

KPMG

中国税务快讯

第二十三期 二零二零年六月

两起税收执法案例提示常设机构风险

摘要：

- 国家税务总局在2020年3月出版的《税收协定执行案例集》中包含了两起常设机构相关案例。通过这两个案例，我们可以看出中国税务机关会对合同项目相关性进行调查。倘若认为独立的合同间具有关联性，会加总外国企业派往中国履行这些合同所有人员的在华时间，从而进行183天测试以判断是否构成常设机构。

背景及主要内容

受新冠疫情影响，世界各国先后颁布了旅行禁令。由于出行受阻，导致众多包括高管和技术人员在内的企业员工滞留在不同国家。这种情况也可能会带来许多税务风险，特别是常设机构相关风险。目前已有数个国家针对疫情出台了相关指引，对外国企业因其员工由于疫情原因被迫在该国停留较长时间，给予了较为宽松的常设机构判定标准，但中国目前尚未出台此类规定。未来中国税务机关对常设机构的执行口径是否可以参考国家税务总局（以下简称“税务总局”）于2020年3月出版的《税收协定执行案例集》中对常设机构的判定，需与主管税务机关进一步确认。

在案例集中，税务总局梳理了大量由地方税务机关处理的跨境税收执法案件，针对每一案例阐释了具体的执行思路，以及适用相关法规的理由。该案例集的出版可为纳税人提供有效借鉴，纳税人可参考书中税务机关的立场，来评估自己的税务状况和税务风险，并据此与地方税务局解决相关事宜。

在两个常设机构相关案例里，一家德国公司和一家日本公司分批次从境外派遣人员到中国，为客户提供与设备安装有关的技术支持。为避免构成常设机构，这两家公司的派员每人每年在华时间均未超过183天，低于中国签署的大部分税收协定中对服务型常设机构和建筑型常设机构规定的时间门槛，即相关人员在华时间“在任意12个月中连续或累计超过183天”。然而税务机关指出，不同批次派遣人员的活动存在商业相关性，因此需将从事关联项目人员的在华时间进行加总。由于加总的结果超过了183天，从而判定这两家公司在中国境内构成了常设机构。尽管常设机构中人员的工资存在由中国境外发放的情况，但该收入也视为来源于中国，并应在中国缴纳个人所得税。

- 在德国公司这个案例里，该德国公司与中国境内一家合资企业签订了10个合同，在6年内共派遣10批次共1,000余人来到中国。这10个合同看似各自独立，但关键是其本质上都是为同一条发动机生产线提供技术支持和指导，合同的履行顺序也与发动机的生产工序一致。此外，合同项目的执行人员也都来自于该德国公司的同一个技术部门。因此，税务机关将这10个合同项目认定为“同一项目或相关联的项目”，并判定德国公司提供的服务在中国构成了常设机构。

© 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。

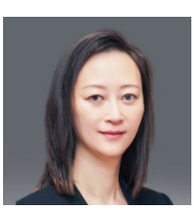
- 日本公司案例中的项目规模稍小，该日本公司在两年内共派遣15名员工来到中国。此案例的具体情况为，中国境内的一家公司通过签署两份单独的合同从该日本公司进口了几台设备。该日本公司通过派遣人员提供设备的安装和指导等服务则包含在合同的附件中。日本公司认为进口的几台设备分属两个合同，但税务机关认为由于这些设备安装在同一车间，设备之间需要相互配合才能进行产品生产，因此两份合同具有相关性。尽管税务局机关对合同相关性的认定解决了常设机构时间门槛测试的问题，但另外一个关于提供的机器设备方面的咨询劳务是否适用中日税收协定议定书中例外条款的问题又出现了。议定书第一条规定，“虽有协定第五条第五款的规定，缔约国一方企业通过雇员或其他人员在缔约国另一方提供与销售或者出租机器设备有关的咨询劳务，应不视为在该缔约国另一方设有常设机构”。但经调查，税务机关发现日本公司派员并非仅向中国客户提供了与销售相关的咨询劳务，其实际上还对设备的安装承担了监督和管理的工作，因此否定其适用中日税收协定议定书中的例外条款，从而认为其构成了常设机构，并且对日本派员的劳务所得追缴了个人所得税。

毕马威观察

税务总局将这些案例归入到案例集中，旨在促使外国企业意识到有必要谨慎对待其在中国的常设机构问题，不能自动假设派遣人员个人在华时间少于183天就可以免于此类税务风险。中国税务机关可能会详细审查整个商业安排的实质。尽管如此，我们也有理由相信若有外国企业的员工因疫情原因而滞留中国，只要企业相关安排的实质意图不是为了让其员工超过常设机构时间门槛在中国开展业务活动，税务总局会听取企业的解释并做出判断。



联系我们：



李一源
税务业务发展主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8999
E: lilly.li@kpmg.com



邢果欣
国际税收服务主管合伙人
毕马威中国
T: +852 2140 2275
E: christopher.xing@kpmg.com



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。