

《中国税务及投资资讯》

2020年10月21日

疫情影响下的 常设机构判定问题



今年四月初，经济合作与发展组织（OECD）发布了一份分析报告，分析了疫情对税收协定的相关条例所产生的税务影响，其中包括常设机构的判定，并提出了税务处理建议供各国（地区）参考。

本期《中国税务及投资资讯》总结了上述分析报告有关常设机构的要点内容，并介绍包括中国在内的一些国家对于就疫情影响下的常设机构判定问题的相关立场。

中国国内法规定，非居民企业在中国境内设立的机构、场所来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，应当依法缴纳中国企业所得税。同时如果有适用的税收协定的，纳税人可以按规定申请享受税收协定待遇。在协定的框架下，税收协定中的常设机构标准用于确定缔约一方对缔约另一方企业“营业利润”的征税权，只有在构成常设机构的前提下，收入来源国才有权对营业利润征税。

由于受到新冠疫情的影响，各国采取了一些临时应急性管控措施，如国际交通管制、限制商务旅行、入境隔离措施等，导致人员流动受限、居家办公或在一国长期滞留。由此导致的人员在他国的商业和办公行为及活动可能会影响常设机构的判定并引发相关的税务问题。

今年四月初，经济合作与发展组织（OECD）发布了一份分析报告¹，分析了疫情对税收协定的相关条例所产生的税务影响，其中包括常设机构的判定，并提出了税务处理建议供各国（地区）参考。今年八月，中国国家税务总局（以下简称“国税总局”）在其官方网站以问答形式明确了疫情期间税收协定执行如常设机构判定等的相关热点问题²。本文介绍了前述常设机构判定相关的OECD税务指引，以及指引发布后各国如何对上述税务问题跟进并出台应对措施的情况，并讨论中国在疫情期间对常设机构的判定标准的跟进，以供企业评估并管理其可能涉及的常设机构风险³。

注释：

1. Analysis of Tax Treaties and the Impact of COVID-19, <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>

2. <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/c101510/c101520/c5155584/content.html>

3. 本文主要以OECD的协定范本模式为技术讨论基础。



常设机构定义和类型的回顾

在中国对外签署的税收协定中，“常设机构”的一般定义为“企业进行全部或部分营业的固定营业场所”，按类型可分为一般常设机构（固定场所型常设机构）、劳务型常设机构、工程型常设机构和代理型常设机构，此外，在部分协定中，还存在保险业务常设机构相关条款，详见下表。

常设机构类型	构成要素
一般常设机构 （固定场所型常设机构）	<ul style="list-style-type: none"> 具有固定性、持续性和经营性的营业场所 不包括进行协定所列举的专门从事准备性、辅助性活动的机构
劳务型常设机构	<ul style="list-style-type: none"> 一方企业通过雇员或其他人员在另一方为同一个项目或相关联的项目提供劳务（包括咨询劳务） 达到规定时间（通常为任何12个月中连续或累计超过183天）
工程型常设机构	<ul style="list-style-type: none"> 建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动 须连续达到一个规定的时间（比如6个月以上）
代理型常设机构	<ul style="list-style-type: none"> 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 该人有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同
保险业务常设机构	<ul style="list-style-type: none"> 中国与某些国家（突尼斯、墨西哥、芬兰、文莱、斯里兰卡等）签署的税收协定中含有保险行业构成常设机构的内容

OECD关于疫情期间常设机构判定的指引

由于受到疫情的影响，各国政府纷纷出台限制出入境并实施严格的隔离管控措施，导致很多跨境工作人员无法在雇佣国履行其工作职责，而不得不在家或在第三国远程办公。

上述情形也导致了一定的税务问题，尤其是涉及跨境的情况下，如跨境工作人员，或者因疫情而被滞留在另一国的个人的商务行为的发生地点，而这些行为带来的收入和利润又会影响税收协定下国家之间征税权的划分问题。鉴于以上缘由，OECD秘书处发布了基于对国际税收协定规则予以详细分析以解决上述问题的指引。

因疫情在家办公不会导致构成固定场所常设机构

OECD指引提出了疫情原因导致工作地点异常且临时的变更，不会对雇主产生构成新常设机构的风险，这也与OECD税收协定范本第五条第18段的评注释义一致。通常而言，常设机构必须具备一定的持续性，并由企业支配或控制，以使该场所成为固定的营业场所，并可以通过该营业场所完全或部分地进行该企业的业务。疫情期间在家办公情形下，尽管企业的部分业务可能是在雇员个人的家居地完成，但并不能简单地仅因为家居地暂时由该雇员使用，就将之视为被企业支配或控制。同样地，员工在家中进行间歇性业务活动并不能使该家庭地点成为企业可控制或支配的场所。相反地，家庭办公室要成为企业的常设机构，必须持续（即非临时）使用其来开展企业的业务，并且企业通常必须要求个人使用该地点进行企业的业务。虽然OECD对在家办公可能涉及的常设机构问题提出了其技术立场，但仍然存在一些不明确的情形，如：

- ✓ 虽然所在国（即人员临时工作地）的限制解除，但母国（即人员受聘地点）仍然采取严格的限制措施，导致人员无法回母国，而在所在国的子公司所在地办公
- ✓ 雇员的主要工作地封闭，因此其自行选取一处对其个人认为合适的第三国地点进行办公
- ✓ 基于各种考虑，比如家庭、旅行成本、吸引力、安全考虑等等因素，在没有旅行限制的情况下，**公司自行安排或者员工自行选取异地办公**

因此，各国在出台相应的国内法的同时，除了参考OECD的指引，还可能就一些较为复杂的情形做出更具体规定，企业应特别留意。



疫情期间的工程型常设机构判定

通常而言，一项工程如果在OECD范本模式下持续超过12个月或在联合国范本模式下持续超过6个月，则建筑工地将构成常设机构。根据OECD指引，由于疫情导致工程活动临时中断，中断的天数应计入确定工程连续时间之中，因而将对该工程是否构成常设机构造成影响。这也与OECD范本评注中的释义一致，即对工地、工程等计算其连续日期以后，因故中途停顿作业（比如：**材料或劳动力短缺**），但工程作业项目并未终止或结束，应持续计算其连续日期，不得扣除中间停顿作业的日期。因此，企业应特别留意疫情导致工程临时中断，可能会使得工程项目因为延期/拉长而构成常设机构的风险提高。

疫情期间的代理型常设机构判定

在判定非独立代理人常设机构时，通常看该代理人是否有权并经常行使这种权力以缔约另一方企业的名义签订合同，若是，代理人为企业进行的任何活动，一般被认为构成该企业的常设机构。疫情的发生导致了一个问题，即个人为非居民雇主在家临时工作的活动是否也会可能构成代理型常设机构。通常情况下，如果员工有权经常代表企业订立合同，则诸如此类的非独立代理人的活动将使企业构成常设机构。因此，评估员工是否“经常”进行这些活动非常重要。OECD在报告中提及，在判断是否构成非独立代理人常设机构时，签订合同是否具有“经常性”是考虑的关键。

OECD主张，因不可抗力或是政府指令，雇员或代理人临时在家办公期间为非居民雇主签订合同的，不应被视为经常使用权利以缔约另一方企业的名义签订合同。换言之，疫情期间符合前述情况的，不应被视为构成常设机构。当然，如果员工习惯性地疫情发生之前已经经常性地代表企业在企业的非居民地区签订合同，那么上述判定方法不适用，而需采取代理型常设机构的常规方法判断。

各国（地区）对常设机构判定出台的特殊措施

OECD报告中的税务处理建议仅供各国（地区）参考，并不具备约束力、也不对各国现有协定或国内税法产生影响。然而，作为一份指导性文件，在当前这样一个特殊的时期具有借鉴意义。OECD也建议各国（地区）税务机关积极出台相应措施，明确相关问题的解决方案，提升税收确定性，以示对于商业活动和恢复经济的支持。

OECD报告出台的前后，包括中国、美国、加拿大、澳大利亚等在内的一些国家都出台相应的国内法，多数认为疫情符合不可抗力因素的条件，也表示会对因疫情导致的潜在税务影响提供豁免（具体措施见下表）。

（请注意：如下部分措施设有明确的有效期限）

部分国家的临时性规定：

国家	疫情下常设机构判定的相关特殊政策要点
美国 ⁴	<ul style="list-style-type: none"> 外国人受疫情影响在规定期限内于美国从事的某些商业活动，符合条件的，将不会被视为构成在美国的常设机构 应当保留相关证据资料，证明上述商业活动在美国境内开展是因疫情导致
英国 ⁵	<ul style="list-style-type: none"> 固定场所型常设机构的构成需满足“持续性”的要求，非居民实体在英国境内短暂的业务活动将不会被视为在英构成常设机构 是否构成代理型常设机构，需考量是否存在“经常”行使权力以企业的名义签订合同的情况
澳大利亚	<ul style="list-style-type: none"> 因疫情导致的旅行限制令使得外国企业在澳大利亚境内召开董事会的，不应认定该企业的主要管理和控制场所位于澳大利亚境内 在没有计划的情况下，外国雇员滞留澳大利亚的，可能将不会构成常设机构
加拿大	<ul style="list-style-type: none"> 境外企业雇员因疫情原因在加拿大境内履行雇员职责的，以及代理人行程因受疫情影响在加拿大以境外企业名义签订合同的（若非疫情因素，将不会有此行为），将不被视为构成常设机构

注释：

4. <https://taxnews.ey.com/news/2020-1100-irs-provides-relief-for-potential-tax-consequences-caused-by-covid-19-travel-restrictions>

5. <https://taxnews.ey.com/news/2020-1292-pe-watch-latest-developments-and-trends-may-2020>



国家（续）	疫情下常设机构判定的相关特殊政策要点（续）
加拿大	<ul style="list-style-type: none"> 在判定构成服务型常设机构的规定时间时，因旅行限制令在加拿大停留的天数不计算在内 常设机构构成与否需基于事实综合考量，加拿大税务机关保留对个案进行审查的权力。
新加坡 ⁶	<ul style="list-style-type: none"> 疫情导致境外企业雇员在新加坡滞留，满足一定条件的，将不会视为境外企业在新加坡构成常设机构
爱尔兰 ⁷	<ul style="list-style-type: none"> 因疫情导致的旅行限制令，使得境外公司雇员、董事、其服务提供商或代理人等在爱尔兰滞留的，爱尔兰税务局将不考虑可能引发的相关爱尔兰所得税影响
丹麦、马耳他	<ul style="list-style-type: none"> 疫情期间常设机构等事项的税务处理，基本与OECD报告指引一致
马来西亚	<ul style="list-style-type: none"> 满足一定条件的情况下（如疫情发生前，非居民企业在马来西亚不构成常设机构、疫情前后非居民企业的经济环境未发生变化等），因疫情导致的非居民企业雇员在马来西亚的短暂停留，将不会使得该企业在马来西亚构成常设机构
德国	<ul style="list-style-type: none"> 仅对工程型常设机构涉税事宜作出了明确，企业满足一定条件的，因疫情导致的工程中断期间，将不被计入计算构成工程型常设机构的时间依据中。 上述条件包括如：中断时间达两周以上，雇员不在施工现场，工程所得在非居民企业和雇员的居民国征税
奥地利	<ul style="list-style-type: none"> 居家工作型常设机构：除非非居民企业雇员居家工作变成新常态，否则将不构成常设机构 工程型常设机构：因疫情导致的工程中断时间，应当计入计算构成工程型常设机构的时间依据中
印度尼西亚	<ul style="list-style-type: none"> 在本通讯发布为止，印尼政府还未出台如在家办公等原因而构成常设机构税务问题的政策，但是出台了与数字经济相关的常设机构判定规则。为应对疫情带来的经济影响，印度尼西亚修订了跨境贸易相关税务处理规定，境外销售方、服务方或电子交易组织者通过电子系统向印度尼西亚境内销售货物、提供服务且符合“重大经济存在”条件的，需在印度尼西亚缴纳所得税；因税收协定而无法征收所得税的，相关方将需要缴纳电子交易税；属于增值税应税范围的，还需缴纳增值税

由上可见，多数国家采取的技术立场与OECD的建议相似，即提供了一定程度的豁免。然而，OECD的指引并未指明实行期限，而各国目前疫情所处形势又各不相同。除了加拿大的规定明确指出了政策适用期间（虽然可能视情况递延或被废除），但多数国家似乎并未特别指明具体执行期限。对于各国的走出去企业，应注意与当地税务机关联系，以避免因疫情而构成常设机构的风险。

另外，需注意的是，一些国家在OECD发布报告之前，为缓解疫情对经济的影响，通过修改国内法对某些跨境交易征税，如上提到的印度尼西亚收紧了其课税网络，规定通过电子系统等进行的满足条件的跨境交易将被视为在该国构成常设机构，从而需在该国缴纳所得税；因税收协定不征所得税的，需在印度尼西亚缴纳电子交易税。建议跨境交易者随时关注政策动向，以应对税务合规风险。

中国回应

今年八月，中国国家税务总局在其官方网站发布问答形式文件明确了疫情期间税收协定执行的相关热点问题，这份问答不仅涵盖常设机构的判定，还对实际管理机构和税收居民判定等问题都做了回答，我们相信各地税务局在实务中执行税收协定相关条款时，也将遵照这一技术立场。

总体而言，中国税务机关基本和OECD建议的技术立场一致，对疫情期间常设机构的判定采用了宽松的态度，同时也明确疫情因素不会影响实际管理机构及税收居民的认定。同时，中国税务机关对现实的情况也做了相当的考虑，一方面在某些条款中有特定的不适用情况；而在另一些条款中则提出了更宽松的技术处理方法。

注释：

6.<https://taxnews.ey.com/news/2020-1292-pe-watch-latest-developments-and-trends-may-2020>

7.<https://www.revenue.ie/en/corporate/communications/covid19/compliance-with-certain-reporting-and-filing-obligations.aspx>



值得注意的是，国家税务总局的这份技术解释的语境前提背景为“疫情防控期间”，“疫情防控期间”的标准和时长也因此将决定这份问答解释有效性的时长，然而目前并无相关的准确定义。在目前全球疫情的发展还有很多未知数的情形下，商界须紧密关注相关动态发展，并适时对于相关的税务风险控制予以调整。

疫情期间常设机构的判定立场

▶ 临时居家办公-与OECD指引中的建议一致，不构成固定场所型常设机构

国税总局表示如果疫情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固定型常设机构。这一观点，与OECD指引中的建议一致。

根据中国现行国内法规定⁸，构成固定场所型常设机构通常需具备以下条件：

- ✓ 营业场所实质存在
- ✓ 营业场所相对固定并在时间上具有一定的持久性
- ✓ 全部或部分的营业活动通过该营业场所进行

疫情期间工作地点的改变具有突发性和临时性的特征，并不满足上述构成固定场所型常设机构所描述的固定性和持久性的要求。

注意点：

对于临时居家办公中的“临时”是否有特定时长的限制，国家税务总局在问答中并无进一步阐明。从固定场所型常设机构的内涵来看，如果雇员在疫情中基于各种考虑（比如居住成本、旅行成本、家人、安全因素等等），决定将临时居家办公变成常态，那么这种状态从理论上而言将不再符合“临时”的定义，从而将导致常设机构风险的产生；并且有可能出现从哪个时点开始脱离“临时”这个定义的争议，同时要证明是否具有“长久改变”的意图和何时改变也有一定难度，至于常设机构在哪个时点构成亦未有明确规定。

▶ 个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-如果属于偶发行为，则不构成代理型常设机构

根据中国现行规定，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，则该企业在此缔约国另一方构成常设机构。在判断是否属于“经常”性质的行为时，通常会结合合同及业务的性质以及代理人相关活动的频率加以判断。

对于因受疫情影响，个人在中国境内的居家办公场所为其境外雇主工作并以雇主名义签订合同是否构成代理型常设机构这一问题，国税总局表示，在通常情况下，这类活动属于偶发行为，不满足经常性要求，因此不构成代理型常设机构。

注意点：

需注意的是，在以下两种例外情形下，将无法享受前述豁免待遇：

- ✓ 情形一：在疫情发生之前，个人已经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
- ✓ 情形二：在疫情发生之后，个人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

对于情形一，并不难理解，该情形下的个人经常行使权力以境外企业名义签订合同的行为，并非受疫情的影响而引发。

注释：

8.国税发[2010]75号



情形二中提到“疫情发生之后个人改为长期在中国境内代表企业进行活动”，如何定义“长期”、如何判定“改为”、如何和“疫情导致的偶发性”予以区分等问题则可能较容易出现判断上的主观性。一方面，考虑到目前全球疫情形势依旧复杂，一些个人可能因母国严格限制措施被迫而需要长时间在中国境内办公，而非一种自我选择；另一方面，疫情也可能在某一定程度上改变某些人的选择，并在综合因素（比如上文提到的居住成本、旅行成本、家人、安全因素等等）的促使下，主动“改为”在中国境内长期办公；同时也要看到，这种改变也可能是一个变数，随着疫情的发展，个人和雇主的选择或将随时有变。从常设机构本质而言，时点、时长、活动量或将决定是否可以判断为疫情导致的“偶发性”还是“经常性”。

此外还需特别注意的是，国税发[2010]75号中特别提到，对于个人代表企业签订高价值产品的销售合同，即便所签合同数量为一单，或也会被满足“经常”标准，从而构成企业的非独立代理人。本问答中提到的在疫情下“偶发性”、“不满足经常性要求，因此不构成代理型常设机构”，但是否同样适用于在疫情下个人代表企业签订的单个高价值合同，应该需要更深入的个案讨论。建议相关企业与税务机关沟通或寻求专业人士的协助，以避免构成常设机构的风险。

► 建筑型常设机构 – 允许扣除仅因疫情影响造成全面停工的日期

在疫情防控的大环境下判断是否构成建筑型常设机构时，中国提供了更宽松和具有商业考量的税务处理方式。按照中国与不同地区签订的避免双重税收协议，一项工程一般持续超过12个月（OECD范本）或者6个月（联合国范本），将构成建筑型常设机构。根据OECD的指引，由于疫情导致工程活动临时中断，中断的天数应计入确定工程连续时间，换言之，疫情导致的工程中断时间而导致工程延长将对该工程构成常设机构造成直接的影响。

与此不同的是，中国税务机关表示，因受疫情影响，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的时间，可以在计算该工程项目持续时间时扣除。该立场对于在中国境内开展建筑装配等有关工程的境外企业，尤其是按原计划工程将不会达到建筑型常设机构时间门槛但由于疫情原因导致工期延长的企业而言，无疑是有利的消息，可有效避免因疫情导致工程延长而引发的建筑型常设机构风险。

注意点：

同样地，由于国税总局并未明确其所指疫情防控期间的具体期限，上述工程项目停工日期的扣除，何时不再适用也不得而知。而若根据中国现行规定，对开始计算连续日期以后，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，应持续计算其连续日期，不得扣除中间停顿作业的日期。因此，企业应特别留意上述豁免政策可适用的期间，一旦过了适用期，则中断的项目就不能按照疫情的豁免政策来处理，而是适用现行规定。相关方应注意疫情防控的发展，针对相关举证要求做好文档上的准备，同时在必要时就个案寻求专业人士的协助。

中国的常设机构实际案例分享

中国国家税务总局会就全国税收协定条款执行的部分案例予以定期的发布，我们摘录最近一期案例汇总中的一则与常设机构相关的案例在此技术讨论。如下案例虽然发生在疫情之前，但对于业界了解中国税务机关如何判定构成常设机构而言应该可以作为一定的技术参考。应注意的是，以下案例的背景及介绍均来自该案例集，由于缺乏更多信息，其结论及其合理性是否完全代表中国国家税务总局执行相关税收协定条款的最新官方技术立场，仍值得商榷。

国外某大学与中国某学院合作办学，采用分阶段的学习形式

- ✓ 第一阶段：学生在该中国学院学习课程，该学院向国外大学按一定标准支付收取的学费等费用；
- ✓ 第二阶段：学生在国外某大学完成课程、实习及论文，中国国内某学院按一定标准向国外某大学支付收取的学费等



上述案例中，税务机关判定其构成了“固定场所型常设机构”，认为中外合作办学项目完全符合固定场所型常设机构的特征，即固定性、持久性、经营性，认为该所外国大学应当就归属于该境内常设机构的利润缴纳中国税。

✓ **我们的观察- 中外合作办学的常设机构判定和税务处理**

上述案例发生时，中国国内税法中缺乏明确的中外合作办学相关税收处理规定。事实上，在该案发生后不久，中国国家税务总局发布了2018年第11号公告（以下简称“11号公告”），明确规定不具有法人资格的中外合作办学机构⁹，以及中外合作办学项目¹⁰中开展教育教学活动的场所构成税收协定缔约对方居民在中国的常设机构。一般而言，具有独立法人资格的中外合作办学机构，实际上已经构成中国企业所得税法所定义的居民企业。而不具备法人资格的中外合作办学机构，以及境外大学未在中国国内设立机构场所，外方仅提供教案、教材或派遣外籍教师从事教学活动，才涉及常设机构的判定从而判定其来源于境内的所得是否负有纳税义务。11号公告为不具备独立法人资格的中外合作办学机构以及中外合作办学项目提供了确定性。

虽然上述案例并没有明确具体的税额计算方法，但通常情况下，常设机构采用核定征收方式征收企业所得税。以往案例显示，在利润率的核定方面，税务机关一般会参照国税发[2010]19号中所列利润率加以确定。

该中外合作办学项目根据税务机关的规定补缴了税收，并未提及后期纳税人是否使用救济手段比如行政复议等。就上述案例而言，由于上述税务机关判定其为常设机构从而补缴税款的行为属于征税行为，当事人应先缴纳税款，在缴纳税款之后，向行政复议机关申请行政复议；如果对行政复议决定不服的，还可以向人民法院提起行政诉讼。

✓ **本案例的参考意义 -- 疫情期间各大学推出的临时性远程和异地学习计划的常设机构问题**

由于疫情的原因，使一些原本已经可以在国外留学的学生，或者中途回国的学生不得不暂时中断了海外的学习。因此，一些国外大学纷纷推出了临时性远程和异地学习计划，即通过网上教学或利用这些大学国内的伙伴或者合作院校的设施和资源进行面授实地课程供学生学习。这种情形的学习形式，对于境外的大学而言，是否也可能面临常设机构的问题，目前尚不确定。

如前OECD的报告中建议的，这种特殊因素导致的暂时性寻求另一国的伙伴院校的场所有助于使自己的学生的学业得以继续的临时性措施，不建议被判定为常设机构。然而，也正如我们前述提到的，OECD的报告中可能没法对每一个情况提出指引，例如在没有出入境限制的情况下，学校仍然提供异地教学的选项，学生基于各种考虑，比如家庭、旅行成本、吸引力、安全考虑等等因素仍选择异地学习，那么由此带来的常设机构风险是否就不能消除？

而另外一点，疫情带来了大量的远程网上教学行为，从现行的税收协定有关的常设机构判定标准来看，对于这种在线网课教学，通常由设在非居民所在国的网址和服务器提供，其很难满足传统意义上的固定型、代理型、劳务型常设机构的判定条件，而由于中国国内法下目前也没有明确的网址和服务器是否构成常设机构的相关法规，因此由此带来的常设机构判定将具有很大的不确定性。

注释：

9. 外国教育机构同中国教育机构在中国境内合作举办以中国公民为主要招生对象的教育机构（《中外合作办学条例》）

10. 中外合作办学项目是指中国教育机构与外国教育机构以不设立教育机构的方式，在学科、专业、课程等方面，合作开展的以中国公民为主要招生对象的教育教学活动（《中外合作办学条例实施办法》）



结语 ——当“临时性”变为“新常态”，更须紧密关注政策制定

此次疫情持续时间的长度和影响的广度是历史上罕见的。各国为支持经济重启，出台了各种纾困措施；税收作为调节手段之一，各国税务机关也在相应出台给予一定时间和程度的宽松政策。

同时值得注意的是，疫情持续时间具有极大的未知性，而各国管控的程度和方法又非常不同，OECD对于疫情下常设机构的判定的建议和各国的暂时宽松政策在短时间内作为纾困措施会有借鉴意义。最关键而比较统一的是，这些措施的基础都着重于**这些远程、异地、跨国进行的商业行为和模式是单纯因为疫情而临时产生的**。然而如果疫情导致的商业模式变为长期（例如一年或以上），这些商界“临时性的应急手段”如果变成“新常态”或者“新商业模式”，各国税务机关或将思考本国的临时性措施、长久性措施以及税收收入的平衡点，从而制定新的长远政策。

各企业还需要注意员工长期在非居民国家工作可能引发的税务问题，各国近期陆续出台的疫情期间关于常设机构的税务指引降低了疫情期间企业构成常设机构的风险，但是员工因在当地提供服务而产生个人所得税纳税义务的可能性仍然存在，企业应注意其中涉及的代扣代缴和申报缴纳个税的责任和义务等问题，并确保妥善管理相关的合规和税负事宜。

对于在中国有经营活动的外国企业，应留意中国税务机关此次并未以正式文件的形式发布这些技术立场，中国税务机关颁布的包括75号文在内的相关税收协定执行的正式文件也仍然具有其法律效力，在理论探讨中，中国税务机关发布的这份问答文件的执行效力或有限制。但在实务中，我们相信这些立场将仍然是各地税务机关处理具体税务事项时的极其重要的参考依据，也因此对企业而言具有相当一段时间内的风险管理压力减缓作用。

除了实务中的效力以外，另一点不可忽视的是这份问答的有效时间问题。由于不是正式文件，也就没有具体的有效时间，而只是在特殊时期对于特殊情况的暂时性执行意见，其技术立场随时有可能被后续解答或文件代替。

然而同时也必须理性认识到的是，此次的疫情持续时间还具有极大变数，而各国管控的方式和程度又非常不同，这种大范围的不确定性对于任何政策制定者而言都很难对这些临时政策给予一个具体的到期日。因此，对于个案的风险分析和管控或许比往常需要更具体的专业协助，我们建议相关的企业和个人结合自身情况妥善保管出入境记录、相关时点的疫情情况记录、地方出入境要求和限制规定，以及临时滞留在华期间的商业活动明细等，以便在必要时作举证之用。对于中国的走出去企业，尤其是在OECD成员国有经营活动的中国企业，应充分考虑收入来源国参考OECD的指引出台国内法规定的可能性。

安永将紧密关注相关话题的发展并持续报道，也期望各位读者在世界各地都健康平安。



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。

作者 - 中国税务中心

许津瑜

+852 2629 3836

jane.hui@hk.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

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

陈子恒（香港/澳门）

+852 2629 3228

david.chan@hk.ey.com

邓师乔

企业税服务

+86 21 2228 2116

carrie.tang@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

梁因乐

间接税

+86 10 5815 3808

kenneth.leung@cn.ey.com

温志光

人力资本

+852 2629 3876

paul.wen@hk.ey.com

夏俊（华中）

+86 21 2228 2878

patricia.xia@cn.ey.com

刘惠雯（台湾）

+886 2 2757 8888

heidi.liu@tw.ey.com

谭绮

全球合规申报

+86 21 2228 2648

vickie.tan@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

唐兵

间接税-国际贸易

+86 21 2228 2294

bryan.tang@cn.ey.com

麦浩声（华南）

+86 755 2502 8289

ho-sing.mak@cn.ey.com

黎颂喜

税收政策

+852 2629 3188

becky.lai@hk.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

夏俊

税务科技服务

+86 21 2228 2878

patricia.xia@cn.ey.com

关于安永

安永是全球领先的审计、税务、战略、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/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。

© 2020 安永，中国
版权所有。

APAC no. 03011230
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、法律或其他专业意见。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。

