



第二节

国际税收协定



第二节 国际税收协定

一、国际税收协定概念

国际税收协定，是两个或两个以上主权国家（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。

【提示1】税收协定主要是通过降低所得来源国税率或提高征税门槛，来限制其按照国内税收法律征税的权利，同时规定居民国对境外已纳税所得给予税收抵免。税收协定还可通过“主要目的测试”解决协定滥用。

【提示2】税收协定的税种范围主要包括所得税，部分协定中还包括财产税。



第二节 国际税收协定

二、我国对外签署税收协定典型条款（《中新条款》为例）

（一）税收居民

在本协定中，“**缔约国一方居民**”是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、成立地、管理机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人，并且包括该缔约国及其行政区或地方当局。



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。

公司及其他团体的双重居民身份冲突协调规则，一般以实际管理机构作为依据判定。有些协定没有加比原则，需要根据协定条款的其他规定，如根据协商条款进行处理。



第二节 国际税收协定

2. 个人居民身份的判定（有先后顺序）

- （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

【单选题】（2024年）依据《中新协定》个人在缔约国双方均有永久性住所，且无法确定重要经济利益中心所在国的，按照加比规则确定其居民身份做法是（ ）。

- A.按照习惯性居处确定
- B.按照国籍确定
- C.按照个人自行选择确定
- D.由缔约国双方协商确定



第二节 国际税收协定

答案：A

解析：双重居民身份下最终居民身份的判定标准依次顺序：

- （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

（二）常设机构

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（租的买的都行）。

（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。

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，且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

【提示】如果某固定场所既从事协定规定的不构成常设机构的活动，也从事构成常设机构的活动，则应视其构成常设机构，并对这两项营业活动的所得合并征税。



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6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，仅以此类该工地、工程或活动持续时间为**连续6个月以上**为限（不含6个月，跨年度的应连续计算）。

【提示1】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

【提示2】如果新加坡企业在中国一个工地或同一工程连续承包两个及两个以上作业项目，应从第一个项目作业开始至最后完成的作业项目止计算其在中国进行工程作业的连续日期，不以每个工程作业项目分别计算。

【提示3】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。



第二节 国际税收协定

【提示4】 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

【举例】新加坡居民企业A公司，2025年4月中标我国境内某园区设计和改建业务，预计施工期12个月，合同签署日为2025年5月10日，实施合同日为2025年5月25日。A公司将部分工程分包给一家法国居民企业B公司，分包合同签署日为2025年6月1日，B公司6月25日派人来境内做前期施工准备，实际动工时间为2025年7月5日，分包工程于2025年12月30日竣工验收。其他施工业务于2026年4月25日竣工验收。

本例中A公司工程作业起止时间为2025年5月25日起至2026年4月25日；B公司工程作业起止时间为2025年6月25日起至2025年12月30日。A公司和B公司在境内的施工活动均构成常设机构。



第二节 国际税收协定

【多选题】（2024年）下列关于工程型常设机构判定的说法中，符合《中新协定》的有（ ）。

- A. 建筑工程活动因气候原因中途停止作业，工程活动持续时间不得扣除停止作业时间
- B. 派员提供工程咨询，属于工程型常设机构判定范围
- C. 总包商转包工程，分包商在建筑工地施工时间应算总包商在工程上的施工时间
- D. 判定的时间标准为工程活动的持续时间6个月以上
- E. 连续承包同一工程两个以上作业项目，不分别计算每个作业项目持续时间



第二节 国际税收协定

答案：ACDE

解析：选项B：缔约国一方企业派其雇员或其雇佣的其他人员到缔约对方提供劳务，符合相关条件的，属于劳务型常设机构。



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

【提示1】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”。

【提示2】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，计算相关人员在境内停留天数。

【提示3】按所有雇员为同一个项目提供劳务活动不同时期在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。



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。

“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。

【提示1】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

【提示2】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。

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

7. 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。**

【提示】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。若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

【单选题】（2024年）根据中新协定，新加坡企业通过代理人在我国境内开展经营活动，代理人构成“非独立代理人”的是（ ）。

- A. 仅从事信息收集活动
- B. 有权代表被代理企业参与企业合同的制定，以该企业名义签订合同
- C. 专门从事代理业务
- D. 不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务



第二节 国际税收协定

答案：B

解析：选项A，如果代理人在缔约国另一方的活动仅限于准备性或辅助性范围（由于仓储、展览、采购及信息收集等活动），则不构成企业的非独立代理人（或常设机构）；选项CD，应认为是独立代理人。



第二节 国际税收协定

常设机构总结：

情形	是否为常设机构（一般判断）
准备性、辅助性机构	×
管理场所	√
矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所	√
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工期连续>6个月	√
劳务活动任何12个月中连续或累计>183天	√
非独立代理人	√
独立代理人	×
子公司（一般情况）	×