

# 中国税务快讯

第五期 二零一八年二月



## 国家税务总局关于税收协定执行若干问题的公告

本期快讯讨论的法规：

- 《国家税务总局关于税收协定执行若干问题的公告》
- 《国家税务总局关于印发〈《中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释〉的通知》

### 背景

为统一和规范我国政府对外签署的避免双重征税协定的执行，进一步完善税收协定中“常设机构”，“海运和空运”，“演艺人员和运动员条款”以及“合伙企业适用税收协定”的规则，2018年2月9日，国家税务总局发布了《关于税收协定中执行若干问题的公告》（国家税务总局公告2018年第11号，以下简称“11号公告”），适用于2018年4月1日及以后发生纳税义务或扣缴义务需要适用税收协定相关条款的事项。

### 主要内容

11号公告对2010年出台的《国家税务总局关于印发〈《中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释〉的通知》（国税发2010年75号，以下简称“75号文”）进行了修订和补充，同时废止了75号文第八条“海运和空运”和第十七条“艺术家和运动员”。11号公告的出台在税收协定修改不易的情况下，增强了税收协定政策的适用性，有助于为跨国经贸发展提供良好的税收征管环境。

11号公告的主要内容包括：

#### 1 常设机构条款有关问题

*关注合作办学的常设机构问题*

公告明确，不具有法人资格的中外合作办学机构，以及中外合作办学项目中开展教育教学活动的场所构成税收协定缔约对方居民在中国的常设机构。

#### **常设机构门槛：六个月=183天**

公告同时明确，常设机构条款中关于劳务活动构成常设机构的表述为“在任何十二个月中连续或累计超过六个月”的，按照“在任何十二个月中连续或累计超过183天”的表述执行。

## **2 海运和空运条款**

### **重定义“从事国际运输业务取得的收入”**

11号公告“从事国际运输业务取得的收入”定义明确以程租、期租形式出租船舶或以湿租形式出租飞机（包括所有设备、人员及供应）的租赁收入属于国际运输业务收入。11号公告采用了行业惯例，对国际运输中的程租、期租和湿租加以区分，以避免75号文定义模糊可能导致的实操中的歧义和执法不一。

同时，11号公告明确提出非附属于国际运输业务的干租、光租和集装箱租赁业务不属于国际运输收入。

### **“附属”业务的判定标准中明确“附属”业务与主营业务的依附关系**

11号公告同时指出，企业从事以光租形式出租船舶或以干租形式出租飞机，以及使用、保存或出租用于运输货物或商品的集装箱（包括拖车和运输集装箱的有关设备）等租赁业务取得的收入不属于国际运输收入，但根据中新税收协定第八条第四款，附属于国际运输业务的上述租赁业务收入应视同国际运输收入处理。

11号公告明确提出“附属”业务应满足的三个条件，即：

- 1.企业工商登记及相关凭证资料能够证明企业主营业务为国际运输；**
- 2.企业从事的附属业务是其在经营国际运输业务时，从事的对主营业务贡献较小但与主营业务联系非常紧密、不能作为一项单独业务或所得来源的活动；**
- 3.在一个会计年度内，企业从事附属业务取得的收入占其国际运输业务总收入的比例原则上不超过10%。**

通过上述条件，该公告规范了“附属”业务的判断标准，明确企业从事的附属业务应是其在经营国际运输业务时，从事的对主营业务贡献较小但与主营业务联系非常紧密、不能作为一项单独业务或所得来源的活动。

## **明确税收协定海运和空运条款中未包括光租和集装箱租赁业务条款的仍适用 11 号公告的相关规定**

11 号公告规定即使税收协定中未有中新税收协定第八条第四款关于附属于国际运输业务的光租和集装箱租赁业务，缔约国居民仍应根据 11 号公告中对于光租、干租和集装箱租赁业务适用海运和空运条款的规定。以上规定避免了由于税收协定个别条款的不一致而造成政策适用的差异。

### **3 演艺人员和运动员条款**

#### **明确“会议发言”不属于演艺人员活动**

11 号公告中明确会议发言一般不属于演艺人员活动，官方解读中也进一步举例说明了会议发言的范围，如“外国前政要应邀来华参加学术会议并发言不属于演艺人员活动”。

#### **将参加“电子竞技”运动纳入运动员活动的范围**

近年来，电子竞技运动发展迅速，国际赛事吸引了越来越多的人员参与且电竞人员收入逐级攀升。然而，电子竞技运动的相关税收政策相对滞后，特别是在国际税收领域。11 号公告新增将“电子竞技”运动纳入运动员活动的范围，适用演艺人员和运动员条款的规定，有利于明确“电子竞技”行业的税收秩序，为该行业的健康发展提供良好的国际税收环境。

#### **明确在演艺人员或运动员直接或间接取得所得或演出活动产生的所得由其他人收取的情况下，需依据税收协定和缔约国国内法确定征税权**

公告明确了演艺人员或运动员直接或间接取得所得，以及在演出活动产生的所得由其他人收取的情况下，演艺人员和运动员条款的具体适用规则。其官方解读也提供了若干实例供纳税人研读。其中一个例子是：

交响乐团的成员不是按每次演出直接取得所得，而是以工资的形式取得所得。依据中新税收协定第十七条第一款规定，演出活动发生的缔约国一方对乐团成员工资中与该次演出活动对应的部分有征税权。对于由交响乐团收取但未支付给乐团成员的部分演出报酬，依据中新税收协定第十七条第二款规定，演出活动发生的缔约国一方可以对交响乐团从演出活动取得的利润征税，不论其是否构成常设机构。

### **4 合伙企业适用税收协定问题**

#### **根据中国法律在中国设立的合伙企业**

11 号公告明确，如果合伙人为税收协定缔约对方居民，则该合伙人属于税收协定适用的范围，该合伙人在中国负有纳税义务的所得被缔约对

方视为其居民取得的部分，可以享受协定待遇。

#### 根据外国法律在境外设立的合伙企业

11号公告明确，依照外国（地区）法律成立的合伙企业不属于《企业所得税法》第一条规定的排除范围，应适用《企业所得税法》的规定。

其依据在于：对于依照外国（地区）法律成立的合伙企业的税务处理，我国《合伙企业法》没有规定。我国《企业所得税法》第一条规定，“在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）为企业所得税的纳税人，依照本法的规定缴纳企业所得税。个人独资企业、合伙企业不适用本法。”《企业所得税法实施条例》第二条规定，“企业所得税法第一条所称个人独资企业、合伙企业，是指依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业。”因此，依照外国（地区）法律成立的合伙企业不属于《企业所得税法》第一条规定的排除范围，应适用《企业所得税法》的规定。

依照外国（地区）法律成立且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合伙企业，是我国企业所得税的非居民企业纳税人。在适用税收协定时，除非协定另有规定，否则，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。如果根据缔约对方国内法，合伙企业不是其居民，则该合伙企业不适用税收协定。

#### 毕马威观察

11号公告从几个重要方面对已经发布7年之久的75号文件进行了具有针对性的补充。特别是在常设机构门槛以及合伙企业适用协定待遇方面，11号公告的出台为纳税人提供了具体的清晰指引，有利于企业完善税务立场，明确预计商业计划的税务影响。

当然，11号公告仍存在一定的改善空间：

- 关于合伙企业的协定立场问题。从世界范围来看，合伙企业常常被设立且被视为是穿透实体。该特征在投资基金上表现的尤为明显。11号公告将境外注册的合伙企业视为非居民企业，并适用企业所得税法的安排，符合目前税法文意；但可能对外商对华投资带来一定的不确定性。

在国际税收实践层面，根据经合组织合伙企业报告（1999），所得来源国应关注居民国如何界定合伙企业及相关纳税义务，并以此为基础确定其税收待遇。如果居民国将合伙企业穿透，而合伙人对所分得的应纳税所得额负有纳税义务，则来源国应评估合伙人而不是合伙企业能否享受协定待遇。BEPS第2项行动计划（2015）包含了对税收协定的变更

以确保这一处理，2017 多边工具也纳入了此条，但中国未采纳。

- 在海运和空运条款中，由于交易相对复杂专业，过往案例较少，且各地税务机关对同样政策可能存在不同解读。此次新修政策，如能提供若干官方案例，可能对政策的统一适用有更好的帮助。
- 关于演艺人员适用协定待遇问题，若干政策如何落地，也是值得探讨的。例如官方解读中所谓的“一人公司”如何确定适用范围，仍需对 11 号文件出台后的实践充分关注。

最后，需要关注的是，11 号文件的若干部分援引到中新税收协定（如海运条款），纳税人应比照自身可能使用的协定与中新协定相关条款的异同，再判断 11 号文件的适用性。同时，11 号文件特别指出，内地与香港、澳门特别行政区签署的避免双重征税安排执行的有关问题也适用 11 公告；相关地区的纳税人对此需要特别留意。

请将您的任何疑问，发送至我们的公共邮箱：[taxenquiry@kpmg.com](mailto:taxenquiry@kpmg.com) 或者直接联系中国各个办事处的合伙人

<b>何坤明</b> 税务服务主管合伙人 毕马威亚太区 电话：+86 (10) 8508 7082 khoonming.ho@kpmg.com	<b>华北区</b>	<b>延峰</b> 电话：+86(10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com	<b>饶戈军</b> 电话：+86(21) 2212 3208 amy.rao@kpmg.com	<b>何莹</b> 电话：+86(20) 3813 8623 fiona.he@kpmg.com	<b>Elizabeth DE LA CRUZ</b> 电话：+852 2826 8071 elizabeth.delacruz@kpmg.com
<b>卢奕</b> 税务服务主管合伙人 毕马威中国 电话：+86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	<b>彭晓峰</b> 税务服务主管合伙人，北方区 电话：+86 (10) 8508 7516 +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	<b>袁世也</b> 电话：+86(10) 8508 7596 adams.yuan@kpmg.com	<b>谭伟</b> 电话：+86(28) 8673 3915 wayne.tan@kpmg.com	<b>何晓宜</b> 电话：+86(755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com	<b>冯伟祺 (Matthew Fenwick)</b> 电话：+852 2143 8761 matthew.fenwick@kpmg.com
<b>北京 / 沈阳 / 青岛</b> <b>彭晓峰</b> 电话：+86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	<b>池澄</b> 电话：+86(10) 8508 7606 cheng.chi@kpmg.com	<b>张进</b> 电话：+86(10) 8508 7625 jessie.j.zhang@kpmg.com	<b>唐琰</b> 电话：+86(25) 8691 2850 tanya.tang@kpmg.com	<b>姜妍</b> 电话：+86(755) 2547 1163 aileen.jiang@kpmg.com	<b>冯洁莹</b> 电话：+852 2143 8821 sandy.fung@kpmg.com
<b>天津</b> <b>周重生</b> 电话：+86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	<b>房锡伟</b> 电话：+86 (532) 8907 1724 milano.fang@kpmg.com	<b>张晓</b> 电话：+86(10) 8508 7507 sheila.zhang@kpmg.com	<b>陶黎蓉</b> 电话：+86(21) 2212 3473 rachel.tao@kpmg.com	<b>李晨</b> 电话：+86(20) 3813 8829 cloris.li@kpmg.com	<b>甘兆年 (Charles Kinsley)</b> 电话：+852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com
<b>上海 / 南京 / 成都</b> <b>周咏雄</b> 电话：+86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com	<b>樊舫然</b> 电话：+86(10) 8508 7611 flora.fan@kpmg.com	<b>周重生</b> 电话：+86(10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	<b>王臻怡</b> 电话：+86(21) 2212 3302 janet.z.wang@kpmg.com	<b>李瑾</b> 电话：+86(755) 2547 1128 jean.j.li@kpmg.com	<b>何家辉</b> 电话：+852 2826 7296 stanley.ho@kpmg.com
<b>杭州</b> <b>王军</b> 电话：+86 (571) 2803 8088 john.wang@kpmg.com	<b>冯伟</b> 电话：+86(10) 8508 7531 tony.feng@kpmg.com	<b>张豪</b> 电话：+86(10) 8508 7509 tracy.h.zhang@kpmg.com	<b>王军</b> 电话：+86(571) 2803 8088 john.wang@kpmg.com	<b>李茜</b> 电话：+86(20) 3813 8887 sisi.li@kpmg.com	<b>黄浩欣</b> 电话：+852 2978 8271 becky.wong@kpmg.com
<b>广州</b> <b>李一源</b> 电话：+86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	<b>关山珊</b> 电话：+86(10) 8508 7613 rachel.guan@kpmg.com	<b>华中区</b>	<b>谢亿璐</b> 电话：+86(21) 2212 3422 grace.xie@kpmg.com	<b>廖雅芸</b> 电话：+86(20) 3813 8668 kelly.liao@kpmg.com	<b>孔达信 (John Kondos)</b> 电话：+852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com
<b>福州 / 厦门</b> <b>梅雅宁</b> 电话：+86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	<b>韩滢</b> 电话：+86(10) 8508 7627 h.han@kpmg.com	<b>周咏雄</b> 税务服务主管合伙人， 华东及华西区 电话：+86(21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com	<b>徐曦</b> 电话：+86(21) 2212 3396 bruce.xu@kpmg.com	<b>罗健莹</b> 电话：+86(20) 3813 8609 grace.luo@kpmg.com	<b>赖绮琪</b> 电话：+852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com
<b>深圳</b> <b>孙桂华</b> 电话：+86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	<b>黄伟光</b> 电话：+86(10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com	<b>大谷泰彦</b> 电话：+86(21) 2212 3360 yasuhiko.otani@kpmg.com	<b>徐洁</b> 电话：+86(21) 2212 3678 jie.xu@kpmg.com	<b>林玲</b> 电话：+86(755) 2547 1170 ling.lin@kpmg.com	<b>李文昊</b> 电话：+852 2143 8524 travis.lee@kpmg.com
<b>香港</b> <b>杨嘉燕</b> 电话：+852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com	<b>蒋俊</b> 电话：+86(10) 8508 7511 josephine.jiang@kpmg.com	<b>邓嘉敏</b> 电话：+86(21) 2212 3457 johnny.deng@kpmg.com	<b>徐猷昂</b> 电话：+86(21) 2212 3124 robert.xu@kpmg.com	<b>梅雅宁</b> 电话：+86(592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	<b>梁爱丽</b> 电话：+852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com
<b>凌先肇</b> 电话：+86(10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	<b>董诚</b> 电话：+86(21) 2212 3410 cheng.dong@kpmg.com	<b>董嘉明</b> 电话：+86(21) 2212 3316 jim.yu@kpmg.com	<b>周新华</b> 电话：+86(21) 2212 3318 hanson.zhoud@kpmg.com	<b>肖颖</b> 电话：+86(755) 3813 8630 chris.xiao@kpmg.com	<b>莫伟生 (Ivor Morris)</b> 电话：+852 2847 5092 ivor.morris@kpmg.com
<b>黎鲤</b> 电话：+86(10) 8508 7537 li.li@kpmg.com	<b>何超良</b> 电话：+86(21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com	<b>葛乾达</b> 电话：+86(21) 2212 3083 chris.ge@kpmg.com	<b>张曰文</b> 电话：+86(21) 2212 3415 william.zhang@kpmg.com	<b>孙桂华</b> 电话：+86(755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	<b>庞建邦</b> 电话：+852 2143 8525 benjamin.pong@kpmg.com
<b>李辉</b> 电话：+86(10) 8508 7638 lisa.h.li@kpmg.com	<b>黄中颖</b> 电话：+86(21) 2212 3380 henry.wong@kpmg.com	<b>周波</b> 电话：+86(21) 2212 3458 michelle.b.zhou@kpmg.com	<b>杨彬</b> 电话：+86(20) 3813 8605 bin.yang@kpmg.com	<b>潘懋康 (Malcolm Prebble)</b> 电话：+852 2684 7472 malcolm.j.prebble@kpmg.com	<b>李蕴贤</b> 电话：+852 2685 7372 irene.lee@kpmg.com
<b>李延雷</b> 电话：+86(10) 8508 7658 larry.y.li@kpmg.com	<b>蒋婧庭</b> 电话：+86(21) 2212 3527 jason.jt.jiang@kpmg.com	<b>张正锐</b> 电话：+86(21) 2212 3398 eric.z.zhang@kpmg.com	<b>曾立新</b> 电话：+86(20) 3813 8812 lixin.zeng@kpmg.com	<b>萧维强</b> 电话：+852 2143 8785 david.siew@kpmg.com	<b>施礼信 (Murray Sarelius)</b> 电话：+852 3927 5671 murray.sarelius@kpmg.com
<b>刘佳佳</b> 电话：+86(10) 8508 7570 lucia.jj.liu@kpmg.com	<b>梁新彦</b> 电话：+86(21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com	<b>朱翊侃</b> 电话：+86(21) 2212 3346 kevin.x.zhu@kpmg.com	<b>孙昭</b> 电话：+86(20) 3813 8615 michelle.sun@kpmg.com	<b>张岗岚</b> 电话：+86(20) 3813 8644 nicole.ll.zhang@kpmg.com	<b>谭培立 (John Timpany)</b> 电话：+852 2143 8790 john.timpany@kpmg.com
<b>欧康立 (Alan O' Connor)</b> 电话：+86(10) 8508 7521 alan.oconnor@kpmg.com	<b>李亿敏</b> 电话：+86(21) 2212 3463 michael.y.li@kpmg.com	<b>华南区</b>	<b>香港</b>	<b>王磊 (Lachlan Wolfers)</b> 电话：+852 2685 7791 lachlan.wolfers@kpmg.com	<b>伍耀辉</b> 税务服务主管合伙人，南中国 电话：+86(20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com
<b>沈瑛华</b> 电话：+86(10) 8508 7586 yinghua.shen@kpmg.com	<b>连詠恩</b> 电话：+86(21) 2212 4169 karen.w.lin@kpmg.com	<b>陆正耀</b> 电话：+86(21) 2212 3462 benjamin.lu@kpmg.com	<b>陈蔚</b> 电话：+86(755) 2547 1198 vivian.w.chen@kpmg.com	<b>刘麦嘉轩</b> 电话：+852 2826 7165 ayesha.lau@kpmg.com	<b>许昭淳</b> 电话：+852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com
<b>谭礼耀</b> 电话：+86(10) 8508 7605 laiyu.tam@kpmg.com	<b>麦玮峰</b> 电话：+86(21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com	<b>平澤尚子</b> 电话：+86(21) 2212 3098 naoko.hirasawa@kpmg.com	<b>曹玉娟</b> 电话：+86(20) 3813 8619 nicole.cao@kpmg.com	<b>艾柏熙 (Chris Abbiss)</b> 电话：+852 2826 7226 chris.abbiss@kpmg.com	<b>叶盛欣</b> 电话：+852 3927 5572 erica.chan@kpmg.com
<b>谭圆</b> 电话：+86(10) 8508 7666 joyce.tan@kpmg.com		<b>潘汝强</b> 电话：+86(21) 2212 3118 ruqiang.pan@kpmg.com	<b>傅凝洲</b> 电话：+86(755) 2547 1138 joe.fu@kpmg.com	<b>包迪云 (Darren Bowdern)</b> 电话：+852 2826 7166 darren.bowdern@kpmg.com	<b>钟国华</b> 电话：+852 2685 7559 adam.zhong@kpmg.com
<b>谢佩媛</b> 电话：+86(10) 8508 7543 cynthia.py.xie@kpmg.com		<b>潘伟强</b> 电话：+86(21) 2212 3098 naoko.hirasawa@kpmg.com	<b>古伟华</b> 电话：+86(20) 3813 8620 ricky.gu@kpmg.com	<b>陈宇婷</b> 电话：+852 2847 5108 yvette.chan@kpmg.com	<b>周敏晶</b> 电话：+852 2685 7454 eva.chow@kpmg.com
<b>邢果欣</b> 电话：+86(10) 8508 7072 christopher.xing@kpmg.com			<b>杜芊美</b> 电话：+852 2143 8509 natalie.to@kpmg.com	<b>陈伟德 (Wade Wagatsuma)</b> 电话：+852 2685 7806 wade.wagatsuma@kpmg.com	<b>Alexander ZEGERS</b> 电话：+852 2143 8796 zegers.alexander@kpmg.com