

税务

期数 P297/2019 - 2019 年 8 月 6 日

税务评论

解读内地和香港签署税收安排第五议定书

2019 年 7 月 19 日，内地与香港特别行政区（以下简称“香港”）签署第五议定书，又一次对 2006 年签署的《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》”）进行了修订¹。第五议定书针对以下几个方面对《安排》进行了修订：（1）序言；（2）双重居民实体；（3）代理人常设机构；（4）财产收益；（5）教师和研究人員；（6）主要目的测试。本议定书将在双方履行必要的批准程序并互相书面通知后生效。

第五议定书在很大程度上借鉴了经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）《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》（以下简称“多边公约”）中的相关条款²。多边公约是为确保经合组织/二十国集团税基侵蚀和利润转移（以下简称“BEPS”）项目所建议的税收协定相关措施得以“迅速、协调、一致地”在全球范围内实施而制定的多边法律文件。截至 2019 年 7 月 17 日，已有包括内地和香港在内的共计 89 个国家或地区签署多边公约³。内地和香港均于 2017 年 6 月 7 日签署该公约⁴，但尚未完成内部批准程序。

第五议定书的上述 6 项修订内容中，除教师和研究人員之外的其他 5 项均以多边公约的相关条款为蓝本。其中，主要目的测试条款和序言中的反避税内容是多边公约的最低标准，二者均是 BEPS 第 6 项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》的成果。

第五议定书条款内容和我们的分析

序言

第五议定书中序言修订为“内地和香港特别行政区，为进一步发展双方的经济关系，加强双方税收事务合作，亦为消除对所得的双重征税，并防止通过逃避税行为造成不征税或少征税（包括通过择协避税筹划取得本安排规定的税收优惠而使第三方税收管辖区居民间接获益的情况）”。应注意，择协避税只是修订后的序言针对逃避税行为所举的一个例子，并不影响其涵盖更广范围的逃避税安排。

作者：

北京

张慧

合伙人

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

唐娟

总监

电话：+86 10 8520 7603

电子邮件：aptang@deloitte.com.cn

施楚

高级税务顾问

电话：+86 10 8512 5577

电子邮件：jessshi@deloitte.com.cn

¹ 第一、第二、第三、第四议定书分别于 2006 年、2008 年、2010 年和 2015 年签订。

² 关于多边公约的具体介绍，请参见德勤 2017 年 8 月 1 日发表的税务评论：

《中国签署<BEPS 多边公约>实施协定修订》以及 2017 年 8 月 16 日发表的税务评论：

《香港签署<BEPS 多边公约>开展双边税收协定修订》。

³ 关于各个国家或地区签署和批准多边公约的具体情况，请参见经合组织网站

<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>。

⁴ 香港由内地代表其签署多边公约。

根据 BEPS 第 6 项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》2015 年最终报告（以下简称“BEPS 第 6 项行动计划报告”）中的解释，将防止逃避税明确纳入序言表明在进行协定解释时应将防止逃避税作为《安排》的目标和宗旨之一纳入考量。

双重居民实体⁵

第五议定书修订了双重居民实体的加比规则。按照《安排》的原规定，同为内地和香港税收居民的实体应基于实际管理机构标准判定其税收居民身份。第五议定书修订为，同为内地和香港税收居民的实体，应由双方主管当局在考虑其实际管理机构所在地、注册地或成立地以及其它相关因素的基础上，尽力通过协商确定该实体在适用《安排》时应被认定为哪一方的居民。如果双方主管当局无法就该实体的居民身份达成一致意见，也无法就其享受《安排》待遇的程度和方式达成一致意见，则该实体不能享受《安排》所规定的任何税收优惠或减免。在此情形下，内地和香港可根据各自的税法规定征税，该实体在一方缴纳的税款能否在另一方申请税收抵免可能存在不确定性。

该项修订反映了 BEPS 第 6 项行动计划的成果，修订初衷是考虑到双重居民实体可能会涉及避税安排，因此将其交由双方主管当局进行个案分析，从而防止税收协定优惠在双重居民实体的情况下被不当授予。该条款增加了双重居民实体根据其作为税收居民的两个税收管辖区之间的协定享受优惠待遇的不确定性。

代理人常设机构

第五议定书修订了代理人常设机构和独立代理人的定义。

代理人常设机构定义修订

按照《安排》的原规定，如果一人（包括个人和实体）在不构成独立代理人的情况下，在一方代表另一方企业进行活动，有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力，则该企业会被视为在一方构成常设机构，除非该人所从事的活动属于第五条第四款所规定的范畴，即准备性或辅助性的活动。第五议定书将上述代理人常设机构的范围扩大至该人“经常性地订立合同，或经常性地地在合同订立过程中发挥主要作用（而该企业不对相关按惯例订立的合同做实质性修改），且相关合同：

- （一）以该企业的名义订立；或
- （二）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
- （三）涉及由该企业提供服务。”

上述对于代理人常设机构定义的修订旨在打击人为规避《安排》原规定下的代理人常设机构的情形，例如，合同主要在一方完成实质上的协商但仅仅形式上在另一方签订的情形。实际上，国家税务总局颁布的国税发[2010]75 号文⁶通过对代理人常设机构原条款的广义解释已将上述情形纳入代理人常设机构的范围中，而此次第五议定书通过修订代理人常设机构的定义进一步明确了这一点。

独立代理人定义修订

按照《安排》的原规定，如果代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，则不应被认为是独立代理人。第五议定书将其修订为，如果该代理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，则其不应被认为是独立代理人。根据 BEPS 第 7 项行动计划《防止人为规避构成常设机构》2015 年最终报告（以下简称“BEPS 第 7 项行动计划报告”）中对独立代理人的解释，上述条款意味着代表一家或多家非紧密关联企业进行活动的代理人并不会自动被认为符合独立代理人的定义，仍需结合所有的事实和情况来判定该代理人是否为独立代理

如欲垂询更多信息，请联络：

国际税收及企业并购重组税务服务 全国领导人

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

北京

张慧

合伙人

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华东区

上海

叶红

合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

华南区

香港

林嘉雪

合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

华西区

成都

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

⁵ 基于《安排》第三条的规定，本文中“实体”一词是指公司、信托、合伙和其他团体。

⁶ 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。

人且在其常规经营范围内进行商业活动。

修订后的独立代理人定义所使用的“紧密关联”的企业与《安排》第九条规定的“联属企业”⁷之间存在重叠，但并不完全一致。“紧密关联”的企业为一方受另一方控制或同受第三方控制的两方。如果一方直接或间接拥有另一方超过50%的受益权益（如公司的情况下，超过50%的表决权和公司股份价值，或者超过50%的公司受益股权权益，下同）或两方同受第三方持有超过50%的受益权益，应认定该两方之间存在紧密关联关系。

根据 BEPS 第 7 项行动计划报告的解释，上述受益权益比例超过 50%的情况仅是对紧密关联关系的一个举例，其他情形也有可能构成该条所规定的“控制”。第五议定书对于独立代理人定义的修订增加了关联企业构成代理人常设机构的可能性与不确定性。

财产收益

第五议定书修订了以不动产为主的股权收益条款。根据《安排》的原规定，如果被转让股份所在公司的财产价值在股份转让之前三年内至少 50%曾经直接或者间接由位于一方的不动产所组成，该一方可以对相关股份转让收益征税。第五议定书针对该条款主要做了以下修订：

- (1) 将上述规定扩大适用于转让“类似于股份的权益（如在合伙或信托中的权益）”的情形。该修订与多边公约的相关条款保持一致，主要是为了防止企业通过公司以外的其他形式（如合伙企业、信托）持有不动产来规避纳税义务；
- (2) 明确本条款所指的不动产的定义与《安排》第六条（不动产所得）不动产的定义一致。该修订与 2017 年经合组织税收协定范本保持一致；
- (3) 将“至少”50%微调为“超过”50%；
- (4) 措辞上，将计算 50%比例的依据从被转让股份所在公司的“财产的价值”改为被转让股份或类似于股份权益的“价值”。

教师和研究人员

第五议定书新增教师和研究人员的条款，规定在满足一定条件的前提下，对于在内地和香港之间进行交流的教师和研究人员的给予一定期限的免税待遇，以促进内地与香港之间教师和研究人员的交流与往来，推动两地科学技术的进步与文化教育的发展。

假设一名受雇于香港大学、学院、学校或政府认可的教育或科研机构个人主要为了在内地的大学、学院、学校或政府认可的教育或科研机构从事教学或研究的目的，停留在内地，他目前是或者在紧接前往内地之前曾是香港税收居民，对于他从事上述教学或研究所取得的报酬中由香港雇主支付或代表该雇主支付的部分，内地应在三年内免于征税，前提是报酬在香港征税。

由于香港采用地域来源征税原则，如果香港居民完全在香港以外地方提供服务所取得的报酬，一般可豁免香港薪俸税。但值得注意的是，香港已于早前修订本地税务条例以避免双重不征税的情况，如果香港居民在外地作为外访教师或研究人员提供服务所取得的报酬，依据双边税收协定（安排）已免征当地税，则不可豁免香港薪俸税。因此，香港外访内地的教师及研究人员，如果根据《安排》其收入在内地免于征税，在此期间，即使服务完全在香港以外提供，亦不能豁免香港薪俸税。

值得注意的是，内地现有税收协定所规定的教师和研究人员的条款通常并不要求享受优惠的个人在前往另一方之前在一方受雇，但第五议定书明确引入了这一要求。

主要目的测试

2015 年签订的《安排》第四议定书在一定程度上已经引入了主要目的测试的概念，第五议定书又对其进行了完善，规定“如果在考虑了所有相关事实与情况后，可以合理地认定任何直接或间接带来本安排优惠的安排或交易的主要目的之一是获得该优惠，则不得就相关所得给予该优惠，除非能够确认在此等情况下给予该优惠符合本安排相关规定的宗旨和目的。”

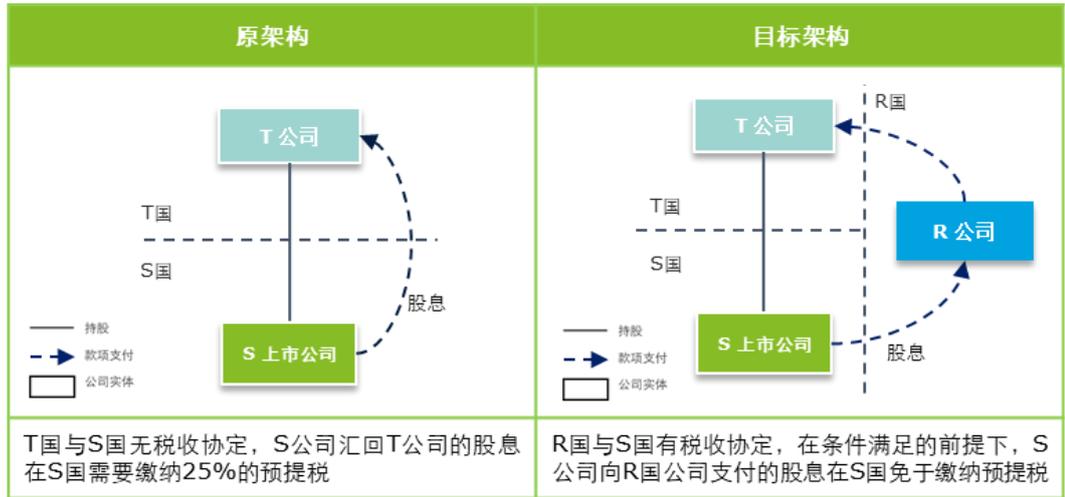
本次修订后的条款表述与多边公约保持一致，该表述目前已在内地和香港分别与其他国家签订的其他协定中使用⁸。根据 BEPS 第 6 项行动计划报告中的解释，“主要目的之一”是指取得《安排》优惠并不必须是一个特定安排或交易的唯一

⁷ 根据《安排》第九条第一款的规定，若一方企业直接或间接参与另一方企业的管理、控制或资本，或同一人直接或者间接参与一方企业和另一方企业的管理、控制或资本，且两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系，则应认为该一方企业和另一方企业为“联属企业”。

⁸ 如内地与新西兰、意大利、西班牙、智利等国签订的双边税收协定；香港与白俄罗斯、芬兰、巴基斯坦等国签订的双边税收协定。

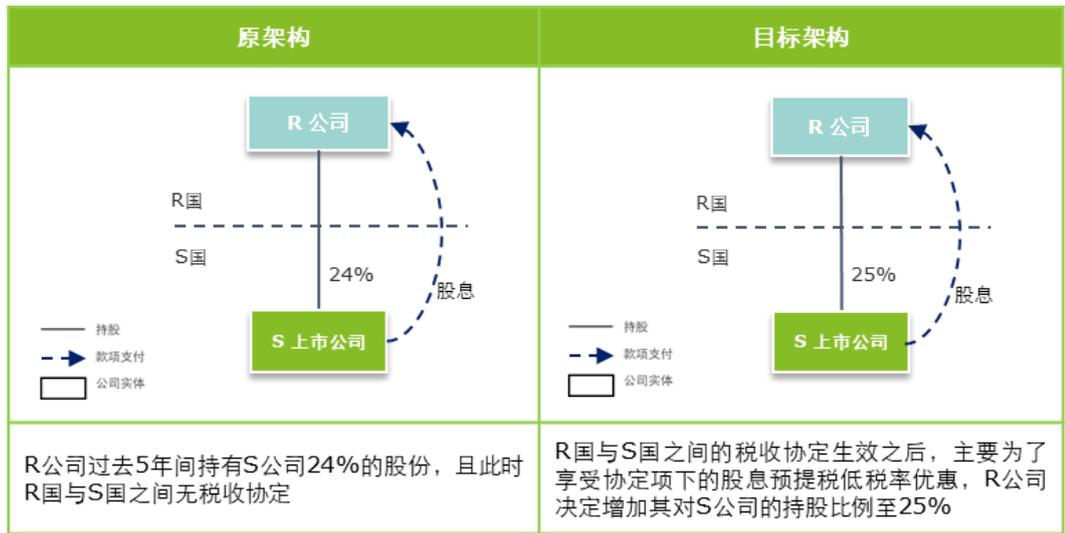
目的，只要其中至少一个主要目的是为了取得优惠，则无法适用协定优惠待遇。因此，相比第四议定书“主要目的”的表述，此次的修订更趋严格。但同时该条款新添的例外情形也给予了纳税人抗辩的空间，以下我们援引 BEPS 第 6 项行动计划报告中的正反两个案例来解释修订后主要目的测试条款的适用：

反面案例：



在本案例中 T 公司与 R 国的独立居民金融机构 R 公司达成了一项约定，即 T 公司将获得 S 公司已经宣告但尚未支付的股息款项的权益转移给 R 公司。在本例中，在无相反的事实证据的情况下，应认为 T 公司将获得股息款项的权益转移给 R 公司这一安排的主要目的之一是为了让 R 公司取得 R 国与 S 国税收协定所提供的免除股息预提税的优惠。如果对这种择协避税安排给予协定优惠，则违背了该协定的宗旨和目的。

正面案例：



在这种情况下，虽然 R 公司追加投资的主要目的之一明显是为了取得协定优惠待遇，但是主要目的测试在此并不适用，因为可以证明这种情况下授予该优惠符合协定股息条款的宗旨与目的。该条款使用 25%作为股东可享受低股息税率的门槛，纳税人单纯为了满足优惠适用条件而对一家公司增加持股比例与此并不矛盾。

观察与评论

第五议定书通过纳入近年国际社会持续开展的 BEPS 行动计划相关成果，顺应国际税收规则的最新变化，有利于促进两地的经济交往和投资往来。同时，从税务实操的角度而言，第五议定书对于《安排》的修订可能给内地和香港之间的跨境交易与往来增加一定的不确定性，例如，通过协商判定双重居民实体的税收居民身份的可行性和协商效率、构成代理人常设机构的风险、主要目的测试条款在实操中如何具体适用等。随着内地逐渐将多边公约的相关条款纳入更多的双边税收协定中，这些不确定性在未来的协定执行中亦将相应增多或趋于复杂，势必会对跨境企业和集团的税务管理与合规应对提出更大的挑战。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱桢
合伙人
电话：+86 10 8520 7508
传真：+86 10 8518 7326
电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

哈尔滨

徐继厚
合伙人
电话：+86 451 8586 0060
传真：+86 451 8586 0056
电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

沈阳

徐继厚
合伙人
电话：+86 24 6785 4068
传真：+86 24 6785 4067
电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书
合伙人
电话：+86 28 6789 8188 / 8008
传真：+86 28 6500 5161
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

香港

展佩佩
合伙人
电话：+852 2852 6440
传真：+852 2520 6205
电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

李旭升
合伙人
电话：+86 755 3353 8113
传真：+86 755 8246 3222
电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书
合伙人
电话：+86 23 8823 1208 / 1216
传真：+86 23 8859 9188
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华
合伙人
电话：+86 531 8518 1058
传真：+86 531 8518 1068
电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

管列韵
合伙人
电话：+86 512 6289 1297
传真：+86 512 6762 3338
电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

大连

徐继厚
合伙人
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297
电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文
合伙人
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033
电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

白凤九
合伙人
电话：+86 22 2320 6699
传真：+86 22 8312 6099
电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

广州

李旭升
合伙人
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0121
电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京

许柯 / 胡晓蕾
合伙人
电话：+86 25 5791 5208 / 6129
传真：+86 25 8691 8776
电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉
合伙人
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 6885 0745
电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞
合伙人
电话：+86 571 2811 1901
传真：+86 571 2811 1904
电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

上海

梁晴
合伙人
电话：+86 21 6141 1059
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文
合伙人
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259
电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/华北区

张博
合伙人
电话：+86 10 8520 7511
传真：+86 10 8518 1326
电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区（香港）

陈嘉华
合伙人
电话：+852 2852 1628
传真：+852 2520 6205
电子邮件：sarahchan@deloitte.com.hk

华东区

朱正萃
合伙人
电话：+86 21 6141 1262
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华南区（内地）

张文杰
总监
电话：+86 20 2831 1369
传真：+86 20 3888 0121
电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华西区

张书
合伙人
电话：+86 28 6789 8008
传真：+86 28 6317 3500
电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的成员及其关联机构在澳大利亚、文莱达鲁萨兰国、柬埔寨、东帝汶、密克罗尼西亚联邦、关岛、印度尼西亚、日本、老挝、马来西亚、蒙古、缅甸、新西兰、帕劳、巴布亚新几内亚、新加坡、泰国、马绍尔群岛、北马里亚纳群岛、中国（包括香港特别行政区和澳门特别行政区）、菲律宾与越南开展业务，并且均由独立法律实体提供专业服务。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就非凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2019。欲了解更多信息，请联系德勤中国。