

中国税务快讯

第三期 | 二零一四年二月

新中法双边税收协定签订

本期快讯讨论的法规:

- 中法双边税收协定以及双边税收协定议定书,签订日期 2013 年 11 月 26 日 (“中法双边税收协定及议定书”)

背景

2013年11月26日,中国和法国签订新的双边税收协定(以下简称“新协定”)以及议定书,取代了1984年中法双边税收协定(以下简称“原协定”)及其同年议定书。若中法两国政府能够在2014年内完成相关审批程序,新协定有望于2015年1月1日生效并实施。

与1984年税收协定相比,新协定降低了股息适用的预提所得税税率,明确了适用合伙企业的处理原则,对于常设机构判定标准的规定也更加严谨。考虑到1984年税收协定签订后中国经济地位和全球角色的变化,新协定废止了税收饶让条款,对主权财富基金预提所得税规定了特殊处理方法。同时,在中法两国国内税收立法最新发展的背景下,新协定增加了新的反滥用税收协定的规定,这将进一步促进国内反避税措施的执行,并促使中法双方更为有效地开展税务合作。

新协定的主要变化

新协定条款-预提所得税税率

原协定规定股息的预提所得税税率为10%。根据中国税法规定,非居民企业取得来源于中国居民企业的股息所得适用的预提所得税税率亦为10%,因此,原协定对法国企业从中国取得的股息所得未提供额外的税收优惠。在一般预提所得税税率10%的基础上,新协定规定直接拥有另一国居民企业25%及以上股权的股东,在一定情形下,适用5%的预提所得税优惠税率。

新协定规定的利息和特许权使用费适用的一般预提所得税税率与原协定保持一致，即利息所得的一般预提所得税税率为10%，特许权使用费的预提所得税税率通常为10%，而工业、商业和科学设备使用费或使用权的预提所得税税率为6%。同时，新协定利息条款更加全面详细地列举了可以享受利息预提所得税零税率优惠的政府或国有机构名单。

新协定财产收益条款明确了对于该条款所述财产以外的其他财产收益的征税权归属于居民国。同时，为明确来源国是否在特定安排或交易中拥有征税权，新协定规定对转让不动产公司股权的情形，判定期为转让前的36个月；对转让满足条件的非不动产公司股权的情形（即转让方直接或间接拥有该非不动产公司至少25%的股权），判定期为转让前的12个月。

另外，议定书规定符合条件并在协定中列示的主权财富基金取得的股息、利息以及财产收益（除不动产收益外）的预提所得税适用零税率。

新协定条款-合伙企业

对通过合伙企业形式从事跨境经营和投资活动应如何适用税收协定的判定往往比较复杂。各国对合伙企业制度下征税实体认定标准以及征税方法的不一致，可能导致一国认定合伙企业为纳税人，而另一国认定合伙企业的合伙人为纳税人。对此，可能会产生两种违背协定精神的税务处理结果，即同一收入在协定双方受到双重征税，或者同一收入在协定双方均不征税。这两种结果是税收协定制定方应极力避免的。经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）对适用税收协定的类似问题提供了原则性处理方法。根据经合组织的相关规定，如果协定缔约国一方的合伙人对其从协定缔约国另一方的合伙企业收益中取得的份额在该缔约国另一方承担纳税义务，那么该合伙人可以享受税收协定优惠待遇。因此，重点在于相关经合组织成员国如何界定合伙企业及相关纳税义务。法国税法对合伙企业采用的“准透明主体”纳税处理方式，即合伙企业产生应纳税所得额，而合伙人对所分得的应纳税所得额负有纳税义务。中国税收法律下的合伙企业存在类似的“先分后税”的处理方式。这使得判定纳税义务主体以及有权适用税收协定待遇的居民身份变得复杂化。

正如法国与日本、英国和美国签订的双边税收协定，新的中法协定在居民条款中对合伙企业享受税收协定待遇的权利规定了具体的判断原则。协定双方执行这些原则时关键考虑如下几点：（1）所得来源地；（2）合伙企业成立地；（3）所得是被认定为合伙企业所得还是合伙人所得。

按照上述判断原则，如果法国合伙企业取得来源于中国的所得，并且该合伙企业在法国税收法律中被认定为纳税义务人，则该法国合伙企业有权享受新协定税收待遇；如果该法国合伙企业的法国合伙人在法国税收法律中被认定为纳税义务人，则该法国合伙人亦有权享受新协

定税收待遇。简言之，在此种情况下，法国对其合伙企业性质的认定具有决定权。相反，当法国合伙人投资的中国合伙企业时，如果中国或法国有一方认为该中国合伙企业是非透明纳税主体，那么该法国合伙人对于该中国合伙企业从中国取得的所得无权享受新协定税收待遇。

新协定亦对在缔约国双方之外的第三国设立合伙企业的情形做出了相关规定。对于法国居民作为合伙人在第三方国家设立的合伙企业，如果法国和第三国均认定该合伙企业是透明纳税主体，则法国合伙人对其从中国取得的所得有权可以享受新协定税收待遇，前提是该企业所在第三方国家与法国和中国均签有包括信息交换条款的协议。但是，如果法国认定该第三国合伙企业是非透明纳税主体时，上述从中国取得的所得将不能享受新协定税收待遇。

新协定条款-常设机构和营业利润

新协定进一步明确了常设机构的认定标准和利润归属原则，这对于在中国投资的法国投资者而言将更加有利。

- 新协定规定建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动连续超过十二个月的，构成常设机构，而原协定规定的期限为六个月。
- 新协定对服务型常设机构的判定标准也有所变化，在任何十二个月中为同一项目或相关联的多个项目提供服务连续或累计超过一百八十三天的，构成常设机构，取代了原协定关于在任何十二个月中连续或累计超过六个月的规定。
- 新协定对不构成常设机构的“独立地位代理人”情形做出了更加明确的规定。原协定规定如果代理人的活动全部或几乎全部代表外国企业，则该代理人不被认为是“独立地位代理人”，而在现实中，代理人的活动常常属于此种情形，从而造成上述“独立地位代理人”的规定难以在实际中应用。而新协定规定除上述条件外，代理人还应同时满足“代理人和企业之间的商业和财务关系不同于非关联企业之间应有的关系”这一标准，才不被认为是“独立地位代理人”。类似条款同样出现在最近生效的中英双边税收协定中。
- 营业利润条款规定为常设机构营业目的发生的行政和一般管理费用允许在计算常设机构利润时扣除。原协定中关于常设机构支付给总机构的费用在计算常设机构利润时不得扣除的规定不再适用。
- 议定书对常设机构的利润计算问题进行了补充规定，以解决潜在的对常设机构利润归属任意决断的现象。这些条款特别规定：（a）常设机构不应就其取得的所得总额征税，而应就其实际经营活动所取得的报酬征税；（b）对于安装、建筑和公共工程项目，常设机构应仅就其实际完成的合同部分征税。

新协定条款-反避税

新协定股息、利息、特许权使用费以及其他所得条款中包含了相关反避税规定，即以享受税收协定优惠待遇为主要目的或目的之一的不具有合理商业目的的交易安排将不能享受税收协定待遇。上述条款与新协定第24条保持一致。新协定第24条规定如果进行某些交易或安排的主要目的是为了获得更优惠的税收待遇，而在这些情况下获得该优惠待遇违背了本协定相关规定的目标，则本协定规定的任何减少或免除税收的待遇不适用。这意味着中国一般反避税条款在适合的情况下可以否定新协定。

经合组织税收协定范本中有关信息交换的最新条款也被引用到新协定的反避税条款中，这一引用将缔约国双方交换信息的范围由实施国内法规所“必需”的信息扩展到“可以预见与执行协定相关的”信息。

新协定增加了税收征收协助条款。在签订新协定的同时，中华人民共和国国家税务总局和法国公共财政总署签订了双边合作备忘录。备忘录的签署提供了多渠道的双边税务合作机制，将促使双方更有效的执行新税收征收协助条款。

新协定在不动产、财产收益和其他所得条款中的相关规定有助于法国采用反避税条款来遏制就投资法国不动产取得的收入和所得进行以避税为目的的税务筹划。

新协定条款-其他

- 在关联企业条款下,如果缔约国一方关联企业的利润被调整归属为缔约国另一方关联企业,则缔约国一方应对这一部分利润已征收的税额做出相应调整,以避免对其双重征税。
- 原协定的“其他所得”条款允许缔约国双方各自对协定未作规定的来源于缔约国某一方的所得征税。而在新协定下,上述所得均应在居民国征税。
- 相对于原协定,新协定增加了海运和空运条款,明确了税费互免协定待遇。相关事项如果已在中法之前签署的单独协议中做了规定,将继续有效。
- 对于中国居民企业取得来源于法国的股息收入的情形,新协定允许中国居民企业就该项股息所得缴纳的法国税收在计算中国企业所得税时进行间接税抵免,但将该中国居民公司拥有支付股息的法国公司的股份份额从10%提高到20%。
- 新协定增加了一法国新税种(“公司贡献税”),此税种在原协定签订时还未在法国施行。此项新增税种将有利于扩大中国企业获得法国税收抵免的范围。

- 原协定规定对于来源于中国的被动所得无论实际负担多少中国税，均允许在法国按照固定标准进行相关税收抵免。新协定删除了此项税收饶让条款，但对执行原有税收饶让条款给予了一定的过渡期。
- 新协定的很多其他条款做出了符合现实要求的补充。居民条款对同时为缔约国双方居民的个人情形规定了具体判定标准，并明确对于同时为缔约国双方居民的企业将采用实际管理机构作为判定标准。判定独立个人劳务和受雇所得时采用的时间标准也考虑到了横跨日历年的情形。

毕马威观察

新协定基本以经合组织税收协定范本为蓝本，但还存在一些不同之处。它大致上遵循了近年来中国同欧洲其他国家，包括比利时、芬兰、丹麦、荷兰、瑞士和英国所签订的双边税收协定中的相关规定。

然而，关于合伙企业的条款是首次出现在中国签订的税收协定中。中国的合伙企业税收制度依然处在不断的发展中，被期待已久的国家税务总局关于合伙企业的税收文件仍未发布。尽管新协定中的合伙企业条款所规定的适用情形有限，但该条款的出现将有助于中国在未来国际税收实践中处理合伙企业跨境事务。

新协定中的财产所得条款明确了对于该条款所述财产以外的其他财产收益的征税权归属于居民国。原协定对处置所占持股比例为25%以下的中国股权是否免于在中国缴纳预提所得税未做出明确规定。新协定解决了这一长期存在的问题。

在进行服务型常设机构的判定时，新协定采用一百八十三天计算时间比原协定普遍采用以六个月计算时间对纳税人更有利。中国部分地方税务机关在采用六个月作为计算时间进行判定时，境外人员某个月在中国境内仅逗留一天但是被算作“一个月”的情形时有发生。国家税务总局正准备发布新的文件对此进行明确。

新协定增加了主权财富基金的特殊预提所得税处理规定，同时废止了原协定规定的税收饶让优惠待遇。这一变化适时地反映了中国经济地位和国际角色的变化。同时，与鼓励法国企业在中国投资相对应，新协定也为中国在法国不断增长的海外投资提供便利和指引。

滥用税收协定条款的税收筹划已受到世界各国的普遍关注。新协定中的反避税条款，信息交换条款以及税收征收协助条款集中体现了中法两国旨在打击对此类税收筹划的合作方式，这与两国已经实施的其他单边和多边措施保持了一致。

何坤明

税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京/沈阳

凌先肇

税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

青岛

彭晓峰

电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海/南京

卢奕

税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

成都

周咏雄

电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

广州

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州/厦门

梅雅宁

电话: +86 (592) 2150 807
maria.mci@kpmg.com

深圳

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区

凌先肇

税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

邱占广

电话: +86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

古军华

电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

李京漠

电话: +86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

马源

电话: +86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

黄伟光

电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

谢忆佳

电话: +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

延峰

电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张宇

电话: +86 (10) 8508 7511
leonard.zhang@kpmg.com

张豪

电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵希尧

电话: +86 (10) 8508 7096
abe.zhao@kpmg.com

周重山

电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

陈达伟 (David Chamberlain)

电话: +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

冯炜

电话: +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

黎鲤

电话: +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

欧康立 (Alan O' Connor)

电话: +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

谭礼耀

电话: +86 (10) 8508 7605
laiyi.tam@kpmg.com

王安妮

电话: +86 (10) 8508 7518
anni.wang@kpmg.com

张晓

电话: +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

张天胜

电话: +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

华中区

卢奕

税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

池澄

电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

何超良

电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

江莉莉

电话: +86 (21) 2212 3359
lily.kang@kpmg.com

梁浩然

电话: +86 (21) 2212 3358
hoyin.leung@kpmg.com

梁新彦

电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

麦玮峰

电话: +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

倪伟东

电话: +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

牛悟得 (Brett Norwood)

电话: +86 (21) 2212 3505
brett.norwood@kpmg.com

大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

王军

电话: +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

翁晔

电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

谢忆璐

电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

徐曦

电话: +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

张日文

电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

周波

电话: +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

董诚

电话: +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

郑逢隆

电话: +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

黄中颖

电话: +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

华南区

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

范家珩

电话: +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

何晓宜

电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128
+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

李雁

电话: +86 (755) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸

电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

杨彬

电话: +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

陈用冬

电话: +86 (755) 2547 1072
penny.chen@kpmg.com

李政

电话: +86 (755) 2547 1069
carter.li@kpmg.com

罗健莹

电话: +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

梅雅宁

电话: +86 (592) 2150 807
maria.mci@kpmg.com

孙昭

电话: +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

香港

刘麦嘉轩

税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7165
aysha.lau@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)

电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

许昭淳

电话: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔達信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

梁爱麗

电话: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

伍耀辉

电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

譚培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

陈伟德 (Wade Wagatsuma)

电话: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

王尹巧仪

电话: +852 2978 8288
jennifer.wong@kpmg.com

邢果欣

电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

陳心康

电话: +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

賴綺琪

电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

劉志恆

电话: +852 2143 8597
alex.lau@kpmg.com

龐建邦

电话: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com

钟国华

电话: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com