

《中国税务及投资资讯》

2019年8月8日

内地与香港签署避免 双重征税安排第五议定书

教师 and 研究人员获税务宽免，代理型
常设机构引入新规定

近日，中国内地与香港签署了《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》（以下简称“《安排》”）的第五议定书，这是内地与香港对2006年8月21日签署的《安排》的又一次修订。根据约定，内地和香港应分别履行必要的批准程序、互相书面通知后，自最后一方发出通知之日起生效。

近日，中国内地与香港签署了《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》（以下简称“《安排》”）的第五议定书，此议定书为教师和研究人员的带来好消息，但同时又收紧了代理型常设机构的规定。这是内地与香港对2006年8月21日签署的《安排》的又一次修订。根据约定，内地和香港应分别履行必要的批准程序、互相书面通知后，自最后一方发出通知之日起生效。

本文将讨论议定书带来的主要变化，并分享我们的观点。

主要变化

第五议定书修订了《安排》中的序言部分、居民条款、常设机构条款、财产收益条款、主要目的测试等，增加了教师和研究人员的所得相关条款，主要变化包括：

- ▶ 序言：申明税收协定的目的
- ▶ 居民条款：双重居民问题尽力通过双边协商解决
- ▶ 常设机构条款：降低非独立代理人的门槛
- ▶ 财产收益条款：适用范围扩大至合伙或信托
- ▶ 教师和研究人员的条款：符合条件可享受协定待遇
- ▶ 主要目的测试：扩大适用范围至所有条款



序言——申明税收协定的目的

第五议定书修订了《安排》中的序言部分，详细写明税收安排的目的，除为消除对所得的双重征税外，还特别指明税收安排的目的也旨在防止通过避税行为造成不征税或少征税，包括通过择协避税取得税收优惠而使第三方税收管辖区居民间接获益的情形。

通常来说，不是协定/安排签署方的居民有可能通过多种安排，试图获取相关税收协定给予签署方居民的优惠，这种安排叫“择协避税”。择协避税通常可能会使第三国居民通过安排间接获取缔约双方的协定/安排中的优惠。

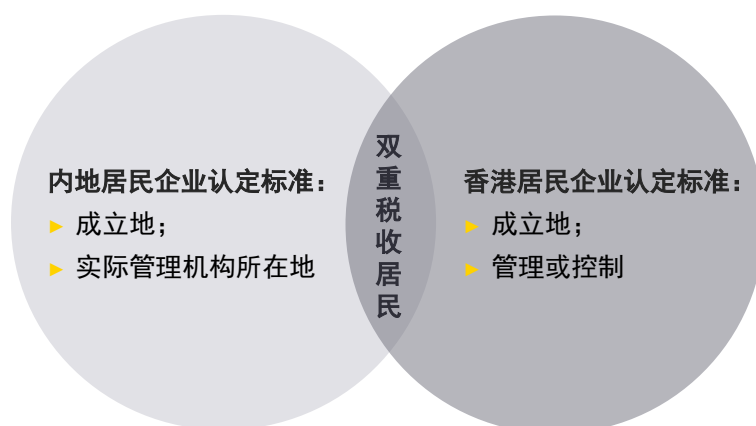
上述修订体现了经济合作与发展组织（OECD）发起的防止税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动的最终成果报告的要求。

构成双重税收居民企业的居民身份判定——尽力通过协商解决

第五议定书修订了构成双重税收居民的企业如何判定其居民身份的相关规定，即同时满足双方居民条件的人（自然人除外），如何判定其居民身份的问题。

鉴于内地与香港均对税收居民身份认定采用了较为广泛的规则，具备认定标准之一即构成其税收居民，因此两地的认定规则都较易将企业纳入其税收网络，从而导致企业出现双重税收居民身份（如图一所示）。举例来说，于香港注册成立的企业，而实际管理机构位于内地，就既构成了香港的税收居民，同时也构成了内地的税收居民。这时就涉及到企业双重居民身份的冲突协调。在第五议定书公布之前，《安排》采用的是实际管理机构标准，即以实际管理机构所在地判定其居民身份，如上例中的企业应最终判定为内地税收居民，而这一原则相比中国与大多数国家签订的税收协定中的双重居民身份的判定规则一致。

图一：内地与香港的税收居民企业





第五议定书虽未否认实际管理机构标准，但提出了更多操作上的灵活性，明确双方主管当局在解决双重居民实体的冲突时，应考虑的因素包括实际管理机构所在地、注册地或成立地以及其它相关因素，并强调尽力通过协商确定其为哪一方的居民。如双方主管当局未能就其居民身份达成一致意见，该人不能享受本安排规定的任何税收优惠或减免，但是双方主管当局就其可享受本安排待遇的程度和方式达成一致意见的除外。换言之，虽然双方税务当局不能就居民身份达成一致，但仍可以就享受《安排》待遇的程度和方式达成一致意见，以使企业仍然可以享受安排中规定的优惠或减免。

上述修订后的处理双重居民冲突的规则来自于2017年12月修订发布的经济合作与发展组织（OECD）税收协定模板¹，同时也反映了中国落实其于2017年6月签署的《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》²中关于双重居民实体相关条款的立场。中国内地在近年新签署的税收协定中，均采用了这一条款，如与阿根廷（2018年12月2日签署）、新西兰（2019年4月1日签署）、意大利（2019年3月23日签署）签署的税收协定，以及与印度税收协定的议定书（2018年11月26日签署）。

代理型常设机构——构成非独立代理人的门槛降低、紧密关联的代理人不能视为独立代理人

根据现行规定，当一个人（独立代理人除外）在一方代表另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同（以下简称“经常签订合同”），这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该一方设有常设机构。

第五议定书主要从以下两方面降低了代理型常设机构的门槛：

- ▶ 除现行经常签订合同的非独立代理人构成常设机构之外，当一个非独立代理人经常性地在合同订立过程中发挥主要作用（而企业不对相关按惯例订立的合同做实质性修改），也将构成常设机构；
- ▶ 根据现行规定，如果某代理人的活动全部或几乎全部代表一方企业，则该代理人将被视为非独立代理人；第五议定书扩大了前述非独立代理人的范围，规定“如果一人专门或者几乎专门代表一个或多个与其紧密关联的企业进行活动，则不应认为该人是这些企业中任何一个的本款意义上的独立代理人。”

非独立代理人

第五议定书对上述非独立代理人构成企业在一方的常设机构的情形作了修订，如果满足以下条件，非独立代理人的活动将构成常设机构：

- ▶ 某人在一方³代表另一方的企业进行活动；
- ▶ 该人经常性地订立合同或经常性地在合同订立过程中发挥主要作用，且企业不对合同做实质性修改；且
- ▶ 相关合同满足以下条件之一：
 - ▶ 以该企业的名义订立；或
 - ▶ 涉及该企业拥有或有权使用的财产的所有权转让或使用权授予；或
 - ▶ 涉及该企业提供的服务。

符合以上情形，除豁免条款中通过固定营业场所进行的符合条件的活动（如准备性、辅助性活动等）外，则上述非独立代理人为企业进行的任何活动，应构成常设机构。

上述修订使非独立代理人构成常设机构的门槛进一步降低，从而提升了构成常设机构的风险。

注释：

1. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

2. <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c2672578/content.html>

3.此处的“一方”、“另一方”是指中国内地、香港特别行政区



独立代理人

由于独立代理人不构成常设机构，因此税收协定/安排中通常会规定不能认定为独立代理人的情形。现行《安排》中，如果经纪人、一般佣金代理人或者其它独立代理人的活动全部或几乎全部代表被代理企业，则不应认为是独立代理人，从而构成常设机构。

第五议定书对此作出了修订，进一步引入了“紧密关联”的概念，符合“紧密关联”条件的代理人将被认定为非独立代理人。

新增的第八条进一步阐释了上述紧密关联的定义，即如果某人和某企业中的一方控制另一方，或者双方被相同的人或企业控制，则应认定该人与该企业紧密关联。前述“控制”是指，直接或间接拥有：

- ▶ 超过50%的受益权益；
- ▶ 如果是公司的情形下，则为超过50%的表决权和公司股份价值或公司受益股权权益

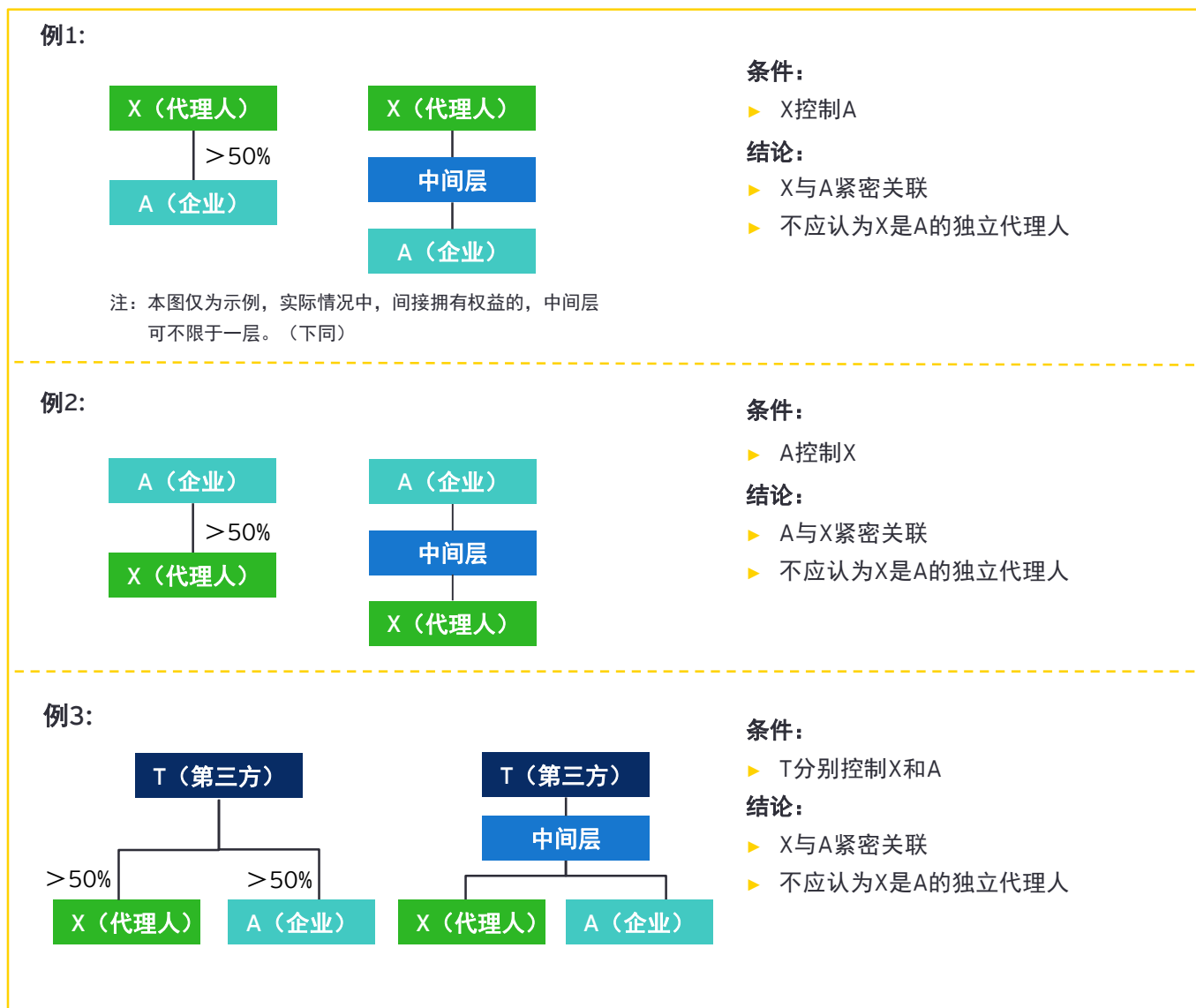
我们尝试以下图二对第五议定书中紧密关联的定义作进一步具体图解，参见图二中关于情形一（代理人专门或几乎专门代表一个与其紧密关联的企业进行活动）和情形二（代理人专门或几乎专门代表多个与其紧密关联的企业进行活动）的关于紧密关联的例子，在这些情形下，不应认为代理人是被代理企业的独立代理人，从而构成常设机构。





图二：紧密关联

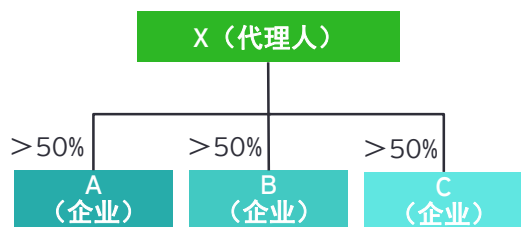
情形一：X专门或几乎专门代表A进行活动





情形二：X专门或几乎专门代表A、B、C企业进行活动

例4:



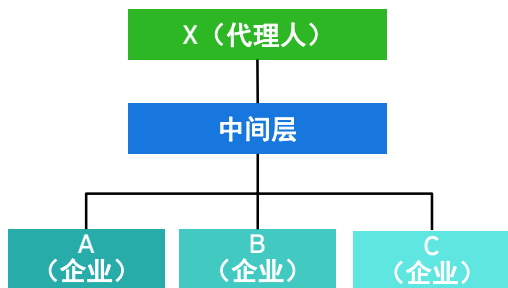
条件:

- ▶ X分别控制A、B和C

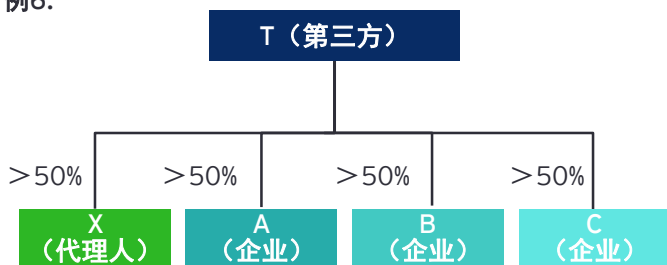
结论:

- ▶ X与A、B、C紧密关联
- ▶ 不应认为X是A、B、C企业的独立代理人

例5:



例6:



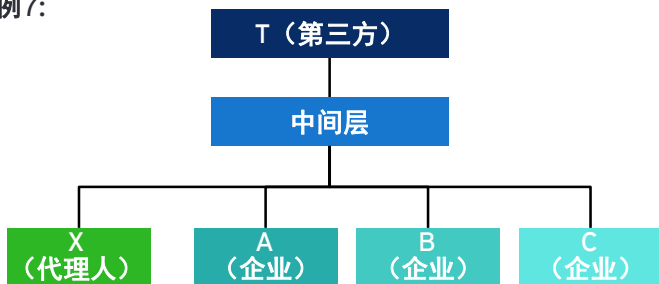
条件:

- ▶ T分别控制X、A、B和C

结论:

- ▶ X与A、B、C紧密关联
- ▶ 不应认为X是A、B、C企业的独立代理人

例7:



上述关于代理型常设机构的内容修订，均采用了2017年12月的OECD税收协定范本，并体现了BEPS行动七《防止人为规避构成常设机构》最终报告的成果。但是行动七最终报告的反活动拆分和反合同拆分条款并未在第五议定书中采用。



转让主要来自于不动产的股份或权益所得——涵盖合伙或信托的权益

根据香港的税收制度，资本利得可以免税，而在中国内地，转让公司的股权取得的所得，应缴纳中国的所得税。中国内地居民转让香港不动产公司的股权，其取得的资本利得可以免税，因此第五议定书关于财产收益条款的修订显然仅会影响香港居民转让中国不动产公司的股权的征税。第五议定书就财产收益条款作了些微改动，具体包括：

▶ 将“不少于50%”调整为“超过50%”

第五议定书规定，如果在转让行为前三年内任一时间，股权或权益超过50%的价值直接或间接来自于位于另一方的不动产，则另一方有征税权。这里对前述比例略微作了调整，即由不少于50%调整为超过50%，也即是说，如果股权或权益价值的50%来自于不动产，在现行《安排》下，另一方是具有征税权的，而根据第五议定书，另一方不具有征税权。

▶ 将适用范围扩大至合伙和信托

除公司股权外，第五议定书还涵盖了合伙或信托的权益，因为通常合伙或信托不会发行股份，即如果一方居民转让合伙或信托的权益，且该权益超过50%的价值来自于另一方的不动产，另一方也具有征税权。这一规定规避了之前通过合伙或信托的筹划未缴税的行为。

新增教师和研究人员条款——符合条件的报酬三年内免税

本次对《安排》的修订，较大的亮点在于对合格的跨内地与香港工作的教师和研究人员进行免税，即受雇于一方的合格教师或研究人员在另一方从事教研工作时，如有关收入已在受雇一方征税，可在另一方享有为期三年的免税待遇。

合格的教师和研究人員

上述三年免征的协定待遇可以由合格的教师和研究人員享受，根据第五议定书，合格的教师和研究人員是指：

- ▶ 受雇于一方的大学、学院、学校或政府认可的教育机构或科研机构的人员；
- ▶ 是、或者在紧接前往另一方之前曾是该一方居民；且
- ▶ 在另一方停留的目的主要是为了在该另一方的大学、学院、学校或政府认可的教育机构或科研机构从事教学或研究。

免于征税的所得

享受在另一方三年免征的所得应同时满足以下条件：

- ▶ 从事上述教学或研究取得的报酬；
- ▶ 由派遣方的雇主支付或代表该雇主支付；且
- ▶ 该报酬应在派遣企业所在方征税。

此外，须注意的是，如果不是为了公共利益而主要是为某人或某些人的私利从事研究取得的所得，不得享受上述免税待遇。同时，由于培训机构不属于学校，因此不属于上述“大学、学院、学校或其他政府承认的教育机构”⁴。

除上述优惠外，对在大湾区工作的境外高端人才和紧缺人才，其在粤港澳大湾区的珠三角九市⁵缴纳的个人所得税已缴税额超过其按应纳税所得额的15%计算的税额部分，由珠三角九市人民政府给予财政补贴，该补贴免征中国的个人所得税。

注释：

4. 国家税务总局公告[2016]91号

5. 广东省广州市、深圳市、珠海市、佛山市、惠州市、东莞市、中山市、江门市和肇庆市



主要目的测试条款——普遍适用

第五议定书更新了主要目的测试的相关内容。主要目的测试是指通过合理判断什么是交易或安排的主要目的之一来判断是否可以享受税收利益。现行《安排》中的主要目的测试仅涵盖股息、利息、特许权使用费、财产收益条款，第五议定书将主要目的测试扩大到普遍适用于安排的各项条款。

第五议定书明确，如果在考虑了所有事实与情况后，可以合理地认定安排或交易的主要目的之一是为了获得税收利益，则可以拒绝给予该税收利益。但是，如果可以确认给予该优惠符合《安排》相关规定的宗旨和目的，则仍可以给予相应的税收优惠。

生效执行

第五议定书适用于内地和香港在该议定书生效后的次年的各自纳税年度⁶。目前尚未生效，按照惯例，国家税务总局会发布公告通知其生效的时间，敬请留意。

结语

本次对《安排》的修订，多数条款的变化是为了符合2017年12月新的OECD税收协定模板的要求，且体现BEPS行动最终报告成果，达到相应的实践标准。

本次的修订亦一如近年税务实践的大趋势，更多地体现了对于反避税的要求，其中尤为突出的就是按照BEPS行动七降低构成非独立代理人的门槛，使企业构成常设机构的风险增加，因此建议从事跨内地与香港运营的企业应留意其税收合规风险；对于一些在新修订下会变得含糊的地方，应作合适的改动以降低相关风险。

除此之外，随着大湾区的建设，一带一路倡议的推开，人才、技术和学术的交流成为中港两地互惠互利的重要一环。近年不少香港的高等学府纷纷与国内不同省市的学府合作办学或举办课程，培养两边的人力资源。但是，由于两边税务差异，导致从香港派员到国内教学若要补税差会让成本增加，以致教师们都很小心计划他们的行程。引入教师和研究人员的条款，并给予相应的免税待遇，这无疑会对内地与香港科技和文化交流起到积极的作用。第五议定书生效后，必然使现时需要经常在两地穿梭的教师和研究人员都能够获得税务上的宽免，人员可以随意往来，必然促进城市之间发挥优势互补，人才要素自由流动。

注释：

6. 内地纳税年度：1月1日至12月31日；香港纳税年度：4月1日至次年3月31日



联系我们

如阁下希望得到更多的相关信息，请与您目前接触的安永联络人或以下任何一位安永中国税务服务的主管合伙人联系。

各地区及税务专业服务主管合伙人

魏伟邦（华北）

+86 10 5815 3231
martin.ngai@cn.ey.com

夏俊（华中）

+86 21 2228 2878
patricia.xia@cn.ey.com

袁泰良（华南）

+86 755 2502 8280
clement.yuen@cn.ey.com

陈子恒（香港/澳门）

+852 2629 3228
david.chan@hk.ey.com

刘惠雯（台湾）

+886 2275 78888
heidi.liu@tw.ey.com

邓师乔

企业税服务

+86 21 2228 2116
carrie.tang@cn.ey.com

谭绮

全球合规申报

+86 21 2228 2648
vickie.tan@cn.ey.com

梁因乐

间接税

+86 10 5815 3808
kenneth.leung@cn.ey.com

蔡伟年

国际及并购重组税务咨询

+86 10 5815 3230
andrew.choy@cn.ey.com

邱辉

国际及并购重组税务咨询

-转让定价服务
+86 21 2228 2941
travis.qiu@cn.ey.com

吕晨

国际及并购重组税务咨询

-并购重组税务咨询
+86 21 2228 2798
jesse.lv@cn.ey.com

温志光

人力资本

+852 2629 3876
paul.wen@hk.ey.com

黎颂喜

税收政策

+852 2629 3188
becky.lai@hk.ey.com

夏俊

税务科技服务

+86 21 2228 2878
patricia.xia@cn.ey.com

大中华区税务服务主管合伙人

陈翰麟

+86 10 5815 3397
henry.chan@cn.ey.com

作者 - 中国税务中心

许津瑜

+852 2629 3836
jane.hui@hk.ey.com

关于安永

安永是全球领先的审计、税务、交易和咨询服务机构之一。我们的深刻洞察和优质服务有助全球各地资本市场和经济体建立信任和信心。我们致力培养杰出领导人才，通过团队协作落实我们对所有利益关联方的坚定承诺。因此，我们在为员工、客户及社会各界建设更美好的商业世界的过程中担当重要角色。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球组织，也可指其一家或以上的成员机构，各成员机构都是独立的法人实体。Ernst & Young Global Limited 是英国一家担保有限公司，并不向客户提供服务。请登录 ey.com/cn/zh/home/privacy，了解安永如何收集及使用个人信息，以及个人信息法律保护下个人所拥有权利的描述。如欲进一步了解安永，请浏览 ey.com。

© 2019 安永（中国）企业咨询有限公司。

版权所有。

APAC no. 03008897

ED None

本材料是为提供一般信息的用途编制，并非旨在成为可依赖的会计、税务或其他专业意见。请向您的顾问获取具体意见。

ey.com/china

关注安永微信公众号

扫描二维码，获取最新资讯。

