为了限制部分企业通过合同安排人为规避在销售地产生大量税负的做法。即使在没有佣金代理人 (Commissionnaires) 或其他规避常设机构构成的安排下，预计许多跨国公司未来仍需要通过大量的工作来确定其是否构成常设机构。在某些情况下，常设机构的构成概率和相应的合规成本将会上升。税务机关可能会对跨国公司展开更多的税务调查，以期了解跨国公司的运营模式及其对境内常设机构认定的影响。

常设机构问题牵涉到经营活动的征税权在不同国家和地区政府之间如何划分。将这一界线尽可能地厘清，以方便企业和税务机关有效合理地进行规则适用，是经合组织和 20 国集团的义务。除了合规成本的增加，企业还会面临税务机关检查所带来的争讼压力和双重征税风险。例如，为解决合同分拆的滥用而加入主要目的测试条款后，确保纳税人能够通过双方协商程序来保护其权益就将变得十分重要。

常设机构的损失归集问题也同样可能需要解决。

企业当下需要重新审视其架构和供应链安排，分析此次提出的范本修改建议对其税务及合规情况的可能影响，包括通过免税或者抵免的方式避免双重征税的可能性。积极参与经合组织的讨论则能帮助经合组织了解之前工作小组未能设想的一些情形，以及现有建议对这些情形可能产生的后果。

针对保险业常设机构的修改建议似乎是对来源国和居民国征税权的一次重新划分。根据经合组织对 BEPS 项目目标的描述，对这一建议的可理解性可能存有疑问。

讨论稿认为，前期调研工作显示关于转让定价和常设机构利润归集方面的规则仅需做出有限调整。这一观点似乎值得商榷。考虑到额外的合规成本和常设机构认定带来的税收增收之间的平衡，经合组织需要全面考虑有关影响。此外，经合组织的 2010 年常设机构利润归属报告几乎完全着眼于金融服务行业，其中第二至第四部分探讨了特定的金融服务情形，第一部分虽然适用于普遍情形但其中的大部分示例仍以金融服务作为背景。因此，向非金融服务领域提供更多的规则指引，对于保证不同企业和政府在方法使用上的一致性将显得尤为必要。

对范本第五条的修改提议

通过佣金代理人或者类似安排避免构成常设机构：经合组织建议修改现有的独立代理人和非独立代理人条款，明确在何种情况下非居民企业通过中间方在协定缔约对方国从事经营活动会构成常设机构。这些修改建议主要针对目前通过佣金代理人或其他类似安排以规避构成常设机构的做法。根据修改建议，中间方在销售地所从事的，意在实现境外企业经常性签订合同的活动，将会被认定为该境外企业在销售地构成常设机构。独立代理人豁免于常设机构认定的条款依然存在，但是讨论稿对“独立代理人”的定义更趋严格，明确规定仅为某一集团公司服务的代理人不可以享受这一豁免待遇。对代理人常设机构条款（范本第五条第五款），讨论稿提出了以下四种彼此相似的修改方案：

- A. 在境外机构提供货物或服务的背景下，建议考察中间方是否“通过特定人员以一定方式达成合同签订”；
- B. 在境外机构提供货物或服务的背景下，建议考察中间方是否“签订合同，或就合同的主要元素进行磋商”；
- C. 在中间方“通过特定人员以一定方式达成合同签订”的情形下，建议根据代理人和境外企业间的法律关系，关注是否“责任和风险由该境外企业负担”；
- D. 在中间方“签订合同，或就合同的主要元素进行磋商”的情形下，建议根据代理人和境外企业间的法律关系，关注是否“责任和风险由该境外企业负担”。

很难预计上述的 A 方案和 C 方案在现实中将如何得到执行，尤其在执行标准的一致性方面似乎具有一定难度。此外，经合组织建议对范本第五条第六款中“独立代理人”的“独立性”判断标准加以强化：只有当一个代理人代表多家主体时，才能认可其“独立代理人”身份；讨论稿还指出，当代理人“仅代表或几乎仅代表一家企业或该企业的关联企业”时，其仍不足以符合独立代理人的条件。

通过适用特定活动的豁免条款避免构成常设机构：经合组织协定范本包含针对一系列特定活动的豁免条款，即从事特定活动的固定经营场所可不被认定为常设机构（参见范本第五条第四款，例如专为储存、陈列、交付或加工目的而保存的商品库存等）。讨论稿建议根据现行经济业态的特点对这一条款做出相应修改。例如，在范本最早达成时，仓储通常被认为是一项准备性或辅助性的活动；而在当下电子商务的经营模式中，传统的仓库已经演化为功能复杂的物流中心，并成为某些商业价值链中的重要一环。显然有不少政府认为现行的豁免条款涵盖范围过于宽泛。讨论稿对以下可能的几个修订方案进行了分析，并要求对企业的商业价值链进行完整的审视或作出一系列更有针对性的修订，这些建议可能会将某些特定活动彻底排除在豁免条款的适用范围之外：

- E. 要求各项可适用豁免条款的特定活动（或这些活动的组合）都必须具备“准备性和辅助性的性质”；
- F. 倘若 E 方案不被采纳，则将“交付活动”从可适用豁免条款的特定活动范围中排除；
- G. 倘若 E 方案不被采纳，则将“采购货物或者商品”也从可适用豁免条款的特定活动范围中排除；
- H. 倘若 E 方案不被采纳，则作为 G 方案的替代方案，还可考虑将“采购货物或者商品”和“收集情报”都从可适用豁免条款的特定活动范围中排除。

此外，经合组织还对一些集团刻意将经营活动“分割”后交由若干家关联企业各自完成，从而使其满足准备性或辅助性要求而得以豁免于常设机构认定的做法进行了回应。针对这一问题，讨论稿提出了以下两个可能的方案：

- I. 当“同一企业或其关联企业”开展活动时，其中一家企业已经构成常设机构（依据协定第五条中除第四款之外的其他条款规定），且相应的经营活动“在功能上互补并构成一项紧密相联的经营活动的一部分”，则豁免条款不再适用；
- J. 除了 I 方案提及的情况外，当相应的经营活动“在功能上互补并构成一项紧密相联的经营活动的一部分”，且“活动组合后构成的整体不具有准备性或辅助性”，则豁免条款也不再适用；在这一方案下，可以不需要考虑是否已有其中的一家企业已经根据第五条中的其他条款构成常设机构。

建筑合同的分拆：针对关联方之间通过合同分拆以达到避免在特定的 12 个月期间内因建筑工地、建筑或安装项目而构成常设机构的问题（即协定范本第五条第三款，也适用于非经合组织协定范本中有关服务型常设机构的情形），经合组织提出以下修改建议：

- K. 在计算 12 个月的期间时，关联企业所进行的活动时间也会被计入建筑工地或工程时间；
- L. 作为 K 方案的替代方案，根据 BEPS 项目第 6 项行动计划的建议添加“主要目的测试”条款以防止协定滥用。在协定范本第五条的注释中将会加入案例讨论，对此条款的运用进行解释。

保险： 保险公司可能会在不形成常设机构的情形下在某一国家开展大规模的业务活动，经合组织就此提出了以下两项方案，并希望各界对于再保险业务是否会产生规避常设机构的问题提供意见：

- M. 采取与联合国协定范本类似的做法，针对保险公司设置特定的常设机构条款，即当保险公司“在一国领域内收取保费”或“对位于该国领域内的风险进行保险”，则在该国构成常设机构，但再保险除外；
- N. 或者不针对保险公司设置特定条款，通过对销售代理人条款的修改（即上述方案 A-D）进行解决，即保险行业和其他行业同等适用代理人条款。

常设机构利润归集及其与转让定价相关行动计划的相互影响

讨论稿的这一章节明确了 BEPS 项目有关转让定价方面的工作（尤其是涉及到利息扣除及其他金融支付、无形资产、风险和资本部分的内容）与常设机构认定，以及常设机构利润分配等工作之间进行协调的必要性。讨论稿认为，到目前为止经合组织的初步研究显示，除了需要作一些内容的添加和解释以外，尚未发现需要对现行的常设机构利润归集规则进行重大的调整。但经合组织也承认，在其他领域（尤其是风险和资本领域）可能需要对现有规定进行重新考量。

时间表

公众的意见收集截止期为 2015 年 1 月 9 日，经合组织尤其关心有关修改建议将会产生哪些之前未曾预料到的效应。经合组织另将于 2015 年 1 月 21 日在巴黎举行公众咨询会议。此次会议于 2014 年 11 月 15 日开放登记，届时将会通过网络进行直播。

由于常设机构等概念的调整需要对协定进行相应的修改，因此预计全球性的实施仍有待时日。虽然此次修改可以通过多边协议的方式进行实施，但亦不排除某些国家可能先行启动双边协定的修改以迅速实施有关建议。

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：keving@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

展佩佩

合伙人

电话：+86 755 8246 3255

传真：+86 755 8246 3186

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@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

展佩佩

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：sachin@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

展佩佩

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

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

展佩佩

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

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

主管合伙人

许德仁

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

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (香港)

殷国璋

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

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 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、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

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

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，请咨询合资格的专业顾问。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。