

中国税务快讯

第十二期 二零一五年六月

BEPS 项目第 7 项行动计划 关于常设机构建议对中国税务筹划的影响

本期快讯讨论的法规：

- 经济合作与发展组织(“经合组织”)于2015年5月15日公布的讨论稿《BEPS项目第7项行动计划：防止人为规避构成常设机构》(以下简称“2015年5月的BEPS常设机构讨论稿”)
- 《〈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”)
- 澳大利亚政府于 2015 年 5 月 12 日发布的《2015 年澳大利亚联邦财政预算征求意见稿 - 税收诚信：跨国反避税法》
- 国家税务总局于 2015 年 3 月 18 日发布的《关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》(以下简称“16 号公告”)

背景

2015 年 5 月 15 日，作为二十国集团/经合组织 (G20/OECD) 税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 国际税务系统改革项目的一部分，经合组织发布了关于常设机构 (PE) 的修订讨论稿。BEPS 第 7 项行动计划的常设机构讨论稿旨在修改常设机构的定义，以防止人为规避常设机构的构成，例如通过利用佣金代理人安排或滥用常设机构条款中的特定活动豁免。

BEPS 常设机构建议的发布预示中国可能将显著地收紧对跨国常设机构反避税规则的执法力度，因此将促使跨国企业大幅度重组现行的在华经营安排。跨国企业宜密切留意相关事态发展趋势，并考虑现行业务结构和未来规划可能会受到的影响。

BEPS 项目第 7 项行动计划——常设机构

目前进展顺利的 G20/OECD BEPS 项目正进入第 15 项行动计划制定工作的尾声。G20/OECD BEPS 项目曾在 2014 年 9 月公布一系列成果 (见 [《中国税务快讯》第 27 期 \(2014 年 10 月\)](#))，经合组织曾就 2015 年 9 月和 12 月的成果公布讨论稿，邀请公众发表意见。

2015 年 5 月的 BEPS 第 7 项行动计划常设机构讨论稿不仅完善了 2014 年 10 月公布的常设机构讨论初稿，而且还邀请公众进一步发表书面意见，但不会再展开进一步的公众咨询。普遍认为是新发布的常设机构讨论稿在 2015 年 9 月定稿之前不太可能再有大幅度的修改。

常设机构讨论稿对《经合组织税收协定范本》和评论第 5 条常设机构提出了一系列大幅度修改：

代理人常设机构:

常设机构讨论稿建议修改第 5(5) 条有关代理人常设机构的条款。目前，当一个人（独立代理人除外）在缔约国一方代表缔约国另一方的非居民企业“经常行使以该企业的名义签订合同的权力”，便可能会被视为构成常设机构，除非该人所进行的活动限于第 5(4) 条所规定的“特定活动”并享有准备性和辅助性豁免待遇。

建议修订的新条文为：当一个人在缔约国一方代表缔约国另一方的非居民企业“经常 (a) 以该企业的名义；或 (b) 为转让该企业所拥有财产的所有权，或为转授该企业有权使用财产的使用权；或 (c) 为该企业提供服务而签订合同，或磋商合同的主要元素”，便构成常设机构。独立代理人及准备性和辅助性豁免待遇的范围均被收窄。

《经合组织税收协定范本》评论的补充进一步强调了第 5(5) 条条文修改的重要性。当地人士是否获“授权”以非居民企业的名义行事已不再重要。关键是当地人士的活动是否“经常有意地签订由外国企业履行的合同”。为此，MTC 评论举例说明即使当地人士“不能更改合同条款，并不意味着没有进行过磋商，而是说明合同主要元素的磋商只限于说服账户持有人接受条款”。

这样一来，许多缔约国一方非居民企业通过缔约国另一方关联方推广产品和服务但不由关联方代表签订合同的安排都存在可能被视为构成常设机构。除此之外，新条款中关于“转让财产所有权 / 转授财产使用权”和“提供服务”合同的内容仍然含糊不清，希望 BEPS 常设机构建议的最终定稿能对此做出进一步澄清。

排除特定活动、反碎片化规则及合同分拆:

目前，如果固定营业场所或非独立代理人的全部活动/职能是 (a) 专为储存、陈列或者交付设施；(b) 专为储存、陈列或者交付的目的而保存的库存；(c) 专为加工的目的而保存的库存；(d) 专为采购或者搜集信息的目的所设的固定营业场所，则第 5(4) 条豁免的“特定活动”并不包括在常设机构范围内。经合组织建议所有不包括在常设机构范围内的特定活动都需要接受凌驾于一切的准备性和辅助性测试，从而褫夺了这些豁免条款目前所享有的“安全港”价值。《经合组织税收协定范本》评论的说明解释了 (i) 外国企业为在当地经销利用当地市场仓储的做法如何构成常设机构；以及 (ii) 外国企业专用的采购来源国合同生产和采购场所如何构成常设机构。

此外，还有“反碎片化规则”，实际上采用“引力法则”方法，即采购来源国内相同或不同地方的关联企业活动会相加，以确定是否已超越准备性和辅助性的测试标准而构成常设机构。建议还包括针对“合同分拆”策略的规则，设计这些规则旨在确保跨境建造行为也受工程型常设机构时间限制的约束。

近年来，中国税务机关主要关注 (i) 打击规避来源于中国的投资收益及所得的企业所得税行为；以及 (ii) 确保将中国经营的业务活动对增值的贡献通过转让定价将应纳税利润归属于中国业务。这些都为跨国企业在华投资结构带来了改变。BEPS 常设机构的发展预示中国国际税收执法行动将进入新阶段，这可能意味着跨国企业需要对业务进行更彻底的重组。

中国政府现行政策显示 BEPS 常设机构建议很有可能被纳入中国税收协定的实际操作中。鉴于 BEPS 多边协定和国家税务总局积极促成相关政策，这个过程可能会加快。甚至在相关修订的税收协定生效之前，对于 75 号公告[2010]中对常设机构解释的现行指引中相对宽泛的定义，部分地方税务机关可能会提早采用新 BEPS 中常设机构的概念质疑纳税人的安排。

中国实施 BEPS 常设机构建议后，最可能受影响的常用跨境业务结构包括：

- 代销模式：跨国企业经常在中国设立提供市场支持的公司或代表办事处。代表办事处员工负责协助产品推广及联络中国客户，境外的市场推广部则负责核准客户的订货单，并完成订立销售合同。由市场推广部建档并保存的所有授权进行合同磋商及签订的重要文件，以及限制当地人员自主权的详细协议过去均能限制代理人常设机构风险。BEPS 常设机构建议不再关注授予权力，而将重点移向“说服”客户购买所作的努力，这可能影响代销模式，甚至导致代销模式转为境内买卖模式。
- 合同生产和采购：对所有不包括在常设机构范围内的“特定活动”逐个接受准备性和辅助性评估的要求，可能会带来常设机构风险，因为在中国的生产或采购设施中可能存在供境外委托方专用的特定区域。此外，税务机关加强对相关安排的审查可能会集中在境外委托人对其关联方合同生产和采购设施的控制和指挥力度，从而使固定地点的常设机构风险上升。由于大部分在中国生产的境外企业往往会通过它们的境外市场推广部（有时利用中国的保税区）在中国销售大部分产品，反碎片化规则还可能导致更多被认定的常设机构。

除了建议的 BEPS 常设机构修订外，其他国家最近实施的常设机构反避税措施也为中国执行常设机构反避税措施带来进一步的潜在影响。其中，尤其值得一提的是澳大利亚计划在 2016 年生效针对低税率地区外国居民的税务政策，这些外国居民通过向澳大利亚客户提供商品或服务赚取所得，并由设在澳大利亚的关联方提供支持，而且被认为“利用复杂的安排规避在澳大利亚的应税活动”。如果安排的主要目的是为了取得税务利益，而外国居民并没有实质性的业务，则澳大利亚税务机关便可采用一般反避税规则将认定外国居民在澳大利亚构成常设机构。英国最近也开始按类似的思路征收转移利润税 (Diverted Profits Tax)。据了解印度、意大利和西班牙等政府也有意采取类似措施。

全球越来越多国家纷纷采取基于一般反避税规则的打击常设机构避税措施，很可能促使国家税务总局考虑也采取类似措施作为打击避税的手段。在众多打击避税手法中，中国一直较倾向于采用国内税法中的一般反避税规则，而针对常设机构采用一般反避税规则有助强化 BEPS 常设机构修订的影响。

中国有关常设机构规定面临的一个重大挑战是，在常设机构的利润归属问题上，中国税务机关较依赖认定边际利润归属法 (deemed margin profit attribution method) 而不是经合组织认可的“职能、资产、风险”(Authorized OECD Approach)方法。在采用经合组织认可方法的司法辖区，被识别为常设机构最终不一定会产生过多的额外税负，但归属中国代理人常设机构的利润占中国销售总额的一个百分比 (认定边际利润)，可能导致可观的额外中国税负，而且外国居民母国可享受的境外税收抵免可能受到限制。

反碎片方法规则下销售及生产活动的“相加”还可能减少境外委托方采用交易净边际利润转让定价法，将中国利润分配到中国承包生产业务，中国税务机关可能会要求在上述情况下采用利润分摊法，从而产生更大的潜在税务影响。

除了可能产生较大的企业所得税影响外，还会带来为各个中国常设机构进行登记和税务合规工作所产生的行政费用，以及个人所得税和间接税的多重影响。为减轻中国常设机构风险，跨国企业日后在筹划税务结构时可能会倾向于采用当地买卖分摊模式。然而，值得注意的是，2015 年 3 月国家税务总局 16 号公告的发布式的利用受控中国实体对外付款方式 (特许权使用费 / 服务费) 进行的税务筹划将会受到严密审查。

展望未来，鉴于上述发展，以及随着新的 2 号公告 (预期自 2016 年起) 中更严格的转让定价同期文档要求、分国别进行的转让定价申报加上中国与其他国家加强的税务信息交流，中国税务机关将获得更多的税务信息，跨国企业宜检讨现有的在华业务安排。企业如在华经营销售业务，或从事生产及采购、私募 / 创投基金、租赁、工程及建筑公司和其他业务，应考虑现有安排是否具有长期可持续性，如有需要应就结构调整早作筹划。

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
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

天津

周重生
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
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
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

冯炳

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

平泽尚子

电话: +86 (10) 8508 7054
naoko.hirashita@kpmg.com

蒋俊

Tel. +86 (10) 8508 7511
josephine.jiang@kpmg.com

李京漢

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
laiyu.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

张胜

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

张秉

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

周重生

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

Tel. +86 (21) 2212 3509
alan.garcia@kpmg.com

何超良

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

周新华

电话: +86 (21) 2212 3318
hanson.zhao@kpmg.com

周波

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

华南区

李一源

税务服务主管合伙人

华南区

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

梁浩然

电话: +86 (21) 2212 3358
hoiyan.leung@kpmg.com

梁新彦

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

李亿敏

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

徐曄

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

徐洁

电话: +86 (21) 2212 3678
jie.xu@kpmg.com

张曰文

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

周新华

电话: +86 (21) 2212 3318
hanson.zhao@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

何家辉

电话: +852 2826 7296
stanley.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

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 (20) 3813 8607
maria.mei@kpmg.com

孙桂华

电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@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 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

许昭淳

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

甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔达信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

赖绮珠

电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

梁爱丽

电话: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

文炳添

电话: +852 2978 8976
steve.man@kpmg.com

莫律生 (Ivor Morris)

电话: +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com

伍耀輝

电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

潘懋康 (Malcolm Prebble)

电话: +852 2684 7472
malcolm.j.prebble@kpmg.com

施礼信 (Murray Sarelius)

电话: +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com

萧维强

电话: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com

谭培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

陈伟德 (Wade Wagatsuma)

电话: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@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