

## 第一节 国际税收协定

### 三、国际税收协定典型条款介绍——以《中新协定》为例

国际税收协定的内容主要包括：协定适用范围、基本用语的定义、对所得和财产的课税、避免双重征税的办法、特别规定以及协定生效或终止的时间等。

【解析1】选取《中新协定》中的“税收居民”、“常设机构”、“劳务所得”条款为例做介绍。

【解析2】《中新协定》中，“缔约国一方居民”一语，是指按照该缔约国法律，由于住所居所、管理机构所在地、总机构所在地、注册地或任何其他类似标准，在该缔约国负有纳税义务的人，也包括该缔约国、地方当局或法定机构。

#### （一）税收居民

解析：税收居民是应在一国负有全面纳税义务的人（法人、自然人），纳税义务≠事实上征税。

1. “**缔约国一方居民**”：是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、管理机构所在地、总机构所在地、注册地或任何其他类似标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

【链接1】我国《个人所得税法》对居民个人判定：**住所、居住时间**。

【链接2】我国《企业所得税法》对居民企业判定：**注册地、实际管理机构所在地**。

2. 双重居民身份：最终居民身份的判定标准

（1）个人（4个）顺序是：

**永久性住所；重要利益中心；习惯性居处；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。

【特殊】无法判定或不能达成一致意见的，应由缔约国双方主管当局通过相互协商解决。

【例题·单选题】（2017年）下列关于双重居民身份下最终居民身份判定标准的顺序中，正确的是（ ）。

- A. 永久性住所、重要利益中心、习惯性居处、国籍
- B. 国籍、永久性住所、重要利益中心、习惯性居处
- C. 重要利益中心、习惯性居处、永久性住所
- D. 习惯性居处、国籍、永久性住所、重要利益中心

答案：A

解析：先后顺序为：永久性住所、重要利益中心、习惯性居处、国籍

#### （二）常设机构

1. 常设机构意义

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**。即：按此确定在什么情况下中国税务机关可以对新加坡的企业征税。

根据协定中对营业利润的规定，中国不得对新加坡企业的利润征税，除非该企业通过其设在中国的常设机构进行营业。

2. 常设机构的特点：

- （1）该**营业场所是实质存在的**（无规模或范围限制）；
- （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。

3. 常设机构种类，包括：

- （1）管理场所；
- （2）分支机构；
- （3）办事处；
- （4）工厂；
- （5）作业场所；
- （6）矿场、油井或气井、采石场或其他开采自然资源的场所。

4. 两种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**连续6个月以上**，未达到规定

时间的不构成常设机构；

（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（工程、技术、管理、设计、培训、咨询劳务活动），在任何 12 个月中**连续或累计超过 183 天以上**。

#### 5. 不属于常设机构

总原则：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为目的、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等。

#### 6. 非独立代理人活动——按被代理企业的常设机构：

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，该个人为该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。

**解析**：除非该个人通过固定营业场所进行的活动限于上述第 5 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。

#### 7. 独立代理人活动——不构成代理企业的常设机构

（1）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。

（2）独立代理人条件（同时具备）：

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。

#### 8. 区分母子公司是否属于常设机构

（1）一般情况：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。

（2）子公司有权并经常以母公司名义签订合同，符合上述第 6 点“非独立代理人”条件，子公司构成母公司的常设机构。

**【例题·单选题】**（2022 年）新加坡企业派遣两名员工来华为某项目提供劳务，甲员工的停留时间为 3 月 1 日～3 月 5 日，乙员工的停留时间为 3 月 3 日～3 月 7 日，在判断该外国企业是否构成境内常设机构时，两名员工应计入的境内工作时间是（ ）。

A. 5 天

B. 6 天

C. 7 天

D. 10 天

答案：C

**解析**：若某新加坡企业为中国境内某项目提供劳务（包括咨询劳务），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，计算相关人员在华境内的停留天数。在具体计算时，应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。本题中两名员工应计入的境内工作时间为 3 月 1 日～3 月 7 日，为 7 天。