



第二节

国际税收协定



第二节 国际税收协定

知识点：国际税收协定概念

国际税收协定,是指两个或两个以上的主权国家（或税收管辖区），为协调相互之间的税收管辖关系和处理有关税务问题，通过谈判缔结的书面协议。



第二节 国际税收协定

知识点：我国对外签署税收协定典型条款

（一）税收居民

居民应是在该缔约国负有全面纳税义务的人，并且包括该缔约国及其行政区或地方当局。但不包括仅因来源于该缔约国的所得或财产收益而在该缔约国负有纳税义务的人。



第二节 国际税收协定

1. 加比规则

同一人有可能同时为缔约国双方居民。为了解决这种情况下个人最终居民身份的归属，税收协定普遍采取“加比规则”，加比规则的使用是有先后顺序的，只有当使用前一标准无法解决问题时，才使用后一标准。



第二节 国际税收协定

2. 个人居民身份的判定：（先后顺序）

- （1）永久性住所。
- （2）重要利益中心。
- （3）习惯性居处。
- （4）国籍。



第二节 国际税收协定

3. 公司及其他团体居民身份的判定依据

实际管理机构所在地，是指实质上作出有关企业整体经营关键性的管理与商业决策之地。

通常理解为最高层人员，如董事会作出决策所在地。

一个实体可以有多个管理机构所在地，但是只能有一个实际管理机构所在地。



第二节 国际税收协定

（二）常设机构（2024年变化）

1. 营业场所常设机构的判定

常设机构是指一个相对固定的营业场所。

通常情况下，具备以下特点：

（1）该营业场所是实质存在的。

（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。



第二节 国际税收协定

2. 准备性或辅助性活动场所常设机构的判定

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。



第二节 国际税收协定

【提示】

从事“准备性或辅助性”活动的场所通常具备以下特点：

(1) 该场所不独立从事经营活动，并其活动也不构成企业整体活动基本的或重要的组成部分。

(2) 该场所进行的活动，仅为本企业服务，不为其他企业服务。

(3) 其职责限于事务性服务，且不起直接营利作用。



第二节 国际税收协定

3. 管理场所、开采自然资源场所常设机构的判定

(1) 管理场所，是指代表企业负有部分管理职责的办事处或事务所等场所，不同于总机构，也不同于作为判定居民公司标准的“实际管理机构”。

(2) 矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所，是指经过投资，拥有开采经营权或与之相关的合同权益，并从事生产经营的场所。至于为勘探或开发上述矿藏资源的承包工程作业，则应根据作业持续的时间是否超过六个月来判断其是否构成常设机构。



第二节 国际税收协定

4. 工程型常设机构的判定

建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，仅以该工地、工程或活动连续6个月以上为限（不含6个月，跨年度的应连续计算）。

起止日期：从实施合同（包括一切准备活动）开始之日起，至作业（包括试运行作业）全部结束交付使用之日止计算。



第二节 国际税收协定

“与其有关的监督管理活动”

①既包括在项目分包的情况下，由分承包商进行作业，总承包商负责指挥监督的活动；

②也包括独立监理企业从事的监督管理活动。

前者时间的计算与整个工地、工程的持续时间一致；后者应视其为独立项目，并根据其负责监理的工地、工程或项目的持续时间进行活动时间的判定。



第二节 国际税收协定

对工地、工程或者与其有关的监督管理活动开始计算其连续日期以后，因故中途停顿作业，但工程作业项目并未终止或结束，人员和设备物资等也未全部撤出，应持续计算其连续日期，不得扣除中间停顿作业的日期。

如果企业将承包工程作业的一部分转包给其他企业，分包商在建筑工地施工的时间应算作总包商在建筑工程上的施工时间。



第二节 国际税收协定

5. 劳务型常设机构的判定

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。



第二节 国际税收协定

同一企业从事的有商业相关性或连贯性的若干个项目应视为“同一项目或相关联的项目”。

判断若干个项目是否为关联项目时，应考虑下列因素：

①这些项目是否被包含在同一个总合同里；

②如果这些项目分属于不同的合同，这些合同是否与同一人或相关联的人所签订；前一项目的实施是否是后一项目实施的必要条件；

③这些项目的性质是否相同；

④这些项目是否由相同的人员实施等。



第二节 国际税收协定

提示：

1. 以该企业派其雇员为实施服务项目**第一次**抵达中国之日期起至**完成并交付**服务项目的日期止作为计算期间，计算相关人员在中国境内的停留天数。
2. 按所有雇员为同一个项目提供劳务活动不同时期在中国境内连续或累计停留的时间来掌握，对**同一时间段内的同一批**人员的工作**不分别**计算。
3. 如果同一个项目历经数年，新加坡企业只在某一个“12个月”期间派雇员来中国境内提供劳务超过183天，而在其他期间内派人到中国境内提供劳务未超过183天，仍应判定该企业在中国构成常设机构。



第二节 国际税收协定

6. 代理型常设机构的判定

缔约国一方企业通过代理人在另一方进行活动，如果代理人有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，则该企业在缔约国另一方构成常设机构。

1. “合同”是指与被代理企业经营活动本身相关的业务合同。如果代理人有权签订的是仅涉及企业内部事务的合同，则不能仅凭此认定其构成企业的常设机构。

2. 如果该活动仅限于准备性或辅助性范围，则不构成企业的非独立代理人（或常设机构）。



第二节 国际税收协定

7. 独立代理人不构成常设机构

如果该代理人是专门从事代理业务的（一般称为独立代理人），则不应因此视其代理的企业在缔约国另一方构成常设机构。



第二节 国际税收协定

属于独立代理人，不构成被代理企业的常设机构的判断条件：

(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，一般按照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。



第二节 国际税收协定

8. 子公司构成母公司常设机构的判定

母公司通过投资设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或被控制关系，不会使子公司构成母公司的常设机构。

母子公司间存在较为复杂的跨境人员及业务往来时，子公司可能构成母公司的常设机构。

例如：子公司有权并经常以母公司名义签订合同，符合“非独立代理人”有关条件的，子公司构成母公司的常设机构。



第二节 国际税收协定

（三）营业利润

缔约国一方企业在缔约国另一方的营业活动只有在构成常设机构前提下，缔约国另一方才能征税，并且只能就归属于常设机构的利润征税。



第二节 国际税收协定

1. 新加坡企业在中国境内构成常设机构的，中国对该常设机构取得的利润拥有征税权，但应仅以归属于该常设机构的利润为限。

“归属于该常设机构的利润”不仅包括该常设机构取得的来源于中国境内的利润，还包括其在中国境内外取得的与该常设机构有实际联系的各类所得，包括股息、利息、租金和特许权使用费等所得。



第二节 国际税收协定

2. 营业利润的计算方法：独立企业原则，即对常设机构要作为一个独立的纳税实体对待，以公平市场价格为依据计算归属于该常设机构的利润。

3. 在计算常设机构利润时，为该常设机构发生的费用，不论发生于何处，都应允许扣除。包括有些不是直接体现为常设机构实际发生的费用，如总机构向常设机构分摊的行政和一般管理费用等。但这些费用必须是因常设机构发生的且分摊比例应在合理范围内。



第二节 国际税收协定

4. 一般情况下，如果常设机构的独立账目可以真实反映其利润水平，应该按照该账目计算归属常设机构的利润。某些情况下，很难以独立账目为基础确定属于常设机构的利润时，可以依据公式分配企业的总利润，从而确定归属常设机构的利润。

5. 常设机构为本企业采购货物和商品，不视为常设机构在采购活动中取得利润，不应按利润归属的方法计算或核定常设机构在采购活动中获得利润。与此相对应，在计算常设机构的应纳税所得时，也不应列支其上述采购活动发生的费用。