7.3 税收协定的执行

为统一和规范我国政府对外签署的避免双重征税协定（简称“税收协定”）的执行，现对税收协定中常设机构、海运和空运、演艺人员和运动员条款，以及合伙企业适用税收协定等有关事项公告如下：

一、不具有法人资格的中外合作办学机构，以及中外合作办学项目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。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第一条第一款）

常设机构条款中关于劳务活动构成常设机构的表述为“在任何十二个月中连续或累计超过六个月”的，按照“在任何十二个月中连续或累计超过183天”的表述执行。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第一条第二款）

二、海运和空运条款与《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（以下简称“中新税收协定”）第八条（海运和空运）规定内容一致的，按照以下原则执行：

（一）缔约国一方企业以船舶或飞机从事国际运输业务从缔约国另一方取得的收入，在缔约国另一方免予征税。

从事国际运输业务取得的收入，是指企业以船舶或飞机经营客运或货运取得的收入，以及以程租、期租形式出租船舶或以湿租形式出租飞机（包括所有设备、人员及供应)取得的租赁收入。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第一款）

（二）上述第（一）项的免税规定也适用于参加合伙经营、联合经营或参加国际经营机构取得的收入。对于多家公司联合经营国际运输业务的税务处理，应由各参股或合作企业就其分得利润分别在其所属居民国纳税。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第二款）

（三）中新税收协定第八条第三款中“缔约国一方企业从附属于以船舶或飞机经营国际运输业务有关的存款中取得的利息收入”，是指缔约国双方从事国际运输业务的海运或空运企业，从对方取得的运输收入存于对方产生的利息。该利息不适用中新税收协定第十一条（利息）的规定，应视为国际运输业务附带发生的收入，在来源国免予征税。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第三款）

（四）企业从事以光租形式出租船舶或以干租形式出租飞机，以及使用、保存或出租用于运输货物或商品的集装箱（包括拖车和运输集装箱的有关设备）等租赁业务取得的收入不属于国际运输收入，但根据中新税收协定第八条第四款，附属于国际运输业务的上述租赁业务收入应视同国际运输收入处理。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第四款第一项）

“附属”是指与国际运输业务有关且服务于国际运输业务，属于支持和附带性质。企业就其从事附属于国际运输业务的上述租赁业务取得的收入享受海运和空运条款协定待遇，应满足以下三个条件：

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第四款第二项）

1.企业工商登记及相关凭证资料能够证明企业主营业务为国际运输；

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第四款第二项第一目）

2.企业从事的附属业务是其在经营国际运输业务时，从事的对主营业务贡献较小但与主营业务联系非常紧密、不能作为一项单独业务或所得来源的活动；

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第四款第二项第二目）

3.在一个会计年度内，企业从事附属业务取得的收入占其国际运输业务总收入的比例原则上不超过10%。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第四款第二项第三目）

（五）下列与国际运输业务紧密相关的收入应作为国际运输收入的一部分：

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第五款）

1.为其他国际运输企业代售客票取得的收入；

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第五款第一项）

2.从市区至机场运送旅客取得的收入；

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第五款第二项）

3.通过货车从事货仓至机场、码头或者后者至购货者间的运输，以及直接将货物发送至购货者取得的运输收入；

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第五款第三项）

4.企业仅为其承运旅客提供中转住宿而设置的旅馆取得的收入。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第五款第四项）

（六）非专门从事国际运输业务的企业，以其拥有的船舶或飞机经营国际运输业务取得的收入属于国际运输收入。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第二条第六款）

三、海运和空运条款中没有中新税收协定第八条第四款规定的，有关税收协定缔约对方居民从事本公告第二条第（四）项所述租赁业务取得的收入的处理，参照本公告第二条第（四）项执行。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第三条）

四、演艺人员和运动员条款与中新税收协定第十七条（艺术家和运动员）规定内容一致的，按照以下原则执行：

（一）演艺人员活动包括演艺人员从事的舞台、影视、音乐等各种艺术形式的活动；以演艺人员身份开展的其他个人活动（例如演艺人员开展的电影宣传活动，演艺人员或运动员参加广告拍摄、企业年会、企业剪彩等活动）；具有娱乐性质的涉及政治、社会、宗教或慈善事业的活动。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第四条第一款第一项）

演艺人员活动不包括会议发言，以及以随行行政、后勤人员（例如摄影师、制片人、导演、舞蹈设计人员、技术人员以及流动演出团组的运送人员等）身份开展的活动。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第四条第一款第二项）

在商业活动中进行具有演出性质的演讲不属于会议发言。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第四条第一款第三项）

（二）运动员活动包括参加赛跑、跳高、游泳等传统体育项目的活动；参加高尔夫球、赛马、足球、板球、网球、赛车等运动项目的活动；参加台球、象棋、桥牌比赛、电子竞技等具有娱乐性质的赛事的活动。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第四条第二款）

（三）以演艺人员或运动员身份开展个人活动取得的所得包括开展演出活动取得的所得（例如出场费），以及与开展演出活动有直接或间接联系的所得（例如广告费）。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第四条第三款第一项）

对于从演出活动音像制品出售产生的所得中分配给演艺人员或运动员的所得，以及与演艺人员或运动员有关的涉及版权的所得，按照中新税收协定第十二条（特许权使用费）的规定处理。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第四条第三款第二项）

（四）在演艺人员或运动员直接或间接取得所得的情况下，依据中新税收协定第十七条第一款规定，演出活动发生的缔约国一方可以根据其国内法，对演艺人员或运动员取得的所得征税，不受到中新税收协定第十四条（独立个人劳务）和第十五条（非独立个人劳务）规定的限制。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第四条第四款）

（五）在演出活动产生的所得全部或部分由其他人（包括个人、公司和其他团体）收取的情况下，如果依据演出活动发生的缔约国一方国内法规定，由其他人收取的所得应被视为由演艺人员或运动员取得，则依据中新税收协定第十七条第一款规定，演出活动发生的缔约国一方可以根据其国内法，向演艺人员或运动员就演出活动产生的所得征税，不受到中新税收协定第十四条（独立个人劳务）和第十五条（非独立个人劳务）规定的限制；如果演出活动发生的缔约国一方不能依据其国内法将由其他人收取的所得视为由演艺人员或运动员取得，则依据中新税收协定第十七条第二款规定，该国可以根据其国内法，向收取所得的其他人就演出活动产生的所得征税，不受到中新税收协定第七条（营业利润）、第十四条（独立个人劳务）和第十五条（非独立个人劳务）规定的限制。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第四条第五款）

五、有关合伙企业及其他类似实体（以下简称“合伙企业”）适用税收协定的问题，应按以下原则执行：

（一）依照中国法律在中国境内成立的合伙企业，其合伙人为税收协定缔约对方居民的，该合伙人在中国负有纳税义务的所得被缔约对方视为其居民的所得的部分，可以在中国享受协定待遇。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第五条第一款）

（二）依照外国（地区）法律成立的合伙企业，其实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的，是中国企业所得税的非居民企业纳税人。除税收协定另有规定的以外，只有当该合伙企业是缔约对方居民的情况下，其在中国负有纳税义务的所得才能享受协定待遇。该合伙企业根据《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》（[国家税务总局公告2015年第60号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/932.html)发布）第七条报送的由缔约对方税务主管当局开具的税收居民身份证明，应能证明其根据缔约对方国内法，因住所、居所、成立地、管理机构所在地或其他类似标准，在缔约对方负有纳税义务。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第五条二款第一项）

税收协定另有规定的情况是指，税收协定规定，当根据缔约对方国内法，合伙企业取得的所得被视为合伙人取得的所得，则缔约对方居民合伙人应就其从合伙企业取得所得中分得的相应份额享受协定待遇。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第五条二款第二项）

六、内地与香港、澳门特别行政区签署的避免双重征税安排执行的有关问题适用本公告。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第六条）

七、本公告自2018年4月1日起施行。《〈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》（[国税发〔2010〕75号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1905.html)）第八条和第十七条同时废止。

（[国家税务总局公告2018年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/402.html)第七条）

### ~~附注1：关于税收协定独立个人劳务条款执行解释问题的通知~~

~~在执行我国对外签订的避免双重征税协定的工作中，一些省、市税务局反映，有些受雇于外国公司在华承包工程作业和劳务服务项目中工作外籍工程技术人员，在申报缴纳个人所得税时，声称他们不是该公司的雇员，是自由职业者，其在华从事的劳务是独立个人劳务；对这类人员是否应适用税收协定独立个人劳务条款的规定，要求予以明确。经研究，现就有关执行税收协定独立个人劳务条款规定的问题，解释明确如下：~~

~~根据税收协定关于独立个人劳务的定义规定，所谓“独立个人劳务”是指以独立的个人身份从事科学、文学、艺术、教育或教学活动以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师等专业性劳务人员，没有固定的雇主，可以多方面提供服务。因此，对在缔约国对方应聘来华从事劳务的人员提出要求对其适用税收协定独立个人劳务条款规定的，须向我主管税务机关提交如下证明：~~

~~（一）职业证件，包括登记注册证件和能证明其身份的证件，或者由其为居民的缔约国税务当局在出具居民证明中注明其现时从事专业性劳务的职业：~~

~~（~~~~[国税函发[1990]609号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5665.html)第一条）~~

~~（二））提供其与有关公司签订的劳务合同，表明其与该公司的关系是劳务服务关系，不是雇主与雇员关系。审核合同时，应着重以下几点：~~

~~1.医疗保险、社会保险、假期工资、海外津贴等方面不享受公司雇员待遇。~~

~~（~~[~~国税函发[1990]609号~~](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5665.html)~~第二条第一款第一项）~~

~~2.其从事劳务服务所取得的劳务报酬，是按相对的小时、周、月或一次性计算支付。~~

~~（~~[~~国税函发[1990]609号~~](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5665.html)~~第二条第一款第二项）~~

~~3.其劳务服务的范围是固定的或有限的，并对其完成的工作负有质量责任。~~

~~（~~[~~国税函发[1990]609号~~](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5665.html)~~第二条第一款第三项）~~

~~4.其为提供合同规定的劳务所相应发生的各项费用，由其个人负担。~~

~~（~~[~~国税函发[1990]609号~~](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5665.html)~~第二条第一项第四项）~~

~~对于不能提供上述证明，或在劳务合同中未载明有关事项或难于区别，仍应视其所从事的劳务为非独立个人劳务。~~

~~（~~[~~国税函发[1990]609号~~](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5665.html)~~第二条第二款）~~

[[国家税务总局公告2021年第22号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/9074.html)第二项规定,本文废止]

### 附注2：关于外商人员来华提供劳务应如何依照税收协定所确定的原则进行征税问题的批复

豫税外〔1989〕18号来文收悉。关于外商来华承包工程作业或提供劳务，在其持续日期已构成没有常设机构的情况下，对其来华从事劳务人员取得的工资、薪金应如何按照税收协定的有关规定征税问题，在1987年12月召开的全国涉外税收工作会议上曾进行了研究，并在会议总结中明确“如果其承包工程或作业劳务持续日期超过6个月，已构成在我国设有常设机构，其人员工资、薪金是常设机构计算其应纳税所得额的扣除项目，应认为其来华人员的工资、薪金是由常设机构负担的，依照税收协定所规定的应同时具备的三项条件，应认为其不具备第三个条件，不应享受停留期不超过183天的免税待遇”。这样解释的依据，是税收协定第七条有关营业利润的归属原则和合理计算原则的规定。特别是在税收协定中一般都明文规定，在确定常设机构的利润时，应允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其它任何地方。通过人员提供劳务取得的营业利润，应归属于常设机构，而该人员由于从事上述劳务而取得的工资、薪金，也自然应列为常设机构的营利支出，而不论其人员工资、薪金是在何处支付，这也是通常所应依循的会计原则。即便是采取核定利率计算应纳税所得额，也同样是在考虑到合理扣除人员费用的基础上确定的。对联邦德国法兰兹·克兹菲尔公司来华从事设备安装调试人员征收个人所得税问题，你局可以依照上述解释向其作出说明。

（[（８９）国税外字第０９１号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5725.html)）

#### 附注3.1：外国企业常驻代表机构是否构成税收协定所述常设机构问题的解释

近期，一些地区询问，在执行《关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》及《内地与香港特别行政区关于对所得避免双重征税的安排》（以下称税收协定及安排），判定在华外国企业常驻代表机构（以下称代表机构）中工作的非中国居民个人的纳税义务，确定其工资薪金所得是否属于税收协定及安排所说的“常设机构”负担时，如何判定该代表机构是否构成税收协定及安排所说的“常设机构”，我国有关税收法规规定不予征税或免予征税的代表机构是否不属于“常设机构”。对此，解释如下：

1.税收协定第五条及安排第一条规定，“‘常设机构’一语特别包括办事处”，但“不包括：

（[国税函[1999]607号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4603.html)第一条第一款）

（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

（[国税函[1999]607号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4603.html)第一条第一款第一项）

（2）专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（[国税函[1999]607号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4603.html)第一条第一款第二项）

（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（[国税函[1999]607号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4603.html)第一条第一款第三项）

（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

（[国税函[1999]607号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4603.html)第一条第一款第四项）

（5）专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所：

（[国税函[1999]607号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4603.html)第一条第一款第五项）

（6）专为本款第（一）项至第（五）项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所全部活动属于准备性质或辅助性质。”

（[国税函[1999]607号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4603.html)第一条第一款第六项）

据此规定，代表机构除专门从事上述列举的六项业务活动的以外，均属构成税收协定及安排所说的“常设机构”。

（[国税函[1999]607号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4603.html)第一条第二款）

上述列举的六项业务活动中第（五）项所说“其他准备性或辅助性活动”包括的内容，应由税收协定及安排限定的主管当局确定。因此，凡国家税务总局对此未予明确的，各地税务机关不得自行认定“其他准备性或辅助性活动”的内容。

（[国税函[1999]607号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4603.html)第一条第三款）

2.虽然根据我国内地有关对代表机构征税的法律法规，对一部分从事我国内地税收法规规定非应税营业活动的代表机构，不予征税或免税，但并不影响对其依照税收协定及安排的规定判定为在我国构成“常设机构”，以及依据有关规定对其非中国居民雇员的工资薪金确定是否为“常设机构”负担。

（[国税函[1999]607号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4603.html)第二条）