

KPMG

中国税务快讯

第三十期 二零二零年八月

税务总局明确疫情下税收协定执行问题

摘要：

- 2020年8月14日，国家税务总局对疫情防控期间税收协定的相关执行问题进行了解答。由于疫情原因，企业目前关心的常设机构、居民身份判定等问题都得以了明确。

背景

各国因新冠疫情影响陆续出台了出入境限制措施，导致众多公司关键的工作人员滞留海外，并被迫在他国开展工作，由此也引发了许多潜在的跨境税收问题。例如，在他国居家办公是否会构成常设机构、是否会因此改变税务居民身份？

对此，国家税务总局（“税务总局”）依据税收协定有关条款和《<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】75号，以下简称“75号文”），就疫情期间税收协定执行的有关问题提供了指引。

毕马威观察

常设机构认定

- 固定场所常设机构：指引明确如果疫情防控期间改为居家办公属于间歇或偶发行为，则这种临时居家办公场所不构成常设机构定义所称的“企业进行全部或部分营业的固定营业场所”。

常设机构是指进行全部或部分营业活动的固定营业场所。根据75号文，这个营业场所通常是实质存在的、相对固定且在时间上具有一定的持久性、以及全部或部分的营业活动是通过其进行的。75号文曾解释“通过”该营业场所进行活动应作广义理解，包括企业在其可支配的地点从事活动的任何情形。但是75号文之前并没有明确何为“在其可支配的地点”，这也导致了外国公司过去一直在努力了解如果其员工在中国但是在办公室以外的地方（如家里、旅馆、客户所在地）工作是否会产生常设机构的风险。虽然75号文中缺乏详细的指导性意见，但OECD税收协定范本解释中对“支配”标准进行了考虑，包括该空间是否是专门为员工分配的、使用的期限以及使用是连续的还是不定时的。

OECD在今年4月发布的一份关于分析新冠疫情对税收协定产生的影响的报告中指出，员工在其惯常工作地以外的其他国家居家办公不太可能会在新地点构成常设机构风险。由于目前这种情况是暂时且特殊的，通常没有必要永久性地建立固定的营业场所。此外，由于政府限制造成员工居家进行间歇性工作的不应将员工的居家办公场所视为企业可支配的地点。

此次税务总局指引明确疫情防控期间临时居家办公场所不构成常设机构定义所称的“企业进行全部或部分营业的固定营业场所”，这与OECD所持的观点保持一致。在后疫情时代常设机构的认定中，此指引也具有重要的意义。

© 2020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。在中国印刷。

- 代理型常设机构：指引明确疫情防控期间临时改为居家办公的个人，在位于中国境内的居家办公场所为境外企业雇主工作并以雇主名义签订合同，由于这种情况属于偶发行为，不满足经常性要求，不构成代理型常设机构。

指引进一步扩展了75号文中对“经常”行使订立合同的权力的说法。但需要注意的是，如果在疫情前该个人已经长期在中国境内代表境外企业进行活动，或在疫情发生后改为长期在中国境内代表境外企业进行活动，有权并经常代该境外企业订立合同，则仍会被税务机关认定构成代理型常设机构。

- 建筑型常设机构：指引明确受疫情影响暂时停工的建筑工程项目，在计算该项目持续时间是否达到税收协定中规定的建筑型常设机构时间门槛时，可以扣除仅因疫情影响造成全面停工的日期。

税务总局允许建筑型常设机构时间门槛计算时扣除因疫情全面停工的时间，降低了企业因工期时间拉长构成常设机构的风险，相比OECD4月发布的相关指引更为有利于纳税人。OECD指引提出因疫情而导致的建设项目暂时中断应包括在项目期间，以计算是否构成常设机构。

税收居民身份判定

- 企业实际机构所在地：指引明确部分企业高管的决策地因疫情防控措施发生临时性的变化，不会影响对企业实际管理机构所在地的评判，不会影响根据企业实际管理机构所在地判断其税收协定下居民身份。
- 双重居民个人身份：指引明确因疫情防控措施使部分人员居住地发生变化构成双重居民个人时，可以根据税收协定中的 “加比规则”，依次按照个人永久性住所、重要利益中心、习惯性居处、国籍等标准判断其仅为缔约一方税收居民。

税务总局指引与OECD 4 月发布的指引一致认为高管成员因疫情原因临时搬迁到另外一个地方不应该影响企业的税收居民身份。虽然决策地是判定实际管理机构所在地的一个重要因素，但税务总局明确会对企业更广泛的情况进行考量，即考虑通常情况下的决策地，而不是仅着眼于特殊时期，临时性的变化。

此外，税务总局明确可以利用“加比规则”解决因疫情原因产生的双重税收居民个人问题，并且强调疫情防控措施下个人居住地的临时性变化通常不会造成个人永久性住所或重要利益中心所在地的变化，因此其税收协定下的居民身份通常不会发生改变。但需要注意的是，如果该个人在华时间超出一定的时间范围，仍可能根据中国个人所得税法被认定为具有中国个人所得税的纳税义务。

疫情对全球造成了重大的影响，各国税务机关也出台了一些宽松政策。由于在处理上述问题上的口径不尽相同，为帮助“走出去”企业解决在海外可能遇到相关问题的税务争议，税务总局指引明确纳税人可以向中国税务机关申请启动相互协商程序。

联系我们：



Conrad Turley
税务合伙人
毕马威中国税务研究中心
T: +86 (10) 8508 7513
E: conrad.turley@kpmg.com



程娱
税务总监
毕马威中国税务研究中心
T: +86 (10) 8508 7644
E: carol.y.cheng@kpmg.com

© 2020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。
在中国印刷。