

我国跨国营业所得课税中常设机构的认定及完善

●苏宁华

随着我国经济的迅速发展,国际经贸往来日益频繁,大量的跨国公司进入中国市场,如何在不影响外来投资,加快我国经济发展的情况下,维护我国正当的国际税收利益,成了我国在新形势下必须加以解决的课题:一方面要避免国际双重征税,以应对外经济往来发展的需要,另一方面要防止本应属于我国的税收利益流失。这就需要通过签订国际税收协定,通过缔约当事国之间的协商、谈判加以确定双方在居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权行使的范围。在有关收入来源地税收管辖权约束范围的确定上,我国处于发展中国家的地位,对外投资少,吸引的外来投资多,主要是跨国营业所得的收入来源地,因而希望扩大收入来源地税收管辖权的范围,在订立国际税收协定时主要参照联合国范本。

我国现有的国际税收协定中有关常设机构的认定一般参照联合国范本,由于在一些基本的看法上联合国范本和 OECD 范本是一致的,只是在一些特殊的领域方面存在分歧,因此我国的各个税收协定中关于常设机构的认定分歧也

主要体现在这些方面,包括承包工程作业和提供劳务、准备性辅助性场所确定以及营业代理人等。为了更好地维护我国的国际税收权益,同时又符合国际惯例,避免双重征税,有必要对常设机构认定的有关方面加以完善,我认为应从以下几个方面进行:

第一,关于承包工程作业和提供劳务的常设机构认定问题。首先是时间标准。我国目前根据联合国范本,一般坚持“六个月标准”,但在某些方面作出不同的连续时限规定,如中美、中挪协定对勘探或开采自然资源所使用的装置、钻井机或船只,连续时限缩短为三个月。从我国的实际出发,在制定时间标准时,应考虑以下二点:1. 在与发达国家签订国际税收协定时坚持六个月标准,凡达到183天者均视为常设机构,但在涉及到耗竭性、本国贮量又不丰富的自然资源的开采、承包工程和提供劳务时,应将这一标准降低至三个月或一个月,具体由缔约国双方谈判解决。之所以采用这样的时间标准,是考虑到这些自然资源一旦开采完毕就不复存在,因而必须扩大该类项目的收入来源地税收管

辖权范围,维护本国税收利益;而对于其它一般性的工程,如建筑房屋等是一种普遍性的工程,为均衡各国利益,促进国际合作,即可采用六个月标准。2. 在与其它发展中国家签订税收协定时可以不坚持六个月标准,既可以延长时限标准,也可以缩短。因为发展中国家之间相对而言其跨国营业所得比较均衡,从促进我国与发展中国家的经贸关系看,可以放弃六个月标准。

其次是时间如何计算。在时间标准确定之后,如何计算连续时间就显得十分必要,针对我国目前签订的国际税收协定,时间计算应从四个方面把握:1. 确定工地、工程或与其有关的管理活动的起止日期,可以按其所签订的合同,从实施合同(包括准备活动)之日起,至作业全部结束交付使用之日止进行计算。2. 缔约国居民公司在我国一个工地或同一工程连续承包两个或两个以上作业项目应从第一个项目作业开始至最后完成的作业项目止计算其在我国进行工程的连续时间,不以每个工程作业项目分别计算。这里所指的一个工地或同一工程连续承包两个

以上项目,是指在商务关系和地理上是同一整体的几个合同项目,不包括该公司承包的或以前承包的与本工地或工程没有关联的其它作业项目。3. 对工地、工程或者与其有关的监督管理活动开始计算其连续日期后,因故中途停顿作业,但所承包工程作业未终止或结束,人员或设备物资等也未全部撤出应持续计算其连续日期,如果由于不可抗力(如自然灾害)而引起的停止作业时间,不应持续计算其连续日期。4. 缔约国居民公司将承包工程作业的一部分转包给其它企业,如果分包实施合同的日期在前,则自分包商开始实施合同之日起计算该公司承包工程作业连续日期,但不影响对分包商就其所承担的工程作业单独计算征税。

最后是与工程有关的劳务是否可列为常设机构。我国目前的对外税收协定大都按照联合国范本,但中日协定根据 OECD 范本,中法协定则是基本上参照联合国范本,但在某些方面参照 OECD 范本。结合我国实际,应从两个方面加以认定:1. 除第二项外,根据联合国范本,这类性质的劳务可以列为常设机构,在收入来源国纳税,但这类劳务的时间标准必须和工程的时间标准相一致,如果工程时间标准为六个月,则与工程有关的劳务时间标准也必须是六个月。2. 对销售机器设备所提供的技术服务应排除在常设机构之外。因为我国目前处于技术比较落后,正是需要大力提高技术水平的时期,如果将销售机器设备所提供的技

术服务排除在常机构之外,也就免除了其纳税义务,有利于这类活动的开展,从长远看是有助于经济发展的。

第二,关于准备性、辅助性场所的确定问题。两个范本都有明确的规定,在签订国际税收协定时也较少争议,但在具体辨认某一场所是否属于准备性,应从以下几个方面加以判别:1. 场所的服务对象。如果该场所仅服务于本企业,如仅为本企业保存货物或物品,则可认定为具有准备性、辅助性。如果它既为本企业服务,又为其它企业服务,不认为是准备性、辅助性场所,视为常设机构。2. 场所的活动与总公司的生产经营活动范围进行比较,如果是一致的,则不认为是辅助性、准备性场所,视为常设机构。如为企业做广告,若该企业本身为广告公司,则认为常设机构。3. 企业为客户提供零配件和维修、保养本企业销售的机器设备所设置的固定营业场所,由于这一活动超过了“纯粹的交付货物”的范围,应视为常设机构。4. 看是否有盈利作用。如果一个场所仅为本企业储存、陈列或者交付本企业货物或商品的目的而使用的场所,不具有盈利作用,视为辅助性、准备性场所,但如果既储存、采购货物,同时又交付货物,则具有明显的盈利作用,应视为常设机构。

第三,关于营业代理人是否构成常设机构的问题。我国参照的是联合国范本,具体内容前已述及,这里想强调的一点就是我国在签订国际税收协定时,应明确提出

一个营业代理人即使无权为本公司对外签订合同,但只要经常为这个企业保有库存并交付货物或商品的,应视为常设机构,因为该代理人已具备盈利的作用,不再符合辅助性、准备性的精神。目前我国仅在少数几个协定如中日协定中提及这一点。从今后看,我国应将这一条款纳入各个税收协定中。

第四,关于金融企业的常设机构问题。由于我国在这方面还未向国外开放,外国金融机构在中国开办分支机构受到许多限制,为了进入我国市场,往往委托本国金融企业代理开展一些业务。对转贷款业务,可以通过我国银行从所获利息中代扣代缴预提税,但对外国商业银行的中间业务而言,由于我国银行是独立代理人,不能认定常设机构存在,对中间业务的收益就难以课税。然而中间业务又是商业银行的重要业务之一,收益相当大,如不对该收益课税,则使税源流失。类似的情况出现在保险企业。我国的税收协定没有涉及这方面的内容。从长远看,随着我国经济的进一步发展,外国商业银行、保险公司等金融企业在我国的业务将越来越广,收益也会越来越多,我国应参照一些国家的做法,对金融企业做一些特殊规定:对外国金融企业在我国通过我国境内承担风险的代理人开展金融、受理保险等业务,应认定为常设机构存在,按有关税法对这部分收益课税。◇

(作者单位:厦门大学财经系)