

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

朱梭

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

张慧

合伙人

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

上海

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

叶红

合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

香港

刘明扬

合伙人

电话：+852 2852 1082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

转让定价

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

香港

张柏宁

合伙人

电话：+852 2852 1095

电子邮件：patcheung@deloitte.com.hk

BEPS 第 7 项行动计划：防止人为规避构成常设机构

2015 年 10 月 5 日，经济合作与发展组织（简称“经合组织”）发布了税基侵蚀和利润转移项目（即 Base Erosion and Profit Shifting，简称“BEPS 项目”）的十三份最终报告和一份解释性声明，介绍了 BEPS 项目下各方业已达成的行动共识¹。这批报告的公布时间正值 10 月 8 日秘鲁利马 20 国集团财长会议召开前夕，其内容涵盖并且整合了在 2014 年布里斯班二十国领导人峰会上提交并受到广泛欢迎的前七份报告。

各项 BEPS 行动计划的成果旨在建立一套综合统一的国际税收框架，包括提供国内法规制定建议以及针对税收协定范本与转让定价指南的国际税收原则。这些建议和原则从各国政府采纳程度的角度可大致分为三类，即“最低标准”、“最佳实践”和“政策建议”。二十国集团与经合组织以及其他政府组织将继续通力合作，在 2015 年的最后几个月、2016 年以及 2017 年针对 BEPS 项目的具体未决事项开展后续工作。

作为 2015 年完成的工作成果之一，经合组织发布了关于“防止人为规避构成常设机构”（第 7 项行动计划）的最终报告，其中包括了拟对协定范本做出的修改。该报告基于二十国集团与经合组织在 2014 年 10 月与 2015 年 5 月发布的讨论稿中提出的建议，对经合组织税收协定范本第 5 条中“常设机构”的定义以及相关注释进行了修改。

对经合组织税收协定范本第 5 条的修改建议

通过佣金代理人或类似安排人为规避构成常设机构：报告指出，若某“中介”在某国开展的活动经常导致订立需由某非居民实体履行的合同，那么除非该中介系独立代理人且上述代理活动是其常规经营活动的一部分，否则应将该非居民实体视为在中介活动所在国构成常设机构。因此，报告建议对非独立代理人与独立代理人的相关规则进行以下修改，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：

- 加强代理人常设机构的规则，使其不仅涵盖代理人以非居民企业的名义订立合同的情形，还进一步涵盖代理人“经常订立合同；或经常在合同订立过程中起到主要作用，而该非居民企业对合同不进行实质性修改”，且该合同涉及该企业转让财产或授予财产使用权，或涉及该企业提供劳务的情形。
- “独立代理人”的判定标准将更加严格，“专门代表或几乎专门代表一家或多家与之紧密关联的企业”的代理人将不符合独立代理人的条件。“紧密关联”（即“closely related”，最终报告以此替换了之前讨论稿中“connected（相关）”的表述）的定义大致基于一家公司的表决权和股权价值（以直接或间接拥有 50% 以上为标准）或其实际控制而确定。

¹参见 2015 年 10 月 7 日的德勤税务评论：<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2015/deloitte-cn-tax-tap2292015-zh-151007.pdf>

此外，注释对“经常在合同订立过程中起到主要作用，而该非居民企业对合同不进行实质性修改”的表述（该表述代替了之前讨论稿中“就合同实质性条款进行谈判”的表述）提供了有限的指引和案例说明。注释指出，该表述“一般与某人说服第三方与该企业达成合同的活动相关”（即“作为该企业的销售团队进行活动”）。例如，该表述适用于一个人“招揽并取得（但并未正式确认）订单，该订单被直接发送至仓库，非居民企业所拥有的货物从该仓库处交付，并且该非居民企业通常会批准此类交易”的情形。

同时，注释对以下重要方面进行了澄清：

- 这些修改并不适用于从事“买入并卖出商品”业务的分销商，即使它们属于“低风险分销商”，且“无论该分销商拥有货物所有权的时间长短”。与低风险分销商安排相关的 BEPS 问题将通过 BEPS 项目第 9 项行动计划（风险与资本）进行解决。
- 即使构成代理人常设机构，也不意味着全部利润都将归属于常设机构（利润归集仍适用关于营业利润确定的一般原则）。
- 对独立代理人定义的修改并不意味着仅代表一家与其不相关联的企业进行活动的代理人一定不属于独立代理人（例如在经营初期仅为一家非关联企业进行代理的情形）。

通过适用特定活动豁免条款人为规避构成常设机构：对协定范本的修改意味着，对于特定活动（例如专为储存、陈列、交付或者加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存，专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报）豁免构成固定经营场所常设机构的规定，仅当这些活动相对于整体经营活动属于准备性质或辅助性质时才能适用。这项修改体现了现代商业经营活动的特点，因为以上列举的特定活动可能构成商业价值链的核心组成部分（尤其是涉及数字经济的供应链活动）。此外，对于认为某些特定活动本身就属于准备性质或辅助性质活动的国家，如果它们希望保留特定活动的完全豁免规定以提供更高的确定性，注释允许此类国家采用替代规定。这些国家一般认为通过加入反拆分规则就足以解决相关 BEPS 问题（参见下文）。

修订后的注释包括了大量案例，同时就“准备性或辅助性”的含义提供了有限的指引。例如，为在线销售而进行的货物储存和交付活动如果构成企业销售或分销业务的重要部分，则该活动可能不会被视为准备性或辅助性的活动。但是在海关清关过程中在保税仓库存储货物的活动则会被认为具有准备性和辅助性。

关联方之间的活动拆分：协定范本将包含一项影响重大的反拆分规则，针对集团公司在一国将经营活动进行“拆分”，以满足准备性或辅助性豁免的情形。基本上，修改后的规定不允许在以下情形适用豁免条款：(a) 如果在该国已经构成常设机构；或(b) “将同一企业或其紧密关联企业所进行活动（包括本地居民企业所进行的活动）合并后，从整体而言这些活动不属于准备性质或辅助性质”。在这两种情形下，相关活动必须“构成一项紧密结合的营业活动中互为补充的部分”。

建筑合同的拆分：报告对注释进行了以下修改，以解决集团公司之间通过合同拆分以规避建筑工地、建筑或安装工程构成常设机构之 12 个月特定期限的问题：

- 添加一则案例用以说明如何运用为防止税收协定优惠的不当授予（BEPS 项目第 6 项行动计划）而设计的主要目的测试条款解决合同拆分问题；以及
- 对于未包括主要目的测试条款的协定，提供了一项替代条款，将紧密关联的企业从事的相关联的活动的活动的时间（超过 30 天的）计入企业在建筑工地、建筑或安装工程的活动时间，以判定是否超过 12 个月的门槛期限。

保险：报告指出税收协定范本中将不会对保险业务提出特定的常设机构认定规则。保险业务将与其他行业一样被同等对待（除非在特定国家之间的双边协定中有另行约定）。

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

经合组织将针对常设机构利润归属问题提供更多的指引。报告指出，虽然无需因本报告的修改而对现有经合组织关于常设机构利润归属的规定进行重大调整，但应就如何将这项规定应用于因常设机构规则的修改而产生的新常设机构提供更多指引。该指引将针对非金融服务业的经营实体，且会考虑 BEPS 行动计划对关于无形资产、风险与资本的转让定价指引的修改。

针对新指引的工作预计将在 2016 年年底前完成，以便及时通过多边工具实施对于税收协定中常设机构规则的修改。

评论与企业的下一步工作

最终版报告对现有常设机构认定规则的修改，将对境外公司贸易利润的征税处理产生深远影响。集团将来可能会发现其贸易利润的主要征税国会与现有规则下的主要征税国有所不同。报告意图对协定范本和注释作出必要修改，以确保跨国集团复杂的供应链安排不会使其在主要经济活动所在国（通常但不完全是市场所在国）人为规避构成常设机构。

如之前预期，佣金代理人及其他隐名代理的安排会使被代理人构成常设机构。针对这类安排，一项新的测试规则将被采用以判定哪一方在达成销售或进行采购的过程中“经常起到主要作用”，并且合同方对合同“不进行实质性修改”（该项新的测试相较于讨论稿有显著改善，因为新测试关注起主导作用的一方，从而避免在涉及多项活动的情形中由多个活动参与方提出征税权主张）。税收协定范本的注释（非协定原文）明确指出，从事货物买卖的分销商（包括低风险分销商）的活动不会使其代理的企业构成常设机构（尽管被代理企业在当地同时持有货物的活动很可能会因反拆分规则而构成常设机构）。

最终报告中的若干修改限制了集团内公司对“独立代理人”豁免构成常设机构之规则的适用性（相关修改包括删除了有关“经纪人（broker）”的内容，规定“独立性”仅适用于至少 10% 以上的销售是非关联方交易的情形，新增“紧密关联”的测试规定等），这些限制与金融服务行业尤其相关。

涉及货物储存的修改可能意义深远。对于大部分跨国企业，首先关注的一项测试就是非居民企业对于当地一些场所（如仓库或来料加工的工厂）是否能够“自由支配”（即“at the disposal”）。“自由支配”目前仍是注释中的概念，并未被加入到协定正文，但其政策意图非常明确。即使有关场所可由非居民企业“自由支配”，属于准备性或辅助性的活动仍然可以适用豁免规定（在报告提出的替代方案中，经缔约双方国家同意，协定仍可保留更为普遍适用的货物储存豁免构成常设机构规则）。但上述豁免可能会受限于反拆分规则，且大型跨国企业很可能在当地存在其他集团成员从事活动，从而导致难以适用上述豁免。这意味着对于来料加工业务的委托方以及由于其他原因在海外储存货物的企业，可能将增加额外的合规成本。

由于这些修改对商业贸易安排将产生潜在的影响，企业界已将这些修改作为重点关注的对象。对于税务处理较不确定的领域，企业将发生额外的合规成本。例如，在订立合同中起到主要作用的一方是谁及其是在哪里开展相关活动的（尤其涉及销售人员的商旅安排），商业行为中哪些活动属于准备性或辅助性，什么是一项紧密结合的经营活动等。与此类似，税务机关针对这些领域的监督和检查所发生的管理成本也会上升。此外，由于常设机构的认定规则实质是对各国就贸易利润的征税权边界划分，新的常设机构定义可能会在短期至中期（至少在实践操作不断完善的过程中）导致税务机关与企业之间或者各税务机关之间的争议，从而引发双重征税。

通过注释而非协定条款本身对某些关键问题进行澄清也可能产生问题。例如，如果将非居民企业“自由支配”场所的概念写入协定范本的第 5 条，可能会使有关条款得到更好的适用（多年以来，这一概念已引起大量的讨论和争议），将关于低风险分销商的讨论加入到协定范本也能起到类似的改善作用。

报告所提到的修改建议凸显了两种不同特点的集团业务模式将适用不同税务处理的可能性，即对于具有垂直整合供应链的集团公司，未来非居民企业可能在当地构成常设机构；但对于通过第三方（例如第三方分销商，或者可能由独立物流公司运营的第三方仓库）开展业务的集团公司，则未必会产生类似问题。这些修改以及基于“自由支配”规则的判断似乎导致了不合理的差异化影响。

可以肯定的是二十国集团与经合组织同意投入合理时间对非金融服务领域应如何运用常设机构利润归集原则（即 2010 年经合组织关于常设机构利润归集报告中的原则）进行研究，并在 2016 年 12 月前针对该问题提供必要的指引。对于某些由于此次修改而新产生的常设机构，不排除最终认定归属于这些新增常设机构的利润仍可能较为有限，尤其是在当地国家没有“重大人员及功能”的情况下。

报告指出本次修改“仅适用于未来情形”，并不影响对经合组织协定范本之前条款以及包含这些条款的税收协定的解释。

预计二十国集团领导人将于 2015 年 11 月最终批准报告的内容。对双边税收协定进行修改以反映新修订的常设机构规则的工作将通过多边工具自 2017 年起进行，除非某些国家选择提前通过双边议定书对其税收协定实施修改。

在 BEPS 最终版报告发布之后，中国国家税务总局随即举办了 2015 年 BEPS 项目成果宣讲会。在宣讲会上，总局官员表示第 7 项行动计划最终报告所建议的内容与目前总局对常设机构问题的意见基本一致，且已在国税发[2010]75 号文件中有体现。宣讲会还提到国家税务总局正在对长期以来中国采用“核定利润”（基于成本或收入的利润核定）的方式对常设机构征税这一征管实践的合理性进行审阅，并适时考虑必要的调整。同时，国家税务总局还将藉此契机加强对在中国构成常设机构的跨国公司的纳税遵从管理。因此，跨国企业，尤其是在中国市场营销服务公司的协助下自境外向中国客户销售货物或服务的跨国公司，应结合第 7 项行动计划的内容以及上述国家税务总局宣讲会中的讨论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

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

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

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

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

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

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

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

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)

殷国焯

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。