

中国稅務快讯

第九期 二零一三年五月

外国企业派遣人员来华如何确定纳税义务得到进一步明确

本期快讯讨论的法规：

- 关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告，国家税务总局公告 [2013] 19号(19号公告)
- 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，国税发 [2010] 75号 (75号文)

2013年4月19日，中华人民共和国国家税务总局发布了19号公告，对外国企业派遣人员来华在何种情况下可能会产生中国纳税义务提供了指引。19号公告对于在中国开展业务的跨国公司来说是个好消息。它降低了外国企业在派遣海外人员来华在税务领域所面临的不确定性，同时也有助于国内企业向国外支付与人员派遣安排相关的偿付款项时更加顺利地取得中国完税凭证。

背景

自2008年新企业所得税法实施以来，中国税务机关一直在积极地推进非居民企业所得税相关政策的完善。国家税务总局拟定了几个文件草案，旨在明确哪些情况下非居民企业（“派遣企业”）派遣海外人员（“被派遣人员”）到中国境内企业（“接收企业”）工作会构成中国企业所得税法下的机构、场所，或税收协定下的常设机构，从而需要在中国缴纳企业所得税。

在通常的跨境派遣安排下，当被派遣人员来到中国的接收企业工作时，往往会保留与派遣企业在法定意义上的雇主关系。这是因为被派遣人员将仅在派遣期留在中国，派遣期结束后还将回到派遣企业就职。保持与派遣企业的法定雇佣关系可使被派遣人员保留其在派遣企业的工作资历、以及享有的养老金等权益。在派遣期间，派遣企业通常直接支付部分或全部被派遣人员的薪酬，而接收企业一般会偿付派遣企业所负担的被派遣人员的薪酬费用。

如果中国税务机关将被派遣人员在中国期间视为替派遣企业工作而不是为接收企业工作，被派遣人员在中国从事的业务活动可能会构成派遣企业在中国的机构、场所，从而引发派遣企业在中国的企业所得税相关纳

“对跨国公司而言，认真准备能够真实反映人员派遣安排实质的法律文件尤为重要。实践中，许多公司因为对其人员派遣安排缺乏足够的书面材料予以佐证，结果导致其无法成功应对税务机关的质疑。”



赵希尧
环球跨国企业税务服务
中国区主管合伙人
毕马威中国

税义务。相反，即使被派遣人员与派遣企业之间仍然保持法律上的雇佣关系，如果被派遣人员在派遣期内被视为是替接收企业工作，派遣企业将无需在中国缴纳企业所得税。过去，由于缺乏法规指引，企业所得税法在此方面的具体应用一直以来都不明确。

如果派遣企业是与中国签署了双边税收协定的国家或地区的税收居民，并且接收企业是派遣企业的在华子公司，75号文第五条第7款对于被派遣人员是否为派遣企业在中国构成常设机构提供了判定标准。然而，在派遣企业和接收企业并非母子公司的情况下，75号文并未对被派遣人员什么情形下构成派遣企业的常设机构做出说明。

19号公告

19号公告填补了上述的法规空白。公告规定，判定派遣企业是否由于被派遣人员在中国提供服务而构成在中国的机构或场所，从而引发在中国的纳税义务的

“基本标准”为，派遣企业是否对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任 and 风险，以及是否通常考核评估被派遣人员在中国的工作业绩。在税收协定的框架下，如果派遣企业在中国提供服务的机构、场所具有相对的固定性和持久性，该机构、场所则构成派遣企业在中国境内设立的常设机构。

除了“基本标准”外，19号公告还列举了下列因素（“参考因素”）以判定被派遣人员是否实质上为派遣企业的员工：

- 接收企业向派遣企业支付管理费或具有服务性质的款项；
- 接收企业向派遣企业支付的款项金额超出派遣企业代垫、代付被派遣人员的工资、薪金、社会保险费及其他费用；
- 派遣企业并未将接收企业支付的相关费用全部发放给被派遣人员，而是保留了一定数额的款项；
- 派遣企业负担的被派遣人员的工资、薪金未全额在中国缴纳个人所得税；
- 派遣企业确定被派遣人员的数量、任职资格、薪酬标准及其在中国境内的工作地点。

如果派遣行为符合“基本标准”且满足“参考因素”中的至少一项，那么被派遣人员一般会被认为是派遣企业的员工在中国提供服务，而派遣企业将会被认为在中国境内有机构、场所。在税收协定中，作为派遣企业员工的被派遣人员如果在中国提供劳务超过6个月，通常会构成常设机构。在此情况下，派遣企业需要在中国做税务申报，并就其来源于或归属于该常设机构的所得缴纳企业所得税。

根据19号公告，主管税务机关应重点审核下列与派遣行为有关的资料，以确定派遣企业是否有中国企业所得税纳税义务：

- 派遣企业、接收企业和被派遣人员之间的合同协议或约定；
- 派遣企业或接收企业对被派遣人员的管理规定，包括被派遣人员的工作职责、工作内容、工作考核、风险承担等方面的具体规定；

- 接收企业向派遣企业支付款项及相关账务处理情况，和被派遣人员个人所得税的申报缴纳资料；
- 接收企业是否通过抵消交易、放弃债权、关联交易或其他隐蔽形式向派遣企业间接支付与派遣行为相关的费用。

“许多接收企业在向派遣企业支付偿付款时遇到困难。这是因为接收企业所递交的外汇付款申请材料中需要包含中国主管税务机关出具的税务证明。因为缺乏统一的判定标准，这些企业往往无法使主管税务机关认同该人员派遣安排的经济实质。19号公告有助于境内企业申请派遣协议下偿付相关款项的税务证明。”



张日文
环球跨国企业税务服务
合伙人
毕马威中国

需要注意的是，主管税务机关除了审核有关资料外，还会核实派遣协议的经济实质及其实际执行情况，以确定派遣安排的性质。

最后，19号公告为外国企业委派人员到中国提供了一项“股东活动豁免”。具体来说，如果派遣企业派遣人员来中国仅仅是为了在接收企业行使股东权利、保障其合法股东权益，则不应该因为该活动在接收企业营业场所进行而认为派遣企业在中国境内设立机构、场所或常设机构。这里所指的股东活动包括被派遣人员为派遣企业提供对接收企业投资的有关建议、代表派遣企业参加接收企业股东大会或董事会议等等。

毕马威观察

总体来说，19号公告为在中国有海外人员派遣安排的跨国公司传达了积极信息。首先，19号公告规定了派遣行为相关机构、场所，或常设机构判定的“基本标准”和“参考因素”，明确了地方税务机关的操作口径。各地方税务机关判定机构、场所或常设机构的标准更加统一。其次，“股东活动豁免”降低了外籍人员在中国从事与股东权益相关的活动可能产生的税务风险，对一些纳税人很有帮助。最后，19号公告明确了税务机关应审核的文件资料，有助于纳税人更好的保留相关文件材料、以合理支持其在派遣安排中的税务立场。

然而，19号公告并未解决人员派遣领域的所有税务问题。其中，以下问题仍有待税务机关进一步明确。

- 1 在19号公告中，衡量被派遣人员是否为派遣企业雇员的“基本标准”为派遣企业是否通常考核评估被派遣人员的工作业绩。实践中，出于商业考虑，一些被派遣人员工作职责的评估存在双轨制，例如，有些被派遣人员既需向接收企业的总裁报告，也需向派遣企业的相关业务主管报告。接收企业的行政总裁和海外相关业务主管共同考核评估被派遣人员的工作业绩。由于19号公告中并未谈及这种情形，如果派遣企业同时参与考核评估被派遣人员的工作业绩，则有可能产生中国纳税义务。
- 2 根据公告中的“参考因素”规定，如果派遣企业从接收企业收到的款项金额超过其支付给被派遣人员的金额，派遣企业在中国的税务风险将明显增加。然而，由于执行派遣协议通常需要派遣企业参与大量协调工作，并产生管理费用，因此由接收企业向派遣企业偿付部分管理费用在商业上也是合情合理的。19号公告中似乎没有涉及到这种情况。
- 3 实际中有时会出现派遣企业直接向被派遣员工支付工资，而接收企业未能或未能全额向派遣企业偿还此部分工资费用的情形。19号公告和相关解读文件似乎表明，只要派遣企业所负担的员工薪酬在中国全额缴纳个人所得税，派遣企业在中国的纳税风险不会增加。此条款似乎与75号文不是完全一致的。

根据75号文，如果派遣企业（外国母公司）最终负担被派遣到接收企业（中国子公司）人员的薪酬，这一事实可以作为被派遣人员实际是为派遣企业工作的证据。

“外国公司应该注意到，在派遣安排下由接收企业偿付派遣企业的雇用成本除了企业所得税外还有可能产生增值税问题。一般来说，接收企业需要从主管企业所得税和增值税的国家税务局和主管个人所得税的地方税务局取得相应的完税证明，以进行对外支付。”



邢果欣
环球跨国企业税务服务
合伙人
毕马威中国

- 4 派遣企业负担的被派遣人员的工资、薪金是否缴纳个人所得税与派遣企业是否需在中国负有企业所得税纳税义务似乎并不直接相关。19号公告似乎在推论，如果被派遣人员在中国没有就其从派遣企业取得的全部所得缴纳个人所得税，则意味着被派遣员工并非是接收企业的员工。实践中，被派遣员工有可能在派遣期间有双重劳动合同，即与派遣企业和接收企业分别签有劳动合同，并在中国境内、境外分别履行与两份合同相关的工作职责。在这种情况下，是否被派遣人员需要就其从中国境外取得的所得也在中国缴纳个人所得税才能使派遣企业避免在中国产生企业所得税纳税义务，19号公告尚未明确。

总的来讲，19号公告是中国税务机关加强非居民企业税收管理执行力度的又一举措，同时也为纳税人增加了税收确定性。在中国境内有派遣人员的跨国公司应对派遣安排相关的内部资料进行详细审查，包括派遣企业、接收企业和被派遣人员之间的合同协议，以及被派遣人员内部管理协议等，以便在税务稽查时能够证明其派遣安排无需在中国纳税。如果跨国公司在内部审查中发现有薄弱点，应提前采取措施进行调整，改进及完善文件资料，以降低相关中国税务风险。

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

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

杭州

吴智广
电话: +86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

成都

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

冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

邱占广

电话: +86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

古军华

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

李京漠

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

马源

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

彭晓峰

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

黄伟光

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

谢忆佳

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

延峰

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

张宇

电话: +86 (10) 8508 7511
leonard.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

赵彤

电话: +86 (10) 8508 7515
catherine.zhao@kpmg.com

周重山

电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@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

张天胜

电话: +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@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
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

池澄

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

何超良

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

江莉莉

电话: +86 (21) 2212 3359
lily.kang@kpmg.com

梁新彦

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

麦玮峰

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

吴智广

电话: +86 (21) 2212 2881
+86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@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

王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +86 (21) 2212 3515
lachlan.wolfers@kpmg.com

谢忆璐

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

徐曦

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

许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

张日文

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

周波

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

董诚

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

黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

郑達隆

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

梁浩然

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

倪偉東

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

饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@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

范家珩

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

何晓宜

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

李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128
+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

李雁

电话: +86 (755) 2547 1198
jean.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

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

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
ayasha.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

霍宁思 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@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

孔達信 (John Kondos)

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

梁愛麗

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

伍耀辉

电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

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

譚培立 (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

王尹巧仪

电话: +852 2978 8288
jennifer.wong@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

陳心康

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

賴綺琪

电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

劉志恆

电话: +852 2143 8597
alex.lau@kpmg.com

龐建邦

电话: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com