

税务

期数 P271/2018 – 2018 年 2 月 23 日

税务评论

税务总局发布对税收协定部分条款的最新解释

作者：

上海

刘晶芳

合伙人

电话：+86 21 6141 1988

电子邮件：sophieliu@deloitte.com.cn

吴青伦

高级经理

电话：+86 21 2316 6376

电子邮件：moywu@deloitte.com.cn

2018 年 2 月 12 日，国家税务总局（以下简称“税务总局”）在其网站公布 2018 年第 11 号公告¹（以下简称“11 号公告”），对税收协定若干条款的执行事项作出明确。11 号公告对国税发[2010]75 号文件²（即“关于印发《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释〉的通知”，以下简称“75 号文”）中的部分内容也进行了修改。

11 号公告的规定涉及税收协定中的常设机构、海运和空运、演艺人员（艺术家）和运动员条款的解释，以及合伙企业适用税收协定等事项。该公告自 2018 年 4 月 1 日起施行。

本文将对 11 号公告的重点内容作简要梳理。

常设机构

11 号公告作出以下两项明确：

- 常设机构条款中关于劳务活动构成常设机构的表述为“在任何十二个月中连续或累计超过六个月”的，按照“在任何十二个月中连续或累计超过 183 天”的表述执行。
- 不具有法人资格的中外合作办学机构，以及中外合作办学项目中开展教育教学活动的场所构成税收协定缔约对方居民在中国的常设机构。

¹ 11 号公告全文：<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c3285782/content.html>

² 该文件系对中国与新加坡税收协定相关条款的解释性文件，且同样适用于中国对外签订的其他税收协定中相同条款的解释及执行。

德勤视角

通常来说，企业派遣人员来华提供劳务达到一定时间会构成常设机构，该时间往往以“在任何十二个月中连续或累计超过 183 天”为限，但在中国早期签订的协定中（如中美协定），则较多采用了“在任何十二个月中连续或累计超过六个月”的表述。在税务总局 2007 年发布的国税函[2007]403 号文件对内地和香港税收安排下常设机构的解释中，曾采用了一种较为严格的“六个月”的计算方法，即在某些情况下，在华时间仅为一天也将构成“一个月”。尽管 403 号文件中的这一规定已被废止，但在实践中，有关“六个月”的计算方法仍然莫衷一是，部分税务机关仍倾向于沿按 403 号文件的方法进行服务型常设机构的时间计算和判断。此次 11 号公告对此事项的明确，将有望解决这一困扰业界多年的问题，促进实践的统一。

随着中国教育市场的开放，许多外国院校和国际教育机构都积极与其中方伙伴开展合作办学项目，在境内从事相关的教育教学活动。中国税务机关显然已经关注到这一趋势，近几年来关于中外合作办学项目的常设机构案例也数度见诸报端。此次 11 号公告对该议题的明确，值得引起相关教育机构的重视。对于合作办学项目中的中外双方，都应该进一步检视有关的项目安排，重点关注常设机构和相关税务合规风险。此外，值得注意的是，外方教育机构即使在其母国具备非营利资质，也无法据此直接豁免其常设机构在中国境内的所得税义务。

海运和空运

对 75 号文第八条有关海运和空运协定条款的解释，11 号公告作出了如下更新：

- 明确从事国际运输业务取得的收入，包括以程租、期租形式出租船舶或以湿租形式出租飞机（包括所有设备、人员及供应）取得的租赁收入。
- 明确海运和空运条款中没有中国和新加坡税收协定第八条第四款规定的，仍可参照该规定处理，即企业从事以光租形式出租船舶或以干租形式出租飞机，以及使用、保存或出租用于运输货物或商品的集装箱（包括拖车和运输集装箱的有关设备）等租赁业务取得的收入不属于国际运输收入，但附属于国际运输业务的上述租赁业务收入应视同国际运输收入处理。
- 判断上述业务活动是否“附属”于国际运输业务，应考虑是否满足以下三个条件（其中第 2 项条件系本次 11 号公告新增的条件）：
 - 1) 企业工商登记及相关凭证资料能够证明企业主营业务为国际运输；
 - 2) 企业从事的附属业务是其在经营国际运输业务时，从事的对主营业务贡献较小但与主营业务联系非常紧密、不能作为一项单独业务或所得来源的活动；
 - 3) 在一个会计年度内，企业从事附属业务取得的收入占其国际运输业务总收入的比例原则上不超过 10%。

德勤视角

11 号公告标志着税务总局调整了对程租、期租以及湿租的处理观点，新的观点将与 2014 版经合组织协定注释和 2011 版联合国协定注释保持一致。而在 11 号公告出台之前，程租、期租以及湿租的租赁收入并不被视为国际运输收入进行协定处理（附属于国际运输业务的除外）。

如欲垂询更多信息，请联络：

国际税收服务
全国和华东区领导人
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
张慧

合伙人
电话：+86 10 8520 7638
电子邮件：jenzhang@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

华西区
成都
张书

合伙人
电话：+86 28 6789 8008
电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

演艺人员（艺术家）和运动员

对 75 号文第十七条有关演艺人员（艺术家）和运动员协定条款的解释，11 号公告作出了如下更新：

- 新增三项演艺人员活动示例：演艺人员开展的电影宣传活动，演艺人员或运动员参加的企业年会、企业剪彩。
- 明确会议发言一般不属于演艺人员活动。例如，外国前政要应邀来华参加学术会议并发言不属于演艺人员活动，但如果其在商业活动中进行具有演出性质的演讲，应不属于会议发言，而是属于演艺人员活动³。
- 明确演艺人员和运动员条款适用于电子竞技活动。
- 明确依据协定第十七条（即演艺人员/艺术家和运动员条款）的规定，来源国一方可根据国内法，对演艺人员或运动员，或其他人（当演出活动产生所得全部或部分由该其他人收取时）就演出活动产生的所得税，不受协定关于营业利润、独立个人劳务和非独立个人劳务条款的限制。11 号公告的政策解读包含了三则有关的适用案例（交响乐团、一人公司和某些避税安排）。

德勤视角

11 号公告政策解读中的三则案例为演艺人员（艺术家）和运动员条款的理解和执行提供了有用的参考：

- 在交响乐团的案例中，解读明确，演出活动发生国（即来源国）对于乐团成员工资中与该次演出活动对应的部分，以及“交响乐团收取但未支付给乐团成员的部分演出报酬”，都拥有不受限的征税权；对于后者，解读的表述体现了经合组织协定范本注释中有关第十七条两项具体条款的适用不应导致演艺活动所得被重复征税的观点⁴。在中国实践中，税务机关通常采用核定利润的方法来计算非居民企业实体在境内提供服务（如本案例中的交响乐团）的应税利润。因此，是否能避免双重征税，实践中可能要取决于核定利润率水平。
- 一人公司的使用在娱乐产业并不罕见。在一人公司的案例中，公告解读采取了与经合组织协定范本注释相同的立场⁵，根据来源国国内法，来源国可以对个人和公司分别就演出报酬征税；若国内法将一人公司视为税收透明体，来源国可以将演出报酬视为全部由演艺人员或运动员直接取得并据此征税。值得注意的是，解读在此处并未就中国国内法的处理作展开讨论。实践中，地方税务部门是否会对类似案件采取后一种处理，即“穿透”一人公司，将演出报酬视为全部由演艺人员或运动员取得并据此征税有待观察；亦有观点认为，现行的个人所得税法体系中似乎缺乏充分的法律依据以支持此类否定法律组织形式（即“穿透”一人公司）的税务处理。
- 在有关避税安排的案例中，演出报酬未支付给演艺人员或运动员，而是由其他人（包括个人、公司和其他团体）收取。公告解读在此处同样遵循了经合组织协定范本注释的立场⁶，来源国可依据其国内法的反避税规则，将由其他人收取的所得视为由演艺人员或运动员取得，进而根据国内法对演艺人员或运动员就该笔所得征税；或者在该国国内法没有上述反避税规则的情况下，根据国内法向收取所得的其他人征税。从中国国内法的角度来看，鉴于现行的个人所得税法尚未引入一般反避税规则，因此案例中提到的前一种处理方式在技术上可能会遇到障碍。

合伙企业的协定适用

11 号公告对合伙企业及其他类似实体适用税收协定的问题作了如下明确：

中国合伙企业

依照中国法律在中国境内成立的合伙企业，其所得由合伙人分别缴纳所得税，合伙人为税收协定缔约对方居民的，该合伙人在中国负有纳税义务的所得被缔约对方视为其居民的所得的部分，可以在中国享受协定待遇。

³ 根据经合组织公布的非经合组织成员经济体对协定范本第十七条所持立场，中国认为“如果在演讲中具有演出性质，那么会议发言人，尤其是前政要，也可以被第十七条所涵盖。”

⁴ 请参见经合组织协定范本第十七条注释的第 11.5 段。

⁵ 请参见经合组织协定范本第十七条注释的第 8 段。

⁶ 请参见经合组织协定范本第十七条注释的第 11 段 c) 项。

外国合伙企业

- 依照外国（地区）法律成立的合伙企业，其实际管理机构不在中国境内，但负有企业所得税纳税义务的，是中国企业所得税的非居民企业纳税人。
- 对于上述外国合伙企业，只有当该合伙企业是缔约对方居民的情况下，其在中国负有纳税义务的所得才能享受协定待遇，但税收协定另有规定的除外。
- 外国合伙企业如不能证明其根据缔约对方国内法，因住所、居所、成立地、管理机构所在地，或其他类似标准，在缔约对方负有纳税义务，则即使缔约对方税务主管当局以享受协定待遇为目的开具了税收居民身份证明，也不能充分证明该合伙企业为税收协定意义上的缔约对方居民以享受协定待遇。

德勤视角

中国合伙企业

虽然距离允许外国投资者在中国境内设立合伙企业已有近八年的时间，但相关的税收指引仍然较为有限。对于中国合伙企业的外国合伙人来说，若该外国合伙人为缔约对方居民，则在考虑是否授予协定待遇时，根据 11 号公告有关表述（即“被缔约对方视为其居民的所得的部分”），似乎中国税务机关还需考察缔约对方的税务处理。此外，外国合伙人的协定适用仍有不少关键问题未得到解决，例如相关所得的性质应如何确定，持有中国合伙企业的权益是否会导致构成常设机构，以及如果构成的话，应如何确定归属于常设机构的所得份额等。

外国合伙企业

11 号公告对外国合伙企业“非税收透明体”身份的确认，意味着中国税务机关认为相关所得系由外国合伙企业取得，因此应以该合伙企业（而非合伙人）作为纳税人。在这种情况下，如果合伙企业设立地将该合伙企业作为税收透明体，那么该外国合伙企业很有可能无法享受中国和其设立地签订的税收协定待遇，因为该企业将无法在设立地负有纳税义务的条件，从而被认为是税收协定意义上的设立地居民。解决这一问题的一种方法，是在协定中纳入特别规定，直接将协定待遇授予缔约对方具备居民身份的合伙人，而无论来源国是否将该合伙企业认定为非税收透明体。然而，现行中国对外签订的税收协定中，似乎仅 2013 年签署的中国与法国税收协定包含此类特别规定。

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

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

沈阳

徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188 / 8008

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@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

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

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

梁晴 / 管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1328 / 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn
kguan@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

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

朱桢

合伙人

电话：+86 22 2320 6688

传真：+86 22 8312 6099

电子邮件：andzhu@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

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@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

钟锐文 / 吴焕琛

合伙人 / 总监

电话：+86 592 2107 298 / 055

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn
chwu@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

主管合伙人 / 华南区 (香港)

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

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

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

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@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。

关于德勤全球

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司（即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”），及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司（又称“德勤全球”）并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务，协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 244,400 名德勤专业人员如何致力成就不凡，欢迎浏览我们的 [Facebook](#)、[LinkedIn](#) 或 [Twitter](#) 专页。

关于德勤中国

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下，为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富的经验，同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师等方面的发展作出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过德勤中国的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2018。欲了解更多信息，请联系德勤中国。