

## 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

##### 朱桢

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：[andzhu@deloitte.com.cn](mailto:andzhu@deloitte.com.cn)

#### 张慧

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：[jenzhang@deloitte.com.cn](mailto:jenzhang@deloitte.com.cn)

#### 上海

##### 许德仁

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：[lkhaw@deloitte.com.cn](mailto:lkhaw@deloitte.com.cn)

#### 叶红

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：[hoye@deloitte.com.cn](mailto:hoye@deloitte.com.cn)

#### 香港

##### 刘明扬

电话：+852 2852 1082

电子邮件：[antlau@deloitte.com.hk](mailto: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](mailto:eunicekuo@deloitte.com.cn)

#### 香港

##### 张柏宁

电话：+852 2852 1095

电子邮件：[patcheung@deloitte.com.hk](mailto:patcheung@deloitte.com.hk)

## BEPS 第 7 项行动计划： 经合组织发布有关常设机构定义的 修订讨论稿

2015 年 5 月 15 日，经合组织发布了税基侵蚀和利润转移（即 Base Erosion and Profit Shifting，简称 BEPS）第 7 项行动计划的修订讨论稿。第 7 项行动计划旨在对经合组织税收协定范本第五条中关于常设机构的定义进行修改，以防止贸易活动征税权在不同国家之间的划分规则被滥用。修订讨论稿中特别涵盖了针对佣金代理人安排（*commissionnaire*）和特定活动常设机构豁免条款的修改建议。此外，根据《税基侵蚀和利润转移第 1 项行动计划：数字经济》的有关工作成果，本次修订讨论稿还针对跨境电子商务对常设机构的概念进行了调整。

2014 年 10 月 31 日所发布的第 7 项行动计划讨论稿曾就许多议题提出了多种可选建议。修订讨论稿对这些建议进行了筛选与完善，并对经合组织收到的公众评论进行了分析。同时，修订讨论稿对工作组做出的选择进行了讨论，并对经合组织税收协定范本（以下简称“协定范本”）第五条及相关注释提出了修改建议。

与其他的行动计划讨论稿相同，此次发布的第 7 项行动计划修订讨论稿并非代表 20 国集团和经合组织的一致意见，仅为下一步的讨论和分析提供具有实质性内容的修改建议。

### 对协定范本第五条的修改建议

**通过佣金代理人或者类似安排避免构成常设机构：**讨论稿中特别指出，作为一项政策选择，若位于缔约国一方中间人（如代理机构）的活动经常导致需由缔约国另一方居民履行的合同的订立，则除非该中间人为独立代理人且上述代理活动属于其常规经营活动，履行合同的缔约国另一方居民在中间人所在缔约国一方构成常设机构。因此，讨论稿建议通过对非独立代理人与独立代理人的定义进行以下修改，以解决佣金代理人和其他隐名代理安排下的常设机构认定问题：

- 修改代理人常设机构规则（协定范本第五条第五款），使其不仅涵盖原有的以非居民企业的名义签订合同的情形，还进一步涵盖代理人习惯性订立非居民企业转让财产、授予财产使用权或提供服务的合同或代理人习惯性参与磋商该类合同的关键条款的情形；以及
- 对代理人“独立性”的判断标准加以强化（协定范本第五条第六款），使得“仅代表或几乎仅代表一家企业或其关联企业”的代理人不符合独立代理人的条件。

协定范本第五条第五款注释的修改建议中包括了若干示例，以帮助理解一些具有不确定性的新概念。例如，若一个人代表非居民企业进行销售活动，其对合同关键条款的磋商仅限于说服客户接受标准条款，那么这种情况也属于“对合同的关键条款进行磋商”这一概念所涵盖的情形。讨论稿还指出，独立代理人判断标准强化后，非关联代理

人不会因为仅向一家企业提供代理服务（如尚处于经营起步阶段的代理商）而被自动判定为非独立代理人。讨论稿及其中建议的协定范本注释还特别指出，尽管非独立代理人常设机构的定义有所扩大，但是“买-卖”型分销商仍不属于该定义的范畴（无论该分类分销商是否仅承担有限的风险，且无论分销商在销售产品的过程中拥有产品所有权的时间长短）。事实上，对有限风险分销商的税基侵蚀和利润转移问题将通过《第9项行动计划：转让定价中的风险与资本》进行解决。

**通过适用特定活动豁免条款避免构成常设机构：**协定范本第五条第四款规定非居民企业若在某经营场所仅开展某些特定活动（例如专为储存、陈列、交付或加工目的而保存的商品库存，专为采购或收集情报所设的固定营业场所等），则不会被认定为构成常设机构。这一特定活动豁免条款可能带来税基侵蚀和利润转移的风险。经合组织建议根据现代经济发展的特点对这一豁免条款进行修改，强调该条款仅适用于整体运营中准备性或辅助性的活动。考虑到一些特定活动在价值链（包括电子商务）中扮演越来越关键的角色，该修改建议反映了现代经营模式的这一发展。

讨论稿建议对协定范本注释进行更新，新增对“准备性或辅助性活动”的定义以及相关示例。讨论稿中指出：

*“...准备性的活动是指为了配合企业整体活动中关键和重要活动而开展的活动；辅助性的活动...通常起到支持作用而不构成企业整体活动关键和重要的部分。”*

对于在线销售业务，若仓储和货物交付行为构成了企业销售与分销活动的关键组成部分，则这些活动可能不属于准备性或辅助性的活动。

**关联企业经营活动的拆分：**讨论稿建议在协定范本第五条中加入4.1款及相应注释，即若企业将在某缔约国的活动人为拆分为多个满足准备性或辅助性条件的部分并由集团内不同公司分别开展这些部分的活动，则该企业将被认为在该缔约国构成常设机构。换言之，若“同一企业或相互关联的企业（包括当地居民企业）开展的活动构成互补的功能并属于整体业务运营的一部分，且不同活动结合后的整体活动不具有准备性或辅助性”，则这些企业不应享受针对“准备性或辅助性活动”的常设机构豁免条款。

**建筑合同的拆分：**针对关联方之间通过合同拆分以避免建筑工地、建筑或安装工程项目因达到协定范本第五条第三款中12个月的条件而构成常设机构的问题，讨论稿也提出了修改建议。对于协定范本注释的修改建议如下：

- 新增一则示例，以用来说明如何通过《第6项行动计划：防止协定优惠的不当授予》中的“主要目的测试条款”解决合同拆分问题；以及
- 如果税收协定不包含主要目的测试条款，则建议使用替代条款解决合同拆分问题，即在确定是否达到协定范本第五条第三款中12个月的条件时，将关联企业在现场超过30天的关联活动时间计算在内。

**保险：**之前的讨论稿中曾考虑保险业是否应适用特别的常设机构认定标准。修订讨论稿并未针对保险业提出特别的常设机构认定标准；相反，修订讨论稿建议保险业与其他行业适用统一标准（除非某些国家在双边税收协定谈判时就进行了特别约定），且对常设机构认定标准的一般修改建议均同时适用于保险业。

## 常设机构利润归属及其与转让定价相关行动计划的相互影响

20国集团和经合组织工作组承认就常设机构利润归属问题（尤其对非金融服务业）提供进一步指引与示例的必要性。修订讨论稿特别指出，税基侵蚀与利润转移项目在转让定价方面的成果（尤其是与无形资产、风险与资本相关的内容）应被纳入考量。经合组织表示将在2015年9月转让定价最终建议发布后，针对常设机构利润归属原则的应用问题进行后续研究。新的指引预计将于2016年底完成，届时多边工具的谈判也将相应完成，可以及时将与常设机构相关的修改建议反映至税收协定中。

## 德勤评论与下一步建议

各国政府正在加速推进对常设机构认定标准的修改，以防止企业或集团在其重大经营活动所在国人为规避构成常设机构。修订讨论稿中的部分修改建议在普遍预计范围内，如企业通过佣金代理人或隐名代理安排在市场所在国家开展经营活动应在当地构成常设机构。部分修改建议则可以防止跨国集团利用其复杂的供应链人为规避在其具有重大经营活动的国家构成应税机构场所，如修改仓储活动豁免条款、修改对代理人独立性的判断标准以及新出台的反拆分规则。修订讨论稿中对“买-卖”型分销商（包括有限风险分销商情形）不会构成常设机构的政策意图进行了明确的阐述（尽管由主体公司同时持有本地货物仍可能会因反拆分规则构成常设机构），这将受到企业的欢迎。同样，在来料加工的商业安排中，取决于具体的当地活动和其他因素，非居民企业通过缔约国一方的来料加工商进行生产仍可能不在来料加工商所在国构成常设机构。

然而，修订讨论稿所涉及的协定范本修改范围非常广泛。由于其对于商业贸易安排的潜在影响，包括并未采取税基侵蚀和利润转移策略的企业在内，所有企业均对此十分关注。对于企业而言，这些修改将导致企业负担额外的税务遵从成本，如企业必须特别考虑由谁在哪里洽谈合同的重要条款，哪些经营活动具有准备性和辅助性，什么是企业的整体商业运营。对

于税务机关而言，对这些事实的监管和检查也将导致额外的行政成本。此外，由于常设机构认定是判断贸易利润征税权归属地的标准，许多企业担心新定义的不确定性可能导致双重征税的现象发生，特别是在中短期内，新定义很可能导致税务机关与企业之间、不同国家税务机关之间的争议。

此外，通过修改协定范本注释而不是协定条款本身对一些关键问题进行阐述也引起了一些疑虑。例如，根据政策制定意图，注释中明确了有限风险分销商不会导致境外主体公司在分销商所在地构成常设机构。如果可以在协定范本第五条中直接加入这一条款，将更有助于对采用新常设机构认定标准的国家形成约束效力。同样地，注释中明确了非居民企业可以运用“自由支配”概念（即“at the disposal”，但这一概念长久以来引发了相当多的争议与讨论）解释为什么采用来料加工模式的非居民企业不应仅由于在来料加工商所在国持有货物所有权而构成固定经营场所常设机构。如果将这一概念加入第五条的文本，上述解释可能更为有效。

修订讨论稿对协定范本第五条的修改建议可能导致拥有垂直整合供应链的集团与聘请第三方（如第三方分销商，或由当地独立物流公司进行仓库管理）的集团被区别对待：前者可能会导致非居民企业在当地构成常设机构，而后者则可能不会出现这种情况。这些问题的出现都说明修订讨论稿中的建议尚有待改进。

与业界预料的一样，经合组织建议对保险业采取与其他行业相同的政策。修订讨论稿没有继续推进 2014 年 10 月讨论稿中所提出的从居民所在地征税转变为收入来源地征税的想法。若采纳这一想法，那么保险业将会面临更重的税务遵从负担。

经合组织很有可能在 2016 年 12 月前发布关于非金融服务业如何应用常设机构利润归属原则（参见《常设机构利润归属 2010 年报告》）的指引。这意味着经合组织尚有合理时间展开充足的分析。在实践中，应归属于某些新型常设机构的利润可能很有限，尤其是在当地并没有显著人员职能的情况下。因此，相关修改建议可能只会影响税务遵从的要求。

对修订讨论稿的反馈要求于 2015 年 6 月 12 日之前提交。经合组织不会就此次修订讨论稿举行公众咨询会议，但是 20 国集团和经合组织工作组将会对收到的意见进行讨论，并于 2015 年 10 月 8 日举行的 20 国集团财政部长峰会提交最终建议。除非某些国家提前通过双边协商的方式实施上述修改建议，常设机构认定的新标准在税收协定中实施的时间可能始于 2017 年，即通过多边工具实现。

对于拥有中国经营业务的跨国企业，了解第 7 项行动计划修订讨论稿可能带来的影响非常重要。企业尤其需要关注经合组织提出的建议将如何影响中国国家税务总局对税收协定的解读。目前，中国对税收协定较为全面的解读主要来自于国税发[2010]75 号文件（以下简称“75 号文”）对中国-新加坡双边税收协定的条文解释，该文件适用于其他协定相同条款的解释及执行。

修订讨论稿中的部分建议已经在之前发布的 75 号文中有所反映。例如，国家税务总局在 75 号文中表达了双边税收协定第五条第四款所列举的各项常设机构例外规定在适用时应同时满足“具有准备性或辅助性”条件的看法。此外，75 号文明确了若某些活动构成企业整体活动基本的或重要的组成部分，则该活动不属于“准备性或辅助性”。这些都与第 7 项行动计划修订讨论稿中的建议不谋而合。

国家税务总局针对该修订讨论稿中的建议将如何应对，可能需留待税基侵蚀与利润转移计划不断推进过程中的进一步观察。建议跨国企业密切关注税基侵蚀与利润转移计划的发展动态，并及时评估对现有商业模式进行调整的必要性。

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

##### 朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：[andzhu@deloitte.com.cn](mailto:andzhu@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](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 深圳

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：[vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)

#### 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](mailto: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](mailto: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](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)  
[mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)

#### 大连

##### 白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：[bilbai@deloitte.com.cn](mailto:bilbai@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](mailto: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](mailto:jassu@deloitte.com.cn)

#### 广州

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：[vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:eunicekuo@deloitte.com.cn)

#### 厦门

##### 钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：[jichung@deloitte.com.cn](mailto:jichung@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](mailto: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](mailto: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](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

#### 华南区(香港)

##### 殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：[dyun@deloitte.com.hk](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](http://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。