

中国税务快讯

第四期 二零一五年三月

新中法双边税收协定对中国国际税收规则的进一步阐释

本期快讯讨论的法规：

- 国家税务总局关于《中华人民共和国政府和法兰西共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》及议定书生效执行公告的解读，由国家税务总局于2015年3月4日在官网上发布（以下简称“中法税收协定解读”）
- 《中华人民共和国政府和法兰西共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》及议定书，于2013年11月26日正式签署
- 《〈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》，国税发[2010]第75号（以下简称“75号公告”），由国家税务总局于2010年7月26日发布

背景

2015年3月4日，国家税务总局（“国税总局”）发布了关于《中国政府和法兰西共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“中法税收协定”）及议定书生效执行公告的解读，有关中法税收协定协定及议定书自2015年1月1日起执行。中法税收协定解读是一份重要的文件，继国税总局五年前发布的为中国与新加坡税收协定及议定书提供解释的75号公告，再次为中国广泛的税收协议网络的阐释和运用带来更多的启示。

中法税收协定解读让我们更深入地了解中国正如何落实二十国集团(G20)/经济合作与发展组织(OECD)（“经合组织”）的税基侵蚀和利润转移(BEPS)项目。同时，解读为我们引入了中国税收新概念，包括中国双边税收协定中对于透明实体（如合伙企业及集合投资工具(CIV)）的税收协定待遇；以中国国内法及以税收协定为基础的反避税规则对税收协定滥用的适用；以及境外间接转让中国公司股权新税务规定与税收协定之间的配合关系。

中法税收协定解读的阐释

有关中法税收协定的详细内容，可参阅[《中国税务快讯》第3期\(2014年2月\)](#)，该期《中国税务快讯》对中法税收协定条款进行了全面概述。下文将集中讨论该中法税收协定解读，及由此可能给中国税收协定网络带来的更广泛的相关意义。

税收协定运用—合伙企业及类似实体

中法税收协定解读重申了税收协定第四条的规定，明确了存在合伙企业等类似实体的情况下，如何判定税务居民能否享受税收协定待遇的问题。该规定针对的是法国税法中对合伙企业所采用的“准透明实体”的新颖纳税处理方式，即合伙企业被视为产生应纳税所得，而其合伙人则被视为负有纳税义务。

由于中国并没有全面的实体分类和所得归属规则，中法税收协定中特别条款阐明了在哪些情况下实体应被视为纳税虚体处理的规则大大促进了中国在实体分类和所得归属规则方面的发展。虽然中法税收协定只是简单地订立了处理合伙企业机

本期快讯讨论的法规：

- 《OECD 税收协定范本在合伙企业上的应用》(以下简称“《合伙企业报告》”),由经济合作与发展组织(OECD)于1999年发布
- 《一般反避税管理办法(试行)》(“反避税管理办法”),国家税务总局令第32号,由国家税务总局于2014年12月2日发布并于2015年2月1日生效
- 税基侵蚀与利润转移(BEPS)第6号行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》,由经济合作与发展组织(OECD)于2014年9月16日发布
- 《关于税收协定中财产收益条款有关问题的公告》,国家税务总局公告[2012]第59号(以下简称“59号公告”),由国家税务总局于2012年12月31日发布
- 《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》,国家税务总局公告[2015]第7号(以下简称“7号公告”),由国家税务总局于2015年2月3日发布
- 《关于湖北等省市国家税务局执行内地与香港税收安排股息条款涉及受益所有人案例的处理意见》,税总函[2013]第165号(以下简称“165号公告”),由国家税务总局于2013年4月12日发布
- 《关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》,税总函[2009]第601号(以下简称“601号公告”),由国家税务总局于2009年10月27日发布
- 《关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》,国家税务总局公告[2012]第30号(以下简称“30号公告”),由国家税务总局于2012年6月29日发布

制的规则,中法税收协定解读把这些规则定为必须“遵守”的“原则”。相关原则要求收入来源国应采用税收协定的方法,即在决定能否享受税收协定待遇而进行所得归属界定时须兼顾税务居民国的归属规则。

合伙企业的税收居民国是否将合伙企业视为透明或非透明将决定收入来源国是否将合伙人/成员或合伙企业视为能够享受税收协定待遇的税务居民。该规则一并解决了合伙企业在税务居民国、收入来源国或第三方国家的问题,同时也有助于迎合法国的准透明税务规则和中国的合伙企业征税方法(原则上把合伙企业视作纳税虚体,避免无根据地被拒绝税收协定待遇及因此而产生的双重征税,或避免不希望发生的双重不征税的情况)。

集合投资工具

中法税收协定议定书规定,免税集合投资工具可要求根据股息和利息条款申请减免预提所得税,但只限于集合投资工具成立国居民投资者所取得的所得,且这些居民投资者作为该所得的受益所有人并对该所得纳税的情况。该集合投资工具本身可就其本国居民投资者的所得部分申请享受协定待遇,这一点也在中法税收协定解读中得到确认。

反避税规则

中法税收协定第二十四条规定,如果某些交易或安排的主要目的是为了获得更优惠的税收待遇,而在这些情况下获得该优惠待遇违背了本协定相关规定的目标和目的,则本协定规定的任何减少或免除税收的待遇不适用。

值得注意的是,这是中国税收协定首次纳入完全以税收协定为基础的一般反避税规则。近年来,中国通常倾向在税收协定中加入相关条款,以允许国内法一般反避税规定的适用,而不受到税收协定所约束,并在股息、利息、特许权使用费和其他所得相关的被动所得条款中加入反避税规则。

中法税收协定解读提出第二十四条是“单独设立”的反避税条款,其表述也采取了目的测试的规定,针对的是“主要目的或主要目的之一”是为了获取协定待遇的交易或安排。该条款中所针对的避税安排包括在常设机构的构成、居民身份的归属、所得性质的认定等方面做出的安排。

中法税收协定解读明确了第二十四条中的反避税条款和被动所得条款中防止协定滥用规则在程序上应由中国税务机关根据最近发布的《一般反避税管理办法》(详情请参阅[《中国税务快讯》第1期\(2015年1月\)](#))的相关规定执行。

中法税收协定解读中另一个与反避税相关的规定是对第十三条(财产收益)提出的相关指引。该指引特别提到,若股权价值在转让之前36个月内任何时间来自于中国不动产,转让该股权的所得将会在中国征税。这将中国已单方面在59号公告(详情请参阅[《中国税务快讯》第1期\(2013年1月\)](#))中所纳入的相关规定正式载入税收协定,而且与经合组织BEPS税收协定报告内的建议大致相符。

中法税收协定解读强调了中国的征税权包括对信托等其他类似实体或安排中的权利的转让,以及通过一个或多个间体的交易。因此,国税总局通过对该规定的解读,有助于7号公告中境外间接转让中国财产新规定的实施,即包括通过各种境外交易转让中国不动产的行为,而不仅限于转让境外股权,详情请参阅[《中国税务快讯》第3期\(2015年2月\)](#)。

本期快讯讨论的法规：

- 《关于委托投资情况下认定受益所有人问题的公告》，国家税务总局公告[2014]第24号，由国家税务总局于2014年4月21日发布
- 《对集合投资机制所得授予协定利益》，由经济合作与发展组织(OECD)于2010年发布
- 税基侵蚀与利润转移(BEPS)第2号行动计划《消除混合错配安排的影响》，由经济合作与发展组织(OECD)于2014年9月16日发布
- 税基侵蚀与利润转移(BEPS)第7号行动计划《关于防止人为规避构成常设机构》由经济合作与发展组织(OECD)于2014年10月31日发布

常设机构

中法税收协定议定书提出并在其解读中澄清对可能出现的常设机构利润归属随意性判定时的指引。解读强调了常设机构的利润不应以该企业取得的商业收入总额或从事相关的合同总额来归属，而应根据该常设机构所实际从事的活动来确定其利润。

毕马威观察

中法税收协定解读是一份在广泛性和重要性方面与75号公告中关于中国与新加坡税收协定及议定书条文解释可相媲美的指引性文件，所涉及的广泛领域有助于我们解读和运用中国超过100个双边税收协定/安排。同时也让我们能够深入了解中国未来(重新)协商税收协定的趋势，以及大大加快(已获中国支持的)BEPS所建议的多边协议取代所有税收协定的进程。

税收协定运用—合伙企业及类似实体

中国企业所得税法对合伙企业和其他非法人实体的处理仍非常不明确。取得来源于中国境内的所得的外国实体(包括境外合伙企业)，无论其组织形式表面上被视为纳税主体，因为企业所得税法适用于所有“外国企业和其他组织”。由于在实施中国合伙企业征税相关规定过程中存在的模糊性，中国合伙企业的境外合伙人不一定能够得益于透明收入的透视处理方法，尽管税法原意是将中国合伙企业视为纳税虚体。由于缺乏针对相关情况的特别“看穿”条款，中国信托安排及合资企业有可能默认为按非透明税务处理方法进行对待。

在相关国内税法在与税收协定共同运用时可能产生冲突的情况下，中法税收协定中提出的清晰“看穿”规则起到非常有效的作用，中法税收协定解读中明确了该规则应作为更为广泛运用的“原则”。

集合投资工具

免税集合投资工具也能够申请税收协定待遇，反映了集合投资工具投资者申请税收协定待遇的资格直接采纳了经合组织2010年《向对集合投资机制所得授予协定利益》报告中的建议。

上述规定较采用“看穿”规则单独就每个通过集合投资工具进行投资的境外投资者进行申请税收协定待遇安排更具商业性和可行性。若该方法可以被推广并运用到其他税收协定将会是个极受欢迎的举措。中法税收协定纳入该条款至少有利于将该规定也运用到其他税收协定。

反避税规则

在过去的一年中，国税总局致力于将中国反避税规则更进一步地针对跨境交易和架构而进行调整，即境外间接转让股权税务规定、一般反避税规则和各种税收协定的反避税措施。

最近发布的7号公告明确了一般反避税规则与境外间接转让股权税务规定之间的紧密联系，从中法税收协定解读中有关资本收益条款的观点可见，国税总局在制定税收协定时也接纳了有关间接转让股权规定的最新观点。

中法税收协定解读强调税收协定反避税规则的执行必须与一般反避税措施的执行保持一致，进一步加强了反避税规则之间的互相配合。这是否会对日后税务机关实际操作中在决定是否给予股息、利息、特许权使用费以及财产收益的税收协定预提所得税减免待遇时所采用的601号文中的“商业实质”测试带来进一步影响，我们将拭目以待。

值得注意的是，第二十四条中以税收协定为基础的一般反避税规则的措辞与经合组织在《税基侵蚀和利润转移项目 2014 年成果》（“BEPS 报告”）中所推荐的“原则目的测试”的措辞惊人地相似。

常设机构

强调常设机构在中国实际从事活动的规定对于纳税人处理中国常设机构利润归属的被过度计算是个有效制衡，尤其是当常设机关的概念已扩大至经合组织就 BEPS 行动计划讨论稿第 7 点中所提到的代理型常设机构和工程型常设机构合同分拆。尽管如此，有关以新税收协定为基础的一般反避税规则的解读明确强调常设机构，显示中国税务机关正蓄势待发，今后将出台更严厉的针对常设机构的税务规定。

何坤明
税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京 / 沈阳
凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

天津
凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

周金山
电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

青岛
彭晓峰
电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海 / 南京
卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

成都
周咏雄
电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

杭州
王军
电话: +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

广州
李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州 / 厦门
梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

深圳
孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港
杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区
凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯柏文 (Vaughn Barber)
电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

陈达伟 (David Chamberlain)
电话: +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

冯炜
电话: +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

古军华
电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

韩滢
电话: +86 (10) 8508 7627
h.han@kpmg.com

蒋俊
电话: +86 (10) 8508 7511
josephine.jiang@kpmg.com

李京谋
电话: +86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

黎鲤
电话: +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

李鹏
电话: +86 (10) 8508 7574
thomas.li@kpmg.com

刘晓萌
电话: +86 (10) 8508 7565
simon.liu@kpmg.com

马源
电话: +86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

欧康立 (Alan O'Connor)
电话: +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

彭晓峰
电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

沈瑛华
电话: +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

谭礼耀
电话: +86 (10) 8508 7605
laiyi.tam@kpmg.com

黄伟光
电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

谢亿佳
电话: +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

延峰
电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张晓
电话: +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

张天胜
电话: +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

张豪
电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵希尧
电话: +86 (10) 8508 7096
abe.zhao@kpmg.com

周金山
电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

华中区
卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄
电话: +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

池澄
电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

董诚
电话: +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

Alan Garcia
电话: +86 (21) 2212 3509
alan.garcia@kpmg.com

何超良
电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

郑达隆
电话: +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

梁浩然
电话: +86 (21) 2212 3358
hoyin.leung@kpmg.com

梁新彦
电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

李忆敏
电话: +86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

麦玮峰
电话: +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

倪伟东
电话: +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

牛悟得 (Brett Norwood)
电话: +86 (21) 2212 3505
brett.norwood@kpmg.com

大谷泰彦
电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

饶戈军
电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

王军
电话: +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

翁晔
电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

黄中颖
电话: +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

谢亿璐
电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

徐曦
电话: +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

张曰文
电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

周波
电话: +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

华南区
孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

陈用冬
电话: +86 (755) 2547 1072
penny.chen@kpmg.com

陈蔚
电话: +86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

范家珩
电话: +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

古伟华
电话: +86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

何晓宜
电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

许昭淳
电话: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

李瑾
电话: +86 (755) 2547 1128
jean.j.li@kpmg.com

李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸
电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

林凡
电话: +86 (20) 3813 8680
donald.lin@kpmg.com

罗健莹
电话: +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

孙昭
电话: +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

杨彬
电话: +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

曾立新
电话: +86 (20) 3813 8812
lixin.zeng@kpmg.com

香港
刘麦嘉轩
税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7165
ayesha.lau@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)
电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)
电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

陈宇婷
电话: +852 2847 5108
yvette.chan@kpmg.com

陈心康
电话: +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

冯伟祺 (Matthew Fenwick)
电话: +852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)
电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

何家辉
电话: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

邢果欣
电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

钟国华
电话: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com

kpmg.com/cn

本刊物所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些数据在阁下收取本刊物时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据本刊物所载资料行事。

© 2015 毕马威会计师事务所 — 香港合伙制事务所，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。© 2015 毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。毕马威的名称、标识和 “cutting through complexity” 均属于毕马威国际的注册商标。