7.5.7.3.2 非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务

根据《[中华人民共和国企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)》及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)、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）以及《国家税务总局关于印发〈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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1905.html)）等规定，现就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公告如下：

# 一、本规定适用范围

## （一）政策内容

非居民企业（以下统称“派遣企业”）派遣人员在中国境内提供劳务，如果派遣企业对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任和风险，通常考核评估被派遣人员的工作业绩，应视为派遣企业在中国境内设立机构、场所提供劳务；如果派遣企业属于税收协定缔约对方企业，且提供劳务的机构、场所具有相对的固定性和持久性，该机构、场所构成在中国境内设立的常设机构。

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第一条第一款）

## （二）考虑因素

在做出上述判断时，应结合下列因素予以确定：

1、接收劳务的境内企业（以下统称“接收企业”）向派遣企业支付管理费、服务费性质的款项；

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第一条第二款第一项）

2、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；

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第一条第二款第二项）

3、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；

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第一条第二款第三项）

4、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；

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第一条第二款第四项）

5、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。

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第一条第二款第五项）

## （三）不适用本规定的情形

如果派遣企业仅为在接收企业行使股东权利、保障其合法股东权益而派遣人员在中国境内提供劳务的，包括被派遣人员为派遣企业提供对接收企业投资的有关建议、代表派遣企业参加接收企业股东大会或董事会议等活动，均不因该活动在接收企业营业场所进行而认定为派遣企业在中国境内设立机构、场所或常设机构。

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第二条）

# 二、管理规定

（一）符合第一条规定的派遣企业和接收企业应按照《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》（[国家税务总局令第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2252.html)）规定办理税务登记和备案、税款申报及其他涉税事宜。

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第三条）

（二）符合第一条规定的派遣企业应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。

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第四条）

（三）主管税务机关应加强对派遣行为的税收管理，重点审核下列与派遣行为有关的资料，以及派遣安排的经济实质和执行情况，确定非居民企业所得税纳税义务：

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第五条）

1、派遣企业、接收企业和被派遣人员之间的合同协议或约定

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第五条第一款）

2、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；

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第五条第二款）

3、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；

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第五条第三款）

4、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。

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第五条第四款）

（四）主管税务机关根据企业所得税法及本公告规定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，交换被派遣人员提供劳务的相关信息，确保税收政策的准确执行。

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第六条）

（五）各地在执行本公告规定对非居民企业派遣人员提供劳务进行税务处理时，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。

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第七条）

# 三、执行日期

本公告自2013年6月1日起施行。本公告施行前发生但未作税务处理的事项，依据本公告执行。

（[国家税务总局公告2013年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1437.html)第八条）

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c1151613/content.html)：

 《国家税务总局非居民企业派遣人员提供劳务征收企业所得税有关问题的公告》（“公告”）根据企业所得税法的有关规定，旨在明确非居民企业派遣人员提供劳务构成机构、场所履行企业所得税纳税义务等问题。为帮助税务机关和纳税人更好地理解和掌握这一文件，现对公告的发文背景和主要内容解读如下：

一、发文背景

自2008年1月1日实施新企业所得税法以来，各地税务机关国家税务部门对于非居民企业所得税管理加大了力度，政策掌握和执行也逐渐规范化。近年来，部分基层税务机关反映，非居民企业向境内企业，主要是其关联企业，派遣人员担任境内企业高管或其他技术职务，并由境内企业向该境外企业支付派遣人员的工资、薪金，以及管理费等费用，在此情形下，非居民企业是否构成在中国境内设立机构、场所难以把握，由于此类外派模式较普遍存在于外国企业在中国投资的企业中，而企业所得税法、实施条例及相关文件对此仅有原则性的规定，基层税务机关、纳税人和税务代理机构普遍希望税务总局发文予以明确，在税务总局网站在线纳税咨询问答中，也有不少纳税人提出这一问题。

为从技术上解决这一反映比较集中的问题，体现税法执行的公正性和确定性，并使管理规则具备可操作性，我们就相关问题，如提供劳务的派遣模式、费用支付模式开展了广泛的调研，并对形成的初稿征求税务机关、纳税人和税务代理机构的意见，吸收了他们的合理意见和建议，历时一年多，经过多次修改成稿。

非居民企业派遣人员提供劳务税收问题的复杂性，在于被派遣人员与境内企业和境外派遣企业之间的管理、责任和款项支付性质等关系难以厘清，特别对于派遣人员在境内担任高管等公司职务的情形下认定更加困难。从整体而言，此类行为涉及企业所得税、营业税和个人所得税的问题；从企业所得税角度来说，税收协定缔约国对方居民（中国的非居民）是否负有纳税义务，除需要判定其是否构成机构、场所外，还应判定是否构成常设机构。为提高文件的针对性和可操作性，本公告主要从企业所得税法和税收协定角度明确构成机构、场所和常设机构的判定标准、参考因素和相关管理程序，其他税种或涉及税收协定的问题仍遵循相关法规规定或应另发文明确。

二、公告主要解决的问题

判定非居民企业派遣人员在境内提供劳务纳税义务的难点在于确定外派人员的工作性质，由于通常情况下，外派人员受非居民企业派遣，与非居民企业的雇佣关系并不解除，在派遣期间主要在境内企业从事管理、技术等方面的工作，因此，在派遣期间外派人员是作为非居民企业雇员为非居民企业提供劳务，还是属于境内企业雇员为境内企业提供劳务，税企双方存在较大争议，如果属于前者，则非居民企业构成在境内设立机构场所。因此，确定外派人员是否属于非居民企业的雇员并为非居民企业服务的具体标准是解决这一问题的关键，为此，文件从对工作结果承担责任和风险、工作考核评估等方面规定了判定要素。

此外，如何将派遣行为纳入非居民登记申报程序，如何与税务总局关于非居民承包工程和提供劳务的相关规定（见国家税务总局令第19号），以及关于非居民企业所得税核定、对外支付开具税务证明规定相衔接，也是公告解决的主要问题。

三、公告的主要内容

首先，对于非居民企业派遣人员在境内提供劳务从两个角度明确了构成机构、场所的判定要素，一是根据被派遣企业人员的工作结果责任和风险由谁承担，来判定派遣人员所从事的工作性质与派遣企业还是与境内企业有实质联系；这是基本判定因素，与构成常设机构的判定具有原则和逻辑上的一致性，二是列举五个方面的参考因素，主要从费用支付相关的情况，考察派遣企业是否通过收取费用取得来源于中国所得，以支持第一层次的判断。 这五个方面的因素，大部分属于并列的情形，也就是说，一般而言，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。值得注意的是，如果被派遣人员的工资、薪金已经全额在中国缴纳个人所得税，即使派遣企业负担其中的全部或部分费用，由于不存在派遣企业负担工资、薪金或通过派遣行为取得所得的情况，因此规定此种情形不作为判断构成机构、场所的因素。

其次，公告规定派遣行为应该纳入正常的税收管理规范，根据企业所得税法和国家税务总局令第19号相关规定进行登记申报和资料报送，并要求据实申报，或在不能如实申报的情况下核定征税。

此外，公告对于税务机关审核派遣行为性质的内容、方法提出了具体指引。 外派人员提供劳务行为涉及涉税信息的采集以及国地税之间的协调配合，以确定与企业所得税相关的个人所得税、营业税等问题，因此，文件从纳税人提供资料以及国地税的配合等方面提出了要求。

四、理解和执行公告应注意的问题

（一）有关构成常设机构问题。在派遣企业属于与中国有税收协定的协定国或地区居民的情况下，如果被判定为在中国境内构成机构、场所，并需要享受协定待遇的，需要根据税收协定执行规定的有关内容和程序，包括根据协定条款具体判定常设机构是否构成，以及进行相应的备案。构成机构场所但未构成常设机构的，其取得的归属于机构场所的所得在中国不负有纳税义务。由于此公告主要针对的派遣人员在境内担任固定职务的时间通常超过6个月，因此，判断属于此种特殊情形的，必须在严格区分机构场所和常设机构概念的基础上，提出相关的理由和资料，证明其虽构成机构场所但不构成常设机构，在本公告界定的外派劳务的模式下，此种构成机构、场所但不构成常设机构的情形属于例外情形。

（二） 公告对派遣行为涉及的对外支付，非居民企业、支付人和税务机关都应该严格遵照税务总局下发的对外支付出具税务证明的相关规定执行。主管税务机关在境内机构和个人提交对外支付申请表并填写完整、所附资料齐全的，应当场为其出具税务证明，不得以相关纳税义务难以判断等为理由，拖延或阻碍正常的对外支付行为

（三） 涉及公告施行前发生的事项，如果未作税务处理的，包括有相关款项未对外支付，或未申报纳税等情形下的，应当根据本公告的规定，重新进行判定，符合条件的，应相应进行登记、申报纳税及相关税务管理。]