

## 税务法律热点问题

### 国税总局进一步规范非居民企业在境内提供劳务所得税问题

2013年4月19日，国家税务总局发布了业界期盼已久的《国家税务总局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》（以下简称“19号公告”），自2013年6月1日生效。19号公告对非居民企业由于派遣人员在中国境内提供劳务是否构成《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称“《企业所得税法》”）规定的“机构、场所”，或中国政府对外签署的避免双重征税协定（含与香港、澳门特别行政区签署的税收安排，以下统称“税收协定”）所规定的“常设机构”（即通常所称的“服务型常设机构”）以及相关的企业所得税处理和程序等作出了明确规定。

#### 背景

国家税务总局在2009年发布了《国家税务总局关于调查境外机构通过派遣人员为境内企业提供劳务征收企业所得税情况的函》（以下简称“103号文”），要求各地税务机关对通过派遣人员在境内提供劳务的情况进行调查。由于103号文没有对境外机构劳务派遣构成常设机构的原则或标准做出规定，其下发后在执行中带来了不少问题。一些税务机关甚至对于涉及到境外机构派遣人员到境内机构任职的情形一律认定构成常设机构。

国家税务总局随后于2010年7月26日颁布了《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，以下简称“75号文”），在该文件中对服务型常设机构的认定给出了指引。但是由于75号文中规定的标准不够合理而且不够细化，实践中劳务派遣是否构成常设机构的问题仍然困扰着众多纳税人和地方税务机关。

#### 公告主要内容

##### 1. 进一步明确了构成机构、场所和常设机构的判定要素

19号公告对于非居民企业派遣人员在境内提供劳务从两个层次明确了构成常设机构的判定要素：

1) “机构、场所”。如果(i)被派遣企业人员的工作结果责任和风险由派遣企业承担；且(ii)派遣企业通常考核评估被派遣人员的工作业绩，则派遣企业应被视为在中国境内设立机构、场所提供劳务。

2) “常设机构”。在符合上述第1)个条件的情况下，如果该机构、场所具有足够的固定性和持久性，就构成常设机构。19号公告规定，在做出构成常设机构的判断时，应结合下列因素予以确定：(i)接收企业向派遣企业支付管理费、服务费性质的款项；(ii)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；(iii)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；(iv)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；(v)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。

##### 2. 行使股东权利构成“机构、场所”和“常设机构”的例外

19号公告规定如果派遣企业仅为在接收企业行使股东权利、保障其合法权益而派遣人员在中国境内提供劳务的，均不应认定为派遣企业在中国境内设立机构、场所或常设机构。这一规定打消了非居民企业向境内子公司派遣董事等人员行使股东权利时被认定构成常设机构的顾虑。

##### 3. 加强税务征管措施

1) 税务登记和申报。19号公告规定，构成在境内有机构、场所或常设机构的派遣企业应根据《企业所得税法》和《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》相关规定办理税务登记、备案和税款申报。派遣企业须依法准确计算其取得的所得并据实申报缴纳企业所得税；不能如实申报的，税务机关有权按照相关规定核定其应纳税所得额。

2) 主管税务机关重点审查项目。19号公告要求主管税务机关在确定非居民企业所得税纳税义务时，重点审核：(i)派遣企业、接收企业和被派遣人员之间的合同协议或约定；(ii)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；(iii)接收企业向派遣企业支付款项及相关账务处理情况，被派遣人员个人所得税申报缴纳资料；(iv)接收企业是否存在通过抵消交易、放弃债权、关联交易或其他形式隐蔽性支付与派遣行为相关费用的情形。

可以预见，与劳务派遣相关的安排将面临税务机关的严格审查。

3) 与个人所得税、营业税联动。19号公告要求主管税务机关确定派遣企业纳税义务时，应与被派遣人员提供劳务涉及的个人所得税、营业税的主管税务机关加强协调沟通。

##### 4. 要求及时办理对外支付

19号公告要求各地税务机关应严格按照有关规定为派遣企业或接收企业及时办理对外支付相关手续。该要求将有利于加快与员工派遣相关的税务处理，并减少对外支付时间。

#### 评论

##### 1. 企业所得税法“机构、场所”概念的完善

在适用税收协定时必须首先以国内法为基础，这是国际税法的一个基本原则。对于判定非居民企业就其服务费等积极所得在中国是否具有企业所得税的纳税义务时，须先看该非居民企业是否构成《企业所得税法》中规定的“机构、场所”。如果构成“机构、场所”，须再判断该机构、场所是否构成税收协定

中的常设机构。如果不构成常设机构，即使构成机构、场所，中国仍没有对该服务费的征税权。然而，长期以来，中国税法对于“机构、场所”的界定极为宽泛、缺乏具体标准，没有发挥在征税权判定上第一道防线的作用。

可喜的是，19号公告在这方面开创了先例：对非居民企业判定其是否由于派遣员工在中国负有纳税义务时，明确了“机构、场所”的第一道防线功能，而且规定了在劳务派遣模式下构成“机构、场所”的标准。换言之，只有在派遣员工构成“机构、场所”的情形，才需要进一步判断是否构成常设机构。这反映了国家税务总局在国际税法方面的认识和立法技术的进步。

## 2. 适用“服务型常设机构”税收协定条款的重要解释

中国对外签订的大多数税收协定均包含“服务型常设机构”条款。19号公告对如何适用税收协定中“服务型常设机构”条款首次作出了比较全面的解释。该规定部分延续了75号文中规定的标准，并在一定程度上消除了75号文中规定标准的不合理性（比如，75号文的规定是在母子公司之间是否构成常设机构条款中作出的，其是否适用于服务型常设机构的判断缺乏明确规定；75号文规定的标准例如“上述人员的工资由母公司负担”不够清楚因而难以执行）。另外，19号公告还从税务登记、税务申报和税收征管等方面做出了规定。

## 3. 19号公告规定的标准不够清楚，可能仍会产生问题

19号公告实际是通过规定符合“(i) 被派遣企业人员的工作结果责任和风险由派遣企业承担”和“(ii) 派遣企业通常考核评估被派遣人员的工作业绩”这两条标准的派遣人员即构成机构、场所，从而实现了对派遣企业所得税义务判定的目的。19号公告对“服务型常设机构”的认定绕开了对税收协定第15

条中真实雇主或者经济雇主的认定，在理论上似乎是一个比较简单的路径。

然而，这两条标准仍然比较含糊，在实践中适用时仍容易产生分歧。另外，19号公告规定了在做出构成常设机构的判断时应结合考虑的五个因素。根据国家税务总局的解释，只要符合其中之一，加上前面的定性条件，就可以判定构成机构、场所和常设机构<sup>1</sup>。我们认为该解读方式会造成实践中执行的冲突，比如，作为因素之一的“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”，其与常设机构的判定就没有必然的关系。因此，该五种因素应仅是适用时的参考因素，关键还是定性条件的判定。

## 4. “6个月”和“183天”的适用仍有待明确

在判定“服务型常设机构”时，虽然中国对外签订的一些税收协定采用了183天的标准，但大部分税收协定中仍然规定的是“6个月”标准。自《国家税务总局关于〈内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排〉有关条文解释和执行问题的通知》（国税函[2007]403号）中“1天可能等于1个月”的规定<sup>2</sup>被废止后，如何适用“月”的标准缺乏明确的规定。实践中还存在一些地方的税务机关在对规定了“6个月”的税收协定适用时采取“1天可能等于1个月”的标准。19号公告对该问题没有规定，如何适用“6个月”的标准还有待明确。

<sup>1</sup> <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138532/12302989.html>.

<sup>2</sup> “由于条款”一方企业派其雇员到另一方从事劳务活动在任何12个月中连续或累计超过6个月”的规定中仅提及“月”为计算单位，执行中可不考虑具体天数。为便于操作，对上述月份的计算暂按以下方法掌握：

即香港企业为内地某项目提供服务（包括咨询服务），以该企业派其雇员为实施服务项目第一次抵达内地的月份起直到完成服务项目雇员最后离开内地的月份作为计算期间，在此期间如连续30天没有雇员在境内从事服务活动，可扣除一个月，按此计算超过6个月的，即为在内地构成常设机构。对超过12个月的服务项目，应以雇员在该项目总延续期间中任何抵达月份或离开月份推算的12个月为一个计算期间。”

刘定发 合伙人 Tel: 8621 2208 6230 Email: liudf@junhe.com  
程虹 合伙人 Tel: 8621 2208 6309 Email: chengh@junhe.com  
杨后鲁 律师 Tel: 8610 8519 2183 Email: yanghl@junhe.com  
齐霖 律师 Tel: 8621 2208 6251 Email: qil@junhe.com