

国家税务总局解读疫情下常设机构和税收居民身份的认定

二零二零年八月
第二十五期

摘要

自 2020 年初以来，全球肆虐的新冠疫情已经不同程度地影响了跨国企业的正常运作。为了缓解疫情带来的影响，跨国企业多采取了灵活的应对策略，如临时采用在线工作的形式、暂时停工跨境项目等，但同时这些措施也容易引发跨境税收争议。继 2020 年 4 月经济合作与发展组织（OECD）发布秘书处分析报告¹（以下简称“OECD 报告”），就疫情可能引发的跨境税收问题进行分析并给出技术立场后，2020 年 8 月 14 日，国家税务总局国际司在官方网站上发布了《疫情防控期间税收协定执行热点问题解答》²，为疫情下常设机构和税收居民身份的认定提供了“中国版”解读。

“中国版”解读结合了税收协定条文及税务总局对中国/新加坡税收协定的条文解释（国税发[2010]75 号文），从中国税收法规的角度分析了疫情下常设机构与税收居民身份的认定，其观点基本遵循了 OECD 报告中的技术立场，部分解释更为明确和友好。在中国，税务总局对中新协定的条文解释适用于中国与其他国家签订的税收协定中与中新协定内容一致的条款。因此，税务总局此次解答基本适用于大部分中国已经签署的税收协定。

在本期的《中国税务/商务新知》中，我们将介绍中国税务机关对疫情下常设机构和税收居民身份认定的观点，与 OECD 报告的内容进行分析比较并分享我们的观察。

详细内容

疫情期间常设机构的认定

1) 固定场所 – 临时居家办公场地不构成常设机构

根据中新协定的条文解释（75 号文），常设机构定义所称“企业进行全部或部分营业的固定营业场所”是指一个相对固定的营业场所，通常情况下具备以下特点：1) 该营业场所是实质存在的；2) 该营业场所是相对固定的，并且在时间上具有一定的持久性；3) 全部或部分的营业活动是通过该营业场所进行的。

基于上述释义，税务总局在解答中认为，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”。这一观点与 OECD 报告的立场一致。

不过，税务总局未进一步澄清如何判断居家办公行为是否属于“间歇或偶发行为”。考虑到全球疫情短期内无法结束，居家办公模式可能会逐渐演变为半常态化的企业运营新模式，“间歇或偶发行为”的判定尤为重要。

2) 非独立代理人 - 临时在境内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, 不构成常设机构 (除两个例外情形)

根据中新协定的条文解释, 缔约国一方企业通过代理人在另一方进行活动, 如果代理人有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同, 则该企业为在缔约国另一方构成常设机构。对于“经常”一语, 要结合合同性质、企业的业务性质以及代理人相关活动的频率等综合判断。

税务总局在解答中认为, 疫情防控期间临时改为居家办公, 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, 通常情况下, 此类活动属于**偶发行为**, 不满足经常性要求, 因此不构成代理人常设机构。这也与 OECD 报告的观点类似。

但是, 税务总局特别排除了两种例外的情形: 1) 如果该个人在疫情发生以前, 即长期在中国境内代表境外企业进行活动; 2) 在疫情发生之后改为长期在中国境内代表境外企业进行活动, 有权并经常行使这种权力以该境外企业的名义签订合同, 则不属于上述不构成代理人常设机构的情形。换言之, 解答的观点仅适用于因疫情因素而改变的合同签订行为, 任何企业主观因素决定的情形并不适用。需要注意的是, 判定第二种情形“疫情发生之后改为长期在中国境内代表境外企业进行活动”的标准并不清晰。考虑到全球各地疫情发展状况不同, 且存在反复的可能, “临时”与“长期”的界定或存在主观判断。

3) 建筑工程 - 计算工程项目持续时间时允许扣除仅因疫情影响造成全面停工 (即施工、管理人员全部撤出场地) 的日期

根据税收协定常设机构条款规定, 建筑工程项目持续时间达到税收协定中规定的建筑型常设机构时间门槛的, 构成常设机构。75 号文对中新协定的条文解释规定, 计算建筑工程项目持续时间时, 对于“因故 (如设备、材料未运到或季节气候等原因) 中途停顿作业, 但工程作业项目并未终止或结束, 人员和设备物资等也未全部撤出”的情形, 应持续计算其连续日期, 不得扣除中间停顿作业的日期。

税务总局在解答中认为, 若是受疫情影响, 一些建筑工程项目上的施工人员和管理人员全部撤出场地, 造成建筑工程项目全面停工, 这种情形不属于上述规定中不得扣除中间停顿作业日期的因故中途停顿作业的情形。这比 OECD 报告的观点更为宽松。OECD 报告认为, 在计算建筑工程的持续时间时, 应包括由于材料或劳动力短缺等原因导致中途停顿作业的时间, 以确定该建筑工程项目是否构成常设机构。换言之, OECD 认为不应剔除由于疫情导致的临时停工时间。

税务总局在“中国版”解读中举例: 某建筑工程项目持续时间按原工期计划应不会达到税收协定中规定的建筑型常设机构时间门槛, 但受疫情影响, 施工人员和管理人员全部撤出场地, 造成项目暂时全面停工, 导致实际工期最终超过时间门槛。税务总局认为在计算该工程项目持续时间时, 可以扣除仅因疫情影响造成全面停工的日期。在实务操作中, 企业可能需要足够的证据证明工程项目的停工是由疫情引起的、项目全部施工人员和管理人员撤出了场地且项目全面停工。

值得一提的是, 和 OECD 报告一样, “中国版”解答只涵盖了固定场所、建筑工程、非独立代理人三类常设机构, 未提及如何处理疫情对劳务型常设机构持续时间计算的影响。例如, 对于项目中途因疫情滞留在中国, 且因隔离或出行限制等因素而无法提供劳务的天数, 是否需要计算在内并不清楚。

疫情期间税收居民身份的认定

1) 企业税收居民身份 - 疫情期间高管决策地的临时性变化通常不影响税收协定下的居民身份

许多税收协定中规定, 当企业同时构成缔约双方各自税法规定居民企业的, 应根据企业实际管理机构所在地判断其仅为缔约一方税收居民, 并据此适用税收协定。税务总局在解答中认为, 在判断企业实际管理机构所在地时, 通常需要考虑包括高管决策所在地在内的多方面因素, 在考虑决策地时, 应考虑其通常作出决策的地点, 而不是在特殊时期 (比如疫情期间的决策所在地。因此, 疫情防控措施下高管决策地的临时性变化通常不会导致对企业实际管理机构所在地评判的改变, 不会影响根据企业实际管理机构所在地判断的其税收协定下居民身份。这一解读与 OECD 报告的观点也基本一致。

在实务操作中, 若非居民企业的高管由于疫情原因, 决策地临时由境外变为中国境内, 应保留足够的资料证明疫情发生前“通常”作出决策的地点, 以避免发生非居民企业被认定为中国居民企业的风险。

2) 个人税收居民身份- 疫情期间个人居住地的临时性变化通常不会造成居民身份发生改变

许多协定中都涵盖了“加比规则”，即构成双重居民个人时，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。

根据中新协定条文的解释，永久性住所包括任何形式的住所，但该住所必须具有永久性，而非为了某些原因临时逗留。重要利益中心则要参考个人家庭和社会关系、职业、政治、文化和其他活动、营业地点、管理财产所在地等因素综合评判。税务总局在解答中认为，疫情期间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改变，因此其税收协定下的居民身份通常不会发生改变。这与 OECD 报告的观点也基本一致。

不过，解答中并未提及疫情导致的临时性变化是否影响个人所得税处理中相关居住或停留天数的计算。此外，无住所个人工资薪金的个人所得税计税往往需要综合考量税收居民身份、税收协定的适用、任职受雇及薪酬支付安排等多种因素，疫情对个人跨境活动的影响进一步增加了这类人群个税处理的复杂程度。若遇到相关问题，建议及时咨询专业人士并与主管税局保持沟通。

注意要点

总体而言，“中国版”解读结合了中新协定条文的解释，从中国税收法规的角度分析了疫情下常设机构与税收居民身份的认定，其观点基本遵循了 OECD 报告中的技术立场，部分解释更为宽松和明确，对疫情期间中国各地基层税务机关执行国际税收协定条款起到了指导性作用。虽然解答本身不具有法律效力，但相信各地税务机关在实际执行时会参照税务总局解答中的统一口径。

由于跨境税收涉及来源国的征免税和居民国的境外税收抵免，因此来源国和居民国对同一事项的税收判断如果存在分歧，将可能造成双重征税。跨境经营企业应对各国的常设机构、税收居民身份解读保持高度关注，并进行比对分析。税务总局也在解读中提醒中国居民企业和个人在境外遇到协定问题产生双重征税或涉税争议的，可以根据《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号）有关规定，向中国税务机关提出启动税收协定相互协商程序申请，由税务总局与缔约对方税务主管当局协商解决。

此外，在全球疫情发展还存在变数的情况下，解答中“临时性”、“偶发行为”、“受疫情影响”等条件将涉及大量主观判断，建议企业和个人保留好出入境记录、当地出入境要求与限制、具体时间点的疫情状况通报、工作内容文件等以证明符合解答所述的情形条件，必要时咨询专业人士的意见。

注释

1. 关于《OECD 秘书处分析报告：税收协定与新型冠状病毒肺炎疫情产生的影响》，请参阅：
https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis
以及《中国税务/商务新知》2020 年第 9 期
2. 相关链接 <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/c101510/c101520/c5155584/content.html>

与我们谈谈

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响, 请联系**普华永道税务及商务咨询团队**:

吴家裕
+86 (21) 2323 1828
peter.ng@cn.pwc.com

庄子男
+86 (21) 2323 2580
spencer.chong@cn.pwc.com

黄富成
+86 (10) 6533 2100
edwin.wong@cn.pwc.com

任颖麟
+86 (21) 2323 2518
alan.yam@cn.pwc.com

李尚义
+86 (755) 8261 8899
charles.lee@cn.pwc.com

倪智敏
+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

普华永道税务及商务咨询团队在中国内地 23 个城市、香港、澳门、台湾及新加坡均设有办公室。团队拥有接近 3,750 位专业税务顾问及超过 200 多位合伙人, 为客户提供全面的税务咨询及申报服务。结合普华永道强大的国际网络, 我们的中国税务及商务咨询团队致力于为本地客户在他们的税务及商务问题上提供技术稳健、具有行业针对性、实用及全面的解决方案。



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线

不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于2020年8月26日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙
电话: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2020 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。