

注册会计师

税法

教材精讲班

第一节 国际税收协定

三、国际税收协定典型条款介绍-中新协定（了解）

（一）税收居民

1. 我国国内法对居民的判定标准

- （1）个人居民判定标准：住所、居住时间。
- （2）居民企业判定标准：注册地、实际管理机构所在地。

2. 双重居民身份下最终居民身份的判定标准

（1）个人依次是：

- ①永久性住所。
- ②重要利益中心。
- ③习惯性居处。
- ④国籍。

（2）公司和其他团体：同时为缔约国双方居民的人，应认定其是“实际管理机构”所在国的居民。

（二）常设机构（新增）

常设机构主要用于确定缔约国一方对缔约国另一方企业利润的征税权。

1. 常设机构：企业进行全部或部分营业的固定营业场所。

常设机构的特点：

- （1）该营业场所是实质存在的，没有规模或范围上的限制；
- （2）该营业场所是相对固定的，并且在时间上具有一定的持久性；
- （3）全部或部分的营业活动是通过该营业场所进行的。

2. 常设机构通常包括管理场所，分支机构，办事处，工厂，作业场所，矿场、油井或气井、采石场或其他开采自然资源的场所。

3. 承包工程和提供劳务两种情况下常设机构的判定标准

（1）承包工程：建筑工地，建筑、装配或安装工程，或与其有关的监管活动，但仅以该工地、工程或活动连续 6 个月以上为限，未达到该规定时间的则不构成常设机构；

（2）提供劳务：企业通过雇员或雇佣的其他人员在缔约国一方提供的劳务活动，包括咨询劳务活动，但仅以该性质的活动（为同一项目或相关联的项目）在任何 12 个月中连续或累计超过 183 天以上为限。

4. 缔约国一方企业在缔约国另一方仅由于仓储、展览、采购及信息收集等活动的目的设立的具有准备性或辅助性的固定场所，不应被认定为常设机构。

常设机构不包括：

- （1）专为储存、陈列或交付本企业货物或商品的目的而使用的设施；
- （2）专为储存、陈列或交付的目的而保存本企业货物或商品的库存；
- （3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或商品的库存；
- （4）专为本企业采购货物或商品，或搜集情报的目的所设的固定营业场所；
- （5）专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；
- （6）专为上述（1）～（5）项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

5. 除适用规定的独立代理人以外的个人在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，该个人为企业进行的任何活动，应认为该企业在缔约国一方设有常设机构。除非该个人通过固定营业场所进行的活动限于上述第 4 点的规定，按该款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。

6. 独立代理人进行上述第 5 点规定的活动并不构成代理企业的常设机构。

独立代理人：专门从事代理业务的代理人，往往为多家企业提供代理服务。经纪人、中间商等属于独立代理人。

如果代理人的活动全部或几乎全部代表被代理企业，并且该代理人和企业之间在商业和财务上有密切及依附关系，则不属于独立代理人。

代理人的活动同时符合下列两个条件的，才属于独立代理人，不构成被代理企业的常设机构：

①该代理人在法律上和经济上独立于被代理企业；

②独立代理人在代表企业进行活动时，一般按常规进行自身业务活动，不从事其他经济上归属于被代理企业的活动。

7. 缔约国一方居民公司，控制或被控制于缔约国另一方居民公司或在该缔约国另一方进行营业的公司（不论是否通过常设机构），此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构，比如子公司并不一定属于母公司的常设机构。

（三）劳务所得

1. 独立个人劳务

（1）缔约国一方居民个人由于专业性劳务或者其他独立性活动取得的所得，应仅在该缔约国征税，即一般情况下仅在该个人为其居民的国家征税。

【解释】“专业性劳务”特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

（2）但符合下列条件之一的来源国有征税权：

①该居民个人在缔约国另一方为从事上述活动的目的设有经常使用的固定基地。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对属于该固定基地的所得征税。

②该居民个人在任何 12 个月中在缔约国另一方停留连续或累计达到或超过 183 天。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对在该缔约国进行活动取得的所得征税。

2. 非独立个人劳务

（1）除适用“董事费”、“退休金”以及“政府服务”条款的规定以外，缔约国一方居民因受雇取得的工资、薪金和其他类似报酬，除在缔约国另一方从事受雇的活动以外，应仅在该缔约国一方征税。在该缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，可以在该缔约国另一方征税。

【解释】这一规定明确了个人以受雇身份（雇员）从事劳务活动取得所得的征税原则，即一般情况下缔约国一方居民因雇佣关系取得的工资薪金报酬应在居民国征税。

（2）缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：

①收款人在任何 12 个月中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过 183 天。

②该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付。

③该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

【提示】在同时满足以上三个条件的情况下，受雇个人不构成在劳务发生国的纳税义务。反之，只要有一个条件未符合，就构成在劳务发生国的纳税义务。

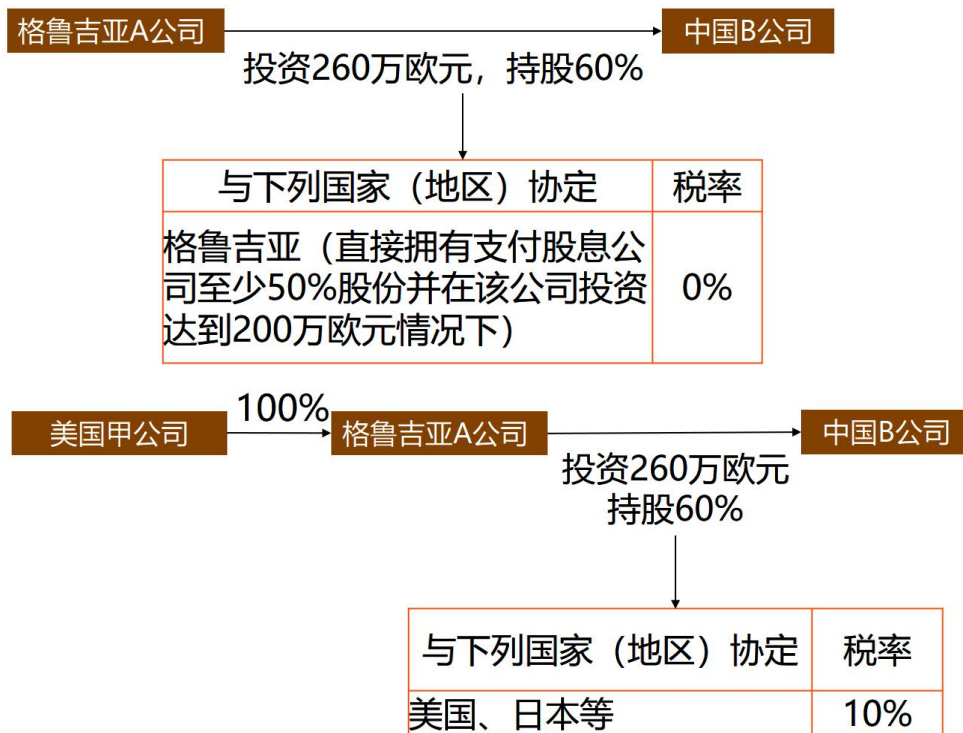
（3）在缔约国一方企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇活动取得的报酬，应仅在该缔约国征税。

四、国际税收协定管理

（一）受益所有人

受益所有人是指对所得或所得据以产生的权利或财产具有**所有权**和**支配权**的人。

在申请享受我国对外签署的税收协定中对**股息**、**利息**和**特许权使用费**等条款的税收待遇时，缔约国居民需要向税务机关提供资料，进行受益所有人的认定。



1. 不利因素	下列因素不利于对申请人“受益所有人”身份的判定： （1）申请人有义务在收到所得的 12 个月内将所得的 50%以上支付给第三国（地区）居民 （2）申请人从事的经营活动不构成实质性经营活动 （3）缔约对方国家（地区）对有关所得不征税或免税，或征税但实际税率极低 （4）在利息据以产生和支付的贷款合同之外，存在债权人与第三人之间在数额、利率和签订时间等方面相近的其他贷款或存款合同 （5）在特许权使用费据以产生和支付的版权、专利、技术等使用权转让合同之外，存在申请人与第三人之间在有关版权、专利、技术等的使用权或所有权方面的转让合同
2. 直接判定有身份	下列申请人从中国取得的所得为股息时，可不根据上述规定的因素进行综合分析，直接判定申请人具有“受益所有人”身份： （1）缔约对方政府 （2）缔约对方居民且在缔约对方上市的公司 （3）缔约对方居民个人 （4）申请人被第（1）至（3）项中的一人或多人直接或间接持有 100%股份，且间接持有股份情形下的中间层为中国居民或缔约对方居民 代理人或指定收款人等不属于“受益所有人”

（二）合伙企业适用税收协定的问题

中国成立	依照中国法律在 中国境内成立的合伙企业 ，其合伙人为税收协定缔约方居民的，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
外国成立	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，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的，是中国企业所得税的非居民

	企业纳税人除税收协定另有规定的以外，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
--	---